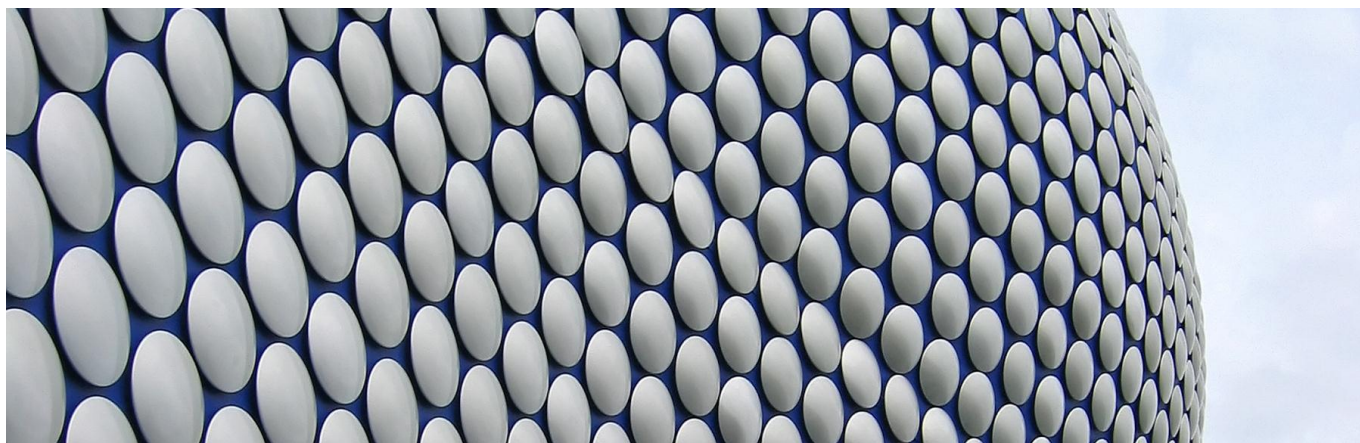


# 国家税務総局 (SAT) による BEPS 行動計画 8～10、及び 14 の中国税制への反映

2017 年 5 月



## 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。

## 導入

2017 年 3 月 17 日、国家税務総局 (SAT) は、待望の「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（以下、「6 号公告」）」を公布しました。これにより、特別納税調整に関わる従来の 2 号文の移転価格についての条項の改正が、ほぼ全面的に完了したと言えます。

OECD による BEPS 行動計画 8～10、13 及び 14 に対応する形で、国家税務総局 (SAT) は 2015 年 5 月、意見募集のためのディスカッションドラフトを発表しました。後にこのディスカッションドラフトは撤回されましたが、OECD による BEPS 行動計画 13 に対応する形で、2016 年 7 月に 42 号公告が発表され、移転価格に関する更なる発表が将来的に為されるものと期待されることとなりました。更に、2016 年 10 月には、事前確認制度についての 64 号公告が発表されました。



そして、国家税務総局(SAT)は、6号公告において、特別納税調査、調整のための主要な論点、方法論及び手続きを明確化するに至りました。また、実務上の立場を明確にする形で、6号公告ではOECDのBEPS行動計画8~10、及び14を反映した変更についても盛り込まれています。従来適用されてきた2号公告の対応する部分については、6号公告の2017年5月1日付の発効で以って廃止されることとなります。尚、2号公告で廃止される部分としては、以下のようなものが含まれます。

- 第4章：移転価格算定方法
- 第5章：移転価格調査及び調整
- 第11章：対応的調整及び国際間協議
- 第12章：法的責任

当該変更を行うに際しては、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、及び相互協議手続きの手引きに関するディスカッションドラフトにおける立場を、基本的に踏襲しています。

6号公告について評価すべき点として、国家税務総局(SAT)が、ディスカッションドラフトと関連して納税者により発表された懸念事項に対して、実際に慎重な考慮を行っていると思われることが挙げられます。そして、納税者が憂慮していたいくつかの点については、修正或いは明確化が為されています。尚、具体的には、以下のような点に関して変更が行われています。

- 中国移転価格税制上、独立企業間取引原則の適用が主として要求されることの明示。
- 論争的となっていた「二次的調整」条項の廃止。
- 受託加工業務に対して分析をするに際し運転資本の調整を行うことが認められました。尚、運転資本の調整により利益水準が10%以上調整されるなど利益水準の調整が許容される範囲を超える場合には、比較対象企業を再選定することが求められます。

6号公告のポイントについては、以下説明を行っていきます。

## 移転価格算定方法

2号公告にて導入され、OECDの移転価格ガイドラインにおいても支持されている従来の5つの移転価格算定方法は、依然として許容されるべきものであり、独立企業間取引原則に従ったものとされています。更に、6号公告においては、コストアプローチ、マーケットアプローチ、及びインカムアプローチといった、一般に有形資産、無形資産の評価に用いられる独立企業間取引原則に合致するその他資産評価方法も認められています。尚、これらの資産評価方法は、企業による無形資産や株式の譲渡に対する移転価格分析を補助するものとして、6号公告にて言及が為されています。

