

日本の移転価格税制改革が及ぼす 日系中国子会社への移転価格影響

11. 2018

背景

G20及び経済協力開発機構(以下、「OECD」)による「税源浸食と利益移転(以下、「BEPS」)アクション・プラン」の発表以来、世界各国でBEPSアクション・プランの実施に向け、自国内法規への対応する調整が相次いで行われています。日本における比較的重要な変更点としては、以下の2点が挙げられます。

- 2016年の税制改革で移転価格同時文書制度(ローカルファイル、マスターファイルⁱ及び国別報告書ⁱⁱ)を初めて導入し、2018年3月に第1回目のマスターファイル及び国別報告書提出期限を迎えます。
- 2018年2月にグループ内役務提供(以下、「IGS」)に係る「事務運営指針」が改訂され、新版ではBEPSアクション・プランの関連成果が反映されるとともに、低付加価値IGSの簡易計算方法が導入されました。

日系中国子会社におかれては、日本の移転価格関連法規の変更が中国子会社の移転価格コンプライアンス及びリスク管理に及ぼす間接的影響に注意する必要があります。

PwCの見解

➤ 日本の移転価格同時文書制度導入が引き起こす影響と提案

日本の税制改革によって導入された移転価格同時文書制度は基本上、BEPSアクション・プランの内容との一致が保たれており、これにはマスターファイル、ローカルファイル及び国別報告書からなる三層構造の文書体系が含まれ、情報開示もBEPSの関連要求に基本準拠しています。

- ✓ **マスターファイル:** 日系中国子会社が中国本土法規要求を満たすためマスターファイルを作成する必要がある場合、通常は日本の親会社で作成するマスターファイル(英語または日本語版)を元に中国語版マスターファイルが作成されます。この際、中国子会社におかれては以下のポイントを特に注意する必要があります。

- 中国国家税務総局公告【2016】年42号公告(以下、「42号公告」)のマスターファイル内容に対する要求はBEPSよりも幾分多いことから、親会社のマスターファイル作成状況を鑑みる限り、主に「グループ産業構造調整、

グループ内機能・リスクまたは資産の移転」、「主要研究開発組織の機能、リスク、資産及び人員状況」、「国別報告書の提出企業名称及びその所在地」、並びに「グループ内各メンバー法人が締結する二国間事前確認」などを含む、一部内容を追加する必要があります。

- マスターファイル内容にはグループ全体のサプライチェーン、主要なバリュードライバー、機能・リスク分析概要、無形資産(ロイヤリティなどを含む)及びIGS、グループ内融資などの関連者間取引価格設定方針が含まれ、親会社マスターファイルを元に中国語版を作成する際は、潜在リスクを避けるため、上記内容について中国子会社作成のローカルファイル関連記述との整合性を特に注意する必要があります。
- マスターファイルの日本での提出期限は中国での作成期限と基本同じ(どちらも親会社会計年度終了日から1年以内)であるため、中国語版マスターファイルの十分な作成時間を確保するため、中国子会社は親会社との良好な連絡を保つようお勧めします。

✓ **ローカルファイル:** 中国は2008年度から移転価格同時文書(42号公告公布後は「ローカルファイル」に改称)作成に関する規定を実施しており、中国で長らく活動してきた日系企業にとってローカルファイルは馴染みの薄い制度ではありません。一方、日本のローカルファイル作成規定は、中国より10年前後遅れ実施されることとなりました。実務処理では、中国子会社のローカルファイルは日本の親会社より通常早く完成して、中国税務当局へ提出されています。一方、日本の親会社は通常、海外子会社で作成済みのローカルファイルを元に親会社のローカルファイルを作成していることから、グループの情報開示の整合性の観点から、以下の事項について特に注意する必要があります。

- 取引単位営業利益法を採用して分析し且つ利益率水準の高い中国子会社は、その利益率水準は独立企業間レンジを上回っている可能性が高いです。日本の親会社は、中国子会社の利益水準が高いことの合理性を追加で分析する必要があります。

- 中国ローカルファイルの特殊な要求として、中国子会社は地域固有の優位性について分析を行う必要があります。中国ローカルファイルにおいて地域固有の優位性(コストセービングまたはマーケットプレミアム)が存在すると表明している中国子会社については、日本の親会社及びその他海外子会社との関連記述に矛盾が生じないよう、日本の親会社と十分に連絡を取るようお勧めします。
- ✓ **国別報告書:** 中国関連法規に基づき日系中国子会社は通常、中国で能動的に国別報告書を提出する必要はありませんが、税務当局は多国間情報交換協定などの制度を利用して関連情報を取得することができます。近年、中国税務当局は移転価格調査において、国外関連者データの収集及び分析作業をより重視するようになってきていることから、日系中国子会社は国別報告書などの国外関連者データが、自社の移転価格リスク管理に及ぼす潜在的影響をより重視する必要があります。

