

未名明
Minter PKU



中国税法智库

明德税务资讯

非居民税收

“受益所有人”判定规则在中国的最新发展

2012年7月10日

第7期



明德税务:

作为本土崛起的专业涉税咨询机构，未名明德专注于为企业和个人提供涉税政策咨询以及相关解决方案、为政府相关机构提供政策建议以及决策支持，致力于打造综合性的“[中国税法智库](#)”。

未名明德的专业人员主要来自于北京大学以及国内其它重点高校或研究机构，80%以上具有硕士及以上学位，主要成员均具有律师、注册会计师、注册税务师或其他相关专业资格。

提供最优化的税务方案是未名明德的专业追求。依托北京大学等高校的财税研究专家以及受聘担任机构顾问的前财税机关业务官员等丰富的理论与实务资源，未名明德能够为企业、个人以及政府机关提供精准、详尽、务实的税务解决方案。

联系我们:

未名明德北京办公室

电话: (8610) 59009170

传真: (8610) 59009172

邮件: service@minterpku.com

地址: 北京市朝阳区东三环中路建外 SOHO 西区 11 号楼 2504 室

“受益所有人”判定规则在中国的最新发展

根据中国与其他国家或地区（包括香港和澳门）签订的避免双重征税协定或安排（以下简称“税收协定”），非居民企业只有被认定为“受益所有人”时，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低税率优惠。

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）就对外签订的税收协定中如何认定申请人受益所有人的身份进行明确。601 号文强调非居民企业“受益所有人”身份的判定应遵循“实质重于形式”的原则，并列出了 7 项不利于受益所有人身份认定的消极因素。该规定总体上与 OECD 有关“受益所有人”认定原则一致。但由于 601 号文的规定过于原则，导致实践中税务机关的理解和执行尺度不一，给非居民纳税人申请税收协定待遇带来很多的不确定性。比如，实践中甚至有同一非居民纳税人就同样的股息所得申请“受益所有人”身份判定时，被一个税务机关肯定，但同时被另一个税务机关否定的案例。

为应对 601 号文执行过程中出现的问题，2012 年 6 月 29 日，国家税务总局发布了《关于认定税收协定中“受益所有人”的公告》（国家税务总局 2012 年 30 号公告），以便为“受益所有人”的认定提供更多的指引和确定性。下面我们概述了 30 号公告的主要内容，并分享我们对相关问题的观点。

1. 30 号公告的主要内容

(a) 受益所有人的判定采取更为严格的标准

30 号公告强调税务机关在认定非居民企业是否符合“受益所有人”时，应对 601 号文所列的各项因素进行综合分析和判断，不能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。

同时，30号公告列举了税务机关在对各项因素进行审查和分析时，可能要求纳税人提供的证明材料，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。

(b) 设定安全港，简化股息所得受益所有人判定的标准

为简化股息所得“受益所有人”的判定，30号公告规定了具有严格适用条件的“安全港”规则。根据该“安全港”规则，申请享受协定待遇的非居民纳税人从中国取得的股息所得，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），且该股息是来自上市公司所持有的股份的所得，可直接认定申请人的受益所有人身份。

(c) 合伙、信托等形式的非居民纳税人或将受益于30号公告的“代理人”规则

30号公告规定，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。

这对于采用合伙、信托等特殊形式的非居民企业来说可能是一个重大利好。在税收协定的适用上，合伙企业、信托公司等通常被视为独立的“人”，即“非居民纳税人”。在之前的税务实践中，非居民合伙企业背后的合伙人作为真正的“受益所有人”并不能替代非居民合伙企业申请享受税收协定待遇。30号公告的“代理人”规则，或将给采用合伙、信托、以及合格境外机构投资者（QFII）等特殊设立形式的实际受益所有人或投资者以自己的名义（而非以合伙企业的名义）申请税收协定的优惠待遇开启方便之门。

但遗憾的是，30号公告并没有对何谓“代理人”或“指定收款人”进行定义。对于该规定是否将会给非居民的合伙企业或信托机构的某些投资者以自己的名义申请税收协定带来真正的利好仍然有待观察。

(d) 税务管理

30 号公告规定，如果有权审批的税务机关拟以申请人不符合受益所有人身份为由，做出拒绝其协定待遇申请的决定，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。

此外，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。

上述两点都是国家税务总局为增强税法适用的一致性所做出的努力。

2. 明德观点

总体而言，我们认为 30 号公告的内容表明，中国的税务机关对于非居民企业享受税收协定待遇将采用更为严格的审核要求。因此，非居民纳税人在申请税收协定待遇时需要准备并提供更为详细的公司文件来证明其具有“受益所有人”的身份。这需要纳税人从健全自己的内部控制流程入手，在公司设立之初就能准备并妥善保管相关的资料以应对将来税务机关可能的资料审核。

“安全港”规则的规定，对于符合“安全港”条件的纳税人来说无疑是个利好。但需要注意的是，30 号公告仅规定该文自公告公布之日(2012 年 6 月 29 日)起实施，并未明确对于截止到 2012 年 6 月 29 日尚未进行申请或申请尚未正式批复的情况如何处理，以及是否可以追溯适用。因此，纳税人应积极和主管税务进行沟通，争取有利于纳税人的解释和适用。

30 号公告最引人注目的部分是有关“代理人”规则的规定。“代理人”规则如何适用，将对大量尚未将利润汇出境外的合格境外机构投资者的税负产生重大影响。同样，对于很多在中国进行投资的境外风险投资基金（VC）或境外私募股权基金（PE）来说，“代理人”规则也将直接影响其背后的合伙人或投资人的最终收益。明德税务将密切关注与此有关的最新法规和实务操作，并分享我们的观点。

本资讯由明德税务研究中心整理或撰写，仅供一般参考之用，并非具有严格法律约束力的正式意见、建议或方案。如有专业需求，敬请联络未名明德北京办公室：

武礼斌 合伙人

电话：01059009170-868

邮件：Libin.wu@minterpku.com

施志群 合伙人

电话：01059009170-808

邮件：Zhiqun.shi@minterpku.com

夏 聪 合伙人

电话：01059009170-818

邮件：Cong.xia@minterpku.com

关于明德税务研究中心

明德税务研究中心成立于 2012 年 3 月 16 日，其宗旨为通过专业资讯信息的解读与传递，不断提高明德税务的专业服务质量。明德税务研究中心主要就近期由中国各级税务、财政及其他政府机关颁布的涉税法律、法规、规范性文件及热点案例作出介绍与分析；并就其中的疑点、难点或争议焦点作出专题税务研究、评论并提供专业见解。上述介绍与分析、专题税务研究、评论及专业见解主要通过明德网站“资讯&出版物”栏目及“明德税务博客”发布，类型包括：明德税务资讯、热点专题、行业涉税研究、专业图书等刊物及税务博客文章。