

《特别纳税调整实施办法》征求意见稿发布 ——专题解读之无形资产及关联劳务交易的新规程

第六期 2015年11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”）发布了《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。

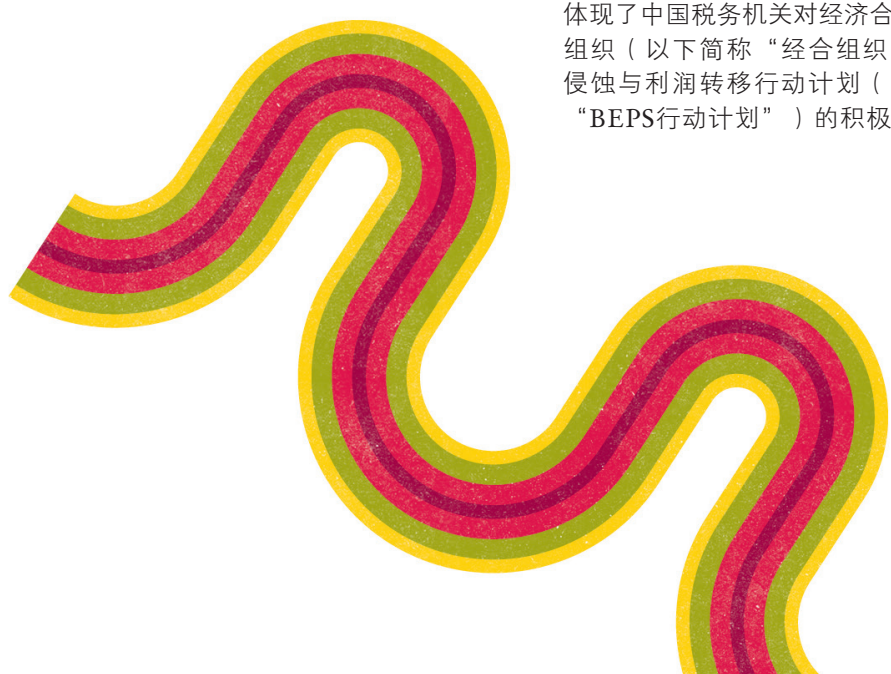
相比现行2号文，征求意见稿**新增了第六章（无形资产）和第七章（关联劳务）**，其中第六章从无形资产的定义、分类、所有权形式、收益分配原则和计量方式等方面进行了规范，第七章则对关联劳务的交易原则、受益性劳务的判定、定价原则以及特殊事项文档准备等内容作了要求。这两个章节的增设不仅体现了中国税务机关对经济合作与发展组织（以下简称“经合组织”）税基侵蚀与利润转移行动计划（以下简称“BEPS行动计划”）的积极响应和实

践，而且融合了之前发布的对外支付管理的16号公告¹，从而完善了中国转让定价的法规体系，明确了无形资产和关联劳务交易的管理要求。

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无形资产和关联劳务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征求意见稿不同专题的介绍和解析，敬请关注我们的其他相关快讯。

无形资产

无形资产作为本次征求意见稿新设章节，其观点与BEPS行动计划的价值贡献理论紧密相连，既体现了税务机关对无形资产问题的一贯重视，也反映了对于中国企业在无形资产开发和增值中的参与、贡献以及相关收益分配等内容的高度关注。



无形资产的定义和分类

- **无形资产的定义：**“经营活动中拥有或者控制的没有实物形态的非金融资产，并且第三方在可比交易条件下愿意为获得该资产的所有权或者使用权付费”。这一定义也符合BEPS行动计划中提出的无形资产概念。
- **分类和形式举例：**
 - 技术有关的无形资产：专利、非专利技术、商业秘密等；
 - 市场相关的无形资产：商标、品牌、**客户名单、销售渠道、市场调查成果**、特许经营权、政府许可等；
 - 其他类型。

上述分类与BEPS行动计划中对无形资产的确认证口径基本一致，扩大了会计意义或常规认知下无形资产的外延。尤其值得指出的是，征求意见稿将“客户名单”、“销售渠道”、“市场调查成果”等纳入了上述无形资产分类中，这样的变化一方面为境外关联方以类似的名义向中国企业收取特许权使用费提供了法律依据，另一方面也预示着中国税务机关可能会特别关注中国企业是否会创造出相关的“本地化无形资产”，并期待更高的利润分配。

