

中国经济法规信息摘要

China Economic Regulations Update

Issue 15 of 2010 Aug 2010 A

 上海睿达会计师事务所
Shanghai RISMO C.P.A. LTD



中国经济法规信息摘要本期要目

➤ 最新关注

- 关于示范城市离岸服务外包业务免征营业税的通知 

➤ 税收

- 关于企业股权投资损失所得税处理问题的公告 
- 关于取消合并纳税后以前年度尚未弥补亏损有关企业所得税问题的公告 
- 关于印发《〈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》的通知 

➤ 投资

- 关于促进黄金市场发展的若干意见 

➤ 最新关注

• 关于示范城市离岸服务外包业务免征营业税的通知

[Back](#)

财税[2010]64 号

北京、天津、大连、黑龙江、上海、江苏、浙江、安徽、江西、福建、厦门、山东、湖北、湖南、广东、深圳、重庆、四川、陕西省（直辖市、计划单列市）财政厅（局）、地方税务局、商务主管部门：

为了进一步促进离岸服务外包产业发展，经国务院批准，现就离岸服务外包业务营业税政策通知如下：

一、自 2010 年 7 月 1 日起至 2013 年 12 月 31 日，对注册在北京、天津、大连、哈尔滨、大庆、上海、南京、苏州、无锡、杭州、合肥、南昌、厦门、济南、武汉、长沙、广州、深圳、重庆、成都、西安等 21 个中国服务外包示范城市的企业从事离岸服务外包业务取得的收入免征营业税。

二、从事离岸服务外包业务取得的收入，是指本通知第一条规定的企业根据境外单位与其签订的委托合同，由本企业或其直接转包的企业为境外提供本通知附件规定的信息技术外包服务（ITO）、技术性业务流程外包服务（BPO）或技术性知识流程外包服务（KPO），从上述境外单位取得的收入。

三、2010 年 7 月 1 日至本通知到达之日已征的应予免征的营业税税额，在纳税人以后的应纳营业税税额中抵减，在 2010 年内抵减不完的予以退税。

财政部 国家税务总局 商务部

二〇一〇年七月二十八日

➤ 税收

• 关于企业股权投资损失所得税处理问题的公告

[Back](#)

国家税务总局公告[2010]6 号

根据《中华人民共和国企业所得税法》第八条及其有关规定，现就企业股权投资损失所得税处理问题公告如下：

一、企业对外进行权益性（以下简称股权）投资所发生的损失，在经确认的损失发生年度，作为企业损失在计算企业应纳税所得额时一次性扣除。

二、本规定自 2010 年 1 月 1 日起执行。本规定发布以前，企业发生的尚未处理的股权投资损失，按照本规定，准予在 2010 年度一次性扣除。

特此公告。

国家税务总局

二〇一〇年七月二十八日

• 关于取消合并纳税后以前年度尚未弥补亏损有关企业所得税问题的公告

[Back](#)

国家税务总局公告[2010]7 号

根据《财政部 国家税务总局关于试点企业集团缴纳企业所得税有关问题的通知》（财税[2008]119 号）规定，自 2009 年度开始，一些企业集团取消了合并申报缴纳企业所得税。现就取消合并申报缴纳企业所得税后，对汇总在企业集团总部、尚未弥补的累计亏损处理问题，公告如下：

一、企业集团取消了合并申报缴纳企业所得税后，截至 2008 年底，企业集团合并计算的累计亏损，属于符合《中华人民共和国企业所得税法》第十八条规定 5 年结转期限内的，可分配给其合并成员企业（包括企业集团总部）在剩余结转期限内，结转弥补。

二、企业集团应根据各成员企业截至 2008 年底的年度所得税申报表中的盈亏情况，凡单独计算是亏损的各成员企业，参与分配第一条所指的可继续弥补的亏损；盈利企业不参与分配。具体分配公式如下：

成员企业分配的亏损额=（某成员企业单独计算盈亏尚未弥补的亏损额÷各成员企业单独计算盈亏尚未弥补的亏损额之和）×集团公司合并计算累计可继续弥补的亏损额

三、企业集团在按照第二条所规定的方法分配亏损时，应根据集团每年汇总计算中这些亏损发生的实际所属年度，确定各成员企业所分配的亏损额中具体所属年度及剩余结转期限。

四、企业集团按照上述方法分配各成员企业亏损额后，应填写《企业集团累计亏损分配表》（见附件）并下发给各成员企业，同时抄送企业集团主管税务机关。

五、本公告自 2009 年 1 月 1 日起执行。

特此公告。

国家税务总局

二〇一〇年七月三十日

• 关于印发《〈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〉的通知

[Back](#)

国税发[2010]75 号

各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局：

2007 年 7 月 11 日，中国与新加坡签署了新的政府间对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定及其议定书，2009 年 8 月 24 日，双方签署了该协定的第二议定书。该协定及其议定书以及第二议定书（以下统称“中新协定”）已分别于 2008 年 1 月 1 日与 2009 年 12 月 11 日起执行。根据中新协定、《维也纳条约法公约》、《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例、《中华人民共和国个人所得税法》及其实施条例，国家税务总局制定了《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（以下简称中新协定条文解释），现印发给你们，请遵照执行。在执行中新协定条文解释规定时，应注意：

一、我国对外所签协定有关条款规定与中新协定条款规定内容一致的，中新协定条文解释规定同样适用于其他协定相同条款的解释及执行；

二、中新协定条文解释与此前下发的有关税收协定解释与执行文件不同的，以中新协定条文解释为准；

三、各地税务机关要组织有关干部认真学习中新协定条文解释，并在此基础上正确理解与执行税收协定；

四、对执行中存在的问题请及时层报税务总局（国际税务司）。

国家税务总局

二〇一〇年七月二十六日

《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

第一条 人的范围

第一条确定协定适用的范围为“缔约国一方或同时为双方居民的人”。本规定有三层含义。第一，协定适用于“人”；第二，这些人必须是居民；第三，这些身为居民的人必须属于缔约国一方或双方。其中“人”和“居民”的具体含义分别见下文对第三条和第四条的解释。一般来说，除具体条款另有约定外，协定不适用于任何第三方居民。

第二条 税种范围

一、第一款规定协定适用的税种应符合以下条件：

（一）必须是对所得征收的税收。“所得”的定义，参见第二款的规定。

（二）必须是政府（包括地方政府）征收的税收。

对征收方式协定没有限定，可以采取直接征收或源泉扣缴等方式。

二、本协定是缔约双方对所得订立的避免双重征税和防止偷漏税的条约，因此适用的税种为所得税类税种。第二款对所得税做出了定义。在中国，资本利得属于本协定第二条第二款所称“全部所得”的范围。一般来说，有关收费，如与个人福利有直接联系的社会保险费等，不视为对所得征收的税收。

三、第三款是对协定适用税种的列举。原则上本协定不适用于列举税种之外的其他税种。但根据协定议定书第二条的约定，新加坡居民以船舶或飞机从事国际运输业务取得的收入在中国适用本协定时，除所得税外还包括营业税。

四、第四款规定，协定也适用于协定签订之日后征收的属于增加或代替现行税种的任何相同或实质相似的税种。但发生变化一方的主管当局应及时将相关变化通知对方，如果国内法律的重大变动会影响到协定义务时，一般来说需要双方主管当局互相确认后才能适用。

第三条 一般定义

一、第一款对协定中经常使用的一些用语做出了解释。然而，有些重要用语的含义是在本协定其他相关条款中加以解释的，如“居民”和“常设机构”分别在第四条和第五条做出解释；而对某些涉及特殊所得的定义，如“股息”、“利息”、“特许权使用费”等，则分别在其所属条款中进行解释。对本条第一款阐述的部分相关概念应作如下理解：

（一）第（一）项是对“中国”一语的定义，第（二）项是对“新加坡”一语的定义，意在规定协定适用的地理范围。需要特别说明的是，我国对外签署的税收协定仅适用于中国税收法律覆盖的地区，不适用于香港特别行政区、澳门特别行政区和台湾地区。

（二）第（四）项规定“人”这一用语包括“个人、公司和其他团体”。这里所说的“其他团体”具有广泛的含义，包括各种协会、基金会等。根据协定议定书第一条的规定，如果缔约国一方国内法把信托视为该国的税收居民，则“其他团体”也包括在缔约国一方建立的信托。

（三）对第（五）项“公司”一语应作广义理解，指任何“法人团体或税收上视同法人团体的实体”。

（四）第（六）项“缔约国一方企业”和“缔约国另一方企业”分别指缔约国双方各自的居民企业。关于“居民”及“居民企业”的判定，参见协定第四条的规定。

（五）第（七）项对“国际运输”一语的定义表明，缔约国一方企业从事以船舶和飞机经营的运输，除了企业经营运输的航程仅在缔约国境内各地之间以外，其余应作为国际运输。作为国际运输同一航程的一部分，在缔约国一方境内各地之间的运输部分也属于“国际运输”的范围。例如，新加坡航空公司的飞机从新加坡飞抵上海，然后作为同一航程的一部分，继续飞行至北京，那么这两段航程都应属于“国际运输”的范围。

（六）第（八）项约定代表缔约国行使协定权利以及履行协定义务的部门或人。在中国是国家税务总局或其授权代表（具体指税务总局局领导或国际税务司司领导）；在新加坡是财政部长或其授权的代表。任何其他部门或个人未经授权不得签发涉及协定规定的主管当局文书或往来信函。

（七）第（九）项对国民一语的定义，一般是指拥有本国国籍或公民身份的个人以及按本国法律取得合法地位的法人或团体。

二、第二款规定，在实施协定时，对于未经协定明确定义的用语（上下文另有解释的除外），有关缔约国国内法对该用语有解释权。根据该款规定，有关用语的定义应适用案件发生时该国有关法律的规定，且税法对相关用语的解释优先于其他法律的解释。

第四条 居民

一、第一款说明“居民”的定义应遵从缔约国国内税收法律规定，并应从以下几个方面理解：

（一）居民应是在一国负有全面纳税义务的人，这是判定居民身份的必要条件。这里所指的“纳税义务”并不等同于事实上的征税，例如，符合一定条件的基金会、慈善组织可能被一国免于征税，但他们如果属于该国税法规定的纳税义务范围，受该国税法的规范，则仍被认为负有纳税义务，可视为协定意义上的居民。

但是，在一国负有纳税义务的人未必都是该国居民。例如，某新加坡公民因工作需要，来中国境内工作产生了中国个人所得税纳税义务，但不应仅因其负有纳税义务而判定该个人为中国居民，而应根据协定关于个人居民的判定标准进一步确定其居民身份。

另外，本款特别说明，缔约国一方居民也包括“该缔约国、地方当局或法定机构”。其中“法定机构”一语是按新加坡方面的要求根据新加坡国内法的规定列入的，指依照新加坡议会法案设立，并执行政府职能的机构，如“新加坡经济发展局”和“新加坡旅游局”等机构。

（二）中国国内法对居民的判定标准如下：

1.居民个人

根据《中华人民共和国个人所得税法》及其实施条例的相关规定，我国的个人居民包括：

（1）在中国境内有住所的中国公民和外国侨民。但不包括虽具有中国国籍，却并未在中国大陆定居，而是侨居海外的华侨和居住在香港、澳门、台湾的同胞。

（2）在中国境内居住，且在一个纳税年度内，一次离境不超过 30 日，或多次离境累计不超过 90 日的外国人、海外侨民和香港、澳门、台湾同胞。

2.居民企业

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的相关规定，我国的居民企业是指依法在中国境内成立，或者依照外国（地区）法律成立但实际管理机构在中国的企业。

