



转让定价：规定、理解、特点、防控

王冬生 曾春娟 孙延玲

遵循税法以规矩定方圆

智慧通达慎思虑不拘泥

2024年3月4日

2024年第8期 总188期

联系方式：

王冬生：wangdongsheng@cstcta.com

曾春娟：zengchunjuan@cstcta.com

孙延玲：sunyanling@cstcta.com

马雯丽：mawenli@cstcta.com

姚亚斌：yaoyabin@cstcta.com

边亚超：bianyachao@cstcta.com

范梦茹：fanmengru@cstcta.com

纪翠娟：jicuijuan@cstcta.com

戚小超：qixiaochao@cstcta.com

可梦达：kemengda@cstcta.com

主办方：

北京智方圆税务师事务所有限公司

北京智方圆会计师事务所有限公司

北京智方圆管理咨询有限公司

电话：010-58208701/58208702

地址：北京市朝阳区建国路93号

万达广场9号楼11层

转让定价是《企业所得税法》第六章《特别纳税调整》规定的六项调整措施之一，其余五项是：预约定价安排、成本分摊协议、资本弱化、受控外国企业、一般反避税。六项措施中，最常见的是转让定价，近些年呈现出频发的态势。

国家税务总局借鉴税基侵蚀和利润转移（BEPS）行动计划报告成果，先后发布与转让定价管理有关的若干重大法规，如《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）、《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，以下简称6号公告）、《关于明确同期资料主体文档提供及管理有关事项的公告》（国家税务总局公告2018年第14号，以下简称14号公告）等，本文基于《企业所得税法》（以下简称《税法》）、《企业所得税法实施条例》（以下简称《实施条例》）及上述有关规定，分析如何理解有关规定，转让定价的特点，如何控制转让定价的风险。如同其他税务风险可防可控一样，转让定价的风险，可防可控。本文包括如下问题：

- 一、导致转让定价风险的关键点什么？
- 二、税局对转让定价管理的方式
- 三、纳税人应提交哪些资料？如何准备资料？
- 四、税局如何进行转让定价调查？
- 五、转让定价调查的主管税局？
- 六、转让定价的特点及风险防控

一、导致转让定价风险的关键点什么？

无论《税法》还是《实施条例》，都从未反对，更未禁止关联交易，税法反对的，只是通过关联交易，转移利润，导致少缴所得税，造成国家税款损失。

（一）《税法》对关联交易的一般规定

《税法》第 41 条规定：“企业与其关联方之间的业务往来，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，税务机关有权按照合理方法调整。”

上述规定看似简单，但却是所有转让定价法规的上位法。

（二）导致风险的关键是什么？

从上述规定可以看出，导致转让定价风险的关键，是减少自己或关联方的收入或所得额，也就是造成国家税款损失。

《税法》关于一般反避税的兜底条款第 47 条，也体现上述关键点。第 47 条规定：“企业实施其他不具有合理商业目的的安排而减少其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。”

如何理解“不具有合理商业目的”？

《实施条例》第 120 条规定：“是指以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。”

如果没导致国家税收减少，是否调整？

6 号公告第 38 条明确规定：“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。”

（三）《实施条例》对关联方的一般规定

《实施条例》第 109 条对如何界定关联方做出了一般规定：“——关联方，是指与企业有下列关联关系之一的企业、其他组织或者个人：

（一）在资金、经营、购销等方面存在直接或者间接的控制关系；

（二）直接或者间接地同为第三者控制；

（三）在利益上具有相关联的其他关系。”

42号公告第2条对如何判定具有关联关系，做出了非常详细的规定，其第7款对各种关联关系的特征，做出了一般性的规定“双方在实质上具有其他共同利益。”

关联交易的双方有共同利益，但可能适用不同的所得税政策，有高低不同的实际所得税负担，就可能基于某种安排，在看似让一方增加支出或减少收入的情况下，降低整体的所得税负担，在给自己牟利的同时，给国家造成税收损失。

