

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 10 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：hoye@deloitte.com.cn

香港

刘明扬

电话：+862 2852 1082

电子邮件：antlau@deloitte.com.hk

BEPS 第 8 项行动计划： 经合组织发布成本分摊协议讨论稿

4 月 29 日，经济合作与发展组织（“经合组织”或“OECD”）发布了关于成本分摊协议的讨论稿，其中包括了对《经合组织转让定价指南》第八章的修改意见。成本分摊协议讨论稿的发布是经合组织税基侵蚀与利润转移（“BEPS”）第 8 项行动计划（即无形资产转让定价指引）的成果之一。该讨论稿已提请公众在 2015 年 5 月 29 日前发表意见。针对该讨论稿以及其他转让定价议题的公开讨论会将于 7 月 6 日至 7 日在经合组织巴黎总部召开。

该讨论稿主要参考了其他 BEPS 行动计划下所发布的指引，并对现有的成本分摊协议指南进行了更新，但并未对现有指南做出实质性的变革。此次的讨论稿整合了以下两份之前已发布讨论稿的有关内容：1) 2014 年 12 月发布的《经合组织转让定价指南》第一章关于风险部分的指引（“风险讨论稿”）；以及 2) 2014 年 9 月发布的《经合组织转让定价指南》第六章关于无形资产转让课税应基于归属于无形资产价值的指引（“无形资产讨论稿”）。鉴于上述两项指引（包括对“难以估值的无形资产”和“特殊措施”讨论稿的调整）仍需要进一步修订从而在经合组织成员国之间达成一致，此次发布的讨论稿有可能也需遵循同样的修订程序，以确保与其它讨论稿的修订保持同步。

与现行指南一致的是，成本分摊协议讨论稿同时适用于服务类成本分摊协议（即协议参与者分摊服务成本）和开发类成本分摊协议（即协议参与者分摊开发成本并且共同承担开发的风险）。该讨论稿认为成本分摊协议模式下的运营结果和不采用成本分摊协议模式下的运营结果应该是相似的。因此，讨论稿认为应该基于价值而非成本去衡量参与者的初始贡献和后续贡献。讨论稿提出了一项例外，即低价值服务，对于此类服务允许以成本衡量参与者的贡献。讨论稿附件中的示例 2 对这一原则进行了说明。每个参与者贡献的价值可以参考《经合组织转让定价指南》的其它章节决定，尤其对于无形资产研发类成本分摊协议可以参考指南第六章的内容。与现行指南相比，讨论稿中要求基于价值而非成本去衡量贡献的方法对成本分摊协议提出了更多的限制，但符合 BEPS 行动计划及其强调价值分割的趋势。尽管如此，相对于其他调整而言，基于价值而非成本衡量参与者贡献的这一变化对现行成本分摊协议可能产生的影响最大。

成本分摊协议讨论稿指出，成本分摊活动的各参与者必须从中受益。对于开发类成本分摊协议，各参与者必须能够对协议所分配的风险进行控制和管理。因此，正如讨论稿的示例 5 中所提到的，一家仅提供资金的企业（即“cash box entity”）不能被视为开发类成本分摊协议的参与方。另外，与无形资产讨论稿中所提到的一致，如果一家企业仅仅承担了与提供资金相关的控制和管理职能，那么仅可以就其提供资金职能获得经过风险因素调整后的有限回报（请参考讨论稿示例 4）。

各参与者对成本分摊协议的初始和后续贡献应该基于他们合理的预期收益。如果参与者的总体贡献金额与其总体预期收益不相等，则需要对参与者的贡献金额进行补偿调整。鉴于此，初始和后续贡献应该在加总后以整体角度分析确定各参与者的贡献金额是否与其合理预期收益相等。讨论稿允许纳税人在成本分摊协议中加入调整条款，使纳税人将来可以对其贡献额基于合理预期收益进行调整。目前对于上述调整条款可能的适用情形并没有明确规定。例如，如果就整体而言或者相对于其它参与者的收益而言，该无形资产没有达到某个参与者的预期价值，那么是否可以允许对该参与者的贡献金额进行调减处理？

