



Hong Kong Institute of
Certified Public Accountants
香港會計師公會

國家稅務總局與香港會計師公會 稅務交流會議摘記

2018

前言

香港會計師公會（“公會”）於 2018 年 6 月 25 日與國家稅務總局（“國稅總局”）在北京市海澱區羊坊店西路 5 號舉行交流會議。國稅總局的俞書春副司長及各有關處室領導歡迎公會代表。公會上屆會長陳美寶女士感謝國稅總局百忙之中撥冗舉行這次交流會，並深信此會議能促進國稅總局與公會長遠交流發展。

以下是由公會撰寫的會議摘記。摘記僅為公會代表對國稅總局在會議上回應各討論事項的理解，並不代表國稅總局正式並有法律約束力的意見。故摘記只可視作一般參考文件，不會對任何與會人士構成約束力。閣下在個別情況應用會議摘記內容前，務請諮詢專業意見。另外，如英文譯本的字義或詞義與中文本有所出入，概以中文本為準。

公會亦特別感謝德勤派出代表負責記錄會議的內容。

會議摘記

討論事項

A. 企業所得稅

- A1. 保險業佣金
- A2. 非居民企業轉讓上市境外公司股票在 7 號公告中的應用
- A3. 合夥企業
 - a. 如何判定非居民合夥人是否在中國境內構成常設機構
 - b. 股息
 - c. 有關依照外國（地區）法律成立的合夥企業的解讀
- A4. 境外投資者暫不徵收預提所得稅
- A5. 重組
 - a. 安全港
 - b. 如何計算“3 年”
- A6. 37 號公告
 - a. 分期收款
 - b. 零申報
 - c. 加收利息/ 滯納金
 - d. 非居民企業的扣繳義務

B. 增值稅

- B1. 網絡平台軟件/服務及完全在境外消費
 - a. 軟件即服務
 - b. 完全在境外消費
- B2. 總分機構繳稅

C. 受益所有人

- C1. 2018 年 9 號公告 關於《國家稅務總局關於稅收協定中受益所有人有關問題的公告》的解讀
 - a. 客觀指標
 - b. 9 號公告第二條第五款
 - c. 9 號公告第八條
 - d. 外包對受益所有人身份的影響

D. 轉讓定價

D1. 主體文檔

- a. 披露信息的範圍
- b. 對於主體文檔信息的期望
- c. 搭便車

出席人員

國稅總局

俞書春	國際稅務司副巡視員
張穎	貨物勞務稅司營業稅處副處長
徐鑫	所得稅司企業所得稅二處副處長
吳玉賢	國際稅務司非居民處副處長
李京煜	國際稅務司反避稅一處主任科員
鄧睿	國際稅務司協定處主任科員

公會

陳美寶	上屆會長
陳錦榮	內地稅務委員會召集人及稅務師會執行委員會會員
蘇國基	稅務師會執行委員會主席及內地稅務委員會會員
譚振雄	內地稅務委員會會員
許昭淳	內地稅務委員會會員
林銘業	稅務師會執行委員會及內地稅務委員會會員
李筱筠	內地稅務委員會會員
利文歡	內地稅務委員會會員
蕭詠恩	內地稅務委員會會員
楊晉廷	稅務師會執行委員會及內地稅務委員會會員
郝進軍	安永會計師事務所國際稅務部合夥人
陳瑩	德勤中國全國稅務技術中心/國際稅務及併購小組/稅務及商務諮詢高級經理
蔣偉光	倡導及專業發展副總監
張勤	北京辦公室代表 - 助理總監
張佩瑩	倡導及專業發展助理行政主任

討論事項

A. 企業所得稅

A1. 保險業佣金

根據財稅（2009）29 號規定，保險業及其他行業佣金支出可扣除金額不能超過相關收入 5%-15%，如人身保險業佣金抵扣額按當年全部保費收入減去退保金後餘額的 10% 計算限額（其他保險業 15%）。現實情況是保險從業員佣金遠高於 10%/15%，即保險公司會因較大部份佣金不能抵扣而繳納更高的企業所得稅。