（四）《实施条例》对独立交易原则的一般规定

《实施条例》第110条给独立交易原则下了定义：“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 and 营业常规进行业务往来遵循的原则。”

《实施条例》第13条规定：“企业所得税法第六条所称企业以非货币形式取得的收入，应当按照公允价值确定收入额。前款所称公允价值，是指按照市场价格确定的价值。”

综合以上规定，独立交易原则，就是没有关联关系的双方，确定交易价格的原则。基于独立交易原则确定的价格，就是独立交易价格，就是公允的市场价格。

（五）《实施条例》对合理方法的规定

《实施条例》第111条明确《税法》第41条所称的合理方法，包括：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、其他符合独立交易原则的方法。

上述方法，都是关联方在关联交易定价时，应采用的方法。如果导致国家税款损失，也是税局调整交易价格补税时，根据实际情况，可以选择的方法，根据确定的某种方法，将关联交易价格调整成独立交易价格。

每种方法的具体规定和适用范围，下面再介绍。

总之，关联交易只要按照独立交易原则确定交易价格，就不会导致国家税款损失，被税局特别纳税调整补税的风险，就是可控的。

二、税局对转让定价管理的方式

税局对转让定价管理的方式，分为三步：

一是让企业提交与关联交易有关的资料；

二是对资料进行分析，判定是否存在通过关联交易避税的风险；

三是对有风险的企业进一步调查，如果确有因转让定价导致少缴税款的问题，让企业补缴税款和利息。

《税法》第 43 条规定：“企业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。”

42 号公告规定了企业应提供哪些资料，如何准备资料，6 号公告规定了税务局如何对纳税人进行转让定价风险分析与转让定价调查。

三、纳税人应提交哪些资料？如何准备资料？

42 号公告详细规定了企业应提交的与关联交易有关的各种资料。

(一) 与转让定价有关的资料清单

纳税人应提交如下资料：

1、《关联业务往来报告表》

企业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，进行关联申报，附送《中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表(2016 年版)》。

2、国别报告

符合规定条件的居民企业，应当在报送年度关联业务往来报告表时，填报国别报告。

3、同期资料——主体文档

符合条件的企业，应准备主体文档。

4、同期资料——本地文档

符合条件的企业，应准备本地文档。

5、同期资料——特殊事项文档

企业签订或者执行成本分摊协议的，应当准备成本分摊协议特殊事项文档。

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，应当准备资本弱化特殊事项文档。

6、准备多种文档或不需要准备文档

企业只要满足其中一种文档的准备条件，就需要准备该种同期资料，一个企业存在需要准备多种文档的可能性。

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。

7、不符合条件，也要准备

根据6号公告第28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。

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。

8、准备截止时间

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。

同期资料应当自税务机关要求之日起30日内提供。

同期资料应当自税务机关要求的准备完毕之日起保存10年。

(二) 《关联业务往来报告表》的构成

根据42号公告所附的《中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表》，《报告表》包括20张表（含英文23张表），企业根据自己的实际情况填写，大部分企业可能仅填报不到9张表。

《企业年度关联业务往来报告表填报表单》

《报告企业信息表》

《中华人民共和国企业年度关联业务往来汇总表》

《关联关系表》

《有形资产所有权交易表》

《无形资产所有权交易表》

《有形资产使用权交易表》

《无形资产使用权交易表》

《金融资产交易表》

《融通资金表》

《关联劳务表》

《权益性投资表》

《成本分摊协议表》

《对外支付款项情况表》

《境外关联方信息表》

《年度关联交易财务状况分析表（报告企业个别报表信息）》

《年度关联交易财务状况分析表（报告企业合并报表信息）》

《国别报告—所得、税收和业务活动国别分布表》

《国别报告—所得、税收和业务活动国别分布表（英文）》

《国别报告—跨国企业集团成员实体名单》

《国别报告—跨国企业集团成员实体名单（英文）》

《国别报告—附加说明表》

《国别报告—附加说明表（英文）》

这些表有助于税务局对企业的关联交易有个整体概括的了解，当然难以根据这张表，直接判定关联交易是否符合独立交易原则，还需结合让纳税人提交的其他更详细的资料，全面深入分析研判。

