

英国受控外国公司税收新规 及对我国的立法启示

王霞 许允鹏*

New CFC rules of United Kingdom & Enlightenment to Chinese legislation

Wang Xia Xu Yunpeng

摘要:为应对国际金融危机所带来的消极后果,英国下议院于2012年通过了新的受控外国公司规则,规定了一系列新的征税条款以及豁免条款,体现了长远的税收战略眼光。随着经济的发展和跨国公司的增加,我国急需完善受控外国公司税收规则,英国新规在这方面为我国提供了有益的启示。在受控外国公司税制立法理念上,应适度控制税收管辖权,以保证税基的长期稳定增加;在立法内容上,应当完善征税条款和豁免条款。

关键词:受控外国公司 英国新规 征税条款 豁免条款

Abstract: For dealing with the bad effect from world-wide financial crisis, a new CFC rules has been enacted by the British House of Commons in 2012 with a long-term strategic vision, providing a series of new tax provisions and exemptions. With the development of economy and multinational companies, it is neces-

* 作者简介:王霞(1977—),女,湖南岳阳人,湘潭大学法学院副教授、法学博士,主要从事财税法、劳动法的教学与科研工作;许允鹏(1990—),男,河南省固始县人,湘潭大学法学院经济法专业硕士研究生。

sary for China to improve its CFC rules . The new regulation of UK provides a useful inspiration for China. On the concept of the CFC legislation, tax jurisdiction should be properly controlled to ensure the steady growth of the tax base. On the legislative content, charge provisions and exemptions all should be improved .

Keywords: CFC New Rules of UK Charge Provisions Exemptions

伴随着世界经济的快速发展,全球经济一体化趋势越来越明显,跨国公司在这一过程中扮演着相当重要的角色,而各国针对跨国公司税收问题所制定的法律规范也随着经济环境的变化以及立法理念的更新而悄然发生变化。英国作为一个海外投资较多的国家,受控外国公司的税收问题是其不得不面临的一个重要问题。为了防止英国居民公司将其利润转移到该公司直接或者间接控制的外国公司,从而逃避英国税收,从20世纪80年代起,英国就引入了“受控外国公司规则”(CFC)作为反避税的重要手段。其基本内容为:如果不能满足某些检验标准,国内税务局就可以对英国居民公司按受控外国公司的一部分利润课以公司税。自2008年金融危机爆发以来,英国经济出现持续衰退,2010年英国又遭遇主权债务危机的强烈冲击。在这一现实背景下,卡梅伦政府发布了财政紧缩预算案,力图通过缩减开支和增加税收的方式实现英国经济的快速复苏。在一系列税收政策中,2012年7月正式实施的CFC新规十分引人注目,新规的出现为投资者提供了恶劣环境下的好消息。本文通过对该受控外国公司新规内容的介绍和评析,试图为我国受控外国公司规则的完善提供有意义的借鉴。

一、英国受控外国公司新规的内容

(一) 新规的目标及主要变化

按照新规的规定,当一个英国非居民企业被英国自然人控制并且公司利润主要来源于其在英国之外的业务时,英国将不再自动向拥有该公司25%以上普通股的法人股东计算当年应来自该公司的所得。由此可见,虽然英国应对主债危机的整体税收规划是以增税为目的的调整方案,但是在CFC规则上,却是以压缩英国的税收管辖权的方式来激励投资,确保规则的竞争性,以长期稳定地保证英国税基。具体而言,该规定包含以下几个方面最重要的变化:首先,英国压缩了受控外国公司的法人股东的当期纳税义务。也就是说,如果某英国非居民企业的控股股东是自然人,则持股额为25%以

