

第十节 特别纳税调整

知识点：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，应符合独立交易原则。

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。

1. 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。
2. 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。
3. 对于符合独立交易原则的成本分摊协议，有关税务处理如下：
 - (1) 企业按照协议分摊的成本，应在协议规定的各年度税前扣除。
 - (2) 涉及补偿调整的，应在补偿调整的年度计入应纳税所得额。
 - (3) 涉及无形资产的成本分摊协议，加入支付、退出补偿或终止协议时对协议成果分配的，应按资产购置或处置的有关规定处理。
4. 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。

知识点：受控外国企业管理

受控外国企业是指由居民企业，或者由居民企业和中国居民控制的依照外国（地区）法律成立且实际管理机构不在中国境内的企业。

在判定控制时，多层间接持有股份按各层持股比例相乘计算，中间层持有股份超过 50%的，按 100%计算。受控外国企业设立在实际税负低于 12.5%的国家（地区），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的，或者符合豁免情形的，税务机关可以按照《企业所得税法》及其实施条例、《特别纳税调整实施办法（试行）》第八章受控外国企业管理的有关规定办理。

1. 受控外国企业管理的主要方法

视同受控外国企业股息分配的所得，应当计入该居民企业的当期收入。

中国居民企业股东当期所得 = 视同股息分配额 ÷ 受控外国企业纳税年度天数 × 实际持股天数 × 股东持股比例

【注意】

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. 不视同股息分配的情形

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。

知识点：资本弱化管理

1. 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。

不得扣除的利息支出 = 年度实际支付的全部关联方利息 × (1 - 标准比例 ÷ 关联债资比例)

【注意】

债资比：

- ① 金融企业，为 5:1；
- ② 其他企业，为 2:1。

2. 关联债资比例的具体计算方法如下：

关联债资比例 = 年度各月平均关联债权投资之和 ÷ 年度各月平均权益投资之和
其中：

各月平均关联债权投资 = (关联债权投资月初账面余额 + 月末账面余额) ÷ 2

各月平均权益投资 = (权益投资月初账面余额 + 月末账面余额) ÷ 2

【注意】

权益投资为企业资产负债表所列示的所有者权益金额。

(1) 如果所有者权益 < 实收资本(股本) + 资本公积, 则权益投资 = 实收资本(股本) + 资本公积;

(2) 如果实收资本(股本) + 资本公积 < 实收资本(股本) 金额, 则权益投资 = 实收资本(股本) 金额。

3. 企业未按规定准备、保存和提供同期资料证明关联债权投资金额、利率、期限、融资条件以及债资比例等符合独立交易原则的, 其超过标准比例的关联方利息支出, 不得在计算应纳税所得额时扣除。

【单选题】在资本弱化管理中, 计算关联债资比例时, 如果所有者权益小于实收资本与资本公积之和, 则权益投资为()。(2021年)

- A. 实收资本
- B. 资本公积
- C. 所有者权益
- D. 实收资本与资本公积之和

答案: D

解析: 如果所有者权益小于实收资本(股本)与资本公积之和, 则权益投资为实收资本(股本)与资本公积之和。

知识点: 特别纳税调整监控管理

(一) 特别纳税调整调查程序

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。

2. 税务机关实施转让定价调查时, 应当进行可比性分析, 可比性分析一般包括以下五个方面:

- (1) 交易资产或者劳务特性;
- (2) 交易各方执行的功能、承担的风险和使用的资产;
- (3) 合同条款;
- (4) 经济环境;
- (5) 经营策略。