（三）需要填报《国别报告》的企业

1、填报条件

根据 42 号公告第 5 条，存在下列情形之一的居民企业，应当在报送年度关联业务往来报告表时，填报国别报告。

（1）符合条件的最终控股企业

该居民企业为跨国企业集团的最终控股企业，且其上一会计年度合并财务报表中的各类收入金额合计超过 55 亿元。

最终控股企业是指，能够合并其所属跨国企业集团所有成员实体财务报表的，且不能被其他企业纳入合并财务报表的企业。

（2）被指定报送的企业

该居民企业被跨国企业集团指定为国别报告的报送企业。

2、国别报告主要内容

国别报告主要通过“国别报告—所得、税收和业务活动国别分布表”、“国别报告—跨国企业集团成员实体名单”和“国别报告—附加说明表”三张表单披露最终控股企业所属企业集团所有成员实体的全球所得、税收和业务活动的国别分布情况。

从国别报告中，应可以看出跨国企业集团是否存在税基侵蚀和利润转移（BEPS）问题，如果在开曼、维尔京等避税地有公司，且避税地公司有大量利润，就有转移利润的重大嫌疑。

《关联业务往来报告表》中国别报告的内容，应该来自正式的国别报告。

(四) 需要准备《主体文档》的企业

1、填报条件

符合下列条件之一的企业，应当准备主体文档。

(1) 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。

(2) 年度关联交易总额超过 10 亿元。

2、主体文档主要内容

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：组织架构、企业集团业务、无形资产、融资活动、财务与税务状况。每一项内容，都有详细的要求。

以“融资活动”为例，需要提供如下情况：

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，包括其注册地和实际管理机构所在地；

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。

基于上述融资活动信息，就可判定融资安排是否存在因转让定价少缴税的问题。

3、《主体文档》的主动提供与免于提供

根据 14 号公告，需要准备主体文档的企业集团，如果集团内企业分属两个以上税务机关管辖，可以选择任一企业主管税务机关主动提供主体文档。集团内其他企业被主管税务机关要求提供主体文档时，在向主管税务机关书面报告集团主动提供主体文档情况后，可免于提供。

本公告所称“主动提供”是指在税务机关实施特别纳税调查前，企业提供主体文档的情形。

大原则，企业提供一次就行，如果税局需要，通过内部渠道，可以获得。

(五) 需要报送《本地文档》的企业

1、填报条件

年度关联交易金额符合下列条件之一的企业，应当准备本地文档：

- (1) 有形资产所有权转让金额(来料加工业务按照年度进出口报关价格计算)超过 2 亿元。
- (2) 金融资产转让金额超过 1 亿元。
- (3) 无形资产所有权转让金额超过 1 亿元。
- (4) 其他关联交易金额合计超过 4000 万元。

2、本地文档主要内容

本地文档主要披露企业关联交易的详细信息，包括：企业概况、关联关系、关联交易、可比性分析、转让定价方法的选择和使用。

以关联交易为例，需要披露如下详细信息：关联交易概况、价值链分析、对外投资、关联股权转让、关联劳务、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。

再以其中的价值链分析为例，包括如下内容：

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；

上述各环节参与方最近会计年度的财务报表；

地域特殊因素对企业创造价值贡献的计量及其归属；

企业集团利润在全球价值链条中的分配原则和分配结果。

本地文档最终要给出结论及理由：关联交易定价是否符合独立交易原则的分析及结论。

与主体文档相比，本地文档主要披露自己关联交易的情况。

总之，税局通过国别报告、主体文档、本地文档，基本可以看出一个企业集团是否存在关联交易避税的问题。

四、税局如何进行转让定价调查？

42号公告明确应提交哪些材料，6号公告则明确了税务局如何进行转让定价调查。

6号公告第2条，简明扼要地指出了税局对包括转让定价在内的关联交易的管理方式：

“税务机关以风险管理为导向，构建和完善关联交易利润水平监控管理指标体系，加强对企业利润水平的监控，通过特别纳税调整监控管理和特别纳税调查调整，促进企业税法遵从。”

