



## チャイナタックスアラート (中国税務速報)

第25回 2015年9月

# 国家税務総局、特別納税調整実施弁法の改定草案に対する意見を公開募集

## 本アラートの分析対象法規:

- ・ 特別納税調整実施弁法(意見募集稿)、「意見募集稿」、2015年9月17日公布
- ・ 「特別納税調整実施弁法(試行)」国税発[2009]2号文(「2号文」)、2009年1月8日公布
- ・ 「企業の国外関連者への費用支払に係る企業所得税の問題に関する公告」(「16号公告」)2015年3月18日公布
- ・ 「BEPS行動計画10:低付加価値グループ内役務提供に関するOECD移転価格ガイドライン第7章の改訂」(「BEPS移転価格低付加価値役務報告書」)、2014年11月3日公布

## 背景

### 国家税務総局が2号文改定に対する意見募集稿を公開

国家税務総局は、2015年9月17日付けで、嘱望されてきた「特別納税調整実施弁法(意見募集稿)」を公布して、広く意見を公開募集した。意見募集稿の最終版は年内にも公布が予定されていることから、現行の「特別納税調整実施弁法(試行)」(2009年2号文)は廃止が予定されている。2号文には既存の中国移転価格および租税回避防止等に関する主要な法規定が含まれている。

意見募集稿が公布される時期は、経済協力開発機構(OECD)/G20によって提言された「税源浸食と利益移転(“BEPS行動計画”)」という国際税務改革プロジェクトの2015年末の関連成果物の完成予定と、時期的にほぼ重なる可能性がある。国家税務総局は、意見募集稿に、BEPS行動計画における移転価格および被支配外国企業に関する提案、ならびに国家税務総局が提起した中国特有の移転価格概念を同時に取り入れることによって、BEPS行動計画の成果の現地化を図ろうとしている。

意見募集稿では、中国の移転価格調査および分析方法がさらに明確化され、新たな移転価格方法も導入されるため、移転価格文書化に対する税務機関の要求は大幅に強化されることになり、その重要性は言うまでも無い。また、意見募集稿は、従来の2号文と比べ関連取引の類型や中国税務機関が移転価格調査・調整を行える状況を、より明確化させた。さらに、意見募集稿の条項における文言の広汎性から、運用面においては、地方税務機関に大きな自由裁量権が与えられた。意見募集稿によるこれらの具体的な影響は現時点ではまだ不透明である。しかし、多国籍企業にとっては、将来的に2重課税が生じるリスクが高まり、既存のビジネスモデルおよび移転価格ポリシーの見直しなどが喫緊の課題として迫られることが予想される。

KPMGは、企業からのフィードバックを取り入れた意見書のドラフトを国家税務総局に提出する予定である。また、今後、国家税務総局によって意見募集稿に対する不明確な条項の追加説明を行うなど、新たに、規定が公布されることを期待している。

## 意見募集稿における主要な変更点

今回の意見募集稿は、計16章全168条という規定の構成となっており相当な量の内容である。その情報ソースは主に、1)現行の2号文規定およびその他の国家税務総局の移転

## 本アラートの分析対象法規：

- 「BEPS行動計画8:無形資産に係る移転価格ガイドラインの改訂」(「BEPS移転価格無形資産報告書」)、2014年9月16日公布
- 「BEPS行動計画8、9、10:リスク、再構築及び特別の措置に関するOECD移転価格ガイドライン第1章の改訂」(「BEPS移転価格リスクディスカッションドラフト」)2014年12月19日公布
- 「BEPS行動計画8:コストシェアリング契約に関するOECD移転価格ガイドライン第8章の改訂」(「BEPS移転価格コストシェアリング契約ディスカッションドラフト」)、2015年4月29日公布
- 「BEPS行動計画8:評価困難な無形資産に関するディスカッションドラフト」(「BEPS移転価格評価困難な無形資産ディスカッションドラフト」)、2015年6月4日公布
- 国際連合・国際租税協力専門家委員会、「発展途上国のために移転価格マニュアル」(「国連移転価格実務マニュアル」)第10.3章「中国実務編」、2013年6月公布

価格に関する見解、特に国連移転価格ガイドラインの内容、2)近年来の中国税務機関の移転価格実務執行の方法およびその発展、3)BEPS行動計画の提案内容である。本速報では、以下のとおり、実務上、多国籍企業に大きな影響を与える変更点について分析を行う。

- 1.移転価格実践および方法における変更点
- 2.移転価格同時文書と移転価格管理に関する変更点
- 3.特別租税回避防止および一般反租税回避防止条項

### 1. 移転価格実践および方法における変更点

意見募集稿は、国家税務総局による移転価格分析および調査について、どのようにして実施するかを明確化した。また、新たに導入される移転価格方法の適用に関するガイドラインも含まれている。本章では、移転価格規定の適用範囲、サービス費の海外送金、地域固有の特殊要因、無形資産、新たな移転価格方法および特別納税調整規定の角度から、その変更点を分析する。

#### 移転価格規定の適用範囲

意見募集稿は、2号文に比べ移転価格規定の適用範囲をより明確化した。これは、国家税務総局が最近の税収に係る法規制において、国内法の監督管理対象となる取引の類型およびアレンジメントに対し、より明確化しようとするトレンドと合致する。また、意見募集稿では、地方税務機関が各種の取引に対する移転価格調査・調整を行うにあたり、より確実な法規定の根拠を提供している。

意見募集稿は、2号文を基にして関連者の定義の改善、およびその広範化を行った。そのため、移転価格規定は、適用される納税者の範囲が広げられている(その範囲は持株関係のみを有する納税者を超える)。また、高級管理者の派遣に基づく関連関係の認定を行う場合の高級管理者の範囲が2号文より拡大した(ただし国有企业はこの規定の対象外である)。同時に、関連関係が家族(三親等内の親族)、あるいはその他の関係により認定されることができることになった。さらに、意見募集稿では、無形資産の定義に対し、のれんおよびゴーイングコンサー( BEPS行動計画の移転価格無形資産の報告書と一致している)を加えるとともに、持分譲渡、金融資産の譲渡、キャッシュフーリング、金利計上する各種前払金、および履行延期債権債務などの取引について、すべて移転価格規定に適用されることを明確化した。

なお、意見募集稿は暫定的にではあるが、国内関連取引を対象外としていることには留意されたい。国家税務総局は、取引当事者間に税率の差異が存在する国内関連取引に対し、別途、関連法規定を公布するか、あるいは将来的に、明確に国内関連取引を移転価格調査対象の範囲としないかは、今のところ明らかにしていない。

#### サービス費の海外送金

意見募集稿には、2号文には無かった関連役務の章が新たに追加された。意見募集稿では、過去の役務取引に係る実務執行から蓄積してきた管理方法、および国家税務総局が公布した関連通達の整理と詳細化を行ったうえで、納税者の国外関連者に対するサービス費の支払について損金算入の可否の判定となる。