於 2012 年我會曾向 貴局提出過此問題，當年回覆亦同意此限額對新的保險公司有影響但對老的保險公司影響較少。

人民銀行最近落實了國家對放寬外資保險公司持股上限的政策，進一步開放及促進保險業發展。稅務上可以放寬或廢除保險業的佣金抵扣限額，支持保險業發展？

國稅總局指出，財稅（2009）29 號文規定的比例，確實約束了保險企業任意加大保險業佣金扣除的行為，防止了不正當競爭，規範了保險業的經營。統計顯示，12~17 年保險業手續費佣金增長比例較高，近 30%，主要原因是仲介代理的範圍擴大和人工成本的增長。國稅總局已經和財政部、保監會對此問題進行了進一步研究。鑒於手續費佣金問題很突出，涉稅規模大，涉及納稅調整可能達到上千億，影響面廣，三個部門需要進一步研究。國稅總局也了解到個別國家的保險業佣金扣除無比例限制，但鑒於中國相關保險制度和管理尚不完善，且還需要和其他部門協商決定，因此尺度不敢放太寬。

A2. 非居民企業轉讓上市境外公司股票在 7 號公告中的應用

在實務操作上，如涉及大數量之上市公司股票交易，一般來說交易雙方會事先根據市場價格擬定交易條件，再簽定股票轉讓合同作轉讓，並於公開市場交易所發出相關公告。

上市公司股票是公開市場上的有價證券，為轉讓標的，股票的交易不能通過受讓方直接投資或受讓上市公司下屬的中國企業作替代，特別在交易目的非為全面轉讓業務的情況下。

同時，作為上市公司，其主體是具有投資控股功能之經濟實體。

請問在上述情況及因素下，轉讓上市境外公司股票是否可以視為具有合理商業目的的交易，從而不用按 7 號公告確認為直接轉讓中國居民企業股權？

國稅總局指出，7 號公告第五條中的安全港條款是要求買入和賣出都是公開市場操作，這意味著價格須是由市場決定的公允價格。如果價格上買賣雙方已經事先做了約定，只是形式上在公開市場上進行交易，應該不符合 7 號公告的安全港規則精神。如果交易無法適用安全港規則，則需要按第三條規則進行判定是否具有合理商業目的。

A3. 合夥企業

a. 如何判定非居民合夥人是否在中國境內構成常設機構

國家稅務總局公告 2018 年第 11 號（“11 號文”），對境內合夥企業的外國合夥人享受稅收協定優惠進行了明確的解釋。然而，11 號文沒有明確如何判定非居民合夥人是否在中國境內構成常設機構。就非居民合夥人從中國取得的主動和被動收入應以哪一稅收協定條款徵稅，請問國稅總局可否進一步澄清？

例如，在中國成立的私募基金，其境外普通合夥人所取得的管理費和收益分成，所適用的企業所得稅率應為 10% 還是 25%？其境外的有限合夥人所取得的財產轉讓所得，所使用的企業所得稅的稅率為 10% 還是 25%？境外合夥人取得的股息所得，所使用的企業所得稅的稅率為 10% 還是 25%？

如果有關的境外合夥企業為有限合夥企業而外國合夥人是有限合夥人，這對於以上提及的稅率判定有沒有影響？

國稅總局指出，國際稅收問題因為不僅涉及到國際法，還涉及到締約國雙方國內法的相互協調，因此比較複雜。11 號文在成文的過程中借鑒了 OECD 的觀點和其他國家的實踐。法規本身未對非居民合夥人是否在中國境內構成常設機構這一問題進行表態，是考慮到國內法對非居民合夥人是否在中國境內構成機構場所尚未明確，因此在國際稅收相關的法規中明確這一問題的時機暫不成熟。實務中還是要根據協定第五條第一款常設機構的定義來判斷，即非居民合夥人如果在中國境內設立了固定的營業場所進行經營活動，則構成常設機構。

