



本期提要:

- 开设离岸公司容易忽略的细节之二：受控外国企业反避税的条款
- 开设离岸公司容易忽略的细节之三：反税基侵蚀和利润转移政策
- 开设离岸公司容易忽略的细节之四：企业如何合理使用税收协定

开设离岸公司容易忽略的细节之二： 受控外国企业反避税的条款

受控外国企业(Controlled Foreign Corporation, 简称CFC), 是指在避税地设立的由本国居民直接或间接控制的外国企业。美国在1937年就颁布了处理外国个人控股公司的法律, 是世界上第一个颁布关于受控外国企业法律的国家。“20世纪60年代, 美国经济开始下滑, 财政赤字不断增加, 美国纳税人利用递延纳税制度避开美国税收的现象受到了理论界和实务界的关注。针对美国纳税人以避税地为依托, 设立外国基地企业, 藉以拖延或者逃避在美国纳税的行为, 1962年, 美国制订了CFC规则, 即著名的‘F分部’, 是世界上第一个CFC规则。”

——摘自《受控外国公司税制的国际比较》

中国的受控外国企业规则起源于2009年第一个反避税系统性文件——《特别纳税调整实施办法》(国税发[2009]2号)第八章“受控外国企业的管理”, 该条款基本上是完全照搬美国的受控外国企业反避税的条款, 连具体比例和算法都完全相同。

随着海外投资的增多, 越来越多的“走向海外”的企业开始关注和重视投资目的国的反避税政策。但对于中国的税务安排, 由于缺乏真实的案例, 加上很少有企业重视其海外投资可能会面临中国税务机关的反避税调查, 在中国企业的海外投资实践中, 大多会选择借道低税率的中间控股公司, 间接向投资目的地国家或地区进行投资。这其中既有优化整体税收的考虑, 也出于信息保密、融资或上市便利等方面的需要。对于采用中间控股架构投资的“走向海外”企业而言, 必须谨慎防范中国或其他国家税务机关实施的反避税调查。下面我们来看一个真实的案例。

2015年5月5日, 北京市国税局公布了有关山东省税务机关运用《企业所得税法》下的“受控外国企业”反避税制度对一家香港公司(下称B公司)应归属于其中国大陆母公司(下称A公司)的利润进行特别纳税调整的案例。

A公司是一家于1999年在山东省某工业园注册成立的中国居民企业, 主营业务为化工产品(不含危

险品)销售。B公司为A公司在香港设立的全资子公司,主要从事国际贸易、信息咨询、投资业务;B公司的董事会成员均为A公司委派。B公司在香港设立了全资子公司C公司,主要从事股权投资。C公司拥有中国境内三家外商投资企业D公司、E公司、F公司各90%的股份。2011年,B公司与荷兰某公司签订了股权转让协议,将其持有的C公司100%的股权转让给该荷兰公司。扣除相关股权成本,B公司取得约3亿元的转让收益。

为享受《企业所得税法》第二十六条有关“符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益”免征所得税的待遇,B公司于2012年向主管税务机关提出非境内注册居民企业身份申请,但上报国家税务总局后未被批准。同时,B公司一直未对A公司做任何利润分配。

B公司的居民身份申请使得税务机关对A集团公司的股权结构等涉税信息有了初步的掌握。在此基础上,税务机关对B公司是否及时向母公司A分配利润的问题进行了深入的调查。最终,税务机关认定B公司完全符合受控外国企业特别纳税调整事项管理的条件,对归属A公司的3亿元利润进行了特别纳税调整。

——信息来源于:北京市国税局第二直属分局《反避税措施运用的新突破》

根据2008年1月1日起实施的中国《企业所得税法》第四十五条的规定:需接受反避税调查的受控外国企业,是指由居民企业或者由居民企业和居民个人(统称中国居民股东)控制的、设立在实际税负低于12.5%的国家(地区),且非出于合理经营需要而对利润不做分配或减少分配的外国企业。

