



『デロイト トーマツ チャイナ ニュース』

中国国家税务总局が「特別納税調査調整及び相互協議手続に関する管理弁法」を公布

※本記事は、デロイト中国が発行したニュースレター「Tax Analysis」の再掲です。

日本語訳と原文（中文）に差異が生じた場合には、原文が優先されます。https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/tax/ta-2017/deloitte-cn-tax-tap2582017-zh-170331.pdf

デロイト中国 北京事務所 米国公認会計士 ^{うらの} ^{たくや} 浦野 卓矢

中国国家税务总局（以下「税務総局」）は2017年3月17日付で、正式に特別納税調査調整及び相互協議手続に関する公告（以下「6号公告」あるいは「公告」）を公布し、「関連者間取引申告と同期資料の管理に関する公告」（国税発〔2016〕42号：以下「42号公告」）と「事前確認管理の規範化に関する公告」（国税発〔2016〕64号：以下「64号公告」）に続き、「特別納税調整実施弁法」（意見募集稿）に基づき、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」）を改訂した。2号文の第4章、第5章、第11章、第12章、「国家税务总局の移転価格追跡管理に関わる問題

の通知」（国税函〔2009〕188号：「188号文」）、「クロスボーダーの関連者間取引の監視及び調査の強化に関する通知」（国税函〔2009〕363号：「363号文」）、「特別納税調整の監視管理に関する問題の公告」（国家税务总局公告第2014年第54号：「54号公告」）、「企業の国外関連者に対する費用の支払に係る企業所得税の問題に関する公告」（国家税务总局公告第2015年第16号：以下「16号公告」）は同時に廃止された*1。

以下の表にて、税務総局の直近2年における特別納税調整規定の改定過程を整理した。公告内容の理解の一助になれば幸いである。

2号文	意見募集稿	現行規定
第2章 関連申告 第3章 同期資料の管理	第2章 関連申告 第3章 同期資料の管理	42号公告
第4章 移転価格算定方法 第5章 移転価格調査及び調整	第4章 移転価格算定方法 第5章 特別納税調査及び調整	6号公告
	第6章 無形資産 第7章 関連役務	
第6章 事前確認制度管理	第8章 事前確認制度	64号公告
第7章 コストシェアリング契約の管理	第9章 コストシェアリング契約	2号文（第69条、第74条廃止）／42号公告
第8章 被支配外国企業の管理	第10章 被支配外国企業の管理	2号文
第9章 過少資本税制	第11章 過少資本	2号文（第89条廃止）／42号公告
第10章 一般的租税回避防止の管理	第12章 一般租税回避防止	2号文
	第13章 利益水準の管理	6号公告
第11章 対応的調整及び相互協議	第14章 対応的調整及び国際相互協議	
第12章 法律責任	第15章 法律責任	

注：上表は2号文及び意見募集稿を参照し、2016年及び2017年に公布された特別納税調整事項に関する法規を整理したものであり、全面的に現行の特別納税調整事項関連法規を概括したものではない。例えば国家税务总局令第32号「一般租税回避防止管理弁法（試行）」、国家税务总局公告2015年第45号「国家税务总局のコストシェアリング管理を規範化する公告」等が他にもある。また上表には2号文及び意見募集稿の第1章（総則）、第16章（附則）は含めていない。

*1 2号文の関連規定には「国家税务总局の移転価格追跡管理に関わる問題の通知」（国税函〔2009〕188号）、「クロスボーダーの関連者間取引の監視及び調査の強化に関する通知」（国税函〔2009〕363号）、「特別納税調整の監視管理に関する問題の公告」（国家税务总局公告第2014年第54号）、「企業の国外関連者に対する費用の支払に係る企業所得税の問題に関する公告」（国家税务总局公告第2015年第16号）を含む。

公告は2号文及び意見募集稿を踏まえ、移転価格算定方法、特別納税調査及び調整方法と手続、意見募集稿の無形資産、関連役務及び利益水準監督等に対して提示した視点及び相互協議に対して一層明確にした。公告は全体的にリスク管理を中心とし、企業と税務機関双方が協力関係を築くことを目標とした税収管理システムを強調している。同時に経済協力開発機構（OECD）の税源浸食と利益移転（BEPS）の行動計画8～10及び行動計画14における最新の内容を中国の特別納税調査調整及び相互協議プロセスに反映させた。

一方、公告は企業等が意見募集稿に対して提示したアドバイスを十分に考え、大きな論議や相違点があった項目に対して修正、明確化を果たした。例えば、

- 移転価格調査の分析における核心的な位置付けとして独立企業原則を一層強調
- 「二次調整」にかかわる内容、及び税務機関が関連者間取引を否定又は再認定する規定を削除
- 来料加工業務に対する分析過程において運転資本調整の受け入れられる調整範囲を明確化。また、受け入れられる可能な調整範囲を超える場合の関連要求、すなわち運転資本調整が利益水準の調整幅の10%を上回る場合、改めて比較対象会社を選択するとした

