

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的观点，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。