



《2020 中国税务前瞻》系列之

中国国际 税收在 BEPS2.0 时 代的新发展

kpmg.com/cn



2019年，中国的税收协定框架以及针对跨境活动的税收执法方式进一步发生变化。全球贸易和投资环境的不断演变，全球税制改革工作的日趋成熟，预示在不久的将来国际税收领域将会发生更为深刻的变革。毕马威的国际税收专家们跟踪并分析了这些最新的发展趋势。

中国国际税收领域在2019年的发展反应了中国经济更深层次的趋势及中国与世界其他国家的贸易和投资关系。本文从以下三部分做出分析：

- 1 国际和国内经济趋势如何推动中国的税收及监管政策的发展；
- 2 中国税收协定网络近期的更新，以及BEPS2.0将如何改变未来税收政策的前景；
- 3 中国跨境税收监管实践的不断发展



经济、贸易及投资环境的变化



当前，影响中国税收及监管政策的重要因素有：

国内经济因素：中国经济在2018年增长了6.6%，2019年的增幅预计将在6.2%，增长率为30年来的最低水平。这也因此进一步推动了包括大幅削减对外商境内投资的限制及加大力度简政放权和改善营商环境在内的结构性改革：

- **境内投资规则：**市场准入负面清单制度规定着中国境内投资的限制性条件。2018年7月，相关政府部门将全国外资准入负面清单条目由63条减至48条，之后2019年7月又将其进一步减至40条，同时也进一步将自由贸易试验区外资准入负面清单条目减至37条。由于这些变化，之前禁止外国投资者进入的行业现予以开放，同时对于已经部分向外国投资者开放的某些行业，也取消了对他们需与中方合资、合作的要求。旨在通过放宽对交通运输、物流批发、船舶建造、飞机制造、服务业、专业服务、基础设施、电信、汽车及金

融服务的限制，将投资吸引至服务业和高技术制造业。2019年7月的相关公告信息显示，将原定的2021年取消金融业外资股比限制提前至2020年。这些变化既能鼓励更多的绿地项目外商直接投资，也能带来潜在的并购机会。

与这些变化相匹配的是外商直接投资确实得以进一步增加。外商直接投资在2018年达到了1,390亿美元的历史最高水平，这意味着自2015年以来，外商直接投资的金额再次超过了对外直接投资。官方统计数据还显示，自由贸易试验区内外商直接投资的增长速度甚至超过了全国水平。中国2019年发布的税收政策旨在支持这种限制放开，例如，2019年8月中国政府宣布在上海自由贸易试验区和横琴新区从事的一些经营活动，可以享受15%的企业所得税率。

根据荣鼎集团 (Rhodium Group) 的数据, 即便是在中美经济关系存在挑战的背景下, 2019年上半年美国对中国的外商直接投资仍然继续增加, 达68亿美元。正如中国美国商会 (AmCham China) 所说的, 如今的投资越来越多地采取“在中国, 为中国”的形式, 而不是像过去那样, 把中国作为出口中心, 对其制造业进行投资。在这种情况下, 削减外商投资限制显然发挥了作用——特斯拉在上海新建的工厂就对此进行了见证, 该工厂是中国首家外商独资的汽车工厂。

- **简政放权:** 与此同时, 中国一直持续开展简政放权和减少监管负担的改革工作 (例如, 在设立/清算公司等方面)。由于在这些方面作出的努力, 在世界银行发布的《2020年营商环境报告》中, 中国在190个国家和地区

中的排名从上期的第46位跃升至第31位。这些改革工作在2019年得到强化, 中国的许多城市为进一步做出改进制定了关键绩效指标 (例如, 新企业设立的办结时间的目标为3天), 并受到中央政府的监督。其中一个主要方面是减少与税收合规相关的征管上的繁琐程序问题。例如, 取消纳税人在申请税收减免/优惠时需要提前向税务机关提交大量备案材料的要求 (相关文档需要留存备查), 以及优化了开具《税收居民证明》的相关事项。此外, 一线城市的税务机关在复杂的跨境交易中表现出越来越强的商业敏感度, 也有利于纳税人获得合理的税务结果 (例如获得协定待遇或重组优惠)。





贸易和全球经济关系因素：在2019年，关税水平的全球不确定性愈加明显。此外，基于对技术的敏感性，对出口和企业并购在国家层面限制的增加，可能会成为世界经济格局的长期特征。这些因素可能会对国际税收领域产生一些影响。

