

利用关联交易转移定价 少缴税款案例分析

刘湘伟 张沐

摘要：财政部某地监管局在2017年对某会计师事务所执业质量检查中发现，G股份审计工作底稿问题较多，反映企业会计信息质量可能存在较多瑕疵，随即对该企业会计信息质量组织开展全面检查，发现该企业存在通过关联交易转移定价，将境内子公司企业利润向境外子公司转移，进行跨境避税的问题。本文阐述了企业违规事实和手段，剖析了企业发生违规行为的动机和原因，提出完善法规制度体系、建立纳税评估体系、强化多边合作机制等建议。

关键词：关联交易定价；转移利润；跨境避税

中图分类号：F406.7；F257.2 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2022)14-0026-02

一、案例背景

G股份有限公司由原G集团以下属A公司和C集团的100%权益及部分房产出资，联合B集团公司于2008年设立，并于2009年在上海证券交易所正式挂牌上市交易。D公司作为C集团境外独立运营的全资子公司，主要在境外某地区协助C集团与国际供货商设立在该地的代表处进行联络和沟通，承担C集团各类进口商品、境内产品的采购、储存和运输，负责境内外供货商的货款等资金结算工作，以及利用该境外地区资讯优势，收集境内外相关市场和商品的信息，加快C集团的国际化进程。

财政部某地监管局在对G股份有限公司主审会计师事务所某年度执业质量检查过程中发现，该公司审计底稿存在疑点较多，企业会计信息质量可能存在重大瑕疵。经报财政部备

案批准，启动对G股份有限公司前一年度会计信息质量的专项检查，并延伸检查其下属C集团和A公司两家子公司。检查发现，C集团两家全资子公司D公司与E公司存在大额关联交易定价不公允问题。该企业通过关联交易转移定价，将境内子公司利润向境外子公司转移，进行跨境避税。

二、案例解析

(一) 违规事实

D公司销售给E公司同类商品的毛利率，显著高于销售给C集团本部的毛利率，关联定价不符合公平、独立交易原则，对作为境内经营主体的E公司销售毛利率(销售成本)具有重大影响。同时，考虑到境外某地企业与境内企业所得税税率差异(D公司16.5%、E公司25%)，上述事项对C集团合并报表所得税产生重大影响。按D公司对C集团本部销售毛利率测算，

被检查年度E公司向D公司转移利润4.45亿元(按成本加成7%、汇率0.86计算)。该事项影响C集团2016年度合并报表应纳所得税少计缴3785万元。

(二) 违规手段

D公司作为C集团的业务代理机构，是支撑C集团免税业务发展的重要保障，但其定价规则和加价水平均由C集团本部制定，即在保证C集团本部批发收益基础上，根据有关商品供应商制定的建议零售价格，制定C集团本部的一级批发价格。而D公司销售给E公司的商品毛利率为19%，显著高于销售给C集团本部7%的毛利率，虽然D公司对集团本部的销售商品类别存在不同，但D公司对集团本部、E公司加价原则都是集团统一规定的加价率。考虑到D公司对集团本部及E公司提供的服务中发生的成本、费用基本一致，采用不同的加价率，在默认其对集团本

部加价公允的情况下，其对E公司加价率显失公允。

从职能定位上看，D公司实际为C集团的有关商品物流配送中心，并非真正意义上的独立商品贸易企业。被检查年度全年，D公司营业收入52.54亿元，大部分为与C集团本部、E公司的关联方交易收入，其中对C集团本部、E公司销售金额分别为15.86亿元和33.30亿元，分别占C集团本部、E公司有关商品采购进货量的62%和97%。相比之下，D公司当时仅配备员工72人，且大部分工作人员工资水平较低，人员配置及薪酬待遇与其最初职能定位相符，有关商品采购、销售定价等重要职能人员未予以配备，当年销售费用、管理费用等业务费用合计仅8716万元。

