



## 移転価格と寄附金と

### IGS(企業グループ内における役務提供)について (中国製造子会社に対する業務支援の際に留意すべき事項)



税理士 <sup>み</sup>三 <sup>つか</sup>塚 <sup>かず</sup>一 <sup>ひこ</sup>彦

移転価格の問題は、IGS及び寄附金とも非常に関連性が高いものです。そのことを理解されて事業をマネジメントしていくことが重要と日頃から感じておりますので、今回、支部の研究論文に寄稿させていただきました。

具体的な事例を基に説明した方がよろしいかと思いましたが、事例を作り、それに沿って説明します。

#### (事例)

A社は昨年、税務調査を受け、中国製造子会社に対して行った業務支援のための出張費用等を子会社から徴収していなかったことから寄附金課税を受けました。今後も中国製造子会社に対する支援のために出張は欠かせない状況ですが、今後は、どのような対応をしておけばよいのか？

また、2018年2月に改訂となったIGSとの関係で気を付けた方がよい点があるか？

なお、中国製造子会社の営業利益は毎年二桁と大変好調な経営状態で、日中間のローカルファイルを作成する上でも中国製造子会社のOMがレンジの上限を超えそうな状況である。

#### (対応策)

事例のようなケースはよくあることのように思います。

この事例のように営業利益の出ている中国子会社に対する寄附金課税を受けたということについては、とても残念なことです。それは完全に防ぐことができた状況であったにもかかわらず二重課税の結果になってしまったからです。事前に移転価格の観点からの分析と子会社の利益率レベルの検討を十分にしておけば、二重課税ばかりでなく、日中で納める税金の総額も少なくなった可能性があります。

取引図(次頁)を見て下さい。中国子会社の実

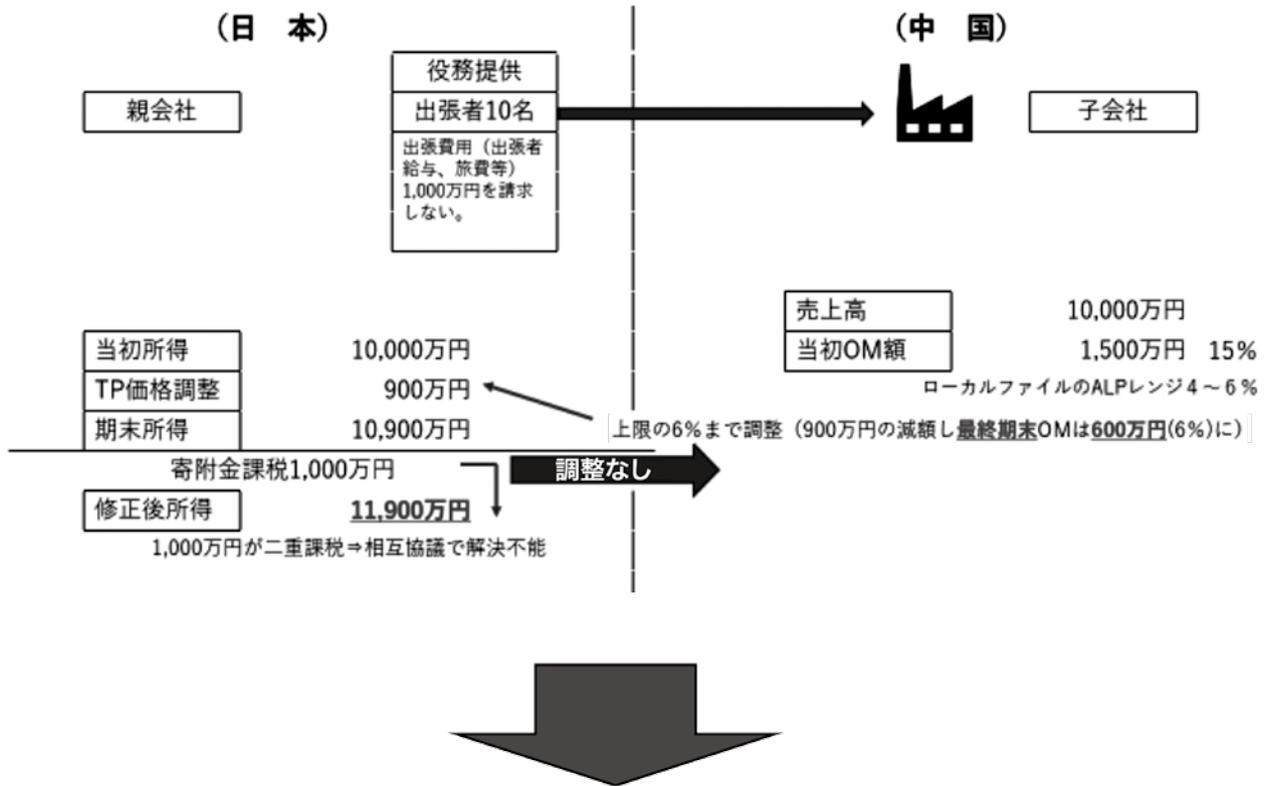
績がローカルファイルのレンジを超えているということであれば、本件の業務支援のための本社が行った社員の出張費用等を中国子会社が支払うことによって中国製造子会社の営業利益率が下がりALPレンジ(独立企業間価格レンジ)内に入る可能性もあります。また、中国における納税額を減少させることに繋がります。そして、レンジ内であれば、親会社側としても対応的調整として価格調整金を計上(所得を増額)する必要もなくなります。

