



Hong Kong Institute of  
**Certified Public Accountants**  
香港会计师公会

# 国家税务总局与香港会计师公会 税务交流会议摘记

2015

## 前言

香港会计师公会（“公会”）于 2015 年 5 月 7 日与国家税务总局（“国税总局”）在北京市海淀区羊坊店西路 5 号举行交流会议。国税总局的俞书春副司长及各有关处室领导欢迎公会代表。公会会长何超平先生感谢国税总局百忙之中拨冗举行这次交流会，并深信此会议能促进国税总局与公会长遠交流发展。

以下是由公会撰写的会议摘记。摘记仅为公会代表对国税总局在会议上回应各讨论事项的理解，并不代表国税总局正式并有法律约束力的意见。故摘记只可视为一般参考文件，不会对任何与会人士构成约束力。阁下在个别情况应用会议摘记内容前，务请咨询专业意见。另外，如英文译本的字义或词义与中文本有所出入，概以中文本为准。

公会亦特别感谢毕马威派出代表负责记录会议的内容。

## 会议摘记

### 讨论事项

#### A. 国税总局公告 2015 年第 7 号（“7 号公告”）

- A1. 7 号公告的追溯效力
  - (a) 追索未付的预提所得税
  - (b) 放宽规则
  - (c) 资料证明
- A2. 集团重组特殊税务处理
  - (a) 特殊税务处理
  - (b) 如何定义“具有控股关系”
- A3. 7 号公告的具体执行问题
  - (a) 代扣代缴义务
    - (i) 一般反避税管理办法的适用性
    - (ii) 免除申报责任
    - (iii) 回复期限
  - (b) 申报问题
  - (c) 计税基础

#### B. 关于《中华人民共和国税收征收管理法修订草案（征求意见稿）》

- B1. 立法时间
- B2. 信息披露
- B3. 税收利息和滞纳金
- B4. 追溯时限

(a) 如何定义“过失”

(b) 追溯年限

C. 《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（“16号公告”）

C1. 不得扣除的费用

C2. 境外关联方的支付费用

C3. 特许权使用费税前扣除

C4. 文件要求

C5. 保障企业直接或间接投资方的投资利益对企业实施的控制、管理和监督等劳务活动

D. 一般反避税管理办法（试行）

E. 企业重组

F. 合格境外机构投资者（“QFII”）／人民币合格境外投资者（“RQFII”）

G. 会计年度及报税年度

## 出席人员

### 国税总局

俞书春	国际司副司长
李敏	纳税服务司司长
张明	外事处副处长
王懿	国际司反避税一处副处长
李晓桐	所得税司二处主任科员
赵亮	所得税司个人所得税处主任科员
王坤	国际司非居民处主任科员
王涛	征管科技司主任科员
陈峰	港澳台办公室主任科员

### 中央人民政府驻香港特别行政区联络办公室

张强	协调部副部长
陈强	协调部副处长

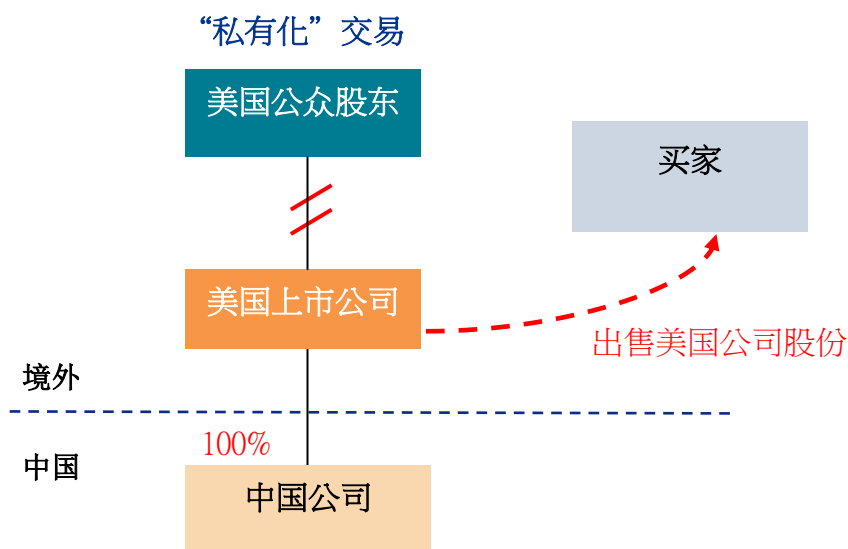
### 公会

何超平	会长
陈美宝	副会长
张颖娴	副会长
丁伟铨	行政总裁兼注册主任
谭振雄	税务师会执行委员会副主席及内地税务委员会召集人
陈锦荣	税务师会执行委员会及内地税务委员会会员
麦浩声	内地税务委员会会员
萧咏恩	内地税务委员会会员
李文杲	毕马威会计师事务所高级税务经理
冯晓晨	毕马威企业咨询（中国）有限公司税务经理
谭锦章	公会及内地事务总监
林淑文	会员服务总监
张勤	公会及内地事务助理总监
黄伟伦	倡导及专业发展经理

## 讨论事项

### A. 国家税务总局公告 2015 年第 7 号（“7 号公告”）

#### A1. 7 号公告的追溯效力



在私有化交易中，买家以场外交易方式买断公众股东持有的美国上市公司的股份。然后，买家安排美国上市公司退市。基于买家考虑到该交易具有足够的合理商业目的，而不要求美国公众小股东各自按 698 号文进行申报。买家亦已付清对公众股东相关股份的款项，而该交易早已完成。

#### (a) 追索未付的预提所得税

7 号公告第十九条规定，发生在 7 号公告发布前但尚未收到主管税务机关评定的转让行为，将按照 7 号公告规定处理。国税总局能否确认买方将不被追索应扣未扣或应收未收税款的百分之五十以上、三倍以下罚款？

国税总局指出，此问题涉及 7 号公告的追溯力，它扩大了扣缴义务人的范围。如果这个案件已经提交了主管税局，需要按 7 号公告执行（即第十九条及相关的第八条规定）。主管税务机关可能与国税总局协商而决定会否追索以上的罚款。现阶段，国税总局就这个问题暂时无法提供具体的答案，需要就个别案例详细探讨研究。

（公会注：根据 7 号公告的第十九条，该公告发布前发生但未作税务处理的事项应按该公告执行。假若扣缴义务人并没有根据该公告的第八条扣缴有关税款，国税总局会按有关的案例本身判断是否追索该义务人的罚款。假若买卖合同已清楚说明转让者一定要向税局提交资料，而转让者亦已向有关税局提交资料，那麽扣缴义务人有机会根据第八条减轻或免除责任。此外，如转让方是自然人，7 号公告原则上不适用。根据国税总局以上的回应，扣缴义务人会否因为没有按照税收征管法及其相关细则之规定代扣代缴税款而被追究其责任，将会由个别的主管税务机构来决定。）

另外，7号公告第四条列出有关不符合具有商业目的的条件：

除本公告第五条和第六条规定情形外，与间接转让中国应税财产相关的整体安排同时符合以下情形的，无需按本公告第三条进行分析和判断，应直接认定为不具有合理商业目的：

- (一) “境外企业股权 75%以上价值直接或间接来自于中国应税财产；
- (二) 间接转让中国应税财产交易发生前一年内任一时点，境外企业资产总额（不含现金）的 90%以上直接或间接由在中国境内的投资构成，或间接转让中国应税财产交易发生前一年内，境外企业取得收入的 90%以上直接或间接来源于中国境内；
- (三) 境外企业及直接或间接持有中国应税财产的下属企业虽在所在国家（地区）登记注册，以满足法律所要求的组织形式，但实际履行的功能及承担的风险有限，不足以证实其具有经济实质；
- (四) 间接转让中国应税财产交易在境外应缴所得税税负低于直接转让中国应税财产交易在中国的可能税负。”

