

国家税務総局が「ウイルス流行予防期間における反租税回避に係る Q&A」を公布

2021年11月
第24号

概要

新型コロナウイルス感染症は多国籍企業の経営に未曾有の課題と不確実性をもたらしており、移転価格リスクにどう有効に対応するかは、最重要議題の一つとなっています。経済協力開発機構（以下、「OECD」）は2020年12月18日、「新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大に関する移転価格執行ガイダンス」(Guidance on the Transfer Pricing Implications of the COVID-19 Pandemic。以下、「ガイダンス」)を公布しました。これは中国を含む、OECDの税源浸食と利益移転（以下、「BEPS」)包括的枠組みメンバー国・地域の合意意見を代表する内容となっています。その後、オーストラリア¹、シンガポール²、ニュージーランド³及び中国香港⁴などの国・地域はそれぞれ、経済の不確実な時期における多国籍企業の移転価格方針について、解説及びガイダンスを公表しました。

こうした背景の中、中国国家税務総局（以下、「税務総局」)国際税務司は9月30日、そのポータルサイトの『『助力』『六穩』『六保』納税人在行動』のページにて、Q&A形式で「ウイルス流行予防期間における反租税回避に係る Q&A」(以下、「Q&A」)を公表しました⁵。これは税務総局による、税務当局と多国籍企業が移転価格の観点から新型コロナウイルス感染症によって生じた影響をどのように分析するかに関して、初めて提供された指導的な内容となっています。

詳細

「Q&A」解説

税務総局国際税務司は「Q&A」において、**移転価格調査、移転価格管理、移転価格サービスの3つの切り口から5つの質問について回答、説明を行っています。**

移転価格調査

Q1. ウイルスの流行は企業の生産経営及びグループ内関連者間取引に大きな影響をもたらしました。このような状況において、税務当局はどのように移転価格調査を展開するのでしょうか？

税務総局回答: ウイルスの流行が各業界の企業に及ぼした影響度合には比較的大きな差があり、一部の業界には大きな打撃をもたらした一方で、一部の業界には新たなチャンスをもたらしました。税務当局は移転価格調査を展開する際、独立企業原則を遵守するとともに、当該前提の下でウイルスの流行に係る企業の関連者間取引に対する影響を考慮し、状況について具体的に分析します。

PwC 見解:OECD の「ガイダンス」では、新型コロナウイルス感染症は「ハザードリスク」に属するものと明確にしており、税務当局と多国籍企業は独立企業原則に基づき、当該リスクをどのように関連者間取引を通じて各関連者間で合理的に配分するかを判断する必要がありますとしています。「Q&A」において税務総局も、独立企業原則を運用し、新型コロナウイルス感染症が企業の関連者間取引にもたらした影響を分析すべきと強調しており、OECD の「ガイダンス」の観点と一致しています。OECD の「ガイダンス」の更なる内容については、PwC の 2021 年 01 期国際税務ニュースフラッシュ「経合組織発布『関于新冠疫情的転讓定価分析指引』」⁶をご参照ください。

Q2. 税務当局の移転価格調査において、ウイルスの流行に起因する企業の損失はどのように考慮されるのでしょうか？

税務総局回答: 税務当局は企業の機能・リスク、関連者間取引の特徴、業界の特徴、比較対象企業の状況などの要素を加味して、移転価格調査においてはウイルス流行が企業に及ぼした影響を総合的に勘案します。企業においてウイルス流行予防に必須で発生した追加支出、またはウイルスの流行の影響を受け増加した経営費用などについて、税務当局はベンチマーキング分析の際に、独立第三者間取引における原価及び費用の配分を十分に考慮した上で、差異調整の実施について斟酌します。企業におかれては、当該原価及び費用を明確に区分、定量化し、関連する証拠を調査に備え保存することが望ましいです。

PwC 見解:OECD の「ガイダンス」における「新型コロナウイルス感染症が多国籍企業に及ぼした経営損失及びウイルス流行関連支出の配賦方法」の問題の分析においても同様に「新型コロナウイルス感染症に対し、特殊費用及び原価をどのように関連者間で配賦するかを確定する際、独立した第三者とどのような種類の商業上の取り決めで合意するかを考慮する必要があります」と指摘しています。ウイルス流行期間に収益及び利益水準の変動が比較的大きな企業、特にマイナスの影響を被った企業については、独立した第三者との水平比較及び過年度データとの垂直比較を通して、当該変動が新型コロナウイルス感染症に起因するものであるかを確認、説明し、さらに定量化分析を通して国外関連者との間で関連する追加原価及び費用の区分を行うことが検討されます。具体的には、ウイルス流行に起因する生産停止がもたらした売上の減少、物流運送コストの上昇、在庫の値下がり損失、人件費及び防疫支出の増加などがあり、いずれも各関連者間の機能・リスクの位置づけ及び比較分析に基づき、当期利益への影響について公正な定量化及び配賦に係る結論を形成する必要があります。

