

税务

期数 P341 – 2021 年 6 月 15 日

税务评论

2021 年版联合国《发展中国家转让定价操作手册》中国篇章解读

2021 年 4 月 27 日，联合国发布了第三版《发展中国家转让定价操作手册》。第三版旨在更新 2017 年第二版以来转让定价领域的相关发展，例如整合经济合作与发展组织（OECD）税基侵蚀及利润转移（BEPS）项目的成果。同时，第三版《发展中国家转让定价操作手册》也考虑了各界对第二版相关内容的反馈并进行了更新。

在 2021 年版联合国《发展中国家转让定价操作手册》中，尤为引人关注的是 D 部分国家实践中国篇章（以下简称“21 版中国篇章”）的内容。本次修订的中国篇章内容从 2017 年第二版的 4 节增加到 25 节，其中，中国国家税务总局（以下简称“总局”）集中阐述了自 OECD BEPS 项目以来，中国转让定价领域在立法、监管、技术分析、国际合作乃至税务机关专业队伍建设等方面的经验。如之前几版的中国篇章一样，本次更新的 21 版中国篇章集中反映了中国税务机关在转让定价领域的最新研究成果和监管动态。

本文基于 21 版中国篇章的论述和其中提到的实践案例，探讨 21 版中国篇章的主要内容，以及其对纳税人在转让定价合规和风险管控方面的潜在影响。

21 版中国篇章内容概要

如前所述，21 版中国篇章的内容扩充到了 25 节（D2.1-D2.25），除了引言和结论部分，剩余的主要内容被划分为三个部分：1) 中国转让定价实践的最新进展（D2.2-D2.10）；2) 中国现行转让定价法规体系（D2.11-D2.18）；3) 中国和其他发展中国家面临的转让定价挑战（D2.19-D2.24）。

作者：

贺连堂

合伙人

电话：+86 10 8520 7666

电子邮件：lhe@deloitte.com.cn

余华颖

总监

电话：+86 21 6141 1219

电子邮件：manyu@deloitte.com.cn

陆晓麟

高级经理

电话：+86 21 2316 6173

电子邮件：andlu@deloitte.com.cn

第一部分、中国转让定价实践的最新进展

如欲垂询更多本文相关信息，请联络：

在第一部分中，总局主要介绍了自 OECD BEPS 项目以来，中国转让定价实践的最新发展。其核心要素为近年着力建设的转让定价领域“三位一体”反避税监管体系。“三位一体”指该监管体系的三个方面：

- 管理 — 即加强对跨国企业利润水平的监控，通过关联申报审核、同期资料管理、经济指标分析、风险等级排序等措施督促企业自觉遵从；
- 服务 — 即通过预约定价安排（“APA”）谈签以及转让定价相互协商程序（“MAP”），增强企业经营的不确定性，消除国际重复征税；
- 调查 — 即通过反避税调查和联查发挥威慑作用，促进企业乃至行业整体遵从度的提高。

“三位一体”	内容要点
管理	• 介绍了近年来逐步建成完善的跨国企业利润监控系统，该系统能够通过行业横向比较和历史数据纵向比较，警示企业转让定价管理可能存在的风险。
服务	• 通过详实的数据列举了在 APA 和 MAP 及国际合作领域实现的丰硕成果。截止 2019 年，中国和 15 个国家达成的双边 APA 和 MAP 分别达到 76 件和 113 件。 • 自 2010 年开始，总局每年发布《中国预约定价安排年度报告》。
调查	• 介绍了总局内部对转让定价调查案件的管理机制，包括转让定价案件地方专案组的设立、总局层面的审批和专家复核机制。 • 在转让定价调查方面，强调了加大全国性行业或集团联查，部分重点行业、对外支付和股权转让、无形资产的使用和转让、集团内关联企业服务、金融交易已经逐步成为转让定价监管的关注对象。 • 中国转让定价反避税补税金额从 2006 年的 6.79 亿元增加到 2019 年的 646.34 亿元。 • 转让定价监管团队建设方面，公开了其设于北京、江苏及深圳的专门针对反避税管理的税务分局。

