



TAX EXECUTIVES INSTITUTE, INC.

2013-2014 年管理人员

TERILEA J. WIELENGA

会长

Allergan 公司

加州尔湾

MARK C. SILBIGER

高级副会长

Lubrizol 公司

俄亥俄州威克利夫

C. N. (SANDY) MACFARLANE

秘书长

雪佛龙公司

加州圣拉蒙

JANICE L. LUCCHESI

财务

Akzo Nobel 公司

伊利诺斯州芝加哥

SHIRAZ J. NAZERALI

第一区副会长

Devon 加拿大公司

阿尔伯塔省卡尔加里

THOMAS V. MAGALDI

第二区副会长

培生公司

新泽西州上萨德里弗

TIMOTHY R. GARAHAN

第三区副会长

Unifirst 公司

马萨诸塞州威尔明顿

BRUCE R. THOMPSON

第四区副会长

全国保险公司

俄亥俄州哥伦布

RITA M. MAKARIS

第五区副会长

SOM 建筑设计事务所

伊利诺斯州芝加哥

SUSAN K. MUSCH

第六区副会长

AEI 服务公司

得州休斯敦

WALTER B. DOGGETT, III

第七区副会长

E*TRADE 金融公司

弗吉尼亚州阿灵顿

DONALD J. RATH

第八区副会长

赛门铁克公司

加州山景城

CHRISTER T. BELL

第九区副会长

乐高系统公司

丹麦比隆

ELI J. DICKER

执行理事长

W. PATRICK EVANS

首席税务顾问

西北大街 1200G 号 300 室 | 华盛顿特区 20005-3814 | 电话: 202.638.5601 | 传真: 202.638.5607 | www.tei.org

2014 年 8 月 1 日

北京市海淀区
羊坊店西路 5 号国家税务总局
政策法规司

邮政编码: 100038

通过电邮发送: shuiwulaw@163.com

主题: 2014 年 7 月 3 日发布的
《一般反避税管理规程(试行)》(征求意见稿)

敬启者:

国家税务总局(下称“税务总局”)于 2014 年 7 月 3 日针对《中华人民共和国企业所得税法》第 47 条所载的一般反避税条款(下称“一般反避税”)及其实施条例(下称“实施条例”)发布了相关管理规程的征求意见稿。规程草案的内容包括: 主管机关抽查一般反避税个案时所用的政策和程序、纳税企业针对一般反避税检查而须提交的文件, 以及为了避免通过不具有合理商业目的之交易获取税收利益而可以作出的各类纳税调整。本人有幸代表税务主管协会(下称“TEI”)对于税务总局的征求意见稿作出回应。

规程草案为中国国内的一般反避税法律提供有益补充, 草案针对现行一般反避税法缺少的方面向主管机关提供了指引。然而, 我们担心规程草案将一般反避税条款的范围扩展至实施条例所述范围以外的交易。若特别纳税调整规则也适用于相关交易, 纳税企业将不公平地

受到两项以实质性为基础的独立调查。另外规程草案包含的文件编制要求也过于广泛。我们提出的意见主要集中在上述问题以及管理规程草案当中对于本会会员具有重要意义的其他方面。

TEI 简介

Tax Executives Institute 由 15 个公司税务高管始建于 1944 年，旨在专门为企业的税务人员，即企业从事税收工作的专业人员提供所需的联络平台，培训和宣传。本会现由 55 个分会组成，拥有来自亚洲，欧洲和北美洲超过 3000 家大公司的 7000 余名会员。本会是一个非盈利组织，获得美国税收法例规定的免税待遇。TEI 致力于在世界范围内向各级政府促进健康的税收政策以及税法的公平和有效的管理。TEI 亚洲分会成立于 2005 年，目前拥有来自 51 家企业的 120 多名会员，在中国和亚洲各地具有重要影响力。

TEI 意见

第 4 条

规程草案第 4 条列出了“避税安排”的主要特征，包括：

- 1) 以获取税收利益为唯一目的、主要目的或主要目的之一；
- 2) 安排的形式符合税法规定，但与其经济实质不符。

规程草案将避税安排界定为以获取税收利益为“主要目的之一”的税收安排，这样在本质上就扩大实施条例第 120 条所述的一般反避税范围，增加了纳税企业和税务总局面对的不确定性和成本。实施条例第 120 条将一般反避税行为界定为“以减少、免除或者推迟缴纳税款为**主要目的**”的安排。规程草案并未界定“主要目的之一”，但要求主管机关将一般反避税条款应用于主要旨在实现首要商业目的但同时包含节税安排的交易。复杂的商业交易通常具有主要的、非税收的商业目的，但也可能产生一定的税收利益。“主要目的之一”的标准具有主观性且涉及范围广泛。若规程草案获得通过，将增加中国境内企业的交易成本和经营风险，导致各主管机关对相关标准存在不同诠释和差异化执行，最终使得税务总局需要处理的一般反避税案件大大增加。