中国居民从新加坡取得所得，若新方主管当局要求其提供中国居民身份证明以享受本协定待遇的，按《国家税务总局关于做好〈中国税收居民身份证明〉开具工作的通知》（国税函〔2008〕829 号）执行。

（三）对新加坡居民身份的判定，根据第一款的规定，应按照新加坡的法律确定的标准进行。新加坡税务当局开具的居民身份证明为信函方式。信函使用的样式可参见《国家税务总局关于印发部分国家（地区）税收居民证明样式的通知》（国税函〔2009〕395 号）。但如新加坡税务当局开具证明时间是年末（11 月以后），其信函表述则与样式略有不同，较样式简单，但确认性更强。各地在执行时，如对纳税人提供的证明有疑问，导致确认居民身份困难，可层报税务总局向对方国家主管当局确认。

（四）缔约国一方居民到第三国从事经营活动时，应根据情况判断是否可适用本协定，例如：

1.新加坡个人到第三国从事劳务活动，凡依照第三国税收法律以及第三国与新加坡之间的税收协定已构成第三国居民的，其在第三国从事劳务活动时如与中国发生业务往来并从中国取得的所得则不再适用本协定规定，应适用该第三国与中国的税收协定的规定。如果该第三国与中国没有税收协定，则适用中国国内法规定。

2.新加坡居民企业设在第三国的常设机构（关于常设机构的定义参见下文第五条解释）是该居民企业的组成部分，与该居民企业属同一法律实体，不属于第三国居民，其从中国取得的所得适用本协定的规定。

3.中国居民企业设在第三国的常设机构是该居民企业的组成部分，不属于第三国居民，其从中国取得的所得适用本协定的规定。

4.同样，中国居民企业设在新加坡的常设机构是该居民企业的组成部分，其从中国取得的所得，涉及交纳第三国税款时适用中国与该第三国的协定。值得注意的是，上述中国居民企业设在新加坡的常设机构取得来源于中国境内的所得，在按我国国内法相关规定纳税时，该常设机构不能以新加坡居民身份对上述来源于中国境内的所得，向中国税务机关要求享受中新协定待遇。

二、根据第一款的规定，同一人有可能同时为中国和新加坡居民。为了解决这种情况下个人最终居民身份的归属，第二款进一步规定了确定标准。需特别注意的是，这些标准的使用是有先后顺序的，只有当使用前一标准无法解决问题时，才使用后一的标准。

（一）永久性住所

永久性住所包括任何形式的住所，例如由个人租用的住宅或公寓、租用的房间等，但该住所必须具有永久性，即个人已安排长期居住，而不是为了某些原因（如旅游、商务考察等）临时逗留。

（二）重要利益中心

重要利益中心要参考个人家庭和社会关系、职业、政治、文化和其他活动、营业地点、管理财产所在地等因素综合评判。其中特别注重的是个人的行为，即个人一直居住、工作并且拥有家庭和财产的国家通常为其重要利益中心之所在。

（三）习惯性居处

在出现以下两种情况之一时，应采用习惯性居处的标准来判定个人居民身份的归属：一是个人在缔约国双方均有永久性住所且无法确定重要经济利益中心所在国；二是个人的永久性住所不在缔约国任何一方，比如该个人不断地穿梭于缔约国一方和另一方旅馆之间。

第一种情况下对习惯性居处的判定，要注意其在双方永久性住所的停留时间，同时还应考虑其在同一个国家不同地点停留的时间；第二种情况下对习惯性居处的判定，要将此人在一个国家所有的停留时

间加总考虑，而不问其停留的原因。

(四) 国籍

如果该个人在缔约国双方都有或都没有习惯性居处，应以该人的国籍作为判定居民身份的标准。

当采用上述标准依次判断仍然无法确定其身份时,可由缔约国双方主管当局按照协定第二十四条规定的程序,通过相互协商解决。

三、第三款规定，除个人以外（即公司和其他团体），同时为缔约国双方居民的人，应认定其是“实际管理机构”所在国的居民。如果缔约国双方因判定实际管理机构的标准不同而不能达成一致意见的，应由缔约国双方主管当局按照协定第二十四条规定的程序，通过相互协商解决。

第五条 常设机构

常设机构的概念主要用于确定缔约国一方对缔约国另一方企业利润的征税权。即，按此确定在什么情况下中国税务机关可以对新加坡的企业征税。根据协定第七条的规定，中国不得对新加坡企业的利润征税，除非该企业通过其设在中国的常设机构进行营业。

处理本条与其他相关条款关系时，通常应遵循常设机构条款优先的原则。例如，若据以支付股息（第十条）、利息（第十一条）或特许权使用费（第十二条）的股权、债权、权利或财产等与常设机构有实际联系的，有关所得应该归属于常设机构的利润征税。

一、第一款对“常设机构”一语做一般定义。即，常设机构是指一个相对固定的营业场所。通常情况下，具备以下特点：

（一）该营业场所是实质存在的。但这类场所没有规模或范围上的限制，如机器、仓库、摊位等；且不论是企业自有的，还是租用的；也不管房屋、场地、设施或设备是否有一部分被用于其他活动。一个场所可能仅占用市场一角，或是长期租用的仓库的一部分（用于存放应税商品），或设在另一企业内部等等；只要有一定可支配的空间，即可视为具有营业场所。

(二)该营业场所是相对固定的,并且在时间上具有一定的持久性。该特征应从以下几个方面理解:

1. 固定的营业场所包括缔约国一方企业在缔约国另一方从事经营活动经登记注册设立的办事处、分支机构等固定场所，也包括为缔约国一方企业提供服务而使用的办公室或其他类似的设施，如在某酒店长期租用的房间。

2.对某些经常在相邻的地点之间移动的营业活动，虽然营业场所看似不固定，但如果这种在一定区域内的移动是该营业活动的固有性质，一般可认定为存在单一固定场所。例如，某办事处根据需要在—个宾馆内租用不同的房间、或租用不同的楼层，该宾馆可被视为一个营业场所；又如，某商人在同一个商场或集市内的不同地点设立摊位，该商场或集市也可构成该商人的营业场所。

3.该营业场所应在时间上具有一定程度的持久性，而不是临时的。同时，营业活动暂时的间断或者停顿并不影响场所时间上的持久性。

4.如果某一营业场所是基于短期使用目的而设立，但实际存在时间却超出了临时性的范围，则可构成固定场所并可追溯性地构成常设机构。反之，一个以持久性为目的的营业场所如果发生特殊情况，例如投资失败提前清算，即使实际只存在了一段很短的时间，同样可以判定自其设立起就构成常设机构。

（三）全部或部分的营业活动是通过该营业场所进行的。即，一方企业通过在另一方设立常设机构进行营业活动，将其全部或部分活动延伸到另一方，不包括其在常设机构之外的地方直接从事的活动。如果一方企业通过在另一方的常设机构在另一方不同地点进行营业活动，则应判定其只有单一常设机构存在，且应将不同地点的营业活动产生的利润归属于该常设机构。如果一方企业在另一方不同地点直接从事营业活动，则该一方企业有可能在另一方不同地点构成多个常设机构。

“营业”一语的实际含义不仅仅包括生产经营活动，还包括非营利机构从事的业务活动，为该机构进行准备性或辅助性的活动除外。但此等非营利机构在中国的常设机构是否获得“营业利润”，则需要根据本协定第七条的规定再做判断。

“通过”该营业场所进行活动应作广义理解，包括企业在其可支配的地点从事活动的任何情形。例如，某道路修筑企业应被认为“通过”修筑行为发生地从事营业活动。当新加坡企业与中国不同城市的客户直接订立合同，如果合同是由新方企业设在中方的营业场所履行的，应认为该新方企业“通过”该场所从事营业活动。另外，如果该场所为新方企业与中方企业形成客户关系做出实质贡献，即使合同是两个企业间直接订立的，也应认为该新方企业“通过”该场所从事营业活动。

二、第二款列举了在通常情况下构成常设机构的场所。这些列举并非是穷尽的，并不影响对其他场所按照第一款概括性的定义进行常设机构判定。在理解时应注意：

（一）列举中第一项“管理场所”是指代表企业负有部分管理职责的办事处或事务所等场所，不同于总机构，也不同于作为判定居民公司标准的“实际管理机构”。

（二）列举中最后一项“矿场、油井或气井、采石场或者其他开采自然资源的场所”是指经过投资，拥有开采经营权或与之相关的合同权益，并从事生产经营的场所。至于为勘探或开发上述矿藏资源的承包工程作业，则应按照本协定第五条第三款（一）项的规定，根据作业持续的时间是否超过六个月来判断其是否构成常设机构。

三、第三款规定了承包工程和提供劳务两种情况下常设机构的判定标准。

（一）第（一）项规定，对于缔约国一方企业在缔约对方的建筑工地，建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动，仅在此类工地、工程或活动持续时间为六个月以上的，构成常设机构。未达到该规定时间的则不构成常设机构，即使这些活动按照第一款或第二款规定可能构成常设机构。执行

时应注意:

- 1.从事本款规定的工程活动, 仅以本款规定的时间标准判定是否构成常设机构;
 - 2.确定上述活动的起止日期, 可以按其所签订的合同从实施合同(包括一切准备活动)开始之日起, 至作业(包括试运行作业)全部结束交付使用之日止进行计算。凡上述活动时间持续六个月以上的(不含六个月, 跨年度的应连续计算), 应视该企业在活动所在国构成常设机构。
 - 3.“与其有关的监督管理活动”是指伴随建筑工地, 建筑、装配或安装工程发生的监督管理活动, 既包括在项目分包情况时, 由分承包商进行作业, 总承包商负责指挥监督的活动; 也包括独立监理企业从事的监督管理活动。对由总承包商负责的监督管理活动, 其时间的计算与整个工地、工程的持续时间一致; 对由独立监理企业承包的监督管理活动, 应视其为独立项目, 并根据其负责监理的工地、工程或项目的持续时间进行活动时间的判定。
 - 4.如果新加坡企业在中国一个工地或同一工程连续承包两个及两个以上作业项目, 应从第一个项目作业开始至最后完成的作业项目止计算其在中国进行工程作业的连续日期, 不以每个工程作业项目分别计算。所谓为一个工地或同一工程连续承包两个及两个以上作业项目, 是指在商务关系和地理上是同一整体的几个合同项目, 不包括该企业承包的或者是以前承包的与本工地或工程没有关联的其他作业项目。例如一个建筑工地从商务关系和地理位置上形成不可分割的整体时, 即使分别签订几个合同, 该建筑工地仍为单一的整体。再如一些修建公路、挖掘运河、安装水管、铺设管道等活动, 其工程作业地点是随工程进展不断改变或迁移的, 虽然在某一特定地点工作时间连续未达到规定时间, 但要视整体工程看是否达到构成常设机构的时间。一般来说, 同一企业在一同一工地上承包的项目可认为是商务关系相关联的项目。
 - 5.对工地、工程或者与其有关的监督管理活动开始计算其连续日期以后, 因故(如设备、材料未运到或季节气候等原因)中途停顿作业, 但工程作业项目并未终止或结束, 人员和设备物资等也未全部撤出, 应持续计算其连续日期, 不得扣除中间停顿作业的日期。
 - 6.如果企业将承包工程作业的一部分转包给其他企业, 分包商在建筑工地施工的时间应算作总包商在建筑工程上的施工时间。如果分包商实施合同的日期在前, 可自分包商开始实施合同之日起计算该企业承包工程作业的连续日期。同时, 不影响分包商就其所承担的工程作业单独判定其是否构成常设机构。
- (二) 根据第(二)项以及第二议定书第一条的规定, 缔约国一方企业派其雇员或其雇佣的其他人员到缔约对方提供劳务, 仅以任何十二个月内这些人员为从事劳务活动在对方停留连续或累计超过 183 天的, 构成常设机构。

