

# “一带一路”背景下的 跨境关联支付所得税问题

黄 电

**【摘要】** 基于“一带一路”战略背景下的跨境关联方费用支付所涉及的企业所得税问题已成为研究重点。本文以独立交易原则与特别纳税调整为基础,对四种导致境内企业不得税前扣除的跨境关联方支付、“带来经济利益”条件下的关联方劳务支付以及向形式上拥有无形资产的境外关联方支付特许权使用费进行了分析。

**【关键词】** 一带一路; 跨境关联方交易; 企业所得税; 涉税处理

**【中图分类号】** F275

**【文献标识码】** A

**【文章编号】** 1004-0994(2016)16-0089-3

跨境交易的产生绕不开一个核心的问题——转移定价,而转移定价中对关联方交易支付价格的确定又涉及企业所得税的抵扣问题,且交易各方均有可能存在涉税风险。我国税务机关针对海外交易涉税情况做出了越来越多的规范。随着2013年习近平总书记提出建设“新丝绸之路经济带”和“21世纪海上丝绸之路”的战略构想,基于“一带一路”战略背景下的跨境交易日益频繁,国家税务总局国际税务司已把监管重点放在跨境交易上,特别是跨境关联方的费用支付。跨境交易除境外间接或直接的股权资本交易外,还有非贸易项下付汇。非贸易项下付汇对于企业而言是常态行为,而对于税务机关而言,会涉及多种税源的产生,这也是国家税务总局对此类涉税行为进行排查和统计的原因。究其实质,是税务机关在衡量加强管理后的行政成本和税收贡献产出是否有可预计的、较好的税收收益。

## 一、背景简介

早在数年前,国家税务总局已经在与OECD组织(经济合作与发展组织)、联合国及其他国际组织接触时进行了转让金和跨境支付技术方面的探讨。2014年后,这类探讨尤为密集。2014年7月国家税务总局发布的《关于对外支付大额费用反避税调查的通知》(税总办发[2014]146号)是旨在推进跨境支付的反避税工作的政策导向文件,其中特别强调要对企业向境外关联方支付大额费用开展专项检查以及摸底排查。这些前期工作为2015年3月18日国家税务总局出台《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)作了准备和铺垫。该文件的发布也是中国税务机关在“一带一路”国家战略背景下落实BEPS(税基侵蚀与利润转移)行动计划的一项重要举措。

## 二、“一带一路”背景下跨境关联方交易涉税处理原则

在“一带一路”的战略背景下,要理解跨境交易的实质并对交易所涉及的企业所得税问题进行详细的剖析以规避税务风向,则必须清楚了解该事项涉税处理的基本原则。

根据《企业所得税法实施条例》的解释,独立交易原则是指没有关联关系的交易各方,按照公平成交价格 and 营业常规进行业务往来遵循的原则。企业向境外关联方支付费用,应当符合独立交易原则,对于未符合该原则的税务机关可以进行纳税调整。因此,在开展相关讨论之前,需要了解涉及企业所得税法中关于特别纳税调整的范畴,即企业向境外关联方支付费用不符合独立交易原则的,税务机关可以在该业务发生的纳税年度起10年内实施特别纳税调整。是否向境外关联方支付费用,由企业本身的经营需要决定,与税务机关是否审核和批准无关。但根据相关规定,税务机关可以基于实际情况,要求企业在规定的期限内提供与关联方签订的合同或协议或其他能证明交易是真实发生的相关资料,用于查证交易是否满足企业所得税法中的独立交易原则。

尽管如此,有个问题却不得不考虑,就是以往非贸易项下付汇和转让定价的关联度一直没有标准的流程和口径,涉及跨境交易的转让定价往往由国际税务处或国际税务司管理。但在国家税务总局公告2015年第16号文件中,却把转让定价的质疑或税收难点归到主管税务机关或有些地方的专门非贸易项下付汇管理机构名下。如此一来,很多企业将面临日常对外支付中转让定价的难题,因为国家税务总局公告2015年第16号文件尚未明确说明在什么情况下税务机关有必要提出质疑,即所谓的“起步价”问题,只是简单提及税务机关可以基于实际情况,要求企业相关资料证明如合同协议等用于查证交易是否满足独立交易原则。

## □ 说法读规

另外,转移定价对一般贸易和非一般贸易的“起步价”界定分别为两亿元和四千万元,由此可见,在“起步价”的问题上,税务机关有明确的量化标准判定需要提交的资料文件及交易报告。然而在国家税务总局公告2015年第16号文件中对“起步价”标准的界定却非常模糊。根据处理惯例,税务机关只有在支付性质和支付标准两者都有疑虑的情况下,才能启动转移定价的调查程序。换言之,如果两者中只有一个存在疑虑,则并不会为该交易带来较大程度的税务风险。而现在,各级税务机关在执行该文件时可能会强制企业先提供资料作报备,这样必然迫使企业增加额外的、不必要的行政处理费。只有这笔跨境支付费用确实金额不大才有可能获得豁免,但具体到哪个数量却没有清晰界定。可以预计的是,由于没有设置确定的“门槛”标准,意味着税务机关在任何情况下均可以提出质疑,要求企业提供转让定价的资料,由此产生的风险属于税务机关交易数量的“自由裁量权”对企业产生的隐含税务风险,是跨境关联方交易的涉税风险之一。

