



跨国企业与税务机关 转让定价指南

● 经济合作与发展组织 著
● 苏晓鲁 姜跃生 等编译

Transfer Pricing Guidelines
for Multinational Enterprises
and Tax Administrations

转让定价税务管理丛书

Transfer Price Tax Management Series

转让定价培训指定用书

F276.7

66

OECD 

跨国企业与税务机关 转让定价指南

- 经济合作与发展组织 著
- 苏晓鲁 姜跃生 等编译

Transfer Pricing Guidelines
for Multinational Enterprises
and Tax Administrations

 中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

跨国企业与税务机关转让定价指南/经济合作与发展组织著. —北京: 中国税务出版社, 2005
ISBN 7-80117-844-0

I. 跨… II. 经… III. 跨国公司-转让-价格-指南
IV. F276.7-62

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 117896 号

版权所有·侵权必究

书 名: 跨国企业与税务机关转让定价指南

作 者: 经济合作与发展组织 著
苏晓鲁 姜跃生 等编译

责任编辑: 孙丽梅 王迎新

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: **中国税务出版社**

北京市宣武区槐柏树后街 21 号 邮编: 100053

<http://www.taxation.cn>

E-mail: fxc@taxph.com

发行部电话: (010) 63182980/81/82/83 (传真)

邮购直销电话: (010) 63043870 (010) 63028884 (传真)

经 销: 各地新华书店

刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 787 × 1092 毫米 1/16

印 张: 20

字 数: 312000 字

版 次: 2006 年 6 月第 1 版 2006 年 8 月北京第 2 次印刷

书 号: ISBN 7-80117-844-0/F·766

定 价: 40.00 元

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

著作权合同登记号

图字：01 - 2005 - 5950 号

Originally published by the OECD in English and in French under the titles:
Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administra-
tions Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des en-
treprises multinationales et des administrations fiscales

© 2001, Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD),
Paris, All rights reserved.

For this Chinese edition

© (2006), State Taxation Administration of China. Published by arrange-
ment with the OECD, Paris.

The quality of the Chinese translation and its coherence with the original text
is the responsibility of State Taxation Administration of China.

Published by arrangement with the OECD, Paris.

经济合作与发展组织

OECD

根据 1960 年 12 月 14 日在巴黎签订并从 1961 年 9 月 30 日起生效的协定第 1 条规定，OECD 制定政策的宗旨是：

— 促进成员国经济的持续发展、就业率和生活水平的提高，同时保持财政上的稳定性，并为世界经济的发展作出贡献；

— 促使成员国和非成员国（地区）在经济发展过程中实现良性的经济增长；

— 促使世界贸易根据国际义务在多边、非歧视性的基础上进行扩展。

OECD 最早的成员国为奥地利、比利时、加拿大、丹麦、法国、德国、希腊、冰岛、爱尔兰、意大利、卢森堡、荷兰、挪威、葡萄牙、西班牙、瑞典、瑞士、土耳其、英国和美国。下列国家随后在标示日期举行的会议上成为成员国：日本（1964 年 4 月 28 日），芬兰（1969 年 1 月 28 日），澳大利亚（1971 年 6 月 7 日），新西兰（1973 年 5 月 29 日），墨西哥（1994 年 5 月 18 日），捷克（1995 年 12 月 21 日），匈牙利（1996 年 5 月 7 日），波兰（1996 年 11 月 22 日），韩国（1996 年 12 月 12 日），斯洛伐克共和国（2000 年 12 月 14 日）。欧共体委员会参与 OECD 的工作（根据 OECD 章程第 13 条）。

OECD 转让定价指南 阐述的主要问题

ISSUES ADDRESSED BY OECD TRANSFER PRICING GUIDELINES

导言

1. 两个独立公司在其商业性交易中形成的关系要受到市场力量的作用，而同一跨国公司集团的不同部分之间的商业性交易则不受这种市场力量的影响。转让价格 - 跨国企业的一部分由于接受该企业的另一部分提供的货物或劳务所作的支付 - 可能与市场价格不相一致，其原因可能在于营销或财务策略，或者为了使纳税最小化。

