



《2019中国税务前瞻》系列之

走向成熟

——BEPS助力中国国
际税收的发展

kpmg.com/cn

中国的跨境企业所得税规则在这些年得到快速发展，执法效率亦有所提高。中国于近期采取的更加谨慎的做法，反映了商业环境的变化以及中国在全球经济中地位的提升。在本文中，毕马威中国的国际税收专家们将追踪这一领域的最新趋势。

在去年发布的《2018中国税务前瞻》系列之《后BEPS时代开始——国际税收在中国》一章中，我们探讨了中国如何利用跨境税收政策应对其在全球经济中的角色转变。其中要点如下：

从2015年起，中国对外直接投资规模已经超越外商来华直接投资。“一带一路”等主要外部经济政策已对中国政府高层的战略思想及国际交往的本质产生了重大影响。

在此背景下，为了支持对外投资趋势，中国于2017年修订了境外税收抵免制度，寻求完善其与“一带一路”国家及其它贸易及投资伙伴的避免双重征税协议（“税收协定”或“协定”），并投入资源为从事对外投资的中国企业提供更好的相互协商程序支持。

为了应对相对停滞不前的外商来华直接投资，中国推出了利用对外支付股息在中国进行再投资时可以递延缴纳预提所得税的政策。与此同时，国务院2017年出台的国发【2017】5号和国发【2017】39号文件中，也公布了对中国众多行业放宽外资限制的计划。

同时，中国政府并没有放松对来华投资进行严格的税收执法。全新的大数据分析及更高效的信息收集和汇总能力为税务机关的执法工作提供了支持。国家税务总局及省级税务机关通过其网站及微信社交媒体重点宣传有关协定滥用、境外间接转让、转让定价及常设机构的执法案例，表面上的目标是让纳税人清楚地认识到他们在税务机关的监控范围内并且会受到追究。此外，税务机关也常常向纳税人讲解税基侵蚀及利润转移（“BEPS”）项目推出的措施以及这一领域未来的计划。

2018年，尽管其中的许多趋势仍在继续发展，但两项源自美国的关键发展，对中国外部经济及税务政策的发展方向产生了影响：

- 2017年12月通过并从2018年1月开始生效的最大规模的美国税制改革大大提升了美国的税收竞争力（在《美国重塑全球竞争力——美国税改对中国的影响》一章中对此进行了详细探讨）。
- 同时，在这一年中美国对越来越多的中国出口至美国的货物征收高额关税。如果美国采纳进一步提高关税的提议，那么到2019年几乎所有中国出口至美国的货物将需缴纳高额关税。作为回应，中国也对美国出口至中国的货物加征关税，与其抗衡（详情请见《风暴中心，砥砺前行——中国在贸易紧张时期的表现和应对》一章）。
- 此僵局的下一步状况尚未明朗，但中美之间的贸易问题似乎将成为全球经济需要面对的重大障碍。《美国-墨西哥-加拿大协议》（《北美自由贸易协定》的替代性协议）中一条重要条款（32.10条）可用于阻止成员国与中国（作为“非市场经济国家”）单独签订自由贸易协定。美国很可能会在其它贸易协定中加入此类条款（比如在与脱欧后的英国签订协定时）。

- 反过来，中国可能会将贸易和投资转向贸易伙伴及其参与的相关集团。如《双刃剑——中国在“一带一路”投资征程上的税务机遇与挑战》一章中所述，这种情况已在发生；去年，中国对美国的投资大幅下降，而对“一带一路”国家的投资则稳步上升。中国还与东盟十国就《区域全面经济伙伴关系协定》进行持续谈判，其中日本、澳大利亚、新西兰、韩国和印度将占全球贸易总量的29%。引起该谈判的原因是美国撤销了早前对《跨太平洋伙伴关系协议》（TPP）作出的以亚太地区为重点的承诺。
- 虽然中美之间的政局发展可能会扭转这一势头，但企业及税收政策制定者如今必须考虑全球化趋势被瓦解的情况，并作出相应规划。
- 从中长期来看，美国贸易及税制的发展引发了对全球供应链及价值链未来形态，以及中国作为“世界工厂”在其中起到何种作用的疑问。多数评论人士认为，这些发展将加快服装、玩具等低端、低利润的加工活动从中国向东南亚及印度转移的趋势（已经正在进行）。与此同时，中国制造业在自动化及机器人的支持下正朝着中高端技术生产（包括汽车、电力设备及建造设备等）的方向发展。





