

## Topics

## 中国税務最新動向

中税諮詢集団 シニアパートナー 宋寧 著  
ノベル国際コンサルティング パートナー 高木慎一 監修

## ☆2011年中国APA報告；重要部分の解説

2012年12月26日、中国国家税务总局（以下、SAT）は、「2011年中国APA報告（以下、当該報告）」を発表した。2010年12月に発表した第一回報告から数えて、今回で第三回目の正式発表となり、当該報告には、APA取得を考える企業に対する指導という趣旨がある。以下、当該報告の重要部分について分析する。

## 一. 統計データ

2005年1月1日から2011年12月31日までに、中国税務機関は、累計で99件のバイラテラルAPAの書面による締結協議の意向と正式申請を受理しており（内21件は合意達成）、対象国家は15カ国に及んでいる。

統計データによると、中国におけるAPAの推移には、主に以下のような傾向がある。

- バイラテラルAPAの申請及び締結件数は年々増加傾向にあり、2010年のバイラテラルAPAとユニラテラルAPAの件数は同数である。2011年は、ユニラテラルAPA締結件数が8件（4件は更新、4件は新規締結）であるのに対してバイラテラルAPAは4件であるが、当該バイラテラルAPAはすべて新規締結であ

るため、新規締結件数で見れば同数である。これは、納税者がバイラテラルAPAを重視し、二国間の移転価格問題が相互協議を通して解決されることにより、国際的二重課税が防止されることを望んでいることを示している。また、中国税務機関が積極的に相互協議を促進したことも反映している。

- APAのうち、無形資産及び役務提供に関連する申請件数が増加した。
- 締結済みのAPAのうち、アジア太平洋地区の申請及び締結件数が最も多い（占有率75%）。
- 取引単位営業利益法が最も使用されている方法である。主に採用される利益率指標は営業利益率（28回）とフルコストマークアップ率（24回）である。

## 二. APA協議に係る基本的な状況の紹介

当該報告において、税務機関は2011年における中国APA協議の基本的な状況を紹介している。

## 1. APA協議の成果

2011年は、8件のユニラテラルAPAと4件のバイラテラルAPAが締結され、現在審査過程のものも多数ある。2011年12月31日までに締結された

APAの件数

年度	ユニラテラル	バイラテラル	マルチラテラル	合計
2005	13	1	0	14
2006	10	0	0	10
2007	7	3	0	10
2008	6	1	0	7
2009	5	7	0	12
2010	4	4	0	8
2011	8	4	0	12
2011年更新	(4)	(0)	(0)	(4)
合計	53	20	0	73

## Topics

APAの累計件数は、ユニラテラルAPAが53件、バイラテラルAPAが20件である。

## 2. 地方の人的資源を十分に活用

SATでAPA及び移転価格の業務に従事する職員は6名にすぎない。そのため、SATは各地で租税回避防止の専門職員を養成することを重視しており、案件の審査過程で多くの地方税務機関の人的資源を活用してきた。一件のAPA毎に、SATと各地方税務機関による合同チームを組成し、すべての審査と協議プロセスに参画させ、各案件に対して均等に十分な人的資源が投入されるよう尽力した。

## 3. 内部交流の増加及び国際経験の参考

- 重点課題の研修；SATは毎年重点課題を選択し、全国的に研修を行っている。当該研修では、経験豊富なSAT、地方税務機関並びに税務専門家が解説及び事例紹介を行った。2011年にはこの種の研修が3回行われ、無形資産、持分移転並びに収益法の運用に関する内容が含まれた。
- 国際経験の参考；SATは、OECD等の国際組織に属する外国専門家を中国に招聘して講演を依頼し、実務上遭遇した問題に対する解決策についての提案を受けた。2011年にはこの種の研修が3回行われた。
- 事例と経験の共有；APA業務の地域別差異及び地域別発展不均衡を低減するため、各地方税務機関は、定期的に内部事例の交流及び経験の共有を行った。2011年には全国でこの種の交流が16回行われた。
- 担当責任者に対する訓練；各地方税務機関の担当責任者が行う租税回避防止及びAPA業務の向上のため、SATは、各地方税務機関にて租税回避防止業務を行う担当責任者に対して研修を行った。租税回避防止及びAPA業務に対する重要性の認識を向上させるため、2011年にはこの種の研修が3回行われた。

