



内地反避税立法介绍

国家税务总局国际税务司反避税处 王晓悦

Email: wxy@chinatax.gov.cn



主要内容

- 一、特别纳税调整法规体系及涵盖范围
- 二、关联申报
- 三、同期资料
- 四、转让定价方法
- 五、转让定价调查及调整
- 六、预约定价安排
- 七、成本分摊协议
- 八、受控外国企业
- 九、资本弱化
- 十、一般反避税
- 十一、相应调整及国际磋商
- 十二、加收利息



一、特别纳税调整法规体系及涵盖范围

法规体系：

1、法律

□ 企业所得税法（第六章）

□ 税收征管法（第36条）



一、特别纳税调整法规体系及涵盖范围

2、法规：

- 企业所得税法实施条例
（第六章）
- 税收征管法实施实则（第51—56条）



一、特别纳税调整法规体系及涵盖范围

3、规范性文件：

- 关于企业关联方利息支出税前扣除标准有关税收政策问题的通知（财税〔2008〕121号）
- 企业年度关联业务往来报告表（国税发〔2008〕114号）
- 特别纳税调整实施办法（试行）（国税发〔2009〕2号）
- 关于简化判定中国居民股东控制外国企业所在国实际税负的通知（国税函〔2009〕37号）
- 关于2008年版企业年度关联业务往来报告表业务需求的通知（国税函〔2009〕72号）
- 关于做好2008年度企业所得税汇算清缴工作的补充通知（国税函〔2009〕134号）
- 关于加强转让定价跟踪管理有关问题的通知（国税函〔2009〕188号）
- 关于强化跨境关联交易监控和调查的通知（国税函〔2009〕363号）



一、特别纳税调整法规体系及涵盖范围

特别纳税调整涵盖范围：

- 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
- 一般反避税



二、关联申报

企业关联申报义务（税法43条）：

- 企业向税务机关报送年度企业所得税申报表时，应当就其与关联方之间的业务往来，附送关联业务往来报告表



二、关联申报

关联申报适用对象：

- 居民企业：查账征收
- 非居民企业：有机构、场所并据实申报



二、关联申报

关联申报内容：

- ❑ 《关联关系表》
- ❑ 《关联交易汇总表》
- ❑ 《购销表》
- ❑ 《劳务表》
- ❑ 《无形资产表》
- ❑ 《固定资产表》
- ❑ 《融通资金表》
- ❑ 《对外投资情况表》
- ❑ 《对外支付款项情况表》



二、关联申报

构成关联关系的八种情形（条例109条）：

- 股份控制
- 借贷资金控制
- 委派高管人员或董事会高级成员
- 兼任高管人员或董事会高级成员
- 特许经营控制
- 购买或销售控制
- 劳务活动控制
- 其他实质控制



