

Tax Analysis

Authors:

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

国家税務総局が「特別納税調整 実施弁法」のディスカッション ドラフトを公表

国家税務総局は2015年9月17日に「特別納税調整実施弁法」のディスカッションドラフト（以下「ディスカッションドラフト」）を公表した¹。これは、現行の「特別納税調整実施弁法（試行）」（国税発「2009」2号、以下「2号文」）の内容を全面的に改正するものである。2009年に公布された2号文は、移転価格調整、コストシェアリング、過少資本税制等の特別納税調整事項について詳細に規定したものであり、中国における移転価格税制の主たる指針とされている。ディスカッションドラフトには、経済協力開発機構（以下「OECD」）の税源侵食と利益移転（Base Erosion and Profit Shifting：以下「BEPS」）行動計画の成果として出された多くの提言が織り込まれているが、一方で、中国特有の経済環境および要因も考慮に入れている。

1. 要点のまとめ

ディスカッションドラフトの要点は以下の通りである。

- 移転価格の同期資料にはマスター文書とローカル文書が含まれる。加えて、一定の条件に該当する企業は、企業所得税の年度申告を行うときに、「国別報告表」も作成しなければならない。（詳細は第二章と第三章を参照。）
- 納税者は、関連者との役務取引があるか、コストシェアリングを実施しているか、あるいは過少資本の関連規定に違反している場合、別途同期資料の特殊事項文書も準備しなければならない。（詳細は第三章、第七章、第九章および第十一章を参照。）
- 移転価格調査を行う際、調査対象企業の最終持株企業が中国国外にある場合で、当該最終持株企業が所在国の税務機関に国別報告書を提出していないか、あるいは中国が自動情報交換に関する協定によって最終持株企業の提出した国別報告書を入手できない場合、中国税務機関は調査対象企業に対して

¹ ディスカッションドラフトの原文は、国家税務総局のオフィシャルウェブサイトを参照。
<http://hd.chinatax.gov.cn/hudong/noticedetail.do?noticeid=577376>

- 国別報告書を提出するよう要求する権限を有する。また、中国税務機関は関連者間取引を分析、評価する際に、調査対象企業が超過利益を得るべきか否かを判断するために、コストセービング、マーケットプレミアム等の地域性特殊要因を分析する。（詳細は第五章および第六章を参照。）
- 税務機関はより広範な利益水準の監督メカニズムを構築し、納税者に対してリスク等級評価を行う。納税者は、同期資料の準備や関連申告といった法定義務を履行するだけでなく、日常的な移転価格ポリシーの実行および利益水準の状況に対する管理も強化する必要がある。（詳細は第十三章を参照。）

ディスカッションドラフトにおいては、多くの事項に関して、納税者の観点からの明確化も図られている。具体的には以下の内容を含む。

- ディスカッションドラフトでは、移転価格算定方法のその他の方法として、価値貢献分配法、資産評価方法について規定しているが、適用すべき移転価格算定方法は関連者間取引の性質および実際の状況に基づいて選択するという点をなお強調している。（詳細は第四章を参照。）
- ディスカッションドラフトでは、従来のコストシェアリング契約に対する事前審査の要求が取り消され、事後管理の形に改められた。これは、コストシェアリングの実施を検討する納税者にとって、柔軟性を与える変更であると考えられる。（詳細は第九章を参照。）

ディスカッションドラフトでは、税務機関に対して、企業が特別納税調整事項によって二重課税を受けることを回避するために、相互協議の結果に従って税額の追徴、還付等を行うべきことを要求している。ディスカッションドラフトは相互協議の申請が拒否される状況（例えば、相互協議の申請の提出が、租税条約の規定する期限を過ぎている場合）について規定にしているが、同時に、そのような状況に該当する場合であっても、二重課税の回避等に資すると国家税務総局が判断した場合には、相互協議の申請を柔軟に処理できる旨も定められている。（詳細は第十四章を参照。）