(b) 放宽规则

以上的“价值测试”，即视同该交易缺乏合理商业目的的条款，可能特别令人难于接受，尤其考虑到 (1) 上市公司不需被“看穿”（7号公告的第五条），且 (2) 此待遇在政策上与豁免在香港上市的中国企业（“H”股）的处理不一致。国税总局会否考虑放宽有关的规则？

基於上述提问，公会补充如果投资者计划用“红筹”股模式到海外上市，但主要运营在中国的公司，企业在海外上市后，投资者作为原始投资者卖掉股票，按照7号公告现时的规定，可能就不符合合理商业目的的要求。

国税总局指出暂时还要按照现时文件中的规定执行。安全港的规定是非常严格的，但是国税总局也将逐渐借鉴国税总局 2012 年 30 号公告中的安全港概念。由于借鉴需要过程和时间，根据目前的要求，有关的条款暂时不可以放宽。

（公会注：30号公告的第三条中有关上市公司的安全港概念如下：“申请享受协定待遇的缔约对方居民（以下简称申请人）从中国取得的所得为股息的，如果其为在缔约对方上市的公司，或者其被同样为缔约对方居民且在缔约对方上市的公司 100%直接或间接拥有（不含通过不属于中国居民或缔约对方居民的第三方国家或地区居民企业间接持有股份的情形），且该股息是来自上市公司所持有的股份的所得，可直接认定申请人的受益所有人身份。”）

(c) 资料证明

如何评估境外企业股权／企业资产总额（不含现金）有多少是直接或间接来自于中国应税财产／由在中国境内的投资构成？如果通过公允价值评估，纳税人需要提供哪些资料证明，例如评估报告？

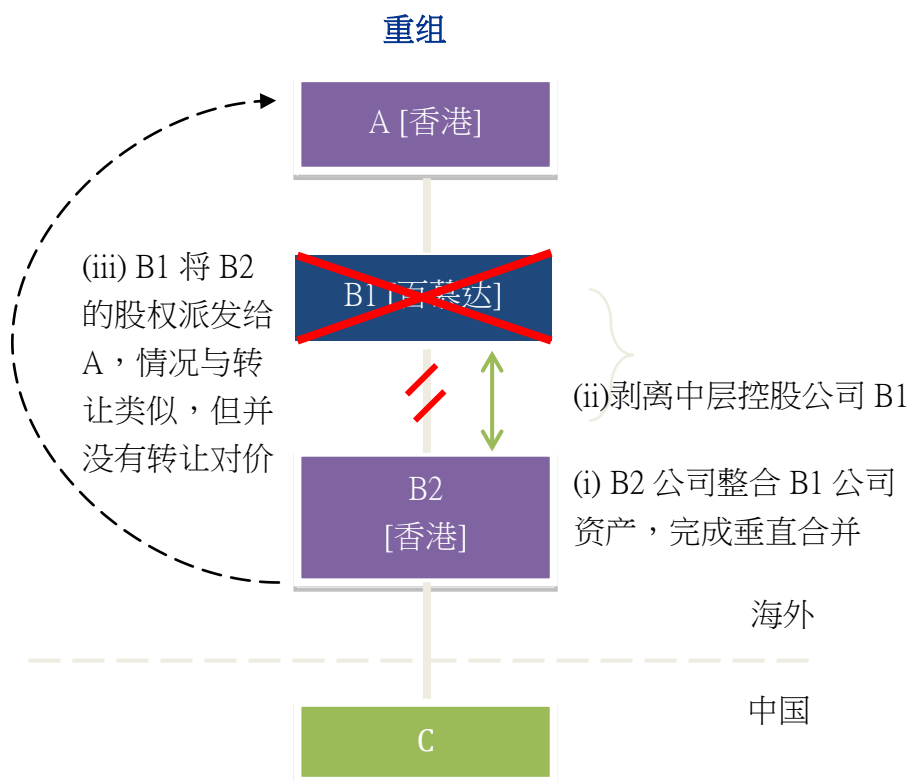
国税总局指出，原来的 698 号文也同样存在这些问题，7 号公告对于这些具体的细节问题无法在一个公告中给出所有的答复，这个问题还是需要不断积累更多实际案例作考虑因素。一般而言，主管税务机关应会采用公允价值的方法评估有关的资产价值，而主管税务机关会接受纳税人所提交的评估报告。纳税人可以根据自己的申诉理由与主管税局进行沟通，国税总局也会不断搜集及整理此类案例。

（公会注：根据 2013 年国税总局与公会的年度会议，国税总局表示会接受符合标准的海外资产评估报告。）

按账面价值确定境内境外转让资产价值，还是需要按评估？

国税总局解释，相对 698 号文，7 号公告对于价值评估会有更多的改善空间，例如问题第一点所提及的价值测试应以符合公允原则去评估有关的价值。税局将会逐步要求更多的支持文件，例如评估文件，但暂时不会有具体的文件规定。文件的宗旨在于会要求纳税人在评估价值时，需要符合公允的原则。账面价值不一定反映境内或境外的转让资产价值，所以未必符合公允的原则。

## A2. 集团重组特殊税务处理



### (a) 特殊税务处理

7 号公告提及的集团重组特殊税务处理是否适用于(i)垂直合并、(ii)剥离、(iii)股息实物分配？

国税总局指出，现在上述的交易都纳入了 7 号公告的管辖范围。如不符合 7 号公告第八条的规定，主管税务机关会追究扣缴义务人的责任。

若有关的交易符合以下 7 号公告第六条的条件，它会被视为有合理的商业目的的。如不能符合有关条件，税局会根据 7 号公告的第三及第四条处理。

间接转让中国应税财产同时符合以下条件的，应认定为具有合理商业目的：

(一) 交易双方的股权关系具有下列情形之一：

1. 股权转让方直接或间接拥有股权受让方 80%以上的股权；
2. 股权受让方直接或间接拥有股权转让方 80%以上的股权；
3. 股权转让方和股权受让方被同一方直接或间接拥有 80%以上的股权。

境外企业股权 50%以上（不含 50%）价值直接或间接来自于中国境内不动产的，本条第（一）项第 1、2、3 目的持股比例应为 100%。

上述间接拥有的股权按照持股链中各企业的持股比例乘积计算。

(二) 本次间接转让交易后可能再次发生的间接转让交易相比在未发生本次间接转让交易情况下的相同或类似间接转让交易，其中国所得税负担不会减少。

(三) 股权受让方全部以本企业或与其具有控股关系的企业的股权（不含上市企业股权）支付股权交易对价。”

对于第六条以外的架构重组会否被视为特殊重组，在相关的条文出台前，国税总局会考虑财税【2009】59 号文的原则。另外，国税总局认为重组需要向主管税务机关申报，然后由税局决定是否符合特殊重组税务处理。就以上提出几类集团重组，税局会根据 7 号公告决定是否符合有关的重组条件，如果不符合，受让人是有代扣代缴义务的。

(b) 如何定义“具有控股关系”

7 号公告的第六条第三款提及“股权受让方全部以本企业或与其具有控股关系的企业的股权（不含上市企业股权）支付股权交易对价”。如何定义“具有控股关系”，控股是指对上还是对下？对控股比例是否有要求？

由於时间所限，国税总局并没有回应这问题。

（公会注：7 号公告的第六条第三款是针对企业重组可否作为安全港原则，从而符合具有商业目的的处理方法。国税总局在上述的回应已明确说明有关的重组必须符合 7 号公告的原则处理。国税总局还在研究有关海外母公司的重



