



# 跨境关联劳务费支付合理性判定 与税收风险评估

刘 伟 李 俭

随着经济全球化进程的不断加快和信息技术的飞速发展，跨国公司组织架构处于巨大变革中。网络化组织架构正在逐步替代传统金字塔型组织架构，集团内部分工变得更加专业化。一项特定职能往往由一个或多个专门化组织来完成，导致跨国公司集团内部的关联劳务日益增加，同时也催生出越来越多的跨国公司利用集团内部劳务费支付进行避税的问题。如何评判跨国公司集团内部关联劳务定价的合理性，规范不符合独立交易原则的劳务费支付及由此产生的税基侵蚀与利润转移行为，成为亟待解决的问题。本文以某在华跨国公司向境外关联方支付劳务费为切入点，通过剖析综合案例，提出科学评判关联劳务费支付是否符合独立交易原则的判断标准，以有效防止跨国公司利用关联劳务费支付进行避税。

## 一、基本案情

X公司是位于美国的某跨国集团母公司。2004年，X公司在新加坡设立全资子公司B公司，并将其作为亚洲地区总部及集团共享服务中心；B公司主要履行研发、集中采购、营销与销售服务功能。同年，X公司在中国香港地区设立其100%投资控股的C公司；C公司主要职能是投资管理。2008年，X公司在中国内地设立其全资子公司A公司；A公司属于合约制造商，主要按照B公司下发的订单组织生产。A公司设有独立的采购部门，但只能在B公司指定的供应商中选择。A公司没有独立的销售部门，生产的产品全部销售给关联方，其中销售给B公司的收入占其全部销售收入的85%。A公司的产品销售采用成本加成法。

2009年—2018年期间，A公司销售收入呈现大幅上升态势，但利润却明显下滑，息税前利润率由2009年的7%逐步下降至2018年的1%，2014年和2015年甚至还出现亏损。

自2009年起，A公司向X公司、B公司及C公司支付各种劳务费，相关劳务的品目从2009年的4种逐步增加至2018年的6大类24种，相应的劳务费支付金额由2009年的400万元逐步增加至2018年的2亿元。经税务机关调查，劳务费的不合理支付是导致A公司利润快速下滑的最主要原因。税务机关对其支付不符合独立交易原则的劳务费进行特别纳税调整。

下文以2018年为例，说明A公司向境外关联方支付劳务费的具体情况。

1. 为了优化各子公司业务流程，X公司从第三方购入能够实现业务整合的系统软件，并根据集团发展战略，在外购系统软件的基础上自主开发出W软件。X公司将W软件授权给包括A公司在内的集团内各子公司使用，并在美国本土对美国之外的各子公司进行相关软件使用的远程指导与培训。X公司与各子公司签订的劳务合同中规定W软件的所有权归X公司所有，各子公司仅拥有使用权。A公司因使用W软件并接受与W软件相关的指导与培训，2018年向X公司支付信息技术劳务费8000万元。

2. A公司向X公司支付集团财务劳务费和集团人力资源劳务费共计2000万元。集团财务劳务是指A公司使用X公司的财务制度，并且X公司定期给A公司财务人员进行财务制度、税收政策培训，要求其按照集团财务的要求将相关财务数据形成报告上交X公司，以实现集团财务的统一管理。集团人力资源劳务是指A公司使用X公司的集团人力资源制度，以确保包括A公司在内的集团内各子公司都能遵循并执行集团实施的统一的人力资源制度。

