

中国税务快讯

第二十三期 二零一六年七月

国家税务总局（以下简称“国税总局”）发布关于完善关联申报和同期资料管理有关事项的公告

本期快讯讨论的法规：

- 中华人民共和国国家税务总局（以下简称“国税总局”）于2016年7月13日发布的《国家税务总局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”）
- 国税总局于2015年9月17日发布的《特别纳税调整实施办法（征求意见稿）》（以下简称“征求意见稿”）
- 国税总局于2008年12月05日发布的《国家税务总局关于印发《中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表》的通知》（以下简称“114号文”）

背景

2016年7月13日，国税总局发布了关于完善关联申报和同期资料管理有关事项的公告（42号公告）。42号公告替代了《特别纳税调整实施办法（试行）》，国税发【2009】2号文中第二章、第三章、第七十四条和第八十九条对于同期资料管理要求的相关内容以及国家税务总局关于印发《中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表》的通知，国税发【2008】114号文中的《中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表》，并将适用于自2016年1月1日起的财务年度。42号公告将OECD/G20 BEPS第13项行动计划中对转让定价文档的包括主体文档、本地文档和国别报告的三层文档架构的建议整合进了中国的税务法规。其中，主体文档与本地文档的建议被整合进了同期资料相关要求，而国别报告表则成为了《企业年度关联业务往来报告表》的一部分。

该公告的发布可能对某些纳税人来说比较意外。由于国税总局在2015年9月曾发布了2号文新修订版本的征求意见稿，许多纳税人期待的是针对整个特别纳税调整法规的修改（详见[中国税务快讯第25期，2015年9月](#)）。尽管中国转让定价法规全面更新的出台时间尚未确定，但42号公告可以视为中国将OECD/G20领导的BEPS项目成果本土化进程中，所推行的一系列国内法规的开篇之作（详见[中国税务快讯第28期，2015年10月](#)）。

本期快讯讨论的法规：

- 国税总局于2015年6月16日发布的《国家税务总局关于规范成本分摊协议管理的公告》（以下简称“45号公告”）
- 国税总局于2015年3月18日发布的《国家税务总局关于企业向境外关联方支付费用有关企业所得税问题的公告》（以下简称“16号公告”）
- 国税总局于2009年1月8日发布的《特别纳税调整实施办法（试行）》，国税发【2009】2号文（以下简称“2号文”）
- OECD/G20于2015年10月5日发布的BEPS第13项行动计划报告：《转让定价文档和国别报告》（以下简称“BEPS第13项行动计划报告”）
- OECD/G20于2015年10月5日发布的BEPS第8-10项行动计划报告：《确保转让定价结果与价值创造相匹配》（以下简称“BEPS第8-10项行动计划报告”）
- OECD/G20于2015年10月5日发布的BEPS第3项行动计划报告：《制定有效受控外国公司规则》（以下简称“BEPS第3项行动计划报告”）

本快讯归纳了该公告的主要内容，对比2号文的修改点，并分析其对纳税人的影响。

42号公告的主要内容

1. 关联业务往来报告表的申报人（第一条）

沿袭2号文第十一条的要求，42号公告要求实行查账征收的居民企业和在中国境内设立机构并据实申报缴纳企业所得税的非居民企业在报送年度企业所得税纳税申报表时，应当附送《中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表（2016年版）》（以下简称“新表”）。

2. 关联关系（第二条，第三条）

42号公告在明确了关联关系类型的基础上，对企业、组织或者个人构成关联关系的情况做了进一步的规定。

3. 关联交易（第四条）

42号公告对于关联交易类型的规定，主要在于对于金融资产的转让做了进一步的明确，并对资金融通和劳务交易的类型做了进一步的细化。

4. 国别报告的填表义务、信息交换、提交义务（第五条至第九条）

对于国别报告，这一中国转让定价法规的新要求，42号公告在征求意见稿的基础上，对于国别报告的申报义务及税务机关获取相关信息的权力，做了进一步的细化。

5. 同期资料（第十条至第二十六条）

同期资料部分作为42号公告的重要组成部分，对未来中国转让定价管理中的合规义务做出了系统性的规定。第十条到第十七条规定了主体文档、本地文档、特殊事项文档的架构及内容要求，第十八条明确准备同期资料的义务，第十九条至第二十条说明了准备与提交同期资料的期限，第二十一条至第二十六条为申报管理。

6. 企业年度关联业务往来报告表

42号公告将企业年度关联业务往来报告表从9张增加至22张，包括国别报告中英文版。

主要修改点

本期快讯讨论的法规：

- 国税总局于2014年06月30日发布的《国家税务总局关于居民企业报告境外投资和所得信息有关问题的公告》（以下简称“公告2014年第38号”）

关联关系

42号公告对于企业关联关系的类型和条件做了进一步的丰富和细化，在由于借贷资金（补充了更加全面的借贷资金总额占实收资本比例计算方式）、姻亲关系及实质业务控制形成关联关系的规定方面，42号公告与征求意见稿相同。相较2号文而言，这些规定更加严格且具体。

关联交易

在关联交易类型方面，42号公告在2号文的基础上增加了金融资产相关的关联交易，包括应收账款、应收票据、其他应收款项、股权投资（包括股权转让）、债权投资和衍生金融工具形成的资产等，并增加了资金融通和关联劳务的类型。这些修订都对于企业的关联交易安排及申报，给出了更加明确的要求。

国别报告的填表义务、信息交换、提交义务

在以下两种情况下，居民企业应当在报送年度关联业务往来报告表时，填报国别报告。

- 若居民企业为跨国企业集团的最终控股企业，且其上一会计年度合并财务报表中的各类收入金额合计超过55亿元；
- 或者该居民企业被跨国企业集团指定为国别报告的报送企业。

针对上述规定，42号公告进一步明确了最终控股企业的定义。最终控股企业是指能够合并其所属跨国企业集团所有成员实体财务报表的，且不能被其他企业纳入合并财务报表的企业。此与BEPS第13项行动计划中的国别报告立法范本一致，即“控股”的标准主要在于该实体是否是会计层面最终准备合并财务报表的实体，与税法的关联关系或者管理层面的实际控制（包括董事局控制等等）没有直接联系。第42条公告对于成员实体的定义也与BEPS第13项行动计划中的国别报告立法范本一致，包括实体与常设机构。

