

GUIDANCE ON TRANSFER PRICING DOCUMENTATION AND COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING

preparation and verification

关联交易 同期资料和国家别报告 准备与审核实务指南

古成林 编著

这是一本非常适合企业财税人员、
转让定价税务服务人员及基层税务机关人员阅读的好书，
对从事转让定价税务理论研究的同仁也很有裨益。
我作为一位从事转让定价理论研究和实务操作超过20年的专业人士，
非常愿意向大家推荐这本书。

——张学斌 博士

朱 青

中国人民大学财税研究所
首席教授

丁 芸

首都经济贸易大学财政税务学院教授
国家税收法律研究基地副主任
中国税务学会理事、学术委员

王晓悦

毕马威中国转让定价服务
主管合伙人

周跃振

原北京市国家税务局
国际税务管理处副处长

蔡 磊

京东集团副总裁、
“互联网+财税”联盟会长

联
袂
推
荐



中国市场出版社
China Market Press

GUIDANCE ON TRANSFER
PRICING DOCUMENTATION AND
COUNTRY-BY-COUNTRY

reporting preparation and verification

关联交易
同期资料和国别报告
准备与审核实务指南

古成林 编著



中国市场出版社
China Market Press

· 北 京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

关联交易同期资料和国别报告准备与审核实务指南 /

古成林编著. —北京: 中国市场出版社, 2019.5

ISBN 978-7-5092-1800-6

I. ①关… II. ①古… III. ①企业管理—税收管理—
中国—指南 IV. ①F812.423-62

中国版本图书馆CIP数据核字 (2019) 第034191号

关联交易同期资料和国别报告准备与审核实务指南

GUANLIANJIAOYI TONGQIZILIAO HE GUOBIEBAOGAO ZHUNBEI YU SHENHE SHIWU ZHINAN

编 著 古成林

责任编辑 辛慧蓉 (xhr1224@aliyun.com) 钱 伟

出版发行  中国市场出版社

社 址 北京西城区月坛北小街2号院3号楼

电 话 编辑部 (010) 68033692 读者服务部 (010) 68022950

发 行 部 (010) 68021338 68033577 68020340

总 编 室 (010) 68020336 盗版举报 (010) 68020336

经 销 新华书店

印 刷 河北鑫兆源印刷有限公司

规 格 880mm × 1230mm 16开本

印 张 30.5 字 数 540 000

版 次 2019年5月第1版 印 次 2019年5月第1次印刷

书 号 ISBN 978-7-5092-1800-6

定 价 128.00元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

PREFACE

推荐序

关联申报和同期资料（转让定价文档资料）准备工作是国际税收（反避税）的重要基础工作之一，2016年6月29日，国家税务总局在借鉴 BEPS 行动计划成果并结合我国多年反避税工作实践的基础上，发布了《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年第42号），对关联方关系的判定、关联交易类型、关联申报表（国别报告）的表式和填报以及同期资料准备的门槛、内容结构体系、准备及提交期限等相关内容做出了全面规范，替代了《特别纳税调整实施办法（试行）》（国税发〔2009〕2号文件发布）的相应内容（该实施办法部分条款被废止）。然而，在我国的成文法体系下，该公告只是对关联申报（国别报告）的表式和填报说明以及同期资料的5大部分26小项的内容结构体系做出了规范。也就是说，如果把同期资料比做“人体”的话，该公告中有关同期资料的内容只是一个“骨骼”体系，对其中“水、血液、蛋白质、脂肪和肌肉”等其他“元素”应该是多大比例并没有做出详细的规范，而且各级税务机关也很少制定出相应的操作指引或模板。正因如此，在转让定价文档资料准备和审核的实操中，无论是企业财税人员、转让定价税务服务人员还是基层税务机关人员，大多认为这项工作非常麻烦且难度大，也就不愿意涉及；而且对到底何为一份高质量的同期资料报告

