

中国における移転価格税制について

中国における移転価格税制に関する 2009 年度の追徴金額は、2008 年度比 68.5%増の約 20.9 億人民元に達するなど、中国税務当局が移転価格課税の対応を強化しています。2010 年 7 月 12 日付通達国税函[2010]323 号により、独立企業間価格に関する価格算定文書のサンプルが過年度に遡って収集されて実態調査が進むことにより、今後、更なる課税強化が予想されます。そこで、今回のニュースレターでは、中国における移転価格税制について、日本の制度と比較しつつ、ご紹介します。

1. 移転価格税制について

移転価格税制とは、一般的には、ある国の法人とその国外関連者との間の取引の対価の額が、独立した第三者間であれば取引されるであろう価格(独立企業間価格)と異なることにより、ある国の法人の所得金額が減少することになる場合に、国外関連者との取引価格を独立企業間価格で行ったものとして所得金額を計算し直し課税する制度です。中国では企業所得税法 41 条等、日本では租税特別措置法(以下「租税法」)66 条の 4 第 1 項等に規定されています。

日本が移転価格税制を導入したのは 1986 年ですが、中国が導入したのは 1991 年であり、日中で導入された時期に大きな差はありません。

2. 対象となる取引

日本では、移転価格税制の適用対象となる取引は、資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引(租税法 66 条の 4 第 1 項)とされています。

中国では、移転価格税制の適用対象となる取引は、有形資産の売買、譲渡及び使用、無形資産の譲渡及び使用、融資並びに役務提供です(特別納税調整実施弁法(試

行)(以下単に「弁法」)10 条)。

3. 「関連者」と「国外関連者」との比較

中国では、「関連者」とは、企業と関連関係を有する企業、その他の組織、あるいは個人を指すとされています(企業所得税法实施条例(以下単に「条例」)109 条)。

この関連関係について定めた弁法 9 条の規定によりますと、例えば、一方が直接若しくは間接的に所有する他方の持分が合計 25%以上に達した場合(同条(1))、一方と他方(独立金融機関を除く)の間の貸付金が一方の払込資本金の 50%以上を占める場合(同条(2))、一方の董事会を支配できる董事会構成員(原文では「董事会高級成員」)が少なくとも 1 名、他方より任命されている場合(同条(3))又は一方の生産経営活動が他方から提供される工業所有権、技術ノウハウ等の特許権に依存しなければならない場合(同条(5))には、関連関係を有することとなります。

こうした中国の「関連者」を、日本の「国外関連者」(租税法 66 条の 4 第 1 項)と比較した場合、以下の点が差異として指摘できます。

第一に、中国では、「関連者」が国外企業であることは要求されず、中国企業であっても「関連者」と認定される可能性があります。このため、中国企業間の取引にも移転価格税制の適用がありうる点が、日本との大きな違いです¹。

第二に、中国では、「関連者」を判断する資本基準が 25%であり、日本で「国外関連者」を判断する資本基準である「百分の五十」(租税法 66 条の 4 第 1 項)と比べ、基準値が低く設定されているので、より多くの企業が「関連者」と認定されることとなります。

第三に、中国では、董事会を支配できる董事会構成員を任命する、生産活動が他方から提供される工業所有権、

本ニュースレターの執筆者

のむら たかし
野村 高志カウンセラー
弁護士まつい ひろあき
松井 博昭アソシエイト
弁護士

本ニュースレターは法的助言を目的するものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。本ニュースレターの発送中止のご希望、ご住所、ご連絡先の変更のお届け、又は本ニュースレターに関する一般的なお問合せは、下記までご連絡ください。

西村あさひ法律事務所 広報室
(電話: 03-5562-8352 E-mail: newsletter@jurists.co.jp)

技術ノウハウ等の特許権に依存する等といった資本基準以外の実質的な基準が日本と比べて多く、かつ、これらの実質的な基準が日本と比べて重視されています。さらに、弁法 9 条(8)には「一方が他方の生産経営、取引を実質的に支配している場合又は双方がその他の利益上の関係にある場合」といった包括的規定があり、税務当局の裁量により「関連者」と認定されるリスクがあると言わざるを得ません。