组条文（“海外母公司重组条文”）。若参考财税【2009】59号文的原则，第二条谈及的“本通知所称股权支付，是指企业重组中购买、换取资产的一方支付的对价中，以本企业或其控股企业的股权、股份作为支付的形式；所称非股权支付，是指以本企业的现金、银行存款、应收款项、本企业或其控股企业股权和股份以外的有价证券、存货、固定资产、其他资产以及承担债务等作为支付的形式。”其控股可以指对上及对下，对上是指直接持有该企业控股权的母公司，而对下是指由该企业持有控股权的子公司。控股比例的百分比要待海外母公司重组条文出台后才能明确。在该条文出台前、或该条文已出台但对控股比例没有明确的指引，有关机构可将持有超过百分之五十的股权视为控股。公会认为有关机构必须向主管税务机构申报，并由税局决定是否符合特殊重组税务处理，再按7号公告的第六条处理。）

### A3. 7号公告的具体执行问题

#### (a) 代扣代缴义务

##### (i) 一般反避税管理办法的适用性

7号公告要求股权转让方在股权转让合同生效并完成境外股权变更起7日内向主管税务机关申报缴纳税款，并提供与计算股权转让收益和税款相关的资料。此外，假若扣缴义务人未扣缴或未足额扣缴应纳税款都可能受到处罚，他可能有动机并以最差情况假设他的动机，评估是否有合理商业目的，从而扣存大部分交易价款，以作缴税之用。

一般反避税管理办法的税务评估和程序要求国税总局核实调查和评估，也让纳税人有机会在税务机关调整结案之前提出异议。目前一般反避税管理办法的税务评估和程序如何与代扣代缴机制相辅相成？因具体过程尚未清晰，为了使按照7号公告征收的最终税项与按照一般反避税管理办法征收的税项一致，请问国税总局可否明确一般反避税管理办法中提出异议和重新裁决机制也适用于间接出售股权交易，而且在需要时可尽快向纳税人退税？

国税总局指出，卖方是真正的纳税人，如果卖方不同意扣缴义务人的计算，可以向税局提出异议，扣缴义务人的申报不会影响卖方作为真正纳税人的权利，税局会考虑卖方的诉求。如果税局在评估卖方诉求后，并认可卖方的计算结果，主管税务机关可退还买方早前多代扣代缴的税款。

##### (ii) 免除申报责任

在转让方已经向税务机关申报相关情况的前提下，扣缴义务人是否需要在同一交易中再次申报，以减轻或免除其责任？另外，7号公告提及扣缴义务人在30日内提交资料可减轻或免除责任，请问国税总局能否表明可完全免除责任？

如果转让方虽已申报，但并未扣缴或缴足税款，扣缴义务人需要如何做才能使其责任相对减轻或免除？

对于上述的减轻责任，是否会有具体的定义或规定？

国税总局指出，如果转让方只是申报了交易，但是没有扣缴税款，并不能免除扣缴义务人的责任。根据 7 号公告的第八条，主管税务机关可就个别案例判定是否减轻或免除有关责任。

（公会注：根据 7 号公告第八条，唯一可令扣缴义务人减轻或免除其责任的是该扣缴义务人已在签订股权转让合同或协议之日 30 天内按第九条规定提交资料。主管税务机关会根据个别案例判定是否减轻或免除有关的责任，暂时没有具体的定义或规定。）

### (iii) 回复期限

有没有规定税务机关在收到申报后需要在指定的期限内给予回复？例如某税务机关在接到申报后一年都未回复，申报人是否可以理解税局已经同意或默认其申报材料中的情况或请求？

国税总局指出，现在文件暂无规定。就上述细节，国税总局仍需要研究。

（公会注：国税总局在 2015 年 5 月发布税总发【2015】68 号文（请参阅附件一），印发《非居民企业间接转让财产企业所得税工作规程（试行）》（“工作规程”）。工作规程第四条规定，主管税务机关对于按照《公告》第九条规定提交相关资料的交易双方及被间接转让股权的中国居民企业，会及时接收并提供回执。值得注意的是这只是针对接收报告资料开具的回执，并非是针对交易的税务审核和处理结果的确认。）

### (b) 申报问题

涉及间接转让中国不同地区的财产，如申报人已经向其中一地的税务局申报并获得免税意见，该意见是否可适用于其他地区？

国税总局指出，有关申报的问题，它们会在稍後时间发出补充文件。

（公会注：国税总局在本年的五月十三日发出税总发【2015】68 号文（附件一）。虽然其中的第八条没有清楚明确提及如何处理上述的问题，但纳税人可从该条文得到相关的讯息。

以下是有关第八条的内容：“股权转让方通过直接转让同一境外企业股权导致间接转让两项以上中国应税财产，涉及两个以上主管税务机关的，间接转

让中国应税财产的交易双方或者被间接转让股权的中国居民企业选择向其中一个主管税务机关提交《公告》第九条规定的相关资料时，该主管税务机关负责本规程第四条、第五条、第六条和第七条规定的各项相关工作。

该主管税务机关认为不需要启动立案调查及调整的，如该间接转让财产交易跨地市，应将情况分析报告通过特别纳税调整案件管理系统上报省税务机关审核；如该间接转让财产交易跨省，该主管税务机关应将情况分析报告通过特别纳税调整案件管理系统层报税务总局审核。经审核，不需要进行立案调查的，按本规程规定将相关资料归档。

该主管税务机关认为或者税务总局、省税务机关经审核认为需要进行立案调查的，税务总局、省税务机关可以视案情指定牵头单位和协调单位进行联合调查。”

国税总局的意向是，当有关的转让牵涉不同税务机关的时候，应该由其中一个主管税务机关负责进行对 7 号公告相关工作。）

(c) 计税基础

在计算应纳税额时，是次和下一次的计税基础如何判定？如转让方没有按实申报或缴纳所得税，请问是否会影响买家的计税基础？

由於时间所限，国税总局并没有回应这问题。

（公会注：7 号公告的第一条谈及“非居民企业通过实施不具有合理商业目的的安排，间接转让中国居民企业股权等财产，规避企业所得税纳税义务的，应按照企业所得税法第四十七条的规定，重新定性该间接转让交易，确认为直接转让中国居民企业股权等财产。”

7 号公告的第十一条提及“主管税务机关需对间接转让中国应税财产交易进行立案调查及调整的，应按照一般反避税的相关规定执行。”

是次计税基础是以转让境外企业股权价值来源包括中国应税财产因素和非中国应税财产因素，再按照合理方法将转让境外企业股权所得划分为归属於中国应税财产所得和非中国应税财产所得，并按照 7 号公告调整征税。纳税人需要提供给主管税务机关的资料包括用以确定境外股权转让及归属於中国应税财产所得的股权转让价款的资产评估报告。如主管税务机关认为该资产评估报告符合公允价值原则，他们可根据该报告作为判定有关中国应税财产转让价格的准则，并按照有关公告征税。若转让方没有按实申报或缴纳所得税，主管税务机关有机会调整征税。

若卖家根据资产评估报告及因为 7 号公告缴纳了所得税，买家的成本及计税基础亦应相对提高。倘若卖家根据 7 号公告第三或六条而认为有关的转让具有合理商业目的而不需要作调整纳税，买家的中国企业或财产的成本计算基

础应维持原来的成本。)

## B. 关于《中华人民共和国税收征收管理法修订草案（征求意见稿）》

### B1. 立法时间

征求意见稿原规定在 2 月 3 日前收集意见，请问目前是否已经有定稿？何时开始生效？属于生效日前发生的纳税事项应按旧的征管法执行还是按新的征管法执行？

国税总局於 2014 年 12 月份将征求意见稿报到国务院后，立法主导权已经不在国税总局。因为国务院现掌握主导权，所以国税总局无法掌控有关的进程，只能配合立法程序。下一步流程需要法务办报国务院，并由国务院再报送人大，具体定稿/出台的时间，暂时没有消息。