上記の新型コロナウイルス感染症に対する分析は、ウイルス流行期間に損失が発生し、且つ単純な機能・リスクを負う企業にとって極めて重要です。機能・リスク及び収益費用対応の原則に基づき、国家税務総局公告[2017]6号(以下、「6号公告」)では「国外関連者のため来料加工または進料加工などの単一生産業務、若しくは販売、受託研究開発業務に従事する企業は原則上、合理的な利益水準を維持しなければならない」と規定しています。従って、現行の移転価格法規の下で、上記企業でウイルス流行期間に損失が発生した、またはグループの移転価格方針から乖離した場合、依然として税務当局の質疑または潜在的移転価格調査に直面するリスクがあります。

「Q&A」では、企業が詳細且つ合理的な分析を実施する前提で、移転価格調査において所轄税務当局は「差異調整実施の斟酌」を行ってもよいとするガイダンスを提起しています。これは税務当局の、新型コロナウイルス感染症が多国籍企業にもたらした課題に対する理解、及び企業による移転価格リスクの積極的管理を支援する態度が示されていると考えます。ただ強調すべき点として、新型コロナウイルス感染症は必ずしも企業に大きな利益変動を発生させるものというわけではありません。幅広い定性的説明とは異なり、「Q&A」では原価費用及びベンチマーキング分析などの定量的分析を具体例として明確に挙げており、企業自身の移転価格リスク管理に対してより高い要求を打ち出しています。従い PwC としては、ウイルス流行で比較的大きな打撃を被った企業におかれては、積極的且つできるだけ早い段階で詳細な分析資料を作成し、中国移転価格調査の 10 年の遡及時効を考慮して、関連根拠文書を適切に保存されるよう提案します。

移転価格管理

Q3. ウイルスの流行の影響を受けて企業の 2020 年度利益水準の変化が比較的大きかった場合、同時文書の作成時にはどのような点に注意すべきでしょうか？

税務総局回答:「国家税務総局の関連申告及び同時文書管理に係る事項の整備に関する公告」(国家税務総局公告[2016]42号。以下、「2016 年第 42 号公告」)第十四条第(四)項の関連規定によると、企業は同時文書の作成時、ウイルス流行期間中の関連者間取引、バリューチェーンなどに対する具体的影響を詳細に説明しなければならず、ベンチマーキング分析の実施時には、

ウイルス流行期間中における業界利益水準への影響を反映するために、年度、地域、業界、製品及び機能・リスクが同様の比較対象データについて重点的に着目します。

PwC 見解:新型コロナウイルス感染症の突発的な発生による影響は、移転価格ベンチマーキング分析にもたらされた重要な課題であると考えます。「Q&A」では同時文書に対し、より細分化され指向性がある分析ガイダンスを提起しており、これは企業の移転価格コンプライアンスに対しより高い要求を出すとともに、ベンチマーキング分析の有効な実施に対し比較的大きな課題をもたらしています。例えば、42号公告の要求によると、同時文書は関連者間取引発生年度の翌年6月30日までに作成を完了させ、同時文書は税務当局の要求日から30日以内に提供する必要があります。従い、同時文書の作成時には情報のタイムラグにより、同一年度(即ち、2020年)の比較対象データの多くは未だ公開されておらず、また2019年以前の年度の公開市場データを使用して信頼できる調整が行えなかった場合、2020年のベンチマーキング結果に深刻な差異が生じる可能性があります。

現在、企業は既に2020年の同時文書作業を基本的に完了し、一部企業は所轄税務当局の要求に応じ、同時文書を提出しています。従い、ウイルス流行により深刻な影響を被った企業については今回の「Q&A」のガイダンスに基づき、2020年の同時文書の見直しを考慮し、所轄税務当局と十分に協議する前提で関連分析の補充及び改善を検討することができます。

全国の税務システムで**多国籍企業利益水準モニタリングシステム**が段階的に拡大されている背景の中、「ビッグデータ」モニタリングシステムはリスク指標の設置を通して、関連者間取引に重要な変化が生じた企業をモニタリングしており、当該企業は比較的高い移転価格リスクが存在すると識別され、税務当局の後続のリスク管理を招く恐れがあります。従い、関連者間取引価格または利益水準及びベンチマーキング分析の結果に顕著な差異のある企業については、自社が所在する業界、地域及びグループ自身などの背景及び特徴を加味して、追加での分析を実施する必要があります。具体的には、移転価格税務監督管理の潜在的リスクを低減するため、過去に発生した予測不能な重大事件(2009年のリーマンショックなど)のあった時期における検証対象企業、比較対象に対する影響について、特殊な時期において企業経営状況に発生した重大な変化の客観的原因を論証する、または企業経営の落ち込みが不合理な移転価格方針による結果ではないことを十分に説明する必要があります。

移転価格サービス

Q4. 企業が享受した、政府のウイルス流行に対応した支援政策は関連者間取引価格の調整に影響するのでしょうか？

税務総局回答:ウイルス流行期間中、中国政府は家賃、税金、融資などに関して一連の支援政策を打ち出しました。政府支援政策の移転価格方針に対する影響は、主にベンチマーキング分析に反映されると考えています。政府支援が移転価格方針に影響を及ぼしたと企業が認識する場合、移転価格分析を根拠づけるため、移転価格文書において関連情報を提供する必要があります。税務当局は独立企業原則を遵守してベンチマーキング要素を選別し、ベンチマーキング分析結果の公正性及び一貫性を確保します。

