



特许权使用费税收风险评估及管理分析

刘 伟 李 俭

一、案例背景

在税收管理实践中,由于使用无形资产¹而向境外关联方支付不合理的特许权使用费进而被实施特别纳税调整的案例不胜枚举。应该说不合理支付特许权使用费已经成为近年来纳税人主要的税收风险点,同时也是税务机关一直重点关注的对象。《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)在无形资产转让定价管理内容中提出,企业收取或支付的特许权使用费应当与无形资产为企业或其关联方带来的经济利益相匹配的原则。本文以案例为切入点,归纳整理了近年来纳税人不同的特许权使用费支付行为及其主要税收风险点。

1995年,M国B公司(B公司系某跨国企业集团的母公司)在中国投资设立A公司,占股100%。A公司主要承担生产和销售职能,其生产的产品既销售给境外关联方,也销售给境内关联方以及境内独立第三方客户。同年,B公司在英属维尔京群岛投资设立C公司,占股100%。C公司是没有任何经营实质的壳公司,拥有该跨国企业集团商标的法律所有权。

A公司在生产过程中使用B公司提供的技术,在销

售过程中使用境外关联C公司提供的商标,因此要分别向B公司和C公司支付特许权使用费。具体情况如下:

1. 2009年之前,A公司每年按其销售收入净额的5%向境外B公司支付技术方面的特许权使用费。

2. 2009年,B公司所在跨国企业集团统一调整政策,将A公司特许权使用费的支付比率调整至7%。

3. A公司设立了研发部门,主要针对境外B公司提供的技术进行本地化改进,每年需要花费一定的研发费用。

4. 据行业专家介绍以及A公司技术人员的陈述,B公司提供的技术已处于非常成熟阶段,近年来未出现大的革新与变化。中国生产同类产品的企业已基本掌握类似的技术,并且很多中国公司形成自己独特的技术并拥有专利。

5. A公司在支付技术方面的特许权使用费同时,还向B公司支付大量的技术服务费。

6. 2014年,B公司所在跨国企业集团又将A公司支付特许权使用费的方式改为按服务成本加成7%的方式支付技术服务费,不再支付之前的特许权使用费。

7. A公司每年按销售收入净额的3%向处于避税地的C公司支付商标方面的特许权使用费。同时,A公司每年还有大量广告宣传费,并且营销费用占销售收入比例达到8%,远超独立企业平均营销费用3%的占比。

¹ 无形资产可划分为交易型无形资产和营销型无形资产两种。交易型无形资产与技术有关,通常需要通过研发活动产生,而营销型无形资产则与市场有关,主要包括商标、客户名单、分销渠道等市场推广活动所产生的价值。



A公司自成立伊始至今，利润率始终处于不断下滑趋势。特别是在2009年，B公司所在跨国企业集团统一调增特许权使用费支付比率至7%后，A公司随即进入亏损状态。在以后若干年即使出现盈利，也仅是微利状态。

二、案例分析

上述案例体现了特许权使用费支付存在的七个典型税收风险点：

风险点一：从受益性角度来看，一家独立企业从第三方购入技术或商标（品牌）等无形资产使用权并支付特许权使用费，其目的主要是为了使用这些技术或商标（品牌）等无形资产给自身的经营带来增值和效益。如果引进的技术或商标（品牌）等无形资产长期未产生应有的利润，未获得足够的回报，独立企业通常不会继续支付特许权使用费。在本案中，A公司自成立之初至今，二十余年始终按5%甚至高于5%的比率向B公司支付技术方面的特许权使用费，同时还一直向处于避税地的C公司支付商标使用费，但利润却呈现不断下滑趋势甚至出现亏损，明显不符合独立交易原则。在实践中，许多跨国企业集团在中国成立的生产子公司，经营毛利率处于一个合理水平，但息税前利润或净利润却始终处于常年亏损或微利状态。究其原因，主要是由于向境外关联方支付大额特许权使用费所致。

风险点二：从技术的生命周期来看，经过若干年发展，B公司的技术已经非常成熟，未出现大的革新与变化，并且在中国经营的同类企业也已掌握该项技术，那么B公司所拥有的技术的生命周期有多长；其技术的价值是否发生变化或者贬值；经过二十余年的发展，A公司始终按不低于最初成立之时的特许权使用费率标准进行支付是否合理，这些都是税务机关重点关注的问题。

风险点三：A公司在设立初期，向境外关联公司支付5%的技术方面的特许权使用费。经过若干年后，该项技术未出现大的革新与变化，但在2009年，B公司却以集团统一政策为由调增特许权使用费费率到7%。特许权使用费费率的提高不但没给A公司带来超额利润，却导致A公司利润大幅下降，甚至直接进入亏损状态。