2. 为了确保公平地划分跨国性企业的税基，重要的是在一个集团内部进行的各种转让应该接近独立公司之间能够议定的情况。这就是 OECD 税收协定范本第 9 条中规定的所谓“公平交易原则”。

3. 关于如何实际运用这项原则的指南发表于 1979 年，并于 1995 年做了实质性的修订和更新。特别是添加了大量的新材料，涉及可比性（即如何确定独立公司间进行的一项转让实际上类似与集团内部的转让）和转让定价方法（包括利润法）。

1995 年版转让定价指南的地位

4. 1995 年发表的 OECD 跨国企业与税务机关转让定价指南（简称 1995 年版指南）代表了 OECD 所有成员国在关于如何确定跨境转让定价方面的共识。OECD 理事会的一项建议正式通过了该指南。虽然这项

建议在法律方面并不具有约束力，但各国均已同意按照适用的双边协定在其相互协商程序中遵循该指南。同时也鼓励各国使其国内的做法与指南相一致，从而最大程度地减少产生争议的可能性。对该指南还会随时进行增订。而且，财政事务委员会已经决定对各国在转让定价方面的实践和立法进行监控，以便确定指南是否得到了恰当的贯彻，以及是否需要修订。

指南阐述的主要问题

5. 1995 年版指南中有一章涉及公平交易原则、两章涉及定价方法、一章涉及转让定价管理方面的问题、一章涉及证明文件、一章涉及无形资产和一章涉及劳务（这两章都是 1996 年增加的）、一章涉及成本分摊协议（这一章是 1997 年增加的）、一个关于监控程序指导原则的附录和一个包含范例的附录（1998 年增加的），以及包含按照相互协商程序签订预约定价安排的指导原则的附录（1999 年增加的）。

☞ 第 1 章：公平交易原则

6. 第一章再次明确公平交易原则是决定转让定价的基础，并采用 OECD 税收协定范本第 9 条来陈述这项原则。利用第 9 条来界定公平交易原则有几方面的含义。

7. 首先，指南将第 9 条解释为要求在交易各方的关系与需要进行调整之间建立联系。调整只是要把利润调整到“不存在”特殊关系时本应产生的利润水平。指南把这一表述解释为要求每一项转让定价分析都是针对交易的。

8. 第 9 条的第二个含义是转让定价要求进行可比性分析，即分析独立企业间的交易是否与受控企业之间的交易（即关联方交易）足够相似，从而可以用做确定定价的基础。之所以有这样的要求，是因为只有在受控交易的条件不同于独立企业间本应达成的条件时，第 9 条才允许进行调整。

9. 指南对可比性分析给予了足够的重视，规定了可比性的具体标准，用来确定独立交易与受控交易是否可比，因而是否可以在某个具体的定价方法中用作决定公平交易定价的基础。根据这一标准，如果被比较的两项交易的具体情形之间的差异（如果存在差异的话），都不实质性地影响在具体方法中所考察的条件（即价格或毛利），或者可以进行

具有合理准确程度的调整，以消除这类差异的影响，那么这两项交易是可比的。

10. 可比性分析应该考察交易中所转让的财产或劳务的特性、对各方所发挥的功能的分析（考虑所使用的资产和承担的风险）、合同条件、经济情形和商业策略的影响。

11. 指南认为出于合法的商业原因，关联企业有时可以针对其交易采取不同于独立企业可能会选择的形式。指南说明，第9条并未要求关联企业选择与独立企业可能会选择的相同的交易形式，而是要求关联方对其实际交易的定价产生与在独立企业间交易中会产生的相同的利润水平。因此，指南说明，税务机关不应忽视某种交易，或对其进行重构，除非有例外的情形。

12. 指南还认为转让定价并不是一门精确的科学，因此指南说明税务机关可以考虑一个能接受的转让定价值域范围。当存在一个以上可比交易，或运用一种以上定价方法时，就会产生这种值域范围。

☞ 第2章和第3章：定价方法

13. 指南阐述了两种类型的方法：传统交易方法（第2章）和交易利润方法（第3章）。传统交易方法有可比非受控价格法（CUP）、再销售价格法和成本加成法。交易利润方法有利润分割法和交易净利润法。

