

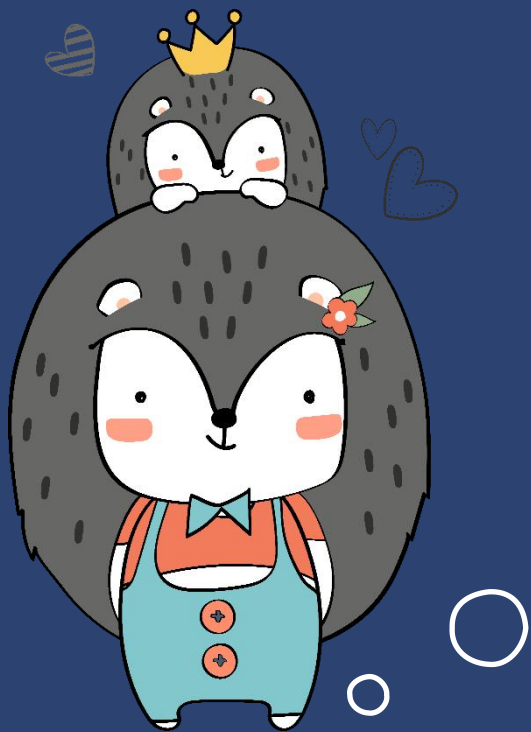
# 2024年

# 注会税法冲刺串讲课



主讲老师：叮当老师





# 专题5 国际税收



## 考点清单

- 【考点1】 国际税收协定★
- 【考点2】 非居民企业税收管理★★★
- 【考点3】 境外所得税收管理★★★
- 【考点4】 国际反避税★
- 【考点5】 特别纳税调整★★★
- 【考点6】 转让定价税务管理★★★
- 【考点7】 国际税收征管合作★

## 【考点1】 国际税收协定★

### 一、国际税收协定范本

#### 1.联合国范本（UN 范本）

较为注重扩大**收入来源国**的税收管辖权。

多被**发展中国家**采用。

#### 2.经合组织范本（OECD 范本）

虽然在某些特殊方面承认收入来源国的优先征税权，  
但主导思想强调的是**居民税收管辖权**原则。

多被**发达国家**采用。

## 二、国际税收协定典型条款介绍-中新协定

### (一) 双重居民

#### 1. 个人

依次是：永久性住所；重要利益中心；习惯性居处；  
国籍。

#### 2. 公司和其他团体

“实际管理机构”所在国

## （二）常设机构

1.常设机构种类，包括：管理场所、分支机构、办事处、工厂、作业场所、矿场、油井或气井、采石场或其他开采自然资源的场所。

2.承包工程：建筑工地，建筑、装配或安装工程，或与其有关的监管活动仅以该工地、工程或活动连续6个月以上为限（不含6个月，跨年度的应连续计算）。

【提示1】 包括分包商在建筑工地施工的时间

【提示2】 一个工地或同一工程连续承包两个及两个以上作业项目，应从第一个项目作业开始至最后完成的作业项目止计算其在中国进行工程作业的连续日期，不以每个工程作业项目分别计算。

【提示3】 因故中途停顿作业，不得扣除中间停顿作业的日期。

3.提供劳务：企业通过雇员或雇佣的其他人员在缔约国一方提供的劳务活动(含咨询劳务活动),但仅以该性质的活动（为同一项目或相关联的项目）在任何12个月中连续或累计超过183天以上为限。

【提示1】以该企业派其雇员为实施服务项目第一次抵达中国之日期起至完成并交付服务项目的日期止作为计算期间，计算相关人员在中国境内的停留天数。



【提示2】按所有雇员为同一个项目提供劳务活动不同时期在中国境内连续或累计停留的时间来掌握，对同一时间段内的同一批人员的工作不分别计算。

4. 非独立代理人活动——按被代理企业的常设机构：个人在缔约国一方代表缔约国另一方的企业进行活动，有权并经常行使这种权力以该企业的名义签订合同，该个人为企业进行的任何活动，应认为该企业在缔约国一方设有常设机构。

