

中国移転価格調査と課税上の論点と実務 第1回

主要論点と中国政府の一般的な実務および見解

KPMG 中国

上海事務所 パートナー **大谷 泰彦**
 シニアマネジャー **楊 揚**
 広州事務所 シニアマネジャー **楊 暁軍**

2008年から2009年にかけての中華人民共和国企業所得税法、同施行条例、および特別納税調整実施弁法（試行）の発表以来、中国の移転価格税制の執行はますます厳格化しています。移転価格調査の強化もその一環です。2012年度、中国における移転価格調査による追徴総額は46億人民元であり、前年度に比べて2倍弱増加しています。また、2012年度の企業の修正申告による追徴総額は283億人民元であり、移転価格調査による追徴総額の6倍強に上りました。さらに、移転価格調査と修正申告による1件当たりの追徴税額は、それぞれ2,620万人民元と、3,410万人民元であり、ともに巨額化しています。

一方、2012年の1月から上海市をはじめ9つの省および直轄市で実施された間接税改革の結果、広い範囲で減税が行われました。このような状況下において、中国各地の税務局は、その税収を確保するため、今後一層移転価格調査を強化することが予想されます。

移転価格調査と課税において、中国政府は、日本政府と同様、独立企業間原則に従いますが、個別問題に対して特有の見解を持っており、その中には日本を含む他国の取扱いと異なる部分も少なくありません。

そこで、中国移転価格調査と課税上の論点と実務について、2回に分けて解説します。

第1回目本稿では、筆者が経験した実際の複数の移転価格調査事案を合成した設例を用いて、中国移転価格調査と課税においてよく見られる論点と、それらに対する中国政府の実務および一般的な見解を包括的に解説します。

なお、本文中の意見に関する部分は筆者の私見である点をあらかじめお断りいたします。



おおたに やすひこ
大谷 泰彦

KPMG 中国
 上海事務所
 パートナー



やん やん
楊 揚

KPMG 中国
 上海事務所
 シニアマネジャー



よう きょうぐん
楊 暁軍

KPMG 中国
 広州事務所
 シニアマネジャー

【ポイント】

- 高利益を計上できないハイテク企業に対する移転価格税制の執行が厳格化する傾向にある。ハイテク企業認定を取得する場合、実際にそれ相応の研究開発機能を果たし、またコア技術を源泉として利益を稼ぐようにすることが必要である。
- 修正申告による移転価格調整は、税務局による柔軟な運用が期待でき、正式調査に比べ費用削減できることもあるが、担当官の交代などにより将来同一取引に対する調査の可能性がある。また、相互協議申立てに必要な正式な納税通知書が発行されず、二重課税救済が受けられないため、慎重に判断する必要がある。
- 「研究開発機能」と「販売機能」のない製造業者は、単一機能製造企業とみなす極端な運用がされており、営業利益率換算5%程度の「一定の利益」を常に計上していない場合、移転価格調整される傾向にある。より事業実体に即した合理的な合意をすべく、税務局と議論を行うべきである。

- 赤字企業が海外関連者に支払ったロイヤルティーの合理性に対して疑義が呈されることが多いが、ロイヤルティー支払い対象の無形資産を利用して中長期的に超過利潤を稼ぐ見込みであること、また、実際に稼ぐことによって税務局に反論できる。
- 事実上密接な繋がりのある複数の中国関連者の合算利益により、個別関連者の移転価格の合理性を判断することは難しい。
- 合算損失の国際配分につき、中国税務当局は、原則、機能・リスク分析に基づいて中国納税者が稼ぐべき独立企業間利益を算出するため、国際事業全体の損失の一部を負担した結果、低利益や累積損失を計上しているのであれば、妥当性を主張できる。
- 開業期間の設備稼働率不足、原材料価格の上昇、人民元の値上がりなどの特殊要因調整については、利益への影響を信頼性高く定量化することと、分析ロジックをすべての地方税務局が受け入れるとは限らないことに留意する。
- 中国では二次調整の実行は厳格な外貨管理規制の存在などにより困難である。
- 現在、中国において APA を含む相互協議案件の処理スピードは遅い。

I はじめに

従来、日本企業による中国への直接投資は、生産や中国市場向け販売などの限定的な機能や事業リスクを中国に移管することを目的としたものが多く、研究開発、市場開拓、ブランド管理など、高リスク・高付加価値機能は依然として日本の本社に留まるケースが多くみられます。

本稿では、以下の設例に基づき、このような限定的な機能や事業リスクを負う中国の日系納税者に対する移転価格調査と課税において、中国税務当局が一般に採用する実務や見解を、正式な移転価格調査前、同調査中、および同調査後続年度の三段階に分けて解説します。

