

## 特別企画 I : 中国・移転価格税制 & 新文書化制度 UP TO DATE

### 新文書化制度を踏まえた中国移転価格税制 最新動向と実務対応に関する Q&A ケーススタディ

デロイト トーマツ 税理士法人 パートナー 酒井 晶子

#### 1. 中国の移転価格調査に関する最新動向-移転価格調査トレンド

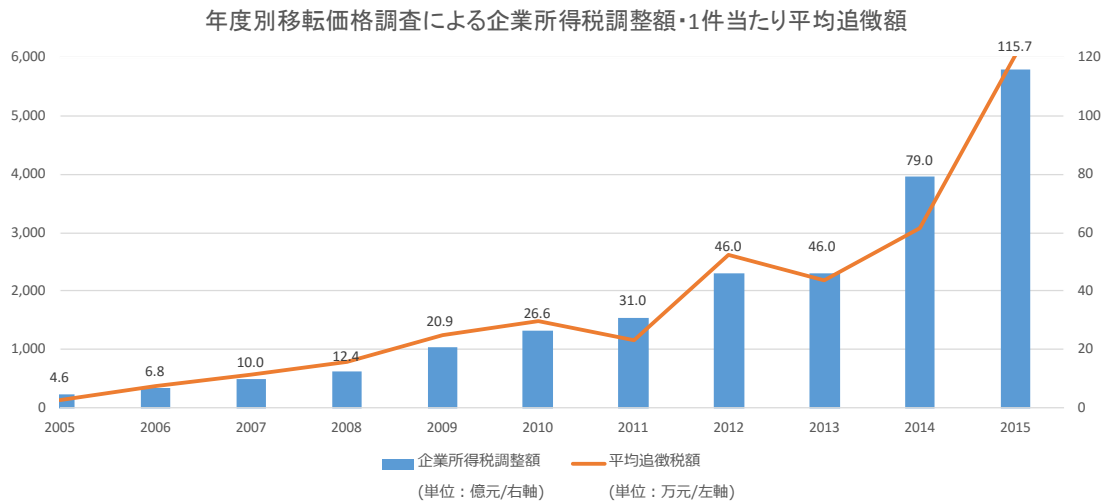
##### (1) 中国の移転価格調査執行の動向導入の背景

ここ数年に渡り、中国国家税務総局(SAT: State Administration of Taxation)はフォーチュン 500(Fortune 500、或は 500 強)の企業グループに対して、移転価格状況の審査を行っている。当該審査により、移転価格の問題があると認定される企業は本格的な移転価格調査に移行している。初歩的審査で注目された企業グループには日系企業グループも含まれているが、その割合は減少傾向にある。2016 年度の SAT 審査において、税務当局から中国における事業状況、同期文書の作成状況、機能リスク等の情報の提示や説明を要求された日系企業も数社あったが、最終的に調査対象として選定された企業グループは全て欧米企業であり、日系企業は一社も入っていなかった。なお、これまで中国企業に対する移転価格調査は殆ど行われていなかった一方で、最近になって、国有企業や民営企業を含む中国企業に対する移転価格調査が活発に行われるようになった。税務当局の着目点としては、移転価格の他、タックスヘイブン税制(CFC: Controlled Foreign Corporation)、持分譲渡等が含まれる。欧米系企業や中国民族企業に対する調査が増加している中、税務機関内部の調査担当人数が限られているため、日系企業に対する調査件数や割合は低くなってきている。ここ数年間、日系企業グループを対象に移転価格連合調査を行うケースはほとんど見られていない。

ただし、上述の動向は、SAT レベルで行われている企業グループに対する移転価格審査・調査であることに留意されたい。中国各地において日系企業拠点に対して行われている移転価格調査は引き続き堅調に実施されている。また、BEPS 行動計画の勧告に応じて、移転価格に対する管理が日々厳格化され、ビッグデータの活用による調査選定などを強化していることから、移転価格調査リスクについては引き続き留意のうえ、対策及び管理強化が重要であるとご認識いただきたい。

図 1(次頁)に示す通り、2005 年から 2015 年の間において全国における租税回避調査の立案・終了件数に関する変化はなかったものの、租税回避調査の調整金額・1 件当たり平均追徴税額は年々増加傾向にある。2015 年の 1 件当たりの平均追徴税額は 6,037 万元で、2014 年の 3,068 万元と比べ、ほぼ倍増している。つまり、税務機関内部の調査担当人数が限られている中、一件当たりの追徴税額が多額となっている。