二、关联申报

关联交易的四种类型：

- 有形资产的购销、转让和使用
- 无形资产的转让和使用
- 融通资金
- 提供劳务



三、同期资料管理

企业义务（条例114条）：

- 准备：汇缴结束日；中文准备；签章
- 保存：10年；合并、分立后的企业继续保存
- 提供：20天



三、同期资料管理

同期资料内容：

- 组织结构
- 生产经营情况
- 关联交易情况
- 可比性分析
- 转让定价方法的选择和使用



三、同期资料管理

同期资料免除条件：

- 关联交易金额较少：
关联购销2亿元以下
且其他关联交易金额4千万元以下
- 涉及APA
- 外资股份低于50%，且仅有境内关联交易

经调查，关联交易额达到准备标准的，加收利息按基准利率加5个百分点计算



三、同期资料管理

准备同期资料的制约措施：

- ❑ 行政处罚
- ❑ 列为重点调查对象
- ❑ 核定征税（税法44条及条例115条）
- ❑ 加息另加五个百分点
- ❑ 不受理预约定价



四、转让定价方法

转让定价方法（条例111条）：

- 可比非受控价格法
- 再销售价格法
- 成本加成法
- 交易净利润法
- 利润分割法
- 其他合理方法



四、转让定价方法

可比性分析因素：

- 交易资产或劳务特性
- 交易各方功能和风险
- 合同条款
- 经济环境
- 经营策略



五、转让定价调查及调整

按照征管法及其实施细则有关税务检查的规定，
确定调查对象，实施调查、调整

被调查企业须据实报告其关联交易情况，并提供
相关资料，不得拒绝和隐瞒



五、转让定价调查及调整

选择重点调查对象的标准：

- 关联交易额较大或类型较多
- 长期亏损、微利或跳跃性盈利
- 低于同行业利润水平
- 利润水平与功能、风险不相匹配
- 与避税港关联方发生业务往来
- 未按规定进行关联申报或准备同期资料
- 其他违背独立交易原则



五、转让定价调查及调整

调查程序及相关规定：

- 案头审核
- 现场调查
- 要求企业、关联方及可比企业提供相关资料
- 调查结论：
 - 无问题，《特别纳税调查结论通知书》
 - 有问题，《特别纳税调查初步调整通知》
《特别纳税调查调整通知书》



五、转让定价调查及调整

其他相关规定：

- 实际税负相同的境内关联方，原则上不做调查
- 可以使用公开信息和非公开信息
- 原则上不做资本性调整
- 单一生产功能企业通常应保持一定利润水平
- 抵消交易原则上应还原
- 采用四分位法低于中位值的，原则上按不低于中位值调整



六、预约定价安排管理

什么是预约定价安排？

- 税企双方在关联交易发生之前达成一项协议，确定未来年度关联交易的定价原则和方法



六、预约定价安排管理

预约定价安排的优势：

- 转让定价的“事后调整”转为预约定价的“事先商定”
- 对纳税人：可以避免被转让定价调查、诉讼、双重征税等风险，带来经营的确定性；双边 A P A 有助于避免国际双重征税
- 对税务机关：降低税收管理成本，稳定的税收收入预期



六、预约定价安排管理

法规依据：

- 税法42条
- 条例113条
- 征管法细则53条



六、预约定价安排管理

一般规定：

- 受理的6个阶段
- 三种类型
- 受理机关
- 一般适用条件
- 适用年度
- 与转让定价调查的衔接



六、预约定价安排管理

1、预备会谈阶段：

- 企业可以匿名
- 单边APA提供资料：
适用年度、关联方及关联交易、以前年度生产经营、关联方功能及风险、与转让定价的衔接、其他情况
- 双边（多边）APA
 - 同时向总局和地方税务机关提出意向，总局组织会谈
 - 提供资料：向协定国提出申请情况、关联方以前年度生产经营及关联交易情况、向协定国提出的定价原则和方法



六、预约定价安排管理

2、正式申请阶段：

- ❑ 企业应提出书面申请报告，报送正式申请书
- ❑ 双边（多边）APA，同时报送启动相互协商程序申请书
- ❑ 报告内容：
公司基本情况、财务状况、关联交易及适用年度、功能风险分析、定价原则和方法、市场情况、预约年度预测、与安排有关的财务信息、涉及双重征税问题、其他相关问题
- ❑ 企业可以申请延期



六、预约定价安排管理

3、审核评估阶段：

□ 审核评估内容：

历史经营状况、功能风险状况、可比信息、假设条件、转让定价原则和方法、预期的公平交易价格或利润区间



六、预约定价安排管理

4、磋商阶段：

- 磋商一致，草案及报告层报总局审核
- 双边（多边）APA，根据磋商备忘录拟定草案
- 草案包括12个方面内容（参照文本）



六、预约定价安排管理

5、签订安排：

- 税企双方法定代表人正式签订安排
- 双边（多边）APA，税务主管当局授权代表签订安排，税企签订执行协议书



六、预约定价安排管理

6、监控执行：

- 税务机关建立监控管理制度：
 - 企业年度报告
 - 定期检查
 - 税务机关调整经营结果
 - 实质性变化及时报告及修订、终止规定
 - 国、地税分别报告及联合检查



