

# 日本と中国における租税政策の協調

—— 移転価格税制を中心として ——

柳 下 正 和

## 要 旨

企業が海外に直接投資を行う、あるいは海外で事業を展開する際の重要な課題の内の一つとなるのは、進出先の国の税制を含めた国際課税の仕組みを熟知することである。本稿では、まず始めに、この課題に関して、タックス・プランニングの概念を用いて考察する。次に、わが国の多くの企業が海外で事業を行うための進出先として中国を選んでいるが、中国の移転価格税制に関して、その動向と執行状況について概観し、日系企業が税務調査に対応するためのポイントを指摘する。そして、日中の課税当局による租税政策の協調のための課題について述べていく。

キーワード：移転価格、タックス・プランニング、直接投資、事前確認制度（APA）、租税政策

## はじめに

今日、企業活動が世界規模で行われていることは周知の通りである。企業活動のグローバル化が進展していく中、わが国の多くの企業が海外で事業を展開することが日常茶飯事になってきている。国際的租税回避対策税制については、海外で事業展開する企業にとっては課税リスクとなっており、進出先国の税制や国際課税のルールを知らないとこのような課税リスクから思わぬ損失を被りかねない。その中でも移転価格税制が近年、最大の 이슈となっており、これをトピックとして取り上げ、移転価格税制に関して日中間の租税政策の協調をいかにして実現させるのか、その課題を探ることが、本稿の目的である。

この目的のために、まず始めに、企業が海外に直接投資を行う、あるいは海外で事業を展開する際の重要な課題の内の一つとなることが考えられるのは、進出先の国の税制を含めた国際課税の仕組みを熟知することであり、これをタックス・プランニングの概念を用いて考察する。次に、わが国の多くの企業が海外で事業を行うための進出先として中国を選んでいるが、中国の移転価格税制に関して、その動向と執行状況について概観し、日系企業が税務調査に対応するためのポ

イントを指摘する。そして、日中の課税当局による租税政策の協調のために必要であることについて述べていく。

## 1. 国際的タックス・プランニングの重要性

### 1.1 企業活動のグローバル化と国際課税

企業活動のグローバル化という表現が示す通り、企業の経済活動が国境を越えて行われ、生産の拠点やサービスの拠点として海外に子会社を設立し、それらの拠点をネットワークの形態で結びつけて様々な取引を実行している。日本企業においても、海外における生産活動の比重や獲得している利益の比重が高まってきている。

このような国際的な経済活動には、国際的な取引が伴うことになる。企業にとっては、経済活動が国際化あるいはグローバル化すれば、課税の問題も経営戦略上、考慮しなければならないことになる。いわゆる国際課税問題に直面する訳であるが、この国際課税問題について、渡辺智之教授は以下のように定義している<sup>(1)</sup>。

「結論的に言えば、国際課税とは国際的な経済活動に対する課税であり、国際課税における最大の問題は国家間の課税権の配分、より端的には税収の配分、である。また、国際課税制度はこの問題を解決するための制度である」。

国際的な取引が行われた場合の課税について、その取引に伴う課税ベースを各国間でどのように配分するのかということが、国際課税問題の最大のイシューである。課税を実行するためには、経済活動の観察から得られた数量的な情報が基本となる。その中でも特に重要であるのは、経済取引である。その理由について、渡辺教授は「通常、納税者の所得や消費を計測するためには、個々の取引情報を集計し、加工する作業が不可欠だからである」と説明している<sup>(2)</sup>。例えば、企業の場合、そのような課税における数量的な情報は企業の会計システムから得られる。すなわち、企業の会計システムに記録された具体的な数値を用いて計算されるのである。

国際課税問題を解決するための経済学のアプローチから抜け落ちている点として、渡辺教授は以下のことを指摘している<sup>(3)</sup>。

「課税の問題についての経済学的な観点からの分析は、伝統的な課税の理論については、税負担の帰着、課税が経済活動に与える歪みを検討・分析するのが主要な対象であり、課税がどのような取引に着目して行われているのか、という点は必ずしも重要な問題とはされていない

ない。その一方、租税法のアプローチにおいては、取引が分析の対象とされることが多い。取引を分析単位とする法と経済学のアプローチを課税の問題についても適用することが国際課税の分野以外でも重要である」。

課税ベースを各国間でどのように配分するのかという問題を考える際、経済的な取引に着目して課税ベースの配分を行うことができれば合理的であろう。しかしながら、国際的な経済取引のスキームは複雑化してきており、課税問題を考慮する場合、個々の取引について影を切り取るように課税ベースを確定することは難しいかもしれない。その結果、課税ベースの配分は困難を極め、二重課税が排除されないままであるかもしれない。

自国の税収をどれだけ確保できるかが各国にとっての最重要の課題となる国際課税では、二重課税や過重な税負担が生じかねない。各国が国際的な経済活動からより多くの税収を得ようとする目的で課税を行うと国際的な経済活動が阻害される恐れが出てくる。国際的な経済活動が阻害されると、資源配分の歪みが生じ、世界経済の厚生が損なわれる。そこで、国際課税制度の目的は、各国間の課税権の適正な配分をルールとして定めることが基本となる。また、国際的な経済活動の場合、国際的な脱税や国際的な租税回避を防止するためには、各国課税当局間の協力が不可欠である。

上記の目的を達成するための制度の概要として、主に次の3つがあげられる。まず、居住者の国外での経済活動に対する課税、次に、非居住者の国内での経済活動に対する課税、そして、国際租税回避への対抗策である。具体的には、居住者の国外での経済活動に対する課税については、外国税額控除や租税条約によって、非居住者の国内での経済活動に対する課税については、国内法や租税条約によって二重課税を排除する制度が設けられ、国際租税回避への対抗策については移転価格税制、タックス・ハイブン対策税制、過小資本税制などの制度が設けられている。

## 1.2 直接投資とタックス・プランニング

国際課税の仕組みを納税者である企業の立場から考えるとどのようなことがいえるのであろうか。

企業の活動は、多くの取引から成り立っている。取引ごとに課される税は異なっており、その取引が国境を越えて行われる時、同じ取引が国内で行われた時と比べると課税上の取り扱いが全く異なり、極端な場合、税が全くかからない、あるいは支払うべき税の額が少なくなることもありうる。多国籍企業は、グループ全体の世界規模での税引き後利益の最大化を目的に行動している。この目的の達成のために、各取引にどれだけの税が課されるのかを知ることは重要であろう。できるだけ支払う税を少なくするような、取引の組み合わせを考えるための意思決定を行うため

