

欧盟法院裁定股息和利息款项适用丹麦预提所得税

2019年2月26日，欧盟法院（CJEU）就关于丹麦公司向其他欧盟成员国公司支付的股息和利息是否需缴纳丹麦预提所得税的多起案件作出裁决。¹

最新发布！

安永税务通讯全球版

安永新增的税务最新动态：全球版是一项免费的定制化电子邮件订阅服务，方便您接收安永全球税务简报、时事通讯、重要事件以及所有税务领域发布的前沿思想。如需进一步了解此项工具并进行订阅，请点击[此处](#)。

请访问安永网站查阅我们的[安永全球税务简报库](#)。

股息相关案件

欧盟法院就两起关于股息分配的预提所得税的案件作出了裁决。第一起案件（C-116/16）涉及的是一家丹麦公司向一家卢森堡母公司分配股息，该卢森堡公司由多个私募股权基金通过另一家卢森堡公司间接持有。第二起案件（C-117/16）涉及的是一家丹麦公司向一家塞浦路斯母公司分配股息，该塞浦路斯公司使用所得款项向其百慕大母公司偿还利息和本金，然后由该百慕大公司以股息的形式将收入汇回美国（US）母公司。在两起案件中，纳税人的主要论点在于，根据《欧盟母子公司指令》（90/435）第5条规定的参与免税，股息分配在丹麦无需缴纳股息预提所得税。欧盟法院对丹麦法院提出的问题作出了如下答复：

1. 欧盟法律的一般原则是不得出于滥用或欺诈目的依赖本法律，该一般原则应解释为，如果存在欺诈或滥用行为，国家机关和法院应驳回纳税人根据指令第5条就子公司向其母公司分配的利润免缴预提所得税的申请，即使国内法律或协议条款未就该等驳回作出规定。

2. 特定案件的安排是否构成滥用法律由国内法院决定。若要证明存在滥用行为，首先需考虑客观情况，即尽管形式上符合欧盟法规规定的条件，但并未达到该等法规的目的；其次，需考虑主观因素，即是否有意通过人为创造获取税收优惠所需条件以获取欧盟法规规定的税收优惠。因此，需审查一系列事实，确定是否存在滥用行为的构成要素，特别是经济活动者是否开展了缺乏任何经济和商业目的、纯粹形式化的或人为的交易，以获取不当税收优惠为基本目标。欧盟法院进一步指出，如果一系列公司并非出于反映经济现实的原因而设立，其架构纯粹是一种形式，且其主要目标或主要目标之一是获取税收优惠，与相关税法的目标或目的背道而驰，则可能被视为人为安排。如果集团架构中，在支付股息的公司与属于股息受益所有人的集团内公司之间加入导管公司，从而避免就股息缴税，也应视为人为安排。欧盟法院认为，以下事实可能表明存在旨在不当获取指令 90/435 第 5 条所规定豁免的安排：

- 接收股息的公司会在收到股息之后迅速将所有或几乎所有股息转移至不符合指令适用条件的公司，因为这些公司并非在欧盟成员国设立，或者并非以指令规定的形式注册成立，或者无需缴纳指令中所列的某个税项，或者不属于“母公司”且不符合指令第 3 条规定的条件。
- 从债务人公司获取股息的公司必须将股息转移至不符合指令适用条件的第三方公司，其结果是，作为旨在促进资金从债务人公司流向股息受益所有人公司的导管公司，仅可获取少量的应税利润。
- 如果公司的唯一业务是获取股息，并将其转移至受益所有人或其他导管公司，则可以确定公司作为导管公司这一事实。必须根据相关经济活动的具体特征从公司管理、资产负债表、成本结构、实际支出、公司员工以及拥有的经营场所和设备等所有相关因素的分析中推断公司是否缺乏实际经济活动。
- 也可以根据参与促进集团内资金流动的相关财务交易的公司之间签订的各项合同，通过交易融资方式、中介公司的股权估值以及导管公司是否无法实现股息的经济用途，确定是否存在人为安排。因此，不仅可以通过接收股息的母公司将股息转移至第三方的履约义务或法律义务，也可以通过提出问题的法院所述事实（即“实质上”，公司在不受履约义务或法律义务约束的情况下无权使用和享受该等股息），确定案件存在人为安排。
- 我们可以通过主要新税收法规（如主要案件中讨论的丹麦法规）的生效时间与开展复杂的财务交易以及在集团内发放贷款的时间是否相同或接近来进一步确定是否存在人为安排。

