



BEPS在中国落地 — 多方位齐头并进

2017中国税务前瞻

kpmg.com/cn





引言

与2015年政策频出的情况相比,截至2016年11月(本文写作时间),中国税务机关在2016年新发布的跨境直接税收政策较少。然而,这丝毫不影响中国对跨境直接税收政策的严格执行。作为2016年G20/OECD税收征管论坛(FTA)的主办国,中国在对外税收政策方面也取得了重大进展。我们预计,这种没有新的跨境直接税收政策和指引出台的情况只是暂时性的,明年或许最早在今年年底,将有一系列的新政策出台。

本文主要聚焦于以下三项内容:

1. BEPS 和其他OECD税收倡议在中国落地的最新进展
2. 中国跨境税收政策在实际执行中的主要趋势,包括对滥用税收协定待遇和常设机构规则的更为严格的监管,以及越来越多的在税务稽查中使用信息交换和大数据措施
3. 中国对外税收政策的快速发展,包括对“走出去”企业的税收协助、关注于新兴“一带一路”的对外税收政策,以及对中国的跨国公司进行更加严格的税收执法

01

BEPS和其他OECD税收倡议在中国的落地

2015年,国家税务总局出台了許多跨境税收相关政策,包括新的享受税收协定待遇相关程序(《非居民纳税人享受税收协定待遇管理办法》,国家税务总局公告2015年第60号)、境外间接转让相关规定(《关于非居民企业间接转让财产企业所得税若干问题的公告》,国家税务总局公告2015年第7号),以及新的一般反避税管理(《一般反避税管理办法(试行)》,国家税务总局令2014年第32号,2014年底发布,2015年生效)。2015年9月发布的《特别纳税调整实施办法》(征求意见稿)中,提出了最新的受控外国公司(CFC)规则、资本弱化规则、一般反避税的实施细则,以及最重要的BEPS下转让定价规则和转让定价文档在中国的本土化落地。

与此同时,中国还更新了许多重要的税收协定,尤其是与欧盟主要国家的税收协定,以纳入最新的反避税和信息交换规则。中国还对全球信息交换做出了承诺,例如,在2015年12月签署了统一报告标准(CRS)的多边主管当局间协议(MCAA)。

中国对法规以及国际协议的更新也伴随着其对跨境税收政策越来越严格的执法。这既包括多年来一直严格审查的税务事项(如享受税收协定待遇、间接转让等),还包括新涌现出的税收政策执法重点(如受控外国公司规则、对外支付特许权使用费/服务费的扣除等)。



虽然2016年国家税务总局在出台新政策、指引和改进2015年提出的几项指引方面,步伐相对放缓,但是2016年展现出来的一个新趋势是:财政部和国家税务总局在跨境税收政策的制定上加强了合作,这使得国家税务总局在2015年制定的一些政策可能需要重新修订。随着财政部和国家税务总局合作安排的建立,部门政策的正式发布被在2016年后半年重新提上日程。

在此,我们简要回顾一下BEPS行动计划在中国的实施进展¹:

- ▶ **第1项行动计划《应对数字经济的税收挑战》**:与印度、以色列或者沙特阿拉伯有所不同,目前为止,我们还没有观察到中国有任何意图引进数字经济中企业所得税关联度相关政策。然而,2016年3月,财政部、国家税务总局和海关总署联合发布了财关税[2016]18号文,采纳了BEPS第1项行动计划的建议,即利用网上购物平台和快递公司对跨境进口电子商务交易征收间接税(包括关税)。与此同时,中国还未采纳OECD关于进口数字产品的增值税处理的建议,而其他许多国家(如欧盟、澳大利亚、韩国等)都广泛采纳了这一建议。伴随着中国跨境商业模式的爆炸性增长,由此导致的许多直接和间接税问题未来均需要得到解决,比如云服务和移动支付服务。
- ▶ **第2项行动计划《消除混合错配安排的影响》**:OECD在2016年8月发布了一份讨论稿,对第2项行动计划中的混合错配规则进行了补充,进一步提出了分支机构混合错配规则。对于第2项行动计划在各国的实施情况,英国和澳大利亚已经立法推出混合错配规则,欧盟反避税指令的出台也将在欧盟成员国范围内推进混合错配规则,尽管该指令的相关细则尚未出台。虽然国家税务总局此前曾表示将在2016年年底之前在中国实施消除混合错配安排的规则,但是目前还没有具体的细节,并且中国对于分支机构混合错配规则的立场也尚不明确。
- ▶ **第3项行动计划《制定有效受控外国公司规则》**:中国拟对受控外国公司规则进行的修改,体现在了2015年发布的《特别纳税调整实施办法》(征求意见稿)中。但该征求意见稿并未发布正式版,其中的内容最终是以一系列单行法规的形式逐步推出的。受控外国公司的规则预计将在2016年年底发布,但最终的形式尚未确定。
- ▶ **第4项行动计划《对利用利息扣除和其他款项支付实现的税基侵蚀予以限制》**:中国目前还没有表示出任何计划将实施与息税折旧摊销前利润(EBITDA)相关的利息扣除限制规则。

