

税务评论

中国税务

作者：

转让定价服务

全国及华东区领导人

上海

郭心洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

全国协同及华北区领导人

北京

贺连堂

合伙人

电话：+86 10 8520 7666

电子邮件：lhe@deloitte.com.cn

华南区

香港

张柏宁

合伙人

电话：+852 2852 1095

电子邮件：patcheung@deloitte.com.hk

国家税务总局发布《特别纳税调整实施办法》征求意见稿

国家税务总局（简称“国税总局”）于 2015 年 9 月 17 日发布了《特别纳税调整实施办法》征求意见稿（简称“征求意见稿”）¹，对现行《特别纳税调整实施办法（试行）》（国税发[2009]2 号，简称“2 号文”）的内容进行了全面修订。发布于 2009 年的 2 号文对包括转让定价、成本分摊、资本弱化等在内的诸多特别纳税调整事项提供了详细指引，并被视作中国转让定价税务立法和监管上的里程碑。随着近年经济合作与发展组织（简称“经合组织”）发布了一系列有关税基侵蚀与利润转移的行动计划（简称“BEPS 行动计划”），多国税务机关均就上述 BEPS 行动计划从立法的时间表方面做出回应。中国在多个国际场合表示对 BEPS 行动计划的大力支持，如各方预期，中国税务机关适时地发布了本次征求意见稿。征求意见稿在结合 BEPS 行动计划的重要建议，以及考虑中国特有经济环境和发展情况的基础上，对 2 号文作出了修订。

1. 重要内容总结

征求意见稿中重要内容总结如下：

- 转让定价同期资料应包括主体文档和本地文档，并增加了对符合一定条件的企业在年度汇算清缴时填报《国别报告表》的要求（详见第二章和第三章）；
- 纳税人如果发生关联劳务交易、执行成本分摊协议、或违反资本弱化相关规定的情况，应该另外准备同期资料特殊事项文档（详见第三章、第七章、第九章以及第十一章）；
- 在实施特别纳税调查时，中国税务机关有权在被调查企业的海外最终控股方未有向其所在国税务机关提供国别报告或未能透过自动情报交换条款协定有效获取海外最终控股方已提供的国别报告的情形下，要求被调查企业提供国别报告。中国税务机关审核关联交易时，会考虑成本节约、市场溢价等地域性特殊因素以判断企业是否应取得额外利润（详见第五章和第六章）；
- 税务机关会构建更广的利润水平监管机制，对纳税人进行风险评级。纳税人不应仅履行同期资料准备以及关联申报的法律义务，而应更加关注日常转让定价执行的监管以及可能的利润水平监管（详见第十三章）。

值得关注的是，我们看到征求意见稿中提出了多项体现国家税务总局从纳税人角度出发的清晰指引，包括：

- 征求意见稿虽然在转让定价方法的其他方法中增列了价值贡献分配法和资产评估方法，但是强调了依然会按照关联交易的性质以及实际情况来选择适用的转让定价方法（详见第四章）；

¹ 征求意见稿全文详见国家税务总局官方网站：<http://hd.chinatax.gov.cn/hudong/noticedetail.do?noticeid=577376>

- 征求意见稿废除了原先对于成本分摊协议进行事前审批的要求，而转为事后监管的形式，这对于有意实施成本分摊安排的纳税人来说是一个有利的转变（详见第九章）；
- 征求意见稿明确要求税务机关应当根据相互协商结果做好补征、退还税款等工作，以保障企业避免因特别纳税调整事项而被双重征税。虽然征求意见稿明确了不符合申请相互协商程序的情况（例如申请超过税收协定规定时限），但同时也表示国家税务总局可根据是否有利于避免双重征税等考虑因素，弹性处理相互协商程序的申请。（详见第十四章）。

2. 详细内容

第二章 - 关联申报

征求意见稿对现行 2 号文的关联关系认定进行了补充，增加了个人亲属关系合并计算持股比例的规定，补充了借贷资金占实收资本比例的计算方法，增加了商标权，把原来的专有技术分解为专利权和非专利技术，突出了其他方面的实质控制和共同利益，对实质控制做了解释，同时对高级管理人员的范围进行了具体明确的列举，也增加了个人亲属关系属于关联方的判断标准等。该章节中还明确说明仅因国家持股或者由国有资产管理部 门委派高管及董事等情形不构成关联关系。上述一系列修订增强了中国税务机关对于判断企业之间是否构成关联关系的可操作性。

