

OECD は移転価格ガイドラインの最新版と国別報告書の追加的なガイドラインを発表

October 2017
Issue 31

概要

G20 と経済協力開発機構 (OECD) が税源浸食と利益移転 (BEPS) プロジェクトを開始して以来、OECD は 2017 年 7 月から 9 月の間に数々の移転価格に関するガイドラインとハンドブックを発表してきました。これには (1) 2017 年版「多国籍企業と税務当局のための移転価格ガイドライン」(2017 年版「移転価格ガイドライン」)、(2) BEPS 行動計画 13 の国別報告の実施に関する最新のガイダンス (アップデート版「国別報告ガイダンス」)、(3) 2 つの国別報告実施ハンドブック、即ち、「国別報告: 効果的な実施に関するハンドブック」(国別報告実施ハンドブック) と「国別報告: 効果的な税務リスク評価に関するハンドブック」(国別報告リスク評価ハンドブック) が含まれます。

特に 2017 年版「移転価格ガイドライン」では、BEPS プロジェクトの一部として OECD が 2010 年版の「移転価格ガイドライン」に対し行ってきた数々の修正が取り入れられ、それには、BEPS 行動計画 8-10 (移転価格の結果と価値創造の対応) と行動計画 13 (移転価格同時文書と国別報告書) を踏まえた修正やセーフハーバーに対するガイダンスの修正、その他の一部のガイドラインに対応した修正などが含まれています。アップデート版「国別報告ガイダンス」では、納税者に対して国別報告書の作成方法の更なる指針が提示され、国別報告に関する OECD の指針が完全な出版物の形で説明されています。また、国別報告実施ハンドブックと国別報告リスク評価ハンドブックは、税務当局が国別報告の規定を実施し、その成果を利用していくための実務ガイダンスとして、税務当局が BEPS 行動計画 13 の国別報告に関する具体的な要求を国内で法制化し、対応したリスク評価制度を構築していくための助けとなることを目的としたものです。

中国の G20 のメンバー国として BEPS プロジェクトに全面的に参加し、次々と関連の国内法規を公布してきました。多国籍企業の関係者におかれては、これら OECD のガイドラインやガイダンスを参照される際に、OECD により示された修正や変更に注視するだけでなく、中国における移転価格リスクをより適切に管理していくために、中国税務当局の独自の見解と立場に対しても注意していく必要があります。

詳細

2017 年版「移転価格ガイドライン」の主要事項

2017 年版「移転価格ガイドライン」には BEPS プロジェクトの下で制定された国際税務政策に関する多くの重要な決定が取り入れられています。

行動計画 8-10 (移転価格の結果と価値創造の対応)

行動計画 8-10 に沿った 2017 年版「移転価格ガイドライン」の修正は、第 1 章 (独立企業原則)、第 2 章 (移転価格算定方法)、第 6 章 (無形資産に対する特別な配慮)、第 7 章 (グループ内役務に対する特別な配慮)、第 8 章 (コストシェアリング契約) に主に関係しています。OECD ではまた、2017 年版「移転価格ガイド

ライン」の第 9 章 (事業再編) 及びその他の章節についての修正も行われています。

今回の修正の主なポイントは、以下のとおりです。

- 関連者間取引において、正確な説明が重要である。関連者双方の実際の対応と契約書での役割が一致しない場合は、実際の対応を優先するものとする。

- リスク識別の 6 つの段階を導入して、リスクを管理し、またリスクを負う財務能力を有する取引の当事者に対して、それに見合う報酬を与える。
- 法律上の取り決めは起点として取り扱うべきであるが、無形資産からの報酬は、無形資産に対する開発や価値向上、維持、保護、応用の機能を果たした企業に与えられるべきで、無形資産の法的所有者に与える必要はない。
- 商品取引に対して独立価格比準法を適用する場合のために、さらに明確な指針が提供されている。
- 低付加価値の関連者間役務取引に対して 5%のセーフハーバーが規定されている。
- コストシェアリング契約の参与者は、リスク負担に関するリスク管理の能力と権限を有していなければならない。コストシェアリング契約において、現行の価値に対する貢献はそのコストに基づくものとするが、過去の貢献については、2017 年版「移転価格ガイドライン」第 1 章と第 2 章、第 5 章に示された原則に基づくものとする。

行動計画 13 (移転価格同時文書と国別報告書)

行動計画 13 における OECD の成果では、移転価格のコンプライアンスの負担が増加すると共に、その透明性への要求も増しています。その結果として、多国籍企業は多くの税制上の国・地域で高い情報開示義務を負うこととなります。行動計画 13 を踏まえた修正は、主に 2017 年版「移転価格ガイドライン」第 5 章(移転価格同時文書)に示され、アップデートされた第 5 章では、OECD が積極的に進める移転価格同時文書の 3 層構造アプローチに対する検討が含まれています(即ち、マスターファイル、ローカルファイル及び国別報告書)。

セーフハーバー

セーフハーバーについての修正は、主に 2017 年版「移転価格ガイドライン」第 4 章(移転価格争議の回避と解

決の管理方法)に示されています。多くの税制上の国・地域で移転価格同時文書が導入され、また多国籍企業がグローバル業務を拡大している中で、最終的に整備されたセーフハーバーは覚書による各国の理解を反映しており、企業と税務局はコンプライアンスに対してよりバランスの取れた対応をとることができます。

重要点

中国の移転価格の見地から言うと、BEPS の成果と最近の移転価格に関する実務の取り組みを国内法規に取り入れるため、中国の国家税務総局は 2016 年と 2017 年に、国家税務総局による「関連者間取引申告と移転価格同時文書化の管理に関する公告」(国家税務総局公告[2016]42 号、42 号公告)¹ や「事前確認の管理改善に関する公告」(国家税務総局公告[2016]64 号、64 号公告)²、『「特別納税調査調整及び相互協議手続管理弁法」の公布に関する公告」(国家税務総局公告[2017]6 号、6 号公告)³ など、一連の規定を公布しました。

注意すべき点として、中国の移転価格規定は 2017 年版「移転価格ガイドライン」と全く同じではありません。いくつかの例を下記に挙げます。

42 号公告では BEPS 行動計画 13 よりも情報開示に関する基準が厳しくなっています。例えば、中国の税務当局は企業に対し、国外関連者の事業内容、登記所在地と経営所在地、実際の税負担、登録資本金、投資総額、税制優遇などの情報を開示することを要求しています。さらに、グループのバリューチェーンに含まれる各関連者の直近会計年度の財務状況も、ローカルファイルで開示する必要があります。

グループ内役務取引について、中国の税務当局は低付加価値のグループ内役務取引に対する 5%のセーフハーバールールを採用していません。

その他、「国連移転価格マニュアル」の作成期間中、国家税務総局は OECD の株主関連活動に対する定義は狭すぎると指摘しています。このような立場から、2017 年版「移転価

格ガイドライン」とは異なり、6 号公告において国家税務総局は、「グループの戦略決定や監督・管理、支配、コンプライアンス上の必要から実施する財務や税務、人事、法務などの活動」を(株主活動に近い)「非受益性役務」とし、損金算入として処理された金額の全額控除を認めず、特別納税調整を行うことができるとしています。