このことは、意見募集稿において、役務が「独立企業が同等または類似した状況において購入を希望する、あるいは自ら実施したい意思がある」(OECDの受益性テストと一致する)ものであると同時に、受益性のある役務(すなわち、企業に「直接あるいは間接的な経済利益」をもたらす)でなければならぬと規定している。この点は、国家税務総局が2005年16号公告においてすでに反映されている。そこでは、受益性テストとして重複性テスト、価値創造テスト、付帯利益テスト、補償性テストおよび必要性テストを規定している。これらのテストは今回の意見募集稿にも取り入れられている。その他では、役務が、受入れ側に対し「直接あるいは間接的な経済利益」をもたらすことを確実に証明するために、納税者は、役務の受取と限界利益の増加の関連性について説明しなければならなくなる。この要求内容はOECDの関連規定を超えるものである。今後の実務においても、どのような資料が十分に「直接あるいは間接的な経済利益」であるかを証明できるかは、今のところ不明である。

意見募集稿は、16号公告の実質的な経営活動を行わない国外関連者に対する費用の支払いに対し見解を示している。そこでは、実質的な経営活動を行わない事業体への費用

## 本アラートの分析対象法規：

- 国家税務総局による国連作業部会への移転価格に関する意見書、2014年4月提出
- 「BEPS行動計画3:CFCルールの強化に関するディスカッションドラフト」(「BEPS移転価格CFCルールディスカッションドラフト」)、2015年5月12日公布
- 「BEPS行動計画4:利子損金算入や他の金融取引の支払を通じた税源浸食の制限に関するディスカッションドラフト」(「BEPS移転価格利子控除制限ルールディスカッションドラフト」)、2014年12月18日公布
- 「大企業税務リスク管理ガイドライン(試行)」(国税発[2009]90号文、「90号文」)、2009年5月5日公布
- 「納税信用管理弁法(試行)」(国税発[2014]40号、「40号公告」)、2014年7月4日公布
- 「中国国内機構による中国の銀行の海外支店に支払った利息に係る企業所得税の源泉徴収に関する公告」(国税発[2015]47号、「47号公告」)、2015年6月19日公布

支払は損金算入できないと規定しており、BEPS行動計画の提案よりも厳しいものである。また、国家税務総局は、意見募集稿において、BEPS行動計画によって提案された「セーフハーバー」の概念については導入を見合わせた。そのため、「付加価値の低い役務」を含むすべてのグループ間役務の提供がリスクにさらされる。

また、意見募集稿は関連役務の章において、関連者間役務取引の価格設定の詳細な記録、および情報申告に対する規定(同時文書規定にある特殊事項文書)を設けている。このことは同時に、関連者間の役務取引に対し、同時文書に要求されるローカルファイルに係る独立した章を設けて開示する必要性を意味するものである。

## 地域固有の特殊要因

意見募集稿は、国家税務総局が2013年の国連移転価格ガイドラインに提唱し、かつ、実務でも数年の運用を経てきた中国の地域固有の特殊性の要因に関する規定を取り入れている。国家税務総局は、地域固有の特殊要因(ロケーション・サービングおよびマーケット・プレミアム)に対し、それは特定地域に存在して、かつ特定の資産・資源の利用、さらには政府の業界政策、ならびに優遇措置に起因する生産に関連した地域固有の優位性であると定義している。国家税務総局は、先進国が主導する移転価格理論と実践において、多国籍企業が、国外で行うバリューチェーンの川上にある活動(例えば製品設計など)、および川下にある活動(例えばブランド構築など)に対して、過度に重要視している。そのため、移転価格実務における地域固有の特殊要素の応用を通じて、バリューチェーンの中間(例えば生産製造活動など)における中国の優位性を強調することによって、その歪を是正しなければならないと考えている。

BEPS行動計画の移転価格無形資産報告書では、ローカル市場の特性ならびにマーケット・プレミアムには、比較可能性分析において考慮すべき要因であると容認している。意見募集稿では、その見解を再確認するとともに、他の章でも地域固有の特殊要因に言及している。例えば、利益分割法を採用する場合、あるいは無形資産に対する企業の価値貢献を測定する場合においては、地域固有の優位性およびその他特殊の要素(シナジー効果など)を考慮に入れるよう提唱している。

## 無形資産

意見募集稿は、新たに第六章に無形資産の章が設けられ、無形資産の分野における近年来の国家税務総局の特異な見解、およびBEPS行動計画の移転価格無形資産報告書に記載の提案を取り入れている。国家税務総局の無形資産の移転価格に対する見解は、過去に、「国連移転価格ガイドライン」の中国実践篇において提唱された。それは、上述した地域固有の特殊要因と同様に、主に価値創造に対するバリューチェーンの川上と川下の活動の貢献を過度に強調した欧米諸国の移転価格実践に関する対応である。

中国税務機関は、実務上、多国籍企業の中国子会社が開発した、「経済的所有権」を中国子会社に帰属させるべき無形資産の識別、国外関連者が所有する無形資産の価値増大に貢献した中国子会社への補償の強化、ならびに無形資産が関わっている関連者取引に対する利益分割法の適用の促進を試みている。このように、中国特有の背景に基づいた無形資産に対する国家税務総局の見解によって、BEPS行動計画の無形資産移転価格成果の「現地化」では、BEPS行動計画の本来の目的からは、ある程度、逸脱する可能性がある。

### • 無形資産の類型：

意見募集稿は、実例として無形資産を技術関連および市場関連という2つの類型に分けた。また、中国税務機関は、移転価格調査において、いつも登場する無形資産も列挙した。具体的には、顧客リスト、販売チャネル、市場調査の成果、フランチャイズ経営権、政府の許可などが含まれる

### • DEMPE(開発、強化、維持、保護、応用)：

BEPS行動計画の無形資産移転価格報告書は、無形資産の開発、強化、維持、保護および応用において多国籍企業グループのメンバーが実際に果たした機能、使用した資産および負担したリスクの分析を通じて、無形資産の経済的利益に対する各メンバーの貢献を評価すべきであるとしている。当該DEMPE分析アプローチは、無形資産の使用および譲渡に伴う収益の分配の基礎であり、無形資産の法的所有権者は、その他のグループメンバーの無形資産の経済的利益に対する貢献に対し「補償」しなければならない。

BEPS行動計画の無形資産移転価格報告書および意見募集稿はともに、無形資産に

## 本アラートの分析対象法規：

- 「大企業に対する税収サービス及び管理に関する規程(試行)の印刷・配布に関する通達」(国税发[2011]71号文、「71号文」)、2011年7月13日公布
- 「コストシェアリング契約の管理の規範化に関する公告」国家税务总局公告[2015]45号(「45号公告」)、2015年6月16日公布
- 「一般租税回避防止管理弁法(試行)」国家税务总局令第32号(「32号令」)、2014年12月2日公布
- 「居住者企業による国外投資及び所得に係る情報の報告業務に関する通達」(税総函[2015]327号、「327号函」)、2015年6月18日公布

