

The Standard of “Actual Management Organization” for the Identification of Resident Status

Jingwen Luo

Law School of Ningbo University, Ningbo Zhejiang
Email: 747771380@qq.com

Received: Apr. 3rd, 2020; accepted: Apr. 17th, 2020; published: Apr. 24th, 2020

Abstract

The identification of resident enterprises in China is based on the criteria of both the registered place and the actual administrative organ. Compared with the OECD, the UN model and other countries, China has the characteristics of the standardization of the principle, the strictness of the conditions and the limitation of the scope of the determination when it determines the location of the actual administrative organ. In order to make the standard of “actual management organization” more in line with its legislative purposes, and to improve the applicability and accuracy of this standard, it is necessary to determine equally the resident status of overseas registered enterprises, and to refine the criteria for determining “actual management organization”. At the same time, the daily Tax Administration of Resident Enterprises should be strengthened through the system of “explanation in advance”, tax registration and tax negotiation.

Keywords

Actual Management Organization, Resident Enterprise, International Tax

居民身份认定之“实际管理机构”标准

骆静雯

宁波大学法学院, 浙江 宁波
Email: 747771380@qq.com

收稿日期: 2020年4月3日; 录用日期: 2020年4月17日; 发布日期: 2020年4月24日

摘要

我国对居民企业的认定兼采注册地和实际管理机构标准, 相较于OECD、联合国范本以及他国的规定,

在认定实际管理机构所在地时具有认定原则规范化、认定条件严格化、认定范围限定化的特点。为使“实际管理机构”标准更符合其立法目的，并提高这一标准的适用性与准确性，需要平等认定境外注册企业的居民身份，细化“实际管理机构”的认定标准，同时通过“事先核释制度”、税收登记、税务协商制度等加强被认定居民企业的日常税务管理。

关键词

实际管理机构，居民企业，国际税收

Copyright © 2020 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

1. 引言

在国际税收领域，对所得的课税有居民税收管辖权与来源地管辖权的区别，前者要求自然人与法人作为税收居民承担无限纳税义务。根据不同国家的税法规定可能产生同一纳税人被同时认定为两国居民身份的情况，实际管理机构标准正是被广泛用于确认尤其是非本国注册的企业是否为该国居民企业的认定方法之一，其指的是在本国设有实际管理机构(实际控制中心)的企业，皆为该国居民企业。清晰界定实际管理机构的概念关乎我国居民税收管辖权的行使，目前我国法律、行政法规、部门规范性文件已有认定“实际管理机构”所在地的一套标准，但似乎未能达到预期的效果。本文从梳理“实际管理机构”标准的认定方法入手，检讨我国现有立法规定，并提出自己的思考与建议。

2. 关于“实际管理机构”标准认定方法的梳理

(一) “实际管理机构”标准的来源

实际管理机构标准起源于英国，也称为“集中管理和控制标准”，最早在1895年“圣保罗铁路有限公司诉卡特”案中得到明确，英国法院宣称，公司的领导机构所在地是确认公司居民身份的依据。更具代表性的是英国法院在1906年审理的De Beers Consolidated Miners v. Howe一案。在该案中，原告公司在南非注册登记，公司总部设在南非，其产品的开发与销售也在南非进行，但该公司文件明文规定：1) 关于公司矿山工作和经营的技术管理、工资支出等事项的业务过程，应由金伯利的董事决定，但他们应就特别重要的事项征求伦敦董事的意见；2) 所有其他支出超过25,000的由大多数董事决定，但金伯利的董事在主席的批准下可能会在特殊情况下产生不超过500,001的开支；3) 董事会关于处置钻石和其他资产、矿山的开采或开发、钻石产量、利润的使用和董事的任命的政策应由所有董事的大多数决定……

实际上，大多数董事居住在伦敦，公司董事会也多在英国境内举行，在规定的的所有重要事项中，多数表决总是在伦敦进行，金伯利的董事们从未否决过伦敦董事们的决定，英国法院认为应考虑公司的“经济实质”以及考证公司收入的实际来源之处，事实证明代理人支付款项、谈判合同和实施其他类似性质的行为不一定发生在公司的注册地或业务活动地[1]。就此认定该公司应承担居民纳税义务。1925年的“瑞典中心铁路有限公司诉汤普森”案同样说明了英国对法人居民身份的判定是从公司的经营实质上加以确定[2]。

