

税务评论

若需获取更多 BEPS 项目有关信息，
敬请垂询：

转让定价

上海

郭心洁

电话：+86 21 6141 1308

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

香港

张柏宁

电话：+852 2852 1095

电子邮件：patcheung@deloitte.com.hk

国际税务

北京

张慧

电话：+86 21 8520 7638

电子邮件：jenzhang@deloitte.com.cn

上海

许德仁

电话：+86 21 6141 1498

电子邮件：lkhaw@deloitte.com.cn

叶红*

电话：+86 21 6141 1171

电子邮件：hoyeqinli@qinliilawfirm.com

香港

刘明扬

电话：+862 2852 1082

电子邮件：antlau@deloitte.com.hk

* 叶红是上海勤理律师事务所 (Shanghai Qin Li Law Firm) 的律师。上海勤理律师事务所是一家中国律师事务所，也是德勤全球网络的一员。Deloitte (“德勤”) 是一个品牌，在这个品牌下，具独立法律地位的全球各地成员所属数以万计的德勤专业人士联合向经筛选的客户提供审计、企业管理咨询、财务咨询、风险管理、税务及相关服务。德勤法律泛指提供法律服务的德勤有限公司成员所及从属机构，是全球几大主要法律服务机构之一。

BEPS 第 10 项行动计划： 经合组织发布关于转让定价指南中 低附加值集团内服务的修改意见

2014 年 11 月 3 日，作为致力于解决税基侵蚀和利润转移 (以下简称“BEPS”) 项目工作的一部分，经合组织发布了一份第 10 项行动计划下“关于简化转让定价操作方法处理低附加值集团内服务”的讨论稿，这项工作最终将对经合组织转让定价指南的第七章进行修订。其旨在减少通过超额管理费及总部支出等造成的税基侵蚀，尤其以发展中国家存在的此类情况作为针对重点。对于集团可选择性采用的简化转让定价操作方法，该方法认同独立交易价格与服务成本密切相关，同时主张按照集团内统一的分摊依据将提供各类集团内服务相关的成本分摊至受益于相关服务的集团内企业，并在成本基础上加成少量的利润。

与 BEPS 其他行动计划的讨论稿相同，该修改意见并不代表 G20/经合组织国家的一致意见，仅旨在提供实质性建议供公共讨论 (意见征集截至 2015 年 1 月 14 日)。

讨论稿涉及到了以下几点问题：

定义：低附加值集团内服务在服务性质上属于支持性服务，不属于集团核心业务，亦没有使用或者创造任何无形资产，且不涉及任何显著风险。讨论稿举例说明了符合条件和不符合条件的服务类型。对于某些不易辨别的服务类型，需要基于特定事实进行功能分析。

确定符合独立交易原则的服务费：对于选择简化转让定价操作方法的集团，其需要每年确定向集团内各关联方提供各种类型低附加值服务的成本总和 (即“成本池”)。如果一项活动仅使执行该活动的公司受益，相关成本应当从成本池中剔除 (根据现行的转让定价指南，这类活动包括控股公司进行的股东活动)。成本池中也应剔除只为个别集团成员提供服务所产生的成本，因为这些服务成本及其加成会向个别集团成员直接收取。

确定成本池后的下一步是在集团成员之间，根据服务性质所选定的分摊依据对成本池中的成本进行分摊。分摊方法需要前后保持一致性，即整个集团相同类型的低附加值服务应该使用相同的分摊依据；另外，集团每年度所使用的分摊依据，也应该保持一致，除非有合理的理由需要改变。

讨论稿指出所有低附加值服务，无论其服务类型，都应当适用相同的加成率。讨论稿建议加成率应在 2% 至 5% 之间。

服务费的支持文件：通常而言，只有为集团成员提供具有经济或商业价值以提升或保持集团商业地位的活动，服务受益方才负有支付服务费的义务。讨论稿指出，虽然低附加值服务可能会使所有服务接受方受益，但是却很难证明服务接受方是否会愿意向独立第三方所提供的此类活动支付服务费或者自己从事此类活动。讨论稿所推荐的简化受益分析意味着税局应当只根据不同的服务类别来考量服务的受益性。讨论稿建议，单独准备一份服务类别年度清单应当足以证明服务费的合理性，而通讯记录或者个别服务的其他证据则并不必要。所准备的文件中还应包括：

- 服务满足于上述定义的理由以及每类服务的预计收益；
- 分摊标准的描述和合理性说明，以及加成率的确定；
- 成本池确定以及分摊标准运用的计算过程。

相关评论及集团需考虑的后续步骤

针对低附加值服务的简化转让定价操作方法对于一些集团是有益的。在许多情况下，要为涉及众多税收管辖区域且可能仅是少量金额的服务费提供足够的证据和支持会十分困难并且成本高昂，同时可能会导致双重征税。另外，简化转让定价操作方法将有助于资源有限的税局考量适当的成本加成率。然而，讨论稿并未对一个普遍的关键问题进行探讨，即当高成本的发达国家向低成本的发展中国家提供服务时，可能无法在发展中国家获得合适的可比对象来评估其与发达国家服务成本间的差异，而这未来可能仍将引发相关争议。

对于类似的低附加值服务，讨论稿所提出的 2%至 5%的加成率低于欧盟联合转让定价论坛提出的指南（受欧盟委员会认可），且区间更窄；根据不同情况，后者提出的加成率位于 3%至 10%的区间范围。

一旦集团选择适用简化的转让定价操作方法，该方法需要建立在全球一致应用的基础上，这将意味着：（1）相对于目前不少企业仅按区域进行成本归集和分摊的做法，全球化的应用需要在成本池归集和服务费用分摊上进行更程度的协调；（2）在采用该操作方法的年度需要建立适当的成本池、分摊依据并准备支持性文件，因此会产生额外的合规性成本。

