

关联申报、同期资料准备 和转让定价风险评估及 调查调整实用手册

前言

2016年7月13日，国家税务总局发布了《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，以下简称“42号公告”）。该公告参考 BEPS 行动方案中提出的许多建议，对中国同期资料准备和关联业务往来信息披露提出了新的合规要求。其中，公告对企业准备中国2016年及以后年度同期资料的影响主要体现在引入三层结构文档要求。

“42号公告”规定同期资料采用三层结构文档体系，即主体文档、本地文档以及特殊事项文档。

- 主体文档 – 符合以下条件之一的企业需要准备主体文档：
 - 年度发生跨境关联交易，且合并该企业财务报表的最终控股企业所属企业集团已准备主体文档；
 - 年度关联交易总额超过 10 亿元。

年度关联交易总额既包含跨境关联交易金额，也包含境内关联交易金额。

- 本地文档 – 年度关联交易金额达到以下标准的需要准备本地文档：
 - 有形资产所有权转让金额超过 2 亿元；
 - 金融资产转让金额超过 1 亿元；
 - 无形资产所有权转让金额超过 1 亿元；
 - 其他关联交易金额合计超过 4,000 万元。
- 特殊事项文档 – 特殊事项文档没有交易金额门槛规定。签订成本分摊协议或关联债资比超过标准比例，且需要抵扣利息支出的纳税人需要准备特殊事项文档。

企业仅与境内关联方发生关联交易的，可以不准备主体文档、本地文档和特殊事项文档。

企业执行预约定价安排的，可以不准备预约定价安排涉及关联交易的本地文档和特殊事项文档，且关联交易金额不计入应当准备本地文档的金额范围之内。此项豁免条款仅针对预约定价安排所涉及到的关联交易本身，而并非针对执行预约定价安排的企业。

另外，需在报送企业年度所得税纳税申报表时一并报送的新的企业年度关联业务往来报告表由原先的9张表格增加到了包含国别报告在内的22张表格。

42号公告的发布，实现了 BEPS 成果在我国的首次落地。随后，国家税务总局又紧密结合我国税收实践，根据 G20 倡导的“利润在经济活动发生地和价值创造地征税”总原则，于2017年3月15日发布了《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》（即“6号公告”）。同时，国家税务总局还在不断地加强对转让定价领域的税务监管力度。近些年来，转让定价大案、要案频出，且从事转让定价调查审计税务干部的专业技术水平也呈现大幅度提升态势。

转让定价方面以上新的规定对于在华经营跨国公司具有深远影响。我们建议在华经营跨国公司应该：

- 努力遵循关联交易披露、文档准备及提交的合规要求；
- 审慎评估转让定价风险，将企业资源和预算用于降低风险或实现节税机会方面；
- 设计能够应对将来可能被税务机关进行调查的有效转让定价系统；
- 进行经济分析，为支持关联交易定价提供真实证据；
- 定期审查转让定价系统，确保转让定价系统反映企业业务运作的商业实际；
- 自行准备或聘请专家顾问准备同期资料，设计转让定价系统，并进行必要的经济分析，从而进一步降低被税务机关进行转让定价调查和调整的风险。

目 录

关联申报	2	企业年度关联业务往来报告表
	4	国别报告

转让定价文档	6	同期资料及关联业务往来披露概览
	8	同期资料主要内容
	13	同期资料中常见问题
	15	价值链分析方法

转让定价风险 及调查评估	17	风险监控及调查调整
	23	特许权使用费风险评估及管控
	27	劳务费风险评估及管控
	33	转让定价管理问卷
	44	转让定价风险评估表

企业年度 关联业务往来报告表

“42号公告”要求存在关联交易的跨国公司在报送年度企业所得税纳税申报表时一并报送提交企业关联业务往来报告表。新的企业年度关联业务往来报告表由原先的9张表格增加到了包含国别报告在内的22张表格。

纳税人应填写的表格包括：

表单编号	表单名称
G000000	报告企业信息表
G100000	中华人民共和国企业年度关联业务往来汇总表
G101000	关联关系表
G102000	有形资产所有权交易表
G103000	无形资产所有权交易表
G104000	有形资产使用权交易表
G105000	无形资产使用权交易表
G106000	金融资产交易表
G107000	融通资金表
G108000	关联劳务表
G109000	权益性投资表
G110000	成本分摊协议表
G111000	对外支付款项情况表
G112000	境外关联方信息表
G113010	年度关联交易财务状况分析表（报告企业个别报表信息）
G113020	年度关联交易财务状况分析表（报告企业合并报表信息）
G114010	国别报告—所得、税收和业务活动国别分布表
G114011	国别报告—所得、税收和业务活动国别分布表（英文）
G114020	国别报告—跨国企业集团成员实体名单
G114021	国别报告—跨国企业集团成员实体名单（英文）
G114030	国别报告—附加说明表
G114031	国别报告—附加说明表（英文）

纳税人需要向税务机关提交的年度关联交易信息将非常繁多。

值得注意的是，企业对同期资料免预准备的标准并不适用于对关联业务往来报告表的提交要求，即任何存在关联交易的企业都必须提交关联业务往来报告表。纳税人需认识到向税务机关报送年度企业所得税申报表时如果不同时附送企业年度关联业务往来报告表，将可能构成转让定价调查审计的基本理由，并造成罚款。

新的关联业务往来报告表对信息披露提出了更高要求，从而使得填写这些表格的合规成本大幅增加。为了能可靠地、及时地取得填写新报告表要求的详尽数据，我们也制作了中英文电子版本年度企业关联业务往来报告表，以使企业能够迅速、有效地取得、沟通和记录需填写的数据。

国别报告

2017年9月29日，OECD同时发布了两本国别报告应用手册，即《国别报告：有效实施手册》（以下简称“实施手册”）^[1]和《国别报告：有效税务风险评估手册》（以下简称“风险评估手册”）。各国税务机关在2018年将首次收到在本国开展业务的大型跨国企业集团的运营信息，包括按税收管辖权划分的集团收入、利润、雇员人数、税收等数据。国别报告主要要求企业披露如下信息：

国别报告—所得、税收和业务活动国别分布表

国家 (地区)	收入			税前利润 (亏损)	已缴纳企业 所得税	本年度计 提的	注册资 本	留存收 益	雇员人 数	有形资产 (除现 金及现金 等价物)
	非关 联方	关 联方	总 计							
1	2	3	4=2+3	5	6	7	8	9	10	11

国别报告—跨国企业集团成员实体名单

国家 或地区	成 员 实 体 名 称	成 员 实 体 注 册 成 立 地	活 业 主 要 动 务 要												
			研 发	持 有 或 管 理 无 形 资 产	采 购	生 产 制 造	销 售 、 市 场 营 销 或 分 销	行 政 、 管 理 或 支 持 服 务	向 非 关 联 方 提 供 劳 务	集 团 内 部 融 资	金 融 服 务	保 险	持 有 股 份 或 其 他 权 益 工 具	非 营 运 企 业	其 他
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16

^[1] 《国别报告：有效实施手册》，即Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Implementation，英文版全文请见OECD官网。

《国别报告：有效税务风险评估手册》，即Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment，英文版全文请见OECD官网。

企业提交的国别报告使税务机关能够了解整个跨国企业集团业务结构，而这两本手册则为税务机关提供实施国别报告规定和应用国别报告成果的操作指南，有助于税务机关在国内立法层面更好地实施国别报告，并建立相应的风险评估机制。

《风险评估手册》第4章及附件2还对从国别报告收集的信息中可能甄别出的税务风险指标做了总结，提供了一系列帮助税务机关识别税务风险的方法和指标。如果税务机关发现国别报告所披露的信息存在明显的风险点，需要对该风险点进行额外的人工审查，以核实是否存在风险。

19项国别报告揭示的潜在税务风险指标是：

- 1、集团在特定税收管辖区内的运营情况
- 2、集团在某税收管辖区内的活动仅限于从事风险较小的活动
- 3、集团内某企业在某特定税收管辖区内有高价值或大量关联收入
- 4、集团内某企业的运营结果与潜在可比公司不一致
- 5、集团内某企业运营结果与所在管辖权的市场发展趋势相违背
- 6、集团内某企业在某特定税收管辖区拥有高利润但没有实质性活动
- 7、集团内某企业在某特定税收管辖区拥有高利润却只有较低税负
- 8、集团内某企业在某特定税收管辖区开展丰富的业务活动却拥有低利润（或损失）
- 9、集团内某企业在某特定税收管辖区开展的活动有 BEPS 的风险
- 10、集团内某企业在税负或税率较低的税收管辖区内开展流动性经营活动
- 11、集团组织结构发生变化，包括资产所在位置变化
- 12、集团内部知识产权与相关业务活动不匹配
- 13、集团将销售实体设立在其非主要市场的税收管辖区
- 14、集团将采购实体设立在其非主要制造地点的税收管辖区
- 15、集团实际支付的所得税持续低于应付所得税
- 16、集团有企业拥有双重税收居民身份
- 17、集团有企业没有税收居民身份
- 18、集团在国别报告“表一”中申报了无国籍收入
- 19、与集团成员曾经提供的信息不一致

需要指出的是，尽管《风险评估手册》将上述指标列为潜在税务风险指标，但也强调了不能仅凭这些指标就认定纳税人存在较高的 BEPS 风险，或直接开展转让定价调查，税务机关还需要结合其他事实和数据对企业的风险情况进行详细分析。最后，国别报告主要用于评估企业转让定价风险，一般不应作为转让定价调整的依据。

同期资料及 关联业务往来披露概览

事项	内容
关联关系定义	<p>(一) 一方直接或者间接持有另一方的股份总和达到 25% 以上；双方直接或者间接同为第三方所持有的股份达到 25% 以上。</p> <p>(二) 双方存在持股关系或者同为第三方持股，虽持股比例未达到本条第（一）项规定，但双方之间借贷资金总额占任一方实收资本比例达到 50% 以上，或者一方全部借贷资金总额的 10% 以上由另一方担保（与独立金融机构之间的借贷或者担保除外）。</p> <p>(三) 双方存在持股关系或者同为第三方持股，虽持股比例未达到本条第（一）项规定，但一方的生产经营活动必须由另一方提供专利权、非专利技术、商标权、著作权等特许权才能正常进行。</p> <p>(四) 双方存在持股关系或者同为第三方持股，虽持股比例未达到本条第（一）项规定，但一方的购买、销售、接受劳务、提供劳务等经营活动由另一方控制。</p> <p>(五) 一方半数以上董事或者半数以上高级管理人员（包括上市公司董事会秘书、经理、副经理、财务负责人和公司章程规定的其他人员）由另一方任命或者委派，或者同时担任另一方的董事或者高级管理人员；或者双方各自半数以上董事或者半数以上高级管理人员同为第三方任命或者委派。</p> <p>(六) 具有夫妻、直系血亲、兄弟姐妹以及其他抚养、赡养关系的两个自然人分别与双方具有本条第（一）至（五）项关系之一。</p> <p>(七) 双方在实质上具有其他共同利益。</p>
企业年度关联业务往来信息披露	<p>新的关联业务往来报告表由原来的9张表格增加到了22张表格。存在关联交易的纳税人需要每年向税务机关提交的22张表格信息量大而繁多。如果被企业集团指定为国别报告的报送企业，纳税人还需根据自身情况进行填报。新的关联业务往来报告表需在企业报送年度企业所得税纳税申报表时一并报送。</p>
同期资料层次	<p>“42号公告”规定了三层结构文档体系的转让定价同期资料，即主体文档、本地文档以及特殊事项文档。</p>

事项	内容
主体文档	符合以下条件之一的企业需要准备主体文档： <ul style="list-style-type: none">• 年度发生跨境关联交易，且合并该企业财务报表的最终控股企业所属企业集团已准备主体文档；• 年度关联交易总额超过 10 亿元。
本地文档	符合以下条件之一的企业需要准备本地文档： <ul style="list-style-type: none">• 有形资产所有权转让金额超过 2 亿元；• 金融资产转让金额超过 1 亿元；• 无形资产所有权转让金额超过 1 亿元；• 其他关联交易金额合计超过 4,000 万元。
特殊事项文档	特殊事项文档没有交易金额门槛规定。符合以下条件之一的企业需要准备特殊事项文档： <ul style="list-style-type: none">• 签订或执行成本分摊协议的；• 企业关联债资比例超过标准比例需要说明符合独立交易原则的。
同期资料文字要求	递交给税务机关的同期资料应当使用中文。
准备同期资料的最终期限	主体文档应当在企业集团最终控股企业会计年度终了之日起 12 个月内准备完毕；本地文档和特殊事项文档应当在关联交易发生年度次年 6 月 30 日之前准备完毕。
提交同期资料的最终期限	同期资料应当自税务机关要求之日起 30 日内提供。
调整时效	转让定价调整可追溯 10 年。
转让定价方法选择和使用	企业与税务机关应选用合理的转让定价方法。应该考虑可比非受控价格法、再销售价格法、成本加成法、交易净利润法或利润分割法。企业不能提供真实反映其关联业务往来情况的，税务机关有权依法核定其应纳税所得额。
可比数据	税务机关分析、评估企业关联交易是否符合独立交易原则，分析评估时一般使用公开信息资料。国家税务局使用 Bureau van Dijk 提供的 OSIRIS 数据库进行可比数据搜集和分析。

