



跨国公司集团子公司 功能定位的税收风险分析

张宏 张家晨 刘伟 李俭

内容提要：在经济全球化浪潮的不断推动下，跨国公司最大限度借助全球资源实现自身的快速发展。鉴于各国存在资源、税制、管理等多方面差异，跨国公司设立每一家海外子公司时都会基于其全球战略，充分利用各国地域优势，赋予子公司以不同的功能定位。从转让定价税收管理角度来分析，企业的功能定位要与其所获得的利润相匹配，否则有可能产生税收风险。本文通过具体案例来分析跨国公司子公司的功能定位变化所引发的税收风险及其应对之策，旨在为税务部门处理类似业务时提供参考与借鉴。

关键词：跨国公司 功能定位 转让定价 税收风险

中图分类号：F810.42 **文献标识码：**A **文章编号：**2095-6126(2022)11-0074-06

一、案例背景

A集团是一家生产电子产品的跨国公司，总部位于德国，在世界各国拥有200余家子公司，在中国设立了10家不同经营模式的子公司，其中1家为中国区总部，1家为研发中心，8家为生产型子公司。本案例以A集团在我国辽宁省成立的生产型子公司B公司为主要分析对象，介绍其经营模式及功能定位的发展演变过程。

A集团的母公司为M公司。1992年M公司在中国投资设立B公司，并100%持股。B公司履行全部生产功能并承担全部生产风险，生产所需原材料10%从境外关联方采购，90%从中国境内第三方供应商自主采购。B公司所使用的核心生产技术和商标全部由M公司提供，因此每年按销售收入的5%和2%分别向母公司M公司支付技术使用费和商标使用费。B公司设有研发部，初创期仅有研发人员3人，主要负责生产产品的本地化改进。B公司还负责面向境内外第三方客户的销售与营销工作。

自1996年起，A集团陆续增加B公司所生产产品的应用型研发功能，且该部分研发费用全部由B公

司支付。截至2002年，B公司发生的研发费用总额较1992年增加近20倍；研发人员增加至30人，占B公司总人数的近10%。

2002年，A集团在中国香港特别行政区设立一家销售公司C公司。中国香港C公司是A集团的全球营销中心，负责制定集团营销策略以及中国内地市场以外的全部营销与销售工作。同年，A集团在上海市设立中国区总部D公司。D公司按照集团制定的营销策略，向中国境内8家生产型子公司提供中国市场营销、销售及行政管理服务。因此，自2002年起，B公司所生产产品首先销售给C公司和D公司，再由C公司和D公司销售给境内外第三方客户。B公司销售给境内外关联分销商C公司和D公司的转让定价方法采用再销售价格法，即：B公司销售的转让价格=关联分销商销售给境内外第三方价格×(1-10%毛利率)。

2002年，A集团在北京市成立亚洲研发中心E公司。E公司属于高新技术企业，享受15%的企业所得税优惠税率。E公司的功能包括三个方面：一是受德国母公司委托进行合约研发；二是负责中国区所生产产品的应用型研发；三是为中国境内生产型子公司提供技术



咨询与服务并收取技术服务费。

2007年，A集团在新加坡设立亚洲区总部F公司，负责亚洲区域的行政管理及集中采购。F公司在母公司M公司的指导下，按照其制定的全球采购标准履行采购功能。自2007年开始，B公司的原材料采购功能也由F公司统一执行。B公司直接与供应商签订采购合同并支付采购费用，同时每年向F公司支付采购服务费。

2009年起，B公司改变其转让定价方法，所生产产品的转让价格按成本加成法确定，即：产品销售转让价格 = 生产成本 × (1+10%)。B公司近年来的利润水平情况详见表1。

二、企业层面转让定价税收风险分析

尽管本案例不能全面展现跨国公司在所有经营模式及全部功能，但在一定程度上可以真实体现跨国公司在成立的子公司主要功能定位的演变过程。案例中，伴随B公司功能定位的转变以及转让定价方法的变化，其在A集团“责任中心”¹定位中所处的位置及承担的风险也在相应发生变化，这些都将直接影响B公司的利润与税收情况。如果B公司的变化不能与其所获利润相匹配，则可能产生一定的税收风险。本部分以B公司为研究对象，重点剖析B公司处于不同功能定位、采取不同转让定价方法以及在“责任中心”中承担不同功能的情况下，可能产生的税收风险。

