

中国纳税指南系列
ZHONGGUO NASHUI ZHINAN XILIE

中国转让定价与反避税 纳税指南

ZHONGGUO ZHUANRANG DINGJIA YU FAN BISHUI
NASHUI ZHINAN

刘天永 主编

中国纳税指南系列
ZHONGGUO NASHUI ZHINAN XILIE

中国转让定价与反避税 纳税指南

刘天永 主编

图书在版编目(CIP)数据

中国转让定价与反避税纳税指南/刘天永主编.

—北京:中国税务出版社,2010.11

ISBN 978-7-80235-414-2

I. ①中… II. ①刘… III. ①转让-价格-税收管理
-中国-指南 IV. ①F812.42-62

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 212848 号

版权所有·侵权必究

丛 书 名:中国纳税指南系列

书 名:中国转让定价与反避税纳税指南

作 者:刘天永 主编

特约编辑:宋丽华 陈 真

责任编辑:刘淑民

责任校对:于 玲

技术设计:刘冬珂

出版发行:中国税务出版社

北京市西城区木樨地北里甲 11 号(国宏大厦 B 座)

邮编:100038

http://www.taxation.cn

E-mail:taxph@tom.com

发行部电话:(010)63908889/90/91

邮购直销电话:(010)63908837 传真:(010)63908835

经 销:各地新华书店

印 刷:北京天宇星印刷厂

规 格:787×1092 毫米 1/16

印 张:24

字 数:402000 字

版 次:2010 年 11 月第 1 版 2010 年 11 月北京第 1 次印刷

书 号:ISBN 978-7-80235-414-2/F·1334

定 价:45.00 元

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

《中国转让定价与反避税纳税指南》

编写人员

主 编：刘天永

副 主 编：施志群

参与人员：夏 聪 关 欣

王 贺 蒋迪威

肖伟明

出版说明

伴随我国市场经济的发展，中国的税法体系在持续的渐进改革中不断走向完善。税收在保证公共财政支出、促进经济发展、调解社会分配方面，发挥着越来越重要的作用。各类社会经济组织在生产经营活动中无不受到税收的约束和影响，甚至每一位社会公民其日常生活亦与税收息息相关。

面对严密复杂的税法体系，浩如烟海的税收政策，形式万千的社会经济活动类型，如何有效地把握与运用税收政策，为机构事业的良性运转和发展提供帮助，同时避免违反税收法律法规，已成为企业经营者，特别是财税从业人员时刻关注的问题。

作为国内唯一的税收专业出版机构——中国税务出版社，按照国家税务总局提出的“服务科学发展、共建和谐税收”的税收工作主题和“全面改进纳税服务，努力提高征纳双方税法遵从度”的工作要求，遵循专业、准确、实用的原则，特别策划组织出版《中国纳税指南》系列图书以奉献社会各界。

《中国纳税指南》由国家税务总局肖捷局长作总序言，编写人员以财务、税务、法律中介机构，税收征收管理、税收政策研究、企业财务管理等各方面的资深专业人士为主，依据税收法律法规及相关政策，从纳税人办理涉税事宜的需要出发，采用细致的条目化分类体例，对税收政策进行梳理、归并、解读和应用指导，为财税从业人员便捷、准确地掌握税收政策，办理纳税事项，规避涉税风险，依法享受纳税权利和履行纳税义务提供帮助。

《中国纳税指南》为本系列图书的总册，该书以国家税务总局

编辑、动态更新的《中华人民共和国税法》(活页)以及《中华人民共和国税法》法规库收录的税收法律、法规、规章、规范性文件及税收相关的法律文件为依据,通过细致的条目化分类、归并、解释、说明,为使用者提供便捷、准确的法律指引,并根据政策的调整每年更新。

《中国纳税指南》系列图书还包括“税收政策指南”、“行业纳税指南”、“专项涉税指南”等子系列,将根据社会关注和需求程度以及政策变化情况陆续推出。

读者如需了解更多税收政策,可通过《中华人民共和国税法》(活页)查阅,或登陆中国税务出版社税收资讯网 [www. taxation. cn](http://www.taxation.cn) 查询。