同期资料 主要内容

“42号公告”规定三层结构文档体系的同期资料，即主体文档、本地文档以及特殊事项文档。

主体文档

主体文档主要披露最终控股企业所属企业集团的全球业务整体情况，包括以下内容：

主体文档	内容
组织架构	以图表形式说明企业集团的全球组织架构、股权结构和所有成员实体的地理分布。成员实体是指企业集团内任一营运实体，包括公司制企业、合伙企业和常设机构等。
企业集团业务	包括利润的重要价值贡献因素。企业集团营业收入前五位以及占营业收入超过5%的产品或者劳务的供应链及其主要市场地域分布情况。供应链情况可以采用图表形式进行说明。企业集团除研发外的重要关联劳务及简要说明，说明内容包括主要劳务提供方提供劳务的胜任能力、分配劳务成本以及确定关联劳务价格的转让定价政策。企业集团内各成员实体主要价值贡献分析，包括执行的关键功能、承担的重大风险、以及使用的重要资产。企业集团会计年度内发生的业务重组，产业结构调整，集团内企业功能、风险或者资产的转移。企业集团会计年度内发生的企业法律形式改变、债务重组、股权收购、资产收购、合并、分立等。
无形资产	企业集团开发、应用无形资产及确定无形资产所有权归属的整体战略；企业集团对转让定价安排有显著影响的无形资产或者无形资产组合，以及对应的无形资产所有权人；企业集团内各成员实体与其关联方的无形资产重要协议清单；企业集团内与研发活动及无形资产相关的转让定价政策。
融资活动	企业集团内部各关联方之间的融资安排以及与非关联方的主要融资安排；企业集团内提供集中融资功能的成员实体情况；企业集团内部各关联方之间融资安排的总体转让定价政策。
财务与税务状况	企业集团最近一个会计年度的合并财务报表；企业集团内各成员实体签订的单边预约定价安排、双边预约定价安排以及涉及国家之间所得分配的其他税收裁定的清单及简要说明；报送国别报告的企业名称及其所在地。

本地文档

本地文档主要披露企业关联交易的详细信息，包括以下内容：

（一）企业概况

企业概况	内容
组织结构	包括企业各职能部门的设置、职责范围和雇员数量等。
管理架构	包括企业各级管理层的汇报对象以及汇报对象主要办公所在地等。
业务描述	包括企业所属行业的发展概况、产业政策、行业限制等影响企业和行业的主要经济和法律问题，主要竞争者等。
经营策略	包括企业各部门、各环节的业务流程，运营模式，价值贡献因素等。
财务数据	包括企业不同类型业务及产品的收入、成本、费用及利润。
其他	涉及本企业或者对本企业产生影响的重组或者无形资产转让情况，以及对本企业的影响分析。

（二）关联关系

关联关系	内容
关联方信息	包括直接或者间接拥有企业股权的关联方，以及与企业发生交易的关联方，内容涵盖关联方名称、法定代表人、高级管理人员的构成情况、注册地址、实际经营地址，以及关联个人的姓名、国籍、居住地等情况。
关联方适用的所得税	上述关联方适用的具有所得税性质的税种、税率及相应可享受的税收优惠。
关联关系的变化情况	包括企业所属行业的发展概况、产业政策、行业限制等影响企业和行业的主要经济和法律问题，主要竞争者等。

（三）关联交易

关联交易概况	内容
关联交易描述 和明细	包括关联交易相关合同或者协议副本及其执行情况的说明，交易标的的特性，关联交易的类型、参与方、时间、金额、结算货币、交易条件、贸易形式，以及关联交易与非关联交易业务的异同等。
关联交易流程	包括关联交易的信息流、物流和资金流，与非关联交易业务流程的异同。
功能风险描述	包括企业及其关联方在各类关联交易中执行的功能、承担的风险和使用的资产。
交易定价影响 要素	包括关联交易涉及的无形资产及其影响，成本节约、市场溢价等地域特殊因素。地域特殊因素应从劳动力成本、环境成本、市场规模、市场竞争程度、消费者购买力、商品或者劳务的可替代性、政府管制等方面进行分析。
关联交易数据	包括各关联方、各类关联交易涉及的交易金额。分别披露关联交易和非关联交易的收入、成本、费用和利润，不能直接归集的，按照合理比例划分，并说明该划分比例的依据。

价值链分析	内容
企业集团内业务 流、物流和资金流	包括商品、劳务或者其他交易标的从设计、开发、生产制造、营销、销售、交货、结算、消费、售后服务、循环利用各环节及其参与方。
财务数据	上述各环节参与方最近会计年度的财务报表。
地域特殊因素	地域特殊因素对企业创造价值贡献的计量及其归属。
企业集团利润分配	企业集团利润在全球价值链条中的分配原则和分配结果。

对外投资	内容
对外投资基本信息	包括对外投资项目的投资地区、金额、主营业务及战略规划。
对外投资项目概况	包括对外投资项目的股权架构、组织结构，高级管理人员的雇佣方式，项目决策权限的归属。
对外投资项目数据	包括对外投资项目的营运数据。

关联股权转让	内容
股权转让概况	包括转让背景、参与方、时间、价格、支付方式，以及影响股权转让的其他因素。
股权转让标的相 关信息	包括股权转让标的所在地，出让方获取该股权的时间、方式和成本，股权转让收益等信息。
其他相关信息	尽职调查报告或者资产评估报告等与股权转让相关的其他信息。

关联劳务	内容
关联劳务概况	包括劳务提供方和接受方，劳务的具体内容、特性、开展方式、定价原则、支付形式，以及劳务发生后各方受益情况等。
劳务成本费用的归集	劳务成本费用的归集方法、项目、金额、分配标准、计算过程及结果等。
关联劳务与非关联劳务对照	企业及其所属企业集团与非关联方存在相同或者类似劳务交易的，还应当详细说明关联劳务与非关联劳务在定价原则和交易结果上的异同。
相关安排	与企业关联交易直接相关的，中国以外其他国家税务主管当局签订的预约定价安排和作出的其他税收裁定。

(四) 可比性分析

可比性分析	内容
可比性分析考虑因素	包括交易资产或者劳务特性，交易各方功能、风险和资产，合同条款，经济环境，经营策略等。
可比企业功能风险信息	可比企业执行的功能、承担的风险以及使用的资产等相关信息。
可比数据搜索	可比对象搜索方法、信息来源、选择条件及理由。
财务信息比对	所选取的内部或者外部可比非受控交易信息和可比企业的财务信息。
可比数据差异调整	可比数据的差异调整及理由。

(五) 转让定价方法的选择和使用

转让定价方法	内容
被测试方选择	被测试方的选择及理由。
转让定价方法选择	转让定价方法的选用及理由，无论选择何种转让定价方法，均须说明企业对集团整体利润或者剩余利润所做的贡献。
假设和判断	确定可比非关联交易价格或者利润的过程中所做的假设和判断。
确定可比非关联交易价格或者利润	运用合理的转让定价方法和可比性分析结果，确定可比非关联交易价格或者利润。
其他支持资料	其他支持所选用转让定价方法的资料。
结论	关联交易定价是否符合独立交易原则的分析及结论。

特殊事项文档

特殊事项文档包括成本分摊协议特殊事项文档和资本弱化特殊事项文档。

特殊事项文档	内容
成本分摊协议特殊事项文档	<ul style="list-style-type: none"> • 成本分摊协议副本。 • 各参与方之间达成的为实施成本分摊协议的其他协议。 • 非参与方使用协议成果的情况、支付的金额和形式，以及支付金额在参与方之间的分配方式。 • 本年度成本分摊协议的参与方加入或者退出的情况。 • 本年度按照成本分摊协议发生的成本总额及构成情况。 • 本年度各参与方成本分摊的情况。 • 本年度协议预期收益与实际收益的比较以及由此作出的调整。 • 预期收益的计算，包括计量参数的选取、计算方法和改变理由。
资本弱化特殊事项文档	<ul style="list-style-type: none"> • 企业偿债能力和举债能力分析。 • 企业集团举债能力及融资结构情况分析。 • 企业注册资本等权益投资的变动情况说明。 • 关联债权投资的性质、目的及取得时的市场状况。 • 关联债权投资的货币种类、金额、利率、期限及融资条件。 • 非关联方是否能够并且愿意接受上述融资条件、融资金额及利率。 • 企业为取得债权性投资而提供的抵押品情况及条件。 • 担保人状况及担保条件。 • 同类同期贷款的利率情况及融资条件。 • 可转换公司债券的转换条件。 • 其他能够证明符合独立交易原则的资料。

同期资料中 常见问题

内容	常见问题
组织结构	对企业所属企业集团的组织结构及股权架构披露不完整。企业内部组织结构中各部门的具体工作内容、职责范围未作具体描述。企业各级管理层的汇报对象和汇报对象主要办公所在地等信息缺失。
关联交易信息	<ul style="list-style-type: none">• 涉及个人关联方时，披露信息简单。• 在填写《企业年度关联交易财务状况分析表》时，对企业关联交易及非关联交易的成本、费用等划分方法及合理性未进行说明。• 对不同类型业务及产品的收入、成本、费用及利润信息披露及统计分析不够。• 未披露企业与其关联方在关联交易中实际的定价方法及核算过程，对企业在实际交易中所确定的定价政策是否真正有效执行，对是否真正有效执行按照其预先设定的方法进行交易未进行分析。• 关联交易类型划分不清楚；关联交易的业务流程不具体详细，信息流、物流、资金流不清楚。• 未披露关联方的税收政策、集团合并财务报表、合同范本及履行情况说明、关联和非关联交易业务流程差异等。无形资产交易的分析过于简单。• 未按要求提供企业集团合并财务报表。
行业分析	<ul style="list-style-type: none">• 企业在进行生产经营情况及所在行业描述时，过多地描写行业本身的情况，缺乏本企业（类似的交易）在行业、产业链中的定位以及趋势判断。• 缺乏对本企业所处的行业及发展概况、产业政策、行业限制等影响企业和行业的主要经济和法律问题进行客观详细的描述；缺乏对本企业所属的集团产业链以及企业所处地位进行客观详细的描述；缺乏对本企业所处的行业地位及相关市场竞争环境进行详细的分析。• 产品特征、生产过程、集团产业链以及企业所处地位等内容说明不清楚；行业信息缺乏时效性和供参考性。• 报告中行业分析结论与本企业利润水平状况自相矛盾。

内容	常见问题
功能分析	<ul style="list-style-type: none"> • 偏重于定性说明，对事实数据的定量说明不够。对于企业及其关联方在关联交易中执行的功能、承担的风险描述过于简单，特别对于研发与营销两项功能，没有做深入具体的分析。 • 关联交易情况、功能风险分析没有与以前年度对比。 • 对于企业及其关联方在关联交易中执行的功能、承担的风险描述过于简单，特别对于研发与营销两项功能，没有作出深入具体的分析，缺乏事实和数据支持。
转让定价方法的选择和使用	<ul style="list-style-type: none"> • 定价原则和定价方法的选择说明不够。未披露企业与其关联方在关联交易中实际的定价方法及核算过程，而且没有对企业在实际交易中是否按照其预先设定的方法进行交易进行分析。 • 关联交易涉及的无形资产、成本节约、市场溢价等对定价的影响分析不够。 • 对于采用的转让定价验证方法和使用的财务指标的选择理由论述不足，没有经过细致的分析、比较简单选定转让定价验证方法。
可比性分析	<ul style="list-style-type: none"> • 在进行可比性分析时，对企业自身存在的第三方交易信息未做足够的分析。在选定外部可比企业时未对被选择的对象进行实质、有效的可比性分析。可比公司的选取中过于忽略产品的相似性。 • 有的同期资料中财务指标选择不正确，造成计算结果也不正确；另外，由于商业数据库中的财务报表格式和《企业会计准则》中财务报表的格式可能存在差异，如果没有正确选择商业数据库中的财务报表格式或数据，就会造成财务指标的计算不正确。 • 企业可比性分析的过程过于简单，无法反映出可比公司删除的具体原因。很少提及中国市场溢价、成本节约等中国企业的归属问题。 • 针对不同类型的关联交易，未单独分析。可比交易若涉及有形资产、融资业务、劳务、无形资产业务等，应进行专项分析。例如无形资产交易，需要具体说明支付基数、支付比例、支付条件、支付年限等。 • 企业特殊因素分析或差异性调整分析牵强，不符合具体的经济情况。
结论	<p>经济分析只有简单的结论，缺乏必要的分析论证过程，对企业关联交易的合理性证明缺乏说服力。</p>

价值链 分析方法

42号公告要求企业在本地文档中进行价值链分析，价值链分析主要内容如下：

企业集团内

业务流、物流和资金流

包括商品、劳务或者其他交易标的从设计、开发、生产制造、营销、销售、交货、结算、消费、售后服务、循环利用各环节及其参与方。

企业集团利润分配

企业集团利润在全球价值链条中的分配原则和分配结果。



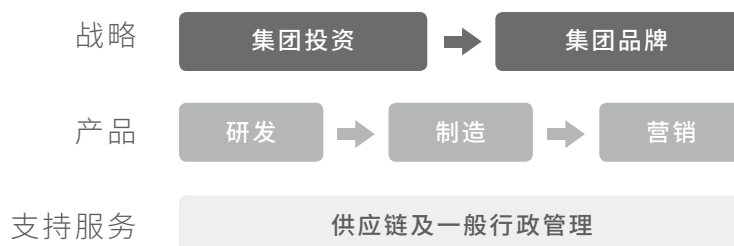
财务数据

上述各环节参与方最近会计年度的财务报表。

地域特殊因素

地域特殊因素对企业创造价值贡献的计量及其归属。

价值链中的企业履行的职能一般可分为三大类，即集团战略、产品、支持服务。根据集团功能分类，价值链以图表体现如下：



价值链中各企业行使的主要职能情况大致分为以下类型：

- 母公司及集团品牌拥有者——着重集团投资及品牌战略。
- 研发企业——着重集团内研发活动。
- 制造企业——着重按照销售企业下的订单进行产品生产活动。
- 营销和销售企业——负责市场推广，发展和维护客户关系，产品销售以及客服工作。
- 支持服务企业——涉及供应链及物流、IT、人力资源、法务、财务等一般行政管理。

