

チャイナタックスアラート

(中国税務速報)

第 23 回 2016 年 7 月



中国国家税務総局(SAT)が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を公布

本アラートの分析対象法規:

- 中華人民共和国国家税務総局(以下「SAT」)の 2016 年 7 月 13 日付公布「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」(以下「42 号公告」)
- SAT の 2015 年 9 月 17 日付公布「特別納税調整実施弁法(意見募集稿)」(以下「意見募集稿」)
- SAT の 2008 年 12 月 5 日付公布「国家税務総局『中華人民共和国企業年度関連取引往来報告表』の発布に関する通知」(以下「114 号文」)
- SAT の 2015 年 6 月 16 日付公布「費用分担契約の管理の適正化に関する公告」(以下「45 号公告」)

中国国家税務総局、第 42 号公告を公布

2016 年 7 月 13 日、国家税務総局(以下「SAT」)は、「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」(以下「第 42 号公告」)を公布した。第 42 号公告は、現行の「特別納税調整実施弁法(試行)(国税発[2009]2 号文)」(以下「2 号文」)の第 2 章、第 3 章、第 74 条および第 89 条で規定する同時文書化規定を置き換えるもので、2016 年 1 月 1 日から開始する事業年度から適用される。同公告は、OECD(経済協力開発機構)/G20(20ヶ国・地域財務相・中央銀行総裁会議)が BEPS 行動計画 13 で推奨した移転価格文書化の内容を中国の税制に取り入れたものである。また、第 42 号公告は、「国家税務総局『中華人民共和国企業年度関連取引往来報告表』の発布に関する通知(国税発[2008]114 号)」(以下「114 号文」)により企業所得税申告書と共に提出を求められている既存の関連取引申告様式を置き換えるものである。OECD/G20 が BEPS 行動計画 13 で推奨したもう一つの移転価格文書、すなわち Country-by-Country Report(以下「国別報告書」)は、新たな関連取引申告様式として取り入れられた。

同公告の公布は、2015 年 9 月に公布された 2 号文改定への意見募集稿(詳細は[チャイナタックスアラート第 25 回\(2015 年 9 月\)](#)を参照)に続き、特別納税調整にかかる一件の通達が公布されることを期待していた読者にとって意外かもしれない。現時点で、中国の改正移転価格公布日は不明であるが、第 42 号公告は、SAT が OECD/G20 による BEPS 行動計画を中国に取り入れる(詳細は[チャイナタックスアラート第 28 回\(2015 年 10 月\)](#)を参照)ために公布する一連の最初の通達と見るべきである。

本アラートでは、同公告の主要内容および 2 号文との改正点、それらが納税者に及ぼす影響について考察する。

42 号公告の主要内容

1. 関連取引往来報告表の申告人(第一条)

2 号文第十一條の要求を踏まえ、42 号公告によると、帳簿査定徴収を実行する居住者企業および中国国内で施設を設立し、実際の状況に基づき、企業所得税を申告納付す

る非居住者企業は、年度企業所得税納税申告書を提出する場合、『中華人民共和国企業年度関連取引往来報告表(2016年版)』(以下「新表」)も提出する必要がある。

2. 関連関係(第二条、第三条)

本アラートの分析対象法規:

- SAT の 2015 年 3 月 18 日付 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」(以下「16 号公告」)
- SAT の 2009 年 1 月 8 日付 公布「特別納税調整実施弁法 (試行)」国税発[2009]2 号文 (以下「2 号文」)
- OECD および G20 の 2015 年 10 月 5 日付公布、BEPS 行動 計画 13 の報告書:「移転価格 関連の文書化および国別報告 書」(以下「BEPS 行動計画 13」)
- OECD および G20 の 2015 年 10 月 5 日付公布、BEPS 行動 計画 8~10 の報告書:「移転 価格算定の結果と価値創造の 整合性の確保」(以下「BEPS 行動計画 8~10 に係る報告 書」)
- OECD および G20 の 2015 年 10 月 5 日付公布、BEPS 行動 計画 3 の報告書:「外国子会 社合算税制(CFC 税制)の強 化」(以下「BEPS 行動計画 3」)
- SAT の 2014 年 6 月 30 日付 公布「居住者企業による国外 投資および所得に係る情報の 報告に関する問題に関する 国家税務総局の公告」(以下 「2014 年 38 号公告」)

42 号公告は関連関係の種類を明確にし、企業、組織または個人の関連関係を構成する状況を更に規定する。

3. 関連取引(第四条)

42 号公告における関連取引の種類の規定は、主に金融資産の譲渡を更に明確にし、資金融通および役務取引の種類を更に細分化している。

4. 国別報告書の記入義務、情報交換、提出義務(第五条から第九条まで)

国別報告、いわゆる中国移転価格法規の新要求に対して、42 号公告は意見稿をもとに、国別報告申告義務および税務機関が関連情報を得る権利について、更に細分化している。

5. 同時文書(第十条から第二十六条まで)

同時文書は 42 号公告の重要な構成部分である。42 号公告は、将来の中国移転価格管理におけるコンプライアンス義務を体系的に説明している。第十条から第十七条はマスターファイル、ローカルファイル、および特殊事項文書の構造およびそれらの内容の要求を規定、第十八条は同時文書の作成義務を明確に規定、第十九条から第二十条は同時文書の準備および提出の期限を規定、第二十一条から第二十六条は申告管理について規定している。

6. 企業年度関連取引往来報告表

42 号公告における企業年度関連取引往来報告表は、114 号公告の 9 表から 22 表に増加している。また、企業年度関連取引往来報告表は、中国語と英語で作成される国別報告書を含む。

主な改正点

関連関係

42 号公告は企業関連関係の種類および条件を更に豊富にし、また細分化している。42 号公告における貸借資金(貸借資金総額が実収資本金に占める比率を算出するためより具体的な公式を含む)、姻戚関係および実質的な事業支配による関連関係の規定は意見募集稿と同じである。二号文に比べて、これらの規定は更に厳格で具体的である。

関連取引

42 号公告は二号文をもとに金融資産関連の関連取引の種類を増加させている。売掛金、受取手形、その他未収金、株式投資(株式譲渡を含む)、債権投資および金融派生ツールが形成する資産などが含まれる。また、資金融通および関連役務取引の種類も増加している。上述の改正は、企業の関連取引の手配と開示に、より明確な要求をしている。

