

KPMG

中国税务快讯

第四十三期 二零二零年十二月

OECD发布针对新冠疫情的转让定价指南，提出了多方面的转让定价分析及实务操作指引

摘要：

- 近日，OECD发布了针对新冠疫情的转让定价指南，对疫情背景下的转让定价操作做了多方面的指引，毕马威对于该指南做了解读和分析，也对纳税人的更加细节层面的转让定价管理提出了建议。

背景

2020年12月18日，OECD颁布了针对新冠疫情的转让定价指南（以下简称“指南”），对疫情给独立交易原则的运用带来的实际挑战给出了相关分析，并提供了意见。

该指南未脱离现有OECD转让定价指南（2017版）的框架，并围绕新冠疫情重点解决四方面的事项：1. 可比性分析； 2. 亏损和新冠疫情下特殊成本的分配；3.政府补贴项目对转让定价分析的影响；4.预约定价安排相关的问题。

指南概览

针对可比性分析，指南指出，公开的信息源可以成为2020年可比分析的支持证据，可以用预算数据与2020年实际数据比对来估算疫情对损益表的影响。在可比分析基础上可以补充运用合理的商业判断、运用事后的数据和信息、采用多种转让定价方法等。

但如果不做详细分析，直接引用2008/2009经济危机时的数据作为可比分析可能不妥；考虑到同一地理位置的市场受新冠疫情的影响可能非常类似，那么地理位置的临近可能成为2020年可比分析最重要的可比标准，据此原则，2020年可比公司可能需要大幅度更新。在符合其它重要的可比条件的情况下，可比分析可以考虑适当放宽条件，亏损企业也可纳入可比公司范围。

针对亏损和新冠疫情下特殊成本的分配，要运用现有OECD转让定价指南下的风险分析框架进行分析。针对“有限风险”的企业是否能承担亏损的问题，现有OECD转让定价指南并未对“有限风险”进行定义，因此没有一个统一的标准来决定“有限风险企业”是否应该或不应该承担亏损。

针对新冠疫情带来的运营或特殊成本应如何在关联方之间分配，仍然要依据具体的功能和风险分析。指南也分析了应如何在可比性分析中考虑新冠疫情带来的特殊费用，不可抗力如何影响疫情带来的损失的分配等。

针对政府补助项目的转让定价考虑，由于政府补助项目种类和性质繁多，仅需对受控交易造成重大经济影响的项目进行详细的分析。一般来说，政府补助可作为某一特定国家的市场环境因素，而作为本地市场特征的一项，适用现有OECD转让定价指南的相关规则。政府补助只是会帮助企业减少受到风险后的不良后果，并不会改变企业在受控交易中的既有风险分配。

然而，政府补助确实会影响到可比分析，因为不同国家/地区的政府补助项目可能会不同（或者在会计处理上不一致），因此与分析对象位于不同国家/地区的可比公司可能不具有可比性。

针对预约定价安排，对已签订的预约定价安排，纳税人应采取合作的态度和透明的方式与税务机关进行及时协商。鉴于经济状况的变化，纳税人和税务机关是否仍受现有预约定价安排的约束？

答案是肯定的，除非有情况导致其取消或修改，比如对关键假设的违背。经济条件的变化是否构成对关键假设的违背？这个需要具体问题具体分析。

© 2020毕马威企业咨询 (中国) 有限公司 — 中国有限责任公司，是与英国私营担保有限公司— 毕马威国际有限公司(“毕马威国际”) 相关联的独立成员所全球性组织中的成员。版权所有，不得转载。在中国印刷。

如果未能满足关键假设，现行转让定价指南列明了三种结果：修改、取消（预约定价安排仅从取消之日起失效）及撤销（预约定价安排自始撤销），并分析了三种结果分别适用的情形。疫情如何影响正在进行协商的预约定价安排？指南强调预约定价安排在获得税收确定性和避免今后税收纷争方面的价值，以及多种变通的促进协商达成的方式，还指出疫情下应采取更灵活的远程和视频等办公方式，来加速预约定价安排谈签进程。

毕马威观察

从2020整年来看，无论是正面的或是负面的，新冠疫情已经对大量企业的业务开展和关联交易造成了重大影响，企业也即将需要开展2020年度的所得税汇算清缴及关联交易申报工作。这将是新冠疫情爆发后的第一个年度税务合规工作，我们预期这将对广大企业的财务和税务人员带来新的要求和挑战。

就未来国际经济和宏观环境来看，新冠疫情对国际经济体系带来的负面影响仍旧将持续下去，贸易和投资自由依旧面对着来自各种外部因素的严峻挑战。在这样的宏观环境下，我们也可以预期国际税源竞争将不断加剧，对跨国企业的税务和转让定价管理带来更高的要求。