にも、国際課税の仕組みを知っておく必要がある。

そうしたことを考える際には、タックス・プランニングの概念が有効である。タックス・プランニングは、「企業がその税引き後利益の最大化を目的として行う計画的で体系的な節税行動である」<sup>(4)</sup>と言える。タックス・プランニングは、企業戦略全体においても明確な位置付けが必要であり、支払い税額自体を少しでも減少させるための単なる節税とは異なる。

国際的な活動を行う企業にとって、重要な課題となるのは適切なタックス・プランニングを行うことである。国際的な活動を行う企業は、各国の税制の違いを利用して、効果の大きいタックス・プランニングを実行する機会に恵まれる反面、国際的二重課税によって税負担が増大するリスクにもさらされている。国際的タックス・プランニングが有効でありかつ二重課税のリスクを小さくするためにも、自国と相手国の国内法だけでなく、各国間の租税条約についてもよく調べた上でタックス・プランニングを策定し、実行する必要がある。

タックス・プランニングが、単なる節税とは異なる点は、その基本的な考え方として「納税者が課税上の取り扱いが異なる所得を獲得しうる場合に、相対的に高い限界税率を課される所得を相対的に低い限界税率を課される所得に変換することによって（あるいは、相対的に低い限界税率を課される損失を相対的に高い限界税率を課される損失すなわちマイナスの所得に変換することによって）税負担の軽減を図るものである」<sup>(5)</sup>という点にある。タックス・プランニングを行う場合、たとえ課税上のメリットが存在したとしても、それを上回るコストが発生する場合は、企業の税引き後利益をむしろ低下させてしまうかもしれないので、そのタックス・プランニングを実行しない方がよいケースが出てくる。所得の変換に伴って発生する企業が負担しなければならない様々なコストを十分に考慮した上でタックス・プランニングを行う必要がある。

タックス・プランニングにおいて、課税所得が1単位増加した時に生じる現在及び将来の税負担の現在価値である限界税率が重要な指標となる。指標としての限界税率について、渡辺教授は「現在の法定税率だけでなく、将来の法定税率、企業の現在・将来の収益状況、欠損金の繰越・繰戻し制度などにも依存するので、企業ごとに値は異なり、その値を正確に算定することは困難である」<sup>(6)</sup>として、限界税率の算定自体をタックス・プランニングのための手段に過ぎないと述べている。

国際的な企業活動におけるタックス・プランニングを考える際、企業の直接投資に関するタックス・プランニングとして、外国子会社設立に関するものと外国子会社設立後の運営に関するものがある<sup>(7)</sup>。

外国子会社設立に関する意思決定に与える要因としては、内外の収益率の差と内外の税率、投資資金をどのくらいの期間で回収しようとするかということである。例えば、外国子会社を設立した場合、受入国の税率が、本国よりも低い時、受入国に子会社を設立し、そこに収益を蓄積す

ることで、課税を先延ばしにすることができる。いわゆる課税の繰り延べのメリットが発生するわけであるが、このメリットが、受入国の税引き前収益率が低いことのデメリットを上回れば、国内よりも国外に子会社を設立する方が有利になる。軽課税率国やタックス・ヘイブン国に子会社を設立する行動も、この課税の繰り延べのメリットを享受するためのものである。ただし、本国にタックス・ヘイブン対策税制が存在する場合、課税のメリットが得られないばかりか、追徴課税などの新たなコストが生じるために、国際的なタックス・プランニングにおいてはタックス・ヘイブン対策税制の適用を受けないように留意することも重要な要素である。外国に子会社を設立せず、低税率国の親会社を設立し、本国の親会社を子会社とするコーポレート・インバージョンもある。このスキームは、タックス・ヘイブン対策税制の適用の対象にならない。そのため、アメリカでは大きな問題とされてきている。

本国と受入国に税率の格差があり、親会社が子会社との連結ベースで税引き後利益の最大化しようとするならば、子会社を設立した後、どのようなタックス・プランニングが行われるであろうか。このケースでは、本国の限界税率が受入国のそれよりも高い（低い）時、親会社（子会社）の所得を子会社（親会社）の所得に変換すること、つまり、親子会社間の取引価格である移転価格を用いて利益を付け替えるようなタックス・プランニングが策定され、実行される。移転価格税制が存在するために、移転価格を用いた利益の付け替えは際限なく行われることはない。移転価格税制が発動されると、課税当局によって調整された価格で課税所得が計算される。企業にとっては、移転価格税制が発動されないことはもちろんのこと、もし、それが発動された時は、関連会社間の国際取引の際の価格を定める内部ルールの整備、「適正」な価格付けをしていると課税当局に説明ができるようにしておくことが望ましいとされている。

近年、わが国企業が移転価格課税を適用されることが増加している。次節で、移転価格税制の概要とその現状を述べることにしたい。

### 1.3 移転価格税制の概要と現状

移転価格税制は、移転価格を通じた租税回避に対処するために発動される税制である。前述のように、親子会社間あるいは兄弟会社間で国際的な取引が行われ、その取引において用いられる価格を恣意的に操作することで、限界税率の高い企業の所得を限界税率の低い企業へ付け替えることができる。つまり、限界税率の高い企業が存在する国の課税ベースを侵食され、反対に限界税率の低い企業が存在する国の課税ベースが大きくなってしまふ。このような状況は、限界税率の高い企業が存在する国にとって望ましくない。そこで、限界税率の高い企業が存在する国の課税当局は、移転価格税制を発動し、所得の国外移転を防止したり、租税回避に対処したりするのである。

移転価格税制の現状について見てみよう。まず、わが国の企業の海外事業展開は、経済のグローバル化を背景として、急速に進展してきている。この状況を反映して、移転価格による更正処分件数と所得金額は急増している（図1-1）。更正件数については、平成12年から増加の一途をたどっているが、平成17年にはそれまで2ケタであったのが100件を越える119件を記録している。また、更正所得金額は、平成16年に2,000億円を越えるに至っている。平成16年6月末から平成18年6月末の期間に件数で1.9倍、金額で2.6倍となっている<sup>(8)</sup>。