PwC 見解:「Q&A」及び OECD の「ガイダンス」の「政府補助金及び支援項目」に対する観点は基本一致しています。この点について、企業は政府のウイルス流行支援政策の会計処理方式を分析する必要があります。具体的には、当該ウイルス流行支援は当期財務諸表に影響したか、またどの会計科目が影響を受けたかを具体的に分析する必要があります。仮にウイルス流行関連の補助金が「営業外収入」に計上されていた場合、通常は当年度の移転価格結果には影響しません。反対に、ウイルス流行関連の補助金が関連者間取引のアレンジに影響していた場合(関連者に対する債務の相殺に用いられるなど)、企業におかれてはウイルス流行関連の補助金の経済関連要素の分析を加味する前提で、より詳細な移転価格分析を展開するよう提案します。一部税務当局は、優れたウイルス予防能力、特別な政府のウイルス流行期間中の支援は、地域固有の優位性の一部に属するとみなしており、企業におかれてはその補償または貢献を定量化して反映させる必要があります。PwC の見解としては、特定国・地域の税務当局(シンガポール税務局など)は、独立した第三者はビジネス上の考慮から通常、政府のウイルス流行期間中の補助金に係る利益を保持しているが、移転価格税制の見地から関連者間における補助金の帰属を検討する場合には、政府のウイルス流行期間中の補助金に関して別途規定がない限り、その関連者間での貢献度を考慮すべきであり、適切な移転価格分析なしに補助金関連の利益を独占または共有すべきでないという趣旨の主張をしています。

Q5. 締結済みの事前確認制度について、執行期間がウイルス流行の影響を受ける場合、どのように執行されるのでしょうか？

税務総局回答: ウイルスの流行により事前確認制度の執行に実質的变化が生じたことが明らかである場合、企業は書面にて所轄税務当局へ報告し、ウイルスの流行に関する事前確認制度の執行に対する影響を詳細に説明して、関連資料を添付、送付します。

所轄税務当局は、ウイルスの流行がもたらした実質的变化の事前確認制度に対する影響の程度を分析評価しなければなりません。国内事前確認制度については、企業と事前確認制度の修正または終了を協議します。二国間(多国間)事前確認制度については、税務総局へと報告して連携を取り、税務総局が税務協定締結先の所轄税務当局と協議して解決します。

PwC 見解:「国家税務総局公告の事前確認制度に係る事項の整備に関する公告」(国家税務総局[2016]64号。以下、「64号公告」)にて事前確認制度の執行期間については既に、実質的变化が発生した場合、企業が把握すべき対応制度について以下のようなガイダンスを行っています。「事前確認制度執行期間中、企業に事前確認制度に影響する実質的变化が発生した場合、変化発生日から30日以内に所轄税務当局へ書面で報告し、当該変化の事前確認制度の執行に対する影響を詳細に説明し、関連資料を添付、送付しなければならない」。「事前確認制度に関する合意」では通常、企業経営の基本事項に重要な変化を招く事項に対し「重要な前提」条件が設けられます。

「Q&A」では更なる明確化がなされており、新型コロナウイルス感染症の影響により事前確認制度の執行主体の経営環境に実質的变化が生じ、重要前提条件に影響が及んだ場合に企業は、税務当局と企業間の理解と協力を図り、新型コロナウイルス感染症がもたらす影響を最大限低減するため、執行期間内において適時に税務当局と協議し、追加の分析資料及び事前確認制度の執行を継続する解決プランを提供することができます。この観点はOECDの「ガイダンス」の関連内容と一致しています。中国の過去の税務実務から見ると、企業の経営が正常に継続する場合、事前確認制度執行を中止または期間について再交渉する状況はほとんど発生していません。従い、PwCとしては、**中国税務当局は新型コロナウイルス感染症を理由に、執行期間中にある事前確認制度に対し大規模な修正または執行中止を展開することはないと考えています。**合意の一致を前提として、税務当局と企業の双方は更新段階において、新型コロナウイルス感染症を含む経済環境が企業の関連者間取引にもたらす影響を合理的に反映させる可能性もあります。

重要点

2020年からこれまで、新型コロナウイルス感染症の大きな流行は多国籍企業の移転価格方針、ないしは運営及びサプライチェーン管理に重大な課題をもたらしてきました。税務総局国際税務司が公布した「Q&A」は、移転価格の日常管理において最も頻繁に見られる質問について回答し、原則的なガイダンスを打ち出しています。「Q&A」は、企業が新型コロナウイルス感染症に起因する経済の不確実な期間において移転価格に係るコンプライアンスを強化し、移転価格リスクの積極的管理を行い、税務当局と自発的に協議し、移転価格サービスの継続的成果を打ち固めることを奨励しています。

また、「Q&A」は所轄税務当局が独立企業原則に基づくことを前提に、ウイルス流行の影響を考慮して判断するよう指導しています。これはポスト BEPS 時代において、中国の税務管理で常に強調されている税務経営環境の最適化、政策執行の日常的な透明化及び友好化だけでなく、新型コロナウイルス感染症という背景下での移転価格管理実施の柔軟性が反映されており、その観点はOECDの「ガイダンス」の関連内容と一致しています。

