

実務研究

日本税務会計学会
平成24年9月 月次研究会



高木 慎一〔新宿〕

中小法人の中国子会社に対する 移転価格課税リスク対策

1. はじめに

近年、中国の税務当局は、特別納税調整実施弁法(以下、「国税発」2009「2号」という。)により義務化された移転価格文書のサンプリング検査を行い、移転価格課税を行うための調査官養成を大規模に行ってきた。中国の税務当局は、利益率の低迷する日系の中国子会社に対して、極めて厳しい態度で移転価格課税を行っており、その対策が急務となっている。

近年、中国の税務当局は、特別納税調整実施弁法(以下、「国税発」2009「2号」という。)により義務化された移転価格文書のサンプリング検査を行い、移転価格課税を行うための調査官養成を大規模に行ってきた。中国の税務当局は、利益率の低迷する日系の中国子会社に対して、極めて厳しい態度で移転価格課税を行っており、その対策が急務となっている。

一方、日本では、平成23年度税制改正による移転価格算定方法の適用順位見直しによって、取引単位営業利益法による課税が増加する。本稿では、中小法人の中国子会社に対して中国及び日本のそれぞれの税務当局からの移転価格課税リスク対策として、移転価格文書、相互協議(以下、「MAP」という。)及び事前確認(以下、「APA」という。)を解説し、移転価格課税リスクの低減のための提案を行う。

2. 中国及び日本における移転価格税制の概要

中国の移転価格税制は、企業所得税法(第6章特別納税調整)及び企業所得税法实施条例(第6章特別納税調整)を根拠として国税発「2009」2号に具体的に規定されている。一方、日本の移転価格税制は、租税特別措置法66条の4を根拠として移転価格事

務運営要領に具体的に規定されており、日本と中国の移転価格税制には一定の相違点が存在する。税制という制度的観点において、日本と中国の移転価格税制に法的な差異はそれほど無い。しかしながら、執行の観点においては、日本と中国では大きな

差異があることが実感される。執行面での差異の理由については、日本の税務当局の担当者はあくまでも公務員として、法令に則った執行を行うとする傾向があるのに対し、中国にお

いては、官僚機構と政治が一体化しているため、税務当局の担当者は、上層部にならばなるほど公務員ではなく政治家として行動するためであると考えられる。

3. 移転価格文書

中国の移転価格文書は、国税発「2009」2号(第3章同時文書管理)に規定されており、一定の作成免除要件を満たさない法人は、その作成が義務付けられている。一方、日本の移転価格文書は、特段の作成免除要件は定められていないため、国外関連取引のある全ての法人に対して、作成が義務付けられているという仕組みである。しかし、その作成義務については直接的なペナルティーはなく、作成しなければ推定課税などの不利益があり得るといった間接的なものにとどまっている。

中国子会社に対する移転価格課税リスク対策としては、本来であれば第5項で解説するAPAが最も有効であるが、現在の日中間におけるAPAのMAPが必ずしも有効に機能していないために、移転価格文書の作成が非常に重要になると考える。移転価格文書が作成されていることそれ自体が、移転価格課税の場面に

おいて移転価格課税リスク軽減の観点から有効である。中国子会社に対する移転価格課税リスクは、日本と中国との取引に向けてAPAを行うの比較して費用対効果は高く、中小法人にとっても対応しやすいと考える。なお、中国子会社の移転価格文書を作成する場合の注意点として、中国子会社で作成した移転価格文書が日本の移転価格課税リスクを惹起する内容になっていることがある。具体的に

4. 相互協議(MAP)

中国子会社に一任するのでなく、日本の親会社も積極的に作成に参加すべきである。MAPとは移転価格課税を含む国外取引に対する課税により二重課税が生じた等の場合において、各国との租税条約に基づき権限ある当局同士で協議をするという制度である。したがって、租税条約が締結されていない国との取引について課税が生じたとしても、MAPは行われず二重課税は解消されないため、租税条約の締結されていない台湾等に子会社を有する法人は、移転価格課税リスクに対して十分に配慮をする必要がある。

さて、日本と中国との取引に対する課税により生じた二重課税は、日中租税条約に基づきMAPの対象とされることになる。日中間で最初に成立したMAPの合意は2007年であったが、日系の中国子会社に対する中国側課税案件についてなされている。中国との間では比較的歴史の浅い制度ではあるが、日本では移転価格課税後、MAP以外に不服申立や訴訟といった救済手続きが残されているのに対し、中国では不服申立や訴訟が実質的に機能していないため、中国において移転価格課税を受けた場合の救済手続きは、実質的にMAPのみとなっている。

5. 事前確認(APA)

APAには一国の課税当局と単独に行うユニラテラルAPAと相手側の権限ある当局を巻き込んで行うバイラテラルAPAとがある。バイラテラルAPAはMAPによるから、租税条約に基づき行われる制度である。このようなMAPによるAPAをMAP・APAという。MAP・APAが単なるMAPと異なるのは、MAPが課税後の救済手続きであるのに対し、MAP・APAは移転価格課税前に互いの税務当局に協議を申請し、協議が合意に至れば移転価格課税リスクが原則として無くなるという予防的措置である。

欧米各国の間ではMAP・APAは有効に機能しており、納税者にとって移転価格課税リスクの排除という観点からは極めて有効な制度となっている。しかしながら、中国とのMAP・APAについては、前項で説明したMAPが進捗し

6. おわりに

筆者は2012年12月7日と8日に北京と上海において日系の中国子会社の担当者に対してセミナーを行ったが、現地の担当者に話を伺ったところ、日系の中国子会社に対する中国の税務当局の姿勢は厳しさを増しているようである。生き残りのために中国に進出している中小法人にとっては非常に厳しい環境ではあるが、今後は政治状況の好転を待つという受け身の姿勢ではなく、政治状況にかかわらず積極的に移転価格課税リスクを自らコントロールするという姿勢が求められる。