

《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

第三期 2015年9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。

2号文于2009年初颁布，为中国转让定价管理工作提供了详细指引。作为该领域的纲领性法规，此次2号文被全面修订，意味着我国的转让定价管理工作进入到一个全新的阶段，预示着税务机关的监管和稽查在法理依据和执法程序上都将迎来全新改变。

本次修订主要具备以下特点：

全面：在2号文的原有框架基础上，征求意见稿融合了近年来出台的一系列重要转让定价法规，可谓是对近年来转让定价管理工作的一次大总结，继续起着纲领性法规的作用。

先进：随着全球化的深入，跨国关联交易安排愈发频繁和复杂。近年来，经济合作与发展组织（以下简称“OECD”）发布了一系列应对税基侵蚀与利润转移的行动计划（以下简称“BEPS行动计划”）。

征求意见稿借鉴了各项BEPS行动计划的内容，在广度上，补充了无形资产、关联劳务、利润水平监控三个全新章节，并对既有章节做出了扩充；在深度上，对转让定价领域的热点和难点问题做出了立法完善，体现了转让定价近年来的理论发展，同时也是对反避税实践中所出现的问题的一次集中回应。

严格：一方面，征求意见稿对纳税人的合规披露义务提出了更高的要求，如转让定价同期资料报告从单一文档改为三

层结构的文档体系；另一方面，征求意见稿对过往反避税实践中出现的模糊地带给出了更加明确与细化的指引，如对无形资产收益分配等问题做出了系统性规定。

可见，征求意见稿对纳税人在转让定价领域提出了更高更具体的要求。本期转让定价快讯将对征求意见稿的重点变化内容进行概括与梳理。之后，我们也将为您带来针对各专题的转让定价快讯，与您分享我们的分析成果，敬请期待。

基本概念的更新与扩充

关联关系界定的细化，关联交易类型的扩充

关联关系：补充细化了关联关系的界定标准，如增加了用以判断借贷资金关联关系的计算公式，又如对高级管理人员的范围进行了列举说明。

关联交易类型：明确将金融资产的转让、资金池业务，以及股权转让纳入关联交易范畴，并增设兜底条款“其他交易类型”。



视同关联交易：明确规定企业与其关联方采取委托、代理、信托和其他方式隐匿关联交易的，税务机关可以根据经济实质认定关联交易。

五种传统转让定价方法之外的补充

首次明确了五种传统转让定价方法之外的其他方法：

- 价值贡献分配法：通过分析价值创造因素对跨国集团利润的贡献，将其合并利润在位于不同国家的关联企业之间进行分配。通常适用于难以获取可比交易信息但能合理确定合并利润以及价值创造因素贡献的交易。
- 资产评估方法：包括成本法、市场法和收益法等方法。通常适用于对关联无形资产、关联股权转让等交易的评估。可以预见，除了传统的关联有形资产和劳务交易，税务机关将开始重点关注此类关联交易。

合规披露义务的扩展

三层文档体系的同期资料报告

同期资料报告	文档内容	触发条件
主体文档	跨国集团全球业务的整体情况，包括组织结构、业务描述、无形资产、融资安排、财务以及税务状况。	符合下列情形之一： (一) 年度发生的关联购销金额（来料加工业务按年度进出口报关价格计算）超过2亿元人民币。 (二) 年度发生关联购销以外的其他关联交易金额（关联融通资金按利息收付金额计算）超过4,000万元人民币。 (三) 承担有限功能风险但出现亏损。（呼应国税函[2009]363号文 ¹ 的规定，但扩大了适用面。）
本地文档 (对应现行2号文下的“转让定价同期资料报告”)	本地企业关联交易的详细信息，包括企业概况、关联关系、关联交易（概况、价值链分析、对外投资、关联股权转让、关联劳务、与所涉关联交易有关的预约定价安排、以及其他税务主管当局的税收裁定）、可比性分析、转让定价方法的选择和使用。	符合下列情形之一： (一) 存在关联劳务交易。 (二) 执行成本分摊协议。 (三) 违反资本弱化相关规定。
特殊事项文档	具体分为：关联劳务特殊事项文档、成本分摊协议特殊事项文档和资本弱化特殊事项文档。	符合下列情形之一： (一) 存在关联劳务交易。 (二) 执行成本分摊协议。 (三) 违反资本弱化相关规定。
属于下列情形之一的企业，可免于准备同期资料报告： (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。		