近半个世纪后，集中管理和控制规则在Unit Construction Co. v Bullock案中得到维持，该案进一步指出这种管理和控制中心的认定可以分为两个部分：管理和控制，并具体列出了确定集中管理和控制的三

个指标，分别是：战略管理，根据英国法律，战略管理一般由董事会执行；实际或有效的管理，即战略管理的实施，这种管理一般由最高级别的公司高管行使；初级和车间管理，即对日常运营的直接监督。此外，主要业务的地点，账簿和记录的位置，公司印章的保存，银行账户的维护以及董事的居住地，都被英国法院认为在判断管理和控制中心时是可以考虑的因素，但这些并不具有决定性。

(二) 国际税收协定与典型国家认定方法

1) 国际税收协定范本的认定标准

经济合作与发展组织与联合国均认为非个人纳税人同时为缔约国双方居住者的，应认为是其实际管理机构所在国的居住者，其中经济合作和发展组织《关于对所得和财产避免双重征税的协定范本》(以下简称“OECD 范本”) 2000 年版第 4 条注释指出，实际管理机构所在地一般是“最高层管理者或董事会决定公司整体经营活动的所在地”，该条注释已被 2010 年 OECD 注释第 24 段稍作修订：“实际管理的场所是实质上作出进行整个实体业务所必需的关键管理和商业决定的场所。必须审查所有相关事实和情况，以确定有效管理的地点。”¹ 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》(以下简称“联合国范本”) 2001 年版本第 10 项注释认为，“实际管理机构”可根据公司实际管理及控制所在地、公司进行重大决策的所在地、经济和业务角度公司高层管理所在地、最重要的会计账簿所在地以及其他因素来综合判断，2011 年的注释版本也同样如此表述。

2) 澳大利亚“中央管理和控制标准”

澳大利亚 1936 年所得税评估法第 6(1)小节提供了“澳大利亚居民或居民”的定义：“[A] 在澳大利亚注册成立的公司，或未在澳大利亚注册成立的公司，在澳大利亚经营业务，在澳大利亚拥有中央管理和控制权，或由澳大利亚居民控股的投票权。”该条规定了三项法定审查，其中第二项与第三项皆为将中央管理和控制标准作为未在澳大利亚注册成立的公司被视为本国居民的法理依据。对于后二项法定审查的解释占有司法主导地位的是 1946 年的“马利亚航运公司诉税务专员案”²，高等法院法官 Williams J 认为，如果在澳大利亚经营的公司业务包括其中央管理和控制，那么该公司可以视为在澳大利亚开展业务[3]。澳大利亚税务局在 2004 年编制的 TR2004/15 号³文件未继续坚持上述原则，但在 *Bywater Investments Ltd & Ors v Commissioner of Taxation* 等两个案件之后，税务局撤销了 2004/15 税收裁定，取而代之的是新的税务裁定 TR 2017/D2⁴，后者承认了公司的集中管理和控制实际上是进行该业务的一部分，并且明确判断“集中管理和控制”行为可能涉及：1) 制定投资和运营政策，包括 a) 制定处理交易股票的政策，和/或资本资产的使用和开发 b) 决定购买和出售公司的重要资产；2) 任命公司官员和代理人并授予他们继续执行公司业务的权力(以及撤销此类任命和权力)；3) 监督和控制那些被指定执行公司日常业务的人；4) 财务问题，包括确定如何使用利润和股息。

3) 德国“日常业务场所标准”

德国关于实际管理所在地的认定体现在《德国税收通则》第 10 条，该条规定“业务管理处所为业务上领导管理的中心处所。”有关实际管理所在地是以对于公司作出重要关键性决定意思的场所为依据，

¹ COMMENTARIES ON THE ARTICLES OF THE MODEL TAX CONVENTION, p. 88-89.

² 马利亚公司是在新加坡注册成立的公司，墨尔本商人 H. M. H. Sleight 先生是公司董事总经理，持有公司的大部分股份，并且在公司的运营中拥有所有的发言权。他订立合同并制定业务方案，证据显示他有权任命和罢免其他董事。该公司在相关年份中唯一的业务是在十艘航次租约中将“Elsa”船分包给 Sleight 先生，并由其在墨尔本进行包租业务。马利亚公司认为，该公司在相关年份中唯一的业务是与 Sleight 先生签订分包合同，租赁“Elsa”船进行盈利，并声称这些合同是在新加坡接受的，该公司并没有在澳大利亚开展业务。参见 <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=JUD/71CLR156/00002>。