➤ 日本IGS税制改革もたらす影響と提案

グローバル化が進む中、多くの日系グローバル企業グループでは生産加工機能を労働力コストが相対的に低廉な国・地域(中国、東南アジアなど)へと次々と移転させており、日本の親会社は主に基礎研究開発、グローバル戦略策定及び子会社への管理サポートサービスなどのコア機能に従事するようになってきました。特に海外生産工場、加工拠点で原材料、部品の現地化が進むにつれ、「原材料輸入、現地加工、海外販売(Out-out)」取引モデルにおいて日本の親会社が有形資産売買取引から対価を回収することが困難となってきたことから、無形資産及び役務取引の重要性は年々増してきています。

以上のような状況に鑑みて、日本の親会社による海外子会社への各種サービス提供で合理的な対価を得ているかについて、日本税務当局も重視するようになってきたことが、IGS税制改革の背景となっています。改訂後のIGS事務運営指針では、対価を取得すべき役務種類及び独立企業間価格を確定する一連の判断原則が規定されており、日本税務当局は関連法規に基づいて、日本の親会社が関連者間役務提供過程で合理的な対価を得ているかを検証します。多くの日系グローバル企業グループ親会社で近年、グループの役務取引、無形資産取引の価格設定方針を調整し、海外子会社に対するサービス料、ロイヤリティなどの徴

収を強化するようになってきたことが注目されています。

また同時に、中国の税務当局もより多くの外資系中国子会社の受益性の観点から、非貿易項目における海外支払の合理性を検証しています。国家税務総局公告【2017】第6号(以下、「6号公告」)では、関連者間役務取引は独立企業原則に合致していなければならないと明確に規定しており、取引が独立企業原則に合致しているかの判断においてはまず、受益性役務に属するか否かを判断する必要があります。6号公告ではさらに、非受益性役務について例を挙げて説明しています。

従って、中国子会社においてグループIGS関連移転価格方針を執行する際は、親会社と積極的に連絡を取り、中国の移転価格法規の観点に立って、潜在的移転価格リスクを低減するため十分な受益性テストを行うとともに、関連根拠文書を留保するようお勧めします。

結論

日本は2016年からのBEPSに基づく重要な税制改革実施を経て、既に2年目を迎えています。全体として日本税務当局は、日系企業の移転価格コンプライアンス及びリスク管理を明確に強化しており、親会社と海外子会社間の移転価格リスクを如何にしてバランスを取るかは、日系グローバル企業が直面する重要な課題の一つとなっています。その上で日系中国子会社におかれては、以下の措置を採るようお勧めします。

- コンプライアンス文書の作成について、潜在リスクを低減するため内容上の整合性を保つよう注意する。
- グループ内部の既存移転価格方針の調整、IGS等の新取引モデルの設定について、両国の移転価格法規及び実務処理に基づき、十分な理論分析を基礎に意思決定を行う。
- IT、自動化等の新技術を応用し、複雑な関連者間取引のリスク管理処理能力を高める。
- 事前確認の申請による将来年度の移転価格リスク回避実現可能性を検証する。

ポストBEPS時代を迎え、日中両国はどちらもグローバル企業グループの関連者間取引情報の監督管理を年々強化する動きを見せています。これは、企業財税業務担当者の日常業務における関連データの収集、処理及び評価作業量を大きく増やすとともに、親会社と子会社間の協力もより重要になってくることを意味しています。企業経営陣におかれては、グループ全体のリスクを低減する有効な方針を適時に策定できるよう、ハイレベルなグループ面から移転価格情報に対する全面的な分析及び管理を行うようお勧めします。PwCは関連テーマについて今後も注視し続け、専門的分析を提供してまいります。

執筆者連絡先:



原遵華
アジア・太平洋区移転価格主管
パートナー
TEL: +86 (21) 2323 3495
MAIL: jeff.yuan@cn.pwc.com



边疆
移転価格サービスディレクター
TEL: +86 (21) 2323 3149
MAIL: john.bian@cn.pwc.com



王青
移転価格サービスシニアマネージャー
TEL: +86 (21) 2323 2762
MAIL: qing.qw.wang@cn.pwc.com

移転価格関連問題についてより詳細な情報をお求めであれば、PwC中国本土及び香港の移転価格チームプロフェッショナルまでご連絡ください。

<https://www.pwccn.com/zh/services/tax/transf-er-pricing/tp-contactuschi.html>

- i. 日本の移転価格法規規定によると、2017年4月1日以降に開始される会計年度において、1つの国外関連者との取引金額が50億円以上、または無形資産取引金額が3億円以上の場合、法人税確定申告期限までにローカルファイルを作成し、税務当局の提出要求日から遅くとも45日以内に提出しなければならない。
- ii. 日本の移転価格法規規定によると、前年度のグループ連結売上高が1,000億円を超える場合、最終親会社は翌会計年度末までに日本国税庁のe-Tax申告システムを通じて、マスターファイル及び国別報告書を提出しなければならない。2016年4月1日以降に開始される会計年度に適用される。

