

Tax Analysis

中国税務

費用分担契約に関する新規定の公布

Authors:

Shanghai**Eunice Kuo**

Partner

Tel: +86 21 6141 1308

Email: eunicekuo@deloitte.com.cn

Aaron Wang

Partner

Tel: +86 21 2316 6852

Email: aaronwang@deloitte.com.cn

Mandy Yu

Senior Manager

Tel: +86 21 6141 1219

Email: manyu@deloitte.com.cn

For more information, please contact:

Transfer Pricing Services**National Leader/Eastern China****Shanghai****Eunice Kuo**

Partner

Tel: +86 21 6141 1308

Email: eunicekuo@deloitte.com.cn

Deputy National Leader/Northern China**Beijing****Liantang He**

Partner

Tel: +86 10 8520 7666

Email: lhe@deloitte.com.cn

Southern China**Hong Kong****Patrick Cheung**

Partner

Tel: +852 2852 1095

Email: patcheung@deloitte.com.hk

最近、中国の国家税務総局は費用分担契約（cost sharing agreement：以下「CSA」）の管理に関する新しい規定を公布した。この新しい規定によれば、CSAを締結する中国の納税者は、CSAを締結した日から30日以内に、所轄税務機関にCSAの副本を提出しなければならない。

2015年5月14日に、国务院は「非行政許可審査承認事項の取消しに関する決定」（国発[2015]27号、以下「27号通達」）を公布した。当該通達の公布前に審査承認手続の取消しが決定された事項に加えて、27号通達ではさらに、CSAを含む49項目の事項に関する審査承認手続の取消しが決定された。

27号通達による決定を受けて、国家税務総局は2015年6月16日に、CSAの管理に係る「費用分担契約の管理の規範化に関する公告」（国家税務総局公告2015年第45号、以下「45号公告」）を公布した。当該公告は2015年7月16日から施行された。

主な変更点

審査権限：27号通達および45号公告の公布以前においては、CSAの管理は主に企業所得税法および「特別納税調整実施弁法（試行）」（国税発[2009]2号、以下「2号通達」）の関連規定に基づくものとされていた。2号通達の第7章第69条では、CSAの審査権限について、次のように規定している。

第69条: 企業はCSAについて合意した日から30日以内に、逐次、国家税務総局まで届け出なければならない。税務機関はCSAが独立取引の原則に合致するか否かを判断し、逐次、国家税務総局まで報告して審査を受けなければならない。

27号通達により、「企業のCSAが独立取引の原則に従っているか否かに関する審査」（第46項目）は取り消されることになった。また、45号公告の施行に伴い、上記の2号通達の第69条も廃止された。

事前の審査から事後の管理へ：上述のとおり、27号通達および45号公告が公布されるまで、企業がCSAを実施し、CSAとしての税務取扱いを受けるためには、現地の税務機関を通じて国家税務総局までCSAの届出をし、CSAが独立取引の原則に従っていることについて国家税務総局の承認を得なければならないかった。

27号通達および45号公告の公布により、国家税務総局はCSAが独立取引の原則に従っているか否かについて事前に審査する行政責任または権限を持たなくなった。しかし、45号公告では、税務機関がCSAに対する事後管理を強化することを求めている。中国の現行規定に基づき、移転価格調整の遡及期限は10年とされていることに留意しなければならない。

国家税務総局のとり得る管理措置には次のことが含まれる。

- 独立取引の原則または原価と収益が対応するという原則に従っていない CSA に対しては、特別納税調査、調整を実施する。
- CSA の実施期間において、CSA の参加者が実際に受ける収益と分担する原価が対応しない場合、実際の状況に応じて補償調整を行わなければならないが、補償調整が行われない場合、税務機関は特別納税調査、調整を実施する。

また、45号公告では、CSAに参加する納税者のコンプライアンス義務についても規定している。これには次のことが含まれるが、これらに限られない。

- 企業は関連者と CSA を締結（変更）した日から 30 日以内に、所轄税務機関に CSA の副本を提出しなければならない。
- 企業が関連者と CSA を締結（変更）する場合、当該契約が実施されるか否かにかかわらず、企業所得税の年度納税申告を行うときに、関連者との取引について、「中華人民共和国企業年度関連取引報告表」を添付しなければならない。