4. 独立企業間価格の算定方法

日本では、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法が独立企業間価格の基本算定方法とされており(いわゆる基本三法、租特法 66 条の 4 第 2 項 1 号イ～ハ)、これら基本三法が、取引単位営業利益法、利益分割法など政令で定める計算方法に優先するとされています(同条項 1 号二、租特法施行令 39 条の 12 第 8 項)²。

これに対し中国では、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法、取引単位営業利益法、利益分割法の 5 つの方法が並列的に独立企業間価格の基本算定方法とされています(いわゆる基本五法、条例 111 条)。

5. 遡及期間

日本では、移転価格税制の適用については、更正・決定等の除斥期間は 6 年間とされています(租特法 66 条の 4 第 15 項)。

これに対し中国では、税務当局により移転価格調整を受けうる期間は、原則 3 年間とされていますが、特殊な状況にある場合には、10 年間に延長されます(税收徵收管理法実施細則 56 条)。

このように中国では、遡及期間が長いため、一たび移転価格税制の適用を受ければ、追徴金額及び利息が多額に上る危険性があります。

6. 同時文書の準備

日本では、平成 22 年度税制改正により、移転価格調査における納税者の協力が得られない場合の推定課税規定において、税務当局が提出又は提示を求める書類が明確化されました(租特法 66 条の 4 第 6 項、租特法施行規則 22 条の 10 第 1 項)。

中国でも、企業は税務当局の要求があった場合、関連者取引についての同時文書を提出しなければならないとされています(弁法 13 条)。同時文書とは、移転価格調査の際に企業が提出すべき関連資料のうち、関連者取引に関わる価格、費用の決定基準、計算方法等を説明した文書をいいます(企業所得税法 43 条、条例 114 条)。「同時」とは、税務申告書提出と当該文書作成が同時という意味で³、同時文書を税務申告書と同時に税務当局に提出する必要まではありません。同時文書の具体的内容については、弁法 14 条が規定しており、組織構造、生産経営状況、関連者取引の状況、比較性の分析並びに移転価格算定方法の選定及び使用を含むこととされています。

中国は、同時文書の準備に対し、優遇措置を設けていません。具体的には、移転価格税制の適用を受けた場合、企業は、追徴する税額に、人民元貸付基準利率に 5%を加算した分の利息を付して支払うこととされていますが、移転価格調査の際、同時文書等の資料を提出できる企業に対しては 5%の加算分が免除されます(条例 121、122 条)。

中国税務当局は 2010 年 7 月 12 日付通達国税函[2010]323 号により、全国の管轄税務局に対し、2008 年度、2009 年度を対象として、同時文書の準備・作成義務がある企業が作成した同時文書の実態調査を行うよう指示し、これらの企業の一部に対して同時文書の提出が要請されました。同時文書の集積により企業の実態調査が進んだ後には、移転価格税制の適用が強化されることが予想されます。

7. 調査対象

日本では、「移転価格事務運営要領の制定について(事務運営指針)」第 2 章が調査につき一定の指針を示していますが、移転価格調査の対象となるべき企業の類型は明示されていません。

これに対し中国では、弁法 29 条が、以下の企業を重点調査対象とすべき企業として明示している点に特色があります。

- ① 関連者取引の金額が比較的大きい企業又は関連者取引の類型が多い企業
- ② 長期的に欠損状態にある企業、利益が微少な企業又は利益の変動が激しい企業
- ③ 同業界の利益水準より低い企業

- ④ 利益水準がその担う機能とリスクに明らかに合致しない企業
 - ⑤ タックス・ヘイブンにある関連者と取引がある企業
 - ⑥ 規定に従って関連者取引の申告を行っていない企業又は同時文書を準備していない企業
 - ⑦ 明らかに独立企業間原則に反しているその他の企業
8. 中国における移転価格税制に対する納税者の対応策

