

中国移転価格通信

2015年9月

SAT中国移転価格ルール 改定のためのパブリックコ メント募集案を発表

2015年9月17日、中国国家税務総局（「SAT」）は「特別納税調整実施弁法」（国税発〔2009〕2号）（「2号文」）の改正版となる「特別納税調整実施弁法」パブリックコメント募集案を交付した。

パブリックコメントの期限は2015年10月16日となる。2号文は中国において移転価格を統治する規定であり、過少資本、被支配外国企業（「CFC」）、一般租税回避防止ルールなどの領域も含まれる。

パブリックコメント募集案は基本的に国際的に受け入れられている独立企業間原則に沿ったものとなっており、多くの状況において、G20/OECDのBEPS（「Base Erosion and Profit Shifting」）プロジェクトにおいて交付されたガイダンスの内容を反映している。

確かに、明らかに中国独自と言える観点、例えば、コストセービング、マーケットプレミアム、その他の地域性特殊要因に対する強い見解、も含まれている。BEPSガイダンスからの乖離は一致性の範囲内にあると言える。

パブリックコメント募集案は2号文によって確立された移転価格体系に多くの変化をもたらすことになるであろう。このアラートにおいては、より重要な変化となる以下の項目について紹介する：同時文書、関連者間サービス(IGS)、無形資産、移転価格算定方法、事前確認協議(APA)。

同時文書

パブリックコメント募集案における移転価格同時文書準備義務により、中国はBEPSプロジェクトの Action プラン 13における提案を最も早く採用している国の一つであると言える。Action プラン13における3文書から成る同時文書アプローチ、即ち、マスターファイル、ローカルファイル、国別報告書(CBCレポート)を取り入れている。パブリックコメント募集案は更に「特別事項文書」と呼ばれる別途文書の作成を、関連者間サービス取引、コストシェアリング協議、過少資本に対して要求する。

CBCレポートに関連する規定は、多くはBEPSにおける提案と一致している。中国に最終親会社を有する多国籍企業グループにおいて、グローバル収入が50億人民元を超える場合、確定申告の際CBCレポートを提出することが求められる(期限は5月31日)。現在の為替レートによれば、当該条件はBEPSによって規定される7.5億ドルユーロを下回ることになる。中国における期限はBEPSで提案される12月31日より早いものとなっているが、中国における提出者は延長を申請することが可能である。中国はまた外国の親会社に指定され、提出を行う中国子会社からのCBCレポートを受け入れる。これはBEPSにおける第二ファイリングメカニズムと一致している。

注目すべきこととして、その他の中国子会社に対し、中国においてCBCレポートを提出することは求められていない。しかしながら、中国が外国で提出されたCBCレポートを、租税条約の交換プロセスによって入手できない場合は、特別納税調査のプロセスにおいて、中国の税務担当官は現地の子会社にCBCレポートを要求する権利を有する。

マスターファイル及びローカルファイルを準備する条件は現行の同期資料準備の条件と一致している、即ち、売買取引に対し2億元人民元、その他取引に対し4000万人民元が適用される。マスターファイルに含まれる内容はBEPSガイドラインと一致している。ローカルファイルに対する要求は、バリューチェーン分析の提出が必要など、より広範なものになっている。納税者は、バリューチェーンにおける利益分配に関連する情報を収集し、提示することについて、十分な考慮が必要となるであろう。

関連者間サービス

パブリックコメント募集案は、納税者において関連者間サービス取引が発生する場合は、特殊事項文書を準備するというこれまでに無い新しい要求を加えている。特殊事項文書は以下を含むとされる：関連する関連者間協議書のコピー、サービスコストの集計及び配賦基準の文書化、そしてより重要なものとして、中国のサービス受領者の受益に関する文書。

原則として、中国は国際的に認められ、OECDが認めた「受益テスト」を引き続き堅持している。これは、サービス提供者の活動がサービス受領者にその商業的位置づけを高めるための経済的、商業的な価値を提供し、且つ比較可能な環境において独立企業が第三者に同様の活動の実施のため或いは自ら実施するために、支払を行う意思がある場合、関連者間サービスが認められる、とするものである。しかしながら、最近発行されたその他の通達と同様、パブリックコメント募集案はどのような活動が受益テストに合致するかについて、非常に厳格で、また、やや特殊な見解を示している。例えば、パブリックコメント募集案はどのような活動が「株主活動」に当たるかについてかなり広い定義を採用している。損金算入が認められない株主活動として、管理、支配、監督活動がこの範疇に入るという強い仮定を課している。

