

Tax

Issue P341 – 2021 年 6 月 15 日

日本語翻訳版

Tax Analysis

国際連合による「発展途上国のための移転価格実務マニュアル（2021 年版）」の「中国実務編」に対する解説

Authors :

Lian Tang He

Partner

Tel : +86 10 8520 7666

Email: lhe@deloitte.com.cn

Mandy Yu

Director

Tel : +86 21 6141 1219

Email: manyu@deloitte.com.cn

Andre Lu

Senior Manager

Tel : +86 21 2316 6173

Email: andlu@deloitte.com.cn

2021 年 4 月 27 日、国際連合は「発展途上国のための移転価格実務マニュアル」（第 3 版）を公表した。「発展途上国のための移転価格実務マニュアル」（第 3 版）は、経済協力開発機構（OECD）による税源浸食と利益移転（BEPS）プロジェクトの成果を統合するなど、2017 年に公表された「発展途上国のための移転価格実務マニュアル」（第 2 版）（以下「2017 年第 2 版」）に対する移転価格分野のアップデートを目指すものである。また、「発展途上国のための移転価格実務マニュアル」（第 3 版）において、第 2 版に関する各業界からのフィードバックも取り入れられた。

国際連合による「発展途上国のための移転価格実務マニュアル（2021 年版）」において、パート D「国別実務—中国実務編」（以下「2021 年版中国実務編」）の内容は特に注目を集めている。今回改訂された「2021 年版中国実務編」は、2017 年第 2 版の 4 のパラグラフから 25 のパラグラフに増加した。その中で、OECD による BEPS プロジェクトの発足以来の、中国移転価格分野における立法・監督管理・テクニカル分析・国際協力・税務当局の専門チーム構築などに関する中国国家税务总局（以下「SAT」）の実務経験が紹介されている。今回改訂された「2021 年版中国実務編」は、過去の「中国実務編」と同様に、中国税務当局の移転価格分野における最新の研究成果及び監督管理の動向を反映した内容となっている。

本 Tax Analysis では「2021 年版中国実務編」の論述及び関連の事例を踏まえた上で、「2021 年版中国実務編」の主要内容と、移転価格のコンプライアンス及びリスクコントロールにおける納税者への潜在的な影響について、考察する。

「2021年版中国実務編」の内容概要

前述の通り、「2021年版中国実務編」は25節（D2.1~D2.25）に増加され、前書きと結論のほか、その主要内容は、以下の3つのパートに分けられる。

- 1) 中国移転価格実務の最新動向
- 2) 中国現行の移転価格税制の法体系（D2.11~D2.18）
- 3) 中国とその他の発展途上国が移転価格面で直面するチャレンジ

パート1：中国移転価格実務の最新動向

パート1において、SATは主に、OECDによるBEPSプロジェクトの発足以来の中国移転価格実務の最新動向、特に中核業務として近年進められている移転価格分野での「三位一体」の租税回避防止監督管理体制の構築について紹介した。「三位一体」とは、租税回避防止監督管理体制の3つの方面を指す。

- 管理—多国籍企業の利益水準に対するモニタリングを強化し、関連者間取引申告の審査・同期資料管理・経済指標分析・リスクレベルの評価などの措置を通じて、企業による自主的なコンプライアンス確保を促す。
- サービス—事前確認協議（APA）の交渉・締結及び移転価格の相互協議（MAP）を通じて、企業経営の確実性向上と国際的な二重課税の解消に寄与する。
- 調査—租税回避防止のための調査及び複数の行政機関での合同調査による抑止力を通じて、企業及び業界全体のコンプライアンス向上を促進する。