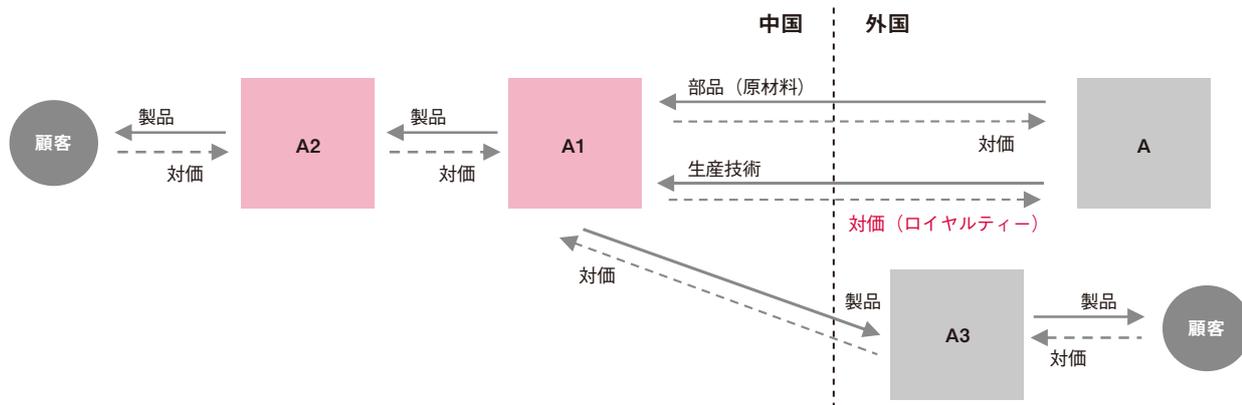
II ケース・スタディ

【設例】

- 1 A1、A2は、日本の親会社Aが2005年に中国で設立した100%子会社である。
- 2 Aは、A1、A2以外にも複数の中国子会社を有している。
- 3 A1が従事する関連者取引の流れは図表1のとおりである。
- 4 A1は、主にパソコンOEMの生産に従事している。A1は、Aから一部の原材料を円建てで購入して製品を製造、それを中国の関連販売会社A2に人民元建て、国外の関連販売会社A3にその国の通貨建てでそれぞれ販売し、A2、A3はそれぞれの管轄地域の非関連最終顧客にその製品を販売する。また、A1はAから生産技術の使用権も提供され、その対価としてAにロイヤルティーを支払う。
- 5 A1はA2、A3からの委託により製造し、製品はすべてA2、A3に販売する。また、A1は、設備投資決定、A以外の原材料調達先の選定、あるいは取引通貨の決定などの付加的な機能・リスクを負い、それに起因する損失あるいは利益を引き受ける。

- 6 また、A1はハイテク企業認定を申請中であるが、その研究開発活動の内容は、主に自らの生産プロセス改善にかかわるものであり、たとえば独創的な生産技術など、市場から超過利潤を得られる無形資産の開発ではない。
- 7 A1は、設立以来損失、あるいはごく小額の利益しか計上できず、累積状態にある。この主な原因は、開業以来の設備稼働率不足、原材料価格の上昇、日本円の値上がりである。
- 8 一方、A2は安定的に高利益を計上しているため、A1とA2の合算利益（すなわち、A1の取扱製品にかかわる事業からA企業グループが中国で稼ぐ利益）は独立企業間利益相当のレベルにある。
- 9 しかし、A1の取扱製品の国際的な事業環境は悪く、A、A1、A2、A3の当該事業損益を通算すると損失を計上している。
- 10 2009年、税務局は、A1に対して、移転価格調査を想定した予備的な情報収集を行った。その過程で、税務局はA1の潜在的な移転価格問題を指摘し、その修正申告を通じた是正をA1に勧告した。しかし、A1はその勧告を受け入れなかった。
- 11 2010年、税務局は、A1に対して、2005年度以降を対象とする正式な移転価格調査を開始した。同時に、A2を含むAの他中国子会社もグループ会社一斉調査の対象となった。
- 12 税務局は、A1は主に委託製造を行っているので単一製造機能会社であり、損失を計上すべきではなく、また、赤字企業がロイヤルティーを支払うことは妥当ではないとの根拠で、しかるべき額の移転価格調整を行う意向を表明した。
- 13 その後の税務局との交渉を経て、A1は、取引単位営業利益法（以下「TNMM」という）を使って会社の独立企業間利益を算定することに同意し、それに基づいて、Aとの取引に対する移転価格調整に応じた。ただし、A1は、移転価格調整の対象となった関連者取引の相手先から、調整額相当の資金を受け取らなかった。
- 14 また、A1は、移転価格調整対象期間、および5年間の追跡管理期間を含む調査後続年度の移転価格問題への対応方法として以下を検討している。
 - ・日中相互協議により一次課税を解消する。
 - ・調査後続年度の移転価格設定について、主管税務局と非公式に合意する。
 - ・同、中国税務当局とユニラテラル事前確認（以下「APA」という）を締結する。
 - ・同、日中バイラテラルAPAを締結する。
 - ・定期的な移転価格調整を導入する。

図表1 A1が従事する関連者取引の流れ



1. 正式の移転価格調査前

中国税務当局は、日常の徴収管理業務に加え、種々の書類審査を行い、その結果に基づいて正式の移転価格調査対象企業を選定します¹。その過程を「移転価格予備調査」と呼ぶことがあります。移転価格調査対象企業の選定基準には、法令が定めるものに加え²、特定業界や企業グループへの所属などが含まれます。

これらの基準に照らして、A1は正式の移転価格調査対象となる可能性が極めて高い企業であったことがわかります。すなわち、A1は、移転価格税制の重点執行対象業界に指定されたパソコンOEM業界に属しており、また全国一斉調査対象企業グループの一員でもありました。その関連者取引規模は大きく、ハイテク企業認定を申請中であるにもかかわらず累損状態にありました。

