

BTMU CHINA WEEKLY

発行：三菱東京UFJ銀行 国際業務部 海外業務支援室

編集：三菱UFJリサーチ&コンサルティング 海外アドバイザリー事業部 中国グループ 情報開発チーム

EXPERT VIEW: 中国最新税務通達と移転価格文書化対策

企業所得税課税強化の最新通達

中国情報誌 NNA の 8 月 6 日トップ記事では、北京商報など中国紙が報じた国家税務総局 114 号通達(7 月 27 日公布)公表の背景を以下のとおり伝えている。

- ・ 当局は、罰金、滞納金を含めた追徴課税目標を 1 千億元(約 1 兆 4 千億円)と設定
- ・ 08 年は全国の企業 40.5 万社への検査を実施、追徴課税等総額が 513.6 億であることからして、昨年の約二倍の目標設定となる
- ・ 国家統計局は 07 年の結果として、中国で赤字を計上している外資企業の 3 分の 2 は利益を不正に海外に移転しており、税収への影響は 300 億元に達すると試算、公表

当通達は全 20 項目にわたり徴収管理の強化を指示しているものであり、この中でも外資系企業に関連する項目を下記に記す。

§ 6 損金算入項目の確認

原則として企業の自主申告である棚卸差損、固定資産廃棄損の損金算入の実在性、合理性を確認するための税務局による実地確認の強化

§ 10 持分譲渡取引の監視

工商部門と協力し、外国企業の中国法人持分譲渡の合法性、譲渡対価の合理性確認の強化

§ 12 移転価格管理

輸出型加工製造業が経済危機に伴う景気悪化の影響を中国法人に転嫁することを防止

§ 17 外国企業・個人の労務提供

外国企業が中国に人員を派遣して行う労務提供に対する課税強化(税務登記義務付け等)

§ 19 大企業、所轄の大口納税企業に対する重点調査

自主修正申告及び税務リスク内部統制構築の奨励&立入り確認と罰則、継続監視

上記 § 12 に関連し、国税函 363 号通達が 7 月 6 日付で公布されている。

輸出型加工製造業等への徴税強化 (国税函[2009]363 号)

1. 来料加工、進料加工など機能とリスクの限定的な企業が、経済危機の影響を受け、利益水準(課税所得)が落ち込む状況を監視する
2. 機能・リスクの限定的な企業(中国語では『単一生産等有限功能・風險的企業』)が欠損となる状況においては、取引高の多寡に関わらず移転価格文書を作成し、翌年 6 月 20 日までに税務当局に文書提出を義務付ける
3. 特に利益をタックスヘイブン国・地域に移転させている可能性のある企業への立入り調査を強化する

当通達の公布直後から『調査の嵐(中国語で“査税風暴”)』が各地で吹き荒れる状況となっている。広東地域での恒久的施設課税の強化、華東の一部地区での自主修正申告の推奨、南通など一部地域での前倒し移転価格文書提出要求、総局大企業管理司による選定大企業への税務リスク内部統制の自己診断と修正申告、などの動きがあり、今後の展開に注意が必要である。

363 号通達の真意

363 号通達は、移転価格文書・資料の作成義務等を詳細に規定した国税発(2009)2 号《特別納税調整実施弁法》の補充通達という位置づけであることから、通達を文面どおりに解釈すれば通達第二項にある「単一機能製造法人」に該当し 08 年度に(税務上)欠損を計上している会社は、08 年度の移転価格文書・資料を、09 年 6 月 20 日まで(ただし初年度のみ 09 年 12 月末まで)に提出が必要となる。

ここでいう『単一機能製造法人』とは、材料・部品を無償支給して完成品を輸出し、加工料収入を得る来料加工貿易形式、或いは材料・部品を保税有償支給して完成品を輸出し、製品販売収入を得る進料加工貿易方式、を主たる事業とする製造会社である。

また、『欠損を計上している会社』は明確な記述がないものの、税務通達であることから、会計上の税引前利益ではなく、税務上の課税所得がプラスかマイナスか、で判断すると理解するのが妥当であろう。

