



Hong Kong Institute of  
**Certified Public Accountants**  
香港会计师公会

# 国家税务总局与香港会计师公会 税务交流会议摘记

2018

## 前言

香港会计师公会（“公会”）于 2018 年 6 月 25 日与国家税务总局（“国税总局”）在北京市海淀区羊坊店西路 5 号举行交流会议。国税总局的俞书春副司长及各有关处室领导欢迎公会代表。公会上届会长陈美宝女士感谢国税总局百忙之中拨冗举行这次交流会，并深信此会议能促进国税总局与公会长远交流发展。

以下是由公会撰写的会议摘记。摘记仅为公会代表对国税总局在会议上回应各讨论事项的理解，并不代表国税总局正式并有法律约束力的意见。故摘记只可视为一般参考文件，不会对任何与会人士构成约束力。阁下在个别情况应用会议摘记内容前，务请咨询专业意见。另外，如英文译本的字义或词义与中文本有所出入，概以中文本为准。

公会亦特别感谢德勤派出代表负责记录会议的内容。

## 会议摘记

### 讨论事项

#### A. 企业所得税

- A1. 保险业佣金
- A2. 非居民企业转让上市境外公司股票在 7 号公告中的应用
- A3. 合伙企业
  - a. 如何判定非居民合伙人是否在中国境内构成常设机构
  - b. 股息
  - c. 有关依照外国（地区）法律成立的合伙企业的解读
- A4. 境外投资者暂不征收预提所得税
- A5. 重组
  - a. 安全港
  - b. 如何计算“3 年”
- A6. 37 号公告
  - a. 分期收款
  - b. 零申报
  - c. 加收利息/滞纳金
  - d. 非居民企业的扣缴义务

#### B. 增值税

- B1. 网络平台软件/服务及完全在境外消费
  - a. 软件即服务
  - b. 完全在境外消费
- B2. 总分机构缴税

#### C. 受益所有人

- C1. 2018 年 9 号公告关于《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》的解读
  - a. 客观指标
  - b. 9 号公告第二条第五款
  - c. 9 号公告第八条
  - d. 外包对受益所有人身份的影响

## D. 转让定价

### D1. 主体文档

- a. 披露信息的范围
- b. 对于主体文档信息的期望
- c. 搭便车

## 出席人员

### 国税总局

俞书春	国际税务司副巡视员
张颖	货物劳务税司营业税处副处长
徐鑫	所得税司企业所得税二处副处长
吴玉贤	国际税务司非居民处副处长
李京煜	国际税务司反避税一处主任科员
邓睿	国际税务司协定处主任科员

### 公会

陈美宝	上届会长
陈锦荣	内地税务委员会召集人及税务师会执行委员会会员
苏国基	税务师会执行委员会主席及内地税务委员会会员
谭振雄	内地税务委员会会员
许昭淳	内地税务委员会会员
林铭业	税务师会执行委员会及内地税务委员会会员
李筱筠	内地税务委员会会员
利文欢	内地税务委员会会员
萧咏恩	内地税务委员会会员
杨晋廷	税务师会执行委员会及内地税务委员会会员
郝进军	安永会计师事务所国际税务部合伙人
陈莹	德勤中国全国税务技术中心/国际税务及并购小组/税务及商务咨询高级经理
蒋伟光	倡导及专业发展副总监
张勤	北京办公室代表 - 助理总监
张佩莹	倡导及专业发展助理行政主任

## 讨论事项

### A. 企业所得税

#### A1. 保险业佣金

根据财税（2009）29号规定，保险业及其他行业佣金支出可扣除金额不能超过相关收入5%-15%。如人身保险业佣金抵扣额按当年全部保费收入减去退保金后余额的10%计算限额（其他保险业15%）。现实情况是保险从业人员佣金远高于10%/15%，即保险公司会因较大部份佣金不能抵扣而缴纳更高的企业所得税。