ここでは、中国における移転価格調査対象企業の選定に関して、特に次の項目に関する中国税務当局の一般的な運用と見解について解説します。

- (1) 一斉調査対象となる業界および企業グループ
- (2) ハイテク企業に対して求める利益の考え方
- (3) 修正申告による移転価格調整

(1) 一斉調査対象となる業界および企業グループ
近年、国家税務総局（以下「SAT」という）は、特定の業界あるいは企業グループに対する一斉移転価格調査を全国的に展開しています。その主な目的は次の2つです³。

- 同一業界または同一企業グループに所属する納税者に対する調査内容に地域ごとに差が出ることを防ぎ、租税回避防止調査の規範性、統一性を高め、恣意的な税務執行による租税回避防止業務の担当者の法律執行リスクを低減する。
- 業界で影響力を持つ大手多国籍企業を重点的に調査することにより移転価格税務執行を強化し、業界内のチャンネルを利用し、点から面に効果を広めることにより、業界全体の利益水準を高める。

一斉調査の対象となる業界および企業グループの選出方法には主に2つあります。1つは、SATが自ら行っている業界分析、過去処理した移転価格調査案件、および他部署との情報交換の中で得た情報に基づき業界や企業グループを選定し、地方の税務局へ指示する方法であり、もう1つは、地方の税務局が、日常の執行業務において蓄積された企業の情報から業界や企業グループを特定し、SATへ提案する方法です。

これまでに図表2の業界が重点業界として指定されました。

図表2 指定された重点業界

指定年度	重点業界
2009年	パソコンOEM、タイヤ製造、製靴、百貨店、ホテルチェーン、高速道路等
2010年	自動車、不動産、ホテルチェーン、海運代理、製薬、パソコンOEM、およびタイヤ製造業、大手アパレルグループおよび大手百貨店フランチャイズのグループ等
2011年	自動車、海運、小売
2012年	小売、不動産、海運

1 特別納税調整実施弁法（試行）第31条
 2 特別納税調整実施弁法（試行）第29条は、次の特性を持つ企業を重点的に移転価格調査対象とする旨規定する：（一）関連者取引の金額が比較的大きいまたは関連者取引の頻度が多い企業；（二）長期的に欠損状態にある企業、あるいは利益が微少な企業または利益の変動が激しい企業；（三）同業界の利益水準より低い企業；（四）利益水準が担う機能とリスクに明らかに合致しない企業；（五）タックス・ヘイブンにある関連者取引がある企業；（六）規定に従って関連者取引の申告を行っていない、または同時文書を準備していない企業；（七）明らかに独立企業間原則に反しているその他の企業
 3 国税函[2011]167号「2010年租税回避防止業務状況に関する通知」

また、各地方の税務局は、管轄地域の業界分布に基づき、それぞれ独自に対象業界を選定し、重点調査を行うこともあります。たとえば、2012年、上海市は金融、江蘇省は電子業界を、それぞれ移転価格税制執行対象重点業界として挙げています。

今後、特定業界や企業グループに対する一斉調査が強化されるものと予想されます。

(2) ハイテク企業に対して求める利益の考え方

中国納税者は、ハイテク企業に認定されると、優遇企業所得税率を享受できます。すなわち、25%の標準税率に対して15%の優遇税率を享受できます。ハイテク企業認定基準の1つである「コア技術に対する自主知的財産権」には、実用新案など、応用設計にかかわる特許権も含まれています。また、地方政府は、企業誘致の目的から、ハイテク企業認定の要件を緩めて認可するケースも見受けられます。そのため、ハイテク企業認定を受けている企業の中には、市場から超過利潤を得られる無形資産を創出することを目的とした研究開発機能を有していないものも存在しています。

一方、移転価格税制上、ハイテク企業に対しては、自社が所有しているコア技術を源泉に市場から超過利潤を得られるはずとの考えから、通常より高い利益を稼ぐことが求められます。特に、税収が不足している近年においては、高利益を計上できないハイテク企業に対する移転価格税制の執行が厳格化する傾向にあります。ハイテク企業にしては利益率が低すぎると税務当局が判断した場合、あるいは、ハイテク企業でありながら、同時文書など開示資料の中で、不用意に「委託研究のみに従事している」とか、「研究開発機能はない」などと記載してしまうと、移転価格調査を受け、移転価格調整を受ける可能性が高くなります。さらに、移転価格調査の結果、企業に税制上のハイテク企業の資格がないと判定された場合、ハイテク企業認定が遡及的に取り消され、過去年度に対して通常税率に基づく追徴課税が起きる可能性すらあります。

したがって、ハイテク企業認定を取得しようとする場合、実際にそれ相応の研究開発機能を果たし、またコア技術を源泉として利益を稼ぐようにすることが必要です。設例では、A1がハイテク企業認定を受けた場合、当該認定の根拠となったA1の生産プロセス改善にかかわる技術が会社の利益の源泉となるコア技術でなければ、移転価格の観点からその低利益が説明できなくなり、A1の移転価格調査および課税リスクが顕在化する可能性が高いです。