寄与度利益分割法については、ディスカッションドラフトにて導入され、一部には定式所得配賦法と同等のものと考えられていましたが、6号公告においては移転価格算定方法として明記されていません。但し、一般的な利益分割法においては、価値創造への貢献について考慮されなければならないとされています。6号公告によれば、税務当局は、企業グループの利益を、価値創造が為された場所を鑑み配分することが出来ます。更に、従来の5つの移転価格算定方法及び資産評価方法に加え、公告にその言葉が多く登場する「他の手法」やバリューチェーン分析の存在により、これらの手法が、所得は経済活動が行われ価値が創出されている場所で課税が為されるべきであるという原則を反映したものである限り、移転価格調査を実施するにあたり、中国税務当局はそれらの手法の導入を行う余地を有するものと考えられます。

## 比較可能性分析

6号公告は、OECDのBEPS行動計画8~10の内容を反映したものとなっており、比較可能性分析に際して考慮すべき要因に関する重要な規定を含んでいます。

これら比較可能性分析に際して考慮すべき要因としては、以下のようなものがあります。

- (i) 契約上の取り決め: BEPS行動計画8~10にて導入された概念のうち多数が、6号公告においても採用されています。特に、比較可能性分析を実施するにあたっては、各関連者の契約遂行能力、契約遂行のための現実の行動、及び関連者間契約にて定められた条件の信用性に対する検討が求められています。
- (ii) シナジー: BEPS行動計画8~10に沿った形で、比較可能性分析に際して考慮すべき要因として、多国籍企業グループのシナジーを認定しています。
- (iii) 地域固有の優位性: 予期されていた通り、6号公告においては、ロケーションセービングやマーケットプレミアムといった地域固有の優位性について考慮すべきことが追加されています。すなわち、移転価格文書のローカルファイルにて、地域固有の優位性について説明することが求められており、特に、利益分割法の適用に際し、残余利益の適切な配分を決定する上で、地域固有の優位性が考慮されなければならない旨が6号公告では明記されています。

- (iv) 独立価格比準法:独立価格比準法の適用に際して考慮すべき要因の詳細が6号公告にて列記されており、それらには有形資産の譲渡(期限他)、金融資産(貸付期間、安全性他)、無形資産(利用の排他性、維持改善及び更新の権利他)等が含まれています。
- (v) 重要な無形資産が存在する場合の取引単位営業利益法適用の不適切性:6号公告に依れば、一般に、有形・無形資産の所有権や使用権の譲渡、役務取引等と関連し、取引に従事している納税者が重要な無形資産を有しない場合に適用されます。

例えば、BEPS 行動計画 8~10 によれば、取引従事者が「特殊かつ重要」な無形資産を有し、比較分析に際して信頼に足るレベルの調整が為されないならば、取引当事者の一方のみに対して適用される移転価格算定方法である取引単位営業利益法のような方法の適用は、不適切な可能性があるとされています。そして、そのような場合には、比較対象会社の財務数値に基づかない利益分割法のような移転価格算定方法が採用される必要があります。但し、取引当事者があまり付加価値の低いブランドのような、一般的な無形資産しか有していない時にも、取引当事者の一方のみに対して適用される移転価格算定方法の適用が適切ではないのかといった問題は残ることとなります。例えば、付加価値の高いブランド名を有さない一般的な販売会社は、取引単位営業利益法を適用し続けることが出来るのかといったことが論点として挙げられます。尚、OECD の BEPS 行動計画 8~10 によれば、このようなことは可能であると見做されるようです。その一方で、6号公告はこれについては言及していません。我々の見解に依れば、このような場合には、依然として移転価格算定方法として取引単位営業利益法が適用できるものと考えられます。

## ロイヤリティー及び無形資産

6号公告は、国家税務総局(SAT)の無形資産に関する独自の移転価格アプローチ、すなわち地域固有の優位性や、以前発行された16号公告に記載のある非居住者へのロイヤリティーの支払い等と、BEPS 行動計画 8~10 の当該部分に関わる内容を融合させたものと言うことが出来ます。

地域固有の優位性については上述しましたが、国家税務総局(SAT)は、一貫してバリューチェーンの上流ないし下流の商業活動が、移転価格ガイドラインにおいて過度に強調されてきたとの立場をとっています。国家税務総局(SAT)の見解によれば、技術的ノウハウやマーケティング無形資産は、多国籍企業の中国子会社がそれぞれ製造、販売を行うことによってもその形成に寄与していると見做されます。すなわち、この考えに基づけば、中国子社もまた無形資産の形成に貢献しており、部分的に無形資産を「所有している」といえます。このような考え方をベースとし2015年には16号公告が発行されましたが、そこでは海外関連者が無形資産価値の形成に寄与したのでない限り、無形資産の利用の対価として海外関連者に対して支払われるロイヤリティーの損金算入が否定されています。

