

平成 26 年度 国際税務対策事業
日本機械輸出組合 国際税務研究会
国際税務関連情報

近年の中国の移転価格税制を取り巻く 執行状況について

平成 26 年 4 月
日本機械輸出組合

目次

はじめに.....	3
A. 中国の経済環境と租税徴収環境.....	3
B. 中国進出企業の税務上の課題.....	5
I. 中国における外-外取引モデルにおけるロイヤルティ及び役務提供対価回収等の 税務問題	5
(1) 外国為替管理規制上の問題	5
(2) ロイヤルティの問題	7
① 二重取りの疑い.....	7
② 対価性の問題	8
③ 無形資産が生み出す超過利益の帰属の問題	8
(3) PE問題	8
(4) 関税における問題.....	9
(5) ハイテク企業認定との関係.....	11
II. マーケットプレミアムとロケーションセービングの議論	11
(1) 信頼性のある比較対象企業の欠如.....	12
(2) 地域優位性の定量化と配分.....	12
(3) 無形資産の特定と評価	12
(4) 移転価格分析の適用に関する主な議論	13
① 委託研究開発に対する分析	13
② 来料加工(無償支給型委託製造)に対する分析	13
③ 販売とマーケティング機能を果たす中国子会社の分析.....	13
④ TNMMを代替する場合の方法の適用の考察.....	13
III. 移転価格調査執行状況と留意点	14
(1) 規定上の留意点	15
(2) 税務当局の執行体制と最近の傾向	15
[著者の経歴]	17

近年の中国の移価格税制を取り巻く執行状況について

税理士法人 トーマツ
移転価格コンサルティングサービス
ディレクター / 税理士 酒井晶子

はじめに

デロイト上海事務所における 2008 年から 5 年間に渡る中国駐在を終え、2013 年 9 月に日本へ帰国することとなった。ついては、昨今の中国移転価格税制について振り返り、制度の変遷や日系企業の現地での留意点等について取りまとめることとした。最初に、2000 年以降の中国の経済環境と租税徴収環境に触れた後、進出企業の税務上の課題について、Ⅰ．ロイヤルティ及び対価回収の税務問題、Ⅱ．マーケットプレミアムとロケーションセービングの議論について述べ、最後に最近の移転価格調査執行状況と現地日系企業のための留意点について記した。

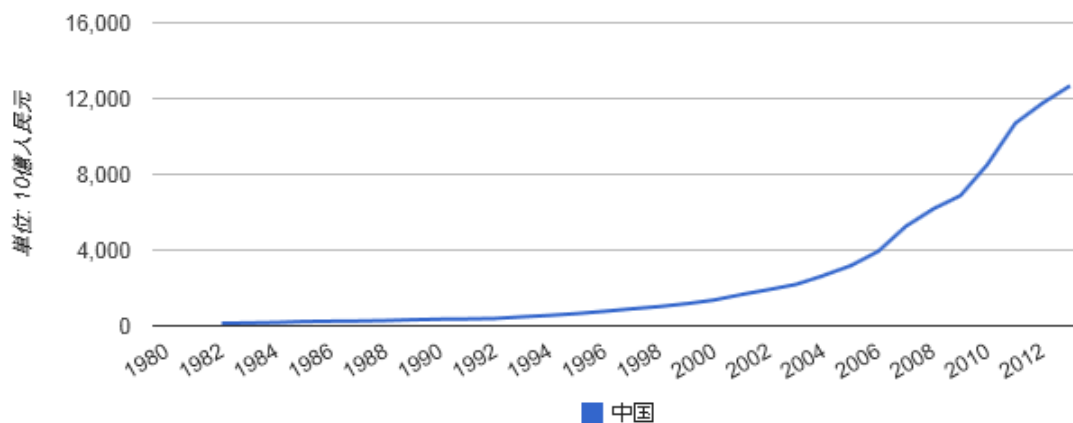
A. 中国の経済環境と租税徴収環境

中国の経済は 20 世紀に入ってから急激な成長を遂げていた。貿易収支も 20 世紀後半には日本を超え、世界一位となった。私が上海に駐在した 2008 年は、中国にとって改革開放 30 周年の年であり、中国国民 100 年の夢とも言われる北京オリンピック開催年でもあった。しかし、豪雪被害や四川大地震など大きな自然災害に見舞われ、世界的金融危機の影響も受けて経済成長率は過去 5 年連続の二ケタ成長から一ケタ台へ減速するなど、波乱の年となっていた。政府の経済政策は、前半の「景気過熱抑制」から後半は「安定成長維持」へと、大きく舵取りを変えていた。

税制面においても、2000 年以降の経済成長を経て、2008 年 1 月には企業所得税改革(内外資本企業の企業所得税の統一)が行われ、外国資本導入のための優遇政策や特定の地域の発展を促進するための優遇政策の見直しが行われるなど政策転換期となった。外資に頼った経済成長から脱却し、新たな成長政策への変更と成長以外の目標である、国際社会との協調や格差問題といったものに軸足を移し始めた年であるといえよう。この動きに伴い、移転価格税制を始めとした、国際課税の充実が図られていった。移転価格税制が国際ルールを基礎として体系的にまとめられ、ドキュメンテーション(同期資料)・ルールも導入されたのは 2008 年からである。この 5 年間で、法制度上の改正と共に、税務執行強化もより組織的・体系的に行われていった。

2008 年は世界的な経済危機もあり、経済成長率の伸びが減退したため、世界経済の牽引役は中国をはじめとする新興国に移行していった。そのなかで、中国は 2008 年以降も比較的継続的な高い成長率を維持している。