14. 指南阐明了可比非受控价格法的运用，并特别指出可比性标准并不是一成不变的，应该努力对可比交易进行调整，以便使可比非受控价格法得以运用。在可以可靠地运用可比非受控价格法时，该法比其他方法更加可取。

15. 指南再次确认了再销售价格法和成本加成法的传统运用。另外，指南阐明了成本加成法中成本的定义，更重要的是，说明了毛利分析和净利分析的不同之处。指南表明，只要根据这些方法之一所进行的分析把营业费用考虑在内，那么这种方法就开始接近净利润法而不是毛利润法，与此相应就需要交易净利润法所要求的一些预防措施。

16. 交易利润分割法需要针对受控交易确定独立企业可能会因为参与该交易而预期实现的利润分割。交易利润分割法是一种不得已而为之的方法（即只有在传统交易方法不能可靠地加以运用时，才运用这种方法）。运用交易利润分割法有两个途径：贡献分析法和余值分析法。

17. 贡献分析法依据交易各方所发挥的功能（考虑所使用的资产和承担的风险），确定各方对交易所做贡献的相对价值。需要考察可以获得的外部资料，以评价相对贡献。余值分析法首先利用其他方法向各方分配部分利润。在这个第一阶段分配的利润通常归属于不涉及重大无形资产的活动。例如，可以利用再销售价格法来确定与发挥营销功能相应的恰当的收益。在第一个阶段向各方分配利润之后，再根据贡献分析分配余值（正数或负数）。

18. 交易净利润法（TNMM）根据独立交易方在可比交易中可能会实现的净利润确定转让定价。TNMM 是最后不得已时才选用的办法。也必须以类似于成本加成法和再销售价格法的方式运用 TNMM。

19. 在确定一项交易是否可以作为可比交易而适用 TNMM 时，功能方面的差异与传统交易方法情况下相比要显得次要一些。但是由于考虑了经营费用，其他因素（能够影响净利润的因素）就不无关系了。指南对这一点给予了特别的关注。这些因素包括管理效率、竞争态势、经营经验和成本结构。

20. 对于拥有交易中使用的独特无形资产的纳税人而言，适用 TNMM 会特别困难。因为该无形资产有可能对交易的净利润产生影响，因而难以找到可比交易。

第 4 章：管理方法

21. 指南阐述了转让定价管理方面的问题。这几个方面包括检查准则、举证责任、处罚措施、安全港和预约定价安排。

22. 关于检查准则，指南要求税务机关利用纳税人的转让定价方法来着手检查，并且要认识到纳税人一般不常利用交易净利润法来设定价格。检查准则应考虑纳税人的商业判断，并避免要求精确。而且要根据所使用的方法计算出恰如其分的相应调整，从而最大限度地减少双重征税的可能性，这一点很重要。

23. 指南从实践的角度讨论了举证责任规则，表明这些规则不应被用做对转让定价作出没有根据或无法核实的判断的理由。纳税人和税务机关都应作好准备，尽力说明他们规定的定价符合公平交易原则。指南提醒税务机关在相互协商程序中，提出转让定价调整的一国负有说明该调整与公平交易原则相一致的举证责任。

24. 处罚措施也是转让定价管理诸方面之一。正如指南中所述，公

平性要求处罚措施与其针对的过错行为相称。如果不论纳税人是否作出了合理诚信的努力，以设定符合公平交易原则的价格，仍以较大的数额对非过失性予以处罚，这样，有可能过于严厉，并有失公正。

25. 关于预约定价安排（APA），针对希望把这项安排用做其转让定价管理一部分的国家提出了指导性原则。指南指出，当 APA 超出具体方法和可比对象的适用范围时，务必谨慎从事。是否有可能作出更准确的预测，取决于临界假设的性质和预测的可靠性。指南进一步指出，在可能的情况下，APA 应该是双边的，应该以保护纳税人权利的方式对其加以管理。

☞ 第 5 章：证明文件

26. 指南认为纳税人应该作好准备，向税务机关提供相关材料，以帮助其进行转让定价检查。应根据与制约具有类似复杂性和重要性的经营决策的评估过程相同的谨慎经营管理原则，决定恰当的证明文件层次。证明文件的要求不应给纳税人造成与其具体情形不成比例的成本和负担。

