

企业转让定价风险管理探讨

尹淑平

(广东技术师范学院 广州 510665)

【摘要】 转让定价风险是企业面临的非常重要的一种税务风险。对转让定价风险进行有效管理有助于提升企业的价值。本文在明确转让定价风险含义、分析转让定价风险的成因的基础上,通过举例说明,企业在无法避免成为转让定价调查重点对象的情况下,可采用合理准备转让定价同期文档、进行审计防御、进行预约定价等方法有效降低转让定价风险。

【关键词】 转让定价 转让定价风险 同期文档 预约定价

2008年,全国各级税务机关对174个企业进行了反避税调查,共计调整应纳税所得额155.5亿元,弥补亏损7.5亿元,补税额达12.4亿元。在被调查的企业中,补税金额超过千万元的企业有23个,补税金额过亿元的企业中,最高的补税金额超过了4亿元。针对企业的反避税调查重点是对转让定价的调查,这些高额的补税金额给企业的转让定价风险管理敲响了警钟。要保证企业稳定的现金流、稳健的财务表现,企业必须对转让定价风险进行有效管理。

一、转让定价风险的含义

转让定价是指公司集团内部机构之间或关联企业之间相互提供产品、劳务或财产进行的内部交易作价。可见,转让定价是企业的一种定价行为,本不会给企业带来风险,但由于企业定价的高低会影响应纳税所得额在公司集团内部机构之间或者关联企业之间的分配,从而影响税额在不同国家或地区的分配,影响一国或地区的税收收入,因此转让定价调查成为各国税务机关反避税管理的重要方面。

税务机关对企业进行转让定价调查或调整,将会给企业带来各种有形或无形的损失。转让定价风险是指因公司集团内部机构之间或关联企业之间转让定价不合理而遭受税务机关调查,给企业带来损失的可能性。

二、转让定价风险的成因

企业存在转让定价风险是由多方面的原因造成的,既有企业内部的原因也有企业外部的原因。

1. 企业对转让定价风险不够重视,没有制定合理的转让定价策略。企业的转让定价策略未做到与企业真实的商业运作和分工保持一致,在面临全球范围内的转让定价调查时可能出现企业的功能和风险的分析存在对立和矛盾的现象,从而引发税务机关的质疑。转让定价策略不明确还容易导致企业无法提供能够证明其转让定价合理的文件记录。

2. 转让定价本身并不是一门严谨的科学,而是一门艺术。同样的交易,企业和税务机关对其性质的认定很可能不一致,这并不意味着企业的做法是错的,但在举证责任由企业承担的情况下,只要企业无法对税务机关的调整建议提出有力

的反对证据时,企业就需要按照税务机关的建议进行调整,这加大了企业的税务风险。

3. 世界各国的税务机关越来越重视对转让定价的税务管理。许多国家出台了对转让定价进行税务管理的法律法规,跨国企业往往面临转让定价同期文档复杂化与多样化的问题。

在转让定价同期文档要求方面,有些国家和地区无强制性法律规定,如香港;有些国家和地区有强制性法律要求,如中国内地、阿根廷;有些国家虽然无强制性法律要求,但在税务征管实践中会对企业提出各种要求,如澳大利亚税务机关要求企业在所得税申报时披露相关信息,奥地利税务机关在执法过程中会根据《OECD转让定价指南》来处理转让定价问题,如果纳税人保存了能够证明其转让定价合理的文件就可以免除举证责任。

在转让定价方法的采用方面,可比非受控价格法、再销售价格法和成本加成法是各国普遍接受的转让定价方法。大多数国家,如澳大利亚、日本、韩国、加拿大、马来西亚、比利时等都采用利润分割法和交易净利润法;少数国家,如中国、新西兰等采用可比利润法。在可以采用的方法中,有些国家有优先顺序方面的要求,有些国家则没有。

在转让定价处罚规定方面,有些国家如中国、瑞士无转让定价处罚规定,有些国家如西班牙、美国、加拿大有针对转让定价的特殊处罚规定,其他国家则是按照一般性税务处罚规定来进行处罚。