納税者は関連者間サービスに関する中国におけるアプローチと他国におけるアプローチの間でいかに折り合いをつけるかについて困難を生じるであろう。また二重課税のリスクもより現実的なものとなった。親会社へのサービス費支払に関しては、プランニング及び文書化の両方において十分な注意を払うことを勧める。

最後に、BEPSとの一致性の観点から見て、注目すべき相違点として、パブリックコメント募集案には、期待されていた低付加価値サービスの提供に関するセーフハーバーが導入されていない。

無形資産

パブリックコメント募集案には無形資産取引に関し、全く新しい章が加わっている。OECDが無形資産に関する移転価格ガイダンスの最終レポートを交付するまで数週間残されているが、パブリックコメント募集案における条項の多くは、BEPSのディスカッションドラフトにおける文言を倣っている。これは、中国がBEPSプロジェクトに積極的に参与する姿勢から見ても自然なことと言える。但し、いくつかの相違も存在する。

パブリックコメント募集案はOECDと同じく無形資産に対する広範な定義を採用する：物理的な資産や金融資産ではなく、商業活動における使用のために所有または支配され得るもの、比較可能な状況において独立当事者間の取引であればその使用や移転についての対価が発生するであろう資産。この定義は特に暖簾及び継続価値を含む。それ以外において、顧客リスト及び販売網が列挙されており、これらはOECDガイダンスと一致しないわけではないが、中国市場の重要性に関する中国の見解を反映している。同時に、この定義はOECDの次の観点に同意していることを反映している。即ち、所有或いは支配が不可能であるため、地域固有の優遇性は無形資産としてよりも比較可能性の要因として扱われるべきである。

パブリックコメント募集案は、無形資産の「法的所有権」及び「経済的所有権」を区別している。経済的所有権は、開発、改良、維持、保護、応用（「DEMPE」）、及び「プロモーション」活動を通じ、本質的に無形資産の価値に貢献する事業体に帰属する。BEPSガイダンスは「経済的所有権」という用語を用いていないが同様の基礎原則、無形資産に関するリターンは重要なDEMPE機能を担う組織に帰属すべきである－を提示している。

もう一つ、パブリックコメント募集案とBEPSガイダンスにおける僅かな相違として、DEMPE活動に「プロモーション」活動が加えられている。OECDがマーケティング活動が関連するものとして同意するかについてはほとんど疑問とならないであろう。「改良」のカテゴリーの中に入る可能性もある（マーケティング活動がブランド価値を改良する）。しかし、この活動を明確に加えることによって、中国は中国市場の重要性及びその市場を創造している中国子会社の役割の重要性を強調している。

同様に、パブリックコメント募集案は、どのDEMPE活動が無形資産の価値創造において最も重要であるかについて異なる強調がされている。BEPSガイダンスは設計及び支配機能、例えば研究計画の方向性における支配や予算における支配機能を強調しているが、これら機能と前線における実施機能、例えば、R&Dの実行、市場情報の収集、などを区別していない。パブリックコメント募集案は、予測どおり、現地における活動、例えば、顧客との関係維持、製品の現地化などの活動を強調している。

パブリックコメント募集案は最近ロイヤリティ取引の管理に関してSATから出された規定内容と一致している。税務調査担当官は以下の点に特に注意することが求められる：許可された無形資産の価値がロイヤリティの支払が開始した当初と比べて減少していないか、価格調整の文言が同じ産業の第三者との協議書の中に一般的に記載されているか否か、機能リスク及び資産に変化がないか、ライセンサーが無形資産の価値の上昇に貢献するDEMPE機能を実施していないか。

最後に、パブリックコメント募集案はBEPSガイダンスの2つの原則に沿っている。1、無形資産の開発活動に資金だけを提供し、DEMPE機能を実施しない組織は、投資リターンだけを得るべきである。2、法的所有権を有するが、融資機能或いはリスクを支配しない組織－DEMPE機能よりはるかに少ない－は、いかなる無形資産に関連する利益を得るべきではない。