このように、わが国の課税当局による移転価格税制適用が急増していること背景には、①海外利益の増大、②無形資産取引の増大、③「外・外取引」の増大があると指摘されている<sup>(9)</sup>。

まず、①海外利益の増大については、上述したように、わが国企業が海外での事業展開を拡大・深化させることに伴って、海外現地法人の利益が増加しているためである。製造業の海外生産比率の推移を表しているのが図1-2である。この図によれば、平成13年以降、海外生産比率はだ

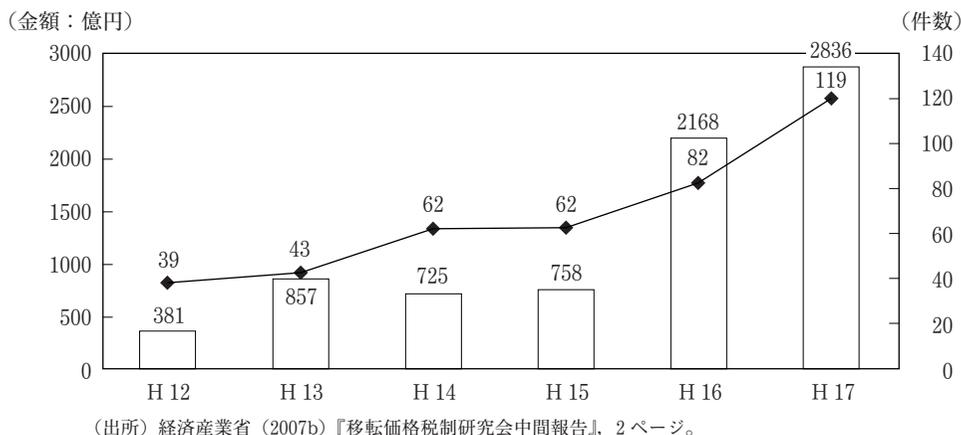


図 1-1 移転価格税制の更正処分件数及び更正所得金額の推移

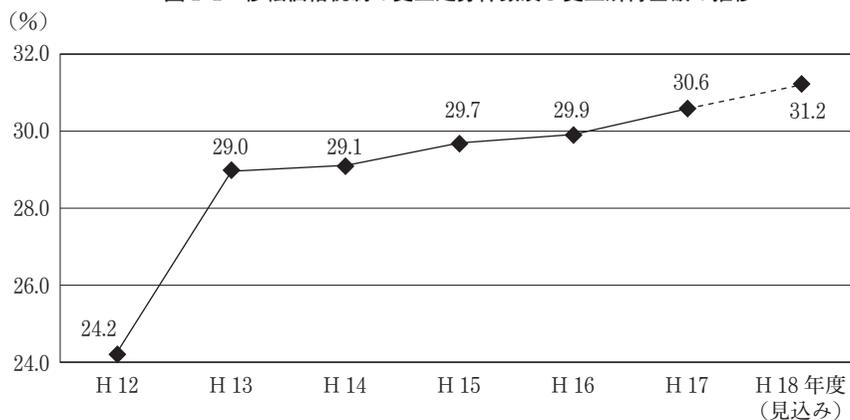


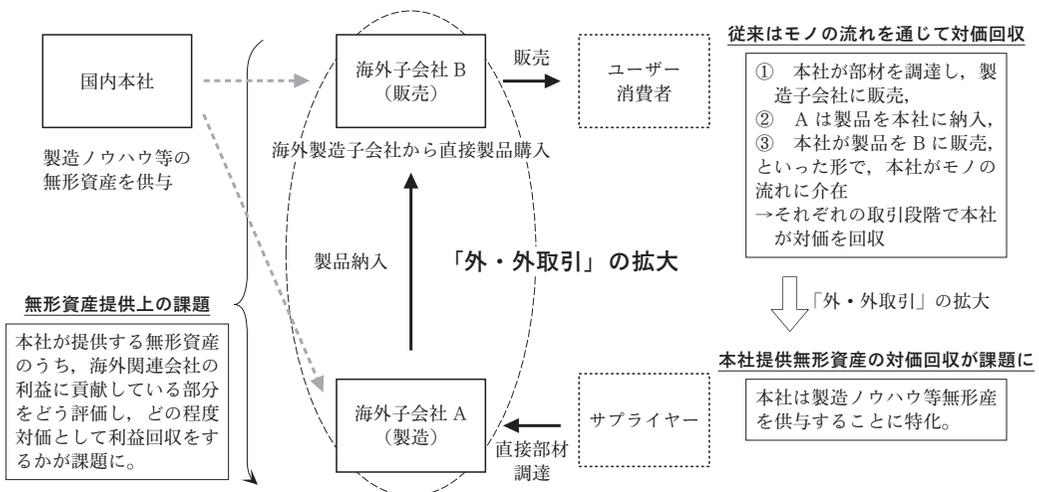
図 1-2 製造業の海外生産比率の推移

いたい3割前後のところまで推移していることが見て取れる。

次に、②無形資産取引の増大については、海外での事業展開を拡大・深化は、その取引形態を複雑化させる。このことに伴い、日本の本社から海外の子会社に対して、無形資産の譲渡や使用許諾が行われ、それをもとにして、海外子会社の利益が得られたと判断される取引が増大している。そもそも、無形資産取引は、「目に見えない取引」であり、個々の取引の事業も大きく異なる。そこで、何をもって無形資産とするのかの判断、無形資産の子会社利益の寄与度、価値評価、その評価に対して適切な対価が支払われているかどうかの判断が難しい。また、取引価格の算定を巡って、比較対象となる取引を見つけ出すことが困難である。これらのことが、企業と課税当局の間で価格算定を巡る見解の相違につながっているのである。

最後に、③「外・外取引」の増大については、近年、国内本社が介在しない、海外子会社ベースで製造から販売までを行う、「外・外取引」が増大している（図1-3参照）。「外・外取引」による海外利益に対して、本社の対価回収が十分でないと判断されるケースが増加している。

