

中国移転価格税制

《特別納税調整実施弁法 (パブリックコメント募集案)》 改正のポイント2

EY税理士法人
Ernst & Young (China) Advisory Limited
移転価格部パートナー 坂出加奈

Contents

- VIII. 移転価格方法
- IX. 移転価格調査における取扱い
- X. 事前確認制度
- XI. 利益水準の監督管理

VIII. 移転価格方法

(1) 価値貢献分配法

募集案においては、移転価格算定方法として、従来どおり、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法、取引単位営業利益法、利益分割法、その他の方法が挙げられ、その他の方法として、新たに、価値貢献分配法と資産評価方法が追加された。

募集案第35条によると、「価値貢献分配法は、多国籍企業の利益に対する価値創出要素の貢献を分析することにより、多国籍企業の合算利益を各国の関連者の間で配分する方法であり、配分においては、価値貢献と関係のある資産、コスト、費用、販売収入、人員数等の特定の1つ又は複数の要素の組み合わせを考慮する」とされている。

つまり、特定の要素に基づき合算利益を配分する方法となる。そのため、関連者間取引の取引当事者の双方の国が配分基準について同意することは難しく、二重課税が生じやすい。OECDは、《移転価格ガイドライン》2010年版の1.21において、「OECD加盟国は、運用に困難があり、独立企業原則に代わる現実的な方法であるとは考えない」としている。

一方、募集案において、国家税務総局は、「価値貢献分配法は、通常、比較可能な取引の情報を取得し難いが、合算利益及び価値創出要素の貢献を正確に確定することができる取引に適用する」としている。

つまり、募集案が施行されると、調査において、中国税務機関から「比較可能な取引の情報を取得し難い」とされ、従来以上に、価値貢献分配法が採用されるおそれがある。企業としては、二重課税が容易に発生する方法であることを踏まえて対峙しなければならない。

(2) 資産評価方法におけるコスト法、市場法、収益法

資産評価方法として、募集案第35条に、コスト法、市場法、収益法が追加された。実務運用としては、関連者間の持分譲渡取引において、いずれの方法もすでに運用されている。なお、「収益法を用いて無形資産を評価する際には、無形資産の有効な経済年限を合理的に確定しなければならない」とされている。

IX. 移転価格調査における取扱い

(1) 国内関連者間取引

募集案第50条により、「国内関連者との取引については、本弁法は適用しない」とされた。

ただし、国内関連者間取引については、主に国際租税を対象とする特別納税調整の管轄としてではなく、今後、国内の別規定が提示される可能性が残されている。また、税率や繰越欠損金の保有状況の違いを用いた課税所得の減少は一般的租税回避防止として処理されることも考えられる。

なお、現行の《特別納税調整実施弁法(試行)》第30条によると、「実際の税負担が同等である中国国内関連者間の取引に対しては、直接あるいは間接に中国全体の税収の減少を招かない限り、移転価格調査及び調整は行わない」とされており、中国全体の税収を減少させる取引については移転価格税制の対象となっている。

(2) 既存の関連者間取引がない場合にも生じうる補償

募集案第51条によると、「企業が実施した機能或いは負担したリスクが独立企業が進んで負担するであろう程度を超過する部分については、関連者から合理的な補償を受けなければならない」とされている。

現行の実務においても、中国税務機関は、既存取引の価格設定のみならず、契約や資金のやりとりがない場合にも、実質的な役務提供の有無の確認や、本来、関連者が負担すべき費用を負担していないかを確認することがある。例えば、品質問題のために第三者へ支払った補償金や、親会社に帰属するブランドのための多額の販売促進費用は、本来、親会社等の関連者が負担すべきとして、既存の関連者間取引がない場合にも、移転価格税制として課税されることがある。

(3) 税務機関による比較対象の選定

募集案第53条によると、「税務機関は、調査対象企業の関連者間取引を分析、評価するために、公開データもしくは非公開データから比較対象を選定する際、比較対象の質を優先しなければならない。比較可能性が非常に高い状況においては、比較対象は1つで構わない」。