除此之外，征求意见稿对企业的其他合规义务也做出了细化规定，如：

- 国别报告表：符合相关条件的企业应当在申报《企业年度关联业务往来报告表》时填报国别报告表。
- 国别报告：如果境外最终控股公司没有准备或者中国无法通过情报交换获取国别报告时，税务机关有权在特别纳税调整中要求境内企业提交国别报告。

针对以上内容的具体分析，请详见后续的转让定价快讯专题分析。

特别纳税调查与调整更加全面

调查程序更加规范，调整方法进一步明确

调查程序：在调查权限、调查取证程序、调整程序等方面做了进一步的细化规定：

- 对于采用电子信息系统进行管理的被调查企业，税务机关可以采用纸质材料或有形载体固定电子数据的形式要求其提供相关涉税资料。
- 满足条件的被调查企业需要提供国别报告。

调整方法：就特别纳税调整方法做出了进一步明确，诸如：

- 可以采用除四分位法之外的合理统计方法，如简单平均、加权平均等；在可比性非常强的情况下，可以只选一个可比对象。
- 分析、评估被调查企业为其关联方提供来料加工业务时，税务机关应当还原其不作价的来料和设备价值；并可以在不超过10%的范围内进行被调查企业与可比方的资本性调整。
- 审核评估被调查企业关联交易时，税务机关应当分析成本节约、市场溢价等地域性特殊因素，并采用合理方法确定为被调查企业带来的额外利润。
- 企业为境外关联方从事简单生产、简单分销或者合约研发业务的，不应当承担由于决策失误、开工不足、产品滞销、研发失败等原因带来的风险和损失，应当保持合理的盈利水平。
- 企业向未履行功能、承担风险，无实质性经营活动的境外关联方支付的费用，税务机关有权实施特别纳税调整，在计算企业应纳税所得额时不得扣除。

跟踪管理：删除了现行2号文中5年跟踪管理期的规定，税务机关可以根据情况调整跟踪管理时间。

此外，征求意见稿还提到了国税函[2006]901号文²出台以来颇受争议的“二次调整”问题：企业应当按照税务机关规定的期限内缴纳税款，并作相应账务调整。未作相应账务调整的，对调增的应纳税所得额，视同企业向投资方做出利润分配决定，并按有关规定征税。

针对以上内容的具体分析，请详见后续的转让定价快讯专题分析。

无形资产与劳务

征求意见稿为无形资产和关联劳务交易分别单独开辟了全新章节，对这两个热点及难点问题做出了系统性规定。

无形资产

定义：对无形资产、法律所有权人、经济所有权人、无形资产收益等关键概念做出了明确定义。

评价原则：就无形资产收益分配应当“与经济活动和价值贡献相匹配”的原则做出了明确。值得注意的是，对于地域性特殊因素（例如市场溢价、成本节约等），征求意见稿并没有将其单独作为无形资产，而是将其与集团协同效应等价值创造因素纳入确定无形资产收益时的考量因素。

