

中国移転価格税制に関する一考察

劉 功 平

- I はじめに
- II 外国投資者による対中直接投資の状況
- III 中国における移転価格税制の発展経緯
- IV 新実務指針の概要及び特徴
- V 中国の移転価格課税リスク管理
- VI おわりに

はじめに

ここ数十年、中国の経済は急速に発展し、外国(中国以外の国または地域。以下、同じ。)の投資者による対中直接投資の実行額は年々増加している。また、外商投資企業¹⁾の数も年々堅調に伸びている。それに伴い、中国の外商投資企業とその企業集団に属する他の企業との間で国境を越えて行われる取引が年々増加しており、取引の内容も益々複雑になってきている。このように変化しつつある中国の経済環境の下で、中国国家税務総局(State Administration of Taxation of People's Republic of China。以下、SATとする。)が直面する国際税収管理に関する課題の一つが移転価格課税問題である。多国籍企業が移転価格を操作してその課税所得を他国へ移転することを防止するために、中国政府は移転価格税制を導入している。

中国における移転価格税制に関してこれまで行われてきた研究の多くは、先進国の移転価格税制の紹介、現在施行されている規制の問題点の指摘、及び改善提案に関するものであった。これに対して本稿では、中国で事業を行っている外商投資企業の視点に立って、中国の移転価格税制関連法令の特徴を論じるとともに、移転価格課税リスク管理について提言を行うこととする。

1) 外商投資企業とは、中華人民共和国の法律に従って中国で中国の投資家と外国の投資家と共同で出資して設立された企業あるいは外国の投資家のみで設立された企業のことである。その法人税率は33%であるが、特別優遇税制の適用により内資企業より税負担がかなり低かった。

本稿は5つの節からなる。第Ⅱ節では、外国の投資者の中国における直接投資の状況を確認する。第Ⅲ節では、中国移転価格税制の発展を3段階に分けて回顧する。第Ⅳ節では、現在施行されている中国の移転価格税制関連法令についてその特徴を明確にする。最後に、中国でビジネスを行う企業に対して中国の移転価格課税リスク管理の提言を行う。

外国投資者による対中直接投資の状況

1979年に改革開放政策が採用されて以来、中国政府は、様々な誘致政策を通じて多くの外資を中国市場に誘致してきた。また、2001年の世界貿易機関への加盟、2008年の北京オリンピックの開催、及び2010年の上海万博の主催などの出来事が、中国の市場の魅力を一層増加させた。さらに、2008年の金融危機により誘発された世界経済不況の対策として、中国政府は4兆元約64兆円という巨額の経済刺激策を打ち出した²⁾。世界全体の経済が負の成長を示していたにもかかわらず、外国の投資者による中国への直接投資は引き続き活発であった。

1983年から2012年まで外国の投資者による対中直接投資額（実行ベース）は³⁾毎年平均2割強の増加となった。しかし、多くの外商投資企業は、毎年連続して赤字の財務報告書を提出してきた。2005年1月～4月、全国規模以上の工業企業⁴⁾は3,893億元約62兆円の利益を実現し、前年同期比で15.6%増えた。一方、外商投資企業は合計1,075億元約1.7兆円の利益に留まり、前年同期比3.5%の減少となった。また、損失を計上している外商投資企業の割合は1988年から1993年ではおよそ35%～40%であったが、1994年から1995年のわずか2年間で50%～60%となり、さらに1996年から2000年では約65%にも達している。その後2005年まではやや減少したが、外商投資企業の損失の割合はなお半分を超えていると指摘されている⁵⁾。損失を計上している企業のうち6割以上は偽装とされており、このような外商投資企業における所得税の流失額は年間約300億元約4,800億円と予想されている⁶⁾。

2) http://www.gov.cn/test2009-03/16/content_1260221_3.htm

3) 中国商務部、http://www.fdi.gov.cn/sinfo/s_33_0.html?q=field7^利用外資統計簡表&r=&t=&starget=1&style=1800000121-33-10000091。

4) 国有企業と年間売上金額が500万円約8千万円以上に達する非国有企業。

5) 『中華工商時報』2005年5月25日。

6) 王俊傑・楊軍・何玉潤稿「転移定價問題與我国对多国籍企業監管」『理論月刊』中国湖北省社会科学聯合会、2005年4期。

こうした背景の下で、1991年に中国政府が初めて法律により移転価格税制を導入した。そして、移転価格を利用した租税回避防止に重点を置き、移転価格税制規制をはじめとする租税回避防止に関する規制を整備してきたのである。

中国における移転価格税制の発展経緯

1979年に改革開放政策が実行されて以来、大量の外資が中国市場に流入した。一方、多くの外商投資企業が損失を計上するか僅かの利益しか計上していないという現象が問題視され、中国における移転価格税制の整備が1980年代後半から始まった。ここでは、移転価格税制の整備過程における重要な法規の公布に合わせて、その発展段階を3つに分けて検討する。

