



デロイト トーマツ チャイナ ニュース

中国国家税務総局が事前確認管理の規範化に関する公告を公布

～デロイト中国発行「Tax Analysis」～

 デロイト中国 上海事務所 米国公認会計士 いたや けいいち 板谷 圭一

中国の国家税務総局（以下「税務総局」）は2016年10月11日付で「事前確認管理の規範化に関する公告」（国家税務総局公告2016年第64号：以下「64号公告」又は「当該公告」）を公布した。税務総局が2016年6月に「関連者間取引申告と同期資料と管理に関する公告」*1（国家税務総局公告2016年第42号：以下「42号公告」）を公布して以降、当該公告は「特別納税調整実施弁法（試行）」（国税発〔2009〕2号：以下「2号通達」）の関連内容に係る中国の特別納税調整税制でもう一つの重要な法規であり、中国事前確認制度の管理におけるマイルストーンでもある。当該公告は2号文の事前確認管理の関連内容を修正したものであり、2016年12月1日に施行されることになり、2号文第六章の事前確認管理に関する章は同時に廃止される。

事前確認は税務紛争を事前に解決し、税収の確実性を引き上げる有効な手段であり、特に二国間事前確認又は多国間事前確認は異なる課税管轄権との税収紛争を事前に解決でき、二重課税を有効的に回避することができる。税源浸食と利益移転（以下「BEPS」）の行動14「紛争解決メカニズムの効果的な実施」にて、事前確認における相互協議の効果性と効率性の向上が掲げられている。64号公告は中国税務機関が税務実務において積極的にBEPS行動を実行する上での一つの成果であり、中国税務機関の事前確認に対する前向きな態度、及び管理制度の規範化に対する注目度の高さを示したものであり、さらに中国の税務機関の移転価格管理における技術水準と作業効率性の向上も体現しようとしたものである。

全体から見れば、当該公告は中国新たな税収管理の環境にて、申請資格、事前確認協議締結の手順、遡及適用期間、申請資料等の事前確認に関する事項に関する規定をさらに明確化、中国の将来的な事前確認管理へ大きな影響をもたらすことになる。

(1) 事前確認申請に関する変更点

当該公告によると、事前確認は通常、税務機関が企業に対して企業の申請意向を受け入れた旨を記載する「税務事項通知書」を送付した日が帰属する年度から直近の3年間に、各年度における関連者間取引の金額が4,000万元以上の企業に適用される。

本規定から分かるのは、あらゆる企業が税務機関に事前確認の申請意向を提出することができるものの、通常、以下の条件を満たす企業が最終的には税務機関に事前確認協議を締結することになる。

- 税務機関は企業の申請意向を受け入れる
- 税務機関が「税務事項通知書」を送付した日が帰属する年度から直近の3年間に、各年度における関連者間取引の金額が4,000万元以上である

2号文第六章の関連規定*2と比べて、当該公告は関連者間取引の金額のみに条件を設けている。関連者間取引の金額は以前の法規と同じであるが、3年間の時間範囲を規定することで企業の継続経営と関連者間取引の連続性に注目し、実際には適用企業に高い要求を提示する。2号文にて規定のあった「法により関連申告の法定義務を履行すること」、さらには「規定に従って同期資料を準備、保存及び提出すること」という二つの条件は実質的に取り消されておらず、つまり当該公告第6条によると、関連規定に基づいて関連申告をしていない場合、又は同期資料を準備していない場合、税務機関は企業が提出した意向書を拒否することができることとされた。

その他、納税者が意向書を提出する場合又は正式申請する場合、税務機関は優先して受理できる場合、又は拒否できる場合について列挙する形で明確に記載している。詳細は下表のとおりである。

*1 詳しい情報はこちら：http://www.blxqds.gov.cn/art/2016/10/18/art_3232_118586.html

*2 2号通達第六章四十八条、事前確認は通常次の条件をすべて満たす企業に適用される。1) 年度取引金額が4000万元以上 2) 法に従い関連申告義務を履行している 3) 規定により同期資料を準備、保存および提供している。