该项规定针对的是缔约国一方企业派其雇员到缔约国另一方从事劳务活动的行为。该行为按本条第一款和第二款规定不构成常设机构, 但按本项规定, 如活动持续时间达到规定标准, 仍构成常设机构。

该项规定针对的是缔约国一方企业派其雇员到缔约国另一方从事劳务活动的行为。该行为按本条第一款和第二款规定不构成常设机构, 但按本项规定, 如活动持续时间达到规定标准, 仍构成常设机构。

本项规定应从以下几个方面理解：

1.“雇员或雇佣的其他人员”是指本企业的员工，或者该企业聘用的在其控制下按照其指示向缔约对方提供劳务的个人。

2.本款所称的劳务活动，指从事工程、技术、管理、设计、培训、咨询等专业服务活动。例如：

(1) 对工程作业项目的实施提供技术指导、协助、咨询等服务（不负责具体的施工和作业）；
(2) 对生产技术的使用和改革、经营管理的改进、项目可行性分析以及设计方案的选择等提供的服务；

(3) 在企业经营、管理等方面提供的专业服务，等。

3.同一企业从事的有商业相关性或连贯性的若干个项目应视为“同一项目或相关联的项目”。这里所说的“商业相关性或连贯性”，需视具体情况而定，在判断若干个项目是否为关联项目时，应考虑下列因素：

(1) 这些项目是否被包含在同一个总合同里；
(2) 如果这些项目分属于不同的合同，这些合同是否与同一人或相关联的人所签订；前一项目的实施是否是后一项目实施的必要条件；
(3) 这些项目的性质是否相同；
(4) 这些项目是否由相同的人员实施；等。

4.对劳务活动在任何十二个月中连续或累计超过 183 天的规定，应从以下几个方面掌握：

(1) 若某新加坡企业为中国境内某项目提供劳务（包括咨询劳务），以该企业派其雇员为实施服务项目第一次抵达中国之日期起至完成并交付服务项目的日期止作为计算期间，计算相关人员在中国境内的停留天数。

(2) 具体计算时，应按所有雇员为同一个项目提供劳务活动不同时期在中国境内连续或累计停留的时间来掌握，对同一时间段内的同一批人员的工作不分别计算。例如，新加坡企业派遣 10 名员工为某项目在中国境内工作 3 天，这些员工在中国境内的工作时间为 3 天，而不是按每人 3 天共 30 天来计算。

(3) 如果同一个项目历经数年，新加坡企业只在某一个“十二个月”期间派雇员来中国境内提供劳务超过 183 天，而在其他期间内派人到中国境内提供劳务未超过 183 天，仍应判定该企业在中国构成常设机构。常设机构是针对该企业在中国境内为整个项目提供的所有劳务而言，而不是针对某一个“十二个月”期间内提供的劳务。所以，在整个项目进行过程中，如果新加坡企业于其中一个“十二个月”期间在中国境内提供劳务超过 183 天，则应认为该企业在中国构成常设机构。

5.如果新加坡企业在向中国客户转让专有技术使用权的同时,也委派人员到中国境内为该项技术的使用提供有关支持、指导等服务并收取服务费,无论其服务费是单独收取还是包括在技术价款中,该服务费均应视为特许权使用费,适用协定第十二条特许权使用费条款的规定。但如果上述人员提供的服务是通过该新加坡企业设在中国的某固定场所进行的或通过其他场所进行,但服务时间达到协定规定构成常设机构的时间标准的,按本款规定,则构成了常设机构,对归属于常设机构部分的服务所得应执行协定第七条的规定。

四、第四款是对第一款常设机构的定义范围作出的例外规定,即缔约国一方企业在缔约国另一方仅由于仓储、展览、采购及信息收集等活动的目的设立的具有准备性或辅助性的固定场所,不应被认定为常设机构。从事“准备性或辅助性”活动的场所通常具备以下特点:一是该场所不独立从事经营活动,并其活动也不构成企业整体活动基本的或重要的组成部分;二是该场所进行第四款列举的活动时,仅为本企业服务,不为其他企业服务;三是其职责限于事务性服务,且不起直接营利作用。

有些情况下,一些机构场所形式上符合本款的规定,但从其业务实质看仍应认定为常设机构。例如:

(一)某新加坡企业的主营业务是为客户提供采购服务并收取服务费,该企业在中国设立办事处,为其在中国进行采购活动。这种情况下,该中国办事处的采购活动看似属于本款第(四)项所说的“专为本企业采购货物或商品”的范围,但由于该办事处业务性质与新加坡企业总部的业务性质完全相同,所以该办事处的活动不是准备性或辅助性的。

(二)某新加坡企业在中国境内设立固定场所,维修、保养该企业销售给中国客户的机器设备,或专为中国客户提供零配件。这种情况下,因其从事的活动是企业总部为客户服务的基本及重要组成部分,所以该固定场所的活动不是准备性或辅助性的。

(三)某新加坡企业在中国设立从事宣传活动的办事处,该办事处不仅为本企业进行业务宣传,同时也为其他企业进行业务宣传。这种情况下,该办事处的活动不是准备性或辅助性的。

此外,如果某固定场所既从事第四款规定的不构成常设机构的活动,也从事构成常设机构的活动,则应视其构成常设机构,并对这两项营业活动的所得合并征税。例如,企业用于交付货物的仓库同时也兼营商品销售,应判定为常设机构并征税。

五、第五款规定,缔约国一方企业通过代理人在另一方进行活动,如果代理人有权并经常行使这种权力以该企业的名义签订合同,则该企业在此缔约国另一方构成常设机构。执行时应从如下几个方面理解:

(一)其活动使一方企业在另一方构成常设机构的代理人,通常被称为“非独立代理人”。非独立代理人可以是个人,也可以是办事处、公司或其他任何形式的组织,不一定被企业正式授予代表权,也不一定是企业的雇员或部门。此外,非独立代理人不一定是代理活动所在国家的居民,也不一定在该国拥有营业场所。

(二) 对“以该企业的名义签订合同”应做广义理解，包括不是以企业名义签订合同，但其所签合同仍对企业具有约束力的情形。“签订”不仅指合同的签署行为本身，也包括代理人有权代表被代理企业参与合同谈判，商定合同条文等。

(三) 本款所称“合同”是指与被代理企业经营活动本身相关的业务合同。如果代理人有权签订的是仅涉及企业内部事务的合同，例如，以企业名义聘用员工以协助代理人为企业工作等，则不能仅凭此认定其构成企业的常设机构。

(四) 对于“经常”一语并无精确统一的标准，要结合合同性质、企业的业务性质以及代理人相关活动的频率等综合判断。在某些情况下，企业的业务性质决定了其交易数量不大，但合同签订的相关工作却要花费大量时间，如飞机、巨型轮船或其它高价值商品的销售。如果代理人为这类企业在一国境内寻找买商、参与销售谈判等，即使该人仅代表企业签订了一单销售合同，也应认为该代理人满足“经常”标准，构成企业的非独立代理人。

(五) 所谓“行使”权力应以实质重于形式的原则来理解。如果代理人在该缔约国另一方进行合同细节谈判等各项与合同签订相关的活动，且对企业有约束力，即使该合同最终由其他人在企业所在国或其他国家签订，也应认为该代理人在该缔约国另一方行使合同签署权力。

(六) 如果代理人在缔约国另一方的活动仅限于本条第四款的准备性或辅助性范围，则不构成企业的非独立代理人（或常设机构）。

(七) 判断一方企业是否通过非独立代理人在另一方构成常设机构时，不受本条第三款关于时间要求的限制。

六、并不是所有代理人进行第五款规定的活动都将使其构成代理企业的常设机构，第六款规定的独立代理人即为例外。第六款规定，缔约国一方企业通过代理人在缔约国另一方进行营业时，如果该代理人是专门从事代理业务的，则不应因此视其代理的企业在缔约国另一方构成常设机构。这类专门从事代理业务的代理人一般称作独立代理人，其不仅为某一个企业代理业务，也为其他企业提供代理服务。经纪人、中间商等一般佣金代理人等属于独立代理人。

虽有此款规定，为防止独立代理人条款被滥用（比如，某些企业自身的代理人自称为独立代理人以避免构成常设机构），协定执行中要对代理人身份或代理人地位是否独立进行判定。如果代理人的活动全部或几乎全部代表被代理企业，并且该代理人和企业之间在商业和财务上有密切及依附关系，则不应认定该代理人为本款所指的独立代理人。

代理人的活动同时符合下列两个条件的，才属于本款规定的独立代理人，即不构成被代理企业的常设机构。

(一) 该代理人在法律上和经济上独立于被代理企业。在判定独立性时, 可考虑如下几个因素:

1. 代理人商务活动的自由度。如果代理人在被代理企业的具体指导和全面控制下为企业进行商务活动, 而不是自行决定工作方式, 那么该代理人一般不具有独立地位。

2. 代理人商务活动的风险由谁承担。如果由被代理企业承担而非由代理人承担, 则该代理人一般不能被认为具有独立地位。

3. 代理人代表的企业的数量。如果在相当长一段经营期或时间内, 代理人全部或几乎全部仅为一家企业进行活动, 该代理人很可能不是独立代理人。

4. 被代理企业对代理人专业知识的依赖程度。一般来说, 独立代理人具备独立从事商务活动的专门知识或技术, 不需要依赖企业的帮助。相反, 被代理企业通常借助代理人的专门知识或技术扩展自己的业务或推销自己的产品, 等。

(二) 独立代理人在代表企业进行活动时, 一般按照常规进行自身业务活动, 不从事其他经济上归属于被代理企业的活动。例如, 某销售代理人以自己的名义出售某企业的货物或商品, 这一行为是销售代理人的常规经营业务。如果该销售代理人在从事上述活动的同时, 还经常作为企业的有权签约的代理人进行活动, 那么因为这些活动已在自身贸易或营业常规之外, 代理人将被视为被代理企业的非独立代理人而构成企业的常设机构。

七、根据第七款的规定, 母公司通过投资设立子公司, 拥有子公司的股权等形成的控制或被控制关系, 不会使子公司构成母公司的常设机构。从税收角度看, 子公司本身是一个独立的法人实体, 即使它在业务上受母公司管理, 也不应仅凭此而被视为母公司的常设机构。

但是, 由于母子公司之间的特殊关系, 现实经济活动中, 母子公司之间常存在较为复杂的跨境人员及业务往来。这种情况下, 母公司在子公司的活动是否导致母公司在子公司所在国构成常设机构, 应从以下几个方面掌握:

(一) 应子公司要求, 由母公司派人员到子公司为子公司工作, 这些人员受雇于子公司, 子公司对其工作有指挥权, 工作责任及风险与母公司无关, 由子公司承担, 那么, 这些人员的活动不导致母公司在子公司所在国构成常设机构。此种情况下, 子公司向此类人员支付的费用, 不论是直接支付还是通过母公司转支付, 都应视为子公司内部人员收入分配, 对支付的人员费用予以列支, 其所支付的人员费用应为个人所得, 按子公司所在国有关个人所得税法相关规定, 以及协定第十五条的有关规定征收个人所得税。

