

成本分摊协议申请流程简化带来的机遇和挑战——45号公告的启示

第二期 2015年8月

中国转让定价快讯

2015年6月16日，中国国家税务总局（以下简称“国税总局”）发布国税总局公告2015年第45号《关于规范成本分摊协议管理的公告》（以下简称“45号公告”）。成本分摊协议是指不同企业之间达成的框架协议，用以确定各参与方共同承担开发或获取资产、劳务、权利等产生的成本和风险，并确定各参与方在这些资产、劳务和权利中预期收益的性质和范围。

45号公告旨在贯彻落实《国务院关于取消非行政许可审批事项的决定》，简化了审批流程，将中国企业参与成本分摊协议活动从原先的“总局审批制”改为“地方备案制”。相比以往的申请机制，此举将降低中国企业申请成本分摊协议安排的行政门槛。

不久前，经济合作与发展组织（OECD）曾就税基侵蚀与利润转移（BEPS）第8项行动计划《无形资产转让定价指引》发布了有关成本分摊协议的讨论稿。45号公告的发布也表明了中国政府对BEPS的积极响应。

本期转让定价快讯将通过45号公告的介绍，探讨中国法规下成本分摊协议的相关问题，进而揭示该公告的发布为中国企业带来的机遇与挑战。

适用范围：延续2号文规定

45号公告并未特别提及成本分摊的适用范围，这可以理解为继续参照特别纳税调整实施办法（试行）（“2号文”）的规定。根据2号文的规定，成本分摊协议主要适用于以下两类交易：

- 共同开发、受让无形资产；

- 共同提供、接受劳务，一般适用于集团采购和集团营销策划。

第一类无形资产的共同开发、受让的成本分摊协议是最为常见的。各参与方对研发活动产生的无形资产享有一定份额的权利。在这种成本分摊协议中，各参与方均被授予单独使用该资产的权利，这种权利可能是法律所有权或经济所有权，参与方无需为使用该资产而支付特许权使用费。

第二类的劳务安排的成本分摊协议一般适用于集团采购和集团营销策划。例如，某集团可能基于提高效率和统一布局的考虑，安排总公司与几个子公司进行有关集团营销的成本分摊协议，即由总公司做出集团营销决策，并进行集中控制，子公司根据需求进行面向其所在区域的营销策划及活动。

值得注意的是，对于其他类型的业务，特别是一些常规性、支持性劳务，从目前法规的字面解读，将不适用于成本分摊协议。但在实务中究竟是否能申请成本分摊协议，仍将视今后的实务操作而定。

监管机制：弱化行政审批，强化后续管理

45号公告取消了原2号文第六十九条“企业自成本分摊协议达成之日30日内，层报国税总局备案”的规定，指出企业分摊成本做税前抵扣无需经过税务机关的审核，只需在与关联方签订（变更）成本分摊协议之日起30日内，向当地主管税务机关报送成本分摊协议副本，并在年度企业所得税纳税申报时，附送《中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表》。

特别值得注意的是，45号公告明确指出税务机关的监管重点应放在成本分摊协议的后续管理，具体规定如下：

- 对于不符合独立交易原则和成本与收益相匹配原则的成本分摊协议，税务机关应当实施特别纳税调查调整；
- 对于企业执行成本分摊协议期间，参与方实际分享的收益与分摊的成本不配比，且根据实际情况未做出补偿调整的，税务机关应当实施特别纳税调查调整。

核心问题：独立交易原则与成本收益相匹配原则

45号公告重申了2号文对成本分摊协议管理的精 神，强调了独立交易原则与成本收益相匹配原则在此类安排中的重要性。

根据2号文的规定，成本分摊协议的参与方对开发、受让的无形资产或参与的劳务活动享有收益权，并承担相应的活动成本。关联方承担的成本应与非关联方在可比条件下为获得上述收益权而支付的成本相一致。因此，成本分摊协议的基本理念是各参与方贡献的成本应当与收益的分配相称。相应地，成本分摊协议中最重要的要素可以归结为以下三点：

