

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；



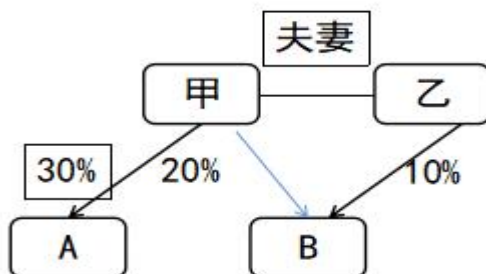
双方直接或者间接同为第三方所持有的股份达到 25% 以上。



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，但我国与该国有尚未建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，且我国与该国有已建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。