除了上述申报义务外，42号还规定了在下列情况下，若企业所属跨国集团按照其他国家有关规定应当准备国别报告，税务机关可以在实施特别纳税调查时要求企业提供国别报告：

- 跨国企业集团未向任何国家提供国别报告；
- 虽然跨国企业集团已向其他国家提供国别报告，但我国与该国家尚未建立国别报告信息交换机制；

- 虽然跨国企业集团已向其他国家提供国别报告，且我国与该国有已建立国别报告信息交换机制，但国别报告实际未成功交换至我国。

这些规定都为税务机关获得纳税人集团整体业务，利润信息提供了法规层面的便利，也对纳税人在资料准备，信息申报方面提出了更加全面的要求。纳税人需要在集团层面，对关联交易资料的准备和信息的披露进行准备。

42号公告同时规定“最终控股企业为中国居民企业的跨国企业集团，其信息涉及国家安全的，可以按照国家有关规定，豁免填报部分或者全部国别报告。”此条应该能够豁免一部分的中国跨国企业申报国别报告。

同期资料

42公告相对于2号文，从四方面针对同期资料管理要求做出了改动，包括转让定价同期资料的结构、同期资料准备义务相关规定中针对交易金额的标准、同期资料的准备期限以及同期资料的内容要求。

1. 转让定价同期资料的结构

在2号文下，同期资料一般被认为是一份用于归纳和证明企业关联交易是否符合独立交易原则的单独报告。而42号公告下的同期资料这一专有名词则包括了主体文档、本地文档以及所谓的“特殊事项文档”。

主体文档和本地文档概念来源于OECD/G20在BEPS第13项行动计划报告中所提出的三层架构式转让定价文档。特殊事项文档则包括成本分摊协议特殊事项文档和资本弱化特殊事项文档。虽然“特殊事项文档”这个名称是新的，然而对于涉及成本分摊协议和超过资本弱化债资比例规定的企业而言，其基于2号文第七章（第七十四条）和第九章（第八十九条）要求准备同期资料报告的义务则并非是全新的。

新表中的报告企业信息表也已增加对应的三层架构式转让定价文档选项，同时成本分摊协议表和融通资金表也使判定纳税人是否有义务准备特殊事项文档更为透明。我们将在下文中进一步阐述。

2. 同期资料准备义务相关规定中的交易金额标准

众所周知，2号文中对于需要准备同期资料的标准是关联交易金额超过人民币2亿元/4,000万元。具体来说，2号文第15条规定：属于下列情形之一的企业，可免于准备同期资料：1) 关联购销金额在2亿元人民币以下且其他关联交易金额在4,000万元人民币以下；2) 关联交易属于执行预约定价安排所涉及的范围；3) 外资股份占比低于50%且仅与境内关联方发生关联交易。

在42号公告下，需准备主体文档的企业包括：

- 年度发生跨境关联交易，且合并该企业财务报表的最终控股企业所属企业集团已准备主体文档；或者
- 关联交易总额超过人民币10亿元。

而对于本地文档，其准备义务则根据关联交易的不同类型来决定，具体情况如下：

- 有形资产所有权转让金额（来料加工业务按照年度进出口报关价格计算）超过人民币2亿元
- 金融资产转让金额超过人民币1亿元
- 无形资产所有权转让金额超过人民币1亿元
- 其他关联交易（包括关联劳务交易、融资利息以及有形资产和无形资产使用权转让（即租赁和特许权使用费）等）交易金额超过人民币4,000万元

纳税人无需就预约定价安排涉及的关联交易准备本地文档和特殊事项文档，且在计算是否满足本地文档的门槛时，无需考虑预约定价安排下交易金额。企业仅与境内关联方发生关联交易的，可以不准备同期资料准备。与2号文相比，此条规定对纳税人更有利。在2号文下，仅与境内关联方发生关联交易的企业只有当其外资股份占比低于50%时才能被豁免准备同期资料。而根据42号公告，仅与境内关联方发生关联交易的企业无论其外资股份占比率都无需准备同期资料。

特殊事项文档的准备不考虑交易金额标准，凡是涉及成本分摊协议或者每年度超过资本弱化的债资比例规定（金融企业债资比大于5:1，其他企业债资比大于2:1）的企业均需要准备特殊事项文档，除非企业仅与境内关联方发生交易或者这些交易在预约定价安排范围内。

3. 同期资料的准备期限

对纳税人来说，一项积极的变化是本地文档的完成时间由现行2号文下的关联交易发生年度次年5月31日变更为关联交易发生年度次年的6月30日。特殊事项文档的完成时间和本地文档一致。而主体文档则是应当在企业集团最终控股企业会计年度终了之日起12个月内准备完毕，此与BEPS第13项行动计划的建议相一致。

相比于现行2号文，纳税人提供报告的期限也从自税务机关要求之日起20日内提供修改为自税务机关要求之日起30日内提供。

4. 同期资料的内容要求

- 主体文档和本地文档

主体文档的要求和BEPS的提议基本一致，包括组织架构图、跨国公司业务的描述、跨国公司的无形资产、跨国公司的关联资金活动以及跨国公司的财务和税务情况等。42号公告中仅有一些额外要求，包括主要研发机构的功能、风险、资产和人员等，企业集团内各实体的双边预约定价安排（BEPS报告要求披露单边预约定价安排），以及企业集团内准备和提供国别报告的法律实体的名称和所在地。此外，42号公告对于需要在主体文档中披露的重组的描述也比BEPS的提议更加详细和严谨。其将重组分类为业务重组（包括产业结构调整，集团内企业功能、风险或者资产的转移）以及法律形式改变（包括债务重组、股权收购、资产收购、合并、分立等）。

