



Hong Kong Institute of
Certified Public Accountants
香港會計師公會

國家稅務總局與香港會計師公會 稅務交流會議摘記

2015

前言

香港會計師公會（“公會”）於 2015 年 5 月 7 日與國家稅務總局（“國稅總局”）在北京市海澱區羊坊店西路 5 號舉行交流會議。國稅總局的俞書春副司長及各有關處室領導歡迎公會代表。公會會長何超平先生感謝國稅總局百忙之中撥冗舉行這次交流會，並深信此會議能促進國稅總局與公會長遠交流發展。

以下是由公會撰寫的會議摘記。摘記僅為公會代表對國稅總局在會議上回應各討論事項的理解，並不代表國稅總局正式並有法律約束力的意見。故摘記只可視作一般參考文件，不會對任何與會人士構成約束力。閣下在個別情況應用會議摘記內容前，務請諮詢專業意見。另外，如英文譯本的字義或詞義與中文本有所出入，概以中文本為準。

公會亦特別感謝畢馬威派出代表負責記錄會議的內容。

會議摘記

討論事項

A. 國稅總局公告 2015 年第 7 號（“7 號公告”）

- A1. 7 號公告的追溯效力
 - (a) 追索未付的預提所得稅
 - (b) 放寬規則
 - (c) 資料證明
- A2. 集團重組特殊稅務處理
 - (a) 特殊稅務處理
 - (b) 如何定義“具有控股關係”
- A3. 7 號公告的具體執行問題
 - (a) 代扣代繳義務
 - (i) 一般反避稅管理辦法的適用性
 - (ii) 免除申報責任
 - (iii) 回復期限
 - (b) 申報問題
 - (c) 計稅基礎

B. 關於《中華人民共和國稅收徵收管理法修訂草案（徵求意見稿）》

- B1. 立法時間
- B2. 信息披露
- B3. 稅收利息和滯納金
- B4. 追溯時限

(a) 如何定義“過失”

(b) 追溯年限

C. 《關於企業向境外關聯方支付費用有關企業所得稅問題的公告》國稅總局公告
2015 年第 16 號（“16 號公告”）

C1. 不得扣除的費用

C2. 境外關聯方的支付費用

C3. 特許權使用費稅前扣除

C4. 文件要求

C5. 保障企業直接或間接投資方的投資利益對企業實施的控制、管理和監督等
勞務活動

D. 一般反避稅管理辦法（試行）

E. 企業重組

F. 合格境外機構投資者（“QFII”）／人民幣合格境外投資者（“RQFII”）

G. 會計年度及報稅年度

出席人員

國稅總局

俞書春	國際司副司長
李敏	納稅服務司司長
張明	外事處副處長
王懿	國際司反避稅一處副處長
李曉桐	所得稅司二處主任科員
趙亮	所得稅司個人所得稅處主任科員
王坤	國際司非居民處主任科員
王濤	征管科技司主任科員
陳峰	港澳台辦公室主任科員

中央人民政府駐香港特別行政區聯絡辦公室

張強	協調部副部長
陳強	協調部副處長

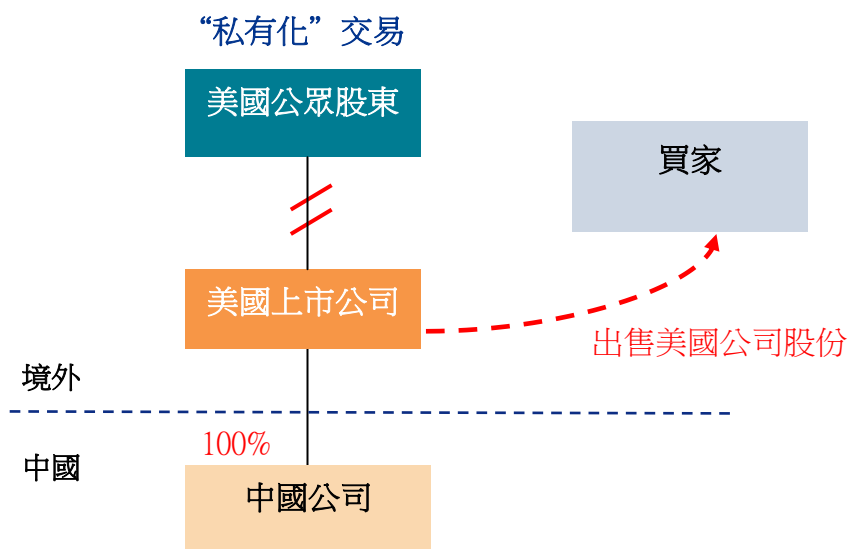
公會

何超平	會長
陳美寶	副會長
張穎嫻	副會長
丁偉銓	行政總裁兼註冊主任
譚振雄	稅務師會執行委員會副主席及內地稅務委員會召集人
陳錦榮	稅務師會執行委員會及內地稅務委員會會員
麥浩聲	內地稅務委員會會員
蕭詠恩	內地稅務委員會會員
李文杲	畢馬威會計師事務所高級稅務經理
馮曉晨	畢馬威企業諮詢（中國）有限公司稅務經理
譚錦章	公會及內地事務總監
林淑文	會員服務總監
張勤	公會及內地事務助理總監
黃偉倫	倡導及專業發展經理

討論事項

A. 國稅總局公告 2015 年第 7 號（“7 號公告”）

A1. 7 號公告的追溯效力



在私有化交易中，買家以場外交易方式買斷公眾股東持有的美國上市公司的股份。然後，買家安排美國上市公司退市。基於買家考慮到該交易具有足夠的合理商業目的，而不要求美國公眾小股東各自按 698 號文進行申報。買家亦已付清對公眾股東相關股份的款項，而該交易早已完成。

(a) 追索未付的預提所得稅

7 號公告第十九條規定，發生在 7 號公告發佈前但尚未收到主管稅務機關評定的轉讓行為，將按照 7 號公告規定處理。國稅總局能否確認買方將不被追索應扣未扣或應收未收稅款的百分之五十以上、三倍以下罰款？

國稅總局指出，此問題涉及 7 號公告的追溯力，它擴大了扣繳義務人的範圍。如果這個案件已經提交了主管稅局，需要按 7 號公告執行（即第十九條及相關的第八條規定）。主管稅務機關可能與國稅總局協商而決定會否追索以上的罰款。現階段，國稅總局就這個問題暫時無法提供具體的答案，需要就個別案例詳細探討研究。

（公會注：根據 7 號公告的第十九條，該公告發佈前發生但未作稅務處理的事項應按該公告執行。假若扣繳義務人並沒有根據該公告的第八條扣繳有關稅款，國稅總局會按有關的案例本身判斷是否追索該義務人的罰款。假若買賣合同已清楚說明轉讓者一定要向稅局提交資料，而轉讓者亦已向有關稅局提交資料，那麼扣繳義務人有機會根據第八條減輕或免除責任。此外，如轉讓方是自然人，7 號公告原則上不適用。根據國稅總局以上的回應，扣繳義務人會否因為沒有按照稅收征管法及其相關細則之規定代扣代繳稅款而被追究其責任，將會由個別的主管稅務機構來決定。）

另外，7 號公告第四條列出有關不符合具有商業目的的條件：

除本公告第五條和第六條規定情形外，與間接轉讓中國應稅財產相關的整體安排同時符合以下情形的，無需按本公告第三條進行分析和判斷，應直接認定為不具有合理商業目的：

- (一) “境外企業股權 75%以上價值直接或間接來自於中國應稅財產；
- (二) 間接轉讓中國應稅財產交易發生前一年內任一時點，境外企業資產總額（不含現金）的 90%以上直接或間接由在中國境內的投資構成，或間接轉讓中國應稅財產交易發生前一年內，境外企業取得收入的 90%以上直接或間接來源於中國境內；
- (三) 境外企業及直接或間接持有中國應稅財產的下屬企業雖在所在國家（地區）登記註冊，以滿足法律所要求的組織形式，但實際履行的功能及承擔的風險有限，不足以證實其具有經濟實質；
- (四) 間接轉讓中國應稅財產交易在境外應繳所得稅稅負低於直接轉讓中國應稅財產交易在中國的可能稅負。”