### B2. 信息披露

征求意见稿新增了第四章的信息披露，其中要求纳税人在一个纳税年度内就给付超过五千元的交易需要向税务机关披露。同时，对于给付单笔五万元以上的现金交易，还要求纳税人于“五日内”提交其涉税信息，这一时限要求非常严格。请问国税总局对这一条款所说的“给付”会否有进一步的解释？

公会就上述问题补充，单笔五万以上的披露要求，会不会给国税总局很大的信息递变量？这对纳税人来讲负担也比较重，国税总局在出台文件背后有没有一些特殊考虑？

国税总局认为，他们长久以来面临的问题主要是双方信息不对称，出台征管法的主要意愿是增强双方的信息透明度，所以特别写了一章相关规定，亦将第三方信息披露的要求提高。就公会提出的申报额度过低、申报频率过高的问题，国税总局现正配合立法部门做一些调研，后续可能会有调整和完善。

### B3. 税收利息和滞纳金

第 59 条规定：“纳税人未按照规定期限缴纳税款的，扣缴义务人未按照规定期限解缴税款的，按日加计税收利息”。第 67 条规定：“纳税人逾期不履行税务机关依法作出征收税款决定的，自期限届满之日起，按照税款的千分之五按日加收滞纳金。”

上述第 67 条是否意味着如果税务机关未作出“征收税款决定”（即纳税人主动补缴税款的情况下）则不需要缴纳滞纳金，而仅仅缴纳税收利息？

国家税务总局认为税收利息的性质是对税款的补偿，加收比例可能会参考人民银行发布的贷款利率增加几个点作为比率。滞纳金是遵循强制法的执行概念，是税务局发现纳税人有问题，并在下达了纳税通知书以后才征收的，比率相比税收利息会更高。关于现行征求意见稿中千分之五的加收比例，是参考《行政处罚法》的规定，但现在也在做深入的研究，有可能会后续调整。

#### B4. 追溯时限

征求意见稿第 86 条修改了税务机关的追溯时限。纳税人因过失造成少报、少缴税款的最低追溯时限拟从 3 年延长至 5 年。同时，对于避税情形的追溯时限拟由无限期缩短至 15 年。此外，对欠税的最高追溯时限拟定为 20 年。

##### (a) 如何定义“过失”

五年追缴期适用的情况是过失造成的少缴税款。相对故意而言，过失的界定在《征求意见稿》中并未体现。我们理解纳税人计算错误会导致少缴税款。请问税务机关如何定义“过失”？

##### (b) 追溯年限

上述条款中 15 年和 20 年的追溯年限在实践中如何掌握？举例说，如纳税人在 2000 年发生了避税行为，则根据 20 年的追溯条款，2015 年以前属于可追溯期限，那么，对于欠税的追溯期最长是到 2020 年（2000 年 + 20 年）还是 2035 年（2015 年 + 20 年）？

国家税务总局认为具体的界定，将在国务院跟征管法一起发出的实施条例中规定。

#### C. 《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》国家税务总局公告 2015 年第 16 号（“16 号公告”）

##### C1. 不得扣除的费用

16 号公告列举了四类费用“不得扣除”。如企业须作出相应纳税调整时，在企业所得税申报表内该等费用应作为一般纳税调整项目还是按特别纳税调整项目作出纳税调整，以认定相关费用在计算企业应纳税所得额时不得扣除？

由於时间所限，国家税务总局并没有回应这问题。

（公会注：根据浙江省国家税务局发佈的〈企业向境外关联方支付费用税收风险管理工作指引〉，不能扣除的费用会被看作不符合独立交易原则的转让价格处理，即按特别纳税调整项目作出调整，详情请参考附件二。）

## C2. 境外关联方的支付费用

16 号公告第三条规定：“企业向未履行功能、承担风险，无实质性经营活动的境外关联方支付的费用，在计算企业应纳税所得额时不得扣除”。实践中，税务机关将会通过何种方式评估境外关联方有没有履行功能、承担风险，或有没有实质性经营活动？国税总局是否会出台进一步的操作性指引？

国税总局会通过立案结案的环节，发出特别纳税调整通知书，通知纳税人需要到税局补缴税款，而不是在当期所得税申报中进行调整。公告里所指出的都是那些不能支付的项目。即使有关的项目是可以支付的，国税总局亦需考虑相关费用是否合理、评估境外关联方有没有履行有关的功能、承担风险、或有没有实质性的经营活动，并将会出台文件作进一步的解释。

## C3. 特许权使用费税前扣除

16 号公告第五条规定：“企业使用境外关联方提供的无形资产需支付特许权使用费的，应当考虑关联各方对该无形资产价值创造的贡献程度，确定各自应当享有的经济利益。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。”该条规定是否可以理解为只有当同时满足两个条件，即 1) 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；并且 2) 该支付不符合独立交易原则时，则该特许权使用费所得税前不得扣除？

公会就上述问题补充，例如英国总公司拥有特许权，英国总公司把特许权的使用权授予香港公司，并由该香港公司向总公司缴付特许权的使用费。然后香港公司把该使用权授予中国公司，并向中国公司收取特许权的使用费，那么如何界定香港公司是否有贡献？即：经济贡献实现在英国总公司，使用权在香港公司，使用费也由香港公司向中国公司收取。

国税总局指出现在在一系列的反避税文件中，已开始引入贡献分析的概念。国税总局将总体分析到底是那个法人主体对无形资产作出贡献。如果海外公司仅仅拥有无形资产的所有权但没有作出贡献，则有关的特许权使用费就不能抵扣。就公会提出的例子，如英国总公司只拥有无形资产的所有权，但没有对该资产作出贡献，则无论该特许权使用费是付给英国总公司或是香港公司都不能抵扣。如果该英国总公司确实对该无形资产作出有价值的贡献，而香港公司只是代收使用费，相关的使用费是可以抵扣，但必须符合 16 号公告第一条件所说明的独立交易原则，即该特许权使用费符合独立交易原则。

公会再引用以上的例子问，如果香港公司向中国公司所收取的使用费比英国总公司向香港公司所收取的使用费为高，这会否对于中国公司抵扣其使用费会构成问题？

国税总局指出有关的支付必须符合独立交易原则才能抵扣。因此，假若香港公司收取较高费用是因为它能对该无形资产提供额外的贡献，并且能符合独立交易原则，中国公司向香港公司所缴付的使用费是应该可以抵扣。

公会再问如果纳税人已经支付了预提所得税，但税局对于上述跨境支付费用进行调整，相关的税款是否可以退回给纳税人？

国税总局指出暂时还没有具体规定，需要根据个别情况讨论。预提税纳税人为境外的非居民企业，税局暂时还没有完善的机制退还税款，国税总局现正努力解决。此外，若非居民企业是不应付预提所得税的，该已支付预提所得税是应该直接退给非居民企业，还是退还给境内扣缴义务人，目前还在讨论中。另外，境外非居民企业就上述税款在境外可能申请了境外税收抵免，如何与境外税局进行沟通，也需要进一步讨论。

#### C4. 文件要求

16 号公告第一条规定：“依据企业所得税法第四十一条，企业向境外关联方支付费用，应当符合独立交易原则，未按照独立交易原则向境外关联方支付的费用，税务机关可以进行调整。”解读文件也规定：“企业向境外关联方支付费用时，应准备其与关联方签订的合同或协议，以及证明交易真实发生并符合独立交易原则的相关资料。”

除了服务合同或协议，税务机关还会要求提交什么资料证明有关的交易是真实发生并符合独立交易原则。过去许多主管税务机关要求提供服务证据（邮件往来、服务报告等）以及服务费的计算等材料，16 号公告出台后所需资料要求是否有变化？

