Deloitte.

德勤

税务
期数 P329 – 2021 年 1 月 4 日

税务评论

经合组织新冠疫情转让定价分析指引在中国实务中的考量

作者：

贺连堂
合伙人
电话：+86 10 8520 7666
电子邮件：lhe@deloitte.com.cn

余华颖
总监
电话：+86 21 6141 1219
电子邮件：manyu@deloitte.com.cn

陆骁麟
高级经理
电话：+86 21 2316 6173
电子邮件：andlu@deloitte.com.cn

2020 年 12 月 18 日，经济合作与发展组织（以下简称“经合组织”）发布了《新冠疫情对转让定价影响的分析指引》（以下简称“《指引》”）。《指引》侧重于分析独立交易原则和经合组织《跨国企业和税务机关转让定价指南》（以下简称“《转让定价指南》”）如何适用于在新冠疫情背景下可能出现或加剧的问题，其中涉及四个方面：（1）基准分析；（2）亏损和疫情导致的相关费用分配；（3）政府援助；以及（4）预约定价安排。

本文旨在根据上述《指引》，结合疫情下的中国经济实际情况和国内的转让定价法规及实践，探讨对于 2020 年度和可能继续受疫情影响的后续年度，中国企业应如何从转让定价分析、本地文档准备、预约定价安排等方面开展转让定价管理。

《指引》概要

由于新冠疫情和各国政府的回应而产生的经济影响，使得跨国企业在应用独立交易原则方面遇到不少实际挑战，经合组织在文件中就此提供了原则性的指引。总体而言，《指引》不是对《转让定价指南》的扩展，而是有关独立交易原则的具体应用说明。

在《指引》中，经合组织重申了独立交易原则在转让定价分析中的核心地位，包括准确描述关联交易的功能风险实质、在可比性分析中考虑新冠疫情及政府支持等因素对被测试交易（或企业）及可比交易（或企业）各自的特殊影响，确保被测试交易与独立交易的可比性。而对于新冠疫情对原有公司间安排的影响，即疫情造成的特殊成本费用及损失应由哪一方承担，《指引》也要求基于独立交易原则进行具体情形的分析。在准确描述交易实质和运用独立交易原则进行定价及测试的基础上，《指引》提出了解决可比性困难的实用方法建议，包括与预算数据的比较及实施合理的商业判断等。这些方法对企业寻求将《转让定价指南》的原则应用于新冠期间的特殊情况以增加可比性有所裨益。 此外，意识到许多企业亟需通过预约定价安排获得进一步的确定性，《指引》强调了对现有和未来预约定价安排而言税企协作和采取灵活方法的潜在需求。

有关《指引》主要内容的更具体概括请参见文末附录。

《指引》在中国实务中的考量

中国是全球最早受疫情影响并且最早实现疫情控制、复工复产的经济体。2020年，与全球经济相比，中国显现了如下与境外经济体显著不同的特征：

- 宏观经济率先走出衰退，成为全球唯一实现正增长的主要经济体：经过1月底2月初的抗疫关键阶段，到2月底中国各地基本实现有序复工复产。到2020年第二季度，中国GDP即实现正增长，预计全年增长2.2%左右，成为全球主要经济体中唯一在2020年实现经济正增长的国家[1]。

- 跨国供应链对中国制造业的依赖程度不降反升：随着新冠疫情在世界各地扩散，其他国家的生产活动纷纷受到影响，因此跨国企业纷纷扩大在华生产的订单。中国制造业活动的采购经理指数、非制造业商务活动指数和综合PMI产出指数自3月起连续10个月保持在荣枯线以上[2]；进出口指数则连续4个月保持扩张[3]。

- 部分行业从疫情造成的特殊市场需求中获益：疫情对某些行业的需求产生了正面的影响，其中代表性的行业有医疗卫生、电信服务、在线电商和娱乐等。值得一提的是，由于出境游受限，中国境内奢侈品零售等行业也由于疫情出现了正增长[4]。

