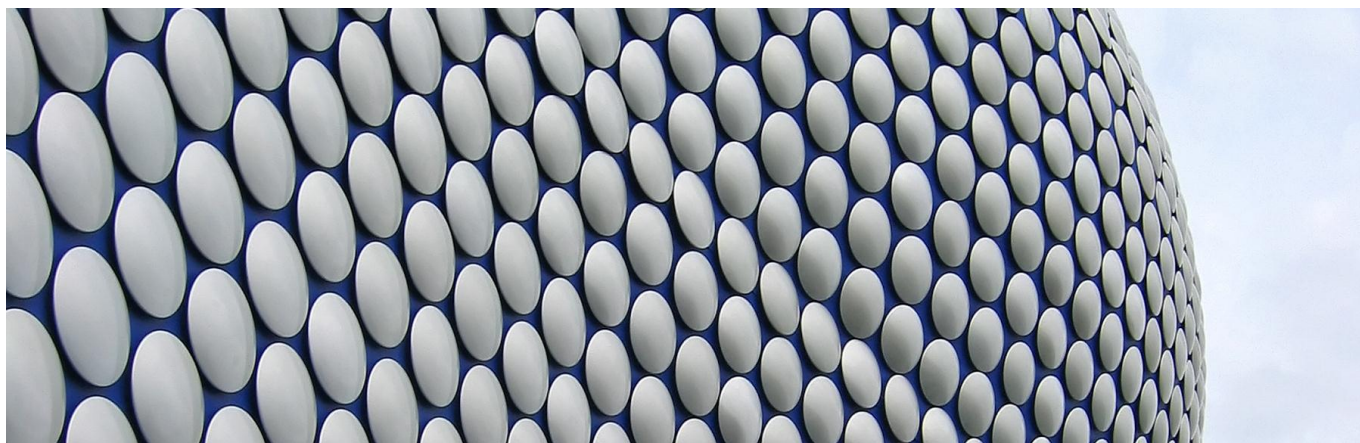


国家税务总局整合税基侵蚀和利润转移 （“BEPS”）第 8 项至第 10 项行动计划及第 14 项行动计划

2017 年 5 月




关于玛泽

玛泽是一家国际性、一体化的独立机构，专注于审计、会计、税务、法务及咨询业务。自 2017 年 1 月 1 日起，玛泽在全球 79 个国家拥有分支机构，拥有 18000 余名员工，可为包括大型跨国企业，中小型公司，私人投资者，及公共机构等不同客户类型的各个发展阶段提供多元化的服务。

介绍

2017 年 3 月 17 日，国家税务总局（“SAT”）公布了期待已久的《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》（“6 号公告”），基本完成了对此前《特别纳税调整实施办法（试行）》（“2 号文”）中关于转让定价调查及调整条款的修订。

根据经济合作与发展组织（“OECD”）第 8-10 项、第 13 项和第 14 项行动计划，国家税务总局最初于 2015 年 5 月发布了一份讨论稿（“讨论稿”），征询公众意见。2016 年 7 月，国家税务总局发布了《关于完善关联申报和同期资料管理有关事项的公告》（“42 号公告”），对应 OECD 的第 13 项行动计划，并撤回了讨论稿，同时表示将来会进一步发布公告。随后在 2016 年 10 月，国家税务总局发布了《关于完善预约定价安排管理有关事项的公告》（“64 号公告”）。



在 6 号公告中，国家税务总局澄清了一些关键的转让定价问题，以及特别纳税调查和调整的方法与程序。在专业立场上，6 号公告纳入了 OECD 税基侵蚀和利润转移（“BEPS”）第 8-10 项行动计划和第 14 项行动计划。由于 6 号公告的发布，2 号文中的相应章节被废止。6 号公告自 2017 年 5 月 1 日起生效。2 号文中被废止部分包括以下章节：