図 1:2005-2015 年度中国反租税回避調査案件数と調整税額の推移  
 移転価格調査トレンド



- ・ 2005 年から 2015 年まで、中国全国における租税回避調査の調整金額・1 件当たり平均追徴税額は年々増加傾向にある。
- ・ 2015 年の 1 件当たりの平均追徴税額は 6,037 万元と、2014 年の 3,068 万元と比べ、ほぼ倍増している。

(2) 注目している業界・トピックスの変遷と動向

中国税務機関が移転価格調査を行う際には、各年により注目する業界及びトピックスを定めている。最近(2015-2016 年)では、業界としては自動車、製菓業、化粧品業界等が選定され、当該業界に関する研究が SAT 内で実施された。また、調査項目としては、非貿易項目送金、地域特殊要因、バリューチェーンに注目している。

税務機関が移転価格調査において留意しているポイントは、「税収と経済活動における価値創造が一致しているか」であり、判断の手段として経済実質分析を重視している。中国税務機関は、税収透明度の向上、国際協力の強化、グローバルバリューチェーンにおける国際租税コンプライアンスの構築を目標として、上述の注目トピックスを設定している。

なお、最近の注目業界は、中国市場における需要向上により高利益が獲得できる可能性がある業界である。その中で中国に帰属すべき所得をどの様に判断すべきか、という点について地域特殊要因、バリューチェーン等の分析が重要視されていると考えられる。

移転価格調査においては必ず非貿易項目送金、地域特殊要因、バリューチェーン等の項目に関する資料要求及び確認が行われる事に留意されたい。

図 2: 税務機関が移転価格調査を行う際に注目している業界・トピックスの変遷  
 移転価格調査トレンド

	2008 年	2009 年	2010 年	2011 年	2012 年	2013 年	2014 年	2015 年	2016 年
税務機関が注目する業界／トピックス	製靴業、ファストフード業、電子通信設備製造業、ドリンク生産業、パソコン OEM 生産、大手小売業	製靴業、パソコン OEM 生産、高速道路、タイヤ製造業、小売り/百貨店業、ホテルチェーン業界	自動車業、不動産業、ホテルチェーン、海運代理業、製菓業、パソコン OEM 生産、タイヤ製造業	新規追加: 金融業、貿易業	自動車、小売業、製菓業、海運/流通等	従来の重点調査業界に加え、サービス業(グループサービス等)が注目される。	重点業界・広域連合調査が強化、海外進出企業へのサービス/管理が強化された。	自動車、製菓業、化粧品業界等 非貿易項目送金、地域特殊要因、バリューチェーン、海外進出企業	

### (3) SAT の組織

現在、国際租税関連問題を扱う「国際税務司」内に、全国規模の移転価格調査を担当（各地方における移転価格調査は、地方税務機関が国家税務総局の承認を得て執行）する「租税回避防止3処（第3部門）」が設置されている。

また、重大案件を扱う「専門家チーム」が設定され、重大案件の調査意見が確定されるためには、外部の専門家5人で構成される専門家チーム全員の同意を得なければならない事になっている。従来は、専門家チームは主に追徴金額（税額のみ）1億元以上の案件を扱っていたが、現在では1,000万元以上に拡大されている。専門家チームは、テクニカルな側面から議論を進めており、正式な調査の結果が出るまでには、更に長い時間が必要とされる。

図3: 中国国家税務総局(SAT)における租税回避防止処の組織  
税務機関の組織変化



### (4) ビックデータや情報自動化への動き

中国税務機関は、税収透明度の向上、国際協力の強化、グローバルバリューチェーンにおける国際租税コンプライアンスの構築を目標として、2015年からクロスボーダー企業利益水準監督システムを立ち上げた。このクロスボーダー企業利益水準監督システムを立ち上げ、中国国内におけるクロスボーダー企業の利益水準を年度別、中国内における所在地別、業界別、投資国別、に分類し、モニタリングすることが可能となっていると言われている。

クロスボーダー企業利益水準監督システムでは、ビッグデータを扱い、情報を自動化して集計する手段が取られている。主には、年度所得税申告を始めとした各種申告情報等の税務機関内部情報、政府他部門との情報交換を通して得た情報を利用して特別納税調整データベースが拡大された。また、クロスボーダー企業の関係者間取引リスクモデルとインデックスシステムの構築等も行われている。

