

中国税务快讯

第一期 二零一五年一月

中国一般反避税新指引

本期快讯讨论的法规:

- 《一般反避税管理办法（试行）》（“一般反避税管理办法”），国家税务总局令第32号（“32号文”），由国家税务总局于2014年12月2日发布，自2015年2月1日起生效
- 国家税务总局有关负责人就《一般反避税管理办法（试行）》有关政策问题答记者问（“答记者问”），国家税务总局于2014年12月12日在官方网站上发布
- 国家税务总局关于《一般反避税管理规程（试行）》征求意见的通知（“征求意见稿”），于2014年7月3日发布
- 《中华人民共和国企业所得税法》（“企业所得税法”）和《企业所得税法实施条例》（“实施条例”），自2008年1月1日起生效

背景

继较早前的公开咨询，国家税务总局（“国税总”）于2014年12月2日发布最终的一般反避税管理办法，对避税安排作出界定，并详细列明税务机关在一般反避税案件立案、调查和结案方面应遵循的程序。

一般反避税管理办法的目的在于为日后提高一般反避税工作的透明度及一般反避税条款执行的一致性方面提供基础，并将成为中国为实施国际税法规则而在近期出台的一系列新法规的其中一部分，目的是落实国家主席习近平在2014年11月举行的二十国集团（G20）领导人峰会上关于打击跨境避税的指示。一般反避税管理办法对中国今后的国际税法安排实施方面将产生而深远的影响，跨国企业宜密切关注相关发展。

现行一般反避税相关法律和指引

中国国内现行的一般反避税法律框架可参阅本所出版的有关一般反避税管理规程征求意见稿的[《中国税务快讯》2014年7月第十九期](#)，该期《中国税务快讯》为读者了解相关宏观背景信息提供了参考。

简而言之，企业所得税法及其实施条例提出了以税务目的作为评判基准的一般反避税规则，针对的是企业实施其他不具有合理商业目的而减少其应纳税收入或者所得额的安排（根据企业所得税法）。不具有合理商业目的是指以减少、免除或者推迟缴纳税款为“主要目的”（根据实施条例）。2号文对相关规则作出补充，提出以“实质重于形式”的分析原则作为一般反避税操作指引，2号文同时列举了需要考量的一些安排相关具体细节，尤其是与设在避税港的“无经济实质”的企业之间的跨境安排以及税收协定滥用。

对于一般反避税管理规程的实施，实际操纵中税务机关对“经济实质”尤为关注。因此，在对698号文所指境外间接转让中国居民企业股权的案例进行判定时，需要考量境外转让方相关的人员、场所、经营活动和资产，而较少考量相关安排的合理商业目的。

本期快讯讨论的法规：

- 国家税务总局关于印发《特别纳税调整实施办法[试行]》的通知，国税发[2009]2号（“2号文”）
- 国家税务总局关于加强非居民企业股权转让所得企业所得税管理的通知，国税函[2009]698号（“698号文”），于2009年12月10日发布[2009]698号
- 国家税务总局关于如何理解和认定税收协定中“受益所有人”的通知，国税函[2009]601号（“601号文”）

现行指引未就如何将经济实质考量与企业所得税法所明确提出的以目的为基准的一般反避税测试相结合作出明确的说明。因此，纳税人将很难单凭商业实质这一理由对税务机关的一般反避税判定提出质疑。

此外，对于纳税人和第三方如何就一般反避税调查提供文件、主管税务机关如何与上级税务机关及国税总合作的一般反避税立案调查和结案程序、相关时间表，以及纳税人提出异议的途径和机制等细节，现行规定也没有提供详尽的指引。现在，32号文的发布及其答记者问给出了必要的指引。

32号文对一般反避税管理办法的进一步澄清

32号文解释了避税安排的主要特征为(i)以获取税收利益为唯一或主要目的；(ii)以符合税法规定但与其经济实质不符的方式获取税收利益。

32号文重申了实施条例中提出的以“目的”为基准的一般反避税测试，并需要根据2号文的规定在评估时同时考量安排的形式和实质，32号文也进一步澄清了在进行一般反避税目的测试时应考量哪些经济实质。国税总的答记者问明确2号文中的反避税解释性指引仍然适用。