这些转让定价方面的不同规定使跨国经营的企业在准备转让定价同期文档时提高了经营成本、增加了出错的可能性。

4. 税务机关在对企业进行转让定价调查时,可以采用秘密数据对企业的转让定价进行可比性分析,以获得可比非受控价格。企业在无法获得秘密数据的情况下往往会放弃可比非受控价格法而采取其他转让定价方法,这就会造成税务机关不认可企业的转让定价的合理性,给企业带来处罚风险。

三、转让定价风险对企业的影响

转让定价风险会给企业带来多方面的影响,不仅会对直

接交易的双方企业产生影响,还可能会对母公司产生影响。税务机关经过转让定价审计最终决定对企业的转让定价进行调整时,直接会影响被调整企业的应纳税所得额和财务表现,如果交易双方企业所在国之间没有相关的避免双重征税的调整约定(MAP),那么与被调查企业相对的另一方企业的转让定价就难以得到相应的调整,企业将遭受双重征税,最终影响整个企业集团的财务表现。即使交易的双方企业所在国之间有避免转让定价双重征税的相关约定,通过双方企业所在国启动避免双重征税协调程序仍需要耗费很长的时间。抑或税务机关经过调查,接受企业的审计防御,不对企业转让定价进行相关调整,整个调查过程也会要求企业提供很多相关资料,这样仍然会耗费企业相当多的人力、物力。

企业的跨国经营经常涉及关联企业的跨国交易,这些交易不仅影响交易双方企业的财务表现,还会对母公司产生影响。当母公司是美国上市公司时,按照美国财务会计准则委员会颁布的第48号释义《所得税不确定性会计处理方法》(FIN48)的要求,企业必须披露会影响财务表现的税务不确定事项,包括对税务不确定事项进行评估是否发生的概率大过不发生以及详细测量这种不确定事项的影响值。当企业面临税务机关的转让定价审计时就很可能成为需披露的税务不确定事项,这样的披露不可避免地会对企业的市场表现产生影响。

所以,只要税务机关对企业启动转让定价调查,企业或多或少都会遭受有形或无形的损失。要降低转让定价风险对企业的不利影响,将转让定价风险控制企业可接受范围内,就必须对转让定价风险进行有效管理。

四、转让定价风险的管理策略

1. 避免成为税务机关转让定价调查的重点对象是最优策略。税务机关不可能对所有企业的转让定价行为启动转让定价调查,所以对企业来讲,转让定价风险管理的最优策略就是避免成为税务机关转让定价调查的重点对象。

企业的转让定价策略应该与企业真实的商业运作和分工保持一致,避免税务机关质疑企业的实际操作与转让定价策略不一致,从而引起转让定价调查。由于无形资产的独特性,往往难以找到合适的可比对象,当经济实质与法律形式存在矛盾时,税务机关会更侧重经济实质的调查。

税务机关的审计调查行为要受其控制的资源影响。在有限的资源下,税务机关会选取他们认为风险较高的现象进行审计,企业只要尽量避免出现税务机关认定的高风险现象就能有效降低被税务机关转让定价调查的概率。我国在《特别纳税调整实施办法(试行)》中也明确规定,转让定价调查应重点选择以下企业:关联交易数额较大或类型较多的企业;长期亏损、微利或跳跃性盈利的企业;低于同行业利润水平的企业;利润水平与其所承担的功能风险明显不相匹配的企业;与避税港关联方发生业务往来的企业;未按规定进行关联申报或准备同期文档资料的企业;其他明显违背独立交易原则的企业。所以,在不影响正常经营的前提下,企业应尽量减少导致上述容易导致高风险的交易。

2. 采用多种转让定价风险管理方法。在不得不出现容易成为转让定价调查重点调查的交易类型时,企业就必须综合采用如下转让定价风险管理方法进行转让定价风险管理。

(1)合理准备转让定价同期文档。跨国企业往往面临转让定价同期文档方面复杂化和多样化的要求。在这种背景下,要降低转让定价风险,还要考虑企业的成本因素,最重要的就是在准备转让定价同期文档时必须有一个全球性的策略。实践中,企业行之有效的一种策略就是“80~20”策略,即企业80%的努力用于20%的数额巨大或者符合前面所说的容易引起税务机关审计的高风险转让定价行为的文档准备,另外20%的努力用于剩下80%的常见、风险较低的转让定价的同期文档准备工作。