(3) 修正申告による移転価格調整

中国の移転価格調整には、正式な移転価格調査の結果として出される納税通知書に基づいて行われるもの（以下「更正」という）と、正式な移転価格調査を経ることなく、納税申告書上の自主的な加算調整を通じて行うもの（以下「修正申告」という）の2種類があります。

更正の場合、正式の移転価格調査立件、初歩調整案提示、および更正決定のすべてが、主管税務局、省級税務局、SATの順に報告され、またそれらに対してSATの最終的な承認を得る必要があります。一般に、正式の移転価格調査は長期にわたる上（開始から決着まで平均1年以上の期間を要する）、納税者、税務当局双方の事務負担も多大となります。

税務局は、多くの場合、修正申告による移転価格調整を求めます。その主な理由は、修正申告の取扱いについては主管税務局がすべて決定権を有するため、短時間かつ税務局において少ない事務負担で案件を処理できること、また、納税者が自らの納税ポジションに基づいて申告するのであり、税務局から納税通知書を発行する必要がないため、税務局の関連税務ポジションや執行手続の不備を指摘されるリスクが低いことにあります。なお、2012年の全国の修正申告による移転価格課税額は283億人民元です。これに対して、正式の移転価格調査を通じた課税額は46億人民元です。

一方、納税者の立場からみた修正申告の主な利点と欠点は次のとおりです。

修正申告の利点は、正式調査のように課税手続に関する明確な法規定がない分、逆に税務局による柔軟な運用が期待できることにあります。修正申告は、正式調査のようにその内容をSATに報告する必要がなく、主管税務局の主導で行われ、かつその裁量権も大きいため、追徴税額について柔軟な合意を図る余地が比較的大きくなります。また、正式調査の場合と比べて、対応時間や提出資料作成の労力、あるいは専門家費用を削減できることが多いです。

修正申告の欠点として、その対象となった関連者取引に対する移転価格調査リスクを排除できないことと、相互協議による二重課税の排除が極めて困難（実際上不可能）になることが挙げられます。まず前者について、納税者が修正申告したとしても、税務局は、その対象となった関連者取引に対する移転価格調査権限を失いません。修正申告により、当面の移転価格リスクを低減できるものの、たとえば修正申告に応じた主管税務局担当官の交代などにより、将来同一取引に対する移転価格調査が行われる可能性があります。さらに、修正申告の場合、租税条約に基づく相互協議を通じた二重課税救済の道が実質的に閉ざされます。なぜならば、まず、中国の法令上、相互協議申立の要件の1つとして正式な納税通知書の発行が定められていますが⁴、修正申告の場合、そのような納税通知書は発行されません。また、取引相手国の税務当局も、通常、このような修正申告により発生した二重課税救済のための相互協議申立を受け付けません。

このように、修正申告による移転価格調整には一長一短あり、よって、それを税務局から求められた場合、対象取引に対する潜在的な追徴税額、正式調査になった場合の対応コスト、将来の移転価格課税リスクなどを総合的に評価したうえ

4 特別納税調整実施弁法（試行）第99条

で、慎重に判断する必要があります。

2. 正式の移転価格調査中

設例では、A1に対する移転価格調査において、税務局は、A1が主に委託製造を行っている単一製造機能会社であり、損失を計上すべきではなく、また、A1が赤字にもかかわらずロイヤルティーを支払っていることをその主な移転価格問題として指摘しました。これに対し、A1は自らの関連者取引結果の妥当性を主張しなければなりません。

A1に対する移転価格調査において税務局が指摘する可能性の高い詳細な論点は次のとおりです。

- (1) 単一製造機能企業の取扱い
- (2) 赤字企業のロイヤルティー支払い
- (3) 事業上密接な繋がりのある複数の中国関連者の合算利益により、個別関連者の移転価格の合理性を判断することの是非
- (4) 合算損失の国際配分
- (5) どのような特殊要因分析が受け入れられるか

以下、上記論点についての税務当局の一般的な見解を述べた上で、A1がそれらに対していかに対応すべきかについて考察します。

(1) 単一製造機能企業の取扱い

設例において、A1は関連者からの委託により製造を行う一方で、設備投資決定、関連者以外の原材料調達先の選定、あるいは取引通貨の決定などの付加的な機能・リスクを負い、それに起因する損失あるいは利益を引き受けます。税務局は、A1の委託製造活動にのみ着目し、A1は単一製造機能会社であり、損失を計上すべきではなく、よって、A1の営業利益率がしかるべき水準になるような移転価格調整を行う旨を強く主張することが考えられます。

中国の関連法令によれば、いわゆる「単一製造機能企業」は、通常、一定の利益率を維持すべきであり、また、「単一機能企業」は、経営判断の誤り、稼働率の低下、製品の売れ残り等によるリスクを負うべきではなく、それらによる損失を負担してはなりません⁵。一方、同じ法令上、単一製造機能企業や単一機能企業に対する明確な定義はなく、前者については、「関連者の注文に基づき加工・製造を行い、経営政策の決定、製品の研究開発、販売等の機能を担わない企業」と述べ、後者については、「来料加工、進料加工、単一機能販売企業、委託研究開発」などをその例として列挙するのみです。