BEPS 行動計画 8-10 では無形資産の価値創造に関して 5 つの機能(開発、価値向上、維持、保護、応用)を提示していますが、6 号公告では無形資産に対する価値創造のもう 1 つの機能として「普及」を加え、移転価格分析を行う上で、特にロイヤリティの設定について分析する際には、中国現地子会社がグループ無形資産に対して創出した価値に基づき、適切な補償を受けているかどうかを検討しなければならない、としています。

アップデート版「国別報告ガイドランス」

アップデート版「国別報告ガイドランス」では OECD が 2016 年 6 月から 2017 年 9 月までに発表した国別報告に関するすべてのガイドランスが示されています。本アップデートでは、以下の内容が扱われています。

- 2 社以上の関連関係の無い多国籍企業グループにより所有及び/又は指導を受ける会社をどのように取り扱うか。
- 国別報告表 1 には、それぞれの税制上の国・地域の合算データと連結データのいずれを記載すべきか。
- 国別報告表 1 に記載すべき「収益」の定義は何か。
- 未納付の所得税額と納付済みの所得税額をどのように記載すべきか。
- 2016 年 1 月 1 日から 2016 年 12 月 31 日までにおいて、会計年度が短い多国籍企業グループに対応した過渡期の取り扱いはどうなるか。

重要点

2016 会計年度は納税者と税務当局にとって、国別報告実施の最初の年となります。OECD は意見や提言を収集しつつ、絶えず国別報告ガイダンスの更新を進めており、納税者と税務当局により確定性のある指針を提供しています。

注意すべき点として、国家税務総局は 2017 年 7 月 7 日において特に『中華人民共和国企業年度関連業務取引報告表(2016 年版)』の申告基準の明確化に関する公告(国家税務総局公告[2017]26 号)を公布し、企業に対し集計データを使用するよう要求しています。

「国別報告実施ハンドブック」と「国別報告リスク評価ハンドブック」

「国別報告実施ハンドブック」

「国別報告実施ハンドブック」では、国別報告における BEPS の一連の成果がまとめられています。

- 各国が国別報告の提出と使用についての国内法規を導入する際に検討すべき重要な要素(第 2 章)に関して、BEPS 行動計画 13 の要求(国別報告の各項目の定義や書式、内容、提出期限など)を強調している。
- 国別報告の交換の実施と運用についての国際的な枠組みに関する問題(第 3 章)について、権限ある当局による多国間合意(MCAA)⁴の関連の背景や条項を紹介している(国別報告交換についての取り決め、交換の時期、交換方法、申告企業のコンプライアンス違反についての通知、国別報告の提出についての国内規定、機密保持、適切な使用方法、当局間の協議など)。
- 国別報告の運用面(第 4 章)について、国別報告の提出が必要とされる企業の識別方法、国別報告の取り扱い方、コンプライアンス違反に対する処罰、通常の交換制度などを含む。
- 実務的問題(第 5 章)について、各利害関係者の関与の重要性、納税者と税務当局スタッフへのガイダンス、国別報告を取り扱う

スタッフに提供すべき訓練などを提示している。

- 国別報告に含まれる情報の適切な使用方法に関するガイダンス(付録)について、BEPS 行動計画 13 と MCAA により「適切に使用すること」が再度強調され、国別報告書が税務当局にとってこれまで以上に、多国籍企業の情報を取得するものであることを提起している。付録では「適切な使用」の意味や、また国別報告を不当に使用した場合の責任、国別報告書の適切な使用を確保するための方法を概説している。

「国別報告リスク評価ハンドブック」

「国別報告リスク評価ハンドブック」では、税務当局に税務リスク管理に対する助言が提示されています。

- 税務リスク評価の役割(第 2 章)では、税務当局の税務リスク評価の役割と効果的なリスク評価制度の重要な特徴、各国の取り組みの実例が概説されている。
- 国別報告の概要(第 3 章)では、国別報告書に含まれている情報と他の情報源に対する国別報告の潜在的な優位性が概説されている。
- 国別報告を税務リスク評価の枠組みに組み込むこと(第 4 章)に関し、国別報告の情報を税務当局のリスク評価の枠組みに組み込む方法について検討し、国別報告の使用で識別される主たる潜在的な税務リスク指標について説明している。
- 国別報告を使用するに当たっての課題(第 5 章)では、税務当局が税務リスク評価に国別報告を使用するに当たって直面する可能性がある課題(大量の国別報告の情報処理や、制度化とトレーニングの必要)が列挙されている。「国別報告リスク評価ハンドブック」にすべての問題について答えを提示してはいないが、OECD は税務当局の経験を踏まえて「国別報告リスク評価ハンドブック」を更新し続けており、各問

題への対応方法が補足されたいと見られる。

- 国別報告と共に使用する可能性がある他の情報源(第 6 章)では、税務当局が国別報告と共に使用する可能性がある他の情報源について、以下を挙げている。1) 税務当局が獲得した情報(納税申告書や移転価格同時文書など)。2) 他の政府機関から入手した情報(金融情報部門や会社登記部門、税関などの情報)。3) 公開情報(上場企業の財務報告書など)。4) 商業公開情報(商業データベースなど)、など。
- 国別評価の情報に基づき税務リスクの評価の結果をどのように利用するか(第 7 章)について、税務当局により識別されたリスク指標に対して、リスクの存在を検証するため、更なるレビューを行うことを提言している。

注意すべき点として、「国別報告リスク評価ハンドブック」の第 4 章と付録には、移転価格リスクの存在の可能性を示す 3 つの一般的な状況や国別報告の使用により検出される 19 の税務リスク指標など、税務リスクを識別するための方法や潜在的な税務リスク指標が数多く採録されていることです。

移転価格リスクの存在の可能性を示す 3 つの状況は、次のとおりです。

1. 企業が重複した関連者間取引を行い、潜在的に税制上の国・地域の税源を徐々に浸食している状況。
2. 企業が事業の再編や重要な資産の移転など、規模の大きく、複雑な一回性の取引を行っている状況
3. 企業が効果的な税務管理手続を行わず、現行の関連者間取引の価格設定に対して管理や記録、修正を行っていない状況。

19 の潜在的な税務リスク指標は、次のとおりです。

1. 特定の税制上の国・地域におけるグループの経営状況。

2. ある税制上の国・地域におけるグループの活動が、低リスクの活動に限定されている。
3. 特定の税制上の国・地域でグループ関連者の収益が高い、または高い割合を占めている。
4. ある税制上の国・地域における経営の成果が、潜在的な比較対象企業と大きく懸け離れている。
5. ある税制上の国・地域における経営の成果が、市場の動向と一致していない。
6. 利益が多いものの、実際の経営活動がほとんど行われていない税制上の国・地域がある。
7. 利益が多いものの、発生した課税額が低い水準にある税制上の国・地域がある。
8. 大規模な経営活動を行いながら、利益が低い水準(もしくは欠損)状態の税制上の国・地域がある。
9. BEPS リスクを抱える税制上の国・地域で経営活動を行っている。
10. グループが低い税率また税金が低い水準の税制上の国・地域で移動可能な活動を行っている。
11. 資産の配置を含むグループの構成が変化している。
12. 知的財産がグループ内の関連活動から切り離されている。
13. グループが主要市場から外れた税制上の国・地域にマーケティング会社を有している。
14. グループが主要製造拠点から外れた税制上の国・地域に仕入会社を有している。
15. 支払った税金が支払うべき税金を一貫して下回っている。
16. グループが2重の居住地を持つ会社を有している。
17. グループが税務上の居住地のない会社を有している。
18. グループが国別報告表1で無国籍の収入を申告している。