42号公告对于本地文档的要求基本沿用了2号文的框架，主要分为1) 企业概况；2) 关联关系；3) 关联交易；4) 可比性分析以及3) 转让定价方法的选择和使用。42号公告对上述内容要求均给出了非常细致的解释，包括具体应该包含的信息和资料，而BEPS第13项行动计划转让定价文档报告则并未就本地文档提供如此详细的内容要求。虽然如此，就很多具体内容，42号公告中所要求提供的资料没有超过BEPS转让定价文档报告中本地文档要求包括的内容。

42号公告和BEPS的本地文档要求的一个重大差异之处在于关联交易中有关“价值链分析”的章节（2号文也没有相关的要求）。它要求中国纳税人提供大量与其自身相关的跨国企业价值链信息。纳税人必须就跨国企业全球利润在不同国家归属问题提供概要，包括集团利润在全球价值链条中的分配原则和分配结果。同时，本地文档还要求披露跨国企业价值链中所有参与方最近财务报告年度的财务报表，以及地域特殊因素对企业创造价值贡献的计量及其归属。除此之外，价值链中交易、货物流和现金流的相关信息也必须一并提供，涵盖了从最初的产品设计和研发、生产、市场营销、交付、售后服务以及循环利用等所有环节。（第十四条（三）2）根据实际执行的力度，本地文档中对于跨国企业全球价值链的定量和定性分析的细节程度可能会远远超过BEPS国别报告中的要求。

除了价值链分析，本地文档中还有一些其他具有中国特色的要求。比如，在关联交易章节，在描述交易定价影响要素时，“需要对成本节约、市场溢价等地域特殊因素”具体描述。这与价值链分析章节对“地域特殊因素对企业创造价值贡献的计量及其归属具体表现”的要求前后呼应。再者，在转让定价方法的选择和使用章节，42号公告也要求“无论选择何种转让定价方法，均须说明企业对集团整体利润或者剩余利润所做的贡献”。

尽管现行2号文并没有要求在同期资料中提供价值链分析以及地域特殊因素分析，但常常会在转让定价调查和风险评估讨论中被要求补充提供。本地文档包括价值链分析以及地域特殊因素分析说明了国家税务总局将一直努力确保中国纳税人在跨国企业价值链中被分摊到合理、公平的利润，而任何潜在的功能和利润不匹配将能够轻易地从本地文档中发现。

此外，第十四条对于对外投资、关联股权转让和关联劳务交易的披露也有详尽的要求（包括尽职调查报告以及资产评估报告等）。现行2号文的并未明确要求披露对外投资、关联股权转让，而对于关联劳务交易的披露要求和其他种类的交易也并无不同。针对对外投资，第十四条要求披露“对外投资项目数据，包括对外投资项目的营运数据”。这从某种程度上也反映出目前国家税务总局可能会将受控外国企业/居民（非居民）条例作为工作重点。对于关联股权转让和关联劳务交易的详细披露体现了国税总局对于并购交易以及对外支付服务费的持续关注。值得注意的是，OECD/G20 BEPS项目的一个重要成果就是在BEPS第8-10项行动计划中详述的针对集团内低附加值劳务的安全港规定以及进行简单披露的建议。现在看来，国税总局似乎不想将这部分建议整合进国内法规。

对于财务数据的披露，42号公告增加了披露“不同类型业务及产品的收入、成本、费用及利润”的要求。这条规定能够帮助税务机关根据不同类型业务及产品进行转让定价分析。

42号公告同时也在本地文档中去除了现行2号文所要求的某些信息披露，包括披露集团合并财务数据（这些数据被要求在主体文档中进行披露），以及企业功能风险分析表等。不少纳税人都曾反映企业功能风险分析表的内容过于详细，且难以适用于从事非传统生产业务的企业。去除这一内容的举措会得到纳税人的广泛支持。与2号文相比，42号公告也明确说明需要在本地文档中披露信息的关联方，包括直接或者间接拥有企业股权的关联方，以及与企业发生交易的关联方。

- 特殊事项文档

特殊事项文档包括成本分摊协议特殊事项文档和资本弱化特殊事项文档。OECD/G20在BEPS第8-10项行动计划报告中对成本分摊协议方面的转让定价指引进行了修订。尽管BEPS第8-10项行动计划报告并未包括对于成本分摊协议相关文档的具体指引，42号公告在第十六条中的具体要求可以认为是和OECD的框架相一致的。和现行2号文相比，唯一实质性的变化就是要求披露来源于成本分摊协议的预期收益。需要注意的是，国税总局曾在2015年发布的第45号公告中也对成本分摊协议的管理进行了修订（详见[中国税务快讯第16期，2015年7月](#)）。

资本弱化特殊事项文档则基本上保留了现行2号文中的内容，只是从“非关联方是否能够并且愿意接受所验证的融资交易中的条款”这一角度，增加了对纳税人的要求。

企业年度关联业务往来报告表

114号公告下的旧表亦俗称为9表，因其一共含有9张表。新表较旧表相比，表张数量从原来的9张扩张至22张。新表紧跟征求意见稿的步伐，大幅度加强了对纳税企业、境外关联方以及关联交易披露信息的要求，并且明确了征求意见稿中提出的在年度企业所得税纳税申报时填报《中华人民共和国企业年度关联业务往来汇总表》中国别报告表的具体内容。我们在下表总结了新表与旧表的对比：

信息类别	114号公告下的旧表	42号公告下的新表
报告企业信息	无	报告企业信息表[必填表] (G000000)
关联关系信息	关联关系表（表一）	关联关系表[必填表] (G000000) 境外关联方信息表(G112000)
关联交易信息	关联交易汇总表（表二） 购销表（表三） 劳务表（表四） 无形资产表（表五） 固定资产表（表六） 融通资金表（表七）	中华人民共和国企业年度关联业务往来汇总表[必填表] (G100000) 有形资产所有权交易表 (G102000) 无形资产所有权交易表 (G103000) 有形资产使用权交易表 (G104000) 无形资产使用权交易表 (G105000) 金融资产交易表(G106000) 融通资金表(G107000) 关联劳务表(G108000) 权益性投资表(G109000)