「三位一体」		主要内容
管理		● 近年、継続的に構築と整備が進められている「多国籍企業利益水準モニタリングシステム」について紹介している。当該システムにより、同業他社との比較や同社の過去データとの比較を通じて、企業の移転価格管理に存在する潜在的なリスクを識別し、リスクアラートとして提示することができる。
サービス		● 詳細かつ充実したデータを通じて、APA・MAP及び国際協力分野における成果を列挙している。2019年現在、中国が15か国と締結したバイラテラルAPA及びMAPはそれぞれ76件、113件に達した。 ● 2010年から、SATは毎年「中国の事前確認協議に関する年度報告書」を発表している。
調査		● 移転価格調査案件に対するSAT内部の管理体制（移転価格案件に対する現地特別調査チームの構築・SATにおける承認プロセス及び専門家チームによるレビュー体制を含む）について紹介している。 ● 移転価格調査について、特定の業界又は企業グループを対象として、全国範囲で展開される複数行政機関での合同調査の強化について紹介している。一部の重点業界、対外支払・持分譲渡、無形資産の使用と譲渡、グループ内の関連者によるサービス提供、金融取引などが、移転価格監督管理の重点的な対象となっている。 ● 移転価格関係の租税回避防止案件による追徴税額は、2006年の6.79億人民元から2019年の646.34億人民元に増加した。 ● 移転価格の監督管理チームの構築の一環として、SATは北京、江蘇及び深センに、租税回避防止管理を専門的に担当する税務分局を設立した。

For more information, please contact :

JSG Tax team

華北地区

北京

浦野 卓矢

Partner

Tel: +86 10 8512 5524

Email: turano@deloitte.com.cn

華東地区

上海

板谷 圭一

Partner

Tel: +86 21 6141 1368

Email: kitaya@deloitte.com.cn

川島 智之

Senior Manager

Tel: +86 21 6141 1172

Email: tomkawashima@deloitte.com.cn

華南地区

広州

左 迪

Partner

Tel: +86 20 2831 1309

Email: ezuo@deloitte.com.cn

パート 2：中国現行の移転価格税制の法体系

SAT は、OECD による BEPS プロジェクトの発足以来、中国移転価格分野で公布された 3 つの主要文書（国家税務総局公告 2016 年第 42 号と第 64 号、及び国家税務総局公告 2017 年第 6 号）について紹介してきた。数年前から施行されているそれらの文書は、中国の納税者の間で既に高い認知度を有している。注目すべき点として、このパートにおいて、SAT は中国移転価格文書化実務と OECD による BEPS 行動計画の要求における相違点について、監督管理者としての見解を示したことが挙げられる。

同期資料文書	BEPS 行動計画 13 の要求との相違点
マスターファイル	中国移転価格実務におけるマスターファイルの追加開示要求は、以下の通りである。 1) 対象年度においてグループ内で発生した企業再編・事業再編、機能・リスク・資産の移転 2) 主な研究開発機関の機能、リスク、資産及び人員 3) 国別報告書を提出する構成会社の名称及びその課税管轄地 4) 企業グループの既存のユニラテラル APA 及びバイラテラル APA のリスト
ローカル文書	中国移転価格実務におけるローカル文書の追加開示要求は、以下の通りである。 1) バリューチェーン分析（ロケーション・セービングによる価値の創出に対する測定と帰属の判定を含む） 2) 対外投資情報 3) 関連者間の持分譲渡の情報 4) 関連者間役務の提供と受取に関する情報

パート 3：中国とその他の発展途上国が移転価格面で直面するチャレンジ

現行の実務及び法規の紹介に主眼を置くパート 1 とパート 2 とは対照的に、パート 3 において、SAT は具体的事例を交えながら、移転価格のホットトピック及び難易度の高い課題について、監督管理者としての見解を示した。

