

中国進出日系企業に係る課税問題に関する  
一考察一移転価格税制を中心に一

安達 友信

## 要 旨

近年中国は移転価格税制の課税強化を図っているが、多くの中堅中小企業は移転価格税制への対応が不十分であり、当該税制の課税リスクが高まっている。そこで本論文では、中国に進出する中堅中小企業が抱える課税問題、特に中国及び日本の移転価格税制に関わる問題を中心に考察し、日中双方の移転価格税制の在り方と中堅中小企業の移転価格税制への対応について提言を試みるものである。

### 第1章 中国への投資と中国税制の概要

この章では、中国への投資制度と中国税制及び法人課税の概要について述べている。法人の所得に対する税である企業所得税は、内外格差是正のため企業所得税法が2008年より統一され、外資企業に対する優遇政策が大幅に縮小された。また、新税法には、税収の公平性を確保することを目的に、移転価格税制・タックスヘイブン税制・過小資本税制及び一般的租税回避防止規定が設けられた。

### 第2章 中国移転価格税制の概要及び特徴点

この章では、中国移転価格税制の概要と、日本の移転価格税制と比較しながら、その特徴点について述べている。また、中国進出日系企業が抱える課税問題を述べ、これらの問題が移転価格税制に影響を与えている点を述べている。

具体的には、日本親会社に対してノウハウ使用料や技術サービス報酬を送金する場合の課税問題、技術サービス等の役務提供報酬に対する課税と関連して当該役務提供に係る出張者に対する個人所得税課税の問題、中国子会社の出向者に係る給与を日本親会社が負担した場合等における日本側での課税問題、日中合弁経営の場合の課税問題について触れ、いずれも日本親会社との取引に関わる問題であり、移転価格の問題を引き起こす可能性がある。

### 3. 中国進出中堅中小企業に係る移転価格税制問題の考察

この章では、中国進出日系企業、とりわけ国際税務に関心が低く子会社に対する関与度合いが高い中堅中小企業に係る移転価格税制の問題について考察している。

具体的には、以下の点について問題を考察している。

- ① 機能とリスクが限定的な企業に対する移転価格課税リスクが高まっていることについて
- ② 外貨管理規制上の問題から、真実の取引とは異なる契約形態で対外送金をしている場合の問題について
- ③ 同期資料備え付け義務が課されたものの、作成ありきの対応により質に問題があることについて
- ④ 移転価格の算定方法に取引単位営業利益法が乱用されていることについて
- ⑤ 中国現地法人の収益力の帰属について対立が起きていることについて

- ⑥ 中国における納税者側に過度に負荷されている立証責任について
- ⑦ 移転価格の更正があった場合の救済措置について
- ⑧ 国内取引に係る移転価格税制の適用と行為計算否認規定の関係について
- ⑨ 日本における移転価格税制の適用と寄附金認定の適用について

#### 第4章 日中移転価格税制の在り方及び中堅中小企業の移転価格税制への対応に関する提言

この章では、中国における移転価格税制のあり方について、中国税制度及び税務執行面の安定が必要であることを述べ、租税国家としての基本である租税法律主義を遵守するためには、税務行政執行側の税務職員の資質と、納税者側の納税意識の双方を向上させていく取り組みが不可欠であることを述べている。

日本では、中堅中小企業の税務調査において、移転価格課税と寄附金課税の取り扱いのさらなる明確化が望まれ、実際の適用にあたっては、中国現地の事情や中国子会社の現状を適切に把握し、総合的に勘案した上で課税処分判断を行うことが望まれることを述べている。

そして最後に、中堅中小企業は、移転価格税制を含む国際課税に関して経営上重要な事項であることを十分に意識し、移転価格決定においては会社としてのポリシーを明確にし、最低限の国外関連取引に関する説明資料を準備しておくことが必要であり、日中移転価格税制への適切な対応により、税務リスクの軽減のみならず、海外事業の経営改善にも役立て、日本親会社及び中国子会社双方が、両国の経済発展に寄与することを願い本論文の結びとしている。

以上

## 目次

はじめに .....	5
第1章 中国への投資と中国税制の概要.....	7
1-1 日本企業の中国進出状況 .....	7
1-2 中国投資制度の概要.....	8
1-2-1 中国への投資形態 .....	8
1-2-2 中国での会社設立 .....	8
1-3 中国税制の概要.....	10
1-3-1 中国税制の体系 .....	10
1-3-2 中国の税務執行機関 .....	12
1-3-3 中国の租税救済制度 .....	15
1-4 中国における法人課税制度の概要.....	16
1-4-1 近代の法人課税制度の沿革及び概要.....	16
1-4-2 外商投資企業及び外国企業に対する課税の概要.....	17
1-4-3 租税回避防止規定の概要 .....	20
1-5 中国に進出する中堅中小企業が抱える課税問題と移転価格課税リスクについて....	23
1-5-1 日本親会社支援に関する対外送金と課税の問題.....	23
1-5-2 恒久的施設認定に伴う中国出張者の個人所得税課税の問題.....	24
1-5-3 中国現地法人出向者給与に係る課税問題.....	25
1-5-4 日中合弁企業における課税問題.....	26
第2章 中国の移転価格税制の概要及び特徴点.....	27
2-1 移転価格税制導入の背景と沿革 .....	27
2-1-1 中国における移転価格税制の背景と沿革.....	27
2-1-2 日本における移転価格税制導入の背景と沿革.....	28
2-2 中国移転価格税制の特徴点.....	29
2-2-1 移転価格税制の定義 .....	29
2-2-2 適用対象者と適用対象税目.....	30
2-2-3 適用対象取引 .....	30
2-2-4 国外関連者 .....	31
2-2-5 独立企業間価格 .....	33
2-2-6 同期資料の管理 .....	35
2-2-7 移転価格調査及び調整 .....	38
2-2-8 事前確認制度 .....	44
2-2-9 コストシェアリング .....	48
2-2-10 対応的調整と相互協議.....	49
2-2-11 法的責任等 .....	50
第3章 中国進出中堅中小企業に係る移転価格税制問題の考察.....	52

3-1 中国子会社への過度な経営関与による移転価格税制への影響について .....	52
3-2 外貨管理規制と移転価格税制への影響 .....	53
3-3 移転価格文書化対応に関わる問題について .....	54
3-4 移転価格算定方法と比較対象企業の選定に関わる問題.....	55
3-5 中国現地法人の貢献と利益帰属の問題 .....	56
3-6 立証責任と救済制度に関わる問題.....	58
3-6-1 立証責任 .....	58
3-6-2 救済制度 .....	58
3-7 国内取引に対する移転価格税制の適用と行為計算否認規定及び寄附金課税の問題 59	
3-7-1 中国での国内取引に対する移転価格税制の適用と行為計算否認規定.....	59
3-7-2 移転価格税制と寄附金課税.....	60
第4章 日中移転価格税制の在り方及び中堅中小企業の日中移転価格税制への対応に関する提言 .....	62
4-1 中国での移転価格税制の在り方について.....	62
4-1-1 中国の租税制度及び税務行政の安定について.....	62
4-1-2 中堅中小企業に対する中国及び日本における移転価格税制の在り方.....	63
4-2 中堅中小企業における移転価格税制への対応について.....	64
おわりに .....	66

## はじめに

2008年の世界金融危機後、日本や欧米諸国の経済が低迷する中、中国はいち早く景気を回復させ、年10%近くの経済成長を続けている。その結果、2010年度の中国のGDPは日本を抜き米国に次ぐ世界第2位となった。

一方、アジア諸国の中でいち早く近代化に成功し経済発展を遂げた日本は、成熟化に伴い成長余力のある産業は減少し、バブル崩壊以降低空飛行を続けたままの状況にある。このような状況下では、自国単独の経済発展は大きく望めないことから、成長著しい東アジア地域で、経済先進国として地域経済の発展に貢献することで自国経済の活性化を図り、地域単位での成長を目指していくことが必要となってきた。

特に、中国は日本企業が最も多く海外進出している地域である<sup>1</sup>。経済発展が著しい中国に多くの日本企業が進出し経済活動が活発となり、日本親会社と中国現地法人間の取引が増えるにしたがい、税務上の問題も年々増えてきている。

筆者は、これまで日系の中国現地法人及びその日本親会社に対して、中国への投資支援及び中国と日本双方における会計・税務に関する支援業務に携わってきた。そのなかで、事業計画やタックスプランニングが十分に行われぬまま進出したため、中国及び日本双方において税務上のリスクを抱えている中堅中小企業が多いことに驚きと不安を感じた。また、中国ではこれまで経済発展の原動力として外国資本と外国の技術導入を促してきたが、近年は国内企業の育成や内需拡大を優先する政策に転換してきている。その結果、外資優遇政策は軒並み廃止され、外資系企業や外国企業に対する課税を強化してきている。特に、日本の中堅中小企業ではあまり意識されていない移転価格税制の整備と課税強化が図られており、日本の中堅中小企業の中国現地法人も移転価格課税への対応が重要となってきた。

そこで本論文では、中国に進出する中堅中小企業が抱える課税問題とその影響について、特に、中国及び日本における移転価格税制に関わる問題を中心に考察していく。

本論文の構成は、第一章では、中国への投資制度及び中国税制の概要を述べ、続いて中国の近代における法人課税の概要及び特徴点を述べる。また、中国進出日系企業に頻出する課税問題として、外貨管理制度等の税法規以外の行政法規が課税実務に及ぼす問題、非居住者課税に関する制度上の取り扱いと実務執行上の問題、中国現地法人出向者の給与に係る課税上の問題及び日中合弁経営がもたらす課税上の問題を取り上げ、これらの各問題が移転価格税制と関連するものであることを明らかにする。

第二章では、近年中国において制度整備が進み執行面も強化されている移転価格税制について、その導入の背景や制度沿革及び内容について、日本の移転価格税制と比較し特徴点を明らかにする。

---

<sup>1</sup> 経済産業省第40回海外事業活動基本調査(2010年7月調査)。日本企業の全世界における海外現地法人数のうち中国現地法人数の割合は2009年度には30%に達している。中国以外の地域ではアジア ASEAN 地域 16.2%、北米地域 15.8%、ヨーロッパ 13.9%。

第三章では、中堅中小企業の中国現地法人及び日本親会社側において実務上発生する移転価格税制に関わる問題について考察する。

第四章では、今後の中国及び日本双方の経済発展及び経済交流を活発化させていくために望ましい中国の税務行政及び移転価格税制の在り方を提言するとともに、中国に進出する中堅中小企業において求められる移転価格税制への対応について提言する。

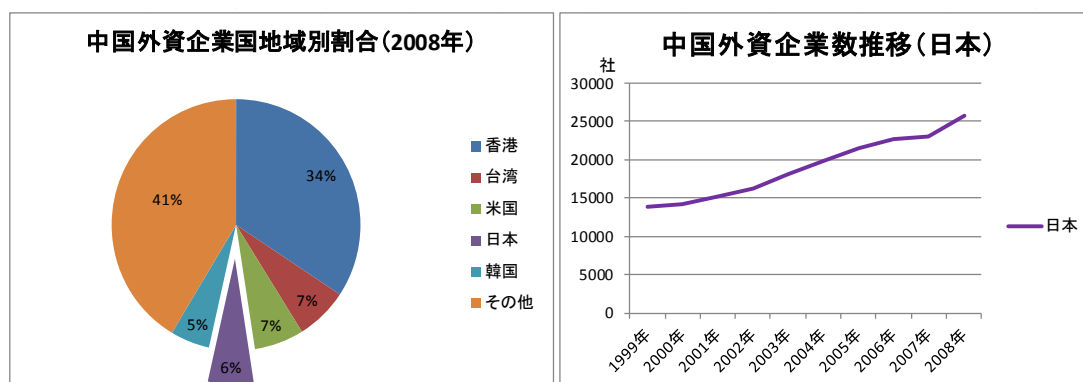
なお、本論文中に記載の各種法令及び法令条文番号は、特別に記載する場合を除き、2011年（平成23年）10月末現在の状況による。

## 第1章 中国への投資と中国税制の概要

### 1-1 日本企業の中国進出状況

戦後における日本企業の対中国投資は、1980年代の鄧小平政権下で推し進められた改革開放政策以降、日本企業の中国進出は増加の一途をたどっている。2008年現在における日本資本の外資企業の数<sup>2</sup>は2万5796社<sup>2</sup>であり、この10年間で約2倍に増えている。また、外資系企業の国別地域別割合では香港・台湾、米国に次いで日本は4番目(5.9%)であり、国単位別でみた場合には米国に次いで2番目に中国進出企業が多い国である<sup>3</sup>。

【図表1】中国外資系企業数 主要5カ国地域別



(出所) ジェトロ 中国データ・ファイル2010年版

また、2010年には中国のGDPが日本を抜き世界第二位となり、世界経済の安定的かつ継続的な発展において中国経済は無視できない存在となっている。このため、ますます拡大が予想される中国市場へ積極的に投資をする日本企業は、今後も増えていくものと予想される。

一方で、中国の各種制度変更が頻繁に行われることや、実務面では法令規定通りに執行されていないことがしばしばあり、中国への投資を難しくしている。また、中国の投資制度や各種行政法規は、実務上税制度とも密接に関係している。

以下、この章では中国への投資制度と中国税制の概要について、実務の状況を交えながら述べることにする。

<sup>2</sup> 「中国データ・ファイル」2010年版(ジェトロ) P176

<sup>3</sup> 中国外資系企業地域別割合で一番多い地域は香港(34%)であるが、外資導入が制限されていた時代には香港を経由して中国への投資が行われており、現在では香港現地法人をアジア統括会社とし、香港から中国を含むアジア各国に投資を行う形態が増えているためである。なお、2009年の香港における外資系企業(地区総部)の親会社国別割合では、米国(23.1%)に次ぎ日本(17.9%)が2番目に多い国である。(香港経済年鑑2010年版 P525 表 19.10)。



## 1-2 中国投資制度の概要

### 1-2-1 中国への投資形態

日本企業が中国へ進出する場合、中国に事業体を設置する投資形態と、中国国内に事業体を設置せず中国の会社と契約により業務委託を行う投資形態がある。具体的に、前者は中国国内に子会社や駐在員事務所、支店を設置する場合をいい、後者は中国の協力会社に無償或いは有償で材料や設備を支給し当該会社に生産を委託する方法、いわゆる委託加工貿易<sup>4</sup>をいう。

2000年以前は中国国内産業の立て直し及び中国国内企業の育成のため、中国市場への外資参入が厳しく制限されていた。このため、この時期における日本企業の中国進出形態は、中国国内に事業体を設置しない委託加工貿易方式が主要な進出形態であった。その後、2001年12月に中国がWTO<sup>5</sup>に正式加盟したことにより、中国市場への外資参入障壁の撤廃が中国政府に義務付けられ、段階的に外資参入の制限が撤廃されてきた。現在では、国の安全保障に関わる分野、希少生物や資源に関わる分野、伝統工芸や食品等の伝統技術に関する分野、マスメディア等の一部の情報産業以外の分野を除き、ほとんどの分野で外資参入が認められている<sup>6</sup>。

このような背景から、現在は中国への進出形態は直接中国に子会社を設立する方法が増え、特に日本資本100%による子会社（独資企業）設立が主な進出形態となっている。

### 1-2-2 中国での会社設立

事業体を設置する場合、現地法人の設立と法人形態以外の事業体を設置する場合がある。

現地法人には、中外合弁企業・中外合作企業・外資独資企業の3種類の形態がある（以下、外国資本により設立された法人を「外商投資企業」という<sup>7</sup>）。

法人形態以外の事業体としては、駐在員事務所、事業所、支店等があり、これらは外国企業として扱われる。

法人形態の投資について特徴をまとめると以下のとおりである。

【図表2】法人形態の投資<sup>8</sup>

形態	独資企業	合弁企業	合作企業
出資	外国側が100%出資	外国側と中国側の共同出資	外国側と中国側の共同事業

<sup>4</sup> 委託加工貿易には、主に来料加工貿易と進料加工貿易の2つの形態があり、来料加工貿易は材料を無償で提供し加工賃のみを支払う方法をいい、進料加工貿易は有償支給し完成品を有償で買い取る方法をいう。

<sup>5</sup> WTO (World Trade Organization) : 世界貿易機構

<sup>6</sup> 中国国務院が制定する「指導外商投資方向規定」及び「外商投資産業指導目録」において、外国資本の中国投資に関する基本的な考えと、投資分野に関して投資奨励業種、制限業種及び禁止業種に分けて分類している。また、当該目録では一部の分野について外資出資割合が制限されている分野もある。（自動車製造業は外資出資割合50%まで等）

<sup>7</sup> 「指導外商投資方向規定」第2条

<sup>8</sup> 表は筆者作成。※特徴欄の○はメリット、×はデメリットを記載。

責任	有限責任公司、出資者の責任は出資額が限度	有限責任会社、出資者の責任は各々の出資額が限度	有限責任会社又はパートナーシップ
特徴 ※	○外資側の自由裁量の余地が大きい。技術情報の外部流出が極力抑えられる。投資利益は外資側で全て独占可能。 ×進出業種等に制約あり。 中国国内での調達及び販売ルートを一から構築。投資コストは全て負担。	○独資投資制限分野への投資が可能。中国側の協力で政府機関との調整が比較的容易。中国側の設備・労働力・調達や販売ルートを活用。投下資本の抑制が可能。 ×外資側の自由裁量の余地が小さい。中国側との相互協調が必要。技術情報の流出が起きやすい。	○自由裁量の余地は合作契約の内容容次第。政府機関の承認を得た上で、投資額の先行回収が可能。 ×契約期間が比較的短期間。赤字でも契約に定めた利益分配が必要。長期的企業戦略は立てにくい。
準拠法	外国投資企業法、同法実施細則 等	中外合弁経営企業法、同法実施条例 等	中外合作経営企業法、同法実施条例 等

なお、中国では外資による法人の設立は認可主義を採用している。外資による法人の設立は、外商投資プロジェクトとして関連法規<sup>9</sup>に基づき主管部門<sup>10</sup>で審査されることになる。主管部門では、外商投資プロジェクトが前述の外資参入が制限あるいは禁止されているプロジェクトに該当するか否か、事業計画は妥当か否か、固定的な経営場所は確保できているか否か、中国及びその地域経済に当該プロジェクトが有益かどうか等を審査し、主管部門の認可を得て会社設立が認められる。

このように、外商投資企業は一つの投資プロジェクトとして審査認可された範囲内の事業活動しか許されず、経営範囲はある程度限定されたものとなる。このため、複数の事業領域を有する会社は、事業部単位又はカンパニー単位で現地法人を設立することが多く、1社で複数の中国現地法人を有している会社が多い<sup>11</sup>。

なお、筆者が中国駐在時から現在まで実務で携わってきた会社設立手続きでは、形式的な事務手続きによる煩雑さはあるものの、事業計画等について詳細に審査されることは少なく形式的な審査の場合が多かった<sup>12</sup>。外資誘致に熱心な地区では、行政機関の外郭団体が申請書類の作成から申請手続きまで無償で代行するところもあり、海外投資のノウハウや人材が不足している中堅中小企業にとっては、このような手厚い支援は大いに助かるところである。しかしながら、本来であれば事前に中国投資のリスクを検証し事業計画を立

<sup>9</sup> 一般法規としての会社法、特別法として合弁企業は「合弁企業法及び同法実施条例」、合作企業は「中外合作経営企業法及び同法実施条例」、外資独資企業は「外資独資企業法及び同法実施条例」等がある。

<sup>10</sup> 外商投資企業の主管部門は基本的には中央政府機関の一つである商務部の下部組織で設立地域を所管する商務委員会となり、建築、運送、金融等の特定の業界はその業界を主管する部門の行政機関が特定業種のライセンス付与の審査認可を行う。一定規模以上の投資プロジェクトの場合には国家発展改革委員会においても審査認可を行うこととされている。

<sup>11</sup> 例えば株式会社パナソニックでは、会社ホームページに記載されている中国子会社数は50社あり、他国及び他地域に比べ圧倒的に多い。(2011年4月8日現在)

<sup>12</sup> 近年は省エネ及び環境保護が政府の重要課題とされているため、有害物質が排出される等環境に悪影響を及ぼす危険性のある製造会社設立の場合には、受入を拒否する地域や、審査が以前に比べ厳格になるなど、外資誘致の姿勢から、有益なプロジェクトを誘致するという姿勢に変化してきている。

て、投資効果を検証したうえで中国進出を判断すべきところ、現地の手厚い行政サービスに依存し、十分な検討がなされないまま中国へ進出してしまう中堅中小企業は少なくない。このように、中国投資決定に関わる検証が不十分な企業は、中国進出後に日中双方における課税問題を引き起こしており、中国現地法人の経営に大きな影響を及ぼしている<sup>13</sup>。

### 1-3 中国税制の概要

#### 1-3-1 中国税制の体系

##### (1) 中国近代税制の変遷

中国における近代税制は、中国の経済体制が計画経済から市場経済へ移行するに伴い大きな変化を遂げている。

1978年末の中国共産党第11期中央委員会第三回全体会議において、経済体制改革と対外開放を進める政策を掲げた。その翌年（1979年）6月に開催された第5期全国人民代表大会<sup>14</sup>第2回会議において、中央指令型計画経済から市場経済への移行を目指す「改革開放」路線への転換を決定した。この経済政策の大転換に伴い、中国の財政システムも大幅な転換がなされた。具体的には、従来の計画経済下における「統一収入、統一支出（統収統支）」制度<sup>15</sup>から、市場経済への移行により国有企業が政府から分離自立化することにより、企業及び個人を納税義務者とし租税を徴収することで財政収入を得る体制への転換がなされた。このような変化について、曹瑞林教授は「「租税国家化」している」と述べている<sup>16</sup>。また、「計画経済下の税制は、市場経済の諸国における「本来の税制」とはいえず、それは、かつての計画経済が経済手段の私的所有（個人、法人）にもとづく市場は経済や政府と経済主体の法制上の分離を前提としていないからである。」と述べている<sup>17</sup>。経済の改革開放政策遂行の前提として、市場経済に調和的で適合的な税制への移行が必要とされ、1994年の抜本的な税制改革<sup>18</sup>によってほぼ確立したといわれている<sup>19</sup>。

---

<sup>13</sup> 筆者が2004年～現在に至るまでに筆者及び筆者が属する組織に寄せられた相談案件のうち日本親会社  
が中小企業である場合、中国進出前に情報収集を行い適切な理解のもと投資をしていれば問題は回避でき  
たと思われる案件が多かった。

<sup>14</sup> 中国憲法上は最高権力機関及び立法機関として位置付けられている。（中華人民共和国憲法第57条、第  
62条）

<sup>15</sup> 中央指令型計画経済における財政体制をいい、2つの特徴を有する。1つは地方の収入はそのまま中央  
に上納され、必要な支出は中央から地方に分配される制度であること。もう1つは「国営企業の利潤上納  
制」であり、つまり、国営企業の稼得した利潤は政府に上納され、生産活動に必要な資金は政府から配分  
される制度であること。（曹瑞林（立命館アジア太平洋大学教授）著「現代中国税制の研究」（御茶ノ水書  
房）第1版P74）

<sup>16</sup> 前掲15 曹著P35

<sup>17</sup> 前掲15 曹著P6

<sup>18</sup> 現行税制の骨組みを構成する税目が、1994年前後に公布施行された。企業所得税暫時執行条例（93年  
12月）、個人所得税法（93年10月）、増値税暫時施行条例（93年12月）、営業税暫時施行条例（93年12  
月）、個別消費税（93年12月）。また94年1月より現行の税執行体制である国家税務局と地方税務局の分  
税財政管理体制が実施されている。