### (5) 自主調整推奨のトレンド

中国税務機関は、一般的に、企業の自主調整と自己申告を推奨している。

2017年5月1日から施行された6号公告（従来においては54号公告）において、「納税者は、関係者間取引に関する価格設定の原則と方法等を特別納税調整事項の合理性に基づき分析し、自主調整を行った上で追加納税を行うことができる。」と規定された。

各地の税務機関は、納税者の年度別同期資料報告のレビューや企業全体の移転価格リスク評価を通じて自主調整を推奨している。なお、自主調整状況は、案件管理システムを通して国家税務総局に報告されている。各地の税務機関が自主調整を推奨した場合において、納税人が自主調整を拒否する場合、又は、納税人が行った自主調整が合理的でない

考えられる場合には、税務機関は当該納税者を調査対象に指定することができる事に留意されたい。また、自主調整を行うことにより生じた二重課税については、相互協議を通じての国際的二重課税の排除は困難となる事について留意されたい。

## (6) 追跡管理期間について

中国における移転価格調査の遡及期間は最長 10 年と長く、移転価格調査で調整(更正)を受ける場合における調整額は非常に多額に及ぶという性格がある。6 号文規定が出るまでは、調整を受けた最終年度の翌年から 5 年間は追跡管理期間とされていたため、税務機関は当該期間においても企業の移転価格に対する管理を行うため、調整を受ける年数は最長 15 年に及ぶ可能性があった。

2017 年 5 月 1 日から施行された 6 号文により追跡管理期間に関する規定が廃止された。この背景は、2015 年から立ち上げられたクロスボーダー企業利益水準監督システムが順調に運用されるようになり、5 年間という一定の期間を設けずとも、既に調査された企業についても監視する事が可能になった為であると考えられている。

## 2. 実務対応に関する Q&A - ケーススタディ

### (1) 新文書化におけるローカル文書関係

Q1 : 中国のローカル文書で求められているバリューチェーン分析では、

- ① どのような記載が求められているのでしょうか？
- ② 実務的な対応としてのどの程度の開示が行われていますか？

➤ 2016 年度から導入された中国のローカル文書において記載が求められたユニークな項目の一つであり、他国のローカル文書において当該記載が求められている例はありません。ただし、BEPS 行動 13 のマスター文書においてバリューチェーンに関する定性的な開示が求められています。

#### 【解説】

#### 1) バリューチェーン分析で求められている記載内容はどのような内容となりますか？

「関連申告と同時資料の管理の完備に関する事項についての公告」(国家税務総局公告 2016 年台 42 号)(以下、「42 号文」)により、以下の記載が求められています。

- ① 企業グループ内の業務フロー、物流及び資金フロー。商品、役務或はその他の取引の対象物の設計、開発、生産製造、マーケティング、販売、引き渡し、決済、消費、アフターサービス、循環利用等の各段階及びその関与者を含む
- ② 上述した各段階における関与者の直近会計年度の財務諸表
- ③ 地域性特殊要因の企業の価値創造に対する貢献の測定及びその帰属
- ④ 企業グループの利益のグローバルのバリューチェーンにおける配分原則と配分結果

つまり、定量的な情報(②の財務諸表、③の貢献の測定及びその帰属、④の配分結果)について、中国法人の情報だけでなく、同バリューチェーンに関係する国外関連者の情報も求められている事が特徴的です。

#### 2) 実務的な対応としてのどの程度の開示が行われていますか？

2017 年 8 月時点において、42 号文に関する具体的なガイダンス等は中国税務機関から公表されていません。2016 年度のローカル文書が、2017 年の夏～秋にかけて各地の地方税務機関により収集された後の税務機関の行動によって、今後、どの程度の開示が求められるかについての一定の動向が明らかになってくる事が想定されます。

2016 年度の初年度対応としては、多くの企業が、定量分析は含めず、マスター文書で記載するレベルの記載対応を行ったと考えられます。この背景には、バリューチェーン毎の、国外関連者(日本本社を含む)のセグメント損益の作成が非常に煩雑であり、困難である事、中国特有の開示要請であり、多くの多国籍企業が対応について慎重な姿勢を取っている事があります。

ただし、今後の対応について、税務機関より定量分析での説明を求められる可能性がある事から、定量的な分析がどの様に出来るかを検討し、実際に分析を実施しておくことが推奨されます。また、今後の中国税務機関の動向(ガイダンス等の発布、執行状況)について適時アップデートして対策を検討される事を推奨します。

