

# 从企业所得税角度 谈 CFC 立法中“可归属所得”的界定

安徽财经大学法学院 邵朱劭

**【摘要】**我国新近引入的 CFC(受控外国公司)立法中对“可归属所得”的界定有模糊之处。本文通过与国际经验的比较指出,在企业所得税方面,我国应在采用“指定低税国法”确定 CFC 的基础上,采用“实际税率法”或“实缴税额法”确定低税国;应采用“实体法”来确定可归属于母公司的 CFC 的所得;应采用“真实营业活动豁免”和“最小豁免”等来确定免受 CFC 立法规制的所得。

**【关键词】**可归属所得 实体法 交易法

## 一、问题的提出

我国 2008 年 1 月 1 日正式实施的《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称“《企业所得税法》”)第 45 条和《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(以下简称“《实施条例》”)第 116、117 和 118 条是有关 CFC 的立法。

CFC 一般是指在国外注册成立,但实际上直接或间接受本国居民控制的外国公司。如果这类公司设在避税地,那么本国居民就可以利用税收管辖权理论和“延迟纳税”的规定进行避税。CFC 立法的主要目的是限制延迟纳税的应用,使 CFC 的母公司所在国可以对 CFC 应分配而未分配给母公司的利润行使征税权。为了不与税收管辖权理论相冲突,不同的国家采用了不同的方法对 CFC 的利润行使征税权。以美国为代表的国家采用了“推定股利”的方法,即把 CFC 应分配而未分配给母公司的利润推定为母公司的股息,然后把股息计入母公司应纳税所得额中进行征税;一些国家则采纳“刺破公司面纱”(或“透视法”)的理论,否定 CFC(子公司)的法人资格,把 CFC 的所得归入母公司的所得中进行征税。

我国 CFC 立法其实是采纳了“刺破公司面纱”的理论,把 CFC 未分配给我国居民股东的所得看成是可归属于居民股东的所得(以下简称“可归属所得”),并对该笔所得征税。问题是,我国 CFC 立法过于简单,关于“可归属所得”的界定比较模糊,在实践中容易引起误解。“可归属所得”的界定涉及三个相关联的问题:CFC 立法应该适用于哪些国家的 CFC?CFC 的哪些所得原则上应归属于母公司?CFC 的哪些所得可以享受豁免待遇?本文采取比较分析的方法从这三个方面说明我国 CFC 立法中“可归属所得”界定的模糊之处,并提出完善建议。

## 二、设在哪些国家的 CFC 适用 CFC 立法

1. 国际经验。“指定低税国法”或“全球适用法”是解决这一问题的两种国际方法。指定低税国法是指 CFC 立法只适用于在被指定的低税国的 CFC,因为对 CFC 征税的主要焦点是避税地实体,所以对于非指定国 CFC 立法是不适用的。

全球适用法是指 CFC 立法适用于设在所有国家的 CFC,因为即使是在高税国,其税收体系中也允许某些所得按低的或优惠税率纳税。前一方法执行和管理负担较轻,也比较直接,但可能会导致不公平的结果产生;后一方法执行和管理负担较重,但结果较为公平。

指定低税国法是被普遍采用的方法,指定低税国的确认形式也有多种。有的国家采用“列举法”,即公布“白色清单”(不被看成是避税地的国家),或者“黑色清单”(被看成是避税地的国家),或者“灰色清单”(被看成是采用了有害税收优惠制度的国家);有的国家采用“名义税率法”,即 CFC 所在国的名义税率相比母公司所在国的名义税率显著为低;有的国家采用“实际税率法”,即 CFC 所在国的实际税率相比母公司所在国的实际税率显著为低;还有的国家采用“实缴税额法”,即 CFC 的实缴外国税额相比假定该公司为母公司所在国居民时应缴的本国税额显著为低。以上方法各有利弊。

2. 我国的立法。我国 CFC 立法只适用于“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 CFC。因此,很明显我国采用的是“指定低税国法”,这达到了我国制定 CFC 立法的目的,即对利用避税地 CFC 进行避税的行为进行打击。同时,我国没有采用大多数国家采用的“列举法”制定避税地清单,也没有采用“实缴税额法”来确定低税国,而是采用了“名义税率法”和“实际税率法”相结合的标准来确定低税国。根据《实施条例》的规定,受 CFC 立法规制的 CFC 所在国实际税率必须低于我国税法名义税率的 25%,这就造成了比较基础的不一致。因此,以后若修改该法,可采用“实际税率法”将母公司所在国和 CFC 所在国的实际税率作为比较基础,或者干脆采用更为直观的“实缴税额法”,把 CFC 实缴的外国税款与假定他是母公司所在国居民时应当缴纳的税款进行比较。

## 三、CFC 的哪些所得原则上可归属于母公司

1. 国际经验。“实体法”或“交易法”是确定可归属于母公司的 CFC 的所得的两种方法。“实体法”是指只要 CFC 主要

从事的不是真实经营活动,其全部所得都应该看成是可归属于母公司的所得,由母公司所在国征税;如果CFC主要从事的是真实经营活动,其所有的收入(包括消极所得)都不归属于其母公司。这种方法的优点是较为简便。