一旦非居民企业被认定为《企业所得税法》下的受控外国企业,则该企业并非由于合理的经营需要而对利润不做分配或者减少分配的,上述利润中应归属于该居民企业的部分,应当计入该居民企业的当期收入。但如果中国居民企业股东能够提供数据证明其控制的外国企业满足以下条件之一的,可免于将外国企业不做分配或减少分配的利润视同于股息分配额,计入中国居民企业股东的当期所得:(1)设立在国家税务总局指定的非低税率国家(地区);(2)主要所得为积极经营活动产生;(3)年度利润总额低于500万元人民币。

在上述反避税案件中,B公司由中国大陆的A公司控制,B公司的股权转让所得在香港的实际税负低于12.5%。另外,B公司的股权转让所得为消极所得,且非出于合理经营需要对利润不做分配。基于以上信息,税务机关最终认定B公司为“受控外国企业”,将B公司的3亿元股权转让利润视为已向A公司分配,并相应对A公司的利润进行了特别纳税调整。这样操作也是必然的。

总的来说,受控外国企业反避税条款立法的目的主要有以下四点:

- ①避免企业进行国际避税,保证国家财政收入。
- ②保证税制公平和资本输出中性化,为各纳税企业提供一个平等的商业环境。
- ③防止向设在避税地或实施税收优惠的国家(地区)的受控外国企业转移或累计利润。

④在确保以上几项要求得以实现的基础上，保证纳税人的合法的国际商业活动不会受到干涉。

宏杰观点

在当今经济全球化的大背景下，跨国投资的方式是世界经济发展的必然结果，而并非全是为了逃避本国的税收。一直以来，中国大陆的税务机关的反避税调查更多关注的是境内外资企业通过关联交易将境内利润转移到海外的避税行为，而较少关注“走向海外”的企业将利润不合理地累积于境外税负地区的避税行为。上述案例表明，中国大陆的税务机关已经开始关注“走向海外”的企业的避税安排。

在上述反避税案件中，A公司正是为了享受“符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益”的免税待遇，而主动向税务机关申请将B公司认定为“境外注册居民企业”。如果该企业成功申请为“境外注册居民企业”，将不再受“受控外国企业”税制的规制。而一旦在境外注册的企业被认定为“境外注册居民企业”，则该企业须按照境内注册的居民企业的身份，来接受中国税务机关的管辖，并就其来源于全球范围内的所得向中国的主管机关申报纳税。

税收决策是境外投资的重要组成部分之一，能直接影响企业的经营成本及运营收益，从而影响整个投资项目的成败得失。如何搭建有效的税务投资架构并防止潜在的税务风险，对有意拓展海外市场的企业来说尤为重要。宏杰集团作为一家拥有30年丰富经验的专业机构，可以在跨境投资、融资规划及管理方面提供援助，如果您有任何需要，欢迎随时与我们联系。

开设离岸公司容易忽略的细节之三： 反税基侵蚀和利润转移政策

税基侵蚀和利润转移(Base Erosion and Profit Shifting, 以下简称BEPS),是指跨国企业利用国际税收规则存在的不足,以及各国税制差异和征管漏洞,最大限度的减少其全球总体的税负,甚至达到双重不征税的效果,造成对各国税基的侵蚀。

——摘自《中华人民共和国税法》

BEPS行为通常会涉及三种类型的国家或地区：收入来源国、中间控股国和税收居民国。由于三者之间税法和征管的差异，产生如下三种情况：

- 1.尽可能地减少来源国的税基（例如：通过转让定价或者常设机构豁免的方法来减少税基）。
- 2.滥用税收协定待遇（例如：汇出利润时少征或不征预提税）。
- 3.将利润存留在海外低税率的中间控股国，且居民国本身没有“受控外国公司（CFC）”条款或公司不能轻易摆脱CFC限制。

产生BEPS行为的原因有很多，主要有以下三种：

- 1.每个国家独立行使税收主权，造成各国国内税制互相不匹配。比如，在A国可以抵扣的费用，在B国收到时却不作为应税收入。
- 2.国际税收规则不健全。随着数字经济和科技的发展，原来普遍适用的征税原则和方法

