

中国税法智库

明税资讯

转让定价与反避税

转让定价初次调整引发的相应调整及二次调整之辨析

2013年10月15日



明税律师

对涉税法律服务市场的专注与精耕,是明税区别于其他综合型律师事务所和专业所的最终要特色之一。作为本土崛起的法律服务机构,明税专注于为企业和个人提供涉税政策咨询以及相关解决方案、为政府相关机构提供政策建议以及决策支持。

明税的专业人员主要来自于北京 大学以及国内其它重点高校或研 究机构,80%以上具有硕士及以 上学位,主要成员大都具有律师、 注册税务师或其他相关专业资 格。

提供最优化的税务方案是明税的 专业追求。依托北京大学等高校 的财税研究专家以及受聘担任机 构顾问的前财税机关业务官员等 丰富的理论与实务资源,明税能 够为企业、个人以及政府机关提 供精准、详尽、务实的税务解决 方案。

联系我们:

明税律师

电话: (8610) 59009170 传真: (8610) 59009172

邮件: <u>service@minterpku.com</u> 地址: 北京市朝阳区东三环中路 建外 SOHO 西区 11 号楼 2504

宏

转让定价初次调整引发的相应调整及二次调整之辨析

随着中国反避税立法的日趋完善,中国税务机关使用反避税工具已经渐近娴熟,近期《人民日报》报导的一起10亿元的转让定价初次调整案更昭示着中国税务机关转让定价管理正在步入新的阶段。毫无疑问,转让定价管理会在日后的反避税工作中发挥重要的作用。明税律师在多年转让定价相关业务执业过程中发现转让定价初次调整业界普遍熟识,但对由初次调整引发的相应调整及二次调整的认知可能还需要进一步的厘清。在本期资讯中,我们将详细辨析二者的区别与联系,并提出相关的立法建议。

一、转让定价初次调整与相应调整

《特别纳税调整实施办法(试行)》第十一章规定了相应调整 及国际磋商。第九十八条规定关联交易一方被实施转让定价调查调 整的,应允许另一方做相应调整,以消除双重征税。在中国签订的 税收条约联属企业条款中规定(以中美税收条约为例):缔约国一 方将缔约国另一方已征税的企业利润,而这部分利润本应由该缔约 国一方企业取得的,包括在该缔约国一方企业的利润内,并且加以 征税时,该缔约国另一方应对这部分利润所征收的税额加以调整。 根据条约的规定当关联交易中国居民企业一方被实施转让定价调 整 (初次调整),缔约国另一方 (如美国) 应进行相应调整,以避 免双重征税。因为如果中国税局调增了该国居民企业的应税所得, 而该居民企业的关联方所在国如并不因此调减该关联方的应税所 得并退还相应已经缴纳的税款,则被中国实施的转让定价初次调整 所对应的利润就会被双重征税 (经济性双重征税,即同一笔所得由 两个不同纳税主体被两个主权国家课征税赋)。相应调整是缔约国 一方实施转让定价初次调整后,缔约国另一方为履行条约义务,而 做出的调整。当然,条约只是要求缔约国另一方进行相应调整的义 务,换言之,并没有规定缔约国另一方彻底消除双重征税的义务。 而且缔约国另一方认为缔约国一方调整的利润符合了独立交易原 则,才会做出相应的调整。税收条约联属企业条款通常都会规定缔 约国另一方在确定相应调整时, 应适当考虑协定中的其他规定, 如 有必要,缔约国双方主管当局应相互协商。相互协商程序的引入在 于缔约国一方所进行的转让定价初步调整通常情况下并不会被缔 约国另一方主动接受并因此做出相应调整,所以缔约国另一方所做 出的相应调整是两国税务主管当局通过税收协定的相互协商程序 来实现的。

二、转让定价二次调整

在跨国公司关联交易中,为了最大限度减轻其集团整体税负,通常采用高税国企业以低价向其低税国关联企业销售货物、提供劳 务和转让无形资产,而低税国企业以高价销售货物、提供劳务和 转让无形资产,这样利润就从高税国转移到低税国("转 移利润"),整体税负就相应降低。而通过转让定价初次调 整后,这部分转移利润需要转回低税国,从来源国与居民 国税收角度看,即使缔约国一方进行转让定价初次调整, 缔约国另一方做了相应调整并退还了对应已缴税款,如果 实施转让定价初次调整的国家(即来源国)在其国内法中 不规定对这部分转回的转移利润课征预提所得税款,其结 果势必导致该部分转移利润在来源国不是应税利润,从而 放弃来源国税收管辖权。因此一些国家为了解决该问题, 在其国内法中引入推定交易制度(如推定股息、推定贷款、 推定股权投资等),对转让定价初次调整的转回利润课征 税赋 (比如视同股息课征所得税 withholding tax), 通过账 务调整使其能够与"假设关联企业最一开始就遵循了独立 交易原则"的课税结果一致,进而衍生出了转让定价二次 调整的税务问题。值得注意的是转让定价二次调整属于各 国国内法的规定,税收协定只是规定了缔约国一方转让定 价初次调整后缔约国另一方的相应调整义务,并没有对缔 约国一方转让定价二次调整课征税款后缔约国另一方的 就此课征税款进行相应抵免义务,如果缔约国另一方国内 法没有设置相关制度,对此类推定交易境外缴纳税款也可 抵免, 其结果又会使得该笔转移利润被缔约国双方课税, 造成双重征税。因此《OECD 转让定价指南》鼓励缔约国 双方启动转让定价初次调整进行相互协商程序时,应对转 让定价二次调整进行协商,避免双重征税,减轻企业税负 负担。