- 疫情冲击下，产业转型步伐加快：受疫情影响，很多行业的智能化、数字化转型速度进一步加快。电商、外卖、直播带货成为很多消费品销售活动不可替代的重要渠道。而在制造业方面，高技术制造业PMI始终高于制造业总体，对制造业总体复苏的带动较为显著[5]。

考虑到上述疫情下中国经济复苏的特殊性和中国转让定价法规，我们提请中国企业纳税人注意《指引》在中国转让定价实务具体执行时需要考虑的以下要点：

1. 疫情期间特殊费用的处理

2020年，中国是全球最早受疫情影响且最早实现疫情控制的经济体。在2020年第一季度，境内企业受到停工停产的较大影响，出现了产出及收入部分甚至完全停顿，无法覆盖固定营运成本的情况；在复工复产早期，防疫支出成为企业普遍面临的问题；另一方面，企业复工后在疫情下的运营面临许多与常年不同的因素，包括远程办公、线上会议等方式造成企业IT经费的增长和差旅费的降低等。对于从事关联交易的中国企业，应在其2020年度转让定价分析中考虑如何处理上述特殊费用造成的影响，例如是否能将其作为特殊因素在利润率指标计算中剔除。

如欲垂询更多本文相关信息，请联络：

转让定价服务
全国领导人
贺连堂
合伙人
电话：+86 10 8520 7666
电子邮件：lhe@deloitte.com.cn

华北区
黄晓里
合伙人
电话： +86 10 8520 7707
电子邮件： xiaolihuang@deloitte.com.cn

华东区
梁晴
合伙人
电话：+86 21 6141 1059
电子邮件：mliang@deloitte.com.cn

华南区
李旭升
合伙人
电话：+86 755 3353 8113
电子邮件： vicli@deloitte.com.cn

华西区
汤卫东
合伙人
电话：+86 23 8823 1208
电子邮件： ftang@deloitte.com.cn

[1] 2021年《经济蓝皮书》：加快构建国内国际双循环新发展格局，中国社会科学院2020年12月18日报道，http://cass.cssn.cn/yuanlingdao/caifang/tupian/202012/t20201218_5234378.shtml

[2] 《2020年12月中国采购经理指数运行情况》，国家统计局2020年12月31日：http://www.stats.gov.cn/tjsj/zxfb/202012/t20201231_1811924.html

[3] 《国家统计局服务业调查中心高级统计师赵庆河解读2020年12月中国采购经理指数》，国家统计局2020年12月31日：http://www.stats.gov.cn/tjsj/sjjd/202012/t20201231_1811925.html

[4] 《2020年奢侈品行业跌宕起伏：中国市场一枝独秀 数字化、年轻化成新趋势》，21世纪经济报道2020年12月29日：https://m.21jingji.com/article/20201229/herald/e85fd964368dace01473dc0240bfa637.html

[5] 参见脚注2、3

《指引》相关要点	中国实务考量
根据《指引》第 2 章关于特殊费用的讨论，疫情期间特殊费用在关联企业之间的分摊也应根据独立第三方在可比情形下的安排来确定（见第 47-50 段）。亦即，如果独立第三方发生的某类疫情期间特殊费用可以向其非关联交易对手方收取，则可以认为关联交易中类似的费用也应该向其关联方收取。在这一原则下，如果没有证据表明可比企业向非关联客户收取了停产和复产所发生的特殊费用，则可以认为受控企业在关联交易中也应由其自身承担这些费用。	对于疫情期间第一季度的特殊费用，各地各级税务机关曾在非正式层面对纳税人具体操作提出过一些建议。例如，若纳税人可以把自身应承担的疫情期间防疫支出等具体项目明确划分量化，并保留充分的支持证据，税务机关可依法允许纳税人将这些费用作为特殊因素，在计算关联交易利润率指标时予以考量。可以发现，这一处理意见与《指引》第 47-50 段的论述不谋而合。 在具体实施中，如纳税人确实有充分的理由和依据证明其年度利润率指标受到疫情期间特殊费用的重大影响，确有必要在利润率指标分析中考虑这一因素（例如，因无法获得对标可比企业 2020 年度财务数据，而仍使用之前正常经营年度财务数据的情形），则首先需要考虑根据企业功能风险定位、集团转让定价政策、已有关联交易定价安排和协议，确定此类费用及风险应如何在关联方之间分配。对于应由本地企业承担的费用，进而形成企业经营的特殊因素，我们建议纳税人对这些特殊费用进行明确区分和量化，以在计算利润率指标和进行可比性分析时对疫情期间特殊费用的影响做可靠的调整。同时，对于经过分析确实可调整的费用，纳税人应保留费用发生依据，并搜集行业中独立第三方在类似情况下如何处理类似特殊费用的支持证据，以备在税务机关提出问题时积极应对。 值得指出的是，如纳税人有条件选用 2020 年度的可比数据，则可比企业也很有可能承担了类似的特殊费用，在这种情况下不应对受测试企业或交易单方面调整此类特殊因素。