- 第四章：转让定价方法
- 第五章：转让定价调查及调整
- 第十一章：相应调整及国际磋商
- 第十二章：法律责任

在进行修订时，国家税务总局基本纳入了讨论稿中有关无形资产、关联方劳务和利润水平监测以及相互协商程序的指导意见。

6 号公告中一个令人鼓舞的迹象是，国家税务总局确实适当考虑了公众对讨论稿的意见，并对纳税人关注的一些问题进行了修改和澄清，其中包括：

- 加强独立交易原则并将其作为中国转让定价的基本要求；
- 撤销有争议的“二次调整”规定；
- 在分析来料加工业务时允许营运资本调整，并且利润水平调整幅度超过可接受范围时（利润水平调整幅度超过 10%）需要重新选择可比公司。

6 号公告的关键要点将在下文中详细讨论。

转让定价方法

2号文中所述的五种传统转让定价方法，是OECD转让定价指引中所支持的方法，在6号公告中仍可被接受，并被认为符合独立交易原则。此外，6号公告还允许其他符合独立交易原则的资产评估方法，包括成本法、市场法和收益法，这些方法通常用于有形或无形资产估值。这种估值方法的引入是为了支持企业股权和无形资产转移的转让定价分析。

价值贡献分配法在讨论稿中引入并被一些人认为类似于公式分配，但在6号公告中并没有被列为转让定价方法。但在一般利润分割法中，必须考虑价值贡献。6号公告中具体表明税务机关可以根据其对价值创造地点的考虑来分配集团的利润。除了五种传统的转让定价方法和资产评估方法外，广义上的“其他方法”和价值链分析似乎为中国税务机关提供了引入转让定价其他方法的空间，只要这些方法能够体现利润应在经济活动发生地和价值创造地征税的基本原则。

可比性分析

6号公告纳入了OECD的BEPS第8-10项行动计划，其中包括关于可比性因素的重要部分。这些可比性因素包括：

1. 合同条款：6号公告纳入了BEPS第8-10项行动计划中的许多概念，特别提出在进行可比性分析时要考虑到企业执行合同的能力与行为以及关联方之间签署合同条款的可信度等。
2. 协同效应：6号公告认为，跨国企业集团协同效应作为可比性因素，符合BEPS第8-10项行动计划。
3. 地域特殊因素：正如预期，6号公告增加了地域特殊因素（“LSA”）作为可比性因素，例如成本节约和市场溢价。首先，转让定价本地文档中需要包括地域特殊因素。6号公告特别明确指出，在使用利润分割法时，应考虑地域特殊因素来确定适当的分配因素以分配剩余利润。
4. 可比非受控价格法（“CUP”）：对于可比非受控价格法的使用，6号公告中详细列示了可比性因素，包括有形资产转让（期限等）、金融资产转让（贷款期限、安全性等）和无形资产转让（独占程度、维护改良及更新的权利等）。
5. 交易净利润法不适合存在重大无形资产的情况：6号公告规定，交易净利润法一般适用于不拥有“重大价值无形资产”企业的有形资产使用权或者所有权的转让和受让、无形资产使用权受让以及劳务交易等关联交易。

例如，根据BEPS第8-10项行动计划，如果交易方拥有“独特且贵重的”无形资产，那么除非进行可靠的可比性调整，否则单方面的转让定价方法如交易净利润法可能是不适当且不可比的方法，此时可能需要使用利润分割法。但问题仍然存在：如果交易方只拥有“常规的”无形资产，比如不是非常贵重的品牌，那么单方面转让定价方法的使用是否合适？例如不拥有贵重品牌的常规分销商是否可以继续使用交易净利润法作为

其转让定价方法？OECD 倾向于认为其在“第 8-10 项行动计划”中仍然适用。然而，6 号公告在这一点上未作出解释。在我们看来，使用单方面转让定价方法依然合适。

特许权使用费与无形资产

6 号公告整合了国家税务总局关于无形资产独特的转移定价方法（如地域特殊因素）、此前发布的 16 号公告中关于向非居民支付特许权使用费的处理、以及 BEPS 第 8-10 项行动计划中对于这方面的规定。

