

日本转让定价 基本税制及应用案例

● 诺恒经济咨询

Basic Regime and Case
Study on Japan Transfer Pricing

NERA

Economic Consulting

诺恒经济咨询

转让定价税务管理丛书

Transfer Price Tax Management Series

日本转让定价 基本税制及应用案例

● 诺恒经济咨询

Basic Regime and Case
Study on Japan Transfer Pricing

中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

日本转让定价基本税制及应用案例/诺恒经济咨询编.

—北京:中国税务出版社,2008.5

ISBN 978-7-80235-207-0

I. 日… II. 诺… III. 转让—价格—税收管理—案例—分析—日本 IV. F813.133.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 052196 号

版权所有·侵权必究

书 名: 日本转让定价基本税制及应用案例

作 者: 诺恒经济咨询

责任编辑: 刘淑民

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: **中国税务出版社**

北京市西城区木樨地北里甲 11 号 (国宏大厦 B 座)

邮编: 100038

http: //www. taxation. cn

E-mail: taxph@tom.com

发行处电话: (010) 63908889/90/91

邮购直销电话: (010) 63908837 传真: (010) 63908835

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 787×1092 毫米 1/16

印 张: 10.75

字 数: 170000 字

版 次: 2008 年 5 月第 1 版 2008 年 5 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-80235-207-0/F·1127

定 价: 28.00 元

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

诺恒经济咨询简介

诺恒经济咨询（英文名：NERA Economic Consulting）是一家由深谙市场运作机制的咨询经济学家组成的公司，客户包括企业、政府机关、律师事务所、法律代理机构、贸易组织以及国际代理机构等。诺恒的全球团队超过 600 人，遍布于南北美洲、欧洲、亚洲及澳大利亚等 23 个分支机构。

诺恒的经济学家们擅于为错综复杂的经济业务提供咨询，以及针对由竞争、法规、公共政策、战略、财务与诉讼等引发的法律问题提供解决方案，在议定战略、专项研究、报告、专业认证以及政策推荐等方面具有超过 47 年的实务经验。诺恒在工业经济和金融经济两方面都具有极高的专业水准。基于为客户提供绝对客观分析的承诺，诺恒的独立性得到了广泛的认可。客户选择诺恒正是期许能获得真实而坦诚的专业意见。

诺恒经济咨询（www.nera.com）成立于 1961 年，是 Mercer 专业咨询公司（MMC）旗下成员之一。于 2006 年在中国上海设立了其亚洲第二家分支机构，2008 年在中国北京设立了其亚洲第三家分支机构，诺恒中国（www.nerachina.com）的专业网络正在迅速形成。

序 言

近年来，随着中国对外开放的不断深入，吸引外资的规模屡创新高。投资的增加带来贸易增长，伴随着贸易而产生的国际间税务问题也随之开始越来越受各界关注。转让定价作为典型的国际间税务问题，自上世纪 90 年代初进入中国视野起发展至今，已取得了长足的进步并积累了一定的实务经验，在经济全球化的今天正面临一个如何顺利同国际标准和惯例接轨的问题。

虽然没有官方的统计资料，但在实务中，日资企业在转让定价方面被关注的程度是最高的。中国的第一个双边预约定价、第一个相互协商程序都是同日本进行的，这与日本税务当局近几年加大转让定价调查力度不无关系。综观日本的转让定价税制发展历程，可以发现，1986 年（比美国晚 58 年）才导入转让定价税制法律框架的日本，在次年即率先提出了预约定价（APA）的概念，在截至 2007 年 6 月 30 日的单年度中就完成了 84 件双/多边预约定价协议^①（而中国至 2007 年底为止总共才签订了 3 件双边预约定价协议），发展速度惊人。面对这样的现状，了解中日两国转让定价税制逐渐成为了日本跨国企业集团的强烈需求。

作为资本输出国的日本，介绍包括转让定价在内的中国税制的媒介相当丰富，从浅显易懂的入门类到深入研究的专业类，各层次的都有，日本企业很容易就可以获得关于中国的信息。然而，就我们所知，目前在中国极少有专门介绍日本转让定价税制的媒介，使得中国当地被投资的企业很难熟知这方面内容，无法理解某些集团决策，无形中加大了企业集团整体的税务风险。我们也多次感受到日本母公司希望其中国子公