在过去数十年中，跨国企业的公司税税务筹划可以基于稳定的全球贸易环境和逐步降低的关税水平这个前提条件。可以说，相对低水平的关税提高了国际税收规则在推动跨国企业架构安排方面的重要性。如果关税水平较高、关税设定的波动性较大变得根深蒂固，那么跨国企业可能需要重新考虑并在某些情况下重组其供应链和价值链，并且还需保持灵活性，以便频繁地进行这种操作。

区域性贸易协定（例如亚太地区的《区域全面经济伙伴关系协定》）的产生和深化可能会影响新安排的塑造。据了解，中国税务机关目前正在考虑对现有的重组优惠指南和离岸间接转让规则做出修订。

根据商务部网站公布的数据，2016年中国对外直接投资额达到峰值（1,961亿美元），但2017年（1,583亿美元）、2018年（1,298亿美元）及2019年都低于这个水平。投资额减少的主要原因是中国政府加强了对对外直接投资的监管（如限制对境外房地产、体育俱乐部等领域的投资），并努力控制高杠杆收购行为。另一方面，一些国家的政府（特别是美国）对外资收购行为进行了更为严格的审查。

因此，在2016年至2018年之间，中国在美国进行的对外直接投资（包括并购和绿地投资）下跌了95%。自2016年以来，中国对外直接投资进一步转向了65个“一带一路”国家和地区。一些研究机构估计，“一带一路”指向的对外直接投资从2016年的16.8%增加至2018年的21.6%。预计2019年的投资额还会有进一步的增长。

中国在国际税收政策方面做出的努力映射了这一变化。2019年4月，“一带一路”税收征管合作机制在首届“一带一路”税收征管合作论坛上正式成立，34个国家和地区的税务主管当局签字成为机制理事会成员（预计随后将有更多的税务主管当局加入）。该机制是为了共同努力解决税收征管上的不足之处和因税收规则不同而产生的摩擦问题，这些问题可能会对所计划的投资项目产生阻碍，并抑制“一带一路”倡议充分发挥其潜力的能力。未来两年的初步合作计划已经制定，包括分享规则设计和征管方面的最佳实践、提供能力建设支持（例如税务合规系统的自动化）、建立争议解决机制以及在协定适用方面实现更高的一致性。

在上述发展趋势背景下，2019年，中国在税收协定和税收政策方面也取得一些重要的进展。不过，预计在G20/OECD层面就全新的国际税收规则达成共识时（2020年初），还会有更为重大的变化。

创新赋能 税道渠成



中国税收协定和税收政策的发展



中国在2018年和2019年与一些辖区签署了新的税收协定，或就已有的税收协定签署了议定书，这些辖区包括印度、新西兰、意大利、西班牙、安哥拉、阿根廷、刚果和加蓬。此外中国内地还与中国香港特别行政区签订了《关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》（以下简称“内地香港税收安排”）的第五议定书。这些税收协定、议定书中出现的重要变化讨论如下：

BEPS常设机构条款的修订

虽然中国在2017年签署了税基侵蚀和利润转移（BEPS）计划下的多边工具（Multilateral Instrument），但仅选择对其现有的税收协定做出最低限度的修订，即按照最低标准修订主要目的测试（Principal purposes test）规则和协定序言部分。值得注意的是，中国选择不对其协定中的常设机构条款作出修订。可在最近新签署的税收协定和议定书中，我们发现许多BEPS常设机构规则还是被采用：

- 在与刚果、加蓬、西班牙、阿根廷和新西兰签署的税收协定中，要求对从事的活动做出具体

的实质性评估，以判断其是否真正具有准备性、辅助性。这种分析比第5条第4款中的“特定排除”条款更为重要。

- 在与印度、新西兰签署的税收协定中，对建筑型常设机构引入防止合同拆分规则。
- 在与西班牙签署的税收协定中，对准备性、辅助性活动引入“反分割”规则。
- 在与西班牙、阿根廷、印度、新西兰签署的税收协定以及内地香港税收安排中，对独立代理人概念进行了更新。但目前仅在与意大利和中国香港特别行政区签署的税收协定/安排中明确了非独立代理人构成常设机构的情形。