税企双方及财税专业服务机构也没有统一规范的标准。本书尝试解决企业财税人员、转让定价税务服务人员及基层税务机关人员三个群体的困惑，为大家提供有效的解决方案和思路。

第一，本书非常适合企业财税人员阅读。本书结合案例对我国转让定价文档资料的政策法规体系进行了详细的解读分析，同时提供了同期资料主体文档、本地文档及国别报告的参考模板，阅读这些内容有助于企业财税人员从源头上掌握好转让定价文档资料准备这项工作的要点和核心内容，有利于识别和评估企业自身潜在的转让定价税务风险，也能满足我国税法对企业转让定价文档的合规性要求，有效地管控好企业关联交易的税务风险，从而不至于在未来税务机关进行的转让定价风险评估或调查调整应对过程中陷入被动。

第二，本书非常适合从事转让定价税务服务人员阅读。通过阅读本书，转让定价税务服务人员可以从大量的案例分析及税务机关对转让定价文档资料的审核分析思路中判定什么才是一份高质量的转让定价文档资料，从而有的放矢地为企业准备出高质量的转让定价文档资料。还有助于转让定价税务服务人员知晓，在目前全球转让定价税制快速发展的时期，如果仍然只是按照以前的模板提供千篇一律的转让定价文档资料，或者一份内容缺失且信息质量不高的转让定价文档资料，不仅不能反映出税务专业服务的价值，而且会加大企业被税务机关转让定价调查调整的风险。

第三，本书非常适合基层税务机关人员阅读。本书将转让定价文档资料审核的整体思路总结为形式审核、内容分析、风险排序的体系化审核思路，并结合大量案例对这一审核思路进行了详细阐述，这将有助于基层税务机关人员对转让定价文档资料进行高效的审核分析，发现转让定价文档资料中的不足，并进行深入的风险分析评估，从而可以通过转让定价文档资料等的高质量审核，对企业实施有效的转让定价监控管理，发现企业存在的避税疑点，并通过法定程序提示企业存在的转让定价税收风险。

总之，这是一本非常适合企业财税人员、转让定价税务服务人员及基层税务机

关人员阅读的好书，对从事转让定价税务理论研究的同仁也很有裨益。我作为一位从事转让定价理论研究和实务操作超过 20 年的专业人士，作为第一时间阅读到本书的读者，非常愿意给大家推荐这本书。

是为序。

深圳市思迈特财税咨询有限公司

深圳思迈特会计师事务所

高级合伙人

张学斌博士

2019 年 3 月

PREFACE

前言

一、本书对哪些读者有用

本书缘起于笔者与一些业内友人对同期资料和国别报告准备与审核工作的探讨。近年来，我国符合同期资料和国别报告准备条件的企业越来越多，并且随着我国对 BEPS (Base Erosion and Profit Shifting, 税基侵蚀和利润转移) 行动计划的落实，税法对同期资料的合规性要求也越来越高。因此，很多企业、基层税务机关和专业机构的财税专业人员普遍感觉同期资料和关联申报这项工作的压力越来越大。写作本书的目的就是帮助企业、基层税务机关和专业机构的财税专业人员解决困难，顺利完成同期资料的准备和审核等相关工作，并有效应对和降低转让定价税务风险。

1. 本书对需要准备同期资料和关联申报的企业有用

每年一次的同期资料准备工作，越来越成为企业的一个“包袱”，对很多企业财税人员来说，要做好这项工作需要学习掌握的东西太多，要求太高，其能力非短

期之内可以具备，因此很多企业只能把这项工作委托给专业机构去做。

对大多数希望把同期资料准备工作外包以求得“解脱”的企业来说，如果不能从源头上掌握这项工作的要点，只是被动地应付同期资料和关联交易管理工作，那么这项工作很可能会成为企业税务工作中的薄弱环节。因为最了解企业关联交易情况的只有自己，对于一些重要关联交易的决策事项，专业机构往往难以代劳，需要企业自己去做出判断。如果企业对同期资料和关联交易税务风险管理不到位，既不利于企业识别和评估自身潜在的转让定价税务风险，也无法满足我国税法对企业的合规性要求，必然会在未来的特别纳税调查调整应对过程中形成极其被动的局面。近来来，类似的教训在很多企业中一再上演。

