



移転価格 アップデート

「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」（6号公告）の公布を中心に

2017年 4月

KPMG中国



アジェンダー



時間	内容
15:00-15:50	第1部 6号公告公布の背景及び反租税回避の最新動向 • BEPSの進捗状況 • BEPSへの中国の対応 • 中国における国内法の改定 • 反租税回避の最新動向
	第2部前半 6号公告の主な変更点 • 総括 • 特別納税調査
15:50-15:55	休憩
15:55-16:45	第2部後半 6号公告の主な変更点 • 移転価格算定方法 • 無形資産 • 役務取引 • 相互協議
	第3部 移転価格リスク対応に関する提案 • リスク評価および対応 • 64号公告等の事前確認協議に係わる新法規
16:45-17:00	質疑応答

略語

正式名称	略称
経済協力開発機構	OECD
Base Erosion and Profit Shifting:税源侵食と利益移転	BEPS
特別納税実施弁法（試行）	実施弁法
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	6号公告
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	42号公告
事前確認制度の改善事項に関する公告	64号公告
特別納税調整実施弁法（意見募集稿）	2015年2号文意見募集稿
税収協定相互協議手続実施弁法	2013年56号公告

略語（続）

正式名称	略称
一般反租税回避管理弁法（試行）	2014年32号法令
特別納税調査調整及び相互協議手続に関する管理弁法	16号公告
特別納税調整監督管理に関する公告	54号公告
費用分担契約の管理の適正化に関する公告	2015年45号公告
移転価格追跡管理の強化に関する通知	2009年188号文
国外関連者取引の監督および調査の強化に関する通知	2009年363号文