3.1 1987年～1997年

1987年に関連企業間取引に関する地方法規「深セン経済特区における外商投資企業と関連企業との取引に関する税務管理の暫定弁法」⁷⁾(深セン市人民政府[1987]464号文)が公布された。これは、後に中国政府が法律で移転価格税制を導入する時の参考になったと思われる。

1991年、「中華人民共和国外商投資企業と外国企業所得税法」(主席令[1991]第045号。以下、旧所得税法とする)が公布され、その第13条で外商投資企業または外国企業が中国で設立した生産・経営実体は、その関連企業と取引を行う際に、独立企業間取引と同じ代金を受け取り、費用を支払うべきである。なお、これに従わず、且つ、それにより課税所得が減少された場合には、税務機関は適切な方法で課税所得を調整する権限がある。」と定められた。これによって、移転価格税制が法律により初めて正式に導入されることとなった。ここでは、独立企業原則は明確にされていないものの、実際には独立企業原則が適用されている。同年、「中華人民共和国外商投資企業と外国企業所得税法実施細則」が公布され、その第52条から第58条で旧所得税法の第13条と関連して、関連企業、独立企業、適切な調整方法などについて解釈を示している。

1992年版の「中華人民共和國稅收徵收管理弁法」の第24条は移転価格税制の適用対象を「企業あるいは外国企業」と規定した。つまり、内資企業⁸⁾も適用範

7) 中国語原文「深セン経済特区外商投資企業と関連公司交易業務稅務管理の暫行弁法」。

8) 内資企業とは国有資産、集団資産、国内住民資産による創設された企業のことである。その法人税率は33%であった。

囲に入っているのである。なお、「外商投資企業」が中国で子会社または他の内資企業と提携して企業を新設する場合には、(外商による再投資に該当しない)新設された企業は内資企業である。また、同年に公表された「中華人民共和国税収徴収管理弁法実施細則」の第36条から第41条では「中華人民共和国税収徴収管理弁法」第24条について規定している。しかし、いずれも法令条文にとどめたため、執行税務官と企業の双方にとって理解しにくく、執行性は極めて低かった。

一方、移転価格を利用する多国籍企業の所得移転は、中国政府にとって非常に深刻な問題となっており、それを解決しようとして移転価格税制が導入された。また、多国籍企業による所得移転の負の影響として、以下の3点が挙げられている⁹⁾。

第一に、中国の特別優遇税制の目的に反する。外国の投資者が自身の利益の最大化を追求するため利益を他国へ移転すると、中国の国内資本が国外に流出する。従って、中国で再投資が減り短期投資を誘発する懸念がある。また、潜在的な投資者を誘致することに負の影響がある。潜在的な投資者が、ある多国籍企業集団の連結財務情報を基に投資決定を行おうとする場合に、中国地域にある事業の収益状況だけが赤字あるいは非常に少ない利益しか得ていないと判断させ、中国の投資環境が劣っている印象を与える恐れがある。そのため、外国投資者が中国市場へ投資するかどうかについて正しい判断を阻害する。

第二に、中国の税収管轄権を侵害する。多国籍企業の中国の関連事業が莫大な損失を蒙っている、あるいは低いレベルの利益水準に停滞していることは、所得に基づいて徴収される所得税及び関連税金が徴収できなくなることを意味する。多国籍企業が移転価格を利用して利益を他国へ移転することによって、毎年約300億 元(約 4800 億円)以上の税収の流失がもたらされている¹⁰⁾。それと同時に、合弁企業の中国側投資者の利益は、共有すべき利益を他国に移転させたことによって侵害されている。

第三に、中国市場の正常な経済秩序を乱し、競争環境の公平さを壊している。全ての多国籍企業が移転価格を利用して租税回避をしているわけではないので、実績に基づいて税金を納めている企業にとって不公平である。そこで、中国政府は世界貿易機関が主張している自由、公平、公正の競争指針に従うために、企業の正当な権利を保障しながら、移転価格税制問題に対して更なる制度を整備し、

9) 宋増正、陳偉安稿「外商投資企業欠損成因及対策」『税務縦横』2003年5期、p21。

10) 王静波著「外商投資企業転讓定価的税収問題と研究」経済科学出版社、2008年、p5。

執行実務・管理を厳格化する方針を取っている。

中国政府は、多国籍企業の関連企業間取引に対する管理監督に焦点を当て、合法的な租税回避と脱税を区別し、移転価格を操作して所得を海外へ移転する行為を脱税として厳しい処罰を与えている。