2. 本书对审核同期资料的基层税务机关有用

不少税务管理人员认为，每年度的同期资料审核工作压力越来越大，越来越不好干，大家普遍感觉这项工作很难做，因为很难从看似千篇一律的同期资料中发现问题，想对企业提出一些具体的准备要求也不知道应该怎样入手。出现这些问题固然有企业准备的同期资料质量不高、还有较大提升空间的原因，但是归根结底还是因为我们对同期资料认识不深，没有抓住同期资料审核的要点。

目前很多地方的税务机关希望制作一套功能强大的同期资料审核模板，既可以减轻基层的工作压力，又可以在把这项工作标准化后更快地发现问题。笔者认为，这样的办法在同期资料审核方面仅能起辅助作用，这种思路对于发现“长亏不倒”“跳跃性盈利”等财务指标明显异常的企业比较有用，但是对于审核更多利用商业模式避税企业的同期资料来说效果并不明显。从根本上说，这是因为反避税工作是对企业经营行为合理性的审核，不像税务稽查那样是对企业经营行为合法性的审核，反避税工作在很多情况下没有明确的判断标准，因此这项工作做起来会感觉特别困难。

3. 本书对从事转让定价税务服务的专业机构有用

通过多年高强度的同期资料准备工作，很多专业机构已经积累了很多帮助企业准备同期资料的经验和素材，这项工作也越来越标准化，很多情况下每年仅更新可比企业和财务数据即可。然而，从 2009 年我国开始执行同期资料报送制度至今，国际和国内的税收环境已经发生了极大的改变，在国际上，防止税基侵蚀和利润转移的国家间合作越来越紧密；在国内，近几年经济环境快速变化，新型经济模式不断出现，征管改革和税制改革持续推出。在目前这种转让定价税制快速发展的时期，如果仍然只是按照以前的模板提供千篇一律的同期资料，或者是一份内容缺失、信息质量不高的同期资料，不仅不能反映出税务专业服务的价值，而且还会大大增加企业被特别纳税调查调整的风险。

二、本书能够给读者带来哪些收益

收益一：深入了解同期资料必须具备的格式和主要内容要求

目前我国税务机关对同期资料准备要求主要体现在《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，这些要求包括同期资料、国别报告、关联申报的报送条件和内容构成。然而，如何全面深入理解该公告却是一件比较困难的事。如果只看公告内容而没有对照案例和模板进行学习，是很难深入理解税收政策深层次内涵的。为了帮助读者克服没有实例参照分析学习同期资料和国别报告的这些困难，本书特别准备了本地文档、主体文档、国别报告等几种主要文档的模板，方便读者了解同期资料文档的格式要求，为进一步理解同期资料中转让定价的内在逻辑体系打下基础。

收益二：深入理解同期资料中的转让定价逻辑

转让定价文档的模板不能代替同期资料。一份合格的同期资料首先应该在内容上符合国家税务总局公告 2016 年第 42 号的要求，但更重要的是要包含清晰的转让定价逻辑体系，这在实际工作中是很难做到的。例如，同期资料要求对企业的价值链和功能风险进行分析，这种分析的目的是什么？企业集团在经营过程中实际执行的功能和承担的风险是否和同期资料中宣称的一致？应该怎么去判断？这些问题在转让定价调查中经常发生，有时候企业在同期资料中描述的状况与行业常规和实际情况相悖，这些问题都会给企业带来很大的转让定价税务风险，企业应该努力避免这些情况发生。本书借助案例介绍的方式，把同期资料文档中的内在逻辑进行了详细分析，希望能够给读者带来启发。

