

# 新企业所得税法“特别纳税调整”亮点解析

中国人民大学财政金融学院 朱青

2008年开始实施的新企业所得税法有许多亮点，尤其是在“特别纳税调整”一章中加进了一些新的反避税条款。由于这些条款在“新法”中是“初次亮相”，所以特别引人关注。正确解读税法中这些新的条款，是当前税收征纳双方都需要做的一项工作。笔者在此谈谈自己对这些条款的看法，希望能起到抛砖引玉的作用。

## 一、关于反避税的一般性规定

《企业所得税法》第四十七条规定：“企业实施其他不具有合理商业目的的安排而减少其应纳税收入或者所得额的，税务机关有权按照合理方法调整”。我认为，这一条是反避税的一般性条款。为什么这么说呢？因为，纳税人避税行为的一个很重要的特点就是所谓的“非商业目的性”，即纳税人从事的避税活动并非是由于经营管理上的需要，其主要目的是要在税收上获得一些好处。正如美国学者丹尼尔·N·莎菲罗所指出的：“典型的公司税避税行为包括大量的纸面交易而很少有或根本没有经济效果，它只是创造了有利的税收结果”。<sup>①</sup>对于这一点，《企业所得税法实施条例》第一百二十条说得也很清楚，即不具有合理商业目的的安排是“以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的”的行为。我们可以举个例子。假定某企业决定出售其在国内一家子公司的80%的控股权，但子公司账面上还有大量的未分配利润，在这种情况下，出于税收方面的考虑，该企业要求子公司马上作分配利润，随后再将这笔股权出售。实际上这就是一种没有真实商业目的的避税安排。因为如果子公司不作利润分配，其股权价格就会较高，企业出售这种股权就可能得到一笔财产转让所得；而根据企业所得税法，企业取得财产转让所得要缴纳企业所得税，而从居民企业取得股息、红利等权益性投资收益因属于免税收入而不必就其缴纳企业所得税。现在，有了企业所得税法第四十七条，税务机关就可以对企业的上述行为不予认可，并采取适当的调整措施<sup>②</sup>。过去，我国税法只规定纳税人从事关联交易如果“不按照独立企业之间的业务往来收取

<sup>①</sup> Daniel N. Shaviro, *Corporate Tax Shelters in a Global Economy*, The AEI Press, 2004, p1-2..

<sup>②</sup> 美国就有过类似的反避税司法判例。见Daniel N. Shaviro, *Corporate Tax Shelters in a Global Economy*, The AEI Press, 2004, p7..

或者支付价款、费用，而减少其应纳税的收入或者所得额的，税务机关有权进行合理调整”，但对纳税人从事的“不具有合理商业目的的安排”却没有明确赋予税务机关进行合理调整的权力。新企业所得税法加进了第四十七条的内容，实际上是扩大了税务机关反避税的权限，它对纳税人滥用转让定价以外的其他避税行为必将形成一定的威慑。

## 二、关于提供关联交易相关资料的规定

滥用转让定价是企业避税特别是国际避税所采用的最常见的手段之一。对付这种避税行为的方法就是让企业负有举证责任，如果企业拿不出充分的证据和资料来说明其转让定价方法的合理性，主管税务机关就可以对不合理的转让定价进行调整。我国原有的《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》中也有关联交易资料提供的条款。例如，上述《实施细则》第五十三条规定：“企业有义务就其与关联企业之间的业务往来，向当地税务机关提供有关的价格、费用标准等资料”。另外，2004年10月国家税务总局颁发的《关联企业间业务往来税务管理规程》（国税发[2004]143号）也规定，“主管税务机关在立案审计调查企业与其关联企业间业务往来情况时，有权要求企业提供与其关联企业间业务往来有关交易的价格、费用标准等资料”；同时该《管理规程》还要求：“凡企业与另一企业构成关联关系的，均应在纳税年度终了后4个月内向主管税务机关报送《中华人民共和国国家税务总局外商投资企业和外国企业与其关联企业业务往来情况年度申报表》”。不过，这个申报表的内容十分简单，只包括关联类型、交易内容、交易金额等少量指标。

新的企业所得税法在企业关联交易资料提供方面有所突破。首先，有义务向税务机关提供关联交易资料的企业范围扩大了。《企业所得税法》第四十三条规定：“税务机关在进行关联业务调查时，企业及其关联方，以及与关联业务调查有关的其他企业，应当按照规定提供相关资料”。这表明，在转让定价调查中，不仅被调查企业，而且与被调查企业发生关联交易的关联方，以及与关联业务调查有关的第三方企业（如与被调查企业产品品种相同或经营活动相同的其他企业），都有义务向税务机关提供相关资料。其次，企业所得税法首次要求企业提供关联交易的同期资料。所谓同期资料，是指纳税人在进行关联交易的当期就准备好的资料，它一般要求纳税人按纳税年度准备或提供，而不是事后当税务机关

