KPMG

China Tax Monthly

（KPMG 中国税務月報）

2017 年 5 月

中国国家税務総局が「特別納税調査調整および相互協議手続管理弁法に関する公告」を公布 (第一回)

2016 年 6 月末に公布された、主に中国移転価格関連の開示についての法規である「関連取引申告および移転価格同時文書化の管理に関する公告」に続き、SAT は、2017 年 3 月 28 日、待望の「特別納税調査調整および相互協議手続管理弁法に関する公告」（以下「6 号公告」）を公布した。6 号公告は、経済協力開発機構 (OECD) の BEPS プロジェクトの成果物、特に無形資産に関する内容を中国の税制に取り入れている。また、6 号公告は、移転価格の自主調整、あるいは対外支払に関する法規など、中国の移転価格調査においてよく見られる慣行を明文化している。

6 号公告の公布に伴い、納税者は、移転価格調査の際の税務当局の注目点をより明確に理解することができる。また、6 号公告は、移転価格調査・調整の過程をより明確にしたともいえる。今後、中国の移転価格調査が標準化されることが予想される。

さらに、従来の中国移転価格規制が主に対外支払にのみ注目していたところ、6 号公告はロイヤルティと役務料金の対外支払いおよび受け取り双方を規制することになり、中国税務当局が対外投資を行う中国多国籍企業の移転価格管理にむけた第一歩をふみだしたように思われる。

本稿では、計二回の連載を通じて、同公告の主要内容と、それが納税者に及ぼす影響について考察する。

主要内容

6 号公告は、「特別納税調整実施弁法（試行）」（国税発[2009]2 号、以下「2 号文」）の第四章、第五章、第十一章、第十二章、「国家税務総局、移転価格追跡管理の強化に関係する問題に関する通知」（国税函[2009]188 号）、「国家税務総局、国外関連者取引の監督および調査の強化に関する通知」（国税函【2009】363 号）、「国家税務総局、特別納税調整の監督と管理に関する問題の公告」（SAT の 2014 年第 54 号公告）、および「国家税務総局、企業の国外関連者への費用支払に関わる企業所得税の問題に関する公告」（SAT の 2015 年第 16 号公告）を置き換えるものであり、2017 年 5 月 1 日より施行される。

特別納税調査調整および相互協議手続管理弁法は、62 の条文から構成され、概ね以下 5 つの大項目にまとめられる。

- 特別納税調査（第 2 条から第 14 条、第 23 条から第 29 条、および第 37 条から第 46 条　　）
- 比較性分析および移転価格算定方法（第 15 条から第 22 条）
- 無形資産に関する特別条項（第 30 条から第 33 条）
- 役務に関する特別条項（第 34 条から第 36 条）
- 相互協議手続（第 47 条から第 61 条）

© 2017 KPMG, a Hong Kong partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. © 2017 KPMG Advisory (China) Limited, a wholly foreign owned enterprise in China and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

特別納税調査

6 号公告は、企業所得税法の第六章における特別納税調整に関するすべての事項を調査範囲としている。その中には、移転価格、過小資本、被支配外国企業、一般反租税回避が含まれる。また、同公告は、税務当局が非居住者企業に対しても特別納税調査を行うことを明確に規定し、それは被支配外国企業と一般反租税回避に関係する。

6 号公告によると、税務当局が特別納税調査を実施する場合、以下のリスク側面を持つ企業を重点的に調査する（カッコ内は筆者コメント）。

1. 関連者取引額が比較的大きい、または取引の種類が多い企業
2. 長期的に欠損状態にある、利益が微小、または利益の変動が激しい企業
3. 同業界の利益水準を下回る企業
4. 利益水準が果たす機能・負担するリスクに合致しない、または享受すべき便益が配賦されたコストに合致しない企業（「享受すべき便益が配賦されたコストに合致しない」費用分担契約を持つ企業を含む）
5. 低税率国・地域にある関連者と取引がある企業（低税率国・地域はタックスヘイブンに限らない）
6. 規定に従って関連者取引の申告を行わない、または同時文書を準備していない企業
7. 関連者から受入れた債権性投資の対権益性投資の比率が規定基準を超えている企業（すなわち過小資本状態にある企業）
8. 居住者企業または居住者企業と中国居住者が支配する企業で、実効税率が 12.5%より低い国・地域で設立され、合理的な経営ニーズ以外の理由で利益配分をしない、または利益配分を減らしている企業（被支配外国企業を通じた避税を想定）
9. 合理的な商業目的に欠けるタックス・プランニングまたはタックス・アレンジメントに従事する企業（一般反租税回避を目的とする規定）

