



德衡律师集团
DEHENG LAW GROUP

客户通讯 & 律师观点

证券与资本市场业务中心 > 证券投行业务团队 主办

2016年11月9日 | 第4号

证券投行业务团队理论研讨

【研讨要点】

境外注册的中资控股企业中国纳税备忘录

【研讨笔记】

2015年股灾，中国股市资本蒸发严重。但是中国企业，尤其是上市公司，海外收购的步伐并未变缓。在海外收购中，中国境内企业多通过注册海外控股公司进行收购及后续操作。虽然这些公司注册在海外，但根据我国税务管理的相关规定，在特定条件下，这些公司仍视为“中国居民纳税人”，参照国内企业纳税。

本文浅析相关规定，指出部分风险和法律适用上的矛盾。抛砖引玉，只希望引起大家注意，在设置海外收购架构时充分意识到风险。

一、重点关注对象：境外注册的中资控股企业

国家税务总局2009年第82号文《关于境外注册中资控股企业依据实际管理机构标准认定为居民企业有关问题的通知》（“82号文”）第一条规定，“境外注册的中资控股企业（“境外中资企业”）是指由中国境内的企业或企业集团作为**主要控股**投资者，在境外依据外国（地区）法律注册成立的企业”。

国家税务总局公告2011年第45号《境外注册中资控股居民企业所得税管理办法（试行）》（“45号公告”）第二条重申定义，“境外注册中资控股企业是指由中国内地企业或者企业集团作为**主要控股**投资者，在中国内地以外国家或地区（含香港、澳门、台湾）注册成立的企业”。

本文讨论的重点关注对象即为这些境外注册的由中国境内投资人为控股股东的企业。

二、法律依据

境外中资企业被视为中国境内纳税对象的法律依据主要为《中华人民共和国企业所得税法》（“《企业所得税法》”）。中国企业所得税相关规定适用“居民企业”和“非居民企业”的概念

以对纳税人的纳税义务进行区分。企业一旦被认定为中国居民企业，应根据《企业所得税法》，就其来源于全球的收入在国内纳税。

（一）企业所得税法

《企业所得税法》第二条规定“企业分为居民企业和非居民企业。居民企业，是指依法在中国境内成立，或者依照外国（地区）法律成立但实际管理机构在中国境内的企业。”《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（“《实施条例》”）第四条阐述“实际管理机构”，“是指对企业的生产经营、人员、账务、财产等实施实质性全面管理和控制的机构”。

（二）82号文及45号公告

就中资控股的境外企业，82号文及45号公告展开明确阐述。同时符合以下条件的应视为境内居民纳税人（“非境内注册居民企业”）：（1）企业负责实施日常生产经营管理运作的高层管理人员及其高层管理部门履行职责的场所主要位于中国境内；（2）企业的财务决策（如借款、放款、融资、财务风险管理等）和人事决策（如任命、解聘和薪酬等）由位于中国境内的机构或人员决定，或需要得到位于中国境内的机构或人员批准；（3）企业的主要财产、会计账簿、公司印章、董事会和股东会议纪要档案等位于或存放于中国境内；（4）企业1/2（含1/2）以上有投票权的董事或高层管理人员经常居住于中国境内。

三、适用后果

企业一旦被认定为中国居民企业，应根据《企业所得税法》，就其来源于全球的收入在国内纳税，享受国内税收优惠、减免，同时享受中国大陆与相关国家地区订立的双边税收优惠。

需要特别指出，根据《企业所得税法》第二十六条第二款，符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益为免税收入。即境外中资企业一旦被认定为中国境内居民纳税企业，其向境内母公司分红为免税事项。

四、申请成为居民企业可能存在的纳税问题

（一）双重居民身份

对于税收的管辖，国际通行做法采属地管辖原则。若境外中资企业根据我国国内法被认定为居民企业，就需要就其全部所得向我国政府负担纳税义务。同时，在该企业的注册地，根据注册地对其领土范围内实体拥有主权管辖的原则，税收管辖是其主权管辖的当然内容。此时就存在同样一笔所得在两个国家重复征税的可能。