以下、製造業に焦点を当てて議論を進めれば、企業は、関連法令の列挙する「加工・製造」、「経営政策決定」、「研究開発」、「販売」などの機能を関連者と分担することがあります。

また、当然のことながら、製造業者の果たす機能はここに列挙されたものに限るわけではありません。たとえば、ある製造業者の事業活動を仔細に分析すれば、その製造業者は、たとえば「購買、生産性改善、設備投資の意思決定など、事業経営上重要な他の機能を果たし、それに伴う事業リスクも負い、そしてそれら機能やリスクを担うことの帰結（すなわちそれらの結果生じた利益あるいは損失）を引き受けているかもしれません。

中国の移転価格調査実務上、「研究開発機能」と「販売機能」のない製造業者は、ほぼ自動的に単一機能製造企業とみなすという極端な運用がされており、納税者が税務局の求める「一定の利益」を常に計上していない場合、その実績との差が移転価格調整される傾向にあります。また、そのような「一定の利益」は、業種にかかわらず、営業利益率換算5%程度とされ、しかもそれは年々高まる傾向にあります。

しかし、この「5%以上の営業利益率」には法令上、あるいは経済理論上の根拠がまったくなく、単に移転価格調査の現場で税務局が強力に参照する「相場」としての性格でしかありません。A1は、税務局からのこのような相場に基づく調整提案を受けた場合、自らが事業経営上重要な他の機能を果たし、それに伴う事業リスクも負い、よって、法の想定する単一機能製造企業ではないことを論証したうえで、より事実即した合理的な移転価格調整方法を合意すべく、税務局と是々非々の議論を行うべきです。

なお、低利益あるいは損失を計上する、開業段階にある企業への単一機能企業概念の適用について、筆者の経験によれば、中国税務当局は、「多くの企業は開業段階で通常以下の利益しか稼げない」という現実を十分認識しており、損失を計上する開業間もない納税者に対して、「単一機能企業」で損失を計上したからといって即本格的な移転価格調査あるいは課税を行うことはまれです。

(2) 赤字企業のロイヤルティー支払い

設例において、A1は国外の関連者から生産技術の使用権を提供され、赤字を計上する一方で、その対価として関連者にロイヤルティーを支払っています。中国の移転価格税制執行実務上、税務当局は、赤字企業が海外関連者に支払ったロイヤルティーに対して問題を指摘することが多いです。

理論上、ロイヤルティーは、超過利潤を生む無形資産（技術やブランドなど）の対価として支払われるものでありますが、実際上、それら無形資産の使用許諾を受けたからといって、必ずしも期待する超過利潤の稼得が保証されるわけではありません。中国の関連法令は、専有技術に関するロイヤルティーについて、技術使用許諾側は、技術を利用したことによる成果を必ずしも保証しないことを認めています⁶。また、中国の

⁵ 特別納税調整実施弁法（試行）第39条、および国税函〔2009〕363号「国外関連者取引の監督および調査の強化に関する通知」

⁶ 国税函〔2009〕507号、「租税条約におけるロイヤルティー条項の執行上の問題に関する通知」

関連法令は、そのロイヤルティーに対価性があり、かつその額が合理的であれば、赤字企業がロイヤルティーを支払うことを明示的に禁じていません。よって、技術使用許諾を受けた納税者が利益を上げていないことのみをもって、中国税務当局が支払ロイヤルティーを否認できる法令上の根拠はありません。

しかし、ロイヤルティー支払い後の会社利益が独立企業間利益を下回る状態が長く続けば、税務局は、「非関連者間であれば、そのような一方に不利な技術使用許諾契約は見直されるはず」との合理的な論拠で、ロイヤルティー支払いを問題視すると想定されます。よって、A1のように、設立以来累積損状態にある納税者が関連者宛にロイヤルティーを支払った場合、中国の税務局からその支払いの合理性に対して疑義を呈される可能性が高くなります。

ところで、ある製造業者が関連者に販売する製品について、当該関連者に別途ロイヤルティーを支払ったり、あるいは支払ロイヤルティーを上乗せした関連者向け販売価格を設定し、製造業者の支払ロイヤルティー負担の解消を図るスキームをみることがあります。一般的に、中国税務当局は、第三者顧客に販売して初めて重要な無形資産が生み出す超過利潤が実現すると考えるため、設例のように、第三者顧客と直接取引を行わず、市場から超過利潤を得ていないはずの製造子会社がロイヤルティーを支払うのは不当であるとの理由で、当該支払ロイヤルティーの損金算入を否認する可能性があります。いずれにおいても、税務局の重要な判断ポイントは、ロイヤルティー支払い後の製造業者の利益が独立企業間利益に達しているかどうかという点になります。特に後者のスキームの場合で、製造業者が赤字を計上した場合、販売価格に転嫁することにより支払ロイヤルティー負担を解消していると立証することは通常困難であるため、税務局がその説明に納得しない可能性が高くなります。

設例において、A1は、そのロイヤルティー支払い対象の無形資産を利用して中長期的には超過利潤を稼ぐ見込みであることを論証し、かつ実際にそれを稼ぐことによって、税務局の問題指摘に反論することができます。