19. 国別報告の中のグループの情報がメンバー会社により過去に提出された情報と対応していない。

重要点

「国別報告実施ハンドブック」に比べ、「国別報告リスク評価ハンドブック」は納税者にとって更に重要なものとなるかもしれません。特に、19の潜在的な税務リスク指標は、税務当局に対して国別報告をどのように実施し、活用していくかについての指針を提供しているだけでなく、納税者にとっても、内部評価と管理を実施していくにあたり、更に明確な方向性を与えるものであると言えます。

まとめ

2010年版の「移転価格ガイドライン」の発表から、国際的な税制環境は劇的に変化し、世界の税務当局も二国間及び多国間の協力により、国際的な税制システムの再構築を図っています。

OECDが発表したガイドラインとハンドブックは、BEPSプロジェクトの一部として2010年版の「移転価格ガイドライン」に対して行った数多くの改定が含まれ、ここ近年、各国の税務当局により築き上げられたコンセンサスを強固にし、国際的な税制管理体制の中での最新の進展状況や最良の実務の取り組みを普及させるものとなっています。

各国の税務当局は、2017年版「移転価格ガイドライン」とアップデート版「国別報告ガイダンス」、国別報告実施ハンドブック、国別報告リスク評価ハンドブックで示された指針を積極的に適用して、クロスボーダーの移転価格管理を強化し、また現行の国内法規に対して補足していくものと予想されます。

しかしながら、これはまだ終点ではなく、G20とOECDは引き続きBEPSにおける包括的な枠組みの中のその他の課題に対し、対処する取り組みを進めています⁵。例えば、デジタル経済の課税問題、取引に対する利益分割法の適用、恒久的施設に対する利益の帰属、支配グループ内の企業間における金融取引の移転価格算

定方法、価格算定が困難な無形資産の譲渡に対する評価方法、利子控除及びその他の決済方法、ハイブリッドミスマッチなどです。

さらに、BEPSプロジェクトに取り組む国々を支援するため、その他のガイダンスも発行されており、発展途上国が最優先課題として認識するBEPS関連問題に対応した規範文書が、OECDとIMF、国連、世界銀行による税務協力プラットフォームによって作成され、2018年までに発表される予定です。当該ツールキットは、税制優遇や比較対象データの不足、鉱業製品の移転価格、資産の間接譲渡、移転価格同時文書、租税条約の交渉、税源浸食をもたらす支払い、サプライチェーンの再編、BEPSのリスク評価などのBEPSに関わる問題に対応したものとなっています。

中国はG20のメンバー国の1つとして、BEPSプロジェクトに積極的に参加し、42号公告と64号公告、6号公告を次々と公布することで、国内での一般租税回避防止に関する実務において積極的にBEPSの成果を適用しています。

中国の地方税務当局は42号公告に基づき2016年度のローカルファイルを集約、レビュー、ランク付けしており、それによって多国籍企業の移転価格リスクを検証しています。マスターファイルと国別報告については、まだほとんどの国で提出期限には達していないことから、税務当局がマスターファイルと国別報告に力を入れてレビューしていくかどうかは、今後の動向を見守っていく必要があります。

注意すべき点として、BEPSの問題に対する国際的な議論に積極的に参加しているにもかかわらず、中国はOECDのメンバー国ではないことから、OECDのガイドラインとハンドブックは完全には中国の税務に適用することはできません。そこで、多国籍企業の関係者におかれては、これらOECDのガイドラインやハンドブックを参照される際に、中国での移転価格リスクを適切に管理していくため、OECDの修正や変更に注視するだけでなく、中国の税務当局の独自の

見解と立場にも注意していくことをご提案します。

注記

1. 42 号公告に対する解説は、私どもの中国税務ニュースフラッシュ 2016 年 21 号をご参照ください。
2. 64 号公告に対する解説は、私どもの中国税務ニュースフラッシュ 2016 年 29 号をご参照ください。
3. 6 号公告に対する詳細な解説は、私どもの中国税務ニュースフラッシュ 2017 年 8 号をご参照ください。
4. 中国が締結した多国間協議に対する詳細な解説は、私どもの中国税務
5. 詳細については、
<http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-leaders-july-2017.pdf> をご参照ください。

ニュースフラッシュ 2017 年 22 号をご参照ください。

お問い合わせ

今回のニュースフラッシュ掲載内容に関するお問い合わせは、**PwC China Transfer Pricing Service** までお気軽にご連絡ください。

China

Spencer Chong
+86 (21) 2323 2580
spencer.chong@cn.pwc.com

Paul Tang
+86 (21) 2323 3756
paul.tang@cn.pwc.com

Tao Han
+86 (10) 6533 3230
tao.han@cn.pwc.com

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

Jeff Yuan
+86 (21) 2323 3495
jeff.yuan@cn.pwc.com

Winnie Di
+86 (10) 6533 2805
winnie.di@cn.pwc.com

Kevin Tsoi
+86 (20) 3819 2380
kevin.lk.tsoi@cn.pwc.com

Rhett Liu
+86 (755) 8261 8366
rhett.k.liu@cn.pwc.com

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

Qisheng Yu
+86 (10) 6533 3117
qisheng.yu@cn.pwc.com

Charles SC Chan
+86 (755) 8261 8576
charles.sc.chan@cn.pwc.com

Henry Zhu
+86 (512) 6273 1917
henry.hp.zhu@cn.pwc.com

Hong Kong

Colin Farrell
+852 2289 3800
colin.farrell@hk.pwc.com

Cecilia SK Lee
+852 2289 5690
cecilia.sk.lee@hk.pwc.com

PwC's China Transfer Pricing Service Team has approximately 200 dedicated transfer pricing professionals in China with knowledge in economics, accounting, law, efficient project management skills and in-depth industry experience. We help client to develop tax efficient structures to increase compliance with transfer pricing regulatory requirements, prepare for rapid audit responses, resolve disputes, and decrease future adjustment exposure. To offer global support to our clients, we work closely with our global transferring pricing network comprised of more than 100 partners and 1,500 dedicated professionals in over 50 countries.

本稿では、中国または中国大陸は中華人民共和国を指しますが、香港特別行政区、マカオ特別行政区、及び台湾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はおりません。法律の適否とその影響は、具体的・個別な状況により大きく異なります。本稿の内容に関連して実際に具体的な対応をとられる前に、PwC クライアントサービスチームに御社の状況に応じたアドバイスをお求めになれますようお願い申し上げます。本稿の内容は 2017 年 10 月 25 日現在の情報にもとづき編集されたものであり、その時点の関連法規に準じています。なお日本語版は英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、英語版と解釈の相違がある場合は、英語版に依拠してください

本稿は中国及び香港の **PwC ナショナル・タックス・ポリシー・サービス** により作成されたものです。当チームは専門家により構成されるプロフェッショナル集団であり、現行または検討中の中国、香港、シンガポール及び台湾の税制およびその他ビジネスに影響する政策を随時フォローアップし、分析・研究に専念しています。当チームは良質のプロフェッショナルサービスを提供することで PwC の専門家をサポートし、また思考的リーダーシップを堅持し、関連税務機関、その他政府機関、研究機関、ビジネス団体、及び専門家、並びに PwC に関心をお持ちの方々とのノウハウを共有いたします

お問い合わせは、以下の担当パートナーまでお気軽にご連絡ください。

Matthew Mui
+86 (10) 6533 3028
matthew.mui@cn.pwc.com

既存または新たに発生する問題に対する実務に即した見識とソリューションは、中国のウェブサイト <http://www.pwchk.com> または香港のウェブサイト <http://www.pwchk.com> にてご覧いただけます。

OECD releases updated Transfer Pricing Guidelines, additional guidance on Country-by-Country Reporting

October 2017
Issue 31

In brief

Since the G20 and the Organisation for Co-operation and Economics Development (OECD) initiated the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project, the OECD has released multiple transfer pricing related guidelines and handbooks from July to September 2017, including: (1) the 2017 edition of the *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (the 2017 TP Guidelines); (2) the updated guidance on the implementation of Country-by-Country Reporting (CbCR) under BEPS Action 13 (the updated CbCR Guidance); and (3) two CbCR implementation handbooks, i.e., *Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Implementation* (CbCR Implementation Handbook), and *Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment* (CbCR Risk Assessment Handbook).