係る機能を果たす企業に対し、限定的な補償だけを与え、残余利益のすべてを無形資産の所有者に分配することに反対している。また、特定地域優位性およびその他の要素全体に対し包括的なDEMPE分析を行う必要性を強調した。意見募集稿に引用されたDEMPE分析アプローチは、BEPSの原則とも合致しているが、異なる部分もある。実務上、それらの差異に対する重要性の度合い次第では、分析の結果にも著しい影響を与える可能性がある。

意見募集稿では、「DEMPEP」分析アプローチを提起した。当該アプローチは、BEPSのDEMPE「開発、強化、維持、保護および応用」という要素のほか、「P」(普及)の要素を加えた。それは、従前より、中国税務機関は、マーケティング無形資産の概念を基に強調してきた中国市場における海外ブランドのマーケティングならびに消費者のトレンド製品の構築のために、中国子会社による価値貢献を強調してきたものである。DEMPEP分析アプローチは、中国税務機関のその観点を再確認したものである。さらに、意見募集稿では、価値創造の貢献度を評価する際に、市場要素および現地化の重要性を十分に考慮しなければいけないと強調している。

意見募集稿は、DEMPEP分析における注目すべき「重要機能」として、BEPS行動計画の無形資産移転価格報告書に提起された一部の「重要機能」を取り入れたが、その力点の置き所は異なっている。BEPS行動計画では、研究およびマーケティングプランの設計およびコントロールを重要な機能として位置づけているが、意見募集稿では、研究プロジェクトの管理コントロールならびにマーケティングプランの設計に言及した。BEPS行動計画は、機能とリスクに対する「コントロール」を無形資産の収益分配におけるコア要素と見なしているが、意見募集稿では、「コントロール」の役割(戦略の作成活動に触れず)についてほとんど言及していない。その一方、意見募集稿は、BEPS行動計画においてはその重要性が明確に記載されていない“重要な機能”について言及した。例えば、現地化の応用と開発、市場情報の収集と分析、顧客リレーションシップの維持、量産の実現、製品の試作、販売チャネルの構築、ブランドの宣伝および普及などである。さらに、意見募集稿は、BEPS行動計画の無形資産移転価格報告書に提起された一部の重要な機能(予算管理およびコントロール、無形資産の法律保護など)を除外した。

また、意見募集稿は無形資産の“経済所有権”というBEPS行動計画の無形資産移転価格報告書には無い概念を導入した。すなわち、無形資産の「経済的所有権」が、その無形資産の価値創造に実質的な貢献した法的所有権者以外の他の会社に帰属することができるとしている(BEPS行動計画の無形資産移転価格報告書では、その会社に補償を与えるべきと表現した)。この概念の導入によって、実務運用に著しい影響が与えられるかどうかについては、今のところ不明である。

国家税务总局の「国連移転価格ガイドライン」の中国実務編に記した見解のとおり、意見募集稿では、以下の場合において国外関連者に支払うロイヤリティ料率を、適時に見直さなければならないとしている。

- 時間の経過に伴って価値が低下するなど、無形資産の価値に変化が生じる場合
- 営業の慣例に基づいて取引契約にロイヤリティの調整メカニズムが存在する場合
- 無形資産の使用における各取引当事者の果たす機能、使用する資産および負担するリスクに変化が生じる場合
- 中国の納税者が開発、強化、維持、保護、応用および普及活動において国外の無形資産の価値に貢献した場合

意見募集稿は、役務活動と同様に、無形資産が中国納税者に経済的利益をもたらせない場合、その無形資産に係るロイヤリティは損金算入できないと規定している。しかし、どのような証拠が経済的利益を証明できるかについては今のところ不明である。

意見募集稿は、無形資産を技術関連の無形資産と市場関連の無形資産の2種類に区分したが、技術関連の無形資産に対してのみコストシェアリング契約の対象となるような表現をおこなっている。グループのマーケティング戦略は役務活動の範囲であるとして、コストシェアリング契約の適用は可能であるが、実務運用面に与える影響は、今のところ不明である。

- 無形資産の価値創造に貢献しなかった国外関連者へのロイヤリティ支払い:
- 意見募集稿は、16号公告に定める国外関連者へ支払うロイヤリティの損金算入の規定を取り入れて補足した。16号公告では、無形資産の価値創造に貢献しなかった国外関連者に支払うロイヤリティは、それが独立企業間原則を遵守していない場合、その全額を損金算入できないと規定しているが、独立企業間原則に関する説明をおこなって

いない。意見募集稿では、無形資産の法的所有権を有するが、無形資産の価値創造に貢献しなかった関連者は、無形資産の利益分配に参加すべきではない。さらにまた、経済的利益をもたらさない無形資産に対するロイヤリティの損金算入を認めないとするなど、価値創造に貢献しない国外関連者へのロイヤリティ支払いに対する規定を明確化している。ただし、上述したとおり、実質的な経済活動を行っている事業体に対する費用の損金不算入規定が依然として設けられていることから、利益配分に参加していないサプライセンサーへのロイヤリティ支払いが損金算入できるかどうかは、今のところ不明である。

#### • 比較可能性分析に基づかない移転価格方法:

意見募集稿では、取引あるいはアレンジメントに重大な無形資産取引が関係する場合、比較可能性分析に基づく移転価格方法の適用性について検討する必要があると規定している。

BEPS行動計画の無形資産移転価格報告書では、取引当事者の一方が、特定かつ価値のある無形資産を有する(例えば、この無形資産はその他に使用されているか、あるいは他方が使用できる無形資産との間に比較性を有していないため直接的に比較可能性分析が行えないなど)場合、信頼性のある比較性調整が行える場合を除いて、一方のみを検証対象とする移転価格方法が適用できない。その場合、取引当事者の双方(多方)を考慮する移転価格方法を適用すべきであると規定している。この点において、国家税務総局およびBEPS行動計画の無形資産移転価格報告書の見解は一致している。ただし、意見募集稿は、独特かつ価値のある無形資産と通常の無形資産との区別については明示していない。しかしながら、OECDは、通常の無形資産に関連する取引について、取引当事者の一方のみを検証する移転価格方法は適用できると主張している。

意見募集稿は、取引当事者が重大な無形資産を有する場合、取引単位営業利益法を使用すべきではないと規定している。さらには、関連者間取引の当事者自身が「特有な価値貢献」をおこなう場合には、利益分割法を適用すべきであるとも規定している。しかし、意見募集稿では、「重大な無形資産」および「特有な価値貢献」について具体的な定義を行っていない。また、国家税務総局は、注目すべき対象となる上述した無形資産を所有し、さらに、貢献している関連者は、潜在的な検証対象となるか、または他の取引当事者も含まれるかについて明示していない。