2. 具体的な内容

第二章 - 関連申告

ディスカッションドラフトでは、現行の2号文における関連関係の認定について補足をしている。例えば、以下の点が挙げられる。

- 親族関係にある2名以上の個人が同一企業の持分を共同保有する場合、持分比率は合算して計算するとの規定が追加された。
- 貸借資金総額が払込資本金に占める比率の計算方法が補足された。
- 関連関係の判断要素の一つとして商標権が加えられた。
- 関連関係の判断要素である技術ノウハウが、特許権と非特許技術に分けられた。
- “実質的な支配” および共通の利益の意味が強調され、“実質的な支配” について説明するとともに、高級管理者の範囲についても明確にしている。また、個人間の親族関係も関連関係の判断要素の一つとなることを規定している。さらに、国家による持分保有あるいは国有資産管理部門が高級管理人員、董事を派遣すること等のみによって、関連関係があるものとはみなさないことも明らかにしている。

これらの改正は、企業間に関連関係があるか否かを中国税務機関が判断する際の実務運用性を高めることになるだろう。

同時に、ディスカッションドラフトでは、関連者間取引の類型を修正し、かつ補足している。金融資産の譲渡、キャッシュプーリングおよび持分譲渡が関連者間取引の範囲に組み入れられるとともに、包括的なものとして、“その他の取引類型” が加えられた。

ディスカッションドラフトでは、企業所得税の納税申告時に作成する「中華人民共和国企業年度関連

者間取引報告表」に「国別報告表」が加えられた。「国別報告表」の作成が必要となるのは、中国企業が多国籍グループの最終持株企業であり、かつ前会計年度における連結売上高が 50 億元（OECD が示した 7.5 億ユーロの基準に相当する）を超えるか、あるいは当該中国企業の最終持株企業は中国国内にないが、当該企業が多国籍グループによって国別報告書の提出者に指定された場合である。

第三章-同期資料

現行の 2 号文の規定を基礎として、ディスカッションドラフトでは、BEPS 行動計画 13（移転価格文書化および国別報告書）の成果を参考にして、同期資料にはマスター文書、ローカル文書および特殊事項文書という 3 種類の文書が含まれるとしている。そのうち、特殊事項文書は関連者間の役務取引、コストシェアリングおよび過少資本に関して作成することになる。これは、中国税務機関が公布した 146 号通達²、16 号公告³等³に示されている、国外関連者への多額のサービス費用およびロイヤルティーの支払に着目するという中国国内での実務の状況と一貫するものである。

同期資料のマスター文書およびローカル文書は、現行の 2 号文と同じように、“関連者との売買の金額が 2 億元を超える”か、“その他の関連者間取引の金額が 4,000 万元を超える”場合に準備しなければならない。さらにディスカッションドラフトでは、限定的な機能を担うが、欠損が生じている企業に対しても、マスター文書およびローカル文書の準備を要求している。また、ディスカッションドラフトでは、現行の 2 号文において同期資料の準備を免除される条件の 3 番目として挙げられている、“外資の持分が 50%未満で、かつ国内の関連者のみと関連者間取引を行っていること”という条件における外資持分比率の制限がなくなり、“国内の関連者のみと関連者間取引を行っている”企業は同期資料の準備を免除されるとしている。ただし、中国国内企業の間においても実際の税負担に差異が存在する可能性はあり、現在のディスカッションドラフトにあるような同期資料の免除条件は、税務機関による国内企業間の取引に関する情報の入手に影響を与える可能性もあるため、企業は、国内の関連者間取引に関する各レベルの税務機関の実務上の要求に留意する必要がある。

このほか、ディスカッションドラフトでは、“企業が虚偽、不完全な同期資料を提出した場合、規定に従って同期資料を提出していないものとみなす”と明確に規定している。このことは、将来的に企業の提出する同期資料の質と取引の開示に対する税務機関の要求がより厳しくなる可能性があることを示している。

第四章-移転価格算定方法

現行の 2 号文にある 5 つの伝統的な移転価格算定方法に加えて、ディスカッションドラフトでは、価値貢献分配法および資産評価方法を含むその他の移転価格算定方法についても言及している。ディスカッションドラフトによれば、価値貢献分配法は通常、比較対象取引の情報を入手することが難しいものの、合算利益および価値創造要因の貢献を合理的に確定できる取引に適用される。このことは、価値貢献分配法が導入されたとしても、適用すべき移転価格算定方法は関連者間取引の性質および実際の状況に基づいて選択すべきであると国家税務総局が考えていることを示している。また、資産評価方法には原価法、市場法、収益法が含まれ、収益法を運用して無形資産の価値を評価する際には、無形資産の経済年数を合理的に確定しなければならないとしている。