<sup>19</sup> 前掲15 曹著P45

近代中国の税制度は、税収理論と実践を結び付け、中国の社会、経済、財政、管理の側面から「公平、効率、適度、法治」の4原則に基づいて制定されている<sup>20</sup>。また、中華人民共和国憲法第56条において法に基づき納税する義務が明記されており、中華人民共和国税収徴収管理法第3条において租税の徴収等は法律の規定に基づき実施するとする租税法主義が明記されている。

## (2)現代中国の税体系

現在における中国の税金は、大きく分けると所得税、流通税、その他諸税に分けられる。その他諸税には資源税、財産税、行為税、特定目的税が含まれる。また、従来は企業所得税等一部の税金は、中国国内企業及び中国人と外商投資企業、外国企業及び外国人に分離して適用されていたが、ここ近年は税制改正を経て中国内資と外資に分かれた税体系の統合を進めている<sup>21</sup>。現在の税体系をまとめると次のとおりである。

【図表3】中国の税体系（2010年末時点）<sup>22</sup>

分類	税目	概要	日本で類似する税目
所得税	企業所得税	法人の所得に対して課される税	法人税、法人住民税・事業税
	個人所得税	個人の所得に対して課される税	所得税、個人住民税・事業税
	土地増値税	土地使用権及び建物・建物附属設備の譲渡により取得する利益に対して課税する税。	—
流通税	増値税	付加価値税で、課税対象は物品販売	消費税、地方消費税
	営業税	取引税で、課税対象は役務提供・無形資産取引	
	消費税	特定消費物品（嗜好品）を課税対象とする税	旧物品税、酒税、たばこ税等
	車両購置税	車両の購入に対して課税	自動車取得税
	関税	輸出入貨物に対して課税	関税
その他諸税	資源税	原油や鉱産物の開発及び塩の生産を課税対象とする税	鉱区税・鉱産税
	土地使用税	特定の地域にある土地の使用に対して課税する税	—
	房産税	課税対象地域内家屋の所有及貸与に対して課税する税	固定資産税等
	車輛船舶税	車輛及び船舶の所有に対して課税	自動車税等
	遺産税	草案のみで、立法化されていない。	相続税
	印紙税	課税文書（契約、認可証、会計帳簿等）に対して課税	印紙税

<sup>20</sup> 譚桂蓮 稿「日本の法人税法と中国の企業所得税法についての比較研究」（2007）P81 引用

公平とは、税収制度の制定及び税収制度の応用にあたり公平を確保すること。

効率とは、徴税効率と税制が及ぼす経済への効率考慮すること。

適度とは、実際の状況と納税者の負担を考慮し適度な税負担をすること。

法治とは、徴税は法の定めるところにより、課税要件と内容は法により明確に定めるとと解説されている。

<sup>21</sup> 1994年の税制改正では個人所得税と流通税が統合され、2007年税制改正では企業所得税が統合された。

<sup>22</sup> プライスウォーターハウスクーパース（以下PWC）編著「中国税務総覧」（第一法規）P105 税体系表を基に筆者加工。

契稅	土地使⽤權及び建物の売買、贈与、交換等に対して課税	—
証券取引税	未執行	—
城市維護建設税	増値税・消費税及び営業税の税額を課税標準とする税。	—
耕地使⽤税	農業用地を⽤して家屋を建てることに対して、使⽤面積を課税標準として課税する税。	—
煙草税	煙草に対する課税	たばこ税等
固定資産投資方向調整税	中国国内での固定資産投資が課税対象。(中国国内企業のみ適用)	—

このうち、外国企業、外商投資企業及び外国人と実務上密接に関わる主な税目は以下のとおりである。

【図表 4】 外国企業、外商投資企業及び外国人に関わる税目

	税 目
外国企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ロイヤリティ（使⽤料所得）に対して企業所得税と営業税が課される。</li> <li>・役務提供（事業所得）に対して恒久的施設ありと認定<sup>23</sup>された場合、企業所得税が課される。 なお、恒久的施設課税認定の有無に関わらず営業税が課される。</li> <li>・中国子会社からの配当に対して企業所得税が課される。</li> </ul>
外商投資企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>・所得に対して企業所得税が課される。</li> <li>・課税対象取引に対して増値税及び営業税が課される。</li> <li>・貨物の輸入に関して関税が課される。</li> <li>・課税文書に対して印紙税が課される。</li> <li>・土地の使⽤に対して土地使⽤税、</li> </ul>
外国人	<ul style="list-style-type: none"> <li>・所得に対して個人所得税が課される</li> <li>・役務報酬がある場合には営業税が課される。</li> </ul>

### 1-3-2 中国の税務執行機関

#### (1)分税制度

中国では、効率的な徴税及び税収確保のため、1994年の税制改正において分税制度が導入された。分税制度とは、税収、税目及び納税主体別に、徴税機関及び税収配分先を中央及び地方に分類し、財源別に中央税・地方税・中央地方共通税に分類の上、国家税務局及び地方税務局が税目別に所管する制度をいう<sup>24</sup>。

<sup>23</sup> 恒久的施設の認定については、以下 1-5-1 参照。

<sup>24</sup> 前掲 22 PWC 著 P106

【図表 5】中国の主な税金の管理分類<sup>25</sup>

税収帰属	中央	中央・地方共通		地方税
徴収機関	国家税務総局、税関	国家税務総局	地方税務局	地方税務局
所得税類	—	企業所得税（国 60%、地方 40%）	個人所得税（国 60%、地方 40%）	土地増値税
流通税類	消費税、関税	増値税（税関徴収分は国 100%、その他の部分は国 75%、地方 25%）	営業税（鉄道部、各銀行本行、各保険会社本社からの徴収部分は中央、その他部分は地方）	—
その他	資減税（石油開発）	印紙税（証券取引印紙税収入の 97%は国）	—	印紙税（証券取引印紙税収入国税収分以外）、その他の資源税（共通財源）、土地使用税、契税等

（注）上記表のカッコ書きは国と地方の税収配分

なお、日本では国税と地方税で管轄及び財源が明確に区分されている。国税は財務省の外局である国税庁の下に、全国 11 局と 1 所の国税局が設置され、さらにその下に 524 署の税務署が設置されている。所得税・法人税・消費税・相続税・酒税・たばこ税等の国税は国税局或いは税務署により徴収され、税収は国庫に入ることとなる<sup>26</sup>。一方、地方税（個人住民税、法人住民税・事業税、固定資産税、不動産取得税等）は、都道府県税事務所或いは市町村の税務担当部局により徴収し、各都道府県・市町村の歳入となる<sup>27</sup>。

【図表 6】日本の主な税目の管理分類

政府管轄	財務省／国税庁	総務省	
徴収機関	税務署	都道府県税事務所	市町村
財源	国	都道府県	市町村
税目	所得税、法人税 消費税（地方消費税分は都道府県に配分）、相続税、たばこ税等	法人住民税、事業税、不動産取得税等	法人住民税、個人住民税、固定資産税等

## (2)税務機関

中国の税務機関は、国務院（日本の内閣に相当）に直轄される税務専門機関として「国家税務総局」（日本の国税庁に相当）が設置されおり、執行機関として国家税務局が設置されている。2009 年末現在における国家税務局は、省級税務局が 61 箇所、副省級都市税務局が 30 箇所、市（区、地区等）税務局が 1058 箇所、県（市、区、旗）税務局が 5421

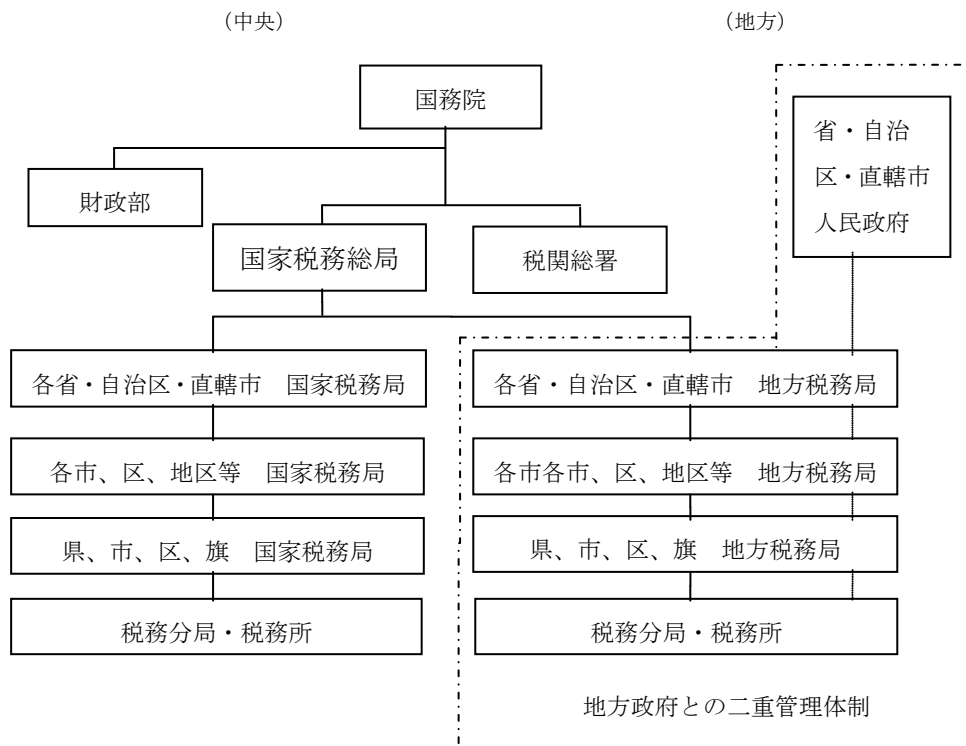
<sup>25</sup> 前掲 22 PWC 著 P106 表

<sup>26</sup> なお、地方消費税（消費税法 4%の 25%＝1%）は国税当局により徴収され、都道府県の消費額に応じて配分される。

<sup>27</sup> 個人住民税等、都道府県と市町村で、徴収業務をいずれかで統一しているものもある。

箇所、税務分局・税務所が 2 万 6699 箇所配置されている。なお、地方税務局は地方人民政府の管理監督下にもあり、国家税務総局と地方人民政府による二重管理体制となっている。また、財政・税制等を担当する国务院直属部門として财政部（日本の財務省に相当）が設置されている。

【図表 7】 税務機関概要図と各機関の機能



機関	機能
国家税務総局	具体的税務取り扱い通達の作成、税務執行方針の策定及び中央・地方両税の下部機関に対する指揮監督。财政部が行う税務に関する法律、条例及び施行細則の制定にも参画している。
国家税務局	中央税の執行機関。
地方税務局	地方税の執行機関。地方政府と国家税務総局双方の管理下にある。
财政部	国家財政、税収の方針と政策の決定、税関係の法律、条例、規定及び実施細則の制定、税目税率の調整に関する通達の制定、源免税の規定の制定等。
税関総署	中央組織として国务院の直属機関として税関総署が設置されており、税関総署の下に 41 の直属税関と 313 の下部税関が設置されている。

なお、中国の税務職員数は 2009 年末時点で約 85 万 6 千人（内訳：国家税務局 46 万 3 千人、地方税務局 39 万 3 千人）とされている<sup>28</sup>。

<sup>28</sup> 劉佐著「2011 年中国税制概覧」経済科学出版社 P454

劉佐：国家税務総局税収科学研究所所長（研究員）、中国財政学会・中国税務学会常務理事等

### 1-3-3 中国の租税救済制度

#### (1) 税務行政再審査

納税者が税務機関の更正や決定に対して不服がある場合、納税者（源泉徴収義務者を含む）には陳述権及び抗弁権が認められており、行政再審査、行政訴訟の提起、国家賠償請求の権利を有している<sup>29</sup>。

中国における租税救済制度は、行政審査制度の一形態である「税務行政再審査」<sup>30</sup>制度として設けられている。具体的には、納税義務者や税務機関を相手とする者（以下、「納税義務者等」と言う。）が、税務機関及びその職員が行った租税行政処分が納税義務者等の合法的な権益を侵害した場合、納税義務者等は法に基づきその一段階上級の税務機関に対して、当該租税行政処分について税務行政再審査を申し立てることができる。再審査機関（上級税務機関）は、税務行政再審査の申立てがあった場合、当該租税行政処分の適法性と妥当性について審査を行い、裁決を下し或いは調停を行うとされている。なお、再審査機関による決定が下された場合、申立人は当該決定を履行しなければならないとされている。

日本の不服申立制度における行政不服審査では、基本的に原処分庁に対して異議申立を行い、当該異議申立てに対する決定に対して不服がある場合には、国税不服審判所に審査請求を行うという2審制を採用している<sup>31</sup>。

中国国家税務総局税収科学研究所所長の劉佐氏は著書で、税務行政再審査制度は、税務行政争議の解決や、公民、法人とその他組織の合法的権益を保護し、税務機関の法に基づく職権行使を保障し監督にその効果を発揮すると述べている<sup>32</sup>。しかしながら、中国の再審査機関は原処分機関の上級機関とはいえ、日本の不服審判所のように税務行政執行機関とは独立した機関ではなく同じ税務行政執行機関であることから、納税者にとって公平公正な審査が行われる制度となっているかという点は疑問である。

#### (2) 行政訴訟

上記の税務行政審査制度は、税務行政執行機関である税務当局当事者に対して再審査を請求し解決を図るものであるが、司法手段で解決を図る方法として行政訴訟制度が設けられている。具体的には、公民、法人及びその他の組織は、税務機関及びその職員が行った租税行政処分が違法又は不当であり合法的な権益を侵害され、上記の税務行政再審査制度より再審査の申し立てを行ったものの、その決定に不服がある場合には、法に基づき人民

<sup>29</sup> 中華人民共和国税収徴収管理法第8条4

<sup>30</sup> 中国語原文では「税務行政復議」と記されている。

当該制度は、中華人民共和国行政復議法、中華人民共和国税収徴収管理法、及び税務行政復議規則が根拠規定とされている。

<sup>31</sup> なお、青色申告者については、異議申立てを経由することなく、処分があったことを知った日の翌日から2月以内に国税不服審判所長に対して、直接審査請求をすることができるとされている。（国税通則法75条第4項）

<sup>32</sup> 前掲28 劉佐著 P416



法院（裁判所）に行政訴訟を提起することができるとされている。このように、税務に関わる行政訴訟では、日本と同様に不服申立前置主義が採用されている<sup>33</sup>。

なお、人民法院は、訴状を収受した後、手続き要件にかかる審査を経て、7日以内にこれを立件又は受理しないとする決定をしなければならない。また、原則として立件の日から3か月以内に第一審判決を下すものとされている。

当該税務行政訴訟の当事者は、人民法院第一審判決に不服がある場合、判決正本送達日から15日以内に、一段階承久の人民法院に控訴することができるとされている。また、人民法院は、当該控訴状収受の日から2か月以内に最終判決を下すこととされている<sup>34</sup>。

### (3)国家賠償請求

公民、法人又はその他の組織は、税務機関及びその職員が行った租税行政処分により、合法的な権益を侵害され損害を被った場合には、国家賠償請求権を有するとされている<sup>35</sup>。

### (4)実務における不服申立制度の現状

筆者の中国駐在中（2004年から2009年）や日本帰国後現在に至るまで引き続き中国業務に関与しているが、筆者が関与した案件ではこれまでに納税者側から当該制度による租税救済を図ったという事例はなく、筆者の知る中国人の注冊会計師及び注冊税務師<sup>36</sup>からも実際に当該制度を活用して救済されたというような事例を聞くことはできなかった。

実際に当該制度を活用しようとした場合、所轄税務局及びその税務職員と正面から対立するものであり、必ずしも法令規定通りに執行されているとは言えない税務行政の現状を鑑みた場合、現地法人の円滑な運営を第一に考える傾向にある日系企業にとっては、当該制度は有名無実化していると言える。

## 1-4 中国における法人課税制度の概要

### 1-4-1 近代の法人課税制度の沿革及び概要

中国の近代税制は、中国の経済体制が共産主義における計画経済から市場経済への移行に伴い大きな変化を遂げている。特に法人課税においては、改革開放政策により外資の導入を積極的に進めるため、外資系企業及び外国企業には内資企業とは区別し「外商投資企業及び外国企業所得税法」（以下本論文では「外資企業所得税法」と略す）が適用され、優遇税率やタックス・ホリデー（2年間免税3年間半減税）等様々な優遇税制が与えられていた。

<sup>33</sup> 中国：行政訴訟法第37条、税収徴収管理法第88条。日本：国税通則法第115条、行政事件訴訟法第14条

<sup>34</sup> 中国の裁判制度は2審制を採っている。

<sup>35</sup> 中華人民共和國行政訴訟法第67条及び中華人民共和國国家賠償法第2条

<sup>36</sup> 注冊会計師は日本の公認会計士に、注冊税務師は日本の税理士に相当する。

改革開放政策により、経済が順調に発展するとともに、外資誘致の必要性が薄れてきたこと、2001年のWTOへの加盟により税制面においても内外格差を解消する必要があったこと、さらには内資企業からの租税公平原則の要請等から、2008年に内資企業と外資企業の企業所得税が現行の企業所得税法<sup>37</sup>に統一された。

また、現行の企業所得税法には、中国経済の国際化を踏まえ租税回避防止規定として、移転価格税制、タックスヘイブン対策税制、過少資本税制及び国際租税回避取引への課税の一般規定が設けられている。（企業所得税法第44条～47条、企業所得税法实施条例第109条～第120条、以下、企業所得税法の略語は「企所法」とし、企業所得税法实施条例の略語は「企所法例」とする。）

## 1-4-2 外商投資企業及び外国企業に対する課税の概要

### (1) 現行の企業所得税法の概要と特徴点

2008年1月1日より外資及び内資企業に対して共通して適用される「企業所得税法」及び「企業所得税法实施条例」が施行されている。新たな企業所得税法の特徴として、外商投資企業に対する優遇政策を廃止し、企業間の公平性を確保し、国家重点産業に掲げられる環境・省エネ・IT関連産業へ優遇政策を設け、租税回避行為に対する課税強化を図り税収の公平性の確保を図っている点があげられる。

#### ① 納税義務者及び課税所得の範囲

企業所得税の納税義務者は、中国国内において企業及び収入を取得するその他の組織（以下「企業」と略す。）とされており、企業を居民企業と非居民企業に分類している（企所法第1、2条）。

居民企業とは、中国国内に設立された企業、または外国の法律により設立されたが実際の管理機構が中国国内にある企業とされている（企所法第2条）。ここでいう実際の管理機構とは、企業の生産経営・人員・財務・財産等を実質的かつ全面的に管理・支配している組織とされている（企所法条例第4条）。また、外国の法律により設立されたが実際の管理機構が中国国内にある企業とは、具体的には、中国華南地域<sup>38</sup>で頻繁に行われているビジネスモデルの企業で、香港にペーパーカンパニーを作り来料加工方式で華南地区の工場に製品を作らせ、ペーパーカンパニーの社員の実際の仕事は当該工場において生産指導や管理を行っているような企業が該当する。

このように、中国における居民企業と非居民企業の区分基準は、会社設立地に加え、実際の管理機構が中国にあるか否かにより判断される。

居民企業と非居民企業の課税所得の範囲及び税率をまとめると以下図表のとおりである。

<sup>37</sup> 中華人民共和国企業所得税法（2007年3月16日中華人民共和国主席令第63号）2008年1月1日施行。

<sup>38</sup> 中国の南方地域を指し、一般的には広東省、福建省及び海南島を含めた地域とされている。

【図表 8】 納税者区分と課税所得の範囲<sup>39</sup>

区分	定義、機構・場所の有無	課税所得の範囲	税率、納税方法
居民企業 (内国法人)	i) 中国法により中国国内に設立した法人 ii) 外国法により設立された法人で実際の管理機構が中国国内にある法人	国内源泉所得及び国外源泉所得 (いわゆる全世界課税)	税率：原則 25% 方法：申告納税方式
非居民企業 機構・固定的 場所 (有り)	外国法により設立された法人で中国国内に機構・固定的場所を有する。	国内源泉所得及び国外源泉所得で中国国内の機構・固定的場所に帰属する所得	税率：原則 25% 方法：申告納税方式
非居民企業 機構・固定的 場所 (無し)	外国法により設立された法人で中国国内に機構・固定的場所を有しない。	国内源泉所得のみ	税率：原則 20% (10%に優遇) 方法：原則として源泉徴収方式

日本では法人税法上、「内国法人」と「内国法人以外の法人」に区分されている。「内国法人」は「国内に本店または主たる事務所を有する法人」とされており、「外国法人」は「内国法人以外の法人」に該当し（法人税法第 2 条三、四。以下、法人税法の略語は「法法」とする。）、本店所在地を基準に区分をしている（設立地主義）。そして、内国法人に対してはその源泉が国内にあるか国外にあるかを問わず、すべての所得について納税義務を負うとされている。また、外国法人は国内源泉所得についてのみ法人税の納税義務を負うこととされている。（法法 4 条三項）

以上のように、中国では居民企業と非居民企業の区分基準は「設立地主義」に加え「管理支配基準」により判断されるため、中国の居民企業の範囲は日本の内国法人よりも広い範囲となっている点が特徴的である。

## ② 課税所得額の計算

企業課税所得額の計算は発生主義を原則としており（企所法例 9 条）、以下の算式で計算することとされている（企所法 5 条）。

$$\text{課税所得金額} = (\text{収入金額} - \text{非課税・免税収入}) - \text{各種控除可能額} - \text{繰越欠損金}$$

【図表 9】 課税所得金額計算の各項目の主な内容

項目	内容	備考
収入金額	課税対象期間において企業が貨幣及び非貨幣資産で取得した、物品販売収入・役務提供収入・財産譲渡収入・持分投資収益（配当金等）・利息収入・賃貸料収入、特許権使用料収入・従増益収入・その他収入（棚卸差益・時効が到来した債務・貸倒処理後の債権回収・違約金収入・為替差益など）	企所法 6 条 企所法例 22 条
非課税・	非課税収入：国や地方からの補助金、法令に基づき取得する政府関係基金等、国務院が	企所法 7 条

<sup>39</sup> 池田博義著 「日中新法制度下のビジネス再構築」財団法人大蔵財務協会出版（初版）平成 21 年 9 月 48 ページ掲載表を筆者一部変更

免税収入	規定するその他の非課税収入 免税収入：国債利息収入・条件に適合する内国法人間の受取配当金等の持ち分投資収益・条件に適合する非営利組織の収入。	企所法 26 条
各種控除可能額	企業で実際に発生した収入の取得に関連する原価、費用、税金、損失およびその他の支出を含む合理的な支出。 控除不可支出：①法人が支払う配当金、②企業所得税、③各種税金の延滞金、④罰則金、⑤公益性寄附金以外の寄附金、⑥賛助支出、⑦未承認の引当金、⑧収入と関係ない支出。 その他にも福利費支出、組合経費、従業員研修費、交際費、広告宣伝費は控除限度額が定められている。また、管理費、賃貸料、特許権使用料及び支払利息は控除してはならないとされている。	企所法 8 条 企所法 10 条 企所法 40 条～44 条、49 条、53 条
繰越欠損金	翌年以後 5 年間に発生した課税所得の控除に充てることができる。	企所法 18 条

