




# BEPS在中国落地 — 转让定价先行

2017中国税务前瞻

[kpmg.com/cn](http://kpmg.com/cn)





2016年7月,中国国家税务总局发布了42号公告,明确了中国转让定价同期资料的新要求。42号公告是中国在将BEPS项目成果本地化进程中,所推行的一系列国内法规的开篇之作。在本文发表前夕,国家税务总局发布了64号公告,完善预约定价安排管理有关事项。本文梳理了42号公告及64号公告的关键点,及其在实践中的影响。

## 01 ▶ 简介

在经济合作与发展组织(以下简称“OECD”)启动税基侵蚀与利润转移(以下简称“BEPS”)项目的背景下,中国过去几年在税收改革方面成果丰硕,相关人士正在税收变革的浪潮中屏息以待未来的变化。如国家税务总局国际税务司司长廖体忠博士在20国集团杭州峰会后执笔的文章所述,这些频繁的举措表明,中国愈发希望成为国际税收改革进程中积极的参与推动者。同时,新近出台的税收政策也反映了国家税务总局致力于完善更加系统、高效和以服务为导向的现代化税收征管体系。在不到十年的时间里,中国经历了从缺乏完整的转让定价法规体系到如今成为OECD BEPS行动计划最早实施落地的国家之一。

国家税务总局于2015年9月发布的《特别纳税调整实施办法(征求意见稿)》(以下简称“征求意见稿”)提出了中国落实BEPS行动计划的观念性框架。征求意见稿从中国转让定价角度强调了一些十分重要的事项,例如价值创造和地域特殊因素等。事实上,征求意见稿亦为未来法规的发展奠定了基础和指明了方向。

征求意见稿发布约一年后,2016年7月13日国家税务总局发布《关于完善关联申报和同期资料管理有关事项的公告》(以下简称“42号公告”)成为国家税务总局在转让定价领域的一系列官方法规改革的开篇之作。跟随其后,2016年10月18日,国家税务总局发布《关于完善预约定价安排管理有关事项的公告》(以下简称“64号公告”),未来也必将有更多的法规政策陆续颁布。

中国的税收法规改革也已渗透至地方层面,省级税务机关迅速将BEPS导向的国际税收改革成果整合到其工作之中。例如,江苏省国家税务局发布了《2016-2018年度国际税收遵从管理规划》,专门指出要提高BEPS相关资料的准备质量。很显然,未来纳税人将面临日益增长的压力以证明其转让定价实践与国家税务总局制定的合规要求相一致。纳税人也因此面临平衡满足合规性要求与管理成本的挑战。



## 02 ▶ 42号公告引入BEPS内容并富于中国特色

42号公告表明国家税务总局在同期资料准备要求上与OECD国家一致的要求,同时也吸收了中国税务机关近年来在转让定价工作领域中的关注重点。此外,我们还观察到42号公告中对于合规性的要求在64号公告中被加以强调,此举证明国家税务总局采取了全局整合式的方法制定新的转让定价法规。

42号公告对于同期资料要求最显著的结构变化是正式采用了BEPS第13项行动计划中的三层文档结构。这将取代国税发【2009】2号《特别纳税调整实施办法(试行)》(以下简称“2号文”)第二章和第三章及第74条和第89条中关于单一文档的要求。未来,跨国集团企业在达到特定门槛后将必须准备主体文档、本地文档以及国别报告。国别报告将作为《企业年度关联业务往来报告表》的一部分进行申报。

### 主体文档

42号公告对于主体文档的要求与BEPS第13项行动计划中的要求大体一致,最显著的区别是国家税务总局希望通过主体文档对于跨国企业集团研发活动的披露获得更多的信息。研发活动与国家税务总局一直强调的价值创造观念密切相关。42号公告要求披露主要研发机构所在地和研发管理活动发生地及其主要功能、风险、资产和人员情况。这将使中国税务机关更好地理解研发企业是否真实承担了主要工作,以及最终利润的归属。

主体文档的新要求同时为税务机关提供了关于纳税人在年度内业务重组活动的更多信息。国家税务总局加强了对关联方直接和间接股权转让的监管,这也将在本国文档中得到执行。国家税务总局希望了解跨国企业集团年度内发生的企业法律形式改变的性质,例如:债务重组、股权收购、资产收购、合并、分立,以及业务重组活动,包括:产业结构调整、集团内企业功能、风险或者资产的转移。