编 者

2010年11月

总 序

我国财政收入的 90% 以上来自税收。税收取之于民、用之于民。税收不仅是调控经济的重要杠杆，而且是改善民生的有效手段。大力推进依法治税，贯彻落实依法征税的组织收入原则；认真实施结构性减税政策，积极支持经济社会发展；加强税收管理基础性工作，不断提高税收管理水平；改进和优化纳税服务，构建和谐的税收征纳关系，对于增强公民依法纳税意识和税法遵从度，提高税务机关依法治税能力和水平，营造法治和谐、健康有序的良好社会氛围，促进国民经济平稳较快发展，具有十分重要的意义。

税收工作是政策性、专业性、技术性很强的工作，与社会生产、人民生活息息相关。大力推进依法治税，需要征纳双方的共同努力，力求使征税成为人性化的公共服务、纳税成为现代社会文明生活方式，实现征纳双方的共赢。各级税务机关在坚持依法征税的同时，树立征纳双方法律地位平等的理念，广泛、细致地开展税收政策的宣传，为纳税人提供具体详细的办税指南，落实纳税人应当享受的各项税收优惠政策，并且通过优化业务流程、简化工作环节，尽可能使纳税人办税成本最小化，以公正执法、优质服务赢得纳税人信任。实践证明，这是做好纳税服务工作，营造和谐税收环境的一项重要基础性工作。

及时对新出台的税收政策和管理措施进行系统的解读宣传，使纳税人在及时理解、掌握税收政策动态的同时，结合对正在执行的税收政策和税收管理的全面理解，对于征纳双方，特别是纳税人，是十分重要的。《中国纳税指南》一书从纳税人涉税行为的需求出

发，通过对复杂的税收法律、法规、规章和规范性文件等税收政策的分类、梳理、提炼以及说明，为纳税人了解税收政策、办理涉税事宜提供帮助，并将根据税收政策的调整每年进行更新，这样的思路和做法值得肯定，应持续踏实做好、做下去。

我衷心希望社会各界和广大纳税人，能够主动地了解和掌握税法，依法履行纳税义务，关心和支持税收工作。各级税务机关和广大税务工作者，在积极宣传税法、为纳税人提供优质服务的同时，自觉接受纳税人和全社会监督。通过各方面的共同努力，构造平等、互动、和谐的征纳关系，为促进经济社会又好又快发展作出新的贡献。

肖捷

2010年1月

序

吸引外商投资、促进经济发展，创造良好和谐市场环境，实现国家财政保障，平衡主体量能负担是与时俱进的税收政策所永恒不变的主题。跨国公司与集团作为中国招商引资和经济发展做出重大贡献的中坚力量，在为国家税收创造出数以亿计的账表数字的同时，也为中国经济的发展和区域、行业的协调发展做出了不可磨灭的贡献。中央政府长期以来致力于坚持改革开放和发展国民经济水平，实现生产力水平的全面进步与藏富于民的繁荣经济理念，国家税务总局也以宏观经济调节枢纽和核心的角色，在制度层面和技术层面为税收来源的涵养、税收款项的征收和依法征税的贯彻实施上，诠释着国家的市场经济政策和宏观调控职能。新世纪以来，我国的税收征管和反避税措施的管理取得了长足的发展：新《企业所得税法》及其实施条例的生效，国税发、国税函文件的规范推进，使得政府对跨国企业及集团的税收征管日渐合理并细化，也使企业内部人员在实践操作中有章可循。法律的空白随着经验的积累被逐一弥补，组织机构的设计、经营行为的安排，中介机构的服务也开始有良法可依。

在中国转让定价的理论与实践，跨国公司和集团内部交易和外部交易经济行为特点的区别，决定了税法规制和要求的不同。转让定价不仅应当符合合理商业目的和理性人的标准，还应当经受实质重于形式、合法意图、不得规避税收法律义务的税法考证。与公司法的制度和国际税收制度的发展相呼应，利用导管公司避税、滥用集团（公司）组织形式等一般避税措施也被列入稽查工作的范

畴。在转让定价的形势日渐明朗化和规范化的背景下，同期资料的管理与检查也被提上日程。2010年是同期资料检查的第一年，国家税务总局在其下发的国税函〔2010〕323号文件中明确提出了要求企业进行关联申报和准备同期资料的要求，并在相关的配套法条中，罗列了同期资料的内容、形式、方法和重点，规范了期日、程序、主体，并明确了违反的后果和法律责任；既属于其转让定价调查与反避税调查如火如荼的工作形势的深层延续，也是国家税务总局深入化、逻辑化和数字化工作的新篇章，更为纳税义务主体的经营辅助业务提出了更高的程序要求和形式标准。