根据成本分摊协议讨论稿，在下面两种情况下，税务机关可以对参与者的贡献作出补偿调整并要求参与者做出补偿支付：(1)当参与者的贡献与各参与者实际分享的合理预期收益不配比时；(2)当参与者的贡献与其投入的实际价值不相符时。但值得注意的是，成本分摊协议讨论稿并没有明确提到，上述调整应该仅基于成本被分摊“以前”的信息作出，还是可以根据“以后”的信息再作修正¹。该讨论稿指出，在开发类成本分摊协议中，税务机关应考虑使用多年而非单年的财务信息来判定是否需要作出补偿调整，以使得参与者分享的合理预期收益与其贡献相匹配。由此来看，讨论稿似乎要求参与者的贡献与取得的合理预期收益在经过一段时间后实现完全匹配，而并未提供一个允许的偏差范围。但是在开发类成本分摊协议的执行过程中，这种偏差无疑是不可避免的。

讨论稿针对成本分摊协议的达成和文档准备给予了建议。与现行的指南相比，讨论稿仅作了一些小幅修订。讨论稿详细列出了纳税人需要在成本分摊协议同期资料中准备并提交给税务机关的资料信息。但是，这份资料清单与经合组织转让定价指南第五章所要求的新的同期资料内容有所不同。因此，对于有哪些关于成本分摊协议的信息需要被包含在主体文档和本地文档中，尚需进一步澄清。

如果跨国集团内有个别公司是依据美国国内法所制定的成本分摊协议的参与方之一，则集团需要特别注意经合组织的成本分摊协议讨论稿使用的方法与美国税制中的方法在很多方面存在差异，其中包括：

- 由于美国的成本分摊法规没有要求参与者必须拥有对参与项目的风险控制和管理能力，所以虽然讨论稿内的示例 5 中所描述的“cash box”实体不被认定为成本分摊参与者，但根据美国法规，这类实体仍可作为成本分摊协议的参与者；
- 美国的成本分摊法规要求，参与者应以各方在开发无形资产过程中所发生的“成本”，并非以此次讨论稿中建议的投入“价值”，来衡量各方在成本分摊安排协议下的贡献；
- 在衡量参与者的贡献时，不会合并考虑初始投入和后续发生的成本；
- 安全港和例外处理适用于任何“与收入相一致”的调整。

如果跨国公司签署的成本分摊协议受到其他国家或地区的国内法规制约的，跨国公司应当检阅现有协议中的条款，识别条款是否与成本分摊协议讨论稿中的建议存在差异，尤其是在涉及贡献的“价值”而非“成本”方面的有关内容。

德勤中国税务评论

在中国，现行的 2 号文，即由国家税务总局颁布的特别纳税调整实施办法（试行），明确规定可以使用成本分摊协议。但是，2 号文并未就成本分摊协议的具体实施提供大量的细节。尽管经合组织发布的成本分摊协议讨论稿在现有的指南基础上做了大量的更新，但是对于如何能在中国成功实施仍然存在许多的不确定性。

无形资产的价值贡献评估

中国目前的税收法律法规并未就转让定价安排下的无形资产价值评估提供明确指引。尽管 2 号文第七章对涉及成本分摊协议的征管程序作出了明确，但未对成本分摊方法以及适用性提供充分的细节规定。

就无形资产价值评估而言，目前实践中税务机关主要审阅企业递交的资产评估报告，这类报告一般由资产评估师根据相关的中国资产评估准则准备。尽管中国的资产评估准则与国际准则正在逐步趋同，但两者仍可能在适用范围及效力、制定原则以及准则项目等方面存在差异。

“受益性测试”的应用

鉴于中国针对向海外关联方支付项目日趋严峻的监管趋势，税务机关很可能会根据第 16 号公告应用受益性测试的概念及原则来审视涉及中国参与者的服务类成本分摊协议。举例而言，税务机关可能会将焦点集中在：1) 审阅成本分摊协议下成本池的构成内容（例如：管理性质的费用及不能为参与者带来收益的费用是否被包括在成本池的计算中？—“受益性测试”）；或是 2) 针对如何确定成本分摊协议的参与者（例如：该参与者，尤其是位于低税率地区的参与者，是否对成本分摊协议作出了有价值的贡献，并从中受益？—“受益性测试”，“价值创造测试”），等等。