同时，征求意见稿也对关联交易类型进行了修改和补充，首次明确将金融资产的转让、资金池业务和股权转让纳入关联交易范畴，并增加兜底条款“其他交易类型”。

作为纳税申报的重要资料，征求意见稿在企业所得税纳税申报时填报的《中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表》中增加了《国别报告表》，并将需要填报《国别报告表》的条件予以列明，如中国企业为集团最终控股企业，且集团上一财务年度合并收入超过 50 亿元（与经合组织所例示的 7.5 亿欧元标准一致）；或该中国企业为跨国集团指定为国别报告报送实体，均应填报《国别报告表》。

第三章 - 同期资料

征求意见稿借鉴 BEPS 第 13 项行动计划（转让定价文档和国别报告）行动方案，在现行 2 号文规定的基础上，明确同期资料应包括三类文档，即主体文档、本地文档和特殊事项文档，其中特殊事项文档范围包括关联劳务、成本分摊协议和资本弱化。这与中国税务机关之前发布的 146 号文²、16 号公告³等对境外大额关联方支付中有关对外支付服务费及特许权使用费等方面重点关注的实践情况互相照应。

在同期资料准备方面，主体文档和本地文档沿用了现行 2 号文中年度发生的“关联购销金额超过 2 亿元人民币”、“其他关联交易金额超过 4000 万元人民币”即需要准备同期资料的规定，还新增了对于承担有限功能但出现亏损的企业需要准备主体文档和本地文档的要求。此外，对于免除同期资料准备要求的条件，征求意见稿将现行 2 号文中的第三项条件“外资股份低于百分之五十且仅与境内关联方发生关联交易”进行了修改，删除了其中的外资股份比例限制，即“仅与境内关联方发生关联交易”的公司均可免于准备同期资料。尽管如此，我们认为由于中国境内企业之间可能存在实际税负差，目前征求意见稿中对于这类同期资料的免除在一定程度上可能会影响税务机关获取境内企业之间交易的具体信息，因此建议企业仍需关注各级税务机关对境内关联交易实践操作的要求。

此外，需要特别提及的是，征求意见稿明确，纳税人提供虚假、不完整同期资料的，将被视作未按规定提供同期资料，这意味着税务机关未来对纳税人提交同期资料的质量和交易真实性披露方面可能会有更加严格的要求。

第四章 - 转让定价方法

继现行 2 号文中五种传统的转让定价方法外，征求意见稿还明确了其他的相关转让定价方法，包括价值贡献分配以及资产评估等方法。征求意见稿特别强调，价值贡献分配法通常适用于难以获取可比交易信息但能合理确定合并利润以及价值创造因素贡献的交易。这一点清晰表明国家税务总局并没有过分强调价值贡献法的重要性，而依然会按照关联交易的性质以及实际情况来选择适用的转让定价方法。资产评估方法则明确列出了成本法、市场法和收益法，并且特别强调运用收益法评估无形资产价值时，应当合理确定无形资产的有限经济年限。

² 《国家税务总局办公厅关于对外支付大额费用反避税调查的通知》（税总办发[2014]146 号），基于此文件，国税总局要求各地税务机关对向境外关联方支付大额服务费和特许权使用费的企业进行摸底排查，进一步加强了对外支付的税收管理和调查力度，防止企业通过对外支付费用转移利润。

³ 《国家税务总局关于企业向境外关联方支付费用有关企业所得税问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 16 号），该公告通过文件的形式对之前国家税务总局已经公开的一系列相关技术立场予以了确认，旨在重申和明确中国税务机关针对向境外支付有关费用的税务处理基本原则和征管方面的要求，该文件是中国参与全球反避税工作的重要举措之一。

此外，值得一提的是，基于之前关联申报章节，征求意见稿在此章节对关联交易的分类有了进一步说明及细化，如新增加了金融资产转让及股权转让等关联交易类型，扩大并明确了中国税务机关对各类关联交易的管理范围。

