

中国の移転価格税制への対応と日本企業の利益回収 の課題を提言

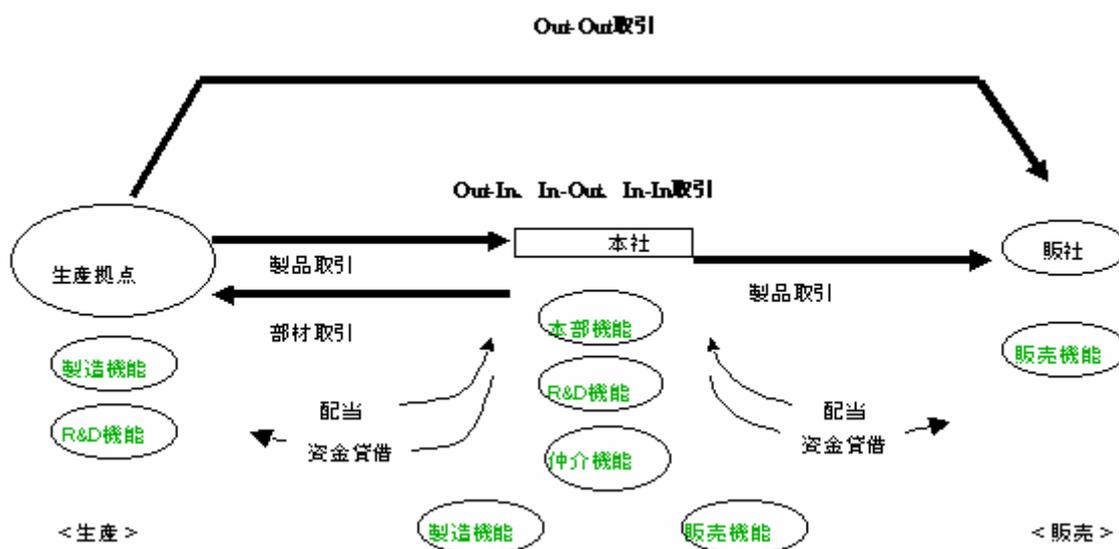
平成14年6月

日本機械輸出組合

1. 「out-out取引」拡大による多国籍企業グループ本社経費の回収困難

近年、日本企業の多国籍企業化の著しい進展に伴い、企業の製造、販売機能や、一部研究開発機能が中国やアジアへ急ピッチで移転しており、本社に集中していた各種の機能・リスクが国際的に分散する傾向にある。日本の完成品メーカーと関連会社である部品素材メーカーが共に海外進出して現地製造しその現地製造品の現地販売および第三国販売といった「out-out取引」が盛んとなり、企業グループ取引でも商流に本社が介在しないケースが増えてきている。このため、従来のようなグループ内での移転価格を通じたモノの流れによって利益の回収していたメカニズムが使えず、本社に帰属すべき利益の還流と経費の回収が困難な状況が生まれている。

<図> 多国籍企業グループの本社機能と取引構造



2. 中国進出拡大による日本本社の利益・経費の回収の困難

とくに中国では産業集積が進んで次第に中国国内で調達・生産・販売という活動が中国国内で完結するとなると、日本企業の利益がすべて中国国内の子会社に移るということになる。その利益の中から日本の本社に帰属すべき技術ノウハウやブランド、マーケティング活動の対価並びにグループ取引全体に関わる経営企画、業務、税務経理といった本部機能費を十分

かつ円滑に回収する必要がある。さもなくば、日本本社機能の衰退ないし空洞化が生じる。

ところが、日本企業が中国におけるグループ関連会社から日本本社に利益回収を行う上で、現在二つの問題がある。

(1) 中国による非貿易取引の外貨送金制限

その第一は、非貿易取引の外貨送金に対する中国の厳しい外貨管理である。技術ノウハウやブランド使用料等の無形資産の対価の回収はライセンス契約に基づくロイヤルティー形態での回収が適しているが、技術援助料等の海外への外貨送金には、外貨管理局の事前承認が必要である。その前提として対外経済合作部の審査・承認が条件となっており、その審査の課程でロイヤルティー料率が3%～5%(ブランド料1%、技術援助料3%)を限度として決定される。なお、WTO加盟に伴って技術輸出入管理条例が発布され、輸入自由技術に登録制が導入されたが、実際の運用が定かでなく、自由輸入技術に対する審査は従来と大きく変わらないのではないかと、国家税務総局もロイヤルティー料率に介入するかもしれないといった憶測がなされている。コストシェアリング契約を用いる方法も考えられるが、中国としては海外への調査ができないため、現在のところ認められない。

