

税务

期数 P389 – 2024 年 3 月 19 日

税务评论

上海民办学校关联交易管理办法的转让定价解读

作者:

王建

合伙人

电话: +86 512 6289 1308

电子邮件: jerrywang@deloitte.com.cn**余华颖**

总监

电话: +86 21 6141 1219

电子邮件: manyu@deloitte.com.cn**叶兆丰**

经理

电话: +86 21 2329 5823

电子邮件: jasonye@deloitte.com.cn

2024 年 1 月 8 日, 上海市教育委员会印发《上海市民办学校关联交易管理办法(试行)》¹(以下简称“《办法》”)。《办法》自 2024 年 1 月 15 日起施行, 有效期两年。2021 年修订的《中华人民共和国民办教育促进法实施条例》(以下简称“《民促法实施条例》”)新增了关于民办学校关联交易的条款; 自 2021 年 9 月 1 日修订后的《民促法实施条例》生效施行以来, 上述《办法》是国内首份针对民办学校关联交易发布的地方性规范性文件, 对相关条款的落实提供了较为具体的政策性指引和执行细则。值得注意的是, 《办法》强化了民办学校的关联交易文档管理, 如规定民办学校应对包括关联交易实施必要性、定价依据等形成书面论证报告, 在年度检查中提交年度关联交易专项报告等, 从而对有关民办学校的合规管理提出了更高的要求。

关联交易历来是合规管理的焦点之一, 即使对于一般行业, 公司法、会计准则、税法等也从各自的视角出发, 提出了一系列的管理规范要求。其中, 企业所得税法体系下的转让定价规则在关联交易的经济分析和价格合理性验证等方面制定了较为系统和规范的分析框架和技术指引, 对民办学校在《民促法实施条例》背景下的关联交易管理而言, 不失为有益的借鉴和参考, 本期税务评论将以上海此次出台的《办法》内容为基础, 就上述主题作简要的探讨。

《办法》概述

为了维护民办教育的公益属性, 消除和防止实践中民办学校不当关联交易安排所产生的负面影响, 2021 年修订后的《民促法实施条例》首次增加了第四十五条有关关联交易的条款。根据该条款的规定, 实施义务教育的民办学校禁止与利益关联方进行交易, 其他民办学校则可在遵循公开、公平、公允的原则, 合理定价和规范决策的基础上开展关联交易。

¹ https://edu.sh.gov.cn/xxgk2_zhzw_zcwj_02/20240111/19c4270f76864684aec23ed55aa73eed.html

第四十五条 实施义务教育的民办学校不得与利益关联方进行交易。其他民办学校与利益关联方进行交易的，应当遵循公开、公平、公允的原则，合理定价、规范决策，不得损害国家利益、学校利益和师生权益。

民办学校应当建立利益关联方交易的信息披露制度。教育、人力资源社会保障以及财政等有关部门应当加强对非营利性民办学校与利益关联方签订协议的监管，并按年度对关联交易进行审查。

前款所称利益关联方是指民办学校的举办者、实际控制人、校长、理事、董事、监事、财务负责人等以及与上述组织或者个人之间存在互相控制和影响关系、可能导致民办学校利益被转移的组织或者个人。

——《民促法实施条例》

对于实施关联交易的民办学校，上述条款同时明确了相应的信息披露和年度审查机制，并对“利益关联方”进行了定义。对于违反该条款规定，通过关联交易损害国家和学校利益、师生权益的，有关学校的举办者及实际控制人、学校决策机构或监督机构的组成人员等，可能面临被责令限期改正，退还所收费用后被没收违法所得，以及禁止新成为民办学校举办者、实际控制人或有关机构组成人员等后果。

上海出台的《办法》对上述《民促法实施条例》第四十五条的具体实施进行了相当程度的细化。《办法》共计六章 26 条，除总则、附则章节以外，《办法》的第二至四章，分别从民办学校的内部管理、关联交易实施程序、关联交易信息与报告、监督管理等方面提供了较为详细的实施指引。其中，强化关联交易有关的信息披露和文档管理，建立并维护透明可追溯，涵盖事前、事中到事后全流程的关联交易管理文档体系，可以说是此次《办法》的一大亮点，其中涉及信息披露和文件制备的部分主要条款内容列举如下：

