

日本貿易振興機構大連事務所委託

委託先：プライスウォーターハウスクーパース大連事務所

「2008年中国税務最新動向、移転価格税制、決算における会計上の留意事項」セミナー要旨・質疑応答集

開催場所：（大連 2008年12月8日、瀋陽 12月9日、長春 12月10日）

セミナー要旨

1. 2008年中国税務最新動向

2008年度は、企業の経営環境が大きく変わった一年であった。多くの日系企業は、金融危機以降、受注の減少、為替損益、資金調達難など何らかの影響を受けている。これに対し、中国の政府は多くの手を打ってきている。4億元規模の経済政策、この中には、公共事業や減税も含まれる。一方、税収確保の為に課税権の強化は着実に進められている。このような状況下、企業にとっては、逆風になるところはしっかりと対策を立て、追い風になるところは、少しでも利用することが重要である。

①新企業所得税法：2008年度が施行一年目で、企業にとっては初の申告を迎える。確定申告書は、税法の変更に合わせて、昨年度から大きく変わっている。特徴は、関連企業間取引の開示が多く求められている点で、いわゆる租税回避行為の取り締まりが強化されると考えられる。税務リスクを低減する為に、税法の正しい理解、特に、確定申告書の別表、関連当事者間取引の開示、一定の企業に求められる移転価格の文書化には、細心の注意を要する。その他、既存の外資優遇税制の移行措置、ハイテク企業認定等の優遇措置、分枝機構の納税方法の変更、益金と損金に関する変更点を解説。

②流通税改革（増値税を中心に）：今回の経済政策の一環として、2008年度に流通税改革が進められた。中でも、中国の増値税は、生産型から消費型方式への転換が計られ、増値税一般納税者は、2009年度より、これまで認められなかった設備の新規購入に係わる仕入れ増値税額を売上げ増値税額から控除できることとなる。営業税に関しては、申告納税地が変更された点がポイントとなる。今後、各条例と実施細則にて、詳細規定される予定。

③税関規制と輸出増値税還付率の変更：加工貿易について、エネルギー多消費、環境汚染、資源多消費の分野については、長期的に規制の方向で、加工貿易禁止/制限目録に入る製品が増える傾向にあり、増値税還付率も、産業政策に連動させて、低下傾向にあった。しかしながら、2008年中旬より、一部製品の増値税還付率の増加、輸出関税の撤廃、保証金の支払いの免除など、金融危機の緩和策が取られている。企業としては、金融危機後の長期的な動向も注目される。

④外貨管理規制の新しい方向性：中国が2001年にWTOに加盟して以来、貿易、流通、サービス、金融の開放が進み、資本、經常取引とも、中国の対外収支は、一貫して大きな流入超で、結果的に、世界で最大の外貨準備高を保有するに至り、近年は、ホットマネーの流入が懸念されている。これに合わせて、外貨管理の方向性が変えられた。外貨管理の大きな枠組みは外貨管理条例で定められるが、2008年度は、大きな改正があった。以前は、經常収支、資本収支共に、対外支払いを厳格管理。現

在は、流出、流入の両方を厳格管理し、クロスボーダーの資金の流れを管理できる体制にし、金融機関に、より多くの権限と責任を委譲している。2008年度に輸入延払い、輸出前受け金に対して、規制が敷かれ、經常口座の審査システムが構築された。また、資本口座の外貨の人民元転に対しても、その都度、検資証明を求められるなど、管理が厳格化された。

⑤設立、登記、抹消手続き：駐在員事務所の登記管理条例の草案が公表されたが、今後、駐在員事務所により多くのコンプライアンスが求められると考えられる。外国投資株式会社、商業企業の設定、変更に関しての認可は、一部、省レベルの商務部主管部門に委譲されている。法人の解散、清算、抹消手続について、通達により明確化された。

⑥災害、乗用車、不動産、株式：2008年度は、四川大地震の復興支援として、災害に対する課税軽減措置がとられた。また、株式の取引に関する印紙税、個人の不動産取引に係わる契税、印紙税、土地増値税の軽減措置が取られた。乗用車に掛かる消費税に関して、小型車に対しては、消費税率の低減される一方で、大中型車に対しては、消費税率が増加された。

⑦個人所得税：2008年度は、個人所得税の年度確定申告制度が導入されて3年目となる。個人所得税は、年々、徴収が強化されている為、注意を要する。最近のトピックとしては、個人でインターネットを通じた電子貨幣の売買により取得した収入は、課税対象となる等がある。個人の利子所得は、2008年10月9日以降分より非課税となっている。

