

論文題目（和文）

日中移転価格税制の研究
—両国の制度と執行についての比較研究—

論文題目（英文）

**The Transfer Pricing Tax System in Japan and China:
A Comparative Study on the System and Enforcement in the Two Countries**

氏 名： 王 家俊

日中移転価格税制の研究
—両国の制度と執行についての比較研究—

序論

第 1 章	日本における移転価格税制	11 頁
第 1 節	日本における移転価格税制導入の背景.....	12 頁
第 2 節	日本における移転価格税制の沿革.....	17 頁
第 3 節	日本における移転価格税制の規定.....	23 頁
第 4 節	小括.....	59 頁
第 2 章	中国における移転価格税制	61 頁
第 1 節	中国における税制の生成と展開.....	62 頁
第 2 節	中国における移転価格税制導入の背景と沿革.....	72 頁
第 3 節	中国における移転価格税制の規定.....	78 頁
第 4 節	小括.....	93 頁
第 3 章	日本における移転価格税制の執行	96 頁
第 1 節	日本における移転価格税制の執行体制.....	97 頁
第 2 節	日本における移転価格税制の執行方針.....	98 頁
第 3 節	日本における移転価格税制の執行状況.....	101 頁
第 4 節	小括.....	119 頁
第 4 章	中国における移転価格税制の執行	121 頁
第 1 節	中国における移転価格税制の執行体制.....	122 頁
第 2 節	中国における移転価格税制の執行方針と執行状況.....	123 頁
第 3 節	中国の移転価格税制における相互協議と事前確認.....	143 頁
第 4 節	小括.....	161 頁

第5章 日中移転価格税制における無形資産の問題.....	163 頁
第1節 無形資産を巡る移転価格課税上の範囲の問題.....	165 頁
第2節 無形資産の使用により生じた利益の帰属の問題.....	170 頁
第3節 小括.....	186 頁
総括.....	187 頁

凡 例

OECD モデル租税条約	OECD Model Tax Convention on Income and on Capital
国連モデル租税条約	United Nations Model Tax Convention between Developed and Developing Countries
日中租税条約	所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府と中華人民共和国政府との協定。(以後「日中租税条約」と略す)。
通則法	国税通則法
通則令	国税通則法施行令
法法	法人税法
法令	法人税法施行令
法規	法人税法施行規則
法基通	法人税基本通達
所法	所得税法
所規	所得税法施行規則
所令	所得税法施行令
所基通	所得税基本通達
措法	租税特別措置法
措置令	租税特別措置法施行令
措置規	租税特別措置法施行規則
措通	租税特別措置法関係通達
実特法	租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律
実特令	租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律の施行に関する省令
実特規	租税条約実施特例法施行令租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律施行令
事務運営指針	移転価格事務運営要領（事務運営指針）
IFA	国際租税協会（International Fiscal Association）。IFAはOECD税務委員会のシンクタンクとして国連の国際租税専門家会議にもオブザーバー参加しており、世界的にもっとも権威のある租税専門研究団体である。
IRC	アメリカ内国歳入法典(Internal Revenue code)
IRS	アメリカ内国歳入庁（Internal Revenue Service）

企業所得税法	中華人民共和國企業所得稅法 ¹ （中華人民共和國企業所得稅法） 中華人民共和國主席令 第六十三號
企業所得稅法實施條例	中華人民共和國企業所得稅法實施條例 ² （中華人民共和國企業所得稅法實施條例）
特別調整弁法	特別納稅調整實施弁法（試行） ³ （特別納稅調整實施辦法（試行））
稅收徵收管理法	中華人民共和國稅收徵收管理法（中華人民共和國稅收徵收管理法）
試行	立法機關で制定され、その法律の社会効力を試し、問題があれば即時で停止し、修正後に正式公布する場合に使う。
國稅發	中國國家稅務總局が公布する法律効力を有する部門規定
財政部	中華人民共和國財政部（日本の財務省にあたる）
國稅總局 (SAT)	中國國家稅務總局（The State Administration of Taxation） （日本の國稅庁にあたる）
獨立價格比準法	英語：Comparable Uncontrolled Price Method 中国語：可比非受控價格法
再販賣價格基準法	英語：Resale Price Method 中国語：再銷售價格法
原價基準法	英語：Cost Plus method 中国語：成本加成法
取引單位營業利益法	英語：Transactional Net Margin Method 中国語：交易淨利潤法
利益分割法	英語：Profit Split Method 中国語：利潤分割法
殘余利益分割法	英語：Residual Profit Split Method 中国語：剩餘利潤分割法
OECD	經濟協力開發機構 (Organisation for Economic Co-operation and Development)
OECD 租稅委員會	OECD 租稅委員會（CFA：Committee on Fiscal Affairs）を中心に、OECD モデル租稅條約、OECD 移轉價格ガイドライン等の國際協調が重要な分野における國際的に共通の課稅ルールを整備するとともに、各國の有する知見や經驗の共有化を図っている組織である。

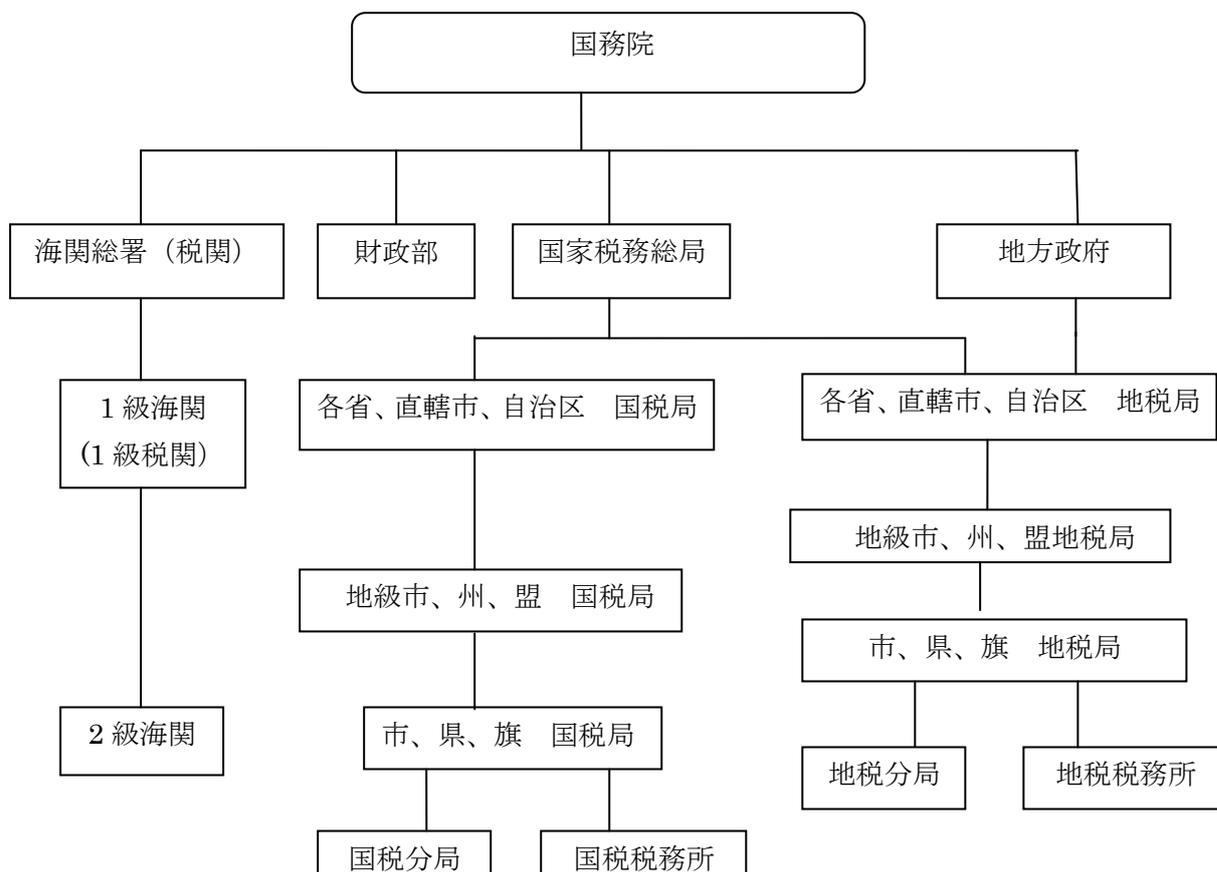
¹ 企業所得稅法は中國の立法機關である全國人民代表大會とその常務委員會によって制定された法規である。立法機關が制定する法規という意味で日本の法律に相当する。

² 中央政府である國務院（日本の内閣に相当）が制定する行政法規である。制定權限は中國憲法 89 條、立法法 56 條に規定がある。條例と呼ばれる名稱が多い。例えば中華人民共和國企業所得稅法實施條例。中國國家稅務總局ホームページ。

（<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136563/n8193451/n8193481/n8193812/8238846.html>）

