



解读 | 简析特别纳税调查调整 新规

为了进一步完善特别纳税调查调整及相互协商程序管理工作，积极应用税基侵蚀和利润转移（BEPS）行动计划成果，2017年3月28日，国家税务总局发布了2017年第6号公告：国家税务总局关于发布《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》的公告（以下简称“6号公告”）。6号公告可分为两个部分，即特别纳税调查调整程序和相互协商程序，本文先针对特别纳税调查调整程序的要点进行初步解读，后续会有针对6号公告的具体内容进行的进一步系列解读。

一、以“特别纳税调查调整”取代了“转让定价调查及调整”

6号公告第一次正式引入了“特别纳税调查调整”这一概念，用专门的法规将特别纳税调查调整区别于《特别纳税调整实施办法》（国税发[2009]2号）中的“转让定价调查及调整”的概念，名称上的规范化是整个程序规范化的信号，较之以前更为准确，这一规范化的概念将引领整套程序的严格性，不得不注意。

二、高风险企业类型及特点

6号公告明确规定了税务机关实施特别纳税调查，应当重点关注具有以下特征的企业，这些企业也就是所谓的高风险企业。根据6号公告，高风险企业包括如下类别的企业：

关联交易金额较大或者类型较多；

存在长期亏损、微利或者跳跃性盈利；

低于同行业利润水平；

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；

与低税国家（地区）关联方发生关联交易；

未按照规定进行关联申报或者准备同期资料；

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；

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；

实施其他不具有合理商业目的的税收筹划或者安排。

归纳上述企业类型，可以看出，具有如下几种特点的企业属于特别纳税调整的高风险企业：

关联交易复杂或异常

利润缺乏可比性或者利润异常

关联交易方异常

合规义务不履行

针对上述规定，有受查风险的企业首先需要着重进行表面合规的自查工作，使得利润与相关关联交易符合企业的常态，以弱化企业风险亮度，降低受查率。此外，对于较容易获疑的关联交易，企业需要提前准备相关材料对关联交易进行说明。

三、特别纳税调查程序及取证要求

整体而言，6号公告的特别纳税调查程序呈现出来两个特点，一是强调企业的自行补税程序，而是大大细化了调查取证程序及证据的方式和要求。

强调企业自行补税程序

企业自行调整补税程序在6号公告中位于税务机关实施特别纳税调整的前文，这其实是一种强调与重视，也可以理解为一种可选择性

地前置，也就是说税务机关鼓励企业在接受税务机关的特别纳税调查之前进行自查补税。

而关于企业自行调整补税与税局启动调查程序的关系，6号公告的表述是“企业自行调整补税的，税务机关仍可按照有关规定实施特别纳税调查调整。企业要求税务机关确认关联交易定价原则和方法等特别纳税调整事项的，税务机关应当启动特别纳税调查程序”，这部分的意思是，一方面，企业的自行调整补税与税务机关的调查调整属于可以并行的两套程序；另一方面，如果企业无法自行完成调整补税事宜，则需要税务机关的协助补税。

细化调查取证及证据的方式和要求

如果说6号公告在某种意义上不失为税务领域的一部小程序法，那么这一称号无疑是与其详尽的特别纳税调查程序和对证据的方式和相关要求规定密不可分。关于特别纳税调查程序，6号公告较为具体地规定了调查前预备会谈，调查中对所提供资料的要求，调查的可选方式，电子数据的取证方式，询问，证人证言的提供，以及关联业务往来报告表等书面证据都做出了相关规定。

较为全面而详实的对于程序的规定无疑是可能获查企业的利好消息。程序的规范化是纳税人的一道重要保障，很多情况下，真正会对企业造成威胁的正是调查机关实施相关程序的不规范，不规范的程序

运作势必导致受查企业的权益或多或少的受损。

四、转让定价方法及相应的可比性分析要求

转让定价方法及相应的可比性分析是同期资料分析的关键，当然也是特别纳税调查调整的关键。6号公告明确将交易资产或者劳务特性，交易各方执行的功能、承担的风险和使用的资产，合同条款，经济环境，经营策略等可比性分析的五大方面引入特别纳税调整程序中，而非2号文中将转让定价方法部分的可比性分析与转让定价调查程序分别进行罗列归纳。

6号公告最具有里程碑意义的是将所有类别的转让定价的计算方法明确下来，包括再销售价格法，成本加成法，交易净利润法，利润分割法，以及增加了成本法、市场法和收益法。

6号公告最为重大的变化体现在交易净利润法上，调整了利润率指标，明确了具体的计算公式，且规范了相关概念，包括息税前利润（而非模糊的营业利润），完全成本加成率，资产收益率和贝里比率。这对于特别纳税调整工作是巨大的进步，方便了纳税企业自行补税程序的运行，也可促使特别纳税调查程序更加有序，使其结论更加精确，具有说服力。