国税总的答记者问就如何考量经济实质提供了有用的示例，例如，如果企业所得税法为企业提供了法定的税收优惠，而企业经济实质符合企业税法规定的相关条件而享受税收优惠政策的，不属于一般反避税的范畴。

在法律适用的优先次序方面，国内特别反避税条款优先适用于一般反避税条款，而税收协定相关特别反避税条款则优先适用于国内反避税条款。根据前述优先次序规定，转让定价、成本分摊、受控外国企业及资本弱化条款优先于一般反避税条款；而受益所有人（601号文）及税收协定种利益限制（LOB）条款则优先于国内反避税条款。

上述规定反映了世界上许多国家的通用做法。值得注意的是：一项税务安排即使符合了（国内或税收协定）特殊反避税条款的规定，但仍不能排除其不受一般反避税条款的进一步监管，因为一般反避税条款具有剩余适用效力。另外，中国税务机关在其最近签署的税收协定中，通常加上一个名为“其他规定”的兜底条款，来确保中国国内一般反避税条款的实施不会受到税收协定的约束。

一般反避税的立案调查需要经过国税总的批准，主管税务机关的立案申请，以及不予调整或初步、最终调整方案都需要分别层报省级税务机关复核同意后，报税务总局审核决定。在一般反避税调查中需要承担举证责任的纳税人需向税局提供的资料主要包括：

- 安排的背景资料及商业目的的说明文件；
- 安排的内部决策和管理资料，如：董事会决议、备忘录、电子邮件等；
- 安排的交易资料，如合同和收付款凭证等；
- 与税务顾问及其他交易方的沟通信息；
- 可以证明其安排不属于避税安排的其他资料以及税务机关认为有必要提供的其他资料。

32号文明确规定，税务机关将会要求关联方和纳税人的税务顾问等其他方提交其为纳税人准备的文档资料。企业因特殊情况不能在2号文所规定的60日限期内提供相关资料的，经申请批准可以延期最长不超过30日。

如果纳税人的一项安排被认定为避税行为，税务机关可以通过特别纳税调整撤销纳税人从该安排所获得的税收利益，调整方法包括：(i)对安排的全部或部分交易重新定性；(ii)在税收上否定交易方的存在，或将该交易方与其他交易方视为同一实体；(iii)对相关所得、扣除、税收优惠、境外税收抵免等重新定性或在交易各方向重新分配；以及(iv)其他合理方法。税务机关应以具有合理商业目的和经济实质的类似安排为基准，按照实质重于形式的原则实施特别纳税调整。

如果税务机关决定予以一般反避税的纳税调整,经过税务总局批准后(国税总可能做出修改),会向纳税人发出初步决定。值得注意的是,32号文规定主管税务机关需要在九个月内进行审核,形成初步调整方案报税务总局批准。被调查企业在收到初步决定之日起七日内可向主管税务机关提出异议,报税务总局再次申请结案。国税总答记者问强调,考虑到一般反避税案件的复杂性,一般反避税的立案调查和最终结案都需要经过国税总的批准。国税总的较多参与有助释除对于主管税务机关过度应用一般反避税条款的疑虑。

如果一般反避税调整方案导致国内双重征税的情况,税务总局将协调解决;至于导致国际双重征税的情况,则按照税收协定启动相互协商程序作为适当的解决途径。

32号文自2015年2月1日起生效,不仅适用于该日后订立的避税安排,而且适用于该日前尚未结案处理的避税安排。需要注意的是,32号文的一般反避税管理办法不适用于与跨境交易或者支付无关的居民企业之间的安排,同样也不适用于涉嫌逃避税等违法行为,但适用于698号文所规定的境外间接转让,这与征求意见稿的立场相反。

毕马威观察

国税总答记者问指出,32号文的一般反避税管理办法是为落实国家主席习近平在2014年11月G20领导人峰会上关于打击跨境避税的指示而发布的,与G20/经合组织关于解决税基侵蚀与利润转移(BEPS)的建议(详见毕马威[《中国税务快讯》第二十七期\(2014年10月\)](#))有紧密的关联。