01

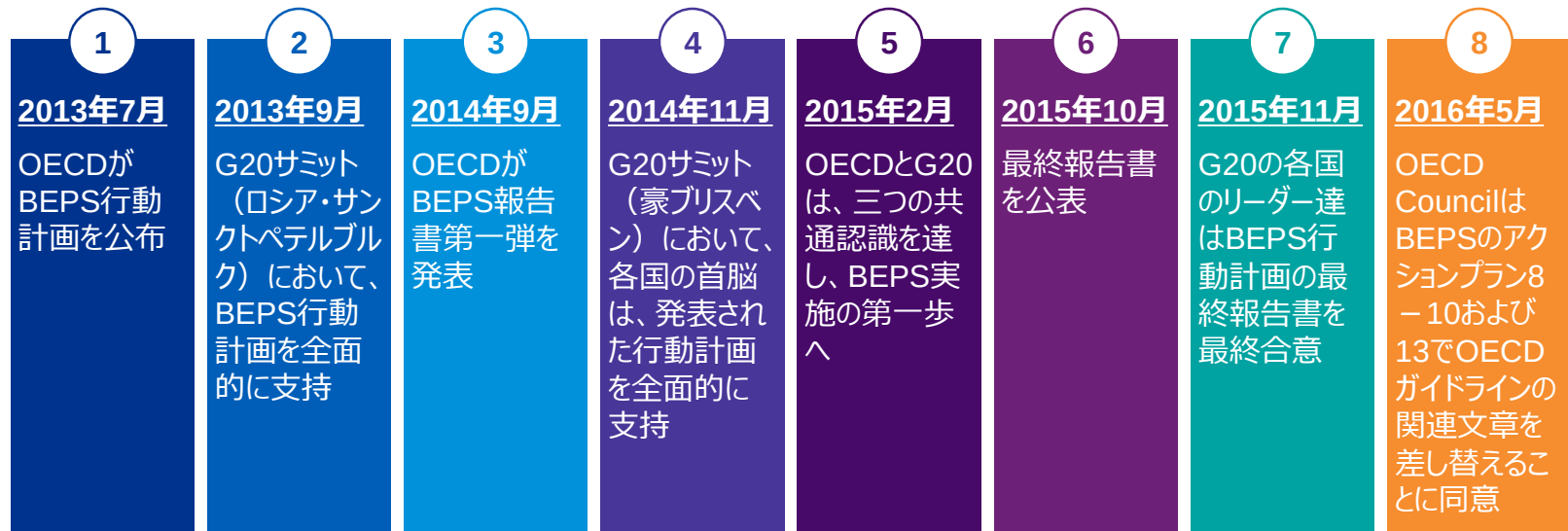
6号公告公布の背景及び反租税 回避の最新動向



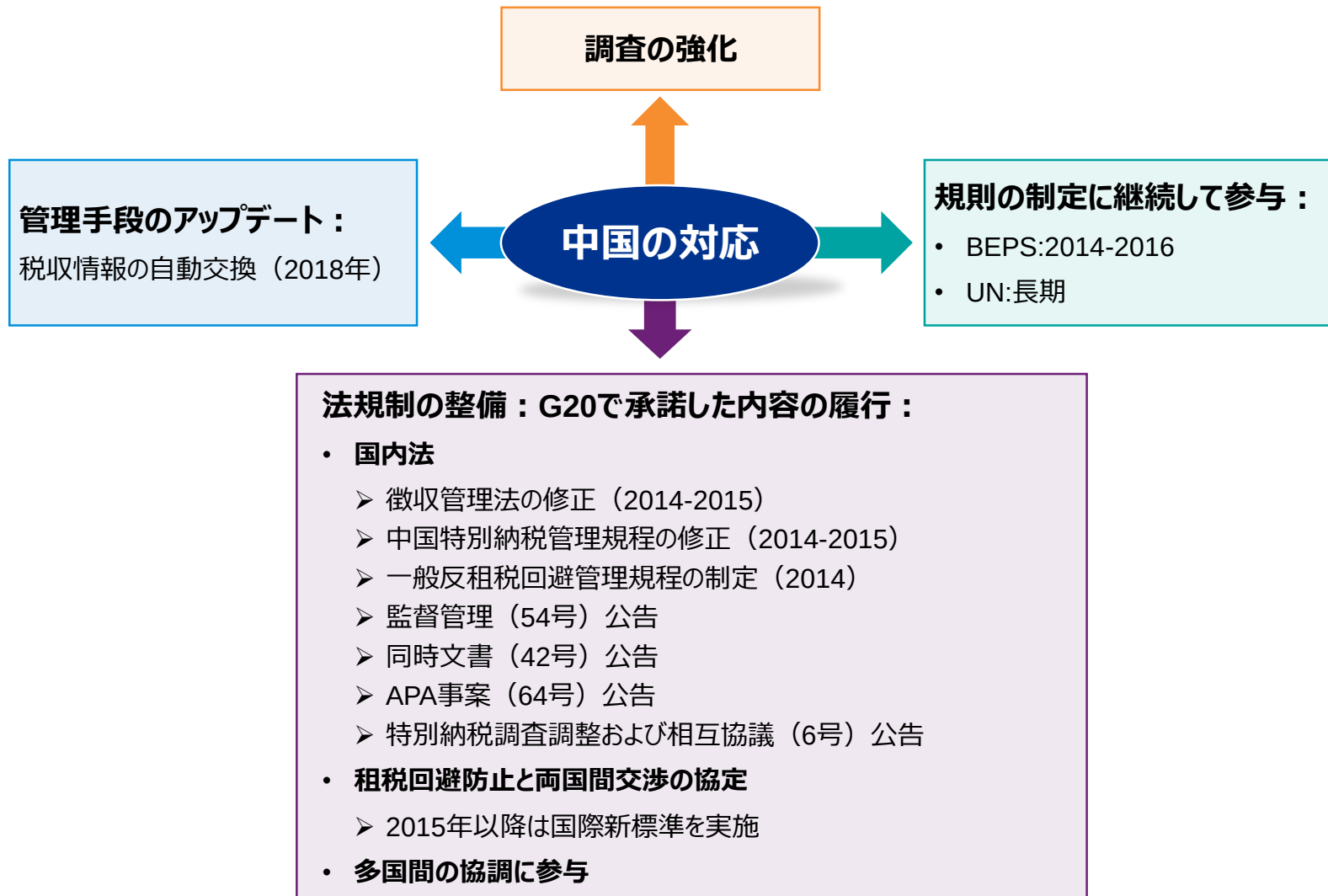
BEPSの進捗状況

OECD・G20のBEPSプロジェクト

- 欧米系多国籍企業(スターバックス、グーグル等)を中心とする、各国の税法の抜け穴等を活用した税務プランニングによる低税率国への利益移転と各国の税源浸食(BEPS)の問題が顕在化
- アグレッシブなタックスプランニング(例：課税実態と経済実態が合わない、合法的に税の支払いを回避)に対して、OECDは、租税の透明性を高めると共に、国際的な租税回避行為に対応していくことへの強いコミットを確認
- 一国で対抗することは難しく、国際協力を通じて、現状の改善に向けた国際課税のルールのフレームワークの変更BEPSプロジェクトには、G20の全てのメンバー国がOECD加盟国と対等の立場で招聘されている。
- プロジェクトへ参画する国家は全部で44カ国(うち34カ国はOECD加盟国)
- 中国はOECD加盟国ではないものの、G20メンバー国
- **中国财政部と国家税務総局（SAT）も積極的に「税源侵食と利益移転」プロジェクトに参画**



BEPSへの中国の対応



中国における国内法の改定

		関連関係および関連者取引	同時文書	移転価格算定方法	特別納税調査および調整	無形資産	関連役務	事前確認	費用分担契約	被支配外国法人	過小資本	一般租税回避防止	相互協議	利益水準監視
改定前	2009年2号文	第二章	第三章	第四章	第五章			第六章	第七章	第八章	第九章	第十章	第十一章	
	個別法令		2009年363号文 2009年188号文		2009年363号文 2014年54号公告	2015年16号公告			2015年45号公告 (2015年7月16日より施行)			2014年32号法令		2009年188号文 2014年54号公告
2015年2号文 意見募集稿		意見募集稿の内容は個別法令の形式で公布される。												
改定後	個別法令	2016年42号公告 (2016年6月29日より施行)	2017年6号公告 (2017年5月1日より施行)					2016年64号公告 (2016年12月1日より施行)	2号文の 関連条項/ 2016年42号公告	2号文の 関連条項/ 2016年42号公告	2号文/ 2014年32号 法令	2017年6号公告		

2017年中国反租税回避作業への見通し

国際税務改革へ積極的に参加

- 行動計画14（紛争仲裁制度）における移転価格相互協議案件に対する監督・審議への準備作業が整う。
- 第1回目の国別報告書申告の準備作業が整う。
- ハイブリッド・ミスマッチ効果の無効化の実施を支持。

リスク管理システムを改善し、クロスボーダー税源管理水準を向上させる

- システム機能を完備し、特別納税調整リスクの識別・アラーム機能を強化。
- クロスボーダー関連者間取引のリスクモデル及び指標システムを構築。



管理の新規定を実行し、納税者の税法遵守レベルを向上させる

- 新バージョンの同期資料の管理を強化し、積極的に同期資料の審査標準を研究。
- 監視管理水準の継続的な向上、納税者の税法遵守レベルの向上を促進。

全国合同調査を重点的に展開し、重大案件の調査を後押しする

- 反租税回避三処を中心に、大手企業グループの全国合同調査・協議案件に対する初期審査を展開。
- 発改委、工商総局、商務部の独占禁止調査経験を参考。
- 中国地域特殊要因による無形資産価値への貢献を定量化する分析方法を探り、価値貢献などの方法を反租税回避領域での実践・運用を試みる。

2017年中国反租税回避作業への見通し（続）

法律法規を完備し、反租税回避法律体系の構築を推進させる

- 個人所得税法、税収徴収管理法及び実施細則の修正作業に積極的に参加し、反租税回避に係わる対象税目を拡大。
- 過少資本制度の完備及び利息控除制度の導入に係わるフィジビリティスタディを引続き行う。

反租税回避規則・方法の運用を革新する

- デジタル経済問題
- 恒久的施設（「PE」）による利益帰属問題
- 金融取引の移転価格問題
- 無形資産価値の評価及び価格策定
- 取引利益分割法の運用



案件管理を強化し、反租税回避作業の制度を規範化させる

- 三つのレベルの税務当局による集団的
案件処理及び合同調査制度を完備。
- 多数の案件を省レベルの専門家により
合同調査させる。
- 複数省が連携し、合同調査専門家
チームを形成し、地域合同調査を展開。
- 総局に報告する案件に対し、全国の専
門家を集め、すべての案件に対して合
同調査を行う。

事前確認協議（「APA」）を通じて、納税者に税務サービスを提供

- 事前確認協議及び移転価格相応調
整・相互協議。
- コストセービング、マーケットプレミアム、
マーケティング無形資産及び中国企
業が行った現地化による無形資産価
値への貢献などの中国地域特殊要因
を十分に考慮。