价值链各参与方基本信息及功能、风险、资产情况汇总：

企业	经营地	功能	风险	资产	主要业务描述
A					
B					
C					
D					
E					
F					
G					

价值链分析事项：

- 以图表形式说明价值链中各企业名称、地理位置、承担的功能、风险，以及各企业对集团价值链作出的贡献。功能、风险和资产如何相互关联。
- 识别企业集团价值创造因素以及分析集团内各企业在价值创造方面的主要贡献，是否拥有地域特殊优势等，对集团的价值链进行全面分析。
- 价值链分析和价值贡献说明不仅要求对所涉及的关联交易的价值链进行分析，而且还应对整个集团层面的价值链和价值贡献进行分析。这需要对企业集团业务进行深入的功能分析和经济分析。
- 在今后的转让定价调查审计中，如果税务机关认为不存在合适的可比公司，则可能基于价值链分析而采用利润分割法进行转让定价调整。
- 对于价值链中位于避税港、低税地而承担的功能风险与实现利润不一致的企业，税务机关可能会予以重点关注。

风险监控及 调查调整

根据《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》，税务机关通过关联申报审核、同期资料管理和利润水平监控等手段，对企业实施转让定价风险监控，对存在转让定价问题的企业实施调查调整。

项目	内容
风险企业	<ul style="list-style-type: none">• 关联交易金额较大或者类型较多；• 存在长期亏损、微利或者跳跃性盈利；• 低于同行业利润水平；• 利润水平与其所承担的功能风险不相匹配，或者分享的收益与分摊的成本不相配比；• 与低税国家（地区）关联方发生关联交易；• 未按照规定进行关联申报或者准备同期资料；• 从其关联方接受的债权性投资与权益性投资的比例超过规定标准；• 由居民企业，或者由居民企业和中国居民控制的设立在实际税负低于12.5%的国家（地区）的企业，并非由于合理的经营需要而对利润不作分配或者减少分配；• 实施其他不具有合理商业目的的税收筹划或者安排。
可比性分析	<ul style="list-style-type: none">• 交易资产或者劳务特性• 交易各方执行的功能、承担的风险和使用的资产• 合同条款• 经济环境• 经营策略
转让定价方法	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、利润分割法及其他符合独立交易原则的方法。
可比非受控价格法	可比非受控价格法以非关联方之间进行的与关联交易相同或者类似业务活动所收取的价格作为关联交易的公平成交价格。可比非受控价格法可以适用于所有类型的关联交易。

项目	内容
再销售价格法	再销售价格法以关联方购进商品再销售给非关联方的价格减去可比非关联交易毛利后的金额作为关联方购进商品的公平成交价格。再销售价格法一般适用于再销售者未对商品进行改变外形、性能、结构或者更换商标等实质性增值加工的简单加工或者单纯购销业务。
成本加成法	成本加成法以关联交易发生的合理成本加上可比非关联交易毛利后的金额作为关联交易的公平成交价格。成本加成法一般适用于有形资产使用权或者所有权的转让、资金融通、劳务交易等关联交易。
交易净利润法	交易净利润法以可比非关联交易的利润指标确定关联交易的利润。利润指标包括息税前利润率、完全成本加成率、资产收益率、贝里比率等。交易净利润法一般适用于不拥有重大价值无形资产企业的有形资产使用权或者所有权的转让和受让、无形资产使用权受让以及劳务交易等关联交易。
利润分割法	利润分割法根据企业与其关联方对关联交易合并利润（实际或者预计）的贡献计算各自应当分配的利润额。利润分割法主要包括一般利润分割法和剩余利润分割法。利润分割法一般适用于企业及其关联方均对利润创造具有独特贡献，业务高度整合且难以单独评估各方交易结果的关联交易。利润分割法的适用应当体现利润应在经济活动发生地和价值创造地征税的基本原则。
其他符合独立交易原则的方法	<p>其他符合独立交易原则的方法包括成本法、市场法和收益法等资产评估方法，以及其他能够反映利润与经济活动发生地和价值创造地相匹配原则的方法。</p> <p>成本法是以替代或者重置原则为基础，通过在当前市场价格下创造一项相似资产所发生的支出确定评估标的价值的评估方法。成本法适用于能够被替代的资产价值评估。</p> <p>市场法是利用市场上相同或者相似资产的近期交易价格，经过直接比较或者类比分析以确定评估标的价值的评估方法。市场法适用于在市场上能找到与评估标的相同或者相似的非关联可比交易信息时的资产价值评估。</p> <p>收益法是通过评估标的未来预期收益现值来确定其价值的评估方法。收益法适用于企业整体资产和可预期未来收益的单项资产评估。</p>
可比分析	<ul style="list-style-type: none"> 分析评估被调查企业关联交易时，应当在分析评估交易各方功能风险的基础上，选择功能相对简单的一方作为被测试对象。 优先使用公开信息，也可以使用非公开信息。 分析评估被调查企业关联交易是否符合独立交易原则时，可以根据实际情况选择算术平均法、加权平均法或者四分位法等统计方法，逐年分别或者多年度平均计算可比企业利润或者价格的平均值或者四分位区间。 应当按照可比利润水平或者可比价格对被调查企业各年度关联交易进行逐年测试调整。 采用四分位法分析评估企业利润水平时，企业实际利润水平低于可比企业利润率区间中位值的，原则上应当按照不低于中位值进行调整。

项目	内容
差异调整	<ul style="list-style-type: none">分析评估被调查企业为其关联方提供的来料加工业务，在可比企业不是相同业务模式，且业务模式的差异会对利润水平产生影响的情况下，应当对业务模式的差异进行调整，还原其不作价的来料和设备价值。企业提供真实完整的来料加工产品整体价值链相关资料，能够反映各关联方总体利润水平的，税务机关可以就被调查企业与可比企业因料件还原产生的资金占用差异进行可比性调整，利润水平调整幅度超过10%的，应当重新选择可比企业。对因营运资本占用不同产生的利润差异不作调整。分析评估被调查企业关联交易是否符合独立交易原则时，选取的可比企业与被调查企业处于不同经济环境的，应当分析成本节约、市场溢价等地域特殊因素，并选择合理的转让定价方法确定地域特殊因素对利润的贡献。
单一功能 / 亏损企业	<ul style="list-style-type: none">企业为境外关联方从事来料加工或者进料加工等单一生产业务，或者从事分销、合约研发业务，原则上应当保持合理的利润水平。上述企业如出现亏损，无论是否达到同期资料准备标准，均应当就亏损年度准备同期资料本地文档。税务机关应当重点审核上述企业的本地文档，加强监控管理。上述企业承担由于决策失误、开工不足、产品滞销、研发失败等原因造成的应当由关联方承担的风险和损失的，税务机关可以实施特别纳税调整。
调整	<ul style="list-style-type: none">税务机关对关联交易进行调查分析时，应当确定企业所获得的收益与其执行的功能或者承担的风险是否匹配。企业与其关联方之间隐匿关联交易直接或者间接导致国家总体税收收入减少的，税务机关可以通过还原隐匿交易实施特别纳税调整。企业与其关联方之间抵消关联交易直接或者间接导致国家总体税收收入减少的，税务机关可以通过还原抵消交易实施特别纳税调整。
无形资产判定与调整	<ul style="list-style-type: none">判定企业及其关联方对无形资产价值的贡献程度及相应的收益分配时，应当全面分析企业所属企业集团的全球营运流程，充分考虑各方在无形资产开发、价值提升、维护、保护、应用和推广中的价值贡献，无形资产价值的实现方式，无形资产与集团内其他业务的功能、风险和资产的相互作用。企业仅拥有无形资产所有权而未对无形资产价值做出贡献的，不应当参与无形资产收益分配。无形资产形成和使用过程中，仅提供资金而未实际执行相关功能和承担相应风险的，应当仅获得合理的资金成本回报。

项目	内容
支付特许权使用费	<ul style="list-style-type: none">• 企业与其关联方转让或者受让无形资产使用权而收取或者支付的特许权使用费，应当根据下列情形适时调整，未适时调整的，税务机关可以实施特别纳税调整：<ul style="list-style-type: none">(一) 无形资产价值发生根本性变化；(二) 按照营业常规，非关联方之间的可比交易应当存在特许权使用费调整机制；(三) 无形资产使用过程中，企业及其关联方执行的功能、承担的风险或者使用的资产发生变化；(四) 企业及其关联方对无形资产进行后续开发、价值提升、维护、保护、应用和推广做出贡献而未得到合理补偿。• 企业与其关联方转让或者受让无形资产使用权而收取或者支付的特许权使用费，应当与无形资产为企业或者其关联方带来的经济利益相匹配。与经济利益不匹配而减少企业或者其关联方应纳税收入或者所得额的，税务机关可以实施特别纳税调整。未带来经济利益，且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。• 企业向仅拥有无形资产所有权而未对其价值创造做出贡献的关联方支付特许权使用费，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。• 企业以融资上市为主要目的在境外成立控股公司或者融资公司，仅因融资上市活动所产生的附带利益向境外关联方支付特许权使用费，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。

项目	内容
支付劳务费	<ul style="list-style-type: none">• 企业与其关联方发生劳务交易支付或者收取价款不符合独立交易原则而减少企业或者其关联方应纳税收入或者所得额的，税务机关可以实施特别纳税调整。• 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，并且按照非关联方在相同或者类似情形下的营业常规和公平成交价格进行定价。受益性劳务是指能够为劳务接受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，愿意购买或者愿意自行实施的劳务活动。• 企业向其关联方支付非受益性劳务的价款，可以按照已税前扣除的金额全额实施特别纳税调整。非受益性劳务主要包括以下情形：<ul style="list-style-type: none">(一) 劳务接受方从其关联方接受的，已经购买或者自行实施的劳务活动；(二) 劳务接受方从其关联方接受的，为保障劳务接受方的直接或者间接投资方的投资利益而实施的控制、管理和监督等劳务活动。该劳务活动主要包括：<ul style="list-style-type: none">1. 董事会活动、股东会活动、监事会活动和发行股票等服务于股东的活动；2. 与劳务接受方的直接或者间接投资方、集团总部和区域总部的经营报告或者财务报告编制及分析有关的活动；3. 与劳务接受方的直接或者间接投资方、集团总部和区域总部的经营及资本运作有关的筹资活动；4. 为集团决策、监管、控制、遵从需要所实施的财务、税务、人事、法务等活动；5. 其他类似情形。• 劳务接受方从其关联方接受的，并非针对其具体实施的，只是因附属于企业集团而获得额外收益的劳务活动。该劳务活动主要包括：<ul style="list-style-type: none">1. 为劳务接受方带来资源整合效应和规模效应的法律形式改变、债务重组、股权收购、资产收购、合并、分立等集团重组活动；2. 由于企业集团信用评级提高，为劳务接受方带来融资成本下降等利益的相关活动；3. 其他类似情形。• 劳务接受方从其关联方接受的，已经在其他关联交易中给予补偿的劳务活动。该劳务活动主要包括：<ul style="list-style-type: none">1. 从特许权使用费支付中给予补偿的与专利权或者非专利技术相关的服务；2. 从贷款利息支付中给予补偿的与贷款相关的服务；
境内关联交易	<ul style="list-style-type: none">• 实际税负相同的境内关联方之间的交易，只要该交易没有直接或者间接导致国家总体税收收入的减少，原则上不作特别纳税调整。

项目	内容
处罚	<ul style="list-style-type: none">• 对企业实施特别纳税调整的，应当根据企业所得税法及其实施条例的有关规定对2008年1月1日以后发生交易补征的企业所得税按日加收利息。• 特别纳税调查调整补缴的税款，应当按照应补缴税款所属年度的先后顺序确定补缴税款的所属年度，以入库日为截止日，分别计算应加收的利息额：<ul style="list-style-type: none">（一）企业在《特别纳税调查调整通知书》送达前缴纳或者送达后补缴税款的，应当自税款所属纳税年度的次年6月1日起至缴纳或者补缴税款之日止计算加收利息。企业超过《特别纳税调查调整通知书》补缴税款期限仍未缴纳税款的，应当自补缴税款期限届满次日起按照税收征管法及其实施细则的有关规定加收滞纳金，在加收滞纳金期间不再加收利息；（二）利息率按照税款所属纳税年度12月31日公布的与补税期间同期的中国人民银行人民币贷款基准利率（以下简称基准利率）加5个百分点计算，并按照一年365天折算日利息率；（三）企业按照有关规定提供同期资料及有关资料的，或者按照有关规定不需要准备同期资料但根据税务机关要求提供其他相关资料的，可以只按照基准利率加收利息。• 经税务机关调查，企业实际关联交易额达到准备同期资料标准，但未按照规定向税务机关提供同期资料的，税务机关补征税款加收利息，适用本条第二款第二项规定。
自行调整	<ul style="list-style-type: none">• 企业自行调整补税且主动提供同期资料等有关资料，或者按照有关规定不需要准备同期资料但根据税务机关要求提供其他相关资料的，其2008年1月1日以后发生交易的自行调整补税按照基准利率加收利息。

特许权使用费 风险评估及管控

近些年来，关于无形资产的讨论与关注已经成为中国转让定价领域最热门的话题之一。而对于特许权使用费支付合理性的判定与分析更是成为讨论的焦点。中国作为发展中国家，西方先进技术和管理经验的引进始终成为推动经济发展的重要举措之一。但由于这些作为无形资产的技术或商标等的价值难以统一或准确衡量，因此，许多跨国公司便利用这一特点，通过收取特许权使用费的方式，实现税基侵蚀与利润转移，进而造成税收利益在世界各国分配的不合理。本文通过中国子公司向境外关联企业支付特许权使用费的案例而引发的思考，旨在揭示其存在的避税问题；同时，介绍不同商业状况下特许权使用费费率的几种基准测试方法，使特许权使用费支付符合独立交易原则。

