

チャイナタックスアラート

(中国税務速報)

第2回 2019年1月

納税の確実性に対する国家税務総局のコミットメント ——「中国事前確認制度年次報告書（2017）」の解説

本アラートの分析対象法規：

- 国家税務総局が2018年12月6日に公布した「中国事前確認制度年次報告書（2017）」
- 国家税務総局が2016年10月18日に公布した「事前確認制度の改善事項に関する公告」（以下、「64号公告」）

背景

国家税務総局（以下、「SAT」）は2018年12月6日に「中国事前確認制度年次報告書（2017）」（以下、「2017年度APA報告書」或いは「報告書」）を公布した。「2017年度APA報告書」の内容は中国の事前確認制度（以下、「APA」）の進展状況と、2005年から2017年までの統計データを中心とする。本アラートでは報告書の重要なポイントについて解説する。

報告書は、2017年におけるSATのAPA業務の推進状況及び実績を振り返り、SATの納税者に対する二重課税解消及び確実性へのコミットメントを報告している。2017年に締結したAPAは2016年よりやや少ないが、SATのAPAと相互協議手続（以下、「MAP」）を実施する人的リソースは2017年及び2018年に大幅に増加している。これはAPA/MAPを申請する多国籍企業が増加している傾向にあることを示している。

統計データ：発展し続ける中国APA

APA（ユニラテラルAPA（Unilateral APA）、二国間APA（Bilateral APA）及び多国間APA（Multinational APA）を含む）とは、企業が将来年度における関連者との取引価格の設定方針と算定方法について、独立企業間原則に従い、税務機関に申請し、協議を行い、確認のうえ、事前に合意を得ることである。

中国APAの実施は、1990年代後半（当時は試行段階であった）に始まり、2005年から中国APA締結プロセスはより規範化されている。2005年か

ら2008年までに締結されたAPAの大部分はユニラテラルAPAであった（APAは計41件、うち、ユニラテラルAPAが36件）。2009年には二国間APA締結の件数がかなり増え、2008年の1件であったのに対し、2009年には7件の二国間APAが締結された。2010年から2017年までの期間にSATが締結した二国間APAの年間平均件数は8件（二国間APAの更新案件を含む）であり、活発な締結が続いている。2017年の一年間で締結された二国間APAでは結果として約12億人民元の二重課税を回避している。

SATは2016年10月に現行のAPA管理規定、即ち「事前確認制度の改善事項に関する公告」（国家税務総局公告2016年第64号、以下、「64号公告」）を公布した。64号公告によると、APAの締結プロセスは予備会談、APA締結意向書の提出、審査と評価、正式申請、協議と締結、実施状況の監督の6つのステップに分けられる。（64号公告に関する詳細については、過去のチャイナタックスアラートを参照（[「チャイナタックスアラート第28回」（2016年10月）](#)））。

以下、「2017年度APA報告書」において開示された重要な統計データについて紹介する。

2005年から2017年までに締結したAPA

2005年にAPA締結プロセスが規範化されてから2017年までの間、SATが締結したユニラテラルAPA及び二国間APAは合計147件（詳細は表1を参照）である。中国はこれまでのところ一件も多国間APAを締結していない。

表1-APA年間締結件数統計（2005年-2017年）

年度	ユニラテラルAPA	二国間APA	合計
2005	13	1	14
2006	10	0	10
2007	7	3	10
2008	6	1	7
2009	5	7	12
2010	4	4	8
2011	8	4	12
(2011更新)	(4)	(0)	(4)
2012	3	9	12

年度	ユニラテラルAPA	二国間APA	合計
(2012更新)	(1)	(6)	(7)
2013	11	8	19
(2013更新)	(0)	(4)	(4)
2014	3	6	9
(2014更新)	(1)	(0)	(1)
2015	6	6	12
(2015更新)	(0)	(2)	(2)
2016	8	6	14
(2016更新)	(0)	(2)	(2)
2017	3	5	8
(2017更新)	(0)	(3)	(3)
合計	87	60	147

