

关联方及其交易： 会计准则与税法规定的差异及协调

王永华

(江苏扬州国瑞税务师事务所有限公司 江苏扬州 225002)

【摘要】 本文分析了关联方及其交易会计准则与税法规定差异,为企业协调两者之间的矛盾提出了合理化建议,以期帮助企业正确进行关联方及其交易的披露和纳税申报。

【关键词】 关联方 交易 会计准则 税法

2009年国家税务总局为加强对企业通过关联方交易避税行为的管理,出台了《特别纳税调整实施办法[试行]》(国税发[2009]2号),对关联方及其交易做了具体规定。笔者试对关联方关系及其交易的会计准则与税法规定进行比较,并结合企业实务过程中容易出现的问题进行分析,旨在为企业协调税法与会计的差异提出合理化建议。

一、差异分析

差异一:关联方认定标准会计准则与税法规定的投资比例的差异。

《企业会计准则第36号——关联方披露》(CAS 36)规定,在企业财务和经营决策中,如果一方有能力直接或间接控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响,则将其视为关联方。而CAS 36应用指南进一步明确,控制指有权决定一个

企业的财务和经营政策,并能据以从该企业的经营活动中获取利益。控制可以通过各种方式来实现,主要有:通过一方拥有另一方超过半数以上表决权资本的比例来确定……共同控制,指按合同约定对某项经济活动所共有的控制……共同控制实体是指由两个或多个企业或个人共同投资建立的企业,该被投资企业的财务和经营政策必须由投资双方或若干方共同决定……重大影响,指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力,但并不决定这些政策。当一方拥有另一方20%或以上至50%表决权资本时,一般对被投资企业具有重大影响……所以我们可以认为,假设企业股东均按投资比例对企业行使财务、经营决策权,一方如果拥有另一方20%或以上表决权资本,应将其视为关联方,即会计准则规定以是否拥有20%或以上的表决权资本作为临界点。

企业对外投资时,往往会在巴哈马、百慕大、开曼、中国香港等低税率国家或地区设立控股公司,再由该公司对外投资。这种投资方式多数会受到“受控外国公司制度”的限制,投资利润在不分配的时候就需要在中国缴纳企业所得税。

3. 税收饶让。中国内地对外签署的税收协定一般以经合组织或者联合国范本为基础而订立,但内容差异较大。因此,中国企业应特别注意特殊目的公司所在地、东道国(地区)与中国内地之间签署的税收协定的特别规定,充分利用税收协定有效避免双重征税。例如,对股息、利息、特许权使用费等所得在来源国征税税率通常规定得较低,而将企业在境外承包工程、提供劳务等构成来源国常设机构的门槛规定得较高。税率、适用条件、常设机构认定等方面亦存在差异。中国企业到海外投资也很看重当地的税收优惠政策,但是要真正从这些税收优惠中获得实惠,还得有“税收饶让”规定的配合。

2010年5月,我国同埃塞俄比亚签署的税收协定及议定书规定,“产生于缔约国一方的营业利润,根据该国的法律和规章,在限定期间内被免税或减税的,则该营业利润在该国被减免的税收应在该营业利润的受益所有人作为其居民的缔约国一方纳税时抵免。”举例说,中国企业到埃塞俄比亚投资设立

企业,该企业按照埃塞俄比亚的税收法律,享受减免税优惠,少缴税100万元。在该企业的投资所得汇回中国计算纳税时,可抵免的税额包括因税收优惠少缴的100万元。如果没有“税收饶让”的规定,该企业的投资所得汇回中国计算纳税时,因税收优惠少缴的100万元不能抵免,实际上就是在埃塞俄比亚享受了税收优惠,但在中国纳税时得补回来,中国投资者实际上等于没有享受到税收优惠。

4. 转让定价应关注。近年来,转让定价政策一直是各国(地区)关注的一个避税问题,在《特别纳税调整实施办法(试行)》中,国家税务总局特别就关联关系、独立交易原则、同期资料准备、预约定价安排以及成本分摊等问题作了详细阐述,且多数规定已经与国际接轨。因此,中国企业“走出去”前应认真参考相关法律文件,严格遵循国际税收规则和相关国家税法的要求,规避相应的税收法律风险。