信息类别	114号公告下的旧表	42号公告下的新表
关联投资信息	对外投资情况表（表八） （已根据国家税务总局公告2014年第38号废止）	无（年内新发生交易需披露在G106000）
成本分摊协议信息	无	成本分摊协议表
对外支付款项信息	对外支付款项情况表（表九）	对外支付款项情况表
关联交易财务状况分析	无（属于2号文中第三章对于同期资料管理要求的相关内容）	年度关联交易财务状况分析表（报告企业个别报表信息） 年度关联交易财务状况分析表（报告企业合并报表信息）
国别报告	无	所得、税收和业务活动国别分布表 所得、税收和业务活动国别分布表（英文表） 跨国企业集团成员实体名单 跨国企业集团成员实体名单（英文表） 附加说明表 附加说明表（英文表）

• 报告企业信息

新表中的《报告企业信息表》要求针对报告企业进行非常详细的信息披露，包括1.基本信息（如企业登记注册的中文全称、纳税人识别号或统一社会信用代码、经营范围、注册地、主管国税和地税机关、适用会计准则或会计制度、最终控股企业、是否准备同期资料）；2.企业内部组织部门结构信息（如部门履行的职责业务范围及履行职责业务流程、企业各组织机构全年平均从业员工数量）；3.企业高级管理人员信息（如个人身份证件信息）；4.前五位的企业股东信息（如个人身份证件信息、持股起始日期与持股比例等）。

• 关联关系信息

新表中针对关联关系信息的表张包含关联关系表以及境外关联方信息表。关联关系表也是必填表之一。关联关系表在旧表表一的基础上遵照征求意见稿对于关联关系定义做了进一步的拓展和完善，比如，填表说明明确将“自然人”纳入关联方类型，并增加“自然人”关联方填报身份证件类型及号码的要求。同时，需要填报每个关联方的起始日期与截止日期，增加了对于关联关系发生及存续期间的披露要求，强调对于所属期间内是否发生关联业务往来情况进行披露和申报。该表的细化，增强了填报的操作性，解决了原表在实务中可能存在的由于新设、清算、股权转让或者其他原因导致在申报年度期间企业关联关系发生变化，而导致的填报口径不明确、不一致的情况。

境外关联方信息表为新增表张，对于各类别关联交易（详见下文的关联交易信息），报告企业都需要就与其发生交易金额排名前5的境外关联方披露详尽的信息，包括企业名称、注册地址、经营地址、经营范围、注册资本、投资总额、实际税负、税收优惠、所属行业、纳税年度起止日期、是否上市、是否独立核算和编制财务报表等。该表的增加便于税务机关加强关联交易的管控，特别是跨境关联交易信息的采集和审核，也使得各国税务机关之间的潜在情报交换工作更加便利。

- 关联交易信息

新表在将旧表中的关联交易类型重新归类为有形资产所有权交易、无形资产所有权交易、有形资产使用权交易、无形资产使用权交易、金融资产交易、融通资金、关联劳务这7种类型。新表对于关联交易的分类更为严谨税务机关能够根据这些表张所披露的信息迅速判断填报企业是否需要准备本地文档，同时新表也便于税务机关对于每一类关联交易进行具体分析。

新表（除融通资金表和权益性投资表）相对于旧表将旧表披露大于10%金额比重的交易对象改为各类型交易金额前5位的交易对象。税务机关也要求填报企业具体说明关联交易内容并且规定了可选填的内容，比如无形资产使用权交易表的关联交易内容选项包括“专利”、“非专利技术”、“商业秘密”、“商标”、“品牌”、“客户名单”、“销售渠道”、“市场调查成果”、“特许经营权”、“政府许可”、“土地使用权”、“商誉”、“著作权”、“其他无形资产”。这些选项的设置可以帮助税务机关对于各类关联交易进行更针对性的审阅和调查。

对于金融资产交易，新表要求披露“应收账款”、“应收票据”、“其他应收款项”、“股权投资-上市公司”、“股权投资-非上市公司”、“债权投资”、“衍生金融工具形成的资产”和“其他金融资产”。值得注意的是，关联股权转让需要披露在此表下。

对于融通资金交易，虽然新的融通资金表对旧表要求进行了简化，并且删除了利率信息，但是在填报说明中明确了旧表中没有明确的关联融资交易类型，包括信用贷款、担保贷款（包括保证贷款、抵押贷款、质押贷款）、票据贴现、融资租赁、应计息预付款、应计息延期收付款、集团资金池、其他融通资金。

除此之外，企业从其关联方接受的债权性投资与企业接受的权益性投资的比例（“关联债资比例”），一直是让纳税人头疼的难点。在旧表下，企业不仅需要自行判断债权性投资的交易范围，更要用月初，月末金额详细计算各月平均关联债权投资和各月平均权益投资，但最终仅将关联债资比例的计算结果填列。这对税务机关也是一种挑战，一个简单的比例结算结果无法体现具体的计算方法，也无法保证数据的可靠性。

新表有效地解决了计算方法问题，基于更新后的计算公式为年度平均关联债权投资金额=Σ各项关联融入资金金额*本年实际占用天数/365，新表中的融通资金表已经对计算关联债资比例需要的数据进行了填报设置，使得计算出的关联债资比率有据可依。同样的，权益性投资表中要求填列企业全年12个月每月的所有者权益加权平均金额、实收资本（股本）加权平均金额和资本公积加权平均金额，以此计算出平均权益投资金额。这两张表的债权性投资和权益性投资数据，将会反映在企业年度关联业务往来汇总表中，自动计算出关联债资比例。

- 成本分摊协议信息

成本分摊协议表是新要求的表格，适用于已签订并且正在执行成本分摊协议的企业填报。企业应当根据已签订的成本分摊协议及本报告年度协议实际执行情况进行填报。主要包括成本分摊协议生效执行期限起止日期、实际发生成本和收益，以及预期收益总额，参与方基本信息，实际的分摊成本、支付、以及退出补偿的金额等。

成本分摊协议表也呼应了45号公告，将成本分摊协议从事前审核制转变成事后报备制，即签订（变更）成本分摊协议之日起30日内向主管税务机关报送成本分摊协议副本，并在年度企业所得税纳税申报时填写本表。