### 三、“一带一路”背景下的跨境关联方支付涉税理论分析和研究假设

#### (一)四种导致境内企业不得税前扣除的跨境关联方支付情况

真实发生且符合独立交易原则的跨境支付费用通常可以在企业所得税税前扣除,但基于“一带一路”的战略背景,实际操作中可能存在极端情况,即由于转让定价不符合规定而导致所得税税前扣除金额为零。国家税务总局公告2015年第16号文件中提及了四类跨境支付“不得税前扣除”的情形,以下对于这四类情形进行详细分析。

1. 境外关联方未履行功能、承担风险,无实质性经营活动。即境外关联方什么都没做而收费,或收费金额与其提供的劳务不匹配。

2. 六种无法使企业获得直接或间接经济利益的劳务费用。按照国家税务总局提出的六项测试的要求,劳务费用在不能通过六项测试时,无法在国内进行企业所得税税前扣除,具体情况如表1所示:

表1 六种不得抵扣的劳务费用

六种不得抵扣的劳务费用	六项测试
1.与企业承担功能风险或者经营无关的劳务活动	需求方测试
2.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	受益方测试
3.关联方提供的,企业已经向第三方购买或者已经自行实施的劳务活动	重复性测试
4.企业虽由于附属于某个集团而获得额外收益,但并未接受集团内关联方实施的针对该企业的具体劳务活动	真实性测试
5.已经在其他关联交易中获得补偿的劳务活动	补偿性测试
6.其他不能为企业带来直接或者间接经济利益的劳务活动	价值创造测试

由表1可以看出,对劳务费用的要求同六项测试是息息相关的,六种无法使企业获得直接或间接经济利益的劳务费用对应了国家税务总局提出的六项测试。

(1)与企业承担功能风险或者经营无关的劳务活动,对应需求方测试。提供的服务完全不被需要,不在结算中扣除。

(2)关联方所作出的投资保障行为对应受益方测试,例如为了保证投资方的投资利益,针对企业实施的包括所有董事会成员的活动在内的监督、管理和控制活动。受益方是投资方,而不是子公司,因此该费用不可以在子公司层面进行税前扣除。

(3)关联方提供的对企业而言并非创新的劳务活动,有可能作重复性测试。比如,一项活动已经发生,现在提供劳动一方并未做任何实质性改进或变动而再为类似服务收费,如果重复性测试不能通过,对应的劳务费用不能在企业所得税税前扣除的。

(4)企业虽由于附属于某个集团而获得额外收益,但并未接受集团内关联方实施的针对该企业的具体劳务活动,对应真实性测试。如果只是单纯享受收益,而没有实质性提供相应劳务的行为发生,即使该收益能被确认,从劳务费用的角度也较难通过真实性测试。但是对于关联交易的各方,还有可能通过其他途径,比如特许权使用费,达到实质性支付的目的。

(5)已经在其他关联交易中获得补偿的劳务活动,对应补偿性测试。无论何种关联交易,只要获利程度超过一定标准,均不再以其他形式收取费用。基本的处理原则是,按照转移定价的测试,只要在合理范围之内,对于贸易类获取的关联方的转移定价利润,无论是贸易还是非贸易类,也不管怎样分摊利润,都不应过分做出质疑;反之,如果已有足够利润作为保证,则不能再以其他任何理由下的费用支付行为作为获取更高利润的依据。

(6)其他不能为企业带来直接或者间接经济利益的劳务活动,对应价值创造测试。

3. 向仅拥有无形资产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。这种问题比较常见,很多海外母公司或关联方公司支付特许权使用费均依据两个法律文本,一个是特许权使用费的授权使用合同,另一个是确认境外公司即收费方对特许权使用费享有所有权的法律文件。主管税务机关据此再考虑到转让定价的收费幅度的问题,对该企业是否有支付特许权使用费做出评价。若境外企业仅仅是在法律层面上拥有该特许权的所有权,并没有参与特许权价值创造过程,税务机关要求此种特许权使用费的支付不允许税前扣除。

4. 因融资上市活动涉及的附属利益而需向境外关联方支付特许权使用费。这种情形通常在架构重组中发生得较多,尤其是在海外上市公司的构架重组,通过特别协议控制

(SVIE)形式即借助各种合同协议来支付特许权使用费。尽管附属利益可能属于投资方也可能属于被投资方,但在无法消除税务风险的情况下,也就是不能完全确定相关的特许权使用费是否能在税前扣除的情况下,产生的所得税风险会对境内企业未来的海外上市造成负面影响。