地域特殊因素已在上文中讨论。国家税务总局一直认为“转让定价指引”中过度强调某些上下游价值链活动。国家税务总局则强调，无形资产（如专有技术和营销性无形资产）同时也是由跨国企业的中国子公司在生产或销售时创造。中国子公司为无形资产做出了贡献，并可能被视为“拥有”该无形资产的一部分。这种思维带来了 2015 年第 16 号公告的发布。在 16 号公告中，除非海外关联方对创造无形资产的价值做出贡献，否则支付给海外关联方的特许权使用费不可扣除。

随着 6 号公告的发布，2015 年发布的第 16 号公告被废止。这些规定现已被修订并纳入 6 号公告的第 30 条至第 33 条。该做法与“BEPS 行动计划”一致，即要求支付的特许权使用费和产生的经济利益相匹配。第三十二条规定，企业与其关联方转让或者受让无形资产使用权而收取或者支付的特许权使用费与经济利益不匹配的，税务机关有权进行特别税务调查和纳税调整，最高可按照已税前扣除的金额全额实施特别纳税调整。

这种做法与 OECD 提出的方法是一致的。根据已被废止的 16 号公告，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。而 6 号公告规定，只要支付的特许权使用费和产生的经济利益相匹配，就不需要进行纳税调整。6 号公告也适用于从海外关联公司收取特许权使用费的中国纳税人。

与此前的 16 号公告相比，6 号公告的这一改变受到欢迎。例如，如果无形资产从第三方获得且被许可给中国子公司，那么只要特许权使用费与所得的经济利益相符就可以在税前扣除。按照先前的规定，由于无形资产的所有者对无形资产没有贡献而仅是拥有法律所有权，在计算企业应纳税所得额时不得扣除特许权使用费。

BEPS 第 8-10 项行动计划规定，在评估跨国集团成员对无形资产价值的贡献时，应通过审查“DEMPE”（开发、价值提升、维护、保护和应用）功能、使用的资产和承担的风险。6 号公告中将“推广”作为一个新的功能加入审核，使之成为“DEMPEP”功能。推广功能强调了中国市场推广和中国消费者对产品的认知作为价值驱动因子对于营销性无形资产的重要性。而营销性无形资产也是地域特殊因素的另一个方面。例如中国子公司为推广国外品牌付出的费用应在转让定价分析中给予补偿。

6号公告第三十条规定，企业仅拥有无形资产所有权而未对无形资产价值做出贡献的，不当参与无形资产收益分配。这项规定秉承了被废止的16号公告中的精神，即与经济利益不匹配的特许权使用费支出不得在税前扣除。6号公告第三十条同时还规定，无形资产形成和使用过程中，企业仅提供资金而未实际执行相关功能和承担相应风险的，应当仅获得合理的资金成本回报。这些条款符合BEPS第8-10项行动计划中所提出的建议。

上述概念可以通过以下案例中进行说明。例如跨国企业集团的一家在开曼群岛的公司仅仅拥有无形资产的法律所有权，并且可能为无形资产的开发提供资金，而海外母公司与中国子公司执行DEMPEP功能并向开曼实体支付特许权使用费。根据现已废止的16号公告，由于开曼实体没有执行任何DEMPEP功能，因此特许权使用费不得扣除。而根据6号公告，特许权使用费将与中国子公司以及海外母公司所产生的利益和做出的贡献进行匹配，只有与中国子公司获得的经济利益和所作出的贡献相匹配的特许权使用费才可以扣除。根据BEPS第8-10项行动计划规定的原则，开曼公司收取的特许权使用费将考虑在该公司与海外母公司间进行分摊。