在此背景下，包括跨境领域在内的中国税务及监管政策已经在不断发展以适应这些变化。

- 在国发【2017】5号和国发【2017】39号文对投资限制放宽的基础上，2018年4月习近平主席在博鳌论坛上作出重要讲话以及随后在6月发布的国发【2018】19号文，宣布一系列的开放措施将于2018年开始实施，或在不久之后予以实施。
- “负面清单”中对外国投资者加以限制的经济行业数目从63个降至48个。诸多行业都将取消外国投资者需有中国合资、合作方的要求，这意味着外商独资企业将被允许从事这些业务，其中包括运输和物流、船舶和飞机制造及维修、批发活动、专业服务、能源、交通运输及基础设施。汽车制造业，在2022年前将分阶段逐步放开对外资的限制。

或许最突出的是，中国金融服务业到2021年也将逐步对外资全面开放（详情请见《中国金融领域对外开放——税务的机遇与挑战》一章）。

- 自由贸易试验区内对更多行业取消外资股比限制，其中包括一系列电信和互联网服务。对于为促进中国境内外跨境投资组合（即：沪/深港通和债券通、合格境外机构投资者/人民币合格境外投资者/合格境内机构投资者）而实施的安排，将提高其限额。最后，还承诺将实行简化工作签证、保护知识产权、简化跨境现金池和允许境外投资者参与国企改革等一系列措施。

- 值得注意的是，2018年前9个月的外商直接投资达到980亿美元，与去年同期相比增长了6.4%，创了对华外商直接投资的新高。即便如此，由于中国政府过去已出台过很多有关投资自由化的高层计划，但这些计划随后被推迟，因此，外国投资者需密切关注它们是否如承诺那样得以实行。
- 在税务方面，2018年9月，境外投资者以分配利润直接投资暂不征收预提所得税的优惠政策适用范围被进一步扩大（详情请见《弦如旧，曲尤新——中国并购重组长期面临的税务挑战及其新发展》一章）。
- 2018年，中国对推动创新方面的税收激励措施做出了一些显著的改进，特别是对研发费用加计扣除政策（详情请见《为质的飞跃做准备——中国为发展创新加强税收激励》一章。这在一定程度上有助于加强在中国开展研发活动的动力，即便目前正面对美国的税制改革（如税基侵蚀与反滥用税（BEAT）及境外企业的无形收入（FDII）措施），可能会使其相对缺乏吸引力。
- 此外如下文所述，国家税务总局发布的2018第9号公告，力求为给予税收协定待遇带来更大的确定性。尽管对于“受益所有人”的认定，国家税务总局决定继续遵循其自国税函【2009】601号文（以下简称“601号文”）发布以来一直沿用的强调商业实质的解释，但与此同时也在9号公告中提供了比以往更为详细的指导。



从更广泛、更无形的层面上来说，与中国以往十分强硬的税务执法方式相比，“高层基调”有了明显的变化。在过去的几年里，国家税务总局及省级税务机关在其网站和微信资讯上坚称他们拥有用于执法的工具（如：大数据分析、信息收集及交换机制），并且会大力进行执法（如：通知开展执法“运动”、重点宣传执法案件等）。但在去年，他们的语气明显变得柔和，传达出的信息更多强调的是提升对纳税人的服务和方便纳税人享受税收优惠政策。

实践中也确实如此，至少在北京、上海和深圳等中国发达的一线城市，税务官员们正采取更加合理的方法来处理纳税人问题（《大数据时代的中国税务管理》一章中对此有详细说明）。中国的税法及政策指引经常会留下许多“灰色地带”，但是由于这些城市的税务官员的积极经验越来越多，他们正在从更全面的角度审视问题，并以对商业现实更加敏感且符合税务政策初衷的方式来适用法律。这可归因于税务官员更多的经验积累以及对他们充分的培训，这些培训有助于他们更好地了解纳税人日益复杂的商业安排。也可能是由于采用了数据驱动的税务调查、审计以及纳税人信用评级等手段使其执法效力提升的原因，因此这为当局提供了更大的余地，以便采取更为全面的方法。

《数据在手，剑指何方？——中国转让定价全新的挑战与机遇》一章中通过对过去一年中转让定价评估数量和价值大幅下降的观察，进一步巩固了这一观点。这是因为一线城市的税务机关依靠预先的数据分析与纳税人就其税务立场进行早期讨论，并就立场的改变达成协议，从而防止正式审计程序的启动。该文中也提到一个相反的趋势，即在某些欠发达的城市及区域，税务机关在某些情况下变得难以应对。这些地区的税务官员在先进的商业安排和先进的数据分析工具方面可能缺乏同样的经验，并且在中央一级对他们的业务实施比过去更严格的控制和监督的情况下，他们可能不愿意使用他们的自由裁量权来执行法律法规和国家税务总局指引严格措辞之外的规则，所以有时这会导致税收规则在商业上的应用出现问题。

