

税务师

教材精讲班

税法二

第九节 应纳税额的计算

一、居民企业查账征收

应纳税额=应纳税所得额×适用税率-减免税额-抵免税额

应纳税所得额

1. 直接法：应纳税所得额=收入总额-不征税收入-免税收入-各项扣除金额-弥补亏损

2. 间接法：应纳税所得额=会计利润总额±纳税调整项目金额

二、境外所得抵扣税额的计算

企业实际应纳所得税额=企业境内外应纳税所得总额-企业所得税减免、抵免优惠税额-境外所得税抵免额

下列所得已在境外缴纳的所得税税额，可从其当期应纳税额中抵免，抵免限额为该项所得按规定计算的应纳税额；超过抵免限额的部分，允许从次年起在连续5个纳税年度内，用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补：

(1) 居民企业来源于中国境外的应税所得；

(2) 非居民企业在中国境内设立机构、场所，取得发生在中国境外但与该机构、场所有实际联系的应税所得。

1. 抵免限额=中国境内、境外所得依照规定计算的应纳税总额×来源于某国（地区）的应纳税所得额÷中国境内、境外应纳税所得总额

【例题】某企业2021年度境内应纳税所得额为200万元，适用25%的企业所得税税率。另外，该企业分别在A、B两国设有分支机构（我国与A、B两国已经缔结避免双重征税协定），在A国分支机构的应纳税所得额为50万元，A国税率为20%；在B国的分支机构的应纳税所得额为30万元，B国税率为30%。假设该企业在A、B两国所得按我国税法计算的应纳税所得额和按A、B两国税法计算的应纳税所得额一致，两个分支机构在A、B两国分别缴纳了10万元和9万元的企业所得税。

要求：计算该企业2021年度汇总时在我国应缴纳的企业所得税税额。

【答案】

方法一：减法。

(1) 该企业按我国税法计算的境内、境外所得的应纳税额= $(200+50+30) \times 25\% = 70$ （万元）

(2) A、B两国的扣除限额

A国扣除限额= $70 \times [50 \div (200+50+30)] = 12.5$ （万元）

B国扣除限额= $70 \times [30 \div (200+50+30)] = 7.5$ （万元）

在A国缴纳的所得税为10万元，低于扣除限额12.5万元，可全额扣除。

在B国缴纳的所得税为9万元，高于扣除限额7.5万元，其超过扣除限额的部分1.5万元当年不能扣除。

(3) 汇总时在我国应缴纳的所得税= $70 - 10 - 7.5 = 52.5$ （万元）

方法二：加法。

(1) A国扣除限额= $50 \times 25\% = 12.5$ （万元）

B国扣除限额= $30 \times 25\% = 7.5$ （万元）

(2) A国实缴税额=10（万元）

B国实缴税额=9（万元）

(3) A国补交:2.5万元，B国本期不纳税。

该企业所得税税额= $200 \times 25\% + 2.5 = 52.5$ （万元）

三、居民企业核定征收

(一) 具有下列情形之一，核定征收企业所得税

1. 依照法律、行政法规的规定可以不设置账簿的；
2. 依照法律、行政法规的规定应当设置但未设置账簿的；
3. 擅自销毁账簿或者拒不提供纳税资料的；
4. 虽设置账簿，但账目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全，难以查账的；
5. 发生纳税义务，未按照规定的期限办理纳税申报，经税务机关责令限期申报，逾期仍不申报的；
6. 申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的。

(二) 特殊行业、特殊类型的纳税人和一定规模以上的纳税人不适用上述办法，包括：

1. 享受优惠政策的企业（不包括仅享受前述免税收入优惠政策的企业和符合条件的小型微利企业）；
2. 汇总纳税企业；
3. 上市公司；
4. 金融企业；
5. 经济鉴证类社会中介机构；
6. 专门从事股权（股票）投资业务的企业；
7. 国家税务总局规定的其他企业。

(三) 核定征收的办法

1. 具有下列情形之一的，核定其应税所得率：
 - (1) 能正确核算（查实）收入总额，但不能正确核算（查实）成本费用总额的；
 - (2) 能正确核算（查实）成本费用总额，但不能正确核算（查实）收入总额的；
 - (3) 通过合理方法，能计算和推定纳税人收入总额或成本费用总额的。

纳税人不属于以上情形的，核定其应纳税所得额。

2. 税务机关采用下列方法核定征收企业所得税：
 - (1) 参照当地同类行业或者类似行业中经营规模和收入水平相近的纳税人的税负水平核定；
 - (2) 按照应税收入额或成本费用支出额定率核定；
 - (3) 按照耗用的原材料、燃料、动力等推算或测算核定。

采用前款所列一种方法不足以正确核定应纳税所得额或应纳税额的，可以同时采用两种以上的方法核定。采用两种以上方法测算的应纳税额不一致时，可按测算的应纳税额从高核定。

3. 应税所得率方式核定企业所得税的计算

应纳税所得额 = 应纳税所得额 × 适用税率

应纳税所得额 = 应税收入额 × 应税所得率

或应纳税所得额 = 成本（费用）支出额 ÷ (1 - 应税所得率) × 应税所得率

应税收入额 = 收入总额 - 不征税收入 - 免税收入

【单选题】某服装生产企业，因无法准确核算成本支出，被税务机关确定为核定征收企业所得税，企业当年收入总额 30 万元，其中 7 月份取得股票转让收入 5 万元，转让成本 3 万元，核定所得率 15%，该企业当年应缴纳企业所得税（ ）万元。