为避免增加相关成本和不确定性，TEI 建议税务总局避免采用“主要目的之一”的过分主观表述作为标准，而保留实施条例第 120 条所述的“主要目的”作为标准，以便更加客观，也更易于管理。

第5条

规程草案第 5 条阐明了为避免通过不具有合理商业目的之税收安排获取税收利益而可以作出的各类纳税调整。TEI 乐于看到税务总局为主管机关提供这一急需的指导。为了进一步明确允许进行的调整，避免出现不合理的调整以及一般反避税条款被滥用，TEI 建议规程草案明确规定，特别纳税调整仅旨在否定人为安排以及由此产生的税收利益。该等修改有助澄清特别调整之目的，即仅旨在避免产生不当税收利益，并非授权主管机关作出不利于交易其他方面之安排。

此外，允许主管机关使用“其他合理方法”（即第 5 条第 4 款）作出调整的规定过于广泛，可能导致主管机关滥用一般反避税法寻求随意调整。建议税务总局对该条作出澄清，指出调整方法必须反映一般反避税条款当中实质重于形式的原则。

针对前述情况，TEI 建议规程草案第 5 条修改如下：

税务机关应以否定人为安排以及相关税收利益之必要情况为基准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：

- 1) 对安排的全部或部分交易重新定性；
- 2) 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；
- 3) 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；
- 4) 在形式与实质相符的前提下反映相关安排计税结果的其他合理方法。

第6条

根据规程草案第 6 条，某一交易可同时受到特别纳税调整（下称“特别反避税”）和一般反避税的调整。两类调查遵循不同的程序。如果两个层面的调查均基

于实质为主的原则，但其管理规程各有不同，在这两个层面开展针对某一交易的调查对于纳税企业和税务机关而言增加执法难度和不明确性。

因此，TEI 建议税务总局将适用于特别反避税条款的管理规程与适用于一般反避税条款的管理规程统一起来。此外，TEI 建议税务总局修订第 6 条，明确规定若某一避税安排属于特别反避税调查范围，则无需再进行另外的一般反避税调查。这样在处理两类实质性的检查时可以节省纳税企业和税务总局的时间和费用。根据上面的第二项建议，我们建议第 6 条修改如下：

企业的安排属于转让定价、成本分摊、受控外国企业、资本弱化等特别纳税调整范围的（下称“特别反避税条款”），应首先适用于特别反避税相关规定。

若交易涉及双边税收协定中的有关受益所有人、利益限制等规定（下称“特别协定限制规定”），应首先执行特别协定限制规定。

若上述规程可以妥善处理交易避税问题，一般反避税条款不应行使。若上述规程无法妥善解决交易避税问题，税务机关可行使一般反避税条款。

若交易的某些方面在特别反避税条款项下或特别协定限制规定项下具有经济实质，则该等安排的相关方面应视为在一般反避税条款项下也具有经济实质。若主管税务机关认为该等安排的相关方面在一般反避税条款项下不予适用，主管机关应承担举证责任。

第 7-9 条

规程草案相关条款列出了主管机关实施一般反避税调查时应当遵循的程序。一般反避税条款应当是主管机关行使的最后手段，仅适用于特定税收法规无法触及的滥用避税安排之情况。主管机关不应仅仅认为纳税企业获得税收利益就行使相关条款。为此，在行使一般反避税条款之前，主管机关务必区分存在税收利益的交易与存在不当避税的交易。由于绝大多数交易都具有商业目的，因此应当谨慎实施一般反避税调查，第 7-9 条所属的保障措施对于遏制滥用一般反避税条款的情况而言非常重要。

第 11 条

规程草案第 11 条清晰规定了在一般反避税调查过程当中应当提供的资料类型以及提供资料的期限。但如果在出具《税务检查通知书》之后要求纳税企业提供资

料，60日的期限如何适用，目前尚不明确。TEI建议增加相关条款解释清楚，即，如果收到任何后续资料索取函，也应当自收到之日起60日内提供相关资料。另外务必确认，若有关文件受到豁免权保护，比如律师-当事人信息披露豁免权保护，或者已超出相关法规规定追溯期的，主管税务机关不能强迫纳税企业提供该等文件。

为反映上述两项意见，建议第11条的引言部分更改如下：

被调查企业应自收到《税务检查通知书》之日起60日内提供资料证明其安排不属于本规程所称避税安排。若企业在收到《税务检查通知书》之后收到资料索取函，企业应当自收到相关索取函之日起60日内提供所需资料。若有关资料受到律师-当事人信息披露豁免权保护，或者已超出相关法规规定追溯期的，被调查企业并无义务提供相关资料。