尽管如此，大趋势及政策仍日益明朗。鉴于不断变化的外部经济环境，以及考虑到优先促进外商对内投资，国家税务总局在中央层面设定了鼓励商业发展的目标。激励和支持投资及商业活动是新税收政策的主旋律，也是税务机关和纳税人沟通的基调。对其更好地进行组织并配以数据作为支持，预计税务机关能更有效地应用税收规则，而无需大肆宣扬其强硬的税务执法。在下面概述的执法案例中（因税务机关近期较少报导相关案例，这些案例大部分来自税务媒体），数据分析及信息交换的作用十分显著。不过，我们还是先介绍一下BEPS项目实施的最新进展情况。

创新赋能 税道渠成



BEPS项目的实施进展



在经济合作与发展组织（OECD）2015年10月发布BEPS项目报告前，国家税务总局已于同年9月发布了《特别纳税调整实施办法》（征求意见稿），其中涵盖转让定价规则、受控外国公司（CFC）规则、资本弱化规则以及一般反避税规则。此外，国家税务总局高层官员曾表示有意实施BEPS项目下的常设机构及反混合错配规则。然而，事情并未朝预想的方向发展。

虽然在2016年和2017年对转让定价规则和文档要求进行了全面修订，但相关文件内容实际上是从2015年9月发布的征求意见稿中分离出来的。在受控外国公司（CFC）规则、常设机构规则或混合错配规则上没有任何进展，仅对作为转让定价指南一部分的资本弱化规则做出了小幅修订。此情况在2018年没有发生变化。

中国在2017年签署了《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》（以下简称“《多边公约》”或“多边工具（MLI）”），并选择更新其几乎所有的税收协定（当它们与协定对方的选择相匹配时才可被更新）。最初，有48个与中国签订的税收协定将被更新，但随着更多与中国签订税收协定的对方国家签署了《多边公约》，将被更新的税收协定目前已增至55个（新增国家为巴巴多斯、牙买加、哈萨克斯坦、马来西亚、沙特阿拉伯、乌克兰和

阿联酋）。然而，中国决定选择尽可能少的更新，即仅更新税收协定中的主要目的测试（PPT）条款和相关新税收协定的序言（即：税收协定的目的和用途并非择协避税），而不选择对常设机构、约束性仲裁和任何涉及混合错配的条款做出更新。事实上，随着9号公告（详见下文）的出台，人们很可能会问其和主要目的测试条款更新有什么关联。

在早些时候（包括本出版物前几年的版本中），就有推测国家税务总局是否会让“商业实质”因素从601号文提出的中国版“受益所有人”概念中脱离出来，把它作为对控制和处置资产和所得的测试（这符合国际上所理解的“受益所有人”概念）。然后可以在对协定滥用安排进行主要目的测试和一般反避税评估时考虑商业实质问题。但是，在9号公告中，国家税务总局更加坚定了认定“受益所有人”时运用商业实质方法。因此，即使中国税收协定中主要目的测试条款及序言的更新生效（预计将在2020年和2021年，这将取决于中国以及税收协定对方国家何时批准多边工具），税收协定反滥用的执法实践可能也不会发生重大的改变。



将BEPS问题置于中国经济及税务立场不断变化的环境中去讨论才会更加有意义。有一种说法是，在2013年G20/OECD的BEPS项目启动前，中国就已经在“实施BEPS”了。

- 中国从21世纪00年代中期就在转让定价执法实践中使用本地营销无形资产等概念，这对2015年BEPS第8项至第10项行动计划报告，对在开发、价值提升、维护、保护、应用和推广（DEMPE）框架下形成的无形资产价值作出的本地贡献予以承认作出了预示。国家税务总局在2017年对中国转让定价指南进行了更新，同时将BEPS的转让定价概念引入中国法规，这些法规的本地化在很大程度上强化了在执法实践中已经采取的方法。
- 中国自2009年便开始对协定滥用采取严厉的处理方法，这比2015年BEPS第6项行动计划中对主要目的测试和利益限制规则（LOB）的提案提前了很长时间。