### ③ 外資優遇税制

従来の外国企業及び外国投資企業所得税法（以下、略語は「外資企業所得税法」とする。）では、外資企業の誘致を最優先とし、地域による優遇税率（原則 30%、優遇税率 15%・24% 等）、生産型企業等に対するタックス・ホリデー（2 免 3 減半等）<sup>40</sup>、国内再投資による税額還付<sup>41</sup>、国外投資者への配当金の免税、国産設備購入による企業所得税の税額控除等、多くの優遇税制が設けられていた。これらの優遇税制により、内資企業から税負担の不公平性について是正を求める声が年々高まってきていた。また、近年の経済発展に伴い、外需依存から内需拡大へ経済政策の方向転換が行われたことにより、外資企業と内資企業の企業所得税法を統一した現行の企業所得税法が制定された。

現行の企業所得税法では、外資・内資問わず政府が重点を置く分野を推奨するための優遇政策となっている。具体的には、農・林・牧・漁業プロジェクトに係る所得、重点公共インフラプロジェクトに係る所得、環境保護・省エネプロジェクトに係る所得、一定の技術移転による所得は免税或いは軽減されている。（企所法 27 条、企所法例 86 条～90 条）、その他に小規模薄利企業<sup>42</sup>の軽減税率（20%）や重点高度最新技術の軽減税率（15%）（企所法 28 条）等がある。

なお、外資企業所得税法から企業所得税法に改正されたことにより、外資企業所得税法に定められていた主な優遇税制は、一定の経過措置を設けた上で廃止されることとなった。（図表 10 参照）

<sup>40</sup> 会社設立後、繰越欠損金充当後の利益を初めて獲得した年度から 2 年間は免税、3 年目から 5 年目までは税率を半減する制度。従来の外国企業所得税法では主に生産型企業を中心に適用されていた。（外資企業実施細則第 72 条、国务院 奨励外商投資規定第 8 条、9 条）

<sup>41</sup> 外資企業が稼得した利益を国外投資者に送金することなく、当該外資企業への増資或いは新たな外資企業への出資を行った場合、再投資の対象となった利益を稼得した外資企業が過去に納税した企業所得税額の 40%を当該外資企業の投資者へ還付する制度。（外資企業所得税法第 10 条、同法実施細則第 82 条）

<sup>42</sup> それぞれいづれの要件にも該当する企業（制限・禁止業種企業は除く）  
製造業は年度課税所得金額 30 万元以下・従業員数 100 人以下・総資産 3000 万元以下。  
非製造業は年間所得金額 30 万元以下・従業員数 80 人以下・総資産 1000 万元以下。

【図表 10】 主な旧法外資優遇税策の経過措置

優遇政策	経過措置内容
優遇税率（15%・24%等）	2008年～2012年間で段階的に税率引き上げ。2012年からは現行税率。
タックス・ホリデー（2免3減半等）	2008年より前に適用を開始している場合には、満了期間まで適用可。2008年時点で適用を開始していない企業は、2008年度を適用第1年度として開始したものとみなされる。
国産設備購入による税額控除 国内再投資による税額還付	新税法施行と同時に廃止
外国投資者に対する配当金免税	2007年以前に稼得した利益の配当は免税。2008年以降に稼得した利益の配当は軽減税率10%で課税。

### 1-4-3 租税回避防止規定の概要

#### (1) 企業所得税法上の租税回避規定

租税の公平性を確保することを目的に、特別納税調整項目として、移転価格税制、タックスヘイブン税制、過小資本税制及び一般的租税回避防止規定が設けられている。また、国家税務総局は特別納税調整管理の規範として「特別納税調整実施弁法」（国税発[2009]2号）（以下、略語は「納税調整法」とする。）を公布している。

#### (2) 移転価格税制

中国では、1991年7月施行の外資企業所得税法及び2001年5月改正施行の租税徴収管理法において移転価格税制の規定が設けられた。その後公布された個別通知により、移転価格税制の強化が図られており、2008年1月施行の企業所得税法において特別納税調整項目の一つとして規定されることとなった。

なお、移転価格税制に関する詳細については、以下第2章で述べる。

#### (3) タックスヘイブン税制

タックスヘイブン税制は、軽課税国に子会社を設立し、当該海外子会社を通じて経済活動を行い、当該海外子会社に利益を内部留保することで親会社側の税負担の回避あるいは軽減を図ろうとする行為に対処するための税制である。

具体的には、居住者企業や中国居住者に一定の条件で支配されており<sup>43</sup>、実際税負担が企業所得税率（25%）の50%以下の国に設立された外国企業が、合理的な経営上の理由もなく利益配当を行わず又は利益配当の減額させた場合には、これらの利益の額のうち、当該居住者企業に帰属すべき部分を当該居住者企業の当期の課税所得に加算しなければならないとされている（企所法45条、企所法条例118条、納税調整法76条）。

<sup>43</sup> 居住者企業に単独で10%以上の持分を所有され、居住者企業及び中国居住者に50%以上の持分を所有されている外国企業

当該規定は、上記本法及び実施条例に記載されているのみであり、詳細な取り扱い通知は公布されていない。このため、軽課税国に存する子会社が利益配当を行わないことについて、合理的な経営上の理由がない場合（或いは合意的な理由がある場合）とは、具体的にどのような状況であるのか等、実務上不明な点が多い。

さらに、企業所得税法第47条では「企業がその他の合理的な商業目的がなく、課税収入或いは所得額を減少させた場合には、税務機関は合理的な方法により調整を行う権限を有する。」という一般的な租税回避防止規定が設けられている。また、特別納税調整実施弁法第92条では一般的な租税回避防止調査を行う事由に、タックスヘイブンをを用いて租税回避を図る計画が存在する場合が掲げられており、企業所得税法第45条（タックスヘイブン課税）と第47条（一般的な租税回避防止規定）の関係について、実際の運用上どのように取り扱われるかが不明確である。

日本では同様の税制として、外国子会社等合算税制が昭和53年度の税制改正において導入されている。なお、同税制は外国子会社等を通じた課税逃れ等が多発していることから、ほぼ毎年のように改正が図られている<sup>44</sup>。

日本の現行制度は、合算対象となる外国子会社について、税負担率が20%以下の国又は地域に本店等を有する外国法人で、我が国の居住者又は内国法人によって一定の条件<sup>45</sup>で支配されている外国子会社（以下、特定外国子会社等と言う。）の留保所得のうち、特定外国子会社等の持分を10%以上保有する居住者又は内国法人等に対して、その居住者又は内国法人等が保有する持分に対応する部分は、その居住者又は内国法人等の収益の額とみなして、その居住者又は内国法人等の課税所得に合算して課税することとされている<sup>46</sup>。（租税特別措置法66の6①、66の9の2①、租税特別措置法施行令39の14①。以下、略語は「措法」及び「措法令」とする。）

中国と日本の制度を比較すると、軽課税国の判定基準となる税率（いわゆるトリガー税率）は、中国では「本法に定める税率の50%以下」としているのに対し、日本では「本法税率と関係なく「20%」」と定めている。日本では同制度導入時から平成4年度税制改正前までは、軽課税国の範囲は大蔵省告示でこれを定めることとされていたが、平成4年度の税制改正において税負担率が「25%」以下の国（地域）とされ、平成22年度税制改正で現行の「20%」に引き下げられている。

#### (4)過小資本税制

過小資本税制とは、外商投資企業の事業活動資金調達において、親会社からの出資ではなく、親会社からの借入を多くすることで、支払利子が増え所得額を小さくしようとする行為を防止するものである。

<sup>44</sup> 川田著「租税法入門」第5版 財団法人大蔵財務協会 P225 脚注コメント

<sup>45</sup> 外国子会社の発行済み株式総数又は出資総額の50%を超える株式数又は出資を直接及び間接に保有されているもの

<sup>46</sup> 前掲44 川田著 P385-386 一部引用

具体的には、企業がその関連者から受入れた債権性投資および持分性投資の割合が規定の基準<sup>47</sup>を上回ることにより発生した利息支出は、課税所得額を計算するときに控除してはならないとされている（企所法46条）。また、ここでいう債権投資とは、企業直接あるいは間接に関連企業から取得し、元金の返済や利息支払いを必要とする或いは利息支払いの性質を有する方式で補償する必要のある融資をいう。さらには、関連企業から間接に取得した債権投資は、第三者を通じて行われる融資（委託貸付）<sup>48</sup>や、親会社保証により第三者から行われる融資等を含む。

日本では、同様の税制が平成4年の税制改正で導入されている。

日本の制度は、法人が、各事業年度において、国外支配株主等に負債の利子を支払う場合において、その事業年度のその国外支配株主等に対する負債にかかる平均負債残高がその事業年度のその国外支配株主等のその法人の純資産に対する持分額（国外支配株主等の資本持分）の3倍に相当する金額を超えるときは、その法人がその事業年度においてその国外支配株主等に支払う負債の利子の額のうち、その超える部分に対応する負債の利子の額は、原則としてその法人のその事業年度の損金の額に算入されないとされている（措法66の5）。ただし、その法人のその事業年度の総負債にかかる平均負債残高がその法人のその事業年度の自己資本の額の3倍に相当する金額以下となる場合には、この制度は適用されないとされている（措法66の5①⑦）<sup>49</sup>。

中国と日本の制度を比較すると、中国の場合、債権性投資金額が持分性投資金額の2倍を超えると当税制が適用されるが、日本の場合には倍数が3倍となっており、中国の方が厳しい条件となっている。

中国では当該制度は、前述のタックスヘイブン税制同様に実務上は必ずしも厳格に実施されているとは言えない。しかしながら、これら租税回避防止規定の執行を強化する方向にあるため、中国国内のグループ企業から委託融資により借入を行っている場合や日本親会社の保証により銀行から融資を受けているような企業は、特に注意を要する。なお、企業がその関連者から受け入れた債権性投資と持分性投資の割合が規定割合を超えている場合には、当該支払利息の支払いの合理性を説明する同期資料を保存し、税務機関からの要求があればこれを証明する義務も課されている（納税調整法第89条）ため、中国現地法人の資金調達においては、当該税制のリスクも踏まえ判断することが求められる。

---

<sup>47</sup>債権性投資と持分性投資の比率が金融企業の場合5:1を超えないこと、その他の企業は2:1を超えないこと。「関連企業に支払う利息の税引前控除の標準に関する税収政策問題に関する通知」（財税[2008]121号）

<sup>48</sup> 外商投資企業は、一般的に他社への直接的な資金貸付が禁止されているため、金融機関を経由した間接融資制度が設けられている。

<sup>49</sup> 前掲44 川田著 P231

## 1-5 中国に進出する中堅中小企業が抱える課税問題と移転価格課税リスクについて

### 1-5-1 日本親会社支援に関する対外送金と課税の問題

日本親会社と中国子会社との間の取引（貿易取引を除く）のうち頻繁に発生する取引として、日本親会社の専有技術（ノウハウ）を中国子会社に使用許諾し、その対価として使用料を徴収する取引（技術援助或いはロイヤリティ取引）がある。その他に、技術移転を伴わない単なる技術サービス或いは経営指導などの役務提供取引がある。

これら役務提供に係る対価を日本親会社に送金する場合、外貨管理局による厳しい管理が行われている<sup>50</sup>。具体的には、上記ロイヤリティ取引や役務提供取引については、外貨管理上「サービス貿易取引」と位置づけられ、これらサービス貿易取引の対外送金に当たっては、1回の送金が3万ドル以上である場合、税務機関の納税証明書又は納付書或いは免税証明書の提出が求められている<sup>51</sup>。

これら技術援助契約やロイヤリティ契約の使用料と技術サービス契約や役務契約における役務報酬は、中国国内法ではいずれも国内源泉所得として課税対象とされている。なお、日中租税条約では、役務報酬は事業所得として恒久的施設<sup>52</sup>の有無により課税の有無が判断される。（下記図表 10 参照）

【図表 10】日本親会社と中国子会社間の主な取引に対する企業所得税課税

取引種類	企業所得税の課税関係	日中租税条約の所得区分
特許権・商標権使用許諾契約 専有技術・ノウハウの使用許諾契約	10%の源泉徴収課税	使用料所得 (条約第 12 条使用料)
技術サービス契約 経営指導・コンサルティング契約 その他役務提供契約	恒久的施設有りの場合に限り課税。 利益に対して 25%税率で課税 利益＝収入金額×みなし利益率（15%～50%）	事業所得 (条約第 7 条企業又は恒久的施設の利得)
配当金	10%の源泉徴収課税	配当所得（条約第 10 条配当）
受取利息	10%の源泉徴収課税	利子所得（条約第 11 条利子）

前述のとおり、これらロイヤリティ契約や役務提供契約に係る報酬を対外送金する場合、税務当局より納税証明若しくは免税証明を取得する必要がある。ところが、実務上は必ずしも適切な課税処理が行われていない場合がある。筆者が実務において実際に経験したケ

<sup>50</sup> 外貨が不足していた古い時代では、中国からの不正な外貨流出を規制する目的で外貨の出入りを管理監督するためといわれていた。しかし、現在ではホットマネーとして中国国内に不正な外貨流入がないように管理監督している傾向にある。

<sup>51</sup> 「サービス貿易取引における対外支払に関わる税務証明書提示に関する通知」（外貨管理局 匯発[2008]64号）

<sup>52</sup> 恒久的施設とは、事業を行う一定の場所であって、企業がその事業の全部または一部を行っている場合をいうとされている。さらに、当該恒久的施設には、事業の管理場所や支店、事務所、工場、作業場、天然資源を採取する場所なども含まれる。また、建設工事現場等の工事関連については、6カ月を超える期間存続する場合、長期コンサルティング業務については、12カ月間に合計6カ月を超える期間行われる場合、恒久的施設があるとされている。（日中租税条約第5条）



ースでは、役務提供業務報酬について、恒久的施設が無い場合日中租税条約により企業所得税は免税となるにも関わらず、税務当局側は免税証明書の発行を拒否された<sup>53</sup>。一方、納税者側は送金対応を優先したため、送金エビデンスである免税証明書の取得をあきらめ、納税証明書を取得するため課税判断を受け入れてしまった。また、そもそも上記課税取扱いを理解せず、税務当局に言われるがまま納税してしまっていたというケースもあった。

上記課税の実質的な判断は、最下部（県・市・区・旗レベル又はその分局）の税務局担当者が行っているため、法令規定及び租税条約上の適切な判断がなされるとは限らないのが現状である。また、外管理規制の影響を避けるため、正規の送金手続きを行わず、他の取引に当該報酬分を反映させて回収しているケースもある。このように、取引実態と課税処理が合致しない場合や、合理的な理由がなく他の取引で代替的に対価回収している場合には、移転価格税制において関連者間取引の事実認定に影響を与える可能性が懸念される。

#### 1-5-2 恒久的施設認定に伴う中国出張者の個人所得税課税の問題

日本親会社と中国子会社との間で行われている取引について、適切な課税判断がなされていないケースがあることは前述のとおりであるが、事業所得に関して恒久的施設の判断に付随し、当該事業所得に関連して中国に出張した社員の中国における個人所得税課税が問題となる。なお、本論文では中国における法人課税を中心に論ずるため、ここでは当該問題の概要を述べるにとどめる。

中国における個人所得税の取り扱いでは、日本からの出張者は非居住者とされ、以下の要件に該当する場合には、短期滞在者として中国での個人所得税の納税義務は発生しない（租税条約第15条第2項）。

（短期滞在者の免税要件）

- ①中国国内滞在日数が暦年で183日以内であること<sup>54</sup>。
- ②給与の支払いは中国国外の雇用主であること
- ③給与が国内の恒久的施設又は固定施設によって負担されるものでないこと

日本親会社と中国子会社間の役務提供取引について恒久的施設有りとして認定された場合には、当該取引に関わる社員の給与は中国国内の恒久的施設で負担されているものとみなされ、上記の免税要件を満たさないこととなる。つまり、恒久的施設有りとして認定された取引に関わる社員が中国に出張している場合には、中国での個人所得税の納税義務が発生し、中国滞在日数分に応じた個人所得税を納税しなければならないことになる。

恒久的施設有りとして認定されたことにより、中国出張者の個人所得税納税が発生する場合、日本親会社にとっては税務コストの増大をもたらすことになり、当該コスト分も含め、中

<sup>53</sup> 筆者が実際に経験した事例では、税務局担当者が事業所得に対して恒久的施設の有無を判定することなく、単純に使用料所得と同じ10%の源泉徴収課税と判断し、恒久的施設が無い事実を認め、日中租税条約により免税となることを認めつつも、免税証明書の発行を拒むというようなケースであった。

<sup>54</sup> 中国国内法では90日以内であるが、日中租税条約第15条において183日以内とされている。

国子会社からの対価回収額が適切であるかが問題となり、後述する移転価格税制にも影響を与えることとなる。

### 1-5-3 中国現地法人出向者給与に係る課税問題

#### (1) 中国現地法人出向者に対する給与支払い方法の実態

日本親会社から中国現地法人への出向者に係る給与については、その費用負担に関連して日中双方において様々な課税問題を引き起こしている。

中国現地法人の出向者は、中国現地法人支払給与のほか、日本親会社からも日本で給与支給を受けているケースが一般的である<sup>55</sup>。これは、出向者側の都合<sup>56</sup>が主な理由であるが、中国現地法人から出向者給与を外貨支払いの手続きが煩雑であることや、合弁企業の場合には合弁企業の給与体系と日本親会社の給与体系の格差問題により、日本人出向者給与の全額を中国現地法人で負担することができないという事情がある。

#### (2) 日本親会社負担給与に対する寄附金課税の問題

前述のとおり、中国現地法人の出向者に係る給与負担について、日本親会社側で一部を負担しているケースは少なくない。この場合、日本親会社側での当該給与について、法人税法上海外子会社に対する寄附金認定の問題が挙げられる。

日本親会社の社員を中国子会社へ出向させる場合、海外の給与水準が日本に比べて低いため、出向者の派遣前の給与額を保証するため親会社側で負担することがある。これらは一般的に給与格差補てん金と言われるものであり、法人税法基本通達 9-2-47 において、出向元法人が出向先法人との給与条件の格差を補てんするために出向者に対して支給した給与の額は、出向元法人の損金の額へ算入することが認められている。

中国子会社が日中合弁企業である場合、高額な日本人出向者の給与を拒否する傾向があり、日本親会社側で出向者給与の相当の部分を負担せざるを得ない場合が少なくない。この給与負担がどの程度までであれば当該通達の認める範囲とされるか明確には定められておらず、出向先法人の所在する国の経済状況・物価水準・給与水準や、出向先法人の経営体制（独資経営か合弁経営か）等を勘案して判断すべきものであるが、税務調査では疑義を生じさせやすい事項である。

また、出向者給与の費用負担の帰属については、移転価格税制上も会社の財務分析や独立企業間価格算定においてどちら側のコストとすべきかという問題を引き起こしている。

<sup>55</sup> 筆者が中国駐在時か現在に至るまで関与してきた税務支援業務の顧客の状況に基づく。

<sup>56</sup> 出向者の日本帰任時の生活再設計のためや、単身赴任である場合には日本に残した家族の生活資金確保のため等であるが、業務命令に基づき海外駐在する者側からすると至極当然な要望である。

#### 1-5-4 日中合弁企業における課税問題

中国が改革開放路線に転換後の初期に中国へ進出した企業は、中国当局の出資規制の影響や中国ビジネスの経験不足を補うため中国パートナーの援助を期待し、日中合弁企業の形態による進出が多かった。中国の開放が進むにつれ、現在では経営の自由度が高い独資企業形態による進出が一般的となってきたが、市場の動きが早い中国市場のビジネスチャンスを見逃さぬために、早期に現地法人を立ち上げ取引を開始することを主な目的として、あえて中国パートナーとの合弁で進出しようとする会社が増えてきている。

しかし、中堅中小企業が日中合弁の形態で進出する場合、現地法人の経営は中方パートナーが主体となり行われているケースが多い。この場合、日中合弁会社の運営において、日本投資者側の都合は考慮されず、中方投資者の都合や中国のビジネス慣習に偏った運営がなされる傾向にある。例えば、日本から派遣される出向社員のコストは一部だけの負担とし、その大部分を派遣元の日本側投資者側での負担を求める傾向にある。また、日本投資者側へ技術指導やノウハウの提供を求めるものの、その対価の支払いを拒否し、日本親会社からの輸入価格について現地法人支援を目的に低価格での供与を要求する等、日中合弁企業の利益確保を優先する傾向にある。

このような場合、当然ながら日本親会社側では海外子会社との取引について、適正な価格での取引が行われずとして移転価格税制の問題が発生する。さらに、対価回収が行われていない場合には、中国子会社に対する寄附金認定の問題が発生することとなる。

そのほかにも、中国人経理スタッフは可能な限り納税を少なくしようという意識が強く、結果として不適切な申告が行われていることも少なくなく、内部統制の不備により税務リスク<sup>57</sup>が日本側投資者の見えないところで多く存在しているといえる。

中国に進出した企業が実務上税務問題となりやすい上記事項は、いずれも日本親会社の取引と密接に関わるものである。これらの課税問題の対応次第では、近年日中双方ともに重要性が増してきている移転価格税制の問題を引き越す要因となる。特に、中国の課税当局は近年、移転価格税制の整備と課税強化を図っている。このような中、移転価格税制に対する理解が不足し意識が低い中堅中小企業の中国現地法人にとっては、これまで以上に移転価格税制の課税リスクが高まってきている。

次章では、中国の移転価格税制の概要及びその特徴点を明らかにする。

---

<sup>57</sup> 例えば、売上計上を現金回収するまで行わず、売上計上時期に期ずれが生じていたり、税務上損金計上が認められる要件の一つとなっている発票（税務上の領収書）を先行して取得することで、未納品や未了の役務提供にかかるコストを前倒しで計上する等である。

## 第2章 中国の移転価格税制の概要及び特徴点

### 2-1 移転価格税制導入の背景と沿革

#### 2-1-1 中国における移転価格税制の背景と沿革

中国が改革開放路線へ転換して以降、外資に対して様々な優遇税制を設け中国への投資を誘導していた。一方で、外資優遇政策の影響もあり、外資系企業からの税収が確保できていないという状態が生じ、税務当局は国外関係会社との取引を通じて所得が海外に移転しているのではないかという疑いを強めた。1991年に外資系企業を対象とした外商投资企业及び外国企業所得税法及び同法実施細則を制定し、同法第13条において国外関連取引価格に対する独立企業間原則の適用が規定され、中国税制で初めて移転価格税制が導入された。その後、1992年に税収徴収の管理、租税徴収及び納税行為の規範化、納税者の合法的権益の保護を目的とする税収徴収管理法(1992年9月4日中華人民共和国国務院令60号。以下、略語は「税徴管法」とする。)が公布され、同法第36条で関連企業間取引において課税所得の減少が生じた場合、税務機関は合理的更正の権限を有することが明記された。なお、当該税収徴収管理法の適用範囲は税務機関が法に基づき徴収する全ての租税とされているため、企業所得税のみならず、流通税である増値税や営業税に対しても移転価格税制が適用されることとなる。

このように、法令規定において移転価格税制が明記されるものの、導入当初はまだ運用段階には至らず、中国における移転価格税制が本格的な運用及び強化される転機となったのは、1998年2月20日に国家税務総局より「移転価格税制管理業務をより一層強化することに関する通達」(国税発[1998]025号)が発遣されてからである。当通達は、移転価格の租税管理業務をより一層強化し、地域間の移転価格租税管理業務におけるきわめて不均衡な状況を是正・克服するため国家税務総局の下部組織である各省、自治区及び直轄市の国家税務局と地方税務局に充てた通達である。

