



档案编号: C/TXP58, M102486

国家税务总局  
北京市海淀区羊坊店西路5号  
政策法规司

回复: 《特别纳税调整实施办法》征求意见稿

政策法规司台鉴:

香港会计师公会(“公会”)是唯一获法例授权负责专业注册兼颁执证书的组织,根据《专业会计师条例》履行职责,以公众利益为依归。其职能广泛,包括开办专业课程以确保会计师的入职质素,以及颁布香港的财务报告、审计及专业操守准则。此外,公会亦负责在香港监管和推动优良而有效的会计实务,以巩固香港作为国际金融中心的领导地位。

公会敬悉 贵局就修订《特别纳税调整实施办法》向公众征求意见,帮助纳税人更清楚了解中国现行的转让定价及反避税等主要法规。

鉴于该文件对在中国有投资和关连交易的香港机构以致从事税务工作的公会会员有一定的影响,公会的内地税务委员会详细审阅征求意见稿,并随函附上意见书提出他们的意见供 贵局酌情考虑。当中包含了对征求意见稿中一些有待明确新法规的提问,希望 贵局对相关内容能作进一步的说明,以使新法规能更清晰及有效地实施。

如对意见书的内容有任何的问题或查询,请联系公会税务专项学会执行委员会副主席谭振雄先生(电话: +852 2909 5604; 电子邮箱: anthony.tam@mazars.cn)或公会倡导及专业发展部经理黄伟伦先生(电话: +852 2287 7392; 电子邮箱: wallacewong@hkicpa.org.hk)。

敬颂

台祺!

香港会计师公会  
行政总裁兼注册主任

丁伟铨谨启  
二零一五年十月十六日

附件

## 甲、对于《特别纳税调整实施办法》征求意见稿的意见

### 1. 无形资产

- 1.1 征求意见稿体现了国家税务总局（“国税总局”）将经济合作与发展组织的税基侵蚀与利润转移行动计划（“行动计划”）中针对无形资产转让定价的处理“本地化”，其中包括对跨国公司带来一定的影响。征求意见稿中强调，在确定跨国公司对无形资产（以及随之而来的转让定价利润分配）的价值贡献时，应考虑中国企业的中间价值链（如试产、批量生产等）及所建立的中国市场活动，可是行动计划中的第八、九及十项似乎没有考虑这些贡献为创造无形资产价值的最重要因素。因此，中国与其他国家之间对无形资产转让定价提议的分歧可能导致将来双重征税的问题，并可能对跨国公司及香港企业造成困难。
- 1.2 在涉及关联方持有无形资产的交易中，征求意见稿建议使用利润分割法（Profit Split Method）或价值贡献分配法（Value Contribution Method）。在同期资料本地文档（Local File）的要求中，价值贡献分配法在“价值链分析”的章节中有详细的讨论。此有别于行动计划中的要求，而且所需资料有机会与国别报告（Country by Country Reporting）重叠。这与国税总局公告 2015 年第 16 号《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》（“16 号公告”）中，对外支付服务费用安排扣除规定以及特许权使用费所要求提供大量资料的要求相似。这将可能导致纳税人有额外的利润调整及转让定价合规性的额外负担。

### 2. 特别纳税调整规定

征求意见稿规定税务机关对关联交易合同进行调查审核时，如发现合同中关联交易在可比经济条件下的独立第三方之间不可能发生，则可以否定或者重新定性该关联交易。然而行动计划则指出不应仅以不可能发生在独立第三方的交易否定关联交易，而应评估该交易是否具有合理的商业目的。我们建议国税总局在实际应用中，考虑采用这观点来重新定性有关交易。

同样，征求意见稿中对行动计划难以估值的无形资产将如何计算其价值并没有明确指引（行动计划也有相同的问题）。另外，意见稿也没有说明如纳税人所估算的无形资产的价值跟税局所计算的有差异时，会有什么后果。

### 3. 受控外国企业

对于受控外国企业部分，国税总局基本上对现有的受控外国企业控制的定义、受控外国企业豁免 / 门槛的要求保持不变，征求意见稿中融入了行动计划第三项的部分观点。

征求意见稿指出通常以下情况应当视为受控外国企业取得可归属所得：

- (一) 不从事证券交易的受控外国企业取得股息所得。
- (二) 不从事融资业务的受控外国企业取得利息所得。
- (三) 不从事保险业务的受控外国企业取得保险所得。
- (四) 受控外国企业从关联企业取得特许权使用费。
- (五) 受控外国企业自关联企业购入产品或者劳务后不增加或者较少增加价值，将产品或者劳务出售取得的所得。
- (六) 受控外国企业取得源自无形资产或风险转移收入超过正常回报的所得。

以上是对行动计划实质分析方法的补充 / 覆盖，这也说明行动计划提出的三个替代方案（即实质性贡献、转让定价分析、人员 / 场地）也可以使用。但税务机关没有提供指引说明哪个方案是优先采用或如何应用则。有鉴于针对“走出去”的中国跨国公司的税收执法快速扩张，我们建议中国税务机关进一步阐明这些规定的精确应用。