3. A公司向B公司支付市场支持劳务费1000万元。市场支持劳务主要是指B公司提供的关于市场前沿性调查、营销及市场开发等相关劳务。

4. A公司向X公司支付W软件维护费1500万元。



该项劳务主要是指 X 公司向 A 公司提供的关于 W 软件的设置与日常维护等。

5. A 公司向 B 公司支付采购劳务费 2 000 万元。B 公司主要负责亚洲地区所有从事生产的子公司的采购工作。由于 B 公司以集团名义履行采购功能，并拥有较强的议价能力，因此各生产子公司会获得比独立企业更低的采购价格。

6. A 公司向 X 公司和 B 公司支付技术咨询劳务费共计 2 500 万元，以解决其生产过程中遇到的各类技术性难题。

7. A 公司向 C 公司支付咨询管理劳务费 500 万元。但 A 公司指出，由于 C 公司资料保管和人员更替问题，因此无法提供任何相关资料。

8. A 公司向 B 公司支付 IT 技术劳务费 2 000 万元。IT 技术劳务主要指 B 公司提供的与 IT 相关的日常咨询与维护劳务。此项费用分配比例为亚洲地区所有受益子公司各自销售收入在亚洲地区总销售收入中的占比。

9. X 公司派遣专家到 A 公司对其生产过程进行指导与监管，专家停留时间在 7 个月以上。A 公司向 X 公司支付技术指导劳务费 500 万元。

## 二、案例分析

经分析，上述案例中的劳务费支付存在八个典型的税收风险点。

风险点一：混淆劳务费与特许权使用费的定性

X 公司将外购的系统软件通过自主研发所形成的 W 软件授权给 A 公司使用，但由于是让渡该软件的使用权，该项收费应属于特许权使用费。此外，X 公司对于该软件的使用提供指导与培训等劳务并不是独立存在的，是附属于 W 软件这项无形资产的授权而存在。因此与使用 W 软件有关的劳务费用，无论是单独收取还是包含在技术价款中，均应视为特许权使用费。向境外关联方支付特许权使用费应在我国缴纳预提所得税，但 A 公司将该项费用的性质认定为 X 公司为其提供的境外劳务，因此没有缴纳预提所得税，进而导致相应非居民税收的流失。

风险点二：股东劳务不属于集团劳务

A 公司财务部门有 12 名员工，人力资源部门有 8 名员工。经调查了解，这些人员均表示有能力全面履行各自岗位职责，相关业务并未得到 X 公司提供的额外劳

务。而 X 公司给 A 公司财务人员提供的财务制度、税收政策培训等劳务，主要是为了实现集团财务的统一管理。同理，X 公司提供的人力资源方面的劳务也是为了确保 A 公司能够遵循并执行集团统一的人力资源制度。可见，X 公司提供的这两项劳务都与 A 公司本身的业务无关，并非其经营所需，而是基于集团股东利益的需要。因此，这些劳务的报酬应从接受劳务子公司的税后利润中获得，而不应通过收取劳务费的方式获得。

风险点三：与企业功能风险不匹配的劳务不属于集团劳务

A 公司向 B 公司支付的市场支持劳务费主要是关于市场前沿性调查、营销及市场开发等相关劳务的费用。但从 A 公司功能定位来看，其仅是一家合约制造商，且所生产的产品全部销售给关联公司。A 公司不履行任何市场功能，也不承担任何市场风险，因此不会成为 B 公司提供上述市场劳务的受益者，故该项费用不得在税前扣除。

风险点四：已得到补偿的劳务不属于集团劳务

A 公司向 X 公司支付 W 软件维护费。该劳务费主要是 X 公司向 X 公司提供关于 W 软件的设置与日常维护费用。A 公司从 X 公司购入 W 软件的许可协议中明确指出，其支付的软件使用费包括软件设置与维护劳务费用。而 X 公司又以劳务费的名义再次向 A 公司收取相关费用，故该项费用不得在税前扣除。

A 公司每年从 B 公司指定的采购商中采购原材料，确实获得低于独立第三方的采购价格，即 A 公司从集团采购中受益。但由于其是合约制造商，85% 的产品都销售给 B 公司，且采用成本加成法，因此从采购环节来看，尽管 A 公司受益于集团采购，但其销售给 B 公司的价格也同时降低，则 B 公司成为最终受益者。故 A 公司支付的采购劳务费不得在税前扣除。

风险点五：重复性劳务不属于集团劳务

A 公司同时向 X 公司和 B 公司支付与技术相关的咨询劳务费。但根据实际情况，A 公司在日常生产中遇到的技术问题主要是与 X 公司研发部进行沟通，并有针对性地解决问题。而 B 公司所拥有的技术与 A 公司生产技术不同，其未向 A 公司提供有关技术咨询方面的服务。故 A 公司属于重复列支劳务费，该项支付给 B 公司的费用不得在税前扣除。

风险点六：向未执行功能、承担风险，无实质性经营活动的境外关联方支付劳务费





C公司是一家壳公司，没有工作人员，也未履行相应职责，且A公司无法提供任何证明C公司所提供劳务具有真实性的合法凭据。根据《国家税务总局关于发布〈特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法〉的公告》（国家税务总局公告2017年第6号，以下简称“6号公告”）第三十七条的规定，企业向未执行功能、承担风险，无实质性经营活动的境外关联方支付费用，不符合独立交易原则的，税务机关可以按照已税前扣除的金额全额实施特别纳税调整。故A公司向C公司支付的咨询管理劳务费不应在税前扣除。

