



関税評価の最新動向と実務上の注意

Q 中国の製造子会社が税関の査察を受け、日本の親会社の子会社に対する設備や部材の売却代金が低すぎるとか、子会社が親会社に対して支払っているロイヤルティについて関税を支払うべきであるという指摘を受けています。このような場合、どのように反論をすればよいのでしょうか。

A **1、関税評価とは**

この問題は関税評価(価格査定)に起因します。2013年12月25日に公布され、14年2月1日に施行された「税関輸出入貨物課税価格査定弁法」(税関総署第213号令。以下「213号令」といいます)が主たる法的根拠です(当該法令の日中対訳は[http://www.cast-china.biz/_file/pdf/zeikan213.pdf]でご覧いただくことができます)。

関税評価を簡単に説明すると、輸入関税及び輸入段階増値税の対象である貨物には契約当事者が主観的に決定する価格(price)と客観的に決定される価額(value又はfair value)があり、両者の乖離が税関の徴税権を不合理に侵害する程度に至っている(換言すれば、価格が価額よりも不当に低廉である)場合、国家徴税権の強制的行使を担う稽查局、密輸偵察局により、納税者である輸入者(本件では中国の製造子会社)が問題の指摘を受けるというものです。

同種の問題は国税である企業所得税の徴収行政を担う国家税務局との関係でも見られ、価格と価額の不合理な乖離が生じ易い関連企業間の場合、反避税工作処により移転価格の指摘を受けることがありますし、関連企業間以外でも、企業所得税処により損金不算入や益金算入の認定を受けることがあるのはその例です。

中国の関税評価に関する法令(213号令など)は、中国がWTO(世界貿易機関)及びWCO(世界税関機構)の加盟国であり、かつ、日本同様、条約優位説を採用する国であることより、条約であるWTO関税評価協定と内容的に不整合を生じることがない建前がとられますし、WCO関税評価技術委員会が当該協定の解釈及び適用を明確化するために発布した採択文書の拘束を受けます。したがって、当該法令は同様の拘束を受ける日本の関税法及び関税率法と同じような内容を有することになります。よって、法令内容が中国の特有の特殊なものになっているということは決してないのです。

2、いかなる場合に価格と価額の乖離が不合理と判断されるのか

中国の税関職員数は現在約5万人と、日本のそれ(約8,700人)と比較して6倍弱の規模です。中国が日本の国土の約26倍あり、しかもいかなる地域でも加工貿易(保税取引)が行われうることを考えると、必ずしも監督管理のために必要な職員数であるということではできません。しかし、朱鎔基元国務院総理の政府行政機構改革以降、その職員数を増加させることは容易ではありません。

そのため、輸入される貨物の価格が価額と乖離しているのではないかといちいち査察することは到底できません。費用対効果を考えても、そのようなアプローチは不合理です。そこで、原則として輸入契約当事者の成約価格(ただしCIF価格)を関税評価上も価額であるとします(213号令第5条)。

もっとも、これには2つの例外があります。

1つ目は、輸入契約当事者が親子関係など特殊な関係を有する場合です(当該関係の詳細について213号令第16条参照)。この場合には、移転価格と同様に、価格と価額が不合理に乖離する傾向が強まるため、税関は成約価格を価額として受け入れることをせず、納税者である輸入者において成約価格が特殊な関係の影響を受けていない(換言すれば特殊な関係にもかかわらず、成約価格が価額である)と証明することを義務付けています(213号令第17条第1項)。この証明に失敗すると、成約価格と価額が不合理に乖離しているとして、その差額について輸入関税及び輸入段階増値税を徴収されます。

2つ目は、特殊な関係の有無に関わらず、成約価格に一定の費用などを加算しなければならない場合です(213号令第11条)。そのうちの1つの類型がロイヤルティであり、一定の法律要件を満たす場合、これを成約価格に加算しなければなりません。加算処理をしていなければ、成約価格と価額が加算されるべきロイヤルティの限度で不合理に乖離しているとして、ロイヤルティについて輸入関税及び輸入段階増値税を徴収されます。

本件では、この2つの例外場面に該当すると判断された結果、税関から問題の指摘を受けたと考えられます。

3、どのように反論すればよいか

(1) 親会社の子会社に対する設備や部材の売却価格が低すぎるといふ指摘について

親子関係は特殊な関係に該当しますので、納税者(輸入者)である子会社は設備や部材の売却価格(成約価格)が特殊な関係の影響を受けていないと証明する必要があります。その証明の方法は次のとおりです(213号令第17条第1項)。

- ① 国内の特殊な関係のない買主に対し売却した同一の、又は類似する輸入貨物の成約価格(213号令第19条が規定する同一貨物成約価格評価方法及び同第20条が規定する類似貨物成約価格評価方法)
- ② 213号令第23条の規定(逆控除価格評価方法)に従い確定される同一の、又は類似する輸入貨物の課税価格
- ③ 213号令第25条の規定(計算価格評価方法)に従い確定される同一の、又は類似する輸入貨物の課税価格

しかし、このように複雑な名称の評価方法を聞かされても、チンプンカンプンだという方も少なくないでしょう。そこで、価額の評価はそもそもどのように行うのかという根本に遡って考察し、それとの関係で理解できるようにしましょう。

そもそも動産である貨物を含む様々な財貨の価額を決定する方法は3つに集約されます。まず上場市場がある場合(株式など)、上場市場で自動的に価額が決まります。またピカソの絵など入札とかオークションを経なければ決められない場合、そのプロセスを経