(二) 母公司派人员到子公司为母公司工作时, 应按本条第一款或第三款的规定判断母公司是否在子公司所在国构成常设机构。符合下列标准之一时, 可判断这些人员为母公司工作:

1. 母公司对上述人员的工作拥有指挥权，并承担风险和责任；
2. 被派往子公司工作的人员的数量和标准由母公司决定；
3. 上述人员的工资由母公司负担；
4. 母公司因派人员到子公司从事活动而从子公司获取利润。

此种情况下，母公司向子公司收取有关服务费时，应按独立企业公平交易原则，确认母子公司上述费用的合理性后，再对子公司上述费用予以列支。如果上述活动使母公司在子公司所在国构成常设机构，则该子公司所在国可按本协定第七条的规定，对母公司向子公司收取的费用征收企业所得税。

(三) 子公司有权并经常以母公司名义签订合同，符合上述第五款关于“非独立代理人”有关条件的，子公司构成母公司的常设机构。

第六条 不动产所得

一、根据第一款规定，对于不动产所得，不动产所在国有征税权。

二、第二款赋予缔约国双方国内法对“不动产”这一用语的解释权。但无论缔约国国内法做何解释，在执行本协定时，该用语应包括第二款所列明的项目。

三、第三款说明本条所称的“不动产所得”，是指在不动产所有权不转移的情况下，使用不动产所获得的收益，包括直接使用、出租或者以任何其他形式使用该不动产取得的所得。而对不动产所有权转移产生的所得，应适用协定第十三条的规定。此外，有一些所得的取得尽管与不动产有关，但不属于此款“不动产所得”的范围。比如，来源于房地产抵押的利息收入属于本协定第十一条利息范围。

四、第四款指出，第一款和第三款的规定对企业的不动产所得和用于进行独立个人劳务的不动产所得同样适用。这一款进一步明确了不动产所在国的优先征税权。

第七条 营业利润

本条是对缔约国一方企业在缔约国另一方的营业活动产生的利润划分征税权的规定。明确缔约国一方企业在缔约国另一方的营业活动只有在构成常设机构前提下，缔约国另一方才能征税，并且只能就归属于常设机构的利润征税。

一、按照第一款的规定，新加坡企业在中国境内构成常设机构的，中国对该常设机构取得的利润拥有征税权，但应仅以归属于该常设机构的利润为限。这里所称的“归属于该常设机构的利润”不仅包括该常设机构取得的来源于中国境内的利润，还包括其在中国境内外取得的与该常设机构有实际联系各类所得，包括股息、利息、租金和特许权使用费等所得。这里所说实际联系一般是指对股份、债权、工业产权、设备及相关活动等，具有直接拥有关系或实际经营管理等关系。

二、协定并没有明确规定计算营业利润的具体方法，只是规定了在计算时应遵守的若干原则。第二款就确立了独立企业原则，即对常设机构要作为一个独立的纳税实体对待，常设机构不论是同其总机构的营业往来，还是同该企业的其他常设机构之间的营业往来，都应按公平交易原则，以公平市场价格为依据计算归属于该常设机构的利润。

三、第三款规定，在计算常设机构利润时，为该常设机构发生的费用，不论发生于何处，都应允许扣除。包括有些不是直接体现为常设机构实际发生的费用，如总机构向常设机构分摊的行政和一般管理费用等。但这些费用必须是因常设机构发生的且分摊比例应在合理范围内。实际执行中，企业应提供费用汇集范围、费用定额、分配依据和方法等资料，以证明费用的合理性。

四、一般情况下，如果常设机构的独立帐目可以真实反映其利润水平，应该按照该帐目计算归属常设机构的利润。然而，某些情况下，很难以独立帐目为基础确定属于常设机构的利润。第四款明确当常设机构利润不能通过帐目进行核算时，可以依据公式分配企业的总利润，从而确定归属常设机构的利润。这种方法与按独立帐目计算的结果会有差异，并且在采用公式及分配方法时都涉及如何计算及确认企业总利润问题。常设机构所在国税务机关难以计算企业总部的利润，或难以确认企业自己或对方税务机关按其国内法规定计算的结果。因此，协定虽有此规定，但一般适用于长期以来习惯用这种方法的缔约国。

五、第五款规定，常设机构为本企业采购货物和商品，不视为常设机构在采购活动中取得利润，不应按利润归属的方法计算或核定常设机构在采购活动中获得利润。与此相对应，在计算常设机构的应纳税所得时，也不应列支其上述采购活动发生的费用。需要特别注意的是，本款仅适用于既从事其他经营活动，又为本企业从事采购活动的常设机构。如果某一机构仅为本企业采购商品或货物，则根据协定第五条第四款的规定，不应认定该机构为常设机构。

六、第六款规定，一旦确定使用了某种利润分配方法，就不应该仅因为在某一特定年度其他方法会产生更有利于税收的结果而改变既定方法。该规定是为了确保纳税人税收待遇的连续性和稳定性。

七、由于企业取得的“利润”既包括从事营业活动取得的经营性所得，也包括其他类型的所得，例如不动产所得、股息、利息等，而对这些其他类型所得的征税原则，协定都有单独的条款规定，所以本条第七款明确企业取得的其他各类所得应按协定各相关条款处理，即其他条款优先。但这一原则仅适用于企业本身取得的所得，如果各类所得由企业设在缔约对方的常设机构取得或与常设机构有实际联系，则不论协定是否对各类所得有单独条款规定，仍应优先执行协定第七条的规定。对此，协定第十条、第十一条以及第十二条都有明确规定。

第八条 海运和空运

一、根据本条及协定议定书的规定，缔约国一方企业以船舶或飞机从事国际运输业务从缔约国另一方取得的收入，在另一方免于征税。具体是指：

(一) 新加坡居民企业以船舶或飞机从事国际运输业务，从中国取得的收入，在中国豁免企业所得税和营业税。

(二) 中国居民企业以船舶或飞机从事国际运输业务，从新加坡取得的收入，在新加坡除免征所得税外，其应税劳务在新加坡可以以零税率适用货物与劳务税，且服务接受方就该应税劳务支付的进项税额在新加坡可予全额抵扣。

二、根据第二款的规定，第一款也适用于参加合伙经营、联合经营或参加国际经营机构取得的收入。由于海运和空运方面存在着各种形式的国际合作，对于多家公司联合经营国际运输的税务处理，应由各参股或合作企业就其分得利润分别在其所属居民国纳税。

三、第三款关于“缔约国一方企业从附属于以船舶或飞机经营国际运输业务有关的存款中取得的利息收入”，是指中新双方从事国际运输业务的海、空运企业，从对方取得的运输收入存于对方产生的利息。该利息不适用第十一条利息条款的规定，应视为国际运输业务附带发生的收入，在来源国免予征税。

四、根据协定第四款，从事国际运输业务取得的收入，是指企业以船舶或飞机经营客运或货运取得的收入，也包括该企业从事的下列附属于其国际运输业务的收入：

- (一) 以湿租形式出租船舶或飞机(包括所有设备、人员及供应)取得的租赁收入
- (二) 以光租形式出租船舶或飞机取得的租赁收入；
- (三) 以船舶或飞机从事国际运输的企业附营或临时性经营集装箱租赁取得的收入。

上述有关租赁业务应仅以属于国际运输的附属活动为限。“附属”应指与主营业务有关且服务于主营业务的活动，即企业的主营业务应为其船舶或飞机经营的国际海运或空运业务，附属业务则属于支持和附带性质。但对“附属”的标准，协定没有做具体规定。在判断产生以上所得的活动是否属于“附属”性质时，应首先根据企业工商登记及相关凭证资料判定企业主营业务是否是国际运输，然后，视该类附属活动收入占企业国际运输业务总收入的比例而定，一般在一个会计年度内，附属业务收入不应超过总收入的 10%。

此外，某些与国际运输紧密相关的收入也应作为国际运输收入的一部分，包括：为其他国际运输企业代售客票取得的收入；从市区至机场运送旅客取得的收入；通过货车从事货仓至机场、码头或者后者至购货者间的运输，以及直接将货物发送至购货者所取得的运输收入；企业仅为其承运旅客提供中转住宿而设置的旅馆取得的收入。

国际运输收入也包括非专门从事国际海运或空运业务的企业，以其拥有的船舶或飞机经营国际运输业务取得的收入

第九条 联属企业

一、第一款规定，如果缔约国一方企业与另一方企业间存在特殊关系，即属于联属企业（如母子公司和共同受控的公司），当该缔约国一方企业的财务帐目不能反映其发生于缔约国一方的真实利润水平时，该国税务机关可以对该企业帐目进行调整。当然，进行这一调整的前提是联属企业间的交易不符合公平市场原则。

二、如果缔约国一方的税务机关根据第一款的规定对联属企业之间的交易做了重新调整，那么调整的这部分利润可能会被重复征税。为了避免这种情况发生，第二款规定缔约国另一方税务机关应该就这部分利润已征税款做出相应调整。当然，该款不能简单地理解为该缔约国另一方应进行自动调整，只有在其认为对方所做的利润调整是按公平交易原则计算的时候，才有义务对关联企业利润做出相应调整。如果双方对调整的依据、原因、数额等发生争议，可按照协定第二十四条相互协商程序进行协商。

三、本条应结合我国《企业所得税法》及其实施条例关于特别纳税调整的有关规定执行。

第十条 股息

一、第一款规定股息可以在取得者所在一方（即居民国）征税，但这种征税权并不是独占的。

二、第二款为股息的来源国即支付股息的公司为其居民的国家保留了征税权。但是，这种征税权受到限制。即来源国仅能就股息征收一定比例的税收。具体为：在股息受益所有人是公司，并直接拥有支付股息公司至少 25% 资本的情况下，限制税率为 5%；其他情况下，限制税率为 10%。执行该款时应注意：

（一）判定受益所有人拥有公司资本的比例通常可视其在公司的出资份额情况。一般情况下，出资份额体现为在注册资本中所占份额。此外，当向公司以提供贷款或其他形式的出资产生的所得，已按规定（如防止资本弱化的规则）被当作股息处理时，这种贷款或出资也将被视为“资本”。

（二）按照本款规定，享受 5% 税率的股息限于直接拥有资本比例达到 25% 以上的情形。即符合此低税率的股息应属于符合条件的受益所有人拥有资本比例达到 25% 以上的期间的利润所形成的股息。但在准确跟踪和计算时，可能会涉及以往多年且频繁变化情况（特别是对于上市公司），执行难度较大。为此，从企业分配年度利润的一般情况考虑，税务总局以《国家税务总局关于执行税收协定股息条款有关问题的通知》（国税函〔2009〕81 号）规定，非居民直接拥有中国居民公司资本比例在取得股息前连续十二个月以内任何时候均至少达到 25% 的，可以享受该协定待遇。如分配的股息涉及十二个月以前的企业未分配利润，则不再考虑股息受益所有人在所分配利润所属年度的持股比例是否满足要求。据此，如新加坡居民直接拥有中国居民公司资本比例在取得股息前连续十二个月以内任何时候均达到至少 25% 的，可以享受该协定待遇。这里“取得股息”的日期是指按照国内法规定该项股息在中国发生纳税义务或扣缴义务的日期。