2017年移転価格調査リスクが高い対象企業

「ハイリスク」取引

無形資産
所有権・使用权の譲渡

役務の提供

過少資本

コストシェアリング

「ハイリスク」企業

ハイテク企業の税収優遇を享受しながら薄利な状態にあり、多額のロイヤルティを同時に対外送金している企業

ロイヤルティ或はその他グループ役務費を長期的に対外送金しているが、薄利或は欠損状態にある企業

利益水準が高いが、ロイヤルティ或は役務費を長期的に対外送金している企業

地方税務局が企業所得税を管轄する企業

「ハイリスク」業界

薬品製造業、自動車及び部品製造業、携帯電話製造業

ホテル、飲食サービス業、広告業、ソフトウェア業、コンテナ代理業

2017年中国反租税回避案件審査制度

立案プロセス

- 全ての反租税回避案件は立案される際に税務総局に報告し許可を取得すべきである。
- ローカル税務当局は評価・検査する際に、関連者間取引に租税回避疑いを発見し立案する予定がある場合、省レベル国税局に報告し審査依頼。省局から許可を得た後に、税務総局に報告し審査依頼。総局から許可を得た後に、ローカル税務当局は案件調査を開始する。
- 一般案件及び一国間APAは、ローカル税務部門により審査されることとなる。重大な全国合同調査及び一般反租税回避規定（「GAAR」）案件は、総局が審査し、案件調査チームを形成する。

案件決着プロセス

- 追納税額が1千万以下の案件は、省局により審査・案件決着し、同時に総局への届出を行う。
- 追納税額が1千万以上の案件は、重大な全国合同調査及びGAAR案件は各レベルの税務当局を通して総局まで報告し案件決着する。
- 一国間APAの決着は省局により案件決着し、同時に総局へ届出を行う。

中国税務当局における反租税回避のコアチーム

税務総局：

- **反租税回避一处：**制度構築、日韓MAPとAPA交渉。
- **反租税回避二处：**日韓以外のMAPとAPA交渉、国際会議。
- **反租税回避三处：**全国合同調査及び相互協議案件に対する初期審査、一部国のAPA交渉。

省レベルの税務当局：大部分の省において「国際税収管理处」が反租税回避作業を担当し、一部の省において「大企業処」は大手企業に対する反租税回避作業を担当している。

市レベル（ローカル）の税務当局：主に各市の「国際税収管理科」、又は「大国科」が反租税回避作業を担当している。

02

6号公告の主な変更点



総括

特別納税調査

- 自主調整
- 検証対象企業の選択
- 来料加工企業の処理
- 非居住者企業に対する調査権限の明確化
- 地域特殊要因
- 単一機能企業に対する規定
- 「実質的な経営活動を行わない」国外関連者への対外支払
- 関連者取引の隠匿または相殺
- 調整方法

移転価格算定方法

- 比較性要因に相乗効果および中国市場の特殊要因を追加
- 独立価格比準法：金融資産譲渡は関連者取引の一種であることが明確に規定
- 「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性を明確化
- 独立企業間原則に従うその他の方法を追加

無形資産

- BEPS行動計画8-10に概ね合致している。
- 無形資産価値の創出貢献を評価するとき、DEMPEの上にプロモーションを新たに追加する。
- ロイヤルティは無形資産がもたらす経済利益と合致するべきだと強調する。
- ロイヤルティを調整する必要がある状況を明確にする。

役務取引

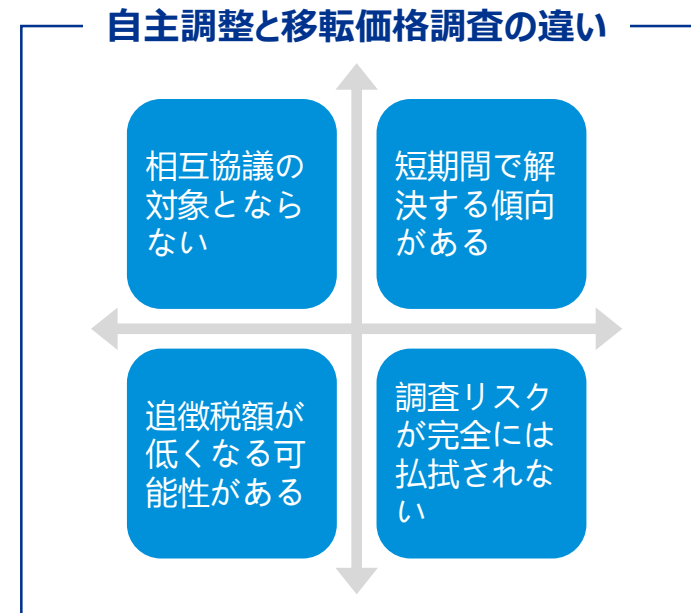
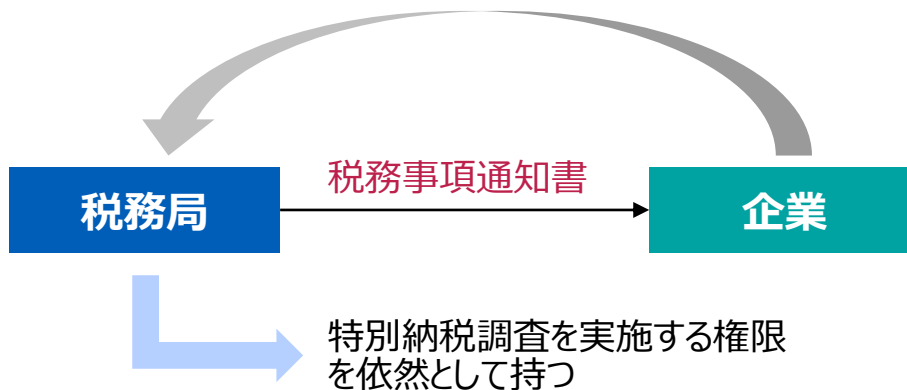
- 独立企業間取引原則に合致する役務取引の定義を明確化
- 低付加価値のグループ内部サービスの簡易的な価格設定方法の規定は存在しない。