- 审查集团架构时，导管公司支付的股息的部分受益所有人属于已与股息来源成员国签订避免双重征税协定的第三国的税收居民无关紧要。签订该等协定本身不能排除存在权利滥用。因此，如有一系列事实表明经济活动者开展了缺乏任何经济和商业目的、纯粹形式化的或人为的交易，且以不当地获取指令第 5 条所规定预提所得税豁免为基本目标，据此充分证明存在权利滥用，则不能根据税收协定对是否存在权利滥用提出质疑。
 - 在公司将股息直接支付给位于第三国的公司无需就股息缴税的情况下，集团架构的目标可能与权利滥用无关。在这种情况下，不能因为选择该等架构而不是直接向第三国公司支付股息而质疑该集团。
3. 原则上，就股息申请预提所得税豁免的公司需证明其符合指令规定的客观条件。另一方面，如果股息来源欧盟成员国税务机关因存在滥用行为驳回已向另一欧盟成员国的公司支付股息的公司的豁免申请，则应证明存在构成滥用行为的要素，同时考虑所有相关因素，特别是接收股息的公司不是其受益所有人这一事实。但是，税务机关无需确定股息的受益所有人，只需确定所谓的受益所有人仅仅是一家通过其实施权利滥用的导管公司。
 4. 指令规定，一个欧盟成员国的公司向另一欧盟成员国的公司支付的股息无需缴纳预提所得税，在该等制度因发现欺诈或滥用行为不适用的情况下，不得根据《欧盟运行条约》（TFEU）中所载非限制条款，对第一个欧盟成员国的股息征税法规提出质疑。

利息相关案件

欧盟法院就四起关于利息款项的预提所得税的案件作出了裁决。其中三起案件（C-115/16、C-118/16 和 C-299/16）涉

及通过卢森堡中间实体向丹麦公司发放贷款的私募基金。第四起案件（C-119/16）涉及一家美国跨国集团，其中一家开曼公司向一家瑞典公司发放了贷款，而这家瑞典公司则向一家丹麦公司发放了贷款。在所有案件中，纳税人的主要论点在于，根据《欧盟对利息和特许权使用费征税指令》（2003/49）第 1 条规定的豁免，相关利息在丹麦无需缴纳利息预提所得税。欧盟法院对丹麦法院提出的问题作出了如下答复：

1. 指令中“利息的受益所有人”是指从其收到的利息中实际受益的实体。根据经济合作与发展组织（以下简称“经合组织”或“OECD”）税收协定范本及其后续修订和相关注释签署的双边税收协定中出现的“受益所有人”概念与指令中所示概念相关。
2. 欧盟法律的一般原则是不得出于滥用或欺诈目的依赖本法律，该一般原则应解释为，如果存在欺诈或滥用行为，国家机关和法院应驳回纳税人根据指令免缴预提所得税的申请，即使国内法律或协议条款未就该等驳回作出规定。
3. 特定案件的安排是否构成滥用法律应由国内法院决定，且应根据上文所述股息案件的相同标准来决定。
4. 原则上，申请预提所得税豁免的公司需证明其符合指令规定的客观条件。另一方面，如果利息来源欧盟成员国税务机关因存在滥用行为驳回已向另一欧盟成员国的公司支付利息的公司的豁免申请，则应证明存在构成滥用行为的要素，同时考虑所有相关因素，特别是接收利息的公司不是其受益所有人这一事实。但是，税务机关无需确定利息的受益所有人，只需确定所谓的受益所有人仅仅是一家通过其实施权利滥用的导管公司。

5. 如果提出问题的法院确认，在主要程序中有争议等情况下，受卢森堡法律管辖并被授权作为风险资本投资公司（SICAR）的 SCA 公司收到的利息在卢森堡免缴企业所得税，则不得将该公司归为指令中规定的能够享受指令所规定豁免的欧盟成员国公司。
6. 指令规定，一个欧盟成员国的公司向另一欧盟成员国的公司支付的利息无需缴纳预提所得税，在该等制度因发现欺诈或滥用行为不适用的情况下，不得根据《欧盟运行条约》中所载非限制条款，对第一个欧盟成员国的利息征税法规提出质疑。
7. 如果不存在欺诈或滥用行为，《欧盟运行条约》第 63 条应作如下解释：
 - 第 63 条原则上不禁止国内法律规定居民公司向非居民公司支付利息需从源泉代扣代缴利息预提所得税，向另一居民公司支付利息则无此义务，但禁止国内法律规定居民公司向非居民公司支付利息需履行从源泉代扣代缴利息预提所得税的义务，而从另一居民公司收到利息的居民公司在前两个纳税年度无需预缴企业所得税，导致就利息缴纳企业所得税的期限明显迟于从源泉代扣代缴所得税的日期。
 - 第 63 条禁止国内法律规定有义务就支付给非居民公司的利息从源泉代扣代缴所得税的居民公司如未按时缴纳代扣的税款，需比照居民公司在未按时就其从另一居民公司收到的利息缴纳企业所得税的情况下适用的比例更高的比例缴纳罚息。