罰則について、6 号公告は 2 号文とほぼ一致している。具体的に言えば、6 号公告は、2008 年 1 月 1 日以降に発生した取引における追徴企業所得税に対して 1 日ごとに利息を加算する。その利率は税額が属する納税年度の 12 月 31 日時点の利率を適用し、税額追徴期間と同じ期間の中国人民銀行の人民元貸付基準利率（以下「基準利率」）に 5%を加えて計算すると規定されている。しかし、企業が関連規定に基づき同時文書を準備・提出し、かつ税務当局の要求に従いその他の関連資料を提出する場合、基準利率のみによって利息を計算できる。納税者が規定期限内に税金を納付しない場合、延滞日から延滞期間に対して日歩 0.05%（年率 18.25%）の延滞税のみが課される（当該延滞期間に対して利息は課されない）。

6 号公告は、移転価格調査に対する多くの詳細な規定を含み、過去の法規で体現されている理念、および現在税務当局が移転価格調査において遵守している慣行を取り入れている。具体的には、以下の内容を含む。

- 単一機能企業： 6 号公告によると、簡単な生産業務、簡単な卸売業務、または契約研究開発に従事する企業は、原則として合理的な利益水準を保たなければならない。欠損が出た場合、同時文書の準備基準に達するか否かにかかわらず、欠損年度の同時文書のマスターファイルとローカルファイルを準備しなければならない。また、企業が負担する、戦略の失敗、低稼働率、研究開発の失敗などの原因で被った、関連者が負担すべきリスクと損失に対して、税務当局は特別納税調査を実施できる。363 号文にも類似する規定がある。
- 「実質的な経営活動を行わない」国外関連者への対外支払：6 号公告によると、企業が、機能・リスクを負担せず、実質的な経営活動を行わない国外関連者に支払った費用が独立企業間原則に合致しない場合、税務当局は、課税所得額を計算する際に控除された全額に対して納税調整を行うことができる。当該条項について、16 号公告にも類似条項があるが、そこでは「独立企業間原則に合致しない」という条件が付けられていない。従って、16 号公告の関連条項は、「実質的な経営活動を行わない」国外関連者へのすべての対外支払は、いかなる場合も課税所得額を計算上控除できないと見なされていたところ、6 号公告は、「独立企業間原則」という条件を加えることで納税者を保護していると言える。理論上、独立企業間原則に合致すれば、「実質的な経営活動のない」国外関連者への対外支払であっても、課税所得額を計算する際に控除できる。
- 自主調整：6 号公告は、54 号公告の内容を取り入れ、企業が自主調整を実施しても、税務当局は依然として関連規定に基づき特別納税調査を行い、調整を要求する権限を持つことを規定している。更に 6 号公告は、企業が税務当局に関連者取引の価格原則や方法など、特別納税調整事項の確認を依頼したとき、税務当局は特別納税調査手続きを開始すべきと明示している。企業が自主的に税金追納を実施した場合、新たに「特別納税調整自主追納税金表」に書き入れる。
- 移転価格評価対象の選択：6 号公告は、調査対象企業の関連者取引、および取引に関わる各当事者の機能・リスクを分析・評価した上で、機能が比較的簡単な企業を移転価格評価対象とするべきと規定している。中国税務当局は、かねてより、取引単位営業利益法において中国企業を常に評価対象とする慣行に批判的であった。この慣行は、中国企業の機能リスクの複雑性を十分に考慮していないと思われた。当該規定の公布は、将来の移転価格分析が、技術面でより厳密になることを意味する。当該規定もまた OECD の勧告と一致している。「移転価格分析において、最も適切な移転価格算定方法が、再販売価格基準法、原価基準法、または取引単位営業利益法である場合、関連者取引における複雑さが相対的に低い企業が検証対象法人に選定されることが多い」（BEPS 行動計画 8-10 の第 6.198 章）
- 来料加工：6 号公告によると、税務当局は、調査対象企業がその関連者に提供する来料加工業務を分析、評価する際、十分な比較対象企業/取引が検索できない場合、無償の材料と設備の価値を還元して調整できる。注目すべきなのは、当該規定が、「特別納税調整実施弁法（意見募集稿）」（以下「意見募集稿」）による、比較対象企業/取引の有無を問わず材料と設備の価格を調整するべきとの規定に比べて、改善されていることである。しかし、実務上、独立した比較対象企業は簡単に見つからないため、来料加工業務を委託する企業が第三者来料加工業者も雇わない限り、当該条項の企業に対する実質的な影響は大きくないと思われ