国別報告書の申告義務

居住者企業は、企業年度関連取引往来報告表を申告する際、以下の二つの状況において国別報告書を記入しなければならない。

- 居住者企業が多国籍企業の最終持株会社であり、前事業年度の連結売上高が 55 億人民元を超える場合
- 当該居住者企業が、多国籍企業グループによって国別報告書の提出企業に指定された場合

上述の規定に対し、42号公告はさらに最終持株会社の定義を明確にしている。最終持株会社とは、多国籍企業に属する子会社の財務諸表を連結し、かつ他の企業の連結財務諸表に含まれない企業を指す。これは BEPS 行動計画 13 における国別報告書の定義と一致している。すなわち、「持株」の基準は、当該企業が会計において最後に連結財務諸表を用意する企業であるかどうかであり、税法の関連者、または経営管理における実際の支配(董事会による支配を含む)と直接関係がない。42号公告は、法人と恒久的施設(PE)を含め、子会社に対する定義も BEPS 行動計画 13 における国別報告書と一致している。

上述の申告義務のほかに、42号公告は、以下の状況において、税務機関が特別納税調査を行う際、企業が国別報告書を提出しなければいけないことを規定している。

- 多国籍企業グループがいずれの国に対しても、国別報告書を提出しなかった場合
- 多国籍企業グループは他の国に国別報告書を提出したが、当該国が中国と国別報告書の情報交換システムをまだ確立していない場合
- 多国籍企業グループは他の国に国別報告書を提出し、当該国も中国と国別報告書の情報交換システムを確立しているが、国別報告書は実際に中国と共有されていない場合

以上の規定は、税務機関に対し、納税者グループの全体業務情報および利益情報を得るための法規上の便宜を与えており、また、納税者による資料の準備、および情報の申告に対し、更なる全面的な要求を出している。納税者はグループ全体における関連取引の資料を準備し、それらの情報を開示しなければならない。

また、42号公告は、「最終持株企業が中国の居住者企業の多国籍企業グループであり、その情報が国家の安全に関わる場合、国の関連規定にしたがい、一部またはすべての国別報告書の提出が免除できる」と規定されている。本条に従い、一部の中国多国籍企業の国別報告書の提出が免除されと思われる。

同時文書

第42号公告は、2号文による同時文書化規定に対して主に次の4つの変更を加えている。(i)文書の構成、(ii)文書作成義務における関連取引金額の基準、(iii)文書作成期限、および(iv)文書の内容に関する要求

1. 移転価格同時文書の構成

2号文において、同時文書は、企業の関連取引が独立企業間原則に合致するか否かを証明し、記録する単独の報告書と理解されている。一方、42号公告による同時文書は、マスターファイル、ローカルファイル、および特殊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、OECD/G20 による BEPS 行動計画 13 報告書における三層構造の移転価格文書化に基づいている。特殊事項文書は、費用分担契約に関する文書と、過少資本状態にある企業が作成すべき文書を含む。「特殊事項文書」という用語は新しいが、費用分担契約を持つ企業、および負債資本比率が過少資本とされる基準を超える企業にとって、それらについての文書化義務自体は新しいものではない。2号文の第7章(第74条)および第9章(第89条)は、これらについての同時文書化義務をすでに規定している。

上述の通り、国別報告書は新表に取り入れられている。また、新表に含まれる「費用分担契約表」、および「融資表」は、特殊事項文書を作成しなければならない納税者の識別を容易にする。

2. 同時文書作成義務における関連取引金額の基準

周知の通り、2号文における同時文書の義務が発生する関連取引金額基準は2億人民元/4,000万人民元である。2号文第15条によると、次の条件を満たさない企業は、同時文書を準備しなければならない。(i) 関連者との年間売買取引金額が2億人民元以下、かつその他の年間関連取引金額が4,000万人民元以下の場合(ii) 関連取引が実施中の事前確認(以下「APA」)の対象である場合、または(iii) 外資持分が50%以下、かつ中国内関連者とのみ関連取引を行う場合

42号公告において、下記のいずれかの条件に該当する企業はマスターファイルの作成義務があるとしている。

- 国外関連者取引が発生し、且つ、当該企業を連結子会社とする最終持株企業が属する企業グループはすでにマスターファイルを準備している。または
- 年間の関連者取引総額が10億元を超える。

一方、ローカルファイルについては、関連者取引の種類別に作成義務が規定されている。具体的な規定は以下の通りである。

- 有形資産の所有権の譲渡金額(来料加工業務は年度における輸出入通関価格に基づいて計算)が2億元を超える。
- 金融資産の譲渡金額が1億元を超える。
- 無形資産の所有権の譲渡金額が1億元を超える。
- その他の関連者取引(関連者役務取引、金融資産取引および有形資産と無形資産の使用権の譲渡(すなわちレンタル料とロイヤリティ)の金額が4千万元を超える。

事前確認(APA)を実施する企業は、APAに係る関連者取引について、ローカルファイルおよび特殊事項文書を準備しないことができる。かつ、ローカルファイル準備義務の有無を判定する際に、APAに係る関連者取引の金額が対象外とされる。そのほか、中国国内関連者とのみ取引を行う企業は、同時文書を作成しなくてもよい。2号文と比べ、当該規定は納税者にとってより有利である。2号文においては、外資による持分が50%未満で、かつ中国国内関連者とのみ取引を行う企業は同時文書の作成が免除されたが、42号文においては、中国国内関連者とのみ取引を行う企業であれば、外資による持分に関係なく、一律に同時文書の作成義務が免除されている。

特殊事項文書の作成義務については、金額基準が設けられていない。費用分担契約を締結している企業、または過少資本規制に違反している企業(負債資本比率が5:1を超える金融機関、および2:1を超えるその他の企業)は、国内関連者とのみ取引を行う企業またはAPAに係る対象取引でない限り、すべて特殊事項文書を準備しなければいけない。

3. 作成期限

納税者が歓迎できる改正は、ローカルファイルの作成期限が、2号文の定める関連取引発生年度の翌年5月31日から、同6月30日へと変更されたことである。特殊事項文書も同じ日までに準備しなければならない。また、マスターファイルは、最終親会社の会計年度終了後12か月以内に完成させなければならない。これはBEPS行動計画13報告書の推奨と合致する。

