中国における多国籍企業の移転価格に関する 税関リスクおよびリスク管理

(2024年8月)

日本貿易振興機構(ジェトロ)

大連事務所

ビジネス展開課

報告書の利用についての注意・免責事項

本報告書は、日本貿易振興機構（ジェトロ）大連事務所が現地会計事務所である上海徳勤税務師事務所有限公司大連分所に作成を委託し、2024年8月に入手した情報に基づくものであり、その後の法律改正などによって変わる場合があります。掲載した情報・コメントは作成委託先の判断によるものですが、一般的な情報・解釈がこのとおりであることを保証するものではありません。また、本報告書はあくまでも参考情報の提供を目的としており、法的助言を構成するものではなく、法的助言として依拠すべきものではありません。本報告書にてご提供する情報に基づいて行為をされる場合には、必ず個別の事案に沿った具体的な法的助言を別途お求めください。

ジェトロおよび上海徳勤税務師事務所有限公司大連分所は、本報告書の記載内容に関して生じた直接的、間接的、派生的、特別の、付随的、あるいは懲罰的損害および利益の喪失については、それが契約、不法行為、無過失責任、あるいはその他の原因に基づき生じたか否かにかかわらず、一切の責任を負いません。これは、たとえジェトロおよび上海徳勤税務師事務所が係る損害の可能性を知らされていても同様とします。

本報告書に係る問い合わせ先：

日本貿易振興機構（ジェトロ）
海外ビジネスサポートセンター ビジネス展開課
E-mail：SCC@jetro.go.jp

ジェトロ・大連事務所
E-mail：PCD@jetro.go.jp

JETRO

目次

一、	税関評価および移転価格の背景.....	1
二、	税関評価と税務上の移転価格との相違点	2
三、	税関評価における潜在的なリスクの分析	4
四、	税関評価リスクを軽減するための企業の対応策.....	7

中国における多国籍企業の移転価格に関する税関リスクおよびリスク管理

一、税関評価および移転価格の背景

グローバル化が進む中、多国籍企業グループは通常、複数の国・地域に事業体を持ち、仕入れ・研究開発・生産・販売などの活動をグローバルで展開しているため、クロスボーダー関連者間の取引が企業グループ内で頻繁に行われている。通常、多国籍企業グループはクロスボーダー関連者間の取引に関する移転価格のアレンジ、すなわち、関連者間の有形・無形資産の移転時またはサービスの提供時の価格を十分に考慮する必要がある。クロスボーダー関連者間の取引の移転価格は、世界各国・地域の税務局および税関が注目するポイントである。

企業所得税の観点からみると、移転価格分野において最も影響力のあるガイドライン、すなわち経済協力開発機構（OECD）の公布した「多国籍企業および税務当局のための移転価格ガイドライン」によると、「関連者間の利益配分は独立企業原則に合致する必要がある、企業が取得した利益は企業が引受ける機能、リスクおよび保有資産に見合ったものとする」とされている。これは、クロスボーダー関連者間の取引の移転価格が独立企業原則（arm's length principle）に合致する必要性を示している。

一方、税関の観点では「関税および貿易に関する一般協定第七条の実施に関する協定」（WTO による関税評価協定）によると、輸入貨物の課税価格は取引価格、すなわち貨物が輸入国へ販売される際に調整後の現実に支払ったまたは支払うべき価格を優先的に選択される。なお、買い手と売り手の間に特殊関係が存在する場合、税関は当該特殊関係が取引価格に影響を与えているか否かを判断するため、販売環境テストおよび価格テストを行う必要がある。

実務上、中国の税務局および税関は、関連者間取引が独立企業原則に合致しているか否かを判断するために、関連者間取引の移転価格を審査する。「中華人民共和国企業所得税法」（中華人民共和国主席令第 23 号）の規定によると、「企業とその関連者との取引が独立企業原則に合致しておらず、企業あるいはその関連者の課税収入または所得額を減少させた場合、税務局は合理的な方法により調整を行う権限を有する」とある。これは、関連者間取引が独立企業原則に合致する必要性を示している。一方、税関評価に係る中国現行の最も重要な法律規定である「中華人民共和国税関輸出入貨

物課税価格査定弁法」(税関総署 213 号令、以下「価格査定弁法」)の規定によると、買い手と売り手の間に特殊関係が存在する場合、納税義務者は当該特殊関係が輸入貨物の取引価格に影響を与えていないことを証明するための資料を提供する必要がある。また税関が貨物の販売状況を審査して、一般的な商慣習に合致していると認定した場合、当該特殊関係が輸入貨物の取引価格に影響を与えていないと確定される。そうでない場合、税関評価の方法に従って価格を調整する必要がある。