第13项行动计划中的国别报告要求被认为是整个BEPS项目中最重要的措施，且该要求已被中国采纳。第12项行动计划中关于对税务筹划安排进行强制性报告的要求也在中国近期出台的指引中得以体现，要求涉税服务机构应向税务机关报送其从事的涉税咨询服务情况。中国的税收优惠政策通过了第5项行动计划针对有害税收实践的审查，且新程序有助于进行裁决交换。由于受包括外汇控制在内的监管因素影响，混合错配安排及债务筹划在中国仍难以构建，因此对BEPS第2项和第4项行动计划的更新将不会成为优先考虑的事项。由于中国的外部经济形势从BEPS项目工作开始起就发生了转变，使得对BEPS其它主要措施，即对常设机构及受控外国公司（CFC）规则的更新变成可能，因为中国可能还会以另一视角再次审视对该领域的行动。

中国仍然通过BEPS包容性框架深度参与第1项行动计划关于数字化经济的工作（在《天方夜谈？——让税收与高速发展的数字经济齐头并进》一章中，对此有详细讨论）。这方面的工作可能对未来常设机构、转让定价及受控外国公司（CFC）规则的全球标准产生重大影响，但前提是包括中国在内的各国在此方面能达成共识。这些变化也将成为中国最新规则的一部分。

最后需要一提的是，包括一般反避税规则、转让定价和受控外国公司（CFC）规则在内的跨境反避税规则被纳入了2018年8月通过的新个人所得税法中（《中国个人所得税改革向前迈出了巨大一步》一章中有详细介绍）。在其他许多国家，企业所得税和个人所得税方面的跨境反避税规则多年来是同时发展的，而在中国，这些规则在企业所得税领域已经发展得很成熟，但在个人所得税领域却不完善。因此，中国的国际税收从业人员主要关注的是企业所得税领域。未来个人所得税中的相关规则及其实施将迅速赶上企业所得税，使其成为中国国际税收领域的重要部分。值得注意的是，随着中国的地方税务局和国家税务局合并之后，个人所得税和企业所得税涉及国际方面的执法工作将会由36个合并后的省级税务局的国际税务部门共同负责。而在此前，个人所得税和企业所得税相关事宜是由地方税务局和国家税务局分别处理的。这意味着未来的征收管理将采用更加结构化和有效的方法（有关国地税局合并详情，请参阅《大数据时代的中国税务管理》一章）。



2018年发布税收协定适用指引



2018年2月，国家税务总局发布了两份重要公告，明确了相关税收协定待遇的适用问题。

国家税务总局公告2018第9号（简称“9号公告”），自2018年4月1日开始生效，全面修订完善了税收协定股息、利息及特许权使用费条款中“受益所有人”身份判定的相关原则。如上文所述，自601号文发布后，“受益所有人”身份的判定一直是中国跨境税收中极具挑战性的领域。对享受税收协定待遇申请人进行商业实质评估的同时参照一系列“不利因素”评估申请人对相关所得和资产的控制程度。虽然随着9号公告的发布，国家税务总局最终决定保留基于商业实质的“受益所有人”概念，但新指引在以下方面可有助于改善纳税人享受税收协定待遇：

- 与9号公告一同发布的还有一份政策解读，其中加入了许多案例分析，让税务机关和纳税人更好地了解商业实质达到何种程度才可以享受税收协定待遇。现行“受益所有人”概念的一个主要问题是地方税务机关对“实质性”的解读有差异，这些案例有助于纳税人向地方税务机关说明其立场。尽管如此，特别是对于投资基金而言，满足指引中的“实质性”要求还是相当具有挑战的。有趣的是，这些指示性要求与2017年《OECD税收协定范本注释》主要目的测试指南示例K中所概述的要求有类似之处，后者也被从业者视为在商业上对投资基金而言是不切实际的。

- 早前发布的国家税务总局公告2012第30号中规定了“安全港”条款，在该条款下，外国上市公司及其在同一辖区的子公司且为该辖区税收居民的，无需根据“不利因素”进行分析就能认定为受益所有人。9号公告现将此范围扩展到居民个人和政府及其持有的公司，以及同一辖区的税收居民。
- 现在还有一种“衍生利益”测试，可以对直接和间接持有税收协定待遇申请人100%股份的母公司进行“受益所有人”身份分析。如果母公司与申请人在同一辖区内，或其在中国签订的税收协定中提供同等待遇的管辖区内，且不违反“不利因素”测试的，则该申请人可以享受税收协定待遇。此测试对跨国企业有用，对投资基金则作用不大。这项规定可被视为与主要目的测试的“自由裁量条款”有相似之处，该条款是BEPS主要目的测试规则的一个可选内容，同时也包含一个基于“衍生利益”的保留条款。然而，在中国的受益所有人案件中，这种保留条款是自动生效的，而在BEPS主要目的测试案件中，保留条款的授予则是由主管当局来决定的。值得注意的是，中国在多边工具的主要目的测试更新中并没有选择采用该“自由裁量条款”。