³ 澳大利亚税务局 2004 年编制的 TR2004/15 号文件指出，对于在第二项法定审查下居住的公司，必须满足两个条件：首先，公司必须在澳大利亚开展业务，其次，它必须在澳大利亚的中央管理和控制。如果澳大利亚没有经营业务，公司无法满足第二次法定审查的要求，也就无需确定公司中央管理和控制的位置。很明显，澳大利亚税务局与高等法院的观点并不一致。参见 <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=TXR/TR200415/NAT/ATO/00001&PiT=20170315000001>。

⁴ TR 2017/D2，参见

<https://www.ato.gov.au/law/view/document?LocID=%22DTR%2FTR2017D2%2FNAT%2FATO%22&PiT=99991231235958>。

即以何处“做成关键意思决定”为准，而不是以该意思表示在何处生效或其决定的措施在何处执行为准。在此必须有适当的场所，通常以公司管理人的“办公处所”作为标准，如果并无办公场所，而是实际上在其住宅执行公司管理时，则可以负责人、执行业务的股东、公司所有人的住宅、提供办公使用的自用住宅为准^[4]。因此，原则上可以盖然性推定(容许反证推翻)管理负责人的住所，为实际管理所在地^[5]。德国联邦财务法院 1996 年 12 月 16 日的判决采取同样的思路，其认为实际管理所在地的判断应按照所谓“日常业务场所标准”(sog. Tagesgeschäfte)，“以法人的负责人执行业务的场所为准，即以法人的负责人经常经营公司的事实上、组织上、以及法律行为的活动场所为准。”^[6]每一公司均必须有一个实际管理所在地，但并不必要有一个固定的自己的营业场所或设施，因此，实际管理机构可能在公司的执行业务者的住宅，或者在建筑营业，提供承揽合同相对人的执行业务的股东的住所^[7]。

(三) 各观点比较

总体来看，无论是实际管理机构标准发源地的英国，或是在此基础上发展的澳大利亚、德国，抑或是 OECD、联合国等国际组织，对于实际管理机构的认定标准都具有十分相似的内涵，都认可实际而非形式的管理在认定公司居民身份时的重要性，并且就此达成一定的共识：关于有效管理地点的定义一般应与行使最高职能的个人或群体(例如董事会或管理委员会)作出决定的地点相对应，它实际上是实体的指导、管理和控制机构的主要所在地。但也应注意到，对于这一实质性的具体判断仍有不同的态度和意见，例如针对 OECD 的定义，意大利并不完全赞同，认为在确定对个人以外的实体进行有效管理的地点时，也应考虑到该实体进行主要和实质性活动的地点。⁵

相比较而言，联合国范本与英国的集中管理和控制标准在确定有效管理的地点时，不仅考虑在哪些地点实际作出进行整个实体业务所必需的关键管理和商业决定，而且还考虑到首席执行官和其他高级行政人员通常进行活动的地点、企业高级日常管理通常进行的地点、主要业务活动地、印章保管地等日常管理因素；而 OECD 范本与德国的标准有关实际管理所在地是以对于公司作出重要关键性决定意思的场所为依据，一般只将最高层管理者或董事会决定公司整体经营活动的所在地作为衡量条件，并且德国在强调“重要意思决定的场所”的同时，还特别强调公司管理人的办公场所甚至是住宅在判断实际管理所在地中的重要作用；澳大利亚此前在所得税评估法中要求本国拥有中央管理和控制的同时还应存在日常业务经营活动，但最近新的税务裁定并不将日常经营列入考虑范围之内，承认了公司的中央管理和控制职能构成其业务的一部分，即在事实上与 OECD 范本的判定标准保持一致。

3. 我国立法对“实际管理机构”标准的认识

(一) 我国“实际管理机构”标准的确立

《企业所得税法》首次区分居民企业与非居民企业，并明确居民企业的认定兼采用注册地标准和实际管理机构标准，弥补了仅通过注册地标准认定企业居民身份易于逃避税收的漏洞。关于实际管理机构的具体认定标准则体现在《企业所得税法实施条例》中，该条例第 4 条规定，“企业所得税法第二条所称实际管理机构，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。”尽管在法律、行政法规层面确立了实际管理机构标准的地位，但显然以上规定内容过于原则，实践中仍然缺乏具体、可操作性的细则。为此，国家税务总局陆续发布了《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，以下简称《通知》)、《境外注册中资控股居民企业所得税管理办法(试行)》(国税发〔2011〕45 号，以下简称《管理办法(试行)》)以及《关于依据实际管理机构标准实施居民企业认定有关问题的公告》(国税发〔2014〕9 号，以下简称“9 号公告”)的公告，具体确立了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)

