

<b>Title</b>	中国経済の進展と移転価格税制への取り組み
<b>Author(s)</b>	石部, 公男
<b>Citation</b>	聖学院大学論叢, 第 24 卷(第 1 号), 2011.10 : 107-118
<b>URL</b>	<a href="http://serve.seigakuin-univ.ac.jp/refs/modules/xoonips/detail.php?item_id=3333">http://serve.seigakuin-univ.ac.jp/refs/modules/xoonips/detail.php?item_id=3333</a>
<b>Rights</b>	

聖学院学術情報発信システム : SERVE

SEigakuin Repository for academic archive

〈原著論文〉

## 中国経済の進展と移転価格税制への取り組み

石 部 公 男

Transfer Pricing Taxation and A New Organization:  
Especially through Problems of Japan and China

Kimio ISHIBE

I will deal with the problem of Transfer Pricing Taxation between Japan and China in this paper. However, this is not merely a problem of Japan and China, but also a serious one for the world, because there is no effective measure for solving this problem apart from an Advance Pricing Agreement, that is to say, an APA when a enterprise is confronted with double taxation or is currently involved in troubles. Therefore, I would like to share my views with you on this issue. A new organ or an expert committee should be established as an international system to deal with this problem as soon as possible.

---

**Key words;** 中国, 移転価格税制, APA, OECD, TPT

はじめに

第1章 中国の移転価格税制導入への経緯

第2章 事前確認制度（APA）の導入

第3章 具体的な若干の関連取引問題

終わりに

### はじめに

日本をはじめ、現在各国の企業は国境を越えて世界的につながりを深めている。これに伴い多国籍企業の数も急拡大しており、わが国の場合もこれまでは海外に子会社や関連会社を設置するのは資金力や収益力に優れた大企業を中心であった。しかし現在は中国などの市場力を念頭に大企業は勿論のこと中小企業の進出も急速に拡大しており、これに伴う移転価格税制対策も単に大企業ばかりでなく、中小企業も十分に行う必要が出てきた。更に各国は自国の税収拡大のため移転価格に関

する税務調査、更正処分および税務訴訟にかかる金額および件数も急拡大してきている。Price-waterhouse Coopers のデータベース Project Tracker によれば、特に2006年以降は移転価格調査対応に関わる業務契約数も急拡大した。

このような中で無形資産に関わる経営管理費用や株式配当に関わるコストの配分などにつき税務訴訟なども増加している。各国政府や税務当局が情報の共有化を強める中で2重課税の問題以外に移転価格それ自体の金額確定でも企業にとり受け入れがたい状況が多く発生してきている。いまや中国市場は距離的にも金額的にも米国以上に比重を増しつつある。2010年末の中国外貨準備高は2兆8473億ドル(約236兆円)。名目GDPは38兆9451億元となっている。

米国市場のみならず、このように経済的影響力を増しつつある中国市場への対応はいまや企業にとっては不可避な状況になった。各企業にとり個々の税務訴訟や仲裁裁定でなく、世界基準での公平な強制力のある迅速な裁定が企業の立場でできる新たな世界機関が必要となっている。

## 第1章 中国の移転価格税制導入への経緯

中国は既にGDPの規模でも日本を抜き米国に次いで世界2位となった現在、日中間の経済交流は新たな局面に入っている。中国に進出する多くの企業は人件費の安さから、メーカーとして工場進出を積極的に進めてきたが、この状態も急速に変化をしてきている。企業は将来の更なるコスト削減のため、ヴェトナムやタイなど他の諸国へと生産現場の対象を変化させつつある。しかし、中国経済全体のポテンシャルの高さから、進出企業は後を絶たない。更に、広大な市場としての可能性を求め、多角的な形で資本投下をし、工場以外の形でも現地に子会社や関連会社の設立を増加させてきている。日本はもとより、世界各国がこの新たな市場を求め、中国現地への企業設立を加速させてきている。一方中国企業もその経済規模の拡大に伴い世界市場へと販路の拡大を含め各種の形態で進出を図ってきている。このことは単に中国を軸とする貿易額の伸びに止まらず、中国企業と世界各国企業との資金と物流そのものの拡大を意味している。このため、企業の対外進出や外国企業の受け入れに伴い、税務問題も複雑化している。本論では、特にこの税務問題として移転価格税制のあり方、また今後のあるべき対処につき考えていく。移転価格税制 Transfer Pricing Taxation (TPT) とは本来完全に独立した企業同士が取引をする場合の価格に対して、人的または資本などで何らかの関係がある企業間での取引価格とが異なると考えられる場合に起こる税務上の問題を解決するための税制である。わが国の税制でも移転価格税制は重要な問題となっている。