2. 疫情期间的可比性分析

如上所述，中国境内企业在第一季度先于世界其他地区受到了新冠冲击。到了第二季度和下半年，随着国内疫情受到控制而境外疫情发展迅速，境内企业则可能因境外供应链受创带来生产订单大量增长。因此不少境内企业全年的业绩呈现先抑后扬，总体受影响较为有限；甚至不乏上述某些行业业务和利润出现正增长的情况。在此情况下，对于采用交易净利润法的中国纳税人，在准备 2020 年度同期资料的转让定价分析时，会面临如何选择可比公司、选择的可比公司应使用哪些期间的可比数据、是否需要进行可比性调整等问题。

《指引》相关要点	中国实务考量
经合组织在《指引》中提出了疫情期间可比性分析的一些思路，对可比数据的期间也做了多角度的论述。 其中，《指引》第 14 段明确指出，可比性分析最可靠的数据应来自与受测试交易相同期间，可以考虑使用季度财务数据（第 11 段）或分段期间测试（第 27-29 段）等在一定程度上解决数据可比性的问题。《指引》同时提到，不同地区市场受疫情影响或不同政府援助的地域差异可能是可比性分析中的关键因素，须对此予以关注，并考虑是否适当调整其他可比性分析因素（第 32 段、第 84 段）。	结合《指引》对期间和地域可比性的论述以及中国经济受疫情影响先抑后扬的实际状况，建议使用交易净利润法进行分析的纳税人可以特别关注中国同类行业潜在可比企业在 2020 年度的财务表现，确保可比性分析真实反映独立交易原则下本企业应获取的利润水平。 具体来说，中国纳税人可以考虑在可比性分析时运用以下方法或数据： **对可比期间的考虑** 企业可以分析自身在 2020 年度的财务状况，并与疫情发生前的正常预算数据和成长计划进行对比，从而决定 2020 年度的特殊性是否应影响可比数据的选用。

《指引》相关要点	中国实务考量
	• 如企业认为复工后业务的恢复程度足以抵消疫情高峰时期受到的影响，从而使得 2020 年度的整体财务状况仍然处于基本正常的水平，则企业可以考虑继续使用以前年度的可比性分析期间（按中国转让定价领域的一般做法，为纳税年度之前三年的历史数据）。 • 如企业因为新冠疫情的影响而使得 2020 年度财务状况较正常计划显著不同（包括与正常年度相比不利和有利的情况，视具体行业而不同），则应考虑使用其他方法，例如采用 2020 年当年的可比数据，分季度分析，对自身数据进行特殊因素调整量化以便与疫情前可比数据比较，回归分析等[6]。 **对地域因素的考虑** 由于中国和境外经济在应对疫情方面的表现可能存在较大差距，当纳税人选择使用 2020 年度的同期财务数据进行分析时，可能面临因此造成的可比性问题。对此，纳税人可以关注境内外可比公司在 2020 年各季度的同期财务状况对比，验证是否确实存在具有经济相关性的地域性市场差异。如差异确实存在，则可能需要对筛选标准进行修订以便更多地依赖中国可比公司。值得注意的是，疫情期间可比分析对地域可比因素的更多考虑不代表对功能风险等关键可比因素应予忽视；例如拥有高新企业资质的中国上市公司不应仅仅因为其地域可比的优势而被视为一家不拥有任何非常规无形资产的简单功能企业的可比对象。如果从地域市场和功能风险等因素结合来看，确实无法找到较为理想的可比企业（或交易），则企业或许仍应考虑对自身受疫情影响的特殊因素进行调整来开展可比性分析。

