

税务评论

中国税务

国家税务总局关于执行内地与香港 税收安排股息条款涉及受益所有人 案例的处理意见

作者：

上海

许德仁, 合伙人

电话：+86 21 6141 1498

电子邮件：lkhaw@deloitte.com.cn

叶红, 合伙人

电话：+86 21 6141 1171

电子邮件：hoye@deloitte.com.cn

程神影, 经理

电话：+86 21 6141 1129

电子邮件：hcheng@deloitte.com.cn

如欲垂询更多信息，请联络：

国际税收服务

全国及华东区

上海

王鲲, 合伙人

电话：+86 21 6141 1035

电子邮件：vicwang@deloitte.com.cn

华北区

北京

吴嘉源, 合伙人

电话：+86 10 8520 7501

电子邮件：kevng@deloitte.com.cn

华南区

香港

林嘉雪, 合伙人

电话：+852 2852 6536

电子邮件：shalam@deloitte.com.hk

国家税务总局于 2013 年 4 月 12 日发布了税总函 [2013]165 号文件(以下简称“165 号文”), 就一些省市国家税务局上报的执行《内地和香港特别行政区关于对所得税避免双重征税和防止偷漏税的安排》中股息条款下部分香港公司是否具备受益所有人身份的问题给出指导意见。虽然 165 号文仅向特定省市国家税务局发布, 但我们预期各地税务机关在执行中国和其他国家(地区)的税收协定类似条款时也可能遵循其中的有关指引。

在 2009 年及 2012 年发布的两项有关税收协定缔约方居民就股息、利息和特许权使用费申请协定待遇时, 如何认定其“受益所有人”身份的文件(国税函[2009]601 号、国家税务总局公告 2012 年第 30 号, 以下分别简称为“601 号文”和“30 号公告”)的基础上, 经与相关税务机关研究及香港税务主管当局磋商, 国家税务总局在 165 号文中对上述文件的一些具体条款运用作了进一步解读。

601 号文的解读

只有当具备受益所有人身份时, 非居民才能适用和中国签订的税收协定下对股息、利息和特许权使用费的优惠预提所得税率。601 号文对“受益所有人”做出了定义, 并列举了一些不利于对申请人“受益所有人”身份认定的因素。165 号文对执行股息条款时如何理解这些不利因素提供了以下指导意见：

- 1) 第二条第一款第(一)项：申请人有义务在规定时间内(比如在收到所得的 12 个月)内将所得的全部或绝大部分(比如 60%以上)支付或派发给第三国(地区)居民。

165 号文着重于就“...有义务...支付或派发给第三国(地区)居民...”及申请人与其直接控股公司间关系的考察。根据 165 号文, 如果申请人不存在向非香港居民企业分配利润的情况, 则不构成该项所指的不利因素。如果申请人存在向非香港居民企业分配利润的情况, 则申请人应当提供反映其与控股公司间权利义务(包括合同约定产生的权利义务)的相关资料。受理机关据此分析申请人是否存在 601 号文第二条第一款第(一)项所列的不利情形。

根据 165 号文, 我们或许可以得出这样的结论, 如果收到股息的香港企业仅向另一家香港企业派发股息(比如前一家香港公司的母公司也是香港企业的情形), 则在判定该香港企业是否具备受益所有人身份时, 不构成本项所指的不利因素。

2) 第二条第一款第(二)项：除持有所得据以产生的财产或权利外，申请人没有或几乎没有其他经营活动。

165号文明确了不能仅以此一项不利因素，否定协定待遇申请人的受益所有人身份。165号文进一步明确“持有所得据以产生的财产或权利”的投资类活动应属于经营活动。构成本项所列不利因素的“没有或几乎没有其他经营活动”，是指申请人仅持有产生该股息的股权投资，而无其他投资项目或经营活动的情形。

3) 第二条第一款第(三)项：在申请人是公司等实体的情况下，申请人的资产、规模和人员配置较小(或少)，与所得数额难以匹配。

165号文要求税务机关不应当仅根据文件形式列举的单个因素(如人员数量及人员费用的支付与否)作出判断，亦不应将“资产”等同于注册资本；具体判断应当综合分析相关因素后做出，这些相关因素主要包括：

- 申请人的资金来源，投资风险承担等情况
- 申请人的人员的职责与工作实质

4) 第二条第一款第(四)项：对于所得或所得据以产生的财产或权利，申请人没有或几乎没有控制权或处置权，也不承担或很少承担风险。

165号文着重对“没有或几乎没有控制权或处置权，也不承担或很少承担风险”做出了解释。根据165号文，税务局不能仅因申请人的股权受控于上一级公司而否定申请人对所得的控制权或处置权。