(b) 放寬規則

以上的“價值測試”，即視同該交易缺乏合理商業目的的條款，可能特別令人難於接受，尤其考慮到 (1) 上市公司不需被“看穿”（7 號公告的第五條），且 (2) 此待遇在政策上與豁免在香港上市的中國企業（“H”股）的處理不一致。國稅總局會否考慮放寬有關的規則？

基於上述提問，公會補充如果投資者計畫用“紅籌”股模式到海外上市，但主要運營在中國的公司，企業在海外上市後，投資者作為原始投資者賣掉股票，按照 7 號公告現時的規定，可能就不符合合理商業目的的要求。

國稅總局指出暫時還要按照現時文件中的規定執行。安全港的規定是非常嚴格的，但是國稅總局也將逐漸借鑒國稅總局 2012 年 30 號公告中的安全港概念。由於借鑒需要過程和時間，根據目前的要求，有關的條款暫時不可以放寬。

（公會注：30 號公告的第三條中有關上市公司的安全港概念如下：“申請享受協定待遇的締約對方居民（以下簡稱申請人）從中國取得的所得為股息的，如果其為在締約對方上市的公司，或者其被同樣為締約對方居民且在締約對方上市的公司 100%直接或間接擁有（不含通過不屬於中國居民或締約對方居民的第三方國家或地區居民企業間接持有股份的情形），且該股息是來自上市公司所持有的股份的所得，可直接認定申請人的受益所有人身份。”）

(c) 資料證明

如何評估境外企業股權／企業資產總額（不含現金）有多少是直接或間接來自於中國應稅財產／由在中國境內的投資構成？如果通過公允價值評估，納稅人需要提供哪些資料證明，例如評估報告？

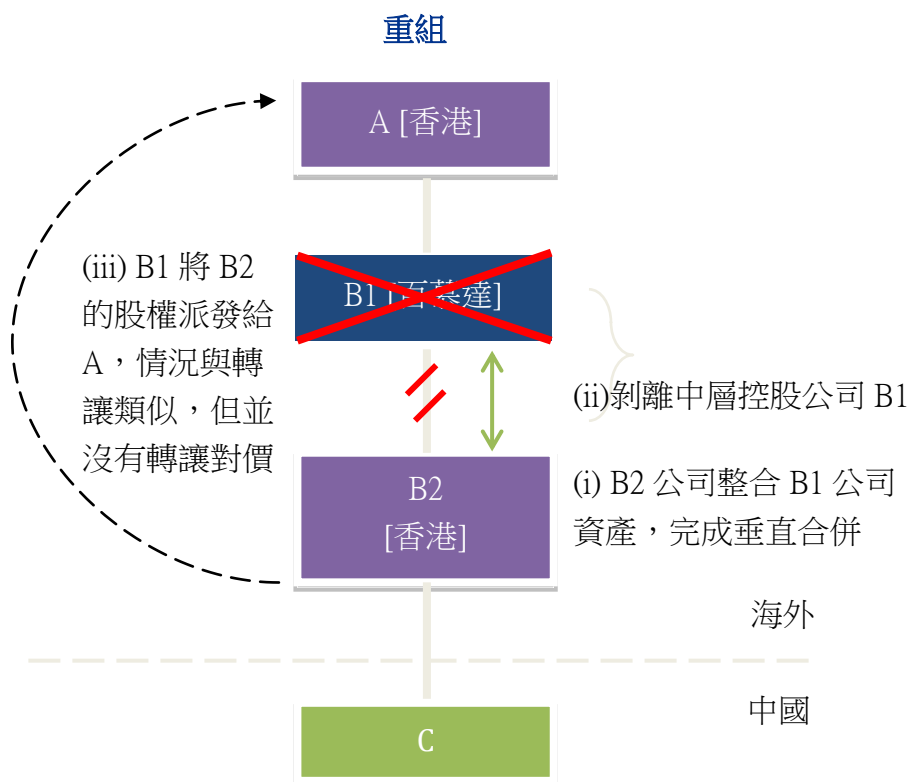
國稅總局指出，原來的 698 號文也同樣存在這些問題，7 號公告對於這些具體的細節問題無法在一個公告中給出所有的答覆，這個問題還是需要不斷積累更多實際案例作考慮因素。一般而言，主管稅務機關應會採用公允價值的方法評估有關的資產價值，而主管稅務機關會接受納稅人所提交的評估報告。納稅人可以根據自己的申訴理由與主管稅局進行溝通，國稅總局也會不斷搜集及整理此類案例。

（公會注：根據 2013 年國稅總局與公會的年度會議，國稅總局表示會接受符合標準的海外資產評估報告。）

按賬面價值確定境內境外轉讓資產價值，還是需要按評估？

國稅總局解釋，相對 698 號文，7 號公告對於價值評估會有更多的改善空間，例如問題第一點所提及的價值測試應以符合公允原則去評估有關的價值。稅局將會逐步要求更多的支持文件，例如評估文件，但暫時不會有具體的文件規定。文件的宗旨在於會要求納稅人在評估價值時，需要符合公允的原則。賬面價值不一定反映境內或境外的轉讓資產價值，所以未必符合公允的原則。

A2. 集團重組特殊稅務處理



(a) 特殊稅務處理

7 號公告提及的集團重組特殊稅務處理是否適用於(i)垂直合併、(ii)剝離、(iii)股息實物分配？

國稅總局指出，現在上述的交易都納入了 7 號公告的管轄範圍。如不符合 7 號公告第八條的規定，主管稅務機關會追究扣繳義務人的責任。

若有關的交易符合以下 7 號公告第六條的條件，它會被視為有合理的商業目的。如不能符合有關條件，稅局會根據 7 號公告的第三及第四條處理。

間接轉讓中國應稅財產同時符合以下條件的，應認定為具有合理商業目的：

(一) 交易雙方的股權關係具有下列情形之一：

1. 股權轉讓方直接或間接擁有股權受讓方 80%以上的股權；
2. 股權受讓方直接或間接擁有股權轉讓方 80%以上的股權；
3. 股權轉讓方和股權受讓方被同一方直接或間接擁有 80%以上的股權。

境外企業股權 50%以上（不含 50%）價值直接或間接來自於中國境內不動產的，本條第（一）項第 1、2、3 目的持股比例應為 100%。

上述間接擁有的股權按照持股鏈中各企業的持股比例乘積計算。

(二) 本次間接轉讓交易後可能再次發生的間接轉讓交易相比在未發生本次間接轉讓交易情況下的相同或類似間接轉讓交易，其中國所得稅負擔不會減少。

(三) 股權受讓方全部以本企業或與其具有控股關係的企業的股權（不含上市企業股權）支付股權交易對價。”

對於第六條以外的架構重組會否被視為特殊重組，在相關的條文出台前，國稅總局會考慮財稅【2009】59 號文的原則。另外，國稅總局認為重組需要向主管稅務機關申報，然後由稅局決定是否符合特殊重組稅務處理。就以上提出幾類集團重組，稅局會根據 7 號公告決定是否符合有關的重組條件，如果不符合，受讓人是有代扣代繳義務的。

(b) 如何定義“具有控股關係”

7 號公告的第六條第三款提及“股權受讓方全部以本企業或與其具有控股關係的企業的股權（不含上市企業股權）支付股權交易對價”。如何定義“具有控股關係”，控股是指對上還是對下？對控股比例是否有要求？

由於時間所限，國稅總局並沒有回應這問題。

（公會注：7 號公告的第六條第三款是針對企業重組可否作為安全港原則，從而符合具有商業目的處理方法。國稅總局在上述的回應已明確說明有關的重組必須符合 7 號公告的原則處理。國稅總局還在研究有關海外母公司的重組條文（“海外母公司重組條文”）。若參考財稅【2009】59 號文的原則，

第二條談及的“本通知所稱股權支付，是指企業重組中購買、換取資產的一方支付的對價中，以本企業或其控股企業的股權、股份作為支付的形式；所稱非股權支付，是指以本企業的現金、銀行存款、應收款項、本企業或其控股企業股權和股份以外的有價證券、存貨、固定資產、其他資產以及承擔債務等作為支付的形式。”其控股可以指對上及對下，對上是指直接持有該企業控股權的母公司，而對下是指由該企業持有控股權的子公司。控股比例的百分比要待海外母公司重組條文出台後才能明確。在該條文出台前、或該條文已出台但對控股比例沒有明確的指引，有關機構可將持有超過百分之五十的股權視為控股。公會認為有關機構必須向主管稅務機構申報，並由稅局決定是否符合特殊重組稅務處理，再按 7 號公告的第六條處理。）

