



## 税法

### 非居民企业派遣人员在中国境内提供劳务税务处理新规

计芳 律师

2013年5月6日，国家税务总局发布了《非居民企业派遣人员在中国境内提供劳务征收企业所得税有关问题的公告》（国家税务总局公告2013年19号，下称“19号公告”），对派遣安排的企业所得税处理、纳税申报、税收征管及其他相关涉税事宜予以明确。19号公告将于2013年6月1日起施行，并同时适用于施行前已经发生但未作税务处理的事项。

#### 1. 背景

非居民企业（下称“派遣企业”）派遣人员到境内企业（下称“接收企业”），尤其是与其具有关联关系的外商投资企业，担任管理、技术或其他职务，并由境内接收企业向境外派遣企业支付派遣人员工资薪金、奖金等的现象比较普遍。在2008年1月1日新的企业所得税法开始实施以后，各地税务机关加大了对非居民企业企业所得税的征管力度。但由于相关税收法规对于这类派遣行为是否构成企业所得税法下的机构、场所问题一直没有明确、具体的规定，税务机关在实际工作中难于掌握征税与否的标准。因为税务处理的不确定性，境内接收企业往往难以取得对外付汇所必须的对外支付税务证明（下称“税务证明”），导致本应支付给境外派遣企业的派遣人员工资薪金等费用无法支付而长期挂账，对接收企业的会计和税务处理也产生了不利影响。

#### 2. 现有规定

2010年7月26日，国家税务总局发布了《〈中华人民共和国政府和新加坡共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定〉及议定书条文解释》（国税发[2010]75号，下称“75号文”）。75号文虽然是在中国与新加坡之间的税收协定（下称“中新协定”）基础上对税收协定的条文作出的解释，但其适用于所有中国对外所签定的、有关条款规定与中新协定条款规定内容一致的协定中相同条款的解释及执行。

75号文在关于常设机构条款的解释中，提及了跨国公司之间人员派遣的安排，以及判断此种派遣安排是否构成常设机构的标准。按照75号文的规定，通过母公司（即境外派遣企业）与子公司（即境内接收企业）间对派遣人员的工作指挥、责任风险的分担、人员标准和数量的决定权、人员工资的负担方式，以及母公司是否因派遣人员到子公司从事活动而从子公司获取利润等标准来判断派遣人员是否为母公司工作还是为子公司工作。如果被派遣人员被视为在为母公司工作，且母公司在中

国构成常设机构，则中国税务机关有权对母公司就上述派遣活动而向子公司收取的费用征收企业所得税。

虽然 75 号文在新的企业所得税法开始实施以后首次明确了跨国人员派遣安排下的所得税处理，但 75 号文是依托于税收协定进行解释的，并未明确非居民企业未构成常设机构，但构成了企业所得税法下的机构、场所的税务处理，以及非居民企业的纳税方式、纳税与税务证明开具的衔接等问题。

### 3. 非居民企业派遣人员在华提供劳务税务处理新规

19 号公告进一步明确了非居民企业派遣人员在境内提供劳务的税务处理问题。

#### 1) 构成机构、场所或常设机构的情形

根据 19 号公告的规定，当派遣企业派遣人员在中国境内提供劳务符合下述条件时，应视为派遣企业在境内设立机构、场所：

- 对被派遣人员工作结果承担部分或全部责任和风险；以及
- 通常考核评估被派遣人员的工作业绩。

如果派遣企业属于与我国签署税收协定的缔约对方居民企业，且其在华提供劳务的机构、场所具有相对的固定性和持久性，则该机构、场所构成派遣企业在中国境内设立的常设机构。

但是，如果派遣企业仅以接收企业股东身份，派遣人员行使股东权利、保障其合法股东权益的，例如对接收企业的投资提供建议，参加接收企业股东大会或董事会等，派遣企业将不因该类活动在接收企业营业场所进行而被认定在中国境内构成机构、场所或常设机构。

#### 2) 判断参考因素及审核文件

在做出派遣企业在中国设立机构、场所或常设机构的判断时，应结合下列因素确定。需注意的是，符合下列条件之一，并存在上述构成机构、场所或常设机构情形的，税务机关即可作出派遣企业构成机构、场所或常设机构的判定：

- 接收企业向派遣企业支付管理费、服务费性质的款项；
- 接收企业向派遣企业支付的款项金额超出派遣企业代垫、代付被派遣人员的工资、薪金、社会保险费及其他费用；
- 派遣企业并未将接收企业支付的相关费用全部发放给派遣人员，而是保留了一定数额的款项；
- 派遣企业负担的被派遣人员的工资、薪金未全额在中国缴纳个人所得税；或
- 派遣企业确定被派遣人员的数量、任职资格、薪酬标准及其在中国境内的工作地点。

税务机关对派遣行为进行税收管理时，重点审核的与派遣行为相关的资料包括：

- 派遣企业、接收企业和被派遣人员之间的合同协议或约定；
- 派遣企业或接收企业对派遣人员的管理规定，包括被派遣人员的工作职责、工作内容、工作考核、风险承担等方面的具体规定；
- 接收企业向派遣企业支付款项及相关账务处理情况，被派遣人员个人所得税申报缴纳资料；

