

中国转让定价调查继续加码 ——《特别纳税调查调整及相互协商程序 管理办法》（6号公告）出台

第一期 2017年4月

中国转让定价快讯

关联交易下的转让定价风险历来是跨国企业整体税务风险中的重要一点，而转让定价风险在实务中主要体现在税务机关对企业的调查以及调整补税上。

中国自1999年颁布第一部转让定价法规以来，整体的调查调整越趋扩大与严格

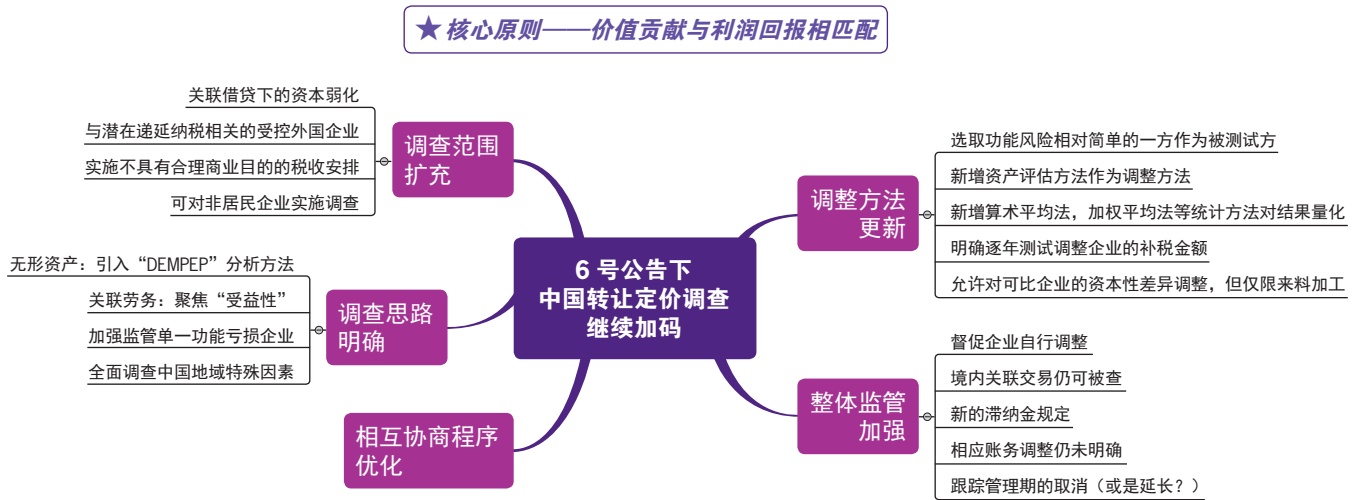
之势。随着BEPS国际反避税倡议在各国立法层面的逐步体现，中国国家税务总局（“国税总局”）在相继更新关于关联申报与同期资料（2016年“42号公告”）以及预约定价安排（2016年“64号公告”）的相关规定后，最新发布了《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》（2017年“6号公告”）。该公告扩大了调查适用范围，明确了对特定企业与交易类型的分析思路，更新或扩充了部分调整程序与方法，从总体而

言更符合BEPS所倡导的“利润在经济活动发生地和价值创造地征税”原则。

6号公告将于2017年5月1日正式生效。由于合并、取代并更新了包括2号文（部分）、363号文、54号文、16号文、188号文等一系列现行法规的内容，6号公告的信息含量较大。致同撰写的本文旨在有限的篇幅内，重点分析该公告对纳税人可能带来的最直接以及最重要的影响。



6号公告重点导图



一、调查范围的扩充

在2号文对居民企业各类关联交易进行调查调整的基础上, 新公告进一步扩充了调查范围, 增加了1) 关联借贷下的**资本弱化**、2) 与潜在递延纳税相关的**受控外国企业**, 以及3) 一般反避税概念下的**实施不具有合理商业目的的税收安排**这三种情形。此外, 该公告还赋予中国税务机关对**非居民企业**实施特别纳税调整的权利。

随着上述的扩充, 中国的反避税调查调整体系形成了一个完整的围合。居民企业与相关非居民企业、关联交易是否符合独立交易原则以及哪怕不具有关联关系的交易安排是否具有充足的商业实质都是税务机关的调查对象。

二、调查思路的明确

6号公告的另一个鲜明特点是在多处体现了中国对BEPS行动计划提出的“价值贡献与利润回报相匹配”这一核心原则的高度认同。由此, 各地税务机关在未来的调查调整案件中, 将更为关注中国企业在有形资产、无形资产、劳务等各类交易情形下对集团全球核心**价值链**的参与和贡献价值, 并依此判断中国企业在**利润链**中所获得的部分是否合理。

无形资产——引入“DEMPEP”分析方法

新公告基本沿用了BEPS对无形资产提出的**DEMPEP**概念, 即无形资产的完整

价值链包括**开发、价值提升、维护、保护、应用和推广**各个环节。

中国将愈加严格地审查本地企业与海外关联方在上述各个环节的实际参与度。举例来说, 若海外关联方仅是通过法律注册获得对无形资产的所有权, 而并未对该资产进行过开发、提升、维护等行为, 那么中国企业向该关联方就该资产支付的特许权使用费很可能面临全额不得税前列支的重大风险。同理, 原本确由海外开发的无形资产, 在后期得到中国企业的进一步提升与维护等, 中国税务机关仍然可能关注中国向海外支付的特许权费用是否应该合理地逐步降低; 甚至到达某一时点后, 应由中国反向收取特许权费用。