A3. 7 號公告的具體執行問題

(a) 代扣代繳義務

(i) 一般反避稅管理辦法的適用性

7 號公告要求股權轉讓方在股權轉讓合同生效並完成境外股權變更起 7 日內向主管稅務機關申報繳納稅款，並提供與計算股權轉讓收益和稅款相關的資料。此外，假若扣繳義務人未扣繳或未足額扣繳應納稅款都可能受到處罰，他可能有動機並以最差情況假設他的動機，評估是否有合理商業目的，從而扣存大部分交易價款，以作繳稅之用。

一般反避稅管理辦法的稅務評估和程式要求國稅總局核實調查和評估，也讓納稅人有機會在稅務機關調整結案之前提出異議。目前一般反避稅管理辦法的稅務評估和程序如何與代扣代繳機制相輔相成？因具體過程尚未清晰，為了使按照 7 號公告徵收的最終稅項與按照一般反避稅管理辦法徵收的稅項一致，請問國稅總局可否明確一般反避稅管理辦法中提出異議和重新裁決機制也適用於間接出售股權交易，而且在需要時可盡快向納稅人退稅？

國稅總局指出，賣方是真正的納稅人，如果賣方不同意扣繳義務人的計算，可以向稅局提出異議，扣繳義務人的申報不會影響賣方作為真正納稅人的權利，稅局會考慮賣方的訴求。如果稅局在評估賣方訴求後，並認可賣方的計算結果，主管稅務機關可退還買方早前多代扣代繳的稅款。

(ii) 免除申報責任

在轉讓方已經向稅務機關申報相關情況的前提下，扣繳義務人是否需要在同一交易中再次申報，以減輕或免除其責任？另外，7 號公告提及扣繳義務人在 30 日內提交資料可減輕或免除責任，請問國稅總局能否表明可完全免除責任？

如果轉讓方雖已申報，但並未扣繳或繳足稅款，扣繳義務人需要如何做才能使其責任相對減輕或免除？

對於上述的減輕責任，是否會有具體的定義或規定？

國稅總局指出，如果轉讓方只是申報了交易，但是沒有扣繳稅款，並不能免除扣繳義務人的責任。根據 7 號公告的第八條，主管稅務機關可就個別案例判定是否減輕或免除有關責任。

（公會注：根據 7 號公告第八條，唯一可令扣繳義務人減輕或免除其責任的是該扣繳義務人已在簽訂股權轉讓合同或協定之日 30 天內按第九條規定提交資料。主管稅務機關會根據個別案例判定是否減輕或免除有關的責任，暫時沒有具體的定義或規定。）

(iii) 回復期限

有沒有規定稅務機關在收到申報後需要在指定的期限內給予回復？例如某稅務機關在接到申報後一年都未回復，申報人是否可以理解稅局已經同意或默認其申報材料中的情況或請求？

國稅總局指出，現在文件暫無規定。就上述細節，國稅總局仍需要研究。

（公會注：國稅總局在 2015 年 5 月發佈稅總發【2015】68 號文（請參閱附件一），印發《非居民企業間接轉讓財產企業所得稅工作規程（試行）》（“工作規程”）。工作規程第四條規定，主管稅務機關對於按照《公告》第九條規定提交相關資料的交易雙方及被間接轉讓股權的中國居民企業，會及時接收並提供回執。值得注意的是這只是針對接收報告資料開具的回執，並非是針對交易的稅務審核和處理結果的確認。）

(b) 申報問題

涉及間接轉讓中國不同地區的財產，如申報人已經向其中一地的稅務局申報並獲得免稅意見，該意見是否可適用於其他地區？

國稅總局指出，有關申報的問題，它們會在稍後時間發出補充文件。

（公會注：國稅總局在本年的五月十三日發出稅總發【2015】68 號文（附件一）。雖然其中的第八條沒有清楚明確提及如何處理上述的問題，但納稅人可從該條文得到相關的訊息。

以下是有關第八條的內容：“股權轉讓方通過直接轉讓同一境外企業股權導致間接轉讓兩項以上中國應稅財產，涉及兩個以上主管稅務機關的，間接轉

讓中國應稅財產的交易雙方或者被間接轉讓股權的中國居民企業選擇向其中一個主管稅務機關提交《公告》第九條規定的相關資料時，該主管稅務機關負責本規程第四條、第五條、第六條和第七條規定的各項相關工作。

該主管稅務機關認為不需要啟動立案調查及調整的，如該間接轉讓財產交易跨地市，應將情況分析報告通過特別納稅調整案件管理系統上報省稅務機關審核；如該間接轉讓財產交易跨省，該主管稅務機關應將情況分析報告通過特別納稅調整案件管理系統層報稅務總局審核。經審核，不需要進行立案調查的，按本規程規定將相關資料歸檔。

該主管稅務機關認為或者稅務總局、省稅務機關經審核認為需要進行立案調查的，稅務總局、省稅務機關可以視案情指定牽頭單位和協調單位進行聯合調查。”

國稅總局的意向是，當有關的轉讓牽涉不同稅務機關的時候，應該由其中一個主管稅務機關負責進行對 7 號公告相關工作。）

(c) 計稅基礎

在計算應納稅額時，是次和下一次的計稅基礎如何判定？如轉讓方沒有按實申報或繳納所得稅，請問是否會影響買家的計稅基礎？

由於時間所限，國稅總局並沒有回應這問題。

（公會注：7 號公告的第一條談及“非居民企業通過實施不具有合理商業目的的安排，間接轉讓中國居民企業股權等財產，規避企業所得稅納稅義務的，應按照企業所得稅法第四十七條的規定，重新定性該間接轉讓交易，確認為直接轉讓中國居民企業股權等財產。”

7 號公告的第十一條提及“主管稅務機關需對間接轉讓中國應稅財產交易進行立案調查及調整的，應按照一般反避稅的相關規定執行。”

是次計稅基礎是以轉讓境外企業股權價值來源包括中國應稅財產因素和非中國應稅財產因素，再按照合理方法將轉讓境外企業股權所得劃分為歸屬於中國應稅財產所得和非中國應稅財產所得，並按照 7 號公告調整徵稅。納稅人需要提供給主管稅務機關的資料包括用以確定境外股權轉讓及歸屬於中國應稅財產所得的股權轉讓價款的資產評估報告。如主管稅務機關認為該資產評估報告符合公允價值的原則，他們可根據該報告作為判定有關中國應稅財產轉讓價格的準則，並按照有關公告徵稅。若轉讓方沒有按實申報或繳納所得稅，主管稅務機關有機會調整徵稅。

若賣家根據資產評估報告及因為 7 號公告繳納了所得稅，買家的成本及計稅基礎亦應相對提高。倘若賣家根據 7 號公告第三或六條而認為有關的轉讓具有合理商業目的而不需要作調整納稅，買家的中國企業或財產的成本計算基

礎應維持原來的成本。)

B. 關於《中華人民共和國稅收徵收管理法修訂草案（徵求意見稿）》

B1. 立法時間

徵求意見稿原規定在 2 月 3 日前收集意見，請問目前是否已經有定稿？何時開始生效？屬於生效日前發生的納稅事項應按舊的征管法執行還是按新的征管法執行？

國稅總局於 2014 年 12 月份將徵求意見稿報到國務院後，立法主導權已經不在國稅總局。因為國務院現掌握主導權，所以國稅總局無法掌控有關的進程，只能配合立法程式。下一步流程需要法務辦報國務院，並由國務院再報送人大，具體定稿／出台的時間，暫時沒有消息。

B2. 信息披露

徵求意見稿新增了第四章的資訊披露，其中要求納稅人在一個納稅年度內就給付超過五千元的交易需要向稅務機關披露。同時，對於給付單筆五萬元以上的現金交易，還要求納稅人於“五日內”提交其涉稅信息，這一時限要求非常嚴格。請問國稅總局對這一條款所說的“給付”會否有進一步的解釋？