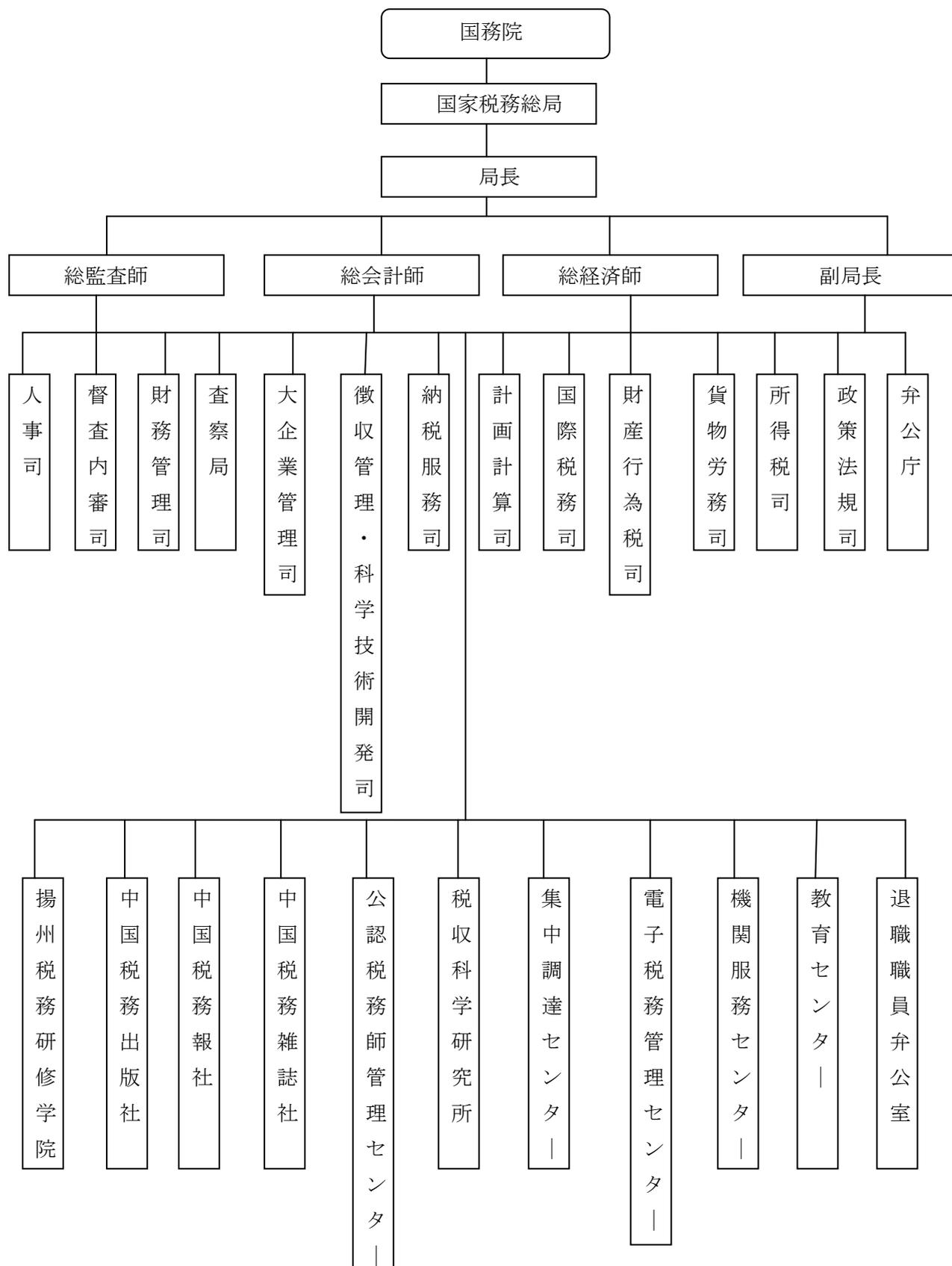
³ 國務院以外の國家機關の行政命令としては、國務院の構成部門である部や委員會（日本の省庁に相当）が制定する多数の規則がある。制定權限は中國憲法 90 條、中國立法法 71 條に規定がある。概念としては「～規則」、「～細則」等の名稱を有するものが多い。しかし、これらの行政命令の名稱の違いは、法形式を區別する意味を持たず、単にその内容を表示しているに過ぎない。實際、「～弁法」、「～制度」、「～準則」等の名稱を有することも多い。例えば「特別納稅調整實施弁法」（試行）等。

図 1：中国の税務行政組織⁴



⁴ 劉佐『新中国税制 60 年』（中国財政經濟出版社、2009 年 9 月）121 頁。

図 2 : 国家稅務總局組織機構



序 論

(1) 研究課題

中国は、改革開放政策により飛躍的に経済が発展し、目覚ましい成長を遂げるとともに、国際経済に占めるその地位、役割も変化し拡大している。そして、数多くの外資企業が中国に進出して、中国市場を開拓している。

1978年の改革開放政策の採用以来2009年までに、中国へ進出した外国企業は68.3万社であり、投資規模は9,544億ドルに達している。しかしながら、この68.3万社の外国企業の6割は赤字企業であると言われている。

中国政府は、この状況は中国への初期投資時のコスト増の影響だけではなく、移転価格を通じた海外への所得移転も原因になっているものと分析している。

こうした現状は、税収の漏出だけでなく、課税の合理性の確保や国家間の税配分の公平性の確保という観点からも問題であり、中国政府はその対策として移転価格課税の強化が必要であるという認識を示している。

中国政府は、移転価格課税強化の具体策としては、企業所得税法及び企業所得税法实施条例、特別調整弁法、税収徴収管理法及び実施細則等の移転価格に関連する法律を制定してきたが、こうした動きに加え、それらの法律自体に存在する不備を補うべく、通達の形で「国税発」を次々と制定して、移転価格制度の整備に積極的に取り組んでいる。

こうした取組を通じ、中国の移転価格税制は一応整備され、制度の大枠は先進国のそれと遜色のないものとなっており、部分的には日本に先行した箇所も存在するようになった。しかしながら、制度の詳細、或いは制度の執行の現状等を精査すると、中国の移転価格税制は、その導入が急であったが故に未だ不十分なところがあると認められる。

即ち、この制度は独立企業間価格という極めて不確定な概念を基本に据えているため、比較となる取引、算定方法の選定等は個々の事例毎に判断しなければならないにもかかわらず、現段階ではそうした具体的な問題に直面した場合の基準となるようなものが明らかにされていないのである。

更には、移転価格税制における独立企業間価格算定については、本来納税者と課税当局双方に納得の行く着地点を目指すものであるにもかかわらず、納税者側の立場を守る配慮が、非常に欠けているように感じられる。

日本においては移転価格税制が1986年に導入され、この間、制度の定着状況に応じた形での法改正、幾つかの個別事例について判例を通じた司法判断の積み重ね、更には課税当局側からこの制度の運用に関する詳細な指針、事例集等の公表等があった。こうした日本の長年に亘る移転価格制度に関する経験の積み重ねは、中国にとっても極めて貴重な指針

になるものと考えられる。

更に、アメリカの移転価格税制は課税庁の側が否認権を行使する否認型制度であるが、日中両国の移転価格税制は納税者が独立企業間価格を申告することを前提にした申告調整型制度をとっており、その意味において、中国移転価格税制のあり方を考える上で日本の経験は資するところが大きいものと考えられる。

筆者としては、こうした観点から日本の制度及び執行の現状分析を通じ、中国の同制度及び執行の問題点を明らかにし、今後の中国移転価格税制のあり方についての提言を行うことを目指すこととしたい。

ところで、日本と中国との経済交流の活発化に伴い、移転価格課税をめぐる問題が両国間で多発していくことが予測されるが、その場合は金額的にも高額で、しかも解決が難しいとされているのが、無形資産関連取引を巡る移転価格問題である。そしてこの問題については、日本でも本格的な検討に着手したのはごく最近のことであり、いわば日中両国にとっての解決すべき共通課題と言っても良い。筆者としては、両国間の移転価格税制のありべき姿を模索していくという点ではこの問題も避けて通ることはできないと考え、上記の提言と併せて、本論文において検討及び論及することとしたい。

(2) 研究方法

本論文は、表題にあるように日本及び中国移転価格税制について、現状と課題、更にはそのあるべき姿に焦点をあてて、制度面と執行面の両サイドからアプローチしたものである。

制度面の検討においては、両国の移転価格税制関連条文等を、直接読み解くことを基本としており、具体的には、日本については移転価格税制を規定する租税特別措置法第 66 条の 4 の 2、同法施行令 39 条の 12、同法施行規則 22 条の 10、更には課税庁側の上記法令の解釈指針となっている措置法通達（法人税編）11 章等の検討を行った。中国については、移転価格税制の整備が急ピッチで進められており、法律としては、企業所得税法、税収徴収管理法、行政法規としては企業所得税法実施条例、更に日本の通達に相当する特別調整弁法等の検討を行った。

また、ここ数年、毎年のように改正がなされ、中国の移転価格税制の細則については、行政法規、通達レベルでは邦語訳のまだないものも多い。筆者としてはこうした規定の最新の原文を入手し、訳出することで日本における先行研究ではまだ紹介されていない部分にまで踏みこんだ検討を行っている。

次に執行面の検討であるが、日本については国税庁の移転価格税制執行の基本方針である移転価格事務運営要領（事務運営指針）、及びその別冊である「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」、国税庁が公表する年報書（国税庁レポート）、「相互協議を伴う事前確認の状況（APA レポート）」という統計データ、そして、移転価格課税事案についての報道記事等も幅広く参考とした。

一方、中国については、国家税務総局の執行の基本方針を明らかにした「国税発」を基本に、国家税務総局から入手できる中国事前確認年度報告等統計データ等の収集に努めたが、公表資料そのものが極めて限定されている現状から、中国租税法学者等の手による、執行の現状について紹介部分等も参考とした。

なお、日本の「移転価格事務運営指針」の 1-2 基本方針の部分において、「OECD 移転価格ガイドライン」を参考とし、適切な執行に努める旨の記述があることから明らかなように、移転価格を所管する各国税務当局にとっては、同ガイドラインの持つ意味は極めて大きい。

確かに、同ガイドラインは租税条約と異なり法的拘束力はないものの、いわば、移転価格制度の国際標準的な役割を果たしており、その適用範囲は執行のみならず、制度のあり方にまで及んでいる。

従って、本論文では制度面、執行面の両面にわたる日中両国が抱える問題点に解決の手懸りを与えてくれるものとして、同ガイドラインについても詳細な検討を行っている。

また、アメリカでは移転価格税制は 1928 年に導入されており、同国は移転価格税制に関し、もっとも豊富な経験を有しており、かつ、同税制の変遷についても常にトップランナ

一の位置にあると言って良い。こうしたことから、本論文ではアメリカの移転価格税制関連規定（内国歳入法第 482 条）等も検討対象としている。

最後に、極めて個別性の強い移転価格税制の適用判断については具体的な係争事例の検討が不可欠である。そうした問題意識のもとで、極めて少数ではあるが、日本、中国の両国の裁判例及び調査事例を検討の俎上にあげるとともに、先進的な事例の紹介という意味でアメリカの裁判例についても論及している。

本論文中に記載の法令、通達は特に記載のある場合を除き 2013 年 9 月現在の状況による。

第1章 日本における移転価格税制

第1節 日本における移転価格税制導入の背景

1. 日本の移転価格税制とは
2. アメリカの移転価格税制とは
3. OECD 租税委員会での議論

第2節 日本における移転価格税制の沿革

1. 概要
2. 主な改正

第3節 日本における移転価格税制の規定

1. 概要
2. 独立企業間価格の算定方法－棚卸資産の場合
3. 棚卸資産の販売または購入以外の取引

第4節 小括

第1章 日本における移転価格税制

第1節 日本における移転価格税制導入の背景

1. 日本の移転価格税制とは

移転価格税制は、国家の課税権確保という観点から適切な調整を行うため、国外関連者との間の取引を通じた所得の国外への流出（所得移転）を防止し、その価格を通常の取引価格（これを「独立企業間価格⁵」と呼ぶ）に算定し直して、課税する制度である⁶。

日本では、1984年から、大蔵省（現財務省）において移転価格税制の導入の検討が始められていた。当時、アメリカは、移転価格税制について詳細な財務省規則を有し、執行にあたっていたが、日本における移転価格税制の導入は必ずしも急がれていたわけではなく、1978年に導入されたタックス・ヘイブン（租税回避地）対策税制と同様に租税特別措置法としての導入が検討されていた⁷。