現在、APAを申請する企業は主に「引進來（インバウンド）」企業であるが、「走出去（アウトバウンド）」企業の申請数も徐々に増加している。また、SATは中国に親会社がある中国の多国籍企業の一部が海外の子会社からサービス料とロイヤリティを徴収していないことによる税金流出に注目している。さらに中国企業は、将来的に海外投資において、国外税務局からTP（移転価格）調査されることに直面するであろうと予想される。このため、中国多国籍企業のAPAとMAPに対する需要は一層高まると見込まれる。

業種別APA

表2が示すように、2005年から2017年までに締結されたAPAは製造業が中心であり、総件数の83.7%を占める。これは過去の「引進來（インバウンド）」の多国籍企業が中国で行った主な投資スタイルを反映している。しかし、中国経済の多様化に伴い、今後はAPAに関わる業種は更に増加すると予想される。

表2 – 締結済みAPAに関わる業種別統計データ（2005年–2017年）

業種	数量
製造業	123
リース・ビジネスサービス業	5
卸売・小売業	9
交通運輸・倉庫・郵便業	4
科学研究・技術サービス業	2
情報伝送・ソフトウェア・ITサービス業	2
電力・熱・ガス・水の生産と供給する事業	1
建築業	1
合計	147

取引形態別APA

表3が示すように、APAに係る関連者間取引形態は主に有形資産の使用権又は所有権の譲渡である。現在、締結済みの有形資産の使用権又は所有権の譲渡に関わるAPAは、すべての関連者間取引形態のAPAの65.1%を占める。また、SATの注目の対象は無形資産の使用権又は所有権の譲渡及び役務取引に関するAPAの申請へと徐々に移行している。

表3 – 取引形態別APA統計データ（2005年-2017年）

関連者間取引形態	締結済みのAPA	
	数量	比例
有形資産の使用権 又は所有権の譲渡	127	65.1%
締結済みのAPA		

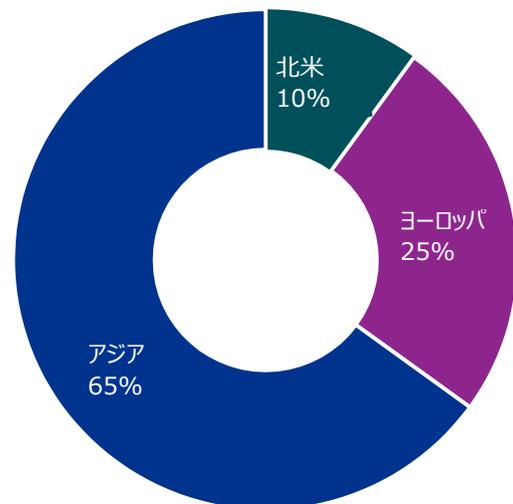
関連者間取引形態	数量	比例
無形資産の使用権 又は所有権の譲渡	31	15.9%
役務取引	37	19%
合計	195	100%

地域別二国間APA

中国は2005年から2017年にかけて、アジア諸国・地域と39件、ヨーロッパ諸国・地域と15件、北米諸国・地域と6件の二国間APAを締結した。アジア諸国・地域と締結したAPAの大部分は日本、韓国である。これは、中国税務機関が日本と史上初の二国間APAを締結し、次に韓国と締結したことに起因し、中国APAの業務プロセスの基盤を構築している。一方、中国税務機関は中国国内の日韓企業のビジネスを重視していることを表している。