公會就上述問題補充，單筆五萬以上的披露要求，會不會給國稅總局很大的信息遞交量？這對納稅人來講負擔也比較重，國稅總局在出台文件背後有沒有一些特殊考慮？

國稅總局認為，他們長久以來面臨的問題主要是雙方信息不對稱，出台征管法的主要意願是增強雙方的信息透明度，所以特別寫了一章相關規定，亦將第三方信息披露的要求提高。就公會提出的申報額度過低、申報頻率過高的問題，國稅總局現正配合立法部門做一些調研，後續可能會有調整和完善。

B3. 稅收利息和滯納金

第 59 條規定：“納稅人未按照規定期限繳納稅款的，扣繳義務人未按照規定期限解繳稅款的，按日加計稅收利息”。第 67 條規定：“納稅人逾期不履行稅務機關依法作出徵收稅款決定的，自期限屆滿之日起，按照稅款的千分之五按日加收滯納金。”

上述第 67 條是否意味著如果稅務機關未作出“徵收稅款決定”（即納稅人主動補繳稅款的情況下）則不需要繳納滯納金，而僅僅繳納稅收利息？

國稅總局認為稅收利息的性質是對稅款的補償，加收比例可能會參考人民銀行發佈的貸款利率增加幾個點作為比率。滯納金是遵循強制法的執行概念，是稅務局發現納稅人有問題，並在下達了納稅通知書以後才徵收的，比率相比稅收利息會更高。關於現行徵求意見稿中千分之五的加收比例，是參考《行政處罰法》的規定，但現在也在做深入的研究，有可能會後續調整。

B4. 追溯時限

徵求意見稿第 86 條修改了稅務機關的追溯時限。納稅人因過失造成少報、少繳稅款的最低追溯時限擬從 3 年延長至 5 年。同時，對於避稅情形的追溯時限擬由無限期縮短至 15 年。此外，對欠稅的最高追溯時限擬定為 20 年。

(a) 如何定義“過失”

五年追繳期適用的情況是過失造成的少繳稅款。相對故意而言，過失的界定在《徵求意見稿》中並未體現。我們理解納稅人計算錯誤會導致少繳稅款。請問稅務機關如何定義“過失”？

(b) 追溯年限

上述條款中 15 年和 20 年的追溯年限在實踐中如何掌握？舉例說，如納稅人在 2000 年發生了避稅行為，則根據 20 年的追溯條款，2015 年以前屬於可追溯期限，那麼，對於欠稅的追溯期最長是到 2020 年（2000 年 + 20 年）還是 2035 年（2015 年 + 20 年）？

國稅總局認為具體的界定，將在國務院跟征管法一起發出的實施條例中規定。

C. 《關於企業向境外關聯方支付費用有關企業所得稅問題的公告》國稅總局公告 2015 年第 16 號（“16 號公告”）

C1. 不得扣除的費用

16 號公告列舉了四類費用“不得扣除”。如企業須作出相應納稅調整時，在企業所得稅申報表內該等費用應作為一般納稅調整項目還是按特別納稅調整項目作出納稅調整，以認定相關費用在計算企業應納稅所得額時不得扣除？

由於時間所限，國稅總局並沒有回應這問題。

（公會注：根據浙江省國家稅務局發佈的〈企業向境外關聯方支付費用稅收風險管理工作指引〉，不能扣除的費用會被看作不符合獨立交易原則的轉讓價格處理，即按特別納稅調整項目作出調整，詳情請參考附件二。）

C2. 境外關聯方的支付費用

16 號公告第三條規定：“企業向未履行功能、承擔風險，無實質性經營活動的境外關聯方支付的費用，在計算企業應納稅所得額時不得扣除”。實踐中，稅務機關將會通過何種方式評估境外關聯方有沒有履行功能、承擔風險，或有沒有實質性經營活動？國稅總局是否會出台進一步的操作性指引？

國稅總局會通過立案結案的環節，發出特別納稅調整通知書，通知納稅人需要到稅局補繳稅款，而不是在當期所得稅申報中進行調整。公告裡所指出的都是那些不能支付的項目。即使有關的項目是可以支付的，國稅總局亦需考慮相關費用是否合理、評估境外關聯方有沒有履行有關的功能、承擔風險、或有沒有實質性的經營活動，並將會出台文件作進一步的解釋。

C3. 特許權使用費稅前扣除

16 號公告第五條規定：“企業使用境外關聯方提供的無形資產需支付特許權使用費的，應當考慮關聯各方對該無形資產價值創造的貢獻程度，確定各自應當享有的經濟利益。企業向僅擁有無形資產法律所有權而未對其價值創造做出貢獻的關聯方支付特許權使用費，不符合獨立交易原則的，在計算企業應納稅所得額時不得扣除。”該條規定是否可以理解為只有當同時滿足兩個條件，即 1) 企業向僅擁有無形資產法律所有權而未對其價值創造做出貢獻的關聯方支付特許權使用費；並且 2) 該支付不符合獨立交易原則時，則該特許權使用費所得稅前不得扣除？

公會就上述問題補充，例如英國總公司擁有特許權，英國總公司把特許權的使用權授予香港公司，並由該香港公司向總公司繳付特許權的使用費。然後香港公司把該使用權授予中國公司，並向中國公司收取特許權的使用費，那麼如何界定香港公司是否有貢獻？即：經濟貢獻實現在英國總公司，使用權在香港公司，使用費也由香港公司向中國公司收取。

國稅總局指出現在在一系列的反避稅文件中，已開始引入貢獻分析的概念。國稅總局將總體分析到底是那個法人主體對無形資產作出貢獻。如果海外公司僅僅擁有無形資產的所有權但沒有作出貢獻，則有關的特許權使用費就不能抵扣。就公會提出的例子，如英國總公司只擁有無形資產的所有權，但沒有對該資產作出貢獻，則無論該特許權使用費是付給英國總公司或是香港公司都不能抵扣。如果該英國總公司確實對該無形資產作出有價值的貢獻，而香港公司只是代收使用費，相關的使用費是可以抵扣，但必須符合 16 號公告第一條件所說明的獨立交易原則，即該特許權使用費符合獨立交易原則。

公會再引用以上的例子問，如果香港公司向中國公司所收取的使用費比英國總公司向香港公司所收取的使用費為高，這會否對於中國公司抵扣其使用費會構成問題？

國稅總局指出有關的支付必須符合獨立交易原則才能抵扣。因此，假若香港公司收取較高費用是因為它能對該無形資產提供額外的貢獻，並且能符合獨立交易原則，中國公司向香港公司所繳付的使用費是應該可以抵扣。

公會再問如果納稅人已經支付了預提所得稅，但稅局對於上述跨境支付費用進行調整，相關的稅款是否可以退回給納稅人？

國稅總局指出暫時還沒有具體規定，需要根據個別情況討論。預提稅納稅人為境外的非居民企業，稅局暫時還沒有完善的機制退還稅款，國稅總局現正努力解決。此外，若非居民企業是不應付預提所得稅的，該已支付預提所得稅是應該直接退給非居民企業，還是退還給境內扣繳義務人，目前還在討論中。另外，境外非居民企業就上述稅款在境外可能申請了境外稅收抵免，如何與境外稅局進行溝通，也需要進一步討論。

C4. 文件要求

16 號公告第一條規定：“依據企業所得稅法第四十一條，企業向境外關聯方支付費用，應當符合獨立交易原則，未按照獨立交易原則向境外關聯方支付的費用，稅務機關可以進行調整。”解讀文件也規定：“企業向境外關聯方支付費用時，應準備其與關聯方簽訂的合同或協定，以及證明交易真實發生並符合獨立交易原則的相關資料。”

除了服務合同或協定，稅務機關還會要求提交什麼資料證明有關的交易是真實發生並符合獨立交易原則。過去許多主管稅務機關要求提供服務證據（郵件往來、服務報告等）以及服務費的計算等材料，16 號公告出台後所需資料要求是否有變化？

另外，主管稅務機關何時會要求企業提交所需資料以核實有關交易的真實性以及獨立交易原則？是否在年度匯算清繳時？

由於時間所限，國稅總局並沒有回應這問題。

（公會注：浙江省國家稅務局發佈了〈企業向境外關聯方支付費用稅收風險管理工作指引〉，並有以下的解讀：16 號公告認為若符合以下的規定，則有關向海外關聯方支付的費用會被判定為不合理，詳情請參考附件二。

