# 企业境外投资税务风险管理咨询业务指引

**——税务师行业涉税专业服务规范第3.4.3号**

**（试行）**

## 第一章 总 则

**第一条** 为规范税务师事务所及其具有资质的涉税服务人员（以下简称“涉税服务人员”）提供企业境外投资税务风险管理咨询服务，提高执业质量，防范执业风险，根据《涉税专业服务监管办法(试行)》（国家税务总局公告2017年第13号）和中国注册税务师协会《税务师行业涉税专业服务规范基本指引（试行）》、《税收策划业务指引（试行）》，制定本指引。

**第二条** 税务师事务所及其涉税服务人员承办企业境外投资税务风险管理咨询业务适用本指引。

**第三条** 实施企业境外投资税务风险管理咨询业务中应坚持以下基本原则：

（一）特定目标原则

税务师事务所及其涉税服务人员承办企业境外投资税务风险管理咨询业务，应以与委托人约定的委托目标为核心开展服务。

（二）合理商业目的原则

税务师事务所及其涉税服务人员承办企业境外投资税务风险管理咨询业务，应基于委托人的合理商业目的，服务过程和服务成果不得以获取税收利益为唯一目的或者主要目的，也不得向委托人建议以形式符合税法规定、但与其经济实质不符的方式获取税收利益。

（三）诚信及保密原则。

税务师事务所及涉税服务人员承办企业境外投资税务风险管理咨询业务时，应当按照业务委托协议内容完整、真实地提供服务，并根据保密协议或业务委托协议中的保密条款内容为委托方提供的各项信息采取保密措施。

**第四条** 税务师事务所及其涉税服务人员承办企业境外投资税务风险管理咨询业务，应当按照《国家税务总局关于采集涉税专业服务基本信息和业务信息有关事项的公告》（国家税务总局公告2017年第49号）、《关于进一步完善涉税专业服务监管制度有关事项的公告》（国家税务总局公告2019年第43号）的要求，向税务机关报送《涉税专业服务机构（人员）基本信息采集表》和其他相关信息。

**第五条** 税务师事务所及其涉税服务人员提供企业境外投资税务风险管理咨询服务，实行信任保护原则。存在以下情形之一的，税务师事务所及其涉税服务人员有权终止业务：

（一）委托人违反法律、法规及相关规定的；

（二）委托人提供不真实、不完整资料信息的；

（三）委托人要求违反本指引第三条的；

（四）其他因委托人原因限制业务实施的情形。

如已完成部分约定业务，应当按照协议约定收取费用，并就已完成事项进行免责性声明，由委托人承担相应责任，税务师事务所及其涉税服务人员不承担该部分责任。

**第六条** 税务师事务所及其涉税服务人员提供企业境外投资税务风险管理咨询服务，应当遵循《税务师行业职业道德指引（试行）》的有关规定。

**第七条** 税务师事务所及其涉税服务人员提供企业境外投资税务风险管理咨询服务，应当遵循《税务师行业质量控制指引（试行）》的有关规定，在业务承接、业务委派、业务计划、业务实施、业务成果递交、业务记录归档等服务各阶段，充分考虑对执业风险的影响因素，使执业风险降低到可以接受的程度。

## 第二章 业务定义与目标

**第八条** 本指引所称企业境外投资税务风险管理咨询业务是指税务师事务所依法接受委托，对企业境外投资相关的税务风险进行评价并针对税务风险管理措施提供咨询意见的服务行为。上述所称的“境外投资税务风险”是指在中国大陆以外区域从事投资活动所涉及的税务风险。

企业境外投资税务风险管理通常涉及多个不同税收管辖区域的税收法律法规及税务管理实践，包括中国大陆和中国大陆以外区域，税务师事务所及其涉税服务人员的服务过程和服务成果应全面并客观考虑不同税收管辖区域的税收法律法规和实践要求。

**第九条** 税务师事务所及其涉税服务人员承办企业境外投资税务风险管理咨询业务，从中国大陆税法的角度应重点关注以下方面的税务风险：

（一）被认定为中国税收居民企业；

（二）被认定为受控外国企业；

（三）税收协定适用；

（四）关联交易转让定价调整；

（五）境外税收抵免处理；

（六）派遣员工的个人所得税;

