



## 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、コミッショナ、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

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「発展途上国のために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、企業が自動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動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ぬ。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勘案するにあたり、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。

<b>Khoonming Ho</b> Partner in Charge, Tax China and Hong Kong SAR Tel. +86 (10) 8508 7082 khoonming.ho@kpmg.com	<b>Northern China</b> <b>David Ling</b> Partner in Charge, Tax Northern China Tel. +86 (10) 8508 7083 david.ling@kpmg.com	<b>Sheila Zhang</b> Tel: +86 (10) 8508 7507 sheila.zhang@kpmg.com	<b>John Wang</b> Tel. +86 (21) 2212 3438 john.wang@kpmg.com	<b>Donald Lin</b> Tel. +86 (20) 3813 8680 donald.lin@kpmg.com	<b>John Kondos</b> Tel. +852 2685 7457 john.kondos@kpmg.com
<b>Beijing/Shenyang</b> <b>David Ling</b> Tel. +86 (10) 8508 7083 david.ling@kpmg.com	<b>Vaughn Barber</b> Tel. +86 (10) 8508 7071 vaughn.barber@kpmg.com	<b>Tiansheng Zhang</b> Tel. +86 (10) 8508 7526 tiansheng.zhang@kpmg.com	<b>Jennifer Weng</b> Tel. +86 (21) 2212 3431 jennifer.weng@kpmg.com	<b>Grace Luo</b> Tel. +86 (20) 3813 8609 grace.luo@kpmg.com	<b>Kate Lai</b> Tel. +852 2978 8942 kate.lai@kpmg.com
<b>Tianjin</b> <b>Eric Zhou</b> Tel. +86 (10) 8508 7610 ec.zhou@kpmg.com	<b>Tony Feng</b> Tel. +86 (10) 8508 7531 tony.feng@kpmg.com	<b>Eric Zhou</b> Tel. +86 (10) 8508 7610 ec.zhou@kpmg.com	<b>Henry Wong</b> Tel. +86 (21) 2212 3380 henry.wong@kpmg.com	<b>Maria Mei</b> Tel. +86 (592) 2150 807 maria.mei@kpmg.com	<b>Jocelyn Lam</b> Tel. +852 2685 7605 jocelyn.lam@kpmg.com
<b>Qingdao</b> <b>Vincent Pang</b> Tel. +86 (532) 8907 1728 vincent.pang@kpmg.com	<b>John Gu</b> Tel. +86 (10) 8508 7095 john.gu@kpmg.com	<b>Central China</b> <b>Lewis Lu</b> Partner in Charge, Tax Central China Tel. +86 (21) 2212 3421 lewis.lu@kpmg.com	<b>Bruce Xu</b> Tel. +86 (21) 2212 3396 bruce.xu@kpmg.com	<b>Eileen Sun</b> Tel. +86 (755) 2547 1188 eileen.gh.sun@kpmg.com	<b>Alice Leung</b> Tel. +852 2143 8711 alice.leung@kpmg.com
<b>Shanghai/Nanjing</b> <b>Lewis Lu</b> Tel. +86 (21) 2212 3421 lewis.lu@kpmg.com	<b>Helen Han</b> Tel. +86 (10) 8508 7627 h.han@kpmg.com	<b>Naoko Hirasawa</b> Tel. +86 (10) 8508 7054 naoko.hirasawa@kpmg.com	<b>Anthony Chau</b> Tel. +86 (21) 2212 3206 anthony.chau@kpmg.com	<b>William Zhang</b> Tel. +86 (21) 2212 3415 william.zhang@kpmg.com	<b>Steve Man</b> Tel. +852 2978 8976 steve.man@kpmg.com
<b>Chengdu</b> <b>Anthony Chau</b> Tel. +86 (28) 8673 3916 anthony.chau@kpmg.com	<b>Josephine Jiang</b> Tel. +86 (10) 8508 7511 josephine.jiang@kpmg.com	<b>Cheng Chi</b> Tel. +86 (21) 2212 3433 cheng.chi@kpmg.com	<b>Hanson Zhou</b> Tel. +86 (21) 2212 3318 hanson.zhou@kpmg.com	<b>Bin Yang</b> Tel. +86 (20) 3813 8605 bin.yang@kpmg.com	<b>Ivor Morris</b> Tel. +852 2847 5092 ivor.morris@kpmg.com
<b>Hangzhou</b> <b>John Wang</b> Tel. +86 (571) 2803 8088 john.wang@kpmg.com	<b>Li Li</b> Tel. +86 (10) 8508 7537 li.li@kpmg.com	<b>Cheng Dong</b> Tel. +86 (21) 2212 3410 cheng.dong@kpmg.com	<b>Michelle Zhou</b> Tel. +86 (21) 2212 3458 michelle.b.zhou@kpmg.com	<b>Lixin Zeng</b> Tel. +86 (20) 3813 8812 lixin.zeng@kpmg.com	<b>Curtis Ng</b> Tel. +852 2143 8709 curtis.ng@kpmg.com
