

## 中国における事前確認制度ガイドラインの公布についての考察

わが国における事前確認(Advance Pricing Arrangement、以下、「APA」)の申請は、1987年に制度が導入されて以来、増加傾向を示しています。1999年の通達の発遣に象徴される二国間、多国間でのAPAが主流となった現状では、関連する相互協議の発生も、2003年事務年度では80件にも至っていません<sup>ii</sup>。こうした背景の中、中国の税務当局による移転価格課税強化に直面する対中投資企業にとりまして、中国におけるAPAガイドラインの制定は、大きな関心事の一つでありました。

中国の税務当局も、APA制度については積極的な姿勢をとっており、1998年4月23日付施行の移転価格ガイドライン規定<sup>iii</sup>により導入されました。現実には、各地域・都市において、現在までに、約130件<sup>iv</sup>に及ぶ一国内APAが締結されているといわれています。しかしながら、過去に締結されたAPAは、実施手続、合意内容とも申請地域による差が存在し、合理性、公平性に関して疑問の残るものでありました。そこで、全国レベルでの実施手続の統一化を図るため、国家税務総局は、数年にわたる検討の末、2004年9月20日、APAに係る詳細な実施手続を規定したガイドライン、国税発[2004]118号「関連企業間取引の事前確認に係る実施規則」(以下、「実施規則」)を公布しました。

今回の実施規則の制定に伴い、APA申請の取扱いにおける地域間での差異が、ある程度解消されることが考えられるため、APAの実行可能性が相当高まるものと期待されます。実施規則の具体的な内容としては、中国では二国間、多国間でのAPA締結実績がないことから、実施規則は一国内APAを前提として作成されましたが、二国間、多国間でのAPAにも適用する旨が明記されています。また、APAの対象期間としては、通常、正式申請年度の次年度から2年間ないし4年間であり、正式申請年度にも適用ができる旨が規定されています。しかし、実施規則が過年度までに遡及適用(Rollback)できるか否かについて明確な規定はありません。さらに、APAの申請から合意締結までの期間については、実施規則に特別な制限規定はありません。ただし、典型的な一国内APAでは、8ヵ月ないし12ヵ月までの期間が必要とされていますが、実施規則の厳密な要件に基づくと、より長い期間がかかることが予想されます。

実施規則は、事前相談から合意締結、その後のコンプライアンスまでの手続を具体的に示す33の条文から成り、総則、事前相談、正式申請、審査及び評価、協議、取り極めの合意締結、管理監督の執行、附則の全8章に分かれています。また、15種類の関連書式が実施規則の添付資料として含まれています。以下に実施細則に示された市、自治州級以上の税務当局が執行する実施手続に係る具体的な内容をまとめました。

### 1. 事前相談(第二章 第4 7条)

事前相談では、所在地の税務当局は納税者とともに、納税者の提出するAPA取り極めの提案内容について、その可否を検討します。税務当局は提案内容に対する意見を第6条に示された内容を含め

て書面で回答します。その後、納税者と意見が一致した時点で、税務当局は正式協議を行うことを納税者へ通知します。

## 2. 正式申請(第三章 第8 9条)

納税者は、正式協議の通知書の受領日から3ヵ月以内に、税務当局へ正式書面申請書を提出しなければなりません。この申請書には、少なくとも第9条に示された以下のものが必要となります。

- (1) 関連するグループ組織、会社組織、関連企業間の関係、関連企業間取引の状況
- (2) 直近3年間の財務諸表、取扱い製品の特徴及び保有財産に係る資料
- (3) 対象とする関連企業間取引の種類及び申告年度
- (4) 関連企業間の機能及びリスクの比較
- (5) 二国間、多国間でのAPA取り極め希望の有無
- (6) 移転価格算定方法の分析、機能分析及びベンチマーキング、関連する前提条件
- (7) 市場、産業分析
- (8) 対象年度の事業の損益予測及び計画等
- (9) 関連企業による情報提供の可否
- (10) 二重課税等の問題の検討
- (11) 国内外の関連する法律、租税条約等の問題の検討

## 3. 審査及び評価(第四章 第10 12条)

税務当局は、納税者による正式申請書及びその添付資料の受領後、原則として5ヵ月以内に審査と評価を行い、その結論を出す必要があります。実施規則第11条には、税務当局が少なくとも審査と評価すべき6項目について記載されています。

## 4. 協議(第五章 第13 14条)

税務当局は、審査と評価の結論決定日より、30日以内に納税者と協議を行い、意見を一致させた上でAPA取り極めの草案を起草します。この草案には、第14条に示された15項目の内容を含める必要があります。

## 5. 取り極めの合意締結と更新(第六章 第15 17条)

税務当局は、草案起草日から30日以内に、納税者とAPA取り極めを正式に合意締結します。合意締結したAPA取り極めは、継続更新することができます。更新には、納税者が本来のAPA取り極めの対象期間満了日の90日以前に、継続更新の申請を行う必要があります。税務当局は、納税者の更新申請書の受領日から60日以内に審査と評価を完了し、更新するAPA取り極めの草案を作成しなければなりません。

## 6. 管理監督の執行(第七章 第 18 22 条)

納税者は、APA 取り極めの合意締結後、対象となる各事業年度の終了後 4 ヶ月以内に税務当局へ APA 取り極めの履行状況について年次報告書を提出することが義務付けられています。また、納税者は、APA 取り極めの実質的な変更に至る状況が発生した場合、発生から 15 日以内に税務当局へ書面による報告書を提出する必要があります。