Specifically, the 2017 TP Guidelines incorporate a number of revisions which the OECD has made to the 2010 TP Guidelines as part of its BEPS Project, including: revisions introduced under BEPS Actions 8-10 (Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation) and 13 (Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting), revised guidance on safe harbours, and conforming changes to other parts of the Guidelines. The updated CbCR Guidance provides further guidance for the taxpayers on how to prepare CbCR, and represents the complete set of published OECD guidance related to CbCR. CbCR Implementation Handbook and CbCR Risk Assessment Handbook aim to provide tax authorities with practical guidance on how to implement CbCR and utilise the results from CbCR, and to help tax authorities to incorporate the BEPS Action 13 requirements into domestic legislation and establish corresponding risk assessment mechanism.

China as a member of G20 proactively participates in the BEPS Projects, and has published a series of corresponding domestic regulations. It is recommended that when interpreting these OECD guidelines and handbooks, the multinational enterprises (MNEs) should focus on not only the revisions and changes made by OECD, but also the China tax authorities' unique views and positions, so as to better manage transfer pricing risks in this country.

In detail

Key Items in the 2017 TP Guidelines

The 2017 TP Guidelines incorporate a number of important international tax policy decisions that have been made over the course of the BEPS Project:

Action 8-10 (Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation)

The revisions made in line with Actions 8-10 generally pertain to Chapters I (The Arm's Length Principle), II (Transfer Pricing Methods), VI (Special Considerations for Intangibles), VII (Special Considerations for Intra-Group Services), and VIII (Cost Contribution Agreements) of the 2017 TP Guidelines. The OECD also made conforming changes to Chapter IX (business Restructurings), as well as other areas of the 2017 TP Guidelines.

The following are some key takeaways from these revisions:

- The accurate delineation of intercompany transactions is paramount, and the conduct of parties will prevail over contractual arrangements where there is a misalignment between the two.
- A six-step process for identifying risk is provided, with the return for risk allocated to the party that controls the risk and has the financial capacity to assume it.

- Although legal agreements continue to serve as a starting point, returns from intangibles accrue to the entities that carry out the development, enhancement, maintenance, protection, and exploitation (DEMPE) functions, and not necessarily to the legal owner of the intangibles.
- Clearer guidance on the application of comparable uncontrolled prices (CUPs) to commodity transactions is offered.
- A safe harbour of five percent is established for low-value-adding intra-group services.
- Cost Contribution Agreements (CCA) participants must have the capability and authority to control risks associated with the risk-bearing opportunity. Current contributions can be valued at cost, but pre-existing contributions should be valued based on the principles of Chapter I, II, and V of the 2017 TP Guidelines.

Action 13 (Transfer Pricing documentation and CbCR)

The OECD's efforts under Action 13 have significantly increased transfer pricing compliance burdens as well as transparent requirement; as a result, the MNEs face significantly higher disclosure obligations in many jurisdictions. The revisions made under Action 13 generally pertain to Chapter V (Transfer pricing documentation) of the 2017 TP Guidelines. The updated Chapter V now includes a discussion of the OECD-favoured three-tiered approach to transfer pricing documentation (i.e., master files, local files, and CbCR).

Safe harbours

The revisions regarding safe harbours generally pertain to Chapter IV (Administrative Approaches to Avoiding and Resolving Transfer Pricing Disputes) of the 2017 TP Guidelines. Strategically designed safe harbours, eventually complemented with a network of memoranda of understanding, should allow for a more balanced approach to compliance efforts in a world where an increasing number of jurisdictions have adopted transfer pricing documents and MNEs extend their global operations.

Key Points

From the China transfer pricing perspective, to incorporate the BEPS Deliverables and latest transfer pricing administration practice into the domestic legislation, China's State Administration of Taxation (SAT) has issued a series of regulations in 2016 and 2017, i.e., the Public Notice Regarding Refining the Reporting of Related-Party Transactions and Administration of Transfer Pricing Documentation (SAT Public Notice [2016] No.42, or PN42)¹, Public Notice Issued by the SAT on the Matters Regarding Refining the Administration of Advance Pricing Arrangement (APA) (SAT Public Notice [2016] No.64, or PN64)², and Public Notice Issued by the SAT Releasing the Administrative Measures for Special Tax Adjustment (STA) and Mutual Agreement Procedures (MAP) (SAT Public Notice [2017] No.6, or PN6)³.

It is noteworthy that the China transfer pricing regulations are not exactly the same as the 2017 TP Guidelines. Some examples are listed as follows.

PN42 has stricter standards for information disclosure than BEPS Action 13, e.g., China tax authorities require enterprises to disclose the overseas related parties' information including business scope, registered address, address of actual operation, actual income tax, registered capital, total amount of investment, and tax preferential treatment, etc. Additionally, the annual financial statements of each of the parties involved in group value chain for the immediately preceding fiscal year is to be disclosed in local file.

With respect to the intra-group service, the China tax authority does not accept the safe harbour rule of five percent for low-value-adding intra-group services.

In addition, during the enactment of *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries by the United Nations*, the SAT pointed out that the OECD's definition of shareholder activities is too narrow. Based on this position, PN6 stipulates that finance, tax, human resources and legal activities carried out for the decision-making, monitoring, control and compliance purposes of the group may also be recognized as non-beneficial services (close to shareholder services), and tax authorities can disallow the deduction

of the full amount already claimed and make special tax adjustment accordingly, which is different to the 2017 TP Guidelines.

The BEPS Action 8-10 came up with five functions relating to the value creation of intangible asset: development, enhancement, maintenance, protection and exploitation (DEMPE). PN6 added the function of "promotion" as another important function that creates value for intangibles, and emphasized that transfer pricing analyses shall consider whether the Chinese local affiliates are reasonably compensated based on the value they created, especially for transfer pricing analysis on royalty arrangements.

Updated CbCR Guidance

The updated CbCR Guidance represents the complete set of published OECD guidance related to CbCR between June 2016 to September 2017. Specifically, this updated document now addresses:

- How to treat an entity owned and/or operated by two or more unrelated MNE Groups;
- Whether aggregated data or consolidated data for each jurisdiction is to be reported in Table 1 of the CbCR;
- The definition of "revenues" to be reported in Table 1 of the CbCR;
- How to report the amount of income tax accrued and income tax paid; and
- Transitional relief available for MNE Groups with a short accounting period that starts on or after 1 January 2016 and that ends before 31 December 2016.

