

中国移転価格動向「6号公告」 ～特別納税調査、相互協議手続き～

August 2017



About Mazars

MAZARS は監査、会計、税務及びアドバイザリーサービスに特化した、国際的に統合された独立組織です。

2017年1月時点で、世界79ヶ国に業務を展開し、18,000人のプロフェッショナルがクライアントの各発展段階をサポートしています。

概要

多国籍企業による BEPS(Base Erosion and Profit Shifting: 税源浸食及び利益移転)の進展に対応するべく、国際的潮流として移転価格税制に係わる法改正が行われています。今回は、中国における最新の移転価格法令である 6 号公告（特別納税調査調整及び相互協議手続きに関する管理弁法（国税発〔2017〕6号））についての解説の第 4 回目として、特別納税調査、相互協議手続き等について説明を行います。

特別納税調査および特別納税調査につながるリスクの性質

6 号公告（特別納税調査調整および相互協議手続きに関する管理弁法（国税発〔2017〕6 号））によれば、特別納税調整に関わる調査は、企業所得税法第 6 章に基づき、移転価格税制、過小資本税制、タックスヘイブン（租税回避地）対策税制、および一般租税回避防止規則などあらゆる側面から調査が行われることとされています。特に、中国企業の海外子会社といった租税上の外国居住者については、タックスヘイブン対策税制や一般租税回避防止規則の観点から、調査が行われることもある旨が明示されています。

6 号公告の第 4 条では、税務局により特別納税調査が行われるに際して、重点的に検討がなされるべき九つの事項が列記されています。ここで列記されている検討事項、すなわち、関連者との取引額の総取引額に占める割合が極めて高いこと、継続的に損失状態に陥っていること、利益率が低い、あるいは利益率の変動が激しいことといったものは、本質的に従来の 2 号公告（特別納税調査調整実施弁法（国税発〔2009〕2 号））から引き継がれたものであるといえます。

なお、新たに追加された検討すべき事項を有する企業としては、以下のようなものが含まれます。

- (i) 利益水準が果たす機能と負担するリスクが相応しない企業、あるいは受ける利益がコストシェアリングに関わる合意に基づき計算されるコストと合致していない企業
- (ii) 過小資本税制の対象となる可能性が高い、関連者からの負債資本比率が標準的な割合を超過している企業
- (iii) 税務上の中国居住者企業または税務上の中国居住者企業および中国居住者が支配し、実行税率が 12.5%未満の国（地域）で設立された企業で、タックスヘイブン対策税制の適用を免れるため、利益の分配がなされていない、あるいは利益の分配が減額されている企業
- (iv) 一般租税回避防止規則の適用を免れるべく、合理的な商業上の目的を有さないタックスプランニングや取り決めをしている企業

これら事項に関わる特別納税調査以外でも、税務調査ということに関して言えば、移転価格調査に関わる具体的な規定が存在します。6 号公告は、基本的に 363 号通知（クロスボーダー関連者間取引の監視及び調査の強化に関する通知（国税函〔2009〕363 号））をはじめとする、過去に出された多数の通知に規定されている条項を反映したものといえます。

これらには、以下のようなものが含まれます。

- (i) 「単一的機能のみを有する」企業：製造（委託或いは契約性製造）、販売、契約性研究開発といった、単一の業務に従事している企業は、原則として合理的な利益水準を維持すべきものとされています。これら単一の機能を有する企業は、当該関連者間取引が移転価格文書の作成が要求される水準に達しているか否かに関わらず、欠損が生じた場合ローカルファイルを準備することが求められます。
- (ii) 検証対象企業の選定：6 号公告においては、特定の取引における関連者の機能、リスク分析の後、より単純な機能を有する方の関連者が移転価格分析における検証対象企業として選定されるべきとされています。これは、中国税務当局が移転価格文書の調査を行う際に、海外企業が検証対象企業として選定されることを受容する可能性を示すものであり、取り立てて取引単位営業利益法の適用に際して、中国企業が得るべき残余利益を算定することを念頭に置いたものと思われます。関連者間取引において、中国企業が果たす機能および負担するリスクが極めて複雑である場合、他方の企業を検証対象企業として選定する方が合理的であると考えられます。このようなアプローチは、経済協力開発機構(OECD)の税源浸食と利益移転（BEPS : Base Erosion and Profit Shifting）行動計画 8~10 により推奨されているものと、基本的に一致しているといえます。
- (iii) 受託製造：原材料及び設備は法的に海外の委託者に属し、中国企業が委託料の支払いを受け、製造、組み立てのみを行う受託製造については、受託製造業者の取得すべき適切な利益水準を算定するにあたり、比較対

象企業が見つからない場合には、中国税務当局は、海外の委託者が法的に所有する原材料及び設備の価値に対して調整を行うことが出来るものとされています。

これは以下の例のような場合に該当することとなります。

ある中国企業は、従業員への給料や間接費を含めた営業費用の 7%に相当する受託料を、海外の委託者に対して請求しています。ただし、上述の営業費用には、海外委託者が法的に所有している、原材料に関わる費用、固定資産の減価償却費は含まれていません。このような場合、中国税務当局により、受託製造業者は契約性製造業者であると見なされ、原材料および固定資産を所有しているものとして扱われる可能性があります。例えば、取引単位営業利益法の適用に際しては、5%のフルコストマークアップ率が適用されることとなり、請求される受託料は上述の原材料費および固定資産減価償却費を反映したものとなります。これにより、結果的には、当初のものよりも極めて高く受託料が算定されます。