独立企業原則及びその運用上の課題

OECD 及び中国「企業所得税法」は、独立企業原則を移転価格分析の基本的な原則として位置づけている。実務上、中国の税務当局はこれまで、独立企業原則の運用上で、直面する課題を繰り返し指摘してきた。「2021 年版中国実務編」において、SAT は信頼性の高い比較対象データ（独立取引及び比較対象会社を含む）の取得が困難であるケースの存在を指摘した。発展途上国の間に存在する経済的・社会的発展の水準の格差によってもたらされる移転価格分析上のチャレンジ（D2.11.2）について述べ、独立企業原則の運用が難しい場合、その他の国際的に認められているルールの運用（D2.11.1）も認めている。BEPS プロジェクトの包括的なルールである「多国籍企業が実際に経済活動を行い、価値を創出する場所の所属する課税管轄地において、多国籍企業の利益に対して課税すべきである（D2.1.3）」というルールもその中に含まれている。

独立企業原則に関する論述において、SAT は「移転価格調整及び MAP に関するほとんどの案件は、実質的に税務当局と納税者との間、及び異なる課税管轄地の税務当局間で達した妥協策を採用している（D2.20.4）。妥協策を探る際に、異なる課税管轄地の税務当局は同様の原則、ルールと手法を採用しなければならない（D2.11.1）」と述べた。

全体的に見れば、「2021 年版中国実務編」において、SAT は依然として独立企業原則を移転価格の中核と位置づけているが、同時に、その運用上に存在する課題及び発展途上経済体の特殊性についても指摘した。それを踏まえ、中国の税務当局は、独立企業原則の運用が難しい場合、その他のルールの導入も認める姿勢を示した。「その他のルール」は、中国移転価格税制の法体系と国際的に認められている移転価格の理論体系との整合性を保つための、独立企業原則の派生的運用に該当すると考えられる。以下の実務上の課題において、独立企業原則が具体的な移転価格分析に多大な影響を及ぼす可能性があると考えられる。

ロケーション・セービング

ロケーション・セービング（以下「LSA」）は、旧版の国連による「発展途上国のための移転価格実務マニュアル」及び OECD による BEPS プロジェクトにおいて、長年にわたって提唱されてきたコンセプトであり、すでに現行の中国移転価格税制の法体系に取り入れられている。納税者が注目すべき点として、2021 年版中国実務編では、SAT は移転価格分析・調査の実務における LSA についての見解を、従来に比べて詳細に説明したことが挙げられる。

LSA についての論述において、SAT は自動車、贅沢品、医薬業界、及び契約研究開発業務を含む複数の業界のケースを事例として取り上げている。例えば、契約研究開発業務について、中国にある契約研究開発企業の原価基準が 100 であり、中国国外にある同種類の業務活動の原価基準が 150 であり、中国に LSA が存在する場合、比較対象会社の 8% の適正利益率に対して、中国にある契約研究

開発企業の LSA 補正済みの適正利益率は 12%であると推算できる。また、SAT は贅沢品業界について、中国国内企業のマーケティング活動は、中国国外における贅沢品の売上向上に寄与する可能性があることから、中国で生み出されたマーケティング用の無形資産と見なされ、その恩恵で国外企業の取得した超過利益は中国国内企業に帰属すべきであるという見解を示した。

上述の見解は、OECD による LSA の論述との間に一定の差異が存在している。2021 年版中国実務編、及び「OECD による多国籍企業及び税務当局のための移転価格ガイドライン」（2017 版、以下「OECD 移転価格ガイドライン」）のパラグラフ 1.141 に、LSA が存在するか否かを判定するための 4 ステップアプローチが提示されている。両者の相違点は以下の通りである。

2021 年版中国実務編のパラグラフ 2.20.10

OECD 移転価格ガイドラインのパラグラフ 1.141

1) LSA が存在するか否かを識別する	1) LSA が存在するか
2) LSA によって超過利益が創出されているかについて判断する	2) LSA の金額
3) LSA によって創出される超過利益を数量化する	3) LSA がどの程度多国籍企業グループのメンバーに配分されるか、どの程度非関連顧客又はサプライヤーへ配分されるか
4) LSA によって創出される利益の配分に用いられる移転価格算定方法を確定する	4) LSA が非関連顧客又はサプライヤーに完全に配分されずに残る場合に、類似の状況で事業を行っている非関連者が、この残存 LSA をどのように配分するか