## 7. 各地の税務当局間での協力(第八章 第 23 24 条)

APA に関与する税務当局間での関係<sup>※</sup>については、所在地の省、自治区、直轄市及び計画単列市の範囲内での協力に加え、省(自治区、市)をまたいで協力及び国家税務総局の責任が具体的に規定されています。この規定は、傘型企業が国内各地にある子会社との関連企業間取引について統一した APA 取り極めの締結可能性をも意味します。

## 8. 納税者資料の守秘義務(第八章 第 25 26 条)

税務当局と納税者双方は、APA 取り極めに関連して入手するすべての情報について、守秘義務を負い、税法及び国家機密法の関連規定に基づく保護及び制約を受けます。また、税務当局は、納税者との協議が決裂した場合、その過程で入手した、事実関係に係らない情報

(各種の提案、推測、観念及び判断等)は、以後の関連企業間取引に対する調査には転用できないと規定されています。

## 9. 実施規則の添付資料

以下の関連書式が添付され、そのうち添付資料 8、10、13、15 は、税務当局の内部管理文書です。

- 添付資料 1: APA 会合議事録 (附則関連)
- 添付資料 2: APA 取り極め正式協議の通知書 (事前相談関連)
- 添付資料 3: APA 取り極め正式書面申請書 (正式申請関連)
- 添付資料 4: APA 取り極め正式書面申請の期限延長願い (正式申請関連)
- 添付資料 5: APA 取り極め正式書面申請の期限延長願いへの回答書簡 (正式申請関連)
  
- 添付資料 6: 審査評価の初歩段階結論書 (審査評価関連)
- 添付資料 7: 審査評価の結論期限延長の通知書 (審査評価関連)
- 添付資料 8: 審査評価の初歩段階結論に関する承認書 (審査評価関連)
- 添付資料 9: APA 取り極め書(参考文書) (協議関連)
- 添付資料 10: APA 取り極め(草案)に関する承認書 (協議関連)
- 添付資料 11: APA 取り極め更新申請書 (取り極めの合意締結関連)

- 添付資料 12: APA 取り極め更新申請への回答書簡 (取り極めの合意締結関連)
- 添付資料 13: APA 取り極め更新申請に関する承認書 (取り極めの合意締結関連)
- 添付資料 14: APA 取り極めの変更に関する報告書 (管理監督の執行関連)
- 添付資料 15: APA 取り極め業務連絡票 (附則関連)

最後に、諸外国における APA 制度導入<sup>vi</sup>と二国間、多国間での APA 申請件数の増加、経済協力開発機構 (Organization for Economic Cooperation and Development、以下、「OECD」) の移転価格ガイドライン<sup>vii</sup>における APA の推進なども、今回の実施細則の公布に至った背景にあるといえます。中国へ進出する各国の数多くの企業は、二重課税リスク低減の観点から租税条約<sup>viii</sup>に基づく二国間、多国間 APA の合意締結の実現可能性に非常な関心を寄せていることと思います。APA の詳細な実施手続が整備されたものの、現実には皆無に近い相互協議を通じての移転価格問題解決の実績、中国での相互協議申請のための手続規則の欠如、中国で既に締結している一国内 APA 及び過年度移転価格更正処分<sup>v</sup>の取扱い、比較対象となる中国企業に関する公開情報の限定などから、二国間、多国間 APA を検討するに当たっての課題が数多いことは事実です。しかしながら、今回の実施手続の制定により二国間、多国間 APA がより現実味を帯び、中国との国際取引に係る二重課税問題の解決が、

積極的に権限ある当局間で議論されることも、それほど遠くない将来に可能であると考えます。

<sup>i</sup> 平成 11 年 10 月 25 日付査調 8 - 1 他 3 課共同「独立企業間価格の算定方法等の確認について」事務運営指針 (当該通達は、後に平成 13 年 6 月 1 日付査調 7 - 1 他 3 課共同「移転価格事務運営要領の制定について (事務運営指針)」の一部に取り込まれた)

<sup>ii</sup> 2004 年 9 月 21 日国税庁発表内容に基づく

<sup>iii</sup> 国税発[1998]59 号「関連企業間取引税務管理規程」第 48 条

<sup>iv</sup> 主に珠江三角地区、上海、天津、廈門などの各地域/都市で一国内 APA が締結されている。

<sup>v</sup> 税務当局間の協力には、国家税務局と地方税務局の協力も含まれる (例えば、所得税と流通税との整合性の問題など)。

<sup>vi</sup> 1987 年日本が世界で最初に導入して以来、米国 (1991 年)、カナダ (1994 年)、ニュージーランド (同年)、オーストラリア (1995 年)、メキシコ (同年)、韓国 (1996 年)、ブラジル (1997 年) が相次いで導入し、中国の導入以降は、イギリス (1999 年)、フランス (同年)、オランダ (同年)、ドイツ (2000 年) が導入した。

<sup>vii</sup> 「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 (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration、OECD 移転価格ガイドライン) 第 4 章 F 事前確認取り極め (APA)

<sup>viii</sup> 日中間では、「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税防止のためのわが国政府と中華人民共和国政府との協定」(1984 年条約第 5 号) が締結されている。

© 2004 PricewaterhouseCoopers. All rights reserved. "PricewaterhouseCoopers" refers to the network of member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited, each of which is a separate and independent legal entity.

この記事に関するお問い合わせは、以下までお願いいたします。

E-mail: pwcjapan.taxpr@jp.pwc.com Tel:03-5251-2400 (代表) 広報担当: 高橋、中村