- 接收企业是否存在通过抵消交易、放弃债权、关联交易或其他形式隐蔽性支付与派遣行为相关费用的情形。

税务机关将通过以上资料，结合对派遣安排的经济实质分析和实际执行情况，对非居民企业的纳税义务进行判定。

### 3) 非居民企业的纳税方式和计税方法

对于经确定在中国构成机构、场所或常设机构的派遣企业，应当按照《非居民承包工程作业和提供劳务税收管理暂行办法》（国家税务总局令[2009]第19号）的规定，自相关合同或协议签订之日起30日内，向项目所在地（通常为接收企业所在地）主管税务机关办理税务登记手续。接收企业也需要在上述时间内向主管税务机关报送相关报告表，并附送非居民的税务登记证和相关合同等文件。

派遣企业原则上应作为纳税申报的主体，并应准确计算其取得的所得并据实申报缴纳企业所得税。如果派遣企业不能如实申报的，税务机关有权按照《非居民企业所得税核定征收管理办法》（国税发[2010]19号，下称“**核定办法**”）等规定核定征收企业所得税。核定征收企业所得税，即根据核定办法的规定，事先确定适用的核定利润率，并依据非居民企业可以准确核算的收入、成本或经费金额，换算出应纳税所得额。核定办法对于咨询类劳务规定的核定利润率范围为15%至30%；对于管理服务，核定利润率的范围则为30%至50%；对于其他劳务，核定利润率不低于15%。

虽然19号公告主要规定的是派遣安排的企业所得税处理，但其同时明确税务机关在确定派遣企业负有企业所得税纳税义务时，还应将派遣人员提供劳务的相关信息与个人所得税和营业税的主管税务机关交换，确保税收政策准确、统一地执行。

### 4) 对外支付

除了对派遣安排的税务处理做出规定外，19号公告还要求税务机关在对非居民企业派遣人员提供劳务进行税务处理时，应严格依规及时为派遣企业或接收企业办理对外支付手续。这主要是指税务证明的办理。按照相关规定，境外机构从境内取得的服务贸易收入，或者境外个人在境内的工作报酬等收入的对外支付，单笔支付等值三万美元以上的，均需到主管税务机关开具税务证明。税务证明是此类收入对外支付的必要凭证。因此，在主管税务机关根据19号公告对派遣企业的纳税义务做出征税或免税的判定后，应当及时办理税务证明，以便企业办理相关款项的汇出。

## 4. 我们的观察和建议

相比75号文而言，19号公告结合实践中所遇问题，对判定派遣安排下机构、场所或常设机构的构成做出了更详尽的规定。但仍有些问题没有得以明确地解决。例如，在派遣员工担任接收企业高级管理职务的情况下，其工作通常需要向公司总部（例如派遣企业）汇报，而其工作的责任和风险也会在在一定程度上需要由公司总部（例如派遣企业）承担。此种情况下，是否即使接收企业仅向派遣企业支付其实际代垫的工资、薪金和社会保险费等费用，且被派遣人员的工资、薪金已全额在中国境内缴纳个人所得税，仍需认定派遣企业在中国境内构成机构、场所或常设机构呢？

此外，按照19号公告的规定，如果派遣企业因派遣安排而被视为在中国境内构成机构、场所或常设机构，则派遣企业要办理税务登记并自行履行纳税义务。但派遣企业作为非居民企业，在中国履行纳税义务存在实际困难，例如难以解决缴纳税款所需人民币资金的来源问题等。实践中，该项税款的缴纳可能还需要接收企业的协助。

对于派遣企业申请享受税收协定待遇的问题，19号公告并未明确规定。但国家税务总局在与19号公告同时发布的相关政策解读（下称“**解读**”）中，明确派遣企业可以根据税收协定及相关税收法规的规定，办理享受税收协定待遇的备案手续。如果提交的资料证明派遣企业虽已构成机构、场所但尚未构成常设机构，其取得的归属于机构场所的所得在中国不负有纳税义务。

19号公告还要求税务机关在确定派遣企业纳税义务的基础上及时为企业办理对外支付手续。解读中再次强调，如果境内机构提供的对外支付申请表填写完整、资料齐全，税务机关应当场为其出具税务证明，不得以相关纳税义务难以判断等为理由，拖延或阻碍正常的对外支付行为。我们希望这一规定在实践中能够得到有效的贯彻，从而减少企业对外付汇所需时间。

对于存在派遣安排的企业，应当比照19号公告重新审查派遣安排下的合同或协议、派遣人员的管理规定、派遣人员的个人所得税处理以及支付款项的相关税务处理等。为了尽可能地避免派遣企业在中国构成机构、场所或常设机构，应确保：

- 派遣人员应与接收企业签订劳动合同；
- 在劳动合同、人事管理规定及其他相关文件（例如合资合同）中明确规定由接收企业决定派遣人员的资格、人数和工作地点，由接收企业承担派遣人员工作结果的责任和风险，并负责对派遣人员的工作业绩考核评估；
- 接收企业向派遣企业支付的款项应不超过派遣企业实际代垫、代付的派遣人员工资、薪金、社会保险等金额；及
- 对派遣人员的工资、薪金所得应全额在中国境内缴纳个人所得税（例如，对派遣的外籍员工，其个人所得税不应依其实际来华工作天数而扣减）。

## 特别声明

汉坤律师事务所编写《汉坤法律评述》的目的仅为帮助客户及时了解中国法律及实务的最新动态和发展，上述有关信息不应被看作是特定事务的法律意见或法律依据，上述内容仅供参考。

如您对上述内容有任何问题或建议，请与计芳律师（+86-10-8525 4617; [fang.ji@hankunlaw.com](mailto:fang.ji@hankunlaw.com)）联系。