⁵同注①，p. 90。

法律注册成立的企业通过“实际管理机构”被认定为居民企业的标准。

《通知》第二条明确了《企业所得税法》第二条第二款和实施条例第四条中的判断“实际管理机构”需要同时符合下列四项条件：第一，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；第二，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；第三，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；第四，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。同时，《通知》第三条强调了“对于实际管理机构的判断，应当遵循实质重于形式的原则”。《管理办法(试行)》第7条规定，企业在向其主管税务机关书面提出居民身份认定申请时，应提供负责企业生产经营等项的高层管理机构履行职责场所的地址证明、企业上一年度及当年度董事及高层管理人员在中国境内居住的记录、企业上一年度及当年度重大事项的董事会决议及会议记录等资料。9号公告在《通知》的基础上调整了审批层级，并规定了股息、红利等权益性投资的处理办法。

梳理我国现行规定可知，《企业所得税法》、《企业所得税法实施条例》、国家税务总局一系列公告关于实际管理机构的认定态度是统一的：对于实际管理机构的认定应“全面管理和控制”的认识一以贯之，赋予了其为企业“最高权力机关”的地位，明确了实质重于形式的要求，即实际管理机构应当具有实质性的全面管理和控制的能力。与其他国家相比，我国在实际管理机构所在地的判断上呈现出三大特点：

第一，认定原则的规范化。除在《企业所得税法》及其实施条例中确立实际管理机构标准作为注册地标准的补充，从而成为企业居民身份认定方法的原则之外，还通过国家税务总局颁发的一系列公告将该标准具体化，使其在实践中的规范性、明确性得到保障。而受国家法律文化和意识形态的影响，前述国家通常采取制定法与判决或裁定两头并举、互为补充的方法进行明确；

第二，认定条件的严格化。根据《通知》第二条的规定，四项条件应当同时满足，不仅通过对高层管理人员或机构履职场所、企业的财务和人事的最终决策、董事会决议及会议记录以及董事和高层管理人员的经常居住地的规定强调决策地点的重要性，而且还从企业的生产经营、主要财产、会计账簿、公司印章的角度明确我国境内应具有围绕企业产品的投入、产出、分配、销售、再生产、再销售等一系列具备实质性的生产经营的日常商业管理活动；

第三，认定范围的限定化。不同于《企业所得税法》及其实施条例的概括性规定，国家税务总局先后出台的《通知》、《管理办法(试行)》、9号公告均只是针对“中资控股”的情况，即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，但不适用与非中国企业(集团)控股的境外注册企业。

(二) “实际管理机构”标准的执行后果

2008年正式实施的《企业所得税法》引入了非居民企业与实际管理机构的概念，并且不仅对于内外资企业采取一视同仁的态度，不再给予外资企业税收优惠待遇，而且以专章形式加强了企业与关联方业务往来的审查力度，增加资本弱化、受控外国公司、一般反避税条款等防范避税的措施，为我国税收管辖权的行使发挥了巨大作用。对此，在以“实际管理机构”为认定居民企业标准的实践中出现了两种情况：

一是企业自愿依据“实际管理机构”标准成为中国居民企业。鉴于《企业所得税法》取消了外商投资企业所得税的税收优惠政策，内外资本重新处于同一起跑线，以致相对于非居民企业而言，居民企业反而可能会获得更多的税收优惠待遇，如《企业所得税法》第26条第2款规定，“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。再如本国的税收协定通常只适用于自己的居民企业，

只有当企业成为我国的税收居民时，才能享受双边或多边税收优惠待遇。为此，部分境外注册企业要求按照实际管理机构标准将其认定为居民企业。据统计，自 2014 年 9 号公告实施后，截止 2020 年 1 月，国家税务总局至少批准了 119 家非境内注册居民企业的申请，并通过官网进行信息公开，其中 9 号公告实施的当年即批准了 28 家企业⁶。