六、预约定价安排管理

其他相关问题：

- 续签规定
- APA涉及两个以上省市或国地税的，由总局协调
- 税企双方保密义务
- 企业的非事实性信息，不得用于税务调查
- 分歧的协商
- 层报总局备案



七、成本分摊协议管理

什么是成本分摊协议？

(Cost Contribution Arrangement, CCA, CSA)

是指企业间达成的一项协议，用以分担参与各方在研发、生产或获取资产、劳务和权利等方面的成本与风险，同时，确定研发、生产或获取资产、劳务、权利等活动结果带来的各参与方利益的性质和范围。（OECD转让定价指南）



七、成本分摊协议管理

法规依据：

- 税法41条
- 条例112条



七、成本分摊协议管理

独立交易原则：

- 关联方承担的成本与非关联方在可比条件下为获得受益权而支付的成本一致



七、成本分摊协议管理

成本与收益相配比：

- 参与方享有受益权，承担相应成本
- 受益权应有合理、可计量的预期收益
- 预期收益以合理商业假设和营业常规为基础



七、成本分摊协议管理

成本分摊协议内容：

- ❑ 参与方情况
- ❑ 无形资产或劳务的内容、范围
- ❑ 协议期限
- ❑ 预期收益的计算方法和假设
- ❑ 初始投入和后续成本支付情况及符合独立交易原则的说明
- ❑ 会计方法的运用及变更
- ❑ 加入或退出的程序及处理
- ❑ 补偿支付的条件及处理
- ❑ 变更或终止的条件及处理
- ❑ 非参与方使用协议成果的规定



七、成本分摊协议管理

变更、终止及补偿调整：

- 加入支付
- 退出补偿
- 变更后各方受益与成本分摊的调整
- 终止后成果的合理分配
- 税务机关的调整权
- 企业可根据实际情况做出补偿调整



七、成本分摊协议管理

合格成本分摊协议的税务处理：

- 成本在协议规定的各年度税前列支
- 补偿调整的，当年计入应纳税所得额
- 无形资产类CCA，加入支付、退出补偿或终止协议对协议成果分配的，按资产购置或处置处理



七、成本分摊协议管理

成本分摊协议的监管：

- 服务类CCA一般适用于集团采购和集团营销策划
- 实施CCA的其他协议
- 层报总局备案、审核
- 企业可采取预约定价的方式达成CCA
- 准备、保存CCA的同期资料；CCA执行期间，应在次年6月20日之前向税务机关提供同期资料



七、成本分摊协议管理

CCA同期资料的内容：

- 成本分摊协议副本
- 实施CCA的其他协议
- 非参与方使用协议成果的情况、支付金额及形式
- 本年度参与方加入或退出的情况
- 变更或终止的情况
- 本年度发生的成本总额及构成情况
- 本年度参与方分摊成本的情况
- 本年度预期收益与实际结果的比较及调整



七、成本分摊协议管理

不合格CCA，不得税前扣除：

- 不具有合理商业目的和经济实质
- 不符合独立交易原则
- 不遵循成本与收益配比原则
- 未按规定备案或准备、保存和提供同期资料
- 自CCA签署之日起经营期限少于20年



八、受控外国企业管理

什么是受控外国企业（CFC）？

- 受控外国企业规则是防止外国企业延迟纳税的规定，旨在对由我国居民企业控制的，设在低税国的外国企业保留利润不做分配或对利润做不合理分配，由此延迟缴纳我国税收的避税行为进行控管。
- 与税法条例第十七条第二款的衔接：
被投资方作出利润分配决定的日期确认股息、红利收入的实现