Key Points

Fiscal Year 2016 was the first year of CbCR implementation for taxpayers and tax authorities. OECD continues its effort in collecting commentary and suggestions, and updating the CbCR guidance, so as to provide more certainty to taxpayers and tax authorities.

Please note that China SAT specifically released the Public Notice Regarding Clarifying Issues Related to the Filing of "Annual Related Party Transaction Reporting Forms (2016 Version)" (SAT Public Notice [2017] No. 26) on 7 July 2017, and requires that companies shall use the aggregated data for filing.

CbCR Implementation Handbook and CbCR Risk Assessment Handbook

CbCR Implementation Handbook

The CbCR Implementation Handbook summarises a series of BEPS Deliverables on CbCR:

- Key factors that countries should consider in introducing a domestic legal framework for the filing and use of CbCR (Chapter 2), which reinforces BEPS Action 13 requirements, e.g., the definitions, format and content contained in CbCR, the timing for filing, etc.;
- Issues concerning the implementation and operation of an international framework for the exchange of CbCR (Chapter 3), which introduces the relevant background and terms of the Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports (MCAA)⁴, e.g., a commitment to exchange CbCR, the timing of exchange, the manner of transmission, notification of non-compliance by a reporting entity, a domestic obligation for the filing of CbCR, confidentiality and appropriate use, consultation between competent authorities, etc.;
- The operational aspects of CbCR (Chapter 4), which includes mechanisms to identify entities required to file CbCR, the handling of CbCR, sanctions for non-compliance, the common transmission system, etc.;
- Practical issues (Chapter 5), which suggests the importance of engaging with stakeholders, guidance to taxpayers and tax authority staff, and providing training for staff who will deal with CbCR, etc.; and
- Guidance on the appropriate use of Information contained in CbCR (Annex), which re-emphasises the suggestions of “appropriate use” by BEPS Action 13 and MCAA, given the fact that the CbCR will give tax authorities unprecedented access to information of MNE Groups. The Annex outlines the meaning of “appropriate use”, the consequences of non-compliance with the appropriate use condition

and approaches that may be used by tax authorities to ensure the appropriate use of CbCR information, etc.

CbCR Risk Assessment Handbook

The CbCR Risk Assessment Handbook provides tax risk control advices to tax authorities:

- The role of tax risk assessment (Chapter 2), which summarises the role of tax risk assessment in tax administration and the core characteristics of an effective risk assessment system, and examples of the approaches used in different countries;
- Overview of CbCR (Chapter 3), which outlines the information contained in CbCR and the potential advantages CbCR have over data from other sources;
- Incorporating CbCR into tax risk assessment framework (Chapter 4), which explores the ways in which CbCR information can be incorporated into a tax authority’s risk assessment framework, and the main potential tax risk indicators (please refer to content below) that may be identified using CbCR;
- Challenges in using CbCR (Chapter 5), which lists the challenges that may be faced by a tax authority in using CbCR for tax risk assessment, e.g., the large volume of CbCR information to be processed, the need for systems and training, etc. Although the CbCR Risk Assessment Handbook does not address all the challenges, OECD will continue updating this handbook based on the experience of tax authorities, to supplement the approaches that may be adopted to address the challenges.
- Other sources of data that may be used alongside CbCR (Chapter 6), which concerns the other data sources that tax authorities could consider to use alongside the CbCR, including: 1) information held by the tax authority, e.g., tax returns, transfer pricing documentations, etc.; 2) information available from other government sources, e.g., the Financial Intelligence Unit, registers of companies and customs information; 3) publicly available information, e.g., financial reports for listed groups,

and 4) commercially available information, e.g., commercial databases, etc.; and

- Using the results of a tax risk assessment based on CbCR information (Chapter 7), which suggests that, where risk indicators are identified by the tax authorities, additional manual review should be triggered to verify the existence of the risks.

It is notable that, Chapter 4 and Annexes to the CbCR Risk Assessment Handbook include a number of approaches and a summary of the potential tax risk indicators to identify the tax risks, including three broad scenarios with possible presence of transfer pricing risks, and nineteen tax risk indicators that may be detected using information in CbCR:

Three scenarios with possible presence of transfer pricing risks:

4. Where entities engage in recurring transactions with related parties which have the potential to erode a jurisdiction’s tax base over time;
5. Where entities engaged in large or complex one-off transactions, including business restructurings and transfers of key income producing assets; and
6. Where a group does not have effective tax governance processes in place to control, document and review the pricing of related party transactions on an ongoing basis.

Nineteen potential tax risk indicators:

20. The footprint of a group in a particular jurisdiction;
21. A group’s activities in a jurisdiction are limited to those that pose less risk;
22. There is a high value or high proportion of related party revenues in a particular jurisdiction;
23. The results in a jurisdiction deviate from potential comparables;
24. The results in a jurisdiction do not reflect market trends;
25. There are jurisdictions with significant profits but little substantial activity;
26. There are jurisdictions with significant profits but low levels of tax accrued;

27. There are jurisdictions with significant activities but low levels of profit (or losses);
28. A group has activities in jurisdictions which pose a BEPS risk;
29. A group has mobile activities located in jurisdictions where the group pays a lower rate or level of tax;
30. There have been changes in a group's structure, including the location of assets;
31. Intellectual property (IP) is separated from related activities within a group;
32. A group has marketing entities located in jurisdictions outside its key markets;
33. A group has procurement entities located in jurisdictions outside its key manufacturing locations;
34. Income tax paid is consistently lower than income tax accrued;
35. A group includes dual resident entities;
36. A group includes entities with no tax residence;
37. A group discloses stateless revenues in Table 1 of CbCR; and
38. Information in a group's CbCR does not correspond with information previously provided by a constituent entity.

Key Points

In comparison to the CbCR Implementation Handbook, the CbCR Risk Assessment Handbook may be more important to taxpayers, especially the nineteen potential tax risk indicators, which not only provide the tax authorities with guidance on how to implement and utilise the CbCR, but also allow the taxpayers to conduct internal assessment and control with clearer directions.

The Takeaway

Since the release of the 2010 TP Guidelines, the international tax environment has changed dramatically, and global tax authorities are seeking bilateral and

multilateral cooperation to reshape the international tax rules system.

OECD's recently released guidelines and handbooks incorporate a number of revisions which the OECD has made to the 2010 TP Guidelines as part of its BEPS Project, reinforce the consensus reached by tax authorities in recent years, and promote the latest development and best practices in the international tax administration regime.

It is foreseeable that the tax authorities will actively apply the guidance in the 2017 TP Guidelines, the updated CbCR Guidance, the CbCR Implementation Handbook and the CbCR Risk Assessment Handbook, to strengthen the cross-border transfer pricing administration, and supplement the existing domestic legislation.

However, the journey continues. G20 and OECD are continuing their efforts in addressing other issues within the BEPS Inclusive Framework⁵, including the tax challenges of the digital economy, the use of the transactional profit split method, the attribution of profits to a permanent establishment, the transfer pricing of financial transaction between members of a controlled group of companies, the approach to transfers of hard-to-value intangibles, interest deductibility and other financial payments, and hybrid mismatches, etc.