另外，主管税务机关何时会要求企业提交所需资料以核实有关交易的真实性以及独立交易原则？是否在年度汇算清缴时？

由於时间所限，国税总局并没有回应这问题。

（公会注：浙江省国家税务局发佈了〈企业向境外关联方支付费用税收风险管理工作指引〉，并有以下的解读：16 号公告认为若符合以下的规定，则有关向海外关联方支付的费用会被判定为不合理，详情请参考附件二。

- 境外关联方没有履行功能、承担风险或没有实质性的经营活动；
- 不能为企业带来直接或间接经济利益；
- 间接受益但应无需支付的费用；和
- 不符合独立交易原则。

国税总局在一次国际性的税务研讨会上提及相关主题，并提出运用税基侵蚀与利润移转中的测试方法，其中包括 (1)真实性测试、(2)必要性测试、(3)受益性测试、(4)价值创造测试、(5)重复性测试和 (6)补偿性测试，以判定企业是否存在通过支付海外费用转移其国内的利润。因此，纳税人除了向税局提交有关的服务合同或协议证明其交易符合独立交易原则的资料外，纳税人还应提交符合以上六项测试的资料和说明。

根据以上浙江省税务局的指引，主管税务机关在判定企业向境外关联方支付的费用是否可以扣税时，他们应当启动正式的转让定价调查程序，实施特别纳税调整。这可以理解为企业应暂不需要在汇算清缴时提交有关的资料，但企业应提前准备转让定价的说明性资料 and 文件，并有效管理后续转让定价的风险。）

#### C5. 保障企业直接或间接投资方的投资利益对企业实施的控制、管理和监督等劳务活动

16 号公告第四条规定企业因接受境外关联方提供劳务而支付费用，该劳务应当能够使企业获得直接或者间接经济利益。企业因接受此规定所提及的劳务而向境外关联方支付的费用，在计算企业应纳税所得额时不得扣除。

其中第四条的第二款谈到有关的劳务包括“关联方为保障企业直接或者间接投资方的投资利益，对企业实施的控制、管理和监督等劳务活动”。

何为需以“保障企业直接或者间接投资方的投资利益”为前提？如国内企业为集团的重要生产基地，境外关联方派遣一高级工程师到国内企业以便提升其产能及质量，其目的往往是出于提高该国内企业的经济效益，同时也间接保障了投资方的投资利益，这是一个相互影响的效果，不能单单以“保障企业直接或者间接投资方的投资利益”确定该服务没有商业实质而不允许费用的税前扣除。如果按本条款的字面理解，是否会出现一杆篙打一船人的情况？具体税务机关会如何操作？

国税总局指出 16 号公告对于服务费的核心标准是进行受益性测试，看看是否可以对母公司带来直接/间接的经济利益，如果是有的，国税总局就根据带来经济利益的大小/多少，确认可以允许扣除服务费的金额。如果境外母公司的管理仅仅是加强其公司的经济利益和管理，有关的服务费则不允许扣除。另外，国税总局还需考虑母公司对于子公司的管理与子公司实际运营有否相关连，如果没有关连，有关的服务费也是不能扣除的。

#### D. 一般反避税管理办法（试行）

根据《一般反避税管理办法（试行）》第十九条的规定，如被调查企业不服主管税务机关作出的一般反避税调整决定，它们可以按照有关法律的规定申请法律救济。请问纳税人可以采取哪些方式申请法律救济？如申请行政复议还是直接向法院提出行政诉讼？由于一般反避税调整最终是由国税总局审核决定，行政复议对一般反避税案件是否仍然适用？

国税总局对于一般反避税的处理是非常慎重，所以在制定国税总局令第 32 号（即《一般反避税管理办法（试行）》）的时候，对于一般反避税的处理，国税总局设定了三套方案，希望整体综合管理审核一般反避税案件，所以该条文在立法意图上是需要加强严谨性。如果纳税人存在异议，他们可以到国税总局进行复议。



## E. 企业重组

根据财税 [2014] 109 号文第三款的规定，如纳税人的重组符合以下的情况，可以选择进行特殊性税务处理（即买方企业和卖方企业均不确认转让所得或损失）。

- 对 100%直接控制的居民企业之间，以及受同一或相同多家居民企业 100%直接控制的居民企业之间按账面净值划转股权或资产；
- 具有合理商业目的、不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的；
- 股权或资产划转后连续 12 个月内不改变被划转股权或资产原来实质性经营活动；和
- 买卖双方企业均未在会计上确认损益的。

以上 100%直接控制的居民企业之间划转股权或资产，是否包括受同一或相同居民企业之间划转境外股权或境外资产？

公会就以上问题作出补充，公会理解以前更多的划转是发生在国有企业之间，现在的 109 号文提到的划转是否也仅限于国有企业之间的资产划转？如果居民企业是由同一外资企业控制，划转的资产是否会被当作来自境外？如上述问题不被解决，中国企业可能在内地的重组交易中，需要负担额外的税务成本，造成其在国外遇到的贸易不公平待遇问题。

国税总局在财税【2014】109 号文件起草的过程中发现，财税【2009】59 号文件已执行了 5 年。国税总局在期间收到了一些意见，主要是大家希望把股权转让比例要求降低，还有就是上述划转的问题。国税总局暂时只能明确划转应该不会仅限于国有企业之间，但对于外资控股的情况，国税总局将出台公告解释上述问题，包括划转中会计及税务上的操作，具体内容以文件发布为准。但有关的文件发布时间暂时不能确定。

另外，财税【2014】109 号文暂时还没有考虑，境内企业因为重组在中国交税，而造成其在国外遇到的贸易不公平待遇问题。例如重组海外子公司时虽然符合海外国家有关免税方案的条文而不用支付海外国家的税收，但因不符合 59 号文的条件而要缴交中国税款的问题。假若海外公司的重组符合 59 号文的条件，根据该条文的第八条，有关的转让收益必须要在十个纳税年度内均衡计入各年度的应纳税所得额。因此，这些事件往往不利于走出去企业的税务负担。国税总局指出往後的起草文件可能会对此有进一步考虑。

## F. 合格境外机构投资者（QFII）／人民币合格境外投资者（RQFII）

根据财税【2008】1 号文的规定，对投资者从证券投资基金分配中取得的收入，暂不征收企业所得税。该不征税是否适用于合格境外机构投资者和人民币合格境外投资者？

国税总局指出，由于财税【2014】79号文（关于QFII和RQFII取得中国境内的股票等权益性投资资产转让所得暂免征收企业所得税问题的通知）和财税【2008】1号文都是财政部和国税总局联合发布的文件，具体规定的一致性以及具体问题的后续处理，还有一定改进空间，这需要与财政部进行进一步的探讨。国税总局暂时不能确定上述暂不征税的处理是适用于QFII和RQFII。

#### G. 会计年度及报税年度

如果内地企业可以选择会计年度结算日定于每年的不同时间，将有助于缓解目前会计师事务所以及企业财务会计工作人员的工作压力。目前香港的企业是可以自由选择会计年度的总结日期。在这方面，内地是否可行？

国税总局表示，内地企业所得税申报日期是每年的5月31日，这是以企业会计利润为基础的，是在会计规定的基础上来执行。所以申报时期会遵循会计期间制度而厘定。因此，这个问题需要与财政部作进一步的讨论。

香港会计师公会  
2015年6月

各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局：

现将《非居民企业间接转让财产企业所得税工作规程（试行）》印发给你们，请遵照执行。执行中发现的问题请及时反馈到税务总局（国际税务司）。

国家税务总局

2015年5月13日

### 非居民企业间接转让财产企业所得税工作规程（试行）

为贯彻执行《国家税务总局关于非居民企业间接转让财产企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告2015年第7号，以下简称《公告》），明确各级税务机关在工作中的相应职责和操作流程，完善内控机制，制定本规程。

