



## 税收协定中“受益所有人”认定问题进一步明确

### 本期快讯讨论的法规：

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，国家税务总局2009年10月27日发布

国家税务总局关于认定税收协定中“受益所有人”的公告，国家税务总局公告2012年第30号，国家税务总局2012年6月29日发布

### 背景

2009年10月，国家税务总局发布国税函[2009]601号文件（以下简称601号文）就对外签订的避免双重征税协定（以下简称税收协定）中如何认定受益所有人的身份进行明确。601号文强调非居民企业须具有受益所有人的身份才能享受股息、利息和特许权使用费等条款规定的税收协定待遇。这是继收益接受方非居民企业必须为税收协定缔约方居民纳税人要求之外的另一规定。601号文中列明了税务机关在对非居民是否为受益所有人进行判定时一系列的不利因素。这些因素体现的一个基本判定原则是，税收协定待遇申请人应能从人员、资产和经营活动等方面证明其在税收协定缔约方拥有充分的经济实质。

实践中，税务机关在如何考量601号文中所列的不利因素以判定受益所有人身份方面尚存在着诸多不确定性。比方说，在进行受益所有人身份认定时，税务机关是否能考虑申请人所在企业集团中其它相关成员企业的实质，并没有一个明确的答案。此外，如果某实际受益所有人通过代理人取得来源于中国的股息，该实际受益所有人能否直接申请享受税收协定优惠待遇也不清楚。最后，由于地方税务机关进行协定待遇审批时所采用的标准不同，以及某些情况下需要由境内多个税务机关进行审批，使得601号文的实际执行情况很复杂。

为明确这些问题，国家税务总局自2011年8月起发布了多个版本的601

号文补充文件的草稿，以便为601号文的实际执行提供更加清晰的指引。毕马威多次积极参与税务总局举行的研讨会并献言献策，包括最近于2012年5月4日在厦门举行的国际税务研讨会。2012年7月12日，我们看到一些具有相当权威性的税务网站，包括江苏省国家税务局和唐山市国家税务局官方网站，纷纷对外公布了发文日期为2012年6月29日的国家税务总局2012年第30号公告（以下简称30号公告）。虽然在本期中国快讯发出时，国家税务总局还没有正式发布该公告，但综合来看，我们觉得在上述网站公布的30号公告的内容是真实的，应该就是税务总局在分析总结之前对多版601号文补充文件草稿的意见后所确定的最终稿。

在本期中国快讯中，我们将讨论30号公告的内容，30号公告对于跨国公司申请享受税收协定待遇的重大意义以及需要进一步探讨的有关问题。

### 30号公告的内容

30号公告证实了我们此前向客户提供的税务意见：在判断是否构成受益所有人时，税务机关将对601号文所列的各项因素进行综合分析和衡量，不会仅因某项不利因素的存在，或者“逃避或减少税收、转移或累积利润等目的”的不存在，而做出否定或肯定的认定。在对各项因素进行分析和判断时，30号公告强调对多种法律和财务文件的审查，包括公司章程、公司财务报表、董事会会议记录、董事会决议、职能及有关情况分析、法律合同，有关资产权属证明文件以及代理合同或指定收款合同等。

在对来源于中国的股息申请享受协定优惠时，30号公告明确规定，如果协定待遇的申请人是在协定缔约对方上市的公司，且该股息是来自上市公司所持有的股份的所得，则可直接认定申请人的受益所有人身份。这样看来，不管根据601号文进行判定的结果如何，上述情形下申请人都能享受税收协定的优惠待遇。因此，这个规定实际上是个安全港的概念。如果申请人本身不是上市公司，但是被同样是缔约对方居民且在缔约对方上市的公司100%直接或间接拥有，该申请人同样可以就从中国取得的有关股息直接认定为受益所有人。但如果孩子公司由上市母公司通过不属于中国居民或缔约对方居民的第三方国家或地区居民企业间接持有，则不适用安全港的规定。

另外，30号公告明确，申请人通过代理人或指定收款人等（以下统称代理人）代为收取所得的，无论代理人是否属于缔约对方居民，都不应据此影响对申请人受益所有人身份的认定，但代理人应向税务机关声明其本身不具有受益所有人身份。如果税务机关通过信息交换可以认定代理人的受益所有人身份的，税务机关可改变此前的审批结果，向原受益所有人补征税款，并按照有关规定加收滞纳金。

此外，30号公告对于税收管理流程也做了一些解释。根据国税发[2009]124号文的规定，纳税人提交申请享受税收协定优惠待遇时，税务机关应在规定的时间内做出审批决定。30号公告指出，有权审批的税务机关在处理相关审批事项时，因受益所有人身份难以认定而不能在规定期限内做出决定的，可以做出暂不享受税收协定待遇的处理。在这种情形下，扣缴义务人须要在无协定待遇的假设情况下，按照中

