



第十节 特别纳税调整

【考点7】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；



第十节 特别纳税调整

(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。



第十节 特别纳税调整

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



第十节 特别纳税调整

二、特别纳税调整转让定价方法（重要）

合理的转让 定价方法	方法定义	适用范围
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	可以适用于所有类型的关联交易



第十节 特别纳税调整

合理的转让 定价方法	方法定义	适用范围
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)	通常适用于再销售者未对商品进行改变外形、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



第十节 特别纳税调整

合理的转让 定价方法	方法定义	适用范围
成本 加成法	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 $\times$ （1+可比非关联交易成本加成率）	通常适用于有形资产使用权或者所有权的转让、资金融通、劳务交易等的关联交易



第十节 特别纳税调整

合理的转让 定价方法	方法定义	适用范围
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。利润率指标包括息税前利润率、完全成本加成率、资产收益率、贝里比率等	通常适用于不拥有重大价值无形资产企业的有形资产使用权或者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



第十节 特别纳税调整

合理的转让 定价方法	方法定义	适用范围
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， 利润分割法分为一般利润分割法和剩余利润分割法	一般适用于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



第十节 特别纳税调整

合理的转让 定价方法	方法定义	适用范围
其他符合独立交 易原则的方法	成本法：以替代或者重置原则为基础，通过在当前市场价格下创造一项相似资产所发生的支出确定评估标的价值的评估方法	适用于能够被替代的资产价值评估
	市场法：利用市场上相同或者相似资产的近期交易价格，经过直接比较或者类比分析以确定评估标的价值的评估方法	适用于在市场上能找到与评估标的相同或者相似的非关联可比交易信息时的资产价值评估



第十节 特别纳税调整

合理的转让 定价方法	方法定义	适用范围
其他符合独立交易原则的方法	收益法：通过评估标的未来预期收益现值来确定其价值的评估方法	适用于企业整体资产和可预期未来收益的单项资产评估
	其他方法	—



第十节 特别纳税调整

【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（ ）。（2018年）

- A. 关联交易的实际价格 $\times$ （1+可比非关联交易成本加成率）
- B. 关联交易的实际价格 $\div$ （1-可比非关联交易成本加成率）
- C. 关联交易的合理成本 $\times$ （1+可比非关联交易成本加成率）
- D. 关联交易的合理成本 $\div$ （1-可比非关联交易成本加成率）



第十节 特别纳税调整

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 $\times$ （1+可比非关联交易成本加成率）。



第十节 特别纳税调整

【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（ ）。 （2017年）

- 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



第十节 特别纳税调整

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。



第十节 特别纳税调整

三、特别纳税调整程序实施

1. 企业向未执行功能、承担风险，无实质性经营活动的境外关联方支付费用，不符合独立交易原则的，税务机关可以按照已税前扣除的金额全额实施特别纳税调整。

2. 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者间接导致国家总体税收收入的减少，原则上不作特别纳税调整。



