

关联方之间借款利息支出如何作纳税调整？注册税务师考试
PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/551/2021_2022__E5_85_B3_E8_81_94_E6_96_B9_E4_c46_551330.htm 为扩大经营规模，2008年一家大型工业制造企业向甲、乙、丙、丁4个非金融企业关联方借款修建厂房。具体借款情况为：向甲借款1000万元，利率为6%，付利息60万元；向乙公司借款2000万元，利率为7%，付利息140万元；向丙公司借款3000万元，利率为5%，付利息为150万元；向丁借款5000万元，利率为8%，付利息400万元；同期银行贷款利率为6%。2008年该企业支付给4家关联方借款利息共计750万元，根据《企业会计准则》的规定，300万元计入财务费用，450万元计入在建工程。该企业向4家关联方借款交易中，只有向丁企业借款符合《特别纳税调整实施办法〔试行〕》（国税发〔2009〕2号）规定的独立交易原则规定，其他3家不能提供资料证明符合独立交易原则。此外，该企业与甲、乙、丙、丁4家企业的适用税率分别是25%、25%、24%、15%和15%。近日，该企业询问，2008年支付的关联方利息应如何在企业所得税汇算清缴中进行纳税调整？根据《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。”也就是说，如果该企业从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，将不能作为扣除项目在计算应纳税额时扣除。那么，利息支出的规定标准依据是什么？企业又该如何计算这个“超过规定标准而发生的利息支出”呢？《特别纳税调整实施办法〔试行〕》（国

税发〔2009〕2号）第八十五条规定：不得扣除利息支出=年度实际支付的全部关联方利息×（1-标准比例/关联债资比例）。其中，标准比例是指《财政部、国家税务总局关于企业关联方利息支出税前扣除标准有关税收政策问题的通知》（财税〔2008〕121号）规定的比例。该办法第八十八条规定：不得在计算应纳税所得额时扣除的利息支出，应按照实际支付给各关联方利息占关联方利息总额的比例，在各关联方之间进行分配，其中，分配给实际税负高于企业的境内关联方的利息准予扣除。该办法第八十九条规定：企业关联债资比例超过标准比例的利息支出，如要在计算应纳税所得额时扣除，应按税务机关要求提供资料，证明关联债权投资符合独立交易原则。根据上述规定，企业“超过规定标准而发生的利息支出”的具体计算步骤可分如下四步：第一步：计算暂时性不能扣除的关联方借款利息。1.支付全部关联方利息：60 + 140 + 150 + 400 = 750（万元）。2.关联方借款总金额为：1000 + 2000 + 3000 + 5000 = 11000（万元）。3.暂时不能扣除的关联方借款利息： $750 \times [1 - 2 \div (11000 \div 2000)] = 477.27$ （万元）。根据财税〔2008〕121号第一条第二款规定，企业实际支付给关联方的利息支出，其接受关联方债权性投资与其权益性投资比例为：非金融企业为2:1，该企业适用的标准比例为2。第二步：将暂时性不能扣除的关联方借款利息在各关联方之间分配。1.支付甲企业利息应分配比例为： $60 \div 750 \times 100\% = 8\%$ 。2.支付甲企业利息应分配的金额为： $477.27 \times 8\% = 38.18$ （万元）。同样计算出乙、丙和丁应分配的利息金额分别为89.11万元、95.45万元和254.53万元。第三步：根据关联方之间的实际税负率和关联方借款交易的独

立性，判断上述暂时性不可扣除利息中永久不可扣除的关联方借款利息。

- 1.甲企业税负率和该企业的税负率相同，不存在因超比例发生的永久性不可扣除的关联方借款利息。
- 2.乙企业税负率低于该企业税负率，且该借款不能提供资料证明符合独立交易原则，乙公司分配出的暂时性不可扣除关联方利息支出89.11万元，就是永久性不可扣除的利息支出。
- 3.丙企业的情况和乙类似，丙公司分配出的暂时性不可扣除关联方利息支出95.45万元，就是永久性不可扣除的利息支出。
- 4.丁企业税负率低于该企业税负率，但符合独立交易原则，不存在因超比例发生的永久性不可扣除的关联方借款利息。

通过第三步计算出永久性不可扣除的关联方借款利息为： $89.11 + 95.45 = 184.56$ （万元）。

第四步：将上述非永久性不可扣除的关联方利息中利率高于银行贷款利率部分进行调整，剔除此部分永久性不可扣除的关联方利息。

- 1.向甲企业借款产生的关联方利息，因借款利率等于银行贷款利率，全部可以扣除。
- 2.向乙企业借款产生的关联方借款利息140万元，剔除第三步分摊出的89.11万元永久性不可扣除的利息支出后，剩余部分50.89万元（ $140 - 89.11$ ），因贷款利率7%超过银行利率6%，须调增金额7.27万元〔 $50.89 \div 7\% \times (7\% - 6\%)$ 〕。
- 3.向丙企业借款产生的关联方借款利息150万元，剔除第三步分摊出的95.45万元永久性不可扣除的利息支出后，剩余部分54.55万元（ $150 - 95.45$ ），因贷款利率5%低于银行利率6%，无须调增。
- 4.向丁企业借款产生的关联方借款利息，不存在因超比例发生的永久性不可扣除的利息支出，全部关联方借款利息400万元，因借款利率8%超过银行贷款利率6%，须调增金额100万元〔 $400 \div 8\% \times (8\% - 6\%)$ 〕。

通过第四步

，将关联方借款利率超过银行贷款利率的部分计算纳税，该企业须调增金额107.27万元（7.27 + 100）。综上所述，通过第三步与第四步计算，该企业共产生永久性不可扣除的关联方借款利息291.83万元（184.56 + 107.27）。如此，该企业在2008年企业所得税汇算时，应将上述不可扣除的关联方利息在费用化与资本化之间分摊。1.费用化不可扣除的金额为 $291.83 \times 300 \div 750 = 116.73$ （万元）。根据《企业所得税年度纳税申报表》（国税发〔2008〕101号）和《企业所得税年度纳税申报表的补充通知》（国税函〔2008〕1081号）规定可知：利息支出账载金额为300万元，税收金额为183.27万元（300 - 116.73），纳税调增金额为116.73万元。2.资本化不可扣除的金额为 $291.83 - 116.73 = 175.10$ （万元），该企业在备查簿中登记此金额，在建工程的计税基础（利息支出）金额为 $450 - 175.10 = 274.90$ 万元，将来在建工程转为固定资产后，企业须对该固定资产的账面价值与计税基础不同产生的永久性差异进行纳税调整。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com