于2012年我会曾向贵局提出过此问题，当年回复亦同意此限额对新的保险公司有影响但对老的保险公司影响较少。

人民银行最近落实了国家对放宽外资保险公司持股上限的政策，进一步开放及促进保险业发展。税务上可以放宽或废除保险业的佣金抵扣限额，支持保险业发展？

国税总局指出，财税（2009）29号文规定的比例，确实约束了保险企业任意加大保险业佣金扣除的行为，防止了不正当竞争，规范了保险业的经营。统计显示，12~17年保险业手续费佣金增长比例较高，近30%，主要原因是中介代理的范围扩大和人工成本的增长。国税总局已经和财政部、保监会对此问题进行了进一步研究。鉴于手续费佣金问题很突出，涉税规模大，涉及纳税调整可能达到上千亿，影响面广，三个部门需要进一步研究。国税总局也了解到个别国家的保险业佣金扣除无比例限制，但鉴于中国相关保险制度和管理尚不完善，且还需要和其他部门协商决定，因此尺度不敢放宽。

#### A2. 非居民企业转让上市境外公司股票在7号公告中的应用

在实务操作上，如涉及大数量之上市公司股票交易，一般来说交易双方会事先根据市场价格拟定交易条件，再签定股票转让合同作转让，并于公开市场交易所发出相关公告。

上市公司股票是公开市场上的有价证券，为转让标的，股票的交易不能通过受让方直接投资或受让上市公司下属的中国企业作替代，特别在交易目的非为全面转让业务的情况下。

同时，作为上市公司，其主体是具有投资控股功能之经济实体。

请问在上述情况及因素下，转让上市境外公司股票是否可以视为具有合理商业目的的交易，从而不用按7号公告确认为直接转让中国居民企业股权？

国税总局指出，7号公告第五条中的安全港条款是要求买入和卖出都是公开市场操作，这意味着价格须是由市场决定的公允价格。如果价格上买卖双方已经事先做了约定，只是形式上在公开市场上进行交易，应该不符合7号公告的安全港规则精神。如果交易无法适用安全港规则，则需要按第三条规则进行判定是否具有合理商业目的。

### A3. 合伙企业

#### a. 如何判定非居民合伙人是否在中国境内构成常设机构

国家税务总局公告 2018 年第 11 号（“11 号文”），对境内合伙企业的外国合伙人享受税收协定优惠进行了明确的解释。然而，11 号文没有明确如何判定非居民合伙人是否在中国境内构成常设机构。就非居民合伙人从中国取得的主动和被动收入应以哪一税收协定条款征税，请问国税总局可否进一步澄清？

例如，在中国成立的私募基金，其境外普通合伙人所取得的管理费和收益分成，所适用的企业所得税率应为 10% 还是 25%？其境外的有限合伙人所取得的财产转让所得，所使用的企业所得税的税率为 10% 还是 25%？境外合伙人取得的股息所得，所使用的企业所得税的税率为 10% 还是 25%？

如果有相关的境外合伙企业为有限合伙企业而外国合伙人是有限合伙人，这对于以上提及的税率判定有没有影响？

国税总局指出，国际税收问题因为不仅涉及到国际法，还涉及到缔约国双方国内法的相互协调，因此比较复杂。11 号文在成文的过程中借鉴了 OECD 的观点和其他国家的实践。法规本身未对非居民合伙人是否在中国境内构成常设机构这一问题进行表态，是考虑到国内法对非居民合伙人是否在中国境内构成机构场所尚未明确，因此在国际税收相关的法规中明确这一问题的时机暂不成熟。实务中还是要根据协定第五条第一款常设机构的定义来判断，即非居民合伙人如果在中国境内设立了固定的营业场所进行经营活动，则构成常设机构。

关于主动和被动收入的问题，由于协定和国内法没有相关定义，因此不适合采用这个标准来判断协定的适用问题。因此，先要看收入是属于那一类收入，例如是股息、利息财产转让所得，或是营业利润等，再根据相关法例来进行判断是按 10% 还是 25% 的税率征税，但作以上判断时，必需要看非居民合伙人在中国境内有没有常设机构和该收入是否属于该常设机构的营业利润。若没有常设机构，非营业收入的应用税率是 10%，若有常设机构，而该收入是归属于该常设机构的营业收入，应用税率是 25%。关于财产转让所得，国税总局指出，如果所得能归属于常设机构的营业利润，则按国内法的相关规定征税，即与中国境内机构场所有关的所得按 25% 的税率征税。对于财产转让所得，如股权转让收益，如果这些收益不归属于常设机构，则要根据协定第十三条相关条款考察股份的价值是否主要由不动产构成以及持股比例是否符合相关条件，以明确中国是否有征税权。如果中国有征税权，则按照中国国内法规定根据是否与中国境内机构场所所有联系来判断所适用的税率是 25% 还是 10%。