## 5.不属于常设机构

(1) 缔约国一方企业在缔约国另一方仅由于仓储、展览、采购及信息收集等活动为目的、设立的**具有准备性或辅助性**的固定场所

(2) **独立代理人**活动-经纪人、中间商

(3) 母子公司

### (三) 劳务所得

#### 1. 独立个人劳务

一般情况下仅在该个人为其居民的国家征税，但符合下列条件之一的，来源国有征税权：

(1) 该居民个人在缔约国另一方为从事上述活动的目的设有经常使用的**固定基地**，该缔约国另一方可以仅对属于该固定基地的所得征税。

(2) 该居民个人在**任何12个月**中在缔约国另一方停留连续或累计达到或超过**183天**。

## 2.非独立个人劳务

同时满足以下三个条件的--该个人在其为居民的国家纳税：

(1)收款人在任何12个月中在该缔约国另一方停留连续或累计不超过183天：

(2)该项报酬由并非该缔约国另一方居民的雇主支付或代表该雇主支付。

(3)该项报酬不是由雇主设在该缔约国另一方的常设机构或固定基地所负担。

【提示】只要有一个条件未符合--在劳务发生国纳税。

#### （四）受益所有人

1. 下列因素不利于对申请人“受益所有人”身份的判定：

（1）申请人有义务在收到所得的 12 个月内将所得的 50% 以上支付给第三国（地区）居民；

（2）申请人从事的经营活动不构成实质性经营活动；

（3）缔约对方国家（地区）对有关所得不征税或免税，或征税但实际税率极低；

(4) 在利息据以产生和支付的贷款合同之外，存在债权人与**第三人之间**在数额、利率和签订时间等方面相近的其他贷款或存款合同；

(5) 在特许权使用费据以产生和支付的版权、专利、技术等使用权转让合同之外，存在申请人与**第三人之间**在有关版权、专利、技术等的使用权或所有权方面的转让合同。

## 2.直接判定申请人具有“受益所有人”身份：

- (1) 缔约对方政府；
- (2) 缔约对方居民且在缔约对方上市的公司；
- (3) 缔约对方居民个人；
- (4) 申请人被第 1 至 3 项中的一人或多人直接或间接持有 100% 股份，且间接持有股份情形下的中间层为中国居民或缔约对方居民。

【提示】代理人或指定收款人等（统称代理人）不属于“受益所有人”。

## （五）居民享受税收协定待遇的税务管理

1.企业或个人为享受中国政府对外签署的税收协定待遇，可以向主管其所得税的县税务局申请开具《税收居民证明》；

2.申请人可以就其构成中国税收居民的任一公历年申请开具《税收居民证明》；

【提示1】中国居民企业的境内、境外分支机构应由其中国总机构向总机构主管税务机关提出申请。

【提示2】合伙企业应当以其中国居民合伙人作为申请人，向中国居民合伙人主管税务机关提出申请。



3.主管税务机关在受理申请之日起 10 个工作日内，由负责人签发《税收居民证明》并加盖公章或者将不予开具的理由书面告知申请人。

4.主管税务机关无法准确判断居民身份的，应当及时报告上级税务机关。需要报告上级税务机关的，主管税务机关应当在受理申请之日起 20 个工作日内办结。

## 【考点2】非居民企业税收管理★★★

### 一、外国企业常驻代表机构

1. 税务登记、注销税务登记的规定；
2. 核定应税所得率情况下所得税的计算；
3. 增值税、城建及附加的计算；
4. 个人所得税中居民和非居民判断、所得来源地的确定。