虽然BEPS第13项行动计划仅要求披露单边预约定价安排,42号公告进一步要求披露跨国企业集团内各成员实体签订的双边预约定价安排。此外,42号公告要求披露报送国别报告的企业名称及其所在地。因此,跨国企业集团需要在准备主体文档时注意其内容应满足中国税法的相关要求。



42号公告为跨国企业集团提供了充分的灵活性以决定如何以最好的结构呈现其主体文档。同时,在满足合规要求的范围内,纳税人必须有策略地考虑主体文档信息披露的程度,以及主体文档、本地文档和国别报告三者的关系,需要平衡向税务机关提供足够的信息以及将披露的信息限制在必要的范围内。纳税人也需要考虑谁将是主体文档的读者,主体文档是否会被交换至其他税务机关,而其中一些税务机关具有丰富的转让定价经验。

## 本地文档

在过去的几年里,随着中国经济的发展和逐渐摆脱传统上生产制造及服务中心的发展模式,国家税务总局更加强调确保中国企业应根据其执行的功能、承担的风险以及使用的资产获得在跨国企业集团整体利润中“合理”的利润。因此,42公告中最显著的有别于BEPS第13项行动计划及2号文的部分是在本地文档中增加了价值链分析。具体而言,纳税人需提供一系列的信息包括:跨国企业集团利润在全球价值链条中的分布、分配原则和分配结果。此外,地域特殊因素的量化和分配也应进行详细披露,包括在何种程度上成本节约以及市场溢价影响了关联交易定价。此外,在本地文档中,无论选择何种转让定价方法,均须说明纳税人对跨国企业集团整体利润或者剩余利润所做的贡献,并附带其单体及合并财务报表。最后,跨国企业集团内业务流、物流和资金流,包括从设计、开发、生产制造、营销、销售、售后服务、循环利用等各环节的信息也须包括在价值链分析中。上述这些要求显示了国家税务总局的意图。在纳税人可以搜集和提供信息的程度范围内,国家税务总局将可以更好地评估跨国企业集团是否在中国留存了合理的利润。然而,纳税人是否有能力提供如此具体的信息还有待进一步观察。

与2号文相比,42号公告对于要求企业准备本地文档的条件更加严格。除符合有形资产所有权转让金额超过2亿元人民币、其他关联交易金额合计超过4,000万元人民币的企业需要准备本地文档外,金融资产转让金额超过1亿元人民币、无形资产所有权转让金额超过1亿元人民币的企业也需要准备本地文档。这也反映出国家税务总局对于这些类型交易的关注。鉴于对金融资产和无形资产转让交易金额的门槛较低,预计将有更多的企业满足条件需要准备本地文档。

42号公告与OECD BEPS建议最明显的差异是国家税务总局未采取低附加值的集团内劳务交易适用于简化文档的要求。这也反映了国家税务总局长期以来的观点,即所有的劳务交易均应被视为具有较高风险,有从中国转移利润的可能空间。显然,与主体文档相同,42号公告中对于本地文档的要求反映出国家税务总局希望结合中国的特有情况将BEPS第13项行动计划在中国落地实施。



## 国别报告

国家税务总局一直以来强调掌握跨国企业集团全球业务信息的重要性,并一直希望获得国别报告中所包含的信息。税务机关可以通过国别报告评估转让定价对跨国企业集团在其业务经营各地区利润水平的影响。国别报告中的报送内容,例如:非关联方收入、关联方收入、税前利润(亏损)、计提的企业所得税、已缴纳企业所得税、注册资本、雇员人数等,可以帮助税务机关理解在相应税收管辖地及价值链上各企业所执行的功能如何与其利润回报和税收状况相匹配。

2016年度是提交国别报告的第一个税务年度,许多跨国企业集团在过去一年中使用2015年度的财务数据对国别报告进行了试填报。从一些大型跨国企业集团反馈的信息表明,由于最终财务数据通常最早在下一年的2月或3月才能完成,因此5月31日的报送截止日期对于大型跨国企业集团来说是一个非常严苛的时间表。由此可见,报送国别报告中最重要的一点是制定并执行一个系统化的信息收集、整合、审阅及报送的流程。特别是对于那些预计需要大量工作提升其信息技术系统的企业而言,在工作开展早期引入系统信息技术专业人员可能会有所帮助。