1. 鉴于第11、12项行动计划对中国不会产生重要影响,因此此处没有加以讨论。



- ▶ **第5项行动计划《考虑透明度和实质性因素,有效打击有害税收实践》**:国家税务总局公告2016年第64号(《国家税务总局关于完善预约定价安排管理有关事项的公告》)指出,在第5项行动计划的安排下,纳税人的预约定价安排将会被用于与其他国家的税务机关间进行的自发的强制的信息交换。
- ▶ **第6项行动计划《防止税收协定优惠的不当授予》**:中国最近签署或更新的税收协定,包括中国-智利税收协定(2015年5月签订)和中国-俄罗斯协定(2016年4月生效),都引入了第6项行动计划建议的利益限制(LOB)条款。中智协定还进一步引入了第6项行动计划的主要目的测试(PPT)以及三角情形下产生的常设机构规则。然而,中国2015年下半年以来与其他国家/地区签订的税收协定(如津巴布韦、罗马尼亚)以及税收协定义定书(如巴林、澳门、巴基斯坦),都并没有采纳第6项行动计划的建议。由于中国已经承诺将第6项行动计划作为“最低标准”来实施,因而,其有望在2016年底通过第15项行动计划的“多边工具”来实现对其税收协定的修订。但是截至本文撰写之时,中国是否将会使用多边工具引入第6项行动计划的具体规则,以及哪些税收协定将会受到影响的状况尚不明确。
- ▶ **第7项行动计划《防止人为规避构成常设机构》**:中国此前曾非常迅速地采纳了新的BEPS常设机构标准,2015年5月签署的中智协定甚至直接采纳了该行动计划草案中的常设机构条款,而当时OECD尚没有发布2015年10月的最终版成果报告。然而,在中智协定之后,中国此后签署的其他税收协定或议定书却都没有再采纳BEPS的常设机构标准。国家税务总局曾表示过支持采纳BEPS的常设机构标准,因此,预计国家税务总局将通过第15项行动计划的“多边工具”来将BEPS常设机构标准引入到中国的税收协定体系中。其中,有两个值得注意的关键问题:
 - 2016年6月开始实施的BEPS包容性框架,将承诺实施BEPS的税收管辖区数量增加到85个,2016年年底前还将再增加19个。对中国来说重要的是,新加坡和香港也在承诺地区之内。加上与OECD主要低税率国家(如卢森堡、荷兰、爱尔兰等)的税收协定的更新,这就意味着,通过这些常用的低税率国家到中国投资/跨境运营的企业,原则上来说都将受BEPS常设机构最新条款的约束。
 - 然而,很多重要国家(如美国、德国)对于BEPS常设机构规则的变化反应比较冷淡。据了解,OECD在“多边工具”中,可能会建立一项灵活措施,以允许各国放弃采用部分或者全部BEPS常设机构条款。因此,中国签署的一些税收协定可能将通过“多边工具”把BEPS常设机构的变化部分或全部更新进去,而另一些税收协定可能不会改变。显而易见,未来在中国所进行的跨境业务和投资架构,以及通过哪个地区来搭建架构,都将需要考虑这些变化。



OECD在2016年7月发布了更新后的《常设机构利润归属指南》(草案)。目前来看,这份指南很有可能要在税收协定通过多边工具实现了BEPS常设机构变化之后才能最终定稿。考虑到BEPS常设机构规则的变化将使全球的常设机构质疑激增,常设机构的利润归属也成为亟待解决的问题。这对于中国来说尤为如此,因为中国通常采用核定利润率的方法来确定常设机构的归属利润。国家税务总局的官员曾多次表示将会继续应用核定利润率的方法,因此,在未来修订版的《常设机构利润归属指南》发布时,中国将在多大程度上采纳OECD授权方法(AOA)来计算常设机构的利润还要拭目以待。实际上,在中国运营的企业常设机构风险,以及经营和投资架构需要在何种程度上进行调整,只有在国家税务总局发布了其关于常设机构认定和利润归属的指南(预计在2017年),并且税务机关已经在实践中开始使用该指南后,才会逐渐明朗。

▶ **第8、9、10、13项行动计划《确保转让定价结果与价值创造相匹配》和《转让定价文档和国别报告》**:在2015年9月,国家税务总局发布的《特别纳税调整实施办法》(征求意见稿)中提出的全面转让定价指引,被通过发布一系列单行的转让定价文件所替代。截止到2016年11月(撰写本文的时间),这些单行文件包括《国家税务总局关于完善关联申报和同期资料管理有关事项的公告》(国家税务总局公告2016年第42号,以下简称“42号公告”)和《国家税务总局关于完善预约定价安排管理有关事项的公告》(国家税务总局公告2016年第64号,以下简称“64号公告”)。

这两个文件都引入了BEPS转让定价工作成果。42号公告的转让定价文档继承了BEPS第13项行动计划的主体文档、本地文档和国别报告的三级文档结构。BEPS第14项行动计划《使争议解决机制更有效》突出了预约定价安排(APA)在减少税收争议方面的重要性。中国新发布的64号公告关于预约定价安排的指引,以及国家税务总局计划增加处理预约定价安排、相互协商程序(MAP)相关人员的举动,都显示了中国在主动减少、解决争议方面的努力。

与此同时,新的转让定价指引受到中国长久以来的转让定价重点的极大影响。中国对本地文档的要求比OECD预设的本地文档更加复杂,而要求跨国公司在经济实体在其本地文档中包含价值链分析相关内容,这就需要在集团的层面提供大量与该中国实体相关的价值链上其他国家实体的利润分配情况的详细资料。再加上其要求对中国的地域特殊优势(LSA)对于集团利润的贡献程度进行详细分析,这都为一直以来的转让定价实践提供了依据。众所周知,中国的转让定价调整方法基于跨国集团就其中国企业对本地无形资产的价值创造,和对集团无形资产价



值创造的贡献, 以及基于地域特殊优势的价值贡献, 来对跨国公司的利润进行相对调整。值得注意的是, 中国实际成功推动了OECD BEPS第8-10项行动计划中关于转让定价指引的修订, 以为中国转让定价实践提供支持。

