

注册会计师

税法

教材精讲班

第五节 转让定价税务管理

一、关联申报

实行查账征收的居民企业和在中国境内设立机构、场所并据实申报缴纳企业所得税的非居民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。

（一）关联方

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，具体指：

- （1）在资金、经营、购销等方面存在直接或者间接的控制关系。
- （2）直接或者间接地同为第三者控制。
- （3）在利益上具有相关联的其他关系。

关联关系：企业与其他企业、组织或者个人具有下列关系之一的，构成关联关系：

（1）一方直接或者间接持有另一方的股份总和达到 25%以上；双方直接或者间接同为第三方所持有的股份达到 25%以上。

【提示 1】如果一方通过中间方对另一方间接持有股份，只要其对中间方持股比例达到 25%以上，则其对另一方的持股比例按照中间方对另一方的持股比例计算。

【提示 2】两个以上具有夫妻、直系血亲、兄弟姐妹以及其他抚养、赡养关系的自然人共同持股同一企业，在判定关联关系时持股比例合并计算。

（2）双方存在持股关系或者同为第三方持股，虽持股比例未达到本条第（1）项规定，但双方之间借贷资金总额占任一方实收资本比例达到 50%以上，或者一方全部借贷资金总额的 10%以上由另一方担保（与独立金融机构之间的借贷或者担保除外）。

（3）双方存在持股关系或者同为第三方持股，虽持股比例未达到第（1）项规定，但一方的生产经营活动必须由另一方提供专利权、非专利技术、商标权、著作权等特许权才能正常进行。

（4）双方存在持股关系或者同为第三方持股，虽持股比例未达到第（1）项规定，但一方的购买、销售、接受劳务、提供劳务等经营活动由另一方控制。

（5）一方半数以上董事或者半数以上高级管理人员（包括上市公司董事会秘书、经理、副经理、财务负责人和公司章程规定的其他人员）由另一方任命或者委派，或者同时担任另一方的董事或者高级管理人员；或者双方各自半数以上董事或者半数以上高级管理人员同为第三方任命或者委派。

（6）具有夫妻、直系血亲、兄弟姐妹以及其他抚养、赡养关系的两个自然人分别与双方具有第（1）至（5）项关系之一。

（7）双方在实质上具有其他共同利益。

（二）关联交易类型

1. 有形资产使用权或所有权的转让；
2. 金融资产的转让；
3. 无形资产使用权或所有权的转让；
4. 资金融通；
5. 劳务交易。

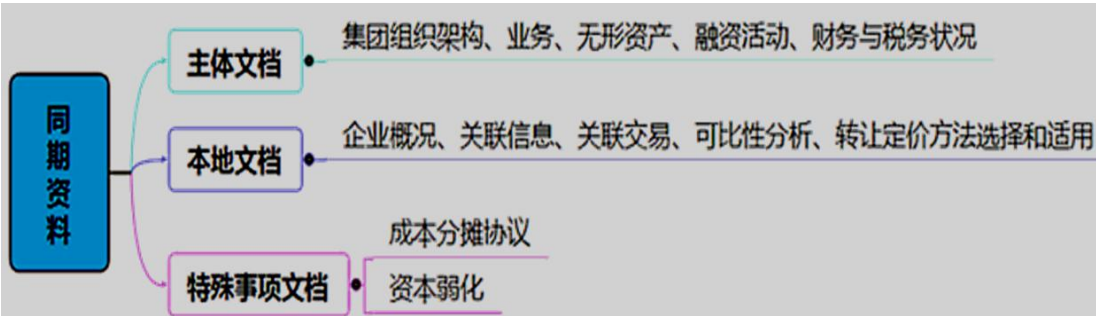
（三）国别报告

主要披露最终控股企业所属跨国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。

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. 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；
2. 该居民企业被跨国企业集团指定为国别报告的报送企业。

二、同期资料管理



（一）应准备主体文档情形

符合下列条件之一的企业：

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**的企业。

（二）应准备本地文档情形

年度关联交易金额符合下列条件之一的企业：

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。

（三）特殊事项文档

包括成本分摊协议特殊事项文档和资本弱化特殊事项文档。

1. 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。
2. 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。

（四）豁免情形

1. 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。
2. 企业**执行预约定价安排**的，可以不准备预约定价安排涉及关联交易的本地文档和特殊事项文档。