关于有关的境外合伙企业为有限合伙企业而外国合伙人是有限合伙人是否影响税率判断的问题，鉴于目前国内法没有区分合伙人的类别，所以协定也并未区分。

#### b. 股息

境内设立的合伙企业的中国企业合伙人，通过合伙企业投资中国公司而取得的股息，是否可以适用居民企业间股息免税的规定？

国税总局指出，这种情况不属于企业所得税法中规定的“直接投资”的要求，因此不适用免税。

c. 有关依照外国（地区）法律成立的合伙企业的解读

11号公告的第五条第二项指出“除税收协定另有规定的以外，只有当该合伙企业是缔造对方居民的情况下，其在中国负有纳税义务的所得才能享受协定待遇。……  
税收协定另有规定的情况是指，税收协定规定，当根据缔约外方国内法，合伙企业取得的所得被视为合伙人取得的所得，则缔约对方居民合伙人应得就其从合伙企业取得所得中分得的相应份额享受协定待遇”

只有合伙企业是缔约外方居民的情况下，才能享受协定待遇。我们理解仅有少数合伙企业能满足以上的要求。尤其是有关的合伙企业未必是该缔约国的应纳税企业，（根据该国税法，应纳税企业是合伙人而非合伙企业），它们往往未必拿到税收居民身份证明。请问有没有其他方法可以证明其身份？例如该合伙企业文件及合伙人在当地的身份证明。

国税总局指出，目前合伙企业享受协定待遇主要有两种途径，一种是合伙企业本身是对方国家居民，需要合伙企业本身取得所在国的居民身份；一种是根据协定中关于税收透明体的条款（例如中法协定以及一些目前已达成的新修订的协定）。国税总局协定处目前也在搜集各方诉求，如果哪个国家和中国之间的交易量较大，国税总局有在考虑尽快安排修订这些国家的协定。

A4. 境外投资者暂不征收预提所得税

财税[2017]88号文（“88号文”）规定，对境外投资者从中国境内居民企业分配的利润，直接投资于鼓励类投资项目，凡符合规定条件的，实行递延纳税政策，暂不征收预提所得税。境外投资者以分得利润进行的直接投资，包括境外投资者以分得利润进行的增资、新建、股权收购等权益性投资行为。

上述境外投资者以境内居民企业分配利润进行鼓励类投资项目股权收购暂不征收预提所得税的规定，是否包含向境外转让方收购境内企业股权的情况？实际操作中相关资金是否可以办理对外支付备案而支付给境外股权转让方？

国税总局指出，股权收购交易本身没有问题，符合88号文当中规定的交易形式，但是前提所收购的境内企业必须满足鼓励类的项目，即符合88号文解读中的两个目录《外商投资产业指导目录》和《中西部地区外商投资优势产业目录》。如果符合相关目录的话，购买方获得的相关股息应可享受88号文的递延纳税的优惠待遇。

但是当购买方将股息支付给出让方时，是另外一笔交易，出让方需要就转让所得在中国缴纳所得税，由购买方代扣代缴。实际操作中代扣代缴完税款办理对外支付备案后，就可以将相关款项支付给境外股权转让方了。

A5. 重组

a. 安全港

参照7号公告第六条第3款的“安全港”条款，如果转让方和受让方被相同多方（而非一方）直接或间接100%控制，是否也可以按第六条第一款，认定为具有合理商业目的？

国家税务总局指出，7号公告的“安全港”规则要求转让方和受让方被同一方控制，因此多方控制的情况不能适用“安全港”。“安全港”规则本身主要是给予一个集团内部重组的优惠，而相同多方的情况下，股东之间没有直接关联，无法达到相互100%控股的关系，因此不符合“安全港”规则。

