



中国BEPS更新：关联申报 和同期资料管理新规解读

作为落实OECD及其他主要经济体实施的税基侵蚀和利润转移（“BEPS”）相关行动计划的重要举措之一，国家税务总局于2016年6月29日正式出台《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》（“42号公告”），对《特别纳税调整实施办法（试行）》（国税发[2009]2号，“2号文”）体系下的关联申报、同期资料管理和国别报告等相关规则进行了修订和完善。

本文概述了42公告对此前中国转让定价规则的重要修订及对相关纳税人的影响，并就相关纳税人采取何种措施积极应对给出初步建议。

“关联关系认定”和“关联交易披露”新规

1、细化和完善自然人亲属关系如何影响关联关系的认定规则

2号文有关“关联关系”的认定规定中与亲属关系有关的规定只有一条，且相对简单，缺乏实践操作上的指导意义。根据2号文第九条第一款第（八）项的规定：“一方对另一方的生产经营、交易具有实质控制，或者双方在利益上具有相关联的其他关系，包括虽未达到本条第（一）项持股比例，但一方与另一方的主要持股方享受基本相同的经济利益，以及家族、亲属关系等”。

42号公告对“亲属关联”如何影响“关联关系”的认定规定了更为明确的标准。根据42号公告第二条的规定：

- 界定亲属关系的范围：具有夫妻、直系血亲、兄弟姐妹以及其他抚养、赡养关系；
- 合并计算持股比例：在计算持股比例时，如具有亲属关系的自然人共同持股同一企业，则将其视为一个整体，合并计算；
- 明确亲属关系对于关联关系的“传递效应”：即具有亲属关系的两个自然人分别与待判定是否构成关联关系的双方因持股关系、资金借贷关系、生产经营需依赖特定特许权交易、控制关系以及董事或高级管理人员的任职构成关联关系的，待判定的双方也构成关联关系。例如，父亲与A公司构成关联关系，儿子与B公司构成关联关系，则A公司和B公司构成关联关系。

2、明确“借贷交易”是否达到“关联关系”认定的“比例门槛”指标的计算公式

42号公告有关借贷交易如何影响关联关系的认定规则与2号文的规定一致。即，双方之间借贷资金总额占任一方实收资本比例达到50%以上，或者一方全部借贷资金总额的10%以上由另一方担保（与独立金融机构之间的借贷或者担保除外）的，企业与其他企业、组织或者个人构成42号公告和2号文所称的“关联关系”。

同时，42号公告明确规定了如何计算该认定标准中规定的“比例门

槛“的计算公式：借贷资金总额占实收资本比例=年度加权平均借贷资金/年度加权平均实收资本，其中：

年度加权平均借贷资金 = $\sum_{i=1}^n$ i笔借入或者贷出资金账面金额 × i笔借入或者贷出资金年度实际占用天数/365；

年度加权平均实收资本 = $\sum_{i=1}^n$ i笔实收资本账面金额 × i笔实收资本年度实际占用天数/365。

3、各类金融资产的转让被视为应披露的新的关联交易类型

42号公告规定各类金融资产的转让均属于关联交易。金融资产包括应收账款、应收票据、其他应收款项、股权投资、债权投资和衍生金融工具形成的资产等。

金融市场的发展和繁荣，使得关联方之间的金融资产转让交易日益增多。将金融资产归入需披露的关联交易的范畴，可以使税务机关有机会更全面地了解企业之间的关联交易并获取相关资料，以评估相关交易结果是否符合独立交易原则。

同期资料的三层结构体系和国别报告披露新规

借鉴BEPS项目的研究成果，结合中国的反避税立法和执法现状，42号公告完善了2号文的同期资料提交要求，规定了包括主体文档、本地文档和特殊事项三层结构的同期资料体系，并根据文档及交易类型设置了不同的准备门槛。同时，42号文还要求符合条件的跨国企业要准备“国别报告”。

