

中国转让定价更新 服务费之对外支付 - 通常惯例与最新资讯

2010年3月

转让定价快讯

作为对外支付最常采用的方式之一，服务费一直备受关注。一方面，与其有关的税收问题是海外投资者的日常研究课题；另一方面，国家税务总局始终致力于相关的征收管理。

中国的营业税税制改革，以及近几个月来国税总局发布的法规条例对服务费支付产生了重大影响，尤其是在相关的税收处理方面。本期税务快讯集中讨论自新企业所得税法颁布后，新税收体制下针对服务费支付的税收处理、对纳税人的影响、以及如何进行未来税务筹划。

税收影响 - 营业税

2009年初新营业税法规及其实施细则的颁布施行增加了服务费对外支付的税收负担。在营业税税制改革之前，只有当服务在境内发生时该服务费才需

要缴纳营业税。而在新营业税法规下，只要提供或者接受劳务的单位或者个人位于中国境内，该服务收入就需要缴纳营业税。下表显示了新旧营业税法规下的税务处理对比：

提供方所在地	接受方所在地	是否需要缴纳营业税？			
		服务发生地			
		中国境外旧制度	中国境外新制度	中国境内旧制度	中国境内新制度
中国境内	中国境外	否	是	是	是
中国境内	中国境内	否	是	是	是
中国境外	中国境外	否	否	是	否
中国境外	中国境内	否	是	是	是

因此，在新税制下由中国居民企业向其海外关联方支付的任何服务费均需缴纳营业税。

税收影响 - 企业所得税

有关对外支付的服务费之企业所得税处理问题一直未被明朗化，直至2010年2月20日国税总局颁布了新法规，即自2010年2月20日起生效的国税发

【2010】19号（“19号文”）《非居民企

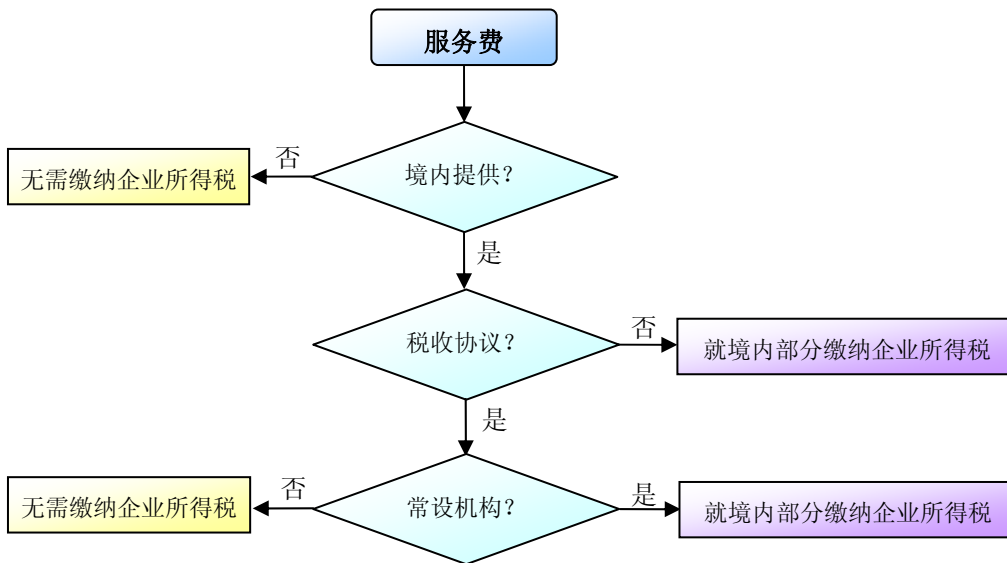
业所得税核定征收管理办法》。该文阐明了如何确定在中国境内设立机构、场所的非居民企业的应纳税所得额，我们将在下文具体探讨该文对海外服务费用支付产生的影响。

非居民企业对于在中国境内提供的服务需要缴纳企业所得税，即其在境外提供的服务无需在中国缴纳企业所得税。当服务部分或全部在中国境内提供时，如果非居民企业所在国家与中国之间尚未签订避免双重征税的税收协议

（“税收协议”），那么需要就其在境内提供的服务缴纳企业所得税。若存在税收协议，那么依据相关税收协议只有当非居民企业在中国构成常设机构时才

需就其境内服务部分缴纳企业所得税。

我们可以通过下面的流程图更简洁地说明企业所得税的纳税义务：



境内与境外服务的划分

在之前的大多数案例中，中国税务机关依据国税发【2000】82号进行境内外服务比例的划分。该文规定对于为中国客户提供咨询服务，同时发生在境内外的，其划分为中国境内的业务收入不应低于总收入的60%——即便其实际在境内提供的服务可能低于该比例。19号文并未提及类似强制性的划分比例。

依据19号文，现在非居民企业可以基于其就境内外服务的划分比例据实申报企业所得税应纳税所得额。但是，该文同时指出：税务机关若对其境内外收入划分的合理性和真实性有疑义的，可以要求非居民企业提供真实有效的证明，并根据工作量、工作时间、成本费用等因素合理划分其境内外收入。如非居民企业不能提供真实有效的证明，税务机关可视同其提供的服务全部发生在中国境内，确定其劳务收入并据以征收企业所得税。