<b>Guangzhou</b> <b>Lilly Li</b> Tel. +86 (20) 3813 8999 lilly.li@kpmg.com	<b>Thomas Li</b> Tel. +86 (10) 8508 7574 thomas.li@kpmg.com	<b>Alan Garcia</b> Tel. +86 (21) 2212 3509 alan.garcia@kpmg.com	<b>Southern China</b> <b>Lilly Li</b> Partner in Charge, Tax Southern China Tel. +86 (20) 3813 8999 lilly.li@kpmg.com	<b>Hong Kong</b> <b>Ayesha M. Lau</b> Partner in Charge, Tax Hong Kong SAR Tel. +852 2826 7165 ayesha.lau@kpmg.com	<b>Benjamin Pong</b> Tel. +852 2143 8525 benjamin.pong@kpmg.com
<b>Fuzhou/Xiamen</b> <b>Maria Mei</b> Tel. +86 (592) 2150 807 maria.mei@kpmg.com	<b>Simon Liu</b> Tel. +86 (10) 8508 7565 simon.liu@kpmg.com	<b>Chris Ho</b> Tel. +86 (21) 2212 3406 chris.ho@kpmg.com	<b>Lu Chen</b> Tel. +86 (755) 2547 1068 lu.l.chen@kpmg.com	<b>Darren Bowdern</b> Tel. +852 2826 7166 darren.bowdern@kpmg.com	<b>Malcolm Prebble</b> Tel. +852 2684 7472 malcolm.j.prebble@kpmg.com
<b>Shenzhen</b> <b>Eileen Sun</b> Tel. +86 (755) 2547 1188 eileen.gh.sun@kpmg.com	<b>Alan O'Connor</b> Tel. +86 (10) 8508 7521 alan.oconnor@kpmg.com	<b>Sunny Leung</b> Tel. +86 (21) 2212 3488 sunny.leung@kpmg.com	<b>Vivian Chen</b> Tel. +86 (755) 2547 1198 vivian.w.chen@kpmg.com	<b>Yvette Chan</b> Tel. +852 2847 5108 yvette.chan@kpmg.com	<b>Murray Sarelius</b> Tel. +852 3927 5671 murray.sarelius@kpmg.com
<b>Hong Kong</b> <b>Karmen Yeung</b> Tel. +852 2143 8753 karmen.yeung@kpmg.com	<b>Vincent Pang</b> Tel. +86 (10) 8508 7516 +86 (532) 8907 1728 vincent.pang@kpmg.com	<b>Michael Li</b> Tel. +86 (21) 2212 3463 michael.y.li@kpmg.com	<b>Sam Fan</b> Tel. +86 (755) 2547 1071 sam.kh.fan@kpmg.com	<b>Chris Abbiss</b> Tel. +852 2826 7226 chris.abbiss@kpmg.com	<b>Nicholas Rykers</b> Tel. +852 2143 8595 nicholas.rykers@kpmg.com
	<b>Shirley Shen</b> Tel. +86 (10) 8508 7586 yinghua.shen@kpmg.com	<b>Christopher Mak</b> Tel. +86 (21) 2212 3409 christopher.mak@kpmg.com	<b>Joe Fu</b> Tel. +86 (755) 2547 1138 joe.fu@kpmg.com	<b>Matthew Fenwick</b> Tel. +852 2143 8761 matthew.fenwick@kpmg.com	<b>Murray Sarelius</b> Tel. +852 3927 5671 murray.sarelius@kpmg.com
	<b>Joseph Tam</b> Tel. +86 (10) 8508 7605 laiyiu.tam@kpmg.com	<b>Henry Ngai</b> Tel. +86 (21) 2212 3411 henry.ngai@kpmg.com	<b>Ricky Gu</b> Tel. +86 (20) 3813 8620 ricky.gu@kpmg.com	<b>Barbara Forrest</b> Tel. +852 2978 8941 barbara.forrest@kpmg.com	<b>Lachlan Wolfers</b> Tel. +852 2685 7791 lachlan.wolfers@kpmg.com
	<b>Michael Wong</b> Tel. +86 (10) 8508 7085 michael.wong@kpmg.com	<b>Yasuhiro Otani</b> Tel. +86 (21) 2212 3360 yasuhiro.otani@kpmg.com	<b>Angie Ho</b> Tel. +86 (755) 2547 1276 angie.ho@kpmg.com	<b>Sandy Fung</b> Tel. +852 2143 8821 sandy.fung@kpmg.com	<b>Christopher Xing</b> Tel. +852 2978 8965 christopher.xing@kpmg.com
	<b>Jessica Xie</b> Tel. +86 (10) 8508 7540 jessica.xie@kpmg.com	<b>Amy Rao</b> Tel. +86 (21) 2212 3208 amy.rao@kpmg.com	<b>Jean Jin Li</b> Tel. +86 (755) 2547 1128 jean.j.li@kpmg.com	<b>Stanley Ho</b> Tel. +852 2826 7296 stanley.ho@kpmg.com	<b>Karmen Yeung</b> Tel. +852 2143 8753 karmen.yeung@kpmg.com
	<b>Irene Yan</b> Tel. +86 (10) 8508 7508 irene.yan@kpmg.com	<b>Janet Wang</b> Tel. +86 (21) 2212 3302 janet.z.wang@kpmg.com	<b>Kelly Liao</b> Tel. +86 (20) 3813 8668 kelly.liao@kpmg.com	<b>Daniel Hui</b> Tel. +852 2685 7815 daniel.hui@kpmg.com	<b>Adam Zhong</b> Tel. +852 2685 7559 adam.zhong@kpmg.com
				<b>Charles Kinsley</b> Tel. +852 2826 8070 charles.kinsley@kpmg.com	