

中日转让定价规则与实践

China and Japan Transfer Pricing Rules and Practices

日本と中国の移転価格税制及び実務の比較

中日转让定价规则与实践

China and Japan Transfer Pricing Rules and Practices

日本と中国の移転価格税制及び実務の比較

前言

目前，中国是日本第一大贸易伙伴和第二大出口市场。中日之间跨境贸易的很大一部分由在华经营的日资公司与其日本母公司以及在日本经营的中资公司与其中国母公司之间的大量关联交易所组成。这些关联公司之间的交易采取多种形式，如货物购销、服务提供或设备转让等。中日两国税务当局已经采取措施，防止关联公司之间通过转让定价安排造成本国税收流失。在过去几年中，中国和日本的税务当局一直在积极加强有关转让定价方面的立法、监控和执法工作。中日现在均已采用三层转让定价文档系统，包括主体文档、本地文档和国别报告。跨国公司转让定价需要主体文档、本地文档和关联披露信息（包括国别报告）之间保持一致。三层文档内容如果缺乏一致性，将对跨国公司建立有形资产、无形资产和服务费关联交易最佳转让定价实践提出挑战。

本手册中，作者审视了两国转让定价规则的最新发展状况，并对如何管理和降低在华经营日资公司以及在日本经营中资公司可能存在的转让定价风险提供了专业建议。

本手册以三种语言（中文、日文和英文）编写，以方便在中日两国运营的跨国公司采用一致和协调的方式准备转让定价文档。本手册旨在为跨国公司在中日两国新的转让定价合规要求下准备转让定价文档提供有用工具。

目录

2

中国转让定价文档
及关联交易披露要
求摘要

4

日本转让定价文档
及关联交易披露要
求摘要

6

中国关联公司之间
服务费规定

8

日本关联公司之间
服务费规定

10

案例分析

序文

日本にとって中国は最大の貿易相手国であり、且つ第2の輸出先国であるが、日中間貿易取引の大部分は、日本の親会社と中国の子会社間をはじめとする関連者間取引が占めている。これら関連者間取引は、商品の売買、サービスの提供、機械設備の譲渡など、さまざまな形の取引を含む。日中両国の税務当局は、関連会社間の取引価格設定を通じて自国の税収が減るリスクを防ぐため、これまでに移転価格税制における法規の整備及び執行強化などの措置を講じてきた。最近は両国共にマスターファイル、ローカルファイル、国別報告書を含む三層文書化制度を新たに導入しており、多国籍企業はこれら三層各文書を作成するにあたって、移転価格算定方法に関する一貫性のある記述・開示を行うことが必要である。一貫性に欠けた文書作成は日中両国において税務リスクを高め、有形資産取引、無形資産取引、サービス取引等に関する最適な移転価格算定方法の設定を困難にする。

本小冊子においては、日中両国の最近の移転価格税制の進展状況を鑑みると共に、日中関連者間取引に係る移転価格リスクの管理及び軽減のための専門的アドバイスの例が示されている。本小冊子は、中国進出企業が日中関連会社間で協調して、両国の新・文書化規則に則し整合性のとれた移転価格文書を作成するのに役立つ為、日・英・中の三言語にて作られている。

目次

14

中国移転価格規則
の概要（文書化・
情報開示を中心に）

16

日本移転価格規則
の概要（文書化・
情報開示を中心に）

18

中国のグループ間
役務提供（サービ
ス）取引に関する
移転価格規則

20

日本のグループ間
役務提供（サービ
ス）取引に関する
移転価格規則

22

ケーススタディ

Preface

At present, China is Japan's largest trading partner as well as the second biggest export market. It is evidenced that a substantial part of the cross-border trade consists of high volumes of related party transactions between Japanese parent companies and Chinese subsidiaries and vice versa. These intercompany transactions take various forms, including the sale of goods, the provision of services, or the transfer of equipment between related companies operating in the two tax jurisdictions. The tax authorities in the two countries have taken steps to protect the risk of loss of tax revenues through transfer pricing arrangements between related companies. In the past several years, both Japanese and Chinese tax authorities have been actively strengthening their legislative, regulatory and enforcement efforts on transfer pricing practices. The two countries have now adopted a three-tiered approach for transfer pricing documentation including Master File, Local File and Country-by-Country Reporting (CbCR). The disclosure of international transfer pricing policies needs to be consistent across the multiple types of documentation. Lack of consensus among each of the documentation may create a challenge for multinational companies on establishing best practices for the transfer pricing of tangibles, intangibles and service fees.

In the Transfer Pricing Brochure, the authors review the recent development of transfer pricing rules in the two countries and provide professional advice on how to manage and mitigate transfer pricing risks for multinational companies operating in Japan and China.

This Brochure has been prepared in three languages (Chinese, Japanese and English) to facilitate multinationals operating in the two countries to adopt and operate a consistent and coordinated approach to prepare the transfer pricing documentation. The Brochure provides multinationals a useful tool to document the transfer pricing policies under the new documentation requirements in Japan and China.

Contents

26	28	30
A Summary of China Documentation and Disclosure Requirements	A Summary of Japan Documentation and Disclosure Requirements	China Inter-Company Service Provisions
32	34	
Japan Inter-Company Service Provisions	The Case	

中国

转让定价文档及关联交易披露要求摘要

转让定价法规
<div><div><div><div><div></div><div>•</div><div>2007年3月16日颁布并于2008年1月1日起开始生效的《中华人民共和国企业所得税法》；</div></div><div><div><div></div><div>•</div><div>2007年12月6日颁布并于2008年1月1日起开始生效的《中华人民共和国企业所得税法实施条例》；</div></div><div><div><div></div><div>•</div><div>2016年6月29日发布的《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》(即“42号公告”)；</div></div><div><div><div></div><div>•</div><div>2017年3月17日发布的《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》(即“6号公告”)。</div></div></div></div></div></div></div></div>
关联关系定义
<div><div><div><div><div></div><div>1.</div><div>一方直接或者间接持有另一方的股份总和达到25% 以上；双方直接或者间接同为第三方所持有的股份达到25% 以上；</div></div><div><div><div></div><div>2.</div><div>双方存在持股关系或者同为第三方持股，虽持股比例未达到本条第（一）项规定，但双方之间借贷资金总额占任一方实收资本比例达到50% 以上，或者一方全部借贷资金总额的10% 以上由另一方担保（与独立金融机构之间的借贷或者担保除外）；</div></div><div><div><div></div><div>3.</div><div>双方存在持股关系或者同为第三方持股，虽持股比例未达到本条第（一）项规定，但一方的生产经营活动必须由另一方提供专利权、非专利技术、商标权、著作权等特许权才能正常进行；</div></div><div><div><div></div><div>4.</div><div>双方存在持股关系或者同为第三方持股，虽持股比例未达到本条第（一）项规定，但一方的购买、销售、接受劳务、提供劳务等经营活动由另一方控制；</div></div><div><div><div></div><div>5.</div><div>一方半数以上董事或者半数以上高级管理人员（包括上市公司董事会秘书、经理、副经理、财务负责人和公司章程规定的其他人员）由另一方任命或者委派，或者同时担任另一方的董事或者高级管理人员；或者双方各自半数以上董事或者半数以上高级管理人员同为第三方任命或者委派；</div></div><div><div><div></div><div>6.</div><div>具有夫妻、直系血亲、兄弟姐妹以及其他抚养、赡养关系的两个自然人分别与双方具有本条第（一）至（五）项关系之一；</div></div><div><div><div></div><div>7.</div><div>双方在实质上具有其他共同利益。</div></div></div></div></div></div></div></div></div></div></div>
企业年度关联业务往来信息披露
<div><div><div><div><div></div><div>包含国别报告在内，新的关联业务往来报告表由原来的9张表格增加到了22张表格。其中，集团的最终控股公司如果在中国需要准备国别报告。但是，跨国公司在中国的子公司如果接受转让定价调查，而其境外最终控股企业按其所在国要求需要准备国别报告的，则该中国子公司应向集团索取并提交该国别报告。企业存在关联交易的纳税人需要每年向税务机关提交的22张表格信息量大而繁多。如果被企业集团指定为国别报告的报送企业，纳税人还需根据自身情况进行填报。新的关联业务往来报告表需在企业报送年度企业所得税纳税申报表时一并报送。</div></div></div></div></div>

同期资料层次
<div><div><div><div><div></div><div>主体文档</div></div><div><div><div></div><div>符合以下条件之一的企业需要准备主体文档：</div><div><div><div></div><div>•</div><div>年度发生跨境关联交易，且合并该企业财务报表的最终控股企业所属企业集团已准备主体文档；</div></div><div><div><div></div><div>•</div><div>年度关联交易总额超过10亿元。</div></div></div></div></div></div></div></div></div>
<div><div><div><div><div></div><div>本地文档</div></div><div><div><div></div><div>符合以下条件之一的企业需要准备本地文档：</div><div><div><div></div><div>•</div><div>有形资产所有权转让金额（来料加工业务按照年度进出口报关价格计算）超过2亿元；</div></div><div><div><div></div><div>•</div><div>金融资产转让金额超过1亿元；</div></div><div><div><div></div><div>•</div><div>无形资产所有权转让金额超过1亿元；</div></div><div><div><div></div><div>•</div><div>其他关联交易金额合计超过4,000万元。</div></div></div></div></div></div></div></div></div></div></div>
<div><div><div><div><div></div><div>特殊事项文档</div></div><div><div><div></div><div>特殊事项文档包括成本分摊协议特殊事项文档和资本弱化特殊事项文档。</div><div><div><div></div><div>•</div><div>企业签订或者执行成本分摊协议的，应当准备成本分摊协议特殊事项文档；</div></div><div><div><div></div><div>•</div><div>企业关联债资比例超过标准比例需要说明符合独立交易原则的，应当准备资本弱化特殊事项文档。</div></div></div></div></div></div></div></div></div>
同期资料文字要求
<div><div><div><div><div></div><div>递交给税务机关的同期资料应为中文。</div></div></div></div></div>
准备同期资料的最终期限
<div><div><div><div><div></div><div>主体文档应当在企业集团最终控股企业会计年度终了之日起12个月内准备完毕；本地文档和特殊事项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。</div></div></div></div></div>
提交同期资料的最终期限
<div><div><div><div><div></div><div>同期资料应当自税务机关要求之日起30日内提供。</div></div></div></div></div>
法定时效
<div><div><div><div><div></div><div>转让定价调整时效为10年。</div></div></div></div></div>
转让定价方法
<div><div><div><div><div></div><div>企业与税务机关应选用合理的转让定价方法。应该考虑可比非受控价格法、再销售价格法、成本加成法、交易净利润法或利润分割法。企业不能提供真实反映其关联业务往来情况的，税务机关有权依法核定其应纳税所得额。</div></div></div></div></div>
可比数据
<div><div><div><div><div></div><div>如果被测试方位于中国，则优先考虑中国可比公司。如果税务机关确信不能找到中国可比公司，纳税人可以使用外国可比对象。可比公司搜寻使用 BvD 数据库。</div></div></div></div></div>