应该指出的是，即使对“受益所有人”概念进行了明确，但鉴于地方税务机关所遵循的行政管理程序存在巨大差异和不一致性，在中国享受税收协定待遇仍具有挑战性。与此同时，由于税收居民证明在中国公司主要持股公司所在的一些管辖区（如：香港、新加坡）越来越难以取得，这也进一步增加了享受协定待遇的难度。

此外，国家税务总局在2月还发布了2018年第11号公告（简称“11号公告”），对国税发【2010】75号（简称“75号文”）中的税收协定指引进行了修订和补充。75号文是中国税收协定指引中最具实质性的部分，它大量引用了《OECD税收协定范本》的注释。11号公告对服务型常设机构时间门槛的计算、税收协定中的运输及演艺人员条款做出了较少的澄清，但其重点明确了境外合伙企业税收协定的适用问题。

11号公告规定，除非相关税收协定中有针对合伙企业穿透的条款，否则境外合伙企业自身必须要符合享受税收协定待遇的资格。这意味着境外合伙企业应证明它们已在境外税务机关注册成为税收居民并且已经作为居民缴纳过税款。不能将合伙企业穿透至合伙人并证明合伙人缴纳了税款，据此申请享受税收协定待遇。

目前，仅中法税收协定中有专门条款允许将境外合伙企业穿透。对于其它税收协定，实践中就有纳税人在过去同税务机关针对个案进行讨论，以期同意将境外合伙企业穿透从而享受税收协定待遇。但新指引似乎已否定了此做法。鉴于在商业实操中（特别是对投资基金），多数合伙企业是作为税收穿透实体而设立的，这些合伙企业本身并未注册为税收居民，这将增加申请中国税收协定待遇的难度。

虽然中国可能会在其税收协定中签署新的议定书并在其中规定穿透条款，但对于中国企业用来投资的大批注册在开曼群岛和英属维尔京群岛（BVI）的合伙企业而言，它的作用不大，因为中国并未与这些辖区签订税收协定。

以上是今年国家税务总局出台的关于税收协定方面的主要政策指引。与此同时，纳税人与地方税务机关仍在适应2017年发布的关于预提所得税扣缴的37号公告和2015年发布的关于简化享受税收协定待遇流程的60号公告当中的复杂性，这两者在适用上仍然具有挑战性。除了这些在税收协定指引方面的进展外，中国在2018年与加蓬和刚果签订了新的税收协定，继续扩大其税收协定网络。包括2017年与肯尼亚签订的协定在内，这些最新的税收协定需要完成国内审批程序之后才能生效。中国在过去两年签订的税收协定有限，部分原因是其已经是全球范围内拥有较多税收协定的国家之一。而且中国自2010年起已开始广泛更新其现有的税收协定，特别是其与欧盟国家及某些主要的“一带一路”沿线国家（如俄罗斯、罗马尼亚）所签订的协定。如上文所述，中国将通过多边工具对55个（或更多）税收协定进行更新。

此外，2015年签订的中智税收协定已被“自动”更新，因其纳入了一项新型的“最惠国待遇”条款。由于智利与日本新签订的税收协定中，利息和特许权使用费的预提所得税税率比其与中国签订的税收协定中的相关税率更为优惠，且该协议已在2018年生效，因此受最惠国待遇条款影响，中智税收协定自动开始适用此优惠税率。迄今为止，中国与其他国家的税收协定中都没有纳入此类规定（实际情况是智利也是于近期才将最惠国待遇条款纳入其税收协定中），但这表明中国愿意在税收协定的设计上做出创新。

创新赋能 税道渠成



进一步利用大数据的执法模式



如上文所述，过去中国的税务执法方式十分强硬，而在去年，高层的态度已有明显改变。国家税务总局及省级税务机关发出的声音更多是关于协助纳税人以及提供更简化的享受税收优惠的流程。实践中，我们已经注意到中国一线城市的税务官员已经在采用更合理的方法处理纳税人问题。在处理复杂的商业安排（例如：重组）与中国税法及政策指引中常有的“灰色地带”交集时，可以越来越多地发现税务官员们正在从更全面的角度审视问题，并以对商业现实更加敏感且符合税务政策初衷的方式来适用法律。这可能与这些城市税务官员的经验和培训有关，也是对高层态度的一种回应。这也可能是由于采用了数据驱动的税务调查、审计以及纳税人信用评级等手段执法效力得到提升的原因。如上文及《大数据时代的中国税务管理》一章所述，这并不是普遍现象。而且特别是在低线城市，有时候管理和税务官员的