### 新たな移転価格算定方法

#### • 価値貢献分配法:

意見募集稿は、その他の移転価格算定方法の一つとして価値貢献分配法(VCM)を導入している。VCMを採用する場合では、多国籍企業は、資産、コスト、売上高、従業員数などの配賦要素に基づき、各参加者の全体利益の創出に対する貢献度を分析した上で、多国籍企業の全体利益をバリューチェーンの各活動に配賦する。比較可能な情報を入手することは困難であるが、多国籍企業の合算利益と価値創出に対する貢献を合理的に確定できる場合にVCMを適用できる。

#### • 資産評価方法:

意見募集稿は、無形資産取引および関連者間持分譲渡取引に着目しており、上述の取引に対する移転価格分析を行うための資産評価方法(コスト・アプローチ、マーケット・アプローチ、インカム・アプローチなど)を導入している。意見募集稿では、同時文書のローカルファイルにおいて、新規に追加された持分譲渡関連の開示内容、およびマスターファイルとローカルファイルにおける総合的な無形資産関連の開示内容が上述の方法の適用をサポートしている。

### 特別納税調整に関する規定

意見募集稿は、特別納税調整について、再定性や来料加工に関する特殊な処理法などについて具体的に規定している。

#### • 再定性:

意見募集稿では、税務当局が関連者との間の取引契約について調査・審査する場合、比較可能な経済条件において契約に記載される関連者間の取引が独立した第三者の間では発生しないと判断できる場合、当該関連者間取引を否認する、あるいは再定性を実施することができる。また、企業は、果たす機能および負担するリスクについて、独立企業が負担した分を超える場合、その超過部分については、関連者から合理的な補償が得られるものでなければならない。

BEPSの無形資産移転価格報告によると、再定性は以下の状況において適用される。①実際の取引行為が契約条項からずれる(例えば、取引当事者双方が契約条項を守らないなど)、②取引の参加者(一方あるいは双方)にとって取引にビジネス上の合理性がない(経済常識に合致していないなど)、③「非常に重要」な開発、強化、維持、保護、アプリケーション機能(通常では、第三者に下請けしない機能など)を関連者に下請けする(具体例は、BEPSの移転価格リスク討論稿をご参考ください)。しかしながら、意見募集稿における再定性に関する条項は明確ではなく、実行するためのガイドラインもないことから、BEPSに規定される再定性が適用できる状況になる場合、中国税務当局は、当該条項に基づいて、再定性を実施するかどうかは、今のところ不明である。また、意見募集稿では、BEPSの関連報告とは異なり、中国移転価格の観点からも、契約上のリスク分析と処理については本質的な内容が見当たらず、しかも、企業の契約上のリスクの管理能力に対する中国税務当局の注目度も明確化されていない。

国連移転価格ガイドラインでは、中国国家税務総局は「来料加工業務の合理的な利益を計算するため、無償で提供された原材料の価値を還元させるべき」であると提唱した。そのことは、意見募集稿においても当該観点が反映されている。そのため、意見募集稿では、「税務当局は、調査対象企業が関連者に提供する来料加工業務について分析、評価する場合、無償で提供された原材料と設備の価値を還元させなければならない」と規定している。

#### • **国外関連者を検証対象とする:**

意見募集稿は、「企業が低税率国家に所在する単一な機能を履行し、限定されたリスクを負担する関連者と取引を行う場合、税務当局は、当該国外関連者を検証対象とすることができる」と規定している。当該規定に基づき、グローバルバリューチェーンの全体利益から、国外関連者が履行する単一な機能に相当する限定的な利益を排除し、残りの利益のすべてを中国企業に帰属させるべきであると中国税務当局が指摘していく可能性がある。

#### • **中位数まで更正:**

税務当局は、2号文に基づいて四分位レンジ法を用いて企業の利益水準を分析、評価する場合、企業の利益水準が比較対象企業の利益率レンジの中位数を下回っている場合、その水準を中位数まで更正することができる(原則として中位数以上の水準に基づいて更正する)。その一方、意見募集稿では、その記述を「中位数以上の水準で更正すべきである」に変更した。

#### • **帳簿調整(第二次調整とも言える):**

2号文は、第二次調整に関する明確な規定がない。しかし、意見募集稿では、特別納税調整を受けた後、企業は、関連の帳簿調整を実施しなければならないと規定した。ただし、会計仕訳、調整方法、その他の税目(增值税や関税など)の調整の必要性、外貨規則など具体的な問題についてはまだ明確なガイドラインはない。

#### • **ゼロ調整:**

意見募集稿は、中国税務当局は、特別納税調査を実施したが、特別納税調整の必要性がないと判断し、かつ、結論付けた場合、特別納税調査結論を発行し、企業に対し『特別納税調査結論通知書』を交付する。この条項は、納税者にとってはグッドニュースである。しかも、当該条項は、「一般反租税回避管理弁法(2014)」の関連規定とも一致している。

## 2. 移転価格同時文書と移転価格管理に関する変更点

上述のとおり、中国移転価格の実務と方法に関する重要な変更点について整理してきたが、意見募集稿はさらに以下の内容を規定している。

- 同時文書の内容は大幅に増加する。納税者に対しては、同時文書に関するコンプライアンス要求が一層厳しくなり、中国税務当局への開示情報も著しく増加する。
- 納税者リスクランクイングおよびモニタリングシステムを構築することによって、税務当局は、収集された情報をさらに有効的に活用して、税務調査や日常の管理活動に運用することができる。
- 事前確認(APA)に関するメカニズムを明確にする。
- コストシェアリング(CSA)の適用方法を明確にする。

## 関連者の申告

2014年9月のBEPS移転価格同時文書に関する報告書では、移転価格同時文書に三層構造の文書化が要求された。すなわち、マスターファイル、ローカルファイル、国別報告書(CBC)である。その後、G20で推奨されたBEPS国別報告実施基準は2015年2月に公表された。BEPS国別報告書の枠組みでは、多国籍企業の連結売上高が一定収入の基準を超過した場合、その売上高、利益、従業員、資産並びに法人所得税額は、各国においてどのように配賦しているか、そのことを税務当局に報告かつ提出しなければならない。国別報告書は、移転価格リスク評価のための参考資料であり、税務当局が他の資料(マスターファイル、ローカルファイルなど)と合わせて検証し、調査対象企業を確定するものとなる。意見募集稿においても、上記のBEPSの報告書の移転価格同時文書に関する内容が反映されている。