中国的新转让定价文档指引也大大增加了关联交易申报表的数量, 并且要求披露更加具体的跨境支付信息以及这些支付在接收国家的税务处理。中国税务机关一直高度关注跨境支付特许权使用费和服务费的税前扣除问题, 新的关联交易申报表为税务机关在这方面的质疑提供了强力的支持。这些新增的申报信息将与其他中国税务机关通过新的国内和国际信息交换手段(将在后文讨论)获取的其他信息一起, 为税务机关所用。

中国的新预约定价安排指引也进一步支持了中国特色的转让定价方式。那些能够提供详细的价值链分析以及充分考虑地域特殊优势对价值创造的贡献的纳税人, 其预约定价安排将被优先受理。新预约定价安排指引同时也简要地描述了国家税务总局是如何将对纳税人的风险导向管理方式作为其核心税收征管工作。只有纳税信用等级为A级的纳税人才可以参与预约定价安排计划。

截至2016年11月(撰写本文之时), 备受瞩目的国家税务总局关于转让定价调整的文件(该文件将引入BEPS关于无形资产交易的相关指南)仍然没有出台。中国对BEPS第8-10项行动计划中关于风险和无形资产的最终立场, 以及对OECD正在研究的利润拆分的最终立场, 都将会对中国与其他国家的转让定价规则之间的互动关系产生重要的影响。因此, 将对判断中国的跨国公司能在何种程度上控制其转让定价风险至关重要。

▶ **第14项行动计划《使争议解决机制更有效》**: 作为第十届OECD 税收征管论坛(FTA)的主办国, 国家税务总局在推进建立第14项行动计划的同行评审机制方面发挥了重要的作用。FTA MAP论坛将会审查包括中国在内的各国承诺履行的第14项行动计划中提出的17项最低标准的实践情况。2016年10月20日, OECD 公布了同行审阅的相关框架文件。如前所述, 中国新修订的预约定价安排指引, 以及增加处理预约定价安排、相互协商程序(MAP)工作人员的行动, 均从其自身角度为第14项行动计划的进程做出了重大的贡献。

▶ **第15项行动计划《开发用于修订双边税收协定的多边工具》**: 据了解, 中国正在与超过100个国家密切合作, 开发多边工具。正如前文提到的, 这将被中国用于更新其与许多国家的税收协定中的有关税收协定滥用、常设机构、以及相互协商程序的



条款。最终发布的多边工具也可能会在中国的税收协定中，加入一条新的透明度条款，规定非居民合伙企业、信托等的税务处理，而这将会在实践中产生不确定性。中国税收协定的变化、更新情况，以及这些重大变化的时间表，有望在2016年年底揭晓。

除了推进BEPS行动计划以外，中国还在积极准备2018年即将开始实施的OECD统一报告标准(CRS)项目下的自动信息交换(AEOI)。如前所述，中国在2015年12月签订了《统一报告标准主管当局间协议》(CRS MCAA)以促进信息交换，但目前中国仍然需要选择其将与84个已经签署CRS MCAA的国家/地区中的哪些进行信息交换。2016年10月14日，国家税务总局在CRS的落地上迈出了重要的一步，发布了《非居民金融账户涉税信息尽职调查管理办法(征求意见稿)》公开征集意见。该征求意见稿公布了金融机构需要向中国税务机关报告的金融账户的具体信息，以用于和其他国家进行信息交换，同时也公布了截止2017年年底，金融机构需要进行的尽职调查的详细内容和时间表。值得注意的是，5月在北京举行的税收征管论坛(FTA)，作为CRS坚实基础的统一传输系统(CTS)已经建立。

2018年开始执行CRS以后，中国税务的执行效率将极大提高。通过CRS进行自动信息交换的渠道有：

- 中国承诺与美国建立的《海外账户税收合规法案》(FATCA)
- 中国承诺通过《国别报告主管当局间协议》(CBC MCAA) (签订于第十届税收征管论坛)进行的国别报告交换
- 通过国际联合信息分享与协作联合工作组(JITSIC) (其改革发布于第十届税收征管论坛)进行税收情报共享
- 与10个与中国有重要关系的离岸中心签订的税收信息交换协定(TIEA)
- 在2005 OECD标准的基础上，对中国签订的税收协定的信息交换条款进行持续更新

通过这些渠道获得的信息正开始被有效利用，我们将在下文对2015/2016年的税收执法案例的讨论中进行详细探讨。



02

利用信息交换和大数据进行跨境税收执法

虽然到目前为止国家税务总局在2016年较少发布直接影响跨境税收的新法规,但对现有跨境税收政策的执行力度却一直在加强。

依据国家税务总局公告[2015]7号对离岸间接转让进行征税的案例一直是税务机关2016年关注的重点。此外,转让定价领域也涌现了非常多案例,而税务机关就2014年开始在全国范围内开展的对跨境支付特许权使用费和服务费的调查保持了持续关注。本章节主要关注一些税收协定和常设机构的案例,以及利用信息交换和大数据进行执法的案例。

滥用税收协定案例

《非居民纳税人享受税收协定待遇管理办法》(国家税务总局公告[2015]年60号)2015年11月生效之后,整个2016年度,税务机关都一直密切关注滥用协定待遇的问题。新的管理办法取消了税务机关对享受税收协定待遇前置审批的规定。取而代之的是,扣缴义务人从非居民处取得填写完整的申报表和辅助材料并进行简单审阅后,即可根据税收协定预提所得税的优惠税率进行税款的扣缴,并将相关文档提交税务机关。税务机关将在事后对提交的备案材料进行审查,如发现不恰当的运用或滥用税收协定的情况,税务机关将采取事后监管措施补征税款。这是中国更广泛的行政审批制度改革的一部分,由繁琐的前置审批转换到更加基于数据和更有针对性的后续稽查程序,而不仅仅局限于税务领域。