沟通甚至会更具挑战。

所有这些趋势和发展都在下文的执法案例中有所反映。如往年的国际税收章节所述，由于经法庭审理的案例很少，因此税收执法案例信息的主要来源是商业及税务专业媒体。在前几年，国家税务总局和地方税务机关会通过其微信社交媒体公开很多案例，旨在提高纳税人对税务审计有效性、惩罚严格性和鼓励合规行为的认识。由于2018年税务机关在外部宣传中的口吻变得更加柔和，报告的案例大幅减少，因此只能更多地依赖媒体来获取案例细节。由于获取的细节有限，相关技术讨论可能不完整。与我们在《2018中国税务前瞻》的国际税收章节覆盖的案例不同，今年的国际税收章节中没有特别值得关注的跨境交易相关的税务法庭案例。



协定滥用案例

虽然2018年发布的9号公告完善了中国的“受益所有人”概念，但在去年报道的执法案例中，地方税务机关仍然继续适用601号文及七项“不利因素”。

► 股息

- 《中国税务报》在2018年8月报道的一则案例中，江苏省常州市武进区国税局驳回了一家香港公司其股息预提所得税享受税收协定待遇的申请。在该案例中，一家美国公司设立了这家香港公司，作为其常州公司的控股公司。该常州公司进一步持有另外一家中国公司的股权，且常州公司的主要收入是来源于后者的股息。整个架构似乎已于2017年4月建立。
- 当该常州公司向武进区税局提交税收协定待遇申请表和文件时，税局从金税三期系统了解到该公司的纳税信用评级为M级，是新办企业，这引起了税局的关注。经过对税收协定申报文件的进一步审查，税局发现香港公司的办公经营场所为一个位于香港新界面积为100平方米的仓库，且其报表上列报的管理费用和应付职工薪酬等支出远低于其从中国收到的巨额股息。
- 税务机关怀疑这是一个人为的针对税收协定的筹划安排，遂启动了与香港税务机关的信息交换程序。香港税务机关回复，该仓库大部分时间无人工作，而香港公司报表上罗列的成本就是该仓库的日常运营费用。在这些事实面前，常州公司承认该安排纯粹是为了享受税收协定待遇，而安排仓库的目的仅是为了制造其符合受益所有人的判定。最终，税收协定待遇的申请被驳回，该公司全额缴付了150万元人民币（约合215,000美元）的预提所得税。
- 《中国税务报》在2017年12月报道了另一则关于股息享受税收协定待遇的案例。山东省青岛市国税局驳回两家香港公司股息所得的预提所得税享受税收协定待遇的申请，并因此追回人民币3,000万元税款。“网络爬虫”软件在对此案件的识别上发挥了重要作用。
- 这两家香港公司持有多家中国公司的股权，并从中获得了巨额股息收入。这两家香港公司已向青岛国税局提交申请，以享受税收协定下股息收入5%的预提所得税税率。青岛国税局运用网络爬虫软件从不同网络渠道收集信息，结果显示这两家香港公司的资本规模很小，并且几乎没有营运资产及人员。鉴于他们在中国获得了大量收入，因此对这两家香港公司进行标记以作跟进。经调查，税局发现香港公司在香港没有办公地点或工作人员。事实上，他们所有股权交易操作均由其集团内部的一家青岛公司的员工进行。税局根据不利因素的分析判定香港公司不符合“受益所有人”条件，于是追回了违规享受税收协定待遇少缴的税款并加征了逾期滞纳金。

▶ 利息

- 现在转向一起与利息预提所得税相关的税收协定案例。《中国税务报》在2017年11月报道了一则与利息预提所得税有关的税收协定案例。贵州省安顺国税局向一家香港公司追回违规享受税收协定利息预提所得税优惠少缴的税款并加征了逾期滞纳金。此外，该公司必须对未能调整贷款包税合同中的预提所得税而少缴的税款进行弥补，最终共补缴人民币170万元。
- 该案例是安顺市国税局在对所辖企业对外支付数据开展全面核查（重点核查已享受税收

协定待遇的公司）时发现并进行调查的。对相关利息支付的税务调整时间是从2011年至2016年，且税务机关是以601号文规定的受益所有人不利因素为基础确定自身立场。税务机关注意到，一家位于安顺的水泥生产企业向其香港母公司支付的利息款项被直接支付至后者位于英属维尔京群岛的母公司，这意味着香港公司对利息收入没有实质控制权，也不承担相关风险。此外，香港公司没有固定员工，没有固定办公地点，且未从事任何具有实质性的经营活动，因此最终未能通过601号文相关测试。

