



中国税法智库

明税资讯

转让定价与反避税

16号公告解读：企业境外关联支付或面临更为严苛的税务审查

2015年3月24日

第10期



明税律师

对涉税法律服务市场的专注与深耕,是明税区别于其他综合型律师事务所和专业所的最终要特色之一。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、注册会计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。

联系我们:

明税律师

电话: (8610) 59009170

传真: (8610) 59009172

邮件: service@minterpk.com

地址: 北京市朝阳区东三环中路建外 SOHO 西区 13 号楼 1905 室

近年来,顺应国际国内宏观经济政治形式的新变化,中国的税务机关不断加大对国际逃避税的管理和打击力度。一方面,作为 G20 成员国,面对不断增多的跨境交易和潜在的利润转移安排,中国积极实施和探索落实 BEPS 行动计划和打击国际逃避税的新措施。另一方面,在经济增速放缓、税源紧张的形势下,反避税管理毫无疑问能为税务机关开拓新的税源。

在此背景下,国家税务总局近日发布了 2015 年第 16 号公告《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》(“16 号公告”)。这是总局在总结各地税务机关根据总局办公厅 2014 年 7 月底发布的《关于对外支付大额费用反避税调查的通知》(税总办发[2014]146 号) 排查情况的基础上出台的新的规范文件。据不完全统计,146 文发布后各地查补的税款有近 10 亿人民币。

16 号公告进一步明确了企业向境外关联方支付费用的所得税税前扣除问题,也为税务机关强化对外支付费用的反避税管理明确了部分执行口径及方式。本文将在税务总局官方解读的基础上,对 16 号公告的具体内容和可能存在的争议事项进行概要分析。

1、文件制定的法律依据

16 号公告明确了其制定依据为《中华人民共和国企业所得税法》(“企业所得税法”)及其实施条例。然而,16 号公告的部分内容实质上超越了上述法律和法规的规定,使得公告部分条文的合法性存在争议。我们将在下文具体条文的解读中予以说明。

此外,虽然公告的出台依据中并未包括《特别纳税调整实施办法(试行)》(国税发[2009]2 号,“2 号文”),但该文件中的相关规定对于 16 号公告的具体执行依然具有参照意义。

2、独立交易原则与特别纳税调整

16 号公告第一条规定,依据《企业所得税法》第四十一条,企业向境外关联方支付费用,应当符合独立交易原则,未按照独立交易原则向境外关联方支付的费用,税务机关可以进行调整。根据《企业所得税法》及《实施条例》的规定,税务机关此类调整属于特别纳税调整,其目的在于对纳税人的避税行为进行必要限制和管理。具体的调整方法包括可比非受控价格法、再销售价格法、成本加成法、交易净利润法和利润分割法等。

特别纳税调整,是与一般纳税调整相对的概念。特别纳税调整

聚焦于审查企业与关联方之间的关联交易是否因不符合独立交易原则而导致少缴中国的税款。而一般纳税调整则侧重于企业与第三方（不限于关联方）之间的交易是否真实、合理和是否与生产经营相关。

3、资料提供义务及备案

16号公告第二条规定，依据《企业所得税法》第四十三条，企业向境外关联方支付费用，主管税务机关可以要求企业提供其与关联方签订的合同或者协议，以及证明交易真实发生并符合独立交易原则的相关资料备案。

税务总局在16号公告相应的官方解释中提及，企业向境外关联方支付费用，是企业的经营行为，无需经过税务机关审核后支付。但主管税务机关可以根据情况，要求企业限期提供其与关联方签订的合同或协议，以及证明交易真实发生并符合独立交易原则的相关资料，以备检查确定该支付是否符合独立交易原则。这实际上是要求企业准备与境外关联支付相关的同期资料。但16号公告并未明确，如果企业符合2号文第十五条规定的免于准备同期资料的情形，是否可以免于准备与境外支付相关的同期资料。从谨慎性和防范税务风险的角度，我们建议企业日常工作中应注意准备与境外关联支付相关的单独的同期资料。

此外，对于资料的具体内容，除公告提及的合同或者协议外，根据《企业所得税法实施条例》第一百一十四条规定，企业所得税法第四十三条所称相关资料，包括：（一）与关联业务往来有关的价格、费用的制定标准、计算方法和说明等同期资料；（二）关联业务往来所涉及的财产、财产使用权、劳务等的再销售（转让）价格或者最终销售（转让）价格的相关资料；（三）与关联业务调查有关的其他企业应当提供的与被调查企业可比的产品价格、定价方式以及利润水平等资料；（四）其他与关联业务往来有关的资料。

4、“不得扣除”规定的合法性争议

16号公告第三、四、五、六条直接列举了四种“不得扣除”的费用：

✓ 企业向未履行功能、承担风险，无实质性经营活动的境外关联方支付的费用；

✓ 企业接受境外关联方提供劳务而支付费用，该劳务不能使企业获得直接或者间接经济利益的；

专业团队

武礼斌 合伙人

电话：010-59009170-809

邮件：Libin.wu@minterpku.com

施志群 合伙人

电话：010-59009170-808

邮件：Zhiquan.shi@minterpku.com

明税律师公众微信平台：



✓ 企业向仅拥有无形资产法律所有权而未对其价值创造做出贡献的关联方支付特许权使用费，不符合独立交易原则的；

✓ 企业以融资上市为主要目的，在境外成立控股公司或者融资公司，因融资上市活动所产生的附带利益向境外关联方支付的特许权使用费。

按照 16 号公告的规定，企业如出现上述四种境外关联支付行为，则相应费用将直接被认定为不能在所得税税前列支。这一规定绕开了繁琐的属于特别纳税调整范畴的转让定价分析方法，而直接比照《企业所得税法》一般调整中有关“不得扣除”的规定进行处理。企业所得税法第十条规定，在计算应纳税所得额时，下列支出不得扣除：（一）向投资者支付的股息、红利等权益性投资收益款项；（二）企业所得税税款；（三）税收滞纳金；（四）罚金、罚款和被没收财物的损失；（五）本法第九条规定以外的捐赠支出；（六）赞助支出；（七）未经核定的准备金支出；（八）与取得收入无关的其他支出。从严格的法律意义上分析，16 号公告的上述规定缺乏上位法的直接法律依据。