已经过时或存在漏洞。

3.国际间税收合作缺乏有效机制，如情报交换和征管互助机制等。

在经济全球化的背景下，BEPS愈演愈烈，引起了全球政治领袖、媒体和社会公众的高度关注，是当前全球最热门的税务议题之一。根据经济合作与发展组织（Organization for Economic Co-operation and Development，以下简称OECD）统计，全球每年有4%至10%的企业所得税因跨境逃避税流失，每年税收损失约为1000亿至2400亿美元。为此，2012年6月，G20财长和央行行长会议同意通过国际合作应对BEPS问题，并委托OECD开展研究。2013年6月，OECD发布《BEPS行动计划》，并于当年9月在G20圣彼得堡峰会上得到各国领导人背书。

《BEPS行动计划》共包括15项行动计划，主要包含以下3方面的内容：国际税收规则的一致性、强调经济实质以及提高税收透明度和确定性。而第1项和第15项行动计划设置在框架之外：第1项行动计划的目的在于应对数字经济对于现有征税原则的挑战；第15项行动计划的目的在于开发多边协议使得各国能利用该协议来修订现有的双边税收协定以实施达成共识的BEPS相关改革措施。

2015年9月17日，中国国家税务总局公布了《特别纳税调整实施办法》（国税发【2009】2号，简称“2号文”）的修订草案以征求公众意见，该修订草案在考虑了中国国情的同时，在很多方面反映了2015年BEPS报告中所提出的建议。特别需要提到的是，2号文的修订草案引入了转让定价同期资料报告的三层文档要求（即：主文档、本地文档和适用于某些特定类型交易的特殊事项文档），并且以其他国的报告要求作为辅助；同时加强了对于股权转让、无形资产和关联劳务交易的转让定价管理。BEPS行动计划无疑已经并且会继续对中国税收规则的形成产生重大影响，因此所有在中国或者与中国从事经营活动的公司都应密切、全面地关注相关进展。预计2号文的修订草案会在2015年年底定稿，并且自2016年1月1日生效。

下面我们通过一个真实的案例来进一步了解《BEPS行动计划》：

2016年，北京市朝阳区地税局根据BEPS行动计划中关于受控外国公司规则，成功发现朝阳区某企业通过在避税地设立受控外国公司转移利润的举动，并对其开展反避税调查。

经过朝阳区地税局深入核查发现，第一笔交易的真实时间为2015年4月28日：香港H有限公司与在维尔京群岛成立的B公司签订协议，转让B公司80%股权，协议约定转让价格为2.65亿元人民币（分三次支付，第一次支付人民币1.5亿元人民币）。第二笔交易的真实时间为2015年5月5日：A公司原股东与香港S公司签订股权转让协议，以人民币2105.84万元为交易对价，转让A公司100%股权，个人股东已在朝阳区地税局缴纳个税。对该两笔交易进一步深入核查发现，B公司通过其他几家设立在避税地的公司间接持有香港S公司100%股权，而经过第二笔交易后，B公司实际间接持有北京A公司100%股权。B公司唯一控股股东徐某，正是A公司原控股股东闫某的妻子。根据国家税务总局《特别纳税调整实施办法（试行）》（国税发〔2009〕2号）中对关联关系的认定，A公司与香港S公司实际为关联公司，第二笔股权转让交易实际为关联方之间的交易。第一笔交易为非关联方交易，交易价格具有一定参考价值。

朝阳区地税局发现，两次交易的实际标的均为A公司，且对比第一笔交易，第二次交易价格明显偏低。A公司原股东闫某及其妻子徐某，可能通过在维尔京设立受控外国公司B公司，间接转让A公司股权，并将股权转让利润留在B公司。而根据税务机关调查发现，第一笔转让款中的1.5亿元，已经以借款方式转入闫某的个人账户。朝阳地税局认为，应该参考第一次交易价格，对A公司第二次股权转让价格进行调整。目前朝阳区地税局正在与A公司、闫某等进行约谈。

——以上内容摘自中国财经报《税基侵蚀和利润转移对我国的影响》

从上述案例来看，首先，税务机关非常关注企业的基础信息。在“反BEPS行为”的背景下，税务机关将会对企业相关涉税信息的完整性进行严格审查，同时重点关注交易金额反常的疑点，有意识地防止企业避税。其次，税务机关还将重点关注避税地与低税率地区。若纳税人在避税地设立分支机构，或者与来自避税地的企业发生交易，可能存在较大的避税风险。这将会引起税务机关的注意。最后，税务机关还会结合本地关联申报情况，做一些数据筛查的工作，挖掘企业转移利润的蛛丝马迹。同时，他们也会关注对外支付合同备案，认真核查交易实质，判断合同中是否运用了《BEPS行动计划》中提到的“成本分摊”、“滥用税收协定”等手段从而实现利润转移。

那么,作为离岸公司,应当注意哪几点呢?