在准备20%的数额巨大或者高风险的转让定价同期文档时,应该详细按照各个国家或地区的具体要求进行准备,而在准备80%一般转让定价同期文档时则应按照全球通用的一些基本准则(如《OECD转让定价指南》的要求)进行统一准备,这一类文件称作核心文件。按照全球统一标准来准备核心文件可以降低企业的成本,其最大的优点就是可以确保全球范围内对各个关联企业的职能和风险的配对是确定的、一致的。如果在跨国企业集团中每个关联企业独立准备自己的转让定价同期文档而缺乏与母公司之间功能分配的协调,就可能出现在不同交易之中,对同一企业的职能和风险的分配不一致,从而存在向不同税务机关提供的资料产生矛盾的风险。而且,按照这种方式准备转让定价同期文档还可以向税务机关传递这样的信息——企业的转让定价政策具有一致性和持续性,是值得信赖的。这样,当企业需要相关税务机关给予免除双重征税的待遇时,就更加容易提供合理的证据支持,当企业面临税务机关审计时也能提出更有力的证据。

企业在准备核心文件时,还请注意不要只满足当地主管税务机关的最低文件要求,还要提前考虑到可能的风险,预先准备充足的文件,这样可能会给企业节省大笔税金。例如,某个关联企业在与母公司进行交易时,主要承担营销和派送从母公司购入的货物,地方税务机关可能会考虑地方关联企业的努力形成了地方性的营销性无形资产,在进行转让定价调整时就会要求关联企业的营销性无形资产也应有相应收益,若企业反驳税务机关的意见就必须提供有力的证据。如果企业事先有恰当的转让定价策略,在准备核心文件时就考虑到地方关联企业在营销方面的努力是次要的,而相关无形资产主要是母公司的贡献的事实,从这个主导思想,以这个方向进行详细的材料描述,那么在面临税务机关提出质疑时就可以合理化解矛盾,减少公司的损失。

(2)进行预约定价。企业进行预约定价能够消除不确定性,使一些税收不确定事项能够确定下来,在财务报表中得以确定,无需进行估计。预约定价可以大大减轻企业保留原始凭证、文件资料的负担,还可以避免没完没了的诉讼程序。在双边或者多边预约定价中还可以避免双重征税。有些企业会经常面临转让定价调查,这时向税务机关申请预约定价是非常有必要的。

在降低转让定价风险时企业必须考虑以下几个问题:

首先,在选择预约定价协议适用范围时,应注意选择那些风险比较大、企业采用的转让定价方法为非传统交易法或者企业面临特定的经营环境或经营战略,涉及无形资产等复杂的交易,难以寻找可比对象时进行预约定价,以降低被税务机关进行转让定价调整的可能性。

其次,预约定价特别是双边或多边预约定价的达成往往需要耗费很长的时间,准备大量的资料。如在美国多边预约定价协议的谈签时间平均为 17.8 个月,更新这种预约定价协议的时间平均为 23.3 个月,成本比较高,企业需要考虑成本效益因素。

再次,在企业面临转让定价调查调整时,也可以考虑启动预约定价申请。有些国家规定预约定价安排可以追溯向前适用,这样预约定价达成后就可以避免企业遭受惩罚或进入诉讼程序。当然,还有些国家如我国明确规定,预约定价安排的谈签不影响税务机关对企业提交预约定价安排正式书面申请当年或以前年度关联交易的转让定价调查调整。如果企业申请当年或以前年度的关联交易与预约定价安排适用年度相同或类似,经企业申请,税务机关批准,可将预约定价安排确定的定价原则和计算方法适用于申请当年或以前年度关联交易的评估和调整。也就是说纳税人有机会选择是否将预约定价安排用于以前年度。

(3)进行审计防御。审计防御与预约定价相比,企业能够更好地控制相关信息的披露。在预约定价安排中,企业必须按照税务机关的要求披露所有相关信息,这些信息可能涉及企业的核心机密,这是许多企业不愿意选择预约定价的原因。而在审计防御情况下,企业可以有选择性的向税务机关披露一些信息,可以保护核心机密及一些特定信息,最终也能解决在转让定价方面出现的问题。进行审计防御的前提是维持企业与主管税务机关的良好关系,否则就难以进行。在企业与税务机关关系不好时,进行审计防御会耗费企业大量的资源,而且对于最终结果是否在企业能够接受的范围内还存在着很大的不确定性。进行审计防御还要建立在企业转让定价同期文档记录完整的基础上,这样企业才能提供有力的证据维护企业的权益。