第11条第1款至第8款规定了主管机关可以索取的资料类型。为确保检查高效进行且富有成果，TEI建议相关条款更改如下。第3款规定主管机关可以索取“电子邮件等”。要识别和取得相关电子邮件副本，非常耗时且成本高昂。此外，由于电子邮件的通信链不可避免地存在断层，因此往往产生误导、不够完整且难以理解。因此，TEI建议从文件清单当中删除“电子邮件等”的字样，将其替换成“涉及安排的外部或内部书面文件”。

第5款将“与税务顾问的沟通信息”作为可以索取的资料项目。这样的标书过于宽泛，可能存在不同诠释。TEI建议将第5款仅限于从外部税务顾问获得的最终版本的非限制披露的书面法律意见和税务意见，且不应包括受律师-当事人信息披露豁免权保护或客户-税务顾问保密要求限制的资料。

第6款和第7款同样过于宽泛，可能存在不同诠释。TEI建议从清单当中删除这些项目，或者加以详细说明，以便纳税企业和主管机关清晰了解所需资料，例如可以参考第4款列出具体例子。

第8款属于“一篮子”的通用条款，并无指定界限。鉴于前述各款已涵盖各种具体资料，这一“一篮子”的条款并无必要，只会不可避免地导致无原则的信息索取，从而产生纠纷。因此，我们敦促税务总局从规程草案中删除第8款。

规程草案指出，纳税企业可能无法在60日期限内提供所需资料。TEI对此表示赞同。为避免延期情况产生分歧，税务总局可以考虑举例说明可申请延期的各类“特殊情况”。

第12条

规程草案第12条规定，若企业拒绝提供所需资料，或者提供“虚假或不完整”的资料，主管税务机关应作出调整。“不完整”一词比较模糊，可能存在多种诠释，从而导致纳税企业和主管机关之间产生分歧。因此，TEI建议从该条款当中删除“不完整资料”的概念。另外，若使用比较客观的标准，例如“严重缺失”，可以令条文更加清晰。

第13条

第13条规定，主管税务机关实施一般反避税调查时，可以要求“筹划方”提供“有关资料”。“筹划方”的含义并不明确，因为可能有多个当事方协助纳税企业实施交易。界定“筹划方”的含义将有助于管理和遵守该条文。

此外，“有关资料”的表述过于宽泛、主观，纳税企业和主管机关对此可能有不同诠释。TEI建议该条文具体列出可向“筹划方”索取的资料类型，例如从筹划方获取且不受保密义务约束的书面备忘录或意见。

第14条

第14条规定向被调查交易所涉第三方出具《税务检查通知书》。在许多情况下，该等第三方位于海外，其所在国家与中国并无签订税务条约或情报交换协议。TEI建议增加说明在这些情况下如何出具《税务检查通知书》，以及增加一款详细说明获取相关资料的程序。

第15条

第15条规定，涉及境外关联方相关资料的，主管税务机关也可以要求企业提供**公证机构**的证明。但并非所有资料或文件都可以进行公证或认证。此外，即使文件能够进行公证，相关过程也非常费时，有些资料可能受到海外隐私法律的限制。TEI建议，税务总局通过正常的政府间情报交换渠道获取相关资料，并删除第15条的这一公证要求。

第16条

一般反避税调查往往涉及机密信息/或商业敏感信息。为保护纳税企业的隐私和机密信息，TEI建议增加第16条增加一款，规定禁止主管税务机关向第三方

披露与一般反避税案件调查有关的任何信息，也不得将该等信息用于一般反避税调查之外的其他任何目的。

第17条

第17条要求纳税企业在收到《特别纳税调查初步调整通知书》之日起7日内提出异议。TEI建议将针对通知提出一般异议的期限修订为“14个工作日”，另外允许纳税企业在提交一般异议之后的另外30个工作日内提交详细异议，说明不应适用一般反避税条款的理由。延长有关期限可以让企业详细研究有关通知，提高审查过程的效率。

第20条

第20条规定，主管税务机关做出的一般反避税调整方案导致国内双重征税的，税务总局应当“统一组织协调解决”。TEI建议修改该条文，规定税务总局应当采取“一切必要”的协调措施，并提供“合理解决方案，以确保不会产生针对纳税企业的双重征税。”上述修订可以让纳税企业更加确信税务总局将尽最大努力消除双重征税。

总结

TEI获邀就税务总局制定的一般反避税管理规程草案提供意见，对此深感荣幸。上述意见由TEI亚洲分会理事会及亚洲分会税务委员会撰写。如对上述意见有任何疑问，欢迎联系本会税务委员会负责人 Lisa Zheng 女士。（电话 (65) 8181 4364，电邮 zheng.li.3@pg.com）或本会法律顾问 Patrick Evans（电话+1 (202) 638 5601，电邮 pevans@tei.org）。

谨致，

TAX EXECUTIVES INSTITUTE, INC.



Terilea J. Wielenga
总会会长