In addition to the other forms of guidance being issued to support countries in the implementation of the BEPS package, a series of toolkits focused on the top priority BEPS related issues identified by low capacity countries, are under development by the partners in the Platform for Collaboration on Tax (the OECD, IMF, UN and World Bank Group). To be delivered prior to 2018, the toolkits aim to address the BEPS-related issues, including tax incentives, lack of comparables data, mineral product pricing, indirect transfers of assets, transfer pricing documentation, tax treaty negotiation, base eroding payments, supply chain restructuring, and BEPS risk assessment.

China as a member of G20 proactively participates in the BEPS Projects, and has since released PN42, PN64 and PN6 in an effort to actively apply the BEPS Deliverables in the practice of domestic anti-avoidance.

We also noticed that the China local tax authorities were collecting, reviewing and grading the 2016 local files in accordance with PN42, so as to evaluate the transfer pricing risks associated with the MNEs. In terms of the master file and CbCR, given that the deadlines of master files and CbCR for most countries are yet to be reached, it remains to be seen whether the tax authorities will devote centralised efforts to review the master files and CbCR.

It is noteworthy that despite of China's vigorous participation in the international discussion over BEPS topics, the OECD guidelines and handbooks may not be completely applicable to China practice, as China is not an OECD member. It is recommended that when interpreting these OECD guidelines and handbooks, the MNEs should focus on not only the revisions and changes made by OECD, but also the China tax authorities' unique views and positions, so as to better manage transfer pricing risks in this country.

Endnote

6. For the interpretation to the PN42, please refer to our *China Tax/Business News Flash – Jul 2016, Issue 21*.
7. For the interpretation to the PN64, please refer to our *China Tax/Business News Flash – Oct 2016, Issue 29*.
8. For the detailed interpretation to the No6, please refer to our *China Tax/Business News Flash – Mar 2017, Issue 8*.
9. For the details of the Multilateral Convention signed by China, please refer to our *China Tax/Business News Flash – Jun 2017, Issue 22*.
10. For the details, please refer to: <http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-leaders-july-2017.pdf>

Let's talk

For a deeper discussion of how this issue might affect your business, please contact a member of **PwC China Transfer Pricing Service**:

China

Spencer Chong
+86 (21) 2323 2580
spencer.chong@cn.pwc.com

Paul Tang
+86 (21) 2323 3756
paul.tang@cn.pwc.com

Tao Han
+86 (10) 6533 3230
tao.han@cn.pwc.com

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

Jeff Yuan
+86 (21) 2323 3495
jeff.yuan@cn.pwc.com

Winnie Di
+86 (10) 6533 2805
winnie.di@cn.pwc.com

Kevin Tsoi
+86 (20) 3819 2380
kevin.lk.tsoi@cn.pwc.com

Rhett Liu
+86 (755) 8261 8366
rhett.k.liu@cn.pwc.com

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

Qisheng Yu
+86 (10) 6533 3117
qisheng.yu@cn.pwc.com

Charles SC Chan
+86 (755) 8261 8576
charles.sc.chan@cn.pwc.com

Henry Zhu
+86 (512) 6273 1917
henry.hp.zhu@cn.pwc.com

Hong Kong

Colin Farrell
+852 2289 3800
colin.farrell@hk.pwc.com

Cecilia SK Lee
+852 2289 5690
cecilia.sk.lee@hk.pwc.com

PwC's China Transfer Pricing Service Team has approximately 200 dedicated transfer pricing professionals in China with knowledge in economics, accounting, law, efficient project management skills and in-depth industry experience. We help client to develop tax efficient structures to increase compliance with transfer pricing regulatory requirements, prepare for rapid audit responses, resolve disputes, and decrease future adjustment exposure. To offer global support to our clients, we work closely with our global transferring pricing network comprised of more than 100 partners and 1,500 dedicated professionals in over 50 countries.

In the context of this News Flash, China, Mainland China or the PRC refers to the People's Republic of China but excludes Hong Kong Special Administrative Region, Macao Special Administrative Region and Taiwan Region.

The information contained in this publication is for general guidance on matters of interest only and is not meant to be comprehensive. The application and impact of laws can vary widely based on the specific facts involved. Before taking any action, please ensure that you obtain advice specific to your circumstances from your usual PwC's client service team or your other tax advisers. The materials contained in this publication were assembled on 25 October 2017 and were based on the law enforceable and information available at that time.

This China Tax and Business News Flash is issued by the **PwC's National Tax Policy Services** in China and Hong Kong, which comprises of a team of experienced professionals dedicated to monitoring, studying and analysing the existing and evolving policies in taxation and other business regulations in China, Hong Kong, Singapore and Taiwan. They support the PwC's partners and staff in their provision of quality professional services to businesses and maintain thought-leadership by sharing knowledge with the relevant tax and other regulatory authorities, academics, business communities, professionals and other interested parties.

For more information, please contact:

Matthew Mui
+86 (10) 6533 3028
matthew.mui@cn.pwc.com

Please visit PwC's websites at <http://www.pwccn.com> (China Home) or <http://www.pwchk.com> (Hong Kong Home) for practical insights and professional solutions to current and emerging business issues.

经济合作与发展组织推陈出新，接连发布多部转让定价相关指南和手册

二零一七年十月
第三十一期

摘要

继 G20 和经济合作与发展组织（经合组织）开展税基侵蚀与利润转移（BEPS）项目以来，经合组织于 2017 年 7 月至 9 月之间发布了多项与转让定价相关的指南和手册，包括：（1）2017 版《跨国企业与税务机关转让定价指南》（2017 版《转让定价指南》）、（2）对 BEPS 项目第 13 项行动计划下有关国别报告实施的最新指导意见（更新版《国别报告实施指南》），以及（3）两本国别报告应用手册，即《国别报告：有效实施手册》（《国别报告实施手册》）和《国别报告：有效税务风险评估手册》（《国别报告风险评估手册》）。

具体而言，2017 版《转让定价指南》整合了自 2010 版《转让定价指南》发布以来，BEPS 项目形成的一系列成果，包括：BEPS 项目第 8-10 项行动计划报告《确保转让定价结果与价值创造相匹配》及第 13 项行动计划报告《转让定价文档和国别报告》提出的相关修改和增补、有关安全港指引的修改等。更新版《国别报告实施指南》主要对 BEPS 项目第 13 项行动计划中国别报告的填写方式作出说明，为纳税人如何填报国别报告提供了进一步明确指引。而《国别报告实施手册》和《国别报告风险评估手册》则旨在为税务机关提供操作指南，以便税务机关实施国别报告规定和应用国别报告成果，帮助税务机关在国内立法层面落实 BEPS 项目第 13 项行动计划有关国别报告的具体要求，并建立相应的风险评估机制。

中国作为 G20 成员国全面参与了 BEPS 项目，并陆续发布了相应国内法规。我们建议跨国企业在解读相关指南和手册文件时，一方面需要重点关注经合组织提出的新变化，另一方面需要重视中国税务机关对于关联交易转让定价管理以及跨国反避税问题采取的特殊立场，以便更好地管理集团的转让定价风险。

详细内容

2017 版《转让定价指南》 主要修改与增补

2017 版《转让定价指南》囊括了一系列 BEPS 项目过程中制定的重要国际税收政策相关决定：

第 8-10 项行动计划报告 《确保转让定价结果与价值创造相匹配》

2017 版《转让定价指南》根据第 8-10 项行动计划报告所做的修改和增补主要涉及第一章（独立交易原则）、第二章（转让定价方法）、第六章（无形资产）、第七章（集团内部服务）以及第八章（成本分摊协议）。为呼应上述