常设机构条款在中国签署的税收协定中本来已经相当多样化，这些变化使其又增添了一层复杂性。此外，也为中国税收协定中常设机构条款将如何发展提出了进一步问题，如何在之后的双边税收协定中作出BEPS常设机构条款的更新，以及中国在今后是否仍旧继续保持其不通过多边工具对常设机构条款作出修订的立场？



在上述的常设机构条款中，最有意思的是在内地香港税收安排中出现的全新的有关非独立代理人方面的措辞。众所周知，中国香港特别行政区既是中国内地大部分对外直接投资流出的门户，也是大部分外商直接投资的流经之地。商务部数据显示，截至2018年底，内地实际利用的香港特别行政区外商直接投资为1.1万亿美元，占中国对外直接投资总额的54%。与此同时，中国非金融类对外直接投资在香港特别行政区的存量达到6,220亿美元，香港特别行政区因而成为中国对外投资的主要通道。

已修订的OECD税收协定范本注释对BEPS非独立代理人常设机构的认定规则进行了解释，它重点关注一家外国企业在本地的代表是否“说服”本地市场的客户与该企业签订合同。这显然比现有规则关注外国企业是否“授权”本地的代表签订对其有约束力的合同的门槛更低。鉴于此，企业需要对利用中国香港特别行政区对营销支持和对中国内地分销作出的安排进行重新审视。“独立代理人”的新定义还需要重新考量在中国内地从事营销支持的子公司是否不受此规则约束。需要指出的是，中国通常采用核定利润的方法计算常设机构的利润，而在销售代理人的情况下，常设机构的利润可以用销售百分比法来计算。正因如此，即使本地从事营销支持的子公司取得公允的对价，也不能假设不会对其产生的进一步利润征税。税务总局尚未就新的常设机构规则在内地香港税收安排和其他上述协定中的应用提供指引，这将备受期待。

同样地，在香港特别行政区或通过香港特别行政区经营的中国内地企业也需要考虑新常设机构门槛下的其他风险。与之相关的，香港特别行政区税务局在2019年7月发布了《税务条例释义及执行指引第60号》，为常设机构利润分配原则提供了指引。

在常设机构方面，最后一个值得注意的趋势是，新签署的税收协定明确了对特殊常设机构的利润分配问题。在与意大利、加蓬、刚果和阿根廷签署的议定书中规定，在出现建筑/安装工程常设机构的情况下，对于归属于常设机构的利润应以该常设机构从事的活动产生的利润为限，而不是按照建筑/安装工程合同的总价值分配。与阿根廷签署的议定书中对总承包工程（EPC）合同的特定情况也作出了详细说明，跨境销售设备所产生的收入与通过建筑/安装常设机构提供的服务同时发生，但由于收入和服务是分离的，因此这部分收入不会被自动分配给该常设机构。这些条款应用的增加反映了中国EPC项目在许多国家面临的挑战；随着计划对众多与“一带一路”国家签署的税收协定进行修订，可以预见届时这些条款将被纳入更新的协定中。

透明实体处理条款

新签署/修订的税收协定中有一个关键特征，那就是其中多数协定都涵盖了处理透明实体的条款。具有这样特征的协定包括与印度、新西兰、意大利、西班牙、阿根廷和刚果签署的协定。这些税收协定作出了如下规定，如果相关实体（如合伙企业）的设立地所在国允许透明处理（即允许合伙企业的所得归属于相关合伙人），那么所得来源国（包括中国）将采用相同的处理方法。这些税收协定与2015年已生效的中法税收协定进行了结合，中法协定是中国迄今为止所签署的唯一一个规定了这种透明度条款的税收协定。



这些规定开始解决因国家税务总局公告2018年第11号（以下简称“11号公告”）的出台而加剧的问题。11号公告规定，除非在一给定的税收协定中有处理合伙企业透明度的具体规定，否则境外合伙企业自身必须要满足获得协定待遇的资格。然而，多数境外合伙企业不会在境外注册为税收居民，因此也就不能满足申请协定待遇的要求。由于11号公告以其他方式阻止穿透至上层合伙人，以使他们能够以自身去申请协定待遇，因此这已成为一个主要问题。