转让定价服务

全国领导人

贺连堂

合伙人

电话：+86 10 8520 7666

电子邮件：lhe@deloitte.com.cn

华北区

黄晓里

合伙人

电话：+86 10 8520 7707

电子邮件：xiaoli Huang@deloitte.com.cn

华东区

王建

合伙人

电话：+86 512 6289 1308

电子邮件：jerrywang@deloitte.com.cn

华南区

李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

华西区

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 8823 1208

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

第二部分、中国转让定价法规

总局主要介绍了 BEPS 项目以来中国转让定价领域推出的三部主要文件，即国家税务总局公告 2016 年第 42 号和第 64 号，国家税务总局公告 2017 年第 6 号。三部文件在中国执行已有数年，其内容已为中国纳税人所熟悉。值得一提的是，总局在这一部分中明确了从监管者角度认为的中国同期资料要求与 OECD BEPS 行动计划的不同之处：

同期资料文档	与 OECD BEPS 第 13 项行动计划差异
主体文档	中国转让定价主体文档的额外要求包括： 1) 财务年度集团发生的企业及业务重组，功能、风险及资产的转移； 2) 主要研发机构的功能、风险、资产和人员； 3) 企业集团提交国别报告的实体名称和所在税收管辖地； 4) 企业集团现有的单边和双边 APA 清单
本地文档	中国转让定价本地文档的额外要求包括： 1) 价值链分析，包括对地域特殊因素所创造价值的度量和归属； 2) 对外投资信息； 3) 关联股权转让信息； 4) 关联劳务的提供和接受

第三部分、中国和其他发展中国家面临的转让定价挑战

第一和第二部分着眼于对已有实践和法规的介绍和概括，而在第三部分中总局通过详实的举例阐述了其对转让定价热点及难点问题的分析和监管思考。

独立交易原则及其实践中面临的困难

OECD 和中国《企业所得税法》均将独立交易原则视为转让定价分析的基本原则。在实务操作中，中国税务机关多次指出独立交易原则在实际运用中面临的困难。在 21 版中国篇章中，总局探讨了实践中很难找到可靠的可比数据（包括可比非受控交易和可比公司），并重申了发展中国家所处的不同经济和社会发展水平所带来的转让定价分析上的挑战（D2.11.2）。总局指出，当独立交易原则较难应用时，总局也认同其他一些国际公认的原则（D2.11.1）。其中包括 BEPS 项目的总领性原则，即利润应在跨国企业实际经济活动发生和价值创造的税收管辖地征税（D2.1.3）。

在关于独立交易原则的论述中，总局指出大部分的转让定价调整及 MAP 案例实际上是税务机关和纳税人之间、以及不同税收管辖地税务机关之间达成的妥协（D2.20.4），而为了达成妥协与共识，不同税收管辖地税务机关之间必须使用同样的原则、规则和方法（D2.11.1）。

综合来看，总局在此次 21 版中国篇章中仍然确认了独立交易原则在转让定价领域的核心地位，但同时仍然强调实际运用独立交易原则存在的困难和发展中经济体的特殊性；因此，特别是当独立交易原则被认为难以准确执行时，中国税务机关不排除引入其他一些原则对转让定价案件进行分析考量。实际上，这些原则可以被视为独立交易原则的衍生应用，从而达到中国转让定价法规体系与国际公认的转让定价理论体系之间的互洽。在以下实际问题中，可以看出独立交易原则对具体问题分析可能存在至关重要的影响。

地域性特殊因素

地域性特殊因素是总局在之前版本的联合国《发展中国家转让定价操作手册》及 OECD BEPS 项目中提倡多年的概念，并已落实在中国现行转让定价法规体系之中。在 21 版中国篇章中，总局使用了更多的篇幅详细说明了 中国对地域性特殊因素在转让定价分析调查实践中的思考，值得纳税人关注。

总局在地域性特殊因素的讨论中列举了多个行业的案例，包括汽车、奢侈品、医药行业和合约研发业务。对于合约研发业务，总局举例，如果中国合约研发企业的成本基数为 100，而同等业务活动在境外的成本基数为 150，由此得出中国存在成本节约的地域性特殊因素，在可比公司 8%成本加成率的目标利润基础上，可以换算得出考虑成本节约后中国合约研发企业的目标成本加成率应为 12%。而对于奢侈品行业，总局认为中国境内企业的营销活动可能导致消费者在境外购买奢侈品的增加，因此可以被视为一项在中国产生的营销型无形资产，境外由此取得的额外利润应被归属于中国企业。

上述立场与 OECD 关于地域性特殊因素的论述相比有一定的差异。21 版中国篇章和《OECD 跨国企业和税务机关转让定价指南》（2017 版，以下简称“OECD 转让定价指南”）1.141 节均描述了分析地域性特殊因素的四步方法，其异同分析如下：