このほか、2号通達の第74条に基づき、企業はCSAの実施期間において、CSAに関する同期資料を準備、保存しなければならない。これには、当年度にCSAによって発生した原価総額および構成状況、当年度における各参加者の原価の分担状況、当年度の予測収益と実際の結果との比較およびそれによる調整等が含まれる。

全体として、新しい規定は納税者が CSA に参加する際のプロセスを簡素化するとともに、CSA への参加と実施に係るコンプライアンスの管理を行うことを目的としている。ただし、企業が CSA を実施する場合の分担原価、補償調整等に対する税務取扱い（源泉税、間接税等の取扱いを含む）について、国家税務総局はまだ明らかにしていない。

コメント

27号通達および45号公告は、中国政府が進める“簡政放権”（手続の簡素化と権限移譲）の政策を背景として公布されたものである。45号公告では、CSAの管理に関して、“事前の審査”から“事後の管理”へという政策転換の方向性を明らかにしている。

新しい規定は、手続の面から見て、企業が中国の移転価格法規に従って CSA に参加することを容易にするであろう。一方で、事後的なコンプライアンス義務の履行のために、企業は関連の分析を行い、資料を準備することが必要となる。中国の税務実務に対する我々の理解によれば、CSA に関しては実務上、以下の点について潜在的なリスクおよび不確実性がある。

規定における未解決の事項

45号公告では、独立取引の原則と原価収益対応の原則について強調しているが、実際には現行の2号通達における関連規定¹を繰り返しているにすぎず、実務におけるいくつかの重要な技術的問題（例えば、合理的な予測収益の確定、バイ・イン支払およびバイ・アウト補償の価格決定等）については議論していない。これらの技術的な問題は、移転価格分析の基礎となり、CSA が独立取引の原則に従っているか否かの判断にも重要な影響を与える。

現在、国家税務総局が改正作業を行っている2号通達において、CSAに関するより具体的な指針が与えられることが期待される。

潜在的な移転価格調査リスク

CSA に対する事前審査の取消しは、事後的な監督管理の強化と密接不可分のものといえる。将来的に中国の税務機関は、「中華人民共和国企業年度関連取引報告表」および CSA に関する同期資料のレビューを通じて、CSA に対するより厳格な管理を行うようになる可能性がある。

中国の税務機関は、CSA に関する資料とその中の移転価格分析に対してレビューを行う権限を有するため、納税者は CSA を税務機関に認めてもらうために、適切なコンプライアンス作業を行う必要がある。また、CSA における独立取引の原則の適用、特に合理的な予測収益とバイ・イン支払およびバイ・アウト補償の価格決定といった技術的な問題は、大部分の税務機関にとって新しい課題であるため、実際に CSA のケースを審査する際、税務機関は納税者に対して多くの照会をし、あるいは異議を唱える可能性がある。中国の税務機関は最近における国際的な動き（例えば、OECD の税源浸食と利益移転（base erosion and profit shifting : BEPS）プロジェクトの下で出されたディスカッションドラフトの観点）を踏まえ、技術的な観点から中国の租税利益を守ろうとするかもしれない。このことは、実務上、

¹ 2号通達の第66条、第75条等を参照。

納税者がより厳しいコンプライアンスの要求および事後的な調査のリスクに直面する可能性があることを意味する。

以上のことから、納税者は CSA への参加時および CSA の実施期間において、CSA に関する十分な資料の準備が必要になると考えられる。これには、CSA の内容と条項、CSA が原価収益対応の原則および独立取引の原則に従っているか否かについての分析が含まれる。CSA への参加者の分担する原価が実際に受ける収益と対応しない場合には、補償調整も行う必要がある。また、多額の税金にかかわる CSA については、事後的な調査のリスクを低減するため、納税者は中国の移転価格法規に基づき、事前確認（advance pricing arrangement : APA）を申請することも検討できるだろう。

関連の税務取扱いおよび非貿易対外送金

上述した政策の変更により、CSA が独立取引の原則に従っているか否かに対する国家税務総局の事前審査権限は取り消された。しかしながら、前述のとおり、より明確な規定が出されるまで、各地の税務機関は CSA にかかわる税務取扱いについて、納税者に積極的に回答を与えようとせず、そのために納税者は速やかに関連の税務処理を行えない可能性がある。実際に、CSA の実施期間において適時に、かつ継続的に CSA としての税務取扱いを受けられるか否かは、納税者が CSA に参加するか否かを検討する際の最も重要な考慮要素といえる。