（七）一般反避税规则的适用。

除中国大陆税法以外，税务师事务所及其涉税服务人员承办企业境外投资税务风险管理咨询业务时，还应搜集并了解境外投资涉及的中国大陆以外其它特定税收管辖区域的基本税收信息，梳理委托人在中国大陆以外税收管辖区域的税法遵从事项，了解双边税收协定及税收争议解决机制，关注委托人及其境外投资项目在中国大陆以外税收管辖区域潜在的重点税收风险，动态把握中国大陆以外区域税收政策变化，协助委托人防控境外投资项目在中国大陆以外税收管辖区域的税收风险，提高境外投资项目在所有涉及的税收管辖区域的全面税务合规性。

**第十条** 企业境外投资税务风险管理咨询业务流程包括了解业务目标、制定业务计划、收集项目资料、确定法律依据、测算数据结果、制定策划方案、方案综合辩证分析。

根据承接业务的简易程度，可以选择仅执行部分程序，但需保证已执行程序足以支撑方案制定以及结论。

## 第三章 业务承接与委派

**第十一条** 税务师事务所应当指派能够胜任企业境外投资税务风险管理咨询业务的涉税服务人员作为项目负责人。税务师事务所在选定项目负责人时，应重点关注其在境外投资税务咨询方面的专长、类似项目经验以及独立性是否符合要求。

**第十二条** 税务师事务所在确定是否接受和保持业务委托关系前，应当遵循《税务师行业涉税专业服务程序指引（试行）》的相关规定，由项目负责人对委托人的下列情况进行了解和评估，充分评估项目风险；重大项目应由税务师事务所主要业务负责人对项目负责人的评估情况进行评价和决策。 税务师事务所应根据项目具体情况（如项目拟投资金额、所涉国家数量、所涉税务事项复杂程度等因素）判断拟承接项目是否属于“重大项目”。除《税务师行业涉税专业服务程序指引（试行）》规定的基本事项外，还应重点关注委托人拟议或现有境外投资情况。

**第十三条** 若服务范围涉及境外国家或地区的税收法律法规及税务实践，税务师事务所应评估提供跨境税务咨询业务相关的执业风险，着重评估提供涉及中国大陆以外税收管辖区域有关税务咨询服务的执业能力和法定执业资质要求，并据此确定是否需要请求本所外部具有提供中国大陆以外税收管辖区域税务咨询服务经验和资质的专家团队协助工作（“境外专家团队”）。项目负责人应当对境外专家团队工作成果负责。

税务师事务所应当及时与境外专家团队负责人联络、沟通，确保当地团队的服务能力、时间安排、服务报价等符合委托人的要求和预期。

**第十四条** 税务师事务所及其涉税服务人员应与委托方进行沟通，确保其已经清楚理解委托人对企业境外投资税务风险管理的要求及目标，并从以下方面进行分析评估，决定是否接受委托：

（一）委托事项是否符合国家税收政策及其他相关法律法规的相关规定；

（二）初步分析评估企业境外投资税务风险管理目标的可行性及委托人对税务师事务所及其涉税服务人员服务过程和服务成果的需求是否合理；

（三）本机构是否具有相应的资质及专业服务能力；

（四）本机构是否可以承担相应的风险，是否能够根据服务需求和工作量安排具有胜任能力且具有资质的涉税服务人员，包括服务过程和服务成果需考虑的不同税收管辖区域的专业服务团队；

（五）该业务服务收费是否合理；

（六）其他相关因素。

**第十五条** 税务师事务所确定承接的业务，应当遵循《税务师行业涉税专业服务程序指引（试行）》的相关规定与委托人签订委托协议。

## 第四章 业务计划

**第十六条** 为确保企业境外投资税务风险管理咨询业务顺利实施并保证业务质量，项目负责人应当遵循《税务师行业涉税专业服务程序指引（试行）》的相关规定，在业务实施前编制业务计划。

项目负责人应当根据受托提供服务的复杂程度、风险状况和时间要求等情况，制定业务计划，确定工作目标、工作方案、时间安排、业务范围、人员分工、沟通协调、执行程序等事项。