▶ 清算所得

- 近期的一起企业清算案例凸显了中国税务机关按其方法处理各种协定滥用情况。《中国税务报》在2018年6月报道的一则案例中：浙江省湖州市吴兴区国税局驳回了一家新加坡公司的一笔所得按股息享受税收协定待遇的申请。这家新加坡公司持有一家湖州公司80%的股权。

2016年8月，该湖州公司向吴兴区国税局提交了享受税收协定待遇的申请表和相关文件。在查询金税三期系统后，税务机关发现该公司提交了一份自2016年6月底开始注销清算的资料，且截至2016年6月底的财务报表中记录的无形资产余额较大。税务机关经询问得知，该项无形资产是一块闲置的土地。经过进一步调查，税务机关得知该公司已于6月与当地政府就其回购土地达成协议，并于7月收到土地回购款项。该公司申请享受税收协定待遇的股息支付主要包含出售这片土地的对价。

税务机关随即驳回该协定待遇的申请。根据有关清算的国内税法，纳税人向税务机关提交清算通知后，应当以整个清算期间作为一个纳税年度，且有特定的规则适用于后续分配的税务处理。分配非清算通知发出以后归入到未分配利润的金额才会被确认为股息所得。除此以外，超过投资成本的分配将被视为外国股权投资者的财产收益。根据中新税收协定，股息可以享受5%的优惠协定税率，但因拥有支付股息公司25%资本以上获得的财产收益，应缴纳10%的中国预提所得税。

税务机关认为，湖州公司加快土地使用权的处置是为了享受5%的优惠协定税率，对此该公司亦已承认。税务机关认定这些安排是出于避税动机，而且土地使用权的转让所得不应归入清算前的未分配利润。因此追缴了已自行按5%优惠税率享受的协定减免税款人民币180万元。

在这些税收协定减免案例中，税务机关如何日益有效地利用其在系统和科技方面的持续投入引人注目。这些案例显示了纳税人信用评级、金税三期系统、网络爬虫软件、国际间信息交换以及与其他政府部门（譬如上述第三个案例中因核查对外支付情况向外管局收集数据）进行数据汇集的情况。这个趋势将在未来几年保持持续发展。从2018年9月开始，中国已经启动了通过OECD统一报告标准（CRS）进行的信息自动交换（AEOI），开启了针对中国跨境税收执法有效性的新篇章。预计这将是未来几年中国税收管理的一个主要动向。



常设机构案例

虽然国家税务总局官员已定期对中国常设机构指引的下一步工作做出说明，但新指引的公布时间及内容尚不明确。如上文所述，中国已决定不通过多边工具参照BEPS对常设机构建议的更新扩大代理型常设机构范围。与许多其他亚太国家（如印尼、泰国和澳大利亚）不同，中国尚未准备引入任何新型的数字经济税收联结度概念。因此，对常设机构加强的执法工作在此期间还会继续集中在中国的传统常设机构问题上，特别是在服务型常设机构方面。

- 山东省蓬莱市国税局曾在其网站上报道过以下案例：一家德国公司需就其在蓬莱市构成的常设机构补缴企业所得税和增值税共计人民币60万元。该德国公司投资的一个合资公司主要为海上石油平台加工配套产品，大部分产品供出口，而德国公司根据服务协议为该合资公司提供监理等服务。该德国公司在中国提供服务的员工因在中国的时间超出税收协定规定的时间门槛，因此构成了在中国的服务型常设机构。蓬莱市税务局后续就德国公司在另外的安排中从合资公司获得其员工差旅、食宿费用的补偿而需补缴税款的问题进行了明确。

这些支付到中国境外的费用因免于备案登记管理，所以无需到税务机关办理备案。但税务机关认为这些费用是因常设机构产生的，属于合资公司服务收入的组成部分，应缴纳增值税和企业所得税（按照40%的核定利润率）。

- 《中国税务报》在2017年5月报道了一个案例：辽宁省大连市国税局将一家向某大连公司供应设备和提供安装服务的外国公司认定在中国构成服务型常设机构。
- 大连市国税局通过金税三期系统发现，该大连公司在2015年就向境外支付一笔设备检测