为了更好地应对这样的外部环境，毕马威特别提示，企业应当在未来的税务和转让定价工作中，从以下几个方面着手，开展短期及中长期举措，全面提升企业税收/转让定价管理框架的管控能力以及企业税收的可预期性。

对疫情影响期间的转让定价与业务情况进行明确的梳理和记录：在即将开展的汇算清缴和转让定价申报中的一个现实困境是，在开展2020年度的转让定价申报工作时，还无法从公开渠道获得大量的2020年度可比公司的财务数据，因此也无法直接将企业自身的利润率情况，与同样受到新冠疫情影响的可比公司的2020年度数据进行比较，由于存在这样的期间差异，大量的企业会需要在本地文档中，进行特殊因素分析。

在此次OECD发布的指南中，特别强调，企业由于受到新冠疫情影响，业务量的减少，产能的闲置，额外成本的开支等，都应当被考虑在2020年的转让定价可比性分析中。在有充分、详细的支持下，企业原先根据新冠疫情爆发前的市场、业务预计所做出的财务预算数据，可以被用作转让定价分析的支持材料。这些信息可以用以估算在未受到新冠疫情负面影响的情况下，理应实现的营业利润水平，以此来评估企业在2020年度的转让定价执行结果，是否符合独立交易原则。

所有的上述分析都需要企业的财税部门以及业务部门能够提供可靠，准确，细致的业务和财务方面的基础信息（财务数据，业务预算，费用开支，正常情况下的市场业务记录等）。我们建议企业的财税部门，在2021年的年初，就充分准备2020年的各种财务数据记录，并同时与业务部门开展紧密的沟通，尽可能在开始各项税务申报工作前，就准备好各项需要的基础定量与定性信息。

对于恢复较快，受到新冠疫情影响相对较短的企业，我们也建议财税部门准确地分割2020年整年中，企业受到新冠疫情影响期间的财务数据与2020年中后期已经恢复了正常运营期间的财务数据，如果企业在恢复正常运营后的财务数据已经能够体现合理的、符合独立交易原则的转让定价政策执行结果，则这样的分析结果可以对当年的整体转让定价分析起到有力的支持。

在企业日常转让定价体系内建立特殊风险应对机制：从2018年至今，广大国内企业的跨国业务都经历了各种外部因素的负面影响。其中包括中美贸易关税摩擦，美国政府对中资科技企业的制裁，以及2020年初爆发的新冠疫情。

但从中国的工业产能和消费市场的快速恢复来看，中国在全球经济中扮演的角色将变得更加重要，有些跨国企业将会把更多的投资和业务布局到中国，以获得更加稳定的产能布局以及更加可预期的投资回报。为了更好地管理这些投资，并在当今的国际政治经济环境下顺畅地运作，跨国企业需要对这些外部因素进行更加有效的全面管理，这样的管理体系需要触及企业全面和深入的业务及经营细节，并和各个国家特殊的市场，宏观经济和税收政策等因素相结合。

而在跨国企业的关联交易层面，首先，企业需要考虑这些关联交易在面对各种外部因素时所可能产生的税收风险，其次，集团关联交易能够对集团整体全球业务风险管控所贡献的价值，也应当通过一个全面的风险应对体系，被控制和利用。

从转让定价的原理来看，跨国企业利润分配的核心在于关键功能的执行和重大风险的承担，因此，为了建立一个全面的风险应对体系，跨国企业首先需要明确特殊风险的承担以及与这些风险相关的利润分配情况。

在实际操作层面，企业应当从全面的价值链功能和风险评估着手，并重点梳理在集团的整体价值链中，具体是由哪些企业承担了与跨国产能布局，疫情下的生产停工，业务停滞相关的各种业务风险。在这个梳理过程中，跨国企业需要全盘考虑整体的价值链利润，以及具体驱动这些利润的功能决策和风险承担。企业生产，分销活动的停滞当然会在其业务所在地产生经营亏损，但就整体的价值链来看，某些情况下，也有可能是承担了无形资产开发、集团整体产能布局的总部或主体企业，承担了同样甚至更多的亏损。

© 2020毕马威企业咨询 (中国) 有限公司 — 中国有限责任公司，是与英国私营担保有限公司— 毕马威国际有限公司(“毕马威国际”) 相关联的独立成员所全球性组织中的成员。版权所有，不得转载。在中国印刷。

在明确了集团内重大特殊风险的分担后，集团可以考虑建立合适的机制，在各个国家的运营企业之间，通过有形资产交易的定价调整、非贸易项下的劳务、无形资产交易的支付/收取、甚至是专门的转让定价调整交易，来对各个企业承担的重大特殊风险进行补偿或调整。