二是部分企业依据“实际管理机构”标准被强制认定为居民企业。一些境外注册公司利用避税地较为宽松的税收环境和齐全的金融配套服务成为资金运作方便、赋税成本较低的离岸公司，其主要目的是采取转让定价方式避税，或者采取转让其返程并购的中国居民企业股份的方式，将境内资产转至境外。但实际上这些离岸公司一般在注册地并无主要的经营管理活动，决策地点、主要财产、股息分配等大多在中国境内。因此，针对该税收盲区，通过实际管理机构标准将上述公司认定为中国居民企业，针对其全球所得以及对其母公司与股东间转让股权所得进行征税，对我国防范逃避税、维护国家税收利益意义重大。

4. 对“实际管理机构”认定标准的重新审视

如上所述，对于实际管理机构标准的认定方法观点不一，甚至 OECD 与联合国都未达成共识，而我国的规定存在认定原则规范化、认定条件严格化、认定范围限定化的特点，那么我国的创新性规定是否具有合理性、能否予以保留？是否需要参考他国或国际组织范本的经验？境外注册企业在申请过程中以及被认定为居民企业之后还有哪些税务管理问题？

（一）“实际管理机构”标准的现实作用与设立目的

中国联合网络通信(香港)股份有限公司于 2010 年被认定为中国居民企业，其与西班牙电信公司签署了战略联盟协议及相互投资的股权认购协议。截止 2011 年 5 月，后者向前者共分红四次，并按照西班牙税法的规定源泉代扣代缴税款 2.1 亿元人民币。后我国税务机关意识到中西两国早在 1990 年就签署了《中华人民共和国和西班牙政府关于对所得和财产，避免双重征税和防止偷漏税的协定》，中国联合网络通信(香港)股份有限公司作为中国居民企业，理应享有税收优惠待遇，即协定第十条规定，来源国对股息征税的限制税率为 10%。该公司认同这一观点，积极办理相关手续并向西班牙税务当局争取到退税金额 9828 万元人民币，与我国税务机关共同维护了自身利益与国际税收主权。⁷

如此看来，“实际管理机构”标准具有给企业提供税收优惠的现实作用，那么这一作用是否应扩大到实际管理机构制度的设立目的，在该制度具体规定的审视中又是否需要考虑这一因素？纵观国际经验与惯例，“实际管理机构”标准的设立意义主要是两个：一是预防双重征税，按照 OECD 范本与联合国范本的精神，当企业同时被两个国家认定为居民企业时，应以实际管理机构所在地为准，从而避免重复征收所得税；二是防范逃避税，尽量避免投资者利用跨国交易和税收监管漏洞获得利益。

预防双重征税的实质是减税问题，相较于防范逃避税，后者对我国更具有迫切的税收意义。根据国家统计局《中国统计年鉴(2019)》相关数据统计，2018 年我国实际使用外资 1349.1 亿美元，来自避税地或对境外所得不征收企业所得税的国家或地区的投资额至少为 1082.62 亿美元，占比至少高达 80.2%；其中来自英属维尔京群岛、萨摩亚、巴巴多斯等避税地的投资额至少达 131.35 亿美元，至少占实际使用外资总额 9.7%；来自香港的投资额为 899.17 亿美元，占实际使用外资总额 66.6%；来自新加坡的投资额为 52.10 亿美元，占实际使用外资总额 3.9%。结合 2018 年我国对外直接投资总流量为 1430.4 亿美元的现状，并选取几个典型国家或地区进行比较：2018 年，来自英属维尔京群岛的投资额为 47.12 亿美元，我国对其直接投资流量为 71.50 亿美元；来自开曼群岛的投资额为 40.68 亿美元，我国对其直接投资流量为 54.73

⁶ 根据国家税务总局官网相关数据整理，<http://www.chinatax.gov.cn/>。

⁷ 案例来源于国家税务总局“税收服务‘一带一路’倡议专题”，<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810744/n1671176/n1671201/c1707444/content.html>。

亿美元；来自香港的投资额为 899.17 亿美元，我国对其直接投资流量为 868.69 亿美元。可以说，其中可能有不少中方投资者通过在税收环境宽松的海外成立离岸公司进行税收筹划与避税安排，而该公司可能在地并无实际经营产业，公司资产主要由境内资产组成，公司的实际控制人居住在中国……离岸公司的设立给我国的税收监管带来了一定的挑战。