移転価格算定方法

パブリックコメント募集案はOECDガイドラインで規定される全ての移転価格算定方法を提供する：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。加えて、パブリックコメント募集案は「その他の方法」として適用可能な2タイプの方法を記載している：価値貢献分配法(value contribution allocation method (VCM))、資産評価法。

VCMは中国の移転価格調査において税務調査官が使用することがあったため、中国実務においてなじみのある方法である。これは利益分割法と似ていて、合算された利益を関連者の間で合理的な配賦基準、例えば、収入、コスト、試算、従業員数、によって分配するものである。但し、パブリックコメント募集案は2つの方法が最も最適とされる状況に関して異なるガイダンスを提供している。OECDガイダンスと同じく、利益分割法は特に複数の関連者が独特で価値ある貢献を行う或いは取引の統合性が高い場合に適用可能とされる。他方、VCMは比較対象企業を見つけるのが難しく、配賦基準の公式は信頼あるものが決定可能である場合に適用される。中国の税務当局は、中国のような発展途上国においては、よい比較対象企業に欠けることを繰り返し指摘してきたため、この条件により、無形資産を有さない或いは限られた無形資産を有する中国企業により利益を分配するためにVCMが適用されるという懸念が存在する。

資産評価法は、コスト法、市場法、収益法を含む。これらの方法は新しいものではなく、最新のOECDガイダンスにおいても記載されている。これらは持分や無形資産の評価に使われる。無形資産の評価に対する収益法はコストシェアリングにおけるBuy-in価格に関する米国規定と類似している。

面白いことに、米国の税務実務に対する直接的な挑戦として、パブリックコメント募集案は無形資産の収入予測については限定された経済寿命を反映させるべきと明確に記載している。

事前確認協議(APA)

パブリックコメント募集案はAPAプロセスを改善し、中国税務当局が優先できる及び拒否できるAPA申請の条件を特定した。

具体的には、中国税務当局は、次を含む完全な申請材料を提供する納税者に対しAPA申請を優先するとしている。包括的で明確なバリューチェーン或いはサプライチェーン分析、マーケットプレミアム、コストセービング等の地域固有の優遇性の分析、適切な移転価格原則及び計算方法を採用する計画等。納税者の積極的な協力態度及び相手国の税務当局の主動的な態度も優先条件の要素とされる。パブリックコメント募集案はまた、納税者からの申請意思、更新の申請、或いは異なる状況における正式なAPA提出を拒否する権利についても明らかにした。

またAPA申請の条件となっていた取引高4000万人民元が削除された。

その他の重要な規定

その他の重要な規定は以下を含む：

- ▶ 関連者の定義。移転価格規定が適用される関連者の定義が明確化され、より広範になった。例えば、3世代までの親族関係に所有される会社は関連者となる。
- ▶ 欠損発生会社の文書化。単一機能で欠損を発生した会社は取引規模に関わらず、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。これは既存の欠損発生会社に対する文書化準備義務の拡大である。
- ▶ 税務調査担当官の裁量。税務調査担当官は移転価格調査を実施するにあつて広い裁量権を与えられる。もし十分に信頼できる比較可能性がある場合、一社の比較対象企業を選定することも有り得る。比較対象企業の平均、中央値、或いは四分位レンジを参照できる。比較対象企業及び納税者に対し、一年毎の結果或いは複数年度の平均結果を参照できる。

