

《特别纳税调整实施办法》征求意见稿发布 ——专题解读之转让定价同期资料的全新体系

第四期 2015年10月

中国转让定价快讯

2015年9月17日，国家税务总局（以下简称“国税总局”）发布《特别纳税调整实施办法》征求意见稿（以下简称“征求意见稿”），对现行《特别纳税调整实施办法（试行）》（以下简称“2号文”）的内容进行了全面修订。在第三章“同期资料”中，国税总局全新提出了三层结构的文档体系，在内容上对交易安排及集团情况信息的披露的详尽度与全面性作出了更高、更明确的要求。

该项重大变化既借鉴了经济合作与发展组织（以下简称“OECD”）应对税基侵蚀与利润转移行动计划（以下简称“BEPS行动计划”）的第13项行动计划，又再次体现了国税总局对集团信息透明度的要求，和中国企业对价值链贡献与收益相配比的一贯主张。

此次征求意见稿的修订将中国同期资料管理引入了一个全新的阶段，并将更利于税务机关通过同期资料对集团和企业间转让定价安排进行全面、深层、有效

的评估。对纳税人而言，其同期资料的合规成本和潜在被转让定价调查的风险也将进一步提高。

本期转让定价快讯对同期资料的全新体系进行着重介绍和解析。关于本次征求意见稿的讨论，您可以查阅上期转让定价快讯“《特别纳税调整实施办法》征求意见稿发布——转让定价管理步入全新阶段”；同时，致同也为您准备了针对不同专题的介绍和解析，敬请关注我们后续的快讯。

三层文档体系介绍及触发条件

下表总结了三层文档体系及其各自的触发条件：

| 同期资料报告 | 文档内容概述 | 触发条件 | 解读 |
|---|--|---|---|
| 主体文档 | 记录 跨国集团全球业务 的整体情况 | <ul style="list-style-type: none"> 企业年度发生的关联购销金额超过2亿元人民币¹或关联购销以外的其他关联交易金额超过4,000万元人民币² 企业承担有限功能风险且亏损 | <ul style="list-style-type: none"> 该本地文档类似于现行2号文下的同期资料，而主体文档为新增要求； 保留了现行2号文对交易金额的门槛标准； 将现行363号文³对三类“单一功能企业”的规定扩大适用于所有“承担有限功能与风险”的亏损企业，使其不再受交易金额的门槛限制，而是一律具有主体文档与本地文档的准备义务。 |
| 本地文档 | 记录 本地企业 关联交易的详细情况 | | |
| 特殊事项文档 | 针对 关联劳务交易、成本分摊协议、资本弱化 三类特殊事项的记录 | 符合存在关联劳务交易、执行成本分摊协议、违反资本弱化相关规定情况之一 | 具体内容见本文“特殊事项文档”部分的详细解析。 |
| 除未达到上述门槛的情况外，符合以下条件的也可 免于准备同期资料 ： | | | 针对第二条，删除了现行2号文对“外资持股比例低于50%”的前提要求，因此该豁免条件得到放宽。 |
| (一) 关联交易属于执行预约定价安排所涉及的范围 (二) 仅与境内关联方发生关联交易 | | | |

除以上文档外，征求意见稿参考了BEPS行动计划中对于分国报告机制的指引，规定中国企业若为“跨国集团最终控股企业，且集团上一财务年度合并收入超过50亿元”，或为“跨国集团指定的国别报告报送实体”，需要在年度所得税纳税申报时填写《企业年度关联业务往来报告表》之《国别报告表》。

文档内容的披露要求

基于2号文对同期资料的规定，征求意见稿从信息透明程度、文档内容涵盖范围、分析深入程度等方面对主体文档和本地文档的准备提出了详细且全面的要求。这些披露要求将使得税务机关能够直观深入地了解**集团和企业的经营情况、利润驱动因素以及贡献与收益的配比情况**。为了满足法规要求，提供详实和深层的信息，纳税人在同期资料准备过程中的合规成本和精力投入也相应大大提高。

• 主体文档

中国企业需在此类文档中记录集团全球业务、价值创造、利润分配和税收情况等。鉴于主体文档信息涵盖面的广度和要求层次的高度，企业在准备主体文档信息的采集、整合、披露工作时都需要集团层面的支持，因此对部分企业来说该文档的制作会带来一定的困难。下表对主体文档的结构和内容进行列示和解读。