国国内税法，扣缴预提所得税。如果申请人经过审批后可以享受协定待遇的，税务机关应将相应税款退还申请人。

最后，如果有权审批的税务机关以申请人的受益所有人身份问题为由拒绝其协定待遇申请，应报经省级税务机关批准后执行，省级税务机关应将相关处理结果同时报税务总局(国际税务司)备案。同一纳税人就类似情形需要向不同税务机关申请认定受益所有人身份并享受税收协定待遇的，可向相关税务机关说明情况，相关税务机关应在相互协商一致后做出处理决定；相关税务机关不能协调一致的，应层报其共同的上级税务机关处理，并说明协商情况。

## 毕马威观察

30号公告对代理问题进行了明确，有助于提高地方税务机关在税收协定申请处理时的一致性。另外，30号公告强调判定受益所有人身份时必须对601号文中的各项因素进行综合分析判断，统一了之前对601号文的不同理解。因此，30号公告的颁发对纳税人来说是一个好消息。

30号公告中列出了税务机关在判定受益所有人身份时所参照的资料。这一规定体现了提供详细公司文件来支持受益所有人身份的重要性。时至今日，中国的税务机关已越来越不接受纯理论上的辩解，而是更倾向于信赖公司文件作为判断是否存在合理经济实质的证据。因此，我们建议纳税人建立健全自己的内部控制流程，以确保相关的法律、税务和财务文件在架构搭建最初便已准备好并且妥善保管，以应对将来可能发生的税务机关的审阅。

30号公告中规定地方税务机关应将涉及否定申请人的受益所有人身份的案件报经省级税务机关批准后执行，这将提高地方税务机关执法的一致性，避免地方税务机关因为对税法没有正确理解而拒绝纳税人税收协定优惠待遇申请的情况。对于涉及多个税务机关的协定待遇申请中，30号公告要求相关税务机关需在相互协商后做出处理决定。这将会减少地域性差异，降低同一申请人就来源于中国不同地域的同一性质的被动所得向不同税务机关申请认定受益所有人身份时得到不同答复的可能性。

30号公告中的规定对于外国上市公司及其100%直接或间接拥有的在同一国家或地区的子公司申请享受税收协定待遇是一个利好。然而，实践中申请人在享受此优惠时可能因上市地和其注册地不同而遇到困难。一直以来，中国税务机关在认定由避税港成立的企业因实际管理机在某协定缔约方而构成其居民企业方面十分谨慎。例如，许多拥有境内子公司的香港上市公司，出于法律和香港印花税的考虑，实际是在开曼群岛注册成立的。如果这些企业得不到中国税务机关对其香港税收居民身份的认可，则可能在其适用30号公告中的上市公司安全港规定时面临困难。

在先前一版草案中建议，如果非居民想就来源于中国的股息申请享受税收协定待遇但又不具有必要的经济实质，可以通过声明自己不是受益所有人而由其具有经济实质的母公司来申请享受税收协定待遇。30号公告中没有采纳这一建议。这意味着，如果母公司想就其子公司收到的来源于中国的股息申请受益所有人身份，母公司需要证明子公司

仅是其代理人。然而，30号公告没有明确需要提交哪些文件以证明他们之间的这种代理关系。

30号公告中有关代理人的说明对于合格境外机构投资者牌照持有人及其客户有深刻的意义。根据目前中国法律的规定，境外投资者中，一般只有符合条件的合格境外机构投资者在其拥有的投资额度内才能直接投资和持有A股股票。由于合格境外机构投资者持有证券是名义所有人，其客户的最终受益所有人身份通过该客户和合格境外机构投资者之间的代理协议得到确认。长期以来，合格境外机构投资者就持有的A股股票获得股息时，是否可由合格境外机构投资者申请享受税收协定面临着技术层面困难，而能否由合格境外机构投资者的境外客户进行税收协定待遇申请之前并不清楚。30号公告对合格境外机构投资者此类安排的税收处理提供了指引，在合格境外机构投资者向中国税务机关证明了其代理人身份后，理论上可以由合格境外机构投资者的客户申请享受税收协定待遇。但是，由于合格境外机构投资者可能拥有为数众多的境外客户，因此由境外客户分别申请税收协定待遇在实际操作中仍然面临许多困难。