3. 亏损与转让定价调整

长期以来，承担有限功能和风险的企业原则上应保持合理的利润水平是中国税务机关的一贯立场[7]。这类企业的业务类型包括有限风险分销、合约制造、来料加工、合约研发等。如果这些企业出现亏损，则可能会成为税务机关的重点监控和潜在调查对象。在新冠疫情影响下，值得关注上述业务类型企业能否承担亏损，以及其亏损能否通过转让定价调整机制获得补偿。

《指引》相关要点	中国实务考量
《指引》第 40 段论及了“有限风险”企业在疫情中能否出现亏损，并认为解决这一问题的关键仍在于准确地描述关联交易的功能风险实质。	如被定义为“有限风险”的中国企业在受控交易中承担了亏损，则其应当在同期资料等文档中充分证明造成其亏损的风险（如不可抗力等因素）在准确描述交易实质的情况下是否应由该企业承担。如果“有限风险”的中国企业确实因为不应由其承担的风险出现亏损，则这类企业可以寻求转让定价调整使其获得符合独立交易原则的补偿。

[6] 有关具体方法的讨论可以参见 2020 年 12 月 22 日发布的德勤税务评论《当前双循环趋势下在华跨国企业应提前考虑的转让定价工作》：https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/tax/ta-2020/deloitte-cn-tax-tap3282020-zh-201222.pdf

[7] 见《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》（国家税务总局公告 2017 年第 6 号）第二十八条：“企业为境外关联方从事来料加工或者进料加工等单一生产业务，或者从事分销、合约研发业务，原则上应当保持合理的利润水平。上述企业如出现亏损，无论是否达到《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》（国家税务总局公告 2016 年第 42 号）中的同期资料准备标准，均应当就亏损年度准备同期资料本地文档。税务机关应当重点审核上述企业的本地文档，加强监控管理。上述企业承担由于决策失误、开工不足、产品滞销、研发失败等原因造成的应当由关联方承担的风险和损失的，税务机关可以实施特别纳税调整。”

《指引》相关要点	中国实务考量
对于已经发生亏损的企业，经合组织建议各国税务机关保持一定的灵活性，允许纳税人根据报税期后获知的可比数据进行转让定价调整（第 22-23 段）。	值得注意的是，对有限风险企业的补偿并不一定意味着保证其企业层面的稳定利润率。例如，在独立第三方企业之间，产品代加工交易的委托方可能因为自身需求不足而要求非关联受托方关闭某条产线，并对其损失进行补偿。在通常情况下，这类补偿会以一次性的方式执行，而非将这一损失计入成本基数，提升其他仍在正常交付的产品价格。类似地，在独立交易原则下，关联企业之间对于受订购方指令而产生的额外成本可能应由订购方补偿，但这一补偿有可能不应计入正常业务的成本基数享受成本加成，使其产品价格畸高。同样对于有限风险分销商来说，其在疫情发生之前可能根据本地无法控制的数量和价格采购存货，疫情发生后由此产生的滞销或损毁成本可能应由关联方予以补偿，但这一补偿也不应计入后期采购产品的定价使之价格畸低。 另一方面，某些承担有限功能和风险的企业可能在疫情中因为种种原因（例如，疫情造成集团境外生产停顿而使得中国生产企业承接更多订单、或奢侈品等行业由于出境渠道被抑制而导致国内销售增长）实现了较往年更高的超额利润。根据跨国集团常见的转让定价政策，这类超额利润和有限风险企业出现的亏损一样，应通过转让定价调整将其汇回风险承担企业。而在现行中国转让定价法规和实践环境下，除非跨国集团能够证明超额利润是由其在具体交易（如产品和原料进口交易）定价不当所致，殊少有企业能实现这部分利润的转让定价调整。而在疫情特殊影响下，上述有限风险企业实现的超额利润甚至有可能被税务机关视为存在地域性特殊因素的信号。

