



解读 | 国家税务总局公告2018年第9号公告

2018年2月3日，国家税务总局发布了《关于税收协定中“受益所有人”有关问题的公告》（国家税务总局公告2018年第9号，以下简称“9号公告”）及解读。对税收协定股息、利息、特许权使用费条款中“受益所有人”身份判定的有关问题予以进一步规定。本资讯将对9号公告下受益所有人的相关问题进行进一步解读。

自2009年开始，国税总局在中国国内法下就受益所有人问题数次发文，明确“受益所有人”的条件和判定标准，所涉及到的文件主要包括：

受益所有人的相关文件

| 文件号 | 备注 |
|---|--|
| 国税函【2009】601号（以下简称“601号文”）关于如何理解和认定税收协定中“受益所有人”的通知 | 首份关于“受益所有人”的规范性文件，规定其定义、判定的七项不利因素等 |
| 国家税务总局公告【2012】30号（以下简称“30号公告”）关于认定税收协定中“受益所有人”的公告 | 提出需综合考量各因素进行判定；同时规定特定符合条件的来自上市公司所持有的股份的股息可直接认定申请人的受益所有人身份的情形 |
| 税总函【2013】165号（以下简称“165号文”）关于湖北等省市国家税务局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 | 对特定案例中执行内地与香港税收安排股息条款涉及受益所有人的情形提出更有弹性的处理 |
| 国家税务总局公告【2014】24号（以下简称“24号公告”）关于委托投资情况下认定受益所有人问题的公告 | 对委托投资情况下受益所有人身份的认定问题予以规定 |
| 国家税务总局公告2018年第9号（以下简称“9号公告”）国家税务总局关于税收协定中“受益所有人”有关问题的公告 | |

问题一：受益所有人规则的主要变化是什么？

1、修订受益所有人身份判定的不利因素

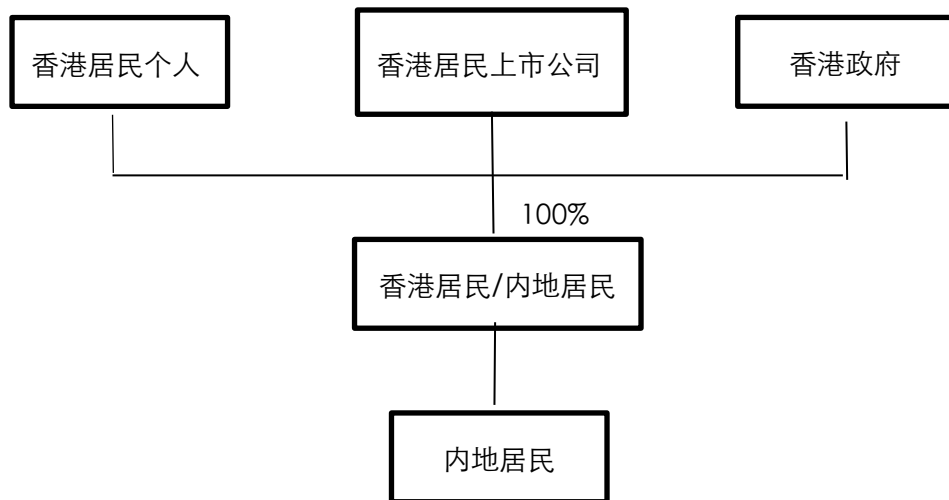
| 原规定-601号文 | 新规定-9号公告 | 变化 |
|--|--|--|
| <p>申请人有义务在 规定时间（比如 在收到所得的12 个月）内将所得 的全部或绝大部 分（比如60%以上） 支付或派发给第 三国（地区）居 民</p> | <p>申请人有义务在收到所得 的12个月内将所得的50% 以上支付给第三国（地区） 居民，“有义务”包括约定 义务和虽未约定义务但已 形成支付事实的情形。</p> | <p>1、将“规定时间”明确为收到 所得的12个月内</p> <p>2、将支付或派发比例由60% 降低为50%</p> <p>3、明确指出“有义务”包括约 定义务和虽未约定义务但已 形成支付事实的情形</p> |

| 原规定-601号文 | 新规定-9号公告 | 变化 |
|---|---|---|
| <p>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。</p> | <p>申请人从事的经营活动不 构成实质性经营活动。实 质性经营活动包括具有实 质性的制造、经销、管理 等活动。申请人从事的经 营活动是否具有实质性， 应根据其实际履行的功能 及承担的风险进行判定。</p> <p>申请人从事的具有实质性的 投资控股管理活动，可 以构成实质性经营活动； 申请人从事不构成实质性 经营活动的投资控股管理 活动，同时从事其他经营 活动的，如果其他经营活 动不够显著，不构成实质 性经营活动。</p> | <p>1、提高了对申请人所从事的 经营活动的要求，将“申请人 没有或几乎没有其他经营活动” 修改为“申请人从事的经营活动 不构成实质性经营活动”</p> <p>2、明确规定具有实质性的投 资控股管理活动可以构成实质 性经营活动，并通过解读对如 何判定实质性给出了一些较为 清晰的指引</p> <p>3、对于同时从事投资控股管 理活动和其他经营活动的申 请人，当投资控股管理活动未 构成实质性经营活动时，公告明 确仍可以考虑该申请人的其他 经营活动是否显著</p> |