- A. 0.6 B. 0.75 C. 1.13 D. 1.44

【答案】C

【解析】(1) 该企业采用应税所得率方式核定征收企业所得税，即应纳税额 = 应税收入额 × 应税所得率 × 适用税率；
(2) 对采取应税所得率方式核定征收的企业，取得的转让股权（股票）收入，应全额计入应税收入额，按照主营业务（业务）确定适用的应税所得率计算征税

(3) 应缴纳企业所得税 = 30 × 15% × 25% = 1.13（万元）

(四) 跨境电子商务综合试验区零售出口企业所得税核定征收规定

自 2020 年 1 月 1 日起，对综试区内的跨境电商企业核定征收企业所得税。

综试区，是指经国务院批准的跨境电子商务综合试验区；所称跨境电商企业是指自建跨境电子商务销售平台或利用第三方跨境电子商务平台开展电子商务出口的企业。

1. 综试区内的跨境电商企业，同时符合下列条件的，试行核定征收企业所得税办法：

①在综试区注册，并在注册地跨境电子商务线上综合服务平台登记出口货物日期、名称、计量单位、数量、单价、金额的；

②出口货物通过综试区所在地海关办理电子商务出口申报手续的；

③出口货物未取得有效进货凭证，其增值税、消费税享受免税政策的。

2. 综试区内核定征收的跨境电商企业应准确核算收入总额，并采用应税所得率方式核定征收企业所得税。应税所得率统一按照 4% 确定。

3. 综试区内实行核定征收的跨境电商企业符合小型微利企业优惠政策条件的，可享受小型微利企业所得税优惠政策；其取得的收入属于《企业所得税法》第二十六条规定的免税收入的，可享受免税收入优惠政策。

四、非居民企业应纳税额的计算

（一）在中国境内未设立机构、场所或虽设立机构、场所但取得的所得与所设机构场所无实际联系的非居民企业所得，按下列方法计算应纳税所得额：

1. 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，以收入全额为应纳税所得额。

2. 转让财产所得，以收入全额减除财产净值后的余额为应纳税所得额。

财产净值是指财产的计税基础减除已经按照规定扣除的折旧、折耗、摊销、准备金等后的余额。

3. 其他所得，参照前两项规定的办法计算应纳税所得额。

（二）扣缴义务人在每次向非居民企业支付或到期应支付时扣缴企业所得税：

扣缴企业所得税应纳税额 = 应纳税所得额 × 实际征收率（10%）

（三）非居民企业取得上述规定的相关所得，在计算缴纳企业所得税时，应以不含增值税的收入全额作为应纳税所得额。

【多选题】对于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非居民企业的所得，计算应纳税所得额的方法有（ ）。

A. 转让财产所得，以收入全额为应纳税所得额

B. 利息所得，以收入全额为应纳税所得额

C. 租金所得，以收入全额为应纳税所得额

D. 特许权使用费所得，以收入全额为应纳税所得额

E. 股息、红利等权益性投资收益，以收入全额为应纳税所得额

【答案】 BCDE

【解析】选项 A，以收入全额减除财产净值后的余额为应纳税所得额。

非居民企业因会计账簿不健全，资料残缺难以查账，或者其他原因不能准确计算并据实申报其应纳税所得额的，税务机关有权采取以下方法核定其应纳税所得额：

1. 按收入总额核定应纳税所得额：适用于能够正确核算收入或通过合理方法推定收入总额，但不能正确核算成本费用的非居民企业。计算公式如下：

应纳税所得额 = 收入总额 × 经税务机关核定的利润率

2. 按成本费用核定应纳税所得额：适用于能够正确核算成本费用，但不能正确核算收入总额的非居民企业。计算公式如下：

应纳税所得额 = 成本费用总额 ÷ (1 - 经税务机关核定的利润率) × 经税务机关核定的利润率

3. 按经费支出换算收入核定应纳税所得额：适用于能够正确核算经费支出总额，但不能正确核算收入总额和成本费用的非居民企业。计算公式：

应纳税所得额 = 经费支出总额 ÷ (1 - 经税务机关核定的利润率) × 经税务机关核定的利润率

4. 税务机关可按照以下标准确定非居民企业的利润率：

(1) 从事承包工程作业、设计和咨询劳务的，利润率为 15%—30%；

(2) 从事管理服务的，利润率为 30%—50%；

(3) 从事其他劳务或劳务以外经营活动的，利润率不低于 15%。

税务机关有根据认为非居民企业的实际利润率明显高于上述标准的，可以按照比上述标准更高的利润率核定其应纳税所得额。

五、企业转让上市公司限售股有关所得税问题

（一）企业转让个人出资而代持有的限售股的规定：

因股权分置改革造成原由个人出资而由企业代持有的限售股，企业在转让时按以下规定处理：

1. 转让限售股取得的收入作为应税收入计算纳税。

转让所得=转让收入-限售股原值-合理税费

不能准确计算该限售股原值的，主管税务机关一律按该限售股转让收入的**15%**，核定为该限售股原值和合理税费。

依照本条规定完成纳税义务后的限售股转让收入余额转付给实际所有人时不再纳税。

2. 依法院判决、裁定等原因，通过证券登记结算公司，企业将其代持的个人限售股直接变更到实际所有人名下的，不视同转让限售股。

（二）企业在限售股解禁前将其持有的限售股转让给其他企业或个人（以下简称受让方）的处理规定：

1. 企业应按减持在证券登记结算机构登记的限售股取得的全部收入，计入企业当年度应税收入计算纳税。

2. 企业持有的限售股在解禁前已签订协议转让给受让方，但未变更股权登记、仍由企业持有的，企业实际减持该限售股取得的收入，依照本条第1项规定纳税后，其余额转付给受让方的，受让方不再纳税。