4. 中国政府援助处理

疫情期间，中央及各地政府均发布了不少旨在帮助企业抗击疫情、维持正常经营和有序发展的辅助政策。根据《指引》第 67-69 段关于政府援助经济相关性的论述，可以认为具有经济相关性的政策可能包括房租减免、流转税和社保减免、贷款贴息等支持。

《指引》相关要点	中国实务考量
经合组织关于政府援助对转让定价安排的影响也关注于交易功能风险实质的描述（第 73-81 段）和可比性分析（第 82-86 段）。	对于中国企业，政府援助关联交易处理的风险主要在于选择的可比企业或交易（尤其是境外可比企业或交易）可能在政府援助安排及其会计处理方面有所不同，从而影响可比性。换言之，在受疫情影响的 2020 及以后年度，中国企业应在可比性分析时考虑不同地区及行业的政府援助影响，确保分析结果真实反映独立交易原则下的定价或利润水平。 如前文有关可比性分析的讨论，如果纳税人有可能在可比性分析中选用中国可比企业（或交易）的数据，则可以预见政府援助的可比性影响将相对有限。对于政府援助的具体项目是否能纳入利润率指标的计算，则应基于与可比数据保持一致的原则，根据所选可比企业（或交易）的情况进行必要的可比性调整。 另外，如果纳税人在进行利润率指标计算时已经剔除了疫情造成的特殊费用影响以还原正常经营下可能的利润率情况，则应注意考虑同期获取的具有经济相关性的政府援助项目影响是否也应剔除，以确保可比性分析的公允性和一致性。

5. 对预约定价安排的影响

近年来，中国税务机关加大了预约定价工作的资源投入， 预约定价安排的签订数呈现上升趋势。根据我们观察，在新冠疫情的情况下，国家税务总局仍通过线上等方式与相关国家税务机关进行协商，保持沟通，为企业有效控制转让定价风险，消除双重征税提供有力的保障。

《指引》相关要点	中国实务考量
《指引》第 4 章论述，对于已与税务机关达成预约定价安排的企业，其预约定价安排协议应继续有效（第 90 段）；而在受疫情影响的情况下其执行的关键在于预约定价安排的关键假设是否收到疫情影响。对于预约定价安排关键假设受疫情重大影响的情况，《指引》建议企业详细记录受到的影响，并与税务机关保持及时、透明的沟通，协商解决方案（第 104-105 段）。	随着中国税务机关转让定价管理模式从事后调查向事前管理服务转变，越来越多的企业愿意通过预约定价安排管理集团的转让定价风险。 对于在预约定价安排执行期间的企业，应参照《指引》的建议以积极合作的态度，就新冠疫情是否影响关键假设与税务机关沟通，根据实际情况选择对预约定价安排进行修改甚至取消或撤销操作（《指引》第 96 段）。对于有必要对预约定价安排进行修改的情况，具体的修改仍应关注关联企业间功能风险的准确描述和分摊，以及可比性分析的应用，对此上文已有论述。 对于仍在谈签预约定价安排的企业，应将疫情影响作为预约定价安排的谈签考虑因素，与税务机关讨论疫情下预约定价安排对未来转让定价的约束程度，以期为企业 2020 年度及后续可能仍受疫情影响的纳税年度提供税收确定性。 近期，我们关注到部分省市税务机关还推出更加简便易行的单边预约定价安排工作程序，我们也建议有关纳税人对此保持关注与及时了解。