(4)诉讼。这是企业在上述各种方法都无法取得满意结果的情况下最后采用的可以降低自身损失的方法。

五、转让定价风险管理案例分析

1. 案例简介。美国母公司(MNC)下设中国子公司(MNC-CN)和德国子公司(MNC-GE),MNC-CN 从 MNC 购入关键原料,生产的产品主要出口到 MNC-GE,有少部分在中国销售给非关联方。MNC 是集团的技术和营销性无形资产的法律所有者和经济所有者,许可 MNC-CN 使用其商标、商号、专有技术来生产和销售产品,MNC-CN 向 MNC-GE 销售产品作为对年度特许权使用费的支付。由于地区化营销广告做得好,MNC-CN 的本土销售增长非常快。财务报表信息显示 MNC-CN 的国内销售利润率远高于出口销售利润率。

经批准,中国税务机关展开了对 MNC-CN 的转让定价

调查。经过分析,中国税务人员认为出口销售价格远低于公平交易原则下的定价,MNC-CN 应该调高出口销售价。据调查结果显示,MNC 在中国市场的品牌效应较小,在中国国内的非关联销售中 MNC-CN 并没有获得超额利润,其销售额的提高主要源于市场份额的提升,而市场份额的提升主要是因广告支出的增加所致而非品牌效应的影响,所以 MNC-CN 的营销活动形成了在中国的地区性营销无形资产,应该采用剩余利润分割法对特许权使用费进行定价。MNC-CN 不接受中国税务机关的说法,认为不管利润率的高低,公司向第三方都要求同样的特许权使用费率是符合公平交易原则的,而且在目前公司依然盈利没有亏损的情况下,应该采用边际净利润法进行定价。双方未达成一致意见,中国税务机关要求 MNC-CN 使用利润分割法进行自我评估。MNC-CN 公司以交易净利润法来进行评估,结果未被税务机关接受,税务机关最终采用了常规回报率中的高位数来进行利润分割,而且对调增的特许权使用费不允许在税前扣除,对该特许权使用费支出时的营业税和预提税都不允许进行税收抵免。根据企业所得税法实施条例第一百二十一和第一百二十二条的规定,对补征的税款,还要按照税款所属纳税年度中国人民银行公布的与补税期间同期的人民币贷款基准利率加 5 个百分点计算按日加收利息,且该利息不得在计算应纳税所得额时扣除。

2. 案例启示。在本案例中,关联企业间的特许权使用交易最终给企业造成了较大的损失。如果企业一开始就注重转让定价风险管理,提早进行管理和控制,就能有效降低风险、减少损失。此案中企业税务管理人员应该预计到面临中国税务机关将营销性无形资产认定为经济上属于 MNC-CN 的可能性,在设计公司转让定价策略时就应该考虑此种情况,将在中国发生的营销活动支出通过合同确定为母公司承担,这样就有利于将无形资产界定为属于母公司所有。在文件准备方面,也应保留 MNC-CN 营销方面的贡献是次要的、相关无形资产主要是母公司的贡献形成这方面的支撑材料。这样,在企业面临税务机关的转让定价调查时,就可以进行有力的防御,提供材料举证营销性无形资产不属于 MNC-CN 所有,不能按照剩余利润分割法进行转让定价。

除此之外,根据《特别纳税调整实施办法(试行)》的规定,对因转让定价调整而补征的税款,假如企业按规定进行了文件资料准备,可以只按规定的人民币贷款基准利率计算利息而免除额外的 5% 利息,直接降低企业的受罚比例。如果 MNC-CN 该类交易的金额很大、发生比较频繁,还可以考虑与税务管理机构签订双边预约定价或多边预约定价安排,使得特许权使用费的预提税可以得到充分的抵免,避免企业承受双重征税。从这个案例我们可以看出,企业要有效管理转让定价风险,需要综合考虑转让定价策略的确定、文档准备、转让定价审计防御、预约定价安排以及行政复议和诉讼等措施。

主要参考文献

1. 朱青. 国际税收. 北京: 中国人民大学出版社, 2008
2. 国家税务总局. 关于印发《特别纳税调整实施办法(试行)》的通知. 国税发[2009]2号, 2009-01-08