

对外支付稽查与应对 ——从实务角度深度解析16号公告

第一期 2015年3月

中国转让定价快讯

2015年3月18日，中国国家税务总局（以下简称“国税总局”）发布了一项有关企业向境外关联方支付费用的重要法规——国税总局公告2015年第16号《国家税务总局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》（以下简称“16号公告”）。

16号公告旨在进一步规范和加强企业向境外关联方支付费用的转让定价管理，明确规定了不得在企业所得税前扣除的费用以及其他征管程序，将直接对中国企业产生重大影响。16号公告的发布也

是中国政府积极响应经济合作与发展组织（OECD）发起的有关税基侵蚀和利润转移（BEPS）行动计划的具体行动。

本期转让定价快讯将从实务稽查角度深度解析16号公告对中国企业的影响。公告原文详见附件。

监管对象：五类对外支付不可税前扣除

16号公告明确规定了税前不可扣除的向境外关联方支付的费用，主要包括以下几类：

1. 境外收款方缺乏经营实质
2. 不具备真实性
3. 不能直接或间接让付款方获取经济利益的服务费
4. 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的特许权使用费
5. 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

上述第1类情况值得特别重视。以往对关联支付交易的实质性要求常常关注于交易本身，但16号公告扩大了监管范

围，除了交易实质外，还要求境外收款方也需要履行功能、承担风险、并有实质性经营活动。在实务中，有些对外支付安排往往会挑选集团内处于低税率地区的关联企业去收取服务费或特许权使用费，在16号公告下，如果这些收款方本身缺乏经营实质，那么支付给其的费用很有可能不被允许税前扣除。

针对第3类和第4类情况的详细分析，可详见下文。第5类情况则是针对“走出去”企业的特别规定。

监管环节：多重机会渠道捕捉避税行为

16号公告明确了税务机关有权监管并调整未按照独立交易原则向境外关联方支付的费用，赋予税务机关更多机会、更多渠道去发现对外支付中的避税行为。

1. 对外支付时：主管税务机关可以要求企业提供相关资料。

2. 对外支付后：由于支付流程本身采用“备案制”，这就允许主管税务机关如果当时未能及时发现转让定价问题，事后仍有机会对不符合独立交易原则的对外支付不予抵扣。



16号公告明确提出了税务机关可在10年内对境外关联支付进行追溯调查的调整期限。

- 3. 年度转让定价申报：**虽然未在16号公告里重申，但是从2009年起企业一直提交的年度关联交易业务往来报告中，包含有第九张表“对外支付情况表”。伴随16号公告，这张表将成为税务机关用于收集信息的最好方式，税务机关可以借助此表集中审查，重点监管。

资料准备要求

16号公告明确了企业向境外关联方支付费用时，主管税务机关可以要求企业提供的资料：

- 企业与境外关联方签订的合同或者协议
- 证明交易真实发生的相关资料
- 证明交易符合独立交易原则的相关资料

特别值得注意的是，上述“证明交易符合独立交易原则的相关资料”是否等同于企业日常准备的转让定价同期资料？答案视情况而定。转让定价同期资料是针对达到同期资料准备门槛的企业的，因此，不一定包含可以证明特定的服务费或特许权使用费符合独立交易原则的分析，企业或需要额外准备。

服务费判断的受益性原则

16号公告首次将受益性原则作为判断向境外关联方支付服务费的合理性标准引入法规，并列出了相关费用不能予以所得税前扣除的劳务活动。下文我们将结合实例，逐条为您分析受益性原则的具体运用。

1. 与企业承担功能风险或者经营无关的劳务活动

举例：合约制造商本不应承担与市场营销相关的功能和风险；相应，如果合约制造商向其境外关联方支付市场推广费，极有可能被认定为与企业承担的功能风险或者经营无关，从而不被允许税前抵扣。

2. 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

举例：集团层面为了全球审计报告，向各子公司提供符合集团统一标准的审计服务，并向子公司收取服务费。这样的服务是为了保障集团母公司层面的利益，对子公司实施的管理活动。根据16号公告的相关规定，此类性质的服务费可能不在税前抵扣。

3. 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

举例：企业已聘请第三方提供人力资源外包服务，同时向境外关联方支付人力资源服务费。关联方提供的服务可能会被认定为企业已向第三方购买的劳务活动，从而不允许相关费用在计算企业应纳税所得额时扣除。

4. 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

举例1：集团通过某种分摊方式将集团总部发生的各类费用向下属子公司收取。这种“分摊”的方式在以往就容易受到税务机关的质疑，而这一条法规里的“针对”、“具体劳务活动”等说法似乎从法律层面为这种质疑提供了基础。