经济整体的进步也仿佛积薪，需要的并非根本性的变革，而是多方经济关系（法律关系）主体之间渐进式的努力，以及与其他环节、角色的持久互动。在税收法律制度的贯彻实施和完善中，为达到法律公平正义的保护功能，以及税收合法、合理实现国家的财政收入和宏观调控的目的，不仅需要税务机关单方面的行政行为，更需要关注纳税人作为国家公民的权利与义务。税收是公民为了享受正义与繁荣，所不得不支付于国家的对价，是公民权利的基础所在，自然人或法人经由“纳税人”（“taxpayer”）的道路，才能成为现代法治意义上的合法“公民”（“citizen”），从而享受对于国家的民治权利。不管是从社会契约的源泉式思辨的角度，还是从现实主义与功利主义经济社会分析的概念，培养纳税主体的权利意识，以及积极纳税的守法意识，都是增强“公民”范畴的形式和实质内容，建设法制化、精神文明高度发展国家的必要途径。然而守法意识与权利意识的提升，更依赖于作为理性（经济）行为人对自身交易、经营行为的正确判断和对法律政策内容的普遍知晓。而法律学科和财税理论的细节化分支，所涉及的多领域和问题的复杂性，又造成了税收义务主体理解和遵从法律的困难。在没有专业教育和培训的情况下，准确把握外部行业情况和自身交易的税法性质，实属期待过高之不易达成之举。唯有将具备可操作性和可借鉴性的实证主义条文分解、操作指南、案例评析，才可以使纳税义务人作为转让定价行为的操作者和同期资料的准备方，能够领悟税务机关的文

件精神，在合乎法律规定、会计要求的前提下，更好地决定企业经济行为，实现其所追求的利益最大化价值。

本操作指南通过正文讲解、案例分析、法规汇编、常用工具附件等形式，详细介绍了中国转让定价的形势和发展、中国转让定价的实质与形式标准，同期资料的准备要求和应对方法，并通过典型、鲜活的案例为企业提供了可行的、易于援引和借鉴的方法性建议。本书的视角从实务的角度而非从学术研究的角度，并未对现行政策的合法性和合理性做出学理性探讨，而是以转让定价主体的立场，解读关联交易与转让定价的过程中，应当做出的经营判断、法律行为和同期资料的实际准备工作和注意的问题，并提供了可资利用的工具、方法与例证。

本书的贡献在于，转让定价是当前国家税务总局税务稽查的重中之重，也是反避税与避免双重征税的关键环节。转让定价管理的科学性和转让定价交易行为的合规性，不仅对于国家税收制度有着重要的意义，也对跨国企业的并购重组、结构整合、股权转换有着不容忽视的影响。本书站在最新税务热点的前沿，能够深入分析转让定价管理和同期资料准备的具体制度，并通过案例来诠释法律条文本身，对第三方组织的转让定价实务和企业的同期资料准备和应对都有现实性的借鉴意义。同时，本书采用的实证性分析方法和案例研究方法，也有一定的建设性，具有独立价值。可以预见的是，本书的出版将给转让定价与反避税调查的税务实践带来积极的影响，中国关于转让定价的理论和实务研究也会随着时间的推进和经济的发展更加活跃，为制度的完善、法治意识的树立和经济行为适当性的构建铺平道路。

是为序。

刘天永

2010年10月15日

前 言

2010 年是依据新企业所得税法实施同期资料管理的第一年。为了提高转让定价管理的水平，加强反避税的力度和效果，增加财政收入，保护国家对国民收入的财政主权和对经济的掌控能力，税务机关在各地积极开展同期资料的抽查工作，全面了解同期资料准备和管理情况，促进同期资料管理的规范和统一。以同期资料的检查和管理为基础，税务机关对转让定价调整和反避税调查的工作力度也将面临新的发展，中国转让定价的实施将迈向新的历程。