上述改革措施在实际中的落实情况各地不一,增加了在某些地方享受税收协定待遇的复杂性。同时,某些在控股架构中被广泛使用的海外税收管辖区(如香港)在出具税收居民身份证明时也变得更加保守,这也使得在中国申请享受税收协定待遇变得更为复杂。



常设机构 案例

另一个被税务机关密切关注的领域是常设机构。国家税务总局在很多场合,尤其是在2015年10月国家税务总局发布中文版BEPS行动报告(2015)的会议上,都曾表示加强常设机构的监管已被提上日程。国家税务总局表示,未来全国性的信息交换和数据分析系统将在识别和选定常设机构案件中发挥重要作用。鉴于BEPS扩展了代理型常设机构的范围,而过去中国针对代理型常设机构并未采取非常激进的态度,因此很多纳税人一直关注代理型常设机构风险的提高。据此,很多外国企业一直都在考虑对其在中国的跨境销售和采购架构进行调整,以降低代理型常设机构风险。然而值得注意的是,2016年公布出来的常设机构案例,税务机关基本上仍主要关注于劳务型常设机构的征管。

2016年8月,国家税务总局在其微信公众号(微信公众号已经日益成为中国税务机关与公众交流的重要渠道之一)发布了一则引人注目的常设机构案例,税务机关在一个案例中共认定了19个劳务型常设机构。

与以往情况类似,税务机关披露的税收执法案件中的技术相关信息都是很有限的,而且向公众披露细节信息的主要方式是通过媒体或是税务机关自身。本案例中,2009至2014年间,外国公司派遣雇员到中国为多个不同项目提供劳务,负责技术指导、售后服务等工作。中国与该国之间签订的税收协定规定,派遣人员为同一项目提供服务累计停留时间超过183天的,应判定为常设机构。并且,税务机关认为所有人员为同一个或相关联的项目在中国境内连续或累计停留的时间应合并计算,结果超过了183天的时间界限。

劳务型常设机构问题一直都是外国企业在中国进行活动的一个不容忽视的问题。2009年以来,中国对派遣人员来华是否构成劳务型常设机构开展了一场全国性的调查。国家税务总局公告[2013]19号发布了具体指引,以更好地管理常设机构风险。然而,正如上述2016年的常设机构案例所示,税务机关在监管和汇总短期来华人员并据此判定常设机构方面,已经变得越来越高效。展望未来,由于不同地区税务机关之间更多的合作,包括共享情报、联合调查和执法,税务机关预计将更多地对常设机构进行判定。

一个可能在未来进一步影响劳务型常设机构的政策是BEPS常设机构合同拆分规则。该规则为OECD应对将建筑合同拆分成几个单独合同来满足建筑合同常设机构的时间限制规定提供了解决办法,这项规则将不同境外企业和境内企业的员工在同一建筑项目上的工作时间合并计算,以此来决定是否超过时间限制。2015年5月的中国-智利协定即修改了相应条款以将此规则应用到劳务型常设机构的判定上。



如果中国在其整体税收协定体系中全面引入这项新规则，则将在很大程度上加大许多外国企业在中国构成劳务型常设机构的风险。

另一个值得关注的劳务型常设机构问题，是以数字形式提供跨境服务。2013年，在联合国税务专家委员会（该委员会负责维护更新联合国税收协定范本）的一次会议上，中国和印度同时提出了一项新的劳务型常设机构判定，即使在没有派遣员工到消费国的情况下，仍然可能构成常设机构。原因在于，劳务型常设机构的定义中有一点提及“服务在来源国提供”，而这种服务的提供可能是电子化的，不需要在消费国有实际实体存在。虽然中国和印度都没有进一步深化这个概念，但沙特阿拉伯和科威特已于2015年明确将这一概念引入本国法律。如前文所述，中国目前没有发出任何信号表明将针对数字经济引入新的企业所得税关联度概念。然而鉴于中国是率先提出这个概念的国家之一，建议持续关注中国在这方面的动向。

显而易见，劳务型常设机构在中国不仅目前面临很多问题，未来伴随着BEPS常设机构规则的落地而带来的代理型常设机构和固定场所常设机构的风险也会增加。

信息交换和 大数据

从2016年公布的众多税收执法案件中，我们发现税务机关更加普遍地运用信息交换、大数据和纳税人风险评级来对税务稽查对象进行更有针对性的筛选。税务机关使用微信广泛发布这些案例，也说明税务机关希望纳税人了解其正使用上述手段来对违法行为进行监管。前文中已经讨论了中国正积极参与更多的国际多边和双边的信息交换。通过国际信息交换获取的信息、国内税务系统自身共享的信息（包括国税和地税），以及从其他政府机关（如外汇管理局、工商管理局等）获取的信息，共同构成了税务机关可资利用的大数据系统。例如，国家税务总局国际司在其于2015年10月出版的一份刊物中，曾披露了以下信息交换案例：

- 2013年结案的一起中国企业向境外关联方支付服务费的案件中，相关支持文档被认为不足以确定服务费的支付是否超出了相关服务的实质。中国税务机关启动了信息交换程序并从外国税务机关处获取了服务费相关信息，最终对企业税前扣除的服务费金额进行了调整。
- 2014年结案的一起中国企业向境外关联方购买机器设备的案件中，企业被怀疑人为抬高设备价格，以多计提折旧在税前扣除。中国税务机关启动了信息交换程序，由外国税务机关帮助确认了设备的原始成本等细节。



跨境税收的 确定性—— 不断增加的 法院判例和 事先裁定

- 一起针对中国境内代表处的经营活动超出税收协定规定的准备性、辅助性活动范围的案件中，税收情报交换给中国税务机关的调查提供了相关信息，税务机关据此判定了常设机构的存在。