關於主動和被動收入的問題，由於協定和國內法沒有相關定義，因此不適合採用這個標準來判斷協定的適用問題。因此，先要看收入是屬於那一類收入，例如是股息、利息財產轉讓所得，或是營業利潤等，再根據相關法例來進行判斷是按 10% 還是 25% 的稅率徵稅，但作以上判斷時，必需要看非居民合夥人在中國境內有沒有常設機構和該收入是否屬於該常設機構的營業利潤。若沒有常設機構，非營業收入的應用稅率是 10%，若有常設機構，而該收入是歸屬於該常設機構的營業收入，應用稅率是 25%。關於財產轉讓所得，國稅總局指出，如果所得能歸屬於常設機構的營業利潤，則按國內法的相關規定徵稅，即與中國境內機構場所有關的所得按 25% 的稅率徵稅。對於財產轉讓所得，如股權轉讓收益，如果這些收益不歸屬於常設機構，則要根據協定第十三條相關條款考察股份的價值是否主要由不動產構成以及持股比例是否符合相關條件，以明確中國是否有徵稅權。如果中國有徵稅權，則按照中國國內法規規定根據是否與中國境內機構場所有聯繫來判斷所適用的稅率是 25% 還是 10%。

關於有關的境外合夥企業為有限合夥企業而外國合夥人是有限合夥人是否影響稅率判斷的問題，鑒於目前國內法沒有區分合夥人的類別，所以協定也並未區分。

b. 股息

境內設立的合夥企業的中國企業合夥人，通過合夥企業投資中國公司而取得的股息，是否可以適用居民企業間股息免稅的規定？

國稅總局指出，這種情況不屬於企業所得稅法中規定的“直接投資”的要求，因此不適用免稅。

c. 有關依照外國（地區）法律成立的合夥企業的解讀

11 號公告的第五條第二項指出“除稅收協定另有規定的以外，只有當該合夥企業是締造對方居民的情況下，其在中國負有納稅義務的所得才能享受協定待遇。……稅收協定另有規定的情況是指，稅收協定規定，當根據締約外方國內法，合夥企業取得的所得被視為合夥人取得的所得，則締約對方居民合夥人應得就其從合夥企業取得所得中分得的相應份額享受協定待遇”

只有合夥企業是締約外方居民的情況下，才能享受協定待遇。我們理解僅有少數合夥企業能滿足以上的要求。尤其是有關的合夥企業未必是該締約國的應納稅企業，（根據該國稅法，應納稅企業是合夥人而非合夥企業），它們往往未必拿到稅收居民身份證明。請問有沒有其他方法可以證明其身份？例如該合夥企業檔及合夥人在當地的身份證明。

國稅總局指出，目前合夥企業享受協定待遇主要有兩種途徑，一種是合夥企業本身是對方國家居民，需要合夥企業本身取得所在國的居民身份；一種是根據協定中關於稅收透明體的條款（例如中法協定以及一些目前已達成的新修訂的協定）。國稅總局協定處目前也在搜集各方訴求，如果哪個國家和中國之間的交易量較大，國稅總局有在考慮儘快安排修訂這些國家的協定。

A4. 境外投資者暫不徵收預提所得稅

財稅[2017]88 號文（“88 號文”）規定，對境外投資者從中國境內居民企業分配的利潤，直接投資於鼓勵類投資項目，凡符合規定條件的，實行遞延納稅政策，暫不徵收預提所得稅。境外投資者以分得利潤進行的直接投資，包括境外投資者以分得利潤進行的增資、新建、股權收購等權益性投資行為。

上述境外投資者以境內居民企業分配利潤進行鼓勵類投資專案股權收購暫不徵收預提所得稅的規定，是否包含向境外轉讓方收購境內企業股權的情況？實際操作中相關資金是否可以辦理對外支付備案而支付給境外股權轉讓方？

