

中国ユニラテラル事前確認の 簡易手続きの実用性に関する考察

PwC税理士法人 パートナー

黒川 兼

PwC中国 アソシエイトディレクター

淵澤 高明

中国国家税務総局は2021年7月26日、「ユニラテラル事前確認の簡易手続きの適用に係る事項に関する公告」(国家税務総局公告2021年第24号, 以下「24号公告」)¹を公布し, 2021年9月1日より正式に施行されています。

移転価格課税に関する納税者の予測可能性を確保して, 移転価格税制の適正かつ円滑な執行を図ることが事前確認(Advance Pricing Arrangement, 以下「APA」)の本来の目的であり, 納税者が確認された内容に基づいて申告を行っている限り, 移転価格課税は行われません。相手国との租税条約に基づく相互協議を伴うAPA(いわゆるバイラテラルAPA或いはマルチラテラルAPA)であれば, 二国間又は多国間で合意することにより, 納税者の二重課税リスクを事前に排除します。

しかしながら, 日中間の相互協議の現状を考えると, バイラテラルAPAは, 中国における申請の正式受理までの複雑な手続き, 繰越案件が多いことによる相互協議の俎上に上がるまでの時間のロス, 日中両税務当局間の著しい見解の相違による合意締結の不確実性等から, 現実的に全てが最良な解決策となっているわけではありません。そこで, 中国において長期に安定した事業運営を考えると, その他の代替手段も合わせて検討することが不可欠であり, 24号公告による新たな簡易手続きの導入は, (相互協議を伴わない)中国税務当局のみとのAPA(いわ

ゆるユニラテラルAPA)も一つの選択肢として有力となる可能性を高めるものと推察されます。

1. 24号公告の特徴

参考として解説の後半に24号公告の日本語仮訳を記載しました。24号公告の詳細な内容については仮訳もご参照下さい。24号公告によって施行された新たな簡易手続きの主な特徴としましては, 以下にまとめるとおり簡便性及び迅速性があります。

簡便性とは, これまでのAPAの関連手続きは国家税務総局「移転価格事前確認制度管理関連事項の改善に関する公告」(国家税務総局公告2016年第64号)に基づき, (1) 予備会談, (2) 協議・締結の意向, (3) 分析・評価, (4) 正式申請, (5) 協議・締結, (6) 執行・監督, という6つのステップから構成されていました。一方, 今回施行された簡易手続きは, (1) 申請・評価, (2) 協議・締結, (3) 執行・監督の計3ステップからなり, ユニラテラルAPAに限定されているものの, そのプロセスが大きく簡便化されています。

迅速性とは, 企業からユニラテラルAPA簡易手続きの申請を受けた税務当局は90日以内に分析・評価と機能・リスクに係るインタビューを実施した上で, 申請を受理するか否かを通知する「税務事項通知書」を企業に発行し

1 <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5167276/content.html>

なければならないと規定しています。また、税務当局は、企業の申請を受理してから6か月以内に、企業（申請者）の関連者間取引が独立企業原則に準拠しているかを分析・評価し、かつ企業と協議して合意を達成するものとされています。6か月以内に双方が合意に至らなかった場合、簡易手続きはその時点で終了します。

従来バイラテラルAPAであれば、正式申請から合意締結まで平均1年～3年、時には3年以上、ユニラテラルAPAであれば平均1年～2年を要しており、それと比べ、24号公告で示されたユニラテラルAPA簡易手続きは、最短の場合9か月で合意締結できることが明らかとなり、APAがより有用な移転価格課税リスクの管理手法の一つになったものと言えます。

以下では、24号公告によるユニラテラルAPAの簡易手続きについてフォーカスして、ユニラテラルAPAが適すると考えられる各種状況を概説します。

2. 中国でユニラテラルAPA簡易手続きが適すると考えられる各種状況

APAの実施には多くのコストやリソースが必要となり、かつ長期間を要しているのが実状です。その主な要因としては、主管税務当局や国家税務総局に対して、APAの申請内容が独立企業原則に則った合理的なものであると説明し、合意を得るために多くの分析を実施して資料を作成し、それを以って交渉を繰り返す必要があります。そして、バイラテラルAPAではさらにハードルが高い状況は既に述べた通りです。今回、ユニラテラルAPAの簡易手続きが制度化されたことで、特にユニラテラルAPAの手続きについて簡便化及び迅速化が図られ、従来のAPA実務の困難を克服し、中国税務当局がより多くのユニラテラルAPAの合意締結を目指し実効性のある制度運用を始めることが期待されます。