【図1】 中国の歳入の推移

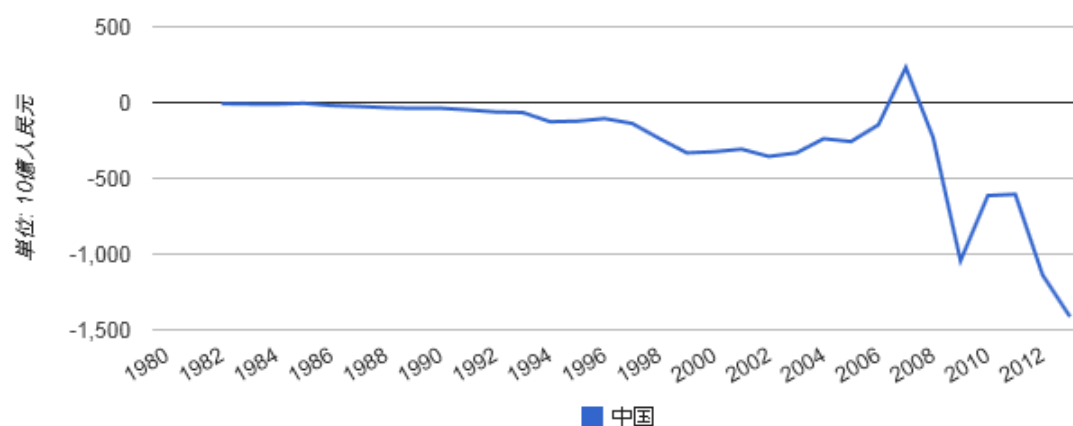


※国家財政の年間収入を表し、一般政府(国・地方自治体・社会保障基金)による税収と税外収入を合計したもの
 ※GFS(政府財政統計)マニュアルに基づいたデータ

この様な環境の中、中国の歳入の増加割合には目を見張るものがあった。2000年の歳入が約1兆人民元であったのが、2008年には約6兆人民元となり、更に2013年には2008年時点から2倍の成長を遂げ、約13兆人民元までにも増加した。歳入の増加は、経済成長が主な原因であると考えられるが、歳入の増加は、10%前後を推移していたGDP成長率をも超えている。近年次々と打ち出している税制改正及び税務執行の強化に伴い、租税負担率を示すGDPに対する租税収入の割合は、2013年には約22%となり、米国や日本等の水準と同等になってきているのは、特筆すべき事実であろう。

しかしながら、2008年以降、中国は景気刺激策などによる歳出増加のために、国家財政は悪化の一途をたどっており、税収確保は、国家としても至上命題であることには変わりがない。

【図2】 中国の財政収支の推移



B. 中国進出企業の税務上の課題

本稿では、日系企業による中国への投資形態として非常に多く、かつ、問題となりやすい、製造・販売拠点の中国移管に伴う問題点を中心に取り扱う。人民元高傾向が続く中、中国法人への委託製造のメリットも減少してきている。今後は製造拠点としての市場ではなく、現地販売があつての製造移管、という投資・進出傾向がより増加するであろうと考えられる。

中国国内市場で自社製品を販売するために中国に製造・販売機能を移管したとしても、研究開発、市場開拓、ブランド管理などの高付加価値機能は依然として本社に留保する形を取るケースが多い。この場合、中国の製造・販売子会社は本社の所有する技術、商標などの無形資産を活用し、中国で収入を得る一方、本社は、中国の製造・販売子会社が得る収入の一部を、技術、商標等の対価として得なければならない。しかしながら、中国子会社が製造した製品は、日本本社に戻る事なく、直接に第三者と製品を売買する、いわゆる「外-外取引」であることから、有形資産売買では、中国で製造した製品を販売することによって得た利益を、本社側の貢献に見合う分、還流することが困難である例も多い。

ここでは、外-外取引モデルにおける基本的な対価回収方法であるロイヤルティ及び役務提供を中心に、関連する主な税務問題について考察する。

I. 中国における外-外取引モデルにおけるロイヤルティ及び役務提供対価回収等の税務問題

中国における外-外取引モデルにおいては、日本本社と中国法人との間で行われる取引は、一部の原材料及び半製品等の支給を除き、無形資産の使用許諾及び役務提供が主体となる。(ここでは、税引き後の配当での資金回収は検討の対象外とする) そのため、外貨管理規制、企業所得税(移転価格税制、損金算入の可否、源泉税、等)、関税、間接税(営業税及び増値税)、等の其々の項目において、どの様な論点により問題が生じているかを認識し、対応策を講じるのが肝要である。

(1) 外国為替管理規制上の問題

中国では、海外送金について、税務と外国為替管理の両面から規制している。以前(2008 年未まで)は、非貿易項目の送金を行う際にはまず、税務局に企業所得税・営業税の源泉徴収税額を納税し、その際に取得した源泉徴収証明(納税証明。なお、中国での課税が免税される項目については、免税証明。)を銀行に提示する必要があつた¹。しかし、この様な海外送金時における税務上の実務要求は、海外からの事業投資を促進する中国政府の方針もあり、徐々に緩和されつつある。

2009年1月からは、「国家外貨管理局・国家税務総局のサービス貿易項目などの対外送金に関

¹ 「非貿易項目及び資本項目の一部の外貨送金に関して税務証憑を提示することに関する通知」(匯発[1997]372号)