1998年の25号通達では、中国当局が移転価格税制を強化する目的として次のように述べている。「・・・対外開放の深化と拡大に伴い、グローバルな投資は日々増しており、外国投資者が関連企業間取引を通じて価格移転で利益を移転することによる納税回避の現象は深刻になる一方である。これにより財政収入が浸食され国家権益がそこなわれるだけではなく、中国で投資する企業が利益上げていないかのような虚像(中国投資に対するイメージダウン)をもたらし、投資環境を悪化させるという逆効果が生じている。・・・従って、移転価格税制管理業務の推進は、法に基づいた租税管理を堅持し国家権益を守ることの具体的な表現であり、税の公平負担原則を貫き外国投資者の合法的利益を保護して、社会主義市場経済の秩序ある発展を促進する。・・・」<sup>58</sup>。その他にも、移転価格税制管理業務は総合的な経済分析と幅広い調査により科学的に実施されること。当局税務職員

<sup>58</sup> 国税発[1998]025号一。和訳文：PWC編著「中国税法全集2008-2009年版」P297抜粋

指導強化を行い意識の統一、周知、部門間協力を確実に実施すること合理的な管理機構を設置し、専門スタッフの配置を推進すること。移転価格税制管理法規をさらに整備すること。専門スタッフの教育を推進し、奨励制度等により人材確保を安定させること。他の行政部門との情報交換を強化し、情報ネットワークを構築すること。そして、国際税務協力を供することが明記されている。

1998年25号通達の後も、移転価格税制に関する法規が立て続けに公布<sup>59</sup>されており、2008年1月1日より施行されている現行の企業所得税法において、特別納税調整として租税回避防止規定の一つとして移転価格税制が規定されている。また、現行の企業所得税法では、国外関連者及び国外関連取引の情報を記載した企業年度関連企業間取引報告書の提出が義務付けられている<sup>60</sup>。当該報告表は日本における法人税法別表17(四)に相当するものである。さらに、2009年1月8日に本邦の移転価格税制を含む特別納税調整規定に関する事務処理指針として「特別納税調整実施弁法(試行)」が公布され、2008年1月1日に遡及して適用されることとなった。

このように、1991年に旧外国投資企業所得税法に初めて明文化されて以降、移転価格税制に関する多くの個別通知が発遺されているが、2008年から施行されている新企業所得税法及び特別納税調整実施弁法により、企業所得税に関わる移転価格税制の整備が行われた。また、税務当局による移転価格税制の執行に関する事務処理が規範化されたことにより、従前に比べ移転価格税制に関する予見可能性が高まり、納税者側にも一定のメリットをもたらしている。

## 2-1-2 日本における移転価格税制導入の背景と沿革

一方、日本における移転価格税制導入の背景は、1968年に米国が財務省規則を大幅に改正し移転価格税制の執行を本格化させたことに伴い、主要先進国が移転価格税制の整備を図っていたことや、OECDにおいて1979年5月に「移転価格と多国籍企業」と題する租税委員会報告書を採択するなど、海外での移転価格税制導入の動きが活発化している状況下で、日本でもタックスヘイブン対策税制に加え、新たな新税制の創設を求める声が高まっていた<sup>61</sup>。

昭和56年(1981年)3月の衆議院大蔵委員会にて「所得の海外移転に適応した税制及び執行体制の整備について検討すること」との付帯決議がなされ日本でもその導入に向けて

---

<sup>59</sup> 1998年「関連企業間取引税務管理規定(試行)」(国税発[1998]059号)、2004年9月「関連企業間取引事前確認(APA)の実施細則」(国税発[2004]118号)、2004年10月に「関連企業間取引税務管理規定(試行)」改正(国税発[2004]143号)、2005年7月に「中国居住者による租税に関する相互協議手続き開始申請の暫定弁法」(国税発[2005]115号)、2007年2月に「単一製造機能を負う外商投資企業及び外国企業の納税状況の調査に関する通知」(国税函[2007]236号)、2007年3月に「移転価格調査分析の強化に関する通知」(国税函[2007]363号)

<sup>60</sup> 2008年12月「企業年度関連企業間取引報告書」(国税発[2008]114号)

<sup>61</sup> 川田剛著「国際課税の理論と実務第5巻 移転価格税制」税務経理協会 P24

議論が進められた。その後、昭和 60 年（1985 年）12 月の税制調査会でこの問題が取り上げられ、翌年の昭和 61 年度の租税特別措置法の改正において移転価格税制が導入された<sup>62</sup>。

昭和 56 年の大蔵委員会における付帯決議から昭和 61 年（1986 年）度税制改正による導入まで 5 年の歳月を要しているが、これは新たな制度を導入しなくても、従来の法令の規定を適用することで対応が可能ではないかという意見が強かったためとされている<sup>63</sup>。具体的には、課税所得の一般原則である法人税法第 22 条において、有償又は無償による資産の譲渡及び役務提供に係る収益の額を益金の額に算入するとされており、同族会社の行為計算の否認規定である法人税法第 132 条及び寄附金の損金不算入規定である法人税法第 37 条である。

しかしながら、昭和 60 年の税制調査会の答申においてこれらの個別規定では十分な対応が困難であり、また諸外国との共通の基盤に立って、適正な国際課税を実現するために同制度の創設が適当とされたことを受け、新たな制度として移転価格税制が制定された。

このように、企業活動の国際化の進展に伴い、国外関連者との取引を通じて所得の海外移転を防止し、課税の適正・公平を確保することを目的とする点では中国も日本も同様である。しかし、その導入の実質的な意義は日中で異なっている。日本では、先進国の移転価格税制導入の動きに伴い国内法での対応が検討され、国際的な共通基盤に立った適切な国際課税を実現するために導入されたとしている。一方、中国では、誘致を行った外資企業により中国国内の課税権が脅かされていること、中国投資のイメージダウンをもたらしていることなどを理由に、国家権益を守り、社会主義市場経済の発展を促進するため、国内事情を優先して導入されたという点で、中国の税制が国内政策の動向に大きな影響を受けている点が特徴として挙げられる。

## 2-2 中国移転価格税制の特徴点

### 2-2-1 移転価格税制の定義

中国の移転価格税制は、企業所得税法第 41 条及び同法实施条例第 109 条において「企業とその関連者との取引が、独立取引原則に合致せず、そのため当該企業又はその関連者の納税額または課税所得額を減少させた時は、税務機関は自ら合理的な方法により更正する権限を有し、独立取引原則とは、関連関係にない企業間で公平な取引価格と慣習に基づいて取引を行う場合に遵守すべき原則をいう。」と規定されている。

一方、日本では、租税特別措置法第六十六条の四第一項において「法人が、当該法人に係る国外関連者との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行った場合に、当該取引につき、当該法人が当該国外関連者から支払いを受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は当該法人が当該国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、当該法人の当該事業年度の所得に係る同法その他の法人税に関する法

<sup>62</sup> 国税庁広報資料「最近 10 年間の動き（平成 11 年 7 月～平成 21 年 6 月）」第 5 章国際税務 P100

<sup>63</sup> 前掲 61 川田著 P24

令の規定の適用については、当該国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなす。」と規定されている。

上記の通り中国及び日本ともに、企業と当該企業の関連者との間の取引について、独立企業間価格で行われていない場合には、当該取引について独立企業間価格で行われたものとして課税更正をするという移転価格税制の基本的な仕組みに相違はない。

しかしながら、上記の通り中国は「企業とその関連者」との間の取引を移転価格税制の対象としているが、日本では「法人と当該法人に係る国外関連者」との間の取引を移転価格税制の対象にしている等、日本と中国における移転価格税制はいくつかの点で異なる。

以下、中国移転価格税制について日本の移転価格税制と比較し、その特徴点を明らかにする。

## 2-2-2 適用対象者と適用対象税目

中国における移転価格税制の適用対象者は、前述の企業所得税法の納税義務者となる法人のほか、税収徴収管理法では、税務機関が法に基づき徴収する全ての租税とされていることから、個人所得税の納税義務者も対象範囲に含まれていることになる。また、前述の通り流通税である増値税、営業税も移転価格税制の対象とされている。

一方、日本では移転価格税制は租税特別措置法 66 の 4 において、法人税に関する法令を対象としており、対象者は法人税の納税義務者に限られている。

【図表 11】 移転価格税制の対象範囲

	中国	日本
適用対象者	法人・機構・個人	法人
適用対象税目	企業所得税、増値税、営業税、個人所得税	法人税
根拠規定	企所法第 41 条、税徴管法 36 条、	措置法 66 の 4①

中国における移転価格税制は、上述の通り適用範囲が広く規定されているが、移転価格税制の整備は企業所得税法上の取り扱いが中心であり、実務上も企業所得税の取り扱いが中心となっている。

## 2-2-3 適用対象取引

中国の移転価格税制では、企業とその関連者との取引を対象としている。このため、国外関連者のみならず国内関連者も移転価格税制の対象とされている。これは、従来の外資企業所得税法において、外資企業の誘致を目的とする地域毎の優遇税制（優遇税率 15%・24%等、標準税率 30%）があったため、優遇税制が適用される地区に設立された国内関連者との取引を通じて租税回避行為が容易に可能であったことも一つの要因と考えられる。なお、特別納税調整実施弁法第 30 条において「中国国内取引について、結果的に中国国内

における納税額の総額に影響がない場合には、原則として移転価格の調査及び更正はしないこととする。」とされている。

現行の企業所得税法では地域毎の優遇税制は原則排除されており、政府が推奨するプロジェクトや特定業種の企業単位で優遇税制が適用されることとなったため、従来に比べ優遇税制の適用対象となる外資系企業は減少している。このため、税率の差による所得移転が問題なる可能性は以前に比べ低いものの、多額の繰越欠損金を抱えている国内関連者との取引を通じて所得移転が行われている場合には、国内取引について移転価格が問題とされる可能性がある。

【図表 12】 適用対象取引

中国	日本
関連者との以下の取引 ①建物建築物、車輛運搬具、機械設備、工具、商品、製品等の売買、譲渡及び賃貸業務を含む、有形資産の売買、譲渡及び使用 ②土地使用权、版權（著作権）、専売特許、商標、顧客名簿、販売網、ブランド、商業機密及びノウハウ等の特許権、工業品の外観設計又は実用新案権等の工業所有権の譲渡及び使用权の提供業務を含む、無形資産の譲渡及び使用 ③各種の長短期の資金の貸付、担保及び各種の利付前払及び延払等の業務を含む、資金融通 ④市場調査、販促、管理、行政事務、技術サービス、メンテナンス、設計、コンサルティング、代理、科学研究、法律、会計事務等のサービス提供を含む、役務提供	国外関連者との以下の取引 ①資産の販売、 ②資産の購入 ③役務提供 ④その他の取引  なお、上記取引において、他の非関連者を通じて行った場合であっても、当該非関連者との取引の内容等が法人と国外関連者との間で実質的に決定されている場合には、当該非関連者との間の取引は「みなし国外関連取引」とされる。
企所法 41 条、納税調整法 10 条	措置法 66 の 4①

一方、日本の移転価格税制は、法人と当該法人の国外関連者との取引を対象としている。また、他の非関連者を仲介する取引についても一定の場合には国外関連者間取引とみなすと明記されている。なお、中国ではこの他の非関連者を仲介する取引も関連者取引とすることについて明確な規定は存在しない。このため、他の非関連者を仲介することにより国外関連取引を回避するようなことが今後増加する場合には、日本と同様の規定が盛り込まれる可能性は高いと思われる。

#### 2-2-4 国外関連者

国外関連者の範囲は、中国も日本も出資関係による判断に加え実質的な支配関係により判断することとされている。出資割合及び実質による判断基準は以下のとおりである。



【図表 13】関連者の範囲（形式基準）

	中国	日本
出資比率	持分 25%以上を直接又は間接に保有	持分 50%以上を直接又は間接に保有
間接保有の場合	一方が、仲介者を通して他方の持ち分を所有する場合において、その仲介者の持ち分を 25%以上所有していれば、一方の他方への持ち分率は仲介者の他方への持ち分率に基づき判定。	他方の法人の株主等である法人が、一方の法人との間にこれらの者と発行済み株式等の所有を通じて連鎖関係にある一又は二以上の法人（出資関連法人）が介在している場合（持分 50%以上所有されている場合に限る）、当該株主等が所有する当該他方の法人への持分率に基づき判定。
根拠規定	納税調整法 9 条（一）	措置法 66 の 4 ①、措置法令 39 の 12②、③

【図表 14】関連者の範囲（実質基準）

	中国	日本
①人的要素	<p>i) 一方の半数以上の高級管理者等（董事、経理含む）や董事会を支配できる董事を他方から派遣されている場合、或いは双方の企業の半数以上の高級管理者等又は 1 名以上の董事会を支配できる高級董事メンバーを、第三者企業が派遣している場合。</p> <p>ii) 一方の企業の半数以上の高級管理者等が他の高級管理者等を兼務している場合、或いは一方の企業の 1 名以上の董事会を支配できる高級董事メンバーが、他の一方の企業の董事会高級メンバーを兼務する場合。</p>	<p>i) 当該他方の法人の役員 2 分の 1 以上又は代表する期限を有する役員が、当該一方の法人の役員若しくは使用人を兼務している者又は当該一方の法人の役員若しくは使用人であった者であること。</p> <p>ii) 一方の法人の役員 2 分の 1 以上又は代表する権限を有する役員が他方の役員によって実質的に決定されていると認められる事実があること。</p>
②資金的要素	一方と他方（独立金融機関を除く）の間の貸借資金が一方の払込資本金の 50%以上を占める場合、或いは、一方の貸借資金総額の 10%以上について他方（独立金融機関を除く）の保証を受けている場合。	当該他方の法人がその事業活動に必要なとされる資金の相当部分を当該一方の法人からの借り入れにより、又は当該一方の法人も保証を受けて調達していること。
③事業活動要素	<p>i) 他方から提供される工業所有権、技術ノウハウ等の特許がなければ、一方の生産経営活動が正常に行うことができない場合。</p> <p>ii) 一方の仕入れ販売活動が他方により支配されている場合。</p> <p>iii) 一方の役務の受入または提供が他方により支配されている場合。</p> <p>iv) 一方が他方の生産経営、取引を実質的に支配し、或いは双方がその他の利益上の関係を有する場合。</p> <p>出資比率要件には満たないが、主要な出資者と同じ</p>	<p>i) 当該他方の法人がその事業活動の相当部分を当該一方の法人との取引に依存して行っていること。</p> <p>ii) 一方の法人が他方の法人から提供される事業の基本となる著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。以下同じ）、工業所有権（特許権、実用新案権、意匠権及び商標権をいう）、ノウハウ等に依存してその事業を行っていること。</p>

	経済的利益を享受する場合及び家族、親族関係等を有する場合を含む。	
根拠規定	納税調整法 9 条 (二) から (八)	措置法 66 の 4 ①、措置法令 39 の 12③、措置法通達 66 の 4(1)-3

上記のように、出資比率での判定は、中国では 25%とされており、日本の 50%に比べ低く設定されており適用範囲が広い。また、実質基準においても日本の基準に比べ中国の基準は幅広く捉えられており、また、どの程度を以って実質的に支配されているかという基準は明確でないため、税務当局の恣意性が介入しやすいと言える。

## 2-2-5 独立企業間価格

### (1)独立企業間価格の算定方法

中国の移転価格税制における独立企業間価格の算定方法は、OECD移転価格ガイドライン（以下、「OECDガイドライン」という。）と同じ5つの手法を採用しており、これら5つの独立企業間価格算定方法間の優先適用の規定はなく、合理的な算定方法によることとされている。

【図表 15】独立企業間価格の算定方法

中国	日本
<p><b>1. 独立企業間価格</b></p> <p>独立企業間価格：関連関係（直接又は間接的に所有又は支配し、又はされている関係）のない企業間で成立する公平な取引価格及び営業の慣習に基づき行われる取引</p> <p><b>2. 独立企業間価格の算定方法</b></p> <p><b>①独立価格比準法</b></p> <p>非関連者間で行われる関連取引と同種・類似の業務活動において採用された価格をもって、関連取引の独立企業間価格とする方法。すべての類似関連取引に適用できる。</p> <p><b>②再販売価格基準法</b></p> <p>関連者が商品を購入し、それを非関連者に再販売する際の価格から比較対象取引の粗利益の額を控除した金額を、関連者の商品購入の独立企業間価格とする方法。通常再販売業者が商品に対し、外形・性能・構造に或いは商標変更等実質的な価値を付加することのない単加工しか行わない場合や単純な販売業務に適用する。</p> <p><b>③原価基準法</b></p> <p>関連取引発生時の合理的な原価に比較対象取引の粗利益</p>	<p><b>1. 独立企業間価格</b></p> <p>独立企業間価格とは、国外関連取引が棚卸資産の販売又は購入と、それ以外の取引の区分に応じ、以下の方法のうち、当該国外関連取引の内容及び当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、当該国外関連取引が独立の事業者の間で通常取引の条件に従って行われるとした場合に当該おける国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法により算定した金額。</p> <p><b>①棚卸資産の販売又は購入</b></p> <p>i) 独立価格比準法</p> <p>ii) 再販売価格比準法</p> <p>iii) 原価基準法</p> <p>iv) i) ～ iii) に掲げる方法に準ずる方法</p> <p>v) その他政令で定める方法</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・取引単位営業利益法</li> <li>・寄与度利益分割法</li> <li>・比較利益分割法</li> <li>・残余利益分割法</li> </ul>

<p>を加え、関連取引の独立企業間価格とする方法。通常、有形資産の売買、移転と使用、役務提供或いは資金貸借の関連取引に適用される。</p> <p><b>④取引単位営業利益法</b></p> <p>比較対象取引の利益指標にて、関連取引の営業利益を確定する方法。利益指標には資産利益率、販売利益率、総原価マークアップ率、ベリ－比率等を含む。通常、有形資産の売買、移転と使用、無形資産の譲渡と使用並びに役務提供等の関連取引に適用される。</p> <p><b>⑤利益分割法</b></p> <p>企業とその関連者が関連取引の合算利益に対する貢献度に基づき、各関連者に分配すべき利益額を計算する方法。利益分割法は寄与度利益分割法と残余利益分割法に分けられる。通常各参加者の関連取引を高度に統合し、かつ単独では評価困難な各関連者の取引結果の状況に適用される。</p>	<p><b>②①に掲げる取引以外の取引</b></p> <p>上記① i) ～ v) に掲げる方法と同等の方法</p> <p><b>2. 独立企業間価格算定取引単位</b></p> <p>①原則：個別の取引ごとに行う</p> <p>②包括取引：次の場合には、複数の取引を一つの取引として独立企業間価格を算定することができる。</p> <p>i) 国外関連取引について、同一製品グループに属する取引、同一事業セグメントに属する取引等を考慮して価格設定が行われており、独立企業間価格をこれらの単位で算定することが合理的である場合</p> <p>ii) 国外関連取引について、生産用部品の販売取引と当該生産用部品にかかる製造ノウハウの使用許諾取引等が一体となっており、独立企業間価格を一体とし手算定することが合理的である場合</p>
<p>根拠法：企所法例 110-111 条、納税調整法細則 52 条</p>	<p>根拠法：措置法第 66 条の 4 第 2 項、措置法通達 66 の 4(3)-1</p>

一方、日本の移転価格税制における独立企業間価格の算定方法は、伝統的な価格算定方法である基本三法と基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法に分けて規定されており、基本三法を優先適用することとされていた。しかし、平成23年度の税制改正において、移転価格税制に関する国際的な指針であるOECDガイドラインの見直しを踏まえ、独立企業間価格の算定方法に係る適用上の優先順位を見直し、個々の事案に応じて最も適切な方法を選択する仕組みに改正された。これにより、価格算定方法の適用順位はなくなり、基本的に中国の取り扱いと同様となった。

## (2)独立企業間価格の幅

OECDガイドラインでも「移転価格は厳密な科学ではない」といわれている通り<sup>64</sup>、最も適切な方法を使った場合でも、そのすべての信頼性が相対的に同等といういくつかの数値からなる幅が生み出されることがある<sup>65</sup>。OECDガイドラインにおいても、この種の「幅（レンジ）」の存在は容認している<sup>66</sup>。

中国では、税務機関が企業の利益水準を四分位法<sup>67</sup>で分析評価し、企業の利益水準が比較対象企業の利益率レンジの中間値を下回る場合には、原則として中間値を下回らない水準

<sup>64</sup> OECD移転価格ガイドライン 1.45、4.8 等

<sup>65</sup> 川田剛 著 「移転価格税制のポイント」（初版）財経詳報社 P19 引用

<sup>66</sup> 前掲 64 1.45

<sup>67</sup> 四分位法とは、選択したデータを一から最下位までを 4 つのグループ（上位 25%、25%～50%、50%～75%、75%以下のグループ区分等）に分類し、その最上位と最下位のグループを除外し、真ん中の 2 グループを採用するという方法である。

で調整するとしている<sup>68</sup>。このように、幅（レンジ）の存在を認めつつも、適用にあたっては中間値以上の利益率しか認めていない。

一方日本では、この幅（レンジ）の取り扱いについて、従来の事務運営指針3-3では、複数の比較対象取引がある場合には、独立企業間価格の算定において、それらの価格・利益率等の平均値を用いるとされていたことから、実質幅の概念を認めていないものと解されていた。しかし、平成23年の税制改正において、幅（レンジ）の取り扱いが措置法通達<sup>69</sup>で明確化された。具体的には、国外関連取引に係る比較対象取引が複数存在し、独立企業間価格が一定の幅を形成している場合に、当該国外関連取引の対価の額が当該幅の中にある場合には、当該価格を独立企業間価格と認めるというものである。

このように、中国では実質的に中間値以上の調整が要請されることから、実質的には幅の概念を認めていないとも言える。一方、日本では平成23年度の税制改正に伴い、幅（レンジ）の取り扱いが明確化され、今後は、中国に比べ柔軟な取り扱いになるものと思われる。

## 2-2-6 同期資料の管理

### (1) 同期資料の作成義務

中国の移転価格税制では、企業所得税法第 43 条において年度確定申告書に関連者間の取引に関して「関連企業間取引年度報告表」の提出を求めている。また、税務機関が関連者間取引を調査する際には、当該企業及びその関連者、さらには関連者間取引調査に係るその他の企業は、規則に従って関係書類を提出しなければならないとしている。

さらに、上記移転価格に関する報告義務のほか、特別納税調整実施弁法第 13 条及び第 16 条において原則としてすべての企業に同期資料を翌年 5 月 31 日までに作成し備え付けることとされており、いわゆる文書化義務が課されている。ただし、特別納税調整実施弁法第 15 条において以下の一定の要件に該当する企業（図表 16 参照）は、同期資料の作成義務が免除されている。

#### 【図表 16】 同期資料作成免除要件

① 年度内に発生した関連者間の資産の売買取引金額が 2 億人民元以下で、かつその他の関連取引金額が 4000 万人民元以下のもの。
② 関連取引が事前確認申請により確認を受けた範囲内の取引であるとき。
③ 外資の持分が 50%未満でかつ国内の関連者との間の関連取引であるとき。

なお、上記の同期資料作成免除要件に該当する企業であっても、中国国内において単一生産（来料加工又は進料加工）、販売又は受託研究開発等の限定された機能及びリスクの

<sup>68</sup> 納税調整法 41 条

<sup>69</sup> 措置法通達 66 の 4 (3) -4

みを負担する企業は、赤字の年度について同期資料及び関連資料を作成し、翌年 6 月 20 日までに所轄税務局へ提出することが義務付けられている<sup>70</sup>。

