

海合会国家的转让定价审计： 传言抑或严肃的现实问题？

2021年9月

In the Middle East
since 1926

引言

受当前疫情影响，海合会经济体面临严峻挑战，未来数年石油预期收入将减少，各国税务机关以税收支持政府支出以及平衡预算赤字的压力陡增。在这一背景下，位于海合会经济体的跨国企业是否要面临转让定价审计？如果是，税务机关在审计过程中通常会要求提供哪些信息？税务机关将如何使用和解读这些信息？

本文包含对当前转让定价审计环境的概述，并重点关注以下方面：

- 海湾阿拉伯国家合作委员会（海合会）成员国目前的转让定价环境；
- 转让定价审计的触发因素及审计过程概述；
- 关于海合会国家转让定价法规实施情况以及税务机关如何管理审计和争议的见解。

本文重点讨论沙特阿拉伯、卡塔尔及阿曼的情况，也会涉及海合会的其他国家。

当前转让定价环境概览

随着沙特和卡塔尔等国推行全面转让定价法规，位于该地区的跨国公司税务环境发生重大变化。此外，在阿曼、科威特等尚无正式转让定价法规的国家也存在转让定价审计和关联交易调整。

全面转让定价法规

沙特税务总局（ZATCA，前称为GAZT）于2019年2月引入转让定价细则，并颁布了转让定价指引。自2018年12月31日结束的财年开始，纳税人在关联交易中面临额外合规要求和实施公平交易原则的法定义务。

在沙特，纳税人须准备转让定价披露表，作为其企业税申报的一部分予以提交。披露表中须概述企业的关联交易（包括交易性质、交易金额及交易方所在国等信息）。纳税人亦须编制并保存一套三层结构的转让定价文档，包括本地文件、主档文件及一份国别报告（CbCR）。该文档要求基本与经合组织的转让定价指引保持一致。值得注意的是，该国所得税法载有一项针对关联交易定价与独立交易定价不匹配问题的反避税条文，该条文在转让定价细则出台前就已实施。

在卡塔尔，全面转让定价法规也已出台，纳税人必须遵守法规所述公平交易原则和额外文件要求。这些规定适用于2020年1月1日起始的财年及此后财年。与沙特一样，转让定价披露表必须作为企业年度报税表的一部分进行申报，而涉足关联交易（存在最低限额）的纳税人必须保存本地文件和主档文件。超过限额的纳税人还须每年向税务机关提交转让定价文件。

有限或无转让定价法规

阿曼迄今尚未制定全面转让定价法规，但其所得税法提及公平交易定价原则。阿曼税务机关对与低税或无税国家的关联交易稽查力度日益加大。考虑到中东税收和转让定价大环境的最新发展，阿曼近期出台的国别报告法规以及其石油收入锐减、政府开支削减等实际情况，阿曼可能很快将出台全面转让定价法规。

科威特税务机关根据税法（其中提及公司间交易）对纳税人的关联交易进行稽查，形式上针对核定利润，即税务机关根据纳税人的业务活动核定利润率，并基于该核定利润率评估纳税人盈利情

况。科威特并非经合组织包容性框架成员国，也未像海合会其他成员国一样引入其他税项（如增值税）。科威特不太可能马上出台全面转让定价法规。

阿联酋和巴林均实施了国别报告和经济实质合规申报。这是两国作为经合组织包容性框架成员国的承诺，此举也是为了避免被列入欧盟税务不合作国家及地区名单。在阿联酋和巴林引入企业所得税之前，两国颁布全面转让定价法规的可能性很小。

转让定价审计

目前，沙特和阿曼已实施转让定价审计和调查。卡塔尔也对纳税人开展小规模转让定价审计，我们预计，在其第一个转让定价合规审查周期于2021年结束后，相关审计活动将会增加。如前所述，科威特的纳税人也已面临核定利润方面的稽查。

转让定价审计触发因素

沙特税务总局等税务机关一般基于以下标准进行转让定价审计和资料调取：

- 集团内交易的价值和性质（如集团内特许使用费付款）；
- 与低税或无税国家或地区的关联方进行交易；
- 持续亏损或利润率低的公司；
- 近期存在业务重组的公司。

上述大部分资料都可在纳税人年度转让定价披露表中取得，该表是税务机关的有效风险评估工具。

税务机关评估风险所使用的其他信息来源包括跨国企业的国别报告。海合会成员国的税务机关似乎尤为关注纳税人是否与未开征企业所得税的阿联酋或巴林等国开展交易。作为税基侵蚀和利润转移（BEPS）风险评估的一部分，评估这些零税收辖区企业的收入和利润分配十分关键。