第五章 - 特别纳税调查及调整

该章节将现行 2 号文规定的转让定价纳税调查、调整程序及中国税务机关的调查权限等作了进一步的细化（涉及例如以电子数据的方式进行取证、要求满足条件的被调查企业提供国别报告等）。同时，该章节明确了对于境内关联方之间的交易暂不适用于本办法，这与同期资料章节相照应，意味着中国税务机关放宽了对境内关联方之间交易的管理。

该章节明确，在转让定价调查中，中国税务机关可以否定或重新定性相关关联交易，同时强调税务机关在审核评估被调查企业关联交易时，应当分析成本节约、市场溢价等地域性特殊因素，并考虑应归属被调查企业相关的额外利润。如果被调查企业的最终控股方在中国境外，与上述关联申报章节中的《国别报告表》相对应，中国税务机关有权在最终控股方未有向其所在国税务机关提供国别报告或其未能透过自动情报交换条款协定有效获取最终控股方已提供的国别报告的情形下，要求被调查企业提供国别报告。这与 BEPS 第 9 项及第 13 项行动计划中风险与资本的定性及分国别信息披露的同期资料准备相对应。

值得一提的是该章节基于之前国税函[2009]363 号文⁴，进一步确认了中国税务机关对于单一职能企业（如：从事来料加工或者进料加工等简单生产、简单分销或者合约研发业务等）不应当承担由于决策失误、开工不足、产品滞销、研发失败等原因带来的风险和损失，应当保持合理的盈利水平的观点。该章节同时规定，对来料加工商进行转让定价调查时应还原其不作价的来料和设备价值；并明确可以在 10% 范围内进行调查企业与可比方的资本性调整，这也是中国税务机关首次将对来料加工商进行转让定价调查和调整的相关实践做法写入法规文件。

此外，该章节还提及了国税函[2006]901 号文⁵出台以来颇受争议的“二次调整”问题，很大程度上也参考了经合组织最新指南中“二次调整”的观点，但对于“二次调整”的细化说明及相关影响（如：如何进行账务调整，二次调整相关的股息是否能适用于税收协定及税收抵免等）没有做进一步确定，我们对未来中国税务机关在实践中如何具体要求“二次调整”的情况拭目以待。

最后，该征求意见稿指出其暂不适用于境内关联方之间的交易。尽管现行 2 号文也指出对于实际税负相同的境内关联方之间的交易在没有导致国家总体税收收入减少的前提下原则上不做转让定价调查、调整，但是在实务中转让定价调整涉及境内关联交易的情形时有发生（尤其是关联交易同时涉及境外与境内关联方时）。因此，国税总局的这一意见如何体现在日后的关联交易调查中，以及在一方被要求进行纳税调整时其境内关联交易对手方如何进行相应调整，仍然需要进一步明确。

第六章 - 无形资产（新增）

本次征求意见稿单独开辟无形资产章节，讨论了无形资产的定义、收益分配原则和参考因素，以及计量方法。整体而言，本章节在相当大程度上结合了经合组织 BEPS 项目在无形资产问题上的最新观点，同时也体现了中国税务当局近年来在实务中的特定立场。

无形资产被分为三种类型：1) 与技术有关；2) 与市场有关；3) 其它类型。值得注意的是，在征求意见稿第二章关联申报中无形资产交易还涵盖了土地使用权以及商誉和持续经营价值等的转让（参见征求意见稿第十一条）；因此，商誉和持续经营价值将被明确纳入中国转让定价法规无形资产范围之列。此外，对于备受争议的地域性特殊因素（例如市场溢价、成本节约等），征求意见稿并没有将其单独作为无形资产，而是要求在确定无形资产收益时需要将地域性特殊因素连同集团全球业务的其他功能、资产以及风险、集团内部的协同效应等价值创造因素予以考虑。

在收益分配上，征求意见稿强调“与经济活动和价值贡献相匹配”的原则，与经合组织近期在转让定价相关行动计划的主旨目标完全一致。同时，征求意见稿还较为详细地列举了与无形资产有关的功能、风险，提出仅提供资金而不承担相关功能、风险的参与方只能获得合理的资金回报。在这一指引下，我们预计中国税务机关将更加强化分析本地企业在无形资产中的功能履行，从而质疑传统无形资产安排下境外关联方仅提供资金却获得剩余回报的定价模式。另外一方面，征求意见稿也强调仅拥有无形资产法律所有权，未对无形资产价值做出贡献的，不应当参与无形资产收益分配。上述条款是否意味着法律所有权拥有人完全不应取得任何回报，这一点尚待进一步说明。