二、税関評価と税務上の移転価格との相違点

世界税関機構(WCO)の公布した「税関評価および移転価格に関するガイドライン」によると、税関評価と移転価格方法の目的はほぼ一致している。具体的には、税関は取引価格が買い手と売り手の間の特殊関係から影響を受けているか否かを確認することを、税務局は独立企業原則に合致する取引価格を確保することを目的としている。両機関はともに類似した販売条件で、独立企業原則に従って取引価格が設定されていることを確保することを目的としている。しかし実務上、税関と税務局の注目点は一致していない。具体的には、税関および税務局が関連者間取引の移転価格を取り扱う際の主な相違点は以下のとおりである。

1. 注目するポイント

税関は輸入貨物の取引価格、すなわち輸入貨物の仕入原価に基づいて輸入関税を徴収しており、貨物の輸入価格の過少申告による輸入関税の過少納付があるか否かに注目している。一方、税務局は原価・費用を差し引いた後の利益に基づいて企業所得税を徴収しており、輸入貨物の仕入原価が不適切に高く設定されたか否かに注目している。その理由は、不適切に高く設定された原価による企業利益の低下は、企業所得税の過少納付に繋がるためである。

2. 関連者間取引の評価対象および要件

税関の監督管理対象は輸出入貨物であり、税関評価対象は有形資産(輸出入貨物の価格)およびそれに関する無形資産の移転(ロイヤリティ)、サービスなどである。評価の目的は取引当事者双方の特殊関係が各貨物の輸入価格に影響を与えているか否か

を確認することである。一方、税務局が移転価格を審査する際の評価対象は、有形資産、金融資産、無形資産、資金調達、役員などにかかる各種関連者間取引であり、評価の目的は対象年度内のすべての関連者間取引が独立企業原則に合致しているか否かを確認することである。

3. 移転価格の評価方法

税関は主に「価格査定弁法」に基づき、輸入貨物の価格を審査する。輸入貨物の取引価格が特殊関係から影響を受けている場合、すなわち、取引価格法が適用できない場合、税関が関連状況を把握し、納税義務者と価格交渉した上で、下記①~⑤の方法を順次適用し、当該貨物の課税価格を審査・確定することができる。具体的には、① 輸入貨物と同種の貨物の取引価格から確定する方法、② 輸入貨物と類似の貨物の取引価格から確定する方法、③ 輸入貨物（もしくは加工後の貨物）または輸入貨物と同種もしくは類似の貨物の国内販売価格から逆算する方法、④ 輸入貨物の製造原価に基づき積算する方法、⑤ その他の合理的な方法が挙げられる。なお、③と④の方法は順序を入れ替えて適用できる。一方、税務局は企業の移転価格に関する調査を実施する際、比較可能性分析を行い、その結果に基づき、企業の関連者間取引が独立企業原則に合致しているか否かを分析・評価するための合理的な移転価格算定方法を選択する必要がある。選択可能な移転価格算定方法は、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、利益分割法および独立企業原則に合致するその他の方法（コストアプローチ、マーケットアプローチ、インカムアプローチなどを含む資産価値の評価方法）を含む。

4. 調査の頻度およびリスクの存在を示唆する事象

貨物の輸入申告にあたり、税関はその輸入価格をモニタリングし、通関申告書の「特殊関係確認」欄に「はい」と記入した輸入貨物に特に注目する。また、税関は関連者間取引のある企業を分析・識別し、その結果に基づいて価格調査あるいは査察を行い、関連者との関連関係、移転価格ポリシー、国外関連者間取引の利益状況などの要素を審査する。税関の調査においてリスクの存在を示唆する主な事象には、輸入貨物の価格が低すぎることで、企業の利益水準が高すぎることで、関連者企業間の貿易項目に係る多額の海外送金が存在することなどが含まれる。一方、通常、税務局は毎年、

企業の年度利益状況を審査し、対象年度内の各種取引の特性に基づき、取引の各当事者の機能、リスクと資産、契約条項、経済環境、経営戦略などを調査して比較可能性分析を行う。その上で、企業の利益状況と関連者間取引における移転価格の合理性を評価する。税務局の調査において、リスクの存在を示唆する主な事象には、関連者間取引の金額が比較的大きいまたは種類が多いこと、長期的に欠損状態にあること、利益が微小であること、利益の変動が激しいこと、利益水準が同業他社を下回ること、低税率の国（地域）の関連者と取引を行うことなどが含まれる。輸出入取引の場合、輸入貨物の価格が高すぎることを、輸出貨物の価格が低すぎることを、関連者間輸出入取引の利益水準が低すぎることを具体的な例として挙げられる。