3.2 1998年～2006年

1998年5月に「関連企業間業務往来税務管理規定(試行)」(国税発[1998]59号。以下、旧実務指針とする。)が公布され、2004年に「関連企業間業務往来予約定価実施規則(試行)」(国税発[2004]118号)が公布された。また、同年に旧実務指針の内容を一部改正された通達(国税発[2004]143号)が公布された。

旧実務指針は12章52条からなり、移転価格の基本原則、算定方法などが規定されており、関連企業間取引の価格設定に係る税務管理を統一化するために制定された。また、それは経済協力開発機構(Organisation for Economic Co-operation and Development。以下、OECDとする)の『多国籍企業と税務当局のための移転価格ガイドライン(Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations)』(以下、OECD移転価格ガイドラインとする。)の基本原則を参考にして制定されたものである¹¹⁾。旧実務指針は、移転価格税制の執行性を高め、中国の移転価格税制発展過程におけるマイルストーンと評価されている。2002年、「関連企業間業務往来税務管理規定実施細則」が公布され、「関連企業間業務往来税務管理規定(試行)」の規定と関連して適用されている。

2004年10月、SATは旧実務指針の内容を一部補修するため、国税発143号を公布した。実質的な内容の変更はなかったが、第18章で調査された企業は移転価格の算定原則、取引価格及び受取手数料または支払った費用の根拠に関する資料を自主的に提供すべきとされた。また、所得の調整について、第39条では、対応的調整について規定した。さらに、専門知識などの制限を考慮して、移転価格税制にかかる問題への対応権利を地方税務局から市以上レベルの税務局へ移した。同年、SATは「関連企業間業務往来予約定価実施規則(試行)」を発行した。これには事前確認に関する執行実務について詳細に規定されている。

これにより、中国の移転価格税制システムの構築が完了したといえるが、それ

11) Coronado, L and S. Chouf, Pricing Rules and Practice in China-An Overview,"*Tax Management International Journal*, Vol36, No11, November 9, 2007, p561.

中国移転価格税制に関する一考察

らの規制は実務において適用しにくい問題点がいくつかあった。

まず、法令の規定に関する厳密かつ詳細な解釈がないため、納税者だけではなく、執行税務官にとっても難解であった点である。旧所得税法、「中華人民共和国外商投資企業と外国企業所得税法実施細則」、「中華人民共和国税收徴収管理弁法」及び「中華人民共和国税收徴収管理弁法実施細則」など移転価格税制の法律条文は、関連関係の認定、移転価格の算定方法、移転価格調整といった重要な点に関する規定が極めて少量かつ抽象的であり、執行実務では適用しにくかったといわれている。

次に、移転価格の独立企業間価格の算定方法の選択について明らかにされていなかった点である。OECD 移転価格ガイドラインでは、独立企業原則、最適法原則及び比較可能性原則といった 3 つの基本原則を明確にしている¹²⁾。これに対して、旧実務指針の第 1 章第 2 条では、関連企業間取引の価格決定が独立企業間取引で受取るあるいは支払うと予想される金額に一致していないことが原因で企業の納税所得額あるいは納税額を減少させた場合、法律に従って、所得を再調整しなければならないと規定されている。また、比較可能性原則に関しては、第 7 章の移転価格算定方法の選定を見ると、第 28 条から第 32 条まで全て比較可能取引を参照する時に注意すべき要素に関してそれぞれ記述されている。なお、最適法原則と関連付ける文章は筆者の調べる範囲ではなかった。従って、移転価格税制の基本原則を明確にする必要がある。

最後に、移転価格算定方法に関する規定が概括的であった点である。旧実務指針では、有形資産の移転及び譲渡に関して独立価格比準法、再販売価格法及び原価基準法 3 つの方法が比較的詳しく規定されていたが、その他の算定方法については、「独立価格比準法、再販売価格法及び原価基準法が適用できない場合には、その他の合理的な方法を適用して調整を行うことができる。例えば、利益比較法、利益分割法、純利益法等がある。また、企業が申請し、主管税務当局の許可を得れば事前確認を適用することもできる。」¹³⁾と及ぼすに留まった。

なお、利益比較法は米国の移転価格税制において容認されている利益比準法（CPM: Comparable profit method）を参考にした可能性が高く、純利益法は OECD 移転価格ガイドラインにおいて容認されている取引単位営業利益法（TNMM: Transactional net margin method）を参考にした可能性が高いと考え

12) 劉功平稿「OECD 移転価格ガイドラインに関する一考察」『関西学院商学研究』第 66 号、2012 年 9 月、p110。

られる。つまり、SAT は移転価格税制の整備について米国の基準をも参考にしたと思われる。

このように、移転価格税制に関する法令はもとより、旧実務指針において移転価格算定方法の選定原則が不明確であり、移転価格算定方法そのものに関する規定も緻密でなかったため、納税者と執行税務官の双方にとって理解しにくかったと考えられる。そこで、根拠となる条文について理解の差異が生じる。理解が異なるので、実務における執行の効率性が低くなり、地方ごとに執行実務が異なることになると推測される。

