

中国企业跨国经营的纳税筹划研究

李绍萍(教授) 王志超

(东北石油大学石油经济与管理研究所 黑龙江大庆 163318)

【摘要】 本文首先从企业跨国经营纳税主体的角度分析了设立离岸公司和套用税收协定进行纳税筹划的方法,然后从企业跨国经营纳税客体的角度分析了避免成为常设机构和机构间纳税客体转移的纳税筹划方式,最后提出了企业进行跨国经营纳税筹划的四个关注点。

【关键词】 跨国经营 纳税筹划 税收协定 常设机构

一、企业跨国经营纳税主体的纳税筹划

1. 离岸公司纳税筹划。离岸是指投资人的公司注册在离岸法区,投资人可以在世界各地直接开展经营业务但不用亲临注册地。离岸公司泛指在离岸法区内成立的有限责任公司或股份有限公司。离岸公司与一般公司在税收待遇上区别较大,离岸法区政府对一般公司通常是按营业额或利润征收税款,但对离岸公司只征收年度管理费而不再征收任何税款。中国企业可以利用注册离岸公司的方法,有目的地进行跨国经营,改变企业在中国境内的纳税人身份,从而减轻税负。

例 1: 中国的上海盛大网络发展有限公司于 1999 年 11 月成立,是一家从事互动娱乐媒体的跨国经营企业。为了寻求更大的纳税筹划空间,公司采用了设立离岸公司的方式。2003 年 11 月在开曼群岛注册成立盛大互动娱乐有限公司,并由该公司 100%控股了设立在英属维尔京群岛的盛大控股有限公司。在此之前,公司设立在英属维尔京群岛的盛大控股有限公司已经下设有多个全资子公司。

对盛大网络发展有限公司设立离岸公司前一年和设立当年的财务报告数据进行对比分析,发现其 2003 年的息税前利润比 2002 年增加了 77%,所得税支出减少了 19%;2004 年比 2003 年息税前利润增加了 127%,所得税支出减少了 108%。可见,息税前利润增加的倍数大于所得税增加的倍数,企业每年的税负也逐渐减轻。其部分原因在于在英属维尔京群岛和开曼群岛设立了离岸公司,得到了免交所得税、资本利得税和股息分配时的预提税的优惠。

特别值得注意的是,在 2008 年新企业所得税法实施后,通过注册离岸公司进行有目的的纳税筹划,应该避免离岸公司成为中国居民企业,否则将不能减轻企业的纳税义务。注册离岸公司同时不成为中国的居民企业,可以在中国境内设立一个特殊目的的居民企业,离岸公司对这个特殊目的公司实行控股经营,该特殊目的公司对实际运营公司实行控股经营。同时,特殊目的公司可以承担公司的经营管理职能,公司国内的经营管理人员可以继续留在中国境内工作。由实际运营公司支付给特殊目的公司的那部分股息可能是免税的。原因在于,

根据《企业所得税法实施条例》的规定,除连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足 12 个月所取得的投资收益以外,居民企业直接投资于其他企业取得的股息、红利等权益性投资收益,属于免税收入。此外,由于中国大陆与离岸公司所在地大多没有签订税收协定,离岸公司可以通过设立一个控股公司来享受比较优惠的预提所得税或来防止双重征税,其中,控股公司的设立地点可以选择在一个与中国大陆有税收协定且协定中股息预提所得税税率较低的国家或地区。

2. 套用税收协定纳税筹划。套用税收协定是跨国纳税人设法获得或利用中介体的居民身份,主动靠上某国的居民管辖权来享受税收协定待遇,从而减轻在另一非居住国的无限纳税义务。这是一种税收管辖权的规避行为。中国企业出于资源确保、开拓海外市场、利用外国先进技术等开展实际经营活动的目的进行跨国经营,如果中国和海外经营地已经签订了可利用的税收协定,那么跨国纳税人就可以直接利用相关协定进行纳税筹划。

例 2: 中国 A 公司出于利用德国先进技术的目的,准备在德国设立子公司。根据中德两国的税收协定,如果中国公司在德国设立有子公司,且中国公司在德国子公司中股权不超过 25%,则可以享受预提税优惠。据此,跨国纳税人就可以直接利用税收协定中的优惠条款进行有效的纳税筹划,中国 A 公司在德国设立全资子公司前,可以在中国境内先组建五个子公司,通过这些子公司控股德国子公司,且持股比例都不高于 25%,从而符合中德两国之间税收协定的规定,最终实现了套用税收协定享受税收优惠待遇的目的。

海外经营地与中国的税收协定中很可能没有关于股息、利息和特许权使用费这些消极所得的预提税减税或免税的规定。在这种情况下,跨国纳税人就可以采取一些特殊手段进行筹划。

例 3: 中国 A 公司由于开拓海外市场的需要,将在法国设置控股公司 B 来进行海外经营业务。按照中法两国税收协定的规定,该法国控股公司将股息汇回中国母公司的预提所得税税率是 10%。A 公司为降低预提所得税,可以使用套用税收

协定的纳税筹划方式。根据欧盟的相关规定,对于欧盟国家内部的股息支付不需要缴纳预提所得税。A公司可以首先在一个税负较低的欧盟国家设立控股公司C,C公司再在法国设立控股公司B,通过这种间接控股的方式降低股息在汇回过程中的税负。

二、企业跨国经营纳税客体的纳税筹划

1. 避免成为常设机构的纳税筹划。对跨国经营企业来说,避免成为常设机构就避免了在非居住国有限的纳税义务,特别是当居住国税率低于非居住国税率时,避免成为高税率的非居住国常设机构,获得非居住国的免税优惠,就成为很有效的跨国经营纳税筹划策略。