また、関連申告の章の規定に基づき、この章における関連者間取引の分類も細分化され、新しい取引の類型（例えば、金融資産の譲渡および持分譲渡等）も加えられている。各類型の関連者間取引に対する中国税務機関の管理の範囲も拡大することになる。

²「国家税務総局弁公庁：高額費用の対外送金に対する租税回避防止調査に関する通知」（税総弁発[2014]146号）。この通達に基づき、国家税務総局は各地の税務機関に対して、国外関連者に多額のサービス費およびロイヤルティーの支払を行っている企業に対する調査を行うこと、対外支払に対する管理と調査を強化し、企業による費用の対外支払を通じた利益移転を防止することを要求した。

³「国家税務総局：企業の国外関連者への費用支払に係る企業所得税問題に関する公告」（国家税務総局公告 2015 年第 16 号）。当該公告は、それまでに国家税務総局が公表した、国外関連者へのサービス費およびロイヤルティーの支払に関する技術的立場を文書の形で確認したものであり、国外に費用を支払う際の税務処理の基本原則を再確認するとともに、徴税管理に関する要求について明らかにしている。当該公告は、中国が世界的な租税回避防止への取組みに合わせて講じた重要な措置の一つである。

第五章―特別納税調査および調整

第五章においては、現行の 2 号文に規定する移転価格調査、調整手続および中国税務機関の調査権限等に関して、より詳細に規定している（例えば、電子データによる証拠収集、条件に該当する調査対象企業に対する国別報告書の提出要求等）。また、国内関連者間取引には暫定的に本弁法を適用しないということも明確にし、中国税務機関の国内関連者間取引に対する管理が緩和されている（同期資料に関する第三章の規定とも対応する）。

この章では、移転価格調査において、中国税務機関は関連者間取引を否定し、またはその性質を改めて定めることができるとし、同時に、税務機関が調査対象企業の関連者間取引を分析、評価する際、コストセービング、マーケットプレミアム等の地域性特殊要因を分析し、調査対象企業に帰属すべき超過利益について考慮しなければならないということを強調している。また、調査対象企業の最終持株企業が中国国外にある場合で、当該最終持株企業が所在国の税務機関に国別報告書を提出していないか、あるいは中国が自動情報交換に関する協定によって最終持株企業の提出した国別報告書を手でできない場合、中国税務機関は調査対象企業に対して国別報告書を提出するよう要求する権限を有する。これらは、BEPS 行動計画 9（リスクと資本）と行動計画 13（国別報告書）に則したものである。

国家税務総局が 2009 年に公布した 363 号通達⁴に基づき、ディスカッションドラフトでは、限定的な機能とリスクの企業（例えば、来料加工または進料加工等の簡単な生産、簡単な販売または契約型研究開発業務に従事する企業）は意思決定の誤り、稼働率の不足、製品の販売不振、研究開発の失敗等に起因するリスクおよび損失を負うべきではなく、合理的な利益水準を維持しなければならないということを強調している。また、中国税務機関は来料加工業者に対する移転価格調査において、無償の材料および設備の価値を還元しなければならないと規定するとともに、調査対象企業と比較対象者の運転資本の使用状況が異なることによって生じる利益の差異に対して、10%を超えない範囲内で資本調整を行うことを認めている。これらは、中国税務機関の来料加工業者に対する移転価格調査、調整の実務を、初めて法規に盛り込んだものである。

このほか、本章では、901 号通達⁵の公布後に物議を醸した“二次調整”の問題にも触れており、OECD の最新の移転価格ガイドラインにおける“二次調整”の観点を参考にしている。しかし、ディスカッションドラフトでは、“二次調整”の詳細およびその影響（例えば、どのように帳簿調整を行うのか、二次調整から生じる配当金に租税条約および税額控除は適用できるか等）について説明していない。今後、中国税務機関は実務において、どのように“二次調整”を取り扱うかを注視する必要がある。

