

# 中国の移転価格税制の導入と現状およびその発展

(日本語版)

2006年3月 北京

財団法人 日中経済協会

国家税務総局税収科学研究所課題組

# 中国の移転価格税制の導入と現状およびその発展

## 課題組メンバー

課題組顧問 : 許善達  
課題組組長 : 劉 佐 靳東昇  
課題組メンバー : 劉 佐 靳東昇 李本貴  
魏志梅 龔輝文 劉馨穎



この事業は、競輪の補助金を受けて実施したものです。

## 第一部 中国の移転価格税制の現状及びその発展

・ 中国の移転価格税制実施の背景	1
1. 中国の移転価格税制の歴史と発展	
1.1 移転価格税制の萌芽期（改革開放 - 1991 年）	
1.2 外資企業を対象とした移転価格税制立法期（1991 年 - 1993 年）	
1.3 全国規模の移転価格税制立法期（1993 年 - 1998 年）	
1.4 移転価格税制の整備期（1998 年 - 現在）	
2. 中国の移転価格税制管理の強化の重要性	
2.1 移転価格税制管理の強化は中国経済の国際化のために必要なことである	
2.2 移転価格税制管理の強化は国益擁護のために必要なことである	
2.3 移転価格税制管理の強化は公平な競争環境を創出するために必要なことである	
・ 中国の移転価格税制と国際規範との違い	8
1. 関連企業の認定基準について	
1.1 中国の規定	
1.2 国際規範	
1.3 中国の規定と国際規範との差異	
2. 移転価格の更正に関する原則と方法	
2.1 中国の規定	
2.2 国際規範	
2.3 中国の規定と国際規範との差異	
3. 情報資料の収集について	
3.1 中国の規定	
3.2 国際規範	
3.3 中国の規定と国際規範との違い	
4. 税務更正の期限について	

- 4.1 中国の規定
- 4.2 国際規範
- 4.3 中国の規定と国際規範の差異
- 5 . 納税者の挙証責任について
- 5.1 中国の規定
- 5.2 国際規範
- 5.3 中国の規定と国際規範との差異
- 6 . 移転価格に係る紛争の解決方法について
- 6.1 中国の規定
- 6.2 国際規範
- 6.3 中国の規定と国際規範との差異

### **III . 中国における移転価格税収管理の組織と手続 . . . . . 23**

- 1 . 中国税務システムの組織機構の枠組み
- 2 . 渉外税務管理機構の移転価格税制における職責

### **IV . 中国の移転価格税務管理の現状 . . . . . 25**

- 1 . 移転価格の調査
- 1.1 移転価格調査対象の選択
- 1.2 机上監査と準備作業
- 1.3 現場監査
- 1.4 会計監査の期限
- 2 . 全国合同調査
- 2.1 国内隔地調査
- 2.2 価格情報資料の収集、査問、調査閲覧
- 2.3 国外調査
- 3 . 挙証責任
- 3.1 企業の挙証

3.2 拳証の照合

4. 移転価格の更正と追跡管理

4.1 更正方法の選択

4.2 租税調整の実施

4.3 遡及更正

4.4 相互協議手続の開始

4.5 追跡管理

**V. 中国の現行移転価格税制の問題点及び改善方向・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 32**

1. 中国現行移転価格税制の問題点

1.1 移転価格税制の内容が貧弱かつ曖昧で、運用性に欠ける

1.2 移転価格更正方法の規定が抽象的で明確でない

1.3 無形資産移転価格の関連規定が整備されていない

1.4 納税者の義務と責任が明確にされていない

1.5 タックスヘイブンでの租税回避に対する明確な規定がない

2. 中国の移転価格税制の整備構想

2.1 中国の移転価格関連の法律法規を整備する

2.2 市場価格情報収集のための税務情報ネットワークを強化整備する

2.3 二国間または多国間の国際税務協力を強化し、移転価格の最新課題についての研究に一層力を入れる

**第二部 中日韓の事前確認制度の比較**

**. 中日韓の事前確認制度（APA）の比較・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 38**

1. 中日韓の APA 制度の概要

1.1 中国の APA 制度の概要

1.2 日本の APA 制度の概要

1.3. 韓国の APA の概要

2. 中日韓の APA 制度の比較

- 2.1 中国の APA 制度
- 2.2 日本の APA 制度
- 2.3 韓国の APA 制度
- 2.4 中日韓の APA 制度比較の結論

### 第三部 ケーススタディー

#### ・ 税務部門による GX 有限公司の移転価格監査に係るケーススタディー・・・ 56

- 1. 基本状況
- 2. 関連企業及びその関連取引額の認定
- 3. 机上監査
- 4. 現場監査（調査/証拠収集/事実確認と企業との面談等）
- 5. 更正の実施

#### ・ 中国と MM 製衣会社のユニ APA のケーススタディー・・・ 66

- 1. 基本状況
- 2. 調査経過
- 3. 事前確認の重要事項
- 4. 監督と実施

### 添付：移転価格税制/事前確認制度関連法規

#### （一）

- 1. 中華人民共和国外商投資企業と外国企業の所得税法（第 13 条）  
全国人民代表大会〔1991〕45 号
- 2. 中華人民共和国外商投資企業と外国企業の所得税法実施細則（第 52 条 - 第 58 条）  
国務院令〔1991〕85 号
- 3. 中華人民共和國稅收徵收管理法（第 36 条）  
中華人民共和國主席令第 49 号
- 4. 中華人民共和國稅收徵收管理法實施細則（第 51 - 第 56 条）  
国務院令〔2002〕362 号

(二)

- 5.国家税務総局 移転価格税務管理における資本的更正問題に関する通達  
国税函〔2005〕745号 2005-07-28 国家税務総局
- 6.国家税務総局 「中国住民(国民)税務相互協議手続の開始申請に関する暫定施行弁法」  
の公布に関する通達  
国税発〔2005〕115号 2005-07-07 国家税務総局
- 7.国家税務総局 2005年度租税回避業務に関する通達  
国税函〔2005〕239号
- 8.国家税務総局 「関連企業間取引の事前確認に関する実施規則(試行)」の公布に関する  
通達  
国税発[2004]118号 2004-09-03 国家税務総局
- 9.国家税務総局 租税回避業務を更に強化することに関する通達  
国税発[2004]70号 2004-06-09 国家税務総局
- 10.国家税務総局 「関連企業間取引の税務管理規程」の改定に関する通達  
国税発[2004]143号 2004-10-22 国家税務総局
- 11.国家税務総局 企業とその関連企業との間の取引に対し更正を行う問題に関する回答  
国税函[2003]1284号 2003-11-13 国家税務総局
- 12.関連企業間取引における貸し倒れ損失税引き前控除に関する通達  
国税発[2000]第945号
- 13.国家税務総局 「関連企業間取引の税務管理規程」公布に関する通達  
国税発[1998]59号 1998-04-23 国家税務総局
- 14.国家税務総局 「関連企業間取引の税務管理実施弁法」に関する通達  
国税発[1992]237号

# 中国の移転価格税制の導入と現状及びその発展

国家税務総局税収科学研究所課題組

## 第一部 中国の移転価格税制の現状及びその発展

### ・中国の移転価格税制実施の背景

#### 1. 中国の移転価格税制の歴史と発展

1978年に中国の改革開放が始まって以来、特にここ数年は、多国籍企業の対中投資が増えるのに伴い、国内企業のグループ化と国際化が急速に進んでいるが、国内企業が関連会社を使って国際間の租税回避を行うケースが徐々に顕在化してきている。国際間租税回避の防止を強化し、関連企業間の移転価格を合理的に確定することは、今や中国税務部門にとって解決の迫られる新たな課題となっている。

中国の移転価格税制はこれまでテストケースから立法、部分的実践から全面的実施という過程を徐々に経てきている。

#### 1.1 移転価格税制の萌芽期（改革開放 - 1991年）

中国は1980年と1981年に「中華人民共和国中外合資経営企業所得税法」と「中華人民共和国外国企業所得税法」を相次いで公布し、対中投資を行う外商投資企業（外資系企業）の所得税の納税義務につき法律という形で明確に規定したが、この2つの税法とその実施細則では関連業務と移転価格の問題に触れていない。「中華人民共和国外国企業所得税法施行細則」第24条に「外国企業が正確な原価や費用の根拠を提供することができず、課税所得額を正確に計算することができない場合は、現地の税務機関がその売上純額（売上総額 - 返品額 - 値引額）または営業収入総額に基づき、同一業種または類似業種の利益水準を参照し、その利益率を査定し課税所得額を計算する」とあるだけである。同条では、利益比準方式で税務部門が税額を査定できると規定しているが、移転価格についての明確な提起はなされていない。

広東省深圳市は中国で最も早い時期に改革開放がスタートし、外商投資企業の発展が最も著しい都市の一つであるが、現在、外商投資企業の移転価格を利用した租税回避が深圳

市の徴税管理上の難題になっている。深圳市人民政府は国際慣例と深圳経済特区の現状に鑑み、1987年に「深圳特区外商投資企業と関連企業間取引の税務管理に関する暫定弁法」（深府[1987]464号、以下「暫定弁法」と略称）を公布し、1988年1月1日から施行したが、これが租税回避防止のための中国初の地方法規となった。

「暫定弁法」の公布及び実施は、深圳市の外商投資企業による移転価格を利用した租税回避の予防と撲滅において一定の役割を果たしたものの、同「暫定弁法」はその適用範囲が深圳経済特区に限られていたこともあり、当時、全国の外商投資企業が移転価格を使ってその利益を移転し、租税を回避するという問題を解決するまでには至らなかった。そこで、財政部税務総局は（87）財税外字第376号通知を公布し、上記弁法を全国へ転送して法執行の際の参考にさせる挙に出たが、これは中国の租税回避の防止業務がテストケースによる模索段階に入ったことを意味している。

深圳市の「暫定弁法」は同市の状況に合わせて制定されたもので、正式立法ではなかったことに加え、経験不足のところもあり、同弁法の実施効果は必ずしも理想的なものではなかった。その後、中国の外商投資企業の数が増えるに従い、多くの省や市で移転価格を利用した類似の租税回避が見られるようになり、全国規模のより規範的な移転価格税制の実施が待たれることになった。

## 1.2 外資企業を対象とした移転価格税制立法期（1991年 - 1993年）

中国は1991年に中外合資経営企業（合弁企業）の所得税と外国企業の所得税を一元化し、その年の4月、全国人民代表大会で「中華人民共和国外商投資企業と外国企業の所得税法」（以下「外資企業所得税法」と略称）が採択された。同法第13条で「外商投資企業または外国企業が中国国内に設立し、生産・経営に従事する機構・拠点とその関連企業間の取引は、独立企業間取引として代金、費用の受取または支払いを行うものとする。独立企業間取引としてでなく代金、費用の受け払いをし、課税所得額を減少させたものについては、税務機関は合理的な更正を行う権限を有するものとする」と規定されているが、これは中国が涉外税収管理において移転価格税制を正式にスタートさせたことを意味する。同年6月、その第四章「関連企業間取引」に「関連企業の税務処理について具体的な規定のある「中華人民共和国外商投資企業と外国企業の所得税法実施細則」が国務院より公布されたが、税法と実施細則のいずれも1991年7月1日より施行された。

外資企業所得税法及びその実施細則には「移転価格」という概念はまだ登場していないが、その関連企業と関連業務の税関連規定により移転価格税制のための法的基盤が確立された。税法第13条には、中国の移転価格税制が根拠とする基本原則は、国際慣例でもある「独立取引」の原則だとする記述があり、税務機関に「関連企業の非合理的な移転価格を更正する権限を付与している。また実施細則の第52条から58条では、関連企業の認定、移

転価格更正のための原則及びその方法について原則的な規定がなされている。また 1992 年の全国人民代表大会常務委員会第 27 回会議で採択され、1993 年から施行された「中華人民共和国税収徴収管理法」(以下「徴収管理法」と略称)の第 24 条と、続いて公布された「中華人民共和国租税徴収管理法実施細則」(以下「徴収管理法実施細則」と略称)の第 36 条から 41 条にも類似の規定が見られる。

1992 年 10 月、国家税務総局は外資企業所得税法とその実施細則の関連規定に基づき、「関連企業間取引の税務管理実施弁法」と『関連企業間取引の税務管理実施弁法』徹底のための具体的な問題に関する通知」を徴収管理法の実施に合わせそれぞれ公布した(1993 年 1 月 1 日より施行)。これらの施行により、中国の移転価格税制はその管理面で非常に充実したものとなった。

### 1.3 全国規模の移転価格税制立法期(1993 年 - 1998 年)

経済体制改革の深化に伴い、内資企業の市場主体としての役割が増し、私営企業も急成長を遂げ、株式制改革と企業のグループ化が速いスピードで進められるようになった。こうした状況に呼応するように、1984 年の第二期「利改税(利潤上納制から租税納付制への改革)」を経て、内資企業の所得税制が徐々に確立され、企業の所有制に基づき国营企業所得税、集体所有制企業所得税、私営企業所得税がそれぞれ徴収されるようになった。しかしながら、これは税制としては不備で、関連税法の中にも移転価格税制に関する規定は見られなかった。1988 年に施行された私営企業所得税暫定条例実施細則にも、税務機関に課税額の決定権があること、つまり納税者が正確な原価や費用の証票を提供できず、課税所得額を正確に計算することができない場合は、現地の税務機関が課税所得額を査定するという原則的な規定があるだけであった。

徴収管理法第 24 条では、「企業または外国企業が中国国内に設立し、生産・経営に従事する機構・拠点とその関連企業間取引が……独立企業間取引で受取または支払われる価格や費用に基づかず、その課税所得額を減少している場合は、税務当局は合理的な更正を行う権限を有する」と規定されている。この移転価格の更正に係る具体的な条項では、更正対象の範囲を外商投資企業と外国企業から全ての中国国内企業に拡大している。

1993 年 7 月、国家税務総局は「集団所有制/私営企業の所得税に関する若干の政策規定」を発表し、その第 20 条で「企業とその関連企業間の取引は、独立企業間取引で受取または支払われる価格や費用に基づかなければならない。独立企業間取引で受取または支払われる価格や費用に基づかず、その課税所得額を少なく計算している場合は、税務当局は合理的な更正を行う権限を有する」と明確に規定している。1994 年の新税制実施後は、「中華人民共和国企業所得税暫定条例」とその実施細則にも類似の条項が加えられたが、これは内資企業に対する移転価格税制の全面的な実施を意味するものであった。

#### 1.4 移転価格税制の整備期（1998年 - 現在）

1993年の徴収管理法の実施と「関連企業間取引の税務管理実施弁法」が公布されて以降、中国の移転価格税制はその制度及び管理面で一層の改善が見られた。

1998年、国家税務総局は「移転価格税収管理業務の強化に関する通知」を発表したが、その中で初めて正式に「移転価格税収管理」という概念を用い、移転価格税収管理の強化の重要性が強調された。移転価格の更正方法としては、従来型の独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法等の方法の他に、国際的によく使われている利益法や事前確認法の検討も提案され、税金徴収面での情報交換と国際間税務協力を強化することの重要性が強調された。国家税務総局は同年、各国政府と結んだ二国間租税条約の関連規定に基づき、また国際慣例及び中国の10年に及ぶ移転価格税制実践の経験を踏まえて、「関連企業間取引の税務管理規程（試行）」（以下「98規程」と略称）を公布した。同規程は総則、関連関係の認定及びその取引申請、関連企業間取引額の認定、会計監査の調査対象の選択、会計監査調査の実施、企業の挙証及び挙証に対する税務当局の事実確認、更正方法の選択、徴税更正の実施、不服審査と訴訟、調書の整理と文書保存、追跡管理、附則の合計12章52条の他に、関連企業間取引の税務会計監査、調査、徴税更正の手順を示した草稿が添付されている。これらは中国の移転価格税制が規範化及びプロセス化に向かっていることの表れと言える。「98規程」では「事前確認」が初めて移転価格問題の解決方法の一つとして認識され、事前確認関連の初歩的規則が定められている。「98規程」は比較的整備された規程であり、中国の移転価格税制を全面的かつ系統的に反映したものになっているが、その実施はまさに中国の移転価格税制の体系化が基本的に終了したことを意味している。

渉外税務の会計監査業務の規範化とその指導のために、国家税務総局は1999年「渉外税務会計監査規程」を発表し、税務会計監査業務の手順や会計監査プロセス、会計監査の技術や要件について具体的に規定したが、これは移転価格管理業務に対し指導的機能を発揮した。

「中華人民共和国租税徴収管理法実施細則」が2002年10月15日から改訂施行されたが、その第51条から56条で移転価格税制に以下のような改善が見られた。移転価格の更正方法を定められた順番通りに採用するという規制が変更され、より柔軟な対応ができるようになった。納税者が事前確認を申請することによって、関連企業間の移転価格の問題を解決することができるようになった。移転価格の徴税更正の期限は一般に3年とし、特別な事情がある場合でも10年を超えないものとする。

2004年、国家税務総局によって「関連企業間取引の事前確認実施規則（試行）」が公布されたが、その実施により納税者の移転価格に関する予見性と確実性が高まり、納税者及び税務機関の行政コストの節約が可能になった。同年、国家税務総局は「関連企業間取引

の税務管理規程」改訂に関する通知を公表したが、改訂内容は以下の通り。「対応的調整 (corresponding adjustment)」規定が加えられた。移転価格更正による二重課税の影響を低減または解消するために、国内外の関連企業間取引の移転価格に「対応的調整」が許可され、中国の移転価格税制がより充実したものになった。適用範囲関連では、「中華人民共和国内においては、外商投資企業と外国企業以外の企業は本規定に従って実施する」と明確に規定したことで、移転価格税制の運用が実質的に全ての企業に拡大されるようになった。移転価格の更正が所得税だけでなく、流通税等にも適用されるようになった。なお、規程の付属書「移転価格における課税所得額または所得額の更正に関する通知書」には、移転価格の更正には所得税以外に、流通税（増値税、消費税、営業税）のそれがあるという明確な規定がある。

2005年、中国の国家税務総局と日本の国税庁は中日間初の事前確認の合意がなされ、両国の主管当局が書簡に署名した。これはまさに中国初の二国間APAで、これにより中国の事前確認制度がユニ APA から二国間APAに拡大された。

中国経済の市場化と国際化が進められている中で、中国の移転価格税制も整備されて来ているが、西側先進諸国のそれと比較すると、両者の間にはなお開きがある。

## 2. 中国の移転価格税制管理の強化の重要性

ここ数年、中国の移転価格税制はその制度面、管理面ともに急速に整備されつつある。経済のグローバル化時代にあっては、国際租税管理の強化は国家の徴税権益を擁護し、その経済安全保障のための重要な手段であり、それはまたグローバル化した納税者に対し公平かつ公正な租税環境を提供する上での基盤となる。移転価格税制は近代国際租税の重要な構成部分であり、当然ながら、WTO加盟後は移転価格税制の強化が強く求められている。

### 2.1 移転価格税制管理の強化は中国経済の国際化のために必要なことである

統計資料によると、2004年末までに外資の対中投資による企業は合計508,465社、外資額は契約ベースで1兆963.8億米ドル、実施ベースで5,603.9億ドルとなっている<sup>1</sup>。現在、中国に投資している国（地域）は既に180を超え、世界500強企業のうちの400社以上が中国に会社を設立している。米国トップ20社のうちの19社、日本トップ20社のうちの19社、ドイツトップ10社のうちの9社が中国に投資し、中国の貿易規模はこの20年で約16倍増えている<sup>2</sup>。米国を除けば、中国はここ数年連続して外資導入額の最も多い国になっている。こうした外資の進出が中国経済の成長に絶大な影響を与え、それにより中国経済が世界経済に組み込まれるプロセスが加速された側面もあり、今や外商投資企業と外国企業も国家財政の重要な収入源及び新たな成長ポイントになっている。2004年を例にとる

<sup>1</sup> 国家統計局：「中国統計摘要」（2005） 中国統計出版社 2005

<sup>2</sup> 王焱：「中国の移転価格税制改善の構想」 「中央财经大学学报」 2005.01

と、中国の涉外税収は 5,355.3 億元に達し、前年比 28.1%増で、当年の税収総額 2 兆 5,723.5 億元の 20.8%を占めるまでになっている<sup>3</sup>。

外資の対中投資と同時に、中国企業も徐々に世界市場への進出を始めている。中国の海外直接投資の規模はまだ小さなものだが、その発展スピードには目を見張るものがある。2004 年の中国の海外直接投資は約 54.98 億米ドルで、2003 年の 28.55 億ドルに比べて倍近く増加している<sup>4</sup>。

中国経済の中で重要な地位を占める外商投資企業と中国企業の海外投資の急速な増加は、いずれも中国経済がますます世界経済に組み込まれていることの表れと言えよう。国際化の進む中国経済には国際的な租税制度とそれを管理するための環境が必要になるが、中でも移転価格税制の確立とその管理面の改善が、国際化の要求を満たす上での重要な要件の一つになる。

## 2.2. 移転価格税制管理の強化は国益擁護のために必要なことである

多国籍企業の直接投資によって中国経済のグローバル化が推進されている一方で、それは中国経済に一定のマイナス影響ももたらしているが、それは主に外商投資企業の帳簿上の赤字という形で表面化している。通常の経常赤字以外に、こうした企業の多くが租税回避または中国での利益を独占するために、移転価格を使って利益を国外へ移転させ、赤字操作しているという状況がある。専門家の推定では、多国籍企業の租税回避によって生じる中国の年間税収損失は約 300 億元に達し、移転価格を通じて回避された租税総額は、多国籍企業の租税回避総額全体の約 60%を占めているとされている<sup>5</sup>。

移転価格を利用した租税回避が国益を損なうことは疑う余地のないことで、それは中国政府の得べき税収を直接侵害しているばかりでなく、経済調整手段としての税収の役割にも影響を与えている。また、こうした利益の移転によって、対中投資は必ず赤字になるという誤ったイメージを醸成し、真相を理解しない外資の対中投資への積極性をそぎ、外資誘致に悪影響を与えている。したがって、移転価格管理の強化は国益の擁護に有利であり、国内経済の発展促進にもつながる。

