

《特别纳税调整实施办法》征求意见稿发布 ——专题解读之特别纳税调查及调整

第五期 2015年10月

中国转让定价快讯

2015年9月17日，国家税务总局（以下简称“国税总局”）发布《特别纳税调整实施办法》征求意见稿（以下简称“征求意见稿”），对现行《特别纳税调整实施办法（试行）》（以下简称“2号文”）的内容进行了全面修订。

2号文于2009年初颁布，为中国转让定价管理工作提供了详细指引。作为该领域的纲领性法规，此次2号文被全面修订，意味着我国的转让定价管理工作进

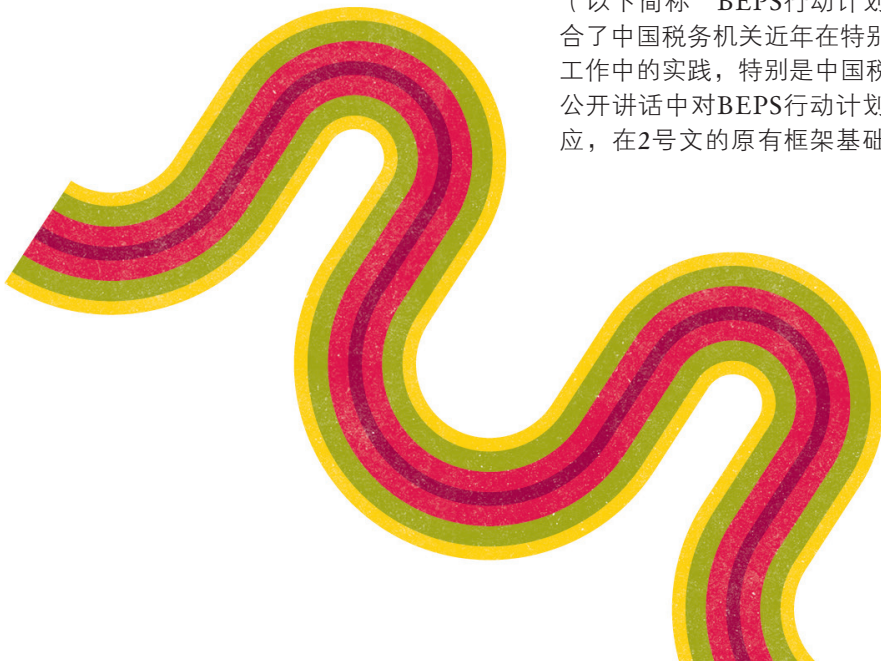
入到一个全新的阶段，预示着税务机关的监管和稽查在法理依据和执法程序上都将迎来全新改变。

征求意见稿中与特别纳税调查相关的章节主要包括**第五章（特别纳税调查及调整）、第十三章（利润水平监控）以及第十四章（相应调整及相互协商）**。这些相关内容基于经济合作与发展组织（以下简称“经合组织”）转让定价理论的最新发展，尤其是近年发布的一系列应对税基侵蚀与利润转移的行动计划（以下简称“BEPS行动计划”），结合了中国税务机关近年在特别纳税调查工作中的实践，特别是中国税务官员在公开讲话中对BEPS行动计划的多次呼应，在2号文的原有框架基础上融合了

近年来出台的一系列重要转让定价法规，并且扩大了特别纳税调查的适用范围和重点关注对象，细化了转让定价调查程序，并进一步明确和丰富了可比性分析及特别纳税调整方法等内容。

可以看出，征求意见稿中特别纳税调查相关部分的修订是非常重要的内容，对企业未来如何有效安排集团供应链价值分配及防范中国转让定价风险有着深远的影响。未来的特别纳税调查将呈现出适用范围更广泛、监管手段更全面、监管措施更严格等特点，对跨国企业实现税务遵从和风险防范提出了更高的要求，值得高度关注和有效应对。

本文作为对征求意见稿的转让定价快讯系列分析之一，将分享我们对征求意见稿中与特别纳税调整及调查相关内容的理解和洞察。关于本次征求意见稿的讨论，您可以查阅上期转让定价快讯“《特别纳税调整实施办法》征求意见稿发布-----转让定价管理步入全新阶段”；同时，致同也为您准备了针对不同专题的介绍和解析，敬请关注我们后续的快讯。