3.3 2007年～現在

今日、世界のグローバル化はさらに進んでおり、中国の移転価格税制の整備も国際化が図られている。2007年は、中国の税務システムに大きな変革があり、重大な意義のある一年であったといえよう。その理由は、3月16日に「中華人民共和国企業所得税法」(主席令[2007]第63号。以下、新所得税法とする。)が公布されたからである。

この新所得税法の公布により、以前の内資企業と外商投資企業の税制システムの差異は取り除かれ、全ての企業の法人税率が25%に統一された。また、12月6日、「中華人民共和国企業所得税法实施条例」(國務院令[2007]512号。以下、新所得税法实施条例とする。)が公布され、新所得税等と同時に2008年1月1日から施行された。新所得税法の第6章特別納税調整¹³⁾では移転価格税制の問題から一般的な租税回避防止問題及び過少資本税制問題まで規定されている。さらに、新所得税法实施条例の第109条から123条まで新所得税法の第6章と関連する法令を詳しく解釈している。

続いて、2009年1月8日に、「特別納税調整実施弁法(試行)」(国税発[2009]2号以下、新実務指針とする。)が公布された。Coronadoらは、新実務指針がOECD移転価格ガイドラインを参考にして制定されたと述べている¹³⁾。2009年1月8日に公布されたにもかかわらず、新所得税法と新所得税法实施条例と同じく2008年1月1日より施行された。また、新実務指針の実行とともに、旧実務指針、国税発143号及び国税発118号が廃止となった。新実務指針は中国初の全

13) Coronado, Luis, Patrick Cheung, Jessica Tien and Joanne Su, "Transfer Pricing Rules and Practice in the People's Republic of China," *Tax Management International Journal*, Vol.40, No.5, May 13, p.260.

中国移転価格税制に関する一考察

面的な反租税回避の立法であるといわれている。また、全体の構成を、旧実務指針の移転価格調査を中心においた方針から企業の法律遵守に移行し、事前に移転価格課税問題を解決することに力を入れていることがうかがえる。新実務指針は SAT が長年にわたって経験を蓄積してきた事前確認を含め、国際経験を参考にし、初めて費用分担と過少資本税制も導入した。新実務指針の構成は表1 に示しているとおりである。

表1 新実務指針の構成

第1章	総則	第1条～8条
第2章	関連申告	第9条～12条
第3章	同時文書	第13条～20条
第4章	移転価格算定方法	第21条～27条
第5章	移転価格調査及び調整	第28条～45条
第6章	事前確認	第46条～63条
第7章	費用分担	第64条～75条
第8章	被支配外国企業	第76条～84条
第9章	過少資本税制	第85条～91条
第10章	その他租税回避対策	第92条～97条
第11章	対応的調整及び相互協議	第98条～104条
第12章	罰則	第105条～109条
第13章	附則	第110条～118条

新実務指針の概要及び特徴

新実務指針は移転価格税制、タックス・ヘイブン、過少資本税制などに関する指針であるが、ここでは、主に移転価格税制に関する規定に焦点を当てつつ新実務指針の内容の概要を述べ、旧実務指針との主な違いについて検討する。

4.1 関連申告及び同時文書

(1) 関連関係の判断基準

新実務指針の第9条では、一方の企業と他方の企業または組織・個人(以下、他方の企業とする。)との関連関係の判断基準を、持株比率と資本金・貸付金比率、経営活動及び経営陣などによる実質支配権の有無としている。旧実務指針との相違について、関連関係の認定をより厳しくしたことが見受けられる。新実務指針に加えられた新たな規定は次の通りである。

① 持株比率に関する規定では、新たに仲介企業を利用する場合が加えられた。

- ② 旧実務指針が触れなかった経営陣に関する規定について、双方の企業を兼任する場合と同一の第三者より任命される場合が書き加えられた。
- ③ 実質支配権の有無の判断基準について役務提供の支配関係が加えられた。なお、実質支配権の判断基準が重要視されるようになったことがうかがえる。
今後は、法律上互いに無関係な企業間の取引についても、関連企業間取引と認定される可能性が高くなり、移転価格課税調査を受けざるを得ない場合も起こりうる。