下的法人股东不再需要就其当年未分配利润向英国纳税。这极大地放松了 CFC 的适用范围,意味着在受控外国公司当期将利润不作分配时,符合条件的英国公司不必提前承担纳税义务。这从某种意义上降低了受控外国公司的国内股东的纳税义务。其次,新规还说明税收管辖权责任从以前的属人管辖向属地管辖的方向改革。这一立法理念贯穿在受控外国公司新规的所有条款。除此之外,受控外国公司新规还规定了豁免规则的适用。例如,分支豁免规则。这些主体内容都体现出英国在 CFC 税收管辖权问题上的退让姿态。

当然,在尽量刺激经济活力的同时,该规则仍然注意保留税收管辖权的底线,例如,新规仍然保留了原有规则中最基本的防转移规则^①,以防止公司利用分支豁免规则将来自英国的收入转移到该分支机构^②。从这一点我们可以看出,英国税务机关还是希望确保分支机构不会从任何利润转移的行为中获取利益。

(二) 征税条款

1. 征税范围的确定。2012 年财政法案的第三章是一个介绍性章节,主要对第四章至第七章中的计税条款如何适用作出了原则性的规定。在这一章中,英国税务机关构建了连续性的测试来确定纳税人从非英国公司取得的利润是否会被分配回英国^③,从而决定这些利润是否需要纳税。在大多数情况下,这些定性测试会对英国公司的海外分支机构所获取的利润是否属于规则规定的范围进行评估。如果评估的结果是肯定的话,公司接下来就需要接受关键人物测试 (Significant People Functions), 该测试的目的是确定哪些利润需要纳税,哪些可以得到豁免。

2. 具体的征税范围。(1) 一般应纳税利润的征税条款。按照英国税务和海关总署的观点,受控外国公司总利润中来自于其在英国开展的涉及资产和风险的业务的利润,英国有权对其征税。并且,当受控外国公司满足以下条件时,将无法享受交易利润豁免,这些条件分别是:受控外国公司在其所在国家或地区拥有营业场所;受控外国公司直接或者间接从与英国居民或者非英国居民的英国私募股权基金之间的交易过程中获得的利润占到交易利润

^① 防转移规则规定在 CTA2009 第 18G 章,指的是“防止受控外国公司利用分支豁免条款,将本应在英国纳税的利润转移到享受豁免权的非英国居民公民的规则”。

^② See. Section 18H, CTA 2009, UK.

^③ See Peter A. Wilson: United Kingdom: new controlled foreign corporation rules; a summary, including potential impact on UK companies with BRIC'S, P. 1.

的20%；在英国从事管理活动的支出总额不超过受控外国公司的相关管理支出费用总额的20%，英国股东向受控外国公司授予知识产权的使用权，在受控外国公司的交易利润中，从进口自英国的货物贸易中取得的不超过20%。^①（2）非交易性利润的征税条款。非交易性利润指的是包含在受控外国公司预计利润总额之中，且按照规定属于应纳税的借贷关系所产生的利润。不包括那些本质上属于利息的、由公司的房地产业务产生的利润，符合分摊条款所规定条件的公司分摊利润、产生于相关的融资租赁关系且不代表交易利润的数额等。在以下四种情形中，此种利润需要向英国缴税：第一，该非交易利润是源自在英国开展的业务；第二，该非交易利润的产生利用了相关英国资金或其他资产（当然，在计算非交易利润时，有必要对利润作必要的扣除^②）；第三，如果受控外国公司同英国公司或者非英国公司的英国私募股权基金签订了替代资本流动协议，并且该流动本应是受控外国公司向其英国股东支付的股息，同时替代的主要目的是减少任何人按照其所在区域的法律应负的纳税义务；第四，如果受控外国公司的非交易利润来自融资租赁协议，并且该协议是由受控外国公司同英国相关公司或者非英国公司的英国私募股权基金签订的，且有理由假设融资租赁对其他公司而言是购买资产外的替代性选择或者参与融资租赁的各方的主要目的，或者主要目的之一是减少任何人按照其居住地法律应负的潜在纳税义务的话，该财务利润就要缴纳纳税费。（3）交易性利润的征税条款。交易性财务利润指包含在受控外国公司预计利润总额之中，且按照相关规定属于应纳税的非借贷交易关系所产生的利润。交易性利润的征税情形与非交易性第一、二种情形大体相同，在此不赘述。（4）专属保险利润的征税条款。专属保险利润是指受控外国公司基于其与经营保险业务的英国公司所签订的保险合同而产生的利润。如果受控外国公司的保险业务或者保险合同是同与受控外国公司相关的英国企业或者是同英国居民签订的，或者是针对那些在订立保险合同时不存在明显避税理由的被保险人签订的，此类保险利润应向英国缴税。但是这里存在着一项豁免，即如果保险费是由一个英国人的非英国私募股权基金缴纳的，用以