(3) 事業上密接な繋がりのある複数の中国関連者の合算利益により、個別関連者の移転価格の合理性を判断することの是非

設例において、A1とA2は事業上不可分に運営されており、これらの合算利益は独立企業間利益相当のレベルにあります。すなわち、個別納税者単位でみるとA1は独立企業間利益を稼いでいないものの、両社合算ベースでみると中国の課税所得は不当に国外に流出していません。しかし、事業上不可分に運営されている複数の中国納税者であっても、合算利益により移転価格の合理性を判断するための中国法令上の根拠がな

いため、移転価格の妥当性は納税者単位で判定せざるを得ず、よって、税務局とそれら合算ベースの利益に基づいて議論することは困難です。

ただし、中国の法令は、実際の税負担が同等である国内関連者間の取引に対しては、直接的あるいは間接的に国家全体の税収の減少を招かない限り、原則として移転価格調査および調整を行わないと定めています⁷。よって、中国国内関連者間でのみ利益移転が起こっている場合、原則として、これら関連者のいずれに対しても移転価格調整は実施されません。ただし、当該条文の解釈にあたって重要な留意点の1つに、「国内関連者間の取引」は、サプライチェーン全体における位置付けから判断されることがあります。

上記規定に沿って、設例を分析すれば、A1はA2に販売する製品の原材料を非関連者からのみ調達しており、A2の関連者取引はA1との間に限られ、かつA1の対A2取引セグメントの財務情報を信頼性高く計算することができ、さらにA1とA2の実際の税負担が同じと仮定した場合、A1はA2との取引を国内関連者間取引とし、移転価格調査の対象からはずすことができます。一方、たとえばA1がAから購入した原材料を使ってA2向け販売品を生産している場合、A、A1、A2間の取引は一連のサプライチェーンを構成するとみなされ、A1とA2間の取引のみを取り出して国内関連者取引とすることはできません。

(4) 合算損失の国際配分

設例において、A1の取扱製品の国際的な事業環境は悪く、A、A1、A2、A3の当該事業損益を通算すると損失を計上しています。国際事業全体で損失を計上している場合、そのような損失を中国の納税者が負担すべきかという問題に対する中国税務当局の一般的見解は、「当該中国納税者がサプライチェーンの中で果たす機能、負うリスクを勘案して判断すべき」とされています。

中国税務当局は、原則、機能・リスク分析に基づいて中国納税者が稼ぐべき独立企業間利益を算定します。たとえば、ある中国納税者が単一製造機能企業である場合、前述のとおり、当該納税者は、投資や経営戦略などの決定権を持たず、実質的に海外関連者の一部門に過ぎないとみなされるため、たとえ国際事業全体で損失を計上してもその責任を負うべきではなく、常に一定の利益を確保すべきと判断されます。逆に、中国納税者が国際事業全体の損失に対して一義的な責任を負うべき機能とリスクを担っておれば、相応の損失も負うべきと判断されます。

A1が、その実際の機能とリスクに応じて国際事業全体の損失の一部を負担した結果、低利益や累積損失を計上しているのであれば、移転価格調査において税務局にその旨説明し、自らの移転価格設定の妥当性を主張することができると考えられます。

7 特別納税調整実施弁法（試行）第30条

(5) どのような特殊要因分析が一般に受け入れられるか

設例において、A1の利益は、開業期間の設備稼働率不足、原材料価格の上昇、人民元の値上がりという、移転価格設定とは無関係な要因により低下しています。このような移転価格設定とは無関係、かつ非経常的な要因による損失を推定し、それにより実際の利益を補正した上で移転価格の妥当性を検証する手続を、実務上、特殊要因分析と呼ぶことがあります。ある納税者の特殊要因分析に関する中国政府の一般的な見解は、前項(4)の合算損失の国際配分の問題と同様、当該納税者の機能・リスクに基づき判断すべきであり、その観点から特殊要因分析が合理的であればそれを斟酌するというものです。

A1の利益低下要因に沿って具体的に説明すれば次のとおりとなります。まず、開業期間の設備稼働率不足について、A1は生産設備への投資意思決定を自ら行う前提であるため、設備の稼働率不足はその意思決定の失敗を意味し、よってそれに起因する損失はA1が負うべきです、したがって、A1の実際の損失あるいは低利益のうち、設備の稼働率不足に起因する損失は、税務局がA1の移転価格を検証する際、移転価格とは無関係な利益補正項目として認める可能性が高くなります。同様に、原材料価格の上昇、および人民元の値上がりについても、A1が主体的に非関連供給者や取引通貨を決定し、その決定に伴う帰結(利益であれ損失であれ)を受け入れる前提であるので、税務局がそれらを利益補正項目として認める可能性が高くなります。

特殊要因調整に関して2つの留意点があります。1つは、税務局に対して説得力のあるものにするためには、各特殊要因の利益への影響を、信頼性高く定量化することです。もう1つは、ある特殊要因分析のロジックをすべての地方の税務局が受け入れるとは限らないことです。近年、SATが、地方の移転価格担当官の技術力の向上、および税務執行の規範化と公正化の推進に力を入れているものの、地方の税務局の移転価格税制執行の強度や経験には依然として差があるため、特殊要因分析のような技術的議論に対する理解度にも歴然とした差があります。