三、转让定价相应调整与二次调整之区别

从以上分析中我们可以看到,转让定价相应调整与二次调整存在以下区别:

- 1) 转让定价相应调整是缔约国一方进行转让定价初次调整后缔约国另一方进行的调整。而二次调整是缔约国一方进行转让定价初次调整后针对转回的利润通过引入推定交易制度进行账务调整,从而课征相应预提所得税的调整。
- 转让定价相应调整解决的是经济性双重征税,而二次调整制度通常会引发法律性双重征税问题。
- 3) 转让定价相应调整义务在税收条约中基本都 有规定,而二次调整是国内法制度,针对二

专业团队

武礼斌 合伙人

电话: 010-59009170-809

邮件: <u>Libin.wu@minterpku.com</u>

寇毅敏 合伙人

电话: 010-59009170-801

邮件: Yimin.kou@minterpku.com

施志群 合伙人

电话: 010-59009170-808

邮件: Zhiqun.shi@minterpku.com

夏 聪 合伙人

电话: 010-59009170-818

邮件: Xiacong@minterpku.com

明税律师公众微信平台:



次调整所引发的法律性双重征税问题、只有极其少数的条约规定了缔约国的相应抵免义务。

4) 转让定价相应调整可以根据协定申请相互磋商程序,而二次调整后引发的法律性双重征税问题 税收协定并没有明确赋予纳税人申请相互磋商程序的权利。

四、我国二次调整的规定及立法建议

虽然中国税法中没有直接引入二次调整的概念,但 2006 年发布的《国家税务总局关于关联企业间业务往来转让定价税收管理有关问题的通知》(国税函【2006】901 号,以下简称 901 号文件)中对于二次调整问题进行了相关规定。该文件规定,对企业与其境外关联企业之间的业务往来转让定价调增的应纳税所得(不含利息、租金和特许权使用费等所得),若企业未通过相应调整程序作相应账务调整的,其境外关联企业取得的超过没有关联关系所应取得的数额部分,应视同股息分配征收所得税,该股息不得享受免征所得税的优惠。换言之,在没有做账务处理且没有汇回利润的前提下,应该对该部分转移利润视同股息征税。但是,因为该文件依据之一的外商投资企业和外国企业所得税法及其实施细则的已经失效,从法理上讲,该文件已经失效。由于国家税务总局既没有明确废止该文件,也没有在 2 号文中规定相同内容,更没有单独发布新文件对该问题进行规制,导致各地税局认识不一,对该问题的解释也不尽相同,导致实务人士对此认识也不尽相同。实务中,当税务机关对企业进行转让定价调查初次调整后,如果企业不做账务处理,通常的做法是该转移利润不会视同股息而被征预提税¹。

实际上,由于相关法规没有能在二次调整问题上进行制度的衔接设计,不对转回利润进行二次调整,正如我们在以上分析中所阐述的,会导致企业通过转让定价手段,把利润转移到国外而规避应该缴纳的股息预提税。因此,由于制度上的缺位,给企业规避股息所得税提供了途径。并且我国转让定价制度并没有对初次调整给予相应罚款使得企业可能利用该制度缺失而进行税收安排的违法成本很低,客观上抵消了部分转让定价调查的反避税效果。因此,明税认为非常有必要进一步明确完善跨国企业转让定价二次调整的税收政策,包括如何进行转让定价初次调整的账务处理²,并对相关应收或应付的起始时间、利息、币种和偿付也做详尽的规定。企业如不做账务调整,引入推定交易制度,视同股息分配。对于企业自动进行的转让定价调整,是否考虑引入视同股息税前扣除制度,某种程度上降低二次调整引发的法律性双重征税,从而为企业自动调整设立激励机制,减少税务机关的反避税管理成本。

1 实务中的做法,请读者参阅<转让定价调查二次调整: 瞻前还需顾后>, 大连市国税局总经济师,谷兆春, 转引自中国财税浪子王骏的博客: http://blog.sina.com.cn/s/blog_493cd61c0102ec9z.html.

² 帐务处理建议,请读者参阅<加强转让定价调整后续管理的国际借鉴与思考>, 无锡国税华学成, 秦凌, 转引自中国财税浪子王骏的博客:http://blog.sina.com.cn/s/blog_493cd61c0102dx9c.html.

本文作者:明税律师事务所合伙人 寇毅敏

本资讯由明税律师事务所整理或撰写,仅供一般参考之用,并非具有严格法律约束力的正式意见、建议或方案。如有专业需求,敬请联络明税律师资讯撰写团队: newsletters@minterpku.com 或者致电010-59009170