



稅務新知

有關具有關聯交易的企業的稅收管理實施辦法之
2017年2月24日第20/2017/ND-CP號決議

2017年3月1日

越南政府於 2017 年 2 月 24 日正式頒佈了第 **20/2017/ND-CP** 號決議（以下簡稱「第 20 號決議」），針對具有關聯交易的企業的稅收管理實施辦法予以說明。該決議將於 **2017 年 5 月 1 日** 起生效。

在本【稅務新知】通信中，德勤越南希望為您匯總第 20 號決議的要點，並提醒越南納稅人確保遵守移轉訂價法規應注意事項，且考慮應否就其業務模式予以調整，包括以下內容：

| 章節 | 內容 | 頁碼 |
|------------------|---|----|
| 1 | 關聯方關係的認定標準之變更 | 1 |
| 2 | 稅務查核/移轉訂價查核中的執行可比性分析與評估受控交易之結果是否符合常規應注意事項 | 4 |
| 3 | 企業所得稅不可扣抵項目 | 4 |
| 4 | 免製作《移轉訂價報告》和《關聯交易申報書表》之對象 | 5 |
| 5 | 第 20 號決議附加書表簡介 | 6 |
| 6 | 製作《移轉訂價報告》和《關聯交易申報書表》之期限 | 6 |
| 7 | 稅務機關對移轉訂價管理工作之職責和權限 | 7 |
| 8 | 發展路程 | 7 |
| 附錄——第 20 號決議附加書表 | | 9 |

第一章：關聯方關係的認定標準之變更

「關聯方」係指企業直接或間接地控制其他企業或受其他企業控制，以及同受某一企業控制的兩個或多個企業如母公司、子公司、受同一母公司控制的子公司之間。第 20 號決議將關聯方關係分類為 10 種形式；然而，第 66 號施行細則將關聯方關係分類為 13 種形式，詳細如下表：

（備註：次序編碼係按照第 66 號施行細則和第 20 號決議的順序）

表格一

| 第 66 號施行細則 | 第 20 號決議 |
|--|--|
| 直接關聯方——所有權關係 | |
| <p>如果股權持有比率達 20%以上，雙方之間構成關聯方關係，詳細如下：</p> <p>a. 一方直接或間接持有另一方所有者 20%或以上的股權；</p> <p>b. 兩方同受另一方直接或間接持有 20%或以上的股權；</p> <p>c. 兩方直接或間接共同持有另一方所有者 20%或以上的股權。</p> | <p>股權持有比率增為 25%以上，詳細如下：</p> <p>a. 一方直接或間接持有另一方所有者 25%或以上的股權；</p> <p>b. 兩方直接或間接共同持有另一方所有者 25%或以上的股權。</p> <p>第 (c) 項已被廢止。</p> |

間接關聯方——貸款關係

如果擔保金或貸款資金與所有者投入資本之間比率達 **20%或以上**，雙方之間構成關聯方關係，詳細如下：

- e. 一方向另一方提供任何形式的擔保或貸款，且貸款比率佔其所有者投入資本的 **20%或以上**，並佔其中、長期貸款總額的 **50%以上**。

擔保金或貸款資金與所有者投入資本之間比率增為 **25%或以上**，詳細如下：

- d. 一方向另一方提供任何形式的擔保或貸款（包括由第三方貸款，但由關聯方給予融資擔保，或具有類似性質的金融交易），且貸款比率佔其所有者投入資本的 **25%或以上**，並佔其中、長期貸款總額的 **50%以上**。

間接關聯方——業務關係

如果交易總額達收入總額或費用總額的 **50%或以上**，雙方之間構成關聯方關係，詳細如下：

- j. 一方因製造/經營產品而須使用另一方的無形固定資產與/或智慧財產權，且無形固定資產與/或智慧財產權的使用費達產品的原始成本（或成本價格）的 **50%以上**；
- k. 一方直接或間接為另一方所提供的原材料、物料或投入品總值（固定資產折舊攤銷費用除外）達總額的 **50%以上**，以用於製造/經營輸出產品；
- l. 一方直接或間接控制另一方的所銷售產品的 **50%總產量以上**（按沒種產品分別計算）。

此認定標準已被廢止。

- m. 兩方通過訂立合營合約達成業務合作協議，雙方之間構成關聯方關係。

此認定標準已被廢止。

第 20 號決議新增認定標準

根據第 20 號決議，在以下情況下，雙方之間構成關聯方關係：

- i. 一方或多方受主要投資者個人或關鍵管理人員的直接控制；
- k. 在其他情況下，一方在主要業務範圍內受另一方的實務控制或被施加重大影響。

雖然第 (k) 項符合「實質重於形式」之原則，但尚未針對所謂「其他情況」予以詳細說明，可能使納稅人產生不同理解。此認定標準之增加，加上業務關係人定標準（交易總額達收入總額或費用總額的 **50%或以上**）