納税者の視点から、SAT が 2021 年版中国実務編において示した LSA への関心と関連の分析手法は、重視すべきものである。納税者は、コストセービングとマーケットプレミアムの 2 つの側面から、自身の事業に LSA が存在するか否かについて分析し、独立企業原則の下、類似のセービング（プレミアム）が市場競争のプレッシャー（事業運営のコストプレッシャー）の影響で、川下（川上）非関連者に転嫁されるか否か、及び LSA によってもたらされた超過利益をどのようにして独立企業の間で配分すべきかについて考慮することが推奨される。

無形資産

2021 年版中国実務編のパラグラフ 2.20.10 において、SAT は無形資産の移転価格上の影響について重点的に論述した。当該パラグラフにおいて、SAT は LSA の存在とその影響を踏まえた上で、中国企業の経営活動においてマーケティング用の無形資産が創出される可能性があること、及びそれに対する適切な補償方法について論述した。また、企業グループの保有する既存の無形資産は、中国事業の強化・技術の発展などの要因でその価値が下がる可能性があるため、ロイヤリティの支払いを伴う取引においてそれを考慮に入れるべきであると SAT が指摘した。

総合的に、無形資産の価値創造に関する主要機能である開発（Development）・改良（Enhancement）・維持（Maintenance）・保護（Protection）・使用（Exploitation）（いわゆる「DEMPE¹」）機能について、2021 年版中国実務編と OECD 移転価格ガイドラインの論述はほぼ一致している。SAT は発展途上国の視点から、「開発機能のほか、無形資産の改良・維持・保護・使用・普及における中国企業の貢献も注目すべきである」と指摘した。納税者は、無形資産の改良・維持・保護・使用・普及において中国企業とその他のグループ企業の担う機能を明確に区分し、独立企業原則に基づき無形資産の経済的な耐用年数について分析を測定を行うことで、中国企業における無形資産の受益性、及び無形資産開発活動の重要性をサポートすることが推奨される。

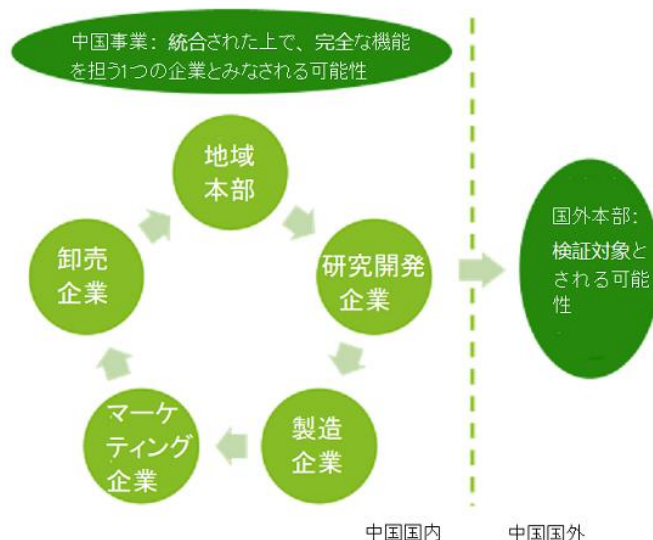
限定的な機能を担う企業に対する分析と監督管理に関する論述

2021 年版中国実務編のパラグラフ 2.22 とパラグラフ 2.23 において、SAT は限定的な機能・リスクを担う企業の移転価格管理について、更なる論述を行った。

