

税务评论

中国税务

中国颁布成本分摊协议管理新规

作者：

上海

郭心洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

王新朋

合伙人

电话：+86 21 2316 6852

电子邮件：aaronwang@deloitte.com.cn

余华颖

高级经理

电话：+86 21 6141 1219

电子邮件：manyu@deloitte.com.cn

如欲垂询更多信息，请联络：

转让定价服务

全国及华东区领导人

上海

郭心洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

全国协同及华北区领导人

北京

贺连堂

合伙人

电话：+86 10 8520 7666

电子邮件：lhe@deloitte.com.cn

华南区

香港

张柏宁

合伙人

电话：+852 2852 1095

电子邮件：patcheung@deloitte.com.hk

中国国家税务总局（以下简称“国税总局”）近日颁布了关于成本分摊协议管理的新规定，要求纳税人自签订成本分摊协议之日起 30 日内，向主管税务机关报送成本分摊协议副本。

2015 年 5 月 14 日，国务院发布了国发[2015]27 号文件（即《国务院关于取消非行政许可审批事项的决定》，以下简称“27 号文”），决定在前期大幅减少部门非行政许可审批事项的基础上，再取消 49 项非行政许可审批事项，其中包括了与成本分摊协议相关的审核事项。

紧接其后，国税总局于 2015 年 6 月 16 日发布了国家税务总局公告 2015 年第 45 号（即《国家税务总局关于规范成本分摊协议管理的公告》，以下简称“45 号公告”），旨在从税收征管的角度贯彻落实 27 号文的决定。45 号公告自 2015 年 7 月 16 日起施行。

主要政策变动

审核权限：在 27 号文和 45 号公告出台前，成本分摊协议的管理依据主要来自中国企业所得税法和国税发[2009]2 号文件（以下简称“2 号文”）。其中，2 号文第七章第六十九条明确了成本分摊协议的审核权限：

“第六十九条 企业应自成本分摊协议达成之日起 30 日内，层报国家税务总局备案。税务机关判定成本分摊协议是否符合独立交易原则须层报国家税务总局审核。”

27 号文有关取消非行政许可审批事项目录中的第 46 项取消了“企业就成本分摊协议是否符合独立交易原则的审核”。同时，45 号公告明确了自 2015 年 7 月 16 日起，上述 2 号文的第六十九条规定废止。

从事前审核到事后监管：如上所述，在 27 号文和 45 号公告出台前，企业在执行成本分摊协议并获得相应的预提所得税、流转税等税务待遇之前，必须经由地方税务机关层报国税总局，以事先取得国税总局就成本分摊协议符合独立交易原则的批复。

而在 27 号文和 45 号公告出台后，从法理上而言，中国税务机关不再负有对成本分摊协议是否符合独立交易原则进行事先审批的行政责任或权力。但 45 号公告要求税务机关加强对成本分摊协议的后续管理。需要注意的是，根据中国现行转让定价的规定，转让定价调整法定追溯期为 10 年。

国税总局可以采取的监管措施包括：

- 对不符合独立交易原则和成本与收益相匹配原则的成本分摊协议，实施特别纳税调查调整；
- 企业执行成本分摊协议期间，参与方实际分享的收益与分摊的成本不配比的，应当根据实际情况做出补偿调整而未做补偿调整的，税务机关应当实施特别纳税调查调整。

同时，45号公告进一步强调了参与成本分摊协议纳税人的税务合规义务，这些义务包括但不限于：

- 企业自与关联方签订（变更）成本分摊协议之日起30日内，向主管税务机关报送成本分摊协议副本；
- 企业与其关联方签订（变更）成本分摊协议的，无论该协议执行与否，均应在年度企业所得税纳税申报时，就其与关联方之间的业务往来附送《中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表》。

此外，根据现行2号文第七十四条的规定，企业执行成本分摊协议期间还应准备和保存成本分摊协议的同期资料，包括对本年度成本分摊协议发生的成本总额及构成、各参与方成本分摊的情况，本年度预期收益与实际结果的比较及由此做出的调整等。

整体而言，上述政策的出台旨在简化纳税人参与成本分摊协议的流程，同时督促纳税人参与和执行成本分摊协议时的合规管理。但是需要指出的是，目前国税总局暂未对企业在执行成本分摊协议时就分摊成本、补偿调整等是否及如何适用有关的税务待遇（包括预提税、流转税等方面的待遇）作出任何明确。