（１）自主調整を繰り返しているケース

移転価格指標として取引単位営業利益法（「TNMM」）を採用し、中国側の実際の利益水準が移転価格分析の結果としての利益率レンジの中位値を下回っている場合、中国税務当局から利益水準を中位値まで調整するよう要請されるケースは少なくありません。かかる自主調整は、移転価格課税の予測可能性の見地から、明文規定に基づかない不安定なものと考えます。

中国側の利益水準を会社としてコントロールすることが困難かつ利益率が継続的に変動することが予想される場合、特に機能及びリスクが限定的な会社については中国税務当局と明確に合意した利益水準がない限り、自主調整を毎年要求される可能性も想定されます。

そこで、中国側で最低限どの程度の利益水準を確保しておくべきかをユニラテラルAPAの合意締結により明らかにします。そして、その利益水準を維持した納税申告或いは必要な移転価格調整を通じて、毎年要求される自主調整の議論に係る手間やコストを排除し、より望ましい移転価格課税リスク管理が可能となります。移転価格調整の詳細については下記（３）を参照ください。

（２）多国籍企業の利益率モニタリング管理対象に該当かつ課税リスクが高いケース

2017年末に江蘇省税務局が同省全体を対象として150社の企業を選定し、多国籍企業の利益率モニタリング管理を開始しました。対象となった企業の特徴としては、関連者間取引の金額が相対的に大きい、関連者間で行う業務が複雑である等が挙げられます。

この管理は、対象として選定した会社の移転価格に係る情報をいわゆるビッグデータとして収集、分析することで移転価格リスクを総合的に把握し、企業の税務コンプライアンスの遵守状況を評価するとともに、それぞれの企業を評

解 説

価に応じて異なる等級に区分し、等級に応じた対応措置を講じることで、企業に自主調整を含めた自主的なコンプライアンスを誘導・促進することを目指しています。国家税務総局の指示に従い、多国籍企業の利益率モニタリング管理は段階的に北京・上海・天津・深セン・厦門・大連・青島及び四川・浙江・広東等の省・市に拡大されています。

企業が中国でユニラテラルAPAを合意締結する場合、企業及び中国税務当局が、過年度及び将来年度の移転価格リスクについて事前に合意することとなり、利益率モニタリング管理による継続的な管理の枠組みで対応するよりも、より短期的かつ明確に予測可能性を確保することにつながるものと期待されます。また、ユニラテラルAPAが合意締結された場合、企業が既に公式な形で移転価格リスク対応を実施していることから、中国税務当局にとってもより効率的な管理が可能となり、中国税務当局から企業に対してユニラテラルAPAの申請を推奨するケースも出てきています。

(3) 年度末一括調整金を中国で受領し、 移転価格調整を実施するケース

日中間において関連者間取引を実施した結果、中国側の実際利益率が移転価格分析に基づく利益率レンジ、また中位値を下回る場合、中国側の移転価格課税リスクを軽減するために年度毎の移転価格調整の実施が考えられます。移転価格調整の手法としては、定期的に輸入価格や役務提供対価等の関連者間取引価格を調整し利益率をコントロールする手法や、中国側が日本側から年度末一括調整金を受領する手法が考えられます。

実務において、年度末一括調整金を中国で受領する際、①関連者間取引価格の調整とする場合と、②関連者間取引の調整とはせず、資金の受領のみとする場合の2パターンがあります。外貨管理上、②について過去、特別に資本項目

として年度末一括調整金を中国で受領できたケースがあり、最近では経常項目として認められるケースが徐々に増えている状況です。適用可能性については現地の税務当局、税関、外貨管理局等による要求に準拠することとなります。なお、移転価格調整としての目的を達成するため、会計処理上はいずれであっても営業損益項目として取り扱われるよう十分な配慮が必要で

す。

従来、年度末一括調整金の取り扱いについて明示した規定は中国では存在しておらず、あくまで税務や外貨管理等に係る一般的な規定に基づき、その適用可能性を各方面の政府機関と議論してきました。一方、国家外匯管理局2021年1月19日「役務貿易外国為替管理政策問答(二)」が公布され、銀行が企業の「多国籍企業の移転価格調整に係る外貨受払取引」を取り扱う際には、審査書類に「税務当局または税関当局が発行する関連文書、利益調整契約書、發票(インボイス)」等を含めなければならないものとされました。税務当局が移転価格調整に関する書面を公式に発行するケースは非常に限られる中、中国でユニラテラルAPAを合意締結している場合、ユニラテラルAPAの合意を示す「税務事項通知書」をかかえる書面として利用し、ユニラテラルAPAで合意した利益水準に照らし必要となる移転価格調整額を外貨管理局に対して説明することができると考えます。

