

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自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股东的部分，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。