

**思迈特财税咨询2017年度国际税收汇编之一：中国反避税案例汇编**

**编辑：余艳梅 董博雅 审核：谢维潮**

**深圳市思迈特财税咨询有限公司**

**中国转让定价网（TPPERSON及TPGUIDER微信公众号）**

**2018年2月10日**

**目录**

[第一部分 特别纳税调整篇 8](#_Toc506129947)

[（一）浙江杭州同期资料验证交易合理，企业为何仍被调增补税1600万 8](#_Toc506129948)

[（二）浙江龙游县首例技术服务费和商标费“反避税”案结案 补缴企业所得税及利息共计715万元 11](#_Toc506129949)

[（三）浙江衢州市国税局进行反避税调查揭开外企大额付费秘密 12](#_Toc506129950)

[（四）湖南株洲石峰区地税一反避税案例调增税收634万 17](#_Toc506129951)

[（五）江苏某房地产企业土地增值税反避税案 17](#_Toc506129952)

[（六）江苏镇江句容地税成功办结首起无偿占用资金反避税案例 20](#_Toc506129953)

[（七）江苏常州地税稽查局对境内关联股权转让进行特别纳税调整CASE 20](#_Toc506129954)

[（八）江苏苏州园区地税局查结一例受控外国企业反避税案 26](#_Toc506129955)

[（九）广东深圳布吉国税单宗反避税调查为国家追缴税款405万 32](#_Toc506129956)

[（十）山东济宁市地税局市中分局完成首例反避税调查实现反避税零突破 33](#_Toc506129957)

[（十一）山东济宁市地税局市中分局开展首例跨省房地产公司融通资金反避税入库税金3284万元 34](#_Toc506129958)

[（十二）山东菏泽A企业因境内关联交易被税局调增应税所得额2387万元弥补亏损后实际补缴企业所得税498.85万元 36](#_Toc506129959)

[（十三）湖北武汉国地税合作在一起隐形反避税案件中实现双赢，双方查补各类税款2100万元 37](#_Toc506129960)

[（十四）北京怀柔区境内两家关联企业拆借资金因实际税负不同被税局要求自行纳税调整补缴税款512万元并加收利息36万元 39](#_Toc506129961)

[（十五）辽宁营口市国税局对A塑料加工企业进行反避税调查补缴税款及利息2087.25万元 41](#_Toc506129962)

[（十六）辽宁锦州国税完成首个通过特别纳税调整系统立结案的受控外国企业案件 46](#_Toc506129963)

[（十七）转让定价里程碑式的案例：澳大利亚税局胜诉雪佛龙 47](#_Toc506129964)

[（十八）转让定价之利润分割法经典案例 49](#_Toc506129965)

[第二部分 非居民股权转让篇 58](#_Toc506129966)

[（一）海南三亚国税局通过关联申报和同期资料发现非居民企业间接股权转让行为 入库企业所得税1600多万元 58](#_Toc506129967)

[（二）云南德宏国税办结首例非居民企业间接股转反避税案件补缴税费1300多万元 60](#_Toc506129968)

[（三）湖北兴山县国税局借千户集团信息采集“挖出”890万元税收 61](#_Toc506129969)

[（四）湖北襄阳国税局查结第一例非居民企业间接转让股权案件入库税款371万元 62](#_Toc506129970)

[（五）北京顺义国税局单笔入库非居民间接股权转让企业所得税6.3亿元案源源于一则新闻报道 63](#_Toc506129971)

[（六）甘肃张掖市国税局运用收益法对境外关联企业股权转让的股权评估价值调增近4倍，补征税款逾1500万元 65](#_Toc506129972)

[（七）甘肃天水国税深入贯彻“放管服” 成功办结首例非居民股权转让反避税案件 70](#_Toc506129973)

[（八）江苏徐州入库非居民股权转让税收1.28亿元 73](#_Toc506129974)

[（九）江苏常州查结一例非居民股权转让案件 追缴税款300万元 74](#_Toc506129975)

[（十）江苏张家口地税局查结一例同股不同价的股权转让避税行为补缴税费1899.16万元 76](#_Toc506129976)

[（十一）安徽省国税局重新定性非居民企业的间接转让股权行为，成功追征非居民企业所得税628.65万元 78](#_Toc506129977)

[（十二）四川遂宁市入库该市最大单笔非居民股权转让税款9000多万元 78](#_Toc506129978)

[（十三）浙江天台国税局查结一起非居民股权平价转让案件 跨境追缴百万税款 79](#_Toc506129979)

[（十四）浙江省绍兴市柯桥区国税局成功查结首笔非居民企业间接转让案件，入库税款3800万元 82](#_Toc506129980)

[（十五）浙江景宁畲族国税局查结一例非居民股权转让案件入库税款8928万元 85](#_Toc506129981)

[（十六）浙江德清国税认定非居民企业向境内关联亏损企业转让股权不符合独立交易原则 调整补交税费170.66万元 87](#_Toc506129982)

[（十七）江西吉安国税局10余回合谈判破解股权转让避税谜局 89](#_Toc506129983)

[（十八）山东淄博高新区国税局运用“收益法”对非居民企业低价股权转让进行调整 征收企业所得税及滞纳金739.6万多元 92](#_Toc506129984)

[（十九）贵州黔西南州查办一例跨国企业股权转让反避税案 95](#_Toc506129985)

[（二十）贵州遵义国税局查结一例非居民企业间接股权转让案件 入库税款300多万元 99](#_Toc506129986)

[（二十一）广东深圳龙岗区国税局龙岗税务分局利用新闻报道发现案源成功追缴非居民企业间接股权转让企业所得税税款3.22亿元 100](#_Toc506129987)

[（二十二）黑龙江哈尔滨国税局运用收益法对股权转让价格重新核定补缴企业所得税1.45亿元 102](#_Toc506129988)

[（二十三）天津保税区国税局查结一例不动产REITs背景下的非居民企业股权转让案件补税1.8亿元 107](#_Toc506129989)

[（二十四）宁夏石嘴山市国税局实现全区首例非居民股权转让跨境缴税 113](#_Toc506129990)

[（二十五）非居民企业利用不当组织形式安排避税案例 114](#_Toc506129991)

[第三部分 受益所有人篇 117](#_Toc506129992)

[（一）内蒙古包头国税局揭穿受益所有人“伪装” 征缴非居民税款2000万元 117](#_Toc506129993)

[（二）内蒙古巴彦淖尔首例否定非居民企业“受益所有人”身份 源泉扣缴税款3300多万元 120](#_Toc506129994)

[（三）福建国税查结60号公告后首例非居民企业不当享受税收协定优惠待遇案件，补税逾千万元 122](#_Toc506129995)

[（四）贵州安顺市国税局否定某公司“受益所有人”身份 补缴了利息所得企业所得税167.69万元 128](#_Toc506129996)

[（五）山东青岛国税局“爬虫”技术揭开导管公司避税真相 追缴税款3000多万元 130](#_Toc506129997)

[第四部分 非居民税收篇 135](#_Toc506129998)

[（一）福建平潭综合实验区国税局办结该区首起非居民企业跨境劳务涉税案件 入库企业所得税35.51万元，追征滞纳金7.9万元 135](#_Toc506129999)

[（二）山西太原国税局征收首笔合办幼儿园非居民税收 139](#_Toc506130000)

[（三）江苏连云港地税局查办4名外国人隐瞒境外收入 补缴个人所得税780,367.65元，加征滞纳金62247.35元 140](#_Toc506130001)

[（四）江苏徐州地税利用“互联网+大数据”揭穿“身份伪装” 查补个税四百万 143](#_Toc506130002)

[（五）江苏扬州地税查结一例利用避税地公司隐匿股东分红，补税97万元 146](#_Toc506130003)

[（六）辽宁大连市国税局查结一例非居民企业利用贸易合同“模糊”劳务条款规避纳税义务 入库2150万元税款 147](#_Toc506130004)

[（七）防止滥用税收协定规避个人所得税案例 151](#_Toc506130005)

[（八）广东深圳蛇口地税局成功追缴非居民企业利息所得税4046万元 153](#_Toc506130006)

[（九）广东汕头国税局有效争取非居民税源，540万元税款成功入库！ 155](#_Toc506130007)

[（十）河南济源市国、地局认定了意大利公司派员在我国境内提供劳务被税局认定构成常设机构并按30%适用利润率核定缴税2.72万元 156](#_Toc506130008)

[（十一）北京朝阳地税又一例外籍个人境内提供劳务被税局认定构成常设机构而追缴该外籍个人个税及滞纳金的案例 157](#_Toc506130009)

[（十二）北京市海淀区地税局首例外籍个人反向利用中国税收居民身份进行个人所得税避税案结案 161](#_Toc506130010)

[（十三）运维费用是否属于特许权使用费 162](#_Toc506130011)

[（十四）山东济宁地税局辅导纳税人一次性还本付息，预提所得税怎么扣缴 164](#_Toc506130012)

[（十五）湖北孝感国税局查结跨国公司“内保外贷”避税案，补税1100万元 166](#_Toc506130013)

[（十六）日本线下仓库构成常设机构案法律评析 172](#_Toc506130014)

[第五部分 情报交换篇 183](#_Toc506130015)

[（一）广东东莞地税局通过对外专项情报交换等措施追缴108名境外人员个人所得税3608万元 183](#_Toc506130016)

[（二）江苏扬州地税局通过情报交换查结某个人隐瞒劳务收入，征收营业税和个人所得税等合计132728.93元 185](#_Toc506130017)

[（三）跨国公司对外支付佣金看似合理，仍被调查补税 187](#_Toc506130018)

[第六部分 走出去税收篇 191](#_Toc506130019)

[（一）江苏地税局：境外上市公司派发股息征收个人所得税案 191](#_Toc506130020)

[（二）江苏地税局：“走出去”个人境外所得申报纳税案 197](#_Toc506130021)

[（三）浙江宁波国税局：“走出去”企业协定待遇享受及案例 200](#_Toc506130022)

[（四）福建厦门国税要求某高新技术企业投资香港分回的利润按法定税率（25%）计算抵免限额补缴税款并加收滞纳金 203](#_Toc506130023)

[第七部分 预约定价篇 206](#_Toc506130024)

[（一）我国和新西兰税务部门就伊利集团海外项目进行双边预约定价首轮磋商 206](#_Toc506130025)

[（二）厦门漳州国税与灿坤实业有限公司在预约定价安排方面五度“牵手” 207](#_Toc506130026)

[关于思迈特 217](#_Toc506130027)

[联系我们 218](#_Toc506130028)

# 第一部分 特别纳税调整篇

## （一）浙江杭州同期资料验证交易合理，企业为何仍被调增补税1600万

**原标题：低收高付：这样避税不行**

**来源：中国税务报 日期：2016年12月9日 作者：钱彧 胡潇潇 董晓岩**

近日，浙江省杭州市国税局顺利完成了一起反避税案件，调增应纳税所得额8000万元，补缴企业所得税1600万元。该案件的突出特点是购销环节均为境内非关联交易，问题出在技术受托开发和知识产权的许可使用环节，企业通过低收研发服务费、高付特许权使用费方式转移利润避税。

**同期资料发现嫌疑**

时间追溯到2014年，杭州市滨江区国税局税务人员在对杭州A公司的同期资料进行审核时，发现该公司与境外关联交易主要是为国外母公司提供研发服务收取服务费，同时向国外母公司支付特许权使用费。根据以往经验及与本辖区的可比企业比较，该企业研发服务成本加成率偏低、特许权使用费率偏高，“低收高付”，导致企业销售利润率和总利润率偏低，与企业生产经营状况不匹配。

税务人员将相关疑点与企业进行了沟通，企业认为研发服务成本加成率是母公司考虑了各种因素后打包支付的，特许权使用费是母公司基于对所授权专利、技术和商标等特许权的市场价值判定，具备商业实质，且同期资料中显示该比率在可比企业“四分位”区间内，是合理的。

对此，税务人员作出了详细解释：

一是收取的研发服务费偏低，A公司在向母公司提供研发服务的关联交易中，A公司的主要功能是在母公司指导下提供合约研发服务，为有限功能企业，承担常规风险，应获得相对合理的利润，经案头分析，该企业研发服务成本加成率不仅低于可比企业中位值，同时大大低于辖区内同类型企业平均利润水平。

二是支付高额特许权使用费，根据母公司授权生产交易中，A公司按净销售额的一定比例向母公司支付特许权使用费，该比例高于企业同期资料可比企业中位值水平，支付比例不合理。

三是可比企业的筛选受很多因素影响，如筛选不够严谨，必然影响可比性。纵观该公司历年同期资料，发现该公司选取的可比公司前后变动较大，因此，筛选过程可能过于随意。

**立案调查解决疑问**

在详细的案头分析后，该案件层报国家税务总局立案，并进入现场审计环节。税务人员通过约谈企业的研发、财务、项目管理和供应链部门的人员，查找筛选BVD数据库可比企业数据和网络资料，搜集了充足的证据。

税务人员发现，A公司特许权使用费主要由三部分组成——自己研发、外购、关联公司研发。一方面，有部分研发的发起以中国的客户需求为主，可以认定为自己研发自己使用，虽然从法律形式上来说，母公司通过签订委托研发合同买断A公司研发成果的知识产权，但A公司作为技术的原创方应该保留技术的使用权，不应对使用该技术再支付额外费用；另一方面，A公司的产品所需的软硬件技术来源于自身研发成果和外部授权，少部分会使用集团内其他公司的技术，其自身研发的技术也提供集团内其他公司使用，因此比照其他不参与研发的授权生产企业模式来收取特许权使用费不合理。这些情况进一步验证了该企业与境外母公司转让定价不合理的事实。

**反复论证避税调整**

经过税务人员细致深入的分析，面对有力的证据资料，A企业最终接受了其定价存在问题的事实，并向母公司反馈了税务机关的意见。在应调整的比率问题上，税企双方经过多轮谈判和沟通，最终对调整的方案达成一致，调增研发服务成本加成率，调低特许权使用费率，合计调增A公司6个调查调整年度应纳税所得额8000万元，补缴企业所得税1600万元，并加收利息。

### 案例点评：三位一体强化反避税

**杭州市国税局国际税务管理处处长 方强**

近年来，随着全球经济和国际税收规则的变化，避税筹划手段越来越隐蔽。杭州市国税局结合本地国际税收管理实际情况，形成了管理、服务、调查三位一体反避税工作机制。2016年，全市调查反避税案件调整预计补缴税款1.08亿元，特别纳税调整监控管理实现成效4.6亿元，对辖区内多户企业提供双边磋商和预约定价服务，不断探索新领域的反避税工作方法。

本案主要立足当地“互联网”经济辐射的行业特点，关注企业对境外关联企业的费用支付情况，严格贯彻执行总局BEPS行动计划落地政策。

第一，分层次普查和深究对境外关联企业的付费情况。自2014年起，杭州市采取每年递进式对外关联费用排查，从全面摸底、明确主攻到各个击破，涉及对外关联支付为主要调整项目的反避税案件已结案4起，预计补缴税款6000万元。目前，较多企业降低了对境外关联企业的支付标准和支付额度。

第二，加强关联申报和同期资料审核。全市近年来对关联申报进行抽查，同期资料要求提交面达到100%、审核面达到70%，每年都有同期资料审核发现避税嫌疑的案件出现。同期资料是企业关联交易的举证说明材料，随着《国家税务总局关于完善关联申报和同期资料管理有关事项的公告》的出台，对关联申报数据和同期资料报送内容都有了更国际化、规范化的要求，基层税务部门要提前开展对内对外宣传培训，结合年度所得税汇算清缴做好申报辅导。

第三，注重反避税国际合作。在反避税监控、调查、服务环节掌握的问题要及时通过税收情报手段进行佐证，利用缔约国来函信息为处于监控管理企业提供国际税收风险应对提醒服务，对被调查企业确定调整方向的合理性。反避税工作任重道远，需要充分运用BEPS行动计划“利润应在经济活动发生地和价值创造地征税”原则，促进市场主体与政府共同参与，发挥反避税对经济增长的导向和融合作用。

## （二）浙江龙游县首例技术服务费和商标费“反避税”案结案 补缴企业所得税及利息共计715万元

**来源：龙游县新闻网 日期：2017年3月28日 记者：郑远 通讯员：俞海雁**

3月13日，随着八份税收完税证的开具，我县某中外合资公司经县国税局特别纳税调整后应补缴的583万企业所得税和132万按规定加收的利息全部一次性入库。至此，县国税局首例“反避税”案件成功结案。

2015年4月，县国税局在对某中外合资企业进行日常税收管理中发现，该公司与境外控股母公司签订技术服务合同，10年经营期内，向母公司支付技术服务费共计5799万元，占每年销售收入的4%左右，存在母公司控制技术服务费的价格，增加子公司成本，减少子公司利润的嫌疑。此外，该公司还与境外控股母公司签订商标使用费合同，自2011年至2014年经营期内，向母公司支付特许权使用费共计907万元，涉嫌转移利润。

2015年8月，该案件被国家税务总局立案，县国税局第一时间成立了反避税团队。他们面临着各种挑战：需要全面知悉我国相关税收政策，从反避税角度重新定位；所涉地域跨度大、政策差异大，涉及支付商标使用权费、管理费等业务，需清楚了解不同国家和地区的税收法律政策的差异及与相关国家的税收协定等。

面对困难，团队开展了大量的调查取证工作。通过对企业提供的财务数据和合同等相关资料进行认真分析，到企业实地查验技术服务痕迹，多种形式判断技术服务的真实性、必要性、合理性。还先后前往上海、温州、嘉兴等地调查其关联企业和同行业企业情况，获取有效的外部资料。

经一年多深入调查，本着依法依规有理有据的原则，与企业就调查掌握的情况开展积极稳妥的论证与面对面沟通。前后就技术服务的真实存在、执行情况、支付标准，合同提供的部分服务对该企业是否必要，每年按销售收入固定比例支付服务费用的做法，商标使用费的支付比例等双方存在的诸多问题和分岐与企业开展了八轮艰难谈判。最终，县国税局依法决定对该企业2004年至2014年间向境外母公司支付的技术服务费、对外支付的商标使用费，在计算企业应纳税所得额时进行纳税调整。最终，该公司补缴了上述企业所得税税款，并按规定加收了利息。

## （三）浙江衢州市国税局进行反避税调查揭开外企大额付费秘密

**原标题：反避税调查 揭开外企大额付费秘密**

**来源：中国税务报 日期：2017年5月16日**

**作者：余仁东 林伟建 本报记者：董晓岩**

M公司向境外关联企业支付大额费用引起了税务人员关注。企业大额技术服务、商标使用费用是否真实？为何相关费用与企业收入成比例增长？税务人员实施反避税调查找到了答案。

浙江省衢州市国税局根据对外支付信息核查发现的疑点线索，跟踪调查，查实M纸业有限公司以支付商标使用费、技术服务费为名，向境外母公司转移支付大额利润避税。经过多轮谈判，M纸业公司认可了税务机关的处理决定，补缴企业所得税583.2万多元，利息131.8万多元。

**A.疑点突出 企业连年大额付汇**

2015年3月，衢州市国税局开展对外支付大额费用反避税专项核查工作时，发现M纸业公司向境外F集团公司支付费用的金额巨大。2004年～2014年10年间，该企业共对外支付费用6707万元。其中，技术服务费5800万元、商标使用费907万元。

经过对企业对外支付费用数据进行分析，检查人员发现，M纸业公司2004年～2014年间，向境外支付的部分技术服务费与年净销售额存在一定的比例关系，均为4%左右。而2011年～2014年期间，企业对外支付的商标使用费也与年净销售额存在一定比例关系，圴为1.5%左右。

企业之间的费用支付不是按照实际业务发生情况，而是按照销售收入的固定比例——检查人员认为，这一情况十分反常。综合该企业对外支付的数额和特点，检查人员认为，M纸业公司在对外费用的定价和支付方面疑点较大，有可能存在以支付高额技术服务费、商标使用费的名义，向境外关联企业转移利润避税问题。

由于该案涉及金额较大，衢州市国税局对此十分重视，迅速立案，并从各部门抽调反避税业务骨干成立了专案调查组，对M公司定期向境外支付大额费用行为实施反避税调查。

**B.费用核验 查明企业大额付费真相**

检查人员调查了解到，M纸业公司属于全功能型企业，从事纸类产品的生产、采购、管理、研发、销售等多种业务。而F公司是M纸业公司的境外控股母公司，拥有M纸业公司95.69%股份，在日常经营中主要为其提供管理服务、部分技术指导服务、关联销售服务等。

调查组将调查重点放在审核F公司提供服务的真实性和服务定价的合理性上。调查组要求M纸业公司提供其与母公司签订的全部业务往来合同，以及历年财务资料，并对两者之间交易情况和具体成本费用数据进行分析比对。

检查人员发现，M纸业公司与F公司签订的技术服务合同虽然范围广泛，涵盖生产、经营和管理全部过程，但并无多少具体内容，其本质是一个企业内部管理制度。同时，检查人员通过外部调查了解到，F公司在上海的关联企业每年向其支付销售收入占比2%的技术服务费，这个比例远低于M纸业公司4%的支付比例。

此外，技术服务合同中所称的F公司向M纸业公司提供的“A款原纸”产品技术服务也存在问题。该款产品M纸业公司已经生产了10多年，其生产工艺和技术已经非常成熟，并且M纸业公司自身的研发部门和技术专家，完全有能力对这款产品生产进行技术支持，企业根本不需要对外购买技术服务。

通过分析M纸业公司与F公司签订的商标使用费合同，并实施外部调查，检查人员发现，F公司共拥有14个商标，M纸业公司从2006年起使用了其中一个商标，并且这个商标为M纸业公司专用，该商标的商业价值主要由M纸业公司创造。但是相关数据显示，直到2011年M纸业公司才开始向境外F公司支付商标使用费，这一行为并不符合市场商业规则。此外，检查人员通过调查还发现，F公司在上海的关联企业同样也在使用F公司的商标，但却从未向其支付过商标使用费。

根据内查外调取得的证据，调查组确认，M纸业公司2004年～2014年期间，向其境外母公司F公司支付的部分技术服务费，以及2011年～2014年期间对外支付的全部商标使用费，不符合独立交易原则，应在计算企业应纳税所得额时进行纳税调整。2004年～2014年税前扣除的部分技术服务费用合计应调增应纳税所得额2899.7万元；2011年～2014年支付的商标使用费，应调增应纳税所得额453.82万元。

**C.10轮谈判 700万元税款终入库**

税务机关的调查引起了境外F公司管理层的关注，该企业聘请了国际某著名会计师事务所作为M纸业公司的税务代理人与税务机关进行谈判和交涉。

在前几轮的谈判中，M纸业公司及其税务代理人并不认可税务机关的调查结果。企业认为，M纸业公司支付技术服务费的“A款原纸”产品，在技术上具有先进性，在国内处于领先地位，因此企业向F公司支付技术服务费是合理行为。对此，检查人员表示，该项技术国内同业企业已普遍掌握并使用多年，从国内公开渠道就能获得相关技术信息，不存在提供专项服务和支付技术服务费的条件。

税务代理人又提出F公司在上海的关联企业支付2%的技术服务费而M纸业公司支付4%，是因为两家企业股份占比有差异，导致付费比例不同。对此，检查人员指出，按照股份占比情况获得不同的收入，这一情况从收入分配的来源和性质上，恰恰表明企业该项支出不是技术服务费，而是变相按股份配比的税前分红。

面对检查人员提供的证据，在随后谈判过程中，M纸业公司及其税务代理人不得不承认，该企业与F公司签订的技术服务合同中关于“A款原纸”产品及其他产品的情况没有列清，将在今后工作中进行改正，并认可了税务机关对“A款原纸”产品不能支付技术服务费，需对已税前扣除的部分技术服务费用进行纳税调整的处理方案。

但同时，M纸业公司又对税务机关关于商标使用费的税务处理提出了异议。该企业认为， F公司拥有商标的所有权，为该商标在世界范围内推广和品牌价值提升作出了贡献，应取得相应收益。对此，检查人员认为，调查M纸业公司2011年～2014年从事商业活动时的所有招投标文件，并未发现商标在竞标过程中发挥过价值作用。此外，该商标为M纸业公司专用，F公司未在国内开展过该商标推广活动，其在国内的价值完全来自于M纸业公司的经营活动。

检查人员认为，根据以上事实，依照国家税务总局2015年第16号公告第五条规定：“企业向仅拥有无形资产法律所有权而未对其价值创造作出贡献的关联方支付特许权使用费，不符合独立交易原则，在计算企业应纳税所得额时不得扣除。”税务机关向M纸业公司作出：“除境外销售使用该商标的产品，可向F公司支付销售收入占比1%的商标使用费外，其余不能支付商标使用费。并对已作税前扣除的商标使用费进行纳税调整”的处理决定是正确恰当的。

经过10轮谈判， M纸业公司及其税务代理人面对检查人员提供的大量翔实证据和法律依据，最终认可了税务机关的处理方案。2016年12月9日，衢州市国税局向M纸业公司下达了《特别纳税调查调整通知书》，M纸业公司以资金困难为由提出缓缴，浙江省国税局批准其缓缴3个月。2017年3月13日，M纸业公司按期向税务机关补缴了715.12万元税款。

### 案例点评：关注企业大额关联支付行为

**衢州市国税局国际税务处副处长 柳莺**

近年来，随着国内外企业之间关联支付活动的增多，隐藏其中的关联方支付费用转让定价问题也日益凸显。如何在日常工作中发现涉税问题及时实施反避税调查，确保税收不流失，是税务机关必须加以关注和研究的课题。

结合本案的查办经验，税务机关国际税务部门在对外付汇备案管理工作中，要加大企业大额关联对外支付信息监控力度，认真审核企业向境外关联方支付各类费用的合同协议，以便从中发现涉税疑点，及时为关联支付反避税调查提供线索，本案的线索即来源于对企业大额对外支付信息的专项核查。

在开展反避税调查工作时，税务人员应在准确适用税收法规的基础上，对企业关联支付行为进行科学客观的调查和取证。国家税务总局2015年第16号公告明确了关联企业间支付费用行为是否合理的判断条件和标准，为税务人员有效开展反避税调查提供了技术支持和政策保障。

反避税调查过程中，税务人员可根据实际功能、承担风险、实质性经营活动、经济利益和价值创造等要素，科学分析评价关联企业相关合同事项发生的真实性、费用收取的合理性以及经济效益的受益性，以此判断关联企业间支付费用行为是否合理，是否存在避税行为和事实。

## （四）湖南株洲石峰区地税一反避税案例调增税收634万

**来源：湖南省株洲市石峰区地税局 日期：2017年1月12日**

近期，石峰区地税局开展一例反避税调查，调整增加计税依据2789万，经计算应补缴增值税89.56万元，土地增值税533.69万元，城市维护建设税6.27万元，印花税0.9万元。目前，各项税款已全部足额补缴入库。

石峰区A公司某产业化项目之资产进行转让时，转让协议中标的物定价偏低，引起了检查人员的注意。据查，A公司与B公司签订了某产业化项目之资产转让协议，其中标的包含坐落于石峰区约7万平米的土地使用权和建筑面积5万多平米的建筑构筑物，根据某资产评估公司出具的报告，评估价值为37053.57万元。

检查人员发现A公司控股B公司超过50%，根据税务总局《特别纳税调整实施办法（试行）》，认定这两家公司为关联企业，而评估报告中使用的重置成本法不符合独立交易原则。鉴于此反避税疑点，检查人员决定向株洲市价格认证中心提出价格认定协助，并根据其认定结论明确标的物总计税依据为39842.7万元，追缴国地税款合计600余万元。

## （五）江苏某房地产企业土地增值税反避税案

**来源：江苏地方税务局 日期：2017年3月8日**

**一、案情概述**

A公司与B公司为关联企业，其中B公司为建筑企业，A公司主要从事房地产开发业务， 2007年10月A公司成立分公司，从事X小区的开发，小区主体土建、安装工程由B公司施工。调查发现，企业建设安装工程成本明显偏高，存在避税嫌疑，经过一系列调查及谈判磋商，税务机关按规定对企业进行了特别纳税调整，调减工程成本1315.30万元，补缴土地增值税62万元。

**二、相关事实**

（一）关联关系及关联交易情况：

1、关联企业认定：

B公司与A公司的股权结构同为孙某投资占比90%。王某投资占比10%。

根据《特别纳税调整实施办法（试行）》第九条规定，A公司与B公司同为自然人孙某持股25%以上，两者为关联企业。

2、关联交易认定：

A公司开发的X小区主体土建、安装工程由B公司施工，属于关联方之间提供劳务的行为。

（二）案头审计发现的避税疑点：

A公司申报的X项目土地增值税清算情况显示：其他类型住宅增值率极低，仅为-21.91%，出现了负数情况；整体土地增值税税负为1.88％，税负明显偏低于相同行业的其他企业，也低于当地土地增值税的预征率即其他类型住宅2％、非住宅类房产3％。

**三、案件处理**

（一）调查取证情况；

该项目清算申报房地产开发总成本8431万元，其中关联企业B公司发生的土建、前期工程、公共配套设施工程成本为7109.27万元，截至2014年6月，实际付工程款4000多万元，还有3000多万元未支付。

X小区实际施工时间为2007年至2013年，小区的房屋结构为一期、二期、三期住宅砖混结构、四期住宅框架结构（企业自行分期）。通过计算该小区的单位建安成本发现，该小区账面记载建安工程费6592.23万元，建筑面积47407.77平方米，单位建安成本1390.54元，相较于同期、同类小区的开发成本看，该单位建安成本畸高。

（二）可比性分析及差异调整情况：

1、A公司在2011年为某镇政府代建房地产项目Y小区，代建的Y小区为三幢五层住宅楼。政府在与A公司签订的“安置房建设合同”协议中明确，建安工程成本按照施工图套用2004版建筑安装定额，依据当地2010年第5期造价信息指导价进行预算后下浮6%确定，建安回购成本为919元/平方米。

我们对比后发现，X小区与Y小区在施工时间、施工地点、房屋建造类型等方面具极强有可比性，Y小区的单位建安成本由于经过政府部门的审核具有公允性，X小区的建安成本应当比照Y小区建安成本进行确定。

2、根据工程造价信息网上公布的“标准工程造价指数”数据，2012年下半年多层框架商品住宅每平方米造价为1195.20元。X四期三幢住宅楼为框架结构。工程造价信息网上公布的该“标准工程造价指数”具有参照价值。

（三）对所有类型关联交易避税事实的确认：

A公司与B公司为关联企业，通过虚增工程成本且并不实际支付的形式虚增工程成本事实比较清楚。企业也承认X项目单位建安成本偏高的事实。

（四）谈判情况：

在与纳税人的两轮谈判中，我局提出了Y小区的单位建安成本及工程造价信息网上公布的“标准工程造价指数”数据作为调整参照标准。税企双方最终确定以2012年下半年多层框架商品住宅“标准工程造价指数”为参照标准，以平方米造价为1195.20元作为依据，合计调减X项目建安成本1315.30万元，并按规定补缴土地增值税62万元。

**案例启示**

（一）反避税管理对象不仅仅局限于跨境关联企业企业所得税管理，也包括境内存在税负差异的关联企业之间的避税行为，在税种上也往除个人所得税以外的其他税种拓展，这就赋予地税机关更多的反避税管理空间。

（二）除企业所得税以外其他税种的反避税立法还有待进一步加强。

（三）反避税工作在地税的开展，对进一步区分避税与偷、逃、骗税的区别，规避税收执法风险具有重要意义。

（四）土地增值税反避税调查的成功结案，对同类避税行为的调查处理具有一定借鉴意义。

## （六）江苏镇江句容地税成功办结首起无偿占用资金反避税案例

**来源：镇江市句容地税局 日期：2017年6月5日 作者：朱峰 何云祥**

日前，句容地税局成功办结首起反避税案例，追缴入库税款及滞纳金合计67.36万元。句容地税局在对该市某集团公司财务报表及相关子公司账务情况的审查中发现，集团公司以共同投资某BT项目为由，多次大量提供资金给其全资子公司使用，部分资金长期占用，未向集团公司支付相应利息，存在避税嫌疑。为此，该局专门抽调骨干力量开展反避税调查工作，对集团公司相关年度财务账簿、凭证进行汇总审查，对集团公司与全资子公司签订的投资协议等合同进行核查，详细了解企业的资金往来、利率及支付方法等。同时对企业提出的共同投资BT项目工程问题进一步确认，研究利息收入计算调整政策依据和具体方法。最终确认该集团公司通过BT项目给子公司提供的资金应该按照独立交易原则收取利息，并就利息收入对造成总体税负减少的部分进行调整，补缴税款 62.51万元，加收滞纳金4.85万元。

## （七）江苏常州地税稽查局对境内关联股权转让进行特别纳税调整CASE

**原标题：股权转让，价格谁说了算？**

**来源：中国税务报 日期：2017年7月18日 作者：杨国华 蒋霁山 朱莹莹**

一桩大额股权交易，围绕价格核定税企双方发生明显分歧。对于这桩专业性强、要素复杂的交易，税务机关如何才能找到合理合法的解决方案，从而让企业认可信服？

**A.疑点凸显 关联企业低价转让股权**

近日，江苏省常州市武进地税局稽查局根据企业所得税申报表中发现的疑点，追踪调查，查实A建筑工程公司向关联企业转让股权未按规定申报缴纳所得税。该局依法对企业作出补缴企业所得税1072.5万多元，加收滞纳金6.1万多元，加收利息130.9万元，罚款15.2万元的处理决定。

不久前，武进地税局检查人员按行业专项检查计划，对A建筑工程公司2012年～2013年纳税情况检查时发现，A公司于2012年12月27日向B投资公司转让J银行3000万股股票，每股转让价格为1.62元，总金额4860万元。但此次股权转让交易，A公司并未进行纳税申报。

对此，企业财务人员解释称，收购J银行股权时，除了支付每股1元股本外，还接受了银行一部分不良资产，这笔不良资产折算为每股0.62元，合计收购总成本为每股1.62元。因为是平价转让股权，没有收益，因此没有进行纳税申报。

检查人员认为企业股权转让行为存在疑点：J银行虽不是上市银行，但其在当地知名度颇高，业务规模和盈利能力在常州金融机构中均名列前茅，这样一家银行的股权，A公司为何要平价转让？

检查人员当即仔细查阅企业账簿，其中当期有一笔额度为4205.7万多元的借款引起了检查人员注意，这笔资金的来源方正是股权转让的受让方——B公司。检查人员认为，按照《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号文件）第九条规定，A公司注册资本7000万元，B公司给其的借款已超过其注册资本的50%，A、B两家企业符合关联企业条件，其发生的股权转让行为属关联交易。根据企业所得税法相关规定，应核定A公司与B公司之间该笔股权交易应纳税所得额。

A公司承认与B公司存在关联关系，但A公司人员认为，根据（国税发〔2009〕2号文件）第三十条：“实际税负相同的境内关联方之间的交易，只要该交易没有直接或间接导致国家总体税收收入的减少，原则上不作转让定价调查、调整”规定，企业此次股权交易是平价转让，未使国家税收减少，因此该交易不应作定价调整。

检查人员向企业人员表示， 在该项交易中，如果A公司将自己持有J银行的股权平价转让给B公司后，虽然A公司转让所得减少，但B公司接受J银行股权后，其当期马上再将J银行股权转让给第三方，A公司转让减少的所得会通过B公司转让J银行股权增加的所得实现，在此情况下，该笔交易转让所得的总体税收收入不减少。但是B公司并没有当期转让股权，那么此项纳税义务递延至以后年度转让实现时，由于股权转让所得存在不确定性，客观上就会减少当期税收收入。因此，A公司与B公司股权交易情况不符合（国税发〔2009〕2号文件）第三十条所述情况，需重新核定交易价格，对股权交易作定价调整。

**B.外部调查 第三方数据确定股权成本**

虽然A公司接受了检查人员对该项交易作定价调整的意见。但如何准确、公允地核定该项交易的股权成交价格，并确定A公司持股的实际成本，是摆在检查人员面前的一道难题。

A公司交易前掌握的J银行股权来源渠道多样，既有原始股，又有收购的股份及配股。检查人员了解到，该企业财务人员只是按照管理层指示处理账目，并不了解股权转让具体情况，并且A公司对该笔股权交易的会计处理不规范，并未按规定采用成本核算，转让收益也未在账目上反映。

为更多了解被交易股权的情况，检查人员对J银行进行了调查。检查人员了解到，由于J银行股东较多，企业间股权交易较频繁，为了规范股权管理，增强股权流动性及保障股东合法权益，J银行已委托常州市股权托管中心对其股权交易进行托管。2011年7月15日之后，以J银行股份为标的的股权交易活动，均在该股权托管中心完成。

检查人员立即赶往股权托管中心了解情况，从这里查询到了之前A公司历次获得J银行股份的数量和成本，经过核算，最终确定A公司转让的股权成本为每股1.58元。同时，检查人员查询到2012年12月这一时段内，J银行在该股权托管中心实际成交股权的加权平均价格为每股3.4元。检查人员认为，此价格可作为核定A公司与B公司股权交易价格的依据。

**C.股价核定 税企意见出现分歧**

检查人员向A公司出示了从股权托管中心获得的J银行股权的调查信息，并向A公司表示，将以A、B两公司交易时，股权交易中心同期实际成交股权的加权平均价格每股3.4元，作为重新核定交易价格的依据。对此，A公司并不认可，企业人员认为每股3.4元价格过高，有失公允。

不久，A公司向检查人员提交了一份由企业自行聘请的某评估机构出具的评估报告。该报告中评定A、B两公司股权交易价格为每股1.98元，由于该报告中并未注明采取何种评估方法得出此价格，检查人员当即对报告进行了否决。

随后，A公司又向检查人员提交了由同一家评估机构出具的另外一份评估报告。该报告中称，参照3家同规模上市城市商业银行股权价格信息实施评估，由于J银行不是上市银行，其股份缺少流通性，同时A、B两家企业交易的股权数量达不到控股J银行的份额，因此评估时以3家上市银行收盘价均价为基础，去除市场供求对股价的影响等因素，得出A、B两家公司所交易股权单价应为每股2.24元。

检查人员对于A公司再次提供的评估报告并不认可。检查人员认为，该评估报告与之前那份不具有专业水准的报告由同一家评估机构出具，可信度低。此外，评估价格波动较大，有失公允。参照最高人民法院关于适用《中华人民共和国合同法》若干问题的解释（二）（法释〔2009〕5号）第十九条中对于交易‘明显不合理的低价’的解释：“转让价格低于交易时市场价70%的，一般可以视为明显不合理的低价。”A公司评估价格仅为每股2.24元，低于当期常州股权托管中心J银行的市场加权平均转让价格3.4元的70%。因此，该评估报告确定的价格不具有合理性。

经过多次约谈，A公司认可了检查人员关于评估报告价格不合理的说法，但其对税务机关3.4元的核定价格依旧表示异议。A公司负责人认为，其一，股权托管中心12月份最大成交数量仅为500万股，而A、B两家企业转让股份数额为3000万股，数量上不具有可比性。通常股权转让数量越大，单股转让价格越低，因此按挂牌价为依据核定本次交易股份转让价格有失公允。其二，上市公司公开发行的股票，其二级市场公开交易的成交价应视为公允价格。但J银行并非上市公司，由于受各种因素影响，其股份转让挂牌及成交价并非全部公允。因此无论取最高价、最低价还是平均价均有失公允。而J银行当期每股净资产不受买卖双方潜在交易因素影响，以此为基础作为核定价格的依据较为合理。其三，2013年底，J银行曾以2.15元每股的价格非公开增发普通股股票500万股，普通股增加后，每股收益因此被分摊变小，股权转让价格也会随之降低，股权价格核定时此因素应考虑在内。

**D.引入中介 客观核定交易价格**

针对企业提出的不同意见，检查人员进行了研讨，在符合税法规定和市场规律的基础上，检查人员认可了企业部分观点。为使最终评估得出的股权交易价格更为公平、合理，符合公允条件，武进地税局稽查局选定了两家符合资质要求的评估机构，让企业从中选择其一作为第三方，对股权价格进行评估。

随后，A公司选定的中介机构对股权转让当期J银行实际资产、经营状况、市场购销等因素进行客观分析，结合同期J银行股权交易市场价格水平，得出每股3.01元的评估价格。检查人员依据此价格，对A、B两家企业股权交易价格进行了重新核定。

最终，武进地税局稽查局根据A、B两家企业股权交易实际情况，对A公司依法作出处理决定：1.A公司原持有的J银行股份每股成本1.58元，低于此前财务人员所称的1.62元每股成本，A公司转让3000万股给B公司，少申报财产转让收入120万元，应补缴企业所得税30万元，加收滞纳金6.1万多元，并处罚款15万元。2.A、B公司间转让股权为关联交易，应以3.01元每股的价格核定应纳税所得额，A公司需补缴企业所得税1042.5万多元，并加收利息130.9万多元。因A公司交易当年未按规定报送相关业务报表，按规定处罚款2000元。

A公司对税务机关的处理决定表示认可，按时补缴了税款、滞纳金和罚款。

### 案例点评：善用“外力”突破难点

**常州地税局稽查局局长 鞠洪亮**

本案是一宗典型的关联企业股权交易核定案。涉案企业以低价将其所投资银行的股权转让给关联企业，并且未就该项交易进行纳税申报。交易双方自认为稳妥周全，但在检查人员缜密细致的调查下还是露出了破绽。

本案的顺利查结，有赖于检查人员对关联交易的准确辨识，以及在价格核定时善用“外力”，最终准确核定股权交易成本、合理评估交易价格。

在案件调查取证过程中，准确、公允地核定交易股权的成交价格，确定涉案企业的实际持股成本，是本案的难点所在。为此，检查人员对交易的目标——J银行股权及其股份流通情况进行了审视，并因此发现了常州股权托管中心这一案件调查的关键机构。事实证明，该机构的协查取证，对检查人员确定涉案企业持股实际成本，掌握同期J银行股权转让市场价格起到了关键作用，成为案件调查中的一个突破口，为后续的办案工作奠定了基础。

针对涉案企业对税务机关核定价格提出的异议，在符合税法规定和市场规律的基础上，从维护纳税人合法权益的角度出发，检查人员引入了第三方评估机构对股权交易价格实施评估，最终得出了较为客观、公允的股权评估价格，使企业心服口服地补缴了所欠税款。

本案的查办，为税务机关今后调查非上市企业股权交易涉税案件积累了经验，提供了可供借鉴的样本。

## （八）江苏苏州园区地税局查结一例受控外国企业反避税案

**来源：中国税务报 整理：TPPERSON**

TPPERSON按：受控外国企业（controlled foreign corporation，简称CFC）是2008年1月1日开始施行的《企业所得税法》中的新增概念。作为一条重要的反避税条款，其目的主要是防止企业通过低税率国家（地区）以不具商业实质的各种安排，将利润保留在境外无税或低税率区，达到逃避居住国税收的目的。

根据《企业所得税法》第45条规定：受控外国企业是指由居民企业，或者由居民企业和居民个人（以下统称中国居民股东，包括中国居民企业股东和中国居民个人股东）控制的设立在实际税负低于12.5%的国家（地区），并非出于合理经营需要对利润不作分配或减少分配的外国企业。

目前中国企业“走出去”境外投资被判定为受控外国公司的三条件：

1、中国居民股东（包括中国居民企业股东和中国居民个人股东）控制。控制包括居民企业或者中国居民直接或者间接单一持有外国企业10%以上有表决权股份，且由其共同持有该外国企业50%以上股份；或者居民企业，或者居民企业和中国居民持股比例没有达到上述规定的标准，但在股份、资金、经营、购销等方面对该外国企业构成实质控制。

2、在低税率地区设立。实际税负低于12.5%的国家（地区）。为简化判定实际税负，国税函〔2009〕37号文指定了12个非低税率国家（低税率检验白名单），分别为：美国、英国、法国、德国、日本、意大利、加拿大、澳大利亚、印度、南非、新西兰和挪威。凡是设立在这些国家的外国公司，不作受控外国企业管理。

3、不分配利润或减少利润分配之目的并非出于合理经营需要。（需纳税人举证）

因此，“走出去”企业在海外投资架构的设计时，需要考虑中国企业设立的海外企业，尤其是中间控股公司所在地的实际税负是否低于12.5%，以及将利润（例如股息、资本利得等）保留在该公司的做法是否具有“合理的经营需要”。

如果境外投资企业被中国税务机关认定为受控外国公司，则其境外公司不作分配或减少分配的堆积利润视同股息分配额，计入中国居民企业股东的当期所得，向中国税务机关申报并汇总纳税。（特别提醒：这里的纳税人并非海外企业，而是中国居民企业股东）。

**计算公式：**

中国居民企业股东当期所得＝视同股息分配额×实际持股天数÷受控外国企业纳税年度天数×股东持股比例

中国居民股东多层间接持有股份的，股东持股比例按各层持股比例相乘计算。中间层持有股份超过50%的，按100%计算。

计入中国居民企业股东当期所得已在境外缴纳的企业所得税税款，可按照所得税法或税收协定的有关规定抵免。

中国居民企业股东能够提供资料证明其控制的外国企业满足以下条件之一的，可免于将外国企业不作分配或减少分配的利润视同股息分配额计入中国居民企业股东的当期所得：

1、设立在国家税务总局指定的非低税率国家(地区);(白名单，12个)；

2、主要取得积极经营活动所得；（注：积极所得为正常生产经营所得。消极所得通常是指包括股息、利息、租金、特许权使用费和资本收益，以及从受控外国公司关联方和非关联方取得的所得之外的生产经营所得）；

3、年度利润总额低于500万元人民币。（注：最小额免除实际上是对“走出去”的中小企业的扶持。举证：公证会计报表，中国会计口径换算）。

### 原文：境外有利润 为何迟迟不“回归”？

**来源：中国税务报 日期：2017年6月27日 作者：余菁 程平 缪瑾**

检查人员发现，A投资公司在香港投资的子公司账上留有大额未分配利润，母公司却从未“分一杯羹”。这笔大额利润是否为正常经营所得？为何长期滞留账上？A投资公司是否存在避税行为？检查人员通过调查，找到了答案。

近日，江苏省苏州工业园区地税局，以企业提交的对外投资受控企业信息报告的疑点数据为线索，跟踪调查，查实A创业投资公司在香港的子公司有大额可分配利润未按规定申报缴纳税款，存在避税嫌疑。该局依法对A投资公司境外投资收益进行纳税调整，对企业作出补缴投资收益企业所得税款778.8万元的处理决定。

**疑点：对外投资有利润却不分配**

不久前，苏州工业园区地税局检查人员在梳理企业报送的对外投资受控企业信息报告时发现，A投资公司于2006年9月在香港投资成立全资子公司B公司，但该公司一直未实现盈利。自2014年起，B公司开始扭亏为盈，并在2015年底实现净利润3115.6万元，但该企业并未进行利润分配，这一情况引起了检查人员的注意。

根据企业所得税法相关规定，企业将股权投资等行为产生的大额消极收入，堆积在我国内地之外的低税率地区的被投资企业，并出于非合理经营需要对利润不做分配，达到认定条件的，该应分配未分配的利润应计入居民企业的当期收入依法纳税。

综合A投资公司与其香港子公司的情况和报告中的数据，检查人员判断A投资公司涉嫌通过在低税率地区（香港）设立受控企业的方式，将大额利润留存在受控企业，以达到整体避税的目的。为此，苏州工业园区地税局成立专项工作小组，对A投资公司对外投资情况及账务处理实施调查。

**核查：境外利润该不该纳税**

检查开始阶段，A投资公司对税务机关的调查活动并不配合。财务人员以无法获得香港B公司方面财务数据，并且未完成审计报告为由，迟迟不提供B公司财务资料及数据。

为尽快了解B公司实际经营状况，打开调查局面，检查人员启动了外部调查程序，从税务机关与招商局共同搭建的数据共享平台中，调取了A投资公司向招商局报送的对外投资备案数据。检查人员发现，B公司在招商局登记注册时的主营业务是企业管理咨询，但其备案信息显示，2014年和2015年取得的大部分收入却来源于投资收益和股权转让，该笔收入与主营业务并无关联。

获得B企业相关信息后，检查人员立即约谈了A投资公司的负责人和财务总监，向企业表示，配合税务机关税收检查，是纳税人应尽的义务和责任，如果拒不配合调查，并具有偷逃税款行为，企业和相关人员将负法律责任。同时，检查人员向企业人员出示了外部调查获得的相关数据，指出B公司存在收益与主营业务无关等问题，A投资公司必须积极配合税务机关调查。A投资公司权衡利弊后，最终向检查小组提供了香港B公司的历年财务报表、审计报告以及利润构成等会计资料。

检查人员分析企业提供的相关会计资料发现，2013年B公司的可分配利润为-1941万元，2014年可分配利润为618.05万元，2015年可分配利润累积上年收入增加至3115.6万元。但B公司自成立以来从未向其母公司A投资公司分配过利润。

检查人员调查了解到，B公司设立地区为我国香港地区，根据香港税制，企业应就产生或来自香港的利润缴纳16.5%的利得税，但B公司取得的投资收益均为来源于香港之外的股权转让所得，因此企业无须在香港缴纳利得税。检查人员认为，B公司符合我国税法规定的情况，即企业为设立于低税负地区的受控对外投资企业，并且其利润不作分配是非合理经营原因。因此，B公司不作利润分配的行为避税嫌疑较大，B公司不作分配的利润应视同股息分配额，计入A投资公司的年度所得额，进行纳税调增，补缴企业所得税。