特别纳税调查对象

征求意见稿第37条规定，税务机关确定被调查企业，应当重点选择具有以下**风险特征**的企业：

- 关联交易数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**关联方发生关联交易。
- 未按规定进行关联申报或者准备同期资料。
- **从关联方接受的债权性投资与权益性投资的比例，超过有关规定标准。**
- **在低税国家设立受控外国企业。**
- **实施不具有合理商业目的的安排。**
- 其他违背独立交易原则的情形。

征求意见稿明确将重点关注被调查企业范围进一步扩展，税务机关除了对具有大额关联交易、利润波动、长期亏损等特征的企业重点关注外，新增了对包括**参与成本分摊协议的且未获得合理收益、资本弱化、受控外国企业以及一般反避税所规范的不具有合理商业目的安排的企业**的重点关注。

值得注意的是，征求意见稿第五章的标题已从2号文的“转让定价调查及调整”修改为“特别纳税调查及调整”，这一变化反映出今后的特别纳税调查的相关规定将不仅仅局限于转让定价调查，且适用于一般反避税的调查范围。

审查程序

一般来说，具体的特别纳税调查审查程序可分为如下几个阶段：

- 初步筛选
- 选定审查目标（正式立案）
- 正式审查和谈判：税局会通过多种形式对被调查企业进行正式审查，如要求企业提供相关资料，包括原始资料与电子资料等以及到企业进行实地调查与访谈。
- 商讨调整方案
- 结案
- 账务调整
- 后续跟踪管理

征求意见稿在2号文的基础上对特别纳税调查的程序做了进一步的修订，具体包括文书送达、调查取证及调查方式等相关程序，表述更为严谨，且更具可操作性。其中，以下几点值得关注：

- **强调以风险管理为导向。**征求意见稿明确了以风险管理为导向的调查工作指导方法，包括在“利润水平监控”章节中明确并强调税务机关会通过加强信息搜集、构建数据库及风险等级、加强文档审核等方式对企业的利润水平进行更好地事前和事后监控。
- **删除延期申请相关规定。**相较2号文，征求意见稿中删除了企业在《税务事项通知书》规定的期限内不能按期提交资料而申请延期提交的相关程序规定。考虑到被调查企业需要提交的资料往往涉及集团层面或境外关联方的相关数据，在实践中获取相关资料往往需要一定的时间，因而提交期限及申请延期的规定更有助于规范取证流程。我们可以期待在正式稿中有更明确的规定。
- **增加了账务调整的相关要求。**具体将在后文中进行详细解读

审查内容

结合征求意见稿和我们的实践经验，一般来说特别纳税调查中税务机关会要求企业提供以下数据：

- **同期文档资料。**即使被查企业关联交易未达到法定准备义务的门槛，税务机关仍有可能在特别纳税调查中要求企业准备被查年度的同期资料，以更明晰地了解该企业的转让定价实质。
- **其他经营、财务信息。**税务机关通常要求企业提供诸如账簿资料、费用明细等信息。征求意见稿对企业提供信息的真实性和完整性作了更为严格的规定，如第41条和42条新增了对企业提供复制件需由提供方签章保证与原件核对无误、电子数据打印成纸质资料并签章保证与电子数据核对无误等要求。因此，企业应更加审慎地准备与提交税务机关提出的资料要求。

- **国别报告。**第47条是征求意见稿中唯一明确税务机关可以要求企业提供国别报告的情形。在第二章关联申报中，满足条件的企业需提供国别报告表。可见，国税总局在借鉴BEPS第13项行动计划的同时，将国别报告的提供义务限制在正式立案的特别纳税调查案件中。由于各国对于国别报告的准备义务的相关国内立法尚在完善过程中，对于国别报告信息的披露程度、取证及使用等问题仍待未来实践中进一步明确。

可比性分析及调整方法

可比性分析是调整方案的核心，征求意见稿中对于可比性分析及调整方法的修订，意味着今后的特别纳税调查中，可比性分析将存在很大的灵活性和不确定性。主要体现在以下几方面：