- 协议中各参与方的收益能够合理准确计量；
- 协议中各参与方的成本能够被合理准确计量；
- 协议中的成本分摊依据能够被合理确定。

在确定了各参与方的预期收益份额后，如果发现各参与方实际收益的比例与其预期收益份额不一致，那么就需要通过补偿调整以调节各参与方贡献的成本。

所谓补偿调整，是指一笔用来调整各参与方的贡献比例的支付，这笔支付作为付出方的成本能增加其贡献份额；相应的，接收方在接受了补偿调整后，其在成本分摊协议中的贡献份额也会减少。值得注意的是，在实务操作中，该笔补偿调整可能涉及双向调整，即中国参与方既有可能作为接收方接受补偿调整款项，也有可能作为付出方支付补偿调整款项。一旦补偿调整款项涉及到外汇的收支（即结汇、收汇），均有可能引起税务机关的特殊关注，企业需谨慎对待。

然而，虽然2号文和45号公告强调了成本分摊协议应符合独立交易原则和成本与收益相匹配原则，但并未对收益和成本的计量方法及成本分摊依据等提供明确的定义。目前，OECD的BEPS行动计划关于成本分摊协议的讨论稿正在进一步讨论中。此外，2号文也正在修订中，未来关于成本分摊协议的管理与具体规定尚存在不确定性。

资料准备要求

根据2号文和45号公告的规定，我们列举了企业在成本分摊协议备案和后续管理中可能会需要准备的资料：

备案阶段（包括但不限于）：

- 成本分摊协议副本：45号公告明确规定，企业应自与关联方签订（变更）成本分摊协议之日起30日内，向主管税务机关报送。
- 能够证明成本分摊协议符合独立交易原则和成本与收益配比原则的相关材料，如各参与方收益的计量和分摊方式、各参与方贡献成本的形式和计量。

后续管理阶段（包括但不限于）：

- 《中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表》：企业与其关联方签订（变更）成本分摊协议，即意味着与其关联方发生了关联业务往来，无论该协议执行与否，均应在年度企业所得税纳税申报时附送该表。
- 成本分摊协议相关的同期资料，如成本分摊协议各参与方之间达成的为实施该协议的其他协议、本年度协议预期收益与实际结果的比较及由此做出的调整等。需要注意的是，企业执行成本分摊协议期间，

均应在本年度的次年6月20日之前向税务机关提交该同期资料。

成本分摊协议所涉及的对外支付操作

企业在成本分摊协议的执行过程中会遇到外汇收支的情况，这一现象很容易引起税务机关的关注，特别是涉及到对外支付的操作和环节，如：

- 各参与方的初始投入；
- 各参与方后续成本的支付；
- 补偿调整的支付。

然而，2号文和45号公告并未对成本分摊协议中的对外支付的实务操作给出具体的规定，例如，成本分摊协议所涉及的对外支付不应属于服务费或特许权使用费，那么应如何命名和归类成本分摊协议中的支付条目？成本分摊协议的对外支付时，除常规对外支付所需材料外，还需准备何种材料？在实务操作中，上述问题有待与税务机关进行沟通，同时也亟需后续相关政策的出台与支持。

成本分摊协议的税务影响

根据2号文规定，对于符合独立交易原则的成本分摊协议，有关税务处理如下：

- 企业按照协议分摊的成本，应在协议规定的各年度税前扣除。
- 涉及补偿调整的，应在补偿调整的年度计入应纳税所得额。

由此可见，在成本分摊协议下承担的成本可以税前扣除，所有支付的成本不构成特许权使用费或服务费。对于补偿调整的支付方，该支付即为成本，可税前扣除；而补偿调整的接收方则应将其作为收入，与其多付成本进行抵消。