（三）只有受益所有人为公司，且符合上述条件的，才能适用 5%的限制税率；受益所有人为个人或其他主体的，仍适用 10%的限制税率。

关于受益所有人的理解与判断，按照《国家税务总局关于如何理解和认定税收协定中“受益所有人”的通知》（国税函〔2009〕601 号）的规定执行。

三、第三款是股息的定义，简单来说，股息即为公司所作的利润分配（公司的概念参见对协定第三条第一款第（五）项的解释）。股息支付不仅包括每年股东会议所决定的利润分配，也包括其他货币或具有货币价值的收益分配，如红股、红利、清算收入以及变相利润分配。股息还包括缔约国按防止资本弱化的规定调整为股息的“利息”。

股息和利息在某些特定情况下较难判定，通常应遵循实质重于形式的原则。一般情况下，各类债券所得不应视为股息。然而，如果贷款人确实承担债务人公司风险，其利息可被视为股息。对贷款人是否分担企业风险的判定通常可考虑如下因素：

- （一）该贷款大大超过企业资本中的其他投资形式，并与公司可变现资产严重不符；
- （二）债权人将分享公司的任何利润；
- （三）该贷款的偿还次于其他贷款人的债权或股息的支付；
- （四）利息的支付水平取决于公司的利润；
- （五）所签订的贷款合同没有对具体的偿还日期做出明确的规定。

存在上述情况时，借款人所在国可根据资本弱化的国内法规定将利息作为股息处理。

四、第四款规定，若股息受益所有人是缔约国一方居民，在缔约国另一方拥有常设机构，或者通过固定基地从事独立个人劳务，且支付股息的股份构成常设机构或固定基地资产的一部分，或与该机构或固定基地有其他方面的实际联系，则来源国可将股息并入常设机构的利润予以征税。

应予注意的是，只有当取得股息的相关营业活动通过常设机构进行，且股份的持有与常设机构有上述实际联系的情况下，才可适用本条款。如果常设机构所在国对常设机构取得的股息有优惠税收待遇规定时，股息受益所有人仅以滥用协定为目的，将股份转移到常设机构的，不应适用本款规定。

五、第五款是对缔约国一方居民从另一方取得的股息进行再分配部分的征税权划分规定。即新加坡居民投资于中国居民公司或在中国设立常设机构或固定基地，如其对从中国居民公司取得的股息或从中国机构场所取得的所得向其中国境外的股东进行再分配时，其境外股东取得的这部分所得，无需交纳中国税收。但是，如果该项再分配又支付回中国的居民股东或中国境内机构场所时，根据本款规定，中国仍有征税权。

六、第六款是反滥用条款，以获取优惠的税收地位为主要目的的交易或安排，不应适用税收协定股息条款优惠规定。纳税人因该交易或安排而不当享受税收协定待遇的，主管税务机关有权进行调整。执行该款时应考虑我国国内法关于特别纳税调整的有关规定。

第十一条 利息

一、第一款规定，居民国对本国居民取得的来自缔约国另一方的利息拥有征税权，但这种征税权并不是独占的。

二、第二款规定，利息来源国对利息也有征税的权利，但对征税权的行使进行了限制，即设定了最高税率，且限制税率与受益所有人自身性质有关，受益所有人为银行或金融机构情况下，利息的征税税率为 7%；其他情况下利息的征税税率为 10%。

关于受益所有人的理解与判断，同样按照《国家税务总局关于如何理解和认定税收协定中“受益所有人”的通知》（国税函〔2009〕601 号）的规定执行。在判断利息受益所有人时，要特别注意在利息据以产生和支付的贷款合同之外，是否存在债权人与第三人之间在数额、利率和签订时间等方面相近的其他贷款或存款合同。

三、第三款是对特定的受益所有人取得的利息在来源国免税的规定。在执行时应注意把关，即取得利息收入的新加坡居民必须是该款所列机构，任何商业组织通过上述机构取得的利息不得享受免税待遇。另外，根据协定第二议定书第二条的规定，所列免税机构应依照新加坡议会法案规定设立或完全由新加坡政府拥有。

四、第四款明确了利息一语的含义，具体可从以下三个方面理解：

（一）利息一般是指从各种债权取得的所得。“各种债权”应包括现金、货币形态的有价证券，以及政府公债、债券或者信用债券。

（二）对于与利息相关的其他所得是否应属于“利息”的范畴，应根据其性质区别对待：

1. 附属债券取得的所得，如发行债券的溢价和奖金构成利息，但债券持有者出售债券发生的盈亏不属于利息范围；

2. 与贷款业务相关的并附属于债权的所得可认定为利息，对独立发生于债权方以外的，如单独收取的担保费等，原则上不应认定为利息。

五、第五款规定，若利息受益所有人是缔约国一方居民，在缔约国另一方拥有常设机构，或者通过固定基地从事独立个人劳务，且支付利息的债权构成常设机构或固定基地资产的一部分，或与该机构或固定基地有其他方面的实际联系，则来源国可将利息并入常设机构的利润予以征税。

应予注意的是，只有当取得利息的相关营业活动通过常设机构进行，且债权与常设机构有上述实际联系的情况下，才可适用本条款。仅以滥用协定为目的，将贷款转移到为利息提供优惠税收待遇的常设机构的，不应适用本款规定。

六、第六款明确了利息支付人为其居民的国家是利息的来源国这一原则。然而该款也规定了一个例外情形，即利息支付人无论是否为缔约国一方的居民，只要其在缔约国一方拥有常设机构或固定基地，并且支付的利息由该常设机构或固定基地负担，本款认为利息来源地应是该常设机构或固定基地所在缔约国。例如，某第三国设在中国的常设机构支付给新加坡居民的利息，在利息与该常设机构有实际联系情况下，应认为该利息发生于中国，由中国根据中新协定行使优先征税权。如新加坡居民为该项利息的受益所有人，则可享受本协定待遇。

七、第七款对关联交易中协定优惠条款的适用加以限定。当支付人与受益所有人之间或者他们与其他人之间由于某种特殊关系而造成超额支付利息时，支付额中超过按市场公允价格计算所应支付的数额的部分不得享受协定的优惠。

八、第八款为反滥用条款。以获取优惠的税收地位为主要目的的交易或安排，不应适用税收协定利息条款的优惠规定。纳税人因该交易或安排而不当享受税收协定待遇的，主管税务机关有权进行调整。

九、执行第七款和第八款的规定时，应考虑我国国内法关于特别纳税调整的有关规定。

第十二条 特许权使用费

一、第一款规定，居民国对本国居民取得的来自缔约国另一方的特许权使用费拥有征税权，但这种征税权并不是独占的。

二、根据第二款规定，特许权使用费的来源国对该所得也有征税权，但对征税权的行使进行了限制，即设定最高税率为 **10%**。但根据协定议定书第三条的规定，对于使用或有权使用工业、商业、科学设备而支付的特许权使用费，按支付特许权使用费总额的 **60%**确定税基。

适用本条款也必须以受益所有人是缔约国对方居民为前提。关于受益所有人的理解与判断，同样按照《国家税务总局关于如何理解和认定税收协定中“受益所有人”的通知》（国税函〔2009〕601号）的规定执行。在判断受益所有人时，要特别注意审核在特许权使用费据以产生和支付的版权、专利、技术等使用权转让合同之外，是否存在申请人与第三人之间在有关版权、专利、技术等的使用权或所有权方面的转让合同。

三、第三款是对“特许权使用费”一语的定义，需要从以下几个方面理解：

（一）特许权使用费首先应与使用或有权使用以下权利有关：构成权利和财产的各种形式的文学和艺术，有关工业、商业和科学实验的文字和信息中确定的知识产权，不论这些权利是否已经或必须在规定的部门注册登记。还应注意，这一定义既包括了在有许可的情况下支付的款项，也包括因侵权支付的

赔偿款。

(二) 特许权使用费也包括使用或有权使用工业、商业、科学设备取得的所得，即设备租金。但不包括设备所有权最终转移给用户的有关融资租赁协议涉及的支付款项中被认定为利息的部分；也不包括使用不动产取得的所得，使用不动产取得的所得适用协定第六条的规定。

(三) 特许权使用费还包括使用或有权使用有关工业、商业、科学经验的情报取得的所得。对该项所得应理解为专有技术，一般是指进行某项产品的生产或工序复制所必需的、未曾公开的、具有专有技术性质的信息或资料。与专有技术有关的特许权使用费一般涉及技术许可方同意将其未公开的技术许可给另一方，使另一方能自由使用，技术许可方通常不亲自参与技术受让方对被许可技术的具体应用，并且不保证实施的结果。被许可的技术通常已经存在，但也包括应技术受让方的需求而研发后许可使用，并在合同中列有保密等使用限制的技术。

(四) 在服务合同中，如果服务提供方在提供服务过程中使用了某些专门知识和技术，但并不许可这些技术使用权，则此类服务不属于特许权使用费范围。如果服务提供方提供服务形成的成果属于特许权使用费定义范围，并且服务提供方仍保有该项成果的所有权，服务接受方对此成果仅有使用权，则此类服务产生的所得属于特许权使用费。

(五) 在转让或许可专有技术使用权过程中，如果技术许可方派人员为该项技术的应用提供有关支持、指导等服务，并收取服务费，无论是单独收取还是包括在技术价款中，均应视为特许权使用费，适用本条的规定。但如上述人员的服务已构成常设机构，对归属于常设机构部分的服务所得应执行协定第七条营业利润条款的规定，对提供服务的人员执行协定第十五条非独立个人劳务条款的规定；对未构成常设机构或未归属于常设机构的服务收入仍按特许权使用费规定处理。

(六) 单纯货物贸易项下作为售后服务的报酬，产品保证期内卖方为买方提供服务所取得的报酬，专门从事工程、管理、咨询等专业服务的机构或个人提供的相关服务所取得的所得不是特许权使用费，应作为劳务活动所得适用协定第七条营业利润条款的规定。

四、第四款规定，若特许权使用费的受益所有人是缔约国一方居民，在缔约国另一方拥有常设机构，或者通过固定基地从事独立个人劳务，且据以支付特许权使用费的权利或财产构成常设机构或固定基地资产的一部分，或与该常设机构或固定基地有其他方面的实际联系，则来源国可将特许权使用费并入常设机构的利润予以征税。

应予注意的是，只有当取得特许权使用费的相关营业活动通过常设机构进行，且特许权使用费据以产生的权利或财产与常设机构有上述实际联系的情况下，才可适用本条款。仅以滥用协定为目的，将权利或财产转移到为特许权使用费提供优惠税收待遇的常设机构的，不应适用本款规定。

五、第五款明确了特许权使用费支付人为其居民的国家是特许权使用费的来源国这一原则。然而该款也规定了一个例外情形，即支付该特许权使用费的人无论是否为缔约国一方的居民，只要其在该缔约国一方拥有常设机构或固定基地，并且支付的费用由该常设机构或固定基地负担，本款认为特许权使用费来源地应是该常设机构或固定基地所在国。例如，某第三国设在中国的常设机构支付给新加坡居民的特许权使用费，在特许权使用费与该常设机构有实际联系的情况下，应认为该特许权使用费发生于中国，由中国根据中新协定行使优先征税权。如新加坡居民为该项特许权使用费的受益所有人，则可享受本协议待遇。

六、第六款对关联交易中协定优惠条款的适用加以限定。当支付人与受益所有人之间或他们与其他人之间由于某种特殊关系而造成超额支付特许权使用费时，支付额中超过按市场公允价格计算所应支付数额的部分不享受协定的优惠。