的廢止，可能會引起稅務機關對於向其他企業之間業務往來金額巨大或交易頻繁企業者刁難。

第二章：稅務查核/移轉訂價查核中的執行可比性分析與評估受控交易之結果是否符合常規應注意事項

第 20 號決議就可比較分析與移轉訂價調整予以了比第 66 號施行細則更詳細的說明，主要包括：

表格二

| 第 66 號施行細則 | 第 20 號決議 |
|--|---|
| <p>可比較對象</p> <p>納稅人於蒐尋可比較對象時，應根據合法公開之資料來源，並可比較對象之選取或排除過程有留下軌跡供稅務機關驗證，以評估受控交易之結果是否符合常規。因此，可比較對象之選取或排除並不受地理位置之限制。</p> | <p>納稅人於蒐尋可比較對象時，應根據可比較數據的優先順序（以及重大差異調整，若有）如下：</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) 納稅人的內部可比較資料； (ii) 與納稅人位於同一國家和地區者； (iii) 具有相同產業及經濟狀況者； |
| <p>常規交易價格調整</p> <p>針對常規交易價格調整尚無規定。</p> | <p>執行可比較分析過程中，用來調整不合常規交易之價格分別為非關係人於可比較情況下所收取之價格（適用於可比較未受控價格法（即“CUP”））或按獨立可比較公司之間的四分位數距之中位數（適用於其他方法，惟 CUP 除外）。</p> |
| <p>指定移轉訂價調整</p> <p>在稅務機關進行稅務/移轉訂價查核之情況下，如果納稅人被指定應納稅額，第 66 號施行細則規定了適當調整如下：</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ 用於調整不合常規的售價/利潤的最適價格係不低於由稅務機關確認的標準市場價格區間之中位數； ✓ 用於調整不合常規的購價的最適價格係不高於由稅務機關確認的標準市場價格區間之中位數； | <p>第 20 號決議說明了稅務機關可以指定應納稅額，卻不說明何謂適當的調整。然而，根據有關可比較分析與移轉訂價調整的指導規定，在稅務機關進行稅務/移轉訂價查核之情況下，可以採用中位數為下限價來指定應納稅額。</p> |

第三章：企業所得稅不可扣抵項目

根據「實質重於形式」之原則，第 20 號決議規定支付予關聯方的下列費用不能抵扣營業稅：

表格三

| 次序 | 支付予關聯方的費用 | 為企業所得稅不可以扣抵費用 |
|----|---------------------------|---|
| 1 | 支付予關聯方的有形/無形固定資產或其他服務的使用費 | <ul style="list-style-type: none"> i. 關聯方不從事與納稅人經營活動有關的業務範圍； ii. 關聯方從事與納稅人經營活動有關的業務範圍，但其資產總值、員工人數及所執行的功能與交易價值不符； iii. 關聯方對所提供予納稅人使用的固定資產、貨物、服務毫無權利和義務； iv. 關聯方位於不徵收企業所得稅的國家或地區；不為納稅人帶來收入或不為納稅人的經營活動帶來增加價值。 |
| 2 | 支付予關聯方的勞務使用費 | <ul style="list-style-type: none"> i. 由關聯方所提供的勞務僅為其他關聯方帶來利益或增加價值； ii. 由關聯方所提供的勞務僅為關聯方的股東帶來利益；因多邊關聯方提供一種勞務而造成重複費用，無法確定是否為納稅人帶來增加價值； iii. 勞務係做為集團成員，納稅人應該得到的福利； iv. 關聯方在由第三方所提供的服務中扮演仲介角而造成附加費，並對該等勞務不帶來任何增加價值。 |

第 20 號決議亦規定了可以抵扣營業稅的利息費用之上限，其中課稅期間所發生的可以抵扣貸款利息費用總額不得超過稅前淨利加當期貸款費用再加當期折舊攤銷費用總額（即《EBITDA》）的 20%。然而，該規定不適用於受金融機構法與保險法約束的納稅人。

雖然該規定乃是更傾向於企業所得稅，但是從移轉訂價角度來看，可以看出越南政府正在努力對善用利息費用為藉口來將現金匯出境外這稅收籌劃技術加以限制。因此，建議納稅人應重新評估其債務股本比以及與關聯方之間和與第三方之間的貸款比率。