納税者は、税務機関から要求された日から30日以内に同時文書を提出しなければならない2号文では20日以内に同時文書を提出しなければならなかつた。

4. 内容に関する要求

- マスターファイルおよびローカルファイル

マスターファイルには、組織図、多国籍企業の事業、無形資産、関連者間の金融取引、および財務と税務の状況を記載しなければならない。これらは、BEPS 行動計画の推奨とほとんど合致している。それらに加え、42 号公告は、主な研究開発機関の機能、リスク、資産と人員など、企業グループ内各事業実体が締結した二国間 APA(BEPS 報告書はユニラテラル APA の開示を要求する)、および企業グループの国別報告書を準備、提出する法人の名称と所在地の記載を要求している。次に、42 号文によるマスターファイルに開示される企業再編に関する要求は、BESP 報告書より詳細、且つ厳密である。42 号文は、企業の再編を、事業再編(産業構造の調整、企業グループ内企業の機能、リスクまたは資産の移転)および法律形態の変更(債務再編、持分買収、資産買収、合併、分割等)に分けている。

ローカルファイルの開示内容については、42 号文が 2 号文の枠組みをほぼそのまま継承し、主に i) 企業概要 ii) 関連関係 iii) 関連者取引 iv) 比較性分析および v) 移転価格算定方法の選定および使用と五つのカテゴリについて、情報開示を求めている。それぞれのカテゴリの開示内容について、42 号文は、含めるべき情報や関連資料等詳細な説明を行っている。一方、移転価格文書化に関する BEPS 行動計画 13 は、ローカルファイルの開示内容をさほど詳しく規定していない。ただし、多くの内容について、42 号文が要求している提出資料は、BEPS の移転価格文書化に関する報告書が求めるであろうと推定される内容の範囲を超えていない。

42 号公告と BEPS 行動計画の大きな相違の一つは、第 14 条第 3 項である関連者取引に関する規定にあるバリューチェーン分析である(2 号文にもそのような規定はない)。その規定によると、中国納税者が関与する多国籍企業のバリューチェーンに係る大量の情報を開示せねばならない。具体的には、①、属する企業グループのグローバル利益配分方法と、実際どのように利益が配分された等、各国における利益の配分の概要、②、バリューチェーン上の各関係者の直近会計年度の財務諸表、および地域性特殊要因の企業の価値創造に対する貢献の測定及びその帰属、および③、最初の製品設計・研究開発から、製造、マーケティング、引渡し、アフターサービスおよび循環利用までのすべての段階に係る取引、物及びキャッシュのフローに関する情報開示が必要とされている。当規定により、ローカルファイルに含むべきバリューチェーンに関する量的・質的な情報のレベルは、BEPS 行動計画の国別報告書の要求を遥かに上回っている。

ローカルファイルに関する規定には、バリューチェーン分析のほか、中国の特徴がある規定がいくつかある。関連者間取引の価格設定に影響を与える要因として、“ロケーション・セービング、マーケット・プレミアム等の地域特殊要因について、具体的に説明すべきとされている。それは、バリューチェーン分析にある「地域性特殊要因の企業の価値創造に対する貢献の測定及びその帰属」との規定と整合している。また、42 号公告は、移転価格算定方法の選択と使用に関する規定において、「いずれの移転価格算定方法を選択するかを問わず、グループの全体利益または残余利益に対する企業の貢献について説明しなければならない」としている。

2 号文は、同時文書にバリューチェーン分析と地域特殊要因分析を含むべきとしているが、移転価格調査またはリスク評価の議論において、これらの資料の追加提出がしばしば求められてきた。ローカルファイルにバリューチェーン分析および地域特殊要因分析を追加することは、SAT が、中国納税者に対して多国籍企業のバリューチェーンから合理的、かつ公平な利益配分を受けることを確保しようとする努力の表しであると言える。この規定を実行後、ローカルファイルから、機能リスクと利益配分との不整合が容易に見つかることとなる。

加えて、第 14 条において、対外投資、関連者間の持分譲渡および役務取引について開示を強く求めている(デューデリジエンス報告書および資産評価報告書を含む)。2 号文は、対外投資と関連者間の持分譲渡について明確に開示を求めておらず、また役務取引に関する開示要求は、その他の種類の取引と相違がない。対外投資については、“対外投資プロジェクトの運営データを含む対外投資プロジェクトのデータ”等非常に詳細な情報開示が求められている。ローカルファイルの記載項目として、対外投資、関連者間の持分譲渡および役務取引が加えられたことは、SAT が被支配外国企業／居住者(非居住者)規定を重点業務として見ている可能性がある。また、それは、企業買収と海外向け役務料金支払いを引き続き注視していくことを反映している。なお、OECD/G20 BEPS プロジェクトの重要な成果の一つは、行動計画 8-10 に詳述されている低付加価値役務に関するセーフーハーバー規定および情報開示の簡略化に関する提案である。42 号公告

の内容から、SAT がこの提案を国内法に取り入れる意思が窺がえないことにご留意いただきたい。

財務データについては、42 号公告は、“種類の異なる業務と製品別に収入、原価、費用及び利益”の開示を追加している。その規定は、税務当局が種類の異なる業務と製品別に移転価格分析を行うための手助けになる。

一方、2 号文が開示を要求している一部の情報は、42 号公告によるローカルファイルから削除されている。削除項目は、グループ連結財務諸表（マスターファイルに含まなければならない）、および「企業機能・リスク分析表」である。特に、納税者の多くは、「企業機能・リスク分析表」は詳細過ぎ、かつ伝統的な製造業以外の納税者にとって、作成が困難と考えられてきたため、その削除は納税者から多くの支持を得ると想定される。2 号文に比べると、42 号公告は、ローカルファイルに情報を開示すべき関連者として、直接または間接的に企業の持分を保有する関連者、及び企業と取引を行う関連者を含むと明確に規定している。