【例题】某上市公司为生产节能环保设备的增值税一般纳税人。2017年9月12日，转让其代企业前三大自然人股东持有的因股权分置改革原因形成的限售股，取得收入240万元。但因历史原因，公司未能提供完整、真实的限售股原值凭证，且不能准确计算该部分限售股的原值，故已全额记入投资收益。计算转让代个人持有的限售股应调整的应纳税所得额。

【答案】应调减应纳税所得额=240×15%=36（万元）

六、源泉扣缴

（一）扣缴义务人

1. 对非居民企业在中国境内未设立机构、场所，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，应缴纳的所得税，实行源泉扣缴，以**支付人**为扣缴义务人。税款由扣缴义务人在每次支付或者到期应支付时，从支付或者到期应支付的款项中扣缴。

2. 对非居民企业在中国境内取得**工程作业**和**劳务所得**应缴纳的所得税，税务机关可以**指定**工程价款或者劳务费的支付人为扣缴义务人。

（二）扣缴方法

1. 应当扣缴的所得税，扣缴义务人未依法扣缴或者无法履行扣缴义务的，由企业在所得发生地缴纳。企业未依法缴纳的，税务机关可以从该企业在中国境内其他收入项目的支付人应付的款项中，追缴该企业的应纳税款。（在中国境内存在多处所得发生地的，由企业**选择**其中之一申报缴纳企业所得税）

2. 扣缴义务人每次代扣的税款，应当自代扣之日起**7日内**缴入国库，并向所在地的税务机关报送扣缴企业所得税报告表。

（三）税源管理

1. 扣缴义务人与非居民企业**首次签订**与应税所得有关的业务合同或协议的，扣缴义务人应当自合同签订之日起**30日内**，向其主管税务机关申报办理扣缴税款登记。

2. 扣缴义务人每次与非居民企业签订与应税所得有关的业务合同时，应当自合同签订之日起**30日内**，向其主管税务机关报送《扣缴企业所得税合同备案登记表》、合同复印件及相关资料。

第十节 特别纳税调整

一、特别纳税调整的概念及关联申报管理

（一）特别纳税调整是指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。

（二）关联方

关联方是指与企业有下列关联关系之一的企业、其他组织或者个人，具体指：

1. 在资金、经营、购销等方面存在直接或者间接的控制关系；
2. 直接或者间接地同为第三者控制；
3. 在利益上具有相关联的其他关系。

(三) 关联申报管理

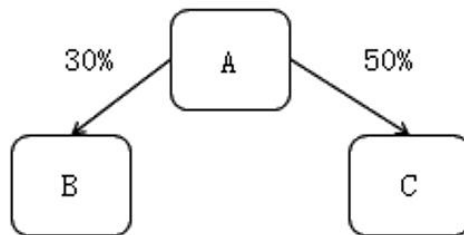
1. 实行查账征收的居民企业和在中国境内设立机构、场所并据实申报缴纳企业所得税的非居民企业向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表时，应当就其与关联方之间的业务往来进行关联申报。

2. 企业与其他企业、组织或者个人具有下列关系之一的，构成关联关系：

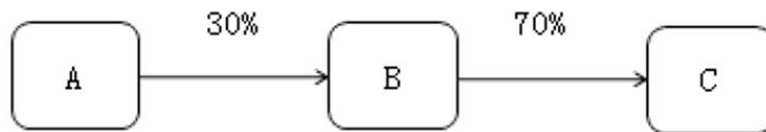
(1) 一方直接或者间接持有另一方的股份总和达到 25%以上；



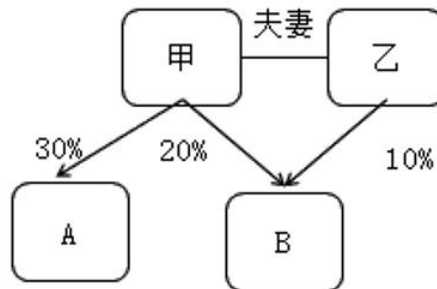
双方直接或者间接同为第三方所持有的股份达到 25%以上。



如果一方通过中间方对另一方间接持有股份，只要其对中间方持股比例达到 25%以上，则其对另一方的持股比例按照中间方对另一方的持股比例计算。



两个以上具有夫妻、直系血亲、兄弟姐妹以及其他抚养、赡养关系的自然人共同持股同一企业，在判定关联关系时持股比例合并计算。



(2) 双方存在持股关系或者同为第三方持股，虽持股比例未达到上述第 (1) 项规定，但双方之间借贷资金总额占任一方实收资本比例达到 50%以上，或者一方全部借贷资金总额的 10%以上由另一方担保（与独立金融机构之间的借贷或者担保除外）。

借贷资金总额占实收资本比例=年度加权平均借贷资金/年度加权平均实收资本，其中：

年度加权平均借贷资金=i 笔借入或者贷出资金账面金额×i 笔借入或者贷出资金年度实际占用天数/365

年度加权平均实收资本=i 笔实收资本账面金额×i 笔实收资本年度实际占用天数/365

【举例】 A 公司持有 B 公司 20% 的股份。在 2018 年度内，两公司发生如下借贷交易：

- (1) 2018 年 2 月 1 日，A 公司从 B 公司借入资金 1000 万元，2018 年 2 月 28 日归还；
- (2) 2018 年 4 月 1 日，B 公司从 A 公司借入资金 2000 万元，2018 年 5 月 31 日归还；

(3) 2018年8月1日, A公司从B公司借入资金1000万元, 双方约定2019年2月29日归还; 两公司的实收资本情况如下:

(1) 2017年12月31日, A公司实收资本为3000万元, B公司实收资本为1000万元;

(2) 2018年7月1日, A公司实收资本增加了1000万元;

(3) B公司注册资本在2018年度未发生变化。

判定2018年A、B是否构成关联关系?