利益关联方名单	<ul style="list-style-type: none"> • 民办学校举办者、实际控制人、校长、董（理）事、监事、财务负责人等向学校书面报告可能产生关联交易行为的利益关联方、关联关系等； • 学校建立利益关联方名单并及时更新，将名单向董（理）事或其他形式决策机构报备； • 有关利益关联方在实施关联交易中存在违法、违约或损害学校利益行为的，作“限制交易”标注
关联交易定价依据	除自行定价外，可聘请独立第三方专业机构出具评估报告，作为关联交易定价依据
关联交易论证报告	应对关联交易进行论证并形成书面论证报告，内容包括利益关联方情况、交易项目内容、实施必要性、定价依据、交易对学校影响等
关联交易决策文件	关联交易论证报告等有关材料须经学校党组织会议（如单独组建）研究、学校决策机构表决同意后，关联交易方可执行，相关的研究、审议等应制作会议纪要
关联交易合同	关联交易应通过书面合同形式明确交易标的内容、金额、合同履行期限、实施主体、履约方式等信息
关联交易信息披露	应在关联交易事项经决策后的 20 个工作日内披露关联交易的利益关联方、交易标的/条件/金额/定价依据/履约期限等信息，相关信息也应在年度会计报表附注中注明
年度关联交易专项报告	应就年度关联交易决策内容和执行情况、关联交易规章制度建设情况及其他内部控制机制发挥作用的情况等进行汇总，并与关联交易相关档案相互印证；报告应在年度检查中向教育行政部门提交

如欲垂询更多本文相关信息，请联系：

税务与商务咨询

转让定价服务

全国主管合伙人

贺连堂

电话：+86 10 8520 7666

电子邮件：lh@deloitte.com.cn

华北区

魏璐

合伙人

电话：+86 10 8520 7622

电子邮件：swei@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

左迪

合伙人

电话：+86 20 2831 1309

电子邮件：ezuo@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

《办法》进一步规定，包括上述列举的相关文档在内，民办学校关联交易涉及的过程性材料应当完整保存，立档备查。不难预见，如果某些上海地区的民办学校在《办法》实施前的关联交易文档管理较为薄弱，其合规工作的负担在《办法》实施后可能会有显著的上升。而且，对于《办法》实施前已经过决策、仍在履行期间的关联交易，《办法》要求有关学校在《办法》施行后的 18 个月内根据《办法》规定补充完成上述交易的论证、信息披露和专项报告，这些事项可能成为部分民办学校当下亟需关注开展的合规工作。

《办法》与转让定价规则的比较

《办法》所列举的各项文档中，包含利益关联方情况、交易项目内容、实施必要性、定价依据等信息的关联交易论证报告颇为引人关注。对于如何具体论证民办学校实施关联交易的必要性，以及定价依据等，《办法》的规定仍然较为原则化。而同样针对关联交易领域，虽然分属不同的法律门类，立法规范的目的不尽相同，但企业所得税法体系下的转让定价规则已经具备了较为完善的关联交易分析框架和实施指引，以及相对丰富的实践积累。是否能够借鉴参考后者，通过相近领域的规则应用，满足《办法》对于关联交易的分析论证需求，是值得探索的课题。以下我们将就《办法》和现行国内转让定价规则中有关关联交易的一些主要概念和文档管理需求作简要的比较。

关联交易原则

<p>民办学校与利益关联方进行交易，应当遵循公开、公平、公允的原则，合法合规、诚实信用、合理定价、规范决策、独立交易，不得损害国家利益、学校利益和师生权益。</p> <p style="text-align: right;">—— 《办法》</p>	<p>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。</p> <p style="text-align: right;">—— 《中华人民共和国企业所得税法》</p>
--	--

关于关联交易需要遵循的原则，《办法》在《民促法实施条例》基础上，增加了“合法合规、诚实信用”和“独立交易”的表述，在字面上与转让定价规则中的“独立交易原则”更加接近。企业所得税法实施条例将转让定价规则中的“独立交易原则”进一步解释为“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”，与《民促法实施条例》中对于“公平、公允”的要求亦相吻合。