（五）各类文档时限要求

1. 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。

企业因不可抗力无法按期提供同期资料的，应当在**不可抗力消除后 30 日内**提供同期资料。

2. 同期资料自准备完毕之日起保存 10 年。

企业合并、分立的，应当由合并、分**立后**的企业保存。

3. 企业依照有关规定进行关联申报、提供同期资料及有关资料的，税务机关实施特别纳税调查补征税款时，可以依据《企业所得税法实施条例》的规定，按照税款所属纳税年度中国人民银行公布的与补税期间同期的人民币贷款基准利率加收利息。

三、转让定价调整方法

可比非受控价格法	按照没有关联关系的交易各方进行相同或类似业务往来的价格进行定价。一般适用于所有类型的关联交易。
----------	---

再销售价格法	公平成交价格=再销售给非关联方的价格×（1-可比非关联交易毛利率）可比非关联交易毛利率 =可比非关联交易毛利/可比非关联交易收入净额×100% 【提示】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。 【假设】可比非关联交易毛利率为 20%
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作为关联交易的公平成交价格。 公平成交价格=关联交易的合理成本×（1+可比非关联交易成本加成率） 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。
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。利润指标包括资产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。
利润分割法	根据企业与其关联方对关联交易合并利润的贡献计算各自应该分配的利润额。包括一般利润分割法和剩余利润分割法。 通常适用于各参与方关联交易高度整合且难以单独评估各方交易结果的情况。
其他符合独立交易原则的方法	

- 四、转让定价调查及调整
1. 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。
 2. 税务机关分析评估被调查企业为其关联方提供的来料加工业务，在可比企业不是相同业务模式，且业务模式的差异会对利润水平产生影响的情况下，应当对业务模式的差异进行调整，还原其不作价的来料和设备价值。企业提供真实完整的来料加工产品整体价值链的相关资料，能够反映各关联方总体利润水平的，税务机关可以就被调查企业与可比企业因料件还原产生的资金占用差异进行可比性调整，利润水平调整幅度超过 10% 的，应当重新选择可比企业。除此之外，对因营运资本占用不同产生的利润差异不作调整。

五、预约定价安排

预约定价安排是指企业就其未来年度关联交易的定价原则和计算方法，向税务机关提出申请，与税务机关按照独立交易原则协商、确认后达成的协议。

（一）预约定价安排的类型

预约定价安排分为单边、双边、多边三种类型。

（二）预约定价安排适用范围

1. 适用于主管税务机关向企业送达接收其谈签意向的《税务事项通知书》之日所属纳税年度起 **3 至 5 个年度** 的关联交易。
2. 企业以前年度的关联交易与预约定价安排适用年度相同或类似的，经企业申请，税务机关可以将预约定价安排确定的定价原则和计算方法追溯适用于以前年度该关联交易的评估和调整。追溯期最长为 **10 年**。
3. 预约定价安排的谈签不影响税务机关对企业不适用预约定价安排的年度及关联交易的特别纳税调整和监控管理。
4. 预约定价安排一般适用于主管税务机关向企业送达接收其谈签意向的《税务事项通知书》之日所属纳税年度前 **3 个纳税年度** 发生的关联交易金额 **4000 万人民币以上** 的企业。
5. 预约定价简易程序（新增）

（1）可以采用简易程序的情形

企业在主管税务机关向其送达受理申请的《税务事项通知书》之日所属纳税年度前 3 个年度，每年度发生的关联交易金额 4000 万元人民币以上，并符合下列条件之一的：

- ① 已向主管税务机关提供拟提交申请所属年度前 3 个纳税年度的、符合规定的同期资料；
- ② 自企业提交申请之日所属纳税年度前 10 个年度内，曾执行预约定价安排，且执行结果符合安排要求的；
- ③ 自企业提交申请之日所属纳税年度前 10 个年度内，曾受到税务机关特别纳税调查调整且结案的。

（2）主管税务机关不予受理的情形

- ① 税务机关已对企业实施特别纳税调整立案调查或其他涉税案件调查，且尚未结案；
- ② 未按有关规定填报年度关联业务往来报告表，且不按时更正；
- ③ 未按有关规定准备、保存和提供同期资料；
- ④ 未按要求提供相关资料或提供的资料不符合税务机关要求，且不按时补正或更正；
- ⑤ 拒不配合税务机关进行功能和风险实地访谈。

（3）时限规定

- ① 主管税务机关收到企业申请之日起 90 日内向企业送达《税务事项通知书》，告知其是否受理；不予受理的，说明理由；
- ② 主管税务机关应于向企业送达受理申请的《税务事项通知书》之日起 6 个月内协商完毕。

（4）不适用的范围

同时涉及两个或两个以上省、自治区、直辖市和计划单列市税务机关的单边预约定价安排，暂不适用简易程序。