征求意见稿提出无形资产计量可以采用可比非受控价格法、利润分割法及其他合理方法（包括价值贡献分配法和资产评估方法等）。在实务中，我们观察到近年来中国税务机关已经常常在转让定价调查中提出利润分割、价值贡献分配法和资产评估等方法。此外，征求意见稿延续了国家税务总局在特许权使用费方面的一贯立场，例如企业对不能为其带来经济利益的无形资产所支付的特许权使用费，在计算企业应纳税所得额时不得扣除；支付特许权使用费金额需要根据无形资产价值变化、功能风险变化等适时调整。

⁴ 《国家税务总局关于强化跨境关联交易监控和调查的通知》（国税函[2009]363 号）

⁵ 《国家税务总局关于关联企业间业务往来转让定价税收管理有关问题的通知》（国税函[2006]901 号）

第七章 - 关联劳务交易 (新增)

征求意见稿新增了针对关联劳务交易的独立交易原则问题而作出的具体规定。

征求意见稿指出, 关联劳务交易中所收取或支付的价款必须同时符合两项条件: (一) 劳务属于受益性劳务; (二) 收取或支付价款符合独立交易原则。如企业接受不属于受益性劳务而支付价款, 税务机关应作出特别纳税调整, 在计算企业应纳税所得额时不予扣除。企业向关联方收取或支付的价款不符合独立交易原则的, 则税务机关有权选用合理的转让定价方法予以调整。征求意见稿中明确地列出不属于受益性劳务的劳务类型包括: 重复性质的劳务、股东劳务、因附属于集团而获额外收益的劳务、已补偿的劳务、非必需或与企业功能风险无关的劳务、不能带来直接或间接经济利益的劳务。上述的征管原则与国家税务总局于 2015 年发布的第 16 号公告中所重申的立场基本一致, 亦与经合组织的相关观点呼应。

征求意见稿明确要求受益性的关联劳务定价应按提供劳务而发生的合理成本支出加上合理利润做基础。企业可采用营业收入、营运资产、人员数量、人员工资、设备使用量、数据流量、工作时间以及其他合理指标, 分配计算相关的劳务成本。虽然该条款没有跟从 BEPS 项目第 10 项行动计划讨论稿的有关内容对低附加值劳务的利润率设立安全港, 但为企业在关联劳务交易中如何遵从独立交易原则提供了更清晰指引。

新增章节细化了针对关联劳务交易而准备的特殊事项文档的具体要求, 指出企业须保存并向税务机关提供劳务合同或其他数据, 以证明劳务的真实性, 亦须说明劳务成本的计算过程、定价方法及理由、以及各关联方在集团内承担的具体劳务金额。目前的征求意见稿尚未说明对于关联劳务交易特殊事项文档准备是否有任何免除的情况。

第八章 - 预约定价安排

征求意见稿取消预约定价安排的申请门槛, 例如现行 2 号文中对于申请预约定价安排的交易金额的门槛要求, 即年度发生的关联交易金额在 4000 万元人民币以上; 征求意见稿放松了申请门槛, 给予更多纳税人申请预约定价安排的可能性。然而, 考虑到目前国税总局负责处理预约定价安排的人力资源有限以及对预约定价安排申请将进行优先处理筛选, 预计短期内未有可能涌现大量预约定价安排申请。目前, 征求意见稿结合国税总局的观点, 以枚举因素的方式, 分别明确了在纳税人提出洽谈意向和正式申请时税务机关可以“优先”接受和有权直接“拒绝”的预约定价安排申请的情形。具体而言:

- “优先”接受的因素包括企业已全面考虑价值链分析、地域性特殊因素, 拟采用的转让定价原则和计算方法合理等;
- “拒绝”接受的情形包括企业提交预约定价安排谈签意向, 税务机关已经对该企业展开特别纳税调整立案调查; 或者企业申请续签预约定价安排, 原预约定价安排采用四分位区间的, 执行期间加权平均利润水平低于中位值; 以及纳税人未按要求申报关联交易和准备同期资料。