## 三. 当該報告で新たに増加した内容

## 1. 優先受理APA

税務機関が申請時に優先受理するか否かの決定は、以下の要素を考慮する。

- 申請書が提出されたタイミング。
- 提出された申請書の品質（例えば資料が揃っているか、採用する移転価格原則と計算方法とは整合しているかなど）。不十分な申請の場合、企業に改善を要求する。
- 案件に業種や地域などの特殊性があるか。

- バイラテラルAPAの申請については、相手国が協議を欲しているか、並びに当該案件をどの程度重視しているかについても考慮する。

## 2. APAが行われた業種

当該報告では、2005～2011年に締結したAPAの業種別データが記されている。

上表が示すとおり、APA申請は製造業が主体で

2005～2011年に締結したAPA業種データ

業種	数量
製造業	64
サービス業	3
卸売業、小売業	3
交通運輸業、倉庫業、貨物輸送業	1
研究開発、技術サービス業	1
電力、熱力、燃料ガス及び水資源供給業	1
合計	73

あり、全体の88%を占める。その他業種は12%に過ぎない。

## 3. ロケーションセービング及びマーケットプレミアムの観点の強調

税務機関は、当該報告の序章部分にて次のことを特に強調している；クロスボーダーの税源管理においては、多国籍企業の全世界所得に対して、資本輸入国と資本輸出国間で如何に公平に分配するかにつき、重点的に考察する必要がある。先進国と比較すると、発展途上国は通常資本輸入国に属し、同時に、加工製造国であり、新興市場でもある。伝統的な所得分配の法則は、往々にして資本輸入国の地域的優位等の要素が多国籍企業の全世界所得獲得に重要な貢献をしていることをおさなりにしている。

近年、中国は主要な資本輸入国の一つであり、絶えず資本輸入国の貢献をより公平に分配する所得分配理念の探索及び採用を行い、移転価格及びAPA業務を運用してきた。中国税務機関が提唱する地域的優位、ロケーションセービング、マーケットプレミアム及びマーケティング型無形資産などの理念は、既に多くの国際税務業界や経済界で受け入れられてきている。

このほか、新たな内容として、当該報告では、中国省級以上の税務機関におけるAPA申請担当責任者の連絡先が記載されており、さらに、中国の2011

## Topics

年におけるAPA協議の基本状況が紹介されていることが挙げられる。これは、APA業務の透明度をより一層高め、税務機関による納税者へのサービス理念を体現するという狙いがある。

### 四. 提案

#### 1. 移転価格算定方法の選択

報告書に列記されている移転価格算定方法のうち、主に採用されているのは取引単位営業利益法であり、利益率指標は、営業利益率及びフルコストマークアップ率である。税務機関は、APAを申請する企業が積極的に審査に協力すること、取引や価格に関する十分な情報を提供するだけでなく、再販売価格基準法や利益分割法等の移転価格算定方法の運用促進を希望している。

#### 2. 目標利益レンジの選定

2011年及び2010年のAPA報告で、税務機関は、「四分位レンジを採用している状況で、企業のAPA対象期間中の利益水準が多くの期間で中位レンジ以下となる場合には、税務機関は更新申請を受理しないことがある。」ことを明らかにしている。このため、APAの締結協議の過程では、目標利益水準の確定や合理的な四分位レンジの確定、特に中位値の選定に注意する必要がある。

#### 3. 移転価格関連資料の準備及び保存

企業は、関連会社間取引に係る資料（以下、同期資料）を準備・保存し、税務機関の要求に応じて提供しなければならない。企業が資料の準備・保管を含む法規を遵守している場合に限り、税務機関はAPA申請を受け入れる可能性がある。

同期資料の準備時に、企業は次の点に注意する必要がある。

- 同業他社との比較から、サプライチェーンの描写に注意する
- 企業の移転価格モデル及び関連企業間にて実際に担っている機能及び負担しているリスクに従って、企業の機能とリスクの合理的な位置づけを行う
- 採用した移転価格算定方法と使用した財務指標の選択について、論理的かつ合理的に説明できるよう準備する
- 比較企業の選択において、選定企業の機能及び製品などが自社と比較可能性があるかに注意する