優先受理ができる場合	意向書の拒否ができる場合
<ul style="list-style-type: none"> ■ 企業の関連申告及び同期資料が完全で合理的であり、開示内容も十分である ■ 企業の納税信用等級がA級である ■ 税務機関が企業に対して特別納税調査及び調整を行い、かつ案件が終了している ■ 事前確認の実施期間が満了となって企業が更新を申請し、さらに事前確認に影響を与える事実と経営環境に実質的な変化が生じない ■ 企業の提出した申請資料が完備されたものであり、バリューチェーン及びサプライチェーンに対する分析が完全かつ明確であり、コストセービング及びマーケットプレミアムなどの地域性特殊要因を十分に考慮し、適用する価格設定原則及び計算方法が合理的である ■ 企業が積極的に税務機関の事前確認協議の業務に協力する ■ 二国間あるいは多国間事前確認を申請する場合、事前確認にかかわる相手国の主管税務当局が強く交渉・締結を要望し、事前確認を重視している ■ その他事前確認の協議に有利である 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 税務機関が既に企業に対して特別納税調整の立案調査、あるいはその他の税務案件調査を実施しており、かつその結論が出ていない場合 ■ 関連規定に基づいて年度関連業務往来報告表を記入・申告していない場合 ■ 関連規定に基づいて同期資料を準備、保存及び提供していない場合 ■ 予備会談段階において税務機関と企業が合意に至らなかった場合
	正式申請の拒否ができる場合
	<ul style="list-style-type: none"> ■ 事前確認草案が採用する価格設定原則と算定方法が不合理で、かつ企業が協議及び調整を拒否する ■ 企業が関連資料の提出を拒否する、あるいは提出した資料が税務機関の要求に合致せず、適時に修正又は訂正を行わない場合 ■ 企業が税務機関による機能とリスクに関する現地インタビューの実施に協力しない場合 ■ その他事前確認に適さない状況がある場合

事前確認を通じて税金安定性の実現を望む企業がますます増えることが見込まれるため、事前確認の申請意向がある納税者は、如何に税務機関に申請が受け入れられ、優先して審査され、さらに申請の成功率を上げてもらうかが将来事前確認を申請する場合に重要な要素となる。実務では中国税務機関は事前確認申請を受理する場合、コストセービング、マーケットプレミアムなどの地域性の特殊優位性の定量分析に係る要求を提示し、また更にバリューチェーンあるいはサプライチェーンに対する分析に注目する。そのため、納税者は事前確認申請の実行可能性を改めて評価し、中国マーケットの経済要素及び

中国企業の多国籍企業グループのバリューチェーンにおける貢献がその利益率に対する影響について注目する必要がある。

(2) 締結過程にかかわる各級税務機関

事前確認は関与する国家税務主管当局の数により、一国間、二国間及び多国間の3種類に分けられる。既存規定に基づき、64号公告は異なる種類の事前確認がかかわる税務機関に対して、以下のとおり更に詳しく説明している。

事前確認の種類	複数の税務機関、又は同時に国家及び地方税務機関にかかわるか		
	関与なし	関与あり	
		申請段階	締結段階
一国	主管税務機関	税務総局及びその指定する税務機関に提出	国家税務総局が企業と一国のみの事前確認協議書を締結すること、指定の税務機関が企業と一国事前確認協議書を締結すること、さらには各主管税務機関が企業と個別に一国事前確認協議書を締結することも可能 ^注
二国間あるいは多国間	税務総局及び主管税務機関	国家税務総局が統括	

注：一国のみの事前確認が同時に一つの省における二つ又は二つ以上の主管税務機関にかかわり、かつ国家税務局あるいは地方税務局のどちらかのみにかかわる場合、省の税務機関が統括する。