企业所得税的计算基础

19号文对收取服务费且具有企业所得

税纳税义务的非居民企业提供了两种应纳税所得额计算方法，即：据实申报与核定利润率法。

文中规定选择据实计算申报应纳税所得额的非居民企业必须符合以下要求：

- ✓ 建立准确完整的会计账簿；
- ✓ 按照境内机构实际履行的功能与承担的风险相匹配的原则，据实准确计算应纳税所得额。

若不符合上述要求，如非居民企业因会计账簿不健全，资料残缺难以查账，或者其他原因不能准确计算并据实申报其应纳税所得额的，税务机关有权采取以下方法核定其应纳税所得额：

- ✓ 按收入总额核定应纳税所得额：适用于能够正确核算收入或通过合理方法推定收入总额，但不能正确核算成本费用的非居民企业：
 $应纳税所得额 = 收入总额 \times 经税务机关核定的利润率$ ；
- ✓ 按成本费用核定应纳税所得额：适用于能够正确核算成本费用，但不能正确核算收入总额的非居民企业：

$应纳税所得额 = 成本费用总额 / (1 - 经税务机关核定的利润率) \times 经税务机关核定的利润率$ ；

- ✓ 按经费支出换算收入核定应纳税所得额：适用于能够正确核算经费支出总额，但不能正确核算收入总额和成本费用的非居民企业：
 $应纳税所得额 = 经费支出总额 / (1 - 经税务机关核定的利润率 - 营业税税率) \times 经税务机关核定的利润率$

各种服务类型之核定利润率

在核定利润率法下，该文还针对非居民企业提供的不同服务类型设定了标准核定利润率范围：

- ✓ 从事承包工程作业、设计和咨询劳务的，利润率为15%-30%；
- ✓ 从事管理服务的，利润率为30%-50%；
- ✓ 从事其他劳务或劳务以外经营活动的，利润率不低于15%。

我们可以发现上述核定利润率要远远高于之前外商投资企业所得税法下提供的利润率水平（10%-40%）。

19号文还规定各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局和地方税务局可按照上述核定利润率幅度决定核定利润率。更为重要的是，税务机关有根据认为非居民企业的实际利润率明显高于上述标准的，可以按照比上述标准更高的利润率核定其应纳税所得额。

我们的观察

营业税税负增加

如前所述，由于新营业税法规定的颁布实施，对外支付服务费的税收负担明显增加。

强制性划分取消

对纳税人有利的是针对咨询服务的60%/40%强制性境内外收入划分比例被取消，纳税人被允许据实划分境内外服务比例。为支持其划分比例，企业需准备相关的证明信息与文件，并向税局提供所采用的分摊方法。这一规定体现了国税总局致力于提高中国整体税收体制的透明度。

核定利润率提高

核定利润法是对外服务费支付普遍采取的计征方法，19号文提高了核定利润率的范围，从而增加了非居民企业所得税税负。

以管理服务为例，相比其他服务类型，其规定的核定利润率最高

(30%-50%)；同时服务接受方不能税前列支管理服务。因此我们建议纳税人审核提供服务的性质，尽量避免在关联服务合同中涵盖管理服务；否则合同涵盖的所有服务费用可能均会被视为管理服务，从而需要承担更高的税负。

更为糟糕的是，如果税务当局有理由相信非居民企业的实际利润率显著高于规定的利润率范围，甚至可能会采用更高的核定利润率。从实务上来看，纳税人仍需进一步等待当地税务局的解释与实际操作流程。

转让定价理论与研究可以在服务费支付过程中起到重要作用——通过分析服务性质来确定最为合适的服务类型和核定利润率，并为服务费交易提供重要的支持性分析。

据实申报得到鼓励

我们还可以发现19号文似乎意图通过提高核定利润率来鼓励非居民企业在计算企业所得税应纳税所得额时从核定利润法转变为据实申报法。

值得注意的是，海外服务提供商并不可以毫无限制地使用据实申报法。首先，非居民企业必须建立准确健全的会计账簿，在实务操作中税务局可能会要求企业提供一份专门审计报告以证明其准确性。其次，19号文明确了在中国境内设立机构场所的非居民企业据实核算的利润应该与其承担的功能和风险相匹配。这可能需要准备一份转让定价报告来分析服务的功能/风险状况，并进行基准定位分析以确定合理的利润率。此外，企业还需评估其是否愿意

提供在据实申报过程中的相关披露。我们强烈建议企业评估比较据实申报与核定利润两种方法下的税收与管理成本，从而为将来的项目做好筹划。

京都天华如何帮助您？

京都天华可以帮助纳税人：

- **申报方法审核：**审核目前的申报现状，评估与比较据实申报与核定利润两种方法下的税务处理，以此确定税务筹划方案；
- **转让定价分析：**进行转让定价分析以记录服务性质、功能风险状况，并确定合理利润率；
- **支持性文件：**协助准备关联服务合同和其他支持性文件；
- **纳税申报与协商：**协助纳税人进行纳税申报，通过与主管税局针对应纳税所得额的讨论和协商达成税收处理的认同。

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.

Contact information:

Shanghai 上海
Rose Zhou 周自吉
Partner 合伙人
T +86 21 2322 0298
E rose.zhou@cn.gt.com

Shanghai 上海
Richard Bao 包孝先
Senior Manager 高级经理
T +86 21 2322 0213
E richard.bao@cn.gt.com

Shanghai 上海
Sally Xu 徐璜
Senior Manager 高级经理
T +86 21 2322 0224
E sally.xu@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.

©2009 Grant Thornton. All rights reserved.