© 2017 KPMG, a Hong Kong partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. © 2017 KPMG Advisory (China) Limited, a wholly foreign owned enterprise in China and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

る。また、企業が、真実かつ完全な、来料加工に関わる全体のバリューチェーンに関する資料を提出する場合、運転資本を調整できる。ただし、その調整幅は 10%以内に抑える必要がある。そうでなければ、改めて比較対象企業を選定する必要がある。また、6 号公告は、2 号文と異なり、それ以外の場合の運転資本調整は一切認めていない。2 号文は SAT の許可を取得した場合、運転資本の調整を認めている。

- 地域性特殊要因：中国税務当局は、長い間、移転価格分析を行う際の地域性特殊要因の重要性、および当該要因の価格設定に対する影響を常に強調してきた。また、国連の移転価格マニュアルにおける中国に関する章、42 号公告、64 号公告のいずれもその主張を体現している。6 号公告の第 28 条は、選定された比較対象企業が調査対象企業と異なる経済環境にある場合、税務当局はロケーションセービング、マーケットプレミアムなどの地域性特殊要因を分析し、合理的な移転価格方法で地域性特殊要因の利益に対する貢献を確定すべきと規定している。当該第 28 条は、地域性特殊要因に属する利益が存在することを前提として書かれている。これは、BEPS 行動計画 8-10 が勧告する現地市場の特徴に関する議論とは異なっている。OECD は、ロケーションセービングなどの要因は、最終的に独立した顧客または仕入先にすべて移転することが可能であると表現する。一方、6 号公告は意見募集稿と類似しており、地域性特殊要因および利益に対する影響を定量的に具体化する指針を提供していない。SAT が公布した唯一の指針は、国連の移転価格マニュアルにおける中国に関する章で提示されている簡単な例である。この例では、国外企業を含む比較対象企業の調整後のトータルコストマークアップ率を計算する方法を説明している。

さらに、6 号公告は以下を含む新たな規定を取り入れている。これらの規定により、今後の移転価格調査はさらに厳密になると思われる。

- 税務当局の非居住者企業に対する調整の権限：6 号公告は、非居住者企業に対して特別納税調査を実施できることを明確に示している。また、税務当局には、調査対象企業およびその関連者に資料の提供を要求するほか、調査に関わる他の企業に資料を要求する権限があることも規定している。例えば、税務当局は、調査対象企業の仕入先や顧客などの第三者企業にも必要な情報を提供するように指示できるようになった。ちなみに、2 号文ではその対象は、比較対象企業のみであった。また、調査対象企業が特別納税調査の関連資料を提出しない、あるいは虚偽または不完全な資料を提出する場合、税務当局は、取得済みの一部のデータに基づいて全体のデータを合理的に推定し、法に基づいたみなし調整を行う権限を有すると規定している。
- 調査期間における税務変更の制限：調査対象企業が税務当局に特別納税調査調整を受ける期間において経営地を変更する、または税務登記の抹消を申請する場合、税務当局は、原則として、調査調整を完了するまで税務変更、抹消手続を受理しない。この規定は、税務当局が調査対象企業を管理する能力を更に強化することを意味する。
- 統計的手法の採用：6 号公告は、移転価格の妥当性を検証するに当り、単純な算術平均、加重平均、四分位数間領域などの統計的手法のいずれも使用でき、また、単年度ごとあるいは複数年加重平均でそれらを計算できると規定している。当該条項は、税務当局が特別納税調整額算定にあたっての柔軟性を留保したことを意味する。
- 単年度ごとの所得調整：また、6 号公告は、税務当局が、独立企業間利益または独立企業間価格を使用し、調査対象企業の単年度ごとに関連者取引を調整すべきと規定している。これは、納税者が加重平均による計算を通じて調整金額を減少させる可能性を排除することを意味する。四分位数間領域を使って分析評価する場合、原則として中位値を下回らない調整が求められる。これは 2 号文と一致している。
- 関連者取引の相殺または隠匿：6 号公告は、企業とその関連者の間の取引を相殺または隠匿し、国全体の税収を直接的または間接的に減少させた場合、税務当局は特別納税調整を実施し、相殺された取引を還元できると規定している。注目すべきなのは、6 号公告は、経済的実質に基づいて関連者取引の性質を再定義するとの意見募集稿の条項を省略したことである。取引の相殺または隠匿の還元は、そのような経済的実質に基づく関連者取引の性質再定義と見なすこともできるが、その範囲はより狭い。