地域別構成比は図4のとおりである。

図4 -地域別二国間APA（2005年-2017年）



APA締結までの所要時間

APA締結までの所要時間は多くの要素によって決定される。例えば、APAの種類（ユニラテラルAPA、二国間APA、多国間APA）、APAに係る関連者間取引及び関連する問題の複雑性、企業が提出した申請資料の内容や精度、相手国（地域）の税務局の審査スピード（二国間APA又は多国間APAの場合）及び企業の協力度合い（関連資料が適時かつ完全に提供されたかどうか）等の要素が挙げられる。一般的にはSATが審査と相

互協議にかける目標時間は、ユニラテラルAPAを12か月、二国間APAを24か月と設定している。二国間APAは相手国（地域）の税務局と協議を実施する必要があるため、ユニラテラルAPAよりも長い時間を要する。また、24か月以内に二国間APAの審査と相互協議を完了させるという目標は、税源浸食と利益移転（BEPS）行動計画14で定められたMAP案件にかかわる目標完結時間の要求と合致している。

下表のとおり、2005年から2017年までに締結した大部分のユニラテラルAPA（約94%）及び二国間APA（約65%）は2年以内に完了している。

表5 – APA締結までの所要時間統計データ（2017年）

類型	正式申請の受理から締結までの所要時間				合計
	1年以内	1年超 ~2年以内	2年超 ~3年以内	3年超	
ユニラテラル APA	1	2	0	0	3
二国間 APA	3	0	0	2	5

表6 – APA締結までの所要時間統計データ（2005年-2017年）

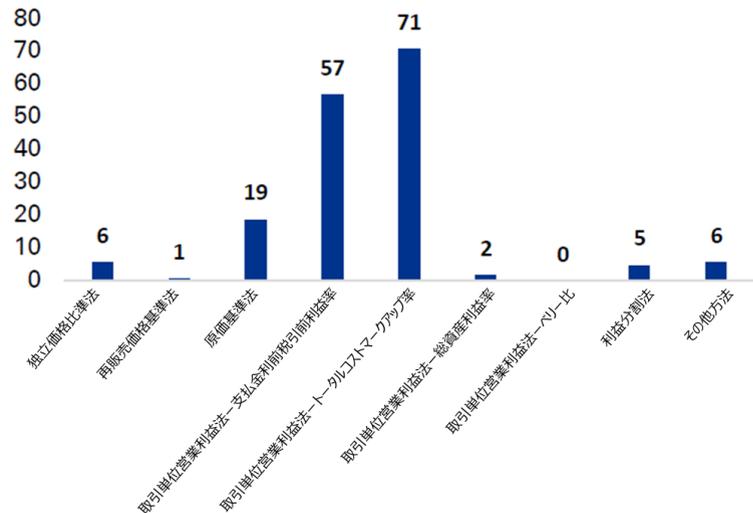
類型	正式申請の受理から締結までの所要時間				合計
	1年以内	1年超 ~2年以内	2年超 ~3年以内	3年超	
ユニラテラル APA	49	33	4	1	87
二国間 APA	30	9	9	12	60

APAで使用される移転価格算定方法

取引単位営業利益法（TNMM）は最もよく使用される移転価格算定方法であり、支払金利前税引前利益率（EBIT）及びトータルコストマージン率が最も使用頻度の高い利益水準指標である。また、その他に原価基準法もよく使用される移転価格算定方法である。

なお、中国税務機関がAPAにおいて、特に取引当事者双方が価値創造に重要な貢献している場合、又は地域性特殊要因がある場合に利益分割法を積極的に取り入れようとしていることに注意が必要である。

図7 –締結済みのAPAで使用された移転価格算定方法（2005年—2017年）



APAの実施

64号公告によると、APAは通常、税務機関が企業に対してAPA締結意向を受理する旨を記載した「税務事項通知書」を送付した日の属する年度の過去3年間に於いて、各年度の関連者間取引金額が4,000万人民元以上の企業に適用される。