する税務証明に関する問題の通知」(匯発[2008]64号)により、中国企業が1回あたり3万米ドルを超過するサービス項目の送金を行う場合に限って税務局の事前許可取得を義務づけた。なお、この通知の施行に伴い、匯発[1997]372号は失効し、企業は、法的には銀行送金時の源泉徴収証明・免税証明の提示義務がなくなった。しかしながら、引き続き、送金時に源泉証明の提示を要求されるケースは多かった。なお、匯発[2008]64号では、税務証明の提示が不要である(免税である)項目を列挙して明示していたために、実務上は、当該リストに記載されていない項目について、源泉税等の支払いによる納税証明が無いと送金が認めてもらえないというケースも散見された。

匯発[2008]64号の税務証明の提示が不要である(免税である)項目

- 国内機構における国外で発生する出張、会議、商品展示販売などの費用
- 国内機構の国外代表機構の事務所経費、及び国内機構が国外で請け負った工事に関して支払う工事費用
- 国内機構の国外で発生した輸出に関するコミッション、保険料、賠償金
- 輸入貿易において、国外機構に支払う国際運輸費用
- 国内運輸企業が国外で従事する輸送業務に関して発生した修理費、燃料費、港湾役務費
- 国内個人の国外留学、旅行、親族訪問等に関する使用の為の費用
- 国家が規定するその他のもの

2013年9月には「サービス貿易等項目の対外支払いに係る税務届出に関連する問題の公告」国家税務総局、国家外貨管理局公告[2013]40号公告が施行された。これにより、以前と比べてサービス、配当金、利息、特許使用料、持分譲渡収入等の項目の対外支払い時に係る税務手続きが簡素化された。具体的には、これまで海外送金する際に必要とされていた納税証明書(若しくは免税証明書)の提出が必要なくなり、5万米ドルを超える送金について、主管の税務機関に対する事前に税務届出が要求されることになった。

この公告により、海外送金にあたり、これまで必要だった税務機関が出す証明書は必要なく、企業は税務当局に届出をすれば良くなったことから、これまで納税証明書を取得することが困難だったために生じていた送金遅延等の問題が緩和される効果が期待される。一方で、主管の税務機関は徴税権利を有していることから、この届出制度が実務上どの様に執行されるかについては慎重に状況を把握していく必要があるだろう。

なお、特許権、商標権、技術、ノウハウ、デザイン等の無形資産の使用の対価に関しては、外国為替管理規定以外に商務主管部門(対外経済貿易部門)での事前登記が求められ、送金時に登録証の提示が必要となっており、実務上のハードルになっている。特に、高い付加価値を生む無形資産の使用許諾を中国子会社に行った場合に、高いロイヤルティ料率を適用する必要がある場合がこれに該当する。商務主管部門での事前登記には、商務局だけでなく、税務当局も関連政府機関として関係する。これらの政府部門を説得するために、企業は合理的な根拠と妥当性を説明するため、十分な証拠資料と理論武装と戦略を持って説明にあたらなければならないが、当該プロセスは非常に時間がかかると共に、企業の申し出が完全に認められないケースもある。この事前登記制度は、中国からの無形資産の対価としての資金の流出を一定に抑えるために機能していることは否めないだろう。

(2) ロイヤルティの問題

中国におけるロイヤルティ関連の税務規定としては、2008年1月1日付で公布された『企業所得税法实施条例』及び「特別納税調整実施弁法（試行）」（国税発[2009]2号）におけるロイヤルティの定義、「租税条約におけるロイヤルティ条項の執行上の問題に関する通知」（国税函[2009]507号）における租税条約に定めるロイヤルティの定義がある。これらの規定は諸外国の無形資産規定を参考に規定されたものであり、一般的かつ包括的な内容となっていると言えよう。現在の所、実務上、規定上におけるロイヤルティの定義により問題となったケースはこれまであまり無いと思われる。

一方、近年、中国の移転価格調査において、ロイヤルティに関する問題が注目されてきている。中国の課税当局がロイヤルティに関する調査を行う場合には、現時点ではその殆どが中国から国外に支払われるケースであり、まだ中国法人が特許権やノウハウを形成し、その所有者として国外関連者からロイヤルティを徴収するケースは殆どない。中国税務機関のロイヤルティ調査の傾向としては、契約上定められた無形資産の法的所有者を重視するよりも、各関連者の機能・リスクに応じて無形資産への貢献を判断し、かつ、主張する傾向が見られる。この傾向は、日本の事務運営指針における「無形資産の使用許諾等について調査を行う場合には、無形資産の法的な所有関係のみならず、無形資産を形成、維持、又は発展させるための活動において法人または国外関連者の行った貢献の程度も勘案する必要がある事に留意する」という考え方と概念的には一致している。

実際の調査において、中国税務機関は、経済実態面における事実認定の問題を提起することが多いのが特徴である。具体的には、二重取りの疑い、対価性の問題、収益の帰属の問題、等が挙げられる。その中でも、中国税務機関は中国法人の貢献度を強く主張すると共に、特に最近では、中国法人が果たす、中国市場における広告やマーケティングなどの機能が無形資産の形成につながっているという主張を必ずしている。