## 二、承包工程作业和提供劳务

1.将境外机构在中国承包工程和提供劳务，结合办理税务登记，计算缴纳增值税和企业所得税

2.核定征收的方式：按收入总额核定、按成本费用核定、按经费支出换算收入核定

### 三、股息、红利、租金、特许权使用费和财产转让所得

对外支付款项涉及到的知识点：

- 1.向境外公司制股东支付股息的预提所得税；
- 2.向境外个人股东支付股息的个人所得税；
- 3.向境外支付利息的增值税、城建及附加、企业所得税与个人所得税的税务处理；

【提示】城建税及附加：境外单位和个人向境内销售劳务、服务、无形资产缴纳的增值税、消费税税额，不征收城建税。

4.对外支付的税务备案；

5.直接投资于鼓励类投资项目暂不征预提所得税。

6.扣缴规定

(1) 扣缴义务人：支付人

(2) 扣缴时间：每次支付或者到期应支付时。

(3) 解缴期限：自代扣之日起7日内向扣缴义务人所在地主管税务机关申报和解缴代扣税款。

## 四、计税规则

### （一）交不交

【增值税】属于境内情形：

- 1.服务（租赁不动产除外）或无形资产（自然资源使用权除外）的**销售方或购买方在境内**
- 2.所销售或租赁的**不动产在境内**；
- 3.所销售自然资源使用权的**自然资源在境内**。

【企业所得税】 所得来源地的确定：

- 1.销售货物所得，按照交易活动发生地确定；
- 2.提供劳务所得，按照劳务发生地确定；
- 3.转让财产所得，不动产转让所得按不动产所在地确定，动产转让所得按照转让动产的企业或者机构、场所所在地确定，权益性投资资产转让所得按被投资企业所在地确定；
- 4.股息、红利等权益性投资所得，按照分配所得的企业所在地确定。

5.利息所得、租金所得、特许权使用费所得，按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定，或者按照负担、支付所得的个人的住所地确定。



## 【个人所得税】 支付地 ≠ 来源地

- 1.因任职、受雇、履约等在中国境内提供劳务取得的所得；
- 2.将财产出租给承租人在中国境内使用而取得的所得；
- 3.转让中国境内的不动产等财产或者在中国境内转让其他财产取得的所得；
- 4.许可各种特许权在境内使用而取得的所得；
- 5.从中国境内企业、事业单位、其他组织以及居民个人取得的利息、股息、红利所得。

## （二）怎么交

### 1. 境外单位或个人增值税

境外单位或者个人在境内发生应税行为，在境内未设有经营机构及代理人的，以购买方为增值税扣缴义务人。另有规定的除外。

应扣缴税额 = 支付的价款 / (1 + 税率) × 税率

【叮铃铃】扣缴义务发生时间为纳税义务发生的当天。

## 2.非居民企业所得税

有机构 +有联 系	查账征收	同居民
	核定征收	<p>(1) 按收入总额核定应纳税所得额：应纳税所得额=收入总额×税务机关核定利润率</p> <p>(2) 按成本费用核定应纳税所得额：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</p> <p>(3) 按经费支出换算收入核定应纳税所得额：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</p>

有机构  
+无联  
系或无  
机构

境内所得预  
提所得税  
(扣缴10%)

(1) 股息、红利、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。

【叮铃铃】收入不含增值税。

## 五、境外投资者分得利润直接投资递延纳税

2017年1月1日起，对境外投资者从中国境内居民企业分配的利润，**直接投资**于鼓励类投资项目，符合规定条件的，实行**递延纳税**政策，暂不征收预提所得税。

2018年1月1日起，适用范围由外商投资鼓励类项目扩大至所有**非禁止外商投资的项目和领域**。

## （一）同时满足三个条件

1. 境外投资者以分得利润进行的**直接投资**，包括增资、新建、股权收购等权益性投资行为，但**不包括新增、转增、收购上市公司股份**（符合条件的战略投资除外）。