香港特别行政区作为对中国内地进行投资的主要通道，虽然这些条款没有被纳入内地香港税收安排新的议定书中，但这些变化还是受欢迎的。还需注意的是，相当多进入中国的投资是通过位于开曼群岛（Cayman）和英属维尔京群岛（BVI）的合伙企业——由于这些辖区尚未与中国签署税收协定，对位于这些辖区的合伙企业，目前尚无可见的解决方案。

主权相关的除外条款

中国在最近新签署的税收协定中包含了各种税率降低或将受主权控制实体排外的条款，延续了我们在其近十年中签署/修订的税收协定中观察到的趋势（例如在与法国、荷兰、瑞士、英国的协定中）。这些趋势反映了中国主权财富基金和国有企业的重要性，以及与“一带一路”倡议相关联的新型主体（如：丝路基金）的出现。除了在大部分协定中免除对支付给国有银行、全国社会保障基金、中国投资有限责任公司和丝路基金的利息征收预提税之外，众多协

定还为支付给政府控制实体的股息的预提税规定了较低的税率或零税率（如在与阿根廷、新西兰、刚果的协定中），甚至这些优惠待遇也进一步涵盖了财产收益方面（如在与阿根廷的协定中）。鉴于由中国政府控制的实体多是对“一带一路”沿线国家和地区做出的投资，在未来修订与这些国家和地区的税收协定时，可能相当多这样的条款会被纳入其中。

除上面所述事项外，各种BEPS相关规定也体现在了新签署/修订的税收协定中，主要包含主要目的测试规则、新BEPS协定序言、基于双方协商判定税收居民的“加比规则”以及现代化信息交换和相互协商程序条款。这些更新与中国决定通过多边工具对其签署的税收协定做出的修订选择保持一致。截至目前，63个税收协定将被修订，而且随着更多的中国税收协定的缔约方国家签署多边工具，这个数字还将增加。但是，目前尚不清楚中国政府何时会完成批准多边工具的国内程序。

这些税收协定还对各类所得的预提税税率以及构成建筑型常设机构的时间门槛稍作调整。有趣的是，一种“最惠国待遇”条款包含在了与阿根廷签署的税收协定中。该条款规定，如果在阿根廷与另一国家签署的税收协定中提供了更为优惠的预提税税率，那么其与中国签署的税收协定将会“自动”按照这个税率执行。这是继2015年中国与智利签署税收协定之后，中国签署的第二个包含此类条款的税收协定。

享受协定待遇管理新政

2019年10月，国家税务总局发布了《非居民纳税人享受协定待遇管理办法》（国家税务总局公告2019年第35号，以下简称“35号公告”）。该管理办法已从2020年1月开始执行，并取代了国家税务总局公告2015年第60号公告（以下简称“60号公告”）中所规定的管理办法。新管理办法响应政府为企业减轻监管负担所推出的“放管服”改革计划，并进一步推动中国的税收征管体系朝着“自行判断”的模式发展。新管理办法有两个主要变化：

- 60号公告要求协定待遇申请人或扣缴义务人在通知税务机关享受协定待遇时，提前向税务机关提交大量支持性文档，这给协定待遇申请人或扣缴义务人造成了很沉重的负担。而35号公告下的新管理办法仅简单地要求协定待遇申请人留存这些支持性文档以备日后检查，且协定待遇申请人或扣缴义务人只需向税务机关提交一张《非居民纳税人享受协定待遇信息报告表》（以下简称“《信息报告表》”）。
- 35号公告对扣缴义务人主要规定了扣缴义务和协助后续管理的义务。前者的规定较为清晰，35号公告移除了60号公告曾要求的多项情况报告表，如扣缴义务人无需再判断纳税人的声明是否符合享受协定待遇的标准，仅需提交《信息报告表》并完成扣缴。

非居民纳税人享受协定待遇的一些问题，尽管随着35号公告的出台得到了明确，但不确定性仍然存在。比如，即使法规规定了30日的审查时间，但实务操作中可能会耗费纳税人远超于此的时间。有时，税务机关要求提供资料是与扣缴义务人相关的资料，在非关联方的情况下非居民纳税人无法提供，便在事实上导致了退税流程的停滞。此外，对于如何协助后续管理，35号公告对扣缴义务人的具体配合义务缺少细节性规定，包括扣缴义务人在何种程度上可视为尽责配合，或扣缴义务人无法从纳税人处获得原件是否需承担责任，或因扣缴义务人不配合致使税务机关无法查实享受协定待遇条件时纳税人是否有救济措施等等。新管理办法在2020年如何得以实施，国家税务总局是否会采取积极的行动去解决这些问题，这还有待观察。