- 1.有些措施要求修改各国国内税收立法。这些措施包括混合错配、受控外国企业规则、利息扣除、强制披露原则、无形资产优惠税制规则以及国别报告（Country-by-country Reporting，是税务机关实施高级别转让定价风险评估，或者评价其他税基侵蚀和利润转移风险的一项工具，它是转让定价工具包中重要的组成部分）的工作成果。面对这些新规则，一些国家和税务机关已经积极行动并已经颁布了单边措施。
- 2.有些措施要求修订双边税收协定，这可以通过行动计划中“2016年年底可供各国签署的多边协议”来实现。
- 3.大量措施可能被各国当地的税务机关直接地、及时地进行应用，比如通过修改后的转让定价指引。

宏杰观点

宏杰认为，在反避税的背景下，跨国企业应针对这些新措施在其开展经营活动的所有国家重新分析自身条件，并根据这些国家已实际采纳的建议措施调整好其商业安排和结构。对于企业来说，需要经过一定的时间来处理和评估BEPS项目的全部影响。宏杰集团作为一家拥有30年丰富经验的专业机构，可以在跨境投资、融资规划及管理方面提供援助，如果您有任何需要，欢迎随时与我们联系。

开设离岸公司容易忽略的细节之四： 企业如何合理使用税收协定

税收协定（Tax Treaty or Convention），又称国际税收协定，国际税收条约。是指两个或两个以上主权国家，为了协调相互之间的税收管辖关系和处理有关税务问题，通过谈判缔结的书面协议。滥用税收协定（Treaty Shopping）是指非税收协定缔约国的居民通过在税收协定缔约国设立中介公司的做法获取其本不应享有的税收协定中的税收优惠。此举导致许多国家（特别是所得来源地国家）税收的流失。

——摘自《中华人民共和国税法》

滥用税收协定是一种很普遍的现象。经济合作与发展组织（Organization for Economic Co-operation and Development，以下简称OECD）、联合国和大多数的国家都对这种做法持否定态度。在OECD关于中介公司的报告中，指出了该种做法的危害性：

第一，税收协定是缔约国双方为了各自居民利益谈判的成果，他们相互给予税收优惠和减让。如果第三国居民通过在税收协定的两个缔约国的任何一国设立一个公司，该

第三国将获取利益，但是该第三国并没有参加谈判或做出税收减让。因此，对等原则就被打破了，缔约国之间基于税收协定的平衡也因此而改变了。并使缔约国双方对税收协定的适用失去了预期。

第二，所得收入的国际流动可能导致逃避纳税或不足额纳税的结果，这将导致来源地收入国家税收流失。这样一来，签订税收协定的目的就落空了。税收协定是建立在对相关所得至少征一次税的假设上的。

第三，滥用税收协定使得该种利益被本不欲给予的第三国居民所获得。如此一来，第三国也就没有了参加税收协定谈判的热情，因为该国纳税人可以利用现存的其他国家之间的税收协定。

另外, OECD还指出, 通过以下两种方法, 可能导致税收协定被滥用。

1. 设立直接中介公司

B国与C国之间缔结了双边税收协定，给予B国居民包括根据B国法律设立的公司来自于C国的所得以税收优惠。A国和C国之间没有税收协定，或者A国与C国之间的税收协定给予A国居民有限的税收优惠。同时，A国和B国之间有税收协定，给予A国居民来自于B国的所得以税收优惠，或者是A国国内法给予的税收优惠。在这种情况下，A国居民就在B国设立一家公司，这家公司从C国的所得就可以享受B国与C国之间税收协定给予的优惠，B国公司再把所得汇回A国居民，同样A国居民能够享受A国与B国之间的税收协定给予的优惠。这样，A国居民就通过在B国设立一家中介公司，减轻了其在C国所得税收负担。