一、特许权使用费支付问题的提出

在税收管理实践中，因特许权使用费支付不合理而被进行特别纳税调整的案例越来越多。以下案例包含了特许权使用费支付环节所呈现的一些主要特点。

1995年，M国B公司（B公司所在跨国集团的母公司）在中国100%投资设立了一家A公司。A公司主要承担生产和销售职能。A公司生产的产品既包括销售给境外关联方的，也包括给境内关联方以及独立第三方。

技术特许权使用费支付情况：A公司生产产品所用技术是由B公司提供的。因此自成立伊始，A公司每年按销售净额的5%向境外B公司支付特许权使用费。自公司成立之初，特许权使用费支付比例始终为5%。2005年，B公司所在跨国集团统一调整政策，将各子公司的特许权使用费支付比例统一调整为7%。2009年，B公司所在跨国集团又将特许权使用费收取方式改为以技术服务费收取方式。A公司有个研发部门，主要是对境外B公司提供的技术进行本地化改进。B公司所提供的技术已经处于非常成熟阶段，未出现大的革新与变化。中国生产同类产品的企业已经基本掌握了该项技术，并且很多中国公司已经形成了自己独特的技术并形成了专利。在支付技术特许权使用费的同时，A公司还向B公司支付大量的技术服务费。

商标特许权使用费支付情况：B公司所在跨国集团的商标所有权由处于避税地的C公司所持有。但A公司每年按销售净额的3%向C公司支付商标使用费。A公司每年又发生大量广告宣传费。

利润情况：A公司自成立起，利润率处于不断下滑状态。特别是在2005年，B公司所在跨国集团统一调增特许权使用费费率为7%后，A公司立刻由盈利转为亏损状态。

二、特许权使用费支付问题引发的思考

由上述这个案例，围绕特许权使用费支付合理性问题的分析，我们可以从以下几个方面进行思考。

思考
1 从受益性角度来看，A公司特许权使用费大额支付与利润成鲜明对比。实践中，类似的问题也是不胜枚举。许多中国子公司经营毛利率相对处于一个合理水平，但净利润却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的特许权使用费所致。作为独立企业，支付大额费用购入技术或商标等无形资产主要是为了能给企业的经营带来增值和效益。如果引进的技术或商标长期未产生应有的利润，独立企业是否还会支付大额特许权使用费呢？

思考
2 从技术的生命周期来看，经过若干年的发展，B公司的技术已经非常成熟，而且在中国经营的同类企业也都掌握了该项技术，那么B公司的技术价值如何体现，是否仍按最初成立之时的特许权使用费费率进行提取呢？在实践中，这类现象也非常普遍。比如饲料行业的配方技术。在中国饲料行业刚刚兴起的阶段，国外的配方的确起到引领的作用，但近十年来，中国的饲料企业已经基本掌握了这些配方技术，也就是说这些国外的配方技术已经失去了其原有的价值与作用。那么境外关联公司仍然向中国子公司收取大额的特许权使用费的合理性是值得思考的。

思考
3 A公司在设立之初，由于使用了境外关联企业的技术，因此向境外支付了一定比例的特许权使用费。而在随后的十年里，境外关联企业的技术没有大的革新与变化，但仍按同样的比例向其收取特许权使用费。而A公司拥有自己的研发机构与研发人员，并且不断地对B公司所提供的技术进行本地化改进。那么，A公司还需要按原有的比例继续支付特许权使用费吗？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报酬呢？

思考
4 A公司在设立前期，按境外关联公司的要求支付一定比例的技术使用费。经过若干年后，该项技术没有任何改进，但B公司却以集团统一政策为由调增特许权使用费支付比例到7%。相反特许权使用费支付比例的提高，不但没给A公司带来超额利润却导致A公司利润的大幅度下降。该特许权使用费支付比例被调增具有合理性吗？

思考
5 A公司向处于避税地的C公司支付商标使用费。C公司所履行的功能、使用的资产、承担的风险情况如何呢？C公司是无形资产的真正所有者吗？A公司每年所发生的广告宣传费是否为商标价值的提升做出贡献？这部分应如何补偿呢？

思考
6 A公司由原来向境外支付特许权使用费骤然改为向境外支付技术服务费，其内涵确实发生变化了吗？向B公司支付的技术服务费是否实质上仍属于特许权使用费性质呢？

转让定价所关注的重要方面之一就是要评估企业获得的利润与其承担的功能、风险和使用的资产是否匹配。特别是无形资产所有权与使用权的转让定价问题更是关注的焦点。由上述税收实践中所带来的现实思考，我们可以看出，中国子公司向境外关联公司支付特许权使用费仍存在不规范，不符合独立交易原则的问题，而这些问题所带来的直接后果就是对于中国税收主权的侵犯。因此，中国税务机关已将其列为转让定价规范管理范围内一个十分重要的内容。而这个问题不仅仅体现在中国，而且也是一个全球性亟待解决的问题。

三、特许权使用费费率的基准测试方法

跨国企业可采取多种方式为其向境外关联方支付特许权使用费的公平交易性质提供基准测试支持，据以降低税务风险。下面介绍几种特许权使用费费率的基准测试方法。

可比非受控价格法 / 交易法

如果对无形资产使用权许可协议的事实与环境比较清楚，对特许权使用费费率的公平交易性质进行考察的理想方法是将该特许权使用费费率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费率进行比较。也就是说，无形资产所有权人（许可人）至少应在授予关联方相同或相似许可使用条款下，将相同的知识产权许可给第三方使用，或者被许可人至少应按照相似的条件从第三方处接受相同或相似无形资产许可使用权。如果可以对两种许可协议条件及条款方面的全部差异做出可靠调整（譬如因地理位置所衍生的权利），则有可能采用第三方特许权使用费费率以确认关联方特许权使用费费率的公平交易性质。

如果不能对这种“理想的”可比性交易进行确认，则可对非关联方之间就经济上相似的无形资产签署的许可协议进行确认，并利用该类协议审核被考察交易所使用的特许权使用费费率的基准状况。

用于基准对照的独立企业之间签订的经济条件相似许可协议可以通过搜索公共领域中的若干专业化财务数据库、查找相同或类似行业及类似知识产权方面的许可协议获得（如 RoyaltyStat[®] 作为一种关于特许协议的数据库，其特许权使用费费率由美国证券交易委员会（SEC）编辑。在 RoyaltyStat 数据库中，可以找到用于对无形资产进行评估的特许权使用费费率）。一般来说，这些数据库中所采用的搜索及选择标准应当包括被认为是对被考察交易具有代表性的 SIC 代码、所选定关键词的使用以及对潜在可比性许可协议的定性评估。

这类搜索及选择流程中所确认的许可协议中的特许权使用费费率信息可用于产生一系列的公平交易结果。如果信息足够多，还可产生四分位数范围，从而增加结果的可靠性。

如果不太可能对非关联方之间的许可协议中的可比性数据进行大致确认，则需要考虑对可比非受控价格 / 交易法进行一些调整。例如，如果所述无形资产为商标，则可以考虑确认对类似但非名牌产品所收取的价格，并将该价格与名牌产品的价格进行比较。同时，可能还需要作一些经济调整，以便反映其特征方面的差异，并排除与品牌相关的无形资产以外的经济因素和市场因素的影响，然后才有可能将这种价格差异用于宽泛地确定公平交易特许权使用费费率。

交易净利润法

交易净利润法是 OECD 认可用于特许权使用费费率基准测试的另外一种方法。这种方法的优势在于，利用这种方法可从被许可人及许可人双方的角度来分析特许权使用费费率的公平交易性质，因为这种方法允许对被许可人从所述无形资产使用中获得的利益（超额利润）进行计算。

如果采用交易净利润法，则需要涉及对独立可比公司进行确认，独立可比公司所履行的职能和所承担的风险与被许可人（被测试方）相似，然后，将独立可比公司所获得的净利润与被许可人许可无形资产使用权下所获得的净利润进行比较（被许可人的历史数据需要进行调整，以排除特许权使用费支付的影响）。

被许可人所获得利润与独立可比公司的利润之间会存在差异，而这种差异可归因于被许可人使用无形资产所获得的利益。在分析中，要对被许可人及所确认的独立可比公司的数据进行调整，从而提高结果的质量及可靠性。

交易净利润法的最终结果可能是一种四分位数范围，用于计算特许权使用费费率的公平交易区间范围。

利润分割法

OECD 转让定价指南规定，如果涉及到价值极高的无形资产，从而导致很难搜集到足够的数据以应用任何其他方法，则可应用利润分割法。如果交易双方都拥有价值极高的无形资产或独特的资产，并将该资产用于交易，且能够使得该交易得以区别于潜在竞争对手的交易，这种情况下尤其应当使用利润分割法。这种情形也可能是，许可人的关联公司（被许可人）在本地市场开展了营销活动，且这些营销活动的性质和数量足以使得该关联公司对当地的营销性无形资产拥有经济所有权。

如果根据事实与环境，有可能对被许可人与许可人所执行的常规职能进行确认，则可使用剩余利润分析法。根据该方法，常规的职能被给予常规回报后，剩余利润通过各企业拥有无形资产对利润的贡献进行分配。

劳务费风险评估 及管控

由于未作周密筹划导致利润汇回困难以及由此产生潜在重大现金陷阱一直是在华经营跨国公司关注的主要问题。特别是在跨国公司面临预算紧缩和全球盈利能力下降的时候，确保全球范围内尽可能高效使用现金十分重要，而中国是尤为关键的一环。

让我们首先看一个简单例子：某欧洲公司在中国设立了一家外商独资企业。该外商独资企业从其母公司进口品牌手表转售给国内的第三方零售商。根据该外商独资企业承担的功能风险情况，可以确定为有限功能风险分销商，应赚取较低但稳定的利润回报。因此，根据该公司承担的功能和风险对其应获得的利润水平进行基准定位是合理的。

在根据基准测试结果对该公司给予公平交易利润补偿以后，企业将剩余利润以劳务费形式汇回给母公司（假定剩余利润与母公司提供的劳务和无形资产一致）。但是，在该外商独资企业对这些费用申请税收抵扣时，尽管已经付汇，主管税务机关仍然质疑这些支付的真实性和合理性，因此，不批准扣除这些费用支出。在实践中，类似案例情况并不少见。本文探讨企业劳务费支付的税收考虑；如何证明支付的真实性和合理性以及申请支付流程和文件准备。

税务处理

跨国公司在规划中国子公司劳务费支付政策时，需要考虑以下三大税务目标：

中国子公司（付款人）可以申请抵扣企业所得税

在劳务费方面，外商投资企业向境外关联企业支付劳务费时，如果支付金额符合公平交易原则，允许企业税前扣除支付给关联方的这些费用。但是，境内子公司向境外母公司支付的“管理费”不可作为企业所得税税前扣除项目。税法没有对“管理费”给出明确的定义，税务机关在审查外商投资企业申请的劳务费付汇时，有可能认定外方提供的所谓“劳务”其实属于管理费收取性质，而不允许企业税前扣除这部分费用。如果企业坚持主张应属劳务费，税务机关可能要求企业提供属于劳务费性质的进一步证据。因此，对某些内容比较模糊的劳务项目，企业应该尽可能准备详尽的劳务合同，审查劳务性质、具体内容以及提供劳务的地点，以避免被税务机关将该类劳务费视为管理费的潜在风险。

根据6号公告，企业向其关联方支付非受益性劳务的价款，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。非受益性劳务主要包括以下情形：

劳务接受方从其关联方接受的，为保障劳务接受方的直接或者间接投资方的投资利益而实施的控制、管理和监督等劳务活动。该劳务活动主要包括：

- 1、董事会活动、股东会活动、监事会活动和发行股票等服务于股东的活动；
- 2、与劳务接受方的直接或者间接投资方、集团总部和区域总部的经营报告或者财务报告编制及分析有关的活动；
- 3、与劳务接受方的直接或者间接投资方、集团总部和区域总部的经营及资本运作有关的筹资活动；
- 4、为集团决策、监管、控制、遵从需要所实施的财务、税务、人事、法务等活动；
- 5、其他类似情形。

避免境外关联方（收款人）在中国缴纳更多预提税款和增值税

下图为外商投资企业向境外关联方支付劳务费时，应代扣代缴的预提所得税和增值税的不同情况。

劳务费	是否构成常设机构	预提所得税	增值税
在中国境外提供劳务	否	无	增值税6%
在中国境内提供劳务	不构成常设机构	无	增值税6%
	构成常设机构	劳务收入 × 10%* 或核定利润率 × 25%**	增值税6%

在劳务费方面，如果境外关联企业在中国提供劳务构成常设机构，那么，税务机关将对常设机构取得的利润征收25%的企业所得税。在实践中，有的税务机关干脆假定外商投资企业向境外关联企业支付的劳务费属于常设机构收入，因而全额征收预提所得税。因此，出于谨慎考虑，企业即使相当确定支付的劳务费不构成常设机构，仍然有必要准备向相关税务机关作出说明。

非居民企业在境外提供的劳务收费不必缴纳企业所得税，但企业需要就境外提供劳务的性质和内容作出详细说明，否则，中国税务机关有可能将全部或部分劳务费当作特许权使用费，从而征收10%的特许权使用费。此外，在转让或许可专有技术使用权过程中，如技术许可方派人员为该项技术的使用提供有关支持、指导等劳务并收取劳务费，无论是单独收取还是包括在技术价款中，均视为特许权使用费，适用税收协定特许权使用费条款的规定。但如上述人员的劳务已构成常设机构，则对劳务部分的所得应适用税收协定营业利润条款的规定。