☞ 第 6 章：关于无形资产的特殊考虑

27. 无形资产这一章阐述了两个主要问题：其一，当无形资产的价值在交易很不确定，如何决定符合公平交易原则的定价；其二，如何处理营销活动。

28. 如果无形资产的价值在交易时不确定，可以把独立企业的做法作为定价的指导。指南提出了几种可能性。当可以合理地预期交易的后续发展时，独立企业可能会使用预期利益来决定定价。在某些情况下，独立企业会通过期限较短的协议或价格调整条款来防备这种价值的不确定性。另一种可能性是，独立企业会承担难以预测交易进展的风险。但是如果预料之外而发生的重大事件改变了交易的基本约定，交易各方会重开谈判。关联企业在确定它们之间符合公平交易原则的定价时，应该考虑独立企业在可比交易中面临类似水准的不确定性时会选择上述哪种做法。

29. 在确立了转让定价之后，如果存在实质性地影响无形资产价值的后续发展，这会促使税务机关去了解独立企业会采取何种措施以应对这种价值的不确定性，但是不允许采取源于后见之明的做法。因此，虽

然后续发展会促使税务机关进一步了解情况，但这种了解只涉及独立企业凭借其在交易当时可获得的信息而可能采取的做法。

30. 关于营销活动，指南论及了针对经销产品但不拥有商标的分销商，确定其恰当收益的问题。指南明确，承担营销费用的分销商应该能够分享由于其营销活动而产生的潜在利益，但不能作为商标的所有人获得相应利益。如果产生了超常的营销支出，那么可以要求额外的回报。

☞ 第7章：关于集团内劳务的特殊考虑

31. 劳务这一章主要阐述了两个问题：集团内劳务提供的时间，以及符合公平交易原则的费用的确定方式。

32. 对于集团内劳务是否已经提供，指南规定了一项新的判定标准。这一标准是，在可比情形下独立企业是否愿意为该项劳务支付费用，或者是否愿意自行开展这项工作。这一界定，限制了被视为股东成本的支出的种类，不能因这种成本而向子公司收取费用。

33. 如果集团内劳务确已提供，指南则要求严格地运用公平交易原则来决定转让定价。应该兼顾劳务提供方和劳务接受方的立场，来考虑定价的确定。即考虑在与劳务接受方可比的情况下独立企业会支付多少费用，以及在与劳务提供方可比的情况下独立企业会收取多少费用。

34. 指南表明，符合公平交易原则的收费并不一定总是给劳务提供方带来赢利。同时还要注意代理或中介功能，以确保在对劳务计算收费时没有高估这些功能的价值。

☞ 第8章：成本分摊协议

35. 关于成本分摊协议（CCA）的这一章为确定 CCA 的条件是否符合公平交易原则，提出了一般性的指导原则。该章着重于两个问题：如何确定各参与方的贡献，以及该贡献和平衡支付的特征，以及税务处理是什么。

36. 为了使 CCA 的条件符合公平交易原则，指南要求，在对协议的全部贡献中各参与方按比例分摊的份额，要与在按照协议可以获得的预期利益中各参与方按比例取得的份额相一致。

37. 各参与方贡献的价值应依个例加以确定，并与公平交易原则的一般运用相一致。指南表明，OECD 成员国在运用市场价格以衡量针对符合公平交易原则之 CCA 的贡献的价值方面已经取得了经验。

38. 费用的性质取决于 CCA 所开展活动的性质, 并决定了如何出于税务目的对其加以认可。指南表明关于 CCA 支付的任何部分或平衡支付都不构成特许权使用费, 除非该项支付仅仅使得支付方得到属于某参与方 (或第三方) 的无形资产的使用权, 该支付方并未因此而获得此项无形资产本身的受益权。

☞ 附录: 关于 OECD 转让定价指南监控程序及商业性组织参与的导引

39. 监控过程的主要目的, 是考察成员国的立法、规章制度和管理实践与指南相符合的程度, 并了解指南可能需要加以进一步解释、修改或补充的地方。其目标, 不仅是发现问题, 而且要发现并交流最佳的操作办法。需要着重指出的是, 监控过程并不打算对具体个案作出仲裁。