以红筹上市企业为例，红筹上市通常指境内投资者在避税天堂建立控股公司，通过并购、股权控制等方式吸收境内资产，并以控股公司作为上市主体在境外交易所实现上市的模式。在红筹上市的架构下，需要注意两类税收盲区：其一，可能出现双重不征税的情况。控股公司注册在避税地，中国通常难以对其课税，在当地又享有高额税负的豁免权。其二，该公司的非居民企业股东就其股权转让所得无需纳税的问题。红筹模式架构下，非居民企业股东间接转让的是位于中国境内的公司股权，尽管《通知》对境外股权的间接转让有所规制，但尚不能够穿透红筹上市企业。若能通过“实际管理机构”原则将上述企业认定为居民企业，那么就能覆盖这部分税收盲区，营造良好有序的税收环境。因此，“实际管理机构”原则最重要的目的仍然是防范国际逃避税，维护我国税收权益，为企业提供税收优惠仅仅是该标准的现实作用之一，不能成为完善规则的考虑因素。鉴于我国鼓励企业“走出去”政策的需要，税收应当作为配套措施发挥作用，但建议通过完善税收抵免制度，而非“实际管理机构”标准来实行。

(二) “实际管理机构”标准具体实施的适用性与可操作性

关于“实际管理机构”标准的适用范围。与《企业所得税法》、《企业所得税法实施条例》关于“实际管理机构”仅有原则性的规定不同，《通知》和《管理办法(试行)》较为具体的规定了“实际管理机构”的认定标准，但从其名称即可看出，后两个部门规范性文件只能适用于境外注册中资控股企业的居民身份认定，不适用于主要投资控股者不是中国企业(或集团)的境外注册企业。目前尚无相关资料印证该立法目的，笔者认为可以有三种解释，第一，鉴于通过离岸地逃避税的大多是中资控股企业，需要着重对该类企业的行为进行规范。第二，若适用这一标准扩大居民企业的范围，可能会增加投资风险，削弱外资流入中国的积极性。第三，我国试图采取两步走的方式，先从境外注册中资控股企业入手汲取实际管理机构所在的认定经验，进而逐渐扩展到其他境外企业。相对而言，第一种解释具有更大的可能性，上文提及我国直接对外投资的国家和地区较为集中，以避税地或对境外所得不征收企业所得税的国家或地区为主，同时，来自与这些地区的投资额也占吸引外资总量的大部分，可以想见其中会有不少境外注册中资控股企业在境内回购资产，因此在国内立法上也需特别关注这一情形。但随着我国投资环境、人文环境的逐渐完善，以及 2020 年 2 月 27 日《中华人民共和国外国人永久居留管理条例》(征求意见稿)的出台，境外注册非中资控股企业仍然有极大的可能性成为“实际管理机构”标准的适用对象，我国立法应具有一定的前瞻性。

关于“实际管理机构”标准的适用申请，《管理办法(试行)》第六条明确规定，“境外中资企业居民身份的认定，采用企业自行判定提请税务机关认定和税务机关调查发现予以认定两种形式”，这意味着自愿成为中国居民的企业应当根据生产经营和管理的实际情况，自行判定实际管理机构是否设立在中国境内。但正如前文所述，由于实际管理机构的认定标准不够客观明确，需要依据个别案件逐一认定，企业并不能十分准确的预测其所提交的居民企业申请书能否顺利审核通过，若已经为申请认定为居民企业在多方面进行调整，但仍然没有达到主管税务机关的审核要求，这所导致的人力、物力、财力、时间的浪费，并不为国际社会所提倡。

除此之外，境外注册企业被认定为居民企业的后续管理问题也迫切需要规范。

(三) “实际管理机构”认定标准的合理性与规范性

按照《通知》的规定，《企业所得税法》及其实施条例中的“实际管理机构”需要同时符合四项要求，这一条件对于一些自愿成为中国居民企业的公司而言较为严苛，正如一学者所言，该文件虽然解决