¹ 国家税務総局公告 2017 年第 6 号では、上述した機能のほか、「普及」も含まれている。

契約研究開発企業	1) 国外企業が研究開発を主導するのに必要な技術力と資金力を保有しているか否か。 2) 中国企業がハイテク企業資格を有しながら、自らを契約研究開発企業と位置づけているか否か。
契約製造企業	1) 原価の基準である輸入原材料について、その関連者間取引の価格を適正以下に設定しているか否か。 2) 来料加工企業における原材料コストの集計はどのように実施されているか。
限定的なリスクを負う卸売業者	1) 比較対象会社と比べて、より多くのマーケティング機能を担っているか否か、より多くの販売費用が発生したか否か。 2) LSA を考慮したか否か。

限定的な機能を担う企業についての分析のほか、SAT は、バリューチェーンの観点から、中国企業に対する「限定的な機能を担う企業」という多国籍企業グループの位置づけ、及び相応の関連者間取引の価格設定ポリシーが適切であるか否かについて、総合的な論述を行った。また、多国籍企業グループが中国国内で単一機能を担う企業を複数設立し、それぞれに研究開発・製造・販売などの機能を振り分ける場合、中国の税務当局はこれらの企業を統合した上で、完全な機能を担う 1 つの企業として移転価格分析を行う可能性がある（D2.22.2）と指摘した。また、中国企業の取引相手である国外企業が実際に担う機能、及びその価値創造への寄与度が限定的である場合、中国の税務当局は国外企業を移転価格の検証対象としてその合理的なリターンを測定し、中国企業に対して、バリューチェーンにおける余剰利益の獲得を要求する（D2.23）可能性があると述べた。その場合、バリューチェーンの観点から、中国企業と国外企業に対する機能・リスクの位置づけが求められる。なお、パラグラフ 2.23 において、その他の移転価格分析手法（例：利益分割法）又はその他の利益水準指標（例：資産収益率）の運用、及び企業グループの利益率を参考にすることも考慮されていると SAT が述べた。



まとめ

総じて、2021 年版中国実務編は、中国の移転価格分野における現行の実務、法体系、及び最新の成果を反映するものとなっている。納税者は、SAT による 2021 年版中国実務編における「三位一体」移転価格管理体制、中国の法体系と OECD ガイドラインの要求との相違点、及び様々な具体的な移転価格問題に対する分析について理解を深めることが推奨される。そして、納税者自身の実際の状況を踏まえた上でリスクを特定し、コンプライアンスを高め、対応するための体制を整えると同時に、SAT による「税務サービス強化」に関する施策方針を把握することが推奨される。可能であれば、簡易手続を通じて、ユニラテラル APA・バイラテラル APA・マルチナショナル APA、及び二国間・多国間 MAP を締結する機会を模索する必要がある。また、納税者は「管理」と「調査」の側面から、2021 年版中国実務編のパート 3 において SAT が提示した具体的な移転価格問題に特に留意することが推奨される。移転価格分析における中国移転価格法規と OECD 移転価格ガイドラインの類似点と相違点について分析と比較を行い、異なる国の税務当局に対応する際に発生しうる様々な移転価格上のチャレンジについて、解決策を模索する必要がある。

Tax Analysis is published for the clients and professionals of the Hong Kong and Chinese Mainland offices of Deloitte China. The contents are of a general nature only. Readers are advised to consult their tax advisors before acting on any information contained in this newsletter. For more information or advice, please contact:

Deloitte China Tax Managing Partner

Victor Li

Partner

Tel : +86 755 3353 8113

Fax : +86 755 8246 3222

Email : vicli@deloitte.com.cn

Northern China

Xiao Li Huang

Partner

Tel : +86 10 8520 7707

Fax : +86 10 6508 8781

Email: xiaoli Huang@deloitte.com.cn

Eastern China

Maria Liang

Partner

Tel : +86 21 6141 1059

Fax : +86 21 6335 0003

Email : mliang@deloitte.com.cn

Southern China

Jennifer Zhang

Partner

Tel : +86 20 2885 8608

Fax : +86 20 3888 0121

Email: jenzhang@deloitte.com.cn

Western China

Frank Tang

Partner

Tel : +86 28 6789 8188

Fax : +86 28 6500 5161

Email : ftang@deloitte.com.cn

About the Deloitte China National Tax Technical Centre

The Deloitte China National Tax Technical Centre ("NTC") was established in 2006 to continuously improve the quality of Deloitte China's tax services, to better serve the clients, and to help Deloitte China's tax team excel. The Deloitte China NTC prepares and publishes "Tax Analysis", etc. These publications include introduction and commentaries on newly issued tax legislations, regulations and circulars from technical perspectives. The Deloitte China NTC also conducts research studies and analysis and provides professional opinions on ambiguous and complex issues. For more information, please contact:

National Tax Technical Centre

Email : ntc@deloitte.com.cn

Managing Partner/Northern China

Julie Zhang

Partner

Tel : +86 10 8520 7511

Fax : +86 10 8518 1326

Email : juliezhang@deloitte.com.cn

Southern China (Chinese Mainland)

German Cheung

Director

Tel : +86 20 2831 1369

Fax : +86 20 3888 0121

Email : gercheung@deloitte.com.cn

Eastern China

Kevin Zhu

Partner

Tel : +86 21 6141 1262

Fax : +86 21 6335 0003

Email : kzhu@deloitte.com.cn

Southern China (Hong Kong)

Doris Chik

Director

Tel : +852 2852 6608

Fax : +852 2851 8005

Email : dchik@deloitte.com.hk

Western China

Tony Zhang

Partner

Tel : +86 28 6789 8008

Fax : +86 28 6317 3500

Email : tonzhang@deloitte.com.cn

If you prefer to receive future issues by soft copy or update us with your new correspondence details, please notify national marketing team of Deloitte China by email at cimchina@deloitte.com.hk.

デロイトについて

Deloitte（デロイト）とは、デロイト トウシュート・マツ リミテッド（「DTTL」）、そのグローバル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れらの関係法人（総称して「デロイトネットワーク」）のひとつまたは複数指します。DTTL（または「Deloitte Global」）ならびに各メンバーファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバーファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は、www.deloitte.com/cn/about をご覧ください。

デロイトは世界で最大級のプロフェッショナルファームの一つであり、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、リスクアドバイザリー、税務及びこれらに関連するサービスをクライアントに提供しています。デロイトは世界における 150 を超える国・地域のグローバル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れらの関係法人（総称して「デロイトネットワーク」）を通じて、フォーチュングローバル 500 の約 80%の企業にプロフェッショナルサービスを提供しています。約 330,000 名のプロフェッショナルからなるデロイトの詳細については、www.deloitte.com/cn/about をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィックにおける 100 を超える都市（オークランド、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む）にてサービスを提供しています。

デロイトは 1917 年に初めて上海に事務所を設立しました。現在、デロイト中国は中国現地の企業、中国における多国籍企業及び高成長企業に、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、リスクアドバイザリー、税務及びこれらに関連するサービスを提供しています。デロイトは中国の会計基準、税制及びプロフェッショナルの育成に多大な貢献をしてきました。デロイト中国は中国本土で設立されたプロフェッショナルサービスファームであり、デロイト中国のパートナーが所有しています。デロイトの中国マーケットでの成果に関する多くの情報は、デロイト中国のソーシャルメディア(www2.deloitte.com/cn/zh/social-media) からご覧いただけます。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、DTTL、そのグローバル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れらの関係法人（総称して「デロイトネットワーク」）のいずれも、これにより専門的な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与える可能性のある意思決定をし、或いは何らかの行動をとる前に、プロフェッショナルのアドバイスを受けることをご提案いたします。

本資料における情報の真実性或いは完全性に対し、我々はいかなる（明示的或いは暗示的な）言及、保証と承諾をしないものとします。いかなる DTTL、そのメンバーファーム、関係法人、従業員または代理者は本資料に依拠することにより生じた如何なる直接的または間接的な損失に対しては責任を負いません。DTTL ならびに各メンバーファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。