此外，与先前的普遍预期相反，30号公告没有提及税务机关在判定受益所有人身份时是否可以考虑税收协定待遇申请人的母公司和姐妹公司的经济实质。在实践中，地方税务机关在审核申请人税收协定待遇时，关于能否对申请人的母公司和姐妹公司的经济实质加以考虑，其处理方式目前不尽相同。某些税务机关采取严格的作法，仅考虑申请人自身的经济实质。也有一些税务机关会考虑申请人集团内部的一些关联企业的经营情况。如果该申请人的母公司或者其姐妹公司是和申请人在同一协定缔约方的税收居民，有些税务机关也会把这些关联企业的经济实质列入考量范围。在某些极端的案例中，税收协定申请人的关联企业是其他国家或地区的税收居民，而且该国或地区与中国的税收协定待遇与申请人正在申请的税收协定待遇相同。这种情况下，有的纳税人采用了与美国税收协定中的“衍生受益测试”（Derivative Benefit Test）相类似的税务观点，要求税务机关在审核申请人的经济实质时，也考虑上述关联企业的经济实质。

由于30号公告没有对上述问题进行明确规定，某些地方税务机关可能得出结论，在考量申请人经济实质时不需考虑母公司/姐妹公司的经济实质，即便有些安排确实是出于合理商业目的。例如，飞机租赁业中，通常是由单独的特殊目的公司持有飞机，而实际管理人和经营场所均在母公司/姐妹公司等服务公司名下。30号公告中的代理人规定对这样的情形似乎没有帮助。除非各企业间有明确的法律合同，规定有关所得的直接接受方（特殊目的公司）仅仅是作为其母公司/姐妹公司的代理人代收有关所得，否则母公司/姐妹公司的商业实质似乎不会在受益所有人身份的认定中起到作用。

最后，30号公告自2012年6月29日实施，但是公告中没有说明对于截止到2012年6月29日尚没有定论的那些申请该如何进行处理，是否可以追溯应用。纳税人应和主管税务进行沟通以了解其对30号公告的理解和执行方法。我们期待未来还会有基于30号公告中这些有益指导的对601号文的进一步补充通知，会对本期中国快讯提出的问题进一步明确。