移転価格が問題となるのは、自国と他国の税制や税率が異なることから、関連企業はその企業にとって税制上有利となるような取引や価格設定を恣意的な形で行い、脱税結果となることがあるからである。一般に、2国間で売り上げや収益に対する税率が異なる場合、企業は税率の低い国での収益を増やし、税率の高い国での収益を帳簿上減少させることにより、総額としての税額を低く抑

えようとする。2国間での企業が完全に独立企業であるなら、このような目ろみに対して収益等で恣意的な介入の余地はない。しかし、関連企業の場合はこのような余地が出てくる可能性がある。このため、資本や人的関係で関連企業である場合の取引について、その価格等が独立企業間で行われた価格と異なる場合は、独立間企業での取引価格と看做し課税するところにこの移転価格税制が介入することになる。したがって移転価格税制とは租税回避をさせないための税制ということであり、この意味から中国語では反避税（fan bi shui）と呼ばれる所以である。

この移転価格税制については世界各国でその考え方や取り扱いが異なってきた経緯がある。このため企業は2重課税や、極端なペナルティを課せられることも往々にしてあった。厳密な意味ではこの移転価格の取り扱いについては国際的に厳格な基準がなく、経済協力開発機構（以下 OECD）によるガイドライン<sup>(1)</sup>が存在する程度であり、これが世界各国の共通理解の根拠とされるところである。しかし、この OECD のガイドラインは、各国に対する具体的な指導を含むものではなく、また紛争を解決するための強制力があるわけでもない。各国は各々事情があり、利害関係も異なる。特に中国については市場経済化政策に移行してから十分な期間が経過しているとはいえない。これまで日本企業にとっても困難を体験してきた企業が多い<sup>(2)</sup>。だが中国は現在、この税制に対する整備と対策を行ってはきているが全く問題がないというわけではない。またこの問題に関するトラブルをできるだけ避け、2重課税を避けるため、当事国で事前相互協議を行い、2重課税を避けようとする制度もできている。これは事前相互協議に基づき、関連企業の取引を独立企業間での取引と同じ価格で売買したものと看做し、両社とも申告調整制度によって処理を行うこととする制度である。これを事前確認制度、Advance Pricing Arrangement（以下 APA とする）と呼んでいる。確かに APA 制度は移転価格税制問題の解決には極めて有効な手段の一つといえる。この APA は 1987 年に世界に先駆け日本が最初に導入した制度である。その後 1991 年には米国でも APA を導入し、他の国々も順次<sup>(3)</sup>導入に至っている。中国も 1998 年にはこの APA を導入することになった。多くの国がこの制度を採用することになってきたこともあり、わが国では 1999 年に 1987 年の通達を改正し事務運営指針を出し、更に 2001 年 6 月付けで、この内容を「移転価格事務運営要領の制定」という形で継承してきている。しかしこの国際的な 2重課税回避のための事前相互協議は租税条約締結国同士が行うものであり、租税条約を締結していない国家との国際的 2重課税については問題が残る。現在の日中間では APA は締結しているが<sup>(4)</sup>、それでもトラブルが全くなくなったということではない。したがって今後国際的な 2重課税を避け、公正な形で課税が保障されるためには、OECD による現在のガイドライン以外にしっかりと国際的枠組みを早急に構築する必要がある。この枠組構築とともに国際的企業活動がより公正な形で保障されるような強制力を持った調整機関、あるいは国際裁判制度のような強力な機関創設がきわめて重要な課題であるといわざるを得ない。またこのような機能を持った新たな具体的枠組みの早急な創設が必要であると考えられる。

## 第2章 事前確認制度 (APA) の導入

社会主義中国は改革開放政策に経済の舵を切り、上海証券取引所は2011年12月で設立から21年が経過することとなる。いまや経済規模で、米国に次ぐ経済大国となったが、あまりの経済的急成長に法整備や政治体制が追いつかない面もある。しかし、WTOへの加盟、オリンピックの開催、上海万博（世界博覧会）などを通して、国際社会に対する注目度を高める過程で法整備も進めてきた。しかし日米欧諸国と比較した場合、未だ不十分な面も存在している。