「2017年度APA報告書」によると、下記のいずれかに該当する場合、税務機関は企業からの申請を優先的に受理することができる。

- 企業の関連者間取引申告および同期資料が完全かつ合理的であり、開示が十分である。
- 企業の納税信用レベルがA級である。
- 税務機関が企業に対して特別納税調査・調整（即ち、移転価格調整又は租税回避に関連する調査）を実施し、すでに事案が終了している。
- APA実施期間の満了後、企業の継続申請によって更新され、APAで述べられた事実と経営環境に実質的変化がない。
- 企業が提出した申請資料が全て揃っており、バリューチェーン又はサプライチェーンの分析が完全かつ明確で、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十分に考慮し、かつ採用する価格設定原則と算定方法が合理的である。
- 企業が積極的に税務機関のAPA作業に協力している。
- 二国間または多国間APAを申請した場合、租税条約の締結相手国の税務局が強く協議と締結を望み、APAを重視している。

- その他のAPAに有利な要因。

KPMGの所見

「2017年度APA報告書」は、2017年におけるSATのAPA業務の推進状況及び実績を振り返り、SATの納税者に対する二重課税防止及び確実性へのコミットメントを報告している。2017年に締結したAPA案件数は2016年よりやや少ないが、SATがAPAと相互協議手続（「MAP」）の業務に割り当てているリソースは2017年及び2018年に著しく増加したため、今後、APA/MAPを申請意向のある中国又は外国の多国籍企業に対してより多くのサポートと指導を提供することができると見込まれる。

特にSATは2016年にAPA/MAP事案をより迅速に処理するよう反避税一処（租税回避防止第一部門）と二処をサポートする部門として反避税三処を新設した。これより前は、2013年から2015年までの期間、SATから担当者をBEPS会議に派遣して参加させていたため、APA/MAP事案を処理するリソースが不足していた。

BEPS行動計画の推進と各国税務機関による移転価格管理の強化に伴い、今後もAPAの案件数が増加傾向にあると予想される。APAは、税務機関と企業との相互の理解を深め、連携を強化し、対立関係を緩和することに効果的であるため、将来において企業の移転価格にさらに確実性をもたらし、2つ以上の税収管轄区域での二重課税の問題を有効に回避することができる。

APAの申請プロセスは多くの時間とリソース（表5と表6を参照に）を費やす必要があり、長期に及ぶ評価と交渉を経て最終的に締結することとなる。

「2017年度APA報告書」によると、SATは無形資産又は役務取引に関する申請について優先的に受理することを検討している。受理の判断にあたっては、主に下記の要素に基づき考慮される。

(1) 企業の申請タイミング。SATは順番に処理をするため、企業がAPAの締結意向がある場合、事前に準備して早めに申請するよう提案する。

(2) 申請内容の質。例えば、資料が整っているかどうか、バリューチェーン或いはサプライチェーンの説明において全体の取引状況を明確に証明できる十分な資料を提供したかどうか、APAで採用する予定の価格設定ポリシーと算定方法が適切であるかどうか、すべての計算が正確であるかなどである。

(3) 事案に業種と地域等の面で税務機関が注意すべき地域性特殊性があるかどうか。

(4) 二国間APAの申請については、相手国（地域）の締結意欲と事案に対する重視の程度。

上述の4つの要素のうち、最も重視される要素は申請内容の質である。ま

た、中国は今まで多く引用してきた取引単位営業利益法（以下、「TNMM」）以外の移転価格算定方法を積極的に試みている。したがって、提出したAPA申請においてTNMM以外の方法が適用される場合、又は無形資産、コストセービング或いはマーケットプレミアムについて高度な定量分析を含む申請である場合、SATが優先的に処理する可能性がある。