制定业务计划，应当遵循以下基本要求：

（一）符合法律、法规规定，不得损害国家税收利益和其他相关主体的合法权益；

（二）充分考虑委托人的业务需求，合理规划和实施必要的程序；

（三）审慎评价委托人的业务需求和自身的专业能力，合理安排专家团队的工作。

**第十七条** 承接企业境外投资税务风险管理咨询业务工作计划一般应包括下列内容：

（一）委托人基本情况。主要包括委托人所属行业及行业特点、基本业务情况、执行会计政策和相关税收政策情况等；

（二）现有或拟议境外投资项目基本情况。主要包括现有或拟议境外投资项目涉及国家（地区）、投资目的、投资方式、投资期限、运营情况、内控管理等；

（三）业务小组成员。在确定业务小组成员，特别是确定项目负责人时，应充分考虑其从业经验、专业素质等；

（四）预计工作进度及完成时间。项目负责人应对工作的进度及完成时间做出规划，明确各阶段的执行人及执行日期，资料的交接方式、时间以及预计服务完成时间等；

（五）重要风险管理事项。项目负责人应当根据委托人的情况和委托事项的性质，确定重要的境外投资税务风险管理事项；

（六）其他相关内容。

**第十八条** 业务计划编制完成以后，应与委托人沟通并得到确认，履行必要的内部审批程序后实施。在业务执行过程中，项目负责人可以视情况变化对业务计划作相应的调整。

## 第五章 业务实施

### 第一节 业务实施程序

**第十九条** 涉税服务人员应当根据委托人情况和委托协议、业务计划，要求委托人提供所需的相关资料。必要时，可书面列示资料清单，并告知委托人进行事前准备。

此外，还可通过问卷调查、现场访谈和电话访谈的方式收集所需信息和资料。所收集的信息和资料包括但不限于委托人和/或境外投资项目的股权架构、组织架构、财务数据、纳税申报资料、内部管理信息等。

**第二十条** 对所收集的信息和资料进行初步复核及整理，并根据整理结果调整、更新所需信息和资料清单。对委托人和/或境外投资项目情况理解不同而导致的分歧，涉税服务人员应重新调查或与委托人进行讨论、确认。

**第二十一条** 涉税服务人员在向委托人收集信息和资料的同时，应根据境外投资项目的具体情况和需求，搜集、整理境外投资所涉中国大陆以外税收管辖区域的税务信息。如需与境外专家团队合作实施业务，涉税服务人员可以参照以下程序与境外专家团队沟通所需信息、资料，并合作实施业务：

（一）了解中国大陆以外税收管辖区域的税收制度、纳税申报机制、税收监管环境、签署并生效的税收协定、跨境税务信息交换机制等概况；

（二）结合境外投资项目的具体情况，初步分析可能涉及的中国大陆以外税收管辖区域的税务事项；

（三）根据初步分析可能涉及的中国大陆以外税收管辖区域的税务事项，评估税务师事务所及涉税服务人员提供受托业务的执业风险，并确定是否引入中国大陆以外税收管辖区域具有当地税务咨询服务经验和资质的境外专家团队协助工作；

（四）如引入境外专家团队协助工作，与境外专家团队就受托业务的具体要求进行沟通；根据与境外专家团队的沟通情况，确定或调整需要搜集的信息和资料清单；

（五）根据所取得的信息和资料，进一步与境外专家团队沟通、讨论中国大陆以外税收管辖区域的涉税事项，并及时与委托人沟通境外专家团队提出的问题或进一步所需的信息和资料；

（六）结合委托人的具体要求与业务承接风险的评估，确定与境外专家团队的具体合作方式并约定服务成果提交物的具体形式。

**第二十二条** 涉税服务人员对收集的资料进行整理，根据委托人现有或拟议境外投资项目所处阶段，即投资前和投资后，分别梳理不同阶段税务风险管理应重点考虑的内容。

在实施境外投资前的准备阶段，税务风险管理的目标主要是对境外投资税务风险事项进行识别和预判，包括中国税收居民企业和/或受控外国企业的风险、税收协定适用风险、境外税收抵免风险等，并结合企业的商业计划与安排，对已识别的税务风险制定风险管理措施和预案；