七、第七款为反滥用条款。以获取优惠的税收地位为主要目的的交易或安排，不适用税收协定特许权使用费条款优惠规定，纳税人因该交易或安排而不当享受税收协定待遇的，主管税务机关有权进行调整。

八、执行第六款和第七款的规定时，应考虑我国国内法关于特别纳税调整的有关规定。

第十三条 财产收益

第十三条就财产转让产生的收益，包括转让各类动产、不动产和权利产生的受益的征税问题做出规定。协定本身并未对“财产收益”进行定义。“财产收益”一般是指财产法律权属关系发生变更产生的收益，包括出售或交换财产产生的收益，也包括部分转让、征用、出售权利等产生的收益。

一、第一款规定转让不动产取得的收益应由不动产所在国征税。对于不动产的定义，该款引用了第六条的规定。本款只规定了不动产转让收益的征税原则，其他情况下的不动产所得仍适用第六条的规定。

二、第二款针对企业常设机构用于营业的财产中的动产，转让这类财产所取得的收益可以在常设机构所在国征税。

三、第三款规定，转让从事国际运输的船舶和飞机，或转让附属于经营上述船舶和飞机的动产取得的收益，应仅在经营上述船舶和飞机的企业为其居民的国家征税。这一规定与第八条的规定原则一致。

四、第四款与第五款均是对股份转让征税问题的规定，根据这两款的规定，新加坡居民转让其在中国居民公司的股份取得的收益，在满足以下任一条件时，中国税务机关有权征税：

（一）被转让公司股份价值 50%以上直接或间接由位于中国的不动产组成；

（二）新加坡居民在转让其中国公司股份行为发生前十二个月内曾直接或间接参与该中国公司至少 25% 资本。

按第四款规定，如缔约国一方居民持有某公司的股份，不论该公司是缔约一方的公司还是缔约对方的公司，只要该公司的股份价值的 50% 以上（不含 50%）直接或者间接由位于缔约对方的不动产所构成，则缔约国一方居民转让该公司股份取得的收益，无论其持股比例是多少，不动产所在国对股份转让收益都有权征税。例如，新加坡居民拥有中国公司的股份（或购买在新加坡上市的中国公司的股份），如该中国公司股份价值的 50% 以上直接或间接由位于中国的不动产所组成，那么，不论该新加坡居民持有中国公司股份比例如何，中国对该新加坡居民转让该公司股份取得的收益都可以征税；再如，如果新加坡居民拥有某中国境外公司的股份，如果该公司股份价值的 50% 以上直接或间接由位于中国的不动产所构成，则上述新加坡居民转让该中国境外公司股份（股票）取得的收益，中国作为不动产所在国根据本款规定拥有征税权（但一般情况下如果不动产所在国国内法对此类情形下的转让收益不征税，即使协定规定有征税权，也并不意味着不动产所在国一定要征税）。

公司股份价值 50% 以上直接或间接由位于中国的不动产所组成，是指公司股份被转让之前的一段时间（目前该协定对具体时间未作规定，执行中可暂按三年处理）内任一时间，被转让股份的公司直接或间接持有位于中国的不动产价值占公司全部财产价值的比率在 50% 以上。

执行该款规定时还应注意“间接持有”的问题，即除了应考虑被转让公司本身财产构成以外，还应注意被转让股份的公司是否有参股其他公司股份及该参股公司的财产价值构成情况。例如，新加坡居民在转让其在中国公司中的股份取得的转让收益时可能会提出，由于该中国公司财产价值的不动产部分低于 50%（并且该新加坡居民持有中国居民公司股份低于 25%），对其转让收益应享受协定不予征税的待遇。对此，如果上述中国公司又参股其他中国公司，并且其参股的其他中国公司的财产价值主要由在中国的不动产组成，则该被参股的中国公司的财产价值中一部分（按参股比例计算）应属于前面提及的中国公司，在计算被转让股份公司的财产价值时，应将后一个被控股公司的不动产价值按参股比例计算的归属部分一并考虑，视该被转让股份的中国居民公司的财产价值的不动产比例是否达到 50%。例如新加坡居民公司甲拥有中国居民公司乙 20% 的股份，公司乙的财产价值为 100（单位略），其中不动产价值为 40。如果该公司乙又持有中国居民公司丙 80% 的股份，如公司丙的财产价值为 100，其中不动产价值为 90，则在处理依本款规定享受协定待遇计算公司乙的财产价值时，应将公司丙财产价值的 80% 计算在内，即公司乙直接或间接拥有的财产价值为 $100 + 100 \times 80\% = 180$ ，其中不动产价值为 $40 + 90 \times 80\% = 112$ ，不动产价值比例为 62%。上述列举以剔除公司乙和丙之间内部交易影响后的数额为前提。因此，当新加坡居民公司甲转让中国居民公司乙的股份时，由于该中国公司乙的财产价值中 50% 以上的价值直接或间接来自于中国的不动产，根据协定规定，对此项转让收益中国拥有征税权。

五、在一般情况下（除滥用情形外），按照第五款的规定，新加坡居民转让其在中国居民公司或其他法人资本中的股份、参股、或其他权利取得的收益，如果收益人在转让行为前的十二个月内曾经直接或间接参与被转让公司 25% 的资本，则中国有权对该收益征税。

新加坡居民转让中国居民公司或其他法人资本中的股份、参股、或其他权利，在一般情况下（除滥用情形外）是指直接转让情形。如果被转让的股份不属于中国居民公司或其他法人资本中的股份、参股、或其他权利，无论被转让股份的公司是否拥有中国居民公司或其他法人资本中的股份、参股、或其他权利，均不适用第五款规定，即不能按照第五款规定确定中国拥有征税权，应视具体情形适用本条其他款项规定。

但是，对滥用企业组织形式，不是出于真正商业意图，而是以逃避税款或获取优惠的税收待遇为目的，间接转让中国公司股份的情况，中国有权根据本协定第二十六条的规定启动反避税调查程序，以防止我国税收权益的流失。

新加坡居民直接或间接参与一个中国居民公司的资本包括以下几种情况：

（一）该新加坡居民在该中国居民公司直接拥有资本；

（二）该新加坡居民通过任何其持股的公司（或持股链公司）间接拥有该中国居民公司的资本。间接拥有的资本或股份按照每一持股链中各公司的持股比例乘积计算，例如新加坡居民甲持有第三方居民公司乙 50% 股份，乙持有中国居民公司丙 50% 股份，则甲通过乙间接持有中国居民公司丙的股份达到 25%（ $50\% \times 50\%$ ），在这一情况下，如果甲同时直接持有丙 5% 的股份，那么当其转让该 5% 的股份时，就应该考虑其间接持有的 25% 的股份，从而达到本款规定的征税条件。但如果甲没有直接持有中国居民公司丙的股份，只是通过乙间接持有丙，此款所说的间接持有股份的规定并不针对甲转让乙的股份收益问题（除滥用情形外）；

（三）与该新加坡居民具有显著利益关系的关联集团内其他成员在该中国居民公司直接拥有的资本。这里所称“与新加坡居民有显著利益关系的关联集团成员”包括与个人居民具有完全相同持股利益的人（如直系亲属、存在代理关系的人等）、直接拥有非个人居民 100% 股权的公司或个人、以及由上述个人或公司直接或间接拥有 100% 股权的公司。例如：

1. 新加坡居民公司乙直接持有中国居民公司丙 10% 资本；

2. 新加坡居民公司乙的母公司甲（100% 控股）直接持有中国居民公司丙 10% 资本；

3. 母公司甲的另一个 100% 控股的子公司丁直接持有中国居民公司丙 10% 资本。在此种情形下，该关联集团持有中国居民公司丙的股份应为 30%。因此，如果新加坡公司乙转让其在公司丙的股份取得收益，中国则视其在中国居民公司丙的参股比例达到了 25% 而拥有征税权。

六、本条各款涉及的各项财产的转让收益按各款的规定处理，对于转让各款所述财产以外的财产而取得的收益，按第六款转让“其他财产”处理，即仅在转让者为其居民的国家征税。

第十四条 独立个人劳务

一、第一款规定个人以独立身份从事劳务活动取得所得的征税原则，即一般情况下仅在该个人为其居民的国家征税，但符合下列条件之一的，来源国有征税权：

（一）该缔约国居民个人为从事独立个人劳务为目的在缔约国另一方设立了经常使用的固定基地。固定基地的判断标准与常设机构类似，具体可参照协定第五条的规定。但固定基地与常设机构也有不同，独立个人劳务不要求通过固定基地进行，而企业的经营活动则要求部分或全部通过常设机构进行。

（二）该居民个人在任何十二个月中在缔约国另一方停留连续或累计达到或超过 183 天。例如，某新加坡居民个人 2008 年 4 月 1 日来华从事独立个人劳务，到 2009 年 3 月 31 日的十二个月期间在华累计停留 150 天，2008 年 8 月 1 日至 2009 年 7 月 31 日的十二个月期间停留 210 天。据此，该人员 2008 年和 2009 年两个纳税年度内在华从事独立个人劳务均构成在华纳税义务。但需明确的是，在中国作为收入来源国对新加坡居民个人在中国提供独立个人劳务取得的所得有征税权的情况下，中国应仅就属于上述固定基地的所得征税或仅对新加坡居民个人在华提供独立个人劳务期间取得的所得征税。

协定此项规定仅为判定中国对独立个人劳务所得是否有权征税提供依据，不影响国内法相关的具体征税规定。

二、第二款通过一些具有典型意义的例子对“专业性劳务”一语的含义加以阐述。所列举的实例并非穷尽性列举。对一些特殊情况可能产生的解释上的困难，可以通过中新双方主管当局协商解决。

个人要求执行税收协定独立个人劳务条款规定的，应根据下列条件判断其是否具有独立身份：

（一）职业证明，包括登记注册证件和能证明其身份的证件，或者由其为居民的缔约国税务当局在出具的居民身份证明中就其现时从事职业的说明；

（二）与有关公司签订的劳务合同表明其与该公司的关系是劳务服务关系，不是雇主与雇员关系，具体包括：

1. 医疗保险、社会保险、假期工资、海外津贴等方面不享受公司雇员待遇；
2. 其从事劳务服务所取得的报酬，是按相对的小时、周、月或一次性计算支付；
3. 其劳务服务的范围是固定的或有限的，并对其完成的工作负有质量责任；
4. 其为提供合同规定的劳务所相应发生的各项费用，由其个人负担。

第十五条 非独立个人劳务

一、第一款规定了个人以受雇身份（雇员）从事劳务活动取得所得的征税原则，即一般情况下缔约国一方居民因雇佣关系取得的工资薪金报酬应在居民国征税，也就是说，新加坡居民在新加坡受雇取得

的报酬应仅在新加坡纳税。但在中国从事受雇活动取得的报酬，中国可以征税。

二、第二款进一步规定，在同时满足三个条件的情况下，受雇个人不构成在劳务发生国的纳税义务。反之，只要有一个条件未符合，就构成在劳务发生国的纳税义务。例如新加坡居民以雇员的身份在中国从事活动，只要有下列情况之一的，其获得的报酬就可以在中国征税：

（一）在任何十二个月中在中国停留连续或累计超过 **183** 天（不含）。在计算天数时，该人员中途离境包括在签证有效期内离境又入境，应准予扣除离境的天数。计算实际停留天数应包括在中国境内的所有天数，包括抵、离日当日等不足一天的任何天数及周末、节假日，以及从事该项受雇活动之前、期间及以后在中国渡过的假期等。应注意的是，如果计算达到 **183** 天的这十二个月跨两个年度，则中国可就该人员在这两个年度中在中国的实际停留日的所得征税。