^① See. Section 371DG, Section 371DH, Section 371DI, Section 371DJ, Finance Act 2012, UK.

^② 如果非相关人已经索取了相关费用的话，这部分数额等于管理相关英国资本产生的支出的数额同受控外国公司管理这些资本的管理费的差额。

对抗非英国被保险人的风险，并且被保险人声明分支机构的利润会享受到外国分支机构豁免，那么受控外国公司收到的保险费就可以不再按照该规定缴税。

（三）豁免条款

一直以来，成熟完备的豁免条款是英国 CFC 规则中最亮点的一部分。新规则在原有规则的基础上，进一步对豁免规则进行了细化。除了传统的可接受分配政策的豁免、免税活动的豁免、动机豁免、公开上市的豁免和低利润豁免之外，新规还新增了一些特殊的豁免规则。（1）单独合并的豁免。单独合并的豁免主要涉及受证监会监管的金融公司所受到的豁免。（2）相关方融资收益的豁免。对于一个在世界范围内寻求降低其应纳税税率的英国集团而言，集团融资中涉及的受控外国公司豁免可能是最相关的内容，也最可能激起国际重组的想法。简单来说，这项豁免可以表述为受控外国公司向非英国相关方的借款会从向相关人所为的英国分摊中享受全额或者部分扣除。然而，该豁免需满足以下两个条件方可成立：第一，豁免所涉及的借贷关系必须合法；第二，贷款人具有符合法定要求的营业场所。（3）对于新的被收购公司的豁免。该项指的是该受控外国公司是刚被英国公司收购时，其利润可得到豁免。^① 该项豁免的适用需要满足以下三个条件：第一，受控外国公司的会计期间须被包含在某个免税期之内；第二，受控外国公司在免税期结束后不少于一年的时间内仍须是受控外国公司，同时该受控外国公司在免税期结束后的第一个会计期间内不能出现应纳税事项；第三，英国公司在免税期开始时应当需要缴税或者同某个需要缴税的公司存在联系。（4）被排除的区域性豁免。当受控外国公司属于英国税务和海关总署列出的区域清单中某个国家或者地区（这些区域的税率通常不低于英国税率的 75%）的纳税居民，并且其获得的利润未超过纳税起征点，就可以享受到相应的利润豁免。^②（5）另外，低利润豁免的内容也得到了进一步细化。受控外国公司在在一个会计期间内的假定应纳税利润或者财务利润，如果满足以下条件之一，相应的利润就会被豁免纳税：财务利润不超过 5 万英镑；预计应纳税利润总额不超过 5 万英镑；财务利润不超过 50 万英镑，且其中的非交易利润不超过 5 万英镑；预计应纳税利润总额不超过 50 万英镑，且其中的非交易

^① See. Section 371JA, Finance Act 2012, UK.

^② See. Section 371KA and 371KB, Finance Act 2012, UK.