【提示】直接投资具体是指：

(1) 新增或转增中国境内居民企业实收资本或者资本公积；

包括：补缴其已经认缴的注册资本，增加实收资本或资本公积。

(2) 在中国境内投资新建居民企业；

(3) 从非关联方收购中国境内居民企业股权；

(4) 财政部、税务总局规定的其他方式。

2.境外投资者分得的利润属于中国境内居民企业向投资者实际分配已经实现的留存收益而形成的股息、红利等权益性投资收益。

### 3.用于直接投资利润的投资方式

(1) 以现金形式支付的，相关款项从利润分配企业的账户直接转入被投资企业或股权转让方账户，在直接投资前不得在境内外其他账户周转；

(2) 以实物、有价证券等非现金形式支付的，相关资产所有权直接从利润分配企业转入被投资企业或股权转让方，在直接投资前不得由其他企业、个人代为持有或临时持有。



4. 追补享受：3年内

补缴税款：实际收取相应款项后 7 日内

## 六、中国境内机构和个人对外付汇的税收管理

### （一）须备案情形

- 1.境内机构和个人向境外单笔支付**等值 5 万美元**（**不含5万美元**）以上的外汇资金（除无须备案以外）。
- 2.备案地点：向所在地主管税务机关进行税务备案。

## （二）无须进行税务备案的情形

1.境内机构在境外发生的差旅、会议、商品展销等各项费用。

2.境内机构在境外代表机构的办公经费，以及境内机构在境外承包工程的工程款。

3.境内机构发生在境外的进出口贸易佣金、保险费、赔偿款。

4.进口贸易项下境外机构获得的国际运输费用。

5.保险项下保费、保险金等相关费用。

6.从事运输或远洋渔业的境内机构在境外发生的修理、油料、港杂等各项费用。

7.亚洲开发银行和世界银行集团下属的国际金融公司从我国取得的所得或收入。

8.外国政府和国际金融组织向我国提供的外国政府（转）贷款和国际金融组织贷款项下的利息。

9.外汇指定银行或财务公司自身对外融资如境外借款、境外同业拆借、海外代付以及其他债务等项下的利息。

10.境内证券公司或登记结算公司向境外机构或境外个人支付其依法获得的股息、红利、利息收入及有价证券卖出所得收益。

11.我国省级以上国家机关对外无偿捐赠援助资金。

12.境内旅行社从事出境旅游业务的团费以及代订、代办的住宿、交通等相关费用。

13.境内个人境外留学、旅游、探亲等因私用汇。

14.境内机构和个人办理服务贸易、收益和经常转移项下退汇。

15.外国投资者以境内直接投资合法所得在境内再投资。

16.财政预算内机关、事业单位、社会团体非贸易非经营性付汇业务。

17.国家规定的其他情形。

## 【考点3】 境外所得税收管理★★★

### 一、抵免政策

#### (一) 抵免政策

分国不分项限额抵免或不分国不分项限额抵免。

超过抵免限额的部分，可以在以后 **5 个年度内**，用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补。

## （二）抵免方法

居民企业：可就其取得的境外所得**直接缴纳和间接负担**的境外企业所得税性质的税额进行抵免。

非居民企业：在中国境内设立的机构、场所可以就其取得的发生在境外，但与其有实际联系的所得**直接缴纳**的境外所得税性质的税额进行抵免。



### （三）直接抵免

企业直接作为纳税人就其境外所得在境外缴纳的所得税额在我国应纳税额中抵免。

境外营业利润所得缴纳的所得税（**总分公司**之间）  
来源于或发生于境外的股息、红利等权益性投资所得、利息、租金、特许权使用费、财产转让等所得在境外被源泉扣缴的**预提所得税**。

