

国税发【2009】2号文 — 中国转让定价新法规： 转让定价审计与调整

25c期（2009年10月）

税务快讯

被各界所期盼已久的中国
转让定价新法规 —
《特别纳税调整实施办法
（试行）》于2009年1月9日
被中国国家税务总局
（“国税总局”）正式封发。
文号为国税发【2009】2号
（“2号文”）。



2号文追溯回2008年1月1日正式生效。随着2号文的生效，中国原先主要的转让定价规程包括国税发【1998】59号、国税发【2004】143号以及国税【2004】118号正式废止。

2号文几乎涵盖了转让定价的各个方面。2号文共13章118条，对年度关联申报、同期资料、审计调查与调整、预约定价安排、成本分摊协议、受控外国企业、资本弱化、一般反避税与转让定价处罚等方面做出了详细的法律规定。继本系列快讯的上两期，即25a期《信息披露及文档准备要求》与25b期《案例分析》后，本期快讯将集中讨论新法规的审计调查与调整。

此外，京都天华仍将会推出本系列下的后续快讯，以对2号文的其它各个方面进行深度解析，其中主要包括：

- 预约定价安排
- 资本弱化
- 成本分摊协议、受控外国企业及一般反避税

历史背景

中国各级税务机关对转让定价的审查早在1998年第一个转让定价法规国税发59号文颁布后便已开始。在这10余年的过程中，中国税务机关的审计力量不断增强，专职负责反避税工作的税务官员不断增多，团队专业素养也在不断提高。相应地，中国当前的转让定价审查也日趋严厉，不仅在数量上有上升的趋势，调查上也更规范、更深入。

国税发2号文将转让定价审查作为一个独立的章节，从审查对象、内容和过程等方面总结了转让定价审查的具体操作。2号文的颁布被视作转让定价审查进一步加强的一个信号。

转让定价审查对象

2号文的第二十九条明确指出转让定价调查应重点选择以下企业：

- (一) 关联交易数额较大或类型较多的企业；
- (二) 长期亏损、微利或跳跃性盈利的企业；
- (三) 低于同行业利润水平的企业；
- (四) 利润水平与其所承担的功能风险明显不相匹配的企业；
- (五) 与避税港关联方发生业务往来的企业；
- (六) 未按规定进行关联申报或准备同期资料的企业；
- (七) 其它明显违背独立交易原则的企业。

根据实际操作，以下几点尤其值得重视：

- **转让定价审查无门槛** - 与同期资料准备要求不同，转让定价审查没有任何门槛限制，即无论企业的关联交易数额大小，都有可能成为转让定价审查的对象；
- **不履行申报和同期资料义务可招致审查** - 企业未按照规定进行关联申报和准备同期资料的，除将面临罚款外，还极有可能成为转让定价审查的对象，这是2号文的一个新规定；
- **不拘泥于传统交易** - 随着审计经验的增加，税务官员已经不拘泥于常规的货物购销交易，而同时关注诸如特许权、商标费等无形资产交易或服务类交易。

2009年4月29日，国家税务总局发布了国税发【2009】85号文《国家税务总局关于加强税种征管促进堵漏增收的若干意见》（“国税发85号”）。该文明确要求各地税务机关对制衣鞋、电子和通讯设备制造、计算机代工、快餐、大型零售、饮料生产、电梯、汽车、高速公路等基础设施建设融资、轮胎制造、制药、饭店连锁等行业深入开展转让定价调查工作，加大调整补税力度，以提高行业整体利润水平。紧接着国税发85号，总局又于6月2日颁布了际便函【2009】85号文（“际便函85号”），进一步要求各地税务机关对国税发85号中所提及的重点行业之一：高速公路经营企业开展摸底调查。

从国税发85号和际便函85号可以看出，国税总局对于转让定价反避税工作的力度正不断地加强。受目前宏观经济的直接影响，国家财税收入的大幅下降已几乎不可避免。相应地，各地税务机关可能将转让定价调查与调整作为保证其税收收入的重要举措之一。国税发85号明确将转让定价反避税列为国家税收“堵漏增收”的手段之一。在这种背景下，各行各业特别是处于国税发85号及际便函85号所特别提及行业中的企业应及时评估自身的转让定价状况和风险，做好合适的转让定价筹划，以合理降低自身被施以转让定价审查与调整的可能性。具体内容可以参考我们于2009年7月6日发布的《中国税务简讯》第三期。

审查程序

一般来说，具体的转让定价审查程序可分为如下几个阶段：

- 初步筛选
- 选定审查目标（正式立案）
- 正式审查和谈判：税局通常会到企业进行实地访谈并提出数据递交清单，企业需要递交相关数据，并与税局进行谈判。
- 商讨调整方案
- 结案
- 后续跟踪管理：5年

值得注意的是，在挑选审查目标阶段，税局经过初步筛选后，会发放调查问卷索取数据进行案头分析，然后才会最终选定当年的被查企业。在这个阶段中，企业如果备有完善的同期数据，很有可能避免被选为最终审查对象。