#### 风险点七：分配标准不符合劳务特性

A公司每年向B公司支付IT技术劳务费2000万元。由于A公司未设立专门的IT部门，主要依靠B公司提供的信息技术保障系统的正常运转，其对此项劳务有需求且因此而受益，故应向B公司支付相关劳务费。但B公司向各子公司收取的劳务费金额，均按各子公司销售收入占亚洲地区总销售收入的比例进行分配。如果B公司采用这种间接分配费用的方式，其分配因子应使用与受益性更相关的指标，才能体现劳务与受益的匹配度。在实践中，IT信息技术劳务应与各受益子公司所使用的电脑数量更相关。A公司按电脑数量这一分配标准重新计算后，其应分配的IT技术劳务费为1500万元，因此多支付的500万元IT劳务费应进行特别纳税调整。

#### 风险点八：劳务活动构成常设机构

X公司每年都派遣专家到A公司对其生产过程进行指导与监管，专家停留时间都在7个月以上。根据A公司提供的境外专家入境记录和工作日志等信息，X公司每年派遣的专家在我国境内工作均达到183天以上，在我国构成常设机构。对于常设机构取得的利润应按25%的税率征收企业所得税。

### 三、关联劳务费支付合理性的判定与税收风险评估

正确判断一项劳务支付是否符合独立交易原则，大致需要三个步骤：正确界定何为关联劳务；在关联劳务范畴内，判断劳务接受方是否从劳务提供方提供的劳务中受益，如果不符合受益标准，则不允许税前扣除；受益性劳务费的支付标准应符合独立交易原则。

#### （一）关联劳务的合理界定

我国并未在税法中给出关联劳务的完整定义，但在

《国家税务总局关于完善关联申报和同期资料管理有关事项的公告》（国家税务总局公告2016年第42号）中采用列举的方式，将以下活动视为提供劳务：市场调查、营销策划、代理、设计、咨询、行政管理、技术服务、合约研发、维修、法律服务、财务管理、审计、招聘、培训、集中采购等。如果关联劳务提供方提供上述劳务服务，且纳税人（劳务接受方）向劳务提供方支付的劳务费符合独立交易原则，则允许税前扣除相关劳务费。

在实践中，部分纳税人将一些活动与集团内的关联劳务混淆，导致向境外支付不合理的劳务费，从而产生税收风险，具体表现在以下三个方面：

一是未正确区分管理费与关联劳务费。根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第四十九条的规定，企业之间支付的管理费，不得税前扣除。我国税法没有对管理费作出明确定义，税务机关在审查纳税人申请的劳务费付汇时，如果判定境外关联方收取的劳务费实质上属于管理费性质，那么将不允许进行税前扣除。

二是未正确区分股东活动与关联劳务。根据《OECD跨国企业与税务机关转让定价指南》，集团母公司提供的与股东活动相关的劳务不应向子公司收取劳务费。如果集团母公司提供的劳务被税务机关视为具有股东活动性质，则不允许税前扣除。本案例风险点二所提及的X公司收取的财务及人力资源劳务费，主要出于X公司对集团内部财务管理和资源控制的需要，这些费用属于股东活动性质，而X公司却以劳务费方式向A公司收取，不符合独立交易原则。

三是未正确区分特许权使用费与劳务费。特许权使用费与劳务费存在很大区别。特许权使用费是指使用或有权使用包括无形资产在内的财产或权利所支付的报酬，属于消极所得。而劳务费是指企业的经营性收费，是一种积极所得。对于劳务所得，我国税法规定按照劳务发生地划分征税权。如果劳务发生在我国境外，则我国没有征税权。此外，被许可的技术、知识等特许权通常是在被许可方接受之前就已经存在，且特许权的许可方不保证被许可方实施的结果。而若属于提供的劳务，则劳务提供方针对劳务接受方的不同情况提出事先并不存在的解决方案。劳务提供方通常不拥有提供劳务所形成成果的所有权。

#### （二）是否从接受的关联劳务中受益分析评估



6号公告规定,符合独立交易原则的关联劳务交易应当是受益性劳务交易。受益性劳务能够为劳务接受方带来经济或商业价值,从而提高其商业地位。6号公告逐一列出非受益性劳务的相关情形,凡属于其中任何一种情形的劳务费支付均不允许税前扣除。