**约谈：利润“回归”企业补税**

A投资公司得知消息后，向税务机关表示异议，并成立了由财务总监、律师和注册会计师组成的工作团队，与案件调查工作小组进行了约谈。

在双方第一轮约谈中，检查人员结合调查所获得的相关证据，向A投资公司指出，根据我国《企业所得税法》第四十五条规定，需接受反避税调查的受控企业，指居民企业或居民企业和居民个人（统称中国居民股东）控制的、设立在实际税负低于12.5%的国家（地区），且非出于合理经营需要而对利润不做分配或减少分配的企业。所以B公司满足上述受控企业条件，应对其不作分配的利润视同股息分配额，计入A投资公司的年度所得，由A投资公司补缴企业所得税。

对此，A投资公司提出异议。企业认为，香港B公司未进行利润分配是为了企业长远经营发展，属于合理经营需要，不应作纳税调整。检查人员依据调查证据，对企业说法进行了反驳：其一，香港B公司并未在当地缴税实际税负为零。其二，B企业历年形成的未分配利润仅做挂账处理，既没有用于拓展业务也没有用于再投资，因此A投资公司的说法站不住脚。面对检查人员列举的事实证据， A投资公司最终认可了检查人员关于B公司不作利润分配并非出于合理经营需要的认定意见。

但是，A投资公司随后对其设立在香港的子公司B公司，是否为法规中所称“受控企业”提出了质疑。企业认为，根据《特别纳税调整实施办法（实行）》第八十四条规定，符合以下条件的对外投资企业可不被判定为受控企业：1.设立在指定的非低税率国家。2.主要取得积极经营活动所得。3.年度利润总额低于500万元人民币。企业认为B公司收入完全来源于积极投资产生的所得，应为积极经营活动所得，故B公司不符合税法中所称的受控企业范畴。

对此，检查人员表示，我国税务机关明确的非低税率国家为美国、英国、法国、德国、意大利、加拿大和澳大利亚等国。B公司设立的中国香港地区，不属于非低税率地区。同时，核查B公司财务报表的结果显示，企业经营收入来源于股息红利和股权转让，并且2015年经营收入主要为股息红利所得。按国际税收协定和国际税收管理惯例，股息、利息、特许权使用费和资本利得等均为国际公认的、非真实营业活动形成的消极所得。无论从收入性质、额度哪个角度，B公司均符合法规规定的受控企业判定标准。

面对检查人员提供的企业经营的翔实数据，以及充分的法律依据，A投资公司最终认可了检查人员的处理意见，同意调增A投资公司年度应纳税所得额3115.6万元，补缴企业所得税778.8万多元。

### 案例点评：反避税管理需要延伸信息触角

**苏州工业园区地税局局长 马伟**

本案是一起比较典型的母公司通过受控对外投资企业滞留利润避税案件。受控对外投资企业税收管理之所以被税务机关列为反避税的重要管理领域，其目的就是为了防止我国居民企业通过在低税率国家（地区）设立受控企业的方式，将大额利润滞留境外，以达到逃避纳税的目的。

目前，我国税务机关对于受控对外投资企业的反避税监管力度尚有不足，主要原因有两个：其一，无法准确掌握受控企业基本情况和盈利情况。企业的对外投资信息，商务部门掌握一些备案数据，税务机关可以通过部门信息交换获取这些数据，但对于企业在境外其他地区投资企业的实际经营情况，税务机关获取能力尚有限，税企之间存在信息不对称情况。其二，企业是否存在避税行为判断难度较大。不少对外投资企业经营情况复杂、收入项目多样，企业收入判定的难度较大。由于在现行税法中对于“合理经营需要”和“消极所得”这两个判断要件，缺乏具体明确的判断标准，在实际征管过程中，税务人员对企业行为进行判定时，常会引发税企争议。本案中涉案企业与税务机关争议焦点也在于此。本案的查办，为税务机关加强此类企业税收管理和调查提供了可借鉴的经验和样本。

为加强受控对外投资企业税收管理，防止税收流失，税务机关应在目前基础上进一步增强对外投资企业的涉税信息获取能力，除与商务、外汇管理等部门加强协作，建立完善涉税数据和经营信息交换机制外，还应通过国际税务管理合作，与投资企业所在国家和地区建立跨境投资信息交换机制，以有效获取受控对外投资企业经营数据，为强化税收征管提供抓手。

此外，税务机关应在参考国际惯例的基础上，对法规中判断企业是否存在避税行为的“合理经营需要”和“消极所得”两个要件，增加便于操作执行的判断指标和标准，以便于税务人员加强管理，减少税企争议的发生。

## （九）广东深圳布吉国税单宗反避税调查为国家追缴税款405万

**来源：央广网 日期：2017年4月10日**

**记者：郑柱子 通讯员：刘松青 何理乐**

深圳布吉国税单宗反避税调查为国家追缴税款405万，并使涉税企业补缴利息89万元。

2016年11月，深圳布吉国税工作人员在工作数据分析中发现，某外资公司报送的关联交易年度同期资料，与历年企业所得税申报数据相比存在疑点。由于牵扯到较大数额税款可能因此流失，布吉国税对此高度重视。该局组建精干专业团队，对该企业历年生产经营情况、关联交易情况进行深入比对、核实。为了使掌握的数据更具有说服力，还选取可比性公司进行对比核查，掌握了大量的数据和扎实的资料。在此基础上，还多次深入企业，现场进行查证确认。前期大量的工作为后续的谈判交涉夯实了基础。

从发现疑点、开展调查到谈判交涉，经过4个多月的奋战，该局成功完成对该外资公司的反避税调查工作，引导企业通过特别纳税自行调整的方式共缴纳企业所得税405万元，补缴利息89万元。

据介绍，跨国、境企业利用不同国家、地区的税收法律差异，采取关联企业交易等方式进行国际避税的做法屡见不鲜。近年来，布吉国税着力加强对辖区内企业在国际税收方面的管理，并组建专业团队，不断提高反避税能力建设。针对此案，该局还将进行全面分析，为今后开展反避税工作积累经验。

## （十）山东济宁市地税局市中分局完成首例反避税调查实现反避税零突破

**来源：市中区地税分局 日期：2017年6月6日**

6月1日，济宁市地税局市中分局完成了对某公司出租厂房的反避税调查，并据此调整了该企业2014年至2016年三个年度关联交易所涉及的营业税及附加以及部分房产税，补交税款12.29万元。这是该局2017年立案调查的第一起反避税案件，也是省内首例房产税反避税案件。

市中地税分局在税收管理工作中发现，辖区A公司与其母公司B长期签订房屋租赁合同，将其自有厂房出租给母公司，但其交易中的房屋出租价格低两者又为关联企业，不符合独立交易原则，存在避税嫌疑。低价出租房产，这在陌生企业之间或许属于市场行为，但对控权的关联企业来说，则涉嫌避税。如果价格明显偏低，出租与租赁双方存在关联企业关系，则属于反避税案件。”

市中地税分局组织国际税收管理团队开始取证调查，获得了房屋产权证明、房屋租赁合同、周边区域租房价格等等资料。同时将有关情况上报济宁市地税局，济宁市地税局国际局刘守纪副局长和靳军科长来市中分局指导，并与A公司进行了谈判一次，最终市中方面先后3次约谈企业，为纳税人讲解政策及纳税调整，让纳税人充分认识到这种关联交易所构成的避税嫌疑以及需要开展纳税调整的必要性。另一方面，分局多次开展实地调查，并参照A企业周边非关联企业的正常租赁价格，运用了可比非受控价格法，对其租赁价格进行了对比分析，最终将其租赁价格从0.23（元/平方米/日）调整到0.40（元/平方米/日），三年调整增加房屋租赁收入77.92万元。

## （十一）山东济宁市地税局市中分局开展首例跨省房地产公司融通资金反避税入库税金3284万元

**来源：济宁市地税局市中分局 日期：2017年9月30日**

TPPERSON按：《特别纳税调整实施办法（试行）》（国税发〔2009〕2号）第五章第三十条规定：实际税负相同的境内关联方之间的交易，只要该交易没有直接或间接导致国家总体税收收入的减少，原则上不做转让定价调查、调整。同时自2017年5月1日起施行的国家税务总局关于发布《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》的公告（国家税务总局公告2017年第6号）第三十八条也规定：实际税负相同的境内关联方之间的交易，只要该交易没有直接或者间接导致国家总体税收收入的减少，原则上不作特别纳税调整。

**正文：**

2017年9月30日，随着济宁某房地产开发公司在济宁市地税局市中分局办税服务厅的申报税款顺利入库，标志着济宁市地税局市中分局成功处置了某房地产开发企业利用关联企业无偿融通资金反避税的税收风险任务。该税收风险自发起到约谈、处置、入库历经半年的时间，房地产企业最终主动补缴营业税522万元、企业所得税2181万元、土地增值税323万元、加收利息258万元，合计3284万元。

2017年，市中地税分局通过该房地产公司关联申报审核、同期资料管理、企业财务报表分析2014年、2015年存在大额其他应收款项，该房地产公司存在关联企业融通资金无偿借款的避税风险，发现企业存在特别纳税调整风险。

该房地产企业在济宁XX广场项目销售火爆，2013-2015年度连续三年蝉联济宁市楼市销冠。该房地产公司账面存量销售回款资金与该房地产公司集团发生了相关资金往来。2014年-2015年间调拨资金给关联企业无偿使用。同时2017年6月该房地产公司下属的酒店准备分立经营，涉及旧房转让土地增值税。

市中地税分局国际税收风险团队以关联企业融通资金涉及避税疑点为风险点进行风险应对，根据国家税务总局2017年第6号公告，启动特别纳税调整中的转让定价调查程序，严格按照税收征管法及特别纳税调整程序规定的流程开展工作。由于该房地产公司2016年3月在济宁的楼盘销售完毕，公司财务人员全部撤离，纳税申报委托给其关联的商业地产公司财务人员代办。市中地税分局国际税收风险团队与已到黑龙江分公司的财务负责人电话联系，向该房地产公司下发《税务事项通知书》，提示其存在的税收风险。告知企业关联企业之间融通资金无偿借款存在的涉税风险和提供涉税资料，经过反复磋商、协调和宣传解释，使该房地产公司认识到关联企业间的交易同样需要遵守独立交易原则，重新按照相关原则自行调整补税。根据国家税务总局2017年第6号公告规定，该房地产开发企业自行缴纳税款的，填报《特别纳税调整自行缴纳税款表》。按照可比非受控价格，参照中国人民银行1年期及1年以下银行贷款基本利率，该房地产公司借给集团公司的资金应收未收利息为9246.81万元，应纳营业税及附加522.45万元。集团公司一直亏损，济宁房地产公司盈利，二者企业所得税实际税负存在差异，2014-2015年度应补交纳企业所得税2181万元，房地产公司所属的酒店分离涉及土地增值税调整，应纳土地增值税323万元。

关联企业间拆借资金多发生于大型房地产开发企业、集团公司等关联企业之间，一旦违反关联企业间独立交易原则，就会少缴、不缴或者迟缴税款，侵蚀税基。济宁市地税局市中分局成功处置办结该税收风险，对有效规范关联企业间融通资金的税收征管很有借鉴价值。

## （十二）山东菏泽A企业因境内关联交易被税局调增应税所得额2387万元弥补亏损后实际补缴企业所得税498.85万元

**原标题：上市公司如此调节支出为哪般**

**来源：中国税务报 日期：2017年12月08日**

关联交易在大企业生产、经营中是一种很常见的行为，企业在通过关联交易转移资源或义务时，应遵循税法规定，公允、合理地确定价格。山东省菏泽市郓城县地税局大企业风险管理团队在检查时发现，辖区内A企业同关联企业之间违规分摊成本、费用，面临较大税务风险。

**症状：成本、费用随意列支**

A企业成立于2012年8月28日，实质是B企业的下属第三产业，二者均是独立法人。A企业围绕上市公司B企业的生产、经营开展了一系列客户服务、施工服务和线路维护等业务。A企业生产、经营的管理权归属于B企业，且A企业利益要服从于B企业的整体利益，在生产、经营方面的依赖度比较高，在同类市场业务中占的份额不高，业务规模、企业收益一直徘徊在比较低的水平。A企业投资人为C企业，投资比例为100%，而C企业的投资人为B企业和B企业内部职工，投资比例分别为43%和57%。

税务机关在对A企业2014年度～2016年度企业所得税汇算清缴各项报表审核时发现，A企业2014年度主营业务成本占营业收入比率明显升高，但企业的生产、经营情况没有明显变化。从企业提供的资料中发现，A企业违背独立企业权责发生制原则，于2014年12月17日，将本应由B企业负担的成本、费用——“某房屋维护维修费 ”2182万元，计入本公司“主营业务成本”科目；2014年12月29日，将本应由B企业负担的成本、费用——“补交职工2000年~2004年养老保险”205万元，计入本公司“主营业务成本”科目。成本、费用的随意列支引起了税务机关的注意。

**诊断：关联交易不合规**

经调查发现，因B企业是上市公司，由于补缴的职工养老金牵涉到调整往年账目，财务处理比较复杂，且一些游离于财务制度边缘的灰色支出很难通过上市公司财务审计，所以把一些费用交由公司下属公司A企业处理，以解决资金列支问题，同时增加上市公司利润美化财务报表。

《税收征管法》第三十六条规定：“企业或者外国企业在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所与其关联企业之间的业务往来，应当按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用”。税务机关根据关联交易的类型和性质、企业所承担的功能和风险判定，A企业没有按照独立企业之间的业务往来而列支费用。

根据《企业所得税法》第四十一条规定：“企业与其关联方之间的业务往来，不符合独立交易原则而减少企业或者其关联方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”。A企业弥补2014年度企业亏损后，补缴企业所得税款，共调增应税所得额2387万元，弥补亏损后实际补缴入库企业所得税498.85万元。

**处方：利润调节要有底线**

笔者认为，利用关联企业随意调整费用列支的行为违反了税收法规，为企业带来的税务风险很大，也会给上市公司带来不良影响。对于上市公司而言，应当加强财务管理，严格按照规定列支成本、费用，不能因为是关联企业而随意调节。对于税务机关来说，应加强对关联企业交易的风险防控力度，发现风险点后及时提醒企业，避免更大的税务风险发生。

## （十三）湖北武汉国地税合作在一起隐形反避税案件中实现双赢，双方查补各类税款2100万元

**原标题：武汉国地税互通信息查出大案**

**来源：中国税务报 日期：2017年8月22日**

**本报记者：朱彦 通讯员：张进 叶翩**

“兄弟同心，其利断金！这句中国古语，最能表达这次国地税合作的成果。”武汉市国税局局长姜锋告诉记者，从最初的发现疑点，到来回3次的信息互通，武汉市国税局、地税局最近在一起隐形反避税案件中实现双赢，双方查补各类税款2100万元，成功挽回了国家损失。

2016年初，武汉市地税局在对某举报案件查处过程中，发现交易双方均为外商投资企业，且存在巨额利息往来。该局在对其中一方的境外母公司查补营业税510万元税款的同时，对这笔利息支付的企业所得税问题产生了怀疑。“发现疑点后，我们通过国地税合作平台，将这一重大线索及时转交给国税局。”武汉市地税局国际税务处处长朱文静说。

收到线索后，武汉市国税局立即对两家企业的往来账务展开调查，很快交易实情就水落石出。原来，位于武汉市江岸区的两家外商投资企业在武汉主要从事房地产开发等项目，两家企业的母公司分别是香港A公司和香港B公司。合作之初，香港A公司向香港B公司提供股东贷款，这笔贷款被用于B公司在汉子公司的房地产开发项目。但是，由于种种原因，贷款合同未能顺利执行，还款的本息却由武汉子公司偿还给另一子公司。

“简单来说，就是一笔在境外的贷款、还款事项转移到境内，并由境内子公司完成本息支付和代为收取的业务。虽然贷款利息在武汉两家子公司之间转移，并没有汇出国境，但利息收入实质仍由香港A公司取得。根据我国《企业所得税法》规定，非居民企业取得来源于我国境内的利息所得，需在我国缴纳企业所得税。”姜锋告诉记者。

虽然于法有据，但起初香港A公司认为，这是境外两家企业之间的资金往来，与境内企业无关，不应在境内缴税。经过长达一年多的谈判、协商，在大量确凿证据面前，最终香港A公司补缴税款、滞纳金993万元。

事情并没有终止。武汉市国税局在调查过程中，也发现了案中案，并提示地税机关调查其中一家子公司的境外支付担保费问题。循着这一线索，武汉市地税局成功查补个人所得税598万元。

“这笔交易，由于牵涉境内、境外四方，且资金流向复杂，如果没有地税机关传递的信息，非居民企业从境内获取利息的‘实质’将很难被发现。”姜锋说道。“如果没有国税局及时细致的检查，潜藏很深的个人所得税也很难收回。”朱文静表示。

## （十四）北京怀柔区境内两家关联企业拆借资金因实际税负不同被税局要求自行纳税调整补缴税款512万元并加收利息36万元

TPPERSON按：《特别纳税调整实施办法（试行）》（国税发〔2009〕2号）第五章第三十条规定：实际税负相同的境内关联方之间的交易，只要该交易没有直接或间接导致国家总体税收收入的减少，原则上不做转让定价调查、调整。同时自2017年5月1日起施行的国家税务总局关于发布《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》的公告（国家税务总局公告2017年第6号）第三十八条也规定：实际税负相同的境内关联方之间的交易，只要该交易没有直接或者间接导致国家总体税收收入的减少，原则上不作特别纳税调整。

**原标题：两家企业一个老板 拆借资金还要缴税？**

**来源：中国税务报 日期：2017年10月24日**

“都是我的公司，都是我的钱，为什么两个公司之间拆借资金无偿使用还要缴税？”日前，北京市A公司法定代表人带着一脸想不通的神情向税务人员质疑。这位企业老板正在接受北京市怀柔区国税局的约谈。

**“自己的钱自己用，咋还要支付利息”**

前不久，怀柔区国税局在审核A公司资料时，发现该公司2015年其他应收款期初余额为60244万元，期末余额为56527万元，且长期处于挂账状态。进一步查看，发现该公司2015年的财务费用为利息收支-89万元。根据经验，税务人员初步判断该公司可能存在“关联企业之间使用资金未按照独立交易原则收取利息”的情况，遂决定约谈该公司法定代表人。

在约谈现场，A公司法定代表人提出疑问：“我的A公司经济效益一直不错，有不少闲置资金，其他应收款中确实有一部分资金投给了我新成立的B公司。但两个公司都是我的，相当于我把自己的钱从左口袋放到了右口袋，资金总额并没有发生变化，我自己的钱我自己使用，怎么还要一边支付利息另一边收取利息，这不是多余吗？”

**关联企业间业务往来要合规**

税务人员当即回答“不多余”，并给出了解释。

我国企业所得税法第四十一条规定，企业与其关联方之间的业务往来，不符合独立交易原则而减少企业或者其关联方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。企业所得税法实施条例第一百二十三条规定，企业与其关联方之间的业务往来，不符合独立交易原则，或者企业实施其他不具有合理商业目的安排的，税务机关有权进行纳税调整。因此，关联企业法人主体之间业务往来要按照独立交易原则收取和支付费用。

怀柔区国税局根据相关规定判定，A公司应向B公司收取利息作为利息收入，B公司应向A公司支付利息作为费用支出。

“我们的两个公司都在北京市，且企业所得税税率都是25%，没有利用所得税税率差避税，A公司收取利息和B公司支付利息在国内并没有造成公司缴纳税款整体较少，所以我公司的账务处理并没有不妥之处，为什么还要缴税呢？”A公司财务总监怎么也想不通。

**整体上对国家税收有影响**

税务人员进一步解释：税务机关对同期资料的审核分析是反避税的基础工作，主要针对境外公司利用境内关联公司侵蚀中国税基，减少或延迟在中国的纳税。中国境内关联企业之间在所得税税率一样的情况下，一般不造成中国境内整体税收的变化，不主张进行调整。但也有例外发生，这就是A公司为什么要补税的原因。A公司是否应缴税，取决于A、B两公司是否对国家税收造成减少。

经查证，B公司2015年亏损5226万元。B公司向A公司拆借资金，本应按照独立交易原则支付利息，A公司则收取利息，但事实是有关资金拆借，A公司未收取利息，B公司未支付利息。如果对有关收取和支付利息进行纳税调整，对国家税款会造成什么影响？答案是，A公司2015年应调增利息收入2048万元，应缴企业所得税512万元。B公司支付利息亏损7274万元，不用缴纳企业所得税。

很明显，对有关业务作调整后国家当期增加税款512万元，如果不调整，则会造成当期国家税款减少512万元。面对实证分析，A公司法定代表人和财务总监接受了税务机关的意见，自行纳税调整补缴税款512万元，加收利息36万元。

## （十五）辽宁营口市国税局对A塑料加工企业进行反避税调查补缴税款及利息2087.25万元

**原标题：这家外企的“古怪”有点多**

**来源：中国税务报 日期：2017年12月5日 作者：胡林霞 崔寅飞**

在对涉案企业实施反避税调查的过程中，调查人员发现，在检查期内，该企业的生产地址上，曾经存在过另外一家企业，其不仅与涉案企业“同胞”而且业务相似，这家企业的发现，为随后的反避税调查带来了突破……

**“内外有别”的定价策略**

A塑料加工公司是境外某大型企业在我国辽宁省营口市设立的子公司，系当地较为知名的大型生产企业，为一般纳税人。该公司成立于1995年4月，经营范围为化妆品、办公用树脂塑料制品的生产销售。

不久前，营口市国税局反避税调查小组结合征管软件数据，对A塑料加工公司2005年～2014年10年期间财务报表、涉税数据比对分析后发现，该公司按规定在本世纪初享受完“两免三减半”税收优惠政策后，企业利润水平随之出现了较为异常的大幅度下滑，截至2014年累计亏损790万元。

面对检查人员就亏损提出的疑问，该企业财务人员表示，出现这一情况是因为市场原因，企业生产产品供过于求，为避免出现滞销风险，企业不得已多次采取降价方式销售，因此出现了亏损。但是检查人员仔细对相关账目进行分析后发现，该企业检查年度经营活动存在诸多疑点：

其一，账目数据显示，2005年～2014年间，该企业销售收入和销售订单数除个别年度有所下降外，总体呈现增长态势，从这一点来看，市场对该企业产品的需求情况并非如企业人员所称供过于求，呈现滞销状态。

其二，检查人员发现，该公司相同产品的获利水平因销售对象不同而呈现出较大差异，同一年度内，企业与境外关联企业产品交易的销售毛利率远远低于与境内外非关联企业的销售毛利率，在检查期内，关联交易的销售毛利率大多数低于5%，个别年度的销售毛利率甚至为负数。但企业进行非关联交易时的毛利率则在20%以上，两者差异巨大。

其三，除2006年外，检查期内其余9个年度的境外关联交易完全成本加成率（利润率水平指标，为企业税前利润与完全成本的比率）也均为负数，平均为-10%左右。在此情况下，虽然企业其他非关联的境内外交易的完全成本加成率较高，但由于境外关联企业交易指标畸低，致使该企业检查期内完全成本加成率整体处于较低水平，除2006年、2013年和2014年外均为负值。

结合上述异常现象，检查人员认为，A塑料加工公司存在违背定价原则，利用关联交易向境外母公司进行不合理利润转移的重大嫌疑。随即，营口市国税局迅速成立专案组，对A塑料加工公司实施反避税转让定价调查。

**“主动配合”的调整方案**

调查初期，A塑料加工公司对专案组的调查工作较为抵触，并不配合，并矢口否认企业存在避税行为。

为此，专案组人员花费大量时间，集中梳理了该企业检查年度中有代表性的产品销售财务报表和账目数据，并特别选取相近时间段内的关联企业与非关联企业的交易利润值和数据信息，制作了Excel表格资料，随后约谈了A塑料加工公司相关负责人。在对企业人员进行税法宣传的同时，出示了这些证据资料。

面对检查人员出示的企业销售数据和利润信息，该企业相关负责人态度有所转变，向检查人员表示愿意配合专案组调查工作。

A塑料加工公司聘请了国内知名的会计师事务所全程参与调查活动。针对专案组指出的企业与境外母公司进行关联交易时，利用不合理的转让定价，转移利润规避纳税义务问题，企业主动配合，向税务机关提出了一个调整方案：即从BVD数据库（全球上市公司大型财务数据库，有详细的企业财务报表与行业分析报告）中选取行业及经营相似的大型企业作为可比企业，根据选取的企业近年来的完全成本加成率进行综合，选其中间数据作为可比中位值，对A塑料加工公司收入进行可比换算调整，最终得出A塑料加工公司2005年～2014年期间应调整应纳税所得额，弥补以前年度亏损1634.44万元后，应补缴企业所得税1166.27万元，利息299.62万元。

**业绩优秀的“已故同胞”**

对于企业和中介机构提出的收入调整方案，专案组经过缜密分析后认为，该方案以BVD数据库为基础选取可比企业并不科学。其一，BVD 数据库中企业多为上市公司，在企业规模、经营条件等方面与A塑料加工公司存在较大差异。其二，由于受筛选条件及数据完整性的影响，A塑料加工公司抽选的每个年度可比企业都不同，数据不具备连续性和准确性。其三，即使同行企业，由于产品品类不同，生产工艺不同，获利能力也有较大差别，A塑料加工公司的生产工艺及获利能力在同业中较为突出，因此BVD数据库中选取的可比企业测算出的完全成本加成率中位值，不能客观反映A塑料加工公司的赢利水平。

专案组决定继续深入核查企业经营情况。在随后的调查中，检查人员发现，2012年之前，A塑料加工公司生产场地中曾经还有一家企业——F塑料加工有限公司。

检查人员发现，这家F公司成立于2001年10月，企业是一般纳税人，与A塑料加工公司生产经营业务基本相同，并且同为一家境外母公司的下属企业。2005年～2012年，与A塑料加工公司相比，F公司在同一时期的业务无论是关联交易还是非关联交易均处于稳定上升的盈利状态，但在2012年12月，该公司被A塑料加工公司吸收合并。

专案组比对分析A塑料加工公司与F公司的财务报表及账目数据后发现，2005年～2012年期间，F公司销售毛利率多数年度均为20%～35%，完全成本加成率除个别年度外，均在20%以上，此两项数据均远远高于同期A塑料加工公司的同类数据。专案组认为，这极不正常，即使两家公司存在主要销售对象和所处销售环节不同等因素，A塑料加工公司关联外销产品的完全成本加成率也明显偏低。

专案组认为，F公司和A塑料加工公司两家企业均为境外母公司在国内的独资子公司，地址相同，厂房共用，且原材料、产品、生产流程均基本相同，作为“同胞”企业，虽然两企业间有少量的关联交易，但不存在转移利润问题。因此选取F公司的同期完全成本加成率指标，作为参数来衡量测算A塑料加工公司的境外关联销售利润水平，更为客观并具有合理性。

按照这一思路，专案组逐年计算F公司完全成本加成率，得出企业完全成本加成率的平均值为9.73%，以其为参照值进行测算，从而得出正常标准下A塑料加工公司与境外母公司关联交易的收入数据。依照这一可比方法，检查人员测算得出，检查期内A塑料加工公司调整应纳税所得额，弥补以前年度亏损1634.44万元后，应补缴企业所得税、利息合计2087.25万元，比企业测算方案多补缴税款、利息621.36万元。

**无可辩驳的处理结论**

根据深入调查和仔细测算，专案组确认，A塑料加工公司2005年～2014年期间，通过关联交易不合理转让定价方式，向境外母公司转移利润避税，涉及企业收入1.01亿元。营口市国税局依法向企业下发了《特别纳税调查结论通知书》，调整企业应纳税所得额1.01亿元，企业除弥补以前年度亏损1634.44万元后，应补缴企业所得税、利息共计2087.25万元。

接到税务机关的《特别纳税调查结论通知书》后，A塑料加工公司对专案组的前期取证工作表示了认可，但对税务机关将F公司作为可比企业，最终测算得出企业需多补缴621.36万元所得税和利息的结果表示异议，该企业认为，税务机关应采纳企业前期提出的补缴企业所得税、利息共1465.89万元的方案。

对此，专案组在辽宁省国税局国际税收管理处、辽宁省国税局反避税专家组的指导下，对企业的不同意见进行了反驳，并对税务机关的决定进行了明确解释：其一，F公司与被调查企业同为国外母公司在我国设立的子公司，两家公司共用厂房，生产设备、生产工艺及生产流程相同，原材料和产品也基本相同。其二，两家公司之间虽有关联关系，但关联交易量非常小，并且经调查，企业之间的关联交易不存在转移利润问题。其三，比起BVD数据库中选取的跨国大型企业，F公司在业务相似性和数据连续性方面更为真实、客观，贴近A塑料加工公司实际情况，更适合作为可比企业进行测算，其结论也更为科学合理。

经过多轮约谈，由于税务机关测算依据和方法无可辩驳，结果客观真实，最终，A塑料加工公司认可了营口市国税局提出的调整方案，按照税务机关的处理决定弥补以前年度亏损并补缴了税款和利息2087.25元。

### 案例点评：盯住“可比性” 牵住“牛鼻子”

**辽宁省国税局总会计师 何力**

本案是一起典型的外资企业通过不合理转让定价方式避税案件。涉案企业是境外母公司在我国境内设立的一家生产型企业，在生产、经营过程中，通过向母公司销售不合理定价产品的方式，转移利润避税，其经营方式和避税手法具有一定代表性。

如何选取较为客观、科学的可比数据进行测算，核定企业真实收入，继而对涉嫌通过不合理定价方式避税的企业实施特别纳税调整，是反避税工作的重点之一，同样也是难点。

本案得以顺利结案，其中一个最主要的原因，即在于专案组准确选择客观可比对象，科学选取企业可比数据进行测算，最终合理确定涉案企业检查期真实收入。

在涉案企业主动提交调整方案后，调查人员发现涉案企业选取的BVD数据库中的可比数据与企业实际情况差异较大，方案结果并不能体现企业真实收入，遂对该方案予以否决。在随后的调查中，调查人员发现已经被涉案企业合并的F公司更具有“可比性”优势：不仅位于同一生产地址，而且原材料、生产设备、工艺流程、产成品、市场情况等诸多方面均非常相似。正是由于正确选择F公司作为可比企业进行测算，专案组得出了企业收入核定结果，以此为基础作出了特别纳税调整决定，最终，由于测算结果科学、客观，并且在依据上具有无可辩驳的合理性，涉案企业无话可说，认可了税务机关的调整方案，使2000多万元税款得以顺利入库。

可以说，本案的成功查办，为辽宁省国税局反避税团队进一步积累了工作经验，也为全国税务机关的反避税工作呈现了一个精彩的案例。

## （十六）辽宁锦州国税完成首个通过特别纳税调整系统立结案的受控外国企业案件

**原标题：锦州：国际税收工作实现历史性突破**

**来源：锦州日报 日期：2018年1月4日 作者：赵烺星 冯保良**

2017年以来，锦州市国税局坚持服务“一带一路”倡议，对“走出去”企业进行规范化、个性化服务，助推国际税收工作实现历史性突破。全市国税系统相继完成全国首个通过特别纳税调整系统立结案的受控外国企业案件，办结全国首例外资合伙人常设机构案例，还有多个案例实现了全省零的突破，积累了宝贵经验。

市国税局从规范化管理入手，与市地税局联合到市商务局、外管局取得全市“走出去”企业清册基础数据和相关信息。依托税收征管信息，对“走出去”企业税收信息进行认真核实，做到数据信息详实、可靠。同时全面维护涉税档案，建立税企信息双向通道。真正做到一户一档，使各种投资信息一目了然。

在优化纳税服务方面，市国税局积极参与组织编纂《走出去纳税人税收指南》，为境外投资提供税收政策支持，帮助企业防范税收风险，促进境外投资的健康发展。结合全市开展的“企业大走访、税源大调查”活动，到企业开展实地调研，针对某公司海外设立贸易公司项目、某公司海外项目涉及的非居民税收等问题进行现场办公，给出解决方案。帮助企业了解税制。坚持全方位多角度开展国际税收政策宣传，以2017年税收宣传月为契机，成功举办了国地税2017年关联申报与同期资料准备公益讲座，500余户纳税人通过讲座受益。

日前，市国税局在接受记者采访时表示，在下一步工作中，要继续将国际税收管理工作作为税收征管的重要内容，完善管理机制，实施规范化、流程化管理；同时要继续加强国地税合作，联合做好对“走出去”企业的税收服务与管理，联合开展政策辅导与宣传，联合开展行业经济税收分析和政策效应分析，促进国际税收工作再上新台阶。

## （十七）转让定价里程碑式的案例：澳大利亚税局胜诉雪佛龙

**来源：威科先行财税信息库 日期：2017年5月31日**

雪佛龙不服澳大利亚联邦法院税务裁决，将采取上诉

雪佛龙•澳大利亚将就联邦法院的裁决提起上诉。联邦法院的判决，支持了澳大利亚税务局的纳税评估结果，认为雪佛龙应补缴3.4亿澳元的税费加罚金。

这一纳税评估，涉及雪佛龙•澳大利亚控股有限公司(CAHPL)根据2003年一协议向雪佛龙•德士古融资公司(CFC)支付的利息。澳大利亚税务局认定雪佛龙为此在2004-2008财税年度存在纳税义务，而雪佛龙对此表示质疑。

澳大利亚联邦法院合议庭在雪佛龙•澳大利亚控股有限公司诉税务局一案中作出了有利于税务当局的裁决，指出：“双方争议的纳税评估结果，实质上是基于澳大利亚公司——CAHPL支付给其美国子公司的利息，远高于独立交易原则下的支付水平。”

CAHPL在澳大利亚为其支付给CFC的利息申报税收扣除，同时将其从CFC处获取的股利申保为免税收入。

5月19日，雪佛龙发布声明，表示“雪佛龙•澳大利亚已就此税收争议，向高等法院提交上诉申请。正如联邦法院所承认的，雪佛龙•澳大利亚的融资是合理的商业安排，各方只是在纳税评估中适用的利率上存在分歧。”

**欧盟就税收协定争端达成协议**

欧洲理事会已就一份新的旨在解决欧盟内部双重征税争端的条例草案达成一致。

该条例草案要求解决争端的机制必须具有强制性和约束力，能在明确时限内达成结果。

欧洲理事会就以下问题达成一致：

•条例适用范围——即条例应涵盖的争端类型。欧洲议会就大体范围达成一致，但对于不涉及双重征税的税收争端，有可能按个案处理；

•保证独立仲裁员独立性的标准。与会者同意，仲裁员不得为税务咨询公司的雇员，或在专业基础上提供税务咨询；

•若欧盟成员国同意，有可能设立一个常设机构已解决税收争端案件。

一旦欧洲议会给出意见，理事会将通过该条例。欧盟成员国将在2019年6月30日之前，将该条例纳入本国法律法规体系。条例将适用于2018年1月1日及之后纳税年度提交的税收争端投诉。成员国也可同意将这一条例适用于之前纳税年度的相关投诉案件。

**英国新规限制企业利息抵扣**

近日，英国税务机关发布一征求意见稿，有关2017年财案中提出的企业利息抵扣限制（CIR-Corporate Interest Restriction）新规。

征求意见稿中提出，为了使企业的纳税扣除与其在英国发生的经济活动相一致，将限制利息支出及其他类似的融资成本的税前抵扣。现有的债务上限原则（Debt Cap Rules）将被废除，并被新规所取代。

新规基于OECD在BEPS第四项行动计划中所提出的的建议，旨在限制大企业抵扣应税收入。新规适用于跨国集团，允许在集团范围内进行抵扣筹划。集团范围内净利息支出低于2百万英镑的集团不适用此规定。

此外，征求意见稿确定的固定比率原则（Fixed Ratio Rule），将跨国集团净利息支出的可抵扣额度限定在企业息税及折旧摊销前利润（EBITDA）的30%。修订后的债务上限原则，将确保企业利息支出抵扣额不超过跨国公司的利息支出总额。

新规还允许使用集团比率原则（Group Ratio Rule）替代30%的固定比率原则使用。

为配合CIR规定的生效，新规计划于2017年4月1日起执行。

## （十八）转让定价之利润分割法经典案例

**TPPERSON整理 日期：2017年6月7日**

### 1、CASE1：广州市某公司反避税之利润分割法案例

**来源：广州国税 日期：2011年12月22日**

**一、企业基本情况**

C有限公司广州分公司（以下简称“广州分公司”）是C有限公司（以下简称“C公司”）的分支机构。C公司于1992年3月由C集团成员香港C企业有限公司与深圳X公司合作设立。1994年成立了广州分公司，C公司派员管理，独立核算，所得税在广州缴纳。

广州分公司从1994年开业至今，销售收入不断增长，1996至1999年的销售收入保持在5亿多元。2000年开始，销售收入大幅增长，达到7亿元，比1999年增长了33.27%，以后各年销售收入稳定，在7亿至8亿元之间。其中，2002年和2004年度的销售收入分别达到8.5亿、8.3亿元。1996年至2004年销售收入累计达到62.5亿元，经营状况良好。但该公司利润始终维持在较低的水平，发展规模与获利能力不相匹配。除1996年和2001年的销售利润率达到6%以外，其余年度为1.51%——4.85%。虽然2002年为收入的高峰达到8.5亿元，但销售利润率也只维持在3.10%.1996年至2004年平均销售利润率只有3.51%。

**二、主要避税疑点**

广州市税务局通过调查认为，该公司销售费用占销售收入比例较大，1996年至2004年分别占销售收入的14.38%——20.10%。其中，各年商标使用费分别占销售费用的29%——54%。据统计，该公司1996年至2004年计提商标使用费累计达到4.8亿元，而企业历年利润总额只有2.7亿元，计提的商标使用费占利润总额的1.78倍。

经调查，该公司在1996年1月1日将商标使用费计提标准由原来的按销售总额（含增值税）的3.5%调整至5%，1997年1月1日再次调整至7%。调整的比较随意，且没有提供相关的文档证明来说明提高计提比例的依据，由于该公司自1994年开业至1997年三次提高计提商标费的标准，使商标使用费占销售费用的比例不断提高。

从C国际有限公司网站下载的公司年度报告中显示，商标使用费的收取方是Y公司，该公司是C国际有限公司设立在开曼群岛，专门用于授权使用商标专利权的公司，注册资本只有200美元。开曼群岛是国际上著名的避税港。因此，广州分公司存在通过提高商标使用费计提比例转移利润的避税嫌疑，是调查的重点。

**三、情况分析**

针对上述情况，税务机关对广州分公司按照全部销售收入（含增值税额）的7%计提商标使用费的合理性进行了调查，发现其存在两方面的问题：

一是计提的比例不合理。通过对广州分公司职能和风险的综合分析，广州分公司作为中国地区的实质管理机构，除了负责广州地区的零售业务外，更主要的是负责该品牌成衣在全国的采购供货、批发等业务，负责全国广告宣传的策划和推广，负责全国业务协调有序的开展，负责在各地通过设立分公司或特许加盟店的形式发展业务，并对各地分公司和加盟商实施不同的管理和监督等一系列职能。同时承担了职能的全部风险。

广州分公司并非像企业解释的那样是一个单纯的分销服务提供商。C商标的价值如果有提升（或保持）的话，与被许可人（广州分公司）做出的努力和贡献是分不开的。但是，广州分公司在这个过程中，所有的营销支出从未得到回报。为此，广州市税务局认定广州分公司按7%支付商标使用费比例过高。此外由于广州分公司计算商标使用费的口径为含增值税的销售收入，因此经换算的商标使用费实际计提标准为销售收入的8.19%，远高于表面上的7%.

二是计提的基数不合理。广州分公司销售给C集团在外地分公司的货物，如出现退货情况，不是开具红字发票对冲，而是由外地的分公司开出增值税专用发票，以成本价返销给广州分公司，广州分公司在核算上将该货物作为存货处理并进行再次销售，同时按再次销售价格的7%重复计提商标使用费。此外，广州分公司销售给商场专柜按8折开具发票，但计提商标使用费时则按全额计提。该公司给予商场的折扣作为一种利益的让度，是作为商场利润留在商场的。所以，广州分公司将该部分作为企业销售收入计提商标使用费显然是不合理的。

**四、调整方案**

在税务机关出示的证据面前，企业同意对商标使用费采用利润分割法进行调整。用于分割的利润是广州分公司实际计提的商标使用费4.8亿元。

广州市国税局通过BVD数据库选取了15家与广州分公司业务近似的公司，营业利润率在3.87——7.61%之间，中位值是6.43%。广州市国税局一方面用可比公司的中位值6.43%去测算广州分公司的常规利润，另一方面用广州分公司1996年按5%计提商标使用费后营业利润率仍然达到6.01%，从而认定广州分公司的常规利润在6.43%左右比较合理。由于税企双方对选取可比企业仍然存在不同意见，企业坚持用国家统计局的行业中位值4.78%设定为常规利润率，在税企双方各自做出让步的情况下，最后将企业1997年至2004年度的常规利润率定在6%。

考虑到广州分公司1996年的营业利润率6.01%已达到常规利润水平，拟对1996年暂不作调整。对企业1997年至2004年尚未达到常规利润的年度进行调整。在保证广州分公司取得应有的常规利润后，余下的剩余利润作为超额利润在广州分公司与境外公司之间根据各自职能和贡献的大小进行分割。1997年至2004年共调增应纳税所得额2亿多元，补缴企业所得税6000多万元，调整后1997年至2004年度的平均利润率为7.5%。

### 2、CASE2：美国葛兰素史克公司转让定价案分析

**来源：《涉外税务》2007年10期**

2006年9 月11 日，美国国内收入局（Internal RevenueService,以下简称“IRS”）宣布成功地解决了与美国制药界巨头葛兰素史克公司(GlaxoSmithKlineHoldingsInc. & Subsidiaries，以下简称“GSK”)的转让定价税务争端。GSK向IRS支付34亿美元的税金，还放弃18亿美元的应得退税款。作为回应，IRS撤销对该公司的逃税指控。这是迄今为止美国历史上最大的一次转让定价调整案例。

**一、基本案情**

葛兰素公司（GlaxoSmithKline，作为葛兰素集团公司的统称）是全球最大的以研究开发为基础的制药企业之一,在新药开发技术方面居世界领先地位。葛兰素公司的总部设在英国，以美国为业务营运中心。葛兰素公司在世界39个国家拥有99个生产基地，产品远销191个国家和地区,在全球拥有10万余名掌握专业技能的员工。

现在的葛兰素公司是由葛兰素威康（GlaxoWellcom）和史克必成（SmithKlineBeecham）两家公司强强联合,于2000年12月成立的。葛兰素威康公司和史克必成公司均在英国。从功能上分析，葛兰素英国母公司承担了研发职能，拥有葛兰素公司的传统医药产品的商标及专利权。在20世纪70年代，葛兰素公司的前身葛兰素威康公司在美国成立子公司GSK，主要负责装药、成品工作以及在美国市场上营销、分销传统医药产品的功能。GSK从英国母公司处得到许可证，并向英国母公司支付特许权使用费。一开始为了使GSK盈利，特许权使用费率较低，1987年才根据独立交易原则提高了特许权使用费率。GSK做了一些和产品有关的临床试验，费用都从英国母公司处得到了补偿。所有的营销方案及计划都是由英国母公司制定并且在其他市场使用过，然后才引入美国市场的。合并前后葛兰素母子公司各自的功能没有发生大的变化。

1994年,葛兰素威康的美国子公司GSK向美国税务当局IRS提出预约定价（APA）申请，但未获得批准。APA涉及母子公司之间利润的分割，同样也涉及英、美两国税收利益的划分。1999 年12 月，英、美两国税务当局就葛兰素威康公司进行双边磋商。2000年，葛兰素威康公司和史克必成公司合并。合并后，GSK发现IRS在拒绝自己提出的APA申请的同时，接受了当时的竞争对手史克必成的美国子公司的APA 申请，并达成协议。GSK认为相对竞争对手而言自己多缴纳了税，并多承担了风险，在竞争中处于不利地位，受到了不公平待遇。2004年1月，英、美双方税务当局谈判破裂。IRS认为GSK与其英国母公司之间存在转让定价问题，把大部分利润转移到了英国，因此，向GSK发出了欠税追缴通知单，涉税调整年度为1989～2005年。同年4月，GSK向法院提起第一次诉讼，2005年4月又提起第二次诉讼。经过激烈的争论，2006年9 月11日，IRS与GSK达成庭外和解。

**二、争论焦点**

**（一）G SK是分销商还是全职子公司**

**GSK认为**，英国母公司研究开发了传统医药产品，且拥有这些产品的商标和专利权，所有的技术、营销平台和策略都是母公司开发并拥有的，因此，英国母公司是所有无形资产法律意义上的所有权人；GSK的功能仅为营销、分销；GSK使用这些无形资产并获益，因此，需要向英国母公司支付特许权使用费；在确定GSK的利润时，可以用再销售价格法。

**IRS认为**，GSK是一个全职子公司，不仅承担营销、分销功能，还承担一定的研发和制造功能；英国母公司的功能则类似于合约制造商，不应该拿到大部分的利润，而只能用成本加成法，拿到一个符合独立交易原则的加成。

**（二）G SK是研发型无形资产还是营销型无形资产**

**GSK认为，**自己在美国市场上获得的成功和丰厚利润是英国母公司的研发型无形资产带来的。英国母公司一直以研发为理念，是全球制造业的巨头之一，其研发的传统医药产品疗效显著、声名显赫，在世界各国市场上都占据了重要地位。美国市场与其他国家市场没有什么不同，利润大部分也是研发型无形资产带来的，因此，大部分利润都应归英国母公司所有。IRS用剩余利润分割法把大部分利润划给美国子公司是不合理的。

**IRS认为，**GSK的营销型无形资产起了主要作用，如果没有GSK在美国市场上所做的大量的广告、宣传、推销、促销等活动，葛兰素公司的传统医药产品不可能在美国市场上这么受欢迎，也就不可能有如此丰厚的利润。因此，利润的大部分应归GSK所有，英国母公司拥有无形资产所有权，只能赚取一个合理的特许权使用费，超额利润不应归英国母公司所有。

**（三）G SK是法律意义上的所有权还是经济意义上的所有权（无形资产）**

**GSK认为**，英国母公司是所有无形资产的法律所有权人，因此，无形资产带来的收益都应归其所有。

**IRS认为，**判断收益的归属应该看其经济实质，强调了市场营销活动对提高无形资产价值的贡献。IRS经过调查认为，GSK自1989年以来进行的市场营销活动价值很高，市场营销型无形资产和商标的高价值是市场营销活动的结果，体现在传统医药产品的销售价格中。GSK是这些无形资产的经济所有权人，因此，超额利润应归其所有。IRS运用剩余价值分割法，根据GSK销售额、GSK的市场营销活动、英国母公司拥有的专利权等因素，将实现的利润大部分分配给了GSK。

**（四）G SK是否存在APA歧视待遇**

**GSK认为**，IRS对市场竞争双方——葛兰素威康和史克必成在美国的子公司采取了不平等对待的态度，IRS与GSK的竞争对手史克必成美国子公司就其药品泰胃美（Tagamet）签订了APA协议，而拒绝了GSK就其药品善胃得（Zantac）提出的APA申请，Zantac与Tagamet是功能相同的替代性竞争产品。IRS的区别对待使得GSK 和史克必成的美国子公司处于不平等的竞争地位。GSK比史克必成美国子公司多承担了风险与不确定性。

**IRS表示**，这并不是歧视性待遇，而是因为与GSK签订APA协议的时机尚不成熟。早在1992年，IRS就开始对GSK进行了转让定价审计。GSK1994年提出APA申请时，转让定价审计尚未完成，因此，IRS没有接受该申请。

**三、本案启示**

葛兰素史克案件是美国历史上最大的一次转让定价调整案例，调整税额达34亿美元，时间跨度长达16年。IRS表示，这个案例表明了转让定价问题是美国企业税务管理中最大的问题之一，今后IRS要以转让定价为其工作重点。

美国的反避税工作较为成熟和完善。相对美国而言，我国的反避税工作起步较晚，因此，转让定价问题也是我国税务管理中的最大问题之一，它不仅操作复杂，而且涉及国与国之间税收利益的分配问题。自2004年以来，我国反避税工作逐渐走上正轨，并取得了一定的成绩,但与在反避税方面比较先进的国家相比,我们还有一定的差距。葛兰素史克案件在各方面对我国反避税工作都有很大的借鉴意义。

1.我国的外商投资企业多为加工类型，我们原先关注的更多是有形资产的转让定价，对无形资产的转让定价重视不够，很少对无形资产转让定价进行调查。葛兰素史克案件使我们对无形资产转让定价有了新的认识。

2.葛兰素史克案件中IRS强调了营销型无形资产在创造利润中的重要作用。我国很多外商投资企业与GSK的情况类似，将来开展反避税工作时可以参考葛兰素史克案件做出更大的转让定价调整。

3.IRS对葛兰素史克案件运用了剩余利润分割法，而我国应用的一般是成本加成法或净利润法。事实上，如果外商投资企业的产品最终在国内市场上销售，其营销活动对无形资产有增值作用，所以运用剩余利润分割法更加可行。

### 3、关于利润分割法中应用“夏普利值”的一个寓言故事

TPPERSON按：2011年11月17日在深圳的一次转让定价论坛中做了关于利润分割法应用的主题演讲。其中谈到了作为合作型博弈基本模型的夏普利值在利润分割法中的应用。关于夏普利值法的基本原理有这样一个寓言故事可以帮助大家理解，该故事来源于网络，具体来源无法考究。