1949年10月に中国共産党による中華人民共和国の成立が宣言されて以来、中国共産党1党による事実上の独裁体制<sup>(5)</sup>が現在まで継続している。中国の指導者たちは国内的には現在まで共産党内の熾烈な権力闘争を経ながらも対外的には1971年10月に国連での代表権も獲得した。この間、1965年11月に始まる文化大革命が1977年まで続いた。この文革闘争が終結したのはその前年、1976年9月に毛沢東が死去したことが大きな原因の一つとなった。その後の中国の経済的発展には、1977年に政治的失脚から復活を遂げた鄧小平の功績によることはよく知られている。1978年8月には日中平和友好条約が調印され、党総書記となった鄧小平により革命的ともいえる路線の大転換が図られていった。1979年1月には米国との国交を樹立し、翌80年4月にはIMFへの加盟も果たした。さらに1986年11月には上海外貨調整センターを開設し、これまでの調整センターを廃止した。このような大きな変化は国内政治意識の面にも大きく影響していくこととなった。すなわち経済の改革開放路線は特に都市部の国民に政治的自由への覚醒を促すこととなり、これが1989年のいわゆる天安門事件勃発へと発展していった。しかし、中国共産党は、同国の憲法にも明記しているように、政治上、同党による強力な指導制の堅持を柱に、更なる経済改革を断行していった。その結果、1990年12月には上海証券取引所を、また翌91年7月には深圳証券取引所を相次いで開設し、株式市場を前提とする市場経済の制度的基盤を整えようとした。

社会主義下における市場経済という一見矛盾した体制<sup>(6)</sup>は用語上の問題であり、この時点で社会主義経済体制は市場経済へと変質したといえる。社会主義経済とは計画経済と表裏一体であり、完全な市場経済であれば計画経済は成立しえない。しかし、政治的に共産党の一方独裁体制はある意味では経済発展を押し進める点で非常に有利な面がある。経済政策面での意思決定の迅速さと、その実行に伴う効率性という点で優れている面がある。この点は日本の明治憲法下における経済発展の仕組みにも共通する部分がある。しかしこのことは人権や、個人の権利との関係で、日本がそうであったように犠牲になる部分も多い。

株式市場は当初外国人を対象としたドル売買のA株市場であったが、1991年11月中国人を対象とするB株市場を開設した<sup>(7)</sup>。さらに1994年1月には二重通貨として批判のあった外貨兌換券の発行を停止し、同年4月、上海に外貨取引センターを開設した。また中国人民銀行は1996年4月公

開市場操作を開始した。このことは金融面でも市場経済理論を前提とした政策を公的に採用したことを意味している。1997年の香港の返還と、99年のマカオの変換は中国の世界経済における地位の向上と無関係ではない。このような中国経済の伸展とグローバル経済の中での更なる地歩固めのためには、国際基準での経済行動が必要となってくる。このため、中国は2001年に世界貿易機関すなわちWTOへ加盟した。これ以後、中国は国際基準のもとで、外貨獲得の実績を急速に伸ばしていった。2010年末時点での中国の外貨準備高は2兆8,473億ドルであり、対前年末比18.7%増となり世界1位である。

世界経済に組み込まれた中国経済は単に中国以外の世界各国との取引額増加にとどまらず外資の取り込みのためもあり、中国国内に海外企業の設立誘致策の整備やM & Aなども積極的に認めるように変化していった。一方で国際間の取引額が増加するにつれ、利益の正確な算定と、それによる所得税や法人税についての課税問題に複雑さが増してきた。それは税制面を含めた法整備と、その執行に関する透明性が問題となり、国際間での摩擦が多く発生するようになってきたからである。自国への投資誘導のため、外資系企業を優遇することによる外資系企業の増加と自国企業の海外進出の増加により移転価格税制問題が無視できない状況となってきたのである。

日本ではすでに海外進出をした企業が、現地法人を設立するなどして両国間での取引が活発化する中で、移転価格に対する課税が深刻な問題となっていた。多国籍企業にとっては、移転価格税問題は利益に対する課税率が異なる国家間での取引を進める場合、株式や人的な面で関連の深いほど注意をしなければならない問題である。日本企業が中国と合弁企業を立ち上げた場合でも、中国現地法人と日本国内法人とが資本関係や人的関係で深い関連がある場合には起こりうる問題である。日本国内法人から中国現地法人に完成品であろうと仕掛品であろうと商品を取扱った場合、その価格が適正価格であるか否かが問われる。これはいわゆる商品のみでなく、技術指導料のような無形のものでも同様である。日本の方が利益に対する課税率が高い場合は、できるだけ安い価格で輸出をすれば国内での利益額は低くなる。逆に相手国の課税率が高い場合は国内からの輸出額すなわち出荷額を高くし、相手国で安く売れば相手国での税額は低く抑えられる。結果として連結ベースで見れば支払い税額は低く抑えられる。このような場合は相手国の税収は圧迫されるわけであるから、移転価格として課税の対象となりうるのである。そこで中国政府は経済規模と市場の拡大に伴い、これら移転価格の調査を強化し、対策を講じざるを得ない状況に至った。