八、受控外国企业管理

法规依据：

- 税法45条
- 条例116—118条

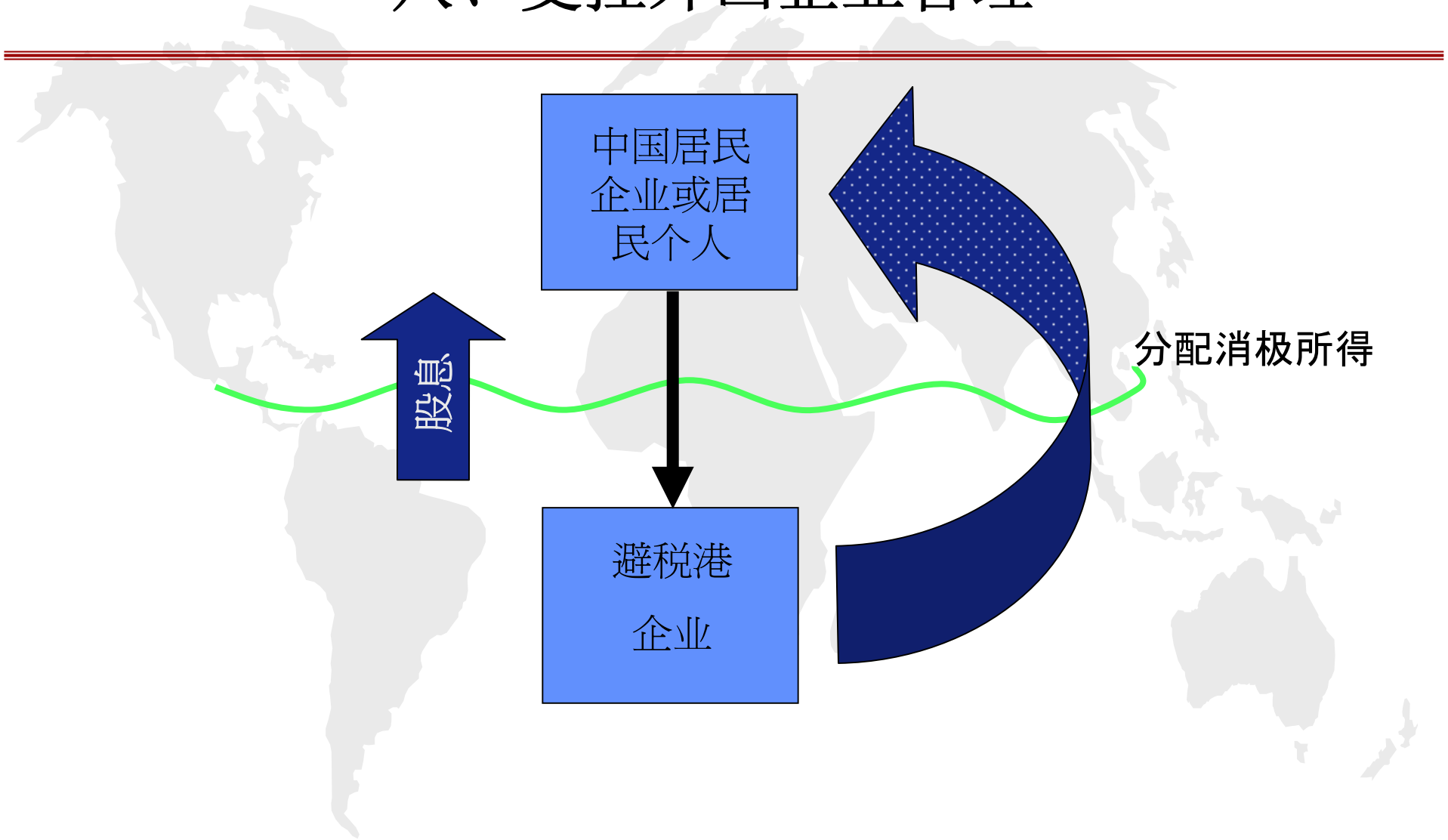


八、受控外国企业管理

外国企业构成CFC的四个条件：

- 中国居民控制
- 设在税率低的国家（地区）
- 非合理经营需要
- 不作利润分配或减少分配

八、受控外国企业管理





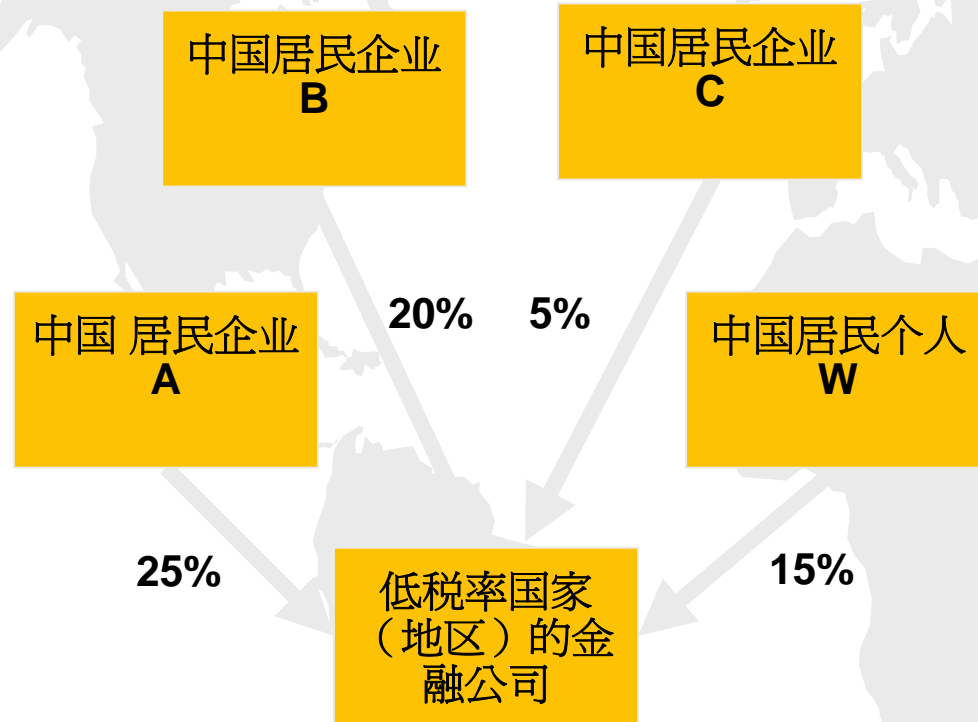
八、受控外国企业管理

中国居民股东“控制”的含义：

- 在股份、资金、经营、购销等方面构成实质控制
- 股份控制：
 - 纳税年度任何一天
 - 单层直接或多层间接
 - 持股比例：单一持有10%；共同持有50%
 - 多层间接持股比例的计算：各层相乘，中间层超过50%的，按100%计算



八、受控外国企业管理



- 中国居民企业控制；
或者中国居民企业和居民个人共同控制
- 单一控股比例超过10%：
A、B、W
- 共同控股比例超过50%
 $A + B + W = 60\%$



八、受控外国企业管理

中国居民股东当期CFC所得的计算：

- $\text{CFC所得} = \text{视同股息分配额} \times \text{实际持股天数} \div \text{CFC}$