需要指出的是，《办法》所依据的民办教育促进法和企业所得税法在立法目的方面并不完全相同。从上述条款比较中可以看出，《办法》对关联交易管制的目的在于防止国家利益、学校利益和师生权益受到损害，企业所得税法则是为了维护国家的税收利益。然而，两者对于关联交易原则的阐述高度趋同，为转让定价规则在《办法》下的应用奠定了合理性的基础。

关联方及关联交易定义

<p>民办学校利益关联方是指民办学校的举办者、实际控制人、校长、董（理）事、监事、财务负责人等以及与上述组织或者个人之间存在互相控制和影响关系、可能导致民办学校利益被转移的组织或者个人。</p> <p>民办学校关联交易是指民办学校与利益关联方之间转移资源、劳务或义务等行为，不论是否收取价款。</p> <p style="text-align: right;">—— 《办法》</p>	<p>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。</p> <p style="text-align: right;">—— 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》</p> <p>四、关联交易主要包括：（一）有形资产使用权或者所有权的转让；（二）金融资产的转让；（三）无形资产使用权或者所有权的转让；（四）资金融通；（五）劳务交易。</p> <p style="text-align: right;">—— 《42 号公告》²</p>
--	--

² 《国家税务总局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》”）

《办法》遵循了《民促法实施条例》关于“利益关联方”的定义。是否能够对民办学校的行为产生控制和影响，是判断构成“利益关联方”与否的重要考虑因素；但对于如何界定“互相控制和影响关系”等事项，《办法》并未作出更具体的说明。相比之下，企业所得税法的转让定价规则在“关联方”的定义中同样强调了对控制关系和利益关联性的考察。尽管税务机关在执行层面对于关联方的判定提出了更为细化的判定标准（如具体的持股比例等），但其仍然遵循企业所得税法实施条例所提及的关联方判定基本理念。

《办法》对关联交易的定义较为概括，且明确不以是否收取价款作为形式区分，体现出比较宽泛的范围设定。企业所得税法及其实施条例均未对关联交易作出定义，仅在 42 号公告中出于便利执行的目的对关联交易的主要类型进行了列举，为其他类型关联交易的讨论预留了空间，一定程度上也反映了这一概念在转让定价领域中的宽泛性。

关联交易定价方法

<p>民办学校可以按照以下规则，……作为确定关联交易价格的依据：</p> <p>（一）交易事项存在政府定价的，直接适用该价格；</p> <p>（二）交易事项存在政府指导价的，以政府指导价为基准确定交易价格；</p> <p>（三）交易事项有可比的独立第三方的市场价格或收费标准的，参考该价格或标准确定交易价格；</p> <p>（四）交易事项无可比的独立第三方市场价格的，交易定价可以参考关联方与独立于关联方的第三方发生非关联交易价格确定；</p> <p>（五）既无独立第三方的市场价格，也无独立的非关联交易价格可供参考的，以可供核查的合理成本费用等确定交易价格，关联交易的业务提供方应对民办学校核查合理的成本费用提供方便。</p> <p style="text-align: right;">——《办法》</p>	<p>企业所得税法第四十一条所称合理方法，包括：</p> <p>（一）可比非受控价格法，是指按照没有关联关系的交易各方进行相同或者类似业务往来的价格进行定价的方法；</p> <p>（二）再销售价格法，是指按照从关联方购进商品再销售给没有关联关系的交易方的价格，减除相同或者类似业务的销售毛利进行定价的方法；</p> <p>（三）成本加成法，是指按照成本加合理的费用和利润进行定价的方法；</p> <p>（四）交易净利润法，是指按照没有关联关系的交易各方进行相同或者类似业务往来取得的净利润水平确定利润的方法；</p> <p>（五）利润分割法，是指将企业与其关联方的合并利润或者亏损在各方之间采用合理标准进行分配的方法；</p> <p>（六）其他符合独立交易原则的方法。</p> <p style="text-align: right;">——《中华人民共和国企业所得税法实施条例》</p>
---	--