なお、開業期間特有の損失の取扱いについて、中国の税務局は、開業期間という理由だけでその間の損失を全額特殊要因によるものとしたり、開業期間のみを移転価格調査の対象からはずすことはなく、あくまでも当該期間に納税者が実際に担った機能やリスクなどに基づいてその移転価格の妥当性を判定することに留意が必要です。

3. 正式の移転価格調査後続年度

移転価格調査が決着し、納税通知書が発行されると、A1は期限までにそれに対する支払いを行なうと共に、相互協議申立(二国間APA申請を含む)による二重課税の排除や、追跡管理期間⁸への対応など、様々な後処理を行い、またそれらを検討する必要があります。以下、これら後処理の内、特に次の項目について考察します。

- (1) 移転価格調整後の二次調整
- (2) 中国における相互協議およびAPAの現状
- (3) 相互協議において中国還付ポジションを実現する現実的な余地
- (4) 追跡管理期間中に適用すべき独立企業間利益
- (5) 「紳士協定」の効力
- (6) 中国における定期的な移転価格一括調整の実現可能性

(1) 移転価格調整後の二次調整

設例において、A1に対する移転価格調整が行われましたが、A1は、その所得増額に対して取引相手の関連者から送金を受ける(以下「二次調整」という)べきかどうかという問題が生じます。

現在、中国には二次調整に関する規定は存在しません。現行企業所得税法施行までは、2006年901号通達(「国家税務総局の関連企業間取引における移転価格租税徴収管理についての通知」)が二次調整について定めていました。それによれば、企業が、関連者取引を対象とする移転価格課税により更正された所得(利息、レンタル収入またはロイヤルティー収入を除く)に対して、相応な調整手続に基づき、帳簿修正を行わない場合、当該取引から関連者が得た収入の内、独立企業間価格に基づき算出された収入より超えた部分を関連者への配当とみなし、源泉税を納付しなければならず、また、このみなし配当は、関連の源泉税免税優遇税制を享受できないとされていました。しかし、当該通達は、旧「外商投資企業および外国企業所得税法」に基づく通達であり、同法が2008年以降廃止されたため、すでに失効しています。また、筆者の把握するところでは、当該通達に従って二次調整が行われた実績もありません。根拠規定や前例のない現状、何らかの理由で二次調整を行いたくても、主に中国の厳格な外貨管理規制により、その実行は極めて困難です。

(2) 中国における相互協議およびAPAの現状

設例において、A1が移転価格課税を受けた結果、A1とAは経済的二重課税の状態に陥っています。彼らは、当該二重課税を排除するため、租税条約に基づく相互協議手続を申し立

8 中国移転価格税制特有の制度。ある納税者に移転価格調整が行われた場合、調整最終年度の翌年から5年間にわたり、当該納税者の移転価格が重点的に分析、評価され、税務局が必要と認めた場合、当該納税者による自主的な修正申告、あるいは当該納税者に対する調査を通じて、適宜移転価格調整が行われる。

ることができ、さらに将来の取引について日中バイラテラルAPAを締結し、それにかかわる二重課税を未然に防ぐことも可能です。

現在、中国において、APAを含む相互協議案件の処理スピードは遅く、「中国事前確認年度報告2011年」(2012年12月発表)によると、2011年12月31日時点で、申請意思表明と予備会談の段階(すなわち正式申請の前段階)にあるバイラテラルAPA申請件数が51件であるのに対し、現在審査中もしくは相互協議中のものが27件、一方、バイラテラルAPAの制度導入年度である2005年以降の累積締結件数は22件であり、関連事務処理スピードの遅さがわかります。また、SAT担当官から別途得た情報によれば、2013年4月時点で、バイラテラルAPAを含む相互協議の累積申立件数は141件であり、うち処理済みの案件は31件のみです。

中国税務当局は、事務処理遅延の最大の理由として、SAT国際税務司・反避税処の人員不足を挙げています。現在、反避税処の担当者数は8名ですが、彼らが、相互協議を含む中国のすべての移転価格税制関連事務を統括しています。比較として、日本の相互協議担当部署の職員数が40名を超える(2012年7月現在)ことを考えれば、SATの人員不足の深刻さを察することができます。

一方、SATは、人員不足の現状に手をこまねいているわけではありません。まず、SATは、近い将来、反避税処の職員数をさらに増やす計画であるとの信頼できる情報があります。また、地方の国家税務局の職員の中から移転価格税制の執行経験や知見に優れた人々を選抜して専門審査委員会を構成し、そこに移転価格調査案件の審査を委託することにより、SATの実務負担を軽減させ、もって、間接的にSATの事務処理の能力の向上を図っています。さらに、APAを含む相互協議案件の審査、処理にあたり、それらの重要度に応じて優先順位をつけることで効率的な事務処理を図るなどの工夫もこらしています。

いずれにせよ、中国移転価格税制が整い、中国税務当局にその執行経験が急速に蓄積しつつある中、今やAPAは、具体的検討に値する移転価格問題のための現実的な解決策の1つになっています。

なお、SATには、ユニラテラルとバイ(あるいはマルチ)ラテラルAPAの間に特に選好はありません。むしろ、政府にとっても時間と労力のかかる移転価格調査を未然に防ぐ効果を重視して、ユニラテラルAPAの申請を歓迎する姿勢を示しています。ユニラテラルAPAが移転価格課税による二重課税を防ぐ手段にならないことは言うまでもないですが、移転価格調査対応に多大の労力とコストをかけなければならない、また、実際問題として、調査の結果、多額の追徴税発生が避けられない中国において、一定期間移転価格調査を受けなくてすむ効果のあるユニラテラルAPAは、真剣な検討に値する移転価格管理手法の1つといえます。