実務において「Q&A」は高度な概括的ガイダンスを備えているものの、各地の所轄税務当局が「Q&A」の内容をどう解釈し、具体的に実施するかについては、一定の不確実性が存在します。従い、企業におかれては、実際の状況に基づき、対応する移転価格リスクポイントの解決及び全体的な移転価格方針の調整に対応するため、ウイルスの流行中、流行後の移転価格方針を可能な限り早く整理し、独立した第三者市場の状況及びデータを十分に収集、記録し、「Q&A」に基づいて合理的な移転価格分析を行う必要があると考えます。

注釈

1. Australian Taxation Office 公式サイト: <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/In-detail/Transfer-pricing/COVID-19-economic-impacts-on-transfer-pricing-arrangements/>

中国税務ニュースフラッシュ

2. Inland Revenue Authority of Singapore 公式サイト: <https://www.iras.gov.sg/irashome/COVID-19-Support-Measures-and-Tax-Guidance/Tax-Guidance/Transfer-Pricing/>
3. New Zealand Inland Revenue Department 公式サイト: <https://www.ird.govt.nz/international-tax/business/transfer-pricing/practice-issues/covid-19>
4. Hong Kong Inland Revenue Department 公式サイト: https://www.ird.gov.hk/eng/tax/tia_covid19.htm
5. 中国国家税务总局公式サイト: <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810744/c101510/c101520/c5169462/content.html>
6. PwC2021年01期国際税務ニュースフラッシュ——「経合組織発布『关于新冠疫情影響的轉讓定价指引』」:
<https://www.pwccn.com/zh/tax/publications/intl-tax-newsflash-jan2021-1.pdf>

連絡先

本稿で言及した問題が業務にもたらす影響について更なる検討をお求めであれば、PwC 中国移転価格サービスチームまでお問い合わせください。

中国本土

原遵華
+86 (21) 2323 3495
jeff.yuan@cn.pwc.com

庄子男
+86 (21) 2323 2580
spencer.chong@cn.pwc.com

龔梅
+86 (21) 2323 3667
mei.gong@cn.pwc.com

唐恩亮
+86 (21) 2323 3756
paul.tang@cn.pwc.com

陳信克
+86 (21) 2323 1329
thinker.x.chen@cn.pwc.com

殷小麗
86 (21) 2323 1108
jessica.yin@cn.pwc.com

辺疆
+86 (21) 2323 3149
john.bian@cn.pwc.com

鐘司亮
+86 (21) 2323 3393
silina.s.zhong@cn.pwc.com

邱雅君
+86 (10) 6533 2805
winnie.di@cn.pwc.com

郁啓生
+86 (10) 6533 3117
qisheng.yu@cn.pwc.com

韓濤
+86 (898) 6860 8830
tao.han@cn.pwc.com

楊鋒
+86 (10) 6533 3042
f.yang@cn.pwc.com

閔明
+86 (10) 6533 3638
jason.m.yan@cn.pwc.com

樂瑩
+86 (10) 6533 3087
ying.yue@cn.pwc.com

蔡凌江
+86 (20) 3819 2380
kevin.lk.tsoi@cn.pwc.com

利浩智
+86 (20) 3819 2170
vincent.li@cn.pwc.com

劉啓源
+86 (755) 8261 8366
rhett.k.liu@cn.pwc.com

項南
+86 (755) 8261 8701
alex.xiang@cn.pwc.com

李璋嘉
+86 (755) 8261 8232
marc.li@cn.pwc.com

徐聞
+86 (28) 6291 2018
william.xu@cn.pwc.com

朱輝平
+86 (512) 6273 1917
henry.hp.zhu@cn.pwc.com

趙鴻
+86 (29) 8469 2661
jackie.zhao@cn.pwc.com

香港

李筱筠
+852 2289 5690
cecilia.sk.lee@hk.pwc.com

吳慕荷
+852 2289 3662
tiffany.m.wu@hk.pwc.com

潘咏之
+852 2289 5675
wengee.w.poon@hk.pwc.com

麦浩麟
+852 2289 3503
phillip.mak@hk.pwc.com

Peter Brewin
+852 2289 3650
p.brewin@hk.pwc.com

謝文憲
+852 2289 3508
ali.mh.tse@hk.pwc.com

PwC 中国移転価格サービスチームは中国において約 290 名の経済、会計、法律及びプロジェクト管理で豊富な専門知識、及び各業界に対する深い理解を持つ、フルタイムでの移転価格専門スタッフを抱えています。私どものチームは移転価格のコンプライアンス要求を満たし、税務審査時の迅速な対応、税務当局の紛争解決に備え、税務調整リスクを低減するため、クライアントの効率的な税務フレームワーク構築サポートに注力しています。PwC は世界 50 ヶ国余りに 100 名超のパートナー及び 1500 名超の移転価格専門スタッフを抱えており、クライアントへのグローバル移転価格プロフェッショナルサービスの提供に注力しています。



全维度中国税务资讯平台“税界”3.0全新上线 不止于随身知识导航，更是你的专属税务智囊



苹果手机下载
(iOS 10以上)