主要参考文献

1. Stephen Nelson, 武礼斌. 外国企业向中国受让方转让知识产权相关税务问题探讨. 知识产权期刊, 2009; 2
2. 奥利弗·特劳特曼. 中国企业在德国并购的税法思考. 国际商报(海外版), 2007-10-29

《特别纳税调整实施办法[试行]》中规定的关联关系,主要是指企业与其他企业、组织或个人具有下列之一关系:一方直接或间接持有另一方的股份总和达到25%以上,或者双方直接或间接同为第三方所持有的股份达到25%以上。若一方通过中间方对另一方间接持有股份,只要一方对中间方持股比例达到25%以上,则一方对另一方的持股比例按照中间方对另一方的持股比例计算,即税法规定以25%作为临界点。

试想一下,不考虑其他因素,一方如果拥有另一方20%或以上但不到25%的表决权资本,在会计报表附注中会将该企业视为关联方进行相关信息披露,但税务申报时可不作为关联方申报。有人认为,对于控制股份没有达到25%但达到20%的,投资企业对被投资单位已产生了重大影响,应该认定为关联方,这是国际惯例,在这一点上,税法应与会计准则趋同。笔者认为,上述说法固然没错,但国家税务总局为什么会将比例定在25%?这肯定有深层次的考虑。所谓特别纳税调整是指税务机关以实施反避税为目的、对纳税人关联交易形成的特定纳税事项所作的税务调整。而现阶段国家税务总局关联方反避税调查的重点是防止外资企业将中国境内利润转到境外,从而在中国境内不缴或少缴相关税金。内外资企业在关联方管理中不同待遇,从国税发[2009]2号文件第十五条第三款可见一斑,外资股份低于50%且仅与境内关联方发生关联交易的企业可免于准备同期资料。既然重点管理的是外资企业,当然要和《中外合资经营企业法》对外国合营者投资比例认定的标准一致,《中外合资经营企业法》规定,在合营企业的注册资本中,外国合营者的投资比例一般不低于25%。所以是否拥有“25%”或以上的持股比例成了税收规定对关联方认定的标准。

另外,在会计准则中关联方定义用的衡量标准是表决权资本的比例,而税法规定中用的是持股比例,两者含义不同。我们知道企业所持的股份除包括有表决权的普通股,还有无表决权的优先股。表决权资本比例不等于持股比例。

差异二:资金借贷双方是否作为关联方,会计准则与税法关注点的差异。

银行借贷门槛偏高,尽管政府在金融政策方面对中小企业有一定的措施扶持,但他们仍然很难从正规金融机构获得资金,许多中小企业家都是通过民间借贷解决资金周转问题。企业与企业之间互相借贷、在向银行贷款时互相提供担保,时有发生。借款人与贷款人、被担保人与担保人是否是关联方,会计准则与税法的规定有差异。

CAS 36第6条指出,“与企业仅发生日常往来而不存在其他关联方关系的资金提供者”不视为关联方,“虽然他们可能参与企业的财务和经营决策,或在某种程度上限制企业的行动自由。”

国税发[2009]2号文件规定,“一方与另一方(独立金融机构除外)之间借贷资金占一方实收资本50%以上,或者一方借贷资金总额的10%以上是由另一方(独立金融机构除外)担保”双方构成关联方。

会计准则与税法的关注点不同。会计准则关注的是企业

之间实质上是否因为资金借贷、资金担保,而存在控制、共同控制及重大影响;税法则更关心企业资金借贷和资金担保的规模、比例等形式要件。在通常情况下实质与形式是统一的,即大多数企业只会向他们的股东借款(贷款)或提供(寻求)担保,税法与会计准则不存在差异。但随着民间借贷的发展,企业投资渠道的多元化,企业会越来越多地向社会寻求资金支持,显然这些非股东借款人大多不符合会计准则关于关联方的定义,因为他们之所以会借款给企业,并不是要企业的控股权,他们要的是利息回报;但他们与企业之间有可能因为借款金额较高成为税法上的关联方。