部分企业的问题, 但仍有部分企业特别是中国民营企业控股的境外企业难以满足文件列举的条件, 不能被判定为居民企业以享受分配股息免税优惠[8]。

事实上, 该四项条件本身同样也经不住考量: 针对第一项和第二项, “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”以及“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”, 固然都强调了实际管理机构对公司的“管理和控制”的作用, 但第一项将“管理和控制”作用约束在“日常生产经营管理”的范围, 首先, 对于“负责实施日常生产经营”的企业应广泛理解为包括控股子公司还是仅狭隘理解为该公司暂无定论; 其次, 若该企业在全球有多处日常生产经营以及管理地点, 只有其中一处在中国境内, 那么它的实际管理机构所在地仍然难以判断; 第二项仅包括了企业的“财务决策”和“人事决策”, 但并未涉及整体经营战略、方针政策、重大合约取得、重大资本支出及资产处分等有关企业关键性营业活动的决策, 从字面意思来看该条规定更重视企业日常经营的一般性管理活动, 而上文提及的 OECD 范本、联合国范本以及各国的规定和司法实践均仅强调最高层面的决策作出地这一判断标准。针对第三项, “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”是我国依据《通知》认定企业居民身份的最大疏忽之处, 同联合国范本建议实际管理机构所在地可衡酌公司实际管理及控制地点、公司重要管理政策最高决策地点、经济和业务角度公司最主要管理地点、最重要的会计账簿保存地点以及其他因素来综合认定不同, 第三项却将“会计账簿”、“公司印章”、“董事会和股东会议纪要档案”作为认定实际管理机构所在地的必要条件, 而为了逃避税收, 这些物品的保管地点恰恰最易于被人为改变, 也最容易成为本应被认定为居民企业的公司规避税收的手段。针对第四项, “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”本意是为了突出主要管理人员在“管理和控制企业”的作用, 但需要注意, 主要管理人员的数目固然重要, 但在企业的实质管理和控制上, 决定权和控制权才是关键。

5. “实际管理机构”标准的立法展开

按照前述分析, 预防双重征税和防范逃避税仍然是“实际管理机构”标准的设立目的, 为使“实际管理机构”标准的适用性与规范性更符合其立法原意, 结合我国“实际管理机构”标准的特点, 笔者认为需要从以下几个方面对相关制度进行适当调整。

(一) 平等认定境外注册企业的居民身份

《通知》与《管理办法(试行)》的适用范围仅仅限于境外注册中资控股企业, 不适用于主要投资控股者不是中国企业(或集团)的境外注册企业的企业居民的身份判断, 使得尽管看似我国国内法已有判定“实际管理机构”的一套标准, 但因其适用范围的狭窄而并不具有普遍性。仔细分析, 同在境外注册的非中资控股企业与中资控股企业, 在判断其居民身份时并无显著需要区别对待的因素, 我国对于非中资控股企业的身份认定态度不甚明了, 使得我国并没有彻底贯彻“实际管理机构所在地”作为认定居民企业的身份这一标准, 具有税收歧视之嫌。且根据 OECD 范本和联合国范本的精神, “实际管理机构”原则的确立意义在于防范居民企业逃避税和避免重复征税, 引进利用外资的积极性不应该通过“实际管理机构”标准不适用于非中资控股企业的方式来默示鼓励, 而应采取完善境外所得抵免制度发挥作用。可以预见, 对中资控股企业与外资控股企业在居民身份认定上的平等对待, 不仅遵循了国际惯例, 而且也为我国防止逃避税, 维护国家税收利益保驾护航。因此, 建议以上两类企业采用的认定标准应统一, 在法律规定中以“境外注册企业”一词代替“境外注册中资控股企业”。

(二) 细化“实际管理机构”的认定标准

1) 两种“实际管理机构”标准的判断路径

《通知》与《管理办法(试行)》对于“实际管理机构”标准的认定已有具体的规定,从合理性角度看,《通知》第二条的四项条件或多或少有其值得商榷之处,但抛开各个条件不谈,我国的总体认定思路事实上与 OECD 范本、联合国范本、英国、澳大利亚、德国的规定都不尽相同。相比较而言,OECD 范本与德国的实践非常强调企业进行经营活动所必须的关键管理及商业决策的所在地,并以此为唯一的标准,澳大利亚将集中管理和控制中心做出最高决策视为公司的业务活动也在事实上确立了上述标准;而英国和联合国范本在突出策略决定事项之外,也考虑日常商业活动的管理。我国的认定思路看似更接近于英国和联合国范本的做法,实则认定方法上与后者截然不同,我们并非对各个因素综合考虑认定之,而是要求各个条件同时满足,这种规定的苛刻之处显而易见。

对此,相应的有两种修改路径的选择:第一种路径参考英国和联合国范本的思路,对不同考虑要素进行重要性评价并按照重要程度进行组合。例如,越高层次的策略决定与管理事项,将被评价为具有较高的重要性,单独作为其中之一的认定条件;反之,日常经营的一般性管理活动、主要财产所在地,则重要性较低,共同组合为认定条件。第二种路径参考 OECD 范本和澳大利亚、德国的思路,仅将关键管理及商业决策的所在地作为认定实际管理机构所在地的标准,并且在关键意思决定进行判断时,采取类似“最密切联系地”的判断方法,在各个具体案件中通过对管理因素的质量和数量的考量进行综合认定,首先考虑多数最重要决策的做出之地,若不能形成多数的认定,则以多数具有决策影响力的大股东或实际控制人的办公场所或住所为准。