1986年になって、日本の移転価格税制は、企業が国外にある親会社、兄弟姉妹会社といった関連企業との取引を通じて所得を国際的に移転させることに対処するための制度として導入された。その内容は、租税特別措置法第66条の5（現在は措法第66条の4）に「国外関連者との取引に係る課税の特例」に関する規定として新たに設けられた。

一般的に、親子会社・兄弟姉妹会社等の関連企業との取引では、相互に独立した当事者間の取引（独立当事者間取引）において通常設定される対価（正常対価）と異なった対価で取引を行う傾向がある。このように、独立企業間価格（正常対価）と異なる対価で取引が行われた場合には、取引の当事者である企業の間で所得にゆがみが生じ、各企業の所得が適正所得と異なったものとなるケースが多い。特に、国境を越えてそのような関連者間取引が行われた場合には、所得の国際的移動が生じ、正常対価で取引が行われた場合に比して、国家の税収が増加したり減少したりする結果となってしまう⁸。移転価格税制は、こうしたことに対処するための税制であると定義付けられている。

⁵ 独立企業間価格は措法第66条の4第1項に規定する独立企業間価格をいう。

⁶ 例としては、日本の法人が、国外に所在する国外関連者を通じて製品販売をしている場合、日本の法人により多くの利益を残すためには、国外関連者に販売する製品の価格を高くすることにより簡単にそれが可能になる。他方、国外の関連者により多くの利益を残すためには、製品の輸出価格を低くすることによってそれが可能になる。移転価格税制は、このような恣意的な価格設定でしかも後者の例のように国外への所得移転を防止するために制定されたものである。

⁷ 濱田明子『国際的所得移転と課税——移転価格税制の本質』（法令出版社、2010年）16頁。

⁸ 金子宏『租税法』第17版、（弘文堂、2012年）470頁。

移転価格税制は、課税ルールの濫用に対する対抗措置という意味合いを超えて、国家間税収分配の核心にふれるものである⁹。基本的には相手国の課税主権に立ち入り、その国で生じた課税所得を自国に取り戻すという税制である。従って、場合によっては、ある国による移転価格課税が、相手国の課税権を侵害することになる可能性もある。

2. アメリカの移転価格税制とは

移転価格税制が内容的にも充実し、かつ、積極的運用を行っている国はアメリカである。このアメリカで創設された移転価格税制は、先進国、新興国を問わず、世界各国に普及しつつある。

アメリカの移転価格税制の歴史を見ると、1912年になって、アメリカ連邦議会は、関連する営業体または事業体間の利得、利潤、償却、諸控除または資本の正確な分配または配分を行う目的で、関連する営業体または事業体の勘定を連結する権限を内国歳入庁長官に付与した。更に、1928年には、連結申告・納税条項の一部となっていたこの規定を内国歳入法第45条として独立させ、現行の規定とほぼ同一内容の規定を設けた。この条文は、1954年に内国歳入法第482条¹⁰として規定され、1986年に無形資産取引に係る部分の追加がなされて現在に至っている¹¹。

アメリカは1960年にIRSに「国際調査班」(International Examiners Groups)を新設し、国際的移転価格決定に執行の重点を置くようになってきた。

アメリカ移転価格税制は三つの特徴がある。その内容は、①国際取引と国内取引の両方に適用されること、②納税者に資料提供義務が課されており、当該提出要求に応じないときは課税庁が手許にある資料で課税ができること、③資料提供等の義務違反に対してはペナルティーが課されるほか、訴訟での反証資料の提出にも大幅な制限がなされていることである¹²。こうした特徴にみられるように、適用対象は広範であり、かつ、課税庁に大きな権限が与えられている。

⁹ 増井良啓／宮崎裕子『国際租税法』第2版、(東京大学出版会、2011年)165頁。

¹⁰ アメリカ内国歳入法第482条は「2以上の組織等が同一の利害関係者により直接または間接に所有されまた支配されるとき、脱税の防止または当該組織等の所有を明確に反映するために必要である場合には、財務長官及び代理人は総所得、経費控除・税額控除またはその他の控除を配賦、割当てまたは振り替えることができる。」と規定している。“In any case of two or more organizations, trades, or businesses (whether or not incorporated, whether or not organized in the United States, and whether or not affiliated) owned or controlled directly or indirectly by the same interests, the Secretary may distribute, apportion, or allocate gross income, deductions, credits, or allowances between or among such organizations, trades, or businesses, if he determines that such distribution, apportionment, or allocation is necessary in order to prevent evasion of taxes or clearly to reflect the income of any of such organizations.)” I.R.C§482.

¹¹ 川田剛『移転価格税制』(税務経理協会、2010年)209頁。

¹² 川田、前掲書、209頁。

なお、アメリカの制度は課税庁の側が否認権を行使する否認型制度であるが¹³、同制度を参考とした日本の移転価格税制は、納税者が独立企業間価格を申告することを前提にした申告調整型制度をとっている¹⁴。

3. OECD 租税委員会での議論

OECD（経済協力開発機構）では、国際租税における移転価格税制の問題について、1970年代から租税委員会（Committee on Fiscal Affairs）において検討がなされてきた。この検討を踏まえ、1976年に「国際投資及び多国籍企業に関する OECD 加盟国政府の宣言」は採択され、「OECD 多国籍企業行動指針」が「国際投資及び多国籍企業に関する OECD 加盟国政府の宣言」の付属書として公表された。同指針においては、多国籍企業に対して、移転価格の操作差し控えるとともに、他国における事業活動の関連情報を課税庁に提供することを要請している。

また、1979年には、OECD 理事会が、「移転価格と多国籍企業（Transfer Pricing and Multinational Enterprises）」と題する報告書を採択し公表した。この報告書では、棚卸資産の移転、技術及び商標の移転、役務の提供、資金の貸付につき、それぞれ OECD モデル条約¹⁵第 9 条¹⁶第 1 項の適用のあり方が議論され、独立企業間価格の算定方法を詳細に分析、検討した内容が記されている。

以後、OECD 租税委員会は、数回にわたり移転価格税制問題に関する報告書を公表して

¹³ アメリカ内国歳入法第 482 条

¹⁴ 金子宏「移転価格税制の法理論的検討——我が国の制度を素材として」、樋口陽一他編『現代立憲主義の展開』下巻、（有斐閣、1993 年）449 頁。

¹⁵ OECD モデル租税条約の主な目的とは、国際的な法的二重課税に関する最も典型的な諸問題について、統一的基準に基づいて問題を解決する方法を提供することである。OECD（経済協力開発機構）は、ヨーロッパを中心に先進国が加盟する国際機関で経済統計等のデータを提供する。先進国間での情報交換を通じ、経済成長や貿易の拡大等を目指す。2011 年 7 月時点の加盟国は次の通りである（34 カ国）オーストリア、ベルギー、カナダ、デンマーク、フランス、ドイツ、ギリシャ、アイスランド、アイルランド、イタリア、ルクセンブルグ、オランダ、ノルウェー、ポルトガル、スペイン、スウェーデン、スイス、トルコ、英国、アメリカ、日本（1964 年 4 月 28 日）、フィンランド（1969 年 1 月 28 日）、オーストラリア（1971 年 6 月 7 日）、ニュージーランド（1973 年 5 月 9 日）、メキシコ（1994 年 5 月 18 日）、チェコ（1995 年 12 月 21 日）、ハンガリー（1996 年 5 月 7 日）、ポーランド（1996 年 11 月 22 日）、韓国（1996 年 12 月 12 日）、スロバキア（2000 年 12 月 14 日）、チリ（2010 年 5 月 7 日）、スロベニア（2010 年 7 月 21 日）、イスラエル（2010 年 9 月 7 日）、エストニア（2010 年 12 月 9 日）。

¹⁶ OECD モデル条約第 9 条は、特殊関連者間の取引が「独立企業原則」に従っていなかった場合にのみ、このような課税が認められる旨を明らかにしている。

いる¹⁷。そして、1995年には、ますます進展する経済の国際化に対処するため、1979年の報告書を改訂し、「多国籍企業及び税務当局のための移転価格算定に関する指針（OECD移転価格ガイドライン）」（Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Reports of The OECD Committee on Fiscal Affairs, 1995）を公表した。近年においては、移転価格税制における無形資産の問題と組織再編の問題が討論されている。

OECD加盟国における移転価格税制制度の導入情况及びOECDにおける議論等を踏まえ、日本でも、タックス・ヘイブン対策税制に加え、新たな税制の創設を求める声が高まってきた。更に、1981年3月には、衆議院大蔵委員会で、「所得の海外移転に適応した税制及び執行体制の整備について検討すること」との付帯決議が行われた。

1984年には、移転価格税制の導入に係る検討を行うため、大蔵省主税局長の私的諮問機関として国際課税問題研究会が設けられ、同研究会は1985年8月に報告書を提出した。

1986年12月に公表された、政府税制調査会の次のような答申に基づき、移転価格税制は同年の税制改正により創設された。

1986年の政府税制調査会の答申内容は、「近年、企業活動の国際化の進展に伴い、海外の特殊関係企業との取引の価格を操作することによる所得の海外移転、いわゆる移転価格の問題が国際課税の分野で重要となってきたが、現行法では、この点についての十分な対応が困難でありこれを放置することは、適正・公平な課税の見地から、問題のあるところである。また、諸外国において、すでに、こうした所得の海外移転に対処するための税制が整備されていることを考えると、日本においても、これら諸外国と共通の基盤に立って、適正な国際課税を実現するため、法人が海外の特殊関係企業と取引を行った場合の課税所得の計算に関する規定を整備するとともに、資料収集等、制度の円滑な運用に資するための措置を講ずることが適当である¹⁸。」であった。

日本の移転価格税制の導入の背景には、1980年代、アメリカにおいて日系企業がアメリカの内国歳入庁（IRS）から多額の移転価格課税を被ったことも影響している。貿易不均衡問題に加え、日米間では「税金摩擦」が深刻化し始め、日米間の税金をめぐる紛争としては本田技研工業の子会社であるアメリカ本田の例がある¹⁹。同様の税務上の紛争が他の大手自動車メーカー2社（トヨタ自動車工業、日産自動車）²⁰、カリフォルニア州に進出した松下電器、京都セラミックスのアメリカ子会社を始め数社の日系企業で頻発していた²¹。

¹⁷ 川田『移転価格税制』24頁。例えば、1984年報告書「移転価格算定と多国籍企業—三つの課税問題」、1987年報告書「過少資本」等。

¹⁸ 政府調査会「昭和61税制改正に関する答申」昭和61年12月、5頁。

¹⁹ 「日米“税金摩擦”深刻に——アメリカ税庁、日系企業に追徴金、法解釈で食い違い」日本経済新聞1982年4月7日。

²⁰ 1987年～1988年、トヨタ自動車は約340億円をIRSに支払、日産自動車は約620億円をIRSに支払った（太陽ASG エグゼクティブ・ニュース、2009年3月第73号）。