相互協議

- 受理段階で書面通知書の交付を明確化
- 中国側の税金還付が可能であることを明確化
- 税務局が協議を拒否、一時停止または終了する条件を明確化

自主調整

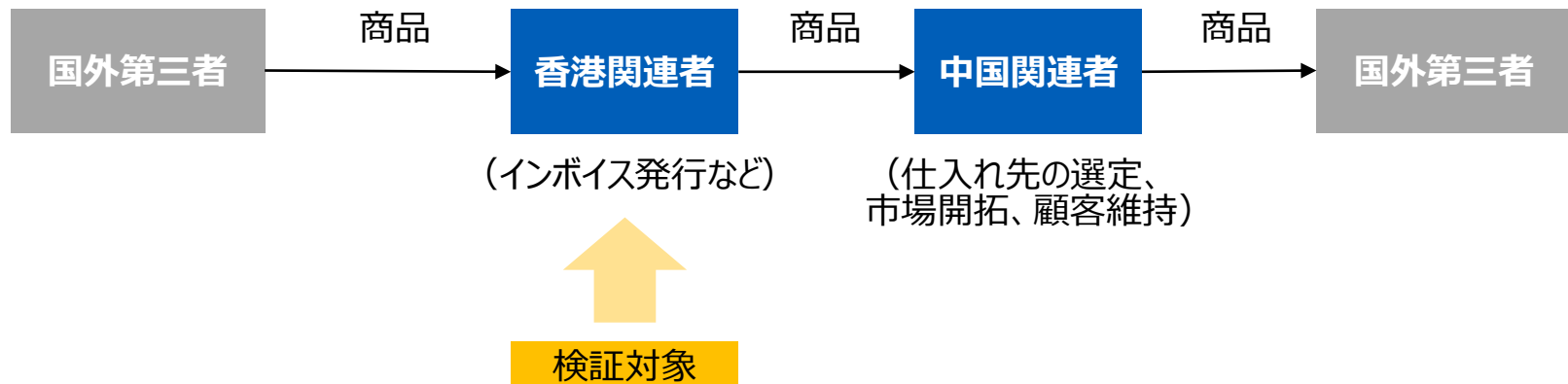
- 税務機関は企業に「税務事項通知書」を交付し、税務リスクを提示する。
- 企業は自主調整を行い、税金追納を実施したとしても、税務機関は依然として特別納税調査を行い調整を要求できる。
- 税務機関が企業の関連者取引の価格原則や方法を確認する必要がある場合、税務機関は特別納税調査手続きを開始するべきである。



検証対象企業の選択

- 機能が比較的簡単な企業を検証対象とするべきである。

例:



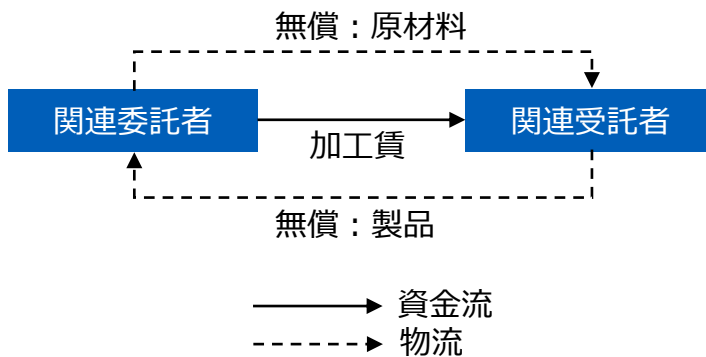
来料加工企業の処理

- ・ 無償の材料と設備の価値を還元する。
- ・ 一定の要件を満たした場合、10%内で運転資本の調整が認められる。

例:

来料加工：

輸入材料は国外企業が提供し（中国企業は外貨を支払って輸入する必要がない）、中国企業が国外企業の要求に応じて加工または組立を行い、加工費のみを請求し、完成品は国外企業が販売する商流



例:

シナリオ1（来料加工のPL）	
収入	50
コスト	45
利益	5
営業利益率	10%
コストマークアップ率	11.1%

税務局が5%のコストマークアップ率を要求

コストベースが小さければ、同じ利益の金額であっても、利益率は高い

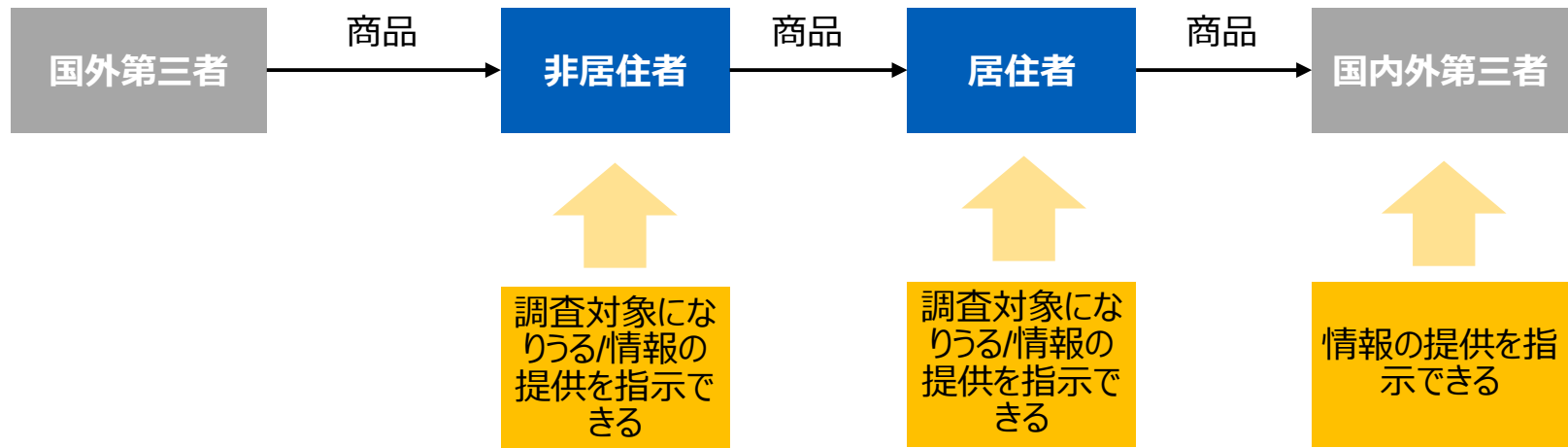
シナリオ2（コスト還元）	
収入	150
コスト	145
利益	5
営業利益率	3.3%
コストマークアップ率	3.45%

無償支給された原材料、設備（減価償却費）分をコストに加算すれば、利益率は低くなり、追徴税額が発生

非居住者企業に対する調査権限の明確化

- ・ 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化した。

例:



虚偽または不完全な資料を提出する場合、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。

単一機能企業に対する規定

- 原則として合理的な利益水準を維持しなければならない。
- 欠損が出た場合、準備要件の中の金額基準に達するか否かにかかわらず、ローカルファイルを準備しなければならない。