跨国经营企业在进行筹划前,首先要了解国际对常设机构公认的一般规定。经合组织和联合国分别起草的《关于所得和财产避免双重征税的协定范本》和《联合国关于发达国家与发展中国家间避免双重征税的协定范本》将常设机构规定为:①常设机构是指一个企业进行全部或部分营业的固定营业场所。常设机构特别包括:管理场所、分支机构、办事处、工厂、车间;矿场、油井或气井、采石场,或其他开采自然资源的场所;建筑工地、建筑、装配或安装工程,或者与其有关的监督管理活动。②当上一条规定难以确定时,补充和参考此标准,即非居民在一国内利用代理人从事活动,而该代理人(不论是否具有独立地位)有代表该非居民经常签订合同、接受订单的权力,可以由此认定该非居民在该国有常设机构。

跨国经营企业可以根据常设机构的一般规定,在进行海外经营活动中,避开可能被认定为常设机构的机构设立活动和经营活动。

例4:中国的中兴通讯股份有限公司是一家综合性通讯制造企业。由于业务的需要,公司会与海外客户签订一系列的涉及常设机构的合同。避免成为海外经营地的常设机构可以在签订合同时采用以下方式:境外公司签约主体对境外代表处负责人及其他常驻人员进行授权时,在委托授权书中避免标有“代替”或“代理”境外公司主体履行投标、谈判、合同签订、交付货物、工程执行等权力的字样;境外代表处负责人及其他常驻人员避免在合同上代表公司签字;避免在合同中注明从当地代表处仓库提取货物且直接交付给客户的条款。

跨国经营纳税人还可以利用国际税收协定或个别国家税收制度中不视为常设机构征税的特殊规定,将企业的经营活动限定在不被认定为常设机构的范围内。

例5:在中国分别与美国、加拿大、泰国、新加坡等国签订的《关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》中,明确规定了六条不视为常设机构的情况。当中国的一家高档商品进口企业,想要对北美、北欧高档商品的供应情况进行了解时,可在加拿大、丹麦分别设立一个专门为公司搜集北美和北欧国家高档商品供应情况信息的机构。根据所签订税收协定的规定,以专为本企业采购货物、商品或搜集情报为目的所设的固定营业场所为非常设机构,不承担纳税义务。该高档商品进口企业可利用设在加拿大、丹麦两国的机构来承担除代表本公司签字之外签订订货合同的全部谈判协商工作,从而成

功地回避这两个国家的税收管辖权,达到减轻税负的目的。

2. 机构间纳税客体转移纳税筹划。

(1)利用转移方式筹划。跨国经营企业可以精心安排收入费用等纳税客体的转移方式,有目的地通过企业组织机构之间销售产品、提供劳务、转让技术和资金借贷等活动中转移方式的不同,增加低税国机构利润、降低高税国机构利润,从而实现整体税负最小化。

例6:中国的某电子产品公司A,为了拓展业务在法国设立了两个子公司B和C,A公司向B公司购进3万件电脑配件,但商品没有出境而是直接加价25%转销给了子公司C,其中母公司A要求B公司收到C公司货款后,将350万元价差汇给母公司A。在这个母子公司商品销售活动中,企业将本应归属于子公司B的利润从高税国转移到了税负水平相对较低的中国,在整体上减轻了公司的税负。

(2)利用转移差异筹划。首先,跨国经营纳税人可以在中国总机构、外国分机构或两者之间转移生产经营过程中投入使用或与营业收入的产生直接相关的资产。由于总机构和分机构所在国对这些资产的评估计算等方面可能存在差异,利用这个相互转让活动,就会起到减少企业当期或未来整体纳税义务的作用。其次,跨国经营纳税人可以使其在高税国的机构向中国总机构多支付管理费用,增加高税国机构的税前扣除,还可以使其在低税国的机构向中国总机构少支付管理费用,减少低税国机构的税前扣除,从而在整体上减轻税负。再次,由于各国对待企业亏损的规定相差很大,跨国经营纳税人可以利用这一点进行有效的纳税筹划。

三、企业跨国经营纳税筹划应关注的问题

其一,关注不同的纳税义务和纳税负担。一般来说,居民企业要承担无限纳税义务,非居民企业要承担有限纳税义务。纳税义务的不同直接影响纳税筹划方案的制定。企业在进行纳税筹划前,要明确企业跨国经营所在国的纳税负担,关注企业承担的纳税义务。

其二,关注不断增加的税收协定。截止到2011年4月底,中国已对外正式签署96个避免双重征税协定,其中92个协定已生效。新增加的税收协定会为企业提供纳税筹划的新空间。因此,企业不仅要关注中国已生效的税收协定,还要关注中国税收协定中尚未生效的部分,根据自身情况选择与企业相关的税收协定进行分析。

其三,关注不断完善的税收制度。企业在进行纳税筹划时,应该对各国的制度差异进行分析比较,合理利用这些差异。同时还要关注由于各国税收制度的不断完善而带来的变化。

最后,关注全局利益和长远利益。企业纳税筹划方案的制定应有利于企业的整体利益,避免因局部利益而损害全局利益。纳税筹划规划和安排的是未来的经济活动和应税事项,因此应建立全面系统的纳税筹划方案,从而保证企业的长远利益。

主要参考文献

1. 郑妍. 浅谈中国税收管辖权所导致的避税问题——以企业所得税为例. 内蒙古煤炭经济, 2010; 4
2. 盖地. 税务筹划. 北京: 高等教育出版社, 2009