

中国第一本有关转让定价操作实务的书籍！

转让定价基础理论与实务操作(第二版)

ZHUANRANG DINGJIA JICHU LILUN
YU SHIWU CAOZUO

周自吉 著

014039161

F810.42
93-2

中国第一本有关转让定价操作实务的书籍

高顿财务培训系列丛书



高顿财务培训
GOLDEN FINANCE

系统财务培训提供商



Grant Thornton
致同

转让定价基础 理论与实务操作

(第二版)

周自吉 著

中国财政经济出版社



北航

C1726595

F810.42

93-2

131880410

图书在版编目 (CIP) 数据

转让定价基础理论与实务操作 / 周自吉著. —2 版. —北京: 中国财政经济出版社, 2014. 3

ISBN 978-7-5095-5086-1

I. ①转… II. ①周… III. ①转让价格-税收管理 IV. ①F810.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 024541 号

责任编辑: 刘五书 张怡然

责任校对: 胡永立

封面设计: 朱 江

版式设计: 兰 波

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京富生印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×960 毫米 16 开 20.25 印张 321 000 字

2014 年 4 月第 2 版 2014 年 4 月北京第 1 次印刷

印数: 1—3 000 定价: 48.00 元

ISBN 978-7-5095-5086-1/F·4124

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010-88190744

反盗版举报热线: 88190492、88190446

序 ■■■

地球是圆的。自 17 世纪麦哲伦的环球航行第一次证明地球是球形的以来，世界贸易格局不断演进，国与国的贸易活动日趋频繁。随着通讯与交通的不断发展，人们的生活方式、移动速度和交流途径正在发生根本的变化，球形地球之上的世界正在变得扁平。“世界是平的”，纽约时报专栏作家托马斯·弗雷德曼（Thomas L. Friedman）5 年前鲜明地总结了这一现状，其著作《世界是平的》在全球范围获得了广泛的认同。就在现今这个扁平的地球村里，专业化、分工化正成为主流发展趋势，重新塑造着世界经济的格局和企业发展的方式。关联企业之间的交易往来和其定价原则，即转让定价，也越来越在国际贸易中发挥重要作用。

中国自 1998 年颁布第一个系统规范的转让定价法规以来，转让定价在中国的实践已有十余年。本书作者周自吉女士是中国最早一代在事务所从事转让定价工作的专职人员，她亲身经历了转让定价的立法和实践在中国不断发展完善的过程。这个过程是从十多年前一个概念在所得税税法中第一次被提及，到一部涵盖申报、同期资料、稽查、预约定价、资本弱化和成本分摊的综合性转让定价法规正式颁布；从对转让定价几乎一无所知，到今天庞大的反避税体系，为数众多的稽查案例和单边、双边以及多边预约定价安排；从选择一个合适的词汇翻译转让定价基本原则“Arm's Length Principle”，到现在探索前沿的转让定价理念如退出支付、选址节约等等。转让定价，随着中国经济在世界经济格局中的角色日益重要也越来越成为在华企业和税务机关关注的重点。

高顿财务培训系列丛书有幸邀请到 Grant Thornton 致同的合伙人周自吉

女士编写转让定价一书，同时也感谢周女士所在事务所的税务和转让定价团队的协助及贡献。本书着重实务操作，通过深入浅出的理论知识和富有指导性的实践案例，让你在阅读中达到融会贯通的效果。此书也与高顿财务培训的转让定价课程相辅相成。转让定价之于财务人员，并非洪水猛兽，而是经营的必然环节，只要善于管理，一样可以运筹帷幄。

本书的顺利出版得到了诸多人士的帮助与指导，在此表示感谢。

高顿财务培训

目 录 ■■■

第一章

绪 论	(1)
第一节 转让定价的起源	(1)
第二节 转让定价在全球贸易中的发展	(6)
第三节 转让定价在中国的发展	(11)

