

Q&A 中国ビジネス Q&A 日中APAと相互協議の最新動向

Q 日中間における移転価格税制上のリスク回避について、最新の企業動向を教えてください。

A 日中間でのクロスボーダーの関係者間取引を行う多国籍企業にとって、両国における移転価格課税リスクをいかにマネジメントするかは、税務上の大きなチャレンジです。移転価格税制上の二重課税リスクを事前に排除するため、日中間で事前確認制度 (APA) を申請する企業が増加しています。一方で日中 APA を申請後、日中間での移転価格税制上の規定の相違もあり、合意まで時間がかかる案件も散見されます。ここではまず、中国国家税務総局が発行する APA レポートを基に、中国における最新の APA 動向を概括します。その上で直近の日中相互協議について、両国の当局間の議論で論点になりやすい事象を紹介しつつ、解説します。

1. 中国における APA の動向

中国国家税務総局は定期的に APA 年度報告書を発行しています。2021年10月に発表した最新の「中国 APA 年度報告 (2020)」によると、20年に中国当局が締結した APA は 29 件 (二国間 APA は 14 件、ユニラテラル APA は 15 件) でした。これは単年度の締結数として過去最大の件数で、これにより、中国当局が締結した 20 年末までの累計締結数は 206 件まで増加しました。うち二国間 APA は 90 件、ユニラテラル APA は 116 件となっています。

90 件の二国間 APA の締結相手を地域別にみると、アジア 59 件、欧州 19 件、北米 11 件、大洋州 1 件となっています。アジアが最大の 65% の割合を占めていて、そのうち大半が日本との日中 APA とみられます。中国の APA 締結件数の推移は図1の通りです。

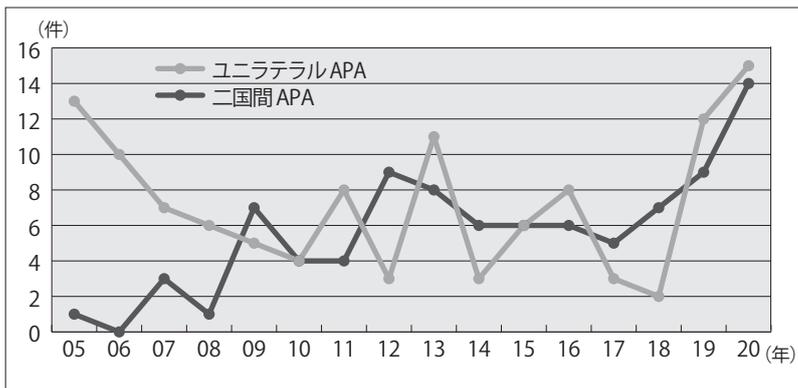
中国国家税務総局が受理している申請について、意向段階、申請段階にある件数をみると、20 年末時点で数多くの二国間 APA の案件を抱えていることが分かります (表 1)。中国では 21 年 7 月にユニラテラル APA の簡易手続を定めた新規定^注が導入されました。この新規定に基づき、以前より簡便的にユニラテラル APA の締結ができるため、注目を集めています。一方で中国でのユニラテラル APA は、中国のみの移転価格リスクを排除するものです。相手国での移転価格リスクを増大させないために、合理的な内容で妥結できるよう中国当局と十分な交渉を行うことが望まれます。

APA 締結までの期間は、関係者間取引や申請内容の複雑性、企業の提供資料の品質、主管税務当局のレビュー時間、企業の協力度合、相手国当局との協議状況などに応じて異なります。ユニラテラル APA では多くの案件が 2 年以内で締結されており、1 年以内で完了した案件が 57% を占めます。二国間 APA は締結までの期間が相対的に長いものの、2 年以内で完了した案件が 54% を占めます。一方で 3 年以上かかった案件も 32% に上ります (表 2)。