 $\text{纳税年度天数} \times \text{股东持股比例}$

多层间接持股的，股东持股比例按各层持股比例相乘计算



八、受控外国企业管理

CFC申报与审核:

- 中国居民企业股东应在年度申报时提供对外投资情况信息，附送《对外投资情况表》
- 税务机关汇总、审核对外投资信息，送达中国居民企业股东
- 中国居民企业股东符合CFC征税条件的，按照有关规定
- 纳税年度有差异的，视同股息分配所得计入CFE
纳税年度终止日所属的中国居民企业股东的纳税年度



八、受控外国企业管理

间接抵免：

- 计入中国居民企业股东当期所得的已缴税款，可按所得税法及税收协定的有关规定予以抵免



八、受控外国企业管理

避免重复征税：

- 以前年度的视同CFC征税后，当期实际分配利润不再征税



八、受控外国企业管理

免除条款：

- 设立在非低税率国家（地区）
白名单：国税函〔2009〕37号
美国、英国、法国、德国、日本、意大利、
加拿大、澳大利亚、印度、南非、新西兰、挪威
- 主要取得积极经营活动所得
- 年度利润总额低于500万元



九、资本弱化管理

什么是资本弱化？

由于债权融资与股权融资的税务处理不同（利息支出可税前扣除，而股息支出不能扣除，通常面临公司税和预提税两级税收），跨国公司可通过增加债权融资、减少股权融资的方式规避税收