(3) 事前確認手続の変更点

当該公告は、「事前確認の協議及び実施には通常、予備会談、意向の協議・締結、分析・評価、正式申請、協議・締結及び実施監督の6つの段階がある」と記載する。2号文の関連規定*3と比べて、当該公告は「審査・評価」を「分析・評価」に変更し、正式申請を分析・評価の後に調整する。

事前確認の実務操作にて、正式協議・締結段階の効率を高めるため、税務機関は分析・評価の手続段階を前倒しにした。当該公告は規範性文書で事前確認協議の実務手続を確認し、具体的な手続の要求を細分化する。手続

の変化は企業の全面経営状況及び関連者間取引状況を分析し、かつ事前確認申請草案における価格設定原則及び計算方法の合理性を評価することは税務機関が企業の正式申請の提出を受け入れるか否かに対して、非常に重要であると十分に説明できる。

2号文と比べて、一国間、二国間及び多国間事前確認における内容と手続の差異について、当該公告は一国のみ、二国間及び多国間事前確認における予備会談申請及び申請草案に含まれる内容につき、以下のとおりそれぞれ規定する。

手続	変更点
第一段階 予備会談	<ul style="list-style-type: none"> ■ 国家税務総局、主管税務機関に『事前確認予備会談申請書』を提出する必要があると明確にする ■ 企業が説明する必要な内容を増やす。例えば、市場状況の説明、コストセービング、マーケットプレミアム等の地域性の特殊優位性が存在するか否かの説明、国際二重課税にかかわるか否か及びその説明
第二段階 意向の 協議・締結	<ul style="list-style-type: none"> ■ 企業は税務機関に『事前確認協議意向書』を提出し、かつ事前確認申請草案を提出しなければならない ■ 事前確認申請草案の内容を増やす。例えば、適用年度、バリューチェーンあるいはサプライチェーンに対する分析、及びコストセービング、マーケットプレミアム等の地域性の特殊優位性についての考慮等
第三段階 分析・評価	<ul style="list-style-type: none"> ■ 分析・評価の一般原則は独立取引原則と明確する ■ 税務機関が分析・評価する内容を増やす。例えば、関連者間取引データ分析、バリューチェーン分析、貢献分析 ■ 税務機関は機能及びリスクに関して現場インタビューを行うことができると規定する
第四段階 正式申請	<ul style="list-style-type: none"> ■ 税務機関は正式申請書を受け入れる・拒否する場合を明確にする
第五段階 協議・締結	<ul style="list-style-type: none"> ■ 一国事前確認草案を作成する税務機関を変更。すなわち、企業が一国のみの事前確認を申請する場合、国家税務総局に確認させる必要がなくなる ■ 事前確認協議書本文内容を増やす。例えば、事前確認協議書の継続申請、一国のみの事前確認の情報交換など ■ 二国間あるいは多国間事前確認が企業に通知する方式を変更。すなわち、国家税務総局は事前確認協議書を主管税務機関に転送してから、主管税務機関は企業に交付する ■ 事前確認追加納税（税金還付）に関する条項を追加する
第六段 実施状況の監督	<ul style="list-style-type: none"> ■ 企業の事前確認実施状況に関する年度報告を提出する時間は納税年度終了後5カ月以内から6カ月以内に延長される ■ 電子版の年度報告の提出を要求する ■ 税務機関は実施期間における利益水準が四分位レンジ内にある監督を強化し、かつ企業が実質的な変化が生じた場合、資料の提出に関する規定を続ける

BEPS行動14に基づき、BEPSの参加国はできる限り24カ月以内に相互協議案件を解決しなければならない*4。二国間あるいは多国間事前確認締結の時間も同様に拘束されている。中国税務機関は正式締結段階の時

間を短くし、効率を高めるために、事前確認の締結及び実施手続の調整を通じて、意向の協議・締結といった関連準備作業を繰り上げる。これはBEPS行動を中国において実践する上での方法である。

