

新税法框架下的反避税博弈 PDF转换可能丢失图片或格式，
建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/338/2021_2022__E6_96_B0_E7_A8_8E_E6_B3_95_E6_c46_338428.htm 对于新的企业所得税法及其实施条例，除了税率、扣除和税收优惠等热点之外，关于反避税的内容也备受业界关注。长期以来，税收征管能力的不完善加上税收优惠纷繁芜杂，我国名义税率和实际税负之间差距较大，避税的情况很严重。而新用“特别纳税调整”一章来专门规定反避税问题，避税与反避税的博弈将进入一个新的拐点。德勤会计师事务所资深税务合伙人张宝云女士曾在国家税务总局涉外税务管理司及税制改革法规司工作，并参与了1994年中国税制改革项目和多项重要税收法律法规的起草，后来在德勤会计师事务所从事企业税务咨询服务多年。这种经历使她熟稔避税与反避税博弈的个中奥妙。张宝云认为，在中国现行税制体系下，由于中国境内不同地区之间、不同企业所适用的税率和税收优惠待遇存在很大差别，在中国境内不同地区间同样存在企业利用关联交易转让定价进行避税的情况。而明年新税法实施后还有个税收优惠的过渡期，中国境内不同地区之间的税率差至少5年内还存在，境内转移定价还会继续存在。就新实施后的反避税问题，张宝云接受了本报记者的专访。反避税措施更加系统化：新的在反避税方面有哪些突破？张宝云：新税法借鉴国际惯例，在第六章中共有八条规定对关联方税务处理及其它反避税措施做了明确规定。它没有沿用现行中“关联企业业务来往”的表述，而是采用了“特别纳税调整”的表述。除了进一步完善和加强了对企业和关联方税务管理规定外，还增加了

很多新的制度。比如一般反避税条款、成本分摊、预约定价、资本弱化、受控外国公司、核定程序及对补征税款加征利息等，这是前所未有的。不仅内容上更加丰富，而且在法律层面上扩大了税务机关对企业进行反避税调查和纳税调整的外延范围，标志着中国的反避税措施更加规范化和系统化。

“受控外国公司”制度威慑力大：“受控外国公司”制度有什么针对性？特别是对在境外上市的红筹公司会有什么影响？张宝云：受控外国公司(CFC)制度是新借鉴国际经验首次引入的一个制度，是为了防止关联方利用在低税率或避税地建立受控外国企业，将境内利润转移到境外以减少和规避在中国的纳税义务。新第四十五条规定，由居民企业，或者由居民企业和中国居民控制的设立在实际税负明显低于本法第四条第一款规定税率水平的国家(地区)的企业，并非由于合理的经营需要而对利润不作分配或者减少分配的，上述利润中应归属于该居民企业的部分，应当计入该居民企业的当期收入。新法实施条例对“受控外国公司”的定义和范围、“实际税负明显低于”的具体判定标准、“并非由于合理的经营需要”等进行了原则性规定。但是，仍然还是显得比较笼统。更为具体的细节操作，可能还需要后续文件予以明确，否则操作起来有相当的难度。但是，尽管只是原则性的规定，它对企业的威慑也很大。对于中国在外企业，尤其是海外上市公司要特别小心，不然整个投资架构和业务模式安排可能就会受到相当的影响。所以准备在境外设企业或在作利润分配安排的时候，就要作好准备，要有能够证明是出于合理的商业目的而不是为避税。另外还要积极向国内填报相应的纳税申报表，按规定在国内进行信息披露和缴税。企业或需

调整融资结构：资本弱化制度对企业融资结构的安排会有什么影响？张宝云：企业资本由权益性资本和债务性资本组成的，如果债务性资本占整个资本的比例过大，就叫资本弱化。由于企业为借债负担的利息通常可以在税前扣除，因此资本弱化会使纳税减少。为了防范企业关联方之间通过这种方式不合理地降低税负。新税法借鉴国际经验，引入了这个制度，“企业从其关联方接受的债权性投资与权益性投资的比例超过规定标准而发生的利息支出，不得在计算应纳税所得额时扣除。”还对“关联方接受的债权性投资与权益性投资”的定义和范围进行了规定，但是对“比例超过规定标准”的具体规定没有规定，将会由财税部门另行规定。一个基本原则可能是针对不同行业的融资特点予以不同考虑。比如，对银行、保险等金融企业，负债率较高，包括关联方债权性投资在内的全部付息债务不得超过权益性投资的20倍，还有其他的行业，债务一般不得超过权益性投资的3倍。企业需要评估自己的负债权益比以符合“安全港规则”。而且企业可能需要调整其整个融资结构。

确保反避税和纳税人权益间的平衡：新法增加了一般反避税条款，给了税务机关很大的裁量权，但是如何平衡反避税和维护纳税人合法权益之间的关系呢？张宝云：新税法规定，企业实施其它不具有合理商业目的的安排而减少其应纳税收入或者所得额的，税务机关有权按照合理方法调整。这属于一个一般反避税条款，也属于兜底的补充性条款。所谓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，具体如何判断？还有“合理方法调整”具体怎么做，等等，这些都是操作中的重点和难点，也是纳税人最关心的问题。理论上说，税务机

关适用这个条款重点应在于首先关注该商业安排是否以避税为目的，而不是侧重对于不具有合理商业目的安排的调整。而且，即使纳税人存在不具有合理商业目的的安排，只要没有造成应纳税所得额的减少，税务机关都不能轻易运用这个条款对纳税人进行纳税调整。对纳税人来讲，最重要的是举证责任。税务机关调查时，企业要能提供资料证明自己的“清白”，要有理有据。税务机关有自己的数据库，把企业提供的资料跟这个数据库进行比较，如果反差太大，税务局就会要纳税人拿出相应的资料来证明你没有转让定价的问题。这里有一个反避税调查的程序和流程，来确保在反避税和保障纳税人权益之间的平衡。兜底条款是给反避税执法一个依据，但是程序上还是要严格按照规定来走。新税法出台以后，对企业来说，一方面面临着严格的税收管制，另一方面也面临很多的机遇，因为规则明确、规范了，降低了不确定性，也可以好好筹划应对，比如新法规定的预约定价安排，对企业来说就很有好处，可以提前做业务安排，变被动为主动。总体来说，企业首先要了解、研究新税法的反避税规定。其次要衡量企业内部的风险如何，做好举证准备，各种交易安排。最后，企业要提前做好详细的筹划，整个业务模式、企业战略等都要做相应调整，在合规的情况下可以做些合理的关联交易的安排。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com