税局监控的关键指标，是利润水平。

（一）哪些企业属于重点关注对象？

根据6号公告第4条，税务机关重点关注具有以下风险特征的企业：

- 1、关联交易金额较大或者类型较多；
- 2、存在长期亏损、微利或者跳跃性盈利；
- 3、低于同行业利润水平；
- 4、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；
- 5、与低税国家(地区)关联方发生关联交易；
- 6、未按照规定进行关联申报或者准备同期资料；
- 7、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；
- 8、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；

9、实施其他不具有合理商业目的的税收筹划或者安排。

虽然各被关注对象的表现形式不一样，但最后一条实际是大家共同的本质——潜伏着少缴税风险的没有合理商业目的的筹划或安排。

（二）调查对象的排除

税法是有原则，有例外，不是只要符合上述条件，就可能被调查。

6号公告第38条规定：“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。”

转让定价调查的目的，就是防止纳税人基于转让定价逃税，如果没有导致国家税款损失，调查的前提，都不存在，自然也就不必调查。

如何计算实际税负？

《关联业务往来报告表》的填表说明，有境外关联方的税负计算公司，可参考：

实际税负 = 实际缴纳所得税性质的税种的税款金额（扣除各种税收返还） ÷ 所得税性质的税种的应纳税所得额 × 100%。

从上述公司可以看出，实际税负，就是实际税率。

（三）调查的程序

税局按照如下的程序调查：

1、发现风险，送《事项通知书》

根据6号公告第三条，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，发现企业存在特别纳税调整风险的，可以向企业送达《税务事项通知书》，提示其存在的税收风险。

企业收到《通知》后，可以自行调整补税，填报《特别纳税调整自行缴纳税款表》，但税局仍可实施调查。

企业是否要自行补税？不建议，具体原因最后一部分有分析。

2、已经立案，送《检查通知书》

按照6号公告第5条，税务机关应当向已确定立案调查的企业送达《税务检查通知书》。

被立案调查企业为非居民企业的，税务机关可以委托境内关联方或者与调查有关的境内企业送达《税务检查通知书》。

3、没问题，送《结论通知书》

按照6号公告第39条，“经调查，税务机关未发现企业存在特别纳税调整问题的，应当作出特别纳税调查结论，并向企业送达《特别纳税调查结论通知书》”

这种情况比较少见，即使不补税，一般也是不了了之。

4、有问题，按程序调整

税局如果经调查，发现企业确实存在问题，按照以下程序调整：

(1) 拟定调整方案

税局在测算、论证、可比性分析的基础上，拟定特别纳税调查调整方案。

(2) 双方协商谈判

税局根据拟定调整方案，与企业协商谈判，整理《协商内容记录》，并由双方主谈人签字确认。

(3) 税局提出《初步调整通知书》

企业对拟定调整方案有异议的，进一步提供相关资料。税务机关审议后，形成初步调整方案，向企业送达《特别纳税调查初步调整通知书》。

(4) 税局送达《调整通知书》

企业收到《初步调整通知书》后有异议的，应7日内书面提出。税务机关应当再次协商、审议，并形成最终调整方案，向企业送达《特别纳税调查调整通知书》；

(5) 企业缴税后，可申请复议

企业在依照《特别纳税调查调整通知书》缴纳或者解缴税款、利息、滞纳金或者提供相应的担保后，可依法申请行政复议。

从上述过程可以看出，转让定价的问题非常复杂，同时也意味着沟通的空间很大。

（四）如何进行可比性分析？

税局在调查时，判定价格是否符合独立交易原则，与按照独立交易原则确定的价格有多大距离，一个重要的工作内容，就是可比性分析。

6号公告第15条规定，可比性分析一般包括以下五个方面：

- 1、交易资产或者劳务特性；
- 2、交易各方执行的功能、承担的风险和使用的资产；
- 3、合同条款，包括交易标的、交易数量、交易价格等；
- 4、经济环境，包括行业概况、地理区域、市场规模等；
- 5、经营策略，包括创新和开发、多元化经营、协同效应等。