意見募集稿で規定される国別報告書の提出基準とメカニズムは、基本的には、G20で合意された認識と一致している(中国はG20メンバーである)。多国籍企業の最終持株会社が中国に所在し、かつ、グローバルな連結売上高が50億人民元を超過(G20で同意された7.5億ユーロ相当)した場合、年度申告の一部として、当該企業は、企業所得税の納税申告時に、「中国人民共和国企業年度関連業務往来報告表」の中の「国別報告表」(意見募集稿には「国別報告表」テンプレートは含まれていない)を記入して申告しなければならない。その一方、企業の最終持株会社が中国国内には所在しないが、当該企業が、グループによって国別報告の申告者に指定された場合、当該企業は、「国別報告表」に記入して申告しなければならない。また、中国税務当局は、企業に特別納税調査を実施し、かつ、多国籍企業の国外最終持株会社が所在地国の税務当局に国別報告を提出していない、あるいは提出した国別報告が中国まで情報交換されていないなどの場合には、企業に対し国別報告書の提出を命じることができる。

## 同時文書

意見募集稿で規定される「同時文書」は、マスターファイル、ローカルファイル、ならびに「特別事項文書」から構成される。マスターファイルとローカルファイルの概念は、BEPS移転価格同時文書報告における同時文書の三層構造の要求である。意見募集稿では、2号文で規定された同時文書の作成基準(つまり関連者間の有形資産の売買取引金額が2億人民元を超えた企業、あるいはその他の関連者間取引が4,000万人民元を超えた企業)に加え、限定された機能とリスクを負担していると同時に、欠損を計上した企業に対しても、マスターファイルとローカルファイルを準備しなければならないと正式に規定した。上述の「限られた機能とリスクを負担している企業」については、欠損を計上した場合、取引の規模にかかわらず同時文書を作成しなければならない(これは2009年に公布された363号文で定められた「単一機能企業が欠損を計上した場合には同時文書の作成義務がある」という規定を修正したものである)。また、意見募集稿では、マスターファイルとローカルファイルの作成の免除条件について、「外資持分が50%未満で、かつ中国国内関連者とのみ取引を行う」から、「国内関連者のみと取引を行う」に調整された。

意見募集稿において、同時文書の関連規定の内で最も注目すべきは、マスターファイルとローカルファイル以外の個別の「特別事項文書」である。それは、関連者間で役務提供取引を行う企業、およびコストシェアリング契約を実施する企業、ならびに過少資本関連の問題がある企業は、関連者間の取引規模にかかわらず特別事項文書を作成しなければならない。関連者間役務提供取引を行う中国納税者が特別事項文書を準備しなければならないということは、近年の国家税務総局のサービス取引に対する管理強化の傾向と合致するものである。

## マスターファイルとローカルファイル

マスターファイルには、グループ組織構成、多国籍企業の業務内容、無形資産、関連融資および財務と税務の状況などの情報が含まれる。これは、BEPS移転価格同時文書報告で規定された開示内容と基本的に合致する。なお、意見募集稿において新規に追加された開示内容には、グループ内で国別報告書を作成し提出するメンバーの名称と所在地がある。

意見募集稿のローカルファイルは、主に以下の内容が含まれる。1)企業概要(経営管理層、ビジネスモデル、業界紹介など)、2)関連関係、3)関連者間取引、4)比較分析、5)移転価格算定方法の選定と使用である。上述の開示内容については、意見募集稿において提出すべき関連資料を含む具体的な説明が記載されている。BEPS移転価格同時文書報告では、ローカルファイルの開示内容に対してそれほど詳しく規定していない。しかし、上述の1)、2)、4)、5)などの具体的な内容は、意見募集稿における提出要求と基本的に

BEPS移転価格同時文書報告におけるローカルファイルの内容と合致する(ただし、意見募集稿には中国納税者は関連者の実効税率を開示する必要があると規定している。現行の2号文にも類似した規定があるが、これはBEPS移転価格同時文書報告における開示内容ではない)。

ローカルファイルの開示内容について、意見募集稿とBEPS移転価格同時文書報告の主な差異は、3)関連者間取引における「バリューチェーン分析」関連内容である(2号文にも関連規定がない)。「バリューチェーン分析」に基づいて中国納税者は、多国籍企業のバリューチェーンの関連情報を提出しなければならない。具体的には、納税者はグローバル範囲における多国籍企業の利益配賦の概要(グループ全体利益のグローバルバリューチェーンにおける配賦基準と分配結果を含む)、グローバルバリューチェーンの各関連者の直近の財務報告年度の財務諸表(個別財務諸表および連結財務諸表を含む)、最初の製品設計、研究開発、生産製造、マーケティング、物流およびキャッシュフローに関わる情報などを開示しなければならない。

現行の2号文では、同時文書においてバリューチェーン分析を開示するという規定はないが、税務当局の移転価格調査ならびにリスク評価の実務の現場においては、納税者にバリューチェーン分析の関連資料の提出を要求することはよく見られる。今回のバリューチェーン分析の追加によって、中国税務当局は、ローカルファイルで履行する機能と、取得する利益のアンバランスを簡単に発見することができる。多国籍企業のバリューチェーンにおいて、中国の納税者が合理的で、公平に利益が配賦されることに国家税務総局は従前より絶えず推奨してきている。今回のバリューチェーン分析の追加は、その努力の現れである。

ローカルファイルでは、対外投資、関連者間持分譲渡取引(評価報告書を含む)および関連者間役務提供に関する開示要求も追加された。これらの追加要求から、国家税務総局は、被支配外国企業/居住者(非居住者)条例、M&A取引および対外サービスの支払などに注目していることがわかる。

## 税務当局のモニタリングシステム

意見募集稿の第13章「利益水準のモニタリング」の関連内容は、情報システムの構築と改善、さらには、効率よく情報共有を推進することについて各地方税務当局に明確的な指導意見を提供している。

税務当局は、上述の同時文書関連の内容、関連者間取引の申告と審査、関連者間取引コンプライアンスレベルの内部統制テスト、納税者のコンプライアンスの歴史と他の税務当局、ならびに政府機関の関連情報などを合わせて考慮し、納税者の税務リスクレベルを評価する。第13章では、各地政府間の情報共有、定期的な関連情報の収集と更新、特別納税調整情報データベースの構築を促している。

信用評価システム(他の国から先進的に移転価格管理実務を吸収して導入したシステム)を導入した後、低リスクと高リスクの納税者に対する税務当局の管理の程度に対して格差が生じてくる。これを基に、税務当局はリソースを一層効率的に利用することが可能になる。国家税務総局は、2014年40号公告および2015年47号公告において、当該信用評価システムの基本原理について詳細な説明を行なった。

その前提から、意見募集稿の第13章は、税務当局が納税者を対象に関連者間取引コンプライアンスレベル内部統制テストを展開するよう指示している。国家税務総局は、すでに2009年90号公告と2011年71号公告において、それに対する一定の要求を提出しており、さらに、大企業税収管理司は税務コンプライアンスガイドラインなどの条項の履行に従って、システム的かつ包括的な税収リスク管理体制を構築すること多くの大手企業に要求している。なお、2013年には、税収リスク管理体制の日常評価はすでに、一部の大手企業においては税務における「自主調査」がその一部となっており、意見募集稿は、この要求を更に強化させている。また、国家税務総局は、2014年54号公告において、「自主調整」に関する内容を正式に規定し、意見募集稿の第13章では「自主調整」のメカニズムについても詳解している。