#### b. 如何计算“3年”

59号文的跨境特殊重组中，如果因为商业的原因，最终非居民企业无法遵守“在3年（含3年）内不转让其拥有受让方非居民企业的股权”的承诺（第七条第一款），在三年内转让了受让方非居民企业的股权给第三方，应按一般税务处理缴纳企业所得税。“3年”应该从何时开始计算？是该重组发生后的3年之内，还是重组发生的课税年度后的3年之内？在企业补税时，如何确定股权转让纳税义务发生时间？是否在转让受让方非居民企业的股权的当天？

国家税务总局指出，三年的起算点应是重组的发生之日。如果企业三年内进行了转让，使得前一次转让不再符合特殊重组，若被要求缴纳滞纳金，是否需要从第一次转让的纳税时点算起这个问题，国家税务总局指出，从原理上讲，确实应该以第一次转让的纳税时点作为起算点，但是，37号公告规定的原则是纳税人如果能在约定的时间内来交税，就没有滞纳金和罚款，因此从这个角度来讲，在后期转让时再就前次转让交税被追征滞纳金和罚款的可能性较低。

### A6. 37号公告

#### a. 分期收款

37号公告将分期收款的股权转让所得的纳税及扣缴时点推迟至全部成本收回以后，这无疑有利于缓解交易双方的资金流压力。但值得注意的是，37号公告没有对分期收款方式予以明确的界定，例如是否要求交易双方在合同中明确分期支付的时间和具体金额？如果合同要求一次付款，实际分次支付，是否适用分期付款的情况？对于许多股权转让协议中存在后续价格调整条款，是否属于可适用于分期收款的情况？

国家税务总局指出，因为法规中并未明确是按合同约定还是实际支付，因此实践中这两个标准均可以适用于分期收款的情况。

#### b. 零申报

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进行零申报？

国家税务总局明确这种情况不用进行零申报，最后作一次性申报即可。

#### c. 加收利息/滞纳金

在7号公告下，税务机关一般根据企业所得税法的规定自税款所属纳税年度的次年6月1日起按日加收利息。而37号公告明确对非居民企业在税务机关责令限期缴税前自行申报缴纳，或在税务机关限期缴纳税款的期限内缴纳税款的，均视为已按期缴纳税款。这是否意味着对7号公告的调整，只要纳税人在税务机关限期缴纳的期限内足额缴纳了相应税款，则将不再加收利息？比如非居民企业签署合同并完成股



权变更日期为 2018 年 1 月 25 日，在 7 号公告下只要在 2019 年 6 月 1 日前交税就没有利息。

- 如果在税务机关限期如 2019 年 9 月 1 日前缴纳，且该非居民企业在 2019 年 8 月 1 日缴纳了税款（即早于限期而晚于 6 月 1 日），是否还要加收利息？

国家税务总局明确此种情况下还是需要加收利息。

(公会注:《国家税务总局关于公布失效废止的税务部门规章和税收规范性文件目录的决定》(国家税务总局令第 42 号)，废止了 7 号公告要求加征利息的第十三条。由于加收利息的处理是以企业所得税法第四十八条及实施条例第一百二十一和一百二十二条为依据，故作此提问。)

- 如果在税务机关限期如 2019 年 3 月 1 日前缴纳，而该非居民企业在 2019 年 4 月 1 日缴纳了税款（即晚于限期而早于 6 月 1 日），是否要加收滞纳金？

国家税务总局明确此种情况没有按期纳税，需要加收滞纳金。

#### d. 非居民企业的扣缴义务

很多股权转让等财产转让交易发生非居民企业之间，对于支付方非居民企业的扣缴义务，包括 37 号公告在内相关法规没有予以明确。在实际操作中，财产转让中的境外受让方并不清楚可扣除的成本等信息，履行代扣代缴义务有很大困难。请问税局能否为支付方的非居民企业的扣缴义务出台更明确的规定和要求？

例如如果受让方非居民企业已向税局办理扣缴合同备案和对无法扣缴的原因作说明，或基于已有信息完成暂估税款的扣缴，是否可以视同扣缴义务人已履行扣缴义务吗、不再对其进行税款追缴？

国家税务总局指出，目前的法规没有排除非居民的扣缴义务。非居民如果确实无法履行扣缴义务，可以由纳税人来缴纳，但这是一个补救措施，扣缴义务人还是要尽职尽责地履行法律规定的扣缴义务，尽量准确地对税款进行代扣代缴。不过，如果作为扣缴义务人的非居民企业已事先主动向税局机关报告相关交易，说明自身未扣缴或未正确扣缴的原因是有客观理由的（如不可抗力，纳税人刻意欺瞒等），应有机会向税务机关主张减免未正确履行扣缴义务的处罚。

