

“特别纳税调整”规定 对企业纳税筹划的影响及应对措施

广东商学院 卢剑灵(教授)

【摘要】《企业所得税法》新增的“特别纳税调整”规定使企业常规避税方法的运用空间缩小,并使企业纳税筹划的风险进一步加大。在新的政策环境下,企业必须重新评估目前所使用的筹划方法的合法性,深刻理解“商业目的”、“受控外国公司”和“独立交易原则”的政策含义,积极使用“预约定价制”,进一步强化纳税筹划的基础管理工作。

【关键词】 纳税筹划 特别纳税调整 所得税

一、“特别纳税调整”条款的主要内容

在规范企业与关联方业务往来方面,“特别纳税调整”较原税法的规定增加了下列内容:

1. 增加了受控外国公司条款。新税法规定,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12.5%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。

2. 完善了限制资本弱化的条款。原税法规定,内资企业从其关联方取得的借款金额超过其注册资本50%的,超过部分的利息支出,不得在税前扣除。而新税法明确规定,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。

3. 设立了一般反避税的兜底条款。新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。

委托者衡量受托资源保值、增值情况的依据,并且是目前的或潜在的会计信息使用者的决策有用的信息。为此,会计信息具有时间性的要求,会计记录的业务必须反映本期的权利和责任,不同期间的业务必须恰当归于各自的受益期间。但是我们从收入准则中无法发现对这种时间性要求的规范,从而也就不能对压货销售提前确认下一年收入、增加本期经营业绩的做法进行规范。

四、完善收入准则的建议

一是压货销售的货物虽然已经销售但并不应使本期受益,真正的受益期为下一年度,这样如果压货销售的商品实际上已经超过市场的需求,是厂家硬要将其填塞到分销渠道,商品最终能否卖到消费者手中取决于下一年的市场行情,也就是说压货销售商品产生的销售额不应属于本年度,这样根据权责发生制原则,压货销售的商品给企业带来的利益实际上属于下一年度,应将该笔收入在下一年度进行确认,本年度就不应进行确认。

二是从实质重于形式的原则来看,虽然企业之间签订了

4. 规定了避税的经济责任。这是我国税法第一次对因避税而被追补的税款要求加收利息的规定。新税法规定,税务机关根据税收法律、行政法规的规定,对企业进行特别纳税调整的,应当对补征的税款,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。所加收的利息不得在计算应纳税所得额时扣除。加收的利息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。

二、“特别纳税调整”对企业纳税筹划的影响

“特别纳税调整”对企业纳税筹划的影响主要表现在两个方面:一是缩小了纳税筹划常规避税方法的运用空间;二是使企业纳税筹划的风险进一步加大。

1. 运用常规避税方法的空间在缩小。根据新税法的规定,下列常规的避税方法将难以达到预期的筹划目的:①把利润保留在低税地而达到规避税收或者推迟纳税的目的;②通过提高债权性投资占权益性投资的比重来获取税收利益;③在低

正规的销售合同,与商品相关的风险与报酬已经转移到经销商,但从交易实质来看,企业本期并没有真正销售掉这些商品,因为市场已经饱和,厂家进行压货销售的动机是提高本年度的销售收入,人为地调节利润,进行盈余管理,将来年的收入提前予以确认。为此,虽然压货销售遵循了合法的销售程序,但从企业进行压货销售的实质来看,我们不应在本期确认压货销售收入。

压货销售这一业务为审视收入准则的不足提供了一个途径,考虑当前出现的财务欺诈往往涉及收入确认,我们应该进一步明确收入的确认标准,仅仅依靠收入准则规定的五条标准是不够的,准则应该更多依靠原则性的规定对收入确认进行规范,此时会计人员的职业判断将起到重要的作用。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 杜兴强,章永奎等.财务会计理论.厦门:厦门大学出版社,2005

税地虚设机构、建立信托关系、滥用税收协议实行避税。

2. 纳税筹划的风险和压力在加大。企业纳税筹划风险和压力的加大主要源于两方面：一是一般反避税条款涉及的不可预知性；二是避税非零成本的出现。

三、应对“特别纳税调整”的措施

1. 重新评估目前使用的纳税筹划方法是否符合新税法的相关规定，尤其是是否违反了“特别纳税调整”的相关规定。由于新税法对企业纳税筹划的许多常规方法都分别做出了较严格的使用限定，因此，实施纳税筹划的企业必须根据新税法的有关规定，对当前本企业的各项税务安排进行有针对性的分析和评估，尤其对采用下列几种筹划方法的，更应引起足够的重视。

(1) 在实际税负水平低于 12.5% 的国家(地区)设有受控企业，该受控企业存在利润不分配或者少分配的情况。首先企业必须搞清楚受控企业不分配利润或者少分配利润是否出于合理的经营需要，如果是，企业应能够拿出充分的证明以备税务机关审查；如果不是，则在当年所得税申报中，必须把属于本企业的利润计入当年收入，否则，少申报的部分有可能被要求进行特别纳税调整。