第二章

转让定价法规	(14)
第一节 OECD 转让定价的相关规定	(14)
第二节 部分重要国家的转让定价立法	(19)
第三节 中国转让定价法规概览	(26)
第四节 中国转让定价税制特点——实质重于形式	(36)

第三章

转让定价基础理论	(39)
第一节 基本概念	(39)
第二节 转让定价方法	(48)

第四章

制定转让定价政策	(66)
第一节 按交易类型制定转让定价政策	(67)
第二节 按企业类型制定转让定价政策	(82)

第五章

年度关联申报	(94)
第一节 部分国家的关联申报和披露要求	(94)
第二节 中国的关联申报要求	(96)
第三节 中国关联申报的具体要求及注意事项	(97)
第四节 关联申报带来的价值与机会	(109)

第六章

同期资料准备	(111)
第一节 主要国家的同期资料准备法规概览	(111)
第二节 中国的同期资料准备法规要求	(115)
第三节 中国的同期资料内容	(120)

第七章

转让定价调查	(137)
第一节 转让定价调查在中国的发展历史	(138)
第二节 转让定价调查起因	(141)
第三节 转让定价调查与调整程序	(146)
第四节 转让定价调查与调整的相关资料	(150)
第五节 可比性分析在转让定价调整中的运用	(152)
第六节 对特定类型及行业企业的调查	(158)
第七节 中国转让定价调整争议解决	(160)
第八节 中国转让定价调查与调整案例	(163)
第九节 管理转让定价调查风险	(168)

第八章

预约定价安排	(171)
第一节 预约定价安排简介	(171)
第二节 中国预约定价安排规程	(181)
第三节 预约定价安排可适用的若干情况	(187)
第四节 预约定价安排申请过程中的若干考虑	(189)

第九章

成本分摊协议	(191)
第一节 成本分摊协议概述	(191)
第二节 中国成本分摊协议的历史沿革	(193)
第三节 有关成本分摊协议的基础理论	(194)
第四节 成本分摊协议的加入、退出和终止	(199)
第五节 成本分摊协议的税务处理	(201)
第六节 成本分摊协议的具体实践	(202)
第七节 成本分摊协议的优势和税务筹划机会	(205)
第八节 2 号文颁布后的展望	(207)

第十章

受控外国企业	(209)
第一节 受控外国企业概述	(209)
第二节 主要国家的受控外国企业法规概览	(214)
第三节 中国受控外国企业法规的介绍	(218)
第四节 受控外国企业税制对企业的影响和意义	(222)
第五节 受控外国企业的案例分析	(224)

第十一章

资本弱化	(228)
第一节 资本弱化的概念和主要国家的资本弱化法规概览	(228)
第二节 中国资本弱化法规的相关规定	(231)
第三节 企业资本弱化问题实际操作	(237)

第十二章

一般反避税	(239)
第一节 国际税收中关于避税和反避税的概念	(239)
第二节 国际税收协定中的反避税	(243)
第三节 主要国家关于一般反避税的规定概览	(247)

4 转让定价基础理论与实务操作 (第二版)

第四节 中国一般反避税法规发展演进 (252)

第五节 企业转让定价筹划及并购重组中的一般反避税问题 (253)

第十三章

转让定价在税务实践中的应用 (260)

第一节 对外支付 (260)

第二节 高新技术企业 (274)

缩略表 (278)

附 件 (284)

高顿税务峰会 (312)

第一章

绪论

第一节

转让定价的起源

转让定价是世界上最重要的税务问题之一，因为大量的国际贸易是由跨国企业通过位于不同国家的关联公司进行的，而此类跨国关联交易的定价对于税收在各国之间的分配有着巨大的影响。尽管大多数跨国企业的母公司仍然处于发达国家，但是近年来发展中国家，特别是亚洲地区发展中国家的企业也开始大举进军国外市场。从大型集团的商业运作来看，母公司通常在不同的国家或地区拥有子公司（可能以中间控股公司的形式），将集团研发与服务功能以及集团无形资产集中于某些中心，而将生产、装配与销售职能按需要置于不同的国家。