在沙特，税务总局将国别报告作为转让定价审计的信息来源。我们预计，一旦阿曼税务当局在2021年底前收到第一份国别报告，并通过其国别报告信息交换网络收到其他海合会成员国的报告，国别报告也会成为该国转让定价审计的信息来源。卡塔尔、阿联酋和巴林是国别报告的非互惠辖区，这意味着这些国家不会从其国别报告信息交换网络接收任何国别报告。

审计过程概述

转让定价审计通常始于税务机关要求纳税人提供转让定价文件、集团转让定价政策、集团内部协议以及任何其他相关辅助信息。

接着，税务机关将与纳税人进行面谈。沙特税务总局已积极开始实地审计。在新冠疫情期间，所有与纳税人的会议和访谈均通过网络开展。在会议期间，税务机关力求更好地了解纳税人的业务、与关联方的互动，以及与具体案例相关的其他问题。例如，确定关键业务的决策地和决策人。会议结束后，税务机关将发布会议纪要，并请纳税人确认签字。

税务机关可能在面谈后要求纳税人提供其他信息和辅助文件。有关跨国公司转让定价安排的其他信息也可以从所涉辖区依照缔结的双边税收协定做的信息分享中获得。类似的例子有许多，例如

沙特税务总局要求纳税人提供其海外关联方的信息，包括财务报表、客户合同等。这些信息已成为沙特处理转让定价争议的主要依据。

如果税务机关认为已收集到充足信息，且没有识别出风险，即会结案或根据其了解及所掌握的信息说明立场。税务机关可通过纳税评估草案传达其立场，并提供转让定价调整的理由；也可发布包含转让定价调整的最终税评。纳税人可以通过各司法辖区的争议程序对这些评估提出质疑。在某些海合会国家，纳税人也可以援引相互协商程序（MAP）来解决转让定价调整导致的任何双重征税问题。此外，沙特等司法辖区有正式争议解决程序，纳税人可据此向税务机关请求最终评估。

在大多数情况下，沙特税务总局在确定其立场（即发布最终税评）之前，会在税评草案发布的同时出具一份全面转让定价报告。该报告将概述纳税人的情况、税务机关的理解、拟进行的转让定价调整及相关法律依据。纳税人可对报告和税评草案作出回应，提供其认为相关的其他信息。如果沙特税务总局的立场没有改变，税务机关将在分析新获取的信息后发布最终税评。

税务机关也可以在转让定价审计的同时进行公司所得税、预提所得税和/或增值税审计。值得注意的是，到目前为止，海合会各国还没有正式的预先定价协议程序。然而，只要有相应的税务裁决程序，纳税人可以要求税务机关对其集团内部交易进行裁定。

关于税务机关转让定价法规实施情况和审计管理的见解

尽管纳税人可能对其转让定价文件和关联方交易的定价充满信心，但了解税务机关如何使用和解读纳税人提供的信息同样至关重要。

沙特

沙特税务总局拥有独立的转让定价团队来管理转让定价细则的实施，并早在2019年下半年就开始要求企业提交转让定价信息并予以审计。沙特税务总局稽查的常见转让定价情况有：

- 重新规划一个实体的功能，使其成为获得稳定回报的有限风险服务提供商，尤其纳税人遭受亏损或利润率较低；
- 纳税人对经营财务结果进行盈利能力调整（在多数情况下是通过职能重新规划）；
- 尽管在转让定价细则中并无追溯性调整的规定，仍然使用由纳税人或沙特税务总局的基准研究得出的中位数对以往纳税年度（不多于5年）进行回溯调整；
- 对公司间贷款注资的重新规划，但沙特税务总局认为借款人没有能力承担与贷款相关的风险或无法按期还贷；
- 取消应向关联方支付的特许权使用费，特别是特许权使用费分多年支付且/或关联方位于零税收或低税收辖区；
- 纳税人为其税基引入新的参照。

此外，转让定价调整也适用于沙特的天课（ZAKAT）纳税人，而不仅仅局限于企业所得税纳税人。纳税人必须谨慎，因为他们在披露表和转让定价文件中提供的信息可能被用于非转让定价事项。例如，沙特税务总局已针对披露表或转让定价文件中包含的关联方交易发布预提所得税评估，认定某项交易须缴付预提税或需要扣缴税率更高的预提税。如果纳税人在一组交易中申请了预提税，沙特税务总局会将转让定价文件中包含的信息与预提税申报表进行对比，以评估该组交易中包含的各项税收税率是否恰当。