评论

45号公告的出台是基于中国政府一系列简政放权的政策背景。作为国税总局贯彻落实27号文的规范性文件，45号公告从税收征管流程上明确了从“事前审批”转型为“事后监管”的政策方向。

上述规定的出台无疑是在管理流程上为企业按照中国转让定价的法规参与成本分摊协议提供便利条件，也同时要求企业准备相应的支持材料和分析文档以满足后续的合规义务。然而，根据我们对相关实务操作的理解，短期内纳税人在遵循上述规定时仍将在以下一些方面面临操作层面的潜在风险和不确定性。

法规中尚待解决的问题

虽然45号公告强调了独立交易原则和成本与收益相匹配原则，但事实上这一表述只是现行2号文中相关规定¹的重复，并没有对一些实务中的关键问题，诸如如何确定预期合理收益、加入支付和退出补偿的定价方法等技术事项进行讨论。而这些技术事项通常会对成本分摊协议的安排是否符合独立交易原则产生重要影响，也是进行相关转让定价分析的基础。

值得期待的是，国税总局正在修改中的2号文可能将会为上述有关成本分摊协议的诸多问题提供更多具体的指引。

潜在的转让定价调查风险

从上述政策和法规变动可以看出，取消成本分摊协议事前审批的限制，与上述事后审查的配套跟踪管理密不可分。将来中国税务机关可能会更多地通过审阅《中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表》以及成本分摊协议的同期资料文档，对成本分摊协议的执行进行更严密的监督和审查。

对于上述合规文档资料和其中有关的转让定价分析，中国税务机关都将有权进行审阅，并有权向纳税人就相关问题提出质询。因此，纳税人有必要对成本分摊协议有关的合规工作进行积极管理以确保成本分摊协议能够持续有效地得到中国税务机关的认可。并且，由于成本分摊协议中独立交易原则应当如何诠释，尤其是涉及诸如可预期的合理收益、加入支付和退出补偿如何确定等影响成本分摊安排的关键技术问题，对于大部分地方税务机关而言仍属于税收征管新课题，所以我们预计中国税务机关在审查具体的成本分摊协议案例时可能会对纳税人提出诸多质疑乃至挑战，并可能结合一些目前正在讨论之中的国际观点（例如经合组织在税基侵蚀和利润转移项目中的一些观点），从技术层面维护中国的税收利益。因此，对于纳税人而言，这意味着实务上可能将面临更加严格的合规要求和事后审查风险。

有鉴于此，我们认为纳税人应当而且必须在参与成本分摊协议时，以及在后续成本分摊协议执行期间，及时作好相关支持资料的准备，包括成本分摊协议本身的各项内容和条款制定，对于是否符合收益和成本配比原则和独立交易原则的分析，以及对于成本分摊协议参与方实际分享的收益和成本的配比情况分析，并作出相应和必要的补偿性调整。同时，对于涉税金额较大的成本分摊协议，根据现行中国转让定价的法规，企业可以考虑采用预约定价安排的形式，以有效降低相关的事后审查风险。

¹ 参见2号文第六十六条、第七十五条等条款。

相关的税收待遇和非贸付汇

上述政策和法规变动废除了国税总局就成本分摊协议是否符合独立交易原则进行事先审批的行政权力。然而，如前所述，在明确成本分摊协议相关税务处理的法规进一步出台之前，地方税务机关可能会对纳税人适用成本分摊协议相关税务待遇的诉求采取不予正面积积极答复的态度，从而使得纳税人无法及时享受相关税务待遇。而事实上，能否及时、持续地在整个成本分摊协议期间内对相关税务待遇进行有效适用可以说是纳税人参与成本分摊协议最为重要的一项考量因素。

同时，由于税收待遇的不明确，在实务操作上，尤其是在成本分摊协议执行过程中所涉及的对外支付环节，地方税务机关能否及时向企业出具相关的税务证明文件，也可能存在不确定性。因此 27 号文和 45 号公告的出台可能依然无法在实质上解决纳税人在申请成本分摊协议的相关税收待遇以及非贸付汇时所面临的不确定性和实务流程障碍。

综上，27 号文和 45 号公告的出台旨在简化成本分摊协议的管理流程，但目前正在考虑参与成本分摊协议的纳税人仍应注意到上述不确定性和实务层面的困难，积极作好事前准备和事后合规工作，关注相关法规动态，并在必要时寻求专业意见。

本期税务评论内容系有关于德勤转让定价服务

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

朱校

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：andzhu@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

白凤九

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：bilbai@deloitte.com.cn

澳门

鄧偉文

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：raytang@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。