## (二)关于“带来经济利益”条件下的关联方劳务支付所得税扣除分析

通常“带来经济利益”可以理解为,假设服务可以预期带来合理辨识的经济和商业价值的增长,并基于此状况下能确定或者合理期望对应的服务接收方的经营状况得到改善,则提供的该项服务可以被认为“带来经济利益”。

例如,存在一海外公司关联方,如果其提供的服务纯粹是使集团内的子公司受益,则能证明该子公司的付费是合理的。若海外关联方提供服务的受益方既是母公司又是子公司,理论上应根据各自受益的比例和价值创造的“度”进行合理拆分。那么,在此情形下,母公司、海外关联方或提供劳务方自己受益,则不应再对子公司进行加成收费。

因此,讨论关于企业接受不能为其带来经济利益的劳务是否有必要向境外关联方支付服务费,以及支付的费用能否在企业所得税税前扣除这类问题时,可以总结出以下结论:首先,企业在接受境外关联方提供劳务时,须以受益性原则为基础,对该劳务进行受益性分析,即分析该劳务是否能够为企业带来直接或间接经济利益。其次,倘若接受了受益性劳务,并能基于独立交易原则支付费用,那么在计算企业应纳税所得额时可以扣除;反之,如果是接受非受益性劳务而支付的费用,则在计算企业应纳税所得额时不得扣除。

事实上,企业的员工在该问题的考虑上通常会听取境外总公司管理层的一些行政性命令。虽然从内部管理角度来看,员工权限相对有限,但仍有必要提醒管理层,若海外公司向国内公司收取的费用没有达到受益性原则的要求,则意味着境内公司把该笔钱支付给海外母公司,境内公司在计算企业所得税时涉及相关费用的部分也可能不得抵扣,这样就存在重复征税的问题。作为企业日常经办人员,虽然权力有限但仍有义务告知管理层存在类似的风险,提醒他们该费用是否有必要向中国境内公司收取,或至少应在相应准备工作做得更加充分后再进行收取。

## (三)向形式上拥有无形资产的境外关联方支付特许权使用费所得税扣除分析

根据相关文件的规定,企业需向境外关联方支付技术、品牌等无形资产特许权使用费的,应当通过分析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以及投入的资产、承担的风险等判别关联各方对该无形资产价值创造的贡献程度,以确定各自应当享有的经济利益,并按照独立交易原则确定企业是否应当向境外关联方支付特许权使用费,以及应当支付多少特许权使用费。

A和B分别代表境内的子公司和境外的关联方,对已订立的特许权使用费负担合约,交易各方在处理形成的无形资产的品牌推广费时,各自应分摊的特许权使用费如表2所示。即使是合约订明特许权使用费主要由A产生,除推广费,剩余的部分也并非百分之百由A承担而向B支付,反过来也有可能出现B向A补价的情况,从而体现了境外关联方支付特许权使用费的另一个思路。

表2 特许权使用费的分摊 单位:万元

		境内 子公司A	境外 关联方B	无形资产 价值合计	特许权使 用费发生 合计
已发生费用	品牌费		10000	10000	
	推广费	3000		13000	
特许权使用 费分摊(收 取为正,支 付为负)	情形一	-2000	2000		5000
	情形二	1000	-1000		3000

## 四、结论

由上述分析可知,满足企业所得税扣除条件下的费用支付对境外关联方来说是有明确要求的。特别是在“一带一路”背景下,随着跨境关联交易的数量增加和复杂程度提高,针对相关交易产生实际支付行为的,需严格按照国家税务总局公告2015年第16号文件的界定标准,分讨论和实务两个层面进行总结和界定。

在讨论层面上,企业向未履行功能、承担风险,或者无实质性经营活动的境外关联方支付的费用,可以清晰界定为不能在企业所得税税前扣除的费用。

在实务层面上,包括任何鉴定方式在内的税务机关处理方式都需要有明确的指引,这些指引包括以下几类:①关于境外关联方运营的所有基本信息且信息应尽可能详细,包括第三方鉴证机构出具的审计报告。②关于提供服务的交易方明细资料且包括参与交易相关的讨论过程资料。③功能及风险平衡分析表,要求关联交易的境内外双方提供服务功能的细分,并要基于详细的分析测算以确定境外关联方是否存在未履行功能、不承担风险且无实质性经营活动的行为。

## 主要参考文献:

黄永江. 关于构建支付业务管理体系的所得税问题研究[J]. 区域金融研究, 2014(12).

准建军. 跨境交易与我国所得税政策的关系[J]. 财贸经济, 2014(8).

厉无畏. 丝绸之路经济带上的跨境交易关联方所得税探讨[J]. 长春大学学报, 2014(5).

国家税务总局. 关于对外支付大额费用反避税调查的通知. 税总办发[2014]146号, 2014-07-29.

作者单位:岭南师范学院商学院,广东湛江524048