## B. 增值税

### B1. 网络平台软件/服务及完全在境外消费

#### a. 软件即服务

一般来说如果是传统形式的软件，需要购买软件载体或下载软件再安装才能使用，比较容易界定属于软件范畴，但对于近年新的软件即服务(Software as a Service, SaaS)，目前没有明确的法规依据来确定其适用的增值税税目和税率问题。这种 SaaS 形式通常是通过网络平台实现，用户通过购买一定期间的网络平台使用权并通过用户名和密码来使用网络平台上的各种功能，不用安装，由于 SaaS 提供商通常能取得软件著作权而又同时提供用户购买期间的软件服务，因此实操中纳税人按软件或服务交税的情

况均存在。但是软件销售和提供服务的税率和优惠政策是不一样的，实际执行时应如何掌握？

国家税务总局指出，在数字经济的环境下，出现了很多虚拟货币、APP 下载、网络歌曲等，因此增值税的应税项目判断上存在模糊地带。对于无形的电子商品属于货物还是服务，国家税务总局内部也一直在讨论，但仍然难以取得共识。因为中国目前增值税有多档税率，国家税务总局担心政策上一旦明确，会对税基造成影响，而且实务上，相关增值税可能也会涉及海关，需要跨部门协调。因此这些问题目前在政策和管理两方面都存在较大困难，暂时还没有明确答案。

## b. 完全在境外消费

财税[2016]36 号文附件 4 中规定：

七、本规定所称完全在境外消费，是指：

- (一) 服务的实际接受方在境外，且与境内的货物和不动产无关。
- (二) 无形资产完全在境外使用，且与境内的货物和不动产无关。

### • 外国主播收入

位于外国 A 的主播在由中国公司运营维护的直播平台上，向外国 B 的观众提供娱乐服务，取得外国 B 观众赠送的平台虚拟货币，从而获取来自于直播平台的付费。请问，外国 A 主播向外国 B 观众所提供的娱乐服务，是否符合规定中的完全在境外消费？是否有增值税纳税义务？

国家税务总局指出，中国目前增值税征税的首要原则是消费地征税原则，即服务的提供方或接受方，至少一方要在中国境内。上述案例中 A 和 B 都不在中国境内，和中国关系不大，因此无需在中国缴纳增值税。

### • 完全在境外使用的无形资产

对于一间外国公司为中国公司提供一所海外新建大楼的命名权而取得收入，该外国公司是否需就此缴纳增值税？

在处理有关境外大楼命名权是否属于完全在境外使用的无形资产时，据悉，某些地方税务机关或认为中方所取得的命名权及大楼的名称等信息，公众均可从网上或新闻于境内外接触到，从而不符合完全在境外使用之条件。

就此，国家税务总局是否有统一之处理，如何判定完全在境外使用的无形资产的条件？

国家税务总局就上述问题希望向地方税务机关核实情况后另行探讨。

## B2. 总分机构缴税

根据财税【2016】36 号文附件 1 第十四条规定，下列情形视同销售服务、无形资产或者不动产：

(一) 单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。

(二) 单位或者个人向其他单位或者个人无偿转让无形资产或者不动产，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。

(三) 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

对于分支机构为总公司提供测试、研发等内部职能，会计核算上将分支机构作为费用中心，而分支机构在当地办理税务登记，以上情况是否应视同销售服务，并需按分支机构向总公司提供服务以确认分支机构的增值税应税收入？或总分支机构应该是同一单位，以上情况不会被视同销售服务？

国税总局指出，增值税的征税原则是纳税人只要在当地注册登记，就作为独立的纳税人核算。因此分公司和总机构之间，与公司和其他企业之间，是否发生增值税应税行为的判定标准并没有差别，即是否有货物服务行为发生，是否获得经济利益。

## C. 受益所有人

C1. 2018 年 9 号公告 关于《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》的解读

### a. 客观指标

9 号公告第二条第二款规定，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。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。