有这样一个故事：约克和汤姆结对旅游。约克和汤姆准备吃午餐。约克带了3块饼，汤姆带了5块饼。这时，有一个路人路过，路人饿了。约克和汤姆邀请他一起吃饭。路人接受了邀请。约克、汤姆和路人将8块饼全部吃完。吃完饭后，路人感谢他们的午餐，给了他们8个金币。路人继续赶路。约克和汤姆为这8个金币的分配展开了争执。汤姆说：“我带了5块饼，理应我得5个金币，你得3个金币。”约克不同意：“既然我们在一起吃这8块饼，理应平分这8个金币。” 约克坚持认为每人各4块金币。为此，约克找到公正的夏普利。

夏普利说：“孩子，汤姆给你3个金币，因为你们是朋友，你应该接受它；如果你要公正的话，那么我告诉你，公正的分法是，你应当得到1个金币，而你的朋友汤姆应当得到7个金币。”约克对此不理解。

夏普利说：“是这样的，孩子。你们3人吃了8块饼，其中，你带了3块饼，汤姆带了5块，一共是8块饼。你吃了其中的1/3，即8/3块，路人吃了你带的饼中的3-8/3=1/3；你的朋友汤姆也吃了8/3，路人吃了他带的饼中的5-8/3=7/3。这样，路人所吃的8/3块饼中，有你的1/3，汤姆的7/3。路人所吃的饼中，属于汤姆的部分是属于你的那一部分的7倍。因此，对于这8个金币，公平的分法是：你得1个金币，汤姆得7个金币。你看有没有道理？”

约克听了夏普利的分析，认为有道理，愉快地接受了1个金币，而让汤姆得到7个金币。

在这个故事中，我们看到，夏普利所提出的对金币的“公平的”分法，遵循的原则是：所得与自己的贡献相等。这就是夏普利值的意思。

# 第二部分 非居民股权转让篇

## （一）海南三亚国税局通过关联申报和同期资料发现非居民企业间接股权转让行为 入库企业所得税1600多万元

**原标题：网络寻信息 避税终被查**

**来源：中国税务报 日期：2017年1月6日**

**作者：周琰 龚晓 曲易伸 孙亮**

经过多轮沟通和约谈，近日，境外非居民企业A公司就转让境内企业股权在三亚市国税局申报缴纳企业所得税1654.02万元。该笔税款的顺利入库，为三亚市国税局深化非居民税收管理打开了新的局面。

2016年4月，三亚市国税局税务人员在对辖区内某外商投资房地产企业C公司关联申报资料审核后，要求C公司补充提供同期资料，同时了解到C公司发生重要人事变化。凭借职业敏感，税务人员意识到C公司的股权可能存在被间接转让的情况。

发现疑点后，该局积极向C公司了解相关事宜，然而C公司人员以不知情为由搪塞，拒绝向税务机关提供相关信息。该局以上市公司发生重大事项必须对外公告这一规定为突破口，在互联网上搜寻资料，终于在香港某上市集团B公司公告中找到了涉及A公司股权转让的信息：A公司为注册在某避税地的投资公司，B公司为香港上市公司，C公司为三亚某房地产企业。A公司通过一个空壳公司间接持有C公司98%股份，A公司与B公司签订协议转让空壳公司股票，从而转让了C公司股权。税务机关确认了境外非居民企业A公司间接转让C公司股权的事实。

在清晰的事实及强有力的证据面前，C企业承认了股权被转让的事实。5月底，该局开始与境外股权转让方A公司的代理人D事务所展开相关股权转让案件的沟通，明确A公司申报纳税义务，并要求A公司按照《国家税务总局关于非居民企业间接转让财产企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告2015年第7号）的规定，提交相关涉税资料。

三亚市国税局税务人员认真研读D事务所提交的相关资料，剖析A公司为股权转让搭建的组织架构，理清了间接股权转让的脉络，并按照经济实质对股权交易重新定性，交易双方均认同税务机关的处理。

案件审理过程中，税务人员发现，A公司在提交股权取得成本说明时，将一部分不应计入股权成本的款项隐藏在成本计算中，人为压缩税基，导致股权转让所得及应纳税款减少。税务人员就这一问题向代理人D事务所进行了严正说明，经过多番努力沟通，D事务所及A公司均接受了税务机关的调整意见，剔除不应作为成本的款项，并就转让所得进行了正确的申报。

由于A公司在境内没有常设机构和银行账户，针对这一特殊情况，三亚市国税局税务人员通过与国家金库三亚市中心支库、中国银行海南省分行以及代理人D事务所等多方沟通协调，最终保证税款及时足额入库，捍卫了我国的税收主权。

### 案例点评：多渠道获取非居民税源线索

**海南省三亚市国税局副局长 冯天弟**

非居民企业股权间接转让往往发生在境外，涉及多个国家或地区的企业，具有极大的隐蔽性和复杂性，是非居民企业税收管理的难题之一。因此，税务人员在日常工作中要“擦亮眼睛”，保持高度警惕，时时关注企业（尤其是具有外资成分企业）的股权结构变化，注意从企业关联申报和同期资料中发现案源和线索。同时要与时俱进，充分利用互联网等渠道，获取案件信息。

另外，非居民企业通常会委托业务水平较高且规模较大的中介机构作为税务代理人，因此，税务人员要不断加强业务学习，提高税收征管水平，确保在案件审理过程中，每一项调整都有理有据，每一项处理都有法可依，在捍卫税收主权的同时践行“税收法治”。

## （二）云南德宏国税办结首例非居民企业间接股转反避税案件补缴税费1300多万元

**原标题：德宏国税办结首例反避税案件**

**来源：德宏团结报 日期：2016年12月29日**

本报讯12月2日，盈江县国税局国际税收管理人员发来消息：“千万元特别纳税调整税款顺利入库了”。这是我州国税部门在省局大企业和国际税务管理处倾力指导下，与省外合作开展反避税调查工作的第一次成功实践。此次共开出6张特别纳税调整税票，合计入库非居民企业所得税1273万元，加收利息28万元。

这是一起由不同省市的多个主管税务机关共同配合完成的一般反避税案件。主要案情为：2015年，6名非居民纳税人转让一家成立于开曼群岛的股权控股公司，其控股子公司主要投资于中国境内包括云南在内的多个省份的水电站。经过主办税务机关深入调查，专家组会审，按照一般反避税的相关规定，确认此次间接股权转让不具有合理商业目的，应确认为直接转让境内中国居民企业股权，在中国缴税。主要理由是：境外企业股权75%以上价值直接或间接来自于中国应税财产；境外企业取得收入90%以上直接或间接来源于中国境内；境外企业实际履行的功能及承担的风险有限，不足以证实其具有经济实质；此次间接转让在境外税负明显低于直接转让中国应税财产的可能税负。

在整个调查合作、税款征收过程中，我州国税部门齐心协力，力促“四个到位”成功完成收税**。一是及时跟进核实情况，同步调查衔接到位。**州国税局及时安排人员到我州所涉及的被投资企业了解核实2014年度该企业的实收资本、收入和净资产等经营情况，并向省局报告。后期，根据调查进程，与省外步调一致，在特别纳税调整案件管理系统上报立案、结案报告。**二是出省参加案件讨论会议，案件性质剖析到位。**针对此案件的性质认定问题，国家税务总局组织召开了案件讨论会议，我州主管税务机关国际税收管理人员会同省局大国处领导到会参与讨论，并就我州被投资企业情况作了具体介绍。**三是沟通交流层层接力，“金三”系统操作到位。**为顺利完成整个特别纳税调查调整业务流程，省州县三级层层接力，加班加点第一时间完成非居民企业临时税务登记信息维护，特别纳税调查立案、结案层层审核审批及特别纳税调查调整流程，准确无误产生应征信息。**四是内外合力解决问题，税款征收到位。**在特别纳税调整税款征收过程中，德宏国税一方面积极保持上下级间沟通联系，部门间齿轮咬合；另一方面积极联系德宏州人民银行外汇管理部门及其下属部门和德宏州农业银行及其盈江下属单位，确保了税款顺利结汇入库。（州国税局供稿）

## （三）湖北兴山县国税局借千户集团信息采集“挖出”890万元税收

**来源：中国税务报 日期：2016年12月30日 作者：余波 孙万军**

近日，一笔400万元非居民企业股权转让企业所得税在湖北省兴山县国税局入库。这是该县国税局通过居民企业A集团公司代扣代缴的首笔大额国际税收。

该县地处鄂西大巴山余脉，A集团公司依托兴山境内和周边地区丰富的磷矿资源，大力实施优化产业链发展战略和外向性经济，磷化深加工制造不断做大做强，纳税规模占全县税收总量的半壁江山，是国家税务总局重点联系的千户集团企业之一。

前不久，兴山县国税局在对A集团公司开展千户集团信息采集核对过程中，发现集团下属子公司的公司性质分类中，外资企业少了一户。这一细小的户数统计差异，引起了税务人员的注意。税务人员一边核对千户集团电子信息中的关联关系，一边向A集团公司了解情况。通过电子信息核对和沟通，显示有一户企业由外资企业被统计为内资企业。税务人员立即“嗅”出企业有可能存在转让股权业务，而且转让方是境外非居民企业。

兴山县国税局立即向上级请示，经批准后迅速组建国际税收业务团队。经过多方查询和比对，顺利采集到相关的涉税信息。原来，某境外公司与A集团公司共同投资设立了一家中外合资经营企业B公司，该境外公司日前将其持有B公司的全部股权转让给A集团公司，双方签订的股权转让合同金额为4.8亿元人民币。境外公司为一家加拿大投资公司，注册地为英属维京群岛。团队人员与宜昌市商务局取得联系，拿到了此次股权转让的批复文件，最终确认为非居民企业转让股权的应税行为，A集团公司应代扣代缴企业所得税890万元。

随后，兴山县国税局对A集团公司宣传国际税收法规，辅导扣缴业务流程。最终，首笔代扣代缴税款400万元顺利、足额入库。

### 案例点评：及时获取信息至关重要

**湖北省宜昌市国税局局长 戴毅敏**

非居民企业所得税具有征税对象在境外、涉税信息难以掌握等特性，导致税源管理可预见性差。加之非居民企业与居民企业税收法规割裂，导致企业对非居民企业相关涉税风险点不敏感，稍有疏忽，就会造成国家税款流失。

对于税务机关而言，及时获取信息至关重要。在上述案例中，如果忽略了企业涉税信息，在股权转让中的涉税风险就很难被及时发现，当款项支付出境后，税款追缴极其困难，尤其是上述境外公司登记在避税港英属维京群岛。因此，税务机关应积极争取政府支持，拓宽第三方涉税信息采集渠道，加强与社会综合治税部门的沟通与联系，建立信息共享机制，及时获得股权转让信息，同时坚持把控好售付汇税务备案最后一道关口。

## （四）湖北襄阳国税局查结第一例非居民企业间接转让股权案件入库税款371万元

**来源：湖北省国税局 日期： 2017年4月5日**

近日，襄阳市某外资企业的外方股东在境外间接转让股权，其转让所得应缴纳的企业所得税371万元已在南漳申报入库。这是襄阳市第一例非居民企业间接转让股权案件，也是应对国际BEPS（税基侵蚀利润转移）行动计划的有效突破。

襄阳市国税局国际税收管理人员在某上市公司网站看到一则公告，该企业的外方股东将其持有的境外公司股权转让给境外另一非居民企业，境外公司间接持有我市某企业100%股权，该上市公司的价值主要来自于我市某企业的应税财产。外方开始认为此项交易不负有纳税义务，市局国际税收团队人员和外方代理进行了约谈，并依据《国家税务总局公告2015年第7号》规定和掌握的证据和代理方进行谈判。

按照BEPS行动计划精髓，利润应该在价值创造地征税，对其交易实质重新定性，判定该转让行为在我国负有纳税义务。最后，代理人认可了我方观点，表示愿意缴纳股权转让所得税。经该局收入核算科和人民银行协调，该笔税款从海外直接汇入境内，缴入国库。

## （五）北京顺义国税局单笔入库非居民间接股权转让企业所得税6.3亿元案源源于一则新闻报道

**原标题：一则新闻报道牵出6.3亿元税款**

**来源：中国税务报 日期：2017年10月20日**

**作者：王雪 本报记者：董泽斌**

近日，北京市顺义区国税局单笔入库非居民间接股权转让企业所得税6.3亿元。该案件合同交易金额大，案情较为复杂，且涉及国际知名企业，社会关注度高。税务机关历时1年半，经过大量调查和艰苦谈判，成功穿透中间层，最终取得国际税收征税权，成功组织入库企业所得税6.3亿元。而这一切，最早源于一则新闻报道。

**一则新闻报道带出避税线索**

2016年初，一则某知名房企投资近百亿元入驻北京市顺义区的经济新闻报道，吸引了顺义区国税局税务人员的注意。随即，该局对区内某房地产企业北京C公司展开约谈，发现该公司确实已经易主。2015年底，英属维尔京群岛（BVI）A公司将其持有的X公司（位于英属维尔京群岛）100%的股权，转让给非关联企业B公司（位于英属维尔京群岛），交易价款包括X公司的股权和应收债权，受让方分期完成支付。拥有大量土地的北京C公司为X公司100%控股的子公司。

依据企业提供的资料，税务人员发现，X公司的资产主要由直接在北京C公司的投资构成，X公司没有聘用员工或购置用于生产经营的固定资产或无形资产，账务和审计服务均由外部公司提供，并无实质性生产、经营活动，其主要收入来源为对北京C公司的投资收益，且企业不能说明其合理的商业目的。因此，税务机关根据《国家税务总局关于非居民企业间接转让财产企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告2015年第7号，以下简称7号公告）的规定判定：此次转让行为是A公司通过实施不具有合理商业目的的安排，间接转让北京C公司的股权，其目的是规避企业所得税纳税义务。因此，税务机关对该次间接转让股权的行为重新定性，穿透了X公司，确认其交易实质为A公司转让北京C公司100%的股权。

**扣除项目成税企争议焦点**

在大量数据资料面前，企业最终同意缴税，但税企双方在税款计算环节，特别是股权转让价格的确认上产生争议。该次转让为非关联交易，税务机关认可双方交易价格，且认可X投入到C公司的全部投资额（即北京C公司的注册资本）为股权交易成本。但转让方A公司认为，交易价格中仍有近20亿元需要调减的项目：第一，北京C公司的交易日后调整事项数额尚未最终确定，此项金额需从交易价款中扣除；第二，北京C公司对境内和境外债权人的负债金额需扣除；第三，该份股权转让合同从成交当日到最终完成付款时间持续较长，企业认为相关分期付款利息费用需扣除。

经过税务人员对各项资料细致分析，并多渠道取证后最终认为：第一，由于该次股权转让交易尚未全部完成，企业提到的交易事后调整事项金额仍未确定，因此允许企业按实际情况预估金额从交易价款中扣除，待交易全部完成后税款多退少补；第二，针对北京C公司对境内和境外债权人的负债部分，税务机关认为此次股权转让协议中明确区分了股权和债权的价格，且债权人通过签订债权转让协议的方式，已将债权转让给购买方B公司，可以将该类负债视为现金流，不产生资本收益，允许企业从计税价款中扣除；第三，金额最大的分期付款利息部分，仅体现在转让方A公司的说明信中，在交易合同中没有记录，且金额计算缺乏依据，随意性较大，不能视为交易双方的共同意向，不允许A公司在计算股权转让价时扣除。

**最终入库企业所得税6.3亿元**

在该案件近1年半的谈判周期中，税务机关创新国际税收案件管理模式，组建国际税收风险应对团队，与境外非居民企业建立案件沟通微信群和电话会议沟通机制，运用发言人制度统一口径与企业谈判对接，消除跨境地域和时间障碍。同时，不断通过电子邮件、扫描件、照片和快递等形式与非居民企业互相传递沟通相关资料，提高了工作质效的同时，也保存了案件执行痕迹。最终，A公司同意税务机关调整方案，就该笔间接股权转让案件入库企业所得税6.3亿元。

北京市顺义区国税局局长胡永进表示，在经济全球化背景下，随着企业经营方式和组织形式的不断变化，资源跨境重组行为日益增加，非居民间接股权转让越来越频繁，且交易金额巨大。胡永进提醒相关企业，高度重视非居民股权转让案件中的风险，不断提高合规水平。

## （六）甘肃张掖市国税局运用收益法对境外关联企业股权转让的股权评估价值调增近4倍，补征税款逾1500万元

**原标题：股权评估价值调增近4倍，补征税款逾1500万元**

**来源：中国税务报 日期：2017年2月7日**

**本报记者：金琳 李祥林 通讯员：宋炜霞 张亮银**

按照税务机关要求，境外B公司提供了转让境内企业股权的协议和价值评估报告，并主动就转让企业股权增值额补缴了所得税。但细心的调查人员发现，企业提供的股权价值评估报告似乎有问题……

近期，甘肃省张掖市国税局以商务部门提供的一条股东变更信息为线索，深入调查，通过准确测定我国居民企业被转让股权真实价值，最终追征入库非居民企业所得税及利息1551万元。

**聚焦：境外关联企业股权交易是否涉税？**

不久前，张掖市国税局大企业和国际税务管理科人员在与张掖市商务局交流信息时，得到一条消息：中外合资企业A公司的外方股东B公司近期发生了变更，相关手续正在审批中。这条信息立即引起了税务人员关注。

股权变更是否签订转让协议？双方是否存在关联关系？股权变更是否存在转让收益？带着这些疑问，张掖市国税局相关部门迅速行动，收集该项股权变更活动的相关信息和资料，着手实施核查。

在审核A公司提交的股权转让协议、商务部批文及修订后的公司章程等资料时，税务人员发现：转让方B公司将其所持有的A公司49%股权，全部转让给境外企业C公司，而受让方C公司为B公司在他国境内设立的子公司。双方在转让协议中约定：“受让方应向转让方发行和分配若干股份作为转让股权对价”（对价指交易时一方获得利益，须给付对方的相应代价）。但股权转让协议中没有提及具体转让价格、支付对价凭证和股权交割时间等相关信息。

“境外关联企业”之间“变更境内居民企业股权”但“交易条件模糊”——该项交易的关键信息上报后，甘肃省国税局十分重视，在甘肃省国税局相关部门指导下，张掖市国税局税务人员以境外B公司、C公司转让居民企业A公司股权，构成关联交易且无交易支付对价凭证为由，向转让方B公司下发《税务事项通知书》，提示企业存在关联股权交易避税风险，要求其提供相关资料，佐证交易是否符合独立交易原则。

B公司根据税务机关的风险提示，委托A公司提交了企业股权转让定价价值评估报告。该项报告中载明：“截至评估基准日，A公司评估价值较原始投资成本增值1.1亿元。”转让方B公司据此估值，就49%股权的增值部分，主动向张掖市国税局补缴了非居民企业所得税538万元。

**调查：企业股权市场价值被低估**

B公司自行补缴税款后，税务人员并未就此终结交易的调查工作。通过进一步比对前期收集的第一手资料，发现以评估基准日为时点，评估报告中对A公司的估值与实际账面净资产相比，仅增值了部分房屋建筑物的价值，并未反映A公司良好经营势头所体现的企业市场价值。

鉴于该评估报告出自国际知名事务所，慎重起见，张掖市国税局分管局长带领相关人员走访A公司，了解该项交易股权支付对价具体情况，收集企业财务数据，认真研究商务部门对企业股权变更批复和评估报告等交易资料。

综合考虑A公司生产经营、财务状况、评估基准日账面净资产和未来发展趋势等因素后，税务人员认为，该项股权转让属于境外母子公司之间的关联交易，评估基准日评估报告的估值较A公司实际账面净资产增值不到11%，与A公司实际经营规模及发展态势不符，且交易方不能提供转让协议中表述的“股权支付对价”相关凭据，存在避税嫌疑，因此张掖市国税局报省局批准后，决定对该项交易立案实施反避税调查。

考虑到调查中将面对国际知名执业机构的专业人员，为确保调查工作的专业水准，张掖市国税局邀请了当地事务所专业人员，并提请甘肃省国税局抽选反避税人才库中的专家，与主管税务机关相关人员和专业评估人员组建了案件调查团队。

调查人员结合税收法规，在资产评估专家的指导下，依据前期收集到的被转让企业A公司近5年的生产经营数据、本地同行业企业同期财务报表等资料，反复审核和分析B公司提供的评估报告，判定评估报告在可比企业选取、收入增长率、息税前利润率和折现率等收益法指标参数的取值，以及股权价值的确定、应纳税所得额的计算等方面，缺乏充分依据和证据，存在诸多不合理之处。

为确保调查结果科学无误，案件调查团队将收益法评估模型中收入增长率、息税前利润率和折现率等6项关键指标取值的测算任务，以及同行业相关信息、本地可比企业财务报表数据的收集任务，分解落实到每一位团队成员。采取集中办公、电话及QQ异地研讨等形式，依据多方收集的证据资料，反复分析测算收益法评估模型中每一个参数、每一项指标的取值范围，仔细论证每一个数字的可靠性和合理性，避免因细微疏忽造成企业股权估值存在偏差。2016年9月，经过反复调查和测算，调查团队最终确认，B公司股权交易所依据的评估报告，低估A公司股权所对应的净资产价值，该项交易应对股权转让价值予以调整，股权转让方应依法补缴纳所得税。

**约谈：调整意见科学客观无可辩驳**

案件中的股权转让方B公司为境外知名跨国企业，其聘请的委托代理人是专业经验丰富、谈判技巧娴熟的某国际知名会计师事务所专业团队。与高手博弈，需要用证据说话，是实力的较量，也是意志和心理的博弈。

举证、约谈；再举证、再约谈……在5轮谈判中，案件调查团队成员在认真倾听企业意见的同时，向企业展示精心收集整理的企业财务数据、反复研究测算的评估取值方案，向企业人员有理有据地表示，根据A公司实际经营情况及预期测算的收入增长率、利润率和折现率等关键指标测算，该项交易对应股权的真实价值被低估，需按真实情况予以调整。

面对调查人员提供的翔实数据和专业科学的调整方案，B公司转变态度，最终认可并接受了税务机关对交易股权转让价值的调整方案，将A公司评估基准日股权评估价值调增近4倍。2016年11月，B公司按照调整估值后的A公司49%股权价值，向张掖市国税局补缴非居民企业所得税及利息1013万元。至此，境外B公司向境外关联企业C公司，转让我国居民企业A公司股权应缴非居民企业所得税及利息1551万元全部入库。

### 案例点评：掌握国际反避税调查先机

**甘肃省国税局总审计师 张佩峰**

本案是甘肃省国税系统查办的第二例入库税款超千万元的反避税案件。

本案的线索来自第三方信息，在涉案企业根据税务机关风险提示主动调整所得补缴税款后，调查人员仍以严谨负责的工作精神，研究企业交易资料，不放过其中一丝一毫疑点和线索，并从中发现了被交易股权价值低估问题。通过科学测算，重新估值，最终通过调增被交易股权评估价值，确保了该项非居民企业股权转让交易相关税款颗粒归仓，为甘肃省国税系统开展反避税工作积累了经验。

当前，随着各国经济的迅速发展和全球经济一体化进程的加快，企业之间国际化经济往来日渐密切。与之相伴，跨国避税活动日趋增多。甘肃虽地处西北内陆，但税务机关在管理中正在面对越来越多的国际避税行为，如何有效维护国家税收权益，守好税收“国境线”，是西部税务人员必须思考的问题。

开展国际反避税工作，掌握先机有助于获得调查主动权。为此，税务机关应建立健全多部门信息共享机制，通过与工商、海关、外汇管理、商务等部门加强信息交流共享，以此扩展反避税工作的外部信息通道。

同时，应建立健全案源筛选工作机制。加强关联申报和数据审核工作，根据甘肃省经济特色，在落实集中选案制度的基础上，建立反避税案源筛选模型，提高案源发现效率，精准定位避税疑点，为及时开展反避税工作创造条件。

## （七）甘肃天水国税深入贯彻“放管服” 成功办结首例非居民股权转让反避税案件

**来源：甘肃国家税务局 日期：2017年11月20日**

本网讯今年来，在省局的指导下，天水市国税局坚持以跨境税源风险管理为导向，创新工作思路，优化服务，强化管理，通过避税风险提示和案件调查手段，贯彻落实“放管服”改革措施，促进跨境税源管理质效提升。

以辖区内A公司外方股权变更信息为线索，聚焦股权转让价格疑点，通过缜密调查分析，确定关联股权交易不符合独立交易原则，并实施监控管理风险提示手段，告知纳税人存在特别纳税调整风险。在纳税人自查并主动补缴税款后，该局进一步评估，认为企业自查不到位，并将此情况及时上报省局相关部门，请求技术支援。省局高度重视，组建反避税案件调查团队，通过省、市、县三级联动，团队协同作战，集成推进，充分借鉴各地经验，采用科学合理的方法对股权价值重新评估，实施特别纳税调整，最终入库企业所得税188.33万元、利息60.2万元。标志着天水首例非居民股权转让反避税案件成功结案。

**以科学管理为出发点，做到有序“放”**

理顺流程，提高效率。科室职能扁平化，管理流程集成化，是对接“放管服”的重要途径。按照便于管理服务、畅通业务承接的要求，结合国际税收管理特点，年初统一将县（区）局国际税收管理职能从征管科（股）划转至政策法规科（股），具体业务和管理职责与市局所得税科无缝衔接，并且完善岗位配置、固化工作流程、明确岗位职责，形成部门之间横向配合，系统上下纵向联动的工作格局，提高了国际税收的管理效能和办事效率,减轻了纳税人“多头跑”“重复跑”的负担 。

落实政策，简并资料。在日常管理中，严格落实取消服务贸易等项目对外支付税务审批手续等新政策，认真执行合同备案相关规定；并且按照“放管服”改革要求，结合非居民税收收入特点和本地实际，从对外支付备案、申报征收、所得税源泉扣缴等方面入手，梳理并优化业务操作程序，精简报表资料，实行涉税资料清单管理，最大程度方便纳税人。

**以风险管理为突破点，做到有效“管”**

加强监控，排查风险。密切关注跨境税源企业经营决策情况，强化关联申报管理和审计，及时了解掌握其对外支付项目、支付金额，特别是股权变更等信息，有效控管税源；强化对跨境税源业务往来重点项目和复杂事项的风险分析、核查和跟踪管理，防范非居民税源流失；全面核查以前年度非居民对外支付扣缴税款情况，排查风险，纠正错误，规范流程；始终把风险管理摆在突出位置，在事中、事后监管的方向上着重用力，引导跨境税源企业依法履行代扣代缴义务，严格防范税务风险。

信息共享，挖掘税源。跨境税源管理对于税务机关而言，信息不对称是最大障碍，仅从现有的征管软件中获取的信息相当有限。在该案例中，在与工商部门进行信息定期交换时，发现香港某有限公司2010年5月、2015年6月两次转让持有的辖区A公司的股权信息是关键点。近年来，为加强协调配合，完善执法互助，实现信息共享，与国家外汇管理局天水市中心支局共同签署《信息交换合作协议》，每半年交换一次对外支付数据；同时定期走访工商、商务等部门，获取辖区内企业跨境交易信息，从源头强化非居民税收管理，形成各部门通力合作的工作局面。通过对获取的第三方信息的整合和综合分析应用，入库非居民税收396万元、利息60.2万元、滞纳金2.32万元。

联动协作，团队作战。省局针对近年关联股权转让案件增多的特点，抽选反避税人才库人员，组建了企业价值评估及案件调查工作团队，开展有针对性的实战演练，推进了反避税案件调查进程。在天水A公司的股权转让调查中，充分发挥了专家团队，集中办公的大兵团作战优势。该案件立案后，省局团队人员根据相关规定及计算方法对股权转让的企业价值和应补缴的税款进行了测算，并在该案件的计算方法的选用、指标的确定、政策的适用、时点的确定、利息的加收、执法文书的适用、文书文字的组织等方面进行全程指导和倾力帮助。省局先后组织三次股权价值测算、立案会审、结案会审集中办公工作，省局专家团队把脉会诊，明确办案思路，计算关键指标，确定初调方案，审核结案报告，为案件的压茬推进，起了积极的推动作用。

严格程序，规范执法。过程留痕是执法严格、规范、公正、文明、高效的保证，可以有效降低执法风险和廉政风险，提升税收执法水平，保障纳税人的合法权益。在A公司的股权转让调查中，从最初的案源发现，税务事项通知——风险提示，涉税资料的采集，案头分析到正式立案，启动特别纳税调整调查，每一个环节，每一个步骤，都制作了规范的文书、回证、现场笔录，个别事项企业还提供了陈述申辩说明。尤其是在特别纳税调整两次正式协商谈判中，事前及时向企业送达了协商谈判通知书，就谈判相关事项进行告知；事中采用录音方式全程记录，录像方式留存影像资料，并制作协商谈判记录，对协商内容税企双方签字确认。严格规范的执法，严谨认真的态度，赢得了企业的认同和理解，推动了案件的顺利办结。

**以涉税需求为落脚点，做到有感“服”**

调查研究，练好内功。税务人员深入企业，掌握经营情况,征求意见建议, 了解涉税诉求；建立跨境税源企业联系清册，及时提供个性化的政策辅导和解读；针对辖区非居民税收业务复杂、范例较少的特点，着力抓好内部人员税收政策培训，以岗位练兵、案例解析等形式，提高税务干部做好非居民企业税收管理和服务的能力。组织市局反避税人才库人员认真学习研讨省局编发的《反避税执法风险防控指引》，不断提升案件调查能力和质量。

注重辅导，优化服务。在A公司的股权转让调查中，多次组织企业相关人员参加省、市局举办的国际税收业务培训。特别是省国地税联合举办国际税收政策公益视频宣讲会，重点讲解了关联关系判定、关联交易确认、关联申报填写、纳税人面临的税收风险等关键点，促进了A企业对国际税收政策规定的掌握，对自身关联申报义务的明确。同时，通过多次深入A公司走访调研、召开税企座谈会等方式，宣传股权转让税收政策相关规定，了解企业经营情况和实际困难，解答企业提出的税收政策和申报管理问题，讲解股权价值评估方法使用条件和范围。

风险提示，自行补税。根据“放管服”的总体要求，为帮助纳税人对税收法律、法规的理解，提高自我遵从税法意识，主管税务机关及时向纳税人下达了《税务事项通知书》，对A公司的关联股权交易涉及的特别纳税调整税收政策、税收风险点、税务管理措施等进行提示，积极引导企业自行申报缴纳税款。企业聘请中介机构对其资产进行评估，并报送股权重组涉税事项的自查报告，自行补缴预提企业所得税27.66万元，利息5.72万元。

约谈协商，维护权益。由于企业评估价值低于账面净资产价值，且采用的资产评估方法不尽合理，提请省局批准对A公司的股权重组涉税事项进行立案调查。在案件调查取证过程中，税企在确定评估方法时出现分歧，如何合理合法确定股权转让收益，让纳税人信服是难点堵点所在。省局专家团队在符合税法规定和市场规律的基础上，从维护纳税人合法权益的角度出发，广泛收集相关资料，合理运用公开信息，准确、公允地核定折现率，科学、合理地确定初步调整方案；市局对初步调整方案中各项指标与企业进行了多次谈判、协商，对企业提出异议的个别指标，请示省局后进行了修正，逐项解决分歧，逐个突破难点，最终企业同意初步调整方案，心服口服地补缴入库预提企业所得税188.33万元、利息60.2万元。本案的查办，为税务机关今后调查企业股权交易涉税案件积累了经验，提供了可供借鉴的样本。

## （八）江苏徐州入库非居民股权转让税收1.28亿元

**来源：中国税务报 日期：2017年2月17日**

**记者：徐云翔 通讯员：吴国明 闫士亮 丁玉永**

本报讯日前，江苏省徐州市某涉外公司在徐州市税务机关申报入库非居民股权转让税收1.28亿元，其中在国税机关申报入库非居民企业股权转让所得税5000万元，在地税机关缴纳自然人股息、红利个税7840万元。

据相关信息显示，外国企业转让其在徐州投资的某外资企业市值约5.5亿元股份，该公司2008年在徐州投资5000万元注册成立。获悉该股权转让信息后，徐州税务机关认为该涉外企业自投资以来企业增值效益明显，高度重视，立即组建专家服务团队，到企业开展实地调研，取得了自然人股东相关的资料信息，充分掌握企业股东变动、出资比例和出资额等情况，并就股权转让提供专项服务和政策辅导，协助企业办理变更登记和纳税申报。

经按规定程序与该公司财务负责人约谈后，企业反映该公司实际转让市值5亿多元。据此，该涉外公司在徐州市税务机关申报入库非居民股权转让税收1.28亿元。

## （九）江苏常州查结一例非居民股权转让案件 追缴税款300万元

**原标题：股权转让：定价不可任性**

**来源：中国税务报 日期：2017年2月24日 作者：金雷**

江苏省常州市武进区国税局在对一家境内公司股权转让信息进行调查时，发现股权转让价格远远低于企业净资产，显失公允。税务机关凭借敏锐的直觉和丰富的经验，查清案情，最终追缴非居民企业所得税及滞纳金300万元。

**发现：股权转让显失公允**

2016年10月，香港Z公司将境内A公司100%股权转让给境内4个自然人，双方约定该笔股权转让为平价转让，转让价格为2000万元人民币。武进区国税局税务人员从系统中调取A公司的资产负债表，发现A公司存在大量未分配利润，企业净资产达4596万元。

为什么股权转让价仅为2000万元，远远低于企业的净资产？税务人员察觉了这一显失公允的交易，着手开始调查。

**调查：层层推进查明真相**

税务人员首先察觉到香港Z公司的英文名称是4个英文大写字母，并不是英文单词，和境内4个自然人名字一对比，发现竟是这4个人的姓名首字母。经询问，A公司只能承认香港Z公司与境内4个自然人存在关联关系。

税务人员根据相关税收法规，结合上述情况向A公司提出：该笔股权转让发生在关联方之间，转让价格明显偏低，不符合独立交易原则，税务机关有权按照合理方法进行调整。A公司解释道，在股权转让前董事会已经作出分配所有未分配利润2596万元的决议但未做账，实际净资产只有2000万元，转让价格并不偏低。

武进区国税局决定分步推进调查工作。首先，针对已分配利润2596万元，税务人员将股息分配相关文件推送给A公司，向其宣传中国居民企业向非居民企业支付股息源泉扣缴的相关管理办法，中国境内居民企业向未在中国境内设立机构、场所的非居民企业分配股息、红利等权益性投资收益，应在作出利润分配决定时代扣代缴企业所得税。也就是说，该公司在作出2596万元利润分配当天，需就该笔金额代扣代缴企业所得税。A公司认可了税务机关的意见，就2596万元向税务机关代扣代缴股息非居民企业所得税及滞纳金264.8万元。

其次，税务人员抽丝剥茧，对A公司税务登记变更信息进行查询，发现A公司2015年变更过一次投资方，变更前的投资方就是本次受让股权的境内4个自然人。当时变更的目的是为了在香港上市，后因困难重重而放弃，故将股权再转回。通过审核从企业取得的股权转让协议，了解到上一次股权受让方就是香港Z公司，股权转让价格为1677.27万元。按照第三方出具的A公司资产评估报告上的净资产评估价，确定本次股权转让的公允价值为4628.42万元，减去已分配利润2596万元，该次股权转让公允价格应为2032.42万元，而非企业申报的2000万元，扣除股权购买成本1677.27万元，经审核计算，该次股权转让收益为355.15万元。

在明确的政策和准确的数据面前，企业认可了税务机关的调整意见，香港Z公司主动对该笔股权转让价格重新进行评估和计算，就355.15万元缴纳了股权转让非居民企业所得税35.5万元。

### 案例点评：注重收集信息培养“反避税”敏感力

**江苏省常州市武进区国税局局长 曹忠**

非居民企业股权转让双方关联关系的判断对于税务机关而言，信息不对称是最大阻碍，仅从现有的征管软件中获取的信息相当有限。本案例中，表面看，起因在于税务机关人员敏锐地发现企业名称的问题，但敏锐的直觉源于经验的积累和对相关政策的熟知，这才是税款顺利入库的关键点。

此外，税务机关不仅要加强与相关部门的信息定期交换，还要注意收集有关公开信息，例如上市公司的公告及年报，加强对不同渠道国际税源信息的整合和综合分析应用。要加大对境内居民企业的非居民税收法规宣传，使居民企业能够了解国际税收法律法规，明确其在跨国交易中的责任和义务。

## （十）江苏张家口地税局查结一例同股不同价的股权转让避税行为补缴税费1899.16万元

**原标题：同股不同价 企业股权交易玩猫腻**

**来源：中国税务报 日期：2017年12月19日 作者：何卫平 顾志芬 游优**

历时半年时间核查，日前，江苏省苏州市张家港地税局对江苏M公司的反避税调查圆满结案。针对该企业同股不同价的股权转让避税行为，张家港地税局依法对企业作出调整应纳税所得额2.5亿元，补缴企业所得税1886.13万元，加收利息13.03万元的处理决定，目前相关税款和利息已全部入库。

不久前，江苏M公司将其100%控股的A公司股权中的90%转让给A公司法定代表人陈某，以转让协议签订时企业上月净资产估值为基础，股权转让价格定为9000万元。张家港地税局调查人员在审核该项交易的过程中，发现在该股权转让交易后不到1个月的时间内，陈某又将其持有的A公司68%的股权，以2.72亿元的价格转让给与A企业并无关联关系的B公司，同时将5%的股权以总计2000万元的价格转让给无关联关系的4名自然人。

“这两笔交易间隔时间非常短，被交易公司资产价值变动应当不大，但转让股份的价格为何相差如此之大？”调查人员认为，这两起看上去独立的股权转让交易之间，可能存在某种关联。

调查人员马上调出这两笔交易的全部案卷，充分了解该企业股权变动的时间节点、股权转让交易的作价依据以及与股权变动相关的企业财务信息材料。经过分析后，调查人员判断：与M公司存在关联关系的A公司法定代表人陈某受让公司股权后，短期内再次转让，并且转让价格前后相差较大，这些反常行为显示，M公司与陈某存在通过二次股权转让行为进行税收筹划和避税嫌疑。

在进行充分准备后，调查人员约谈了陈某，向陈某表示，根据《国家税务总局关于完善关联申报和同期资料管理有关事项的公告》《特别纳税调整实施办法(试行)》等法规规定，陈某进行的股权交易不符合独立交易原则，应按照规定以可比非受控价格方法，重新核定交易价格，并对应纳税所得额进行调整。

但陈某坚称自己的转让行为没有违反相关规定，股权转让的定价是以资产评估价值为依据，不存在避税行为。对此调查人员向陈某表示，企业财务报表等信息显示，陈某的第一次股权交易，A公司价值是以资产基础法评估作为计价依据，而不久后的第二次交易则是以资产收益法评估作为计价依据。在企业盈利的情况下，不同的评估方法下股权价值会产生巨大差异，并不符合公允原则。陈某第二次交易时采取的资产收益法所确定的股权价格更符合A公司股权实际价值。面对调查人员出示的证据，陈某最终承认了与上级公司M公司筹划，分两次以不同价格转让A公司股权，以少缴企业所得税的事实。随后M公司认可并接受了调查人员提出的处理意见，补缴了企业所得税和利息。

## （十一）安徽省国税局重新定性非居民企业的间接转让股权行为，成功追征非居民企业所得税628.65万元

**来源：中国税务报 日期：2017年2月21日**

本报讯（随靳琳 记者周明俊） 日前，安徽省国税局根据J公司合同信息，核查其股权交易情况，重新定性非居民企业的间接转让股权行为，成功追征非居民企业所得税628.65万元。

据了解，J公司于2013年在合肥市经济技术开发区成立，主要提供仓储服务，由香港G公司全资设立，而G公司是开曼群岛D公司的全资子公司。主管税务机关在对J公司的日常管理中，发现该公司存在两次股权变更。经过多方调查取证，调查小组认定两次股权转让应在中国缴税。经过税务机关与企业的多轮谈判，股权转让方最终接受税务机关判定结果，申报缴纳了非居民企业所得税。

## （十二）四川遂宁市入库该市最大单笔非居民股权转让税款9000多万元

**来源：遂宁新闻网 日期：2017年3月3日**

近日，记者从市国税局了解到，我市某上市公司就其涉及非居民股权转让事项进行代扣代缴纳税申报，缴纳非居民企业所得税9136.66万元。这是迄今为止市国税局单笔征收金额最大的转让股权非居民企业所得税税款。

获悉此涉税事项后，市国税局高度重视，立即组织有关人员召开专题会议，研究讨论相关征管措施和对策，通过持续跟踪了解，认真查阅相关政策文件，准确确定股权转让所得额以及股权转让收入、成本扣除等关键环节，并与该公司进行了数次沟通，最终与企业在股权转让的收入、成本确定方法上达成了一致意见，非居民股权转让所得税税款9136.66万元顺利入库。

据悉，近年来，市国税局以风险管理为导向，围绕非居民企业股权转让中的风险点，认真开展风险应对工作，不断加大非居民股权转让管理力度，堵塞非居民股权转让税收管理漏洞，提升非居民股权转让管理水平。

## （十三）浙江天台国税局查结一起非居民股权平价转让案件 跨境追缴百万税款

**原标题：平价转让不合情理 跨境追缴百万税款**

**来源：中国税务报 日期：2017年3月3日 作者：鲁海宾**

随着一份税款通用缴款书的开出，浙江省天台县国税局追查的一起涉及百万元税款的股权转让案顺利落下帷幕，浙江省某特种纺织有限公司最终为香港某发展有限公司代扣代缴股权交易所得税159.09万元。

**发现：第三方获取信息**

浙江某特种纺织公司成立于2003年11月，注册资本为5000万元，股东为香港某发展有限公司和国内某自然人，双方持股比例分别为60%和40%。前一段时间，香港某发展有限公司将浙江某特种纺织公司60%的股权全部转让给浙江省天台县某投资管理有限公司。

浙江省天台县国税局在县内的多部门联合会议上，通过县商务局第三方信息，得知浙江某特种纺织有限公司刚刚完成的这次股权交易。浙江省某特种纺织有限公司经营状况一向良好，股权转让价格却不高，这一信息立即引起了税务人员的注意。

本次交易是否属于平价转让？股权转让是否产生交易溢价？企业所得税是自行申报还是代扣代缴？带着这些疑问，天台县国税局对本次股权转让交易展开了调查。

**调查：平价还是溢价**

经过多次调查和分析，税务人员认为，浙江某特种纺织公司生产、经营情况稳定，产品市场广阔且销售状态良好，一直保持较好的盈利水平，企业还拥有房产等固定资产。在进一步赶赴相关部门及企业进行详细调查的过程中，税务人员发现，香港某发展有限公司和浙江省天台县某投资管理有限公司在股权转让协议书中明确，该笔股权为平价转让。税务人员运用收益法，科学评估转让股权价值后，认为香港某发展公司将其拥有的某特种纺织公司股权平价转让给天台县某投资管理公司，交易不合情理，存在避税嫌疑。

根据调查结果，税务人员就香港某发展公司与某投资管理公司股权交易存在的问题，与香港某发展公司的关联方浙江某特种纺织公司进行沟通和约谈。

一开始，企业坚持认为该项交易为正常股权交易行为，不存在股权转让溢价的问题。对此，税务人员向企业详细讲解了《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）等规定，并向企业人员表示，外商投资方转让中国居民企业股权，不具有合理的商业目的，涉嫌规避企业所得税纳税义务，主管税务机关可按照经济实质对该股权转让交易重新定性。

经过与企业人员的多次约谈沟通，企业最终认可了税务机关的意见，并与税务机关就计算股权转让溢价的方法达成了共识。该企业同意就本企业的股东全部资产、权益价值及相关负债进行评估，并着重对企业既有的经营成果和现有的房产等特殊资产予以评估。

在专业资产评估公司完成对该企业的评估、出具资产评估报告后，天台县国税局明确，根据被转让股权的实际价值，参与股权交易的企业应根据《国家税务总局关于印发〈非居民企业所得税源泉扣缴管理暂行办法〉的通知》（国税发〔2009〕3号）的规定实行企业所得税源泉扣缴，浙江某特种纺织有限公司为扣缴义务人。

**结案：一次性代扣代缴**

本案即将进入最终的执行阶段，谁知此时浙江某特种纺织有限公司提出，按照合同约定，该项股权转让款分三批支付，企业最近资金周转出现了问题，该项税款需延缓代扣代缴。

对此，税务人员向企业表示，根据《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79号）第三条的规定，企业转让股权收入，应于转让协议生效，且完成股权变更手续时，确认收入的实现。因此，企业应于股权协议签订生效后，双方到工商部门办理股权转让变更手续后，一次性确认股权转让所得，并一次性扣缴预提所得税，不能延迟扣缴。

面对税务人员有理有据的言辞，企业人员再也找不出不缴或迟缴税款的理由，浙江某特种纺织公司最终为香港某发展公司代扣代缴了股权转让税款159.09万元。

### 案例点评：加强部门协作 堵塞非居民税收管理漏洞

**浙江省天台县国税局局长 吴建文**

非居民企业所得税管理具有涉税信息难以收集、管理事项复杂、对管理人员素质要求高等特点，加之非居民企业所得税流失后不易追回，导致非居民企业税收征管难度一直较大。对于加强非居民企业所得税管理，本案有以下三方面的启示：

建立部门协作网络，加强信息交换。加强与工商、外汇管理、公安、银监等相关部门的沟通协作，加强部门之间的信息情报交换，及时掌握非居民企业的变化情况，建立严密的非居民企业协税护税网络。

强化扣缴管理制度，加强政策辅导。针对非居民税源流动性和复杂性的特点，对于非居民企业所得税的管理需要境内企业的协助配合，要经常性开展非居民税收政策宣传、业务培训和操作辅导，让境内企业了解其有义务协助税务机关向非居民企业征缴税款，增强企业依法代扣代缴的自觉性。

打造高素质专业队伍，加强人才培养。非居民企业税收管理工作业务政策性、专业性强，对管理人员的素质要求较高，打造一支业务过硬的国际税收管理团队，至关重要。

## （十四）浙江省绍兴市柯桥区国税局成功查结首笔非居民企业间接转让案件，入库税款3800万元

**来源：中国税务报 日期：2017年7月14日 作者：金奕霏 王陶华**

日前，浙江省绍兴市柯桥区国税局成功入库一笔高达3851.79万元的跨境税款。这是该局征收的首笔非居民企业间接转让中国居民企业股权企业所得税，也创下了绍兴市单笔非居民企业所得税的历史新高。

**一则新闻报道牵出线索**

柯桥区Q公司2004年开业，主营高档织物面料的织造、印染及后整理加工，为纺织印染行业龙头企业，有着良好的经营业绩。一直以来，该公司认真履行非居民税收代扣代缴义务，并经常就跨境税收的相关问题与税务机关交流。

2016年底，当地新闻媒体对Q公司的经营新动态作了专题报道。在定期的税企例会中，Q企业也谈到了自身股权架构的变动：境外某非居民企业A公司设立在开曼群岛，注册资金1美元，100%控股某开曼公司B公司，B公司100%控股开曼群岛另一公司C公司，C公司100%控股新加坡某公司D公司，D公司100%控股柯桥区Q公司。通过层层100%控制的方式，A公司间接持有柯桥区Q公司100%的股权。A公司将其持有的B公司60%股权转让给开曼的E公司。

上述信息引起了税务机关的关注，境外非居民企业A公司作为股权转让方，可能存在间接转让该公司股权的税收风险。如果针对该笔股权交易的税收辅导和风险提示不及时跟进，国家税收可能面临损失，境外股权转让方也将面临被特别纳税调整立案调查的风险。

**成功扣缴非居民税款**

柯桥区国税局和绍兴市国税局国际税收管理部门抽调8名业务骨干，组建了党员服务突击团队。团队成员及时明确分工，有的翻看以前年度相应案例，吃透相关流程，光案例就研究了不下20个；有的查找相关税收政策，遇到疑点，及时向上级请示明确，最终明确政策要点30余个。

做足事前功课后，党员服务突击团队随即对该公司开展个性化辅导，向其宣传非居民企业间接股权转让相关税收规定，使其了解相关的协税义务、税收风险和法律责任，并要求其加强与股权转让方的沟通联系。同时，要求其提供股权转让协议、股权转让前后的企业股权架构图以及财务会计报表等涉税资料，便于税务机关获取有效信息。

通过详细研读这些资料，深入剖析股权转让方的组织架构，税务人员理清了此次转让行为的整体脉络，逐步还原了股权交易的实质，认定转让方在境外设立的控股公司为无实质经营活动的特殊目的公司，此次股权转让的标的实质为柯桥区某公司，我国对该股权转让收益拥有征税权。

在税务机关有效的专题辅导和柯桥区某公司的积极配合下，境外非居民企业进一步知悉了本次股权转让可能存在的税收风险，主动配合国税机关，与税务机关就本次股权转让的收入、成本确定问题作了多次沟通和磋商，最终确定该笔股权转让价格为8000万美元，扣除投资成本2400万美元，股权转让所得应纳税所得额38517.92万元人民币，由柯桥区某公司作为委托代理人，申报缴纳非居民企业股权转让企业所得税3851.79万元人民币。