6号公告の発効により、2015年に発行された16号公告は廃止されることとなりました。そして、16号公告の規定は修正され、その内容は6号公告の30条から33条に反映されています。ここで規定されている移転価格アプローチは、ロイヤリティーの支払と享受される経済的利益を対応させるものであり、BEPS行動計画の内容に沿ったものです。ちなみに、これは実際には歓迎されるべきことと言えます。32条の規定に依れば、企業がロイヤリティーを受け取るまたは支払う際に、ロイヤリティー額が当該企業により享受される経済的利益と整合しないものであるなら、税務局は特別納税調査を実施、調整を行う権限があり、最高でロイヤリティー全額に対しての調整が認められます。このようなアプローチはOECDにより提唱されている移転価格アプローチと一貫したものとなっています。廃止された16号公告に規定されているように、ロイヤリティーの支払を全額認めないものとするのではなく、当該ロイヤリティー支払が享受される経済的利益と対応する限り、調整は必要ないものとされています。6号公告は、中国国内の納税者が海外関連会社からロイヤリティーを受領する際にも適用されます。

廃止された16号公告にて税務局が採用していた従来の立場からのこのような変更は、一般的に歓迎されるべきものと言えます。例えば、無形資産が第三者から取得され、中国子会社にライセンスされる場合、ロイヤリティーの支払が享受される経済的利益と整合するものであるならば、当該ロイヤリティー支払額の損金算入が否認されることはないものと考えられます。従来は、無形資産の所有者が当該無形資産の形成に貢献しておらず、単に法的にその所有権を保持しているに過ぎない場合には、ロイヤリティー支払額の損金算入が認められないこともありました。

BEPS行動計画8~10によれば、多国籍企業グループ構成企業の無形資産価値に対する貢献は、開発、改良、維持、保護、利用といった構成企業が担っている機能、利用された資産、もしくは負担されているリスク等を検討することで評価されるべきであるとされています。そして、6号公告では、これらに加えて宣伝、広告も検討すべき機能として追加されています。ここでいう宣伝、広告は、中国税務の観点で特に強調されているものであり、中国市場における宣伝、広告や中国の消費者による商品認知の向上は、マーケティング無形資産の価値のバリュードライバーと見做すべきものとされ、地域固有の優位性を重視する中国税務当局の見解を反映しています。すなわち、中国子会社により海外ブランドの広告、宣伝が行われているならば、中国子会社が果たしているそのような機能は、移転価格分析において考慮されるべきとされています。

6号公告第30条の規定によれば、単に無形資産の法的所有権を有するのみで、無形資産の価値創造に寄与していないグループ企業は、そのような無形資産の利用から生じる経済的利益の分配にあずかるべきではないとされています。このような考え方は、享受される経済的利益と整合しないロイヤリティーの支払いは否認されるべきであるとする、既に廃止された16号公告の精神を引き継いでいるといえます。また、第30条は、無形資産開発のための資金を負担したのみで、無形資産の創造及び利用について、関連する機能やリスクを負担していない企業は、当該資金供給に対応するリターンのみを享受すべきと定めています。これらの条項は、BEPS行動計画8~10にて推奨される方法の内容と一致していると言えます。

尚、このような考え方は以下の例にて示されています。ケイマン諸島のある多国籍企業グループの一構成企業は、無形資産の開発のために資金を供給し、その法的所有権を有しています。上述の無形資産に関わる6つの機能（開発、改良、維持、保護、利用、宣伝広告）は海外の親会社と中国子会社の双方において担われており、中国子会社はケイマン諸島の法人に無形資産の利用に関わるロイヤリティーの支払いを行っています。廃止された16号公告に基づけば、ケイマン諸島法人は上述の機能のいずれも担っていないため、当該ロイヤリティー支払額はその損金算入が認められないものとなります。一方、6号公告に基づけば、ロイヤリティー支払額は、享受される経済的利益や、中国子会社及び海外の親会社による無形資産への貢献と比較されることとなります。そして、享受される経済的利益及び中国子会社による貢献に見合った分のロイヤリティー支払額のみ、損金算入が認められることとなります。このような考え方に従い、ケイマン諸島法人により受領されたロイヤリティーは、当該法人と海外親会社の間で、BEPS行動計画8~10にて規定されている原則に沿った形で分割されることとなります。