移転価格税制において基準となるのは「独立企業間価格（Arm's length Price）」である。この独立企業間価格には、主に次のような問題が存在する。すなわち、比較可能な取引を用いて、独立企業間価格を算定することが困難であるということである。現実には、独立企業間で成立する取引条件を観察できる場合はほとんどないために、何らかの推計が行われなければならない。それゆえに、納税者と課税当局の間に見解の相違が生じることが多い。また、上述した無形資産のように、関連会社間であるので取引が行われる訳で、比較対象取引を見出すために非関連会社間の取引にそれを当てはめて考えること自体に無理がある。



(出所) 経済産業省 (2007b) 『移転価格税制研究会中間報告』, 4 ページ。

図 1-3 「外・外取引」のイメージ

移転価格を巡っては、各国間に基本的に利害対立が存在する。独立企業間価格は、税収の配分を巡る各国の利害対立を調整する基準として、OECDモデル条約や移転価格ガイドラインにも取り入れられている。移転価格税制が発動され、独立企業間価格で企業の課税所得が計算しなおされると、実際の取引で用いた価格の差額分について、親会社のある国と子会社のある国の両方から課税されてしまうという事態が生じる。租税条約がこの両国で結ばれている場合は、納税者である企業からの申し立てに基づいて、両国の課税当局の担当官が相互協議を行う。この協議が合意に達すると、合意の内容にしたがって、双方または一方の国が国内的な措置を行う。この国内的措置が「調整的対応」と呼ばれている。

相互協議のプロセスには時間がかかるし、最終的な合意に至る保証は何もない。そこで、事前確認制度（Advance Price Agreement: APA）という仕組みが利用されることもある。この仕組みは、納税者が課税当局にあらかじめ申し出た独立企業間価格の算定方法等について、課税当局がその合理性を検証し認証を与えた場合には、納税者がその内容に基づいて申告を行っている限り、移転価格税制を発動しないというものである。二国間APAは、両国の課税当局であらかじめ相互協議を行い、納税者と両国の当局が合意しておく仕組みである。

## 2. 中国の移転価格税制

### 2.1 中国の移転価格税制の動向

移転価格税制は、欧米諸国では1950年代から整備が進んでいる。わが国でも、1986年に移転価格税制が導入・整備されている。発展途上国においても、経済のグローバル化の進展に伴い、1980年代後半から導入が進んでいる（表2-1参照）。

表2-1 各国の移転価格税制導入状況

1950年代以前	アメリカ（1921年）
1950年代	イギリス（1951年） フランス（1956年）
1980年代	日本（1986年） 韓国（1989年）
1990年代	中国（1991年）
2000年～	インド（2001年） タイ（2002年） マレーシア（2003年） 台湾（2004年） ベトナム（2005年） シンガポール（2006年） フィリピン（2006年）

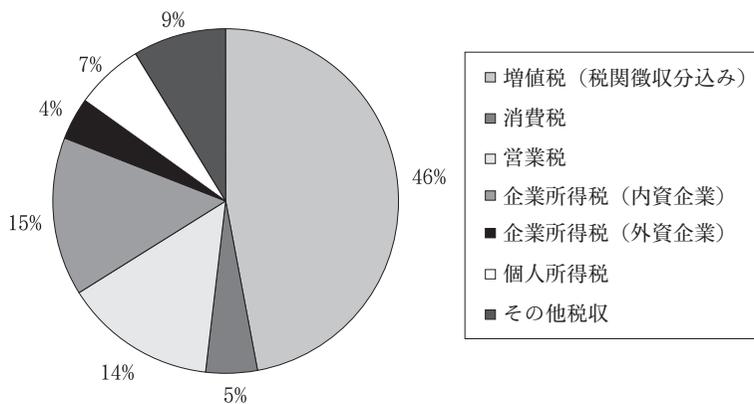
（出所） 経済産業省（2007b），2ページ及び田近・渡辺（2007），136ページを参考に作成。

中国においては、1991年に移転価格税制が制度として導入された。中国の移転価格税制の根拠規定となっているのは、「外商投資企業および外国企業所得税法」と「租税徴収管理法」である。「外商投資企業および外国企業所得税法」の第13条では、関連企業の取引について以下のよう規定されている<sup>(10)</sup>。

「外商投資企業および外国企業の中国国内で設立した生産および経営に従事する機構および場所とその関連企業の取引については、独立企業間の取引に基づいて対価、費用の支払を受けまたは支払わなければならない。独立企業の取引に基づかないで、対価、費用の支払を受けまたは支払い、かつその課税所得額を減少させた場合には、税務当局は合理的に調整を行う権限を有する」。

1998年には、中国税務当局は多国籍企業が関連企業間の移転価格を操作し、意図的な租税回避をしているのではないかとの懸念を表明している。1996年から2000年の間で、外商投資企業の60～65%が欠損であったとする結果が税務当局の統計にも出ている。この表明以降、一貫して、中国税務当局にとって移転価格税制の執行が涉外税収分野の調査重点項目になっている。中国の税収は、間接税が占める割合が高く、直接税が占める割合は全体の4分の1でしかない。外資が優遇されているとはいっても、外貨の40%を稼ぐといわれている外資系企業の中国国家財政に対する貢献度は極端に低く、外資企業所得税は4%しかない(図2-1参照)。公認会計士の近藤義雄氏は、これらの統計の結果をふまえ、「外資系企業に対する集中的な移転価格を筆頭とする調査・更正案件の頻発を引き起こす背景になっているのではないだろうか」と指摘している<sup>(11)</sup>。

中国はOECD加盟国ではないが、その移転価格税制はOECDガイドラインを参考に整備が進



(出所) 田近・渡辺 (2007), 213 ページ。

図 2-1 中国の税収の内訳 (2006 年度)

められている。1998年4月には、移転価格調査を実施する際の指針となる「関連企業間取引の税務管理規定（試行）」が公布された。この規定は、関連企業間の関連関係の認定および取引の申告、関連取引額の認定、調査対象の選定、調査の実施、企業の挙証と挙証に対する税務機関の確認、調査方法の選択適用、税務調査の実施、不服申し立てと訴訟、文書の整理と保存、追跡管理などから成っており、2004年には一部修正が加えられている。その後、事前確認制度に関する規定も公布されている。2007年3月の全国人民代表大会会議では、企業所得税法が統一された。これまで、外商投資企業と内資企業とで別々の法体系となっていたものが統一され、移転価格は外資企業に対する税法から、内外不差別で中国に設立された内国企業に適用されることになる。この統一企業所得税法は2008年1月1日より施行される。