(2) 中国での移転価格税制の執行強化

第二の問題は、中国で導入されている移転価格税制である。1998年に移転価格税制の執行に関する通達が発令され、税務調査が広範になされ、調査を受けたところは殆ど更正を受けているなどその執行が強化されつつある。資料提出義務も強化される意向が示されている。しかしながら、その制度は依然不透明で、調査や更正の執行にあたって国際ルールと整合していない場合や恣意的な場合が多々見られる。移転価格の算定方法はOECDガイドラインに準拠してはいるが、利益ベースの算定方法の具体的内容が明らかにされていない。移転価格に関わる不服申立の手続きに実効性がなかったり、納税者に有利な判決が期待できないからか裁判手続きを外資が利用したという例は聞かない。中国国内法での相互協議申立手続きが不明確で中国側での相互協議申し立てが困難である。あるいは事前確認制度(APA)の細則が出ていないなど手続きが不明確で、またバイラテラルAPAが難しいといった問題もある。移転価格税制の執行に当たる県・区レベルの調査担当官の経験不足や運用の不安定の問題も深刻である。コンパラブルを主張する上で納税者がアクセス可能なデータベースが限られていることも大きな問題である。一方、わが国サイドでも日本企業の国際化、海外取引の多様化に税制面から対処すべく移転価格課税が強化(例:企業グループ内における役務提供取引規定の新設(14年6月20日「移転価格事務運営要領」の一部改正))され、二重課税問題が多発することが懸念される。

については、当組合では、機械メーカー、総合商社、会計事務所、法律事務所の国際税務専門家で構成する「アジア多国籍企業税務研究会(委員長(株)東芝 財務部税務担当部長 富田彰彦)を設置して、中国において国際事業展開を推進するわが国多国籍企業グループの課税リスクの軽減と税務紛争の回避をはかる方策の検討を行い、また企業グループ内でのビジネス態様に応じた機能・リスクの分担とコストの適正配賦による本社への利益還元のあるあり方を検討して、我が国の企業の対応課題、中国政府当局への改善要望、日本政府当局の対応課題を提言した。以下、その課題と提言である。

日本企業の対応課題

1. 中国の移転価格税制と調査対応

(1) OECD ガイドライン等の準用

中国の移転価格税制の諸規則は基本的には OECD 型の規則になっている。しかしながら、経済の発展段階が OECD 加盟諸国並みの水準でないことなどの理由から、制度そのものもその水準に達していない部分があり、このことが執行上の問題を生み出している。周知のとおり、中国の経済発展のスピードには目覚ましいものがあり、現行制度制定の前提となった社会・経済情勢から著しい進歩を遂げており、この傾向は将来に亘ってもしばらく継続するものと思われる。したがって、より先進的な制度の改正を中国当局に対して促すとともに、納税者の側にあっては、将来の制度変更を見据えた対応が必要になる。その場合に、参照すべき規則は OECD ガイドラインや先進諸国の諸制度であり、当局への対応にあたっては、この方向で交渉することが望ましい。単に、現行制度の枠組みの中で議論するのではなく、視野を広げた議論が必要になる。中国は OECD 加盟国ではないが、中国国家税务总局は基本的に OECD ガイドラインを支持する立場であることを考慮すべきである。

(2) 文書化についての留意

中国の制度では文書化に対する要求は厳しいものではない。文書化を行うにあたっての、情報インフラなどの諸条件が備わっていないことが一つの原因として考えられる。しかしながら、社会・経済環境の発展とともに中国当局が文書化を要求してくることが想定される。周知のとおり、OECD 加盟国の間でもすでに文書化を要求している国が存在する。OECD ガイドラインでは、文書化に関する一般的提言として「納税者は、移転価格を設定する際、当該移転価格が独立企業原則に従った、税務上適切なものであるか否かを判断するための、合理的な努力をすべきである。(中略)納税者は、適切な書類を備え付けること及び書類を自主的に作成することにより、移転価格調査及び生じた問題の解決が容易になることを認識しなければならない。」(パラ 5.28)としている。納税者としては、中国当局に対し OECD ガイドラインの遵守を要請するとともに、自らが OECD ガイドラインの提言を考慮する必要がある。