最後に、ディスカッションドラフトでは、本弁法は国内関連者間の取引には暫定的に適用されない旨を規定している。現行の 2 号文では、実際の税負担が同じ国内の関連者間の取引は、当該取引が直接あるいは間接に国家全体の税収を減少させない限りにおいて、原則として移転価格調査、調整を行わないと定めているが、実務においては、移転価格調整が国内関連者間の取引に及ぶ場合もある（特に、関連者間取引が同時に国外関連者と国内関連者に関わる場合）。よって、国家税務総局が今後の移転価格調査において、どのようにこの原則を運用するのか、および一方が納税調整を求められた場合に、その国内関連者間取引の相手方においてどのように対応的調整を行うのかということについて、明確化される必要がある。

第六章―無形資産（新規追加）

ディスカッションドラフトには無形資産に関する個別の章が新たに設けられ、これには、無形資産の定義、収益の分配に関する原則と考慮すべき要素および評価方法の説明が含まれる。全体としてこの章には、OECD の BEPS 行動計画における、無形資産に関する新しい観点が折り込まれていると同時に、国家税務総局の近年における実務上の立場も反映されている。

ディスカッションドラフトによれば、無形資産は、1) 技術と関連する無形資産、2) 市場と関連する無形資産、3) その他の類型、という 3 類型に分けられる。ディスカッションドラフトの第二章（関連申告）において、無形資産取引には土地使用権、のれんおよび継続経営価値等の譲渡を含むとしてお

⁴「国家税務総局：クロスボーダー関連取引の監督管理と調査の強化に関する通知」（国税函[2009]363 号）

⁵「国家税務総局：関連企業間取引の移転価格管理に関する問題についての通知」（国税函[2006]901 号）

り、中国の移転価格税制上、のれんと継続経営価値も無形資産の範囲に含まれたことになる。これまで論争の的になってきた地域性特殊要因（例えば、マーケットプレミアム、コストセービング等）は、ディスカッションドラフトでは無形資産とされていないが、無形資産の収益を確定する際に、グループのグローバル業務のその他の機能、資産とリスク、および企業が所属するグループ内部のシナジー効果等の価値創造要因と合わせて、地域性特殊要因も考慮しなければならないとされている。

ディスカッションドラフトでは、無形資産の収益分配は経済活動と価値貢献に対応しなければならないという原則を強調している。これは、OECDの移転価格に関するBEPS行動計画の趣旨とも一貫するものである。また、ディスカッションドラフトでは、無形資産に関する機能とリスクを詳細に列挙するとともに、資金を提供するのみで、実際には関連する機能を履行せず、リスクも負わない関与者は、合理的な資金コストに見合うリターンのみを得るべきであるとしている。このような指針の下で、中国税務機関は現地企業が無形資産に関わる重要な機能を履行しているか否かに関する分析を強化し、重要な機能を履行している場合には、資金を提供するのみである国外関連者が残余利益を得るという伝統的な無形資産の価格設定モデルに対して異議を唱えるものと予測される。一方で、ディスカッションドラフトでは、無形資産の法的所有権を有するのみで、無形資産の価値に貢献をしていない関与者は、無形資産の収益分配に関与してはならないということも強調している。これが、無形資産の法的所有権者が全く何らのリターンも得られないことを意味しているのか否かは明らかでない。

ディスカッションドラフトでは、無形資産の価値を測るために、独立価格比準法、利益分割法およびその他の合理的な方法（価値貢献分配法と資産評価方法等を含む）を採用することができるとしている。実務上も、中国税務機関は近年、移転価格調査において利益分割法、価値貢献分配法または資産評価法等の方法の採用を主張することがよくあるようである。さらに、ディスカッションドラフトでは、ロイヤルティーの支払に関する国家税務総局の立場を確認している。例えば、企業が経済利益をもたらさない無形資産について支払うロイヤルティーは、企業の課税所得額を計算するときに控除できない。また、ロイヤルティーは無形資産の価値の変化、機能とリスクの変化等に応じて適時に調整しなければならない。