Q2 : 地域性特殊要因分析ではどのような開示が求められるのでしょうか？

- 地域性特殊要因分析もまた、2016年度から導入された中国のローカル文書において記載が求められたユニークな項目の一つです。なお、地域性特殊要因分析については、バリューチェーン分析と異なり、BEPS 行動 13 のマスター文書においても開示説明は求められていません。

【解説】

42号文では、中国のローカル文書の記載内容について以下の通り規定しています。

- ・ 取引の価格設定に影響を与える要因。関連者間取引にかかわる無形資産及びその影響、コストセービング、マーケットプレミアム等の**地域性特殊要因**を含む。
- ・ **地域性特殊要因**は労働力コスト、環境コスト、市場規模、市場競争の程度、消費者の購買力、商品あるいは役務の代替可能性、政府規制等の面から分析する。

地域性特殊要因として記載されている各ポイントに関しては、以下の中国税務機関の観点を理解の上、中国子会社の事業実態を踏まえて記述していく必要があります。

- ・ **マーケティング無形資産**: 中国税務機関は、中国国内において認知されているブランド価値は、海外の国外関連者が創出したものではなく、中国法人が自ら創出したものであり、その価値から生じる超過利益は中国法人に帰属させるべきであると考えられる傾向がある。
- ・ **コストセービング**: 中国法人は、通常、“安価な”労働力コスト、土地コスト及びその他の運営コストを享受している。また、海外の国外関連者と比較して、中国国内でより多くの政策的支援を受けていると考えている。中国税務機関は上述のようなコストの節約による利益は中国法人に帰属すべきであると考えている。
- ・ **マーケットプレミアム**: 中国市場は急速に成長しており、大きな潜在力を有している。多くの商品の販売価格は増値税等の間接税を考慮してもなお他国における同様の商品の販売価格より高い。中国税務機関は、上述のような中国の市場環境によって獲得される超過利益は、中国法人に帰属すべきであると考えている。

Q3 : 比較対象企業の選定に関して、中国大陸で事業活動を行う企業を選定すべきでしょうか？アジアパシフィック等に地域を拡大して選定すべきでしょうか？

【解説】

Q2での解説の通り、中国税務機関は、中国市場における「地域性特殊要因」に着目しています。その為、中国法人の比較対象企業の選定に当たっては、地域性特殊要因との関係にも配慮の上、比較対象企業を選定する必要があります。

地域性特殊要因とは、中国市場における労働力コスト、環境コスト、市場規模、市場競争の程度、消費者の購買力、商品あるいは役務の代替可能性、政府規制等の面から、中国法人に帰属すべき所得についての考察を入れるべきである、という考えである事から、一般的には、中国法人に対して中国で事業活動を行う比較対象企業を選定すれば、これらの地域特殊要因を別途検討・議論する必要が無くなる、というメリットがあります。

一方で、比較対象企業の選定に関して留意すべき主な事項としては、地域性特殊要因についての配慮としての「①比較対象企業が事業活動を行う国・地域の選定」だけでなく、以下の項目も挙げられます。

- ① 比較対象企業が事業活動を行う国・地域の選定
- ② 比較可能性を確保する為の条件設定の程度
- ③ 十分な比較対象企業数が獲得でき、一定のレンジ幅が確保できるか否か

一般的に、地域性特殊要因に配慮して中国大陸において事業活動を行う比較対象企業を選定する場合において、③の十分な比較対象企業数を獲得し、一定のレンジ幅を確保する為には、②の比較可能性を確保する為の条件設定を緩和するなどの工夫が必要となります。中国の比較対象企業については、一般的に監査を受けた上場企業群から選定するのが一般的であり、その場合にはそもそも比較対象企業の選定対象となり得る会社数が限定されます。従って、これらの条件付けについてどのようなスタンスを取るかについて慎重に検討する必要があります。

なお、現時点における実務慣行上、中国法人に対して取引単位営業利益法(TNMM)を適用する場合において、日本税務当局は中国大陸に所在する比較対象企業を尊重し、中国税務機関は中国大陸に所在する比較対象企業に拘らない、という傾向があります。日本税務当局が中国大陸に所在する比較対象企業を尊重するのは、中国税務機関が「地域性特