(2) 関連者間取引の情報開示義務

新実務指針の第2章では、関連者間取引を行っている企業に開示義務が付けられている。関連者間取引に関する開示義務については、該当する企業は税務機関に企業年度所得税申告表を提出する際に、「中華人民共和国企業年度関連企業業務往来表」を添付しなければならない。「中華人民共和国企業年度関連企業業務往来表」は、「関連関係表」、「関連取引総括表」、「仕入・販売表」、「役務表」、「無形資産表」、「固定資産表」、「融資資金表」、「対外投資情況表」と「対外支付款項情況表」の9つからなっている。そのうち、「関連関係表」と新たに増加される「対外投資情況表」と「対外支付款項情況表」を除き、旧実務指針では実質的な内容が同じのものを税務当局が作成すると規定されている。従って、新実務指針の施行により、税務当局の業務量が減り、企業の負担が増えたのである。

(3) 同時文書の提供義務

新実務指針の第3章では、一定の条件を満たす企業は税務機関の要求に応じて関連者間取引の同時文書を提供できるように、それを作成・保管する義務があると定められている。同時文書は主に5つの側面を包含している。それは、組織構造、生産経営状況、関連者間取引の状況、比較性の分析、移転価格算定方法の選定及びその理由を説明する書類である。なお、以下のいずれかにあたる企業は、同時文書の作成・保管義務が免除されている。

- ① 年間の関連者間の購入・販売の総額が2億元以下であり、かつ、その他形式の関連者間取引金額が4000万元以下である。
- ② 関連者間取引が施行されている事前確認の範囲内に属している。
- ③ 外資の持株比率が50%未満であり、かつ、中国国内の関連者間のみと取引を行っている。

同時文書の規定に違反した企業には重い罰則が課せられている。一方、旧実務指針では、税務当局が移転価格調査を行う際に対象企業に関連企業間取引の詳細資料の提供を要求しているため、企業にとって同時文書にかかわる経済的な負担はなかった。

4.2 移転価格の算定方法

(1) 移転価格の算定方法の種類

新所得税法の第6章「特別納税調整」の第41条では、関連者間取引の価格決定が独立企業原則に合致せず、一方の関連企業の課税所得を減少させた場合、税務機関は合理的な方法に従って調整を行う権限を有すると規定されている。ここでいう合理的な方法は、新所得税法実施条例の第110条では独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法、取引単位営業利益法、利益分割法及びその他の独立企業原則に従う方法と規定されていたが、新実務指針の第4章では明確に規定されている。

新実務指針における移転価格の算定方法はほぼ OECD と一致しているとみられる。特に、再販売価格基準法と原価基準法については、形式が少し変わったが、計算する数式も規定しており、その考え方は完全に一致していると思われる。加えて、旧実務指針では独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法という基本三法しか明確に定義されていなかったのに対して、新実務指針では基本三法の計算方法まで詳細に紹介した上に、取引単位営業利益法及び利益分割法の定義が明確に規定されている。なお、米国基準を参考にしたと見られる利益比較法はなくなっている。

(2) 比較要素

新実務指針では、上記の独立企業間価格の計算方法を選択するにあたって、比較可能性を分析しなければならないと規定している。また、比較要素を以下の5つに分類し、各計算方法の重要な要素や、適合する取引種類も挙げている。

① 取引資産又は役務の特性

主に有形資産の物理的な特性・品質・数量等、役務の性質・範囲、無形資産の種類・取引形式・期間・範囲及び期待する収益等を含む。

② 各関連企業間取引の参加者の発揮した機能及び負担するリスク

機能には研究開発・設計・仕入・加工・組立・製造・在庫管理・販売・ア

フターサービス・広告・運輸・保管・融資・財務・会計・法律及び人的資源の管理等がある。機能を比較する際に、企業が当該機能を果たすために使用した資産の類似性にも留意しなければならない。リスクには研究開発リスク・仕入リスク・生産リスク・販売リスク・市場リスク・管理及び財務リスク等がある。

③ 契約条件

契約条件として取引の対象・取引数量・取引価格・決済方法及び条件・出荷条件・アフターサービス・付加条件・契約変更及び修正の権利・契約有効期限・契約の終了または更新する権利等が挙げられている。

④ 経済環境

経済環境に関しては主に業界概況・地域・市場規模・市場階層・市場シェア・市場競争の状況・消費者の購買力・商品又は役務の代替可能性・生産要素の価格・運送コスト・政府規制等がある。

⑤ 経営戦略

経営戦略には改革と開発戦略・多角化経営戦略・リスク回避戦略・市場シェア拡大戦略等がある。

なお、旧実務指針では比較性は詳細に規定されておらず、公平な価格を確定するため、関連関係のない企業間の価格を分析して比較することが必要と言及した程度であった。このように、旧実務指針の規定が厳密さを欠いていたことが、新実務指針が公布されるまで移転価格税制に関する解釈が多く発行された一因と考えられる。