2. 日中相互協議の動向

日中相互協議は年度により開催件数は異なるものの、最近では年間 3 回の協議が順調に開催されています。日本および中国での開催を交互に繰り返し、国税庁および国家税務総局が対面で協議を行ってきました。しかし新型コロナウイルスの蔓延に伴い、20 年 3 月より対面の会議は電話会議に移行されました。20 年、21 年ともに 3 回ずつ、22 年も 3 月に電話会議の形式

図 1 中国の APA 締結件数の推移



デロイト中国 パートナー
浦野 卓矢

表 1 2020 年末時点の中国の APA 申請件数 (件)

	ユニラテラル APA	二国間 APA	合計
意向段階	0	35	35
申請段階	12	80	92
締結済	116	90	206

表 2 中国の APA 締結までに要した期間 (件)

	1 年以内	1～2 年	2～3 年	3 年以上	合計
ユニラテラル APA	66	37	9	4	116
二国間 APA	38	11	12	29	90

で開催されました。

開催回数からみれば、コロナウイルス発生前の 19 年以前の水準を維持しています。しかしながら電話会議に変更されて以降、日中当局間で仮合意に至った案件数が従前より減少し、効率性が落ちているように見受けられます。相互協議は両国間の交渉事であるため、互いに意見を擦り合わせて最終的に双方が合意可能な一致点を見出すこととなります。対面での会議と異なり、電話会議では効率的な意見の擦り合わせが困難になることが一つの背景にあると推察されます。また、両国間で案件を協議する際、お互い安易に同調しにくい論点が複数存在することも影響を及ぼしていると想定されます。特に日中間で論点になりやすい事象を以下にまとめてみました。

(1) 中央値 vs 四分位レンジ

中国の移転価格税制では、評価対象会社の利益水準を分析する際、評価対象会社の実績値が比較対象企業の中央値を下回る場合、中央値を下回らない水準で調整を行う旨が規定されています。当該規定を受けて実務においても中央値での調整が行われており、四分位レンジは使用されていません。一方、日本では四分位レンジの概念は規定されていないものの、実務では OECD ガイドラインに沿って四分位レンジを使ったプラクティスが展開されています。

(2) 単年検証 vs 期間検証

利益率検証を行うにあたり、中国では単年度にて利益率検証を行うことが規定上求められています。各年度の評価対象会社の利益率実績を、比較対象会社のものと比較することになります。一方で、日本では複数年をまとめて期間検証することが認可されています。どちらの検証方法を使用するかによって税額計算が大きく変わるケースもあります。

(3) マーケットプレミアム vs コア技術

日本では、親会社が有するコア技術（研究開発活動）やプリンシパル機能に重要なバリュードライバーがあるとされます。その上で、相対的に機能およびリスクが限定的な中国子会社はルーティンリターンのみを得るべきとの主張を展開する傾向が強くなります。一方で中国は中国子会社が行う機能に一定の貢献度があつたり、もしくはマーケットプレミアムなどの地域固有の優位性を享受していると主張することがあります。その上で、利益分割法の適用を含めて当該要素を織り込んだ検討を行うよう要求されることがあります。

3. 日中 APA を進める上での留意点

上記の論点は、日中 APA のケースにて実際に見受けられるものです。自国の制度や実務での取り扱いをベースに、日中当局間で個別案件についての議論が展開されます。ただ、こうした論点が日中間の案件では存在するものの、先に紹介したように今まで数多くの日中 APA 案件が締結されてきたのも事実です。中には日中間での合意が非常に難しいと想定されたケースも存在したものの、両国の当局間で努力を重ねて協議が合意に至った案件もあります。

日中 APA の申請にあたっては、こうした論点が自社の APA 申請案にどのような影響を及ぼしうるかをあらかじめ分析することが必要でしょう。その上で日中双方の当局と綿密なコミュニケーションを取り、状況に応じた適切な対応を取っていくことが日中 APA を進めるために非常に重要です。

注：「国家税務総局によるユニラテラル事前確認協議に適用する簡易手続に関する公告」(国家税務総局 2021 年第 24 号)