1、主体文档、本地文档和特殊事项文档的三层结构同期资料体系

42号公告将主体文档的提交主体限定为大型跨国企业。根据42号公告，符合下列条件之一的企业，应当准备主体文档：（1）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；（2）年度关联交易总额超过10亿元。主体文档主要披露最终控股企业所属企业集团的全球业务整体情况，包括组织架构、企业集团业务，无形资产、融资活动，财务和税务状况。无形资产在很多企业比如软件企业中所占的位置远比有形资产重要，显然税务机关已意识到披露该内容的重要性，因此要求将其放在主体文档部分进行披露。

同时，结合顺应当今社会金融资产和无形资产转让关联交易日益增多的现状，增加了有关纳税人发生金融资产和无形资产转让关联交易时的要求准备本地文档的“门槛条件”的规定。42号公告第13条

规定，年度关联交易金额符合下列条件之一的企业，应当准备本地文档：（1）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2亿元；（2）金融资产转让金额超过1亿元；（3）无形资产所有权转让金额超过1亿元；（4）其他关联交易金额合计超过4000万元。

42号公告对本地文档的披露信息做出了比2号文更为全面、准确和完整的规定，包括：

- 企业概况中，要求提供各职能部门的雇员数量和企业各级管理层的汇报对象以及汇报对象主要办公所在地等，这是中国同期资料正往国际化轨道运行的表现；
- 价值链分析。根据42号公告，中国企业需在本地文档中就其在集团全球价值链中的分配进行说明，在分析中还需要考虑地域性特殊因素的影响。价值链分析的引入便于税务机关更合理地分析中国企业在全球价值链中应获取的利润，可以说此规定与国别报告的规定都将同期资料放在了全球层面进行规制。
- 对外投资。对外投资信息方面，包括对外投资项目的投资地区、金额、主营业务及战略规划，还包括对外投资项目的股权架构、组织结构，高级管理人员的雇佣方式，项目决策权限的归属以及对外投资项目的营运数据。在此规定之下，“走出去”的中国企

业应提前妥善评估其海外公司是否有被认定为中国居民企业以及受控外国公司等风险。

- 股权转让和关联劳务信息。此外，本地文档还要求披露关联股权转让信息和关联劳务信息。股权转让除了转让的一般信息，还要求披露甚至包括了尽职调查报告等资料。关于股权转让信息的披露在同期资料文档中也是第一次以如此正式的方式出现。与征求意见稿不同，42号公告将关联劳务放在了本地文档中进行披露，而不是作为特殊事项文档。要求将关联劳务作为一般交易进行披露，说明该类型交易逐渐变得普遍化，而不再是“特殊事项”。
- 他国预约定价安排。本地文档亦要求与企业关联交易直接相关的，中国以外其他国家税务主管当局签订的预约定价安排和作出的其他税收裁定。是税务机关要求提供与其他国家税务当局的预约定价安排是一种良好的讯号，说明中国开始逐步认可其他税局的文件，这也是税务法律规制国际化的一个征兆。

特殊事项文档主要包括成本分摊协议特殊事项和资本弱化特殊事项。成本分摊协议的特殊事项文档，新增的包括成本分摊协议变更或终止的原因和本年度协议预期收益与实际收益的比较以及由此作出的调整。资本弱化特殊事项文档中，增加了非关联方是否能够并且愿意接受上述融资条件、融资金额及利率。

2、国别报告的适用主体及披露要求

所谓“国别报告”，是一国税务机关为对在本国从事经营活动的、符合条件的、大型跨国企业实施转让定价风险评估，而要求该跨国企业按年度向其该国主管税务机关披露该跨国企业最终控股企业所属集团的所有成员实体的全球所得、税收和业务活动的国别分布情况。国别报告应主要披露42号公告所附的三张表单的信息：（1）“国别报告－所得、税收和业务活动国别分布表”；（2）“国别报告－跨国企业集团成员实体名单”；（3）“国别报告－附加说明表”三张表单。

根据42号公告，符合下述条件的企业将需要填报国别报告：

该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。

该居民企业被跨国企业集团指定为国别报告的报送企业。

企业虽不属于规定填报国别报告的范围，但其所属跨国企业集团按照其他国家有关规定应当准备国别报告，且符合下列条件之一的，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：（1）跨国企业集团未向任何国家提供国别报告；（2）虽然跨国企业集团已向其他国家提供国别报告，但我国与该国有尚未建立国别报告信