章节的修改和增补，2017 版《转让定价指南》还对第九章（企业重组）及其它章节进行了相应的修改。

本次修订的要点主要包括：

- 准确界定关联交易的实质至关重要。如果交易双方的实际行为与合同安排并不一致，应以交易双方的实际行为作为依据；

- 引入风险识别六步骤，以确定对风险实施控制并且具备承担风险的财务能力的交易一方所应获得的回报；
- 法律安排应当作为判断无形资产收益归属的初步依据。然而，无论企业是否作为无形资产的法律所有者，如果该企业执行了与无形资产开发、价值提升、维护、保护和应用相关的重要职能，则可获得上述无形资产相关的收益；
- 为运用可比非受控价格法分析大宗商品交易提供更为明确的指导建议；
- 为低附加值集团内部服务的定价设立成本加成 5%的安全港机制；
- 成本分摊协议的参与者必须对“蕴含风险的机会”具备控制相关风险的能力和权力。确定成本分摊协议中各贡献的价值时，当前贡献可基于成本确定，而既有贡献则应按照指南第一章（独立交易原则）、第二章（转让定价方法）和第五章（转让定价文档）的指导原则确定。

第13项行动计划《转让定价文档与国别报告》

第 13 项行动计划的成果显著增加了企业转让定价合规性义务和负担，同时也提高了企业转让定价安排的透明度要求。第 13 项行动计划提出的修改和增补主要体现在 2017 版《转让定价指南》第五章（转让定价文档）。更新后的第五章采纳了包括主体文档、本地文档和国别报告在内的转让定价文档三层结构。

安全港

有关安全港指引的修改主要体现在 2017 版《转让定价指南》第四章（避免和解决转让定价争议的管理方法）。在跨国企业不断拓展其全球业务并且在各地税务机关广泛推行转让定价文档要求的大背景下，推广安全港规则有助于缓解企业的合规性成本与税务机关的管理负担。

关注重点

从中国转让定价角度而言，中国税务机关在 2016 年和 2017 年相继颁布了国家税务总局《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，42 号公告）¹、《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，64 号公告）²和《关于发布〈特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法〉的公告》（国家税务总局公告[2017]6 号，6 号公告）³，在国内法层面落实 BEPS 计划各项成果和中国税务机关的最新实践。

值得注意的是，中国转让定价法规与 2017 版《转让定价指南》中的指引并不完全相同，举例如下：

对于境外关联方信息的披露，42 号公告中提出了较 BEPS 第 13 项行动计划更为严格的标准，例如，企业需要在《企业年度关联业务往来报告表》中披露境外关联方的经营范围、注册地址和经营地址、实际税负、注册资本、投资总额和税收优惠等信息；并且需要在转让定价本地文档中披露企业集团内价值链各环节参与方最近会计年度的财务报表。

对于集团内部服务，中国税务机关并不接受 2017 版《转让定价指南》中针对低附加值服务所设立的成本加成 5%的安全港规则。

此外，国家税务总局曾经在参与制定《联合国转让定价手册》的过程中指出：经合组织对于股东活动的定义过窄。基于这一立场，在 6 号公告中，国家税务总局将“为集团决策、监管、控制、遵从需要所实施的财务、税务、人事、法务等活动”列为更接近于股东活动的“非受益性劳务”，并允许税务机关按照企业已税前扣除的金额全额实施特别纳税调整，这与 2017 版《转让定价指南》的规定不尽相同。

对于无形资产的相关交易，BEPS 第 8-10 项行动计划报告中提出了与无形资产价值创造密切相关的五项功能——开发、价值提升、维护、

保护和应用，而中国税务机关的 6 号公告则在其基础上增加了“推广”功能的价值贡献，强调在进行转让定价分析，特别是针对特许权使用费安排进行分析时，应当充分考虑中国本地企业对于集团无形资产的价值贡献是否获得了合理补偿。

更新版《国别报告实施指南》

更新版《国别报告实施指南》收录了经合组织自 2016 年 6 月至 2017 年 9 月发布的有关国别报告实施的所有指导意见，主要涉及以下内容：

- 被两个或两个以上非关联跨国企业集团拥有的实体应当如何在国别报告中填报多个集团的数据和信息；
- 国别报告表一的报告口径应该选择汇总数据还是合并数据；
- 国别报告表一“收入”的填报口径；
- 国别报告表一“已缴纳企业所得税（收付实现制）”和“本年度计提的企业所得税”的填报口径；
- 会计期间较短的企业 2016 年的过渡期问题。

关注重点

2016 财年是各国税务机关实施国别报告的第一年，经合组织结合从各界收到的意见和建议，正不断对《国别报告实施指南》进行更新，为纳税人和各国税务机关提供更多确定性。

值得注意的是，对于国别报告表一的报告口径应该选择汇总数据还是合并数据，国家税务总局特别颁布《关于明确〈中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表（2016 年版）〉填报口径的公告》（国家税务总局公告[2017]26 号），指出企业应当使用汇总口径进行申报。