与纳税人的交流也反映出对于某些报送项目的解释存在一定灵活性。例如,对于注册资本是否应在同一税收管辖区内合并存在一定的争论。虽然跨国企业集团可以解读BEPS第13项行动计划中的相关文字说明为对所有注册资本的一种简单加总,然而在实际操作中简单加总所有注册资本,有可能会数倍放大其注册资本金额,考虑到合并的层级,加总夸大了注册资本合计金额。同样的问题也包括是否应该合并同一税收管辖区内的关联交易收入。我们注意到一些跨国企业集团认为采取合并同一税收管辖区内的关联交易收入的填报方法可以令一些分析指标更有意义。这样看来,企业可能希望根据其业务的经济实质来灵活把握填报口径。

国别报告高度归纳总结了跨国企业集团在其各个业务地区的活动,但是并不能取代在本地文档中对于功能、风险、资产的更为详尽的转让定价分析。此外,由于国别报告是以税收国家/地区而非单个实体为基础进行报送,因此税务机关必须将主体文档和本地文档与国别报告一起审阅以识别潜在的调查目标。



## 关联关系与关联交易

42号公告采纳了征求意见稿中的原则界定关联关系。除了最常见的直接和间接持股标准,企业也可能由于其融资活动、使用另一方提供的无形资产、持股人的亲缘关系、或者一方对另一方经营活动的实质性控制而被认定为具有关联关系。值得注意的是,与2号文相比,新的定义更为全面,扩展了关联关系的范围。

除了关联关系外,国家税务总局还将金融资产转让纳入关联交易的范畴,明确表明了国家税务总局对这一领域日益增长的关注。关联金融通和劳务交易的定义也被进一步细化。纳税人披露信息的负担也相应显著增加。

## 企业年度关联业务往来报告表


42号公告中企业关联业务往来报告表的变化不仅体现在报表数目上的增加,即由114号文中的9张表增至22张表,还体现在所要求披露信息的程度更为详细。国家税务总局的重点关注领域也体现在报告表的设计之中。例如,关于无形资产现在有两张报告表:一张是关于无形资产所有权的转移,另一张是关于无形资产使用权的转移;代替了原来的无形资产表。此外,还有一张单独的报告表用以披露金融资产交易,例如应付账款、应收账款、其他应付款、股权投资、债权投资和衍生金融工具形成的资产及其他金融资产。22张表中有6张表是国别报告表,包括中英文表格,与BEPS第13项行动计划中的国别报告表三份模板保持一致。

## 总结

42号公告中所提出的报送要求的变化反映了国家税务总局一直在推进的一些原则:

- 对无形资产价值创造的贡献应当得到合理的回报,除了无形资产所有权外,应该考虑创造无形资产的相关活动;
- 应该考虑包括选址节约和市场溢价在内的地域性特殊因素;
- 应当避免功能与风险在合同上的不匹配,例如对关键研发活动仅给予低成本加成率的回报;
- 所有服务交易被认为具有潜在高风险,应当进行详细考察。

随着上述原则被正式纳入立法,纳税人需要说明并证明其转让定价符合国家税务总局制定的这些原则。



## 03 ▶ 江苏省国家税务局及2016-2018年度国际税收遵从管理规划

在42号公告出台后不久，江苏省国家税务局随即发布了《2016-2018年度国际税收遵从管理规划》（以下简称“江苏省税收遵从管理规划”）。江苏省税收遵从管理规划在紧密结合42号公告的关注重点的同时，进一步强调了提高转让定价同期资料质量的重要性，以有效提高纳税人的税收遵从度。该规划同时明确了税务中介机构应发挥专业技能，帮助企业提高同期资料的质量。该规划还提出“对参与企业同期资料制作且质量较差的中介机构及其从业人员，税务机关将在一定范围内予以通报。”对于同期资料准备质量较差的企业，税务机关会将其列为高风险等级和潜在税务调查目标。通过强调税务中介机构的角色，江苏省税收遵从管理规划将纳税人、专业顾问以及税务机关的利益联系地更加紧密。

## 04 ▶ 64号公告反映国家税务总局强调透明度的目标

在2005至2014年间，国家税务总局成功签订了一百余件预约定价安排，其中约70%为单边预约定价安排，剩余的约30%为双边预约定价安排。2016年10月18日发布的64号公告体现了中国税务机关自2009年2号文公布实施以来对预约定价安排管理实务操作的经验总结、业务积累以及制度发展。新出台的法规也体现出国家税务总局希望发展完善更为系统化和透明化的预约定价安排管理方法以及在执行方面更加健全的管理程序。与此同时，新的法规采纳了中国自始便积极参与的BEPS行动计划中有关透明化的重要原则。对于新的法规要求，大家普遍认为预约定价安排的准入门槛相对2号文将会提高并变得更加严格。