【解析】

1. 2018年度加权平均借贷资金

$$=1000 \times 28/365 + 2000 \times 61/365 + 1000 \times 153/365$$

$$=830.14 \text{ (万元)};$$

2. A公司2018年度加权平均实收资本

$$=3000 \times 365/365 + 1000 \times 184/365$$

$$=3504.11 \text{ (万元)},$$

B公司2018年度加权平均实收资本=1000(万元);

3. A公司2018年度借贷资金总额占实收资本比例

$$=830.14/3504.11$$

$$=23.69\%;$$

B公司2018年度借贷资金总额占实收资本比例

$$=830.14/1000$$

$$=83.01\%;$$

双方之间借贷资金总额占任一方实收资本比例达到50%以上即构成关联关系, 所以2018年度A公司和B公司因资金借贷构成关联关系。

(3) 双方存在持股关系或同为第三方持股, 虽持股比例未达到上述第(1)项规定, 但一方的生产经营活动必须由另一方提供专利权、非专利技术、商标权、著作权等特许权才能正常进行, 或一方的购买、销售、接受劳务、提供劳务等经营活动由另一方控制(控制是指一方有权决定另一方的财务和经营政策, 并能据以从另一方的经营活动中获取利益)

(4) 一方半数以上董事或半数以上高级管理人员(包括上市公司董事会秘书、经理、副经理、财务负责人和章程规定的其他人员)由另一方任命或委派, 或同时担任另一方董事或高管; 或双方各自半数以上董事或半数以上高管人员同为第三方任命或委派。

(5) 具有夫妻、直系血亲、兄弟姐妹以及其他抚养、赡养关系的两个自然人分别与双方具有上述第(1)至(4)项关系之一。

(6) 双方在实质上具有其他共同利益。

仅因国家持股或者由国有资产管理部门委派董事、高级管理人员而存在本公告第二条第(1)至(4)项关系的, 不构成本公告所称关联关系。

除上述第(2)项规定外, 上述关联关系年度内发生变化的, 关联关系按照实际存续期间认定。

【举例】2015年1月1日至3月31日, A公司拥有B公司50%的股权, 但A公司在2015年4月1日向C公司出售其拥有的B公司的30%的股权, C公司持有该股权至2015年12月31日。在这种情况下, 不考虑其他可能构成关联关系的情形, A公司与B公司在2015年1月1日至3月31日期间构成关联关系, C公司与B公司在2015年4月1日至2015年12月31日期间构成关联关系。

3. 关联交易主要包括:

(1) 有形资产使用权或者所有权的转让。有形资产包括商品、产品、房屋建筑物、交通工具、机器设备、工具器具等。

(2) 金融资产的转让。金融资产包括应收账款、应收票据、其他应收款项、股权投资、债权投资和衍生金融工具形

成的资产等。

(3) 无形资产使用权或者所有权的转让。无形资产包括专利权、非专利技术、商业秘密、商标权、品牌、客户名单、销售渠道、特许经营权、政府许可、著作权等。

(4) 资金融通。资金包括各类长短期借贷资金(含集团资金池)、担保费、各类应计息预付款和延期收付款等。

(5) 劳务交易。劳务包括市场调查、营销策划、代理、设计、咨询、行政管理、技术服务、合约研发、维修、法律服务、财务管理、审计、招聘、培训、集中采购等。

4. 存在下列情形之一的居民企业,应当在报送年度关联业务往来报告表时,填报**国别报告**:

国别报告主要披露**最终控股企业**所属跨国企业集团所有**成员实体**的全球所得、税收和业务活动的国别分布情况。

(1) 该居民企业为跨国企业集团的最终控股企业,且其上一会计年度合并财务报表中的各类收入金额合计超过**55亿元**。

最终控股企业是指能够合并其所属跨国企业集团所有成员实体财务报表的,且不能被其他企业纳入合并财务报表的企业。

成员实体应当包括:

①实际已被纳入跨国企业集团合并财务报表的任一实体。

②跨国企业集团持有该实体股权且按公开证券市场交易要求应被纳入但实际未被纳入跨国企业集团合并财务报表的任一实体。

③仅由于业务规模或者重要性程度而未被纳入跨国企业集团合并财务报表的任一实体。

④独立核算并编制财务报表的常设机构。

(2) 该居民企业被跨国企业集团**指定为**国别报告的报送企业。

5. 企业虽不属于上述规定填报国别报告的范围,但其所属跨国企业集团按照其他国家有关规定应当准备国别报告,且符合下列条件之一的,税务机关可以在实施特别纳税调查时**要求企业提供国别报告**:

(1) 跨国企业集团未向任何国家提供国别报告。

(2) 虽然跨国企业集团已向其他国家提供国别报告,但我国与该国家尚未建立国别报告信息交换机制。

(3) 虽然跨国企业集团已向其他国家提供国别报告,且我国与该国家已建立国别报告信息交换机制,但国别报告实际未成功交换至我国。

6. 最终控股企业为中国居民企业的**跨国企业集团**,其信息**涉及国家安全的**,可以按照国家有关规定,**豁免填报部分或者全部**国别报告。

二、同期资料管理

同期资料:主体文档、本地文档和特殊事项文档。

(一) 主体文档:

1. 符合下列条件之一的企业,准备主体文档:

(1) 年度发生跨境关联交易,且合并该企业财务报表的最终控股企业所属企业集团已准备主体文档。

(2) 年度关联交易总额超过10亿元。

2. 主体文档主要披露最终控股企业所属企业集团的全球业务**整体情况**,包括以下内容:

(1) 组织架构。(2) 企业集团业务。(3) 无形资产。(4) 融资活动。(5) 财务与税务状况。

3. 在企业集团最终控股企业会计年度终了之日起**12个月内**准备完毕。

(二) 本地文档:

1. 年度关联交易金额符合下列条件之一的企业,准备本地文档:

(1) 有形资产所有权转让金额(来料加工业务按照年度进出口报关价格计算)超过2亿元。

(2) 金融资产转让金额超过1亿元。

(3) 无形资产所有权转让金额超过1亿元。

(4) 其他关联交易金额合计超过4000万元。

企业执行预约定价安排的,预约定价安排涉及的关联交易金额不计入上述规定的关联交易金额范围。

2. 本地文档主要披露企业关联交易的详细信息,包括以下内容:(1) 企业概况。(2) 关联关系。(3) 关联交易。(4) 可比性分析。(5) 转让定价方法的选择和使用。

3. 应当在关联交易发生年度次年6月30日之前准备完毕。

（三）特殊事项文档：

1. 特殊事项文档包括成本分摊协议特殊事项文档和资本弱化特殊事项文档。
2. 应当在关联交易发生年度次年 6 月 30 日之前准备完毕。

（四）豁免情形：

1. 企业仅与境内关联方发生关联交易的，可以不准备主体文档、本地文档和特殊事项文档。
2. 企业执行预约定价安排的，可以不准备**预约定价**安排涉及关联交易的本地文档和特殊事项文档。

（五）其他要求：

1. 同期资料应当**使用中文**，并标明引用信息资料的出处来源。
2. 同期资料应当加盖企业印章，并由法定代表人或者法定代表人授权的代表签章。
3. 同期资料应当自税务机关要求的准备完毕之日起**保存 10 年**。企业合并、分立的，应当由合并、分立后的企业保存同期资料。
4. 企业依照有关规定进行关联申报、提供同期资料及有关资料的，税务机关实施特别纳税调查补征税款时，可以依据规定，按照税款所属纳税年度中国人民银行公布的与补税期间同期的人民币贷款基准利率加收利息。

三、转让定价方法管理

1. 可比非受控价格法

含义：以非关联方之间进行的与关联交易相同或类似业务活动所收取的价格作为关联交易公平成交价格。

适用范围：一般适用于**所有类型**的关联交易。

2. 再销售价格法

含义：以关联方购进商品再销售给非关联方的价格减去可比非关联交易**毛利**后的金额作为关联方购进商品的公平成交价格。

公平成交价格 = 再销售给非关联方的价格 × (1 - 可比非关联交易毛利率)

可比非关联交易毛利率 = 可比非关联交易毛利 / 可比非关联交易收入净额 × 100%

适用范围：通常适用于再销售者未对商品进行改变外型、性能、结构或更换商标等实质性增值加工的简单加工或单纯购销业务。

【例题】A 公司从国外关联 B 公司以 50 万元价格购进货物后销售给 C 公司的价格为 45 万元。假设毛利率合理的数额为 20%，则税务机关可以调整的 A 公司的进货价格为 $45 \times (1 - 20\%) = 36$ （万元）

3. 成本加成法

含义：以关联交易发生的合理成本加上可比非关联交易毛利作为关联交易的公平成交价格。

公平成交价格 = 关联交易的合理成本 × (1 + 可比非关联交易成本加成率)

可比非关联交易成本加成率 = 可比非关联交易毛利 / 可比非关联交易成本 × 100%

适用范围：通常适用于有形资产的购销、转让和使用，劳务提供或资金融通的关联交易。

4. 交易净利润法

含义：以可比非关联交易的利润率指标确定关联交易的净利润。利润率指标包括资产收益率、销售利润率、完全成本加成率、贝里比率

适用范围：通常适用于有形资产的购销、转让和使用，无形资产的转让和使用以及劳务提供等关联交易。

5. 利润分割法

含义：根据企业与其关联方对关联交易合并利润的贡献计算各自应该分配的利润额。利润分割法分为一般利润分割法和剩余利润分割法。

一般利润分割法根据关联交易各参与方所执行的功能、承担的风险以及使用的资产，确定各自应取得的利润。

剩余利润分割法将关联交易各参与方的合并利润减去分配给各方的常规利润的余额作为剩余利润，再根据各方对剩余利润的贡献程度进行分配。

适用范围：通常适用于各参与方关联交易高度整合且难以单独评估各方交易结果的情况。

【单选题】 转让定价方法中的成本加成法，其公平成交价格计算公式为（）。

- A. 关联交易的实际价格×（1+可比非关联交易成本加成率）
- B. 关联交易的实际价格÷（1-可比非关联交易成本加成率）
- C. 关联交易的合理成本×（1+可比非关联交易成本加成率）
- D. 关联交易的合理成本÷（1-可比非关联交易成本加成率）

【答案】 C

【解析】 成本加成法是指以关联交易发生的合理成本加上可比非关联交易毛利作为关联交易的公平成交价格。其计算公式为：公平成交价格=关联交易的合理成本×（1+可比非关联交易成本加成率）。