- 在可比性非常强的情况下，税务机关可以**只选一个**可比对象。加之，征求意见稿保留了税务机关使用**非公开信息资料的权利**，表明今后税务机关基于少数甚至一个秘密可比公司进行调整的可能性大大增加。
- 可以采用**简单平均、加权平均或者四分位法**等合理的统计方法，逐年分别计算或者多年合并计算已筛选可比对象的平均值或者中位值作为可比利润水平或者可比价格。
- 可以按照可比利润水平或者可比价格对被调查企业各年关联交易进行**逐年调整或者多年统一调整**。
- 征求意见稿第54条明确税务机关**应当按照不低于中位值**进行调整，而删除了2号文中“原则上”的规定，排除了按照“低于中位值”进行调整的例外情况。

上述可比性分析及调整方法的相关内容均是征求意见稿中的全新规定。该修订一方面表明企业或将有更多谈判空间与税务机关进行协商，但同时也意味着企业与税务机关协商的难度和不确定性大大增加，被调查企业将面对更多潜在的挑战，包括如何审慎选择可比公司、如何选择有说服力且有利于企业的统计方法以及如何针对税务机关提出的调整方

案进行抗辩等。这将需要更多与转让定价、经济学及税务相关的专业知识。因此，邀请转让定价专业人士协助抗辩，在可比性分析这一关键环节把握主动性，将显得尤为重要。

调查、调整方式与协商程序

征求意见稿针对特别纳税调查调整方式与协商程序上进行了修订，使得表述更为完整严谨，要求也更加严格。主要体现在以下几方面：

- **调查、调整方式。**除了通常的补缴税款进行调整外，征求意见稿新增了税务机关可以对认为缺乏独立性的交易进行**否定或重新定性**的调整方式；其次，除了由税务机关发起的正式立案调查的形式，还明确了鼓励企业进行主动的**自行调整**，补缴税款。

- **拒绝协商的后果。**征求意见稿第64条明确企业拒绝协商谈判的，税务机关有权直接向企业送达《**特别纳税调查初步调整通知书**》。而初步调整通知书送达后企业提出异议又拒绝协商的，税务机关有权直接送达《**特别纳税调查调整通知书**》。

该条说明被调查企业应当采取积极配合的态度与税务机关进行协商，否则存在被直接强制调整的风险。

- **不予采纳直接调整。**第64条进一步规定，企业在收到《特别纳税调查初步调整通知书》后**提出异议但经税务机关审议后不予采纳的**，税务机关有权向企业送达《**特别纳税调查调整通知书**》。

该规定从某种程度上来讲，将最终调整方案的主导权甚至决定权向税务机关倾斜，这将使得今后企业与税务机关的协商和谈判变得尤为关键，难度也将有所增加。

账务调整

征求意见稿第65条明确了此前国税函2006《国家税务总局关于关联企业间业务往来转让定价税收管理有关问题的通知》（【2006】901号文）所规定的

“账务调整”问题。征求意见稿明确，企业应当在根据特别纳税调整补税后，做出相应账务调整；未做调整的，对调整的应纳税所得额，应视为企业向投资方做出的利润分配，并相应对投资方按照股息征收所得税。税务机关有权责令企业限期汇入调整的应纳税所得额。

账务调整在实践中往往面临诸多操作层面的问题，例如：账务调整是指对收入或者成本费用项的调整，并相应导致应纳税所得额的调整，还是直接对应纳税所得额项进行调整；如果是前者的话，会否产生相应的流转税的调整；以何名义“汇入调整的应纳税所得额”；如何与外汇管理制度衔接；调整后，投资方的相关股息是否能适用于税收协定及税收抵免等等。对于操作层面的相关问题，期待正式稿中可以有更为明确的规定。

其他重点关注

- **地域性特殊因素。**征求意见稿第57条再次强调在进行特别纳税调查及调整时，应当分析**成本节约及市场溢价**等地域性特殊因素。该因素还多次出现在征求意见稿中的其他章节。这也是近年来中国税务机关作为发展中国家代表一直强调的地域红利的观点。实务中我们已经观察到越来越多的与成本节约和市场溢价相关的特别纳税调查案例，预计今后此类案例将更为多见。

