

中国国家税务总局による移転価格税制執行に係る最新状況について

I. はじめに

日中間の二重課税の回避及び脱税の防止等を定めた日中租税条約は、1983年に締結され、その翌年に発効されております。中国では1991年に移転価格税制が導入され、近年の執行強化により、日本の企業にとりまして日中間移転価格に係る二重課税の回避の問題がクローズアップされてきました。中国国家税务总局(以下、SAT: State Administration of Taxation)は昨年7月に相互協議手続に係る通達(国税発[2005]115号)を発行し、日本の国税庁との間では定期的に相互協議を行っております。現在、日中間では事前確認(以下、APA: Advance Pricing Arrangement)を含めていくつかの案件が議題として掲げられている模様であります。今回、SATで移転価格税制等を担当する国際税務司反避税処の賀処長ほかの方々、3月30日に当法人主催の「中国移転価格税制セミナー」で講演いただきました中国移転価格に係わる最新状況を以下にまとめました。

II. 移転価格税制執行の最新状況

1. 2005年度における執行状況

(1) 制度の標準化

2005年度は移転価格税制執行において重要な1年で、制度の標準化において大きな進展があり、執行上の措置が多数取られました。全国租税会議の9000字ある資料のうち、移転価格に関する内容は3000字を占めていたことからこのことは明らかです。また、新聞やメディア、税務当局の上層部も大きな関心を寄せていました。

以前は非常に限られた人員で執行を担っていましたが、増員して管理地域を拡大しています。また、専門的かつ高度な水準の研修を通じて担当者の資質を高め、日本の国税庁等諸外国から税務職員との研修や交流を行っており、移転価格調査の現場でも質的な向上が図られております。

昨年公表された移転価格通達(国税函[2005]239号)には、執行の強化、集中管理、執行の質的向上の方針が挙げられております。昨年の新規調査案件は222件でした。調査による各案件の更正額も、以前は数百万人民元程度であったものが、2004年度後半から2005年度にかけての移転価格調査の強化を通じて更正額が大幅に上昇し、結果として相互協議の申立を伴う案件が増加しました。

(2) APA 制度

移転価格調査の対象に選定され、更正されたほとんどの企業が相互協議を申請しています。APAの申請については、日中二国間APAの第1号を昨年合意締結しました。短期間で合意締結した背景としては、両国の友好的かつ協力的な姿勢を挙げることができる反面、SATによるAPAの締結経験が乏しいこともあり、今後は各案件に多くの時間を要するであろうことが予測されます。

昨年、18件の一国内APA申請を受理し、本年は今日までまだ1件も受理しておりません。二国間APA申請は、昨年では、日本、アメリカ、韓国の企業による3件を受理し、現在相談段階の案件は10件前後あります。反避税処の5名の処員が全国の移転価格調査案件の管理、一国内及び二国間APA案件の審査並びに異議申立を担当しており、大変な業務負担となっております。

(3) SATによる集中管理の強化

昨年、税務当局内部における重要な内部規約を通知し、企業規模に関係なくすべての移転価格調査案件について、所轄の当局がSATに報告し承認を得てから情報収集や調査を開始し、更正案はSATに報告の上承認を得てから実施できることを定め、SATによる集中的監督と管理を強化しました。この結果、各地における業務執行の質的向上と効率化につながり、移転価格調査案件の立案や終結において、以前のような人的関係とコネを利用した不正を防ぐ効果が表れたと思います。

(4) 業務執行の質的向上

昨年執行業務の質的管理の具体的な内部規約を通知し、過去の案件における反省から、移転価格調査対象の選定をより慎重に行うよう規定しました。APAについては、2004年度のガイドラインの公布により具体的な実施手続を定め、SATと地方の税務局の案件ごとの管轄範囲が明確になり、SATへの報告も義務付けました。APA実施手続の質も向上し、某省の税務局の越権行為に対して改善命令を下すこともありました。