【单选题】 下列转让定价方法，可以适用于所有类型关联交易的是（）。

- A. 可比非受控价格法
- B. 再销售价格法
- C. 交易净利润法
- D. 成本加成法

【答案】 A

【解析】 一般情况下，可比非受控价格法可以适用于所有类型的关联交易。

【单选题】 甲企业销售一批货物给乙企业，该销售行为取得利润 20 万元；乙企业将该批货物销售给丙企业，取得利润 200 万元。税务机关经过调查后认定甲企业和乙企业之间存在关联交易，将 200 万元的利润按照 6：4 的比例在甲和乙之间分配。该调整方法是（）。

- A. 利润分割法
- B. 再销售价格法
- C. 交易净利润法
- D. 可比非受控价格法

【答案】 A

【解析】 利润分割法是指根据企业与其关联方对关联交易合并利润的贡献计算各自应该分配的利润额。

【单选题】 下列关于转让定价方法的说法，正确的是（）。

- A. 可比非受控价格法可以适用所有类型的关联交易
- B. 再销售价格法通常适用于资金融通的关联交易
- C. 成本加成法通常适用于无形资产的购销、转让的关联交易
- D. 交易净利润法通常适用于高度整合且难以单独评估的关联交易

【答案】 A

【解析】 选项 B，再销售价格法通常适用于再销售者未对商品进行改变外形、性能、结构或变更商标等实质性增值加工的简单加工或单纯购销业务；选项 C，成本加成法通常适用于有形资产的购销、转让和使用，劳务提供或资金融通的关联交易；选项 D，交易净利润法通常适用于有形资产的购销、转让和使用，无形资产的转让和使用以及劳务提供等关联交易。

四、转让定价调查及调整

转让定价（划拨定价）指关联企业之间内部转让交易所确定的价格。

（一）转让定价调查应重点选择以下企业：

1. 关联交易数额较大或类型较多的企业；
2. 长期亏损、微利或跳跃性盈利的企业；
3. 低于同行业利润水平的企业；
4. 利润水平与其所承担的功能风险明显不相匹配的企业；
5. 与避税港关联方发生业务往来的企业；
6. 未按规定进行关联申报或准备同期资料的企业；
7. 其他明显违背独立交易原则的企业。

（二）相关规定

1. 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。
2. 税务机关应选用规定的转让定价方法分析、评估企业关联交易是否符合独立交易原则，分析评估时可以使用公开

信息资料，也可以使用非公开信息资料。

3. 税务机关采用四分位法分析、评估企业利润水平时，企业利润水平低于可比企业利润率区间中位值的，原则上应按照**不低于中位值**进行调整。

4. 税务机关分析、评估企业关联交易时，因企业与可比企业营运资本占用不同而对营业利润产生的差异原则上不做调整。确需调整的，须层报**国家税务总局**批准。

5. 企业与关联方之间收取价款与支付价款的交易相互抵消的，税务机关在可比性分析和纳税调整时，原则上应还原抵消交易。

6. 税务机关对企业实施转让定价纳税调整后，应自企业被调整的最后年度的下一年度起**5年内**实施跟踪管理。在跟踪管理期内，企业应在跟踪年度的次年**6月20日**之前向税务机关提供跟踪年度的同期资料。

五、预约定价安排管理

1. 预约定价安排概念：企业可以与税务机关就其未来年度关联交易的定价原则和计算方法达成定价的一种**事先安排**。

2. 预约定价安排谈签与执行包括：预备会谈、谈签意向、分析评估、正式申请、协商签署和监控执行。

3. 预约定价安排类型：单边、双边和多边。

4. 预约定价安排适用范围

(1) 预约定价安排适用于主管税务机关向企业送达接收其谈签意向的《税务事项通知书》之日所属纳税年度起**3—5**个年度的关联交易。

(2) 企业以前年度的关联交易与预约定价安排适用年度相同或者类似的，经企业申请，税务机关可以将预约定价安排确定的定价原则和计算方法追溯适用于以前年度该关联交易的评估和调整。追溯期最长为**10年**。

(3) 预约定价安排一般适用于主管税务机关向企业送达接收其谈签意向的《税务事项通知书》之日所属纳税年度前**3**个年度每年度发生的关联交易金额**4000万元**人民币以上的企业。

【单选题】关于预约定价安排的管理和监控，下列说法正确的是（ ）。

A. 预约定价安排采取五分位法确定价格或者利润水平

B. 预约定价安排签署前，税务机关和企业均可暂停、终止预约定价安排程序

C. 预约定价安排执行期间，主管税务机关与企业发生分歧应呈报国家税务总局协调

D. 预约定价安排执行期间，企业发生影响预约定价安排的实质性变化，应当在发生变化之日起**60日**内书面报告主管税务机关

【答案】B

【解析】选项 A，预约定价安排采用四分位法确定价格或者利润水平，在预约定价安排执行期间，如果企业当年实际经营结果在四分位区间之外，税务机关可以将实际经营结果调整到四分位区间中位值；选项 C，预约定价安排执行期间，主管税务机关与企业发生分歧的，双方应当进行协商。协商不能解决的，可以报上一级税务机关协调；涉及双边或者多边预约定价安排的，必须层报国家税务局协调；选项 D，预约定价安排执行期间，企业发生影响预约定价安排的实质性变化，应当在发生变化之日起**30日**内书面报告主管税务机关，详细说明该变化对执行预约定价安排的影响，并附送相关资料。

六、预约定价简易程序

1. 企业在主管税务机关向其送达受理申请的《税务事项通知书》之日所属纳税年度前**3**个年度，每年度发生的关联交易金额**4000万元**人民币以上，并符合下列条件之一的，可以申请适用简易程序。简易程序包括申请评估、协商签署和监控执行三个阶段。