*3 2号文第六章第四十六条により、事前確認の協議・締結及び実施には通常、予備会談、正式申請、審査・評価、協議、締結および実施の監督の6つの段階がある。

*4 BEPS行動14「紛争解決メカニズムの効果的な実施」段落18を参照。

また、上述の締結及び実施手続きにかかわる具体的な内容について、納税者は次の点について関心と注意を持つべきである。

- (i) **事前確認申請草案**：64号公告は、バリューチェーン分析、地域性の特殊優位性分析等の内容を明確にして、またバリューチェーン分析及び地域性の特殊優位性分析を十分に考慮する企業が提出した申請を優先して受理することができる。
- (ii) **資料提出期限の延期規定**：64号公告は、2号文にて締結手続の各段階にて提出する資料の期限要求を廃止、それに対する「事前確認正式申請書」の提出に関する延期規定も廃止される。しかし、事前確認の実施期間において企業に実質的な変化が生じた場合の延期報告の規定しか保留されない。税務機関は全体手続の進捗及び時間を一層管理することになると見られる。企業としては事前確認の締結過程において事前に計画を作成し、日程管理及び関連資料の準備に注意を払い、また税務機関と良好な交流を維持することにより、期限以内に資料の未提出を回避することが可能である。
- (iii) **利益水準の監督**：事前確認の実施期間において、企業の実際の経営結果が事前確認の予測の価格あるいは利益のレンジから外れた場合、2号文は事前確認が確定された価格あるいは利益レンジ内に調整することが要求される。しかし、64号公告において、税務機関が利益率を四分位レンジの中央値まで調整することができると明確化された。また、当該公告に基づき、企業の各年度における

利益率の加重平均値が四分位レンジの中央値を下回り、かつ中央値まで調整しない場合、税務機関は継続申請を受理しないと規定されている。

実務において、事前確認実施期間における納税者の利益水準が継続的に中央値を下回るがために継続申請できない事例があった。64号公告の当該規定は中国税務機関が実務経験をまとめた結果である。企業は事前確認実施期間において、より厳格に関連者間取引における取引価格を管理する必要がある。各年度の利益水準が四分位レンジ内に収めるのみならず、事前確認実施期間全体において各年度の加重平均結果が中央値以上にならないと下回る場合は継続申請ができない結果となる。

- (iv) **追加納税（税金還付）**：これまでの事前確認において税金還付の実例はほとんどないが、相互協議の場合、税金還付の可能性が確かに存在する。明確な規定がない場合、相互協議の結果による税金還付が必要になっても、企業は税金還付を獲得することが困難である。64号公告はこのような状況を明確にし、企業は事前確認によって税金還付を受けられる可能性がある。

(4) 事前確認適用年度及び遡及期間の調整及び明確

2号文における規定を基礎として、当該公告は事前確認の適用年度及び遡及期間を調整して以下のとおり明確にした。

	2号文第六章	64号公告	主要変化
適用年度	企業が正式申請書を提出した年度の翌年度以降3年から5年の連続する年度における関連者間取引	企業の申請意向を受け入れた旨を記載する「税務事項通知書」を送付した日が帰属する年度から3年から5年の連続する年度における関連者間取引	開始年度は正式申請を提出した年度の翌年ではなく、税務機関が申請意向を受け入れた当年度
遡及期間	企業の申請年度あるいはそれ以前の年度の関連取引が、事前確認の適用年度と同じあるいは類似する場合、企業が申請し、税務機関の承認を得た上で、事前確認により決定された価格設定原則と計算方法を申請年度あるいはそれ以前の年度の関連取引の評価及び調整に適用することができる。	企業の以前の年度の関連者間取引が事前確認の適用年度と同じあるいは類似する場合、企業が申請し、税務機関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以前の年度の当該関連者間取引の評価及び調整に適用することができる。遡及期間は最長10年である。	以前の規定を継続し、かつ遡及期間は最長10年であることを明確にする。

当該公告は遡及期間を明確にした点において、BEPS行動14の関連規定と一致する。中国税務機関が事前確認の遡及適用をある程度受け入れたことは、特別納税調査更正の代替案とされることを示し、関連者間取引結果の確定性を高め、遵守コストを低下させ、税務機関と企