在反避税调查方面，根据国家税务总局关于反避税工作情况的通报，2009 年全国转让定价调查共立案 179 户，结案 167 户，弥补亏损 8.7 亿元，调增应纳税所得额 160.9 亿元，补税 20.9 亿元，比 2008 年补税增加 8.5 亿元，增长 69%，是我国开展反避税工作以来查补收入最多、增长最快的一年。全年转让定价调查调整个案补税超千万元的案件 40 个，其中超亿元的案件 4 个，40 户企业补税 18.5 亿元，占全年补税总额的 89%。平均个案补税金额 1252.14 万元，首次突破了千万元大关。税务总局 45 家定点联系企业调查立案 3 户，结案 5 户，补税 1.97 亿元。不仅如此，税务机关还积极加强转让定价调查调整企业的跟踪管理，巩固和扩大反避税工作成果，防止避税行为反弹。2009 年查结案件中，跟踪管理案件立案 24 户，结案 16 户，弥补亏损 0.5 亿元，调增应纳税所得额 24.5 亿元，补税 3.1 亿元。跟踪管理企业自行调增税额 12.9 亿元。

在预约定价安排管理方面，2009 年中国全年共签订 7 个双边预约定价安排、4 个单边预约定价安排和 2 个转让定价相应调整双边

协议。7 个双边预约定价安排在执行期间如果企业经营规模与签署安排前保持不变，还可以在未来 4 年为我国多征收 35.99 亿元税款。在预约定价安排谈签和转让定价双边磋商中，税务机关提出了“维护发展中国家利益的成本节约、市场溢价”等理念，强调我国作为新兴市场国家在市场购买力、廉价土地和劳动力等方面的优势，要求发达国家认同并尊重这些特殊经济因素对企业创造价值的贡献。这些理念已在一些案件磋商中初步得到了外方的认可。通过这些新理念在磋商案件中的成功运用，2009 年仅双边磋商就为我国补税 5.44 亿元。目前正在审核或磋商的案件有 32 个双边预约定价安排和 7 个转让定价相应调整。

在未来的转让定价调查和一般反避税调查工作中，税务机关将“扩大调查行业广度，提高案件调整力度”，并逐渐将反避税调查对象从以往的制造业向其他行业延伸，加强对服务、零售、制药、汽车等行业的关注度。这对企业关联交易过程中的经营行为合规性以及转让定价过程的程序合法性提出了更高的要求。与此同时，税务总局将继续加大对反避税数据库的投入，在购买 BVD 公司数据库和美国标准普尔数据库的基础上，不断尝试整合国内各部门的数据，如国家统计局的全国工业企业信息库等，为转让定价调查与调整提供更加合理的经济分析基础，提高转让定价与反避税调查工作的科学性。

在中国转让定价调查和反避税调查的形势下，本纳税指南着重介绍了转让定价的详细操作指南和同期资料的准备方法，并通过对自开展转让定价与反避税调查以来的部分经典案例的释义和分析，旨在帮助企业和其他纳税义务主体更好地了解中国的转让定价和反避税情况，以期提供可行性帮助与建议。

目 录

第一部分 中国转让定价与反避税法律制度概览

1 中国现行转让定价与反避税法律体系	(1)
1.1 中国现行转让定价与反避税法律体系概述	(1)
1.1.1 转让定价与转让定价管理	(1)
1.1.2 中国转让定价与反避税法律制度的发展概况	(1)
1.2 企业所得税法及实施条例中的重要规定	(5)
1.2.1 企业提供关联交易资料中所负的责任	(5)
1.2.2 避税地受控外国企业的规制	(6)
1.2.3 关于限制资本弱化的规定	(7)
1.2.4 一般反避税条款	(8)
1.2.5 纳税调整需加收利息的规定	(10)
1.3 转让定价与反避税的规章及规范性文件	(11)
1.3.1 《特别纳税调整实施办法（试行）》	(12)
1.3.2 《关于母子公司间提供服务支付费用有关企业所得税 处理问题的通知》	(19)
1.3.3 《关于企业关联方利息支出税前扣除标准有关税收 政策问题的通知》	(21)
1.3.4 《关于简化判定中国居民股东控制外国企业所在国 实际税负的通知》	(25)
1.3.5 《关于境外注册中资控股企业依据实际管理机构标准 认定为居民企业有关问题的通知》	(26)