年度末一括調整金の受領は、なおケース毎に中国現地当局の具体的な要求や手続きを把握した上でその実現可能性を検証する必要があります。一方で、中国におけるユニラテラルAPAの合意締結が移転価格調整の実現を加速し、移転価格課税リスクの管理の観点から納税者の中国事業展開を後押しするものと考えます。

(4) ロイヤルティの条件設定に係る指摘を 回避させたいケース

日本親会社による中国子会社への技術や商標

等の無形資産使用許諾に伴う使用料、いわゆるロイヤルティの授受については常に日本及び中国税務当局の高い関心事となっています。特に、中国側の利益水準が高い場合に、日本税務当局よりロイヤルティ回収額が少なすぎる、或いはそもそも回収していないことに対して指摘を受けるケースが多く、一方で中国側の利益水準が低い、或いは赤字の状況において、中国子会社から日本親会社へのロイヤルティの支払額そのもの、或いは料率等の条件設定に対して指摘を受けるケースも多く見られます。

中国税務当局は関連者間におけるロイヤルティ取引が独立企業原則に基づかないと判断した場合、ロイヤルティ支払額全額を損金否認できます。こうした背景から、中国におけるロイヤルティ取引の設計は事業戦略の観点のみならず、移転価格税制の見地からも十分な配慮が必要となります。国家税務総局が数年前に公布した国家税務総局「特別納税調査調整及び相互協議手続管理弁法」の公布に関する公告（国家税務総局公告2017年第6号）では無形資産の価値に対する合理的な対価の考え方が明示されており、ロイヤルティ取引の設計について中国税務当局と技術的な議論を展開する余地があると言えます。

そこで、ロイヤルティ取引の設計に係る合理性を分析したレポートをまとめ、中国税務当局との具体的議論への準備を進め、ロイヤルティ取引を対象としてユニラテラルAPAを合意締結することは、より確実な移転価格課税リスクの管理手法として十分実現可能と考えます。

（５）輸入価格に対する中国税関当局等からの指摘を回避させたいケース

日本親会社から中国子会社へ原料、半製品や完成品を販売している場合、当該取引価格は独立企業原則に基づく必要があります。仮に中国側の利益水準が低い場合、中国税務当局として

は輸入価格が独立企業間価格を上回っているものとして指摘することが考えられ、一方、中国側の利益水準が高い場合、中国税関としては輸入価格が独立企業間価格を下回っているものとして指摘することが考えられます。

このように、中国税務当局と中国税関の視点は相反するのが通常であり、納税者としてはこれら当局からの指摘に備え、移転価格及び関税双方の課税リスクを同時に管理することが求められるケースが多く見られます。仮にいずれかのリスクが顕在化し、移転価格課税或いは関税の追徴を受けたとしても、中国税務当局と中国税関との間で中国国内二重課税を排除する制度は現存しないことから、納税者に追加の税負担が生じます。

そこで、中国税関から輸入価格が独立企業間価格を下回っているとの指摘を受けた場合に、仮に中国でユニラテラルAPAを合意締結している場合、当該合意に係る中国国家税務総局による「税務事項通知書」を中国税関に提示し、輸入価格の合理性について説明することが有効な手段になるものと考えます。即ち、中国税務当局と中国税関の相互協力や移転価格と関税の二重課税排除を明確に定めた制度は今後の課題であるものの、当該ユニラテラルAPAの合意は中国の最高税務当局である国家税務総局によるものであり、中国税関としても議論の一つの軸として尊重する可能性は十分に想定され、今後中国税関との交渉にあたっての有効な材料になるものと考えます。

参考までに、中国税務当局と中国税関の共同プロジェクトとして、上海及び深センにて共同で移転価格ポリシーについて議論し、中国税務当局と中国税関の両者がそれに合意した上で、企業、中国税務当局及び中国税関の三者で覚書に署名したケースが数件あります。かかる中国当局による取り組みも、今後の制度改革の足掛かりになると考えられます。