## 2.3 移転価格税制管理の強化は公平な競争環境を創出するために必要なことである

移転価格による租税回避は、国益を損なうだけでなく企業間の公平な競争にも悪影響を与える。租税回避行為は法律を遵守する納税者に対し不利な競争圧力となり、もしその管理が強化されなければ、企業の租税回避行為をますます助長し、経済秩序が混乱するのは必至である。

<sup>3</sup> 国家税務総局計画統計司

<sup>4</sup> 国家統計局：「2005 中国統計年鑑」 中国統計出版社 2005

<sup>5</sup> 21 世紀経済報道 2004.09.22

総じて言えば、中国経済と世界経済との関わりはますます緊密さを増し、国際資本も中国を資本移転の最優先対象と見なしつつある。こうした情勢の中では、いかに自国の国際税源管理を強化し徴税権益を擁護することは、経済安全保障上極めて差し迫った問題である。世界各国の税制の違いと、それによって引き起こされる多国籍企業の大規模な租税回避という現実が、中国の租税回避防止業務を非常に困難なものにしている。

## ．中国の移転価格税制と国際規範との違い

現在、世界で 70 近くの国で移転価格税制を定めているが<sup>6</sup>、先進国がその大多数を占め、中でも米国、日本、英国のそれが最も整備されたものになっている。中国現行の移転価格税制は先進国との格差も既に縮まり、ほぼ国際慣例に準じたものになっているが、国際規範、特に近年の移転価格税制の最新動向と比較すると依然差異が見られる。

### 1．関連企業の認定基準について

#### 1.1 中国の規定

中国の移転価格税制における関連企業の認定については、「外商投資企業と外国企業の所得税法実施細則」(以下「外資企業所得税法実施細則」と略称)第 52 条と、改訂後の租税徴収管理法実施細則 51 条、2004 年改訂の「関連企業間取引の税務管理規程」第 4 条に原則的な規定が見られる(表 1 参照)。

表 1 中国の関連税法規における関連企業認定の規定

外資企業所得税法実施細則 第 52 条	税収徴収管理法 実施細則 第 51 条	「関連企業間取引の税務管理規程」第 4 条
<p>関連企業とは次のいずれかの関係がある会社、企業及び其他の経営組織を意味する。</p> <p>1．資金、経営、売買等に関して、直接または間接的に支配関係があるもの。</p> <p>2．直接または間接的に同一の第三者の所有、または支配を受けるもの。</p>	<p>関連企業とは、以下のいずれかの関係にある会社、企業及び其他の経営組織をいう。</p> <p>1．資金、経営、売買等において、直接または間接的に所有若しくは支配される関係。</p> <p>2．共通の第三者に直接または間接的に所有または支配される関</p>	<p>一方の企業及びその他の経済組織(以下「他方の企業」と統一して略称)が下記に列挙する関係にあることを指し、その場合に関連企業となる。</p> <p>1．一方の企業が他方の企業の持分の 25%以上を直接または間接的に保有する場合。</p> <p>2．同一の第三者に 25%以上の持分を直接または間接的に保有され、または支配されている場合。</p> <p>3．一方の企業の他方の企業からの借入金が自己資金の 50%以上を占める場合、または一方の企業の借入金総額の 10%について他方の企業の保証を受けている場合。</p> <p>4．一方の企業の取締役または経理(部門責任者)等の高級管理職の半数以上または 1 名以上(1 名を含む)の常勤取締役が他方の企業から派遣されている場合。</p> <p>5．一方の企業の生産経営活動が他方の企業から提供される特許権(工業所有権やノウハウを含む)に依存している場合。</p>

<sup>6</sup> [www.adultedu.tj.cn/~gjss/learn/gjss/d5z/d3j.htm](http://www.adultedu.tj.cn/~gjss/learn/gjss/d5z/d3j.htm)

3. その他に利益上の関連関係があるもの。	係。 3. 利益上の関連関係を有する其他の関係。	6. 一方の企業の生産経営上購入する原材料、部品等（価格及び取引条件等）が他方の企業によって供給され、かつ統制される場合。 7. 一方の企業の生産する製品または商品の販売（価格及び取引条件等）が他方の企業により統制される場合。 8. 企業の生産経営、取引を実質的に支配し、またはその他利益上の関係がある場合。家族、親族関係を含む。
-----------------------	-----------------------------	---

## 1.2 国際規範

「先進国と発展途上国間の二重課税回避の国連モデル条約」と「二重課税回避 OECD モデル条約」では、「関連者」について「一方の締約国の企業が、直接または間接的にもう一方の締約国の企業の管理、支配、資本に参加している。または同一人物が直接または間接的にも一方の締約国の企業ともう一方の締約国の企業の管理、支配、資本に参加している」と定義している。

米国の税法では関連者は次のように規定されている。 直接または間接的に議決権を有する発行済み株式を 5%以上保有、支配する者、またはその議決権を有する発行済み株式の 5%以上を直接または間接的に他者に保有、支配されている者、 直接または間接的に共同で他人を支配する者、または他人の支配を受ける者、 ある者の高級職員、取締役、パートナー、共同パートナーまたは従業員、 投資顧問またはその他の顧問、 投資会社の保人。

英国の税法では、購入者または販売者が一法人または個人で、また一方がもう一方に対して支配権を有しているか、または双方が相互に支配権を有している場合、彼らは相互に関連者と見なされるとしている。

ドイツの関連法律では、列挙方式で「関連企業」を以下の 6 つに大別している。即ち多くの資産を保有する企業と多数の株式を占有する企業、 従属企業と支配企業、 コンツェルン企業、 相互に資本参加している企業、 支配的な企業契約または全ての利益を支払う企業契約の契約者、 その他の企業契約の契約者。なお、「関連企業」は以下の条件の一つを備えていなければならない。 一方の企業が直接または間接的にもう一方の企業の株式を 25%以上保有している。 企業の財務や経営に重要な影響力を持つ。 利益を共に享受している。

日本では、ある企業が実質的にもう一方の企業の 50%以上の株式を直接・間接に保有し、人事、資金、技術、取引等の手段を通じて当該企業の財務及び経営方針に影響力を及ぼす場合に関連会社と規定している。

国際的によく見られる関連関係の判定方法には持分判定法と実質的支配力判定法とがあるが、移転価格税制においては、大部分の国で一つの判定基準を採用するということではなく、関連関係を総合的に判断する傾向が強まってきている。近年、多くの国で租税回避地（タックスヘイブン）による租税回避規制が強化され、租税回避地の企業との間で行われる取引は関連関係の扱いになっている。中には関連関係の適用基準を国際取引に従事する企業ばかりでなく、国内の関連取引にも規制を加えている国もあるが、国によっては地域的な租税優遇策があり、加えて地域ごとに課税水準が異なるために、国内の移転価格によって利益を図ることが可能になっている。また関連関係の認定を個人、即ち関連自然人にまで拡大している国もある。

### 1.3 中国の規定と国際規範との差異

中国では関連関係の判定基準として国際慣例でもある持分判定法と実質的支配力判定法が採用されている。また関連関係の適用範囲も国際取引に従事する企業に限るということではなく、国内の関連企業間の関連取引についても、税務機関は移転価格の原則に基づき更正を行う権限があるとされている。中国の移転価格税制における関連企業認定面での国際規範との違いは、租税回避地と取引を行う企業が、中国では関連関係を有する関連者の範囲に入れられていない点である。

## 2. 移転価格の更正に関する原則と方法

### 2.1 中国の規定

中国の移転価格の更正に関する原則は明確で、外資企業所得税法第 13 条、企業所得税暫定条例第 10 条、租税徴収管理法第 36 条に類似の規定がある。即ち、企業と「その関連企業間取引は、独立企業間取引で受取または支払われる価格と費用に基づかなければならない。独立企業間取引で受取または支払われる価格と費用に基づかず、その課税所得額を減少している場合、税務当局は合理的な更正を行う権限を有する」。いわゆる「独立企業間取引」については、関連の実施細則で「関連関係のない企業間の、公平な取引価格と営業規則に照らして行われる取引を指す」という解釈がなされている。

関連取引の認定及び移転価格の更正方法の選択については、外資企業所得税法実施細則第 54 条から 57 条で以下のような原則的な規定がなされている。関連取引には主に 4 種類ある。即ち、関連企業間で行われる「売買業務」、「融通資金」、「役務提供」、「財産及び財産使用权の譲渡」である。税務機関が移転価格の更正を行う前提は、企業が上述の関連取引で「独立企業間取引に基づかず」、受取金額や支払い費用を含む価格を設定しているという点である。税務機関に許されている更正方法には、通常「独立価格比準法」、「再販売価格基準法」、「原価基準法」、「その他の合理的な方法」の 4 種類がある（表 2 を参照）。

表 2 関連取引の種類別移転価格の更正方法一覧表

関連取引の種類	移転価格の更正方法
<p>売買業務：独立企業間取引に基づいて価格算定を行っていないもの。</p>	<p>以下の順序と確定方法に基づいて更正する。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 独立企業間で同一または類似の業務を行った場合の価格に基づく。</li> <li>2. 無関係の第三者に再販売する際に得られる利益水準に基づく。</li> <li>3. 原価に合理的な費用と利益を加えたものに基づく。</li> <li>4. その他の合理的な方法に基づく。</li> </ol>
<p>融通資金：受取・支払い利息が、関連関係がなくても同意することのできる金額を上回っているか、または下回っている。もしくはその利率が同種業務の通常利率を上回っているか、または下回っているもの。</p>	<p>通常利率を参照して更正する。</p>
<p>役務提供：独立企業間取引で受取・支払われる役務費用に基づかないもの。</p>	<p>類似役務の通常の支払い基準に基づいて更正する。</p>
<p>財産の譲渡や財産使用权の提供等の取引：独立企業間取引に基づいて価格算定を行っていないか、または使用費を受取・支払っていないもの。</p>	<p>関連関係がなくても同意することのできる金額を参照して更正する。</p>

表 2 から、融通資金、役務提供、財産譲渡の関連取引 3 種の更正方法は、実際はどれも「独立価格比準法」であり、具体的な「価格」の形式だけが違っているということが分かる。2002 年から実施されている新徴収管理法実施細則（第 55 条）では、移転価格の更正方法について 2 点訂正されている。上述の関連取引 4 種のいずれの場合も、上述の 4 種の更正方法を採用し移転価格の更正を行うことができるとしている。これはそれまでの売買業務だけが 4 種類の更正方法の選択でき、他の取引には 1 種類の更正方法しか採用できないとした状況とは異なる。優先順序に基づき更正方法の選択するという制限が撤廃され、4 種類の方法の中から任意に合理的な選択ができるようになった。なお、徴収管理法実施細則第 53 条では事前確認法も選択できるようになっている。

ここで指摘しておきたい点は、2004年に改訂された「関連企業間取引の税務管理規程」が、移転価格の更正についてより具体的な規定をしていることである。同規程第27条では移転価格更正の前提を「企業とその関連企業間の取引で、独立企業間取引に基づいて価格と費用を受取・支払っておらず、その課税収入または課税所得額を減少している場合、主管税務機関は関連企業間取引の種類、性質、会計監査結果に基づき、また関連要素を考慮して、適切な更正方法を選択する」と明記されている。第28条から32条では4種類の関連取引それぞれの具体的な更正方法と注意事項が規定されている（表3を参照）。

表3 「関連企業間取引の税務管理規程」の取引別移転価格取引の更正方法

条項と関連取引の種類	移転価格の更正方法
<p>第28条： 有形資産の 売買取引に おける移転 価格の更正 方法</p>	<p>1. 独立企業間における同様または類似の取引活動の価格に基づいて更正する（独立価格基準法）。即ち、企業とその関連企業との取引価格と、非関連企業との取引価格について分析、比較して公正な取引価格を確定する。この方法を採用する場合には、必ず選定した取引と関連企業間取引の比較可能性について考慮しなければならない。</p> <p>(1) 売買の過程における比較可能性：取引の時期と場所、引渡条件、引渡手続、支払条件、取引数量、アフターサービスの期間と場所等を含む。</p> <p>(2) 売買段階の比較可能性：工場出荷段階、卸売段階、小売段階、輸出段階等を含む。</p> <p>(3) 売買物品の比較可能性：品名、メーカー名、仕様、型番号、性能、構造、外観、包装等を含む。</p> <p>(4) 売買環境の比較可能性：社会環境（民族的風習、消費者の嗜好等）政治環境（政局の安定度等）経済環境（財政、租税、外為政策等）等を含む。</p> <p>2. 関連関係にない第三者に再販売価格で取得すべき利益水準に基づき更正を行う（再販売価格基準法）。即ち、関連企業の購入側が関連企業の販売側から購入した商品（製品）を関連関係にない第三者に再販売する場合に取得する販売収入から、関連企業の購入側が非関連企業から購入した類似商品（製品）を関連関係にない第三者に再販売する場合に発生する合理的費用と正常な利益水準に基づいて計算した利益を差し引いた後の金額をもって関連企業における販売側の正常な販売価格とする。</p> <p>この方法の採用は、再販売者が商品（製品）に対して実質的な付加価値加工（外観/性能/構造変更、商標の取替等）をせず、簡単な加工または単純な売買業務のみを行う場合に限らなければならない、かつ合理的に再販売者が取得すべ</p>

	<p>き利益水準を選択し確定する必要がある。</p> <p>3. 原価に合理的な費用と利益を加えて更正する（原価基準法）。即ち、関連企業のうちの販売側の商品（製品）原価に正常な利益を加えて公正な取引価格とする。</p> <p>この方法を採用する場合、原価費用の計算は中国税法の関連規定と一致しなければならない、かつ適用する原価利益率を合理的に選択し確定する必要がある。</p> <p>4. その他の合理的な方法。上述の3種の更正方法をいずれも適用することができない場合には、その他の合理的な代替方法を採用して更正を行うことができる。例えば利益基準法、利益分割法、取引単位営業利益法等である。その他の合理的な方法を採用する場合には、その比較可能性、合理性及び方法の使用条件に注意がことが肝要である。</p> <p>5. 租税徴管法実施細則第53条の規定に基づいて、企業が申請を提出し、主管税務機関の承認を得て、将来年度の関連企業間取引について事前確認の方法を採用することもできる。</p> <p>6. 企業が期限までに関連企業間取引の価格や費用基準等の資料を提出しない場合、または虚偽の資料を提出する場合、もしくは実情を反映していない場合、あるいは関連資料の提出を拒否する場合、主管税務機関は租税徴管法実施細則第47条の規定により、合理的な方法で査定を行い、課税収入または所得額の更正をしなければならない。</p>
<p>第29条： 関連企業間 資金融通の 利息</p>	<p>正常な利率を参照して更正を行う。</p> <p>更正時には企業と関連企業間の貸借取引及び非関連企業との間の貸借取引における融資金額、通貨種類、期限、担保、融資者の資本信用、返済方式、利子計算方法等の比較可能性に注意する必要がある。</p> <p>債権者が他人から資金を借り入れた後に債務者に再転貸する融資業務は、債権者が実際に支払った利息に支出した原価または費用と合理的な利益を加えて正常な利息とすることができる。</p>
<p>第30条： 関連企業間 の役務費用</p>	<p>類似の役務活動の正常な費用基準を参照して更正を行う。</p> <p>更正時には、企業と関連企業間との間で提供される役務と非関連企業との間で提供される役務の取引の性質、技術的要求、専門性の水準、責任分担、支払い条件と方式、直接的/間接的原価等の比較可能性に注意しなければならない。</p>
<p>第31条： 関連企業に リース等の</p>	<p>1. 同様または類似の状況下において、非関連企業との間で同じかまたは類似の有形資産の使用権を提供して受け取りまたは支払う正常な費用に基づいて更正する。「同様または類似の状況」とは、主に使用権を提供した資産の性能</p>

<p>形式で有形資産の使用権を提供する際に受取・支払った使用費(リース料)の更正</p>	<p>や規格、型番、構造、類型、減価償却方法、使用権の提供期間及び場所、資産所有者の資産に対する投資金額及びメンテナンス費用等における比較可能性を有することを指す。</p> <p>2. 提供側が他人からリースを受けた後に使用側に再リースして受け取った使用費(リース料)は、提供側が実際に支払ったリース費または使用費に提供側が支出した原価または費用と合理的利益を加えた金額を正常な使用費として認定する。</p> <p>3. リース費の構成要素に基づいて、資産の減価償却費に合理的な費用と利益を加えた金額をもって正常な使用費とし、これに基づいて更正を行うこともできる。</p>
<p>第 32 条： 関連企業間における無形資産の譲渡の価格または受け取った使用費</p>	<p>関連関係がない場合に同意できる金額を参照して更正を行う。</p> <p>更正時には、関連企業間の無形資産の譲渡と非関連企業との間の無形資産の譲渡について、開発投資、譲渡条件、独占の度合い、国家の関係法令の保護を受ける度合いおよび期間、譲受者にもたらされる収益、譲受者の投資と費用、代替性等の各方面における比較可能性を考慮すべきことに注意する必要がある。</p>

## 2.2 国際規範

各国の移転価格税制でどのような取引を関連取引とするかは、その移転価格の更正に関する規定に基づき一般的法規と専門的条項の2種類に分けることができる。

一般的法規については、多くの規定で商品の売買、役務提供、資金融通、財産(無形財産を含む)使用権の譲渡等の各種業務をカバーしており、こうした業務はいずれも移転価格税制を執行することが明確にされている。米国の税法の規定では、関連企業間の代金支払い、役務提供、有形財産のリース、無形財産の譲渡と使用、有形財産の販売について、それぞれ移転価格の一般的規定がなされているが、国によっては国際取引が複雑で変化に富むことを理由に、より厳密な補足規定を行っている。例えばカナダでは、所得税法の一般的な移転価格条項の他に、役務、無形資産、商品の支払いで公平・独立の原則に合致していないことを証明する証拠のあるものは不適切な支出と見なされ、税額算定の際の控除が認められていない。こうした一般的法規に対する補足的な規定も、移転価格税制の課税業務の範囲が徐々に拡大していることの表れと言えよう。

次に専門的条項である。国によっては特殊な状況にある重点業種に対し、専門的な条項を定めている。中でも石油産業と金融業にこうした規定が多見される。英国、米国、ノル

ウェー、デンマークでは、税法の中に石油産業に対する専門条項が定められている。また英国では 1975 年に石油部門が設けられ、石油産業の移転価格問題を専門に処理している。なお、金融業では非居留関連企業に支払われる利息が適切な利率を超えている場合、配当の分配と見なされる。

### 2.2.1 移転価格の更正原則

移転価格税制で関連企業の移転価格を規制する上でポイントとなるのは、合理的な分配基準を定めることである。目下、国際的には一般に通常取引の原則を移転価格税制の基準とし、それが関連企業の利益を更正する上での客観的な根拠となっている。この原則に照らして言えば、関連企業の各経済実体間の取引は、どれも公正な市場取引価格に基づいて行わなければならない、そうでない場合は、税務機関が通常取引の原則に基づき確定した価格によりその所得と費用を更正できることになる。

オランダの通常取引の原則がその応用範囲が最も広く、また最も実用主義的色彩を帯びたものになっている。成文法としての条項も特になく、価格を決定する正式な方法についての規定もない。移転価格の問題を処理するに当たっては、オランダでは「裁定」が広く応用されているが、こうした「裁定」は、二つの独立した無関係の業務主体のいずれもがその成立を希望する取引によって得られる限界利益を根拠にしており、通常取引の原則の自由闊達な応用と言えよう。

英国では通常取引の原則を徹底させるに当たり、「公正取引価格」について次のように規定している。業務の双方が独立した無関係の自然人または法人で、双方が通常取引の原則に基づいて価格を設定するとした場合、こうした状況下で双方が受け入れる価格が若干低めであっても、それを公正取引価格とする。公正取引価格を上回る価格。通常取引の原則がイギリスで確立されて以来、既に 100 年以上経ち、税務機関と納税者のどちらもこの原則の応用には熟達しており、移転価格紛争の多くが合理的な解決を見ている。

ドイツでは、関連者の行う取引については、以下の審査を行うことが規定されている。

統制されていない資源市場における非関連取引との比較可能性。正常かつ勤勉な企業管理者の管理とビジネス判断。ドイツの国内税法では特に後者が重視されている。なぜなら、一般的に言って、一つの価格だけが正確かつ合理的だということはありません、合理的な価格には一定の幅がある可能性があるためである。したがって、移転価格の検査に当たっては、当該企業の正常かつ勤勉な管理者が移転価格を確定するために選択した方法が適切であるかどうかを考慮する必要がある。

通常取引の原則という基準に対する解釈が、最も具体的かつ正確であるのは米国である。米国の関連税法条文制定の目的は、被支配納税者と類似の支配を受けていない納税者を同等の立場に置くことにあり、その方法は、支配を受けていない納税者の基準に基づき、被

支配納税者の資産と業務による真実の課税所得を決定するというものである。またその根拠となる基準は、いかなる条件においても、支配を受けていない納税者と他方の支配を受けていない納税者が通常取引の原則の下で業務を処理する際の基準となる。

日本は 1986 年に移転価格に関する税法条項を改訂して以降、「公正取引」という語彙を本格的な使用が始まり、1979 年の OECD の報告書にある 4 種類の方法に基づく通常取引価格の算定が開始された。

多くの先進国で通常取引の原則を移転価格税制の更正基準としているが、具体的な立法及び措置の面では、できる限り明確に固定している米国流のものと、原則のみを規定し、具体的な措置には十分な柔軟性を持たせているオランダの方式を参照にしているものがある。それぞれ重点の置き方に違いはあるものの、通常取引の原則の運用に関係のある実質的な取引の確認、公正取引の価格幅の応用、比較可能性の分析、機能分析についてどちらもそれぞれのレベルで考慮しつつ、通常取引の原則の合理的運用を指導するために関連規定を定めている。

### 2.2.2 移転価格の更正方法

「OECD 移転価格ガイドライン」では、通常取引の原則を運用した移転価格更正システムを伝統的な取引基準法とその他の方法の 2 つに大別している。伝統的な取引基準法とは、企業が支配を受ける取引に従事する際の価格と独立企業間の通常取引に従事する際の価格を比較し、関連企業間の取引状況が通常取引の原則に適合しているか否かを確定するというもので、独立価格比準法 (CUP)、再販売価格基準法 (RPM)、原価基準法 (CPM) がある。