| 主体文档结构 | 征求意见稿的内容要求 | 解读 |
|----------|---|--|
| 组织架构 | 全球股权结构、所有成员实体（包括公司企业、合伙企业、常设机构）的地理分布 | 明确披露范围和深度。企业原先大多只披露部分或与本企业相关的关联方信息，但未来将需全面披露。 |
| 业务描述 | 业务情况（含价值创造因素）、收入占比靠前企业情况、集团关联劳务安排、各企业对价值创造的贡献（主要的功能、风险及资产）、报告年度经营变化（业务重组、股权收购等业务和法律形式的改变） | 重点关注集团价值链构成分析、价值创造因素、各企业价值分配与贡献，以及影响集团价值分配的变化因素（如市场因素、劳务安排、集团经营变化等）。 |
| 无形资产 | 集团整体战略描述、研发机构和管理方情况、受无形资产显著影响的转让定价安排、协议清单、相关权益的关联转让情况（转让涉及的企业、国家及补偿）、集团内研发和其他与无形资产相关的转让定价政策 | 可清晰了解集团无形资产的安排和相关利润的创造、归属、转让情况，分析相关的集团转让定价和价值分配影响。 |
| 融资安排 | 总体融资安排、与非关联贷款方融资安排、集中融资功能的企业情况、集团内融资安排的转让定价政策 | 了解集团资金流向和融资安排是否合理，并与非关联融资安排比较。 |
| 财务以及税务状况 | 集团合并财务报表、签订的涉及国家间收益分配的税收安排（如单边预约定价）、集团内准备、提供国别报告的成员情况 | 披露集团总体利润水平以及税收安排，以供税务机关进行横向比较。 |

¹ 在计算年度发生的关联购销金额时，来料加工业务按年度进出口报关价格计算关联购销金额。

² 在计算年度发生的关联购销以外的其他关联交易金额时，关联融通资金按利息收付金额计算。

³ 国税函[2009]363号《国家税务总局关于强化跨境关联交易监控和调查的通知》

● 本地文档

在现行同期资料要求的基础上，征求意见稿对本地文档的结构和内容进行了重新拆分和归类，如将原先的“组织结构”和“生产经营情况”合并为“企业概况”，将“关联关系”单独列为一个部分。同时此稿也细化了企业转让定价安排的披露要求，特别新增了集团“价值链分析”、“对外投资”、“关联股权转让”和“关联劳务”部分。下表对本地文档的结构和内容进行列示和解读。

| 本地文档结构 | | 征求意见稿的修订 | 解读 |
|-------------|--|--|---|
| 企业概况 | 组织架构、管理架构（汇报对象及其办公所在地）、行业描述、营运模式（经营策略、价值创造因素）、业务描述（各部门、环节的履职业务流程）、分部数据（不同类型业务/产品的利润情况）、涉及重组或者无形资产，及对企业影响 | 除组织架构和行业描述外，均为新增要求 | 明确要求企业对业务模式、经营情况进行清晰描述，并比较业务/产品涉及的功能与利润水平 |
| 关联关系 | 关联方信息、税率、关联方变化 | 增加了对直接或间接拥有股权关联方的信息披露要求 | |
| 关联交易 | 关联交易概况（交易描述、明细、流程、功能风险描述、交易定价影响要素、交易数据） | 增加了 与非关联交易的异同比较 ，以及与以往年度功能风险比较的要求 | 横向纵向比较企业关联交易情况 |
| | 价值链分析（集团内业务流、物流和资金流，各环节及参与方的分析、相关财务报表、集团利润在全球价值链中的分配原则和结果） | 新增 | 分析集团价值链和利润分配情况，与主体文档中的相关信息相呼应 |
| | 对外投资（投资情况、项目概况、项目数据） | 新增 | 符合中国企业“走出去”投资日益普遍的现状，并特别针对受控外国企业的管理，了解企业可能以对外投资形式向境外利润转移或者利润不分回的情况 |
| | 关联股权转让（股权转让概况、转让标的信息、转让标的资产评估报告） | 新增 | 加强对股权转让交易的关注与管理 |
| | 关联劳务（概况、成本费用核算及归集方式、成本分配指标） | 新增 | 明确和细化了披露内容，特别关注 劳务成本费用的核算及归集方式（成本费用的分配指标） |
| | 与企业所属的税收管辖区无关，但与涉及的关联交易有关的已签订的预约定价安排，以及其他税务主管当局的税收裁定 | 新增 | |
| 可比性分析 | 考虑因素、可比企业履行的功能、承担的风险以及使用资产等、可比交易的说明、可比信息来源、选择条件及理由、可比数据的差异调整及理由 | 无变化 | |
| 转让定价方法选择和使用 | 各类型关联交易及整体转让定价方法选用及理由；可比信息如何支持所选的转让定价方法；运用合理的转让定价方法和可比性分析结果，确定遵循独立交易原则的关联交易价格或者利润，以及在此过程中的假设和判断等 | 基本无变化；新增企业对集团整体或剩余利润贡献进行披露的要求 | 虽然同期资料这一章节的写法没有太大变化，但由于征求意见稿对转让定价方法做出了修改与扩充，企业在方法的选择上本就可能产生变化，因此也会相应产生本章节中所披露信息的变化。 |
| 附件 | | 取消了《企业功能风险分析表》和《企业年度关联交易财务状况分析表》 | 《企业年度关联交易财务状况分析表》名义上虽被删除，但在“关联交易数据”的相关要求中，明确要求对关联交易和非关联交易的收入、成本、费用的划分。因此，实质性的数据分析仍需完成，只是无需再拘泥于此前分析表的固定格式，而是可以根据企业的实际情况进行披露。 |