第四章：豁免製作《移轉訂價報告》和《關聯交易申報書表》之對象

第 20 號決議亦規定了得以豁免備妥移轉訂價報告/關聯交易申報書表的對象如下：

表格四

| 豁免項目 | 豁免對象 |
|----------------------------|---|
| 豁免備妥表單 01 的 III 項及 IV 項 | <ul style="list-style-type: none"> i. 如果納稅人僅與屬於越南企業所得稅納稅人的關聯方發生交易； ii. 雙方適用同一稅率，並於課稅期間不享受稅收優惠政策。 |
| 豁免備妥移轉訂價報告 (仍需製作移轉訂價書表) | <ul style="list-style-type: none"> i. 進行關聯交易的納稅人具有年銷售收入低於 500 億越南盾，且年關聯交易總額不超過 300 億越南盾； ii. 納稅人有簽訂預先訂價協議（即《APA》），並按 APA 的規定提交年度報告（僅適用於 APA 包含範圍內的關聯交易）； iii. 納稅人所執行的功能較單純，無形資產的使用不產生任何收入及費用，年銷售收入總額低於 2,000 億越南盾，採用營業毛利率（即“營業毛利額與營業淨收入之間的比率”），包括以下產業： <ul style="list-style-type: none"> - 分銷：5%或以上； - 製造：10%或以上； - 加工：15%或以上 |

第五章：第 20 號決議附加書表簡介

第 20 號決議的附件書表包括肆（4）份書表。然而，如與有關關聯交易調整運用的常規交易價格確定之第 156/2013/TT-BTC 號施行細則（以下簡稱第 156 號施行細則）來相比，該等書表要求揭露更大量資訊。因此，建議納稅人應事先備妥下列移轉訂價報告及書表：

- ❖ 按第 03/TNDN 表單連同隨附的書表 01 揭露關聯方關係及關聯交易相關資訊
- ❖ 按書表 02 揭露企業當地報告所需資訊
- ❖ 按書表 03 揭露集團報告所需資訊
- ❖ 按書表 04 揭露集團最終母公司的跨國利潤報告

(* 根據第 20 號決議，所謂集團最終母公司係指跨國集團中的法律實體，而該法律實體直接或間接持有同一跨國集團內的其他法律實體的股權，且其股權不被任何其他法律實體持有。此外，集團最終母公司的財務報表不得合併至與全球任何其他法律實體的財務報表。

僅有下列對象者必須提交表單 04：

- ✓ 納稅人是在越南註冊成立的最終母公司，且其課稅期間的集團合併收入超過 180,000 億越南盾者；
- ✓ 當納稅人的最終母公司為境外公司，如果其最終母公司需要向所在地稅務機關提交跨國集團利潤報告以及相關申報書表，仍納稅人有義務將該等文據的副本提交予稅務機關。如果納稅人無法提交該等文據的副本，仍應以書面說明所在地政府為何不得提供該報告的原因與法規依據；

欲知上述表格中各相關內容之細節，請參閱附錄。

第六章：製作移轉訂價文據之期限

根據第 20 號決議，製作移轉訂價文據之期限如下：

- 在提交企業所得稅年度結算申報書表之前，必須備妥關聯交易申報書表；
- 提交移轉訂價報告的期限如下：
 - ✓ 在查稅過程中，提交移轉訂價報告的期限為自稅務機關提出要求起 15 日之內。
 - ✓ 在稅務機關進行查稅之前的諮詢期內，提交移轉訂價報告的期限為自收到書面要求起 30 日之內，並僅准予最多 15 日的一次延遲。

根據上述內容，可以理解，製作連續多年的移轉訂價文據係違反法規，並將不再被接受。

第七章：稅務機關對移轉訂價管理工作之職責和權限

稅務機關有權按下列原則來指定應納稅額：

- 在納稅人充分遵守會計制度、發票和憑證規定的情況下：應根據第 20 號決議所規定的可比性分析、移轉訂價方法以及關聯方交易管理制度中所適用的數據等規定，來指定用於計算應納稅額的營業額、費用或應計稅所得。
- 其他：應根據針對不充分遵守執行會計制度、發票和憑證規定的納稅人的處理方案，或違反稅務法規之處罰規定，並按稅務機關的資料來指定應納稅額。

針對下列對象，稅務機關有權指定用來報稅的交易價格、利潤率、利潤分配比率，指定應計稅所得或應納稅額：

- 納稅人不按第 20 號決議的規定來申報關聯交易資訊，或申報不實，或不提交表單 01 等者；
- 納稅人不按第 20 號決議的表單 02、表單 03 規定的移轉訂價文據所需內容，或不提交移轉訂價文據以及可比性分析的數據、憑證、資料等者；
- 採用不可靠、不實資訊來進行可比性分析並申報受控交易之情形，或根據不合法或不合理的資料、數據、憑證，或無法提供用於計算關聯交易所採用的價格、利潤率或利潤分配比率等依據；
- 具有違反轉移定價行為。