无形资产收益计量方法：可比非受控价格法、利润分割法及其他合理方法，包括价值贡献分配法和资产评估方法等。

不符合独立交易原则的特许权使用费：呼应了国家税务总局公告[2015]16号³的相关规定，在计算企业应纳税所得额时不得扣除。

关联劳务交易

评价原则：企业与其关联方发生劳务交易支付或者收取价款，必须同时符合以下条件：

- （一）该劳务属于受益性劳务。
- （二）支付或者收取价款符合独立交易原则。

何为受益性劳务：指为劳务接受方带来直接或者间接经济利益，且独立方在相同或者类似情形下，愿意购买或者自行实施的劳务活动。

同时，征求意见稿对不属于受益性劳务的情形做了具体说明，相关立场与国家税务总局公告[2015]16号保持一致。

受益性劳务的定价方法：明确提出关联劳务应当根据合理成本支出加合理利润为原则确定交易价格。

其中，不能分别按照各劳务接受方、劳务项目为核算单位归集相关成本的，应当根据该劳务发生的总成本支出加上合理利润，采用合理标准和比例向各劳务接受方分配。

不属于受益性劳务的价款，属于受益性劳务但不符合独立交易原则的价款：呼应了国家税务总局公告[2015]16号的相关规定，在计算企业应纳税所得额时不得扣除。

针对以上内容的具体分析，请详见后续的转让定价快讯专题分析。

其他重要变化

预约定价安排

- 取消预约定价安排的申请门槛。
- 细化预约定价安排的申请流程。
- 明确了税务机关可以“优先受理”和“拒绝受理”的情形，诸如：
 - “**优先受理**”：充分考虑市场溢价和成本节约等地域性特殊因素，拟采用的定价原则和计算方法合理。
 - “**拒绝受理**”：企业提交预约定价谈签意向书前，税务机关已经对该企业开展特别纳税调整立案调查；企业申请续签预约定价安排，原预约定价安排采用四分位区间的，执行期间加权平均利润水平位于中位值以下；应当准备而未准备同期资料。
- 明确了预约定价安排对当年以及以前年度关联交易可以进行追溯调整的年限，即：
 - 自该关联交易发生的纳税年度终了后次年6月1日起至税务机关向企业送达正式会谈通知之日止不超过10年。

成本分摊协议

- 呼应国家税务总局公告[2015]45号⁴，体现了从“事前审批”到“事后监管”的变化。
- 强调企业与其关联方分摊成本时，应当确保成本与其预期收益相匹配。在确定成本时，应当分析评估地域性特殊因素的影响。
- 成本分摊协议所涉及无形资产或者劳务的预期收益应当进行合理计量。计量预期收益的参数应当反映无形资产或者劳务特性。

受控外国企业

- 就“单一持有外国企业10%以上有表决权股份”、“实际税负低于企业所得税法第四条第一款规定税率水平50%”等概念做出了详细解释。
- 新增了受控外国企业的“可归属所得”（即受控外国企业利润中应归属于居民企业的部分）的判定依据及其计算方法，并将可免于被归于可归属所得的条件修改为：
 - 当期留存收益低于500万元人民币；

- 可归属所得占受控外国企业当期所得比例低于50%；
- 出于合理的经营需要，如将利润投资于实质性生产经营活动或者投资活动。

资本弱化

- 扩大了关联债权投资的范围，明确将以下类型纳入管理范畴：
 - 企业从集团资金池接受的关联债权性投资；
 - 列支了利息或者由于延期付款而列支利息的关联流动负债及关联长期负债。
- 扩大了利息支出的范围，明确将以下类型纳入管理范畴：
 - 特别纳税调整重新定性的利息；
 - 融资租赁的融资成本；
 - 关联债权性投资有关的金融衍生工具或者协议的名义利息；
 - 取得的关联债权性投资产生的汇兑损益。
- 在关联债资比的计算中，由按月计算改为逐笔计算。

针对以上内容的具体分析，请详见后续的转让定价快讯专题分析。

致同给您的建议

2号文的最终修订稿与征求意见稿相比可能存在一定变化。但就我们的专业判断，目前的征求意见稿在广度和深度上都对BEPS行动计划和近年来我国的转让定价实践工作做出了很好的阐述和反映，因此最终修订稿的变化预计不大。我们预计最终修订稿将于2015年年底前正式公布，并于2016年年初生效。这意味着，征求意见稿的绝大部分内容将对企业2016年，甚至2015年的税务工作产生全面的影响。