一直以来，法院系统极少在税法解释和税收争议解决中发挥作用。法院的确在税法的程序性问题方面做出判决，但在一些涉及对税法的实质含义进行解释的案例中，考虑到国家税务总局在这方面的权威性，法院曾拒绝发表意见。同时，纳税人一般也不愿意向法院起诉，而希望通过协商解决问题，因为纳税人希望与地方税务机关保持良好的关系。然而近几年，由于税务稽查对象选择的改革、地方税务机关对审查程序的高度遵从并保留完整的文件存档，税务机关的工作流程更加规范。在此背景下，再加上一些跨境税收问题涉及的金额越来越巨大，纳税人开始更加愿意对案件进行正式的审查程序，甚至诉诸法院进行裁决。

2016年公布了几起法院税收判例，尽管法庭听证会都是在2015年举行的。一起是儿童投资基金的案件，由浙江省高级人民法院于2015年12月审理。该案件是关于一家英国投资基金离岸间接转让一项中国境内投资，中国税务机关第一次应用一般反避税条款对其进行了征税，最终法院支持了税务机关的决定。另一起是关于意大利意迩瓦萨隆诺控股股份公司对其中国境内投资进行跨境重组申请享受企业所得税特殊重组待遇的案件，由山东省芝罘区人民法院于2015年12月进行审理，并最终做出了支持税务机关决定的判决。另一项由广东省高级人民法院于2015年11月做出的判决，是中国第一起针对在中国境内的双重任职的个人所得税问题所做的判决。该案件涉及一位美国税收居民以及中美税收协定的解释，法院最终做出了支持税务机关的判决。

在中国税法体系长期以来一直缺乏司法解释的背景下，虽然这些案件最终都做出了不利于纳税人的判决，但这种将税务争议诉诸法律的新趋势，仍将增加纳税人在跨境交易税收方面的确定性。同时，也为纳税人提供了除非正式协商之外的一项解决税务争议的新方法。

同样值得注意的是，为提高纳税人在跨境交易中的确定性，一个新的趋势是税务机关倾向于对跨境交易的税收事宜给予事先裁定。2015年11月，江苏某市国家税务局发布了一项事先裁定，涉及因两家非居民控股公司合并而导致一家中国企业的



股东发生变化而申请享受特殊重组待遇的情况。在2015年对大多数交易取消了税务机关前置审批的背景下,将事先税收裁定机制扩大到跨境交易(多年以来,国家税务总局一直在鼓励地方税务机关对境内交易进行事先税收裁定)是十分必要的。2017年,新的税收征管法(包括对事先裁定机制的具体规定)有望出台,税收事先裁定的更加广泛的应用也值得期待。

03 中国对外税收政策的快速发展

2016年的前6个月,中国对外直接投资总额达到990亿美元,比去年同期增长50%。预期今年全年对外直接投资总额将达到1700亿美元,这将创下历史新高,同时也将大大超过外商境内直接投资总额。与此相关的是,2016年的中国对外投资税收政策在以下几个维度也取得了巨大发展:

- 中国已经开始采取措施对其境内企业和个人的境外投资加大审查力度,更有效地进行征税;
- 同时,税收政策和征管也开始鼓励和支持境外投资,特别是对“一带一路”沿线国家的投资;
- 这些举措与中国不断增加与G20/OECD国家之间的交流,共同增强发展中国家的税收能力建设的目标相契合。

对外投资税 收执法更加 严格

2015年对中国受控外国公司规则的首次应用(山东和海南案件)进行了广泛宣传(这两起案件在2014年即结案,只是后来才报道出来),两起案件都是涉及中国投资者通过搭建多层海外架构、处置离岸公司股权,来实现处置中国企业股权的目的。事实上,这些“返程投资”案例并没有脱离中国税务机关长久起来的关注焦点(即通过跨境对内投资安排侵蚀中国税基),税务机关完全可以运用针对跨境对内投资的间接转让相关规定来对其进行征税。

然而2016年在这方面有了极大的进展,关于真实的“对外投资”受控外国公司的执法案例有了更多的报道和披露。新疆乌鲁木齐国税局在2015年办结了一起案件,



当地某公司在境外低税率地区投资成立了一家全资子公司,该境外子公司收取金额巨大的被动所得。税务机关认为企业境外子公司延迟向中国分配利润的做法没有合理商业目的(这是中国受控外国公司规则中的一条核心规则),根据受控外国公司规则,最终认定该企业应补缴税款273万元人民币同时加收滞纳金。这种案例将促使中国真正的“走出去”企业(进入一个新市场,而不是简单地返程投资回到中国)更加谨慎地对待企业的运营管理,以避免触犯受控外国公司规则。

对于对外投资的中国企业而言,还可以以同样的方式应用中国税收居民规则。然而到目前为止,与一直以来中国税务机关关注的焦点相同,报道出来的案例都是与跨境对内投资相关的税基侵蚀问题。目前看到的应用中国税收居民规则的案例,都是将中国企业的境外上市主体判定为中国税收居民,以将其纳入中国的税收网络。这是为了针对投资于这些境外上市主体的外国公司,就其来源于中国境内的所得进行征税。

2011年就有这样的一个案例,沃达丰出售中国移动在开曼群岛注册公司的股份,该公司被用于持有中国境内经营实体的股权并在香港上市;另一个2013年的类似案例,一家美国私募股权基金销售一家注册在开曼群岛的公司的股份,该公司被用于持有中国境内经营实体的股权并在香港上市。这两个案例中,开曼公司都因为其实际管理机构在中国而被认定为中国税收居民,主要是为了保证外国投资者在撤出其在中国的投资时就其来源于中国的所得缴税。然而,展望未来,基于受控外国公司规则的最新乌鲁木齐案例,我们可以预测中国税收居民规则未来将被更广泛地用于对真实的对外投资进行征税。