在任何转让定价审计或调查中，纳税人总部实体或其他海外分部的常设机构风险都应被考虑在内。沙特税务总局或会根据纳税人转让定价文件中的信息判定其海外分部利润的实际归属。

转让定价服务费用和期末调整涉及的增值税和关税也应仔细审核并准确计入会计条目。沙特税务总局或从增值税和关税角度审核该类交易，评估是否正确申报增值税和关税。

卡塔尔

卡塔尔在2021年6月才收到第一批转让定价披露表，目前尚不清楚卡塔尔税务总局合规或审计部门是否设有转让定价专员。然而，考虑到税务机关将从纳税人提交的披露表和转让定价文件中收集第一轮数据，我们预计在不远的将来，卡塔尔的转让定价审计和争议将显著增加。

阿曼

阿曼至今尚未建立全面转让定价法规，但我们看到税务机关已开始将当地实体与其阿联酋/巴林分部之间的大量关联交易纳入监管。阿联酋和巴林的企业所得税率均为零。我们还看到，税务评估对象包括以20%至25%幅度任意取消关联方支出的情况。此类任意调整属于企业所得税审计范畴，以现有所得税法为依据。

在交易方位于零税或低税地区的情况下，阿曼的这一做法耐人寻味，与经合组织提出的“支柱二”方案有相似之处。如果交易辖区不行使主要征税权，或有效征税额度过低，阿曼税务机关在某种程度上其实是赋予了自身向关联方交易征税的权力。在阿曼建立全面转让定价法规后，我们预期阿曼将会开展更加完善的转让定价调查和审计。

海合会国家转让定价审计：传言抑或严肃的现实问题？

受当前疫情影响，海合会经济体面临严峻挑战，未来数年石油预期收入将减少，各国税务机关以税收支持政府支出以及平衡预算赤字的压力陡增。

了解海合会国家乃至整个中东地区的转让定价法规后，全球及总部位于海合会国家的跨国企业须仔细审核在这些国家的收入和利润分配，确保符合公平交易原则。

在沙特等国，税务机关已快速反应，积极管理、审核纳税人的转让定价事宜。因此，在实施全面转让定价法规后，该地区其他国家税务机关预计也会采取类似措施。

除了健全的转让定价政策和完善经得起审核的转让定价文件，跨国企业还应了解税务机关在转让定价审计中会如何使用和解读这两项内容。

此外，转让定价在全球范围内都普遍是税务机关的稽查目标，在中东地区也不例外，当前不稳定因素剧增、其他税收来源因经济和政治因素而面临压力的时期更是如此。

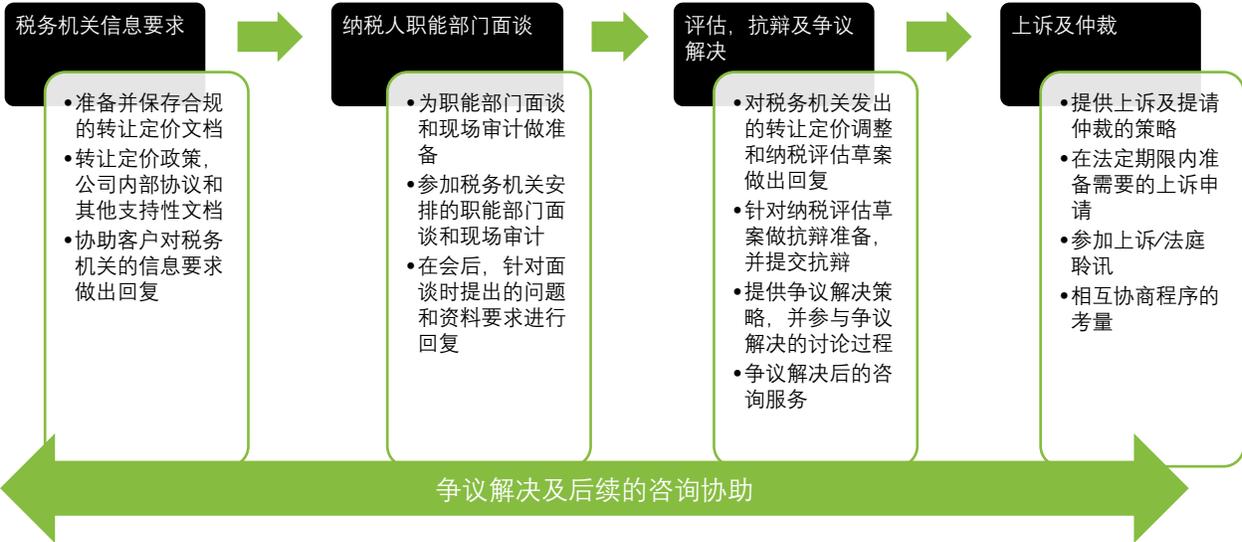
考虑到上述形势变化，我们鼓励海合会国家的企业所得税纳税人审核未完税的纳税年度申报情况，尤其是2016至2018财年，从转让定价角度评估相应的风险敞口。