「伝統的な取引基準法は、関連企業間の商務及び財務上の関係が公平、独立であるか否かを確定する上で最も直接的な方法である」とされているが、実践においては、この方法を運用するための適切な比較可能な取引を確定することは一般的に難しく、その際にはその他の方法によって移転価格を更正することになることから、その他の方法は伝統的な取引基準法を補足するためのものだと言える。その他の方法には利益分割法 (PSM) と取引単位営業利益法 (NPM) があるが、その実体は関連企業間で特別取引に従事した際の利益を調べることによって、当該取引が通常取引の原則に適合しているか否かを判定するものである。また「OECD 移転価格ガイドライン」では、この具体的な 5 種類の方法の運用に当たって厳格な優先順序があることが特に強調されており、独立価格比準法が最も理想的な方法であり、取引単位営業利益法は最終的方法だとしている。移転価格税制を制定するに当たっては、各国とも基本的にこれらの方法を参考に移転価格の更正方法を選択しているが、具体的な運用手法には大きな差異が見られる。

米国の税法では、移転価格の更正方法を独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法、その他の方法というように規定し、更正方法の選択と利用については厳しい優先順序

が規定されているが、これも OECD で確定されている 4 種類の方法が根拠になっている。しかし伝統的な取引基準法は実践応用面での難易度が高く、米国は長い間その他の運用可能な移転価格の更正方法の模索に取り組んで来た。1986 年から 1994 年にかけて、米国は関連法規の中で税関評価法や通常取引基礎還元法(対象は無形資産)、最適方法の原則(Best Method Rule)、通常取引範囲法、利益比準法、無形資産移転価格定期更正法等を相次いで発表すると同時に、それまでの厳しい優先順位の制限をなくし、利益比準法の地位を大きく向上させたが、こうした動きが OECD 加盟国から厳しく批判されたため、1998 年にアメリカ内国歳入庁は最適方法ルールの使用が再度明確にされ、利益比準法の使用が禁止された。米国のこうした移転価格の更正方法に係る多くの試みは、その移転価格の更正に対する積極性の表れと言えよう。

米国と反対に、オランダでは可能であればできる限り独立価格比準法を使用しているが、特殊な状況下では、再販売価格基準法も基本的な更正方法の一つにできるとされている。なお、原価基準法は多国籍企業の在オランダ出先機関または子会社の所得の確定に適用することができ、利益分割法はオランダ税務当局の補足検証にのみその使用が認められている。オランダの移転価格税制の運用は極めて柔軟で、税務当局と納税者双方が認めた場合は、原則的にその他の方法で移転価格を更正することが認められている。

カナダでは移転価格の更正は独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法の順番で使用することが義務づけられ、具体的な適用と運用方法を規定しているが、一定の限度内でその他の方法を適用することを許可している。1994 年に米国によって確定された利益比準法にカナダははっきり反対の態度を表明しているが、1999 年 9 月には取引単位営業利益法と一緒に使用する場合は、利益比準法の採用を許可するとした。これはカナダが OECD の通常取引の原則を遵守しながらも、実際の状況に基づき移転価格の管理を強化したことの表れである。

日本が採用している移転価格の更正方法も OECD ガイドラインで定められている 4 種類の方法をベースにしているが、前者 3 つの更正方法の運用上の優先順序についての規定はない。日本の税務当局は一貫して利益分割法の採用を強調しているが、これは米国が日本の多国籍企業の米国子会社に対し利益比準法を採用していることに対応したものである。

### 2.3 中国の規定と国際規範との差異

中国は関連取引範囲の確定においてはほぼ国際慣例を遵守し、以下の 4 種類の取引としている。有形財産の売買、譲渡、使用。家屋/建築物、交通手段、機械設備、工具、商品(製品)等の有形財産の売買、譲渡、リース業務を含む。無形資産の譲渡と使用。土地使用権、版権(著作権)、商標、型式、特許とノウハウなどの特許権、工業品の意匠または実用新案

等の工業所有権の譲渡と使用権の提供の業務を含む。 資金融通。各種の長期/短期資金を調達するためのコール市場と信用保証、有価証券の売買、各種の利息計上前払い金や支払延期等の業務を含む。 役務提供。市場調査、マーケティング、管理、事務、技術サービス、メンテナンス、デザイン、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の提供を含む。

中国の移転価格関連法規を見ると、通常取引の原則が関連企業の移転価格を更正する際の基本原則になっていることが分かる。移転価格の更正方法として、中国は独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法を明確に規定しており、その定義と実践方法は OECD と米国のそれに近いものになっている。また国際的に見て、移転価格の更正方法は、初期の厳格な優先順序に沿った選択から最適選択という方向に進化してきている。優先順序に沿った選択とは、移転価格の更正方法を独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法、その他の方法という順番に従って更正方法を選択することが義務づけられていることを指し、その一つ前の方法が採用できないときに、次の方法を選択するというものである。一方、最適選択という方法は、そうした優先順序には拘らず、各方法の中から最適の方法を選択するというものである。中国は 2002 年に改訂した徴収管理法実施細則第 55 条でも、それまで税務機関に優先順序に沿って上述の 3 つの方法から更正方法を選択するように要求するとしていたものが、具体的な状況に照らして適切な更正方法を選択すると変更されており、「最適方法の原則」が体现され形になっている。独立価格比準法を採用する際には、税務機関に対し比較可能性の要素を考慮することが義務づけられているが、これは「比較可能性の原則」の典型的な運用法であると言える。「関連企業間取引の税務管理規程」では、有形資産と無形資産取引の区分について考慮されており、無形資産取引の特徴に基づく検討項目がいくつか盛り込まれているが、無形資産の譲渡と使用許可の面で、中国と国際規範の間にはまだ開きがあり、中国には無形資産の事後（定期）更正制度（規則）の規定がない。無形資産はその特殊性からそれぞれの企業にとっての価値が異なり、また同じ無形資産でもそれぞれの時期によってその価値が変動するため、一般的に適用可能な公定価格の評価が難しいという問題があるが、中国の移転価格税制ではまだこの問題に対する合理的かつ効果的な解決方法が打ち出されていない。

### 3. 情報資料の収集について

#### 3.1 中国の規定

関連企業申告についての要求。中国は 2004 年に改訂した「関連企業間取引の税務管理規程」第 5 条で、企業が他の企業と関連企業関係にある場合は全て、納税年度終了後 4 ヶ月以内に、税務主管機関に「中華人民共和国国家税務総局外商投資企業と外国企業のその関連企業との取引状況の年度申告表」を提出しなければならないと規定している。

具体的な提出資料についての特別な要求は、「規程」第 18 条に、税務当局は企業とその関連企業間の取引について監査を行うに当たり、企業に対しその関連企業との取引に関する取引価格や費用基準等の資料の提供を要求する権限があると規定されている。提供を要求する具体的な資料は以下の通り。 関連企業及び第三者との取引の種類が分かるもの（売買、資金融通、役務提供、有形/無形財産の譲渡と有形/無形財産の使用権の提供等）、 移転価格の原則となるもの（取引の数量、場所、形式、商標、支払方法等）、 取引価格と受取（支払い）費用確定の根拠となるその他の関連資料。

国内の隔地調査により関連資料を収集する。税務所轄機関が企業の移転価格について行う監査内容が、同省の他地域や他省に跨る場合は、関連の税務局に調査の協力を依頼しなければならない。業務上の必要から、他省での実地監査と証拠調査が必要な場合には、各級に順次報告し、最終的に国家税務総局の許可を受けるものとする。

租税条約の情報交換手続による国外調査を行い、関連資料を収集する。主管税務機関が企業の移転価格の監査で、国外の通常取引価格や経済状況等に係る資料を入手する必要がある場合、国家税務総局に対し租税条約の情報交換手続を申請することができる。また申請と許可を経て、中国の外国駐在機構を通じて関連の比較可能な情報資料の調査と収集も可能である。関連国（特別行政区）に人を派遣して実地監査や証拠調査が必要な場合は、租税条約または関連規程、外事管理規程に従い各級に順次報告し、最終的に国家税務総局の許可を受けるものとする。

### 3.2 国際規範

**関連企業の申告要求。** 納税申告の伝統を持つ多くの国では、関連企業に対しその移転価格の状況を定期的に特定の申請書類に記入して税務当局に提出するよう要求している。英国に代表されるいくつかの国では、多国籍企業には一般的な納税申告のみが要求され、特定の申請書類に記入する必要はないとされ、納税者は税務調査員がその審査過程で明確にしたい問題があるときに、詳細な説明を行えばよいとされている。

**帳簿資料に対する要求。** デロイトトウシュートーマツ国際会計事務所が 1995 年に OECD の 21 カ国と発展途上国 14 カ国に対して行った調査によると、多国籍企業納税者の移転価格の調査に通常の帳簿資料のほか、移転価格業務に関する特定帳簿資料の提出も要求している国があり、米国、カナダ、オーストラリアがこれに当たる。米国はこの方面での要求が最も厳しく、最低限度の要求として、少なくとも 6 種類の記録資料の提出が求められている。この 6 種類の資料とは原始帳簿、業務証票、損益計算書作成時の原稿と関連記録、価格関連の全ての書類、外国政府と関連第三者に関する資料、所有権及び資本構造の記録と非販売業務（貸付や役務提供等）の記録をいう。また、こうした資料は全て英文に翻訳し、米国国内に長期間保存するように要求している。フランスでは 1994 年に税務当局が納

税者に対し取引に参加する各方の関係、価格の確定方法、国外の関連会社が従事する業務所在国での租税待遇等を証明する資料を提供するよう要求することができる」と規定されている。また日本や韓国等でも多国籍企業の移転価格に関する帳簿資料の提供についての要求が規定されている。

**租税条約に基づく情報資料の収集。**一般的に税務当局が国境を越える納税者のある取引について詳細な情報を入手することは難しいが、そのときは租税条約の情報交換条項を根拠に協定の相手側に協力を求めることができる。国によっては情報収集上の必要性から、二国間租税条約を締結する前に情報交換協定を先に結ぶケースもある。例えば米国とメキシコ、カナダとメキシコはそれぞれ 1989 年と 1990 年に情報交換協定を結び、二国間租税条約はそれぞれ 1994 年と 1992 年の発効になっている。

### 3.3 中国の規定と国際規範との違い

情報資料の収集面では、関連企業の申告要求及び特殊資料の提供についての中国の規定は国際規範とほぼ同じだが、租税条約の情報交換手続による資料の入手面では、西側先進国と大きな開きがある。租税条約を締結している国が少なく、情報交換の内容と即時性の面でも開きがある。

## 4. 税務更正の期限について

### 4.1 中国の規定

中国の税務当局が企業の移転価格に対して行う会計監査と更正は、通常、企業に対し正式な監査通知書を下達してから 3 年以内に実施しなければならない。特別な事情により会計監査の期限を延長しなければならない場合は、級各級に順次報告し国家税務総局の許可を受けねばならないが、最長でも 5 年を超えてはならない。前年度の課税収入または課税所得を過去に遡って更正する場合は通常 3 年とし、最長でも 10 年を超えてはならない。

### 4.2 国際規範

移転価格問題はしばしば複数年度に跨るため、移転価格についての調査と更正も相応に一般的な税務調査期限より長く設定されている。各国の立法におけるこの問題の処理は様々で、大多数の国で一般的な税務調査の期限と特別な状況に対する期限は規定しているが、移転価格の調査についての特別な期限規定はない。但し、企業の移転価格行為が故意の脱税に当たることが究明された場合は、最も長い調査期限が適用される。例えばアメリカでは、申告を拒否したか、または申告が真実でなかったか、もしくは虚偽を弄した納税者に対しては無期限で追究することができる。日本では、深刻な脱税行為に対しては調査期限を 7 年まで延長することができる。

### 4.3 中国の規定と国際規範の差異

税務調査の期限において、中国の規定は国際規範と比較してかなりの差異が見られる。

中国では特別に移転価格に関する調査の期限を規定している。一部の主要先進国と比較して中国の更正遡及期限が長めに設定されている。

## 5. 納税者の挙証責任について

### 5.1 中国の規定

中国の移転価格税制では、企業は挙証責任を負うことになっている。税務主管機関が企業の移転価格を調査・監査する過程で、企業は関連企業間取引に係わる移転価格の正当性と合理性について挙証資料を提出しなければならない。

### 5.2 国際規範

大多数の国で納税者が調査・監査段階でその移転価格の合理性を証明するための挙証責任を負うことが規定されている。米国の税法では、納税者が自らの移転価格の合理性を証明できない場合、税務当局が更正できるとされている。日本の手法は若干異なり、税務当局が納税者の関連取引に異常性を見出した場合、一般にはまず納税者と協議をし、納税者自身に税務申告書を修正させる（通常、納税者は税務機関の要求を受け入れる）。納税者が修正を拒否した場合、税務機関は税務申告書の修正を強行し、納税者が納得しない場合は、相応の税金を納税した上で裁判所に上訴することができる。訴訟過程では、税務機関は裁判所に対しその税務申告書の修正内容についての挙証義務を負う。

### 5.3 中国の規定と国際規範との差異

中国の移転価格税制は関連企業にその移転価格の正当性と合理性についての挙証責任があることを規定しているが、企業が提供した申告資料の真実性と確実性を確認することはなかなか困難な作業である。これについて、中国では税務機関がこれらの資料を確認する際の基準が明確にされていないばかりか、企業が資料を提供しなかったり、虚偽の資料を提供したりした場合の処罰措置についての規定もない。この点が中国の規定と国際規範の違いである。

## 6. 移転価格に係る紛争の解決方法について

### 6.1 中国の規定

中国では、企業が移転価格の更正に異議がある場合は、まず法律と行政法規の規定に従って税金と滞納金を納めた上で、税務主管機関が納税証明書を交付した日から 60 日以内に一級上の税務機関に再審議を申立てることができる。同時に関連の価格、費用基準等の資料を提供する。再審議申立ての期間に資料を提供しないか、または提供した資料が不十分な場合は、税務機関は再審議の申立てを受け付けない。一級上の税務機関は再審議の申立てを受理してから 60 日以内に再審議の決定を行う。企業が再審議の決定に不服な場合は、再審議決定書を受領してから 15 日以内に人民法院に提訴することができる。

## 6.2 国際規範

一般的に、各国は移転価格に係る紛争をその他の税務紛争と同様に見なしており、関連法規の中で税務の行政救済と司法救済の方法について規定している。税務機関行った移転価格の更正に対し納税者が不服である場合は、行政再審議を申立てるか、または裁判所に訴訟を提起することができる。したがって通常は、移転価格税制の中に単独で紛争解決のための条項は設けられていない。但し、国によっては租税条約の紛争解決措置に基づき国内法で明確化し、それを移転価格税制の一部としているケースもある。例えば日本の国税庁は相互協議と相応の更正についての規定を設けている。

## 6.3 中国の規定と国際規範との差異

移転価格紛争の解決方法に関する規定は、中国と一般国の通常的手法には共通点もあれば、違いも見られる。共通点としては、その他の税務紛争と同様に税務機関がその移転価格について行った更正に不服の場合、納税者は行政再審議を申立てるか、または裁判所に訴訟を提起することができる点が挙げられる。相違点には以下の二つがある。中国で移転価格の税務更正に異議がある場合は、まず再審議を行うことになっており、再審議の決定に不服の場合に初めて行政訴訟を提起することができる。中国の移転価格関連法規の中に単独で紛争解決の条項がある。一方、大部分の国は移転価格紛争をその他の税務紛争と同様のものとして見なし、それには一般的な租税法規の中の税務行政救済と司法救済が適用され、通常、移転価格税制では紛争解決専門の条項はない。

### III．中国における移転価格税収管理の組織と手続

#### 1．中国税務システムの組織機構の枠組み

中国の税務機構は四級に分けられる。即ち、国家税務総局、省（自治区、直轄市）級国家税務局と地方税務局、地（市、区、州、盟）級の国家税務局と地方税務局、県（市、区、旗）級の国家税務局と地方税務局である。国家税務総局は徴税業務を所管する国务院の直属機関である。国家税務総局の下の各級国家税務局と地方税務局は、各徴税範囲内の関連税目の徴税に対し責任を負っている。

国家税務総局は全国の国家税務局組織（「国税組織」と略称）に対して縦割り型の指導体制を敷き、機構、編制、経費、指導者職務の審査/承認等の面で一級下を管理するという原則に基づき、縦割りの管理を実施している。地方の各級国家税務局の正/副局長は一級上の国家税務局の審査/承認により任免される。省級地方税務局は地方人民政府と国家税務総局の二重指導制を実施しているが、地方政府の指導を主とした管理体制になっている。国家税務総局は省、自治区、直轄市地方税務局の指導に当たるが、その主な仕事には租税政策、業務の指導・調整と国の統一的な徴税制度及び政策の監督と経験交流会の実施等がある。省級地方税務局局长の人選は、地方人民政府が国家税務総局の意見を求めた上で、現地の審査/承認手続を経て任免する。省以下の地方税務局は地方政府に徴税計画と統計諸表を届出ると同時に、同級の国家税務局にもまとめて転送する。

#### 2．涉外税務管理機構の移転価格税制における職責

国家税務総局国際税務司は、国家税務総局の中で徴税の国際協力と国際交流を所管する職能部門である。各級国家税務局と地方税務局の国際税務管理機構は、それぞれ自地区における徴税管理範囲内で関連税目の国際税務事項を管轄する。

国際税務司の主な業務は以下の通り。 国境を超える納税者の租税回避防止業務制度の確立と実施の責任を負い、重大租税回避案件の調査を組織する。 移転価格税制についての会計監査と更正の具体的な対策と方法を決め、かつそれを実施し、租税回避防止業務の内部管理を行う。 多国籍企業による移転価格を使った租税回避の状況を調査研究し、租税回避防止業務制度の整備に向けた提案を行う。 租税回避防止業務用ソフトウェアを開発し、価格情報システムを構築し、かつそれを整備していく。 国際租税条約の折衝、解釈、執行及び協力協定の折衝と執行の責任を負う。 二国間租税条約と協力協定に基づいて情報交換を行う。

現在、国家税務総局傘下の主な各級税務機関には省級及び地（市）級の国際税務管理機構が設置されている。各省（自治区、直轄市）級の国家税務局と地方税務局の国際税務管理処及び各地（市、区、州、盟）級の国家税務局と地方税務局の国際税務管理科の主な業務/職責は以下の通りである。

**租税条約の実施。** 住民認定証明書及び中国住民身分証明書の発行、常設機構の認定及び管理、限定税率の認定、徴税管轄権の判定及び徴税管理、国外徴税の相殺と免除の審査認定及び管理、条約特別条項の実施、租税条約実施の管理方法の研究と制定、租税条約の濫用に対する専門調査と処理等。

**租税回避防止の実施。** 租税回避防止調査を実施し、租税回避防止の協力調査と合同調査を実施する。各種の租税回避行為を調査処理し、事前確認の折衝、管理及び実施をする。資本の弱体化、タックスヘイブンでの租税回避、支配を受ける外国企業の租税回避問題の調査と処理を行う。原価分担協議やグループ内役務等の多国籍企業の一元的なグローバルサービスの租税回避問題を調査処理する。

**情報交換。** 情報交換管理規程を作成および実施し、税務関連の情報の収集、とりまとめ、転送、調査、翻訳を行い、税務情報の機密を保持しつつ国境を越える税務検査を展開していく。

国際税務業務量の多い沿海地区の県級市税務局に国際税務管理股（科）を設置する必要がある場合は、国家税務総局に届出て許可を受けなければならない。

中国は国際税務管理に係る行政機構を減らし、租税回避防止業務に関する管理権限を適切に上部に集中させているが、これは主に以下を考慮した結果である。即ち、租税回避防止業務の管理対象は主に国内外で関連取引のある大型多国籍企業であるため、租税回避防止管理の難易度が高く、専門性の要求も高い。したがって等級の低い管理機構で分散管理方式をとった場合、上部機構が多くなりすぎ、それは情報の疎通と地域を越えた合同調査、調査協力業務の展開には不利で、租税回避防止業務の質と効率に影響が出る。以上のようなことから、近年、中国は積極的に租税回避防止業務の一元化管理を推進している。自地区で管轄する大型外商投資企業の数量に基づき、その管理業務を適切に上部機構に集中させ、末端の税務機関が実施する管轄地域主体の管理を基盤に、地市級の税務局が集中して良質の租税回避防止管理を実施し、高水準かつ高効率の租税回避防止管理能力を形成している。

## IV．中国の移転価格税務管理の現状

### 1．移転価格の調査

#### 1.1 移転価格調査対象の選択

国家税務総局は、各地税務機関に対し毎年実際に調査/監査を実施する範囲が、一般に重点調査対象の30%を下回ることがないように要求している。税務機関が選択する重点調査/監査対象は、以下の通りである。生産、経営管理の意思決定権が関連企業に支配されている企業。関連企業との取引額が大きい企業。長期赤字の企業(2年以上赤字が続いている)。長期にわたり利益が少ないか、または若干の欠損を出しているにも係わらず経営規模を拡大させている企業。飛躍的な黒字を実現している企業(隔年で黒字と赤字を繰り返し、通常では考えられないような経営収益をあげている企業を指す)。タックスヘイブンに設けた関連企業と取引のある企業。同業者と比較して利益水準が低い企業(当該地区の同業他社の利益水準と比較して)。グループ企業内の比較で利益率が低い企業(即ち関連企業と比較して利益率が低い企業)。巧妙な名目で関連企業に不適切な各種費用を支払っている企業。法定減免税期間または減免税期間後も利益を急激に低減させ、租税回避をしている企業及びその他の租税回避の疑いがある企業。

#### 1.2 机上監査と準備作業

調査対象を選定し調査/監査を行う前に、監査員は企業及びその関連企業の職能または機能を総合的に分析し、調査対象企業の生産経営活動の内容、方法、収入の確定、財務計算、価格の決定方法、納税等の状況を全面的かつ詳細に了解しなければならない。監査状況に基づき、以下に挙げる企業の納税関連資料を調査することができる。政府及び所属行政管理部門の回答文書、工商/税務登記証書、投資/経営契約書、定款及びFSレポート、年度の財務/会計決算諸表と公認会計士の監査報告書。関連の帳簿、証票資料及びその取引契約書、協議資料等。その他の関連文書資料。