(一) 风险点一：作为“利润中心”²的特许生产商，应特别关注特许权使用费支付的合理性

1992年，B公司成立初期是一家特许生产商，除

技术和商标由母公司M公司提供外，其他功能与风险均由B公司自行履行和承担。具体来看，采购功能方面，尽管存在10%的关联交易，但关联采购占比相对较小，因此采购风险基本由B公司承担；营销与销售功能及市场风险全部由B公司履行与承担；研发功能方面，虽然B公司承担一定的本地化改进研发功能，但核心研发功能及相关风险主要由母公司M公司履行与承担。

综上，此阶段母公司M公司作为“投资中心”，³承担核心研发和全球市场产品品牌营销和维护工作。而B公司则作为集团的“利润中心”，主要承担采购、生产、销售和本地化产品改进研发工作。由于B公司不拥有与产品相关的核心技术，而是由许可方（母公司M公司）授权使用该技术，因此B公司应按照其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。在这种情况下，税务机关应重点关注B公司特许权使用费支付的合理性问题。如果特许权使用费支付不符合独立交易原则，会产生转让定价税收风险。

(二) 风险点二：研发功能与风险的增加是否得到合理的利润补偿

1996—2002年，A集团陆续赋予B公司应用型研发功能，B公司的研发功能发生了非常大的变化。研发人员从1992年的3人发展到2002年的30人，研发人员占B公司总人数的近10%；研发费用支出2002年比1992年增加近20倍；研发贡献由1992年的本地化改进发展到应用型研发，发展成为全功能制造商。研发能力与贡献通常是一个企业主要的价值驱动因

表1 1992—2011年B公司利润水平情况

指标	1992年	1993年	1994年	1995年	1996年	1997年	1998年	1999年	2000年	2001年
利润率(%)	3	5.5	7	8	2.5	1	4	5	4.5	3
指标	2002年	2003年	2004年	2005年	2006年	2007年	2008年	2009年	2010年	2011年
利润率(%)	4	2	3	2	1	1.5	-1	-1.5	-2.6	-6.3

1 在转让定价领域研究不同商业模式下的功能和风险定位时，通常需用到“责任中心”这一概念，以便确定转让定价方法、判断利润回报的合理性。跨国公司“责任中心”主要包括投资中心、利润中心、收入中心、成本中心。

2 “利润中心”既负责经营收入也负责成本费用，对通过增加收入或降低成本而达到利润最大化负责。“利润中心”有机会获得集团内额外的利润，但也承担发生亏损的风险。

3 “投资中心”是对集团重大投资作出决策，同时关注集团的品牌战略，是集团品牌的拥有者。“投资中心”对集团的经营结果、经营持续性及长期战略发展负责，同时承担集团的主要风险。“投资中心”获得的利润体现为投资回报率或资产回报率，包括集团经营中的剩余利润。



素。因此，B公司研发功能与风险的变化是否导致其利润随之相应增长，以及其向母公司M公司支付的特许权使用费是否应作相应调整，都是税务机关的关注重点。

1996—2002年，B公司承担采购、生产、营销和销售以及一定的研发功能，同时承担相应的风险，属于集团的“利润中心”。1996—2002年A集团母子公司功能定位情况详见表2。

（三）风险点三：集团架构重组后，营销与销售功能剥离方的无形资产是否得到合理补偿

自2002年起，B公司的营销与研发两个功能被剥离。一是营销功能的剥离。2002年起，B公司生产的产品全部销售给C公司和D公司。因此，B公司的营销与销售功能和市场营销风险被转移至C公司和D公司。但由于A集团实行的转让定价方法是再销售价格法，该方法实际赋予了C公司和D公司稳定的利润，即C、D两公司始终获得5%毛利率，而B公司销售给C公司和D公司的转让价格是由这两家公司再销售给独立第三方取得的收入减去它们应保留的利润后倒挤出的价格，因此B公司实质上承担了主要市场风险。在此情形下，营销与销售功能和相应的市场风险是分离的，B公司不再履行营销与销售功能，但仍承担相应的市场风险。此阶段B公司仍是“利润中心”，税务机关关注A集团实行的转让定价方法以及B公司所获取利润的合理性。与此同时，B公司在过去若干年的营销活

