



## 转让定价税务管理问卷调查与分析

刘 伟 (辽宁省国家税务局 辽宁 沈阳 110000)  
李 俭 (坤达税务咨询(上海)有限公司 上海 200020)

**内容提要:** 本文通过问卷调查的方式考察我国转让定价税务管理发展现状, 调查结果表明, 随着我国转让定价法规的发展, 税务机关建立了严格的调查审计程序, 转让定价调查审计重点发生转变。税务机关开始着重对关联企业之间无形资产和劳务交易进行调查审计, 在转让定价调查时更加注重对企业发挥功能以及拥有本地无形资产对于集团价值链贡献的分析。

**关键词:** 转让定价 选案 调查 调整

**中图分类号:** F810.42 **文献标识码:** B **文章编号:** 2095-6126(2018)03-0052-05

税基侵蚀和利润转移(BEPS)项目成果在各国实施落地以来, 国家税务总局不断加强对转让定价领域的税务监管力度。本文通过问卷调查的方式考察我国转让定价税务管理现状, 以期为进一步完善我国转让定价税务管理提供借鉴与参考。

### 一、问卷调查情况介绍

“转让定价选案、调查及调整”问卷调查活动是全国税务机关从事转让定价管理人员为对象而开展的。本次调查问卷由转让定价选案、转让定价调查、转让定价调整三部分组成, 每部分内容由若干问题组成。每个问题设五个选项, 由数字1-5构成。1表示“非常关注”, 5表示“最不关注”。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, 表示税务机关的关注程度依次降低。

### 二、问卷调查情况分析

#### (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

表1

税务机关在转让定价选案中的关注对象与关注程度	加权平均
关联交易数额较大或交易类型较多的企业	1.253
长期亏损企业	1.276
向境外关联方大额支付特许权使用费的企业	1.276
向境外关联方大额支付服务费的企业	1.379
利润水平与其所承担的功能风险明显不相匹配的企业	1.391
与避税港关联方发生业务往来的企业	1.471
微利或跳跃性盈利的企业	1.517
低于同行业利润水平的企业	1.575
未按规定进行关联申报或准备同期资料的企业	1.989

表1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服务费的企业给予较大关注, 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关注度低于其他存在潜在转让定价问题的企业。

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、中度风险纳税人和低度风险纳税人, 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》(国家税务总局公告2015年第16号)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

表2

关联交易类型在转让定价选案中的关注程度	加权平均
无形资产使用权或者所有权的转让	1.138
有形资产使用权或者所有权的转让	1.218
劳务交易	1.460
资金融通	1.747

表2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者所有权转让的关注, 成为税务机关转让定价选案中最为关注的关联交易类型。该结果在一定程度上反映了税务机关转让定价调查技术、手段近年来取得的进步与提升。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, 税务机关对该方面知识、技术的掌握有待进一步加强。目前, 税务机关对于跨国企业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

表3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

表3

不同行业在转让定价选案中的关注程度	加权平均
制药行业	1.45
耐用消费品及消费电子产品	1.55
汽车行业	1.65
奢侈品行业	1.95
化工行业	1.96
机械行业	2.03
大宗农产品行业	2.42
其他行业	3.31

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气费等持续增长, 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度较低, 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

表4

不同类型企业在转让定价选案中的关注程度	加权平均
特许制造企业	1.44
全功能制造企业(含高新技术企业)	1.46
合约制造企业	1.54
全风险分销商	1.71
有限风险分销商	1.99
全风险采购商	2.08
服务提供商	2.12
有限风险采购商	2.23
销售代理商	2.29
采购代理商	2.45
零售商	2.68
金融企业(如银行、保险公司等)	2.70
来料加工企业	3.45
其他企业	3.64

表4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。

该结果表明制造企业是税务机关转让定价案的重点关注对象。特许制造企业没有与产品有关的专有技术,而是由许可方授权使用该项专有技术,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。税务机关对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

表5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

表5

对同期资料中不同部分内容的关注程度	加权平均
功能风险分析	1.14
关联交易情况	1.24
转让定价方法的选择和使用	1.34
行业分析	1.62
可比性分析	1.71
企业概况	1.77

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。

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。税务机关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,通常税务机关在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

表6

企业拥有资产、发挥功能和承担风险在集团价值链中的作用和对价值增值的重要性程度	加权平均
功能	1.08
风险	1.24
资产	1.77
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	加权平均
无形资产(如技术诀窍、专利、商标等)	1.10
有形资产(如厂房、机器设备等)	1.68

表6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

表7

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	加权平均
研发	1.12
分销	1.62
制造	1.63
采购	1.88
管理	1.96
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	加权平均
研发风险	1.22
市场风险	1.37
生产风险	1.63
存货风险	2.11
信用风险	2.15
汇率风险	2.42

表7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,对于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。

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,生产功能和风险以及采购(存货)功能和风险。该结果表明,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

表8

不同转让定价方法在转让定价调整中的使用频率情况	加权平均
交易净利润法	1.22
利润分割法	2.37
成本加成法	2.63
再销售价格法	3.18
可比非受控价格法	3.52
其他方法	4.14

在同期资料中,交易净利润法是最常使用的转让定价方法。表8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,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。

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。以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,优于以利润为基础的转让定价方法。表8显示,以利润为基础的转让定价方法使用频率高于以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以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。这些因素限制了以交易为