(2) 债权性投资占权益性投资的比重超过法定标准。首先，企业必须分析在这些债权性投资中，直接或间接地从其关联方取得的部分占权益性投资的比重是否超过了法定标准，如果是，则超过部分发生的利息费用不能在税前列支；其次，要逐一审查本企业从非关联方接受的债权性投资是否属于间接从关联方获得的，如果是，必须把这部分债权性投资一并计算，否则，也应能够拿出充分的证明以备税务机关审查。由于原税法对涉外企业债权性投资发生的利息支出是没有任何限定的，因此，涉外企业在这方面应特别予以关注。

(3) 在境内外设有机构，并有经常性业务往来的。企业必须重新对这些机构的商业目的的合理性进行评价，对属于纯粹的避税安排而设立的机构，应采取有效措施尽快予以处理，如果不是，也应该能够拿出充分的理由说明其具有合理的商业目的。这对于在境外设有相关机构的企业是这样，对于应纳消费税的企业，在境内设有类似机构，用相似的方法进行纳税筹划的也同样有这样的要求。

2. 认真研读反避税条款，深刻理解“商业目的”、“受控外国公司”和“独立交易原则”的政策含义。

(1) 正确理解一般反避税条款中的“商业目的”的含义，是企业较好地规避纳税筹划风险的关键。《企业所得税法实施条例》第一百二十条规定，所谓的不具有合理商业目的是指以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。一般认为，“不具有合理商业目的的安排”应该满足以下三个条件：一是必须存在一个安排，是指人为规划的一个或一系列行动或交易；二是企业必须从该安排中获取“税收利益”，即减少企业的应纳税收入或者所得额；三是企业将获取税收利益作为其从事某安排的唯一或主要目的。满足以上三个条件，则可以断定该安排已经构成了避税事实。

(2) 在对限制资本弱化条款的理解方面，应重点把握好下

列几点：一是受控外国公司是指由居民企业，或者由居民企业和中国居民控制的设立在国外(地区)的公司，所谓“控制”包括：居民企业或者中国居民直接或者间接单一持有外国企业 10% 以上有表决权股份，且由其共同持有该外国企业 50% 以上股份；居民企业或者居民企业和中国居民的持股比例没有达到以上标准，但在股份、资金、经营、购销等方面对该外国企业构成实质控制。二是所“控制”的外国公司必须是设在实际税负水平明显低于 12.5% 的国家(地区)，也就是说，主要是看该受控公司在享受了所在国的各项税收优惠后实际的税负水平是否低于 12.5%。三是受控公司不是出于合理的经营需要对利润实施不分配或少分配，而纯粹是为了把控制公司的利润保留在低税地或为了达到降低税负的目的而做出的某种税务安排。四是如果同时满足以上情形，则根据公司章程，本企业应分配的利润即使受控公司没有分配或者少分配，也必须依据税法规定申报，该补税的，必须按规定补缴所得税。

(3) 新税法规定，企业与关联企业之间的业务往来违反了“独立交易原则”而减少了企业或者关联方应纳税收入(所得)的，税务机关有权按照合理方法调整。这一规定有下列三层基本意思：一是“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。二是若企业违反该原则，造成本企业的应税收入或所得减少，税务机关可以对该企业进行纳税调整；若造成关联方的应税收入或所得减少，税务机关同样可以对关联方进行纳税调整。这一规定实际上也从另一角度说明，当关联方违反了“独立交易原则”造成本企业的应税收入或所得减少时，税务机关同样可以对本企业实施纳税调整。三是违反“独立交易原则”只有在造成本企业和有关关联方应税收入或所得减少时，税务机关才实施纳税调整，但对因此而造成多缴税的，税务机关不予退还。换言之，企业违反“独立交易原则”造成少缴税，税务机关将通过纳税调整，要求企业补缴税款；相反，如果因此造成多缴税的，税务机关将不会把企业多缴的税款予以退还。

3. 积极运用“预约定价制”，强化纳税筹划的基础管理。

(1) 积极运用“预约定价制”，最大限度地降低纳税筹划的风险成本。预约定价制的实质是对关联企业转让定价是否符合正常交易标准而实施的事前判定，对节约纳税成本具有重要意义。

(2) 认真做好与关联方业务往来的基础管理工作。目前我国税法对企业与关联方的业务往来已建立了一套较严格的信息披露制度，为适应税法的要求，企业必须认真做好这项工作，此乃其一；其二，税务机关在对企业运用“特别纳税调整”的有关条款时，企业还负有举证的责任；其三，企业能否按时向税务机关提交有关的资料，还将影响企业的切身利益。新税法规定，当企业因被税务机关实施特别纳税调整并要求补缴税款时，如果企业已按税法规定向税务机关提供了有关资料的，可仅按人民币贷款基准利率计算利息，不再加计 5 个百分点。可见，加强与关联方业务往来的基础管理工作，对改善本企业的纳税筹划环境具有重要的意义。○