## 2.2 中国の移転価格税制の執行状況

中国の移転価格税制の執行状況をまとめたのが表2-2である。執行体制について、担当官の数は、専任官が全国で約300人、専任を含めると約2,000人の規模である。中国の主要都市には、平均して3~5人の担当が配置されている。比較的早い時期から、中国南部においては移転価格調査が開始された関係で、深圳市、福建省の福州市や厦門市には移転価格調査に経験豊かな担当官がいる。

調査件数については、中国において確定申告を実施している外商投資企業数は約25万社ある。その3割に対して、書面調査の実施を要請する通達があったが、現在は有名無実化していると言われている。移転価格調査は内外不差別の原則により、内資企業にも実施されるべきものであるが、外資企業を対象としている感は否めない。法人税の申告書では、関連企業間の取引実態を詳

表2-2 中国における移転価格調査の執行状況

執行体制	専任官は全国で約300人。専任を含めると約2,000人。 主要都市には平均3~5人の担当者を配置。
調査件数	確定申告実施外商投資企業数：約25万社 量から質への調査重点ポイントの変化 文書化規定を導入し、自主的な移転価格コントロールに期待
3大調査ターゲット	① 連続欠損会社 ② 利益及び欠損の増減が激しい会社 ③ 関連会社取引比率の大きい会社
税務当局の懸念	・ 税収の取り漏れ ・ 実際は高収益、統計上は欠損会社の存在 → 中国投資は儲からないという誤解 ・ 中国合弁パートナーの利益侵害 ・ 外貨の流出

(出所) 日本機械輸出組合 (2006), 65 ページ。

細に記載することを要求しており、申告書を基に、特異な業況にある企業を中心に調査や質問が行われるという傾向がある。

調査のターゲットとされやすい企業には、①連続欠損企業、②利益および欠損の増減が激しい企業、③関連企業取引比率の大きい企業があげられる。移転価格調査の現状は、税収の確保というよりも外資の中国投資が儲からないというマイナスイメージを払拭したいという中国税務当局の思惑が強く表れているとされている。その根拠として、中国では外資企業に租税上の優遇措置を供与しており、欠損企業に更正を行っても税収に直結しないこと、また、連続欠損企業を調査し、税務調整によって過去の累積欠損を解消することを目的とした更正があることも否めないことがあげられよう。

最近の傾向としては、調査官の人数が限られているため、調査の重点ポイントが量から質へと変化していることが指摘される。また、会社が移転価格に自主的に注意を払うことを目的として、文書化（ドキュメンテーション）の制度が導入されることになっている。

### 2.3 日系企業が税務調査に対応するためのポイント

中国に進出した日系企業が税務調査に対応するためのポイントとして、①取引単位ごとに適正な対価が設定されているか、②それが機能やリスクに見合っているのか、③それらが適切な資料に基づいて説明可能かという3点があげられる<sup>(12)</sup>。

まず、①取引単位ごとに適正な対価が設定されているかについては、有形資産取引と無形資産取引のそれぞれに関して、取引の「価格」を意識することが重要であると指摘されている。

有形資産取引では、次のような各ケースで適正な利益水準を得ることが重要である。委託加工契約のケースでは、日本の親会社と中国の子会社、それぞれの利益状況により、日中で移転価格リスクが生じる可能性があるため、中国子会社が委託加工業者として適正な利益水準を得ていることが重要となる。また、香港子会社を通じて取引を行うケースでは、各社がそれぞれの機能とリスクに応じた利益水準を得る必要がある。そして、輸出取引や中国国内で取引を行っているケースでは、双方の粗利の格差に注目した調査が行われることがあるため、移転価格以外の理由や機能・リスクの違いに基づく根拠の洗い出しと、説得性のある裏づけ資料が必要となる。

無形資産取引については、技術供与に関するロイヤリティ等に関する移転価格調査は本格的に実施されていない。その理由は、中国子会社が高率のロイヤリティを支払っている事例が少ないためである。しかしながら、今後は非貿易取引の緩和に伴って、高率のロイヤリティが支払われる事例が増えることから、所定の移転価格の算定方法<sup>(13)</sup>に従って適正なロイヤリティを支払う必要があることが指摘されている。

次に、②それが機能やリスクに見合っているのかについては、移転価格における利益水準の確

表 2-3 リスク負担割合の評価ポイント

研究開発リスク	開発・研究費を実質的に負担しているのはどちらか？
製造リスク	不良品の買取責任はどちらにあるか？ ロイヤリティ、技術指導料の負担は？
在庫リスク	原材料・部品等は買い取りか、無償支給か？
市場リスク	広告費の負担割合はどの程度か？ 販売コミッションを負担しているのはどちらか？
信用リスク	債権回収責任はどちらにあるか？ 売掛金、買掛金の支払いサイトは？
為替リスク	取引に使用される通貨種類は？ 社内レートの設定水準は？

(出所) 日本機械輸出組合 (2006), 67 ページ。

定に当たって、取引において各当事者が果たす「機能」、負担する「リスク」、無形資産の「貢献」といった要素とそこから得られる要素が釣り合う必要がある。つまり、コストの負担があれば、機能を果たしており、リスクを負うとみなされるので、自社がどのような機能・リスクを有するかを明確にしなければならない。リスク負担割合の評価ポイントについては、表 2-3 の通りである。

適正な利益水準の算出に当たって、ベンチマーク・スタディが行われ、統計的手法による他社との比較では、分析対象企業と同様の機能・リスクを持つ企業を選定する。ベンチマーク・スタディは、中国で上場されている企業の財務データを用いる。問題点としては、ベンチマークの比較対象企業が少ないこと、セグメント情報が少ないといったことがあげられる。中国の税務当局もこのような問題を認識していることから、グローバル・データベースを導入し、海外の比較対象となる企業の財務データを使用することについて容認する方向になることが予想されている。

