



# 中国移転価格ユニラテラルAPAの簡易手

**Q** 中国で新たに、移転価格に関して中国税務当局とのみ事前に合意する事前確認制度の簡易手続版が新たに創設されたと聞きました。従前の一般手続との相違など、具体的にはどのように簡素化され、かつ納税者としてのメリットとしてはどのようなものが考えられるか、教えてください。

**A** 今回新たに、国家税務総局より公告 2021 年第 24 号（ユニラテラル APA の簡易プロセス適用に係る事項に関する公告、以下「24 号公告」）が公布され、2021 年 9 月 1 日より施行されています。この 24 号公告では、申請対象企業に一定の要件が課されている一方で、申請プロセス段階の削減や期間の明確化など、納税者にとってはより早期かつ軽減された負担での中国税務当局との合意締結が期待できます。

## 1. 24号公告公布の背景

事前確認（以下、APA）制度とは、事後の税務調査による追徴課税リスクを排除することを目的として、納税者が税務当局と、グループ内の関連者間取引における移転価格算定方法について事前に合意する制度を言います。この APA には、一国の税務当局と合意するユニラテラル APA、二国の税務当局と合意するバイラテラル APA、三国以上の税務当局と合意するマルチラテラル APA がありますが、今回の 24 号公告は、ユニラテラル APA を対象としています。APA は関連する税務当局と事前に合意する事から、納税者としては将来の追徴課税リスク排除により予測可能性が確保でき、かつ税務当局としても課税執行の効率化が期待できるため、双方にとってメリットのある制度である一方で、合意に至るまでの負担増と協議期間の長期化、及び対応する税務当局側のリソース不足が、大きな課題と考えられています。過年度の中国 APA 実績として、ユニラテラル APA の場合、正式申請から合意に至るまで、多くの事例で 1～2 年程度を要しているのが現状です。バイラテラル APA では、相手税務当局との協議が加わるため更に長期化する傾向にあり、多くの事例で 2 年以上を要しています。加えて近年では、COVID-19 の影響で相手税務当局との協議ではオンライン形式が用いられており、従前に比して協議スピードが落ちている、とも言われています。

## 2. 24号公告による簡易手続版ユニラテラルAPA手続の概要

24 号公告では、ユニラテラル APA 手続簡素化の為の施策として、次の 3 点が挙げられています。(1) 申請プロセスの簡素化、(2) 期間の明確化、(3) 申請対象企業の要件

### (1) 申請プロセスの簡素化

APA の一般手続について規定されている国家税務総局公告 2016 年第 64 号（APA 管理に係る事項に関する公告、以

下「64 号公告」）では、次の 6 プロセスが規定されていましたが、

- 予備会談
- 意向の協議・締結
- 分析・評価
- 正式申請
- 協議・締結
- 実施状況の監督

24 号公告では、このプロセスが次の 3 つに半減されており、納税者・税務当局双方に生じる負担の軽減及び迅速化が期待されます。

- 申請・評価
- 協議・締結
- 実施状況の監督

### (2) 期間の明確化

24 号公告では、主管税務機関が対応すべき期間を制限として明確化しました。この簡易手続においては、納税者による申請後の受理可否の判断は、正式申請日から 90 日以内に行い税務事項通知書を納税者に送付する必要があり、申請受理後は、税務事項通知書の送付日から 6 カ月以内に協議を完了させる必要がある事が明文化されています。この期間の明確化は、税務機関が果たすべき義務として、(1) の施策と同様、APA プロセスの迅速化に寄与すると考えられます。

### (3) 申請対象企業の要件

24 号公告では、この簡易手続版を申請することができる納税者の要件として、大きく次の 2 つの条件が明示されています。

- ① 申請受理の「税務事項通知書」送付日の属する納税年度より前の 3 年間の各年度における関連者間取引の金額が 4,000 万人民币元以上である
- ② 下記のうちのいずれか一つ
  - 既に所轄税務機関へ、関連規定に適合する直近 3 納税年

# 続版の新設について

デロイト中国上海事務所 税務商務アドバイザーサービス  
シニアマネジャー 川島 智之

度の同期資料を提出している

- 申請提出日の属する納税年度より前の10納税年度以内にAPAを実施し、かつ実施結果が要求に適合している
- 申請提出日の属する納税年度より前の10納税年度以内に税務機関の特別納税調査・調整を受け、かつその結論が出ている