对于寻求预约定价安排的纳税人而言, 如何使得自身的申请顺利被税务机关接受并得到优先审核, 将成为未来申请预约定价安排时的重要考虑。同时, 实务中部分中国税务机关在受理预约定价安排申请前, 可能会对企业以前年度的关联交易展开转让定价调查, 以评估企业的转让定价风险和合规度。因此, 纳税人需要重新评估预约定价安排申请的可行性, 以及在管理控制转让定价调查风险中的作用。

另外, 征求意见稿明确强调了“预约定价申请草案”的准备, 同时要求纳税人在向国家税务总局和主管税务机关书面提出谈签意向的同时, 必须报送预约定价申请草案。而该“预约定价申请草案”的内容涉及广泛, 包括纳税人自身和相关关联方的事实信息、转让定价原则和计算方法等技术分析。应当说, 对“预约定价申请草案”的准备和报送要求与目前的实务操作比较接近, 即在现行 2 号文下中国税务机关在谈签意向阶段已期待纳税人对申请进行充分的说明和分析。而征求意见稿将这一实务操作加以明晰, 正式成为了在中国申请预约定价安排的要求。

征求意见稿还进一步明确细化了预约定价安排对当年以及以前年度关联交易进行追溯调整的适用性。根据征求意见稿, 预约定价安排确定的转让定价原则和方法可以追溯的年限, 即自该关联交易发生的纳税年度终了后次年 6 月 1 日起至税务机关向企业送达正式会谈通知之日止不超过 10 年。并且征求意见稿明确该追溯调整将以特别纳税调查调整的方式进行, 这与目前中国税务机关的实务操作比较接近。因此, 纳税人在考虑是否申请预约定价安排时, 应当全面评估追溯调整对其以前年度交易可能产生的影响。

第九章 - 成本分摊协议

征求意见稿重申并强调了参与方对成果的拥有权以及成本分摊协议的参与方在分摊成本时必须遵循成本与预期收益匹配的原则, 这一规定与现行经合组织指南一致。征求意见稿暂未考虑 BEPS 第 8 项行动计划讨论稿中对于成本以经济价值为基础进行分摊的建议。

虽然征求意见稿并未就如何确定合理预期收益、加入和退出支付提供操作层面的指南或范例, 但征求意见稿强调了在确定预期收益过程中选用的参数应当反映无形资产或劳务“特性”, 并且一经选定无特殊情况不得更改。应当说, 这一要求在技术层面对考虑执行成本分摊协议的纳税人提出了更高要求, 纳税人需要在综合评估其成本分摊协议整个执行期间的情况, 选择可以合理论证并前后一致的分析方法后, 决定合理预期收益的确定方式。

特别地，征求意见稿再次要求在确定相关分摊成本时，应当考虑地域性特殊因素的影响。通常而言，这一影响往往体现在中国参与方与发达国家参与方共同开发无形资产、提供劳务的过程中，中国参与方的相关成本价格水平远低于发达国家参与方的情形，即地域性成本节约。这一要求再一次对相关的技术分析提出了挑战，如何合理地判定成本节约、确定成本节约的影响，以及如何将其影响体现在整个成本分摊协议执行期间的成本基数、合理预期收益分析中，将成为纳税人需要深入考虑的问题之一。此外，尽管征求意见稿有明确要求成本分摊协议内容要包括参与方之间补偿支付的条件及处理规定，但值得注意的是，其并没有明确提到，上述调整应该仅基于成本被分摊“以前”的信息作出，还是可以根据“以后”的信息再作修正。

征求意见稿也将 45 号公告⁶体现的从事前审批到事后监管的变化纳入其中，这对于有意实施成本分摊安排的企业来说是一个有利的改变。

针对后续监管，征求意见稿还进一步落实和细化了相关要求，其中，后续监管要求的第一项关注重点即是对于参与方具体承担的功能风险的考虑。我们认为这一关注点将进一步强化和落实国税总局对于没有商业和经济实质、不承担实际功能而仅提供资金的参与方不予认可其相关无形资产权益的观点。结合征求意见稿在第六章中对于无形资产法律所有权和经济所有权的明确和界定，我们认为中国税务机关将对仅拥有无形资产法律所有权但不承担实质功能，或未对无形资产经济价值产生实质和持续贡献的参与方提出质疑和挑战。另外，对于纳税人在执行层面如何遵循这一变化进行操作，包括向税务机关备案后如何自行扣除相关成本并取得间接税、所得税方面的税务待遇，我们期待国税总局对此作进一步明确。