对于该问题，82号文第八条规定，“境外中资企业被认定为中国居民企业后成为双重居民身份的，按照中国与相关国家（或地区）签署的税收协定（或安排）的规定执行”；45号公告第二

十八条，“同时被我国与其注册所在国家（地区）税务当局确定为税收居民的，应当按照双方签订的税收协定的有关规定确定其居民身份；如经确认为我国税收居民，可适用我国与其他国家（地区）签订的税收协定，并按照有关规定办理享受税收协定优惠待遇手续”；45号公告第二十九条第一款，“境外税务当局拒绝给予非境内注册居民企业税收协定待遇，或者将其认定为所在国家（地区）税收居民的，该企业可按有关规定书面申请启动税务相互协商程序。”

以上规定表明，在认定为中国非境内注册居民企业后，境外注册的中资控股企业通常会面临因双重居民身份而产生的双重征税的风险，对于该类风险虽然中国税务机关已经给出“启动税务相互协商程序”的原则性解决机制，但是该机制在实务中操作比较繁琐。其一，并非所有协定都对于该类问题有着明确规定，通常都只有原则性的规定；其二，若因为无明确规定而启动了两国税务机关之间的相互协商程序，一般需要较长的时间，这可能使得企业的居民身份状态长期不明，会影响企业的涉税事务管理。因此，在实践中应当综合考量企业注册国与我国的相关协定再做出申请成为居民企业的决定。

（二）税收优惠政策不明

根据45号公告，对于被认定为居民企业的境外中资企业，其应当履行居民企业所得税纳税义务，但是其能否享受居民企业在税收方面的权利，尚未明示。居民企业相对于非居民企业的优势，除股息分配的所得税扣缴义务方面，主要在于税收优惠政策的享受。“没有无权利的义务，也没有无义务的权利”，理论上，被认定为居民企业的境外中资企业应当具有申请与居民企业一致的税收优惠措施的权利；然而实践中，除法定税收优惠外，我国税收优惠的主要依据大多是国家税务总局、财政部等部委发布的规范性文件，且大多具有区域化特征，因而实际申请过程中有着十分具体的限制。所以在实践中各企业在申请成为居民企业之前应当详细咨询当地税务机关有关自身企业的税收优惠政策。

另外，税务执法中，企业若以分红免税角度出发申请被认定为居民企业时，困难重重，很难实现；企业以转让子公司股权免税角度出发辩护并非为居民企业时，依旧困难重重。执法上的偏颇可见一斑。

（三）免税管辖区域

目前实践中，若涉及征税情形，一旦中国企业设立的投资架构为离岸管辖区域公司，税务局倾向于认定该等免税公司为中国居民纳税人，要求其纳税。若为在岸管辖区域，企业需力陈上文二（二）条件，说明在当地实际管理运营。

目前公司若设立在香港，同时获得香港居民纳税认定，税务局一般不再将其认定为中国居民纳税人。但是由于获得香港居民纳税认定虽然流程化，但是也费时费力，很多企业选择暂时不做，税务局找上门再处理时也就晚了。

因此，企业就此问题最好早作规划，与专业税务咨询顾问沟通，以免届时手忙脚乱。

注：法律法规指引

1. 《中华人民共和国企业所得税法》
2. 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》
3. 《关于境外注册中资控股企业依据实际管理机构标准认定为居民企业有关问题的通知》(国税发[2009]82号)
4. 《境外注册中资控股居民企业所得税管理办法（试行）》（国家税务总局公告 2011 年第 45 号）

如对本客户通讯有任何疑问，请联络下列作者或您通常联系的集团律师。

阿贞

azhen@deheng.com

15910909537

北京

本文是德衡律师集团向客户及其他友好各方提供的法律通讯。本文所载信息不应被诠释为律师意见。如果您需要关于上述事宜的进一步分析或说明，请联络您最通常联系的律师。欲获取此通讯，请通过 <http://www.deheng.com.cn/ywly/>，查找本团队专栏，订阅本通讯。我们将定期向您发送。