監査員は以下の内容について重点的に分析を行う。利益(欠損)額、投資または販売利益(欠損)率、売上収入の整合性、コスト/費用支出の合理性、貸付資金の金利水準の高低、有形/無形財産の譲渡/使用価格の合理性等。

#### 1.3 現場監査

現場監査とは調査員が企業の申告資料と価格/費用基準等の資料に対する机上調査で明確にできなかった問題について、人員を直接企業に派遣し現場検査を行い、証拠を入手し、企業の各管理部門/生産現場/倉庫の实地調査をし、帳簿、証票、売買契約等の関連資料を審査照合し、企業関係者の状況説明及び問題についての解釈と説明を聴取する業務をいう。

現場監査計画は税務主管機関の責任者が作成し、上級指導者に報告し、その承認を受け

てから実施する。業務計画では監査スケジュール、参加者、検査項目と内容、採用予定の具体的な監査方法が示される。現場監査に参加する人員は 2 人以上とし、「税務検査証」（渉外税務人員に適用）を提示するものとする。3 日 - 7 日前に監査の日時、場所、内容を企業に書簡で通知する。企業の帳簿や証票及び関連資料を調査する必要がある場合は、租税徴収管理法の関連規定により引継ぎを行い、適切にそれを保管し、法定期限に従い過不足なく資料を企業に返却しなければならない。現場検査と証拠取得の過程で認識された問題と状況については必ず記録し、調査対象人員の署名確認を経るものとする。調査対象人員が署名を拒否した場合は、2 人以上の調査員の署名による確認があれば記録に載せることができる。調査員は調査対象企業に対し守秘義務を負い、如何なる第三者にも漏洩してはならない。

#### 1.4 会計監査の期限

税務主管機関による企業の移転価格に関する会計監査と更正は、通常、企業に対し正式に監査通知書を下達した日から 3 年以内に実施しなければならない。特別な事情により会計監査の期限を延長する必要がある場合は、各級に順次報告し、最終的に国家税務総局の承認を受けた上で延長できる。最長 5 年とする。

## 2 . 全国合同調査

通常、全国合同調査の対象は地方税務機関が選定し、国家税務総局に報告し、国家税務総局は手配及び移転価格の更正業務に参加する。全国合同調査の調査範囲には、国内の複数省に跨る関連取引と国外関連取引が含まれる。

### 2.1 国内隔地調査

移転価格会計監査の内容が本省のその他地域及び複数の省、自治区、直轄市、計画単列市に関わる場合、税務主管機関は関連の税務局に調査協力を仰がなければならない。業務上の必要から省（自治区、直轄市、計画単列市）を越えて会計監査と証拠の取得が必要な場合は、各級に順次報告し、最終的に国家税務総局の承認を受ける必要がある。

自省/自治区/直轄市/計画単列市の範囲であれば、企業所在地の所属主管税務機関が直接関連税務局の調査協力を仰ぐ。

調査範囲が複数の省、自治区、直轄市、計画単列市に跨る場合は、企業所在地の所属主管税務機関が「関連企業移転価格調査業務連絡書」に記入し、自省/自治区/直轄市/計画単列市の税務主管機関に報告し、関連の省/自治区/直轄市/計画単列市の税務主管機関と連絡をとって手続を行う。関連の省/自治区/直轄市/計画単列市の税務主管機関は、連絡書を受領してから 20 日以内に書面で回答しなければならない。

税務主管機関が企業と関連企業の移転価格問題を調査した際に、企業と隔地の関連企業との間に移転価格を通じた収入や利益移転の証拠が発見された場合は、自発的に隔地の関

連企業の所属税務機関に通知し、共同で証拠調査を行うものとする。

税務主管機関が複数の省、自治区、直轄市、計画単列市にわたって移転価格の会計監査と証拠取得を行わなければならない場合は、書面で詳細な状況（調査の日時、場所、対象、内容等）を各級に順次報告し、最終的に国家税務総局の承認を受けた上で実施する。

## 2.2 価格情報資料の収集、査問、調査閲覧

国家税務総局は各部/委員会及び国外の関連資料を収集する責任を負い、各省、自治区、直轄市、計画単列市の税務機関は納税者の年毎の申告資料、主要商品の市場価格、業界内/産業内利益率、貸付金利率及び多国籍企業の機構、管理上の特徴と内部取引面の情報を収集、蓄積し、保管する責任を負う。

各税務主管機関が中央の各部/委員会と国外の価格関連情報資料を調査する必要がある場合は、「価格情報調査登記表」と「関連企業取引調査表」に記入し、種類、商品名、仕様/型式、売買地、売買方法、数量、条件、料金基準等の調査業務の具体的な内容を添付し、問題点と疑問点を説明する。省、自治区、直轄市、計画単列市の税務機関が確認の上、機密資料として国家税務総局に送り調査する。

税務総局の所管部門は登記表または調査表を受領後 30 日以内に、料金基準(情報交換による調査の場合は料金を徴収しない)及び状況を調査機関に通知する。調査結果が出たらそれを書面で各地に通知する。証拠が確認できなかった場合も速やかにそれを通知し、理由を説明しなければならない。各省、自治区、直轄市、計画単列市の税務局間で相互に調査を委託し価格情報を調べる場合は、「関連企業移転価格調査業務連絡書」を提出し、受託側は委託側の要求と内容に沿って積極的かつ真摯に調査した上で、速やかに回答しなければならない。自省/自治区/直轄市/計画単列市の範囲で税務局が価格情報を調査する場合の手続については、各省、自治区、直轄市、計画単列市の税務局がそれぞれ規定する。

## 2.3 国外調査

税務主管機関が企業の移転価格の監査を行うに当たり、国外の比較可能な価格や経済状況等の情報資料を入手する必要がある場合は、国家税務総局に報告して租税条約の情報交換手続に従い、それらを入手することができる。また報告して許可を得た上で、中国の海外常駐機構を通じて比較可能な関連情報資料を調査、収集することもできる。人員を関係国/地域に派遣しての監査と証拠入手の必要がある場合は、租税条約または関連規定及び外事管理規定に従って、各級に順次報告し、最終的に国家税務総局の承認を得るものとする。

## 3. 拳証責任

### 3.1 企業の拳証

税務主管機関が企業の移転価格の調査/監査を実施する際は、企業は関連企業間取引に係る移転価格の妥当性と合理性についての拳証資料を提出しなければならない。有形財産の

売買では、主に関連企業間で取引する商品（製品）のブランド知名度と人気の程度、各関連企業の職能及び市場での地位、販売価格の季節的な変動、無形資産の商品（製品）に対する影響度、品質等級、性能及び価格決定方法等の資料を提出する。無形財産の譲渡と使用については、主に取引に係る無形財産及びその譲渡条件（地域の範囲や授權範囲等）、独占性、それが維持される可能性のある期間、譲渡者が提供する技術サポートやトレーニング等の役務的価値、商標価値の保護コスト（広告宣伝と品質管理のためのコスト）、譲受者が当該財産を使用または譲渡することで予期される利益または節約できるコスト、価格構成と支払方法に関する資料を提出する。役務提供では、主に関連企業が提供する役務サービスが真に企業に利益をもたらしているか否か、役務費用の支払または徴収基準が合理的か否か、その中の直接/間接コストと利益水準が合理的か否かが判定できる資料を提供する。資金融通では、主に融資業務の通常の利益水準、融資業務各費用の合理性に関する資料等を提出する。

### 3.2 拳証の照合

税務主管機関が企業に対して行う移転価格の更正は、主に企業が提供する申告資料に基づいて行われる。税務機関による企業の拳証材料の照合では、価格調査手続をすることで国外の拳証材料を調査することができる。企業に所在地公証機関の証明書を提供するよう求めるか、外国駐在機構の支援を受けて調査することができる。

## 4 移転価格の更正と追跡管理

### 4.1 更正方法の選択

企業とその関連企業間取引で、独立企業間取引に基づく代金/費用の受取または支払を行わず、課税収入または課税所得額を減少している場合は、税務主管機関が関連企業間取引の種類、性質、監査結果と関連要素を考慮し、適切な更正方法を選択する。

#### 4.1.1 有形財産の売買に関する移転価格

独立企業間で同様または類似の業務を行う場合の価格に基づいて更正する(独立価格比準法ともいう)。即ち、企業とその関連企業間の取引価格と非関連企業間の取引価格を分析比較することで公平な成約価格を確定する。この方法を採用するに当たっては、選択した取引と関連企業間取引が比較可能性の要素を備えていることを考慮しなければならない。具体的な比較可能性は以下の通り。 売買プロセスの比較可能性：取引時期と場所、納品条件、納品手続、支払条件、取引数量、アフターサービス期間と場所、 売買時点の比較可能性：出荷、卸売、小売、輸出、 物品売買時点の比較可能性：品名、ブランド、仕様、型式、性能、構造、外観、包装、 売買環境の比較可能性：社会環境(民俗風俗、消費者の嗜好等)、政治環境(政局の安定度等)、経済環境(財政、税收、外貨政策等)。

関連関係のない第三者への転売価格による通常の利益水準によって更正する（再販売価

格法ともいう)。即ち、関連企業の買方がその関連企業である売方から商品（製品）を買い入れて、さらに関連関係のない第三者に転売した時に取得する売上収入から、関連企業である買方が非関連企業から類似商品（製品）を購入して関連関係のない第三者に転売した場合に発生する合理的な費用と通常の利益水準で算定した利益を差し引いた後の残額を関連企業である売方の正常な販売価格とする。この方法を採用するに当たっては、販売者が商品（製品）に対し実質的な付加価値加工（外観、性能、構造変更、商標の付け替え等）ではなく、単純加工または単純な売買業務に限定し、転売者が取得すべき利益水準を合理的に選択確定する必要がある。

**原価に合理的な費用と利益を加えて更正する(原価基準法ともいう)。**即ち、関連企業の売方の商品（製品）原価に通常の利益を加えて公平な成約価格とする。この方法を採用するに当たっては、原価費用の計算が中国税法の関連規定に合致するように注意し、適用する原価利益率を適切に選択確定しなければならない。

**その他合理的な方法。**上記三種類の更正方法がいずれも適用できない場合は、その他の合理的な代替法、例えば利益基準法、利益分配法、純利益法等により更正することができる。その他の合理的な方法を採用する際に重要なことは、その比較可能性、合理性、方法の使用条件に注意を払うことである。

租税徴収管理法実施細則第 53 条の規定に基づき、企業が申請をし、それを税務主管機関が承認することで、将来年度の関連企業間取引について価格を事前に確認する方法を採ることもできる。

企業が期限までに関連企業間の取引価格や費用基準等の資料を提出できなかったか、または虚偽の資料を提出したか、或いは資料が事実を反映していないか、もしくは関連資料の提供を拒否した場合は、税務主管機関は租税徴収管理法実施細則第 47 条の規定に基づき、合理的な方法により査定を行い、課税収入または課税所得額を更正する。

#### **4.1.2 関連企業間資金融通の利息**

通常の利率水準を参照して更正する。企業と関連企業間の貸借業務と非関連企業間の貸借業務については、融資額、通貨種類、期限、担保、融資者の資本信用、弁済方式、利子算定方法等の比較可能性を注意する。債権者が他者から資金を借り入れた後に債務者に又貸しする融資業務については、債権者が実際に支払う利子に支出コストまたは費用と合理的な利益を加えたものを正常な利子とすることができる。

#### **4.1.3 関連企業間の役務費用**

類似役務の通常の料金基準を参照して更正する。更正時には企業と関連企業間で提供される役務と非関連企業間で提供される役務の性質、技術要件、専門水準、責任分担、支払条件と方法、直接/間接コスト等の面での比較可能性について注目する。

#### **4.1.4 関連企業間の賃貸等の形式による有形財産使用权の提供で受取/支払う使用料(賃貸料)**

同様または類似の状況に採用される場合は、非関連企業間で同様または類似の有形財産を使用する際に受取/支払う通常のコストを参照して更正する。「同様または類似の状況」とは、主に使用に供する財産の性能、仕様、型番、構造、種類、償却方法、使用に供する時期と場所、財産所有者の投資支出、維持費等の比較可能性を備えているものを指す。

提供側が他者から賃借した後に使用側に又貸しして受取る使用費(賃貸料)は、提供側が実際に支払う賃貸料または使用量に提供側が支出したコストまたは費用に合理的な利益を加えたものを正常な使用料として認定することができる。

賃貸料の構成要素以外にも、財産の償却に合理的な費用と利益を加えたものを正常な使用料とし、それに基づいて更正することもできる。

#### **4.1.5 関連企業間の無形財産譲渡に係る価格算定または受取る使用費**

関連関係のない場合に同意できる額を参照して更正する。更正に当たっては、主に企業とその関連企業間で譲渡する無形財産及びその非関連企業間で譲渡する無形財産、開発費、譲渡条件、独占の程度、国の法律によって保護されている程度と期間、譲受者にもたらされる収益、譲受者の投資額と費用、代替可能性面での比較可能性を考慮する。

### **4.2 租税調整の実施**

初歩的な更正案の確定後に、調査/監査員は書面資料を作成する。移転価格の事実、租税調整の法的根拠、更正方法の選択理由、更正結果及び関連の説明を主な内容とする。それを関連の科(室)と審議チームに提出して審議を行い、税務主管機関の初歩的な意見をまとめる。

税務主管機関は審議後の更正意見について、書面または面談形式で更正対象企業と面会し意見を求める。企業側に異議がある場合は、税務機関の規定する期限内に価格の説明に十分な合理的な証拠資料を提出する。税務主管機関は資料の受領後、それを真摯に審査し、30日以内に審議結果を決定する。企業側との協議では、毎回、双方は主発言者を指定し、調査/監査員が記録者となる。協議内容の記録稿には双方の主発言者が署名する。調査対象企業が署名を拒否した場合は、2人以上の調査/監査員が署名確認したものを記録に載せる。

### **4.3 遡及更正**

企業の移転価格の更正は一般的に調査対象納税年度の課税収入または課税所得額に限定され、その調査と更正は納税年度の翌年度から3年以内に行われる。更正が前年度の所得に係る場合は前年に遡って更正することができるが、最長10年を超えてはならない。

### **4.4 相互協議手続の開始**

2005年7月7日、国家税務総局は国税発「中国住民（国民）税務相互協議手続の開始申請に関する暫定施行弁法」（[2005]115号）を公布し、中国住民（国民）の租税条約締結相手国との間で起こった税務問題の解決を支援するようになった。同弁法で規定されている相互協議手続の開始申請とは、中国住民（国民）が締結相手国の講じた措置が租税条約に規定されている課税行為に合致していないか、または合致していない可能性があることを認識し、国家税務総局に対し国家税務総局と締結相手国の当局が協議手続を通じて関連問題を解決するように申請することをいう。

同文書には相互協議手続の開始を申請できる7種の状況が挙げられているが、そのうちの2項が移転価格と関係がある。 二国間APAを申請する必要がある場合。 関連企業間取引の利益に対する課税額の更正が、異なる税務管轄権間の重複課税の可能性はあるか、または既に重複課税に至っている場合。 申請者は租税条約に規定されている期限内に、書面形式で所管の省、自治区、直轄市、計画単列市の国家税務局と地方税務局に提出し、税務総局が相互協議条件を備えている締結国の当局と協議を行う。

#### **4.5 追跡管理**

現行の規定では、企業と関連企業間の取引について税務機関が課税額を更正する場合、税務主管機関は日常の管理業務の中で、その更正年度の翌年度から3年間、徴税の追跡監督を行うことになっている。主な監督内容は以下の通りである。 企業の投資/経営状況及びその変化、 企業の納税申告額の変動状況、 年度財務/会計諸表の分析による経営成果の評価、 関連企業間取引の変動状況等。 税務主管機関の追跡監督期間中に企業の税務に異常が発見された場合は、速やかに相応の対策を講じるものとする。

## V. 中国の現行移転価格税制の問題点及び改善方向

### 1. 中国現行移転価格税制の問題点

錯綜して複雑な移転価格問題と中国特有の国情により、中国の移転価格税制には若干の手薄感がある。西側先進国の移転価格税制と比較した場合、その系統性、完全性、規範性、操作性、権威性等の面でまだある程度の差が見られる。

#### 1.1 移転価格税制の内容が貧弱かつ曖昧で、運用性に欠ける

1998年に制定され、2004年に改訂された「関連企業間取引の税務管理規程」は、目下、中国で最も整備された移転価格税制だと言えるが、これは単に一部門の規則に過ぎず、厳格性と権威性に欠けることは誰の目にも明らかである。一方、外商投資企業と外国企業所得税法及びその実施細則は法律の形式で公布されているが、余りにも簡単かつ抽象的で、これも運用性に欠けたものになっている。加えて、移転価格関連税務は実践性の極めて高い業務であるため、多くの国の移転価格税制では様々な移転価格更正の法定範例が列挙されているが、中国の移転価格税制にはそうした移転価格更正の法定範例がない。これもまた中国の移転価格税制の運用性を大幅に低下させている要因になっている。

#### 1.2 移転価格更正方法の規定が抽象的で明確でない

中国の移転価格の更正には、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価 + 利益法とその他の合理的な方法の4つが規定されているが、その規定には曖昧さが見られる。

まず、各種更正方法には考慮すべき比較可能性の要素についての詳細な規定がないために、具体的な運用に対する指導的意義が低い。通常取引の原則は移転価格問題を処理するための国際基準であり、通常取引の原則を採用するということは、即ち関連企業間の支配を受ける取引と独立企業間の支配を受けない取引を比較することである。OECDの移転価格ガイドラインは、取引が十分な比較可能性を備えているか否か、公平な取引価格と利益を確定できているか否かを判断する際に、比較可能性に影響を与える要素を十分に考慮すると同時に、実質的差異があった場合は全て合理的かつ相対的に正確な更正を行うことで取引を出来る限り類似させようとしたものである。したがって、比較可能性は通常取引の原則を応用するための前提であり、移転価格更正の核心とも言えるものである。OECD及び欧米諸国ではいずれも、比較可能性に影響を与える要素や比較可能性の移転価格更正方法における応用等の、比較可能性についての深い分析と規定がなされている。一方、中国の移転価格税制には通常取引の原則を移転価格の更正行為の基本準則にしているが、比較可能性の分析についての具体的かつ明確な規定がない。税務機関には取引が比較可能性を備えているか否かを判断するための十分なガイドラインがなく、比較可能要素についての深い分析と更正ができず、実際の運用が主観的な随意性の高いものになってしまっている。

次に、移転価格更正方法を運用するに当たり、「通常取引数値範囲」の概念が導入されていない。多数の比較可能な取引または複数の実行可能な移転価格の更正方法がある場合、数値範囲の運用が非常に重要になるが、数値範囲の考え方がない場合は、行った更正と実際に更正されるべき額の偏差が大きくなる可能性が高くなる。

### 1.3 無形資産移転価格の関連規定が整備されていない

中国の移転価格税制では無形資産の移転価格の調査と更正に関する法律規定の対象性が希薄で、運用性も低く、実情に適應できていない。無形資産には独占性と専有性という特徴があるため、市場で比較可能な対象を探すことと、またそれを正確に評価することが困難で、調査更正がしにくいものだが、目下、中国には「関連企業間取引の税務管理規程」に無形資産について非常に簡単な規定があるのみで、その具体的な意味についての明確な定義がないばかりか、その更正方法についての詳細な説明や規定もなく、運用が非常に難しくなっている。したがって、中国の無形資産移転価格の調査更正は目下ほとんど白紙状態にあると言える。

### 1.4 納税者の義務と責任が明確にされていない

中国の移転価格税制では、納税者の義務及びその法律責任に関する規定が詳細さに欠けるが、具体的には以下の面に不十分さが見られる。

まず、納税者の挙証範囲が不明確で、挙証の法律責任も不十分である。納税者に提供を求める資料の範囲が不明確である。税法では「企業は関連企業間取引について、現地の税務機関に関連の価格、費用基準等の資料を提出する義務がある」と規定しているが、納税者が提供する資料に国外関連企業と国外関連企業間の資料及び国外関連企業の再販売価格、最終販売価格、費用、財務諸表等が含まれるか否かについての明確な規定がない。納税者の資料提供拒否行為に対する処罰が軽い。現行法では、納税者には挙証義務があり、新徴収管理法にも期限通りに資料を提出しなかった場合についての処罰規定があるが、企業が提出する資料に上述の「国外関連企業の転売価格、最終販売価格と費用、財務諸表等の資料」が含まれるか否かについての明確な規定がない。さらに徴収管理法が規定している罰金額が、租税回避の防止対象としてリストアップされている多国籍企業にとっては微々たるもので、痛くも痒くもない金額になっている。企業によっては罰金を支払って資料の提供を拒否したり、虚偽の資料を提出したりするケースがよく見受けられるが、こうした行為に対し更なる処罰またはその他の処置を行うことができるという規定はない。また税務機関には企業から提出してもらう以外に、有効な情報入手ルートもなく、全くのお手上げ状態にある。国外の関連企業に関する資料の提供を拒否する納税者に対し、税務機関が納税額を査定するための法的根拠が不十分である。新徴収管理法は、納税資料の提供を拒否する者に対し、税務機関にはその納税額を査定する権限があるとしているが、納

税者の税務機関の要求通りに国外関連企業の転売構造、最終販売価格、費用、財務諸表等の資料を提出しない行為に対して、税務機関が上記の規定に従って納税額を査定できるか否かについての明確な規定がない。こうした中国の移転価格に関する現行法律法規条項の曖昧さにより、納税者の法的な挙証責任が不明確になってしまっている。実状は納税者の挙証義務には実体がなく、監督管理ができない状態にあり、租税回避防止業務を著しく制約する要因になっている。

次に、納税者がその経営過程で相応の文書を準備すべきだとする規定がない。移転価格の調査/監査は煩雑な業務であり、納税者の詳細な文書資料を入手して初めて合理的で説得力のある更正を行うことができる。納税者が完全かつ詳細な文書資料を提供できるかどうかは、自身の移転価格が通常取引の原則に合致しているか否かを証明するものであり、極めて重要なものであることから、OECD、米国、オーストラリア等の国では関連法規を制定し、移転価格に関する文書の準備についても規定している。一方、中国の移転価格税制では納税者がその経営過程において相応の文書を準備することは規定されておらず、単に税務当局が移転価格を調査/監査するときに、納税者は相応の文書資料を提供しなければならないと規定されているだけである。