現行の規定上も、税務機関に非公開データの使用を認める点については言及があるが、比較対象の数についての言及はされていない。

すでに現行の実務において、税務機関は、調査の初期段階や修正申告を要請しようとする段階で、企業が入手することができない非公開データから利益率が高い1、2社を引き合いに出してることがある。ただし、未上場企業のデータであり、その信頼性が疑わしいばかりでなく、大規模な中国国内企業で負担する機能とリスクが似ていない場合や、逆に、外資系企業の子会社であり、当該企業の関連者間取引がその利益水準に与える影響が不明確な場合がある。企業としては、できる限り、税務機関が言及する他社の背景を把握し、その実際の比較可能性について議論することとなる。

なお、同53条には、税務機関は、選定された比較対象の平均値又は中位値の算出を、年度ごとに行っても、複数年度を合計しても構わず、調査対象企業の各年度の関連者間取引に対して、比較対象の年度ごとの数値を以って調整することも、複数年度を統一的に調整することもできることが加えられている。

(4) 中位値による調整

移転価格調査時における中位値による調整については、募集案第54条において、「税務機関が四分位法を用いて調査対象企業に対して特別納税調整を実施する際、調査対象企業の利益水準が比較対象の中位値を下回る場合、中位値を下回らないよう調整しなければならない」とされており、現行の2号通達から変更されていない。

なお、現行の規定及び募集案においても、独立企業レンジに入っている場合の取扱いについて特段、記載がない。そのため、独立企業レンジに入った年度については移転価格調査による調整の対象とならないという解釈もできないことはない。しかしながら、現行の調査実務及び後述する事前確認制度における調整の取扱いを鑑みても、独立企業レンジの下限値以上、中位未満の年度についても、中位値まで調整される実務が踏襲されることが予想され、その場合、独立企業レンジの幅に入っている場合には調整は行わないOECD移転価格ガイドラインにおける取扱いと矛盾することとなる。

(5) 運転資本調整

運転資本調整について、募集案第55条によると、「税務機関は、関連者間取引を分析、評価する際、一部例外（後述する来料加工の場合）を除き、運転資本の使用が異なることにより生じる利益の差異に対しては調整を行わない」。一方、現行の2号通達は、第38条で、運転資本調整を行う必要がある場合には国家税務総局の承認を得ることとされている。そのため、募集案は、国家税務総局の承認を得れば行えるニュアンスが残されている。現行規定よりも、さらに厳しい表現となっている。

(6) 来料加工のマークアップの基礎

来料加工は、輸入材料を国外企業が提供し（中国企業は外貨を支払って輸入する必要がない）、中国企業が国外企業の要求に応じて加工または組立を行い、加工費のみを請求して、完成品は国外企業が販売する商流である。そのため、国外企業より提供された輸入材料及び無償で提供を受けた設備の減価償却費は、来料加工を営む企業の損益計算書には載っていない。

来料加工については、通常、加工または組立てを行う中国法人を検証対象とする取引単位営業利益法が採用され、その利益水準指標に総コストマークアップ率が適用される。そのため、企業のコストベースが小さくなれば、同じ利益水準を要求されたとしても、獲得しなければならない利益の絶対額も小さくなる。

募集案においては、第56条により、「税務機関は、関連者に対して来料加工役務を提供している調査対象企業を分析、評価する際、無償で輸入された原材料及び設備の価値を還元させなければならない」との条文が追加された。

なお、国家税務総局は、無償で輸入された原材料の総コストへの加算について、発展途上国マニュアルにおいても言及しており、その理由を比較対象企業とのコストベースを揃えるためとしている。つまり、国家税務総局によると、独立した上場企業が来料加工のみを主な事業とすることは稀であり、比較対象企業のコストベースには、原材料及び設備の減価償却費が含まれていることが多いとの見解である。そして、発展途上国マニュアルにおいては、コストベースに加算する原材料価格の算定に、通常、当該原材料の通関評価額を用いているとしている。