國稅總局指出，股權收購交易本身沒有問題，符合 88 號文當中規定的交易形式，但是前提所收購的境內企業必須滿足鼓勵類的項目，即符合 88 號文解讀中的兩個目錄《外商投資產業指導目錄》和《中西部地區外商投資優勢產業目錄》。如果符合相關目錄的話，購買方獲得的相關股息應可享受 88 號文的遞延納稅的優惠待遇。

但是當購買方將股息支付給出讓方時，是另外一筆交易，出讓方需要就轉讓所得在中國繳納所得稅，由購買方代扣代繳。實際操作中代扣代繳完稅款辦理對外支付備案後，就可以將相關款項支付給境外股權轉讓方了。

A5. 重組

a. 安全港

參照 7 號公告第六條第 3 款的“安全港”條款，如果轉讓方和受讓方被相同多方（而非一方）直接或間接 100% 控制，是否也可以按第六條第一款，認定為具有合理商業目的？

國稅總局指出，7 號公告的“安全港”規則要求轉讓方和受讓方被相同一方控制，因此多方控制的情況不能適用“安全港”。“安全港”規則本身主要是給予一個集團內部重組的優惠，而相同多方的情況下，股東之間沒有直接關聯，無法達到相互 100%控股的關係，因此不符合“安全港”規則。

b. 如何計算“3 年”

59 號文的跨境特殊重組中，如果因為商業的原因，最終非居民企業無法遵守“在 3 年(含 3 年)內不轉讓其擁有受讓方非居民企業的股權”的承諾（第七條第一款），在三年內轉讓了受讓方非居民企業的股權給第三方，應按一般稅務處理繳納企業所得稅。“3 年”應該從何時開始計算？是該重組發生後的 3 年之內，還是重組發生的課稅年度後的 3 年之內？在企業補稅時，如何確定股權轉讓納稅義務發生時間？是否在轉讓受讓方非居民企業的股權的當天？

國稅總局指出，三年的起算點應是重組的發生之日。如果企業三年內進行了轉讓，使得前一次轉讓不再符合特殊重組，若被要求繳納滯納金，是否需要從第一次轉讓的納稅時點算起這個問題，國稅總局指出，從原理上講，確實應該以第一次轉讓的納稅時點作為起算點，但是，37 號公告規定的原則是納稅人如果能在約定的時間內來交稅，就沒有滯納金和罰款，因此從這個角度來講，在後期轉讓時再就前次轉讓交稅被追征滯納金和罰款的可能性較低。

A6. 37 號公告

a. 分期收款

37 號公告將分期收款的股權轉讓所得的納稅及扣繳時點推遲至全部成本收回以後，這無疑有利於緩解交易雙方的資金流壓力。但值得注意的是，37 號公告沒有對分期收款方式予以明確的界定，例如是否要求交易雙方在合同中明確分期支付的時間和具體金額？如果合同要求一次付款，實際分次支付，是否適用分期付款的情況？對於許多股權轉讓協議中存在後續價格調整條款，是否屬於可適用於分期收款的情況？

國稅總局指出，因為法規中並未明確是按合同約定還是實際支付，因此實踐中這兩個標準均可以適用於分期收款的情況。

b. 零申報

另外，在成本尚未全部收回前，非居民是否需要就每一次分期收款進行零申報？

國稅總局明確這種情況不用進行零申報，最後作一次性申報即可。

c. 加收利息/滯納金

在 7 號公告下，稅務機關一般根據企業所得稅法的規定自稅款所屬納稅年度的次年 6 月 1 日起按日加收利息。而 37 號公告明確對非居民企業在稅務機關責令限期繳納前自行申報繳納，或在稅務機關限期繳納稅款的期限內繳納稅款的，均視為已按期繳納稅款。這是否意味著對 7 號公告的調整，只要納稅人在稅務機關限期繳納的期限內足額繳納了相應稅款，則將不再加收利息？比如非居民企業簽署合同並完成股