新的64号公告大体上继续沿用了与2号文类似的六个阶段的划分,包括:预备会谈、谈签意向、分析评估、正式申请、协商签署以及监控执行,但是每个阶段中的部分细节内容发生了变化。熟悉2号文规定下预约定价安排申请流程的人会注意到国家税务总局将更多的准备工作提前到预约定价安排的正式申请之前,这要求纳税人在申请开始时便采取更加高效且准确的申请策略。现有管理体系下在之后阶段才需要提交的部分材料被提前到较早的阶段提交。例如,在预约定价预备会谈的初始阶段即要求提供预约定价安排的适用年度和涉及的关联方及关联交易,企业最近三至五个年度的生产经营情况及同期资料,预约定价安排涉及各关联方功能和风险的说明,包括是否存在地域特殊优势等在内的市场情况的说明。申请初始阶段的顺利开展有利于为提交谈签意向书以及申请草案奠定良好的基础。申请草案要求企业披露在预约定价安排中使用的定价原则和计算方法,以及相关的功能风险分析、可比性分析和假设条件等。此外,该阶段还需要提交包括价值链或供应链分析、安排适用期间的年度经营规模、经营效益预测以及经营规划等在内的说明。通过前置以上要求,国家税务总局希望提交正式申请书以及正式申请报告将会成为一种程序化的流程。

可以注意到42号公告与64号公告在一些方面具有一致性,反映出国家税务总局在设计新的法规时所采用的系统综合性的方法,以提高税务法规的成熟度。例如,纳税人需要在预约定价安排的预备会谈阶段讨论是否存在包括成本节约与市场溢价等地域特殊优势,并在分析评估阶段提供价值链或供应链分析。此外,64号公告提到如果申请人未按照42号公告的有关规定提供同期资料或年度关联业务往来报告表,则其申请可能会因此被拒绝。由此可见,64号公告强化了42号公告的规定。

值得注意的是,在64号公告所规定的新管理机制下,税务机关将会在适用的情况下就预约定价安排适用年度或追溯年度向企业送达《预约定价安排补(退)税款通知书》。这是国家税务总局第一次明确因转让定价调整而退还税款的机制。毫无疑问,如果该机制应用于实务,中国将成为全球税务机关中允许此类调整的特例。但是税务机关在未来如何实际执行和操作该机制尚有待观察。



## 05 ▶ 总结及展望

继42号公告和64号公告相继发布, 业界广泛预期关于转让定价调查与调整的指引将会随后出台。基于征求意见稿提供的指引, 国家税务总局在进行调查时可能采用更复杂的方法检查纳税人的内部控制程序, 这为纳税人建立更加健全的税收风险管理体系提供了外部动力。国家税务总局也表示其在识别目标企业时将采用以风险为导向的方法, 并且将更加鼓励纳税人“自查”。由于国家税务总局将持续发布其他法规, 纳税人需要密切关注相关变化并仔细应对, 在满足新的合规要求和控制相关管理成本之间寻求平衡。

近年来, 中国已从在2008年以前几乎没有正式的转让定价法规体系, 转变为将OECD BEPS行动计划正式融入本地法规的先驱国家之一。这显示了中国热切期望成为国际税制改革中积极并且不可或缺的参与者。毫无疑问, 在这个国际税收变革的时代, 前路还将有更多的变化等待着中国。



# 毕马威中国联系人

## 全国

---



### 何坤明

税务服务主管合伙人, 毕马威亚太区  
税务服务主管合伙人, 毕马威中国  
副主席, 毕马威中国  
T: +86 (10) 8508 7082  
E: khoonming.ho@kpmg.com



### 池澄

全球转让定价服务全国主管合伙人  
毕马威中国  
T: +86 (21) 2212 3433  
E: cheng.chi@kpmg.com

## 华北区

---



### 凌先肇

华北区税务服务主管合伙人  
毕马威中国  
T: +86 (10) 8508 7083  
E: david.ling@kpmg.com

## 华中区

---



### 池澄

全球转让定价服务全国主管合伙人  
毕马威中国  
T: +86 (21) 2212 3433  
E: cheng.chi@kpmg.com

## 华南区

---



### 廖雅芸

税务合伙人  
毕马威中国  
T: +86 (20) 3813 8668  
E: kelly.liao@kpmg.com



## 作者

**池澄**

T: +86 (21) 2212 3433  
[cheng.chi@kpmg.com](mailto:cheng.chi@kpmg.com)