発展途上国マニュアルにおいては、そのように、コストベースを増額させた上で、在庫保有コスト等につき調整を行うとしている。募集案第56条においても、「企業が来料加工製品のサプライチェーン全体に関わる真実かつ完全な資料を提出し、各関連者の総体的な利益水準が反映されている場合、税務機関は、調査対象企業と比較対象の運転資本の使用の違いにより生じる利益の差異に対して、10%を超えない範囲で比較可能性の調整を行うことができる」とし、例外的に運転資本調整を行うことを認めている。

(7) 負担する機能とリスクが限定的な企業の損失

負担する機能とリスクが限定的な企業については、現行の2号通達及び関連規定が纏められ、募集案第58条において、「国外関連者に対して、来料加工或いは進料加工等の簡単な生産、簡単な代理販売、委託研究開発を提供する企業は、戦略決定の誤り、稼働率の不足、製品の販売不振、研究の失敗等に起因するリスク及び損失を負担すべきではなく、合理的な利益水準を確保しなければならない」とされている。

なお、上述したとおり、限定的な機能とリスクのみを負担し、かつ損失を計上した場合、翌年5月31日までにマスターファイル及びローカルファイルを準備しなければならない。自社で負担した機能のために損失が生じたことを説明することとなる。

(8) 国外関連者を検証対象とする分析

募集案第61条には、「低税負担国において簡単な機能を履行し、限定的なリスクを負担する関連者との間で企業が関連者間取引を行う場合、税務機関は、当該関連者を検証対象とすることができる。」との条文が加えられた。

当該条文は、国外法人に一定の低い利益を獲得させ、超過収益を中国法人に獲得させようとの狙いがある。ただし、本来、検証対象は、比較可能性のある比較対象のを見つけやすさの観点から、負担する機能とリスクが単純な方を選定することとされており、理論的には「低税負担国」に所在するか否かとは直接的な関係がない。取引の相手方が低税率国以外に所在する場合にはたとえ負担する機能とリスクが簡単であっても検証対象とすることはできないのか疑問が残る。

一方で、多くの移転価格調査の実務において、中国各地の税務局の担当官は、中国法人を検証対象とする取引単位営業利益法を慣例的に用いており、中国法人を検証対象とする移転価格方法以外を受け入れさせることは容易でなかった。同条文は、今後、中国各地の税務局担当官に、中国法人以外が検証対象となりえる可能性を理解させる材料としても使うことができるかもしれない。しかしながら、実際に国外関連者を検証対象とするとあたり、企業として、例えば次の課題がある。

- ▶ 関連者が複数の事業・取引を行っている場合、税務局の誤解を解くために、切り出し損益を作成することができるか。
- ▶ 中国税務機関に対して、非公開である国外の損益を提出しても構わないか。
- ▶ 中国税務機関に、国外の非公開データを受け入れさせる交渉ができるか。（切り出し損益作成における研究開発費・販売管理費の配賦基準の合理性等）

なお、現行の実務上、国外法人の切り出し損益を移転価格分析の前提となる根拠資料として税務機関に受け入れさせるためには、税務機関より、第三者会計士の監査・レビューを要請されることがある。

(9) 税務登記抹消の前の移転価格リスク分析

募集案第62条により、税務登記抹消に際して、移転価格税制に関するリスク分析が実施されることが明確となった。なお、現行の実務上も、過去年度の損失や低い利益水準の説明を求められ、企業による修正申告を通じた追徴税額の納付を行わない限り、税務登記抹消手続きを進めてもらえないことがある。

なお、同62条においては、特に、「低価格もしくは無償で国外へ無形資産を譲渡している状況の有無に特に注意する」とされている。例えば、中国から東南アジア等の他国へ拠点を移管する際にも、それまで中国法人において培われたとされる無形資産の対価を要求されるリスクをはらんでいる。