權變更日為 2018 年 1 月 25 日，在 7 號公告下只要在 2019 年 6 月 1 日前交稅就沒有利息。

- 如果在稅務機關限期如 2019 年 9 月 1 日前繳納，且該非居民企業在 2019 年 8 月 1 日繳納了稅款（即早於限期而晚於 6 月 1 日），是否還要加收利息？

國稅總局明確此種情況下還是需要加收利息。

(公會注:《國家稅務總局關於公佈失效廢止的稅務部門規章和稅收規範性文件目錄的決定》(國家稅務總局令第 42 號)，廢止了 7 號公告要求加征利息的第十三條。由於加收利息的處理是以企業所得稅法第四十八條及實施條例第一百二十一和一百二十二條為依據，故作此提問。)

- 如果在稅務機關限期如 2019 年 3 月 1 日前繳納，而該非居民企業在 2019 年 4 月 1 日繳納了稅款（即晚於限期而早於 6 月 1 日），是否要加收滯納金？

國稅總局明確此種情況沒有按期納稅，需要加收滯納金。

d. 非居民企業的扣繳義務

很多股權轉讓等財產轉讓交易發生非居民企業之間，對於支付方非居民企業的扣繳義務，包括 37 號公告在內相關法規沒有予以明確。在實際操作中，財產轉讓中的境外受讓方並不清楚可扣除的成本等信息，履行代扣代繳義務有很大困難。請問稅局能否為支付方的非居民企業的扣繳義務出台更明確的規定和要求？

例如如果受讓方非居民企業已向稅局辦理扣繳合同備案和對無法扣繳的原因作說明，或基於已有信息完成暫估稅款的扣繳，是否可以視同扣繳義務人已履行扣繳義務嗎、不再對其進行稅款追繳？

國稅總局指出，目前的法規沒有排除非居民的扣繳義務。非居民如果確實無法履行扣繳義務，可以由納稅人來繳納，但這是一個補救措施，扣繳義務人還是要盡職盡責地履行法律規定的扣繳義務，儘量準確地對稅款進行代扣代繳。不過，如果作為扣繳義務人的非居民企業已事先主動向稅局機關報告相關交易，說明自身未扣繳或未正確扣繳的原因是有客觀理由的（如不可抗力，納稅人刻意欺瞞等），應有機會向稅務機關主張減免未正確履行扣繳義務的處罰。

B. 增值稅

B1. 網路平台軟體/服務及完全在境外消費

a. 軟體即服務

一般來說如果是傳統形式的軟體，需要購買軟體載體或下載軟體再安裝才能使用，比較容易界定屬於軟體範疇，但對於近年新的軟體即服務(Software as a Service, SaaS)，目前沒有明確的法規依據來確定其適用的增值稅稅目和稅率問題。這種 SaaS 形式通常是通過網路平台實現，用戶通過購買一定期間的網路平台使用權並通過用戶名和密碼來使用網路平台上的各種功能，不用安裝，由於 SaaS 提供商通常能取得軟體著作權而又同時提供用戶購買期間的軟體服務，因此實操中納稅人按軟體或服務交稅的情

況均存在。但是軟體銷售和提供服務的稅率和優惠政策是不一樣的，實際執行時應如何掌握？

國稅總局指出，在數字經濟的環境下，出現了很多虛擬貨幣、APP 下載、網路歌曲等，因此增值稅的應稅項目判斷上存在模糊地帶。對於無形的電子商品屬於貨物還是服務，國稅總局內部也一直在討論，但仍然難以取得共識。因為中國目前增值稅有多檔稅率，國稅總局擔心政策上一旦明確，會對稅基造成影響，而且實務上，相關增值稅可能也會涉及海關，需要跨部門協調。因此這些問題目前在政策和管理兩方面都存在較大困難，暫時還沒有明確答案。

b. 完全在境外消費

財稅[2016]36 號文附件 4 中規定：

七、本規定所稱完全在境外消費，是指：

- (一) 服務的實際接受方在境外，且與境內的貨物和不動產無關。
- (二) 無形資產完全在境外使用，且與境內的貨物和不動產無關。

- 外國主播收入

位於外國 A 的主播在由中國公司運營維護的直播平台上，向外國 B 的觀眾提供娛樂服務，取得外國 B 觀眾贈送的平台虛擬貨幣，從而獲取來自於直播平台的付費。請問，外國 A 主播向外國 B 觀眾所提供的娛樂服務，是否符合規定中的完全在境外消費？是否有增值稅納稅義務？