以常见的功能、风险、资产分析为例，说明具体分析：

功能包括研发、设计、采购、加工、装配、制造、维修、分销、营销、广告、存货管理、物流、仓储、融资、管理、财务、会计、法律及人力资源管理等等；

风险包括投资风险、研发风险、采购风险、生产风险、市场风险、管理风险及财务风险等；

资产包括有形资产、无形资产、金融资产等。

根据6号公告第29条的规定，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。

从上述规定可看出，可比性分析的内容非常多，原因在于影响价格的因素，就很多。上述每项内容，都可能影响价格。

（五）如何确定转让定价方法？

根据6号公告第16条，税务机关应当在可比性分析的基础上，选择合理的转让定价方法，对企业关联交易进行分析评估。

转让定价方法包括：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、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。

这些方法的共同特点，就是要体现：利润与经济活动发生地和价值创造地相匹配。

1、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。

2、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。

3、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。

4、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。

5、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。

6、成本法

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。

7、市场法

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。

8、收益法

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。

(六) 可比性分析——以可比非受控价格法为例

6号公告详细规定了每种转让定价方法可比性分析的内容及差异调整的要求。

下面以通用的可比非受控价格法为例，简要说明。

1、可比性分析的一般要求

可比非受控价格法的可比性分析，应当按照不同交易类型，特别考察关联交易与非关联交易中交易资产或者劳务的特性、合同条款、经济环境和经营策略上的差异。

6号公告列举的交易类型包括：有形资产使用权或者所有权的转让、金融资产的转让、无形资产使用权或者所有权的转让、资金融通、劳务交易。

2、以有形资产为例

如果交易标的是有形资产，从哪些角度分析关联交易与非关联交易的差异？从以下角度分析：

(1) 转让过程

包括交易时间与地点、交货条件、交货手续、支付条件、交易数量、售后服务等。

(2) 转让环节

包括出厂环节、批发环节、零售环节、出口环节等。

(3) 转让环境

包括民族风俗、消费者偏好、政局稳定程度以及财政、税收、外汇政策等。

(4) 有形资产的状况

如性能、规格、型号、结构、类型、折旧方法等；

(5) 使用权的约定

提供使用权的时间、期限、地点、费用收取标准等；

(6) 所有者的付出

资产所有者对资产的投资支出、维修费用等。

3、有差异，怎么办？

关联交易与非关联交易在以上方面存在重大差异的，应当就该差异对价格的影响进行合理调整，无法合理调整的，应当选择其他合理的转让定价方法。

（七）如何确定可比价格，如何调整利润？

找可比的非关联交易分析的目的，是为找到可比的价格。

税务机关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。

税务机关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。

税务机关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。

如果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。

（八）关于无形资产的专门规定

6号公告对无形资产交易的转让定价，做了专门的规定。

1、如何分析对无形资产价值的贡献程度及收益分配

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。

2、导致无形资产特许权使用费应调整的因素

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：

(1) 无形资产价值发生根本性变化；

(2) 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；

(3) 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；

(4) 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。

3、可全额特别纳税调整的情况

按照6号公告的规格，下面三种情况，税局可按照企业税前扣除的金额，全额实施特别纳税调整。

(1) 未带来经济利益

支付的特许权使用费，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。

(2) 收款方未对价值做出贡献

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。

(3) 因融资上市的附带利益而支付

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。

(九) 关于劳务的专门规定

6号公告对关联劳务交易的转让定价问题，也做了专门的规定。

1、如何掌握关联劳务交易的独立交易原则

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。

既然受益性，是独立交易原则的要求之一，那么非受益性劳务支出，就不得扣除。

2、全额特别纳税调整的非受益性劳务

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：

(1) 已经购买或自行实施的劳务

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。

(2) 为股东利益而接受的劳务

劳务接受方从其关联方接受的，是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。也就是为了股东利益而接受的劳务，有关支出当然不应扣除。