《办法》列举了民办学校可以采用的五项关联交易定价规则，除了其中的第（一）、（二）项优先按政府定价或政府指导价确定价格的做法在转让定价规则中无法对应以外，第（三）、（四）项所述的定价方法基本上可对应于转让定价规则中的可比非受控价格法，第（五）项可指向转让定价规则中的其他转让定价方法（例如成本加成法）。

《办法》没有对各项定价规则的具体应用提供进一步的指引。而在转让定价规则体系中，围绕各种转让定价方法的应用场景已经具备相对较为详尽的指引（例如，国家税务总局 2017 年发布的《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》具体讨论了各种转让定价方法的适用情形），因此对于民办学校的关联交易事项不存在政府定价或政府指导价的情形，可以参考对应的转让定价方法的有关规则进行定价的分析论证工作。而且，除列举的五项定价规则以外，《办法》似乎并没有对其他定价方法的使用作出明确限制，这也为在某些适当情形下扩展被参考采用的转让定价方法范围留下了讨论的空间。

关联交易信息披露和报告编制义务

<p>民办学校应当对关联交易进行论证并形成书面论证报告，报告内容应当包括利益关联方情况、关联交易项目内容、项目实施必要性、定价依据、关联交易对民办学校的影响等。</p> <p>民办学校应当在关联交易事项经决策后的 20 个工作日内逐项披露以下关联交易信息：（一）利益关联各方的基本信息；（二）关联交易情况，包括关联交易的标的内容、交易条件和金额、定价依据、履约期限；（三）行政部门要求披露的其他信息。</p> <p>民办学校应当在年度检查中向教育行政部门提交年度关联交易专项报告，就当年度关联交易决策内容和执行情况、关联交易规章制度建设情况及其他内部控制机制发挥作用的情况等进行汇总，并与关联交易相关档案相互印证。</p> <p style="text-align: right;">——《办法》</p>	<p>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。</p> <p>税务机关在进行关联业务调查时，企业及其关联方，以及与关联业务调查有关的其他企业，应当按照规定提供相关资料。</p> <p style="text-align: right;">——《中华人民共和国企业所得税法》</p> <p>企业应当依据企业所得税法实施条例第一百一十四条的规定，按纳税年度准备并按税务机关要求提供其关联交易的同期资料。</p> <p style="text-align: right;">——《42 号公告》</p>
--	---

《办法》关于关联交易信息披露和报告编制义务的规定与转让定价规则也存在相似之处，两者都具备关联交易的信息披露义务、年度的关联交易情况报告编制义务等。在报告内容方面，《办法》要求关联交易书面论证报告必须包含的利益关联方情况、关联交易项目内容、项目实施必要性、定价依据等信息，也都和转让定价同期资料中的内容要求十分接近。

但相比转让定价规则，《办法》更为关注关联交易事前的决策管理。根据《办法》的规定，关联交易书面论证报告一般应在关联交易决策之前完成，并作为有关材料提交作决策研究审议用途；关联交易的信息披露也需要在决策后的 20 个工作日内进行。而转让定价规则中的关联业务往来报告和同期资料一般属于按年进行的事后披露和事后分析³。

另一方面，不同于转让定价同期资料的准备义务设定关联交易金额门槛的做法，《办法》对关联交易书面论证报告、年度关联交易专项报告并未设定金额门槛；换言之，无论关联交易的金额高低，有关民办学校都需要准备相应的书面文档。从这一点而言，《办法》的要求似乎更为严格。

综合上述比较情况，无论是在关联交易须遵循的原则、关联方及关联交易的定义、关联交易的类型、关联交易的定价方法以及信息披露、报告编制义务等方面，《办法》与现行的转让定价规则都存在不少相通之处，因此在根据《办法》规定对有关的关联交易进行分析论证的过程中，借鉴、参考并应用转让定价的思路和方法具备较强的合理性和可行性。但需要注意的是，与转让定价同期资料通常所进行的交易价格合理事后验证有所不同，《办法》更强调逐笔交易定价合理性的事前论证，因此在借鉴转让定价方法进行分析时应关注两者在论证时点、对象方面的差异及其影响。