日本

转让定价文档及关联交易披露要求摘要

转让定价法规
<ul style="list-style-type: none">转让定价的法律框架体现在日本企业税法中，具体是租税特别措施法第66-4条，由租税特别措施法执行令39-12补充；租税特别措施法函件66-4-（1）-1至66-4-（10）-1；和租税特别措施法执法条例22-10补充。作为转让定价管理详细指南，税务专员关于转让定价运作的指令于2001年6月1日发布，部分内容于2002年、2005年、2006年、2007年、2008年、2010年、2011年、2013年、2016年、2017年、2018年进行了修订。
关联关系定义
<p>根据租税特别措施法第66-4条，“涉外人”被定义为与另一公司具有“关联关系”的外国公司。如果一家公司（直接或间接）持有另一家公司已发行股票总数或者投资额的50% 或更多，则该公司被视为与另一公司存在“关联”关系。</p> <p>执行令规定其他“关联关系”包括：</p> <ul style="list-style-type: none">公司的代表董事或多数董事兼任另一相关公司的董事；公司的大部分业务活动取决于与其他相关公司的交易；公司通过向其他相关公司的借款或者其他公司担保借入其业务活动所需的大部分资金。
企业年度关联业务往来信息披露
<p>纳税人必须在公司纳税申报表的附录17（4）中披露外国相关公司和关联方交易的详细信息。所需信息包括：</p> <ul style="list-style-type: none">各关联公司的信息，如主营业务、股本金额、员工人数、汇总损益数据等；关于关联交易的信息，如交易类型、金额、转让定价方法；是否有预约定价安排（针对每家关联公司）。
同期资料层次
<p>跨国企业必须：</p> <ul style="list-style-type: none">根据经合组织转让定价指南第五章附件三编制并提交国别报告；根据经合组织转让定价指南第五章附件 I，准备并提交主体文档；中小型企业（最终母公司上一财年的综合收入总额不到1000亿日元）可免于准备 / 提交国别报告和主体文档；根据经合组织转让定价指南第五章附件二编制本地文档。 <p>对于本地文档，如果满足以下条件，公司在本财政年度内与外国关联方的受控交易可以免除同期资料准备义务：</p> <ul style="list-style-type: none">上一营业年度（如果没有上一营业年度的以当前营业年度）与外国关联方的交易金额（收支总额）少于50 亿日元；以及上一营业年度（如果没有上一营业年度的以当前营业年度）与外国关联方的无形资产交易金额（收支总额）少于3亿日元。

同期资料文字要求
递交给税务机关的同期资料应为日文。但国别报告应为英文。主体文档应为英文或日文。主体文档只有英文的情况下，税务当局应根据情况索要主体文档的日文译文。
准备同期资料的最终期限
本地文档必须由公司在纳税申报截止日前准备。
提交同期资料的最终期限
<ul style="list-style-type: none">国别报告必须在最终母公司的财政年度结束后1年内提交给税务机关；主体文档必须在最终母公司的财政年度结束后1年内提交给税务机关；如果在税务审查过程中税务机关提出要求，则必须在指定期限内（通常在45天内）提交本地文档。
法定时效
转让定价调整时效为六年。但如涉及欺诈或逃税，时效为七年。
转让定价方法
<p>税务当局接受以下转让定价方法：</p> <ul style="list-style-type: none">可比非受控价格法；再销售价格法；成本加成法；利润分割法（包括贡献利润分割法和剩余利润分割法）；交易净利润法；与以上5种方法类似的方法。 <p>应考虑每项受控交易的事实和情形，包括企业履行的职能和承担的风险，选择最合适的转让定价方法。根据已修订的经合组织转让定价指南，在多种方法同样适用的情况下，三种传统转让定价方法（尤其是可比非受控价格法），应该列为首选方法。</p>
可比数据
<p>税务机关使用全球商业数据库，如 BureauvanDijk 公司的 ORBIS 数据库。考虑到可比对象所处的市场条件的差异，优先选择其与被测试方在同一税收管辖区内的本地可比对象。此外，由于日本拥有超过4,000家上市公司，税务机关认为有足够数量的国内可比对象可用于外资企业交易（非日本集团在日本经营的子公司）利润水平测试。因此，税务机关通常不接受外国可比公司。</p> <p>如果在某个指定日期之前没有提交本地文档，税务机关可以通过提问方式来检查从事类似业务的人员。通过此类检查获得的信息可用作秘密可比对象。</p>

中国关联公司之间服务费规定

中国转让定价规则列出了以下通常被视为提供服务的活动：

- 市场调查
- 营销策划
- 代理、设计、咨询、管理、技术服务
- 合同研发
- 维修和保养
- 法律服务
- 财务管理
- 审计
- 人力资源
- 集中采购

支付给海外关联方的服务费如果是按正常市场价格可以扣除企业所得税。但是，中国子公司向海外母公司支付的管理费不允许扣除。由于中国税务法规未明确界定“管理费”的含义，税务机关可能会将某些活动的相关费用视为管理费，因此不允许该项费用税前扣除。如果纳税人坚持认为该费用确实是服务费，中国税务机关可能会要求纳税人提供进一步的证据，以澄清所提供服务的性质。因此，建议纳税人确保签订完备的服务协议，并着重审查所提供的服务内容、性质、服务发生地以及相关的服务说明，以避免被税务机关将该费用支付视为管理费的潜在风险。

此外，根据中国转让定价规定，海外母公司提供服务的收费不应该包括与股东活动有关的费用。中国税法和转让定价规则没有明确规定属于股东活动的范围。但是，税务机关可能会将母公司提供的某些服务，如战略管理服务、内部审计和海外高级管理人员的薪酬视为股东活动性质，因此，与这些活动相关的费用支付可能不允许税前扣除。

纳税人必须审查海外公司提供的服务，确保这些服务通过受益性测试。如果未能通过该项测试，税务机关则会认为不必要对这些服务支付费用。

国家税务总局已要求各地税务局对跨国公司支付给海外关联方的大额服务费和特许权使用费进行全面税务检查，旨在加强集团内部收费的税收管理，防止跨国公司通过支付服务费的方式转移利润。以下为确定此类费用是否需要进行转让定价调整的六项测试：

受益性测试	对境外母公司向其中国子公司提供服务时，税务机关将进行受益性测试和收费测试。确定关联方是否已提供真实服务的一个关键问题是，服务接受方是否从提供的服务中受益，即服务的服务是否带来了经济价值，从而增加了服务接受方的商业潜力。
需要性测试	如果中国本地非关联方也能够提供该项服务，且服务收费更便宜，那么，中国子公司应该寻求当地公司来执行该项服务。
重复性测试	适用重复性测试的情形主要是子公司的管理团队自行进行的管理，而母公司的唯一作用只是得经其授权批准他们的决策。 这种情况下海外母公司提供的任何管理服务都可能是重复活动，因此不应向子公司收取费用。
价值创造测试	如果提供的服务直接带来可识别的经济和商业价值增值，从而提高服务接受方的经济地位，则应视为该服务使接受方受益。与重复性测试一样，对于需要母公司管理层批准是否足以创造可识别的经济或商业价值存在疑问。
回报测试	在分析集团内部服务时，应考虑海外母公司向其在中国的子公司提供服务获得的报酬是否已通过其他关联方交易转让定价取得。
真实性测试	如果税务机关对服务选择、费用的真实性和合理性产生质疑，通常会要求企业提供证据以支持服务费税前抵扣。

公允交易服务费

一旦得出“服务接受方从服务中受益，并且如果是独立企业也会愿意为该服务支付费用或者自行进行该服务”这样的结论，那么可以判定，服务接受方接受了该项收费服务。

然后有必要根据公平交易原则确定这些服务的报酬。关联公司之间提供服务的回报应与独立企业之间提供服务的报酬保持一致。这可以通过两种方式确定，即直接收费法或间接收费法。

在直接收费法下，对每项可识别的服务直接收费。然而，直接收费法在实践中应用比较困难，因为使用该方法需要大量且通常不成比例的管理工作来识别和跟踪与所提供服务相关的成本。

间接收费法通过使用分配密钥（例如，基于员工数量分摊职员服务总工资成本）。这些分配的成本应与利润加成相结合。

日本关联公司之间服务费规定

2018 年 2 月转让定价指令关于集团内部服务的修订要点

（一）说明股东活动的更多示例

如果日本公司为其外国关联方（反之亦然）执行的管理、技术、财务或促销等活动具有经济或商业价值，并且此类活动与受益人自己进行的活动或者由非关联方提供的服务不重叠，该活动将被视为提供服务，并且有必要从关联方受益人处收取服务的对价。此外，股东 / 投资者开展的活动可能不被视为提供服务。

以前的规定中只有两个作为股东活动的例子：(i) 根据母公司的法律法规开展的活动，如召开股东大会和发行母公司股票；(ii) 准备证券报告。目前修订后的转让定价指令更详细地举例说明了哪些属于股东活动，具体如下：

- 母公司发行的股票上市；
- 组织股东大会，发行股票以及根据母公司的法律法规组织的与母公司相关的其他活动；
- 根据母公司相应法律法规编制文件，如编制证券报告或合并财务报表，包括外国关联方会计账簿的内部审计；
- 母公司筹集资金以收购外国关联方的股权；
- 母公司为其股东和投资者进行的投资者关系活动；
- 准备母公司税法和法规要求编制的国别报告，以及开展其他活动；
- 母公司根据“日本公司法”开展的公司治理相关活动，以确保公司集团活动的正常运作；
- 母公司作为外国关联方的股东，独立进行的其他活动。

为外国关联方进行的计划、紧急情形下的管理、技术咨询、以及日常管理建议等活动应被视为具有经济或商业价值，不得视为股东活动。

（二）新的简化转让定价方法

在日本，通常使用可比非受控价格法、成本加成法和交易净利润法计算关联公司服务收费的公平交易价格。但是，在这几种转让定价方法下，必须选择可比较的第三方交易（或公司）数据，并进行可比基准分析以确定公平交易价格。对于小规模和补充性的公司间服务，这种分析需要耗费大量时间和成本，例如许多跨国公司都有的对于生产线和日常行政管理的支持服务。

在转让定价指令的修订条款中，满足以下所有条件的关联公司之间的低价值服务收费允许简单地在总成本（即直接成本和合理分配的间接成本之和）之上加成5%，作为公平交易价格：

- 该服务属于支持性质，与公司集团的核心业务活动没有直接关系；
- 该服务不使用无形资产（无论是拥有还是注册）；
- 该服务不涉及重要风险；
- 该服务不属于研发、制造、销售、原材料采购、物流或营销、金融、保险 / 再保险、采矿、勘探或处理自然资源等活动；
- 服务提供商不与第三方进行相同类型的服务交易；
- 服务提供商维护服务文件资料，包括关联方的名称和地址、服务内容、总费用的计算过程、合同内容等。

