“后BEPS时代”的转让定价再审视

M&T Lawyers
明税律师事务所

已经或计划在华投资的跨国公司，应积极跟进中国最新的反避税实施情况，采取有效措施应对“后BEPS时代”不断增加的转让定价税务风险。

一直以来，通过关联交易将利润转移至低税负的国家或地区，是跨国公司规避投资目的地国家/地区税收的惯常手法。这一转让定价行为造成很多国家遭受税基被侵蚀的局面，成为各国反避税的重点。鉴此，二十国集团（G20）委托经济合作发展组织（OECD）制定了应对“税基侵蚀和利润转移（BEPS）”的行动计划，在全球掀起了打击侵蚀税基和转移利润的浪潮。在此背景下，中国及主要发达国家正在实施的BEPS行动计划，将对跨国企业的税务安排，尤其是关联交易安排将产生重大影响。已经或计划在华投资的跨国公司，应积极跟进中国最新的反避税措施的实施情况，采取有效措施应对“后BEPS时代”不断增加的转让定价的税务风险。

转让定价反避税案例

位于宁波的A公司是一家主营电子产品生产的中日合资企业，注册资本4,306.59万美元。2013年7月，宁波市国税局税务人员在A企业同期资料审核中发现，该企业销售规模逐年扩大，特别是自2009年下半年新项目投产后，年销售规模从2.7亿元跃升至10亿元，且呈稳步增长态势。但是，与之形成鲜明对比的是，企业的获利能力表现较差：从成立至今，A企业经营业绩长期萎靡不振，不符合企业经营的实际情况。另一方面，从关联交易比例看，2009—2013年，该公司的关联交易占全部销售收入的比例高达99.72%，存在避税嫌疑。

面对上述情况，宁波市国税局运用关联交易同期资料规范化审核分析手册，从形式和实体两方面加强了对A公司同期资料的合规性审核。在此基础上，税务人员有重点地将其与征管资料、财务数据和第三方信息等进行比对，评估企业是否存在侵蚀税基、转移利润的情况。

经过大量数据信息的比对，税务人员发现，该企业境外关联交易的某项利润率仅为1.76%，明显低于宁波市电子元器件行业平均5.89%的数值。由此，宁波市国税局基本确定，该企业整体业绩偏低与关联交易存在直接因果关系，因此建议对A公司进行反避税立案调查。同年10月，国家税务总局批准同意对该企业2009— 2013年度关联交易情况正式实施转让定价立案调查。经专案组调查，认定A公司涉及关联交易金额高达46.4亿元。

我国转让定价税制与实践

A公司的案例，充分体现了我国现行的转让定价规定与实务调查方法。2008年1月1日新生效的《中华人民共和国企业所得税法》的重大变化之一，就是在第六章专门规定了针对纳税人实施的避税行为

本文由明税律师事务所整理或编制，内容仅供一般参考之用。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，或需要其他税务分析及意见，请联络我们。

的反避税制度，这为税务机关在转让定价、资本弱化、一般反避税和受控外国公司等领域进行特别纳税调整构建了法规基础。2009年1月8日，国家税务总局正式印发了《特别纳税调整实施办法（试行）》（国税发[2009]2号），对如何进行特别纳税调整，尤其是在转让定价调查与调整方面做出了具体的规定。分析A企业案例，可以更加清晰地理解上述法规在实务层面的要求。

独立交易原则。所谓“独立交易原则”，是指没有关联关系的交易各方，按照公平成交价格和营业常规进行业务往来遵循的原则。根据《中华人民共和国企业所得税法》第四十一条的规定，如果企业与其关联方之间的业务往来，因不遵守独立交易原则而减少了企业或者其关联方应纳税收入或者所得额的，税务机关有权按照合理方法调整。A企业的案例中，税务机关认定A企业境外关联交易的某项利润率仅为1.76%，明显低于宁波市电子元器件行业平均5.89%的数值，不符合独立交易原则。

关联申报与同期资料。为加强对关联企业之间关联交易的反避税管理，《企业所得税法》要求，企业在向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表时，应当就其与关联方之间的业务往来，附送《年度关联业务往来报告表》。如果一个纳税年度内，居民企业与关联方之间的关联购销金额在2亿元人民币以上或其他关联交易金额（关联融通资金按利息收付金额计算）在4000万元人民币以上的，纳税人还需要准备用以向税务机关说明企业的关联交易是否符合独立交易原则的同期资料。对《年度关联业务往来报告表》及同期资料的审核，是税务机关反避税管理的核心和起始点。在A企业的案例中，税务机关正是在对A企业的同期资料审核中，发现了该企业存在利用关联交易避税的线索。

转让定价调查的实践规则。国税发[2009]2 号文要求，税务机关在选择转让定价调查对象时,应重点选择有如下情形之一的企业：关联交易数额较大或类型较多的企业；长期亏损、微利或跳跃性盈利的企业；低于同行业利润水平的企业；利润水平与其所承担的功能风险明显不相匹配的企业；与避税港关联方发生业务往来的企业；未按规定进行关联申报或准备同期资料的企业；其他明显违背独立交易原则的企业。A企业经营业绩长期萎靡不振，但经营规模却不断扩大的反常事实,使得该企业引起了税务机关的关注，并被选定为反避税调查对象。