在完成境外投资并持有投资项目阶段，税务风险管理的目标主要是管控与境外投资项目相关的业务安排可能产生的税务风险，包括中国税收居民企业和/或受控外国企业的风险、税收协定适用风险、跨境关联交易的转让定价风险、境外税收抵免风险、派遣员工的个人所得税风险等。

**第二十三条** 除考虑境外投资项目所处阶段，涉税服务人员还应针对境外投资项目所涉投资标的不同类型，分别重点关注以下税务风险：

针对获得境外土地所有权、使用权等权益、获得境外自然资源勘探、开发特许权等权益、获得境外基础设施所有权、经营管理权等权益、获得境外资产所有权、经营管理权等权益、新建或改扩建境外固定资产的境外投资活动，应重点关注税收协定适用风险和派遣员工的个人所得税风险。

针对新建境外企业或向既有境外企业增加投资、新设或参股境外股权投资基金的投资活动，应重点关注中国税收居民企业税务风险、受控外国企业税务风险、关联交易转让定价调整风险和境外税收抵免处理风险。

针对通过协议、信托等方式控制境外企业或资产的投资活动，应重点关注税收协定适用风险和一般反避税风险。

**第二十四条** 涉税服务人员根据收集的信息和资料，识别税务风险管理的具体目标，研读相关的税收政策、法规及税收协定条款，确定政策法规的引用方向和基础。

对相关税收法律法规理解不同所导致的分歧，应与税务机关或者税务专家进行沟通讨论。在与税务机关进行沟通前，应告知委托人，沟通时应注意对委托人信息保密。

**第二十五条** 涉税服务人员应根据所取得的信息和资料，结合相关税法规定及实践要求，进行税务风险的分类以及定性、定量的分析和描述，明确境外投资项目涉及的税务风险发生的条件和可能性，评估其风险对企业实现税务管理目标的影响程度，从而对税务风险管理的优先顺序和策略提出建议。

涉税服务人员提出的境外投资税务风险管控措施或预案建议应基于委托人真实的商业计划安排和特定的风险管控目标。涉税服务人员应与委托人就服务具体内容进行充分沟通，确保服务成果符合委托人的目标和要求，并经委托人认可。

**第二十六条** 涉税服务人员应注意提示委托人就相关风险注意点留存适当的书面材料，以应对税务机关的检查。

**第二十七条** 企业境外投资税务风险管理服务完成后，税务师事务所及其涉税服务人员应当按照以下顺序对涉税业务委托协议、业务底稿、业务成果等有关材料进行整理、归类、装订、立卷、保存、归档。

（一） 企业境外投资税务风险管理服务业务委托协议；

（二） 业务计划；

（三） 企业境外投资税务风险服务业务底稿；

（四）与境外专家团队的沟通函件；

（五）服务过程中与委托人管理层沟通的相关通讯记录；

（六） 出具的业务报告及其他业务成果；

（七） 其他相关补充资料。

### 第二节 中国税收居民企业税务风险管理

**第二十八条** 中国税收居民企业风险是指境外企业由于实际管理机构位于中国境内，从而被认定为中国税收居民企业的税务风险。

**第二十九条** 涉税服务人员应当向委托人采集境外企业的以下信息和资料，从而对境外企业的中国税收居民企业风险进行分析与判定：

（一）董事会决议事项和召开地点；

（二）董事的税收居民身份所在地、经常居住地、前往中国的频繁程度、工作职责及履行相关职责的地点等；

（三）高级管理人员的税收居民身份所在地、经常居住地、前往中国的频繁程度、工作职责及履行相关职责的地点、多重任职安排等；

（四）公司运营、投资、营销、采购、财务、人事、知识产权、固定资产等事项的管理和决策流程和地点；

（五）会计账簿、公司印章、董事会纪要等重要资料的存放地点;