4.3 移転価格調査及び所得調整

旧実務指針は、合計12章のうち第4章「調査審計対象の選択」、第5章「調査審計の実施」、第6章「企業の立証と税務機関の確証」、第7章「調整方法の選択」、第8章「税収調整の実施」、第9章「再審議と訴訟」、第10章「案件記録の整理と保管」及び第11章「追跡管理」の8つの章が移転価格の調査管理について規定していた。それに対して、新実務指針の第5章では、移転価格調査及び所得調整などに関して規定している。税務調査の順序は、調査企業の選定及び確定、移転価格の調査及び調整、そして追跡管理となっている。主な変更点として以下の3つがみられる。

- ① 新実務指針では移転価格調査の期間及び遡及調整期間に関する規定がない。これに対して旧実務指針では調査期間が最長5年とされ、遡及調整期間は最長

中国移転価格税制に関する一考察

10年と明確に規定されていた。なお、2012年版の「中華人民共和國稅收徵收管理法實施細則」第56条を参照すれば最長遡及期間は依然として10年であることがわかるが、調査期間の制限に関する規定はない。つまり、移転価格調査の期限の制限がなくなったことを意味する。

② 新実務指針では移転価格調整に関して企業に異議がある場合の再審査に関する規定が詳細になった。しかし、訴訟に関する規定がなくなった。ここから、SATは企業との訴訟に対して消極的な態度をとっていることがうかがえる。

③ 新実務指針は追跡管理期間を旧実務指針の3年から5年に変更した。

以上の3点から、税務当局は移転価格調査・調整を一層厳格化したことが示唆されるほか、企業の移転価格課税リスクが以前より高くなり、移転価格税制の法律順守の負担も重くなったことがわかる。

4.4 事前確認

新実務指針第6章の第46～第63条にわたり、事前確認について規定されている。申請資格は年間の関連企業間取引の総額が4千万元以上(約6.4億円)に達し、かつ関連関係の開示義務及び同時文書の関連規定に遵守している企業に与えられている。事前確認手続には、予備会談、正式申請、審査・評価、協議、締結及び実行状況の管理監督という6つの段階がある。これに対し、旧実務指針では事前確認は第11章「追跡管理」の中に含まれていた。新実務指針では第6章事前確認」として独立して詳細に規定されている。ここから、SATは事前確認を重要と考えていることがうかがえる。

4.5 費用分担契約

中国政府は、中国の移転価格税制の国際化を図るため、初めて費用分担契約(Cost Contribution Arrangements)を導入した。新実務指針第7章の第64条～第75条にわたって費用分担契約に関する規定が設けられている。

「費用分担契約とは、価値ある無形資産を共同で開発・使用する、あるいは役務を共同で提供・受領するための費用を契約参加者の間で分担する契約のことである」¹⁴⁾。費用の分担額は独立第三者が比較可能な条件で支払うであろう金額と一致しなければならない。要するに、費用分担契約を締結する際に、独立企業基準に準拠することが要求されている。また、各費用分担者がその費用から生まれ

14) 有限責任あずさ監査法人中国事業室 /KPMG 編『中国移転価格税制の実務』中央経済社、2009年、p106。

た成果である無形資産に対して特許権使用料を支払う必要がないことも明確にしている。注意が必要なところは、 関連企業間で締結した費用分担契約は SAT まで届け出て、独立企業基準に合致するかどうかの審査を受けなければならない点である。審査が通過した場合は、費用分担契約に基づき支払った費用を損金算入することができるが、審査が通らなかった場合には損金算入できない。また、同時文書を準備・保管することが義務付けられている。それに違反した場合も、費用分担契約に基づき支払った費用を損金として控除できないことになる。

4.6 対応的調整と相互協議

関連者取引の一方が移転価格調整を受けた場合、当該取引の相手先は実際の取引価格をもとに課税所得を計算しているため、その企業グループに対して経済的二重課税問題が生じ、この問題を解消するため、相手先に対応的調整を行うことを認める。また、その相手先が国外にある場合、かつ相手先が租税条約締結国(地域)にあり、租税条約の関連規定に基づき、権限のある当局の間との協議を通じて対応的調整を行うことが相互協議と呼ばれる手続である。¹⁵⁾

新実務指針第 11 章 98 条～第 104 条では、対応的調整と相互協議について定められている。関連企業間取引の一方が移転価格調整された場合、二重課税を解消するため、他方の対応調整を認めなければならないが、租税条約締結国にある関連企業に関わる場合、企業の申請を受け、SAT は租税条約の相互協議の関連規定に基づいて相手国の主管税務総局と協議を行う。また、調整された企業が海外にある相手先に支払った利息、賃貸料及び特権使用費などに対する対応的調整を行わないことと、過少資本に起因するみなし配当に対しても対応的調整を認めないことに留意しなければならない。なお、 国税発 143 号では対応的調整について関連者取引の実況に基づいて調整すると言及したが、相互協議について触れられていなかった。旧実務指針では関連する規定はなかった。

