

EY China TP Alert

国家税務総局による 6 号公告の公布

～ 相互協議プロセスの整備および 中国の移転価格ルールと OECD ガイドラインとの 一致性の向上

中国の国家税務総局 (State Administration of Taxation、以下「SAT」) は 2017 年 4 月 1 日、「特別納税調査調整および相互協議プロセスに関する管理弁法」(国家税務総局公告 2017 年第 6 号、以下「6 号公告」) を公布した。当該公告は 2017 年 5 月 1 日から施行される。

6 号公告は長らく待たれていた、独立取引の原則の適用に関する指針を含むものであり、それには無形資産取引、関連者間の役務取引、地域固有の優位性、移転価格算定方法およびその他の手続に関する事項についての指針が含まれる。また、租税条約の下で行われる相互協議手続き (Mutual Agreement Procedure、以下「MAP」) についても詳細に規定している。

6 号公告は、SAT が租税条約と OECD の税源浸食と利益移転 (Base Erosion and Profit Shifting、以下「BEPS」) プロジェクトにおいて形成された国際的なコンセンサスを重視していることを反映している。後述するように、6 号公告により、中国の移転価格ルールは多くの面で、BEPS プロジェクトの下で形成された新たな国際基準により沿ったものとなる。

6 号公告は、SAT が 2017 年 9 月 17 日に公表した「特別納税調整実施弁法」のコンサルテーションドラフト (以下「コンサルテーションドラフト」) において提起した改正事項の最終的な規則として公布されたものの一つである。コンサルテーションドラフトは当初、その全体が国税発 [2009]2 号 (以下「2 号通達」) に取って代わるものと見込まれていた。(コンサルテーションドラフトに関する移転価格ニュース¹を参照)

1: <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--chinas-tax-authorities-issue-groundbreaking-consultation-draft-to-update-transfer-pricing-rules-in-a-post-beps-environment>

2号通達は長らく、中国の租税回避防止に係る事項の総合的な指針とされ、その中の過少資本税制(文書準備に関する要求を除く)、タックスヘイブン対策税制および一般租税回避防止規則に関する規定はなお有効である。コストシェアリングに関する一部の規定を除き、2号通達におけるすべての移転価格に関する規定は、すでに新しい規定に置き換えられたことになる。特に、国家税務総局公告 2016 年第 42 号(以下「42 号公告」)は、移転価格同期資料の準備および関連者間取引申告に適用されるものである。(42 号公告に関する移転価格ニュース²を参照)

具体的に言えば、6 号公告は 2 号通達の第 4 章、第 5 章、第 11 章および第 12 章に取って代わるものである。その他、6 号公告は国税函[2009]第 188 号(移転価格調整の追跡管理)、国税函[2009]第 363 号(単一機能の欠損企業に対する同期資料の要求)、国家税務総局公告 2014 年第 54 号(自主調整による追加納税)および国家税務総局 2015 年第 16 号(国外関連者に対するロイヤルティおよびサービス費の支払い)(以下「16 号公告」)とも置き換えられる。

国際的な背景

6 号公告をより詳しく理解するために、当該公告が公布された国際的な背景を知る必要がある。BEPS プロジェクトは広く国際的な課税ルールを改めるために、OECD が 2 年にわたり推進してきたプロジェクトであり、それには「多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針」(以下「OECD ガイドライン」)の改訂も含まれる。BEPS 行動計画の最終報告はプロジェクトの初期段階である 2015 年 10 月に公表され、現在は多くの事項に関する具体的な作業がなお進められている。

国・地域間における租税条約の MAP 条項による紛争解決メカニズムの改善も現在進められている作業の一つである。その一環として、各国・地域の MAP 資源および納税者の問題解決における MAP の有効性に関するレビューを含むピアレビューが、国・地域間で進められている。SAT は積極的にこのピアレビューを受け入れ、MAP に投入する人員をすでに大幅に増やしている。

6 号公告は MAP による移転価格案件の処理について詳細に規定している。これらの規定は、移転価格以外の紛争案件にも適用される国家税務総局公告 2013 年第 56 号(以下「56 号公告」)を補完するものである。6 号公告による変更点の一つは、移転価格案件に関する MAP の申立てを望む企業は、先に現地の管轄税務機関に申請を提出するのではなく、直接に SAT に申請を提出することになったということである。企業の特別納税調整案件がまだ終了していないか、あるいはすでに終了しているが、企業がまだ追加納税額を納付していない場合、SAT は企業による MAP の申請を拒否することができる。

無形資産取引

6 号公告には無形資産取引に関する多くの規定が置かれている。これらの規定はコンサルテーションドラフトほど詳細なものではないが(6 号公告には無形資産の定義がない等)、その他の条項は多かれ少なかれ BEPS 行動における勧告に沿うものである。