对其进行转让定价调查时再准备的资料。而以往的税法都只要求企业在被转让定价调查时再提供转让定价的相关资料。另外，企业有义务向税务机关提供的资料范围也扩大了。过去企业只需提供“与其关联企业间业务往来有关的价格、费用标准等资料”，但根据《企业所得税法实施条例》第一百一十四条的规定，企业需要提供的相关资料包括“与关联业务往来有关的价格、费用的制定标准、计算方法和说明等同期资料”，如定价原则、定价方法、可比性、功能风险分析等。至于上述同期资料的具体范围，目前国家税务总局正在加紧制定《关联企业间业务往来相关资料管理办法》。

### 三、关于受控外国企业的规定

居民企业进行国际避税还有一个重要手段，就是通过关联交易将一部分利润转移到设在避税地的受控外国公司（CFC）账上，并利用居住国的推迟课税规定将这笔利润长期滞留在境外不汇回或要求境外子公司不做利润分配，从而规避居住国的企业所得税。随着对外开放的不断深入，我国也有越来越多的企业“走出去”，其中很多企业走到了英属维尔京群岛、开曼群岛等一些无公司所得税或税率极低的国际著名避税地。显然，这些企业在国际避税地“安营扎寨”是有其税收方面考虑的。按照国家税务总局 1997 年下发的《境外所得计征所得税暂行办法（修订）》（财税[1997]116 号）第八条的规定，居民企业“来源于境外的所得，不论是否汇回，均应按照条例和实施细则规定的纳税年度（公历 1 月 1 日至 12 月 31 日）计算申报并缴纳所得税”。显然，我国税法虽没有英、美等国“纳税人的境外所得不汇回则不对其征税”的推迟课税规定，但上述规定也表明，如果境外被投资企业不作利润分配（当然这时就谈不上我国居民企业有来源于境外的所得），那么作为投资方的我国居民企业也就不需要就其应分得的外国企业的保留利润在我国申报纳税。这就给居民企业向避税地企业转移利润并从中避税留下了一定的政策空间。新的企业所得税法对这一法律漏洞加以了弥补。

《企业所得税法》第四十五条规定，“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明显低于本法第四条第一款规定税率水平的国家（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的，上述利润中应归属于该居民企业的部分，应当计入该居民企业的当期收入”。根据上述条款，如果我国一家居民企业控制了设在避税地的某外国企业，并且出于避税

方面的考虑不让该外国企业作利润分配，那么这家居民企业也应将这笔应分未分的外国企业保留利润计入到当期收入总额中一并纳税。《企业所得税法实施条例》还对上述条款作了以下具体规定。

首先，《企业所得税法实施条例》第一百一十七条对企业所得税法第四十五条中的“控制”概念给出了两个具体的控股比例。一是，全体中国居民股东（包括居民企业和居民自然人）共同持有外国企业的股份比例要在 50%以上。如果满足了这个条件，说明该外国企业确实受中国居民的实际控制，甚至可能受单个居民企业的控制，因为这些居民股东之间可能具有关联关系。二是，在满足上述第一个条件的前提下，居民企业直接或者间接单一持有外国企业 10%以上有表决权的股份。如果某居民企业满足了这第二个条件，说明它对外国企业的经营决策有较大的发言权，而且有可能影响外国企业的股利分配政策，而税法要“打击”的，正是这种有能力操纵外国企业利润分配决策的中国居民企业。

其次，《企业所得税法实施条例》第一百一十八条规定，适用企业所得税法第四十五条的受控外国企业必须是位于一个低税负的国家（地区），其实际税负应“低于企业所得税法第四条第一款规定税率的 50%”。也就是说，只有当我国居民企业在实际税负低于 12.5%的国家(地区)持有当地企业有表决权股份的 10%以上，而且全体中国居民股东在该企业中拥有 50%以上的股份时，这个居民企业才需要就应归属于它的该外国企业的保留利润申报纳税。企业所得税法之所以要限定受控外国企业的实际税负，主要是为了缩小受控外国企业条款的“打击”范围，只将那些在无所得税或税负极低的避税地设立受控外国公司的中国居民企业纳入到反避税的“打击”范围。

