

关于关联企业间转让定价的纳税筹划

邹 昱 陈 欢

(南京财经大学财政与税务学院 南京 210046 南京财经大学国际与经贸学院 南京 210046)

【摘要】虽然我国税法明确规定了关联企业转让定价的处理原则和调整方法,但是关联企业在一定的规范内仍可以通过特定的转让定价筹划方法达到合理节税的目的。关联企业在经营过程中不应只盲目考虑税收因素,纳税筹划方案的可实施程度和税收风险也很重要。

【关键词】 转让定价 纳税筹划 关联企业

一、关联企业与转让定价

我国税法规定,关联企业指有下列关联关系之一的企业、其他组织或者个人:①在资金、经营、购销等方面存在直接或者间接的控制关系;②直接或者间接地同为第三者控制;③在利益上具有相关联的其他关系。此外,《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)(以下简称“2号文”)提出了更为明确的关联方判定的八条标准,可简要概括为:25%以上的股权控制、50%以上借贷资金或担保借贷资金总额的10%以上、50%以上的高级管理人员委派、共享50%以上高级管理人员、专有技术等控制、购销活动的控制、劳务控制和实质控制。

“转让定价”通常是指集团公司内部或利益关联方之间为了实现其整体战略目标,有效协调集团内各个单位之间或利益关联方之间的关系,以谋求整体最大限度的利润而开展交易时的定价行为。一般发生在关联企业内部交易或者是相互勾结的企业业务上。转让定价之所以出现,是因为存在着一定的动机激励。将利润从适用税率较高(或者免税)的企业转移到税率较低(或者应税)的企业,从而降低总体税负,这可能是最普遍的原因。当然也存在其他经营管理方面的非税收动机,如:打入与控制市场;调节利润,改变子公司形象;资金转移,多得补贴与退税;避免外汇风险;加速成本回收和利润汇回;从合资企业中多获得好处等。

从法律的角度来说,经济主体有权确定自己的购销价格,不应受到外界因素的干扰。但关联企业间交易的定价涉及税收因素,很可能造成巨额税款流失,并助长偷逃税行为的增加和营造不良社会风气,因此需要税务机关介入并规范该行为。然而,在满足一定税法规范的前提下利用转让定价进行纳税筹划,仍然存在很大的合理节税空间。

二、转让定价纳税筹划方法

1. 税法中的调整规则。关于关联方交易的纳税调整,税法中有明确规定:企业与其关联方之间的业务往来,不符合独立交易原则而减少企业或者其关联方应纳税收入或者所得额的,税务机关有权按照合理方法调整。企业与其关联方共同开

发、受让无形资产,或者共同提供、接受劳务发生的成本,在计算应纳税所得额时应当按照独立交易原则进行分摊。而独立交易原则是用来判断某项业务是否需要调整的标准,该原则是指没有关联方关系的交易各方,依据市场条件下所采用的计价标准或价格来处理其相互之间的收入和费用分配的原则。

税法规定对关联企业所得不实的,调整方法如下:①可比非受控价格法,是指按照没有关联方关系的交易各方进行相同或者类似业务往来的价格进行定价的方法。②再销售价格法,是指按照从关联方购进商品再销售给没有关联方关系的交易方的价格,减除相同或者类似业务的销售毛利进行定价的方法。2号文规定,再销售价格法的公平交易价格=再销售给非关联方的价格 \times (1-可比非关联方交易毛利率)。③成本加成法,是指按照成本加合理的费用和利润进行定价的方法。2号文规定,成本加成法的公平交易价格=合理成本 \times (1+可比非关联方交易成本加成率)。④交易净利润法,是指按照没有关联方关系的交易各方进行相同或者类似业务往来取得的净利润水平确定利润的方法。2号文中指出,该方法的利润指标可以选择可比非关联方交易的资产收益率、营业利润率、完全成本加成率和贝里比率。⑤利润分割法,是指将企业与其关联方的合并利润或者亏损在各方之间采用合理标准进行分配的方法。该方法参考关联方交易各参与方所执行的功能、承担的风险以及使用的资产等贡献度来确定分配比例。⑥其他符合独立交易原则的方法。