我们预测海合会地区的转让定价审计和争议呈上升趋势，这将意味着每个国家都会有许多此类案件被诉诸法庭。目前，由于特定转让定价案件的技术复杂性，以及各国法庭系统缺乏处理该类案件的经验，我们无法确定在法律层面将如何处理这些案件。时间会告诉我们答案，但眼下可以确定的是，对许多跨国企业而言，海合会国家会开展转让定价审计并非毫无根据的传言，而是板上钉钉的事实！

转让定价争议全过程管理

随着海合会国家出台越来越多的税务和转让定价要求，这些国家的税务机关在应对高关注度、高风险领域事项的经验愈加丰富，我们建议跨国企业纳税人及时向税务顾问咨询转让定价审计或争议事宜。此外，税务机关调查此前纳税年度的风险日益增大，这通常会导致高额罚金，因而我们也建议向税务顾问咨询如何降低未来可能出现的转让定价争议风险。

每项税务争议都有其独特性，讲究时效，需要纳税人管理层调集大量资源来处理解决。为此，德勤中东团队专门制定了转让定价争议处理框架，贯穿争议处理全过程，旨在助力我们的客户有效处理此类争议。具体流程如下图所示。



凭借与其他行业及辖区的谈判经验，我们可以帮助企业推进与税务机关的洽谈协商，管理处罚风险敞口。德勤中东转让定价团队擅长处理转让定价争议，团队成员包含律师、会计师、审计师、经济学家、前税务机关官员、行业专家等。

德勤中东团队拥有众多掌握阿拉伯语的转让定价专业人士，可在转让定价争议周期全阶段协助客户，用官方语言与海合会国家税务机关进行沟通。德勤中东团队在充分了解每个公司面临的具体挑战后，会为之匹配专业人员，并调配合适的资源，全力帮助客户解决问题。

作者:



Mohamed Serokh

中东地区转让定价服务主
管合伙人

mserokh@deloitte.com



Hesham Lotfy

阿联酋转让定价服务争议
解决业务主管

hlotfy@deloitte.com



Joy Mukherjee

沙特转让定价服务总监

jmukherjee2@deloitte.com



Mohammed Abu-Hijleh

阿联酋转让定价服务经理

mabuhijleh@deloitte.com



This document is confidential and prepared solely for your information and that of other beneficiaries of our advice listed in our engagement letter. Therefore, you should not, refer to or use our name or this document for any other purpose, disclose them or refer to them in any prospectus or other document, or make them available or communicate them to any other party. In any event, no other party is entitled to rely on our document for any purpose whatsoever and thus we accept no liability to any other party who is shown or gains access to this document.

Deloitte & Touche (M.E.) LLP (“DME”) is the affiliate for the territories of the Middle East and Cyprus of Deloitte NSE LLP (“NSE”), a UK limited liability partnership and member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee (“DTTL”).

Deloitte refers to one or more of DTTL, its global network of member firms, and their related entities. DTTL (also referred to as “Deloitte Global”) and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL, NSE and DME do not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about to learn more.

Deloitte is a leading global provider of audit and assurance, consulting, financial advisory, risk advisory, tax and related services. Our network of member firms in more than 150 countries and territories, serves four out of five Fortune Global 500® companies. Learn how Deloitte’s approximately 300,000 people make an impact that matters at www.deloitte.com.

DME is a leading professional services firm established in the Middle East region with uninterrupted presence since 1926. DME’s presence in the Middle East region is established through its affiliated independent legal entities, which are licensed to operate and to provide services under the applicable laws and regulations of the relevant country. DME’s affiliates and related entities cannot oblige each other and/or DME, and when providing services, each affiliate and related entity engages directly and independently with its own clients and shall only be liable for its own acts or omissions and not those of any other affiliate.

© 2021 Deloitte & Touche (M.E.). All rights reserved.