

《企业所得税法》中“特别纳税调整”解读

江苏姜堰 黄书芹 邵国良 吴荣宝

随着我国经济的不断发展,境外投资日益增多,形式愈渐多样,关联方交易也愈趋频繁和复杂。为了适应新形势,有效遏制企业利用关联方交易避税的行为,《企业所得税法》专门设置了第六章“特别纳税调整”,对原有的反避税税收法律法规进行了补充、拓展和完善。该章完善了转让定价、纳税人举证、第三方协助和法律责任等内容,增加了成本分摊协议、预约定价安排、受控外国企业、防范资本弱化、防止避税地避税和一般反避税条款以及反避税罚则等内容。这是我国首次以国家法律的形式对反避税加以明确,是反避税的全面立法。

纳税人如何充分利用新政策,加强纳税风险管理,实现企业利益最大化?税务机关如何根据新形势、新要求不断强化对关联方交易的涉税管理,全面深入地开展反避税工作,切实维护国家权益?这些都是迫切需要认真研究的新问题。为此,本文对《企业所得税法》中特别纳税调整的相关内容谈些看法,旨在抛砖引玉。

1. 独立交易原则——反避税工作的基本原则。《企业所得税法》首次明确了独立交易原则。独立交易原则是指没有关联关系的交易各方,按照公平成交价格 and 营业常规进行业务往来遵循的原则。税务机关判断企业是否存在避税事实,是否需要进行纳税调整以及确定调整的具体金额,都是依据独立交易原则,通过对企业实际经营情况进行深入调查、取证、分析和收集相关可比信息做出的。因此,独立交易原则的明确提出,意味着我国今后的反避税工作不是片面追求纳税调整金额的大小,而是更加注重纳税调整的合理性和公平性。

2. 非商业目的性纳税调整——反避税的一般规定。《企业所得税法实施条例》(以下简称《实施条例》)第120条明确指出:不具有合理商业目的的安排是指以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的的行为。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出于经营的需要,其主要目的是减少、免除或者推迟纳税。

《企业所得税法》对此做了限制,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。例如:企业进行重组或再投资等安排时,如果其目的是逃避或推迟纳税,不管这种行为在法律或商业上是否合理,从税务上都认为这种行为不具备合理的商业目的,税务机关有权进行纳税调整。这是反避税的一般性条款。显然,这一条款扩大了税务机关反避税的权限,赋予了税务机关对企业出于避税目的的其他安排进行纳税调整

的权力,也必将对纳税人滥用转让定价以外的其他避税行为形成一定的威慑。

3. 转让定价——特别纳税调整的首要对象。《实施条例》对转让定价作了比较详细的规定。转让定价是指两个或者两个以上有经济利益关系的经济实体,为共同获得更多利润而在销售活动中进行的价格转让,即以高于或低于市场正常价格进行的交易。这种价格的制定一般不取决于市场需求,而取决于关联企业的整体利润要求。转让定价通过价格转让转移应纳税所得额,从而实现避税目的。

为了有效防范转让定价税收风险,《企业所得税法》提出了“预约定价安排”。预约定价安排是指企业就其未来年度关联方交易的定价原则和计算方法,向税务机关提出申请,与税务机关按照独立交易原则进行协商、确认后达成的协议。它使税务机关将关联企业转让定价的事后审计改变为事前调查,为重塑新型的纳税人与税务机关的关系奠定了坚实的基础,是社会主义和谐社会的建设理念在税务领域的具体体现。同时,也使企业被税务机关调查甚至进行纳税调整的风险得到有效控制。

4. 提供关联方交易相关资料——纳税人举证责任原则。《企业所得税法》第43条在企业关联方交易资料提供方面有所突破,主要表现在以下方面:

(1)扩大了向税务机关提供关联方交易资料的企业范围。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。这是我国首次以法律形式明确了纳税人在反避税工作中提供资料的举证责任和第三方的协助义务。这表明在转让定价调查中被调查企业以及与关联业务调查有关的第三方企业都有义务向税务机关提供相关资料。

(2)首次要求企业提供关联方交易的同期资料。即纳税人应该在进行关联方交易的当期就准备好资料,而不是事后当税务机关进行转让定价调查时再准备资料。一般要求纳税人按纳税年度准备或提供相关资料。

(3)明确了企业提供相关资料的范围。根据《实施条例》的规定,税务机关在进行关联业务调查时,企业应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。