- 一、非居民企业间接转让财产企业所得税工作由各级税务机关非居民税收管理岗实施统一管理。
- 二、各级税务机关应辅导、鼓励间接转让中国应税财产的交易双方及被间接转让股权的中国居民企业向主管税务机关报告财产转让事项及提交相关资料，并加强对所提交资料的审核。
- 三、非居民企业间接转让中国应税财产取得收益，按照《公告》规定主动申报缴纳税款的，主管税务机关要及时办理相关税款征收事宜。
- 四、主管税务机关要畅通办税服务渠道，对于间接转让中国应税财产的交易双方及被间接转让股权的中国居民企业按照《公告》第九条规定提交相关资料的，应及时接收并提供回执。

主管税务机关还应当结合工作实际，应用各种数据资源，如企业所得税汇算清缴、纳税评估、同期资料管理、对外支付税务管理、股权转让交易管理、税收协定执行、新闻媒体报道、上市公司公告等，掌握非居民企业间接转让财产交易情况。

- 五、 主管税务机关应加强对交易相关资料的审核工作，认为需要进一步了解间接转让交易具体事宜的，可以要求间接转让交易双方、筹划方以及被间接转让股权的中国居民企业提供《公告》第十条规定的相关资料。
- 六、 主管税务机关对相关信息资料进行审核分析后，认为相关间接转让交易不具有合理商业目的，需要进行立案调查及调整的，应填制《特别纳税调整立案审核表》，附立案报告及有关资料，将分析意见以及分管局领导审核意见通过特别纳税调整案件管理系统，层报省税务机关复核同意后，报税务总局申请立案。
- 七、 主管税务机关对相关信息资料进行审核分析后，认为相关间接转让交易不涉及直接转让中国居民企业股权等财产的情况，应形成情况分析报告，并按本规程规定将相关资料归档。
- 八、 股权转让方通过直接转让同一境外企业股权导致间接转让两项以上中国应税财产，涉及两个以上主管税务机关的，间接转让中国应税财产的交易双方或者被间接转让股权的中国居民企业选择向其中一个主管税务机关提交《公告》第九条规定的相关资料时，该主管税务机关负责本规程第四条、第五条、第六条和第七条规定的各项相关工作。

该主管税务机关认为不需要启动立案调查及调整的，如该间接转让财产交易跨地市，应将情况分析报告通过特别纳税调整案件管理系统上报省税务机关审核；如该间接转让财产交易跨省，该主管税务机关应将情况分析报告通过特别纳税调整案件管理系统层报税务总局审核。经审核，不需要进行立案调查的，按本规程规定将相关资料归档。

该主管税务机关认为或者税务总局、省税务机关经审核认为需要进行立案调查的，税务总局、省税务机关可以视案情指定牵头单位和协调单位进行联合调查。

- 九、 主管税务机关应在税务总局同意立案之日起9个月内完成案件的审理工作。形成案件不予调整或者初步调整方案的意见和理由，填制《特别纳税调整结案审核表》，附结案报告及有关资料，经分管局领导审核后通过特别纳税调整案件管理系统层报省税务机关。省税务机关应组成案件复核小组，对案件进行复核，复核同意后，呈报税务总局申请结案。

对涉及的重大案件，税务总局确定启动重大案件会审机制的，将组成会审小组开展会审工作。会审小组由至少 5 名成员组成，具体人员从非居民税收管理人才库中指定，同时指定一名税务总局人员组织协调会审工作。

十、 主管税务机关应当就税务总局对其结案申请形成的审核意见，分别以下情况进行处理：

- (一) 对同意结案申请不予调整方案的，向被调查企业下发《特别纳税调查结论通知书》；
- (二) 对同意结案申请初步调整方案的，向被调查企业下发《特别纳税调查初步调整通知书》；
- (三) 对不同意结案申请处理意见的，按照税务总局的意见修改后再次层报审核。

被调查企业在收到《特别纳税调查初步调整通知书》之日起 7 日内未提出异议的，主管税务机关应下发《特别纳税调查调整通知书》。

被调查企业在收到《特别纳税调查初步调整通知书》之日起 7 日内提出异议，主管税务机关经审议后不予采纳的，应下发《特别纳税调查调整通知书》；主管税务机关经审议后认为确需对调整方案进行修改的，应将修改后的调整方案层报省税务机关复核同意后，报税务总局再次申请结案。

十一、 主管税务机关应及时跟踪税款、利息、滞纳金入库情况。对于扣缴义务人或者股权转让方按照《公告》规定扣缴或者缴纳的税款，以及经立结案调整的税款，在税款入库后 30 日内，通过特别纳税调整案件管理系统层报税务总局，并将相关税款入库信息填入《非居民企业税收收入情况统计表》。

十二、 主管税务机关应在调查调整工作结束后，将工作过程中形成的文书、工作底稿、证据等材料，按相关规定集中归档。税务机关内部需要调阅的，应严格执行档案转出、接收和调阅手续。

各级税务机关在调查调整工作中获取的信息资料和调查调整情况应按有关规定履行保密义务。

- 十三、 主管税务机关应根据税务总局结案申请审核意见，分析各案件的具体情况，总结案件的风险点以及应对措施，形成具体案例材料，通过可控 FTP “CENTER/国际税务司/非居民税收管理处/间接转让财产案例” 文件夹，层报税务总局（国际税务司）。
- 十四、 对于《公告》实施前未办结案件，包括已上报税务总局，但未形成处理意见的案件，按照本规程规定的立结案流程进行处理。
- 十五、 本规程自印发之日起执行。

信息公开选项：依申请公开

国家税务总局国际税务司承办 办公厅 2015 年 5 月 15 日印发

## 浙江省国家税务局关于印发《企业向境外关联方支付费用税收风险管理工作指引》的通知

各市、县国家税务局、省局直属税务分局：

为进一步规范和加强企业向境外关联方支付费用的税收风险管理，省局依据现行有关税收法律法规与政策规定、管理措施，借鉴 BEPS（税基侵蚀和利润转移）行动计划相关成果，制定了《企业向境外关联方支付费用风险管理工作指引》，现印发给你们，请认真贯彻执行。实际执行中如有意见、建议，请及时反馈省局（国际税务管理处）。

附件：企业向境外关联方支付费用准备相关资料范本

浙江省国家税务局

2015年6月30日

### 企业向境外关联方支付费用税收风险管理工作指引

本指引主要根据《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则、《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例、《特别纳税调整管理实施办法（试行）》（国税发【2009】2号）、《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》（2015年第16号），以及非居民税收管理相关规定，并重点关注借鉴 BEPS（税基侵蚀和利润转移）行动计划相关成果，整理、归纳企业向境外关联方支付费用的主要税收风险点、相应的风险管理建议及应对措施。