（六）在注册地雇佣当地员工、开设银行账号、租赁或拥有办公场所、进行纳税申报等情况；

（七）法律、税务和财务相关资料，包括法律注册文件、纳税申报表、财务报表、重大交易合同等；

（八）与分析中国税收居民企业风险相关的其他信息和资料。

**第三十条** 中国税收居民企业风险管理的重点是识别境外企业实际管理机构被认定为位于中国境内的风险，涉税服务人员在分析中国税收居民风险时应重点关注：

（一）企业负责实施日常生产经营管理运作的高层管理人员及其高层管理部门履行职责的场所是否主要位于中国境内；

（二）企业的财务决策（如借款、放款、融资、财务风险管理等）和人事决策（如任命、解聘和薪酬等）是否由位于中国境内的机构或人员决定，或需要得到位于中国境内的机构或人员批准；

（三）企业的主要财产、会计账簿、公司印章、董事会和股东会议纪要档案等是否位于或存放于中国境内；

（四）企业1/2（含1/2）以上有投票权的董事或高层管理人员是否经常居住于中国境内。

（五）上述（一）至（四）项是否同时满足；

（六）是否遵循实质重于形式的原则；

（七）与中国税收居民企业风险相关的其他事项。

### 第三节 受控外国企业税务风险管理

**第三十一条** 受控外国企业税务风险是指境外企业由于被中国居民企业或中国居民企业和中国居民个人（以下简称“中国居民股东”）控制且设立在实际税负低于规定水平的国家（地区），并非出于合理经营需要对利润不作分配或减少分配，从而被认定为受控外国企业的税务风险。