(6) その他のケース

日中バイラテラルAPAの手続きを既に進めており、かつ長期間にわたって進捗が見られない場合、中国側の移転価格課税リスクが高い状況であれば、日本側の申請取下げに対する日本税務当局の理解の獲得も十分に加味しつつ、中国でユニラテラルAPAの簡易手続きを申請することが考えられます。

なお、中国側の利益水準が高すぎる場合、中国でユニラテラルAPAを申請すると、中国側の利益水準を引き下げる議論となり、合意に困難を伴うものと考えられます。そのような場合には、バイラテラルAPAを申請することも考えられますが、そもそも現在の中国側の利益水準の妥当性について再度検討を行い、日中関連者間取引に帰属する損益セグメントの見直しや、商流変更によって、中国側の利益水準を妥当な水準へと引き下げ、中国でユニラテラルAPAを申請、合意しやすい状況を再設計することも考えられます。

3. 結論

移転価格課税リスクの管理手法としては、移転価格ポリシーの策定、移転価格同時文書の作成、移転価格調整（商流変更を含む）による利益水準の管理、移転価格課税（自主調整を含む）の容認、APAの実施等の多数の選択肢が考えられ、移転価格課税リスクが日本側にあるか中国側にあるか、また対応の緊急性、移転価格課税リスクが顕在化した場合の金額や事業へのインパクト、管理に要するコストやリソースの有無等で適宜最善の選択肢を判断することになります。

上述した通り、24号公告が施行されたことによって、特に中国においてユニラテラルAPAが従来よりも現実的かつ有用な手段になったと考えます。企業グループとして、合理的な意思決定を可能にする税務ガバナンスを適切に設計・構築し、これを基盤として税務コンプライアンスを確保すると同時に、税務リスクおよび税務コストを適切に管理することは重要です。したがって、ユニラテラルAPAの申請にあたっては、万一合意に至らなかった場合の課税リスクにも備えて、APA以外の管理手法も柔軟に活用できるように備えておくことも、税務ガバナンスの観点から望ましいと考えます。

(※以下、24号公告全文の日本語仮訳)

国家税務総局 ユニラテラル事前確認の簡易手続き適用に係る事項に関する公告
 国家税務総局公告2021年第24号

中国共産党中央委員会弁公庁及び国务院弁公庁が公布した「徴税管理改革のさらなる深化に関する意見」を徹底して実施し、税務領域における“放管服”(行政合理化)改革の深化、及び経営環境の最適化、税務機関当局と企業の提携促進、並びにクロスボーダー投資者への個別サービス水準及び税務上の確実性向上のために、「中華人民共和国企業所得税法」及びその実施条例、並びに「中華人民共和国租税徴収管理法」及びその実施細則の関連規定に基づき、ユニラテラル事前確認簡易手続の適用に関する事項を下記のとおり公告する。

一. 企業は「国家税務総局 移転価格事前確認制度管理関連事項の改善に関する公告」(国家税務総局公告2016年第64号、以下「64号公告」)に基づき、ユニラテラル事前確認を申請し、本公告の要求を満たす場合、簡易手続を適用できる。

二. 簡易手続は(1)申請・評価、(2)協議・締結及び(3)執行・監督の3つのステップからなる。

三. 主管税務機関当局が申請を受理した旨の「税務事項通知書」を企業に発行した日付が属する納税年度の前、3事業年度の関連者間取引の取引金額が、各年度4000万人民币元以上であり、かつ以下の条件のいずれかに該当する企業は、簡易手続の適用を申請することができる。

- (1) 主管税務機関当局に対し、申請提出予定年度の前、3納税年度の、国家税務総局「関連者間取引申告と移転価格同時文書化の管理に関する公告」(国家税務総局公告2016年第42号)の規定を満たす移転価格同時文書を既に提出していること。
- (2) 申請提出日が属する納税年度の前、10事業年度内に、事前確認執行の実績があり、かつ執行の結果が事前確認の締結内容を充足していること。
- (3) 申請提出日が属する納税年度の前、10事業年度内に、税務機関当局から特別納税調査・調整を受けたことがあり、かつその事案が終了していること。

四. 企業が主管税務機関当局に簡易手続の適用を申請し、主管税務機関当局が分析・評価を実施した後、に、受理の可否を決定する。

(1) 企業に申請の意向がある場合、主管税務機関当局に《ユニラテラル事前確認簡易手続の申請書》(添付資料)を提出し、かつ申請報告書を添付しなければならない。申請報告書には以下の内容を含む。