另外，在执行成本分摊协议期间，企业原先因支付服务费或特许权使用费而发生的支付环节的流转税和预提所得税或企业所得税可以被免除。

45号公告带来的启示

45号公告的发布使得成本分摊协议的管理实现了流程简化与监管牵制并存，这一变化也顺应了当前税务机关对越来越多的税收事项采取“前松后紧”的监管机制：

- 一方面，尽可能降低前期的时间成本与行政成本，为真正符合条件的

企业的相关税务行为提供便利，享受政策红利。

- 另一方面，加强后续管理与监控，找出已经发生的有悖于税法规定的行为，进行追溯调整，以此敦促企业注重自身税务风险的管理和防范。

因此，45号公告的发布在简化流程的同时，也为企业带来了一定的机遇和挑战。

机遇

45号公告使得中国成本分摊协议由“总局审批”变为“地方备案”。对企业而言，成本分摊协议将不再高不可攀。企业可以凭借合理和符合独立交易原则的成本分摊协议实现税务优化，提高集团供应链安排的灵活性。同时，一个符合规定的成本分摊协议不光会为令人棘手的对外支付提供另一种解决思路，也能够对企业的税收管理带来一定的稳定性。

在此，我们提醒企业充分利用成本分摊协议的优势，寻求转让定价与税务筹划机会。中国企业与其总部或者其他关联方可以积极探索这一途径，合理地将成本分摊融合到中国企业的对外支付模型以及集团层面的供应链模型中去。

挑战

另一方面，45号公告明确了税务机关对不符合独立交易原则和成本与收益相匹配原则的分摊成本进行后续调查和调整的权力。然而，2号文和45号公告仅强调了独立交易原则和收益相匹配原则，并未对成本分摊协议在实务操作中的细节进行规定与解释说明。例如，成本分摊协议涉及的无形资产如何计价？如何量化各参与方的成本和收益程度等。上述问题增加了企业实施成本分摊协议的不确定性与风险。

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. 成本分摊协议建立

45号公告的发布简化了成本分摊协议的审批流程，增加了企业成功实施成本分摊协议的机会。我们可以协助企业进行成本分摊协议的筹划、实施和后续管理，进而确保企业的成本分摊协议可顺利建立和执行：

- 协助企业建立恰当的成本分摊协议安排，包括探索成本分摊协议的可行性、识别和强化成本分摊协议的

交易实质、寻求合理的贡献和收益的计量方法和分摊标准等

- 协助企业与税局商谈成本分摊协议安排，参与技术讨论并与税局进行磋商
- 指导和帮助企业如何实施成本分摊协议及如何执行后续管理

2. 支持性资料的建议与准备

我们可以协助企业准备签订（或变更）成本分摊协议时要求提供的材料，包括但不限于：

- 成本分摊协议
- 成本分摊协议各参与方之间达成的为实施该协议的其他协议
- 证明成本分摊协议符合独立交易原则和成本与收益配比原则的资料
- 成本分摊协议的同期资料

3. 成本分摊协议中对外支付的协助

在成本分摊协议的执行期间，我们预计企业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、审核与提交成本分摊协议、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。

国家税务总局关于规范成本分摊协议管理的公告

国家税务总局公告2015年第45号

为贯彻落实《国务院关于取消非行政许可审批事项的决定》（国发〔2015〕27号），规范成本分摊协议管理，依据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例、《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则，现就有关事项公告如下：

- 一、企业应自与关联方签订（变更）成本分摊协议之日起30日内，向主管税务机关报送成本分摊协议副本，并在年度企业所得税纳税申报时，附送《中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表》。
- 二、税务机关应当加强成本分摊协议的后续管理，对不符合独立交易原则和成本与收益相匹配原则的成本分摊协议，实施特别纳税调查调整。
- 三、企业执行成本分摊协议期间，参与方实际分享的收益与分摊的成本不配比的，应当根据实际情况做出补偿调整。参与方未做补偿调整的，税务机关应当实施特别纳税调查调整。
- 四、本公告自2015年7月16日起施行。《特别纳税调整实施办法（试行）》（国税发〔2009〕2号文件印发）第六十九条同时废止。

特此公告。

国家税务总局
2015年6月16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

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。