- **严格监管对外支付。**继国税总局在今年3月发布的《关于企业向境外关联方支付费用有关企业所得税问题的公告》（【2015】16号公告），征求意见稿第60条及67条进一步明确，税务机关有权对向境外关联方支付的费用进行特别纳税调查并调整，并且**该费用不得在税前列支**，同时针对包括利息、租金、特许权使用费等**已扣缴的税款**（此处应指预提所得税等）**不得相应调减**。因此，企业应更加审慎对待相关费用支付的安排，以降低被调整的风险。

- **注销前反避税审核。**征求意见稿中首次明确对于存在跨境交易的企业进行税务登记注销前的反避税审核

问题。值得注意的是，此处指存在“跨境交易”而非“跨境关联交易”的企业，因而针对准备进行税务登记注销的企业，包括一般反避税在内的特别纳税调整事项均会成为税务机关审核的重点。

- **资本性调整的限制。**2号文中规定企业确需进行资本性调整（即因企业与可比企业营运资本占用不同而对营业利润产生的差异进行的调整），须层报国税总局批准，而征求意见稿对资本性调整的使用进行了明确限制，即仅适用于来料加工企业。

- **追溯期和跟踪监管。**2号文中针对被调整企业规定了5年跟踪监管期，同时，企业在跟踪监管期具有准备同期资料的义务，此外规定了最长10年的追溯期。征求意见稿**保留了10年的追溯期**，但**并没有明确规定跟踪监管期的期限**。我们理解，这并不意味着被特别纳税调查并进行调整的企业将不在税务机关的重点关注范围，因为征求意见稿第149条明确**税务机关应当对已实施特别纳税调整的企业进行跟踪管理**，包括对生产经营、关联交易变化及利润水平情况的监控。因此，在没有明确监管期限的情况下，出于谨慎性考虑，已被调整的企业更应该进行严格的自我监管及对经营及利润变化的紧密监控，以降低被再次调整的风险。同时，企业也应该在**更长的时间内及时准备同期资料以应对税务机关的要求**。我们期待正式稿中可以对跟踪监管期予以明确。

- **利息与罚款。**在特别纳税调查的过程中，根据不同的情况，企业可能负担的法律责任包括：**罚款、核定利润调整和利息（包括附加利息）**。征求意见稿保留了这些相关的法律责任，并对**利息和滞纳金**的支付做出了更清晰的规定。企业在《特别纳税调整通知书》送达前预缴或者限期内补缴税款的，应当自税款所属纳税年度的次年6月1日起至补缴（预缴）税款入库之日止计算利息；企业超过《特别纳税调整通知书》补缴税款期限仍未缴纳税款的，应当自税款所属纳税年度的次年6月1日起至补缴税款期限届满

之日止计算利息，并自上述补缴税款期限届满次日起按照有关规定加收滞纳金。利息率按照税款所属纳税年度12月31日实行的与补税期间同期的中国人民银行人民币贷款基准利率加5个百分点计算，并按一年365天折算日利息率。

征求意见稿在2号文的基础上，**对利息及滞纳金的适用进行了更为明确的区分**，即补缴税款期限内仍未补缴税款的，才适用滞纳金的规定，这也为实务操作中存在争议和不同操作的情况提供了明确的依据。

尚待明确的事项

本次征求意见稿相比2号文已做出了更全面的規定，然而仍主要存在以下内容需要进一步明确：

- 如前所述，与2号文相比，征求意见稿删除了**被调查企业提交资料的相关期限及延期申请**等规定。我们可以期待正式稿中能够进一步明确。
- 征求意见稿中第50条，明确排除了**境内关联方之间的交易**的适用。而实践当中，由于税收优惠政策、亏损等因素导致的境内关联方之间仍可存在实际税率差异的情形，未来特别纳税调整是否会以上情形排除在外，尚待正式稿进一步明确。
- 征求意见稿中第51条明确税务机关在对关联合同进行审核调查时，若认为存在缺乏独立性的情形，则可以**否定或者重新定性该关联交易**。对企业已履行的功能或者承担的风险，超过独立企业愿意承担的部分，**应当由其关联方给予合理补偿**。然而，对于否定关联交易的后续相关处理，如何重新定性，如何给予合理补偿，征求意见稿并未明确。
- 征求意见稿中第56条明确了税务机关可以对被调查企业与可比公司因营运资本占用不同而差生的利润差异，在不超过10%的范围内对被调查企业进行可比性调整。该10%的调整范围限定并未提供明确依据，尚待正式稿中进一步明确。而10%具体指代的对象也尚待明确。