日本の場合1987年の当初、移転価格調査の人員は数名で出発した。この調査員の取り扱った金額は東京の青山法律事務所によれば1件当たり平均で10億円以上の金額に上ったとされる<sup>(8)</sup>。

中国政府は1998年に移転価格に関する事前確認制度、すなわちAPAを導入した。本来、国家の課税権は国家主権の一つとして、他国が介入または干渉することのできないものであり、国家主権の内面的属性とされている。しかし、日本と中国など2国間以上にまたがって活動する企業にとって同一の取引や収益につき両国から各々課税されたのでは、企業にとって2重課税となり、1国内

のみで活動する企業に比べ著しい租税の過負担となる。結果として不公正な課税ということになり、このような国際的経済活動にとって大きなマイナスとなる。この問題は、それぞれの国において全く別の独立企業であれば問題がないところであるが、両国にまたがる企業が関連企業である場合にはきわめて深刻な問題となる。特にある日突然当局の指摘により、移転価格の認定を受け、多額の税額を課税される場合は、ケースによっては倒産も起り得るところである。中国のみならず、国によっては担当調査官が、己の徴収実績を上げるため、無茶無謀な取立てや課税をするケースも現実に発生している。中国においては外国企業の進出が進み、経済の国際化が進展する中で正常な経済発展を促す意味でも、このような問題に効率的に対処する必要に迫られてきた。その対策として1988年にはあらかじめ関連企業とされる企業が一定の手続きを当局に申告し、承認を得るという事前確認制度を中国も導入したのである。その後中国と日本の税務当局とが2国間APAを締結し、事前に関連取引についてその妥当性を当局に認めてもらえれば原則として移転価格調査を受けずにすむことになった。しかし日常取引内容は日々変化をしている。事前認可条件と異なる取引が発生することもあり、場合によってはこれらの取引につき追徴課税の対象となることもありうるのである。

このため複雑化する取引実態に対し、より適切に対応するため、2008年1月より中国では「中華人民共和国企業所得税法」と「同法实施条例」を制定し、これらの具体的な事務処理指針として「特別納税調整実施弁方」を定め適用している。ここでは2国間以上にわたる多国籍企業が法人としての法的形態は別組織であっても人的また資本上、関連企業であるか否かが問われることになる。

移転価格税制の問題は単に多国籍企業の問題のみでなく、タックスヘイブンの諸国に対する対策税制でもあり、過小資本税制<sup>9)</sup>の問題でもある。この点からするならば、日中両国の問題は両国間のみの問題ではなく、グローバルな世界各国の問題として取り扱い、解決法を考える必要がある。すなわち国際税務裁判所のような組織を設置するか、あるいはWTOのような機関に強力な裁定機能を持った部署を設置するなどの対策を講ずるべきである。国家主権の内従的属性であり租税高権でもある課税権行使は公権力の行使を意味するものであり、国際慣習法上、外国またはその機関には及ぼさないという取り扱いが確立されている。しかし、移転価格税制においては関係する2国間の租税高権の衝突という面があり、見解が大きく分かれることが起こりうる。APAという制度自体もこれらの問題をより円滑に解決させる目的で発足したものである。

本来、事前確認制度の対象となる企業は国外に跨る関連企業ということになるが、この関連企業であるか否かの基準についても国家間で差がある。国家の課税権がその対象となる企業の関連企業であるか否かの判定についてまで及ぶかは問題の残るところである<sup>10)</sup>。

現在わが国の場合は持ち株比率が50%以上の場合で実質的基準としては一方の法人が他方の法人を実質的に支配できる関係としている。この関係とは、役員半数または代表者が兼務しているか、取引依存関係もしくは借入関係がある場合としている。この場合の借入には保証関係を含んで

いる。しかし OECD の移転価格に関する関連企業についての規定では、株式の比率については特段の基準は存在しないのである。中国は株式の持ち株比率が 25% 以上となっている。しかし 25% 未満の株式比率であっても実質的に資金や経営および売買において直接・間接に所有または支配される場合は関連企業とされ得る。更には第三者に直接・間接に所有または支配される場合も関連企業となる。問題は、直接・間接に支配されているか否かの判定基準は当局の判断により、担当官の恣意的裁量が介入する余地が出てくることにある。また主要国としての米英仏独韓豪加などの基準も極めて曖昧である。株式関係についていえば、韓国は日本と同じ 50% 以上を関連企業とし、独は中国と同じ 25% 以上としている。これらの内その他の国については特に持ち株比率の基準を定めていない。更に実質基準として各国とも同一の者に支配されているか実質的に支配または被支配関係にある場合、などとしている。したがって明らかにこのような関係が存在している場合にはさほど問題はないといえる。しかしそのボーダーライン、または当該企業がこのような関係にはないと判断している場合でも各国の当局者の見解が異なる場合が当然起こりうる。そこにこの問題の深刻さがある。したがって、ここに更なる調整の必要性が存在するのである。

