

国税发【2009】2号文 — 中国转让定价新法规：资本弱化、成本分 摊协议、受控外国企业以及一般反避税

25e期（2010年1月）

税务快讯

被各界所期盼已久的中国
转让定价新法规 —
《特别纳税调整实施办法
（试行）》于2009年1月9日
被中国国家税务总局
（“国税总局”）正式封发。
文号为国税发【2009】2号
（“2号文”）。

2号文追溯回2008年1月1日正式生效。
随着2号文的生效，中国原先主要的
转让定价规程包括国税发【1998】59
号、国税发【2004】143号以及国税
【2004】118号正式废止。

2号文几乎涵盖了转让定价的各个方
面。2号文共13章118条，对年度关联
申报、同期资料、审计调查与调整、
预约定价安排、成本分摊协议、受控
外国企业、资本弱化、一般反避税与
转让定价处罚等方面做出了详细的法
律规定。

继本系列快讯的上四期，即25a - 信
息披露及文档准备要求、25b - 案例
分析、25c - 转让定价审计与调整与
25d - 预约定价安排后，本期快讯将
集中讨论新法规的资本弱化、成本分
摊协议、受控外国企业以及一般反避
税。

2号文中的资本弱化的相关规定

2号文对资本弱化提供了详细的指导意
见，并对一些实际问题进行了澄清。

不可扣除的利息支出

根据《中华人民共和国企业所得
税法》46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
（以下简称“债资比例”）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。2号文在不可扣除的
利息支出问题又做出了进一步解释，
其计算方法如下：

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)



债资比例

2号文明确将关联债资比例定义为月平均关联债权投资之和比上月平均权益投资之和：

$$\text{关联债资比例} = \frac{\text{年度各月平均关联债权投资之和}}{\text{年度各月平均权益投资之和}}$$

其中：

$$\text{各月平均关联债权投资} = \frac{(\text{关联债权投资月初账面余额} + \text{月末账面余额})}{2}$$

$$\text{各月平均关联权益投资} = \frac{(\text{权益投资月初账面余额} + \text{月末账面余额})}{2}$$

豁免条件

在财税〔2008〕121号（《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》，以下简称“121号文”）的基础上，2号文进一步详细说明了企业关联债资比例超过标准比例时的豁免条件。2号文规定，即使纳税人的关联债资比例高于标准比例，符合以下条件仍可将支付给关联方的利息费用进行全额扣除。

1. 企业可以通过提供**同期文档资料**证明其支付给关联方的利息**符合独立交易原则**；或者
2. 当利息是支付给**国内关联方**时，企业的实际税负**不高于**该国内关联方。

2号文规定，除其第三章规定的文档资料外，资本弱化的同期文档还包括以下内容：

- 企业偿债能力和举债能力分析；
- 企业集团举债能力及融资结构情况分析；
- 企业注册资本等权益投资的变动情况说明；
- 关联债权投资的性质、目的及取得时的市场状况；
- 关联债权投资的货币种类、金额、利率、期限及融资条件；
- 企业提供的抵押品情况及条件；
- 担保人状况及担保条件；
- 同类同期贷款的利率情况及融资条件；
- 可转换公司债券的转换条件；
- 其它能够证明符合独立交易原则的资料。

此外，任何支付给国外关联方的不可扣除利息都将被视为股息红利，扣缴股息红利所得税。如已扣缴的所得税税款多于按股息计算应征所得税税款。因此，当股息所得税低于利息税时，这样税务处理会给纳税人带来额外的税收负担。

关键点

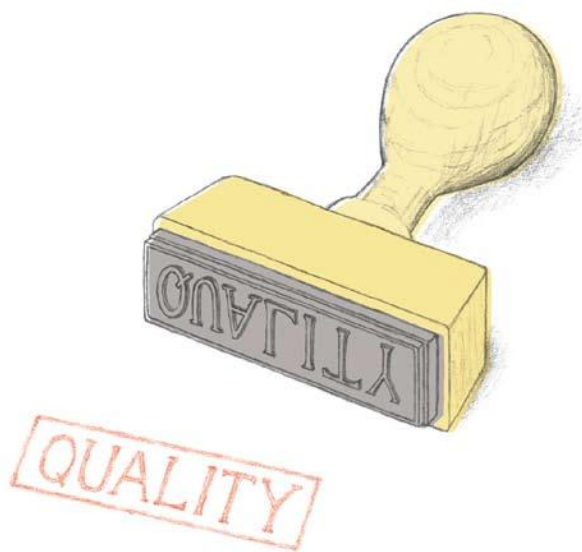
2号文次强调了转让定价文档的重要性。对于现金池这样一种越来越多地被中国企业所采用的资金管理工具，同期资料文件也许可以为其提供一个可行的解决方法。随着关联债权投资定义的拓宽，现金池的操作可能很容易让企业超过**2:1**的标准关联债资比例，导致关联企业间利息支出不可抵扣所得税。现在这个问题可以通过合理的国内现金池筹划或为跨境融资活动准备特别的同期文档以证明其符合独立交易原则来解决。