集团内劳务

随着16号公告的废止，6号公告在第七章中纳入了支付给海外实体的集团内服务费用的扣除规定。企业如要扣除因接受境外关联方提供劳务而支付的费用，则该劳务应当能够使企业获得直接或者间接经济利益。16号公告中规定的“六项测试”在6号公告中得以继续体现，无法通过“六项测试”的关联方交易将被认定为非受益性劳务。投资方提供的管理服务和行政服务将被认为没有带来经济利益而无法扣除。6号公告还将独立交易原则作为必要原则来确定可扣除的劳务费用的金额，服务费用应按照非关联方在相同或者类似情形下的营业常规和公平成交价格进行定价。服务费的计算基础为“合理成本”或“分摊成本”，不包含加价部分。因此，如果海外关联方将服务外包，除非该海外关联方创造出额外的利益，例如通过对外包分包商进行监督，否则外包成本不应加价。

特别纳税调查/导致特别纳税调查的风险特征

6号公告指出，特别纳税调整的调查范围涵盖《企业所得税法》第六章规定的所有事项，包括转让定价、资本弱化、受控外国公司（“CFC”）和一般反避税规则（“GAAR”）。6号公告特别明确指出外国税收居民（如中国企业的外国子公司）可能会因为涉及受控外国公司和一般反避税规则而受到调查。

6号公告第四条列出了税务机关在实施特别纳税调查时应重点关注的九个风险特征，涵盖了先前2号文中所列的所有风险特征，例如关联交易金额较大的企业、长期亏损、微利或跳跃性盈利的企业。新增风险特征包括：

1. 利润水平与其所承担的功能风险不相匹配，或者分享的收益与分摊的成本不相配比的企业；
2. 从其关联方接受的债权性投资与权益性投资的比例超过规定标准、体现出资本弱化问题的企业；

3. 由居民企业，或者由居民企业和中国居民控制的设立在实际税负低于 12.5% 的国家（地区）、并非由于合理的经营需要而对利润不作分配或者减少分配的企业，打击受控外国公司的情况；以及
4. 实施不具有合理商业目的的税收筹划或者安排的企业，适用一般反避税规则的情况。

特别纳税调查中，有些转让定价调查的具体规定非常具有指导意义。6 号公告基本纳入了以前法规中提出的很多类似条款，比如国税函[2009]第 363 号文。

这些条款包括：

1. “单一功能”实体：跨国企业在中国境内设立的承担单一生产（来料加工或进料加工）、分销或合约研发等有限功能和风险的企业，原则上应保持合理的利润水平。该类企业若发生亏损，则需要就亏损年度准备一份同期资料本地文档，无论该企业的关联方交易是否达到同期资料的标准。
2. 选择被测试对象：6 号公告规定，应当在分析评估交易各方功能风险的基础上，选择功能相对简单的一方作为被测试对象。这意味着中国税务机关在审查转让定价同期资料时会开始接受海外公司作为被测试方，且中国企业将获得剩余利润（特别是在交易净利润法分析中）。中国企业在关联交易中的功能和风险状况可能非常复杂，因此选择另一方作为被测试方更有意义，这种做法也符合 OECD 在 BEPS 第 8-10 项行动计划中的建议。
3. 来料加工：在来料加工的情况下，中国实体就承担的生产和组装功能收取加工费，材料和设备则由海外委托方所有。在没有可比公司的情况下，中国税务机关在确定委托加工方的合理利润时可以对海外委托方所拥有的材料和设备的价值进行调整。
例如，如果加工方按照委托方经营成本（包括工资和间接费用）而非海外委托方依法拥有的固定资产折旧和原材料成本的 7% 收取加工费用，且若使用交易净利润法，那么在评估交易净利润时，可将海外委托方所拥有的材料和设备价值加入到总成本中，并加上一个成本加成率（如 5%）来确定加工方的交易净利润。
4. 营运资本调整：企业提供真实完整的来料加工产品整体价值链相关资料，能够反映各关联方总体利润水平的，税务机关可以就被调查企业与可比企业因料件还原产生的资金占用差异进行可比性调整，利润水平调整幅度超过 10% 的，应当重新选择可比企业。应该注意的是，根据 6 号公告，营运资本调整只适用于来料加工或进料加工，其他情况一律不适用。