本ニュースレターにて、デロイト中国は公告の重要論点について分析を行い、今回の新公告がもたらす中国税務機関（以下「税務機関」）による移転価格税制及び特別納税調整事項の監督管理について解説をする。

（1）利益水準の監督管理

過去の法律法規及び実務では、税務機関の追跡管理は主に移転価格調整を実施した企業に対して行われていた。つまり5年間の追跡管理期間において、税務機関はこうした企業に自主調整を要求することが出来るとした。しかし新たな法律法規では、企業の関連業務往来表の申告要求を通して、あらゆる企業の利益水準は税務機関の監督管理範囲に入るものとされ、企業の移転価格リスク管理の重要性が高まることになる。

公告の冒頭にて全篇の主旨を示しているように、税務機関は特別納税調整の監督管理及び特別納税調査調整を通じて、企業利益水準の監督管理を強化し、企業の法律コンプライアンスを促進させようとしている。これは税務総局が意見募集稿にて新しく追加した第13章「利益水準監督」において提示した理念と一致している。公告は税務機関が利益水準の監督管理を実施する際に「税務事項通知書」を発行することで税収リスクを提示することが出来るとしている。もし納税者が税務機関が提示した特別納税調整リスクに同意する場合、自主調整をすることができる。ただし、企業が自主調整したとしても、税務機関は依然として関連規定に基づき特別納税調査調整を行う権限を持つとしている。

総じて、6号公告は将来的な税務機関による特別納税

調整の監督管理を全面的かつ適時的、そして動的な方向性にすることを示したものである。例えば、税務機関はビッグデータや情報自動化といった手段も用いて監督管理を行うとしている。税務機関はさらに効率的に監督管理を実施し、移転価格分野のリスクに注目していくことになる。

（2）特別納税調査及び調整

公告には税務機関がどのような関連者間取引に対して特別納税調査及び調整を行うかを明確にした。公告の第4条から第43条には特別納税調査及び調整に係る内容が記載されており、重点的に注目する企業の類型、調査の立案、具体的な分析内容、移転価格算定方法、無形資産、関連役務取引及び欠損がある簡易的機能の企業に対する検討、調整方法、調整手続及び特別納税調整に関する法律責任等を含む。これらの内容は同時に、企業が移転価格分析及びリスク管理を行う上で参考になるものである。

1) 特別納税調査における注目企業

公告第4条には税務機関に特別納税調査を行う際、重点的に注目しなければならない企業の9つの類型が記載されている。2号文と比べ、公告と意見募集稿はほぼ一致している。すなわち、関連債権権益性投資割合が規定基準を超える企業、そして合理的な商業目的のない税収プランニング又はアレンジメントを実施する企業の2つをリストに追加した。また、一定の条件を満たす支配下の外国企業（居住企業あるいは中国居住者のコントロールを受ける非居住企業で税率が12.5%未満の国家・地域に設立された企業のうち、合理的な経営ニーズに基づき利益分配をしなかったり分配を減らしている）も重点的に注目しなければならない企業としている。「一带一路」の実施、さらには「走出去」による中国企業の発展により、税務機関の特別納税調査における注目企業も微妙に変化している。

2) 移転価格算定方法

2号文に記載された5つの伝統的方法のほか、公告ではその他独立企業原則に該当する方法として原価法、市場法及び収益法等の資産評価方法を挙げている。意見募集稿にて論議が出た価値貢献分配法*2は公告には提示されず、一方で元の価値貢献分配法の関係部分の内容は一般利益分割法の説明の中に含まれた。そのため、利益分割法の内容が従来より詳細になっている。

同時に、公告では「その他利益及び経済活動の発生地と価値創造地の一致原則の方法」を提示した。税務総局の特別納税調査実務における調査重点及び42号公告及び64号公告の内容に照らすと、価値貢献分配法が明示されていないものの、税務機関は特別納税調査にて価値創造の認定に基づき利益分配調整を行う可能性がある。

*2 意見募集稿第35条（1）

3) 簡易機能の欠損企業に対する検討

42号公告の公布後、損失が発生している限定的な機能及びリスクの企業が同期資料の準備義務を有するか、さらには提出時期を含めて業界内では少なからず議論になってきている。公告では、税務総局は海外関連者のために簡易的な生産、あるいは販売、契約型研究開発業務に従事する企業は原則として合理的な利益水準を維持すべきだと明らかにし、損失が発生すれば42号公告の同期資料準備基準に達しているかを問わず、損失計上年度のローカル文書を準備する必要がある。つまり、こうした企業はローカル文書にて関連者間取引を分析することになり、マスター文書に関しては、42号公告における準備基準を参考にすることが必要である。また公告では、当該企業の主管税務機関への同期資料の提出について言及していないが、税務機関は特に当該企業のローカル文書を審査し、監督管理を強化する旨を強調している。これは税務機関が主に特別納税調整管理の方法を利用して当該企業の特別納税管理リスクを識別することを表す。そのため、簡易機能で損失を有する企業は更に大きな監督管理のプレッシャーを受けることになり、出来るだけ早めに損失の要因を分析して、十分なサポート文書を準備するのが望ましいと言える。