### 第 3 章 具体的な若干の関連取引問題

国際間の所得移転が起きやすいとされる関連取引は、単に商品としての完成品や部品および原料などのいわゆる有形資産が一般的には挙げられる。しかし現実には費用の分担契約や、ロイヤリティなどの無形資産や金銭などの貸借取引なども当然その対象になる。現実には商品取引とともにこれら無形資産に関わる取引が単独で、または混在しているケースも多々存在する。企業の側が無意識のうちに、または全くその対象とはならないと考えている取引であれば、その企業は APA の考慮対象外として特段問題意識を持たなくとも不思議ではない。しかし、現実に関連企業であるか否かに関わらず、海外に進出する企業はこの問題を絶えず念頭に置いた会計処理をしなくてはならない。

日本企業が中国など海外で事業展開をする場合、何らかの形で日本国内に拠点企業が存在する場合が大部分である。そこで中国など海外で事業を展開する場合は関連企業として、移転価格税制の対象となることを事業展開と同時に考えておかななくてはならない。

一方すでにこの移転価格問題に直面している企業にとっては、担当者が具体的対応で苦慮している場合が多く見受けられる。日本の移転価格税制はもともと 1979 年制定の OECD ガイドラインに則して 1986 年に制定された。新ガイドラインとの整合性の問題も指摘<sup>(11)</sup>された。すでに触れたごとく各国税務当局は税収増を図る上でも拡大する多国籍企業の移転価格に注目しているといえる。特に米国の移転価格税制に対する動きについて近年各国も警戒感を高め、米国との二国間の話し合いだけでは問題を解決することが困難との認識の下に、OECD の場を活用し<sup>(12)</sup>、動きを牽制する作



業部会が設置された。このような動きに対応し、中国税務総局も対策の積極化に動いている。

次に、有形資産としての具体的事例を挙げる。在日親会社 A が原価 500 万円で商品を製造し、その商品を中国の関連会社 a に 700 万円で輸出し 200 万円の利益を得るとする。中国の関連会社 a はこの 700 万円で輸入した商品を 1000 万円で非関連会社 B に販売する。この場合、日本の親会社 A の利益は 200 万円で関連会社 a の利益が 300 万円となり連結販売益は 500 万円である。しかし a 社が非関連の独立会社であった場合 A は a に 800 万円で販売し 300 万円の利益を得、利益は 100 万円増加することになる。一方非関連会社 a は B に 1000 万円で同商品を販売すると 200 万円の利益にしかならない。即ち A と a が関連会社であるがゆえに日本の親会社 A は恣意的に利益 100 万円を少なく計上し、逆に a が非関連会社であれば 200 万円しか利益が計上できないところを関連会社であるがゆえに利益として 100 万円多く計上していることになる。即ちこの企業は日本から 100 万円の所得を中国に移転させたことになる。日本の税制と中国の税制が全く同じで、税率も同一であれば、連結ベースで見るとこの企業 A にとって総税額は等しくなる。しかし中国が企業優遇措置等を取り税額が少なくなればメリットがある。この逆に日本の税率が低ければこの逆の操作をすることにより税総額を低く抑えることになる。

先の例のように日本の親会社が中国の関連子会社に極端に低価格で輸出を繰り返し年間輸出額が多額になればなるほど日本の税収が減少する。税務当局としては放置できないことになる。これは親会社と子会社という関係である必要はない関連会社であるか否かである。中国から日本の関連会社に対して輸出をする場合でも非関連会社の価格に比較し、安い価格で輸出すれば中国当局の税収が減少することになる。したがって国家税務総局としては見過ごすわけにはいなくなる。