本指引旨在规范各级税务机关税收执法、加强跨境税源风险管理，引导企业主动防范税收风险、提高税法遵从度。

#### 一、企业向境外关联方支付费用的主要税收风险点

企业向境外关联方支付费用，主要包括但不限于劳务费和特许权使用费，根据税收要与经济活动及价值相匹配的原则，应重点关注企业向境外关联方支付费用的以下税收风险点：

#### （一）通过不合理的费用支付侵蚀居民企业税基

1. 无实质性交易背景的境外关联方费用支付。例如，境内企业与境外关联方签订形式上的劳务合同或特许权使用费合同，但境外关联方并未履行相应功能、承担风险，并未开展无实质性经营活动，重点关注，注册于避税地的关联方（特别是具备无税或低税、无自有资产、无具体经营活动、无本地办公人员、无经营场地的情形），无能力从事实质性经营活动、履行相应功能或承担相应风险，以提供劳务或特许授权的名义向境内企业收取高额的劳务费用或特许权使用费；企业为无价值或者价值已经耗尽的无形资产向境外支付费用；等等。
2. 不能为企业带来直接或间接经济利益的费用支付
  - (1) 为与企业承担功能风险或者经营无关的劳务活动支付费用。例如，集团公司通过全球子公司服务费用分摊的方式，向境内企业提供与其承担功能无关或者匹配度较低的服务活动并依此收取高额的服务费用；境外上市的母公司将开展路演、投资者关系维护、集团公司社会影响力维护等活动的费用分摊给境内企业；等等。
  - (2) 为自身已经购买的劳务活动或已经实施的劳务活动重复支付费用。例如，企业已经向第三方购买了相应的劳务，或者自身能够完成经营所需的劳务活动，仍向关联方支付相应的劳务费用；等等。
  - (3) 为已经在其他关联交易中获得补偿的劳务活动支付费用。例如，企业在向关联方采购设备过程中已经支付了相应的费用，但仍然就设备的安装和使用辅导（特别是低技术含量的设备安装和辅导）支付费用；等等。
  - (4) 为自身已拥有的技术或品牌支付特许权使用费。例如，具有研发功能的企业（特别是高新技术企业），在相关技术、专利和品牌的研发方面投入了大量的资金和人力，并形成了相应的无形资产（特别是本土化的无形资产），但仍为其自身已掌握的技术或拥有的品牌向关联方支付特许权使用费；企业使用的专利型无形资产法律保护年限已经结束，从公开渠道就能获取相应的技术信息，却仍向关联公司支付相应的特许权使用费；等等。



(5) 为其他不能为企业带来直接或者间接经济利益的劳务活动或特许权支付费用。例如，企业具有很好的经营能力，但因为大量与其实际经营活动不匹配、或与相应费用能够带来的收益不匹配的劳务费用或特许权使用费用支付，导致其盈利能力大幅下降；单一功能企业（如合约制造商），其产品购销环节的转让定价政策已经排除了产品的技术附加回报，但仍向关联方支付大额技术许可使用费；企业所有的产品均返销给境外关联方，并不直接面向市场，仍向关联公司支付商标许可使用费；等等。

### 3. 向境外关联方支付因间接受益但无需支付的费用

(1) 为企业因附属于集团而获益，但未接受关联方实施的具体劳务活动支付费用。例如，集团公司通过集中采购、整合内部信息系统、集中化管理、提升借款能力等方式产生了集团内的协同效应，集团公司自身或其关联子公司均未向企业提供具体的劳务活动但收取了相应费用，或提供了少量的劳务但收取了不匹配的费用；集团内关联第三方接受了具体的劳务，而对其他关联子公司（包括境内企业）产生了附带性或偶然性的影响；等等。虽然集团内所有子公司均因此间接受益，但不应承担相应费用。

(2) 为关联方出于保障投资利益而开展的劳务活动支付费用。例如，集团公司为保障投资方利益对企业实施控制、管理、监督等活动，将仅属于股东或集团层面的活动（如内部审计）向子公司分摊费用；或以集团内部管理的名义直接向子公司收取管理费或者将管理费包装成为服务费；等等。企业虽因此间接受益，但不应承担相应费用。

(3) 为关联公司境外融资上市而产生的附带利益支付特许权使用费。例如，企业在境外成立控股公司或者融资公司并最终筹划上市成功而产生较大的品牌效应或社会影响力，境外关联公司以此向境内收取特许权使用费（特别是品牌使用费）。虽然境内企业因此间接受益，但不应承担相应费用。

### 4. 向境外关联方支付超过与独立第三方发生交易应支付的费用

(1) 企业以不合理的价格向境外关联方支付劳务费用。例如，企业以远高于独立第三方的服务成本加成率支付相应的劳务费用；企业以销售额的固定比例支付劳务费用，但实际发生的成本却是固定的；等等。

(2) 企业以不合理的价格向境外关联方支付特许权使用费。例如，企业境内的生产过程中，在专利技术或生产工艺的研发方面且投入了大

量的研发费用，但仍然向境外关联方支付大额的技术许可费；企业在境内的经营过程中，投入了大量的营销费用并培育了本土化的品牌，但仍然向境外关联方支付大额的许可费；企业与境外方共同研发无形资产，承担了主要功能和风险、分摊了主要成本并作出了主要贡献，但仍向境外关联方支付大额特许权使用费；境外关联方通过授权境内子公司相关技术的使用权而获取高于独立第三方的特许权使用费；等等。

- (3) 企业以不合理的利率水平或不合理的债务结构向境外关联方支付利息。例如，企业向关联方借款的利息支出超过公开市场合理的利率水平；企业因接受的债权投资比例超出资本弱化限制性条款中关于债资比例的规定，且不能提供合理理由的利息支付；等等。

## （二）通过筹划交易模式逃避非居民税收

1. 混淆劳务发生地逃避纳税义务。例如，企业接受的劳务实际发生在境内，但以通过网络（境外服务器）提供服务为由申报非居民劳务发生地为境外；以签订合同的方式将劳务发生地直接确定为境外；等等。
2. 将特许权包装为境外劳务逃避税纳税义务。例如，企业在劳务合同中通过虚列名目众多的服务项目（如咨询费、培训费、佣金等）费用隐匿特许权费用，或者直接将特许权包装为技术服务；等等。
3. 规避常设机构的认定。例如，企业将一个完整的劳务合同，通过“化整为零”、“连环合同”等方式进行分拆,造成每个合同都不构成常设机构认定的时间标准；等等。
4. 采用抵消交易隐匿劳务费和特许权使用费。例如，企业实际上接受了境外关联方提供的劳务或特许授权，但通过向境外关联方高价购买材料和设备或低价销售产品（或者两者同时进行）的方式，抵消其本应支付的劳务费用或特许权使用费，进而避免对外支付税务备案审查及非居民纳税义务。

## 二、 企业向境外关联方支付费用税收风险管理提示

企业向境外关联方支付费用，应当符合独立交易原则，未按照独立交易原则向境外关联方支付的费用，税务机关可以依法进行合理调整。

企业接受境外关联方提供劳务时，应着重通过受益性分析和功能成本分析，以该劳务能够为企业带来的经济利益的程度和提供该劳务发生的实际成本为基础，确定劳务价格；企业接受境外关联方提供的无形资产时，应着重通过受益性分析和贡献度分析，以该无形资产能够为企业带来的经济利益的程度、该无形资产的实际价值和

各方对该无形资产的贡献度（特别是关联各方在该无形资产的开发、价值提升、维护、保护、应用和推广中履行的功能、投入的资产及承担的风险），确定无形资产以及相应特许权的价格。

企业向境外关联方支付费用，可以通过真实性测试、必要性测试、受益性测试、价值创造性测试、重复性测试、补偿性测试等方法，判定企业是否存在通过对外支付费用转移利润、侵蚀税基或逃避非居民税收的风险。

#### （一）真实性测试

检查企业提交的合同资料与企业的经营实际是否相符，必要时进行实地考察，确认劳动合同中列明的内容是否真实提供，无形资产价值是否真实存在；确认境外关联方是否为收取该费用履行了相应功能、承担相应的风险，以及是否具有实质性经营活动，重点关注与避税地关联方之间发生的交易活动；对于没有实质性交易背景的境外关联方费用支付，不应在税前列支。

#### （二）必要性测试

检查企业向境外购买的劳务或引进的技术或品牌是否符合企业的经营需要，测试其在企业的经营过程中是否具有必要性，对与企业经营无关的费用支付，不应在税前列支。

#### （三）受益性测试

检查企业是否因向境外关联方支付劳务费或特许权使用费而获得经济利益，同时测试其支付的费用与获得的经济利益是否匹配，对超过与独立第三方发生交易应支付费用的部分不得在税前列支。对于因集团协同效应而使企业间接受益的，若境外关联方未提供具体的劳务活动，则企业不应支付费用；若境外关联方提供具体的劳务活动，则企业仅需对该劳务活动本身（不含协同效应部分）支付费用。