^① 日本国税厅：2007 年度 APA 报告。

司掌握一定程度的日本转让定价税制的迫切需求。

其实,从法律体系方面来看,日本主要颁布有《租税特别措施^①法》施行令、实行规则及相关通知等基本理论性法规,这一点同中国无大差别;但比较显著的差异是,日本将更多的精力放在了实务操作上,比如特别制定了《转让定价实务操作准则》、《相互协商程序指南》、《合并纳税法人转让定价实务操作指引》、《转让定价税制适用参考案例集》等,具体规定了如何处理实务中遇到的各类问题的百科全书式的法规,颇具可操作性。更不同一般的是,这些法规设想的阅读对象是税务机关,而非纳税人。即并没有要求纳税人如何如何做,而是要求各级税务机关在遇到纳税人的具体问题时应该如何操作。虽然实际上纳税人也必须遵守,但这样的换位在体现出日本服务型政府角色的同时,也统一了各地税务机关的操作方式,为纳税人创造出更加公平的税收环境,非常值得中国借鉴。

鉴于这些原因,为了加强中日两国在转让定价方面的交流,也为了满足企业的需求,企盼中国转让定价税制早日完成国际接轨,我们特此选择了具有代表性的日本2007年6月最新修订的《转让定价实务操作准则》及《转让定价税制适用参考案例集》进行了中文翻译^②,奉献给广大对转让定价税制存有感兴趣的读者,希望能成为一个交流的窗口。

另外,凭借长年以来积累的经验,我们还从诺恒经济咨询的论文库中特别选取了四篇与中日两国转让定价税制颇有联系的论文,从更深层次剖析转让定价这一国际税收前沿问题。希望能够得到批评指正。

在本书的出版过程中,得到了中华人民共和国国家税务总局税收科学研究所靳东升副所长的大力支持,在此特表感谢。

诺恒经济咨询

2008年4月

① 对应于中国的“特别纳税调整”。

② 为便于中国读者理解,本书采用了直译、意译相结合的方法,个别地方会与法规原文存在少许差异。

阅 读 说 明

本书适合对于转让定价已有一定认识的读者阅读。

作为转让定价税务管理丛书的一册，本书介绍的是日本的转让定价税制。由于日本属于经济合作与发展组织（OECD）的成员国，其在税务方面的立法或多或少受到了 OECD 的影响。因此，建议在阅读本书的同时可以参考同为该丛书之一的《跨国企业与税务机关转让定价指南》，以便于掌握大量专有名词和概念。

为便于中国读者理解，译者适当添加了一部分注释，以脚注形式列于页脚。正文中出现的〔注〕为法规原文内容。对于日本税法条款，由于体系庞杂且相互间钩稽频繁，一一注释恐有难度且影响主体部分阅读，故本书采取了重要性原则进行处理。即，前后文中未提到被引用法规内容，并且比较重要的，以脚注的形式加注；前后文中实际已提到相关内容，或重要性较低的，则保持原文状态不加注。已加注的法规索引如下：

法规条文	内 容
法第 140 条	通常情况下，纳税调整的部分属于来源于国内的所得，但双边税收协定另有规定的，依其规定
法第 163 条	业务人员泄露在业务过程中悉知的秘密或盗用秘密的，将被处以 2 年以下有期徒刑或 30 万日元以下罚款
国税通则法第 65 条第 5 项	指故意漏报、少报应纳税款
措施法第 66 条第 4 号	规定了关联关系判断标准（直接或间接控股 50% 以上）、公平交易原则以及转让定价方法等
措施法第 66 条第 4 号第 2 项第 1 款	指可比非受控价格以及按照再销售价格法和成本加成法计算的正常利润率

续表

法规条文	内 容
措施法第 66 条第 4 号第 2 项第 2 款	指等同于基本三法的方法
措施法第 66 条第 4 号第 7 项	关于独立交易价格计算的资料
措施法第 66 条第 4 号第 9 项	与关联业务调查有关的其他企业应当提供的与被调查企业可比的产品价格、定价方式以及利润水平等资料
措施法第 66 条第 5 号	关联公司的借款余额超过注册资本 3 倍时, 超过部分的负债利息不得税前扣除
措施法通知 61 的 4 (1) - 23	通过成本分摊协议被分配到的交际应酬费仍需一并计算扣除限额
措施法通知 66 的 4 (2) - 1	关于可比交易的定义以及选取可比交易时应考虑的可比因素
措施法通知 66 的 4 (2) - 3	判断可比性的规定
措施法通知 66 的 4 (4)	关于利润分割法的规定
措施法通知 66 的 4 (6) - 4	运用可比非受控价格法或成本加成法确定公允利率
措施法通知 66 的 4 (6) - 5	运用可比非受控价格法或成本加成法确定公允对价
措施法通知 66 的 4 (6) - 6	对无形资产许可交易适用等同于可比非受控价格法的方法时, 须确保可比交易在许可时点、期间、条件等方面相同; 对无形资产许可交易适用等同于成本加成法的方法时, 须确保可比交易的类似性
措施法通知 66 的 4 (8) - 2	收到的返还款可以不计入应纳税所得额
措施法施行令第 39 条第 12 号第 8 项	指营业利润率、成本加成率以及贝里比率
措施法施行令第 39 条第 12 号第 12 项第 1 款	合并财务报表等的拆分方法
措施法施行令第 39 条第 12 号第 12 项第 4 款	基于再销售价格法的方法