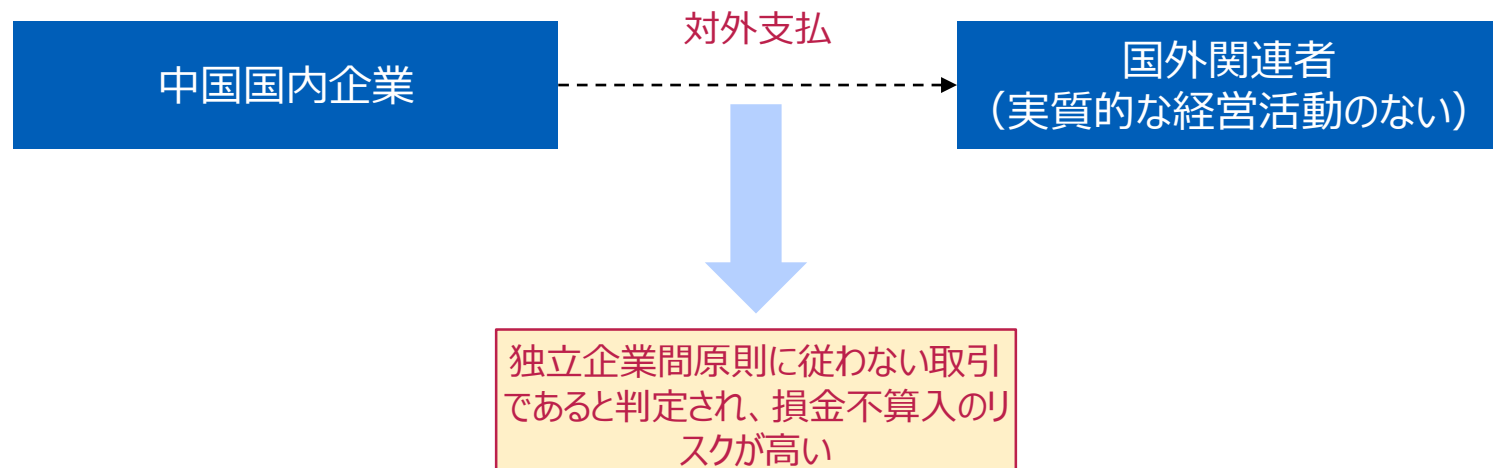
実務的な影響

現行の363号文を定を踏襲している。
今後、同時文書の取扱いにも留意を要する。

実質的な経営活動のない国外関連者への対外支払

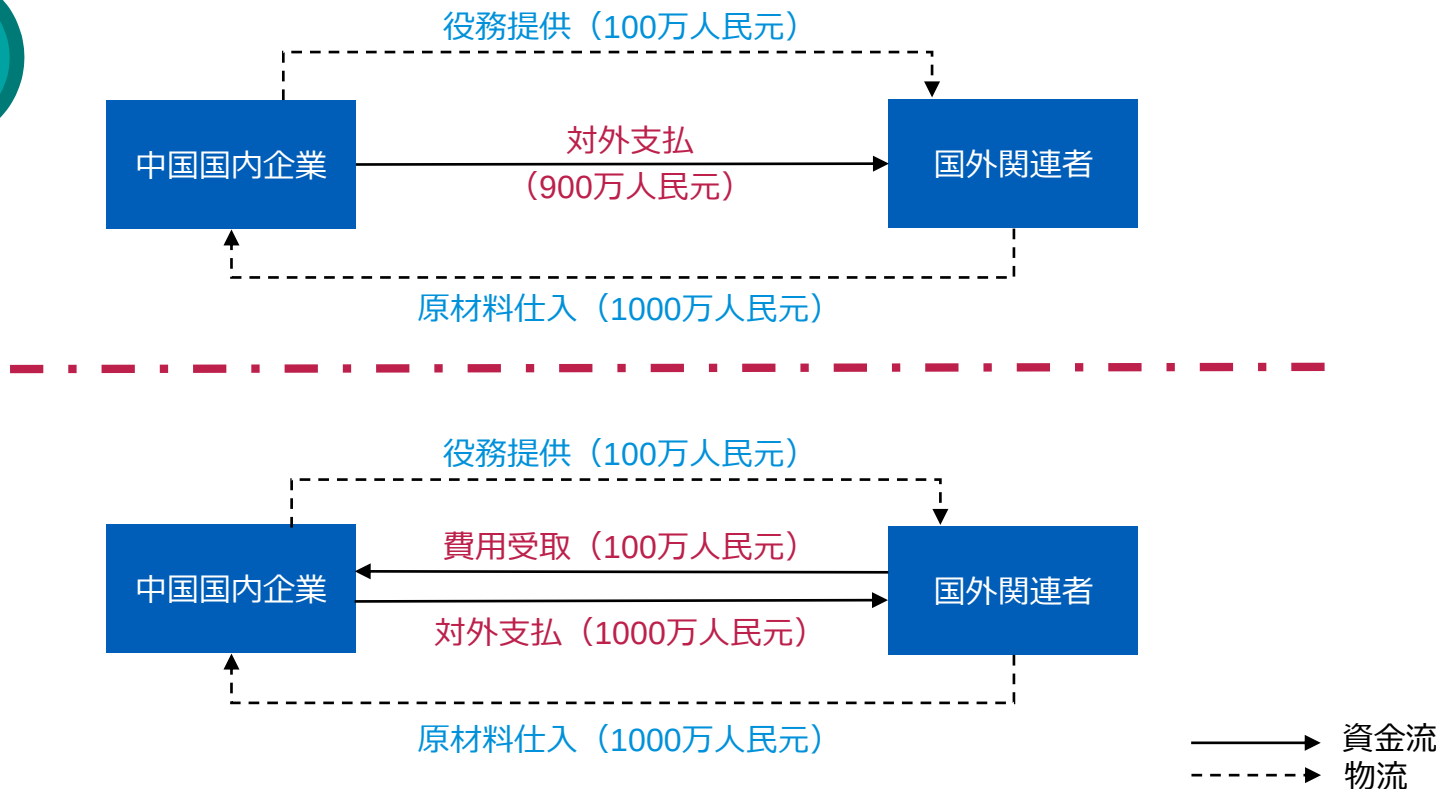
- 機能・リスクを負担せず、実質的な経営活動を行わない国外関連者に支払った費用が独立企業間原則に合致しない場合、税務当局は、課税所得額を計算する際に控除された全額に対して納税調整を行うことができる。