### 案例点评：强化薄弱环节，防范税务风险

**浙江省绍兴市国税局副局长 金东海**

目前，非居民企业通过间接股权转让实现重组的行为越来越多。非居民企业在设计股权转让方案时，有四个薄弱环节尤其要注意强化。

一是商业目的要合理。境外投资方对间接转让中国居民企业股权的安排，要具有合理的商业目的，不要以减少、免除或者推迟缴纳税款为目的。

二是提供充足资料。境外投资方（实际控制方）间接转让中国居民企业股权时，如果被转让的境外控股公司所在国（地区）实际税负低于12.5%或者对其居民境外所得不征所得税的，应自股权转让合同签订之日起30日内，向被转让股权的中国居民企业所在地主管税务机关提供充足资料。

三是及时合同备案。境外股东转让所持有的股权还可能采取一揽子交易形式。比如，一个境外企业股东可能会将自己所持有的多家企业股权打包，或者以整体交易的形式转让给其他投资者，其中可能包含一项或多项境内居民企业股权的情形。在这种情况下，企业应将股权整体合同和涉及境内被转让企业的分部合同备案。若没有分部合同的，应提供被整体转让的各个控股公司的详细材料。

四是强化业务培训。非居民企业及其扣缴义务人应主动参加股权转让税收政策培训，重点了解境外控股方转让境内企业股权涉及所得税扣缴方式、扣缴时限等管理要求。通过培训清楚地了解了税收法规，当所在企业发生股权转让事项涉及境外股东时，企业财务人员才能及时与税务机关主动沟通，做好交易定价核定等相关准备工作。

## （十五）浙江景宁畲族国税局查结一例非居民股权转让案件入库税款8928万元

**原标题：偏远小县城扣缴一笔大税款**

**来源：中国税务报 日期：2017年9月15日**

**作者：吴马仁 林伟建 本报记者：董晓岩**

近日，浙江省景宁畲族自治县国税局在为当地招商引资工作提供后续服务时，发现企业非居民股权转让线索。经与企业沟通协调，最终顺利入库8928.34万元非居民企业所得税。

**招商引资发现线索**

今年6月，浙江省景宁县政府成功引进浙江A投资管理有限公司。该县国税局、地税局税务人员在对该公司提供后续跟踪服务时，发现了该公司的非居民股权变动信息。税务人员敏感地意识到，其中可能存在非居民企业股权转让税收风险，便立刻将这一情况反馈给景宁县国税局领导。

景宁县国税局领导高度重视，第一时间安排分管副局长具体负责，并抽调5位业务骨干，组建突击队。突击队下设3个小组，明确分工，第一小组翻阅研究以前相关案例，熟悉业务流程；第二小组查找相关税收政策，遇到难点及时向上级局请示明确；第三小组通过“金三”系统进一步了解A公司股权构成情况。

**多头并进开展调查**

税务人员通过“金三”系统查询得知，A公司是在今年6月成立的新办企业，系统中还未登记其有关股权变更的信息。

于是，税务人员一方面通过互联网查看该公司对外公告、权益变动报告书等资料，另一方面积极联系A公司负责股权转让和涉税业务经办人员，向其宣传非居民股权转让所得企业所得税有关政策，并要求其提供股权转让协议、股权转让前后企业股权架构图以及财务会计报表等涉税资料，便于税务机关获取更多有效信息。

在A公司相关人员的配合下，税务人员认真研读分析相关资料信息，深入剖析股权转让方的组织架构，最终掌握了此次股权转让的详细过程：A公司在景宁县注册成立后，香港B公司将其持有A公司的70%股权，以人民币9.1亿元的价格转让给了丽水市C公司，C公司注册登记在景宁县。

**税企达成纳税共识**

掌握了此次股权转让的详细过程后，税务人员第一时间联系C公司法定代表人和财务负责人，向他们宣传讲解非居民股权转让源泉扣缴企业所得税相关政策。《非居民企业所得税源泉扣缴管理暂行办法》（国税发〔2009〕3号）第三条规定，如果非居民企业将其所持有的境内股权转让给境内的居民企业，则居民企业作为对非居民企业直接支付相关款项的单位，即法定的企业所得税扣缴义务人，应履行企业所得税扣缴义务。C公司负责人表示会主动配合，履行好扣缴义务，规避股权转让涉税风险。

在取得C公司的理解支持后，为解决股权成本扣除、准确申报缴纳税款等问题，税务人员多次同C公司开展沟通与磋商，认真核对每一笔数据，确保准确无误。最终，确定了该业务的股权转让价格、股权成本和股权转让所得：根据股权转让协议，除去债务清偿款等款项，该笔股权转让价格为9.1亿元。

根据《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）的规定，股权成本价，指股权转让人投资入股时向中国居民企业实际交付的出资金额，或购买该项股权时向该股权的原转让人实际支付的股权转让金额。据此，确认股权投资成本为1738万元。根据698号文件的规定，股权转让所得，指股权转让价减除股权成本价后的差额为8.93亿元。据此，最终股权转让所得应纳税额为8928万元。根据国税发〔2009〕3号、国税函〔2009〕698号文件等的规定，由C公司予以源泉扣缴。

据记者了解，为确保该笔税款准确无误顺利入库，税务人员多次到C公司开户行沟通协调。日前，香港B公司股权转让所得非居民企业所得税8928万元已成功入库。

### 案例点评：大山里也有非居民税收

**浙江省景宁畲族自治县国税局局长 季景金**

地处浙西南大山里的景宁畲族自治县，是全国唯一的畲乡小县城，近日成功收缴一笔8900多万元非居民企业税收，确实出乎很多人的意料。

近年来，非居民企业股东转让居民企业股权活动日益频繁，单笔税款金额越来越大，即使是大山里的小县城也会发生重大的国际税收事件。国际税收新形势、新发展、新特点，对税务机关的征管水平提出了新要求。税务机关要根据“要求”，不断提高国际税收管理水平。

实现信息共享，越来越成为强化国际税收管理的重要方法，要加强与工商、地税和商贸等部门的联系，建立涉税信息共享制度，齐抓共管，及时捕捉非居民企业税收相关信息；通过重点税源调研和征管系统案头分析等活动，对企业的生产经营以及政策需求情况做到心中有数，全面提升税务机关涉税信息采集能力；建设一支专业化、科学化的非居民税收管理团队，以政策为基础，学透、吃透、悟透非居民税收政策，增强对各类信息的获取、筛选和处理能力。

## （十六）浙江德清国税认定非居民企业向境内关联亏损企业转让股权不符合独立交易原则 调整补交税费170.66万元

**原标题：引入巨亏企业，只为规避所得税**

**来源：中国税务报 日期：2018年02月02日 作者：杨晓伟 李珺 张晓南**

非居民企业引入巨额亏损企业作为“桥梁”向第三方转让子公司股权，其转让价格不符合独立交易原则，且意图凭借以利润弥补亏损的手段，减少应纳税所得额。税务机关综合应用多方信息，推动案件成功办结。

事情是这样的。前不久，浙江省湖州市德清县国税局税务人员通过工商登记变更信息交换审核，发现J建设公司已变更为L建设公司，同时股东信息澳门投资方A集团100%持股变更为内资企业B公司100%持股。根据掌握的信息，J建设公司为外商独资企业，拥有相关的土地和房屋，因时间跨度较长，土地和房屋出售应有相当的升值空间。

德清县国税局认为，此笔股权转让业务可能涉及非居民企业所得税，于是展开多方信息收集和调查。从第三方取得的股权变更备案信息显示：2014年12月1日，澳门A集团将拥有的J建设公司100%股权，以703万美元的价格有偿转让给F纺织公司。J建设公司变更为内资企业K建设公司。2015年3月18日，F纺织公司将拥有的K建设公司100%股权，以人民币6052万元的价格有偿转让给B公司。2015年6月8日，K建设公司名称变更为L建设公司。

税务人员进一步了解到此笔股权交易各方的关系：J建设公司和F纺织公司均是A集团的全资子公司，而B公司与A集团（包括下属子公司）为非关联方。

因F纺织公司和B公司的税务管辖地不在德清，德清县国税局向其主管税务机关展开函调。对方税务机关提供了两条重要信息：一是B公司留档的股权转让协议签订于2014年9月25日，由F纺织公司将其拥有的K建设公司100%股权，以人民币6052万元的价格有偿转让给B公司。目标公司土地面积24392.96平方米，总建筑面积23820.76平方米。同时，B公司已将长期股权投资入账，所有交易款已以银行存款支付给F纺织公司。二是F纺织公司财务报表反映，截至2014年12月，资产负债表未分配利润为-3400多万元。

**综合分析各方信息，德清县国税局梳理了此笔股权转让业务存在的三大疑点：**

其一，F纺织公司与B公司于2014年9月25日签订股权转让协议，转让J建设公司的股权，但F纺织公司从母公司A集团取得J建设公司股权的时间是2014年12月1日，时间上不符合营业常规。

其二，根据《财政部、国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59号）的规定，A集团将其在J建设公司的股权转让给关联方F纺织公司，明显不符合特殊性重组原则。同时，A集团将其拥有的J建设公司100%股权以703万美元的价格转让给关联方F纺织公司，与F纺织公司将其拥有的K建设公司100%股权以6052万元（折合979万美元）的价格转让给非关联方B公司，对于两者价格上的差异，F纺织公司并没有合理的理由，关联方A集团与F纺织公司股权交易价格不符合独立交易原则。

其三，纵观整个股权转让过程，A集团与B公司的股权转让，被操作成A集团、F纺织公司和B公司之间的两次股权转让。其中的关键，就在于F纺织公司存在3400万元的未弥补亏损。A集团将股权平价转让给境内关联企业F纺织公司，A集团就没有了股权转让所得，不需代扣代缴企业所得税。可以看出，通过引入拥有巨额亏损的F纺织公司，A集团将应税的股权转让所得，转变成不需纳税的股权转让所得。

税务人员确定此项关联股权交易不符合独立交易原则，及时与相关公司负责人取得联系，展开约谈。最终，企业人员对税务机关的纳税调整和处理决定表示认同。历时近两年，该笔股权转让应纳的非居民企业所得税170.66万元和相关滞纳金，于近期全部缴纳入库。

德清县国税局副局长赵雪方表示，涉案企业通过引入巨额亏损企业的方式完成股权转让，逃避缴纳税款，但在调查人员周密细致的调查下露出了破绽。本案的顺利查结，有赖于第三方提供的线索以及调查人员对间接股权转让独到的敏锐性，最终揭开了案件的真相。

## （十七）江西吉安国税局10余回合谈判破解股权转让避税谜局

**来源：中国税务报 日期：2017年3月17日 作者：唐功奇 龙小波**

**案例**

A公司是江西省吉安市国税局管辖的一般纳税人；B公司是一户在香港设立的公司，2008年8月，B公司向A公司投资2180万美元，持有A公司26.25%的股份；C公司是一家在英属开曼群岛设立的公司，100%控股B公司。此外，还涉及D公司、E公司和F公司，其中D公司是一户在毛里求斯共和国设立的公司，E公司和F公司均为在广东省设立的中国居民企业。

2014年1月，C公司委托会计师事务所向主管国税机关披露该公司在境外向D公司转让B公司17.72%股份的事宜。同年3月，A公司就股东变更一事向国税机关咨询，并提供了B公司向E公司、F公司分别转让A公司2.56%和1.28%股份的转让协议。

基于以上情况，税务机关通过分析C公司的披露信息、A公司提供的股权转让协议及验资报告等资料，并与C公司多次进行电话沟通，进一步了解到相关信息：2013年12月，B公司与E公司、F公司分别签订协议，以3000万元和1500万元的价格分别将其拥有A公司2.56%和1.28%的股份转让给E公司、F公司；C公司与D公司签订协议，C公司将其拥有B公司17.72%的股份以2640万美元的价格转让给D公司；B公司是C公司在香港设立的一家投资公司，该公司在存续期间除投资A公司外无其他实际业务，仅发生公司登记、年检类性质的费用，未雇用员工，且投资资金均来自C公司。此外，通过查阅A公司提供的股权变更报告发现，该公司于2009年11月进行了股份改制，改制过程中将757.9万元盈余公积和8641.5万元未分配利润全部转入资本公积。

在上述股权转让中，设在英属开曼群岛的C公司始终处于核心地位，其设立复杂股权结构的目的主要是为了避税，其意图能得逞吗？

**处理**

**1.境外股权转让是否在中国具有纳税义务？**

C公司设立于避税地之一开曼群岛，B公司100%受控于C公司，除投资A公司外无其他实际业务，未雇用员工，其设立不具有合理的商业目的，应适用《国家税务总局关于非居民企业间接转让财产企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告2015年第7号）第四条的规定，直接认定为不具有合理商业目的。C公司对此次境外转让中国居民企业股权的行为在中国负有纳税义务。

**2.视同利润分配是否应纳税？**

A公司将盈余公积和未分配利润转入资本公积实际上是一种变相的利润分配。因为A公司在会计上已将盈余公积和未分配利润的余额进行了处理，该处理过程所反应的经济内容实质上就是各股东取得股利收入的过程，因而形成了事实上的利润分配。根据企业所得税法第三条第三款的规定，非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的，应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。

**3.视同利润分配部分是否可以适用税收协定待遇？**

C公司提出，如果对2009年股份改制时将盈余公积和未分配利润转入资本公积视同利润分配进行征税，B公司作为一家香港居民企业，应适用《内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》第十条第二款规定，容许支付股息的一方，即来源地一方按照该方所在地适用法律征税，即由于B公司在2009年股份改制拥有A公司26.25%的股份，应适用5%的优惠税率。事实上，非居民企业要享受税收协定待遇的，应按照《国家税务总局关于〈非居民纳税人享受税收协定待遇管理办法〉的公告》（国家税务总局公告2015年第60号）的规定办理审批或备案手续。凡未办理审批或备案手续的，不得享受有关税收协定待遇。企业未及时办理，不能享受协定优惠。

在掌握大量事实和证据的基础上，国税机关提出对C公司境外转让中国居民企业股权应依法计算缴纳企业所得税；同时，对A公司将盈余公积、未分配利润转入资本公积的行为视同利润分配，要求其履行代扣代缴非居民企业所得税的义务。

经过十多个回合的谈判，境外非居民股东最终接受了主管税务机关的意见，同意缴纳税款。A公司负责代扣代缴的977.45万元非居民企业所得税，已全部征缴入库。

### 案例点评：准确获取信息 破解征管难题

**江西省吉安市国税局稽查局副局长 温和宾**

这笔税款经历多回合谈判，几经周折得以征缴入库，既从一定程度上印证了非居民企业所得税税源源头控管难、政策依据复杂等特点，又为加强此类税收征管提供了有益启示：

及时获取股权转让信息。目前，非居民企业通过多种途径参入境内各种经济体，并通过股权、分红等多种形式从国内经济体取得所得，及时准确获得非居民企业在国内经济体的信息，是税收征管的前提和基础。

获得企业的理解和支持。非居民企业所得税涉及户数较少，多数企业对相关税收法规了解得不够全面、透彻。在当前尚未形成有效控管机制的情况下，税收宣传显得极为重要，一方面使国内企业认识到在非居民企业所得税征管中的权利和义务，另一方面通过国内企业向非居民企业做好法规宣传，形成工作合力，保证非居民企业正确履行在中国的纳税义务。

建设一支专业化队伍。非居民企业所得税管理专业性强，涉及境内、境外所得税法律法规和各种经济体、经济形式，没有专业性人才很难弄明白其中的原委曲直。有计划地培养人才，并将综合素质较高、专业能力较强、具有一定外语基础的人员充实到非居民税收管理领域。

## （十八）山东淄博高新区国税局运用“收益法”对非居民企业低价股权转让进行调整 征收企业所得税及滞纳金739.6万多元

**原标题：企业为何低价转让股份？有何隐情？**

**来源：中国税务报 日期：2017年4月18日**

股权交易协议显示，企业股份为半价转让。企业为何低价转让股份？是否存在少缴税款行为？税务机关对该项交易实施纳税评估，经过多轮约谈，企业最终重新测定股权计税价格，补缴税款和滞纳金。

近日，山东省淄博市高新区国税局根据企业股权协议审核时发现的疑点线索，对淄博市S燃气有限公司股权交易实施纳税评估，确认交易方存在低价转让股份少缴税款行为。经过重新测算企业股权价值和多次约谈，历时1年多时间，该企业最终补缴企业所得税及滞纳金739.6万多元。

**股价减半 股权交易疑点凸显**

淄博市S燃气公司成立于2007年，为合资企业，主要从事淄博市中心城区范围内燃气设备建设、燃气输送运营和管理工作。其母公司为淄博市某燃气（香港）有限公司，母公司投资占该公司注册资本的51%。

2014年底，S燃气公司人员持股权转让协议到税务机关申请办理股权转让代扣代缴87.7万多元企业所得税事宜。税务人员在对企业股权转让协议查看时发现，协议约定，S燃气公司的母公司将其所持有的51%股权全部转给深圳K燃气投资有限公司，该企业由此变更为内资企业。该项交易的协议转让价格依据2013年S燃气公司净资产价值作价1.2亿多元。

税务人员在征管软件中查询了解到，S燃气公司曾于2012年进行过一次股权转让，当时其母公司以人民币2301.7万多元的价格收购该公司5%的股权，每股转让价格为2.47元。但比照此次股权转让价格，税务人员发现，S燃气公司的母公司将其51%股权转让给深圳K燃气投资公司时，股权转让价仅为每股1.3元——转让价格明显低于2012年股权收购价格，每股价格降低了52%。

税务人员经过分析后认为，S燃气公司历史股权交易信息比对的结果显示，其母公司的股权转让行为疑点较大，可能存在以低价转让方式减少收益以少缴企业所得税款行为。淄博市高新区国税局决定对该企业实施纳税评估。

**举证约谈 企业补缴税款**

评估人员依法向S燃气公司下发《税务事项通知书》《约谈通知书》，并与该公司及母公司股东和财务人员进行多次约谈。评估人员认为，从S燃气公司母公司的股权转让行为来看，该企业以无偿划转、平价或低于成本价的方式转让股权，未按《企业会计准则》原则确认长期股权投资成本；未按《企业所得税法》规定的公允价值申报股权转让所得。根据《企业所得税法》第四十一条规定，企业与其关联方之间的业务往来和股权交易，不符合独立交易原则而减少企业或者其关联方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。

S燃气公司母公司认为，深圳K燃气投资公司在国内其他省市有许多收购股权活动，收购价格大多以企业净资产为基础，本次股权转让按照净资产评估作价是合理的定价方法，按照企业账面净资产，本次股权转让活动应缴纳的企业所得税为87.7万多元。

对此，评估人员认为，在企业盈利良好的情况下，账面资产净值一般不能反映企业的市场公允价值，同时S燃气公司母公司此次转让的股份数额仅为全部股份的51%，并非S全部股权，因此不能以账面净资产为依据计算企业长期股权投资成本，应根据《企业所得税法》第四十一条规定，根据独立交易原则，按照所转让股权的公允价值进行纳税调整。

经过税务机关多次约谈，S燃气公司的母公司最终认可评估人员意见，同意采取收益法进行股权转让计税价格调整，即按照企业预期收益认定股权市场价格，再按设定的折现率折算成现值，通过这种方法认定所转让股权价格，并将其作为企业所得税计税的基础。

根据第三方中介机构出具的资产评估报告，经过测算，S燃气公司股东权益市场公允价值为3.4亿多元，应调增应纳税所得额5241.6万元。以此为基础，税务人员最后确认，该项股权交易的股权转让所得为6118.8万多元，企业应缴纳所得税611.8万多元，并加收滞纳金127.8万多元。S燃气公司母公司认可税务机关意见，依法补缴了税款和滞纳金。

## （十九）贵州黔西南州查办一例跨国企业股权转让反避税案

**原标题：2.16亿税款背后的艰难博弈——贵州省黔西南州跨国企业股权转让反避税案始末**

**来源：中国税务报 日期：2017年7月12日 作者：袁明涛 肖祥**

2017年1月24日，随着2.16亿元企业所得税税款的顺利入库，一起由A公司（注册地澳大利亚）向Z公司（注册地中国香港）转让子公司100%股权的反避税案圆满收官。该案历时近5年，是贵州省黔西南州国税局历史上第一起反避税案件，同时刷新了贵州省国税局反避税单笔入库税款的最高记录。

涉案企业：A公司，总部位于澳大利亚悉尼市；K公司，注册地澳大利亚，持有J公司82%的股份，另有黑龙江省黑河市、吉林省长白山市两家下属子公司；J公司，由K公司和贵州省另一家公司合作成立的中外合作经营企业，主要从事黄金开采；I公司，注册地加拿大，是全球最大的黄金企业。

**1、下户座谈，事有蹊跷**

时间回溯到2010年1月，贞丰县国税局的税收管理员下户巡查，在与J公司财务人员座谈时，有一名员工略带抱怨地说：“公司老板换了，管理更严格了，可工资反而降低了，以前的好多福利待遇现在都没有了。”说者无心，听者有意。难道金矿易主了吗？税收管理员凭着职业炼就的敏锐，感觉到其中必有蹊跷。回到单位后，第一时间向分管领导进行了汇报。

跨国企业股权转让涉及反避税调查，贞丰县国税局领导深感线索重要、问题重大，一边派出专人到县政府金矿管理部门进一步核实情况，一边将发现的线索汇总整理，向州国税局和省国税局专题汇报，并逐级汇总、上报到国家税务总局。走访中，贞丰县政府分管领导不无担忧地说：“我也听说了J公司股权转让的消息，如果涉及征税，那么可能产生1亿元以上的税款，税务机关务必紧盯不放，坚决维护地方税收权益！”此后，省、州国税局领导指示贞丰县国税局迅速成立专案组，大胆开展调查。贞丰县政府进一步明确了在人、财、物方面给予支持、提供保障。

**2、初期调查，陷入僵局**

专案组初期调查没有获得有价值的线索，遂决定另辟蹊径，以日常下户的方式进入企业，寻求突破。2010年9月，专案组成员下户调查，再次来到J公司，与企业负责人进行座谈。当谈到企业是否涉及股权转让时，企业负责人矢口否认，称不知道有股权转让一事，提供不了相关的资料。专案组又与J公司的母公司K公司设在北京的总部取得联系，询问股权转让的相关事宜，对方也以各种理由搪塞，案件调查一度陷入僵局。

正当案件处于“山重水复疑无路”的境地时，省局指示：先沉住气，拓宽调查思路，鼓励专案组迎难而上，想办法从贵州省外，通过互联网等渠道展开调查。

**3、间接取证，发现端倪**

专案组通过互联网搜索J公司股权转让的相关信息时发现，“财华网”针对中国境内拟将转让股权的交易相关事宜进行公布，从成交转让业务中收取每股0.55元的手续费——这极有可能是找到案件线索的路径。由于该网站是全英文网站，专案组请来专业的英语翻译协助办案，很快发现了I公司复牌的信息：I公司于2009年6月、8月分两次收购了K公司100%的股份。这一信息间接证实了J公司的母公司K公司发生股权转让的事实。根据我国非居民企业股权转让有关税收政策的规定：非居民企业不具有合理的商业目的转让中国境内居民企业股权，应向中国境内税务机关申报缴纳企业所得税。

专案组针对掌握的情况，先后3次向J公司送达税务事项通知书，要求其提供股权转让的相关情况。J公司逐级汇报到A公司，该公司态度非常坚决，派人送来书面答复：“A公司有关股权转让事宜没有违反中国税法，中国税务机关没有征税权。”

面对A公司强硬而近乎决绝的态度，专案组反复召开案情分析会，研究股权转让相关税收政策，寻找案件突破口。

按照中国税法的相关规定，中国税务机关是否具有跨国企业股权转让征税权，关键是确定被转让股权的企业是否属于中国居民企业，即企业的生产经营、人员、财务、财产是否在中国境内。而A公司也明显意识到了这一问题，遂以各种借口拒不提供股权转让企业的相关情况。

**4、聚焦关键，锁定事实**

专案组兵分两路，一路进驻J公司内部，历时10余天，马不停蹄地来到车间、矿山，找到相关人员进行询问。另一路赶赴长白山、黑河和青海等省市，对K公司的另外两家子公司逐一进行调查。

在国家税务总局的统一指挥、协调下，专案组争取到工商、外事、金融等部门提供相关情报、资料，并结合从互联网上收集到的信息，终于查实并固定了K公司4个方面的基本事实：一是机构设置。K公司所有生产、管理决策，均由北京办事处作出，为K公司的实际管理机构。二是人员结构。K公司雇佣10名高级管理人员，全部在中国境内的实体企业担任董事、总经理等职务；2004年、2005年、2006年，K公司的员工分别为416人、450人和453人，且95%以上的员工都在中国境内。与之相对的，在悉尼工作的员工只有19人，仅占全体员工总数的4.19%。三是财务管理。3家子公司采购设备、原材料等方面的账务，都是通过北京办事处集中处理的。此外，员工休假、招聘均由北京办事处负责办理。四是资产构成。通过网上查阅到的K公司的财务数据，其主要收入来源于中国境内，母公司无任何收益，母公司的资产仅占1‰，J公司和黑龙江、吉林的另外两家子公司占了999‰。由此证明，K公司实际的生产经营、管理机构在中国境内。

**5、约谈攻心，维护主权**

在掌握大量证据的基础上，专案组先后3次约谈A公司、I公司相关人员，中外双方均高度重视，派出了强大阵容。总局、省局、州局专案组人员组成的谈判组，由一线税源管理人员、反避税工作人员、翻译等方面的骨干组成。A公司则斥巨资重金聘请了世界上最富盛名的律师事务所：美国贝克·麦坚时国际律师事务所，以及4家知名会计师事务所参与谈判。外方出示了开会的地点、费用支付等凭据，并向中方提出异议：一是K公司是一家长期经营企业，不是基于一项股权转让设立的控股公司；二是K公司通过董事会成员进行战略决策和日常经营；三是本次股权转让具有合理的商业目的，股权转让的主要目的并非规避中国税收。中方谈判组据理力争，明确表示外方提出的异议都不能成为不履行纳税义务的理由。并告知I公司，作为买方，负有代扣代缴义务，如果拒绝履行义务，税务机关有权处以新中国有史以来最高的罚款9亿余元。

**6、风险告知，最终突破**

I公司为了规避可能被中国税务机关处罚的风险，在第一次转让涉税问题还没有最终了结的情况下，以较低的价格再一次对K公司股权进行转让。2016年1月，A公司控股方在互联网上发布消息，将K公司100%的股权转让给Z公司，股权转让定价为3.26亿美元。2016年5月，A公司授权委托人向贞丰县国税局递交了股权转让相关资料及报告，再一次明确表示其股权间接转让具有合理的商业目的，中国税务机关没有征税权。

国家税务总局领导在听取了专案组汇报后，作出了指示：两次转让并案处理，为案件最终突破指明了方向。

专案组于2016年9月，与A公司、Z公司代表进行约谈，告知其股权转让涉及的税收法规、应履行的纳税义务等。专案组提出，根据国家税务总局2015年第7号公告的规定，此次转让应被认定为不具有合理的商业目的，确认为转让中国居民企业股权等财产，应补缴税款。为了加快进度，专案组加班加点召开案情分析研讨会。2016年11月，专案组单独约谈股权转让收购方Z公司代表，告知其股权收购存在涉税风险，希望慎重处理股权转让交易。Z公司高度重视，主动与A公司共商，要求重视中国税务机关的涉税风险提示，与专案组反复沟通确认股权转让相关事宜，并确认Z和I公司共同承担股权转让应缴纳的税款。

2016年12月初，专案组与A公司授权代表、Z公司代表进行最终谈判，认定该笔股权转让符合国家税务总局2015年7号公告第四条所列情形，应被认定为不具有合理的商业目的，直接确认为转让中国居民企业股权等财产，并应根据国家税务总局国税函〔2009〕698号文件及国家税务总局2015年第7号公告的相关规定，以初始投资美元计算股权交易对价及股权成本及应补缴的税款。企业最终确认，本次股权间接转让，应补缴企业所得税1.93亿元，加上企业转让时账上仍有未分配利润2.3亿元，股权转让后应补缴预提企业税款0.23亿元，合计缴纳企业所得税2.16亿元。

由于该项股权间接交易的转让方和受让方均为境外公司，为确保税款能如期缴纳，A公司和Z公司共同在澳大利亚开设共管账户，预存一笔资金缴纳税款。国家税务总局结案报告下发后，A公司和Z公司共同解封共管账户，从澳大利亚将美元资金汇入该账户，中国银行进行换汇处理后，再将该笔税款直接划转至国库。（本文得到颜宏宇、吴全胜、陈谋、覃如意、王同琳、孔令丽等的大力支持）

## （二十）贵州遵义国税局查结一例非居民企业间接股权转让案件 入库税款300多万元

**原标题：境外企业直接申报所得税327万元**

**来源：中国税务报 日期：2017年4月21日 作者：唐昌黎**

本报讯 一笔300多万元的非居民企业所得税经过层层“过关”，日前在贵州遵义一家银行入库。“总算没有白忙活！”悬在遵义市红花岗区国税局税务人员心头上的石头终于落了地。

原来，去年8月，该局在日常检查时发现某跨国企业有涉及间接转让股权的情况，便及时提醒企业报送相关资料，并从报送资料中获取了该企业股权交易前后的详细情况。经查，该公司本次股权交易涉及的股东Hyflux LTD（新加坡）从间接持股100%变为25%，转让价格为22050688美元。此交易属关联交易，同时考虑到该公司境外股东牵涉不同国家（其中包括避税地），其转让价格引起该局的高度关注。

经过近一个月的调查、分析、评估和审核，该局确认该公司为直接转让中国居民企业股权等财产的交易行为，应按税法规定征税。该局及时向上级局寻求业务支持，最终认定企业转让股权的公允价值在正常范围内。该公司提出自行申报纳税，拟采取从其境外银行直接将税款转入金库的相关账户的方式，但在实际操作中无法成功打款。经与人行、财政部门多次沟通协商，共同确定了境外税款入库方式，决定启用“待缴库税款专户”对纳税人税款征收入库。

经过纳税人与税务机关的共同协作，企业自行申报支付股权转让所应缴纳的企业所得税税款3277896.51元人民币，几经周折，最终顺利入库。（唐昌黎）

## （二十一）广东深圳龙岗区国税局龙岗税务分局利用新闻报道发现案源成功追缴非居民企业间接股权转让企业所得税税款3.22亿元

**原标题：新闻报道找线索 追缴税款3亿元**

**来源：中国税务报 日期：2017年12月1日**

**作者：许统泽 本报记者：陈俊峰**

近日，深圳市龙岗区国税局龙岗税务分局成功追缴非居民企业转让境内企业股权相关企业所得税，入库税款3.22亿元。一则新闻媒体报道，使这起施了“障眼法”的境外企业股权转让最终浮出水面。

今年8月的一则新闻媒体报道显示，龙岗税务分局辖区内H公司发生股权变更。这引起了税务人员的高度关注，随即与H公司相关人员约谈，确认该公司100%股权被收购。龙岗税务分局向龙岗区国税局作了专题汇报，区局启动联动机制，并成立专门的工作小组展开调查。

工作小组积极收集外部信息，通过报纸、网络等渠道了解该项转让业务的情况。由于此项股权转让完全发生在境外，涉及架构复杂，信息收集困难。于是，工作小组多次前往H公司了解其股权被收购和境外股东的变化情况，重点了解其境外控股公司的股权结构变化。依据企业提供的资料，工作小组发现，英属维尔京群岛A公司将其持有的B公司（同位于英属维尔京群岛）的100%股权，转让给非关联企业K公司，交易价款包括B公司的所有权益。C公司为B公司100%控股的子公司，C公司拥有D企业100%的股权，而本次被转让的H公司为D企业的全资子公司。至此，工作小组穿透了三层“障眼法”，理顺了此笔股权转让的多重控股链条。

掌握相关资料后，工作小组将调查重点转移到H公司的境外控股公司上。为获取相关信息，工作小组再次与H公司展开约谈。H公司就其多层母公司转让股权，且转让方与受让方均在境外这一行为是否缴税提出了疑问。工作小组讲解了非居民企业取得来源于中国境内的财产转让所得，包括间接转让居民企业所得应缴纳企业所得税的规定，让其明确所谓的多层母公司股权转让的“障眼法”无法逃避纳税义务。

通过H公司后续提供的资料，工作小组确定了A公司及其关联控股公司均没有实际经营活动，最终确认A公司间接转让居民企业性质。

由于此宗股权间接转让行为为离岸交易，且转让方及受让方均无境内账户，为保证税款及时足额入库，兼顾为纳税人提供便利，多方协调之下，最终确定由H公司在龙岗辖区代扣代缴该股权转让业务涉及的非居民企业所得税款。至此，工作小组突破重重障碍，成功追回非居民企业股权转让企业所得税3.22亿元，捍卫了国家税收主权。

龙岗区国税局副局长张新表示，经济全球化促进了企业组织形式和经营方式的多元化，企业跨境重组行为和越来越频繁的非居民间接股权转让行为日益增加。非居民企业股权转让往往涉及交易额巨大，且转让行为隐蔽，信息获取困难。在这种形势下，增强对国际税收人才的培养，提高自身对非居民税源的敏感度是当务之急。

## （二十二）黑龙江哈尔滨国税局运用收益法对股权转让价格重新核定补缴企业所得税1.45亿元

TPPERSON按：2017年3月17年《国家税务总局关于发布《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》的公告》（国家税务总局公告2017年第6号，以下简称“6号公告”）第二十二条规定：其他符合独立交易原则的方法包括成本法、市场法和收益法等资产评估方法，以及其他能够反映利润与经济活动发生地和价值创造地相匹配原则的方法。成本法是以替代或者重置原则为基础，通过在当前市场价格下创造一项相似资产所发生的支出确定评估标的价值的评估方法。成本法适用于能够被替代的资产价值评估。市场法是利用市场上相同或者相似资产的近期交易价格，经过直接比较或者类比分析以确定评估标的价值的评估方法。市场法适用于在市场上能找到与评估标的相同或者相似的非关联可比交易信息时的资产价值评估。收益法是通过评估标的未来预期收益现值来确定其价值的评估方法。收益法适用于企业整体资产和可预期未来收益的单项资产评估。6号公告自2017年5月1日起施行，以下《中国税务报》8月29日报道的该黑龙江国税管辖的香港某非居民企业向境内关联企业平价转让股权，被税局运用收益法对股权转让价格重新核定补缴企业所得税1.45亿元的CASE该是6号公告施行来第一例公开报道的CASE。需要引起亲们对该类相关CASE的重视，提前做好规划。

**原标题：揭开“明星企业”股权 贱卖真相**

**来源：中国税务报 日期：2017年8月29日**

C制药公司股权变更中的异常情况引起了调查人员的关注：企业业绩不俗，盈利能力强，是一家业内知名的“明星企业”，却为何股权被“东家”低价转让？捡了便宜的受让企业是谁？该项交易是否存在避税行为？税务机关通过实施反避税调查，查明了真相。

最近，黑龙江省哈尔滨市国税局以居民企业C制药有限公司股东信息变更为线索，深入调查，确认香港M控股公司通过平价转让C制药公司股权给境内关联企业的方式，逃避缴纳税款。经过多轮谈判，香港M控股公司认可了哈尔滨市国税局调整应纳税所得额的处理决定，申报补缴了企业所得税1.45亿元。

**1、疑点凸显 优质股权平价转让**

近期，哈尔滨市国税局办税服务厅税务人员在受理辖区内外资企业C制药公司股东信息变更登记业务时，了解到C制药公司外方股东于不久前同国内两家企业签订了股权转让协议，转让C制药公司股权，并已完成了股权交割。办理业务的税务人员认为，该项交易为非居民企业与境内居民企业之间的跨境股权交易，可能涉及国际税收问题，立即将该信息传递给哈尔滨市国税局和黑龙江省国税局国际税收管理部门。哈尔滨市国税局税务人员立即联系C制药公司，要求其通知原股东香港M控股公司提供本次股权转让交易的相关备案材料。

香港M控股公司委托C制药公司作为其代理人，向哈尔滨市国税局国际处提交了该项股权转让的协议及相关备案材料。国际处调查人员通过审核分析相关资料，发现该项股权转让交易存在较大疑点。

其一，C制药公司业绩优良，香港M控股公司却平价转让其股权。股权转让协议显示：香港M控股公司将其持有的C制药公司100%股权以合计7.65亿元价格转让给境内L1投资公司和L2投资公司，其中向L1投资公司转让60%的股权，向L2投资公司转让40%的股权。由于香港M控股公司于2012年12月31日购置C制药公司100%股权时的购置成本也为7.65亿元。因此，该项股权转让交易香港M控股公司为平价转让，没有收益。

但税务人员分析C制药公司情况后发现，该公司生产的药品具有较高的市场占有率和技术竞争力，是黑龙江省制药业的明星企业。香港M控股公司全资收购了该企业100%股权后，该企业技术研发能力、生产销售规模、利润率水平在随后几年中又有了进一步提升，其销售收入由2013年的2.72亿元增加到2015年的3.64亿元，净资产由2013年末的2.35亿元增长到2015年末的4.76亿元。对于C制药公司这样一家经营业绩突出的企业，香港M控股公司仅以成本价进行股权转让，有悖于市场交易常规。

其二，转让协议中“遗漏”了股权转让方股东的情况。企业提交的股权转让协议备案及说明资料中，对买卖双方的注册地、成立时间、经营范围等情况作了介绍，并对股权受让方情况进行了说明：L1投资公司为居民企业L集团全资子公司；L2投资公司的第一大股东也为L集团（持股比例为51%），并且L2投资公司董事会成员中有2/3董事由L集团派出。但在资料中却并未提及C制药公司原股东香港M控股公司的股东构成情况。税务人员曾就此提出疑问，但C制药公司表示，其对原股东香港M控股公司的了解仅限于备案资料内容，对企业股东的详细构成并不知晓。

综合各类信息，调查人员认为，该项股权交易以低价完成，有悖市场交易常规，并且转让交易文件中对股权出让方香港M控股公司股东构成情况避而不谈，该项股权转让活动存在避税疑点，决定对其实施反避税调查。

**2、股东调查交易双方原是关联企业**

随后，调查人员通过综合征管系统调阅涉案企业资料、赴商务等部门外调，以及利用网络平台搜寻采集信息数据等多种方式，对涉案企业股东情况、交易双方经营状况、交易企业是否存在关联关系等进行调查取证。在此过程中，当地某网站上的一条信息引起了调查人员的注意：“近日，L集团董事长李某某、执行董事李某（董事长李某某之子）来哈参加C制药公司新生产线的开工投产典礼。”香港M投资公司董事长的名字即为李某，而这条信息中，L集团执行董事也是李某，是重名还是同一人？

调查人员认为，若两者为同一人，香港M控股公司与L集团则有可能具有关联关系。为此，调查人员登录香港地区企业登记处网站，查询香港M控股公司的股东构成情况，发现董事长李某个人持有香港M控股公司45%的股份，而L集团持有香港M控股公司30%股份，竟然是其第二大股东。随后，调查人员又从深交所某企业网络平台上了解到，李某不仅为香港M控股公司董事长，同时还担任L集团执行董事等多项职务。不同信息源调查获得的多项证据证实，香港M投资公司董事长与L集团执行董事李某为同一人。

调查结果显示，该项股权转让的交易双方均为L集团持股30%以上比例的企业，根据《国家税务总局关于完善关联申报和同期资料管理有关事项的公告》（国家税务总局公告2016年第42号文件）第二条第一款规定：“交易双方直接或者间接同为第三方所持有的股份达到25%以上，构成关联关系。”调查人员认定，L集团、香港M控股公司以及股权受让方L1投资公司和L2投资公司4家企业为关联企业，该项股权转让交易为关联交易。香港M公司在向其关联公司转让股权时，未按市场公允价值定价，仅以成本价进行转让，明显违背独立交易原则。依照企业所得税法第四十一条第一款：“企业与其关联方之间的业务往来，不符合独立交易原则而减少企业或者其关联方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。”之规定，应对香港M公司该项交易的股权价值重新核定，对该项交易进行特别纳税调整。

面对调查人员提供的相关证据，香港M公司承认该项股权转让活动为关联企业交易。但是香港M公司认为，交易价格是合理的。企业认为，该项股权交易的价格参照同类医药企业的股权价值，并经转让双方洽谈最终确定，虽然7.65亿元的交易价格同股权取得成本价相同，但是高于C制药公司2015年末账面净资产2.94亿元，符合市场交易规则。

对此，调查人员表示，综合C制药公司的经营业绩、市场地位等各项指标，7.65亿元的交易价格并不能公允体现企业股权的市场价值。按照规定，关联企业间股权转让时，需先确定股权的公允价值，并以此为基础计算缴纳出让方所得税款，而股权公允价值的确定应以具有合法资质的第三方评估机构出具的评估结论为依据。

**3、价格核定逾亿元税款补缴入库**

在调查人员努力下，经过多轮谈判，香港M控股公司认可了税务机关的意见，表示同意委托评估机构对C制药公司被交易股权进行公允价值评估，最终税企双方确定由获得财政部和中国证监会联合认证资质的北京Z评估公司实施评估。

不久，香港M控股公司提交了北京Z评估公司出具的《C制药公司股东全部权益价值评估报告》。评估报告中称，此次评估以交易双方股权交割日为评估基准日，评估方法采用收益法，采用企业自由现金流折现模型，即通过估算C制药公司在未来期间的预期收益，使用13.04%折现率，将企业未来收益折成评估基准日的现值，用各期未来收益现值累加之和作为评估对象C制药公司重估价值，最终计算得出C制药公司股东全部权益的市场价值为人民币22.15亿元。

调查人员对评估机构出具的资产评估报告进行了审阅、研究后认为，C制药公司2013年以后经营得当，企业业绩连续3年增长，其股权价值在未来一定年度内可得到增值，评估机构采取收益法是适合企业的评估方法。评估报告中的相关数据以及对C制药公司的预测计算也符合公允与恰当原则。北京Z评估公司的评估结果，可以作为对C制药公司股权交易特别纳税调整的参照依据。

按照评估机构出具的股权公允价值评估报告，在认真核实企业该项股权的购置成本及币种后，税务机关拟定了纳税调整方案：该项交易的股权公允交易价格为22.15亿元，香港M控股公司该项股权购置成本为7.65亿元，其向L1投资公司（股权占比60%）、L2投资公司（股权占比40%）转让C制药公司100%股权取得的转让收益为14.5亿元，应缴纳企业所得税1.45亿元。接到哈尔滨市国税局国际处下达的《特别纳税调查初步调整通知书》后，香港M控股公司表示认可税务机关的特别纳税调整决定，委托C制药公司代扣代缴了1.45亿元税款。

### 案例点评：掌握非居民股权转让管理主动权

**黑龙江省国税局国际税务处副处长 李炳军**

本案是一起非居民企业以低于市场价格方式向关联企业转让股权，逃避缴纳税款的典型案例。调查人员聚焦股权交易价格疑点，通过缜密调查，确认交易双方具有关联关系，认定该项交易为关联交易，在此基础上对股权价值重新评估，实施特别纳税调整，最终使1.45亿元税款足额入库，避免了国家税收流失。

近年来，随着国际间的资本流动速度加快和企业兼并重组活动的增多，非居民企业转让我国境内居民企业股权活动不断增加。非居民股权转让具有交易偶然、形式多样、发现识别相关跨境税源信息难度大、具有一定隐蔽性等特点，在税收监管方面具有一定难度。

从非居民企业股权交易监管的实践来看，及时获取股权跨境转让交易信息是强化非居民股权转让税收管理的基础。本案的反避税调查即缘起于一条企业股东变更信息。为此，税务机关应从内外两方面入手，通过加强部门协同，共享情报信息，进一步打开非居民股权交易监控的视角。

对外，税务机关应进一步加强与商务、外汇管理、工商等相关部门协作，建立完善非居民股权转让信息共享机制，通过第三方渠道及时发现非居民股权转让活动。

对内，应建立完善国际税收管理部门与国内税收管理部门的协作机制，国内税收管理部门在日常工作中，加强对具有外资背景居民企业的监控管理，如企业发生兼并重组、股东变更、股权比例变化等情况时，及时将信息传递至国际税收管理部门，对企业股权交易活动实施评估，以掌握非居民股权转让税收管理的主动权，避免国家税收流失。

## （二十三）天津保税区国税局查结一例不动产REITs背景下的非居民企业股权转让案件补税1.8亿元

**原标题：揭开“金融创新”的面纱**

**来源：中国税务报 日期：2017年11月7日**

企业声称股权收购行为是“资产证券化”的“金融创新”业务，但调查人员发现，与被收购企业名称极为相似的两家收购企业，成立后一直未办理税务登记，并且没有其他实质经营业务。查业务，核股权……调查人员对这宗蹊跷的企业交易深入调查，一步步揭开了“金融创新”背后隐藏的秘密。

**A.频繁支付股息，两家企业行为蹊跷**

A置业公司和B置业公司是注册于天津市保税区的两家关联企业，均为一般纳税人。境外股东N投资公司分别持有两家公司100%股权。

不久前，A、B两家置业公司同时申请向境外股东支付2016年度股息。天津市保税区国税局调查人员在审核业务信息过程中发现，两家公司在今年初刚向境外股东支付过2015及以前年度的股息1.77亿元。仅仅相隔几个月时间，企业又有巨额股息要汇出，企业为何频繁向境外分配股息？

带此疑问，调查人员对两家公司提供的资料作进一步分析，发现两家公司此次仅是就2016年度前九个月的利润申请对境外股东分配股息，这种仅对核算年度部分月份的利润分配股息的做法让调查人员感到很费解。针对上述疑点，调查人员约谈了两家公司的财务主管。

针对调查人员的疑问，两家公司的财务主管在约谈时表示，企业的做法并无不妥，企业分配股息是根据境外股东意愿进行的操作，同时也是企业的自主管理行为，希望税务机关尽快为企业办理股息支付有关手续。

但调查人员认为，企业在分配股息时，为便于核算，通常在时间上会按完整会计年度进行分配。虽然可能存在股东因资金短缺临时决议分配股息的情况，但A、B两家置业公司之前从未进行过股息分配，在今年初分配以前年度股息后，时隔仅几个月时间，就以反常核算方式再次向境外股东支付股息，这一行为疑点较大。保税区国税局经过研究后决定抽调专人成立调查小组，对两家企业日常经营和纳税申报情况实施调查，并重点核查两家企业境外股东是否发生变化。

**B.股权易主，企业称业务为“金融创新”**

调查人员通过征管系统调取了A、B两家公司的详细财务报表和申报信息实施分析，并通过国家企业信用信息公示系统查询了解两家企业的经营动态，同时与保税区工商部门联系，调取了企业的工商登记信息数据。

在从工商机关查询调取企业相关信息的过程中，有两家与A、B两家公司名称极为相似的企业引起了调查人员的注意。工商机关提供的信息显示，境内企业金A公司和金B公司于2016年12月同时在天津市保税区注册成立，并且已完成工商变更登记手续，分别成为A公司和B公司股东。但奇怪的是，这两家新设立企业一直都未到税务机关办理税务登记及其他涉税手续。在发现这一线索后，调查人员认为有必要再次约谈A、B两家企业，了解企业股权变更业务的真实情况。

第二次约谈时，A、B两家企业财务人员尽管对税务机关掌握金A公司和金B公司的情况感到十分意外，但依然不配合调查，表示企业名称相似的情况在市场中大量存在，并不能说明任何问题，并称对两家新公司的情况并不了解。

在此情况下，调查人员对两家公司的财务人员进行了税法宣传，讲解了非居民转让股权的相关税收法规，告知两家公司财务人员，如果企业和人员不配合税务机关调查，刻意隐瞒事实逃避缴纳税款，将会承担法律责任。随着约谈的深入，特别是调查人员出示A公司和B公司股东已发生变化的证据后，两家企业财务人员最终讲出了实情。

境内M基金公司与A、B两家公司的境外股东N投资公司为关联企业，M公司正在筹备一项资产证券化操作业务——通过获得A、B两家公司100%股权间接拥有两家企业名下某楼宇的所有权，进而以该楼宇价值为担保对外公开发行企业债券。因这项操作涉及的资产规模和交易模式在国内尚无先例，因此是近年来金融领域的一项创新业务。

在这项资产证券化业务开展过程中，M公司通过新设立的金A公司和金B公司，分别与N投资公司签订股权转让协议，金A公司收购A公司100%股权，金B公司收购B公司100%股权，从而实现M公司对A公司和B公司所持有的楼宇具有控制权。

按双方合同约定，A、B两家企业 2016年度前九个月的投资收益仍归属于原股东——境外非居民企业N公司。待股权转让完成后，A、B两家企业立即对股权受让方分别实行反向合并，即A公司对金A公司进行吸收合并，B公司对金B公司进行吸收合并，合并后A、B两家公司继续经营，而金A、金B两家公司则随后注销。

**C.深入核查，识破交易背后玄机**

在企业人员说出企业股权变更的实情后，调查人员随即要求A、B两家公司通知M公司派代表到税务机关谈话，并向税务机关报送股权交易的相关资料供查证。

不久，M公司的相关负责人与调查人员取得了联系，该负责人向调查人员详细介绍了该“资产证券化”项目整体情况，表示A、B两家企业股权转让是M公司此次资产证券化业务操作中的一个关键环节，并向调查人员提供了股权交易合同。

在审核企业提交资料，对双方股权交易的经过实施调查，并对取证结果进行认真梳理分析后，调查人员认为，这一隐藏于“资产证券化”金融创新业务表象下的股权转让行为，虽看似是该项业务的一个环节，但其中却暗藏玄机。