动中积累了一定的客户资源、建立了一些营销渠道与网络，这些功能全部转移至C公司后，是否获得了相应补偿也应关注。

二是研发功能的剥离。2002年起，B公司的应用型研发功能转移至E公司，即B公司不再履行研发功能，不再承担研发风险，B公司在生产过程中出现的技术问题由E公司提供相应的技术咨询与服务，B公司向E公司支付技术服务费。B公司研发功能的转移会导致相应利润的变化，因此，税务机关会对以下三方面高度关注。一是B公司利润的降低与其研发功能转移后企业履行功能与承担风险的匹配度是否合理；二是B公司向E公司支付的技术服务费是否符合独立交易原则；三是B公司以前年度研发活动形成的无形资产转移至E公司后是否获得了相应补偿。

自2002年起，B公司关联销售产品的转让定价方法是再销售价格法，因此，B公司以及C公司与D公司的“责任中心”定位仍分别为“利润中心”和“收入中心”；E公司由于主要履行受托研发及相应的研发服务功能，应更关注研发成本，属于“成本中心”。⁴ 2002—2007年A集团母子公司功能定位情况详见表3。

（四）风险点四：支付关联方服务费的合理性

2007年起，B公司的原材料采购功能由F公司统一执行，B公司每年向F公司支付一定采购服务费。在这种情况下，税务机关应关注B公司支付的采购服务费是否符合独立交易原则。

表2 1996—2002年A集团母子公司功能定位比较

功能	母公司M公司	B公司
研发	基础研发	应用研发
采购	无	有
生产	无	有
分销	无	有
责任中心	投资中心	利润中心
关联交易	收取特许权使用费	支付特许权使用费
衡量是否符合独立交易原则的转让定价方法	可比非受控价格法	可比非受控价格法

⁴ “成本中心”仅负责控制生产成本。对“成本中心”业绩评价的指标主要包括经营效率，如降低原材料成本、节约人工成本等。因为“成本中心”本身一般不直接销售其生产的产品，通常不依据其取得的利润或营业收入作为业绩评价标准。对“成本中心”的评价通常基于成本最小化因素。



表3 2002—2007年A集团母子公司功能定位比较

功能	母公司M公司	B公司	C公司	D公司	E公司
研发	基础研发	无	无	无	应用研发
采购	无	有	无	无	无
生产	无	有	无	无	无
分销	无		有	有	无
责任中心	投资中心	利润中心	收入中心	收入中心	成本中心
关联交易	收取特许权使用费	支付特许权使用费	产品购销	产品购销	提供研发服务
转让定价方法	可比非受控价格法	可比非受控价格法/再销售价格法/交易净利润法	再销售价格法	再销售价格法	成本加成法

2007—2009年，B公司主要履行生产功能，同时承担相应的生产风险，但由于B公司采取的转让定价方法仍然是再销售价格法，要承担相应的市场风险，因此仍属于“利润中心”；C公司和D公司仍属于“收入中心”；E公司和F公司均属于“成本中心”。2007—2009年A集团母子公司功能定位详见表4。

（五）风险点五：转让定价方法变化所导致的功能和风险变化是否与获取的利润相匹配

2009年起，B公司转让定价方法由再销售价格法变为成本加成法。至此，B公司由成立之初的全功能风险制造商变为合约制造商，既无研发功能与风险，也无营销与销售的功能与风险。因此，B公司也由最初的“利润中心”变为“成本中心”。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）第二十八条“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”，B公司属于单一功能生产企业，其利润水平在2009年后应处于相对稳定