因此,一般反避税管理办法是一系列国际税法实施规定的一部分,其中包括转让定价指引、反协定滥用规则、新反混合错配规则以及加强对境外间接转让应纳税中国财产的征税措施。

简而言之,新的一般反避税管理办法明确规定在哪些情况及如何应用一般反避税条款,这将有助于提高该条款实施的一致性。与此同时,纳税人需要留意更多交易可能会被税务机关认为是“人为”的避税行而成为一般反避税的调查对象,因此需要对该些交易进行重新评估。

避税目的测试

国税总在根据征求意见稿审定一般反避税管理办法的最终稿时,删除了“以获取税收利益为……主要目的之一”的避税安排描述,这一做法甚为可取,因为与企业所得税法实施条例的措辞相比,征求意见稿可能拓宽了一般反避税的适用范围,因此可能带来不确定因素。

此外,一般反避税管理办法明确了一般反避税评估中有关经济实质考量的措辞,加上答记者问的有效补充对明确中国一般反避税的税务目的测试有很大的帮助。

一般反避税办法的最终稿非常明确地指出如果安排以获取税收利益为目的,而有关安排的法律形式与经济实质不符或有落差,便会被视为一般反避税安排的重要特征。这意味着,经济实质是从更宏观的角度调查纳税人是否主要以获取税收利益为目的,而不具有合理商业目的的考量之一。

答记者问对上述解释作出了补充,并进一步明确经济实质是全面以事实为依据考量安排是否“不具有合理商业目的”的因素之一。答记者问提出“不具有合理商业目的”及以获取税收利益为目的的安排是评估一般反避税的“两个关键要素”。

答记者问列举了企业经济实质符合税法规定的相关条件而享受税收优惠政策的例子，反映国税总运用一般反避税规则的方法与许多其他国家执行一般反避税条款的做法大体一致。这些国家在决定一般反避税条款是否适用时，会审核获取税收利益的安排会令既定税法的目的无法达到，还是符合既定税法的目的。在这些国家，“法律目的测试”可能将对“税务目的测试”进行补充。

上述内容有助纳税人以合理商业目的为理据为其交易进行辩护，但是，主管税务机关的实施方式以及国税总对合理性及一致性的审核程度始终是落实一般反避税管理办法的关键。

一般反避税管理办法提供的详细指引有助于税务机关应对一般反避税案件的立案、调查和结案程序的实施，将主管税务机关审核时间限制在9个月内也是一个可喜的发展。国税总的答记者问明确指出，特别反避税条款优先适用于一般反避税条款，一般反避税条款是“穷尽所有其他的反避税措施后的最后手段”也是令人称道的表述，再加上一般反避税立案调查和调整都必须经过国税总的批准，相信应该能够限制主管税务机关过度应用一般反避税条款。

对于跨国企业的影响

国税总为配合解决税基侵蚀与利润转移建议，开展为期三年的国际税务工作计划，新的一般反避税管理办法很可能是这一系列政策和措施的开始，我们呼吁跨国企业密切留意最新的税务法规动向。跨国企业在进行跨境交易时应注意一般反避税条款的影响，宜重新审视可能会有一般反避税调整风险的交易和安排。同时应确保妥善保存交易同期文件记录，以便显示及证明交易的合理商业目的。

何坤明

税务服务主管合伙人
中国和香港特别行政区
电话: +86 (10) 8508 7082
khoonming.ho@kpmg.com

北京 / 沈阳

凌先肇

税务服务主管合伙人
华北区
电话: +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

天津

凌先肇

税务服务主管合伙人
华北区
电话: +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

周重山

电话: +86 (10) 8508 7610
ec.zhou@kpmg.com

青岛

彭晓峰

电话: +86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

上海 / 南京

卢奕

税务服务主管合伙人
华中区
电话: +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

成都

周咏雄

电话: +86 (28) 8673 3916
anthony.chau@kpmg.com

杭州

王军

电话: +86 (571) 2803 8088
john.wang@kpmg.com

广州

李一源

电话: +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

福州 / 厦门

梅雅宁

电话: +86 (592) 2150 807
maria.mei@kpmg.com

深圳

孙桂华

税务服务主管合伙人
华南区
电话: +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

香港

杨嘉燕

电话: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

华北区

凌先肇

税务服务主管合伙人
华北区
电话: +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

冯栢文 (Vaughn Barber)