差异三:买卖双方是否构成关联方,会计准则与税法界定的差异。

CAS 36第6条指出,“仅仅由于与企业发生大量交易而存在经济依存性的单个购买者、供应商或代理商”不视为关联方;国税发[2009]2号文件第9条指出,“一方的购买或销售活动主要由另一方控制”,双方是关联方。

笔者认为,一方如果在购销方面对另一方存在经济依存性,大多数情况下意味着一方控制另一方的购销活动。大量交易的买卖双方,在会计上不会被认定为关联方,但税法有可能认为是关联方。例如销售单一品牌汽车的4S店,库存商品全部从一个汽车厂购进,按税法规定4S店与汽车厂是关联方,会计上一家汽车厂在一个地区有若干个4S店,实行同一销售政策,显然双方不构成关联方关系。税法定义关联方是为了防止企业与关联方利用关联交易进行避税,所以要关联方界定得宽泛一些,以利于对企业的避税行为进行特别纳税调整;会计准则是为了规范关联方及其交易的信息披露,有明确的适用范围。笔者认为税法中对买卖双方符合一定条件认定为关联方,这一定义范围过宽。以汽车生产企业为例,一家企业在全国有若干家4S店,如果在税务的关联方申报中要求所有4S店都要申报,工作量相当大,故可考虑对此进一步限定范围,以减少企业的申报成本。

差异四:关联交易——无形资产的转让和使用中,“无形资产”内涵的会计准则与税法差异。

会计准则与税法在关联交易类型上均包括无形资产的转让和使用,但两者对无形资产的定义却有所不同。《企业会计准则第6号——无形资产》应用指南中明确指出,无形资产是指企业为生产商品、提供劳务、出租给他人,或为管理目的而持有的、没有实物形态的非货币性长期资产。无形资产包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、特许权、商誉等。国税发[2009]2号文件第十条指出,“关联交易主要包括以下类型:无形资产的转让和使用,包括土地使用权、版权(著作权)、专利、商标、客户名单、营销渠道、牌号、商业秘密和专有技术等特许权,以及工业品外观设计或实用新型等工业产权的所有权转让和使用权的提供业务”。

通过上述规定的对比可以看出,无形资产的内涵税法与会计准则不一致,税法除包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、特许权外,还包括客户名单、营销渠道、牌号、商业秘密。笔者认为,国税发[2009]2号文件额外增加的

这四项,其实就是会计上“无形资产——商誉”形成的主要原因。根据《企业会计准则第20号——企业合并》应用指南及《企业会计准则第6号——无形资产》应用指南,商誉是企业合并成本大于合并取得被购买方各项可辨认资产、负债公允价值份额的差额。“客户名单、营销渠道、牌号、商业秘密”是企业长期经营过程中形成的资源,一般在企业账面上没有记载,企业合并时,这些资源会让合并方愿意付出更多的代价,即形成商誉。但如果没有合并,这些资源的转移,在会计上是不会被要求披露的。税法为了防止企业与关联方利用此交易进行避税,要求企业进行关联申报。

二、差异的协调与应对

1. 分析会计准则与税法规定的异同,利用会计报表附注信息进行关联方的纳税申报。会计准则规定,在存在控制关系的情况下,关联方如为企业时,不论他们之间有无交易,都应当在会计报表附注中披露企业的相关情况;在企业与关联方发生交易的情况下,企业应当在会计报表附注中披露关联方关系的性质、交易类型及其交易要素。

国税发[2009]2号文件规定,实行查账征收的居民企业和在中国境内设立机构、场所并据实申报缴纳企业所得税的非居民企业向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表时,应附送《中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表》,包括关联关系表、关联交易汇总表、购销表、劳务表、无形资产表、固定资产表、融通资金表、对外投资情况表和对外支付款项情况表。

会计准则与税法在关联方及其交易的规定中,虽然有很多差异,但相同点更多,我们有理由认为,国家税务总局在制定相关政策时,借鉴了会计准则的有关条文。企业在进行税务申报时,可以参考会计报表附注的相关信息。但在工作中我们常常发现,有些企业的税务申报就是简单的会计报表附注相关资料的原文重现,这是不正确的。在进行税务申报时,可以借助会计信息,但要有所取舍,不能照搬硬套。