● 特殊事項文書

特殊事項文書には、費用分担契約、および過少資本状態にある企業に関する文書が含まれる。BEPS 行動計画 8～10 報告書は、OECD/G20 が検討してきた、費用分担契約に関する改正移転価格ガイドラインを記載する。同報告書には費用分担契約に関する文書化規定は含まれないが、42 号公告の第 16 条の特殊事項文書に関する要求は、OECD の枠組みと一致すると見られる。2 号文と比べて、唯一の実質的な変更点は、費用分担契約から得る予測収益の開示要求である。昨年、SAT が、費用分担契約管理について改正を行ったことにも留意すべきである（第 45 号公告。詳細は、[チャイナタックスアラート第 16 回（2015 年 7 月）](#) を参照）。

過少資本状態にある企業に対する文書化要求は、2 号文の内容とほぼ一致するが、「非関連者が検証対象の金融取引の条件を受け入れることができ、またそれを積極的に受け入れるかどうか」という観点から、納税者に対する要求を追加せねばならない。

関連取引表への変更

114 号公告における旧表というのは、9 表である。旧表と比べて、新表の数量は 22 表まで増加している。新表は意見募集稿に従い、納税者、国外関連者および関連取引の開示情報への要求を大幅に強化している。また、意見募集稿で提出された年度企業所得税の納税申告を行う際、「中華人民共和国企業年度関連取引往来報告表」において、国別報告書に記入すべき具体的な内容を明確にしている。新表と旧表の比較を以下のようにまとめると。

情報	114 号公告／旧表	42 号公告／新表
申告企業	• 無し	• 申告企業情報表（入力必須）
関連関係	• 関連関係表（表一）	• 関連関係表 • 国外関連者表
関連取引	• 関連取引総括表（表二） • 売買表（表三） • 役務表（表四） • 無形資産表（表五） • 固定資産表（表六） • 融通資金表（表七）	• 企業年度関連業務往来サマリー（入力必須） • 有形資産所有権取引表 • 無形資産所有権取引表 • 有形資産使用権取引表 • 無形資産使用権取引表 • 金融資産取引表 • 融通資金表 • 関連役務表 • 権益投資表
関連投資	• 対外投資状況表（表八、SAT 公告[2014]第 38 号により廃止された）	• 無し（年内に新しい取引が発生する場合、金融資産取引表にて開示する必要がある）

費用分担契約	• 無し	• 費用分担契約表
海外支払	• 海外送金状況表(表九)	• 海外送金状況表
関連取引の財務分析	• 無し(2号文第3章の移転価格文書化要求によりカバー)	• 年度関連取引財務状況分析表(単体) • 年度関連取引財務状況分析表(連結)
国別報告書	• 無し	• 国別所得・納税・経営活動表 • 国別所得・納税・経営活動表(英文) • 多国籍企業グループに属する企業リスト • 多国籍企業グループに属する企業リスト(英文) • 付属説明表 • 付属説明表(英文)

● 申告企業についての情報

新表は、申告企業について次の詳細な情報を求めている。(i)基本情報(例:企業が登録する際の中国語の名称、納税者番号または統一社会信用番号、経営範囲、登録地、国・地方レベルの所轄税務局、適用される会計基準または会計システム、最終持株会社の名称、および同時文書の有無)(ii)社内組織構成(例:各部門の職責と業務プロセス、組織内各部門の平均従業員数)(iii)高級管理職の情報(ID情報を含む)(iv)上位5名の株主の情報(例:ID情報、所有の開始日、持分比率情報など)

● 関連者についての情報

新表は関連者にかかる関連関係表と国外関連者表の二つを含む。関連関係表は入力必須である。

関連関係を開示するに当たり、「自然人」との関連関係も所定様式に開示する必要がある。この開示は、意見募集稿における関連関係の定義拡大と整合するものである。「自然人」を関連関係の一つに含める場合、納税者はその人物のIDの種類と番号などの情報を開示する必要がある。加えて、表は、各関連者の開始日時および停止日時、各関連関係の存続期間と、各課税年度中に申告企業との間で取引が行われたかについて開示を求めている。このような開示により、新設、清算、合併・買収など、関連関係が変化する可能性のある重要な関連取引が、税務機関に対してより透明になる。

国外関連者表は、納税者に、各種類の関連者取引(具体的に下記の関連者取引情報を参照)に関与した国外関連者の上位5社に関する情報を報告することを求めている。要求される情報は、関連者の名称、登録場所および事業地、事業活動(産業区分を含む)、登録および払込資本金、実効税率、享受する税制上の優遇、属する業界、納税年度の開始日と停止日、上場の有無、および独立採算を採用するか否か、財務諸表を作成するか否かである。これらの情報を入手することにより、重要な国外関連取引の情報の収集と調査が促進され、また将来の各国税務当局間で情報を容易かつ迅速に交換できる。

● 関連取引についての情報

新表で要求される関連取引についての情報は、有形資産と無形資産、有形資産と無形資産の使用権、金融資産取引、資金融通および役務取引の7種類の取引に区分できる。関連取引は、より厳格に定義された範疇に区分され、また、それはローカルファイル作成義務の発生基準に用いられる国外関連取引の各範疇に対応する。従って、税務当局は、この開示情報をもとに、ローカルファイルの作成義務を負う納税者を容易に判定することができる。また、新表は、税務局が各関連者取引を具体的に分析する際に役に立つ。

旧表は関連取引総額の10%を超える取引の開示を求めていたが、新表のいくつか(融通資金表および権益投資表を除く)は、取引高上位5社の開示を求めている。納税者は、SAT所定のリストに基づき、取引対象物を正確に開示することが求められる。例えば、無形資産使用権の移転取引について、納税者は、対象無形資産の性質を、「特許権」、「非特許技術」、「商業機密」、「商標」、「ブランド」、「顧客リスト」、「販売チャンネル」、「市場調査の結果」、「フランチャイズ」、「政府認可」、「土地使用権」、「のれん」、「著作権」、「その他の無形資産」の中から選ぶ必要がある。これらの情報は、税務当局が、異なる種別の関連取引に対してより焦点の合った審査と調査を実施することに役に立つ。

金融資産取引について、新表は「売掛金」、「受取手形」、「その他の債権」、「株式投資—上場企業」、「株式投資—非上場企業」、「債権投資」、「金融派生商品による資産」および「その他の金融資産」の開示を求める。また、関連者間の持分譲渡をこの表で開示する必要がある。

