



## 第四节 国际反避税

### 三、一般反避税

#### (一) 一般反避税

##### 1. 一般反避税概述

###### (1) 界定

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；

**不具有合理商业目的：**以减少、免除或推迟缴纳税款为主要目的。



## 第四节 国际反避税

(2) 下列情况**不适用**《一般反避税管理办法》

①与**跨境**交易或支付**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。

(3) 避税安排的特征

①以获取税收利益为唯一目的或主要目的；

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。



## 第四节 国际反避税

### (4) 税务机关实施特别纳税调整的方法

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**实质重于形式**的原则实施特别纳税调整。调整方法包括：

①对安排的全部或部分交易**重新定性**；

②在税收上**否定**交易方的存在，或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**或在交易各方向**重新分配**；

④其他合理方法。



## 第四节 国际反避税

(5) 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；

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。



## 第四节 国际反避税

### 2. 一般反避税调查

主管税务机关实施一般反避税调查时，应当向被调查企业送达《税务检查通知书》；

被调查企业认为其安排不属于避税安排的，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**。主管税务机关应当自收到企业延期申请之日起**15日内书面回复**。逾期未回复的，视同税务机关同意企业的延期申请。



## 第四节 国际反避税

【例题·单选题】（2021年）下列情况中，适用《一般反避税办法》的是（ ）。

- A. 涉嫌欠税
- B. 涉嫌骗税
- C. 跨境间接转让股权
- D. 虚开发票



## 第四节 国际反避税

答案：C

解析：下列情况不适用《一般反避税办法》：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。选项ABD，不适用《一般反避税办法》。



## 第四节 国际反避税

### （二）间接转让财产

1.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《企业所得税法》的有关规定，**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。**



## 第四节 国际反避税

2.间接转让中国应税财产的交易双方及被间接转让股权的中国居民企业可以向主管税务机关报告股权转让事项，并提交以下资料：

①股权转让合同或协议（为外文文本的需同时附送中文译本）；

②股权转让前后的企业股权架构图；

③境外企业及直接或间接持有中国应税财产的下属企业上两个年度财务、会计报表；

④间接转让中国应税财产交易不适用第1条的理由。



## 第四节 国际反避税

### 四、特别纳税调整

(一) 转让定价——第五节

(二) 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，或共同提供、接受劳务。



## 第四节 国际反避税

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.企业应自与关联方签订（变更）成本分摊协议之日起**30日内**，向主管税务机关报送成本分摊协议副本，并在年度企业所得税纳税申报时，附送《中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表》。



## 第四节 国际反避税

4.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。



## 第四节 国际反避税

5.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。**



## 第四节 国际反避税

【例题·多选题】甲企业与其关联方签署了成本分摊协议，共同开发无形资产，并约定退出补偿时协议成果转让给关联方；该成本分摊协议符合独立交易原则。下列关于甲企业成本分摊的税务处理中，正确的有（ ）。

- A. 退出协议时，该无形资产应按资产处置的税务规定处理
- B. 协议终止时，应与关联方对已有协议成果作出合理分配
- C. 按协议分摊的成本，应在协议规定的各年度税前扣除
- D. 涉及补偿调整的，应调整成本发生年度的应纳税所得额



## 第四节 国际反避税

答案：ABC

解析：选项D，涉及补偿调整的，应在补偿调整的年度计入应纳税所得额。



## 第四节 国际反避税

### （三）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**（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法定税率水平50%（**12.5%**）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；

控制：在股份、资金、经营、购销等方面构成实质控制。其中，股份控制是指由中国居民股东在纳税年度**任何一天**单层直接或多层间接**单一持有**外国企业**10%以上**有表决权股份，且**共同持有**该外国企业**50%以上**股份。



## 第四节 国际反避税

2. 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

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

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

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. 免于调整的情形

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。



## 第四节 国际反避税

### （四）资本弱化

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。

1. 关联方债权性投资与其权益性投资比例为：

金融企业，为5：1。

**其他企业，为2：1。**

2. 相关交易活动符合独立交易原则的；或该企业的实际税负**不高于**境内关联方的，其实际支付给境内关联方的利息支出，在计算应纳税所得额时准予扣除；



## 第四节 国际反避税

3.企业自关联方取得的不符合规定的利息收入应按有关规定缴纳企业所得税。

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)

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

①关联债权投资包括关联方以各种形式提供担保的债权性投资;

②权益投资为企业资产负债表所列示的所有者权益金额,即:实收资本(股本)、资本公积、盈余公积和未分配利润。**负数不算在内。**



## 第四节 国际反避税

(五) 特别纳税调整程序 (关注以下内容, 其他了解)

1. 税务机关实施特别纳税调查, 应重点关注具有以下风险特征的企业:

a. 关联交易金额较大或类型较多;

b. 存在长期亏损、微利或跳跃性盈利;

c. 低于同行业利润水平;

d. 利润水平与其所承担的功能风险不相匹配, 或分享的收益与分摊的成本不相配比;

e. 与低税国家 (地区) 关联方发生关联交易;



## 第四节 国际反避税

f.未按规定进行关联申报或准备同期资料；

g.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；

h.由居民企业，或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减少分配；

i.实施其他不具有合理商业目的的税收筹划或安排。



## 第四节 国际反避税

2.税务机关对企业实施特别纳税调整的，应按规定对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。

情形	利息率
一般情形	与补税期间同期的人行人民币贷款基准利率+5%计算
按规定提供同期资料和其他相关资料的，或按有关规定不需要准备同期资料但根据税务机关要求提供其他相关资料的；企业自行调整补税且主动提供同期资料等有关资料，或按有关规定不需要准备同期资料但根据税务机关要求提供其他相关资料的	按基准利率加收利息