- 对外支付款项信息

与旧表相比，新表不再要求填报企业分别披露各种类型的服务费的对对外支付，新表也顺应外汇管理在监管程序方面的简化，去除了披露已扣缴企业所得税金额以及是否享受税收协定优惠的信息。另外，新表对填报金额的口径也很明确，按照收付实现制填报企业实际向境外支付款项金额。

- **关联交易财务状况分析**

年度关联交易财务状况分析表（报告企业个别报表信息）与现行2号文要求在同期资料报告中需包含的企业年度关联交易财务状况分析表相同，且特别需要披露划分标准的说明。若填报企业在报告年度所属期间编制合并财务报表的企业，则同时需要依据企业合并报表审计报告下的关联交易财务状况分析表，填报年度关联交易财务状况分析表（企业合并报表信息）。

- **国别报告**

该表单呼应并借鉴了BEPS第13项行动计划中的国别报告要求，其中55亿元的门槛与OECD提出需要准备国别报告的年总收入超过7.5亿欧元的门槛是十分接近的。考虑到成员实体与最终控股企业会计年度截止日期的不同，税务机关给予了两种披露期间的确定方法，并表示表中所报告的收入、利润及税负情况并不要求与集团合并财务报表完全一致，且对于国家（地区）之间的会计准则不同而产生的差异，无需进行调整。

所得、税收和业务活动国别分布表要求披露在各个税收辖区的收入、收益、员工、资产、纳税情况等。跨国企业集团成员实体名单表则按照各个税收辖区中的各个成员实体分别勾选其主要业务活动。附加说明表是一张全开放性的表单，主要填写采用的数据来源、当年度数据来源的变化情况与影响，以及在跨国企业集团成员实体名单表中勾选主要业务活动为“其他”项的具体业务说明。

国别报告可以帮助税务机关初步了解跨国集团的利润在不同国家的分配以及其价值链上各功能在不同国家实体的分布情况以及相关的纳税情况。

毕马威观察

总体上来说，42公告的出台是国税总局基于对BEPS深刻理解的基础上将其应用于中国转让定价合规要求的起点。我们认为42号公告所引申的变化可以归纳为以下几个方面：

关联关系和关联交易

相较2号文，在由于资金融通和实质业务控制层面形成的关联关系方面，42号公告做出了更加细节的规定。除此之外，42号公告更是通过“双方在实质上具有其他共同利益。”的规定，使得关联企业的认定变得更加宽泛。

将金融资产的转让明确为关联交易的一种也预示了中国税务机关对于金融领域关联交易的问题日渐关注，相关纳税人需要在未来的业务及税务安排中，更多地考虑中国转让定价层面的合规要求。值得注意的是，股权转让也涵盖在该类关联交易内，而股权转让一直是税务机关关注的重点。

本地文档准备中的考量

从总体而言，42号公告本地文档的准备要求较2号文相比更加严格。纳税人需要披露更多的信息，也需要进行更完善的分析。比如，42号公告增加了披露“不同类型业务及产品的收入、成本、费用及利润”的要求。这条规定能够帮助税务机关根据不同类型业务及产品进行转让定价分析。虽然公告并未明确要求纳税人对不同类型的关联交易单独分析，但是倘若税务机关更趋向于对不同类型的业务进行单独的转让定价分析，纳税人势必需要花费额外的精力来说明每种被测试的交易都是符合独立交易原则的。这也意味着之前所通常使用的传统的测试中国纳税人企业整体盈利水平的测试方法在今后可能不能完全满足要求了。

本地文档对于跨国企业价值链上与中国纳税人相关的量化信息的要求可能在实务中很难满足，原因在于跨国企业的中国子公司可能没有权限获得这些资料。现行2号文中并没有在价值链量化信息以及特殊因素的分析方面作出要求，虽然税务机关在转让定价调查案件以及风险评估讨论中会要求纳税人提供这些信息。在本地文档中要求提供这类信息体现了国税总局希望确保中国纳税人在跨国企业的全球价值链上可以分到“公平”的利润份额，任何潜在的错配都可以很快根据本地文档进行确定，而无需参考主体文档和国别报告。42号公告同时要求“无论选择何种转让定价方法，均须说明企业对集团整体利润或者剩余利润所做的贡献”。这也从另一方面说明国税总局对于确保中国纳税人在跨国企业的全球价值链上可以分到“公平”的利润份额的态度。

BEPS第8-10项行动计划报告对地域成本节约和市场特性的概念进行了讨论。中国国税总局历来也对地域性特殊优势非常关注。因此42号公告提及地域性特殊优势并不令人意外。然而，42号公告与征求意见稿中对地域性特殊优势的讨论，远不及BEPS转让定价无形资产报告中的详细，这留给了地方税务机关进一步解读和应用的空间。此外，纳税人应当如何对于地域性特殊优势进行量化分析，才能满足税务机关的要求，也是值得深入探讨的。

虽然总体要求更加严格，但是42号公告本讨论稿就免于准备同期资料的情形进行了调整，从原先外资股份低于50%且仅与境内关联方发生关联交易的企业拓展到了所有仅与境内关联方发生关联交易的企业。这会使得需要准备本地文档纳税人的数量有所下降。

资本弱化

新表规范了关联债资比例的计算方式，且更加明确了需要纳入计算的各类关联债权性投资，比如明确集团资金池、票据贴现、融资租赁、应计息预付款/延期收付款等。由于有些关联债券性投资的约变化频繁（比如现金池的余额可能每日都会变化），修改后的条款将会使得有债资比例的计算更加复杂，但这些条款也会使得人为调整难以操作。

对外投资、关联股权转让和关联劳务交易的披露

对于关联股权转让和关联劳务交易需要在本地文档进行详细披露并不出人意料，国税总局近年来一直持续关注此类关联交易。

就关联劳务交易来说，OECD/G20 BEPS项目的一个重要成果就是在BEPS第8-10项行动计划中详述的针对集团内低附加值劳务的安全港规定以及进行简单披露的建议。现在看来，国税总局似乎不想将这部分建议整合进国内法规，这在某种程度上反映了国税总局长期的态度，即所有的集团内劳务交易都是具有潜在高风险的，而且具备将利润转移出中国的可能性。42号公告针对集团内劳务的要求和之前《国家税务总局关于企业向境外关联方支付费用有关企业所得税问题的公告》（“16号公告”）提出的相比于OECD框架下的要求更精细的受益测试是一致的，体现出了在未来转让定价实践中集团内劳务交易将受到更严格的审查的趋势。

