



第四节 国际反避税

【知识点】特别纳税调整

适用于税务机关对企业的转让定价、预约定价安排、成本分摊协议、受控外国企业、资本弱化以及一般反避税等特别纳税调整事项的管理。

一、成本分摊协议

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，应符合该规定。



第四节 国际反避税

1. 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。

提示

参与方使用成本分摊协议所开发或受让的无形资产不需要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。



第四节 国际反避税

3. 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（注意多选题）：

- （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。



第四节 国际反避税

二、受控外国企业

1. 受控外国企业：由居民企业、或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%的国家或地区（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. 管理要求：中国居民企业股东应在年度企业所得税纳税申报时提供对外投资信息，附送《对外投资情况表》，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——视同股息分配纳税。

【链接】计入中国居民企业股东当期所得已在境外缴纳的企业所得税税款，可按照所得税法或税收协定的有关规定抵免。



第四节 国际反避税

3. 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计算：

中国居民企业股东当期所得 = $\frac{\text{视同股息分配额} \times \text{实际持股天数}}{\text{受控外国企业纳税年度天数} \times \text{股东持股比例}}$

4. 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（注意多选题）：

- （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。



第四节 国际反避税

三、资本弱化——利息扣除的本金限制

《企业所得税法》规定，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。

【链接】与第4章“企业所得税法”基本要求一致；更加细致，但仅涉及利息计算的本金限制。



第四节 国际反避税

1. 关联方债权性投资与权益性投资比例（简称债资比）：
金融企业为5：1 $\longleftrightarrow$ 其他企业为2：1。

关联债资比例的具体计算方法如下：

（1）关联债资比例 = 年度各月平均关联债权投资之和 $\div$
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） $\div 2$

（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） $\div 2$



第四节 国际反避税

2. 不得在计算应纳税所得额时扣除的利息支出应按以下公式计算：

$$\text{不得扣除利息支出} = \text{年度实际支付的全部关联方利息} \times \\ (1 - \text{标准比例} \div \text{关联债资比例})$$

【提示】利息支出包括直接或间接关联债权投资实际支付的利息、担保费、抵押费和其他具有利息性质的费用。



第四节 国际反避税

四、特别纳税调整程序

一般性了解的内容。关注以下几点：

1. 税务机关以风险管理为导向，构建和完善关联交易利润水平监控管理指标体系，加强对企业利润水平的监控，通过特别纳税调整监控管理和特别纳税调查调整，促进企业遵从税法。



第四节 国际反避税

2. 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。



第四节 国际反避税

(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。



第四节 国际反避税

3. 税务机关对企业实施特别纳税调整，涉及企业向境外关联方支付利息、租金、特许权使用费的，除另有规定外，不调整已扣缴的税款。

4. 补征税款并加收利息

(1) 发生关联交易补征的企业所得税按日加收利息；

(2) 税务机关调查，企业实际关联交易额达到准备同期资料标准，但未按照规定向税务机关提供同期资料的，税务机关补征税款加收利息。

提示

利息率按照税款所属纳税年度12月31日公布的与补税期间同期的中国人民银行人民币贷款基准利率加5个百分点计算，并按照一年365天折算日利息率。