そして、③それらが適切な資料に基づいて説明可能かについては、証拠資料を準備する必要があるが、表 2-4 に示された資料を準備する必要がある。海外関連企業の資料を提出する義務を企業が課されているわけではないが、原則として納税義務者に立証責任があるので、そのような資料を提出せずに移転価格に関する自社の正当性を主張するためには、他の方法および資料を用いて立証を行わなければならない。税務当局によって提出を求められる可能性のある資料として、海外関連会社のセグメント別損益計算書、海外の販売会社のインボイスや納品書、仕切り価格のデータ等である。提出資料がサンプルとして取引母数全体への推計計算に使われることもあるので、対応は慎重にすべきであると指摘されている。また、中国においては、税務当局の更正意見を書面で受領する前の資料提出と補足説明の段階で、納税者の意向を十分に伝えることが重要である。

表 2-4 移転価格調査に係わる準備資料

1. 验资証明	会計事務所による資本金出資証明書
2. 会社設立批准証書	商務部（旧対外経済貿易委員会）発行
3. 企業工商登記証書	工商局発行
4. 合併契約書（合併企業の場合）	
5. 会社定款	
6. フィージビリティ・スタディ報告書	
7. 税務登記証国税局・地税局	
8. 関連会社との契約書	売買契約/金銭消費貸借契約/技術援助契約/商標使用契約/役務提供契約/ リース契約/固定資産・無形資産譲渡契約等
9. 関連会社名リスト及び投資・商流関連図	
10. 直近3年間の監査済決算書	
11. 関連会社取引分析表	※原則として、税務局が作成 製商品国内外販売状況表/製品原価状況分析表 主要製品生産原価・販売収入及び販売原価分析表/費用分析表

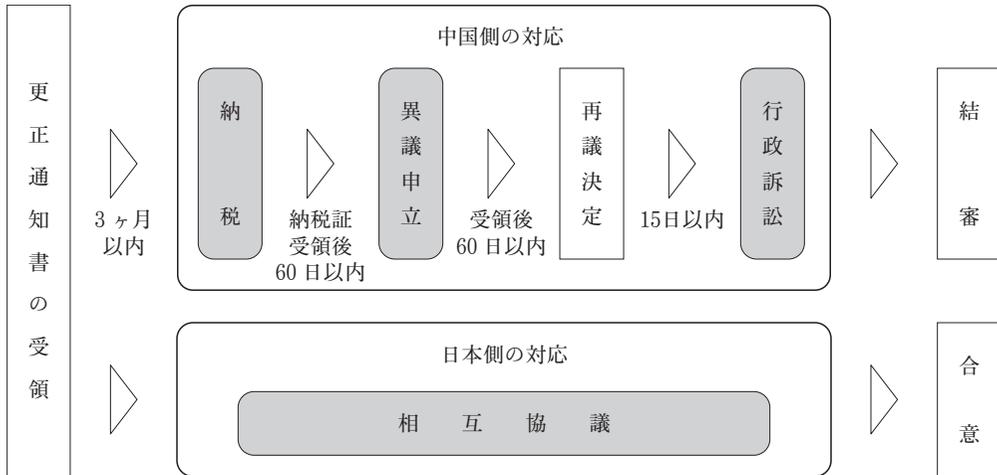
（出所）日本機械輸出組合（2006），68 ページ。

### 3. 日中における租税政策の協調

#### 3.1 移転価格リスクへの対応

移転価格に関する更正を受けた場合の後の対応を示したのが図 3-1 である。一旦納税してから後に異議申し立てを行うことができる。ここで決定が覆らなければ、行政訴訟による救済措置も用意されているが、中国では行政訴訟案件は極めて実例が少ないのが事実である<sup>(14)</sup>。移転価格税制の適用を受けた場合、日中2国間の相互協議によって解決を図る方法もあるが、時間およびコンプライアンスコストがかかり過ぎるかもしれない。事前確認制度は、将来の移転価格のリスクを解消するための手段として有効であると考えられる。そこで、以下では、事前確認制度について述べる。

事前確認制度（Advance Pricing Agreement: 以下 APA）とは、企業と税務当局との間で国外関連者間の取引における移転価格の算定方法やその水準について事前に合意する制度である。この制度は、税の予測可能性を確保するための手段の一つとして位置付けられている。APA には、一国内で税務当局と納税者が取り決めるユニラテラル APA と二国間の税務当局と納税者が取り決めるバイラテラル APA 等がある。APA は 1987 年に日本が世界に先駆けて導入したが、その後、アメリカやオーストラリアで 1990 年代に制度化されている。



(出所) 日本機械輸出組合 (2006), 68 ページ。

図 3-1 更生後の対応

中国において、APA は次のように発展してきた。1990 年代後半から深圳市等において実務が先行する形で事例が積み上げられてきたが、事前確認のガイドラインは無かった。2004 年 9 月には、中国国家税务总局が「関連企業間取引の事前確認実施規定」が公布され、事前確認に関する正式なガイドラインが制定された。2005 年には日中間で第 1 号となるバイラテラル APA が合意に至っている (表 3-1 参照)。

中国の APA のプロセスは、予備会談、正式申請、審査と評価、協議、事前確認協議書の締結、監督の実施という 6 段階に分かれる。APA に関する注意点として次の 4 つの事が指摘されている

表 3-1 中国における事前確認制度

根拠法令	<ul style="list-style-type: none"> <li>・「税収徴収管理法」及び実施細則</li> <li>・国税発 (1998) 59 号/(2004) 143 号通達</li> <li>・「事前確認協議実施細則」(2004 年/118 号)</li> </ul>
実績	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ユニラテラル：130 件 (2004 年累計)</li> <li>・バイラテラル：第 1 号が日中間で成立 (2005 年)</li> </ul>
一般的な流れ	<ol style="list-style-type: none"> <li>① 事前相談</li> <li>② 協議開始に関する合意の通知</li> <li>③ 正式申請</li> <li>④ 審査及び評価</li> <li>⑤ 当局同士の協議及び草案作成</li> <li>⑥ 合意及び署名締結</li> </ol>
特徴	<ul style="list-style-type: none"> <li>・対象期間：3～5 年 (申請年度含む)</li> <li>・審査期間：通常 1～2 年程度</li> </ul>