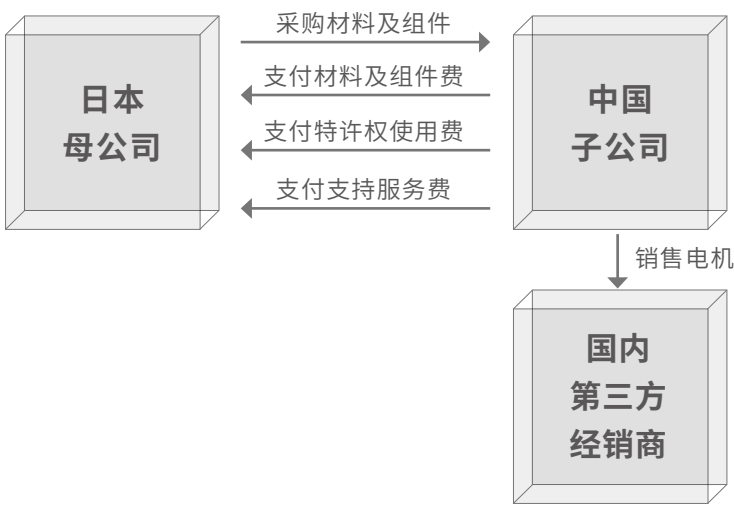
最新修订的经合组织转让定价指南增加了公司之间服务费计算新的简化方法。

另一方面，转让定价指令仍然包括现有的简化计算方法，该方法允许服务提供方仅将收取服务的总成本（直接和合理分配的间接成本）作为公平交易价格，而没有5% 的加成。如果只是公司或外国关联方业务活动附带的服务，而不是其从事的活动，则采用这种所谓的仅限成本的方法，例如，公司从其外国子公司进口产品，并对该子公司制造活动提供技术指导。如果服务成本占公司或其关联方成本的很大一部分，或者公司或其外国关联方在提供服务时使用无形资产，则不应视为“附带”服务。

但是，日本国税厅在回应公众对拟议修订的关联公司服务费计算的评论时表示，这种仅限成本的方法只能由税务机关使用。因此，纳税人自己不能选择这种方法，不像前面提到的纳税人可以使用的成本加成5% 的简化方法。

案例分析

某日本公司生产设计电机产品。2011年，该公司在中国设立了制造子公司。该日本公司与其中国子公司签订合同，由后者生产由日本公司研发部门设计的电机。生产和销售决策由日本公司最终决定。中国子公司生产需要的组件和原材料由本地第三方或日本公司提供。该日本公司还为中国子公司提供员工培训和关键生产技术，经中国子公司加工生产后，将产品销售给中国本地的第三方客户。该中国子公司向日本母公司支付服务费和特许权使用费。以下为案例图示：



在该案例中，日本公司和中国子公司之间发生有三项关联交易。在每种情况下，要解决的转让定价问题和确定的公平交易价格如下：

■ 中国子公司向日本公司支付组件和原材料购买费用

中国子公司60% 的原材料和其他组件由日本母公司提供。由于该中国子公司同时从第三方购买原材料，因此可以考虑是否从这些交易中获得可比信息，即将支付给第三方的采购价格作为可比非受控价格应用于该项关联交易。

需要注意的是，使用可比非受控价格法时，对于关联交易与独立交易之间是否存在真实可比性要求非常严格。否则，不能使用独立交易价格作为比照标准。

另一个问题是，跨国集团内部的关联交易与独立企业之间的交易往往存在差异。跨国公司在交易成本、物流、品牌发展、风险管理、技术和其他无形资产方面可能具有规模经济优势，这可能导致关联交易与独立交易只是大致可比，而非完全可比。

当使用可比非受控价格法时，如果关联交易与非关联交易之间存在的差异对产品定价有影响，需要对可比非受控交易的价格进行调整，以准确反映关联交易转让定价符合独立交易原则。可能影响产品价格的因素通常包括产品性质、数量、销售地点、信用风险和汇率波动等。因此，当应用可比非受控价格法时，对于产品功能、数量、质量和商业条件的差异，应该进行调整。

在大多数其他案例中，日本在中国的制造子公司通常更喜欢在当地购买材料和零件，但某些特殊部件只能从日本购买，而这些部件往往是通过在日本的总部购买的。因此，通常不会同时从日本总部和中国本地的第三方采购相同的部件。此外，跨境交易与国内交易所处的市场环境也有差异。因此，通常认为将可比非受控法应用于部件采购交易的可能性较低。但是，如果中国子公司从日本总部和本地第三方购买相同或类似的部件，尽管缺乏严格的可比性，中国或日本的税务机关可能会采用可比非受控价格法。

■ 日本公司向中国子公司收取特许权使用费

该案例中，中国子公司向日本母公司支付的商标和技术使用费如果是按照正常市场价格计算的，那么可以在税前扣除。如果日本母公司收取的特许权使用费和其他款项不具有公平交易性质，税务机关可以调整中国子公司为税收目的支付的特许权使用费金额。

如前所述，特许权使用费如果按正常市场价格支付，可以税前扣除。但是，如果该项特许权使用费与进口货物有关，则可能被海关视为进口产品价值的一部分，并征收关税和进口增值税。

值得注意的是，即使中国子公司存在经营亏损，日本税务机关也经常争辩说，母公司应以固定费率对提供无形资产使用权的价值收取特许权使用费。另一方面，中国税务机关可能会在中国子公司亏损时否认子公司向海外母公司支付特许权使用费，并认为中国子公司的亏损，证明母公司提供的无形资产没有价值贡献。纳税人有必要了解中日两国税务当局的意见分歧所带来的双重征税风险，并采取相应措施。

有鉴于此，跨国公司集团希望中国子公司总是能够有盈利。同时，其中一个选择是将“与收入相称的标准”概念纳入关联方许可协议，即在中国子公司出现账面亏损时，将不要求其向母公司支付特许权使用费。虽然中国和日本都没有引入与收入相称的标准，但这是一个合理的概念，双方税务当局都可能允许使用这种特许权使用费方案（据消息日本国税厅正考虑在转让定价法规中采用与收入相称的标准）。然而，为了使税务机关认可该方案，纳税人绝对有必要事先做好准备。

■ 日本公司向中国子公司收取服务费

中国税法规定，支付给海外母公司的服务费，除非是服务接受方具体需要的真实服务，否则不能税前扣除。该案例中，日本母公司为中国子公司提供了人员支持服务，如员工培训，另

外，主要生产技术也由日本公司提供。通过专业机构的验证报告，由于日本母公司提供这些服务而向其支付服务费应该被认为是合理的。

值得注意的是，经合组织2015年发布的 BEPS 项目关于低附加值服务的最终报告提供了此类集团内服务定价的一种简化方法。根据新规定，某些跨国公司集团内服务按成本加成5%计价，将被视为符合公平交易原则。但是，中国税务机关仍然偏向于传统的服务费计算方法。因此，中国子公司必须提供有关日本母公司提供服务的性质和内容的详细信息，并证明服务费支付符合公平交易原则。

如果日本总部向中国子公司提供的服务被确认为低附加值服务，则根据2018年2月修订的法规，可以允许使用总成本加成5% 的简化方法。由于服务交易的规模通常比其他交易小，对这种涉及金额比较小的关联交易，采用传统的转让定价方法进行测算将是昂贵的，因此允许简化方法对于日本跨国公司来说是个好消息。但是，由于这种简化方法尚未在中国正式引入，中国税务机关可能会声称加成应低于5%，或者在某些情况下，否认对支付的全部服务费用进行税前扣除。因此，在确定服务费收费标准时有必要考虑到中日之间的税务风险。

对于与生产相关的服务，如培训生产线员工和协助机器安装，服务费通常包括在其原始交易的价格中，如有形资产购销交易和无形资产交易。即使单独收取费用，这种辅助性服务传统上只按成本收费（没有加价）。在这种情况下，纳税人要提前准备相应文档资料，以向税务机关解释此类收费的合理性。

日本と中国の移転価格
税制及び実務の比較

中国

移転価格規則の概要（文書化・情報開示を中心に）

移転価格規則
<ul style="list-style-type: none">「中華人民共和国企業所得税法」は、2007年3月16日に発表され、2008年1月1日に発効した。「中華人民共和国企業所得税法实施条例」は、2007年12月6日に発表され、2008年1月1日に発効した。「国家税務総局：関連取引申告及び移転価格同期資料の管理に関する公告」（「第42号公告」）は、2016年6月29日に発表された。「特別納税調査調整および相互協議手続に関する管理弁法」（第6号公告）は2017年3月17日に発表された。
“関連者”の定義
<ol style="list-style-type: none">一方が直接または間接に他方の持分の合計を25% 以上所有する場合、あるいは双方を直接または間接に所有している同じ第三者の持分が25% 以上の場合。双方が持分関係にある、あるいは同じ第三者に所有される場合、持分比率は (1) に達していないが、一方と他方（独立金融機関を除く）の間の貸付金が一方の払込資本金の50% 以上を占める場合、または一方の貸付金総額の10% 以上が他方（独立金融機関を除く）に保証されている場合。双方が持分関係にある、あるいは同じ第三者に所有される場合、持分比率は (1) に達していないが、一方の生産経営活動が、他方から提供される特許、ノウハウ、商標権、著作権等の知的財産権に依存する場合。双方が持分関係にある、あるいは同じ第三者に所有される場合、持分比率は (1) に達していないが、一方の購買、販売活動、役務の受入または提供が他方により支配されている場合。一方の半数以上の董事あるいは半数以上の高級管理者（上場企業董事会秘書、経理、副経理、財務責任者など）が他方より任命されている場合、あるいは双方の半数以上の董事あるいは半数以上の高級管理者が同じ第三者より任命されている場合。夫婦、直系血族、兄弟および他の扶養関係にある自然人二人が双方 (1) から (5) までいずれかの関係を持つ場合。双方がその他の利益上の関係にある場合。
税務申告における開示
企業所得税の申告時に提出する新たな関連取引報告の書式の数は、従来の9から22（国別報告書含む）に増えた。そのうち国別報告書は、多国籍企業の最終的な親会社が中国にある場合のみ作成・提出の必要がある。但し、多国籍企業の中国子会社に対する移転価格調査において、海外の最終親会社が自国の規則による国別報告書を作成した場合、中国子会社はこの国別報告書を中国の税務当局に提出する必要がある。関連者間取引を有する企業は毎年税務当局に22の表を提出しなければならず、負担は大きい。

文書化の段階
<p>マスターファイル：</p> <p>次のいずれかの条件を満たす企業は、マスターファイルを準備する必要がある：</p> <ul style="list-style-type: none">対象年度に国外関連取引が発生し、且つ当該企業の財務諸表を連結する多国籍企業が既にマスターファイルを準備している場合。関連者間取引の総額が対象年度で10億円を超える場合。 <p>ローカルファイル：</p> <p>次のいずれかの条件を満たす企業は、ローカルファイルを準備する必要がある：</p> <ul style="list-style-type: none">有形資産取引金額（来料加工業務は年度通関価格で計算）が2億円を超える場合。金融資産取引金額が1億円を超える場合。無形資産取引（所有権譲渡）金額が1億円を超える場合。その他の関連者間取引金額が40百万元を超える場合。 <p>特殊事項ファイル：</p> <p>特殊事項ファイルには、コストシェアリング契約特殊事項ファイル及び過少資本特殊事項ファイルを含む。</p> <ul style="list-style-type: none">企業はコストシェアリング契約を締結又は実施する時は、コストシェアリング契約特殊事項ファイルを準備する必要がある。企業の対関連者負債資本比率が標準比率より高い場合、過少資本特殊事項ファイルを準備する必要がある。
使用する言語
税務当局に提出される資料は全て中国語で記載の必要がある。
資料の準備期限
マスターファイルは、グループの最終的な親会社の会計年度終了後12ヶ月以内に完了する必要がある。ローカルファイルおよび特殊事項ファイルは、関連者間取引が発生した翌年の6月30日までに完了する必要がある。
資料の提出期限
移転価格文書は、税務当局の要請後30日以内に提出する必要がある。
税務調査の時効
移転価格に関する税務調査の時効は10年である。
移転価格算定方法
合理的な方法を選択する必要がある。独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法を検討する必要があるが、利益分割法や取引単位営業利益法などの他の方法も適用可能である。納税者が適切に文書化を行っていない場合には、税務当局が「推定利益率」に基づいて課税する可能性がある。
比較対象データ
検証対象者が中国にある場合、中国の比較対象データが優先される。中国国内データが使用できない場合と地方税務当局が認めれば、納税者は海外比較データを使用することができる。比較対象企業の検索は、ビューローヴァンダイクのデータベースを使用する必要がある。