親会社、子会社の機能分析を適切に行い、移転価格の観点から各国の子会社の利益率がレンジに収まるようにマネジメントすることが重要であるということが理解していただければと思います。

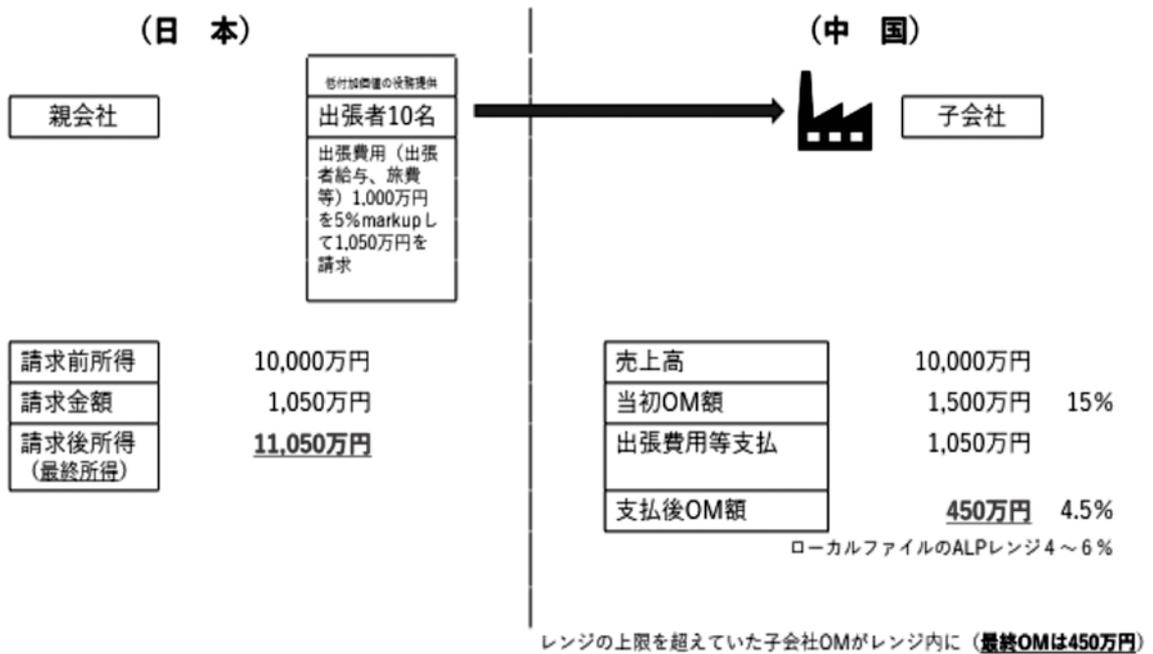
次に、今後の対応ですが、IGSとの関係も含めて以下の通り整理させていただきました。まずは、当該出張者等が中国で「サービスPE(恒久的施設)認定」される懸念があります。「サービスPE」という概念はアジア地域ではよくあるものですので、中国以外に進出している企業もこの点については留意された方がよろしいかと思えます。