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いるわけではありません。法律の適否とその影響は、具体的・個別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。なお日本語版は中国語版をもとにした翻訳であり、翻訳には正確を期しておりますが、中国語版と解釈の相違がある場合は、中国語版に依拠してください。

© 2018年 PwC著作権所有。PwCが全ての権利を保有しており、PwCの許可なく頒布することを禁じます。PwCとは、プライスウォーターハウスクーパース インターナショナル リミテッド(PwCIL)に属するメンバーファームのネットワーク、または文脈によりPwCのネットワークに属する各メンバーファームを指しています。各メンバーファームは別組織です。詳細は、www.pwc.com/structure をご参照ください。



日本转让定价税制改革对日本在华子公司转让定价的影响

11. 2018

相关背景

自G20与经济合作与发展组织（以下简称“OECD”）公布一系列税基侵蚀与利润转移（以下简称“BEPS”）行动计划以来，世界各国都陆续对本国法规进行了相应调整，以配合BEPS行动计划的落地，就日本而言，比较重要的变化包括以下两点：

- 日本在2016年的税制改革中首次引入了转让定价同期资料文档制度（包括本地文档ⁱ、主体文档和国别报告ⁱⁱ），并于2018年3月末迎来了第一个主体文档和国别报告的提交期限；
- 2018年2月，日本修订与集团内关联劳务（以下简称“IGS”）相关的“事务运营指针”，新版本指针反映了BEPS行动计划的相关成果，并导入了低附加值IGS的简易计算方法。

需要提请日本在华子公司注意的是，日本转让定价相关法规的变更也会对在华子公司的转让定价合规及风险管理产生间接影响。

我们的观察

➤ 日本引入转让定价同期资料文档制度的影响及建议

日本税制改革引入的转让定价同期资料文档制度基本和BEPS行动计划中的内容保持一致，包括主体文档、本地文档及国别报告三层文档结构，信息披露也基本遵循BEPS的相关要求。

- ✓ **主体文档：**当日本在华子公司满足中国本地法规要求需要准备主体文档时，通常会基于日本母公司准备的主体文档（英文或日文版）准备中文版主体文档。对此，在华子公司需特别注意以下几点：

- 中国国家税务总局公告【2016】年42号公告（以下简称“42号公告”）对主体文档的内容要求略多于BEPS，因此视母公司主体文档的准备情况，可能需要追加部分内容，主要包括集团产业结构调整，集团内功能、风险或资产的转移；主要研发机构的功能、风险、资产和人员情况；报送国别报告的企业名称及其所在地；集团内各成员实体签订的双边预约定价安排等；

- 主体文档中包含了集团整体的供应链、主要价值贡献因素、简明的功能风险分析、无形资产（包括特许权使用费等）及IGS、集团内融资等关联交易定价政策，在基于母公司主体文档准备中文版时，应特别注意上述内容与在华子公司准备的本地文档相关表述的一致性，以避免潜在的风险；
- 主体文档在日本的提交时限与在中国的准备时限基本相同（均为母公司会计年度终了之日起1年内），因此建议在华子公司与母公司保持良好的沟通，以确保中文版主体文档有足够的准备时间。

- ✓ **本地文档：**中国自2008年度开始实施转让定价同期资料（42号公告发布后改称“本地文档”）准备的相关规定，对于诸多在华历史较为悠久的日资企业而言本地文档并不陌生，而日本的本地文档准备规定则要晚10年左右。实务操作中，在华子公司的本地文档一般会先于日本母公司完成，且有可能会提交中国税务机关。而日本母公司通常会基于海外子公司已有的本地文档准备母公司的本地文档，因此从集团对外资料一致性角度出发，企业需特别注意以下事项：

- 采用交易净利润法进行分析且利润率水平较高的在华子公司，其利润率水平可能高于独立交易区间。日本母公司需就其高利润水平的合理性进行额外分析；
- 作为中国本地文档的特殊要求，在华子公司需进行地域特殊因素分析。对于在中国本地文档中表明存在地域特殊因素（包括成本节约或市场溢价）的在华子公司，我们建议与日本母公司进行充分沟通，以避免与日本母公司以及其他海外子公司的相关表述出现矛盾。

- ✓ **国别报告：**根据中国相关法规，日本在华子公司一般无需在中国主动提交国别报告，但中国税务机关可通过信息交换多边公约等机制获得相关信息。近年来，中国税务机关在转让定价调查中，更加注重对于境外关联方数据的收集和分析工作。因此，日本在华子公司也应关注国别报告等境外关联方数据对自身转让定价风险管理所造成的潜在影响。