观察建议

《办法》的出台将对上海地区民办学校的关联交易管理起到积极的推动作用，对于一些民办学校而言，其相应的合规负担可能会有所加重，尤其可能对其中关联交易价格分析论证的内容要求感到较为陌生。鉴于企业所得税转让定价规则与《办法》要求的相似性，将转让定价的有关分析思路和方法应用于《办法》背景下的关联交易分析论证工作具备一定的合理性和可行性。因此，受《办法》影响的民办学校，可以考虑通过对转让定价知识的学习了解及相关规则的应用，或聘请转让定价专业机构协助参与《办法》有关的关联交易文档准备工作，以满足《办法》的合规要求。

具体而言，如果受《办法》影响的民办学校已经实施了较为规范完善的转让定价管理制度，则因其转让定价工作在一定程度上能够兼容企业所得税法和《办法》的合规需要，此类学校可能从其转让定价的实务经验中获益，但其仍需关注《办法》在关联交易管理方面与转让定价规则的不同侧重。如果相关学校对转让定价管理仍较为生疏或还存在较大改进空间的，那么可以考虑以此次《办法》的实施为契机，完善其内部的转让定价管理机制，如此不仅有利于管理其转让定价的税务风险，亦能够助力学校更好应对民办教育促进法关于关联交易的合规监管。

从全国范围来看，《民促法实施条例》的修订与施行即意味着民办学校的关联交易行为将面临严格的法律监管。未来其他地区是否会借鉴上海的做法，制定出台与《办法》类似的合规要求，值得民办学校保持关注。与此同时，有关学校也可以未雨绸缪，思考如何借助转让定价的理念和工具来完善其事前、事中或事后的关联交易价格管理流程，兼顾税务管理水平的提升和应对《民促法实施条例》对民办学校带来的合规、信息披露以及内部制度建设的挑战。

³ 我们也注意到，随着转让定价合规风险意识的提高，尽管并非法定义务，越来越多的企业会在关联交易实施之前即对有关的关联交易定价及其影响开展转让定价分析，并形成有关的书面文档。

本文由德勤中国为其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：

中国

李旭升

税务与商务咨询主管合伙人
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 0115
电子邮件：jenzhang@deloitte.com.cn

华西区

汤卫东

合伙人
电话：+86 23 8823 1208
传真：+86 23 8857 0978
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

华北区

张博

中国税务技术中心主管合伙人
电话：+86 10 8520 7511
传真：+86 10 6508 8781
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 0115
电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

华南区(香港特别行政区)

戚维之

合伙人
电话：+852 2852 6608
传真：+852 2543 4647
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

德勤中国是一家立足本土、连接全球的综合性专业服务机构，由德勤中国的合伙人共同拥有，始终服务于中国改革开放和经济建设的前沿。我们的办公室遍布中国 31 个城市，现有超过 2 万名专业人才，向客户提供审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询、税务与商务咨询等全球领先的一站式专业服务。

我们诚信为本，坚守质量，勇于创新，以卓越的专业能力、丰富的行业洞察和智慧的技术解决方案，助力各行各业的客户与合作伙伴把握机遇，应对挑战，实现世界一流的高质量发展目标。

德勤品牌始于 1845 年，其中文名称“德勤”于 1978 年起用，寓意“敬德修业，业精于勤”。德勤全球专业网络的成员机构遍布 150 多个国家或地区，以“因我不同，成就不凡”为宗旨，为资本市场增强公众信任，为客户转型升级赋能，为人才激活迎接未来的能力，为更繁荣的经济、更公平的社会和可持续的世界开拓前行。

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承担责任，而对相互的行为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。

德勤亚太有限公司（一家担保责任有限公司，是境外设立有限责任公司的其中一种形式，成员以其所担保的金额为限对公司承担责任）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 个城市提供专业服务，包括奥克兰、曼谷、北京、班加罗尔、河内、香港、雅加达、吉隆坡、马尼拉、墨尔本、孟买、新德里、大阪、首尔、上海、新加坡、悉尼、台北和东京。

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。

© 2024。欲了解更多信息，请联系德勤中国。