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较高。

表9

不同因素在转让定价调整中的关注程度	加权平均
同期资料中功能风险分析的准确性	1.24
同期资料中选择公司的可比性	1.43
同期资料中转让定价验证方法的适当性	1.51
同期资料中企业定位的准确性	1.75
同期资料中特殊影响因素(如原材料或人工成本上升、市场等)的合理性	1.79
市场溢价	1.83
同期资料中行业分析的准确性	1.85
成本节约	1.93
其他	3.77

2. 不同因素在转让定价调整中的关注程度

表9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。

税务机关通过对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。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对象。这两部分内容的审核旨在发现问题,寻找疑点。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,使得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

表10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、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



表10

可比分析中不同类型可比公司的可比程度关注情况	加权平均
相似市场（如中国台湾地区、中国香港地区、东南亚）相同行业但产品稍有差异的可比公司	1.85
相同或相似产品但不同市场（如日本、韩国、欧美等）的可比公司	1.97
相同市场（中国内地）、相同或相似产品但处于不同贸易层级（如分销对零售）的可比公司	2.24
相同市场（中国内地）、相似行业但产品差异较大的可比公司	2.74

公司给予了较大关注，对于相同市场（中国内地）、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（中国内地）、相似行业但产品差异较大的可比公司的关注度低于其他类型。

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。表10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，即使位于相同市场（中国内地）、相似行业的可比公司被采纳的可

#### Questionnaire Investigation and Analysis of Tax Administration on Transfer Pricing

Wei Liu & Jian Li

**Abstract:** This paper examines the law enforcement environment of transfer pricing in China by conducting a questionnaire survey. The results indicate that with the development of the Chinese transfer pricing regulations the PRC tax authorities have introduced and developed rigorous procedures for carrying out investigations and audits of transfer pricing in China. Nowadays tax authorities have started to focus on the review of intangibles and services. Also, in transfer pricing auditing, the tax authorities would focus on the functional profile of the Chinese entities and value creation contributed by local intangibles in the group value chain.

**Key words:** Transfer pricing Selected target Investigations Adjustments

责任编辑：高仲芳

能性也将会比较低。

### 三、问卷调查情况总结与展望

通过对调查结果的统计分析，可以初步反映出目前我国税务机关在转让定价领域所关注的热点以及呈现出的特点，主要表现为如下：

一是关注重点从过去对单一功能企业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）。

二是关注重点从过去对有形资产所有权与使用权转让转变为对无形资产所有权与使用权转让。

三是更加注重研发环节与营销环节的功能与风险分析，这是与我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。

四是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。

五是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。

总之，无论是法律层面还是税收实践层面，我国转让定价税务管理已经走进了一个新时代。未来，我国税务机关将会在转让定价领域税收规则的高质化、规范化方面加快发展。●

## 美国地方政府的商业激励政策及研究述评\*

刘尚超（中国社会科学院研究生院 北京 102488）

倪鹏飞（中国社会科学院财经战略研究院 北京 100028）

**内容提要：**本文介绍了美国地方政府采用的房产税减免、税收增额融资、循环贷款基金和职业培训这四种典型的商业激励政策，并结合相关研究成果对这些政策的效用进行了分析。研究表明，税收优惠政策效果直接但成本高昂，且地区间过度的税收竞争往往使地方政府得不偿失；职业培训补贴等非税收优惠政策长期来看能够明显促进地方经济发展，提高生产率，但目前尚未受到足够重视。

**关键词：**商业激励政策 引资竞争 税收竞争

**中图分类号：**F810.42 **文献标识码：**A **文章编号：**2095-6126(2018)03-0057-05

自改革开放以来，我国经济的高速增长离不开地方政府的经济政策尤其是招商引资方面的竞争和制度创新。在引资竞争中，许多地方政府的改革措施和营商环境的打造作为成功经验推广到其他地区。与美国类似，美国地方政府间也存在着国内和国际范围内激烈的引资竞争，且有逐渐加剧的趋势。引资竞争逐步激烈一方面是由于技术进步导致的低成本运输和通信使企业选址的灵活性大幅提升；另一方面是由于过去几十年来美国地方政府从联邦政府获得的转移支付大幅下降，地方政府的运行不得不更加依赖地方经济，且美国新自由主义及以企业家精神主导的地方政策开始流行。上述这些国内外因素都使得美国地方政府试图谋求更加激进有效的商业激励以及引资政策。

根据估算，2015年美国地方政府（主要包括州政府、郡县政府和市政府）投入的商业激励政策（Business Incentives）涉及金额总计超过450亿美元，是1990年的三倍有余，且仍在快速增长。<sup>1</sup>

### 一、美国地方政府商业激励政策概况

商业激励政策是美国地方政府以吸引企业落户或扩张为目的提供的面向个体企业或特定企业群体的税收或非税收优惠政策。从类别看，这些商业激励政策可分为税收激励政策与非税收激励政策两大类。其中税收激励政策主要包括税收增额融资（Tax Increment Financing, TIF）、创造就业岗位的税收抵免（Job Creation Tax Credits, JTCs）、房产税减免（Property

\* 本文特别感谢美国智库布鲁金斯学会大都会政策研究部及“全球城市倡议”项目组提供的研究资料以及研究支持。

1 Bartik, T.J. A New Panel Database on Business Incentives for Economic Development Offered by State and Local Governments in the United States[Z]. Upjohn Institute, 2017.