**第三十二条** 涉税服务人员应当向委托人采集境外企业及其中国居民股东的以下信息和资料，从而对境外企业的受控外国企业风险进行分析与判定：

（一）中国居民股东直接或间接持有境外企业股权的比例、性质等信息；

（二）境外企业与中国居民股东之间的资金往来、关联交易等情况；

（三）境外企业法律、税务和财务相关资料，包括法律注册文件、相关年度的审计报告、财务报表、纳税申报表等；

（四）境外企业相关年度的股息分配情况及支持资料,如股东会决议（纪要）等；

（五）境外企业将利润留存或部分留存在境外的商业理由及历史期间留存利润的实际使用情况；

（六）与分析受控外国企业风险相关的其他信息和资料。

**第三十三条** 涉税服务人员在分析受控外国企业税务风险时应重点关注：

（一）中国居民股东是否在股份、资金、经营、购销等方面对境外企业构成实质控制；

（二）境外企业的实际税负是否低于规定的水平；

（三）将利润留存或部分留存在境外是否具有合理商业目的及历史期间留存利润的实际使用情况；

（四）境外企业是否属于免于被认定为受控外国企业的情形；

（五）与受控外国企业风险相关的其他事项。

### 第四节 税收协定适用风险管理

**第三十四条** 税收协定适用风险是指企业在适用税收协定时，由于不符合税收协定或缔约方国内税法所规定的条件而无法适用协定条款的风险。

**第三十五条** 涉税服务人员应当向委托人采集以下信息和资料，从而对税收协定适用风险进行分析与判定：

（一）与境外投资相关的股权架构图；

（二）协定待遇申请方的税收居民证明；

（三）与拟申请协定待遇的款项相关的资料；

（四）在缔约国设立成员实体的商业目的；

（五）根据税收协定以及协定缔约方的国内税法规则和税务实践所需提供的其他信息和资料。

**第三十六条** 涉税服务人员在分析税收协定适用风险时，应重点关注以下事项：

（一）取得相关所得的主体是否为税收协定缔约方其中一方或双方的税收居民；

（二）税收协定所涵盖的税种范围；

（三）适用的协定具体条款是否正确；

（四）协定具体条款的适用条件是否充分满足；

（五）协定中有关防止滥用税收协定的条款是否触发，同时还需结合缔约方国内税法所规定的反避税规则分析；

（六）协定适用是否符合给予协定优惠待遇的缔约方国内税法所规定的实质性和程序性要件；

（七）与税收协定适用风险相关的其他事项。

### 第五节 关联交易转让定价调整风险管理

**第三十七条** 关联交易转让定价调整风险是指中国税收居民企业与其境外关联方之间的业务往来，因不符合独立交易原则而减少中国税收居民企业应纳税收入或者所得额，从而被税务机关按照合理方法进行调整的风险。

**第三十八条** 涉税服务人员应当向委托人采集关联交易及其所涉主体的以下信息和资料，从而对关联交易转让定价调整风险进行分析与判定：

（一）交易双方的法律、财务和税务基本资料，包括法律注册文件、审计报告、财务报表、纳税申报表等；

（二）关联交易转让定价分析、同期资料和/或国别报告等文档；

（三）关联交易双方之间或交易双方同与第三方的股权关系、资金往来、经营往来、董事或高管委派情况或其他共同利益联系；

（四）关联交易的合同及情况说明，包含交易类型、时间、金额、结算货币、交易条件、贸易形式、业务流程等信息；

（五）关联交易的转让定价方法、可比性分析、定价影响要素、价值链分析等信息及文档；

（六）交易双方在关联交易中各自执行的功能、承担的风险和使用的资产等信息；

（七）成本分摊协议及其相关资料（如分摊方法和原则、实际分摊情况、成本分摊协议特殊事项文档、与主管税局关于成本分摊协议的往来函件等）；

（八）交易双方与主管税局就关联交易进行沟通的相关资料和记录，如预约定价安排、税收裁定、往来信函等；

（九）其他与关联交易转让定价调整风险相关的信息和资料。

**第三十九条** 涉税服务人员在分析关联交易转让定价调整风险时应重点关注：

（一）交易所涉主体是否符合关联方的条件；

（二）关联交易是否涉及位于实际税负水平低于中国企业所得税税率的国家（地区）的关联方；

（三）交易双方在关联交易中各自承担的功能、风险和使用的资产是否相匹配；

（四）交易双方的利润分配是否与其在关联交易中执行的功能、承担的风险和使用的资产相匹配；

（五）被测试方及转让定价方法的选择是否合理；

（六）在进行可比性分析时是否充分考虑各项可比性因素、合理选择可比对象等；

（七）交易所涉主体的利润水平是否位于可比企业利润率区间；

（八）是否按照相关税法规定准备转让定价文档；

（九）预约定价安排和成本分摊协议等预先税务安排的后续跟踪管理情况；

（十）是否存在被重点进行转让定价调查的情形；

（十一）与关联交易转让定价调整风险相关的其他事项。

### 第六节 境外税收抵免处理风险管理

**第四十条** 境外税收抵免处理风险是指中国税收居民企业在计算可以用以抵免其中国企业所得税税额的境外已缴纳所得税税额时，未能正确适用相关法规从而导致错误申报、缴纳企业所得税税款的风险。

**第四十一条** 涉税服务人员应当向委托人采集委托人及境外实体的以下信息和资料，从而对委托人的境外税收抵免处理风险进行分析与判定：

（一）境外所得在境外已经缴纳有关税款的完税证明或纳税凭证；

（二）境外所得在境外适用税种的计税方法说明；

（三）与不同类型的境外所得相关的信息和资料：

1.境外分支机构的营业利润所得：境外分支机构会计报表、具有资质的机构出具的有关分支机构审计报告等；

2.境外股息、红利所得：控股架构、被投资公司章程、境外企业有权决定利润分配的机构做出的决定书（如董事会决议）等；

3.境外利息、租金、特许权使用费、转让财产等所得：交易合同、取得有关所得的明细结算文件、被转让财产计税基础等；

4.以总分包或联合体方式在境外实施工程项目取得劳务所得：总包合同、分包合同或联合体组建协议、总分包方之间或联合体各方之间的工作时间或工作量分配情况、工程项目按合同约定提供的明细结算文件等；

5.与其他类型所得相关的其他信息和资料；

（四）适用税收饶让抵免的还需采集委托人及其直接或间接控制的境外企业在境外所获免税及减税的依据及证明文件；

（五）委托人以前年度已经适用境外税收抵免的，还需搜集委托人以前年度企业所得税申报的有关附表及工作底稿；

（六）与境外税收抵免处理风险相关的其他信息和资料。

**第四十二条** 涉税服务人员在分析境外税收抵免处理风险时应重点关注：

（一）是否符合境外税收抵免的适用条件，包括在适用间接抵免的情况下，是否符合税法所规定的如股权比例、股权层级等条件；

（二）是否正确计算境外应纳税所得额，包括是否正确还原境外税前所得、境外不具有独立纳税地位的分支机构的所得是否正确纳入境外应纳税所得额、境外所得的费用支出扣除是否合理且有充分的文件支持、境内外共同支出的分摊扣除是否合理、是否正确处理境内外所得盈亏相抵、是否正确处理境外企业所在国家（地区）纳税年度与中国纳税年度不一致的情况等；