21 版中国篇章第 2.20.10 节	OECD 转让定价指南第 1.141 节
1) 识别地域性特殊因素是否存在	1) 地域性特殊因素是否存在
2) 确认地域性特殊因素是否产生额外利润	2) 地域性特殊因素产生的利润金额
3) 量化和度量地域性特殊因素产生的额外利润	3) 地域性特殊因素产生的利润在多大程度上由企业集团的 一方或多方享有，抑或转移至上下游非关联方；
4) 确定适当的转让定价方法分配地域性特殊因素产生的利润	4) 在地域性特殊因素产生的利润未完全转移至上下游非关 联方时，独立企业在可比环境下会如何分配地域性特殊 因素产生的利润

从纳税人角度，应重视总局在 21 版中国篇章中所表达的对地域性特殊因素更进一步的关注和分析方法。建议纳税人从成本节约和市场溢价两方面，分析自身的运营是否存在地域性特殊因素，并考虑独立交易原则下，类似的节约（溢价）是否会由于市场竞争压力（运营成本压力）转移到下游（上游）非关联企业，以及独立企业之间如何分配地域市场造成的额外利润。

无形资产

在 21 版中国篇章第 2.21 节，总局着重讨论了无形资产的转让定价影响。与地域性特殊因素结合，总局在这一部分再次提出了本地企业的经营活动可能产生营销型无形资产，以及如何对其作合理补偿。另外，总局也提出企业集团既有无形资产可能随着本地业务的增强、技术本身的发展等因素导致价值下降，因此在特许权使用费支付交易中应考虑这些因素。

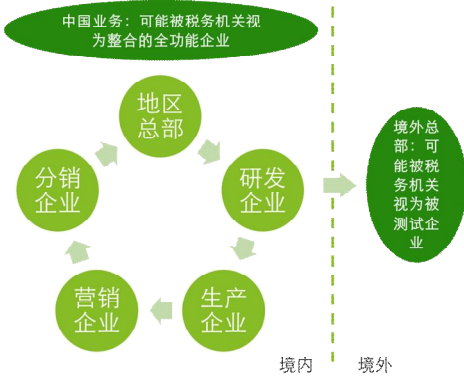
综合来看，21 版中国篇章与 OECD 转让定价指南在无形资产价值贡献的主要功能方面保持基本一致，即开发、价值提升、维护、保护和应用¹。而站在发展中国家立场上，总局更多强调在开发之外，本地企业在无形资产价值提升、维护、保护、应用和推广方面的贡献。对于纳税人来说，建议详细区分本地企业功能与集团层面所执行的无形资产价值提升、维护、保护、应用和推广功能存在的区别；也可以基于独立交易原则，对无形资产的经济寿命进行分析计量，用以支持无形资产对本地企业的受益性以及无形资产开发活动的相对重要性。

针对各类有限功能企业的分析和监管讨论

在 21 版中国篇章的第 2.22 节和 2.23 节，总局对有限功能风险企业的转让定价管理进行了探讨，覆盖范围包括了各类常见的有限功能企业：

企业类型	总局关注要点
合约研发企业	1) 境外企业是否拥有作为研发主导企业所应具备的技术能力和资金； 2) 本地企业取得了高新技术企业资质，却仍声称自身为合约研发企业
合约制造企业	1) 作为成本基数的进口原材料是否关联采购定价过低； 2) 来料加工企业的料件还原问题
有限风险分销企业	1) 是否较可比企业承担了更多的营销功能，发生了更多的销售费用 2) 是否考虑了地域性特殊因素

在针对各类有限功能风险企业的分析之外，总局还从价值链角度综合考虑了跨国企业集团对中国企业的“有限功能”定位是否准确，以及相应的定价方法是否合理。总局举例，当一家跨国企业集团在中国境内设有多个单一功能企业执行研发、生产、销售等业务时，中国税务机关可能将这些企业合并考虑，并将其中国业务视为具备完全功能的整体（D2.22.2）。另一方面，中国税务机关可能发现中国境内企业的境外交易对手方其实际功能和对价值链的贡献较为有限，在这一情况下中国税务机关会主张将境外交易对手方作为被测试方确定合理的回报，而中国境内企业应享有价值链的剩余利润（D2.23）。上述情况从价值链的角度重新确认了境内外企业的功能风险定位；除此之外，中国税务机关在第 2.23 节还提出可能使用的其他方法，比如利润分割法或运用其他利润率指标如资产回报率，并使用企业集团的利润率作为参照。