殊要因」の分析が追加で必要になると主張してくる事が想定される中、その議論が非常に困難であり、かつ、両国のスタンスが乖離する可能性を非常に高くする為であります。実際に、中国税務機関は、中国大陸に所在する比較対象企業以外の比較対象企業を使用する場合には、やはり「地域性特殊要因」の分析に拘る傾向があります。

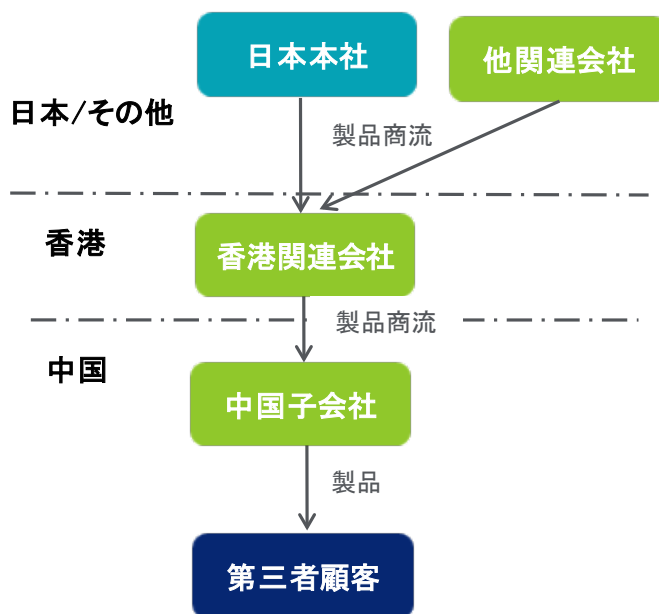
したがって、望ましいと考えられるのは、基本的には中国大陸で事業を行う比較対象企業を選定するが、十分な比較対象企業数が獲得でき、一定のレンジ幅が確保できるように、②の比較可能性を確保する為の条件設定を緩和するといった工夫をすることになると思われます。毎年作成が必要なドキュメンテーションで使用する比較対象企業の選定に当たっては、中国において一定程度避けられない(期末調整や為替変動への対応が困難な国)事も鑑み、一定のレンジ幅を確保する形での選定はやはり重要です。一方で、業界や事業形態(販売、サービス等)などについては当該対策でも対応しきれない事もありますので、その場合には個別事情に応じて対応策を検討していく必要があると考えます。

## (2) 香港を介する中国子会社との取引に関する留意点

Q4 : 中国子会社は、香港子会社を経由して日本本社及び他の海外子会社から製品を購入して中国大陸に所在する顧客に販売しています。中国子会社の利益率が低くなった場合においても香港関連会社は一定の利益しかない中、中国において移転価格の問題になりますか？

背景:

- ・ 中国子会社は、日本本社及び他地域に所在する関連会社から、香港の関連会社を経由して製品を購入し、中国国内の第三者に販売している。
- ・ 香港関連会社は、インボイス等を行う機能のみを有しており、為替リスクを負っている。香港関連子会社は、かつて本事業が開始する際に中国大陸の顧客との取引を行うために設立していた。
- ・ 市況の悪化により、商量が減少し、中国子会社の損益が低下し、最近、赤字の年が続いた。



### 【解説】

香港会社及び中国子会社が一定の機能リスクを担う法人である場合には、香港会社及び中国子会社はそれぞれ機能リスクに見合った一定の利益を獲得すべきである、というのが移転価格の基本的な考え方になります。

従って、中国税務機関としては、中国子会社が一定の機能リスクを担う事実を以て、中国子会社は限定された機能リスクを負う販売子会社であることから一定の利益を得るべきであると主張し、中国子会社の低利益及び赤字は移転価格税制上の問題であり、中国子会社は一定の利益に対する企業所得税を中国において納税すべきである、というスタンスを取る事が想定されます。

なお、中国税務機関は、香港などの低税率地域及び国との取引から生まれているとみられる中国子会社の低利益及び赤字に非常に敏感です。また、この様な取引フローになっている場合、中国子会社が中国において移転価格税別による更正を受けた場合においても事業主体である日本本社との直接取引が無い場合、国際的三重課税の排除が非常に困難となる事に留意する必要があります。

したがって、過去の規制や、過去の取引先とのビジネス慣行上、香港法人を介していた取引について、現在において香港法人の役割が実質的に必要ないと考えられる場合においては、一度商流を見直し、移転価格管理及び対策の効率化の要否を検討されることを推奨します。