以下に、実務上、調査の現場で議論されているトピックの実例をいくつかご紹介する。

① 二重取りの疑い

- 日本側が所有する技術情報等の無形資産の使用料としてロイヤルティが支払われている場合において、現地専用モデル開発に要する費用を委託開発として中国法人に負担させる場合
 - ⇒ 中国側においてロイヤルティと委託開発（役務）の二重支払いの疑い
- ロイヤルティの支払い先である親会社から、製造工程に使用する重要部品を仕入れており、中国法人における工程が組み立て加工等の単純工程であるケース
 - ⇒ 中国子会社が行う組立工程における技術ノウハウの便益性、対価性への疑い（中国法人が製造する製品の技術価値は親会社から仕入れる部品にあり、その対価は部品価格に含まれている）
- ロイヤルティの支払い先である親会社から、中国法人が製造工程に使用する重要な工作機械を購入しており、中国法人が行う製造工程に必要な製造技術は当該工作機械に依

扱っているケース

- ⇒ 中国子会社が行う製造工程における技術ノウハウの便益性、対価性への疑い(中国法人の製造工程における技術価値は、親会社から仕入れた工作機械にあり、その対価は工作機械の対価に含まれている)
- ロイヤルティの支払い先である親会社に対して、技術提供に関する役務提供料を別途支払っているケース
 - ⇒ ロイヤルティと役務提供料の二重支払いの疑い

② 対価性の問題

- 過去数年連続して赤字を計上する中国法人が、日本の親会社から技術提供が行われているとしてロイヤルティを支払い続けるケース
 - ⇒ 提供される技術の便益性、対価性への疑い
- 技術ロイヤルティ契約を締結してからその内容の見直しも無く、10年以上経過している場合
 - ⇒ 提供される技術の便益性、対価性への疑い

③ 無形資産が生み出す超過利益の帰属の問題

- 中国法人は現地モデルの開発活動を行っているが、中国法人が獲得する利益が限定されているケース
 - ⇒ 中国法人が実施する開発活動が生み出す超過利益の恩典を中国法人が得るべきであるという主張
- 親会社に支払っている技術ロイヤルティの対価が高すぎるために、中国法人が獲得する利益が限定されているケース
 - ⇒ 中国法人はロケーションセービング若しくはマーケットプレミアムの恩恵を受けるべきであるが、ロケーションセービング若しくはマーケットプレミアムにより得られた超過収益がロイヤルティとして親会社に還元されてしまっているという主張

(3) PE問題

2009年10月に公布された国税函[2009]507号では、租税条約におけるロイヤルティとサービス料が区分・定義された。技術譲渡または許諾と同時に補助的な技術サービスを提供する場合には、技術サービスの対価にロイヤルティの関連規定を適用するとしている。また、技術許諾の過程において、許諾側が人員を派遣し、当該技術の使用に対して関連のサポート、指導などのサービスを提供する場合、以下の状況を考慮し、サービス部分の対価の性格および租税条約の適用を判断すべきであるとされている。

- 上述の人員によるサービス提供が租税条約上のPEを構成しない場合 ⇒ ロイヤルティ
- 上述の人員によるサービス提供が租税条約上のPEを構成する場合 ⇒ 事業所得

当該スタンスに立てば、技術提供を行うための活動対価は、PEとして事業所得を構成しない限りにおいて全てロイヤルティと認識し、中国において源泉税の対象とする、という事になる。この定義に基づくと、PEと認定されない限りにおいて、その活動内容や機能リスク配分の定義に基づき、役務提供料として取り扱う余地を全面的に排除している。役務提供の対価は企業所得税の源泉税

の対象とならないのに対し、ロイヤルティについては企業所得税の源泉税の対象となる事から、当該取り扱い規定は、判定があいまいな事実認定部分における取り決めを、源泉税という観点から中国有利に規定した内容となっていると言えよう。

また、2010年に公布された国税函[2010]46号においては、予め上記の技術支援サービスの期間が予定できない場合には、暫定的にロイヤルティ条項による税務処理を行い、PEとなったときに、PEの所得に対して企業所得税、関連人員に対して個人所得税を課し、予め納付した源泉所得税との間で調整を行う、としてその実務的取り扱いを更に明確化している。

(4) 関税における問題

無形資産の使用対価として支払うロイヤルティについて、関税の課税リスクもあることに留意されたい。

税関の主な観点は、①ロイヤルティが中国法人が仕入れる有形資産(材料、部品等)と関連している、②有形資産の中国国内での販売がロイヤルティの支払いの必要条件となっている、といったものである。これらの要件に当てはまる場合、支払いロイヤルティに対しても関税を課すことを要請する。上述の「(2)ロイヤルティの問題」における二重取りの問題と論点は類似しているが、税関の場合は、ロイヤルティの対価性を否認するのではなく、中国法人が仕入れる有形資産の価格に含めて評価すると主張する点が異なる。

当該議論を避けるためにも、2006年10月に公布された「中華人民共和国税関輸出入物品課税標準査定弁法」(税関総署令第148号)における以下の規定に留意の上取引条件を定めると共に、ロイヤルティの計算上、基礎とする純売上高からはライセンサーからの購入品を控除するなどの対価設定上の工夫をすることで、税務機関からの疑義を極力回避する様に努める事が賢明であろう。(なお、理論上は、ロイヤルティの計算の基礎にライセンサーからの購入品に対する対価が含まれているか否かのみを判断根拠としてライセンサーからの購入品の対価にロイヤルティが含まれているか否かを判断することについての問題があることは否めない事には留意されたい。)

【図 3】 中華人民共和国税関輸出入物品課税標準査定弁法(税関総署令第 148 号) 一部抜粋

第三節 取引価格の調整項目

第 11 条 取引価格を基準に輸入物品の課税標準を査定する場合、当該物品の実際支払対価または支払うべき対価に含まれない次の費用或いは価値は、課税標準に算入しなければならない。