当通達の真意は、中小規模(関連者との取引高二億円未満)の単一機能赤字会社に移転価格文書を用意させることではなく、第一項の「機能・リスクが限定的な法人が経済危機の影響を蒙るべきではない」というところにあり、過去よりも将来の損失計上を未然に予防すべく、企業に向けたメッセージと受けとめるべきである。

これら中小規模の赤字法人が用意した移転価格文書に税務局の担当官が目を通す時間とコストは、仮に更正が行われたとしても費用対効果の点で見合わないものであろう。また、税務当局の目指す、企業の自主的な税務リスクコントロール、とも合致しない。当局が望んでいるのは、移転価格文書の作成提出ではなく、将来の損失回避であり、過去の自主修正申告である。私見ではあるが、赤字であることの合理性を説明する移転価格文書の自主的な提出は不要であると考える。

それでも、通達が出された以上は法令順守が必定と考える企業であれば、「移転価格状況説明書」の作成をお勧めする。いわば、簡易版移転価格文書であるが、主眼は会社の状況と損失計上の背景・理由を説明するところであり、他社との比較分析ではない。他社も損失を計上しているから、ということで自社の赤字を説明することを税務当局は「経済危機の影響を蒙るべきではない」の一言で封じているわけであるから、この状況では税務当局に対して説得力のある有効な比較分析が見出せない。状況説明書は、『理論』ではなく『道理』、すなわち自社が置かれた状況の必然を説くものである。

それでも、自社が 08 年度の移転価格調査の対象として一罰百戒的に更正される可能性を完全に否定することはできない。万全を期するのであれば、当地の有力な税務事務所を起用した情報の早期収集など、調査対象とならないための努力に時間とコストを費やすべきであろう。

より重要なことは、将来におけるこれらの法人のあり方をグループとして考えることである。

363 号通達へのグループ戦略

《特別納税調整実施弁法》の第 39 条では「関連者の注文に応じて製造加工を行い、経営戦略、製品の研究開発、販売等の機能を負わない企業は、戦略の失敗、稼働不足、製品の滞留等の原因によるリスク及び損失を負担すべきではなく、通常は一定の利益水準を保つ必要がある。損失が生じた企業では、税務機関が経済分析により、適当な比較対象価格或いは比較対象企業を選択し、企業の利益水準を確定する」と規定されており、363 号通達と併せ考えるに、『雇用の創出』を歓迎する一時代前の中国の姿はどこにもなく、中国を生産基地とのみ位置づける外資に対する税務当局からの明確なメッセージと受け止める必要がある。

税務上欠損であること、イコール更正という表現は慎重に避けているものの、「経済危機の影響を蒙るべきではない」、「戦略の失敗(過大投資による資金コスト負担)稼働不足(発注不足による操業度予定未達)は出資者・関連者の責任であり、中国法人は一定の利益水準を保つべき」ということからしても、単一機能且つ欠損計上会社の存在を税務当局が容認するとは考えがたい。

来料加工、進料加工方式によって中国で製品を生産し輸出する企業においては、中国子会社に一定の利益を残す価格政策を採ることで、当局からの被調査リスクを低減させることができよう。

中国で赤字を計上し続けることのリスクは年々増大しており、顕在化しないために対策が後手に廻ることの危うさをグループとして認識する必要がある。前述の国家統計局の分析(中国で赤字を計上している外資企業の 3 分の 2 は利益を不正に海外に移転しており、税収への影響は 300 億元に達する)の正確性に疑問はあるが、当局は少なくとも「赤字＝利益移転」という前提で会社を見ていると自覚すべきであろう。

また、税務当局の関心は、税務上の課税所得があるかないか、であることを再認識する必要がある。取引単位営業利益法(TNMM)を算定方法とする移転価格文書は、財務費用(支払利息、為替損失)控除前損益をベースに分析することが一般的であり、利益がありレンジに収まっていることを以って、移転価格上の問題がないと結論付けることが多いが、財務費用を控除した後の課税所得がマイナスであれば、税務調査を受けるリスクは依然として残る。単一機能・赤字会社の資本構成が借入に過度に依存しており、支払利息の負担が大きい、あるいは決算通貨が日本円であるために為替損失を多大に蒙るという状況は、機能に比してリスクが大きく、子会社の身の丈に合っていない、と言わざるを得ない。移転価格対策も然ることながら、資本政策と取引形態の改善を図ることが移転価格対策以上に大事な基本的事項である。