（二）该项报酬由中国雇主支付或代表中国雇主支付。

“雇主”应理解为对雇员的工作结果拥有权利并承担相关责任和风险的人。执行中应注意以下问题：

1. 凡中国企业采用“国际劳务雇用”方式，通过境外中介机构聘用人员来华为其从事有关劳务活动，虽然形式上这些聘用人员可能是中介机构的雇员，但如果聘用其工作的中国企业承担上述受聘人员工作所产生的责任和风险，应认为中国企业为上述受聘人员的实际雇主，该人员在中国从事受雇活动取得的报酬应在中国纳税。关于对真实雇主的判定可参考下列因素：

（1）中国企业对上述人员的工作拥有指挥权；

（2）上述人员在中国的工作地点由中国企业控制或负责；

（3）中国企业支付给中介机构的报酬是以上述人员工作时间计算，或者支付的该项报酬与上述人员的工资存在一定联系，例如，按人员工资总额的一定比例确定支付给中介机构的报酬；

（4）上述人员工作使用的工具和材料主要由中国企业提供；

（5）中国企业所需聘用人员的数量和标准并非由中介机构确定，而由中国企业确定。

2. 新加坡企业派其员工到中国居民企业工作应考虑上述因素，以实质重于形式的原则，判定其真实雇主身份。如果上述员工名义上为中国企业职工，实质上履行其派出企业职责，则同样参考上述有关标准，在判定新加坡企业为其真实雇主身份前提下，按第五条的规定判断上述新加坡企业是否在中国构成常设机构。如果上述员工在中国工作期间确实受雇于中国居民企业，但同时也为其派出企业工作，应就此类员工为其派出企业工作的实际情况按照本协定第五条的规定判断上述新加坡企业是否在华构成常设机构。

（三）该项报酬由雇主设在中国的常设机构或固定基地所负担。如果新加坡个人被派驻到新加坡企业设在中国的常设机构工作，或新加坡企业派其雇员及其雇用的其他人员在中国已构成常设机构的承包工程或服务项目中工作，这些人员不论其在中国工作时间长短，也不论其工资薪金在何处支付，都应认

为其在中国的常设机构工作期间的所得是由常设机构负担。但本规定不应适用于被总部临时派往常设机构视察、检查或临时提供协助的人员及活动。

三、第三款适用于在经营国际运输的船舶或飞机上从事受雇活动的人员取得的报酬，对其征税的原则在一定程度上遵循了协定第八条确立的原则，即在从事该项运输的企业为其居民的国家征税。

第十六条 董事费

第十六条将董事费的征税权赋予了董事所在公司为其居民的国家，即新加坡居民如担任中国境内企业的董事而取得的董事费和其他类似的款项，无论该董事是否在中国境内履行董事职责，中国对此项所得有征税权。所谓“其他类似款项”包括个人以公司董事会成员身份取得的实物福利，例如，股票期权、居所或交通工具、健康或人寿保险及俱乐部成员资格等。在董事会成员被授予股票期权的情况下，公司居民国有权对构成董事费或类似性质报酬的股票期权利益征税，即使征税时该人已经不再是董事会的成员。

第十七条 艺术家和运动员

一、按第一款规定，新加坡的艺术家或运动员如在中国从事个人活动，不论其在中国停留多长时间，中国有权对其所得征税。本款是协定第十四条和第十五条规定的例外，应从以下几方面理解：

（一）一般来说，艺术家活动应包括：舞台、影视、音乐等各种艺术形式的演艺人员从事的活动；作为缔约国一方的艺术家或运动员由于其名人效应，受邀到缔约国另一方为企业拍摄广告的活动；具有娱乐性质的涉及政治、社会、宗教或慈善事业的活动。但应注意不应把艺术家的范围扩大到随行的行政、后勤人员（如摄影师、制片人、导演、舞蹈设计人员、技术人员以及流动演出团组的运送人员等）。

（二）运动员不限于传统体育项目的参加者（如赛跑、跳高、游泳运动员等），还包括如高尔夫球、赛马、足球、板球、网球及赛车等活动的运动员。本条规定还适用于从事具有娱乐性质的活动取得的所得，例如台球、象棋和桥牌比赛等产生的所得。

（三）第一款适用于艺术家或运动员从事上述个人活动取得的所得，一般指表演活动取得的出场费以及取得的与从事表演活动有直接或间接联系广告费等。对从表演活动录制音像制品并出售产生的所得中分配给艺术家或运动员的（权利）所得，或与艺术家或运动员有关的涉及其他版权的所得，应按协定第十二条特许权使用费的相关规定处理。

二、第二款再次强调了活动所在国的无限征税权，即使艺术家和运动员从事活动的所得为其他人所收取，如演出经纪人、明星公司或演出团体等，来源国对该部分所得也有征税权。

第十八条 退休金

第十八条规定，居民国对退休金独占征税权，不论取得退休金的人以前的工作地点如何，取得退休金时该个人为其居民的国家对该项退休金拥有征税权。

本条所涵盖的款项为基于以前的雇佣关系而支付的退休金和其他类似报酬。其他类似报酬包括与退休金类似的非定期支付的款项，例如，在雇佣关系终止时或终止以后一次性支付的退休金。

第十九条 政府服务

一、第一款第（一）项规定，对政府部门支付给向其提供服务的个人的报酬，支付国独占征税权。第（二）项进一步规定，新加坡政府在中国设立的办事机构如果雇佣新加坡居民工作，该新加坡居民在办事机构工作期间取得的报酬应仅在新加坡征税。但这一规定不适用于该办事机构在当地雇佣的中国居民员工。中国居民员工是指中国国民，或者在为该办事机构工作以前就已是中国居民的员工。这种情况下，该项报酬应仅在中国征税。

本款适用所得的范围是除退休金以外的薪金、工资和其他类似报酬，包括因向缔约国一方政府或法定机构提供服务而取得的各种实物收益，如公寓、交通工具、健康与人寿保险、俱乐部会员资格等。

二、第二款是对退休金的特别规定，即一般情况下政府部门或从其建立的基金中支付给向其提供服务的个人的退休金，无论支付时该个人在何处居住，支付国都独占征税权。但当该个人是缔约国另一方的居民且为国民时，由该个人为其居民及国民的国家独占征税权。此项处理原则与第一款第（二）项相关处理原则一致。

三、根据本条第三款的规定，个人为政府或地方当局从事的与营业有关的事业（如国有公路、邮局、国有剧院等）提供服务而取得的报酬，不适用本条，应根据所得性质，分别适用协定第十五至十八条的相关规定。

第二十条 学生和实习人员

第二十条规定，学生和企业学徒由于接受教育、培训或获取技术经验的目的，而暂时居住在缔约国另一方，对其为了生活、学习所取得的来源于缔约国另一方以外的所得，该缔约国另一方应予免税。但前提是该学生或实习人员在到达缔约国另一方之前是缔约国一方的居民。例如，新加坡居民个人赴中国学习，其在华学习期间取得的来源于中国以外的学费资助、助学金、奖学金等，不超过用以维持生活、接受教育或培训的部分，应在中国免税。

应注意的是，本条仅适用于学生或实习人员为了生活、教育或培训的目的而收到的款项，不适用于第十四、十五条所涵盖的服务报酬。但如果学生或实习人员有工作收入，则应区分服务报酬和为生存、教育或培训所获得的款项。如果报酬数目与提供类似服务的企业员工所获得的报酬金额相当，一般可表明该报酬是服务报酬，应根据服务性质分别适用协定第十四或第十五条的规定。

第二十一条 其他所得

第二十一条对协定以上条款未涉及的所得规定了一般原则，即来源国有优先征税权。如新加坡居民企业或个人取得发生或来源于中国的其他所得，中国有优先征税权。对其他所得范围的掌握应考虑国内

法的规定，并应是国内法规定要征税的所得。如某项所得国内法未规定征税，则不能因协定规定来源国有征税权而征税。

此外，“其他所得”应是确属协定各专项条款未包括的所得。不应将协定已包括的所得条款中规定的来源国未达到征税条件的部分视为“其他所得”。

第二十二条 消除双重征税

第二十二条对缔约国双方各自居民在对方缴纳的税款，分别规定了各自的抵免办法。

一、第一款规定了中国居民从新加坡取得所得在新加坡所交税款的抵免办法，即对中国居民的新加坡所得汇总中国国内所得按中国税法规定税率计算在中国的应纳税额，并对在新加坡已交税款不超过按中国国内税率计算的税额予以抵免。这种方法下，意味着中国政府承认中国居民来源于新加坡的某些所得由新加坡优先行使征税权，但并不承认其独占，即中国还要行使居民管辖权对本国居民从新加坡取得的所得征税，但允许该居民在新加坡所缴税额从其应向中国缴纳的税额中抵免。

第一款第（二）项则体现了有关股息间接抵免的原则，并对可享受间接抵免的中国居民予以限定。根据该项及协定第二议定书第三条的规定，中国居民公司必须拥有新加坡居民公司的股份不少于百分之二十，在这种情况下，该中国居民公司从新加坡公司取得的股息在公司层面所负担的企业所得税方可在中国获得抵免。也就是说，对于中国居民公司从新加坡居民公司取得的股息，不仅该项股息在新加坡缴纳的所得税可以直接抵免，对于支付该股息的新加坡居民公司就该项股息所对应的利润所缴纳的新加坡企业所得税部分，也可以通过间接抵免的方法计算抵免。但是可直接抵免和间接抵免的税额都应按中国国内法的有关规定计算。

二、第二款规定了新加坡居民从中国取得的所得已在中国缴纳的税额在计算该项所得的新加坡税收时进行抵免的问题。关于新加坡方面计算抵免的方法由新加坡主管当局解释。

三、第三款是关于新加坡单方面饶让抵免的规定，即新加坡居民按中国国内法享受到的减税或免税的优惠，在新加坡视同已按中国国内法纳税给予抵免。

第二十三条 非歧视待遇

一、第一款确立的原则是，对拥有缔约国国籍的个人在税收上不能有歧视待遇，即缔约国一方国民在缔约国另一方应与该缔约国另一方国民在相同情况下，获得同等的税收待遇。该款扩大了协定第一条规定的范围，协定第一条规定本协定适用的人仅为缔约国的居民，按照本款规定，即使新加坡国民在某一时失去新加坡居民身份，仍然可以享受非歧视待遇，特别是在该新加坡国民与比照待遇的中国国民居民身份相同时。

同时，第一款规定不应被理解为要求缔约国一方将给予其公共团体或公共服务机构的税收优惠，以及从事本国公益活动的非盈利私人机构的特别税收优惠，也给予缔约国另一方的相同组织或类似机构。

二、第二款规定，缔约国一方对另一方企业设在本国的常设机构的征税，不应比本国进行同样活动的企业更重。这样的同等待遇主要体现在税率、费用扣除、计提折旧、亏损结转、财产收益以及税收抵免等方面。但应当注意的是，常设机构从事的活动应与比照的居民企业所从事的活动相同。

三、第三款规定了对于个人税收非歧视待遇的例外，即税收非歧视待遇并不意味着中国一定有义务给予新加坡居民或国民个人以相当于中国居民或国民个人所能享受的税收优惠、扣除和减免等待遇。

四、第四款规定，缔约国一方不能对资本全部或部分、直接或间接由缔约国另一方一个或多个居民拥有或控制的企业，在税收上给予歧视待遇。即对由新加坡居民投资的中国居民企业在税收待遇上应与类似的中国居民企业一致。