股权受让方金A公司和金B公司在办理工商登记以后，长期无实质性经营业务，并且始终未到税务机关办理税务登记，游离于税务机关监管视线之外。按照该项“资产证券化”业务流程，如果这两家新设企业未来被A、B两家公司反向吸收合并后注销，那么，税务机关就无从查证该项交易，对该笔股权转让业务相关税款也将无法征收，税款会因此流失。

调查人员再次约谈了M公司人员。M公司的项目负责人反复向调查人员强调，企业此次资产证券化行为是金融创新业务，整体安排和操作均在证券监管部门有关要求的框架内进行。由于金融监管部门对于企业发行证券的时间有所限定，项目的完成时间非常紧，而金A、金B两家公司完全是为了配合资产证券化项目实施而设立，除了此次股权交易，没有其他业务，也没有需要申报缴税的事项，因此成立以后一直没有办理税务登记。

调查人员对该负责人的说法进行了反驳。调查人员表示，企业资产证券化业务由金融管理部门负责监管，但在业务实施过程中，如果有相关环节发生涉税交易，那么应遵照国家税收法律、法规的要求依法纳税。

根据税收征管法有关规定，企业应自领取工商营业执照起30日内办理税务登记，这与企业是否开展实质经营活动无关，但金A、金B两家公司成立已半年有余，却迟迟未办理税务登记，已经违反了税法规定。并且按照税法规定，境内企业与非居民企业签署股权转让合同，应于合同签署生效起30日内向主管税务机关备案，但金A、金B公司同样没有依照规定按时报送股权交易有关资料，存在逃避缴纳税款嫌疑。

面对调查人员出示的翔实证据和法律依据，M公司人员最终承认企业在股权转让的涉税业务处理中确有过错，表示愿意积极配合税务机关工作，缴纳相关税款。

经过调查取证，天津市保税区国税局确认，境外非居民企业N公司在转让我国境内A、B两家企业股权后，应就来源于我国境内的交易所得缴纳企业所得税，而金A、金B公司为此次股权交易的扣缴义务人。该局依法向金A、金B两家公司作出限期办理税务登记，并代扣代缴非居民企业N公司股权交易所得税1.8亿元的处理决定。

#### ****案例点评：张开信息触角 消除监管死角****

**天津市保税区国税局局长 杨宝琪**

本案是一起比较特别的股权交易反避税案件，具有金额大、业务形式新、股权交易行为隐蔽等特点。

案件能够成功发现疑点并顺利查结的关键点有两个。其一是调查人员对企业反常行为的敏锐觉察。本案中，被转让企业之前很长时间内都没有进行过股息分配，但却在近半年的时间内违反经营常规，频繁向境外股东申请支付股息，这一反常行为引起了调查人员的注意，通过疑点追查发现了案件线索。

其二是第三方涉税信息使案件调查突破了难点。在案件核查过程中，调查人员通过分析利用国家信用信息平台和工商机关提供的第三方涉税信息，对两家名称与涉案企业相似的企业追踪调查，最终发现了涉案交易方的隐秘交易行为，为最终核定涉案企业股权交易行为性质、及时追征大额非居民企业股权交易所得税创造了条件。

非居民企业转让我国境内财产、股权等活动的税收监管难点在于这些交易通常具有一定的隐蔽性，税务机关通常不易在第一时间掌握情况并采取管理措施。为此，税务机关应从以下方面着手予以突破：

其一，加大非居民股东持股的境内企业监控力度。办税服务厅综合业务受理岗位、税源管理等部门应对境内企业股东信息变更、向境外股东支付股息等业务加强审核。同时，应对非居民企业持股的境内企业建立股权管理台账，对非居民企业持股的置业类企业和物业公司等企业实施重点监控，如发现企业存在股权转移迹象，及时跟进采取针对性征管措施，以防止税款流失。

其二，扩展征管信息触角。税务机关应进一步加强与工商、外汇管理、商务等部门的协作，通过建立第三方信息平台等方式，及时获取企业工商注册、外汇收支、对外合作和兼并重组等方面的涉税信息，拓展监管视野。此外，应有效利用互联网工具，借助大数据技术，对行业信息网站、企业信用信息平台、上市公司信息公告平台中的关键数据信息进行挖掘和分析，以了解辖区重点监控企业股权网络结构，并及时掌握企业非居民股东变化情况，为加强非居民股权交易监管奠定基础。

## （二十四）宁夏石嘴山市国税局实现全区首例非居民股权转让跨境缴税

**来源：石嘴山国税局 日期：2017年08月29日**

近日，日本某公司委托其税务代理，到大武口区国税局办税服务厅就其转让中国境内子公司控股股权事宜进行非居民企业所得税纳税申报，共缴纳税款209万元。该笔税款采用日本公司直接从境外汇入人民币形式缴纳，为我区首例跨境人民币缴税案例，开创了石嘴山市国税局税款缴纳方式的先例，非居民税收管理工作取得了新的突破。

2017年4月，市局国际税收管理人员在日常监控管理过程中获悉，日本某集团公司欲将其控股的下属公司进行吸收合并，而下属公司又控股中国某公司。获此信息后，市、县（区）两级国际税收管理人员立即通过中国某公司联系涉及股权转让的日本公司，向其宣传我国相关的税收法律、税收政策和此业务所面临的税收风险。日本某公司为避免税收风险，委托国际知名咨询公司就此项业务与税务机关进行协商沟通。咨询公司最初提出了吸收合并不缴纳非居民企业所得税的意见，并向税务机关递交书面材料申述其理由，且派工作人员专程来我局商谈此事。双方围绕相关税收政策进行交流后，企业方代表同意了税务机关关于集团公司吸收合并下属公司接收其控股中国子公司股权需要按照视同股权转让的规定缴纳非居民企业所得税的意见，并在股权转让收入、股权转让成本确定方面进行了多次沟通协商，最终达成一致意见。非居民股权转让所得税税款共计209万元，由日本公司直接从境外汇款人民币进行缴纳。为了保障境外纳税人顺利申报，税务机关多次与相关部门协调，为税款入库搭建了“绿色通道”，实现了税款从境外汇入后当日开具税票、当日划转税款入库。

近年来，石嘴山市国税局以风险管理为导向，围绕非居民企业股权转让中的风险点，认真开展风险应对工作，不断加大非居民股权转让管理力度，堵塞非居民股权转让管理漏洞，提升非居民股权转让管理水平。一是坚持不间断收集内部信息和第三方信息，加强非居民股权转让风险管理的针对性。在纳税评估、汇缴清算、反避税等日常工作中，及时了解并收集各企业实收资本和股东数量等指标变化信息，同时通过同期资料审核、上市公司公告以及定期从商务、工商、外汇等部门获取的第三方数据等多种渠道了解境内企业直接或间接股权转让情况，不断规范纳税人跨境投资、经营、财产类所得的税源监控，及时掌握居民企业股权变动情况和非居民企业股权转让信息。二是加强非居民股权转让的风险分析和风险应对。针对非居民股权转让关联交易中容易出现的低价转让、平价转让行为，及时分析股权转让中的转让收入是否合理、转让成本是否按文件要求计算确认，制定相应的应对策略和应对方案，防范非居民企业股权转让中的避税行为。三是加强对基层税务人员的培训，增强其对股权转让信息的敏感度，筑牢防范非居民税款流失的前沿阵地。（供稿人：吴琪斌）

## （二十五）非居民企业利用不当组织形式安排避税案例

**来源：《中国税务》2015年第10期**

避税与反避税，博弈永远存在。一些跨国公司将利润转移到海外，侵蚀了我国税基，造成了税收流失。长春市国家税务局通过对一家美国公司展开反避税调查，发现该公司利用不当组织形式安排操作非居民企业股权转让，规避中国税收管辖权的事实。

**一、案例事实**

2006年10月，美国A国际控股公司全资控股的AM巴巴多斯公司在长春成立了全资控股的长春AM公司。同年11月，A国际控股公司在上海成立了AM中国投资公司。2007年7月，A国际控股公司将AM巴巴多斯公司持有的长春AM公司股权转让给了AM中国投资公司并通过AM中国投资公司在上海成立了两家新公司。其转让前后股权结构如下：

2008年，A国际控股公司在巴巴多斯设立了AI巴巴多斯公司，并于2008年10月将AM中国投资公司持有的长春AM公司和上海两家公司全部股权转让给AI巴巴多斯公司，随后长春AM公司被更名为AI长春公司。

2011年1月，A国际控股公司将新设立的AI巴巴多斯公司整体转让给美国I集团，整体转让价值为3 500万美元。作为AI巴巴多斯公司控股子公司，AI长春公司及两家上海公司被间接整体打包转让。A国际控股公司通过整体转让AI巴巴多斯公司从而转让其多家控股子公司，上述转让未在被转让股权的AI长春公司所在地申报缴纳企业所得税。其股权转让如下：



**二、存在的疑问**

根据《中华人民共和国企业所得税法》、《中华人民共和国企业所得税法实施条例》以及《中华人民共和国政府和美利坚合众国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》的相关规定，如果A国际控股公司通过转让AI巴巴多斯公司从而间接转让AI长春公司和另外两家上海子公司股权，中国不具有征税权。但如果A国际控股公司直接转让AI长春公司和另外两家上海子公司股权或者A国际控股公司通过转让AM中国投资公司从而间接转让AI长春公司和另外两家上海子公司股权，中国都具有征税权。因此，A国际控股公司2006～2011年间做出的一系列股权转让是否具有合理商业目的，AI巴巴多斯公司是否为被用作税收安排的形式上的境外控股公司，按照经济实质是否能够对其重新定性成为税务部门调查、认定的核心问题。

**三、揭开避税行为的面纱**

为避免跨国公司滥用组织形式安排和税收协定造成巨额税款流失，长春市国税局对该公司展开了深入调查，要求企业提供股权转让前后的股权架构图、股权转让合同或协议等文件，并说明境外投资方设立被转让的境外控股公司的商业目的、境外投资方与其所转让的境外控股公司的关系、境外投资方所转让的境外控股公司的生产经营情况等。

通过整合分析相关资料，调查人员掌握了如下事实和疑点：

一是上述股权转让形式上为A国际控股公司间接转让中国居民企业股权，且被转让的境外控股公司AI巴巴多斯公司所在国巴巴多斯是避税地之一。

二是AI巴巴多斯公司成立意图特别明显，AI巴巴多斯公司于2008年成立，该年10月A国际控股公司就将AM中国投资公司持有的长春AM公司及两家上海子公司全部股权转让给AI巴巴多斯公司，随后的2009年和2010年，A国际控股公司就与I集团一直在商讨将AI巴巴多斯公司的股权转让给I集团相关事宜。

三是AI巴巴多斯公司在巴巴多斯没有经营行为，也没有人员或财产。AI巴巴多斯公司作为股东，只为AI长春公司提供注册资本，除注册资本外，AI巴巴多斯公司与AI长春公司没有任何资金往来，也没有经营和购销等方面的关系。

四是A国际控股公司只提供了整体转让合同，没有提供涉及AI长春公司和另外两家上海子公司的分部合同。

综上，调查人员认为境外投资方A国际控股公司存在通过滥用组织形式安排间接转让中国居民企业股权，且不具有合理的商业目的的事实。

经详细调查和多轮沟通谈判，在大量事实面前，A国际控股公司完全认同调查人员的判断，同意调查人员按照经济实质对该股权转让交易重新定性，并在被转让股权的AI长春公司所在地申报缴纳所得税。最终，长春市国税局累计补征税款及利息1 017万元，目前已全部补缴入库。

**四、借鉴与启示**

本案属于非居民企业利用在避税地设立空壳公司，间接转让我国境内企业股权的典型案例。在反避税工作中，一是要特别注意跟踪注册地在避税地的境外企业的股权转让信息，防范企业利用避税地进行恶意税收筹划，特别是针对交易双方都在境外的非居民企业股权交易。二是要加强对第三方信息的采集和利用，借助政府及相关部门的力量，提高反避税工作成效。

# 第三部分 受益所有人篇

## （一）内蒙古包头国税局揭穿受益所有人“伪装” 征缴非居民税款2000万元

**来源：中国税务报 日期：2017年2月3日**

**本报记者：任恒君 通讯员：徐丽珍**

近日，内蒙古自治区包头市国税局完成一起否定非居民企业受益所有人身份案件，成功组织入库非居民税收2000万元。该案件的突出特点是结合非居民企业税收日常监控，强化税收协定待遇后续管理，及时发现境外企业通过不当筹划，混淆受益所有人身份问题，有效防范了企业滥用税收协定待遇规避国内税收问题。

**加强税源分析 发现潜在风险**

2016年6月，包头市国税局在对全市外资企业年度申报信息进行风险分析时发现，外商独资企业Y公司2015年期末未分配利润较大，一直未向境外支付股息。由于涉及金额较大，包头市国税局组织团队入户进行实地调查。调查显示，Y公司由香港特别行政区居民企业Z公司独家投资，注册资本1万元港币。该企业经营状况良好，利润率较高，历年来累计未分配利润数额较大且长期未作利润分配。考虑到Y公司未分配利润较大，如果支付股息未及时申报将造成潜在的非居民税收风险，包头市国税局多次走访企业，持续跟踪了解该企业的经营、财务和董事会决议等情况，主动辅导相关国际税收法规，并提示企业如果年内董事会作出利润分配的决议，应就分红在7日内代扣代缴企业所得税。

2016年11月，Y公司通过股东会决议，向境外股东香港Z公司一次性分红2亿元人民币，Z公司根据《内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》，委托Y公司向税务机关提出享受税收协定待遇的要求。主管税务机关按照《国家税务总局关于发布〈非居民纳税人享受税收协定待遇管理办法〉的公告》（国家税务总局公告2015年第60号）规定及时受理了申请，办理了备案登记。

**强化事中控制 防范协定滥用**

主管税务机关办理税收协定备案的同时，包头市国税局同步对Y公司提交的《非居民享受协定待遇情况报告表》、Z公司的居民身份证明以及Y公司董事会决议等相关资料开展了审核分析，发现Z公司的大量资产集中在对子公司的投资上，没有对Y公司开展日常管理，报表显示公司几乎没有费用发生，收入主要来源于与子公司之间的融资活动。其对Y公司投资金额较少，注册资本金无法满足Y公司经营需要。结合前期掌握的Y公司及其国内关联公司业务往来进一步发现， 境外Z公司由境内X公司全资控股，Y公司日常经营活动均直接受境内X公司管理，X公司向Y公司直接下达生产任务，对公司产品质量进行监控评价，Y公司高层管理人员直接向X公司负责。分析到此，包头市国税局对Z公司的真实身份的认识逐渐清晰。鉴于Z公司无实质性经营活动，资产、规模和人员配置较小，没有履行出资人监管功能，没有承担Y公司在经营中出现的风险，很可能是X公司在境外设立的导管公司，不符合税收协定中对受益所有人身份的界定。

带着上述疑问，包头市国税局及时约谈了Y公司财务负责人，阐述了税务机关的质疑。Y公司财务负责人表示，Z公司已取得香港的居民身份证明，持股比例100%，其“受益所有人”的身份毋庸置疑，应该享受5%的优惠税率。企业的解释没有打消税务机关的疑虑，反馈的一些问题更加印证了税务机关的前期判断。

经过认真研究，包头市国税局依据《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）的规定，向企业进行辅导和解释：一是Z公司收入主要来源于子公司的融资活动，但对Y公司资本投入与其所得数额难以匹配；二是Z公司没有对Y公司日常经营活动进行管理与控制，没有履行出资人监管功能；三是Z公司没有承担Y公司在经营中可能出现的风险，功能与风险失衡；四是公司位于香港，香港对境外股息所得不征税，存在潜在的税收目的。Z公司在事实面前，承认其不符合“受益所有人”的问题，最终放弃享受税收协定待遇的申请。

**征缴税款 足额入库**

近日，Y公司按照非居民企业所得税率10%代扣代缴企业所得税2000万元人民币并申报。通过对Z公司税收协定待遇的后续管理工作，进一步提升了包头市国税局税收协定管理工作水平，提高了企业的税法遵从度，为全市国际税收工作的开展奠定了良好的基础。

### 案例点评：持续加强税收协定后续管理

**内蒙古国税局大企业和国际税务管理处副处长 赵阳**

包头市国税局从国际税收各业务领域整体角度出发，对全市外资企业申报信息进行风险分析。从非居民、税收协定管理及反避税等维度全方位审视企业税收风险，有针对性开展税收服务与管理工作。本案的审结是在风险导向下，紧紧抓住非居民税收疑点，加强税收协定后续管理，及时发现并纠正纳税人滥用税收协定（安排）问题，其工作亮点体现在以下三个方面：

一是树立整体理念，开展全方位监管。包头市国税局统筹非居民税收、税收协定执行、反避税等工作任务，以风险管理为导向，从非居民税收管理中发现税收协定执行问题，层层递进，逐步厘清问题实质，做到各业务环节有序衔接。

二是数据分析得当，风险应对及时。非居民税收问题往往寓于居民企业当中，包头市国税局在对外商投资企业管理中，通过加强涉税信息分析，结合税收协定各项备案资料有针对性查找风险问题。在分析出涉税疑点后，能够抓住问题不放，及时开展后续管理，做到了发现问题、解决问题，体现了日常管理专业化、正规化的硬“功夫”。

三是准确把握政策实质，规范协定执行。本案中，虽然境外企业与境内企业有融资往来，但是融资金额较小且频率低。包头市国税局抓住境外企业无其他实质性生产经营活动，未履行任何功能，未承担任何风险以及投入与所得严重不匹配的问题，做出了否定企业为受益所有人身份的准确判断，较好地维护了国家税收权益。

## （二）内蒙古巴彦淖尔首例否定非居民企业“受益所有人”身份 源泉扣缴税款3300多万元

**来源：巴彦淖尔市国税局 日期：2017年3月23日**

近年，巴彦淖尔市国家税务局积极采取多种措施开展非居民税收风险管理，大力提升非居民税收征管质效，有力促进了非居民税收收入的快速增长。2016年，全市累计入库非居民税收900.72万元，同比增加644.5万元，增幅高达251.54%。2017年1季度，该市管辖范围内的外商投资企业B公司通过源泉扣缴方式代扣代缴非居民企业分配股息所得企业所得税3377.5万元，成为巴彦淖尔市有史以来单笔入库税款金额最大的非居民税收收入。

2017年2月，巴彦淖尔市国税局在对全市外商投资企业进行风险核查中发现，外商投资企业B公司召开股东会，拟向其母公司巴巴多斯C公司一次性分红3.3775亿元人民币，并提出根据《中华人民共和国政府和巴巴多斯政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》享受按5%的协定税率代扣代缴C公司非居民企业所得税。因境内B公司经营状况良好，从未进行过利润分配且单次分配股息金额巨大，如未及时申报税款将造成潜在的非居民税收风险，该案引起市局高度重视。根据非居民税收风险管理应对流程，市局与旗县局两级联动，共同应对，对此案进行了历时一个月的详细分析及调查取证。通过实地了解B公司的生产经营情况、查看企业财务报表及董事会决议、约谈企业负责人及财务人员等方式发现，巴巴多斯居民企业C公司在境内B公司持股比例高达96.5%，C公司又由加拿大D公司全资控股，而D公司的最大股东为境内A公司，持股比例达42%。同时，该局检查组人员通过商务局获取了B公司及其关联企业所处行业的相关信息资料。在综合分析上述信息后初步判定，C公司仅为A公司在境外设立的导管公司，无实质性经营活动，A、B公司均属于境内公司，A公司为B公司的实际控制人，B公司的日常生产经营活动均直接受境内A公司的管理及控制，C公司并未行使其作为母公司真正的监督管理权。

得出上述初步结论后，检查组人员与企业进行了认真的沟通，并详细向扣缴义务人B公司讲解了《国家税务总局关于发布〈非居民纳税人享受税收协定待遇管理办法〉的公告》（国家税务总局公告2015年第60号）以及《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）文件内容，并向企业进行了详细阐述及解释：一、C公司虽然持有B公司高达96.5%的股份，但并未对B公司的日常生产经营活动进行真正意义上的管理和控制，未履行出资人的监管职能；二是C公司没有承担B公司在经营中可能出现的风险，功能风险失衡；三是C公司位于巴巴多斯，巴巴多斯居民企业对股息征税享受5%的协定税率，存在潜在的税收目的。综上所述，C公司不符合“受益所有人”身份认定的要件，加之C公司无法提供巴巴多斯税收居民身份证明等备案资料，最终该公司同意放弃享受税收协定待遇的申请。

最终，B公司在董事会做出利润分配后的7日内到主管税务机关按照非居民企业所得税率10%代扣代缴非居民企业C公司企业所得税3377.5万元。该笔税款的成功入库，既有效控管了跨境税源，提高了非居民企业的税法遵从度，又杜绝了非居民税款的流失，有力维护了国家税收权益，同时也为今后国际税收的征收管理积攒了宝贵经验。

## （三）福建国税查结60号公告后首例非居民企业不当享受税收协定优惠待遇案件，补税逾千万元

**原标题：2亿股息，谁是真正受益人？**

**来源：中国税务报 日期：2017年9月19日**

香港B公司收到境内企业股息后，根据《内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税的安排》，向税务机关自行申报享受了股息所得税税收优惠。但税务人员在后续审核B公司资质时却发觉，该公司对企业股权构成情况讳莫如深，真实情况并不简单……

近日，福建省泉州市丰泽区国税局通过追踪调查，确认香港B公司属于其上级公司为避税而在香港地区设立的“导管”公司，B公司获得境内企业股息红利后不具备享受税收协定优惠待遇条件，依法对其作出补缴股息所得税款1046万元，加收滞纳金42.36万元的处理决定。此案是审批制度改革后，福建省查办的首例非居民企业不当享受税收协定优惠待遇补税逾千万元的案件。

**1、扣缴申报，企业自享千万优惠**

B投资控股公司注册地为香港，其持有泉州市居民企业A房地产开发公司（以下简称A公司）49%股权。

2015年11月，A公司董事会作出决议，决定按持股比例向股东分配股息，B公司可分得股息2.09亿元。根据《企业所得税法》实施条例第九十一条规定，该企业获得股息预提所得税适用税率为10%，B公司分得股息应缴纳预提所得税2092万元。

A公司依据《内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税的安排》（以下简称《中港税收安排》）第十条第二款第（一）项规定：“如果受益所有人是直接拥有支付股息公司至少25%股份的，为股息总额的5%”，认为B公司在股息分红纳税方面，符合享受税收协定优惠待遇条件，于是在2016年3月17日，A公司向丰泽区国税局办税服务厅提供了B公司的《香港特别行政区居民身份证明书》原件、复印件及《非居民纳税人税收居民身份信息报告表》《非居民纳税人享受税收协定待遇情况报告表》等相关资料，申请B公司享受《中港税收安排》规定的股息预提所得税5%的优惠税率。

根据《国家税务总局关于发布〈非居民纳税人享受税收协定待遇管理办法〉的公告》（2015年第60号）第三条规定，因A公司提供的包括香港居民身份证在内的B公司资料非常完整，符合2015年第60号文件第七条要求，办税服务厅税务人员受理了A公司的扣缴申报申请，A公司按5%的优惠税率代扣代缴B公司股息所得税1046万元，B公司享受了1046万元的减免税额。

**2、后续审核，受益人扑朔迷离**

A公司代B公司申请享受税收协定优惠后，丰泽区国税局国际税收审核人员根据《国家税务总局关于印发〈非居民纳税人享受税收协定待遇管理规程（试行）〉的通知》（税总发〔2015〕128号）文件要求，对B公司提交的申请资料进行了审核。

从企业提供的申报资料看，B公司符合享受税收协定优惠的条件：B公司的《香港特别行政区居民身份证明书》符合规定，《非居民纳税人税收居民身份信息报告表》《非居民纳税人享受税收协定待遇情况报告表》等申报资料内容完整、填写无误；B公司申报享受的是《中港税收安排》第十条第二款第（一）项受益所有人5%的股息预提所得税优惠税率，适用条款正确；B公司税款金额计算无误。

审核人员认为，（税总发〔2015〕128号）文件第三条明确，主管税务机关审核税收协定优惠时应重点审核来自实际税率较低的国家（地区）、信用不良或享受协定优惠金额较大的非居民纳税人。同时，《中港税收安排》第十条也明确，享受股息税收协定优惠的企业必须是股息的受益所有人。在该项申请中，申请享受税收协定优惠的B公司注册于实际税率较低的香港地区，那么，B公司是否确定是该项股息的真实受益所有人？这些都必须予以进一步严格审查。

丰泽区国税局国际税收审核人员根据《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）文件、《国家税务总局关于认定税收协定中“受益所有人”的公告》（总局公告2012年第30号）文件规定，向B公司发出通知，要求其在规定期限内提供企业股权架构图、公司注册证书、经营情况、股息资金流向记录等与判定企业受益所有人相关的资料。

B公司在限期内提供了股权架构图、企业的香港注册证书等材料，但并未向税务机关提供企业上级公司的国别、股息资金流向等关键材料，审核人员再三催促，企业仍迟迟没有提供。B公司不愿意提供涉及上级企业及资金流向的详细资料，究竟想掩藏什么秘密呢？

由于涉及税收优惠金额较大，而且B公司行为具有涉税疑点，丰泽区国税局向泉州市国税局上报信息，请求上级国际税收管理部门帮助调查。

**3、专项调查，核实企业“导管”身份**

泉州市国税局国际税收管理部门分析情况后认为，B公司举动可疑，存在故意隐瞒企业情况的疑点，为此他们成立了专项调查小组。

调查人员从香港地区企业登记处网站获取了B公司的完整注册信息：B公司是由注册于BVI（英属维尔京群岛）的C公司投资设立，BVI是国际著名的避税地，和我国没有签订税收协定。从这一信息看，C公司有通过在香港设立B公司享受税收协定优惠的嫌疑。但C公司是否为最后的受益所有人？由于BVI是避税地，调查人员无法查询C公司的注册信息。

这时，调查人员在查阅资本市场相关信息时发现了一条香港上市公司M公司入股A公司的消息，调查人员随即查阅了M公司对外披露的公告信息，终于在一份报告中发现了A公司所有股东的详尽信息：香港B公司的上级股东C公司受控于同样注册于BVI的D公司，而D公司的控股人则为非香港籍个人李某。由于B公司的上级C、D两家公司非注册于香港的企业，最终的企业控制人李某也非香港居民。调查结果显示，李某涉嫌通过在香港设立B公司，利用税收协定优惠税率的方式逃避足额缴纳股息所得税款。

调查人员再次要求B公司提供经营情况、经审计的财务报表、股息的资金流向等能证明其受益所有人身份的材料，并向B公司表示，如果继续不配合调查，将依照国家税务总局2015年第60号公告中第十八条规定，责令B公司限期补缴其已享受税收优惠的相关税款。迫于压力，B公司向税务机关提供了《组织章程大纲及细则》《周年申报表》等相关资料。

企业资料审核分析结果显示：B公司除持有A公司股权外，无其他投资；B公司的收入主要由股息、利息等消极所得构成；B公司规模较小，股本仅1000港币，仅有一名董事，没有固定员工，全年各项费用支出不足80万港币，具有空壳公司特征；B公司财务报表上显示应付账款为4.4亿港币，这一数目与其对A公司的投资总额相当，表明其资金来源、投资行为完全受控于上级公司；B公司财务报表中资产净额不足2万港币，说明B公司分得的2亿多元股息已经流出，“导管”公司特征明显。

综合各方证据，调查人员认定，B公司不属于税收协定中的“受益所有人”，不应享受《中港税收安排》规定的股息预提所得税优惠税率。丰泽区国税局依法向B公司发出《税务事项通知书》，要求其补缴已享受的税收优惠税款1046万元，并从其申报享受税收协定待遇扣缴税款之日次日起加收滞纳金。

**4、税法援助，企业补税心悦诚服**

收到《税务事项通知书》后，B公司表示接受税务机关补缴税款的处理决定，但就滞纳金的计算方式提出异议。企业认为，非居民纳税人享受税收协定的方式改为自行申报享受以后，若企业不符合享受条件，税务机关在确认后，依法向企业作出补缴税款处理决定，那么加收滞纳金的时间应以确定补缴税款的事实为基础，即滞纳金起算日应为限期补缴税款期限届满日次日，而不应从申报享受税收协定待遇扣缴税款之日次日起加收滞纳金。为此，B公司向丰泽区国税局申请税法援助。

税法援助在泉州市国税系统并无先例，丰泽区国税局受理B公司的税法援助申请后，组织人员针对B公司的滞纳金异议问题进行了多次研讨。

调查人员认为，国家税务总局公告2015年第60号文件第二十一条中明确，企业不符合享受协定待遇条件而享受了协定待遇，少缴或未缴税款，应限期补缴税款，但条款中未明确如何征收滞纳金。但税收征管法实施细则第七十五条规定：“加收滞纳金的起止时间，为法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的税款缴纳期限届满次日起至纳税人、扣缴义务人实际缴纳或者解缴税款之日止。”按照这一条款规定，企业不符合税收协定待遇补缴税款的滞纳金起算时间，从税务机关通知非居民纳税人限期补缴税款期限结束之日起开始，更符合法律条文的原意。

调查人员认为，纳税人最初在申报享受税收协定优惠时，提交的资料完整准确，此时纳税人按税收协定优惠缴纳税款，基于信赖保护原则，税务机关应认为纳税人已履行纳税义务。在后续管理中税务机关发现纳税人不符合税收协定的受益所有人身份而发出限期补缴税款的通知，如果纳税人在限期内补缴了税款，应该受到信赖保护。最终，经过深入研讨，丰泽区国税局对B公司加收滞纳金的起止时间进行了修正，确定为向其发出《税务事项通知书》限期补缴税款期限届满次日起，至企业实际缴纳税款之日止。B公司对丰泽区国税局的处理决定心悦诚服，委托A公司补缴了1046万元税款和42.36万元滞纳金。

### 案例点评：严征管同时也需注意保障纳税人权益

**福建省国税局国际税收管理处 卢兆福**

本案是一起非居民企业不当享受税收协定优惠待遇，被主管税务机关后续管理发现并追缴税款的典型案例。本案的查办经验和做法，不论对于税务机关加强征管，还是保障纳税人权益方面，均有借鉴意义。

我国目前对外签署的46个存在股息税收优惠条款的税收协定中，都对受益所有人有限制规定，目的是防止其他国家组织和机构通过在协定缔约国和地区成立“导管”公司的方式，滥用税收协定，以达到逃避或减少纳税、转移或累积利润的目的。

本案中，调查人员针对后续管理中发现的企业疑点，在涉案企业不提供资金流向记录和企业股权结构资料的情况下，依法对企业的资产、规模、人员配备、相关经营费用等实施综合调查，最终通过内查外调，锁定了涉案企业是其上级企业所设立的“导管”公司的证据，确认其并非股息真实“受益所有人”，作出了补缴税款的处理决定，并得到了纳税人认可。

在加强审查、严格征管的同时，负责本案调查的主管税务机关没有忘记保障纳税人合法权益。由于纳税人自行申报享受税收协定优惠待遇，与税务机关开展后续审核管理在时间上不同步，如果纳税人不符合税收协定优惠条件，由于存在这段“时间差”，在滞纳金的计算缴纳方面，就很容易出现税企争议。

本案中，在涉案企业对滞纳金计算方式提出异议后，调查人员对企业实施了税法援助，依照最高法在司法判决时倡导的“既要保证行政管理目标实现，又要兼顾保护相对人权益，应以达到行政执法目的和目标为限，尽可能使相对人的权益遭受最小的侵害”的精神，对滞纳金计算的法律依据和方式认真研讨，最终修正了原处理意见，重新作出了使征纳双方都满意的处理决定。这种做法遵循了税务机关倡导的“信赖保护原则”，既确保了国家税收入库，又保障了纳税人权益，有效化解了税企争议，收到了一举多得的效果。

## （四）贵州安顺市国税局否定某公司“受益所有人”身份 补缴了利息所得企业所得税167.69万元

**原标题：谁是真实“受益所有人”？**

**来源：中国税务报 日期：2017年11月24日 作者：李丹丹 余蕾 吴溯**

近日，贵州省安顺市A公司财务负责人补缴完税款，缴纳完滞纳金后，直言低估了税务机关税收风险的管理能力。“没有想到一条错误的对外支付信息，让我们的税收风险暴露了出来。”该负责人说。

**基本案情**

事情还得从头说起。2016年11月，安顺市国税局在对所辖企业对外支付数据开展全面核查时，发现位于安顺市的A公司长期向其香港母公司B公司支付利息，其中一笔却支付到了台湾。该局国际税收管理部门随即组成调查组，梳理和分析该企业股权架构、近年来对外支付利息、享受税收安排待遇和扣缴税款情况。

经调查，税务人员了解到，A公司是一家从事水泥生产的居民企业，是B公司的全资子公司。2011年4月，因资金链断裂，B公司原100%持股人香港居民C，将持有的B公司65%股权转让给位于英属维尔京群岛的P公司，转让后C个人持有B公司35%的股份，P公司成为B公司的控股公司。

2010年12月，A公司与B公司签订外汇借款合同，借款金额2665万美元，借款期限1年。后经双方协议，借款合同每年到期后都向后延期1年，共签订了5份延期合同，合同最终到期时间为2016年12月24日。来自第三方的信息显示，截至2016年底，A公司共向B公司支付借款利息4125.54万元人民币。

现行税法规定，在中国境内未设立机构场所的非居民企业从境内取得的利息所得按10%税率征收企业所得税。但依据《内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》，如果利息所得“受益所有人”是香港居民，则按7%的优惠税率征收企业所得税。2013年11月，B公司委托A公司向主管税务机关申请享受税收安排待遇。截至本案调查之时，B公司申报享受税收安排待遇的利息所得共计2746.75万元人民币，A公司按照7%优惠税率扣缴B公司企业所得税192.27万元人民币，B公司享受减税82.4万元人民币。

**疑点显现**

经税务人员核对A公司就上述借款支付的每一张银行付款凭证，证实每一笔利息确实都是支付给B公司的。难道是第三方信息有误？经再次向第三方沟通求证，确认是由于第三方系统原因产生的错误。这个疑点虽然排除了，但敏锐的税务人员发现了新的疑点：从2010年A公司与B公司首次签订外汇借款合同开始，延期合同约定的借款利率逐年下降，分别从10%下降到6%、4%、3%和2.5%。B公司持股人C转让65%股权的主要原因是资金短缺，但竟然有大笔资金可用于借贷，且借贷利息远低于同期市场利率，实在不合常理。这些迹象让税务人员对该笔借款资金的真正来源产生了怀疑，遂对B公司“受益所有人”身份展开调查。

调查人员围绕“实际控制权”这一主线，进一步对公司股权结构、公司章程、财务报表、银行存款明细及董事会决议等资料展开多维度提取和分析，发现了更多疑点：一是利息收入的确认时间与合同约定、实际支付时间不一致；二是B公司资金流向记录显示，相关的贷款和利息均在当日或只在其账上停留几日，便立即转出给A公司或P公司，对于所得或所得据以产生的财产或权利缺乏实质控制权或处置权，基本不承担贷款风险；三是B公司没有固定工作人员，甚至没有固定的办公场所，没有实质经营活动，除A公司汇入的利息外，没有或几乎没有其他经营活动和收入。

在深入调查过程中，税务人员发现，A公司支付给B公司的利息中，有514.82万元人民币的利息所得未代扣代缴企业所得税。同时，A公司与B公司签订的合同为包税合同，且未按照规定将B公司取得的不含企业所得税的利息所得换算为含税所得，计算代扣代缴企业所得税。

**处理结果**

经过多次约谈，在充分的证据面前，A公司最终承认2665万美元的借贷资金全部所有人为P公司，支付给B公司的所有利息实际都归属于P公司。税务机关判定本案中税收安排的“受益所有人”不是B公司，而是P公司，支付给P公司的利息不能享受7%的利息所得税优惠，并依法作出相关处理决定。

最终，B公司委托A公司到税务机关补缴了利息所得企业所得税167.69万元，其中，含不应享受税收安排减免部分补缴税款合计82.4万元、利息所得未代扣代缴部分补缴税款51.48万元和利息所得按企业所得税含税额计算补缴税款33.81万元，滞纳金44.56万元。A公司同时表示，要加强与税务机关的沟通，严格按照规定处理涉税业务。至此，贵州省国际税收领域“受益所有人”第一案画上圆满句号。

## （五）山东青岛国税局“爬虫”技术揭开导管公司避税真相 追缴税款3000多万元

**原标题：“爬虫”引路 稽查揭开导管公司避税真相**

**来源：中国税务报 日期：2017年12月19日**

青岛市国税局稽查局利用一款软件，将两家在当地公司股本低而利润极高的境外非居民企业纳入稽查视野，结果发现这两家企业被包装成有“受益所有人”身份的导管公司，以优惠税率接收巨额股息。其违规少缴的3000多万元税款被悉数追回。

“按照实时汇率，美元补税款已换算成人民币30152062.29元入库。”日前在青岛市一个银行网点，工作人员大声通报。闻听此言，来自青岛市国税局的两名稽查人员击掌庆贺。他们知道，这意味着极具挑战性、花费他们一年多心血的“受益所有人”大案可以圆满结案了。

**稽查局用“爬虫”抓到两组反常数据**

为精准选案，青岛市国税局稽查局利用互联网信息抓取工具——“爬虫”技术，研发了一款抓取网络涉税信息的“爬虫”软件。该软件运行后不久，该局稽查人员就发现了两组异常数据。

这些数据与两家境外非居民企业——X国际有限公司和Y香港有限公司（以下分别简称X公司和Y公司）有关。“爬虫”抓取信息显示，根据一家上市公司发布的公告，X公司和Y公司的注册地都在香港，是国内多家大型外资企业的外方股东，都存在股本低而利润极高的情况。其中，X公司股本1万港元，2011年无营业收入，净利润近5亿港元；2012年无营业收入，净利润近300万港元；2013年营业收入16500港元，净利润近9000万港元。Y公司股本3万港元，2011年无营业收入，净利润近10亿港元；2012年无营业收入，净利润1100多万港元；2013年营业收入16500港元，净利润2.34亿港元。

设在低税地、投资股本低而利润极高，是以避税为目的的导管公司的重要特征，这两家非居民企业显然具有这些特征。

得知这些信息后，青岛市国税局稽查局考虑到该案涉及国际税收管理领域的“受益所有人”课题，稽查较少触及，查办过程很可能极具挑战性，抽调精兵强将成立了专案组。

**专案组深入研究“受益所有人”法规**

“受益所有人”是税收协定概念，符合条件的非居民企业（个人），才有资格享受我国与特定国家（地区）签订的税收协定（安排）中规定的享受股息、利息和特许权使用费等条款规定的税收协定待遇。针对本案情况，专案组找来所有有关“受益所有人”的法规研读，认为判定被查对象是否符合“受益所有人”身份的规定是关键所在。

《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）第一条规定：“受益所有人”是指对所得或所得据以产生的权利或财产具有所有权和支配权的人。“受益所有人”一般从事实质性的经营活动，代理人、导管公司等不属于“受益所有人”。导管公司是指通常以逃避或减少税收、转移或累积利润等为目的而设立的公司。这类公司仅在所在国登记注册，以满足法律所要求的组织形式，而不从事制造、经销、管理等实质性经营活动。

第二条规定，在判定“受益所有人”身份时，不能仅从技术层面或国内法的角度理解，还应该从税收协定的目的（即避免双重征税和防止偷漏税）出发，按照“实质重于形式”的原则，结合具体案例的实际情况进行分析和判定。一般有七个因素不利于对申请人“受益所有人”身份的认定，包括除持有所得据以产生的财产或权利外，申请人没有或几乎没有其他经营活动；在申请人是公司等实体的情况下，申请人的资产、规模和人员配置较小（或少），与所得数额难以匹配；对于所得或所得据以产生的财产或权利，申请人没有或几乎没有控制权或处置权，也不承担或很少承担风险；缔约对方国家（地区）对有关所得不征税或免税，或征税但实际税率极低等。针对不同性质的所得，认为申请人不符合本通知第一条规定的，不应将申请人认定为“受益所有人”。

显然，接下来，专案组应重点查这两家境外企业是否有违“受益所有人”身份的规定，是否违规享受了有关优惠待遇。

**两家企业均称无法提供有关备查资料**

当稽查人员提出要检查有关“受益所有人”身份的资料时，代理X公司和Y公司税务业务的知名国际会计机构当即拒绝：“资料我们在申请‘受益所有人’身份时已向税务机关报送，审批已通过，表明有关身份认定资料符合要求，怎么还要审核？”

的确，《非居民纳税人享受税收协定待遇管理办法》（国家税务总局公告2015年第60号）发布前，“受益所有人”身份申请采用审批前置程序，申请人按要求报送材料，审批通过即可享受有关待遇。但这些报批资料与法规规定的“所有受益人”适用条款不完全一致，后者还涉及企业后续行为。当稽查人员对有关认定有异议时，需核查更多资料，且需自己举证。若被查企业不提供有关资料，案件查办无疑将面临巨大的取证困难。

通过首轮交锋，专案组有两个发现：一是X公司和Y公司已对股息收入按5%的优惠税率预提了所得税（有关收入的法定税率是10%），二是这两家企业聘请的专业机构通晓中国内地税法，深知“受益所有人”规定，很可能不会提供完整的资料。

**继续用“爬虫”从互联网捕捉蛛丝马迹**

面对开局就受挫的境地，专案组几经商讨，决定还是用“爬虫”软件从互联网上找突破。

果然，信息时代，互联网上无所不有。通过“爬虫”软件搜索，专案组逐渐发现，X公司和Y公司的实际控制人均为H集团旗下的青岛H投资发展有限公司（以下简称H投发），且近年来X公司和Y公司与H集团旗下的H股份有限公司间发生过多次资本运作活动。

于是，检查组对H股份有限公司自2011年以来发布的历次资本运作活动公告信息展开排查。随着排查，该公司与X公司和Y公司有关的内容依次显现。

**对照法规确定两家被查企业的实际性质**

研读这些信息，专案组发现X公司和Y公司符合国税函〔2009〕601号文件中规定的多项有关“受益所有人”身份认定不利因素的特征。

一是除持有所得据以产生的财产或权利外，没有或几乎没有其他经营活动。自开业以来，这两家境外非居民企业唯一开展的经营活动就是向H集团的下属公司投资，从被投资企业获取股息收入是这两家境外企业唯一的利润来源，其各年度收入及净利润情况即是反映。

二是公司高管及员工均未在该公司有实质性任职，员工人数与资产规模、所得数额不相匹配。X公司和Y公司的主要经营活动或决策行为不在香港实施，未在香港租赁或购置办公场所，其登记地址为代理公司提供的注册专用地址，也未聘用任何员工办理日常事务或负责投资业务。这两家公司的印鉴及注册登记证等物品目前均在公司实际控制人——H投发处保管，并由H投发工作人员代办日常事务以及应对此次税务检查。这两家公司所投资各境内企业召开董事会时，董事均非这两家公司的员工，实际身份都是H集团的高管。

三是对于所得或所得据以产生的财产或权利缺乏实质控制权或处置权，基本不承担经营风险。自2011年以来，X公司和Y公司未发生将所分得股息用于项目投资、企业合并等资本运作活动，只发生过两次股权转让业务。而这两次转让都是依据H投发的指令实施的，X公司和Y公司无处置权或决策权，也未召开股东会或董事会。

根据所掌握情况，专案组认定X公司和Y公司有导管公司的特征，不符合“受益所有人”身份认定条件。当专案组逐一说明有关法规条款并摆出证据时，两家被查企业显得很意外，但最终都对专案组的意见表示了认可，并愿意依法补缴违规享受的3000多万元股息收入优惠税款，同时接受税务机关新的身份认定。日前这些税款全部补缴入库。

### 案例点评：反避税 活用信息技术很关键

**青岛市国税局稽查局副局长 许瑞玲**

本案的成功查结令人振奋。税收协定领域因制度复杂、专业性强、取证难度大，一直是税务稽查难以触及的“深水区”。而现实是，越来越多的企业利用组织架构设计套取税收协定规定的优惠待遇，损害国家税收权益。在此背景下，本案的成功查办意义重大，其突破手段值得借鉴。

不难发现，本案的线索和突破关键都是活用网络“爬虫”技术。因“受益所有人”案件涉及境外非居民企业和复杂专业知识，通常有国际专业机构为企业做周密筹划，查办存在调查难、取证难等难题，但专案组充分利用“爬虫”软件耐心地从互联网搜寻信息，然后人机结合，一步步查清了两家非居民企业违规享受税收协定优惠待遇的事实。总结经验后，我局将此类案件的取证要素提炼整理成模板化的查办范例，接着查处了6起“受益所有人”案，从境外追回税款8000余万元。

通过查办这类案件，我局意识到，“受益所有人”身份认定的后续管理很重要。自《非居民纳税人享受税收协定待遇管理办法》发布后，“受益所有人”身份认定已由申报审批改为“申报+后续管理”，这对遏制有关违规行为起到了作用。但从稽查实践来看，规定报送的有关资料类型、信息项目有些笼统，有时无法满足深入核查的需要，如能细化丰富有关内容，配合加强后续管理，查办此类案件的难度应该会大大降低。

# 第四部分 非居民税收篇

## （一）福建平潭综合实验区国税局办结该区首起非居民企业跨境劳务涉税案件 入库企业所得税35.51万元，追征滞纳金7.9万元

**原标题：非居民企业销售设备并安装应计算劳务收入**

**来源：中国税务报 日期：2017年1月20日**

**本报记者：叶生成 通讯员：程敏 邵敏**

近日，福建平潭综合实验区国税局办结该区首起非居民企业跨境劳务涉税案件，追缴入库企业所得税35.51万元，追征滞纳金7.9万元。虽然税额不大，但案件的特殊性，以及历时一年多的调查谈判历程，却很有启发意义。

**锁定：一篇报道发现非居民避税线索**

2015年8月的一天，平潭国税局税政科科长林永登正在网上搜索涉税信息，一篇题为《海关给力，Y企业提前享受政策红利》的报道立刻吸引了他。

一则普通的消息，却让从事税收工作多年的林永登“淘到了金子”：报道中提及区内Y企业与境外企业A公司存在大量设备交易，而A公司并未向国税局缴纳相关企业所得税。

税务人员立即查阅企业合同，确认平潭Y企业在2013年项目筹建阶段，与日本A公司签订了《设备买卖及安装服务合同》。该合同约定A公司向Y企业销售一台SCS-5501塗布机，设备总金额14.56亿日元。根据有关规定，A公司应该根据合理标准划分劳务收费金额，并就该项劳务的利润额在我国缴纳企业所得税。

“《非居民企业所得税核定征收管理办法》规定，税务机关可以根据实际情况，参照相同或相近业务的计价标准核定劳务收入。无参照标准的，以不低于销售货物合同总价款的10%为原则，确定非居民企业的劳务收入。所以，这家企业应该在中国缴纳劳务收入税款。”参加此次案件调查的税务人员介绍。

经查实，A公司并未缴纳相关税款。税务机关初步判断该企业存在避税嫌疑，有必要进行深入调查。

**调查：第一时间与境外企业取得联系**

经初步调查发现，该项目已经全部完工，区内企业又难以承担扣缴税款义务，这使得调查工作一度陷入僵局。为此，平潭国税局立即成立追缴欠税工作小组，拉开了跨境税源追缴的序幕。

鉴于本案涉及境外企业，由于非居民企业的特殊性，一旦确定避税行为，追缴税款的时机稍纵即逝。该局第一时间通过区内Y企业与A公司取得联系，并向其宣讲了我国有关非居民税收的法律法规，特别是《非居民企业所得税核定征收管理办法》（国税发〔2010〕19号）中关于承包工程作业和提供劳务税收管理的规定。

此后，调查人员多次与A企业取得联系，但该企业总是以资金困难等为由拒不缴纳税款。直至2016年8月，该企业仍未缴清税款。“如果放弃追缴，必然造成一笔跨境税源流失。”于是，调查人员找准政策突破口，穷追不舍

**博弈：协定待遇能否享受成关键**

调查人员在展开税法宣讲攻势的同时，就该企业“是否享受税收协定待遇”问题与A公司代表进行谈判。

企业方提出，企业所派出的员工在该项目的工作时间未达到常设机构标准，要求补充享受税收协定待遇，并提交了《非居民纳税人享受税收协定待遇情况报告表》、《税收居民身份证明》和《外籍人员来华工作相关说明》等材料，要求国税局对相关材料先行预审。

调查人员本着便利纳税人的原则，认真审核企业提供的证明材料，发现企业自行拟定的《外籍人员来华工作相关说明》无法证明其员工真实的工作时长，企业也无法提供护照复印件、出入境记录等第三方资料。为维护我国税收主权，平潭国税局于2016年9月19日向企业寄送《税务事项告知书》，要求企业尽快就该事项进行纳税申报或作出必要说明。

对此，A公司提供了人员出入境证明，以及众多的数据和证明。分析证据资料后，调查人员发现其员工常驻中国时间超过半年。这就是说，该企业依法不得享受税收协定待遇，企业所得税税款和滞纳金需全额追缴。