日本

移転価格規則の概要（文書化・情報開示を中心に）

移転価格規則
<ul style="list-style-type: none">日本における移転価格の根拠法は、租税特別措置法（「ASMT」）第66条の4であり、細則として ASMT 施行令第39条の12、ASMT 通達66-4-（1）-1~66-4-（10）-1、ASMT 施行規則（「ASMT 条例」）第22の10が付随する。2001年6月1日に、詳細な移転価格ガイドラインとして移転価格事務運営要領（「CDOTP」）が制定された。CDOTP は2002年、2005年、2006年、2007年、2008年、2010年、2011年、2013年、2016年、2017年および2018年に部分的に改訂された。
“関連者” の定義
ASMT 第66条4によれば、国外関連者は、「他の法人と「関連関係」を有する外国法人」と定義される。発行済株式総数または他の法人の投資額の50％以上（直接的または間接的）を保有している法人は、他の法人と「関連」していると見なされる。
ASMT 施行令は、以下の場合も「関連」を有すると見なされると規定している。
<ul style="list-style-type: none">他方の法人の代表取締役または取締役の過半数が、一方の法人の取締役または従業員として同時に勤務している。法人の事業活動の大部分は、他の法人との取引に依存している。法人は、他の法人からの借入または保証によって、事業活動に必要な資金の大部分を借り入れている。
税務申告における開示
法人税申告書別表17（4）において、国外関連者およびその国外関連者との国外関連取引に関する詳細な情報を開示することが求められている。必要な情報は以下の通りである。
<ul style="list-style-type: none">主要事業、資本金額、従業員数、損益の概要など各国外関連者に関する情報。取引種類、金額、移転価格算定方法などの国外関連取引に関する情報。事前確認制度の適用の有無（各関連者ごと）。
文書化の段階
多国籍企業には以下が義務付けられる：
<ul style="list-style-type: none">OECD 移転価格ガイドライン第Ⅴ章の附属書Ⅲと整合する国別報告書（CbCR）を作成し提出する。OECD 移転価格ガイドライン第Ⅴ章の附属書Ⅰと整合する事業概況報告事項（マスターファイル）を作成し提出する。最終親会社の前連結会計年度の総売上高1,000億円未満の企業は、CbCR とマスターファイルの作成・提出を免除される。OECD 移転価格ガイドライン第Ⅴ章の附属書Ⅱと整合するローカルファイルを作成する（同時文書化義務）。

次の場合には、当該事業年度の一の国外関連者との国外関連取引について、同時文書化義務を免除。

- 当該一の国外関連者との間の前事業年度（前事業年度がない場合には当該事業年度）の取引金額（受払合計）が50億円未満、かつ
- 当該一の国外関連者との間の前事業年度（前事業年度がない場合には当該事業年度）の無形資産取引金額（受払合計）が3億円未満である場合

使用する言語
税務当局に提出する書類は、日本語で記載されなければならない。（但し CbCR は英語にて作成。またマスターファイルは英語又は日本語。但し英語の場合、税務当局は必要に応じて日本語訳を求める。）
資料の準備期限
ローカルファイルは、法人税申告期限までに作成されなければならない。
資料の提出期限
<ul style="list-style-type: none">CbCR は、最終親会社の会計年度が終了する日の翌日から1年以内に税務当局に提出されなければならない。マスターファイルは、最終親会社の会計年度が終了する日の翌日から1年以内に税務当局に提出されなければならない。ローカルファイルは、税務調査において調査官からの要請があった場合に、指定された期間（45日以内）に提出しなければならない。
税務調査の時効
移転価格課税の時効は6年であるが、詐欺行為または脱税行為がある場合は7年である。
移転価格算定方法
適用可能な方法は次のとおりである。
<ul style="list-style-type: none">独立価格比準法（「CUP 法」）再販売価格基準法原価基準法（以上3つは取引単位の算定方法）利益分割法（寄与度利益分割法、比較利益分割法および残余利益分割法が含まれる）取引単位営業利益法（「TNMM」）上記の5つの方法に準ずる方法
担う機能や負担するリスクを含む各関連者間取引の事実および状況を考慮して、最も適切な方法を選択する必要がある。改訂された OECD 移転価格ガイドラインに基づき、複数の方法が同等に適用可能である場合には、3つの取引単位の移転価格算定方法、特に CUP 法が最も望ましい。
比較対象データ
税務当局は、ビューローヴァンダイクの ORBIS などの商用データベースを使用する。比較対象が位置する市場の違いを考慮すると、検証対象者と同じ国・管轄地域に位置する比較対象が優先される。特にインバウンド取引（日本以外のグループ海外親会社との日本の子会社との取引等）に関しては、日本には上場企業が4,000社以上あるため、税務当局は日本国内の比較対象データ数は十分と考えており、外国の比較対象データを認めないことも多い。
指定された日付までにローカルファイルが提示または提出されない場合、税務当局は類似の事業に従事する者を質問することができる。このような同業者調査によって得られた情報は、シークレット・コンパラブルとして利用できる。

中国のグループ間役務提供（サービス）取引に関する移転価格規則

中国の移転価格規則では、通常以下のような活動がグループ間サービス取引とみなされる。

- ・ 市場調査
- ・ マーケティング企画
- ・ 代理店、設計、コンサルティング、管理、技術サービス
- ・ 受託研究開発
- ・ 修理と点検
- ・ 法務サービス
- ・ 財務管理
- ・ 監査
- ・ 人事
- ・ 集中購買

海外の関連会社に支払われるサービス・フィーは、通常の市場レートで課される場合、税務上損金算入される。ただし、中国の子会社が海外の親会社に支払うマネジメント・フィーは控除することができない。中国の税務当局は「マネジメント・フィー」の意味を明確に定義していないため、税務当局は一定の活動及びその対価をマネジメント・フィーとみなし、損金不算入とする可能性がある。納税者が、支払った対価が実際にはサービス・フィーであると主張する場合、税務当局は納税者に対し、提供されるサービスの性質を明確にするための証拠資料を要求することができる。したがって納税者は、詳細なサービス契約が確実に行われ、サービス・フィーをマネジメント・フィーとみなされるリスクを回避するため、提供されるサービスの項目、性質、場所等の詳細を記述したサービス契約書を準備しておくことが望ましい。

また、中国の移転価格規則によれば、海外の親会社が提供する株主活動に関連する費用は損金算入となるサービス・フィーから除かれる。中国の移転価格規則は、株主活動の範囲を明示していない。しかし、経営戦略の指導、内部監査、海外の上級管理者の給与負担など特定の費用負担は、中国の税務当局によって株主活動として扱われ、結果的に損金算入が認められない可能性がある。

更に、海外の関連者により提供されるサービスは、それが中国法人にとって必要なものか否かが検証される。国家税務総局は最近、地方の税務当局に対し、関連者間取引に対する税務管理強化と利益移転防止のため、多国籍企業の海外関連者への高額なサービス・フィー及びロイヤルティ支払いに関する包括的な税務調査を開始するよう指示している。海外関連者へのフィー支払が移転価格調整の対象となるか否かを判断するために適用される 6 つのテストは、以下の通りである。

便益テスト	海外の親会社が中国子会社にサービスを提供する場合、中国は便益テストと価格テストを適用する。サービスが実際に提供されたかどうかを決定する際の重要な問題は、グループ会社からのサービス活動が、中国法人に対し、その商業的可能性を高める経済的価値を有する便益が提供されたか否かという点である。
必要性テスト	当該サービスが中国国内の第三者により提供されればより安いフィーで済む場合、海外関連者が提供する必要性はないと判断される。
重複テスト	重複活動の例として、中国子会社の管理チームが自主的に管理活動を行っており、親会社が行う唯一の役割は認可要件に従って当該活動を承認するのみである状況が示されている。 このような状況では、海外の親会社が提供する管理サービスはすべて重複して行われる可能性が高いため、子会社から対価を得ることはできない。
価値創造テスト	ある活動は、それを受けた企業の生産活動が強化されるか、又は今後の強化が合理的に予想されるなど、経済的および商業的価値が合理的に識別可能な程度の増加を直接もたらした場合に、利益をもたらす。重複テストと同様、親会社の経営陣からの承認が、経済的または商業的価値の識別可能な増加を生み出すのに十分であるかどうかという疑問がある。
報酬テスト	グループ間サービス取引を分析する際には、海外親会社から中国子会社へのサービス提供の対価が、既に他の関連する関連者間取引に付随して支払われているかどうかについて考慮する必要がある。
真正テスト	中国では、中国税務当局がサービス・フィーの支払いに関してその真正性、性格、および妥当性に懸念を提起する度に、企業は損金算入の妥当性を裏付けるそれらに関する証拠を提供することが通常求められている。

独立企業間サービス・フィー

便益が提供されており、第三者でもサービス・フィーを支払う価値がある等判断された場合、対価を請求可能なサービスが提供されていると結論付けることができる。

次に、これらサービスの対価は、独立企業間原則に従って決定する必要がある。つまり、グループ間サービスの価格水準は、独立した企業間の水準と一致する必要がある。当該独立企業間サービス価格の決定方法には、直接請求法または間接請求法の 2 つの方法がある。

直接請求法では、識別可能なサービスごとに特定の対価が設定される。しかし、直接請求法を実際に適用することは困難である。なぜなら、提供されるサービスに関連するコストを特定し追跡するためには、通常は費用対効果に欠ける相当な手間を必要とするからである。

間接請求法は、例えばスタッフの数に基づいて給与計算サービスのコストを配賦する等、一定の合理的な配賦基準に基づき、総コストの内当該サービスに関連する一定割合をサービス受益者に配賦するものである。これら配賦されたコストに、独立企業間と同水準の利益をマークアップ（付加）した価格にて受益者に対し請求が行われる。