五、关联交易的评估方式

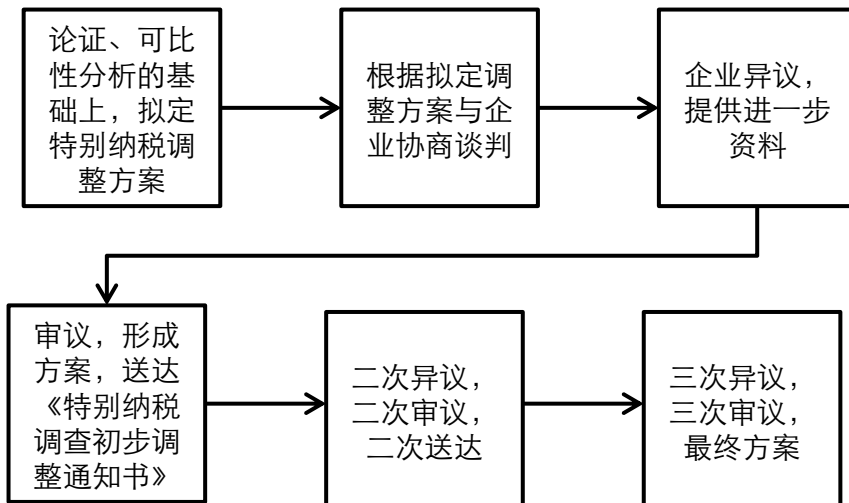
在关联交易的评估方面，6号公告规定了税务机关选择功能相对简单的一方作为被测试对象的权利和优先使用公开信息的义务。对于纳税企业而言，也就被赋予了要求税务机关优先使用公开信息的权利。

税务机关分析评估被调查企业关联交易是否符合独立交易原则时，除了业内通常使用的四分位法外，6号公告也规定了其他的统计方法，如算术平均法和加权平均法，这给了纳税企业更多的选择权。

此外，6号公告强调了特别纳税调查调整时遇到不同业务模式和不同经济环境下的可比企业需要注意的一些特殊事项。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；选取的可比企业与被调查企业处于不同经济环境的，应当分析成本节约、市场溢价等地域特殊因素，并选择合理的转让定价方法确定地域特殊因素对利润的贡献。

六、特别纳税调整程序及要求

6号公告明确规定了特别纳税调整的调整程序，具体如下：



上述程序可以看出，6号公告对于特别纳税调整程序对于实施纳税调整的条件与结果进行了较为详尽的规定，其中规定了协商前置和企业收到调整通知后的异议权等，这无疑对于保障相关纳税企业的申诉权具有实质意义。

同时，对于实施特别纳税调整后加收利息规则进行了细化。一般规则下均需按照中国人民银行人民币同期贷款基准利率加5%计算加收利息；如果纳税人按照规定向税务机关提供同期资料或其他相关资料的，可以只按照基准利率计算加收利息。

明税将针对《特别纳税调查调整及相互协商程序》中无形资产和关联劳务的新规定以及相互协商程序单独出文进行解读，请进一步关注。

关于明税

对涉税法律服务市场的专注与精耕，是明税区别于其他综合型律师事务所和专业所的最终特色之一。作为本土崛起的法律服务机构，明税专注于为企业和个人提供涉税政策咨询以及相关解决方案、为政府相关机构提供政策建议以及决策支持。

明税的专业人员主要来自于北京大学以及国内其它重点高校或研究机构，80%以上具有硕士及以上学历，主要成员大都具有律师、注册税务师或其他相关专业资格。

提供最优化的税务方案是明税的专业追求。依托北京大学等高校的财税研究专家以及受聘担任机构顾问的前财税机关业务官员等丰富的理论与实务资源，明税能够为企业、个人以及政府机关提供精准、详尽、务实的税务解决方案。

电话：(8610) 56292579

传真：(8610) 59009170

邮件：service@minterpku.com

地址：北京市朝阳区将台路滨河一号别墅219栋

武礼斌

Email: Libin.wu@minterpku.com

Tel: 010-56292579-8002

施志群

Email: Zhiquan.shi@minterpku.com

Tel: 010-56292579-8002

王永凤

Email: yongfeng.wang@minterpku.com

Tel: 010-56292579-8003

万曼

Email: man.wan@minterpku.com

Tel: 010-56292579-8005



明税律师
微信公众平台