また、融資取引について、新表は、金利情報を削除するなど、旧表に比べて融通資金表を簡素化したが、新表の記入要領は、旧表が明示していなかった金融取引種別を追加で特定した。これらには、信用貸付、保証貸付(保証付貸付、抵当権付貸付、質権付貸付など)、割引手形、ファイナンスリース、利息付前渡、利息付延払、キャッシュ・ブーリング、その他の金融取引が含まれる。

旧表において、過少資本判定のための負債資本比率の計算方法はきわめて主観的であった。まず、何が関連貸付または資本になるのか判断する必要があったことに加え、納税者は、権益性投資と債権性投資を、それらの月初および月末残高の平均値を用いて、毎月計算する必要があった。これは、結論しか表示しない旧表には反映されず、また、税務当局にとっても、具体的な計算方法を示すことができず、データの信頼性も検証できなかった。

新表は以前の計算方法に伴う問題を解決できる。新表の新しい計算式によれば、平均関連貸付総額は、期中に実行した関連貸付すべてについて「貸付額×実際の貸付日数÷365日」で計算し、それらをすべて足したものに等しい。新表の「融通資金表」は、この計算に必要なデータに対する要求を記載する。同様に、新表の「権益投資表」は、特定年度の各月における所有者持分、払込資本金、資本剰余金それぞれの加重平均の記載を求める。これら二表に記載された平均額は、過少資本判定のための負債資本比率計算のため、企業年度関連業務往来サマリーに自動入力される。

● 費用分担契約の情報

費用分担契約を持つ企業に対する特殊事項文書作成要求と整合させるため、費用分担契約についての開示様式が関連取引表に含まれる。開示企業は、費用分担契約の期間、開始日および終了日、実際に発生したコストと現在までに得られた収益、費用分担契約終了までに得られる予想収益、費用分担契約参加者の基本情報、費用分担契約参加者の間で実際に分配されたコスト、新たな参加者によるBuy-In支払い、退出者に対する補償金などの情報を含む様式を作成する必要がある。

この表は、45号公告と一致している。費用分担契約の管理が事前審査から事後届出に変更された。納税者は、費用分担契約署名の日から30日以内に所轄税務局にその写しを提出しなければならない。また、企業が所得税確定申告をする際に、費用分担契約表を開示せねばならない。

● 海外支払の情報

新表は、旧表と比べ、納税者に対して中国外に送金される種々の役務料金支払(コンサルティング料、トレーニング料、アフターサービス料など)を個別に開示することを求めていない。新表は、外貨送金管理簡素化に向けた変更に対応し、源泉徴収額、および支払者が租税条約の恩典を享受しているかについての情報開示を省いている。それに加え、新表は海外支払の金額は発生ベースで開示すべきことを明記している。旧表においてその点は明確ではなかった。

● 関連取引の財務分析(単体および連結ベース)

新表による財務分析は、現在要求されているものと同じく、関連取引と非関連取引セグメント損益表の作成で、特に配賦基準について説明を求めている。2号文では、このセグメント損益表を同時文書に添付することが求められている。報告対象年度において、連結財務諸表を作成する企業は連結監査報告書に基づき、年度関連取引財務状況分析表(連結)を作成する。

● 国別報告書

当該表は、BEPS行動計画13報告書の国別報告書の要求に一致し、かつ参考にしている。その中で、55億人民元の国別報告書の作成基準は、BEPS行動計画13報告書が定める7.5億ユーロにほぼ等しい。また、42号公告は、最終親会社と子会社の会計年度末が異なる場合の指針も与える。そのような場合、納税者は、報告する収益、利益、税費用を、企業グループの連結金額に合わせる必要はない。また、国や地域との会計基準が異なる場合も調整する必要はない。

納税者は、国別所得・納税・経営活動表において、各納税管轄区の収入、収益、従業員数、資産、納税状況などを開示しなければならない。多国籍企業グループに属する企業リストにおいて、各納税管轄区の企業の実体に基づき、主要業務活動を選択するべきである。付加説明表は自由記述式のリストであり、主にデータの出所や当該年度のデータの出所の変更状況および影響を記入する。また、多国籍企業グループに属する企業リストの主要業務活動に「その他」をチェックする企業は、付加説明表に具体的な業務説明を開示する必要がある。

国別報告書は、多国籍企業の収益、利益や関連の納税状況が、各課税地域、またはそのバリューチェーン上で活動する各拠点／国の間でどう配分されているかについて税務当局の予備的な理解に役立つ。

KPMGの所見

総じて言えば、42号公告は、BEPS行動計画の推奨を中国国内法とするべく、SATによる最初の公約である。以下、42号公告による変更の主な意味合いをまとめる。

関連関係および関連者取引

資金融通および実質業務の支配による関連関係に関して、2号文と比較して、42号公告はさらに詳しく規定している。また、42号公告は「双方は実質上他の共同利益を所有する」と規定し、関連者企業の認定を拡大している。

金融資産の譲渡を明確に関連者取引の一類別とすることは中国税務機関が金融分野の取引の問題に注目していることを示す。関連納税者は将来の業務および税務計画において、中国移転価格税上のコンプライアンス要求を考える必要がある。株式譲渡は当該種類の関連取引に含まれ、株式譲渡は税務機関が関心を持っている問題であることは留意しておくべきである。

ローカルファイルの準備についての考慮

全体的に、42号公告におけるローカルファイル作成義務発生の要求は2号文より厳格になっている。納税者は、さらに多くの情報を開示し、より完全なる分析を行なわなければならない。例えば、42号公告には、「異なる類型の業務および製品により、収入、原価、費用や利益」の要求が追加されている。当該規定は、異なる類型業務や製品によって、税務当局が移転価格分析を実施する際に役に立つ。42号公告には、納税者に異なる種類の関連者取引について単独の分析を求めていないが、税務当局が異なる種類の関連者取引が独立企業間原則に従っていることを検証しなければならない。それは、中国納税者の会社利益を検証する従来の方法がもはや十分でないことも意味する。