6 号公告は、2 号文と比べて、より前向きと考えることができる変更を含む。特に以下の点に留意すべきである。

- 事前確認対象取引に対する調査：税務当局と事前確認の予備会談で合意に達した企業、あるいは税務当局に「事前確認協議意向書」を提出し、それを過年度に遡及する企業、および税務当局に「事前確認更新申請書」を提出した企業は、特別納税調査対象とならない。ただし、この規定は、事前確認対象でない関連者取引には適用されない。
- 「企業比較性要因分析表」：6 号公告は、特別納税調査時、企業に「企業比較性要因分析表」の提出を要求していない。そのため、企業の負担が 2 号文と比べて軽くなる。その理由は、企業は分析表に必要とされる多くの情報を入手できず、また、SAT がその情報を参考にしたり利用する可能性が低いためである。
- 非公開情報の利用：税務当局は、比較性分析を実施する場合、非公開情報を利用する権限を持つが、公開情報を先に利用しなければならないと規定している。
- 支払利子・賃貸・ロイヤルティなどに関わる徴収済税額：2 号文は、移転価格調査が国外関連者への利子支払い、賃貸料、ロイヤルティなどに対するものである場合、徴収済税額（源泉所得税を含む）に関わる対応的処理を行わないと規定している。しかし、6 号公告は、「特別の定めのない限り」との条件付で同様の処理を行わないと規定しており、一定の柔軟性を持つ。
- 追跡管理期間の廃止：　2 号文によると、税務当局は、企業に対して移転価格調整を実施した後、調整を受けた最終年度の翌年から 5 年間にわたり追跡管理を実施しなければならない。追跡管理期間中、企業は同時文書を準備しなければならない。追跡管理期間に関する要求は 6 号公告から削除されている。そのため、企業は、特別納税調整を受けた後続年度について、42 号公告による同時文書作成基準に満たない場合、同時文書を作成する必要はない。一方、税務当局は、追跡管理期間を設定する代わりに、当該企業の利益水準に継続的に注目し、リスクを管理する。

© 2017 KPMG, a Hong Kong partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. © 2017 KPMG Advisory (China) Limited, a wholly foreign owned enterprise in China and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

なお、6 号公告は、意見募集稿中論争の的となった、いわゆる第二次調整の条項を削除している。すなわち、意見募集稿は、特別納税調整を会計帳簿にも反映し、当該増分調整を、出資受取と同時に支払った配当とみなすべき旨規定していたが、その条項は 6 号公告には反映されなかった。

2 号文に残る特別納税調査に関わるいくつかの重要な問題はまだ解決していない。例えば、国内関連者取引の調査手続に関する問題が挙げられる。6 号公告は、2 号文と同様、二つの国内企業の税率が同じで、直接的・間接的に国全体の税収が下がらない場合、通常、その二つの国内企業に対して移転価格調査および調整を行わない。一方、二つの国内企業の税率が異なり、国全体の税収が下がる場合、当該条項はその処理方法を定めていない。現在、地域によって、税務当局は国内関連者取引に対する調査に積極的な態度を示しているため、この問題に対する SAT の追加ガイドラインが求められる。