中国参与的各种新的国际信息交换体系、国家税务总局公告2014年第38号对受控外国公司报告义务的加强,以及2018年将开始实行的国别报告制度,都意味着税务机关对外投资的监管力度将会进一步加强。

税收政策促进对外投资

2015和2016年更为值得关注的发展之一便是对外投资的便利化。国家税务总局已经要求各级税务机关广泛宣传,以帮助纳税人了解税收协定优惠,同时鼓励对外投资企业使用双边预约定价安排。税务机关已在全国范围内开展相关税收宣传活动以支持投资于“一带一路”沿线国家的企业,并且在税务咨询热线(12366)中专门为对外投资税收问题提供指导。此外,税务机关还发布了一系列关于外国税收制度以及中国企业对外投资常见税收问题的详细税收指引。



具体来说,为“一带一路”沿线投资提供税收优惠是中国展现的一个新趋势。2016年8月8日,中国和罗马尼亚签署了新的税收协定,该协定在一些方面给予了中国迄今为止最优惠的预提所得税税率。股息、利息和特许权使用费都将适用3%的预提所得税税率,在某些情况下,股息和利息的预提所得税税率甚至为0。与中国签署的其他税收协定相比,中罗税收协定的资本利得税税率也相当优惠。虽然对中国来说,罗马尼亚是一个很小的贸易伙伴,但新中罗税收协定的签订仍在新中国-俄罗斯税收协定(新中俄税收协定本身也是最为优惠的中国税收协定之一,利息的预提所得税税率为0)生效之后引起了广泛关注。新中罗税收协定待遇远远优惠于此前一直以来被认为是最优惠的税收协定,如与香港和新加坡的协定。这是否预示着,中国将对“一带一路”沿线国家采取更加优惠的税收协定待遇,目前还不得而知。

国家税务总局还对中国公司在海外投资时遇到的税收问题提供了切实的援助。除了国家税务总局正在努力使企业意识到可以在对外投资时寻求税务机关的援助,2015和2016年,相互协商程序(MAP)案例的曝光程度也前所未有的频繁。但这些案例披露的细节还仅限于税务机关愿意透露的部分:

- 2015年6月国家税务总局的官方网站发布了一则案例,一家位于山东烟台的本土上市公司,在哈萨克斯坦投资注册了子公司,母公司以租赁的方式将设备交给子公司经营。按照哈国税法规定,哈国子公司向中国母公司支付的租金,被按照20%的税率扣缴了预提所得税。但根据中国与哈国签署的税收协定规定,中国对哈国投资取得的租金收入应按特许权使用费执行10%的税率。该公司为此向哈国主管税务机关发起了退税申请,但被哈国主管税务机关驳回。烟台市国税局得知情况后,经省国税局报国家税务总局,启动了与哈国的相互协商程序。经过谈判,哈国最终退回了多征的人民币150万元税款;
- 2016年8月北京市国家税务局的官方网站发布了一个案例,境外某国拒绝按照税收协定,对一家中国公司在该国的子公司向国家开发银行贷款所支付的利息给予税收协定预提所得税优惠待遇。该国税务主管当局以该笔贷款不满足协定规定的“由缔约国一方政府、地方当局或中央银行担保或保险”这一条件为由,拒绝按照税收协定对该笔利息给予免税待遇。国家税务总局就此案致函
- 该国税务主管当局,向其提起相互协商,认为贷款的提供方国家开发银行为“完全由政府拥有的金融机构”,且为两国协议定书中列明的免税金融机构,符合免税条件。最终该国税务机关表示认可,同意该企业享受协定免税待遇。在该案例中,从企业提出申请到最终解决仅历时36天,为企业免除了500多万美元的税款损失。



- 北京市国家税务局的官方网站于2015年发布的另一则相互协商程序相关案例，涉及中国企业在协定对方国家的常设机构利润归属问题。中国企业与境外某公司签订了一项关于电站的设计、采购和建造总承包项目的合同，在该国设立了项目部，负责监督供货及进行其他服务活动，并构成了其在该国的常设机构。该国的税务机关在计算中国企业在当地的常设机构的利润归属时，除纳入常设机构在岸供货及服务所得之外，还将离岸设备供货的部分也纳入其中。收到企业申请后，国家税务总局向该国税务机关提起相互协商。最终对方国家税务机关认可离岸设备供货部分的利润不应被归属于常设机构征税，由此该企业避免了近1000万元人民币的损失。
- 然而，一些MAP的案例可能需要更长时间才能解决。2015年6月国家税务总局在其官网上发布了一则引人注目的与印度的MAP案例。山东一家公司在印度承揽印度政府的电力建设总承包项目，其中一些是以中国公司名义签订的合同，另一些是以集团内的印度当地公司名义签订的合同。2013年，印度税务机关要求将境外合同和境内合同合并，补缴3824万美元的税款。国家税务总局已启动了与印度税务机关的磋商程序，但由于国际税收纠纷固有的复杂性，目前磋商仍在继续。

伴随着中国对外投资和对外经济活动的快速增长，中国企业遭遇海外税收纠纷的情况也不断增加，其中许多纠纷需在海外法庭进行裁决。例如2016年中兴在其电信设备的供应项目的常设机构的利润分配问题上遭到印度税务机关的质疑，振华港口机械有限公司因为一个港口建设项目而面临常设机构质疑，海尔、上海电气、华为和东方电气也在印度遇到了类似的税收纠纷。这还仅仅是在印度的案例，随着中国在世界范围内投资的扩展，更加复杂的税收问题将会出现。