多国籍企業のバリューチェーンに関する定量的情報をローカルファイルに記載することは実務的に困難である。なぜなら、多国籍企業の中国子会社がそのような情報を容易に入手することはおそらくできないからである。2号文の文書化規定は、バリューチェーンに関する定量的情報や特殊要因分析を要求していないものの、移転価格調査／リスク評価において、税務当局がこれら情報の提出を求めるることはよくある。ローカルファイルにこの情報が含まれたことは、SAT が、中国納税者はグローバルバリューチェーン上の利益の「公正な」配分を必ず得るべきであり、また潜在的な不整合は、マスターファイルや国別報告書を参照せず、ローカルファイルから容易に発見すべきであると意識していることを示す。42号公告では、「どの移転価格方法を選んでも、企業がグループ全体における利益や残余利益に対する貢献」を明確に示すことを要求している。これは、中国納税者が多国籍企業のグローバルバリューチェーンにおいて「公正な」利益配分を望む SAT の態度を別の方面から証明していると言える。

BEPS 行動計画 8-10 報告書はロケーションセービングや市場特性の概念について述べている。中国国税総務局は、これまで地域特有の優位性を非常に注目している。したがって、42号公告において地域特有の優位性に触れていることは意外ではない。42号公告および意見募集稿における地域特有の優位性の議論は、BEPS 移転価格無形資産報告書と比べるとやや詳細に欠ける。これは地方税務機関にさらなる解説や応用を委ねる。また、地域特有の優位性に関して、どのような定量的分析方法により納税者は税務当局の要求を満たせるかを考えるべきである。

全体的な要求はより厳格になったが、42号公告は、同時文書準備の免除条件に対して調整を行った。すなわち、以前は、外資持株が 50% 以下かつ国内関連者とのみ関連取引が発生する企業が免除の対象であったが、42号公告では、外資持株比率に関係なく、国内関連者とのみ関連取引が発生するすべての企業まで拡大された。この規定によって、ローカルファイルを準備しなければならない納税者の数が減少すると考えられる。

過少資本

新表により、関連負債資本比率の計算方法はより厳格になった。また、関連負債に含めるべき金融手段が広がり、例えば、キャッシュ・プーリング、ファクタリング、ファイナンスリース、利息付前渡金残高を含むようになった。また、一部の関連負債残高は頻繁に変動するため(例えばキャッシュ・プーリング残高は毎日変動する)、かつての毎月末残高に基づく計算に比べて、関連負債資本比率を操作することはより困難になった。

対外投資、関連者間の持分譲渡および関連役務取引の開示

過去数年、SAT が対外投資、関連者間の持分譲渡および関連役務取引に優先的に注目していることを考えると、ローカルファイルにおけるこれら取引の詳細開示要求は驚くにあたらない。

関連者役務取引について、OECD/G20 による BEPS プロジェクトの一つの重要な成果は、BEPS 行動計画 8~10 報告書が詳述する、低付加価値グループ内役務に関するセーフハーバールールと簡易文書化についての提案である。SAT はこの提案を国内法に取り入れないことを選んだようである。それは、すべての関連役務取引は潜在的に高リスクであり、中国外に所得を移転するおそれがあると、SAT の長期に亘る懸念を反映したものである。SAT のこの対応は、「国家税務総局の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(以下「16号公告」)」が定める、OECD の枠組みによりはるかに洗練された便益テストと共に、移転価格税制執行実務における関連役務取引調査の強化を明らかに反映したものと考えられる。

対外投資について、詳細な情報開示要求は SAT が被支配外国法人/居住者(非居住者)条例を重点業務として見ている可能性がある。BEPS 行動計画 3 において、どのように被支配外国法人に関する規則を制定するかについて具体的な意見を提案している。この方面における SAT のさらなる提言を期待している。

関連持分譲渡の場合、過去数年、この種類の関連取引は各地方税務局の調査重点になっている。今回、SAT は正式に持分譲渡を関連取引の一種類と明確にしている。これにより、今後、企業が移転価格を実施する際、関連持分譲渡はより厳格な審査を受けると

いうことを示す。新表の金融資産取引表を結合し、「申告企業情報表」において上位 5 の株主と持株構成の変化(当てはまる場合)について情報開示を求め、また「関連関係表」において関連関係の開始・終了日の開示を求めていたため、税務当局は、これらの表を使用し、より簡単に企業の新設、清算、持分譲渡などの情報を得ることができるようになる。

国別報告書の申告

注意すべきことは、国別報告書を、納税申告の一部として、納税年度の翌年の 5 月 31 日に申告することである。国別報告書を準備すべき中国の多国籍企業、かつ国別報告書の主体が中国納税企業にとって、準備時間は緊迫している。第八条は企業が延期を求めれば、税務徴収管理法および当該実施細則により申請できることを指摘しているが、税務局が延期申請を考慮するかは未知である。

42 号公告は「最終持株企業が中国の居住者企業である多国籍企業グループである場合、その情報が国家の安全に関わる場合、国の関連規定に基づき、一部またはすべての国別報告書の申告を免除できる。」と規定されている。BEPS 行動計画の目的は税務管理の透明化であり、当該公告が濫用されると、中国に対する一定の国際的な圧力を招いてしまう恐れがある。

国別報告書による情報収集

2014 年 9 月、OECD は、三層構造の移転価格文書化、すなわちマスターファイル、ローカルファイル、国別報告書による移転価格文書化を提案した。2015 年 2 月、その提案は G20 によって承認された。多国籍企業のある年度の営業収益が特定の基準を超えた場合、その多国籍企業は、税務当局に対して、収益、利益、従業員、資産、税費用などの国際配分に関わる情報を開示しなければならない。

中国は、長年、多国籍企業の全世界における活動に関する情報の入手が重要であることを強調してきたが、その実現には多くの障害があった。国別報告書により、税務当局は多国籍企業の経済活動を世界的に俯瞰することができ、また移転価格設定が多国籍企業の事業拠点の課税所得に与える影響を分析できる。例えば、以下の事柄について理解できる。

- 事業を行う課税国(地域)により、その多国籍企業が租税回避地または低税率国に所在するかどうかについて概観できる。
- 関連者および非関連者からの収入により、利益が移転価格設定方針の影響を受けるかどうかについて概観できる。
- 税引前利益(損失)により、多国籍企業の課税地域ごとの損益ポジションを概観できる。
- 繰延税額と支払税額により、多国籍企業の納税状況を概観できる。
- 登録資本金、有形資産と従業員数により、多国籍企業の事業規模および実質を概観できる。