(10) 第二次調整にかかるみなし配当

募集案には、第二次調整にかかるみなし配当の規定が加わった。中国において移転価格課税を受けた場合に、中国法人がその取引相手となる関連者から増額調整された所得額に相当する送金を受けなければ、その未受領額は、中国法人が親会社に対して配当をしたとみなして、配当にかかる源泉税を課すというものである。

なお、同65条によると、「人民元以外の通貨で加算調整された課税所得額を振り込む場合、加算調整された課税所得額を基準とし、振り込み日当日の人民元為替レートの中間値に基づき、振り込む必要のある外貨建て金額を計算する」とされている。

第二次調整にかかるみなし配当について、国家税務総局は、2006年9月28日に付けの《関連者間取引移転価格税制管理に問題についての通知》(国税函[2006]901号)(以下、「901号通達」)においても規定していた。しかしながら、その後公布された2号通達では言及されず、901号通達が運用される事案はほとんどなかった。実務上も、中国税務機関の関心は専ら、中国法人の所得増額調整による追徴税額の納付であり、対応的調整に相当する部分の送金が行われているか否かまで確認されることはほとんどなかった。

なお、2008年度以降の未処分利益からの配当にかかる源泉税率は、《企業所得税法实施条例》第91条により、国内法も日中租税条約の限度税率と同じ10%である。2007年度以前の累計未処分利益からの配当については、《企業所得税の若干の優遇政策についての通知》(財税[2008]1号)により免税となる。

(11) 移転価格課税の時効(税務検査通知書の送達)

募集案第68条において、移転価格課税の時効の起算点を、立案を通知するために交付される『税務検査通知書』(立案通知書に該当)の送達とすることが明記されている。つまり、移転価格調査の結果により交付される『特別納税調査調整通知書』(更正通知書に該当)を起算点とするのではない。

そのため、立案通知書の送達後、税務機関の都合で調査の着手が遅れたり、又は長期化したり、さらに、実質的な調査は完了していても税務機関内部の手続きの滞り等により、更正通知書が適時に交付されない場合にも、調査立案時から10年間の移転価格調査の対象年度として残ることとなる。税務機関としては立案手続きを取っておけば時効を止めることができ、企業にとって不利な取扱いである。

なお、現行の2号通達には調査時効には言及しておらず、《企業所得税实施条例》第123条により、「税務機関は当該取引の発生した納税年度から10年内、納税調整する権利がある」とされている。移転価格課税の時効の起算点が明確にされているわけではないが、「立案する権利」が10年間あるのではなく、「納税調整する権利」が10年間あるとされていることから、自然にとらえれば、立案時点ではなく、更正時点となる。しかしながら、現行の中国移転価格調査の実務上、立案通知書に調査対象期間が記載されていることもあり、すでに募集案と同様に、移転価格課税の時効の起算点は立案時点となっている。

(12) 追徴税額にかかる利息と延滞金の区分

2008年度以降の関連者間取引に対する追徴税額については、人民銀行の人民元貸付基準金利による利息が生じること、仮に同時文書の義務を果たさない場合には当該利率に5%が加算されることには、現行の2号通達から変更がない。

なお、募集案第160条は、2015年1月5日に公布された《租税徴収管理法の改正にかかるパブリックコメント募集案》の取扱いを踏襲している。利息の計算期間は、追徴税額の帰属する納税年度の翌年6月1日から、確定した追徴税額に対して設定された納付期限までとなり、一方、納付期限を過ぎても追徴税額を納付しない場合にも、その期間に対しては延滞金が科される。延滞金の利率は《租税徴収管理法》第32条により、1日あたり0.05%であり、年率に換算すると18.25%と高額となる。

X. 事前確認制度

(1) 事前確認申請の優先受理、申請意向又は正式申請の拒否

募集案においては、事前確認制度につき、2014年12月に公布された《2013年事前確認制度アニュアルレポート》の記載を概ね踏襲する申請の優先受理条件が加わった。さらに、事前確認申請の意向の拒否及び正式申請の拒否の条件が明記された。現行の実務運用と同様、中国の事前確認制度のプロセスにおいては、次の点が規定上も明文化されることとなる。