第八章：發展路程

第 20 號決議針對關聯交易適用的常規交易辦法之詳細解釋及指導，係完全符合經濟合作與發展組織（即 OECD）的稅基侵蝕與利潤移轉的行動計劃（即 BEPS），使現行法規更完善健全。針對法規遵從規定，第 20 號決議要求納稅人與其母公司雙方之間的互相協調，以確保能夠按期備妥並向稅務機關提交轉移訂價文據，因為越南納稅人可能無法具有轉移訂價文據所需的某些數據或資訊。

針對以上章節四的規定，建議納稅人重新評估其商業模式，以確定是否應按第 20 號決議進行任何調整，或是否得以豁免製作移轉訂價文據。為此目的，納稅人可以考慮主要包括但不限於以下內容：

- 重新評估現有商業模式——是否應進行任何調整，以確保對第 20 號決議的遵守性？從稅務角度來看，現有商業模式之調整將為公司帶來某些利益和好處？
- 根據新規定來檢查關聯方之間簽訂的合約。
- 評估支付予通關聯公司的集團內部服務費之實質。
- 評估享受稅務減免優惠的可能性。
- 檢查現有的關聯交易是否符合新規定的認定標準。
- 檢查能否按新規定的期限備妥移轉訂價文據？

因為第 20 號決議將於 2017 年 5 月 1 日起生效，所以如果納稅人的課稅年度截止日為 2017 年 3 月 31 日，且其企業所得稅結算申報期限為 2017 年 6 月底，從德勤的角度來看，仍必須按現行法規來備妥移轉訂價文據。然而，如果在本法未來之「施行細則」內容有所不同，本事務所將即時告知。

* * * * *

附錄——第 20 號決議隨附表單摘要

1. 表單 01——關聯方與關聯交易相關資訊

表單 01 的基本內容係根據第 156 號施行細則所規定的關聯交易申報表單的內容。然而，表單 01 仍需要以下附加內容：

- **第一節——關聯方相關資訊**包括名稱、所在國家、稅號以及關聯關係類型。
- **第二節——豁免製作《移轉訂價報告》和《關聯交易申報書表》之對象**：本節要求納稅人說明其為何得以豁免申報表單 01 第 III 節和第 IV 節與豁免製作《移轉訂價報告》。
- **第三節——關聯方申報**：除上述的關聯交易申報要求之外，本節仍要求納稅人在第 12 欄中代理常設機構申報代收代付款項、收入分配與費用分攤款項等。然而，在本節的第 13 欄中，納稅人仍需針對屬於預先訂價協議（即《APA》）適用範圍內的關聯交易進行申報。
- **第四節——按常規交易結果調整後的經營成果**：本節係第 20 號決議的新要求。第四節要求以下三種納稅人類別應根據產業類別來申報按常規交易結果調整後的經營成果：
（一）製造業、貿易業與服務業；（二）銀行業與信用貸款業；（三）證券業與證券投資基金管理公司。無論屬於何種納稅人，仍須分別按與關聯方交易及價值和與非關聯方交易價值來申報經營成果。針對與關聯方交易價值，納稅人必須按移轉訂價報告和預先訂價協議來申報交易價值。

2. 表單 02——當地國報告所需資訊、資料

- (i) 納稅人的基本資料，包括組織架構和管理結構、有關經營活動的詳細資訊、經營戰略與有關主要競爭對手的資訊等。
- (ii) 有關重大關聯交易的資訊：交易類型、交易內容、關聯方之間的關係、功能性分析、最通常規交易方法、重大的假設、適當的可比較程度調整、與關聯方簽訂的合約/協議等。
- (iii) 財務資訊：納稅人的當期財務報表、可比較分析過程中所用的財務數據、企業具有連續三年虧損的原因說明等...