收益三：企业能够制定规范的转让定价风险管理体系

同期资料不是孤立存在的，而是在企业内部管理规范的管理体系下产生的。如果企业内部没有完善的转让定价管理制度，而要临时撰写一份全面反映企业重要关联交易的文档，自然是一件很累的事。所以，企业在准备同期资料之前应该是对本企业集团有一个完整的转让定价体系的规划方案，在这个体系下，企业日常的关联交易是按照规划进行的，交易过程是可追踪的，交易数据是已经详细记录的。在这个整体转让定价体系的安排下，企业把有关转让定价执行情况的资料交给专业机构，去完成可比企业分析和报告的撰写。在这个过程中，企业就不是被动地到处找数据疲于应付同期资料的准备工作，而是能够在整体上主动掌控同期资料的内容和潜在风险。

收益四：基层税务机关能够理解同期资料结构，掌握同期资料审核技巧

基层税务机关的干部经常感觉同期资料的审核难度很大，不知道从何处入手，本书的第 2 部分主要就是为解决这个困惑而撰写的。要完成对同期资料的有效审核，

首先需要对整个反避税调查的层次、工作目标有深入认识，对同期资料在其中的定位有所了解。

同期资料审核工作是整个反避税工作体系中的一项重要基础性工作。目前反避税工作体系可以分为发现疑点、分析原因、定量论证几个部分。发现疑点，是通过分析企业基本面和财务数据寻找避税疑点；分析原因，是通过分析关联关系和关联交易论证疑点是否成立；定量论证，是通过进行可比性分析和价值链分析定量分析具体差异数据。同期资料审核这项工作的主要目的，是发现避税疑点。同期资料审核的主要方法，是通过分析企业的基本情况、行业发展、财务状况，进行初步的功能风险分析后，寻找到企业可能存在的避税疑点。这就基本完成了审核任务，接下来的定量分析，需要交由专业的反避税团队去继续完成。

因此，对大多数非反避税专业团队的基层税务干部来说，同期资料审核并不需要做定量分析论证的工作，仅需要发现潜在的避税疑点，这并不是难以完成的工作。通过同期资料分析发现的避税疑点一般分为两类：第一类是财务数据中表现出来的异常信息，例如跳跃性盈利和息税前利润率较低等疑点，这些都可以通过简单的财务指标计算发现；第二类是商业逻辑与企业实际经营情况不符，例如一些高档消费品和奢侈品生产企业，虽然利润水平不低，但是真的能够反映企业在价值链中的贡献水平吗？分析和发现这类问题其实更能够锻炼提高一个税务干部的专业素质。本书按照这个思路，详细阐述了同期资料各个主要部分的审核和分析要点，并辅以案例说明。

收益五：专业机构的税务服务人员能够了解同期资料和转让定价的前沿问题

正是出于以上考虑，对从事转让定价的专业机构税务服务人员来说，本书并不是一本只讲同期资料怎么写，报表怎么填，转让定价方法怎么用的书，而是帮助税务专业人士拓展思考范围，在复杂居民税收、非居民税收和跨境交易背景下，了解怎样解决企业顶层税务问题的书。为此，在本书的第3部分，笔者通过同期资料中

反映出的企业决策和经营层面的案例，对国别报告、数字经济与同期资料准备的关系，个人反避税和 VIE 结构等转让定价领域的部分前沿问题进行了分析，总结这些经营模式中存在的企业顶层组织结构和交易模式方面的税务风险，并对怎样控制和应对这些税务风险提出有效建议。

收益六：有志于成为企业税务顶层规划人才的税务专业人士能够了解和掌握转让定价的思考方式和分析方法

笔者从 2010 年起就参与同期资料审核工作，从事包括国际税收、同期资料审核、大企业税收管理在内的税务工作已有 12 年，长期从事与企业整体税务风险紧密相关的居民税收和非居民税收实务工作，因此可以站在企业整体税收管理的角度分析同期资料和转让定价税务工作的内涵。