また、国家税務局と地方税務局の行政組織間の協力と調整及び情報の共有化が昨年から強化されました。調査の対象取引についても、有形資産のみならず無形資産に係わる取引に対する調査も重視しつつあります。

(5) 調査案件の管理

調査案件のより集中的かつ統一的に整備された管理体制を構築することを通じて、調査対象選定の質的向上と追跡管理の強化を達成したいとSATは考えております。これらの管理・監督能力を強め

ことは今後の課題でもあります。現在の問題点としては、移転価格調査を理由として、調査対象となった企業が他の省に拠点を移すことと追加投資を停止するという現象が多く見られることです。企業が関係法令を遵守し、調査において企業と税務当局の双方とも合理的と認める結論が出るような制度環境に変えていきたいと考えております。

今日まで長期間にわたり大型企業に対する合同調査を行ってきました。今後も継続してこれを強化し、SAT が特に十分な知識と理解を得た特定の業種に対する合同調査の実施により、調査の効率化や調査人員不足の解消を図っていきます。

(6) 同時文書化規定

昨年より同時文書化規定については、SAT 内部においてかなりの時間を費やして慎重に検討しています。主な内容は以下の通りで、分量は何十条にもわたる規定になっています。

1. 企業は取引と同時に関係書類を準備する必要がある
2. 企業に関係書類の準備、保存、提出義務がある
3. 関係書類により独立企業原則遵守を証明する
4. 提出しない場合は処罰される

2. 執行における今後の重点事項

(1) 税制執行管理

今後は関連企業との取引金額の小さい小規模企業は調査対象の重点対象とはせず、移転価格問題の検証は慎重に行って結論を導き出し、調査手法も価格や利益に対して公平かつ合理的な独立企業原則に基づいた調整を行う方針です。

法令の整備は、今後内資企業と外資企業に対する所得税法の統合、外資企業に対する優遇措置の再検討等が考えられますが、移転価格税制は反避税処が整備し制定していきます。また、過少資本税制、コストシェアリング等に関する規定についても、人的、物的資源を投入して整備に取り組んでいます。今後整備される税法法令は国際慣行に準じた規定であり、日本の税法も参考とするため、日本の企業にとって理解しやすい内容が含まれると思います。

専門人材の育成については、執行担当者に対する研修及び国際的な交流等を通じて行っていきます。SAT の税務研修機関において、会計事務所や OECD の専門家、他国の税務当局担当者等を講師として招いた全国規模の移転価格研修を行うほか、担当者を英国等での国外研修に派遣しています。

さらに他国との APA や相互協議等に伴って人材交流を進める予定です。

データベースの整備と充実については、SAT は中国統計局やビューロバンダイク社等のデータベースをかなりの経費を投入して購入しています。このような公開データの利用により、納税者が入手できない非公開の比較対象取引情報のみに基づくのではなく、課税する側と納税する側の双方にとってより合理的で公平な税制執行が行えると考えています。

(2) 執行管理体制の構築

執行管理体制については、今後立案から終結までの審査と承認制度を拡充し、手続がより効率化され、簡潔化されると思います。特に、企業が所在地の移転や追加投資の停止を材料として、地方政府から所轄の税務当局に政治的圧力をかける等の現象を排除できる体制を構築していきたいと考えています。

調査の公平性を確保するため、たとえば、某企業グループに対して SAT から全国的な調査指示を直接下し、同種の企業に対して地域の違いによる調査対象選定の不公平さを解消します。また、ある特定の業種が長期的に異常な損失を発生し続けている場合は、この業種に対する調査を重点事項とします。

今後の重点事項である税務当局内部の執行管理体制の整備は、内部の業務管理の標準化を強化することに主眼がおかれております。移転価格調査の各段階における実施手続も詳細に定め、調査担当者の責任の所在をより明確にします。税制執行が不適切である場合は、他の省等から人員を補充することも検討し、企業に租税回避の問題が明らかであるにもかかわらず調査を行わない場合は、SAT が直接指導を行う可能性があります。