2. 中国移転価格税制への対応

中国新企業所得税法では、第六章：特別納税調整において、関連者間取引、国外取引等を利用した租税回避行為に対する課税強化の規定が多く設けられている。特に、移転価格税制については、関連者間取引に関する開示義務、一定規模以上の関連者間取引がある企業に対する同時文書化の義務、移転価格調査の執行強化等、企業は多くの対応を迫られている。さらに、日本側においても移転価格調査が強化され、世界的な傾向としても、移転価格調査、訴訟、相互協議が増加している。このような環境の中で、グローバルに展開して事業を行い、また、税務コストの抑制に努めなければならない企業にとって、移転価格税制への対応は避けて通れない。グループ全体で整合性のとれた移転価格ポリシーを策定し、その妥当性を文書化し、移転価格リスクを抑制し、さらに、事業経営において移転価格の観点からのプランニングを行っていくことが求められる。

本セミナーでは、まず、移転価格税制の概要を説明し、次に、中国移転価格税制の執行状況について説明した上で、中国企業所得税法での、移転価格税制に関する開示義務、同時文書化義務等に関するガイドラインとなる「特別納税調整管理規程」草案の最新情報、同時文書の作成の仕方を解説した。また、前北京市国家税務局で移転価格税務調査担当官の経験者から、税務調査の実態、最近の傾向について話した。

なお、セミナー時点では、「特別納税調整管理規程」の最終版が公布されていないため、草案と弊社（プライスウォーターハウスクーパース）事務所が把握している最新情報に基づく講演内容である点、ご了承をお願いしたい。

① 移転価格税制の概要と動向：

移転価格税制とは、関連者間取引における取引価格が「独立企業間価格」によらないために課税所得が過少となっている場合、税務当局が更正を行う権限を有する制度、すなわち、所得の海外流出を防止することを主な目的とするものである。移転価格税制による更正を受けると、その部分の所得について、2カ国間で二重課税が生じてしまい、その解消のためには、通常、相互協議等の手段によらなければならない。

移転価格に関する妥当性を検証する際、企業は、適切な価格算定方法に基づき、比較対象企業との間で、ベンチマーキングを行う。国際的慣行としては、抽出された比較対象企業の利益率の中で、高い方から4分の1、低い方から4分の1の部分を除き、残り50%のレンジに検証対象企業（自社）の利益率が入っていれば、移転価格は妥当という主張が受け容れられる。ただし、「特別納税調整管理規程」草案では、レンジの中に入っている場合、中央値を下回っている場合、税務当局によりその中央値まで更正される可能性がある。

移転価格上、獲得する利益水準の検討に際して、検証対象企業の担う機能とリスクからの分析が行われる。多くの機能とリスクを担う企業は、事業が好調であれば高いリターンを獲得する反面、担うリスクによる損失を負担する局面もある。限定的な機能とリスクしか担っていない企業の場合は、比較的低いが安定的な利益を獲得することが想定される。

移転価格税制を取り巻く世界的な傾向として、(i) 税務調査、訴訟、事前確認等の件数増加、(ii) 企業にとってグローバルな再編を通じた実効税率の低減の必要性、(iii) 各国政府間での相互の納税者情報提供に関する協力推進、(iv) コンプライアンス上の要求による情報開示や文書化の徹底化が、挙げられる。この中において、企業にとっては移転価格税制に係るリスクを抑制するための備えが必要とされる。

② 中国移転価格税制の執行状況：

新企業所得税法と実施条例において、特別納税調整（第六章）の項目が設けられ、同時文書化の義務を含む移転価格に関する規定が多く設けられている。その実施のガイドラインとなるべき「特別納税調整管理規程」は、セミナー実施の時点で草案の最終的な段階にある。

最近の中国移転価格税制の執行状況としては、移転価格調査の活発化、大型化、調査対象期間の長期化、調査による更正税額の多額化、機能・リスク分析による合理的な説明要求、売買取引中心から無形資産、サービス等への調査対象拡大、事前確認制度（APA）や相互協議の増加等が、特徴として挙げられる。

このような中で、コンプライアンス、税務リスクの抑制・管理、タックスプランニングという面で、企業にとっての移転価格税制への対応の意義と重要性は大きい。

③ 新企業所得税制での申告と同時文書化：

新企業所得税法では、納税者に対して、次の義務が課されることになる。(i) 企業所得税法の確定申告提出時に定型の報告表による関連者間取引の開示、(ii) 一定の金額以上の関連者間取引を有する企業については、同時文書を作成することが義務付けられる。

(i) 関連者間取引報告表・・・企業所得税の年度確定申告書の提出（申告期限：翌年5月末）に合わせて、提出が義務付けられている。関連企業に関する情報や資本関係図、取引形態毎の情報開示が要求され、売買取引と役員取引に関しては関連