て価額が決まります。しかし、この2つの方法で価額決定できるか、または価額決定すべき財貨は世界の財貨の0.1%にも満たないでしょう。そうすると、99.9%以上の財貨の価額は価値算定(valuation)により決定されます。

価値算定にも3つの評価方法があり、コストに着目する cost approach、収益に着目する income approach、そして市場での取引価格に着目する market approach がそれぞれです。実は価値算定にはこの3つの評価方法しかないのですが、それが企業を対象とすると、例えば時価純資産法(cost approach)、DCF法(income approach)、類似企業比準法(market approach)、不動産を対象とすると、原価法(cost approach)、収益還元法(income approach)、取引事例比較法(market approach)など、様々な名称が付されます。それが理解のうえで混乱を招き、この種の議論を理解しようとする場合の心理的な抵抗感の原因となります。しかし、どんな評価方法の名称が付されていても、財貨そのものの価額に着目する文脈では、必ずこの3つに集約されることを知っていれば、随分と気が楽になるはずです。

そこで、これを押さえたうえで、上記①、②、③の評価方法の定義を213号令で見てみると、①と②は market approach に属し、③は cost approach に属することがわかるはずですが、income approach が無い理由は、貨物を第三者に賃貸するなどして収益を得ることを想定することが困難だからです。そう理解すると、証明方法の本質が理解できるはずですが。

ところで、①と②の market approach により証明を試みようとする場面では、そもそも証明のための証拠やデータを入手できなかったり、入手できたとしても、税関にデータが説得的ではないとして一蹴される場面も少なくありません。税関側の理由として移転価格と同様に同業他社への質問検査権に基づき入手されたシークレット・コンパラブル(secret comparable)により証明が合理的ではないからとされる場面がありますが、当該シークレット・コンパラブルは税関職員の守秘義務(213号令第4条第1項)に依拠して納税者である輸入者には開示されるわけではありませんので、納税者も不合理との指摘を直ちに受諾できません。こうして何としても徴税実現に意気込む税関との間で交渉がデッドロックとなることも多くなるのです。

そこで、証明の中核的要素であるコストについて完全な証明を果たすことができる③は証明責任の履行という観点にのみ着目する場合、最も合理的かつ説得的なものとなります。しかし、コスト構造はメーカーにとって製造ノウハウと同等の価値を有する最上級の秘密であり、これを税関に全面開示することに躊躇を覚えないメーカーはいないのではないかと想像されます。実際問題として、守秘意識が必ずしも高くないベトナムでは、関税評価の対象とされた日本の自動車メーカーが開示したコスト情報の一部がネットで入手できるという事態になっていますが、これと同様のことが中国でも起こらないとは限りませんし、ここまでオープンでなくとも、対象となる貨物を製造する中国の競合他社に秘密が漏洩される懸念は大い

にあると警戒すべきでしょう。

ここに証明上のジレンマ構造を見てとることができます。

(2) ロイヤルティについて関税を支払うべきという指摘について

ロイヤルティは一定の法律要件を満たす場合には成約価格に加算しなければなりません。なぜこういうことになるのかといえば、ロイヤルティには税金が発生するにせよ(中国の場合、企業所得税10%と増値税6%の合計16%の源泉徴収税が発生します)、貨物に課税される輸入関税の負担がそれよりも高い場合、本当は貨物の売買代金の一部であるものをロイヤルティに変えて租税回避することを企む者が登場しないとも限りませんから、そのような場面ではロイヤルティに輸入関税及び輸入段階増値税を課税するのが妥当だと判断されるからです。

では、その一定の法律要件とは、どのようなものでしょうか。

213号令第11条第1項第3号は、ロイヤルティと貨物に関係性があり、かつ、ロイヤルティの支払いが貨物の販売の条件となっている場合には、ロイヤルティを成約価格に加算すべきことを規定しています。この2つの法律要件の具体的な意義について、213号令第13条、第14条に詳細な規定が置かれています。

そこで、本件では、こうした条文に依拠して関係性の欠缺や販売の条件となっていないことを主張し、証明していく必要があります(その実務的テクニックの詳細は紙幅の関係で解説することができないことをご容赦ください)。この点に関して税関査察を受ける場合、税関職員はまず設備や部材の売買契約とロイヤルティの発生根拠であるライセンス契約を一生懸命に精読するのが通例です(おそらくそうするように内部教育を受けているのだと推測されます)。そのプロセスで、双方の契約が他方の契約に言及している条項を発見した場合、小躍りして「これでもう貴方達が関係性や販売の条件を満たすことは明らかだ」と述べるようなケースがあります。実際には必ずしもそうでないのですが、一旦課税できるという心証を抱いた税関職員を押し返すのは実務的に容易ではないので、このような条項はワーディング上残さないほうがベターでしょう。

4. その他の実務上の留意点

関税評価のプロセスで、設備や部材の成約価格が明らかに低廉であると判断される場合、1年しか遡及して徴収されないのが通例であるのに、違法性があるとして3年遡及して徴収される場面もあります(税関法第62条)。それどころか行政処罰として最高で本税の2倍に及ぶ反則金を徴収されたり(税関行政処罰実施条例第15条柱書、第4号参照)、最悪の場合、普通密輸罪(刑法第153条第2項の単位犯罪)に該当するとして、直接責任者及び子会社がいずれも処罰される可能性もあります。こうした悲劇は、査察に来た税関職員が総経理に面談したいと述べているのに、当該税関職員がとても若く見えることから、即時に面談をアレンジしない結果、心証を著しく害したことがトリガーとなり起こる場合も多々あります。今年はこうした事例が特別に多いのか、6月に在中国日本国大使館から警告メールが発出されていますので、くれぐれも誠実な対応を心掛けるようにしてください。