日本のグループ間役務提供（サービス）取引に関する移転価格規則

2018 年 2 月に改正された移転価格事務運営要領における役務提供取引関連の改正の概要

1. 株主活動の具体例を例示

日本法人より海外関連者に対して行われた（またはその逆の）経営、技術、財務、営業等の活動が経済的または商業的価値を有し、そのような活動が受益者自身の活動または第三者から受けたサービスと重複していない場合、その活動はサービスの提供とみなされ、当該受益者からサービスの対価を徴収する必要がある。但し、株主 / 出資者自身の立場から提供された活動はサービスの提供とはみなされない。従前は、この株主活動の例として (a) 親会社実施の株主総会開催や株式発行など親会社の法令に基づき行う活動、及び (b) 有価証券報告書等を作成する活動の2点のみが提示されていたが、本改正では以下 (条文の概要) のように詳細に提示されている：

- 親会社発行株式の上場
- 株主総会開催、株式発行、その他親会社に係る組織上の活動
- 国外関連者の会計帳簿監査を含む有価証券報告書作成又は連結財務諸表作成等、親会社の法令に基づく書類作成
- 親会社が国外関連者に係る株式等持分取得の為にを行う資金調達
- 親会社自らの株主又は投資家向け広報
- CbCR 作成その他、親会社が遵守すべき税法に基づく活動
- 親会社が日本の会社法上行うコーポレート・ガバナンス (企業集団の業務の適正を確保する為の体制整備等) 活動
- その他親会社が専ら自らのために行う国外関連者の株主としての活動

但し、国外関連者に対して行う企画、緊急時の管理、技術的助言、日々の経営に対する助言等については、親会社自らの活動ではなく国外関連者のための活動とみなされる。

2. 簡易な算定方法の追加

日本の移転価格税制における関連者間役務提供取引の価格算定方法としては、通常は独立価格比準法、原価基準法及び取引単位営業利益法の 3 つのうち何れかが用いられる。但しこれら 3 つの算定方法は、比較対象となる第三者間取引又は現地の比較対象企業を選定し、それら比較対象に準じた価格を設定しなければならず、算定作業には時間、費用及び経験を要する。しかし、役務提供取引には製造技術支援、経営支援など少額で且つ補助的・付随的な取引が多く、それらを時間と費用をかけて分析するのは多くの企業にとっては割があわない中、一定の場合には簡易な算

定方法を認める規則が新たに制定された。具体的には、以下の要件を全て満たす役務提供の場合、それに要した総原価 (直接費及び合理的に配賦された担当部門・補助部門の間接費の合計) に 5% のマークアップを加算した額をもって独立企業間価格と認められる：

- 支援的な性質の役務であり、企業グループの中核的事業活動に直接関連しない。
- 無形資産 (自ら保有又は使用許諾を受けたかを問わず) を使用していない
- 重要なリスクに関わっていない
- 研究開発、製造、販売、原材料購入、物流又はマーケティング、金融、保険・再保険、天然資源採掘、探査又は加工の何れにも該当しない
- 同種の役務を非関連者との間で行っていない
- 取引当事者の名称・所在地、役務の内容、総原価及び対価の算定過程、契約内容等々を記した書類を保存している

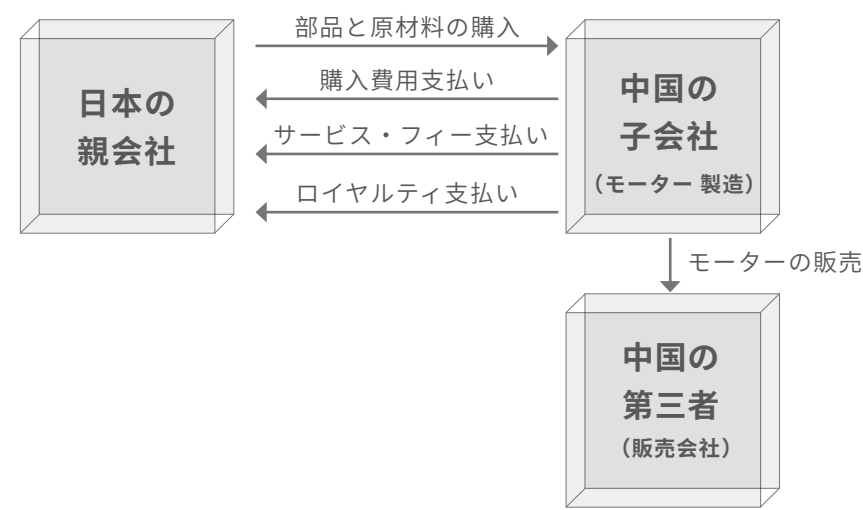
この 5% マークアップ法の追加は、日本の移転価格税制が準拠する OECD 移転価格ガイドラインの改正に則したものである。

一方、既存の簡易な算定方法、すなわち上述した総原価の額（つまり +5% のマークアップをしない）を独立企業間価格として認める方法（以下“総原価法”）に関する規則は依然残っている。この総原価法は、本来の業務に付随して行われた業務（例えば、海外子会社から製品を輸入している日本法人が当該海外子会社の製造設備に対して行う技術指導）について適用を検討することとなっている。但し、役務提供に要した費用が法人全体の費用総額の相当部分を占める場合、又は役務提供を行う際に無形資産が使用された場合は「付随して行われた」に該当しないとしている。

但し国税庁は、本改正に関するパブリックコメントへの回答の中で、5% マークアップ法は通常の算定方法に代替する簡易な方法として納税者である法人が選択できるものである一方、総原価法は税務調査の際に税務当局が適用するための方法で、納税者が税務調査前に総原価法を選択するものではないと述べている。

ケーススタディ

ある日本企業はモーターの設計・製造を行っている。2011年、親会社は中国に製造会社を設立し、同社の研究開発部門が設計したモーターの製造を中国子会社に委託した。生産と販売の決定は、最終的に日本の親会社によってなされる。部品と原材料は、中国の非関連会社または日本の親会社によって供給される。親会社はまた、完成品に加工するために中国子会社にスタッフの訓練と主要な生産技術を提供し、最終的には完成品を地元の第三者に販売する。中国子会社は下記の図に示す通り、日本の親会社に対してサービス・フィーとロイヤルティを支払っている。



この場合、日本の親会社と中国の子会社との間に3つの関連者間取引がある。それぞれの状況において、独立企業間価格の算定を含め対処すべき移転価格の問題については以下の通りである。

■ 有形資産（部品・原材料）売買取引

原材料及びその他の部品の60%が日本の親会社によって供給されている。また中国子会社は、非関連会社からも原材料や部品を購入しているので、これらの取引から比較可能な情報が得られるかもしれない。つまり、非関連会社からの購入価格は、関連者間取引に CUP 法を適用するために使用される可能性がある。ただし、CUP 法を採用する場合、関連者間取引と非関連者間取引との間に真の比較可能性が存在するかどうかに関して厳密な条件が適用され、それに当てはまらないと非関連者間取引を比較基準として使用することはできない。

もう一つの問題は、多国籍企業のグループ間における関連者間取引と独立企業間で行われる非関連者間取引との間には固有の違いがしばしばあることである。多国籍企業は取引コスト、物流、ブランド開発、リスク管理、技術ノウハウ及びその他の無形資産形成等において規模のメリットを有すると思われることから、関連者間取引と非関連者取引は完全に比較可能ではなく、ほぼ比較可能といえる。

CUP 法が適用可能であるが、関連者間取引と非関連者間取引との間に価格設定に影響を及ぼす差異がある場合、関連者間取引価格を正確に反映するために非関連者間取引価格を調整する必要がある。すなわち、製品機能、数量、品質、および商業条件等の差異に係る調整が行われる必要がある。

中国の日系製造子会社は、一般的には部品の現地調達化を進めているが、中には日本からしか購入できない特殊な部品もあり、そのような部品は本社経由で購入している。そのように、同じ部品を日本本社と中国の第三者から同時に購入することは通常ない。また、中国国内取引と日中間取引では市場環境も異なると考えられる。従って部品購入取引について CUP 法が適用される可能性は通常低いと思われる。しかしながら、同じ、又は類似の部品を日本本社と中国の第三者の両方から購入している場合、中国／日本の税務当局が、比較可能性が厳密でないにもかかわらず CUP 法を適用してくる可能性があるため、注意が必要である。極力、比較の対象になるような、そのような重複した購入は避けるべきである。

■ 無形資産取引（ロイヤルティの日本親会社への支払い）

商標、著作権、および技術的ノウハウのライセンスを受けた対価として中国企業から国外企業に支払われたロイヤルティは、通常の市場レートで支払われる限り、税務上控除可能である。しかし国外の親会社に対するロイヤルティおよびその他の支払いが独立企業間価格と異なる場合、税務当局は中国企業が支払ったロイヤルティ額の所得調整を行うことができる。

また、ロイヤルティが物品の輸入に関連する場合、それらは中国の税関当局による輸入額の一部とみなされ、関税および輸入の付加価値税（「VAT」）の対象となる可能性がある。

ところで、中国子会社が赤字の時でも、日本の税務当局は、ノウハウを含む無形資産提供の対価としてのロイヤルティは継続して固定的なレートで受領すべきであると主張することが多い。一方、中国の税務当局は、子会社が赤字の時に親会社に支払うロイヤルティについて、赤字＝無形資産の価値がないとの観点から否認してくる可能性があると思われる。そのような日中間の見解の違いから二重課税が生じるリスク対策を講じる必要がある。出来るだけ中国子会社の黒字を保つことが望ましいが、一つの選択肢として、所得相応性基準に基づいたライセンス契約を親子間で締結し、赤字の時にはロイヤルティを支払わないように予め設定しておくことが考えられる。日中両国ともに現在所得相応性基準は移転価格税制に導入されていないものの、考え方としては合理的であり、両国の税務当局に認められる可能性は高いと思われる（なお、日本の税務当局は所得相応性基準の導入を検討していると思われる）。しかしながら、そのようなスキームが認められる為には、事前に契約書等が整備されていることが必ず必要である。

■ グループ間役務提供取引（日本親会社へのサービス・フィー支払い）

中国の税法では、海外の親会社に支払われたサービス・フィーは、それが純粋に特定の事業運営に必要な特定のサービス提供への対価支払いでない限り、税務上控除できないと規定されている。本事例において、日本の親会社は、中国子会社に対しスタッフのトレーニングなど人事サポートを行い、生産技術も提供している。これらの活動に関して専門機関から評価報告書を入力するなどして、日本の親会社のサービスがフィー支払いを受けるべき正当な活動であることを示す必要がある。

低付加価値サービスに関する2015年の OECD による BEPS 最終報告書が、そのようなグループ間サービスの価格設定について単純化されたアプローチを提供することは注目に値する。新しい規定のもとでは、一定の低付加価値サービスの価格として、サービスに要したコストに5%マークアップを上乗せした価格を採用する場合、独立企業間原則に則しているとみなされる。しかし、中国の税務当局は依然として従来の計算方法を好む為、中国の企業は、日本の親会社が提供するサービスの性質と内容についての具体的な情報及びサービス・フィーの独立企業間レートを税務当局に対し明示しなければならない。

一方日本では、日本の親会社が中国子会社に提供するサービスが低付加価値なものと認められれば、先述した通り、2018年2月の規則改定により、OECD ガイドラインに則して総費用 +5% マークアップの簡易的算定に基づく請求が可能となった。サービス取引は他の取引に比べ概して金額が少なく、そのような少額の取引について従来の移転価格算定方法を適用すると比較対象の選定等の分析にコストがかかるため、簡易な算定方法が適用できるようになったことは日本親会社にとっては朗報である。しかし、この簡易算定方法は中国では未だ正式に認められていない為、中国の税務当局が、マークアップ率は5%より少ないと主張してくる、あるいは場合によってはサービスの実体がないとして損金算入の全額を否認してくると主張してくる可能性もあるため、日中両国のリスクを考慮した価格設定が必要である。