解釈例



関連者取引の隠匿または相殺

- 国全体の税収を直接または間接的に減少させた場合、税務機関は特別納税調整を実施し、隠匿、相殺された取引を還元できる。



調整方法

- 調整方式：調査対象企業に対して各年度の関連者取引を単年度ごとに調整する。
- 基準利益率：単年度ごとに計算または複数年度の加重平均で比較対象の平均値または四分位数間領域を算出する。

統計方法の多様化



算術平均

加重平均

四分位数
間領域等

その他の重要な変更点

追跡管理期間

調査後5年間の追跡管理期間が無くなり、継続的に企業が監視対象になる

納付済みの税金

別途規定がある場合を除き、すでに納付した税金を控除できない

二次調整

2号文草案における、調整を受ける企業は帳簿を修正しない場合、追徴額を投資者への配当と見なし、源泉所得税を徴収する規定を削除

国内関連者間取引

2号文と同様、二つの関連企業の税率が同じで、国内関連者間取引が税収の減少に影響を与えない場合に、原則的に調整を行わない

延滞金

『特別納税通知書』に規定された納税期限を過ぎた場合、滞納金を課す

公開的なデータの優先使用

公開的なデータを優先的に使用することを明確にする

移転価格算定方法

比較性分析要因

- 多国籍企業グループの相乗効果を一つの比較性分析の要因と認識している。
- 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。

取引単位営業利益法の不適用性

- 取引単位営業利益法は、「重要な価値を持つ無形資産」を所有しない企業に通常適用可能であると規定されているが、「重要な価値を持つ無形資産」を定義していない。

独立企業間原則に従うその他の方法

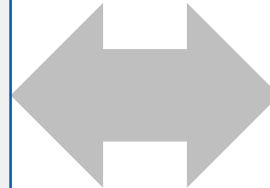
- 資産評価方法（コスト法、市場法、利益法）、および利益が経済活動発生地、価値創造地と合致することを反映できるその他の方法を含む。
- 意見募集稿の中で言及した「価値貢献配分法」の概念を削除し、「利益課税地と経済活動発生地、価値創造地が合致することを反映できるその他の方法」に言い換えた。

無形資産にかかる実際の機能履行の重視

OECD 「管理」

BEPSに対する行動計画8「無形資産に係る移転価格ガイダンス」6.56による重要な機能の例

研究開発プログラムの設計と管理、創造の努力に優先順位を付けて指揮すること
（「青天井の」研究活動の決定を含む）、および予算管理を、自主開発無形資産、あるいは追加研究開発の基盤となる外部者調達無形資産に関わるより重要な機能として挙げている



中国 「実行」

6号公告第三十条

企業とその関連者における無形資産の価値への貢献度および相応する収益配分を評価する際、企業が属するグループのグローバル運営プロセスを全体的に分析し、無形資産の開発、価値向上、維持、保護、活用およびプロモーションの活動における各関連者の価値貢献度、無形資産価値の実現方式および無形資産とグループ内のその他の業務の機能、リスクと資産の間の相互作用を十分に考慮するべきである。

ロイヤリティの考え方

6号公告第三十一条

企業とその関連者の間で、無形資産の使用権を譲渡、譲受することにより受け取るまたは支払う特許使用料について、下記の状況により受払金額に対して適時に調整すべきである。適時に調整を行わない場合、税務機関は特別納税調整を行うことができる。

- 1) 無形資産の価値が根本的に変化する。
- 2) 通常の営業慣例に基づき、非関連者間の比較可能取引における特許権使用料の調整規制が存在する。
- 3) 無形資産を使用する過程で、企業およびその関連者が果たす機能、負担するリスクまたは使用する資産が変化する。
- 4) 企業およびその関連者は無形資産に対して、継続して開発、価値向上、維持、保護、活用およびプロモーションに貢献する一方で、合理的な報酬を受け取っていない。



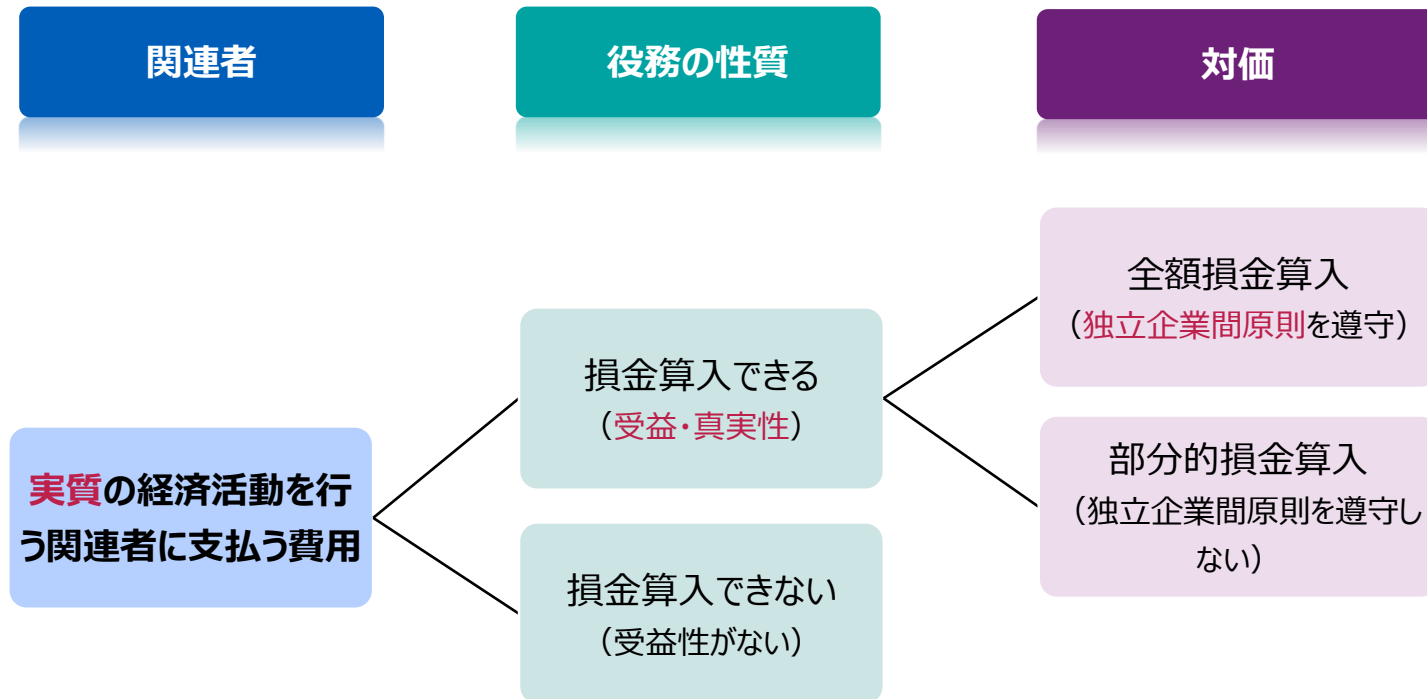
実務的な影響

中国税務機関は、昨今、特に中国法人による無形資産の価値上昇への貢献の有無に注目している。

中国法人による技術センターの立ち上げ、積極的な改良、マーケティング活動と販売ルート構築、多額の宣伝広告費の負担等が、国外関連者へ支払うロイヤリティの対象となる無形資産の価値に影響を及ぼすか否か。