4.7 ペナルティ

税務機関から要求された関連企業と関連企業間取引に関する資料及び同時文書を企業が提供しない、または、虚偽の資料や不完全な資料を提供した場合、税務機関は合理的な計算方法に従い、調査対象企業の納税額を推定することができる。企業は移転価格調整を受け、更正税額が 2008 年 1 月 1 日以降の関連企業間取引

15) 有限責任あずさ監査法人中国事業室 /KPMG 編、前掲書、 p114 による。

に起因した場合には追徴税額に罰金が課せられる。その場合には、調整に対する異議の有無にかかわらず期限内に納付しなければならない。企業は期限内に納付できない場合、法律に従って納付延期手続をしないと遅延罰金が加算される。また、それらの支出は損金として認められない。なお、旧実務指針ではペナルティに関して特に規定されていなかった。

中国の移転価格課税リスク管理

多国籍企業は先進国と発展途上国の税率の差異を利用し、移転価格を通じて租税回避を図ることができるが、各国は経済発展に伴い、移転価格税制を立法し、整備していくという過程をたどる。中国でも1987年に関連企業間取引に関する唯一の地方法律規制「深セン経済特区における外商投資企業と関連企業との取引に関する税務管理の暫定弁法」を深セン地方政府が公布し、1991年に初めて正式な立法として移転価格税制を導入した。この後、20年ほどかかり移転価格税制を整備し、国際化してきた。それにつれて、多国籍企業にとって中国における移転価格を通じた租税回避に伴う移転価格課税リスクが徐々に高くなっている。しかし、中国市場自体は多国籍企業にとって依然として魅力がある。中国の移転価格税制が厳格になったことを理由に、中国におけるビジネスを撤去する多国籍企業は少ないであろう。従って、中国の移転価格税制による課税リスクを低減する方法を考えなければならない。これらの点を念頭に、中国で事業を展開している多国籍企業のための参考として、いくつかの中国移転価格税制への対策を提言する。

5.1 中国移転価格税制の理解及び社員教育

中国で経営している多国籍企業は、中国の移転価格税制課税リスクを最低限にするために、まずは、中国移転価格税制の関連法令及び通達を熟知しなければならない。新実務指針では移転価格調査対象となりやすい企業の特徴について7つのチェックポイントが挙げられている。企業はその中のいずれにあたるかを確認することができる。また最新の関連法令・通達にも注意を払う必要がある。それを入手する方法として、鈴木（2010）は、中国語の原文を読むことが重要で、SATのホームページが有用な情報源であるとしている¹⁶⁾。

16) 鈴木康伸稿「自分で調べる！最新中国税務事情」『国際税務』国際税務研究会、第30巻 第7号、2010年7月、p.72。

次に、税務担当者に対する移転価格税制に関する教育を定期的に行う必要がある。社員に移転価格税制課税リスクに関する考え方を植え付け、防犯意識を喚起する。どの形で行えばよいかについては、企業が所属する税務調査員を招待して社員に教育を施すのはよいのであるが、税務調査員は企業の立場で考えないので、税務事務所の専門家を招待することが不可欠である。そうすることで、移転価格税制課税リスクを作業員のミスから防ぐことができる。

5.2 同時書類の作成及び注意事項

2009年に公布した新実務指針では企業に同時文書作成・保存が義務づけられている。SATは同時文書の収集と分析を通じて調査対象を選ぶ。新実務指針は2008年1月1日より施行されたが、2009年に公布されたため、同時文書の審査は2010年から本格に始まると思われた。さらに、SATは、2010年7月12日に同時文書に関する執行状況の検査に関する通知（国税函[2010]323号）を公布し、各地方税務局に2008年と2009年分の同時文書の検査を要求した。検査の割合は10%以上に達しなければならない。各地方税務局はその結果について、企業の同時文書の質の良さを評価するため、「同時文書の準備状況一覧表」と「年度別の同時文書の準備状況の分析表」を作成してSATに提出する。ここでいう10%以上の検査率は100%検査を行うことを否定していないことに留意しなければならない。従って、企業が質の高い同時文書を作成しておけば、調査対象となる確率がかなり下がると思われる。因みに、同時文書の準備要件に達していない企業も、税務当局の所得更正により同時文書の準備要件を満たすことになるリスクを回避することに配慮すると、同時文書を作成しておくことが賢明であると思われる。

5.3 二国間事前確認の活用

事前確認を利用して、中国の移転価格税制課税リスクを回避することができる。最初の申請には相当コストがかかると思われるが、事前確認を申請する過程で企業の財務・経理担当者が直接に税務当局と話し合いの機会を作ることは、これからの移転価格税制の問題について貴重な経験になる。従って、次回の申請あるいは更新の手続きについてコストダウンを期待することができる。また、事前確認を申請するコストと移転価格調整された場合にかかるコストと比べると、前者のコストの方が低い。移転価格調整により追加課税が課せられた場合には、ペナル