# 联系我们

## 何坤明

税务服务主管合伙人  
中国和香港特别行政区  
电话: +86 (10) 8508 7082  
khoonming.ho@kpmg.com

## 北京/沈阳

### 凌先肇

税务服务主管合伙人  
华北区  
电话: +86 (10) 8508 7083  
david.ling@kpmg.com

## 青岛

### 彭晓峰

电话: +86 (532) 8907 1728  
vincent.pang@kpmg.com

## 上海/南京

### 卢奕

税务服务主管合伙人  
华中区  
电话: +86 (21) 2212 3421  
lewis.lu@kpmg.com

## 杭州

### 吴智广

电话: +86 (571) 2803 8081  
martin.ng@kpmg.com

## 成都

### 周咏雄

电话: +86 (28) 8673 3916  
anthony.chau@kpmg.com

## 广州

### 李一源

电话: +86 (20) 3813 8999  
lilly.li@kpmg.com

## 福州/厦门

### 李瑾

电话: +86 (592) 2150 888  
jean.j.li@kpmg.com

## 深圳

### 孙桂华

税务服务主管合伙人  
华南区  
电话: +86 (755) 2547 1188  
eileen.gh.sun@kpmg.com

## 香港

### 杨嘉燕

电话: +852 2143 8753  
karmen.yeung@kpmg.com

## 华北区

### 凌先肇

税务服务主管合伙人  
华北区  
电话: +86 (10) 8508 7083  
david.ling@kpmg.com

## 冯栢文 (Vaughn Barber)

电话: +86 (10) 8508 7071  
vaughn.barber@kpmg.com

## 邱占广

电话: +86 (10) 8508 7512  
roger.di@kpmg.com

## 古军华

电话: +86 (10) 8508 7095  
john.gu@kpmg.com

## 贾肖肖

电话: +86 (10) 8508 7517  
jonathan.jia@kpmg.com

## 马源

电话: +86 (10) 8508 7076  
paul.ma@kpmg.com

## 彭晓峰

电话: +86 (10) 8508 7516  
+86 (532) 8907 1728  
vincent.pang@kpmg.com

## 黄伟光

电话: +86 (10) 8508 7085  
michael.wong@kpmg.com

## 延峰

电话: +86 (10) 8508 7508  
irene.yan@kpmg.com

## 张宇

电话: +86 (10) 8508 7511  
leonard.zhang@kpmg.com

## 张豪

电话: +86 (10) 8508 7509  
tracy.h.zhang@kpmg.com

## 赵希尧

电话: +86 (10) 8508 7096  
abe.zhao@kpmg.com

## 赵彤

电话: +86 (10) 8508 7515  
catherine.zhao@kpmg.com

## 陈达伟 (David Chamberlain)

电话: +86 (10) 8508 7056  
david.chamberlain@kpmg.com

## 李京漠

电话: +86 (10) 8508 7536  
kevin.lee@kpmg.com

## 周重山

电话: +86 (10) 8508 7610  
ec.zhou@kpmg.com

## 华中区

### 卢奕

税务服务主管合伙人  
华中区  
电话: +86 (21) 2212 3421  
lewis.lu@kpmg.com

## 周咏雄

电话: +86 (21) 2212 3206  
+86 (28) 8673 3916  
anthony.chau@kpmg.com

## 池澄

电话: +86 (21) 2212 3433  
cheng.chi@kpmg.com

## 何超良

电话: +86 (21) 2212 3406  
chris.ho@kpmg.com

## 江莉莉

电话: +86 (21) 2212 3359  
lily.kang@kpmg.com

## 梁新彦

电话: +86 (21) 2212 3488  
sunny.leung@kpmg.com

## 吴智广

电话: +86 (21) 2212 2881  
+86 (571) 2803 8081  
martin.ng@kpmg.com

## 大谷泰彦

电话: +86 (21) 2212 3360  
yasuhiko.otani@kpmg.com

## 王军

电话: +86 (21) 2212 3438  
john.wang@kpmg.com

## 翁晔

电话: +86 (21) 2212 3431  
jennifer.weng@kpmg.com

## 王磊 (Lachlan Wolfers)

电话: +86 (21) 2212 3515  
lachlan.wolfers@kpmg.com

## 谢忆璐

电话: +86 (21) 2212 3422  
grace.xie@kpmg.com

## 许子冲

电话: +86 (21) 2212 3404  
zichong.xu@kpmg.com

## 张日文

电话: +86 (21) 2212 3415  
william.zhang@kpmg.com

## 董诚

电话: +86 (21) 2212 3410  
cheng.dong@kpmg.com

## 黄及时

电话: +86 (21) 2212 3605  
david.huang@kpmg.com

## 郑達隆

电话: +86 (21) 2212 3080  
dylan.jeng@kpmg.com

## 饶戈军

电话: +86 (21) 2212 3208  
amy.rao@kpmg.com

## 周波

电话: +86 (21) 2212 3458  
michelle.b.zhou@kpmg.com

## 华南区

### 孙桂华

税务服务主管合伙人  
华南区  
电话: +86 (755) 2547 1188  
eileen.gh.sun@kpmg.com

## 何晓宜

电话: +86 (755) 2547 1276  
angie.ho@kpmg.com

## 李瑾

电话: +86 (755) 2547 1128  
+86 (592) 2150 888  
jean.j.li@kpmg.com

## 李雁

电话: +86 (755) 2547 1198  
jean.li@kpmg.com

## 李一源

电话: +86 (20) 3813 8999  
lilly.li@kpmg.com

## 廖雅芸

电话: +86 (20) 3813 8668  
kelly.liao@kpmg.com

## 杨彬

电话: +86 (20) 3813 8605  
bin.yang@kpmg.com

## 香港

### 刘麦嘉轩

税务服务主管合伙人  
香港特别行政区  
电话: +852 2826 7165  
ayasha.lau@kpmg.com

## 艾柏熙 (Chris Abbiss)

电话: +852 2826 7226  
chris.abbiss@kpmg.com

## 包迪云 (Darren Bowdern)

电话: +852 2826 7166  
darren.bowdern@kpmg.com

## 甘毅信 (Alex Capri)

电话: +852 2826 7223  
alex.capri@kpmg.com

## 霍宁恩 (Barbara Forrest)

电话: +852 2978 8941  
barbara.forrest@kpmg.com

## 甘兆年 (Charles Kinsley)

电话: +852 2826 8070  
charles.kinsley@kpmg.com

## 孔達信 (John Kondos)

电话: +852 2685 7457  
john.kondos@kpmg.com

## 梁愛麗

电话: +852 2143 8711  
alice.leung@kpmg.com

## 伍耀辉

电话: +852 2143 8709  
curtis.ng@kpmg.com

## 潘嘉礼 (Kari Pahlman)

电话: +852 2143 8777  
kari.pahlman@kpmg.com

## 譚培立 (John Timpany)

电话: +852 2143 8790  
john.timpany@kpmg.com

## 陈伟德 (Wade Wagatsuma)

电话: +852 2685 7806  
wade.wagatsuma@kpmg.com

## 王尹巧仪

电话: +852 2978 8288  
jennifer.wong@kpmg.com

## 邢秉欣

电话: +852 2978 8965  
christopher.xing@kpmg.com

## 杨嘉燕

电话: +852 2143 8753  
karmen.yeung@kpmg.com