同期資料は税務機関が要求した日から 20 日以内に提出しなければならないとされている。

一方、日本では、法人が各事業年度において国外関連者との間で取引を行った場合には、国外関連者や取引内容等を記載した明細書（別表 17 の 4）を各事業年度の確定申告書に添付することとされている。

また、日本では中国のように同期資料の作成義務は課されていないが、課税当局が推定課税（措法 66 の 4 ⑥）を行う場合における「独立企業間価格の算定に必要な書類が当局の要求後遅滞なく提示又は提出されたかったこと。」の要件における「必要な書類」について、租税特別措置法施行規則 22 条の 10 第 1 項に列挙されている。

【図表 17】 移転価格に関する同期資料の記載内容

中国	日本
<p>①組織機構</p> <p>企業が所属する企業グループと関連のある組織及びこれらとの出資関係、関連関係の年度経過、関連取引者の情報、各関連者に適用される優遇税制。</p> <p>②生産経営状況</p> <p>企業の事業概況、主要な営業構成・主要な営業収入と全収入との割合・主要な営業損益と全損益との割合、企業の属する業界における地位及び関連市場における競争環境の分析、企業内部の組織機構・企業及びその関連者の関連取引における機能と負担するリスク並びに使用する資産等の関連情報、「企業機能リスク分析表」。</p> <p>③関連取引の状況</p> <p>関連取引の種類・取引参加者・時期・金額・決済通貨・取引条件等、関連取引方式、年度変化経緯状況、関連取引業務の流れ、関連取引が関係する無形資産及びその価格決定に与える影響、関連取引にかかる契約状況、関連取引価格に影響お与える主な経済と法律要素の分析、関連取引と非関連取引の損益分析資料。「企業年度関連取引財務状況分析表」</p> <p>④比較可能性分析</p> <p>比較可能性分析で考慮すべき要素（取引資産又は役務の特性、取引関係者の機能とリスク、契約条項、経済環境、経営戦略等）、比較可能な企業が行う機能・引き受けるリスク及び使用する資産等の関連情報、比較可能な取引の説</p>	<p>①国外関連取引にかかる資産の明細及び役務の内容</p> <p>②国外関連取引において法人及びその国外関連者が果たす機能並びに当該国外関連取引において当該法人及び当該国外関連者が負担するリスクにかかる事項</p> <p>③法人又は国外関連者が国外関連取引において使用した無形固定資産その他の無形資産の内容</p> <p>④国外関連取引にかかる契約書又は契約の内容</p> <p>⑤法人が、国外関連取引において当該法人にかかる国外関連者から支払いを受ける対価の額又は当該国外関連者に支払う対価の額の設定の方法及び当該設定にかかる交渉の内容</p> <p>⑥法人及び当該法人にかかる国外関連者の国外関連取引にかかる損益の明細</p> <p>⑦国外関連取引にかかる資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引について行われた市場に関する分析その他当該市場に関する事項</p> <p>⑧法人及び当該法人にかかる国外関連者の事業の方針</p> <p>⑨国外関連取引と密接に関連する他の取引の有無及びその内容を記載した書類</p> <p>⑩法人が国外関連取引にかかる独立企業間価格を算定するための以下の資料</p> <p>i) 選定した独立企業間価格の算定方法及びその選定理由、その他独立企業間価格を算定するに当たり作成した資料</p>

<sup>70</sup> 「国外関連者間取引の監督及び調査を強化することに関する通知」 国税函[2009]363 号

<p>明（例えば有形固定資産の物理的特性・品質及びその効用、無形資産の種類と取引形態、取引を通じて得た無形資産の使用権、無形資産を使って得た収益等。）、比較可能なデータの情報源・選択条件及び選択理由、比較可能なデータの差異調整及びその理由</p> <p>⑤移転価格算定方法の選択と使用</p> <p>移転価格算定方法の選択とその理由、比較可能性情報が移転価格算定方法の選択にいかん作用したか、比較対象取引価格或いは利益を確定する過程において行った仮定と判断、合理的な移転価格算定方法と比較可能性分析結果を適用して、比較対象取引価格或いは利益を確定、移転価格算定方法選択のために活用したその他の資料。</p>	<p>ii) 法人が採用した国外関連取引にかかる比較対象取引の選定にかかる事項及び当該比較対象取引等の明細</p> <p>iii) 法人が利益分割法を選定した場合における当該法人及び当該法人にかかる国外関連者に帰属するものとして計算した金額を算出するための情報</p> <p>iv) 法人が複数の国外関連取引を一の取引として独立企業間価格の算定を行った場合のその理由及び各取引の内容</p> <p>v) 比較対象取引等について再調整を行った場合のその理由及び当該再調整等の方法</p>
<p>納税調整法 14 条</p>	<p>措規 22 の 10①</p>

上記表のように、同期資料の記載内容は基本的に中国及び日本もそれほど大きな差異はないといえる。しかし、同期資料の実質的な性質は、中国と日本とでは若干異なっていると言われている。すなわち、中国の同期資料は、制度上各期の終了後の申告納税期限までに作成し備え付けることを要求しており、現実的には当期の利益水準について事後的に適正であることを検証し証明しておくための書類である。一方、日本の同期資料は、租税特別措置法施行規則 22 条の 10 第 1 項において納税者たる企業に独立企業間と同様の環境の下で取引価格を決定することを求めるものであると言われている<sup>71</sup>。また、中国における同期資料の同期時期は税務申告時となり、日本では取引時となるため、同期資料の作成時期にズレが生じることになる。

## (2) 確定申告書の添付書類

確定申告書に添付する書類として、中国では「関連企業間取引報告表」が、日本では別表 17 の 4 が定められている。記載内容は、中国の方が日本に比べ詳細な記載が求められている。具体的には、表 2 の関連者間取引総括表には同期資料の備え付けの有無の記載が求められている。また、関連取引については、材料（商品）仕入・商品（材料）販売・役員提供収入・役員受入支払・無形資産譲受・無形資産譲渡・固定資産譲受・固定資産譲渡取引について、関連取引と非関連取引に区分し、かつ、それぞれ国内と国外に区分集計し記載することを要求している。そのほか貸付金利息及び借入金利息について国内関連者と国外関連者に区分集計し記載することとされている。

<sup>71</sup> 中里実、太田洋、弘中聡浩、宮坂久編著 「移転価格税制のフロンティア」有斐閣（初版） 第 5 章中国の移転価格税制 藤森康一郎著 P 372

【図表 18】 移転価格に関する確定申告書への添付資料

中国	日本
「関連企業間取引年度報告表」(記載内容) 表一 関連関係認定表 表二 関連者間取引総括表(※1) 表三 仕入販売表(※2) 表四 役員表(※2) 表五 無形資産表 表六 固定資産表 表七 融資資金表(※3) 表八 対外投資状況表(※4) 表九 対外支払金額状況表(※5) (※1) 同期資料備え付けの有無を記載 (※2) 移転価格算定方法を記載 (※3) 過小資本税制の資料を兼ねている。 (※4) タックスヘイブン税制上の資料 (※5) 非居住者に対する対外送金時の源泉徴収に関わる資料を兼ねている。	「別表 17 の 4」(記載内容) ① 国外関連者の名称・本店又は主たる事務所所在地 ② 外国法人が国外関連者に該当することの事情 ③ 当該事業年度終了時における国外関連者の資本の金額又は出資金額及び国外関連者の営む主たる事業の内容 ④ 国外関連者の直近事業年度の営業収益、営業費用、営業利益及び税引き前利益の額 ⑤ 当該事業年度において国外関連者から支払いを受ける対価の額の取引種類別の総額又は国外関連者に支払う対価の額の取引種類別の総額(移転価格算定方法記載箇所あり) ⑥ その他参考となるべき事項
企所法 43 条	措法第 66 の 4④、措規 22 の 10②

## 2-2-7 移転価格調査及び調整

中国における移転価格に関する税務調査は 2006 年以降年間約 160 から 170 件(完了案件)のペースで行われており、年々追徴税額が増加している。特に、現行の企業所得税及び特別納税調整実施弁法が施行された 2008 年以降追徴税額の増加が顕著である(図表 19)。

【図表 19】 中国における移転価格調査統計データ<sup>72</sup>

年度	2005	2006	2007	2008	2009	2010
移転価格調査件数	361	177	174	152	167	178
平均追徴税額(万人民元)	127	384	575	816	1251	1460

(注) 年度は当年 1 月 1 日から 12 月 31 日までの暦年単位。

これは、特別納税調整実施弁法の施行により税務調査に関するプロセスが明確に規定されたことで執行面での統一化や国家税務総局による一元管理が図られ、2008 年以降一貫して税務当局が租税回避防止調査と徴収管理強化を進めてきたことがその要因と考えられる。

<sup>72</sup> 月刊国際税務(税務経理協会)2011年9月号 KPMG 上海事務所 「中国の租税回避防止業務の最新動向」P68 図表 2 (データ出所: KPMG 中国)

一方、日本の移転価格に関する課税件数はここ数年 100 件前後で推移しており、課税所得金額は平成 17 事務年度をピーク（課税件数 119 件、課税所得金額 2836 億円）に、ここ数年は減少傾向にあり、特に平成 20 事務年度の課税件数は 111 件であるものの、課税所得金額は 270 億円とピーク時の 10 分の 1 以下にまで減少している（図表 20）。これは、いわゆる「シークレットコンパラブル」による課税を疑問視する昨今の内外の風潮と、さらには平成 20 年に移転価格課税処分の取り消しを認める初めての判決<sup>73</sup>が下されたことなどから、執行サイドに一定の自制が働いたのではないかとされている<sup>74</sup>。

【図表 20】日本における移転価格税制にかかる課税所得金額の状況<sup>75</sup>

事務年度	H14	H15	H16	H17	H18	H19	H20	H21
申告漏れ件数	62	62	82	119	101	133	134	100
課税所得金額 (億円)	725	758	2168	2836	1051	1696	286	687

（注）1 事務年度は当年 7 月～翌年 6 月。H21 事務年度は平成 21 年 7 月～平成 22 年 6 月となる。

### (1) 税務調査権限

中国における税務調査について、税収徴収管理法及び同法実施細則において原則的な取り扱いが定められている。具体的には、税務機関は調査権限を有すること（税徴管法 54 条・同法実施細則 95 条）、税務調査において租税回避等による所得の移転事実が明らかになった場合の保全措置権限（税徴管法 55 条、同法実施細則 88 条）、調査の方法（税徴管法実施細則 86 条）、納税者の調査協力義務（税徴管法 56 条）等が定められている。その他、涉外企業連携税務調査暫定弁法（国税発[2004]038 号）において、複数の税務局管内に拠点を持つ外資企業に対する連携税務調査として一斉調査や合同調査等について規定されている。

一方、日本では税務調査に関して、国税通則法第 24 条において税務署長は課税更正を行う場合には税務調査により更正するとされており、また、法人税法第 153 条等<sup>76</sup>において税務当局職員の質問検査権を有するとし、税務当局職員に質問検査権を認めている。質問検査権とは、「課税要件事実について関係者に質問し、関係の物件を検査する権限」といわれている<sup>77</sup>。さらに、法人税法第 157 条では税務当局職員、質問・検査をする際には、その身分を示す証明書を携帯し、関係人から請求があった場合には、これを提示しなければ

<sup>73</sup> アドビ事件：コミッションネア（手数料契約業者）に対する基本三方以外の算定方法による課税の可否が争われた事件 東京高裁、平成 20 年 10 月 30 日判決 平成 20 年（行コ）28 号（地裁判決取り消し：納税者勝訴）。東京地裁、平成 19 年 12 月 7 日判決 平成 17 年（行ウ）213 号（請求棄却：納税者敗訴）

<sup>74</sup> 月刊国際税務（税務経理協会）2010 年 11 月号（Vol.30 No.11）水野寛「移転価格税制の基本事項の再確認と実務における論点」P19

<sup>75</sup> 国税庁発表各事務年度法人税調査実績の概要より抜粋。H20 及び H21 事務年度データは H21 事務年度法人税調査実績の概要より、その他の年度は各年度の概要より抜粋。

<sup>76</sup> 所得税法 234 条、相続税法 60 条、消費税法 62 条、酒税法 59 条 1 項 6 号、印紙税法 25 条 4 号、地方税法 26 条他

<sup>77</sup> 金子宏著「租税法」第 15 版（弘文堂）P690



ばならないとされている。なお、平成 23 年度税制改正案において、税務調査の事前通知、税務調査の終了の際の手続き（税務署長等が、更正決定等をすべきでない場合における更正決定等をすべきと認められない旨の書面通知、更正決定等をすべき場合における調査結果の内容説明等）を法令において明記する内容が盛り込まれている<sup>78</sup>。

日中双方とも上記税務調査に関する一般規定のほか、移転価格税務調査についてそれぞれのガイドライン（中国：特別納税調整実施弁法、日本：移転価格事務運営要領（以下、「事務運営指針」と言う。）において詳細に規定されている。

以下、移転価格調査に関して中国と日本の制度を概観する。

## (2)移転価格調査重点対象企業

中国の移転価格税制では特別納税調整実施弁法第 29 条には、移転価格の重点調査対象企業として例示されている。一方、日本の移転価格税制では、事務運営指針に調査の方針として、国外関連取引の検討にあたり配意すべき事項として 3 つの事項が示されており、これらの事項に該当する場合には調査対象に選択される可能性が高くなるといえる。

【図表 21】 移転価格調査対象企業

中国	日本
<p><b>1. 調査企業の選定</b></p> <p>調査対象として、以下の企業を重点的に選択</p> <p>①関連取引金額が大きいか種類が多い</p> <p>②長期欠損、利益僅少、利益変動が大きい</p> <p>③同業企業の利益水準に比べ利益が少ない</p> <p>④その引き受けた機能やリスクに比べて、利益水準が不釣り合いである</p> <p>⑤租税回避地にある関連者と取引がある</p> <p>⑥規定に基づいて関連申告或いは同期資料を備えていない</p> <p>⑦その他明かに独立取引原則に違反している</p> <p><b>2. 2009 年以降の調査重点産業</b></p> <p>アパレル・靴製造、電子及び通信設備の製造、コンピューターの OEM、ファーストフード業、大型リテール業、飲料製造業、エレベータ業、自動車造業、高速道路などのインフラ施設の建設に対する融資業、タイヤ製造業、製菓業、ホテル・チェーン業、国外投資又は国外に子会社を有する企業。</p>	<p><b>1. 調査の方針</b></p> <p>次の事項に配意して国外関連取引を検討</p> <p>①法人の国外関連取引にかかる売上総利益率又は営業利益率等（以下「利益率等」という）が、同様の市場で法人が非関連者で行う取引のうち、規模・取引段階その他の内容が類似する取引にかかる利益率と比べ過少となっていないか。</p> <p>②法人の国外関連取引にかかる利益率等が、当該国外関連取引にかかる事業と同種で、規模、取引段階その他の内容が類似する事業を営む非関連者である他の法人の当該事業に係る利益率等に比べ過少となっていないか。</p> <p>③法人及び国外関連者が国外関連取引において果たす機能又は負担するリスク等を勘案した結果、法人の当該国外関連取引に係る利益が、当該国外関連者の当該国外関連取引に係る利益に比べて相対的に過少となっていないか。</p>

<sup>78</sup> 当該改正案については、平成 23 年 11 月 30 日付で成立し、同年 12 月 2 日公布と同時に施行され、税務調査の事前通知（国通法 74 条の 9、74 条の 10 関係）及び調査終了の際の手続き（国通法 74 条の 11 関係）については、平成 25 年 1 月 1 日以後に納税義務者等に対して行う質問検査等について適用されることとなった。

<p>2011年は以下の分野にまで調査を拡大するとしている  海外投資を行っている内資企業、金融、貿易等の第三次  産業及び加工貿易、関連者間での持分や無形資産の譲  渡・融資、東南沿海部及び中南部の企業等</p>	
<p>根拠条文：納税調整法28条、国税発[2009]85号、国税函  [2011]167号</p>	<p>根拠条文：事務運営指針 2-1</p>

上記のように中国では、調査重点企業としてより具体的な事例や具体的な産業を明示している。一方、日本では具体的な業種や事例を制度上は明示していない。しかしながら、実際には年度ごとに調査重点事項が設けられているようである。近年は外資系法人よりも内資系法人に対する調査がほとんどであり、2008年まではロイヤリティや技術指導料取引を問題とされることが多く、2009年以降は部品取引や荷受け料金などの個別取引が問題として取り上げられていると言われている<sup>79</sup>。

なお、中国では国内関連者間の取引も移転価格税制の対象となるが、国内関連者間の取引に対しては、実質的な税負担が同等であり、直接間接に国家の税収減に影響しない限り、移転価格調査は基本的に行わないとしている（納税調整法 30 条）。実務上も、移転価格の税務調査は国外関連者との取引が中心となっている。また、後述する行為計算否認規定による課税更正が影響しているものと思われる。

### (3)調査の進め方

中国における移転価格の税務調査の流れや留意事項について実施弁法で具体的に規範化されている。一方、日本では事務運営指針において移転価格調査時の留意事項が記載されている。

<sup>79</sup> 前掲 74 水野著 P19

【図表 22】 移転価格調査に関する取り扱い

中国	(参考) 日本
<p><b>1. 書類調査</b></p> <p>企業所得税確定申告書及び関連企業間取引年度報告表等を中心に書類審査を行う。企業はこの段階で同期資料の提出が可能。</p> <p><b>2. 現場調査及び調査書類</b></p> <p>①現場調査員は2名以上で実施。</p> <p>②現場調査員は調査時に「税務検査証」（調査員の写真・氏名・所属税務機関・税務調査範囲などを記載した身分証明書）を提示し、「税務検査通知書」を発行。</p> <p>③現場調査は、ヒアリング調査、帳簿資料調査、実地検査等の方式で実施。当事者への事情聴取は、専任担当者が行い、「調査筆記録」が作成される。</p> <p>④調査必要関連資料は、調査対象企業に「税務事項通知書」で通知される。その関連者及び関連取引の調査に関わるその他の企業（以下、比較対象企業という。）には「税務検査通知書」により通知される。</p> <p>⑤資料の提出期限は、それぞれ以下の期限とされている。</p> <p>i) 調査対象企業：通知書記載の期限内（期限内に提出できないことにつきやむを得ない事情がある場合、税務機関の許可を得て最大30日まで延長可能）。</p> <p>ii) 企業の関連者及び比較対象企業：税務機関が定めた期限内（通常60日以内）。海外の関連資料については、租税条約による情報交換手続きを取るか、或いは我が国の海外機構を通じて関連情報を集めることができる。</p> <p><b>3. 調査記録</b></p> <p>①取り調べる帳簿及び関連資料は、「帳簿資料調査通知書」及び「調査帳簿資料リスト」が作成され、税務機関は適正な保管義務と法定期限内の返却義務が課される。</p> <p>②実地検査において発見された問題や状況は、調査員が「調査筆記録」に記載及び署名し、必要に応じて調査対象企業が照合確認を行う。</p> <p>③税務機関は調査対象企業に「企業比較性要因分析表」の作成を要求し、税務機関は企業から提供された資料に基づき「企業関連関係認定表」・「企業関連者取引認定表」及び「企業比較性要因分析認定表」を作成し、調査対象企業が照合確認する。</p> <p><b>4. 移転書価格分析の留意事項</b></p> <p>移転価格分析にあたっては、以下の点に留意することとしている。</p> <p>①非公開情報の使用を認める。</p> <p>②企業と比較対象企業の運転資本が異なるため営業利益面に差異が生じて</p>	<p>日本の税法上は、税務調査に関する法的根拠は質問検査権（法人税法第153条）を規定するのみであり、税務調査の手続きに関する規定は存在しない。（H23年度税制改正で事前通知と調査終了時の通知又は説明が規定化されている。）また、事務運営指針においても税務調査の手続きに関する取り扱いは定められていない。ただし、事務運営指針において移転価格調査の方針（図表21参照）や、調査において配慮すべき事項、調査時の検査書類及び具体的な取引に関する調査時の留意事項が記載されている</p> <p><b>1. 調査にあたり配慮すべき事項</b></p> <p>国外関連取引の検討は、確定申告書（添付書類を含む。以下同じ。）及び調査等により収集した資料等に基づき行う。</p> <p>独立企業間価格の算定を行うまでには、個々の取引実態に即した多面的な検討を行うこととし、以下のi)～iii)のような方法により、移転価格税制上の問題の有無について検討し、効果的な調査展開を図るとしている。</p> <p>i) 比較対象取引の候補は少なくとも複数を採用し、及び比較対象とされる独立企業間価格は一定の幅の範囲内であるか検討する。</p> <p>ii) 需要の変化等により価格が相当変動するような場合には、合理的な期間（複数年）の平均値等を基礎として検討する。</p> <p>iii) 国外関連取引に係る対価の額が、取引条件等の交渉において決定された過程等について、法人と国外関連者が</p>

<p>いる場合でも、基本的に運転資本調整は行わない。</p> <p>③単一製造機能を持つ企業の場合、一定の利益率を維持すること。</p> <p>④関連者間で代金の受取りと支払いを相殺決済している場合、相殺前の取引に戻すこと。</p> <p>⑤四方位分析で企業の利益水準の評価を行う場合、企業の利益率水準は比較対象企業の利益率範囲の中央値以上の水準で調整すること。</p> <p><b>5. 調査結果の通知と課税更正</b></p> <p>①調査の結果、企業の関連取引が独立企業間価格に合致している場合には、調査の結論を「特別納税調査結果通知書」にて通知する。</p> <p>②企業の関連取引が独立企業間価格に合致していない場合には、以下の手順で移転価格の納税調整を行う。</p> <p>i) 税務機関が課税更正の第一次調整案を作成。</p> <p>ii) 第一次調整案について、企業と税務機関はそれぞれ代表交渉人を指定し協議・交渉する。調査員は「協議内容記録」を作成し、双方の代表交渉人が署名確認し、企業が署名を拒否する場合には、2名以上の調査担当者が署名し記録に残す。</p> <p>iii) 第一次調整案に異議がある場合、企業は税務機関が定める期限内に、再度関連資料を提出し、税務機関は資料受領後再度審議する。</p> <p>iv) 税務機関は、審議決定に基づき企業に対して「特別納税調整の第一次調整通知書」を送付し、当該調整通知書に異議のある企業は、通知書受領後7日以内に意見書を提出する。税務機関は意見書受領後に再度協議審議を行う。期限内に異議を申し立てない場合、第一次調整意見に同意したものとみなされる。</p> <p>v) 最終調整案確定後、税務機関は「特別納税調整通知書」を企業に送付し、当該通知書を受領した企業は、当該通知書に記載する期限内に税金と利息を支払わなければならない。</p> <p><b>6. 追跡調査期間</b></p> <p>移転価格の納税調整を受けた企業は、調整最後年度の翌年度から5年間、税務機関より追跡管理される。追跡管理期間内は、企業は追跡年度の翌年6月20日までに、追跡年度分の同期資料の提出義務が課されている。税務機関は当該企業の経営状況や関連取引に関して重点的に分析・評価を行い、追跡期間中に移転価格の異常等が発見された場合、適時自らの調整を要求し、税務機関は調査の上課税更正することができる。</p>	<p>事業の業績を適切に評価するため、独立企業間原則を考慮して対価の額を決定している場合があること、国外関連者が共同出資で運営されており、相手側出資者が当該関連取引の交渉当事者となる場合がある等の点を、考慮の上検討する。</p> <p><b>2. 調査時の検査書類</b></p> <p>調査時に検査を行う書類として、以下の書類が例示されている。</p> <p>i) 法人及び国外関連者ごとの資本関係及び事業内容を記載した書類</p> <p>ii) 法人が独立企業間価格の算定に使用した書類等</p> <p>iii) 国外関連取引の内容を記載した書類等</p> <p>iv) その他の書類（経理処理基準、外国税務当局による国外関連者に対する移転価格税務調査の内容、国外関連者が外国税法の規定に基づき作成した移転価格同期資料等）</p> <p><b>3. その他以下の取引の調査に関する留意事項</b></p> <p>①金銭の貸借取引役務提供、金銭の貸付を業としない法人の金銭の貸借取引</p> <p>③役務提供、企業グループ内における役務提供、本来の業務に付随した役務提供</p> <p>④無形資産、無形資産の形成・維持又は発展への貢献、無形資産の使用許諾取引</p> <p>⑤費用分担契約</p> <p>⑥国外関連者に対する寄附金</p>
<p>根拠条文：納税調整法 32条～45条</p>	<p>根拠条文：事務運営指針 2-1～2-19</p>