就对外投资，详细的披露标准体现了国家税务总局可能会将受控外国企业/居民（非居民）条例作为工作重点。BEPS第3项行动计划报告也就如何制定有效受控外国公司规则做出了具体建议。我们也拭目以待国税总局在这方面的发展。

就关联股权转让来说，近年来这类关联交易一直是各地税务机关调查的重点。此次国税总局将股权转让正式明确为关联交易（包含在金融资产的转让内）的一种，体现出了在未来转让定价实践中关联股权转让将受到更严格的审查的趋势。结合新表中的金融资产交易表、报告企业信息表前五位股东的持股比例，关联关系表中的关联关系发生及存续期间的披露要求，税务机关可以更容易的获得新设、清算、股权转让等信息。

国别报告的申报

值得注意的是，国别报告表，作为纳税申报的一部分，应当在纳税年度次年的5月31日申报。对于需要准备国别报告的中国跨国企业且国别申报表主体为中国纳税企业时，准备时间非常紧迫。虽然第八条指出企业如需要延期，可以按照税收征管法及其实施细则的有关规定申请，但相关税务机关对于延期申请的考量目前暂未知晓。

42号公告规定“最终控股企业为中国居民企业的跨国企业集团，其信息涉及国家安全的，可以按照国家有关规定，豁免填报部分或者全部国别报告。”此条若被滥用，可能会带来一些国际上的压力，毕竟BEPS项目的一大宗旨是税收管理的透明化。

通过国别报告的信息采集

2014年9月，BEPS转让定价文档报告中规定了转让定价文档的三层式结构：主体文档、本地文档、国别报告。G20认可的BEPS国别报告实施办法随后于2015年2月颁布。

此前，在联合国（“UN”）发展中国家转让定价操作手册中，中国就强调了获取跨国公司和跨国公司中国成员公司信息的重要性和困难，信息的不对称使税务机关开展工作遭遇各种困难。现在，税务机关可以通过国别报告表中的填报要求快速了解如下信息：

- 国家（地区）：是否在避税港或低税率国家
- 来自关联方和非关联方的收入：企业受到关联交易定价的影响
- 税前利润（亏损）：企业盈利或亏损情况
- 本年度支付和计提的企业所得税：各企业纳税情况
- 注册资本、有形资产和雇员人数等：企业规模与实质

结合各税收辖区的各个成员实体的主要业务活动勾选，可在短时间内了解整个集团的风貌，包括各运营实体在价值链上的功能、回报、以及相应的纳税情况等。

但是国别报告表单仅包括两张简单填列的表格以及一张供纳税人自行解释说明的开放性表单，无法取代针对某项关联交易的功能和风险分析，所以国别信息旨在为转让定价风险评估提供参考，便于税务机关结合其他信息（比如主体文档、本地文档）选择调查对象，仅以此作为转让定价调查的依据是不够严谨的。

值得一提的是，国别报告中的披露要求与披露说明中要求跨国企业按照税收辖区（而不是企业注册地）进行信息的披露，更能体现BEPS项目将税收与价值创造匹配的宗旨。

除此之外，新表将国别报告相关的三张表按中英双语分开填报，这无疑为未来通过政府间交换国别报告的工作做好了准备。BEPS第13项行动计划报告建议国别报告适用于2016年1月1日之后开始的财政年度，同时政府间交换机制将于2017年12月31日后（即跨国企业第一次申报国别报告后）启动。

更加成熟的转让定价环境

虽然中国转让定价法规全面更新的出台时间尚未确定，我们还是看到了征求意见稿中的很多新概念（如与无形资产以及转让定价调查相关的内容）被引入到税务机关转让定价风险评估和调查的实务工作中。纳税人应当准备接受税务机关根据征求意见稿中更严格的法规而对其同期资料以及关联申报进行的审查。此外，国税总局和全国的税务机关在数据监测系统的开发上都投入了巨大的精力，以更好地进行可比分析，以及确定转让定价调查对象。我们认为今后关联申报和同期资料上的内容都适用于数据监测系统，以帮助国税总局开展全国范围的协同调查。

随着三层架构式转让定价文档的要求提出、关联申报日益复杂，涉及各类型关联交易、纳税义务、跨国信息提供等，这些举措都标志着中国转让定价环境的进一步成熟，也对纳税人未来的转让定价实务提出了更加专业化的要求。我们建议纳税人趁此机会一并审视公司内转让定价安排、同期资料报告以及关联申报，在准备要求、思路和内容披露上保持一致性，并且及时咨询专业人士或机构以作出更全面的应对，从而更好地管理转让定价风险。