且具有一定盈利能力的符合独立交易原则的水平。但根据表1，B公司自2009年后始终处于亏损状态，这种状况税务机关应重点关注。

三、集团层面转让定价税收风险分析

上文以B公司为剖析对象，阐述了B公司在功能和风险发生变化时可能存在的税收风险。跨国公司往往在中国会设立不同类型的子公司，进行更广泛的布局，如本案例中除B公司之外还有7家生产型子公司以及中国区总部D公司和北京E研发中心。此外，本案例还存在与B公司发生主要关联交易的各关联公司，如本案例中涉及的德国母公司M公司、中国香港C公司以及新加坡F公司等。这些公司都与B公司有着千丝万缕的联系。因此，当B公司的功能和风险定位及转让定价方法发生变化时，其他公司也会发生相应的变化，也会面临不同的税收风险。

近年来，中国税务机关往往会存在转让定价风险的跨国公司在中国的各个子公司进行全国联查，以便更加清晰、客观地判定跨国公司在中国的利润归属

表4 2007—2009年A集团母子公司功能定位比较

功能	母公司M公司	B公司	C公司	D公司	E公司	F公司
研发	基础研发	无	无	无	应用研发	无
采购	无	有	无	无	无	有
生产	无	有	无	无	无	无
分销	无	无	有	有	无	无
责任中心	投资中心	利润中心	收入中心	收入中心	成本中心	成本中心
关联交易	收取特许权使用费	支付特许权使用费	产品购销	产品购销	提供研发服务	提供采购服务
转让定价方法	可比非受控价格法	可比非受控价格法/再销售价格法/交易净利润法	再销售价格法	再销售价格法	成本加成法	成本加成法



是否符合独立交易原则。与此同时，中国税务机关的转让定价调查调整也会引发国际上对跨国公司转让定价问题合理性的关注。

故本文针对所描述案例从跨国公司层面进行进一步深入分析，以期为跨国公司规范税收遵从行为及税务机关加强风险管理提供更好的借鉴。

由本文案例可以看出，A集团下的各个关联公司共涉及四种商业模式，即研发模式、采购模式、制造模式、营销与销售模式。每种商业模式下的功能定位不同、承担的风险不同，获得的利润也应有所不同。如果公司的功能、风险定位与其所获利润回报不相匹配，即不符合独立交易原则，就有可能面临特别纳税调查和调整的风险。

（一）母公司M公司

M公司在集团架构中承担的功能和风险相当于“投资中心”。除对集团价值链进行全面管理外，M公司在技术方面主要通过向B公司收取特许权使用费（包括占销售收入5%的技术使用费和2%的商标使用费）获得回报。当中国税务机关质疑B公司支付特许权使用费的合理性并进行转让定价调查时，可能会引发中国税务机关转让定价的联合，进而出现“牵一发而动全身”的效应，母公司M公司也会对特许权使用费全球定价政策的合理性进行分析，即分析其在中国总体布局以及转让定价方法的合理性。

（二）C公司和D公司

中国香港C公司作为全球营销中心，负责制定集团营销策略，做出关键营销决定及进行中国内地市场以外的全部营销与销售工作，并承担营销费用。C公司在集团价值链中承担的功能、风险相当于“利润中心”，可能分享集团价值链中的超额利润，但也承担市场风险给集团经营造成的亏损。

D公司作为中国区总部，主要是在A集团营销策略指导下履行中国内地所有生产子公司产品的营销与销售活动。因此，D公司属于有限风险分销企业，拥有产品的所有权，负责采购和存货管理，承担有限的信用风险、存货风险、市场风险和外汇风险，但在市场营销中扮演的角色仅限于执行集团设计的当地营销战略。D公司在集团价值链中承担的功能、风险相当于“收入中心”。D公司的责任是以相对较低的风险，尽量扩大在当地市场的销售额。

综上，C公司与D公司都拥有有限或全部的营销功能与风险，因此可以获得相应的利润回报。但从本案例来看，在成立C公司与D公司之前，所有的市场营销与销售功能均由B公司履行，B公司在长期营销过程中已形成一定的营销渠道与客户名单等，这些都是无形资产。因此，C公司与D公司将面临如何补偿B公司的问题，这也会引发C公司与D公司所在地税务机关的关注。

