

チャイナタックスアラート (中国税務速報)

第 20 回 2015 年 8 月

WCO(世界税関機構)が新ガイドラインを公布 ～関税評価及び移転価格で OECD と連携強化

関連者との間で取引を大規模に行っている多国籍企業(MNE)は、常に税関及び税務当局の規制に対応しなければならないため、税関評価ならびに移転価格に係る最新動向にはとりわけ神経質である。近年、各国の税関及び税務当局は、関連者取引に対する調査件数も増加傾向にあることから、税関及び税務当局の両機関が受け入れ可能な取引価格を確定しておくことは、企業にとって、極めて重要な課題である。

WCO(世界税関機構)は、2015 年 6 月に関税評価及び移転価格に関する新ガイドライン(以下「WCO ガイドライン」)を公布した。これは、WCO と OECD(経済協力開発機構)が連携を強化して、MNE の関連者取引を共同で管理していくことを示唆するものである。また、このガイドラインは、現行の関税評価及び移転価格税制を包括していることから、関税評価のプロセスにおいて移転価格文書を利用する際の指針ともなっている。なお、同ガイドラインには新たな理念の提起は行われていないものの、税関および税務当局の連携ならびに情報交換の強化について推奨している。このことから、企業は、移転価格同時文書を準備する場合、税関の要求事項についても考慮しておかなければならない。

本稿は、KPMG のインターナショナルトレーディング及び税関チームによる上述の課題に関する分析であり、WCO ガイドラインによる企業の中国事業への影響を見極めることに供するものである。

WCO ガイドラインの概要

WTO 関税評価協定に関連する内容

1994 年の関税及び貿易に関する一般協定(GATT)第 7 条の実施に関する協定(以下「WTO 関税評価協定」)は、輸入貨物の課税価格の査定方法を定めており、すべての WTO 加盟国は、この協定の関連規定を遵守しなければならない。なお、WTO 関税評価協定は、輸入業者が関連者との間の取引価格が特殊な関係による影響を受けていないことを証明できれば、税関は、当該価格を容認しなければならないと強調している。通常、税関は 2 種類のアプローチ方法(販売状況基準及び価格テスト)を用いて、関連者取引価格が特殊な関係による影響を受けたか否かを検証している。また、WTO 関税評価協定は、コミッション、ロイヤリティ、支援サービス料などを実際に支払われた、又は支払わ

れるべき関連者との間の取引価格に加算すべき調整項目として列挙している。このように、税関は、特殊な状況における関連者取引価格を否認する場合、同種、又は類似する貨物の取引価格に基づく方法、逆算価格法、積算価格法、さらにはその他の合理的な方法を用いて検証を行い、輸入貨物の課税価格を決定する。

OECD の実務指針

移転価格に関する法的なフレームワークとは、主に自国の法律、租税条約、OECD2010年版の「多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針」(以下「OECD 移転価格ガイドライン」)、および国連 2013 年の「発展途上国のための移転価格実務マニュアル」(以下「国連移転価格マニュアル」)から構成されている。これらの法的なフレームワークは独立企業間原則に関するガイダンスでもある。比較対象となる取引に顕著な差異があるか否かを判定する場合、通常は、5 つの比較可能な要素(製品或いはサービスの特徴、機能分析、契約条項、経済情勢及び事業戦略)に重点を置いて検討されなければならない。移転価格算定方法において「関連者間の対象取引の価格設定が独立企業間原則に従うか否か」を評価するには主に 5 つの方法があり、当該評価方法は WTO 関税評価協定における評価方法と類似する部分がある。また、OECD 移転価格ガイドラインは、事前確認(APA)、ならびに相互協議の手続き(MAP)についても言及しており、この 2 つの手続きは企業と税務当局との間の争議をある程度、回避又は解消してくれるものである。

関税評価に移転価格同時文書を活用

関税評価及び移転価格のいずれも、関連者との間の取引価格について、一般的な取引条件に基づく非関連者間で合意した価格と一致することを目的にしている点では類似している。しかし、税関は、主に関連者取引価格が関連当事者双方の特殊な関係の影響を受けているか否かに着目するのに対し、税務当局は、各企業が合理的な利益を確保するため、独立企業間原則に従うことを求めている。一例として、WTO 関税評価協定における逆算価額に基づいた方法は、OECD 移転価格ガイドラインの再販売価格基準法に類似し、WTO 関税評価協定中の積算価額に基づいた方法は、OECD 移転価格ガイドラインの原価基準法に類似している。