### **1.5 タックスヘイブンでの租税回避に対する明確な規定がない**

タックスヘイブンでの租税回避とは、納税者がタックスヘイブンの低税率または無税という強みを利用し、移転価格等の手段でタックスヘイブンに設立された関連企業と直接または間接的に取引を行って、利益をタックスヘイブン企業の帳簿に移すことで、納税者所在国での納税を回避する行為をいう。中国現行の移転価格税制にはタックスヘイブンについての明確な定義基準がないため、タックスヘイブンでの脱税行為についても有効な防止措置がとられていない。

## **2. 中国の移転価格税制の整備構想**

### **2.1 中国の移転価格関連の法律法規を整備する**

目下進行中の税制改革は、中国の移転価格税制の整備にとって一つのチャンスであり、以下の方面から移転価格に関する法律法規を整備することが求められている。

#### **2.1.1 納税者の挙証責任を明確にする**

納税者は自らと関連企業間取引について、現地の税務機関に対し価格/費用基準、その制定根拠、算定方法、国内外関連企業の関連資料を提出し、その価格と費用の合理性を証明すると同時に、書面で説明する義務を有する。また、納税者の移転価格に関する文書準備を明確に要求し、納税者が提出する証明文書の内容と期限を規定し、納税者の懸念と負担を減らすことで租税回避防止業務の効率を高める。

### 2.1.2 比較可能性の分析の導入

OECD 及び欧米諸国の比較可能性の分析に関する規定を導入して、比較可能性に影響を与える要素及び移転価格の更正方法における比較可能性の分析応用等についての具体的な手引きとする。

### 2.1.3 租税回避防止のための移転価格更正方法を増やす

更正方法に比較可能利益法、取引単位営業利益法、利益分割法等の利益法を加え、現行の租税回避防止の実践に対応していく。同時に、国際慣例に合わせ「通常取引数値範囲」の概念も導入する。

### 2.1.4 無形資産移転価格の関連規定を整備する

最も大事なことは無形資産移転価格の事後更正制度を確立することである。無形資産の移転価格は開発コスト費用及び無形資産の収益力という二つの側面があるが、後者の場合、その相当部分が単なる推算に過ぎない。したがって、無形資産譲渡時の推算価格と実際の価格に差が生じることが考えられるが、事後更正制度を確立することで無形資産移転価格の更正を最大限正確に行えるようになる。この方法は国の財政的利益が保証できるばかりでなく、関連企業と非関連企業との公正な競争を護ることができる。

### 2.1.5 タックスヘイブンを利用した脱税に対する管理を強化し、タックスヘイブン税制を構築する

国際慣習を参照し、列挙法（OECD が公表したタックスヘイブンリスト）及び実質重視の原則（実際には課税しないか、または実際の税負担が過度に低く、国内同業者の税負担の 2/3 以上低い場合）を用いてタックスヘイブンについての定義を行う。またタックスヘイブンの企業と関連取引がある納税者の管理を強化する。それにはまず、これらの納税者に現地の税務主管機関に対しタックスヘイブンの関連企業の登記資料、株主リスト、機構、従業員の状況、具体的に展開している業務の性質及び内容、収入と利益出所に関する説明、公認会計士の監査報告等の資料を提出するように要求する。次に、状況に応じてタックスヘイブンの関連企業の所得への課税を強化する。タックスヘイブンの関連企業が生産経営の全過程において如何なる実質的職能も負担しておらず、その所得の出所が国内納税者との直接的取引による所得である場合は、納税者の国内所得と見なして課税する。タックスヘイブンの関連企業が生産経営の全過程において実質的職能を負担しており、その所得の出所が国内納税者との直接または間接的取引による所得である場合、税務主管機関は職能と貢献度等の要素を分析して、国内納税者が取得すべき相応の所得基準を確定し、それに対する課税を行う。

### 2.1.6 処罰を強化する

米国は 1996 年に移転価格の違法問題について処罰規定を増やし、更正後の所得税純増額部分が 500 万米ドル以上に達した場合は、その更正後の増額部分の 20% から 40% を罰金として徴収するとしている。これは処罰を強化して脱税企業がおじけづくことを期待しての策である。現在、中国の税務部門が実施している移転価格による租税回避の取締りは、その大多数が単なる更正であって、罰金を科すことはほとんどないため、多国籍企業に僥倖を期待する心理が働いている。以上のようなことから、中国の移転価格税制に処罰条項を加えて租税回避の抜け道を塞ぐことが必要である。

## 2.2 市場価格情報収集のための税務情報ネットワークを強化整備する

整備された価格情報システムは、移転価格税制の有効な運用にとっての基礎であり、市場価格情報システムの構築と整備は重視するに値する事業である。税務部門は税関、銀行、工商、対外経済貿易、統計、物価等の部門と経常的に連絡を取り合い、情報管理/情報ルートが滞りがちで有効に共有できない等の問題の抜本的な解決を目指す。各種外国駐在機構の助けを借りるか、または税務部門が直接国外に事務所を設けて専門的に価格情報関連の資料を収集したり、各種情報調査機構に委託して国内外の各業種の物品と無形資産の価格、利益率、一般的な役務費率、貸付金利息、外国籍従業員の報酬レベル等の情報を収集整理したりして、移転価格更正時に比較可能な資料が不足するという問題を解決する。

## 2.3 二国間または多国間の国際税務協力を強化し、移転価格の最新課題についての研究に一層力を入れる

国際税務の分野から見ると、異なる税務システムの下で、一国の政府が多国籍企業の移転価格に対して干渉しようとする場合、関連主権国家の認可が得られなければ、国際二重課税の問題が生じ、多国籍経営者の利益に影響が出て、国際経済の発展にとって不利である。また関連主権国家の認可を得ようとするれば、各関連主権国家の税源と税務管轄権の問題が生じる。したがって、多国籍企業の移転価格を利用した租税回避に干渉することは、決して一国だけの税務問題ではなく、実は国際的な政治経済問題なのである。現在、各国政府は積極的にその移転価格に係る法律法規を制定整備し、この領域における二国間、地域及び国際協力を力を入れていることがその良い証拠である。多国籍企業の移転価格を利用した地球規模の脱税に対しては、一国の一方的な努力だけでは明らかに不十分であり、国を越えた協力体制を強化していくことが必要である。情報交換面では、OECD 租税条約モデルと国連モデルの指導下では、ほとんど全ての租税条約に情報交換条項が設けられており、EU では共助指令を公布実施している。デンマーク、フィンランド、オランダは情報交換条項のほかにも、米国と「税務執行共助条約」を締結し、税務管理の各方面で共助していくことを取り決めている。税務管理の国境を越えた協力体制が発展及び強化されつつある。一方、中国と関係国間の租税条約の全てに情報交換の条項がある。2001 年国家税務

総局は「税務情報交換規程」を公布し、税務情報の交換の実施について明確な規定がなされている。こうした国際情勢を鑑み、中国は今後も税務管理面での国際協力を強化していく必要がある。特に二国間の事前確認業務を重視し、それを機に中国の移転価格における国際税務協力の新領域を確立していくべきである。また、電子ビジネスと移転価格等の最先端の問題については研究を強化し、より多くの人材、物力、財力を投入して、適度な先端研究により後発の優位性を活用し、移転価格税務管理実践面の指導の質を高めていく。

## 第二部 中日韓の事前確認制度の比較

### ・中日韓の事前確認制度（APA）の比較

事前確認制度（以下 APA と略称）とは、国境を越えて納税する納税者が、その関連企業と有形財産の売買とリース、無形財産の譲渡と使用、役務提供、資金融資等の業務を行なう前に、税務当局に関連企業間取引で適用する移転価格の算定原則と算定方法を提出し、税務当局は一連の比較可能な分析と合理的な審査を通じ、それが公正取引の原則と営業慣例に合致していることを確認した上で、国境を越えた納税について事前に関連企業間取引の移転価格について合意することを指す。APA は一般にまだ発生していない関連企業間取引に対して事前に行なう「確認」だが、APA はしばしば国境を越えた納税者の過去年度における未審結関連企業間取引の処理にも使われる。

APA は関係国の数により、一国（ユニ）、二国間（バイ）と多国間（マルチ）APA に分けられる。ユニ APA とは、国境を越えた納税者と一国の税務当局が関連企業間取引で適用する移転価格の算定原則と算定方法を事前に協議し、かつ合意書を締結する一連の活動を指し、それには国と国との相互協議手続がないので、比較的短期間で合意に達するという強みがあるが、一国の税務当局の国境を越えた納税者に対する一国を範囲とした承諾に過ぎないため、関係国の参与がなく、したがって納税者の二重課税リスクを完全に排除できないばかりか、関係国の徴税権益も有効に保護されないというデメリットがある。二（多）国間 APA（MAP/APA と呼ばれる）とは、二（多）国の税務当局が国境を越えた納税者の申請に応じ、国境を越えた納税者の将来年度の関連取引に関する移転価格算定方法等の関連事項について、移転価格算定の国際税務管理の基本原則と慣例に基づき、二（多）国間の相互協議手続を通じて事前確認をすることをいう。二（多）国間 APA はしばしば国の税務管轄権の調整とも関係し、納税者も国と国の主管税務機関間の協議調整に参加する必要があり、それにより締結された二（多）国間 APA は法律上、それぞれの締約国に対して拘束力を有することになる。二（多）国間 APA は納税者にとっては二重課税の回避ができ、国家間の合意があることで納税者の納税待遇が保障され、経営の合理的な予測と取引の安全性も安定してくる。また、APA は事前確認であるため、最初から納税者は税務当局に対し APA が実施される取引において使用する移転価格の算定方法及びその合理的な説明資料等を提供することになっているので、移転価格算定に係る調査や紛争等の問題を減らし、徴税側と納税側双方の支出を軽減することができる。多くの国で多国籍企業に二（多）国間 APA を選択することを奨励している。なお、APA の締結はコストパフォーマンスにも関わることなので、すべての納税者が APA を適用するということではなく、新設会社の納税

者が紛争回避と将来年度の税負担を確認するためか、または移転価格問題で既に税務当局の調査を受けているか、もしくは今後税務当局の調査を受ける可能性のある納税者が APA を締結することになる。

## 1. 中日韓の APA 制度の概要

### 1.1 中国の APA 制度の概要

1991 年、中国は移転価格税制を正式に導入し、その後それに対応した実施法規と細則を公布し、移転価格制度についての詳細な規定を行っている。1998 年に、国家税務総局は「関連企業間取引の税務管理規程」を公布し、「事前確認」方式による関連企業間取引の所得税の納付が認められるようになった。同年、福建省廈門市国税局と某台湾系の会社がユニ APA を締結し、それが中国初の APA による租税回避のケースになった。また 2001 年には広東省深圳地方税務局と某日系企業がユニ APA を締結している。2002 年、改訂後の租税徴収管理法実施細則第 53 条では、法令の形式で APA に関する明確な規定がなされた。即ち、納税者は主管税務機関にその関連企業間取引価格の算定原則と算定方法を提出し、主管税務機関はそれを審査承認した上で、納税者と価格算定に関する事項を事前確認し、納税者の執行状況を監督するとした。さらに 2004 年 9 月、中国は「関連企業間取引の事前確認に関する実施規則」(国税発[2004]118 号)を公布し、初めて国家税務総局の正式文書という形で APA の具体的な実施制度が明確にされた。

中国は 1998 年に APA を導入して以来、2004 年現在、130 数社の外国投資企業と既にユニ APA を締結している。「関連企業間取引の事前確認に関する実施規則」公布後の 2005 年には、最初の二国間 APA を日本との間に締結されている。他国と比較して、中国の APA には以下のような顕著な特徴が見られる。

中国の APA 制度はまだ初歩段階にある。1998 年に既に APA の関連規定が見られたが、それは単なる国家税務総局の文書で、法規レベルが低かった。その後 2002 年に税務徴収管理法実施細則で APA が明確に規定され、2004 年にその具体的な実施制度が確立されている。全体的に見れば、中国の APA 制度は対外開放政策と経済体制改革の深化に伴う租税回避防止の必要性に迫られる形で、論証、模索、立法を何度か繰り返しながら徐々に確立されてきたと言えよう。中国に APA が導入されるようになってまだ日が浅く、日本や米国等の早々 APA を実施している国とはまだ相当大きな開きがある。

中国の APA の多くがユニ APA である。これまで日本と二国間 APA を締結しているだけである。二国間 APA の締結には国内税法や関連協定の理解だけではなく、関係国の税制や税務協定等の理解が必要で、多くの資質の高い人材が必要とされるが、目下、中国にはこの分野の人材が大きく不足しており、APA 制度普及にとっての深刻な足かせになっている。

中国は APA を重視し始めている。中国が対外開放政策を実施して以降、外国投資企業は

既に中国社会主義市場経済を発展させるための重要な原動力になっている。中国商務部の統計によれば、2005年4月現在、全国の外国投資企業は合計522,033社に達し、契約ベースの外資導入額は1兆1,467.60億ドル、実質ベースで5,795.74億ドルであった。外国投資企業の所得税年度末調整関連資料の統計によれば、中国の外商投資企業は赤字企業の占める比率が高く、1988 - 1993年度は平均約35 - 40%、1994 - 1995年度は平均約50 - 60%、1996 - 2000年度は平均約60 - 70%、2001 - 2003年度は平均約51 - 55%であった<sup>7</sup>。通常の経常赤字以外に、相当数の外商投資企業が移転価格を利用して人為的に赤字操作をしていた。こうした状況に対応するため、中国は1980年代後半から移転価格の管理を強化し始め、2000年以降、特に最近の2年間で中国税務部門はAPAの規範化等、租税回避防止措置の強化を加速させている。

中国の税務部門とAPAを締結している国境を越えた納税者の大部分が沿海都市に集中している。ここ数年来、多国籍企業が次々に中国の税務機関とAPAを締結しているが、その多くが深圳、広州、廈門、青島、上海の企業である。

中国の税務部門とAPAを締結している企業の多くが、税務局の査察後に自発的に税務局と関連企業間取引価格を事前に裁定することで、将来の経営活動の確実性を高め、税務部門と税務問題で齟齬が生まれないようにし、またそうすることで納税手続を簡素化したいと考えるようになっている反面、租税回避を目的としたタックス・ヘイブンでの登記企業のうち自発的に税務部門とAPAの締結をしようとするものはほとんどない。

関連の法制度が不備で、国境を越えた納税者に自発的にAPAを締結させる原動力が不足している。現在、中国の国境を越えた納税者の移転価格を利用した脱税に対する主な取締り方法は、移転価格の更正を行い、追徴課税することである。最近の10年間で、中国の税務部門が移転価格の査定により追徴した税金は20億元近くに上るが、地方政府によっては企業誘致と外資導入面からの懸念、即ち租税回避防止措置によって外資が撤退し、地方経済の成長に影響が出ることを恐れ、不当に租税回避防止措置を干渉するケースが見られるが、地方政府のこうした行為により多くの外資企業の租税回避規則違反に伴うペナルティコストが低減され、自発的に税務部門とAPAを締結したいと考えにくい状況が生じている。

## 1.2 日本のAPA制度の概要

日本は1986年に移転価格税制を導入した後、日本の多国籍企業の米国子会社が審査を受けるといった問題に対処するため、1987年からAPAを導入し始め、世界で最も早くAPAを実践した国となった。日本のAPAには以下のような特徴が見られる。

二国間APAが多く、ユニAPAが少ない。日本は1987年のAPA導入から2004年まで

<sup>7</sup>王萌、張剛「財經ホットスポット：中国は多国籍企業のタックスヘイブンになるわけにはいかない」人民網、<http://finance.people.com.cn/GB/1045/3531584.html>を参照。

の 18 年間で、相互協議の手續に入っている APA (略称 MAP) 及び既に締結している APA は 401 件、ユニ APA 57 件、既に処理された MAP と APA が 258 件、既に処理されたユニ APA は 45 件になっている (表 4 を参照)。日本で既に発生または処理された APA のうち、85%以上が二国間と多国間の MAP または APA であり、ユニ APA の数はわずか 15%以下に止まっている。

表 4 1987 - 2004 年の日本の MAP/APA 統計表

	発生件数		処理件数	
	MAP/APA	401	87.6%	258
一国 APA	57	12.4%	45	14.9%

APA が既に日本の国際税務の主要業務になっている。二国間/多国間 MAP または APA、移転価格税務及びその他の国際税務業務のうち、2001 - 2004 年は MAP/APA の発生、処理、繰越の件数が国際税務業務のほとんど半数を占め、2004 年には MAP/APA の発生及び繰越件数は国際税務業務の 70%以上を占めた（表 5 参照）。2000 年以降、MAP/APA が日本の税務部門の国際税務における主要業務になっている。

表 5 2001 - 2004 年の日本の MAP または APA、  
移転価格税務とその他の国際徴税務業務に関する統計表

年度	業務	MAP/APA		移転価格税務		その他		合計	
		件	%	件	%	件	%	件	%
2001 年	発生	42	47.7%	30	34.1%	16	18.2%	88	100.0%
	処理	25	32.4%	26	33.8%	26	33.8%	77	100.0%
	繰越	88	58.6%	37	24.7%	25	16.7%	150	100.0%
2002 年	発生	47	50.0%	19	20.2%	28	29.8%	94	100.0%
	処理	47	58.7%	19	23.8%	14	17.5%	80	100.0%
	繰越	88	53.6%	37	22.6%	39	23.8%	164	100.0%
2003 年	発生	80	65.6%	30	24.6%	12	9.8%	122	100.0%
	処理	39	47.0%	19	22.9%	25	30.1%	83	100.0%
	繰越	129	63.6%	48	23.6%	26	12.8%	203	100.0%
2004 年	発生	63	70.0%	8	8.9%	19	21.1%	90	100.0%
	処理	49	53.3%	27	29.3%	16	17.4%	92	100.0%
	繰越	143	71.1%	29	14.4%	29	14.4%	201	100.0%

表 6 から以下のことがわかる。即ち、1999 年以降、MAP/APA の発生件数、処理及び繰越件数のいずれも大幅に増加しており、特に 2000 年から MAP/APA の発生件数は 1987 - 1999 年の 12 年間の年間平均発生件数（年間平均 10 件）の 4 倍以上のスピードで急増し、

2003年には最多を記録し、これまでの年間平均件数の8倍に相当する80件が発生し、2004年には6倍増の63件が発生している。また同年はMAP/APAの処理件数の最も多い年でもあり、49件に達した。日本の税務機関がMAP/APAの処理に要する期間は、一般的に1件につき平均2年である。

表6 1987 - 2004年のMAP/APAの発生、処理、繰越件数統計表

単位：件

	1987	1999年	2000年	2001年	2002年	2003年	2004年	合計
発生件数		121	48	42	47	80	63	401
処理件数		69	29	25	47	39	49	258
繰越累計		52	71	88	88	129	143	143

地域分布から見ると、日本のMAP/APAはこれまで米国を中心する米州地域が比較的多かったが、近年はアジア・大洋州地域の処理件数が急速に増加し、米州地域を上回る勢いにある。2000 - 2002年には米州関連のMAP/APAの数が地域総数の50%以上を占めていたが、2003年にはアジア・大洋州のMAP/APA件数が初めて米州地域を上回り、2004年のアジア・大洋州のMAP/APA件数の地域総数に占める比率は50%を上回った(表7を参照)。

業種別では、日本のMAP/APAは製造業と卸/小売業に集中している。MAP/APAの半数以上が製造業企業によって申請されたもので、2005年に製造業のMAP/APA件数の総件数に占める比率は70%以上に達している。製造業と卸/小売業の2業種のMAP/APA件数は2000 - 2005年にかけて(2002年を除く)あらゆる業界の総件数の80%以上を占めている(図7を参照)。

MAP/APAで処理される取引は、主に棚卸取引と役務提供の2つに集中している。2000 - 2004年に、日本でMAP/APA処理された棚卸取引の件数は全体の半数以上を占め、役務提供の件数は全体の20%以上に達した(表7を参照)。日本のMAP/APAで研究開発費が処理されるケースは少ない。

MAP/APAで採用された移転価格算定方法の半数は、公正な取引価格を判定する3種類の伝統的な方法、即ち独立価格基準法(CUP法)、再販売価格基準法(RP法)、原価基準法(CP法)であり、あとの半分が利益分割法等のその他の方法である(表7を参照)。

表7 2000 - 2004 年の日本の MAP/APA 処理案件の特徴統計表

単位：件

地域別	2000 年	2001 年	2002 年	2003 年	2004 年
米州	20	18	24	16	20
アジア・大洋州	4	5	17	18	26
その他	5	2	6	5	3
合計	29	25	47	39	49
業種別	2000 年	2001 年	2002 年	2003 年	2004 年
製造業	11	20	22	19	35
卸・小売業	4	4	13	17	13
その他	2	1	12	3	1
合計	17	25	47	39	49
対象別	2000 年	2001 年	2002 年	2003 年	2004 年
棚卸取引	15	24	31	27	53
役務提供	8	9	20	15	12
その他	9	11	11	14	8
総計	32	43	62	56	73
方法別	2000 年	2001 年	2002 年	2003 年	2004 年
伝統的方法	16	17	31	23	24
その他の方法	7	12	23	23	27
総計	23	29	54	46	51

### 1.3. 韓国の APA の概要

APA は対外経済開放に伴う移転価格税制から発展したものであり、投資家所在国、投資家と投資所在国の間で移転価格問題を事前に解決する有効な手段であると言える。韓国「国税法」第 6 条では、APA は納税者が事前に国外の関連会社との間の内部取引と財務収支取引に関連する移転価格の算定方法を税務機関に申告し、税務部門の審査決定を経た後にそれを課税所得額の根拠とし、事後の移転価格の更正を免除する制度であると規定されている。韓国の APA 制度も他国のそれと本質的な差異はない。韓国の APA 制度の発展と整備の過程は、韓国経済の対外開放の歩みと密接に関連している。

先ず、韓国経済が全面的に対外開放されたのは中国とほぼ同時期で、移転価格関連の APA 等が出現した時期は比較的遅かった。1960 年代以前は、韓国には外商投資企業はなく、海