比較性分析および移転価格算定方法

6 号公告には、比較性分析および移転価格算定方法に関する重要な章が含まれている。追加された重要な内容は以下のとおりである。

- 各取引契約書の実際の履行情況：6 号公告は、BEPS 行動計画 8-10 で述べられている関連者取引の識別について詳しく述べていないが、その理念の一部は含んでいる。具体的には、比較性分析を実施する場合、各取引企業の契約履行能力、実際の契約履行情況、および関連者間の契約条項に対する信憑性などを考えなければならない。
- 相乗効果：6 号公告は、BEPS 行動計画 8-10 に類似しており、多国籍企業グループの相乗効果を比較性分析の一つの要因と認識している。
- 地域性特殊要因：6 号公告は、比較性分析要因にロケーションセービング、マーケットプレミアムなどの地域性特殊要因を加えている。それは、中国の税務当局が今まで強調してきた、価格設定および利益に影響を与える地域性特殊要因と一致している。利益分割法についての議論において、6 号公告は、ロケーションセービング、マーケットプレミアムなどの地域性特殊要因を考慮し、合理的な配分要因を提示して、残余利益を配分すべきと明確に規定している。
- 独立価格比準法：42 号公告において、金融資産譲渡（持分譲渡を含む）は関連者取引の一種であることが明確に規定されている。それに続き、6 号公告では、独立価格比準法を使って当該取引の価格設定および評価をする際、考えなければならない比較性分析要因について詳述されている。
- 重要な価値を持つ無形資産に対する取引単位営業利益法の（不）適用：6 号公告は、取引単位営業利益法が、通常、「重要な価値を持つ無形資産」を所有しない企業による有形資産の所有権あるいは使用権の譲渡、および無形資産使用権の譲受取引の検証に適用可能であると規定している。一方、本公告は「重要な価値を持つ無形資産」を定義しておらず、また、そのような無形資産を所有する（あるいは当該資産に対して価値貢献する）のが、潜在的な検証対象企業か、あるいは取引に関わるどの企業でもよいのかについて、SAT の関心がどこにあるか不明である。BEPS 行動計画 8-10 によれば、取引に関わる企業が「特有で重要な」無形資産（例えば、他企業が使用している、または入手できる無形資産との比較性が低く、直接比較ができない無形資産）を所有し、かつそれに対して合理的な比較性調整ができない場合、取引の一方のみを検証する移転価格算定方法（例えば、取引単位営業利益法）を適用できず、比較によらない方法を使う必要があるかもしれない。この観点から見ると、SAT の考え方は BEPS 行動計画のそれとある程度一致している。しかし、6 号公告では、「特有で重要な」無形資産と「一般的な」無形資産を区別していない。OECD は「一般的な」無形資産に対して、取引の一方のみを検証する移転価格方法を適用できると考える。もちろん、重要な無形資産が存在する取引において、その無形資産が特有で重要であるか否かに関係なく、取引単位営業利益法の利用は優位性を失う可能性がある。
- 資産評価法：6 号公告および 42 号公告では、無形資産および持分譲渡取引の移転価格を分析するための他の評価方法（コスト法、市場法、利益法）についても概要が述べられている。
- 独立企業間原則に従うその他の方法：6 号公告によると、独立企業間算定方法には、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法、取引単価営業利益法、利益分割法、その他の適切な独立企業間価格算定方法が含まれる。そして、その他の適切な独立企業間価格算定方法とは、資産評価法、および利益と経済活動の発生地・価値創造地が合致することを反映する方法であると定められている。BEPS 行動計画 8-10 の中で、その他の方法について詳しく述べられていないが、上記の 6 号公告の原則は BEPS 行動計画 8-10 のそれと合致している。意見募集稿中で言及された、公式による利益分配に似た価値貢献配分法は、論争があったため採用されていない。にもかかわらず、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法、取引単価営業利益法、利益分割法、資産評価方法以外に「その他の方法」が定められているのは、税務当局が移転価格調査を行う際、課税地と、経済活動の発生地・価値創造地が合致することを反映する方法を選択する余地を残すためである。

（次号に続く）

（BTMU 中国月報　2017 年 5 月号に掲載）

© 2017 KPMG, a Hong Kong partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. © 2017 KPMG Advisory (China) Limited, a wholly foreign owned enterprise in China and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

Contact us お問合せ先

KPMG 中国
税務パートナー
大谷 泰彦
Tel：+86-21-2212-3360
E-mail：yasuhiko.otani@kpmg.com

© 2017 KPMG, a Hong Kong partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. © 2017 KPMG Advisory (China) Limited, a wholly foreign owned enterprise in China and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.