- 境外關聯方沒有履行功能、承擔風險或沒有實質性的經營活動；
- 不能為企業帶來直接或間接經濟利益；
- 間接受益但應無需支付的費用；和
- 不符合獨立交易原則。

國稅總局在一次國際性的稅務研討會上提及相關主題，並提出運用稅基侵蝕與利潤移轉中的測試方法，其中包括 (1)真實性測試、(2)必要性測試、(3)受益性測試、(4)價值創造測試、(5)重複性測試和 (6)補償性測試，以判定企業是否存在通過支付海外費用轉移其國內的利潤。因此，納稅人除了向稅局提交有關的服務合同或協定證明其交易符合獨立交易原則的資料外，納稅人還應提交符合以上六項測試的資料和說明。

根據以上浙江省稅務局的指引，主管稅務機關在判定企業向境外關聯方支付的費用是否可以扣稅時，他們應當啟動正式的轉讓定價調查程式，實施特別納稅調整。這可以理解為企業應暫不需要在匯算清繳時提交有關的資料，但企業應提前準備轉讓定價的說明性資料和文件，並有效管理後續轉讓定價的風險。）

C5. 保障企業直接或間接投資方的投資利益對企業實施的控制、管理和監督等勞務活動

16 號公告第四條規定企業因接受境外關聯方提供勞務而支付費用，該勞務應當能夠使企業獲得直接或者間接經濟利益。企業因接受此規定所提及的勞務而向境外關聯方支付的費用，在計算企業應納稅所得額時不得扣除。

其中第四條的第二款談到有關的勞務包括“關聯方為保障企業直接或者間接投資方的投資利益，對企業實施的控制、管理和監督等勞務活動”。

何為需以“保障企業直接或者間接投資方的投資利益”為前提？如國內企業為集團的重要生產基地，境外關聯方派遣一高級工程師到國內企業以便提升其產能及質量，其目的往往是出於提高該國內企業的經濟效益，同時也間接保障了投資方的投資利益，這是一個相互影響的效果，不能單單以“保障企業直接或者間接投資方的投資利益”確定該服務沒有商業實質而不允許費用的稅前扣除。如果按本條款的字面理解，是否會出現一杆篙打一船人的情況？具體稅務機關會如何操作？

國稅總局指出 16 號公告對於服務費的核心標準是進行受益性測試，看看是否可以對母公司帶來直接／間接的經濟利益，如果是有的，國稅總局就根據帶來經濟利益的大小／多少，確認可以允許扣除服務費的金額。如果境外母公司的管理僅僅是加強其公司的經濟利益和管理，有關的服務費則不允許扣除。另外，國稅總局還需考慮母公司對於子公司的管理與子公司實際運營有否相關連，如果沒有關連，有關的服務費也是不能扣除的。

D. 一般反避稅管理辦法（試行）

根據《一般反避稅管理辦法（試行）》第十九條的規定，如被調查企業不服主管稅務機關作出的一般反避稅調整決定，它們可以按照有關法律的規定申請法律救濟。請問納稅人可以採取哪些方式申請法律救濟？如申請行政覆議還是直接向法院提出行政訴訟？由於一般反避稅調整最終是由國稅總局審核決定，行政覆議對一般反避稅案件是否仍然適用？

國稅總局對於一般反避稅的處理是非常慎重，所以在制定國稅總局令第 32 號（即《一般反避稅管理辦法（試行）》）的時候，對於一般反避稅的處理，國稅總局設定了三套方案，希望整體綜合管理審核一般反避稅案件，所以該條文在立法意圖上是需要加強嚴謹性。如果納稅人存在異議，他們可以到國稅總局進行覆議。

E. 企業重組

根據財稅 [2014] 109 號文第三款的規定，如納稅人的重組符合以下的情況，可以選擇進行特殊性稅務處理（即買方企業和賣方企業均不確認轉讓所得或損失）。

- 對 100%直接控制的居民企業之間，以及受同一或相同多家居民企業 100%直接控制的居民企業之間按賬面淨值劃轉股權或資產;
- 具有合理商業目的、不以減少、免除或者推遲繳納稅款為主要目的;
- 股權或資產劃轉後連續 12 個月內不改變被劃轉股權或資產原來實質性經營活動; 和
- 買賣雙方企業均未在會計上確認損益的。

以上 100%直接控制的居民企業之間劃轉股權或資產，是否包括受同一或相同居民企業之間劃轉境外股權或境外資產？

公會就以上問題作出補充，公會理解以前更多的劃轉是發生在國有企業之間，現在的 109 號文提到的劃轉是否也僅限於國有企業之間的資產劃轉？如果居民企業是由同一外資企業控制，劃轉的資產是否會被當作來自境外？如上述問題不被解決，中國企業可能在內地的重組交易中，需要負擔額外的稅務成本，造成其在國外遇到的貿易不公平待遇問題。

國稅總局在財稅【2014】109 號文件起草的過程中發現，財稅【2009】59 號文件已執行了 5 年。國稅總局在期間收到了一些意見，主要是大家希望把股權轉讓比例要求降低，還有就是上述劃轉的問題。國稅總局暫時只能明確劃轉應該不會僅限於國有企業之間，但對於外資控股的情況，國稅總局將出台公告解釋上述問題，包括劃轉中會計及稅務上的操作，具體內容以文件發佈為準。但有關的文件發佈時間暫時不能確定。

另外，財稅【2014】109 號文暫時還沒有考慮，境內企業因為重組在中國交稅，而造成其在國外遇到的貿易不公平待遇問題。例如重組海外子公司時雖然符合海外國家有關免稅方案的條文而不用支付海外國家的稅收，但因不符合 59 號文的條件而要繳交中國稅款的問題。假若海外公司的重組符合 59 號文的條件，根據該條文的第八條，有關的轉讓收益必須要在十個納稅年度內均衡計入各年度的應納稅所得額。因此，這些事件往往不利於走出去企業的稅務負擔。國稅總局指出往後的起草文件可能會對此有進一步考慮。

F. 合格境外機構投資者（QFII）／人民幣合格境外投資者（RQFII）

根據財稅【2008】1 號文的規定，對投資者從證券投資基金分配中取得的收入，暫不徵收企業所得稅。該不徵稅是否適用於合格境外機構投資者和人民幣合格境外投資者？

國稅總局指出，由於財稅【2014】79 號文（關於 QFII 和 RQFII 取得中國境內的股票等權益性投資資產轉讓所得暫免徵收企業所得稅問題的通知）和財稅【2008】1 號文都是財政部和國稅總局聯合發佈的文件，具體規定的一致性以及具體問題的後續處理，還有一定改進空間，這需要與財政部進行進一步的探討。國稅總局暫時不能確定上述暫不徵稅的處理是適用於 QFII 和 RQFII。

G. 會計年度及報稅年度

如果內地企業可以選擇會計年度結算日定於每年的不同時間，將有助於緩解目前會計師事務所以及企業財務會計工作人員的工作壓力。目前香港的企業是可以自由選擇會計年度的總結日期。在這方面，內地是否可行？

國稅總局表示，內地企業所得稅申報日期是每年的 5 月 31 日，這是以企業會計利潤為基礎的，是在會計規定的基礎上來執行。所以申報時期會遵循會計期間制度而釐定。因此，這個問題需要與財政部作進一步的討論。

香港會計師公會
2015 年 6 月

各省、自治區、直轄市和計劃單列市國家稅務局、地方稅務局：

現將《非居民企業間接轉讓財產企業所得稅工作規程（試行）》印發給你們，請遵照執行。執行中發現的問題請及時回饋到稅務總局（國際稅務司）。

國家稅務總局

2015年5月13日

非居民企業間接轉讓財產企業所得稅工作規程（試行）

為貫徹執行《國家稅務總局關於非居民企業間接轉讓財產企業所得稅若干問題的公告》（國家稅務總局公告2015年第7號，以下簡稱《公告》），明確各級稅務機關在工作中的相應職責和操作流程，完善內控機制，制定本規程。