## グループ内役務提供

16号公告の廃止に伴い、6号公告ではその第7章で、海外法人に対して支払われるグループ内役務提供料の損金算入について定めています。損金算入が認められるためには、役務の受領者が当該役務提供から経済的利益を得ることが必要となります。そして、16号公告に規定されていた「6つの基準による受益性テスト」は、6号公告にも継承されています。そして、「6つの基準による受益性テスト」の条件を満たさない役務提供取引は、中国子会社にとって有益な役務提供であるとは見做されません。例えば、投資者により提供される全般的な経営管理業務は、その役務の受領者に対して利益を提供しているものであるとは認定されず、支払われた役務提供料についてはその損金算入が否定されます。6号公告では、損金算入可能な金額を決定する際に、さらに独立企業間取引原則を考慮することが要求されています。本質的に、役務提供料は、当該市場で同様ないし類似の状況においてなされる役務提供に関わる費用と、同等の水準にある必要があります。計算の基礎としては、「合理的な費用」もしくは「賦課費用」が採用され、独立企業間取引にて加算されるであろうマークアップについては、役務提供料の算定にあたり加味されません。結果的に、海外関連者が役務提供を外注するに際し、例えば、実際に役務提供を行う外注先に対して管理、監督を行うことにより、当該関連者が追加的な経済的利益を創出しているものでないならば、外注先の請求費用にマークアップを加算したものであって役務提供料とするべきではないということになります。

## 特別納税調査/特別納税調査に繋がるリスクの性質

6号公告に依れば、特別納税調整に関わる調査では、企業所得税法第6章に規定されている、移転価格税制、過小資本税制、タックスヘイヴン対策税制、及び一般租税回避防止規則等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、タックスヘイヴン対策税制や一般租税回避防止規則の観点からの調査が行われることもある旨明示されています。

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9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、関連者との取引額が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、利益率が低い或いは利益率の変動が激しいことといったものは、本質的に従来からの2号公告から引き継がれたものであるといえます。尚、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) 利益水準が有する機能や負担するリスクに相応しない企業、或いは分配され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対応したものとなっていない企業。
- (ii) 過小資本税制の対象となる可能性がある、関連者からの負債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もしくは税務上の中国居住者企業及び中国居住者により支配され、実行税率が12.5%より低い国に設立された企業で、タックスヘイヴン対策税制の適用を免れるため、利益の分配が為されていない、或いは経営上合理的に必要なとされるコスト以外でもって利益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タックスアレンジメントに従事している企業

これら事項に関わる特別納税調査以外にも、税務調査ということに関しては、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と言えます。

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る。関連者間取引において中国企業が果たす機能及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、OECDのBEPS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言えます。
- (iii) 委託製造：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委託製造については、委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%に相当する委託料を、海外の委託者に対して請求しています。但し、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、委託製造業者は契約性製造業者であると見做され、原材料及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。取引単位営業利益法の適用に際しては、例えば5%のフルコストマークアップが適用されることとなり、請求される委託料は上述の原材料費及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委託料が算定されることとなります。

- (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出来ます。しかし、当該調整は10%以上となつてはならず、比較対象会社の再選定が必要となります。委託製造、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いく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、タックスヘイヴ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、調査対象会社及びその関連会社だけでなく、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出来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等の第三者は、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、或いは無形資産の使用許諾を行っているにも関わらず、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出来るものとされています。

尚、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、物議をかもし「二次的調整」についての条項に対しては多くの批判が為されたこともあり、これは歓迎されるべきことと言えます。

## 対応的調整及び相互協議手続き

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ものということができます。従来の2号公告に比べ、相互協議手続きを実施するにあたり要求される事項、及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。

## 考察

6号公告は、移転価格管理及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、事前確認制度について規定している64号公告と共に、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と言えます。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、いく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と言えます。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、さらに詳細なローカルファイルや関連者間取引申告書の導入により、あらゆる企業はその利益水準及び取引について監視されるといった事態もあり得ると言えます。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。我々の理解する限り、国家税務総局(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、及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。

企業の皆様におかれましては、積極的に移転価格リスクを管理することが、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で、それらが実際に独自である価値のあるものであるかを問わず、結果的に重要な無形資産を保有している、或いは地域固有の優位性が存在するものとされることで、取引単位営業利益法が従来ほどの汎用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。

## 联系方式

### 玛泽

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

### 地址

上海市银城中路 68 号陆家嘴时代金融中心 8 楼  
200120, 中国, 上海  
电话: +86 (0)21 6168 1088  
传真: +86 (0)21 6168 1087

横山 登  
パートナー  
+81 (0)3 6823 6600  
noboru.yokoyama@mazars.jp

### 地址

2-11-7 赤坂港区  
ATT 新館 11 階  
東京 107-0052  
日本  
电话: +81 (0)3 6823 6600  
传真: +81 (0)3 5545 1378

更多详情, 请访问:  
[www.mazars.cn](http://www.mazars.cn)