BEPS 2.0

中国正通过BEPS包容性框架大力参与G20 / OECD关于全面修订国际税收规则的项目。作为指导小组成员，以及作为拥有世界上许多大型数字领域企业的国家，中国在这一进程中发挥着关键的作用。包容性框架当前正努力在2020年1月之前就国际税收规则的新架构达成一致，并随后开始细则的设计工作。目前包含两大支柱工作：

- 第一支柱下的工作旨在通过引入不受物理存在约束的远程应税存在门槛（连同传统的基于实际存在的常设机构规则），并推行在跨国企业层面运作的基于公式的利润分配规则（与传统的实体间基于独立交易原则的转让定价规则并行）来改变国际税收的基本框架。据了解，目前各种大型跨国公司都可能被新规则涵盖在范围内，重点关注对象是那些经营活动极度依赖营销型无形资产的公司，从而确保高度数字化企业以及领先的品牌商品公司均能受到新规则的约束。在中国经营的“引进来”和“走出去”的跨国企业，可能会在其市场管辖区面临全新的税收风险，并可能需要对其税务会计以及合规制度进行全面改革以便计算及分配利润。
- 第二支柱下的工作旨在依托所得归入规则和征税不足款规则推行全球最低税的概念。对于在分销、金融与知识产权架构中使用低税中间商的行为，最低税将对其带来一定的挑战，且还将影响跨国公司从经营国获得的税收优惠的价值。

若包容性框架成员国最终就国际税收新架构达成一致，目前预计第一支柱下的规则将成为全球最低标准（被各国广泛采用），而第二支柱下的规则将成为最佳实践（可能被一小部分国家采用）。在政策层面，中国政府在2019年出台的重要企业所得税新规不多。鉴于第一支柱与第二支柱下的规则将带来巨大的变化，中国目前的这种情况可能只是在重大变革到来之前暂时的“平静”。如上所述，中国的税收政策制定者以及在中国经营的企业正在意识到，国际税收新规则将在快速变化的全球贸易环境下开始实施，因此，在构建全球供应链和价值链时，还需要同时考量税务和关税上的变化。





监管方式的发展



税收执法

在过去几年中，中国的税收执法方式发生了变化，税务机关与纳税人进行公众交流的方式和内容也发生了相应的改变。我们观察到，国家税务总局和省级税务机关在其微信公众号以及官网上发布的内容，现在更着重于为纳税人提供服务与协助（之前的做法是大量宣传执法案件，以提高纳税人对税务稽查有效性和处罚严格性的认知，从而鼓励合规行为）。

2019年，税务媒体所报道的执法案件数量也进一步下降。与前几年相比，2019年也未出现引人关注的就跨境税务问题做出的法院裁决。

协定待遇

税务总局在2018年发布的9号公告，以案例的形式对申请享受协定待遇过程中如何认定“受益所有人”身份作出解读。与601号文件一样，9号公告中受益所有人概念仍然强调实质性经营活动，并将“受益所有人”身份测试视为一种防范协定滥用概念。这个规则使得在认定“受益所有人”问题上，不仅仅只考虑所得的收取者是否享有对该所得和相关财产的实际控制支配权——这也是

许多发达国家对此解释的核心方面（例如在Indofoods和Prevost Car案中）。值得注意的是，2019年欧盟法院在对“丹麦受益所有人案件”做出的裁决中，已将受益所有人与反滥用目标结合起来考虑。这一裁决与其他国家在“受益所有人”规则应用上的发展，（可以说）使世界其他国家在此问题上的处理方式与中国更加趋于一致。

在此背景下，值得注意的是，中国（至少一线城市）的税务机关在处理许多涉及协定待遇的案件时，愈发具有商业敏感度，并且对案件的处理方式也更为合理：

□ 9号公告引入了一种“衍生利益”测试，允许协定待遇申请人参考其母公司（直接或间接持有申请人100%股份）的实质而获得协定待遇。具体而言，如果申请人的母公司通过“受益所有人”测试，且其所属居民国在与中国签订的税收协定中也提供了相等的税收减免，则允许该申请人享受协定待遇。虽然这一测试对跨国企业有利，但人们普遍认为投资基金架构无法从中获利过多。此外，9号公告的官方解读对投资控股管理活动是否构成实质性经营活动列示了案例，但对这些活动的“实质性”有着比之前更高的要求。