对于第二部分的参考案例集, 主要列举的是一些转让定价方法的适用案例, 在排列顺序上由简入繁。当直接阅读靠后案例存在难以理解的概念时, 可以参考靠前案例的内容以及注释。

目 录

第一部分 转让定价实务操作准则

第1章 释义及基本准则	(1)
第2章 调查	(3)
第3章 确定独立交易价格时的注意点	(15)
第4章 针对海外转移所得的处理	(18)
第5章 预约定价程序	(19)

第二部分 转让定价税制适用参考案例集

第1章 关于转让定价方法选择的案例	(31)
【案例1】使用可比非受控价格法的情况	(31)
【案例2】使用再销售价格法的情况	(38)
【案例3】使用成本加成法的情况	(40)
【案例4】使用基于可比非受控法的方法的情况	(42)
【案例5】使用“等同于基于成本加成法的方法的 方法”的情况	(47)
【案例6】使用交易净利润法的情况	(51)
【案例7】使用贡献度利润分割法的情况	(57)
【案例8】使用剩余利润分割法的情况	(62)
【案例9】差异的调整	(65)

第2章 关于适用转让定价方法时须注意

事项的案例	(67)
2.1 关于无形资产处理的案例	(67)
【案例10】研究开发及市场开拓活动所形成的 无形资产	(67)
【案例11】有关销售网络及品质管理诀窍的 无形资产	(72)
【案例12】通过员工等的业务活动所积累的诀窍等 无形资产	(74)
【案例13】对形成、维继和发展无形资产 所做的贡献	(77)
【案例14】仅承担无形资产开发费用时的处理	(79)
【案例15】使用派遣员工的法人拥有的无形资产	(81)
2.2 关于适用利润分割法时一些需注意事项的 案例	(83)
【案例16】链式交易中利润分割法的适用范围	(83)
【案例17】可以从利润分割法的适用范围中 排除的交易	(87)
【案例18】分割对象利润的计算	(90)
2.3 关于适用剩余利润分割法时一些需注意事项的 案例	(94)
【案例19】人工费差异所产生的利润的处理	(94)
【案例20】由市场特性、市场状况变动等产生的 利润的处理	(97)
【案例21】基本利润的计算	(100)
【案例22】剩余利润的分割依据	(104)
2.4 其他案例	(108)
【案例23】企业集团内劳务提供	(108)
【案例24】考虑多个年度	(111)
第3章 关于预约定价的案例	(114)
【案例25】设定目标利润率区间的案例	(114)

【案例 26】关键假设	(118)
-------------------	-------

第三部分 转让定价论文

如何量化和归属地域性成本节约带来的 额外利润	(121)
关于“第三国”交易中公平交易 基准的验证	(131)
关于以“区间”方式存在的“独立 交易价格”	(140)
关于转让定价分析中的“第四种方法”	(149)

第一部分

转让定价实务操作准则

第1章 释义及基本准则

1-1 释义

本实务操作准则中，用语的含义分别规定如下^①：

(1) **法** 指法人税法^②。

(2) **措施法** 指租税特别措施法^③。

(3) **基本通知** 指法人税基本通知^④。

(4) **措施法通知** 指租税特别措施法相关通知（法人税篇）。

(5) **转让定价税制** 指措施法第66条第4号（除第3项以外）的规定^⑤。

(6) **合并纳税法人** 指被纳入完全合并范围的法人。

(7) **合并纳税母公司** 指获得税务机关认可的、代表其所有完全合并子公司进行合并纳税的母公司。

(8) **汇算清缴申报表**

(9) **纳税年度** 指由法人决定并经税务机关认可的纳税年度。

① 鉴于本条内容多为引用其他法律法规，且交叉钩稽复杂，故本书只对与中国相关税制有不同定义或编者认为有必要说明的用语进行释意，而对于其他与中国相关税制定义一致的用语则仅作列示，不做详细释意。