合理性判定

- 独立企業間原則を遵守した関連者役務取引＝受益性＋独立企業間原則に従った価格設定



受益性及び非受益性

- 受益性役務の定義が明確に規定された。会社直接的或いは間接的に経済利益をもたらす、且つ非関連者が同様或いは類似状況において、購買したい或いは自社で実施した役務を指す。
- 非受益性役務について例を挙げて詳細に説明している。
- 関連者間役務費支払・請求が独立企業間取引原則に従わない場合に、原則、税務当局は特別納税調整を行うことができると明確に規定された。

非受益性役務

1. 役務受領者が既に購入している、または自主的に実施した役務活動
2. 投資者の投資利益を保障するために実施した役務活動（董事会活動などの株主活動、財務諸表を作成活動、投資者の資金調達活動、本社の戦略策定、管理、コプライアンスのための財務、税務、法務、人事活動等）
3. 企業グループに属することにより便益を受けた役務活動（再編活動、資金調達活動等）
4. 既に対価を得た役務活動（ロイヤルティ、利息支払）
5. 必要のない、または経済利益が生じない役務活動
6. そのほかの類似活動

相互協議



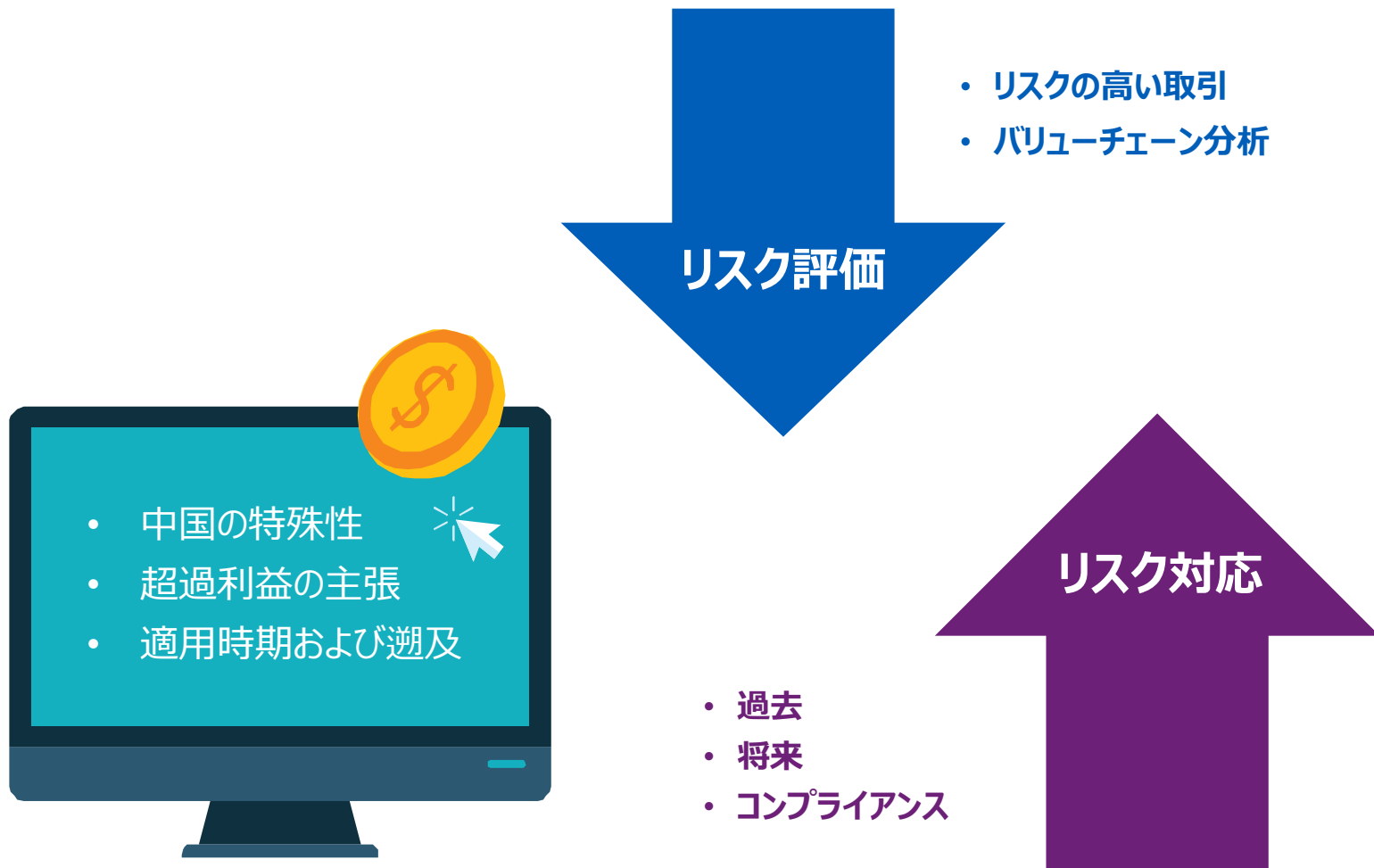
税務総局は、特別納税調整案がまだ完了していない企業、または完了しているが税金を納付していない企業の相互協議手続申請を拒否することができる。

03

移転価格リスク対応に関する提案



リスク評価および対応



リスク評価

役務取引

- 真実性
 - サービスを確かに受け入れたか
- 直接または間接の経済利益の証明
 - 利益率との関連性
- 関連者の経済実態の証明
 - 契約締結先≠サービス提供者
 - 機能が低い事業体
- 対価の合理性