(1)～(2) 省略

(3) 購入者が販売者に、または関連者に直接或いは間節に支払う特許権使用料。ただし、次の状況のいずれかに該当する場合は除外される。

① 特許権使用料は、該当輸入物品に関係ない。

② 特許権使用料の支払は、当該輸入物品の中華人民共和国国内販売の条件となっていない。

(4) 省略

第 12 条 本弁法第 11 条第 1 項(2)に基づき輸入物品の課税標準に算入すべき物品の価値を確定する場合、次の方法に従い関連費用を計算しなければならない。

(1)～(3)省略

(4) 輸入物品の生産過程において使用される工具、模型及び類似物品の価値は、当該エンジニアリング設計、技術研究開発、工程及び設計図等の費用が含まれていなければならない。

輸入物品が購買者(輸入者)に提供される前に既に販売者に使用されたことがある場合、算入すべき価値は、国内で公認された会計原則に基づき当該物品の減価償却後の価値とする。

第 13 条 次の条件の何れかに合致する特許権使用料は、輸入物品と関連するものとみなす。

(1) 特許権使用料は、特許権または専有技術の使用の対価として支払われ、かつ輸入物品が次の状況のいずれかに該当する場合。

① 特許または専有技術を含む場合

② 特許の方法または専有技術を使用して生産する場合

③ 特許または専有技術の実施のため、専門的に設計または製造した場合

(2) 特許使用料は、商標権の対価として支払われ、かつ輸入物品が次の状況いずれかに該当する場合。

① 商標がついている場合

② 輸入後に商標を付け加えて直接販売できる場合

③ 輸入時にすでに商標権が含まれ、簡易加工後に商標を付け加えれば、直ちに販売できる場合

(3) 特許権使用料は、著作権の対価として支払われ、かつ、輸入物品が、次の状況のいずれかに該当する場合：

① ソフトウェア、文字、楽曲、絵・写真、映像またはその他の類似内容を含む輸入物品、磁気テープ、磁気フロッピー、CD 或いはその他の類似メディア等の形式

② その他の著作権内容を享受する輸入物品を含む場合

(4) 特許権使用料は、代理販売権、販売権或いはその他類似権利の対価として支払われ、かつ輸入物品が次の状況の何れかに該当する場合：

① 輸入後に直接販売できる場合

② 簡易加工後に直ちに販売できる場合

第 14 条 購入者が特許権使用料を支払わないと輸入物品を購入できない場合、または購入者が特許権使用料を支払わないと当該物品は契約で約定した条件で取引できない場合は、特許権使用料の支払が輸入物品の中華人民共和国国内販売の条件を構成しているとみなす。

第 15 条 輸入物品対価に次の税金、費用が単独で明記される場合、当該物品の課税標準に算入しない。

(1) 工場建築物、機械または設備等について貨物輸入後に建設、据付、組立、メンテナンス又は技術支援費用が発生する場合。ただし、アフターサービス費用は除かれる。

以下、省略

(5) ハイテク企業認定との関係

2008年から施行された「企業所得税法実施条例」の第28条2項においては、「国家が重点的に推進する高度最新技術(ハイテク)企業については、15%の軽減税率で企業所得税を徴収する。」と規定されている。この為、2008年から企業所得税率が25%となり、他の税務上の減免優遇が少なくなったため、内外資系企業にとってみると当該規定に基づく逡減税率は魅力的であると同時に、中国税務機関としては本規定の運用による税収へのインパクトは無視できない規定となっている。

科学技術局は、2008年以降、中国に国家が重点的に推進する高度最新技術を導入することを促進するために、多くの企業に対してこのハイテク企業の認定取得を推奨した。しかしながら、このハイテク企業の認定の為の条件は高く、コアとなる自主知的財産権を保有すること、製品(サービス)が国家が重点的に支援するハイテク分野の規定する範囲に属する事、研究開発費用の売上高に占める割合が規定の比率を下回らない事、ハイテク製品(サービス)の収入が企業の収入総額に占める割合が規定の比率を下回らないこと、科学技術者が企業の総従業員数に占める割合が規定の比率を下回らない事、及びハイテク企業の認定管理弁法が規定するその他の条件、等となっている。従って、このハイテク企業の定義に真に当てはまる企業であれば、一定の技術を保有して無形資産を構築し、技術の発展に資する企業に該当する可能性は非常に高い。

上述の通り、中国税務機関は、経済実態面における事実認定の問題を提起することが多い。ハイテク認定企業に対しては、中国税務機関としては、中国法人の技術開発への貢献度を主張し、その分無形資産の形成により獲得する所得は必然的に高くなると主張する。中国の法人は無形資産を有する、高収益力を誇る企業なのか、さもなくば、ハイテク企業認定及び企業所得税上の研究開発費控除の適用を否認する、といった議論も起こっているので留意されたい。

II. マーケットプレミアムとロケーションセービングの議論

中国国家税务总局(SAT)は、国連会議において、「OECD 移転価格ガイドラインはそもそも先進国を前提に形成されてきたものであり、中国などが抱える新興国特有の諸問題に十分な指針を提供していない」との問題を提起し始めた。

SAT等からの問題提起を受け、2009年の年次総会で選任された移転価格実務問題小委員会を中心に、2010年6月クアラルンプール(マレーシア)、2011年2月ニューデリー(インド)、2011年9月東京(日本)、2012年2月ヨハネスブルグ(南アフリカ)、2012年6月上海(中国)での5回の会合での議論を経て、国際租税協力専門家委員会は2012年10月に「移転価格に関する実務マニュアル」(国連マニュアル)の完成版を公表するに至っている。