特に留意しなければならないのは、6 号公告では、無形資産の使用によって生じる利益の帰属の確定と関連する機能に関して、コンサルテーションドラフトで示されたフレームワークが保たれているということである。BEPS 行動計画により改訂された OECD ガイドラインでは、開発、改良、維持、保護、利用という五つの機能(以下「DEMPE 機能」と総称)を認識しているが、6 号公告では六つめの機能として普及が加えられている(すなわち「DEMPEP 機能」)。OECD のフレームワークの下では、普及の機能は DEMPE 機能に含まれるものと思われるが、この機能を単独で提示していることは、中国の税務機関が中国の企業によるマーケティング活動を通じて創出される価値を重視していることの表れと言える。

しかしながら、6 号公告では、無形資産に係る収益の帰属を決定する際に、特定の DEMPEP 機能についてどのように評価すべきかについては具体的に規定していない。OECD の BEPS 行動計画では、ある立案と統制の機能はその他の DEMPE 機能よりもより重要であるとしている。このような点に関する指針がない中で、中国の税務機関は無形資産の利用に関連する通常の機能(使用許諾された技術を用いた製品製造またはブランド商品の販売等)をより重視する可能性がある。

コンサルテーションドラフトにおける関連者間のロイヤルティ取引に関するアプローチは、6 号公告でも踏襲されている。中国の税務機関は当該取引の審査を行う際、特に、無形資産の価値に変化が生じているか否か、非関連者間取引の契約において、通常は価格調整条項があるか否か、企業と関連者が果たす機能、負担するリスクおよび使用する資産に変化が生じているか否か、および DEMPEP 機能を果たす者が合理的な補償を得ているか否かということに着目をする。

このほか、6 号公告には、BEPS 行動計画の指針に応えるものとして、コンサルテーションドラフトにあった次の二つの規定も残されている。1)無形資産の形成および使用の過程において、資金を提供するのみで、実際には関連の機能を果たさず、リスクも負わない場合、合理的な資金コストに見合うリターンのみを得るべきである。2)企業が無形資産の法的所有権を有するのみで、無形資産の価値に貢献していない場合、無形資産に係る収益の分配にあずかるべきではない。

2: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-china-tp-alert-sat-issues-highly-significant-new-rules/\\$FILE/EY-china-tp-alert-sat-issues-highly-significant-new-rules.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-china-tp-alert-sat-issues-highly-significant-new-rules/$FILE/EY-china-tp-alert-sat-issues-highly-significant-new-rules.pdf)

関連者間役務取引

6号公告には関連者間の役務取引に関する規定もある。6号公告では、国際的に広く受け入れられ、OECDも認めている「受益性テスト」を採用している。これは、役務提供者の活動が、それを受ける者に商業的地位を向上させるような経済的、商業的価値をもたらす、比較可能な状況の下で、独立企業も当該活動を他の企業に委託するか、あるいは自ら行うことを望む場合、関連者間の役務取引を認識するというものである。

6号公告には2015年に出された16号公告の規定も反映されている。すなわち、税務機関は実質的な経営活動を行っていない関連者に支払うサービス費の損金算入を認めない可能性がある。16号公告の公布後、独立取引の原則に従ったサービス費の支払いであっても損金算入を認められない可能性があるという点に、納税者は憂慮を示した。例えば、限定的な機能を有する関連者が他国の関連者から受益性役務に係る対価の請求を受け、それにわずかなマークアップを加えたサービス費を中国の企業に請求したとする。この場合、当該役務が中国の企業およびその経営に真に便益をもたらすものならば、当該サービス費の損金算入をまったく認めないことは不合理と考えられる。6号公告の文言はやや曖昧であるが、税務機関がサービス費の損金算入を認めないのは、その支払いが独立取引の原則に合致しない場合に限定されているように思われる。

最後に、関連者間の役務取引に関する6号公告の規定は、中国にある企業が役務の提供者となる場合にも受入者になる場合にも適用される。このことは、中国企業による対外投資が日増しに重要性を増す中で、中国の本社が国外子会社に提供する役務に対して合理的な補償を得ることを、SATが望んでいることを反映している。

地域固有の優位性

過去10年間に中国の税務機関は、中国における地域固有の優位性（コストセービング、マーケットプレミアム等）は多国籍企業グループにより高い利益をもたらしているとして、中国の企業がその優位性に関連する合理的な補償を得ることの重要性を一貫して強調してきた。このことは、42号公告にあるローカルファイルの準備に関する要求にも表れている。すなわち、企業はローカルファイルにおいて、移転価格およびバリューチェーンの利益の帰属に影響を与える地域固有の優位性について説明することを求められている。