2. 可利用的纳税筹划空间。一项纳税筹划方法的顺利实施取决于税务机关对此的认可或者是不存在质疑。在税务机关眼中,关联企业间的交易应该符合实质重于形式原则,即交易的发生能够使得参与方实质受益,是有其合理存在的理由的,而且交易的定价必须满足独立交易原则。因此,为避免一定的税务风险,企业最好按照税法所规定的方法定价,虽然方法有很多种,但是可以利用的并不多,因为企业掌控的信息是有限的。不同的方法会造成不同的税负,企业可以选择其中最优的方案,关键是要取得税务机关的认可。此外,税法规定的

有些标准是模糊的甚至是空白的,企业可利用不同的视角定义具体的操作,从而选择更为优化的方式。

下面,以一个对应的综合案例具体说明转让定价纳税筹划方法的具体操作。

假设某集团总部 K 下设有 A、B、C、D 四个成员公司,总部 K 向其成员公司提供工薪、奖金的发放服务。此外,总部 K 还为 B、D 两公司提供市场营销服务,使得其产品得到更多的推广。A、C 公司被认定互为关联企业,A 公司主要生产摩托车发动机,C 公司主要生产摩托车,A 公司的产品主要满足 C 公司的生产需要。B、C 公司为高新技术企业,所得税税率为 15%;其他企业所得税税率为 25%。所有企业近几年都不存在亏损,应纳税所得额均很大。该年度中,A 公司销售 5 万台发动机给 C 公司,每台 2 100 元(市场价)。

假设集团总部 K 工薪、奖金的发放成本为 60 万元,符合独立交易原则的成本加成率为 5%,则应收取的相关劳务费为 63 万元。集团总部 K 为 B、D 两公司提供市场营销服务的成本为 200 万元,符合独立交易原则的成本加成率为 5%,应收取的费用为 210 万元。

首先,应考虑各公司对集团总部提供工薪、奖金发放劳务的分摊方法,对于该劳务可以基于每个人都平均享受这项劳务的角度按照各公司职工的人数进行分摊,也可以基于总部 K 对于资金的管理和配送按照各公司的工薪、奖金总额进行分摊。由于每个公司每年的业绩是不一样的,每个人的奖金也不同,因此这两种方法存在一定的差异(见表 1)。由于 B、C 所得税税率为 15%,所得税前可以列支的劳务成本应该尽量分给摊税率更高的 A 和 D,所以应采用按职工人数分摊的方法,A、D 的分摊比例达到了 50%,而在按现金总额分摊中只有 30%。

表 1 两种不同的工资发放劳务分摊情况

按职工人数	A	B	C	D	总额
职工人数(人)	50	150	100	200	60
分摊比例	10%	30%	20%	40%	100%
分摊额	6.3	18.9	12.6	25.2	63
按现金总额	A	B	C	D	总额
工薪、奖金(万元)	50	200	150	100	60
分摊比例	10%	40%	30%	20%	100%
分摊额	6.3	25.2	18.9	12.6	63

其次,考虑市场营销的劳务分摊。由于该服务与销售收入存在直接联系,可以参考销售收入的比重进行分摊。但是销售收入差异并不全是由其营销差异所产生,这还与各自产品的品质有关。因此还可以选择根据其提供服务的规模量来分摊。此案例中,由于 B 公司的产品研发深度更高,受市场的好评,所以总部相应对其营销的投入也就更多。但是 B 公司的产量不高,所以销售收入与 D 公司相等(见表 2)。与上面同理,因为 B 有更低的所得税税率 15%,所以所得税前可以列支的劳务成本应该尽量分给摊税率更高的 D,应选用按销售收入分摊的方法。