者間での価格算定方法を明記しなければならないことに留意する必要がある。また、同時文書化義務を遵守しているか否かについて、「はい」「いいえ」の形式で申告する欄がある。

(ii) 同時文書化義務・・・対象年度において「一定金額」以上の関連者間取引規模を有する企業は、移転価格に関する文書を備えておくことが求められる。「一定金額」については、特別納税調整管理規程により確定されることになるが、売買取引、それ以外の取引について、別途基準額が設けられることになると思われる。文書化義務の対象となった企業は、確定申告期限（翌年5月末）と同時に、移転価格に関する文書（報告書）を完成させていることが要求される。ただし、2008年については、年末時点で特別納税調整管理規程が公布されていないことを考慮し、納税者に対して準備の期間を与えるために提出期限が（2009年12月末まで）延長される可能性が高い。同時文書は、税務当局の求めがあった場合、15日以内に提出しなければならない。また、同時文書を適切に備えていた場合、移転価格税務調査による税額更正があった場合の延滞金が軽減される措置も設けられている。

さらに、新企業所得税法の確定申告書の附表について、「特別納税調整課税所得」という課税調整項目が新たに設けられていることにも注目される。この調整は、加算（課税所得の増額）調整のみ認められており、納税者自身が企業所得税の申告時に移転価格に関して課税所得の調整（但し増額のみ）を行なうことができることになったことを意味するが、会計上、取引相手側での税務上の取扱い等、慎重に検討する必要があると考えられる。

同時文書に含めるべき内容は、大きくまとめると、(A) 関連企業間取引のまとめと分析、(B) 独立企業間価格算定方法の選定、(C) 独立企業間価格算定方法を適用した産業分析、ベンチマーキング、(D) 特殊要因分析（必要に応じて）、である。検証対象企業の利益率がレンジに入っていない場合は、その特殊要因分析（移転価格設定方針以外の原因による低利益や赤字の分析）を行い、税務リスクの抑制を図ることが重要である。

移転価格への対応は、単に企業所得税の申告作業の一部ではなく、価格設定方針という事業運営の根幹の問題であり、また、併せて、（税務上の）利益以外の関連会社の業績評価指標等の確立の必要性も考えられる。同時文書化規定に関らず、移転価格への取り組みを進めていくことが望ましい。

3. 決算における会計上の留意事項

基本事項として、企業が資金を調達、投資、運用し、納税、利益処分され、資金調達先に還元されていく流れを説明し、実際のビジネスと財務諸表（B/S、P/L、キャッシュフロー計算書）がどのように関連しているのかを解説。日本と中国での財務諸表の違い、中国での決算、監査、納税、利益処分の一年の流れを説明。決算のポイントとしては、2008年度は、業績が低迷する企業が多いと見られ、特に、売掛金、在庫、固定資産、継続性の前提、不正等を慎重に評価する必要があると考えられる。

質疑応答集

Q1：2009年以降、増値税改革という話がありますがこれはどういうことですか？企業にとっては何かメリットがありますか？

A1：今回の経済政策の一環として、2008年度に流通税改革が進められた。中でも、中国の増値税は、生産型から消費型方式への転換が計られ、増値税一般納税者は、2009年度より、これまで認められなかった設備の新規購入に係わる仕入れ増値税額を売上げ増値税額から控除できることとなる（以前は、設備購入時の仕入れ増値税は、固定資産の取得原価に算入され、減価償却を行っていく中で、企業所得税上の損金とされていたが、今回より、売上げ増値税から直接、控除が可能となる）。これに伴い、企業としては、設備購入時の税負担が軽減される。また、顧客にとっても、設備投資を促進する効果があると考えられる。一方で、要件を満たした設備の免税輸入と国産設備の増値税還付の制度は廃止され、また、売上げ増値税が少ない企業にとっては、仕入れ増値税を控除できない可能性がある等、今回の増値税改革がデメリットとなる企業もある。

Q2：現地日系企業同士での合併事例があればご紹介ください。

A2：事例としては、日本の親会社が合併した為に、現地法人が合併するケース、現地のグループ企業を再編する為に、合併するケース等がある。新企業所得税の下で、再編税制については、まだ、明確になっていないが、今後、再編税制に関する通達が公布される予定である。

Q3：工会経費について、計算する際、日本人駐在者の給与も含めるべきですか？

A3：工会法では、従業員の給与総額の2%を工会経費とすると定められているが、外国人駐在員の給与を含めるべきかどうかは言及されていない。必要であれば、現地の当局に確認されることをお勧めする。