对基于经合组织协定范本的国家而言，转让定价指南的修订可能足以使其应用上述简化后的低附加值集团内服务转让定价操作方法，但对于其他国家（尤其是非经合组织成员国）而言，相关建议是否能够得到实际应用仍有待观察。

中国国家税务总局关于集团内收取服务费的观点

近来集团内服务费已经越来越受到中国国家税务总局的关注。国税总局关于集团内服务费的最新观点从其向联合国税务委员会提交的意见书，相关官员所提出的“六项测试”（受益方测试、需求方测试、重复性测试、价值创造测试、补偿性测试和真实性测试）¹，以及“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）（即“146号文”）等文件中可见端倪。

尽管国税总局基本同意经合组织提出的集团内服务的分析框架，而且“六项测试”中的部分测试方法，例如受益方测试和重复性测试基本与经合组织的分析方法一致，但是其它测试方法相较于经合组织则更为严格。例如，服务需求要与中国本地公司的核心功能和特性保持一致（需求方测试）；服务费收取方并未通过其它关联交易对该服务已获得补偿（补偿性测试）。此外，国税总局关于受益方测试的解释强调了“该测试需要从服务提供方和服务接受方两个角度进行分析”。正如此前观察，这一观点可能会导致服务交易双方由于所在地成本高低差异而引起争议。值得关注的是，经合组织框架下提出的支持性文件是否能够满足国税总局提出的真实性及其验证的要求尚不清晰。

国税总局尚未对集团内服务交易设定任何“安全港”加成率范围，因此经合组织所提议的 2%至 5%的“安全港”加成率范围是否会被国家税务总局接受，仍然有待观察。

其它中国大陆地区的实务和观察

许多跨国集团的中国子公司需要处理跨境关联服务费支付，其中许多都是以间接方式进行服务费的收取（例如，服务提供方根据销售收入或人员数量作为分摊依据向中国子公司进行服务费分摊）。理论上，运用合理的依据进行服务费的分摊在中国应该是可以接受的方式；实务中，相较于通过分摊进行服务费计算的间接方式，一些税务机关似乎更倾向直接计算服务费的方式。在运用间接方式时，纳税人可能被要求提供与各层次费用分摊有关的支持材料或解释，而对于跨国集团的中国子公司来说，该类信息时常难以完整获得。因此，中国子公司在根据集团的全球服务费分摊模式进行跨境关联服务费支付时常遭遇困难。

随着 146 号文的发布，国税总局要求各地税务机关开始对大额对外支付服务费进行排查，并对避税嫌疑度较高的公司启动正式的转让定价立案调查。实务中，我们注意到，一些当地税务机关已经建立了对纳税人信息数据的内部监测系统，并采用了一些量化指标来筛选潜在的调查对象进行更深入的调查。

有鉴于此，向海外关联方支付集团内服务费的中国企业纳税人应审阅相关的服务费支付情况，并参考经合组织的观点以及中国本地的相关要求与实务。

¹ 国税总局国际税务司司长廖体忠于 2014 年国际税务研讨会上提出。

本文由德勤中国为本行中国大陆及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

北京

吴嘉源

合伙人

电话：+86 10 8520 7501

传真：+86 10 8518 7501

电子邮件：keving@deloitte.com.cn

香港

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

深圳

展佩佩

合伙人

电话：+86 755 8246 3255

传真：+86 755 8246 3186

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

重庆

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 6310 6206

传真：+86 23 6310 6170

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

济南

蒋晓华

总监

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：betjiang@deloitte.com.cn

苏州

许柯/梁晴

合伙人

电话：+86 512 6289 1318/1328

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn
mliang@deloitte.com.cn

大连

汤卫东

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

澳门

展佩佩

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

天津

苏国元

合伙人

电话：+86 22 2320 6680

传真：+86 22 2320 6699

电子邮件：jassu@deloitte.com.cn

广州

展佩佩

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

南京

许柯

合伙人

电话：+86 25 5791 5208

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

武汉

祝维纯

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 8526 7032

电子邮件：juszhu@deloitte.com.cn

杭州

卢强

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn

上海

郭心洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

厦门

展佩佩

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

主管合伙人

许德仁

合伙人

电话：+86 21 6141 1498

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：lkhaw@deloitte.com.cn

华北区

张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

华南区 (香港)

殷国璋

合伙人

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

华南区 (内地/澳门)

张文杰

总监

电话：+86 20 2831 1369

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

华东区

朱正萃

总监

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至+852 2541 1911。

关于德勤

Deloitte (“德勤”)泛指德勤有限公司(一家根据英国法律组成的私人担保有限公司，以下称“德勤有限公司”)，以及其一家或多家成员所。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球逾 150 个国家，凭借其世界一流和高质量专业服务，为客户提供应对最复杂业务挑战所需的深入见解。德勤拥有约 200,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

关于德勤大中华

作为其中一所具领导地位的专业服务事务所，我们在大中华设有 22 个办事处分布于北京、香港、上海、台北、成都、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、新竹、济南、高雄、澳门、南京、深圳、苏州、台中、台南、天津、武汉和厦门。我们拥有近 13,500 名员工，按照当地适用法规以协作方式服务客户。

关于德勤中国

德勤品牌随着在 1917 年设立上海办事处而首次进入中国。目前德勤中国的事务所网络，在德勤全球网络的支持下，为中国的本地、跨国及高增长企业客户提供全面的审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。在中国，我们拥有丰富的经验，一直为中国的会计准则、税务制度与本地专业会计师的发展贡献所长。

本文件中所含数据乃一般性信息，故此，并不构成任何德勤有限公司、其成员所或相关机构(统称为“德勤网络”)提供任何专业建议或服务。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。