五、第五款规定，缔约国各方为促进本国社会或经济发展，根据国家政策和标准给予其国民的税收优惠，不应被理解为构成本条款意义上的歧视待遇。

六、第六款规定，本条适用的税种是本协定所包括的税种，具体可参见协定第二条第三款的规定。

第二十四条 相互协商程序

本条旨在建立主管当局间的相互协商机制，以解决可能出现的税务争议。具体按《国家税务总局关于印发〈中国居民(国民)申请启动税务相互协商程序暂行办法〉的通知》（国税发〔2005〕115号）执行。

第二十五条 情报交换

本条旨在建立两国间的税收信息交换机制，以促进两国间的税收征管协作。具体按《国家税务总局关于印发〈国际税收情报交换工作规程〉的通知》（国税发〔2006〕70号）执行。

第二十六条 其他规则

第二十六条规定，缔约国国内反避税法律法规不受协定的影响，这与协定防止逃避税的宗旨是相吻合的。但缔约国该类法律法规应充分考虑协定的相关规定，其导致的税收结果不应与协定的规定相冲突。

► 投资

• 关于促进黄金市场发展的若干意见

[Back](#)

银发[2010]211 号

中国人民银行上海总部；各分行、营业管理部；各省会（首府）城市中心支行，各副省级城市中心支行；各省、自治区、直辖市、计划单列市发展改革委、工业和信息化主管部门、财政厅（局）、国家税务局、证监局；上海黄金交易所，上海期货交易所；各国有商业银行、股份制商业银行：

为促进黄金市场健康发展，进一步完善金融市场体系，发挥黄金市场在促进黄金产业发展中的重要作用，现提出如下意见：

一、充分认识促进黄金市场健康发展的重要意义

黄金市场是金融市场的重要组成部分。黄金兼具金融和商品两种属性，大力发展黄金市场，有利于发挥黄金不同于其他金融资产的独特作用，形成与其他金融市场互补协调发展的局面，进一步完善我国金融市场体系，扩大金融市场的深度和广度，深化金融市场功能，提高金融市场的竞争力和应对危机的能力，维护金融稳定和安全。

黄金产业的发展，既有利于提高我国黄金产业竞争力，也有利于带动其他矿产资源的发展。改革开放以来，我国黄金产业稳步发展，形成了黄金勘探、开采、选冶、交易、投资、加工和零售完整的产业链条，黄金生产能力、加工能力和消费水平不断提高。功能完善的黄金市场能够满足产业的融资需求和规避风险的需要，降低企业生产成本，向企业提供市场信息，有利于企业制定合理的生产经营计划，促进产业结构调整 and 升级，提高产业竞争力。

我国居民有消费和投资黄金的文化传统，随着国民经济健康快速的发展和人民生活水平的提高，居民对黄金首饰、金币和投资性黄金的需求稳步增长。品种丰富的黄金市场，有利于拓宽投资渠道，满足投资者多样化的投资需求，帮助投资者合理配置资产，提高投资收益，保障资产安全。

二、进一步明确黄金市场发展定位

统购统配政策取消后，我国黄金市场发展迅速，初步形成了上海黄金交易所黄金业务、商业银行黄金业务和上海期货交易所黄金期货业务共同发展的市场格局，形成了与黄金产业协同发展的良好局面。未来黄金市场的发展，要服务于我国黄金产业发展大局，立足于提高我国金融市场竞争力，着力发挥黄金市场在完善金融市场中的重要作用。要加大沟通协调力度，建立上海黄金交易所和上海期货交易所合

作协调机制。要切实加大创新力度，积极开发人民币报价的黄金衍生产品，丰富交易品种，完善黄金市场体系，进一步深化市场功能，提高市场的规范性和开放性，促进形成多层次的市场体系。

上海黄金交易所要尽快明确未来发展方向和市场定位，改善和加强服务体系建设，完善各项制度，保障市场规范运行。要围绕市场需求开发新的产品，丰富交易品种。按法规规章和市场需要调整会员结构，扩大参与主体范围。要认真听取会员的意见和建议，切实做好对会员的相关服务工作。要加强和改善交易、黄金和资金清算、合格金锭认证、黄金仓储及运输服务。要深入研究国内国际黄金产业和黄金市场的发展变化规律，切实发挥上海黄金交易所在促进产业发展，完善黄金市场体系建设中的重要作用。

上海期货交易所要充分利用期货市场价格发现和管理风险的功能，不断加强市场基础性制度建设，稳步推进我国黄金风险管理市场健康发展。要围绕着市场功能发挥，不断完善黄金期货合约与业务规则，做深做细黄金期货，提升服务国民经济发展的能力。要不断提高市场风险控制能力，加强对会员的自律管理，有效防范和化解市场风险。优化黄金市场投资者结构。支持黄金企业积极参与和利用期货市场进行套期保值，积极引导金融机构运用黄金期货管理风险。

商业银行要围绕黄金开采、生产加工和销售等整个产业链条，切实创新金融产品，着力改善金融服务，努力提高服务成效，向黄金产业提供多方位的金融服务。结合产业和市场发展需要，加大产品创新力度，开展实物金销售、黄金租赁、黄金远期和黄金期权等业务，丰富市场品种，满足企业融资需求和规避风险的需要。鼓励和引导商业银行开展人民币报价的黄金衍生品交易。引导更多的金融机构参与黄金市场，扩大黄金市场的广度和深度。

三、切实加强黄金市场服务体系建设

加强黄金市场系统建设。上海黄金交易所要进一步加强交易系统建设，加大创新力度，完善黄金市场体系。丰富市场交易模式，引入做市商制度，提高黄金市场流动性。要加快灾备系统建设，完善备份系统。要进一步完善资金管理系统，保障客户资金安全。

健全完善黄金市场标准认定体系。结合我国黄金产业和市场发展实际，借鉴国际主要黄金市场经验，进一步完善我国黄金市场合格金锭申请、认定、鉴定和检查制度，提高我国黄金市场认定体系的影响力，推动建立我国黄金市场标准认证体系。综合考虑国家资源战略，结合黄金产业特点，合理确定合格金锭金条入库企业。

完善黄金市场仓储运输体系。综合考虑我国黄金生产和消费实际及黄金市场发展等因素，合理布局黄金交割库。统筹考虑商业银行和会员的经营成本，合理设定出入库费用和仓储费用。完善黄金运输服务体系，向市场提供快速低成本的运输服务。

完善黄金市场清算服务体系。根据黄金市场发展需要,切实加强黄金账户服务体系建设,向市场提供更便捷的黄金账户和黄金实物清算服务,进一步完善黄金实物清算服务体系。借鉴国际经验,研究推动多种黄金账户服务。完善黄金市场资金清算服务。

四、完善黄金市场法律法规和相关政策支持体系

加快黄金市场法律法规制度建设。推动出台《黄金市场管理条例》。制定出台黄金及其制品进出口管理办法。加强对金融机构黄金业务的管理,引导并推动金融机构黄金业务稳步规范发展。

落实黄金市场相关税收政策。对上海黄金交易所和上海期货交易所黄金的税收政策继续按现行规定执行。研究推动完善投资性黄金和商业银行黄金业务税收政策。

研究扩大黄金市场实物供给渠道。结合我国黄金市场发展实际,根据市场需求状况,扩大有进出口黄金资格的商业银行数量,推动市场创新,提高市场流动性。在市场化原则基础上,进一步发展黄金租借市场。

切实做好黄金市场融资服务。对符合黄金行业规划和产业政策要求的大型企业,商业银行要按照信贷原则扩大授信额度。要重点支持大型黄金集团的发展和实施“走出去”战略,切实做好支持大型黄金集团“走出去”的相关金融服务工作。支持大型企业集团发行企业债券、公司债券、中期票据和短期融资券,拓宽企业融资渠道,降低企业融资成本。为具备条件的企业发放并购贷款,促进产业整合,实现集约化经营。结合黄金加工企业和零售企业的产业特点、生产加工周期,形成从流动资金贷款到货物销售等一系列的金融服务体系。通过应收账款质押和存货抵押等方式,创新信贷产品,改善服务。鼓励金融机构开展黄金质押融资服务。对黄金加工企业和零售企业遇到的信贷问题,银行要结合实际情况,认真研究,提出具体的解决办法。

完善外汇政策。进一步完善当前黄金市场外汇管理政策。为鼓励引导商业银行开展人民币报价的黄金衍生品交易,结合上海黄金交易所询价系统建设,允许开展黄金衍生品人民币报价的商业银行,在没有真实贸易背景下,在境外对冲境内黄金交易头寸,并研究将开展黄金衍生品人民币报价交易所涉汇率敞口头寸纳入结售汇综合头寸进行境内平补的可行性。

推动黄金市场对外开放。稳步增加上海黄金交易所外资类会员数量。研究推动允许境外合格金锭提供商向上海黄金交易所提供合格金锭。研究推动境外机构参与上海黄金交易所进行交易。

五、切实防范黄金市场风险

加大黄金市场监管力度。各相关部门应认真履行监督管理黄金市场相关职责,加大沟通协调力度,形成合力,切实维护市场主体利益,促进市场规范协调发展。

商业银行要加大风险控制力度。要制订相关业务规划,保证合规开展业务。要加强相关系统建设,切实保障交易安全。要根据各种业务特点和风险特点,采取相应措施,防范风险。

中介机构要加强自律性管理。上海黄金交易所和上海期货交易所要结合产品上线和系统建设等情况，完善交易、交割、清算和黄金账户服务等制度，保证各项服务的安全性。规范会员行为，维护市场秩序。要根据市场变化情况，及时采取应对措施，防范市场风险。

六、切实保护投资者利益

采取多种形式，切实加强对投资者的教育，培育成熟的黄金市场投资群体。加大对黄金市场从业人员的培训力度，提高从业人员素质。切实加强黄金市场的风险教育，提高市场参与主体的风险意识。市场主体要从维护投资者利益和维护黄金市场健康发展的大局出发，发现问题及时报告。规范黄金市场参与者行为，严禁参与地下炒金活动。对参与地下炒金活动的市场主体，相关部门应予以严惩，并将相关信息录入征信系统。

中国人民银行
财 政 部

发展改革委
税 务 总 局

工业和信息化部
证 监 会

二〇一〇年七月二十二日

以上信息仅提供于睿达客户及对本公司业务有兴趣之人士。我们将尽量确保上述公开信息的准确性。我们提请注意上述内容为有关文件的摘要资料，在实际应用时，须参照全文为准。此外，我们欢迎各位访问我们的网站 [Http://www.rismochina.com](http://www.rismochina.com)，我们将在此为您现实和将来提供切实、专业的解决之道。

如欲查询有关中国税务及商务专业服务，请与以下合伙人和经理联系：

首席合伙人	合伙人	高级经理
邓寅生	林 俊	毛言炎
电话：62726106	电话：62726100*606	电话：62726100*618
ivandeng@rismochina.com	patricklin@rismochina.com	elliotmao@rismochina.com
高级经理	税务部经理	税务部经理
全普	陆慧	王飞
电话：62726100*605	电话：62726100*811	电话：62726100*805
tonyquan@rismochina.com	rhodalu@rismochina.com	tonywang@rismochina.com

地址：上海市青海路 118 号云海苑办公楼 8 楼
传真：86-21-62726110
网址： www.rismochina.com

电话：86-21-62726100
E-mail: info@rismochina.com