



中国税法智库

## 明税资讯

转让定价与反避税

一般反避税新规对企业跨境交易的影响

2014年12月18日

第27期



对涉税法律服务市场的专注与深耕,是明税区别于其他综合型律师事务所和专业所的最终要特色之一。作为本土崛起的法律服务机构,明税专注于为企业和个人提供涉税政策咨询以及相关解决方案、为政府相关机构提供政策建议以及决策支持。

明税的专业人员主要来自于北京大学以及国内其它重点高校或研究机构,80%以上具有硕士及以上学历,主要成员大都具有律师、注册税务师或其他相关专业资格。

提供最优化的税务方案是明税的专业追求。依托北京大学等高校的财税研究专家以及受聘担任机构顾问的前财税机关业务官员等丰富的理论与实务资源,明税能够为企业、个人以及政府机关提供精准、详尽、务实的税务解决方案。

#### 联系我们:

#### 明税律师

电话:(8610) 59009170

传真:(8610) 59009172

邮件:[service@minterpk.com](mailto:service@minterpk.com)

地址:北京市朝阳区东三环中路建外 SOHO 西区 13 号楼 1905 室

2014年12月2日,国家税务总局发布《一般反避税管理办法(试行)》(以下简称“办法”),以国家税务总局令的形式进一步明确和规范税务机关采取一般反避税措施的适用范围、判断标准、调整方法、工作程序、争议处理等相关问题。

这一文件的出台主要基于当前全球经济发展形势和税收执法环境的变革。随着经济全球化的深入发展,越来越多的跨国企业集团通过全球一体化的经营模式和复杂的税收规划规避或减轻集团总体纳税义务,在全球范围内造成对多数国家的税基侵蚀,引起国际社会高度关注。为此,二十国集团(G20)委托经济合作发展组织(OECD)实施应对“税基侵蚀和利润转移(BEPS)”行动计划,在全球掀起了打击税基侵蚀和利润转移的浪潮。在今年9月份,OECD公布了BEPS七项阶段性成果。中国国家领导人在近期的国际会议上也提出了“加强全球税收合作,打击国际逃避税,帮助发展中国家和低收入国家提高税收征管能力”的意见。

在此背景下,《办法》经过广泛征求意见后正式出台,以期在规范税务机关一般反避税工作的同时,加强对跨境税源的监控管理。

### 一、一般反避税管理的适用范围及排除事项

#### (一) 适用范围

《办法》在适用范围上进行了较为明确的限制,即税务机关按照《企业所得税法》第四十七条、《企业所得税法实施条例》第一百二十条的规定,对企业实施的不具有合理商业目的而获取税收利益的避税安排,实施的特别纳税调整。也就是说,一般反避税管理主要适用于企业实施其他(转让定价、成本分摊、受控外国企业、资本弱化等特别纳税调整事项之外)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)的安排,而减少其应纳税收入或者所得额的情形。

《办法》还明确,税务机关主要对跨境交易和支付的“避税安排”实施特别纳税调整。在具体界定“避税安排”时,《办法》提供了两个特征标准:(1)以获取税收利益为唯一目的或者主要目的;(2)以形式符合税法规定、但与其经济实质不符的方式获取税收利益。这表明税务机关在评估“避税安排”时,同时适用目的测试和经济实质测试两种方法。

而《特别纳税调整实施办法(试行)》(国税发[2009]2号)第十章第九十二条对一般反避税也对可能启动一般反避税调查的情形做

出了规定，具体包括：（一）滥用税收优惠；（二）滥用税收协定；（三）滥用公司组织形式；（四）利用避税港避税；（五）其他不具有合理商业目的的安排。

可以看出，2009年出台的规范性文件已经明确了一般反避税管理涉及的几类行为或对象。鉴于该文件本身仍为有效（可能会后续修订），我们认为两个文件的相关规定共同界定了一般反避税管理的具体适用范围。

此外，除却上述的适用范围外，《办法》还用排除法确定了一般反避税管理不适用的情形。

## （二）排除不适用事项

### 1、有明确类型的特别纳税调整事项

《办法》和国家税务总局的公开解读文件中，始终强调一般反避税条款是穷尽日常管理和所有其他反避税措施后的最后手段。根据《办法》的规定，如果企业的安排属于转让定价、成本分摊、受控外国企业、资本弱化等其他特别纳税调整范围的，应当首先适用其他特别纳税调整相关规定。如果企业的安排属于受益所有人、利益限制等税收协定执行范围的，应当首先适用税收协定执行的相关规定。

### 2、境内交易

与跨境交易或者支付无关的安排被排除在《办法》的适用范围之外。《办法》的初衷在于监控跨境的避税安排，因为该类安排会导致我国税款的流失。而今年各地公布的一般反避税案例中，涉及多个境内交易的案例。这表明一般反避税管理在向境内交易“扩散”。而境内交易的调整更多的是境内两地之间的税源争夺，且有可能会造成两地之间重复征税。因此，境内交易不属于现阶段税务机关所关注的一般反避税重点。