结语

综上所述，经合组织在《指引》中将其对《转让定价指南》的核心思想——对关联交易功能风险实质的准确描述以及独立交易原则的运用——应用于新冠疫情所带来的实际问题，以期对各国纳税人和税务机关形成指导。对中国企业来说，更要结合疫情下中国经济复苏的特殊性，并基于中国转让定价法规的具体要求，以应对疫情期间转让定价管理的相关挑战。就短期而言，重新审视关联交易中境内外企业的实际风险承担情况、收集可比独立交易信息数据将是应对 2020 年转让定价合规义务的重中之重。就长期而言，企业更应梳理集团转让定价政策，建立对类似新冠疫情这样的特殊事件所带来的转让定价挑战（如风险承担义务不明晰、利润率剧烈波动、可靠可比信息难以获取）的风险管控应对机制。

新冠疫情的影响也为中国税务机关自税基侵蚀及利润转移（BEPS）行动计划以来所提倡的一些分析方法带来了独特的视角。例如，从价值链分析角度，新冠疫情下跨国企业对中国子公司的更多依赖，是否使后者在价值链中承担了更多的功能进而做出了更多的贡献？新冠疫情下中国市场的一枝独秀，是否意味着对某些行业来说确实存在有迹可循的地域性特殊因素？受到疫情影响，境外总部是否应对中国企业分摊的集团服务费作出重新思考？这些问题都有待纳税人和税务机关在 2020 纳税年度和后疫情时代进一步解答。

附录 - 《指引》分章节概要

第一章：可比性分析

主要问题

- 可以使用哪些来源的同期信息来支持 2020 年的可比性分析?
- 能否使用预算数据来支持独立交易原则下的定价?
- 在何种情况下时间差异最为重要?
- 解决信息缺失有哪些实用方法?
- 能否使用其他危机时的数据来支持定价?
- 如何选定使用数据的期间以支持独立交易可比性分析?
- 转让定价调整机制是否适用?
- 应采取什么措施评估可比企业或交易?
- 能否选用亏损可比企业?

指引要点

- 关于疫情对企业、行业以及关联交易的影响的任何公开信息都可能用于对转让定价政策的分析。例如，销量和产能利用率的变化；增加或额外发生的成本；获取的政府援助；宏观经济信息和统计方法以及内部预测等。
- 可以将预算与实际财务数据进行比较，以量化确定独立交易价格时疫情对收入、成本及利润的影响。
- 基准分析中最可比的信息是独立企业间同期交易的信息。如果采用交易净利润法进行分析，最佳方法是基于 2020 年同期信息分析。
- 解决信息缺失的方法包括使用合理的商业判断并辅以当期信息来确定独立交易价格，在纳税年度结束后对当年的定价进行调整（如可行），使用多种转让定价方法交叉验证等。
- 不能简单使用 2008/09 年全球金融危机时的情况进行可比性分析。
- 疫情期间可以使用分段时期的可比性数据进行测试。来自独立可比公司的数据应在相似的时段内被进行衡量，不应被疫情前后的数据曲解。
- 鼓励税务机关允许在关联交易中纳入价格调整机制，可以在保持独立交易原则的同时提高灵活性。
- 若公司沿用疫情前的可比公司组数据进行分析，则可能需要根据更新的搜索条件对该组数据进行审核和修正。
- 当可比公司承担相似的风险水平并受到类似的普遍影响时，选择亏损的可比公司是适当的。

第二章： 亏损与疫情特殊费用的分摊

主要问题

- 有限风险企业能否承担亏损?
- 在何种情况下可以修改关联企业间的定价安排以应对新冠疫情影响?
- 如何在关联企业之间分摊新冠疫情造成的特殊费用?
- 在可比性分析中如何考虑新冠疫情造成的特殊费用?
- 不可抗力条款如何影响新冠疫情造成的损失?