それでも予測不可能な経済状況が現出することはあり得、そのための対策として、取引基本契約に移転価格条項を記載し、価格調整金の設定を検討することも有意義であり、日本において寄付金と認定されないためにも年度開始前の検討と実行が肝要である。

TNMM 再考

関連者との取引高が年 2 億円を超えるなど移転価格文書・資料の準備が義務となる大規模中国法人によって、文書作成の準備期間は残すところ 3 ヶ月弱となった。未だ準備に着手していない企業は、年度監査との重複を避ける意味でも、早めに作業を進めた方がよい。

移転価格文書の準備が完了した企業も、363 号通達の公布により、文書の内容を今一度吟味する必要がある。すなわち、取引単位営業利益法(TNMM)を移転価格の検証(算定)方法としており、且つ欠損を計上している来料加工、進料加工法人が、関連取引の価格算定方法選定の理由として、『機能・リスクが限定的であるから』というだけの理由で TNMM を選択していないか、ということである。

算定方法を TNMM としている法人が須らく単一機能ということではないにしても、単一機能法人の移転価格算定方法はほぼ全ての場合において、TNMM を選択しているはずである。

従い、税務当局は TNMM を採用する法人は単一機能であることが多く、欠損を計上している会社の移転価格に問題ありと見る。中国の現状では、赤字会社が TNMM を算定方法として選択することで被調査リスクが高まる、という図式が生じている。

当該リスクは単一機能ではない法人が TNMM を選択している場合にも波及するわけであり、手法として簡便であるからというだけの理由で安易に TNMM を選択することのリスクを自覚する必要があるだろう。まずは中国法人に基本三法を適用できるかどうかの十分な検討を行い、適用できない明確な理由がない場合には、基本三法の適用を優先させるということが必要かと考える。

比較可能性の欠如、すなわち会計処理、科目の違いを理由に基本三法の適用を否定する文書が見受けられるが、原則として国際会計基準を採用しており、会計処理は比較対象企業も検証対象企業も基本的に同じであるというところから出発すべきではないだろうか。基本三法は適用条件が厳しいからという理由で排除するだけでは中国の移転価格実務が発展しない。

本来、単一機能ではなく相応の機能とリスクを負っている欠損法人が、検証が簡便だから或いは他に選択肢がないからという理由で TNMM により検証しているのであれば、TNMM に替えて基本三法或いは利益分割法に基づき関連取引価格の合理性を説明できるかを検討する。

TNMM 一辺倒の分析から幅を広げる努力が会社及び(筆者を含め)中国移転価格アドバイザーに期待されていると思う。

363 号通達への実践的戦術

中小規模の単一機能・赤字法人にも移転価格の文書の作成、且つ期限までの提出が義務付けられたものの、現実的には赤字であることの合理性の実証は難しい。

従ってここではまず、単一機能法人であるかどうかを再度検証することから始めるべきであろう。

単一機能であることが明白であり、税務上欠損の状況にある会社では、以下の実践的な対応策が考えられる。

- ・受注の減少等の理由で固定費の負担が過大となったための欠損である場合には、一時操業停止設備の償却費など明確に区分できる原価・費用を営業外費用に振替え、損金不算入とする。
- ・出向者の給与等人件費のうち、中国人管理者の一般的な報酬水準を超える部分の損金性を自己否認する
- ・交際費等の管理費の一部を自己否認する

移転価格の根本的な解決とは程遠い一時的な対策であり、根拠のない自己否認を推奨するものではない。しかしながら、このような状況において如何なる移転価格文書を用意したところで更正リスクを有効に減じることとはできず、コンサルタントへの相応の(高い)報酬を払うよりも少ない税金負担であるならば、企業としては合理的な選択であるともいえる。特に中小規模の法人において検討に値する対処法である。