法律所有权人和经济所有权人的区分

征求意见稿定义了无形资产的法律所有权人和经济所有权人，同时指出只有**“对无形资产价值做出实质贡献的经济活动参与者”**才能被认定为经济所有权人。而未对无形资产价值做出贡献的法律所有权人，征求意见稿明确规定其**“不应当参与收益的分配”**。这一表述与BEPS行动计划中的相关内容保持高度一致。实务中一些跨国企业把无形资产的法律所有权保留在一些低税率的国家和地区，并通过其收取特许权使用费从而获得税收优化。在征求意见稿的这一规定之下，若收取特许权使用费的企业仅拥有法律所有权而未对无形资产价值做出贡献，这种模式将非常可能遇到税务机关的质疑和挑战。

收益分配原则及价值创造因素

- **收益分配原则：**在BEPS行动计划的基础上，征求意见稿提出**“无形资产收益分配应当与经济活动和价值贡献相匹配”**的核心原则，即根据各关联方在无形资产的形成和增值过程中的投入，判断其贡献程度，并分配收益。
- **价值创造因素：**征求意见稿详细列举了与无形资产价值创造相关的功能和风险，同时指出仅提供资金而不承担相关功能风险的参与方应当仅获得合理的资金成本回报，尤其指出**收集分析市场信息、建立营销渠道、管理客户关系、本地化应用开发、产品试制、量产实现**等活动，这也与无形资产分类中所涉及的与“本地化无形资产”相关的内容相呼应。
- **价值创造的特殊因素：**征求意见稿要求企业在确定无形资产收益时，应特别考虑**市场溢价、成本节约等地域性特殊因素**以及集团内部协同效应等价值创造因素。地域性特殊因素在征求意见稿中被多次提及和强调，在近年来的实务中也屡见不鲜，未来税务机关对此或将提出更为广泛和严格的要求。对于可能涉及市场溢价和成本节约的行业和企业而言，需要格外审慎对待。

特许权使用费的调整

征求意见稿规定了在无形资产的价值或者参与方的贡献程度发生变化的情形下，**特许权使用费需要进行适时调整**。这表明企业在支付特许权使用费时，会受到来自税务机关对无形资产价值、合同条款、交易各方履行的功能风险以及支付方对无形资产的后续开发和价值提升所作贡献等相关问题的更加全面和严格的审核。

不得税前扣除情形

征求意见稿规定，**企业对不能为其带来经济利益的无形资产所支付的特许权使用费不得税前扣除**。因此，在新的法规背景下，企业需充分挖掘无形资产的显性和隐性价值，真实体现这些价值为

企业带来的经济利益，从而证明支付特许权使用费的合理性。比如，关联方将无形资产注册在某些国家，目的是能享受更好的无形资产法律保护机制，这也是维护和体现无形资产价值的重要因素之一，因而不能简单地认为该关联方仅拥有法律所有权，却未能带来经济利益。

一旦企业的特许权使用费不得税前扣除，那么此前所支付的相关预提所得税也将无法退回，在此情况之下即会造成对企业的双重征税。因此，对于如何做好相关的筹划和文档准备工作以证明涉及的无形资产能够为企业带来经济利益，就显得至关重要。

综上所述，征求意见稿对于无形资产相关的规定对企业的影响非常重大：

- 在**税收筹划和集团供应链安排**上，跨国企业应全面审核所拥有的无形资产的情况，特别是是否存在客户名单、销售渠道、市场调查成果等类型的无形资产；确保充分的文档准备以证明参与无形资产收益分配的为经济所有权人；对于集团内无形资产关联交易相关的参与方，对各自的功能、风险和贡献等情况做出更全面的考量，特别是针对中国企业的情况，从而制定更符合经济实质和法规要求的无形资产交易安排，以规避潜在的税务风险。
- 在**文档准备**上，企业需就与无形资产交易相关的各项文档，提前做好充分的准备，并及时进行审阅和复核，以应对税务机关的质疑和挑战，确保特许权使用费的成功支付和税前扣除，避免双重征税风险。值得指出的是，征求意见稿的同期资料章节中明确规定，同期资料的主体文档需要就集团无形资产相关的情况进行非常详细的分析和描述。
- **对于一些特定类型的行业和企业，例如零售行业、奢侈品行业和高新技术企业等**，根据征求意见稿中的以上规定，将非常有可能面临税务机关对其与无形资产相关交易安排的高度关注，甚至对于其应该获得的无形资产相关收益和集团供应链安排中利润的更高预期，因此需要更加重视无形资产相关的交易安排和文档准备。