表 2 两种不同的市场营销劳务分摊情况

按销售收入	B	D	总额
销售收入	1 000	1 000	200
分摊比例	50%	50%	100%
分摊额	105	105	210
按营销投入	B	D	总额
营销投入	120	80	200
分摊比例	60%	40%	100%
分摊额	126	84	210

再次,我们着眼于 A、C 公司之间的业务。如果将每台发动机价格由 2 100 元调整为正常浮动状态范围内的 2 000 元,降价 100 元,则 A 可以减少“ $5 \times 100 \times 25\%$ ”的税款,而 C 会增加“ $5 \times 100 \times 15\%$ ”的税款,共节税 50 万元($5 \times 100 \times 10\%$)。

最后,来看一下增加业务的情形。D 公司可以以其职工人数较多、质量不高为由,请 C 公司为其提供财务、管理培训劳务(营业税税率为 5%)。假设发生劳务成本 x 万元,设符合独立交易原则的成本加成率为 r ,则 D 公司为此支付的劳务费用可以税前列支,少交所得税“ $x(1+r) \times 25\%$ ”,而 C 公司为此获得的收入应交营业税“ $x(1+r) \times 5\%$ ”,C 公司为此多交的所得税为“ $[xr - x(1+r) \times 5\%] \times 15\%$ ”。如果总的税负降低,则该方案可行,即要求有: $x(1+r) \times 25\% - [xr - x(1+r) \times 5\%] \times 15\% > x(1+r) \times 5\%$,进一步得出: $0.2075x + 0.0575xr > 0$ 。因为一般的符合独立交易原则的成本加成率肯定大于零,而劳务成本 x 也大于零,所以获得“ $0.2075x + 0.0575xr$ ”的节税额。

通过这个例子可以看出,这一类型关联方交易的一个总体筹划原则就是,应尽量减少高税率公司的应纳税所得额,增加低税率公司的应纳税所得额。不管是工资发放的劳务分摊还是市场营销劳务分摊,因为劳务支出可在税前列支,所以选用高税率公司分摊多的方法可以相对减少其应纳税所得额,并相对地增加低税率公司应纳税所得额,因而达到减税的目的。而合理地调整浮动价格也是遵循着这一思路。对于最后一个增加业务的情况而言,刚开始也是出于以上原则的考虑,只不过还涉及其他税种,需要做出试探性的假设才可知筹划方案的可行性。

设增加业务的营业税税率为 tb ,子公司各所得税税率中高税率为 tb 、低税率为 d 。根据上述方法,如果“ $[tb - (1+d) \times tb] \times x + [tb - (1+tb) \times d] \times x \times r > 0$ ”,则该方案可行。我国现行税法中营业税税率为 3%、5%;企业所得税税率及其优惠税率为 25%、20%、15%、10%,另外还有过渡优惠减半征收的两个税率 12%、12.5%。考虑所有可能组合方案得,上述等式一定成立。因此只要税务机关认可这项业务,且不反对对这项业务采用成本加成法,通常就能取得一定的纳税筹划效果。

三、纳税筹划中应考虑的问题

第一,虽然有时候纳税筹划可以减轻利益集团的整体税负,但是有可能导致经营管理方面出现一系列问题。因此,不能不考虑整体的战略发展目标而盲目地进行纳税筹划。

第二,即便有时候纳税筹划方案可以达到很好的整体效

对高校基建账务核算的改良

罗水秀

(浙江工业职业技术学院 浙江绍兴 312000)

【摘要】随着我国高校教育事业的发展,高校会计环境不断变化,高校会计和高校基建会计在账务核算、基建项目成本结转时点暴露出许多问题。笔者结合实际工作经验,分析了现行做法并提出了改进办法。

【关键词】高校会计 基建会计 科目设置 账务核算

目前,我国高校事业会计核算的依据是《高等学校会计制度》和《事业单位会计准则》,但《事业单位会计准则》同时规定:事业单位有关基本建设投资的会计核算,按有关规定执行,不执行本制度。因此,大多数高校的基建会计核算,都是根据财政部于2002年印发的《基本建设财务管理规定》(财建[2002]394号)和财政部《国有建设单位会计制度》(财会字[1995]45号)参照执行、分开核算的,各高校对基建资金的账务处理方法也不尽相同。