## APA(事前確認制度):

意見募集稿はまた、APAに関する規定についても調整した。バリューチェーンあるいはサプライチェーンに対する分析が完全で、かつ明確であり、マーケットプレミアムとコストセービングなど、地域固有の優位性を十分に考慮したAPA申請を優先に受理すると規定された。また、特別納税調査および調整の関連内容に強調された中位数は、APAの関連する内容についても強化されている。意見募集稿に基づき、APAの実施期間において、企業

の実際の経営結果がAPAで確定した価格、あるいは利益率レンジを下回る場合、税務当局は、APAで確定した価格、あるいは利益率レンジの中位数まで更正する権限を有す。また、APAの実施期間においては、実際の経営状況の加重平均値は、APAで確定した価格、あるいは利益率レンジの中位数より下回る場合(第一四分位数以上にしても)、税務当局は、APAで確定した価格あるいは利益率レンジの中位数まで更正する権限を有す。また、意見募集稿により、元のAPAの実施期間において、納税者が実現した加重平均利益水準が中位数を下回る場合、税務当局は、納税者のAPA期限延期の申請を拒否することができる。また、意見募集稿では、APAの申請手続きフローについても一定の修正を行っている。最も顕著な変化は、申請資料を「意向書」と併せて提出すること、さらには、匿名による予備会談を廃止したことである。

#### コストシェアリング契約:

意見募集稿におけるコストシェアリング関連の内容は、国家税務総局の2015年公布の45号通達に基づいている。当面、BEPS行動計画が進展する中で、一部の多国籍企業には、そのグローバル無形資産の開発と所有権に対して、低税率国と締結したコストシェアリング契約(例えば、アメリカの多国籍企業はアイルランドで締結したコストシェアリング契約など)は多くの指摘を受けている。現時点において、当該45号通達は、コストシェアリングの行政手続を簡素化させ、多国籍企業が中国企業とコストシェアリング協議の締結の可能性について改めて検討することを促している。このように、意見募集稿におけるコストシェアリング契約に関する内容は、BEPS移転価格コストシェアリング契約ディスカッションドraftと一定の整合性を持っている。例えば、当事者双方はともに、全ての参加者に対して、合理的な予想利益の提出を要求できる。ただし異なる点もある。意見募集稿では、各参加者が、コストシェアリング契約関連のリスクを管理・コントロールする能力は要求されていないのに対し、BEPS移転価格コストシェアリング契約ディスカッションドraftには明確に規定されている。しかし、意見募集稿は、予想利益と実際利益の「重大な差異」の認定基準(「重大差異」がある場合は調整が必要である)について、具体的な規定はない。

### 3. 特別租税回避防止および一般的租税回避防止条項

移転価格問題以外では、現行の2号文の特別租税回避防止条項(被支配外国企業および過小資本)および一般的租税回避防止条項を含み、当該通達は今回の意見募集稿によって改定された。特別租税回避防止条項および一般的租税回避防止条項の大きな改正点は、税務調整に対する更正の期限を明確に10年間に延長したことである。移転価格調整の更正期限は、従前より10年であったが、その他の特別納税調整の条例の更正期限についても横並びして10年へ延長する今回の改正は、クロスボーダー企業の税務リスク管理に対し劇的に影響を与えるだろう。

今回の2号文に対する意見募集稿は、一般的租税回避防止条項を更新し、最近の国家税務総局公告2014年32号「一般租税回避管理弁法」(詳細な解説は2015年中国税務アラート第1号をご参考ください)と一致する。そのため、今後に、特別租税回避防止条項および租税条約に定めている租税回避防止条項が一般的租税回避防止条項に優先することになる。意見募集稿は、一般的租税回避防止条項が租税条約濫用防止のための目的性テストを採用することを重ねて表明しただけではなく、新たな解釈と説明を追加した。それは、税務機関は、アレンジメントに利益があるどうかを判断する場合、アレンジメントの経済的実質およびアレンジメントの結果、ならびに企業に与える影響について勘案しなければならない。それは、合理的商業目的であり、かつ、租税回避の効果がない代替アレンジメントと比較し、さらには、企業と関連者が委託あるいは代理などの関係をもって取引を行う場合には税務機関に経済的実質による関連取引であると認定される必要がある。

過小資本の項目では、企業は、グループのキャッシュプールから受取る関連債権性投資に対して、利息を認識もしくは支払遅延により利息を認識する関連流動負債、ならびに関連長期負債(利息が生じる買掛金)も関連債権性投資と見なされる。さらにまた、関連債権資本比率の計算においても変化が現れた。それは、キャッシュプールの残高は日々変化しているため、修正した条項は、負債資本比率の計算をさらに複雑にし、そのため、これらの条項も、調整の操作を一層困難にさせることになる。そのため、国家税務総局は、BEPS行動計画行動計画において提言された利益または収益に関連する金額限度条項(例えば、グループ金額限度条項など)を導入していない。その原因の一部は、仮に関連措置を実施する場合には企業所得税法を修正しなければならない必要性に因っている。

被支配外国企業については、国家税務総局は、BEPS行動計画の一部の観点を適用するかどうかに関する判定方法を導入した。最近では、中国は実際の操作で被支配外国企業条例を運用することになり、今年はじめには、山東省と海南省において2つの関連ケースが報告されている。しかし、各地税務機関は、当該条例に対する理解に乏しい場合が

ある。同時に、国家税務総局は、被支配外国企業の申告に関する要求を強化しており、2014年と2015年に、国家税務総局公告2014年38号および税総函[2015]327号を相次いで発布した。BEPS行動計画に啓発されたことから、被支配外国企業条例の変化に対して、監督が強化されることが要求されるかどうかに注目したい。また、税務機関がどのようにして中国資本の多国籍企業の国別報告書を審査するのか、それが最も肝心事である。

従前の2号文は、被支配外国企業条項の適用を免除(すなわち、中国に分配される以前の非支配外国企業の利益に対しても企業所得税を徴収すべきであるなど)できる条件が規定されている。

- 1) 主に合理的な経営活動による所得。
- 2) 年間利益総額が5百万元以下。
- 3) 低税率地域(すなわち、中国企業所得税率の25%の半分以下)で設立されていない。

意見募集稿で、上述の最後の条件(実際の企業所得税負担率が中国企業所得税率の25%の半分以上である国家における企業は、被支配外国企業条例は適用しない)を除き、他の条件に変更が行われた。そこでは、被支配外国企業の条例に適用させない条件には、「年度所得が500万人民元以下」から、「留保利益が500万人民元以下」に改正された。また、条件の1つである「積極的な経営活動の所得」についても、「帰属所得が被支配外国企業当期所得の50%以下を占める」に改正した。