从中国的角度来看，加入 WTO 后，随着跨国企业向我国国内市场的陆

续涌入，以及国内企业把营运地点逐渐扩展到全球范围，转让定价问题也必定会受到国内企业以及税务机关越来越多的关注和重视。

一、转让定价概念的起源

根据美国学者罗伯特·G. 埃克尔斯（Robert G. Eccles）的观点，转让定价的概念至少可以追溯到1883年。涉及转让定价概念的文献最早出现于1901年，美国学者哈理·西奇威克（Henry Sidgwick）在《政治经济学原理》（The Principles of Political Economy）一书中研究原材料产品的交换理论时，认为生产者可能会消费自己生产的产品，即在集团内部企业进行产品的购销流转。但是当时的经济发展还比较落后，工业组织结构比较传统，这种行为在大多数行业中都是极少发生的。

直至19世纪末20世纪初，伴随着科学技术的快速发展、信息革命、企业规模与经营范围的扩大以及组织管理结构的优化，转让定价的概念开始得到运用与不断发展。该时期在资本主义经济的推动下，许多垄断企业为占领更大的市场，纷纷扩大经营范围与产品类别，不断渗透至产业链的各个环节。与此同时，企业开始演变出不同的组织管理结构，跨国公司的组织结构形式也逐渐从金字塔式的等级制向网络化发展，将研发、生产、销售等环节根据不同的区位优势分布于全球各地，把所有分支机构整合成统一的一体化经营网络。为了发挥各组织单位的优势并调动其积极性，将经营单位（分部）作为利润中心，使其对自身的经营业绩承担责任，各分部之间就形成了既相互独立又密切联系的关系。由于利润中心的形成，各分部在相互购买、销售或与公司总部发生业务往来时，就必然需要以相应的价格来明确记载内部交易，以此作为衡量业绩的基础，于是便产生了转让定价。

二、转让定价产生的客观必然性以及理论基础

从上述转让定价产生的过程中我们可以发现，转让定价是经济发展的必然产物，随着各国商业运作的发展而发展，对跨国企业以及相关国家的经济利益均有着重大影响，它的诞生与存在有着客观必然性与合理性。

追溯转让定价产生的必然性，我们首先可以看到转让定价是企业内部交易的结果。而论及内部交易的形成，不少学者已对其进行研究并提出了被普遍认可的理论。早在1937年，英国学者罗纳德·科斯（R. H. Coase）最先

在《企业的性质》(The Nature of the Firm)一文中基于其产权经济学理论提出了内部交易原理。科斯认为,市场的不完全性将导致企业的外部交易成本大大增加,该种外部交易成本包括信息收集费用、信息不对称导致的决策错误成本以及签订合同前后发生的各种成本费用等。为了减少这些成本,企业便开始倾向于利用内部交易,从而产生了市场交易“内部化”。1976年,英国学者巴克利(Peter J. Buckley)和卡森(Mark C. Casson)在《跨国公司的未来》(The Future of the Multinational Enterprises)一书中运用交易成本理论和垄断优势理论,正式提出了内部化理论。此后,加拿大学者拉格曼(Alan M. Rugman)在1981年出版的《跨国公司的内幕》和1982年的《跨国公司新理论》的两部论作中对内部化理论作了进一步的研究。

这些理论的提出标志着内部交易在企业中得到越来越多的应用,也不断促进了转让定价的发展。基于经济环境与各种理论,导致内部交易形成的几大决定性因素可以总结如下:

1. 市场的不完全性

市场拥有不完全性的这一特征已作为一种客观现实被大众普遍接受。这种不完全性影响着各种经济决策,学者们在基于市场环境研究各种经济问题时,往往会将市场的不完全性考虑在内。前述巴克利和卡森于1976年提出的内部化理论(又称市场不完善论)总结市场的不完全性主要体现在:

- 不完全竞争市场的存在,如垄断市场使某些市场议价难以进行;
- 不存在按不同地区、不同消费者而实行差别定价的中间产品市场;
- 信息不对称;
- 政府干预等。

而依据1960年美国学者斯蒂芬·海默(Stephen Hymer)在麻省理工学院完成的博士论文《国内企业的国际化经营:对外直接投资的研究》(The International Operations of National Firms: A Study of Direct Foreign Investment)中提出的垄断优势理论,这种不完全性主要产生于四个方面:

- 产品市场不完全,主要由产品差异性、商标、独特的市场优势或价格联盟等因素形成;
- 生产要素市场不完全,主要由特殊的管理技能、资本市场的便利程度及受专利制度保护的技术差异等原因导致;

- 规模经济形成的市场不完全；
- 政府有关税收、关税、利率和汇率等政策原因导致的市场不完全。

由于市场的客观不完全性，相对于内部交易来说，企业通过外部市场规律来进行议价与交易就会产生更大的交易成本甚至无效成本，从而不能保证企业实现利润的最大化。这构成了内部化理论的原理。可以说，市场的不完全性是内部交易产生的客观环境因素。同时从上述市场不完全性的第四点成因来看，内部交易以及转让定价产生的原因之一也是为了在一定程度上解决各国政府在税收等方面的政策不同所导致的国际市场不完全性，从而使企业整体的税负以及其他相关成本实现最小化。相对地，各国政府也日益关注转让定价对本国税收收入的影响。

2. 企业对规模效应的追求

从微观经济学的角度来看，当企业长期平均总成本随着产量增加而减少，即边际成本递减时，就会存在规模经济（也称规模效应），并产生规模经济效益。按照成本与产量的关系，企业成本可以分为固定成本与变动成本。其中固定成本一般于生产初期一次性投入，当扩大生产规模后，分摊于每个产品上的固定成本随着产量增加相应减少，从而总体产品单位成本降低，产生一定的规模收益。在市场中具有一定影响力的企业通常会为了追求规模效应而不断扩大企业生产经营规模，以获得规模收益。当企业规模达到一定程度时，鉴于市场的压力，企业也会在节约成本以及扩大产品市场竞争力的驱使下逐渐扩大经营范围，横向增加产品多样性，纵向增加企业在产业链中的参与程度。而经营范围的扩张使得企业内部能够产生交易的可能性增大，从而为内部交易的产生奠定了企业规模的基础。

3. 企业组织结构的发展

传统的组织结构呈正金字塔形，是工业时代的产物。该种组织结构下，企业的管理控制权高度集中于集团总部或母公司。随着企业规模的扩大，产业组织理论的发展，企业的组织结构得到不断发展，出现了多元化的组织结构，并分散管理控制权，形成利润中心以刺激各分部的生产发展。常见的组织结构形式有：直线职能制（U型结构）、事业部制（M型结构）、矩阵制、多维制、超事业部制、控股公司制（H型结构）、模拟分散管理制等等。企业组织结构网络化与控制权逐渐分散化的发展趋势使得企业内部形成了独立的交易主体，这也是内部交易形成的必要前提。

三、转让定价的定义

与转让定价相关的术语及其概念主要有以下几种：

1. 转让价格 (Transfer Price)

转让价格主要作为名词来理解，从财务管理的角度来看，美国学者查尔斯·T. 亨格伦 (Charles T. Horngren) 与盖里·L. 桑顿 (Gary L. Sundem) 的经典教材《管理会计》将转让价格定义为企业组织中一个分部针对其向同一组织中另一个分部提供产品或服务收取的价格。国内也有相似的定义，例如“所谓转让价格，又称内部价格，指跨国公司进行内部交易所采用的价格”^①；“转让价格，也称划拨价格、调拨价格、转移价格，是指跨国公司内部母公司与子公司之间、子公司与子公司之间进行商品和劳务交换时所执行的内部贸易价格”^②。

2. 转让定价 (Transfer Pricing)