2. 认真准备、保存、报送同期资料。《企业所得税法实施条例》第一次提到“同期资料”一词,规定企业应按纳税年度准备、保存并向税务机关提供其关联交易的同期资料。对境内不少同仁来说,“同期资料”还是很陌生的,一般认为同期资料是纳税人因存在关联交易而需按规定准备的,与关联业务往来有关的价格、费用的制定标准、计算方法和说明等书面资料,旨在证明纳税人在企业所得税纳税年度内与关联方的交易符合独立交易原则,具有合理商业目的。简单地说,就是纳税人在关联交易发生的同时准备的证明其符合独立交易原则的资料。

国税发[2009]2号文件规定,除属于下列情形之一的企业,可免于准备同期资料外,其他企业均需报送同期资料:①年度发生的关联购销金额(来料加工业务按年度进出口报关价格计算)在2亿元人民币以下且其他关联交易金额(关联融通资金按利息收付金额计算)在4000万元人民币以下,上述金额不包括企业在年度内执行成本分摊协议或预约定价安排所涉及

排所涉及的范围;②外资股份低于50%且仅与境内关联方发生关联交易。

国税发[2009]2号文件还规定,企业拒绝提供与其关联方之间业务往来资料,或者提供虚假、不完整资料,未能真实反映其关联业务往来情况的,由税务机关责令限期改正,并处最高可达五万元的罚款。虽然罚款金额不大,但可能造成更严重的后果,即税务机关有权采用“合理”方法核定企业的应纳税所得额。

在转让定价调整时,企业除了将被补征所得税税款并按日加收不可税前扣除的利息,以及可能面临由调整带来的双重征税问题以外,税务机关对企业2008年1月1日以后发生交易做出特别纳税调整的,还可征收不可在税前扣除的罚息(根据补税税款按日计算),罚息的年利率为百分之五。若企业按照《办法》规定准备并提供转让定价同期资料的,上述百分之五的罚息则可以免除。

可以看出,认真准备、保存、报送同期资料,不仅是税务机关的要求,而且在企业面临税务机关特别纳税调整时可为企业免除一定金额的罚款。

3. 合理制定关联方转让价格,减少涉税风险。对于关联方之间的购销,会计准则只要求进行披露。税法则要求对不符合独立交易原则的关联方交易进行纳税调整。国税发[2009]2号文件规定,判断企业转让定价是否符合独立交易原则的方法主要有五种:可比非受控价格法、再销售价格法、成本加成法、交易净利润法、利润分割法。各种方法又有不同的适用范围,建议企业在与关联方定价时,能有针对性地选用适当的方法,并完善相关资料,减少不必要的纳税风险。

4. 加强成本分摊协议管理。随着世界经济的全球化,专业化分工不断发展,企业之间特别是关联企业之间的分工协作越来越多,母公司会将全集团所有子公司的采购委托其中一家子公司负责,以便于在与供应商的谈判中获得更低的折扣。企业应在受益的所有子公司中,合理分摊相关成本,并制定协议。国税发[2009]2号文件规定,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。

5. 有选择性地对关联交易进行预约定价安排。企业可以依据《企业所得税法》第四十二条、《企业所得税法实施条例》第一百一十三条及《税收征收管理法实施细则》第五十三条的规定,与税务机关就企业未来年度关联交易的定价原则和计算方法达成预约定价安排。预约定价安排一般适用年度发生的关联交易金额在4000万元人民币以上的企业,定价有效期自企业提交正式书面申请年度的次年起3至5个连续年度。在日常工作中,我们发现由于种种原因,很少有企业会主动提出与税务机关达成预约定价安排。一旦遇到税务机关的关联方转让定价的调查,如果企业的定价标准不能得到认可,会给企业带来很大的涉税风险。相信在不久的将来,会有越来越多的企业选择与税务机关达成预约定价安排。

主要参考文献

财政部.企业会计准则——应用指南2006.北京:中国财政经济出版社,2006