#### **四、关于限制资本弱化的规定**

所谓资本弱化，是指在企业的资本结构中债务融资的比重大大超过了股权融资的比重。由于企业的债务利息可以税前扣除而股息、红利只能税后支付，因而资本弱化可以降低企业所得税的税负。为了对付企业利用资本弱化避税，许多国家的税法都对关联方借款的利息扣除进行一定的限制。我国原有的内资企业所得税法（国税发[2000]84 号）对企业从关联方的借款规模也有限制，当时规定的债务 / 股本比例为 0.5:1，即企业如果有 100 万元的股本金，最多可以从关联方借款 50 万元，超标借款的利息不能在税前扣除。但原有税法对外资企业则没有

资本弱化的限制。这次新的企业所得税法一视同仁，对内外资企业都规定了资本弱化的限制。《企业所得税法》第四十六条规定：“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”。此外，《企业所得税法实施条例》第一百一十九条还规定，受限制的关联方借款（接受的债权性投资）不仅包括直接借款，而且还包括间接借款。而“企业间接从关联方获得的债权性投资，包括：（一）关联方通过无关联第三方提供的债权性投资；（二）无关联第三方提供的、由关联方担保且负有连带责任的债权性投资；（三）其他间接从关联方获得的具有负债实质的债权性投资”。新企业所得税法之所以要有上述规定，主要是为了防止企业通过各种间接借款来绕过资本弱化的限制。而原有税法的资本弱化条款对这种间接借款并不加限制，可见新的企业所得税法在这个问题上更为完善。至于限制资本弱化的债务 / 股本比例，财政部和国家税务总局将另行发文公布，但根据国际经验，对一般工商企业定在 3:1 为宜。

#### 五、关于纳税调整加收利息的规定

对于纳税人的避税行为，税务机关可以不予认可，这时纳税人就需要按税务机关的纳税调整额补缴税款。但由于纳税人所规避的纳税义务是在纳税调整之前发生的，有的甚至是几年前发生的，这样即使纳税人事后按税务机关的规定补缴了税款，其延迟纳税的结果也会给国家造成税收收入的损失。所以，各国对纳税人进行纳税调整时一般都有加收利息的措施。我们国家虽然很早就出台了税务机关对不合理的转让定价有权进行调整的法规，而且还规定在特殊情况下税务机关可以自关联业务往来发生的纳税年度起 10 年内进行调整，但税法（国税发[2004]143 号）除了规定被调整的纳税人在接到税务机关核发的《转让定价应税收入或应纳税所得额调整通知书》后无故不按规定期限缴清税款的要对其加收滞纳金之外，对纳税人从关联业务发生的纳税年度到转让定价调整年度期间滞纳的税款则没有加收利息的规定。这样，纳税人利用转让定价向境外转移利润进行避税不仅没有什么风险，而且还可以得到推迟纳税的利益。这次新的企业所得税法弥补了这一制度缺陷。《企业所得税法》第四十八条规定：“税务机关依照本章规定作出纳税调整，需要补征税款的，应当补征税款，并按国务院规定加收利息”。

《企业所得税法实施条例》第一百二十一条和一百二十二条则对加收利息的期限

和利率确定作出了明确的规定：一是要对纳税人“自税款所属纳税年度的次年6月1日起至补缴税款之日止的期间，按日加收利息”；二是补税的利息“应当按照税款所属纳税年度中国人民银行公布的与补税期间同期的人民币贷款基准利率加5个百分点计算”。

此外，《企业所得税法实施条例》还规定，如果企业按照税法规定提供了转让定价的同期资料，则在计算补税利息时可以不加点计算。这次新的企业所得税法将加收利息与提供转让定价同期资料联系起来，主要有以下考虑，即如果不将提供同期资料与加收利息的利率挂钩，则很难使纳税人做到依法提供同期资料。因为根据《税收征管法》第六十二条的规定，纳税人如果拒不提供转让定价的同期资料，税务机关最多对其处一万元以下的罚款，而这相对于纳税人准备同期资料的成本费用来说显然是微不足道。所以，如果没有其它措施，税法中要求纳税人提供同期资料的规定就会形同虚设。国外的做法是对转让定价调整的纳税人要进行罚款，但只要其提供了同期资料就可以免于处罚。我国的税收征管法中没有对纳税人滥用转让定价进行处罚的规定，所以不能照搬国外的经验。因此，解决这个问题只能从加收利息的利率上做文章。但这里仍面临的“加点”还是“减点”的问题。如果对不提供同期资料的纳税人采用利率加点的办法进行处罚，则实际上也跟税收征管法有一定冲突。所以，这次《企业所得税法实施条例》采取“减点”的做法，即一般的补税利息按贷款基准利率加5个百分点确定，而对提供了同期资料的纳税人采取减5个百分点、只按贷款基准利率计算利息，这样就绕过了目前的法律约束，同时也达到了鼓励纳税人依法提供转让定价同期资料的目的。