(3) 相互協議において中国還付ポジションを実現する現実的な余地

従来、相互協議の結果、中国で還付が行われた実績はまれです。しかし、SATは、今後相互協議案件の増加に伴い、中国における還付が妥当な事案も増えることを予想しており、個別案件の事実関係次第でそれが合理的であれば、中国での還付を行う用意は十分あるとの姿勢を明確に示しています。中国税務当局による今後の相互協議手続の合理的な運用に期待したいところです。

(4) 追跡管理期間中に適用すべき独立企業間利益

設例において、A1は、移転価格調整を受けた最終年度以降の5年間にわたり、主管税務局により追跡管理を受けます。その間、A1は、同時文書を含む移転価格関連開示資料の主管税務局宛適時、自主的な提出に加え、調査において税務局と合意した独立企業間利益水準を維持するよう厳しく求められます。追跡管理を受けている他の納税者と同様、A1はその間の移転価格管理に頭を悩ませることになります。

現在、中国において、移転価格課税に使われる移転価格算定方法のほとんどがTNMMであり、TNMM検証に用いられた比較企業の利益水準の中位値まで所得調整され、課税されるケースがほとんどです。TNMMにより課税された納税者は、追跡管理期間中、原則として、課税の基準となったレベル以上の利益を一貫して計上することを求められます。

ここで、そのような追跡期間中の目標利益についていくつかの実務的問題があります。すなわち、課税時に使用された比較企業の利益率を固定し、追跡期間中においてそれを目標とすべきか、あるいは比較企業こそ固定するものの、追跡管理期間中毎年当該比較企業の財務データを更新し、更新後の利益率を目標とすべきか、または、納税者の実際の事業状況に応じて、比較企業および目標利益を毎年見直すべきかという問題です。

SATは上記問題についての明確な見解を示していません。一方で、SATは、追跡管理の権限は主管税務局に委ねており、どのような比較企業もしくは利益率を用いて追跡管理を行うべきかについて、主管税務局は企業とよく話し合い、実際の状況に鑑みて柔軟に判断し、解決することが望ましいとの考えも示しています。A1は、そのような主管税務局との十分な話し合いと交渉を通じて、合理的な追跡管理を働きかけることができます。

(5) 「紳士協定」の効力

設例において、A1は、追跡管理期間中の目標利益について、APAを通じてではなく、主管税務局と非公式に合意することも検討しています。

このような企業と税務局との非公式合意、いわゆる「紳士協定」について、中国では、地域によって、税務局と追跡管理対象企業との間で、そのような協定が結ばれたケースがありま

す。しかし、SATは、紳士協定について基本的に否定的な考えを示し、企業は、APAなど、あくまで法に基づく正式な手続によって税務当局と必要な合意を行い、それに基づいて移転価格の管理を行うべきであることを示唆しています。

(6) 中国における定期的な移転価格一括調整の実現可能性

設例において、A1は、追跡管理およびそれ以降の期間を含む長期的な移転価格管理方法として、定期的な移転価格調整の導入を検討しています。すなわち、A1が関連者取引から得る利益が中国移転価格税制適格の利益目標をはずれた場合、それを補填するために、毎年末、不足・超過利潤分の調整金を取引相手の関連者との間で授受することを検討しています。

中国の関連法令は、このような定期的な移転価格一括調整の是非を規定していません。実際問題として、中国税務当局が中国納税者による国外関連者宛移転価格調整金支払いに同意することはまったく期待できず、また、中国納税者による移転価格調整金の受取りであっても、この種の取引は貿易外取引に区分され、税務局、税関、外国為替管理などの規制当局から非常に厳しく監視されます。どのような方法での当該調整金支払いを企画するにせよ、主管税務局を含む関連規制当局との交渉によりその実現を図るしかなく、よって当該調整金支払いの成功は法令および実務上不明な部分が大きいと言えます。

本稿は、月刊「国際税務」(Vol. 33 No. 9、税務研究会発行)「中国移転価格調査ケーススタディ ～限定的な機能の現地子会社への課税と日中間の異なる無形資産・役務提供等の取扱いを巡って～<上>」に寄稿したものに一部加筆したものです。

本稿に関するご質問等は、以下の者までご連絡くださいませうお願いいたします。

KPMG 中国
上海事務所
パートナー 大谷 泰彦
TEL: +86-21-2212-3360
yasuhiko.otani@kpmg.com

シニアマネジャー 楊 揚
TEL: +86-21-2212-3372
yang.yang@kpmg.com

広州事務所
シニアマネジャー 楊 曉軍
TEL: +86-20-3813-8628
xiaojun.yang@kpmg.com

あずさ監査法人
中国事業室 室長
高崎 博
TEL: 03-3266-7521
china@jp.kpmg.com

KPMGジャパン

marketing@jp.kpmg.com

www.kpmg.or.jp



本書の全部または一部の複写・複製・転載および磁気また光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2014 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2014 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.