各税務管轄地域における各企業の主要業務内容の選択により、各企業がバリューチェーンにおいて果した機能、リターンおよび納税状況などを含むグループ全体の状況を短期間で把握できる。

国別報告書表は単純で、僅か二つの表と、納税者説明用に、一つの自由記入式の表を含むのみである。国別報告書に含まれる情報は有用であるが、ローカルファイルに含むべき厳格な機能・リスク分析を代替するものではない。このように、国別情報は、マスターファイル、ローカルファイルと共に、税務当局による移転価格リスク評価および移転価格調査対象企業選定の助けとして参照できるものの、移転価格調査開始の唯一の根拠とすべきではない。

国別報告書における開示要求と開示説明における多国籍企業が税務管轄地域(企業の登録地ではない)に基づき情報を開示する要求は、BEPS 税務および価値創造に一致する。

もう一つの留意点は、国別報告書は中国語と英語で作成しなければならないことである。これは、将来、税務当局間における国際情報交換の基盤となる。OECD の工程表によると、BEPS 行動計画 13 の移転価格文書化についての提案は 2016 年 1 月 1 日以降有効になる見込みであるが、政府間の情報交換メカニズムは 2017 年 12 月 31 日、すなわち最初の国別報告書申告期限以後に発効する予定である。

変化する移転価格環境

改定中国移転価格税制通達の公布日は現時点で明確ではないものの、意見募集稿による新たな多くの概念(例えば、無形資産、移転価格調査・調整の概念)が、各地の税務局による移転価格リスク評価／調査実務にすでに適用されている。納税者は、税務局が、意見募集稿のより厳格な規定に基づいて、移転価格文書を審査することに備えるべきである。それに加え、SAT と全国の税務局は、比較性分析を行い、移転価格調査対象を選定するためのデータ監視システムの開発に多くを投資している。今後、同時文書や関連取引表による開示がこの監視システムに入力され、全国で連携のとれた調査が展開されることは十分予想される。

三層構造の移転価格文書とより複雑な関連取引開示表の導入に伴い、納税者は、今後、より厳格にその移転価格業務を管理する必要がある。移転価格政策は豊富でなくてはならず、また、開示される情報は、マスターファイル、ローカルファイル、国別報告書、関連取引開示表の間で整合されなければならない。これを契機に、納税者は、その移転価格リスクを積極的に管理するため、自らの既存の移転価格アプローチの検証、改善を行わねばならない。

For any enquiries, please send to our public mailbox: taxenquiry@kpmg.com or contact our partners/directors in each China/HK offices.