1. 境外应纳税所得额 = 税后所得 + 税

2. 可予抵免境外所得税额 = 总分公司、预提所得税

4. 抵免限额 = 境外所得额  $\times$  25% 或 15%

5. 应纳税额 = 境内外所得额  $\times$  25% 或 15% - 可抵免税

额

#### （四）间接抵免

境外企业就分配股息前的利润缴纳的外国所得税额  
中由我国居民企业就该分得的股息性质的所得间接负担  
的部分

1.确定间接抵免子公司范围：20%,五层

2.境外应纳税所得额=分得股息红利+预提所得税+间接负担所得税—（相关支出）

3.可予抵免境外所得税额=预提所得税+间接负担所得税

4.抵免限额=境外所得额×25%或15%

5.应纳税额=境内外所得额×25%或15%—可抵免税额

【提示1】纳入间接抵免范围企业的持股条件：由居民企业直接或者间接持有20%以上（含20%）股份的外国企业，限于符合持股方式的5层外国企业。

【提示2】 本层企业所纳税额属于由一家上一层企业负担的税额

= (本层企业就利润和投资收益所实际缴纳的税额+符合本节规定的由本层企业间接负担的税额) × 本层企业向一家上一层企业分配的股息 (红利) ÷ 本层企业所得税后利润额

= (利润实纳税额+预提所得税+间接负担所得税) × 向上层分配股息/本层税后利润

= (利润实纳税额+预提所得税+间接负担所得税) × 分配比 × 持股比

居民  
非居民：双有

境内+境外 → 抵免

政策

- 分国不分项
- 不分国不分项

方法

- 直接抵免
  - 总分公司
  - 预提所得税
- 间接抵免 → 母子公司

### 直接抵免

- ① 税前所得
- ② 境外已纳
- ③ 抵免限额
- ④  $(内+外) \times 25\% - 抵免税额$

### 间接抵免

- ① 确定范围：20%以上、5层
- ② 税前所得：分的股息+预提所得税  
+ 间接负担税款
- ③ 境外已纳：预提所得税+间接负担税款
- ④ 抵免限额
- ⑤  $(内+外) \times 25\% - 抵免税额$

利润纳税

预提所得税

间接负担税款

× 持股比 × 分配比

## 二、亏损弥补

在汇总计算境外应纳税所得额时，企业在境外同一国家（地区）设立不具有独立纳税地位的分支机构，按规定计算的亏损，不得抵减其境内或他国（地区）的应纳税所得额，但可以用同一国家（地区）其他项目或以后年度的所得按规定弥补。

具体情形		境外亏损弥补期限
境内外所得加 总大于 0	非实际亏损额	无限期弥补
境内外所得加 总小于 0	境外分支亏损额未 超过企业盈利部分 ----非实际亏损额	
	境外分支亏损额超 过企业盈利部分 ----实际亏损额	弥补期限内弥补 (5 年)



### 三、税收饶让抵免应纳税额的确定

1.居民企业从与我国政府订立税收协定（或安排）的国家（地区）取得的所得，按照该国（地区）税收法律享受了免税或减税待遇，且该免税或减税的数额按照税收协定规定应视同已缴税额在中国的应纳税额中抵免的，该免税或减税数额可作为企业实际缴纳的境外所得税额用于办理税收抵免。

2.企业取得的境外所得根据来源国税收法律法规不判定为所在国应税所得，而按中国税收法律法规规定属于应税所得的，不属于税收饶让抵免范畴，应**全额**按中国税收法律法规规定缴纳企业所得税。

3.境外所得采用简易办法计算抵免额的，不适用饶让抵免。

## 【考点4】 国际反避税★

### 一、税基侵蚀和利润转移项目行动计划（BEPS）

BEPS行动计划的分类与成果：五类15项

类别（五类）	行动计划（15项）	成果
1.应对数字经济带来的挑战	(1) 数字经济	(1) 关于数字经济面临的税收挑战的报告
2.协调各国企业所得税税制	(2) 混合错配 (3) 受控外国公司规则 (4) 利息扣除 (5) 有害税收实践	(2) 消除混合错配安排的影响 (3) 制定有效受控外国公司规则 (4) 对利用利息扣除和其他款项支付实现的税基侵蚀予以限制 (5) 考虑透明度和实质性因素有效打击有害税收实践