(3) 調査対応

調査対応にあたっては、移転価格税制の理論に基づいた対応が必要である。移転価格課税の根拠、移転価格算定方法の選択、比較可能情報の妥当性等について、税務当局と十分に議論する必要がある。このような正当な議論を経ぬまま、移転価格税制の更正を受け入れた場合には、その後の救済手段が利用できないことを納税者自らが十分に認識する必要がある。

(4) 中国の国情に対する理解

中国の移転価格税制に対し「規則は先進国並になったが、運用が後進国のままである」との批判がある。運用が不統一である原因は、調査担当官の経験不足によるところが多いが、そのことは調査担当官自身も認識している。調査担当官の立場から言えば、具体的な指針も示されないまま、試行錯誤を繰り返しながら調査を行っているのが実情であり、ある意味では納税者と同様の悩みを抱えている。したがって、徒に調査官を非難し感情的な対立を引き起こすよりは、友好的な交渉を通じて、納税者側からリードして適正な結果を確保する方が望ましい。運用が不安定であるということは、納税者側のペースで対応可能であるという、発想の転換も必要であろう。

2. 利益回収について

(1) 本社へのグループ本部機能の対価回収の必要

日本企業の海外進出は、欧米市場を中心にモノの輸出を中心とする市場進出から、海外への直接投資による現地生産・現地販売という形で発展してきた。一方、中国及びアジア諸国においては、コストダウンを目的とした現地生産から始まり、各国の市場開放とともに現地生産・現地販売という動きが顕著に現れはじめている。さらには、アジア生産拠点から、欧米市場へ直接輸出するいわゆる「外 - 外取引」の比重が高まりつつある。このような、日本企業の多国籍企業化に伴い、本社に集中していた各種の機能・リスクが国際的に分散する傾向にある。商流に本社が介在しないことから、モノの流れにより利益の回収が困難な状況が生まれており、グループ本社が有する知的財産、ノウハウ、ブランド価値、いわゆる高付加価値無形資産（HVI）創出・管理機能に対する適切な対価の回収が課題となっている。また、グループ本社としてのグループ全体に係わる戦略の立案、実行、管理、実務補助など各種管理活動（いわゆるグループサービス機能）に対する対価の回収が重要な課題になりつつある。知的財産・ノウハウ・ブランド価値形成のために、本社がこれまで投下してきた、あるいは今後も投下するであろう多大なコストに見合う対価を回収できぬまま、その損益が悪化することになれば、我が国税務当局にとって納得しがたい状況になるばかりでなく、本社の各事業部門あるいは知的財産部門にとっても、首肯し得ない状況になる。また、本社費用の回収についても同様である。多国籍企業化が一層進展しグループの機能・リスクの分散と集中の進展に対応して、日本企業もグループ本部機能に対する適正な対価を本社に回収する方策を検討する努力をすべきである。

(2) グループ本部機能の対価回収の方途

多国籍企業グループ本部機能の対価回収の主な方途としては、本社の商流上介在、マネージメントフィー、コストプラス、マーケットプライス、ロイヤルティーがある。HVI創出・維持管理機能については、対価の設定、評価、受益者などを巡って現在議論がなされている。グループサービス機能については、グループ内アローケーションの方法として、マーケットプライスは適正だが当てはまるケースは数少ない。無形資産の価値と見なしてマネージメントフィーやロイヤルティーを課す方法は簡便ではあるが、個別のサービスの流れやそれに伴うコストの発生、対価の設定等に対する分析が直接的にはなされないため、移転価格税制上相

対的にリスクが高い方法となる。本社費は通常、OECDガイドラインや国税庁その他において移転価格の解釈の中でサービスフィーに近いものと見られており、コストアロケーションがもっともあり得る方法といえる。但し、「外 - 外取引」でコストアロケーションを適用して生じる残余利益の帰属の問題を解決するには、高いロイヤルティーを取るしか方法がないことになる。その場合、いかにして欧米企業のように高いロイヤルティーを設定するかが課題となる。

アジアにおいても移転価格税制の整備と執行が年々強化される一方、多くの多国籍企業にとってより適切なグループ業績評価システムの設定がより切実なものとなりつつある我が国においても、適正なコスト分析を前提とした対価の設定とその配布・回収は多国籍企業本社・グループ企業各社双方にとって業績評価上も移転価格税制上も合理性のあるものとなるとともに、コスト構造の透明化によりコスト削減と業務の効率化に資するツールともなり得るものである。