外に投資する企業もなかった。1960年代以降、朴正熙政権が対外開放政策を開始したが、1966年以前の第1次五ヵ年計画期には、95%の外資が海外借款の形で韓国に導入されていた。第2次五ヵ年計画期の外資は選別導入システムという方法が採られ、1970年代中期は主に借款投資に頼っていた。外国企業による直接投資が制限されていたために、外国投資企業の韓国経済に占める比率はわずかなものであった。加えて選別されて韓国進出を果たした外国投資企業は、長期に渡って徴税減免を享受していたため、外資企業からの税収は非常に少なく、移転価格の問題も存在しなかった。ところが、1970年代の末に至って、韓国の政治、経済には重大な変化が生じた。1980年には物価が20%上昇し、経済成長率はマイナス5%まで下がった。こうした危機から脱却するために、全斗煥政権は積極的な外資導入政策を採り、投資の自由化が打ち出された。1984年には999業種のうち82種の禁止業種と215種の規制業種を除いた全ての業種を対外開放し、製造業のほとんどが開放された。しかしながら、外商投資企業に対する税制面での優遇特典もこれに伴い減少した。1988年以降は、外国のハイテク投資企業に対する優遇策だけが保留されたのを除き、それまでの減免税措置が全て廃止された。この時期、外国投資額は急激に増加し、1984年から1988年にかけて外国からの直接投資額はそれぞれ1.7億ドル、2.5億ドル、4.8億ドル、6.3億ドル、9.2億ドルであった。外国投資の増加と税制面の優遇策が減少するに従って、韓国の税務当局が関心を寄せ始めたのが移転価格の問題であり、またこの移転価格問題が出現したことでAPAが遅ればせながら各方面の注目を集めるようになった。

第二に、韓国のAPA制度も長い時間をかけて整備されていった。1984年、韓国の財政部と国税庁は国際徴税実務、特に移転価格税制の研究に着手した。韓国では当初、関連企業間取引の価格の合理性についての問題を法人税法で規定する「不当行為計算否認法」の範疇に属すると定義していた。つまり関連企業間取引により課税所得額が減少した場合、税務部門は「不当行為計算」として更正を行う権限を有し、更正時には「時価」を基準とするとした。「時価」、即ち健全な社会通念及び関連関係のない企業間の通常取引価格（費用率、利率、貸借費、為替レート及びその他）で価格が決定されていた。だが、韓国のような方法は納税者から疑問の目が向けられ、規定が曖昧で、国際慣例とも合致しておらず、「二重課税防止協定」の原則に反すると考えられた。1989年、韓国は「法人税法執行令」（大統領令第12565号）を公布したが、同法令には「移転価格に関する特別規定」が盛り込まれていた。また、国際慣例に従うと同時に、米国の法律を参考にし、通常取引価格の算定方法である独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法及びその他の合理的な方法が制定された。なお、方法の選択については厳格な優先順序が規定された。韓国政府は1995年1月1日に「法人税法施行令」の改訂案を公布し、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法及びその他の方法の順序制限が撤廃され、納税者がその状況に合わせ最

も合理的かつ有効な方法が選択使用できるようになった。1997年、韓国もAPA制度の導入に踏み切った。

第三に、韓国のAPAはユニAPAから二国間APAへの移行期にある。APAの実施以来、締結したAPAの件数が極めて少ないのは、締結に2-3年の時間を要するためである。2004年から韓国の税務部門は納税者にAPAに参加するように奨励し始めた。19件の締結済みか、または交渉中のAPAが、ユニAPAから二国間APAに変更されつつある。9件の締結済みAPAのうち6件がユニAPA、3件が二国間APAで、ユニAPAが多数を占めているが、10件の交渉中のAPAでは、そのうち7件が二国間APA、3件がユニAPAであり、二国間APAが多数を占めている。

第四に、韓国が既に締結しているAPAの多くがハイテク投資誘致に関係し、少ないAPAの中でも締結済みか、または交渉中のコンピュータのハード/ソフトウェア及びハイテク機器分野のAPAが5件を占めている。9件の締結済みAPAには映画配給(ユニAPA)、アパレル販売(二国間)、小売サービス(ユニ)、建築設備製造(ユニ)、医薬(ユニ)、コンピュータ設備(ユニ)、金融(ユニ)等の業種がある。自動車製造業2社の納税者については、いずれも二国間APAである。2004年12月31日現在、交渉中のAPAが10件あり、主に奢侈品販売(ユニ)、コンピュータ及び周辺機器(二国間)、ハイテク設備(二国間)、サービス(二国間)、コンピュータのソフトウェア・サービス(二国間)、小売(二国間)、半導体製品(二国間)、自動車部品(二国間)、工業原料(ユニ)、宝石貴金属(ユニ)となっている。

要するに、韓国経済は中国と同様、1980年代後期になって国際化と開放化が始まり、APA制度の実施時期も相対的に遅かった。韓国のAPA実施から今までに締結したAPAは非常に少ないのは、締結プロセスに2-3年もかかるためであり、2004年より韓国の税務部門は納税者にAPAへの参加を奨励し始めている。

## 2. 中日韓のAPA制度の比較

### 2.1 中国のAPA制度

中国のAPAの主な法的根拠は「中華人民共和国税金徴収管理法」第36条とその実施細則の第51-56条の規定、及び中国政府と関係国政府間で締結された租税条約の関係規定である。2004年9月3日に公布された「関連企業間取引の事前確認実施細則」(国税発[2004]118号)では、主にAPAの具体的な事項について比較的詳細な規定を行い、納税者のAPA申請を奨励するために、APA交渉及び審査の過程で入手した納税者情報を移転価格の調査に応用してはならないことが特に規定されている。

#### 2.1.1 管理モデル

中国ではAPA締結の主管税務機関は地区(市)級以上の税務局になっている。具体的な

実施は上述の税務局内に設立されている国際（涉外）税務管理機構またはその他の税務管理部門によってなされる。

関連取引が一つの省、自治区、直轄市、計画単列市の範囲内で発生する場合は、納税者の申請を受けた主管税務機関が直接にその地域の主管税務機関と協議して処理するか、または省、自治区、直轄市、計画単列市の国家税務局または地方税務局の承認を経て手順通りに処理する。

関連取引が二つの省、自治区、直轄市、計画単列市に跨るものは、納税者の申請を受けた主管税務機関が省、自治区、直轄市、計画単列市の国家税務局または地方税務局に報告し、関係する省、自治区、直轄市、計画単列市の国家税務局または地方税務局に連絡して処理する。

関連取引が三つ以上（三つを含む）の省、自治区、直轄市、計画単列市に跨る場合、国内外の関連取引で金額が比較的大きい場合（関連企業間の年度取引の代金と費用の受取または支払金額が 1,000 万元に達するか、またはそれを超える場合をいう）、或いは関連取引の種類が比較的多い場合、二国間または多国間 APA の交渉、実施、更新、変更、修正、中止等の状況にある場合は、国家税務総局が調整、監督指導または直接処理の責任を負う。

#### 2.1.2 . 事前相談

中国の関係法規や規定に基づき、主管税務機関は納税者からの APA の正式申請に同意する前に、納税者の書面要求により、納税者と APA 及び APA の締結に検討分析が必要な範囲等の問題について事前相談をすることができる。相談の日時、場所、具体的な内容等は双方で決める。APA の正式交渉後及び APA 締結前であれば、主管税務機関と納税者のいずれも相談を中止することができる。

#### 2.1.3 申請

納税者は主管税務機関の APA 関連事項についての正式交渉の通知を受領した日から 3 ヶ月以内に、主管税務機関に対し正式に事前確認申請書を提出しなければならない。主管税務機関は納税者の正式な事前確認申請延期報告書を受領後 15 日以内に、その延期申請に対し書面回答を行わなければならない。期限を過ぎても回答がなされない場合は、主管税務機関が既に納税者の延期申請に同意したものと見なされる。

納税者が主管税務機関に提出する事前確認申請書には、少なくとも以下の内容が含まれていなければならない。グループの機構、会社の機構、関連関係、関連企業間取引の状況。納税者の最近 3 年の財務諸表、製品の機能と資産（無形資産と有形資産を含む）資料。移転価格の事前確認手続の対象となる関連企業間取引の種類と納税年度。関連企業の機能とリスク区分。租税条約の二国間または多国間 APA に関係があるか。事前確認を適用する移転価格の算定原則と計算方法の考慮及び同原則と方法をサポートする機能

分析と比較可能性の分析、使用予定の移転価格の算定原則と計算方法の前提条件。業界の発展傾向と競争環境を含む市場状況の説明。事前確認期間中の年度事業損益の予測と計画等。関連企業の協力態度に関して、その取引、経営計画及び財務成果面の情報を提供できるか。二重課税等の問題に関係があるか。国内外の関係法律、租税条約等の問題に関係があるか。

#### 2.1.4 申請書の審査と評価

主管税務機関は納税者が提出した事前確認申請書及び必要書類を受領後 5 ヶ月以内に、審査と評価を行う。審査と評価の具体的状況に基づき納税者またはその税務代理人に問い合わせをし、審査と評価の結論を出すために関連資料の補足提出を求めることができる。特別な事情で審査評価期間を延長しなければならない場合は、速やかに納税者に書面で通知する。延長期限は 3 ヶ月を超えてはならない。

#### 2.1.5. 協議

主管税務機関は審査評価の結論をとりまとめた日から 30 日以内に、納税者と職能、リスク、不変価格情報、前提条件、価格算定の原則と計算方法及び公正取引数値範囲等の主要な問題について協議を行い、互いによく意思の疎通と論証を行い、APA 合意文書を作成しなければならない。

#### 2.1.6 締結

主管税務機関と納税者が APA 合意文書の内容について合意に達した日から 30 日以内に、双方の法定代表者または法定代表者が授権した代理人が正式に APA を締結する。

#### 2.1.7 期限

関連企業間の将来年度の取引の移転価格事前確認を実施する期間は、米国、オーストラリア、カナダでは通常 3 - 5 年とされている。中国は規範的 APA 制度を実施してまだ日が浅いことと、それらの国と比較して情報基盤と人員の資質面で差があることを考慮し、当該業務の具体的な実施を有利にし、ミスを減らすために、移転価格事前確認の期間を暫時 2 - 4 年と定めている。過去年度の経営状況、関連企業間取引の種類、移転価格の算定原則と算定方法等が事前確認で適用されている将来年度と同じか、または類似している場合は、原則、税務機関の審査許可を経て遡及適用できるが、同じか、または類似の状況だと確定することは非常に難しいため、実際、遡及適用になるケースは極めて少ない。中国では事前確認の実施を過去年度にまで遡及適用する条件が熟していないことを考慮し、納税者が事前確認申請書を正式に提出した年度の経営状況、関連企業間取引の種類、各種の関連条件と、締結予定の APA の条項で述べている状況が同じか、または類似している場合は、主管税務機関の審査許可を経て正式申請年度まで遡及適用できる。

#### 2.1.8 更新

APA は更新できるが、自動更新ではない。納税者は旧 APA の実施期間が満了する 90 日前に主管税務機関に更新申請を提出する。主管税務機関は納税者の更新申請を受領してから 60 日以内に審査、評価、APA 合意文書の起草を完了し、かつ双方が協議決定した更新期間や場所等の関連事項に基づき、納税者との更新業務を完了しなければならない。

#### 2.1.9 実施の監督

APA の実施期間中は、納税者は関連文書と資料（帳簿と関連記録を含む）を必ず完全な形で保管し、紛失、廃棄、移転させてはならないことが義務づけられている。納税年度終了後 4 ヶ月以内に、主管税務機関に対し APA の実施状況についての年次報告書を提出しなければならない。未解決の問題または顕在化しつつある問題がある場合は、納税者は主管税務機関と変更、修正または終止の必要があるか否かの協議を行うために、年次報告書の中でそれを説明する。APA の実施期間中は、主管税務機関は定期的に（通常は半年）納税者の APA の実施状況を検査する。

納税者が APA の条項を遵守し、かつ APA の条件に合致している場合は、主管税務機関は APA にある関連取引の移転価格の算定原則と算定方法を認めなければならない。納税者に一般的な APA 違反が発見された場合は、その違反状況に基づき処理するが、最も厳しいケースでは APA 取消になる。納税者に隠蔽または APA 実施の拒否が認められた場合は、主管税務機関は APA の終止示時期を APA 実施一年目の最初の日まで遡及しなければならない。

既に締結実施されている事前確認期間中に、実際の経営結果が APA で予期した価格または利益の数値範囲内をはずれる状況が発生し、しかもその状況が APA の全ての条項と要件に違反していない場合は、主管税務機関は一級上の主管税務機関に報告し承認を経た後で、実際の経営結果を APA に設定されている価格または利益の数値範囲内に調整し、APA で納税者と関連取引のある相手方に対しても相応の調整を行う。租税条約の二国間または多国間 APA に係るものは、各級に順次報告し、最終的に国家税務総局の許可を受けねばならない。

APA 実施期間中に、APA に何らかの影響を与える実質的な変化が生まれた場合（前提条件が変わった等）、納税者は変化が生まれてから 15 日以内に、主管税務機関に書面でそれを報告し、その変化が APA の実施に与える影響について関連資料を添付して詳細に説明しなければならない。主管税務期間は納税者の書面による報告を受領後 30 日以内に、下記内容の審査と処理を行わなければならない。即ち、変化の状況を審査する、納税者と APA の条項と関連条件の変更について協議するか、または実質的な変化が APA の実施状況に及ぼす影響の程度に基づき、合理的な救済方法または APA 中止等の措置を講じる。旧 APA の実施を中止する際には、主管税務機関は納税者と本規則で規定している手続と要求に基

づき新規 APA について協議することができる。

#### 2.1.10 紛争の解決

事前確認方式を採用するか否かは納税者の自発的行為であり、法律法規の必須履行義務ではない。税務機関は法律に基づき審査し、それを厳密に論証した上で納税者と約定を交わすが、これは法規で規定されている執行が必須の行政手続ではなく、徴税側と納税側の双方が移転価格の問題を解決するために、全くの自発、平等、信用を基盤に採用する方法であり、したがって納税紛争や不当行政行為という概念は存在せず、よって事前確認では再議と訴訟手続が適用されることはない。実施と解釈の中で、主管税務機関と納税者の間に齟齬が生じた場合は、双方は十分な協議を行うものとし、協議で解決できない場合は、一級上の主管税務機関または順次国家税務総局まで報告し調停を申請することができる。一級上の主管税務機関または国家税務総局の調停結果または決定については、一級下の税務機関がその執行義務を負っているが、納税者が依然それを受け入れない場合は、APA 実施の中止を考慮しなければならない。

### 2.2 日本の APA 制度

日本の APA 実施の法的根拠は主に「移転価格事務運営指針」と「相互協議事務運営指針」に集中している。この二つの指針は APA 手続と MAP 手続の規定をカバーし、現行 APA 手続を更に正式かつ規範的なものにしてしている。相互協議手続 (MAP) は必ずしも APA のためだけに行われるというわけではなく、ユニ APA でも MAP が適用されることがあるが、二重課税を防止し納税者の事業経営の予測可能性を確保するために、日本の国税局の関係部門は MAP を申請していない APA 申請者に対しては MAP を申請するように奨励し、MAP が二 (多) 国間 APA の必須手続になっている。APA 事案検討の効率を上げるために、事前相談から MAP の終了まで、国税庁相互協議室と各国税局の APA 審議チームは共同で作業を行い、密接な意見交換が行われる。日本の事前確認手続は事前確認の申出、審査、相互協議、APA の実施の 4 段階に分けられる。

一般的には、事前確認の申出によって当該納税者に対する移転価格の調査が中止されることはないが、事前確認の審査過程で得た納税者の情報は移転価格調査に使用することはできない (財務諸表、資金関係図、業務概要等の一般的な資料を除く)。

#### 2.2.1 管理モデル

日本では一元的で、レベルごとの分業体制が明確な APA 管理モデルが既に確立されている。具体的な管理方法は以下の通り。即ち、日本の税務機関は財務省国税庁、12 地区の国税局と 524 カ所の地方税務署の 3 段階に分かれている。国税庁調査査察部には国際調査管理官、国際情報第 1 - 3 課が設置され、対外協議と二 (多) 国間 APA の締結を担当し、各国税局の移転価格税務と APA 業務に関する一元的指導を行っている。国税局は企業から提

出された事前確認申出の審査を担当し、審査が終了したものは国税庁の主管部門に報告する。原則的に、税務署所管法人は税務署に、国税局所管法人は国税局に事前確認申出書を提出するが、実際の運用では、税務署所管法人の提出した事前確認申出書の多くが、国税局の調査部門と APA 事案を担当する審議チームに引き渡されている。APA 管轄権がどこに所在するかに関わらず、その相互協議手続（MAP）は全て国税庁の相互協議室が行う。

### 2.2.2 申出

事前確認の申出を決定する前に、納税者は税務当局に事前相談を行うことができる。MAP 申請が提出されている場合は、国税庁の APA 主管部門、相互協議室と国税局の関係部門が事前相談に参加する。納税者が移転価格調査を受けており、しかも相互協議の段階にある場合は、納税者も税務当局に事前相談を申請することができる。国税庁は納税者に対しユニ APA の申出時に MAP も申出るように奨励している。

事前確認申出書と必要な資料の提出期日は、納税者の APA が適用される第一納税年度の確定申告書の提出期限より遅くなくてはならない。相互協議手続が必要な場合は、相互協議手続申出書も提出しなければならない。APA が適用される事案の相互協議手続申請は期限が規定されていないが、通常は事前確認申出書と合わせて提出する。

事前確認の申出時には、以下の資料を提供しなければならない。即ち、 国外関連取引に従事する会社機構の概要と業務説明。 採用予定の移転価格の算定方法とそれに関する説明、及びその方法の合理性の説明。 APA の前提となる具体的な業務と経済的条件。取引のキャッシュ・フローと通貨の種類。 国外関連企業との資本関係と支配関係。 取引当事者の職能。 過去 3 年の営業及び財務情報。 国外関連企業の全ての移転価格の調査状況、不服申し立て、訴訟等の状況及び所在国における過去 3 年の詳細な納税状況。

### 2.2.3 申出の審査

事前確認申出書が提出された後、国税局の関係部門は担当者一名を指名し当該申出を担当させ、直ちに審査作業に着手する。事前確認申出書の付帯資料以外に、APA 審査担当者は申出者に対しその他の必要な文書の提出を求めることができる。国税局 APA チームは審査報告書を国税庁の主管部門に報告し、国税庁の主管部門は報告書を審査認可した後に相互協議室に回付する。

国税局 APA チームは移転価格事務運営指針 5 - 10 の規定に基づき審査を行う。審査項目は以下の通り。 事前確認申出者と国外関連会社の経営条件及び関連取引の特徴を理解する。 過去年度の所得移転の可能性を分析する。それは審査の基礎データとなる。 独立企業間取引価格の算定方法の妥当性を分析する。 比較対象取引の比較可能性を分析する。

### 2.2.4 相互協議

MAP における APA 審査過程では、国税庁の相互協議室が国税局 APA チームの審査の意

見に基づき相互協議のポジションペーパーの立案を担当する。相互協議は通常、日本と関係国の税務当局は毎年の定例会合方式のほか、電話、ファックス等その他の手段を使って意思疎通及び意見交換を行っている。合意に達した APA とその申請時の最初の内容とに相違がある場合、納税者が事前確認申出書の修正版を提出した後、国税局 APA チームは申出者に確認通知を送付する。ユニ APA 申請については、国税局 APA チームが APA 申請時の最初の内容が不合理だと判断した場合には、事前確認申出者に対し事前確認申出書を修正させ再提出させる。納税者が修正要求に応じない場合は、APA チームは未確認通知を送付する。国税局の APA チームが事前確認申出時の最初の内容に同意したか、または事前確認申出者が申出内容を修正した場合、APA 審議チームは申出者に確認通知を送付する。

### 2.2.5 期限

APA の有効期限は原則 3 - 5 年とする。納税者から APA 適用年度以前の納税年度に遡及（ロールバック）して移転価格の算定手法を適用する申請があり、しかもその移転価格の算定方法が確かに以前の年度に適用できる場合は、主管税務部門は申請に同意することができる。

### 2.2.6 実施

APA 確認通知を受けた後、年度確定申告書の提出期限または指定された期日以内に、事前確認申出者は年度確定申告上の業務が APA の約定と合致しているか否かを説明する年度実施報告書を提出しなければならない。国税局主管部門がその審査の責任を負う。合意した内容に比べ所得申告に過少が見られた場合、納税者は APA により所得額を増額調整しなければならない。所得額が過大申告されている場合は、MAP（相互協議手続）を行わなければならない。重要な前提条件に変動が生じた場合は、再度 MAP 申請を提出しなければならない。

APA 適用年度中に行われた取引の所得（実質所得）が APA の条件に適合していない場合は、納税者には所要の調整が義務づけられているが、この調整も移転価格を目的とした適正な調整と見なされる。調整には二つの方法がある。年末の確定申告時の調整。財務決算日と年度確定申告までの間、財務諸表の所得が APA で確認した所得と一致していない場合、納税者は年度諸表上の課税所得を調整しなければならない。修正申告。確定申告の提出後に、確定申告の実際の取引所得が APA で確認した所得と一致していない場合、納税者はできるだけ速やかに修正後の確定申告書を提出しなければならない。APA が相互協議の段階に入っている場合は、納税者は必ず年末申告時修正と確定申告の修正をもう申出なければならない。

### 2.2.7 改定、取消、更新

経済情勢の変化により、APA と前提となる重要な取引条件と経済条件に重大な変化が生

じ、APA 締結時の状況と明らかに異なる場合、納税者は APA 改定の申出を提出しなければならない。

以下の状況のいずれか一つの事実が発生した場合、APA は取消となる。重要な前提条件に重大な変化が生じたにもかかわらず、納税者が改定の申出を出していない。納税者が年次実施報告書を提出していない。納税者が APA にある要件に合った確定申告書を提出していない。事前確認申出の事実は何らかの隠蔽または虚偽がある。