（三）是否正确计算可抵免境外所得税税额，包括是否属于不可抵免的境外所得税税额范围、是否正确适用税收饶让抵免以及相关境外税收优惠待遇是否有充分的文件支持、适用间接抵免时是否正确计算境外所得间接负担的税额等；

（四）是否正确计算抵免限额，包括是否正确处理境外所得来源于多个国家（地区）产生的境外已纳税款、是否适用正确的所得税税率等；

（五）是否正确运用孰低原则确定当年可抵免的境外所得税限额；

（六）是否符合税收抵免简易办法的适用条件；

（七）以前年度结转的可抵免境外所得税税额是否超过可结转年限；

（八）与境外税收抵免处理风险相关的其他事项。

### 第七节 派遣员工的个人所得税风险管理

**第四十三条** 派遣员工的个人所得税风险是指中国居民企业派遣作为中国税收居民的员工至境外工作时，未能按照税法规定就派遣员工在被派遣期间所取得的工资、薪金所得计算、申报缴纳被派遣国（地区）和中国个人所得税的风险。

**第四十四条** 涉税服务人员应当向委托人采集以下信息和资料，从而对派遣员工的个人所得税风险进行分析和判定：

（一）派遣员工的个人信息和资料，包括身份证件复印件、职务、境内住所、缴税情况等；

（二）派遣员工与派遣单位和/或被派遣单位所签订的劳动合同和/或履职证明文件、派遣单位与被派遣单位之间就派遣期间有关人员的工作成果归属、任职风险承担、绩效评价、薪酬确定及人员成本分摊等事宜签订的派遣协议；

（三）派遣员工所取得的境外和境内所得情况，包括所得分类、各项所得金额及支付或承担方；

（四）派遣员工在境外缴纳个人所得税的完税凭证和缴税证明；

（五）与派遣员工的个人所得税风险相关的其他信息。

**第四十五条** 涉税服务人员应根据中国相关个人所得税规定以及中国与被派遣国（地区）所缔结的税收协定相关条款，结合派遣员工的薪酬安排、外派形式等情况，分析派遣员工的个人所得税风险，其中应重点关注如下事项：

（一）根据中国与被派遣国（地区）所缔结的税收协定相关条款，分析被派遣国（地区）根据协定是否有权就派遣员工的境外所得征收个人所得税；

（二）中国与被派遣国（地区）没有缔结税收协定的，应根据被派遣国（地区）生效的个人所得税相关的法律法规分析派遣员工在被派遣国（地区）应承担的纳税义务及履行纳税义务的合规程序；

（三）派遣期间薪酬安排，包括派遣员工是否在境内和境外同时取得薪酬、派遣员工在境内和/或境外取得薪酬的具体项目及各项薪酬的计算方法、派遣员工在派遣期间是否取得可变薪酬，包括佣金、提成、利润分配等、派遣员工在派遣期间是否取得薪酬性质的货币化或非货币化福利；