第十节 特别纳税调整

3. 企业收到《特别纳税调查调整通知书》后有异议的，可以在依照《特别纳税调查调整通知书》缴纳或者解缴税款、利息、滞纳金或者提供相应的担保后，依法申请行政复议。

对行政复议决定不服的，可以依法向人民法院提起行政诉讼。



第十节 特别纳税调整

4. 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。



第十节 特别纳税调整

5. 税务机关对企业实施特别纳税调整的，应当根据企业所得税法及其实施条例的有关规定对2008年1月1日以后发生交易补征的企业所得税按日加收利息。



第十节 特别纳税调整

6. 被调查企业在税务机关实施特别纳税调查调整期间申请变更经营地址或者注销税务登记的，税务机关在调查结案前原则上不予办理税务变更、注销手续。



第十节 特别纳税调整

四、特别纳税调整协商

1. 有下列情形之一的，国家税务总局可以拒绝企业申请或者税收协定缔约对方税务主管当局启动相互协商程序的请求：

（1）企业或者其关联方不属于税收协定任一缔约方的税收居民；

（2）申请或者请求不属于特别纳税调整事项；

（3）申请或者请求明显缺乏事实或者法律依据；

（4）申请不符合税收协定有关规定；

（5）特别纳税调整案件尚未结案或者虽然已经结案但是企业尚未缴纳应纳税款。



第十节 特别纳税调整

2. 有下列情形之一的，国家税务总局可以暂停相互协商程序：

- （1）企业申请暂停相互协商程序；
- （2）税收协定缔约对方税务主管当局请求暂停相互协商程序；
- （3）申请必须以另一被调查企业的调查调整结果为依据，而另一被调查企业尚未结束调查调整程序；
- （4）其他导致相互协商程序暂停的情形。



第十节 特别纳税调整

3. 有下列情形之一的，国家税务总局可以终止相互协商程序：

- （1）企业或者其关联方不提供与案件有关的必要资料，或者提供虚假、不完整资料，或者存在其他不配合的情形；
- （2）企业申请撤回或者终止相互协商程序；
- （3）税收协定缔约对方税务主管当局撤回或者终止相互协商程序；
- （4）其他导致相互协商程序终止的情形。



第十节 特别纳税调整

【多选题】在特别纳税调整协商过程中，国家税务总局可以暂停相互协商程序的情形有（ ）。（2023年）

- A. 税收协定缔约对方税务主管当局请求暂停相互协商程序
- B. 企业申请暂停相互协商程序
- C. 申请必须以另一方被调查企业的调查结果为依据，而另一被调查企业尚未结束调查调整程序
- D. 企业或其关联方不提供与案件有关的必要资料
- E. 特别纳税调整案件尚未结案



第十节 特别纳税调整

答案：ABC

解析：有下列情形之一的，国家税务总局可以暂停相互协商程序：（1）企业申请暂停相互协商程序。（选项B）（2）税收协定缔约对方税务主管当局请求暂停相互协商程序。（选项A）（3）申请必须以另一被调查企业的调查调整结果为依据，而另一被调查企业尚未结束调查调整程序。（选项C）（4）其他导致相互协商程序暂停的情形。



第十节 特别纳税调整

【考点8】一般反避税管理 ★★

本规定适用于税务机关按照《企业所得税法》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。

【提示】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。



第十节 特别纳税调整

1. 避税安排具有的特征

- (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。



第十节 特别纳税调整

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。



第十节 特别纳税调整

3. 企业的安排属于转让定价、成本分摊、受控外国企业、资本弱化等其他特别纳税调整范围的，应当首先适用其他特别纳税调整相关规定。

4. 企业的安排属于受益所有人、利益限制等税收协定执行范围的，应当首先适用税收协定执行的相关规定。



第十节 特别纳税调整

5. 税务机关应当以具有合理商业目的和经济实质的类似安排为基准，按照实质重于形式的原则实施特别纳税调整。

调整方法包括：

- （1）对安排的全部或者部分交易重新定性；
- （2）在税收上否定交易方的存在，或者将该交易方与其他交易方视为同一实体；
- （3）对相关所得、扣除、税收优惠、境外税收抵免等重新定性或者在交易各方间重新分配；
- （4）其他合理方法。



第十节 特别纳税调整

【多选题】在特别纳税调整中，对企业实施不具有合理商业目的而获取税收利益的避税安排，税务机关有权实施的调整方法有（ ）。（2018年）

- A. 对安排的全部或部分交易重新定性
- B. 在税收上否认安排交易的发生
- C. 在税收上否定交易方的存在
- D. 对相关所得、扣除、税收优惠及境外税收抵税等重新定性
- E. 将交易方与其他交易方视为同一实体



第十节 特别纳税调整

答案：ACDE

解析：调整方法包括：（1）对安排的全部或者部分交易重新定性（选项A）；（2）在税收上否定交易方的存在（选项C），或者将该交易方与其他交易方视为同一实体（选项E）；（3）对相关所得、扣除、税收优惠、境外税收抵免等重新定性（选项D）或者在交易各方间重新分配；（4）其他合理方法。