该劳务活动如：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；与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等。

(3) 因附属集团而额外收益的活动

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。如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。

(4) 已经给予补偿的劳务活动

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。如从贷款利息支付中给予补偿的与贷款相关的服务。

(5) 与功能风险无关的劳务

与劳务接受方执行的功能和承担的风险无关，或者不符合劳务接受方经营需要的关联劳务活动。

(6) 其他不能带来利益的劳务

其他不能为劳务接受方带来直接或者间接经济利益，或者非关联方不愿意购买，或者不愿意自行实施的关联劳务活动。

3、关联劳务的定价方法

(1) 确定价格应考虑的因素

企业接受或者提供的受益性劳务，应当充分考虑劳务的具体内容和特性，劳务提供方的功能、风险、成本和费用，劳务接受方的受益情况、市场环境，交易双方的财务状况，以及可比交易的定价情况等因素。

(2) 以各自归集的成本费用为基础

关联劳务能够分别按照各劳务接受方、劳务项目为核算单位，归集相关劳务成本费用的，应当以劳务接受方、劳务项目合理的成本费用为基础，确定交易价格。

(3) 以分配的成本费用为基础

关联劳务不能分别按照各劳务接受方、劳务项目为核算单位，归集相关劳务成本费用的，应当采用合理标准和比例，向各劳务接受方分配，并以分配的成本费用为基础，确定交易价格。

(4) 影响分配的若干因素

分配标准应当根据劳务性质合理确定，可以根据实际情况采用营业收入、营运资产、人员数量、人员工资、设备使用量、数据流量、工作时间以及其他合理指标。

分配结果应当与劳务接受方的受益程度相匹配。

非受益性劳务的相关成本费用支出不得计入分配基数。

（十）向境外支付的专门规定

1、全额特别纳税调整的情况

企业向未执行功能、承担风险，无实质性经营活动的境外关联方支付费用，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。

上述的费用，应既包括与无形资产有关的特许权使用费，也包括名义上的劳务费用。

2、不调整已扣缴税款

税务机关对企业实施特别纳税调整，涉及企业向境外关联方支付利息、租金、特许权使用费的，除另有规定外，不调整已扣缴的税款。

比如 A 公司向境外股东支付利息 100 元，扣缴了 10 元所得税。但 A 公司被税局认为只能扣除 80 元，A 公司被补缴所得税，但已经扣缴的 10 元，不再调整。

（十一）补缴税款的利息、滞纳金

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。

1、计算利息的时间

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。

2、计算滞纳金的时间

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。

3、如何确定利率？

利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 天折算日利率。

4、谁可以享受优惠利率?

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。

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, 不得适用优惠利率。

五、转让定价调查的主管税局?

负责转让定价调查的主管税局是谁? 稽查局? 税务所?

不是, 应该是国际税部门。

征管法实施细则第九条规定: “稽查局专司偷税、逃避追缴欠税、骗税、抗税案件的查处。” 转让定价不是稽查局管的事。

《一般反避税管理办法》(国家税务总局令第 32 号) 的适用范围, 可以参考。该办法不适用“涉嫌逃避缴纳税款、逃避追缴欠税、骗税、抗税以及虚开发票等税收违法行为。” 也就是避税行为与逃税、骗税等不是同类性质的问题。

是主管税务所?