(出所) 日本機械輸出組合 (2006), 69 ページ。

表 3-2 中国における文書化規定（予測）

根拠法令	<ul style="list-style-type: none"> <li>・「関連企業間取引の関連資料管理法」 2006年12月期から適用対象、近日中に公布が見込まれる</li> </ul>
年度申告資料	年度確定申告時（年度終了後4ヵ月以内）に提出が必要 <ul style="list-style-type: none"> <li>・関連企業間取引の価格についての分析、説明</li> <li>・公正取引価格、営業慣習に基づいていることの説明 (実務上、どのレベルの資料を毎年提出する必要があるか?)</li> </ul>
補足提供資料	<ul style="list-style-type: none"> <li>・税務当局の要求に基づき、以下の資料の提出が要求される経営活動、リスク分析、市場戦略等</li> <li>・国外資料の公証、公認会計士証明等添付義務の可能性</li> <li>・外国語資料の翻訳と期限延長</li> </ul>
週及期間	<ul style="list-style-type: none"> <li>・導入初年度は当該年度を含む過去3年の資料準備を要求される可能性あり</li> </ul>

(出所) 日本機械輸出組合 (2006), 69 ページ。

る。第一に、「匿名申請」の規定が無いため、企業名を明かす形で予備会談を行わなければならないこと、第二に、取引価格の情報収集に関して国内のみならず、国外の比較対象取引・企業の適用に言及していること、第三に、過去3年間の移転価格状況について、事前確認と同様の原則・方法を適用した時に生じる調整額の金額的影響をシュミレーションする必要があること、第四に、協議の過程で得られた事実以外の情報について当該協議に関わる取引に対する以後の調査に用いてはならないことから各地方レベルの国家税務局による調査への牽制効果が期待できることである<sup>(15)</sup>。

タックス・プランニングという観点から見れば、日中間のビジネスが進展していく中、APAを戦略的に使うことも重要である。今後の重要課題として、関連者間の無形資産・役務提供取引についてのAPAがあげられる。その理由は、中国の製造子会社が日本の親会社を経由せずに「外-外」取引を増やしていくケースにおいて、日本の親会社が中国子会社から適正な対価のロイヤリティを徴収しないと日本において移転価格が生じるリスクがあるためである。

前述の通り、中国においても文書化（ドキュメンテーション）規定が導入される予定であり、その制度整備が進められている（表3-2参照）。2006年度決算年度を適用初年度として、適用初年度は、当該年度を含む過去3年分の分析が要求される可能性があると言われている<sup>(16)</sup>。

### 3.2 日中の租税政策協調のために

中小企業を含めた多くの日本企業がアジア諸国で事業を展開するようになって久しい。このようにアジア諸国との相互依存が強まる中、租税政策の面でも協調することが急務であることが指摘されている。

企業の国際的な活動において、課税のトラブルはその妨げになるだけでなく、いずれの国でも

損失となりうる。中国を始めとした、アジア諸国に進出する日本企業の中には進出先の税制を余りよく調べずに進出し、現地で予期せぬ課税や税務調査を受け、戸惑ってしまう企業も少なくない。日本企業は、移転価格税制を含めた課税リスクの最小化に努める必要がある。そのためには、相手国の税制や税務執行の状況、日本の国際課税制度や関係国の租税条約などを十分に調べておく必要がある。これらの情報を調べるに当たって、国際的なネットワークを持つ税務コンサルタントなどの専門家を利用することが効率的である。しかしながら、個々の企業の対応だけでは限界があり、課税当局による対応も重要となる。

日本の課税当局が取ることが望ましい対応として、①日本企業の国際的な事業活動の発展・国際競争力の強化、および②日本の課税権の確保と国際的な脱税・過度の租税回避の抑制という政策的な観点からの二つの目的について、バランスをとりつつ、実現を目指すことが重要であり、この目的を達成するためにアジア諸国との租税政策の協調が重要である<sup>(17)</sup>。

①の目的を達成するために、次の3つの点が重要である。第一に、日本企業に対する課税ルールや税務執行の透明性を欠く国の課税当局にその改善を強く申し入れていくことである。第二に、他国から不当な課税上の扱いを受けている日本企業を守ることも重要である。第三に、適正な税務執行を行う人材育成や制度の整備のための知的支援を行うことである。その際に日本の課税当局が注意すべきことに関しては、各国との租税条約改定交渉において、日本企業の国際競争力の影響について、十分配慮すべきこと、また、日本の国際課税制度が日本企業の国際事業活動に必要な以上の足かせになっていないかという点を検討する必要があることが指摘されている。

②の目的に関して、国際的な脱税・過度の租税回避の抑制については、課税当局同士の協力が不可欠である。2006年9月に、経済協力開発機構(OECD)の税務執行フォーラムから、「国際的な経済活動に伴う脱税・租税回避の問題が深刻化しており、各国の当局間の関係強化が必要である」という共通認識をまとめた「ソウル宣言」が出された。この「ソウル宣言」には、OECD加盟国以外の中国、インド、シンガポールなどのアジア諸国も参加していることは特筆すべき点であろう。

また、課税権の確保については、どこの国にとっても重要な課題である。国際課税のルールは、各国間の課税権の適正な配分を最終的な目的とする。移転価格課税は、海外の関連企業との課税所得の配分を課税当局が調整する制度である。それは、関連企業間の移転価格操作を通じた国際的な所得・経費の付け替えが自国の課税ベースを侵食していると考え、課税当局が自国の課税権確保のために発動する。しかし、移転価格課税が持つ問題は、それが税収の取り合いであるということに起因する。企業にとっては、不適切な価格の操作が無くても、移転価格課税を発動される可能性があり、国家間の争いに巻き込まれることで、大きなコストがもたらされる可能性がある。

移転価格問題は、企業の予見可能性を高めることでその課税リスクを低下させることができる。移転価格に関する OECD ガイドラインや環太平洋税務長官会議（PATA）が示した価格設定の合理的な根拠を示す文書の基準の設定が、企業の予見可能性を高めることに重要な役割をしている。移転価格の理論は、OECD 各国の課税当局が拠り所としてきたものであり、中国もその正式メンバーではないが、WTO に加盟し、各国との協調を重視している現在ではその理論を無視することはできない。