② 相当于中国的企业所得税法。

③ 所得税以外的特别法律，内容上虽然与中国的“××规程”类似，但法律级别很高。

④ 相当于中国的一般涉税通知。

⑤ 主要内容是规定了关联关系判断标准（直接或间接控股50%以上）、公平交易原则以及转让定价方法等。

(10) **合并纳税年度** 指合并纳税母公司的合并纳税年度。

(11) **海外关联方** 指直接或间接控股 50% 以上的海外子公司。

(12) **海外关联交易** 指法人同上述海外关联方之间进行的各项交易。

(13) **独立交易价格**

(14) **转让定价方法** 指可比非受控价格法、再销售法、成本加成法^①、其他方法，以及与等同于这些方法的方法或基于这些方法的方法。

(15) **非关联方** 指不满足上述关联关系判断标准的公司或自然人。

(16) **可比交易**

(17) **利润分割法**

(18) **交易净利润法**

(19) **无形资产** 指著作权、工业所有权、客户名单、销售网络等具有重要价值的无形物。

(20) **税收协定**

(21) **税收协定实施特例法** 指在实施税收协定时，关于所得税法、法人税法以及地方税法的特殊处理等的法律。

(22) **相互协商**

(23) **预约定价**

(24) **预约定价审查**

(25) **预备会谈**

(26) **税务局负责部门** 指国税局征税第二部（若是金泽、高松及熊本国税局则指征税部）法人征税科、冲绳国税事务所法人征税科（以下简称“局法人征税科”）、东京国税局调查第一部国际信息第二科、大阪国税局调查第一部国际信息科、名古屋国税局调查部国际调查科、关东信越国税局调查检查部国际调查科、札幌、仙台、金泽、广岛、高松、福冈和熊本国税局调查检查部调查管理科以及冲绳国税事务所调查科（以下简称“局调查科”）。

(27) **国税厅负责部门** 指国税厅征税部法人征税科以及国税厅调查检查部调查科。

① 该三种方法在后文中合称“基本三法”。

(28) **国税厅相互协商室** 指国税厅长官办公室国际业务科相互协商室。

(29) **合并纳税准则** 指 2005 年 4 月 28 日发布的《关于制定合并纳税法人转让定价实务操作准则》。

1-2 基本准则

处理转让定价相关事务，必须在符合公平交易原则的基础上合理地进行。因此，在处理此类事务时应该遵从下述基本准则。

(1) 在充分探讨某法人的海外关联交易价格是否与非关联方之间通常的交易价格一致、发掘存在问题的交易时，应努力掌握市场情况和行业信息等广泛事实，就转让定价方法、可比交易的选择及差异调整等方面实施切实的调查。

(2) 关于转让定价方法等，可以接受法人提出申请，或当存在与该申请相关的相互协商意见时依据其内容，进行预约定价谈判，以确保该法人对将来的可预测性，使转让定价税制被恰当、顺利地执行。

(3) 在解决由转让定价调整引起的国际双重征税问题时，各国税务当局对于转让定价的共识非常重要。因此，在调查或进行预约定价审查时，应视需要参考 OECD 转让定价指南，努力恰当地进行。

1-3 附册的有效利用

附册《转让定价税制适用参考案例集》^① 是对设定了一定前提条件的案例在转让定价税制上的处理方法进行的汇集。因此，附册列举案例以外的案例自不待言，即使是类似的案例，由于前提条件的不同，转让定价税制上的处理方法也有可能不同。须在留意这一点的情况下予以参考，恰当地进行该税制下的实务操作。

第2章 调 查

2-1 调查方针

在调查时，为准确判断是否存在转让定价问题，应考虑诸如下述事

^① 即本书的第二部分。

项，探讨相关海外关联交易。在这种情况下，不应仅仅沦为形式上的探讨，而应针对每一项交易的具体实际情况进行深入探讨。

(1) 该法人海外关联交易的净利润率或营业利润率等（以下简称“利润率”）与其在相同的市场中和非关联方进行的，规模、交易层次及其他内容都相似的交易之利润率相比是否过低？

(2) 该法人海外关联交易的利润率，与其他从事同类且在规模、交易层次及其他内容方面都类似的业务的法人从该业务中获得的利润率相比是否过低？

(3) 考虑到法人及其海外关联方在海外关联交易过程中各自承担的功能和风险等因素，该法人从该海外关联交易中获得的利润与其海外关联方从该海外关联交易中获得的利润相比是否过少？