关联劳务——聚焦“受益性”

在关联劳务上, 6号公告延续了被其替代的16号公告中所提出的“**六项测试**”, 并特别强调其中的“**受益性测试**”, 指出受益性劳务应能为接受方带来直接或间接的经济利益, 且非关联方在相同或类似情况下, 愿意购买或者自行实施。

此外, 海外关联方向中国企业提供的服务如果属于“**股东活动**”, 多年以来的实务判例基本达成共识, 即: 相关的海外收费不得在中国所得税层面进行列支。尽管如此, 过往对“**股东活动**”缺乏一个明确的法律定义, 增大了税企双

方的争议可能。6号公告通过举例定义的方式, **明确“股东活动”的范围**, 进一步诠释了受益性原则。

不满足“六项测试”中任何一项的要求, 均有可能造成中国企业支付的服务费用引来税务机关的调查, 并导致其中的部分甚至全额不得在所得税层面列支的后果。这在关联劳务日益普遍的背景下, 尤其值得中国企业的关注。

加强监管单一功能亏损企业

6号公告进一步加强为境外关联方从事**单一生产、分销、合约研发业务**的国内企业的监管。对该类型企业出现亏损的, 将不再适用42号公告中的交易金额门槛, 而是自动产生了准备亏损当年同期资料本地文档的法定义务。

税务机关会在审核本地文档的基础上, 对这类企业进行调查监管。如果发现上述本地企业的亏损是由于承担了决策失误、开工不足、产品滞销、研发失败等本应由关联方承担的风险和损失的, 则可能相应对本地企业进行转让定价纳税调整。

全面调查中国地域特殊因素

紧接着42号公告将**选址节约与市场溢价**这两项地域特殊因素纳入同期资料的分析要求后, 6号公告也不出意外地将这两项因素列入调查调整范围。尽管在近年来的调查实务中, 已经有部分案例考

虑了选址节约或者市场溢价的因素，6号公告的出台意味着这两项因素的调查将会普遍适用未来所有的案子。

值得注意的是，在目前国际上最新的价值链相关概念中，因声张这两项地域特殊因素可能为发展中经济带来更为显著的效应，而引发了发达经济体较大的质疑。中国作为发展中国家，目前接受的海外投资以发达国家为主。在此背景下，6号公告在中国声张的这两项因素可能与中国企业所在集团的全球价值链与转让定价政策产生一定的背离，并因此带给中国本地企业更大的挑战。

三、调整方法的更新

在具体调整方法，特别是一些定性定量方法上，6号公告做出了不少更新规定。

- 明确了在评估关联交易时，应**选取功能风险相对简单的一方作为被测试方**；
- 五种传统转让定价方法依然适用；并结合资产与股权转让日益频繁的实际情况，新增**资产评估方法**（成本法、市场法和收益法）进入调整方法；
- 将定量分析方法扩充，除了**传统四分位法**外，新增**算术平均法、加权平均法**等统计方法；
- 明确了税局应**逐年测试调整**企业的补税金额；
- 允许了对可比企业的**资本性差异调整**，但**仅限于来料加工**业务且有附加限制（被调查来料加工企业可与可比企业因料件还原产生的资金占用差异进行调整导致利润水平调整幅度超过10%的，重新选择可比企业）。

上述更新规定，尤其是定量计算方法的扩充，为税企双方在正式调整阶段的沟通与协商中带来更大灵活度的同时，也可能增大双方协商的难度与不确定性。

四、整体监管的加强

除了上文列举的，与调整直接相关的各个方面，6号公告对整个调查监管在事前、事中、事后三个环节均进行了增强，并相应提高了企业的不合规成本。

督促企业自行调整

税务机关将以风险管理为导向，通过企业提交的关联申报表以及同期资料等信息对其进行关联交易实质以及利润水平的监控。由此，税务机关在识别潜在风险时，将加强督促企业进行自行调整补税。

值得关注的是，企业自行调整补税后如仍未符合独立交易原则，则税务机关仍可以对企业实施特别纳税调查调整。此外，自查补税在原理上属于企业的自愿行为，因此无法像正式调查补税那样后续申请相互协商程序的补救性措施，相应地可能在整个集团层面造成双重征税。

境内关联交易仍可被查

2015年9月，国税总局曾对2号文的正式版修订发布意见征求意见稿（“意见征求意见稿”），其中暗示境内关联交易原则上不受调查与调整。此后的42号公告对纯境内关联交易免除三层文档的准备义务，使得为数不少的企业对境内关联交易转让定价合规的关注度有所下降。