第七章 - 関連役務（新規追加）

ディスカッションドラフトでは、関連者間の役務取引における独立取引の原則に関する問題について規定した新しい章が追加された。

ディスカッションドラフトによれば、関連者間の役務取引において支払う、あるいは受け取る対価は必ず、（1）当該役務は受益性役務である、（2）支払う、あるいは受け取る対価は独立取引の原則に合致する、という2つの条件を同時に満たさなければならない。企業が関連者に受益性役務に属さないものの対価を支払う場合、税務機関は特別納税調整を実施する権限を有し、これを企業の課税所得額を計算するときに控除することはできない。また、企業が関連者に支払う、あるいは受け取る受益性役務の対価が独立取引の原則に合致しない場合、税務機関は合理的な移転価格算定方法を用いて調整を行う権限を有する。

ディスカッションドラフトでは、受益性役務に属さないものとして、重複する役務活動、株主活動、あるグループに属することによって超過収益を得ている場合、その他の取引において既に補償を得ている役務活動、必要性がないか、あるいは企業の機能とリスクに関連しない役務活動、直接あるいは間接の経済利益をもたらさない役務活動を挙げている。これらの原則は基本的に、国家税務総局が2015年に公布した16号公告において確認した立場と一致するものであり、OECDの観点とも呼応している。

ディスカッションドラフトでは、関連者間における受益性役務の対価は、役務提供によって発生した合理的なコストに合理的な利益を加えることによって確定することを要求している。企業は営業収入、運用資産、人員数、人員給与、設備の使用量、データ量、作業時間およびその他の合理的な指標に基づき、関連の役務コストを配賦することができる。この章には、BEPS行動計画10のディスカッションドラフトにあるような、低付加価値役務の利益率に係るセーフハーバールールはないが、企業が関連者との役務取引に関して、どのように独立取引の原則に従うべきかについての指針を提供している。

この新しい章では、関連者との役務取引について準備すべき特殊事項文書の具体的な要求についても詳しく説明している。特に、企業は役務契約および役務の真実性を証明する資料を保管し、税務機関の要求に従って提出しなければならない。また、特殊事項文書においては、役務のコスト費用の計算過程、価格設定方法と当該方法を選択した理由、グループ内の各関連者が負担する具体的な役務金額等についても説明する必要がある。ディスカッションドラフトでは、関連者との役務取引に係る特殊事項文書の準備を免除される状況があるか否かについては説明していない。

第八章 - 事前確認

ディスカッションドラフトでは、事前確認を申請するための必要条件（例えば、現行の2号文では、年間の関連者間取引額が4,000万元以上であることを、事前確認を申請するための条件の一つとしている）を取り消し、より多くの納税者に事前確認を申請する可能性を与えている。しかしながら、現状では事前確認を担当する国家税務総局の人的リソースが限られていること、優先順位をつけて事前確認申請を処理していることから、短期間内に事前確認申請の件数が増えることはないと思込まれる。ディスカッションドラフトでは、国家税務総局の観点を踏まえ、どのような要因がある場合に企業の正式申請を優先的に受けることができるかということと、企業の事前確認協議の意向書および正式申請を拒否できる場合について説明している。具体的には以下の通りである。

- 優先的に正式申請を受けることができる要因には、バリューチェーン分析および地域性特殊要因が十分に考慮されていること、適用する予定の価格設定原則および計算方法が合理的であること等が含まれる。
- 事前確認協議の意向書を拒否できるのは、企業が事前確認協議の意向書を提出する前に、税務機関が既に当該企業に対して特別納税調整を立案し調査を行っている場合、企業が事前確認の更新を申請する場合で、元の事前確認においては四分位レンジを採用したが、実施期間における加重平均利益水準が中央値を下回っている場合、規定に従って関連申告をしていない、もしくは移転価格文書を準備していない場合である。

事前確認を検討している納税者にとっては、自らの案件をいかに税務機関に受け入れてもらい、かつ優先的に審査してもらうかが、将来、事前確認を申請する上で重要となる。また、実務上、一部の税務機関は事前確認の申請を受理する前に、企業の移転価格リスクとコンプライアンスの状況を評価するために、企業の過年度の関連者間取引に対して調査を実施する可能性があるため、納税者は事前確認申請の実行可能性と、当該申請によって移転価格調査リスクをコントロールできるか否かを改めて評価する必要がある。