- 然而，在实践中，有些税务机关愿意采取更加务实的立场。例如在房地产投资信托基金（Real Estate Investment Trust, REIT）和飞机租赁架构中，实践中看到的是，一些税务机关一直以来愿意考虑同一辖区内 REIT 管理人/租赁公司的商业实质，无论其是否为申请协定待遇特殊目的公司的母公司，或者是否实际持有该特殊目的公司的股权。在这些情况下，税务机关似乎承认此类经营安排的商业性质，且在对其适用 9 号公告时，也保持一定的灵活性。但是，此类案件的处理方式和其它类型的架构在申请协定待遇时可能会遭到其他地方税务机关的拒绝；比方说，一般认为私募股权基金难以以此类理由获取协定待遇。
- 在考虑纳税人是否适用协定待遇时，税务机关在某些情况下会以更为全面的视角考量其经营活动安排。例如，9 号公告提出了一个针对于股息所得的“安全港”规则，根据该规则，如果申请人为在缔约对方上市的公司子公司，且同样为缔约对方的税收居民，则该申请人可直接被认定“受益所有人”身份从而享受协定待遇。虽然该规则并未扩展到利息所得，但在实操中已有案例表明，如果一家集团的财务公司与其上市的母公司在同一管辖区，且该财务公司在实体层面存在些许决策实质，那么税务机关愿意对此事实加以考虑并同意申请人享受协定待遇。
- 由于税务机关倾向于对案件进行全面审查，因此其对案件做出的处理也更为合理。此前，上海税务机关对一笔向境外支付的股息进行了事后审查，该笔支付已享受的协定减免金额超过人民币 500 万元。但是，如果是在过去，税务机关会因为境外协定待遇申请人的员工数量有限，而直接拒绝其享受协定待遇的请求（这种情况目前在中国许多地方仍然存在）。但近来也越来越多地看到，税务机关会对纳税人对一些安排的商业理由做出的解释加以考虑。
- 值得注意的是，目前仍有很多案件未能得到合理的处置。某些地方税务机关仍然要求考察协定待遇申请人与商业现实不同步的人员配置、财产和业务经营活动——在一些案件中，税务机关似乎是选择性地适用 9 号公告的解读指引。相当数量的二、三线城市的税务机关仍未开始执行 60 号公告的相关规定，该公告允许非居民纳税人符合享受协定待遇条件的，可以在纳税申报时自行享受协定待遇，但应报送相关资料并接受税务机关的后续管理。但总体来说，目前的发展趋势还是积极的。同中国政府在削减监管负担方面作出的广泛努力一样，上述的 35 号公告大为减少了非居民纳税人和扣缴义务人的资料报送负担。此外，随着不同政府部门间数据汇集和共享程度的加强，以及税务机关大数据分析能力的升级，将使得未来对案件的审查越发具有针对性，并会简化大多数纳税人在进行常规付款及申请享受协定待遇时的繁琐手续。
- 总而言之，享受协定待遇正朝着积极的方向发展。鉴于中国政府正大力推行“放管服”改革，预计在不久的将来，备案程序将进一步简化，纳税人将无需于事前向税务机关报送大量文件。此外，随着更多的数据被汇集并在政府部门间进行共享，以及大数据分析工作的推进，对于大多数进行例行付款和申请协定待遇的纳税人而言，由于税务机关对案件的审查将更具有针对性，因此对他们造成的不便也将减少。

股权转让

中国税务机关继续加强对股权转让案件的执法力度，包括直接跨境转让（即境外公司直接出售中国公司的股权）和离岸间接转让（即一家境外公司处置另一家持有中国公司股权的境外公司）；7号公告对离岸间接转让做出了具体规定。政府部门间进一步加强的数据汇集与共享、利用“网络爬虫”软件从公开资源上查找与转让相关信息，以及大数据的分析工作，这些都使税务机关在发现和跟踪股权转让案件方面的有效性得到了提高。