《国别报告实施手册》和《国别报告风险评估手册》

《国别报告实施手册》

《国别报告实施手册》总结了 G20 和经合组织 BEPS 项目有关国别报告的一系列成果：

- 税务机关在落实国别报告要求时需考虑的主要因素（第2章）：重申了 BEPS 项目第 13 项行动计划中关于国别报告的各项定义、国别报告的格式和内容、递交国别报告的期限等；
 - 主管税务当局交换国别报告时可能发生的问题（第3章）：介绍了国别报告多边主管当局间协议（MCAA）⁴ 的相关背景和要求，如各国税务机关交换国别报告的承诺、交换时限、格式、交换方法、不合规行为的通报、国内义务、保密性和正确使用使用方法、主管当局之间的沟通等；
 - 国别报告的应用性问题（第4章）：包括确定需要提交国别报告的企业、处理国别报告的方法、对不合规行为的处罚措施、常用的交换系统等；
 - 实际操作问题（第5章）：如要求各利益相关方的普遍参与、需要为纳税人和税务机关人员提供指导，以及为处理国别报告的人员提供必要的培训等；
 - 国别报告的正确使用方法（附录）：税务机关通过国别报告可获得的企业信息达到了前所未有的程度。有鉴于此，《实施手册》在附录中重申了 BEPS 项目第 13 项行动计划报告和 MCAA 中对正确使用国别报告的要求，包括“正确使用方法”的定义、不当使用国别报告的后果，以及保证国别报告得到正确使用的措施等。
- 《国别报告风险评估手册》**
- 《国别报告风险评估手册》从税务风险控制角度，为税务机关应用国别报告提供了以下指引：
- 税务风险评估的作用（第2章）：简要介绍了税务风险评估在税务管理过程中的作用、有效风险评估系统的特征，以及各国税务风险评估案例；
 - 国别报告的概述（第3章）：介绍了国别报告涵盖的内容及其相对于其他信息来源的优势；
 - 国别报告与税务风险评估机制的结合（第4章）：探讨了将国别报告纳入各国国内税务风险评估机制的方式，以及国别报告揭示的主要潜在税务风险指标（具体请参考下文）；
 - 使用国别报告时可能遇到的难题（第5章）：列举了税务机关使用国别报告进行税务风险评估时可能遇到的难题，如大量数据的处理问题、必要的系统配置和培训问题等。虽然《国别报告风险评估手册》并未对每个问题提出解决方案，但是经合组织计划对《国别报告风险评估手册》进行持续更新，并根据各国税务机关提供的实际操作经验，对各类问题的解决方案进行补充说明；
 - 可与国别报告结合使用的其他信息来源（第6章）：简要说明了在税务风险评估过程中可与国别报告结合使用的其他信息来源，包括 1) 税务机关向纳税人收取的其他信息，如纳税申报表、转让定价文档等；2) 其他政府部门向纳税人收取的信息，如金融监管机构、商务注册部门和海关获得的信息；3) 公开信息，如上市公司公布的年报；以及 4) 来源于商业数据库的信息等；
 - 如何使用税务风险评估得到的结果（第7章）：《国别报告风险评估手册》建议，如税务机关发现国别报告所披露的信息存在明显的风险点，税务机关需对该风险点进行额外的人工审查，以核实是否存在风险。
- 值得注意的是，《国别报告风险评估手册》第4章及附录中提供了一系列帮助税务机关识别税务风险的方法和指标，包括 3 种可能存在转让定价风险的情况和 19 项国别报告揭示的税务风险指标：
- **3 种可能存在转让定价风险的情况：**
 1. 企业如果有重复发生的关联交易，则存在侵蚀所在国税基的可能；
 2. 企业如果发生大型或复杂的一次性关联交易（如企业重组和转移关键资产），则可能存在转让定价风险；
 3. 企业如果没有设置有效的税务管理机制以控制、记录和定期审核其存续的关联交易，则可能导致较高的转让定价风险。
 - **19 项国别报告揭示的潜在税务风险指标：**
 1. 集团在特定税收管辖地的运营情况；
 2. 集团在某税收管辖地的活动仅限于低风险活动；
 3. 集团在特定税收管辖地存在大量关联收入；
 4. 集团在某税收管辖地的经营结果与潜在可比公司不一致；
 5. 集团在某税收管辖地的经营结果与市场趋势不一致；
 6. 集团在某些税收管辖地存在高额利润但缺少商业实质；
 7. 集团在某些税收管辖地存在高额利润但应纳税额较低；
 8. 集团在某些税收管辖地有大规模经营活动但利润较低（或出现亏损）；
 9. 集团在存在 BEPS 风险的税收管辖地有经营活动；
 10. 集团在低税率的税收管辖地存在可移动的业务；
 11. 集团结构发生变化，包括资产地点发生转移；
 12. 集团拆离无形资产及与其相关的业务活动；
 13. 集团在非主要市场的地区设有营销企业；
 14. 集团在非主要生产基地的地区设有采购企业；

15. 集团实际支付的所得税持续低于应付所得税；
16. 集团的某些公司同时属于两个或多个税收管辖地的税收居民企业；
17. 集团的某些公司不是任何税收管辖地的税收居民企业；
18. 集团在国别报告“表一”中申报了无国籍收入；
19. 集团国别报告中的信息与某成员实体历史年度提交的信息不一致。

尽管将上述指标列为潜在税务风险指标，《国别报告风险评估手册》强调不能仅凭这些指标就认定纳税人存在较高的 BEPS 风险，或直接开展转让定价调查，税务机关需要结合其他事实和数据对企业的风险情况进行详细分析。

关注重点

对企业而言，相比《国别报告实施手册》，《国别报告风险评估手册》则可能更为重要，尤其是其中列举的 19 项国别报告风险指标不仅为税务机关实施和应用国别报告提供了指导意见，也便于纳税人针对其中提出的税务风险点进行内部审核和控制。

注意要点

自经合组织 2010 版《转让定价指南》发布以来，国际税收环境发生了巨大变化，各国税务机关也在寻求双边和多边合作以重塑国际税收规则体系。

经合组织接连发布多份与转让定价相关指南和手册，既整合了 BEPS

项目形成的一系列成果，重申了近年来各国税务机关达成的共识，同时，也在实践中累积经验并发现潜在问题，向各国税务机关推广国际税收管理的最新发展和最佳做法。

可以预见，各国税务机关将积极运用 2017 版《转让定价指南》、更新版《国别报告实施指南》、《国别报告实施手册》和《国别报告风险评估手册》中提出的指引，加强跨国转让定价管理，以及对现有国内立法进行补充。

而现已发布的各项指南和手册还远不是终点，G20 和经合组织仍在继续探讨 BEPS 框架下的其他问题⁵，例如数字经济对征税的影响、交易利润分割法的应用、常设机构利润的归属、集团内企业金融交易的转让定价方法、转让“难以估值的无形资产”的评估方法、利息扣除和其他款项支付、混合错配等问题。

此外，由国际货币基金组织、经合组织、联合国和世界银行集团共同组织成立的税收合作平台也在制定多部实用工具手册，帮助发展中国家提供解决 BEPS 重点问题的方法建议。这些实用工具手册将在 2018 年前陆续发布，内容涵盖税收优惠、难以获得可比数据、矿产品定价、资产的间接转让、转让定价文档、税收协定磋商、导致税基侵蚀的款项支付、供应链重组，以及 BEPS 风险评估等问题。

中国作为 G20 成员国全面参与了 BEPS 项目，并陆续颁布了 42 号公告、64 号公告和 6 号公告，以在国内反避税立法实践中积极落实各项 BEPS 成果。

我们也在近期发现中国各地税务机关正根据最新的 42 号公告收集企业的 2016 年度本地文档，并进行评分审阅，进而评估企业的转让定价风险。对于主体文档和国别报告，由于目前还未到大部分国家要求的主体文档和国别报告准备期限，中国税务机关是否会加大力度收集和审评主体文档和国别报告尚有待观察。

需注意的是，尽管中国税务机关积极参与了 BEPS 项目的国际讨论，鉴于中国并非经合组织成员国，因此经合组织发布的指南和手册文件中部分内容可能并不完全适用于中国，建议跨国企业在解读相关指南和手册文件时，一方面需要重点关注经合组织提出的新变化，另一方面需要重视中国税务机关对于关联交易转让定价管理以及跨国反避税问题采取的特殊立场，以便更好地管理集团的转让定价风险。

注释

1. 有关 42 号公告的解读，请参阅《中国税务/商务新知》2016 年第 21 期。
2. 有关 64 号公告的解读，请参阅《中国税务/商务新知》2016 年第 29 期。
3. 有关 6 号公告的解读，请参阅《中国税务/商务新知》2017 年第 8 期。
4. 有关中国政府签署 BEPS 多边公约的详情，请参阅《中国税务/商务新知》2017 年第 22 期。
5. 详情请参考：
<http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-leaders-july-2017.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**：

中国大陆

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

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

韩涛
+86 (10) 6533 3230
tao.han@cn.pwc.com

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

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

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

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

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

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

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

陈思聪
+86 (755) 8261 8576
charles.sc.chan@cn.pwc.com

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

香港

Colin Farrell
+852 2289 3800
colin.farrell@hk.pwc.cn

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

普华永道中国转让定价服务团队在中国约有 200 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。

文中所称的中国是指中华人民共和国，但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一般参考之用，而不可视为详尽的说明。相关法律法规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 2017 年 10 月 25 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、香港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：

梅杞成
电话：+86 (10) 6533 3028
matthew.mui@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>