

新企业所得税法对离岸公司的影响

张晓冬*

2008年1月1日实施的企业所得税法在反避税立法的技术层面水平相当高，目前只有美国等少数国家使用这样的反避税技术。这部法律是经全国人民代表大会通过的部门法，而在中国除了宪法是由全国人民代表大会通过外，其他法律均由全国人民代表大会常务委员会通过。这说明新的企业所征的税法的立法层次很高，国家对税收的规范化非常重视。税法的具体实施细则还未能否让基层税务机关熟悉和掌握，不过这只是时间问题。对于企业来讲，必须认真对待税务问题，进行企业规范化运作，合理和法地进行税务筹划以降低成本。从事国际投资、贸易和服务的中国内地企业中，有一些企业盲目使用外国公司包括离岸公司已达到避税的目的。从企业的公司治理和长期发展看问题，这些企业目光短浅，侥幸心理严重。我认为企业应该规范化运作，包括从开始设立公司时对税务、收益、股权、公司管理和战略的规划。对于这些问题，至少在我接触到的内地企业中很少遇到，其中也国企和民企。他们缺少一种商业运作的系统化模式，基本上都是“先干了再说或出了问题再说”的模式。如果以新企业所得税法的角度看待一些企业的问题，可能这些企业的税务安排都存在问题。我想这些企业首先必须放弃侥幸心理，然后需要寻找一个合法的商业解决方案帮助企业降低运作成本，这才是符合现代企业经营的模式。新企业所得税法（以下简称税法）对内地企业使用离岸公司影响很大，我们不妨做如下分析：

对于避税地的定义

如果内地企业涉及使用在避税地注册的公司或使用离岸公司或与离岸公司交易，可能该企业已经进入税务当局观察的视野中。《税法》第4条第一款规定的税率为25%。《企业所得税法实施条例》（以下简称《条例》）第118条企业所得税法第四十五条所称实际税负明显低于企业所得税法第四条第一款规定税率水平，是指低于企业所得税法第四条第一款规定税率的50%。第45条中所述实际税负明显低于25%的税率的国家和地区，应该是该法所称的避税地，我国的香港也不例外。大部分离岸公司的注册地实行属地主义税收政策，当地均对公司注册后在该地外运作实行单独立法，对于离岸收益免征所得税，这点完全符合税法第45条的避税地定义。然而，离岸公司注册地对于公司在当地运作依然有严格的税务制度进行规范，例如，巴拿马的公司所得税为27%，毛里求斯为30%等。中国内地在经济特区内实行的特别税率是15%，而非经济特区是33%，其实道理与离岸公司注册地没有区别。针对这一点，中国内地企业应该充分认识到在跨境投资、贸易和服务时，中国与目的地（国）签署的税务协定或投资贸易保护协定的重要性。不一定非得要在避税地注册公司才能达到公司战略目的，有时候中国与外国签署的税务协议可能会为企业带来更多好处。

中国税务居民控股外国公司的收益分配的强制分红

大部分离岸公司注册地的法律规定公司对于收益是否分红及何时分红均由董事（会）决定，换言之，法律没有强制分红的要求。内地企业利用离岸公司注册地法律中公司分红的规定将收益无限期留在离岸公司的做法将受到税法的规范。《税法》第45条规定：“由居民企业，或者由居民企业和中国居民控制的设立在实际税负明显低于本法第四条第一款规定税率水平的国家（地区）的企业，并非由于合理的经营需要而对利润不作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。”针对这一点，税务部门可能会遇到取证难的问题，因为大部分离岸地政府注册处没有强制保存股东和董事信息的要求，法律规定是否在政府注册处保存上述信息由董事决定。因此问题的焦点在于税务当局如何取证，企业如何面对信息披露问题。香港和英国的法律规定强制上述信息在政府注册处备案，以备公众查询，这与避税地的制度完全不同。内地企业在境外发展的税务规划应该重视中国与所在国（地区）签署的税务协议中抵扣条款。《税法》第24条居民企业从其直接或者间接控制的外国企业分得的来源于中国境外的股息、红利等权益性投资收益，外国企业在境外实际缴纳的所得税税额中属于该项所得负担的部分，可以作为该居民企业的可抵免境外所得税税额，在本法第23条规定的抵免限额内抵免。毛里求斯、塞浦路斯、塞舌尔、香港、新加坡等88个国家和地区已经与中国签署了避免双重征税和打击偷漏税的协议。协议对于内地在境外企业的意义在于减少税赋，提高企业竞争力。

控股外国公司的定义

《税法》第117条规定：“企业所得税法第四十五条所称控制，包括：（一）居民企业或者中国居民直接或者间接单一持有外国企业10%以上有表决权股份，且由其共同持有该外国企业50%以上股份；（二）居民企业，或者居民企业和中国居民持股比例没有达到第（一）项规定的标准，但在股份、资金、经营、购销等方面对该外国企业构成实质控制。”几乎可以肯定，内地税务居民控制的外国公司包括离岸公司均符合控股外国公司的特征，应此属于纳税义务人的范畴。企业如果并非主要出于避税的目的而是为了规避国际运作的风险、降低成本、保护知识产权、规避贸易和投资壁垒、避免反倾销诉讼及其他非税的原因，应该考虑放弃本法定义中的股份持有比例，转而进行其他商业安排。不然，企业可能被当作控股外国公司的税收待遇来对待。

关联方的定义

在与离岸公司交易的操作中，离岸公司的董事和股东通常与属交易方在岸公司的董事和股东为同一人，即便不是同一人，董事和股东也与最终受益人有着紧密关系，即便董事和股东与离岸公司的最终受益人没有紧密关系，离岸公司与在岸公司也存在利益、资金和购销的因素。当然，不能否认很多内地企业控制的离岸公司不属于这个范畴的事实。《税法》第123条规定：“企业与其关联方之间的业务往来，不符合独立交易原则，或者企业实施其他不具有合理商业目的安排的，税务机关有权在该业务发生的纳税年度起10年内，进行纳税调整。”是否能在企业境外发展前做出一套合法的离岸发展规划，满足独立交易或合理商业目的的原则，对于企业合法经营起到至关重要的作用。独立交易原则或不合理商业目的解释的权利，只能由税务当局行使。《条例》第120条企业所得税法第四十七

条所称不具有合理商业目的，是指以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。所以企业的税务规划在离岸发展的计划中是核心因素，直接关系到合法与违法的问题。《税法》关联方不但包括具有关联关系的企业和其他组织，还包括个人，这意味着个人投资者已经成为转让定价税制规制的对象。《税法实施条例》第109条的关于关联方的定义与《征管法实施细则》第51条的规定相同。

综上所述，单纯使用离岸公司在内地避税这条路不但行不通，可能还会给企业带来不利后果，甚至发生违法行为。我认为，企业应该特别重视税务规划和利用中国与外国签署的税务协议降低境外运作成本。同时企业也应该重视信息和商业秘密的保护，这对于企业境外发展的战略实施尤为重要。

*张晓冬 中国财产规划与管理研究会会长 莫萨克 冯赛卡律师行亚太区合伙人 奥利集团执行董事 武汉大学国际法研究所博士生

zhang@mossfon.com.hk