与上述我们对协定待遇相关案件所观察到的处理情况一致，在过去两年中，一线城市的税务机关在处理股权转让案件时，也愈发具有商业敏感度，对案件的处理也更为合理：

- 实践中我们注意到，在处理复杂案件时，一线城市的税务机关越来越倾向听取纳税人和税务顾问对股权转让税收规则的理解。这可能是由于税务官员从日常工作和培训中获得了更多处理复杂案件的经验，为他们在解决一些不确定问题时提供了帮助，比如在决定企业重组行为是否可以享受税收减免，或者是在计算转让对价或股权成本基础存在问题时。
- 对于涉及集团重组税收优惠的案件，一些一线城市的税务机关在一定情况下（如安全港规则所设的严格条款未能满足时）愿意在一定程度上采取灵活的解决方式。目前这样的处理方式主要体现在适用于7号公告的间接转让股权的案件中，在某些情况下，一些税务机关积极与省级税务机关和税务总局协商，以确定他们是否可以根据商业实际情况对这些安排给予税收减免。此外，高级别税务机关也更加乐意向纳税人的重组安排提供更高层的指引。

虽然如此，但在涉及59号文有关跨境直接股权转让的企业重组安排的案例中，则呈现更为严格的处理方式。

- 针对这类情况，最有帮助的做法是让税务机关清楚、全面地了解重组的背景。如果纳税人可以向税务机关证明其正遭遇经济困难，特别是在中美经贸摩擦持续存在的情况下，重组是为了能够继续在中国开展业务，那么税务机关会将此纳入考虑范围。更加值得注意的是，在重组优惠根本无法获得的一些情况下，税务机关接受因考虑全球经济环境变化导致未来潜在盈利能力下降而对转让的中国企业所做的估值，这一点展现出税务机关在处理此类案件上更具合理性。
- 除此之外，削减繁琐审批程序也有利于股权转让交易的进行。在之前的案例中，转让中国公司股权的境外转让人根据过往经验预估这一过程可能需要数月才能完成，但实际上税务机关仅用了短短几周的时间便将所有手续处理完毕，他们对此感到震惊。但同时，税务机关仍会对一些情形采取严格的处理方式。典型的情形包括：
 - ✓ 坚持以股权成本为基础进行计算，仅允许纳税人扣除他们为股权处置所支付的金额的一小部分；
 - ✓ 即使纳税人提出，其离岸间接转让行为具有一定的合理商业目的，税务机关也不愿接受纳税人的解释，并坚持对其按照7号公告征税；
 - ✓ 对重组行为满足享受税收优惠所设条件情形的解释十分严格且保守；
 - ✓ 寻求应用（在已观察到的案例中）转让定价规则来调整对第三方出售的股权转让对价。

中国在股权转让领域的税收征管工作仍在不断完善。展望未来，一些迹象表明，税务总局可能会再次考虑对现有的59号文和7号公告进行修订，以期为在不断变化的经济环境中进行业务重组提供更多便利。





创新赋能 税道渠成

毕马威中国联系人

全国



卢奕
税务服务主管合伙人
毕马威中国
T: +86 (21) 2212 3421
E: Lewis.lu@kpmg.com



邢果欣
国际税收服务主管合伙人
毕马威中国
T: +852 2522 6022
E: christopher.xing@kpmg.com

北方区



邢果欣
国际税收服务主管合伙人
毕马威中国
T: +852 2522 6022
E: christopher.xing@kpmg.com

华东及华西区



张日文
税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (21) 2212 3415
E: william.zhang@kpmg.com



谢忆璐
税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (21) 2212 3422
E: grace.xie@kpmg.com

华南区



李一源
税务业务发展主管合伙人
毕马威中国
T: +86 (20) 3813 8999
E: lilly.li@kpmg.com

香港



John Timpany
香港税务服务主管合伙人
毕马威中国
T: +852 2143 8790
E: john.timpany@kpmg.com

kpmg.com/cn/socialmedia



如需获取毕马威中国各办公室信息，请扫描二维码或登陆我们的网站：

<https://home.kpmg.com/cn/en/home/about/offices.html>

本刊物所载资料仅供一般参考用，并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的数据，但本所不能保证这些数据在阁下收取本刊物时或日后仍然准确。任何人士应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据本刊物所载资料行事。

© 2020 毕马威企业咨询(中国)有限公司 — 中国外商独资企业，是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织(“毕马威国际”)相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有，不得转载。在中国印刷。

毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的商标或注册商标。

刊物编号：CN- TAX20-0007c

二零二零年一月印刷