一些对转让定价工作不太了解的朋友可能会觉得转让定价和国内税收相比有些虚无缥缈，颇有坐而论道的感觉。这实际上是一个比较复杂的问题，不能用简单的观点去看待，这里面涉及转让定价本身在税务体系中的定位问题。笔者认为，转让定价在整个企业税务管理的领域内处于顶层设计的地位，原因也很容易理解，因为无论在哪个企业里，组织结构设计、交易模式安排等事项的税务重要性都是远高于具体业务的，而转让定价就是从税务角度来研究和解决这些基本和重大的问题，其角色相当于企业集团税务体系的“总设计师”。然而，在实际工作中，不具备转让定价思考方式的税务专业人士很难成为企业集团税务体系的“总设计师”，这是为什么呢？举个例子，一个经营多年的跨国企业或者一个在境外上市的企业，为了让自身的关联交易更好地符合 BEPS 行动计划的要求并降低自身的跨境交易税务风险，需要对现有的组织结构、功能结构、关联交易进行调整。企业税务部门要落实集团管理层提出的这项重大决策要求，就需要对集团内的股权结构、资产配置提出调整方案，这实际上是一个复杂股权转让背景下的转让定价安排问题，不是单一的国内税收技术可以解决的问题，需要具备转让定价的专业思考方式。又如，未来我国金融业和互联网行业对外资开放后，跨国企业在我国境内从事这类业务，其中的税务

问题主要会出现在哪些方面？这类跨国企业由于本身具有较高的税务合规遵从度，大多数企业不会出现主观上违背税收法律法规的经营风险，因此税务稽查方法可能很难发挥作用。可以想见，这样的企业未来发生的税务风险的领域可能主要集中在关联交易转让定价领域，而要在这些未知领域发现问题解决问题，同样也不是单一国内税收专业能够做到的。对从事增值税、所得税等国内税收业务的税务专业人士来说，要想成为企业集团整体税务体系的“总设计师”，就必须掌握转让定价的思考方式和分析方法，了解企业功能风险、价值链贡献等决定和影响企业利润水平的因素是怎样发挥作用的。

因此，笔者建议各位有志于成为高层次税务专业人才的朋友，不要认为本书仅仅是写给那些只从事同期资料工作的税务人士阅读的，非专业从事转让定价工作的朋友们可以把本书作为拓展自身专业认识，提升思考空间的读物。

三、本书在内容上有哪些特点

本书在内容上分为三个部分。

第1部分主要面向需要准备同期资料的企业和专业服务机构，介绍同期资料和国别报告的基本格式和内容结构要求，并且附上本地文档、主体文档、国别报告的具体模板，这些模板由深圳市思迈特财税咨询有限公司张学斌博士，在多年辅导企业的过程中根据最新税收法规不断总结精心制作而成，是同期资料工作中非常宝贵的资料。读者根据这些模板逐一对照本企业的经营状况，通过整理后基本可以撰写一份在形式上合格的转让定价文档。

第2部分主要面向基层税务机关介绍同期资料在审核过程中的一些要求，并结合具体案例介绍审核中常见的疑点问题应该如何发现和识别。通过阅读这一部分，基层税务机关负责同期资料审核工作的干部，不仅可以从形式上把握同期资料的审

核要求，还可以将同期资料中比较复杂的反映企业组织结构、功能风险和商业模式等内在逻辑方面的审核内容进行分解，把复杂的整体问题转换成多个比较简单的局部问题，逐步深入，寻找到同期资料审核的成就感。

第3部分主要面向专业机构的税务工作者，说明怎样站在企业整体的角度加深对同期资料的理解。为了说明转让定价体系的建立和风险控制的问题，本书选取外资在华企业、互联网行业、“走出去”企业、个税反避税、VIE上市结构公司等比较前沿的转让定价领域进行分析，阐述企业怎样根据自身特点，开展符合 BEPS 行动计划要求的转让定价和税务风险应对工作。