企業の立場に立てば日本で多額の税を支払い更に追徴ということになるとその負担はきわめて大きい。特に恣意的でなく、非関連企業の取引に準じた価格であると自認している場合に、突如関連取引であると当局から指摘を受けた場合、その対策と処理に大きな犠牲を払わざるを得ない。そのため、すでに触れたように、現在は日中間で二国間の事前確認制度 (APA) が 2005 年 5 月に締結されている。これは関連取引の妥当性について事前に両国の税務当局から認可を受ける制度で、認可後は原則移転価格調査を受けなくて済むという内容である。しかしこの制度によって問題が解決するかといえば決してそうではない。実際 APA 締結国家間の企業でこのような国際的な移転価格に関する税紛争が多発してきた。仲裁裁定に頼る道も用意されてきたが、現実には世界的に仲裁による解決は少ない。このために OECD は 2007 年に「税の紛争解決の改善に関する取り決め」(Improving the Resolution of Tax Treaty) を公表しているが、迅速な税紛争解決については解決策の決定打は出ていない。

更に微妙な例は無形資産取引のケースである。これには費用分担契約の場合やライセンス使用料などの問題が該当する。日中の関連会社が共同で新技術の開発を行い、その開発費が 1 億円かかった場合を想定してみる。実際の開発費の負担割合は双方とも同率で 5 対 5、即ち双方が同額の 5000

万円を負担するように取り決めたとする。この新技術を利用して生産される商品の売り上げ増加など利益増加が見込まれ、この日中双方の関連会社である在日本 A 社と在中国 a 社の利益増加に対する寄与率が 6 対 4 と予想される場合を例にとる。この開発による利益の寄与率が 6 対 4 と予想されるなら、非関連会社の場合は費用負担の割合も 6 対 4 とするのが自然である。にもかかわらず関連会社であるため、5 対 5 とした場合とはどのようなようになるであろうか。この場合は開発費の負担割合が恣意的に決められたものとして、その差額が移転価格と認定されうる。即ち在中国の a 社の開発費用負担割合が 10% (1000 万円) 増加したこととされ、日本の A 社から中国の a 社へ 1000 万円の所得移転がなされたと看做される。このケースの場合も現実には微妙な問題を含んでいる。一般的には新技術の開発で得られる予想利益が a 社にとり 40%、その費用負担が 50% というのは考えにくいということとはできる。しかし、現実には関連会社でなく、完全に独立した非関連会社の場合でもこのような比率を受け入れることはあり得る。むしろ非関連会社であればこそ、長期的な戦略や独自の経営視点で、相対的比率でなく絶対的な金額による利益を考え受け入れる場合があり得るのである。それは非関連会社であればこそ共同開発の申し入れをこの比率のゆえに拒否した場合、同業他社に共同開発を組まれては長期的観点から不利と判断する場合があり得るからである。しかるに税務当局の一方的判断から課税されるということは、このような企業にとっては公正な判断とは言いがたい。

さらにある製造技術としてのノウハウをすでに所有している企業がそのライセンス使用料をロイヤリティとして受け取るケースもある。このロイヤリティの価格が移転価格と看做される場合がある。ライセンス取引を非関連企業間取引であるにも拘らず関連企業とされた場合にはこれも移転価格税制の対象となりうるのである。この場合も一般的取引はこのように在るはずだ、という前提で一方向的に裁定を受けることになれば、それを覆すのには相当の負担を覚悟しなければならない。これこそが解決すべき大きな問題なのである。このような企業の過負担は一刻もはやく回避させる必要がある。その一つの解決策として、国際税務裁判所のような機関の創設と、これによる解決を考えるべきである。

## 終わりに

以上見てきたように移転価格税制については多国籍企業が急速な増加をする中、企業にとり現在深刻な税問題となっている。中国での移転価格税制はすでに触れたように、1991 年導入された。そして 1998 年の国税函 1998-59 号にて本格的運用執行が開始された。さらに 2005 年 5 月の日中 APA 締結<sup>(13)</sup> から 6 年以上が経過している。中国の移転価格税制は法体系として 2008 年 1 月 1 日施行の「中華人民共和国企業所得税法」(以下企業所得税法)がその根拠となっている。また同法実施条例、同国租税徴収管理法、同胞実施細則、特別納税調整実施弁法そのほかの通達により、移転

価格税制に関する内容が規定されている。

本来移転価格税制も問題は各国の租税高権に係わる問題であるので、二国間のAPAによる確認が行われていたとしても当局が疑義を持てば調査の対象として各企業は拒否できる立場にない。中国国政府・税務総局が当該取引を反避税の対象として追徴課税された場合の対応は困難を極めることになる。各国の主権としての租税高権であるからこそ、現行のOECD租税委員会での対応には限界がある。企業にとっては個々のケースごとに税務紛争処理を行おうとしても当局が一般的立場をたてに取り、決定する場合には善意の立場であっても税務裁判で勝訴することはきわめて困難なことである。したがって、OECDの基準もそれなりに大いに意味はあるが、むしろIJC即ち国際司法裁判所のような国連の常設司法機関として新たに移転価格税問題の解決の専門機関を設置すべきである。