经过与A公司多轮谈判博弈，不断与其电函邮件交流，最终说服其接受了税务机关的观点，并承诺如数补缴税款。

**合作：税银联手确保税款入库**

历时一年，税款追缴工作接近尾声，但没想到税款入库又遇到新问题。A公司在境内无存款账户，如何保证境外汇入税款顺利入库？为此，平潭国税局在获得这笔国外汇款缴税的承诺后，积极与人行、财政、专业行等沟通联系，依托财税库行平台，及时协调处理。

平潭国税局多方沟通协调，由人行在辖区内对具备结售汇业务资格的商业银行进行代理国库业务、内控制度管理等综合考评基础上，指定兴业银行负责这笔国外汇款缴税业务。经过国税、人行研究确定后，开设了税款专户，再由国税局征管科办理临时税务登记，以便税款开票及入库。一切准备就绪，日前，该笔跨境税款终于顺利入库。

### 案例点评：全程监控加强非居民税收管理

**平潭综合实验区国税局副局长 陈向东**

非居民企业创造的税源隐蔽性强、核实难度大，是税务机关国际税收管理的难点。本案成功追缴了税款，有效防止了跨境税源流失，维护了国家主权和税法尊严。实践证明，采取“源头严防、过程严管、事后严查”的管理模式，对加强跨境税源管理发挥了重要作用。

源头严防，加强非居民企业登记管理。非居民企业或扣缴义务人应按照税收征管法及其实施细则、《税务登记管理办法》等规定，及时办理税务登记、临时税务登记或扣缴税款登记手续。对于未按规定办理税务登记和扣缴税款登记的非居民企业或扣缴义务人，主管税务机关要依法进行处理。

过程严管，加强非居民企业信息采集。在加强日常纳税申报管理的同时，应积极主动地了解和获取非居民企业境内承包建筑、安装、装配、修理、勘探工程和提供劳务的非居民企业和扣缴义务人的各类信息。尤其要掌握非居民企业在我国境内取得其他收入或所得的情况，争取外汇管理、银行等对外支付部门的配合，及时堵塞税收漏洞。税务机关应与外汇等部门定期开展信息交换，及时掌握非居民企业的相关信息及企业变化情况，加强国际信息情报交换，形成对非居民企业部门共管、信息共享的协税护税网络。

事后严查，维护国家税收主权。非居民税源追缴跨国（境）流动性大、隐蔽性强，需要依据国内税收法律法规和税收协定判定税收管辖权及纳税义务，管理政策性、时效性和专业性较强，需要税务机关严查细查。针对本案中提到的是否享受协定待遇的问题，建议对非居民纳税人享受不同类型协定待遇需要报送的资料予以分类说明，对“其他资料”的具体内容给出参考性意见，便于基层税务机关受理审核时参考。例如，明确非居民企业需要享受税收协定常设机构和营业利润条款的，在提供《国家税务总局关于发布〈非居民纳税人享受税收协定待遇管理办法〉的公告》（国家税务总局公告2015年第60号）所要求的必备资料外，授权税务机关要求企业提供境外企业派遣人员入境的出入境记录、往来交通票据、护照及签证、工程作业（劳务）决算（结算）报告、境外企业履行合同的工作记录、完成工作任务的进度记录、往来邮件和财务会计报告或财务情况说明等材料。

## （二）山西太原国税局征收首笔合办幼儿园非居民税收

**来源：中国税务报 日期：2017年2月3日 记者：王跃峰 通讯员：吕文涛**

近日，山西省国税局成功征收全省首笔幼儿园中外合作办学项目的非居民企业所得税15.84万元，填补了对幼儿园中外合作办学项目非居民税收管理的空白，为这一领域的跨境税源管理提供了很好的样本。

2016年7月，太原市某幼儿园针对其与境外培训机构合作办学项目是否存在涉税风险向国税机关进行咨询。山西省国税局太原反避税工作部根据基层税务机关上报情况，敏锐察觉到该合作办学项目可能涉及国家税收利益，于是迅速展开联合调查。调查发现，境外培训机构与太原某幼儿园合作办学项目已连续开展5年，由于境外培训机构从未将国内收取的费用对外支付，导致税务机关对该费用无法及时做到有效监控。直到2016年5月营改增全面推行以来，幼儿园的一些收费项目纳入国税机关的税收管理，才使企业的税收问题浮出水面。

在实地调查过程中，税务人员还了解到，境外培训机构一直授权某中国公民与太原某幼儿园开展合作办学项目，全权负责项目接洽、师资安排、财务结算等事宜，外方培训机构也向幼儿园长期派驻数名外教从事幼儿教育活动。调查人员根据国际税收相关规定，推测境外培训机构可能已在中国境内构成常设机构，应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得，缴纳企业所得税。

在充分掌握事实和证据的基础上，税务人员与境外培训机构的中国代表就是否构成外方非独立代理人，是否承担纳税义务、收取费用的性质和计税基础等问题展开了数次谈判，并从幼儿园采集详实的数据进行严谨分析，对外方提出的政策疑问作出详细解答。通过法规讲解和充分沟通，外方代表对税务机关观点和认定结果表示认同，同意按照非居民企业构成机构场所的相关税收规定，核定缴纳非居民企业所得税。目前，相关应缴税款已全额补缴入库。

## （三）江苏连云港地税局查办4名外国人隐瞒境外收入 补缴个人所得税780,367.65元，加征滞纳金62247.35元

**原标题：隐瞒的境外收入是这样被征税的**

**来源：中国税务报 日期：2017年2月10日 作者：李宝亮 谢文艺**

江苏省连云港地税局在对一家中外合资企业税收检查中，发现4名外国人存在个人所得税疑点。税务机关及时锁定线索，追根溯源，层层推进，通过案头审核、税务约谈和调查取证等环节，最终查清案件，4名外国人共补缴个人所得税780,367.65元，加征滞纳金62247.35元。

**疑点：个人申报收入明显偏低**

S化工（江苏）有限公司是一家中外合资经营企业。投资方为S株式会社和Y化工有限公司，S株式会社是一家日本企业。在当年非居民个人所得税年度申报工作开展后，税务机关在对S化工（江苏）有限公司提交的申报表和附报的资料进行风险疑点筛选过程中，发现4名日本人仅申报了境内收入且收入明显偏低，存在涉税疑点。

从申报的收入来看，4人仅申报了S化工（江苏）有限公司每月支付的工资、薪金，其中，Z是中层正职，申报2013年工资、薪金收入203594元；另外3人是一般雇员，分别申报2013年工资、薪金收入83596元、83596元和0元。

税务机关迅速组成专案组，以非居民个人所得税为中心，以境外收入为重点，以各国外国人收入分析为基点，展开风险应对。

**分析：找准“工资水平”突破口**

专案组成员为熟悉和掌握这方面知识，做了大量的案头准备，详细研读国际税收文件，网上查阅大量案例，了解个人所得税国际税收管理流程。为了更好地掌握不同国家和地区外国人收入状况，抽出50名不同国家和地区、不同规模公司的外国人进行工资、薪金水平分析，又搜集其他地区稽查案例中被处理过的不同国家和地区、不同规模公司的外国人补税情况进行综合研判，了解到日本等国部门经理或副总经理职务者，一般月薪在5万元~7万元人民币。随后，工作组查看了这4名外国人的护照签证栏中的出入境记录。

了解了基本情况后，税务人员约谈了S化工（江苏）有限公司的财务人员。公司财务人员谈到年度申报的时候，要求4名外国人向公司提供收入明细，但被拒绝了。

随后，税务人员约谈了部门经理Z，根据对各国外国人工资水平的分析，推断Z的年收入在70万元人民币以上，其他3名一般职员年收入大致为60万元人民币。税务人员向他宣讲了中国的税收法律，重点讲解个人所得税法规，告知其虚假申报所要承担的法律责任。当询问其工资收入情况，特别是境外收入时，Z一口咬定只在中国境内拿16966元人民币工资，无境外收入。

专案组又先后约谈了另外3人，说法大致相同。工作一时陷入僵局。

**突破：取得境外收入明细**

面对态度强硬的Z，税务人员要求其出具派遣公司的工资、薪金文件证明。不久，Z提交了日本S株式会社出具的收入证明，月薪依然是16966元人民币，无境外收入。

众所周知，日本人均收入居世界前列，东京物价之高全世界闻名，Z怎么会千里迢迢跑到中国拿只有16966元人民币的月薪？可以判定，Z提交的这份收入证明可靠性较差。

在S化工（江苏）有限公司负责人的帮助下，税务人员与日本S株式会社取得了联系，要求其提供Z等4名派遣人员近年来的收入明细。日本S株式会社提供了4人的收入明细，显示部门经理Z近一年半取得境外支付工资合计17433249日元，另3人每月取得境外支付工资50万日元左右。

税务人员又一次约谈了Z，向其讲解如果虚假纳税申报，不缴或者少缴应纳税款，是偷税行为，将加收滞纳金并处以0.5倍至5倍以下罚款的行政处罚，构成犯罪的，将移送司法机关追究刑事责任。但Z依然拒不承认有境外收入。税务人员严肃地告诉他已经拿到了相关证据，表示欢迎外国朋友来华工作，但必须遵守中国的法律。Z的心理防线彻底被攻破，交代了隐瞒境外收入的事实，并愿意补缴税款。

### 案例点评：非居民个人所得税风险应对要用好情报交换

**连云港市东海地税局局长 孙敏**

随着经济全球化的不断发展，外国人在中国境内企业就职的情况越来越普遍。由于非居民个人所得收入核实困难，流动性较大，信息交换机制滞后，偷逃税现象比较普遍。因此，必须采取有效措施，加大情报交换力度，加强监管，尽可能地减少税款流失。

此案例有三点借鉴价值：

1.税务日常管理工作要与风险应对、稽查工作紧密联系，要将管理过程中发现的涉税疑点作为风险应对、稽查工作的线索，从而使日常征管和风险应对、稽查形成工作合力。

2.要充分了解掌握被风险管理对象的基本情况和背景资料。风险管理对象是一个企业，就要了解整个行业的情况。是外国人，就要了解风险管理对象所在国的国民收入水平资料和所服务公司在派遣国中的规模，开展综合对比，做出风险应对研判。

3.非居民个人所得税的风险应对，要充分取得国内扣缴单位的支持，积极主动与境外相关单位取得联系，获取充分的证据，必要时上报上级税务机关，启动情报交换程序。

## （四）江苏徐州地税利用“互联网+大数据”揭穿“身份伪装” 查补个税四百万

**来源：中国税务 日期：2017年4月7日 作者：闫士亮 崔梅**

日前，江苏省徐州地税局在对一家外商投资企业税收辅导中，发现股东在分配红利过程中个人所得税缴纳存在疑点。税务机关及时锁定线索，充分利用“互联网+大数据”取证，追根溯源，层层推进，通过案头审核、税务约谈和调查取证等，最终查清案情，否定持股人潘某香港居民身份，追缴潘某个人所得税428.58万元。

**疑点：关联交易涉嫌避税**

2016年3月10日，江苏HC铝厂有限公司财务经理李某来到徐州地税局，咨询拟向港籍投资人分配红利时对外支付开具证明及所得免征个人所得税问题。李某称，2015年公司未分配利润3172.65万元，目前有分配意向，拟分配3000万元，港籍个人股东潘某依持股比例应分得2142.9万元。根据《财政部、国家税务总局关于个人所得税若干政策问题的通知》（财税字〔1994〕20号）规定，外国人从外商投资企业取得红利所得应暂免征收个人所得税，企业提出应给潘某开具免税证明。

该局立即将该信息列入专项税收风险应对，并通过税收征管系统，全面了解该企业相关信息。经查询发现，江苏HC铝厂有限公司成立于2007年4月6日，原注册资金500万美元，登记类型为中外合资企业。股权结构为广东HC铝厂有限公司200万美元，澳大利亚HC铝厂300万美元，无港籍投资个人信息。于是，税务机关约谈该公司财务经理李某。李某解释说，潘某是公司董事长，2014年底，澳大利亚HC铝厂将持有股份转到潘某名下，同时增资200万美元。这样，江苏HC铝厂有限公司的股东就变为潘某和广东HC铝厂有限公司（私营有限责任公司）。其中，广东HC铝厂有限公司占有股份28.57%，潘某占有股份71.43%。该公司在工商部门作了股权变更登记，因故未在税务机关办理变更登记。

税务机关告知该公司，应先办理税务登记变更手续。2016年3月18日，该公司完成税务登记变更。税务人员对相关情况进行调查确认，注意到政策差异带来税收结果的巨大差异：境内外资企业向非居民企业股东（澳大利亚HC铝厂）分配股息需要缴纳10%的预提所得税，而向外籍个人股东（潘某）分配股息则享受免税政策，由此认为HC铝厂此次股权变更及股息分红存在利用税收优惠政策避税的嫌疑。

**焦点：政策理解观点不一**

江苏HC铝厂有限公司股权转让和股息分红业务税收筹划痕迹明显，潘某所获股利分红是否应缴纳个人所得税？徐州地税局迅速行动，在确认业务事实的同时，向上级机关寻求政策支持。

江苏HC铝厂有限公司财务经理李某认为，该企业属外商投资企业，潘某持有香港居民身份证投资，符合《财政部、国家税务总局关于个人所得税若干政策问题的通知》关于外国人暂免征收个人所得税条件。在了解到税务机关对该公司能否享受这项政策存在质疑的信息后，该公司多途径寻求关注，给基层税务机关施加压力。

案件一度陷入困境。基层税务机关承受着巨大的压力，寻求新的突破点。

**突破：“虚假身份”露出马脚**

徐州地税局再次仔细审阅该公司业务案卷，将关注点锁定到潘某身上。公司另一大股东是广东HC铝厂，其董事长也是潘某。香港距离广东这么近，潘某真的是香港人吗？税务机关转变思路，开始查证潘某的身份信息。通过“互联网+大数据”，终于否定了其香港身份。

税务人员通过互联网查询发现：潘某，男，广东人，出生于南海大沥，广东HC铝厂有限公司董事长。1992年，潘某正式进入铝型材行业。2007年，潘某被推选为南海区铝型材行业协会会长。2014年底，潘某当选佛山市南海区政协委员。2015年，潘某被推选为中国建筑金属结构协会副会长。2016年3月16日，潘某作为南海区政协委员、南海区铝型材行业协会会长，获评先进民营企业家。

与此同时，徐州地税局委托公安部门查询潘某户籍信息。公安部门“常住人口基本信息”查询显示：潘某，身份证号码为440621××××××4335，性别男，户籍地广东省佛山市南海区。

通过上述工作，基本确定了潘某为大陆居民的身份。那么其香港身份又是从何而来？于是，税务机关通过互联网了解其香港身份证信息。经查询香港政府律政司所公布香港法例第177章《人事登记条例》，香港身份证共分为两类，分别为“香港永久性居民身份证”及“香港居民身份证”。香港永久性居民身份证是入境处签发给拥有香港居留权人士的身份证，俗称“三粒（颗）星”，因永久性居民身份证上注有“\*\*\*”的标记。永久身份证所拥有权利比较完善，并且可以申请特区护照，内地人只有放弃了其内地户口，才能得到永久身份证。而香港居民身份证是入境处签发给没有香港居留权人士的身份证，仅有在港的居住权。如果内地人有这个身份证，说明其户口还是在原籍，拿通行证过关，护照也是中国的护照。

了解上述信息后，徐州地税局立即向省地税局作了专题汇报，并和深圳市地税局联系确认。通过上述调查，税务人员心中有数，确定潘某港籍身份事实不成立。

在明确相关政策依据并取得省地税局大力支持下，徐州地税局再次约谈企业财务人员，指出潘某外籍身份存在的问题。最终，企业认可了税务机关的调查结果，潘某428.58万元个人所得税顺利缴纳入库。

## （五）江苏扬州地税查结一例利用避税地公司隐匿股东分红，补税97万元

**原标题：取证+攻心：避税地公司股东补税97万元**

**来源：中国税务报 日期：2017年6月2日 作者：尹时辉 史景**

日前，江苏省扬州市地税局顺利处理了一起上市公司董事主席隐匿公司分红，逃避缴纳个人所得税的案件，97万元个人所得税顺利入库。

扬州A公司董事主席甲在BVI（英属维尔京）注册成立了全资控股D公司，D公司持有开曼C公司24.59%的股权。C公司在香港联交所上市，持有香港B公司100%股权，B公司持有扬州A公司100%的股权。C公司在公告中明确，上市公司所有的经营活动均由扬州A公司来执行。在良好的业绩支撑下，为保证投资者的信心，A公司不久前发放了上一年度红利共计2200万元人民币。

扬州市地税局通过外围调查，发现A公司董事主席甲存在少缴个人所得税的嫌疑后，首先约谈了该公司元老级人物——执行董事丙，希望了解A公司的股改及分红情况。但丙借口这是董事的私人问题，避而不谈。此时，扬州市地税局发现该局正在办理的以甲为幕后老板的另一起稽查案件恰巧也涉及丙，且丙的态度并不配合。于是，该局税政部门建议稽查局联合公安部门对其进行约谈。公安部门介入后，丙的态度有了明显转变。获此信息后，扬州市地税局趁热打铁，再次就A公司的情况约谈了丙。终于，丙详细叙述了A公司的股权结构、上市公司分红情况、高管股权激励情况和高管个人所得税代扣代缴情况。

A公司董事主席甲随后主动找到扬州市地税局确认了上述情况，但坚持2200万元人民币的分红已由A公司汇往C公司， C公司按股权比例将款项分给了甲在BVI的D公司，一直放在D公司的香港股票账户上，D公司并未将其分给个人。甲还表示，位于BVI地的D公司既没有任何账册，也没有银行账户，只有一个香港股票账户，但无法提供该账户的交易记录。

听到甲的表述，地税人员基本分析确定了甲的想法。原来，甲知道在现行的个人所得税政策下，只要没有证据证明D公司将分红给了他，加上D公司远在境外，地税机关也许会拿他没办法。事实也是这样，如果甲不提供D公司股票账户的交易记录，地税机关就只能通过国际情报交换来收集这方面的证据。地税人员明确告诉甲，虽然其不承认分红，但地税机关将通过申请国家税务总局反避税立案调查、开展国际情报交换等渠道查找证据，这将对其个人社会信誉和企业口碑造成较大影响，希望其能慎之又慎。

在动之以情、晓之以理的宣传下，外加地税机关强大的取证能力，甲最终按2200万元人民币分红中的个人股权比例分配，主动申报缴纳了97万元个人所得税。

## （六）辽宁大连市国税局查结一例非居民企业利用贸易合同“模糊”劳务条款规避纳税义务 入库2150万元税款

**原标题：入场记录暴露外国工程师在华行踪**

**来源：中国税务报 日期：2017年5月23日**

H公司大额涉外贸易合同中，一则可疑的“服务条款”引起检查人员注意。该项服务为何没有定价？外方提供该项服务的收入是否符合缴税条件？是否已依法纳税？经过核查，检查人员找到了企业未缴税款的证据。

最近，大连市国税局第四稽查局根据企业合同查验时发现的疑点线索，对大连H工程有限公司实施税收检查，查实该企业购买境外企业设备对方提供安装服务后，未按规定代扣代缴国外非居民企业所得税。该局依法对H公司作出补征代扣代缴企业所得税1914万元，加收滞纳金246万元的处理决定。

**审视采购合同,售后“服务条款”疑点浮现**

大连H工程有限公司成立于2006年9月，注册资本9500万元，主要从事钻井平台的制造和销售等业务。不久前，大连市国税局第四稽查局检查人员按计划对该企业实施巡检时发现，该企业从境外企业N海外公司采购了大量用于组装钻井平台的机器设备，其中钻井系统的合同金额均在4000万美元以上。鉴于采购合同金额较大，并且N海外公司在设备安装使用方面具有专利技术，检查人员认为，H公司这些海外采购合同，涉及外国企业专有技术，很有可能涉及国外企业特许权使用费等代扣代缴涉税业务，于是将检查重点放在合同审核上。

当检查人员向该企业负责人调阅采购合同时，企业负责人声称合同均为英文文本，技术性强，不易阅读，并不愿意提供。在检查人员坚持下，企业人员从H公司与N海外公司签订的20多个钻井系统采购合同中随手拿了一份交给了检查人员。

检查人员从合同中了解到，H公司采购的钻井平台设备主要由电机系统、升降系统和钻井系统组成。主合同条款中约定了所采购钻井设备的金额、交货时间和地点等事项。这时，合同附则中的一项售后“服务条款”引起了检查人员的注意，该“服务条款”的具体内容是：“由N海外公司派遣工程人员到大连H工程有限公司进行设备最后安装调试工作，确认达到可使用条件。”

但是，检查人员随后查阅合同的所有条款，也没有发现合同中对“服务条款”进行定价的相关内容。这是怎么回事？

按照《关于印发〈非居民企业所得税核定征收管理办法〉的通知》（国税发〔2010〕19号）文件的规定：“非居民企业与居民企业签订机器设备或货物销售合同，同时提供安装、装配、技术培训、指导、监督服务等劳务，其销售货物合同中未列明提供上述劳务服务收费金额的，主管税务机关可以根据实际情况，参照相同或相近业务的计价标准核定非居民企业的劳务收入。”检查人员决定再次到H公司了解情况。

**备案信息核验,发现企业未代扣代缴税款**

针对检查人员的疑问，H公司人员解释称，从N海外公司购买的电机系统、升降系统和钻井系统，其中电机系统和升降系统相对简单，可自行安装，但钻井系统技术复杂，需由外国工程师安装和检测，因此，合同中才出现了“服务条款”。

H公司的财务人员随后拿出了一份2015年签订的中文备案采购合同。合同显示H公司向N海外公司购买钻井设备，并向其支付检测服务费用，已向主管税务机关做了备案，履行了代扣代缴了税款的义务。《合同备案登记通知书》中写明：“检测服务费用合同总金额1045万美元，已按15%利润率、25%税率代扣代缴企业所得税。”

既然企业与外方的钻井设备采购合同中有非贸易安装服务内容，为何之前提供的合同文本中“服务条款”中却没有定价？以前年度的企业同类采购合同是否履行非贸易备案手续，是否依法代扣代缴了税款呢？

检查人员随后向企业调取了检查所属期内该企业与外方签订的所有钻井设备采购合同，并利用综合征管系统查阅了H公司检查所属期内所有代扣代缴备案记录信息，发现该企业只有2015年有备案记录，2015年以前，H公司与N海外公司签订的钻井平台采购设备合同并未履行非贸易备案手续，没有代扣代缴税款。

**依法取证约谈,企业补缴2000万元税款**

检查人员认为，从H公司提供的所有钻井平台设备采购合同内容来看，采购设备类型、安装调试方式等内容基本类似，但H公司在2012年～2014年期间所签订的采购合同中，既没有按规定对非贸易服务进行区分定价，也未到税务机关履行备案手续代扣代缴税款，因此H公司应补缴以往年度外方检测服务收入的代扣代缴税款。

但H公司对此提出了不同意见，企业认为N海外公司所在国与我国之间已签订了避免双重征税税收协定，按照税收协定中的约定，非居民企业在我国的营业活动只有在构成常设机构的前提下，其相关收入才需要在我国缴纳企业所得税。而非居民企业在华活动是否构成常设机构的判断标准为：1年时间内非居民企业员工是否超过6个月，或超过183天停留在我国境内从事与营业有关的活动。H公司认为，该企业与N海外公司之前所签采购合同履约时，外国工程师在设备安装地的工作时间未超过6个月也不超过183天，所以不构成常设机构，因此企业不负有代扣代缴的义务。

为取得有效证据，检查人员H公司设备安装现场进行了实地调查，发现施工现场管理非常严格，每一位进入施工现场的工作人员都配有进场证件。检查人员在现场对施工技术人员进行了调查问询，了解外方工程师提供服务的实际情况，并根据采购合同中设备安装地址等信息，从钻井平台的建设单位，调取了检查所属期间N海外公司人员在华的检测服务入场记录和明细资料。这些资料显示，外国工程师从事多个项目服务，几乎常年在我国工作，时间也远远超过183天。

检查人员再次约谈H公司负责人，向其展示了调查所取得的证据资料，并表示，按照《关于非居民企业派遣人员在中国境内提供劳务征收企业所得税有关问题的公告》（国家税务总局公告2013年第19号）第一条的相关规定，以及我国与N海外公司所在国签订的税收协定，外国工程师在履行合同提供设备检测安装服务时，工作场所固定、持久，并且远远超出183天的工作时间规定，因此应视为常设机构。其取得的相关收入，H公司负有代扣代缴税款的义务。

面对检查人员提供的证据和法律依据，H公司负责人无话可说。H公司将税务机关意见转达至N海外公司后。N海外公司派代表与大连市国税局国际处税务人员进行了几轮沟通与谈判，最终认可了税务机关的处理决定，由H公司为其补缴税款1914万元，滞纳金246万元。

### 案例点评：抓住常设机构判定的关键点

**大连市国税局第四稽查局局长 刘志诚**

本案中，非居民企业贸易合同“模糊”劳务条款，规避相关劳务收入税款。涉案企业在签署设备购销合同时，将应税劳务项目“整体打包”在设备购置主合同中，不单独区分定价，从而少缴企业所得税。

非居民企业涉税业务具有项目散杂、税源分布零散、发生时间不固定和具有较强隐蔽性等特点，税收管理和风险防控难度较大。本案的成功查结，得益于检查人员的敏锐“眼光”，以及对法律、法规的准确适用和精准取证能力。

在发现涉案企业具有大额涉外采购合同，并且标的具有高技术特点后，检查人员敏锐地意识到，合同可能存在特许权使用费、非贸易服务等涉税收入项目，并以此为重点加大企业采购合同审核力度，最终发现了企业合同中“服务条款”存在的涉税问题。

在非居民企业税收管理领域，常设机构的判定一直是征纳双方关注的焦点。本案中，在涉案企业对税务机关处理意见提出异议后，检查人员依照法规规定，在涉案非居民企业常设机构的认定上，把握住固定性和长期性这两个标准，深入企业施工项目现场，调查了解企业项目施工实际情况，从项目建设单位获取外方技术人员服务时间和详细记录，获得了外方人员常驻施工项目、长期在华提供应税劳务的翔实证据，最终使涉案企业心服口服，认可税务机关意见，补缴了税款。本案的查办，为非居民企业涉税管理，特别是高端装备制造业领域的涉外合同源泉扣缴风险管理提供了可供借鉴的经验和样本。

## （七）防止滥用税收协定规避个人所得税案例

**来源：北京市地方税务局 日期：2017年5月24日**

**案件情况**

我国某大学聘用一名美国籍教授A来校授课，双方签订了三年劳务合同。A教授在聘用期内每年来华不超过4次，每次2周左右，年薪175000美元（不含中国境内应缴税收入）。

该大学经办人员到地税局主管税务所提交该外籍教授享受税收协定待遇教师条款资料。经税务所询问并进一步查询，发现该大学不具备学历教育资质，其组织性质实际为基金会，且未在教育主管部门备案。

因此，主管税务所判定，美国籍教授A不符合享受中美税收协定待遇教师条款条件。

之后，该大学又以非居民纳税人享受中美税收协定独立个人劳务条款为由提交相关资料到地税局主管税务所。地税局国际税收管理科在对主管税务所提交的资料进行审核时，发现该大学和A教授签订的劳务合同中规定，该外籍人受聘于该大学担任教授职务，领取年薪，且该大学为其承担往返机票以及住宿费用等情况。

**处理结果**

根据《国家税务局关于税收协定独立个人劳务条款执行解释问题的通知》（国税函发［1990］609号）文件的规定，税收协定关于独立个人劳务的定义规定，所谓“独立个人劳务”是指以独立的个人身份从事科学、文学、艺术、教育或教师活动以及医师、律师、工程师、建筑师、牙医师和会计师等专业性劳务人员，没有固定的雇主，可以多方面提供劳务。

而本案中的美国籍教授A，在该大学担任教授职务，以受雇身份从事劳务活动取得所得，该大学对其工作的内容、时间和相关责任进行了规定，已经构成了其固定的雇主身份。

其次，609号文第二条第二款规定，“其从事劳务服务所取得的劳务报酬，是按相应的小时、周、月或一次性支付”，合同中有明确的“年薪175000美元”字样，可判定美国籍教授A从该大学取得的所得不属于劳务报酬性质。

此外，根据609号文第二条第四款的规定：“其为提供合同规定的劳务所相应发生的各项费用，由其个人负担”。

但在某大学与A教授签订的合同中写道“甲方同意为乙方及乙方妻子提供来华授课的头等舱机票，五星级酒店和其他相关费用”，从费用负担来看，美国籍教授A也不符合独立个人劳务条件的判定。

国际税收管理科根据上述三点情况，判定该外籍教授不符合享受中美税收协定待遇中独立个人劳务条款条件，扣缴义务人应依照中美税收协定和国内税收法律规定对美国籍教授A代扣代缴个人所得税。

### 案例评析

国际税收协定为缔约国双方的居民纳税人提供了许多方面的利益，一些不具有享受税收协定待遇条件的纳税人，想方设法成为能够得到税收优惠的纳税主体，通过享受税收协定待遇来规避或者是减轻税负。

因此，滥用税收协定待遇作为一种“特殊”的国际避税方法，已引起税务机关的高度重视。各级税务机关应通过加强非居民享受税收协定后续管理工作，严格审核非居民享受税收协定待遇的主体资格和条件，防止税款流失，坚决捍卫本国及税收协定国的国家利益。

## （八）广东深圳蛇口地税局成功追缴非居民企业利息所得税4046万元

**原标题：一次咨询，追缴境外税款4000多万元**

**来源：中国税务报 日期：2017年6月16日**

近日，深圳市蛇口地税局针对一境外注册中资控股居民企业支付境外贷款利息行为，耐心辅导，促使该居民企业履行代扣代缴义务，成功追缴境外贷款利息所得税4000多万元。

深圳市蛇口地税局税务人员在接受企业咨询时，了解到一户在香港注册的企业与境外银行签订了贷款协议，敏锐地意识到该企业曾被认定为我国居民企业，其向境外银行支付贷款利息将涉及预提所得税。经了解，该企业自2014年依据实际管理机构标准认定为我国居民企业后，与境外银行签订有贷款合同，境外银行收取的贷款利息直接从该企业香港账户扣款。

为进一步核实，税务人员通过税收征管系统查询，发现该企业未按要求作出非居民合同备案，也没有代扣代缴非居民企业利息所得税相关记录。

发现疑点后，税务人员提请税政部门介入，并约谈了企业财务人员。企业解释称办税人员业务不熟悉，对税收法规了解得不够，没有意识到要全面履行居民企业纳税义务。

对此，税政部门作出了详细解释：一是明确该企业代扣代缴义务。该企业已认定为我国居民企业，由于境外银行为非居民企业，根据《非居民企业所得税源泉扣缴管理暂行办法》第三条的规定，对非居民企业取得来源于中国境内的股息、红利等权益性投资收益和利息、租金、特许权使用费所得、转让财产所得以及其他所得应当缴纳的企业所得税，实行源泉扣缴，以依照有关法律规定或者合同约定对非居民企业直接负有支付相关款项义务的单位或者个人为扣缴义务人。二是明确征管要求。该企业作为扣缴义务人，每次与非居民企业签订贷款业务合同时，应当自签订合同之日起30日内，向主管税务机关报送《扣缴企业所得税合同备案登记表》、合同复印件及相关资料；扣缴义务人每次代扣代缴税款时，应当向主管税务机关报送《中华人民共和国扣缴企业所得税报告表》及相关资料，并自代扣之日起7日内缴入国库。

通过多次沟通，该企业按要求完成了非居民企业源泉扣缴所得税合同补备案。税务人员通过贷款合同备案信息发现，部分非居民企业利息所得可以享受税收协定待遇，于是派专人对企业进行辅导。一是辅导企业学习《非居民纳税人享受税收协定待遇管理办法》，解读相关国家和地区税收协定条款；二是辅导企业准确填报《非居民纳税人享受税收协定待遇情况报告表》，协助企业判断是否符合税收协定低税率待遇。最后，税务人员辅导企业申报享受税收协定减免税款1312.47万元。

为防止税款流失，深圳市蛇口地税局一直积极与扣缴义务人沟通，持续跟踪，精心辅导，督促其履行非居民企业所得税代扣代缴义务，最终成功协助该企业申报非居民企业贷款利息所得53591万元，代扣代缴非居民企业利息收入所得税4046万元。

## （九）广东汕头国税局有效争取非居民税源，540万元税款成功入库！

**来源：濠江区国税局 日期： 2017年7月19日**

近日，在濠江区内一外资企业股权转让过程中，区国税局成功辅导该“标的公司”作为扣缴义务人代扣代缴非居民企业所得税，入库税款540万元，有力争取本地区的非居民税源，维护国家税收权益。

在此次股权转让过程中，区国税局通过辖区内一外资企业了解到，此次股权转让的外方企业未能进行自行申报，而且存在受让方涉及外地多个企业及个人，申报扣缴手续较为繁琐的实际困难。获悉情况后，区国税局高度重视，迅速组织业务骨干从现行政策出发，在保证有章可循、有理有据的基础上，灵活处理，最终制定了以“标的公司”为扣缴义务人，在标的所在地代扣代缴非居民企业所得税的可行建议。同时，该局积极与企业保持良好的沟通交流，辅导确认本次股权转让的成本计算、转让所得收入、适用税率及应纳税额等，并引导企业到办税服务厅办理税务变更登记、非居民临时登记、扣缴义务人登记、合同备案、非居民扣缴申报和对外支付备案等业务。在税务机关和企业的共同努力和配合协作下，濠江区首笔以股权转让“标的公司”为扣缴义务人代扣代缴非居民企业所得税业务成功申报，税款顺利入库，非居民企业税收管理取得新突破。

## （十）河南济源市国、地局认定了意大利公司派员在我国境内提供劳务被税局认定构成常设机构并按30%适用利润率核定缴税2.72万元

**原标题：劳务派遣合同暴露关键信息 意企被认定为常设机构**

**来源：中国税务报 日期：2017年7月21日**

本报讯（王宇晁鹏涛 姚涛 记者张科）近日，河南省济源市国税局、地税局对意大利T公司派遣人员在我国境内提供劳务事项构成常设机构作了联合认定。经查，T公司与济源市Z公司签署的合同显示，T公司为Z公司提供劳务服务时间将持续1年。根据中意税收协定规定，T公司已构成在我国的常设机构，最终缴纳非居民税收22.72万元。

2016年4月，济源市国税局辖区内Z公司到该局所得税科作对外支付备案。税务人员发现Z公司从意大利T公司进口了一套机器设备，由此敏锐察觉到这笔交易很可能涉及非居民税收，于是迅速向地税机关通报，展开联合调查。调查发现，T公司主营大型机械设备生产、销售和提供现场安装技术指导服务，在Z公司采购设备过程中，T公司提供了该机器设备的现场安装调试等技术支持服务。

随后，税务人员有针对性地对Z公司开展非居民税收政策宣传和风险提示，并查阅了Z公司设备购销合同和现场技术指导合同，审核了境外T公司来华人员出入境记录、护照签证复印件、考勤表和劳务进度表等资料。合同显示，T公司为Z公司提供劳务服务时间将持续1年。中意税收协定规定：“缔约国一方企业通过雇员或者其他人员，在缔约国另一方为同一个项目或相关联的项目提供的劳务，包括咨询劳务，仅以在任何12个月中连续或累计超过6个月为限。”据此，济源市国税局认为T公司已构成在我国的常设机构。

为保证认定事项合法、合理、合规，济源市国税局和地税局召开联席会议，对T公司境内提供劳务服务事项作了充分讨论，最终联合认定为常设机构，并及时告知企业应依法接受我国税务机关管理，就其常设机构所取得来源于中国境内的所得，依法缴纳企业所得税。

记者了解到，由于T公司不能提供准确的成本、费用、账册和凭证，根据《非居民企业所得税核定征收管理办法》等文件规定，济源市国地税依据T公司提供该项劳务的获利能力，核定T公司适用利润率为30%，共计22.72万元非居民税款日前已顺利入库。

## （十一）北京朝阳地税又一例外籍个人境内提供劳务被税局认定构成常设机构而追缴该外籍个人个税及滞纳金的案例

**原标题：“常设机构”该如何认定**

**来源：中国财经报 日期：2017年8月22日**

随着中外经济交往发展的深入,外国企业派遣人员到中国境内提供劳务的情形日益增多。部分非居民企业派遣员工在华提供劳务，可能构成常设机构，产生纳税义务。这既涉及国内税收法律法规,又涉及税收协定，往往较为复杂。对此，中国税务机关正在逐渐加强对外籍人员在华提供劳务事项的所得税征管。

**案例**

2017年上半年，北京市朝阳区地税局在开展常设机构涉税核查中发现，朝阳区某外资企业A公司和德国B公司签订技术指导项目咨询与车间流程咨询合同，德国B公司派遣32名外籍员工到中国，参与A公司项目咨询与车间流程咨询业务，合同期为2013年1月至2014年12月。A企业认为，因每位员工在华停留时间均未超过183天，因此，B公司在华不构成常设机构，相关员工不需要在华缴纳个人所得税。

而朝阳区地税局经审查发现，虽然B公司的员工每人在华停留时间均不足183天，但这些员工是在为同一个项目或相关联的项目提供劳务，因此，只要这些员工在华从事劳务的总和时间在任何12个月中连续或累计超过183天，B公司就在华构成常设机构。而一旦在华构成常设机构，则不论B公司特定的外籍员工在中国境内的工作时间长短，也不论该员工的工资、薪金在何处支付，都应认为相关员工在为B公司的在华常设机构工作期间的所得是由该常设机构负担，因而,中国税务机关有权对该所得征税。

据此，朝阳区地税局追缴该常设机构外籍个人的个税及滞纳金96.3万元。

**分析**

国内法律法规对机构、场所的政策规定。（一）根据《中华人民共和国个人所得税法(2011修正)》第1条和《中华人民共和国个人所得税法实施条例(2011修订)》第4、5、7条的规定，从中国境内取得的所得，是指来源于中国境内的所得，而下列所得，不论支付地点是否在中国境内，均为来源于中国境内的所得：因任职、受雇、履约等而在中国境内提供劳务取得的所得；对于工资、薪金所得（即，“受雇所得”或“非独立个人劳务所得”）的来源地：个人实际在中国境内工作期间取得的工资薪金，不论是由中国境内还是境外企业或个人雇主支付的，均属来源于中国境内的所得。根据《国家税务总局关于在中国境内无住所的个人取得工资薪金所得纳税义务问题的通知》（国税发〔1994〕148号）第1、2条的规定，在中国境内无住所又不居住或者无住所而在境内居住不满1年的个人，从中国境内取得的所得，应缴纳个人所得税；凡是该中国境内企业、机构属于采取核定利润方法计征企业所得税或没有营业收入而不征收企业所得税的，在该中国境内企业、机构任职、受雇的个人实际在中国境内工作期间取得的工资薪金，不论是否在该中国境内企业、机构会计账簿中有记载，均应视为该中国境内企业支付或由该中国境内机构负担的工资薪金。

相关“税收协定”及“条文解释” 的规定。根据“中新税收协定条文解释”（国税发〔2010〕75号）的解释，如果外籍个人被派驻到外国企业设在中国的常设机构工作，或者外国企业派雇员及雇用的其他人员在已构成在华常设机构的承包工程或服务项目中工作，则这些人员不论其在中国工作时间的长短，也不论其工资薪金在何处支付，都应认为其在中国的“常设机构”工作期间的所得是由该“常设机构”负担。也就是说，外国母公司派遣的外籍员工提供劳务且构成常设机构的，需要在中国缴纳个人所得税。

从该文件的立场出发，一旦外国公司在华构成常设机构，则中国税务机关会“自动”认为“相关的外籍雇员的报酬是由其雇主设在中国的常设机构负担的”，从而主张中国税务机关拥有对相关外籍个人的所得税征税权。

**提醒**

值得注意的是，“中新税收协定条文解释”明确指出，前述征税规定不应适用于被总部临时派往常设机构视察、检查或临时提供协助的人员及活动。

此外，《国家税务总局国际税务司关于印发税收协定执行手册的通知》（际便函〔2007〕154号）与“中新税收协定条文解释”所持的立场基本一致。《国家税务总局国际税务司关于印发税收协定执行手册的通知》也强调，被派驻到设在缔约国另一方的常设机构任职工作的人员不包括总部临时派往常设机构视察、检查工作或临时帮忙的人员。

从技术角度讲，合理的“临时”来华“视察、检查或提供协助”的人员，他们不应负有中国个人所得税纳税义务。但对于“临时”在时间长度上的具体规定，“中新税收协定条文解释”和《国家税务总局国际税务司关于印发税收协定执行手册的通知》均未加以明确。

### 案例点评：关于“劳务型常设机构”的纳税义务提示

**来源：新京报 日期：2017年01月17日**

随着国际化进程的加快，跨国人才流动日益增多，境外公司经常需要派雇员来华实地提供建筑施工、劳务服务或参与项目从而构成常设机构，而在实践中，劳务型常设机构最为常见。如何判定常设机构，并据以判定外籍人员在中国的个人所得税纳税义务是摆在各地税务机关面前的一个重要课题。

2016年，北京地税开发区分局在对某外资企业检查中发现，A企业因项目需求，其B国母公司派遣多个项目的雇员到该企业提供劳务，负责技术指导、售后服务等工作，来华雇员未缴纳个人所得税，经查，共补缴税款及滞纳金4200万元。

根据中国与其他国家签订的税收协定或安排，非居民企业通过雇员或雇佣的其他人员在中国提供的劳务活动，包括咨询劳务活动，如该性质的活动（为同一项目或相关联的项目）在任何十二个月中连续或累计超过183天（或六个月等，具体可参考相关税收协定），应认为在中国设有常设机构。

判断“劳务型常设机构”的关键是判断来华人员是否“受雇于”境外的非居民企业。国家税务总局2013年19号公告（《国家税务总局关于非居民企业派遣人员在中国境内提供劳务征收企业所得税有关问题的公告》）对如何判定被派遣人员的“真实雇主”进行了明确，并解释了如何根据“真实雇主”原则判定非居民企业向中国境内企业派遣员工是否构成常设机构。

非居民企业派其员工到中国居民企业工作应以实质重于形式的原则，判定其真实雇主身份。如果上述员工名义上为中国企业职员，实质上履行其派出企业职责，则同样参考上述有关标准，在判定非居民企业为其真实雇主身份前提下，结合其来华时间判断上述非居民企业是否在中国构成常设机构。如果上述员工在中国工作期间确实受雇于中国居民企业，但同时也为其派出企业工作，应就此类员工为其派出企业工作的实际情况按照协定规定判断非居民企业是否在华构成常设机构。

另外，根据国税发〔2010〕75号文，同一企业从事的有商业相关性或连贯性的若干个项目应视为“同一项目或相关联的项目”，承担统一的纳税义务。

根据中国与大多数国家签订的税收协定或安排，以及国税发〔1994〕148号文的规定，“凡是该中国境内企业、机构属于采取核定利润方法计征企业所得税或没有营业收入而不征收企业所得税的，在该中国境内企业、机构任职、受雇的个人取得的工资薪金，不论是否在中国境内企业、机构会计账簿中有记载，均应视为由其任职的中国境内企业、机构支付”。即因任职、受雇的外籍个人在中国形成常设机构的，不论参与的每位外籍人士实际在华逗留天数，也不论工资薪金在何处支付，其工作期间取得的所得均会被视为由常设机构负担，从而无法享受税收协定中的优惠待遇，我国有权就该外籍个人在华期间取得的所得（无论境内或境外支付）征收个人所得税。

在此，税务机关提示，涉及非居民企业通过雇员或雇佣的其他人员在中国提供的劳务活动的情况，请参照税收协定及国税发〔2010〕75号文、〔1994〕148号文、国家税务总局2013年第19号公告等文件要求，积极完成纳税义务。

## （十二）北京市海淀区地税局首例外籍个人反向利用中国税收居民身份进行个人所得税避税案结案

**原标：题完税凭证引出异地避税案**

**来源：新京报 日期：2017年12月5日 作者：田艳春 宋春辉**

经过近两年的调查取证与约谈沟通，近日北京市首例外籍个人反向利用中国税收居民身份进行个人所得税避税案结案。这个由北京市海淀区地税局查办的某公司高管个税案，对今后通过征管法和个人所得税法的修订，建立个人反避税法规体系以及加强外籍个人特别是高净值外籍个人税收征管有一定的借鉴意义。

2015年底，海淀地税局国际科收到一份美国籍华人Z先生开具2011-2014年中国税收居民身份证明的申请。申请资料显示，Z先生自2004年开始在北京工作，从2006年开始在北京某信息技术公司（以下简称“A公司”）任CFO（首席财务官），从2015年开始任公司COO（首席运营官）和总裁。在审核资料时，国际科发现了一张由H地W区某税务所出具的Z先生税收完税证明，该证明显示Z先生在2014年5月至2015年6月期间，共计在W区某税务所申报缴纳17笔个人所得税，合计5200多万元，单笔税额最高达3100万。如此巨额的异地纳税证明引起了税务部门的高度关注。

经调查，这是一起通过税收筹划试图利用地方财政税收返还政策规避纳税义务的典型案例，也是税务机关通过一张完税证明入手发现疑点强化征管的成功范例。

税收筹划要合法、适度。从该案来看属于过度税收筹划。事实上，这样的筹划绝非个案。由于异地缴纳税款追回存在困难，企业存在侥幸心理。如果这种行为没有得到有效遏制，势必会扰乱正常的税收秩序，对其他企业形成不良示范。税务机关应加大对企业过度税收筹划的查处和监管力度，对过度进行税收筹划的中介机构建立黑名单、领域禁入等惩戒制度。

税收征管要精细。此案是纳税人通过对财税字〔1995〕98号文的“反向利用”，获得全球收入向中国申请税收居民身份，然后将纳税申报地点运作到有税收返还政策的地方，进而避税。Z先生未选择像其他外籍人一样“逢5破5”（即外籍人在中国境内居留时间即将超过5年时，则出境超过183天以避免就其全球收入向中国申报纳税），目的是避免就其在纽交所行权所得向美国税务当局申报纳税。税务机关在税收征管中要拓宽数据获取渠道，建立内外部数据对接平台，建立一户式税收风险管理思路，对于企业的各类信息，各管理部门及时录入，实现管理部门间的信息共享。

税源建设要注重提升软实力。目前，各地通过财政返还等方式吸引企业的情况时有发生，本案即通过在有个人所得税财政返还优惠政策的地区注册空壳企业后，由员工和空壳企业新签订劳动合同从而试图改变纳税申报地逃避缴税义务。无论是对迁出地还是迁入地都不利。税务部门要进一步在落实放管服的改革中，助力优化营商环境，通过加强税收优惠顶层设计、倾听意见建议、搭建发展平台，提升区域税收人文、生态环境。

## （十三）运维费用是否属于特许权使用费

**来源：中国税务报 日期：2017年12月8日 作者：部先乐**

关联企业之间的特许权使用费交易的税务合规难度非常大，应引起企业的格外重视，规避可能面临的特别纳税调整税务风险。在实务中，如何判定企业的涉外合同标的是否属于特许权使用费范畴，是税务机关实施相关反避税调查工作的关键。

A公司是全球知名工业制造企业B集团的境内子公司，每年向B集团在C国设立的系统运维公司缴纳管理费用。在A公司提供的与系统运维公司的合同中，明确了该笔管理费主要用于增强系统基础设施建设，加强全球广域网建设，对系统开展日常升级，以及增强系统稳定性能等方面。合同同时声明，合同中不存在被许可的专有技术，A公司并不获得系统的所有权。

从合同内容来看，表面上，系统运维公司的确对A公司提供了各项技术和管理服务，应属于劳务服务的范畴，且系统运维公司未在我国形成常设机构。按照我国与C国的税收协定，应不予征收企业所得税。但笔者与A公司财务人员交流时发现，该笔管理费用具有很强的周期性，即在未来的每个年度，A公司都应定期向该系统运维公司缴纳该笔费用。同时，该笔管理费用名义上是提供系统维护的服务，实质上却没有对A公司提供具体的服务。合同列明的服务项目，都属于该系统运维公司维护系统正常运行的必要支出。

值得注意的是，系统运维公司为A公司提供的系统，主要功能包括但不限于提供全球沟通平台、资产管理及工具应用。从实质上看，A公司拥有对该系统的使用权，可以通过该系统获取系统内所包含的商业信息。由于该系统仅供集团内部成员使用，且包含集团内部具有商业价值的信息或秘密，所以其内涵具有排他性和保密性要求。

根据上述疑点，税务人员认为，该笔管理费用很有可能属于特许权使用费。为此，税务人员查询了中国与C国的税收协定、《国家税务总局关于执行税收协定特许权使用费条款有关问题的通知》（国税函〔2009〕507号）以及OECD（经济合作与发展组织）范本注释，发现OECD范本注释和现行法规对上述运维费用的性质有明确的规定。

国税函〔2009〕507号第三条规定，与专有技术有关的特许权使用费，一般涉及技术许可方同意将其未公开的技术许可给另一方，使另一方能自由使用，技术许可方通常不亲自参与技术受让方对被许可技术的具体实施，并且不保证实施的结果。被许可的技术通常已经存在，但也包括应技术受让方的需求而研发后，许可使用并在合同中列有保密等使用限制的技术。OECD范本注释第十二条规定，在支付报酬是为了取得使用这种程序的权利的情况下，为获得部分版权而发生的支付将表现为一种特许权使用费。