**刘晓萌**

T: +86 (10) 8508 7565  
[simon.liu@kpmg.com](mailto:simon.liu@kpmg.com)

**廖雅芸**

T: +86 (20) 3813 8668  
[kelly.liao@kpmg.com](mailto:kelly.liao@kpmg.com)

**王儷兒**

T: +86 (21) 2212 3250  
[mimi.wang@kpmg.com](mailto:mimi.wang@kpmg.com)

## 中国内地

---

### 北京

中国北京东长安街1号  
东方广场毕马威大楼8层  
邮政编码: 100738  
电话: +86 (10) 8508 5000  
传真: +86 (10) 8518 5111

### 北京中关村

中国北京丹棱街3号  
中国电子大厦B座6层603室  
邮政编码: 100080  
电话: +86 (10) 5875 2555  
传真: +86 (10) 5875 2558

### 成都

中国成都红星路3段1号  
国际金融中心1号办公楼17楼  
邮政编码: 610021  
电话: +86 (28) 8673 3888  
传真: +86 (28) 8673 3838

### 重庆

中国重庆邹容路68号  
大都会商厦15楼1507单元  
邮政编码: 400010  
电话: +86 (23) 6383 6318  
传真: +86 (23) 6383 6313

### 佛山

中国佛山灯湖东路1号  
友邦金融中心一座8层  
邮政编码: 528200  
电话: +86 (757) 8163 0163  
传真: +86 (757) 8163 0168

### 福州

中国福州五四路137号  
信和广场12楼1203A单元  
邮政编码: 350003  
电话: +86 (591) 8833 1000  
传真: +86 (591) 8833 1188

### 广州

中国广州市珠江新城珠江东路6号  
周大福金融中心21楼  
邮政编码: 510623  
电话: +86 (20) 3813 8000  
传真: +86 (20) 3813 7000

### 杭州

中国杭州杭大路9号  
聚龙大厦西楼8楼  
邮政编码: 310007  
电话: +86 (571) 2803 8000  
传真: +86 (571) 2803 8111

### 南京

中国南京珠江路1号  
珠江1号大厦46楼  
邮政编码: 210008  
电话: +86 (25) 8691 2888  
传真: +86 (25) 8691 2828

### 青岛

中国青岛东海西路15号  
英德隆大厦4层  
邮政编码: 266071  
电话: +86 (532) 8907 1688  
传真: +86 (532) 8907 1689

### 上海

中国上海南京西路1266号  
恒隆广场50楼  
邮政编码: 200040  
电话: +86 (21) 2212 2888  
传真: +86 (21) 6288 1889

### 沈阳

中国沈阳北站路61号  
财富中心A座19层  
邮政编码: 110013  
电话: +86 (24) 3128 3888  
传真: +86 (24) 3128 3899

### 深圳

中国深圳深南东路5001号  
华润大厦9楼  
邮政编码: 518001  
电话: +86 (755) 2547 1000  
传真: +86 (755) 8266 8930

### 天津

中国天津大沽北路2号  
天津环球金融中心  
津塔写字楼40层06单元  
邮政编码: 300020  
电话: +86 (22) 2329 6238  
传真: +86 (22) 2329 6233

### 厦门

中国厦门鹭江道8号  
国际银行大厦12楼  
邮政编码: 361001  
电话: +86 (592) 2150 888  
传真: +86 (592) 2150 999

## 香港特别行政区和澳门特别行政区

---

### 香港

香港中环遮打道10号  
太子大厦8楼  
香港铜锣湾轩尼诗道500号  
希慎广场23楼  
电话: +852 2522 6022  
传真: +852 2845 2588

### 澳门

澳门苏亚利斯博士大马路  
中国银行大厦24楼BC室  
电话: +853 2878 1092  
传真: +853 2878 1096

[kpmg.com/cn](http://kpmg.com/cn)

本刊物所载资料仅供一般参考用,并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的数据,但本所不能保证这些数据在阁下收取本刊物时或日后仍然准确。任何人士不应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据本刊物所载资料行事。

© 2016毕马威企业咨询(中国)有限公司及毕马威华振会计师事务所(特殊普通合伙),均是瑞士实体—毕马威国际合作组织(“毕马威国际”)相关联的独立成员所网络中的成员。毕马威企业咨询(中国)有限公司为一所中国外商独资企业;毕马威华振会计师事务所(特殊普通合伙)为一所中国合伙制会计师事务所。版权所有,不得转载。中国印刷。

毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的商标或注册商标。