### 3、可能涉及刑事责任的税收违法行为

《办法》提及涉嫌逃避缴纳税款、逃避追缴欠税、骗税、抗税以及虚开发票等税收违法行为不属于一般反避税管理的适用范畴，应按照《税收征收管理法》的相关规定处理。这些税收违法行为的特点在于，可能会涉及税务行政处罚事项及《刑法》所规定的危害税收征管罪（刑法第二百零一条至二百一十二条）刑事责任。

## 专业团队

武礼斌 合伙人

电话：010-59009170-809

邮件：[Libin.wu@minterpk.com](mailto:Libin.wu@minterpk.com)

施志群 合伙人

电话：010-59009170-808

邮件：[Zhiquan.shi@minterpk.com](mailto:Zhiquan.shi@minterpk.com)

明税律师公众微信平台：



## 二、一般反避税管理对于跨境交易的影响

根据《办法》的规定，一旦启用一般反避税条款，税务机关会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。调整方法包括：重新定性安排的全部或者部分交易；在税收上否定交易方的存在，或者将该交易方与其他交易方视为同一实体；对相关所得、扣除、税收优惠、境外税收抵免等重新定性或者在交易各方向重新分配；或其他合理方法。此外，《办法》还规定，如果企业拒绝提供资料的，主管税务机关可以按照税收征管法第三十五条的规定进行核定。

由此可知，如果企业的跨境交易属于一般反避税管理范围的，则有可能面临如下的不利影响或税务风险：

- 1、整体或部分交易被否定，并可能被税务机关要求按照独立第三方的交易模式重新定性；
- 2、相关跨境交易被视为同一主体内部的事项而不是对外交易，由此会产生一系列的税收调整问题；
- 3、跨境交易涉及的各个不同主体间因交易产生的所得和扣除事项会被调整；
- 4、已经享受的税收优惠、境外税收抵免等政策会被取消或缩小适用范围，这对纳税而言往往意味着直接的经济负担；
- 5、核定征收的风险。

因此，对于企业来说，一旦被动适用了一般反避税条款，则随之会面临既有交易被否或重新定性、企业税务管理出现重大变动等事项，现有的商业模式或交易模型将被严重影响。与此同时，企业还将可能承受金额不菲的税务负担或经济损失。

## 三、企业如何积极应对税务机关的一般反避税管理

《办法》对于税务机关采取一般反避税措施制定了一套严谨的工作程序，分为立案、调查、结案三个阶段。《办法》对每个阶段中不同层级税务机关担任的职能和权限作出详细且具有操作性的工作程序规定，并再次明确：鉴于一般反避税案件调查调整的复杂性，案件最终审核权由国家税务总局承担。

在此背景下，我们从信息管理、税务安排管理、中介机构聘任、争议解决等几个方面阐述企业如何应对税务机关的一般反避税管理：

### 1、跨境交易的信息管理

根据《办法》的规定，税务机关在选取一般反避税案件时，往往会使用各种数据资源，如企业所得税汇算清缴、纳税评估、同期资料管理、对外支付税务管理、股权转让交易管理、税收协定执行（如协定待遇申请）等。因此，对于此类信息，企业应当充分予以重视。特别是涉及关联交易的同期资料、对外大额支付以及股权转让等信息，企业应当谨慎而真实地披露。

## 2、税务安排的管理

税务安排本身并不一定是“筹划安排”甚至“避税安排”。只要其具有合理商业目的、经济实质，就不应被视为“避税安排”。

根据《办法》规定，企业在被一般反避税调查时，如认为其安排不属于本办法所称避税安排的，应在规定时间内提交说明资料，具体包括：（一）安排的背景资料；（二）安排的商业目的等说明文件；（三）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；（四）安排涉及的详细交易资料，如合同、补充协议、收付款凭证等；（五）与其他交易方的沟通信息；（六）可以证明其安排不属于避税安排的其他资料；（七）税务机关认为有必要提供的其他资料。

而根据《特别纳税调整实施办法（试行）》的规定，在一般反避税调查中，税务机关按照实质重于形式的原则审核企业是否存在避税安排，并综合考虑安排的以下内容：（一）安排的形式和实质；（二）安排订立的时间和执行期间；（三）安排实现的方式；（四）安排各个步骤或组成部分之间的联系；（五）安排涉及各方财务状况的变化；（六）安排的税收结果。

上述证明资料清单以及税务机关对于“避税安排”的审核要素，能够为企业在进行税务安排时提供了一些方向性的指导：

（1）对将发生的跨境交易或拟采取的安排自行预判，主要通过交易的形式、实质、方式、时间关系、交易各环节的逻辑、税收结果等方面进行考量，避免落入一般反避税的管理范围；