安卓手机下载
(Android 6.0以上)



- ・ 安卓手机也可以在腾讯应用宝中搜索“税界”进行下载
- ・ “税界”网页版链接：<https://shuijie.pwccn.com>



本稿では、中国又は中国大陸は中華人民共和國を指しますが、香港特別行政区、マカオ特別行政区、台湾地区はこれに含まれません。

本稿は一般事項に関する記述であり、関連する全ての事項について完全に網羅しているわけではありません。法律の適否とその影響は、具体的・個別の状況により大きく異なります。具体的行動を取られる前に、PwC 顧客サービスチーム又はその他税務顧問から具体的状況に対する専門意見をお求めになられるようお願い申し上げます。本稿の内容は発行日現在で有効な法律及び取得可能な資料を基にして 2021 年 11 月 2 日に作成したものです。なお日本語版は中国語版をもとにした翻訳であり、翻訳には正確を期しておりますが、中国語版と解釈の相違がある場合は、中国語版に依拠してください。

本稿は中国税務/ビジネスプロフェッショナルサービスが PwC 中国の徴税政策サービスとして作成したものです。**PwC 中国徴税政策サービス**は、経験豊かな税務専門家によってチームが編成されています。中国大陸、香港地区及びシンガポールで現在適用されている税務及び関連ビジネス政策を収集、研究そして分析することに尽力しており、その目的は PwC 税務部専門スタッフ提供のプロフェッショナルサービスをサポートすることであり、関連する税務及びその他政策機関、研究機関、商工業界、専門団体及び PwC に関心をお持ちの方々とのノウハウの共有・交流を通じて、私どもが税務専門知識分野でリーダーシップ的地位を維持することにあります。

詳しくは、下記連絡先までお問い合わせください。

馬龍
電話番号: +86 (10) 6533 3103
long.ma@cn.pwc.com

最新ビジネス問題に関するソリューションは、中国のウェブサイト(<http://www.pwccn.com>)又は香港のウェブサイト(<http://www.pwchk.com>)にてご覧いただけます。

www.pwccn.com

© [2022] 普華永道商務諮詢 (上海) 有限公司 | 無断複製禁止。PwC の許可なく転送することは認められていません。PwC グループは PwC ネットワーク中国メンバー機構を指し、PwC ネットワークを指す場合もあります。各機構はそれぞれ独立しています。詳しくは HP をご覧ください：www.pwc.com/structure。各グループは独立しており、その他グループの行為又は不行為に責任を負いません。

国家税务总局发布《疫情防控期间反避税有关问题解答》

二零二一年十一月
第二十四期

摘要

新冠疫情为跨国企业的经营带来前所未有的挑战和不确定性，如何有效应对转让定价风险已成为核心议题之一。经济合作与发展组织（以下简称“经合组织”）于 2020 年 12 月 18 日发布《关于新冠疫情的转让定价指引》（Guidance on the Transfer Pricing Implications of the COVID-19 Pandemic，以下简称“《指引》”），代表了包括中国在内的，经合组织税基侵蚀和利润转移（以下简称 BEPS）包容性框架成员国或地区的一致意见。此后，澳大利亚¹、新加坡²、新西兰³，以及中国香港⁴等国家和地区分别针对经济不确定时期，跨国企业的转让定价安排进行了本地解读和指引。

在此背景下，中国国家税务总局（以下简称：税务总局）国际税务司于今年 9 月 30 日，在其门户网站的“助力‘六稳’‘六保’纳税人在行动”专题中，以问答形式发布了《疫情防控期间反避税有关问题解答》（以下简称“《问题解答》”）⁵，这也是税务总局首次为税务机关和跨国企业如何从转让定价角度分析新冠疫情所造成的影响提供书面指导性建议。

详细内容

解读《问题解答》

税务总局国际税务司在《问题解答》中，对**转让定价管理、服务和调查**三方面的五个问题进行了回答说明：

转让定价调查

问题 1：疫情对企业生产经营和集团内关联交易都带来很大影响。在此情况下，税务机关如何开展转让定价调查？

税务总局解答：疫情对不同行业的企业造成的影响程度具有较大差异，对部分行业企业带来了较大冲击，也对部分行业企业带来了新的发展机遇。税务机关开展转让定价调查时，将遵循独立交易原则，并在此基础上考虑疫情对企业关联交易的影响，具体情况具体分析。

普华永道观察：经合组织的《指引》明确新冠疫情属于“灾害风险（Hazard risk）”，税务机关和跨国企业应当根据独立交易原则，判断该风险如何通过受控交易在各关联方之间合理分配。在《问题解答》中，税务总局也强调，应当运用独立交易原则，分析新冠疫情对企业关联交易带来的影响，这符合经合组织的观点。关于经合组织《指引》的更多内容，请参见普华永道 2021 年 01 期国际税务新知：经合组织发布《关于新冠疫情影响的转让定价指引》⁶。