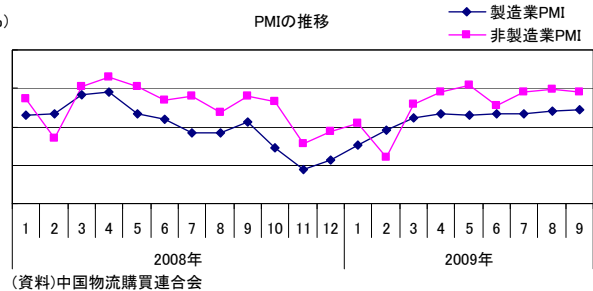
当該対処法は 09 年度の欠損状況、つまり本年度末の決算を迎え欠損状況が見込まれる場合に有効な方法であり、既に確定申告を終えた 08 年度については 09 年度の税務申告において過年度修正に基づく要納付税額を追加納税するしかない。中国の企業所得税申告実務では、確定申告を終えた年度に対する企業の自主的な修正申告が規範化されておらず(修正申告をすることが極めて稀であり、過去の修正は税務調査の結果でしかあり得ない国情を反映している)、また、自主修正申告を行なうことで逆に目だってしまうことは本末転倒であるための実務的選択である。

CHINA WEEKLY

WEEKLY DIGEST

【経済】

◆9月のPMI指数54.3 景気は安定的な回復を持続: 中国物流購買連合会の発表によると、9月の製造業購買担当者指数(PMI)は、前月比0.3ポイント上昇の54.3となり、7ヶ月連続で景気判断分岐点の50を上回った。PMIの構成別で見ると、新規輸出受注指数が前月比1.2ポイント上昇の53.3、就業人員指数が前月比1.8ポイント上昇の53.2と上昇幅が大きかった。両指数の改善は、米国を始めとする世界経済の回復の兆しや中国国内の就業環境の改善を示すものと分析している。一方、非製造業は58.9と前月比1ポイント下落したものの、7ヶ月連続で55を上回り、高水準で推移している。



【産業】

◆一部生産過剰産業への融資を規制: 国務院の批准を経て、9月29日国家発展改革委員会、人民銀行、銀行業監督管理委員会等10部署が連名で、「一部産業における生産過剰と重複建設を抑制、産業の健全な発展に導くことに関する若干の意見」を発表した。生産過剰産業として、鉄鋼、セメント、板ガラス、石炭化学、多結晶シリコン、風力発電設備の6業種を指定した他、電解アルミ、造船、大豆圧搾の生産過剰も指摘した。これらの産業に対し、新規参入基準、環境保護、土地供給、融資審査、投資項目審査等における厳格な管理を実施するという。また、通知では金融政策について、金融緩和と政策の継続の下で、国家奨励業種への融資を維持しながらも、生産過剰業種への融資は抑制するという選別的な方針(「有保有控」)を示した。具体的には、国の重点産業調整振興政策と合致しない業種に対し、金融機関は一律貸出を行ってはならないとし、既に実行した貸出を適切な方法で調整することも求めている。世界的な景気後退を受け、2008年11月以降、業種を問わず、全面的な金融緩和と政策を実施してきたが、融資拡大による過剰な設備投資と資産バブルの発生を懸念し、今回の規定発表に至ったものと見られている。

◆9月自動車生産・販売 過去最高を達成: 中国自動車工業協会が13日に発表したデータによると、9月の自動車生産台数は前年同月比+78.85%の136.21万台、販売台数は同+77.88%の133.18万台、共に単月ベースで過去最高を記録した。うち、乗用車の生産・販売は初めてそれぞれ100万台を突破し、102.61万台、101.51万台に達した。9月は例年の自動車販売繁忙期であることに加え、MPVの販売回復とSUVの堅調な増加が乗用車販売を後押し、全体の好調な生産・販売に繋がったとしている。なお、2009年通年の中国の生販台数予測について、同協会は当初の1,100万台から1,200万台に上方修正しており、中国は米国を抜いて世界最大の自動車市場となる公算が大きいと見られている。

【貿易・投資】

◆出版物、音響製品の卸・小売サービス 香港・マカオ企業に対し一層の規制緩和: 27日、新聞出版総署と商務部は、香港・マカオとの「CEPA(経済貿易緊密化協定)補充協議書6」に基づき、香港・マカオ企業の出版物、音響製品等の卸・小売サービス分野における中国本土進出について、更なる緩和規定を発表した。出版物の卸・小売サービス企業設立の最低資本金額について、現行の規定で、卸売3,000万元、小売500万元であったものを、内資企業と同水準に引き下げ、音響、映像製品の卸・小売・レンタルサービス企業の上限出資比率については、49%の規制を撤廃し、独資企業の設立を認めるとした。