根据以上条款，税务人员认为，如果将该笔费用判定为特许权使用费，关键是确认该费用的性质是为了能够使用该系统而支付的授权费用，还是接受了系统运维公司的具体服务而支付的服务费用。在后期与A公司的沟通中，税务人员重点与A公司就该笔费用的内涵展开讨论，并讲解相关政策。A公司最终认可了税务机关对该笔费用性质的判定结果，按照特许权使用费实行源泉扣缴。

在本案中，税务人员以国内税法及双边税收协定为主，以国内同类案例为辅，以OECD范本注释为参照的思路作出了判定。笔者认为，在当前经济形势下，国际税收人员应通过自主学习国内外的国际税收知识，积累相关的税务判定和司法案例，提高自身的专业素养，来应对企业形式多样的合同内容与交易形式，并作出合理、合法的税务判定。

同时，税务机关在对日常源泉扣缴的判定工作中，应对企业的交易实质作出判断，如果非居民企业获得收入实质属于消极所得的性质，就应该加强对合同的审核，确定交易实质，结合税收协定作出最终的判定。（作者单位：北京市石景山区国税局）

## （十四）山东济宁地税局辅导纳税人一次性还本付息，预提所得税怎么扣缴

**来源：中国税务报 日期：2018年1月12日**

**作者**：**王建国 刘鹏 甘琪 作者单位：山东省济宁市地税局**

近日，山东省济宁市地税局通过风险提示和纳税辅导，帮助纳税人成功化解了境外借款一次性还本付息代扣所得税的税务风险，纳税人自查补缴代扣预提所得税和滞纳金253.94万元。

事情还得从头说起。2017年8月，济宁市地税局兖州区税源管理科对辖区内A机械有限公司开展风险扫描，发现A企业2016年期末其他应付款——预提费用余额2492.5万元。税务人员认为，该企业预提费用较大，应该未实际发生，2016年企业所得税存在未调整风险。

税务人员调取并审阅了A企业2016年度企业所得税申报表、会计明细账及相关业务资料，了解到预提费用为A企业计提的应付境外非居民B企业的利息费用。A企业与B企业签订了两份借款合同，借款期限分别为5年和10年，到期后一次性还本付息。A企业年末按照权责发生制原则计提应付利息，计入财务费用，已税前扣除。对此，税务人员认为A企业可能存在未及时代扣代缴非居民企业所得税风险。

带着疑点，税务人员约谈了企业财务负责人，并作出风险提醒。A企业财务负责人解释，借款合同采取一次性还本付息的方式，在合同到期前不会实际支付利息。因为没有对外实际支付，也就没有对外付汇备案，而只有在实际付汇时才应履行代扣代缴义务。该财务负责人同时询问，企业需要代扣的预提所得税计税依据如何确定？

税务人员解释，根据《国家税务总局关于非居民企业所得税管理若干问题的公告》（国家税务总局公告2011年第24号）第一条规定，中国境内企业和非居民企业签订与利息所得有关的合同或协议，如果未按照合同或协议约定的日期支付上述所得款项，但已计入企业当期成本、费用，并在企业所得税年度纳税申报中作税前扣除的，应在企业所得税年度纳税申报时按照企业所得税法有关规定代扣代缴企业所得税。根据上述规定，A企业虽然未实际支付利息，但已按照权责发生制原则计提，并且已在企业所得税前扣除，应当履行代扣义务。同时，根据中美税收协定和《企业所得税法实施条例》有关规定，代扣代缴企业所得税税率为10%。

对于预提所得税计税依据，税务人员解释，由于2016年5月1日起利息收入已经改为征收增值税，对于营改增后的预提应付利息，应按照6%的税率换算成不含税收入，作为扣缴企业所得税计税依据；而之前的利息收入依然属于营业税征收范围，在计算扣缴企业所得税计税依据时，不得扣除有关税款和费用。

经过税务人员的耐心辅导和政策讲解，纳税人最终按照规定，补扣补申报企业所得税247.59万元，缴纳滞纳金6.35万元。

济宁市地税局总会计师祝平安表示，本案的特殊之处在于，A企业在借款协议到期前没有对外支付款项，貌似不需代扣代缴预提所得税，但按照会计准则要求，A企业需在实际发生利息时依照权责发生制原则作出会计处理，案例中A企业已经计提了财务费用，并在年度企业所得税申报中列支扣除，故根据规定，A企业应履行扣缴所得税义务。

## （十五）湖北孝感国税局查结跨国公司“内保外贷”避税案，补税1100万元

来源：《国际税收》2017年第1期

原标题：《“内保外贷”跨境税收风险探析》

作者：关涟 湖北省国家税务局

唐志明 孝感市国家税务局

2015年6月，湖北省孝感市国税局对辖区内A公司“内保外贷”业务开展反避税调查。经过近一年的努力，终于揭开了该企业利用“内保外贷”进行避税的面纱，还原了其隐性关联交易的经济实质，有效地防范了跨境避税风险。

**一、“内保外贷”简介**

（一）定义及特点

内保外贷

“内保外贷”是指境内企业以资产或信用作为担保向境内银行申请，由境内银行为境外企业从境外银行贷款提供担保的一种金融业务。

与其他融资型担保相比，该业务无须逐笔审批，办理手续比较便捷。该业务主要有两个关键点：

一是“内保”，即境内企业以资产或信用做担保向境内银行申请开立担保函，境内银行审核同意后出具担保函给境外银行；

二是“外贷”，即境外银行凭收到的保函向境外企业发放贷款。

（二）办理流程

1.发放贷款



2.归还贷款



**二、典型案例**

（一）发现案源

2015年4月，孝感市国税局在对重点企业进行所得税年度汇算清缴辅导时，发现A公司的财务费用增长异常。税务人员翻阅了该公司2014年财务费用明细账，发现除融资利息支出外还有700余万元担保手续费支出。经查看原始凭证和询问财务人员后，了解到该手续费支出是用于“内保外贷”业务。企业随后提供了以下信息：

A公司以取得的16亿元银行承兑汇票作为质押物，向境内银行申请，为境外关联企业B公司贷款提供担保，累计支付手续费700余万元。

境内银行审核同意后，向境外银行开具保函，境外银行根据保函向B公司发放贷款。

A公司质押的银行承兑汇票有6个月的承兑期，承兑到期后，境内银行将收到款项转为定期存款，按半年期存款利率向A公司支付利息1 600余万元。

（二）税收风险分析

孝感市国税局对“内保外贷”相关资料进行分析，并向当地银行、外汇管理局了解该业务的办理流程和经济实质，判断该项业务属于隐性关联交易，存在以下税收风险：

1.A公司向银行申请开具保函时，按照担保金额的一定比例支付手续费，这项业务跟A公司经营活动没有任何关系，也不会为A公司带来经济利益的流入。税务人员认为该项手续费不应该由A公司承担，而应该由B公司承担。

2.从历年财务报表看，A公司在办理“内保外贷”业务之前，主要依靠销售收入取得的银行承兑汇票用于日常经营支付，辅以少量贷款便能保证公司的正常运转。办理“内保外贷”业务后，A公司将银行承兑汇票质押给银行，流动资金大幅减少，不得不增加贷款，并向银行支付大额利息，导致财务费用大幅增加，减少了企业所得税税基。

3.银行承兑汇票到期后，质押银行托收该汇票款项并继续质押，按照同类定期存款利率（2.5%左右）支付利息给A公司。据税务人员调查，企业同期融资成本率在6%左右，二者之间存在较大利率差，A公司收益明显偏少。

综上所述，A司通过“内保外贷”隐性关联交易，承担了本该由境外关联方B公司负担的费用和风险，减少了企业应纳税所得额和应纳税额，存在避税嫌疑。

（三）案件处理

鉴于该案件还涉及营业税等税种，国税、地税部门联合对该企业开展了反避税调查。

在分析案情时，税务人员提出两种调整思路：

一种是基于“补偿”理念

1、B公司应补偿A公司办理“内保外贷”业务发生的所有费用。

2、将A公司被冻结的资金视同向B公司发放的贷款，A公司应按照同期金融市场融资成本率向B公司收取利息。

一种是基于“补偿+ 收益”理念

1、B公司应补偿A公司办理“内保外贷”业务发生的所有费用。

2、将A公司被冻结的资金视同向B公司发放的贷款，A公司应按照同期金融市场融资成本率向B公司收取利息。

3公司办理“内保外贷”业务除了补偿成本，还应向B公司收取一定费用。该收益可以参考中介机构对“内保外贷”业务的评估价值来确定。

由于A公司被冻结巨额资金，且支付了担保手续费，如果按照第1种方法调整，A公司获得的收益只能部分补偿为办理“内保外贷”支出的成本，不能体现收益。如果按照第2种方法调整，既可以补偿相关成本费用，又能获得与功能、风险相匹配的收益。

经过讨论，税务人员最终选择第2种方法对A公司进行调整。先补偿“内保外贷”办理手续费，再按同期金融市场融资成本率计算被冻结资金应该获得的利息收入，最后参照中介机构对该笔“内保外贷”业务评估价值，计算 A公司应该获得的收益。将上述三项相加，减去银行已经支付给A公司的利息，即为全部的调增应纳税所得额。目前该案件即将办结，A公司已预缴税款1100万元，其中国税部门入库企业所得税900万元，地税部门入库营业税及附加200万元。

**三、延伸分析**

（一）如何发现“内保外贷”业务

税务人员可以通过以下途径发现“内保外贷”业务：

一是从企业获取“内保外贷”业务数据。如询问企业财务人员，查阅财务费用科目等；

二是从办理银行获取“内保外贷”业务数据；

三是从外汇管理部门获取“内保外贷”业务数据。

按照规定，银行办理“内保外贷”业务应到外汇管理部门进行备案，外汇管理部门掌握辖区内“内保外贷”业务的完整数据。

上述3种途径各有利弊：第一种简单易行，但缺乏针对性；第二种获取的数据及时、准确，但需要各个银行支持配合，以获取辖区内所有信息；第三种针对性强，获取的信息准确、完整，但需要外汇管理部门配合。

（二）如何判定各方功能风险

在“内保外贷”业务过程中，各方承担的功能风险不尽相同。境内企业资产或信用被银行冻结，需要支付相关办理费用，并承担连带还款风险；境内银行冻结境内企业的资产或信用，取得担保手续费，承担银行间担保风险；境外银行根据担保情况发放贷款，取得利息收入，承担有限坏账风险；境外企业取得贷款，支付贷款利息，承担较低的还贷风险。

由此可见，在“内保外贷”业务中，境内企业承担了主要功能和风险。按照“功能风险与收益匹配”的原则，境内企业应该获得主要收益。

（三）如何确定税务调整思路

在“内保外贷”业务中，境内企业可以用来担保的标的物有银行授信、固定资产、无形资产、存货、现金、现金等价物等。以不同的标的物担保，虽然承担的功能基本相似，但承担的风险和经济成本大不相同，所以税收调整方法也应该有所不同。

1.以银行授信、固定资产、无形资产、存货作抵押担保。以银行授信、固定资产、无形资产、存货作抵押担保，其价值没有减少或消失，也没有影响企业的正常经营。只是在境外企业不偿还贷款本息时，境内企业要代偿贷款本息，有负债风险。境内企业可以按照同类担保业务收费标准向境外企业收取费用。

2.以现金、现金等价物（以下简称现金）作抵押担保。一方面，现金有时间价值，应考虑现金冻结期间的成本和收益；另一方面，在境外企业不偿还贷款本息时，还要考虑境内企业代偿风险。根据现金来源（自有资金、融入资金）的不同，可以选择按照可比银行贷款利率、资金成本率（或加成一定比例）等方法向境外企业收取利息，也可以参考本案“补偿 + 收益”的方法进行调整。

值得注意的是，由于自有资金和融入资金的使用成本不同，对于境内企业将上述两种资金混合打包进行担保的情形，税务人员需要对具体金额进行划分。可以运用财务管理的方法计算出企业日常经营融资需求额，企业实际贷款额超过融资需求额的部分，可认定为用于“内保外贷”业务的融入资金。担保资金总额减去该融入资金，即为冻结的自有资金。

3.以其他资产、方式担保。以其他资产、方式担保的，应重点考量境内企业提供担保的资产种类、经济成本、时间价值以及承担的风险等因素，选用合适的方法进行调整。同时运用多种标的物担保的，应分别进行分析，综合运用以上方法进行调整。

（四）如何查找隐性风险

“内保外贷”过程中，境内企业不直接与境外企业发生融资业务往来，也不直接向境外企业支付或收取费用，属于隐性关联交易。企业如果不主动申报，税务部门难以掌握相关情况。建议从以下方面进行完善，有效查找隐性风险。

1.制定管理规范。建议参考《非居民企业所得税源泉扣缴管理暂行办法》规定，要求境内企业与境内银行签订“内保外贷”协议后 30 日内到税务部门办理合同备案手续。

2.明确申报义务。明确“内保外贷”属于关联企业间的担保贷款行为，企业应在《中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表》的《融通资金表》中进行披露。

3.加强部门协作。利用国家税务总局和国家外汇管理局签署《关于推进信息共享实施联合监管合作备忘录》的契机，加强与外汇管理部门的沟通协作，定期获取“内保外贷”相关数据信息。

**四、小结**

由于大多数国家对债务性融资和权益性融资采用不同的课税方式，导致了跨国企业在税收驱动下更倾向于债务融资。通过融通资金利息支付来转移利润，是国际税收筹划中较为常见的利润转移方法。国际上对此十分关注，税基侵蚀和利润转移（BEPS）第4项行动计划也对“通过利息扣除和其他金融支付实现的税基侵蚀予以限制”进行详细阐述。本案中A公司通过潜在关联交易冻结自有资金，增加了利息扣除，严重侵蚀企业所得税税基，导致税收流失。在本案基础上，湖北省国税局将“内保外贷”作为重点避税领域予以关注，专门制定了风险应对指引，指导全省搜集相关信息，发现多起同类案件，并组织人员核实处理，争取实现“调整一户，辐射一片”的“溢出”效应。

## （十六）日本线下仓库构成常设机构案法律评析

**来源：《税务与经济》2017年第6期**

**作者：崔晓静，武汉大学法学院教授，博士生导师，湖北省法学会财税法学研究会副会长；孙奇敏，武汉大学法学院研究生。**

**经作者授权TPPERSON公众号推送**

内容摘要：日本法院在最近的一项判决中认定，美国纳税人通过线上店在日本进行销售活动时使用的日本公寓和仓库，可以构成其在日本的常设机构。这一判决对如何适用OECD范本第五条第四款规定的常设机构的特定活动豁免规则具有重要的借鉴意义，也可以为理解BEPS行动计划一和行动计划七的相关内容提供参考。

近年来，信息技术的发展带来了企业商业模式的巨大变化以及跨国公司全球价值链的整合重组，同时也对传统的税收规则形成了巨大挑战，其中首当其冲的就是“常设机构”的界定问题。常设机构概念可以追溯到20 世纪初，四位经济学家受国际联盟委托对国际双重征税问题进行研究，提出了国际税收管辖权的“经济关联原则”，即非居民企业与来源地国间只有具备一定程度的经济联结度，来源地国才有权就该企业来源于该经济存在的所得征税。根据OECD范本和UN范本对常设机构的规定，这里的联结包括企业的营业场所和代理人，而准备性或辅助性活动豁免则体现了来源地税收管辖权对经济联结的“量”的要求。然而在数字经济背景下，一方面，固定营业场所或者说物理存在不再是跨国企业在外国进行经济活动的必然要求，位于不同国家的卖家和客户可以直接通过互联网进行交流，很多商业活动完全可以在网络上进行；另一方面，某些经营活动的性质和重要性发生了显著变化，传统商业模式中属于准备性和辅助性的活动，在数字经济环境下可能成为企业核心商业活动的重要组成部分。现有的常设机构定义可能无法正确反映跨国企业与非居民国之间的“经济关联”，也因此无法使税收与经济活动发生地或价值创造地相匹配。

2015年5月28日，日本东京地方法院做出了一项判决，认定美国纳税人通过线上商店在日本进行销售活动时使用的日本公寓和仓库，可以构成其在日本的常设机构。这一判决与OECD“税基侵蚀与利润转移”（Base Erosion and Profit Shifting,以下简称BEPS）项目中行动计划七的内容直接相关，也涉及到行动计划一中的部分内容。本文将首先对该案进行全面的介绍，并在接下来结合两项行动计划对案件中的法律问题进行深入分析。

**一、日本线下仓库构成常设机构案简介**

（一）案件事实

原告（纳税人）是一位美国公民，2001年11月，他在日本租赁了一套公寓。2002年3月，纳税人创建了一个网站并开始进行在线销售活动，其业务主要是为日本消费者提供从美国进口的汽车零部件。在这期间，纳税人利用其租赁的公寓进行货物的储存、包装和装运。2004年7月，纳税人将网站在日本线上购物商场注册，并在同年10月离开日本前往美国，此后一直在美国对网站进行维护和管理。2006年11月，随着销售量的扩大。纳税人在公寓之外另行租用了一个仓库，代替原先的公寓进行货物的存储，包装和装运。自2004年离开日本后，纳税人没有提交过任何所得税和消费税的纳税申报表，并于2008年受到地区税务局税收专员的检查。

经调查，税收当局发现纳税人的营业活动主要按照以下安排开展：首先，纳税人利用网站和在线商城接收来自日本客户的订单。该网站使用日本域名，显示的文字也都是日语。线上商店在日本线上商城登记注册，该商城要求所有注册的商店必须提供一个日本联系地，因此网站上标注了纳税人在日本租赁的公寓的地址。该线上商店还标记了“快速运输”，这意味着货物运输花费的时间较短，一般是国内运输。其次，纳税人居住在美国，并在美国进行对网站的日常维护和管理。这些活动具体包括：进行市场研究并决定出售的商品的价格，与生产商谈判并购买商品，通过电子邮件与客户沟通，用日语起草产品说明书等等。最后，货物由美国运往日本，由纳税人的员工在其租赁的公寓和仓库内接收并存储进口的货物。在合同签订之后，员工会对货物进行包装（如有需要，包装货物时会附上日文手册），并通过货运公司向客户运送货物。该公寓和仓库还负责从客户处接收退回的货物并装运替换物，除此之外，拍摄货物照片并将其发送到网站上的工作也是在这些公寓和仓库进行的。

**案件争议**

本案的主要争议在于，线上商店在日本的公寓和仓库是否可以构成其在日本的常设机构，具体来说，纳税人的员工在公寓和仓库中进行的包装、储存及交付货物的活动，是否符合常设机构特定活动豁免条款的适用条件。

《美国日本税收协定》第五条对常设机构的规定如下：

在本协定中，“常设机构”一语是指企业进行全部或部分营业的固定营业场所。

4.尽管有本条的上述规定，“常设机构”一词应认为不包括：

（a）专为存储、陈列或交付本企业的货物或商品而使用的设施;

（e）专为本企业进行任何其他准备性或者辅助性活动而设有的固定营业场所。

该条款的规定与OECD范本完全一致，问题在于，第五条第四款（a）至（d）项所列举的活动是当然具备准备性或辅助性特征，因此可以自动豁免。还是需要结合该场所的活动在整个商业活动中的地位和作用另外进行准备性或辅助性测试。对此纳税人的主张是：按照经合组织工作组在2012年提出的建议，第五条第四款（a）至（d）项应被视为自动豁免。这样的解释对维护协定的确定性具有重要意义。

对此法院则认为，根据OECD范本对有关条款的注释，第五条第四款所列举的活动的共同特点是“具有准备性或辅助性”，因为“第4款的规定旨在防止，仅在缔约国另一方国家从事准备性和辅助性活动的一方缔约国企业，在另一方国家被征税”。且第五条第四款以（e）项“具有准备性或辅助性的任何其他活动”作为兜底条款，第五条第四款（a）至（d）项所述活动应视为这种类型的活动的举例。

**案件结论**

1.常设机构认定

经审理，法院认为，公寓和仓库若要根据条约第5条构成常设机构，必须首先是“企业进行全部或部分营业活动的固定营业场所”（第5.1条），且在该场所的活动不具备准备性或辅助性特征（第5.4条）。 法院指出，首先，公寓和仓库是该外国企业在日本唯一具有营业功能的地点，因为所有合同签订行为都通过互联网进行，而该企业通过公寓和仓库进行实际的销售活动（即出售存储在仓库的商品），且公寓的地址被列为网站的营业地点。

其次，法院承认企业的雇员在公寓和仓库进行的活动主要是“存储和交付货物”（符合第5.4（a）项的表述）以及“简单的和例行的”工作。但这不影响常设机构的成立，因为货物的包装和运输对于远程销售业务至关重要。一方面，日本的仓库和公寓的存在增强了潜在客户对线上商店的信任感。比起可以实际评估卖方及其产品的柜台交易，线上销售中顾客很难知晓与其沟通的卖家的信誉，也不知道照片上显示的产品是否真实可信。因此能够为潜在的在线客户提供安全感是线上商店竞争力的重要来源，日本地址的存给客户留下该企业位于日本的印象。此外对于远程销售业务来说，处理退货和及时替换货物同样具有重要意义。另一方面，位于日本的仓库使得货物可以存储在日本，也因此可以快速到达指定的客户地点。物流速度对于线上商店的竞争力同样意义匪浅。法院还指出，诸如包装日本手册，拍摄货物照片和接收退回货物等活动，都增加了所销售的货物的价值，因此综合来说在公寓和仓库进行的活动不仅仅只是“存储”和“交付”。

值得注意的是，法院认为纳税人虽然在美国进行网站维护活动并与客户沟通意见，但应当认为这些活动实际上是纳税人通过互联网在公寓和仓库进行的，因此纳税人在美国进行某些活动的事实与公寓和仓库作为线上商店唯一营业场所的结论之间并不矛盾。

基于上述事实，法院驳回了纳税人的观点，认为日本的公寓和仓库是线上商店的唯一营业地点，并且不具有准备性和辅助性特征，可以构成该外国企业在日本的常设机构。

**常设机构利润归属**

如果线上商店在日本的公寓和仓库可以构成常设机构，接下来需要考虑的重要问题是，如何确定常设机构的可征税利润。法院指出，由于企业在网站上收到所有订单，并将储存在日本仓库（构成常设机构）的货物出售给客户，因此可以说，企业的整个在线销售业务都是通过日本的常设机构进行的。因此在计算应归属于常设机构的收入的数额时，应假定公寓和仓库构成独立的从事网上销售业务的企业。法院指出，可以使用纳税人上一年度收入与总收入的比值来估算本年度的收入，因为商业活动的内容基本不变。

税务主管部门在估计应税收入时没有考虑到纳税人在美国开展的活动所产生的费用（即纳税人在美国进行商业活动产生的开支）。然而，法院指出，证据显示纳税人从日本移居美国的行为提高了商业活动的效率，具有明显的经济意义。即纳税人将经营活动的一部分转移到美国的安排并没有从整体上减少线上商店的收入。同时由于纳税人也没有提供费用增加的记录，可以认为业务的费用率没有增加。因此税收当局未考虑纳税人在美国发生的分项开支的事实不影响利润估值的合理性。

**二、结合BEPS行动计划对本案进行法律评析**

上文所述的案例主要涉及到常设机构的界定问题。常设机构的定义对于一国行使来源地税收管辖权至关重要。然而随着时代的发展和科技的进步，OECD范本中现有的常设机构概念逐渐落后于实践中商业模式的变化，也因此成为跨国公司进行税收筹划逃避税收责任时可以利用的漏洞。由OECD和G20共同主导的防止税基侵蚀和利润转移（BEPS）项目，针对实践中跨国公司常用的避税手段和其他当下亟待解决的税收问题，提出了切实可行的应对措施，是一次对国际税收秩序的深刻变革。其中行动计划七致力于解决人为规避构成常设机构问题，对OECD范本中的常设机构定义提出了一系列修改建议，第五条第四款规定的特定活动例外是修改的重点之一。同时行动计划一为了应对数字经济对常设机构的冲击，提出了新的革命性的常设机构认定标准。两个成果报告的内容都与本案直接相关。

（一）BEPS行动计划七对常设机构定义中“特定活动豁免”的修改

关于OECD范本第5条第4款规定的特定活动豁免规则，最大的争议之一是第a)到d)项所列举的情况是当然具备准备性或辅助性特征，还是需要另外进行准备性或辅助性测试。行动计划七给出的建议是后者。具体结合本案来说。纳税人的线上商店在日本设立了专门用于储存和交付货物的仓库和公寓。如果认为a)项所述的“专为储存、陈列或者交付本企业货物或者商品的目的而使用的设施”意味着自动豁免，则该公寓和仓库不能构成线上商店的常设机构。反过来如果认为这一项规定需要结合e)项“专为本企业进行其他准备性或辅助性活动的目的所设的固定营业场所”来理解，则需要另外检测活动是否具备准备性和辅助性，即通过考察公寓和仓库进行的活动对于整个经营活动的意义，来判断其可否构成线上商店的常设机构。日本法院在分析了储存和交付货物对线上销售活动的重要性之后，得出了仓库可以构成常设机构的结论。可以看出，虽然日美条约参考的是BEPS修改前的OECD范本，但是法院在判决中采用了行动计划中建议的解释方法，即认为条约第5条第4款第（a）至（d）项所述的活动，必须在具有准备性和辅助性特征时才能获得豁免。

行动计划最终报告中也给出了对关键词“准备性”和“辅助性”的解释：发生在企业活动的基本部分或重要部分之前的相对较短时间内的活动一般都具备准备性质；辅助性活动则是为了支持上述基本活动，而不构成该基本活动的任何部分。根据OECD范本的原有注释，判断一项活动是否具有准备性或辅助性特征时主要考察的是该固定营业场所的营业活动与企业整体营业目标是否相同。比如物流公司在各国的仓储业务和物流业务应该被认定为企业的主要营业业务。行动计划七同样对OECD范本的这一解释进行了修改，报告以案例的形式明确指出：用于储存或交付通过互联网销售的产品的仓库作为线上商店的“重要资产”，在人员和资金投入上都具有相当的规模，是企业销售活动的“关键部分”，因此这些仓库的活动不具有准备性或辅助性特征。行动计划七用资产和人员的比重代替“活动的功能目的与性质”来解释“准备性或辅助性活动”的做法，与数字经济下企业经营活动方式的变化有关。很多原先被认为具有准备性和辅助性的活动可以已经成为企业的核心业务。比如信息收集等一些与价值创造并不直接相关的活动，如Google的免费搜索引擎服务，对吸引客户、扩大品牌知名度有重要作用，从而最终对企业的总体收入具有重大影响。此时，单纯通过活动的功能和目的，不足以判断一项活动对于整体业务的重要性。

BEPS行动计划七对特定活动豁免规则的修改体现了常设机构概念“经济关联”的本质。OECD范本第五条第四款a)到d)项列举的活动之所以可以豁免，是因为在当时的经济环境下它们通常都具有准备性或辅助性特征，即对整体商业活动而言不具备足够的重要性。跨国企业在一国境内仅仅从事准备性或辅助性的活动，不能体现出其与收入来源国之间的足够的经济联系，专门从事此类活动的场所或代理人也就应该被排除出常设机构的范围。但是同样的活动在当下性质已经发生了变化。上文所述的日本案例中，利用互联网，在线商店可以与世界各地的客户进行联系并接受他们的订单，这一过程因为科技的进步而变得非常便捷，花费的成本也相对较低。但是线上商店利用线下的公寓和仓库将商品快速交付给日本客户并进行配套的包装工作，对线上商店的经营具有至关重要的意义，也需要花费较多的人力和资金成本。线上商店在日本境内存在用于储存和交付货物的场所，足以证明该线上商店与日本存在足够的经济关联。因此应该认定公寓和仓库构成线上商店在日本的常设机构。

关于在线销售的类似的争议在许多国都已经开始有所显现，随着数字经济的进一步发展，在线销售将必然进一步挤占线下销售的市场空间成为跨国经济的主流，行动计划七对OECD范本的修改对保证来源国的征税权具有重要意义。

（二）BEPS行动计划一中“显著经济存在”对常设机构定义的变革

正如上文已经提到的，数字经济对常设机构的影响主要体现在两个方面，一是物理连接点，比如固定营业场所和代理人，对非居民企业在收入来源国取得收入不再必不可少；二是常设机构中的准备性或辅助性活动豁免规则可能不再合理。针对第二个问题，BEPS行动计划七中已经明确建议对第5条第4款a)到d）项单独进行准备性和辅助性测试。因此可以根据事实情况判断非居民企业在线销售活动的仓储或库存等业务是否可以适用特定活动豁免。第一个问题则更为复杂，OECD曾经颁布《电子商务中常设机构定义的使用说明—关于范本第５ 条注释的修改稿》，认为非居民企业的网址和服务器都难以符合常设机构对“固定场所”的要求。对此挪威学者A.A.Skaar 教授对比传统的常设机构定义，提出了“虚拟常设机构”这一概念。OECD进一步指出，虚拟常设机构可以表现为“虚拟的固定营业场所”和“ 虚拟代理人”，分别指不要求非居民企业拥有或支配的服务器和可供客户签订合同的网络平台等数字技术。除此之外，虚拟常设机构还可以表现为“现场商业存在”，即电子商业终端（如电脑、手机）。但此概念对存在形式的要求极低，因此适用时必须加以限制 。这一提议得到了部分国家的响应。比如以色列税务总局于2015年4月发布了一项草案， 规定当非居民企业通过网络完成其针对以色列市场的核心业务时，该网站就有可能被认定为常设机构。但是，OECD在BEPS行动计划一中提出了更具革命性的方案，即以“显著经济存在”代替常设机构作为判断来源国税收管辖权的标准，是否存在“显著经济存在”需要考虑收入因素、数字化因素和用户因素，如果非居民企业在这三个方面与收入来源国发生了“有意义且有实质性的相互影响”，则企业的收入可以在来源国征税。

上述的变化同样涉及到“常设机构”概念的本质。在数字经济兴起之前，跨国企业在另一国进行经营活动必须借助一定的营业场所或者代理人，该场所或代理人成为了企业与收入来源国之间存在一定经济关联的标志，而从本质上讲，这种关联性才是一国得以向跨国企业征税的原因。数字经济时代，很多经营活动可以在虚拟化的网络上开展。随着人们对网络的接受度的提高，会有越来越多的服务不必要求实质性的接触，比如在线授课和在线咨询。因此，跨国企业与来源国之间的经济联系联系很难通过一定物理存在以及通过其进行的活动的性质来判断。来源国需要一个新的标准来确定自己是否具有征税权。对此“虚拟常设机构”是将现有的常设机构认定标准扩张至与互联网有关的领域，而“显著经即存在”则直接通过对跨国企业在一国境内的收入和客户数量等因素来判断该企业与收入来源国之间的联系程度。两者对常设机构概念进行了不同程度地革新，但都没有背离创设常设机构概念的初衷。

在日本2009年的一起案例中，东京证券交易所（TSE）为外国投资者提供主机托管服务，法院认为虽然TSE为每个投资者单独指定了一个服务器，但这些服务器并不能构成外国企业在日本的常设机构，因为投资者们并未拥有或租赁，亦即没有实际处置这些“场所”。本文介绍的日本东京地区法院的案例中，非居民纳税人通过互联网在日本从事网上销售业务。判决中并未提及网站的服务器是否在日本，但线上商店注册的线上商城无疑是日本网站。按照上文的分析，这有可能构成“虚拟常设机构”。该线上商店的客户主要在日本，也很有可能符合显著经济存在的要求。但是纳税人、税务当局和法院都没有讨论接受订单的网站或服务器的位置以及线上商店在日本的客户数量以及收入总额。很明显，日本对“虚拟常设机构”以及行动计划一中建议的“显著经济存在”都持保守态度。

不管是“虚拟常设机构”还是“显著经济存在”，对现有常设机构定义的变革都远远超过行动计划七中对OECD范本的修改建议，也因此大大拓宽了外国企业构成常设机构的可能性，在付诸实践时也必然面对更多的不确定性。可想而知很多数字经济出口国，以及对全球经济具有重要影响力的大国，在考虑这一方案时会非常谨慎。

**三、总结**

常设机构的界定问题对于协调各国对跨国企业的征税权具有重要意义。如果认定跨国企业在某一国境内存在常设机构，则其来源于该国的所有收入都应该在该国纳税。在该收入来源国与跨国公司居民国之间存在避免双重征税的税收协定的情况下，跨国公司还可以要求就已缴纳的税收在母国进行税收抵免。最终结果是该笔收入虽然不变，但它作为税源，其归属却发生了转移。因此任何对常设机构定义的微小改动，实践中都会对国家和企业的税收利益产生非常重大而深远的影响。行动计划七立足于实践中跨国公司经常使用的逃避税行为，对常设机构定义的修改是具体的、微观的。行动计划一则对数字经济背景下的常设机构给出了全新的定义，从接受程度和修改难度上来说都明显与行动计划七不同。从当下的税收实践上看，已经有包括西班牙、澳大利亚、巴西等国家对行动计划七的建议做出了正面回应，但各国对行动计划一中建议的“显著经济存在”的态度相对保守。

2015年日本法院的案例对于OECD范本现有常设机构定义中特定活动豁免条款的理解适用，具有重要借鉴意义。同时法院的态度也可以看作是日本对BEPS行动计划中提出的新豁免规则的回应，它从侧面反映了BEPS行动计划对税收实践的重要指导作用。尽管BEPS 项目得到了大多数对国际经济具有重要影响力的国家的认可，但是的各项行动计划最终报告仍然属于软法的范畴，没有法律上的强制力。如何将行动计划中的建议落地同样是一个值得研究的问题。一般认为，各国对BEPS项目的回应应该通过修订税收协定以及相关国内法实现，但是从本文中的日本案例可以看出，对于行动计划七中的一些建议，在不对税收规则进行明确改动的情况下，各国也可以通过司法实践直接获得类似的效果。BEPS行动计划七的修改体现了各国对常设机构中诸如“以企业的名义”和“准备性或辅助性活动”等概念的共识，如果说在最终报告出台之前，各国尚因为对税收协调的顾虑（如挪威DELL案中，法院之所以没有把“以企业的名义”解释为合同对企业有事实上的约束力，原因之一即在于当时没有其他国家采取类似立场，法院认为这种对常设机构定义的不一致会妨碍国家之间的税收协调），拒绝在司法活动中做出超出税收协定文本的解释。在目前这种障碍已经大致消除的情况下，相比逐一修改与各国的税收协定，在实践中直接对条文进行扩大解释的方法可能更加灵活。也就是说，BEPS行动计划七的对常设机构的修改建议，很可能会在更广泛的程度上被采纳，而不仅仅是局限于哪些明确对税收协定或国内法做出了修改的国家。

对于我国来说，随着“一带一路”战略的不断深化，我国企业“走出去”的范围和程度都在不断扩大。2015年中国跨境电商交易规模达到5.4万亿元人民币，同比增长28.6%。其中跨境出口交易额达4.49万亿元，占比83.2%。考虑到线上商店的线下仓库很有可能被认定为常设机构，企业在选择是在国外设立仓库还是通过国内仓库进行运输时，不能忽略收入来源国税收政策的影响。而在进行这种税收筹划时不能仅仅根据两国间税收协定来判断，也要充分考虑收入来源国的司法实践，综合安排最有利于自身利益的商业模式。

# 第五部分 情报交换篇

## （一）广东东莞地税局通过对外专项情报交换等措施追缴108名境外人员个人所得税3608万元

**原标题：跨境情报交换显威 东莞108名境外人员补缴个税3608万元**

**来源：中国税务报 日期：2018年1月16日**

大型跨国集团企业的境外管理人员在华平均月工资仅1万余元？这一申报收入与职场情况明显不符的现象，引起广东省东莞市地税局对S公司的注意。近日，该局通过案头分析、辅导约谈和情报交换等措施，追缴108名境外人员个人所得税3608万元。这是广东省最大一笔通过对外专项情报交换补征的税款。

S公司隶属境外某集团公司，该集团公司在全球有20家工厂，S公司是其中一家。2014年10月，东莞市地税局对全市境外人员的个人所得税数据展开排查分析，发现S公司每月申报境外人员20人左右，职务均为中层，平均月工资1万多元，明显偏低。同时，这些人员的境外收入为零，不合常规。针对这些疑点，东莞市地税局迅速联合S公司的主管税务机关成立专案组，展开调查。

在通过征管信息系统掌握S公司的税务登记、经营状况等基础数据后，专案组向该公司发出了询问通知书。围绕有关国际税收概念、我国个人所得税法律和法规规定等内容，专案组对S公司财务负责人和其集团财务总监等人展开了3轮约谈，企业最后承认存在虚假申报的情况，对已有申报记录的55名境外员工补缴个人所得税470多万元。

专案组并未到此为止，而是加强与有关专业机构信息互通，拓展境外人员来华工作的信息源，充实国际薪酬数据库，掌握S公司所在行业和境外人员的工资标准。经过广泛取证和深入分析，专案组发现S公司补申报的人均工资水平仍然偏低，于是向市出入境部门发出协查函，了解该公司境外人员的出入境情况。同时，专案组通过查询企业网站信息得知，S公司是其境外集团的3个管理机构之一，肩负行政、生产和人事管理重任，而从其申报的人员构成及人数来看，应该不足以承担如此重担。

由于S公司称已经全员申报，而其境外员工的境外企业支付部分收入无法核实，专案组经请示上级机关对外发出专项情报交换请求。收到情报交换请求后，境外税务部门很配合，及时到S公司的集团公司核查，并在不久后反馈了该集团公司的有关工资支付及经营情况。

这时，专案组重新约谈S公司财务负责人和其集团财务总监，对方补缴税后以为事情已经完结，再被约谈显得很意外，但坚持称已经足额申报。专案组告知已经掌握企业境外人员的境外收入情况，且知道其集团公司正在筹备融资上市，如果发现企业人员没有足额申报个人所得税，除了补税和罚款外还会对集团公司上市产生重大影响。

一周后，S公司与税务机关联系，承认隐瞒了公司境外人员境外收入少缴个人所得税及部分境外雇员未申报个人所得税的事实，并表示会配合税务机关足额补缴税款。

S公司之前的个人所得税申报是境内财务人员负责，但此次补税数额巨大，其集团公司委托境外财务人员接管。但因境外财务人员对我国个人所得税法和申报流程不甚了解，加上补申报年度长，申报记录多，且涉及境外境内收入合并计算，还涉及逗留天数、工作天数等一系列国际税收概念，计税补税过程对企业财务人员来说难度极大。这时，东莞市地税局基层分局税收管理人员出面，讲法规，说流程，核对数据，对企业财务人员做了大量辅导工作。最终，该公司申报的境外人员平均年薪从10多万元升至40多万元，之前没有申报个税的，其中1人的年薪高达1000多万元，年纳税额300多万元。该公司共计补扣缴境外人员2011~2016年度个人所得税3608万元。

东莞市地税局副局长陈云璋表示，近年来，随着全球贸易不断发展，资金、人员等生产要素跨境流动日益频繁，国际避税行为也日渐突出。由于对临时来华人员在我国境内的逗留时间难以掌握，对境外人员的境外收入难以核实，境外人员个人所得税征管一直是我国涉外税收管理的难点。本案的成功查处表明，国际情报交换是解决这一难题的有力武器。他说，在日常征管中，税务机关除了要灵活运用征管系统及第三方信息，掌握各行业分国籍的工资制度和薪酬标准，更要充分利用税收协定和税收安排中有关情报交换的条款，与境外税务机关开展情报交换，解决征纳双方涉税信息不对称的问题，压缩纳税人跨境不良税收筹划的空间。

## （二）江苏扬州地税局通过情报交换查结某个人隐瞒劳务收入，征收营业税和个人所得税等合计132728.93元

**原标题：取得收入不纳税 情报交换揭“老底”**

**来源：中国税务报 日期：2018年1月26日 作者：尹时辉 史景 姜浩**

不久前，江苏省扬州地税局接到国家税务总局和江苏省地税局层转来的两份A国税收情报信息：一份请求调查2007年6月～2010年5月A国居民个人艾某的收入情况——其在办理A国年金预提所得税退税（以下简称退税）业务过程中，是否在中国境内取得收入；另一份提供了艾某与中国居民个人卜某合作办理退税业务的线索。A国税务机关怀疑，卜某从事退税业务未在中国缴税，且在中国境内向艾某或者艾某家人支付了报酬。

由于该涉外信息情报交换案件涉及的经济业务相对冷僻，扬州地税局组织税务人员结合情报内容开展学习，了解到凡是到A国打工的境外人员，雇佣单位在其打工期间，会为其交纳相当于中国养老保险金性质的年金。打工人员回国时，A国向其退还80%的年金，其余部分作为预提所得税。打工人员在回国之后的5年内，可以通过在A国居住的纳税管理人，向A国税务机关申请退税；5年内未申请退税的，预提所得税上缴A国财政，不再退还。

情报交换涉及的两名纳税人——艾某与卜某，均未在扬州地税局办理过税务登记，税收征管信息系统中无法查到其涉税痕迹。税务人员决定改变思路，从外围入手，首先通过纳税人的银行账户争取突破。按照规定的批准权限，持全国统一格式的检查存款账户许可证明，税务人员对情报涉及的卜某及艾某家人张某、王某3人的储蓄存款账户展开了检查。检查发现，张某的账户中只有两笔交易记录，分别是2008年3月转入3500美元，2008年12月转入1800美元。王某的账户名实为C，是一张定期存单，2009年1月存入，2009年5月支取。而卜某的账户中的确有大量A国汇款记录。

经过充分的案头准备和外围调查，税务人员对卜某、张某及王某分别发出了税务约谈通知。卜某认为，通过艾某向A国税务机关申请退税属于跨国交易，核心业务在中国境外完成，调查人员不可能掌握多少信息。因此，拒不承认办理过退税业务及收取过手续费。张某和王某知道艾某在A国接受税务调查，担心言多必失，以身体不好为由拒绝约谈。

就卜某、张某和王某的反应来看，卜某是相对容易被突破的目标。第二次约谈时，税务人员加大了心理攻势。在强大的威慑下，卜某承认了问题：卜某曾在A国打工，在通过中介为自己办理退税的过程中嗅到了“商机”。于是，卜某与艾某合作在A国为他人办理退税。双方商定，卜某负责在国内联系业务、准备资料，艾某负责在A国办理退税。双方各按退税金额的15%收取手续费。艾某办完退税并收到A国税务机关的退税款后，先扣除自己的手续费，再将余额汇往卜某等人的账户。卜某扣除自己的手续费后，将余款支付给退税委托人。2007年6月～2010年5月，艾某和卜某合作办理了1000多人次的退税业务。

紧接着，税务人员再度约谈张某和王某。张某表示，两笔转入款为艾某及其丈夫给付的生活费。王某表示与账户C无关联，不知道定期存单一事，卜某也未在中国国内向其支付报酬，调查人员推测分析可能是外方提供的账户有误。

经过紧锣密鼓的调查工作，加上多次税务约谈的触动，卜某不久主动提供了与艾某签订的协议原件、卜某夫妇及其亲属等人的账户汇款记录，并表示愿就办理退税取得的收入申报缴纳税款。随后，卜某积极劝说艾某说出实情，并向A国税务机关申报纳税。

最终的调查结果显示，2007年6月～2010年5月，卜某办理退税共取得手续费收入折合人民币716757.98元，其未在中国国内支付任何报酬给艾某或者艾某家人。艾某围绕合作退税取得的手续费收入与卜某相同。

根据中国和A国签署的税收协定和中国相关税收法律法规的规定，税务人员作出如下处理：对卜某办理退税取得的手续费收入，征收营业税和个人所得税等合计132728.93元，并按规定处以罚款，加收滞纳金；对艾某办理退税取得的手续费收入也作了相应的涉税处理。

扬州地税局局长朱中良表示，本案同时涉及专项情报请求和自发情报两种情报类型，形式较为少见，对税务人员的业务能力要求较高。与此同时，本案通过互联网搜索和依法调查纳税人银行账户记录等方法，并巧妙运用税务约谈技巧，创新实践了情报交换核查方法。在案件的最终处理结果中，艾某和卜某分别在A国和中国申报缴纳了相关税款，体现了两国税务机关良好的情报交换合作机制，为今后双方进一步深化合作提供了样本。

## （三）跨国公司对外支付佣金看似合理，仍被调查补税

**原标题：《跨国集团佣金支出转移利润反避税案例分析》**

**来源：《国际税收》2017年第7期**

**作者：严建军　唐保华　吕亚男**

**一、案例简述**

1992年9月，日本B、C 两家外资企业出资组建境内某服装A 公司，其中B公司投资比例90%，C 公司投资比例10%。A 公司主要经营高档织物面料的织造和整理加工，国标行业属于机织服装制造行业，有自营和代理进出口业务。A 公司成立当年即进入获利年度，开始享受“两免三减半”优惠。

2010—2014年期间，A 公司与香港D 公司、E 公司签订佣金协议，约定D公司、E公司负责为其扩展客户，佣金比例随销售金额变化，分为3% 和5% 两档。

A 公司与两家香港公司签订的协议内容完全一致。A 公司经营情况见表1，佣金支付明细见表2。



**二、案件处理**

(一)疑点分析

1、本案中佣金支付根据A 公司销售合同的金额提取，持续时间较长，不符合独立交易原则。佣金支付一般是介绍一次业务后支付，或是按年支付。主管税务机关认为A 公司以支付给两家公司佣金的形式将应属于A 公司的利润转移到了境外关联方，存在逃避缴纳企业所得税的嫌疑。

2、A 公司从2001年起就向法国客户销售产品，但从2006年11月起才开始支付佣金。面对质疑A 公司表示：第一，支付佣金的对象为香港注册的具有合法经营资格的机构，且与A 公司不是关联关系，不存在利润转移的动机与可能性；第二，佣金支付具有合理商业目的，用于发展客户；第三，佣金提取比例为3% 或5%，并未超出企业所得税税前扣除的限额且均已按照合同扣缴了营业税税款。

鉴于目前基层征管手段无法核实A 公司的交易情况，主管税务机关很难凭上述疑点直接否定其佣金支付的真实性或是商业目的的合理性。在此情况下，我国启动了国际税收情报交换调查程序，就A 公司佣金合同内容的真实性和相关支付费用的情况，分别向法国和香港主管税务当局发出国际税收专项情报请求。

(二)情报交换回函

2015年8月，我国收到了法国主管税务当局的情报回函，回函中明确了2011—2012 年期间A公司与法国客户之间的业务往来是直接进行的，与香港E 公司无任何联系，也未通过其他中间机构。在对回函资料进一步分析后，我国主管税务机关初步做出以下判断：法国客户并未与佣金的支付对象香港E 公司有任何联系，说明香港E 公司并未提供任何中介服务。

(三)约谈举证

2016年2 月，我国主管税务机关与A 公司进行首轮约谈，企业表示2000年以后日本C 公司的业务订单减少，日本C 公司委托相关公司介绍海外客户，且该部分中介佣金由日本C 公司支付。随着近几年日本C公司业务量的急剧下降，C 公司要求A 公司支付佣金，故A 公司与香港D、E 公司签订了佣金协议。

根据首轮约谈的情况，税务机关要求企业提供以下情况的证明资料：

1.香港E 公司是否有为法国客户提供中介服务的合同协议？

2.香港E 公司是否为有资质的中介服务机构，能否提供其在香港的经营范围、股东结构等资料，其是否有为其他客户提供中介服务的收入？

3.香港E 公司是否作为中介机构介绍了法国客户的商业交易？具体由哪位人员介绍且负责收取佣金？

4.企业认为能够佐证的其他资料。

3 月，企业提供了部分举证资料：

1.香港E 公司2010/2011至2013/2014年度利得税相关资料。

2.香港E 公司商业登记证。

3.A 公司关于法国客户支付佣金的情况说明及相关附列资料。

4.A 公司2004年及以前年度与法国客户通过外贸公司交易的说明及附列资料。

香港E 公司的商业登记证显示其注册资金为10,000港币，业务性质为一般贸易，董事成员是两名香港自然人居民。我国主管税务机关以关联关系为突破口，通过对历年境外售付汇存档资料的比对、核查，审核，发现E 公司其中一名股东代表A 公司的投资方签署过借款协议，从而确定了佣金的收取方与A 公司有关联关系。面对税务机关强有力的证据，企业一改之前的强硬态度，主动配合税务机关开展全面自查并进行佣金扣除的调整，补缴入库企业所得税2,670,799.7 元。

**三、启示**

近年来，跨国避税现象愈发严峻，建议我国税务机关从以下方面加大对跨国集团对外支付的监管力度，防止企业通过对外支付费用转移利润。

第一，加强培训，提升跨国税源管理质量。情报交换逐渐成为跨国税源交易反避税的有效利器，税务机关应加强情报交换工作力度，积极开展内部培训，通过案例交流，普及情报交换的相关知识，提升税务人员的专业技能，以便能在跨境税源管理中敏锐地发现涉税疑点，准确地提出税收情报请求。

第二，部门联动，提高纳税人税收遵从度。国际税收情报交换不能直接解决跨境税源征管的问题，却可以为国际税收管理提供重要的数据。征管、稽查等部门应密切配合，及时进行信息沟通和协调，多方位、多角度发挥税收情报交换在提高纳税人税收遵从度的作用，特别是在敦促纳税人提高自我遵从方面的威慑作用。

第三，应用模板，深入分析挖掘潜在的案源。本案中A 公司佣金支付一直处于合理范围，且形式要件较为齐全，但在案头分析历年横向对比中发现了相关风险点。因此，在日常税收征管中，税务机关应重点关注外资企业特别是对外支付数额较大、常年固定对外支付、连年亏损仍对外支付等风险点较高的企业，一方面要抽丝剥茧，顺藤摸瓜，深入挖掘隐藏的案源；另一方面应深挖细查，举一反三，不放过情报线索的任何一个疑点。