國稅總局指出，中國目前增值稅徵稅的首要原則是消費地徵稅原則，即服務的提供方或接受方，至少一方要在中國境內。上述案例中 A 和 B 都不在中國境內，和中國關係不大，因此無需在中國繳納增值稅。

- 完全在境外使用的無形資產

對於一間外國公司為中國公司提供一所海外新建大樓的命名權而取得收入，該外國公司是否需就此繳納增值稅？

在處理有關境外大樓命名權是否屬於完全在境外使用的無形資產時，據悉，某些地方稅務機關或認為中方所取得的命名權及大樓的名稱等信息，公眾均可從網上或新聞於境內外接觸到，從而不符合完全在境外使用之條件。

就此，國稅總局是否有統一之處理，如何判定完全在境外使用的無形資產的條件？

國稅總局就上述問題希望向地方稅務機關核實情況後再另行探討。

B2. 總分機構繳稅

根據財稅【2016】36 號文附件 1 第十四條規定，下列情形視同銷售服務、無形資產或者不動產：

(一) 單位或者個體工商戶向其他單位或者個人無償提供服務，但用於公益事業或者以社會公眾為對象的除外。

(二) 單位或者個人向其他單位或者個人無償轉讓無形資產或者不動產，但用於公益事業或者以社會公眾為對象的除外。

(三) 財政部和國家稅務總局規定的其他情形。

對於分支機構為總公司提供測試、研發等內部職能，會計核算上將分支機構作為費用中心，而分支機構在當地辦理稅務登記，以上情況是否應稅視同銷售服務，並需按分支機構向總公司提供服務以確認分支機構的增值稅應稅收入？或總分支機構應該是同一單位，以上情況不會被視同銷售服務？

國稅總局指出，增值稅的徵稅原則是納稅人只要在當地註冊登記，就作為獨立的納稅人核算。因此分公司和總機構之間，與公司和其他企業之間，是否發生增值稅應稅行為的判定標準並沒有差別，即是否有貨物服務行為發生，是否獲得經濟利益。

C. 受益所有人

C1. 2018 年 9 號公告 關於《國家稅務總局關於稅收協定中受益所有人有關問題的公告》的解讀

a. 客觀指標

9 號公告第二條第二款規定，申請人從事的經營活動不構成實質性經營活動。實質性經營活動包括具有實質性的製造、經銷、管理等活動。申請人從事的經營活動是否具有實質性，應根據其實際履行的功能及承擔的風險進行判定。申請人從事的具有實質性的投資控股管理活動，可以構成實質性經營活動；申請人從事不構成實質性經營活動的投資控股管理活動，同時從事其他經營活動的，如果其他經營活動不夠顯著，不構成實質性經營活動。

參照 9 號公告解讀內引述的例子的比例，申請人從事採購等其他經營活動取得的所得占其全部所得（含從中國境內取得的全部所得）的比例超過 8%，主管稅務機關會否就此認定申請人有實際經營活動，並否定第二條第二款所述的不利因素？另一方面，解讀亦引述以員工數目衡量商業實質，由於例子中的申請人僅有 8 名員工，不足以承擔相關功能，該申請人所從事的活動應視為不具有實質性。