国連マニュアルの「第10章 Country Practice (国別実務)」では、中国を含む新興国での移転価格実務がまとめられている。以下では、当マニュアルでSATが主張している、移転価格課税における実務上の課題に対するSAT固有の立場を解説する。なお、当該主張の裏付けとなる理論的な根拠が示されず、経済合理性の観点から疑問視されるべき項目もあるものの、SATの現在の

理解及び立場を理解するには非常に有効なマニュアルであると言えよう。

(1) 信頼性のある比較対象企業の欠如

新興国では上場企業が少なく、非上場企業では信頼性のある公開情報が圧倒的に少ないため、比較対象分析として適用可能な企業財務情報の入手可能性が極めて限定されている。たとえば、取引単位営業利益法(TNMM)の適用にあたっては、周辺諸国(多くは先進国)の上場会社を比較対象企業として適用せざるを得ないケースも少なくない。このようなケースでは、比較対象企業との地理的差異などに対して十分な信頼性ある調整の適用可能性が重要な論点となるとしている。

なお、分析対象の所在地国での適切な比較対象が欠如している場合、厳密に地理的差異の調整を加えた上で国外の比較対象を用いた TNMM、または利益分割法の適用が望ましい、としている。

(2) 地域優位性の定量化と配分

低水準の原材料費、人件費、賃貸料、物流費、インフラ費用などによるロケーションセービング、製品やサービスの販売や需要に影響を与える地域特有のマーケットプレミアムなどといった新興国固有の地域優位性についてOECD移転価格ガイドラインはこれまでに限られた助言しか行っていない。この点について、中国自動車産業の例(外資参入障壁とジョイントベンチャー設立認可、外国ブランドと輸入品を嗜好する国民性、巨大な人口と富裕層の増加、輸入完成車への高い関税などの収益性への影響)と委託研究開発の例(中国への拠点移管によりコストセーブできた部分に対する追加利益)を示し、これらの特殊性から生まれる超過利益は中国市場の特殊性が原因であるとすると共に、この様な地域優位性による超過利益は中国子会社に帰属する、と明確に主張している。そして、新興国の信頼性のある比較対象企業の欠如を補う観点からも実務上の解決策として、十分な産業分析と定量分析を行う事を前提とした4ステップアプローチ(①地域優位性の特定、②関連追加利益の確定、③同利益の測定と定量化、④同利益の配分方法の決定)が不可欠、としている。

なお、地域優位性による超過利益が中国子会社に帰属すべきであるか否かについての理論的根拠は示されておらず、地域優位性により超過利益が生じることが定量化されたとして、超過利益の帰属性については他国との間で見解の相違が生じかねない分野である。

(3) 無形資産の特定と評価

無形資産は先進国同様に新興国でも非常に重要な問題であるが、新興国については、特に、マーケティング上の無形資産と地域優位性が一体として整理されることが多く、その貢献度を十分に考慮する必要がある、としている。多国籍企業は中国への進出初期には各種の無形資産を提供しているが、事業が安定期に入ると、ノウハウを身につけた中国子会社が無形資産を地域特性にあわせて改良及び発展していること等を根拠として、関連する追加利益の一部または全部を享受すべきである事が重要な論点になるとしている。典型的な例としては、設立後10年以上も経過した中国製造子会社がロイヤルティを支払い続けているものについて、無形資産の価値が本当に減価していないかについて評価を行うべきである、と指摘している。また、新興国にとっての現実的な問題として、とりわけマーケティング無形資産と立地の優位性が密接に絡みあっていることが多く、その区分は容易ではないとしている。

このように、製造等技術関係の無形資産については時の経過に伴う技術価値の劣化及び汎用化と近年増加しているであろう中国子会社側の貢献を主張し、マーケティング無形資産について

は、現地子会社の貢献と立地の優位性について主張している。実際の議論においても、この様に中国税務機関が中国法人側への超過収益の帰属を主張する事例は増加しており、多くの企業が移転価格同期資料(ドキュメンテーション)において取引単位営業利益法(TNMM)により、機能リスクが一定であるとして中国法人の一定の利益率を検証する方法を選択している中、その様な分析は、新興国における豊富で安価な労働力や自然資源による製造、優れた人材による研究開発、輸入品の国内市場での販売など新興国が供する相対的な優位性が著しい利益を創出している事実を軽視し、新興国に限定的な利益の配分を行っている、と批判している。

(4) 移転価格分析の適用に関する主な議論

① 委託研究開発に対する分析

SAT は、リスクが限定された単純な機能を果たす会社は、事業戦略策定、製品研究開発、販売機能を担っていない場合、誤った戦略、低稼働率、販売低迷などによる損失を被るべきではないことを関連通達でも明らかにしているが、ここでは、多国籍企業の委託研究開発を担う中国子会社の移転価格算定方法は、その親会社が研究開発に関連する専門技術や財務能力を有していない、または当該子会社がハイテク企業認定を受けている場合には原価基準法は適切ではなく、むしろ利益分割法が適している、と主張している。