“一带一路”框架下企业的境外活动不断增加，中国企业也将越来越倚赖预约定价安排和相互协商程序。此外，中国的跨国企业也在欧洲和其他很多地方实施并购活动。境外其他国家根据BEPS对其税收政策进行的调整，将使企业许多现有架构安排失效，企业需要重新审视并调整其架构安排，这也将导致中国的跨国企业在未来可能陷入更多的境外税收争议。相反，中国企业的境外投资和运营也需要中国税法澄清有关境外税收抵免的相关问题。



中国帮助发展中国家加强税收能力建设

中国的对外税收政策中的第三项内容是,支持发展中国家税收能力建设。2016年5月在北京召开的第十届税收征管论坛大会向全球倡议,建立一个从跨国机构、国家政府到发展中国家的信息共享平台和能力建设网络来加强彼此协作。OECD、国际货币基金组织(IMF),联合国(UN)和世界银行联合开发的用于指导发展中国家改进其跨境税收政策的一些“工具”,也在本次税收征管论坛上得到肯定。

与这些举措相关的是中国已经和发展中国家,尤其是“一带一路”沿线的发展中国家,共同开展了12个双边和多边合作项目。为帮助这些国家提高税收能力建设,中国税务总局提供了包括税务培训课程、专家支持、经验分享和技术支持等方面的援助。2015年,中国还为来自非洲、亚洲和拉丁美洲18个国家的82个税务机关就“税收征管和纳税人服务”问题进行了培训,这进一步促进了这些国家与中国的合作。不仅如此,2015年,中国还派遣了一个代表团去埃塞俄比亚,帮助他们进行税收征管能力建设和商业环境建设。2016年3月,中国国家税务总局与OECD一道在江苏扬州建立了一个多边税务中心,为发展中国家提供税务方面的培训。此外,根据2016年2月的G20会议公报,中国财政部在北京设立了一个国际税收研究中心,该中心致力于研究和提出国际税收领域中的前沿思想。

这些努力可能成为中国对外投资政策的重要支柱。税收援助的作用逐渐显现,特别是对“一带一路”沿线国家的援助,中国正在帮助提高并潜移默化地影响那些中国企业可能进入投资并运营的国家的税收能力建设。中国与这些国家关于税收征管的更加深入的交流,以及中国在加强与国际税收组织的联系方面做出的努力(例如与OECD就BEPS相关问题以及与其他政府关于CRS相关问题的沟通),未来将促使中国在全球税收政策和征管上具有更大的影响力。

毕马威中国联系人

全国



何坤明

税务服务主管合伙人, 毕马威亚太区
税务服务主管合伙人, 毕马威中国
副主席, 毕马威中国
T: +86 (10) 8508 7082
E: khoonming.ho@kpmg.com



邢果欣

国际税收服务全国主管合伙人
毕马威中国
T: +86 (10) 8508 7072
E: christopher.xing@kpmg.com

华北区



邢果欣

国际税收服务全国主管合伙人
毕马威中国
T: +86 (10) 8508 7072
E: christopher.xing@kpmg.com

华中区



张曰文

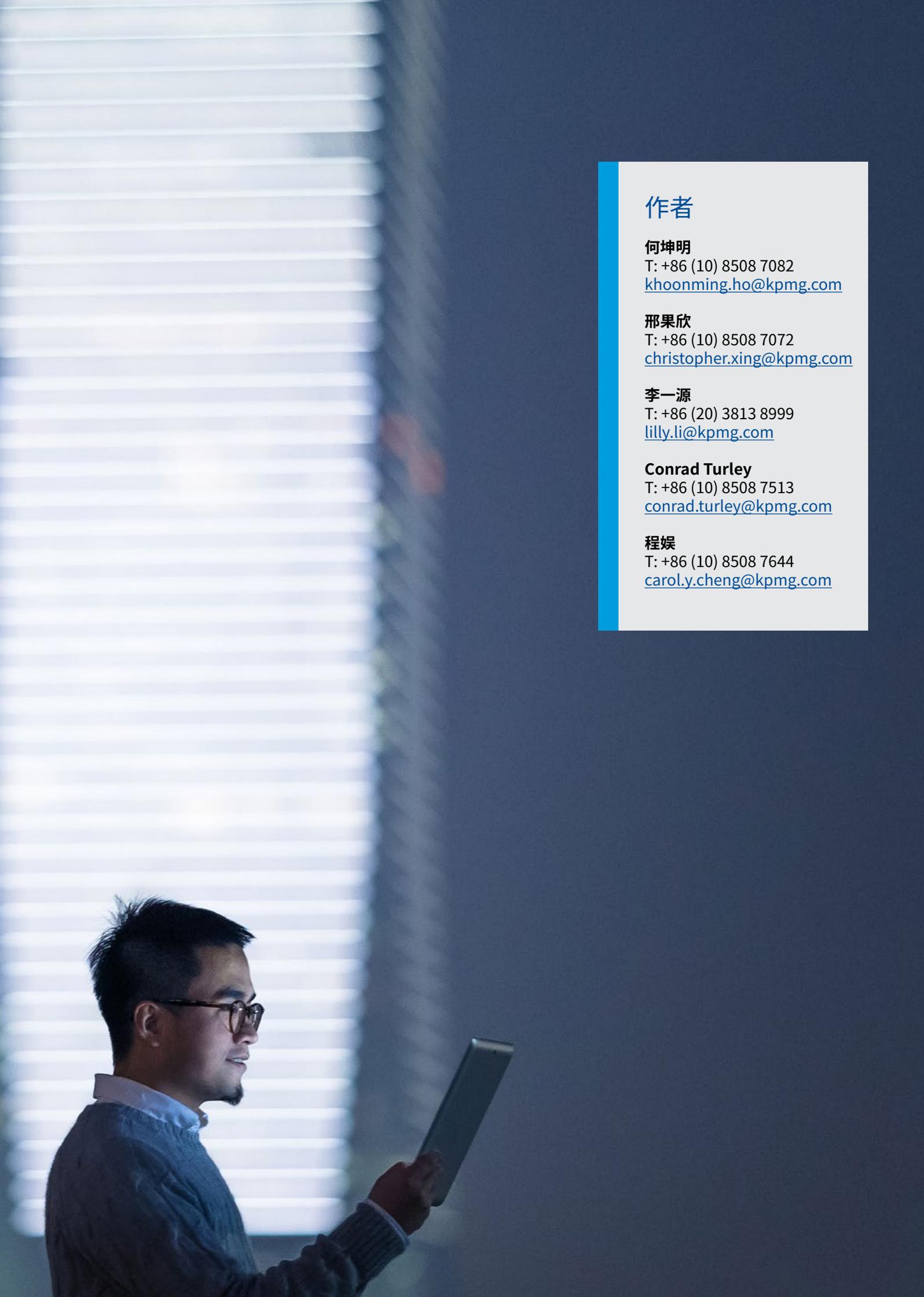
税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (21) 2212 3415
E: william.zhang@kpmg.com