（2）应及时准备跨境交易或安排涉及的相关法律、财务、税务及其他文件资料，主要用于证明交易或安排本身具备合理的商业目的、具有经济实质。

## 3、保密条款与中介机构的协助义务

《特别纳税调整实施办法（试行）》首次在一般反避税领域提出了“筹划方”的概念和义务。本次出台的《办法》中也多次提及的“筹划方”在一般反避税中的涉税义务。虽然两个文件都未对“筹划方”进行定义，但从实务角度来说，“筹划方”往往涉及从事税务规划、交易架构设计等涉税中介服务的专业机构。

根据《办法》第十三条、十四条、十五条规定，税务机关可以要求筹划方提供与涉税安排有关的资料和证明材料，实质上规定了其协助举证的义务。从实务角度来看，税务机关索取此类资料主要用于判定企业交易是否符合合理商业目的、交易是否真实。

这将是一个对税务专业服务机构的咨询服务产生重大影响，并容易引发争议的条款。实践中，专业机构提供服务的协议中一般会规定保密条款，约定非经客户同意专业机构不得向任意第三方（包括相关政府部门）提供与交易或安排相关的资料或信息等。随着《办法》的出台，未来不同的中介对此类保密义务可能会有不同的处理方式。部分中介机构会将税务机关要求的“协助义务”作为不履行保密条款的约定事由。企业应当对此类条款给予充分重视。

而且，专业机构或专业人员（如律师事务所和律师）的服务需要遵守该专业领域的职业伦理和行

为规范。不加限制的要求中介机构提供“协助义务”容易引发专业机构或人员的角色悖论和职业风险。因此，我们认为，未来应尽量明确和限定税务机关要求的协助义务的程度和范围，避免专业机构承担无限协助义务。

#### 4、发生争议的救济

在一般反避税工作程序中，被调查企业也被赋予举证、提出异议、申请各种救济、协调解决争议等权利。因此，《办法》在确保一般反避税措施有效遏制避税安排的同时，也部分考虑到了企业的权利保护，尽量减少对企业正常生产经营活动的影响。

当一般反避税案件立案后，被调查企业会收到《税务检查通知书》，企业可以在60日内（或申请延期）提供资料说明安排的商业目的等信息，证明其税收安排不属于避税安排。在结案阶段，被调查企业如果对《特别纳税调查初步调整通知书》存在异议的，可以在7日内提出异议。

被调查企业对税务机关做出的一般反避税调整决定不服的，还可以按照有关法律法规的规定申请法律救济，包括提起税务行政复议及后续的税务行政诉讼等。

#### 明税结语：

伴随着《办法》的出台，中国一般反避税管理进入了程序更为规范、标准更为明确的新阶段，企业应当对此类监管给予足够的重视。

对于已经发生的属于一般反避税管理业务范围的事项，企业应尽可能完备证明交易或部分交易符合合理商业目的的证明资料。在面对税务机关的一般反避税调查和调整时，企业应当积极履行相关义务，配合税务机关的调查。同时，企业还应关注税务机关的一般反避税调查和调整程序是否合法、合理，如是否正式立案、是否有税务总局的审核批准意见等。必要时应当采取恰当的行政或司法救济程序，维护自身的正当利益。对于拟进行的跨境交易或采用的税务规划方案，企业应准备充分的背景资料、相关说明文件和证明材料，以避免成为税局所关注的“避税安排”。

#### 附：各级税务机关在一般反避税中的主要工作职能

##### 1、国家税务总局的立案审核、结案审核职能

一般反避税的立案调查和最终结案都需要经过税务总局的批准。主管税务机关的立案申请，以及不予调整或初步、最终调整方案最终都需要报税务总局审核决定。

##### 2、省级税务机关的复核、转发职能

在立案、结案等过程中，省级税务机关承担的是在“层报”过程中的复核和总局意见转发职能。

##### 3、主管税务机关的选案、申请立案、调查

发现企业存在避税嫌疑的，层报省级税务机关复核同意后，报税务总局申请立案。

在调查阶段，主管税务机关审核企业、筹划方、关联方以及与关联业务调查有关的其他企业提供的资料，可以采用现场调查、发函协查和查阅公开信息等方式核实。

主管税务机关根据调查过程中获得的相关资料，自税务总局同意立案之日起9个月内进行审核评估，综合判断企业是否存在避税安排，形成案件不予调整或初步、最终调整方案的意见和理由，层报税务总局结案。

本资讯由[明税律师事务所](#)整理或撰写，仅供一般参考之用，并非具有严格法律约束力的正式意见、建议或方案。如有专业需求，敬请联络明税律师资讯撰写团队：[newsletters@minterpk.com](mailto:newsletters@minterpk.com) 或者致电 010-59009170