转让定价主要作为动词，或作为一个定价的过程来理解。学术定义可以表述为：转让定价是从税法和经济角度出发的术语，指关联企业之间根据独立交易原则 (Arm's Length Principle，该术语的具体定义将于本书第三章详细阐述) 进行货物、服务和无形资产等交易的价格制定行为。该行为主要发生于同一企业不同分支机构之间，而这些分支机构构成了独立实体，并可能处于不同的国家或地区。美国学者罗伊·罗哈吉 (Roy Rohatgi) 等人认为：“转让定价是一个经济术语，指关联方之间进行内部交易的估价过程。”^③

同时，经济合作与发展组织 (Organization for Economic Co-operation and Development，以下简称“OECD”)^④ 1995 年发表的《跨国企业与税务机关转让定价指南》(Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations，以下简称《OECD 转让定价指南》) 中指出转让定价是一个中性词，“不应将转让定价直接与逃税及避税相联系，尽管有时候转让

① 刘剑文：《国际所得税法研究》，中国政法大学出版社 2000 年版，第 159 页。

② 王松年：《国际会计前沿》，上海财经大学出版社 2001 年版，第 505 页。

③ 罗伊·罗哈吉著，林海宁、范文祥译：《国际税收基础》，北京大学出版社 2006 年版，第 449 页。

④ OECD 是由市场经济国家组成的政府间国际经济组织，目前 OECD 的成员国已达到 34 个。本书后续章节将对该组织进行更详细的介绍。

定价政策可以用于这两方面”^①。

3. 滥用转让定价（Transfer Pricing Manipulation）

该词主要是指企业不依据独立交易原则，利用内部交易的转让定价不合理地操纵集团内各关联公司的利润，将利润转移至税率低的国家或地区，以达到避税的目的。

4. 本书定义

本书中的转让定价是指关联公司之间内部交易进行估价的一系列活动，以及最终达成的结果，包括转让价格。

四、转让定价税制的起源

1915年，第一部转让定价法规在英国颁布。该法规颁布于第一次世界大战期间，参战国家迫于庞大的军费开支压力，纷纷扩大税收。为了保证可以获得足额的税收，防止跨国企业通过转让定价蓄意将利润转移到国外税率相对较低的地方，英国率先颁布管理转让定价的法规，禁止各类公司通过高估或低估跨国关联交易的价格，把利润转移到国外的关联公司，否则税务机关有权对不合理的价格进行调整。

1917年，美国也紧随其后颁布了转让定价法规，准许美国国税局（Internal Revenue Service）在关联公司间分配所得额和扣除额，并要求国内关联公司填报合并纳税申报表。但是，当时美国的跨国经济活动还比较少，而美国各州之间公司所得税税率并不相同，因此税务机关主要运用该法规来解决国内关联企业间跨州交易的利润转移问题。

第二节

转让定价在全球贸易中的发展

顺应事物的发展规律，转让定价也经历了从简单到复杂的发展过程，自1915年英国率先颁布转让定价法规以来，转让定价税收法规已有90余年的

^① 《OECD 转让定价指南》第一章 1.2。

历史。同时,随着国际贸易和跨国公司对外直接投资活动以及各国经济文化交流的日益频繁,西方发达国家不断完善其转让定价税制,执法也日趋严格。发展中国家大多也从 20 世纪 50 年代起陆续正式推行转让定价法规。

一、转让定价的萌芽时期

自英国和美国各自颁布第一部转让定价法规后,严重的经济危机和第二次世界大战阻碍了跨国经济活动的发展,使得转让定价税制刚刚产生即陷入了几乎发展停滞的状态。直至 20 世纪 50 年代,随着经济的复苏,对外投资活动又逐渐兴起,转让定价问题又开始成为各国政府关注的焦点。英国与美国颁布的第一部转让定价法规都只是非常粗略地限制利用转让定价转移利润,仅仅给予相关部门一定的权力来制止该种行为,并没有制定详细的转让定价方法与指导原则。许多国家开始意识到只有制定一整套详细的转让定价法规才能有效应对跨国公司不合理的转让定价行为。