华南区



李一源

华南区税务服务主管合伙人
毕马威中国
T: +86 (20) 3813 8999
E: lilly.li@kpmg.com



作者

何坤明

T: +86 (10) 8508 7082

khoonming.ho@kpmg.com

邢果欣

T: +86 (10) 8508 7072

christopher.xing@kpmg.com

李一源

T: +86 (20) 3813 8999

lilly.li@kpmg.com

Conrad Turley

T: +86 (10) 8508 7513

conrad.turley@kpmg.com

程娱

T: +86 (10) 8508 7644

carol.y.cheng@kpmg.com

中国内地

北京

中国北京东长安街1号
东方广场毕马威大楼8层
邮政编码: 100738
电话: +86 (10) 8508 5000
传真: +86 (10) 8518 5111

北京中关村

中国北京丹棱街3号
中国电子大厦B座6层603室
邮政编码: 100080
电话: +86 (10) 5875 2555
传真: +86 (10) 5875 2558

成都

中国成都红星路3段1号
国际金融中心1号办公楼17楼
邮政编码: 610021
电话: +86 (28) 8673 3888
传真: +86 (28) 8673 3838

重庆

中国重庆邹容路68号
大都会商厦15楼1507单元
邮政编码: 400010
电话: +86 (23) 6383 6318
传真: +86 (23) 6383 6313

佛山

中国佛山灯湖东路1号
友邦金融中心一座8层
邮政编码: 528200
电话: +86 (757) 8163 0163
传真: +86 (757) 8163 0168

福州

中国福州五四路137号
信和广场12楼1203A单元
邮政编码: 350003
电话: +86 (591) 8833 1000
传真: +86 (591) 8833 1188

广州

中国广州市珠江新城珠江东路6号
周大福金融中心21楼
邮政编码: 510623
电话: +86 (20) 3813 8000
传真: +86 (20) 3813 7000

杭州

中国杭州杭大路9号
聚龙大厦西楼8楼
邮政编码: 310007
电话: +86 (571) 2803 8000
传真: +86 (571) 2803 8111

南京

中国南京珠江路1号
珠江1号大厦46楼
邮政编码: 210008
电话: +86 (25) 8691 2888
传真: +86 (25) 8691 2828

青岛

中国青岛东海西路15号
英德隆大厦4层
邮政编码: 266071
电话: +86 (532) 8907 1688
传真: +86 (532) 8907 1689

上海

中国上海南京西路1266号
恒隆广场50楼
邮政编码: 200040
电话: +86 (21) 2212 2888
传真: +86 (21) 6288 1889

沈阳

中国沈阳北站路61号
财富中心A座19层
邮政编码: 110013
电话: +86 (24) 3128 3888
传真: +86 (24) 3128 3899

深圳

中国深圳深南东路5001号
华润大厦9楼
邮政编码: 518001
电话: +86 (755) 2547 1000
传真: +86 (755) 8266 8930

天津

中国天津大沽北路2号
天津环球金融中心
津塔写字楼40层06单元
邮政编码: 300020
电话: +86 (22) 2329 6238
传真: +86 (22) 2329 6233

厦门

中国厦门鹭江道8号
国际银行大厦12楼
邮政编码: 361001
电话: +86 (592) 2150 888
传真: +86 (592) 2150 999

香港特别行政区和澳门特别行政区

香港

香港中环遮打道10号
太子大厦8楼
香港铜锣湾轩尼诗道500号
希慎广场23楼
电话: +852 2522 6022
传真: +852 2845 2588

澳门

澳门苏亚利斯博士大马路
中国银行大厦24楼BC室
电话: +853 2878 1092
传真: +853 2878 1096

kpmg.com/cn

本刊物所载资料仅供一般参考用,并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的数据,但本所不能保证这些数据在阁下收取本刊物时或日后仍然准确。任何人士不应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据本刊物所载资料行事。

© 2016毕马威企业咨询(中国)有限公司及毕马威华振会计师事务所(特殊普通合伙),均是与瑞士实体—毕马威国际合作组织(“毕马威国际”)相关联的独立成员所网络中的成员。毕马威企业咨询(中国)有限公司为一所中国外商独资企业;毕马威华振会计师事务所(特殊普通合伙)为一所中国合伙制会计师事务所。版权所有,不得转载。中国印刷。

毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的商标或注册商标。