（三）E公司

E公司从事合约研发，在集团架构中承担的功能、风险相当于“成本中心”。由于研发中心仅是受托研发，通常跨国集团采用的转让定价方法是成本加成法，即在研发费用基础上给予研发中心稳定利润回报。成本加成的利润回报是否合理，是研发中心所在国税务机关重点关注的问题。如果成本加成率低于可比企业，则说明研发中心没有得到合理的利润回报。但从本案例来看，B公司自1996年起拥有应用型研发功能，这部分功能是应该与B公司最终获得的收入与利润相匹配的。而当A集团将B公司的研发功能直接剥离给E公司后，E公司仅能按其发生成本的一定加成率获取相应的利润回报。这一点将会引发E公司所在地税务机关的关注。

（四）F公司

F公司在集团总部指导下从事采购及供货活动、监督供应商生产流程、进行质量检验、确保订单按时足量完成等一系列活动，在集团架构中承担的功能、风险相当于“成本中心”，承担有限风险。作为采购公司，要先把商品买进，再销售给制造中心进行生产，而销售给制造公司的转让定价方法通常采取成本加成法。成本加成率是否合理，F公司是否得到合理的利润回报是所在地主管税务机关关注的重点。

四、总结


本案例反映了现阶段比较典型的跨国公司组织架构与经营模式。从中可以看出，跨国公司的功能逐渐细化，出现了诸如集团总部、采购中心、研发中心、制造中心、营销和销售中心等不同类型的公司。从价值链角度来看，跨国公司将价值链上的每一个环节进行切割，价值链上的每一个点（母公司或子公司）专门从事一项或几项工作，各个点之间又有着千丝万缕的



联系，因此会发生大量受控交易。

跨国公司日益分工专业化，其内部贸易规模不断增大，导致关联交易类型越来越复杂，关联交易数额越来越大。当跨国公司通过转让定价手段来确定各关联公司的利润归属问题时，往往会产生税收风险。这些税收风险核心的判定标准就是各关联公司在跨国公司整个价值链中履行的功能和承担的风险以及由此产生的损益是否匹配。由本文案例分析可以看出，跨国公司赋予各地子公司的功能、风险与其所获利润是否匹配是税务机关的关注重点，也是有必要进行特别纳税调整的重要考量因素。

从税务机关进一步加强跨国公司转让定价税务管理来看，应进一步拓宽视野，从全球价值链和各实体对价值实现作出贡献的角度，分析和判定各关联公司的利润归属，以解决税收与实质经济活动相分离的问

题。要厘清跨国公司整个价值链以及价值链上的主要价值驱动因素，并确认所管辖企业在价值链中所处的位置及其具体的功能与风险情况，进而审核各关联公司的转让定价方法是否正确。经济合作与发展组织《跨国企业与税务机关转让定价指南》提出，在选择转让定价方法时，应选择最适合案例经济环境和实际情况的转让定价方法。因此，税务机关在判定跨国集团内部发生关联交易所确定的转让定价方法时，要清楚判定企业的关联交易实质。

参考文献:

- [1] 范坚,姜跃生.国际反避税实务指引[M].南京:江苏人民出版社,2012.
- [2] 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.
- [3] 陈东.跨国企业集团新型价值链架构下的转让定价问题探讨[J].国际税收,2015(3):46-48.

A Tax Risk Analysis of the Functional Orientation of Subsidiaries of the Multinationals

ZHANG Hong, ZHANG Jiachen, LIU Wei & LI Jian

Abstract: In the wake of the accelerated pace of economic globalization, multinationals have been taking the advantages of global resources to facilitate their rapid business developments. In view of the diversities in resources, tax systems and management among countries, the multinationals will consider their global strategies and a specific country's location savings in establishing foreign subsidiaries. From a transfer pricing perspective, the profits earned by a company should be consistent with its functional orientation; otherwise the company would be exposed to tax risks. This paper analyzes the potential tax risks caused by the change in the functional orientation of subsidiaries of multinationals through a case study, aiming to provide reference for tax authorities in handling similar situations.

Keywords: Multinational enterprises; Functional orientation; Transfer pricing; Tax risk

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: 刘嘉怡)