(3) 中国持株会社（傘型企业）を通じた利益回収

中国の傘型企业に対する規制緩和により中国事業の統括会社として、傘型企业の機能強化および傘型企业を通じた利益回収が注目されることになる。しかしながら、中国傘型企业の傘下にある各事業子会社が、ほとんどの多国籍企業において、管理上は日本本社の各事業部の指揮命令系統に属しているため、事業グループにおける業績管理という観点からは、傘型企业への機能集中が必ずしも妥当でないことが指摘されている。中国傘型企业における事業部門株（トラッキング・ストック）などが認められない限り、有効な解決先が見当たらない状況である。

中国当局への要望

1．移転価格税制の慎重な執行

中国における移転価格調査は年間 1,000 件を超えている。更正額は多額でないとはいえ、その件数は世界的に見ても突出したものとなっている。移転価格税制が二国間の課税権にかかわるものであることから、より慎重な執行が望まれる。また、執行現場においては、移転価格税制を十分に理解していない調査担当官により、不合理な更正決定が行われているが、そのようなことがないように指導を徹底するよう要望する。

2．調査担当官・執行機関

移転価格課税の根拠、独立企業間価格の算定方法すら示さずに更正決定をするなど、不合理な移転価格調査、更正処分が行われている背景には、調査担当官の経験不足がある。59号通知第3条では「県級以上（県級を含む）の涉外租税徴収専門の管理機関」が移転価格税

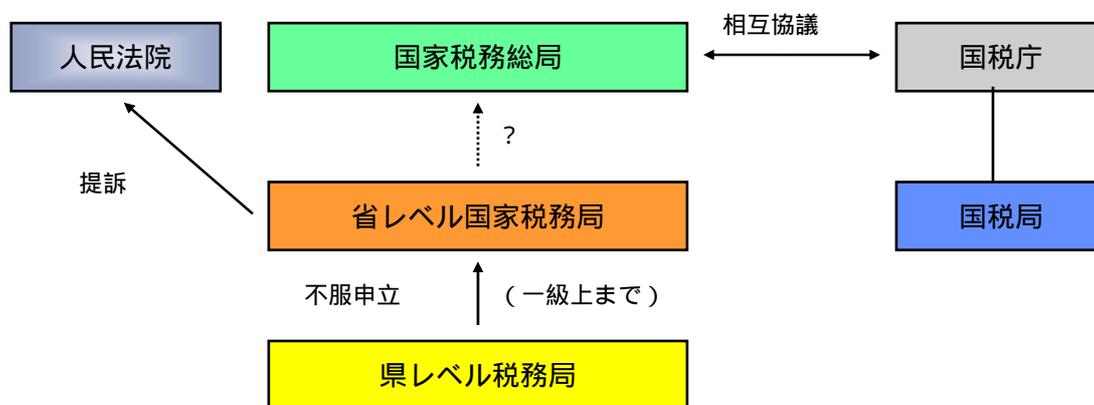
制の執行にあたることとされているが、県級の国家税務局には移転価格税制に関する教育・訓練を受けた調査担当官は極めて限られており、適正な執行の阻害要因となっている。移転価格税制は執行の難しい税制であることを鑑み、執行の権限は県級よりも上のレベル、すなわち、省・直轄市レベルの国家税務局による調査担当官に格上げされることを要望する。

3．比較可能情報の公開

中国では制度上納税者側が挙証責任を負担している。しかしながら、納税者側が、自らが設定する移転価格が独立企業原則に適合していることを立証するための情報インフラの整備が不十分であるという問題がある。納税者側に挙証責任を負担させるためには、公開可能な比較可能情報の拡大を図る必要がある。

4．相互協議申し立てに関する国内手続きの明確化

移転価格税制による更正処分を受けた場合、権限ある当局間の協議（相互協議）を経なければ、納税者に対する二重課税の問題が残ることになる。相互協議については、日中租税条約でも規定されていることから、その申請を行うことは納税者の当然の権利である。しかしながら、中国国内法における相互協議申し立て手続きが不明確であることから、その利用可能性について懸念が生じている。このような懸念を払拭するためにも、手続きの明確化が望まれる。



<図> 中国における納税者の救済手続き - 不服申立て・訴訟・相互協議

5．事前価格確認（APA）の手続きの明確化

59号通知では事前価格確認（APA）について、「企業による申請、関係資料の提出、審査、APAの締結、モニタリング」の内容が規定されている。すでに数十件のユニラテラルAPAが合意されているようであるが、申請から合意に至るまでの手続きの詳細が明らかになっていない。APAは納税者にとっての予測可能性を確保するための重要な手続きであり、