(1) 已向主管税务机关提供拟提交申请所属年度前**3**个纳税年度的符合规定的同期资料；

(2) 自企业提交申请之日所属纳税年度前**10**个年度内，曾执行预约定价安排，且执行结果符合安排要求的；

(3) 自企业提交申请之日所属纳税年度前**10**个年度内，曾受到税务机关特别纳税调查调整且结案的。

2. 企业应当向主管税务机关提出适用简易程序的申请，主管税务机关分析评估后，决定是否受理。

(1) 企业有申请意向的，应当向主管税务机关提交《单边预约定价安排简易程序申请书》，并附送申请报告。

(2) 有下列情形之一的，主管税务机关不予受理企业提交的申请：

① 税务机关已经对企业实施特别纳税调整立案调查或者其他涉税案件调查，且尚未结案。

②未按照有关规定填报年度关联业务往来报告表，且不按时更正。

③未按照有关规定准备、保存和提供同期资料。

④未按照要求提供相关资料或者提供的资料不符合税务机关要求，且不按时补正或者更正。

⑤拒不配合税务机关进行功能和风险实地访谈。

(3) 主管税务机关收到企业申请后，应当开展分析评估，进行功能和风险实地访谈，并于收到企业申请之日起 90 日内向企业送达《税务事项通知书》，告知其是否受理；不予受理的，说明理由。

3. 主管税务机关受理企业申请后，应当与企业就其关联交易是否符合独立交易原则进行协商，并于向企业送达受理申请的《税务事项通知书》之日起 6 个月内协商完毕。协商期间，主管税务机关可以要求企业补充提交相关资料，企业补充提交资料时间不计入上述 6 个月内。

(1) 主管税务机关与企业协商一致的，应当拟定单边预约定价安排文本。双方的法定代表人或法定代表人授权的代表签署单边预约定价安排。

(2) 主管税务机关不能与企业协商一致的，应当向企业送达终止简易程序的《税务事项通知书》。企业可以按照规定，重新申请单边预约定价安排。已经提交过的资料，无须重复提交。

4. 单边预约定价安排适用于主管税务机关向企业送达受理申请的《税务事项通知书》之日所属纳税年度起 3 至 5 个年度的关联交易。

5. 同时涉及两个或者两个以上省、自治区、直辖市和计划单列市税务机关的单边预约定价安排，暂不适用简易程序。

七、成本分摊协议管理

企业与其关联方签署成本分摊协议，共同开发、受让无形资产，或者共同提供、接受劳务发生符合独立交易原则。

(一) 成本分摊协议的参与方对开发、受让的无形资产或参与的劳务活动享有受益权，并承担相应的活动成本。关联方承担的成本应与非关联方在可比条件下为获得上述受益权而支付的成本相一致。

参与方使用成本分摊协议所开发或受让的无形资产不需另支付特许权使用费。

涉及劳务的成本分摊协议一般适用于集团采购和集团营销策划。

(二) 企业与其关联方签署成本分摊协议，有下列情形之一的，其自行分摊的成本不得税前扣除：

1. 不具有合理商业目的和经济实质；

2. 不符合独立交易原则；

3. 没有遵循成本与收益配比原则；

4. 未按有关规定备案或准备、保存和提供有关成本分摊协议的同期资料；

5. 自签署成本分摊协议之日起经营期限少于 20 年。

八、受控外国企业管理

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）控制的设立在实际税负低于所得税法规定税率水平 50% 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。

1. 计入中国居民企业股东当期的视同受控外国企业股息分配的所得，应按以下公式计算：

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。

2. 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）；

(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。

九、资本弱化管理

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。标准比例：金融企业，为 5：1；其他企业，为 2：1。

十、特别纳税调整监控管理

税务机关通过关联申报审核、同期资料管理和利润水平监控等手段，对企业实施特别纳税调整监控管理，发现企业存在特别纳税调整风险的，可以向企业送达《税务事项通知书》，提示其存在的税收风险。企业收到特别纳税调整风险提示或者发现自身存在特别纳税调整风险的，可以自行调整补税。企业自行调整补税的，应当填报《特别纳税调整自行缴纳税款表》。企业自行调整补税的，税务机关仍可按照有关规定实施特别纳税调查调整。

（一）特别纳税调整调查程序

企业要求税务机关确认关联交易定价原则和方法等特别纳税调整事项的，税务机关应当启动特别纳税调查程序。

1. 税务机关实施特别纳税调查，应当重点关注具有以下风险特征的企业：

- （1）关联交易金额较大或者类型较多。
- （2）存在长期亏损、微利或者跳跃性盈利。
- （3）低于同行业利润水平。
- （4）利润水平与其所承担的功能风险不相匹配，或者分享的收益与分摊的成本不相配比。
- （5）与低税国家（地区）关联方发生关联交易。
- （6）未按照规定进行关联申报或者准备同期资料。
- （7）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。
- （8）由居民企业，或者由居民企业和中国居民控制的设立在实际税负低于 12.5%的国家（地区）的企业，并非由于合理的经营需要而对利润不作分配或者减少分配。
- （9）实施其他不具有合理商业目的的税收筹划或者安排。

十一、一般反避税管理办法

本办法适用于税务机关按照规定，对企业实施的不具有合理商业目的而**获取税收利益**的避税安排，实施的特别纳税调整。

税收利益是指减少、免除或者推迟缴纳企业所得税应纳税额。

（一）避税安排特征及调整方法

1. 避税安排具有以下特征：

- （1）以获取税收利益为**唯一目的**或者**主要目的**；
- （2）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。