成本分摊协议

新企业所得税法及其实施条例首次引入了成本分摊协议这一概念，而2号文第7章对成本分摊的相关方面做出了更为详细的规定。2号文规定：成本分摊协议可涵盖的交易包括共同开发、受让无形资产，或提供、接受劳务。其中第67条进一步明确了上述劳务目前仅限于集团采购和集团营销策划活动。

按照2号文第7章规定，企业应自成本分摊协议达成之日起**30**日内，呈报国家税务总局备案。企业需要在成本分摊协议执行期间准备并保存同期文档资料。此外，如果企业自签署成本分摊协议之日起经营期限少于**20**年，那么该企业以往在成本分摊协议下所分摊到并相应税前扣除的成本需被还原。

针对2号文中的成本分摊协议，目前存在一个较为普遍的误解，即从今往后所有类型的服务性交易都可以通过“成本分摊”的形式进行。举例来说，当一个海外企业向其中国境内子公司提供行政支持服务时，以往的惯例是该海外企业应该就其向中国公司收取的服务费在中国缴纳营业税。随着成本分摊规程的出台，部分纳税人认为此类支持活动可以用成本分摊的形式来取代过去的服务费，这样既免除了海外企业的中国营业税负担，又使得国内企业可以将分摊到的成本直接进行纳税抵扣。值得注意的是，这样的理解无论是基于法律字面还是实务操作都是错误的。中国推出新的成本分摊条例，其主旨是鼓励跨国企业在中国创造及保留更多的无形资产与增值功能。正因为如此，2号文才将成本分摊的适用范围限定在共同开发 / 受让无形资产以及集团采购和集团营销策划这样的增值服务上。



受控外国企业

根据新税法第45条的定义，受控外国企业指：

- 由中国居民企业和居民个人控制的；
- 设立在实际税负低于所得税法第四条第一款规定税率水平50%的国家（地区）
- 并非出于合理经营需要对利润不作分配或减少分配的外国企业。

一旦海外关联公司被认定为中国企业的受控外国企业，受控外国企业该分配而未分配的利润视为中国企业的股息分配所得，并应计入中国居民企业股东的当期所得缴纳所得税。

然而满足以下条件之一，企业可免于将外国企业不作分配或减少分配的利润视同股息分配额：

- 设立在国家税务总局指定的非低税率国家（地区）；
- 主要取得积极经营活动所得；
- 年度利润总额低于500万元人民币。

计入中国居民企业股东当期所得已在境外缴纳的企业所得税税款的，可按照所得税法或税收协议的有关规定抵免。

一般反避税条款

2号文规定，对存在以下避税安排的企业，税务机关可启动一般反避税调查：

- 滥用税收优惠；
- 滥用税收协定；
- 滥用公司组织形式；
- 利用避税港避税；
- 其它不具有合理商业目的的安排。

2号文强调了实质重于形式的原则。企业商业安排的实质和目的成为税务机关审核该商业安排是否合理的主要判断基础。因此企业的税收筹划安排必须具有合理的商业目的。

京都天华如何帮助您

京都天华拥有一支经验丰富的转让定价专业服务团队，竭诚为您提供优质服务。我们致力于向您提供最有效、最灵活的转让定价方案。我们可以在以下方面向您提供专业协助：
针对资本弱化问题的相关筹划与分析；

- 就资本弱化准备同期资料
- 提供成本分摊协议的可行性研究；
- 协助进行成本分摊协议的申请；
- 商业与税务结构筹划（针对2号文中对受控外国企业以及一般反避税的规定）。

About Tax notes

Tax notes are issued in summary form exclusively for the information of clients and staff of Grant Thornton and should not be used or relied upon as a substitute for detailed advice. Accordingly Grant Thornton accepts no responsibility for any loss that occurs to any party who acts on the information contained herein without further consultation with ourselves.

联络资料：

周自吉
合伙人
T +86 21 2322 0298
E rose.zhou@cn.gt.com

Published by Grant Thornton.

Grant Thornton is a member firm within Grant Thornton International Ltd ("Grant Thornton International"). Grant Thornton International and the member firms are not a worldwide partnership. Services are delivered by the member firms independently.

© 2010 Grant Thornton. All rights reserved.