納税者が CSA の実施過程において対外送金を行う際、各地の税務機関が納税者に対して速やかに税務証明書類を発行するか否かも定かではない。よって、27号通達および45号公告の公布後においてもなお、CSA の税務取扱いと非貿易対外送金に係る不確定性と実務的な障害は残る可能性がある。

要約すれば、27号通達および45号公告の目的は中国における CSA の管理手続を簡素化することにあるが、現在、CSA への参加を検討している納税者は、上述した不確定性と実務的な障害について留意しなければならない。また、適切に事前の準備と事後のコンプライアンス作業を行い、関連法規の動向を注視するとともに、必要に応じて専門家のアドバイスを求める必要がある。

注：本 Tax Analysis の内容は、デロイトの移転価格サービスに関わるものです。

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 on the above subject or analysis of other tax issues, please contact:

Beijing

Andrew Zhu

Partner

Tel: +86 10 8520 7508

Fax: +86 10 8518 1326

Email: andzhu@deloitte.com.cn

Hong Kong

Sarah Chin

Partner

Tel: +852 2852 6440

Fax: +852 2520 6205

Email: sachin@deloitte.com.hk

Shenzhen

Victor Li

Partner

Tel: +86 755 3353 8113

Fax: +86 755 8246 3222

Email: vicli@deloitte.com.cn

Chongqing

Frank Tang

Partner

Tel: +86 23 6310 6206

Fax: +86 23 6310 6170

Email: ftang@deloitte.com.cn

Jinan

Beth Jiang

Director

Tel: +86 531 8518 1058

Fax: +86 531 8518 1068

Email: betjiang@deloitte.com.cn

Suzhou

Frank Xu / Maria Liang

Partner

Tel: +86 512 6289 1318 / 1328

Fax: +86 512 6762 3338

Email: frakxu@deloitte.com.cn
mliang@deloitte.com.cn

Dalian

Bill Bai

Partner

Tel: +86 411 8371 2888

Fax: +86 411 8360 3297

Email: bilbai@deloitte.com.cn

Macau

Raymond Tang

Partner

Tel: +853 2871 2998

Fax: +853 2871 3033

Email: raytang@deloitte.com.hk

Tianjin

Jason Su

Partner

Tel: +86 22 2320 6680

Fax: +86 22 2320 6699

Email: jassu@deloitte.com.cn

Guangzhou

Victor Li

Partner

Tel: +86 20 8396 9228

Fax: +86 20 3888 0121

Email: vicli@deloitte.com.cn

Nanjing

Frank Xu

Partner

Tel: +86 25 5791 5208

Fax: +86 25 8691 8776

Email: frakxu@deloitte.com.cn

Wuhan

Justin Zhu

Partner

Tel: +86 27 8526 6618

Fax: +86 27 8526 7032

Email: juszhu@deloitte.com.cn

Hangzhou

Qiang Lu

Partner

Tel: +86 571 2811 1901

Fax: +86 571 2811 1904

Email: qilu@deloitte.com.cn

Shanghai

Eunice Kuo

Partner

Tel: +86 21 6141 1308

Fax: +86 21 6335 0003

Email: eunicekuo@deloitte.com.cn

Xiamen

Jim Chung

Partner

Tel: +86 592 2107 298

Fax: +86 592 2107 259

Email: jichung@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", "Tax News", 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

National Leader

Leonard Khaw

Partner

Tel: +86 21 6141 1498

Fax: +86 21 6335 0003

Email: lkhaw@deloitte.com.cn

Northern China

Julie Zhang

Partner

Tel: +86 10 8520 7511

Fax: +86 10 8518 1326

Email: juliezhang@deloitte.com.cn

Southern China (Hong Kong)

Davy Yun

Partner

Tel: +852 2852 6538

Fax: +852 2520 6205

Email: dyun@deloitte.com.hk

Southern China (Mainland/Macau)

German Cheung

Director

Tel: +86 20 2831 1369

Fax: +86 20 3888 0121

Email: gercheung@deloitte.com.cn

Eastern China

Kevin Zhu

Director

Tel: +86 21 6141 1262

Fax: +86 21 6335 0003

Email: kzhu@deloitte.com.cn

If you prefer to receive future issues by soft copy or update us with your new correspondence details, please notify Wandy Luk by either email at wanluk@deloitte.com.hk or by fax to +852 2541 1911.