中国では、一般の税務調査にも関わらず移転価格の問題点を指摘し修正申告を迫るような対応が過去には見られた。しかし、特別納税調整実施弁法による移転価格の税務調査のプロセスが明記されたため、税務調査が一般の税務調査なのか移転価格の税務調査である

のか明確に区別することができるようになり、税務執行面の透明性が部分的には以前よりも向上したと言える。

一方、日本では上述の通り、現行法令規定上税務調査手続きに関して定められている内容は質問検査権と身分証の携帯及び提示であり、税務調査手続きそのものの詳細については明文化されていない。このため、実務上税務調査の実施方法などをめぐる問題が生じている。例えば、税務調査に関して質問・検査の日時・場所・理由等を事前に相手方に通知しないしは開示が必要かという点について、「判例では消極的に解していると述べられており、さらに、質問・検査が公権力の行使であることに鑑みると、立法上・行政運営上その手続的整備の必要性は大きいといえよう」という意見<sup>80</sup>もあるように、税務調査の具体的手続きに関する法的根拠が十分ではない状況にあると言える。なお、前述の通り、平成23年度税制改正案において税務調査の事前通知及び税務調査終了の際の手続きについて定められ、法案成立<sup>81</sup>により税務調査手続きに関して一定の整備が進められたといえる。

## 2-2-8 事前確認制度

事前確認制度とは、将来年度における関連者間取引に関する移転価格決定方法及び計算方法について、税務機関に申請を行い、独立企業間取引原則に基づいているものであることの承認を受ける制度をいう。

中国では1998年の「関連企業間業務取引税務管理規則（試行）」（国税発[1998]59号）において規定され、試験的に事前確認制度（Advance Pricing Arrangement、以下「APA」という。）が開始された。その後、2002年には「税收徴収管理法実施細則」（国务院令第362号）にも規定され、正式な制度として位置づけられるようになった。さらに、2004年には「国連企業間取引事前確認実施規則（試行）」（国税発[2004]118号）が公布され、事前確認制度に関する手続き、要件、追跡調査及び監督管理に係る詳細が規定された。このように、中国におけるAPAは段階を経て徐々に制度の整備を図ってきたといえる。そのため、これらの整備過程期間中に行われたAPA案件は全国的に統一されたルールがない或いは不備があり、締結された国内APA案件は不完全なものであったと言われている<sup>82</sup>。利用状況は年間20件程度の申請で、大半が中国税務当局間との一国内APA（Unilateral APA）によるものであったと言われている<sup>83</sup>。2005年4月に初めて日本との間における二国間APA（Bilateral APA）が締結されている<sup>84</sup>。2008年の企業所得税改正に関連して公布された特別納税調整実施弁法で整備され、2009年には中国国家税務総局が制度の概要及び導入経緯、手続き詳細及びAPA案件の統計等を「事前確認アニュアルレポート」として公表しており、本格的な運用期に移行したと言える。

---

<sup>80</sup> 前掲77 金子宏著 P695

<sup>81</sup> 前掲78

<sup>82</sup> 月刊国際税務（税務経理協会）2011年2月号 PWC「中国事前確認アニュアルレポート（2009）」参考和訳

<sup>83</sup> 亀井康幸著「中国進出企業の移転価格税制対策」第1版（中央経済社）P218

<sup>84</sup> 前掲82 PWC著 P69

一方、日本では移転価格税制導入時より通達レベルで事前確認制度が導入されており、平成 13 年より移転価格事務運営指針に内包されるようになった。

【図表 23】事前確認制度（APA）

	中国	日本
類型	1 国間、2 国間、多国間	1 国間、2 国間、多国間
申請要件	<p>一般的に下記要件を満たす企業は APA 申請をすることができる。</p> <p>①各年度の関連取引金額が 4,000 万人民币元以上、②法律の規定により、関連申告を履行する義務のあるもの、③規定に従い、同期資料の準備、保存と提出をするもの</p> <p>次の条件に該当する企業は、APA を優先的に対応するとしている。</p> <p>i) 必要十分な情報を提供し、税務当局の審査・評価に協力的で、合理的な提案を積極的に提出する企業</p> <p>ii) 過去に移転価格ポリシーについて調査を受けたことがある企業</p>	<p>中国のように APA 申請の要件は設けられていないが、以下のように APA を行うことが適当でないと思われる申請は、APA を行わないとしている。</p> <p>①通常行われない取引形態で、経済的合理性がなく我が国の税負担を軽減する取引の場合、②APA 申請に必要な情報が提供されない場合、③移転価格税制の更正に係る取引と同様の取引で当該更正処分等への不服申立手の採決又は判決の確定を待つ必要がある場合、④当該申し出以外の国外関連取引について APA 或いは相互協議中でこれらの合意を待つ必要がある場合、⑤将来予測資料だけでは実態を把握することができないため、取引実績を待つ必要がある場合</p>
適用年度	申請した年度の次年度から起算した 3～5 連続年度の関連取引に適用される。	確認対象事業年度は原則として 3 事業年度から 5 事業年度
手続きの流れ	<p><b>事前相談（必須）</b></p> <p>中国では、事前相談は APA 申請手続きの一過程であり必須とされている。管轄は、主管税務機関。ただし、2 国間・多国間 APA は国家税務総局が主催。匿名式も可。</p> <p>意見一致：「APA 申請正式会談通知書」、意見不一致：「APA 申請拒否通知書」を送付。</p> <p><b>事前確認の申出</b></p> <p>「APA 申請正式会談通知書」取得後 3 か月以内に主管税務機関へ「APA 正式申請書」と一定の資料を提出。2 国間又は多国間 APA 申請の場合には、「APA 正式申請書」と「相互協議発動申請書」を国家税務総局と主管税務機関へ提出。</p> <p><b>税務機関の審査</b></p>	<p><b>事前相談（任意）</b></p> <p>事前相談は、企業側からの申出で行われ、任意とされている。管轄は国税局担当課。相互協議に伴う APA に係る相談は庁担当課も参加。</p> <p><b>事前確認の申出</b></p> <p>APA を受けようとする事業年度のうち最初の事業年度開始の前日までに、「独立企業間価格の算定方法等の確認に関する申出書」を所轄国税局長へ提出する。</p> <p><b>税務機関の審査</b></p> <p>局担当課は、APA の申出を受けた場合には、速やかに APA 審査に着手し、的確迅速な事務処理に努める。（必要に応じ庁担当課が APA 審査に加わる。）申請時の資料以外の資料が必要な場合には、申出法人にその旨を説明し当該資料</p>

	<p>税務機関は、申請書及び必要資料を受領後 5 カ月以内に審査評価を行う。(最大 3 か月まで延長可) また、企業に対して補充関係資料の提出を求めることができる。</p> <p><b>1 か国 APA</b></p> <p>国家税務総局の認定</p> <p>1 か国 APA の場合、審査評価後 30 日以内に企業と APA 申請について折衝を行い、協議がまとまると、「APA 申請草案」と「審査評価報告」を国家税務総局に送付し国家税務総局の認定を得る。</p> <p>APA 署名</p> <p>APA 申請草案の内容について税務機関と申請者間で意見一致をみた場合、双方の法定代表者は APA 申請に正式に署名する。</p> <p><b>複数国 APA</b></p> <p>外国税務当局との協議</p> <p>2 国間又は多国間 APA 申請の場合、国家税務総局と租税条約を締結した相手方税務当局は APA 申請につき協議し、協議がまとまれば APA 申請の草案を作成する。</p> <p>APA 署名</p> <p>APA 申請草案の内容に意見一致をみた場合、双方また多者の税務主管当局が委任した代表により、APA 申請に署名する。また、主管の税務機関は「二国間(多国間) APA 申請実行協議書」に署名する。</p>	<p>の提出を求める。</p> <p>局担当課は、申出法人が申し出た独立企業間価格の算定方法が最も合理的であると認められない場合には、当該申出法人に対して、申出の修正を求めることができる。</p> <p>局担当課は、必要に応じて局担当課に対して APA 審査状況等について報告を求める。</p> <p><b>1 か国 APA</b></p> <p>申請者への通知</p> <p>1 国間 APA 申出の場合、APA 審査の結果、申出に係る独立価格の算定方法等が最も合理的であると認められ確認を与える場合には、「当該独立価格の算定方法等を確認通知書」により、確認を与えない場合には、「独立企業間価格の算定方法等の確認ができない旨の通知書」により APA 申請を行った法人に通知される。</p> <p><b>複数国 APA</b></p> <p>外国税務当局との相互協議</p> <p>相互協議を伴う事前確認の場合、局担当課は庁担当課を経て庁相互協議室から相互協議の合意結果について連絡を受けた場合、当該合意結果に従い、申出法人に対して申出の修正を求める等所要の処理を行う。</p> <p>申請者への通知</p> <p>当該合意結果に基づき「当該独立価格の算定方法等を確認通知書」により通知する。相互協議の合意が成立しなかった場合には、申出法人相互協議の申出を取り下げるか又は相互協議によらない APA を求めるか意見聴収し、取り下げ又は相互協議によらない APA 審査を行う</p>
<p>管理 監督 制度</p>	<p>税務機関は、APA 取引の実行期間中は以下のような監視・監督を行う。</p> <p>①企業は納税年度の終了後 5 カ月以内に、APA 取引</p>	<p>①所轄税務署長は、APA の確認を受けた法人(以下「確認法人」という)が APA を受けた国外関連取引に係る各事業年度(以下「確認事業年度」という)に</p>

	<p>の実行状況年度報告を送付する。</p> <p>②定期的に（半年毎）APA 取引の実行状況について検査を行う。</p> <p>③実行期間中に、APA 申請で予期した価格又は利益幅内に入らないような状況が生じた場合には、税務機関は 1 級上の税務機関の承認を経て、APA 申請で確定した価格又は利益区分に調整する。</p> <p>④APA 取引の実行期間中、APA 取引に影響を与える実質的な変化が生じた場合、その変化発生後 30 日以内に、企業は、その変化が APA 取引の実行に与える影響の詳細等を所轄税務機関に書面で報告する。税務機関は書面による報告を受領後 60 日以内に、審査処理を行う。元の APA の実行を中止した場合には、改めて新しい APA 申請の交渉を行う。</p>	<p>において、APA の内容に適合した申告を行っている場合には、当該取引は独立企業間価格で行われたものとして取り扱い、確認法人に対して、確定申告書の提出期限等までに、APA の内容に適合した申告を行っていること等一定の事項を記載した報告書の提出を求めることができる。</p> <p>③確認法人が確認の内容に適合した申告を行うために確定決算において行う必要な調整は、移転価格税制適正な取引として取り扱われる。</p> <p>④確認事業年度期間中に、APA を継続する上で前提となる重要な諸条件について事情の変更が生じた場合には、APA 法人の申出により申請、審査等の規定に準じて所要の処理を行う。</p> <p>⑤確認法人が、④の状況にあるにもかかわらず改定の申出をしなかった場合、APA の内容に適合する申告をしなかった場合、上記①の報告書を提出しなかった場合、APA の基礎とした事実関係が真実でなかった場合には、局担当課は必要に応じ庁担当課或いは相互協議室と協議し APA の取り消しを決定し、所轄税務署長に APA の取り消しについて連絡する。</p> <p>⑥更新の申出がなされた場合には、申請、審査等の規定に準じて所要の処理を行う。</p>
確認の適用	<p>APA 申請書を提出した年度又はそれ以前の年度における関連者間取引が APA 対象年度における取引と類似する場合、企業からの申請があり、<u>税務当局の承認を得られれば</u>、APA で確定した独立企業間価格の算定方法などを APA 申請年度及びそれ以前の年度の関連者間取引に対する評価及び移転価格調整に適用することができる。</p>	<p>確認申出法人から、確認対象事業年度における独立企業間価格の算定方法等を確認対象事業年度前の各事業年度に適用する旨の申し出があった場合には、局担当課は、確認された独立企業間価格の算定方法等が、<u>確認事業年度前の各事業年度においても最も合理的と認められる場合には、これを認める。</u></p>
根拠条文	<p>納税調整法 46 条～63 条、中国 APA アニュアルレポート（2009）</p>	<p>事務運営指針 5-1～5-25</p>

中国では APA の申請が行える企業は、年間の関連者間取引金額が 4,000 万人民币元以上で、関連法規に基づき、関連者間取引に関する申告義務を履行していること及び「関連法規に基づき、移転価格同期資料を準備、保存及び提供していること」のすべての条件を満たす企業とされている点が特徴的である。（図表 23 参照）これは、APA アニュアルレポートで APA 申請及び一連の協議の過程では、税務当局と企業の双方にとって多大な資源を投入することを述べており、限りある資源を有効活用し効率性を高めるためには、割り切



りで線引きしたものである。また、APA の手続きにおいて、事前相談は中国の場合、一連の手続きの一行程とされているが、日本の場合には任意とされている。

## 2-2-9 コストシェアリング

中国現地法人が日本の親会社と共同で知的財産を開発・取得し、または共同で役務を提供し享受する場合、複数の関連者により費用分担契約を締結する場合があるが、このような場合にも、独立企業間原則に従って行うことが求められている（企業所得税法第 41 条）。また、独立企業間原則を満たし、契約締結者それぞれの予測便益と費用分担が相応すべきことを定め、税務当局に所定の関連書類を提出することで、当該費用分担契約に基づき負担した費用は企業所得税の課税所得計算上控除できるとしている（企所法例 112 条）。

【図表 24】コストシェアリング日中対比

中国	日本
<p><b>1. 費用分担契約（処理）の定義</b></p> <p>費用分担契約とは、税務機関が企業所得税法の規定に基づき、企業その関連相手方と締結した費用分担契約管理が、独立取引原則に合致しているかどうかについて、審査評価及び調査調整等を行う作業の総称をいうとしており、契約の定義ではなく、費用分担契約に係る税務当局が行う処理を定義している。</p> <p><b>2. 具体的取り扱い概要</b></p> <p>企業はその関連者と費用分担契約を行うときは、一定の事項が記載された契約書を締結し 30 日以内に国家税務総局に報告すること、費用分担契約が独立取引原則に合致しているか否かの審査承認は国家税務総局によること、APA 申請も可能であること、契約実行日の翌年度の 6 月 20 日以前に同期資料を主管税務機関に提出することとされている。また、下記のいずれかの状況が存在する場合には、費用分担契約に係る費用は企業所得税の課税所得計算上控除してはならないとされている。</p> <p>①合理的商業目的と経済実態を伴わないもの、②独立取引原則に合致しないもの、③原価と収益分配の原則を遵守していないもの、④同期資料を作成・保存・提出しないもの、⑤契約締結後経営期間が 20 年未満である場合</p> <p>納税調整法 64 条～75 条</p>	<p><b>1. 費用分担契約の定義</b></p> <p>費用分担契約とは、特定の無形資産を開発する等の共通の目的を有する契約当事者（以下「参加者」という。）間で、その目的の達成のために必要な活動（以下「研究開発等の活動」という。）に要する費用を、当該活動から生じる新たな成果によって各参加者において増加すると見込まれる利益又は減少すると見込まれる費用（以下、「予測便益」という。）の各参加者の予測便益の合計額に対する割合（以下「予測便益割合」という。）によって分担することを取り決め、当該研究開発等の活動から生じる新たな成果の持分を各参加者のそれぞれの分担額に応じて取得することとする契約をいう。</p> <p><b>2. 具体的取り扱い概要</b></p> <p>①法人が国外関連者との間で締結した費用分担契約に基づく費用分担等は、国外関連取引に該当し、当該費用分担契約における当該法人の予測便益割合が、当該法事の適正な予測便益割合に比べ過大であると認められるときは、当該法人が負担した費用の総額のうちその課題となった割合に対応する部分の金額は、損金の額に算入されない。</p> <p>事務運営指針 2-14～2-18</p>

## 2-2-10 対応的調整と相互協議

中国において移転価格調査により更正を受けた場合、当該取引の相手先は実際の取引価格に基づき課税所得が計算されていることとなり、グループ全体でみた場合には、同一の所得に対して二重課税が生じていることとなる。このため、二重課税を排除するため、関連者取引の一方で移転価格更正を受けた場合には、他方で対応的調整を行うことを認めている。また、租税条約締結国の関連企業である場合、企業の申請に基づき、国家税務総局と租税条約相手国の主観税務機関との間で相互協議を通じて対応的調整が行われる。

なお、相互協議とは、租税条約の規定に基づき両締約国の権限ある当局間で行われる協議であり、国内法に規定する救済手続きに関係なく救済申し立てを行うことができるとされている<sup>85</sup>。

【図表 25】 相互協議日中対比

中国	日本
<p><b>1. 相互協議の申立てができる者</b></p> <p>原則として「中国居住者」であり、「中国居住者」は、中国において全ての所得に対して納税義務を負う企業、個人を言う。</p> <p><b>2. 相互協議の対象税目及び対象となる事項</b></p> <p>原則として、対応する租税条約の税目と同一。</p> <p>相互協議を申し立てることができる事項として、2 国間 APA の申請、移転価格課税による対応的調整が必要な場合、不適当な源泉課税を受けた場合等</p> <p><b>3. 相互協議申立て期間</b></p> <p>当初の課税処分最初の通知日から 3 年以内。（移転価格調査通知書を受領してから 3 年以内に対応的調整の申請を行うものとする。）</p> <p><b>4. 申請</b></p> <p>租税条約相手国の関連者の移転価格の対応的調整に関わる時は、企業は国家税務総局と主管税務機関に対して「相互協議手続開始申請書」及び移転価格調査通知書等の書類を添付して提出するものとする。</p> <p>対応的調整又は相互協議の結果は、国家税務総局が主管税務機関を通じて書面で企業に公布する。</p> <p><b>5. 対応的調整</b></p> <p>日中租税条約には対応的調整条項が記載されていない。実施弁法では、租税条約締結国の関連者に関わる対応的調</p>	<p><b>1. 相互協議の申立てができる場合（相互協議事務運営指針における規定）</b></p> <p>(1)内国法人とその国外関連者との間における取引に関し、我が国又は相手国において移転価格課税を受け、又は受けるに至ると認められることを理由として、当該内国法人が我が国の権限ある当局と相手国の権限ある当局との協議を求める場合</p> <p>(2)内国法人とその国外関連者との間における取引に係る事前確認について、当該内国法人が、移転価格事務運営指針等に規定する事前確認の申出を行うとともに、我が国の権限ある当局と相手国の権限ある当局との協議を求める場合</p> <p><b>2. 相互協議申立て期限</b></p> <p>国内法では期限の定めは設けられておらず、日中租税条約において、条約に適合しない課税に係る最初の通知日から起算して 3 年以内とされている。</p> <p><b>3. 申立て及び合意意向の確認</b></p> <p>相互協議の申立ては、「相互協議申立書」及び一定の資料を納税地の所轄税務署長に提出することで行われ、実際の協議は国税庁相互協議室が担当する。権限ある当局間の相互協議の合意に先立ち、申立者の意向確認が行われ、申立者が合意しない場合には相互協議は終了する。</p> <p><b>4. 対応的調整</b></p>

<sup>85</sup>前掲 61 川田著 P125

<p>整は、企業の申請により相互協議により交渉を行うとされている。なお、支払利息、使用料、ロイヤリティ等源泉徴収済みの税額については対等的調整を認めないとされている。</p>	<p>対応的調整がなされるためには、納税者からの更正の請求が必要とされている。ただし、日本国側で移転価格課税を行い、相互協議の合意により当初の課税が減額される場合の当初更正に係る減額更正は当局の処分により行われる。</p>
<p>中国居住者による租税に関する相互協議手続き開始申請の暫定弁法（国税発〔2005〕第115号）、納税調整法98条～104条</p>	<p>相互協議事務運営指針第2.3、2.4、2.6、2.17、2.18、2.19、租税条約実施特例法7、通則法23</p>

上記に記載する中国の相互協議手続き開始申請の暫定弁法における「中国居住者」には、外国投資家が中国に設立をした現地法人（外商投資企業）は含まれないとする解釈がなされている。このため、中国における相互協議手続きは、中国企業が中国国外において所在地国における課税当局から移転価格課税等の課税処分を受けた場合を前提としていると言われている<sup>86</sup>。この場合、外商投資企業が中国において移転価格課税等の課税処分を受けた場合、相互協議申請ができないこととなるが、実際には、日本側の関連者が国税庁に相互協議の申し立てをすることで、中国側での申し立手続きは要せず相互協議が開始されている<sup>87</sup>。なお、近年は日本とOECD非加盟国との相互協議事案が増えてきており、中国との相互協議も増えてきているようである<sup>88</sup>。

## 2-2-11 法的責任等

移転価格調整を含む特別納税調整関連の罰則が定められており、情報開示拒否及び虚偽報告の場合には、税務機関によるみなし課税を認めている。

【図表 26】 罰則規定等日中対比

中国	日本
<p><b>1. 情報開示違反罰則</b></p> <p>「企業年度関連取引報告表」を提出しない、同期資料の設置義務違反及び関連資料の保存義務違反の場合、最高1万人民元の罰金が科される。</p> <p><b>2. 情報開示拒否及び虚偽開示に関する罰則</b></p> <p>移転価格に係る同期資料や関連資料の提出拒否、虚偽・不完全な資料を提出し関連者取引の状況を真実に反映し</p>	<p><b>1. 推定課税</b></p> <p>法人が調査に際して独立企業間価格の算定に必要と求められる帳簿書類又はその写しの提示又は提出を求められたにもかかわらず、当該法人がこれらを遅滞なく提示し、又は提出しなかったときは、税務署長は同業他社等から入手した資料をもとに算定した金額を当該取引に係る独立企業間価格と推定して、当該法人の所得の金額等を更</p>

<sup>86</sup>月刊国際税務（税務経理協会）2009年6月号 工藤敏彦氏「中国特別納税調整実施弁法と実務対策（下）」P66

<sup>87</sup>前掲86 工藤著P67 中国当局より「日本の課税庁へ相互協議を申し立てればよい」と言う指導を受け、その指導通りの処理で行われているようである。

<sup>88</sup>国際税務研究会セミナー「相互協議を伴う事前確認の状況について」国税庁長官官房相互協議室室長 狩野茂氏 配賦資料P6ではOECD非加盟国相互協議発生件数が平成17年事務年度は1件であったところ平成18年より毎年11件から13件発生しており平成21年は15件と増加傾向にある。