问题 2：税务机关在转让定价调查中，如何考虑企业因疫情影响导致的损失？

税务总局解答：税务机关将结合企业功能风险、关联交易特征、行业特点、可比企业情况等因素，在转让定价调查中综合考虑疫情对企业造成的影响。对于企业因疫情防控需要发生的额外支出，或受疫情影响增加的经营费用等，税务机关将在可比性分析时，在充分考虑独立第三方之间就相关成本和费用如何分配的基础上，酌情进行差异性调整。建议企业将相关成本费用明确划分量化，并保留相关证据备查。

普华永道观察：经合组织《指引》在分析“**新冠疫情对跨国企业造成的经营损失以及如何分配疫情相关支出**”的问题时，同样指出：针对新冠疫情，在确定特殊费用与成本如何在关联方之间进行分配时，需要考虑独立第三方会达成何种商业安排。对于在疫情期间收入和利润水平波动较大的企业，特别是受到负面影响的企业，可以考虑通过和独立第三方之间的横向比较以及与历史年度数据的纵向比较，确认并说明该波动是否由新冠疫情导致，并进一步通过量化分析，与境外关联方之间进行相关额外成本和费用的划分。例如，因疫情导致的停工停产带来的销售收入下降，物流运输成本上升，存货跌价折损，人工费用和防疫支出增加等，均需要基于各关联方之间的功能风险定位及比较分析，对当期的利润影响形成公允的量化和分摊结论。

上述针对新冠疫情影响的转让定价分析，对在疫情期间发生亏损，且承担简单功能和风险的企业尤为重要。根据功能风险和收益的配比原则，国家税务总局公告[2017]6 号（以下简称“6 号公告”）规定，“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”。因此，在现行转让定价法规之下，若上述公司在疫情期间发生亏损或偏离了集团的转让定价政策，仍然可能面临税务机关的质疑和潜在转让定价调查。

《问题解答》在基于企业准备了详实与合理分析的基础上，提出在转让定价调查中，主管税务机关可“**酌情进行差异性调整**”的指引，这表明税务总局对于新冠疫情为跨国企业带来挑战的理解，以及支持企业积极管理转让定价风险的态度。但值得强调的是，新冠疫情不是企业发生巨大利润波动的“金钟罩”和“铁布衫”。不同于宽泛的定性描述，《问题解答》明确举例了成本费用以及可比性分析等定量分析，对企业管理自身转让风险提出了更高的要求，因此，**普华永道建议受到疫情较大冲击的企业，积极尽早准备详实的分析资料，并考虑到中国转让定价调查十年的追溯时效，妥当保留相关支持文档。**

转让定价管理

问题 3：受疫情影响，如果企业 2020 年度利润水平变化较大，在准备同期资料本地文档时，应当注意哪些方面？

税务总局解答：根据《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]42 号，以下简称“42 号公告”）第十四条第（四）项的有关规定，企业在准备本地文档时，应当详细说明疫情对关联交易、价值链等方面的具体影响，在进行可比性分析时，可以重点关注相同年度、地域、行业、产品和功能风险的可比对象数据，以反映疫情对行业利润水平的影响。

普华永道观察：新冠疫情的突发性可能为转让定价可比数据分析带来重大挑战。《问题解答》针对同期资料提出了更为细化和有针对性的分析指引，这对企业的转让定价合规遵从提出了更高的要求，也为有效实施可比性分析带来较大挑战。例如，根据 42 号公告的要求，本地文档应当在关联交易发生年度次年 6 月 30 日之前准备完毕；同期资料应当自税务机关要求之日起 30 日内提供。因此，在准备同期资料时，由于信息滞后性，相同年度（即，2020 年）的可比数据大多尚未公开发布，而使用 2019 年和更早年度的公开市场数据，在无法进行可靠调整的情况下，可能会严重扭曲 2020 年的可比性结果。

目前企业已经基本结束 2020 年的本地文档工作，部分企业已应主管税务机关的要求，递交了同期资料本地文档。因此，对于受到疫情严重冲击的企业，可以根据此次《问题解答》的指引，酌情重新审核 2020 年同期资料本地文档，在与主管税务机关充分沟通的基础上，考虑补充和完善相关分析。

在全国税务系统逐步推广**跨国企业利润水平监控系统**的背景下，“大数据”监控系统将通过风险指标的设置，监测到关联交易发生重大变化的企业，并可能将其识别为存在较高的转让定价风险，引发税务机关的后续风险管理。因此，对于关联交易价格或利润水平的实际执行与可比性分析的结果存在显著偏差的企业，应当结合自身所在行业、地区以及集团自身等背景特征，开展有针对性的补充分析。例如，与历史上发生过的不可预期重大事件（如 2009 年金融危机等）所在时期对受测试方、可比对象产生的影响，还原论证在特殊时期企业经营情况发生重大变化的客观原因，或者充分说明企业经营的下滑并非由于不合理的转让定价政策转移利润导致，以降低转让定价税务监管的潜在风险。

转让定价服务

问题 4：企业享受政府应对疫情的援助政策是否影响关联交易价格调整？

税务总局解答：疫情期间，我国政府在房租、税费、融资等方面出台了一系列援助政策。政府援助政策对转让定价安排的影响可能主要体现在可比性分析方面。如企业认为政府援助对转让定价安排产生影响，应当在转让定价文档中提供相关信息以支持转让定价分析。税务机关将遵循独立交易原则，甄别可比因素，确保可比性分析结果的公允性和一致性。