电话: +86 (10) 8508 7071
vaughn.barber@kpmg.com

陈达伟 (David Chamberlain)

电话: +86 (10) 8508 7056
david.chamberlain@kpmg.com

冯炜

电话: +86 (10) 8508 7531
tony.feng@kpmg.com

古军华

电话: +86 (10) 8508 7095
john.gu@kpmg.com

韩澄

电话: +86 (10) 8508 7627
h.han@kpmg.com

蒋俊

Tel. +86 (10) 8508 7511
josephine.jiang@kpmg.com

李京漠

电话: +86 (10) 8508 7536
kevin.lee@kpmg.com

黎鲤

电话: +86 (10) 8508 7537
li.li@kpmg.com

李鹏

电话: +86 (10) 8508 7574
thomas.li@kpmg.com

刘晓萌

电话: +86 (10) 8508 7565
simon.liu@kpmg.com

马源

Tel. +86 (10) 8508 7076
paul.ma@kpmg.com

欧康立 (Alan O'Connor)

电话: +86 (10) 8508 7521
alan.oconnor@kpmg.com

彭晓峰

电话: +86 (10) 8508 7516
+86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

沈瑛华

电话: +86 (10) 8508 7586
yinghua.shen@kpmg.com

谭礼耀

电话: +86 (10) 8508 7605
laiyiui.tam@kpmg.com

黄伟光

电话: +86 (10) 8508 7085
michael.wong@kpmg.com

谢忆佳

电话: +86 (10) 8508 7540
jessica.xie@kpmg.com

延峰

电话: +86 (10) 8508 7508
irene.yan@kpmg.com

张晓

电话: +86 (10) 8508 7507
sheila.zhang@kpmg.com

张天胜

电话: +86 (10) 8508 7526
tiansheng.zhang@kpmg.com

张豪

电话: +86 (10) 8508 7509
tracy.h.zhang@kpmg.com

赵希尧

电话: +86 (10) 8508 7096
abe.zhao@kpmg.com

周重山

电话: +86 (10) 8508 7610
ec.zhou@kpmg.com

华中区

卢奕

税务服务主管合伙人
华中区
电话: +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

周咏雄

电话: +86 (21) 2212 3206
anthony.chau@kpmg.com

池澄

电话: +86 (21) 2212 3433
cheng.chi@kpmg.com

董诚

电话: +86 (21) 2212 3410
cheng.dong@kpmg.com

Alan Garcia

Tel. +86 (21) 2212 3509
alan.garcia@kpmg.com

何超良

电话: +86 (21) 2212 3406
chris.ho@kpmg.com

郑达隆

电话: +86 (21) 2212 3080
dylan.jeng@kpmg.com

梁浩然

电话: +86 (21) 2212 3358
hoyin.leung@kpmg.com

梁新彦

电话: +86 (21) 2212 3488
sunny.leung@kpmg.com

李忆敏

电话: +86 (21) 2212 3463
michael.y.li@kpmg.com

麦玮峰

电话: +86 (21) 2212 3409
christopher.mak@kpmg.com

倪伟东

电话: +86 (21) 2212 3411
henry.ngai@kpmg.com

牛悟得 (Brett Norwood)