また、APAは、国際的な租税紛争および二重課税の解決を試みるMAP事案の件数を減らすことにも役立つ。過去2年間に税収徴収管理の強化により、世界でのMAPの件数は急激に増加した。OECDの統計データによると、2017年年初の移転価格に関連する未締結のMAP事案は576件（未処理の2016年1月1日前の未締結事案を除く）であり、同年の新規事案は779件、締結済み事案は251件であり、2017年末までで移転価格に関連する未締結MAP事案は計1,104件であった。一方で、多くの税務機関（中国を含む）はBEPS行動計画14の最低基準（ミニマムスタンダード）を満たすため、MAPの協議と締結のスピードを上げている。また、BEPS行動計画14の重要点の一つに同業者による評価（ピアレビュー）があり、これはOECDのピアレビューの評価を通じて各国のMAPの効果と効率を向上することを目的とする。

OECDは2018年末に第7回目の第1段階のピアレビューの結果を発表し、これは、7つの国・地域（中国を含む）をカバーしている。OECDはMAPに関連する問題（MAPの普及状況、MAP関連ガイドラインの明確さ、容易に入手できるかどうか、評価対象国・地域のMAPが適時に実行されるかどうか等）について納税者の意見を求めている。納税者の意見提出の締切は2018年12月13日であり、中国に対するピアレビューの評価は2019年上半年に行われる予定である。

2018年中に中国とインドの税務機関が合意したMAP事案は、中国にとって模範的な事例となったといえる。本事案における納税者は大型の中国のアウトバウンドの多国籍企業であり、インドで10年以上事業を行っている。インド税務機関は、中国の多国籍企業がインドでPEを構成していることから、PEに帰属すべき所得について巨額の税金を追徴した。当該事案におけるMAPの交渉が成功したことにより、中国とインドの管轄税務機関が合意に至り、調整額は著しく減額された。当該MAP事案は申請から、立件、合意まで、一回のみの交渉でわずか4か月の期間で処理された。このMAP事案の成功は、当申請企業に大きな影響を与え、インドにある既存業務の権益を効果的に確保することができ、インドにおける事業の今後の発展に堅固な基盤を構築した。現在、各国の税務機関はデータに基づいてコンプライアンスチェックプログラムを採用している。これに伴い、今後、調査と紛争が増加する可能性がある。このため、現在のマクロ環境において、効果的な紛争解決ツールをいかに応用するのが特に重要となるといえる。

「2017年度APA報告書」の統計データは、国際租税協力を深めるため、SATの納税者に対する二重課税防止及び確実性へのコミットメントを報告している。SATは組織構造を調整し、より多くのリソースをAPAとMAP作業に割り当てたため、今後はAPA/MAPを申請する意向のある中国又は外国の多国籍企業に対してより多くのサポートと指導を提供できると見込まれる。

また、BEPS行動計画14の紛争解決メカニズムのミニマムスタンダードに基づいて、SATは移転価格に関する国際的な税務上の紛争や二重課税における有効かつ迅速な解決に特に注目している。さらに、最近の中国とインドの税務機関のMAP事案において短期間でかつ迅速に解決したことにより、MAPとAPAは中国の移転価格における紛争を解決する効果的方法であるといえる。

納税者は移転価格に関する課題と潜在的な二重課税のリスクに直面した場合、移転価格専門コンサルタントに相談することを推奨する。KPMG中国の移転価格チームは、MAPとAPAにおける豊富な経験を有する多くのプロフェッショナルが所属しており、全面的に企業をサポートしている。

日本語でのお問い合わせは、下記担当者までご連絡ください。



平澤尚子(Hirasawa, Naoko)

KPMG中国
税務パートナー
T: +86 (21) 2212 3098
E: naoko.hirasawa@kpmg.com



李輝(Li, Lisa)

KPMG中国
税務ディレクター
T: +86 (10) 8508 7638
E: lisa.h.li@kpmg.com

イノベーションが新たなパワーを呼び込み、
租税のルートも自ずから広がって行く。

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 endeavour 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.

© 2019 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.

