

開設離岸公司時容易忽略的細節之二： 受控外國企業反避稅的條款

受控外國企業（Controlled Foreign Corporation，簡稱CFC），是指在避稅地設立的外國企業，但由當地本土居民直接或間接所控制的。美國在1937年頒佈了處理外國個人控股公司的法律，是世界上第一個頒佈關於受控外國企業法律的國家。“20世紀60年代，美國經濟開始下滑，財政赤字不斷增加，美國納稅人利用遞延納稅制度避開美國稅收的現象受到了理論界和實務界的關注。針對美國納稅人以避稅地為依託，設立外國基地企業，藉以拖延或者逃避在美國納稅的行為，1962年，美國制訂了CFC規則，即著名的‘F分部’，是世界上第一個CFC規則。”——摘自《受控外國公司稅制的國際比較》

中國的受控外國企業規則起源自2009年第一個反避稅系統性文件——《特別納稅調整實施辦法》（國稅法[2009]2號）第八章“受控外國企業的管理”，該條款基本上是完全複製美國的受控外國企業反避稅的條款，連具體比例和演算法都完全相同。

隨著海外投資的增多，越來越多“走向海外”的企業開始關注和重視投資目的國的反避稅政策。但對於中國的稅務安排，由於缺乏真實的案例，加上很少有企業會重視其海外投資可能會面臨中國稅務機關的反避稅調查，所以在中國企業的海外投資實踐中，大多會選擇透過低稅率的中間控股公司，間接向投資目的地國家或地區進行投資。這既有優化整體稅收的考慮，也出於資訊保密、融資或上市便利等方面的需要。對於採用中間控股架構投資的“走向海外”企業而言，必須謹慎防範中國或其他國家稅務機關所實施的反避稅調查。下面讓我們來看一個真實的案例。

2015年5月5日，北京市國稅局公佈了有關山東省稅務機關，在其運用《企業所得稅法》下的“受控外國企業”反避稅制度對一間香港公司（下稱B公司）應歸屬於其中國大陸母公司（下稱A公司）的利潤進行特別納稅調整的案例。

A公司是一間於1999年在山東省某工業園註冊成立的中國居民企業，主營業務為化工產品（不含危險品）銷售。B公司為A公司在香港設立的全資子公司，主要從事國際貿易、資訊諮詢、投資業務；B公司的董事會成員均為A公司委派。B公司在香港設立了全資子公司C公司，主要從事股權投資。C公司擁有中國境內三間外商投資企業D公司、E公司、F公司各90%的股份。2011年，B公司與荷蘭某公司簽訂了股權轉讓協議，將其持有的C公司100%的股權轉讓給該荷蘭公司。扣除相關股權成本，B公司取得約3億元的轉讓收益。

為享受《企業所得稅法》第二十六條有關“符合條件的居民企業之間的股息、紅利等權益性投資收益”免徵所得稅的待遇，B公司於2012年向主管稅務機關提出非境內註冊居民企業身份申請，但上報國家稅務總局後未獲批准。同時，B公司一直未對A公司做任何利潤分配。

B公司的居民身份申請令稅務機關對A集團公司的股權結構等涉稅資訊有了初步的掌握。在此基礎上，稅務機關對B公司是否及時向母公司A分配利潤的問題進行了深入的調查。最終，稅務機關認定B公司完全符合受控外國企業特別納稅調整事項管理的條件，對歸屬A公司的3億元利潤進行了特別納稅調整。——資訊來源於：北京市國稅局第二直屬分局《反避稅措施運用的新突破》

根據2008年1月1日起實施的中國《企業所得稅法》第四十五條的規定：需接受反避稅調查的受控外國企業，是指由居民企業或者由居民企業和居民個人（統稱中國居民股東）控制的、設立在實際稅負低於12.5%的國家（地區），且非出於合理經營需要而對利潤不做分配或減少分配的外國企業。

一旦非居民企業被認定為《企業所得稅法》下的受控外國企業，則該企業並非由於合理的經營需要而對利潤不做分配或者減少分配的，上述利潤中應歸屬於該居民企業股東的部分，應當計入該居民企業的當期收入。但如果中國居民企業股東能夠提供資料證明其控制的外國企業能滿足以下條件之一，則可免於將外國企業不做分配或減少分配的利潤視同於股息分配額，計入中國居民企業股

東的當期所得：（1）設立在國家稅務總局指定的非低稅率國家（地區）；
（2）主要所得為積極經營活動產生；（3）年度利潤總額低於500萬元人民幣。

在上述反避稅個案中，B公司由中國大陸的A公司控制，B公司的股權轉讓所得在香港的實際稅負低於12.5%。另外，B公司的股權轉讓所得為消極所得，且非出於合理經營需要對利潤不做分配。基於以上資訊，稅務機關最終認定B公司為“受控外國企業”，將B公司的3億元股權轉讓利潤視為已向A公司分配，並相應對A公司的利潤進行了特別納稅調整。

總括來說，受控外國企業反避稅條款立法的目的主要有以下四點：

- ① 避免企業進行國際避稅，保證國家財政收入。
- ② 保證稅制公平和資本輸出中性化，為各納稅企業提供一個平等的商業環境。
- ③ 防止向設在避稅地或實施稅收優惠的國家（地區）的受控外國企業轉移或累計利潤。
- ④ 在確保以上幾項要求得以實現的基礎上，保證納稅人所合法的國際商業活動不會受到干涉。

宏傑觀點：

在當今經濟全球化的大背景下，跨國投資的方式是世界經濟發展的必然結果，而並非全是為了逃避本國的稅收。一直以來，中國大陸的稅務機關的反避稅調查更多關注的是境內外資企業通過關聯交易將境內利潤轉移到海外的避稅行為而較少關注“走向海外”的企業將利潤不合理地累積於境外稅負地區的避稅行為。上述案例表明，中國大陸的稅務機關已經開始關注“走向海外”的企業的避稅安排。

在上述反避稅個案中，A公司正是為了享受“符合條件的居民企業之間的股息、紅利等權益性投資收益”的免稅待遇，而主動向稅務機關申請將B公司認定為“境外註冊居民企業”。如果該企業成功申請為“境外註冊居民企業”，將不再受“受控

外國企業”稅制的規制。而一旦在境外註冊的企業被認定為“境外註冊居民企業”，則該企業須按照境內註冊的居民企業的身份，來接受中國稅務機關的管轄，並就其來源於全球範圍內的所得向中國的主管機關申報納稅。

稅收決策是境外投資的重要組成部份之一，能直接影響企業的經營成本及運營收益，從而影響整個投資項目的成敗得失。如何搭建有效的稅務投資架構並防止潛在的稅務風險，對有意拓展海外市場的企業來說尤為重要。宏傑集團作為一間擁有30多年豐富經驗的專業機構，可以在跨境投資、融資規劃及管理方面提供援助，如果您有任何需要，歡迎隨時與我們聯繫。