境外关联方（收款人）在中国已缴纳的税款可以抵扣其国内税

为了防止对企业重复征税，许多国家实行税收抵扣制度。根据税收抵扣制度，只要母公司所在母国和子公司所在东道国之间签订了避免双重征税协定，那么，就可以根据协定对母公司在子公司所在东道国已经支付的预提所得税给予抵扣。目前，共计有超过90多个国家与中国签订了双边税收协定。如果与中国签订有双边税收协定的非居民公司所在国实行税收抵扣制度，那么，这些非居民企业在中国已经缴纳的预提所得税可以申请在其母国对同一收入征收的所得税进行抵扣，并可能准予结转没有抵扣完的预提所得税。

劳务费支付的真实性和合理性

如果主管税务机关对企业支付劳务费的真实性和合理性提出疑问时，会要求企业提出举证。

根据 OECD 转让定价指南，确认集团内部劳务是否符合公平交易原则的第一步是确定某项公司间劳务是否已经提供。对于是否已经提供劳务的一个关键问题是，该劳务是否给接受方带来了利益，亦即，该项劳务是否创造了商业或经济价值。因此，对劳务提供商所提供的劳务需要进行审查，以确保可通过利益测试。若未通过测试，则不能收取劳务费。

国家税务总局为各地税务机关判断企业支付给集团内劳务费是否需要进行转让定价调查和调整指出了六项测试方法：

• 受益测试

税务机关对境外母公司或关联公司向境内子公司提供服务要进行受益测试。税务机关确定集团内部服务是否公平的第一步是审查该项服务提供的真实性。确定服务是否已经提供的一个关键问题是，服务接受方是否从该项服务中获得了某种益处，即服务活动是否为服务接受方提供了相应的经济或商业价值，从而提升其商业地位。换句话说，必须检查服务提供者的活动，以确保其通过受益测试。如果没有通过，则服务接受方对其提供的服务进行付费是不必要的。

• 必要性测试

如果中国子公司对境外关联方提供的服务能够从第三方以更低的费用获取或者自己本身能够提供该项服务，那么，该子公司应该通过在中国的第三方服务商为其提供该项服务或由自己来提供该项服务。

• 重复性测试

如果境内子公司中的管理团队做出的管理活动决策需要母公司的批准是出于授权需要，在该情况下，这类管理服务很可能是重复性的活动或者是股东管理活动，因而不应向子公司收取劳务费。

• 价值创造测试

如果一项服务能够带来可以合理辨识的经济和商业价值的增长，并因此能够确定或者合理预期该服务接受方的经营状况会因此得到改善，则该服务可以视为创造了价值。另外，如果母公司对于子公司管理决策的批准是由于授权需要而非真正创造了可辨识的经济或商业价值，则对该项服务不应付费。

• 补偿性测试

在分析集团内部服务时，税务机关会考虑母公司在向子公司提供服务的同时是否已通过其他关联交易对该服务进行了补偿。

• 真实性测试

如果税务机关对企业支付劳务费的真实性和合理性提出疑问时，会要求企业提出举证。

利益测试是确定劳务提供是否符合公平交易原则的判断依据之一。要回答这个问题，可以考虑类似情况下独立企业是否愿意就所述劳务向另外一个独立企业支付费用，或者是否愿意自己开展这项劳务活动，或安排另外的非关联公司向其提供该项劳务。如果能够通过这类测试，接下来需要考虑的是选择最合适的转让定价方法确定公平交易劳务收费。

在实践中，公司之间劳务收费测算通常采用可比非受控价格法或成本加成法。

如果可以确定涉及劳务活动的内部可比非受控价格或外部可比非受控价格，则可以采用可比非受控价格法。通常情况下，外部可比非受控价格会因为缺少可比参照对象而无法应用。然而，如果劳务提供商同时为第三方提供了类似劳务，则可以使用内部可比非受控价格法。

如果不能使用可比非受控价格法，则通常采用成本加成法。为了确定公平交易劳务收费，通常使用第三方提供的数据库进行可比（基准）分析。

因为数据库中可以搜集到的公司毛利润数据有限，成本加成运用中通常使用净利润率指标，即营业利润除以总成本。该方法又称经调整的成本加成法或交易净利润法。在此基础上，通过经济分析确定公平交易劳务报酬。

应用经调整的成本加成法，在劳务提供方产生的成本费用基础上给予加成。加成率通过进行可比数据搜索，比照第三方可比公司赚取的回报确定。

采用成本加成法确定劳务收费，企业需要论证成本基础（可能包括提供劳务时发生的成本、薪水和其他相关成本）以及加成率的合理性。

劳务费申请支付流程和文件准备

中国对非贸易项下对外支付有严格规定。境外企业向其中国的子企业收取费用必须与该子公司直接订立劳务合同，并在劳务发生前签署。企业提供劳务之后，应该提供进一步证明资料以及劳务费收款发票。这些资料包括：

- 劳务成本明细单，包括每小时人工收费率以及工作时数；
- 提供劳务人数及姓名；
- 劳务提供地点，如果在中国提供劳务，还需提供访问中国外方职员的护照复印件等。

企业对外付汇时应该准备的相关支持文件包括劳务合同、与提供某项劳务相关的通讯资料等。劳务合同内容大致包括提供劳务项目、劳务范围及内容等，这些信息应该尽可能详细列明。之后，企业将通过提交这些资料向税务机关说明从境外关联方提供的这些劳务中受益。

过去，服务贸易项下企业对外支付税收管理执行依据为：

- 《国家税务总局服务贸易等项目对外支付出具税务证明管理办法》（国税发[2008]122号文）；
- 《国家外汇管理局国家税务总局关于服务贸易等项目对外支付提交税务证明有关问题的通知》（汇发[2008]64号文）

汇发[2008]64号文要求企业对外支付时提供税务证明，该规定是税务机关进行税源监控、加强跨境交易税收管理的主要工具之一。

2013年7月9日，国家税务总局和国家外汇管理局联合发布40号公告，该公告取消了对企业的税务证明要求。此外，自2013年9月1日起，从事服务贸易等项目的企业对外付汇时不再需要税务机关审批，只需要提供交易相关资料并事前备案即可。

转让定价 管理问卷

在全球性的“税基侵蚀与利润转移（BEPS）”行动计划发展与推动下，中国转让定价税务管理已经走进了新的时代。2017年3月15日国家税务总局出台的《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》（即“6号公告”），再次充分体现了 BEPS 所倡导的核心精神，对促进中国转让定价税务管理的规范与完善更是起到了积极的推动作用。

本文通过对100份有效问卷调查数据的统计分析，来实际考察我国税务机关对转让定价税务管理领域所关注的重点，旨在为提升我国转让定价税务管理水平提供更好的理论支撑和数据支持。

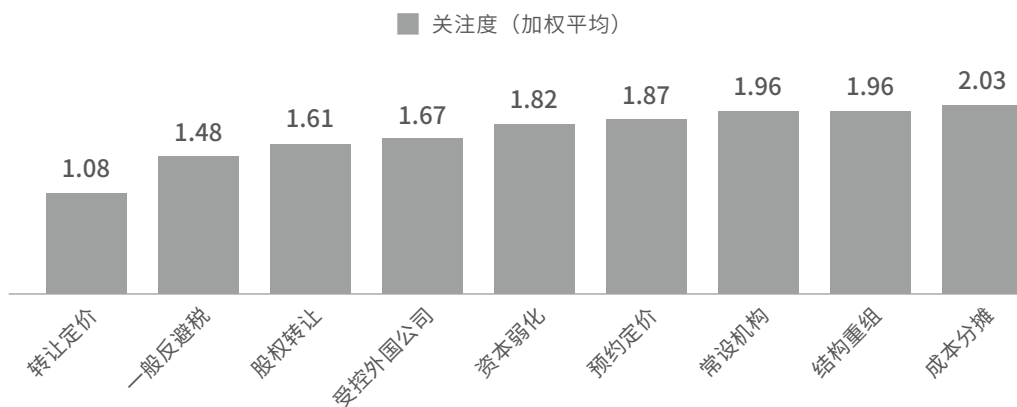
问卷调查通过采取加权平均法对经筛选的100份有效问卷数据进行统计分析后，最终得出税务机关对某个问题的关注程度，且其关注度是按照由小到大的顺序依次降序排列的。被调查者可根据自己对转让定价的认识进行勾选。本次调查共发出调查问卷125份，收回110份，有效问卷100份。针对有效问卷，主要采取加权平均法进行数据统计分析。统计结果按由小到大顺序排列，税务机关的关注程度是依次降低的。

一、重点关注方向

（一）不同国际税务问题的关注。

近些年来，随着我国投资环境的不断完善，跨国公司在我国的投资类型、投资内容也在发生着翻天覆地的变化。由此，我国的外商投资企业也在由最初的单一生产职能逐步发展成为拥有更多功能的企业。经营模式的变化同样导致了避税模式的调整。除原有的转让定价外，一般反避税、股权转让、受控外国公司等其他国际税务问题也相继出现，并逐渐进入税务机关重点监管视线。而在众多国际税务问题中，对于转让定价监管始终成为税务机关首要的关注方向。

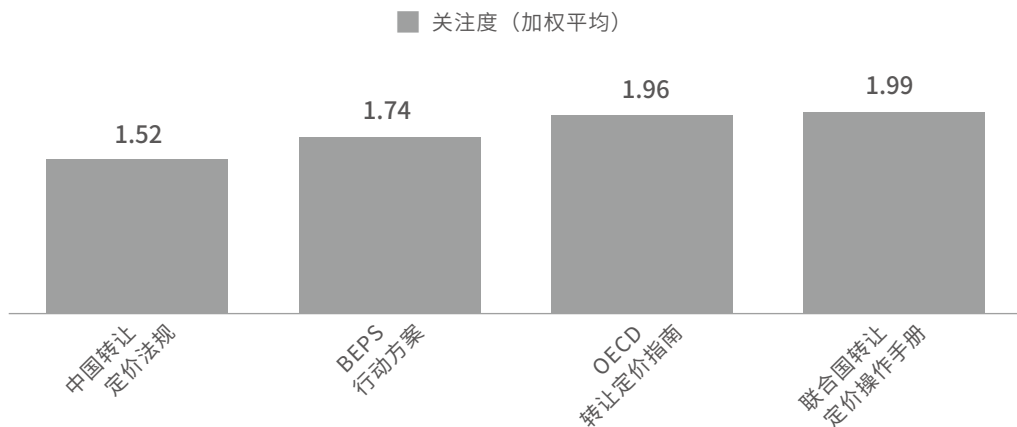
不同国际税务问题在选案中的关注程度



(二) 法律与规则的关注。

对于国内法律法规以及国际规则的重视程度方面，税务机关主要遵从的是中国的转让定价法规。同时，对于 BEPS 行动方案也给予了较大关注。这是因为我国已正式加入 BEPS 行动计划行列中，并努力促进 BEPS 成果在中国的成功落地。因此，BEPS 所倡导的精神和主张已在中国产生了非常大的反响，并被很好地应用于转让定价调查调整的实践中来。

不同法规、指南在转让定价调查调整中的重要程度



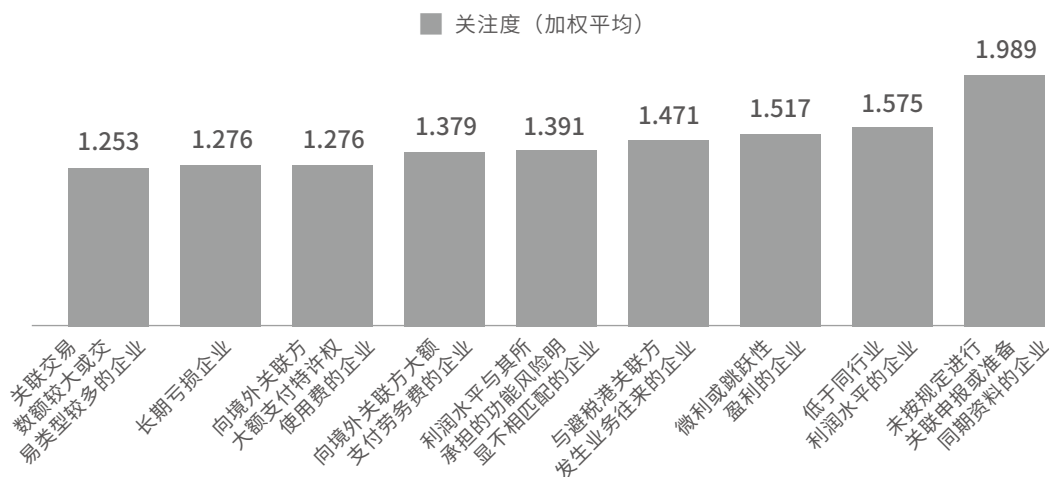
二、重点关注的內容

(一) 选案

1. 税务机关在转让定价选案中的关注对象与关注程度

下表显示在转让定价选案中，税务机关对于关联交易数额较大或交易类型较多的企业最为关注。对长期亏损企业以及向境外关联方支付大额特许权使用费或劳务费的企业给予了较大关注。对利润水平与其所承担的功能风险明显不相匹配的企业以及与避税港关联方发生业务往来的企业有一定关注。对微利或跳跃性盈利的企业、低于同行业利润水平的企业以及未按规定进行关联申报或准备同期资料的企业的关注度低于其他存在潜在转让定价问题的企业。