業の間の関係を緩和する意味において積極的な意義を持っている。

(5) 一国のみの事前確認の情報交換

BEPS行動5「透明度と実質的な要素を考慮、有害税

制への対抗」は、有害税制への対抗実務として透明性の向上を初めてのタスクとするとしている。納税者に対する特定税収裁定に税務機関の間の強制・自発的な情報交換のフレームは透明度を高める最優ルートであり、そのうち、国を跨る一国のみの事前確認協議は納税者に対する6種の特定税収裁定の一種として情報交換も要求される。

上述の背景の下、当該公告は一国のみの事前確認の情報交換の内容を新たに増やし、国家安全にかかわる情報以外、国家税務総局は国際条約、協定、協議などの関連規定に従い、2016年4月1日以降に締結した一国のみの事前確認の情報について他の国家（地区）の税務主管当局と交換する。当該情報の交換は移転価格同期資料の要求と関連し、特に、マスターファイルにグループの一国のみの事前確認状況の開示を要求し、それに関連する自発的な情報交換は税務機関の情報の利便性を提供する。BEPS行動計画が主張したグローバルの税務環境の透明化と一致するものといえる。

(6) その他

1) 事前確認手続の一時停止、終了

当該公告は事前確認手続の一時停止、終了するケースについて、事前確認協議書の締結前、実施期間それぞれにて明確にした。例えば、申請企業が必要資料を提供しなかったり、虚偽あるいは不完全な資料をしたり、さらにはその他協力的でない状況があった場合に、税務機関は事前確認手続を一時停止、終了することができる。したがって、事前確認手続の一時停止、終了による可能な損失を避けるため、企業が関連する申請資料の準備にさらに慎重に行う必要がある。

2) 継続申請

当該公告は2号文の関連規定を続け、企業の各年度における利益率の加重平均値が四分位レンジの中央値を下回り、かつ中央値まで調整しない場合、税務機関は継続申請を受理しないという要求を新たに追加した。

3) 事前確認及び特別納税調整

当該公告は事前確認の協議は、企業の事前確認の対象とならない年度及び対象外の関連者間取引に対する税務機関の特別納税調査・調整と監督管理に影響を与えないと規定している。2号文の第六章の関連規定^{*5}と比べて、当該公告は時間範囲及び取引種類という二つの観点から影響を与えない特別納税調査・調整の範囲を限定させることを明確にして、あいまいな点を避けて、有効的に実施するとした。

(7) デロイト中国のコメント

当該公告は中国の移転価格管理の新しい指針となるものであり、中国税務機関の近年における事前確認分野での実務を総括するものでもある。当該公告は中国税務機関が移転価格を重視することを示すのみでなく、中国税務機関が積極的に中国事前確認を推し進め、納税者へのサービス水準を高める一貫的な主張を示したものといえる。当該公告は中国の事前確認管理の発展のための新たなマイルストーンであり、内容及び考え方については中国経済の環境の特徴を十分に考慮した上で、先進国の税務機関の管理水準に近づけようとしたものである。これにより、中国の事前確認管理は積極的かつ効率的になると期待される。

実務経験から見れば、中国税務機関は事前確認申請の受理にますます慎重で、かつ厳格になっている。これは、中国税務機関の情報収集、業界研究といった審査におけるテクニカル水準が上がっていることを示す一方、中国税務機関の国際税務分野における地位及び関与度合が向上していることを現しているともいえる。当該公告と従来の規定の変化を比較すると、新たな締結手続の細分化、申請資料の要求、後期の実施期間の監督管理は中国税務機関の実務成果を踏まえた上でBEPS行動計画の中国における実施を加速させるものと見られる。

以上

^{*5} BEPS行動14『紛争解決メカニズムの効果的な実施』段落33「時間限定に従う前提の下で、適当な条件で事前確認の適用を過年度に遡及することを許される。」を参照。