6号公告でも地域固有の優位性について強調しているが、コンサルテーションドラフトと比べて、6号公告の規定はBEPS後のOECDガイドラインにより近いものである。OECDガイドラインでは、もし分析において用いる比較対象企業が企業と同じ国にあるならば、地域固有の優位性について調整を行う必要はないとしている。同様に、6号公告では、比較対象企業が異なる「経済環境」にあるときに、地域固有の優位性の調整を行う必要があると規定している。6号公告は、地域固有の優位性は移転価格分析における比較可能性の要素であり、無形資産ではないとしている点でも、OECDガイドラインに従っている。

移転価格算定方法

6号公告に列挙される移転価格算定方法には、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、利益分割法が含まれ、各方法に関する指針は基本的に OECD ガイドラインと一致している。また、OECD ガイドラインと同じように、6号公告でも、適切な場合には、独立取引の原則に合致するその他の方法を使用することができるとしている。

6号公告では、独立取引の原則に合致するその他の方法として、資産評価によく用いられる原価法、市場法および収益法という三つの方法を挙げている。この点も BEPS 後の OECD ガイドラインと一致している(ただし、OECD ガイドラインは収益法の適用に関するより詳細な指針を提供している)。

6号公告によれば、取引単位営業利益法は原則として重大な無形資産がかかわる関連者間取引には適用されないが、重大な無形資産についての定義はない。そのため、中国の企業が重要な DEMPEP 機能(普及機能を含む)を担う場合、税務機関は取引単位営業利益法ではなく、利益分割法を用いるべきと考える可能性がある。しかしながら、6号公告では、重大でない無形資産にかかわる場合に、無形資産の関連者間取引に取引単位営業利益法を用いることを認めている。

6号公告はコンサルテーションドラフトと異なり、独立取引の原則に合致するその他の方法として価値貢献分配法を挙げていない。この大きな変更は、SAT がコンサルテーションドラフトに対して出された意見を考慮したものである。また、コンサルテーションドラフトと6号公告のいずれにおいても、取引の各当事者が独特の貢献をしている場合、または取引が高度に統合されている場合、利益分割法が最適な方法であるとしている。OECD は最近公表した利益分割法に関するドラフトの中で、比較対象企業を見つけることが難しいことのみによって、利益分割法が最適な方法であるとは言えないと述べている。SAT はこれに就いて、6号公告では、比較対象企業を見つけることが難しいという状況には触れていないようである。

手続きに関する事項

中国の移転価格税制における手続き面に関しても、6号公告により多くの点に変更された。その主なものは、企業が自主調整により税額を追納する際に記入する「特別納税調整自主納付税額表」というフォームが新たに設けられた点である。また、6号公告では、事前確認の申請または更新申請をする企業は暫定的に特別納税調整の調査対象としない旨を規定している。特に、企業が事前確認の予備会談において、過年度の取引の処理について税務機関と合意し、かつすでに「事前確認締結意向書」を提出した場合、当該企業も暫定的に特別納税調整の調査対象とはされない。さらに、税務機関の調査権は居住者企業だけでなく、非居住者企業にもおよび、税務機関は非居住者企業を直接あるいは国内の関連企業を通じて調査できるということも、6号公告では明らかにしている。移転価格調査を行う際の情報およびデータの取扱いについても、6号公告では2号通達よりも詳細に規定している。

その他の変更点

6号公告は以下のような事項について、2号通達の規定に若干の変更を加えている。

- ▶ 中央値に基づく調整。6号公告によれば、税務機関は被調査企業の関連者間取引が独立取引の原則に合致するか否かを分析、評価する際、実際の状況に基づいて算術平均法、加重平均法または四分位法等の統計手法を選択することができる。しかしながら、四分位法を用いるときは、企業の実際の利益水準が比較対象企業の利益率レンジの中央値を下回る場合、原則として中央値以上で調整しなければならないと規定している。2号通達にもこれと類似の規定はあったが、6号公告の規定はより明確である。この点は、企業の利益水準が四分位レンジ内であれば、調整を行う必要はないとするOECDガイドラインとは異なる。
- ▶ シークレットコンパラブルの使用。2号通達では、税務機関が比較分析を行う際、非公開情報(いわゆる「シークレットコンパラブル」)を用いることができると規定していた。6号公告では、税務機関は公開情報を優先的に用いるということを明確にしている。
- ▶ 単一機能の企業。単一機能の企業に欠損が発生した場合、取引金額が同期資料の準備が必要となる基準に達するか否かにかかわらず、欠損年度の同期資料のローカルファイルを準備しなければならない。ただし、6号公告の規定によれば、その企業が税務機関に自ら同期資料を提出する必要はない。(363号通達では、企業が自主的に提出することを求めていた)
- ▶ 国内関連者間取引。2号通達の規定と類似するが、文言は若干異なる。6号公告では、実際の税負担が同じ国内の関連者間の取引は、当該取引が直接または間接に国家全体の税収の減少を招かなければ、原則として特別納税調整を行わないと規定している。