### (3) 中国子会社から日本親会社にロイヤルティを支払う場合の留意点

Q5 : 中国子会社から日本親会社に長年ロイヤルティを支払っていますが、中国の TP 調査において留意すべき点があればご教示ください。

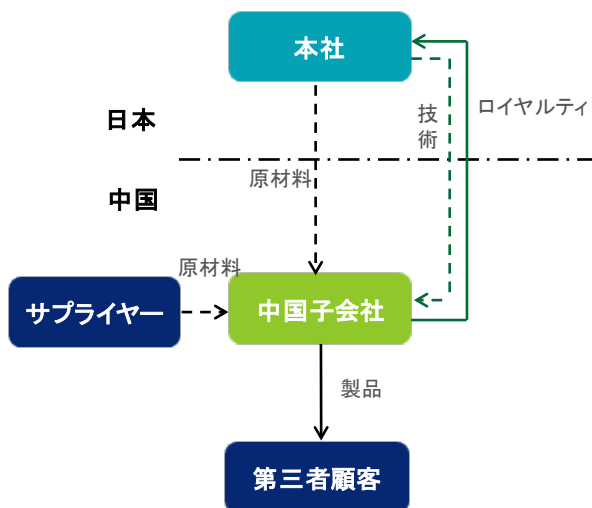
背景：

- ・ 中国子会社は、原材料の一部を本社から購入、一部を中国の第三者から購入している。また、製品を中国国内の第三者に販売している。
- ・ 中国子会社は 10 年以上本社にロイヤルティを支払い続けてきた。
- ・ 同様の技術は同業界において汎用技術となった。
- ・ 中国子会社の損益がブレており、最近、赤字の年が続いた。

【解説】

中国税務機関は、先進技術は時間経過に伴って優位性を失う可能性があるため、中国国内企業が支払うロイヤルティについて、使用年数の増加に伴って逡減させるのが妥当であるとする傾向がある事に留意して対応する必要があります。

ケース紹介



日本本社から提供された技術やノウハウが企業の利益に貢献すること(便益があること)がロイヤルティ支払の前提とされており、技術が汎用技術となる場合又は赤字になる場合、企業が支払うロイヤルティは中国税務機関に問題視されやすくなります。従って、本事例については、中国税務機関は、「当初本社から導入された技術は汎用技術となり、収益に繋がらず、技術価値はなくなった」として、ロイヤルティの損金算入を否認する事が考えられます。

ロイヤルティに関して、中国の移転価格上、留意すべき主なポイント(以下に限定されません)は以下の通りです。

- ① ロイヤルティの対象となっている技術開発活動及び使用許諾の実態について説明ができるか
- ② ロイヤルティの二重支払であるとみなされる可能性はないか(ライセンサーから仕入れている材料、部材、製造設備、等に技術があるとみなされる可能性はないか)

- ③ 秘密保持期限が過ぎた技術等がロイヤルティの対象となっていないか
- ④ ロイヤルティの対象技術は価値のあるものと説明することができるか
- ⑤ ロイヤルティ支払後の利益は、機能とリスクに見合った利益が獲得できているか
- ⑥ ハイテク企業に認定された企業がロイヤルティを支払う場合、ハイテク企業申請にかかる技術とロイヤルティの対象技術の差異を明確に区分して説明できるか 等

なお、近年においては、ロイヤルティ支払について、関税評価額に含めるべきであるという議論が関税調査で行われています。ロイヤルティ支払が仕入れ材料/部材及び生産設備等提供の条件となっていないか等、一定の項目について関税上の観点からの注意も必要です。

デロイトトーマツグループは日本におけるデロイトトウシュトーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームであるデロイトトーマツ合同会社およびそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイトトーマツコンサルティング合同会社、デロイトトーマツファイナンシャルアドバイザリー合同会社、デロイトトーマツ税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイトトーマツ コーポレート ソリューション合同会社を含む)の総称です。デロイトトーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 11,000 名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイトトーマツグループ Web サイト([www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp))をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリーサービス、リスクアドバイザリー、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。Fortune Global 500® の 8 割の企業に提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約 245,000 名の専門家については、[Facebook](#)、[LinkedIn](#)、[Twitter](#) もご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数を指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。Deloitte のメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイトトウシュトーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社(デロイトトーマツ税理士法人を含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します)に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等をすることはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of  
**Deloitte Touche Tohmatsu Limited**

© 2017. For information, contact Deloitte Tohmatsu Tax Co.



IS 669126 / ISO 27001