税务机关在转让定价选案中的关注对象与关注程度

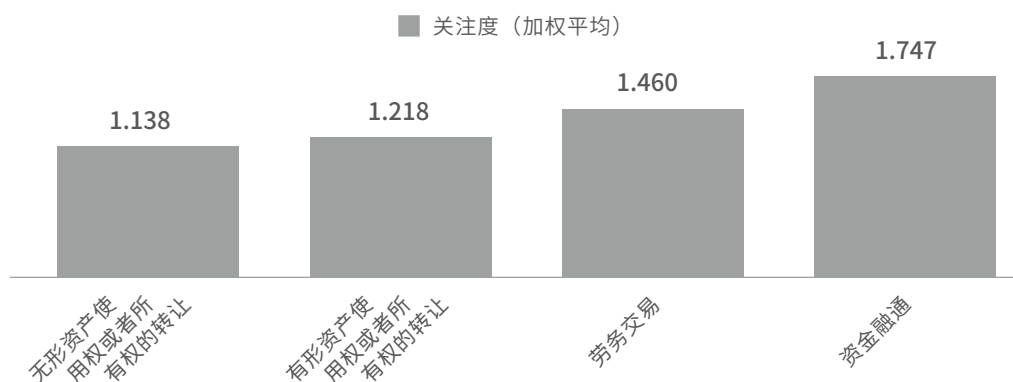


税务机关通过审阅企业关联交易财务数据及其他资料，将纳税人归入高度风险纳税人、中度风险纳税人以及低风险纳税人，评估其转让定价风险，从而选择和确定转让定价调查对象。关联交易数额愈大或交易类型愈多，转让定价对企业营业利润及公司所得税的影响愈大，存在转让定价税务风险也愈高。因此，在转让定价选案中，税务机关对该项的关注程度最高。其次，处于长期亏损状况的企业一直受到税务机关关注。此外，自国家税务总局发布《关于企业向境外关联方支付费用有关企业所得税问题的公告》（即“16号公告”）以来，企业向境外关联公司大额支付费用进而转移利润问题，也同样受到各地税务机关高度重视。

2. 关联交易类型在转让定价选案中的关注程度。

下表显示在转让定价选案中，税务机关对于无形资产的使用权或者所有权的转让最为关注。对有形资产使用权或者所有权的转让给予了较大关注。对劳务交易有一定关注。对资金融通的关注度低于其他关联交易类型。

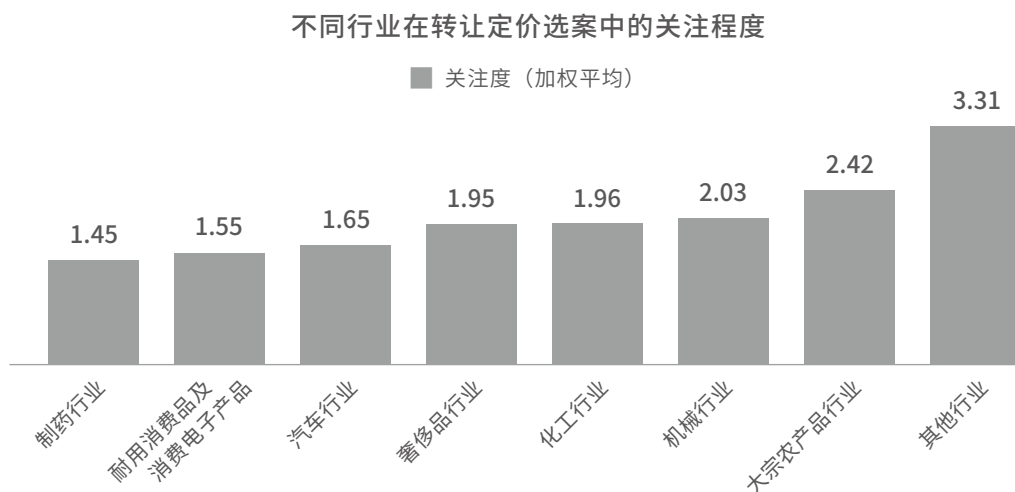
关联交易类型在转让定价选案中的关注程度



关联企业之间的原材料、产成品购销交易（有形资产所有权转让）一直是税务机关转让定价选案、调查的重点关注对象。本次问卷反馈结果显示，对于无形资产使用权或者所有权转让的关注程度已经超过了对于有形资产使用权或所有权转让的关注，成为税务机关转让定价选案中最为关注的关联交易类型。该结果一定程度上反映了税务机关转让定价调查技术、手段在近些年来已经取得了长足的进步、获得了较大的提升。对于资金融通的关注度低于其他关联交易类型，可能是由于跨国企业集团内部融资转让定价调查审计技术要求相当高，税务机关对该方面的知识、技术还需要进一步加强。目前，税务机关对于跨国集团内部融资的专项转让定价调查审计案例仍然有限。

3. 不同行业在转让定价选案中的关注程度。

下表显示在转让定价选案中，税务机关对于制药行业最为关注。对耐用消费品及消费电子产品行业和汽车行业给予了较大关注。对奢侈品行业、化工行业及机械行业有一定关注。对大宗农产品行业关注相对少些。除上述各行业外的其他行业关注度最低。

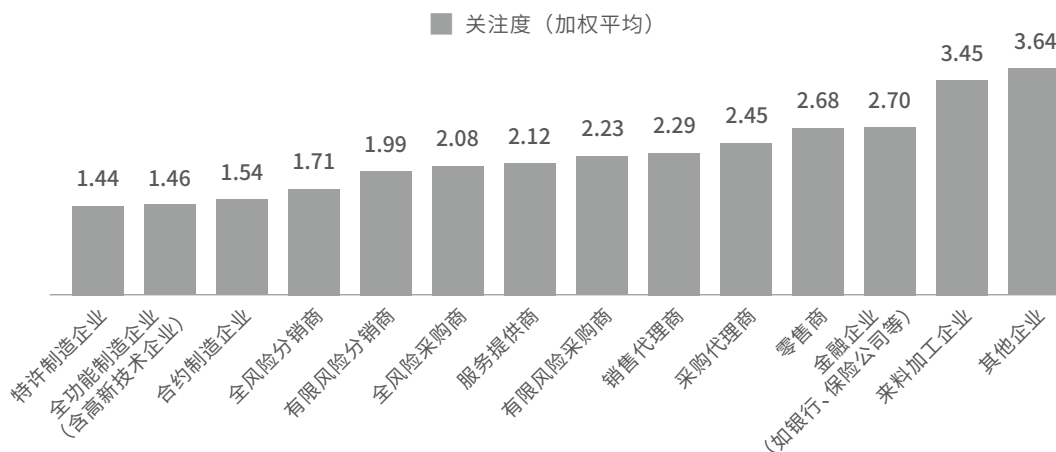


制药行业和汽车行业是税务机关转让定价调查中关注的特定行业。这两大行业的跨国集团内部管理高度一体化，采购、研发、生产、分销企业之间关联交易金额大，转让定价政策对各企业利润水平影响较大。耐用消费品及消费电子产品的行业市场高度细化，竞争十分激烈，限制了企业的定价能力并抑制了该行业内企业的利润水平。在转让定价选案中，该行业企业也成为税务机关重点选案对象之一。尽管奢侈品行业毛利润水平较高，但销售门店昂贵的租金以及人员工资和水电费等持续增长，使该行业企业净利润降低甚至出现亏损。该行业转让定价问题近年来开始受到税务机关一定程度的关注。大宗农产品行业在转让定价选案中受到的关注较低，可能与该行业企业相对较少有关。

4. 不同类型企业在转让定价选案中的关注程度。

下表显示在转让定价选案中，税务机关对于特许制造企业、全功能制造企业（含高新技术企业）与合约制造企业最为关注。对全风险分销商、有限风险分销商、全风险采购商与服务提供商给予了较大关注。对有限风险采购商、销售代理商、采购代理商、零售商与金融企业有一定关注。对来料加工企业以及除上述类型企业之外的其他企业关注度最低。

税务机关在转让定价选案中的关注对象与关注程度



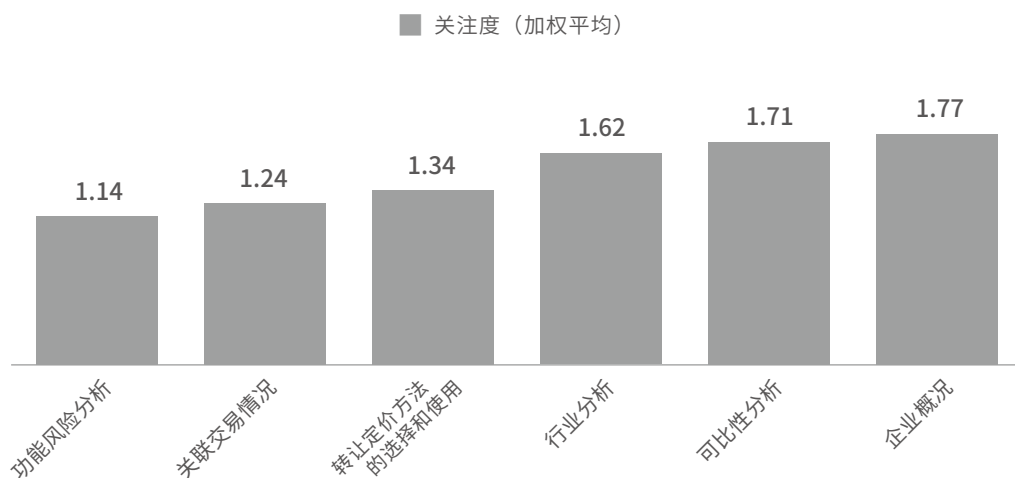
该结果表明制造企业仍是税务机关转让定价选案的重点关注对象。特许制造企业不拥有与产品有关的专有技术，而是由许可方授权使用该专有技术，并向许可方支付技术使用费。税务机关在转让定价选案中对特许制造企业最为关注，可能与该类企业向境外关联方大额支付特许权使用费有关。有些全功能制造企业（含高新技术企业）取得的利润水平与其承担的功能风险不相匹配一直以来受到税务机关的质疑。来料加工企业关注度最低可能是由于这类企业在跨国公司中占的比重相对比较少。

(二) 调查

1. 对同期资料中不同部分内容在转让定价调查中的关注程度。

下表显示在转让定价调查中，税务机关对于功能风险分析最为关注。对于关联交易情况与转让定价方法的选择和使用给予了较大关注。对于行业分析有一定程度关注。对于可比性分析与企业概况的关注度低于同期资料中其他部分的内容。

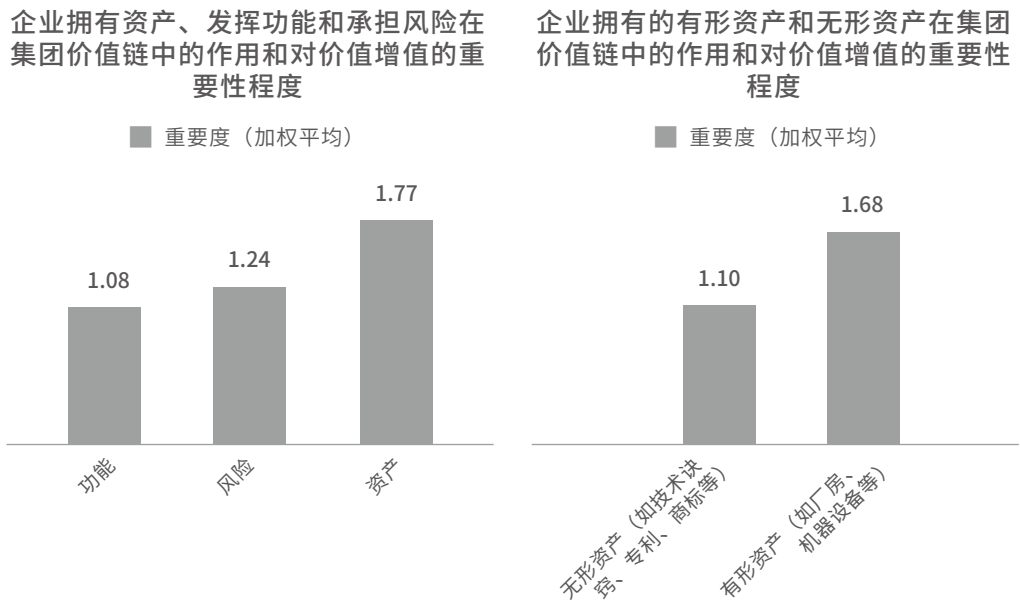
对同期资料中不同部分内容的关注程度



关联交易具体情况以及功能风险分析是否准确、完整、真实，影响到转让定价方法的选择以及可比分析的准确性。企业提交的同期资料中功能风险分析及关联交易情况部分在转让定价调查中受到税务机关的高度关注。对于可比性分析关注度相对较低可能与个别同期资料中选择的可比公司可比性不强有关。通常税务机关经转让定价调查后会在调整阶段就可比公司选择与企业进行磋商。

2. 企业拥有资产、履行功能和承担风险以及拥有有形资产和无形资产在集团价值链中的作用和对价值增值的重要性程度。

下表显示在转让定价调查中，税务机关对于企业履行的功能最为关注。对于企业承担的风险给予了较大关注。对于企业拥有的资产关注度低于其他两种类型。相对于有形资产而言，税务机关更多地关注企业拥有的无形资产在集团价值链中的作用和对价值增值的作用。