このように類似する部分があることから、企業は、税関に提出する資料の準備にかかる時間や費用を抑えるため、WCO ガイドラインでは、税関に対し移転価格同時文書を参考にして、関連者との間の取引価格を検証することを推奨している。しかし、税関が移転価格同時文書を参考とすることに伴う課題として、税関は、製品の単位当たり売上総利益の水準に着目するが、税務当局は、企業全体の利益水準に着目する点がある。このように、税関と税務当局はともに、対象期間及びその他の要素などに対して、アプローチに差異がある。

税関実務における移転価格調整への対処法

WCO ガイドラインは、中国税関に対する実務上の関税評価額に関する問題処理に役立つものである。OECD のデータによると、1994 年には移転価格文書に関する規定を定めた国は 4 カ国であったが、2014 年現在において、その数は 80 カ国にまで膨らんでいる。

仮に、企業が自主的に移転価格調整を申請し、かつ、該当の価格調整が既に行われ、その関連の証票資料も完備している場合、関税評価の観点からは、移転価格調整は輸入貨物の実際に支払われた又は支払われるべき価格に影響を及ぼすことから、企業から税関に対して、当該状況について自主的に申告を行うことが望ましい。

理論上、移転価格調整により増額修正された場合、企業は、税関に税金の追納を行わなければならない。その逆に、減額修正された場合、企業は、税関から過納税金が還付されることになる。しかし実務上、一部の国の税関は移転価格調整による増額修正の申請又は減額修正の申請の両方を受け入れるのに対し、一部の国では増額修正の申請のみを受け入れ、減額修正の申請を受け入れない(税還付が発生する可能性あり)税関もある。このように、国が異なることによる税関の価格調整の方法も異なる点に企業は高い関心を寄せている。

KPMG の所見

WCO ガイドラインは、企業が中国で直面する関税評価及び移転価格上の問題に対し、下記の側面から参考となる内容を盛り込んでいる。

- 確実性の向上

WCO ガイドラインは、世界の税関は関連者取引における特殊関係が取引価格に影響を与えたか否かを審査する場合、OECD 移転価格ガイドラインを参照することを奨励している。私たちの実務経験及び研究によれば、中国の税関は移転価格文書を十分には活用していないため、WCO ガイドラインの公表は、関連者取引価格の審査において、中国税関に対し移転価格文書(特に同時文書)を参照することを説得する根拠となるものと考えられる。

- 効率化

また、WCO ガイドラインで言及したとおり、情報及び知識の交換・共有を図るため、多くの国の税関は、既に税務当局との間で意思疎通の仕組み(作業部会や定期的な会議など)を構築している。このような体制は一貫性のある共通の対応策を講じるために有利である。そのため、企業は税関及び税務当局の調査の対象にされた場合、税関評価及び移転価格上の要求を同時に満たすことができる。しかし、現時点において中国の税関と税務当局の間に、このような意思疎通の体制は未だ構築されていない。中国の税関及び税務当局が WCO ガイドラインの提言を受入れるならば、この 2 つの機関において、審査の効率性が向上し、また、企業にとっても、税関評価及び移転価格問題の解決のための朗報となる。

- 税関コンプライアンスの遵守に対する要求の高まり

WCO ガイドライン内で記載のとおり、税関と税務当局の連携に伴い、コンプライアンスの遵守の要求も高まっている。企業は、取引上におけるコンプライアンスの遵守を勧告するにあたり、税関評価及び移転価格という 2 つの視点からプランニングする必要がある。

- 価格調整の操作性の向上

上述のとおり、WCO ガイドラインは、各国の取引価格の増額修正及び減額修正に対する実際の処理方法を説明したものである。現在、中国は価格の増額修正のみを受け入れ、価格の減額修正(税還付が発生する)の申請は未だに受理していない。そのため、近い将来において、中国税関が価格の減額修正に対する申請についても受理することについて検討をはじめることを期待したい。

Khoonming Ho

Partner in Charge, Tax
China and Hong Kong SAR
Tel. +86 (10) 8508 7082
khoonming.ho@kpmg.com

