

你有张良计 我有过墙梯 ——反避税新规解读

文/胡明

胡明，山东德衡律师集团执行主任，全国优秀律师，侧重金融、公司、知识产权等领域的法律事务

在新旧税法规则交替之际，在华跨国企业和中国对外投资企业的避税风险大大增加。企业家们不仅需要财务会计的税务调整，还需要专业律师的参与协助调整新的税务筹划，以防范和化解新税法带来的法律风险。

避税——企业的“张良计”

富兰克林曾经说过“只有两件事情不可避免，死亡和税收”。而对于企业来说，税收正是不可避免的事情。如何在尽可能的情况下少纳税、不纳税成为企业的一个重要目标，而“避税”这一概念便随之浮出水面。

避税，分为正当避税和不当避税。正当避税，是“合法避税”。不当避税，是“不违法避税”，侧重于形式合法而实质规避税收，系根据法律未禁止、未明确的内容而进行的选择和决策。一般意义上所称的“避税”都是指不当避税。

理论上讲，避税的产生是不可避免的。解决问题的关键，在于法律发现问题逐步完善税法，尤其是遏制“披着合法外衣”的不当避税。反不当避税，一直是各国税法的必要组成部分。

中国财政部原部长金人庆近日指出，当前一些企业运用各种避税手段规避所得税的现象日趋严重，避税与反避税的斗争日益激烈。对避税专门立法规制，成为新企业所得税法的重要特征。

反避税——政府的“过墙梯”

追根溯源，中国政府反避税的努力从改革开放之初便已经初见端倪，1980年《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》和1981年《中华人民共和国外国企业所得税法》，对反避税立法设有专门规定。

1991年《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》，规定了反避税的基本原则。2004年《国家税务总局关于进一步加强反避税工作的通知》对反避税做出了专门规章。该规章与《关联企业间业务往来税务管理规程》、《关联企业间业务往来税务审计、调查和税收调整工作程序底稿》、《关联企业间业务往来预约定价实施规则（试行）》等行政规章，构成主要的反避税的税法规范。但是这些税法规章效力不高且规定比较原则，仅限于转让定价和预约定价，且条款比较原则，缺乏可操作性，实际效果并不理想。

新法增大涉外企业避税风险

2007年通过的《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称“《企业所得税法》”）将于2008年1月1日起实施。该法专门就反避税问题设立“特别纳税调整”一章。

《企业所得税法》的反避税制度，是在原有的反避税规则的基础加以修改和补充，建立了比较完善和广泛的反避税制度，主要对关联企业通过交易定价避税、关联企业投资避

税的问题进行了规定，同时增加了一般反避税、防范资本弱化、防范避税地避税、核定程序和对补征税款按照国务院规定加收利息等条款，涉外企业避税风险大大增加。

其具体举措如下：明确了纳税企业主动配合关联业务调查的义务，使得税务机关在审查关联业务的过程中有法可依，并明确被调查企业不履行协助义务的责任。涉外企业的法律风险在于，将可能面对税务机关的强势核查。

税务机关有权按照合理方法调整关联企业不真实交易的避税，并且明确了企业在共同提供或接受劳务、共同开发投资和受让无形资产时的纳税分摊原则，使规定具有更好的执行性。涉外企业在避税上，不仅要财务资料更加周全，而且避税措施上需要更加谨慎。

引入了“居民企业”的概念遏制通过避税地避税的现象。这一概念的引入开了税收立法的先例，也可以最大限度上限制通过避税地避税。新税法没有对居民企业的“企业实际管理机构所在地”详细说明，这可能导致许多离岸公司和在境外注册没有实体管理的企业，要考虑管理机构的办公地址。

规定企业从其关联方接受的债权性投资与权益性投资的比例超过规定标准而发生的利息支出，不得在计算应纳税所得额时扣除。旨在防止企业通过减少投资资本，增加贷款额并提高贷款利息，以减少企业利润。

限制其他避税手段：“企业实施其他不具有合理商业目的的安排而减少其应纳税收入或所得额的，税务机关有权按照合理的方法调整。”“合理”的法律标准是不固定的，在中国税法也没有具体的法律解释。这导致涉外企业可能面临举证责任的困难。实际上，该条把不当避税一网打尽了，成为反不当避税的一般性法律条款。无疑，这给涉外企业避税悬了一把模糊不清的利剑。

需要注意的是，《企业所得税法》认可了“成本分摊协议”和“预约定价安排”，明确了合法纳税筹划方式。如将公益性捐赠的扣除比例提高到12%，聘用残疾人支出费用可以加计扣除、高新技术产业可以享受优惠税率等，目的是引导企业合法地进行纳税筹划。这也为正当避税划清了界限。是否除了法律规定的合法避税措施，就是不合理避税措施呢？这有待于法律或者司法案例进一步确定。

总之，涉外企业的避税与反避税问题，已经引起中国法律机关的极大关注。在新旧税法规则交替之际，在华跨国企业和中国对外投资企业的避税风险大大增加。企业家们不仅需要财务会的税务调整，还需要专业律师的参与协助调整新的税务筹划，以防范和化解新税法带来的法律风险。

版权所有 © SGLA 2008。

此出版物仅供阁下参考和兴趣阅读之用，无意作为完整全面的信息，并不构成亦不应予以依赖为法律意见。请根据自身情况寻求专门咨询。