- ▶ 中国税務機関が国際的に主張したい地域性特殊要因が考慮されている事案を優先的に受理する。

- ▶ 継続申請については、実施期間中の加重平均の利益水準が中位値以下であった場合、税務機関は正式申請に向けた話し合いをする前の意向書の提出すらも拒否することができる。
- ▶ 企業の申請の意向が受理され、予備会談が開始された後も、予備会談において税務機関と企業の意見が一致しない場合、税務機関は正式申請を拒否する権利を持つ。

優先受理については、募集案 第95条によると、税務機関の審査への企業の協力、相手国の事案の重視に加えて、「企業が提出した申請資料が整っており、バリューチェーン或いはサプライチェーン全体に対する分析が完全で明晰で、採用予定の価格設定方針と算定方法が適切であり、マーケットプレミアムとコストセービング等の地域性特殊要因が考慮されている」事案については、事前確認申請を優先的に受理するとしている。当該内容は、2014年12月に国家税務総局が発表した《2013年APA事前確認制度アニュアルレポート》における優先受理の条件を基本的に踏襲している。

なお、マーケットプレミアムとコストセービング等の地域性特殊要因が企業の申請内容に加味されていれば、国家税務総局は相手国と相互協議を行う際に、これらをより主張しやすくなる。つまり、国家税務総局が相互協議で議論したい事案と言えるかや、中国が課税権を主張するための今後の布石となりうるかが、優先受理の要件の1つとされている。

また、上述したとおり、バリューチェーン或いはサプライチェーン全体に対する分析については、2014年12月に発表された《2013年APA事前確認制度アニュアルレポート》により追加された事項である。

一方、募集案第96条には、予備会談前の意向の提出についても税務機関が拒否することができる状況が列挙されている。当該条文によると、意向提出前に調査が展開されている場合、同時文書の準備義務又は関連者間取引にかかる未申告であった場合に加えて、継続申請については、税務機関は、「企業が事前協議の継続締結を申請する場合に、元の事前確認に四分位範囲が採用されていたが、実施期間中の加重平均の利益水準が中位値以下であった」場合には税務機関は意向を拒否する権利があることが明示されている。つまり、継続申請事案については、元の事前確認が四分位範囲により合意がなされており、中国法人の実績値が合意内容に従って下限値以上を守っていたとしても、中位値以下であれば、予備会談の前段階で、税務機関は継続申請の意向の提出を拒否できることとなる。

さらに、事前確認の正式申請の拒否については、募集案第97条によると、税務機関は、「予備会談において双方の意見が一致しない場合」、企業の事前確認の正式申請を拒否する権利を持つ。

現行の2号通達においても、予備会談において企業と税務機関の見解が一致した後に、企業と税務機関との間で正式会談を行い、この企業と税務機関との意見の一致に基づき、企業は正式申請を行うこととなる。また、予備会談で企業と税務機関との間で見解が一致しない場合には、税務機関は企業に対して申請を拒否する旨を通知することとされている。募集案は現行の取扱いと同様ではあるものの、税務機関による拒否の権利条件を列挙することで、より明確に、企業と税務機関の見解が一致しない場合、税務機関が正式申請を拒否する権利を持つことを示している。

(2) 事前確認における中位値調整

募集案第94条によると、事前確認であるにもかかわらず、各年度の実績値が事前確認で確定した目標となるレンジを外れた場合、レンジの最も近いエッジとなる下限値又は上限値まで調整するのではなく、中位値まで補償調整が行われ、さらに、期間満了時には、事前確認の対象年度の加重平均値の実績がたとえ事前確認で確定したレンジに納まっていたとしても、中位値を下回る場合、中位値まで調整することが明記されている。