可以说，本次征求意见稿对我国的转让定价反避税实践有着极其深远的意义，对企业的经营也将产生影响，对企业的税务工作更是提出非常高的要求。无论是对充实后的转让定价理论，还是对细化后的程序化要求，我们建议企业都及早进行学习，对即将到来的改变做好准备。

对于企业来说，首当其冲的挑战将是2015年转让定价同期资料报告的准备工作。主体文档，本地文档、特殊事项文档的三层文档结构，以及可能的国别报告要求，对信息披露和转让定价分析提出了非常高的要求。企业不仅要尽早做好内部信息收集，更要全面审核自身的转让定价风险，及早做出应对工作。

其次，2号文的内容革新将对企业的税务筹划提出了新的要求。我们建议企业结合征求意见稿的内容对现有关联交易安排做出重新评估，尤其是对无形资产、劳务、金融资产转让、股权转让等交易给予更加全面与细致的关注。

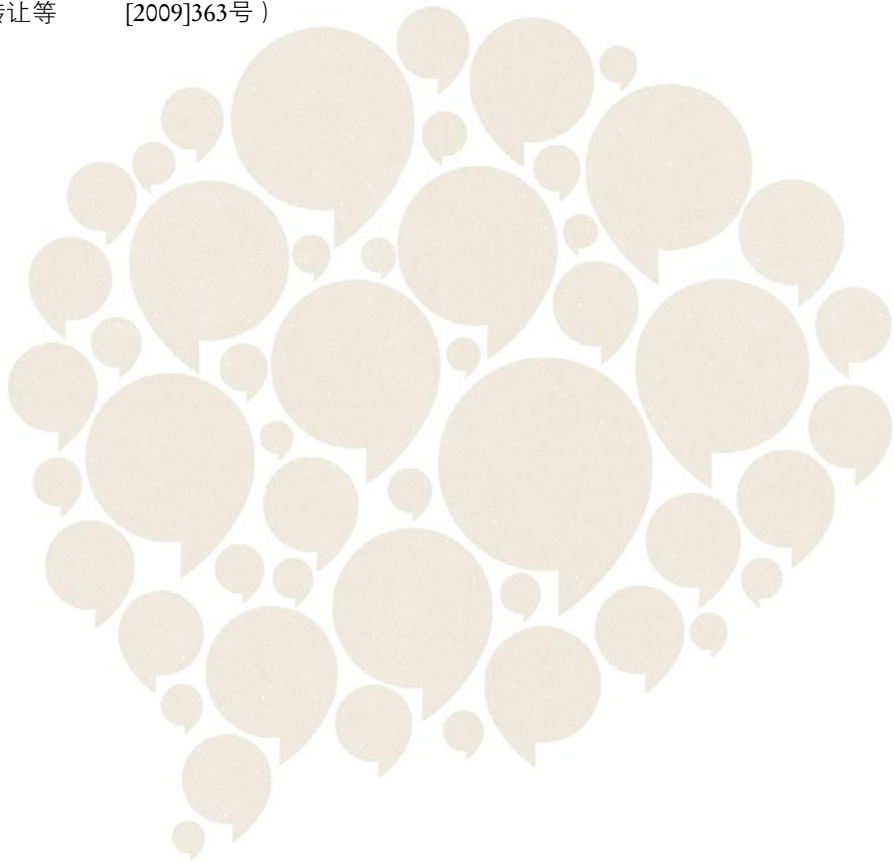
另外，对外投资企业需要关注受控外国企业相关规定的变化，以及针对在海外注册的无形资产的更新规定，这些规定将会对全球转让定价安排产生影响。

致同的供应链税务与转让定价专家团队将结合自身对相关法律的深刻见解以及超过十五年的实践经验，为各类企业提供切实可行的综合性解决方案。

注释：

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

2. 《国家税务总局关于关联企业间业务往来转让定价税收管理有关问题的通知》（国税函[2006]901号）
3. 《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》（国家税务总局公告[2015]16号）
4. 《国家税务总局关于规范成本分摊协议管理的公告》（国家税务总局公告[2015]45号）



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

北京

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

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