40. 监控过程包括四个主要成分:

- (1) 成员国实际操作办法的同行评审;
- (2) 疑难案例的确定和分析;
- (3) 对立法、规章制度和管理实践中发生的变化的审查;
- (4) 编制范例。

☞ 附录: 说明转让定价指南的范例

41. 监控过程的关键部分之一, 是编制实用范例, 用以说明指南中所涉及到的一些更加复杂的问题。应该注意的是范例只起说明作用, 不应在实际个案或行业门类中被用做规定性的具体调整或符合公平交易原则的安排。

42. 第一个例子讨论如何计算归属于无形资产的剩余利润, 并随后将其在两个企业之间加以分配。

43. 第二个例子说明当交易之时被转让的无形资产的价值高度不确定时公平交易原则的运用。参考了三种不同的事实情形, 并特别讨论了以下几个问题: 可比性、预测的使用、价格调整条款和对后见之明的不恰当的运用。

☞ 附录: 按照相互协商程序签订预约定价安排 (“MAP APA”) 的指导原则

44. APA 是一种管理方法, 试图通过在交易发生之前, 确定对这些交易适用公平交易原则的标准, 来避免发生转让定价争议。它不同于传

统的审计方法，后者着眼于已经发生的交易是否反映了公平交易原则的运用。

45. 本附录试图使 MAP APA 过程更加透明有效，并取得更为一致的结果。而且，公布这一内容有助于财政事务委员会帮助非成员国了解 1995 年版的指南，希望愿意使用 APA 的国家 - OECD 成员国或非成员国 - 来使用这一指导原则。

46. 本附录首先界定了不同种类的 APA，并概述了 APA 过程的目标。对达成 MAP APA 的合法性的考察，是与协定问题和诸如纳税人的审计地位等其他因素相结合进行的。还讨论了围绕多边 APA（即有一个以上双边相互协议）的问题。本附录的核心，是详细分析整个 MAP APA 过程，从提出申请之前的会议开始，到提出申请、税务机关对此加以评估、讨论并达成相互协议、相互协议的执行，以及最后对协议的监控和可能的更新。虽然本附录的重点是对税务机关提出指导性原则，但是讨论中也结合考虑了如何使纳税人更好地对此过程作出贡献。

伯纳德

ISSUES ADDRESSED BY OECD TRANSFER PRICING GUIDELINES

Introduction

1. Commercial transactions between different parts of a multinational group may not be subject to the same market forces shaping relations between two independent firms. Transfer prices-payments from one part of a multinational enterprise for goods or services provided by another-may diverge from market prices for reasons of marketing or financial policy, or to minimise tax.

2. To ensure that the tax base of a multinational enterprise is divided fairly, it is important that transfers within a group should approximate those which would be negotiated between independent firms. This so called “arm’s length principle” is set out in Article 9 of the OECD Model Tax Convention.

3. Guidelines as to how this principle should be put into practice were issued in 1979, and were substantially revised and up-dated in 1995. In particular, much new material was added on comparability (how to tell if a transfer between independent firms is really similar to a transfer within a group) and transfer pricing methods, including profit methods.

Status of the 1995 Guidelines

4. The 1995 OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (the 1995 Guidelines) represent an agreed consensus among all OECD Member countries on how to determine cross-border transfer pricing. The Guidelines have been adopted by a Recommendation of the OECD Council. While the Recommendation is not legally binding,

countries have agreed to follow the Guidelines in mutual agreement proceedings under applicable bilateral treaties. Countries are also encouraged to conform domestic practice to the Guidelines so as to minimise the potential for dispute. The Guidelines are to be supplemented from time-to-time. Further, the Committee on Fiscal Affairs has agreed to undertake monitoring of country practices and legislation in the area of transfer pricing, to determine whether the Guidelines are being properly implemented and whether any revisions are needed.

Topical subjects

5. The 1995 Guidelines include a chapter on the arm's length principle, two chapters on pricing methods, a chapter on administrative aspects of transfer pricing, a chapter on documentation, a chapter on intangible property and a chapter on services (both added in 1996), a chapter on cost contribution arrangements (added in 1997), an annex on Guidelines for monitoring procedures and one containing examples (added in 1998) and an annex containing guidance on conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure (added in 1999).