指引要点

- 因新冠疫情而产生的特殊非经常性运营费用，应当通过对交易情况的准确描述于集团公司之间进行分配。
- 有限风险实体履行的职能、使用的资产和承担的风险各有不同，因此无法建立一个确定是否应当发生亏损的通用准则。承担一定市场风险的有限风险分销商仍有可能会在公平交易的情况下发生亏损。
- 在新冠疫情爆发前后，定价安排中一方所承担的风险如需发生任何变化，都应仔细考虑其商业理由。任何新的风险分配都必须以事实分析为依据，并应记录相关证据。
- 应基于对交易功能风险实质的准确描述，判断为了应对新冠疫情而对公司间协议进行任何修订是否符合独立交易原则。如果没有证据表明非关联方之间会变更其定价安排，则关联方之间的定价变更可能被认为不符合独立交易原则。
- 疫情引发的特殊成本，如个人防护设备或工作场所重新配置等支出，应根据集团公司各自承担的风险和第三方处理此类成本的方式，在各集团公司之间进行分配。
- 一些与业务的长期或永久变化相关的运营成本不应被视为特殊或非经常性费用，例如，因在家办公变得更加常态而产生的远程办公相关的成本。
- 在独立交易原则下，能否将特殊费用转嫁给客户或供应商可能取决于行业竞争程度和需求方的价格敏感性。

- 在进行可比性分析时，可能需要考虑如何处理因新冠疫情而产生的特殊成本。根据对交易功能风险实质的准确描述，特殊成本或可在净利润指标计算中剔除，或通过平进平出的方式转移。在进行可比性分析时还需要考虑会计处理的不同，如一项支出会在不同企业作为不同的成本或费用项目记账。
- “不可抗力”条款可能会影响亏损和新冠疫情造成的相关费用的分配。协议和基本法律框架应构成转让定价分析的前提条件。受控交易的准确描述将决定是否允许适用不可抗力条款，包括参考交易双方的行为，而不仅仅依据已有协议。

第三章：政府援助项目

主要问题

- 接受政府援助是否在经济层面相关?
- 经合组织关于其他本地市场特征的指南是否在分析政府援助的转让定价意义时相关?
- 接受政府援助是否影响受控交易的定价?
- 接受政府援助是否会影响受控交易的风险分配?
- 接受政府援助是否影响可比性分析?

指引要点

- 在考虑政府援助计划可能对关联交易产生的影响时，需要考虑这些计划的条款和条件，包括该支持是临时性的还是持续性的。
- 政府提供工资补贴、债务担保或短期流动性支持可能更具经济相关性，因为这可能会对关联交易和非关联方之间的可比交易产生直接影响。政府的地方基础设施援助所具有的经济相关性则可能较低。此外，交易对手方（如客户）接受政府援助也会影响交易的经济相关特征。如有上述情况，应准备相关文档以支持企业的转让定价分析。
- 根据《转让定价指南》，政府干预措施一般应视为特定国家的市场条件。在分析接受政府援助的影响时，应考虑以下内容：政府援助是否为接受方提供了市场优势；由于接受援助所增加的收入/减少的成本数额、援助期限；利益传导给非关联客户/供应商的程度；以及非关联方之间分配剩余利益的方式。
- 接受政府援助对交易定价的潜在影响将取决于该援助的经济相关性，包括：援助实用性、援助目的、援助期限和政府附加的其他条件；重大经济风险的分配；以及市场的竞争和需求水平。
- 就转让定价而言，政府援助不会改变交易中的风险分配，但可能会减少风险的负面影响，例如，如果一方因政府援助而履行其付款义务，承担信贷风险的另一方不会遭受预期损失。
- 在审查潜在的可比对象时，有必要考虑政府援助情况，每个市场的不同类型的政府援助的影响可能会对选取合适的可比对象带来额外的挑战。
- 如果关联方和可比对象对同一类型援助的会计处理有差异，则可能需要进行可比性调整。

第四章：预约定价安排

主要问题

- 新冠疫情对已签预约定价安排有什么影响?
- 新冠疫情对正在谈签中的预约定价安排有什么影响?