- ▶ 利益移転回避規定。認識された利益移転行為に直接適用される。既存の規定と同じく、経済実質が不十分な会社へのサービス費及びロイヤリティの支払は、支払が独立企業原則と一致していた場合でも、損金算入ができない。経済実質が低い関連者との取引においては、その関連者が移転価格分析において検証対象として選定され、全ての残余利益は中国の納税者に分配される。
- ▶ 第二次調整。パブリックコメント募集案は移転価格調整が行われた後の対応する会計帳簿の調整を納税者に要求している。もし対応的調整が行われない場合、納税者は外国の関連者に配当を行ったとみなされる。
- ▶ コストシェアリング協議。最近発行された通達内容と同様に、納税者がコストシェアリング協議を締結するにあたり、SATによる事前承認は必要とされない。しかし、全てのコストシェアリング協議に対するレビューと審査により重点が置かれることになる。パブリックコメント募集案は、実績と合理的に予測された利益の間の差異に対し、関連者がコストの配賦を調整することを要求しているが、OECDガイダンスとは反して、「重大な」差異のみに調整を要求するという説明が加えられた。
- ▶ 過少資本。負債資本の比率が一定の比率を超える場合、納税者の関連者からの負債水準が独立企業間原則に合致することを説明するための特別レポートが要求される。当該レポートは以前にも要求されていたが、関連者間負債のタイプが広がったこと（ローン以外に、売掛金、キャッシュプーリングバランス等）より、より要求されるケースが頻繁になることが予測される。
- ▶ 持分譲渡。パブリックコメント募集案は関連者間の取引における持分譲渡（直接と間接譲渡を含む）の評価に移転価格規定を適用する。
- ▶ 税登記抹消。パブリックコメント募集案は、税登記の抹消を承認する前に、当地の税務当局に納税者の過去の移転価格について調査を実施することを要求している。中国の子会社が閉鎖する或いは再編の一環として移転する場合、税登記の抹消が必要となる。パブリックコメント募集案は税務当局に対し、無形資産が少額或いは無償で移転されていないか、のれん及び継続経営 が無形資産として考慮されているか、について注目することを指導している。
- ▶ 国内取引。中国子会社間の関連取引はパブリックコメント募集案にてカバーされていない。企業所得税率が異なるケースにおいては追加の規定が交付されるかどうか注目される（例えば、中国子会社の内、ハイテク企業に対する優遇税措置を受ける会社がある場合等）。
- ▶ 利益水準の監督管理。パブリックコメント募集案は納税者の利益水準を監視する規定に関する新しい章を含む。これにより、特別納税調整或いはその他のコンプライアンス目的により、調査対象企業を選定するためのリスク管理システムを設立する。

まとめ

BEPSプロジェクトは国際税務においてこの50年来最も大きな変化をもたらすと見られている。パブリックコメント募集案によって行われようとしている2号文の改定は中国においては全てが重要であると言える。多国籍企業にとっては、グローバルな税収体制及びバリューチェーンに関連して、中国での経営を評価し、また変化が適切であるかどうかを決定すべき時期を迎えている。また、来年の5月31日を期限とし、新しい要求に見合った同期資料準備に対応しなければならない。

ヘルスチェック、再編、プランニング、文書化、調査対応、交渉、どのような状況においても、EYは信用されるアドバイザーとして全力でサポートさせていただきます。

EY中国移転価格サービスの担当パートナー

北京

Joanne Su

+86 10 5815 3380

joanne.su@cn.ey.com

Leonard Zhang

+86 10 5815 2815

leonard.zhang@cn.ey.com

上海

Travis Qiu

+86 21 2228 2941

travis.qiu@cn.ey.com

Julian Hong

+86 21 2228 2726

julian.hong@cn.ey.com

Kana Sakaide

+86 21 2228 2289

kana.sakaide@cn.ey.com

Mark Ma

+86 21 2228 4763

mark.ma@cn.ey.com

深セン

Lawrence F Cheung

+86 755 2502 8383

lawrence-f.cheung@cn.ey.com

Jean N Li

+86 755 2238 5600

jean-n.li@cn.ey.com

香港

Martin Richter

+852 2629 3938

martin.richter@hk.ey.com

Kenny Wei

+852 2629 3941

kenny.wei@hk.ey.com

Curt B Kinsky

+852 2629 3098

curt.kinsky@hk.ey.com

Justin Kyte

+852 2629 3880

justin.kyte@hk.ey.com

Jonathan Thompson

+852 2629 3879

jonathan.thompson@hk.ey.com

台湾

George Chou

+886 2 2720 4000 Ext. 2735

george.chou@tw.ey.com

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

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.

© 2015 Ernst & Young (China) Advisory Limited.

All Rights Reserved.

APAC no. 03002184

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.

www.ey.com/china