実施細則の早期の公表が望まれる。各過程を明確にするとともに、APA 期間、事前協議、ロールバック、クリティカル・アサンプションなど APA 締結における重要な諸項目について、明確なガイドラインの公表が望まれる。また、OECD が推奨するバイラテラル APA についてもガイドラインを明らかにするとともに、締結に向けて積極的に取り組まれることを要望する。

6 . 国家税務総局による指導の強化

中国の制度上移転価格税制による更正処分およびその不服申し立て手続きにおける審査決定まで、原則としてすべて地方当局レベルで完結される。制度上及び事実上中央の国家税務総局が指導する場面は限られているように思われる。現下の状況では、地方レベルでは必ずしも合理的な決定がなされていないことから、中央の国家税務総局による積極的な指導が望まれる。中央行政機関による地方行政機関に関する関与の問題は、基本的には内政問題である。しかしながら、移転価格価格課税に関していえば、二国間の課税権にかかわる問題であることから、中央当局による適切な指導を要望するところである。

7 . 無形資産関連取引、役務提供取引

日本企業の中国における事業展開は、単に生産機能の移転にとどまらず、研究開発、資材調達、販売機能など各種機能の移転がすでに始まっている。日中両国間における取引は、単なる有形資産の取引にとどまらず、知的財産・ブランド等の無形資産取引、さらには、本社から各現地法人への役務提供取引の比重が拡大する傾向にある。このような状況に鑑み、OECD ガイドラインに準拠した無形資産取引、グループ内役務提供取引、コストシェアリング契約等について、移転価格税制における重要な諸問題について、ガイドラインを制定するよう要望する。

8 . 国外送金に係る事前承認手続きの緩和・廃止

中国の会社が外国に対する債務を決済する場合に、外貨管理局による審査承認が必要とされている。輸入代金の決済など貿易取引に関する外貨送金は事後承認でよいとされているものの、ライセンス契約に基づくロイヤルティーの支払い、業務委託契約等各種契約に基づく支払いなど非貿易取引に関する外貨送金については、外貨管理局による事前承認が要求されている。中国の会社と外国の会社の各当事者間において、債権・債務の確認が行われている場合にも、行政機関の承認が得られないため外貨送金ができないという事態が発生しており、円滑な経済活動の阻害要因となっている。関連企業間取引における債務支払いにおいてその対価の妥当性を検証することは否定されるわけではないが、その検証は外貨送金後でも可能である。現行の事前承認という制度のもとでは、適正な対価の支払い対しても過大な制約を課していることから、このような事前承認手続きの簡素化ないし廃止することを要望する。

9 . 税関当局による価格規制

中国の WTO 加盟以降、自由な貿易体制の確立という WTO の趣旨とは裏腹に、税関当局による規制の強化が会員企業から報告されている。例えば、輸出先国からのアンチ・ダンピ

ング課税を回避する趣旨からと想われるが、中国関税当局からの製品輸出価格に対する規制が強化されている。このような規制の強化は、市場経済原理に基づく企業の価格形成を歪め移転価格税制の攪乱要因になるとともに自由な貿易体制に対する阻害要因となるため、極力抑制することが望まれる。

日本政府への要望

1．中国当局への要請事項に対する政府として支援

上記「 ．中国当局への要望」として掲げた項目は、各個別企業にとって重要な問題であるばかりでなく、我が国全体としても重要な問題である。特に、移転価格税制の問題は我が国の課税権にもかかわる問題であり、政府の積極的な支援が望まれる。

2．無形資産関連取引、役務提供取引についてのガイドライン明確化

上述のとおり、無形資産関連取引、役務提供取引の問題は我が国にとって重要な問題である。これらの問題に関し、明確な指針を提示することが望まれる。特に、我が国の移転価格税制上、コストシェアリング契約に明確な法的根拠がないため、これを明らかにすることが強く望まれる。

無形資産取引、役務提供取引における適正な対価の回収に関しては、単に納税者に対して一方的に義務付けるだけでなく、相手国税務当局を説得できるようなガイドラインである必要がある。

3．二重課税排除のための努力

いうまでもなく、移転価格税制においては二国間の税務当局による交渉・合意により、納税者が二重課税の負担から免れることができる。国税庁は二重課税の排除に向けて積極的な努力をすべきである。現下の状況では、中国国内において地方税務当局による不合理な執行が行われており、かつ、中国国内における救済手続きが十分に機能していないことから、納税者が二重課税の負担を強いられることが少なくない。そのような問題が生じないよう、国家税務総局に対して提案することが強く望まれる。

以上