2. 下列情况不适用一般反避税规定：

- （1）与跨境交易或者支付无关的安排；
- （2）涉嫌逃避缴纳税款、逃避追缴欠税、骗税、抗税以及虚开发票等税收违法行为。

（二）反避税立案

1. 各级税务机关应当结合工作实际，应用各种数据资源，如企业所得税汇算清缴、纳税评估、同期资料管理、对外支付税务管理、股权转让交易管理、税收协定执行等，及时发现一般反避税案源。

2. 主管税务机关发现企业存在避税嫌疑的，层报省、自治区、直辖市和计划单列市（以下简称省）税务机关复核同意后，报**税务总局**申请立案。

3. 省税务机关应当将税务总局形成的立案申请审核意见转发主管税务机关。税务总局同意立案的，主管税务机关实施一般反避税调查。

（三）反避税调查

1. 主管税务机关实施一般反避税调查时，应当向被调查企业送达《税务检查通知书》。被调查企业认为其安排不属于本办法所称避税安排的，应当自收到《税务检查通知书》之日起**60日**内提供相关资料。企业因特殊情况不能按期提供的，可书面申请延期，最长不得超过**30日**。主管税务机关应当自收到企业延期申请之日起**15日**内书面回复。逾期未回复的，视同税务机关同意企业的延期申请。

2. 企业拒绝提供资料的，主管税务机关可按税收征管法规定进行**核定**。

（四）反避税结案

主管税务机关根据调查过程中获得的相关资料，自税务总局同意立案之日起9个月内进行审核，综合判断企业是否存在避税安排，形成案件不予调整或者初步调整方案的意见和理由，层报省税务机关复核同意后，报**税务总局**申请结案。

（五）反避税争议处理

1. 被调查企业对主管税务机关作出的一般反避税调整决定不服的，可以按照有关法律法规的规定申请法律救济。

2. 被调查企业认为我国税务机关作出的一般反避税调整，导致国际双重征税或者不符合税收协定规定征税的，可以按照税收协定及其相关规定申请启动**相互协商程序**。

3. 主管税务机关作出的一般反避税调整方案导致国内双重征税的，由税务总局统一组织协调解决。

第十一节 征收管理

一、纳税地点

纳税人	条件	纳税地点
居民纳税人	登记注册地为境内的	登记注册地
	登记注册在境外的	实际管理机构所在地
非居民企业	境内设立机构、场所，与机构场所有关的境内和境外所得	机构、场所所在地
	境内设立两个或两个以上机构、场所的	选择主要机构、场所汇总缴纳
	未设立机构、场所或虽设立但取得的所得与其无实际联系所得的	扣缴义务人所在地

二、纳税期限

1. 按年计征，分月或者分季预缴，年终汇算清缴，**多退少补**。
2. 企业在一个纳税年度的中间开业，或者由于合并、关闭等原因终止经营活动，使该纳税年度的实际经营期不足 12 个月的，应当以其实际经营期为 1 个纳税年度。
3. 企业清算时，应当以**清算期间**作为 1 个纳税年度。清算结束之日起 **15 日内**报送申报表结清税款。
4. 自年度终了之日起 **5 个月内**，汇算清缴，结清应缴应退税款。
5. 企业在年度中间终止经营活动的，应当自实际经营终止之日起 **60 日内**，向税务机关办理当期企业所得税汇算清缴。

【单选题】企业在年度中间终止经营活动，办理企业所得税汇算清缴的时间是（ ）。

- A. 自清算完成之日 30 天内
B. 自注销营业执照之前 30 日内
C. 自终止实际经营之日 60 日内
D. 自人民法院宣告破产之日起 15 日内

【答案】C

【解析】企业在年度中间终止经营活动的，应当自实际经营终止之日起六十日内，向税务机关办理当期企业所得税汇算清缴。

三、纳税申报

1. 预缴期：按月或按季预缴的，应当自月份或者季度终了之日起 **15 日内**，向税务机关报送预缴企业所得税纳税申报表，预缴税款。
2. 企业应当在办理注销登记前，就其清算所得向税务机关申报并依法缴纳企业所得税。
3. 企业在纳税年度内无论盈利或者亏损，都应当依照规定期限，向税务机关报送预缴企业所得税纳税申报表、年度企业所得税纳税申报表、财务会计报告和税务机关规定应当报送的其他有关资料。

四、跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理办法

汇总纳税企业实行“统一核算、分级管理、就地预缴、汇总清算、财政调库”的企业所得税征收管理办法。

适用于：跨省设立不具有法人资格分支机构的居民企业。

居民企业在中国境内设立不具有法人资格的营业机构的，应当汇总计算并缴纳企业所得税。由于分支机构（包括视同独立纳税人缴税的二级分支机构）不具有法人资格，其经营情况应并入企业总机构，由企业总机构汇总计算应纳税款，并享受相关优惠政策。

1. 汇总纳税企业汇总计算的企业所得税，包括预缴税款和汇算清缴应缴应退税款。

汇总纳税企业：50%由总机构分摊缴纳（25%就地办理缴库或退库，25%缴入中央国库或退库），50%各分支机构就地办理缴库

2. 分支机构分摊预缴额计算：

总机构应按照上年度分支机构的营业收入、职工薪酬和资产总额三个因素和对应权重计算各分支机构应分摊所得税款的比例

所有分支机构分摊税款总额=汇总纳税企业当期应纳税额×50%

某分支机构分摊税款=所有分支机构分摊税款总额×该分支机构分摊比例

某分支机构分摊比例=（该分支机构营业收入/各分支机构营业收入之和）×0.35+（该分支机构职工薪酬/各分支机构职工薪酬之和）×0.35+（该分支机构资产总额/各分支机构资产总额之和）×0.30