中国における移転価格税制に対する納税者の対応策として、以下の手段が考えられます。

(1) 同時文書の準備

移転価格調査対応として有効な手段は、関連者間の取引形態や価格算定方法などにつき、規定に沿って同時文書を準備し、独立企業間価格に適合することを立証できるよう準備することです。また、上記 6 のとおり移転価格税制の適用を受けた場合の利息を減少させることが可能です。もっとも、同時文書を詳細に準備すれば多額の費用がかかるため、どこまで準備すべきか、移転価格税制の適用を受けるリスクとの関係で問題の残るところです。

(2) 重点調査対象とすべき企業

弁法 29 条が重点調査対象とすべき企業を明示している以上、同条が列挙する企業に該当しないよう注意することが必要です。特に、関連者取引の金額が比較的大きい企業、長期的に欠損状態にある企業、タックス・ヘイブンにある関連者と取引がある企業等は注意が必要です。長期的に欠損状態にある場合、可能であれば黒字化を目指す等対策を講じるべきです。

(3) 事前確認制度(APA)の活用

移転価格税制による課税を受けるリスクを回避する手段として、事前確認制度(APA)を利用することも有用です。日中 2 国間における事前確認も可能であり、日中税務当局間で相互協議を行った結果合意に達すれば、移転価格調査及び課税を回避できる可能性が高まります(弁法 46 条)。もっとも、日中税務当局間でどこまで合意ができるか不透明なところがあります。

(4) 事後的救済手段の活用

既に移転価格税制の適用を受けることとなった場合、企業は、行政再審査を請求するか又は人民法院に対して行政訴訟を提起することが可能です(税收徴収管理法 8 条)。また、二重課税を解消するためには相互協議の手続を利用することが可能です(日中租税条約 25 条)。もっとも、上記(3)同様、日中税務当局間でどこまで合意ができるか不透明なところがあります。

9. まとめ

以上概観して参りましたが、中国税務当局は、今後益々、移転価格課税の対応を強化していくと予想されます。これに対し同時文書の準備、重点調査対象とすべき企業に当たらないよう努力すること等の対応策を挙げることができ、いかに移転価格税制の適用を受ける可能性を減少させられるかが課題となります。

以上

¹ ただし、弁法 30 条が「実際の税負担が同等である中国国内関連者間の取引に対しては、直接又は間接的に国家全体の税收の減少を招かない限り、原則として移転価格調査及び調整を行わない。」としており、中国企業間の取引への適用は限定されています。

² なお、平成 23 年度税制改正大綱では、「現行の独立企業間価格の算定方法の適用優先順位を廃止し、独立企業間価格を算定するために最適な方法を事案に応じて選択する仕組みに改正します。」とされており、基本三法の優先適用関係は廃止されることが予定されています。

³ なお、①年間の関連者仕入及び販売額が 2 億円以下であり、かつ、その他の関連者取引金額が 4 千万元以下の企業、②関連者取引が事前確認対象である企業、③外資持分が 50%未満であり、かつ、中国国内関連者とのみ関連者取引を行っている企業については同時文書の準備が免除されます(弁法 15 条)。

当事務所は、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟をはじめ、税務争訟・訴訟において多数の実績を上げ、現在も複数の移転価格案件、国際金融取引に関する大型税務訴訟等において、クライアントに助言しています。本ニューズレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスに携わる弁護士・税理士から構成されるビジネス・タックス・ロー研究会により定期的に発行される予定です。当事務所のビジネス・タックス・ロー研究会は、当事務所の弁護士・税理士が、クライアントに対しより一層的確なサービスを提供できるよう、税務に関する最新の情報・ノウハウを共有・蓄積するとともに、ビジネス・ローに関する最新の情報を発信することを目的として活動しています。なお、本ニューズレターのバックナンバーは、<http://www.jurists.co.jp/ja/topics/newsletter.html> に掲載しておりますので、併せてご覧下さい。

(当事務所の連絡先) 〒107-6029 東京都港区赤坂 1-12-32 アーク森ビル(総合受付 28 階)

電話 : 03-5562-8500(代) FAX : 03-5561-9711~9714

E-mail : info@jurists.co.jp URL : <http://www.jurists.co.jp/ja/>

© Nishimura & Asahi 2011