类别（五类）	行动计划（15项）	成果
3. 重塑现行税收协定和转让定价国际规则	<ul style="list-style-type: none"> <li>(6) 税收协定滥用</li> <li>(7) 常设机构</li> <li>(8) 无形资产</li> <li>(9) 风险和资本</li> <li>(10) 其他高风险交易</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>(6) 防止税收协定优惠的不当授予</li> <li>(7) 防止人为规避构成常设机构</li> <li>(8) - (10) 确保转让定价结果与价值创造相匹配</li> </ul>
4. 提高税收透明度和确定性	<ul style="list-style-type: none"> <li>(11) 数据统计分析</li> <li>(12) 强制披露原则</li> <li>(13) 转让定价同期资料</li> <li>(14) 争端解决</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>(11) 衡量和监控BEPS</li> <li>(12) 强制披露规则</li> <li>(13) 转让定价文档与国别报告</li> <li>(14) 使争议解决机制更有效</li> </ul>

类别（五类）	行动计划（15项）	成果
5.开发多边工具促进行动计划实施	（15）多边工具	（15）开发用于修订双边税收协定的多边工具

《BEPS公约》于2022年9月1日对我国生效。

## 二、应对经济数字化税收挑战“双支柱”方案

### （一）支柱一

#### 1.适用范围

（1）全球营业收入**200亿欧元**以上且利润率（税前利润/收入）**10%以上**的跨国企业（基于平均值计算）

（2）如果金额A规则实施顺利，营业收入门槛将下调至100亿欧元。

（3）**不适用**：采掘和受监管的金融服务。

## 2. 联结度

(1) 适用范围内的跨国企业从某个税收管辖区取得的收入不低于100万欧元时，允许相关市场辖区参与金额A的分配。

(2) 国内生产总值（GDP）低于400亿欧元的小型辖区，该联结度门槛为25万欧元。

## 3. 金额

适用范围内的跨国企业将超过收入10%的利润定义为“剩余利润”，25%的剩余利润将被分配至构成联结度的市场辖区，并以收入为分配因子。



#### 4. 收入来源地

收入来源于产品或者服务被使用或者消费的最终市场辖区。

#### 5. 营销及分销利润安全港

如果适用范围内跨国企业的**剩余利润已在某市场辖区征税**，则营销及分销利润安全港将会**限制**通过金额A向该市场辖区分配的剩余利润额。

#### 6. 税收确定性

相关辖区选择适用机制的资格，将被**定期**审议；**相关辖区一旦被审议认定为丧失资格**，在后续年度将无法恢复。

## 7. 金额B

低征管能力国家将通过金额B对在某一辖区内从事**基本营销和分销活动**适用独立交易原则进行简化和优化。

## （二）支柱二

### 1.适用范围

- （1）国别报告确定达到7.5亿欧元门槛的跨国企业。
- （2）各辖区对总部位于本辖区的跨国企业适用收入纳入规则时，不受该门槛限制。
- （3）作为跨国企业集团最终控股实体的政府机构、国际组织、非营利组织、养老基金或投资基金以及这些实体所持有的投资工具等，不适用全球反税基侵蚀规则。

## 2.规则设计

(1) 收入纳入规则将采用**自上而下**的方法分配补足税，但在控股比例**未达80%**的情况下，需适用**分散控股规则**。

(2) 低税支付规则将对包括最终控股实体所在辖区实体在内的低税实体的补足税进行分配。

(3) 处于国际化活动初始阶段的跨国企业**豁免适用**低税支付规则。

### 3.最低有效税率

对于收入纳入规则和低税支付规则，最低有效税率为15%。对于应税规则，最低税率为名义税率9%。

### 4.排除

(1) 有形资产账面价值和人员工资的排除比例分别为8%和10%，10年内逐步降至5%。

(2) 微利排除：收入低于1000万欧元且利润低于100万欧元的辖区。

### 三、一般反避税

#### （一）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**。

## （二）不适用一般反避税办法情形

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。

## （三）一般反避税调查

被调查企业认为税务机关的安排不属于《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，可以向主管税务机关提交书面延期申请，经批准可以延期提供，但最长不得超过**30日**。