目前,高校建设资金的来源主要有:财政专户资金(学费、住宿费收入)、银行贷款、基建补助拨款等。以下主要对财政专户资金与银行贷款资金相关业务的核算进行探讨,并提出改良意见。

一、“财政专户资金”的账务核算

1. 通过“结转自筹基建”科目核算。高校会计具体的账务处理:向基建财务拨款时,借记“结转自筹基建”科目,贷记“银行存款”科目;通过国库集中支付下的直接支付方式支付工程款时,借记“结转自筹基建”科目,贷记“事业收入”科目。工程竣工办妥竣工验收和资产交接手续时,借记“固定资产”科目,贷记“固定基金”科目。

基建会计具体的账务处理:收到高校财务款项时,借记

“银行存款”科目,贷记“基建拨款——本年自筹资金拨款”科目。向施工单位预付工程款时:借记“预付工程款——工程项目——工程单位”科目,贷记“银行存款”科目。通过国库集中支付下的直接支付方式支付工程款时,借记“预付工程款”科目,贷记“基建拨款——本年自筹资金拨款”科目。支付建设单位管理费、土地补偿费、公证费等时,借记“待摊投资——建设管理费”等科目,贷记“银行存款”科目。施工单位提出工程价款审定结算账单时:借记“建筑安装工程投资”科目,贷记“预付工程款、应付工程款、银行存款”科目。工程竣工和结转待摊投资费用时,借记“交付使用资产——固定资产”科目,贷记“建筑安装工程投资、待摊投资”科目;工程竣工办妥竣工验收和资产交接手续时,借记“基建拨款——以前年度拨款或本年自筹资金拨款”科目,贷记“交付使用资产——固定资产”科目。

例1:某高校2011年建造一个分校区,工程项目投资总额2.7亿元,工程计划2013年底完成。2011年10月高校财务拨入基建财务资金0.5亿元,2011年12月工程开始开工建设,动工建设前期支付土地补偿费、公证费等0.28亿元,2012年1月支付给A施工单位进度款0.06亿元;2012年12月通过国库集中支付直接支付给A施工单位工程进度款0.8亿元;2013年10月高校财务拨入基建财务资金1.3亿元,2013

果,但是也可能实施不了。因为关联企业并不是目标一致的。如2号文中所述的八种关联企业,里面有一些只是部分非绝对控股,在这种情况下,虽然筹划主体总体上是减税的,但是由于一方的税负单方面地增加,伤害了这一方所有股东的利益,该方的股东大会可能会否决定价方案。

第三,纳税筹划不能只考虑短期效果,应该站在长远的角度来考虑,不能使得业务变动太大或者太频繁。因为这很可能会引起税务机关的注意,而且如果后期情况发生其他变动,筹划方案的设计可能会带来负面的效果,而改变当初筹备已久的筹划策略会付出较高的成本。

第四,关联方交易一定要真实发生,要有合法的交易合同及相关的手续,而这会涉及相应的印花税,但税负较低;在交易价格比市场价格只高一点或低一点的情况下,税务机关不

能对其进行调整,因为市场价格是波动的,不可能保持不变;企业应该就改变价格和业务召开会议并记录,同时落实相关的同期资料准备。这些都能降低税务机关的调查风险。

主要参考文献

1. 姬晶,廖奎.别让税费拖累你——企业合理节税案例分析.上海:立信会计出版社,2009
2. 叶金育.转让定价纳税筹划浅探.财会月刊,2010;5
3. 叶金育.转让定价的实质及转让定价争议解决.财会月刊(理论),2007;9
4. 周自吉.转让定价基础理论与实务操作.北京:中国财政经济出版社,2011
5. 赵智全,曹世庆.试析关联企业转让定价的税务筹划.石河子大学学报(哲学社会科学版),2002;2