电话: +86 (21) 2212 3505
brett.norwood@kpmg.com

大谷泰彦

电话: +86 (21) 2212 3360
yasuhiko.otani@kpmg.com

饶戈军

电话: +86 (21) 2212 3208
amy.rao@kpmg.com

王军

电话: +86 (21) 2212 3438
john.wang@kpmg.com

翁晔

电话: +86 (21) 2212 3431
jennifer.weng@kpmg.com

黄中颖

电话: +86 (21) 2212 3380
henry.wong@kpmg.com

谢忆璐

电话: +86 (21) 2212 3422
grace.xie@kpmg.com

徐曦

电话: +86 (21) 2212 3396
bruce.xu@kpmg.com

张曰文

电话: +86 (21) 2212 3415
william.zhang@kpmg.com

周波

电话: +86 (21) 2212 3458
michelle.b.zhou@kpmg.com

华南区

孙桂华

税务服务主管合伙人
华南区
电话: +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

陈用冬

电话: +86 (755) 2547 1072
penny.chen@kpmg.com

陈蔚

电话: +86 (755) 2547 1198
vivian.w.chen@kpmg.com

范家珩

电话: +86 (755) 2547 1071
sam.kh.fan@kpmg.com

古伟华

电话: +86 (20) 3813 8620
ricky.gu@kpmg.com

何晓宜

电话: +86 (755) 2547 1276
angie.ho@kpmg.com

李瑾

电话: +86 (755) 2547 1128
jean.j.li@kpmg.com

李一源

电话: +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

廖雅芸

电话: +86 (20) 3813 8668
kelly.liao@kpmg.com

林茂

电话: +86 (20) 3813 8680
donald.lin@kpmg.com

罗健莹

电话: +86 (20) 3813 8609
grace.luo@kpmg.com

梅雅宁

电话: +86 (592) 2150 807
maria.mei@kpmg.com

孙昭

电话: +86 (20) 3813 8615
michelle.sun@kpmg.com

杨彬

电话: +86 (20) 3813 8605
bin.yang@kpmg.com

曾立新

电话: +86 (20) 3813 8812
lixin.zeng@kpmg.com

香港

刘麦嘉轩

税务服务主管合伙人
香港特别行政区
电话: +852 2826 7165
ayesha.lau@kpmg.com

艾柏熙 (Chris Abbiss)

电话: +852 2826 7226
chris.abbiss@kpmg.com

包迪云 (Darren Bowdern)

电话: +852 2826 7166
darren.bowdern@kpmg.com

陈宇婷

电话: +852 2847 5108
yvette.chan@kpmg.com

陈心康

电话: +852 2978 8987
rebecca.chin@kpmg.com

冯伟祺 (Matthew Fenwick)

电话: +852 2143 8761
matthew.fenwick@kpmg.com

霍宁思 (Barbara Forrest)

电话: +852 2978 8941
barbara.forrest@kpmg.com

何家辉

电话: +852 2826 7296
stanley.ho@kpmg.com

许昭淳

电话: +852 2685 7815
daniel.hui@kpmg.com

甘兆年 (Charles Kinsley)

电话: +852 2826 8070
charles.kinsley@kpmg.com

孔达信 (John Kondos)

电话: +852 2685 7457
john.kondos@kpmg.com

赖绮琪

电话: +852 2978 8942
kate.lai@kpmg.com

梁爱丽

电话: +852 2143 8711
alice.leung@kpmg.com

文炳涛

电话: +852 2978 8976
steve.man@kpmg.com

Ivor Morris

电话: +852 2847 5092
ivor.morris@kpmg.com

伍耀辉

电话: +852 2143 8709
curtis.ng@kpmg.com

潘嘉礼 (Kari Pahlman)

电话: +852 2143 8777
kari.pahlman@kpmg.com

庞建邦

电话: +852 2143 8525
benjamin.pong@kpmg.com

Malcolm Prebble

电话: +852 2684 7472
malcolm.j.prebble@kpmg.com

Murray Sarelius

电话: +852 3927 5671
murray.sarelius@kpmg.com

萧维强

电话: +852 2143 8785
david.siew@kpmg.com

谭培立 (John Timpany)

电话: +852 2143 8790
john.timpany@kpmg.com

陈伟德 (Wade Wagatsuma)

电话: +852 2685 7806
wade.wagatsuma@kpmg.com

王磊 (Lachlan Wolfers)

电话: +852 2685 7791
lachlan.wolfers@kpmg.com

邢果欣

电话: +852 2978 8965
christopher.xing@kpmg.com

杨嘉燕

电话: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

钟国华

电话: +852 2685 7559
adam.zhong@kpmg.com

kpmg.com/cn

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资料,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。任何人士不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。

© 2015 毕马威会计师事务所 — 香港合伙制事务所, 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。© 2015 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。毕马威的名称、标识和 "cutting through complexity" 均属于毕马威国际的注册商标。