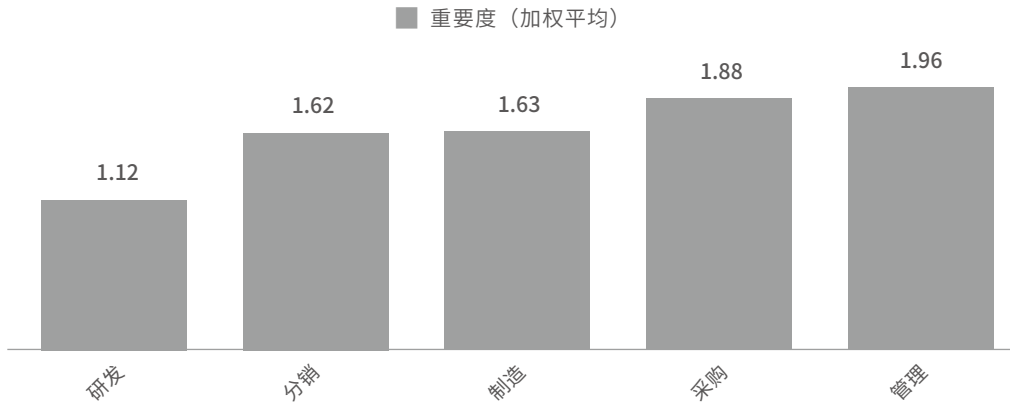


该结果表明，在转让定价调查中，税务机关对企业履行的功能以及拥有无形资产对于集团价值链贡献最为看重。一般情况下，企业拥有的资产，特别是有形资产对价值链利润贡献程度相对较低。

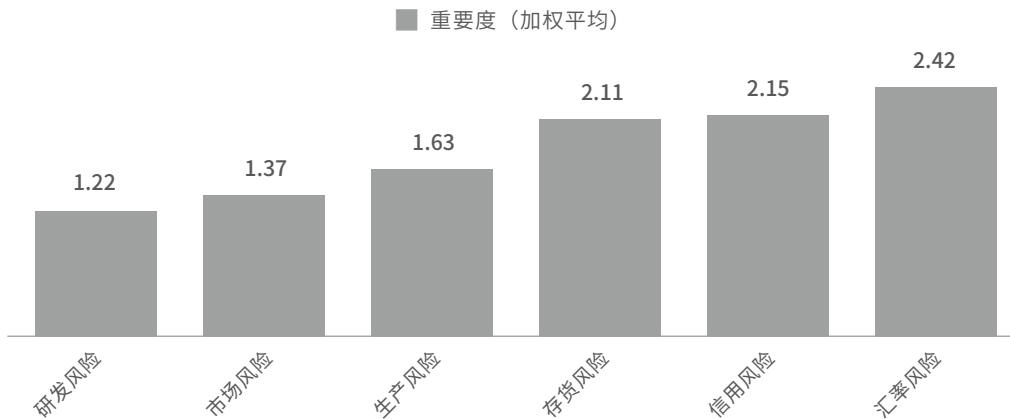
3. 企业履行的不同功能以及承担的不同风险在集团价值链中的作用和对价值增值的重要性在转让定价调查中的关注程度。

下表显示在转让定价调查中，税务机关对于研发功能最为关注。对于分销与制造功能给予了较大关注。对于采购功能有一定关注。对于管理方面功能的关注度低于其他几种类型的功能。风险方面，税务机关对于企业承担的研发风险最为关注。对企业承担的市场风险与生产风险给予了较大关注。对于企业承担的存货风险与信用风险有一定关注。对于企业承担的汇率风险关注度低于企业承担的其他类型的风险。

企业发挥的不同功能在集团价值链中的作用和对价值增值的重要性程度



企业承担的不同风险在集团价值链中的作用和对价值增值的重要性程度



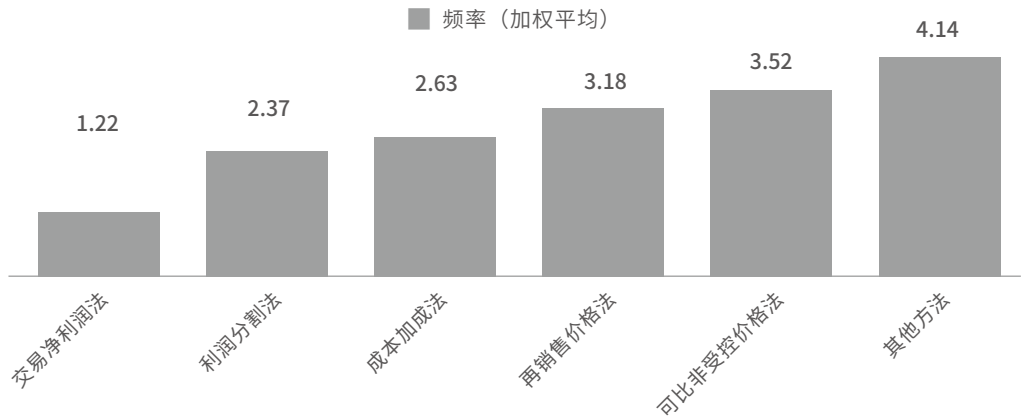
转让定价调查的关键是确定被调查对象的功能和风险。税务机关对于企业承担的各类风险的关注度与其执行的功能具有一致性。关注度的重要程度依次为研发功能和风险，分销（市场）功能和风险，生产功能和风险和采购（存货）功能和风险。结果表明，税务机关在测算企业关联交易应该取得的利润水平时，对企业执行的研发功能和承担的研发风险考量的权重最高。

（三）调整

1. 不同转让定价方法在转让定价调整中使用频率的关注程度。

下表显示在转让定价调整中，税务机关对于交易净利润法最为关注。在同期资料中，交易净利润法也是最常用的转让定价方法。对于利润分割法与成本加成法给予了较大关注。对于再销售价格法与可比非受控价格法有一定关注。对于其他方法的关注度低于其他类型的转让定价方法。

不同转让定价方法在转让定价调整中的使用频率情况

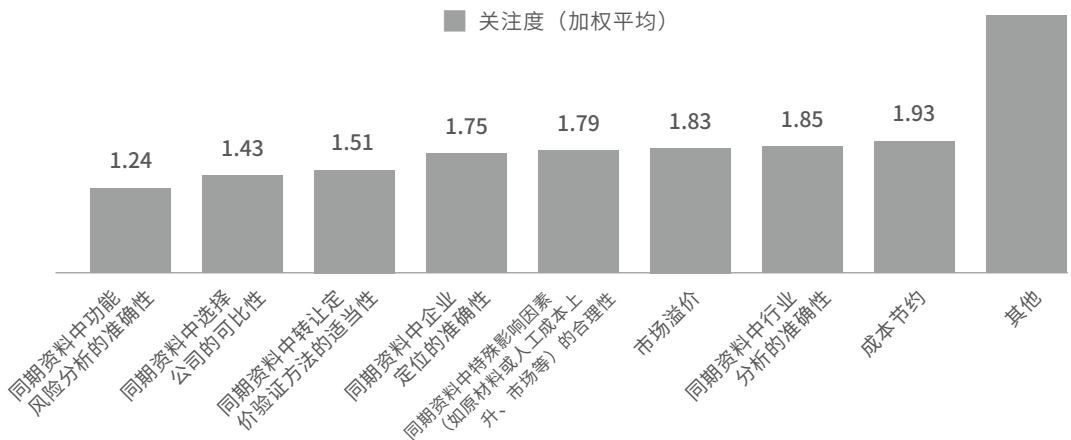


关联交易调整对象归纳起来有两大类，即价格和利润。可比非受控价格法、成本加成法和再销售价格法属于以交易为基础的传统转让定价方法，交易净利润法和利润分割法属于以利润为基础的转让定价方法。交易为基础的转让定价方法是调整转让价格最直接的方法，优于利润为基础的转让定价方法。上表显示，利润为基础的转让定价方法使用频率高于交易为基础的转让定价方法，其中交易净利润法使用频率明显高于其他转让定价方法。这种结果可能是由于使用交易为基础的转让定价方法需要取得的可比数据比较困难，或者可供利用的数据在质量上缺乏可靠性。其中使用可比非受控价格法要求可比条件非常高，很难找到可比非受控交易。这些因素限制了交易为基础的转让定价方法在实践中的应用。利润法以净利润作为比较基础，与以价格或毛利作为比较基础的转让定价方法相比，由于降低产品与功能等差异对可比性影响的要求而更容易被接受，因而在税务机关转让定价调整中使用频率也较高。

2. 不同因素在转让定价调整中的关注程度。

下表显示在转让定价调整中，税务机关对于同期资料中企业功能风险分析的准确性最为关注。对于同期资料中选择公司的可比性以及转让定价验证方法的适当性两种因素给予了较大关注。对于同期资料中企业定位的准确性、特殊影响因素的合理性、行业分析的准确性以及成本节约与市场溢价五个方面给予一定的关注。对于除上述因素之外的其他因素关注度较低。

不同因素在转让定价调整中的关注程度

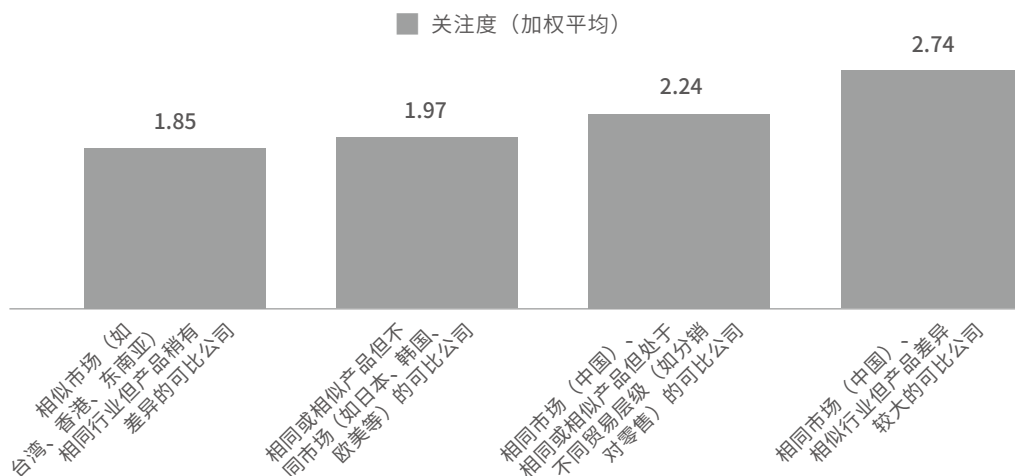


税务机关通过利用同期资料进行税务风险评估，确定应当优先审核和调查的企业，对存在不合理转让定价安排的企业要进行转让定价调整。功能分析的准确与否将直接关系到转让定价方法选取的合理性以及可比性分析的准确性。而同期资料中功能分析部分所提供的信息将成为税务机关主要的信息源，为税务机关进行实地功能风险分析提供线索与依据。同时，同期资料中转让定价方法选取与应用的合理性、可比性分析的准确性将成为税务机关重点分析的对象。这两部分内容的审核旨在发现问题，寻找疑点。而对于市场溢价、成本节约这两个因素的分析，可能由于确认与量化仍然存在诸多困难，在转让定价调整中对于这两项的关注度低于其他因素。

3. 不同类型可比公司的可比性程度在转让定价调整中的关注程度。

下表显示在转让定价调整中，税务机关对于可比分析中相似市场、相同行业但产品稍有差异的可比公司最为关注。对于相同或相似产品但不同市场的可比公司给予了较大关注。对于相同市场（中国）、相同或相似产品但处于不同贸易层级的可比公司给予一定的关注。对于相同市场（中国）、相似行业但产品差异较大的可比公司的关注度要低于其他几种类型。

可比分析中不同类型可比公司的可比性程度关注情况



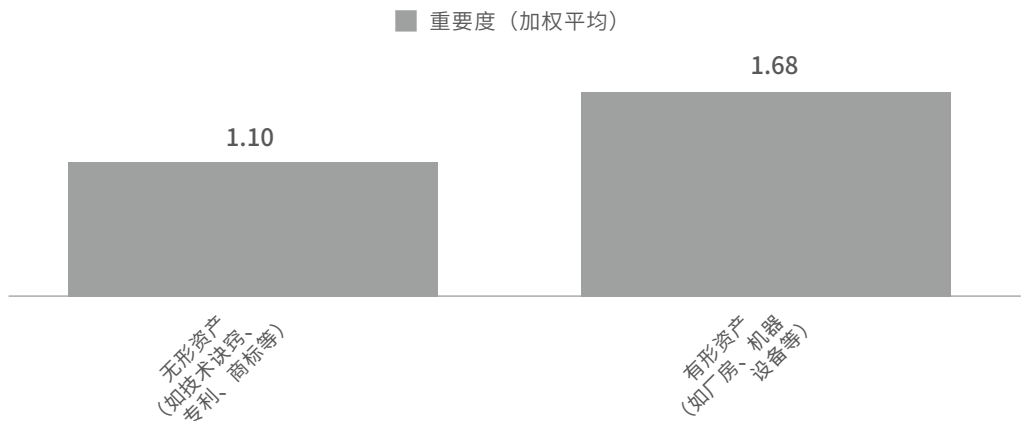
可比性分析是转让定价调查调整的核心。决定可比性的因素包括：资产或劳务特性；功能分析；合同条款；经济环境；经营策略。其中，交易所处经济环境（如企业所属行业发展状况，产业政策，行业性质，市场条件，市场竞争程度等）不同，会使其所发生的成本或支付的费用存在差异，而这些差异将会对最终的价格与利润产生影响。因此，即使关联和非关联交易的产品与服务相同或相似，如果交易所处市场不同，那么，交易的价格及赚取的利润也会有所差异。因此，为了达到较高的可比性，就要求独立企业和关联企业运作的市场是可比的。上表说明税务机关在选择可比公司进行转让定价调整时，优先考虑相同或相似市场的可比公司。其次，考虑处于不同市场但产品相同或相似的可比公司。但是，如果产品差异较大，那么即使位于相同市场（中国）、相似行业的可比公司被采纳的可能性也将会比较低。