服务费进行了备案登记并缴纳了预提所得税（计算基于在2015年被认定为常设机构）。然而，尽管这些年来该公司似乎正在从同一境外公司购买大量用于组装钻井平台的机器和设备，但其在以往年度却未办理过任何类似的备案登记（或代扣代缴税款）。大连市国税局经调查后发现，虽然根据2012年至2014年的设备销售合同，有工程师被派往该大连公司进行设备安装工作，但并未就此服务和设备的销售单独出具账单。税务机关在询问现场施工技术人员并查阅公司相关记录后，发现有外国工程师从事多个项目服务，且几乎常年在中国工作。由于这些外国工程师在华参与相关项目的时间超过183天，因此税务机关认为已构成服务型常设机构，并对此追缴人民币1,900万元的税款及人民币300万元的滞纳金。

- 正如《弦如旧，曲尤新——中国并购重组长期面临的税务挑战及其新发展》一章所述，常设机构执法方面另一个显著的发展是北京及其它地方的税务机关已经开始关注房地产投资领域的“溯往架构”。由于本地物业管理公司被赋予广泛的权力，可以代表持有此不动产的境外公司（如房地产投资基金的境外特殊目的公司）签订合同及从事其他经营活动，因此应被认定为代理型常设机构。

从上述案例可以看出，中国无疑在利用数据手段追踪和质疑在华常设机构案件方面愈发驾轻就熟。在早些时候，中国被视为会选择扩大常设机构范围和采用来源地联结度概念的主要候选国，然而现在不能再这么自信地说了。中国的税收政策制定者寻求将常设机构规则带向何方还有待观察，特别是国家税务总局是否会提出修订其现有协定中的常设机构措辞，以扩大其适用范围，或者是否会因考虑中国“走出去”企业的状况而限制推动常设机构规则的发展还是未知数。



受控外国公司（CFC）案例

中国在2014年的山东及海南案例中开始使用受控外国公司规则，之后在2015年的乌鲁木齐案例中也运用了该规则。应用受控外国公司规则日益增多的趋势在2017年江苏省苏州工业园区的案例中继续得以体现。

2018年又进一步报道了多个案例。其中一个案例是山东省青岛市国税局对一家青岛公司征收了税款及滞纳金共计人民币550万元，原因是该青岛公司的香港子公司在境外获得巨额股息收入并将其留在境外。根据中国的受控外国公司规则，一家受控外国公司被按低税率征税的所得仍可免于因受控外国公司规则而被征税，前提该所得是因合理商业目的被留存在境外（例如：对运营的再投资）。由于纳税人未能作出令人满意的解释，并且该股息所得在香港是免税的，因此根据受控外国公司规则该所得被视为应税所得。

《中国税务报》在2017年和2018年报道了更多来自北京的案例，详情请见《双刃剑——中国在“一带一路”投资征程上的税务机遇与挑战》一章。





创新赋能 税道渠成



展望未来



如上文所述，中国跨境企业所得税规则未来的发展取决于中国外部经济状况的变化。未来的一年将证实中美之间的贸易问题是否会发展成全球经济环境的主要特征。若是如此，那么中国的跨境税收规则将很可能受到全球供应链及价值链变化的影响，其变化是因全球贸易环境以及中国对外投资方向（例如更多的投资指向了“一带一路”国家及欧洲）的改变而造成的。

全球范围内数字经济工作的结果也必然会对国际税收规则产生重要影响，这其中也包括中国的相关规则。在贸易领域关系恶化的背景下，各国在此问题上是否能够达成全球妥协将引起高度关注。如《天方夜谈？——让税收与高速发展的数字经济齐头并进》一章所述，有关未来可能出现“分裂网”的商业媒体评论越来越多，其中一个全球互联网系统由美国主导，而另一个单独的系统则由中国主导。当然我们现在还未到达那一阶段，但是需要密切关注这一领域的发展以及它们对国际税收规则的影响。

在中国的执法层面，虽然其朝着高效数据驱动管理发展的趋势会持续，但关键在于，一线城市对于复杂商业行为所采取的更为合理的方法是否会渗透到其它低线城市。如果最终这样发展，那么营商环境将会得到极大改善。

毕马威中国联系人

全国



卢奕

税务服务主管合伙人
毕马威中国
T: +86 (21) 2212 3421
E: Lewis.lu@kpmg.com



邢果欣

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

北方区



邢果欣

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

华东及华西区



张日文

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

香港



John Timpany

税务合伙人
毕马威中国
T: +852 2143 8790
E: john.timpany@kpmg.com

kpmg.com/cn/socialmedia



如需获取毕马威中国各办公室信息，请扫描二维码或登陆我们的网站：

<https://home.kpmg.com/cn/en/home/about/offices.html>

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。

© 2018 毕马威企业咨询(中国)有限公司 — 中国外商独资企业，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。版权所有，不得转载。在中国印刷。

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。

刊物编号：CN- TAX18-00013c

二零一八年十一月印刷