²¹ 1990年春、IRSが、松下電器、日立製作所、東芝のアメリカ子会社に総額500億円以上を

当時、アメリカによる日系企業に対する多額の移転価格課税は、日本政府に対しても大きなショックを与えた。そして、日米当局による最初の相互協議が 1982 年開催されたが、その中で、アメリカ側には移転価格課税制度があるのに日本側が移転価格制度を制定されていない場合に、日本が一方的受身の立場に立たされることになるので、両国間の対等な交渉を可能にすべく、必要な国内法の整備として移転価格税制の制度化を行うこととなった。従って、日本が移転価格課税を導入したそもそもの発端は、アメリカの移転価格課税が行き過ぎたものにならないよう、対等に協議できることにあった²²。

従前の税法では、恣意的な価格操作による国外への所得移転に対しては、有償または無償による資産の譲渡（法第 22 条第 2 項）、寄付金の損金不算入（法第 37 条）、同族会社の行為計算の否認（法第 132 条）等の規定を適用することにより対応がなされていた。しかしながら、これらの規定では、資産の無償譲渡には対応できても、低額譲渡については対応が難しいこと、寄付金であれば損金算入限度内にある限りその実効が得られないこと、同族会社の行為計算の場合には、持株要件等で同族会社に該当しない法人は適用対象にならない（移転価格税制の関連者は同族会社に限定されない）こと等、一定の限界があった²³。そのため、日本は主要先進国の立法例等も参考にしつつ、国際化時代に即応した移転価格税制の導入が必要となったのである²⁴。

つまり、日本における移転価格税制の誕生はアメリカによる日系企業に対する移転価格課税攻勢に対する対抗措置であったと言える。

追徴課税。同年 11 月、IRS が、富士通のアメリカ子会社に総額 87 億円の追徴課税（太陽 ASG エグゼクティブ・ニュース、2009 年 3 月第 73 号）。

²² 駒宮史博「移転価格税制の導入」、金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010 年）233 頁。

²³ 川田剛『国際課税の基礎知識』七訂版、（税務経理協会、2006 年）294 頁。

²⁴ 川田『移転価格税制』26 頁。

第2節 日本における移転価格税制の沿革

1. 概要

日本の移転価格税制は1986年に導入された新しい制度であったため、最初には執行上の経験がなく、実際に運用してみると、幾つかの問題点があることも明らかとなった。その為、移転価格税制の執行上の経験を踏まえ、制度面及び執行面で以下のように順次改正がなされてきた。

図3：移転価格税制改正のながれ

1986年	移転価格制度の創設
1987年	①権限のある当局間の合意による延滞税の免除及び還付加算金の不加算制度の創設 ②独立企業間価格の算定方法の事前確認の導入（通達）
1991年	①更正の期間制限（いわゆる除斥期間）の延長（3年から6年へ） ②徴収権の時効の延長（消滅時効の1年間進行停止） ③比較対象企業に対する調査権限の創設 ④国外関連者に対する寄付金の全額損金不算入
1992年	相互協議の申立て及び処理に関する通達公表
1999年	事前確認に係る事務運営指針公表
2000年	利益分割法の適用等を明らかにする法令解釈通達改正
2001年	「移転価格税制執行に関する運営指針（移転価格事務運営要領）」を制定
2002年	①連結納税制度の導入に伴い、「法人の国外関連者との取引に係る課税の特例」を追加 ②企業グループ内の役務提供取引に関する事務運営指針を追加
2003年	「国外関連者に関する明細書」に独立企業間価格の「算定方法」欄を追加、記載義務化
2004年	独立企業間価格の算定方法として「取引単位営業利益法」を導入
2005年	①国外関連者の範囲に、内国法人と外国法人との間が保有関係または実質支配関係のいずれかで連鎖している場合を追加 ②連結納税制度を適用する法人に対応し、移転価格事務運営指針等を改正
2006年	①推定課税における算定方法に「取引単位営業利益法」及び「利益分割法」に対応する方法を追加 ②無形資産取引及び費用分担契約の取扱いに関する事務運営指針の改正

2007年	①租税条約の相手国との相互協議に係る納税猶予制度を導入 ②「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」を公表
2008年	①企業グループ内の役務提供取引、国外関連者に対する寄付金及び価格調整金の取扱い等に関する移転価格事務運営指針等の改正 ②「国外関連者に関する明細書」に「従業員の数」、「同一の者による国外関連者の株式等の保有」、「利益剰余金」、「事前確認の有無」の各欄を追加 ③地方税法の2008年度改正で移転価格課税に係る納税の猶予制度を創設
2010年	①文書化義務の法令による明確化 ②取引価格の交渉過程等の検討、推定課税の取扱いに係る事務運営指針の改正
2011年	①独立企業間価格の算定方法の優先順位の見直しや独立企業価格の算定方法の整備 ②独立企業間価格幅の取扱いやシークレット・コンパラブル等、移転価格税制に係る運用上の明確化 ③租税条約の仲裁の申立手続等に関する規定の整備

これらの改正のうち、特に重要な改正は次のような点に係る改正である。

2. 主な改正

(1) 1987年の改正

1987年の改正では、日本が移転価格課税を行った場合において、①独立企業間価格の額につき、権限ある当局間の合意が成立したこと、②相手国が対応的調整を行うこと、③相手国が対応的調整に際し、合意した期間に対応する還付加算金に相当する金額を付さないことの条件を満たす場合には、日本の法人が納税する法人税に係る延滞税のうち、その合意した期間に対応する部分に相当する金額を免除することができると規定された。

また、相手国で移転価格課税が行われた場合において、①独立企業間価格の額につき、権限ある当局間の合意が成立したこと、②相手国でその居住者が納付すべき延滞税に相当する金額のうち合意した期間に対応する金額を免除することの条件を満たす場合には、日本の法人が受領すべき還付加算金のうちその合意した期間に対応する部分に相当する金額を付さないことができると規定された（措法第66条の4第19項）。

(2) 1991年の改正

1991年の改正では、以下の三つの改正がなされた。

① 更正の期間制限の延長について当局による更正処分が可能な期間は、原則として申告時から3年以内とされている（2011年の改正で、5年に延長された）。しかし、移転価格税制においては、その期間を6年とする特例の規定が設けられた（通則法第70条1項）。

② 徴収権は、法定納期限から5年間行使しない場合、時効により消滅することとされている。しかし移転価格税制においては、その更正の期間が3年から6年に延長されていることを受け、徴収権の時効についても、これに合わせ、移転価格課税に伴って生ずる納付税額が過少となった場合または還付金の額が過大となった場合における法人税に係る徴収権の時効を、その法人税の法定納期限から1年間は進行しないこととされることになった。結果として、徴収権の時効も6年となった（措法第66条の4第16項）。

③ 課税当局の調査担当者は、法人が国外関連取引に係る独立企業間価格算定のために必要な帳簿書類等を提示または提出しなかった場合には、独立企業間価格を算定する必要がある時に、その必要と認められる範囲内において、その法人の国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む者に質問し、またはその事業に関する帳簿書類を検査することができるとされた（措法第66条の4第8項）。

法人税調査においては、調査対象法人とその取引先に対して質問検査する権限は認められているが、取引関係のない第三者に対する質問検査権は認められていなかった。

しかし、移転価格税制においては、関連者間取引に係る価格の妥当性を検討する必要があるため、比較可能な第三者取引で成立するであろう価格や利益率等に関する資料等、情報の収集が不可欠であるため、この規定が導入された（措法第66条の4第8項）。このように収集された資料等については、守秘義務があるため課税当局は調査対象法人には開示していない（通則法第126条）。例えば、この収集された資料等を用いて更正が行われた場合には、納税者が課税の根拠を知ることができず、シークレット・コンパラブル問題が生じることになる²⁵。

²⁵ 「シークレット・コンパラブルとは、課税当局が移転価格課税を行うに当たり、同業者に対して質問検査権を行使して比較対象取引に係るデータを入手したことから、守秘義務がかかり、これを納税者に開示できないような場合の当該比較対象取引をいう。」、高久隆太「移転価格税制を巡る諸問題（2）」、『税経通信』2007年3月号27頁。「シークレット・コンパラブルについては、次のような問題点が指摘されている。①守秘義務。守秘義務によりシークレット・コンパラブルが特定されるような情報は開示されないため、納税者はデータ入手が不可能である。②比較可能性。シークレット・コンパラブルが適用される場合、当該コンパラブルは単一の会社または取引である場合が多いため、その一社の固有の特徴や特殊性につき差異の考慮が不十分となる可能性がある。③質問検査権の行使要件。独立企業間価格を算定するために必要とさ

(3) 2004 年の改正

2004 年の改正では、独立企業間価格の算定方法に取引単位営業利益法（Transactional Net Margin Method、以下「TNMM」と記述する）を追加した。この改正は日本の移転価格税制に営業利益をベースとして移転価格の妥当性を検証する独立企業間価格算定方法が導入されたことを意味する。なお、この改正内容は 2004 年 4 月 1 日以降に開始する事業年度から適用された。

取引単位営業利益法の導入の趣旨は、同手法が OECD 移転価格ガイドラインを始め、多数の諸外国において既に導入されていることから、日本の法制度も国際的な協調を図ったものと考えられる。2004 年に導入された取引単位営業利益法は、日本の移転価格税制上、基本三法（独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法）以外の方法である「その他政令で定める方法」の一つとして位置付けられることから、この導入がなされた時点では基本三法が適用できない場合に限り採用することとなった（措法第 66 条の 4 第 2 項）。

(4) 2005 年の改正

2005 年の改正では、国外関連者の範囲に関して、対象法人と外国法人のそれぞれの間が持株関係と実質支配関係のいずれかまたは両方により連鎖している場合や実質支配関係のみで連鎖している場合であっても、その外国法人は国外関連者に該当することとされた（措法第 66 条の 4 第 1 項）。

(5) 2006 年の改正

2006 年の改正では、推定課税における独立企業間価格の算定方法に利益分割法と取引単位営業利益法が追加された。その内容は、国外関連取引が棚卸資産の販売または購入である場合には、利益分割法に対応する方法、取引単位営業利益法に対応する方法及びこれらの方法に準ずる方法に対応する方法を用いることができ、国外関連取引が棚卸資産の販売または購入以外の取引である場合には利益分割法と同等の方法に対応する方法、取引単位営業利益法と同等の方法に対応する方法及び取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法に対応する方法を用いることができることとされた（措法第 66 条の 4 第 7 項）。