感谢张学斌博士为本书作序，并在本书结构体系、转让定价文档模板和案例资料等方面提供宝贵意见和大力支持。

感谢中国市场出版社胡超平老师和各位编辑为本书出版付出的辛劳。

感谢我的家人特别是我的太太，在我写作本书期间的付出。

本书所有引用的税收政策文件的有效期截至 2018 年 12 月 31 日。本书除作者根据公开信息撰写的案例外，所有引用的案例、文献、图表等资料都来源于公开发表的报纸杂志和网络信息（部分根据本书内容进行了适当改编），笔者在引用时注明了出处，在这里向案例的原作者致以诚挚的感谢。

关联交易同期资料和国别报告的准备和审核工作是个复杂的体系，尽管笔者竭尽全力，但是由于水平有限，书中难免有疏漏或不当之处，敬请广大读者批评指正。请将您的意见和建议发邮件至 tafatax@126.com，谢谢大家！

古成林

2019 年 3 月于北京

CONTENTS

目 录

第 1 部分 同期资料准备要点

- 1 同期资料构成及报送要求 003
 - 1.1 同期资料制定背景及作用 003
 - 1.2 转让定价文档的构成 009
 - 1.3 转让定价文档的准备门槛 011
 - 1.3.1 本地文档的准备门槛 011
 - 1.3.2 主体文档的准备门槛 012
 - 1.3.3 特殊事项文档的准备门槛 017
 - 1.3.4 国别报告的填报门槛 017
- 2 本地文档准备要点 022
 - 2.1 什么是本地文档 022
 - 2.2 怎样准备本地文档 025
 - 2.2.1 本地文档的结构 025
 - 2.2.2 本地文档常见问题 037
 - 2.3 本地文档示例 045

3 主体文档准备要点 046

3.1 什么是主体文档 047

3.2 怎样准备主体文档 049

3.3 主体文档示例 057

4 特殊事项文档准备要点 058

4.1 成本分摊协议的作用——降低集团交易成本的事前规划工具 059

4.2 怎样准备成本分摊协议 065

4.2.1 成本分摊协议的内容 066

4.2.2 成本分摊协议的结构 074

4.2.3 成本分摊协议文档报送要求 078

4.3 成本分摊协议案例 078

4.4 资本弱化文档的作用——事后应对工具 082

4.5 资本弱化文档的结构 084

4.6 资本弱化反避税案例 086

5 国别报告准备要点 090

5.1 深度了解国别报告 091

5.2 国别报告报送要求 096

5.3 国别报告示例 098

第2部分 同期资料、关联交易和国别报告审核要点

6 整体合规性审核要点 101

6.1 同期资料整体审核框架 102

6.2 业务描述审核——云计算行业案例 105

6.3	组织结构审核——M 家电集团案例	111
6.4	财务税务情况审核——RL 显示公司案例	117
7	关联关系及关联交易审核要点	124
7.1	关联关系审核要点	125
7.1.1	关联关系分析的意义	125
7.1.2	关联关系类型	127
7.1.3	关于关联关系存续期的规定	130
7.1.4	关联关系审核要点	130
7.1.5	关联关系审核——H 公司案例	142
7.2	关联交易审核要点	146
7.2.1	跨境关联交易类型	146
7.2.2	关联交易审核整体框架	148
7.2.3	有形资产关联交易审核——M 照明公司案例	150
7.2.4	无形资产关联交易审核——A 公司特许权使用费案例	156
7.2.5	关联劳务审核——C 石油公司劳务案例	162
7.2.6	股权转让审核——儿童投资主基金案例	167
8	功能风险审核要点	173
8.1	功能风险分析的作用	173
8.2	跨国企业常见功能风险配置模式	174
8.3	功能风险分析方法	175
8.4	功能风险分析案例	182
9	价值链审核要点	185
9.1	价值转移的趋势	185
9.2	价值链分析方法与步骤	188
9.2.1	方法一：财务比率分析法	189
9.2.2	方法二：波特价值链分析法	190