日系企業担当者

上海

大久保 孝一
パートナー
TEL : +86 21 6141 2128
FAX : +86 21 6335 0177
E-mail : kokubo@deloitte.com.cn

上海

沙 蒙
ディレクター
TEL : +86 21 6141 1703
FAX : +86 21 6335 0177
E-mail : msha@deloitte.com.cn

上海

上田 博規
シニアマネジャー
TEL : +86 21 6141 1701
FAX : +86 21 6335 0177
E-mail : hueda@deloitte.com.cn

天津

濱中 愛
マネジャー
TEL : +86 22 2320 6820
FAX : +86 22 2320 6699
E-mail : ahamanaka@deloitte.com.cn

深圳

大塚 武司
マネジャー
TEL : +86 755 3331 8116
FAX : +86 755 8246 3186
E-mail : taotsuka@deloitte.com.cn

大連

田中 昭仁
シニアマネジャー
TEL : +86 411 8371 2850
FAX : +86 411 8360 3297
E-mail : atanaka@deloitte.com.cn

上海

板谷 圭一
パートナー
TEL : +86 21 6141 1368
FAX : +86 21 6335 0199
E-mail : kitaya@deloitte.com.cn

上海

大穂 幸太
マネジャー
TEL : +86 21 6141 1711
FAX : +86 21 6335 0177
E-mail : koho@deloitte.com.cn

蘇州

滝川 祐介
マネジャー
TEL : + 86 512 6289 1298
FAX : +86 512 6762 3338
E-mail : ytakikawa@deloitte.com.cn

天津

梨子本 暢貴
シニアマネジャー
TEL : +86 22 2320 6612
FAX : +86 22 2320 6699
E-mail : nnashimoto@deloitte.com.cn

香港

中川 正行
パートナー
TEL : +852 2852 6592
FAX : +852 2542 4597
E-mail : manakagawa@deloitte.com.hk

上海

片岡 伴維
マネジャー
TEL : +86 21 2316 6687
FAX : +86 21 6335 0199
E-mail : tkataoka@deloitte.com.cn

上海

渡邊 崇
シニアマネジャー
TEL : +86 21 6141 1702
FAX : +86 21 6335 0177
E-mail : takwatanabe@deloitte.com.cn

北京

原井 武志
パートナー
TEL : +86 10 8520 7310
FAX : +86 10 8518 1218
E-mail : takeharai@deloitte.com.cn

広州

前川 邦夫
マネジャー
TEL : +86 20 2831 1050
FAX : +86 20 3888 0575
E-mail : kmaekawa@deloitte.com.cn

香港

杉原 伸太郎
シニアマネジャー
TEL : +852 2852 6545
FAX : +852 2542 4597
Email: ssugihara@deloitte.com.hk

About Deloitte

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity. Please see www.deloitte.com/cn/en/about for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu Limited and its member firms.

Deloitte provides audit, tax, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in more than 150 countries, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte has in the region of 200,000 professionals, all committed to becoming the standard of excellence.

About Deloitte in Greater China

We are one of the leading professional services providers with 22 offices in Beijing, Hong Kong, Shanghai, Taipei, Chengdu, Chongqing, Dalian, Guangzhou, Hangzhou, Harbin, Hsinchu, Jinan, Kaohsiung, Macau, Nanjing, Shenzhen, Suzhou, Taichung, Tainan, Tianjin, Wuhan and Xiamen in Greater China. We have nearly 13,500 people working on a collaborative basis to serve clients, subject to local applicable laws.

About Deloitte China

The Deloitte brand first came to China in 1917 when a Deloitte office was opened in Shanghai. Now the Deloitte China network of firms, backed by the global Deloitte network, deliver a full range of audit, tax, consulting and financial advisory services to local, multinational and growth enterprise clients in China. We have considerable experience in China and have been a significant contributor to the development of China's accounting standards, taxation system and local professional accountants.

This publication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, or their related entities (collectively the "Deloitte Network") is by means of this publication, rendering professional advice or services. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser. No entity in the Deloitte Network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this publication.