举例2：集团全球大客户的在华子公司自动成为中国企业的客户。在这样的案例里，虽然中国企业由于附属集团公司而获得了额外收益，但由于集团并未实施具体的劳务活动，中国企业因此向境外关联方支付服务费可能不被允许税前抵扣。

5. 已经在其他关联交易中获得补偿的劳务活动

举例：境外关联方外购原材料并销售给中国企业用于生产。境外关联方在向中国企业销售原材料时已经在定价里获取了与开展采购活动相对应的经济补偿，如果还要额外收取采购服务费，相应的服务费可能不被允许税前抵扣。

综合上述具体规定，未来在制定对外支付安排时，不仅仅考虑服务本身是否带来利益，还应当需要综合考虑企业整体的定位和其他交易安

排的影响，以确保此对外支付可以通过受益性原则的检测。

无形资产的经济所有权

无形资产的法律所有权是指在法律层面该无形资产注册于谁的名下，经济所有权是指该无形资产由谁开发、由谁承担成本、由谁负责后续的维护工作。16号公告首次将对无形资产的经济所有权要求引入法规，指出“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。”

举例来说，境外关联方拥有集团品牌的所有权，但是中国企业也在国内市场为此品牌开展了大量的营销活动，并承担了相应的营销费用。中国税务机关很有可能认为境外关联方虽拥有该品牌的法律所有权，但该品牌的经济所有权由境外关联方和中国企业共同拥有；相应，中国企业就该品牌支付的特许权使用费，能不能在计算企业应纳税所得额时不得扣除，或者可以允许扣除多少，则可能存在争议。

同样的逻辑可能对无形资产再授权交易产生影响。举例来说，中国企业向再授权方支付的特许权使用费可能不得抵扣，因为从原理上来讲，中间层的再授权企业可能对该无形资产既无法律所有权，也无经济所有权。

调整方式、后果和对企业的影响

一般转让定价稽查需要经过正式的选案、立案、审计调查和谈判、最终调整和结案等一系列程序，其中也需要层报国税总局备案和审核。因此正式的转让定价稽查历时较长，在实务上也需要占用税务机关一定的人力资源。

而16号公告在针对向境外关联方的对外支付时，既沿用了转让定价的原理和10年追溯调整期，又同时结合了一般税务事项监管的灵活性和即时性。而“在计算企业应纳税所得额时不得扣除”这一措施又非常具有操作性和执行性，大大加强了监管力度和监管有效性。随着16号公告的颁布，在实务上，我们也预计看到更多非反避税的税务官员直接参与到对外支付的日常监管中。

因此，纳税企业应该尤为警惕16号公告颁布以后的对外支付安排。对于纳税人来说，如果对外支付不符合独立交易原则，那么不仅支付的费用无法在税前扣除，相应已经支付的增值税和所得税（或预提所得税）也将无法退回，导致双重损失。

致同如何帮助您

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。

1. 转让定价及税务筹划

考虑到16号公告对企业向境外关联方支付费用的监管力度，我们认为事后补救不如事先安排。我们可以协助企业进行各类转让定价及税务筹划，在优化整体税务架构的同时，确保筹划方案在实务中的可行性：

- 针对对外支付交易本身选择合适的形式安排关联交易：

- 确保对外支付交易本身及收款方的实质性
- 保证关联服务交易满足受益性原则
- 完善无形资产所有者的经济所有权

- 在筹划同时，需要关注供应链架构，以优化转让定价政策里的企业定位和其他关联交易。

2. 支持性资料的建议与准备

我们可以协助企业准备向境外关联方支付费用时可能被要求提供的支持性资料，包括：

- 企业与境外关联方签订的合同或者协议
- 证明交易真实发生的相关资料
- 证明交易符合独立交易原则的相关资料

针对证明交易符合独立交易原则的相关资料，我们可以协助企业判断现有的转

让定价同期资料是否足够并适合作为支持性文档递交给税务机关。如果现有的文档不足或不适合，我们也可以协助企业另行准备支持性文档，以证明特定的对外支付交易符合独立交易原则。在准备支持性文档的过程中，我们会采用中国税务机关认可的专业数据库，如BvD Osiris和RoyaltyStat进行特定的服务费和特许权使用费可比性分析，并形成相应的文书证明，作为支持性文档的一部分。