② 来料加工(無償支給型委託製造)に対する分析

SAT は、多国籍企業の賃加工を担う中国子会社の利益水準指標としてフルコストマークアップや総資産利益率を用いると過小評価される可能性が高く、コストに入っていない仕入原材料の関税評価額をコストベースに加えてフルコストマークアップを再計算することにより適正に評価する、と主張している。しかしながら、中国製造子会社に無償支給されている仕入原材料については、中国製造子会社は所有権も財務的な負担・リスクも負っていないことから、当該仕入原材料に対するマークアップ分の利益を中国子会社に帰属させることを経済理論上、正当化する事は非常に困難であると思われる。

③ 販売とマーケティング機能を果たす中国子会社の分析

SAT は、成熟した市場における機能とリスクが限定された販売会社と比較する場合、中国子会社のより複雑な機能、高度な成長と旺盛な需要を有する市場、マーケットプレミアムやマーケティング上の無形資産による差異により過小評価される可能性が高いとし、実務上、中国当局はより適正に移転価格算定方法を用いるため、重要なマーケティング上の無形資産など地域優位性が存在する場合の利益分割法の適用や TNMM 適用におけるロケーションセービングによるコストベースの調整を含めた差異の調整を行い、中国の納税者の貢献度に応じた追加利益を計算するべきであると主張している。

④ TNMM を代替する場合の方法の適用の考察

多国籍企業の電子機器受託製造サービス、いわゆるEMSの例ではほとんどの従業員と有形資産が中国に存在しており、このような状況下においては、中国法人が低リスクの委託製造や賃加工のみを行っているという観点に基づく分析は不適切であり、グループのバリューチェーンにおける役割と貢献度に基づく分析がより適切であり、グローバルフォーミュラ方式がより現実的であると

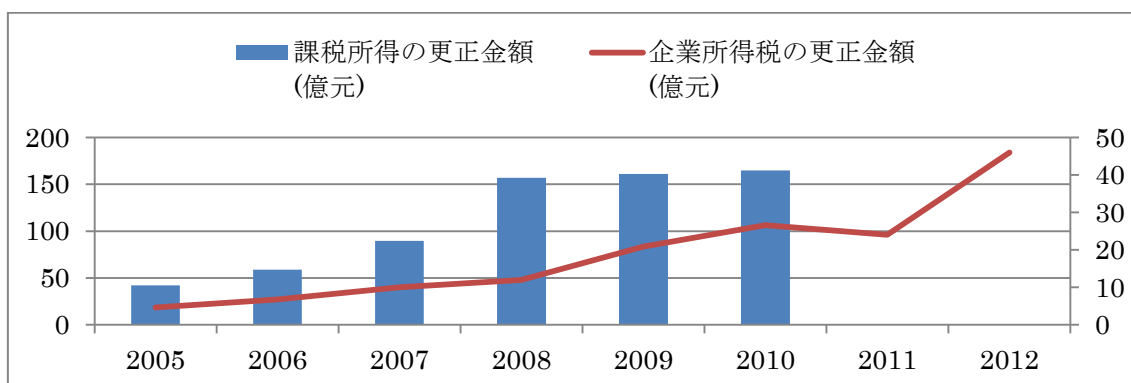
ている。その他の方法としては、中国製造子会社に帰属させる残余利益の算定の為にその親会社の適正利益を確定する事、またはグループ全体の総資産利益率または使用総資本利益率を中国製造子会社の利益率分析に用いることも有効である、としている。

実態認識の差異がグループ会社の所在地国で起こる可能性が高い問題提起として認識すべき事項である。

Ⅲ. 移転価格調査執行状況と留意点

中国の移転価格税制導入時期は、比較的后発であった日本(1986年)より更に遅れ、1991年であった。実際の運用という意味では、2000年代に入って、外資系企業の投資誘致・促進が進み、市場が開放されるに伴い、徐々に事例が出てきた状況である。内資と外資に対する規定の差異が撤廃された、2008年1月1日付で公布されている特別納税調整管理規定(施行)については、国際課税の一般的な考え方が用いられている。現行の中国の移転価格税制は先進諸国の規定の影響を強く受けており、一部を除き、規定自体に特徴的な事項はあまり見受けられない。なお、2008年以降は更に執行体制の整備と強化が図られた。

【図4】特別納税調整の件数及び更正額



年度	進行中の調査案件数	完了した調査案件数	課税所得金額 (単位: 億元)	企業所得税更正額 (単位: 億元)
2005	-	361	42.0	4.6
2006	257	177	58.8	6.8
2007	192	174	89.5	10.0
2008	174	152	157.0	12.0
2009	179	167	160.9	20.9
2010	178	178	164.9	26.6
2011	248	207	-	24.0
2012	233	175	-	46.0

出典: 中国国家税務総局

急激な経済の国際化及び中国の財政事情を鑑みると、国際企業からの税収の確保は命題である中、急激な需要に伴う当局の人材は、不足状態が続いている。人材不足への対処として、中国は移転価格税制の除斥期間を10年と設定し、明確なコンプライアンスと罰則規定を設け、効率的かつ効果的な調査遂行のために特定の業界や企業グループに対する全国合同調査を遂行している。国の適正な税務執行の為に排斥期間を長期間設けるのは一つの常套手段であるものの、納税者の立場からすると、租税法主義の機能は、租税の納付を求められる国民が、その経済生活において「法的安定性」と「予測可能性」を確保することにある、とされている。法的安定性と予測可能性が確保されず不透明なリスクが多い国は、投資対象国としてのデメリットになりかねない。つまり、課税年度終了後に暫く問題にされなかったとしても、6～7年後に1～2年かけて調査が行われ、結果として過去に10年遡って移転価格調整が行われる可能性は否めない。複数年度における移転価格調整は多額に及ぶ可能性もあり、状況によっては中国における事業継続可能性にまで影響する可能性も出てくる。