在这个时期,美国最先开始通过立法采取措施,1921 年《国内税收法典》(Internal Revenue Code)规定美国国税局有权决定关联企业之间发生的利得、折旧以及各种扣除或资本分配项目是否应该填写合并纳税申报表。其后,美国于 1928 年对 1921 年的《国内税收法典》又进行了扩充,第 45 节要求纳税人准确地反映收入,并且扩大了美国国税局的权力,使其在判定国内或国外关联公司的“实际纳税义务”时可以重新确定企业的收入。1954 年美国第二部《国内税收法典》482 号文 (Sec. 482 Regulations) 中规定税务部门可以在国内关联企业之间或关联企业进行的交易活动之间分配部分利润、扣除额、贷款额或税收减免额。美国于 1968 年开始制定详细的实施规则,由此确立了美国对跨国关联企业间转让定价调整的法律制度。

美国在转让定价税制与管理方面的举措受到了其他发达国家的关注,这些发达国家纷纷效仿美国,颁布法规扩大相关部门对不合理转让定价的调整权力,并制定具体的实施细则。英国于 1970 年修订的《收入及公司税法》(Income and Corporation Taxes Act 1970)第 485 节就规定:“买卖双方在进行资产交易时,如果存在控制与受控制关系,或者均被第三方共同控制,而其交易价格不同于按独立交易原则所确定的价格,即不同于独立企业之间的交易价格,则应根据独立交易原则来重新计算纳税人的应税所得。”上述规定借鉴了美国《国内税收法典》482 号文中的独立交易原则。

二、转让定价的不断完善时期

自 1921 年开始讨论是否应该填写合并纳税申报表并实施转让定价立法措施起，美国的转让定价体制几经改革，并在 20 世纪 80 年代至 20 世纪末这段时间内逐步完善，走向成熟。1986 年《美国财政条例》（US Treasury Regulations）补充了“无形资产转让或许可”方面的内容；1988 年无形资产转让或许可章节被进一步解释与修改；1992 年发表的《关于 482 号文管理和应用的研究报告》，提出转让定价法规与国外税法相同条款以及国内非税收法规之间的协调，并鼓励使用预约定价安排；1994 年《国内税收法典》482 号文的最终法规公布，其中提出三条强制性指导原则（即独立交易原则、最优方法原则与可比性原则）；1995 年费用分配被重新规定；1996 年颁布预约定价程序和转让定价处罚条款以及《国内税收法典》482 号文的实施细则；1999 年推出新转让定价审计准则，对国际税收稽查人员提供了规范化的审计程序。该段时期美国形成了以《国内税收法典》482 号文及实施细则为核心的系统化的转让定价法律体系。贯彻 482 号文的基本原则是独立交易原则，辅以最优方法原则、可比性原则、真实利率和安全港规则以及劳务的转让定价原则等，进一步体现出独立交易原则的宗旨。

随着美国转让定价税制的发展完善以及各国不断颁布实施本国的转让定价法规，国际上对于统一转让定价原则、协调各国转让定价法规的需求越发明显，于是 OECD 顺应各国的呼声开始致力于转让定价法规的发展与完善。该时期 OECD 对转让定价相关问题的重要研究成果集中体现在以下三个研究报告中：①1979 年发表的《转让定价与跨国企业》（Transfer Pricing and Multinational Enterprises），为发达国家之间以及发达国家与发展中国家之间的关联交易提供了一个普遍适用的标准；②1984 年发表的《转让定价与跨国企业：三个税收问题》（Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Issues on Taxation），主要针对转让定价调整过程中可能产生的双重征税问题进行讨论，并提出两种解决办法，即相应调整和相互协商程序；③前文已提及的 1995 年发表的《OECD 转让定价指南》，被认为是 OECD 关于转让定价问题的最后研究成果，有“最后准则”之称，其对前两个报告作了更为详细与完整的修改，并且确立独立交易原则为核心原则。

OECD 发表的一系列转让定价研究报告主要借鉴了美国《国内税收法