● 特殊事项文档

| 特殊事项文档 | 征求意见稿的修订 | 触发条件 | 解读 |
|--------------|--|--|---|
| 关联劳务特殊事项文档 | 新增 文档要求披露：合同及证明劳务真实性资料；劳务内容介绍、接收方受益情况；成本费用归集及核算；定价方法；可比非受控劳务交易情况等。 | 对关联劳务交易与成本分摊两种事项 并未给出交易金额门槛 。而资本弱化特殊事项文档的门槛为超过法定债资比。 所以会存在企业 无需 准备主体报告和本地报告， 却要 准备特殊事项报告的情况。 | <ul style="list-style-type: none">• 根据“关联劳务”章节的规定，劳务费的支付和收取安排都将受到监管。• 针对受益性情况，并未作详细说明。但16号公告对于受益性测试已作明确的说明，对企业准备受益情况说明具有借鉴意义。• 假使企业发生关联劳务的交易量非常有限，仅因发生交易就触发报告准备要求，势必会增加广大企业的合规成本。我们拭目以待正式法规的出台是否对此作进一步明确。 |
| 成本分摊协议特殊事项文档 | 与现行2号文“成本分摊协议”章节中的要求一致 文档要求披露：成本分摊协议、参与方加入退出情况及补偿方式、成本总额及构成等一系列内容 | | |
| 资本弱化特殊事项文档 | 与现行2号文中“资本弱化”章节中的要求一致 文档要求披露：企业偿债能力和举债能力分析、关联债权性投资的性质、目的及取得时的市场状况等一系列内容 | | 根据“资本弱化”章节的规定， 企业如需在计算应纳税所得额扣除时 ，应当准备该文档。 |

实际上在征求意见稿发布之前，企业因各类特殊事项需求大多已准备过相应类似的文档。而此次将该要求明确写入征求意见稿的同期资料管理章节，也是将该要求列入了合规化章程，进一步提升企业的遵从度。

针对关联劳务特殊事项文档，2015年3月颁布的16号公告⁴已针对企业集团内关联服务费和特许权使用费支付，明确企业需准备支持性文档与资料以证明关联安排的合理性。此次关联劳务特殊事项文档正是延续了16号公告的精神和要求。需要注意的是，16号公告只是针对**劳务费支付安排**的管理和文档要求，而在征求意见稿“关联劳务”的规定下，**劳务收入安排**的管理和文档要求也被作进一步要求。另外，值得一提的是，此次征求意见稿中**并未提及16号公告下针对特许权安排**的文档要求。因此，修订后的新2号文正式出台时是否会增加对这一文档的要求，我们将拭目以待。

上述三类特殊事项文档分别呼应了征求意见稿后续章节“关联劳务”、“成本分摊协议”，以及“资本弱化”。针对这三个章节的具体分析，请详见后续的转让定价快讯专题分析。

语言、准备截止期和递交、保存年限

目前，征求意见稿中针对同期资料的语言、准备截止期和递交、保存年限均未进行实质性修订，即：

- 准备语言：中文。
- 准备截止期：应于次年的5月31日之前准备完毕。
- 递交时限：自税务机关要求之日起20日内提供。
- 保存年限：按照税收征管法实施细则相关规定保存，年限为10年。

罚则和法律责任

沿袭2号文的规定，在税收征管法下，若企业拒绝或不按照要求准备同期文档资料，可处以罚款或可能被施以转让定价调查，具体视情节轻重而定。需要注意的是，征求意见稿特别提到“若企业提供虚假、不完整同期资料的，视作**未按规定**提供同期资料”。因而，即使企业提供了同期资料，但其中的信息未能如实、完整地披露，那么企业仍未完成法定披露义务，相应地也无法享有转让定价调整下5%附加罚金免除之类的保护。

⁴ 国税总局公告2015年第16号《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》

致同给您的建议

随着国际经济活动与交流的不断深化，中国税局在国际税收特别是转让定价税制相关领域的发展越发成熟且更具可操作性。顺应全球BEPS行动计划的浪潮，国家税务总局全面修订了2号文。同期资料章节的修订更是要求纳税人从不同维度对集团和企业的转让定价和价值链进行分析。这将对纳税人提出众多新的挑战：

- 新法规下同期资料的准备很可能会伴随年度汇算清缴最先影响到企业日常工作；
- 三层文档体系的同期资料，使得企业的合规成本提高。例如，在信息搜集分析方面，信息广度、信息获得和整合难易程度等，都需要企业投入更多精力等；
- 同期资料信息披露的选择性，以及不同类型的同期资料和相关涉税资料之间信息的一致性和完整性；
- 在如此信息量的披露之下，企业及集团的转让定价操作愈发透明，企业应当尽早审核自身的转让定价风险，及早做出应对。

基于以上分析，我们强烈建议企业尽早开展对征求意见稿的学习，结合集团及企业的情况，分析新一轮同期资料的法规变化对企业的影响和挑战。同时，我们也建议集团和企业共同审视企业的价值链定位，梳理关联交易，尽早进行合理的修正与改进，并在日常工作中及早为主体文档、本地文档、特殊事项文档，甚至是国别报告表进行相关资料准备，以降低潜在风险。



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列，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

包孝先
合伙人
电话 +86 21 2322 0213
邮件 richard.bao@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

© 2015 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。