また、ディスカッションドラフトによれば、納税者は“事前確認申請草案”を準備する必要があり、国家税務総局および主管税務機関に意向書を提出すると同時に、これを提出しなければならない。“事前確認申請草案”の内容は幅広く、納税者とその関連者の事実情報、価格設定原則と計算方法等の技術分析が含まれる。現行の2号文の下でも、中国税務機関は納税者に対し、意向書提出の段階で事前確認申請に関する十分な説明と分析を行うことを期待しているため、“事前確認申請草案”の準備と提出に関する要求は、現在の実務に則したものである。よって、ディスカッションドラフトでは、このような現在の実務を、正式な事前確認申請に係る要求の一部にしたと言える。

ディスカッションドラフトでは、事前確認により決定された価格設定原則と計算方法を、どのように申請年度およびそれ以前の年度の関連者間取引の評価および調整に適用するかについて、より明確にしている。ディスカッションドラフトによれば、当該関連者間取引が発生した納税年度が終了した後の翌年6月1日から税務機関が企業に正式会談通知を交付した日までが10年を超えなければ、そのような遡及適用（ロールバック）ができる。また、ディスカッションドラフトによれば、遡及適用は特別納税調査、調整の形で行われる。これは中国税務機関の現行の実務に近いものである。よって、納税者は事前確認申請をするか否かについて検討する際、遡及適用が過年度の取引に与える影響についても考慮する必要がある。

第九章 コストシェアリング

ディスカッションドラフトでは、コストシェアリングの参加者はその成果を所有するということ、コ

コストシェアリングの参加者がコストを分担する際には、コストとその予測収益が対応しなければならないという原則について再確認している。この規定は、現行の OECD のガイドラインとも一致するものである。ディスカッションドラフトにおいては、BEPS 行動計画 8 のディスカッションドラフトにある、コストを経済価値に基づいて分担するという提言は考慮されていない。

ディスカッションドラフトでは、合理的な予測収益、コストシェアリングへの加入時の支払あるいは脱退時の補償支払をどのように確定するかについて、詳細な指針または例を提供していないが、予測収益の測定に用いるパラメーターは無形資産または役務の“特性”を反映するものでなければならず、一旦選定したら、特殊な事情がない限り変更してはならないということを強調している。したがって、ディスカッションドラフトでは、コストシェアリングの実施について検討している納税者に対して、より高い技術的な要求を課していると言える。納税者は、合理的な予測収益の確定方法を決定する前に、コストシェアリングの実施期間の状況を総合的に評価する必要がある。

特に、ディスカッションドラフトでは、分担するコストを確定する際、地域性特殊要因の影響を考慮することを要求している。一般的に、そのような要因の影響は、中国の参加者が先進国の参加者と共同で無形資産を開発するか、役務を提供し、中国の参加者のコストの水準が先進国の参加者よりもはるかに低いという状況において生じる。即ち、コストセービングである。このような要求は、技術的な分析をより難しいものにする。納税者は、地域性特殊要因が存在するか否か、コストシェアリングの実施期間を通じて、コストベースと合理的な予測収益に対する当該要因の影響をどのように反映するかという問題について考慮することが必要となる。また、ディスカッションドラフトでは、コストシェアリング契約の内容に参加者間の補償支払の条件および処理の規定を含むことを要求しているが、そのような調整を、コストを分担する前の情報のみに基づいて行うべきなのか、あるいは分担後の情報に基づいて修正できるのかについて明らかにしていない。

ディスカッションドラフトは 45 号通達⁶における事前承認から事後管理への転換も反映している。これは、コストシェアリングの実施を検討する納税者にとって、柔軟性を与える変更であると考えられる。