中国の法制度から説明いたしますと、**「国税発[2010]75号」**が2010年に公布されました。これは、実は中華人民共和国政府とシンガポール共和国政府との間の協定ですが、この前文の二に、「この条約以前に締結された租税協定に関する解釈及び執行文書とが異なる場合には、この中国—シンガポール協定条文解釈を基準とする」となっています(前文二号)。そして、第5条恒久的施設七(一)には、派遣者は、①子会社の求めに応じた派遣で、②子会社のために業務をさせ、③子会社はその者の指揮権を有し、④子会社が業務の責任とリスクを引き受ける場合には、PEに該当しないとされています。一方、(二)には**PEに該当するケース**としては、親会社のために業務をさ

(例) 子会社側が役務提供費用を計上せずに、ALPレンジ(独立企業間価格レンジ)までの調整をしていた場合



(例) 子会社側が役務提供費用を計上後、ALPレンジ(独立企業間価格レンジ)の検討を行った場合



せる場合として、以下の基準を上げています。

①親会社が当該職員の業務に対し指揮権を有し、かつ、リスク及び責任を引き受ける場合、②子会社に派遣されて業務をする職員の数及び基準を親会社が決定する場合、**③当該職員の賃金を親会社が負担する場合**、④職員を子会社に派遣して活動を行わせることにより親会社が子会社から利得を取得する場合が規定されております。

また、親会社は、子会社から関係する役務費を収受する際には、独立企業間取引原則に従い、親子会社の当該費用の合理性を確認した後に、子会社の当該費用について費用計上するものとなっています。

つまり、親会社が当該派遣社員の賃金を負担している場合には、その派遣者は親会社のための業務を中国国内で行っていることから、中国国内でPEの認定を受ける可能性があることです。

その後、2013年に「非居住者企業の派遣人員が中国国内で役務を提供する役務に対する企業所得税の徴収に係る問題公告（**国家稅務總局公告第19号**）」が公布されました。

その中で、**PEを認識する要素として、(1)役務を受け入れる企業（中国子会社）が派遣企業（日本親会社）に対して管理費及び役務費の性質の金員を支払うこと、(2)受入企業（中国子会社）が派遣企業（日本親会社）に支払う金額が、派遣企業（日本親会社）が派遣者（親会社から派遣した者です）ので、親会社の従業員）に払う金額を超える場合、(3)派遣企業が受け入れ企業の支払う関連費用の全部を被派遣者に支給せずに、一定金額の金員を留保している等の場合は、PE認定の公算が高まる規定**となっています。

これだけを読むと、「国税発〔2010〕75号」により、親会社が給与等を負担している場合、また、「国家稅務總局公告第19号」により、子会社がマークアップして親会社に支払うと、その派遣者は中国でPE認定される可能性が高くなりということがわかります。

一方、我が国で、2018年2月23日に改訂された「移転価格事務運営要領」のIGSの部分では、「中核事業活動とは直接関連しない役務提供等に関しては総原価の額を合理的な計算で当該役務提供を

受けた社に配分した金額に**5%を乗じた金額をもって対価の額**とする」と規定の改訂がなされました（運営要領3-10(1)）。これはBEPSプロジェクト最終報告において行動8~10「移転価格税制と価値創造の一致」における議論の結果から2010年にOECD移転価格ガイドライン7章の改訂が行われ、その中で「**低付加価値グループ内役務提供**」という概念が取り入れられたことから、我が国の考え方も同様に整理されたものです。