三、重点关注问题

(一) 无形资产的关注

我们还了解到中国税务机关已经将无形资产在价值链中的贡献程度置于更加重要的位置。无形资产一般可分为贸易性无形资产和营销性无形资产。贸易性无形资产通常是通过风险较大且代价昂贵的研发活动产生的。而营销性无形资产法律上的开发成本较低，但要使其具有很高价值或保持这种价值却需要较大的开支。由于无形资产的独占性和价值的不确定性，使得对涉及无形资产的关联交易进行评估和调整变得十分困难。在6号公告新增的无形资产转让定价管理内容中，要求企业分析集团内各关联方在无形资产开发、价值提升、维护、保护、应用和推广中的价值贡献，无形资产价值的实现方式，以及无形资产与集团内其他业务的功能、风险和资产的相互作用。

企业拥有的有形资产和无形资产在集团价值链中的作用和对价值增值的重要性程度



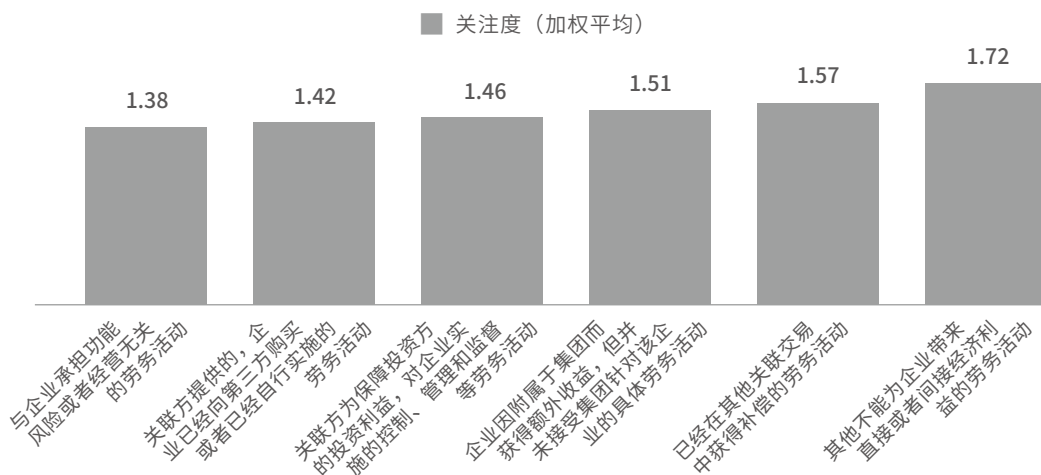
(二) 跨境关联支付费用的关注

向境外关联方支付大额费用已经成为了近些年来以至于未来若干年的重点关注对象。在6号公告关联劳务转让定价管理内容中，提出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，并且列举了股东活动等六类非受益性劳务包含的具体内容。由表我们可以看出，在所支付的劳务费用中，关联方提供的劳务是否与企业承担的功能风险或经营活动相关、是否存在重复支付是税务机关首要考虑的重点。

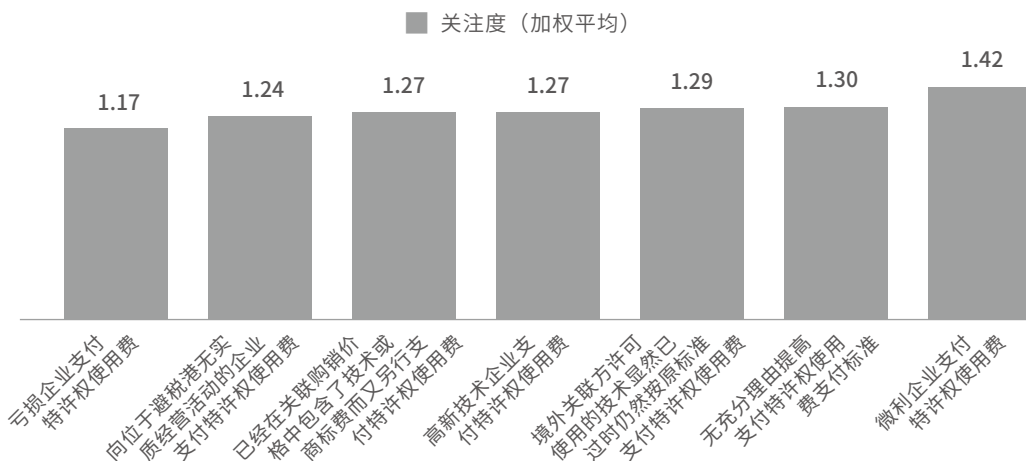
6号公告无形资产转让定价管理内容中，提出了企业收取或支付的特许权使用费应当与无形资产为企业或其关联方带来的经济利益相匹配的原则。由表5我们可以看出，对于亏损企业以及向无实质性经营活动企业支付特许权使用费的合理性仍是税务机关首先置疑的方面。今后，这类企业可能会面临更多的举证责任，要求说明其支付的特许权使用费与获得的经济利益相匹配，否则会面临特许权使用费被调整的风险。

实践中，税务机关对企业提交的《备案表》资料审核时，重点检查向境外关联方支付的特许权使用费包括哪些具体内容；合同中涉及的特许权使用费付汇是否合理；合同内容与实际是否符合；特许权使用费（率）的制定依据；向境外关联方支付的特许权使用费金额是否过大；是否存在滥用税收协定行为等等。

企业因接受不同劳务而向境外关联方支付费用的关注程度



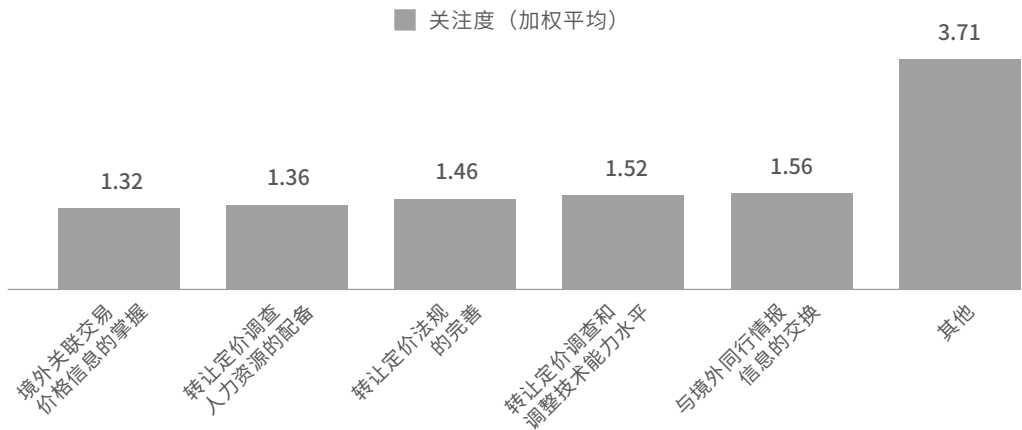
企业在不同情况下向境外关联方支付特许权使用费的关注程度



(三) 税务机关管理实践的关注

中国转让定价税务管理尽管已经步入了快速发展的轨道, 但在实践过程中, 仍然存在许多掣肘我们前进的障碍。因此, 要想实现转让定价税务管理工作的高质、高效, 这些问题的解决是当务之急。在众多问题中, 最亟需解决也是最受税务机关关注的就是信息不对称、不透明、不全面的问题。因此, 如何扩大信息的透明度、拓展信息获取渠道是值得我们深入思考和需要着力解决的问题。其次, 反避税专业人才队伍建设更是一个需要迅速完善并解决的问题。转让定价管理对税务人员综合素质的要求是极高的。因为没有一支技术过硬、能力胜任的专业队伍, 转让定价管理水平提升无异于纸上谈兵。而真正人才的培养又是一个系统的、长期的过程。因此, 中国转让定价税务管理的发展仍任重道远。

转让定价调查和调整中针对税务机关需要改进的不同情况给予的关注程度



四、问卷调查情况总结与展望

本次调查问卷涉及的问题基本囊括了转让定价领域的主要内容。通过对调查结果的统计分析，可以初步反映出目前中国税务机关在转让定价领域所关注的热点以及所呈现出的特点，主要体现在如下：

- 1、关注的重点从过去对单一功能企业的关注转变为对集团业务高度整合、功能复杂且涉及关联交易金额大、关联交易类型多的特定行业如制药行业、汽车行业的高度关注。
- 2、关注的重点从过去对有形资产所有权与使用权转让的关注转变为对无形资产所有权与使用权转让的高度关注。
- 3、关注的方向更加广泛。由过去仅针对传统的转让定价避税模式逐步扩展为一般反避税、股权转让、受控外国公司等避税模式。近些年来，对于资本弱化、常设机构、结构重组以及成本分摊的避税模式也予以了关注，尽管目前这方面的实际案例并不多，但在未来年度也是税务机关关注的方向之一。
- 4、重点关注的对象由过去仅注重关联交易数额较大或类型较多以及长期亏损企业逐渐向更广领域发展，特别是集团内支付劳务费或特许权使用费的问题已成为近些年来税务机关又一核心关注的问题。
- 5、更加注重研发环节与营销环节的功能与风险分析，这是与中国由过去的世界加工厂逐步发展成为拥有更多功能风险，更多价值创造的多功能企业成长历程相一致的。
- 6、转让定价分析更加专业化。税务机关在转让定价调查时更加注重对企业发挥功能以及拥有无形资产对于集团价值链贡献的分析。
- 7、更加注重转让定价调查和调整的准确性与合理性，如可比公司的选择不仅关注产品的可比性，对于可比公司所处市场经济环境是否相同或相似也成为可比分析关注的重点。
- 8、针对中国转让定价税务管理方面，如何增加信息的透明度以及专业人才队伍的建设始终是税务机关需要深入思考和着力解决的问题，而且任重道远。

总之，无论是法律层面还是税收实践层面，中国转让定价的税收管理已经走进了一个新的时代。未来，中国税务机关将会在转让定价领域税收规制的高质化、规范化方面迈出更加可喜的一步。本次问卷调查对了解中国转让定价税务管理现状及未来发展趋势提供了有益的参考。

转让定价 风险评估表

- 1、企业是否属于合约制造 / 分销企业并发生亏损？
- 2、企业是否向关联企业支付大额劳务费或者特许权使用费？
- 3、企业是否承担研发职能和风险，并拥有研发无形资产经济所有权？
- 4、企业是否在当地承担了市场营销活动并创造无形资产？
- 5、企业与位于避税港的关联企业是否有业务往来？
- 6、企业是否向关联方借款？是否存在资本弱化问题？是否支付担保费？



China Transfer Pricing

坤达税务咨询（上海）有限公司作为一家专业税务咨询公司，为在华开展业务的跨国公司以及中国“走出去”企业提供转让定价及国际税务咨询服务。我公司自 2010 年成立以来，一直致力于为我们的客户提供以下服务：

- 协助客户设计有效的转让定价系统和制度，以满足其业务需求并降低转让定价风险。
- 撰写准备同期资料（包括主体文档、本地文档和特殊事项文档）并填报年度关联业务往来报告表（含国别报告），以满足转让定价合规要求。
- 就客户的关键转让定价风险提供意见，并提出相应措施以有效降低风险。
- 协助客户应对转让定价税务调查，进行转让定价辩护。
- 为公司内部转让定价风险管理提供咨询及培训服务。
- 国际税务咨询，包括税收筹划、资本弱化税务、利润汇回方案规划、常设机构税务、税收协定及受益所有人认定、转让定价相关海关估价、增值税咨询和合规服务、股权转让咨询等。

我们能够对全国所有城市和省份的跨国公司提供转让定价和国际税务咨询服务。我们在中国的许多城市以及世界主要国家都有合作网络，致力于为我们的客户提供综合、全面的转让定价和国际税务咨询服务。我们的行业经验丰富，这使我们能够有效地协助在华所有跨国公司达到转让定价合规要求。

刘伟

辽宁省国家税务局

联系电话: +86 18002459359

李俭

坤达税务咨询（上海）有限公司

联系电话: +86 13918155492

威科先行[®] 财税信息库

<http://taa.wkinfo.com.cn>



内容全面

信息库全面收录财税及关联性法律法规，集税务、财务、审计、内控、风险管理、海关、金融、工商行政、企业上市、商贸、评估估价等财税相关领域的法规 40 余万条。

高效检索

按照财税专业人士工作职责和日常工作所涉及的领域进行内容应用分类，辅以多维度的搜索分类导航，快速过滤海量信息，联想搜索相关度高，瞬间锁定所需内容。

智能关联

提供相关法规、动态、专业评析、实务指南和智能工具等的一站式关联信息，方便用户查找和多角度理解、分析和使用相关法规。

专业解读

为财税人员提供了大量财税法规的深度解析和实务操作建议，由国内和国际税务专家编写，包含了最近 20 年的权威实务指南，并可在线检索。

特约评论

特约知名专家及时围绕最新热点财税政策和决策从不同视角进行深入评论，大量独家和首发评论文章为专业人士的职场决策提供可靠依据。



威科集团 (Wolters Kluwer) 于 1836 年成立于荷兰，是基于全球的法律、财税、金融和医疗专业信息服务机构，在 40 多个国家和地区有办公室，业务遍及 180 多个国家和地区。产品与服务包括软件、在线数据、移动应用、定制调研与培训，服务全球超过 80 万家财税和律师事务所，110 万医护人员以及超过 90% 的跨国顶级银行。

威科集团 2016 年营业收入达 43 亿欧元，全球拥有约 19,000 名员工，是泛欧证券交易所上市 (WKL) 公司，也属于荷兰 AEX 指数和欧洲 100 指数成份股。

关联申报 / 同期资料准备 /
转让定价风险评估 / 调查调整

实用手册