ディスカッションドラフトでは、事後管理に関する具体的な要求についても規定している。事後管理において留意すべき事項の一つ目として挙げられているのは、参加者が具体的に担う機能とリスクである。国家税務総局の立場は、ビジネスと経済実質がなく、実際の機能を担わない、資金のみを提供している参加者は、コストシェアリングの成果である無形資産に係る収益を得るべきでないというものである。ディスカッションドラフトの第六章における無形資産の法的所有権と経済的所有権の定義を踏まえると、中国税務機関は無形資産の法的所有権を有するのみで、実際の機能を担わない、あるいは無形資産の経済価値に実質的かつ継続的な貢献をしていない参加者に異議を唱えるものと考えられる。また、実際の運用という観点から、国家税務総局が各地の税務機関とともに、税務機関へのコストシェアリング契約の届出後における関連のコストの控除、間接税、所得税に係る取扱いの適用について、さらに明確化を図ることが期待される。

第十章 被支配外国企業

ディスカッションドラフトの第十章では、現行の 2 号文における被支配外国企業の規定を補足している。そのうち、最も重要なのは、“帰属所得”（即ち、被支配外国企業の利益のうち、居住者企業に帰属すべき部分）の判断方法を明確化していること、特定業務の所得（例えば、保険所得）に対して、被支配外国企業が帰属所得を取得したものとみなされる状況を列挙していることである。

また、ディスカッションドラフトでは、被支配外国企業の判定にかかわる、論争のあるいくつかの重要な概念について説明している。例えば、中国居住者企業または中国居住者による外国企業持分の単独保有の定義、実際の税負担の計算方法等である。このことも、中国税務機関による実務上の執行に指針と法的根拠を提供することになる。同時に、ディスカッションドラフトでは、中国税務機関が中国居住者企業と中国居住者およびその支配する被支配外国企業に対して特別納税調整、調査を実施す

⁶ 国家税務総局が 2015 年 6 月 16 日に公布した「コストシェアリングの管理の規範化に課する公告」（国家税務総局公告 2015 年第 45 号）

る場合、その中国居住者企業と中国居住者に、被支配外国企業の関連情報を提出するよう要求する権限を有することも明らかにしている。

第十一章 過少資本

現行の 2 号文と比べて、ディスカッションドラフトの過少資本に関する章にはより具体的な規定が置かれている。例えば、ディスカッションドラフトでは、グループのキャッシュプーリングから受け入れた債権性投資も関連負債資本比率の計算に含まれる旨を規定している。実務においては、このような取扱いにより、特にキャッシュプーリングのマスター口座の保有企業に難点が生じる。当該企業には、キャッシュプーリングへの参加者の貸借ポジションが集中し、自ら使用するために借り入れた資金でなくとも、借入金として扱われるために、関連負債資本比率が高まるからである。また、2 号文では、その年度の関連負債資本比率は関連債権投資（関連者から受け入れた債権性投資）と権益投資の各月の平均の和に基づいて計算するものとされているが、ディスカッションドラフトでは、各関連債権投資と権益投資の年度加重平均に基づき計算するものと改められた。

ディスカッションドラフトでは、利息支出の範囲も拡大されたが、拡大された範囲に含まれる“特別納税調整により改めて性質を定められた利息”、“取得した関連債権投資により生じた為替損益”等については、どのように実務上運用するのか、および実際の税務上の影響について、さらに明確化される必要がある。

ディスカッションドラフトによれば、関連負債資本比率が基準比率を超える場合の利息支出を、課税所得額を計算するとき控除する必要がある企業は、特殊事項文書を準備する必要がある。その内容は基本的に現行の 2 号文と同じであるが、ディスカッションドラフトでは、“独立企業はその（関連者間の）融資条件、融資金額および利率を受け入れることができ、かつそれを望むか否か”という項目が追加されている。特殊事項文書に記載すべき項目から、中国税務機関が過少資本の問題を見る際には、借入企業の独立取引の原則に従った融資条件、返済能力および資金融通取引の価格設定の合理性により着目するものと思われる。

第十二章 一般租税回避防止

ディスカッションドラフトの一般租税回避防止規則に関する第十二章の内容は、基本的に現行の 2 号文と同じであるが、ディスカッションドラフトでは、“企業とその関連者が委託、代理、信託およびその他の方式により関連者間取引を隠匿する場合、税務機関は経済実質に基づき、関連者間取引の認定をすることができる”という規定が加えられている。この規定を実務上、どのように運用するかについての具体的な指針はないため、納税者に対する潜在的な影響は現時点では定かでない。