【金融・為替】

◆外貨管理局 QFII、QDII制度を緩和: 国家外貨管理局は9月29日付けで、適格外国機関投資家(QFII)と適格国内機関投資家(QDII)の投資条件の緩和と手続きの簡素化を盛り込んだ規定を公布した。QFIIについては一投資家あたりの投資限度額を8億米ドルから10億米ドルへ引き上げ、一部の中長期投資の元本解約禁止期間を短縮する等とし、QDIIについては海外証券投資の申請手続きの簡素化等が図られる。一方、投資枠の譲渡・転売禁止、外貨管理局への事後申告の義務付け等も規定し、資金移動に対するモニターを強化している。資本市場の対外開放の促進、秩序ある資金流出入への誘導を目的としている。なお、2009年8月末現在承認されたQFIIは76機関、153.20億米ドル、QDIIは56機関、559.51億米ドルとなっている。

人民元の動き

日付	USD				JPY (100JPY)		HKD		EUR		金利	上海A株	前日比
	Open	Range	Close	前日比	Close	前日比	Close	前日比	Close	前日比	(1wk)	指数	
2009.9.28	6.8283	6.8270~6.8296	6.8275	-0.0007	7.6257	0.0846	0.8809	-0.0001	9.9875	-0.0415	1.5800	2899.87	-79.11
2009.9.29	6.8286	6.8273~6.8286	6.8280	0.0005	7.6116	-0.0141	0.8810	0.0002	9.9590	-0.0285	1.6400	2890.56	-9.31
2009.9.30	6.8283	6.8263~6.8283	6.8263	-0.0017	7.6278	0.0162	0.8807	-0.0003	10.0055	0.0465	1.6400	2890.56	0.00
2009.10.9	6.8260	6.8252~6.8275	6.8256	-0.0007	7.6513	0.0235	0.8807	-0.0000	10.0512	0.0457	1.6700	3055.70	165.14

RMB レビュー&アウトLOOK

今週の人民元は中銀基準値が小幅ながら水準を下げたものの、市中取引ではドル売り圧力も強く、基準値比やや元高水準での取引が中心となった。しかし10月1日から建国60周年の大型連休を控え、徐々に取引は閑散となり小幅な値動きのまま6.8263で越えた。1日に中国物流購買連合会が発表した9月購買担当者指数(PMI)は54.3と17か月ぶりの高水準となり引き続き国内景況感の回復が確認できたが、建国60周年記念式典前後にも首相より経済政策の安定性と継続性を維持する意向が表明されており、当局による景気先行きの警戒感も依然として強いと言える。こうした中、大型連休後も政策運営に大きな変更がなされるとは考えづらく、人民元が替相場も引き続き現状水準での小動きとなる。尚、今年の中国の大型連休は10月8日までであり、国内市場は9日から再開される予定。(10月2日作成) 中国市場は8日まで国慶節による連休のため休場であり9日、7営業日ぶりに再開した。連休明けの人民元が替相場は9月末比ほぼ同水準となる6.8260で寄り付き、連休中に米ドルが対主要通貨で続落していたこともあり対人民元においてもドル売り圧力がやや優勢ではあったものの、6.8250が高値目処として意識され、同水準で保ち合い推移のまま越えている。来週の人民元が替相場も対米ドルでの元買い圧力が高まる展開が予想されるが、一方で高値警戒感もくすぶっており、上値も限定的となる。(10月9日作成) (市場営業部 為替営業推進グループ グローバル営業ライン)

当資料は情報提供のみを目的として作成されたものであり、何らかの行動を勧誘するものではありません。ご利用に関しては、すべてお客様御自身でご判断下さい。また、当資料は信頼できるとされる情報に基づいて作成されていますが、当行はその正確性を保証するものではありません。内容は予告なしに変更することがありますので、予めご了承下さい。また、当資料は著作物であり、著作権法により保護されています。