4) 隠匿取引

関連者間取引を調査分析し、企業が獲得する利益が機能及びリスクと一致するかを確認する際、2号文にて提示された相殺取引の還元規定のほか、公告の29条には「隠匿取引」を還元するとの概念を提示している。企業とその関連者間の隠匿取引が直接的あるいは間接的に国家税収を減らす場合、税務機関は隠匿取引を還元する形で特別納税調整を実施できる。例えば、海外関連者にサービス又は無形資産使用権を提供するある国内企業がその対価を受け取らない場合、表面上は取引のやり取りが行われず当該取引が隠匿される。しかし、特別納税調整調査を行う際に、税務機関が機能リスクのインタビュー、財務データ分析等のテクニカル手段を通じて当該隠匿取引の存在を認定して特別納税調整を行うことになる。これは税務機関の特別納税調査分野における変化を示したものであり、「海外進出」企業の関連者間取引の移転価格問題に注意を投げかけるものである。

5) 無形資産

意見募集稿と比較して、公告では無形資産を一つの単独な章とはしなかった。しかし、公告では特別納税調整の観点から無形資産にかかわる移転価格問題を規定し、16号公告の関連内容と整合させた。公告では意見募集稿のように無形資産の定義付けを行わず、さらには「法律所有権」と「経済所有権」の概念も提示しなかった。

しかし、無形資産の所有権を有するだけで無形資産の

価値に何も貢献していない場合、無形資産の収益配分には関与すべきではないと規定している。一方で、資金だけを提供了場合、資金投入に対応する合理的な報酬のみを得るべきと規定している。これらの内容はBEPS行動の趣旨や目標と合致している。

特許権使用料あるいはその他の無形資産関連の取引に対して、公告では税務機関は無形資産価値の実現方式、そして企業及びその他関連者の無形資産への開発、価値向上、維持、保護、応用及び普及にて果たした貢献に注目しなければならないとしている。もし無形資産に関連した費用の収集が無形資産の価値創造への貢献度と異なり、独立企業原則に合致しない場合には、税務機関は損金否認の形で特別納税調整をすることになる。

さらに公告では特許使用料にかかわる特別納税調整事項の規定にて、「独立企業原則に合致しない」を特に強調した。独立企業間にて一方の企業が無形資産所有権のみ有するが価値創造に貢献しない企業に使用料を支払う場合、その独立企業原則に合致する関連者間取引として特別納税調整を実施せずに済むかにつき、引き続きフォローする必要がある。

意見募集稿にて記載された関連者間における無形資産使用権に係る使用料につき、無形資産使用権を「譲受する」場合、支払の対価を適当に調整すべきと規定されていた。一方、公告にて無形資産の譲受のみならず、譲渡する場合の使用料の受取も明示した。よって、税務機関は使用料を支払う企業のみならず、使用料を受け取る企業にも注目するようになったといえる。また、前述の「隠匿取引」にあるように、中国経済の発展に伴い、税務機関は「走出去」の中国企業に係る移転価格問題にも徐々に注目するようになり、移転価格調査と調整もより全面的になった。

6) 関連役務

公告では関連役務も一つの単独の章とはしなかった。さらに無形資産の内容と同じく、16号公告の関連役務の内容と整合を取り、公告は受益性と独立企業原則との統一を行った。独立企業原則に合致する関連役務は受益性のある関連役務取引であるべきとし、非関連者が同様、あるいは類似した状況での営業慣習と公平取引価格をもって価格を設定するとしている。同時に公告では受益性のない役務内容につき例を挙げた。この例示は税務総局が提示した「6つのテスト^{*3}」の内容とほぼ同様である。

関連役務取引の価格設定に関して、公告では意見募集稿と比べて合理的な原価費用をベースとして取引価格を確定すべきとする一方、マークアップについて強制的な要求をしていない。この変更点はBEPS行動における観点と整合性を持つ。すなわち、税務機関は現実の経済活動における可能な関連役務取引につき、十分な分析と全

^{*3} 「6つのテスト」とは、受益者テスト、必要性テスト、価値創造テスト、重複性テスト、補償性テスト、真実性テストを指す。

面的な考慮を行っている。関連者間取引価格を設定する際、企業は受益性と関連役務の経済実質を評価すべきとされている。例えば、海外関連者が国内企業に役務を提供する過程にて、もし大部分のコストが委託した第三者の役務提供者により発生した場合、海外関連者はこのコストを基礎としてマークアップすると国内企業が支払う役務対価が高く見積もられてしまう。