参照 9 号公告解读内引述的例子的比例，申请人从事采购等其他经营活动取得的所得占其全部所得（含从中国境内取得的全部所得）的比例超过 8%，主管税务机关会否就此认定申请人有实际经营活动，并否定第二条第二款所述的不利因素？另一方面，解读亦引述以员工数目衡量商业实质，由于例子中的申请人仅有 8 名员工，不足以承担相关功能，该申请人所从事的活动应视为不具有实质性。

税局会否就申请人的经营活动的显著性和员工数目提供进一步的具体客观指标？

国税总局指出 案例中的 8% 和 8 名员工这些数据并非是硬性的客观指标，因此目前没有客观指标的要求，国税总局也不打算在文件中规定出具体的指标。关于在具体计算 8% 时是用净利润还是用收入这个问题，国税总局指出，在 9 号文征求意见的过程中，有些地方税务机关也提出来收入这个指标比较好操作。鉴于收入这个指标本身较为宽松，所以在具体案例当中应结合具体情况来看。

### b. 9 号公告第二条第五款

根据 9 号公告第二条第五款规定，不利因素包括在特许权使用费据以产生和支付的版权、专利、技术等使用权转让合同之外，存在申请人与第三人之间在有关版权、专利、技术等的使用权或所有权方面的转让合同。

举例说，假如申请人从第三方商标持有人取得某商标在中国内地和其他国家亚洲国家（地区）的使用权，并将该商标使用权授予其国内及其他亚洲国家（地区）的子公司使用。申请人根据与第三方商标持有人的授权协议有义务将申请人从其子公司收到的特许权使用费的大部份（比如 60%）转附给该第三方商标持有人作为商标授权费。税局会否视这安排为第二条第五款所述的不利因素而否定申请人具有受益所有人身份？

国税总局指出，上述描写的情况显然对纳税人很不利，但不会仅根据这一个不利因素就否定纳税人的受益所有人身份，仍然要结合其他因素综合判断考虑。

#### c. 9号公告第八条

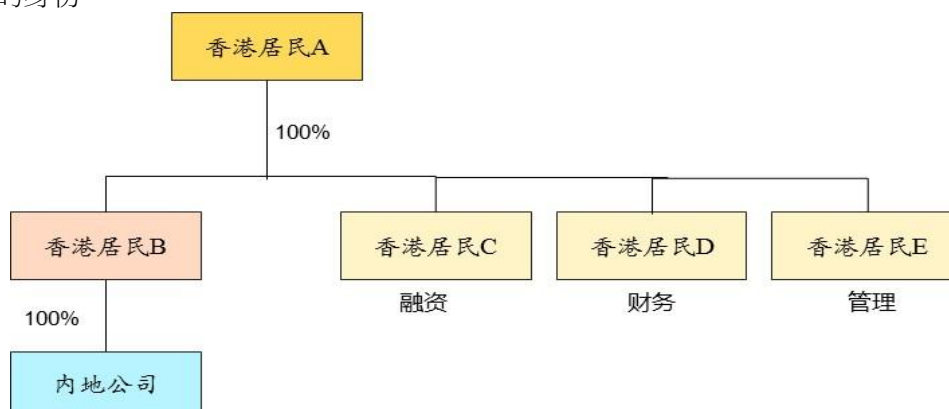
根据9号公告第八条规定，申请人需要证明具有“受益所有人”身份的，应将相关证明资料按照《国家税务总局关于发布〈非居民纳税人享受税收协定待遇管理办法〉的公告》（国家税务总局公告2015年第60号，“60号公告”）第七条的规定报送。其中，申请人根据公告第三条规定具有“受益所有人”身份的，除提供申请人的税收居民身份证明外，还应提供符合“受益所有人”条件的人和符合条件的人所属居民国（地区）税务主管当局为该人开具的税收居民身份证明。

假如香港居民公司A和香港居民公司B共同设立香港居民合资公司C，再由香港居民合资公司C百分之百持有国内有实质业务的子公司D。若香港居民合资公司C无法符合受益所有人的条件，则香港合资公司C是否可以以“香港居民公司A和香港居民公司B符合受益所有人条件”为由，申请受益所有人身份。即9号公告第三款中若有多个符合“受益所有人”条件的人“直接或间接持有申请人100%股份”，该申请人是否被认为具有“受益所有人”的身份？