# 第六部分 走出去税收篇

## （一）江苏地税局：境外上市公司派发股息征收个人所得税案

**来源：江苏地方税务局 日期：2016年05月04日**

**一、案情概述**

按照省局境外上市企业税收调研专题会议要求，我局即组织开展了境外上市企业税收调研工作。在调研过程中发现一境外上市公司董事主席通过其个人在BVI注册的公司隐藏上市公司分红，避缴个人所得税97.38万元。

**二、相关事实**

H家电公司（以下简称“H公司”）为港、澳、台商独资经营企业，H公司前身为一家批发站，后随着改革开放的不断放开，该批发站规模逐渐扩大。

H公司在上市前，通过一系列的股权重组，达到了香港联交所上市的要求，最终于2010年3月在香港联交所正式挂牌，当前该企业的股权结构为：董事主席甲为境内居民纳税人，在BVI注册成立了全资控股公司英属维尔京D投资发展公司，D公司持有开曼C投资控股公司24.59%的股权，C公司其余股东均为境外投资人。C公司在香港联交所上市，持有香港B投资控股公司100%股权，B公司持有H公司100%的股权，C公司公告中明确，上市公司所有的经营活动由H公司来执行。H公司2010年业绩为盈利，为保证投资者的信心，于2011年决定每股分红人民币1.7分或2港仙。2011年，H公司对外支付分红2200万人民币。

**三、案件处理**

（一）组建团队，做好组织保障

我们组建了由国际税收、所得税专家团队成员为主的三人调研小组，主管税务机关分管局长亲自挂帅，指导协调。制定了详细的调研工作方案，明确各时间点小组成员的具体工作，保证人员不重复劳动，同时建立联系群随时进行工作交流。因这是我们第一次进行境外上市企业的税收调研，为确保工作的有效开展，我们还邀请了税务学院专业人员协助分析，提供政策支持。此外，因H公司在本地具有较高的市场信誉，董事主席甲也有较高的社会地位，是本地政协委员，为了便于工作，不对调查工作造成阻力，我们要求所有涉及人员对相关工作保密。

（二）外围调查，找出风险点

根据分工，调查人员一人负责上市公司主页的信息收集与分析，并将收集到的信息采取打印或电子方式存储，对收集到的有用信息进行归类;一人负责一些经济信息平台的相关联信息收集，对收集到的信息采取打印或电子方式存储;另一个人负责对企业的本地基本信息的收集，将企业的日常申报信息、对外支付信息、财务报表资料、对外投资信息进行归类。因所有正式公告中的文本都有提示，以企业公开的英文版本为准，所以同时又请本局专业英语人员对涉外信息进行英中翻译，对一些关键点描述，以翻译本为准。

通过一个月的外部信息收集，我们对企业股东及上市的情况有了基本了解，对企业可能存在的涉税风险点进行了梳理。

1、企业上市股改时的个人所得税缴纳问题。H公司第一次股改基准日为2005年11月30日，企业财务报表净资产为5750万元，自然人甲占92.6%，自然人乙占7.4%，后经几次股改，上市时H公司注册资本增加到4641.7万美元，甲实现了4956.79万元人民币的资本增值，甲缴纳了991.36万元的个人所得税，乙缴纳了79.22万元个人所得税。

2、企业高管的收入问题。该单位的高管均为居民纳税人，已由H公司对相关收入办理了代扣代缴申报，但申报的收入主要为工资薪金所得，对于上市公司公告中所提及的花红、社会保险成本、首次公开发售前购股权计划开支、其他福利未体现。

3、企业股权激励问题。该公司在上市时对企业高管都设定了认股权证，由高管视情况决定是否行权，在公告中未发现行权记录。

4、企业股息分红问题。据公告中称，H公司2010年业绩为盈利，为保证投资者的信心，于2011年决定每股分红人民币1.7分或2港仙。2011年，H公司对外支付分红2200万人民币。相应的个人所得税申报信息中未有股息分红个税的信息。

（三）拟定约谈方案，区分不同高管单独约谈

1、初次交锋。根据外围掌握的情况以及梳理的风险点，我们拟定了详细的约谈方案。按照方案，我们选择的第一约谈对象是H公司执行董事之一丙，其是H公司的元老级人员，主要负责企业的现金及投资管理，对企业的股改及经营情况非常了解。为试探企业对税收的认识和遵从度，我们决定先约谈此人。但事与愿违，在实际谈话过程中，该人对涉及个人的问题都避而不谈，借口这是董事们的私人问题，他不太清楚，对企业的股改情况也说不知道，使约谈陷入了僵局。

2、柳暗花明。正与丙沟通无果之际，稽查局有一企业股权转让事项政策咨询，我们发现该股权转让企业的财务总监竟然是丙，企业的幕后老板是甲。据稽查局反映丙对该事项的处理也不配合。我们认为“杀鸡儆猴”的机会来了。稽查局与公安部门联系，联合公安部门约丙就该股权转让事项谈话，此次谈话因有公安部门的参与给丙带来很大的震慑。趁热打铁，随后，我们就H公司股改以及上市公司分红情况再次约谈丙。此次约谈，丙非常配合，详细叙述了H公司的股权结构、上市公司分红情况、高管股权激励情况、高管个人所得税代扣代缴情况，并且表示H公司董事主席甲已经表态无条件地配合税务机关的调查。

3、再次交锋。在成功约谈丙的基础上，我们开始约谈本次调查的关键人物H公司董事主席甲。通过前期非正面交锋，甲对税收政策认识明显提高，纳税遵从度明显提升，对企业股改情况、股改过程中税收缴纳情况，上市公司分红情况以及其境外控股公司情况等事项一一做了解释，且自行提供了证明。

（四）信息比对，消除部分疑点

根据企业提供的证明材料与我们掌握的企业外围信息核对，消除了大部分风险点，唯对2200万人民币的分红情况，甲始终坚持分红资金已由H公司汇往上市C公司，C公司按股权比例将款项分给了甲在BVI的D公司，一直放在D公司账户上，D公司未再次分红给其个人。当我们要求甲提供BVI地D公司的资金往来账等相关账簿时，其表示在BVI的D公司没有任何账册，也没有银行账户，只有一个香港股票账户，D公司的分红放在该账户上。我们进一步要求其提供该账户的交易记录，甲明确表示无法提供。而如果甲不提供，现行税收政策又没有个人所得税方面的反避税条款，我们无法比照《特别纳税调整办法》通过经济实质来否定避税企业的存在，或者比照《企业所得税法》受控外国企业利润不作分配的处理来要求甲就该部分分红缴纳个人所得税。我们只能通过确认该笔分红是否已分配，才能判断是否要征个人所得税。而判断这些最快的方法是甲能提供D公司账户的交易记录，否则我们只能通过国际情报交换的方式了解这方面信息，这无疑会影响我们的调查进度，至次调查再次陷入僵局。

（五）柔性执法，攻心为上

调查小组专门开会讨论下步工作如何开展。大家一致认为甲拒绝提供未分配证据更加表明该笔分红有疑点，且甲应该也知道了在现行的个税政策下，只要没有证据证明D公司将分红分配给甲，再加上D公司远在境外，税务机关拿他没办法。为此，讨论决定，还是从甲政协委员的身份入手，其在本地有较大的知名度，比较注重个人信誉，以攻心为主，晓之以情，动之以理。因上次约谈时甲明确表示税务机关拿不出征税的政策依据就不要再找他谈。这次，我们选择与其法律顾问进行了沟通：坦承我们当前确没有足够证据就该部分分红对甲征税，但我们会对此进行跟踪管理，比如申请总局反避税立案调查，开展国际情报交换等，到时会将董事主席甲推上风口浪尖，对于境外上市的大型企业，社会信誉，特别是董事主席的声誉会对企业产生较大影响。当前情况下，我们还有为企业和甲个人提供服务的机会，一旦反避税立案或启动了情报交换，我们就无能为力了，故请甲三思而后行。

（六）达成共识，补缴税款

经过多次协调，甲最终主动与我局沟通，通过自主申报，就2200万分红按股权比例分配给他的486.88（2200\*(1-10%)\*24.59%）万元人民币部分缴纳了97.38万元个人所得税。

**四、案例启示**

（一）境外上市企业税收管理中发现的问题

1、信息缺失，制约了税收管理。由于境外上市公司在境外上市，诸多上市辅助性材料较难获取。仅能通过证券交易网站获取年报、招股说明书、重大事项报告等公开性材料，而非公开性的材料获取渠道和手段都有限。如：我们在对H公司的外围调查中，发现其董事主席甲在BＶI投资注册了D投资发展有限公司，怀疑其通过该公司取得股息，但对D公司的外围调查一无所获。外围信息的缺失，使得对境外上市企业大部分的税务处理需通过双方协商解决，制约了税务机关的征管。

2、纳税人遵从度不高，以避税为目的的税收筹划普遍存在。当前一些大型企业已知道税收筹划能为企业节税，中介机构在做筹划时，有时利用的并不是政策的漏洞，而是利用了税务机关执法中的困难，这明显不符合税收筹划的定义。

3、反避税税收政策不完善，税收管理出现“真空”。目前，实行反避税管理主要的政策依据是2009年试行的《特别纳税调整实施办法》，该办法只适用于企业所得税的管理。国、地税征管范围的划分决定了地税的很多反避税调整涉及的都是个人所得税。而个人所得税对此未有明确规定。

4、信息化水平不高，境外上市企业税收管理还未完全融入征管系统。本次税收调查强调要通过风险平台进行应对、反馈，而一旦启动风险流程，其有自己一套管理要求。如：本次风险是以境外上市公司的境内企业名义推送的风险，但调查结果只需要与境内企业有一定关联的个人补税，而境内企业又没有代扣代缴义务，属于个人自行申报范围，税款不能通过代扣代缴从风险平台入库，影响了风险应对的有效性，应对机关对此反应强烈。但是，如果以自然人名义推送风险，在目前的机构设置下，又没有可推送的应对机关。

（二）加强境外上市企业税收管理和服务的建议

1、组建固定机构，实现境外上市企业常态化管理。境外上市企业管理关键在企业信息的掌握，如果等企业上市几年后，再从头收集其上市前后信息，效果可想而知。建议设立境外上市企业调查小组，及时收集境外上市企业信息，对其实施日常跟踪管理，适时掌握企业动态。

2、加大宣传辅导力度，提高纳税人纳税遵从度。根据境外上市企业的特点，梳理上市前后涉税要点，通过制作宣传册、地税网站、办税服务厅宣传栏、涉税信息月报、“纳税人网上学校”、“12366”纳税咨询热线等途径传递给纳税人。走访境外上市企业对其实施“一对一”专项辅导，增强其纳税的敏感性、遵从度。

3、完善反避税税收政策，堵塞管理漏洞。建议参照企业所得税特别纳税调整的规则设立关于个人所得税的反避税条款，便于基层人员实际操作。（TPPERSON按：这个亲们需要密切关注哈！）

4、加强信息化建设，提高境外上市企业信息化、专业化管理水平。结合境外上市企业的特点调整、完善现有的征管流程，把境外上市企业信息报告、纳税申报、风险管理等工作纳入日常工作流程；建立境外上市公司数据库，“一户一档”对境外上市企业实行跟踪管理。

## （二）江苏地税局：“走出去”个人境外所得申报纳税案

**来源：江苏省地方税务局 日期：2017年2月8日**

**一、案情概述**

我市季某为中国居民，2012年应聘到一家跨国石油勘探公司（简称A公司）工作，A公司的业务市场都在马来西亚，季某也在马来西亚工作，属于高级技工，其工资薪金所得已按马来西亚相关法律法规缴纳了个人所得税。2013年、2014年季某又主动到地税部门办理自行纳税申报事宜，两年共补缴个人所得税729880.19元。

**二、相关事实**

2013年5月份，地税部门接到一个咨询电话，主要内容为一辖区内中国居民个人季某从境外取得的收入是否要缴纳个人所得税，如何缴纳?

季某所在A公司很多员工为美国人，他们年底或年初均收到美国联邦政府总统奥巴马至全世界美国公民的一份令，要求他们在规定期限内回美国申报其海外财产和境外收入。季某受其美国同事影响，主动电话咨询办理自行纳税申报相关事宜。地税部门做好“走出去”个人的相关税收管理和政策服务工作。

**三、案件处理**

1、纳税义务的判定。根据《中华人民共和国个人所得税法》第一条第一款规定：在中国境内有住所，或者无住所而在境内居住满一年的个人，从中国境内和境外取得的所得，依照本法规定缴纳个人所得税。税务机关判定季某的境外所得应按照我国法律规定缴纳个人所得税。

2、马来西亚征税权的判定。根据中国和马来西亚两国之间签订的避免双重征税的税收协定第十五条，非独立个人劳务条款规定，“在缔约国另一方受雇取得的报酬，可以在该缔约国另一方征税”；且并不同时符合应仅在缔约国一方征税的三个条件。依据上述规定，马来西亚拥有其个人所得税征税权。

3、消除双重征税的确定。中国和马来西亚两国之间签订的避免双重征税的税收协定第二十三条规定：“中国居民从马来西亚取得的所得，按照本协定规定缴纳的马来西亚税收数额，可以在对该居民征收的中国税收中抵免”。据此，税务机关确定季某在马来西亚缴纳的个人所得税款可以按规定抵扣。

4、个人所得税税目及扣除费用标准的判定。季某受雇于A公司，根据《中华人民共和国个人所得税法实施条例》第八条第一款的规定，适用“工资、薪金所得”税目。

根据《中华人民共和国个人所得税法实施条例》第二十八条第三款附加减除费用适用的范围，“在中国境内有住所而在中国境外任职或者受雇取得工资、薪金所得的个人”，据此判定季某工资薪金费用扣除标准为4800元。

5、境外抵免的确定。根据《中华人民共和国个人所得税法》第七条：纳税义务人从中国境外取得的所得，准予其在应纳税额中扣除已在境外缴纳的个人所得税税额。但扣除额不得超过该纳税义务人境外所得依照本法规定计算的应纳税额，因此结合协定规定，确定其境外缴纳的个人所得税，允许其在境内计算个人所得税时扣除。

6、滞纳金的处理。根据《国家税务总局关于境外所得征收个人所得税若干问题的通知》（国税发[1994]044号）第一条规定，“纳税人来源于中国境外的应税所得，在境外以纳税年度计算缴纳个人所得税的，应在所得来源国的纳税年度终了、结清税款后的三十日内，向中国税务机关申报缴纳个人所得税”。该案中，季某提供马来西亚税务机关的结算日期为2013年4月30日，因此季某5月15日回国申报，税务机关认为可以适用结清税款后的三十日的内的规定，不需加收补缴税款的滞纳金, 2013年度共补申报入库个人所得税税款523766.06元。

7、后续长效化管理。针对中国居民季某的情况，在帮助其申报完2013年度的个人所得税后，其对于我局在其境外所得纳税申报过程中给与的帮助非常认同和感激。我局向其宣传了我国个人所得税的相关政策规定，并安排税政部门专人对其进行日常的沟通联系和服务，确保对“走出去”个人的管理纳入长效化的管理轨道。2014年季某又主动回到我市申报缴纳个人所得税206114.13元。

**四、案例启示**

1、提高纳税遵从度是税收工作的着重点。

自然人管理特别是“走出去”人员税收管理，税务机关应做好纳税宣传工作，增强宣传的针对性，让更多的个人知晓税法，从而自觉的守法，营造氛围，形成一个良好的依法纳税的环境。

2、解决信息不对称问题是关键。

总局个人所得税自行纳税申报办法已经施行多年了，但是主动申报境外所得的个人很少，其中不能排除原因之一是税务机关根本就不能及时全面的获取“走出去”个人的涉税信息，无法针对性的开展相关宣传核查工作。此部分信息主要掌握在外经、财政、外事和公安等政府部门手中，因此，加强政府部门之间沟通协调，及时获取“走出去”个人的所得信息非常重要。

3、坚持“走出去”税收管理与服务并重是抓手。

“走出去”税收管理与服务，在加强税收管理的同时，更需要我们做好服务工作。以上季某只在我市停留了3天，需要税务部门在半天的时间内帮助其完成纳税补申报，因此需要大家提前熟悉税收政策，掌握办税流程，以便在短时间内做好税款入库工作,同时获得纳税人的支持和认同。

## （三）浙江宁波国税局：“走出去”企业协定待遇享受及案例

**来源：宁波国税 日期：2017年6月13日**

**1、政府全资拥有金融机构利息免税**

我国与大部分国家签订的税收协定都规定，对中央银行或完全由政府拥有的金融机构贷款而支付的利息在东道国免税，部分协定还将由政府全资拥有的金融机构担保或保险的贷款也包括在内。有些税收协定中对可享受免税的金融机构进行了列名，我国列名的金融机构一般包括：中国人民银行、国家开发银行、中国进出口银行、中国农业发展银行、全国社会保障基金理事会、中国出口信用保险公司和中国投资有限责任公司。

虽然贷款合同的包税规定往往将利息的税收负担从金融机构转嫁给借款企业，但利息免税仍然能够大大提高金融机构的竞争力。而且在很多情况下，由于借款企业往往是我国企业在东道国设立的子公司，这也使得它们的税收负担得以减轻，融资成本得以降低。

案例1：境外子公司向国内银行支付贷款利息

2015年2月，某“走出去”企业向我国税务机关反映，其在T国设立的子公司从我国一家政府全资拥有的银行（下称“某银行”）取得贷款并支付利息，贷款合同的包税规定使得相关利息的税收负担由某银行转嫁给了该“走出去”企业在T国的子公司。T国税务当局以该笔贷款不满足“由缔约国一方政府、地方当局或中央银行担保或保险”这一条件为由，拒绝按照两国税收协定对该笔利息给予免税待遇。国家税务总局就此案致函T 国税务主管当局，向其提起相互协商，说明对方所要求的“由缔约国一方政府、地方当局或中央银行担保或保险的贷款而支付的利息”，并非利息享受免税待遇的必要条件，而只是两个或有条件之一，另一个或有条件为“（利息）支付给缔约国另一方的政府、地方当局、中央银行或者任何完全由政府拥有的金融机构”。本案中，贷款的提供方某银行为“完全由政府拥有的金融机构”，且为两国税收协定议定书中列名的免税金融机构，符合免税条件。最终，T国税务主管当局与我国达成一致，同意向某银行支付的利息可在T国享受税收协定免税待遇。我国“走出去”企业在T国的子公司避免了500 余万美元的税收损失。

**2、常设机构利润归属**

我国大部分税收协定对于常设机构的利润归属通常规定：缔约国一方对缔约国另一方企业在其境内设立或构成的常设机构进行征税时，应仅以归属于该常设机构的利润为限。也就是说，常设机构的利润应按其履行的职能、使用的资产和承担的风险归属利润，不允许将项目、活动或服务产生的所有利润都归属于常设机构。

但近年来，我们“走出去”企业反映有些国家在计算归属于常设机构的利润时，并未遵循上述原则，而是将整个项目或活动的全部利润都归属于设立在该国的常设机构。我局目前正在就此类案件与有关国家进行相互协商。

案例2：常设机构利润计算

我国“走出去”企业与I 国某公司签订了一项关于电站的设计、采购和建造（EPC）总承包项目。为执行该项目，该“走出去”企业在I 国设立了项目部，负责在岸供货及服务活动，并构成了其在I 国的常设机构。I 国的税务机关在计算常设机构的利润归属时，除纳入常设机构在岸供货及服务所得之外，还将离岸设备供货部分的价款也纳入其中。对此，我国向I 国税务主管当局提起相互协商。我方认为，离岸设备供货活动完全在中国完成，常设机构并未参与离岸设备供货活动相关活动，根据两国税收协定，该部分所得不应归属于常设机构，应仅在中国征税。目前，两国税务机关尚未就此案达成一致。

案例3：常设机构征税

2010年，M国税务机关在对我国公司在M 国设立的常设机构征收了2009 年度企业所得税后，又对其税后利润征收了15%的分公司利润税，但我国与M 国税收协定的股息条款并没有分公司利润税的规定。为此，我们向其税务主管当局提起了相互协商。经过多次沟通，对方最终认可我方意见，同意进行退税。

注意，在我国签署的税收协定中，个别税收协定的股息条款有分公司利润税的规定，即像子公司向母公司分配股息时征收预提税一样，将常设机构的利润视同股息征税。“走出去”企业需警惕与我国税收协定无此规定的国家无理征收分公司利润税。

**3、技术服务费条款**

我国签署的少数税收协定中有技术服务费条款。按照我国与某国税收协定规定，技术服务费是指缔约国一方居民在另一方提供管理、技术或咨询服务而收取的报酬。

案例4：技术服务费条款

2010年，我国企业与X国的一家公司签订维修合同，在我国境内为该公司维修货船，X国税务局将维修费认定为技术服务费，由该X国公司扣缴了所得税。我方认为，货船维修不属于税收协定技术服务费的范围，就此向X国提起相互协商。在相互协商会谈中，X国税务局同意我方意见，并告知了其国内法的退税程序。

**4、国际运输**

我国签订的大多数税收协定对国际运输所得采取居民国独占征税权原则和总机构或实际管理机构所在国独占征税权原则。即两国对从事国际运输的对方国家企业从本国取得的所得互免所得税。此外，部分税收协定还规定两国对从事国际运输的对方国家企业互免间接税。

除了税收协定以外，我国对外签订的航空运输协定、海运协定等国际运输协定、文化交流协议等政府间协议中也有免税条款。如果东道国的征税行为涉嫌违反上述政府间协议，税务总局可以与对方主管当局协调。

案例5：国际运输

2014年，国内某航空公司驻K国办事处接到当地税务局通知，称中国和K国签署的航空运输协定尚未得到K国议会批准，不具法律效力，因此中方运输企业不能按照该协定享受免税待遇。我航空公司被要求补交过去4年的税款和滞纳金1000多万美元。经了解，中国和K国的航空运输协定自签字之日起生效，十几年来中方一直执行该协定，K国航空企业在中国一直享受免税待遇。

经国家税务总局与K国税务主管当局反复沟通， 双方以签署执行协议的方式妥善解决了这个问题，维护了航空运输协定的效力，保护了我国航空公司的利益。此后中方又有一家航空公司在K国遇到同样问题，在向税务机关出示了上述协议后，该国税务机关放弃了征税要求。

**5、非歧视待遇**

按照税收协定规定，我国企业或其常设机构在税收协定缔约对方国家的税收负担应当等同于该国相同情况的居民企业，不应当受到歧视性待遇。如果我国企业或其常设机构在缔约对方纳税的税率更高或条件更苛刻，可向税务机关提出相互协商申请，由税务总局与对方税务局相互协商解决。需要注意的是，给予居民的个人扣除或减免税等优惠待遇不属于该条款的范围。

## （四）福建厦门国税要求某高新技术企业投资香港分回的利润按法定税率（25%）计算抵免限额补缴税款并加收滞纳金

**原标题：“走出去”高新企业需用准税收优惠**

**来源：中国贸易报 日期：2017年11月23日**

随着“一带一路”相关投资如火如荼地展开，我国企业“走出去”的形式日趋多样、复杂。“走出去”的纳税人须充分、全面了解税收政策，才能妥善处理好境外所得在中国的税收抵免问题，以免产生税务风险。本期邀请海问律师事务所税务合伙人郭永茂剖析“走出去”企业优惠税率的适用问题，以有助于海外投资纳税人防范和化解风险。

**案 情**

近日，厦门国税在对某集团公司2014年度企业所得税申报表进行案头分析时发现，该企业2014年取得境外股息红利所得18150712.6元，却未填报《境外所得税收抵免明细表》和《境外所得纳税调整后所得明细表》，因而决定对其进行境外风险分析。

税务人员通过案头审计和下户约谈，了解到该企业为厦门市高新技术企业。通过进一步沟通，税务机关得知，该企业按照《财政部、国家税务总局关于高新技术企业境外所得适用税率及税收抵免问题的通知》（以下简称47号文）的规定，在计算境外所得抵免限额时，自行使用了15%的优惠税率用于计算境内外应纳税总额。由于相关股息所得已在香港按照16.5%的税率缴纳了当地企业所得税，高于按15%税率计算的中国内地抵免限额，所以企业认为无需在中国内地补缴税款，从而未填报前述申报表栏目。

47号文在规定高新技术企业境外所得适用税率及税收抵免有关问题时规定：在计算境外抵免限额时，可按照15%的优惠税率计算境内外应纳税总额的高新技术企业必须是“以境内、境外全部生产经营活动有关的研究开发费用总额、总收入、销售收入总额、高新技术产品（服务）收入等指标申请并经认定的高新技术企业。”厦门国税据此认为，不是所有高新技术企业在境外设立的企业分回的利润都可按15%的税率计算抵免限额，符合享受优惠税率待遇条件的情形必须是居民企业从境外设立的不具有独立法人资格的分支机构取得的境外所得。

据此，厦门国税认为，该企业的境外所得不应适用优惠税率（15%），而应按法定税率（25%）计算抵免限额，并应相应补缴2014年度的境外所得税款，加收滞纳金。

**分析**

企业在投资营商实践中可能存在许多税务风险，这些风险一旦变现，将给企业带来各方面的损失。有的会影响企业的经济收入，有的会影响企业的纳税信用记录，严重的，可能会给相关责任人带来直接的不利影响。“特别是对‘走出去’企业而言，从事海外投资业务本已耗时耗力，如果税务问题处理不当，会给企业带来额外的负担或损失。”郭永茂在接受记者采访过程中多次强调了防范税务风险的重要性。

郭永茂表示，“就本案而言，厦门国税认为只有从境外分支机构分回的利润才有可能符合47号文的规定，这实际上限缩了47号文的适用范围，是值得商榷的。其实，47号文并没有区分境外分支机构的所得和境外子公司分回的所得。把从境外子公司分回的股息所得排除于47号文适用范围之外的做法，并不符合47号文的立法原意。”

一般而言，税务机关和企业发生争议，其原因可能是多种多样的。据郭永茂介绍，其中一种可能的情形是税务规定不明确，导致企业与税务机关对税收政策的理解有差异。另一方面，企业本身的因素也不容忽视。如企业财税人员可能对税法规定存在忽视或误读、税务筹划不当、税企沟通不畅等。

“由于‘走出去’企业的税务问题涉及境外税收，其税务处理疑点和难点比境内企业更为显著。境外企业税收政策的来源多样，跨境投资的架构复杂，企业税务人员难以系统全面掌握涉外税务知识”。郭永茂强调，“本案中企业存在境外所得，即便其可以适用15%的优惠税率从而无需补缴税款，也应在申报时填写相关表格。不填写表格，很容易受到税务机关的关注和质疑。”

**启示**

“企业在‘走出去’之前应未雨绸缪，理清‘走出去’过程中的各个涉税环节。对于不明确的涉税业务，应提前咨询专业人士，与主管税务机关事先充分沟通。”在郭永茂看来，企业应特别关注投资目的地与我国境内的落地税负情况，需对相关的交易安排和投资架构预先做好审视与梳理，用好、用准相关税收优惠政策，规避税务风险。特别是在涉及到架构设计、跨境并购重组、境内外融资等复杂业务时，企业可以聘请专业的税法服务机构协助进行相关的统筹安排，帮助企业增效降险。

同时，郭永茂对案件中的高新技术企业提出建议，这类企业在积极“走出去”的同时，要合理增加境内投资金额，维持或提高高新技术产品（服务）收入在总收入中的比重，防止因境外收入的增加而拉低高新收入的占比，从而导致企业丧失高新技术企业资格。此外，高新技术企业还应注意优惠政策的有效期限和资格新旧衔接问题。“高新技术企业资格有效期为3年。在期满当年内、重新通过认定前，可暂按15%的税率预缴企业所得税。但在年底前仍未取得高新技术企业资格的，应按规定补缴相应的税款。”郭永茂表示。

除前述注意事项外，郭永茂还提醒，企业在“走出去”的过程中应注意“受控外国公司风险”“境外税务居民企业风险”“外派员工个人所得税风险”等方面的问题，以避免给企业发展、员工经济利益等造成损害。

# 第七部分 预约定价篇

## （一）我国和新西兰税务部门就伊利集团海外项目进行双边预约定价首轮磋商

**来源：内蒙古区局 日期：2017年4月21日**

3月28日-31日，国家税务总局国际税务司副司长蒙玉英及新西兰税务局相关人员赴伊利集团开展双边预约定价功能访谈，我国与新西兰税务部门就伊利集团海外项目预约定价安排（BAPA）进行了第一轮磋商，标志着全国首例“走出去”企业双边预约定价安排工作正式启动。自治区国税局党组成员、总经济师岂凤春参加了相关工作。

国家税务总局和新西兰税务局人员与伊利集团就在新西兰海外公司的ODL项目总体进展和预测情况、品牌、营销和媒介投放情况、生产职能、研发和质量管理等各个方面与企业相关人员进行了交谈，伊利集团相关人员就预约定价情况向国家税务总局和新西兰税务局人员作了详细介绍。受理伊利集团双边预约定价安排是贯彻落实“一带一路”发展战略、深度服务“走出去”企业发展的重要举措，对我国乳制品企业开拓海外市场、维护公平合理的境内境外税收环境有着重大意义。

## （二）厦门漳州国税与灿坤实业有限公司在预约定价安排方面五度“牵手”

**原标题：灿坤 我和预约定价有个“约会”**

**来源：中国税务报 日期：2017年6月2日 作者：陈文裕**

延续12年，5次“签约”——随着2017年~2019年预约定价安排协议的签署，漳州灿坤实业有限公司与漳州国税机关在预约定价安排方面五度“牵手”。

什么是预约定价？为什么灿坤要延续12年申请签订预约定价？预约定价对跨国公司有哪些影响？如何签订预约定价安排？让我们经由灿坤的预约定价故事一一道来。

**A.12年的坚守：“你好我也好”**

“这次公司冲刺的目标是双边预约定价，程序方面比之前签订单边预约定价要繁杂一些，毕竟涉及中国和印度尼西亚两个国家的主管税务当局。”提及预约定价安排进展情况，日前，漳州灿坤实业有限公司（以下简称“漳州灿坤”）会计部经理陈明玲表示，公司拥有签订、续签单边预约定价安排的成功经验，对谈签双边税收预约定价安排的前景充满信心。

漳州灿坤是设立在福建省漳州台商投资区的一家大型小家电生产企业，隶属于台湾跨国公司灿坤集团。2014年，漳州灿坤通过香港的关联企业，在印度尼西亚设立全资子公司灿星网通有限公司（以下简称“印尼灿星”），投资总额2392万美元，主要从事小家电制造。2017年2月27日，漳州灿坤为降低双重征税风险，向漳州台商投资区国税局（以下简称“台商区国税局”）提交了双边预约定价安排预备会谈申请，希望通过预约定价安排，规范与印尼灿星关联交易的定价，防范税企双方在业务交易真实性和交易价格合理性方面产生不必要的分歧，稳定公司的生产经营业绩预期，并有效避免双重征税问题。

“预约定价是一种‘事前约定’，税企双方从一开始便明确了关联交易的税收问题，并进行跟踪，一旦发现风险问题，比较容易确认和解决，避免了盲目繁多的税务审计工作。既有利于税务机关提高征管效率，减少税务检查次数，又不影响纳税人的正常生产经营活动，避免由于特别纳税调整带来的涉税风险，从而降低征纳双方的成本。”福建省国税局国际税收管理处处长吴桀云说。

吴桀云介绍，关联企业之间少不了有业务往来，构成关联交易。出于避税或节税的考虑，企业往往在关联交易中采用非市场化的价格，实现转移利润、减轻税负，这就是转让定价。企业如果不按独立企业之间业务往来定价，税务机关有权依法调整其应纳税额。如果企业怕在调整中“吃亏”，可以向主管税务机关申请预先约定关联交易所适用的转让定价原则和计算方法，以解决和确定在未来年度关联交易所涉及的税收问题，也就是签订预约定价安排。

“这场‘你好我也好’的‘约会’，我们已经坚守了12年。”陈明玲说。

2005年12月29日，国家税务总局牵头，上海市国税局、厦门市国税局、漳州市国税局三地税务机关，分别与灿坤集团四家关联企业签订了预约定价安排。这是我国首例以联合签署形式签订的单边税收预约定价安排，也是漳州灿坤与漳州国税机关在预约定价安排方面的第一次“牵手”。

预约定价成为税企双方的共识。此后每隔3年，税企双方在自愿、平等、守信的原则下准时“赴约”。

12年来，漳州灿坤先后5次主动向主管税务机关提出续签协议的申请，成功谈签单边税收预约定价安排，涉及4个国家和地区的关联交易；截至2015年度，涵盖关联交易金额共计3.37亿元。其中，第5次“签约”在2016年12月27日，是《国家税务总局关于完善预约定价安排管理有关事项的公告》（国家税务总局公告2016年第64号，以下简称“64号公告”）生效、单边预约定价权限下放新政落地之后，漳州灿坤与台商区国税局经过反复协调、磋商，最终达成共识，如期“签约”，明确了2017年~2019年漳州灿坤与关联企业之间的货物劳务往来、无形资产等关联交易的转让定价方法、计算依据和关键假设等内容。

据介绍，实行预约定价之前，通常做法是转让定价调查，由税务机关对关联企业间业务往来进行调查确认，并就企业涉及转移利润的行为进行事后调整。这种做法能有效打击避税行为，维护国家权益，但事后调整往往会因税企观点不同而激化矛盾，增加不确定性。

“在传统的转让定价调整方法中，征纳双方在各种可比性指标的选择和确定等方面往往难以达成共识，容易出现意见分歧。实行预约定价，征纳双方都受益。”漳州市国税局国际税收管理科科长甘春建表示，由于对转让定价方法事先予以明确，对征纳双方皆具有约束力，从而有利于消除征纳双方的争议，降低了税务机关对转让定价调整的不确定性风险，既保证经营的稳定性，又保证国家税款不被侵蚀。

**B.谈签过程：并非“一蹴而就”**

“漳州灿坤提交的预约定价安排预备会谈申请，目前还在双边预约定价安排谈签第一阶段的前期，接下来还有很多工作要做。”吴桀云说，“双边预约定价安排，程序相对复杂，要经历预备会谈、提交谈签意向、分析评估、两国安排协商等阶段，企业前期准备要更加周密细致。”

按照64号公告规定的谈签程序，漳州灿坤向国家税务总局和主管税务机关台商区国税局提交《预约定价安排预备会谈申请书》，由国家税务总局统一组织与企业开展预备会谈。

预备会谈期间，漳州灿坤应就12个方面内容作出简要说明：预约定价安排的适用年度、涉及的关联方及关联交易，以及各关联方功能和风险的说明，包括功能和风险划分所依据的机构、人员、费用、资产等；企业及其所属企业集团的组织结构和管理架构；企业最近3个~5个年度生产经营情况、同期资料等；市场情况的说明，包括行业发展趋势和竞争环境等；是否存在成本节约、市场溢价等地域特殊优势；预约定价安排是否追溯适用以前年度；向印度尼西亚税务主管当局提出双边预约定价安排申请的情况；预约定价安排涉及的关联方最近3个~5个年度生产经营情况及关联交易情况；是否涉及国际重复征税及其说明；其他需要说明的情况。

如果税企双方达成一致意见，台商区国税局将向漳州灿坤送达同意其提交谈签意向的《税务事项通知书》。企业收到通知书，标志着预备会谈阶段结束，进入第二个阶段，向税务机关提出谈签意向。

吴桀云介绍，在谈签意向阶段，漳州灿坤需向国家税务总局和台商区国税局提交意向书及申请草案。双边预约定价安排申请草案除了载明以上12个方面内容，还包括以下5个方面内容：预约定价安排使用的定价原则和计算方法，以及支持这一定价原则和计算方法的功能风险分析、可比性分析和假设条件等；价值链或者供应链分析，以及对成本节约、市场溢价等地域特殊优势的考虑；预约定价安排适用期间的年度经营规模、经营效益预测以及经营规划等；对预约定价安排有影响的境内外行业相关法律、法规；以及企业关于不存在税务机关可以拒绝企业提交谈签意向情形的说明。

漳州灿坤提交谈签意向后，税务机关从功能和风险状况、可比交易信息、关联交易数据、定价原则和计算方法、价值链分析和贡献分析、交易价格或者利润水平、假设条件等方面，分析预约定价安排申请草案内容，评估其是否符合独立交易原则。根据分析评估的具体情况，要求企业补充提供有关资料。

在分析评估阶段，税务机关可以与企业就预约定价安排申请草案进行讨论、功能和风险实地访谈。如果税务机关认为预约定价安排申请草案不符合独立交易原则，企业应当与税务机关协商，并进行调整；如果税务机关认为预约定价安排申请草案符合独立交易原则，台商区国税局将向漳州灿坤送达同意其提交正式申请的《税务事项通知书》，企业收到通知后，向税务机关提交《预约定价安排正式申请书》，并附送预约定价安排正式申请报告。

接下来，在分析评估的基础上形成协商方案，国家税务总局与印度尼西亚税务主管当局开展双边预约定价安排协商。已经签订税收协定的两个国家税务主管当局经过若干次磋商，求同存异，同意双方关联企业据以核算该关联交易的应纳税所得额或者确定合理的营业利润区间，解决两国税务机关对跨国交易利润分配的分歧和重复征税，保护跨国公司的合法利益，通常需要2年时间。如果协商达成一致，拟定双边预约定价安排文本，双方税务主管当局授权的代表签署双边预约定价安排；国家税务总局将预约定价安排转发台商区国税局，由台商区国税局向企业送达《税务事项通知书》，附送预约定价安排，并做好监控执行工作。

“到这里，双边预约定价安排谈签工作才算完成。”吴桀云说。

整个谈签流程中，企业与税务机关是在达成共识的基础上进行平等协商，如果达不成共识，税企双方都可中止谈签。谈而未果，是双方都不愿意的。吴桀云认为，企业只有在正式书面申请质量上下足功夫，提出的方案具有合理性，最好要遵循市场性原则和可比性原则，使定价与非关联企业相近似，以使其申请能够通过税务机关的审核与评估，才能有效提高预约定价安排谈签成功率。

当然，预约定价安排谈签并非一劳永逸。预约定价安排签订之后，税务机关也要监控执行。比如，预约定价安排执行期间，企业是否完整保存与预约定价安排有关的文件和资料，包括账簿和有关记录等，不得丢失、销毁和转移。纳税年度终了后6个月内，企业是否按照要求，向主管税务机关报送执行预约定价安排情况的纸质版和电子版年度报告，同时将电子版年度报告报送国家税务总局等。

**C.双边预约定价：规避双重征税更有效**

“预约定价如同一道‘护身符’，‘走出去’企业‘随身携带’，既可规避自身的税收风险，又能自觉维护国家的税收利益。”陈明玲说。

随着经济全球化的发展，跨国公司资金、技术、人才和信息等生产资料在全球范围内流动。“引进来”和“走出去”企业在全球范围的利润分配，越来越受到各国税务当局的关注，并引发各国税务当局对跨国公司的转让定价税务调整。如果企业与境外子公司存在较多的关联交易，应及时向税务机关提起双边预约定价申请，通过两国税务当局的谈判形成双边预约定价安排，避免被两国税务机关转让定价调查的风险。

漳州灿坤与印尼灿星或其他公司关联交易的转让定价，一般都是灿坤集团全球性的安排，往往受到双边甚至多边税收协定的制约。如果受到某国税务当局的审查，影响的就不仅是处于该国公司的经营。根据税基侵蚀和利润转移（BEPS）项目最低标准的要求，2016年4月1日以后签署的单边预约定价安排，中国承诺将其纳入强制自发情报交换框架，定期与相关国家（地区）进行信息交换。这样一来，如果能够通过签订双边、多边的税收预约定价安排，而且定价适用的期限能达到3年~5年，就可以使漳州灿坤的生产经营少了很多不确定性。

陈明玲进一步分析了双边预约定价对跨国公司的影响：签订预约定价安排后，如果双方都能够遵守预约定价的所有条款，税务机关不将企业作为特别纳税调整的调查对象，企业可以省却很多麻烦，转让定价就有了更大的稳定性。

据了解，近年来，我国已有一些“走出去”企业因为涉嫌关联交易，遭到所在国家税务当局的调查和处罚，涉案金额巨大，少则几百万元，多则上亿元。“让人感到遗憾的是，目前还没有一家被调查企业申请提起税收双边磋商来维护自己的权益，更没有一家企业申请双边预约定价安排。”吴桀云表示。

“走出去”企业遭遇调查后，企业不仅要补缴税款，而且在长期调查中，不得不向税务机关提供大量资料，既影响了企业的正常生产经营，又损害了企业声誉。如果有更多的“走出去”企业像漳州灿坤一样未雨绸缪，积极申请税收双边磋商，可以较好地解决已经发生的税收调查问题，有效规避未来经营中可能被税务机关调查处罚的风险。鉴于预约定价安排有最长可达10年的追溯适用规定，它还可以帮助企业一并解决多年潜在的转让定价问题，避免今后可能的特别纳税调整风险。

“双边税收预约定价安排，是税务机关服务对外开放大局、服务跨境纳税人的重要举措之一，能为‘走出去’企业在国外经营提供税收确定性。”吴桀云说，“‘走出去’企业在境外经营过程中，如果被当地税务机关转让定价调查调整，或是遭受不公正待遇，产生了重复征税问题，应及时按规定向我国税务机关提出启动转让定价对应调整的双边磋商申请，由两国税务主管当局进行磋商谈判，争取最大限度地维护企业的合法权益。”

“‘走出去’企业申请双边预约定价安排，表明企业具有合规经营和依法纳税的意愿，税务机关乐于向企业提供这一服务。”甘春建表示，预约定价的商谈，是一个业务性和技术性都十分复杂的过程，不少国家对企业申请预约定价安排实行收费制度，而我国则把签订预约定价安排作为税务机关优化纳税服务、为税企双方提供确定性的一项重要工作来看待，不向申请预约定价安排的企业收取任何费用。

漳州市国税局国际税收管理科科长甘春建介绍，64号公告畅通预约定价绿色通道，明确了税务机关可以优先受理企业申请的8种情形，“走出去”企业如有意向，应及时把握时机、提高谈签效率。

**D.先行一小步：期待释放“蝴蝶效应”**

预约定价，给税务机关、纳税人都带来了好处。然而，来自福建省国税局的调查资料显示，804家“走出去”企业（不包括厦门市）中，仅有三成企业享受到税收协定待遇，大多数“走出去”企业对如何利用双边税收预约定价安排普遍感到迷茫，只有漳州灿坤一家与税务机关签订了单边预约定价安排。为何在闽跨国企业申请的积极性和成功率不高呢？

台商区国税局局长何连辉表示，64号公告整合调整了预约定价流程，一定程度上提高了税企双方的谈签效率和签署成功率，但是企业从提交申请、预备会谈开始，需要经过漫长的谈签意向、分析评估、正式申请、协商签署等环环相扣的程序，花费大量的人力、物力和财力，降低了企业申请签约的积极性。

“与其花费大量的资源申请预约定价安排，不如聘请知名专业团队进行税收筹划，节税的风险成本更划算。”曾被税务机关特别纳税调整的某跨国企业财务主管认为，只要企业的税收筹划不是“太过分”，并非所有转让定价行为都会被税务机关“盯上”。

“盲目相信所谓的税收筹划专家能够帮助化解转让定价风险，持观望态度，怀侥幸心理，是企业不积极申请预约定价安排的一大因素。”甘春建说。

调查发现，税务机关在裁定哪些信息或事实相关联时，往往要求企业提供更多资料，有的申请企业不是打“退堂鼓”，便在信息资料提供上顾虑重重，担心商业机密不慎泄露、影响长远发展规划和市场竞争力。预约定价安排保密性的问题，是制约预约定价安排谈签的另一个原因。

“这样的担忧完全没有必要，我国的预约定价安排制度对此有严格的保密规定。”吴桀云说，64号公告规定，税企双方在预约定价安排谈签过程中取得的所有信息资料，均负有保密义务。除依法应当向有关部门提供信息的情况外，未经纳税人同意，税务机关不得以任何方式泄露预约定价安排相关信息。即使不能达成预约定价安排，税务机关在协商过程中所取得的有关企业的提议、推理、观念和判断等非事实性信息，不得用于对该预约定价安排涉及关联交易的特别纳税调查调整。另外，BEPS第5项行动计划最低标准要求BEPS参与国严格遵守信息交换的有关保密规定，并接受G20和OECD的审议和监督。

“降低谈签成本，提高谈签成功率，企业申请预约定价安排的质量至关重要。”吴桀云表示，谈签成本高与预约定价安排的复杂性直接相关，因为预约定价安排是一项复杂的系统工作，是对企业未来年度经济发展的预测，必须建立在科学、严谨的经济分析基础上，容不得丝毫马虎。而企业申请的质量高低，直接影响税务机关的受理意愿和谈签进程。64号公告对预约定价安排的审核质量，既有实质判定上的要求，又有操作程序上的要求。

“作为税务机关，我们希望稳步推进预约定价安排，也就特别注重提高预约定价安排的审核质量，对预约定价安排申请的前期审核工作比较重视。企业在申请的安排中拟采用的转让定价原则、计算方法和设定的利润率应尽量合理，要充分考虑税企双方的利益。企业应该主动配合或积极协助税务机关，寻找税企共赢的平衡点。”吴桀云说。

“中小企业谈签相对简单，却够不着‘门槛’；大型跨国公司复杂的事实、棘手的法律和经济以及会计问题，难啃。缺乏专业队伍、综合素质跟不上变化，是目前制约基层预约定价谈签效率提升的一大瓶颈。”何连辉建议，强化特别纳税调查专家型人才培养，探索构建人才梯队长效激励机制，为预约定价谈签人才库储备力量。

吴桀云对在闽跨国公司申请预约定价安排的前景表示乐观：“表面上看，漳州灿坤提起签订双边预约定价申请，如同扔进转让定价‘湖面’的一枚石子，掀不起太大的波澜。但观察问题、分析趋势，要有长远发展的眼光。漳州灿坤先行一小步，虽然在近阶段对整个转让定价交易避税的影响并不大，多数跨国公司依然处于观望状态。但是，从国际市场关联交易业务的趋势来看，在世界各国监管企业关联交易日趋严格、避税与反避税博弈日益白热化的当下，任何一个细微的变化，综合各方因素，都可能放大为‘蝴蝶效应’，进而引发预约定价安排的变局。”

事实胜于雄辩。来自福建省国税局的数据显示，继漳州灿坤申请签订双边税收预约定价安排之后，目前已有来自福州、泉州等地市的12家跨国公司，陆续向该局咨询预约定价谈签相关细节，寻求规避双重征税有效途径，漳州市也有2家企业表示了预约定价谈签意向。

# 关于思迈特

**深圳市思迈特财税咨询有限公司是一家以转让定价/预约定价税务服务、非居民企业股权转让税务服务、受益所有人身份认定服务、境外注册企业认定为居民企业服务及“走出去”企业/个人财税服务等国际税务专业服务为主并兼顾一般高端税务专业服务的专业财税咨询顾问服务机构。**

**作为中国本土最专业、从业时间最早（1998年开始）的转让定价和预约定价税务专业服务机构之一，我们每年为200多家跨国企业集团（包括很多世界五百强企业）及国内企业集团提供转让定价同期资料准备、预约定价安排、转让定价调查抗辩、转让定价税务规划、转让定价指引制定等转让定价税务专业服务（其中协助6家外资企业完成预约定价安排）；经过18年多的历练，我们已经发展成为中国本土“服务时间最长、服务客户最多、服务内容最全、服务团队最强”的转让定价/预约定价税务专业服务机构之一。我们拥有丰富的转让定价实际操作经验及反避税调查抗辩应对的实战经验，一直以来我们密切关注国内外的国际税收（转让定价等）最新政策动态并及时发表自己的见解（我们一直订阅了IBFD及BNA等国际税收资料库）。**

**截止目前，思迈特财税咨询已经在上海、北京、大连、天津、西安、南京、武汉、重庆、长沙、成都、石家庄、郑州、福州等30多个城市有加盟合作机构。**

# 联系我们

**中国转让定价网[http：//www.cntransferpricing.com/](http://www.cntransferpricing.com/)bbs/**

**深圳市思迈特财税咨询有限公司(思迈特财税论坛**[**http://bbs.szsmart.com/index.aspx**](http://bbs.szsmart.com/index.aspx)**)**

**深圳亚太鹏盛税务师事务所有限公司**

**深圳思迈特会计师事务所（普通合伙）**

**中国转让定价网(国际税收专业微信公众号：tpperson 及tpguider)**

* **张学斌 高级合伙人（转让定价税务服务）**

**电话：0755-82810833**

**Email：**tp@cntransferpricing.com

* **谢维潮 高级合伙人（转让定价税务服务）**

**电话：0755-82810900**

**Email：**xieweichao@cntransferpricing.com

* **李敦峰 合伙人 高级经理（转让定价与房地产税务服务）**

**电话：0755-82810900**

**Email：**lidunfeng@cntransferpricing.com

* **王理 合伙人 高级经理（审计及高新、软件企业认定服务）**

**电话：0755-82810830**

**Email：**wangli@cntransferpricing.com

* **刘琴 合伙人 高级经理（企业税务鉴证服务）**

**电话：0755-82810830**

**Email：**liuqin@cntransferpricing.com