“交易法”是指CFC立法只适用于CFC取得的“受污所得”,CFC从事真实经营活动所取得的积极所得不得看成是可归属于母公司的所得。受污所得一般是指CFC的消极投资所得和基地公司所得。消极投资所得如股息、利息、租金、特许权使用费和资本收益。基地公司所得如CFC向其所在国之外的交易方或者关联方出售财产或者提供服务而产生的所得,在这些情况下,利用CFC取得该项所得的主要目的是逃避母公司所在国纳税义务而非出于国际竞争的正当需求。在交易法下,必须逐一分析CFC所进行的每一笔交易,看是否为受污所得。交易法的特点是较实体法准确,因为其目标只是消极所得,但其征管成本较实体法高。

2. 我国的立法。我国《企业所得税法》似乎并没有明确是采用实体法还是交易法来确定可归属于母公司的CFC的所得,这就使得税务部门在征税时无所适从,也增加了纳税人的遵从成本。笔者认为,实体法对税务机关的征管能力要求不高,也可节约征管成本,税务机关只要把握CFC是否主要从事真实经营活动即可确定其所得是否应归属于母公司。对于纳税人而言则可确定其预期的纳税后果,便于其进行纳税筹划。而交易法对税务机关的征管能力要求较高,目前我国税务部门尚缺乏精通国际税收事务的人员,若对交易进行逐笔认定可能会带来较高的遵从成本。因此,税务部门以后可出台相关的内部操作规程,采用实体法来确定可归属于母公司的CFC的所得。

#### 四、CFC的哪些所得可以享受豁免待遇

1. 国际经验。不管是采用实体法的国家,还是采用交易法的国家,或多或少都会有些豁免规定,把某些所得排除在CFC立法适用范围之外。这些豁免条款包括真实经营活动豁免、分配豁免、最小豁免、公开上市豁免、动机豁免等。

(1)真实经营活动豁免一般是指对CFC从事真实经营活动获得的所得给予豁免待遇。使用交易法的国家仅就CFC的受污所得征税,而使用实体法的国家其实就是给予主要从事真实经营活动的CFC整体豁免。当然豁免的条件要从严控制,如CFC从事的是某些限定的经营活动,CFC在外国实质性存在,CFC特定比例(一般是50%)的收入来源于外国或者来源于与非关联方的交易。

(2)分配豁免是指对分配一定比例所得的CFC给予豁免待遇。其原理是,CFC向其居民股东分配股息时,因这些股东要在母公司所在国纳税,就不存在延迟纳税的好处,也就不需要适用CFC立法。如英国规定,如果CFC在年终后18个月内分配50%或以上的利润,就适用分配豁免。

(3)最小豁免是指给予收入(或受污所得)不超过最小数额的CFC豁免,这主要是为了节约征管成本,提高征管效率。如加拿大将最小豁免仅仅给予那些其受污所得少于5000元的CFC。

(4)公开上市豁免是指只要CFC的股票在证券交易市场公开上市就可获得豁免,该种豁免似乎没有什么法律依据。

(5)动机豁免是指如果CFC不是被用做逃税或减税的目的,就可获得豁免。确定纳税人的动机往往很困难,容易导致税务机关权限的滥用,所以这一主观标准远没有真实经营活动豁免这一客观标准公平。

2. 我国的立法。我国关于豁免的规定很简单,强调只有那些并非由于“合理的经营需要”而不分配或少分配利润的CFC才受CFC立法的规制。

(1)关于“合理的经营需要”可看成是真实经营活动豁免比较合理,但该规定过于原则,具体使用时会遇到困难。需要确定的是,豁免是对CFC的整体豁免还是部分豁免,这其实指的是采用实体法还是交易法,因为两者豁免范围是有区别的。如前所述,我国可采用实体法给予主要从事真实经营活动的CFC整体豁免。与上述问题有关的问题是,如何判定CFC主要从事的是真实经营活动。不妨在完善CFC立法或制定税务机关操作规程时规定限制条件,如CFC的主要管控中心和营业地要在其注册国,CFC收入的50%是来源于外国或者来源于与非关联方的交易。

(2)我国《企业所得税法》只规定了真实经营活动豁免,显得过于单一,还可适当增加其他豁免规定。如为了节约征管成本,可增加最小豁免的规定,对不超过规定额的CFC“受污所得”可给予豁免待遇。

#### 五、结论

近年来随着经济实力的增强,我国越来越多的企业开始进行海外直接投资活动,在海外设立子公司,其中也不乏一些企业在避税地注册成立CFC以逃避我国的纳税义务。在我国资本项目外汇管制逐渐放松的情况下,我国确实需要完善反避税措施,以保护我国税基,同时也保证CFC立法的出台有其合理的背景。

但也应该看到,我国大多数海外子公司都能够从事积极、真实的经营,以开拓海外市场、提升本企业产品的国际竞争力。如果我国CFC立法制定得过于苛刻,则可能会抑制这些企业从事海外直接投资活动的积极性,也违背了我国CFC立法为企业海外投资起保护作用的目的。在我国的CFC立法中,“可归属所得”的合理界定是一个十分重要的问题,如果“可归属所得”界定范围过宽,虽然能够拓宽我国税基,但会不合理地增加我国居民纳税人的国内应纳税所得额;如果界定过窄,则会导致资金外流。我国CFC立法中“可归属所得”的界定略显机械、简单,赋予了税务机关过多的自由裁量权,有违依法治税的理念。本文所提出的明确“可归属所得”界定的建议也许不甚成熟,但意在抛砖引玉,以引起人们对《企业所得税法》实施过程中产生的问题的思考。

#### 主要参考文献

1. 张文春,张飞飞.受控外国公司法律制度的比较与借鉴.涉外税务,2005;6
2. Brian J. Arnold, Michael J. McIntyre 著.张志勇译.国际税收基础.北京:中国税务出版社,2005