- (iv) 運転資本の調整：製造バリューチェーンに関わる、事実に基づく不足のない情報が納税者により提供されている場合、運転資本の調整を行うことができます。しかし、当該調整は 10%以上となってはならず、比較対象企業の再選定が必要となります。受託製造、契約性製造を除き、6 号公告ではいかなる場合にも運転資本の調整を行う余地はないものとされています。

6 号公告では、さらに特別納税調査に関わる幾つかの新しい規定が導入されています。このようなものとしては、以下の (i) ～ (ii) が挙げられます。

- (i) 非居住者企業に対する中国税務当局調査権限：6 号公告によれば、タックスヘイブン対策税制の観点から検討すべき事項があるといった限度において、非居住者に対して特別納税調査を行うことが認められています。さらに、中国税務当局は、調査対象企業およびその関連者だけでなく、調査に関係するその他あらゆる企業に対して情報提供を求めることができるものとされています。例えば、商流の上流に位置するサプライヤーや下流に位置する顧客などの第三者は、中国税務当局が必要と認める場合、情報の提供を求められる可能性があります。
- (ii) 隠匿された取引：6 号公告では、さらに、国家としての徴税額を減少させる「隠匿された関連者間取引」の取り扱いについても、具体的に言及しています。例えば、中国税務当局が、情報収集の過程で、中国企業が役務提供、あるいは無形資産の使用許諾を行っているにもかかわらず、関連者に当該費用を請求せず、商品により高い価格を設定するなどして、移転価格上の適切な処理を行っていない場合、当該取引に関しては特別納税調整を行うことができるものとされています。

なお、6 号公告からは、ディスカッションドラフトに記載されていた「二次的調整」という言葉が削除されています。パブリックコンサルテーション期間に、物議を醸す「二次的調整」についての条項に対しては多くの批判がなされたこともあり、これは歓迎されるべきことといえます。

対応的調整および相互協議手続き

6 号公告は、相互協議手続きの申請を考えている納税者に対し、その予測可能性を高めることができます。従来の 2 号公告に比べ、相互協議手続きを実施するに当たり、要求される事項および提供される情報について、より詳細な規定が定められています。6 号公告においては、当局により相互協議手続きの申請が却下されたり、相互協議手続きが停止、終結されたりする具体的状況についても、概括的な説明を提供しています。

6 号公告に対する考察

6 号公告は、移転価格管理および特別納税調整の面で、重要な通知であるということが考えられます。移転価格文書と OECD による BEPS 行動計画 13 への対応について規定している 42 号公告（関連者間取引申告および同期資料管理に関する公告（国税発〔2016〕42 号））、事前確認制度について規定している 64 号公告（事前確認管理の規範化に関する公告（国税発〔2016〕64 号））と共に、6 号公告は BEPS 行動計画 8～10 の内容を、中国の移転価格法制、規制に反映したものと いえます。また 6 号公告では、移転価格分析や特別納税調査、調整のための方法

論や手続きに加え、幾つかの移転価格上重要な論点についても明記しています。本公告では、国家税務総局（SAT）は、無形資産、関連者間役務提供、利益水準の監視、さらには相互協議手続きの手引きについて、総じて OECD による BEPS 行動計画 8～10 にて採用されている考え方を踏襲しているものといえます。

6 号公告はリスク志向型の徴税制度に、より重きを置くようになってきています。将来的には国別報告書やマスターファイル、場合によっては、より詳細なローカルファイルや関連者間取引申告表の導入により、あらゆる企業はその利益水準および取引について監視されることもあり得ます。これらの変化は、包括的でリアルタイム、かつダイナミックな税務局による企業の監視環境を生み出すものと予測されます。われわれの理解する限り、SAT は、収集された情報の「ビッグデータ」分析を最大限に活用する方向に既に動いており、これによりさらに徹底した監視、および移転価格リスクのある分野への集中的な対応が可能になると考えられます。

企業は、積極的に移転価格リスクを管理するということが、従来にも増して求められるようになってきています。片面的な移転価格算定方法が相変わらず利用される可能性はあるものの、無形資産や地域固有の優位性に焦点が当たること、それらが実際に価値あるものかを問わず、重要な無形資産を保有している、あるいは地域固有の優位性が存在するとされます。また取引単位営業利益法が、従来ほどの汎用（はんよう）性を持たないものとなる可能性も否定できません。繰り返しになりますが、移転価格の算定は基本的な命題、すなわち利益は経済的活動が行われ、価値が創造される場所にて課税されるべきである、という考えに帰結するものといえるでしょう。



CONTACT

Mazars

Japan Desk

大澤 健彦 Osawa Takehiko
シニアコンサルタント Senior Consultant
Tel. +86 (0)21 61681088
Email. Takehiko.osawa@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China
Tel. +86 (0)21 6168 1088
Fax. +86 (0)21 6168 1087

MAZARS JAPAN DESK (CHINA) CONTACTS

Japan Desk SHANGHAI OFFICE

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa
パートナー Partner
Tel. +86 (0)21 6168 1088
Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

大澤 健彦 Osawa Takehiko
シニアコンサルタント Senior Consultant
Tel. +86 (0)21 61681088
Email. takehiko.osawa@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China
Tel. +86 (0)21 6168 1088
Fax. +86 (0)21 6168 1087

More informations on
www.mazars.cn