C集团应E公司所在地省政府要求，经海关总署同意，将E公司经营的免税商品报关方式由C集团统一报关改由E公司独立报送，供货方式也由C集团本部供货变更为D公司直接向E公司供货。原供货模式下，D公司按7%一级批发毛利率统一供货C集团，C集团统一供货各免税店进行销售。调整供货模式后，仅E公司由D公司直接供货，一级批发毛利率调整为19%，其余免税店供货模式不变。上述关联定价行为明显不符合公平、独立的交易原则，对E公司销售毛利率（销售成本）具有重大影响。同时，考虑所得税率差异，按D公司对C集团本部销售毛利率测算，被检查年度E公司向D公司转移利润4.45亿元，C集团当年合并报表所得税少计缴3785万元。

（三）检查思路和方法

1. 突出问题导向，抽丝剥茧。在对企业主审会计师事务所开展执业质

量检查时，发现G股份有限公司审计底稿问题较多且涉及面较广。检查组随即组织检查人员，对G股份有限公司整体会计信息质量开展全面检查，发现D公司销售给E公司的免税商品毛利率为19%，显著高于销售给C集团本部的毛利率。进一步查证D公司相应会计信息后，查实了C集团大额关联交易定价不公允，转移利润和跨境避税的违规行为。

2. 组织专家论证，逐一查实。针对检查事项涉及境外某地区这一特殊情况，为保证检查工作质效，检查组建立了专家论证机制，评估重大问题材料收集是否完备、问题是否具有普遍性、是否需要扩大检查样本量等。邀请部分会计师事务所专业人士直接参与，对检查问题逐一论证、查实，确保无差错、无遗漏。

3. 强化沟通协调，信息共享。一是做好检查组内部的沟通协调，定期上报工作简报，及时向检查领导小组报告。二是做好与被检查单位的沟通协调，切实注重自身执法形象建设。

三、案例启示

（一）违纪动机与原因

从本质上看，上述违纪行为的动机是企业利益驱动。跨境企业为达到利润最大化的目的，在税收筹划方面利用不同地区税率差异，将利润最大程度留到税负较低的国家或地区。随着国内企业国际化进程的加速，我国企业跨境业务将随之增加，但相对购销、服务、金融等类型交易业务仍缺少转让定价领域的税收规范。部分企业在追求自身利益最大化的同时“巧妙”规避国家税收监管，且该现象在国内进出口企业存在一定的普遍性。

究其原因，一是企业法治观念不

强。在经营过程中，企业管理层尤其是主要负责人法治观念淡薄，导致企业行为未按照税收相关法律制度执行。二是定价管理不规范。企业在定价过程中未严格执行内控程序，定价随意性较强，企业决策不受制约。三是部门监管不到位。跨境避税问题具有一定普遍性，监管单位尤其是税务部门对其甄别监管不到位，企业使用税率差异避税的情况屡禁不止。

（二）教训与启示

1. 完善法规制度体系。一是及时完善相关法规制度。在法规制度层面，逐步引入和借鉴其他国家和地区的做法，建立较为完备的跨国（境）税收征管体系。二是加强跨境监管力度。通过对国内大型跨国跨境企业开展定期抽查、督促自查等多种方式，规范企业行为。三是提升监管质效。联合财政、税务等多部门，对跨境企业开展“反避税”监管，在监管部门间实现线索互通、资源互通、人才互通，多管齐下形成监管合力。

2. 建立纳税评估体系。一是加强对企业关联交易涉及的转让定价原则和计算方法的管理，规范企业税款缴纳。二是加强对跨国（境）关联方交易的独立性及公允性评估。积极推进跨国（境）税收合作进而建立完善的纳税评估体系，逐步堵塞税收监管漏洞。

3. 强化多边合作机制。一是加快税收协定谈判。逐步完善与其他国家和地区税收合作机制，推动建立纳税监管体系，通过国际税收协定，达成多边合作协议。二是促进反避税监管信息交流。进一步增强多边监管规则对接，提升监管执行力和有效性，力堵跨境企业避税通道。

责任编辑 王词