- 一、 非居民企業間接轉讓財產企業所得稅工作由各級稅務機關非居民稅收管理崗實施統一管理。
- 二、 各級稅務機關應輔導、鼓勵間接轉讓中國應稅財產的交易雙方及被間接轉讓股權的中國居民企業向主管稅務機關報告財產轉讓事項及提交相關資料，並加強對所提交資料的審核。
- 三、 非居民企業間接轉讓中國應稅財產取得收益，按照《公告》規定主動申報繳納稅款的，主管稅務機關要及時辦理相關稅款徵收事宜。
- 四、 主管稅務機關要暢通辦稅服務管道，對於間接轉讓中國應稅財產的交易雙方及被間接轉讓股權的中國居民企業按照《公告》第九條規定提交相關資料的，應及時接收並提供回執。

主管稅務機關還應當結合工作實際，應用各種數據資源，如企業所得稅匯算清繳、納稅評估、同期資料管理、對外支付稅務管理、股權轉讓交易管理、稅收協定執行、新聞媒體報導、上市公司公告等，掌握非居民企業間接轉讓財產交易情況。

- 五、 主管稅務機關應加強對交易相關資料的審核工作，認為需要進一步了解間接轉讓交易具體事宜的，可以要求間接轉讓交易雙方、籌畫方以及被間接轉讓股權的中國居民企業提供《公告》第十條規定的相關資料。
- 六、 主管稅務機關對相關信息資料進行審核分析後，認為相關間接轉讓交易不具有合理商業目的，需要進行立案調查及調整的，應填制《特別納稅調整立案審核表》，附立案報告及有關資料，將分析意見以及分管局領導審核意見通過特別納稅調整案件管理系統，層報省稅務機關覆核同意後，報稅務總局申請立案。
- 七、 主管稅務機關對相關信息資料進行審核分析後，認為相關間接轉讓交易不涉及直接轉讓中國居民企業股權等財產的情況，應形成情況分析報告，並按本規程規定將相關資料歸檔。
- 八、 股權轉讓方通過直接轉讓同一境外企業股權導致間接轉讓兩項以上中國應稅財產，涉及兩個以上主管稅務機關的，間接轉讓中國應稅財產的交易雙方或者被間接轉讓股權的中國居民企業選擇向其中一個主管稅務機關提交《公告》第九條規定的相關資料時，該主管稅務機關負責本規程第四條、第五條、第六條和第七條規定的各項相關工作。

該主管稅務機關認為不需要啟動立案調查及調整的，如該間接轉讓財產交易跨地市，應將情況分析報告通過特別納稅調整案件管理系統上報省稅務機關審核；如該間接轉讓財產交易跨省，該主管稅務機關應將情況分析報告通過特別納稅調整案件管理系統層報稅務總局審核。經審核，不需要進行立案調查的，按本規程規定將相關資料歸檔。

該主管稅務機關認為或者稅務總局、省稅務機關經審核認為需要進行立案調查的，稅務總局、省稅務機關可以視案情指定牽頭單位和協調單位進行聯合調查。

- 九、 主管稅務機關應在稅務總局同意立案之日起9個月內完成案件的審理工作。形成案件不予調整或者初步調整方案的意見和理由，填制《特別納稅調整結案審核表》，附結案報告及有關資料，經分管局領導審核後通過特別納稅調整案件管理系統層報省稅務機關。省稅務機關應組成案件覆核小組，對案件進行覆核，覆核同意後，呈報稅務總局申請結案。

對涉及的重大案件，稅務總局確定啟動重大案件會審機制的，將組成會審小組開展會審工作。會審小組由至少 5 名成員組成，具體人員從非居民稅收管理人才庫中指定，同時指定一名稅務總局人員組織協調會審工作。

十、 主管稅務機關應當就稅務總局對其結案申請形成的審核意見，分別以下情況進行處理：

- (一) 對同意結案申請不予調整方案的，向被調查企業下發《特別納稅調查結論通知書》；
- (二) 對同意結案申請初步調整方案的，向被調查企業下發《特別納稅調查初步調整通知書》；
- (三) 對不同意結案申請處理意見的，按照稅務總局的意見修改後再次層報審核。

被調查企業在收到《特別納稅調查初步調整通知書》之日起 7 日內未提出異議的，主管稅務機關應下發《特別納稅調查調整通知書》。

被調查企業在收到《特別納稅調查初步調整通知書》之日起 7 日內提出異議，主管稅務機關經審議後不予採納的，應下發《特別納稅調查調整通知書》；主管稅務機關經審議後認為確需對調整方案進行修改的，應將修改後的調整方案層報省稅務機關覆核同意後，報稅務總局再次申請結案。

十一、 主管稅務機關應及時跟蹤稅款、利息、滯納金入庫情況。對於扣繳義務人或者股權轉讓方按照《公告》規定扣繳或者繳納的稅款，以及經立結案調整的稅款，在稅款入庫後 30 日內，通過特別納稅調整案件管理系統層報稅務總局，並將相關稅款入庫信息填入《非居民企業稅收收入情況統計表》。

十二、 主管稅務機關應在調查調整工作結束後，將工作過程中形成的文書、工作底稿、證據等材料，按相關規定集中歸檔。稅務機關內部需要調閱的，應嚴格執行檔案轉出、接收和調閱手續。

各級稅務機關在調查調整工作中獲取的信息資料和調查調整情況應按有關規定履行保密義務。

- 十三、 主管稅務機關應根據稅務總局結案申請審核意見，分析各案件的具體情況，總結案件的風險點以及應對措施，形成具體案例材料，通過可控 FTP “CENTER／國際稅務司／非居民稅收管理處／間接轉讓財產案例” 資料夾，層報稅務總局（國際稅務司）。
- 十四、 對於《公告》實施前未辦結案件，包括已上報稅務總局，但未形成處理意見的案件，按照本規程規定的立結案流程進行處理。
- 十五、 本規程自印發之日起執行。

信息公開選項：依申請公開

國家稅務總局國際稅務司承辦 辦公廳 2015 年 5 月 15 日印發

浙江省國家稅務局關於印發《企業向境外關聯方支付費用稅收風險管理工作指引》的通知

各市、縣國家稅務局、省局直屬稅務分局：

為進一步規範和加強企業向境外關聯方支付費用的稅收風險管理，省局依據現行有關稅收法律法規與政策規定、管理措施，借鑒 BEPS（稅基侵蝕和利潤轉移）行動計畫相關成果，制定了《企業向境外關聯方支付費用風險管理工作指引》，現印發給你們，請認真貫徹執行。實際執行中如有意見、建議，請及時回饋省局（國際稅務管理處）。

附件：企業向境外關聯方支付費用準備相關資料範本

浙江省國家稅務局

2015 年 6 月 30 日

企業向境外關聯方支付費用稅收風險管理工作指引

本指引主要根據《中華人民共和國稅收徵收管理法》及其實施細則、《中華人民共和國企業所得稅法》及其實施條例、《特別納稅調整管理實施辦法（試行）》（國稅發【2009】2 號）、《國家稅務總局關於企業向境外關聯方支付費用有關企業所得稅問題的公告》（2015 年第 16 號），以及非居民稅收管理相關規定，並重點關注借鑒 BEPS（稅基侵蝕和利潤轉移）行動計畫相關成果，整理、歸納企業向境外關聯方支付費用的主要稅收風險點、相應的風險管理建議及應對措施。