2) 建议明确“实际管理机构”标准的具体规定

考虑到我国一贯重视日常实质生产经营活动的传统,建议参考英国和联合国范本的思路,对“实际管理机构”标准的具体条件予以明确,主要建议如下:

境外注册企业符合下列条件之一的,可以认定为实际管理机构所在地在中国境内:

一是持有 1/2 以上投票权的股东或企业的高层管理人员(尤其是董事长或总经理)的办公场所位于中国境内或主要居住在中国境内。考虑到随着经济社会的发展和科技手段的进步,通过视频会议形式决定企业经营管理中的重大问题屡见不鲜,最重要决策的做出之地可能越来越难以判断,而大股东或实际控制人拥有决策权与控制权,对企业经营策略、商业管理的确定具有决定性的作用,将其履行职责的办公场所或住所列入考虑范围之内具有合理性也易于操作。

二是企业的主要日常经营活动位于中国境内,且 50%以上的资产由中国境内居民企业的资产构成或其主要收入直接或间接来源于境内居民企业的股息分配。虽然日常经营活动与主要资产与最高决策权相比重要性略低,但两者的组合体现了企业的经济实质,日常经营管理活动同样也不会脱离境内发生,这一点符合《企业所得税法》及其实施条例所采取的“实质性全面管理和控制”原则。

(三) 加强“实际管理机构”制度的管理

1) 建立“事先核释制度”

由于实际管理机构所在地的认定标准需要各个案件逐一认定,在此有必要导入“事先核释制度”,以降低企业的法律风险和其他相关的投入成本,提高税务负担的预测可能性。2013 年 5 月 29 日修正公布中国台湾地区“税捐稽征法”第 12 条之第 6 项规定:“纳税义务人得在从事特定交易行为前,提供相关证明文件,向税捐稽征机关申请咨询,税捐稽征机关应于六个月内回复。”此一申请税捐咨询制度,作为纳税者服务之一环,就个别交易、事实等相关法令适用等,提供预测可能性,以促进民间企业活动之进行^[9]。将来在实际管理机构所在地的认定上,可以活用上述规定。我国境内也可借鉴“税捐稽征法”的规定,建立包括对实际管理机构事先核释在内的税收咨询制度。

2) 完善税收登记、税收协商等日常管理制度

境外注册企业在按照“实际管理机构”标准被认定为居民企业之后，我国有权对其全球所得课税，但由于其未在中国境内注册登记的特殊性，企业的营业执照、组织机构代码、银行账号等有赖于企业的主动申报，建议税务部门应就企业申报的流程、责任以及日后年检的规定予以细化，并履行好对非居民企业源泉代扣代缴等日常管理职责。此外，在出现企业注册国或非居民企业股东所在国不认同该企业的我国居民身份时，需要国家间的税务部门通过税收协商机制解决，因此建议税务部门在公告境外注册企业居民身份的同时，向相关国家进行通报，以减少国际税务纠纷的产生。

参考文献

- [1] Charles Edward Andrew IV Lincoln. Is Incorporation Really Better than Central Management and Control for Testing Corporate Residency: An Answer to Corporate Tax Evasion and Inversion, 43 Ohio N.U. L. Rev. 364.
- [2] 刘剑文, 主编. 国际税法[M]. 北京: 北京大学出版社, 2008, 71.
- [3] Jones, D., Passant, J. and McLaren, J. (2016) Doubts about the Central Management and Control Residency Test for Companies. *18 J. Austr. Tax'n*, 121. 128.
- [4] Kruse, in: Tipke, Kruse, AO, 2008, § 10 Tz.2.
- [5] Birk, in: Hübschmann, Hepp, Spitaler, AO, Kommentar, 2010, § 10 Rn.33.
- [6] BFH-Beschluss vom 31.1.2002(V B 108/01)BStBl.2004 II S.622.
- [7] BFH-Urteil vom 16.12.1998(I R 138/97) BStBl.1999 II S.437.
- [8] 付树林. 完善依据实际管理机构判定居民企业的标准及管理[J]. 国际税收, 2014(8): 8.
- [9] 陈清秀, 著. 税法总论[M]. 台湾: 元照出版公司, 2014: 270.