<p>ない場合、最高 5 万人民元の罰金が科される。また、このような場合、税務機関は納税者に対してみなし課税を行う権限を有している。</p> <p><b>3. 移転価格調整による追徴税額に対する延滞利息及び懲罰的利息</b></p> <p>追徴税額の帰属する納税年度に中国人民銀行が公表する税額追徴期間と同期間の人民元貸付基準利率に 5%を加えて計算する。但し、同期資料等その他の関連資料を提出できる場合には 5%の加算利息の支払いは不要。当該利息は、2008 年 1 月 1 日以降に発生した関連者取引に対して追徴された税額に適用する。</p> <p><b>4. 納付</b></p> <p>移転価格調整に同意するか否かに関わらず、特別納税調整により追徴される税額と利息を、調整通知書に記載する期限内に納付をしなければならない。</p> <p><b>5. 課税更正期間</b></p> <p>移転価格の課税更正期間制限は原則 3 年であるが、特殊な状況がある場合には 10 年間に延長されている。</p>	<p>正又は決定することができる」とされている。</p> <p><b>2. 比較対象企業に対する質免検査権</b></p> <p>税務当局の職員は、法人が独立企業間価格の算定に必要な帳簿書類等を遅滞なく提示し、又は提出しなかった場合において、必要と認められる範囲において、当該法事の当該国外関連者取引に係る事業と同種の事業を営む者に対し質問又は帳簿書類の検査をすることができる」とされており、当該質問への不答弁、虚偽答弁、検査拒否、妨害等をした者に対して 30 万以下の罰金が科される。</p> <p><b>3. 納付</b></p> <p>移転価格課税がなされた場合には、原則として当該課税に係る納税猶予は認められない。ただし、相互協議を申し立てた場合等一定の要件に該当し、納税の猶予に係る金額に相当する担保を提供する等一定の手続きを行うことで、当該課税処分にかかる税額について加算税も含め納税猶予が認められている。</p> <p><b>4. 課税更正期間</b></p> <p>移転価格の課税更正期間制限は原則 6 年間とされているが、偽りその他の不正の行為等がある場合には 7 年間とされる。</p>
<p>納税調整法 105 条～109 条、税徴管法 52 条③、税徴管法細則 56 条</p>	<p>措置法 66 の 4⑥、66 の 4⑧、⑫、66 の 4 の 2、措置法 66 の 4⑬、通則法 70⑤</p>

中国においても、日本と同様に移転価格に関する同期資料や関連資料が提出できない場合、課税当局における推計課税の権限を与えている。また、中国ではさらに同期資料等の移転価格関連資料の記載内容が不完全であるような場合にも推計課税の権限を与えており、さらに罰金を科すとしている点で、日本よりも厳しいペナルティが課されている。

### 第3章 中国進出中堅中小企業に係る移転価格税制問題の考察

#### 3-1 中国子会社への過度な経営関与による移転価格税制への影響について

中国に進出した中堅中小企業は、中国現地法人の運営を独立して任せられる人材や仕組みを有していない場合が多く、日本親会社或いは日本親会社のオーナー社長が直接中国現地法人を管理運営しているケースが少なくない。

例えば、中国現地法人の生産量は親会社による計画のもと決定されており、販売先も親会社もしくは親会社が決めた相手先との取引であり、資金調達は親会社からの借入或いは第三者からの借入でも親会社が保証をしており、商品開発や研究も日本親会社側で行われている等、中国現地法人は日本親会社の1工場或いは1販売拠点としての位置づけで運営されている。

このような中国現地法人は、移転価格税制の観点からは関連取引において中国現地法人側が担う機能と負担するリスクは限定的であると判断される。中国課税当局は、このように機能リスクが限定的な会社に対して移転価格税制上厳しい目を向けている。

特別納税調整実施弁法第39条では、「関連者の注文に従って加工製造を行い、経営の意思決定、製品の研究開発、営業等の機能を担わない企業は、意思決定の誤りや稼働率の低下、販売不振等によるリスクや損失を負うべきではなく、一定の利益水準<sup>89</sup>を維持しなければならない。損失企業は、税務機関が経済分析を行い、適当な比較対象取引の価格や比較対象企業を選定の上、企業の利益水準を確定する」と規定しており、中国の課税当局は、機能及びリスクが限定的な単純加工企業に対して、赤字は認めないと主張している。

実際に筆者が過去に経験した事例では、日系独資の委託加工業者（進料加工業）<sup>90</sup>で、典型的な機能リスクが限定的な会社に対して、設立年から直近年度までの期間を対象とする移転価格調査が実施された。

また、機能リスクが限定的な企業は、年度利益が赤字となった場合、当該赤字事業年度について移転価格同期資料の提出義務が課されている。しかし、機能リスクが限定的であるか否か（同期資料の提出の要否）は、先ず企業側で行う事となる。このため、機能リスクが限定的であると判断し、同期資料を提出していない場合において、税務当局が「機能リスクが限定的」な企業と認定した場合には、同期資料の提出がなされていないことを理由にみなし課税を行うことも否定できない。

日本の中堅中小企業は、国外子会社も日本親会社の一組織として経営している場合が多く、日本親会社のコントロール下にある中国現地法人は、「機能リスクが限定的な企業」と判断される可能性が極めて高いと言える。また、赤字事業年度がある場合には、上述の

<sup>89</sup> 一定の利益率について公にされているものはないが、一般的にフルコストマークアップ率で最低5%以上の水準を要求されるケースが多いようである。

<sup>90</sup> 当該中国現地法人の過去の年間売上高は最も多い年度で20億円以下であり、直近では年10億円程度の規模の会社であった。中堅中小企業の中国現地法人でも同じ規模の会社は珍しくなく、中堅中小企業の中国現地法人でも十分移転価格調査の対象となりえる状況にある。

とおり同期資料の提出義務が課されているものの、中堅中小企業の多くは同期資料の準備対応が不十分であるため、同期資料の提出がない場合の推計課税のリスクに無防備な状況に晒されていると言える。

### 3-2 外貨管理規制と移転価格税制への影響

上記「1-5-1 日本親会社支援に関する対外送金と課税の問題」において、中国における外貨管理規制と税制度との関係及び対外送金時の非居住者課税に関わる問題として税務行政が適切に執行されていない問題について述べたが、これらの問題は移転価格税制にも影響を与えている。

外貨管理規制の煩雑さや税務当局側或いは納税者側の課税取扱いの理解不足により、実務上は実際の取引実態とは異なる内容の契約（図表 25 参照）を締結し、対外送金を行っているケースが見受けられる。

【図表 27】取引実態と異なる契約形態の例

取引実態	送金等の阻害要因	形式上の契約形態
技術サービス、 その他役務提供	契約手続きの手間（PE 認定回避のためプロジェクトを細分化）及び P E 認定のリスク（出張者の個人所得税課税を含む）	特許権やノウハウの使用許諾契約としてロイヤリティ契約に含める
出向者給与負担 金等の立替費用	外貨管理規制（立替金送金不可）	役務提供契約
商標権使用料	契約手続きの手間（商標権使用許諾契約は商標局への届け出等の手続きが必要）	ロイヤリティ契約書には商標権使用料は含まないと明記（ただし、ロイヤリティ料には商標権使用料分も含まれている。）

真実の取引と異なる形態での契約が締結され、これらの契約に基づき会計処理及び非居住者の課税が行われた後に、当該関連取引に関して移転価格の調査が実施された場合、取引の実態が契約書の内容と整合せず、税務当局に提出した資料について不完全或いは不真実な資料と税務当局に認定される可能性がある。

一方で、日本の課税当局からは、中国現地法人への支援に係る対価回収がない場合、寄附金課税としての認定を受ける可能性が高まることとなる。このため、日本親会社の経理部門は、日本側の課税リスクのみに着目し、中国現地法人側に支援業務に係る対外送金を要求する傾向にある。また、最近では日本親会社側の経営不振による資金繰りが悪化したため、中国現地法人の資金を日本親会社側に送金させるとして、経済合理性のない契約を締結し日本親会社側に送金するようなケースも見受けられた。特に、中堅中小企業の場合には日本親会社側の都合を優先する対応が多く見受けられ、結果として中国現地法人側の移転価格リスクを高める要因となってしまう。

### 3-3 移転価格文書化対応に関わる問題について

#### (1) 中国側の移転価格文書化対応に関わる問題

中国では前述の通り、2008年より原則として移転価格について同期資料の備え付け義務（いわゆる文書化義務）が課されているが、中堅中小企業の中国現地法人は、同期資料備え付け義務が免除される年度関連取引が2億元（棚卸取引）以下或いは4千万元以下（役務提供取引等）の場合が多い。このため、一般的には同期資料及び移転価格に関する関連資料の準備対応が不十分な場合が多い。

機能リスクが限定的な赤字企業については、移転価格について同期資料の提出義務が課されているものの、機能リスクが限定的であるという判断は第一に企業側で行うこととなるため、果たしてどれだけの赤字企業が実際に当該規定に基づき税務当局に同期資料を提出しているか疑問である<sup>91</sup>。

なお、企業所得税の確定申告書に添付が義務付けられている「関連企業間取引年度報告表」には、同期資料の作成の有無をチェックする欄が設けられており、同期資料の備え付けが義務付けられていない会社についても税務当局に同期資料の設置状況を報告することになり、移転価格同期資料を備えていない会社のうち、赤字である会社にとっては、無防備な状態であることを自ら税務当局に示していることとなる。

また、2010年に中国国家税務総局が同期資料準備の実施状況に関してサンプル調査を実施した<sup>92</sup>ところ、非公式コメントではあるが、税務当局は、作成された同期資料について一定の評価をしているものの、記載内容が不十分な同期資料も多く特別納税調整実施弁法に規定する内容及び構成に従い作成するよう要求している<sup>93</sup>。

#### 【税務当局非公式コメント同期資料指摘事項】

- ①企業グループ情報の記載要件を満たしていない。
- ②事実関係の記述が具体的なデータに裏付けされていないものが多い。
- ③取引別損益分析において、原価・費用の配賦基準の合理性の説明が不十分。
- ④取引単位営業利益法（TNMM）の乱用に注意すべき。
- ⑤取引実行時点の移転価格算定方法の分析が不十分。
- ⑥比較対象企業に不適切な企業（継続性に疑念のある会社、連続赤字の会社）が含まれているケースあり。
- ⑦比較対象企業の独立起業価格レンジの中間位以上にするため、比較対象企業に同様の事象が発生していない特殊要因調整を行っているケースが多く見受けられた。
- ⑧検証対象法人の利益水準が、比較対象企業による独立起業価格レンジの中間位を下回る場合には、原則として、中間位以上の水準に調整する。

<sup>91</sup> 特別納税調整実施弁法施行後移転価格文書化対応をしている企業は、日本親会社が上場企業若しくは上場企業の系列会社でグループポリシーとして移転価格税制対応が必要とされているところがほとんどであり、2010年度末現在の状況を見る限り独立系中堅中小企業の中国現地法人側の対応は十分とは言えない状況にある。

<sup>92</sup> 「同期資料検査の展開に関する通知」（国税函[2010]323号）

<sup>93</sup> 月刊国際税務（税務経理協会）2011年6月号 アーストアンドヤング上海事務所 坂出加奈「中国移転価格同期資料 中国税務当局の視点からチェック」P88～85

2008年から同期資料の備え付けが義務付けられたことにより、多くの企業では事後的に文書を作成している。とりあえず文書化すればよいという意識のもとに会計事務所やコンサル会社に作成依頼をする会社や、また、そのような意識で作成している会計事務所やコンサル会社も少なくなかった。このため、上記税務当局の指摘は、現在の中国税実務の現場で作成されている同期資料の問題としての的を射た指摘であるといえる。

中堅中小企業の場合、日本親会社側の移転価格税制に関する意識の低さから中国現地法人側に対応を一切任せているケースが多く、中国側だけで対応した場合には、中国現地法人側に都合のよい移転価格同期資料（中国現地法人側に帰属する利益が高い内容の資料）が作成される傾向がある。これは、中国側で移転価格税務調査が行われた場合、当該同期資料をベースに中国側だけの都合で課税調整が行われる危険性がある。一方で、日本親会社側の税務当局が、当該同期資料により中国現地法人側に過度に利益移転がなされているのではという疑念を持つ可能性もあり、日本側の移転価格リスクを高めることになりかねない。

## (2) 日本側の移転価格文書化対応に関わる問題

日本では、移転価格文書の作成を直接的に義務付ける規定はないが、移転価格に関する資料を税務当局の求めに応じ提出しなかった場合には、税務当局側は推定課税を行う事ができるとされている（措置法66条の4第6項）。また、この推定課税規定において求められる書類の範囲は平成22年度税制改正において明確化され（措規22の10①一）、これにより、予見可能性の向上が図られたといえる。

しかしながら、人材も資金も十分でない中堅中小企業にとっては、移転価格文書を作成するには相当の負担を強いられることになる。また、国外関連取引の規模が小さい会社は、移転価格調査の対象となるような規模の会社ではないため、文書の備え付けが無くても実質的な影響はないと考える中小企業は少なくないと思われる。

このような状況において、推定課税規定発動のトリガーとなる移転価格に関する資料が明確にされたことで、移転価格税制への意識が低い中堅中小企業は、文書化への十分な対応がなされていない場合、結果としてこれまで以上に推計課税のリスクが高まったといえる。また、当該改正により、文書化を行わなかった場合には、国外関連取引が独立企業間価格に該当するものであることの立証責任を、事実上負わされているということの意味するという意見もあり<sup>94</sup>、筆者も同様に危惧するところである。

### 3-4 移転価格算定方法と比較対象企業の選定に関わる問題

上述の3-3において中国税務当局の同期資料に関する非公式コメントに、取引単位営業利益法（TNMM）の乱用に注意すべきと指摘しているが、2005年から2009年の間に締結し

<sup>94</sup> 前掲71 中里実等編著 第3章我が国の移転価格税制と文書化 太田洋・北村導人 P254



た中国国内APAで使用された移転価格算定方法のうち60%は取引単位営業利益法が採用されており<sup>95</sup>、税務当局も実務上当該方法を積極的に使用している。

中国の移転価格において取引単位営業利益法が多く採用される背景には、国外関連者との取引価格が独立企業間価格であることの立証責任が納税者側に負わされていることが影響している（立証責任については後述する。）。つまり、原価基準法或いは再販売価格基準法における「通常の利益率」の立証に耐えうる十分な比較可能取引を検索することは難しいため、比較可能性の厳密性においてより緩和された取引単位営業利益法が多く選択せざるを得ない事情がある<sup>96</sup>。また、2008年から移転価格の文書化が義務付けられたことに伴い、内容の厳密性よりも文書化ありきの対応が多く、取引の類似性がより厳密に求められる原価基準法や再販売価格基準法では事務負担が強いられるため、比較的手間が省けると判断して取引単位営業利益法による文書化が横行したと思われる。

比較対象企業の選定において、中国国内だけでは分析に必要な数の比較対象企業を選定することができず、選定の対象地域範囲を中国に限らずアジア・パシフィック地域等へ拡大することがままある。この場合には、中国国内だけで選定する比較対象企業に比べ規模の差が大きくなるため資本コストの差異について考慮する必要があるが、実施弁法第38条では原則的に資本コストの差異による調整は行わないこととしている。これは分析に必要な比較対象企業が中国国内だけでは選定しきれないため、やむを得ずその範囲を広げたがため、各々の企業の運転資本の差異により利益に与える影響を排除するための調整を行うべきところ、これを原則認めないとすると比較可能性に問題を生じさせることになる。

また、中国国内の上場企業で相当数の比較対象企業を選定できたとしても、昨今の世界経済が低迷している中で中国経済は突出して好調であるため、世界市場における同業他社は総じて低い利益率しか確保できていないにもかかわらず、中国国内企業だけ高い利益率を維持している場合も珍しくない。このような場合には、中国国内上場企業の利益水準をベースに所得移転の蓋然性を指摘される可能性がある<sup>97</sup>。

### 3-5 中国現地法人の貢献と利益帰属の問題

近年、中国での事業環境が「世界の工場」から「世界の市場」へ変化するとともに、中国へ進出した日系企業の多くは、中国現地法人の役割を、日本親会社のための生産拠点から、中国市場参入の最前線拠点への転換を試みており、すでに大手自動車メーカーなどを中心に生産向上のみならず研究開発部門も中国国内に設置する動きが活発化している。

このような中国の事業環境の変化により、中国税務当局は中国現地法人の収益力の源泉はどこにあるのかということに関心を寄せている。（図表28参照）

なお、一般的な中堅中小企業の中国現地法人は、上述のとおり日本親会社に管理統括されている会社が多いため、中国現地法人の自発的活動による貢献を源泉とする収益力は限

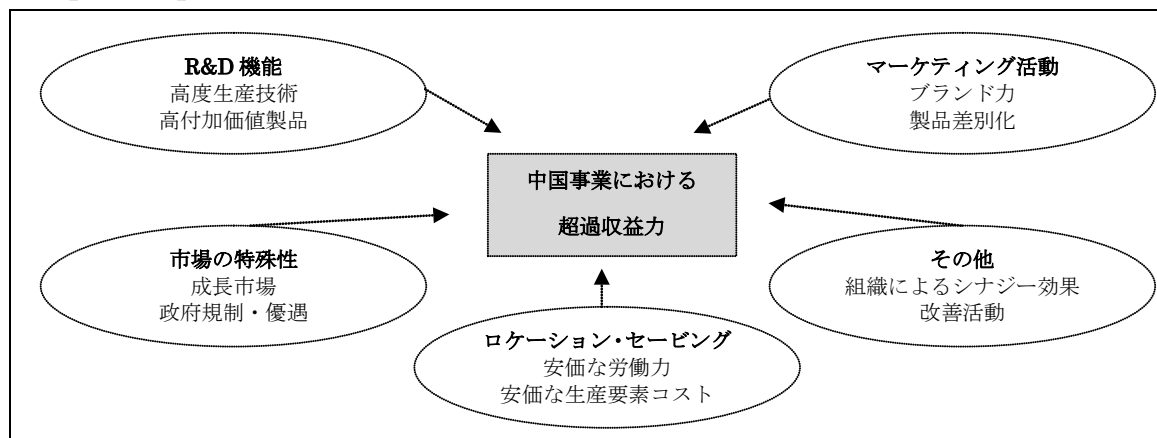
<sup>95</sup> 前掲82 PWC著 P79

<sup>96</sup> 前掲86 工藤著 P80

<sup>97</sup> 月刊国際税務 2011年1月号高橋宏幸著「中国ビジネスにおける税務リスク（下）」P44

定的であると考えられる。ただし、中国の特殊性（市場の特殊性<sup>98</sup>等）から得られる収益力や安価な労働力や安価な土地等の資産使用料から生じる「ロケーション・セービング」について、中国税務当局は中国側に帰属させるべきと考えているようである<sup>99</sup>。

【図表 28】中国現地法人の貢献



（出所：高橋宏幸著 月刊国際税務 2010 年 12 月号「中国ビジネスにおける税務リスク（上）」P37 一部筆者修正）

例えば、日中合弁企業の場合、中方パートナーが有する営業ネットワークから得られる収益力は中国現地法人側に帰属するものという議論が成り立つと考えられる。また、日本親会社の社名や商品名のブランドでなく、中国名での会社名や商品名の認知度が高い場合には「漢字」の商品名が生み出すブランド力（イメージ力）に着目し、中国現地法人のマーケティング活動を源泉とする収益力であるとの議論も成り立つのではないか。このような視点から中国課税当局は中国側での課税を主張する可能性も考えられる。

一方、日本の税務当局の視点は、日本親会社が形成したブランドや長期的な研究開発により形成されたノウハウなどの無形資産を有し、中国現地法人への技術指導を行っている日本親会社側に、相応の所得が獲得できているか否かに関心を寄せている。

つまり、中国現地法人が単純に日本親会社の製造拠点や販売拠点であるとした場合には、両者間における仕入販売取引（いわゆる「Buy-Sell 取引」）による価格を調整することで日本親会社が負担する機能リスクに見合った所得を確保することは可能である。ところが、中国現地法人が中国現地で資材を調達し、中国で製造し、中国で販売する形態となった場合には、日本親会社は仕入れ販売取引の商流に組み込まれることはない（いわゆる「Out-Out 取引」）。この場合、日本親会社側での価格コントロールができず、日本親会社が有する無形資産の使用料や日本親会社が提供する支援に係るサービス費が適切に回収されているかという点が着目される。

このように、収益を生み出す源泉は、中国市場の特殊性の恩典によるもの或いは中国市場参入過程において形成された無形資産によるものなのか、それとも日本親会社の無形資

<sup>98</sup> 中国の医療保険業等、業種により市場参入に行政上の規制が設けられている。

<sup>99</sup> 月刊国際税務 2010 年 12 月号高橋宏幸著「中国ビジネスにおける税務リスク（上）」P39

産や技術力によるものなのか、その帰属に関して争点となる。しかしながら、中堅中小企業の多くはこの点について、対応が不十分な状況にあるといえる。

中堅中小企業の場合、自社が有するブランドや特許技術、ノウハウ、技術に関して適切に把握できていない場合や、また、中国現地法人に対して供与している特許やノウハウの範囲や技術支援の範囲について、双方の課税当局に対して適切かつ合理的に説明ができる程度まで整理している企業は多くない。このため、中国当局側からロケーション・セービングによる利益帰属を主張された場合、安易に受け入れてしまう危険性がある。

### 3-6 立証責任と救済制度に関わる問題

#### 3-6-1 立証責任

中国では、関連者間の取引価格が独立企業原則に適合していることを立証する責任は、企業側に負わされている。また、2-2-11の法的責任で述べたとおり移転価格資料の不提出や虚偽資料・不完全資料を提出し、または真実の関連企業間取引の状況を反映できていないときは、税務当局は課税所得を法に従って推計する権利を有するとされている。

企業側が関連企業間取引について税務当局側に適切な事実確認と正確な判断へ導くために、または自社で立証責任を果たすべく関連取引に関し資料を用意し税務当局に提出説明をすれば、会社は立証責任を果たし、また、推計課税における移転価格資料の提出がなされたと認められるかが問題となる。しかし実際には、税務当局が求めた情報を求めた通り納税者が提出しない場合には「遺憾である」、「要請したとおりの回答ではない」等コメントするケースもあるように<sup>100</sup>、課税当局が想定する内容に不必要な資料の提出があった場合には、不適切な資料と判断される可能性がある。なお、移転価格税務調査に限らず、全般的に中国税務当局への立証は非常にハードルが高いのが現状である<sup>101</sup>。

このように、立証責任の負担が過度に納税者側に課されていることから、税務当局が合理的と認めない限りにおいては納税者側の主張は認められず、また、提出した資料の真実性についても実際は課税当局担当者の心証によるところが大きいというのが現状であり、税務行政の安定した執行や納税者側の権利保護の面からも問題である。

#### 3-6-2 救済制度

中国において移転価格の調整が行われた場合の救済制度は、租税条約に基づく相互協議又は税務行政不服審判制度が設けられている。

中国との相互協議では日本の納税者側（中国現地法人を含む）の対応が不十分であることにより難航するケースが少なくないようである。

<sup>100</sup>前掲 71 中里実等編著 第5章中国移転価格税制及びその執行 藤森康一郎 P364

<sup>101</sup> 筆者の実務経験例では、外国人個人所得税の過大納税の還付申請において、税務当局は過大納税となっていることの証明として、日本親会社側で支払われている給与に関して、申告内容と支払い事実を確認するため詳細な資料提出を求められ、実際に還付が認められるまでに1年半以上要するケースもあった。