(3) 税制執行での着目点

関連企業との取引内容についての申告は、企業所得税申告書に 13A 類もしくは 13B 類を添付しない企業が多い現状から、今後添付しない場合は調査対象となる可能性を高めることを検討しております。

移転価格調査においては、関係書類の提出が速やかに行われてないことが問題です。税務当局からの資料提出依頼に対して期限を最大限まで延ばした上で、できれば提出しないか、あるいは書類がないと回答する等の現象が多く見受けられますが、企業と税務当局が効率的かつ合理的に問題を解決して双方の信頼関係を構築するため、関係法令にしたがって書類を自主的に提出し、税務行政側が強制執行を行う必要がなくなるように企業が協力することが望ましいと考えます。

異議申立については、合理的な解決に努め、企業と意見を交換して双方が納得できるような結論に至ることが望ましいと考えます。場合によっては SAT への直接の申立も可能であり、企業側の意見が合理的かつ適正である場合、SAT はその意見を受入れる用意があります。

III. 主な論点

1. 文書化規定について

非常に豊富な内容が含まれる文書化規定についての SAT 内部の議論は非公開であり、適用される対象年度等について現時点では明確な説明はできません。特に問題がなければ、本年度中に制定する予定です。当該規定は、企業にとっては事務負担増になるものの、移転価格の適正性を示す有効な防衛手段となりうると考えており、十分検討した上で通達を公布したいと思います。通達公布の後、企業からの具体的な問題の提起があれば、通達の修正も検討します。

2. 比較対象企業について

2004 年度以前は非公開データに基づく課税案件が多くありましたが、近年では調査における公開データの使用割合が高まりつつあります。しかしながら、各案件において非公開の比較対象取引情報の使用を完全に否定することは考えておりません。全体としては、調査の中で企業と協議しながら、公開データの利用を検討する傾向が高まっております。

3. ロイヤルティについて

ロイヤルティ料率はどの程度の水準であれば妥当であると認められるような普遍的な基準があるものではなく、各個別案件について機能やリスク分析等に基づいて検討すべき問題であります。ロイヤルティ料率は、各企業の方針に基づいて決められるべきものと理解しています。ロイヤルティを利用して企業が利益の不当な操作や回収をすることは認められるべきものではなく、今後の調査の重点としたいと考えております。

4. 国内取引に対する調査について

国内における関連企業間取引に対する移転価格課税と、対応的調整に伴い既に納付した税金の還付については、2004 年公布の通達(国税発[2004]143 号)の第 39 条を参照してください。

5. APA 申請について

APA 申請により既に始まっている調査が中断されることはなく、調査の終結後に税務当局は APA 申請を受理することができます。これは過年度に対する調査に費やした時間及び労力を無駄にしないための措置であります。また、APA の過去年度に対するロールバックは原則として認められないものの、個別の案件で将来と過去における利益の水準に変更がない場合は、ロールバックを検討する可能性はあると思います。

6. 受託製造サービスに係わるコストについて

国外の関連企業に対して受託製造サービスを提供している場合で、実際に支払いが行われていなくても、ロイヤルティや無償提供された役務、金型、設備の対価を支払うことが独立企業原則に基づく結論できる場合は、当該関連者への販売価格のコストベースとして含めるべきと考えております。

IV. SAT からの企業への提言

企業は、中国において良好な経営と発展を続けることが望ましく、そのためには独立企業原則に基づいて中国に帰属すべき利益は中国に残すべきであり、中国に帰属しない利益は残すべきではありません。中国は良好な資源と地域を提供して外資誘致を行っておりますが、企業が関連企業間取引を通じて中国に帰属すべき利益を国外に移転することは決して認められる行為ではありません。中国における投資規模が大きい日本の企業は、経済的に中国と深い関係を有していることをご理解いただくとともに、中国の税務当局とより協力的な信頼関係を築くことを望んでおります。

© 2006 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース

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