#### （四）价值创造测试

##### 1. 价值创造方测试

检查企业支付特许权使用费的无形资产的价值创造各方的贡献程度，若该无形资产是在境内形成的，境外方仅拥有该无形资产的法律所有权且未对其价值创造作出贡献的，企业不应支付特许权使用费；若该无形资产为境内外各方共同研发，要测试境内企业为该无形资产的价值创造做出的贡献，确认其应向关联方支付的特许权使用费价格；如该无形资产为境外关联方已有的无形资产，应考虑境内企业对该无形资产的应用完善、技术改良等贡献，确认其应向关联方支付的特许权使用费价格。

2. 价值创造地测试。对境外关联方因提供劳务收取的费用，要确认该劳务的实际发生地，判断我国对于该项收入是否具有征税权。

#### （五）重复性测试

检查相关合同资料以及实际履行情况，确认企业是否就同一项服务或同一项技术向境外关联方多次支付不同品目的费用。

#### （六）补偿性测试

1. 成本补偿测试。检查相关合同资料，测算境外方提供的劳务成本，测试境外企业获得的劳务补偿与企业向境外关联方支付的费用是否匹配。
2. 抵消交易测试。检查企业与境外劳务或特许权提供方是否存在其他关联交易，进而判断是否存在抵消交易，确认企业向境外支付的费用是否已通过转让定价或其他途径获得补偿。

### 三、 税务机关对企业向境外关联方支付费用的应对措施

强化各级税务机关上下联动、横向互动的方式，整合优化管理资源；借助信息化管理手段和国际税收征管协作平台，畅通与企业财务人员、税务中介机构的沟通合作渠道，解决信息不对称问题；着重根据独立交易原则开展针对企业向境外关联方支付费用涉及到的税收风险管理。

#### （一）鼓励企业主动申报，强化基础信息管理

向境外关联方支付费用的企业必须在所得税年度申报时填报年度关联报告表，并按照《国家税务总局、国家外汇管理局关于服务贸易等项目对外支付税务备案有关问题的公告》（2013年 第40号）要求，提供对外支付费用合同，对外支付费用备案表等信息资料。

各地税务机关应加强对企业备案资料的审核工作，对企业向境外关联方支付费用存在疑点的，可要求纳税人提供相关资料；境外关联支付费用较大或者在自我评估的过程中认为可能存在风险的企业，也可在对外支付备案时主动向税务机关提交相关资料，进而降低相应的税收风险。相关资料详见附件。

#### （二）依托国际税收信息管理系统，强化风险筛查

我省已完成了覆盖反避税信息管理、非居民税收管理、“走出去”企业税收管理和服务等国际税收事项的信息化系统的全省推广应用工作。各地税务机关应充分利用该系统加强企业向境外关联方支付费用的管理，通过分析相关

费用支付与企业利润情况的负关联度定位重点应对目标，重点审核相关合同备案资料，分析跨境关联方交易的真实性和合理性。

### （三）防范与查处并举，提升反避税工作水平

按照“管理、服务、调查”三位一体反避税防控体系的要求，充分借助反避税工作手段，在境外关联方费用支付的管理过程中，对于低风险事项，加强反避税管理，鼓励企业自行调整；对于高风险事项，积极开展反避税调查工作；同时强化反避税服务职能，积极受理企业提出的合理的预约定价申请。

### （四）完善协作机制，强化跨境支付税源监控

1. 强化部门协作。进一步完善国税、地税、外管、工商等部门间的信息共享和工作协调机制，加强与海关、公安、银行等部门间的合作。加强各级税务机关内部业务部门之间协作，在日常税收征管工作中发现企业通过向境外关联方支付费用并存在避税疑点的，应及时转交国际税务管理部门处理。
2. 充分利用国际税收征管协作平台。充分利用国外税务机关发送的自动税收情报，核查我纳税人的逃避税行为；积极发起必要的税收专项情报请求，通过加强与境外税务机关的合作，获得境外关联方提供劳务或无形资产的真实情况。
3. 充分发挥中介机构的积极作用。加强与中介机构的沟通与交流，充分发挥中介机构的桥梁作用，向企业传达税务机关对企业向境外关联方支付费用税收风险管理的要求、观点和立场，鼓励中介机构引导企业提高税收遵从。

## 企业向境外关联方支付费用准备相关资料范本

各地税务机关在备案审查过程中发现疑点需要企业提交的相关资料或企业在向境外关联方支付费用时可主动提交以降低相关税收风险的相关资料，包括但不限于以下信息（企业在同期资料中已体现的内容可不再重复提供）：

### 1、组织结构

- (1) 企业所属的企业集团相关组织结构及股权结构；
- (2) 涉及对外支付的境外关联企业名称、注册地址及实际经营地址，注明对企业关联交易定价具有直接影响的关联方；
- (3) 涉及对外支付的境外关联适用的具有所得税性质的税种、税率及相应可享受的税收优惠。

### 2、生产经营情况

- (1) 企业业务概况，包括企业发展变化概况、所处的行业及发展概况、经营策略、产业政策、行业限制等影响企业和行业的主要经济和法律问题、集团产业链以及企业所处地位；
- (2) 企业主营业务构成，主营业务收入及其占收入总额的比重，主营业务利润及其占利润总额的比重；
- (3) 企业所处的行业地位及相关市场竞争环境的分析；
- (4) 企业内部组织结构，企业及其境外支付关联方在关联交易中执行的功能、承担的风险以及使用的资产等相关信息，并填写《企业功能风险分析表》；

### 3、境外关联支付费用交易情况（特别重要）

- (1) 境外关联支付费用的类别、参与方、时间、期限、金额、结算货币、交易条件等；
- (2) 境外关联支付费用年度变化情况及其理由；
- (3) 境外关联支付费用资金流、涉及关联方的无形资产或劳务的内容、范围以及具体承担者及其职责、任务；
- (4) 境外关联支付费用所涉及的无形资产及其定价标准；

- (5) 与境外关联支付费用相关的合同或协议副本及其履行情况的说明（特别是能够证实合同签订内容真实发生的相关资料）；
- (6) 对影响境外关联支付费用定价的主要经济和法律因素的分析；
- (7) 境外关联支付费用在相应的关联交易和非关联交易的收入、成本、费用和利润的划分；不能直接划分的，按照合理比例划分，说明确定该划分比例的理由，并填写《企业年度关联交易财务状况分析表》；

#### 4、境外关联支付费用相关分析

- (1) 劳务或无形资产的特性，交易各方功能和风险、合同条款、经济环境、经营策略等；劳务的性质与程度、无形资产的类型及交易形式，通过交易获得的使用无形资产的权利，使用无形资产获得的收益；
- (2) 企业承担功能风险或者经营的必要性分析；
- (3) 接受境外关联劳务的受益性测试分析；
- (4) 接受境外关联劳务的重复性测试分析；
- (5) 接受境外关联劳务的需求方测试分析；
- (6) 接受境外关联劳务的补偿性测试分析；
- (7) 接受境外关联劳务的价值创造分析；
- (8) 被动关联的附带利益支付分析；
- (9) 无形资产利润回报分析；

#### 5、转让定价方法的选择和使用

- (1) 境外关联支付费用转让定价方法的选用及理由，企业选择利润法时，须说明对企业集团整体利润或剩余利润水平所做的贡献；
- (2) 可比信息如何支持所选用的转让定价方法；
- (3) 确定可比非关联交易价格或利润的过程中所做的假设和判断；
- (4) 运用合理的转让定价方法和可比性分析结果，确定可比非关联交易价格或利润，以及遵行独立交易原则的说明；

(5) 其他支持所选用转让定价方法的资料。