国際税務研究会主催のセミナー<sup>102</sup>において、国税庁の相互協議室長が、「中国における文書化対応は重要であることや、移転価格調査時に、中国子会社の機能リスクに関して中国税務当局との議論が十分なされていないように思われるため、リスク分析の結果について、中国税務当局へしっかりと説明をしてほしい」とのコメントをされている。このコメントや中国現地法人の移転価格税制に対する現状から鑑みると、不十分な同期資料や移転価格関連資料により税務調査が進められ、十分な反論もせず課税更正を受けてしまい、後は相互協議で国税庁にお任せするというようなケースが生じているのではないかと憶測することができる。

また、上記 1-3-3 で述べたとおり、中国国内における救済制度として不服申立制度が設けられているが、中国での不服申立及び人民法院の提訴は、移転価格課税に同意できない納税者にとってあまり機能しないといわれており<sup>103</sup>、移転価格税による課税更正を受け、相互協議を行わない場合や、相互協議において合意がなされなかった場合に国内法での救済は事実上望めない状況にある。

このため実質的に相互協議による解決が唯一の解決方法と言えるが、相互協議では両国の課税当局は必ずしも合意する義務は課されていないため、中国国内の救済制度である不服申立制度及び行政訴訟制度が有効に機能していない状況は、中国の納税者の権利が保護されない不利な状況にあり問題である。

### 3-7 国内取引に対する移転価格税制の適用と行為計算否認規定及び寄附金課税の問題

#### 3-7-1 中国での国内取引に対する移転価格税制の適用と行為計算否認規定

中国における移転価格税制の適用範囲は、国内取引にも適用される。ただし、結果的に中国国内における納税額の総額に影響がない場合には、原則として移転価格の調査及び更正は行われないとされている<sup>104</sup>。

なお、1-4-2 でも述べたとおり、旧外資企業所得税法における優遇税率やタックス・ホリデー等の優遇規定が 2012 年まで経過措置として残されており(年々優遇幅は減少)、また、新企業所得税法におけるハイテク企業等優遇税率の適用を受けている国内関連者と取引がある場合には、適用税率の差により国内取引においても税負担の減少が可能となるため、移転価格の問題が発生する可能性は否定できない。

また、移転価格とは別に、企業所得税法第 47 条の行為計算の否認規定<sup>105</sup>や企業所得税法実施条例第 49 条<sup>106</sup>による関連会社間管理費及び本支店間費用の損金不算入規定の適用を主張するケースも考えられる。

---

<sup>102</sup>月刊国際税務(税務経理協会)2011年3月号 2011年12月15日開催の国際税務研究会主催セミナーにおけるコメント

<sup>103</sup>月刊国際税務 2010年8月号(Vol.30 No.8) PWC 北京事務所 黒川兼著「中国における移転価格課税と不服申立」P52

<sup>104</sup>納税調整法 30 条

企業所得税法第 47 条では、行為計算の否認規定を適用する要件として、①合理的な商業目的がないこと（納付額の減少・免除・納付遅延を主目的とすること<sup>107</sup>）、②課税収入又は課税所得額を減少させたこととされていること、の 2 点を挙げている。

また、特別納税調整管理弁法においては実質課税の原則を規定しており、租税回避行為の判定要素として以下の点を考慮することとしている<sup>108</sup>。

①行為の形式と実質、②行為の確立時期及び実行期間、③行為の実現方式、④行為の各段階又は構成部分との間の関係、⑤行為に係る各方の財務状況の変化、⑥行為の税収結果。

さらに、租税回避行為の可能性が高いと考えられる類型として、優遇税制の乱用、租税条約の乱用、会社組織形態の乱用、タックスヘイブン国・地域による租税回避、その他合理的な商業目的を有さない行為は、一般租税回避防止の調査権限を明示している<sup>109</sup>。

この行為計算否認規定及び租税回避行為規定の適用要件の一つである「合理的な商業目的がないこと」について、明確な定めはなく抽象的な記載にとどまっていることから、事実上、税務当局側に裁量の余地を与えていることとなり、予見可能性が確保できないことから問題である。

### 3-7-2 移転価格税制と寄附金課税

これまで日本における移転価格の調査対象は大手企業が中心であった。これは、移転価格の税務調査は国税局の担当部署（東京国税局では調査部国際課税課）が行うため、税務当局も限られた調査要員及び時間をもって調査に対応しなければならず、必然的に調査対象は取引金額の大きい大企業が中心とならざるを得ないためと考えられる。このため、一般的な中堅中小企業は、移転価格税務調査対象になりにくいことから、多くの中堅中小企業は移転価格税制に対する意識が高いとは言えない。

一方、中国に子会社を有する中堅中小企業では、所轄の税務署或いは国税局による一般調査において、中国子会社出向者の日本親会社負担給与の負担状況、中国出張目的と出張者に係る出張費等の負担状況、中国子会社に対する資金貸付或いは中国子会社の第三者からの借入に対する保証引き受けの状況、ノウハウ提供、技術援助やその他の各種支援の有無と対価決済状況等について詳しく調査され、寄附金認定による課税が主張されるケースが見受けられる。

例えば、中国子会社に出向する社員の給与の一部を日本親会社が支払っている場合があるが、当該日本親会社の給与負担額が過大と判断された場合、中国現地法人に対する寄付金として認定され、措特法 66 条の 4 第 3 項により国外関連者に係る寄付金は損金不算入と

---

<sup>105</sup> 企所法 47 条：企業がその他合理的な商業目的がなく、課税収入又は課税所得額を減少させた場合には、税務機関は合理的な方法により調整を行う権限を有する。

<sup>106</sup> 企所法例 49 条：企業間において支出した管理費、企業内組織間において支出した賃貸料及び特許権使用料、及び非銀行企業内組織間において支出した利息は、控除してはならない。

<sup>107</sup> 企所法例 120 条

<sup>108</sup> 納税調整法 93 条

<sup>109</sup> 納税調整法 92 条

される。また、日本親会社が中国子会社へ製品を 80 で販売していたところ、当該製品の適正な時価は 100 であった場合、課税当局は日本親会社が低廉譲渡を行ったものとして、法人税法 37 条 8 項により当該差額部分の 20 は中国子会社に対する寄附金であると判断され、結果として前述の出向者給与の過大負担額と同様に損金不算入とされる可能性がある。

国外関連取引について移転価格税制と寄附金課税いずれが適用されるかは、その後の相互協議に大きな影響を与えることになる。つまり、寄附金課税が行われた場合には、損金不算入とされた部分について経済的二重課税が生じていることとなるが、租税条約に基づく相互協議は「租税条約に適合しない課税」が対象とされているところ、租税条約において寄附金課税を直接的に禁止する条項はないため、原則として、「租税条約に適合しない課税」は生じていないと解され、寄附金課税に係る二重課税部分は相互協議の対象とすることができないと考えられている<sup>110</sup>。

このため、移転価格税制によるべきか寄附金課税によるべきか、その判断基準が重要となるが、平成 20 年 10 月の事務運営指針改定で、事務運営指針 2-19 で「外関連者に対する寄附金」が定められ、一定の判断基準が明らかにされた（図表 29）。

【図表 29】 国外関連者に対する寄附金

次のような事実がある場合には、国外関連者に対する寄附金として損金不算入とされる。

- ① 法人が国外関連者に対して資産の販売、金銭貸付、役務提供その他の取引（以下「資産の販売等」という。）を行い、かつ、当該資産の販売等に係る収益の計上を行っていない場合において、当該資産の販売等が**金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与に該当するとき**
  - ② 法人が国外関連者から資産の販売等に係る対価の支払いを受ける場合において、当該法人が当該国外関連者から支払いを受けるべき金額のうち当該関連者に**実質的に資産の贈与又は経済的な利益の無償の供与をしたと認められる金額があるとき**
  - ③ 法人が国外関連者に資産の販売等に係る対価の支払いを行う場合において、当該法人が当該国外関連者に**金銭その他の資産又は経済的利益の贈与又は無償の供与をしたと認められる金額があるとき**。
- ※ 法人が国外関連者に対して財政上の支援等を行う目的で、子会社等を再建する場合として相当の理由がある場合として一定の場合には、損金不算入の規定は適用されない。

しかしながら、中堅中小企業の税務調査においては、担当課税機関が税務署である場合が多く、課税当局側も移転価格による課税更正を行うには独立企業間価格の算定等相当の負担を要するため、実務上は寄附金認定される傾向があるように思われる。

移転価格税制の適用により検討すべき事項について寄附金課税が行われることもあり<sup>111</sup>、上述のとおり寄附金課税と処理された場合には相互協議の対象とされず対応的調整が行われない可能性もあることから、安易な寄附金課税認定は問題である。

<sup>110</sup>前掲 71 中里等編著 第 3 章「移転価格税制に関する手続き 2 相互協議と国内救済制度」伊藤剛志・小原英志 P287-288

<sup>111</sup> 筆者が実務上相談を受けた事例においても、寄附金認定よりも移転価格の問題と思われる事例があり、山本守之氏もその著書「検証国税非公開裁決 - 情報公開法が開く審判所の扉 -」ぎょうせい（初版）P247 において、「移転価格税制の適用範囲にもかかわらず寄附金課税が行われることも少なくなく、問題である。」と述べられている。

## 第4章 日中移転価格税制の在り方及び中堅中小企業の日中移転価格税制への対応に関する提言

### 4-1 中国での移転価格税制の在り方について

#### 4-1-1 中国の租税制度及び税務行政の安定について

近年の中国は、国家権益の保護及び経済発展を優先し<sup>112</sup>、インフラ投資による経済発展を支えるため税収確保を第一に優先している。また、これまで述べてきている通り、中国の税務行政は法令規定通りに必ずしも執行されているとは言えず、中国進出企業にとっては、税務行政の不安定性や予見可能性の低さに翻弄されており、納税者側は課税当局への不信感が募るばかりである。中国政府及び課税当局は、1-3-1で述べた中国税制度の基本原則である「公平、効率、適度、法治」を遵守した税政策の策定と執行が望まれる。

不安定な税務行政の要因として、税務行政を執行する税務職員側と納税者側双方に問題があると考えられる。つまり、税務職員も納税者も順法意識が必ずしも高いとは言えず、「上に法あれば下に対策あり」といわれるように、いかにして法の網をくぐり利益を得るかということに奔走しやすい傾向にある。また、近年中国では公務員が人気職業であり、中でも税務職員の人気が高いようである<sup>113</sup>。これは、安定した職業であることのほか、税務職員になることで何かしらのメリットを享受できることが期待されていることも影響しているものと思われる。

安定した税務行政を行うためには、納税職員の意識向上が不可欠であることから、国家税務総局は、下部機関に対して適切な課税を行うための教育や啓もう活動をこれまで以上に推進していくことが望まれる。一方、納税者側も憲法で規定する国民の納税義務を十分理解し、順法意識を向上させる必要がある。

また、中国の企業所得税や個人所得税は原則として申告納税制度を採用しており、租税行政に対する納税者の協力の確保と申告納税の水準を高める必要がある。このため、日本ではシャウプ勧告により導入された青色申告制度のように、適切な帳簿の備え付けとこれに基づく正しい所得計算を行っている者に対して、税制上の特典を与えるような制度を導入することも一つの方策として考えられる。

さらに、公平な課税制度を実現するためにより改善が必要とされるのは、実行可能な納税者救済制度を確立することにある。

<sup>112</sup> 社団法人租税研究会の国際課税委員会委員懇談会（2011年11月8日開催）において、中国国家税務総局総経理 帳志勇は講演で、中国の国際課税への取り組みとして「国家権益の保護、改革開放のサポート、公平な競争の促進、国際慣行の尊重」を4つの原則としてコメントしている。

<sup>113</sup> 2012年の国家公務員試験の競争率トップは税務部門であったとの報道がされている。（人民日報のWEBサイト人民網日本語版サイト <http://j.people.com.cn> 2011年10月16日）

日本のように徴税機関から独立した国税不服審判所のような機構の設置や、納税者が真に救済される税務訴訟の実現により、徴税機関への適切なけん制機能が発揮されるものとする。

#### 4-1-2 中堅中小企業に対する中国及び日本における移転価格税制の在り方

中国の課税当局は前述のとおり国家権益の保護を第一に掲げており、移転価格税制は二国間の課税権に関わるものであることから、中国側の行き過ぎた課税権の主張は日本のみならず、国際社会からも受入れられるものではない。現在の中国における移転価格税制の案件は、外資系企業とその親会社である国外関連者との取引が中心であるが、かつての日本がそうであったように、中国経済の発展に伴い今後は中国企業が国外へ進出するケースが増えていくことが予想される。中国企業が国外に設立した国外関連者との取引が増えてくることにより、中国課税当局が中国国外に移転した利益を取り戻すべく、外国の課税当局と相互協議により解決を図るケースが増えてくるものと思われる。このため、今後中国はより一層国際協調が重要となる。日本を含むOECD加盟国は、中国に対し正式加盟を促し国際的課税慣行への遵守を求め、中国もOECDへの正式加盟に向けた対応が望まれる。

中国における移転価格税制が本格的な執行運営期に入り、今後は中堅中小企業の中国現地法人も移転価格税務調査の対象となることが十分考えられる。しかしながら、前章でも述べている通り、中堅中小企業の多くは人材が不足しており、移転価格税制への対応は十分とは言えない。また、中国では举证責任が納税者側に負わされているため、無防備な状態で移転価格のリスクに晒されている企業は少なくない。このため、中国課税当局は、所得移転の蓋然性が認められるような場合に税務調査を行うことは当然であるが、移転価格に対する準備が不十分な企業<sup>114</sup>を狙い撃ちするかのような税務調査は厳に慎んでもらいたいところである。

中国のみならず日本においても移転価格税制への対応は納税者側にも課税当局側にも相当の負担を強いることになるが、これらの負担を軽減することが期待できるセーフハーバーは両国ともに導入されていない。セーフハーバーは、税務当局に移転価格が自動的に認められる簡易な一組のルールに納税者が従うことができる状況を提供することで、独立企業原則を適用する困難性を改善しようとするものとされている<sup>115</sup>。移転価格税制に係る納税者側のコンプライアンスコストの軽減と、納税者側による調査及び課税更正回避の確実性と、課税当局の税務執行の簡素化が期待される。一方で、セーフハーバーは、セーフハーバー実施国の税務計算に影響を及ぼすのみならず、他国の管轄の関連納税者の税務計算を侵害することや、セーフハーバーの定義に当たり、満足すべき基準を設定することが難

<sup>114</sup> 例えば、企業所得税の確定申告書に添付する「関連企業間年度報告表」において、同期資料の備え付け有無のチェック欄において「無」にチェックした企業等。

<sup>115</sup> 前掲 64 4.95



しいという問題点があるとされている<sup>116</sup>。さらにセーフハーバーを利用した場合、相手国において不適正と判断した場合には、対応的調整が実施されないため経済的二重課税が生じる可能性があるとしている<sup>117</sup>。このように、セーフハーバーはコンプライアンスコストの軽減という観点においては有効であると考えるが、前述の通りセーフハーバーの導入により相手国の課税権を侵害し国際的な摩擦を拡大しかねないことから、制度としての導入は慎重に検討しなければならない。特に、現在の中国の課税当局の姿勢が国内の課税権益の保護を強く主張している現状においては、当該制度を導入することは国際的な摩擦を生じかねないため適当ではないと考える。

しかしながら、小規模の納税義務者に対しては移転価格のコンプライアンスコストの軽減が必要である。税務執行当局は小規模納税者に対して柔軟に執行することにより、セーフハーバーによって追求されるのと同様な目的を遂行するであろうとも言われていることから<sup>118</sup>、日中双方の税務当局は、規模の小さい中堅中小企業に対する移転価格税制の執行にあたり柔軟な対応が望まれる。

中国又は日本において移転価格課税が行われた場合の、救済制度として租税条約に基づく相互協議が設けられているが、相互協議では合意することが義務付けられているものではないため、双方の権限ある課税当局が合意しなかった場合には、それぞれの国内法における救済制度を活用することになる。しかしながら、前述のとおり中国国内における救済制度は現実機能していないため、国内における救済制度の改善が望まれる。また、より確実な救済措置として、第三者の仲裁機関に解決を委ねることができる仲裁条項を租税条約に追記することが望まれる。

#### 4-2 中堅中小企業における移転価格税制への対応について

中国に進出する中堅中小企業は、移転価格税制に対する意識や理解が不足していることから、事前の税務リスクに対する検証が不十分であり、逆にグループの効率的な経営を優先するとして、税務リスクを考慮しないまま経営判断がなされることにより、結果として移転価格のリスクを高めてしまっている。

このため、中国に進出する若しくは進出した企業は中国における法令規定上の取り扱いはもとより、実務上の取り扱いをもよく見極めたうえで、対応することが重要である。

また、中国の税実務では実質的な判断よりも形式的な判断がなされる傾向にあるため、移転価格税制においては、制度上要求される企業年度関連取引報告書の作成および同期資料とまではいかないまでも、関連者及び関連者間取引の内容の洗い出し、機能リスク分析を行い、会社における移転価格リスクのポイントをあらかじめ把握し、税務当局からの資料提出要求時には迅速に対応できるようにしておくことが望まれる。

---

<sup>116</sup> 前掲 64 4.103

<sup>117</sup> 前掲 64 4.110

<sup>118</sup> 前掲 64 4.123

日本親会社側では、日本親会社が中国現地法人に対しどのような支援を行っているか適切に把握することが重要である。そのうえで、現在行われている取引と当該支援との関連性、移転価格への影響や寄附金認定のリスクを検証し、合理的な説明ができるよう資料を準備しておく必要がある。特に移転価格のリスクが懸念される場合には、積極的に同期資料の作成を行うべきである。

移転価格の同期資料の作成には相当の事務負担を要することから、同期資料の作成について消極的に考える傾向にあるが、これらの対応は、税務リスクの軽減を目的とするものだけでなく、同期資料の作成を通じて海外事業や会社の事業環境等の現状を把握し、会社経営の改善に役立てることが期待できる。特に、海外進出にあたり事業計画の策定や事前のリスク調査が不十分な中堅中小企業にこそ、海外事業の現状把握及び改善の一環として同期資料の作成を積極的に取り組む必要性があると考えられる。

## おわりに

日本及び日本企業が今後も安定した経済成長を目指すためには、中国とのさらなる経済交流が必要と考える。しかしながら、海外進出の経験が不足している中堅中小企業は、中国進出にあたり、事業計画及びタックスプランニングが十分行われていないため、日中双方において課税問題を引き起こしている。

日中両国における課税制度や執行面の違いを要因とする課税問題は、日本及び中国双方において透明で公正なルールの下、適切に執行されることが望まれる。

中国においては、財政収入確保のため突如積極的な税務調査が行われることや、中央の国家税務総局によるコントロールが末端の税務局まで必ずしも及んでいない等、不安定な税務行政が進出企業の経営に大きな影響を与えている。このため、発展途上国から経済先進国への過渡期であるとしても、税制度の立法及び執行にあたっては、租税国家としての基本である租税法主義を遵守することが強く望まれる。このためには、税務行政執行側の税務職員の資質と、納税者側の納税意識の双方を向上させていく取り組みが不可欠である。

日本では、中堅中小企業の税務調査において、移転価格課税と寄附金課税の取り扱いのさらなる明確化と、実際の適用にあたっては、中国現地の事情や中国子会社の現状を適切に把握し、総合的に勘案した上で課税処分の判断を行うことが望まれる。

納税者側の理解不足を要因とする課税問題は、企業側において十分な準備と正しい理解のもとで中国への進出及び中国での事業活動を行っていくべきである。特に、中堅中小企業は、移転価格税制を含む国際課税に関して経営上重要な事項であることを十分に意識し、移転価格決定においては会社としてのポリシーを明確にし、最低限の国外関連取引に関する説明資料を準備しておくことが必要である。

日中移転価格税制への適切な対応により、税務リスクの軽減のみならず、海外事業の経営改善にも役立て、日本親会社及び中国子会社双方が、両国の経済発展に寄与することを願い本論文の結びとする。

#### 【参考文献】

1. あずさ監査法人中国事業室/KPMG編 「中国移転価格税制の実務」(中央経済社)2009年
2. 荒川浩嗣 「図説 日本の税制 平成21年版」(財経詳報社)2009年
3. 池田博義 「日中新法制度下のビジネス再構築」初版(大蔵財務協会)
4. 金子宏 「租税法」第14版(弘文堂)2009年
5. 亀井康幸 「中国進出企業の移転価格税制対策」第1版(中央経済社)2009年
6. 川田剛 「国際課税の基礎知識」七訂版(税務経理協会)2007年
7. 川田剛 「租税法入門」第5版(大蔵財務協会)2010年
8. 川田剛 「国際課税の理論と実務 第5巻 移転価格税制」(税務経理協会)2010年
9. 川田剛 「早見一覧 移転価格税制のポイント」(財経詳報社)2008年
10. 中里実、太田洋、弘中聡浩、宮坂久 編著 「国際租税訴訟の最前線」初版(有斐閣)2010年
11. 中田実、太田洋、弘中聡浩、宮坂久 編著 「移転価格税制のフロンティア」初版(有斐閣)2011年
12. 伏見俊行 「日中移転価格税制」(税務研究会出版局)
13. 増井良啓 「国際租税法」(東京大学出版会)2008年
14. 水野忠恒 「国際課税の理論と課題」(税務経理協会)2005年
15. 築瀬正人・品川克己著 PWC編集 「中国税務総覧-実務と対応-」(第一法規)
16. 山本守之 「検証国税非公開裁決-情報公開法が開く審判所の扉-」初版(ぎょうせい)2005年
17. 曹瑞林 「現代中国税制の研究」(御茶の水書房)2004年
18. 劉劍文 主編 「税法学」(北京大学出版)2007年
19. 劉佐 著 「2011年中国税制概覧」(経済科学出版社)2011年
20. 宇都宮浩一 「中国における移転価格税制と移転価格検査」(2008年)
21. 宇都宮浩一 「中国増値税の移転価格に与える影響について」(2006年)
22. 遠藤 克博 「移転価格運営事務指針に見る「国外関連者に対する寄附金」の判断」(2009年国際税務掲載記事 Vol.29No.3)
23. 遠藤 克博 「移転価格と寄附金課税」(税大論叢33)
24. 角田伸広 「最近の相互協議での二重課税の解決について」(2009年国際税務記事)
25. 小杉 直史 「中国の税務行政」(税大ジャーナル2007.6)
26. 工藤俊彦 「中国特別納税調整実施弁法と実務対策」(国際税務2009年4月~6月号)
27. 高橋宏幸 「中国ビジネスにおける税務リスク-移転価格税制」(国際税務2010年12月号、2011年1月号)
28. 伏見俊行 「中国税制の動向と今後の展望」(2009年租税研究掲載記事)
29. 柳下正和 「日本と中国における租税政策の協調」(2007年)
30. 吉川保弘 「海外子会社への出向社員が引き起こす所得移転の問題」(国際税務2009年)
31. 日本機械輸出組合 「中国の移転価格税制への対応と日本企業の利益回収の課題を提言」(2002年6月)
32. 中国国家税務総局 「納税人権利義務公告」解説(中国税務出版局)
33. ジェトロ 中国データ・ファイル2010年版
34. 香港経済年鑑2010年版(経済導報社)
35. OECD移転価格ガイドライン2009年版(社団法人 日本租税研究会)