- 如前所述，对于**账务调整**可能涉及的操作层面的问题，尚待进一步明确。

纳税人应对措施

基于**上述分析**，我们可以看出中国税务机关未来对于转让定价的监管将更加严格。在此，我们特别提醒具有以下特征的企业高度关注自身的特别纳税调查风险：

- 关联交易金额较大但利润水平不佳；
- 涉及大额劳务及无形资产关联交易的企业；
- 在低税国家/地区有投资的境内企业；
- 与低税国家/地区有关联交易的企业；
- 存在资本弱化的企业；
- 处于涉及地域特殊因素行业的企业，例如汽车行业、奢侈品行业、零售业等；以及
- 存在明显缺乏商业实质安排的企业。

根据多年的特别纳税调查抗辩实务经验，我们为企业归集出以下建议，以帮助企业更好地应对特别纳税调查与调整。

- **筹划在先**。随着信息披露义务的加大以及国际间信息交换制度的不断完善，未来税务机关将有更多机会了解到跨国公司商业安排的全貌，因而如何在第一时间有效筹划跨国公司的供应链安排及转让定价策略，对于有效降低被调查的风险至关重要。
- **强化商业实质**。无论对于集团内部的关联交易安排还是一般反避税所规范的更广泛的商业安排，是否具有合理的商业实质是税务机关进行特别纳税调查时关注的核心问题。因此，企业应在第一时间有效强化现有跨境交易的商业实质，并保留好相关证明及文档，以有效降低被正式调查的概率。

- **相关文档准备**。同期资料及在【2015】16号公告下对外支付所需准备的相关材料仍将是税务机关获取企业关联交易信息的主要来源，特别是在税务机关以风险管理为导向通过风险等级和数据管理的工作模式下，如何准备相关文档及披露相关信息显得至关重要。具体内容可参见本系列转让定价快讯第二篇关于同期资料章节及第四篇关于关联劳务及无形资产章节的相关分析。

- **注重谈判策略**。征求意见稿下更为灵活的调查及调整方式，对于调查程序的修改，和可比性分析的重大调整以及后续的利润水平监管、账务调整等要求，对企业和税局的有效沟通和谈判提出了更高的要求，也增加了难度。因此，企业若被施以特别纳税调查，需要高度重视，尽早引入外力协助，积极应对，以期获得较好的结果。

- **寻求其他筹划机会**。符合条件的企业可从长远考虑，通过预约定价安排及成本分摊协议等方式与税务机关在转让定价事宜上达成事先一致，从而降低再被调查及调整的可能性。值得注意的是，根据国税总局2015年《国家税务总局关于规范成本分摊协议管理的公告》（【2015】45号公告），成本分摊协议的管理已从事前审批转为事后监管，这表现出税务机关对于企业运用成本分摊协议的鼓励和支持。

致同的供应链税务与转让定价专家团队将结合自身对相关法律的深刻见解以及超过十五年的实践经验，为各类企业提供切实可行的综合性解决方案。



关于中国转让定价快讯

中国转让定价快讯所载资料以概要方式呈列，旨在为致同客户及员工参考使用，并不能替代详尽专业建议。致同对于并未与我们进行进一步咨询而单纯基于此快讯所提供信息行事而造成的任何各方的损失均不承担责任。

联系方式

上海

周自吉
合伙人
电话 +86 21 2322 0298
手机 +86 136 1186 2116
邮件 rose.zhou@cn.gt.com

包孝先
合伙人
电话 +86 21 2322 0213
邮件 richard.bao@cn.gt.com

北京

张莉
合伙人
电话 + 86 10 8566 5777
邮件 julie.zhang@cn.gt.com

www.grantthornton.cn

© 2015 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton（致同）”是指Grant Thornton成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。

致同会计师事务所（特殊普通合伙）是Grant Thornton International Ltd（GTIL，致同国际）的成员所。GTIL（致同国际）与各成员所并非全球合伙关系。GTIL（致同国际）和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTIL（致同国际）不向客户提供服务。GTIL（致同国际）与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。

本出版物所含信息仅作参考之用。致同（Grant Thornton）不对任何依据本出版物内容所采取或不采取行动而导致的直接、间接或意外损失承担责任。