日本は、アジアの中では移転価格税制のパイオニアである。日本の課税当局においては、中国を始めとしたアジア諸国との間で、移転価格のルールに関する何らかの基準についての合意を達成すべく努力する必要がある。また、日中間の租税政策の協調を促進するために、課税当局間の合意形成がその成功の鍵となる。合意形成を行うに当たっては、その理論的な裏づけが必要不可欠であるが、産官学で移転価格の国際的な基礎研究を進めることが重要であると期待されている<sup>(18)</sup>。

## むすびにかえて

本稿では、まず始めに、企業活動のグローバル化が進展していく中、企業が海外に直接投資を行う、あるいは海外で事業を展開する際の重要な課題の内の一つは、進出先の国の税制を含めた国際課税の仕組みを熟知することであり、これをタックス・プランニングの概念を用いて考察した。子会社設立後のタックス・プランニングにおいて、税率の格差を利用して、所得や費用を付け替える移転価格が用いられるが、その対抗策として移転価格税制が適用される。近年、わが国においても移転価格税制の適用が増加しているが、その概要と現状を明らかにした。次に、わが国の多くの企業が海外で事業を行うための進出先として中国を選んでいるが、中国の移転価格税制に関して、その動向と執行状況について概観し、日系企業が税務調査に対応するためのポイントについて3つの点を指摘した。そして、日中間の移転価格課税において、今後、重要になるであろう事前確認制度（APA）に付いて述べた上で、日中の課税当局による租税政策の協調のために産官学が協力して移転価格課税の基礎的研究を推し進めていくことが重要であると結論付けた。

2007 年度の通商白書でも指摘されているように、わが国企業が海外展開を円滑に進めていくための環境整備はますます重要となっていく<sup>(19)</sup>。その環境整備のための税制の課題としては、本稿でも取り上げた移転価格税制がその際たるものである。わが国企業が海外展開を円滑に進めていくために、移転価格税制の執行の透明性・迅速性を確保すること、その予測可能性を高めていくことが重要な課題とされている。2007 年度の税制改正でも、企業の予測可能性の向上のた

めに事前確認制度を円滑化すること、執行体制の整備及び移転価格課税上の明確化が図られることとされている。また、国内のみならず諸外国の移転価格税制の透明性を図る取り組みを行っていくことも重要である。

わが国とアジア諸国とは、相互依存の度合いがますます深まっていくであろう。中国は、製造業を始めとしたわが国の多くの企業が進出先としている。ビジネスについては重要なパートナーであると位置付けられると同時に、日中の今後のビジネスが活発化するかどうかの鍵を握っているのは移転価格税制である。わが国は、アジア諸国の中において、移転価格税制のパイオニアであり、課税当局は、移転価格のルールに関する何らかの基準についての合意を達成すべく努力する必要がある。また、日中間の租税政策の協調を促進するためには、課税当局間の合意形成がその成功の鍵となる。合意形成を行うに当たっては、移転価格税制の制度に関する共通の理解のために、その理論的な裏づけが必要である。そのためには、産官学で移転価格の国際的な基礎研究を進め、移転価格税制の制度に関する共通の理解を深めていくことが重要であると考えられる。

#### 〈注〉

- (1) 田近・渡辺 (2007)『アジア投資からみた日本企業の課税』, 11 ページ。
- (2) 同上書, 12 ページ。
- (3) 同上書, 13 ページ。
- (4) 同上書, 39 ページ。
- (5) 同上書, 40 ページ。
- (6) 同上書, 41 ページ。
- (7) 同上書, 43-51 ページ。
- (8) 経済産業省 (2007b)『移転価格税制研究会中間報告』, 2 ページ。
- (9) 同上書, 3-4 ページ。
- (10) 田近・渡辺 (2007), 210 ページ。
- (11) 同上書, 212 ページ。
- (12) 日本機械輸出組合 (2006)『多国籍企業税務研究会報告書 ― 租税条約及びアジア・中国税制等に関する課題と問題点 ―』, 65-67 ページ。
- (13) 中国における移転価格税制の算定方法は、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法の基本三法に加えて、その他合理的な方法として、利益比準法、利益分割法、取引単位営業利益法などが認められ、これらの中から適切な方法を選択する。日本機械輸出組合 (2006), 66 ページ。
- (14) 日本機械輸出組合 (2006), 67 ページ。
- (15) 田近・渡辺 (2007), 230 ページ。
- (16) 日本機械輸出組合 (2006), 69 ページ。
- (17) 渡辺智之「経済教室 租税政策 アジアと協調を」『日本経済新聞』2007年7月26日。
- (18) 同上。
- (19) 経済産業省 (2007a)『通商白書 2007年度版』, 245 ページ。

## 参考文献

- 経済産業省（2007a）『通商白書 2007 年度版』。
- 経済産業省（2007b）『移転価格税制研究会中間報告書』。
- 近藤義雄（2006）『中国現地法人の経営・会計・税務』中央経済社。
- 田近栄治・渡辺智之編著（2007）『アジア投資からみた日本企業の課税』中央経済社。
- 日本機械輸出組合（2006）『多国籍企業税務研究会報告書 — 租税条約及びアジア・中国税制等に関する課題と問題点 —』アサヒ・エンタープライズ。
- 柳下正和（2001）「租税回避とタックス・プランニング」『城西経済学会誌』第 29 巻第 1 号。
- 渡辺智之（2007 年 7 月 26 日）「経済教室 租税政策 アジアと協調を」『日本経済新聞』

## Tax Policy Cooperation Regarding Transfer Pricing Problem between Japan and China

Masakazu Yanagishita

### **Abstract**

Companies need to have an intimate knowledge of international taxation when they are going to invest and run a business in overseas. This paper discuss about Transfer Pricing problem between Japan and China. First, this problem is considered by a concept of Tax Planning. Most of Japanese companies make inroads into China. Next, tax system of transfer pricing in China is examined about the state of execution. Finally, the tax authorities should perform tax policy cooperation between Japan and China.

**Keywords:** Transfer Pricing, Tax Planning, Direct Investment, Advance Price Agreement, Tax policy