在此次的指南中，OECD也特别向税收监管机关提示，跨国企业集团不应当滥用“有限风险企业”可以承担短期风险这一主张，在面临重大风险时，让“有限风险企业”承担风险，但在业务未受负面影响的期间，也仅将“有限风险企业”的利润率控制在很低的水平，以实现其税收筹划的目的。对此，我们也建议企业寻求专门的转让定价顾问进行合作，以专业的技术和分析手段开展上述工作，在合理、合规的基础上，建立一个稳健的转让定价风险应对机制，并进一步建立完善的转让定价操作手册，供后续的税务实务工作参考。

建立更加灵活的转让定价调整机制：在此次的指南中，OECD也特别提出，可以通过在2021或者以后年度进行关联交易的价格调整，来修订2020年关联交易执行时的历史价格，以达到符合独立交易原则的转让定价执行结果。

从我国一般的转让定价法规和财税实务操作流程来看，对历史交易的价格进行事后调整一直存在着较多的限制。在有形资产的关联购销，关联无形资产或关联劳务等各个类型的交易中，企业都面对着各种针对历史交易价格的监管限制，且在实务操作流程中，外汇管理机关往往还有额外的监管条例，来限制企业对外支付款项。
令人欣喜的是，从近期的转让定价实际案例中，我们见到了越来越多的企业，通过与税务局、海关、外汇管理机构进行事前沟通，成功对跨境关联交易价格进行了调整。

在审核流程中，税务机关、海关和外汇管理机关需要的核心材料是由第三方机构出具的专门转让定价分析文档，文档需要能够向相关部门举证说明，申请企业设想的调整在性质和金额层面，能够切实有效地减少国内的整体转让定价风险。在获得批准之后，企业就能进一步开展后续流程，完成调整款项的收付。同时，企业也有机会与税务和海关部门沟通，并就历史交易价格产生的流转税的缴付情况形成共识，在一定程度上避免调整交易形成额外的流转税义务。

考虑到新冠疫情影响之后的国际经济格局可能依旧存在着各种不确定性，我们建议在中国开展业务的跨国企业，适时有序地进行转让定价调整，在管控中国转让定价风险的同时，减少不必要的流转税开支。

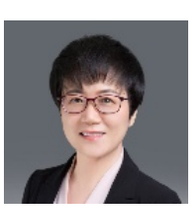
进一步挖掘通过预约定价安排提升税收确定性的可能：指南特别探讨了新冠疫情影响下，预约定价安排的有效性和诸多其他方面的问题。其目的更多在于为已经生效的预约定价安排的有效执行提供保障和细节指导。
指南也对签订了预约定价安排的企业，如果未能在2020年实现预约定价安排的既定安排，该如何记录和申报当年的实际关联交易和财务状况做了指引，指南对于纳税人的核心建议在于企业方面需要秉持透明与合作的态度与税务机关进行沟通。

对于有潜在的此类沟通需要的企业，我们建议企业具体、详细地记录影响当年度预约定价安排执行的各种客观市场、业务情况，并记录公开市场中，其他独立第三方的业务开展状况，以满足上述沟通需求。

指南也进一步提出，虽然在当下的疫情影响下，预约定价安排的签谈确实受到了客观影响，但税务机关之间，仍旧能够通过各种网络会议、电子信息手段进行沟通，以促成预约定价安排的签谈。

从指南的整体基调来看，OECD仍旧非常重视预约定价安排在受新冠疫情影响的国际经济环境下，为国际税收增加确定性的积极作用，我们也建议纳税人尽可能使用预约定价安排的方式对企业的关联交易政策和结果进行事前管理。尤其在当下这个多边的整体国际政治和经济环境下，预约定价安排，仍旧是企业进行国际税收管理的一个非常有效的手段。

您有进一步问题，请联系我们：



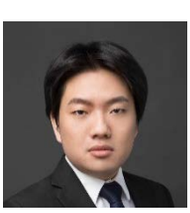
王晓悦
全球转让定价服务主管合伙人
毕马威中国
T: +86 (10) 8508 7090
E: xiaoyue.wang@kpmg.com



徐猷昂
全球转让定价服务合伙人
毕马威中国
T: +86 (21) 2212 3124
E: robert.xu@kpmg.com



刘佳佳
转让定价高级经理
毕马威中国
T: +86 (10) 8508 7570
E: lucia.jj.liu@kpmg.com



周一辰
转让定价高级经理
毕马威中国
T: +86 (21) 2212 4621
E: eason.zhou@kpmg.com

© 2020毕马威企业咨询 (中国) 有限公司 — 中国有限责任公司，是与英国私营担保有限公司— 毕马威国际有限公司(“毕马威国际”) 相关联的独立成员所全球性组织中的成员。版权所有，不得转载。在中国印刷。