请将您的任何疑问，发送至我们的公共邮箱：taxenquiry@kpmg.com 或者直接联系中国各个办事处的合伙人

<p>何坤明 税务服务主管合伙人 毕马威中国 电话: +86 (10) 8508 7082 khoonming.ho@kpmg.com</p> <p>北京 / 沈阳 凌先肇 电话: +86 (10) 8508 7083 david.ling@kpmg.com</p> <p>天津 周重山 电话: +86 (10) 8508 7610 ec.zhou@kpmg.com</p> <p>青岛 彭晓峰 电话: +86 (532) 8907 1728 vincent.pang@kpmg.com</p> <p>上海 / 南京 卢奕 电话: +86 (21) 2212 3421 lewis.lu@kpmg.com</p> <p>成都 周咏雄 电话: +86 (28) 8673 3916 anthony.chau@kpmg.com</p> <p>杭州 王军 电话: +86 (571) 2803 8088 john.wang@kpmg.com</p> <p>广州 李一源 电话: +86 (20) 3813 8999 lilly.li@kpmg.com</p> <p>福州 / 厦门 梅雅宁 电话: +86 (592) 2150 807 maria.mei@kpmg.com</p> <p>深圳 孙桂华 电话: +86 (755) 2547 1188 eileen.gh.sun@kpmg.com</p> <p>香港 杨嘉燕 电话: +852 2143 8753 karmen.yeung@kpmg.com</p>	<p>华北区 凌先肇 税务服务主管合伙人，北方区 电话: +86 (10) 8508 7083 david.ling@kpmg.com</p> <p>陈明宇 电话: +86 (10) 8508 7025 andy.m.chen@kpmg.com</p> <p>陈亚丽 电话: +86 (10) 8508 7571 yali.chen@kpmg.com</p> <p>房锡伟 电话: +86 (532) 8907 1724 milano.fang@kpmg.com</p> <p>冯炜 电话: +86 (10) 8508 7531 tony.feng@kpmg.com</p> <p>古军华 电话: +86 (10) 8508 7095 john.gu@kpmg.com</p> <p>韩滢 电话: +86 (10) 8508 7627 h.han@kpmg.com</p> <p>平潭尚子 电话: +86 (10) 8508 7054 naoko.hirasawa@kpmg.com</p> <p>蒋俊 电话: +86 (10) 8508 7511 josephine.jiang@kpmg.com</p> <p>金寅中 电话: +86 (10) 8508 5000 henry.kim@kpmg.com</p> <p>黎鲤 电话: +86 (10) 8508 7537 li.li@kpmg.com</p> <p>李辉 电话: +86 (10) 8508 7638 lisa.h.li@kpmg.com</p> <p>李鹏 电话: +86 (10) 8508 7574 thomas.li@kpmg.com</p> <p>刘晓萌 电话: +86 (10) 8508 7565 simon.liu@kpmg.com</p> <p>欧康立 (Alan O' Connor) 电话: +86 (10) 8508 7521 alan.oconnor@kpmg.com</p> <p>彭晓峰 电话: +86 (10) 8508 7516 +86 (532) 8907 1728 vincent.pang@kpmg.com</p> <p>沈琰华 电话: +86 (10) 8508 7586 yinghua.shen@kpmg.com</p> <p>师迪特 电话: +86 (10) 8508 7090 state.shi@kpmg.com</p> <p>谭礼耀 电话: +86 (10) 8508 7605 lalayu.tam@kpmg.com</p> <p>金焰 电话: +86 (21) 2212 3420 flame.jin@kpmg.com</p> <p>梁新彦 电话: +86 (21) 2212 3488 sunny.leung@kpmg.com</p> <p>李亿敏 电话: +86 (21) 2212 3463 michael.y.li@kpmg.com</p>	<p>黄伟光 电话: +86 (10) 8508 7085 michael.wong@kpmg.com</p> <p>谢忆佳 电话: +86 (10) 8508 7540 jessica.xie@kpmg.com</p> <p>邢果欣 电话: +86 (10) 8508 7072 christopher.xing@kpmg.com</p> <p>延峰 电话: +86 (10) 8508 7508 irene.yan@kpmg.com</p> <p>张进 电话: +86 (10) 8508 7625 jessie.j.zhang@kpmg.com</p> <p>张晓 电话: +86 (10) 8508 7507 sheila.zhang@kpmg.com</p> <p>张天胜 电话: +86 (10) 8508 7526 tiansheng.zhang@kpmg.com</p> <p>张豪 电话: +86 (10) 8508 7509 tracy.h.zhang@kpmg.com</p> <p>周重山 电话: +86 (10) 8508 7610 ec.zhou@kpmg.com</p> <p>华中区 卢奕 税务服务主管合伙人， 华东及华西区 电话: +86 (21) 2212 3421 lewis.lu@kpmg.com</p> <p>周咏雄 电话: +86 (21) 2212 3206 anthony.chau@kpmg.com</p> <p>池澄 电话: +86 (21) 2212 3433 cheng.chi@kpmg.com</p> <p>董诚 电话: +86 (21) 2212 3410 cheng.dong@kpmg.com</p> <p>董昇 电话: +86 (21) 2212 3436 marianne.dong@kpmg.com</p> <p>Alan Garcia 电话: +86 (21) 2212 3509 alan.garcia@kpmg.com</p> <p>葛乾达 电话: +86 (21) 2212 3083 chris.ge@kpmg.com</p> <p>何超良 电话: +86 (21) 2212 3406 chris.ho@kpmg.com</p> <p>郑达隆 电话: +86 (21) 2212 3080 dylan.jeng@kpmg.com</p> <p>蒋靖庭 电话: +86 (21) 2212 3527 jason.jt.jiang@kpmg.com</p> <p>金焰 电话: +86 (21) 2212 3420 flame.jin@kpmg.com</p> <p>梁新彦 电话: +86 (21) 2212 3488 sunny.leung@kpmg.com</p> <p>李亿敏 电话: +86 (21) 2212 3463 michael.y.li@kpmg.com</p>	<p>袁玮峰 电话: +86 (21) 2212 3409 christopher.mak@kpmg.com</p> <p>倪伟东 电话: +86 (21) 2212 3411 henry.ngai@kpmg.com</p> <p>大谷泰彦 电话: +86 (21) 2212 3360 yasuhiko.otani@kpmg.com</p> <p>潘汝强 电话: +86 (21) 2212 3118 ruqiang.pan@kpmg.com</p> <p>饶戈军 电话: +86 (21) 2212 3208 amy.rao@kpmg.com</p> <p>谭伟 电话: +86 (28) 8673 3915 wayne.tan@kpmg.com</p> <p>陶蓉蓉 电话: +86 (21) 2212 3473 rachel.tao@kpmg.com</p> <p>王臻怡 电话: +86 (21) 2212 3302 janet.z.wang@kpmg.com</p> <p>王覃 电话: +86 (21) 2212 