例えば製造関連のサービス（ライン従業員の教育、機械据付等）については、有形資産売買取引、無形資産取引等本来の取引に付随した取引として、それら本来の取引価格に織り込まれているか、又は別途請求するにしても費用のみの請求でよい（マークアップの必要はない）場合もある。そのような場合は、日本の税務当局に説明できるよう予め書類を準備しておく必要がある。

China and Japan Transfer Pricing Rules and Practices

A Summary of China Documentation and Disclosure Requirements

TP Regulations
<ul style="list-style-type: none">• “The Corporate Income Tax Law of the People’s Republic of China” issued on 16 March 2007 and effective from 1 January 2008.• “The Implementation Regulations of the Corporate Income Tax Law of the People's Republic of China” issued on 6 December 2007 and effective from 1 January 2008.• “Announcement of the State Administration of Taxation on Matters Relating to Improved Administration of Related Party Declarations and Contemporaneous Documentation” published on 29 June 2016.• “Announcement on Special Tax Investigations, Adjustments and Mutual Agreement Procedures” published on 17 March 2017.
Definition of Related Party
<ul style="list-style-type: none">• One party directly or indirectly owns more than 25% of the shares of the other party; or a common third party directly or indirectly owns more than 25% of the shares of both parties.• If one party owns the shares of the other party, or a common third party owns the shares of both parties, but the percentage of shares held in either situation is less than the percentage as specified in paragraph one, however the debt between both parties account for more than 50% of either party’s total paid-up capital, or more than 10% of one party’s total debt is guaranteed by the other party.• If one party owns the shares of the other party, or a common third party owns the shares of both parties, but the percentage of shares held in either situation is less than the percentage as specified in paragraph one, however the business operations (Patent Rights, Non-patent technology, Trademark Rights, Copyrights) of one party depend on the proprietary right provided by the other party.• If one party owns the shares of the other party, or a common third party owns the shares of both parties, but the percentage of shares held in either situation is less than the percentage as specified in paragraph one, however the business activities (Purchase, Sale, Labor Acception, Labor Providing) of one party are effectively controlled by the other party.• More than half of the directors or the high level management (Secretary of the board of directors of listed corporations, Manager, Deputy manager, CFO of the listed company and other personels listed by the corporation) of one party are appointed or assigned by the other party, or simultaneously hold position as the directors or the high level management of the other party; or more than half of the directors or the high-level management of both parties are assigned by a third party.• Two individuals in an affinity relationship, consanguinity relationship, collateral relationship or other supporting relationships respectively having a relationship with one party and the other party as specified in any of paragraph 1 to 5.• Two Parties substantially have common interests in other ways.
Tax Return Disclosures

The new Related Party Transaction Forms consist of 22 forms in total (previous nine forms) including the Country-by-Country Reporting (CbCR). The CbCR filling requirement mainly applies to the ultimate parent companies in China. However, a foreign subsidiary of multinational company in China may also be required to submit CbCR in a transfer pricing investigation if its overseas ultimate holding company should prepare the CbCR according to the regulation of the jurisdiction it resides. The 22 forms require all taxpayers with related party transactions to provide considerably detailed information regarding those transactions to the SAT on a yearly basis.

Level of Documentation
<p>Master File: Companies meeting either of the following criteria shall prepare the Master File:</p> <ul style="list-style-type: none">• Have cross-border related party transactions and the ultimate holding enterprise (The ultimate holding corporation that consolidated the financial statements of the company) has already prepared the Master File in this year, or• The total amount of related party transactions exceeds RMB 1 billion in this year. <p>Local File: Companies whose amount of yearly related party transactions satisfy any one of the following criteria shall prepare Local File:</p> <ul style="list-style-type: none">• The amount of transfer of ownership of tangible assets (Processing business services which are calculated by using the import and export declaration prices in this year) exceeds RMB200 million.• The amount of transfer of financial assets exceeds RMB100 million.• The amount of transfer of ownership of intangible assets exceeds RMB100 million.• The total amount of other related party transactions exceeds RMB40 million. <p>Special Issue File: The special issue file includes the cost sharing agreement special issues document and the thin capital special issues document.</p> <ul style="list-style-type: none">• If a corporation signs or implements a cost-sharing agreement, it should prepare the cost sharing agreement special issues document; or• Where the related party debt equity ratio of the corporation exceeds the standard ratio and it is required to prepare the thin capital special issues document.
Language for documentation
Documentation to be submitted to the tax authority should be in Chinese.
Deadline to Prepare Documentation
The Master File should be completed within 12 months after the fiscal year end of the group’s ultimate holding company, while the Local File and Special Issue File should be completed by 30 June of the year following the year in which the related party transactions occur.
Deadline to Submit Documentation
The transfer pricing documentation should be submitted within 30 days upon the tax authorities’ request.
Statute of Limitations
The statute of limitations for transfer pricing adjustments is 10 years.
Transfer Pricing Methods
A reasonable method should be selected. The CUP, resale price, cost plus methods should be considered but other methods such as profit split and TNMM may also be acceptable. A “deemed profit rate” may be used in case the taxpayer is unable to effectively document its transfer pricing position.
Comparables
Where the tested party is located in China, there is a preference for Chinese comparables. If the tax authorities are convinced that no domestic comparables are available, taxpayers may use foreign comparables. Subject to local tax authorities' decision. Comparable companies should use the BvD database.

A Summary of Japan Documentation and Disclosure Requirements

TP Regulations
<ul style="list-style-type: none">• The legal framework for transfer pricing is presented in the Corporate Tax Act of Japan, specifically the Act on Special Measures concerning Taxation (“ASMT”) Article 66-4, supplemented by ASMT Enforcement Order 39-12; ASMT Circular 66-4- (1)-1 to 66-4-(10)-1; and ASMT Ordinance of Enforcement (“ASMT Ordinance”) 22-10.• A Commissioner’s Directive on the Operation of Transfer Pricing (“CDOTP”) as the detailed transfer pricing administrative guidelines was issued on 1 June 2001 and partly revised in 2002, 2005, 2006, 2007, 2008, 2010, 2011, 2013, 2016, 2017 and 2018.
Definition of Related Party
<ul style="list-style-type: none">• According to the ASMT Article 66-4, a foreign-related person” is defined as a foreign corporation having an “associated relationship” with another corporation. A corporation is treated as “associated” with the other if it holds 50 percent or more (directly or indirectly) of the total number of issued stocks or the amount of investment of the other corporation.• The Order for Enforcement prescribes the other cases to be treated as having an “associated relationship, such as when:<ul style="list-style-type: none">(A) A representative director or majority of directors of one corporation concurrently serve(s) as director(s) of the other related corporation.(B) A corporation’s substantial part of its business activities depends on the transaction(s) with the other related corporation.(C) A corporation borrows a substantial part of the funds necessary for its business activities either by borrowing or by guarantee from the other related corporation.
Tax Return Disclosures
<p>Taxpayers are required to disclose detailed information about foreign related corporations and related party transactions with these corporations in Appendix 17(4) of the corporate tax return. The required information includes:</p> <ul style="list-style-type: none">• Information about each related corporation, such as main business, amount of share capital, number of employees, summary profit and loss figures etc.• Information about related-party transactions such as type, amount, transfer pricing methods used.• Existence of advance pricing arrangements (for each related corporation).
Level of Documentation
<p>MNEs are required to:</p> <ul style="list-style-type: none">• Prepare and submit Country-by-Country Report (CbCR), consistent with Annex III to Chapter V of the OECD Transfer Pricing Guidelines.• Prepare and submit Master File, consistent with Annex I to Chapter V of the OECD Transfer Pricing Guidelines.

Small and medium corporations (with a total consolidated revenue for the Ultimate Parent Entity's preceding fiscal year of less than 100 billion yen) are exempted from preparing/submitting CbCR and Master File.

- Prepare Local File, consistent with Annex II to Chapter V of the OECD Transfer Pricing Guidelines. For the Local File, corporations are exempted from the duty of contemporaneous documentation for Controlled Transactions with one foreign-related party during the current business year.
 - i. If the amount of transactions (total of receipts and payments) with the foreign related party during the previous business year (the current business year if there was not the previous one) was less than 5 billion yen; and
 - ii. If the amount of transactions of intangibles (total of receipts and payments) with the foreign-related party during the previous business year (the current business year if there was not the previous one) was less than 300 million yen.

Language for documentation
Documentations to be submitted to the tax authority should be in Japanese. (CbCR should be made in English. Mater File should be made either in English or Japanese, and if made in English, tax authorities may request Japanese translation as necessary.)
Deadline to Prepare Documentation
Local File has to be prepared by the corporate tax return filing due date.
Deadline to Submit Documentation
<ul style="list-style-type: none">• CbCR has to be submitted to the tax authorities within 1 year of the day following the one when the Ultimate Parent Entity's fiscal year ends.• Master File has to be submitted to the tax authorities within 1 year of the day following the one when the Ultimate Parent Entity's fiscal year ends.• Local File has to be submitted within a certain appointed period (normally within 45 days) if requested during the course of tax examination.
Statute of Limitations
The statute of limitations for transfer pricing adjustments is six years, although the limitation is 7 years for fraud or tax evasion behaviour.
Transfer Pricing Methods
<p>The following methods are accepted:</p> <ul style="list-style-type: none">• Comparable uncontrolled price (“CUP”) method.• Resale price method.• Cost plus method.• Profit spit methods (“PSMs”, including Contribution-based PSM, Comparable PSM and Residual PSM).• Transactional net margin method (“TNMM”).• Similar methods of the above 5 methods. <p>The most appropriate method should be selected, considering the facts and circumstances of each controlled transaction, including function performed and risk assumed. The 3 traditional transfer pricing methods, especially the CUP method, are preferred in case multiple methods are equally applicable, in line with the revised OECD Transfer Pricing Guidelines.</p>
Comparables
<p>The tax authority uses global commercial database such as ORBIS by Bureau van Dijk. Considering the differences of market conditions where the comparables locate, local comparables are preferred which locate in the same jurisdiction as the tested party over foreign comparables. Furthermore, as there are over 4,000 publicly listed companies in Japan, the tax authority believes that a sufficient number of domestic comparables is available for inbound transactions (Japanese subsidiaries of the non-Japanese group). Therefore, foreign comparables are generally not accepted by tax authorities.</p> <p>If the Local File is not presented or submitted by a certain appointed date, the tax authorities can inspect persons engaged in similar businesses by asking questions. Information obtained through such inspections may be used as secret comparables.</p>

China Inter-Company Service Provisions

The China Transfer Pricing Rules list a number of examples of activities that normally will be considered services as the following:

- market survey
- marketing planning
- agency, design, consultancy, administration, technical services
- contract R&D
- repair and maintenance
- legal services
- financial management
- audit
- HR
- centralised procurement.