本指引旨在規範各級稅務機關稅收執法、加強跨境稅源風險管理，引導企業主動防範稅收風險、提高稅法遵從度。

一、 企業向境外關聯方支付費用的主要稅收風險點

企業向境外關聯方支付費用，主要包括但不限於勞務費和特許權使用費，根據稅收要與經濟活動及價值相匹配的原則，應重點關注企業向境外關聯方支付費用的以下稅收風險點：

(一) 通過不合理的費用支付侵蝕居民企業稅基

1. 無實質性交易背景的境外關聯方費用支付。例如，境內企業與境外關聯方簽訂形式上的勞務合同或特許權使用費合同，但境外關聯方並未履行相應功能、承擔風險，並未開展無實質性經營活動，重點關注，註冊於避稅地的關聯方（特別是具備無稅或低稅、無自有資產、無具體經營活動、無本地辦公人員、無經營場地的情形），無能力從事實質性經營活動、履行相應功能或承擔相應風險，以提供勞務或特許授權的名義向境內企業收取高額的勞務費用或特許權使用費；企業為無價值或者價值已經耗盡的無形資產向境外支付費用；等等。
2. 不能為企業帶來直接或間接經濟利益的費用支付
 - (1) 為與企業承擔功能風險或者經營無關的勞務活動支付費用。例如，集團公司通過全球子公司服務費用分攤的方式，向境內企業提供與其承擔功能無關或者匹配度較低的服務活動並依此收取高額的服務費用；境外上市的母公司將開展路演、投資者關係維護、集團公司社會影響力維護等活動的費用分攤給境內企業；等等。
 - (2) 為自身已經購買的勞務活動或已經實施的勞務活動重複支付費用。例如，企業已經向第三方購買了相應的勞務，或者自身能夠完成經營所需的勞務活動，仍向關聯方支付相應的勞務費用；等等。
 - (3) 為已經在其他關聯交易中獲得補償的勞務活動支付費用。例如，企業在向關聯方採購設備過程中已經支付了相應的費用，但仍然就設備的安裝和使用輔導（特別是低技術含量的設備安裝和輔導）支付費用；等等。
 - (4) 為自身已擁有的技術或品牌支付特許權使用費。例如，具有研發功能的企業（特別是高新技術企業），在相關技術、專利和品牌的研發方面投入了大量的資金和人力，並形成了相應的無形資產（特別是本土化的無形資產），但仍為其自身已掌握的技術或擁有的品牌向關聯方支付特許權使用費；企業使用的專利型無形資產法律保護年限已經結束，從公開管道就能獲取相應的技術信息，卻仍向關聯公司支付相應的特許權使用費；等等。

- (5) 為其他不能為企業帶來直接或者間接經濟利益的勞務活動或特許權支付費用。例如，企業具有很好的經營能力，但因為大量與其實際經營活動不相匹配、或與相應費用能夠帶來的收益不相匹配的勞務費用或特許權使用費用支付，導致其盈利能力大幅下降；單一功能企業（如合約製造商），其產品購銷環節的轉讓定價政策已經排除了產品的技術附加回報，但仍向關聯方支付大額技術許可使用費；企業所有的產品均返銷給境外關聯方，並不直接面向市場，仍向關聯公司支付商標許可使用費；等等。

3. 向境外關聯方支付因間接受益但無需支付的費用

- (1) 為企業因附屬於集團而獲益，但未接受關聯方實施的具體勞務活動支付費用。例如，集團公司通過集中採購、整合內部信息系統、集中化管理、提升借款能力等方式產生了集團內的協同效應，集團公司自身或其關聯子公司均未向企業提供具體的勞務活動但收取了相應費用，或提供了少量的勞務但收取了不匹配的費用；集團內關聯第三方接受了具體的勞務，而對其他關聯子公司（包括境內企業）產生了附帶性或偶然性的影響；等等。雖然集團內所有子公司均因此間接受益，但不應承擔相應費用。
- (2) 為關聯方出於保障投資利益而開展的勞務活動支付費用。例如，集團公司為保障投資方利益對企業實施控制、管理、監督等活動，將僅屬於股東或集團層面的活動（如內部審計）向子公司分攤費用；或以集團內部管理的名義直接向子公司收取管理費或者將管理費包裝成為服務費；等等。企業雖因此間接受益，但不應承擔相應費用。
- (3) 為關聯公司境外融資上市而產生的附帶利益支付特許權使用費。例如，企業在境外成立控股公司或者融資公司並最終籌劃上市成功而產生較大的品牌效應或社會影響力，境外關聯公司以此向境內收取特許權使用費（特別是品牌使用費）。雖然境內企業因此間接受益，但不應承擔相應費用。

4. 向境外關聯方支付超過與獨立第三方發生交易應支付的費用

- (1) 企業以不合理的價格向境外關聯方支付勞務費用。例如，企業以遠高於獨立第三方的服務成本加成率支付相應的勞務費用；企業以銷售額的固定比例支付勞務費用，但實際發生的成本卻是固定的；等等。
- (2) 企業以不合理的價格向境外關聯方支付特許權使用費。例如，企業境內的生產過程中，在專利技術或生產工藝的研發方面且投入了大

量的研發費用，但仍然向境外關聯方支付大額的技術許可費；企業在境內的經營過程中，投入了大量的營銷費用並培育了本土化的品牌，但仍然向境外關聯方支付大額的品牌許可費；企業與境外方共同研發無形資產，承擔了主要功能和風險、分攤了主要成本並作出了主要貢獻，但仍向境外關聯方支付大額特許權使用費；境外關聯方通過授權境內子公司相關技術的使用權而獲取高於獨立第三方的特許權使用費；等等。

- (3) 企業以不合理的利率水平或不合理的債務結構向境外關聯方支付利息。例如，企業向關聯方借款的利息支出超過公開市場合理的利率水平；企業因接受的債權投資比例超出資本弱化限制性條款中關於債資比例的規定，且不能提供合理理由的利息支付；等等。

(二) 通過籌劃交易模式逃避非居民稅收

1. 混淆勞務發生地逃避納稅義務。例如，企業接受的勞務實際發生在境內，但以通過網路（境外伺服器）提供服務為由申報非居民勞務發生地為境外；以簽訂合同的方式將勞務發生地直接確定為境外；等等。
2. 將特許權包裝為境外勞務逃避稅納稅義務。例如，企業在勞務合同中通過虛列名目眾多的服務項目（如諮詢費、培訓費、佣金等）費用隱匿特許權費用，或者直接將特許權包裝為技術服務；等等。
3. 規避常設機構的認定。例如，企業將一個完整的勞務合同，通過“化整為零”、“連環合同”等方式進行分拆，造成每個合同都不構成常設機構認定的時間標準；等等。
4. 採用抵消交易隱匿勞務費和特許權使用費。例如，企業實際上接受了境外關聯方提供的勞務或特許授權，但通過向境外關聯方高價購買材料和設備或低價銷售產品（或者兩者同時進行）的方式，抵銷其本應支付的勞務費用或特許權使用費，進而避免對外支付稅務備案審查及非居民納稅義務。

二、 企業向境外關聯方支付費用稅收風險管理提示

企業向境外關聯方支付費用，應當符合獨立交易原則，未按照獨立交易原則向境外關聯方支付的費用，稅務機關可以依法進行合理調整。

企業接受境外關聯方提供勞務時，應著重通過受益性分析和功能成本分析，以該勞務能夠為企業帶來的經濟利益的程度和提供該勞務發生的實際成本為基礎，確定勞務價格；企業接受境外關聯方提供的無形資產時，應著重通過受益性分析和貢獻度分析，以該無形資產能夠為企業帶來的經濟利益的程度、該無形資產的實際價值和

各方對該無形資產的貢獻度（特別是關聯各方在該無形資產的開發、價值提升、維護、保護、應用和推廣中履行的功能、投入的資產及承擔的風險），確定無形資產以及相應特許權的價格。

企業向境外關聯方支付費用，可以通過真實性測試、必要性測試、受益性測試、價值創造性測試、重複性測試、補償性測試等方法，判定企業是否存在通過對外支付費用轉移利潤、侵蝕稅基或逃避非居民稅收的風險。

（一）真實性測試

檢查企業提交的合同資料與企業的經營實際是否相符，必要時進行實地考察，確認勞務合同中列明的內容是否真實提供，無形資產價值是否真實存在；確認境外關聯方是否為收取該費用履行了相應功能、承擔相應的風險，以及是否具有實質性經營活動，重點關注與避稅地關聯方之間發生的交易活動；對於沒有實質性交易背景的境外關聯方費用支付，不應在稅前列支。

（二）必要性測試

檢查企業向境外購買的勞務或引進的技術或品牌是否符合企業的經營需要，測試其在企業的經營過程中是否具有必要性，對與企業經營無關的費用支付，不應在稅前列支。

（三）受益性測試

檢查企業是否因向境外關聯方支付勞務費或特許權使用費而獲得經濟利益，同時測試其支付的費用與獲得的經濟利益是否匹配，對超過與獨立第三方發生交易應支付費用的部分不得在稅前列支。對於因集團協同效應而使企業間接受益的，若境外關聯方未提供具體的勞務活動，則企業不應支付費用；若境外關聯方提供具體的勞務活動，則企業僅需對該勞務活動本身（不含協同效應部分）支付費用。