关联劳务

作为征求意见稿中的新增内容，本章呼应了BEPS行动计划观点，重申了16号公告的立场，对关联劳务从交易原则、定价方法、文档要求等方面作出了系统性的规定。

关联劳务的交易原则

企业与其关联方发生的劳务交易应符合以下原则：

- 劳务属于**受益性劳务**；
- **支付或收取的价款符合独立交易原则**。

征求意见稿进一步规定：

- 企业向关联方支付**不属于受益性劳务**的价款，**不得税前扣除**；
- 企业向关联方支付或者收取**属于受益性劳务的价款但不符合独立交易原则的**，税务机关有权予以调整。

需要特别指出，针对中国企业收取劳务费的情况，与美国、新加坡等国家的法律不同，中国法规对此并未设立安全港条款，因此企业需为劳务费的收取进行充分的转让定价分析和文档准备，以支持其合理性；针对中国企业支付劳务费的情况，税务机关会严格监管和审阅对外支付相关资料，进而判断劳务费是否可以税前扣除。因此对于集团内部跨境的劳务交易，需审慎筹划考量，尽最大可能降低双重征税的风险。

受益性劳务

- **不属于受益性劳务的情形**：征求意见稿以列举的形式指出了六种不属于受益性劳务的情形，并对部分情形做了详细举例：
 - 已向第三方购买或者已经自行实施的劳务；
 - 劳务提供方为保障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；
 - 由于附属于某个集团而获得额外收益，但并未接受另一方针对其实施的劳务；

- 已经从其他关联交易中获得补偿的劳务；
- 与劳务接受方承担功能和风险无关，或不符合经营需要的劳务；
- 其他不能带来直接或间接经济利益的劳务。

定价原则

征求意见稿虽然指出应当结合多种因素，按照第四章（转让定价方法）的规定选择对受益性劳务的合理的定价方法，但实际上在后续的详细规定中也明确了成本加成法在关联劳务交易中的适用性，这与实务操作也保持一致。

此外，征求意见稿还规定了与受益性劳务相关的成本费用的归集方法：

- 直接法：按劳务对象或项目直接归集成本费用；
- 间接法：不能直接归集的，应首先归集出**与受益性劳务相关**的总成本支出，再采用合理的标准和比例在各劳务接受方间进行分配。根据劳务性质，**分配标准可采用营业收入、营运资产、人员数量、人员工资、设备使用量、数据流量、工作时间**等。

上述规定对于如何对劳务交易进行定价，特别是在成本加成法下如何归集劳务相关成本费用给出了明确的指引。其中间接法的提出也使得实务中用分摊的方法计算和支付/收取劳务费成为可能，减少了此前实务中遇到的在此情形之下即被认定为“管理费分摊”的争议。

综上所述，16号公告之下的支持劳务费支付和税前扣除的文档准备要求依然延续，**企业需要准备相关文档，证明劳务的受益性和独立交易原则**（包括成本费用归集和分摊方法，以及成本加成率），从而确保劳务费的成功支付和抵扣。此外，对于**劳务费的收取**，企业也须做好相关文档准备和转让定价分析，以避免被税务机关进行质疑和调整。

关联劳务特殊事项文档准备要求

基于征求意见稿在“同期资料”章节中对**存在关联劳务交易的企业需提交特殊事项文档**的要求，本章节规定了该文档的具体结构和内容，基本上涵盖了劳务交易的真实性、受益性和独立交易原则等方面。

可见，企业若存在关联劳务交易，一方面需要准备为获得成功支付和抵扣的文档资料，另一方面还需准备特殊事项文档，而这两方面的文档在内容上存在高度的关联性甚至一致性。因此，企业应当提早准备相关文档，以达成成功支付，税前抵扣以及符合同期资料合规要求等多重目标。

综上，在新的法规要求下，企业在进行关联劳务交易时应做到：

- 通过事前的税务筹划，确保关联劳务交易符合受益性劳务和独立交易原则，选择合理的劳务成本归集方法，进行转让定价分析对于合理的成本加成率做出指引；
- 通过事后的文档准备，确保劳务费的成功支付（或顺利收取）、税前抵扣以及符合同期资料合规要求。