第十章 - 受控外国企业

征求意见稿第十章对现行 2 号文中受控外国企业的条款进行了补充，其中最重要的是明确了“可归属所得”（即受控外国企业利润中应归属于居民企业的部分）的判定依据，并针对特定业务所得（如保险所得）列举了通常会被判定为“可归属所得”的情形。

此外，征求意见稿还对实践中判定受控外国企业有争议的关键概念提供了详细的解释，例如单一持有的具体情形，以及实际税负的计算方法等。这也为实践当中中国税务机关的执法提供了更多指引和依据。同时，征求意见稿明确提出中国税务机关有权利要求中国居民股东，在其受控外国企业被实施特别纳税调整调查时，提供其控制的受控外国企业的相关信息。

第十一章 - 资本弱化

相比现行 2 号文，征求意见稿在资本弱化章节进行了更加细化的规定。例如，征求意见稿明确了关联资金池借款需要纳入债资比计算，这点已经在实务中对具有资金池业务的企业带来了挑战，特别是资金池主账户企业有时需要汇集其它关联企业的借贷头寸——尽管这部分资金并不是为自身业务所借入，但仍然反映为其借款，从而导致主账户企业债资比偏高。同时，征求意见稿要求年度关联债资比的计算由以前的各月平均改为每笔权益与关联债务逐笔计算。

征求意见稿还对利息支出范围进行了扩展，部分内容诸如“特别纳税调整重新定性的利息”、“取得的关联债权性投资产生的汇兑损益”等如何在实务中予以运用以及实际税务影响可能也需要进一步明确。

最后，征求意见稿在资本弱化特殊事项文档中列出的要件基本与现行 2 号文一致，只是增加“独立企业是否能够并且愿意接受上述融资条件、融资金额及利率”。综合各项要件，似乎中国税务机关在审视资本弱化问题的视角仍然较多从借款企业本身在独立交易下的借款条件、偿债能力以及融资交易定价合理性角度出发。

第十二章 - 一般反避税

征求意见稿第十二章一般反避税，基本内容与现行 2 号文一致。值得注意的是，征求意见稿明确规定，针对企业与其关联方采取委托、代理、信托和其他方式隐匿关联交易的，税务机关可以根据经济实质认定关联交易。鉴于征求意见稿并未对上述新条款在实践中的具体实施给予详细指引，其对纳税人的潜在影响尚待观察。

此外，修改后的第十二章还对特别纳税调整、税收协定及一般反避税调查和调整的先后顺序进行了规定。

第十三章 - 利润水平监控（新增）

征求意见稿第十三章利润水平监控是一个新增章节，主要目的是通过对现行 2 号文修订的契机，以文件形式明确以风险管理为导向，加强对纳税人的利润水平进行动态监控，并且进一步传递合作遵从的税收管理理念，提高纳税人的自觉遵从度。

⁶ 国税总局于 2015 年 6 月 16 日发布的公告 2015 年第 45 号《关于规范成本分摊协议管理的公告》

征求意见稿指出，对遵从意愿较高的中低风险企业实施特别纳税调整遵从引导和关联交易风险提示，对遵从意愿较低的高风险企业实施特别纳税调查。征求意见稿强调，对于已实施特别纳税调整的企业，税务机关会跟踪管理其关联交易变化及利润水平情况，但是征求意见稿删除了现行 2 号文对于 5 年跟踪监管期的条款，改为持续监控管理，反映出税务机关通过信息化管理全面加强关联交易监控的决心。我们理解，与以往仅对被调查企业进行重点跟踪监控相比，征求意见稿更加强调整以建立更广的风险管理机制，对纳税人进行风险评级。除了履行同期资料准备以及关联申报的法律义务以外，企业应更加关注在日常经营中遵循独立交易原则以实施转让定价政策。