国際税務専門官の知識と経験という面においても、まだ多国籍企業の事業や特定の業界についての知識と経験が欠如しており、様々な方法で強化するための施策を立てている。移転価格は最も難解な国際税務の一つの分野であることから、会計、経済、各種業界の知識と経験を備えた人材をいかに拡充するかが重大な課題であろう。

(1) 規定上の留意点

中国における移転価格税制に関する主な規定は、2008年1月1日付で公布されている特別納税調整実施弁法(試行)(国税発[2009]2号)にあり、重点的な調査対象の選定基準、調査手続き、その他、調査上の留意点が記載されている。

中国の移転価格税制上、他国と比較して特徴的であると考えられる、かつ、留意すべき主なポイントは以下の通りである。

- ① 移転価格税制の除斥期間が10年と長い点
- ② 税務機関が四分位法(比較対象企業の利益率データを低いものから順に並べて4区分し、上位25%と下位25%を除外したレンジを検証する統計手法)を用いて企業の利益水準を分析・評価する際、企業の利益水準が比較対象企業の利益率レンジの中央値を下回る場合、原則として中央値以上を基準として調整しなければならない、と規定している点
- ③ 資本調整(検証対象と比較対象企業の運営資本の使用上の差異によって生じる金利部分の差異の調整)を原則として認めておらず、調整が必要な場合には国家税務総局(SAT)の承認が必要な点
- ④ 相殺取引は認められていない点
- ⑤ 追跡管理期間が設けられている点。移転価格調査の結果、企業が更正を受けた場合には、更正を受けた最後の年度の翌年度から5年間にわたり税務機関の追跡管理を受けることになる。なお、企業は追跡管理期間においては、追跡年度の翌年6月20日までに移転価格同期資料を税務機関に提出しなければならない。

(2) 税務当局の執行体制と最近の傾向

中国における正式な移転価格調査は、SATが一元的に監督管理を行っている。これは、移転

価格調査の効率を高め、かつ各調査案件の質を高めることを意図したものである。一元管理をするために、各地の税務機関は、正式な移転価格調査を開始するときと移転価格調査を終了するときにはSATの承認を得ることが義務付けられている。

2008年以降、中国国家税務総局(SAT)としては、移転価格問題に対処できる職員を拡大するための様々な施策を打ち出している。例えば、2012年には、専門家共同審査制度(国税発[2012]16号「特別納税調整の重大案件の審査業務規程(施行)」)を公布した。一定の条件を満たす重大かつ大型案件については、地域を超えてその分野の専門家が集まって事案を検討する体制が構築された。また、同様の案件について、他の地域でも事案が活用できるように配慮した仕組みを構築している。

更に、同2012年には、移転価格調査案件の全国一元管理システム及び国家データベースの拡充を図り、移転価格調査の質をも高めることを狙って、「特別納税調整内部業務規程(施行)(国税発[2012]13号)」を公布した。実際に、中国全国で納税者が提出した資料の情報はデータベースに入力されると共に、移転価格調査事案についてもデータベース化が進んでおり、税務機関としての執行の効率性は高まりつつあるといえよう。このデータベースは移転価格調査の対象選定に使用されると共に、調査事案における他事例との比較検討にも活用されているようである。

併せて、SATは、管理面での強化を推進しており、地方の税務機関が管轄地域の移転価格問題を「管理」し、納税者に適切な納税を働きかける事を奨励している。実際に、この様な「管理」強化活動は、2011年度及び2012年度の実績で正式な移転価格調査による追加調整額の10倍もの納税額の確保に貢献していると言われている。地方の税務機関は、管轄の納税者に対して担当官を付けているが、この担当官レベルには通常、国際税務専門官は含まれない(一部の大企業を除く)。担当官は、他の企業とも比較して、一定の条件を満たす企業等に対し、「自主的な移転価格調整(自主調整)」を示唆する。税務調査官との関係を尊重し、正式な移転価格調査を恐れ、この自主調整に応じる企業もあるが、自主調整を検討する場合には、将来年度への影響や相互協議などによる二重課税の排除手段が取れなくなる実情、自主調整をしたとしても該当年度に対して将来的に移転価格調整が行われないう保証は無いといった実態を鑑み、慎重に対応すべきである。

この様に、SATは、データベースのインフラの整備及び一元管理により、トップダウンにより大規模調査の効率化を図り、データベースのインフラを整備し、「管理」強化を行う事で、ボトムアップによる地域毎の移転価格執行を組織的に巧みに強化していると言えよう。中国における移転価格執行状況を理解するためには、このトップダウン型の動きとボトムアップ型の動きの双方を理解しておく必要があるだろう。

以上

[著者の経歴]

1996年より多国籍企業に対するクロスボーダー取引に関する税務アドバイザー業務に従事している。

エレクトロニクス、電子部品、自動車及び自動車部品、ライフサイエンス、化学、コンシューマービジネス、IT等の多岐に渡る分野の多国籍企業に対し、様々な国・地域とのプランニング、APA、相互協議事案、移転価格調査対応に従事した経験を有する。ヨーロッパ及びアジア諸国の第一号APAや、初期のコストシェアリング案件にも携わってきた。

1996年5月から2年間はデロイトのシドニー事務所(豪州)にて実務を経験。2008年9月からの5年間はデロイトの上海事務所(中国)に於いて日中間の移転価格を主とした国際税務アドバイザー・サービスに従事した。日本の税理士資格を有する。