来料加工に関する6号公告の規定は、コンサルテーションドラフトおよび現行の実務と一致している。もし同じビジネスモデルの比較対象企業を見つけることができなければ、コスト・プラス・マークアップ率を用いる際、検証対象のコストベースに委託者から提供される原材料および設備の価値を加えなければならない。また、調整幅が10%を超えないことを条件として、来料加工の案件においてのみ、資本調整を行うことが認められる。

コンサルテーションドラフトには、移転価格調整を受けた場合、会計上の調整を行うべき旨の規定があったが、6号公告にはない。現時点では明確な規定がないことから、みなし配当または貸付として二次調整を行うか否かということを含めて、各地の実務上の取扱いは異なる可能性がある。

6号公告では金融資産譲渡(持分譲渡を含む)に係る比較可能性の要素を、コンサルテーションドラフトよりも詳細に列挙している。特に、持分譲渡に関して、ベンチマーク分析を行う際に考慮すべき比較可能性の要素として、例えば、会社の業務および資産の構成、業界の周期、経営段階、地理的区域、資本関係、のれん、流動性、過去の経営状況等を挙げている。このことは、中国の税務機関が将来、持分譲渡の取引により着目するようになることを表しているものと考えられる。



まとめ

6号公告の公布により、中国は引き続き移転価格ルールの整備を図っていくことになる。まだ一致しない部分もあるが、6号公告は中国の移転価格ルールとOECDガイドラインに反映される国際基準との一致性を高めるものと言える。中国はBEPSプロジェクトに係る進行中の作業に積極的に関与しており、当該領域において引き続き重要な役割を演じることになるだろう。

中国の移転価格に関するお問い合わせ先 Transfer Pricing Contacts of EY in China

北京	上海	広州	香港
Joanne Su +86 10 5815 3380 joanne.su@cn.ey.com	Travis Qiu EY Greater China Transfer Pricing Leader +86 21 2228 2941 t.ravis.qiu@cn.ey.com	Carter Li +86 20 2881 2701 carter.li@cn.ey.com	Curt B Kinsky EY Asia Pacific Transfer Pricing Leader +852 2629 3098 curt.kinsky@hk.ey.com
Leonard Zhang +86 10 5815 2815 leonard.zhang@cn.ey.com	Julian Hong +86 21 2228 2726 julian.hong@cn.ey.com	深圳	Martin Richter +852 2629 3938 martin.richter@hk.ey.com
Lillian Du +86 10 5815 2606 lillian.du@cn.ey.com	Kana Sakaide +86 21 2228 2289 kana.sakaide@cn.ey.com	Lawrence F Cheung +86 755 2502 8383 lawrence-f.cheung@cn.ey.com	Kenny Wei +852 2629 3941 kenny.wei@hk.ey.com
Bing Kun Zhao +86 10 5815 3000 bingkun.zhao@cn.ey.com	Mark Ma +86 21 2228 4763 mark.ma@cn.ey.com	Jean N Li +86 755 2238 5600 jean-n.li@cn.ey.com	Justin Kyte +852 2629 3880 justin.kyte@hk.ey.com
	Janice Ng +86 21 2228 2938 janice.ng@cn.ey.com	台北	
	David Chamberlain +86 21 2228 3766 david-g.chamberlain@cn.ey.com	George Chou +886 2 2720 4000 Ext. 2735 george.chou@tw.ey.com	
	Il Kook Chung +86 21 2228 2697 il-kook.chung@cn.ey.com		
	Zhi Bin Yao +86 21 2228 3429 zhibin.yao@cn.ey.com		

About EY

EY is a global leader in assurance, tax, transaction and advisory services. The insights and quality services we deliver help build trust and confidence in the capital markets and in economies the world over. We develop outstanding leaders who team to deliver on our promises to all of our stakeholders. In so doing, we play a critical role in building a better working world for our people, for our clients and for our communities.

EY refers to the global organization, and may refer to one or more, of the member firms of Ernst & Young Global Limited, each of which is a separate legal entity. Ernst & Young Global Limited, a UK company limited by guarantee, does not provide services to clients. For more information about our organization, please visit ey.com.

© 2017 Ernst & Young (China) Advisory Limited
All Rights Reserved.

本書は、APAC no. 030045 41 の翻訳版です。
ED None

This material has been prepared for general informational purposes only and is not intended to be relied upon as accounting, tax, or other professional advice. Please refer to your advisors for specific advice.

ey.com/china

Follow us on WeChat

Scan the QR code and stay up to date with the latest EY news.