此外，征求意见稿还鼓励纳税人自行调整应纳税收入或者所得额，并自行申报，同时明确提出对做出自行调整的企业，税务机关依然保留实施特别纳税调查及调整的权力。

第十四章 - 相应调整及相互协商

征求意见稿第十四章在现行 2 号文的基础上，参考国家税务总局公告 2013 年第 56 号⁷的规定，进一步完善了特别纳税调整事项下涉及的相互协商程序的管理办法。其中，征求意见稿规定了三种可以开展相互协商程序的情形，包括依中国居民纳税人申请、应税收协定缔约对方税务主管当局请求、或者认为有必要的其他情形；同时，亦明确要求税务机关应当根据相互协商结果做好补征、退还税款等工作，以保障企业避免因特别纳税调整事项而被双重征税。上述对现行 2 号文补充的规定体现了国家税务总局在完善特别纳税调整事项下相互协商程序方面所做出的努力。

此外，征求意见稿还列示了国家税务总局可以拒绝申请人或者缔约对方税务主管当局启动相互协商程序请求的情形，例如申请超过税收协定规定时限或事项不属于税收协定适用范围等。但是，征求意见稿还同时强调，即使属于规定可以拒绝的情形，但如果国家税务总局认为有利于避免双重征税的，仍可决定接受企业或者缔约对方税务主管当局启动相互协商程序的请求。这一做法并未直接拒绝不符合条件的相互协商申请，而是提供了一定的弹性。因此，有境外投资的中国企业以及在中国有业务的境外公司，如果被中国或其他缔约国因转让定价调整等原因双重征税，可以积极考虑通过启动相互协商程序来解决税收争议。

意见征询

目前征求意见稿正在进行为期 30 天（截止时间 [2015 年 10 月 16 日](#)）的公开意见征询。如您对该征求意见稿有任何意见或建议，您可通过国家税务总局的官方渠道提出反馈意见，或者联系您在德勤的服务合伙人由德勤一并代为将反馈意见提交国税总局。

本期税务评论内容系有关于德勤转让定价税务服务

⁷ 《国家税务总局关于发布〈税收协定相互协商程序实施办法〉的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 56 号）

本文由德勤中国为本行中国大陆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。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

北京

朱校

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

香港

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

深圳

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

重庆

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 6310 6206

传真：+86 23 6310 6170

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

济南

蒋晓华

总监

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：betjiang@deloitte.com.cn

苏州

许柯/梁晴

合伙人

电话：+86 512 6289 1318/1328

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn
mliang@deloitte.com.cn

大连

白凤九

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：bilbai@deloitte.com.cn

澳门

鄧偉文

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：raytang@deloitte.com.hk

天津

苏国元

合伙人

电话：+86 22 2320 6680

传真：+86 22 2320 6699

电子邮件：jassu@deloitte.com.cn

广州

李旭升

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

南京

许柯

合伙人

电话：+86 25 5791 5208

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

武汉

祝维纯

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 8526 7032

电子邮件：juszhu@deloitte.com.cn

杭州

卢强

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn

上海

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

厦门

钟锐文

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：jichung@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，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。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

许德仁

合伙人

电话：+86 21 6141 1498

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：lkhaw@deloitte.com.cn

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

华南区 (香港)

殷国焯

合伙人

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

华南区 (内地/澳门)

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

华东区

朱正萃

总监

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至+852 2541 1911。

关于德勤

Deloitte (“德勤”)泛指德勤有限公司(一家根据英国法律组成的私人担保有限公司，以下称“德勤有限公司”)，以及其一家或多家成员所。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球逾 150 个国家，凭借其世界一流和高质量专业服务，为客户提供应对最复杂业务挑战所需的深入见解。德勤拥有约 200,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

关于德勤大中华

作为其中一所具领导地位的专业服务事务所，我们在大中华设有 22 个办事处分布于北京、香港、上海、台北、成都、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、新竹、济南、高雄、澳门、南京、深圳、苏州、台中、台南、天津、武汉和厦门。我们拥有近 13,500 名员工，按照当地适用法规以协作方式服务客户。

关于德勤中国

德勤品牌随着在 1917 年设立上海办事处而首次进入中国。目前德勤中国的事务所网络，在德勤全球网络的支持下，为中国的本地、跨国及高增长企业客户提供全面的审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。在中国，我们拥有丰富的经验，一直为中国的会计准则、税务制度与本地专业会计师的发展贡献所长。

本文件中所含数据乃一般性信息，故此，并不构成任何德勤有限公司、其成员所或相关机构(统称为“德勤网络”)提供任何专业建议或服务。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。