Beijing/Shenyang David Ling

Tel. +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

Tianjin

Eric Zhou
Tel. +86 (10) 8508 7610
ec.zhou@kpmg.com

Qingdao Vincent Pang

Tel. +86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

Shanghai/Nanjing Lewis Lu

Tel. +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

Chengdu Anthony Chau

Tel. +86 (28) 8673 3916
anthony.chau@kpmg.com

Hangzhou

John Wang
Tel. +86 (571) 2803 8088
john.wang@kpmg.com

Guangzhou Lilly Li

Tel. +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

Fuzhou/Xiamen Maria Mei

Tel. +86 (592) 2150 807
maria.mei@kpmg.com

Shenzhen Eileen Sun

Tel. +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

Hong Kong

Karmen Yeung
Tel. +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

Northern China

David Ling

Partner in Charge, Tax
Northern China
Tel. +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

Vaughn Barber

Tel. +86 (10) 8508 7071
vaughn.barber@kpmg.com

Tony Feng

Tel. +86 (10) 8508 7531
tony.feng@kpmg.com

John Gu

Tel. +86 (10) 8508 7095
john.gu@kpmg.com

Helen Han

Tel. +86 (10) 8508 7627
h.han@kpmg.com

Naoko Hirasawa

Tel. +86 (10) 8508 7054
naoko.hirasawa@kpmg.com

Josephine Jiang

Tel. +86 (10) 8508 7511
josephine.jiang@kpmg.com

Li Li

Tel. +86 (10) 8508 7537
li.li@kpmg.com

Thomas Li

Tel. +86 (10) 8508 7574
thomas.li@kpmg.com

Simon Liu

Tel. +86 (10) 8508 7565
simon.liu@kpmg.com

Paul Ma

Tel. +86 (10) 8508 7076
paul.ma@kpmg.com

Alan O'Connor

Tel. +86 (10) 8508 7521
alan.oconnor@kpmg.com

Vincent Pang

Tel. +86 (10) 8508 7516
+86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

Shirley Shen

Tel. +86 (10) 8508 7586
yinghua.shen@kpmg.com

Joseph Tam

Tel. +86 (10) 8508 7605
laiyi.tam@kpmg.com

Michael Wong

Tel. +86 (10) 8508 7085
michael.wong@kpmg.com

Jessica Xie

Tel. +86 (10) 8508 7540
jessica.xie@kpmg.com

Irene Yan

Tel. +86 (10) 8508 7508
irene.yan@kpmg.com

Sheila Zhang

Tel. +86 (10) 8508 7507
sheila.zhang@kpmg.com

Tiansheng Zhang

Tel. +86 (10) 8508 7526
tiansheng.zhang@kpmg.com

Tracy Zhang

Tel. +86 (10) 8508 7509
tracy.h.zhang@kpmg.com

Eric Zhou

Tel. +86 (10) 8508 7610
ec.zhou@kpmg.com

Central China

Lewis Lu

Partner in Charge, Tax
Central China
Tel. +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

Anthony Chau

Tel. +86 (21) 2212 3206
anthony.chau@kpmg.com

Cheng Chi

Tel. +86 (21) 2212 3433
cheng.chi@kpmg.com

Cheng Dong

Tel. +86 (21) 2212 3410
cheng.dong@kpmg.com

Alan Garcia

Tel. +86 (21) 2212 3509
alan.garcia@kpmg.com

Chris Ho

Tel. +86 (21) 2212 3406
chris.ho@kpmg.com

Dylan Jeng

Tel. +86 (21) 2212 3080
dylan.jeng@kpmg.com

Sunny Leung

Tel. +86 (21) 2212 3488
sunny.leung@kpmg.com

Michael Li

Tel. +86 (21) 2212 3463
michael.y.li@kpmg.com

Christopher Mak

Tel. +86 (21) 2212 3409
christopher.mak@kpmg.com

Henry Ngai

Tel. +86 (21) 2212 3411
henry.ngai@kpmg.com

Yasuhiko Otani

Tel. +86 (21) 2212 3360
yasuhiko.otani@kpmg.com

Amy Rao

Tel. +86 (21) 2212 3208
amy.rao@kpmg.com

Janet Wang

Tel. +86 (21) 2212 3302
janet.z.wang@kpmg.com

John Wang

Tel. +86 (21) 2212 3438
john.wang@kpmg.com

Jennifer Weng

Tel. +86 (21) 2212 3431
jennifer.weng@kpmg.com

Henry Wong

Tel. +86 (21) 2212 3380
henry.wong@kpmg.com

Grace Xie

Tel. +86 (21) 2212 3422
grace.xie@kpmg.com

Bruce Xu

Tel. +86 (21) 2212 3396
bruce.xu@kpmg.com

Jie Xu

Tel. +86 (21) 2212 3678
jie.xu@kpmg.com

William Zhang

Tel. +86 (21) 2212 3415
william.zhang@kpmg.com

Hanson Zhou

Tel. +86 (21) 2212 3318
hanson.zhou@kpmg.com

Michelle Zhou

Tel. +86 (21) 2212 3458
michelle.b.zhou@kpmg.com

Southern China

Lilly Li

Partner in Charge, Tax
Southern China
Tel. +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