当該条文は、税務機関が継続申請の意向を拒否することができる条件とも趣旨が一致している。これらの事前確認における取扱いと国内調査における中位値調整の実務との違いは、事前確認の場合、単年度においては目標となるレンジに納まっていれば調整しないことのみとなり、たとえ二国間又は多国間で事前確認が協議されたとしても、相手国側でも同取扱いに同意しない限り、二重課税が生じかねない。

これらの条文において、中国税務機関は、事前確認において、中国を検証対象とする利益法(取引単位営業利益法等)が採用されることを想定している。今後、中国系企業の海外進出に伴い、検証対象が国外となる事案が出現した際に、中国税務機関がどのように対応するかは不明確である。

XI. 利益水準の監督管理

募集案において、新たに、利益水準の監督管理にかかる章が追加された。当該内容は、立案前の企業に対する税務機関の移転価格管理にかかるもので、企業の義務に関するものではない。税務機関が行うべき事項として、関連者間取引のリスク等級付けとこれに応じた移転価格管理、企業の情報のデータベースの構築、移転価格税制コンプライアンスの内部統制テスト、自己修正申告の推進等について述べられている。これらはすでに2014年8月29日付けで国家税務総局が発表した《特別納税調整モニタリング管理に関する問題についての公告を公布》(国家税務総局公告2014年第54号)等の関連規定や現行の実務においても取り組みがなされている。実際に、移転価格税制を中心とする特別調整納税による全国の年間追徴税額の80%

近く(2014年度は76%)は企業による修正申告により徴収されている。

当該章において、特に注目すべきは、移転価格調査後の追跡管理期間の年数の明示がなくなったことである。現行の2号通達第45条においては、「税務機関は企業に対して移転価格調整を行った後、調整を行った年度の翌年から5年間にわたり追跡管理を実施しなければならない。企業は追跡管理期間において、対象年度の翌年6月20日までに同時文書を提出しなければならない」との規定があった。募集案では、当該条文は削除されている。確かに、募集案第149条には、「税務機関は、すでに特別納税調整の実施を受けた企業に対して、生産経営、関連者間取引の変化及び利益水準状況を追跡して管理し、企業が自ら独立

企業原則に準拠するよう促さなければならない」との条文はあるが、翌年から5年間という期間や翌年6月20日までの同時文書の提出等については言及がない。2009年4月16日に国家税務総局より公布され、同内容が規定されている《移転価格追跡管理の強化に関する問題について通知》(国税函[2009]188号)が2号通達の改正後も有効との前提に立てば、実務的には変更がないと言えるが、募集案から具体的な年数が削除された背景には、調査、調整の対象となった年度の翌年から5年間を経過後も、引き続き、税務機関は企業の利益水準を管理、監督し続けることを示唆しているとも読み取れる。

〈次号につづく〉

■メールマガジンのお知らせと登録方法

弊法人では、上記ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。

メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <http://www.eytax.jp/mailmag/> を開きます。
2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。

* なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要があります。



@EY_TaxJapan

最新の税務情報を配信しています。

ニュースレター全般に関するご質問・ご意見等がございましたら、下記までお問い合わせください。

EY税理士法人

ブランド、マーケティングアンドコミュニケーション部
tax.marketing@jp.ey.com

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

EYについて

EYは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出しています。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い社会の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバル・ネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、ey.com をご覧ください。

EY税理士法人について

EY税理士法人は、EYメンバーファームです。税務コンプライアンス、クロスボーダー取引、M&A、組織再編や移転価格などにおける豊富な実績を持つ税務の専門家集団です。グローバルネットワークを駆使して、各国税務機関や規則改正の最新動向を把握し、変化する企業のビジネスニーズに合わせて税務の最適化と税務リスクの低減を支援することで、より良い社会の構築に貢献します。詳しくは、www.eytax.jp をご覧ください。

© 2016 Ernst & Young Tax Co.

All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE 20160113

本書は、一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスをを行うものではありません。EY税理士法人及び他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

www.eytax.jp