#### （四）间接转让财产

非居民企业通过实施不具有合理商业目的的安排，间接转让中国居民企业**股权等财产**，规避企业所得税纳税义务的，应按照企业所得税法的规定，**重新定性**该间接转让交易，确认为**直接转让**中国居民企业股权等财产。



## 【考点5】特别纳税调整★★★

转让定价、成本分摊协议、受控外国企业、资本弱化、特别纳税调整程序

## （一）成本分摊协议

1.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有关规定处理。

2.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) 未按本办法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**。

## （二）受控外国企业

1.受控外国企业是指根据《企业所得税法》的规定，由居民企业，或者由居民企业和居民个人控制的设立在实际税负低于25%的企业所得税税率水平50%的国家（地区）（税负低于12.5%），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。

## 2.免于视同分配计税

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。

### （三）资本弱化

1. 不得扣除利息支出 = 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)

【提示1】 标准债资比例

金融企业，为5:1，其他企业，为2:1

## 【提示2】 关联债资比例计算

(1) 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

(2) 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

(3) 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

### 【提示3】 权益投资计算规则

权益投资为企业资产负债表所列示的所有者权益金额。

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

(2) 实收资本（股本）与资本公积之和 < 实收资本（股本）金额

权益投资 = 实收资本（股本）金额。



## 2.据实扣除情形：满足其一（不限债资比）

（1）企业能按规定提供相关资料，并证明相关交易活动符合**独立交易原则**；

（2）该企业的实际税负**不高于**境内关联方的。

#### （四）特别纳税调整程序

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.发生交易补征的企业所得税**按日加收利息**

利息率：加5个百分点计算

时间：自税款所属纳税年度的次年6月1日起至缴纳  
或者补缴税款之日止

自补缴税款期限届满次日起按规定**加收滞纳金**

## 【考点6】 转让定价税务管理★★★

### 一、关联申报

#### (一) 关联方具体判定

##### 1. 股权控制比例25%:

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。

## 2. 借贷资金控制比例：

(1) **50%**: 双方之间借贷资金总额占任一方实收资本50%以上（独立金融机构除外）。

(2) **10%**: 一方全部借贷资金总额的10%以上是由另一方担保（独立金融机构除外）。

### 3.经营控制

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。一方的购销、劳务等经营活动由另一方控制。

### 4.管理层控制比例

一方**50%以上的高级管理人员**（包括上市公司董事会秘书、经理、副经理、财务负责人和公司章程规定的其他人员）由另一方任命或者委派，或者同时担任另一方的董事或者高级管理人员；或者双方各自半数以上董事或者半数以上高级管理人员同为第三方任命或者委派。