（四）派遣期间员工的实际工作地点及其对应的时间记录；

（五）派遣员工在境外是否缴纳个人所得税、以及在境外缴纳的个人所得税税额是否正确地从其中国应纳税额中抵扣或结转；

（六）与派遣员工的个人所得税风险相关的其他事项。

### 第八节 一般反避税风险管理

**第四十六条** 一般反避税规则风险是指企业在境外投资过程中实施的业务安排被税务机关认定为不具有合理商业目的，并被要求按照合理方法对纳税人应纳税收入或者所得进行调整的风险。

**第四十七条** 涉税服务人员应当向委托人采集境外投资过程中实施的具体业务安排所涉及的以下信息和资料，从而对一般反避税风险进行分析与判定：

（一）境外投资活动参与各方的法律、财务和税务基本资料，包括法律注册文件、审计报告、财务报表、纳税申报表等；

（二）境外投资活动商业决策的参考信息，包括但不限于会议纪要、商业计划书、内部信息备忘录或书面沟通记录、外部顾问咨询报告、行业研究报告、统计数据/年鉴等；

（三）境外投资活动参与各方的股权关系和股权关系变化历史沿革、资金往来、经营往来、董事或高管委派情况或其他共同利益联系；

（四）业务安排的合同及情况说明，包含交易类型、时间、金额、结算货币、交易条件、贸易形式、业务流程等信息；

（五）业务安排中不同纳税主体执行的功能、承担的风险和使用的资产等信息；

（六）业务安排中不同纳税主体与主管税局就具体交易、安排进行沟通的相关资料和记录，如税收裁定、往来信函等；

（七）其他与境外投资及其业务安排相关的信息和资料。

**第四十八条** 涉税服务人员应结合企业境外投资的具体安排，包括安排的形式和实质、安排订立的时间和执行期间、安排实现的方式、安排各个步骤或组成部分之间的联系、安排涉及各方财务状况的变化、安排的税收结果，分析相关安排是否会触发一般反避税规则的适用，其中应重点关注的事项包括但不限于：

（一）是否存在信息或资料表明相关业务安排、股权架构或其他安排是以取得税收优惠待遇为主要目的或主要目的之一；

（二）是否存在利用不同税收管辖区域针对特定组织形式或款项安排的税务处理的差异以达到双重不征税或长期递延纳税的情形；

（三）是否存在信息或资料表明通过选择税收协定避税或其他协定策略获取正常情况下无法获取的税收优惠；

（四）是否存在足够的证明材料说明在避税港税收管辖区域设立实体具有充分的商业目的与合理性；

（五）是否在境外投资中实施了与境内业务安排存在明显商业矛盾的业务安排；

（六）是否在不同的税收管辖区域就同一业务安排提交了不同性质的说明或税务立场主张；

（七）其它不具有合理商业目的的安排。

## 第六章 附 则

**第四十九条** 本指引自2020年8月1日起试行。

**附件：**

**企业境外投资税务风险管理咨询业务报告**

**（参考文本）**

报告号：

备案号：

\_\_\_\_\_ ：

我们接受委托，对贵单位境外投资涉及的 税务 事项进行分析，并针对有关税务风险管理措施提供咨询意见，同时出具企业境外投资 税务风险管理咨询报告。

贵单位的责任是，及时提供与境外投资相关的资料，包括但不限于委托人和/或境外投资项目的股权架构、组织架构、财务数据、纳税申报资料、内部管理信息等，并保证其真实、准确、完整和合法。

我们的责任是，本着独立、客观、公正的原则，依据企业境外投资涉及的相关税法法规和政策，对贵单位进行境外投资过程中涉及的 税务风险事项提出管理措施的建议，并出具管理咨询报告。

在服务过程中，我们对贵单位相关负责人进行针对性访谈并对所收集的信息和资料进行复核及整理，并根据贵单位现有或拟议境外投资项目所处阶段（即投资前或投资后），分析不同投资阶段税务风险管理应重点考虑的内容。同时，我们研读了相关的税收政策、法规及税收协定条款，确定政策法规的引用和基础后，对境外投资项目可能涉及的税务风险进行分析，包括性质分析和量化评价，结合贵单位的商业计划、安排和风险管控目标，建议贵单位考虑采取以下税务风险管控措施或预案。现将服务结果报告如下：

1. 我们的理解

【对业务委托人、委托人境外投资项目所涉实体股权结构、项目主要商业活动等背景情况进行介绍。】

1. 税务风险事项定性分析

【结合所取得的资料和信息，提出分析思路，识别委托人在境外投资过程中可能涉及的潜在税务风险，结合该事项的相关税法规定，对可能产生的影响进行阐述。】

1. 税务风险事项定量分析

【在相关资料和信息可靠获取的前提下，基于委托人提供的信息对所识别的潜在税务风险进行量化分析，包括但不限于税务影响估算、模拟税负分析、税务相关敏感性分析等】

1. 改进方案及建议

【结合上述定性分析和定量分析，结合委托人的商业安排，提出境外投资税务风险管理建议。】

1. 免责声明

【根据税务师事务所的内部风控要求添加免责条款。】

涉税服务人员：（签章）

法人代表：（签章）

税务师事务所（盖章）

地址：

日期：