3438 john.wang@kpmg.com</p> <p>王偃兒 电话: +86 (21) 2212 3250 mimi.wang@kpmg.com</p> <p>翁晔 电话: +86 (21) 2212 3431 jennifer.weng@kpmg.com</p> <p>黄中顺 电话: +86 (21) 2212 3380 henry.wong@kpmg.com</p> <p>谢忆璐 电话: +86 (21) 2212 3422 grace.xie@kpmg.com</p> <p>徐曦 电话: +86 (21) 2212 3396 bruce.xu@kpmg.com</p> <p>徐洁 电话: +86 (21) 2212 3678 jie.xu@kpmg.com</p> <p>徐猷昂 电话: +86 (21) 2212 3124 robert.xu@kpmg.com</p> <p>张日文 电话: +86 (21) 2212 3415 william.zhang@kpmg.com</p> <p>周新华 电话: +86 (21) 2212 3318 hanson.zhou@kpmg.com</p> <p>周波 电话: +86 (21) 2212 3458 michelle.b.zhou@kpmg.com</p> <p>华南区 李一源 税务服务主管合伙人，南中国 电话: +86 (20) 3813 8999 lilly.li@kpmg.com</p> <p>陈用冬 电话: +1 (408) 367 6086 penny.chen@kpmg.com</p> <p>陈蔚 电话: +86 (755) 2547 1198 vivian.w.chen@kpmg.com</p>	<p>范家珩 电话: +86 (755) 2547 1071 sam.kh.fan@kpmg.com</p> <p>傅渊洲 电话: +86 (755) 2547 1138 joe.fu@kpmg.com</p> <p>古伟华 电话: +86 (20) 3813 8620 ricky.gu@kpmg.com</p> <p>何莹 电话: +86 (20) 3813 8623 fiona.he@kpmg.com</p> <p>何晓宜 电话: +86 (755) 2547 1276 angie.ho@kpmg.com</p> <p>李晨 电话: +86 (20) 3813 8829 cloris.li@kpmg.com</p> <p>李瑾 电话: +86 (755) 2547 1128 jean.j.li@kpmg.com</p> <p>廖雅芸 电话: +86 (20) 3813 8668 kelly.liao@kpmg.com</p> <p>罗健莹 电话: +86 (20) 3813 8609 grace.luo@kpmg.com</p> <p>梅雅宁 电话: +86 (592) 2150 807 maria.mei@kpmg.com</p> <p>孙桂华 电话: +86 (755) 2547 1188 eileen.gh.sun@kpmg.com</p> <p>孙昭 电话: +86 (20) 3813 8615 michelle.sun@kpmg.com</p> <p>杨彬 电话: +86 (20) 3813 8605 bin.yang@kpmg.com</p> <p>曾立新 电话: +86 (20) 3813 8812 lixin.zeng@kpmg.com</p> <p>香港 刘麦嘉轩 税务服务主管合伙人，香港 电话: +852 2826 7165 ayesha.lau@kpmg.com</p> <p>艾柏熙 (Chris Abbiss) 电话: +852 2826 7226 chris.abbiss@kpmg.com</p> <p>包迪云 (Darren Bowdern) 电话: +852 2826 7166 darren.bowdern@kpmg.com</p> <p>陈宇婷 电话: +852 2847 5108 yvette.chan@kpmg.com</p> <p>陈露 电话: +852 2143 8777 lu.l.chen@kpmg.com</p> <p>陈心康 电话: +852 2978 8987 rebecca.chin@kpmg.com</p> <p>冯伟祺 (Matthew Fenwick) 电话: +852 2143 8761 matthew.fenwick@kpmg.com</p>	<p>霍宁凤 (Barbara Forrest) 电话: +852 2978 8941 barbara.forrest@kpmg.com</p> <p>冯洁莹 电话: +852 2143 8821 sandy.fung@kpmg.com</p> <p>何家辉 电话: +852 2826 7296 stanley.ho@kpmg.com</p> <p>许昭淳 电话: +852 2685 7815 daniel.hui@kpmg.com</p> <p>甘兆年 (Charles Kinsley) 电话: +852 2826 8070 charles.kinsley@kpmg.com</p> <p>孔达信 (John Kondos) 电话: +852 2685 7457 john.kondos@kpmg.com</p> <p>赖绮琪 电话: +852 2978 8942 kate.lai@kpmg.com</p> <p>林燕珊 电话: +852 2685 7605 jocelyn.lam@kpmg.com</p> <p>梁爱丽 电话: +852 2143 8711 alice.leung@kpmg.com</p> <p>文炳涛 电话: +852 2978 8976 steve.man@kpmg.com</p> <p>莫傅生 (Ivor Morris) 电话: +852 2847 5092 ivor.morris@kpmg.com</p> <p>伍耀辉 电话: +852 2143 8709 curtis.ng@kpmg.com</p> <p>庞建邦 电话: +852 2143 8525 benjamin.pong@kpmg.com</p> <p>潘懋康 (Malcolm Prebble) 电话: +852 2684 7472 malcolm.j.prebble@kpmg.com</p> <p>Nicholas Rykers 电话: +852 2143 8595 nicholas.rykers@kpmg.com</p> <p>施礼信 (Murray Sarelius) 电话: +852 3927 5671 murray.sarelius@kpmg.com</p> <p>萧维强 电话: +852 2143 8785 david.siew@kpmg.com</p> <p>谭培立 (John Timpany) 电话: +852 2143 8790 john.timpany@kpmg.com</p> <p>陈伟德 (Wade Wagatsuma) 电话: +852 2685 7806 wade.wagatsuma@kpmg.com</p> <p>王磊 (Lachlan Wolfers) 电话: +852 2685 7791 lachlan.wolfers@kpmg.com</p> <p>杨嘉燕 电话: +852 2143 8753 karmen.yeung@kpmg.com</p> <p>钟国华 电话: +852 2685 7559 adam.zhong@kpmg.com</p>
--	---	---	---	---	---

kpmg.com/cn

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资料，但本所不能保证这些资料在阁下收取时或日后仍然准确。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所载资料行事。

© 2016 毕马威会计师事务所—香港合伙制事务所，是与瑞士实体—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。© 2016 毕马威企业咨询（中国）有限公司—中国外商独资企业，是与瑞士实体—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。版权所有，不得转载。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。