国税总局指出，根据现行的9号公告，不接受多个符合受益所有人条件的人。因为如果允许多个符合受益所有人条件的人，理论上存在不合理性，实践中也不好操作。

#### d. 外包对受益所有人身份的影响

如下图所示，在目前9号公告下，香港居民B从内地取得股息时，如果其100%控股母公司香港居民A符合“受益所有人”的条件，则香港居民B具有“受益所有人”的身份。



然而许多集团的商业模式是: 集团控股公司香港居民 A 为每一个项目设立相应的控股公司(如图中的香港居民 B), A 公司将融资、财务和项目管理等职能外包给 A 公司的多个子公司(如图中的香港居民 C、D、E), 并支付服务费。A 公司对于集团的经营管理拥有最终的决策权。在此种情况下, 香港居民 B 是否符合“受益所有人”的要求?

国税总局指出, 如果上述架构中香港居民 A 本身无法符合“受益所有人”的要求, 根据 9 号公告, 香港居民 B 应也无法取得“受益所有人”身份。但考虑到上述架构的避税风险很小, 有可能作个案处理。国税总局希望公会可以提供更多案例, 以考虑进一步完善政策或作个案处理。

## D. 转让定价

### D1. 主体文档

#### a. 披露信息的范围

根据国家税务总局公告 2016 年第 42 号(42 号公告)第十一条, 符合下列条件之一的企业, 应当准备主体文档:

(一) 年度发生跨境关联交易, 且该合并企业财务报表的最终控股企业所属企业集团已准备主体文档。

(二) 年度关联交易总额超过 10 亿元。

假设某跨国集团透过不同国家的子公司从事两个性质完全不同的业务(业务甲及业务乙)。在业务甲下, 中国子公司 A 与位于其他国家的关联公司 B 及 C 发生跨境关联交易, 且交易总额超过 10 亿元; 而业务乙下则不涉及任何关联交易。跨国集团亦未于其他国家准备任何主体文档。

根据 42 号公告第十一条(二), 中国子公司 A 应准备主体文档。请问该主体文档可否只包括集团业务甲的详细信息, 而不需要披露业务乙的信息呢?

国税总局指出, 因为法规要求披露集团的业务情况, 因此还是要简单介绍乙业务的情况。考虑到乙业务无关联交易, 因此简单介绍即可。

#### b. 对于主体文档信息的期望

请问税务机关对于主体文档的收集有什么计划? 税务机关对于主体文档的信息有怎样的期望(如价值贡献分析、集团全球信息对于本地公司的适用范围)?

国税总局鼓励企业主动提交主体文档, 希望企业尽可能按照文档要求详细地披露相关信息。国税总局目前正在建立跨国公司利润水平监控系统, 对跨国公司的信息进行监控管理。企业提交的相关信息包括主体文档的内容会被纳入其中。国税总局会根据企业提供信息的详细程度给企业的纳税遵从度打分。信息越详细越完整, 分数越高, 意味着企业的遵从度越高, 那么企业被调查的风险就越低。如果企业被调查后再提交主体文档, 则无法获得较高的分数。

c. 搭便车

举一个“搭便车”的例子：一个跨国公司的中国子公司未达到准备主体文档的要求，但因个别国家税法的原因，集团为其他国家子公司准备了英文版的主体文档。以荷兰为一个例子作说明，根据该国的法规，只要集团有超过五千万欧元的收入，而该集团在荷兰有子公司，即使该集团并没有任何关联交易，该子公司也需要向荷兰税局提交主体及本地文档。根据 42 号公告，中国子公司需要准备或翻译该其他国家子公司的主体文档并增加 42 号公告对于主体文档要求的额外资料。这对中国的税源并没有影响而且所准备的资料可能造成浪费。请问中国子公司是否可以不提交主体文档，或是否可以提交英文版主体文档（参照其他亚洲国家，如日本，其税务机关亦接受企业提交英文主文档），或者提交主体文档中文翻译版但不增加 42 号公告额外要求的 4 项资料？

国家税务总局指出，还是要按照 42 号公告的要求提交主体文档并翻译成中文。额外要求的 4 项资料，涉及的事项并不是每个集团当年都会发生，如果相关事项当年有发生，才需要提交相关资料。