金融取引と持株譲渡

- 金融取引
 - 各種の利付前払い金と延払い金
 - キャッシュプーリング
- 持株譲渡
 - 事業再編
 - 価値評価

バリューチェーン分析

- 価値貢献分配法、利益分割法などの使用
- 逆TNMM
- 実質的な経済活動を行わない事業体への費用支払いの損金否認

無形資産

- 関連者の経済実態の証明
 - 法的所有者≠経済所有者
 - 機能が低い事業体
- 現地子会社の貢献度テスト
 - 子会社により、製品を中国市場で販売されている
 - 中国の顧客に応じて応用開発がされている場合
 - 子会社は現地に販売している製品の委託研究を行っている場合
- 経済利益の証明
 - 利益率との関連性
- 料率の見直し
 - 技術価値の変化
 - 現地子会社の機能の再評価

地域特殊要因

- 超過利益への貢献
 - マーケット・プレミアム
 - ロケーション・セービング
 - 業界優遇政策・進出規制

リスクおよびコンプライアンス対応

過去と将来と段階を分けて、リスク対応が必要

子会社の個別対応から、本社主導によりグローバル対応へ

過去のリスク対応

- ・ 戦略策定
- ・ 調査対応体制の構築
- ・ 移転価格調査対応
- ・ 相互協議による2重課税の解決

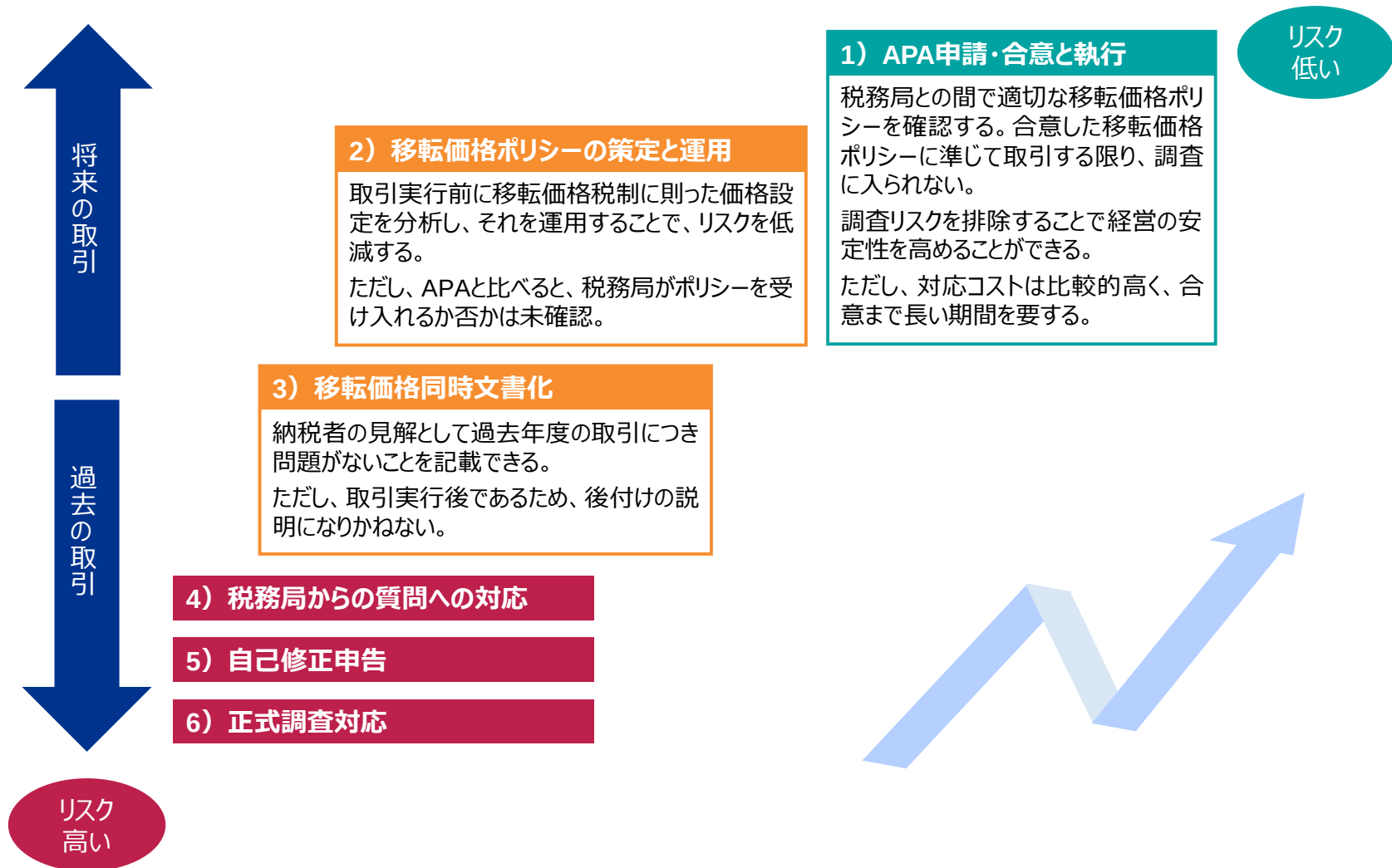
将来向けてのリスク対策

- ・ 取引スキームの見直し
- ・ 機能リスクの再編
- ・ 事前確認の申請に関する検討

コンプライアンス対応

- ・ サポート資料の整備
- ・ グループ移転価格政策の一貫性・整合性確保

移転価格対策の位置づけ



64号公告などのAPAに係わる新法規

- 新しい反租税回避法規環境において、多国籍企業のクロスボーダー関連者間取引が更なる多くの不確実性に直面している。
- 64号公告では、事前確認の申請条件、申請プロセス、及び必要な申請資料と書類が明確に記載されている。



税総局は更なる多くの資源を投入し、事前確認の申請プロセスを加速させている

- ✓ より高い申請条件を導入
- ✓ 一国間APA案件の審査権限を省レベル税務当局に譲渡

- ✓ 申請プロセスが調整された
- ✓ APAの適用年度の起算年度を調整
- ✓ より多くの申請資料及び初期交渉が必要とされる

- ✓ APA実施期間における四分位法を応用
- ✓ 税務当局が締結意向の拒否、正式申請の優先受理、及び正式申請の拒否などに係わる条項を追加
- ✓ 税額追徴（又は還付）制度
- ✓ 一国間APAに関する情報を海外税務当局との交換を強化

Q&A





kpmg.com/cn/socialmedia



kpmg.com/app

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 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. Printed in China.

The KPMG name, logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.