稅局會否就申請人的經營活動的顯著性和員工數目提供進一步的具體客觀指標？

國稅總局指出 案例中的 8% 和 8 名員工這些資料並非是硬性的客觀指標，因此目前沒有客觀指標的要求，國稅總局也不打算在文件中規定出具體的指標。關於在具體計算 8% 時是用淨利潤還是用收入這個問題，國稅總局指出，在 9 號文徵求意見的過程中，有些地方稅務機關也提出來收入這個指標比較好操作。鑒於收入這個指標本身較為寬鬆，所以在具體案例當中應結合具體情況來看。

b. 9 號公告第二條第五款

根據 9 號公告第二條第五款規定，不利因素包括在特許權使用費據以產生和支付的版權、專利、技術等使用權轉讓合同之外，存在申請人與第三人之間在有關版權、專利、技術等的使用權或所有權方面的轉讓合同。

舉例說，假如申請人從第三方商標持有人取得某商標在中國內地和其他國家亞洲國家（地區）的使用權，並將該商標使用權授予其國內及其他亞洲國家（地區）的子公司使用。申請人根據與第三方商標持有人的授權協議有義務將申請人從其子公司收到的特許權使用費的大部份（比如 60%）轉附給該第三方商標持有人作為商標授權費。稅局會否視這安排為第二條第五款所述的不利因素而否定申請人具有受益所有人身份？

國稅總局指出，上述描寫的情況顯然對納稅人很不利，但不會僅根據這一個不利因素就否定納稅人的受益所有人身份，仍然要結合其他因素綜合判斷考慮。

c. 9 號公告第八條

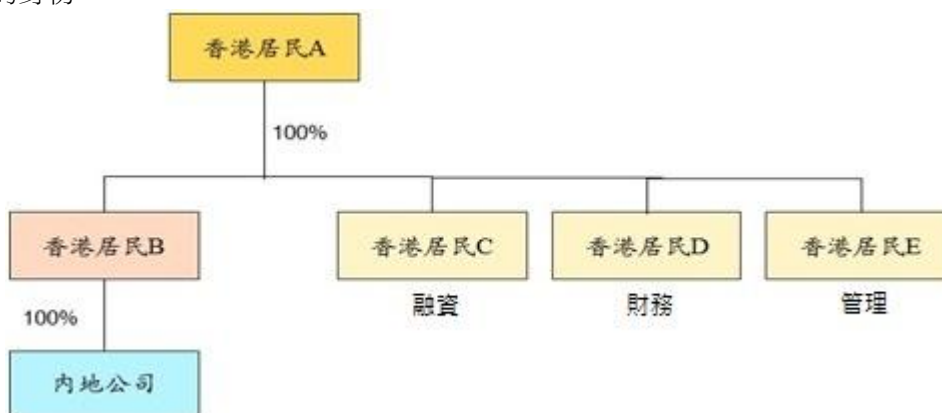
根據 9 號公告第八條規定，申請人需要證明具有“受益所有人”身份的，應將相關證明資料按照《國家稅務總局關於發佈〈非居民納稅人享受稅收協定待遇管理辦法〉的公告》（國家稅務總局公告 2015 年第 60 號，“60 號公告”）第七條的規定報送。其中，申請人根據公告第三條規定具有“受益所有人”身份的，除提供申請人的稅收居民身份證明外，還應提供符合“受益所有人”條件的人和符合條件的人所屬居民國（地區）稅務主管當局為該人開具的稅收居民身份證明。

假如香港居民公司 A 和香港居民公司 B 共同設立香港居民合資公司 C，再由香港居民合資公司 C 百分之百持有國內有實質業務的子公司 D。若香港居民合資公司 C 無法符合受益所有人的條件，則香港合資公司 C 是否可以以“香港居民公司 A 和香港居民公司 B 符合受益所有人條件”為由，申請受益所有人身份。即 9 號公告第三款中若有多個符合“受益所有人”條件的人“直接或間接持有申請人 100% 股份”，該申請人是否被認為具有“受益所有人”的身份？

國稅總局指出，根據現行的 9 號公告，不接受多個符合受益所有人條件的人。因為如果允許多個符合受益所有人條件的人，理論上存在不合理性，實踐中也不好操作。

d. 外包對受益所有人身份的影響

如下圖所示，在目前 9 號公告下，香港居民 B 從內地取得股息時，如果其 100% 控股母公司香港居民 A 符合“受益所有人”的條件，則香港居民 B 具有“受益所有人”的身份。