5. データの使用および比較対象会社の分析

税関は主に全国各地税関の通関申告データのデータベースにある価格情報データベースを基に、企業に対する移転価格調査を行い、輸入企業の関連者関係の記入・申告内容および輸入貨物の価格変動状況に注目する。通常、価格交渉を行う際、税務上の移転価格に関する比較可能性分析の考え方を参考にすが、税関が重視するのは国内輸入企業の総利益水準である。比較対象会社の選定においても、関連者間輸入取引における各当事者が担う機能や負うリスクなどに焦点を当てる。一方、税務局は移転価格調査を行う際、関連企業グループ全体の利益水準を審査し、主に純利益指標に注目する。比較対象会社の検索・選定においても全体の視点から関連者間取引の各当事者を審査し、貨物にかかる関連者間輸入取引に対して別途の分析を行わないため、税務サイドで選定した比較対象会社は通常、税関の移転価格調査に適用しない。

三、税関評価における潜在的なリスクの分析

2017年、中国税関は全国通関一体化改革を実施し、京津・上海・広州との三つの租税徴収管理センターを設立することにより、特定業界の移転価格への審査を含む全国範囲で業界統括監督管理を行うようになった。それ以来、同センターは医薬品、エレクトロニクス、自動車部品、機械製造などを含む多くの業界の移転価格を巡って、複数の価格質疑や特別調査を重ねてきた。過去の経験からみて、税関が企業の関連者間取引における移転価格を審査する際、特に注目するリスクは以下のとおりである。

(一) 関連者間取引における輸入貨物の価格変動状況

税関は関連者間取引を審査する際、通常、企業の輸入貨物の価格から調査を開始する。国内企業が国外関連者から調達した貨物の価格情報は税関にとって最も把握しやすいものであるため、その価格変動状況は税関の主なリスク審査対象である。税関の質疑を招きやすい価格変動状況は以下のとおりである。

1. 関連者間取引における輸出入貨物の申告価格が大きく変動する

企業が一定期間以内に、関連者から輸入した同一規格・型番の貨物の申告価格は大きく、かつ頻繁に変動し、変動幅が一定の閾値に達する場合、その輸入貨物の取引価格が特殊関係に影響されると税関から指摘される可能性がある。例えば、多国籍企業が世界で統一された移転価格算定方法に基づき、国内の限定的なリスクを負う販売業者に営業利益率を設定し、その営業利益率に基づいて輸入貨物の価格を調整することにより、輸入貨物の申告価格が大きく変動する場合、税関は調査に取り掛かる可能性がある。

2. 関連者間取引における輸入貨物の申告価格が長年にわたってほとんど変動せず、低い水準にとどまっている

関連者間取引の輸入価格が長期間にわたって変わらず、かつ市場価格の平均水準を下回っている場合、正常な市場規律あるいは商慣習に反するため、輸入貨物の申告価格が低すぎると税関から指摘される可能性がある。例えば、国外関連者が自社で生産した原材料を優遇価格（調達価格、割引価格、低利益価格など）で国内企業に販売する、あるいは国外で調達代行した物品や原材料を低価格ひいては原価割れ価格で輸入申告する場合、税関は調査に取り掛かる可能性がある。

3. 関連者間取引における輸入貨物の申告価格は「平進平出」に該当する

関連者間取引における「平進平出」とは、国外関連者が第三者から調達した貨物に対し、利益を上乗せすることなく国内関連者に販売することをいう。国外関連者は相応の機能・リスクを担い、相応の資産を保有するにもかかわらず、合理的な利益を上乗せしない場合、販売価格について税関から指摘されることが多い。例えば、「総合保税区一日遊」（貨物が一日で総合保税区に搬入・搬出されると、みなし輸出入となる）

の輸出入申告の場合、「平進平出」の価格設定ポリシーの下で、搬入・搬出時の申告価格が同一となるため、税関検査の対象とされる可能性が高い。また一部のグループ企業が香港などの地域で設立した調達拠点も、「平進平出」の価格設定ポリシーを採用するため、税関の調査を受ける可能性がある。

(二) 関連者間の多額の非貿易送金

税関は企業の移転価格資料を審査する際、関連者間取引の帳簿記録、特に関連者間の特許権関連の対外送金といった非貿易送金の明細の提出を要求する。企業による国外関連者への非貿易送金が判明した場合、税関は当該非貿易送金関連の協議書の提出と事情説明を要求し、当該非貿易送金は輸入貨物と関連性があるか、価格調整を実施して企業の輸入貨物の課税価格に加算すべきかについて審査を行う。