APA 実施期間の終了後に更新の申出をしたい場合、新規事前確認申出に準じた手続を行う。

## 2.3 韓国の APA 制度

韓国の APA 制度の主な法的根拠は 1995 年制定の「国際租税事務調整法」である。韓国の関係法規に基づき、納税者は国税庁長官に APA を申請する。納税者が既に APA 申請を提出している場合は、国税庁長官、国際租税事務調査官は地方税務部門にその企業に対する税務調査の中断を下達することができる。APA はまず納税者が移転価格の算定方法を提出し、それを税務機関が審議する。納税者が提出していないか、または何らかの理由で提出ができない場合、税務当局は単独で価格を決定する権限を有する。

### 2.3.1 申請

納税者は関連企業の名称、適用期間（通常 3 - 5 年）、通常取引の価格算定方法等を記載した事前確認申請書を事前確認の最初の会計年度開始前に国税庁長官に提出しなければならない。事前確認期間とは納税者が希望する承認された通常取引価格計算方法の適用期間を指す。

国税局が提出された事前確認の価格算定方法の妥当性を審査する際に、納税者にその他の補足資料や提出資料に係る証拠の提供、通常取引価格の算定方法の修正等を求めることがある。申請者の同意があれば、税務局は仲介機構に諮問することができる。発生した費用は税務局と申請者が分担する。

### 2.3.2 相互協議手続

税務局は事前確認申請書の審査後、その通常取引価格の算定方法が妥当だと判断した場合、相手国の税務当局との協議手続に入る。一方、審査の結果、通常取引価格の算定方法が不相当だと判断した場合は、納税者の提出した資料を直接返却し、事前確認申請を却下する。

### 2.3.3 審査

事前確認申請は税務局と相手国の主管税務当局との協議が合意に達した後に初めて認可されるが、この場合、相互協議を経た後の通常取引価格の算定方法が、納税者が当初申請した方法または税務局の審査過程で変動した方法と異なる場合、納税者はそれを拒否する

ことができる。納税者が事前確認申請時に相互協議手続を要求しなかったか、または通常取引価格の算定方法を中断している状況の下では、相互協議の結果に依拠せずこの申請を許可することができる。相互協議で結論が出なかったか、または申請日から 3 年以内に相互協議が終了せず、しかも税務局長がその職権で相互協議を中断した場合、納税者は当該国の税務局からのみ認可を得ることを選択できる。

#### 2.3.4 実施

事前確認合意書を締結した納税者は、相応する会計年度の納税申告期限後の 6 ヶ月以内に、国税局に下記の内容を記載した年次報告書を提出しなければならない。事前確認した通常取引価格の算定方法の根拠と前提条件の実現可能性。事前確認で得た通常取引価格と算定過程。実際の取引価格と通常取引価格が異なる場合の処理方法。事前確認申請時に規定されている年次報告書に記載されるべき項目。

納税者が既に事前確認を申請していても、最初の申請適用年度は相互協議が行なわれているため、国税局の最終回答が下達される前に、納税者は国税局が更正した価格算定方法に基づき所要資料を作成し、年次報告書を提出することができる。事後に協議した通常取引価格の算定方法とそれまで使用していた方法が異なる場合、以前提出した報告書に変更を加えなければならない。

#### 2.3.5 納税者の権利

納税者が事前確認制履行の過程で遵守しなければならない事項は相対的に多いが、納税者の立場から以下の措置をとることができる。事前確認申請後、国税局が承認または却下の結論を下達する前に、納税者は事前確認申請を修正または撤回することができる。事前確認申請時に、納税者が比較対象や具体的な価格等の項目が確定できない場合、比較対象やその他の各項目を明示する必要はない。税務官と仲介機構に対し情報の秘密保持を求める権利を有する。事前確認が合意に達しない場合でも、税務当局は納税者が既に申請した資料または陳述した意見を根拠に、当該企業を税務調査の対象と判定してはならない。

#### 2.3.6 期限

韓国の税法の規定では、APA 実施期間の長さは納税者の意思で決定されるようになっており、通常は 3 - 5 年である。納税者が過去年度への遡及を申請した場合、韓国の税務部門は相手国の主管当局と協議した上で過去年度まで遡及適用することができる。

#### 2.3.7 ユニ APA とバイ (二国間) APA との相互転換

韓国の現行税法の規定では、韓国の税務部門が関係国の主管税務部門と協議ができないか、またはそれが不可能な場合、バイ APA をユニ APA に変更できるとなっているが、ユニ APA をバイ APA に変更する際の手続と具体的な方法についてまだ明確な規定がない。

## 2.4 中日韓の APA 制度比較の結論

中日韓三国の APA 制度の総合比較から以下のことが分かった。APA 制度と経済の対外開放度とは密接な関係があるが、中国の APA 制度はまだ確立されて間もなくその初期段階にあり、経験も不足し、しかも締結済み APA の大多数がユニ APA で、APA を締結している地域も東部沿海部に集中している。APA の期間についても、経験不足により締結済み APA が締結当年にしか適用されていない。一方、日本の APA 制度は比較的整備されており、締結済み APA の多くは二国間 APA で、納税者の二重課税のリスク回避に有利で、国の徴税権益がより保護されたものになっている。また韓国は対外開放されてからの期間が中国とそれほど変わらず、締結済み APA はやはりユニ APA が多いが、この数年は締結済み及び交渉中の APA で二国間 APA 占める割合が増えている。締結済み APA がユニかバイ（二国間）かの点から見れば、韓国の APA 制度は日本より後れているが、中国よりは進んでいるということになる。

総じて言えば、APA が最終的に国境を越えた納税者と一国または多国間の租税分配関係を解決するために生まれたものであることから、それには国際的な共通認識を確立することが必要であり、それぞれの国が単独で独自の規則を定めるということではならない。中日韓三国 APA 制度はそれぞれ異なる発展段階にあるが、基本原則は同じで、その細部にわずかな差異が見られるだけである。

## 第三部 ケーススタディー

### ・ 税務部門による GX 有限公司の移転価格監査に係るケーススタディー

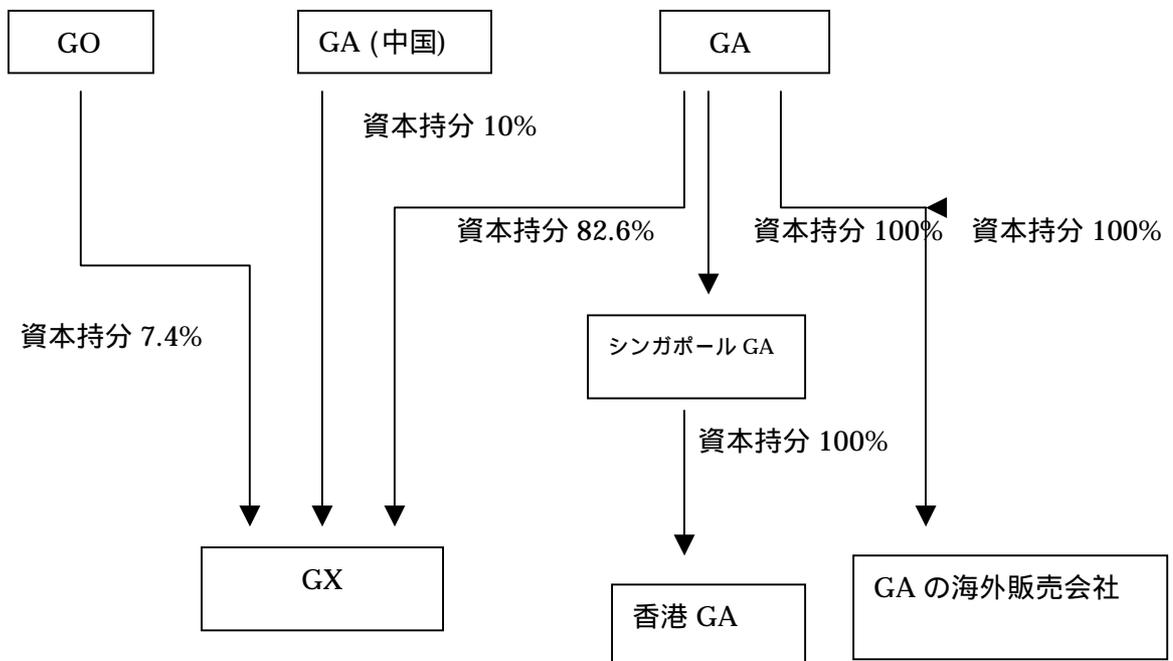
#### 1. 基本状況

GX 社は外国企業数社が共同で中国に設立した企業である。経営範囲はビジネス機器、電子製品及び部品の生産経営で、経営期間は 15 年である。1999 年に移転価格監査対象となり、2002 年に監査結果が出た。

#### 2. 関連企業及びその関連取引額の認定

##### 2.1 関連企業の認定

GX 社と各社の資本持分関係図



##### 2.1.1 GX と GA の関係認定

GA は GX の 82.6% の持分を保有し、GX の董事（取締役）や総経理等の経営陣は全て GA が任命派遣している。GA は GX に専用技術を提供すると同時に、その使用を制限しており、さらに香港 GA 販売子会社は GX から購入した製品を GA の海外販売子会社に再販している。

「中華人民共和国対外商投資企業及び外国企業所得税法実施細則」（以下「税法実施細則」と略称）第 52 条、租税徴収管理法実施細則第 51 条、国家税務総局の「関連企業間取引の税務管理規程（試行）」（国税発（1998）59 号）第二章第 4 条の関連企業の認定基準に基づ

き、契約書、協議書、定款等の審査を行った結果、GA と GX は関連企業の関係にあると認定された。

### 2.1.2 GX と香港 GA の関係認定

GA はシンガポール GA の 100% の持分を保有し、シンガポール GA は香港 GA の 100% の持分を保有している。GX の輸出製品は全て香港 GA の責任で GA に再販している。GX の輸入原材料の仕入れは全て香港 GA が責任を負い、香港 GA の董事や総経理等の意思決定者及び経営陣は全て GA とシンガポール GA から任命派遣されている。

「税法実施細則」第 52 条、租税徴収管理法実施細則第 51 条及び「関連企業間取引の税務管理規程（試行）」（国税発[1998]59 号）第二章第 4 条の関連企業の認定基準に基づき、契約書、協議書等の資料を審査した結果、香港 GA と GX は第三者に支配されている関連企業であると認定された。

### 2.1.3 GX と GA の海外販売会社の関係認定

GA が世界各地に設立している販売会社は GA の販売子会社で、GX と GA の各海外販売子会社は GA によって支配されていることから、両者は第三者と被支配関係にあると言える。「税法実施細則」第 52 条、租税徴収管理法実施細則第 51 条、「関連企業間取引税務管理規程（試行）」（国税発（1998）59 号）第二章第 4 条の関連企業の認定基準に基づき、契約書、協議書等の資料の審査を行った結果、GX と GA の各海外販売子会社は同様に第三者に支配されている関連企業であると認定された。

上述の状況をまとめると以下の通り。即ち、「税法実施細則」第 52 条、租税徴収管理法実施細則第 51 条、「関連企業間取引の税務管理規程（試行）」（国税発（1998）59 号）第二章第 4 条の関連企業の認定基準に基づき、契約書、協議書等の資料の審査を行った結果、GX と GA、香港 GA、GA の各海外販売子会社には直接的または間接的な支配関係が存在し、相互に関連企業の関係があることが認定された。

## 2.2 関連企業取引の認定

「税法実施細則」第四章関連条項、租税徴収管理法実施細則第 51 条、52 条、54 条及び「関連企業間取引の税務管理規程」の関連規定に基づき、税務機関による GX の年次関連企業取引報告書、契約書、協議書等の資料の審査を経て、GX 香港 GA GA GA の海外販売子会社という流れの取引は関連企業間取引であると認定された。

## 3. 机上監査

### 3.1 暦年の経営状況の分析

#### 3.1.1 売上高の分析

GX 社の F/S レポートでは、GX 社の 1996 年 - 1998 年の製品販売量と売上高は所期の目標を達成しており、製品の予測販売利益率は 5% だが、実際の販売利益は損益またはわずか

な黒字状態で、予測目標と相反した結果になっている。

### 3.1.2 生産規模と販売市場の分析

目下、ビジネス機器市場は有望で、当該企業の生産規模は拡大を続けており、市場シェアも大きく、まさに発展段階にあるが、こうした状況とは裏腹に関連企業との取引では税引き前利益率が赤字またはわずかな黒字状態で、通常の生産経営の法則に合っていない。

### 3.1.3 販売利益の分析

調査の結果、98/99年度の関連企業間取引の利益水準は、96/97年度、97/98年度の輸出関連取引の利益水準と比べ欠損が出ているが、これは極めて異常な現象だと言える。通常の経営では、売上高の増加とともに単位当たり固定原価がその分低減し、利益率も同じ幅で上昇するはずだが、当該企業の帳簿上にはこうした状況が反映されていない。これからも分るように、当該企業の売上高と利益率の変動は正常な経営状況を反映したのではなく、したがって帳簿上の利益は真実の利益水準の反映ではなく、人為的に操作されていることは否定できない。

## 3.2 販売原価と売上高の対比分析

### 3.2.1 内外の販売原価と売上高の対比分析

97/98年度 - 98/99年度の輸出販売原価の売上高に占める比率は93.07% - 93.43%、販売粗利率は6.93% - 6.57%であった。一方、97/98年度 - 98/99年度の国内販売原価の売上高に占める比率は32.49% - 58.44%、販売粗利率は67.51% - 41.56%であった。こうした内外販売粗利率の格差は、輸出製品を扱う関連会社の販売価格が低目に設定されていることの表れと言える。

### 3.2.2 製品生産原価の分析

GX社の直接材料の生産原価に占める比率は96/97年度は97.6%、97/98年度は97.8%、98/99年度は98.2%と上昇傾向を示している。調査確認の結果、直接材料は全て関連企業から購入しているが、その価格設定が合理的であるか否かが原価と利益に大きく関わるためにそれを調査の重点とした。一般的に同一業種の直接材料が生産原価に占める比率は60% - 80%が妥当だとされている。この問題につき、税務機関が収集した資料を調べたところ、GA本社の報告書では直接材料の生産原価に占める比率は76.5%で、GX社のそれよりも96/97年度は21.1%、97/98年度は21.3%、98/99年度は21.7%低くなっていた。これはGX社の直接材料の生産原価に占める比率が、GA及び同業他社よりも明らかに高い数値になっていることを意味している。

### 3.2.3 関連企業間と非関連企業間の製品販売状況の比較分析

まず、関連企業間取引と非関連企業間取引の粗利益、粗利益率、利益額、利益率にかなりの差が見られるが、その理由を分析したところ、同類製品の非関連企業間取引平均価格

は関連企業間取引価格の 105.4%で、関連企業取引の価格が低めに設定されていた。

次に、非関連企業間取引の占める割合が増大するにつれて、関連企業間取引の利益率が低くなっている。98/99 年度の関連企業間取引の利益は - 0.17%と赤字だが、98/99 年度の財務諸表の販売利益は 1.17%が計上されており、実際の販売利益は全て非関連販売利益 12.8%によっていた。

### **3.3 主要財務指標の分析**

#### **3.3.1 債務の弁済能力を表す指標**

当該企業は資産負債率が高く、資金の信用状況は余りよくないが、流動比率、当座比率はいずれも正常である。これは関連企業の投資資本が弱体化し、自己資金が相当不足しているため、資産負債率が高くなり、流動資金はほぼ完全に国外の関連資金に頼っている状況であることを示している。また債権債務関係も基本的に関連企業間で発生し、債務弁済能力に係る指標も企業の状況を正しく反映していないが、これは財務構造が余り合理的でないことの表れである。

#### **3.3.2 運営能力を表す指標**

当該企業は売掛金回転率と在庫回転率が高い。これは以下の運営能力指標が良好であることを示している。即ち 生産効率が高い、 運営能力が高い、 製品販路がある、 市場の需要が大きい、 売掛金の回収が速やか、 在庫が少ない、 運営状況が良好である。

#### **3.3.3 利益獲得能力を表す指標**

当該企業の利益獲得能力、販売利益、原価利益率はどれも低めだが、特に関連取引販売価格が低く、98/99 年度の販売利益率 1.17%は非関連企業との販売実績によって実現されたものである。資本金利益率が年々上昇し、98/99 年度には 42.29%に達しているが、その主な要因は資本金が弱体化し、長期にわたり関連企業の巨額の決算資金を占用しているからであり、真実の利益獲得能力を反映しているわけではなく、販売利益率と原価利益率の低さこそが、当該企業の利益獲得能力が低いという現状を表わしている。

### **結論**

当該企業は登録資本金が不足し、資本の弱体化が顕著で、利益獲得能力と良好な営業運営能力には矛盾があり、帳簿上の利益計上も異常である。これは当該企業の関連企業取引の利益水準が、正しく真実の利益獲得能力を反映していないことの表れである。

### **3.4 販売費用、管理費用、財務費用の分析**

税務機関による査定後の 96/97 年度 - 98/99 年度の 3 大費用は以下の通りである。

単位：人民幣元（万元）

科目	96/97	97/98	98/99	合計	
売上高	43,628	93,405	101,044	238,077	
費用	2,008/4.60%	6,156/6.59%	9,098/9%	17,262/7.25%	
内訳	販売費用	0	110/0.12%	2,892/2.86%	3,002
	管理費用	2,025/4.64%	6,027/6.45%	6,175/6.11%	14,227
	財務費用	-17/0.04%	19/0.02%	31/0.031%	33

### 販売費用の分析

96/97年度の販売費用は0で（製品は100%関連企業に販売）、97/98年度は11万元、98/99年度は2,892万元が発生しているが、これは主に初期に一部製品が国内で販売されていたためである。97/98年度の国内販売費用は国内売上高の約27%を占めているが、その中から技術使用費用約4%と商標使用費用1%等の国外関連企業への費用が支払われている。また、国内販売コミッションは6%、広告サポート費用、広告代理費用、委託費用及びその他の費用が16%を占めている。

### 管理費用の分析

管理費用の売上高に対する比率は96/97年度は4.64%で2025万元、97/98年度は6.45%で6027万元、98/99年度は6.11%で6175万元であったが、これは主に輸出用製品（関連企業間取引）の国外関連企業に支払う技術導入費用であり、96/97年度は管理費用総額の約25%の515万元、97/98年度は68%の4098万元、98/99年度は80.34%の4961万元が計上されている。

### 財務費用の分析

財務費用は主に通常の利息支出と為替損失で、金額と比率ともに小さく、利益への影響は少ない。

### 結論

上述の分析結果から総合的に判断すると、関連企業への支払い費用がGX社の販売利益率を低下させている要因になっている。

### 3.5 同一業種の利益水準との比較分析

市場の同一業種を調査したところ、同一業種メーカーの利益水準はSPL社8%、LWG社6%、PAS社5%であった。また市場で同類製品を販売する企業または代理店を調査したところ、当該製品の利益水準は比較的高く、メーカーの利益水準は6% - 9%というのが一般的であったが、GX社の96/97年度 - 97/98年度の関連企業間取引の利益水準は0.72% - 0.44%で、98/99年度の関連企業間取引では赤字を計上しており、GX社の利益水準は他の

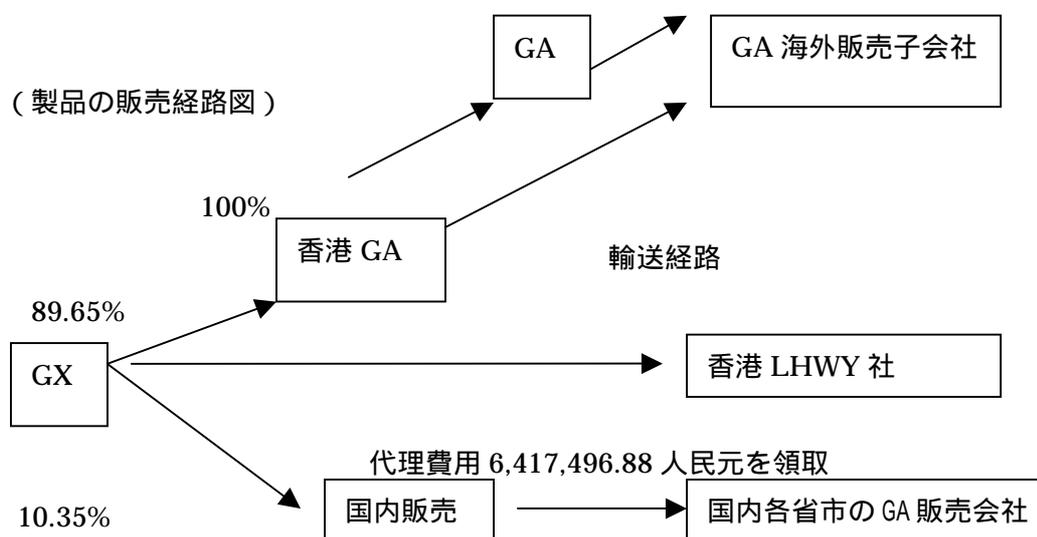
同業他社に比べてかなり低い数字になっている。

### 3.6 机上監査の結論

当該企業の経営状態は良好であるにもかかわらず、長期間、赤字またはわずかな黒字状態である主な理由は、関連企業間取引で内部価格が採用され、国外の関連企業に支配されているからであり、その移転価格が疑わしいと言わざるを得ない。したがって、原材料仕入れ価格の適否、関連企業への製品販売価格の適否、各種費用の支出の適否が調査の重点になる。