現在米国がその経済的影響力の下で移転価格問題にも大きな影響力を行使してきているが、今後中国が更なる経済的力量を持ってきた場合、国際的には多くの点でこの税制による解決にコンフリクトが多発することが懸念される。そのためにも国際法一般を扱う常設司法裁判所のようなものでなく、移転価格税問題を専門に取り扱う機関として、常設仲裁裁判所や国際海洋法裁判所あるいは国際刑司裁判所のような特別任務を持たせた税務裁判所を国連の中に設置すべきであると思量する。

#### 注

- (1) OECD租税委員会でのガイドラインでは企業同士が関連企業であるか否かの具体的基準などは示されていない。単に実質的に両企業が経営、支配または資本に直接または間接的に参加している場合を関連企業としているのみである。OECDの租税委員会のガイドラインは1979年に制定され、その後このガイドラインの見直しとして改訂作業が1993年より開始。1995年7月に第1章～5章が、また1996年4月に第6章および7章が公表された。また1997年には第8章が公表理事会にて承認された。

以下にOECDにおけるAPAガイドラインの一部を抜粋して挙げておく。

OECD Release 1999 update to OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations for conducting Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedure (“MAP” APAS)

In October 1999, the OECD published an update to the 1995 OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprise and Tax Administrations (hereafter referred to as the “Guidelines”). This update is in the form of a new Annex to the Guidelines that provides guidance on conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure (MAP APAS). The Annex becomes an integral part of the guidelines as shown by the decision of the OECD council on 28 October to amend its original recommendation concerning the Guidelines in 1995 so as to incorporate the new guidance in this Annex. It therefore has the same status as the existing eight Chapters of the Guideline. (Guidelines for APA, OECDのWEB版より抜粋)

OECDでは1997年ガイドライン採択以来2006年には利益法と比較可能性に関わる諸問題について実務会が直面している諸問題についてのコメントを求めている。また同租税委員会は2009年9月に更にガイドラインの改定がなされ、取引単位利益法についてベストメソッドルール（基本三法

- が適用できない場合の最終選択と規定されていた優先順位をはずし、事案に応じた最適な手法を選択する)が提案された。また同年11月にはOECDモデル条約新7条と関連コメント改正案も公表。<http://www.nta.go.jp/sonota/kokusai/oecd/press/32.htm>を参照のこと。
- (2) JETROによれば、1991年からの10年間に日本企業で所得更正を受け入れたところは8,000社を超えている。日本企業は欧米諸国の多くの企業のように関連企業に独立性を保持させるところは極めて少なく、その多くが権限を本社に集中させている体制のため、中国の移転価格税制で追徴課税をされる企業が比較的多数にのぼったといえる。
- (3) 1994年のカナダの導入と同一年にニュージーランドが導入し、また翌年の96年にはオーストラリアおよびメキシコが、96年韓国、97年ブラジル、98年中国、99年イギリス、フランス、オランダと続き、更に2000年にはドイツがこのAPA制度を導入。
- (4) 中国自体のAPA導入は1998年であるが、日中間でのAPA(二国間事前確認)は2005年5月に中国国家税务总局とわが国の国税庁との間で締結した。しかしこれにより自動的にこの問題が解決するわけではない。関連取引の妥当性につき日本および中国の両国税務当局より認可された場合のみ移転価格調査を受けなくて良いというだけである。日中間のAPA締結前の1991年から2001年までの10年間に、この問題で調査を受けた日本企業は8000社以上に登っている。(JETRO 2002年2月通商弘報)
- (5) 形式上中国は中国共産党以外の政党の存在も認めている。いわゆる政治協商会議の存在がこのことを示している。政治協商会議は1949年9月に第1期全体会議が北京で開催され、そのメンバーには中国共産党のほか、中国国民党革命委員会、中国民主同盟、中国民主建国会、中国農工民主党、中国共産主義青年団、中華全国総工会、中華全国婦人会、そのほか多くの各種団体等により構成されている。委員の任期は5年であり、全国政治協商会議は全国人民代表大会とならんで中国の最高権力機関と位置づけられている。しかし、中華人民共和国憲法の前文において明確に「……中国の各人民は、引き続き中国共産党の指導の下に、マルクス・レーニン主義、毛沢東思想および鄧小平理論に導かれ……」と明記されている。従って中国共産党以外の政党や団体がこれに取って代わることはできず、憲法上中国共産党の指導の下に従わざるを得ないことになっている。そのため、共産党以外の政党等の存在が認められていても中国は事実上の1党独裁体制ということになる。
- (6) 社会主義市場経済という概念は本来、社会主義経済と市場経済という点からすれば根本的の矛盾でもある。社会主義経済は計画経済が基本であり、自由な市場経済とは矛盾する。しかし、中華人民共和国憲法前文にもあるとおり、「社会主義」の用語を否定することは憲法を否定することに通じ、またこの点での憲法改正は、改正を目ろんだ時点で目ろんだものたちの政治生命が奪われかねない危険をはらんでいた。したがって、実質的な市場経済体制への脱皮としては換骨奪胎を取らざるを得なかったといえる。またこのことにより中国共産党の政治的支配力の温存強化も図れる利点があったといえる。
- (7) 1992年国営企業は国有企業へと名称を変更し、所有と経営の分離へと動き、更に株式会社(股份公司)へと順次携帯を変更させていった。この株式化のためには証券取引所株式売買の取引所(証券交易所)の存在が不可欠である。上海と深圳にそれぞれ深圳交易所(深交所)と上海交易所(上交所)が設立された。1990年当初の上場企業数は、上海が8社、91年の深圳は2社でスタートした。両市場では現在A株とB株の2種類の株式が扱われている。元来A株は人民元による決済で中国国内の中国人投資家を対象とし、B株は外国人を対象とした株式であった。現在中国人はAB両株式に投資可能となり、徐々にAB両株式一体化の方向へと流れつつある。上海市場では米ドル、深圳市場では香港ドルでの決済となっていたが、2001年2月に中国人にもB株の売買が認可された。また企業の決算は中国ではすべて12月となっている。
- (8) 2006年2月JETRO通商弘報によれば「中国の移転価格税制による追徴税額は、件数は多いが1件あたりの平均課税所得は約1000万円である。一方、日本の所得更正の事例は件数で毎年50件程度だが、1件あたりの所得更正額は約10億円と金額が大きい。」と指摘している。(三井住友銀行