结语

综上所述，21 版中国篇章全面概括了中国现行转让定价领域的实践经验、法规体系和最新思考。纳税人应仔细研究体会总局在 21 版中国篇章三个部分中透露的信息，包括“三位一体”转让定价管理体系、总局总结的中国法规与 OECD 要求差异，以及对各详细转让定价问题的分析。对此，纳税人应结合本企业实际排查风险、提高合规遵从度并做好应对准备。同时，也应把握总局在“服务”方面释放的信号，在合适的情况下寻求通过简易程序达成单边预约定价安排，以及国际双边及多边 APA 和 MAP 的机会。从“管理”和“调查”角度，纳税人应尤其关注总局在 21 版中国篇章第三部分提出的具体转让定价问题，分析比较中国转让定价法规与 OECD 转让定价指南在分析思路上的异同，寻求本企业应对不同国家税务机关转让定价挑战的解决之道。

¹ 在国家税务总局公告 2017 年第 6 号中，除上述功能外还包括“推广”一项。

本文由德勤中国为本行中国内地及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。若有其他垂询，请联络各地域领导人：

德勤中国税务主管合伙人

李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

华北区

黄晓里

合伙人

电话：+86 10 8520 7707

传真：+86 10 6508 8781

电子邮件：xiaoli Huang@deloitte.com.cn

华东区

梁晴

合伙人

电话：+86 21 6141 1059

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：mliang@deloitte.com.cn

华南区

张慧

合伙人

电话：+86 20 2885 8608

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：jenzhang@deloitte.com.cn

华西区

汤卫东

合伙人

电话：+86 28 6789 8188

传真：+86 28 6500 5161

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，致力于不断改善德勤中国的税务服务质量，为客户提供更优质的服务及协助税务服务团队卓越成长。德勤中国税务技术中心出版、发布了“税务评论”等刊物，从技术的角度就新近出台的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍。针对税务疑点、难点问题德勤中国税务技术中心也会进行专题税务研究并提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

主管合伙人/华北区

张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

华东区

朱正萃

合伙人

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

华西区

张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8008

传真：+86 28 6317 3500

电子邮件：tonzhang@deloitte.com.cn

华南区(内地)

张文杰

总监

电话：+86 20 2831 1369

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

华南区(香港)

戚維之

总监

电话：+852 2852 6608

传真：+852 2851 8005

电子邮件：dchik@deloitte.com.hk

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络德勤中国全国市场部 (cimchina@deloitte.com.hk)。

关于德勤

Deloitte（“德勤”）泛指一家或多家德勤有限公司，以及其全球成员所网络和它们的关联机构（统称为“德勤组织”）。德勤有限公司（又称“德勤全球”）及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，相互之间不因第三方而承担任何责任或约束对方。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构仅对自身行为及遗漏承担责任，而对相互的行为及遗漏不承担任何法律责任。德勤有限公司并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 了解更多信息。

德勤是全球领先的专业服务机构，为客户提供审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询、税务及相关服务。德勤透过遍及全球逾 150 个国家与地区的成员所网络及关联机构（统称为“德勤组织”）为财富全球 500 强企业约 80% 的企业提供专业服务。敬请访问 www.deloitte.com/cn/about，了解德勤全球约 330,000 名专业人员致力成就不凡的更多信息。

德勤亚太有限公司（即一家担保有限公司）是德勤有限公司的成员所。德勤亚太有限公司的每一家成员及其关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，在亚太地区超过 100 座城市提供专业服务，包括奥克兰、曼谷、北京、河内、香港、雅加达、吉隆坡、马尼拉、墨尔本、大阪、首尔、上海、新加坡、悉尼、台北和东京。

德勤于 1917 年在上海设立办事处，德勤品牌由此进入中国。如今，德勤中国为中国本地和在华的跨国及高增长企业客户提供全面的审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询和税务服务。德勤中国持续致力为中国会计准则、税务制度及专业人才培养作出重要贡献。德勤中国是一家中国本土成立的专业服务机构，由德勤中国的合伙人所拥有。敬请访问 www2.deloitte.com/cn/zh/social-media，通过我们的社交媒体平台，了解德勤在中国市场成就不凡的更多信息。

本通讯中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其全球成员所网络或它们的关联机构（统称为“德勤组织”）并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前，您应咨询合资格的专业顾问。

我们并未对本通讯所含信息的准确性或完整性作出任何（明示或暗示）陈述、保证或承诺。任何德勤有限公司、其成员所、关联机构、员工或代理方均不对任何方因使用本通讯而直接或间接导致的任何损失或损害承担责任。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体。

© 2021。欲了解更多信息，请联系德勤中国。