6 号公告还引入了关于特别纳税调查的一些新规定。这些规定包括：

1. 对非居民企业的调查权及中国税务机关的权力：
6 号公告指出，对于非居民企业，如果出现受控外国公司等问题，中国税务机关可以进行特别纳税调查。此外，中国税务机关还有权要求被调查企业及其关联方、或者与调查有关的其他企业提供相关资料。
例如，在税务机关认为合适的情况下，税务机关可能会要求第三方（如上游供应商或下游客户）提供信息。
2. 隐匿交易：6 号公告还具体提到了通过还原导致国家税收征收减少的“隐匿关联交易”实施特别纳税调整。

例如，如果中国税务机关通过信息采集程序发现中国公司正在向海外关联方提供服务或允许海外关联方使用无形资产，却未向其收取费用，并可能以更高的货物转让价格来隐匿该笔交易，中国税务机关可以进行特殊纳税调整来还原该笔交易。

6号公告的一处遗漏是没有纳入“讨论稿”中所包含的“二次调整”。但这是一个颇受欢迎的举措，因为这项有争议的条文在公众咨询期间收到了很多公众意见。

相应的调整与相互协商程序

6号公告对于计划申请相互协商程序（“MAP”）的纳税人给予更明确的指导。关于启动相互协商程序的条件和需要的信息，6号公告在此前2号文基础上提供了进一步指导。6号公告还列示了税务机关拒绝企业申请、暂停或终止相互协商程序的情形。

我们的观察

6号公告是关于转让定价及特殊纳税调整的重要法规。此前发布的42号公告主要规定了转让定价同期资料并整合了OECD的BEPS第13号行动计划，64号公告主要涉及预约定价安排，而此次6号公告将BEPS第8-10项行动计划整合到了中国的转让定价法律法规中。6号公告澄清了一些关键的转让定价问题，转让定价分析的方法和步骤，以及特别纳税调查和调整的方法和程序。在6号公告中，国家税务总局基本纳入了OECD在BEPS第8-10项行动计划中关于无形资产、关联方劳务和利润水平监测中采取的立场以及在相互协商程序方面的指导，且6号公告更为重视风险导向的税收管理体系。展望未来，随着国别报告、主体文档、更详细的本地文档、以及更深入的关联业务往来报告表的引入，所有的公司的利润水平和关联交易都可能会受到税务机关的监控。预期这些变化将使得税务机关具有更全面、更实时和更动态的监管环境。据了解，国家税务总局已计划对于收集到的信息进行“大数据”分析，这样可以使得国家税务总局更可靠地监管转让定价的风险领域。对于企业来说，主动管理转让定价风险将比以往更为重要。

尽管转让定价目前仍使用单一的方法，但随着关注的重点落在无形资产和地域特殊因素上，无论这些因素是否独特或有价值，它们将在今后的交易中占有重要的比重，这样交易净利润法将很可能不再作为主导的方法。在此，本文再次重申，6号公告的主旨是，转让定价方法应当体现利润应在经济活动发生地和价值创造地征税的基本原则。

联系方式

玛泽

税务咨询部

罗礼廉
合伙人
peter.law@mazars.cn

地址

上海市银城中路 68 号陆家嘴时代金融中心 8 楼
200120, 中国, 上海
电话: +86 (0)21 6168 1088
传真: +86 (0)21 6168 1087

周羽
合伙人

joey.zhou@mazars.cn

地址

北京市朝阳区工人体育场北路甲 2 号盈科中心 A 座
25 层(前台会议区)及 26 层 100027
电话: +86 (0)10 8429 8078
传真: +86 (0)10 8429 8081

司徒博
合伙人
benoit.stos@mazars.cn

地址

广州市天河区天河路 228 号广晟大厦 1308 室
510620, 中国, 上海
电话: +86 (0)20 3833 0235
传真: +86 (0)20 3833 1691

潘伟中
税务总监
john.poon@mazars.hk

地址

香港湾仔港弯道 18 号中环广场 42 楼
电话: +852 2909 5555
传真: +852 2810 0032

更多详情, 请访问:
www.mazars.cn