#### 4. 同期资料特殊事项文档

征求意见稿借鉴行动计划的第 13 项，要求纳税人准备的同期资料包括主体文档（Master File）及本地文档（Local File），并在此之上加入了特殊事项文档（Special Issue File）的要求，而这要求并未有包含在行动计划中。如果每一个国家都对文档有各自的要求，纳税人可能需要花很多时间去适应不同国家的规定，他们最终可能无所适从。我们恳请国税总局重新考虑加入该特殊事项文档的必要性。

#### 5. 地域性特殊因素

征求意见稿考虑并引用了行动计划中具争议性的地域性特殊因素的概念，然而，有关地域性特殊优势的讨论，并非与行动计划报告中所讨论的完全一致。除非中国税局和有关外国税局能达成双边转移价格协议（APA）或在相互协商程序方式下（MAP）达成共识，中国税局和有关外国税局可能对地域性特殊因素有分歧，而导致双重征税的问题。

#### 6. 关联劳务交易

征求意见稿收录了国税总局 16 号公告对企业向境外关联方支付费用的征管原则。征求意见稿指出，对于企业支付服务费给境外无实质性经营活动的关联方，税务机关有权实施特别纳税调整，在计算企业应纳税所得额时不予扣除。很多跨国企业认为这处理办法是比较难接受。中国税务机关在对企业作出此判断前可先对企业及境外关联方实行彻底的功能分析。

16 号公告与行动计划第八、九及十项只有少许差异。行动计划确认无形资产拥有者的存在，但由于它对无形资产的贡献不大，该拥有者所能得到的利润分配应不会太多。但 16 号公告是不容许对该无形资产拥有者支付的特许使用权费（Royalty）作税前列支。这将可能导致双重征税问题。

就以上第 1 至 6 点，公会认为国税总局的论点是合理的。但为免跨国企业（包括香港企业）面临双重征税的风险，希望国税总局能在制定新法规的同时，亦考虑这些风险对纳税人的影响。

## 乙、对于《特别纳税调整实施办法》征求意见稿中一些有待明确法规的提问

### 第三章 - 同期资料

7. 征求意见稿的第19条并没有提及有关纳税人从事关联劳务交易，执行成本分摊协议和资本弱化金额门槛的要求，这是否意味着当纳税人涉及上述事项时，都需相应准备同期资料特殊事项文档？
8. 征求意见稿指出纳税人从事关联劳务交易应准备同期资料特殊事项文档，而仅与境内关联方发生关联交易则可免于准备同期资料。如企业既与境外关联方发生销售交易，同时又与境内关联方发生劳务交易，征求意见稿未有明确表明在上述情况下，企业是否需要就与境内关联方发生劳务交易准备同期资料特殊事项文档？

### 第五章 - 特别纳税调查及调整

9. 征求意见稿第 47 条“被调查企业的最终控股企业在中国境外，该最终控股企业根据其所在国规定应当准备国别报告且被调查企业在国别报告范围内的，如符合下列条件之一，税务机关有权要求被调查企业提供国别报告。”如跨国集团境外最终控股企业其所在国的税务机关并无要求准备国别报告（如跨国集团境外最终控股企业设于香港，香港税务局并无规定该最终控股企业准备国别报告），这是否意味着中国税务机关不能要求被调查企业提供国别报告？

如中国税务机关要求被调查企业提供国别报告，对于被调查企业来说，这将会是一个难题，因该被调查企业只是跨国企业集团的其中一员。

10. 征求意见稿第 50 条指出“对境内关联方之间的交易，暂不适用本办法。”这是否意味着纵使境内关联企业之间有不同的有效税率，中国税务机关都不会向这些企业进行特别纳税调查？
11. 征求意见稿第 52 及 53 条指出税务机关分析、评估被调查企业关联交易，可以从非公开信息资料筛选可比对象。在可比性非常强的情况下，可以只选一个可比对象。

这是否意味着税务机关有可能在进行特别纳税调查时，只选一个非公开信息资料的可比对象？

12. 征求意见稿第 65 条指出“企业收到《特别纳税调查调整通知书》后，应当按照税务机关规定的期限内缴纳税款，并作相应账务调整。未作相应账务调整的，对调增的应纳税所得额，视同企业向投资方做出利润分配决定，并按有关规定征税。”但需注意的是，在某些情况下，境外关联方（与境内企业进行关联交易）并非境内企业的股东。在这种情况下，视同企业向投资方做出利润分配决定似乎不可行。

此外，境外关联方可能是一个合资企业，而不是全资由集团公司拥有。因此，在商业上，境内企业要从境外关联方实际收取中国税务机关调增的额外利润可能不可行。

## 第七章 - 关联劳务

13. 征求意见稿第 81 条提及了关联劳务交易的定价方法，不论能/不能按照各劳务接受方、劳务项目为核算单位归集相关劳务成本费用，企业应当根据成本加成的方法计算关联劳务交易的定价。这是否意味着，对于向境内居民企业收取的关联劳务交易的费用，中国税务机关只能接受以成本加成的方法计算定价？中国税务机关会否采用其他的计算方法（如基于一定比例的销售收入，或利润分成）？