在实践中,如果税务机关对企业支付劳务费的真实性和合理性提出质疑,将要求企业进行举证,并对劳务提供的真实性和劳务费支付的合理性作出以下测试:

1. 受益性测试。该测试要同时考虑劳务提供方与接受方。对于劳务提供方,如果提供的劳务对于接受方有益,但更有益于提供方,这种情况下,劳务接受方不应支付劳务费。对于劳务接受方,如果接受的劳务给其带来经济价值,从而增加其商业潜力(比如提高营业收入或降低营业成本),则应支付劳务费。A公司仅是合约制造商,且全部关联销售,其所支付的与市场营销相关的劳务费与为其带来的经济利益并不相关,因此未通过受益性测试。

2. 需求性测试。如果中国公司能够独立完成相应职责,或者国内市场非关联方也能够提供同样的劳务,且劳务费比境外关联方更便宜,那么中国公司不应再接受境外关联公司提供的劳务,并向后者支付劳务费。

3. 重复性测试。劳务提供方提供的劳务是重复其他集团成员正在为接受方进行的活动,或是已由第三方提供给劳务接受方的,这些情况下提供的劳务属于重复性劳务。A公司向X公司和B公司支付的技术咨询劳务费属于对同一项劳务重复进行支付,不允许税前扣除。

4. 价值创造测试。如果提供的劳务为中国公司直接带来可识别的经济和商业价值增值,并且能够确定或者合理预期该服务接受方的运营状况会因此得到改善,那么该项服务视为产生价值创造。

5. 补偿性测试。集团母公司向中国公司提供劳务获得的报酬已通过其他关联交易取得。A公司支付的W软件维护费已在购买该软件的价款中得到补偿。另外,A公司从B公司指定的采购商中采购原材料,确实获得低于独立第三方的采购价格。但由于A公司又将产成品按成本加成的方法销售给关联方B公司,故低价采购的收益被B公司获取。因此,这两项劳务费未通过补偿性测试。

6. 真实性测试。劳务接受方应提供足够的证据证明其接受的劳务是真实发生的,否则无法通过真实性

测试。A公司无法提供任何证据证明实际接受C公司提供的咨询劳务,因此未通过真实性测试。

### (三) 劳务费支付是否符合独立交易原则的分析评估

中国公司向境外关联方支付劳务费时,必须证明其提供的劳务属于集团劳务,且支付的价格符合独立交易原则。在实践中,关联劳务费的计算通常采用可比非受控价格法或成本加成法。

可比非受控价格法分为内部可比非受控价格法和外部可比非受控价格法。如果可以确定涉及劳务活动的独立劳务交易价格,那么应采用可比非受控价格法。但在实践中,由于缺少市场上独立企业之间提供类似劳务作为参照对象,因此使用外部可比非受控价格比较困难。如果关联方向中国公司提供劳务服务的同时,还为第三方提供类似劳务,那么可以考虑使用内部可比非受控价格法。

成本加成法使用的是完全成本加成率指标,其等于息税前营业利润除以总成本。除了确定独立交易原则下的成本加成率,还必须证明构成成本基础的合理性。此外,集团共享劳务应采用合理标准和比例向集团内各劳务接受方进行分配,分配结果与各劳务接受方的受益程度相当。

综上,随着跨国公司集团组织架构的高度整合,集团内关联劳务支付也日益增多。如何正确判断关联劳务费支付是否真实合理,且符合独立交易原则,不仅是税务机关面临的一项严峻挑战,也是纳税人需要特别关注的潜在税收风险。为减少税收争议,维护国家税收权益,寻求一套能够科学判定集团内关联劳务支付合理性的有效方法十分必要。🌐

### 参考文献:

- [1] 经济合作与发展组织. 跨国企业与税务机关转让定价指南(2017)[M]. 国家税务总局国际税务司,译. 北京:中国税务出版社,2019.
- [2] 国家税务总局教材编写组. 转让定价调查与调整实务问答[M]. 北京:中国税务出版社,2017.
- [3] 李俊. 程序简化后企业对外支付服务费仍需谨慎[N]. 中国税务报,2014-03-03(B4).

作者单位: 国家税务总局辽宁省税务局  
坤达税务咨询(上海)有限公司  
(责任编辑:高仲芳)