## 5.其他关系

抚养、赡养关系、亲属关系、实质上具有其他共同利益。



## （二）国别报告

1.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：

（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；

（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。

2.企业虽不属于第2条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。

## 二、同期资料管理

### （一）主体文档

符合下列条件之一的企业：

- 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**。

## （二）本地文档

年度关联交易金额符合下列条件之一的企业，应当准备本地文档：

- 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。

【提示】企业执行预约定价安排涉及的关联交易金额不计入上述关联交易金额范围。

### （三）特殊事项文档

成本分摊协议特殊事项文档和资本弱化特殊事项文档

### （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）各类文档时限要求

1.主体文档应当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；

本地文档和特殊事项文档应当在关联交易发生年度**次年6月30日之前**准备完毕。

同期资料应当自税务机关**要求之日起30日内**提供。

企业因不可抗力无法按期提供同期资料的，应当在不可抗力**消除后30日内**提供同期资料。

2.同期资料自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。

## （六）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。

### 三、转让定价调整方法

#### 1.可比非受控价格法

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



## 2.再销售价格法

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%

### 3.成本加成法

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%

4.交易净利润法以可比非关联交易的利润率指标确定关联交易的净利润。

利润指标包括：息税前利润率、完全成本加成率、资产收益率、贝里比率

## 5.利润分割法

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。利润分割法主要包括一般利润分割法和剩余利润分割法。

## 6.其他符合独立交易原则的方法

成本法、市场法、收益法

## 7.适用范围总结

交易类型	适用范围
可比非受控价格法	所有类型：有形资产使用权或者所有权的转让、金融资产的转让、无形资产使用权或者所有权的转让、资金融通、劳务交易
再销售价格法	简单加工或单纯购销业务
成本加成法	有形资产使用权或者所有权的转让、资金融通、劳务交易等关联交易
交易净利润法	不拥有重大价值无形资产企业的有形资产使用权或所有权的转让和受让、无形资产使用权受让以及劳务交易等关联交易
利润分割法	企业及其关联方均对利润创造具有独特贡献，业务高度整合且难以单独评估各方交易结果的关联交易

#### 四、转让定价调查及调整

税务机关分析评估被调查企业关联交易是否符合独立交易原则时，可根据实际情况选择**算术平均法、加权平均法、四分位法**等统计方法，逐年分别或者多年度平均计算可比企业利润或者价格的平均值或者四分位区间。

**【提示】**税务机关采用四分位法分析评估企业利润水平时，企业实际利润水平低于可比企业利润率区间中位值的，原则上应当按照不低于中位值进行调整。

## 五、预约定价安排

### （一）预约定价安排适用范围

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**纳税年度发生的关联交易金额**4000万**人民币以上的企业。

## （二）效力时限

1.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至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**；



### （三）流程

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。

### （四）简易程序

1.流程：申请评估、协商签署和监控执行3个阶段。

2.适用条件：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：

(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。

**【提示】**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。

3.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。

4.收到企业申请之日起90日内告知其是否受理  
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

## 【考点7】 国际税收征管合作★

### 一、 税收情报交换

#### 1.情报交换类型（种类）：

专项情报交换、自动情报交换、自发情报交换、同期税务检查、授权代表访问、行业范围情报交换等。

2.保密期限：30年（绝密级）、20年（机密级）、10年（秘密级）。

3.税收情报交换应在税收协定生效并执行以后进行，税收情报涉及的事项可以溯及税收协定生效并执行之前。

4.我国情报交换通过国家税务总局进行。

（1）我国从缔约国主管当局获取的税收情报可以作为税收执法行为的依据，并可以在诉讼程序中出示。

（2）税收情报在诉讼程序中作为证据使用时，税务机关应根据行政诉讼法等法律规定，向法庭申请不在开庭时公开质证。

## 二、海外账户税收遵从法案（FATCA）

美国《海外账户税收遵从法案》，其主要目的是追查全球范围内美国富人的逃避缴纳税款行为。要求外国机构向美国税务机关报告美国账户持有人信息，若外国机构不遵守FATCA,美国将对外国机构来源于美国的所得和收入扣缴30%的惩罚性预提所得税。

举证责任最终仍由纳税人承担

### 三、金融账户涉税信息自动交换标准

受G20委托，OECD于2014年7月发布《金融账户涉税信息自动交换标准》（AEOI标准）

由《主管当局协议范本》（简称MCAA）和《统一报告标准》（简称CRS）两部分内容组成。



#### 四、《区域全面经济伙伴关系协定》（RCEP）

2012年由东盟发起，历时八年，由包括中国、日本、韩国、澳大利亚、新西兰和东盟十国共15方成员制定的协定。

2022年1月1日，《区域全面经济伙伴关系协定》正式生效。

当你决定灿烂，  
山无拦，海无遮