普华永道观察：《问题解答》与经合组织《指引》对于“政府补贴与支持项目”的观点基本一致。对此，企业应分析政府疫情援助政策的会计处理方式，例如，该疫情援助是否影响了当期财务报表，且应具体分析哪些会计科目会受到影响。比如，若疫情相关的补贴被计入“营业外收入”，则一般不会对当年度的转让定价结果产生影响。但与之相对，若疫情补贴影响了关联交易安排（比如，补贴被用于冲减关联方的应付款）等，则建议企业应在结合疫情补贴的经济相关因素分析的基础上，展开更为详细的转让定价分析。部分税务机关可能会认为：出色的疫情防控能力、特殊的政府疫情援助属于地域特殊因素的一部分，企业需要量化体现其补偿或贡献。普华永道观察到某些国家和地区的税务机关（例如，新加坡税务局）明确主张，独立第三方出于商业考量通常会留存政府疫情补贴的相关收益，因此除非政府疫情补贴另行规定，否则补贴相关收益不应由其关联方独享或者共享。

问题 5：对于已签署的预约定价安排，如执行期间受疫情影响如何执行？

税务总局解答：如果企业确因疫情发生影响预约定价安排执行的实质性变化，可书面报告主管税务机关，详细说明疫情对执行预约定价安排的影响，并附送相关资料。

主管税务机关应当分析评估疫情带来的实质性变化对预约定价安排的影响程度。对于单边预约定价安排，与企业协商修订或终止预约定价安排；对于双（多）边预约定价安排，层报税务总局协调，由税务总局与税收协定缔约对方税务主管当局协商解决。

普华永道观察：《国家税务总局关于完善预约定价安排管理有关事项的公告》（国家税务总局公告[2016]64号，以下简称“64号公告”）已经对预约定价安排执行期间，发生实质性变化的情况下，企业需掌握的应对机制做出了指引：“预约定价安排执行期间，企业发生影响预约定价安排的实质性变化，应当在发生变化之日起30日内书面报告主管税务机关，详细说明该变化对执行预约定价安排的影响，并附送相关资料。”《预约定价安排协议》通常会针对导致企业经营基本面产生重大变化的事项作出“关键假设”条款。

《问题解答》进一步明确，如果新冠疫情的影响导致预约定价安排执行主体的经营环境发生实质性变化，影响到关键假设条款，企业可以在执行期内及时与税务机关沟通，提供补充分析资料以及继续执行预约定价安排的解决方案，以谋求税企之间的理解与合作，最大程度上减轻新冠疫情带来的影响。这一观点符合经合组织《指引》的相关内容。从中国以往的税务实践看，如企业的经营正常存续，预约定价安排在执行期间被中止或重新续签的情况很少发生。因此，**普华永道认为中国税务机关不会因为新冠疫情而对执行期内预约定价安排开展大规模修订或中止执行。**在协商一致的基础上，税企双方更有可能在续签阶段合理地反映包括新冠疫情在内的经济环境，对企业关联交易带来的影响。

注意要点

2020年至今，新冠疫情的爆发对跨国企业转让定价安排，乃至运营和供应链管理带来重大挑战。税务总局国际税务司颁布的《问题解答》，回应了转让定价日常管理中最为常见的问题，并给出了原则性指引。《问题解答》鼓励企业在新冠疫情所导致的经济不确定期间，加强转让定价合规遵从、积极管理转让定价风险，并与税务机关主动沟通，巩固延续转让定价服务成果。

《问题解答》也指引主管税务机关在符合独立交易原则的基础上，考虑疫情的影响进行酌情判断。这体现了在后 BEPS 时代，中国税务管理不断强调优化税收营商环境，政策执行日趋透明和友善，也体现了在新冠疫情背景下实施转让定价管理的灵活性，其观点符合经合组织《指引》的相关内容。

在实务中，《问题解答》是具有高度概括性的指引，而各地主管税务机关如何解读《问题解答》的精神并具体实施，则存在一定的不确定性。因此，企业应根据实际情况，尽快对疫情中、后的转让定价安排进行梳理，充分收集和记录独立第三方市场的情况和数据，并根据《问题解答》进行合理的转让定价分析，以确定相应转让定价风险点的解决措施以及整体转让定价安排的调整方案。

注释

1. Australian Taxation Office 官方网站: <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/In-detail/Transfer-pricing/COVID-19-economic-impacts-on-transfer-pricing-arrangements/>
2. Inland Revenue Authority of Singapore 官方网站: <https://www.iras.gov.sg/irashome/COVID-19-Support-Measures-and-Tax-Guidance/Tax-Guidance/Transfer-Pricing/>
3. New Zealand Inland Revenue Department 官方网站: <https://www.ird.govt.nz/international-tax/business/transfer-pricing/practice-issues/covid-19>
4. Hong Kong Inland Revenue Department 官方网站: https://www.ird.gov.hk/eng/tax/tia_covid19.htm
5. 中国国家税务总局官方网站: <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810744/c101510/c101520/c5169462/content.html>
6. 请参见普华永道 2021 年 01 期国际税务新知——经合组织发布《关于新冠疫情影响的转让定价指引》：
<https://www.pwccn.com/zh/tax/publications/intl-tax-newsflash-jan2021-1.pdf>