风险点四：A公司在设立之初，由于使用了境外关联公司的技术，因此向境外关联公司支付5%的特许权

使用费。而在随后的二十余年里，境外关联公司的技术没有大的革新与变化，但仍按不低于5%的比率收取特许权使用费。A公司拥有自己的研发机构与研发人员，且不断地对B公司所提供的技术进行本地化改进，同时产生了一定的研发费用。那么，A公司是否还需要按原有比例继续支付特许权使用费，A公司对于技术的本地化改进的贡献是否应该获取相应的补偿。

风险点五：A公司在向境外母公司支付大额的特许权使用费的同时，又向其支付大额技术服务费。两者所涉及的技术是否相同，是否有重复支付的问题，这也是在税收实践中比较常见的问题，是税务机关重点的关注对象。

风险点六：2014年，A公司由原来向境外关联公司支付特许权使用费的方式改为向境外关联公司支付技术服务费。经调查，其业务实质未发生变化，支付的技术服务费实质上是否属于特许权使用费性质，如果属于特许权使用费，是否存在规避支付特许权使用费应缴预提所得税的问题。除此案例所述情形之外，在税收实践中还存在其他一些规避预提所得税的情形。如一些在华子公司虽然使用境外母公司的商标，但并不支付特许权使用费。这种貌似母公司无偿支持的交易中，往往包含潜在被抵消的关联交易。通过抵消交易，有可能少缴纳了应扣缴的预提所得税。

风险点七：A公司向处于避税地的C公司支付商标使用费。C公司没有人员，对商标价值的提升也没有履行相应的功能及承担相应的风险，仅是商标的法律所有权人，C公司是无形资产的真正所有者吗？A公司每年所发生的远超独立企业所能承受的广告宣传费是否为跨国企业集团商标价值的提升做出贡献，这种不符合独立交易原则的营销活动应如何得到相应补偿。

通过上述分析可以看出，中国子公司向境外关联公司支付特许权使用费存在不规范操作，不符合独立交易原则，而这些问题所带来的直接后果就是对于中国税收利益的侵犯。需要强调的是，这个问题不仅仅体现在中国，也是一个亟待解决的全球性问题。

三、特许权使用费税收风险分析评估

基于上述税收风险的考虑，跨国公司向境外关联方支付特许权使用费时，应综合考虑以下各项因素，进而寻求最佳的防范措施以减少由于跨境支付特许权使用费



而产生的税收风险，同时又将税收成本降至最低。

（一）特许权使用费支付的真实性判定

1. 受益性分析

在评判支付特许权使用费合理性时，先要考虑该项无形资产是否为用户带来经济利益。所谓受益性是指能够为费用支付方带来直接或者间接经济利益，且非关联方在相同或者类似情形下，愿意购买或者愿意支付的行为。如果该项无形资产未给支付方带来任何经济利益，或所带来的经济利益不符合独立交易原则的情形将存在税收风险。受益性分析是税务机关考量跨国公司向境外关联方支付费用的首要标准。本案中，A公司支付大额特许权使用费，但利润率却呈现大幅下滑趋势，长年处于亏损或微利状态，这些现象将引发税务机关的重点关注。因此，纳税人在支付特许权使用费时要将是否受益作为主要衡量标准。

2. 配比性分析

在判断特许权使用费支付合理性时，要充分考虑无形资产的价值创造与其收取的特许权使用费是否匹配，如不匹配将存在被特别纳税调整的风险。具体考虑内容如下：

（1）要充分考虑无形资产所有权人是否承担了该项无形资产的开发、价值提升、维护、保护和应用等功能。如果无形资产所有权人在无形资产形成和使用过程中，仅提供资金，不实际履行相关功能和承担相应风险，未对无形资产价值做出贡献，那么该无形资产所有权人仅拥有无形资产法律所有权，不应当参与无形资产收益分配，而只应当获得合理的资金成本回报。因此，企业向仅拥有无形资产法律所有权的关联方支付大额特许权使用费就可能存在避税问题。风险点七中，C公司虽然是商标这项无形资产的法律所有权人，但由于其没有对商标价值的提升做出任何贡献，因此虽然其是法律所有权人但也无权收取特许权使用费。如果C公司收取特许权使用费将引发税务机关的极大关注。

（2）要充分考虑无形资产价值是否发生变化，该变化与收取的特许权使用费是否匹配。如果纳税人所拥有的无形资产价值已经发生很大变化，如由于市场发展因素而导致价值发生较大贬值，但纳税人仍按原有的特许权使用费支付比率收取则存在税收风险。以饲料行业为例，在跨国饲料企业进入中国市场之初，

由于中国饲料企业并不拥有配方技术，因此当时的配方技术对于中国饲料企业的发展是做出贡献的，并应该收取相应的特许权使用费。但饲料行业发展至今，饲料配方技术已经成为一个公开的秘密，其价值发生很大贬值，如果仍按最初的支付比例收取特许权使用费将产生无形资产价值创造与特许权使用费收取不匹配的税收风险。