3. 对外支付流程的协助

在16号公告出台之后，我们预计企业在进行对外支付时会需要和税务机关进行各种沟通和解释，我们非常乐意凭借对法规的深刻理解以及多年的实务经验，协助企业完成对外支付流程，包括根据税务机关的要求准备支持性文档、审核与提交关联交易合同与协议、应对税务机关/外管局/银行就对外支付的相关询问等全部流程。

国家税务总局 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年第16号

为进一步规范和加强企业向境外关联方支付费用的转让定价管理，根据《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称企业所得税法）及其实施条例的有关规定，现就企业向境外关联方支付费用有关转让定价问题公告如下：

- 一、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。
- 二、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。
- 三、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，在计算企业应纳税所得额时不得扣除。
- 四、企业因接受境外关联方提供劳务而支付费用，该劳务应当能够使企业获得直接或者间接经济利益。企业因接受下列劳务而向境外关联方支付的费用，在计算企业应纳税所得额时不得扣除。
 - （一）与企业承担功能风险或者经营无关的劳务活动；
 - （二）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；
 - （三）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；
 - （四）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；
 - （五）已经在其他关联交易中获得补偿的劳务活动；
 - （六）其他不能为企业带来直接或者间接经济利益的劳务活动。

五、企业使用境外关联方提供的无形资产需支付特许权使用费的，应当考虑关联各方对该无形资产价值创造的贡献程度，确定各自应当享有的经济利益。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。

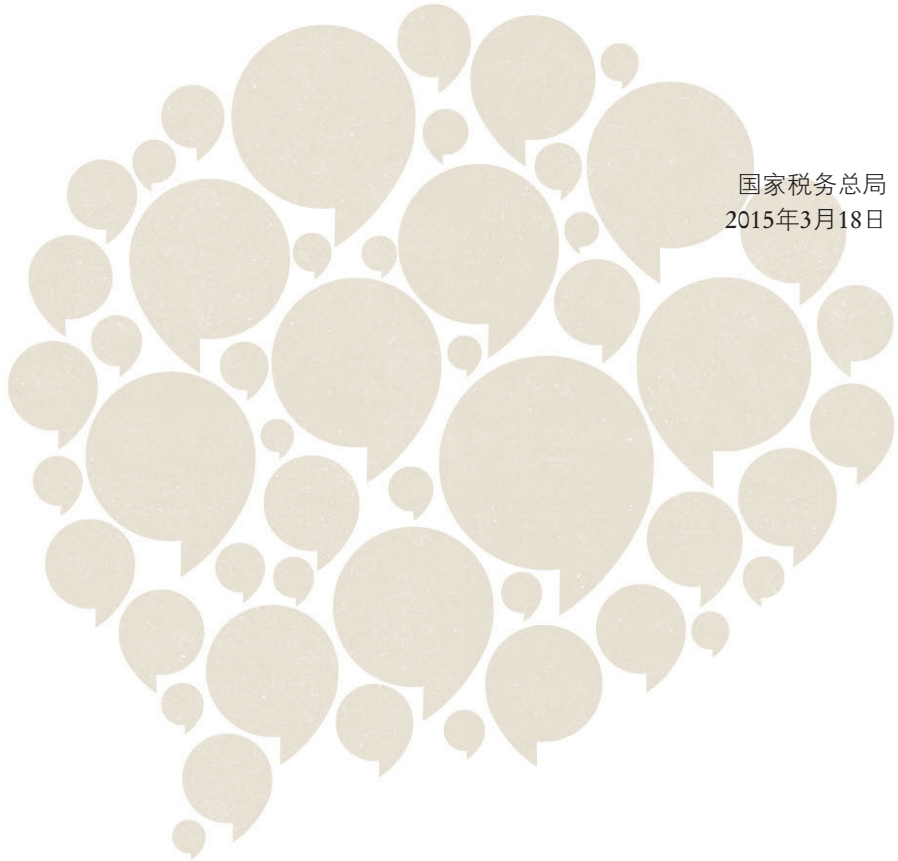
六、企业以融资上市为主要目的，在境外成立控股公司或者融资公司，因融资上市活动所产生的附带利益向境外关联方支付的特许权使用费，在计算企业应纳税所得额时不得扣除。

七、根据企业所得税法实施条例第一百二十三条的规定，企业向境外关联方支付费用不符合独立交易原则的，税务机关可以在该业务发生的纳税年度起10年内，实施特别纳税调整。

八、本公告自发布之日起施行。

特此公告。

国家税务总局
2015年3月18日



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

北京

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

包孝先
合伙人
电话 +86 21 2322 0213
邮件 richard.bao@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。