同時に無形資産の内容と類似する形で、公告は関連役務の規定において「独立企業原則」の適用をより一層強調している。企業が機能及びリスクを負担せず、又は実質的な経営活動を行わない海外関連者に支払った費用は、独立企業原則に合致しないとして税務機関は特別納税調整を実施することができる。

7) 特別納税調査及び調整プロセス

公告では税務機関が調査を通して特別納税調整問題が存在しなかった企業に対して、特別納税調整調査の結論を出さなければならないとした。一方で特別納税調整問題が存在した企業に対してはプロセスに沿って調整を行うとしている。調整プロセスにて企業が税務機関の調整方案に対して異議を持つ場合には、税務機関と企業はお互いが協議プロセス及び期限等内容を順守しなければならない。

調整プロセスを実施する中で、もし企業が税務機関の最終調整方案に異議を持つ場合には、企業は「特別納税調整通知書」に沿って税金、利息、滞納金、あるいは関連する担保を納めた上で、異議申立及び行政訴訟が出来るとしている。

公告では同時に、税務機関が企業に「特別納税調整通知書」を交付する前に、企業が自主納税をし、「特別納税調整自主税金納付表」を記入することを可能とした。

企業が自主調整にて追徴納税するにせよ、税務機関から特別納税調査を受けて追徴納税するにせよ、一般規則として中国人民銀行の人民元貸付基準利率に5%を加えて利息を計算すると規定している。もし規定に沿って税務機関に同期資料等の関連資料を提供した場合、基準利率のみで利息を計算することが出来る。企業自身が関連者間取引金額が同期資料の準備基準に満たず同期資料を作成していない場合、税務機関の調査にて企業の隠匿取引が存在する、あるいは、関連者間取引の対価が低いことで調整後の関連者間取引金額が同期資料の準備基準に達するならば、税務機関は追納時に基準利率に5%を加えて利息を徴収する。

このほか、意見募集稿では特別納税調整に併せて帳簿上の調整をしないことでみなし利益配分とされる「二次調整」の条項があった。しかし、二次調整は公告では規定されていない。これは公告の公布前に税務機関が実務操作の観点から意見募集稿に対する意見及びアドバイスを税務機関が十分に考慮したものと見える。

(3) 対応的調整及び相互協議

中国がG20の国際税収改革を実行するため、公告ではBEPS行動における紛争解決メカニズムのガイドラインを提示した。2号文の第11章の「対応的調整及び国際相互協議」を改訂し、二国間又は多国間事前確認協議の申請と締結、あるいは特別納税調整の実施、二重課税問題を解決するための相互協議を申請するプロセス及び内容を整理した。例えば、相互協議の申請、一時停止、中止、執行等重要なプロセス及びその適用条件が明確になった。さらに本公告の施行前に受理されてまだ合意されていない相互協議案件は、本公告の規定に適用されると明確にされ、申請の提出方式、税務機関が申請を拒否できる状況等具体的なプロセスも規定されている。税務機関による相互協議プロセスにおける要求が厳格化したといえる。

(4) デロイト中国のアドバイス

特別納税調査及び調整管理における重要規定として、公告は特別納税調査調整及び相互協議手続内容について意見募集稿を基礎として改善を加えた。さらに公告は、税務機関の近年における税収管理の実務経験を盛り込み、BEPS行動に対する積極的な対応を図ったものである。公告は税務総局の税収管理における事前のリスク管理を重視する理念を體現し、事後的な調査から同期資料報告書、年度関連申告、利益水準監督及び自己調整等を含む事前の分析及び自主的なコンプライアンスへの変換を示している。

このほか、2016年に公布された42号公告、64号公告及び今回の公告等一連の移転価格関連法規の内容からみると、税務機関は無形資産、関連役務及びバリューチェーン分析に対する重視の傾向及びテクニカルな観点を全面的に示した。納税者は無形資産、関連役務等の関連者間取引における移転価格の合理性を適時評価し、合理的でない取引価格に対しては主体的に調整することが求められる。同時に、定性的及び定量的なバリューチェーン分析を通してグループ内の価値配分が独立企業原則に合致するか検査を行うことで、特別納税調査調整リスクに対して主体的に対応していくことができる。

最後に、納税者の無形資産価値の創造段階における貢献、役務取引にて獲得する対価の合理性、及び隠匿取引の存在といった方面から、税務機関は中国企業の「走出去」とその国外関連者との関連者間取引及びその価格の合理性に注目するとみられる。これは別の観点からみると、中国の「走出去」企業が海外展開を進める上で移転価格税制のチャレンジを一層受けることになるといえよう。

以上