（四）價值創造測試

1. 價值創造方測試

檢查企業支付特許權使用費的無形資產的價值創造各方的貢獻程度，若該無形資產是在境內形成的，境外方僅擁有該無形資產的法律所有權且未對其價值創造作出貢獻的，企業不應支付特許權使用費；若該無形資產為境內外各方共同研發，要測試境內企業為該無形資產的價值創造做出的貢獻，確認其應向關聯方支付的特許權使用費價格；如該無形資產為境外關聯方已有的無形資產，應考慮境內企業對該無形資產的應用完善、技術改良等貢獻，確認其應向關聯方支付的特許權使用費價格。

2. 價值創造地測試。對境外關聯方因提供勞務收取的費用，要確認該勞務的實際發生地，判斷我國對於該項收入是否具有徵稅權。

（五）重複性測試

檢查相關合同資料以及實際履行情況，確認企業是否就同一項服務或同一項技術向境外關聯方多次支付不同品目的費用。

（六）補償性測試

1. 成本補償測試。檢查相關合同資料，測算境外方提供的勞務成本，測試境外企業獲得的勞務補償與企業向境外關聯方支付的費用是否匹配。
2. 抵銷交易測試。檢查企業與境外勞務或特許權提供方是否存在其他關聯交易，進而判斷是否存在抵銷交易，確認企業向境外支付的費用是否已通過轉讓定價或其他途徑獲得補償。

三、 稅務機關對企業向境外關聯方支付費用的應對措施

強化各級稅務機關上下聯動、橫向互動的方式，整合優化管理資源；借助信息化管理手段和國際稅收征管協作平台，暢通與企業財務人員、稅務仲介機構的溝通合作渠道，解決信息不對稱問題；著重根據獨立交易原則開展針對企業向境外關聯方支付費用涉及到的稅收風險管理。

（一）鼓勵企業主動申報，強化基礎信息管理

向境外關聯方支付費用的企業必須在所得稅年度申報時填報年度關聯報告表，並按照《國家稅務總局、國家外匯管理局關於服務貿易等項目對外支付稅務備案有關問題的公告》（2013年 第40號）要求，提供對外支付費用合同，對外支付費用備案表等信息資料。

各地稅務機關應加強對企業備案資料的審核工作，對企業向境外關聯方支付費用存在疑點的，可要求納稅人提供相關資料；境外關聯支付費用較大或者在自我評估的過程中認為可能存在風險的企業，也可在對外支付備案時主動向稅務機關提交相關資料，進而降低相應的稅收風險。相關資料詳見附件。

（二）依託國際稅收信息管理系統，強化風險篩查

我省已完成了覆蓋反避稅信息管理、非居民稅收管理、“走出去”企業稅收管理和服務等國際稅收事項的信息化系統的全省推廣應用工作。各地稅務機關應充分利用該系統加強企業向境外關聯方支付費用的管理，通過分析相關

費用支付與企業利潤情況的負關聯度定位重點應對目標，重點審核相關合同備案資料，分析跨境關聯方交易的真實性和合理性。

（三）防範與查處並舉，提升反避稅工作水平

按照“管理、服務、調查”三位一體反避稅防控體系的要求，充分借助反避稅工作手段，在境外關聯方費用支付的管理過程中，對於低風險事項，加強反避稅管理，鼓勵企業自行調整；對於高風險事項，積極開展反避稅調查工作；同時強化反避稅服務職能，積極受理企業提出的合理的預約定價申請。

（四）完善協作機制，強化跨境支付稅源監控

1. 強化部門協作。進一步完善國稅、地稅、外管、工商等部門間的信息共享和工作協調機制，加強與海關、公安、銀行等部門間的合作。加強各級稅務機關內部業務部門之間協作，在日常稅收征管工作中發現企業通過向境外關聯方支付費用並存在避稅疑點的，應及時轉交國際稅務管理部門處理。
2. 充分利用國際稅收征管協作平台。充分利用國外稅務機關發送的自動稅收情報，核查我納稅人的逃避稅行為；積極發起必要的稅收專項情報請求，通過加強與境外稅務機關的合作，獲得境外關聯方提供勞務或無形資產的真實情況。
3. 充分發揮仲介機構的積極作用。加強與仲介機構的溝通與交流，充分發揮仲介機構的橋樑作用，向企業傳達稅務機關對企業向境外關聯方支付費用稅收風險管理的要求、觀點和立場，鼓勵仲介機構引導企業提高稅收遵從。

企業向境外關聯方支付費用準備相關資料範本

各地稅務機關在備案審查過程中發現疑點需要企業提交的相關資料或企業在向境外關聯方支付費用時可主動提交以降低相關稅收風險的相關資料，包含但不限於以下信息（企業在同期資料中已體現的內容可不再重複提供）：

1、組織結構

- (1) 企業所屬的企業集團相關組織結構及股權結構；
- (2) 涉及對外支付的境外關聯企業名稱、註冊地址及實際經營地址，註明對企業關聯交易定價具有直接影響的關聯方；
- (3) 涉及對外支付的境外關聯適用的具有所得稅性質的稅種、稅率及相應可享受的稅收優惠。

2、生產經營情況

- (1) 企業業務概況，包括企業發展變化概況、所處的行業及發展概況、經營策略、產業政策、行業限制等影響企業和行業的主要經濟和法律問題、集團產業鏈以及企業所處地位；
- (2) 企業主營業務構成，主營業務收入及其佔收入總額的比重，主營業務利潤及其佔利潤總額的比重；
- (3) 企業所處的行業地位及相關市場競爭環境的分析；
- (4) 企業內部組織結構，企業及其境外支付關聯方在關聯交易中執行的功能、承擔的風險以及使用的資產等相關信息，並填寫《企業功能風險分析表》；

3、境外關聯支付費用交易情況（特別重要）

- (1) 境外關聯支付費用的類別、參與方、時間、期限、金額、結算貨幣、交易條件等；
- (2) 境外關聯支付費用年度變化情況及其理由；
- (3) 境外關聯支付費用資金流、涉及關聯方的無形資產或勞務的內容、範圍以及具體承擔者及其職責、任務；
- (4) 境外關聯支付費用所涉及的無形資產及其定價標準；

- (5) 與境外關聯支付費用相關合同或協定副本及其履行情況的說明（特別是能夠證實合同簽訂內容真實發生的相關資料）；
- (6) 對影響境外關聯支付費用定價的主要經濟和法律因素的分析；
- (7) 境外關聯支付費用在相應的關聯交易和非關聯交易的收入、成本、費用和利潤的劃分；不能直接劃分的，按照合理比例劃分，說明確定該劃分比例的理由，並填寫《企業年度關聯交易財務狀況分析表》；

4、境外關聯支付費用相關分析

- (1) 勞務或無形資產的特性，交易各方功能和風險、合同條款、經濟環境、經營策略等；勞務的性質與程度、無形資產的類型及交易形式，通過交易獲得的使用無形資產的權利，使用無形資產獲得的收益；
- (2) 企業承擔功能風險或者經營的必要性分析；
- (3) 接受境外關聯勞務的受益性測試分析；
- (4) 接受境外關聯勞務的重複性測試分析；
- (5) 接受境外關聯勞務的需求方測試分析；
- (6) 接受境外關聯勞務的補償性測試分析；
- (7) 接受境外關聯勞務的價值創造分析；
- (8) 被動關聯的附帶利益支付分析；
- (9) 無形資產利潤回報分析；

5、轉讓定價方法的選擇和使用

- (1) 境外關聯支付費用轉讓定價方法的選用及理由，企業選擇利潤法時，須說明對企業集團整體利潤或剩餘利潤水平所做的貢獻；
- (2) 可比信息如何支持所選用的轉讓定價方法；
- (3) 確定可比非關聯交易價格或利潤的過程中所做的假設和判斷；
- (4) 運用合理的轉讓定價方法和可比性分析結果，確定可比非關聯交易價格或利潤，以及遵行獨立交易原則的說明；

(5) 其他支持所選用轉讓定價方法的資料。