1. ユニラテラル事前確認に関与する関連者及び関連者間取引
2. ユニラテラル事前確認の適用年度
3. ユニラテラル事前確認の過年度遡及の適否
4. 企業及びその所属企業グループの組織構成及び管理体制
5. 企業の直近3～5納税年度における生産・経営状況、財務会計報告書、監査報告書、移転価格同時文書等
6. ユニラテラル事前確認に関与する各関連者の機能及びリスクについての説明(機能及びリスク区分の根拠となる組織・人員・費用・資産等を含む)
7. ユニラテラル事前確認で適用する移転価格算定方法、及び当該移転価格算定方法の根拠となる機能・リスク分析、比較可能性分析及び前提条件等
8. バリューチェーン又はサプライチェーン分析、並びにコストセーピング、マーケットプ

解 説

レミアム等、地域固有の優位性についての考慮

9. 市場の状況についての説明（業界の発展傾向及び競争環境等を含む）
10. ユニラテラル事前確認適用期間における年度経営規模、経営損益予測及び経営計画等
11. ユニラテラル事前確認に影響する国内外の業界に関する法律、法規
12. 本公告第3条を満たす関連する状況
13. その他説明が必要な状況

（2）下記のいずれかの状況に該当する場合、主管税務機関当局は企業から提出された申請を受理しない。

1. 税務機関当局が、企業に対し特別納税立件調査或いはその他の税務に関する調査を実施し、かつそれが終了していない場合
2. 関連規定どおりに年度関連業務取引報告表への記入をしておらず、かつ期限どおりに是正していない場合
3. 関連規定どおりに移転価格同時文書を作成、保存及び提供していない場合
4. 本公告要求どおりに関連資料を提供していない又は提供した資料が税務機関当局の要求を満たさず、かつ期限内に補完或いは是正していない場合
5. 税務機関当局による機能及びリスクに関する実地インタビューを拒否し協力しない場合

（3）主管税務機関当局は、企業の申請を受理した後、分析・評価と機能・リスクに係る実地インタビューを実施した上で、申請受領から90日以内に「税務事項通知書」を企業に発行し、受理の可否を通知し、受理しない場合は理由を説明しなければならない。

五. 主管税務機関当局は、企業の申請を受理した後、企業とその関連者間取引が独立企業原則に準拠しているかを協議し、企業に対して申請を受理した旨の「税務事項通知書」を発行した日付から6ヶ月以内に協議を完了させなければならない。協議期間中において、主管税務機関当局は企業に対し関連する補足資料の提出を要求することができ、企業が補足資料を提出する期間は上述の6ヶ月内には含まれない。

（1）主管税務機関当局が企業と協議して合意した場合、ユニラテラル事前確認の締結文書を発行しなければならない。双方の法定代表人又は法定代表人から権限委譲された代表がユニラテラル事前確認の締結文書に署名しなければならない。

（2）主管税務機関当局が企業と協議して合意に至らなかった場合、企業に対して、簡易手続を中止する旨を記載した「税務事項通知書」を発行しなければならない。企業は64号公告の規定に基づき、ユニラテラル事前確認の適用を再申請することができる。提出済みの資料は、再提出する必要はない。

六. 税務機関当局は64号公告の要求に基づき、ユニラテラル事前確認の執行・監督を行う。

ユニラテラル事前確認の執行期間において、企業にユニラテラル事前確認に影響する実質的な変化が生じ、執行が中止された場合、本公告の規定に基づき、ユニラテラル事前確認の適用を再申請することができる。

七. ユニラテラルAPAは、主管税務機関当局が企業に対しその申請を受理した旨を記載した「税務事項通知書」を発行した日が属する納税年度から3～5事業年度の関連者間取引に適用される。

八. 同時に2つ以上の省、自治区、直轄市及び計画単列市の税務機関当局が関与するユニラテラル事前確認については、簡易手続は暫定的に適用しない。

九. 本公告で具体的に規定されていないその他ユニラテラル事前確認に関する事項については、64号公告の規定に従って執行する

十. 本公告は2021年9月1日より施行する。

以上

添付資料：ユニラテラル事前確認簡易手続適用申請書²

国家税務総局
2021年7月26日

2 同適用申請書の内容は、下記アドレスをご参照下さい。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5167276/5167276/files/单边预约定价安排简易程序申请书.pdf>