1.3.6	《关于执行税收协定特许权使用费条款有关问题的通知》	(30)
1.3.7	《关于加强转让定价跟踪管理有关问题的通知》	(33)
1.3.8	《关于强化跨境关联交易监控和调查的通知》	(33)
1.3.9	《关于如何理解和认定税收协定中“受益所有人”的通知》	(35)
1.3.10	《关于加强非居民企业股权转让所得企业所得税管理的通知》	(37)
1.3.11	《关于开展同期资料检查的通知》	(40)
1.3.12	《关于印发〈中华人民共和国政府和新加坡共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定〉及议定书条文解释的通知》	(41)
2	转让定价合规性义务	(41)
2.1	关联申报义务	(41)
2.1.1	关联申报义务人	(41)
2.1.2	关联申报时间	(42)
2.2	关联交易同期资料准备义务	(42)
2.2.1	同期资料管理	(42)
2.2.2	同期资料准备义务人	(43)
2.2.3	同期资料准备期限	(43)
3	预约定价安排制度	(44)
3.1	预约定价安排概述	(44)
3.1.1	预约定价安排概述	(44)
3.1.2	预约定价法律制度的演变	(45)
3.1.3	APA 产生的三重背景	(45)
3.2	预约定价的法律实质	(46)
3.2.1	APA 的“协议关系”	(47)
3.2.2	APA 的法律作用	(48)
3.3	预约定价对税企双方的影响	(48)
3.3.1	预约定价对税务机关的影响	(48)

3.3.2	预约定价对企业的影响	(49)
4	反避税调查制度	(50)
4.1	反避税调查的概述	(50)
4.1.1	避税与反避税	(50)
4.1.2	反避税调查制度与其他税收征管工作的联系	(50)
4.2	反避税调查的类型	(51)
4.2.1	转让定价调查	(51)
4.2.2	受控外国企业管理	(53)
4.2.3	资本弱化管理	(54)
4.2.4	一般反避税调查	(55)
4.3	反避税调查的机构	(55)
4.3.1	中央层面的反避税调查机构	(55)
4.3.2	地方层面的反避税调查机构	(57)
4.4	反避税中纳税人的相关义务	(57)
4.4.1	反避税调查过程中纳税人的相关义务	(57)
4.4.2	反避税调查调整后纳税人的相关义务	(58)

第二部分 中国转让定价合规义务纳税指南

5	关联申报	(60)
5.1	关联申报的适用对象	(60)
5.2	关联交易类型	(60)
5.3	关联关系的认定标准	(61)
5.3.1	关联关系的概念	(61)
5.3.2	关联关系的认定标准	(62)
5.4	关联申报的要求	(64)
5.4.1	关联申报的主要内容	(64)
5.4.2	关联申报的期限要求	(65)
5.4.3	关联申报存在的风险	(66)
5.4.4	关联申报应注意的问题	(66)

6 关联交易同期资料准备	(66)
6.1 转让定价同期资料的内容与要求	(67)
6.1.1 转让定价同期资料基本内容	(67)
6.1.2 转让定价同期资料的期限	(67)
6.1.3 其他要求	(68)
6.2 转让定价同期资料的准备基础	(68)
6.2.1 直接资料	(68)
6.2.2 需初步整理的资料	(69)
6.2.3 其他企业信息	(69)
6.3 同期资料的一般撰写体例	(69)
6.3.1 山东国税版	(70)
6.3.2 美式八章制	(72)
6.3.3 中式八章制	(74)
6.4 同期资料准备的一般程序	(77)
6.4.1 第一阶段——基本要求确认	(78)
6.4.2 第二阶段——信息采集	(78)
6.4.3 第三阶段——报告撰写	(78)
6.5 同期资料准备的分解说明	(78)
6.5.1 企业集团组织结构的梳理与相关文件准备	(78)
6.5.2 企业生产经营状况撰写与分析	(79)
6.5.3 企业关联交易情况的说明	(82)
6.5.4 转让定价方法的选择	(86)
6.5.5 如何进行可比性分析	(95)
6.6 同期资料准备中的常见问题	(99)
6.6.1 生产经营情况描述方面	(99)
6.6.2 功能风险分析方面	(100)
6.6.3 转让定价方法的选择和适用方面	(100)
6.6.4 可比性分析方面	(101)
6.7 同期资料准备涉及的常见工具	(102)
6.7.1 常见数据库举例	(102)
6.7.2 国内常用的行业分类	(104)
6.7.3 全球主要国家和地区企业所得税或相关税种税率	(104)