息交换机制；（3）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。

“后BEPS时代”的集团转让定价管理

42号公告对同期资料准备和信息披露要求的新规，将使得税务机关能更全面地了解企业的关联交易情况，并评估跨国企业集团各成员企业的利润归属地是否和价值创造地一致。同时，中国政府也签署了《国别报告多变主管当局协议》（MCAA），接受自动给信息交换（AEOI）数据的行动计划。

跨国企业应特别关注42号公告的相关规定自身业务的影响，并考虑采取如下几个方面的应对措施：

1、业务调整和相关转让定价政策的重新审视。重新审视当前的业务及交易架构并进行必要的调整，如考虑通过建立中国业务运营中心将跨境交易集中化，减少企业集团的跨境关联交易以降低合规成本。同时，企业应复核现行的转让定价政策，对关联交易相关的合同条件、交易结构和实施情况进行重新审视，并在必要时进行修改，特别需要考虑地域性特殊因素等影响。

2、功能风险分析和价值链中的角色定位。通过功能风险资产分析

明确中国企业在价值链中的角色和地位，是否仍然为简单功能风险的生产商、贸易商、服务提供方，是否应参与剩余价值的分配，亏损是否合理或保底利润是否还安全。

3、完善转让定价相关证明资料。完善企业内部资料以支持其定价政策，包括事实性资料以及说明分析资料，如关联劳务中能够证明中国公司获益的相关资料。

明税观察

42号公告是中国顺应全球范围内打击侵蚀税基和转移利润的浪潮、落实BEPS行动计划的重要举措。42号公告新规定的同期资料管理体系和国别报告等信息披露要求，在增加了跨国公司纳税人的合规义务和信息披露负担的同时，也更利于税务机关了解和掌握可用于评估和调查跨国纳税人的关联交易结果的相关信息。这无疑给在华经营的跨国公司的关联交易和转让定价管理带来更大的挑战。跨国企业应积极研究和评估42号公告的相关规定对自身关联交易和转让定价政策的影响，并采取有效的应对措施，避免潜在的转让定价调查和调整风险。

而且，不仅仅是有在华投资的外资跨国企业需要关注42号公告的影响，走出去企业在关注投资东道国的类似规定对企业潜在影响的同时，也要注意自身是否有义务履行42号公告规定的同期资料准备和

信息披露义务。

值得注意的是，虽然国家税务总局在2015年9月就发布了《特别纳税调整实施办法（征求意见稿）》（“2号文修订稿”），但截止目前2号文修订稿并未如业界预期的一样正式出台，而是现行发布了主。要针对关联申报和同期资料管理两个章节修订的42号公告。这意味着国家税务总局未来还可能会对转让定价及同期资料的税务管理体系做进一步的完善和修订。企业应密切关注有关转让定价法规的最新政策文件。

明税律师事务所 武礼斌 施志群 韩彦彦

关于明税

对涉税法律服务市场的专注与精耕，是明税区别于其他综合型律师事务所和专业所的最终特色之一。作为本土崛起的法律服务机构，明税专注于为企业和个人提供涉税政策咨询以及相关解决方案、为政府相关机构提供政策建议以及决策支持。

明税的专业人员主要来自于北京大学以及国内其它重点高校或研究机构，80%以上具有硕士及以上学位，主要成员大都具有律师、注册税务师或其他相关专业资格。

提供最优化的税务方案是明税的专业追求。依托北京大学等高校的财税研究专家以及受聘担任机构顾问的前财税机关业务官员等丰富的理论与实务资源，明税能够为企业、个人以及政府机关提供精准、详尽、务实的税务解决方案。

武礼斌

Email: Libin.wu@minterpku.com

Tel: 010-56292579-8002

施志群

Email: Zhiquan.shi@minterpku.com

Tel: 010-56292579-8002

电话：(8610) 56292579

传真：(8610) 59009170

邮件：service@minterpku.com

地址：北京市朝阳区将台路滨河一号别墅219栋



明税律师
微信公众平台