致同给您的建议

基于上述分析可以预见中国税务机关未来对于无形资产和关联劳务相关的转让定价监管将更加严格。根据在此领域的多年经验，我们为企业归集出以下建议，以帮助企业更好地应对。

- **筹划在先**。对于集团的供应链安排及与无形资产和劳务相关的交易做好全面的梳理，强化相关经济实质，制定合理的定价政策以符合法规要求；
- **适时调整**。对与无形资产和劳务相关的交易进行审阅和评估，必要时进行适时调整，以规避相关转让定价风险；

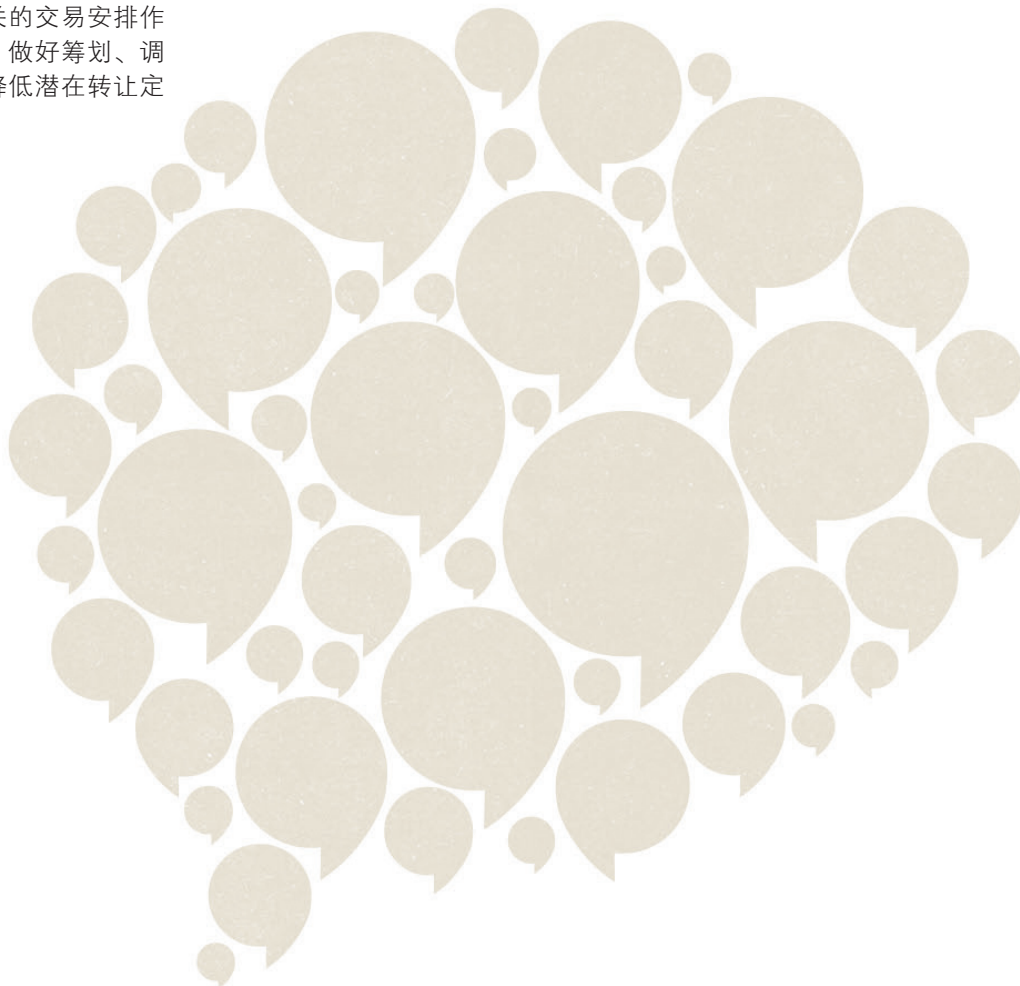


- **文档准备。**准备相关文档，以确保完成对外支付、实现税前扣除和满足合规要求，并规避双重征税及特别纳税调查及调整的风险；
- **重点关注。**对于受到税务机关重点关注的一些特定行业和企业，如零售行业、奢侈品行业和高科技企业等，更须对自身转让定价安排特别是与无形资产相关的交易安排作出全面考量和审视，做好筹划、调整和文档准备，以降低潜在转让定价风险。

无形资产和关联劳务作为转让定价领域的热点话题，同时也由于中国的外汇管理的环境，一直以来都受到税企双方的高度关注。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法规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。

注释:

1. 《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》（国税总局公告2015年第16号）



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。