Lu Chen

Tel. +86 (755) 2547 1068
lu.l.chen@kpmg.com

Vivian Chen

Tel. +86 (755) 2547 1198
vivian.w.chen@kpmg.com

Sam Fan

Tel. +86 (755) 2547 1071
sam.kh.fan@kpmg.com

Joe Fu

Tel. +86 (755) 2547 1138
joe.fu@kpmg.com

Ricky Gu

Tel. +86 (20) 3813 8620
ricky.gu@kpmg.com

Angie Ho

Tel. +86 (755) 2547 1276
angie.ho@kpmg.com

Jean Jin Li

Tel. +86 (755) 2547 1128
jean.j.li@kpmg.com

Kelly Liao

Tel. +86 (20) 3813 8668
kelly.liao@kpmg.com

Donald Lin

Tel. +86 (20) 3813 8680
donald.lin@kpmg.com

Grace Luo

Tel. +86 (20) 3813 8609
grace.luo@kpmg.com

Maria Mei

Tel. +86 (592) 2150 807
maria.mei@kpmg.com

Eileen Sun

Tel. +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

Michelle Sun

Tel. +86 (20) 3813 8615
michelle.sun@kpmg.com

Bin Yang

Tel. +86 (20) 3813 8605
bin.yang@kpmg.com

Lixin Zeng

Tel. +86 (20) 3813 8812
lixin.zeng@kpmg.com

Hong Kong

Ayesha M. Lau

Partner in Charge, Tax
Hong Kong SAR
Tel. +852 2826 7165
ayesha.lau@kpmg.com

Chris Abbiss

Tel. +852 2826 7226
chris.abbiss@kpmg.com

Darren Bowdern

Tel. +852 2826 7166
darren.bowdern@kpmg.com

Yvette Chan

Tel. +852 2847 5108
yvette.chan@kpmg.com

Rebecca Chin

Tel. +852 2978 8987
rebecca.chin@kpmg.com

Matthew Fenwick

Tel. +852 2143 8761
matthew.fenwick@kpmg.com

Barbara Forrest

Tel. +852 2978 8941
barbara.forrest@kpmg.com

Sandy Fung

Tel. +852 2143 8821
sandy.fung@kpmg.com

Stanley Ho

Tel. +852 2826 7296
stanley.ho@kpmg.com

Daniel Hui

Tel. +852 2685 7815
daniel.hui@kpmg.com

Charles Kinsley

Tel. +852 2826 8070
charles.kinsley@kpmg.com

John Kondos

Tel. +852 2685 7457
john.kondos@kpmg.com

Kate Lai

Tel. +852 2978 8942
kate.lai@kpmg.com

Jocelyn Lam

Tel. +852 2685 7605
jocelyn.lam@kpmg.com

Alice Leung

Tel. +852 2143 8711
alice.leung@kpmg.com

Steve Man

Tel. +852 2978 8976
steve.man@kpmg.com

Ivor Morris

Tel. +852 2847 5092
ivor.morris@kpmg.com

Curtis Ng

Tel. +852 2143 8709
curtis.ng@kpmg.com

Benjamin Pong

Tel. +852 2143 8525
benjamin.pong@kpmg.com

Malcolm Prebble

Tel. +852 2684 7472
malcolm.j.prebble@kpmg.com

Nicholas Rykers

Tel. +852 2143 8595
nicholas.rykers@kpmg.com

Murray Sarelius

Tel. +852 3927 5671
murray.sarelius@kpmg.com

David Siew

Tel. +852 2143 8785
david.siew@kpmg.com

John Timpany

Tel. +852 2143 8790
john.timpany@kpmg.com

Wade Wagatsuma

Tel. +852 2685 7806
wade.wagatsuma@kpmg.com

Lachlan Wolfers

Tel. +852 2685 7791
lachlan.wolfers@kpmg.com

Christopher Xing

Tel. +852 2978 8965
christopher.xing@kpmg.com

Karmen Yeung

Tel. +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

Adam Zhong

Tel. +852 2685 7559
adam.zhong@kpmg.com