意見募集稿は、被支配・比較対象企業の所得が、中国居住者企業の帰属所得であるかどうかを判断する方法を以下のとおり明確にした。

- 1) 被支配企業の従業員は、企業所得に実質的に貢献したかどうか。
- 2) グループのバリューチェーンおよびコア機能を果たすグループ企業は、グループ企業が独立かつ非関連会社であることを前提にして、被支配企業が資産を有しているか、またそれに応じるリスクを負担するか、あるいは資産・リスクによる所得を取得するかどうかで判断する。
- 3) 被支配企業は、取得した所得に相応する技術、従業員員数および必要な施設を有しているかどうか。

上述の分析により、下記の事例は被支配外国企業の取得した帰属所得と見なす典型的な事例である。

- (一)証券取引に従事しない被支配外国企業の取得した配当金所得。
- (二)融資業務に従事しない被支配外国企業の取得した利子所得。
- (三)保険業務に従事しない被支配外国企業の取得した保険所得。
- (四)被支配企業が関連企業から取得したロイヤリティ。
- (五)被支配外国企業が関連企業から購入した製品・役務に付加価値を高めず、または僅かに高めて製品・役務を販売することで取得した所得。
- (六)被支配外国企業の取得した、無形資産またはリスクの転嫁による過剰な所得。

また、経営上のため利益を分配しない、または、僅かに配分する場合は、被支配外国企業の条例を適用しない。例えば利益を実際の経営活動に投資する場合である。

## KPMGの所見:

意見募集稿の包括的な分析から、その関連内容によって多国籍企業に対する多くの影響がある。その主な影響は以下のとおりである。

### ●移転価格条項の適用範囲の明確化:

中国においては、国家税務局は、その積極的な取り組みで一連の国内規定の適用に対する一致性を強調し、より明晰な指摘を生み出しているにもかかわらず、今まで、国家税務総局から各地の税務機関に至るまで、各級による税規定および条項に対する解釈範囲は幅広い。今回の意見募集稿においては、移転価格条項の適用範囲を明確にし、未来の特定的な関連貿易類型の移転価格調整に対しても、その根拠規定を定め、同時に、同時文書に対する開示要求を強化(例えば、持分譲渡に対する開示要求など)して、さらには、新たな移転価格方法(例えば、持分譲渡に関連する評価の方法など)まで改定した。

### ●対外的な支払いサービス費:

今まで、どのような資料が、国外の労働サービス提供者によって国内のサービス受益者に対する「直接あるいは間接的な経済利益」をもたらすのかどうか、それを証明するのか、すなわち、役務は受益性を持つということを証明することについては、今のところ不明

である。しかし、「付加価値」という証明方法を採用すれば、多国籍企業が対外的なサービス費を支払う場合に大きな変化をもたらすだろう。

同様に、意見募集稿は、納税者が「経営活動のない実体」に対して支払うコストは税務上、控除できないと定めたが、それは、どのようにして企業の実体を判定するか、今のところ不明である。また、意見募集稿の中で、関連する役務の要求に対し、関連する税収優遇があるかどうか、および正式な外国企業条項の中に、「商業実質」の要求はどのような関連があるのかについても、今のところ不明である。しかし、この問題の論点は、国外グループがシェアードサービスを共有することについて重要視する。それは、多国籍企業がシェアードサービスセンター(非関連あるいは関連なサービス提供者を通じて)の存在を通して、サービスを提供し、グループ内企業へサービス費を支払うスキームである。

納税者は、受ける関連役務準備特殊事項の同時文書の要求において、納税者に過度のコンプライアンス負担をもたらすものであり、それは同時に、国内の同時文書に要求される価値の分析、および国別報告書申告の中で開示する関連情報を考慮しなければならず、そのため、私たちは、関連するサービス費の取引スキームは、非常に厳しい監督を受けることになるとを考えている。

### ●地域固有の特別な優位性:

BEPS移転価格無形資産報告書においては、地域性コストの低減、および市場の特性の概念について検討されたため、今回の意見募集稿においても、地域固有の特別な優位性について言及することに意外性はない。しかしながら、BEPS移転価格無形資産報告書と比べ、意見募集稿は、地域固有の特別な優位性に係わる検討は相当に簡単である。このことは、各地方税務機関に更なる解説および解釈する余地を残している。注目すべきことは、市場競争によるコストの低減は、最終的に、第三者である消費者、あるいはサプライヤーに利益をもたらす可能性があるとBEPS報告書で言及されているが、今回の意見募集稿には、上記の観点に対する解説はない。

また、現地比較対象企業と比較する場合において、類似企業は、地域固有の特別な優位性の影響を受けることから、地域固有の特別優位性に対する比較可能性の調整を免除すべきだとBEPS移転価格無形資産報告書では提唱されている。しかし、今回の意見募集稿には、上記の観点についてまだ明確にされてはいない。その一方、地域固有の特別な優位性が存在する場合、ベンチマー킹に基づく移転価格方法を除外して分析するとは、BEPS移転価格無形資産報告書には記載されていない。しかし、今回の意見募集稿で上記の部分に対し検討が行われている。

BEPS移転価格無形資産報告書においては、OECD(経済協力開発機構)は、極力に納税者および税務機関の潜在的な比較対象検索を制限(拒絶)しているが、国家税務総局は、中国市場特有の地域固有の特別優位性は潜在的な比較対象の適用性について深刻な影響(地域優位差異は信頼できる計量また調整ができないなど)を与えると唱えている。そのため、上記の観点の影響を受けた一部の地域の税務機関は、積極的に当該理念を参考にして利益分割法を採用するだろう。従って、意見募集稿で言及した地域固有の特別な優位性という概念を軸にして、各地の税務機関が引用し、さらには、バリューチェーンにおける貢献度に係わる配分方法の運用についても促進する可能性がある。

### ●無形資産:

意見募集稿で規定されたDEMPEP方法、および中国国内の多国籍企業が通常、「バリューチェーン中段」で実行する「重要機能」に対する説明(例えば、試作、量産など)、ならびに関連の中国市場の建築活動などについては、無形資産に生じる利益の帰属に対し、中国と外国税務機関との間の解釈に不一致が生じやすく、そのため、二重課税を招く可能性がある。従前の中国における法律の執行と、意見募集稿における「制御」に対する考慮の不十分性から、中国の税務機関は、OECDが提唱した「制御権」をもって、DEMPEP方法の実行に対しても大きく注視してくる可能性が高くなる。

意見募集稿は、関連者取引で無形資産所有権(または無形資産の価値創造に貢献するなど)を有する上記の説明に対し、取引当事者一方のみを考慮する移転価格算定の使用を無効とし、その結果、中国税務機関はそれを運用して、利益分割法と利益貢献分配法の使用を認めるようだ。上述の取扱いは、中国の税務機関が、移転価格調査に提出する論点を証明、支持するものとなる。その論点からは、現地における無形資産(地域コストの節約の立場と類似するなど)が存在することから、潜在的な比較データに合理的に調整することができない。例えば、「重要な無形資産」に属する無形資産は、BEPS行動計画の概念では「独特で、価値がある」とは認められない可能性があり、その逆に、中国税務機関には、「重要」な現地の無形資産と容認されるかもしれない。