利润不超过5万英镑。^①此外,这项豁免也包含防止豁免适用的有针对性的反避税规则(TAAR^②),假如存在一个低利润豁免协议,该协议签订的目的是确保低利润豁免的适用,或者受控外国公司的业务完全或者主要是英国中介服务,则该豁免不能得以适用。(6)低利润率豁免。如果可归属英国股东的收入低于受控外国公司收入的10%,也可享受豁免。^③(7)地方税收豁免。如果受控外国公司的地方税数额至少占到了相应的联邦税的75%,该税款可得到相应扣除。在研究该基础规则是否适用时,首先需要确定受控外国公司的居所地;其次需计算出受控外国公司就其地方性应纳税利润所需要缴纳的地方税额;最后,还需计算出该会计期间内相应的应纳税额。

(四) 小结

受控外国公司税收制度本身就是一个异常复杂的问题,英国的新规在一定程度上改变了原有的税收制度和模式,能够有效促进投资增长,确保税基稳定。我国正处在经济的上升时期,受控外国公司税制的制定是一个不可回避的问题,即便我国同英国的国情以及企业的发展轨迹上存在着很大差异,该新规中的一些立法理念以及法律制度仍值得我们借鉴。

二、我国受控外国公司的立法现状

伴随着改革开放进程的进一步加快,我国企业也在不断提高自身在国际市场上的竞争实力。越来越多的企业和机构选择在海外设立分支机构和办事处来扩大自己的经营范围和销售范围。在这一过程中,不可避免会出现企业利用设立在海外并受自己控制的企业来转移境内资产、逃避税收的现象。这就需要我们制定相应的法律规则来对这种行为进行规制,以维护国家的税收管辖权。

2008年以前,我国税收法律体系中并没有“受控外国公司”相关的法律规则,随着国际反避税与税收国际合作意识的加强,我国在2008年实施的《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称《企业所得税法》)中专门设置了第六章“特别纳税调整”部分,该部分借鉴国际先进立法经验,对我国税收实践中存在的避税行为进行了相应地规制,其中第45条是关于“受

① See. Section 371LB, Finance Act 2012, UK.

② TAAR: targeted anti avoidance rules.

③ See. Section 371MB (1), Finance Act 2012, UK.

控外国公司”的具体规则，该条规定：“由居民企业，或者由居民企业和中国居民控制的设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当期的收入。”这条规定对于我国税收执法机构监管受控外国公司而言是一个准据性的条款，为执法行为提供了法律依据。同时实施的《企业所得税法实施条例》（以下简称《条例》）第116-118条分别就《企业所得税法》中的“居民”、“控制”、“明显低于”等模糊概念进行了界定。为了规范特别纳税调整，根据以上立法精神，财政部、税务总局同期又制定了《特别纳税调整实施办法》（以下简称《办法》），在《办法》中，最突出的亮点是明确提出了“受控外国公司”这一概念，对“股份控制”的标准进行了限定；明确了缴税的程序和计算方法；列举了豁免条款。

虽然目前我国的受控外国公司规定已经形成了相应的体系，但是仍存在明显的问题。首先，立法的位阶较低。事实上，对受控外国公司的具体规定主要体现在《办法》中，在高位阶立法中规定得非常模糊，不具有可操作性，影响了适用的效力。其次，即使在低位阶的立法中，对受控外国公司的具体内容的规定仍然不够细致，如适用范围、豁免条款都只有抽象的规定。第三，在法律中并未明确适用的基本原则，导致法律适用过程中，税务机关无法平衡短期财政利益与长期国家发展利益、纳税人权利与征税权力之间的矛盾，从长远来看，不利于税基的稳定增长。与英国如此细致的受控外国公司新规相比，我国相关立法有很大的完善空间。

三、英国新规对我国立法的启示

（一）立法理念的启示

在经济上面临严重萧条以及主债权危机、国家政策总体目标趋向于增加税收的大背景下，英国的CFC规则能够采取以退为进的方案，放宽对受控外国公司的税收管辖权，加大税收豁免的范围，是一种具有长期战略勇气的保证英国稳定的国际税基的重要策略，避免了杀鸡取卵式的短期效应。这一立法理念值得我国在完善立法过程中重视和借鉴。