然而許多集團的商業模式是：集團控股公司香港居民 A 為每一個項目設立相應的控股公司（如圖中的香港居民 B），A 公司將融資、財務和項目管理等職能外包給 A 公司的多個子公司（如圖中的香港居民 C、D、E），並支付服務費。A 公司對於集團的經營管理擁有最終的決策權。在此種情況下，香港居民 B 是否符合“受益所有人”的要求？

國稅總局指出，如果上述架構中香港居民 A 本身無法符合“受益所有人”的要求，根據 9 號公告，香港居民 B 應也無法取得“受益所有人”身份。但考慮到上述架構的避稅風險很小，有可能作個案處理。國稅總局希望公會可以提供更多案例，以考慮進一步完善政策或作個案處理。

D. 轉讓定價

D1. 主體文檔

a. 披露信息的範圍

根據國家稅務總局公告 2016 年第 42 號(42 號公告)第十一條，符合下列條件之一的企業，應當準備主體文檔：

(一) 年度發生跨境關聯交易，且該合併企業財務報表的最終控股企業所屬企業集團已準備主體文檔。

(二) 年度關聯交易總額超過 10 億元。

假設某跨國集團透過不同國家的子公司從事兩個性質完全不同的業務(業務甲及業務乙)。在業務甲下，中國子公司 A 與位於其他國家的關聯公司 B 及 C 發生跨境關聯交易，且交易總額超過 10 億元；而業務乙下則不涉及任何關聯交易。跨國集團亦未於其他國家準備任何主體文檔。

根據 42 號公告第十一條（二），中國子公司 A 應準備主體文檔。請問該主體文檔可否只包括集團業務甲的詳細信息，而不需要披露業務乙的信息呢？

國稅總局指出，因為法規要求披露集團的業務情況，因此還是要簡單介紹乙業務的情況。考慮到乙業務無關聯交易，因此簡單介紹即可。

b. 對於主體文檔信息的期望

請問稅務機關對於主體文檔的收集有什麼計畫？稅務機關對於主體文檔的信息有怎樣的期望（如價值貢獻分析、集團全球信息對於本地公司的適用範圍）？

國稅總局鼓勵企業主動提交主體文檔，希望企業盡可能按照文檔要求詳細地披露相關信息。國稅總局目前正在建立跨國公司利潤水平監控系統，對跨國公司的信息進行監控管理。企業提交的相關信息包括主體文檔的內容會被納入其中。國稅總局會根據企業提供信息的詳細程度給企業的納稅遵從度打分。信息越詳細越完整，分數越高，意味著企業的遵從度越高，那麼企業被調查的風險就越低。如果企業被調查後再提交主體文檔，則無法獲得較高的分數。

c. 搭便車

舉一個“搭便車”的例子：一個跨國公司的中國子公司未達到準備主體文檔的要求，但因個別國家稅法的原因，集團為其他國家子公司準備了英文版的主體文檔。以荷蘭為一個例子作說明，根據該國的法規，只要集團有超過五千萬歐元的收入，而該集團在荷蘭有子公司，即使該集團並沒有任何關聯交易，該子公司也需要向荷蘭稅局提交主體及本地文檔。根據 42 號公告，中國子公司需要準備或翻譯該其他國家子公司的主體文檔並增加 42 號公告對於主體文檔要求的額外資料。這對中國的稅源並沒有影響而且所準備的資料可能造成浪費。請問中國子公司是否可以不提交主體文檔，或是否可以提交英文版主體文檔（參照其他亞洲國家，如日本，其稅務機關亦接受企業提交英文主文件），或者提交主體文檔中文翻譯版但不增加 42 號公告額外要求的 4 項資料？

國稅總局指出，還是要按照 42 號公告的要求提交主體文檔並翻譯成中文。額外要求的 4 項資料，涉及的事項並不是每個集團當年都會發生，如果相關事項當年有發生，才需要提交相關資料。