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

お問合せ先

中国全土



盧奕(Lu, Lewis)
KPMG中国
税務サービス統括パートナー
T: +86 (21) 2212 3421
E: Lewis.lu@kpmg.com



王晓悦(Wang, Xiaoyue)
KPMG中国
グローバル移転価格サービス統括パートナー
T: +86 (10) 8508 7090
E: xiaoyue.wang@kpmg.com

華北地域



王晓悦(Wang, Xiaoyue)
KPMG中国
グローバル移転価格サービス統括パートナー
T: +86 (10) 8508 7090
E: xiaoyue.wang@kpmg.com



劉佳佳(Liu, Lucia)
KPMG中国
税務ディレクター
T: +86 (10) 8508 7570
E: lucia.jj.liu@kpmg.com



王晓琨(Wang, Kenny)
KPMG中国
税務ディレクター
T: +86 (10) 8508 7655
E: kenny.wang@kpmg.com



李輝(Li, Lisa)
KPMG中国
税務ディレクター
T: +86 (10) 8508 7638
E: lisa.h.li@kpmg.com

華東・華西地域



徐曦(Xu, Bruce)
KPMG中国
税務パートナー
T: +86 (21) 2212 3396
E: bruce.xu@kpmg.com



池澄(Chi, Cheng)
KPMG中国
税務パートナー
T: +86 (10) 8508 7608
E: cheng.chi@kpmg.com



徐猷昂(Xu, Robert)
KPMG中国
税務パートナー
T: +86 (21) 2212 3124
E: robert.xu@kpmg.com



王儷兒(Wang, Mimi)
KPMG中国
税務パートナー
T: +86 (21) 2212 3250
E: mimi.wang@kpmg.com



朱翊侃(Zhu, Kevin)
KPMG中国
税務パートナー
T: +86 (21) 2212 3346
E: kevin.x.zhu@kpmg.com



唐琰(Tang, Tanya)
KPMG中国
税務パートナー
T: +86 (25) 8691 2850
E: tanya.tang@kpmg.com



平澤尚子(Hirasawa, Naoko)
KPMG中国
税務パートナー
T: +86 (21) 2212 3098
E: naoko.hirasawa@kpmg.com



嚴佳(Yan, Ellen)
KPMG中国
税務ディレクター
T: +86 (21) 2212 3484
E: ellen.yan@kpmg.com



潘汝強(Pan, Ruqiang)
KPMG中国
税務ディレクター
T: +86 (21) 2212 3118
E: ruqiang.pan@kpmg.com



邵慧(Shao, Leon)
KPMG中国
税務ディレクター
T: +86 (21) 2212 3622
E: leon.shao@kpmg.com



饒戈軍(Rao, Amy)
KPMG中国
税務ディレクター
T: +86 (21) 2212 3208
E: amy.rao@kpmg.com

華南地域



陸春霖(Lu, Patrick)
KPMG中国
税務パートナー
T: +86 (10) 8508 7090
E: xiaoyue.wang@kpmg.com



廖雅芸(Liao, Kelly)
KPMG中国
税務パートナー
T: +86 (20) 3813 8668
E: kelly.liao@kpmg.com



肖穎(Xiao, Chris)
KPMG中国
税務ディレクター
T: +86 (20) 3813 8630
E: chris.xiao@kpmg.com



曾立新(Zeng, Lixin)
KPMG中国
税務ディレクター
T: +86 (20) 3813 8812
E: lixin.zeng@kpmg.com

香港



楊嘉燕(Yeung, Karmen)
KPMG中国
税務パートナー
T: +852 2143 8753
E: karmen.yeung@kpmg.com



張栢寧(Cheung, Patrick)
KPMG中国
税務パートナー
T: +852 3927 4602
E: patrick.p.cheung@kpmg.com



陳露(Chen, Lu)
KPMG中国
税務パートナー
T: +852 2143 8777
E: lu.l.chen@kpmg.com



李譚賢(Lee, Irene)
KPMG中国
税務ディレクター
T: +852 2685 7372
E: irene.lee@kpmg.com