第十二章では、特別納税調整に関する規定、租税条約の実施に関する規定および一般租税回避防止規則の適用に関する優先順位についても規定している。

第十三章 利益水準の監督（新規追加）

ディスカッションドラフトの第十三章は、利益水準の監督について新たに加えられた章である。この章の主な目的は、現行の 2 号文の改正を契機として、リスク管理を指向し、納税者の利益水準に対する動態管理を強化するという方向性を、法規の形で明確にするとともに、納税者の遵法意識を高めることにある。

ディスカッションドラフトによれば、遵法意識が高く、中リスク、低リスクの企業に対しては、特別納税調整の遵守指導及び関連者間取引のリスク提示を行い、遵法意識が低く、高リスクの企業に対しては特別納税調査を実施する。ディスカッションドラフトでは、既に特別納税調整を実施した企業に対して、税務機関はその関連者間取引の変化および利益水準の状況を追跡管理する旨を規定しているが、現行の 2 号文にある 5 年間の追跡管理期間に関する条項は削除され、継続的な管理を行う形に改められている。このことは、中国税務機関が関連者間取引に対する管理を全面的に強化しようとしていることを表している。我々の理解によれば、既に調査を受けた企業を重点的に管理するというこれまでの実務と比べ、ディスカッションドラフトでは、より広範なリスク管理体制を構築し、納税者の

リスク等級評価を行うということが強調されている。企業は、同期資料の準備や関連申告といった法定義務を履行するだけでなく、日常的に独立取引の原則に従って、移転価格ポリシーを実行するようにする必要がある。

また、ディスカッションドラフトでは、企業が関連規定に従って課税収入または所得額の自主調整を行い、かつ自ら申告することを奨励するとともに、自主調整を行った企業に対しても、税務機関は特別納税調査および調整を実施する権限を留保する旨を明らかにしている。

第十四章 対応的調整および相互協議

ディスカッションドラフトの第十四章では、現行の2号文を基礎として、56号公告⁷の規定を参考にし、特別納税調整事項に係る相互協議手続の管理の改善を図っている。ディスカッションドラフトによれば、相互協議は、中国居住納税者の申請、締約相手国の税務主管当局の要請、または必要があると認められるその他の状況に応じて行われる。また、ディスカッションドラフトでは、企業が特別納税調整事項によって二重課税を受けることを回避するために、税務機関が相互協議の結果に従って税額の追徴、還付等を行うことを要求している。このような現行の2号文に対する補足規定は、国家税務総局が特別納税調整事項に係る相互協議手続を改善しようとしていることを表している。

また、ディスカッションドラフトでは、国家税務総局が申請者または締約相手国の税務主管当局による相互協議手続の開始に関する請求を拒否できる状況についても規定している。例えば、相互協議の申請の提出が、租税条約の規定する期限を過ぎている場合、相互協議を請求する事項が租税条約の適用範囲に属しない場合である。ただし、同時に、ディスカッションドラフトでは、そのような状況に該当する場合であっても、二重課税の回避等に資すると国家税務総局が認めた場合には、企業または締約相手国の税務主管当局の相互協議手続の開始に関する請求を受けることができるとも規定している。したがって、新しい規定は、条件に適合しない相互協議の申請を必ず拒否するのではなく、一定の柔軟性を与えていると言える。国外投資を行っている中国企業および中国において事業を展開する国外企業は、税務紛争および移転価格調整またはその他の特別納税調整によって生じる二重課税の問題を解決するために、相互協議を申請する可能性について検討することができるだろう。

コメントの募集

現在、ディスカッションドラフトに対して、[30日間（10月16日まで）](#)のパブリックコメントの募集が行われています。当該ディスカッションドラフトについてコメントがある場合、国家税務総局のオフィシャルルートを通じて当該コメントを提出することができます。または、デロイトのサービスチームにご連絡いただき、デロイトから貴社のコメントを国家税務総局に提出することもできます。

⁷ 「国家税務総局：『租税条約に基づく相互協議手続実施弁法』の公布に関する公告」（国家税務総局公告 2013 年第 56 号）

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.