审查内容

结合2号文和我们的实践经验，一般来说转让定价审查中税务机关会要求被查企业提供以下数据：

同期文档资料

即使被查企业关联交易未达到法定准备义务的门槛，税务机关仍有可能在审计中要求企业准备被查年度的同期资料，以更明晰地了解该企业的转让定价实质。

企业可比性因素分析表

该分析表在内容上与作为同期文档

数据附件之一的《企业功能风险分析表》类似，但更详细，还涵盖了交易资产或劳务特征、合同条款、经济环境和经营策略等开放性问题。

其它经营、财务信息

税局通常要求企业提供诸如账簿资料、费用明细等信息。

值得注意的是，税务机关非常注重获得“海外信息”，比如出口到海外关联方的产品的海外再销售价格，母公司财务状况等等。

对单一生产功能企业的调查

2号文中提到，有一类单一生产功能的企业，其按照关联方订单从事加工制造，不承担经营决策、产品研发、销售等功能，因此不应承担由于决策失误、开工不足、产品滞销等原因带来的风险和损失，通常应保持一定的利润率水平。这种单一生产功能的企业，与我们经常说的合约生产商很类似，但涵义更广泛。在中国的制造加工企业，很多都落在此范畴。此外，2009年7月6日，国家税务总局发布了国税函[2009]363号文：《关于强化跨境关联交易监控和调查的通知》（“363号文”）。该文明确要求，跨国企业在中国境内设立的单一功能企业如出现亏损，必须准备同期数据。具体内容可以参考我们于2009年7月29日发布的《中国税务简讯》第四期。

其它注意点

基本上不接受资产密度调整

税务机关分析、评估企业关联交易时，因企业与可比企业营运资本占用不同而对营业利润产生的差异原则上不做调整。如果必须调整，须报国家税务总局批准。

还原抵消交易

企业与关联方之间收取价款与支付价款的交易相互抵消的，税务机关在可比性分析和纳税调整时，原则上应还原抵消交易。

涉及流转税

税务机关实施转让定价审计不仅仅涉及所得税，还关注和涉及包括增值税、营业税、消费税在内的流转税。

追溯期和跟踪管理

转让定价审计有最长10年的追溯期和5年的跟踪管理期。

不低于中位值

税务机关采用四分位法分析、评估企业利润水平时，企业利润水平低于可比企业利润率区间中位值的，原则上应按照不低于中位值进行调整。

秘密可比公司

税务机关进行可比分析时，可以使用公开信息数据，也可以使用非公开信息资料。

利息与罚款

在转让定价审计的过程中，根据不同的情况，企业可能负担的法律责任包括：

• 罚款

企业拒绝提供同期数据等税局要求的关联业务数据，或提供虚假、不完整、不真实的信息，将被处以人民币10,000-50,000元的罚款。

• 核定利润调整

在上述情况中，企业很可能被施以核定利润调整。

• 附加利息

税务机关对企业做出特别纳税调整的，应对2008年1月1日以后发生交易补征的企业所得税税款，按日加收利息。计息期间自税款所属纳税年度的次年6月1日起至补缴（预缴）税款入库之日止。利息率按照税款所属纳税年度12月31日实行的与补税期间同期的中国人民银行

人民币贷款基准利率（以下简称“基准利率”）加5个百分点计算。但请注意，企业提供同期数据的，可以只按基准利率计算加收利息。

纳税人应对措施

根据多年的实务经验，我们归集出以下建议，从而帮助纳税人更好地应对转让定价审计与调整。

治标需治本

要有效降低被审计的风险，应该从根本着手，制定公允合理的转让定价政策。企业也许只需要一个简单的基准定位分析便能达到此目的。

加强商业实质

如前所述，与避税港关联方发生业务往来的企业会成为转让定价调查的重点。这类企业应在集团规划中加强相关企业的商业实质，并做好相关的文档准备，降低被审查的概率。

备齐同期资料

此举可谓一举三得：（一）在案头审核阶段提交同期资料，有助于不被税局列为正式调查对象；（二）有助于在正式的税局访问和谈判过程中，保持公司各团队信息沟通的一致性；（三）即使被最终施以转让定价调整，亦可免除5%的追加罚息。

注重谈判策略

在绝大多数情况下，被查企业确实或多或少地存在转让定价问题。鉴于这

一事实，企业可能从被正式立案伊始便应该大致匡算出可能涉及的调整金额以及自己的心理接受底线，并基于此制定有效的谈判策略，以期最终和税局达成一个双方都能接受的妥协方案。这种做法比一开始同税局强硬相对，但最终因不堪持久战所耗费的人力财力而在税局面前失去谈判主动权更为合理和经济。

寻求其它筹划机会

将目光放的更为长远的话，纳税人可在符合一定条件的前提下，利用预约定价安排或成本分摊协议等手段与税务当局达成事先一致，从而合理避免了将来再被审计的可能性。

京都天华如何帮助您

京都天华拥有一支经验丰富的转让定价专业服务团队，竭诚为您提供优质服务。我们致力于向您提供最有效、最灵活的转让定价方案，帮助您对应转让定价审计事宜。

具体而言，我们可以为您提供一整套的审计防御方案，主要包括以下方面：

- **审计前：**在转让定价筹划、同期资料准备、基准定位分析、转让定价风险评估等方面为企业提供帮助
- **审计中：**审核企业向税局提供的资料；协助制定总体应对策略；协助企业与税局进行协商和谈判
- **审计后：**协助企业准备跟踪管理期内的同期资料；在转让定价筹划和预约定价安排上为企业提供帮助

About Tax notes

Tax notes are issued in summary form exclusively for the information of clients and staff of Grant Thornton and should not be used or relied upon as a substitute for detailed advice. Accordingly Grant Thornton accepts no responsibility for any loss that occurs to any party who acts on the information contained herein without further consultation with ourselves.

联络资料：

周自吉
合伙人
T +86 21 2322 0298
E rose.zhou@cn.gt.com

Published by Grant Thornton.

Grant Thornton is a member firm within Grant Thornton International Ltd ('Grant Thornton International'). Grant Thornton International and the member firms are not a worldwide partnership. Services are delivered by the member firms independently.

© 2009 Grant Thornton. All rights reserved.