依据企业所得税法及实施条例的相关规定，上述四类交易情形明显属于特别纳税调整管理事项，应采取转让定价调查和调整等措施，进入反避税管理程序，而不应直接判定为不得扣除相关费用。虽然其最终结果或为一致，税务机关提高工作效率的初衷亦可被理解，但其程序履行上仍不应违背上位法的规定。

5、劳务交易与受益性分析

劳务交易是 2 号文规定的四类关联交易之一，常见的交易内容包括市场调查、行销、管理、行政事务、技术服务、维修、设计、咨询、代理、科研、法律、会计事务等服务的提供。

上述交易提供及接受方式便捷（并不需要有形/无形资产的交付），定价方面也往往因为具体事项差异而缺乏外部可比价格（如可比非受控价格下，往往要了解劳务的业务性质、技术要求、专业水准、承担责任、付款条件和方式、直接和间接成本等，而此类信息完全获取的可能性微乎其微）。这使得劳务交易的安排简单易行，税务机关重新定性的难度较大，转让定价风险相对较小。因此，在跨国企业的转让定价管理中，劳务交易属于较为常用的利润转移方式。

根据 16 号公告第四条的规定，企业接受境外关联方提供劳务时，应以受益性原则（包括直接和间接经济利益）为基础，对该劳务进行受益性分析，即：分析该劳务是否能够为企业带来直接或间接经济利益。接受受益性劳务，可以按照独立交易原则支付费用；接受下列非受益性劳务而支付的费用，在计算企业应纳税所得额时不得扣除：

✓ 相关性缺失——与企业承担功能风险或者经营无关的劳务活动；

✓ 履行股东义务——关联方为保障企业直接或者间接投资方的投资利益，对企业实施的控制、管理和监督等劳务活动；

✓ 重复购买——关联方提供的，企业已经向第三方购买或者已经自行实施的劳务活动；

✓ 未实际提供劳务——企业虽由于附属于某个集团而获得额外收益,但并未接受集团内关联方实施的针对该企业的具体劳务活动;

✓ 重复支付——已经在其他关联交易中获得补偿的劳务活动;

✓ 其他——其他不能为企业带来直接或者间接经济利益的劳务活动。

6、特许权使用费与贡献度分析

特许权交易也是此前跨国企业常用的利润转移方式之一,其反避税调查的难度很大。

根据 2 号文的规定,无形资产在寻找可比非受控交易时,往往要从无形资产类别、用途、适用行业、预期收益;无形资产的开发投资、转让条件、独占程度、受有关国家法律保护的程度及期限、受让成本和费用、功能风险情况、可替代性等多方面进行分析,而此类信息的获取难度较大。

根据 16 号公告规定,企业需向境外关联方支付技术、品牌等无形资产特许权使用费的,应当通过分析关联各方在该无形资产的开发、价值提升、维护、保护、应用和推广中履行的功能、投入的资产及承担的风险,判定关联各方对该无形资产价值创造的贡献程度,以确定各自应当享有的经济利益,并按照独立交易原则确定企业是否应当向境外关联方支付特许权使用费,应当支付多少特许权使用费。

企业向仅拥有无形资产法律所有权而未对其价值创造做出贡献的关联方支付特许权使用费,不符合独立交易原则的,在计算企业应纳税所得额时不得扣除。例如,境内房地产企业使用境外关联方的商标或品牌进行房地产开发,如果该商标或品牌是境内企业在开发房地产过程中逐步得到市场认可,并由境内企业加以维护和推广,实现价值提升的,则按照独立交易原则,境内房地产企业向境外关联方支付的特许权使用费,在计算企业应纳税所得额时不得扣除。

此外,公告还规定,企业以融资上市为主要目的,在境外成立控股公司或者融资公司,因融资上市活动所产生的附带利益向境外关联方支付的特许权使用费,在计算企业应纳税所得额时不得扣除。

7、16 号公告将对跨境税务架构和交易安排产生影响

公告规定,企业向未履行功能、承担风险,无实质性经营活动的境外关联方支付的费用“不得税前扣除”。这表明税务机关对于跨境架构中的中间导管(特殊目的)公司愈来愈不能容忍。这一规定将对跨国公司投资中国普遍使用的跨境税务架构产生重大影响,并可能使某些向境外支付的费用因此面临在境内公司层面和境外接收方层面双重征税的风险。

明税建议：

在中国的税务机关不断加大反避税的实施力度、创新落实 BEPS 行动计划新措施的背景下，跨国公司应根据最新的政策文件，重新审视并相应调整其在中国境内的公司与境外关联方之间的控股架构、关联交易安排和功能风险分担，以避免潜在的转让定价风险。

虽然 16 号公告的部分条文存在合法性的争议，变相或直接增加了纳税人的义务，但从一贯的税务实务效率考虑，有关企业应当对其规定的资料准备义务等予以足够重视。同时，对于其中存在争议的事项，企业在面临相应的问题时，可以考虑通过的行政或司法途径合法维护自己的涉税利益。

本资讯由 [明税律师事务所](#) 整理或撰写，仅供一般参考之用，并非具有严格法律约束力的正式意见、建议或方案。如有专业需求，敬请联络明税律师资讯撰写团队：newsletters@minterpk.com 或者致电 010-59009170