随着转让定价调查经验的增多，国内一些发达地区的税务机关已经形成了一套规范的转让定价选案、调查和调整的实施规范。如宁波市国税局就制定了关联交易同期资料规范化审核分析手册，用以规范对纳税人提交的同期资料的审核。同时，信息和技术手段的进步也让税务机关的资料和信息获取途径不再局限于纳税人提交的同期资料和财务数据等内部资料，通过互联网、行业报告、上市纳税人在交易所的公告以及与他国进行情报交换及第三方数据库，也可获取涉税信息，并进行比对和综合评估分析。

本文由明税律师事务所整理或编制，内容仅供一般参考之用。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，或需要其他税务分析及意见，请联络我们。

基于多方面因素的考虑，实践中转让定价调查案件一般需要国家税务总局批准立案。A企业的案例中，宁波税务机关在基本确定该企业整体业绩偏低与关联交易存在直接因果关系后，通过建议立案等实践程序，最终由国家税务总局批准立案调查。

一旦企业的关联交易被认定为不符合独立交易原则而被税务机关进行调整，纳税人须补缴税款。同时，纳税人还需按日缴纳应补缴税款自所属纳税年度次年的6月1日起至补缴税款之日期间，按相当于同期人民币贷款基准利率加5个百分点计算的应补缴税款额的利息。如果企业按规定提供了同期资料和其他相关资料，则可以只按同期基准利率计算应加收的利息。宁波A企业因按规定提交了同期资料等文件，税务机关征收利息时，并未再加收5%的罚息。

“后BEPS时代”的转让定价管理

借鉴 BEPS项目的成果，结合中国的反避税立法和执法现状，国家税务总局在2015年9月17日发布了《特别纳税调整实施办法》的修订草案（国税发[2009]2号，以下简称“2号文”），并公开征求意见。2号文对跨国企业提出了新的转让定价要求。与现有的规定相比，2号文的重大变化在于，规定了包括主体文档、本地文档和特殊事项文档三层结构的同期资料体系，并根据文档及交易类型设置了不同的准备门槛；同时还要求符合规定的跨国企业要披露国别报告。新的同期资料准备和信息披露要求，有利于税务机关更好地了解企业的关联交易情况，评估利润归属地和价值创造地是否一致。此外，中国决定接受自动信息交换（AEOI）数据的行动计划，签署了《国别报告多边主管当局间协议》，则将进一步提高对跨国公司信息透明度的要求，有利于税务机关更加全面地了解跨国集团的经营架构，并确保信息的保密性与恰当使用。

跨国企业应特别留意《特别纳税调整实施办法》正式成文可能对企业关联交易安排的冲击和影响，并采取以下几方面的应对措施。

首先，应重新审视集团内部的控股架构、关联交易定价政策、企业功能/风险承担和利润分配等情况，必要时对相关安排做适当调整，以“确保转让定价安排的结果与价值创造相一致”， 避免触发中国税务机关的反避税调查。

其次，应积极、审慎准备和提交关联交易相关资料。税务机关在选取转让定价案件时，往往会使用各种数据资源，如企业所得税汇算清缴、纳税评估、同期资料管理等。因此，对于此类信息，企业应当充分予以重视。特别是涉及关联交易的同期资料、对外大额支付以及股权转让等信息，企业应当谨慎而真实地进行披露。符合同期资料提交标准的企业，应及时准备和提交同期资料，避免被税务机关在进行转让定价调整时加收5%的罚息。

再次，可申请预约定价安排。“预约定价安排”是一种事先规制转

本文由明税律师事务所整理或编制，内容仅供一般参考之用。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，或需要其他税务分析及意见，请联络我们。

让价格争议的方法，是纳税人与其关联方在关联交易发生之前，向税务机关提出申请，再通过主管税务机关与纳税人事先制定一系列合理的标准（包括关联交易所适用的转让定价原则和计算方法等），来解决和确定未来一个固定时期内关联交易的定价及相应的税收规则。这也是国际通行的一种转让定价调整方法。预约定价安排包括单边、双边和多边3种类型，适用于自企业提交正式书面申请年度的次年起3至5个连续年度的关联交易。根据2号文的规定，预约定价安排一般适用于同时满足以下条件的企业：年度发生的关联交易金额在4000万元人民币以上；依法履行关联申报义务；按规定准备、保存和提供同期资料。

最后，发生争议时应通过合理途径寻求救济。转让定价反避税工作程序中，被调查企业也被授予了举证、提出异议、申请各种救济、协调解决争议等权利。一旦企业被税务机关实施转让定价调整，企业一方面应积极配合税务机关的调查，另一方面也应及时寻找外部中介机构（如税务律师、会计师等）的协助来获得救济。如纳税人对税务机关的调查调整结果有异议，必要时还可以通过行政复议或提起行政诉讼的方式来维护自身的合法权益。

作者：明税律师事务所　　文章刊登于《中国外汇》2016年第13期

本文由明税律师事务所整理或编制，内容仅供一般参考之用。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，或需要其他税务分析及意见，请联络我们。

关于明税

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。

武礼斌
Email:Libin.wu@minterpku.com
Tel:010-56292579-8002

施志群
Email:Zhiqun.shi@minterpku.com
Tel:010-56292579-8002

电话：（8610）56292579
传真：（8610）59009170
邮件：service@minterpku.com
地址：北京市朝阳区将台路滨河一号别墅219栋

明税律师
微信公众平台