れる書類や帳簿の定義が曖昧であるため、最終的に独立企業間価格の算定に必要とされなかったデータについても要求されることがある。」澤田純「移転価格課税の実務上の問題と対策」、『租税研究』第 666 号 138 頁。

(6) 2007年の改正

2007年の改正では、移転価格課税に関して、相互協議の申立てを行う内国法人に対して、移転価格課税に係る法人税の額及びその法人税額に係る加算税の額の納税を猶予する制度が導入された（措法第66条の4の2第1項）。

この内容は、移転価格税制に基づく課税が行われると、二重課税が生じることや、更正金額が多額になる場合が多いこと、相互協議に長期間を要するため企業の負担が重くなることを考慮し、日本の課税当局による更正処分額について、二国間協議の申立てから協議終了後の更正処分額が確定するまでの間、納税の猶予を認めるものである。

また、納税の猶予をした国税に係る延滞税のうち、猶予期間に対応する部分は、免除することとなっている（措法第66条の4の2第7項）。

(7) 2008年の改正

2008年の改正では、相互協議事務運営指針、移転価格事務運営指針等、更には、企業グループ内の役務提供取引、国外関連者に対する寄付金及び価格調整金の取扱い等に関する移転価格事務運営指針を改正した。なお、価格調整金とは既に行われた国外関連取引の対価額を事後に変更する場合に支払われるものであり、その支払いの根拠に合理的な理由が認められない場合は国外関連者に対する寄付金に該当する可能性がある。（事務運営指針参考事例26）

(8) 2010年の改正

2010年の改正では、文書化に関する規定を措法規則に追加するとともに、取引価格の交渉過程等の検討、推定課税の取扱いに係る事務運営指針を改正した。これにより、推定課税規定（措法第66条の4第8項）及び第三者への質問・検査規定発動の一要件である「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」が措置規22条の10で明確化された。これら書類を「遅滞なく提示し、または提出しなかった場合」には、上記二つの規定（措法第66条の4第6項号または8項）が発動される可能性が高くなる。シークレット・コンパラブルの運用に関して、事務運営指針2-5-4では、適用して比較対象を選定した場合には、守秘義務の範囲でその内容等を説明することと明記された。

(9) 2011年の改正

2011年税制改正では、次の4点が改正された。

① ベストメソッドルールが導入された。改正前は、独立企業間価格の算定時に、基本

三法（独立価格基準法、再販売価格基準法及び原価基準法）がその他の方法に優先して適用されることになっていたが、OECD 移転価格ガイドラインがアメリカ財務省規則と同様にベストメソッドルールを採用したことに伴い、独立企業間価格の算定方法の優先順位を廃止し、個々の事案の状況に応じて独立企業原則に一致したもっとも適切な方法を選定する仕組みへと変更した。この変更は 2011 年 10 月 1 日以後に開始する事業年度より適用されることとなった。

② 独立企業間価格の算定方法の整備及び一覽性を確保する観点から、租税特別措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項 1 号が改正され、利益分割法を法令において明確化するとともに、利益分割法の意義を規定した。その内容は、寄与度利益分割法に加え、OECD 移転価格ガイドラインにおいても規定されている比較利益分割法と残余利益分割法を新たに法定するものであった。

③ 独立企業間価格の算定方式における幅に関して、国外関連取引の価格等が、幅の中にある場合には移転価格課税を行わないこと、また、幅の外にある場合には比較対象取引の平均値に加え、その分布状況等に応じた合理的な値を用いた独立企業間価格の算定もできることを運用において明確にした（事務運営指針 3-5）。そして、シークレット・コンパラブルを用いる際に、守秘義務の範囲でその内容を説明するとの運用を徹底することが明示された（事務運営指針 2-5-4）。

④ 仲裁手続きの創設、仲裁手続きに関する事務運営指針の新設等である。改正前は、移転価格課税により条約相手国との間で二重課税が発生した場合、まずは条約相手国との相互協議でその解消を目指すのが通常であった。しかし、相互協議がうまく機能しない事例や時間を要する事例が生じてきたため、2008 年に OECD モデル租税条約が改定され、相互協議条項（25 条）に仲裁手続が導入された。その後、日本でも、2010 年 8 月に改定したオランダとの租税条約、及び同年 11 月に新規に締結した香港との租税協定において仲裁手続を導入した。オランダとの租税条約は 2011 年 12 月 29 日に発効し、香港は 2011 年 7 月 15 日に発効している。両条約・協定とも、2 年以内に協議が合意に至らない場合に、要請があれば仲裁に付託され、その 2 年以内に仲裁決定が実施されることとされている。本規定の導入は、間接的に相互協議の合意に向けた努力を促進する効果があると思われる。

第3節 日本における移転価格税制の規定

1. 概要

(1) 基本的仕組み

日本の移転価格税制は、「法人が、1986年4月1日以後に開始する各事業年度において、当該法人に係る国外関連者との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行った場合に、当該取引につき、当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たない時、または当該法人が当該国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超える時は、当該法人の当該事業年度の所得に係る同法その他法人税に関する法令の規定の適用については、当該国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなす。」と規定されているとおり、「独立企業間価格」の概念を核心に構築されている。(措法第66条の4第1項)

この規定を受け、法令上、措法第66条の4第1項及び措法第66条の4第2項並びに同法施行令(措置令39条の12)に定める特殊の関係及び算定方法を規定し、租税特別措置法施行規則(以下措置規と記述する)(措置規22条)では国外関連者に関する添付すべき資料につき規定している。

また、国税庁により法令解釈の指針として、措置法関係通達(法人税編)11章が定められている。更に、その運用については、国税庁が移転価格事務運営指針を整備し、移転価格税制の適正、かつ円滑な執行の指針としている。

(2) 適用対象者(納税義務者)

移転価格税制の適用対象となる者、即ち移転価格税制に基づく更正が行われた場合において納税義務を負うこととされる者は、各事業年度の所得について日本において法人税の納税義務を有する法人とされている。なお、日本では納税義務者は「法人」だけであり、個人は対象外となっている。

そして、日本の法人税法が適用される次のすべての法人が対象となる。また、適用対象となる法人には、代表者または管理人の定めがある法人格のない社団または財団も含まれる。更に、日本に支店等の恒久的施設を有する外国法人及び不動産等の譲渡所得を有する外国法人も本税制の対象に含まれる。(法第141条)

- ① 普通法人(全所得)
- ② 協同組合等(全所得)
- ③ 公益法人等(全所得、或いは収益事業のみ)
- ④ 人格なき社団等(収益事業のみ)

- ⑤ 国内に恒久的施設を有する外国法人（国内源泉所得のみ）
- ⑥ 国内で不動産の譲渡所得等を有する外国法人（国内源泉所得のみ）

以上の者が、国外関連者で行う取引の対価の額が独立企業間価格と異なることにより、これらの者の（日本国内における）課税所得が減少する場合には、本税制の適用を受けることとなる。

日本の移転価格税制においては、法人のみを対象とし、個人を対象から除外しているが、これは、個人企業による国外関連取引の例が少なく、個人企業による国外への所得移転の例が少ないためにとられた措置とされている。しかし、アメリカの移転価格税制では、法人間の取引に限定せず、パートナーシップ、個人等も対象として規定されている。このため、将来的には日本においても、個人も対象になることが予測される。

(3) 国外関連者

措法第 66 条の 4 第 1 項で規定されている「国外関連者」とは、「外国法人で、当該法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式または出資の総数または総額の百分の五十以上の数または金額の株式または出資を直接または間接に保有する関係その他の政令で定める特殊の関係にあるものをいう。」とされている。（措法第 66 条の 4 第 1 項）

これを受けた措置令 39 条の 12 第 1 項において「特殊の関係」については、次のような場合をいい、「特殊の関係」があるかどうかは、その取引が行われた時の現状において判定されるとされている。

① 親子関係

二つの法人のいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等 50%以上を直接または間接に保有する関係（以下「50%以上の保有関係」と記述する）は株式保有による親子関係と規定している。（措置令 39 条の 12 第 1 項 1 号）

また、「発行済株式等」「直接または間接に保有する株式等」については、その発行価額の全部または一部について払込みが行われていないものがある場合には、その払込みが行われていないものも含まれる。（措置令 39 条の 12 第 1 項 1 号）

② 兄弟姉妹関係

二つの法人が同一の者によってそれぞれその発行済株式等の 50%以上の保有関係がある場合のその関係は株式保有による兄弟姉妹関係という。

これは、日本法人と外国法人とが兄弟姉妹会社等である場合の規定である。日本法人と外国法人が同一の者とそれぞれ 50%以上の保有関係がある場合にも、その外国法人は、国外関連者に該当する。その同一の者が個人の場合は、その個人が自ら保有する株式等だけでなく、その個人と親族関係等にある者の保有する株式等を合計して 50%以上か否かを判

定する。(措置令 39 条の 12 第 1 項 2 号)

③ 実質支配関係

「特定事実」が存在することにより二つの法人のいずれか一方の法人が他方の法人の事業の方針の全部または一部につき実質的に決定できる関係を「実質支配関係」という。

この「特定事実」とは、他方の法人の役員²の 2 分の 1 以上または代表する権限を有する役員が、一方の法人の役員若しくは使用人を兼務している者またはその一方の法人の役員若しくは使用人であった者であること、他方の法人がその事業活動の相当部分を一方の法人との取引に依存して行っていること、他方の法人がその事業活動に必要とされた資金の相当部分を一方の法人からの借入れにより、または一方の法人の保証を受けて調達していること、その他これらに類する事実をいう (措置令 39 条の 12 第 1 項 3 号)。

④ 連鎖支配関係

i) 実質支配関係と持株関係とが連鎖している関係にある法人。

イ 一つの法人が、50%以上の保有関係、または特定事実が存在することによりその事業の方針の全部若しくは一部につき実質的に決定できる関係にある法人。

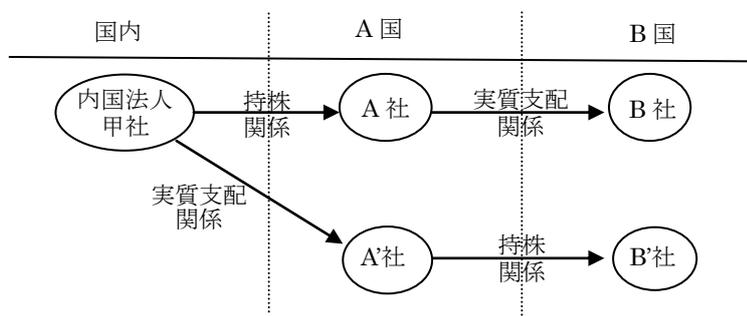
ロ イまたはハに掲げる法人が、50%以上の保有関係、または特定事実が存在することによりその事業の方針の全部若しくは一部につき実質的に決定できる関係にある法人。

