



税务快讯

经合组织发布修订版《利润分割法应用指南》

经济合作与发展组织（以下简称“经合组织”）于2018年6月21日发布了《利润分割法（即 Profit Split Method，简称 PSM）应用指南》（以下简称“《PSM 指南》”），对2017年版经合组织转让定价指南第二章利润分割法部分进行了修订。具体而言，《PSM 指南》的内容将分别替换经合组织转让定价指南中第二章的第三部分 C 章节和第二章的附录二。

总体而言，《PSM 指南》继续关注现行经合组织转让定价指南第一章中的风险控制框架在以下两则问题中的应用：（1）何时应将利润分割法选择作为最合适的转让定价方法；（2）如何应用利润分割因子获得符合独立交易原则的结果。

适用利润分割法的三项考虑因素

《PSM 指南》提出了存在以下三种情况时，利润分割法可能是最合适的转让定价方法：

- 交易各方都作出了独特且具有价值的贡献；
- 交易各方的商业运营高度整合因此各方的贡献无法被单独可靠地衡量；
- 交易各方共同承担重大经济风险或各方分别承担密切相关的风险。

《PSM 指南》对“独特且具有价值的贡献”这一术语作出了定义。具体而言，“独特且具有价值的贡献”不仅囊括使用的资产（例如无形资产），也包含“执行的功能”。此外，《PSM 指南》还指出，作出独特且具有价值的贡献可能是判断利润分割法是否合适的“最清晰的指标”。

利润分割方法及利润分割因子

《PSM 指南》延续了 2017 年讨论稿中提及的两种利润分割方法：贡献分析法和剩余利润分割法。贡献分析法依照各企业的相对贡献程度进行利润分割。而剩余利润分割法则由两步组成：1) 第一步，确定能被可靠衡量的回报；2) 第二步，使用贡献分析法分割剩余利润。

和 2017 年讨论稿类似，《PSM 指南》没有就利润分割因子提供明确列表。《PSM 指南》指出，利润分割因子应该是可被验证的，且基于内部财务数据或可以获得的可计量市场数据。可使用的内部数据包括资产、成本、人数等。针对可能未列入资产负债表的自行开发的资产，可以使用现金流折现法等估值方法进行计量。

被分割利润

《PSM 指南》认为，为了对涉及被分割利润的交易进行准确描述，分割企业整体利润结果的做法可能是必要的。

对被分割利润的计量将基于企业间共同承担的风险。在许多情况下，营业利润可被作为最合适的被分割利润，因为各企业共同承担了整个业务中的风险。然而，如果企业仅共担了与销售量和产品生产相关的风险，而非在市场上销售产品相关的风险，那么分割毛利更为恰当。

《PSM 指南》也为何时适合分割实际利润或预计利润提供了指导意见：

- 适合分割实际利润的情形：所有关联方共同承担同一重大经济风险或各方分别承担密切相关的重大经济风险时，分割实际利润较恰当。
- 适合分割预计利润的情形：反之，当其中一方未共同承担所有重大经济风险时，分割预计利润较恰当。

无论分割实际利润还是预计利润，分割利润的基础都需根据各方在交易时点已经知晓或可以合理预见的信息而决定。

我们的观察

根据国家税务总局公告 2017 年第 6 号（以下简称“6 号公告”），税务机关可以选择使用利润分割法作为合适的转让定价方法进行分析。同时，6 号公告规定利润分割法应根据企业与其关联方对关联交易合并利润（实际或者预计）的贡献计算各自应当分配的利润额，且利润分割法主要包括一般利润分割法（即《PSM 指南》中的贡献分析法）和剩余利润分割法，这也与《PSM 指南》中的规定保持一致。

6 号公告明确要求，利润分割法的可比性分析应当特别考察关联交易各方执行的功能、承担的风险和使用的资产，收入、成本、费用和资产在各方之间的分配，成本节约、市场溢价等地域特殊因素，以及其他价值贡献因素，确定各方对剩余利润贡献所使用的信息和假设条件的可靠性等。

实务中，随着中国税务机关更多关注无形资产相关交易，以及中国市场作为实现经济价值的平台所发挥出的地域性优势在关联购销交易中对利润的贡献，我们注意到越来越多的案例中，中国税务机关更多倾向于使用利润分割法进行分析，或在使用其他转让定价方法的同时采用利润分割法进行辅助佐证分析。

作者:

北京

黄晓里

合伙人

+86 10 8520 7707

xioli Huang@deloitte.com.cn

上海

程丹

总监

+86 21 2316 6902

daicheng@deloitte.com.cn

苏州

韩稚禾

高级税务顾问

+86 512 6289 1282

anhan@deloitte.com.cn

如您有任何问题, 请联系德勤转让定价服务团队:

转让定价全国领导人

北京

贺连堂

合伙人

+86 10 8520 7666

lhe@deloitte.com.cn

华北区

北京

黄晓里

合伙人

+86 10 8520 7707

xioli Huang@deloitte.com.cn

华东区

上海

梁晴

合伙人

+86 21 6141 1059

mliang@deloitte.com.cn

华南区

深圳

李旭升

合伙人

+86 755 3353 8113

vicli@deloitte.com.cn

华西区

重庆

汤卫东

合伙人

+86 23 8823 1208

ftang@deloitte.com.cn



Deloitte (“德勤”)泛指一家或多家德勤有限公司(即根据英国法律组成的私人担保有限公司,以下称“德勤有限公司”),及其成员所网络和它们的关联机构。德勤有限公司与其每一家成员所均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司(又称“德勤全球”)并不向客户提供服务。请参阅[关于德勤](#)中有关德勤有限公司及其成员所更为详细的描述。

隐私

感谢您对德勤中国服务的关注。德勤中国希望可以继续使用您的个人资料(特别是姓名及联系信息),以向您发送市场和政策最新动态,以及由德勤中国举办、赞助或宣传之研讨会及其他活动的邀请函。如您日后不希望收到由德勤中国发出的信息,请回复电邮并在邮件主题栏中填上“Unsubscribe”。

如欲更新您的个人资料,请[点击](#)此处。

德勤中国泛指德勤·关黄陈方会计师事务所（香港）、德勤·关黄陈方会计师事务所（澳门）、德勤华永会计师事务所（特殊普通合伙）（中国大陆）以及其于香港、澳门及中国大陆从事业务之关联机构。

本通信中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构（统称为“德勤网络”）并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前，您应咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本通信而导致的任何损失承担责任。

© 2018 德勤·关黄陈方会计师事务所（香港）、德勤·关黄陈方会计师事务所（澳门）、德勤华永会计师事务所（特殊普通合伙）（中国大陆）版权所有 保留一切权利。

如您日后不希望收到关于该话题的信息，请回复电邮并在邮件主题栏中填上“取消订阅”。