纳税人举证责任原则也是反避税工作的基本原则。这对企业来说既是一种约束,也是一种保护。它压缩了企业的避税空间。但企业若能提供资料证明自己的行为符合独立交易原

则,也将大大减少企业的纳税风险。这有利于改变税务机关和纳税人在关联方交易的调查中信息不对称的状况,也有利于提高税务机关反避税工作的效率和纳税调整的合理性。

5. 限制资本弱化——债务与股本比率应符合规定。资本弱化是《企业所得税法》引入的一个全新的概念。所谓资本弱化是指在资本结构中债务融资的比重大大超过了股权融资的比重,即关联企业为了达到少纳税或者不纳税的目的,采用贷款方式替代募股方式进行融资。由于企业的债务利息可以税前扣除,因此资本弱化可以降低企业的所得税税负。企业通过向关联方加大借款(债务性筹资)而减少股份资本(权益性筹资)所占比例的方式来增加税前扣除的利息,以达到降低税负的目的。

《企业所得税法》第46条对资本弱化行为首次做出了防范性规定: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。受限制的关联方债权性投资不仅包括直接投资,还包括《实施条例》第119条所提到的三种间接从关联方获得的债权性投资。《企业所得税法》作此规定将有效防止企业通过各种间接借款绕过资本弱化的限制,使企业难以通过操纵各种债务支付手段增加税前列支。

6. 成本分摊协议——成本与预期收益相匹配。《企业所得税法》第41条规定:企业与其关联方共同开发、受让无形资产,或者共同提供、接受劳务发生的成本,在计算应纳税所得额时应当按照独立交易原则进行分摊。成本分摊协议是企业间签订的一项契约性协议,如签约各方约定在产品研发过程中共摊研发成本、共担研发风险,并且合理分享研发所带来的利益。成本分摊的条件为:要有预期收益;预期收益和成本必须相匹配;要按照独立交易原则进行安排,不能人为地分割成本和收益。同时,成本分摊必须关注相应的法律条款,禁止纳税人滥用成本分摊协议,只有纳税人能证明成本分摊的必要性,才可以使用成本分摊协议,税务机关才能认可。否则,就有避税嫌疑,将会面临税务机关的纳税调整。

7. 推迟纳税——纳税调整并加收利息。税务机关不予认可的纳税人的避税行为,需按税务机关确定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前发生的,因此即使纳税人按规定补缴了税额,其延期纳税也会给国家造成损失。所以,各国在对纳税人进行纳税调整的基础上一般都有加收利息的规定。而我国以前的税法对纳税人从关联业务发生纳税年度到转让定价调整年度期间滞纳的税款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的避税行为不仅没有风险,而且还可以得到推迟纳税的好处。

《企业所得税法》弥补了这一制度缺陷。《企业所得税法》第48条规定:税务机关依照本章规定作出纳税调整,需要补缴税款的,应当补征税款,并按国务院规定加收利息。《实施条例》对加收利息的期限和利率的确定进行了规定。根据《实施

条例》,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。补缴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。

但《税收征收管理法》第62条规定,纳税人如果拒不提供关联业务调查的相关资料,税务机关最多只能对其处以一万元以下的罚款,但没有规定要加收利息。所以,如果没有保障措施,税法要求纳税人提供资料的规定就会形同虚设。因此,如不提供资料的纳税人采用“加点”的办法进行处罚,就会跟《税收征收管理法》有冲突。这次《实施条例》采用“减点”的做法,对一般的补税利息按贷款基准利率加5个百分点,而对提供了相关资料的纳税人采取只按贷款基准利率计算利息。这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关联业务调查相关资料的目的。

8. 受控外国企业——规避居住国企业所得税。随着对外开放的不断深入,出于对纳税利益的考虑,许多国内著名企业纷纷在开曼群岛、英属维尔京群岛、百慕大等一些无企业所得税或企业所得税税率极低的国际著名避税地注册成立公司。通过关联方交易将一部分利润转移到设在避税地受控外国公司账上,并利用居住国的推迟课税规定将这一利润长期滞留在境外不汇回,或要求境外子公司不作利润分配,从而规避居住国的企业所得税。

《企业所得税法》对以上法律漏洞进行了弥补。《企业所得税法》第45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4条第1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《实施条例》第118条的规定,适用第45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4条第1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》明确了避税地的标准,只将那些在无企业所得税或企业所得税税率极低的避税地设立受控外国企业的中国居民企业纳入反避税范围。《企业所得税法》首次引入了“受控外国企业”的规定,是为了更有效地限制我国企业利用“避税港”进行不合理避税或延迟纳税的行为。

总而言之,《企业所得税法》中的特别纳税调整规定扩大了企业关联方交易行为的涵盖范围,从商品交易、劳务提供、财产转让、无形资产交易到成本费用分摊、资金筹集、境外投资等无不包括其中。对企业而言,避税风险加大,避税成本提高;而对税务机关而言,使税务机关对企业关联方交易的管理和审查更有法可依,纳税调整更加全面和深入。○