判断申请人对于所得或所得据以产生的财产或权利是否有控制权或处置权时，税务局应当从以下方面进行分析：

- 相关法律文件是否有授予申请人相关控制权或处置权的规定
- 申请人是否发生过相关控制或处置的行为
- 已发生的相关处置行为是否出自申请人自主做出的决定

5) 第二条第一款第(五)项：缔约对方国家(地区)对有关所得不征税或免税，或征税但实际税率极低。

香港对境外所得不征税的来源地征税原则不应作为不利于受益所有人身份判定的关键因素。

30号公告的解读

30号公告进一步明确了中国税收协定中受益所有人的认定标准，并引入了上市公司安全港的规则，从而简化了当股息接收方为符合条件的上市公司或者上市公司集团成员时受益所有人的判定。165号文对30号公告中“上市公司安全港”规则的运用和解释进行了补充。30号公告第三条规定：

“申请享受协定待遇的缔约对方居民(申请人)从中国取得的所得为股息的，如果其为在缔约对方上市的公司，或者其被同样为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(不含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股份的情形)，……可直接认定申请人的受益所有人身份。”

165号文明确，对于下列情形的申请人，虽然其不满足适用上述安全港规则的条件，但该条款不应理解成对这类申请人的受益所有人身份的否定：

- 申请人被非上市的香港居民公司100%直接或间接拥有
- 申请人与最终控股的香港公司之间存在海外注册的公司

其他

165号文同时规定，如果同一纳税人从不同地方取得股息收入，各地主管税务机关的处理结果应当一致。

当申请人的经营情况发生实质改变时，申请人可以提出按改变后的情况重新对受益所有人身份进行判定。

评论

165号文就相关纳税人在申请税收协定待遇中遇到的部分事项提供了指导意见，这一点无疑值得欢迎。尤其在要求税务机关综合所有相关因素作出受益所有人身份判断，且不能仅以一项不利因素而否定受益所有人身份，以及各地税务机关对同一纳税人的处理结果应当保持一致等方面的规定，具有十分积极的意义。

这份文件亦可视为国家税务总局旨在提高税务处理确定性和实践一致性方面的一项举措，我们预期国家税务总局将在这一方面作出更多的努力。

本文由德勤中国为本行中国大陆及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

北京

吴嘉源

合伙人

电话：+86 10 8520 7501

传真：+86 10 8518 7501

电子邮件：keving@deloitte.com.cn

香港

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

深圳

谢玉莲

合伙人

电话：+86 755 3353 8777

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：contse@deloitte.com.cn

重庆

龚兵

合伙人

电话：+86 23 6310 6206

传真：+86 23 6310 6170

电子邮件：clgong@deloitte.com.cn

济南

郭心洁

合伙人

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

苏州

许柯/梁晴

合伙人

电话：+86 512 6289 1318/1328

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn
mliang@deloitte.com.cn

大连

汤卫东

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

澳门

马健华

合伙人

电话：+853 8898 8833

传真：+853 2871 3033

电子邮件：quiva@deloitte.com.hk

天津

苏国元

合伙人

电话：+86 22 2320 6680

传真：+86 22 2320 6699

电子邮件：jassu@deloitte.com.cn

广州

谢玉莲

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：contse@deloitte.com.cn

南京

许柯

合伙人

电话：+86 25 5791 5208

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

武汉

祝维纯

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 8526 7032

电子邮件：juszhu@deloitte.com.cn

杭州

卢强

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn

上海

郭心洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

厦门

蒋琳琦

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：lijiang@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

华东区

许德仁

全国区领导人及合伙人

电话：+86 21 6141 1498

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：lkhaw@deloitte.com.cn

华北区

张捷

合伙人

电话：+86 10 8520 7526

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：angelazhang@deloitte.com.cn

华南区

殷国焯

合伙人

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至+852 2541 1911。

关于德勤

Deloitte (“德勤”) 泛指德勤有限公司 (一家根据英国法律组成的私人担保有限公司，以下称“德勤有限公司”)，以及其一家或多家成员所。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球逾 150 个国家，凭借其世界一流和高质量专业服务，为客户提供应对最复杂业务挑战所需的深入见解。德勤拥有约 200,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

关于德勤大中华

作为其中一所具领导地位的专业服务事务所，我们在大中华设有 21 个办事处分布于北京、香港、上海、台北、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、新竹、济南、高雄、澳门、南京、深圳、苏州、台中、台南、天津、武汉和厦门。我们拥有近 13,500 名员工，按照当地适用法规以协作方式服务客户。

关于德勤中国

在中国大陆、香港和澳门，我们通过德勤·关黄陈方会计师行和其关联机构包括德勤华永会计师事务所 (特殊普通合伙)，以及它们下属机构和关联机构提供服务。德勤·关黄陈方会计师行为德勤有限公司的成员所。

早在 1917 年，我们于上海成立了办事处。我们以全球网络为支持，为国内企业、跨国公司以及高成长的企业提供全面的审计、税务、企业管理咨询和财务咨询服务。

我们在中国拥有丰富的经验，并一直为中国会计准则、税制以及本土专业会计师的发展作出重大的贡献。在香港，我们为大约三分之一在香港联合交易所上市的公司提供服务。

本文件中所含数据乃一般性信息，故此，并不构成任何德勤有限公司、其成员所或相关机构(统称为“德勤网络”)提供任何专业建议或服务。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合格的专业顾问。任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。