Chapter 1: The arm's length principle

6. The first chapter reaffirms the arm's length principle as the basis for determining transfer pricing, and adopt Article 9 of the OECD Model Tax Convention as the statement of that principle. There are several implications arising from the use of Article 9 to define the arm's length principle.

7. First, the Guidelines interpret Article 9 as requiring a linkage between the relationship between the parties to a transaction and the need for an adjustment. The adjustment is made only to the level of profits that would have accrued "but for" the relationship. The Guidelines interpret this language as requiring every transfer pricing analysis to be transactional.

8. A second implication of Article 9 is that transfer pricing requires a comparability analysis, i. e., an analysis of whether a transaction between independent enterprises is sufficiently similar to the transaction between the controlled enterprises (i. e. related party transaction) to be used as a basis

for determining pricing. This requirement arises because Article 9 permits an adjustment to the extent that the conditions of the controlled transaction differ from the conditions that would have been made between independent enterprises.

9. The comparability analysis is given significant attention in the Guidelines. A specific standard of comparability is set forth for determining whether an independent transaction is comparable to a controlled transaction and so may be used in a particular pricing method as the basis for determining arm's length pricing. Under the standard, two transactions are comparable if none of the differences (if any) between the situations being compared could materially affect the condition being examined in the methodology (i. e. price or margin), or reasonably accurate adjustments can be made to eliminate the effect of any such differences.

10. The comparability analysis should examine the characteristics of property or services transferred in the transaction, an analysis of the functions performed by the parties (taking into account assets used and risks assumed), the contractual terms, economic circumstances, and effect of business strategies.

11. The Guidelines recognise that for legitimate business reasons associated enterprises at times may structure their transactions differently from the form that would have been chosen by independent enterprises. The Guidelines provide that Article 9 does not require that associated enterprises choose the same form of transaction that would have been chosen between independent enterprises, but rather that the pricing for the actual transaction achieves the same accrual of profits between the parties as would have been achieved under an arrangement between independent enterprises. Thus, the Guidelines provide that a tax administration cannot disregard or restructure transactions unless there are exceptional circumstances.

12. The Guidelines also recognise that transfer pricing is not an exact science, and therefore they provide that tax administrations should consider a range of acceptable transfer pricing. A range may arise when there is more than one comparable transaction, or from the application of more than one pricing method. The use of a range is particularly important when using profit

methods.

☞ Chapters 2 and 3: Pricing methods

13. The Guidelines describe two types of methods; traditional transaction methods (chapter 2) and transactional profit methods (chapter 3). The traditional transaction methods are CUP, resale price, and cost plus. The transactional profit methods are the transactional profit split method and the transactional net margin method.

14. The Guidelines clarify the application of the CUP method, in particular pointing out that the comparability standard is not overly rigid, and that attempts should be made to make adjustments to comparable transactions that permit the CUP method to be used. The CUP method is preferred over other methods where it can be reliably applied.

15. The Guidelines reaffirm the traditional application of the resale price and cost plus methods. In addition, they clarify the definition of costs for the cost plus method, and importantly illustrate the difference between gross margin and net margin analyses. The Guidelines indicate that to the extent that an analysis under one of these methods takes into account operating expenses, the method begins to approach a net rather than gross margin approach, and accordingly it may be necessary to consider some of the safeguards required for the transactional net margin method.

16. The transactional profit split determines the division of profits for a controlled transaction that independent enterprises would have expected to realise from engaging in the transaction. The transactional profit split is a method of last resort (i. e. it is used only where the traditional transaction methods cannot be reliably applied). There are two ways of using the transactional profit split; a contribution analysis and a residual analysis.

17. The contribution analysis determines the relative value contributed to the transaction by each of the parties, based upon the functions performed (taking into account the assets used and risks assumed). External data is examined to the extent available in valuing the relative contributions. The residual analysis first uses other methods to assign part of the profits to the parties. Often the profit assigned in this first stage is attributed to activities not in-