指引要点

- 除非发生违反关键假设的情况，现有的预约定价安排协议及其条款应当继续被遵守。
- 企业被鼓励采取协作和透明的态度与税务机关沟通。如果经济状况发生重大变化导致违反关键假设，应尽快通知税务机关，以便有更多时间就修订预约定价安排协议达成一致意见，并减少取消预约定价安排的可能性。
- 鉴于预约定价安排协议在确保税收确定性和防止未来纠纷方面的重要性，企业和税务机关被鼓励采取灵活和协作的方法，将达成协议的延迟降低到最低限度。

本文由德勤中国为本行中国内地及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。若有其他垂询，请联络各地域领导人：

德勤中国税务主管合伙人

郭心洁
合伙人
电话：+86 21 6141 1308
传真：+86 21 6335 0003
电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

华北区
朱桉
合伙人
电话：+86 10 8520 7508
传真：+86 10 8518 7326
电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

华东区
梁晴
合伙人
电话：+86 21 6141 1059
传真：+86 21 6335 0003
电子邮件：mliang@deloitte.com.cn

华南区
李旭升
合伙人
电话：+86 755 3353 8113
传真：+86 755 8246 3222
电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

华西区
汤卫东
合伙人
电话：+86 28 6789 8188
传真：+86 28 6500 5161
电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，致力于不断改善德勤中国的税务服务质量，为客户提供更优质的服务及协助税务服务团队卓越成长。德勤中国税务技术中心出版、发布了“税务评论”等刊物，从技术的角度就新近出台的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍。针对税务疑点、难点问题德勤中国税务技术中心也会进行专题税务研究并提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心
电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

主管合伙人/华北区
张博
合伙人
电话：+86 10 8520 7511
传真：+86 10 8518 1326
电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

华东区
朱正萃
合伙人
电话：+86 21 6141 1262
传真：+86 21 6335 0003
电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

华西区
张书
合伙人
电话：+86 28 6789 8008
传真：+86 28 6317 3500
电子邮件：tonzhang@deloitte.com.cn

华南区（内地）
张文杰
总监
电话：+86 20 2831 1369
传真：+86 20 3888 0121
电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

华南区（香港）
戚維之
总监
电话：+852 2852 6608
传真：+852 2851 8005
电子邮件：dchik@deloitte.com.hk

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络德勤中国全国市场部 (cimchina@deloitte.com.hk)。

关于德勤

Deloitte（“德勤”）泛指一家或多家德勤有限公司，以及其全球成员所网络和它们的关联机构（统称为“德勤组织”）。德勤有限公司（又称“德勤全球”）及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，相互之间不因第三方而承担任何责任或约束对方。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构仅对自身行为及遗漏承担责任，而对相互的行为及遗漏不承担任何法律责任。德勤有限公司并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 了解更多信息。

德勤是全球领先的专业服务机构，为客户提供审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询、税务及相关服务。德勤透过遍及全球逾 150 个国家与地区的成员所网络及关联机构（统称为“德勤组织”）为财富全球 500 强企业中约 80%的企业提供专业服务。敬请访问 www.deloitte.com/cn/about，了解德勤全球约 330,000 名专业人员致力成就不凡的更多信息。

德勤亚太有限公司（即一家担保有限公司）是德勤有限公司的成员所。德勤亚太有限公司的每一家成员及其关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，在亚太地区超过 100 座城市提供专业服务，包括奥克兰、曼谷、北京、河内、香港、雅加达、吉隆坡、马尼拉、墨尔本、大阪、首尔、上海、新加坡、悉尼、台北和东京。

德勤于 1917 年在上海设立办事处，德勤品牌由此进入中国。如今，德勤中国为中国本地和在华的跨国及高增长企业客户提供全面的审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询和税务服务。德勤中国持续致力为中国会计准则、税务制度及专业人才培养作出重要贡献。德勤中国是一家中国本土成立的专业服务机构，由德勤中国的合伙人所拥有。敬请访问 www2.deloitte.com/cn/zh/social-media，通过我们的社交媒体平台，了解德勤在中国市场成就不凡的更多信息。

本通讯中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其全球成员所网络或它们的关联机构（统称为“德勤组织”）并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前，您应咨询合资格的专业顾问。

我们并未对本通讯所含信息的准确性或完整性作出任何（明示或暗示）陈述、保证或承诺。任何德勤有限公司、其成员所、关联机构、员工或代理方均不对任何方因使用本通讯而直接或间接导致的任何损失或损害承担责任。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体。

© 2021。欲了解更多信息，请联系德勤中国。