ハ ロに掲げる法人が、50%以上の保有関係、または特定事実が存在することによりその事業の方針の全部若しくは一部につき実質的に決定できる関係にある法人。

(措置令 39 条の 12 第 1 項 4 号)

この関係の具体的なイメージは図 4 となる²⁶。

図 4 連鎖支配関係



²⁶ 川田『移転価格税制』40 頁。

ii) 二つの法人が同一の者との間で実質支配関係または持株関係による直接の関係又は連鎖の関係にある法人。

イ 一つの法人が、50%以上の保有関係、または特定事実が存在することによりその事業の方針の全部若しくは一部につき実質的に決定できる関係にある法人。

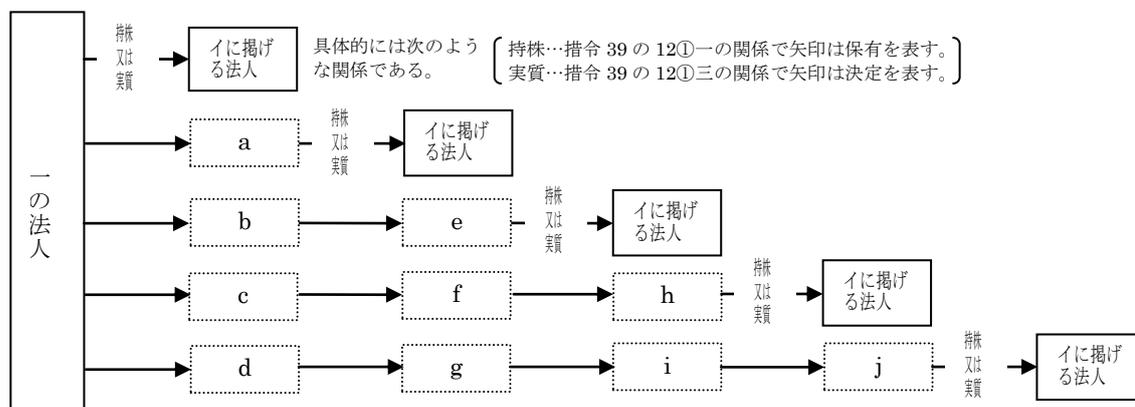
ロ イまたはハに掲げる法人が、50%以上の保有関係、または特定事実が存在することによりその事業の方針の全部若しくは一部につき実質的に決定できる関係にある法人。

ハ ロに掲げる法人が、50%以上の保有関係、または特定事実が存在することによりその事業の方針の全部若しくは一部につき実質的に決定できる関係にある法人。

(措置令 39 条の 12 第 1 項 5 号)

この関係を具体的なイメージは図 5 のようになる²⁷。

図 5 連鎖支配関係



i) 及び ii) は国外関連者の範囲を拡大するために、2005 年度の税制改正により規定されたものである。日本法人と外国法人の関係において、「実質支配関係と持株関係との連鎖によるまたは実質支配関係のみによる間接の支配関係がある外国法人」と「同一の者との間で実質的支配関係と持株関係によるまたは実質支配関係のみによる直接または間接の支配関係がある外国法人」についても、特殊の関係があることを規定するものである。

なお、特殊の関係については、持株関係または実質支配関係により判定することとなるが、持株関係は 50%以上の株式等の保有という客観的かつ明瞭な基準で判定がなされるのに対し、実質支配関係は事業活動の依存の程度や資金の調達具合について個々の事案ごとに具体的、個別的に判断するものであり、納税者と課税当局で判断が分かれる可能性がある²⁸。

²⁷ 川田、前掲書、41 頁。

²⁸ 居波邦泰「国外関連者の範囲」、本庄資編『移転価格税制執行の理論と実務』（大蔵財務協会、2010 年）587 頁。

(4) 国外関連取引

移転価格税制の適用対象となる取引とは、措法第 66 条の 4 第 1 項において、法人が国外関連者との間で行うこれらの取引（資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引）を指す（以下「国外関連取引」と記述する）。(措法第 66 条の 4 第 1 項) 条文で規定した取引には、棚卸資産のような有形資産の販売に加え、役務提供及び無形資産に係る取引も含む。

無形資産に係る取引には、製造用無形資産特許権や商標のように法的保護がされている製造用無形資産以外に、生産方式や販売ノウハウ等の国際移転も含まれており、移転価格課税の対象になる。

措法第 66 条の 4 で除かれる取引とは、措置令 39 条の 12 第 5 項において、外国法人が日本の法人税の課税を受ける国内源泉所得に係る取引とされており、外国法人が国内に恒久的施設を有することで日本の法人税の課税対象となる取引については、除かれることとされている。ただし、その場合でも国内源泉所得に対する法人税が租税条約で軽減され、または免除される国内源泉所得に係る取引は除外取引に含まれず、移転価格課税の適用対象となる（措置令 39 条の 12 第 5 項）。

そして、法人が行うこれらの「国外関連取引」のうち、その取引に係る対価の額が独立企業間価格と相違することで、その法人の日本における課税所得が過少であると考えられる場合に移転価格課税の適用対象となる。

例えば、資産の販売を行ったときに、その対価としての収入金額が独立企業間価格よりも低い場合、また、資産を購入したときに、その対価として支払う金額が独立企業間価格よりも高い場合がこれに該当する。

日本における所得が減少しているとみなされて、移転価格税制の適用を受けると、その国外関連取引は独立企業間価格で行われたものとみなされる。つまり、その国外関連取引に係る対価の額と独立企業間価格との差額は、実際には法人の所得として発生していないにもかかわらず、日本において課税されるべき所得であるとみなされるのである。

なお、法人が国外関連者との取引を非関連者の第三者を通じて行っている場合であっても、次のいずれかに該当する場合には、みなし国外関連取引として移転価格税制の対象にすることとしている。

① 法人とそれら非関連者との間の取引対象とされた資産が、国外関連者に販売、譲渡、貸付または提供されることが、法人がその取引を行ったときにおいて契約その他によりあらかじめ定められている場合で、かつ、その販売、譲渡、貸付または提供に係る対価の額が法人とその国外関連者との間で実質的に決定されていると認められる場合。

② 国外関連者とそれら非関連者との間の取引の対象とされた資産が、法人に販売、譲渡、貸付または提供されることが、国外関連者がその取引を行ったときにおいて契約その他によりあらかじめ定められている場合で、かつその販売、譲渡、貸付または提供に係る対

価の額が法人とその国外関連者との間で実質的に決定されていると認められる場合。(措置令 39 条の 12 第 9 項)

2. 独立企業間価格の算定方法—棚卸資産の場合

日本の移転価格税制では、独立企業原則について明示している条文は、措法第 66 条の 4 であり、その第 1 項では「法人が国外関連者と国外関連取引を行った場合は、その取引に係る対価の額は、独立企業間価格で行ったものとみなす」旨の規定となっている。

そして、独立企業間価格 (Arm's Length Price) とは、国外関連取引と同様の状況の下で、独立第三者 (いわゆる非関連者) との間において同種の取引が行われた場合に成立すると認められる価格をいう。しかしながら、この独立企業間価格の決定は、納税者のみならず、課税当局にとっても数多くの困難を伴う作業である。

それは、例えば移転価格が「精密な科学ではなく」と称される場合があるくらいに難しいものである²⁹。

独立企業間価格は移転価格税制の中核である³⁰。

OECD モデル租税条約第 9 条第 1 項では、独立企業原則が、比較可能性状況下での比較可能な取引において (即ち「比較可能な非関連者間取引」において)、独立企業間であれば得られたであろう条件を参考として利益を調整しようというものであり、多国籍企業グループの構成企業を、一つの統合された事業の不可分な部分ではなく、別個に事業を営む主体として扱うというアプローチに従うものである。これが国際ルールとしての正式な解釈といえよう。

この別個の事業体アプローチは、多国籍企業グループの構成企業を別個の独立した事業体として扱うため、この焦点は、これらの構成企業間の取引の性質、及びその条件が比較可能な非関連者間取引において得られたと思われる条件と異なるかどうかにかかれることとなる。このような関連者間取引と非関連者間取引の分析は、「比較可能性分析」と呼ばれ、独立企業原則を適用する上での核心となっている³¹。

この規定につき同条のコメンタリーにおける独立企業原則では、一方の締約国の課税当局が、企業間に特殊な関係があるため、企業の計算が当該国で生じた真の課税利得を反映していない場合には、特殊関連企業の租税債務の計算上、当該企業の計算を調整することができることを規定している³²。

移転価格税制が特有なのは、その時価の算定の仕組みが独立企業間価格として具体的に

²⁹ 経済開発協力機構『OECD 移転価格ガイドライン——多国籍企業と課税庁のための移転価格算定に関する指針』2010 年版、(社団法人日本租税研究協会、2010 年) 15 頁。

³⁰ 川田『移転価格税制』 51 頁。

³¹ 経済開発協力機構『OECD 移転価格ガイドライン』 14 頁。

³² 川田剛/徳永匡子『OECD モデル租税条約コメンタリー逐条解説』(税務研究会出版、2008 年) 172 頁。

規定されていることである。独立企業間価格の算定方法は、取引の種類に応じ、次のような方法が規定されている（措法第 66 条の 4 第 2 項）。

棚卸資産の販売または購入の場合は、独立価格比準法、再販売価格基準法及び原価基準法である。この三つの方法を基本三法と呼び、その他の基本三法に準ずる方法として、利益分割法、取引単位営業利益法がある。

しかし、2011 年税制改正で独立企業間価格の算定方法の優先順位の見直しが行われ、独立企業間価格の算定方法の優先順位を廃止し、個々の事案の状況に応じて独立企業原則に一致したもっとも適切な方法を選定する仕組みへと変更している。

移転価格税制は、国内法で決定するほか、相手国との間で相互協議等が予定されていること等から、国際課税ルールとの整合性が重要になってくる。そのため、日本の移転価格税制でも独立企業間価格の算定方法について、OECD 移転価格ガイドラインとほぼ同様の独立企業間価格算定方法を規定しており、上記の 2011 年度の改正は、2010 年 7 月の OECD 移転価格ガイドラインの改正を踏まえたものである。

(1) 独立価格比準法（Comparable Uncontrolled Pricing Method）³³

「独立価格比準法」とは、特殊の関係にない販売者と購入者（即ち独立企業）が、国外関連取引に係る棚卸資産と「同種の棚卸資産」を、国外関連取引と取引段階、取引数量その他が「同様の状況の下で売買した取引（比較対象取引）」の対価の額に相当する金額を独立企業間価格とする方法である。

国外関連取引と取引段階、取引数量その他の差異のある状況であっても、その差異により生じる対価の額の差を調整できるならば、当該取引を比較対象取引とすることができる（措法第 66 条の 4 第 2 項 1 号）。