(三) 関連者間取引における各企業の利益率指標

税関は企業の移転価格を審査する際、監査報告書や移転価格同期資料の提出のほか、関連者間輸出入取引を損益計算書に表示することも要求する。提出された資料を踏まえ、税関は関連者間取引の粗利益率水準を審査する。国内企業が関連者から輸入した貨物を販売した際の粗利益率水準が業界の平均水準を大きく上回った場合、または、国外関連者が国内関連者に製品を販売した際の粗利益率が業界の平均水準を下回った場合、税関は輸入貨物の申告価格が不当に低いと疑い、当該粗利益率の合理性を証明するための資料の提出を要求する。

現在、税関ではグループ企業の多地域共同調査を行う傾向にあり、当該調査を通じて過年度に対して遡及調整を行うこともできる。最新の「中華人民共和国関税法」（2024年12月1日発効）によると、遡及調整の適用期限は3年間に延長された。最終的にグループ企業内の関連者間取引の輸入申告価格が特殊関係に影響されたと税関に認定された場合、グループ内の各企業は価格を調整して税金を追納しなければならない。また年次監査の要求により、企業は当年度までに価格調整や税金追納を終え、かつ当該調整の合理性や対象範囲を十分に説明できる詳細なサポート資料やデータを準備しなければならない。通常の場合では、企業は将来年度にわたって引き続き税金を追納するほか、延滞金や罰金を科される恐れがある。その結果、税関信用記録に影響を及ぼすことになる。

四、税関評価リスクを軽減するための企業の対応策

企業の関連者間取引における移転価格に対して税関の関心が高まり、それに伴う不都合が生じる中、関連者間輸入取引の多い企業は、以下 2 点の関連税関評価リスクを管理することが推奨される。

1. 税関と税務局による移転価格協同管理

2022 年 5 月に、深セン市は税関と税務局による移転価格協同管理制度を先行して打ち出し、関連者間輸入貨物（国外関連者から輸入する貨物）の移転価格協同管理の実施方式や実施プロセスについて定めた。すなわち税関と税務局は、企業の関連者間輸入貨物の価格に対して共同評価を行い、協議の上で合意した後、企業と「関連者間輸入貨物移転価格協同管理備忘録」を締結し、税関サイドでは事前裁定を税務局サイドでは事前確認をそれぞれ実施する。協同管理制度は、部門横断的な協同管理方式により、納税者の法令遵守コストを削減し、法令遵守の確実性と管理効果を高めることを目的とする。現在、関連者間輸入貨物の移転価格協同管理のパイロット地域は徐々に拡大している。

企業は、潜在的な税務紛争や関税評価審査を回避するため、税関と税務局による移転価格協同管理制度を通じて、関連者間取引の移転価格算定方法や価格調整幅を事前に管理することが可能である。注目すべき点として、「関連者間輸入貨物移転価格協同管理備忘録」の有効期限は 3 年間であるが、企業は期限満了前に更新申請を提出することができる。なお、企業は当該備忘録に適用する移転価格算定方法や関税評価方法、財務指標、独立企業間利益率レンジを明記しなければならない。そして、独立企業間利益率レンジの中央値は価格調整の根拠として使われるが、その価格調整について企業は所轄の税関と税務局に適時に報告しなければならない。また、特殊関係が取引価格に影響を及ぼすかどうかについて、輸入貨物の荷受人である企業は所轄税関に価格事前裁定を申請し、関税評価方法や価格調整を決めなければならない。一方、企業は事前に現地税務局とユニラテラル APA（Unilateral APA：Unilateral Advance Pricing Arrangement）を締結し、移転価格算定方法や独立企業間利益率レンジを決めなければならない。

2. 税関への自主開示

移転価格同時文書化にあたって、企業は税務調査と税関評価リスクをバランスよく考慮しなければならない。移転価格文書作成する期間中、税関の視点から関連者間取引の情報・データ開示がもたらす潜在的な影響について検討することも必要である。これらに基づき、企業は内部評価を積極的に実施しながら、関連者間取引における輸入貨物の価格変動や各企業の利益率に目を向けなければならない。さらに、関連事項による行政処罰の軽減や税金延滞金の減免を図るため、企業は必要に応じて自主開示報告書を税関に提出し、関連情報を収集しながらサポート資料を準備することも考えられる。