グループ、SMBC コンサルティングのWEB)

- (9) 過小資本税は移転価格税と同様の問題を含んでいる。親企業と子企業の関係にあるような海外にまたがる関連企業が親会社などから資金提供を受ける際、出資金として資本提供を受ける場合と借入金として処理する場合とでその資金に対する対価として配当を受ける場合と利息を受ける場合とが生じることになる。受け入れ金を出資金として処理をする場合、その配当は損金とはならないが、借入金の形で処理をした場合は利息として損金算入が認められる。このようにして本来は出資金としての多額の資金提供を借入金として処理をすることにより、税負担の軽減を図ることが意図される場合がある。これは税務当局にとっては一種の租税負担回避として放置するわけには行かないとしている。日本の場合には、提供資金が受け入れ企業の純資産の3倍を超えるばあい、超過した金額に対する利息等を損金とは認めないとしている。
- (10) 「日米新租税条約の署名について」主税局国際租税課長 浅川正嗣（ファイナンス）2004年1月
- (11) 税務大学校「税大論争」28号。『「国際課税規範」としてのOECD移転価格ガイドライン——独立企業間価格算定上の問題を中心として——』別所徹弥（東京国税局調査第一部国際情報第一部門調査官）
- (12) 『平成21年版移転価格税制詳解』羽床正秀，古賀陽子共著 財団法人大蔵税務協会（平成21年6月）268ページ
- (13) 中国国家税務総局は2005年の国税函〔2005〕115号の下で日本国国税庁と定期的相互協議がもたれている。これに先立ち2004年国税函〔2004〕118号によりAPA申請が正式認可されている。尚中国課税当局は過去10年にわたり移転価格に関わる調査および更正ができると規定されている。

#### 参考文献

- 1) 「中国 移転価格税制の実務」中央経済社 あずさ監査法人 中国事業室/KPMG 2009年
- 2) 「月刊 国際税務」税研 2000年版～2011年
- 3) 「税代論叢」税務大学校 代26号～30号
- 4) 「実務ガイダンス 移転価格税制」藤森康一郎 中央経済社 2009年
- 5) 「平成21年版 移転価格税制詳解」新日本アーンストアンドヤング税理士法人 羽床正，賀陽子 平成21年
- 6) 「米国における移転価格税制の執行」羽床正秀，古賀陽子，木村俊哉，共編 大蔵財務協会 2009年
- 7) 「アメリカ合衆国の移転価格税制」江波戸順史 五絃舎 2008年
- 8) 人民日報（中国語版）
- 9) 人民日報 海外版・日中新聞
- 10) <http://www.nta.go.jp/sonota/kokusai/oced/press/32.htm>