3. 经营模式分析

不同类型的企业向境外关联方支付特许权使用情况是完全不同的。下面以制造企业为例，来说明不同经营模式下合理支付特许权使用费的情形和条件。

（1）来料加工企业：这类企业所需原材料主要由境外关联公司提供。其在加工过程中要应用到境外关联公司提供的技术或设计，生产的产品也全部销售给境外关联公司。来料加工企业不拥有原材料与成品的所有权，仅就加工费获取相应回报，其产品所包含的技术价值要在境外关联分销公司，即下一个销售环节予以实现。所以，这类企业通常不向境外关联方支付特许权使用费。

（2）合约制造企业：这类企业自主采购原材料，但其通常不拥有与产品有关的专利或专有技术，而是由委托方（关联方）授权使用该专利或专有技术，并按照委托方下的订单要求控制产品质量。当合约制造企业按委托方（关联方）下的订单将产品销售给后者时，会在收取的对价中体现其所履行的功能与承担的风险，因此通常不再向委托方（关联方）支付特许权使用费。但合约制造企业如果同时向第三方销售产品，这部分业务可能需要向委托方（关联方）支付技术或商标方面的特许权使用费。

（3）特许制造企业：特许制造企业不拥有与产品有关的核心技术，而是由许可方（通常为境外母公司）授权使用该技术。特许制造企业要按照与许可方签订的生产技术许可协议，向许可方支付特许权使用费。

（4）全功能制造企业：全功能制造企业自主从事原材料采购、研发、生产以及进行市场开拓、营销与销售活动。该类企业与特许制造企业最大的区别在于其拥有与产品有关的核心技术，拥有产品的自主知识产权，本身也是技术这项无形资产的所有者。因此，全功能制造企业通常不需要向其所在集团支付与技术相关的特许权使用费。但如果全功能制造企业向外部



市场销售产品时使用了集团的商标（品牌），有可能要向拥有集团商标所有权的关联方支付商标（品牌）使用费。

（二）特许权使用费支付的合理性判定

跨国公司支付的特许权使用费即使通过了定性分析允许支付，但支付金额的合理性也是税务机关评判的一个重要方面。

特许权使用费支付金额通常是按被许可人使用该无形资产相关收入的一定比例计算。在某些例外情况下，也可能根据被许可人取得利润的比例计算。特许权使用费率一经确定可能保持不变，在有些情况下也可能根据被许可人的收入额发生变化。

企业向境外关联方支付的特许权使用费如果符合独立交易原则，税务机关将允许企业税前扣除。在判定支付的特许权使用费是否符合独立交易原则时，税务机关通常是将关联企业间支付的特许权使用费与非关联企业之间就相同或相似无形资产许可使用所收取的特许权使用费进行比较。这种比较主要包括内部比较与外部比较两种情形。内部比较是指无形资产被许可人既有从关联方处取得无形资产许可使用权，也有从第三方处取得相同或相似无形资产许可使用权。如果可以对关联与非关联两种许可协议条件及条款方面的全部差异做出可靠调整，那么可直接采用向第三方支付支付的特许权使用费来衡量向关联方支付的特许权使用费是否符合独立交易原则。外部比较是指无形资产被许可人不同时存在既从关联方处取得无形资产许可使用权，也从第三方处取得相同或相似无形资产许可使用权的情形时，可以通过搜索公共领域中的专业财务数据库，查找独立企业之间所签订的相同或相似无形资产许可使用权合同协议，以两个非关联方之间就经济上相似的无形资产签署的许可协议中确定的特许权使用费率来验证关联方之间所使用的特许权使用费率的合理性。

需要指出的是，无形资产的所有权人在获得无形资产开发所带来收益（即被许可人收取特许权使用费）的同时，必须承担该项无形资产后续开发、价值提升、维护、保护等相关的所有支出和风险。如果无形资产所有权人不承担这类风险而是由被许可人承担，那么根据被许可人承担功能风险的重要性，被许可人向许可人支付的特许权使用费率应当相应地予以降低，否则就会引发税务机关的关注与调查。上文所提及的风险点四，A公司拥有一定的研发人员并支付了相应的研发费用，其对于无形资产的形成也同样做出了贡献，那么这部分贡献的补偿就可以通过降低向B公司支付特许权使用费率方式予以实现。

四、总结

特许权使用费是企业获得特定权利的使用许可而向权利人所支付的费用。这些权利通常是指知识产权等无形资产使用权。近年来，跨国公司向其境外关联方支付特许权使用费的行为成为税务机关高度关注的对象之一。在税收实践中，纳税人应努力甄别企业的功能风险，进而判断企业是否应支付特许权使用费以及支付对价的合理性，以降低特许权使用费支付的相关税收风险。

参考文献：

- [1] 国家税务总局国际税务司，译. 跨国企业与税务机关转让定价指南(2017) [M]. 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] 邓昌平. 特别纳税调整实务指南 [M]. 北京：中国市场出版社，2018.
- [4] 李俭. 准确测算费率 避免纳税调整 [N]. 中国税务报，2010-08-30（06）.

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）