#### 4. ロケーションセービングとマーケットプレミアム関連の問題への留意

企業は、税務機関がロケーションセービング、マーケットプレミアム及びマーケティング型無形資産がもたらす影響に重大な関心を払っていることに留意すべきである。

※本記事は、中国政府、国家税務総局及び地方税務局が發布した法律、政令及び通達に関して、中税諮詢集団（以下、「CTAC」といいます。）が作成・和訳したものを、ノベル国際コンサルティング（以下、「ノベル」といいます。）が監修したものです。概略的な内容を紹介する目的で作成したもので、記事中の見解や意見は著者個人のものであり、内容の正確性及び本記事内容に対する権限ある当局の認容を保証しません。また、CTAC及びノベルは本記事の情報をを用いて行う一切の行為及びそれにより生じたいかなる損害にも何ら責任を負うものではありません。

## domestic news

## Topics

### ◆「日英租税条約」改正議定書が基本合意 —投資所得への課税軽減、仲裁制度・徴収共助の導入が改正の柱に—

日本国政府と英国政府との間で、現行・日英租税条約（2006年10月発効）を改正する議定書案が基本合意に至った旨、3月21日に財務省が公表した。第1回の改正交渉は3月12日、ロンドンで行われた。

#### ■主な改正点

財務省によると、①投資所得（利子・配当）に対する源泉地国課税の軽減、②仲裁制度の導入、③徴収共助の導入が主な改正点である。

①に関しては、先般、署名された「日米租税条約」改正議定書では、配当の免税要件が拡大され、利子は原則免税とされた。今回の日英租税条約の改正では、配当の免税要件がどの程度まで拡大されるのか、また利子は免税とされるのかなどが注目される。現行・日英租税条約と

現行および改正後の日米租税条約の投資所得に対する源泉地国課税の限度税率は下表のとおり（使用料は既に免税）。

②に関しては、新日蘭租税条約や日・香港租税条約では仲裁制度が導入（発効済）されるなど、近年、日本が締結・改正する条約で導入される例が多い。改正後の日英租税条約においても導入されることとなる。

③に関しては、これまで日本は、ニュージーランド、米国との間で導入してきた。今後、順調に署名され、その内容が確定すれば、日本においては3例目となる。

議定書案は、署名後、両国において承認手続（日本では国会の承認）を経た上で、発効となる。

日英・日米租税条約の投資所得（利子・配当）の源泉地国課税の限度税率

		現行・日英租税条約	改正後
配当	親子間配当	免税（持株割合50%以上、6ヶ月保有）	？
		5%（持株割合10%以上、6ヶ月保有）	？
	その他の配当	10%	？
利子		金融機関等は免税、それ以外は10%	？
		現行・日米租税条約	改正議定書発効後
配当	親子間配当 （持株割合10%以上）	免税（持株割合50%超、12ヶ月保有）	免税（持株割合50%以上、6ヶ月保有）
		上記以外は5%	上記以外は5%
	その他の配当	10%	10%
利子		金融機関等は免税、それ以外は10%	免税

### ◆米国子会社からの受取配当益金不算入制度の適用対象要件が変更

先に「日米租税条約」改正議定書が署名されたが、同議定書では、二重課税排除条項も改正された（改訂議定書9条1項(b)）。これにより、米国子会社からの受取配当益金不算入制度の適用対象要件が「発行済株式10%以上&6ヶ月保有」に変更になる（下表）。

平成21年度税制改正で間接外国税額控除制度は廃止され、外国子会社配当益金不算入制度が導入されたが、米国子会社からの受取配当に關

して、現行・日米租税条約に定める間接外国税額控除制度の要件である「議決権株式を10%以上&6ヶ月保有」が適用されている。

受取配当益金不算入制度の適用対象要件

税法・条約	適用要件
日本国内法	発行済株式を25%以上&6ヶ月保有
現行・日米条約	議決権株式を10%以上&6ヶ月保有
日米条約改正議定書	発行済株式を10%以上&6ヶ月保有