¹ 成本分摊协议讨论稿的第 17 段指出调整分析不应基于事后数据，但第 19 段却要求根据实际收益做调整。尚不明确第 19 段的规定是否意味着一方面要求进行类似于美国国内法下的“与收入相一致”的调整，而同时又不给予类似于美国成本分摊法规中所规定的针对这种调整的任何例外处理 (Treas. Reg. 1.482-7(i)(6))。如果经合组织有意实行此类“与收入相一致”的调整，则需要进一步考虑，伴随此种调整方法的应用而制定的为避免因微小偏差而进行调整的安全港和例外处理规则是否会有违独立交易原则。

成本分摊协议下中国参与者相关营运业务产生的亏损

由于成本分摊协议的前提不仅是分担贡献，还包括共担风险；因此，如果要符合成为成本分摊协议参与者的资格，相关实体必须具备控制成本分摊协议所带来风险的能力和职权。事实上，这与 BEPS 行动项目下关于无形资产和价值贡献的整体观点，以及中国国家税务总局的观点是一致的²。但是，这是否也意味着，国税总局会接受中国参与者由于当年成本分摊协议下的业务活动而产生的亏损？对于成本分摊协议下的业务，中国参与者实际上将与其他参与者共同承担主体企业的功能，这样来看似乎可不受限于 363 号文³对于单一功能企业不应产生亏损的要求。

地域性特殊优势

现行的 2 号文对有关成本分摊的规定没有特别要求企业必须考虑地域性特殊因素对成本的影响，但鉴于中国国税总局多次强调应该在转让定价分析中评估地域性特殊因素的作用，我们可以合理的预见到中国税务机关会将地域性特殊因素的考量增加到成本分摊协议相关的转让定价法规中，这些因素可能包括由于中国的低廉人力成本而导致对研发贡献的低估，或由于中国特殊的市场环境导致的高于一般市场的产品价格，以及特别的购买力而产生的市场溢价等。同时，上述因素亦可能会影响中国税务机关对于涉及无形资产的成本分摊协议中有关加入支付、退出补偿以及补偿调整的处理。

成本分摊协议下有关款项的中国税务影响

成本分摊协议下有关交易的税务处理应适用中国的国内税法规定。涉及无形资产开发类成本分摊协议的加入支付、退出补偿，2 号文第 72 条规定将其按“资产购置或处置”的有关规定进行企业所得税处理。具体而言，加入支付按“无形资产购置”处理，故可能适用于无形资产摊销的规定。退出补偿按“无形资产处置”进行处理，因此处置产生的损益需纳入企业应纳税所得额课征企业所得税。

涉及中国境内企业和境外企业之间跨境交易下的加入支付和退出补偿，其相应的预提所得税和间接税影响总结如下：

	加入支付	退出补偿
预提所得税	境外企业从中国境内企业收取的加入支付是否需要在中国扣缴预提所得税在实践中尚不清晰。主管税务机关可能认为加入支付在形式上属于“特许权使用费”，故需要在中国扣缴预提所得税。但是，若主管税务机关认定按购置无形资产处理，则应有理由不予扣缴预提所得税。	中国境内企业从境外企业收取的退出补偿是否需要对方国家缴纳所得税、间接税，取决于对方国家税法的相关规定以及中国与对方国家的双边税收协定（如有）。
间接税	如果相关的无形资产符合免征增值税/营业税的相关规定，且经科委及主管税务机关等批准，则境外企业可免除在华增值税/营业税纳税义务。	

总结

如跨国公司适用现正生效的成本分摊协议（尤其是根据有关国家或地区的本地成本分摊税收法规所达成的协议），应注意经合组织有关成本分摊协议转让定价指南的动向，及时了解经合组织观点与本地法规之间的差异所在，从而确定是否需要现有安排进行适当调整，以及将来是否需要履行与安排有关的申请或审批程序。

² 中国税务机关曾多次发表过其观点，其中包括 2012 年 10 月 2 日发布的《联合国发展中国家转让定价操作手册》中国部分，以及在 2014 年 4 月由江苏省国家税务局发布的《2014 - 2015 年度国际税收遵从管理规划》。国税总局重点关注中国本地企业所执行的功能，使用的资产以及承担的风险，并且强调其转让定价结果应该与其所创造的价值相匹配。

³ 国税函[2009]363 号《国家税务总局关于强化跨境关联交易监控和调查的通知》

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：kevng@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

李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

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

杨力

合伙人

电话：+86 411 8371 2801

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：leoyang@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

李旭升

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

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

钟锐文

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：jichung@deloitte.com.cn

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)

殷国焯

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。