2. 设立进阶中介公司

与设立直接中介公司的状况相似，A国与C国之间没有税收协定（或税收协定只给予有限的税收优惠），但A国与D国之间缔结了税收协定，给予A国居民来自于D国的所得以税收优惠，或者A国国内法给予税收优惠。D国的税收制度对所有公司（或某一类型的公司）是优惠的。在B国，向外国公司支付的费用可以作为成本扣除，而来自于C国的所得可以享受B国与C国之间税收协定给予的优惠。在这种情况下，A国居民可以考虑在D国设立一个公司，该公司在C国实现其利润并可享受B国与C国之间的税收协定给予的优惠。这样，来自于C国的利润就可以在几乎没有任何成本的情况下转移到D国。由于这笔利润在D国免税（或低税率），这样来自于C国的所得最终可以在没有任何成本的情况下返回到A国。

下面我们通过一个真实的案件来更好地理解滥用税收协定会导致的后果。

2010年12月，MRS公司向西安市地税局曲江分局提出享受税收协定待遇申请。该公司将其持有的西安HP置业有限公司100%的股权转让给西安HH购物中心有限公司。协议股权转让价格为7.74亿元人民币，转让成本3.28亿元人民币，转让收益4.46亿元人民币。MRS公司依据《中华人民共和国政府和巴巴多斯政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》所述“财产以外的其他财产取得的收益，应仅在转让者为其居民的缔约国征税”的规定，申请享受不予征税待遇。2013年1月，巴巴多斯MRS公司就其股权转让收益主动向陕西省西安市地税局曲江分局申报缴纳高达4000多万元的企业所得税。

案件背景：MRS公司注册于巴巴多斯，而且未在中国设立办公地点，其持有国际受限责任社团执照，投资方为美国HP公司，成立于2007年3月15日，注册资本1000万美元，投资总额4950万美元，主要业务是专注于房地产及与房地产相关的产业，并从中实现资本增值和现金收益。2008年3月，MRS公司又在西安市设立HP置业有限公司，之后购置了大量房地产。2010年9月，MRS公司转让了西安HP置业有限公司100%的股权，同年11月办理了股权过户手续。从基础资料来看，MRS公司提供了巴巴多斯税务当局出具的税收居民身份证明，按照中巴税收协定，其转让股权的收益可以享受不在中国境内完税的待遇，而巴国内法对该项收入不征税。试推算，如果以10%的税率概算，申请享受不征税的金额达到4460万元。

税务机关接到申请后进行了初步判断，发现诸多疑点。巴巴多斯在业内广受关注，MRS公司居民身份是否真实？受限责任社团哪些行为受限？它存在的商业目的是什么？有无实质经营行为？

2011年5月29日，西安市地税局曲江分局发出《税务事项通知书》，要求该公司提供相关材料。随后，税务人员剖析了大量的证据资料，发现众多避税疑点：一是经营范围受限，MRS公司不得在巴巴多斯进行任何经营。二是未发生运营成本，其财务报表显示，自成立以来，其“人工成本”、“管理费用”、“董事费”项目均为零。三是MRS公司成立后仅仅从事了一项业务，就是在我国投资设立西安HP置业有限公司，购买地产后转让股权。MRS公司获利4.46亿人民币，数额巨大，与其资产、规模和人员配置不匹配。

MRS公司为美国HP公司为了投资中国而在巴巴多斯设立的导管公司，旨在利用中巴税收协定逃避在华纳税义务。据此，地税机关认为：1.MRS公司4.46亿元人民币为应税所得，应在中国纳税。2.中国有优先征税权，税率为10%，企业所得税为4460万元。

西安市地税局专项调查小组与MRS公司共组织了4次约谈和1次协商谈判。2011年7月和9月，专案组分别就该项税务事项与该公司代理人进行了两次约谈。专案组认为：仅靠税务机关来开展反避税调查还远远不够，还需借助政府协税机制探求避税真相。2011年11月，专案组将公司案件情况向西安市曲江新区管委会和陕西省政府进行书面汇报，以争取地方政府的理解和支持，并对案件的调查工作提供线索和帮助。在各方的努力下，专案组与案件的相关责任人进行了第三次约谈，通报了已掌握的证据资料，并准确、直接地阐述了税务机关对案件处理观点，但仍未获得对方意见。2012年6月，专案组与该公司进行了第四次约谈，告知纳税人案件的处理决定。随后，发出了《税务事项通知书》，书面通知纳税人不予批准享受中巴协定待遇的决定。复议及诉讼期过后，2012年11月，专案组与该公司代理人就股权转让是否享受协定待遇进行了最后协商。