也不是, 如此复杂的问题, 不是税务所能负责的。

六、转让定价的特点及风险防控

基于以上与转让定价有关的法规介绍, 概括转让定价的特点, 提出企业防控转让定价风险的建议。

(一) 转让定价问题的特点

转让定价问题的特点, 可以概括为以下六个:

1、规定非常复杂

转让定价问题是一个包括诸多小问题的复杂体系，如何认定关联方，关联交易的内容，关联交易的方法，有关资料的提供，是否符合独立交易原则的判定，调查与调整过程等，构成一个复杂但完整的法规体系，无论是42号公告还是6号公告，都是篇幅巨大，其他针对某个涉税问题的文件，还没有这样长的。

2、弹性相对较大

由于影响价格的因素，实际非常复杂，有关的规定也很复杂，这就导致在具体判定时，不像其他涉税问题那样，可非黑即白，而是弹性较大，价格是否符合独立交易原则，偏离多少等，税企双方都有很大的沟通空间，有负责转让定价的专业人员，将转让定价服务称为“艺术”，尽管有戏谑的成分，但有几分道理。

3、结案时间漫长

与规定复杂，弹性较大对应的，就是结案时间漫长。转让定价的案子，从立案到结案，少则2到3年，多则5到6年，甚至更久。

4、补税金额巨大

一旦被补税，一般涉及巨额税款，几个亿比较常见，十几亿也不时出现。

5、性质有别其他违法行为

因为转让定价获取税收利益，与其他税收违法行为，不是一回事。所以，转让定价补税，加收的是利息，而不是滞纳金，即使加收5个百分点，也远低于滞纳金的水平。只有在不按照税局要求补税，超过截止时间后，才收取滞纳金。

6、符合企业所得税基本原理

与转让定价有关的规定，遵循了企业所得税的一般规定。

对独立交易原则的要求，与《实施条例》第13条所规定的公允价值、市场价格一脉相承。

无形资产支出金额、非受益劳务支出金额，税局可以拒绝扣除，全额特别纳税调整的规定，与《税法》第8条关于与取得收入有关的支出，才可税前扣除的规定，也是一致的。

(二) 如何防控转让定价风险？

1、主动准备同期资料，适用优惠利率

凡是到了准备同期资料的条件，主动准备主体文档或本地文档，一旦因转让定价被补税，计算补税利息，可以适用优惠的利率，不用再加5个百分点。

2、针对税局要求，准备同期资料

企业在准备同期资料时，一定要明白税局让你提供这些资料的目的是什么？

就是要了解你有哪些关联方，有哪些关联交易，是否存在因关联交易导致国家税收损失？是否有必要对你进行转让定价调查？

因此，纳税人在准备这些材料时，核心的目的，最终的目的，是论证关联交易按照独立交易原则，交易价格是公允的，没有导致国家税收损失。

3、不主动补税，积极沟通

如果接到税局有关转让定价的风险提示，不建议直接补税，如上面分析的，转让定价问题沟通的空间很大，还是首先选择与税局积极沟通，也许可以少补税，甚至不补税。笔者就曾经两次协助已经被转让定价调查立案的纳税人，免于补缴税款。

4、依法安排关联交易价格

根据上述规定，避税都是基于关联交易的某种安排，如果不对关联交易做出安排，恰恰是没有避税风险的最佳证明。不安排，是最有力的证明。

如果出于公司管理的需要，对关联交易价格做出某种规定，无论是定价原则还是定价方式、定价水平，都应参考公允的市场价格，体现从定价机制的安排上，就主动避免转让定价风险。

总之，税务风险可防可控，转让定价风险也不例外，遇到被税局挑战转让定价的风险，建议有理有据地沟通，应可降低或避免风险。

声明：本资料是对有关法规的一般性解读，不是向特定单位和(或)个人提供具有针对性的专业意见，欢迎批评指正。请注意，法规的时效性及个案的具体情况将会影响有关法规的适用，对因不当使用本资料而导致的不良影响，我方不予负责。