与我们谈谈

为了更深入讨论本刊物所提及的问题对您业务可带来的影响，请联系**普华永道中国转让定价服务团队**：

中国内地

原遵华
+86 (21) 2323 3495
jeff.yuan@cn.pwc.com

庄子男
+86 (21) 2323 2580
spencer.chong@cn.pwc.com

龚梅
+86 (21) 2323 3667
mei.gong@cn.pwc.com

唐恩亮
+86 (21) 2323 3756
paul.tang@cn.pwc.com

陈信克
+86 (21) 2323 1329
thinker.x.chen@cn.pwc.com

殷小丽
86 (21) 2323 1108
jessica.yin@cn.pwc.com

边疆
+86 (21) 2323 3149
john.bian@cn.pwc.com

钟司亮
+86 (21) 2323 3393
silina.s.zhong@cn.pwc.com

邝雅君
+86 (10) 6533 2805
winnie.di@cn.pwc.com

郁启生
+86 (10) 6533 3117
qisheng.yu@cn.pwc.com

韩涛
+86 (898) 6860 8830
tao.han@cn.pwc.com

杨锋
+86 (10) 6533 3042
f.yang@cn.pwc.com

闫明
+86 (10) 6533 3638
jason.m.yan@cn.pwc.com

乐莹
+86 (10) 6533 3087
ying.yue@cn.pwc.com

蔡凌江
+86 (20) 3819 2380
kevin.lk.tsoi@cn.pwc.com

利浩智
+86 (20) 3819 2170
vincent.li@cn.pwc.com

刘启源
+86 (755) 8261 8366
rhett.k.liu@cn.pwc.com

项南
+86 (755) 8261 8701
alex.xiang@cn.pwc.com

李玮嘉
+86 (755) 8261 8232
marc.li@cn.pwc.com

徐闻
+86 (28) 6291 2018
william.xu@cn.pwc.com

朱辉平
+86 (512) 6273 1917
henry.hp.zhu@cn.pwc.com

赵鸿
+86 (29) 8469 2661
jackie.zhao@cn.pwc.com

香港

李筱筠
+852 2289 5690
cecilia.sk.lee@hk.pwc.com

吴慕荷
+852 2289 3662
tiffany.m.wu@hk.pwc.com

潘咏之
+852 2289 5675
wengee.w.poon@hk.pwc.com

麦浩麟
+852 2289 3503
phillip.mak@hk.pwc.com

Peter Brewin
+852 2289 3650
p.brewin@hk.pwc.com

谢文宪
+852 2289 3508
ali.mh.tse@hk.pwc.com

普华永道中国转让定价服务团队在中国约有 290 位全职的对经济、会计、法律及项目管理有丰富专业知识，及对各行业有充分了解的转让定价专业人员。我们的团队致力协助客户建立有效率的税务架构，以符合转让定价的合规要求、预备在税务审查时作出迅速应对、解决与税务机关的争议、并减低税务调整的风险。同时普华永道在全球的 50 多个国家拥有 100 多位合伙人及超过 1500 名全职的转让定价专业人员，致力于为客户提供全球性转让定价专业服务。



全维度中国税务资讯平台“税界”3.0全新上线

不止于随身知识导航，更是你的专属税务智囊



苹果手机下载
(iOS 10以上)



安卓手机下载
(Android 6.0以上)



- 安卓手机也可以在腾讯应用宝中搜索“税界”进行下载
- “税界”网页版链接：<https://shuijie.pwcconsultantssz.com>



文中所称的中国指中国内地，不包括香港特别行政区、澳门特别行政区和台湾地区。

本刊物中的信息仅供参考之用，而不可视为详尽的说明。相关法律的适用和影响可能因个案所涉的具体事实而有所不同。在有所举措前，请确保向您的普华永道客户服务团队或其他税务顾问获取针对您具体情况的专业意见。本刊物中的内容是根据当日有效的法律及可获得的资料于2021年11月2日编制而成的。

这份中国税务/商务新知由普华永道中国税收政策服务编制。**普华永道中国税收政策服务**是由富经验的税务专家所组成的团队。团队致力搜集、研究并分析中国内地、香港地区和新加坡现有和演变中的税务及相关商务政策，目的是协助普华永道税务部专业人员提供更优质的服务，并通过与有关的税务和其它政策机关、学院、工商业界、专业团体、及对我们的专业知识感兴趣的人士分享交流，以保持我们在税务专业知识领域的领导地位。

如欲了解更多信息请联系：

马龙
电话: +86 (10) 6533 3103
long.ma@cn.pwc.com

有关最新商业问题的解决方案，欢迎浏览普华永道 / 罗兵咸永道之网页：<http://www.pwccn.com> 或 <http://www.pwchk.com>

www.pwccn.com

© 2022 普华永道。版权所有，未经普华永道允许不得分发。普华永道系指普华永道网络中国成员机构，有时也指普华永道网络。详情请进入 www.pwc.com/structure。每家成员机构各自独立，并不就其他成员机构的作为或不作为负责。