6号公告中重申了原2号文中的规定，实际税负不同的境内关联方之间的交易，如果直接或者间接导致中国整体税收的减少，仍然可能成为调查调整的对象。

新的滞纳金规定

6号公告新增了滞纳金的规定。企业超过税局下发的正式调整通知书中所列补缴期限仍未缴纳的，将按日加收万分之五的滞纳金以取代原本规定的同期借贷利息。滞纳金的年化利率达到18.25%，远高于当前的年化借贷利率，大大增加了企业延迟补缴的违规成本。

相应账务调整仍未明确

早在2006年的901号文就对转让定价调整后需要作出相应的账务调整有过明确规定，但在实务操作中，真正做到账务调整的情况并不多见。2015年9月的意见征求意见稿再次重申账务调整，规定未做账务调整的，可按视同企业股息分配额外征收预提所得税。

然而本次的6号公告并未提及上述规定，将实务中到底是否做，如何做账务调整，以及相应的后果等疑问继续保留。

跟踪管理期的取消（或是延长？）

6号公告取消了原2号文中对于调查调整正式结案后5年跟踪管理期的提法。但这并不代表税务机关对调查结案企业停止关注；相反，税务机关会持续对该企业的经营情况、关联交易和利润水平等进行持续监控，并可能随时对后续年度继续存在的不合理安排再次实施调整。从这层意义而言，跟踪管理在6号公告下非但没有取消，反而得以延长。

五、相互协商程序的优化

相互协商程序是企业单方受到特别纳税调查调整后，集团层面消除双重征税的重要救济手段。

6号公告在加强整个调查调整环境与手段的同时，进一步优化与规范了相互协商程序的操作流程。此外，公告规定了中国税务机关在与对方机关正式协商中，应将各个环节中的结果告知中国企业，该信息的透明化将有助于企业与其关联方在整个过程中做出更及时的判断以及相应的行动。



六、致同观察

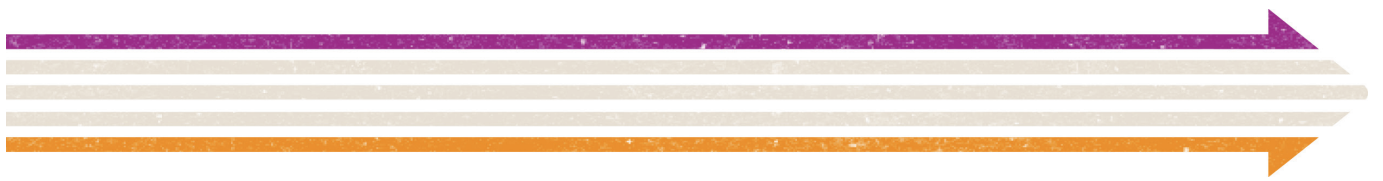
BEPS行动计划推动了“利润在经济活动发生地和价值创造地征税”这一核心原则在全球范围内形成共识。6号公告全文围绕该原则，强调中国企业在利润链中所获取的补偿应与其在全球价值链中的贡献相吻合。

确保该原则不仅在中国，更是在全球范围内的考量与实施无疑给跨国企业带来巨大的额外成本与挑战，但从另一方面来讲，如果能从交易安排的伊始便始终尽最大可能遵循该原则，便有望为跨国企业在全中国范围内提供关联交易的法律确定度。

在中国层面，我们首先建议本地企业让其集团决策层充分知晓中国法律与全球规则的共性与特性（如对地域特殊因素的解读），以此在交易的通盘筹划中合理考虑到中国的情况，并在根源上降低中国企业未来受到转让定价调查调整的可能性。

其次，中国企业应再次提高对关联信息披露与同期资料准备的重视度，因为6号公告明确将这两项资料列为税务机关日常监控与分析选案的重要依据。如果企业没有合理披露或者错误披露自身及关联企业的信息，导致税务机关做出不利判断甚至直接把企业拟定为调查目标，后果将不言而喻。

最后，经历正式调查的中国企业仍应基于价值链与利润链相匹配这一核心原则，充分审阅自身在集团内的真实情况，并据此向税务机关做出积极应对与合理协商，以期为自己获得最好结果的同时为集团将来通过相互磋商消除双重征税打下更好的基础。



关于中国转让定价快讯

中国转让定价快讯所载资料以概要方式呈现，旨在为致同客户及员工参考使用，并不能替代详尽专业建议。致同对于并未与我们进行进一步咨询而单纯基于此快讯所提供信息行事而造成的任何各方的损失均不承担责任。

联系方式

上海

周自吉
合伙人
电话 +86 21 2322 0298
手机 +86 136 1186 2116
邮件 rose.zhou@cn.gt.com

北京

张莉
合伙人
电话 +86 10 8566 5777
邮件 julie.zhang@cn.gt.com

www.grantthornton.cn

© 2017 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton（致同）”是指Grant Thornton成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。

致同会计师事务所（特殊普通合伙）是Grant Thornton International Ltd（GTIL，致同国际）的成员所。GTIL（致同国际）与各成员所并非全球合伙关系。GTIL（致同国际）和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTIL（致同国际）不向客户提供服务。GTIL（致同国际）与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。

本出版物所含信息仅作参考之用。致同（Grant Thornton）不对任何依据本出版物内容所采取或不采取行动而导致的直接、间接或意外损失承担责任。