意見募集稿において、無形資産の「経済的所有権者」の確認の有無は、移転価格の結果に実質的な影響はないだろう。しかし、税務機関の他の部門は、上記の概念を移転価格以外の領域に運用されるかどうか、更なる複雑な状況（例えば、無形資産移転による源泉所得税の課税など）になるかどうかを見守る必要性がある。

また、国外関連者に支払うロイヤリティの損金性が明確になったことは積極的に評価できるかもしれない。それは、無形資産を有する国外の企業宛支払いの控除を確保することに役立つ（前述した16号公告の誤読にかかる危険性は存在するかもしれないが）。しかし、国外関連会社の「実質」の水準に対する要求を明確化する必要性は、依然として極めて高い。

### ●新移転価格方法：

中国税務機関は、利益貢献分配法に従い地域固有の特別な優位性、現地の無形資産、または他の原因で現在の比較企業が否認され、かつ比較企業が「少ない」という理由から、新たな方法が採用された。

### ●特別納税調整規定：

再定義した関連規定の施行に際しては、まだ不明確なところがあるため、中国税務機関が納税者と再定義の必要性を協議する際には、BEPS行動計画に対する関連指示の相応な検討についても期待する。

### ●同時文書：

グローバルグループは、グループバリューチェーンの定性的および定量的な情報について、自社の同時文書に加える程度は、税務機関が税務の現場において関連要求を如何に執行するかによって決められる。そのため、BEPS行動計画の国別報告書の要求より、さらに詳細な情報が求められる可能性がある。それには、各部分の関連情報について、一覧にまとめた形式で記載することである。同時に、当該情報の準備基準は、国別報告書の50億元基準を利用せず、元の2号文の同時文書関連基準を踏襲する。すなわち、関連取引金額が2億元、あるいは他の関連取引金額が4,000万元に達する収入基準である（意見募集稿では、限定された機能でリスクを負担し、欠損がよく生じる企業（取引金額要求無し）は、主体文書と自社の同時文書を準備しなければならない）。

これらの結果より、上述によって補充された主体文書および自社の同時文書は、中国税務機関に対し、利益分割法および利益貢献分配法の活用をもって情報の基礎を提供できることになる。そこには、中国税務機関は、意見募集稿の各規定を利用し（上述した移転価格の実践および方法の変化した部分など）、取引純利益法の応用を試みること望んでいる。すなわち、税務機関は、地域固有の特殊な優位性と国内の無形資産に基づく方法が不適用となる場合、現有の情報を根拠にして、利益分割法と利益貢献分配法を利用することになる。

さらに意見募集稿では、関連する役務取引とコスト分配協議に基づいている、あるいは、過小資本事項が存在する納税者に対しては、その取引金額を問わず、規定に従い、同時文書に特殊事項ドキュメントを準備することを規定した。このため、当該措置は間違いなく納税者の事務負担を増加させる。

### ●移転価格管理：

税務機関は、収集した情報および納税者税務格付けならびに税務管理システムに対する定期的な再審は、将来的にも税務コンプライアンスシステムがますます重要視されることを示している。事前確認に関しては、レンジにおける中位値のコンセプトが強化され、さらに、申請に関する資料も「意向書」を添付して提出しなければならないことになる。そのため、今後、納税者は、匿名方式で慣れてきた予備会談を行うことが出来なくなる。また、コストシェアリング契約では、該当部分のガイドラインと OECD が提唱する方法で異なる面が存る。そこでは、例え中国のコストシェアリング契約に対する役務の需要が増えるとしても、中国の役務範囲では、コストシェアリング契約の使用に関して、一連の障害は持続的に今後にも存在し、明確な外貨管理規定の解釈欠如による購入費用、さらには、加入あるいは脱退の費用の支払ができない、上述の費用に対する増価税処理の欠如、さらには、コストシェアリング契約における無形資産の経済的所有権の共有のアレンジメントなど、これらのことがハイテク企業に対する税優遇の要求を満たすかどうかである。

### ●特別租税回避防止条項と一般的租税回避防止条項：

意見募集稿は、被支配外国企業の規定および運用において、元の 2 号通達より詳しい指示を規定した。このことは、現時点でも、中国税務機関が被支配外国企業の規定に対する普及を重視していることであり、具体的な実施指示によって実務に影響してくる。また、

過小資本の規定は、より範囲が広くなり、そのため、企業は適切な管理が一層必要である。

**●意見募集稿の発効:**

意見募集稿は、2015年11月下旬あるいは12月上旬に定稿になり、2016年に発効する見込みである。新規定が実施される以前に発生し、かつ、まだ税務処理を行っていない事項に関しては、新規定で処理することになる。

**●意見募集稿の問合せ:**

現在から2015年10月16日まで、国家税務総局は、意見募集稿について、一般からのフィードバックを求めており、そのため利害関係者全員の参加を希望している。新規定の実施をより有効的にして、関連する確認を求めるために、私たち KPMG は、国家税務総局に対して詳しい意見書を起草して提出する。ご連絡とご意見を頂けることを期待している。

<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>Chris Abbiss</b> Tel. +852 2826 7226 chris.abbiss@kpmg.com	<b>Nicholas Rykers</b> Tel. +852 2143 8595 nicholas.rykers@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>Yvette Chan</b> Tel. +852 2847 5108 yvette.chan@kpmg.com	<b>David Siew</b> Tel. +852 2143 8785 david.siew@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>Rebecca Chin</b> Tel. +852 2978 8987 rebecca.chin@kpmg.com	<b>John Timpany</b> Tel. +852 2143 8790 john.timpany@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>Matthew Fenwick</b> Tel. +852 2143 8761 matthew.fenwick@kpmg.com	<b>Wade Wagatsuma</b> Tel. +852 2685 7806 wade.wagatsuma@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>Barbara Forrest</b> Tel. +852 2978 8941 barbara.forrest@kpmg.com	<b>Lachlan Wolfers</b> Tel. +852 2685 7791 lachlan.wolfers@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>Sandy Fung</b> Tel. +852 2143 8821 sandy.fung@kpmg.com	<b>Christopher Xing</b> Tel. +852 2978 8965 christopher.xing@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>Stanley Ho</b> Tel. +852 2826 7296 stanley.ho@kpmg.com	<b>Karmen Yeung</b> Tel. +852 2143 8753 karmen.yeung@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>Daniel Hui</b> Tel. +852 2685 7815 daniel.hui@kpmg.com	<b>Adam Zhong</b> Tel. +852 2685 7559 adam.zhong@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>Charles Kinsley</b> Tel. +852 2826 8070 charles.kinsley@kpmg.com	