同時に簡易手続版の申請を受理しない納税者の類型として、これらが挙げられています。

- ① 税務機関が既に特別納税調整その他の立案・調査を実施しており、結論が出ていない
- ② 関連規定に基づく年度関連業務往来報告書の未記入、または修正の遅延
- ③ 関連規定に基づく同期資料の準備・保存・提供の未済
- ④ 24号公告の要求に基づく関連資料の未提供、または提供した資料の税務機関への要求の不適合、タイムリーな補正または訂正の未実施
- ⑤ 税務機関による機能及びリスクに関する現地インタビューへの不協力
- ⑥ (暫定的な不受理) 同時に2または2以上の省・自治区・直轄市・計画単列市の税務機関をまたぐ事例

この申請対象企業の要件から、簡易手続版の適用可能性のある納税者は、税務コンプライアンスが良好であり、かつ移転価格の観点からは担う機能及びリスクがあまり複雑ではない、有する関連者間取引の類型も比較的シンプルな中国現地法人という事になると考えられます。

### 3. 納税者の簡易手続版ユニラテラルAPAの活用可能性及び留意点

前述の通り、APAは元来、将来における事後の税務調査による移転価格の追徴課税リスクを排除することを最大の目的とする制度ですが、関連規定及びその性質から、次の様な活用可能性や副次的な効果、ならびに留意点が想定されます。

#### (1) 過去の移転価格リスクの排除または軽減

APAでは申請の際、今後3～5年の将来年度だけではなく、過去年度(最大10年)についても、対象期間に含めて申請することが可能です(ロールバック)。このロールバックを含めて税務当局と合意した場合、将来だけではなく過去の移転価格の追徴課税リスクについても、排除または軽減することが可能となります。

#### (2) 対象期間の移転価格同期文書(ローカルファイル)

一定の要件に該当する中国法人は、移転価格に関する同期文書(ローカルファイル)を翌年6月30日までに準備す

る必要がありますが、中国税務当局とAPAで合意し実行している納税者は、関連規定上、ローカルファイルを作成しなくても良いとされています(国家税務総局公告2016年第42号)。APAを締結すると、納税者は対象期間年度の終了後に年度報告を税務当局へ提出する必要がある一方、その期間のローカルファイルの準備は必須ではなくなります。

#### (3) 移転価格調整金スキームにおける関連証憑

中国は他国に比し、厳格な外貨管理規制が設けられていることから、一部の国で実行可能な移転価格に関する価格調整金スキームは、中国では実務上の実行可能性のハードルは高い、と一般的に解されてきました。近年、国家外貨管理局はこの移転価格に関する価格調整金の外貨取引について管理緩和の姿勢を見せはじめており、関連する一部の質疑応答なども公開されています。双方向の資金授受が許容されるかや、税関輸入価格への影響の有無など、依然として柔軟度が高いという訳ではありませんが、今後このAPAによる合意が、移転価格調整金スキームにおける関連証憑の役割を果たすことが期待されます。

#### (4) 税関交渉への影響

近年、税務局ではなく税関も、輸入物品に関する関連者間取引の移転価格設定について注目しており、具体的には中国現地法人の利益率が高い水準にある会社が、税関から輸入物品価格の妥当性について質疑を受ける事例が散見されています。この場合、税務当局とのAPAが直接、税関の徴税執行に影響を与える訳ではありませんが、税関も納税者が税務当局と合意したAPAに関しては一定の尊重をする傾向にある様ですので、税関との交渉時の抗弁材料の一つとして、税務当局とのAPA結果を持ち出すのも一案と考えられます。

#### (5) 日本本社税務目線からの影響

中国でのユニラテラルAPAは、中国税務当局とのみ合意に至るものであり、日本税務当局がその結果に合意する可能性が担保されているものではない点、くれぐれも留意が必要です。加えて、現在の関連規定上、中国側で締結したユニラテラルAPAは、日本側のマスターファイルの提出において日本税務当局へ開示する必要がありますので、そのAPAの存在は、直ちに日本税務当局に知られることとなります。従って、例えば中国現地法人側の利益率が高く、かつ日本税務当局がその中国現地法人の状況に沿った中国ユニラテラルAPAの結果には合意しない場合には、かえって日本側での移転価格リスクを誘発する可能性があり、ひいては最終的に二重課税が解消されない懸念が、日本本社税務目線からの影響として想定されます。