独立価格比準法は、国外関連取引と比較可能な取引の「価格」そのものを独立企業間価格とするものである。この場合には、三つの条件が必要となる。

- i 特殊の関係にない売手と買手との取引であること。
- ii 国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産の取引であること。
- iii 国外関連取引と取引段階（卸売か小売か等）、取引数量が同様の状況下で行われた取引であること³⁴。

「同種の棚卸資産」とは、国外関連取引に係る棚卸資産と性状、構造、機能等の面で物理的・化学的に相当程度の類似性のある製品をいうとされているが、取引される製品が、例えば、ブランド製品である場合には、物理的・化学的に同一であっても、ブランドの影響により「同種」の製品といえない場合がある。ただし、これらの一部について差異があ

³³ 措法第 66 条の 4 第 2 項 1 号イに掲げる方法をいう。国税庁「移転価格事務運営要領（事務運営指針）」別冊参考事例集事例 1。

(<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/050428/00.htm>)

³⁴ 羽床正秀／古賀陽子『移転価格税制詳解』（大蔵財務協会、2009 年 6 月）36 頁。

る場合であっても、その差異が対価の額の算定に影響を与えないと認められるときは、同種の棚卸資産として取り扱うことができる。

そして「同様の状況」の判定においては、取引段階、取引数量、取引時期、引渡条件、支払条件、取引状況等が考慮されるべき重要な要素となる。また、ブランド製品の取り扱いに関連して、売り手が買手に対して製品販売に付随して何らかのサービスを提供していないか、特許権、ノウハウ、暖簾、商標のような無形資産を提供しているかどうかといった点についても、比較可能性の判定において考慮すべきであるとされている³⁵。

「独立価格比準法」は、対象とされる国外関連取引に係る価格と比較対象取引に係る価格を直接比較する方法であるため、独立企業間価格の算定方法としてはもっとも基本的なものであり、「比較可能な取引をみつけられれば、もっとも望ましい方法である」とされている。しかし現実には、厳密な比較対象取引が存在する例は稀であり、独立価格比準法を選定する場合には、何らかの形で差異の調整を行うことが必要になる場合が多いと考えられる。そのため、この算定方法は実務においてはそれほど利用が多くない。

³⁵ 濱田『国際的所得移転と課税』37頁。

図 6： 独立価格比準法 輸出

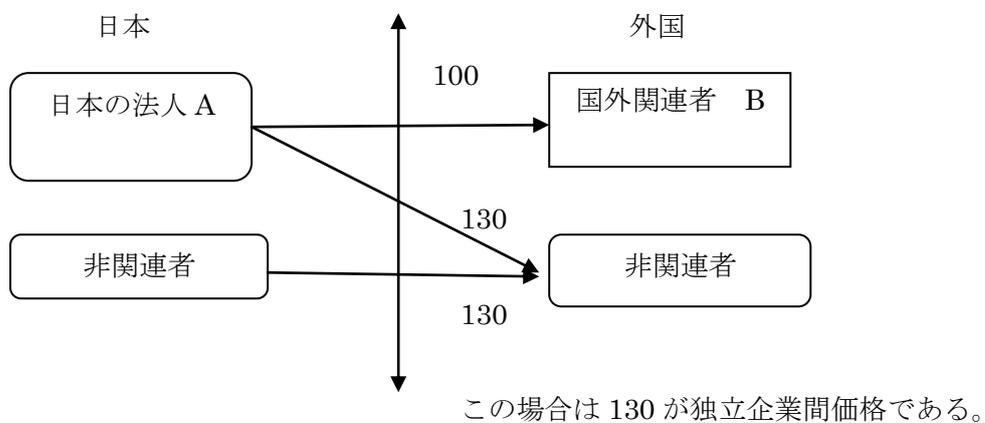
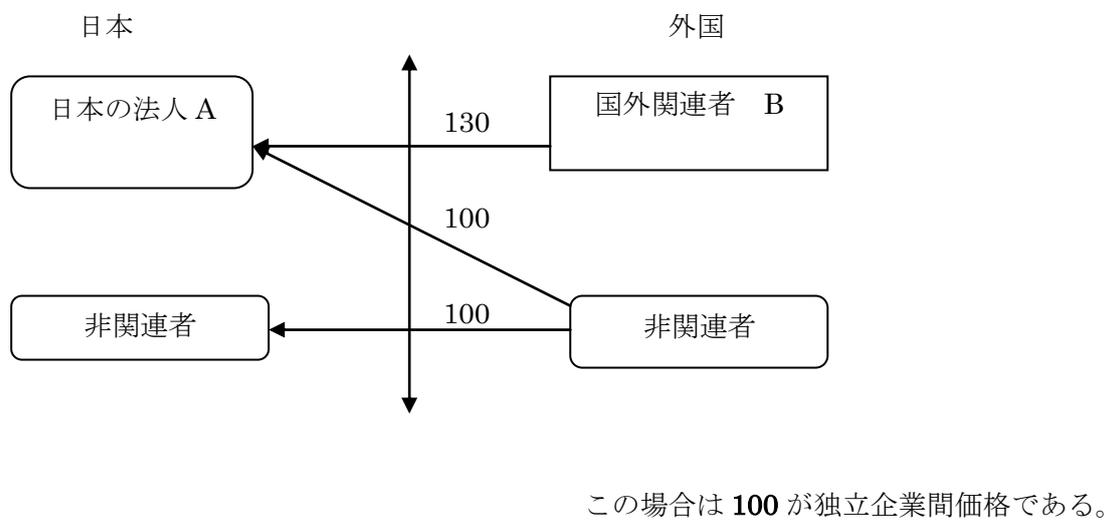


図 7： 独立価格比準法 輸入



なお、独立価格比準法を適用するためには、①比較される取引間またはそれらの取引を行う企業間の差異が自由市場における価格に大きな影響を与えないこと、または②そのような差異の重大な影響を排除するために相当程度正確な調整を行うことができることが必要とされている³⁶。(OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.14)

しかし、関連者間取引に十分類似し、価格に重大な影響を及ぼす差異のない独立企業間の取引を見出すことは難しいであろうし、³⁷差異が価格に重大な影響を及ぼす場合には、相当程度正確な調整ができない限り、独立価格比準法の信頼性は減少する(OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.15)。独立価格比準法を適用することが難しい場合には、関連者間取引における粗利益という、より直接性の低い指標で比較する必要が生じる。

独立企業間価格の算定方法のうち、取引の価格を直接比較する独立価格比準法は、独立企業間価格をもっとも直接的に算定することができる長所を有している。また、売上総利益に係る利益率に基づき算定された価格を比較する再販売価格基準法及び原価基準法は、独立価格比準法に次いで独立企業間価格を直接的に算定することができる長所を有することになる。したがって、もっとも適切な方法の選定に当たり、措通 66 条の 4 (2) -1 の

(1) から (4) までに掲げる要件等を勘案した結果、もっとも適切な方法の候補が複数ある場合において、独立価格比準法の適用における比較可能性が十分であるとき(国外関連取引と比較対象取引との差異について調整を行う必要がある場合は³⁸、当該調整を行うこ

³⁶ 経済開発協力機構『OECD移転価格ガイドライン』37頁。原文は(Paragraphs2.14: ①none of the differences (if any)between the transactions being compared or between the enterprises undertaking those transactions could materially affect the price in the open market; or, ②reasonably accurate adjustments can be made to eliminate the material effects of such differences.) となっている。OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Paris: OECD, 2010, p.63.

³⁷ 経済開発協力機構、前掲書、37頁。原文は(Paragraphs2.15:It may be difficult to find a transaction between independent enterprises that is similar enough to a controlled transaction such that no differences have a material effect on price.) となっている。
Ibid., p. 63.

³⁸ 措通 66 条の 4 (2) -1 の (1) から (4) までに掲げる要件は以下のようになっている。

- (1) 独立企業間価格(同条第 1 項に規定する独立企業間価格をいう。以下同じ。)の算定における同条第 2 項各号に掲げる方法(以下「独立企業間価格の算定方法」という。)の長所及び短所。
- (2) 国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者の果たす機能等に対する独立企業間価格の算定方法の適合性。
- (3) 独立企業間価格の算定方法を適用するために必要な情報の入手可能性。
- (4) 国外関連取引と非関連者間取引との類似性の程度(当該非関連者間取引について、措置

とができるときに限る。以下同じ)には、上記の長所により独立価格比準法の選定がもっとも適切となる。

(2) 再販売価格基準法 (Resale Price Method : RP 法)

「再販売価格基準法」とは、国外関連取引に係る棚卸資産の買手（輸入取引における法人、輸出取引における国外関連者）が、特殊の関係にない者に対して当該棚卸資産を販売した対価の額（再販売価格）から「通常の利潤の額」を控除して計算した金額を独立企業間価格とする方法である。「通常の利潤の額」は、再販売価格に「通常の利益率」を乗じて計算される（措法第 66 条の 4 第 2 項 1 号）。

この方法は、国外関連取引と比較可能な取引の「売上総利益率」を比較して独立企業間価格とする方法である。

「通常の利益率」は、国外関連取引に係る棚卸資産と「同種または類似の棚卸資産」を、非関連者から購入し、別の非関連者に対して販売した取引（比較対象取引）の売上総利益の額の収入金額の合計額に対する割合である。「同種または類似の棚卸資産」とは、国外関連取引に係る棚卸資産と性状、構造、機能等の面において同種または類似である棚卸資産をいう。

再販売価格基準法が適用される一般的な例として、外国から製品等を輸入し、これをそ

法規則第 22 条の 10 第 1 項第 2 号ホに規定する差異調整等を行う必要がある場合には、当該差異調整等に係る信頼性を含む。）である。

国外関連取引とは、比較対象取引または措通 66 条の 4 (3) -1 の (5) に掲げる取引との差異について調整を行う場合には以下のようなものがある。

- ① 貿易条件について、一方の取引が FOB（本船渡し）であり、他方の取引が CIF（運賃、保険料込み渡し）である場合。比較対象取引の対価の額に運賃及び保険料相当額を加減算する方法。
- ② 決済条件における手形一覧後の期間について、国外関連取引と比較対象取引に差異がある場合。手形一覧から決済までの期間の差に係る金利相当額を比較対象取引の対価の額に加減算する方法。
- ③ 比較対象取引に係る契約条件に取引数量に応じた値引き、割戻し等がある場合。国外関連取引の取引数量を比較対象取引の値引き、割戻し等の条件に当てはめた場合における比較対象取引の対価の額を用いる方法。
- ④ 機能またはリスクに係る差異があり、その機能またはリスクの程度を国外関連取引及び比較対象取引の当事者が当該機能またはリスクに関し支払った費用の額により測定できると認められる場合。当該費用の額が当該国外関連取引及び比較対象取引に係る売上または売上原価に占める割合を用いて調整する方法。

