

企业在所得税汇算清缴中应注意的事项之二

——关联交易的业务收入

随着跨国经营模式，集团经营模式的日益扩大，关联企业间业务往来频繁，税务部门近几年加大了关联交易定价的管理力度，除了重点关注因关联交易涉税数量重大需要报送同期资料的企业外，下列免于准备同期资料的企业，也慢慢的进入了税务部门的核查范围：

- 年度发生的关联购销金额在 2 亿元人民币以下且其他关联交易金额在 4000 万元人民币以下的；
- 关联交易属于执行预约定价安排所涉及的范围；
- 外资股份低于 50%且仅与境内关联方发生关联交易。

稽查案例

A 公司为外商独资企业，由其美国母公司 100%全资控股，主要协助母公司的在华业务的经营及拓展。A 公司每月费用支出约 60 万元人民币，每月月末 A 公司将当月费用折算为相应美元金额，约 10 万美元，向美国母公司开具发票，收取管理费，记作 A 公司的业务收入，缴纳相应的增值税及附加税。母公司在收到该发票后汇款 10 万美元至 A 公司账户，A 公司结汇用作公司日常运营。A 公司与其母公司之间就“管理费”事宜，未签订相应书面协议。

A 公司于 2012 年接到税务部门稽查通知，税务部门认为 A 公司在关联交易中，未能正确核算关联收入金额，存在少计收入从而少缴纳税款的问题，要求企业责令改正。

实践处理

这种代表处经费划拨式的业务模式普遍的存在与境内子公司与境外关联公司的关联交易中，为了降低税务风险，企业在实践中有以下两种做法：

- 关联公司之间未签订正式书面协议，境内子公司以实际发生的费用成本金额向国外收取管理费，会计处理上也以此金额计营业收入，但计提营业税金及附加时（营改增推广之前）将收入加成 5%计算缴纳营业税金。以 100 万元的经费支出为例，企业会计处理中贷记收入 100 万元，缴纳主营业务税金及附加时计算如下： $100 * (1 + 5% \text{加成率}) * 5.6\% \text{营业税及附加税率}$ 。

在次年的企业所得税汇算清缴鉴证报告中，税务师事务所将应当加成的 5 万元收入在收入类调整项目中调增了应纳税所得额，即税务处理上收入总额为 105 万元。

- 关联公司之间签订正式书面协议，境内子公司为关联公司提供商业、行政、咨询等服务，子公司的服务报酬是基于成本加成 5% 进行计算和收取的。这种情况下，会计和税务的处理就能比较一致了，如上面所举的例子，即会计和税务方面都确认收入 105 万元，企业在此基础上计算相应的流转税及企业所得税。

后者较好的降低了税务风险，但 5% 的加成率也很可能被税务局认为是偏低而进行纳税调整的。但如果很高的加成率，会与所提供的服务及集团的整体税收筹划悖悖，因此，如何确定加成率也是关联企业间需要重点关注的一个问题。

加成率

目前国家税务总局没有出台统一的文件规定该项加成率的问题，在营改增推广之前，《营业税暂行条例实施细则规定》纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产的价格明显偏低并无正当理由的，由主管税务机关核定其营业额。在没有同类应税行为的平均价格参考的情况下，税务机关可以按照如下的公式进行核对：

$$\text{营业额} = \text{营业成本或者工程成本} \times (1 + \text{成本利润率}) \div (1 - \text{营业税税率})$$

其中成本利润率有各省自行确定。根据北京地方税务局京地税营[1994]162 号文件规定，“娱乐业、转让无形资产、销售不动产税目征税范围内业务为 20%，营业税其他税目征税范围内业务为 5%”。另外，需要注意的是，由于外商投资企业自 2010 年也开始征收相应附加税，计算时应同时加入附加税率。

因此，以 100 元成本为例， $\text{营业额} = 100 \times (1 + 5\%) / (1 - 5.6\%) = 111.23$ ，即收入应至少为 111.23 元，加成率应至少为 11.23%。随着营改增试点范围的扩大，许多企业的此项业务转为增值税应税服务范围，而增值税却未出台相应的收入核定方法，实践中许多企业仍然参照原营业税核定方式确定加成率，或稍高一些一般定为 15% 左右。

评论

除了签订必要的书面协议和确定适当的加成率之外，企业还需要留意以下两点：

- 加成后的收入不仅影响流转税的计税金额，同时也影响企业所得税的应纳税所得额。如需税收筹划，应考虑两种税负的承担。
- 2013 年出台明细化的“营改增跨境应税服务增值税免税办法”中，其中对于符合条件跨境服务是申请免征增值税。企业在关联交易中若有此类服务，应当分别核算，并向税务机关办理相应备案手续。

关联交易业务收入的核算是企业日常业务中的重点部分，企业应根据自身与境外关联公司交易的类型进行事先的安排及税收筹划，避免应为少计收入产生的税款补缴、滞纳金甚至罚款损失，建议企业联系专业的财务、税务人员，提供相应的协助。

本文内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料做出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关资料或其它税务分析及意见，请联络：

中伯伦财务管理咨询有限公司 / 中伯伦税务师事务所有限公司

企业并购&重组税务服务

叶江莲 合伙人

电话：+8610 6591 3000

电邮：queena.ye@cplchina.cn

石娜 高级税务经理

电话：+8610 6591 3000

电邮：Tina.shi@cplchina.cn