Khoonming Ho Head of Tax, KPMG China Tel. +86 (10) 8508 7082 khoonming.ho@kpmg.com	Northern China	Michael Wong Tel. +86 (10) 8508 7085 michael.wong@kpmg.com	Christopher Mak Tel. +86 (21) 2212 3409 christopher.mak@kpmg.com	Sam Fan Tel. +86 (755) 2547 1071 sam.kh.fan@kpmg.com	Barbara Forrest Tel. +852 2978 8941 barbara.forrest@kpmg.com
Beijing/Shenyang David Ling Tel. +86 (10) 8508 7083 david.ling@kpmg.com	Andy Chen Tel. +86 (10) 8508 7025 andy.m.chen@kpmg.com	Christopher Xing Tel. +86 (10) 8508 7072 christopher.xing@kpmg.com	Henry Ngai Tel. +86 (21) 2212 3411 henry.ngai@kpmg.com	Joe Fu Tel. +86 (755) 2547 1138 joe.fu@kpmg.com	Sandy Fung Tel. +852 2143 8821 sandy.fung@kpmg.com
Tianjin Eric Zhou Tel. +86 (10) 8508 7610 ec.zhou@kpmg.com	Yali Chen Tel. +86 (10) 8508 7571 yali.chen@kpmg.com	Irene Yan Tel. +86 (10) 8508 7508 irene.yan@kpmg.com	Yasuhiro Otani Tel. +86 (21) 2212 3360 yasuhiro.otani@kpmg.com	Ricky Gu Tel. +86 (20) 3813 8620 ricky.gu@kpmg.com	Stanley Ho Tel. +852 2826 7296 stanley.ho@kpmg.com
Qingdao Vincent Pang Tel. +86 (532) 8907 1728 vincent.pang@kpmg.com	Milano Fang Tel. +86 (532) 8907 1724 milano.fang@kpmg.com	Jessie Zhang Tel. +86 (10) 8508 7625 jessie.j.zhang@kpmg.com	Amy Rao Tel. +86 (21) 2212 3208 amy.rao@kpmg.com	Fiona He Tel. +86 (20) 3813 8623 fiona.he@kpmg.com	Daniel Hui Tel. +852 2685 7815 daniel.hui@kpmg.com
Shanghai/Nanjing Lewis Lu Tel. +86 (21) 2212 3421 lewis.lu@kpmg.com	Tony Feng Tel. +86 (10) 8508 7531 tony.feng@kpmg.com	Sheila Zhang Tel. +86 (10) 8508 7507 sheila.zhang@kpmg.com	Wayne Tan Tel. +86 (28) 8673 3915 wayne.tan@kpmg.com	Angie Ho Tel. +86 (755) 2547 1276 angie.ho@kpmg.com	Charles Kinsley Tel. +852 2826 8070 charles.kinsley@kpmg.com
Chengdu Anthony Chau Tel. +86 (28) 8673 3916 anthony.chau@kpmg.com	John Gu Tel. +86 (10) 8508 7095 john.gu@kpmg.com	Tiansheng Zhang Tel. +86 (10) 8508 7526 tiansheng.zhang@kpmg.com	Rachel Tao Tel. +86 (21) 2212 3473 rachel.tao@kpmg.com	Jean Li Tel. +86 (755) 2547 1128 jean.j.li@kpmg.com	John Kondos Tel. +852 2685 7457 john.kondos@kpmg.com
Hangzhou John Wang Tel. +86 (571) 2803 8088 john.wang@kpmg.com	Helen Han Tel. +86 (10) 8508 7627 h.han@kpmg.com	Naoko Hirasawa Tel. +86 (10) 8508 7054 naoko.hirasawa@kpmg.com	Eric Zhou Tel. +86 (10) 8508 7610 ec.zhou@kpmg.com	Janet Wang Tel. +86 (21) 2212 3302 janet.z.wang@kpmg.com	Kate Lai Tel. +852 2978 8942 kate.lai@kpmg.com
Guangzhou Lilly Li Tel. +86 (20) 3813 8999 lilly.li@kpmg.com	Josephine Jiang Tel. +86 (10) 8508 7511 josephine.jiang@kpmg.com	Central China	John Wang Tel. +86 (21) 2212 3438 john.wang@kpmg.com	Mimi Wang Tel. +86 (21) 2212 3250 mimi.wang@kpmg.com	Jocelyn Lam Tel. +852 2685 7605 jocelyn.lam@kpmg.com
Fuzhou/Xiamen Maria Mei Tel. +86 (592) 2150 807 maria.mei@kpmg.com	Henry Kim Tel. +86 (10) 8508 5000 henry.kim@kpmg.com	Lewis Lu Head of Tax, Eastern & Western Region Tel. +86 (21) 2212 3421 lewis.lu@kpmg.com	Jennifer Weng Tel. +86 (21) 2212 3431 jennifer.weng@kpmg.com	Grace Luo Tel. +86 (20) 3813 8609 grace.luo@kpmg.com	Alice Leung Tel. +852 2143 8711 alice.leung@kpmg.com
Shenzhen Eileen Sun Tel. +86 (755) 2547 1188 eileen.gh.sun@kpmg.com	Li Li Tel. +86 (10) 8508 7537 li.li@kpmg.com	Anthony Chau Tel. +86 (21) 2212 3206 anthony.chau@kpmg.com	Henry Wong Tel. +86 (21) 2212 3380 henry.wong@kpmg.com	Michelle Sun Tel. +86 (20) 3813 8615 michelle.sun@kpmg.com	Steve Man Tel. +852 2978 8976 steve.man@kpmg.com
Hong Kong Karmen Yeung Tel. +852 2143 8753 karmen.yeung@kpmg.com	Thomas Li Tel. +86 (10) 8508 7574 thomas.li@kpmg.com	Cheng Dong Tel. +86 (21) 2212 3410 cheng.dong@kpmg.com	Bruce Xu Tel. +86 (21) 2212 3396 bruce.xu@kpmg.com	Bin Yang Tel. +86 (20) 3813 8605 bin.yang@kpmg.com	Ivor Morris Tel. +852 2847 5092 ivor.morris@kpmg.com
	Simon Liu Tel. +86 (10) 8508 7565 simon.liu@kpmg.com	Marianne Dong Tel. +86 (21) 2212 3436 marianne.dong@kpmg.com	Jie Xu Tel. +86 (21) 2212 3678 jie.xu@kpmg.com	Lixin Zeng Tel. +86 (20) 3813 8812 lixin.zeng@kpmg.com	Curtis Ng Tel. +852 2143 8709 curtis.ng@kpmg.com
	Alan O'Connor Tel. +86 (10) 8508 7521 alan.oconnor@kpmg.com	Alan Garcia Tel. +86 (21) 2212 3509 alan.garcia@kpmg.com	Robert Xu Tel. +86 (21) 2212 3124 robert.xu@kpmg.com	Hong Kong	Benjamin Pong Tel. +852 2143 8525 benjamin.pong@kpmg.com
	Vincent Pang Tel. +86 (10) 8508 7516 +86 (532) 8907 1728 vincent.pang@kpmg.com	Chris Ge Tel. +86 (21) 2212 3083 chris.ge@kpmg.com	William Zhang Tel. +86 (21) 2212 3415 william.zhang@kpmg.com	Ayesha M. Lau Head of Tax, Hong Kong Tel. +852 2847 5108 ayesha.lau@kpmg.com	Malcolm Prebble Tel. +852 2684 7472 malcolm.j.prebble@kpmg.com
	Shirley Shen Tel. +86 (10) 8508 7586 yinghua.shen@kpmg.com	Chris Ho Tel. +86 (21) 2212 3406 chris.ho@kpmg.com	Hanson Zhou Tel. +86 (21) 2212 3318 hanson.zhou@kpmg.com	Yvette Chan Tel. +852 2847 5108 yvette.chan@kpmg.com	Nicholas Rykers Tel. +852 2143 8595 nicholas.rykers@kpmg.com
	State Shi Tel. +86 (10) 8508 7090 state.shi@kpmg.com	Dylan Jeng Tel. +86 (21) 2212 3080 dylan.jeng@kpmg.com	Michelle Zhou Tel. +86 (21) 2212 3458 michelle.b.zhou@kpmg.com	Lu Chen Tel. +852 2143 8777 lu.l.chen@kpmg.com	Murray Sarelius Tel. +852 3927 5671 murray.sarelius@kpmg.com
	Joseph Tam Tel. +86 (10) 8508 7605 laiyu.tam@kpmg.com	Jason Jiang Tel. +86 (21) 2212 3527 jason.jt.jiang@kpmg.com	Southern China	Rebecca Chin Tel. +852 2978 8987 rebecca.chin@kpmg.com	David Siew Tel. +852 2143 8785 david.siew@kpmg.com
		Flame Jin Tel. +86 (21) 2212 3420 flame.jin@kpmg.com	Penny Chen Tel. +86 (21) 2212 3488 penny.chen@kpmg.com	Matthew Fenwick Tel. +852 2143 8761 matthew.fenwick@kpmg.com	John Timpany Tel. +852 2143 8790 john.timpany@kpmg.com
		Sunny Leung Tel. +86 (21) 2212 3488 sunny.leung@kpmg.com	Vivian Chen Tel. +86 (755) 2547 1198 vivian.w.chen@kpmg.com	Adam Zhong Tel. +852 2685 7559 adam.zhong@kpmg.com	Wade Wagatsuma Tel. +852 2685 7806 wade.wagatsuma@kpmg.com
		Michael Li Tel. +86 (21) 2212 3463 michael.y.li@kpmg.com			Lachlan Wolfers Tel. +852 2685 7791 lachlan.wolfers@kpmg.com
					Karmen Yeung Tel. +852 2143 8753 karmen.yeung@kpmg.com