Service fees paid to overseas related parties are deductible for corporate income tax purposes provided they are charged at normal market rates. However, management fees paid by China subsidiaries to overseas parent companies are not deductible. As the PRC tax regulations do not explicitly define the meaning of “management fees”, it is possible that the PRC tax authorities may view the relevant charges for undertaking certain activities as management fee and hence should not be deductible for corporate income tax purposes. If the taxpayer insists that the fee is indeed a service fee, the PRC tax authorities may request the taxpayer to provide further evidence to clarify the nature of the services provided. It is advisable, therefore, for the taxpayer to ensure a detailed service agreement is in place and review the service items, the nature, and location of the services provided as well as the associated service descriptions closely, to avoid the potential risks of the service fee being viewed by the PRC tax authorities as a management fee.

In addition, according to the China transfer pricing provisions, the charges for services provided by the overseas parent company should exclude expenses relating to shareholder activities. The PRC tax law and SAT administrative guidelines do not explicitly address the scope of fees for shareholder activities. However, certain services such as strategic management services, internal auditing, and salaries for overseas senior executives might be viewed by the PRC tax authorities as shareholding activity nature and consequently they would disallow a service fee deduction.

The activities performed by the overseas company services must be examined to ensure they pass the benefit test. If not, a charge for the service is regarded as unnecessary.

The SAT has requested the local-level tax bureaus to launch a comprehensive tax examination on significant outbound service fee and royalty fee payments to overseas related parties of a multinational company, with an aim to strengthen the tax administration on intra-group charges and prevent profit shifting. Six tests that would be applied to determine whether such charges warrant a transfer pricing adjustment are highlighted as follows.

Benefit Test	China would apply a benefit test and a price test when a parent company provides a service to its Chinese subsidiary. A critical issue in determining whether a real service has been rendered or not is that a benefit has been provided, that the service activity from one company in the group provides another company in the group with economic value that enhances its commercial potential.
Need Test	If the service can be outsourced to a third party, with a cheaper fee payment, then the Chinese subsidiary should go to the national market in China to find a company to perform the service.
Duplication Test	China's duplication test addresses the situation where management teams in subsidiary companies perform management activities autonomously, with the only role performed by parent companies being approval of their decisions according to authorization requirements. In such a situation, any management services offered by a foreign parent company are likely to be duplicative activities and therefore should not be chargeable to the subsidiary.
Value Creation Test	An activity provides a benefit if it directly results in a reasonably identifiable increment of economic and commercial value that enhances the recipient company's productive position or that may be reasonably anticipated to do so. As with the duplication test, there is a question over whether approval from management in the parent company is sufficient to create an identifiable increment of economic or commercial value.
Remuneration Test	When analysing intra-group services, an account should be taken of whether or not the provision of services from the foreign parent company to its subsidiary in China has already been remunerated through the transfer pricing policies of other related party transactions.
Authenticity Test	In China, an enterprise is usually requested to provide evidence to support its tax deductions, whenever the Chinese tax authority raises concerns over the authenticity, nature, and reasonableness of such service expenses.

The Arm’ s Length Service Charge

Once it has been concluded that benefits are being provided and that an independent party would be willing to pay for the services or carry out the services itself, then it can be concluded that chargeable services are being provided.

It is then necessary to determine the remuneration for these services in accordance with the arm’s length standard. This means that the level of remuneration for inter-company services should be consistent with what would have been made between independent enterprises. This can be determined in two ways, namely by the direct-charge method or by the indirect-charge method.

Under the direct-charge method, a specific charge is established for each identifiable service. A direct-charge method however is difficult to apply in practice because it requires a significant and often disproportional amount of administration to identify and track the costs associated with the service provided.

The indirect-charge method allocates total costs of providing a category of service to the service recipients by using an allocation key eg by allocating the total costs of payroll services based on the number of staff. These allocated costs should be combined with a profit mark-up for the purpose of comparability.

Japan Inter-Company Service Provisions

Main points of the revisions of the Commissioner’s Directive on the Operation of Transfer Pricing (“TP Directive”) related to intra-group services (IGS) on February 2018

1. Exemplifies more examples of shareholder activities

If a managerial, technical, financial, or promotional, etc. activity performed by a Japanese company for its foreign related party (or vice versa) has economic or commercial value, and such an activity is not overlapping with the beneficiary’s own activity or a service provided by a non-related party to the related party beneficiary, the activity will be regarded as the provision of a service, and it will be necessary to collect consideration for the service from the related party beneficiary. In addition, activities provided from the position of shareholder/investor may not be regarded as the provision of a service.

Previously, only two points were presented as examples of shareholder activities: (i) activities carried out under the laws and regulations of the parent company, such as holding general shareholder meetings and issuing shares of the parent company; and (ii) activities to prepare securities reports, etc. The revised TP Directive now exemplifies shareholder activities in much more detail, as follows:

- Listing of shares issued by the parent company
- Organizing shareholder meetings, issuance of shares, and other organizational activities related to the parent company under its laws and regulations
- Preparation of documents based on the laws and regulations of the parent company, such as preparation of securities reports or preparation of consolidated financial statements, including internal audits on accounting books of foreign related parties
- Funds raised by the parent company to acquire equity interest of foreign related parties
- Parent company's investor relations activities for its shareholders and investors
- Preparing country-by-country report (CbCR) data and performing other activities required by the tax laws and regulations of the parent company
- Corporate governance-related activities undertaken by the parent company under the Japanese Company Act to ensure the proper operation of the corporate group activities
- Other activities carried out exclusively by the parent company as a shareholder of foreign related parties

Activities, such as planning, management in emergency situations, technical advice, and advice on daily management for foreign related parties are regarded as providing economic or commercial value and may not be regarded as shareholder activities.

2. New simplified transfer pricing method (“TPM”)

In Japan, the Comparable Uncontrolled Price (“CUP”) method, the Cost Plus (“CP”) method, and the Transactional Net Margin Method (“TNMM”) are generally used for calculating an arm’s length price of IGS. However, it is necessary under these three TPMs to select comparable third-party transactions (or company) data and conduct comparable and benchmark analyses to set the arm’s length price. Such analyses require significant time and costs when applied to small-sized and supplementary IGS, such as support for production lines and daily administrative management that many MNEs have.

In the revised provisions of the TP Directive, a low-valued IGS that satisfies all of the following requirements is allowed to simply add a markup of 5% on the total costs (i.e., the sum of direct costs and reasonably allocated indirect costs) as an arm’s length price:

- The service is of a supportive nature and not directly related to the core business activities of the corporate group.
- The service does not use intangible assets (whether owned or licensed).
- The service is not related to important risks.
- The service is not categorized as activities of research and development, manufacturing, sales, raw material procurement, logistics or marketing, finance, insurance/reinsurance, mining, exploration, or processing of natural resources.
- The service provider does not conduct the same kind of service with third parties.
- The service provider maintains documents, including the names and addresses of the related parties, contents of the services, the calculation process of the total costs and the consideration, contents of the contract, etc.

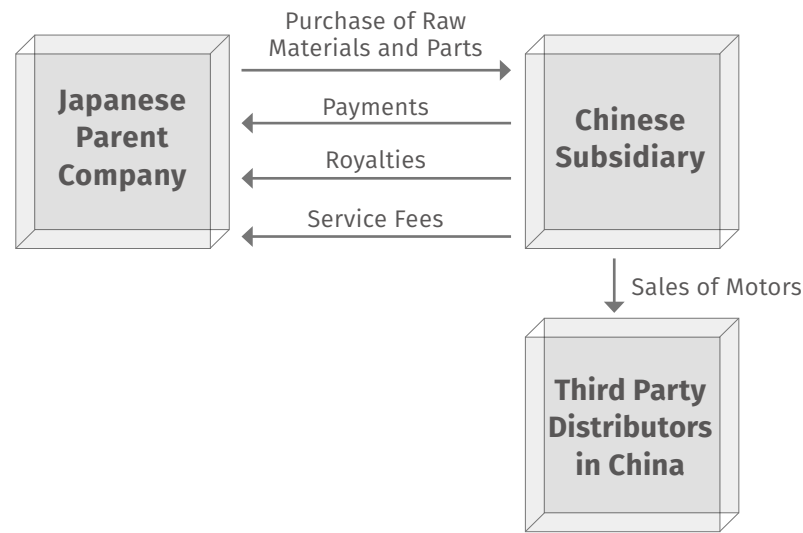
The revisions to add the new simplified method have been made in line with the latest revisions of the OECD Transfer Pricing Guidelines.

On the other hand, the TP Directive still includes the existing simplified calculation method, which allows charging only the total costs (both direct and reasonably allocated indirect costs) of the services, without a 5% mark-up, as an arm’s length price. This so-called cost-only method applies if the services are incidental to the original business activities of a corporation or a foreign related party not mainly engaged in the provision of the services, e.g., a corporation that imports products from its foreign subsidiary provides technical guidance regarding the manufacturing facilities of the foreign subsidiary. The services are not regarded as “incidental” if the costs of the services represent a substantial part of the costs incurred by a corporation or its related parties, or if either a corporation or its foreign related party uses intangibles when providing the services.

However, the NTA stated in response to public comments to the proposed revisions that this cost-only method can only be used by the tax authorities; thus, taxpayers cannot choose this method, unlike the above-mentioned simplified cost plus 5% markup method, which can be used by taxpayers.

The Case

A Japanese company designs and manufactures motors. In 2011, the company set up a manufacturing company in China. The Japanese company contracts its Chinese subsidiary to manufacture motors, which are designed by the research and development department of the Japanese company. Production and sales decisions are ultimately determined by the Japanese company. Components and raw materials are supplied either by unrelated companies in China or the Japanese company. The Japanese company also provides staff training and key production techniques to the Chinese company for processing into finished goods, which in turn sells them to the local third customers. The Chinese company pays service fees and royalties to the Japanese company as shown in the below figure.



In this case, there are three intercompany transactions between the Japanese company and the Chinese subsidiary. In each situation, the transfer pricing issues to be addressed and the arm’s length prices to be determined are as follows:

■ The Chinese company pays the costs of components/materials to the Japanese company.

60% of the raw materials and other components are supplied by the Japanese parent company. As the Chinese company also purchases raw materials and components from some unrelated companies, comparable information could be available from those transactions. Costs paid to unrelated companies may be used to apply a comparable uncontrolled price method to the related party transaction.

However, strict requirements apply regarding whether or not real comparability exists between a related party transaction and an independent transaction when adopting the comparable uncontrolled pricing method. Otherwise, the price of the independent transaction is unlikely to be a reliable benchmark.

Another issue is that there are often inherent differences between a transaction taking place in a multinational group and a transaction taking place between independent enterprises. A multinational corporation may have an advantage of economies of scale in terms of transaction cost, logistics, brand development, risk management, technology, and other intangible assets, which may cause the related party transaction to be nearly comparable to an independent transaction rather than fully comparable.

When the comparable uncontrolled pricing method is being used, and there are differences between the related party transaction and the uncontrolled transaction that have an impact on pricing, adjustments need to be made to the price of the comparable uncontrolled transaction to reflect the independent transaction price accurately between associated enterprises. Factors that are likely to influence the price generally include the character of the product, quantity, sales location, credit risks, and the exchange rate fluctuation.