在这一过程中，该公司代理人陈某始终表示其公司符合协定规定，应该享受协定待遇获得免税，其进一步补充了巴税务当局出具的新的税收居民身份证明和巴外交部的所谓抗议，并强硬地提出会采取诉讼的方式要求税务机关撤销先前决定。依据国际惯例，判定居民身份的标准是由一国的国内法规定的。而对巴巴多斯发出的专项情报也迟迟未得到回复，双方虽多次约谈，但仍然存在严重分歧，无法达成一致共识。正值工作陷入僵局之时，专项调查小组得到国家税务总局国际税务司的大力支持，其帮助专案组联系到我国驻国际联合反避税信息中心（Joint International Taskforce or Shared Intelligence and Collaboration, 简称JITSIC）英国伦敦办公室代表。

我国常驻代表从美国税务当局取得了关键性的证据：MRS公司在美国主动选择成为“不被认可的境外实体”。这样来看，MRS公司在美国税收上不被视为独立的巴巴多斯公司，而是美国HP公司的一部分，所有支付给MRS公司的款项均被视为支付给其美国母公司的款项，并已将该项股权转让收益于2010年向美国申报。同时，美国国内收入署尊重中方税务当局优先行使来源国征税权。

最终，MRS公司的代表表态，承认存在避税的事实，认可特别纳税调整决定，主动申报缴纳了税款。

——信息整理自：中国税务报2013年8月16日《正面交锋终结外企避税企图》

宏杰 建议

虽然滥用国际税收协定的行为在国际上非常普遍，但是伴随着国际双重征税协定网络的持续扩大，各国税法改革的不断深化以及各种反滥用税收协定行为的防范措施在全世界范围内更广泛的展开，未来滥用税收协定的问题将会得到更好的解决。通过国际间的经济合作，比如建立税收情报的交换制度（有关国家之间就税收的跨国征纳所进行的相互协助和为防止税收欺诈及偷漏税所进行的司法协助），在防范避税的国际税收合作领域中具有非常重要的作用。不过需要注意的是，由于很多客户在实际操作中，对政策了解不够，导致无意触碰了“滥用税收协定”的红线。在这里我们建议您能够雇佣专业的顾问来合理规划。宏杰集团作为一家拥有30年丰富经验的专业机构，可以在跨境投资、融资规划及管理方面提供援助，如果您有任何需要，欢迎随时与我们联系。



扫描二维码
关注宏杰微信

宏杰香港总办事处

宏杰上海

宏杰杭州

宏杰澳门

地址	香港湾仔皇后大道东43-59号东美中心1405-1407室	中国上海市静安区愚园路172号环球大厦A座2402室	中国杭州市拱墅区莫干山路218号中联大厦A幢802室	澳门新口岸北京街174号广发商业中心10楼E座
电话	(852) 2851 6752	(86 21) 6249 0383	(86 571) 8523 0717	(853) 2870 3810
传真	(852) 2537 5218	(86 21) 6249 5516	(86 571) 8523 2081	(853) 2870 1981
电邮	Enquiry@ManinvestAsia.com	Shanghai@ManinvestAsia.com	Hangzhou@ManinvestAsia.com	Macao@ManinvestAsia.com
台湾客户免费专线: 00800 3838 3800		中国客户免费专线: 400 668 1987		

() 本人希望以电邮方式收取宏《风》

() 本人希望介绍我的朋友收取宏《风》

姓名 (中文)

(英文)

公司名称:

地址:

电话:

传真:

电子信箱:

请填写以上表格，邮寄至：上海市静安区愚园路172号环球世界大厦A座2402室（邮编：200040），或传真至：（8621）62495516，也可以发电子邮件至：Shanghai@ManinvestAsia.com