2、放宽了享受税收协定待遇的范围

(1) 扩大了安全港的范围

一般而言，税务机关对非居民企业是否符合“受益所有人”身份进行多种因素的分析判定。在国税函【2009】601号和30号公告下，当非居民企业符合下列条件之一的，可简化处理，直接认定申请人为股息的“受益所有人”：申请人为协定对方国家的上市公司且为其居民企业；或者，申请人为对方国家居民企业且被该国的居民上市公司100%直接或间接控股，这就是所谓的“安全港规则”。9号公告扩大了安全港的范围，除缔约对方居民上市公司及其在缔约对方的子公司外，还增加缔约对方居民个人和政府及其直接或间接100%持有的实体（间接持有股份情形下的中间层为中国居民或缔约对方居民）。



(2) “受益所有人”条款的例外

601号文和30号公告规定，只有符合安全港条件，或满足“受益所有人”条件，其从中国取得的所得方可享受税收协定待遇。而9号公告则更为宽松，两种情形下不符合“受益所有人”条件但符合一定条件的申请人取得的股息仍可享受税收协定待遇，即：1) 直接或间接持有申请人100%股份的人符合“受益所有人”条件，且为申请人所属居民国（地区）居民；2) 直接或间接持有申请人100%股份的人符合“受益所有人”条件，但不是申请人所属居民国（地区）居民，该人和间接持有股份情形下的中间层符合相关条件。

上述规定同样借鉴了BEPS第6项行动计划成果，类似于BEPS利益限制规则中的“衍生利益”测试。这一变化最大的好处在于：允许控股公司，即使其本身很少有经济实质，仍可以通过分析其母公司的实质来支持其享受协定待遇。值得一提的是，解读对于这一新条款的适用提供了非常明确的例子，下面仅引用其中一例，来更好说明当申请人和母公司不在同一国家时，如何综合分析母公司是否具有“受益所有人”身份。

例：香港居民A投资内地居民并取得股息，新加坡居民C通过新加坡居民B间接持有香港居民A100%的股份，虽然香港居民A不符合“受益所有人”条件，但是，如果新加坡居民C符合“受益所有人”条件，并且新加坡居民C和新加坡居民B从中国取得的所得为股息时，

根据中国与新加坡签署的税收协定可享受的税收协定待遇均和香港居民A可享受的税收协定待遇相同，应认为香港居民A具有“受益所有人”身份，香港居民A可根据内地与香港签署的税收安排享受税收协定待遇。

问题二：受益所有人规则的变化如何影响跨国企业？

修订受益所有人身份判定的不利因素，此方面有所收紧。提高“受益所有人”判定标准的刚性，对滥用协定风险较高的安排进行更加有效的防范。

不论是扩大了安全港的范围，还是“受益所有人”条款的例外，都放宽了缔约对方享受税收协定的待遇，将大大增加申请人享受协定待遇的机会，并提高纳税人享受税收协定待遇的确定性。

问题三：安全港规则对于跨国企业的意义？

一般而言，税务机关对非居民企业是否符合“受益所有人”身份进行多种因素的分析判定。当非居民企业符合下列条件之一的，可简化处理，直接认定申请人为股息的“受益所有人”：申请人为缔约对方的上市居民企业或该上市居民企业100%直接或间接控股。9号公告增加了申请人为缔约对方居民个人和政府及其直接或间接100%持有的实体（间接持有股份情形下的中间层为中国居民或缔约对方

居民）的情形。

如果满足安全港规则，那么跨国企业即不需要证明任何其他因素即可具有“受益所有人”身份从而享受税收协定待遇，安全港范围的扩大对于跨国企业无疑是一大利好。此外，了解安全港规则，跨国企业也可相应地进行提前规划和安排。

问题四：9号公告下有哪些需要注意的问题？

首先，在主管税务机关后续管理中，申请人因不具有“受益所有人”身份而自行补缴税款的，主管税务机关应将相关案件层报省税务机关备案；主管税务机关认为应该否定申请人“受益所有人”身份的，应报经省税务机关同意后执行。

其次，申请人虽具有“受益所有人”身份，但主管税务机关发现需要适用税收协定主要目的测试条款或国内税收法律规定的一般反避税规则的，适用一般反避税相关规定。

因此，由于现行税收管理措施将之前的审批改为了备案，申请人在是否享受协定待遇时仍然无法获得税务上的确定性。

问题五：中国为何进行此次法规变革？

9号公告一方面允许没有滥用协定目的和结果的案件得以享受税收协定待遇，并提高纳税人享受税收协定待遇的确定性、减少征纳双方成本，旨在进一步优化营商环境；另一方面借鉴“税基侵蚀与利润转移”（BEPS）第六项行动计划（防止税收协定待遇的不当授予）成果，对滥用协定风险较高的安排进行更加有效的防范。

关于明税

- 作为一家富有创新和进取精神的精品律所，明税专注于为客户提供税务合规咨询、税务规划、税务顾问、税务争议解决和国际税务方面的法律服务。成立五年来，明税累计为数百家企业及企业集团提供涉税法律服务，行业涉及高新科技、金融、能源、影视、房地产、教育等多个领域。
- 对涉税法律服务市场的专注与精耕，是明税区别于其他综合型律师事务所和专业所的最重要特色。明税专业税务律师事务所的品牌形象已获得市场的广泛认可。
- 提供专业、务实的税务建议和解决方案，在合理防控风险的同时实现客户利益的最优化是明税的专业追求。
- 明税始终坚持“以人为本、专注敬业、合作共赢”的执业理念。



电话：(8610) 56292579

传真：(8610) 59009170

邮件：service@minterpku.com

地址：北京市朝阳区将台路滨河一号别墅219栋

武礼斌

邮箱：Libin.wu@minterpku.com

电话：010-57413567

施志群

邮箱：Zhiqun.shi@minterpku.com

电话：010-59422830

王永凤

邮箱：yongfeng.wang@minterpku.com

电话：010-56292579-8003

万曼

邮箱：man.wan@minterpku.com

电话：010-56292579-8005