Therefore, when the comparable uncontrolled pricing method is applied, adjustments could be made due to the differences in product function, quantity, quality, and commercial conditions.

In most other cases, however, Japanese manufacturing affiliates in China generally prefer to purchase materials and parts locally, but some special parts can only be purchased from Japan, and such parts are purchased through the headquarters. As such, it is not usual to purchase the same parts from the Japanese headquarters and third parties in China at the same time. Also, it is considered that the market environment differs between cross-border transactions and domestic transactions. Therefore, the possibility of applying the comparable uncontrolled pricing method for parts purchase transactions is usually considered to be low. However, if the Chinese subsidiaries purchase the same or similar parts from both the Japanese headquarters and third parties in China, the Chinese / Japanese tax authorities might apply the comparable uncontrolled pricing method despite the lack of strict comparability. Such duplicate purchases subject to the comparison should be avoided.

■ The Japanese company charges royalties to the Chinese company.

Royalties paid to overseas companies for the licensing of trademarks, copyrights, and technical know-how, are deductible provided they are charged at normal market rates. If the royalties and other payments for the transfer of intellectual property rights charged by the parent company are not of an arm’s length nature, the tax authorities may adjust the amount of royalties claimed by the Chinese company for tax purposes.

Royalties are deductible for corporate income tax purposes provided they are charged at normal market rates. However, if the royalties are related to the importation of goods, they may be considered as part of the import value by the Chinese customs authorities and subject to customs duty and import Value-Added Tax (“VAT”).

It is worthwhile noting that even when a Chinese subsidiary has operating losses, the Japanese tax authorities often argue that the parent company should receive royalties as consideration of intangible assets’ value at the fixed rate. On the other hand, the Chinese tax authorities may deny the royalties paid by the subsidiary to the parent company when the subsidiary is making loss, arguing that when the Chinese subsidiary made losses, the intangible assets provided by the parent company were not worth. It is necessary to be aware of the risk of double taxation arising from such differences in views between Japan and China.

While it is desirable to keep the Chinese subsidiary profitable, one of the options is to incorporate the conception of “commensurate-with-income standard” into the related-party license agreements, so that if the subsidiary records losses, royalties will not be paid to the parent company. Although the commensurate-with-income standard has not been introduced in both China and Japan, it is a reasonable concept and both tax authorities are likely to allow the use of such a royalty scheme (it is said that the National Tax Agency (NTA) is considering to adopt the commensurate-with-income standard in the transfer pricing regulations). In order for such a scheme to be recognized, however, it is absolutely necessary for taxpayers to prepare in advance.

■ The Japanese company charges service fees to the Chinese company.

The Chinese tax law has stipulated that service fees paid to overseas parent companies cannot be deductible for taxation purpose, unless they apply to genuine charges for the provision of specific services required for specific business operations. In this case, the Japanese company performs personnel support activities such as staff training to the Chinese manufacturer. Key production techniques are provided by the Japanese company as well. With a verification report from a professional organisation, these activities should justify the payments of service fees to the Japanese company.

It is worthwhile noting that the 2015 BEPS final report on low-value-adding services provides a simplified approach for pricing such intra-group services. Under the new provision, certain intra-group service transactions will be deemed to be at arm’s length if the service is priced on a cost-plus five percent basis. However, The Chinese tax officials would still prefer the conventional calculation methodology. Thus, the Chinese company must provide very specific information on the nature and contents of the services provided by the Japanese company and demonstrate the arm’s length rate of the service charges.

If the service provided by the Japanese headquarters to the Chinese subsidiary is recognized as low value-added, a simplified total cost plus five mark-up could be allowed according to the revision of the regulations in February 2018. As the size of service transactions is generally smaller than other transactions, applying traditional transfer pricing methods for such small transactions will be costly, so that an addition of the simplified method is good news for the Japanese multinational companies. However, since this simplified method has not yet been officially introduced in China, the Chinese tax authorities may assert that the mark-up rate is less than 5% or in some cases, deny the deductibility of the whole amount of the service fees paid. It is therefore advisable to be aware of the potential risk of both Japan and China when setting the price.

Regarding production related services such as training production-line employees and assisting machine installation, they are often included in the prices of their original transactions such as tangible assets buy/sell transactions and intangible assets transactions. Even if they are separately charged, such ancillary services have traditionally been charged by cost-only (with no mark-up). In such a case, taxpayers want to prepare documents in advance to explain the reasonableness of such charges to the tax authorities.



坤达税务咨询（上海）有限公司作为一家专业税务咨询公司，为在华开展业务的跨国企业以及中国“走出去”企业提供转让定价及国际税务咨询服务。我们能够对全国所有城市和省份的跨国公司提供转让定价和国际税务咨询服务。我们在中国的许多城市以及世界主要国家都有合作伙伴，致力于为我们的客户提供综合、全面的转让定价和国际税务咨询服务。如果您需要了解更多信息，请访问我们的网站：www.kundachina.com

クンダ・タックス・コンサルティング（上海）有限公司は、中国で事業を行う多国籍企業および海外で活動する中国企業に対し移転価格および国際税務サービスを提供する専門的な税務コンサルティング会社です。当社は、中国の多くの都市や世界の主要国に提携パートナーを有しており、中国全国の都市と地域でサービス提供が可能であると共に、すべての多国籍企業に対し総合的・包括的な移転価格及び国際税務アドバイザリー・サービスを提供することができます。当社の詳細については、当社のウェブサイト www.kundachina.com をご覧ください。

Kunda Tax Consulting (Shanghai) Limited is a tax consulting firm that specializes in providing transfer pricing and international tax services to Multinational Enterprises operating in China as well as Chinese Outbound Companies operating abroad. We work across all cities and provinces and have in-depth experience in a wide range of industries, making us ideally placed to assist all multinationals in China to meet their transfer pricing needs. We have alliance partners in many cities in China and in major countries around the world. For more information about us, please visit our website at www.kundachina.com.



李俭博士是坤达税务咨询（上海）有限公司的高级合伙人，李俭博士拥有超过 15 年的转让定价咨询服务经验。作为知名中国转让定价专家，李俭博士以中英文为跨国公司提供转让定价税收筹划和系统设计、关联交易同期资料准备、转让定价风险评估和抗辩服务。

李俭（リ・ジアン）博士は、クンダ・タックス・コンサルティング（上海）有限公司のシニアパートナーです。李博士は移転価格コンサルティングサービスで 15 年以上の経験を有しています。有名な中国の移転価格専門家として、多国籍企業に対し移転価格システムの設計、移転価格文書化、移転価格リスク評価及び係争解決の各サービスを提供しています。

Dr Jian Li is a senior partner of Kunda Tax Consulting (Shanghai) Limited. He has been advising multinationals in the area of transfer pricing for more than 15 years. As a well-known China transfer pricing expert, he has provided transfer pricing design, documentation and dispute resolution services to multinationals over the past years.



Cosmos International Management 专注于国际税务咨询、研究和支持服务，其中主要提供转让定价咨询服务。该公司属于名古屋地区领先的会计师事务所 Cosmos 集团的一员，该公司并且加盟了高质量的海外转让定价服务网络，从而可以提供适合每个客户情况的高质量服务。

コスモス国際マネジメントは、移転価格を主とする国際税務に関するコンサルティング、リサーチ及びサポート業務を専門に行っています。名古屋の有力な会計事務所であるコスモスグループに所属し、且つ優良な国際移転価格ネットワークに加盟、各企業個別の状況に即した品質の高いサービスを提供できる環境を整えています。

Cosmos International Management specializes in international tax consulting, research and support services, mainly transfer pricing. It belongs to the Cosmos Group, a leading accounting firm in Nagoya area, and also joins a high-quality overseas transfer pricing network, thus can provide high quality service suited to each client's individual circumstances.



Takuma Mimura 是日本转让定价精品咨询公司 Cosmos International Management 的董事总经理。他拥有超过 15 年的转让定价咨询服务经验（包括在纽约的两年工作经历），以及从事转让定价咨询之前的国际银行业务经验。Takuma Mimura 为包括制造业、金融服务和电信业在内的众多客户提供服务，并协助许多纳税人与日本税务机关就转让定价审计检查进行谈判。他为包括 BNA 发布的转让定价报告以及日本国际税收专业期刊（月刊）撰写了许多文章，并经常就转让定价主题发表演讲。

三村琢磨は、日本の移転価格専門コンサルティングファームである(株)コスモス国際マネジメントの代表取締役であり、15 年を超える移転価格の経験（ニューヨークでの 2 年間を含む）、及びそれ以前に銀行で国際業務の経験を有しています。移転価格業務においては製造、金融、通信を含む幅広い業界を経験し、移転価格調査に関する日本の税務当局との交渉で多くの企業を支援してきました。BNA の「Transfer Pricing Report」や日本の「月刊国際税務」など専門誌の記事を多数執筆すると共に、移転価格に関するセミナーの講演も行っています。

Takuma Mimura is the managing director of Cosmos International Management, a transfer pricing boutique consulting firm in Japan. He has more than 15 years of transfer pricing experience (including two years in New York), and international banking experience prior to transfer pricing. He has also worked with a broad range of clients including manufacturing, financial services and telecommunications, and has assisted many taxpayers in negotiations with the Japanese tax authorities on transfer pricing audit examinations. He has authored many articles for professional journals, including BNA's **Transfer Pricing Report and Monthly International Taxation of Japan**, and is a frequent speaker on transfer pricing topics.



威科先行® 财税信息库

<http://taa.wkinfo.com.cn>

内容丰富

信息库收录财税及关联性法律法规，集税务、财务、审计、内控、风险管理、海关、金融、工商行政、企业上市、商贸、评估估价等财税相关领域的法规 70 余万条。

效率检索

按照财税专业人士工作职责和日常工作所涉及的领域进行内容应用分类，辅以多维度的搜索分类导航，快速过滤海量信息，联想搜索相关度高，瞬间锁定所需内容。

智能关联

提供相关法规、动态、专业评析、实务指南和智能工具等的一站式关联信息，方便用户查找和多角度理解、分析和使用相关法规。

专业解读

为财税人员提供了大量财税法规的深度解析和实务操作建议，由国内和国际税务专业人士编写，包含了最近 20 年的权威实务指南，并可在线检索。

特约评论

特约知名业内人士及时围绕热点财税政策和决策从不同视角进行深入评论，大量独家和首发评论文章为专业人士的职场决策提供可靠依据。



威科集团 (Wolters Kluwer) 于 1836 年成立于荷兰，是基于全球的法律、财税、金融和医疗专业信息服务机构，在 40 多个国家和地区有办公室，业务遍及 180 多个国家和地区。产品与服务包括软件、在线数据、移动应用、定制调研与培训，服务全球超过 80 万家财税和律师事务所，110 万医护人员以及超过 90% 的跨国顶级银行。

威科集团 2016 年营业收入达 43 亿欧元，全球拥有约 19,000 名员工，是泛欧证券交易所上市 (WKL) 公司，也属于荷兰 AEX 指数和欧洲 100 指数成份股。

中日转让定价规则与实践

China and Japan Transfer Pricing Rules and Practices

日本と中国の移転価格税制及び実務の比較