- 第 63 条禁止国内法律规定在居民公司有义务就支付给非居民公司的利息从源泉代扣代缴利息预提所得税的情况下，不考虑后者发生的与贷款直接相关且该国内法律规定从另一居民公司收到利息的居民公司在确定其应税收入时可扣除的利息形式的费用。

影响

欧盟法院的最终裁决基本支持税务机关的论点，而 2018 年 3 月 1 日总法律顾问发表的意见则对纳税人有利。在股息案件中，纳税人需证明向中间实体支付股息不是欺诈或滥用安排的一部分。滥用测试与根据 2019 年 12 月 1 日前必须纳入欧盟成员国国内法律的欧盟反避税指令（2016/1164）规定的一般反避税规则进行的测试相似。如果股息的受益所有人是与丹麦签订了税收协定的第三国的税收居民，这一事实可能意味着不存在滥用的情况。在利息案件中，纳税人也必须证明不存在欺诈或滥用安排。此外，纳税人必须证明利息收入的接收方是利息的受益所有人，并将 OECD 对这一概念的解释纳入考虑。向欧盟法院提出这些问题的丹麦法院现在必须根据欧盟法院提供的解释和指南对案件作出最终裁决。无论丹麦法院对案件如何裁决，预计纳税人都会向丹麦最高法院提起上诉。因此，可能还需要几年时间才会结案。

附注

1. 见以下案件：C-115/16、C-116/16、C-117/16、C-118/16、C-119/16 和 C-299/16。

安永（中国）企业咨询有限公司 荷兰/欧洲税务中心，北京

- ▶ Yee Man Tang 邓依雯 yeeman.tang@cn.ey.com
- ▶ Michel van Leeuwen michel.van.leeuwen@cn.ey.com

安永税务及咨询有限公司 荷兰/欧洲税务中心，香港

- ▶ Jeroen van Mourik jeroen.van.mourik@hk.ey.com
- ▶ Miranda Baas miranda.baas@hk.ey.com
- ▶ Joost Huisman joost.huisman@hk.ey.com

安永（中国）企业咨询有限公司 北京

- ▶ Andrew Choy 蔡伟年 Andrew.Choy@cn.ey.com
- ▶ Julie Hao 郝进军 Julie.Hao@cn.ey.com
- ▶ Li Li 黎鲤 Li.Li@cn.ey.com
- ▶ Xueyuan Zhang 张学渊 博士 Xueyuan.Zhang@cn.ey.com

安永（中国）企业咨询有限公司 上海

- ▶ Judy Hou 侯洁琼 Judy.Hou@cn.ey.com
- ▶ Soon Yenn Chong 张顺源 Soonyen.Chong@cn.ey.com

安永（中国）企业咨询有限公司 深圳

- ▶ Ho-Sing Mak 麦浩声 Ho-Sing.Mak@cn.ey.com

安永税务及咨询有限公司 香港

- ▶ Cherry Lam 林伶俐 Cherry-LW.Lam@hk.ey.com

关于安永

安永是全球领先的审计、税务、交易和咨询服务机构之一。我们的深刻洞察和优质服务有助全球各地资本市场和经济体建立信任和信心。我们致力培养杰出领导人才，通过团队协作落实我们对所有利益关联方的坚定承诺。因此，我们在为员工、客户及社会各界建设更美好的商业世界的过程中担当重要角色。

安永是指 Ernst & Young Global Limited 的全球组织，也可指其一家或以上的成员机构，各成员机构都是独立的法人实体。Ernst & Young Global Limited 是英国一家担保有限公司，并不向客户提供服务。如欲进一步了解安永，请浏览 www.ey.com。

© 2019 安永，中国
版权所有。

APAC no. 03008044
ED None

本材料是为提供一般信息的用途编制，并非旨在成为可依赖的会计、税务或其他专业意见。请向您的顾问获取具体意见。

www.ey.com/china