2-2 调查时应注意的事项

对海外关联交易的分析，应以通过汇算清缴申报表以及调查等收集到的资料为基础进行。

在计算决定独立交易价格之前，应对每一项交易进行多角度的分析，例如采用下列方法，探讨是否存在转让定价问题，以期达到有效展开调查的目的。

(1) 与该法人的海外关联交易业务属于同类，且在规模、交易层次及其他内容方面都大致类似的众多非关联交易（以下简称“潜在可比交易”）的利润率将构成一个数值区间，该法人海外关联交易的利润率是否在此区间内？

(2) 由于同海外关联交易相关的存货等资产的价格，一般会随着市场需求、产品生命周期等的变化而产生相当程度的变动，因此，当仅以各纳税年度或合并纳税年度单独的数据来分析并不恰当时，应以该纳税年度或合并纳税年度前后合理期间内的该海外关联交易或潜在可比交易的价格或利润率的平均值等为基础进行分析。

2-3 附表 17 (3) 的递交情况的讨论

当从事海外关联交易的法人未递交汇算清缴申报表之附表“海外关联方明细表”（法人税申报表附表 17 (3)），或该附表所填写的内容不够完整时，应督促其递交该附表，或要求其补充完整所填内容，并努力

切实地进一步掌握与该海外关联交易相关的内容。

2-4 调查时应检查的文件资料

在调查时，应依据下列文件或账簿及其他资料（在2-4中，以下简称“文件等”）切实掌握海外关联交易的实际情况，从而判断其是否存在转让定价问题。

（1）记载有该法人及其海外关联方资本关系以及业务内容的文件等

a. 记载有该法人及其海外关联方间资本及交易关系的文件等

b. 记载有该法人及其海外关联方的沿革以及主要股东变化情况的文件等

c. 法人的有偿证券报告书或计算资料及其他记载有业务内容的报告书等；海外关联方的与此相当的报告书等

d. 记载有该法人及其海外关联方的主要产品 and 交易金额，以及销售市场和其规模的文件等

e. 记载有该法人及其海外关联方的分业务类型业绩、业务特点、各纳税年度特殊事项及其他业务内容的文件等

（2）该法人在决定转让定价时使用的文件等

a. 记载有该法人采用的可比交易的筛选过程及该等可比交易明细内容的文件等

b. 当该法人将多个交易作为一项交易来计算决定独立交易价格时，记载有作为基础的个别交易之内容的文件等

c. 记载有该法人采用某转让定价方法的理由的文件以及其他该法人在决定转让定价过程中形成的文件等

d. 对可比交易进行差异调整时，记载有调整方法和理由的文件等

（3）记载有海外关联交易内容的文件等

a. 合同或记载有合同内容的文件等

b. 记载有价格设定方法以及该法人与海外关联方价格交涉的内容的文件等

c. 记载有从事海外关联交易的法人及其海外关联方的经营战略的文件等

d. 记载有从事海外关联交易的法人及其海外关联方的损益情况的文件等

e. 记载有针对海外关联交易, 该法人及其海外关联方分别承担的功能和风险的文件等

f. 记载进行海外关联交易时, 该法人及其海外关联方使用的无形资产的内容的文件等

g. 海外关联交易相关存货的市场分析文件等

h. 记载有海外关联交易相关存货内容的文件等

i. 记载有是否存在与海外关联交易密切相关的其他交易及其内容的文件等

(4) 其他文件等

a. 记载有该法人及其海外关联方的会计处理准则的详细手册等

b. 记载有外国税务当局对该海外关联方实施转让定价调查或预约定价内容的文件等

c. 当存在与转让定价税制相当的外国制度, 以及为确保该等制度的有效性而要求企业准备适当资料的规定^①时, 该海外关联方按此规定准备的文件等

d. 其他被认为必要的文件等

2-5 适用核定利润及同业询问检查时须注意的事项

在要求法人出示或提交措施法第 66 条第 4 号第 7 项 (“核定利润”) 规定的资料^②或账簿及其复印件时, 若该法人未如期出示或提交的, 虽可以适用同项或同号第 9 项 (“同业询问检查”) 的规定^③, 但须留意下列事项。

(1) 要求法人出示或提交上述文件等时, 应向该法人说明 “该文件等的延迟或未出示、提交将满足措施法第 66 条第 4 号第 7 项或第 9 项的适用条件”, 并记录已作此说明的事实以及此后该法人出示或提交资料的状况。

(2) 关于该法人出示或提交上述文件等是否如期, 应考虑出示或提交该文件等通常必要的时间来判断。

① 在中国, 即同期资料准备规定。

② 指关于独立交易价格计算的资料。

③ 类似于中国的企业所得税法实施条例第 114 条 (三) 规定的 “与关联业务调查有关的其他企业应当提供的与被调查企业可比的产品价格、定价方式以及利润水平等资料”。