（二）征税条款的启示

1. 对“控制”的界定

受控外国公司概念中最核心的要素是“控制”的含义，《办法》对“控

制”从“控股额”和“实质控制”两个方面作了规定，虽然第117条第1项规定了控制额，但第2项“实质控制”的规定却使“控制”的标准扑朔迷离。而《办法》虽进一步解释了“股份控制”，却未就“股份、资金、经营、购销等方面的实质控制”作出明确规定。在英国受控外国公司新规中，关于纳税需要满足的条件项下，该新规就对于“控制”的概念给予了重新的界定，其着重从外国公司所需要承担的业务以及母公司设立外国公司的会计目的来判断一个外国公司是否属于受控外国公司，这突破了传统的对于受控外国公司的定义，使之足以涵盖受控外国公司应有的范围，从而更好地解决此类公司的避税行为。我国在制定受控外国公司相关法律法规时，应当从外国公司在企业结构中的具体作用以及其在整个会计体系中所扮演的角色来对其进行相应的定位，这样才能制定出一部符合实际情况，执行起来更加有效的受控外国公司法规。

2. 对“避税地”的界定

关于受控外国公司法规适用的地域范围，各个国家的制度存在着差异。有的国家将其受控外国公司税制适用于全球范围的受控外国公司，而大多数国家则仅将其受控外国公司税制适用于特定区域（主要是避税港或实行某类低税政策的国家或地区）^①。我国《实施条例》将“避税地”规定为“实际税负低于25%的国家和地区”。从英国受控外国公司新规中我们可以看出，其采用的是另外一种模式：假如受控外国公司获得了相关利润，并且这些利润是同在英国开展的业务或活动相关的话，这些利润就需要在英国缴纳税款。因而，其适用的地域标准是在具体的考察之后才确定的，而不是事先划定一定的区域范围，这种方式比适用全球范围的受控外国公司税制更具有针对性，而且比适用于特定范围的税制更具有灵活性，也更加符合现实的情况。在我国制定受控外国公司税制时，可以借鉴这一灵活而有效的模式。

3. 征税范围

纵观世界各国的受控外国公司税制，其征税大都是以所得额为基础的。这其中还有“实体法”和“交易法”的区别^②。但是不管是“实体法”还是“交易法”都是将符合条件的所得额作为计税的依据。并且实体法采取的是一种全有或者全无的方式，这就会导致某些合理交易不得不适用受控外

^① 朱炎生：《完善我国受控外国公司税制》，载《国际税收》2008年第3期。

^② 王亮华：《国际税收中的受控外国公司税制》，吉林大学2008年硕士学位论文。

国公司法规，而一些明显属于逃避税收的行为却无法受到法律的规制。交易法采取的是一种对每笔交易进行审查的方式，这会大大降低税务机关的工作效率。而英国受控外国公司新规中转变了这一传统的计税依据，将对所得征税的条款改为对特定利润征税，更符合 CFC 规则的本质目的。在征税条款中对具体利润的列举，使法律适用更清晰，防止征税主体滥用其征税权。这是一种有益的尝试。但是我国目前仍是基于“所得”的征税范围设计模式。征税范围主要由以下几个部分组成：股息、利息、租金所得、特许权使用费所得；投资于我国财产的利润；保险业务所得。在确认的过程中难以分清收益，若能仿照英国做法，则能更大程度上避免重复征税的发生。

4. 豁免条款

如上所述，英国受控外国公司新规中对于豁免条款的规定十分全面，同时也列出了具体的适用规则，我们在制定我国的受控外国公司法规时可以参照其规定，对豁免条款作更具体的规定也可以将低利润豁免和低利润率豁免两种情形区别对待。

综上所述，英国受控外国公司新规从立法理念到具体制度都符合国际形势的基本要求，随着我国国际合作的进一步加强，海外投资增加，我国宜在借鉴他国先进税制的基础上，结合本国实际情况，制定和完善本国的受控外国公司具体规则。