



第十节 特别纳税调整

八、特别纳税调整监控管理

(一) 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；



第十节 特别纳税调整

(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

(二) 转让定价方法

定价方法	相关概念及适用范围
可比非受控价格法	概念：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。 适用范围：所有类型的关联交易



第十节 特别纳税调整

续表

定价方法	相关概念及适用范围
再销售价格法	概念：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% 适用范围：再销售者未对商品进行改变外形、性能、结构或者更换商标等实质性增值加工的简单加工或者单纯购销业务



第十节 特别纳税调整

续表

定价方法	相关概念及适用范围
成本加成法	概念：以关联交易发生的合理成本加上可比非关联交易毛利后的金额作为关联交易的公平成交价格。 公平成交价格=关联交易发生的合理成本×（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% 适用范围：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



第十节 特别纳税调整

续表

定价方法	相关概念及适用范围
交易净利润法	概念：以可比非关联交易的利润指标确定关联交易的利润。利润指标包括息税前利润率、完全成本加成率、资产收益率、贝里比率等。 (1) 息税前利润率 = 息税前利润 / 营业收入 $\times 100\%$ (2) 完全成本加成率 = 息税前利润 / 完全成本 $\times 100\%$ (3) 资产收益率 = 息税前利润 / [(年初资产总额 + 年末资产总额) / 2] $\times 100\%$ (4) 贝里比率 = 毛利 / (营业费用 + 管理费用) $\times 100\%$ 适用范围：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

续表

定价方法	相关概念及适用范围
利润分割法	概念：根据企业与其关联方对关联交易合并利润（实际或者预计）的贡献计算各自应当分配的利润额。 利润分割法主要包括一般利润分割法和剩余利润分割法。 适用范围：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
其他符合独立交易原则的方法	包括成本法、市场法和收益法等资产评估方法



第十节 特别纳税调整

【多选题】（2020年）下列属于特别纳税调整转让定价方法中交易净利润法利润指标的有（ ）。

- A. 完全成本加成率
- B. 资产收益率
- C. 贝里比率
- D. 可比非关联交易比率
- E. 息税前利润率

答案：ABCE

解析：交易净利润法的利润指标包括息税前利润率、完全成本加成率、资产收益率、贝里比率等。



第十节 特别纳税调整

（三）来料加工业务调整

税务机关分析评估被调查企业为其关联方提供的来料加工业务，在可比企业不是相同业务模式，且业务模式的差异会对利润水平产生影响的情况下，应当对业务模式的差异进行调整，还原其不作价的来料和设备价值。企业提供真实完整的来料加工产品整体价值链相关资料，能够反映各关联方总体利润水平的，税务机关可以就被调查企业与可比企业因料件还原产生的资金占用差异进行可比性调整，利润水平调整幅度超过10%的，应当重新选择可比企业。

除上述外，对因营运资本占用不同产生的利润差异不作调整。



第十节 特别纳税调整

（四）受让无形资产使用权调整

企业仅拥有无形资产所有权而**未对无形资产价值作出贡献**的，不应当参与无形资产收益分配。无形资产形成和使用过程中，仅提供资金而未实际执行相关功能和承担相应风险的，应当仅获得合理的资金成本回报。



第十节 特别纳税调整

（五）非受益性劳务价款调整

企业与其关联方发生劳务交易支付或者收取价款不符合独立交易原则而减少企业或者其关联方应纳税收入或者所得额的，税务机关可以实施特别纳税调整。

受益性劳务是指能够为劳务接受方带来直接或者间接经济利益，且非关联方在相同或者类似情形下，愿意购买或者愿意自行实施的劳务活动。

企业向其关联方支付非受益性劳务的价款，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。



第十节 特别纳税调整

（六）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。

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。**



第十节 特别纳税调整

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。

企业在《特别纳税调查调整通知书》送达前缴纳或者送达后补缴税款的，应当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计算加收利息。



第十节 特别纳税调整

（七）特别纳税调整协商

1. 根据我国对外签署的税收协定的有关规定，国家税务总局可以依据企业申请或者税收协定缔约对方税务主管当局请求启动相互协商程序，与税收协定缔约对方税务主管当局开展协商谈判，避免或者消除由特别纳税调整事项引起的国际重复征税。



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

3. 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

4. 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】（2023年）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（ ）。

- A. 特别纳税调整案件尚未结案
- B. 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
- C. 企业申请暂停相互协商程序
- D. 税收协定缔约方税务主管当局请求暂停相互协商程序
- E. 企业或关联方不提供与案件有关的必要资料



第十节 特别纳税调整

答案：BCD

解析：选项A，属于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情形；选项E，属于国家税务总局可以终止相互协商程序。



第十节 特别纳税调整

总结：