## 4 現場監査（調査/証拠収集/事実確認と企業との面談等）

### 4.1 製品販売価格の調査、証拠収集、事実確認

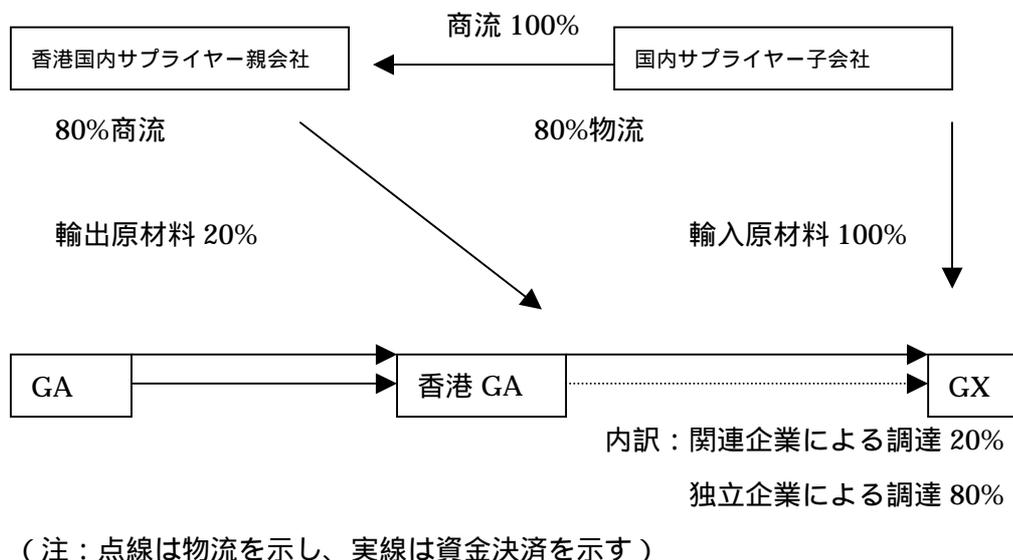


税務機関は企業からの証拠収集のほか、市場調査や国外拳証等の方法により製品の再販売価格を重点的に調査した。企業の拳証（同一製品の関連企業間取引と独立企業間取引の工場出荷販売価格に関する調査）、市場調査（同一製品の関連企業間の出荷販売価格と関連企業間の再販価格に関する調査）、国外拳証（同一製品の関連企業間出荷販売価格と関連企業間国外再販売の最終販売価格に関する調査）の3種の調査資料により総合的な推計を行なった結果、関連企業間取引価格と国内販売価格の差は105.4%で粗利益53.3%、香港市場での再販売価格との差は119%で粗利益54.34%、関連企業最終販売価格との差は110%で粗利益は52.5%であった。

上述の調査結果を総合すると、GX製品の関連企業間取引価格は安すぎ、GX社と関連企業との製品販売取引価格は独立企業間の取引原則に基づいた価格設定がなされておらず、移転価格を利用した深刻な租税回避行為があることが明らかになった。

## 4.2 原材料仕入れ価格に対する調査/証拠収集/事実確認

GX 社の原材料は全て香港 GA によって購入されているが、そのうち 80%は香港 GA が国内で購入した後、「転廠」方式で GX 社に販売し、20%は香港 GA が国外で購入して GX 社に再販売している。



税務機関は香港 GA が国内サプライヤーからの「転廠」で購入する 80%の原材料と香港 GA と GA が直接購入する 20%の原材料に対する価格調査、証拠収集、事実確認を経て、原材料価格による租税回避行為の疑いを排除した。

## 4.3 国外関連企業の関連費用支払いに対する調査、証拠収集、事実確認

### 4.3.1 GA への技術導入費用支出に対する調査

GX 社と GA は 1996 年に「一般的なローエンド技術導入契約」を締結しており、契約では GX 社のビジネス機器製造技術は GA が提供することになっているが、GX 社は国内販売製品と国外販売製品に対して支払う技術導入費用を区別し、それぞれ売上高の比率に応じて GA に支払うこと、輸出部分の技術導入費用は管理費用として計上すること、国内販売部分の使用費用の支払いは販売費用として計上することが規定されている。

### 4.3.2 GA への商標使用費用の支払いに対する調査

GX 社と GA は「商標使用契約」を締結しており、契約では国内（香港は除く）販売製品については、売上高の 1%を GA に商標使用費用として支払い、輸出部分については商標使用費用を支払わないと規定されている。

### 4.3.3 GA に支払われた設備リース費用に関する調査

GX 社と GA は「設備リース契約」を締結しており、契約では GA が設備を GX 社にリー

スし、GX社は当該設備の賃借人であって、当該設備の他人への転貸及び当該設備の抵当権を設定してはならず、GAの要求に従い毎月設備リース料を支払うことが規定されている。

税務機関は上述の調査結果を踏まえ、当該社は既に10%の税率で所得税を予定納税しており、それは費用計上ができるために、それ以上の調整は行わないことにした。

#### 4.4 現場監査の結論

上述の調査結果を総合すると、GX社は関連企業との製品取引で、製品販売価格を独立企業間取引価格に照らして設定せずに内部価格を採用したため、関連企業間取引価格が低めに設定され、移転価格による租税回避行為が見られるので更正しなければならないという結論にいたった。更正は企業から挙証された1998年度の国外関連企業再販価格の調査結果、即ち国外関連企業再販売価格の加重平均マークアップ率110%をその国外関連社の最終販売収入価格水準の根拠にして行われる。当該社の挙証資料が不十分で、数も少なく、ある程度の誤差が出ることに、その他の予測不可能な可変要素を考慮して、国外関連企業との取引における加重平均マークアップ率を「中の下」の92%として定め、その移転価格に対して適切な更正を行う。

### 5. 更正の実施

#### 5.1 更正方法の選択

GX社とその関連会社の製品取引では、その製品販売価格が独立企業間価格ではなく、内部価格決定方式を採用しているため、関連企業間取引価格が低めに設定されている。GX社とその関連会社間の取引における主要製品の売買状況に基づき、国外関連社の再販価格加重平均マークアップ率92%を更正基準として、その移転価格に対し適正な更正を行った。

当該企業の原価（費用）の計算は適正に行われているので、当該企業の職能と市場状況に基づき適正な利益を確定することができ、また、独立企業の比較可能な取引で獲得する原価マークアップ額も基準要素とすることができることから、原価基準法を適正な移転価格の更正方法として適用した。

この方法は関連企業のうちの売方（製品）に通常の利益を上乗せしたものを公正成約価格としている。この方法を採用する場合は、原価（費用）の算定が必ず中国税法の関連規定に合致していること、適正な原価マークアップ率を適用することに注意する必要がある。

#### 5.2 更正計算方法

収入（価格組成）＝原価＋適正費用＋適正利益

原価の確定：GX社の販売原価を基準とする

適正費用の確定：GX社の実際に発生した金額を基準とする

適正利益の確定：関連企業が履行する職能と市場状況に基づき、GX社の適正利益を確定する

### 5.3 職能と貢献度に関する分析

GX社の製品は生産から販売までの各段階での利益は、各段階で履行されている職能と密接に関係しており、関連取引のある段階における利益の多寡を単独に評価するのは、ある程度の難しさがある。特に本ケースのように本社に絶対的支配権があり、傘下の各子会社に明確な分業体制と密接な協力関係がある場合は、本社と関連会社間の取引価格決定をする際、にその目的性と随意性がより強く反映されることになる。したがって、被支配取引による利益は職能と貢献度に基づき再評価する必要がある。

GX社と国外関連社の職能と貢献度を評価した結果、GX社の対利益貢献度は20%であるとした。

### 5.4 適正利益の計算式

#### (1) 関連取引製品の最終売上高

関連取引製品の最終売上高 = GXの関連取引売上高 × (1 + 国外関連取引加重総合マークアップ率)

(注：各種の予測不可能な要素を考慮し、総合マークアップ率は92%とした。)

#### (2) 関連取引販売原価 = GXの初回関連取引における販売原価

#### (3) 関連取引総費用 = 国内外の関連取引総費用

(注：総費用率はGAグループの財務諸表の費用率に基づき、それぞれ98年は26%、97年は25.2%、96年は24.69%とした。)

#### (4) 関連取引総利益 = 関連取引製品の最終売上高 - 初回関連取引販売原価 - 関連取引総費用

#### (5) 関連取引販売総利益率 = 関連取引利益率 ÷ 関連取引総売上高 × 100%

#### (6) GX社の適正利益 = 関連取引総利益 × GX社の貢献度 (貢献度はその職能を分析し、20%とした。)

#### (7) 国外関連企業の適正利益 = 関連取引総利益 × 国外関連企業貢献度 (貢献度はその職能を分析し、80%とした。)

### 5.5 更正幅と更正結果

調査と証拠収集によって掌握したGX社の関連企業関連取引における移転価格の実態に基づき、職能分析による貢献度と同業他社の原価マークアップ率14% - 18%と利益水準6% - 9%を参照し、さらには当該企業の実状も考え合わせ、討論、分析、論証、分析を繰り返した結果、以下のような処理が決定された。

(1) 当該社の1996年4月1日 - 1997年3月31日の製品売上高は436,281,859.42元、そのうち関連取引売上高は435,979,637.2元で、売上高は1994/1995年度よりやや上昇しているが、当該社の設計生産能力から見ると、生産規模は依然として小さい。以上のような

ことから、同年の関連取引原価マークアップ率は 10.38%とし、同年の調整後の課税所得を 19,653,020.33 元、関連取引販売利益額を 22,783,704.11 元、関連販売利益率を 5%とした。

(2) 当該社の 1997 年 4 月 1 日 - 1998 年 3 月 31 日の製品売上高は 934,050,918.09 元、そのうち関連取引売上高は 930,038,153.10 元で、販売規模が 1995/1996 年度より大幅にアップし、生産能力が遺憾なく発揮されているため、同年の関連取引原価マークアップ率は 15.64%とし、同年の調整後の課税所得を 70,980,516.52 元、関連取引販売利益を 75,108,885.21 元、関連取引販売利益率を 7.5%とした。

(3) 当該社の 1998 年 4 月 1 日 - 1999 年 3 月 31 日の製品売上高は 1,010,440,413.21 元、そのうち関連取引売上高は 905,909,824.09 元で、販売規模は 1997/1998 年度よりやや上昇しているが、国際経済の大環境の影響を受け、関連取引売上高はやや低減した。同年の関連取引原価マークアップ率は 15.28%とし、更正後の課税所得額を 69,842,925.57 元、関連取引販売利益を 68,280,991.39 元、関連取引販売利益率を 7%とした。

「中華人民共和国外商投資企業及び外国企業所得税法」第 8 条の規定に基づき、1996/1997 年度、1997/1998 年度の企業所得税は免除し、1998/1999 年度を企業所得税半額納付の初年度とし、所得税 6,217,654.45 元を追徴した。

## ．中国と MM 製衣会社のユニ APA のケーススタディー

これは「中華人民共和国租税徴収管理法」及びその実施細則（以下「税収管法及びその細則」と略称）、「中華人民共和国外商投資企業及び外国企業所得税法」及びその実施細則（以下「税法及びその細則」と略称）の関連規定、「関連企業間取引の税務管理規程」（国税発[1998]059号）第 48 条の規定に基づき、MM 製衣有限公司の自発的な事前確認申請により、税務機関と当該企業が将来年度における関連企業との関連取引に関する事前確認のための協議を行った結果、最終的にユニ APA を締結し、かつ有効にその実施状況を監督したケースである。

### 1．基本状況

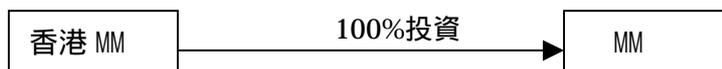
#### 1.1 会社の概況

MM 製衣有限公司（以下「MM」と略称）は香港 MM 製衣有限公司（以下「香港 MM」と略称）が 1992 年に中国国内に設立した外商独資企業である。経営範囲は各種衣料品とシャツの部分品の生産加工及び既製服のアイロン仕上げで、経営期間は 50 年である。製品は 100%輸出向けである。

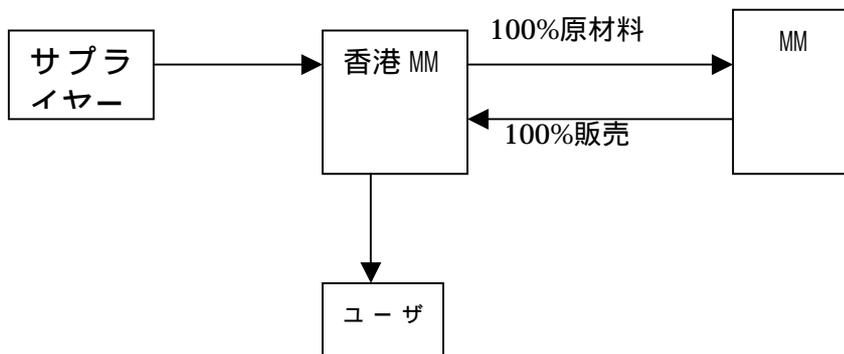
#### 1.2 関連関係と関連取引

香港 MM が国内 MM の持分を 100%保有し、原材料購入と製品の対外販売職能を履行する直接的支配関係にあるが、関連関係及び関連取引は以下の通りである。

（図 1）投資関係



（図 2）関連取引



税法実施細則第 52 条、税収徴管法実施細則第 51 条の規定に依り、MM と香港 MM は互いに関連企業関係にある。

## 2. 調査経過

### 2.1 争点と交渉

MM の現場監査と 1998 年以前の財務関連資料を分析した後の税務機関と MM との争点は以下の通りである。

#### 2.1.1 人為的な価格操作の疑い

税務機関は、MM の総負債率が資本構造に対し比較的適正な数字になっているが、流動比率と当座比率は相対的に低くなっているのは、関連企業間の内部取引資金が原因であると認識した。運営能力指標が示すように、企業資産管理面の効率は比較的高い。売上伸び率的には、高い伸びを維持しているにも関わらず、利益獲得能力が極端に低く、不安定である。特に 95 年と 97 年に異常な変動が見られるが、これは成長能力と運営能力等の指標が合っておらず、収入と費用の配分原則及び規模経済性の原理から逸脱しているためであり、人為的に価格操作をしている疑いがある。

#### 2.1.2 香港 MM と MM の職能に関する分析

香港 MM は原料購入、製品販売、既成服の縫合等の職能を履行しているが、巨大な販売ネットワークがあり、業界でも信用度が高く、対米輸出割当も大きい。引き受けリスクは以下の通りである。市場リスク：国際アパレル業界の競争は激烈を極め、消費動向も予測が困難で、提供サンプルと顧客の注文が一致しない場合が多い。外貨リスク：香港 MM の生地は日本と東南アジアのサプライヤーから供給され、顧客はほとんどが北米に集中し、一部欧州にもあるため、外国為替市場の変動が直接原価と収益に影響を与えている。在庫リスク：香港 MM の業務は顧客からの注文生産と既製服の電子購入サービスの 2 種類あるが、後者には在庫問題と値引き販売の可能性がある。同時に、資金占有のコストも引き受けなければならない。信用貸付リスク：香港 MM と大部分の顧客と良好な取引関係があり、相互に信頼関係を保持しているが、新規取引先に対しては事前に銀行の信用状の提出を求めているので、信用貸付のリスクは小さい。

MM は主に生産と品質管理の職能を履行しているが、その引き受けリスクは以下の通りである。市場リスク：MM の固定資産には価値の高い建物や設備があるが、無形資産には土地使用权のように費用支出が高いものがある。また、従業員数も多く（3,000 人強）安定性の確保と効率向上のためにオフシーズンでも解雇することができないので、市場が縮小したときには、MM は比較的大きなコストを引き受けなければならない。外貨リスク：MM の原材料購入及び製品販売は全て香港の関連会社が行っており、香港ドルと人民元のレート変動が原価と収益に一定の影響を与えている。

税務機関の認識は以下の通り。即ち、香港 MM が引き受けているリスクは相対的に大きく、多くの職能を履行している。一方、MM の業務は複雑で、人力、物力、時間の消耗も

大きい。こうした実情に対処するために移転価格の更正時に相応のバランスをとる必要がある。

### 2.1.3 内部支配制度の評価と移転価格による租税回避嫌疑の確定

内部支配制度及び経営上の特徴を了解し、企業の物の流れにおける内部支配制度に対する研究と評価を重点的に行うと同時に、董事会決議と関係文献資料を閲覧した結果、税務機関は以下のような結論に至った。即ち、MM の関連取引価格はその関連会社の内部支配を受けており、当該企業は独自に価格を決定できない状況にあるが、これは独立成約の原則にもとるものである。これと上述の MM 内部支配制度の研究と評価を総合して、税務機関は 98 年度の販売明細簿、原材料購入明細簿及び費用簿等の財務会計資料を提出させ、当該企業の既製服輸出時のサンプリング統計では、価値と数量ともに大きい製品 男性用半袖シャツ用「Q 生地/56/58」をサンプルとして審査を行った。

「Q 生地/56/58」の購入：MM の記帳価格は 0.8 米ドル/m、男性用半袖シャツ一着分のオールコットン素材は 1.508m 必要であるから、生地コストは 1.21 米ドル/着となる。しかし、香港 MM の実際の購入価格は 1.584 米ドル/m であり、これを基準にすれば、生地コストは 2.39 米ドル/着となり、一着当り 1.18 米ドル/m も低い計算になり、その差は 49.37%に達する。つまり、低めの価格で関連企業から原材料を購入していることになる。関連企業間で低価格で原材料が輸入されている原因には以下のいくつかが考えられる。

A.税関では輸入企業類型と輸入貨物類型の通関申告に基づいて、関税と増値税の合計に相当する台帳保証金を徴収するが、企業は保証金を軽減するために低価格で原材料を輸入し、総体的な収益の最大化が図られる。

B.外貨管制を回避するため。

C.市場は変動が大きく、税関に届出ている文書は相対的に安定しているという矛盾

半製品の輸出：MM の販売価格は 1.55 米ドル/着

成型品の転入：MM の記帳価格は 1.58 米ドル/着

完成品の輸出：MM の販売価格は 2.20 米ドル/着、香港 MM の販売価格は 5.95 米ドル/着で価格差は 3.75 米ドル/着、価格差率は 170.45%にも達する。つまり、低めの価格で製品を関連企業に販売していることになる。

## 2.2 結論

証拠収集、拳証、監査、分析を経て、当該企業とその関連企業の経営各段階における職能と引き受けリスクを考慮した結果、税務機関は当該企業が関連取引で「低価格で輸入し、低価格で輸出する」という方法で租税回避していることを確認した。

## 3. 事前確認の重要事項

### 3.1 移転価格設定方法の確定

税法実施細則と税収徴管実施細則の関連規定と MM 社の経営の実態を総合して、将来年度の事前確認に用いる適正な移転価格の設定方法は原価基準法とし、将来年度の経営予測指標は主に売上高と純利益率とすることを確定した。

### 3.1.1 収入予測

MM の売上高は 1996 年度 3.06 億、1997 年度 3.82 億、1998 年度 4.32 億であった。これからも分るように、その生産水準は既存の設備/技術資源下での生産能力に接近している。1999 年度に購入した設備によって生産規模と市場シェアが拡大し、新たな資源環境の下で 1999 年度の売上高は 6 億、2000 年度 - 2001 年度にはそれぞれ 10% の伸び率で成長しているが、2002 年度の成長率は 5% に止まることが予想されることから、税務機関としては、売上高は 4.5 - 8.0 億になると見ている。

### 3.1.2 利益水準の約定

税務機関はアパレルメーカー 10 社をサンプルとして比較可能性の分析を行い、分析サンプルの四分位偏差を応用して、下表のような 1996 年 - 1998 年の 3 年間の平均利益水準指標が得られた。

項目	純利益率
25%四分位数	-3.6%
50%中央値	1.0%
75%四分位数	5.7%

MM の純利益率は 1996 年度 2.59%、1997 年度 1.15%、1998 年度 2.48% で、平均利益率は 2.23% であった。当該企業の高い市場占有率及び市場競争力を考え合わせ、また業界の純利益率水準を参考にした結果、税務機関は MM の純利益率は比較対象の「50%中央値」以上であるべきだと判断した。税務機関と企業双方の十分な協議、論証、約定を経て、また重要な仮説が成立することを前提に、MM の 2000 年 - 2002 年の純利益率幅を 3.00% - 4.30% とした。

## 3.2 重要な仮説

実際の調査及び双方の協議を経て、第三者的立場の専門家からも意見を聴取し、MM の将来の収益に影響を与える環境と重要な要素を下記のように仮定した。

- (1) 香港 MM、MM の運営モデルが不変である。
- (2) MM の製品は全て直接的または間接的に香港 MM に販売する。
- (3) 香港貿易署の裁断、機械縫製、部分品の原産地証明に関する公文書発行措置に大きな改変がない。
- (4) アメリカ政府の対米既製服輸出割当額制度に大きな改変がない。

(5) 為替レートの変動幅が20%を越えない。

(6) 政府の政策、法律、規定及び政治環境が相対的に安定している。

#### 4. 監督と実施

##### 4.1 実施状況

税務機関の審査と事実確認を経て、2000年度のMM社は事前確認協議書の重要な仮定条件を満たし、かつ速やかに事前確認協議書で提供が要求されている資料と報告を提出した。

##### 4.2 事前確認前後の対比

下表から分るように、事前確認業務は税務当局から言えば、国家税収を保障し、税務監査コストを軽減することができ、納税者の立場から見れば、その「確実性」の向上という要求を満たし、納税コストを軽減することができる。

単位：元

項目		1999年度	2000年度
MMの原材料購入	事前確認前	124,420,015.9	170,447,266.58
	事前確認後	390,742,866.2	542,207,185.37
	変動幅	214.05%	218.11%
MMの製品販売	事前確認前	433,917,619.08	338,610,980.46
	事前確認後	564,088,328.30	747,575,364.10
	変動幅	30.00%	120.78%
MMの利益率	事前確認前	1.34%	2.69%
	事前確認後	3.42%	4.11%
	変動幅	190.47%	52.79%
MMの利益額	事前確認前	5,797,621.52	9,094,493.48
	事前確認後	19,300,347.56	29,958,369.85
	変動幅	232.90%	229.41%

## 主要参考文献

1. 王鉄軍：『移転価格決定及び税務処理上の国際慣例』（中国財政経済出版社 1989）
2. 楊斌：『関連企業の移転価格及び調整方法概論 米国と OECD 移転価格規則の比較研究の一（上）』、『涉外税務』（2001.10）
3. 楊斌：『関連企業の移転価格及び調整方法概論 米国と OECD 移転価格規則の比較研究の一（下）』、『涉外税務』（2001.11）
4. 韓中セミナー『外商投資企業に対する租税制度及び移転価格税制』韓国租税研究院  
2005年9月1日 - 9月2日 韓国 ソウル
5. 第五次中韓税收学术交流会『論文集』中国税務学会/韓国税務学会  
2005年7月6日 - 7日 中国 成都
6. 国家税務総局移転価格税制、事前確認制度関連法規

（完）