中国移転価格税制に関する一考察

ティが課せられるリスクが高く、税金と加算すると膨大な金額となる。また、税務機関に所得が一度調整されると、その後 5 年間は重点的監視対象となり、企業は同時文書を作成し、6 月 20 日までに税務機関に提出しなければならないことになる。従って、二国間事前確認は中国における移転価格課税リスクを回避する良い手段であると考えられる。

5.4 多国籍企業集団全体における整合性

中国移転価格税制課税リスクを防ぐには、多国籍企業集団における整合性を図らなければならない。海外にある関連企業との整合性も重要であるが、特に中国にある関連企業との整合性を厳守する必要がある。SAT が各法人の事業範囲を厳格に制限していることと中国の広さという 2 つの要因から、多国籍企業は中国の各省あるいは同じ省にいくつかの子会社を設立する例が多くみられる。多国籍企業集団内の各企業は、中国移転価格課税リスク管理問題に関して、所属する税務当局に提出する関連書類の全ての内容を一致させなければならない。

次に、移転価格調査を受ける場合には、調査を受けた子会社だけでなく、多国籍企業集団の各企業の協力が重要である。移転価格の関連資料を税務当局に提出する前に、当該取引と関係ある全ての企業と十分に検討し、各社の保存資料との整合性を保つことが重要である。中国の各省の税務局の情報共有システムは進んでおり、さらに、移転価格調査の関連資料は順次に SAT に提出される。企業集団内部における資料の齟齬が存在すると発見されるリスクが高い。

おわりに

2013年 3 月に習近平が中華人民共和国主席になって以来、中国の経済発展モデルに関して様々な面で本格的な改革が行われている。その一環として中国の金融・税制体制の改革も急がれている。2013年 11 月に開催された中国共産党第 18 回第 3 次大会で可決された「中共中央関与全面深化改革若干重大問題の決定」の第 5 章「深化財税体制改革」では政府の予算管理制度の整備に重点が置かれている。政府の重要な支出項目の予算管理を厳しくし、従来の中国の国内総生産の増加速度と連動して徴収税金額を確定する方法は廃止される。これは、従来の支出とバランスをとるための税収のノルマ制度を排除することを意味している。また、法律に基づいて課税調査・調整を行うことが強調されている。従って、移転価格税制に関する調査・調整も現在施行されている法令を厳格に遵守して行われ

劉 功 平

ると推測できる。企業にとっては、それにより課税の不安定性の要素が一つなくなり、移転価格課税リスク管理を行い易くなる効果があると思われる。

(筆者は、関西学院大学大学院商学研究科博士課程後期課程 2年)

中国移転価格税制に関する一考察

参考文献・資料一覧

- ・ Coronado, Luis, Patrick Cheung, Jessica Tien and Joanne Su. “ Transfer Pricing Rules and Practice in the People’s Republic of China,” *Tax Management International Journal*, Vol40, No5, May 13, 2011.
- ・ Coronado, Luis, and Susana Chou. “ Pricing Rules and Practice in China-An Overview,” *Tax Management International Journal*, Vol36, No11, November 9, 2007.
- ・ Organisation for Economic Co-operation and Development, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* 1995～2010.
- ・ 亀井廉幸著『中国進出企業の移転価格税制対策』 中央経済社、2009年。
- ・ 鈴木康伸稿「自分で調べる！最新中国税務事情」『国際税務』 国際税務研究会、第30巻 第7号、2010年7月。
- ・ 伏見俊行稿「中国税制の動向と今後の展望」『租税研究』 日本租税研究協会、第712号、2009年2月。
- ・ 有限責任あずさ監査法人中国事業室 /KPMG 編『中国移転価格税制の実務』 中央経済社、2009年。
- ・ 劉功平稿「OECD 移転価格ガイドラインに関する一考察」『関西学院商学研究』 第66号、2012年9月。
- ・ 王静波著『外商投資企業転讓定価的稅收問題与研究』 經濟科学出版社、2008年。
- ・ 王俊傑・楊軍・何玉潤稿「轉移定價問題與我国对多国籍企業監管」『理論月刊』 中国湖北省社会科学聯合会、2005年 第4期。
- ・ 宋増正、陳偉安稿「外商投資企業欠損成因及对策」『稅務縱横』 2003年 5期。
- ・ 『中華工商時報』 2005年 5月25日。
- ・ <http://www.fdi.gov.cn/pub/FDI/wztj/wstztj/lywztj/default.htm>(中国商務部統計資料)