なお、5%ということについては、この事務運営要領を発遣するに際してパブリックコメントを募りました。企業側の意見の一つとして、「指針3-10(1)の趣旨として、総原価法は特例と理解したが、実務は5%の簡易な算定方法が総原価法で動いていくと想像される。総原価法の適用要件を満たさなかった場合に、国税当局が5%で課税ポジションを取る懸念があるため、**調査で5%が金科玉条のように取り扱われることがないようにしていただきたい。**」に対して、国税庁側の考え方は、「指針3-10(1)に定める簡易な算定方法は、法人が比較対象取引を選定して独立企業間価格を算定する原則的な方法に代えて選択するものであるため、**国税当局が簡易な算定方法により更正処分を行うことはありません。**なお、御意見の中に「総原価法の適用要件を満たさなかった場合」とありますが、指針3-10(2)及び(3)の総原価法は、これらの指針において「…調査を行う場合には、…検討する。」とあり、法人が選択できるものではなく、調査において国税当局が必要に応じてその適用を検討するものです。」ということですので、5%でなければ更正処分をするということではないようです。一つの目安と考えます。

ここで、中国の2013年に「非居住者企業の派遣人員が中国国内で役務を提供する役務に対する企業所得税の徴収に係る問題公告（国家稅務總局公告第19号）の、**1(2)受入企業が派遣企業に支払う金額が、派遣企業が派遣者に払う金額を超える場合と、我が国で2018年年2月23日に改訂された「移転価格事務運営要領」の「役務提供等に関しては総原価の額を合理的な計算で当該役務提供を受けた社に配分した金額に5%を乗じた金額をもって対価の額**とする規定で不和が生じないかということだと思えます。つまり、淡々と、日本サイ

ドでは低付加価値の役務提供と認識して5%マークアップしたものを請求したところ、中国サイドでは「派遣者に支払う金額を超える支払」を行うことからPE認定の恐れを感じるということだと思います。

今回の低付加価値役務提供に対する5%マークアップは、中国政府も議論に参加していたBEPSプロジェクト2015年最終報告の議論から決められたものです。一方、中国の上記公告は2013年のものであることから、中国政府としても、BEPSの結論と公告との間に違和感があることは認識しているとは思いますが。ただ、未だ改正されていないことから、中国の地方局としてはアグレッシブな対応をしてくる可能性もあります。

そこで、今できる一番大切なことは、①親子間で「派遣の契約を締結」しておくことです。その契約の中で、派遣者を派遣することになった経緯、具体的な業務職責、業務内容、業務考査、リスクの引受等の面の具体的な内容、そして、支払う金員などの理由等を明確に決めておくことが重要です。また、②ローカルファイルを作成する際には、「役務提供に係るグループ間の移転価格ルールを決め

る」ことです。そもそも中国国内で出張者や出向者に対するPE認定の問題が生じたのは、多くの日本企業が派遣に関する契約をしっかりと締結していなかったことに由来するものであったと思います。

最後に、貴社の中国製造子会社は二桁の営業利益率とのことで、ローカルファイルで決めたレンジの上限を超える可能性もあるということです。派遣者に関する件は全てTPの考え方で整理することがより一層望ましいと思います。子会社側は、適正な対価を支払っていなかったことから過剰な利益が生じている可能性もありますので、役務提供に関するグループ間のルールを決め、派遣の契約書も作成し、その契約書に基づいて子会社からその対価を受領すべきです。そして、日中の親子間で決められたローカルファイルのレンジに入るようにマネージメントしていくことが節税にも繋がります。



## 税界放談

令和5年10月1日より、消費税の仕入税額控除の方式として「インボイス方式」が施行開始となる。

昭和62年に国会に提出された「日本型付加価値税(売上税)」がこの「インボイス方式」を採用していたが、中小規模事業者の反対が強く審議されないまま廃案となった。

翌年の昭和63年に国会に提出され平成元年4月に施行された「消費税」では、中小規模事業者の事務負担増を考慮し仕入税額控除の方式として「帳簿方式」を採用した。

この「帳簿方式」が、非課税取引等を除いて全ての仕入が税額を含んでいるとみなして仕入税額控除が可能となる、いわゆる「益税」というものを発生させた。

「インボイス方式」により、課税事業者が免税事業者か

らの仕入税額控除についての「益税問題」は解消される。

しかし、日本には小規模課税事業者と免税事業者が多く、事務負担増と販路が失われることへの懸念から、令和4年12月に3年間の経過措置期間が認められた。日本の消費税制度は、まだ発展途上であり、今後の改正を注視したい。

(A・O)

