

第十节 特别纳税调整

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 4 000 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，其公平成交价格的计算公式为（）。

- 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。

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，必须层报国家税务总局协调；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、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。

七、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。

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。

八、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。