3. 表單 03——全球報告所需資訊、資料

- (i) 集團組織架構之敘述，包括所有權結構、集團經營中子公司的地理位置之敘述。
- (ii) 集團經營活動之敘述，包括產生營業利潤的主要活動之敘述、帶來最大收入的頭五大產品/服務之供應鏈之敘述、佔集團收入總額 5% 的產品/服務之敘述（包括該等產品/服務的主要地理市場秩敘述、以及主要服務協議之敘述）等。
- (iii) 集團的無形資產之敘述，包括研發中心的地理位置、無形資產與主要協議之清單等。
- (iv) 集團內部財務活動之敘述，包括集團財政分配制度、以及移轉訂價制度等。
- (v) 集團經營成果與納稅義務之敘述，包括當期合併財務報表、針對納稅人從關聯交易中獲得的營業利潤來計算應納稅額所用之稅率、以及預先定價協議等。

4. 表單 04——跨國利潤報告相關資訊之揭露

- (i) 按國別揭露的獲利、稅金與經營活動之概述，包括集團與非關聯方交易總額以及與關聯方交易總額、應納企業所得稅總額、實納企業所得稅總額、登記資本額、累積盈餘、員工人數、有形資產（現金及約當現金除外）。
- (ii) 按國別分類的集團子公司名單。

* * * * *

如有任何疑問，歡迎您不吝與我們聯繫。

聯繫方式

欲瞭解更多資訊，請聯繫德勤越南。

Thomas McClelland 先生

稅務部主管合夥人

+84 (8) 3910 0751

tmcclelland@deloitte.com

Bui Ngoc Tuan 先生

稅務部合夥人

+84 (4) 6268 3568

tbui@deloitte.com

Bui Tuan Minh 先生

稅務部合夥人

+84 (4) 6268 3568

mbui@deloitte.com

Phan Vu Hoang 先生

稅務部合夥人

+84 (8) 3910 0751

hoangphan@deloitte.com

Dion Thai Phuong 女士

稅務部合夥人

+84 (8) 3910 0751

dthai@deloitte.com

Dinh Mai Hanh 女士

稅務部副總經理

+84 (4) 6268 3568

handinh@deloitte.com

Joy Mukherjee 先生

稅務部副總經理

+84 (8) 3910 0751

joybmukherjee@deloitte.com

台商、中商、港商企業，請聯繫德勤越南華商服務部。

謝有明先生

審計副總經理

+84 (0) 963 933 205

ycheah@deloitte.com

黃建璋先生

協理

+84 (0) 904 875 655

wchenwei@deloitte.com

盧利興先生

審計協理

+84 (0) 963 933 012

hengloh@deloitte.com

Website : www.deloitte.com/vn

Email : deloittevietnam@deloitte.com

本通信中所含內容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其成員所或它們的關聯機構（統稱為“德勤網絡”）並不因此構成提供任何專業建議或服務。任何德勤網絡內的機構均不對任何方因使用本通信而導致的任何損失承擔責任。

Deloitte (“德勤”) 泛指一家或多家德勤有限公司 (即根據英國法律組成的私人擔保有限公司, 以下稱“德勤有限公司”), 以及其成員所網絡和它們的關聯機構。德勤有限公司與其每一家成員所均為具有獨立法律地位的法律實體。德勤有限公司 (又稱“德勤全球”) 並不向客戶提供服務。請參閱 www.deloitte.com/cn/about 中有關德勤有限公司及其成員所更為詳細的描述。

德勤為各行各業的上市及非上市客戶提供審計、管理諮詢、財務諮詢、風險諮詢、稅務及相關服務。德勤透過遍及全球逾150個國家的成員所網絡為財富全球500強企業中的80%企業提供專業服務。憑藉其世界一流和高質量的專業服務, 協助客戶應對極為複雜的商業挑戰。如欲進一步了解全球大約245,000名德勤專業人員如何致力成就不凡, 歡迎瀏覽我們的Facebook、LinkedIn 或Twitter專頁。

關於德勤東南亞

為了更好的應對東南亞區域內部來自高增長公司及企業的特定需求, 為客戶提供更有價值的服務, 我們組建了德勤東南亞——作為德勤有限公司的一個成員所, 包括在文萊、柬埔寨、關島、印度尼西亞、老撾、馬來西亞、緬甸、菲律賓、新加坡、泰國和越南等國家運營的德勤成員所。

德勤共南亞擁有25家服務據點, 超過290位合夥人及7,400位專業人員, 憑藉專業的技術和深厚的行業知識為該地區企業提供始終如一的優質服務。

所有的服務都通過各個國家具有獨立法律實體的子公司和分支機構實現。

關於德勤越南

有25多年歷史之越南德勤係越南第一個諮詢與審計公司, 並為全球德勤事務所 (全球最大專業服務公司之一) 之會員。擁有在河內市與胡志明市服務據點工作之800多個專業人員, 並取得東南亞德勤 (包括汶萊、柬埔寨、關島、印度尼西亞、寮國、馬來西亞、緬甸、新加坡與泰國等成員) 之互連協助, 越南德勤為跨行業之國內外企業提供全方位之稅務諮詢、財務諮詢、企業管理諮詢、企業風險管理、審計及專業教育培訓等增值服務。