► 日本IGS税制改革带来的影响及建议

在全球化进程中，诸多日本跨国企业集团逐步将生产加工职能向劳动力成本相对低廉的境外国家和地区（如中国、东南亚等）转移，日本母公司则主要从事基础研发、全球战略的制定以及对子公司提供各类管理支持服务等核心职能。特别是随着海外生厂加工基地逐步实现原材料、零部件的本地化，在“两头在外”的交易模式下日本母公司越来越难通过有形资产购销交易回收对价，因此无形资产及劳务类交易的重要性日益显著。有鉴于此，日本税务机关也越来越关注日本母公司针对其海外子公司提供的各类服务是否收取了合理的回报，IGS税制改革正是在此背景下应运而生。修改后的IGS事务运营指针规定了应收取回报的劳务类型及确定独立交易价格的一系列判断原则，日本税务机关将基于相关法规，评估日本母公司是否在提供关联劳务的过程中收取了合理回报。我们注意到许多日本跨国企业集团的母公司近年来都开始调整集团的服务类交易、无形资产交易定价政策，强化对海外子公司服务费、特许权使用费等收取。

与此同时，中国税务机关则更多地从外资在华子公司受益性的角度，评估非贸项下对外支付的合理性。国家税务总局公告【2017】第6号（以下简称“6号公告”）中明确规定关联劳务交易应符合独立交易原则，而判断该交易是否符合独立交易原则的首先应判断其是否属于受益性劳务，6号公告中还特别对非受益性劳务进行了举例说明。

因此，我们建议在华子公司在执行集团IGS相关转让定价政策时，应积极与母公司沟通，从中国转让定价法规角度出发，进行充分的受益性测试并保留相关支持文档，以降低潜在的转让定价风险。

结语

日本自2016年基于BEPS进行重大税制改革后已经进入第二个年头，整体而言，日本税务机关明显加强了针对本国企业的转让定价合规以及风险管理，如何平衡母公司与海外子公司之间的转让定价风险，已成为日本跨国企业集团面临的重要课题之一。我们建议日本在华子公司采取下列措施：

- 对于合规性文档的准备，应注意保持内容上的一致性，以减少潜在风险；
- 对于集团内部现有定价政策的调整、IGS等新交易模式的设定，应基于两国转让定价法规及实务操作，在充分进行理论分析的基础上进行决策；

- 通过IT、自动化等新技术的应用，提高处理复杂关联交易风险管理的能力；
- 评估通过申请预约定价安排实现规避未来年度转让定价风险的可行性。

在后BEPS时代，中日两国对跨国企业集团关联交易信息的监管均显出日益强化的趋势，这意味着企业财税工作人员在日常工作中采集、处理及评估相关数据的工作量大大提高，母公司与子公司之间的协作也更为重要。建议企业管理层应从集团层面的高度对转让定价信息进行全面分析和管控，以便及时制定有效的策略降低集团整体风险。

普华永道将对相关议题进行持续关注，并提供专业分析，敬请关注。

联系作者：



原遵华

亚太区转让定价主管合伙人

电话：+86 (21) 2323 3495

邮件：jeff.yuan@cn.pwc.com



边疆

转让定价服务总监

电话：+86 (21) 2323 3149

邮件：john.bian@cn.pwc.com



王青

转让定价服务高级经理

电话：+86 (21) 2323 2762

邮件：qing.qw.wang@cn.pwc.com

如需探讨更多转让定价相关问题，请联系普华永道中国内地及香港转让定价团队专家：

<https://www.pwccn.com/zh/services/tax/transfers-pricing/tp-contactuschi.html>

- 根据日本转让定价法规规定，2017年4月1日以后开始的会计年度，与海外某一关联方间的交易金额达到50亿日元，或无形资产关联交易的金额达到3亿日元以上的需在法人税汇算清缴期限前完成本地文档的准备，并在税务机关要求提交时最晚于45日内提交。
- 根据日本转让定价法规规定，前一年度集团合并销售额超过1,000亿日元的情况下，最终母公司需在下一个会计年度末之前通过日本国税厅e-Tax申报系统提交主体文档和国别报告。适用于2016年4月1日以后开始的会计年度。



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参考之用，而不可视为详尽的说明。相关法律的适用和影响可能因个案所涉的具体事实而有所不同。在有所举措前，请确保向您的普华永道客户服务团队或其他税务顾问获取针对您具体情况的专业意见。

© 2018 普华永道。版权所有。普华永道系指普华永道网络及/或普华永道网络中各自独立的成员机构。详情请进入www.pwc.com/structure。

普华永道