九、资本弱化管理

法规依据：

- 税法46条
- 条例119条



九、资本弱化管理

财税〔2008〕121号：

- 标准债资比例：
 - 金融企业—5：1
 - 其他企业—2：1
- 标准比例例外原则：
 - 独立交易原则
 - 实际税负高于境内关联方
- 标准比例的合理计算
- 超过标准的利息收入按照有关规定征税



九、资本弱化管理

不得扣除利息支出的计算：

- 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)



九、资本弱化管理

关联债资比例的计算：

- 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
权益投资为企业所有者权益金额
若所有者权益 < 实收资本 + 资本公积，则权益投资为后者；
若实收资本 + 资本公积 < 实收资本，则权益投资为实收资本



九、资本弱化管理

关联债资比例超过标准比例，但企业能够准备同期资料证明债资比例等符合独立交易原则，或者该企业实际税负不高于境内关联方的，也可以税前扣除



九、资本弱化管理

资本弱化同期资料：

- 企业偿债能力和举债能力分析
- 企业集团偿债能力及融资结构分析
- 注册资本等权益投资变动情况
- 关联债权投资的性质、目的及取得时市场状况
- 关联债权投资的币种、金额、利率、期限等
- 企业提供抵押品情况及条件
- 同类同期贷款的利率情况及融资条件
- 可转换公司债券的转换条件
- 其他证明符合独立交易原则的资料



九、资本弱化管理

其他规定：

- ❑ 不得扣除的利息不得结转
- ❑ 不得扣除利息在关联方之间的分配
（境内关联方、境外关联方）
- ❑ 利息支出包括利息、担保费、抵押费和其他
- ❑ 实际支付利息的计算按照权责发生制
- ❑ 转让定价与资本弱化的衔接



十、一般反避税管理

法规依据:

- 税法47条
- 条例120条



十、一般反避税管理

避税安排的通常形式：

- ❑ 滥用税收优惠
- ❑ 滥用税收协定
- ❑ 滥用公司组织形式
- ❑ 利用避税港避税
- ❑ 其他不具有合理商业目的的安排



十、一般反避税管理

安排的审核：

- 原则：
实质重于形式
- 内容：
形式和实质
订立的时间和执行期间
实现的方式
各个步骤或组成部分之间的联系
涉及各方财务状况变化
税收结果



十、一般反避税管理

- 一般反避税调整：
重新定性，取消税收利益，否定避税实体的存在
- 企业负举证责任：60日内提供证明
- 要求筹划方提供资料及证明材料
- 一般反避税调查须层报总局批准



十一、相应调整及国际磋商

法律依据：

- 税收协定相互协商程序条款
- 税收协定联属企业相应调整条款



十一、相应调整及国际磋商

- 相应调整的一般原则：消除双重征税
- 国际磋商的范围：相应调整和双边（多边）APA
- 总局作为协定税务主管当局代表，对外开展磋商
- 磋商结果以书面形式经主管税务机关送达企业
- 跨国关联交易的相应调整，需启动协定相互协商程序，企业在收到转让定价调整通知书之日起三年内提出申请



十一、相应调整及国际磋商

- 转让定价调整涉及预提税已扣缴税款，不做相应调整
- 资本弱化不做相应调整



十二、加收利息

法规依据:

- 税法48条
- 条例121、122条



十二、加收利息

- 适用年度：2008年以后发生交易补征的税款
- 补税期间：次年6月1日至补缴（预缴）入库
- 适用利息率：税款所属纳税年度最后一日与补税期间同期的央行贷款基准利率加5个百分点，并按一年365天折算日利息率；提供相关资料的，只按基准利率计息
- 利息不得税前扣除



十二、加收利息

- 预缴税款：按照应补缴税款所属年度的先后顺序确定已预缴税款的所属年度，以预缴日为截止日
- 可按规定申请延期缴纳税款
- 不申请延期又不缴纳税款的，加收滞纳金



谢谢!