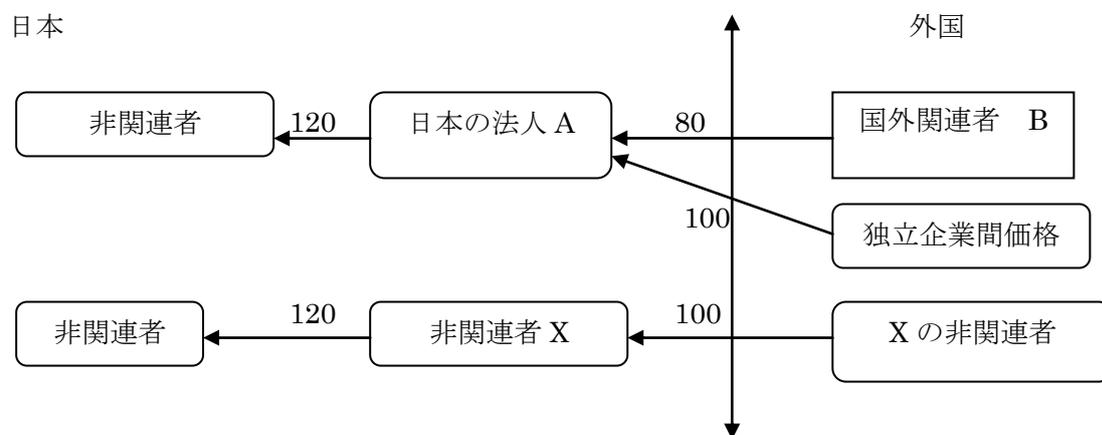
のまま国内で販売するような取引等が考えられる。

しかし、再販売価格基準法の弱点は、比較するものが「価格」でなく、グロス・マージン率であるため、「価格」の差異に着目して課税するという移転価格税制の目的からするとやや厳密性に欠ける面があること、厳密性に欠ける分だけ恣意性等が介入する余地があること、取引当事者の果たしている機能等について、納税者と当局の見解が一致せず係争に至る場合が少なくないことがある。

再販売価格基準法は、関連者間で取引される製品と、独立企業間で取引される製品の差異が調整できない程度に大きいために、独立価格比準法を使うことができない場合に有用であるとされる。これは、製品の僅かな差異は、それが価格に与える影響ほどには、利益率に影響を与える可能性は少なく、市場経済においては、類似の機能を果たすことに対する報酬は、異なる活動であっても同じになる傾向があるからである³⁹(OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.24)。

また、事務運営指針 3-1・3-2 によると独立価格比準法を選定することはできないが、再販売価格基準法または原価基準法の適用における比較可能性が十分であるときには、上記の長所により再販売価格基準法または原価基準法の選定がもっとも適切となる⁴⁰。

図 8： 再販売価格基準法



この場合、独立企業間価格は $120 - 120 \times (20/120) = 100$ となる。

³⁹ 経済開発協力機構『OECD移転価格ガイドライン』39頁、原文は (Paragraphs 2.24: In a market economy, the compensation for performing similar functions would tend to be equalized across different activities.) となっている。OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, p. 66.

⁴⁰ 国税庁「移転価格事務運営要領（事務運営指針）」3-1 と 3-2、国税庁ホームページ。
(<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/050428/03.htm>)

(3) 原価基準法 (Cost Plus Method : CP 法)

「原価基準法」とは、国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、製造その他の行為による取得の原価の額に「通常の利潤の額」を加算して計算した金額をもって当該国外関連取引の対価の額とする方法である。「通常の利潤の額」は、原価の額に「通常の利益率」⁴¹を乗じて計算される（措法第 66 条の 4 第 2 項 1 号）。

原価基準法は、関連者の一方が非関連の第三者から原材料または製品を購入し、当該原材料から製造した製品または当該第三者から購入した製品を他の関連者に販売する取引について、その製品の原価に対する粗利益の割合を、独立企業間取引のそれと比較するもので、再販売価格基準法と同様に、関連者間で取引される製品と独立企業間で取引される製品の価格の差異が調整できないほどに大きいために、独立価格比準法を使用できない場合に有用となる。他方で、関連者間取引と独立企業間取引におけるそれぞれの当事者の機能の価格差異が大きい場合には、この方法の信頼性が低くなることも、再販売価格基準法の場合と同様である⁴²(OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.41)。

原価基準法による算定方法については、比較対象とする非関連取引（法人）の原価の確認が可能か否かの検討を行うことになる。原価基準法を用いる場合は、比較対象取引が国外関連取引となる棚卸資産と同種または類似のものであることが必要となり、また製造者（再販売者）の果たす機能等（製造・加工・組立ての段階、販売機能を有しているか、取引市場の地理的条件）に差異がないことまたは差異について妥当な調整が行えることも必要になる。一般に、この手法は国外関連取引が輸出取引である場合に多く使用される。

原価基準法は、再販売価格基準法と同様に比較対象取引（法人）の粗利益率比較という手順により行う。独立価格比準法、再販売基準法、及び原価基準法はいずれも取引に着目して、独立企業間価格を算定する手法であり、総称として取引単位利益法と呼ばれている。

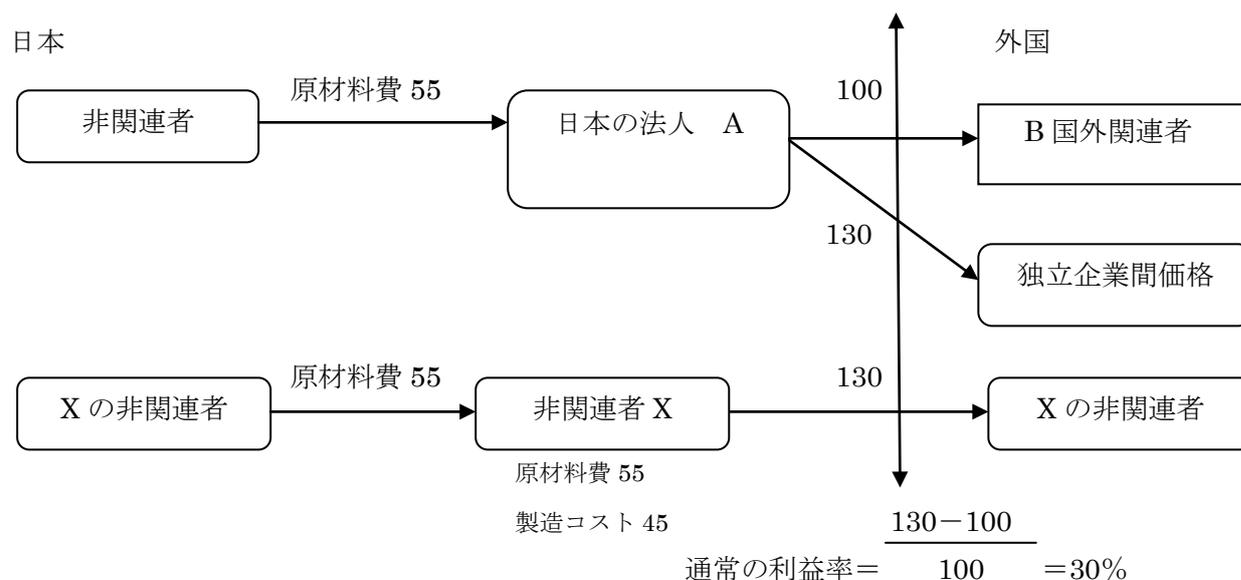
OECD 移転価格ガイドラインでは、伝統的な取引単位利益法が、「関連者間の商業上及び資金上の関係において、条件が独立企業間のものであるか否かを決定するもっとも直接的

⁴¹ 「通常の利益率」は、国外関連取引に係る棚卸資産と「同種または類似の棚卸資産」を非関連者から購入するか或いは製造等により取得し、別の非関連者に対して販売した取引（比較対象取引）の売上総利益の額の収入金額の合計額に対する割合である。「同種または類似の棚卸資産」とは、国外関連取引に係る棚卸資産と性状、構造、機能等の面において同種または類似である棚卸資産をいう。原価基準法においても、再販売価格基準法と同様に、独立価格比準法に比べて、類似の棚卸資産を含めることで同一性の要件は緩和されている。

⁴² 経済開発協力機構『OECD 移転価格ガイドライン』46 頁。

な手段である。⁴³⁾ (OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.3)) として、これらの方法が他の方法よりも望ましいとしている。製品または機能の差異の調整の困難性やデータの入手の困難性等から、伝統的な取引単位利益法を使うことが適当でないと考えられる場合には、その他の方法が検討されることとなる。

図 9： 原価基準法



この場合、独立企業間価格は $(55 + 45) \times 1.3 = 130$ となる。

⁴³⁾ 経済開発協力機構『OECD移転価格ガイドライン』34頁。原文は (Paragraphs 2.3: Traditional transaction methods are regarded as the most direct means of establishing whether conditions in the commercial and financial relations between associated enterprise are arm's length.) となっている。OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, p.59.

(4) 取引単位営業利益法 (Transactional Net Margin Method) ⁴⁴

その他の方法とは、営業利益ベースでの比較に基づく算定方法であり、国外関連取引から得られる営業利益の水準に着目して国外関連取引に係る独立企業間価格を算定する方法で、取引単位営業利益法と利益分割法の二つの方法がある。

こうした算定方法が伝統的な取引単位利益法に劣後するのは、利益が条件として設けられまたは課されているような取引を開始するような企業は通常は見受けられないことによる。

取引単位営業利益法は、関連者間取引において売手または買手の得る営業利益と非関連者間取引における売手または買手の得る営業利益を比較する方法である。日本では、2004年度税制改正で導入され、措置令 39 条の 12 第 8 項 2 号及び 3 号に規定されている。

比較対象取引の営業利益率に着目する取引単位営業利益法は、原価基準法と再販売価格基準法と同様に、特定の利益率から通常の利潤の額を算定することにより独立企業間価格を算定するが、その利益率は営業利益を基準としている。営業利益を基準とする結果、独立企業間価格の算定の基礎となる非関連者間取引は、同種または類似の事業を営む法人で、事業規模その他の事業の内容が類似する比較対象事業に係るものとなっている⁴⁵。

この取引単位営業利益法は、棚卸資産の購入が国外関連取引である場合とその販売が国外関連取引である場合とに区分して計算され、現実の事業の複雑さが再販売価格基準法、原価基準法及び独立価格比準法の適用に実務的な困難をもたらすような例外的な場合のみ、独立企業原則と整合的な形で移転価格算定の近似値を提供するものである。しかし、単に他のデータの入手が困難であるという理由のみでこの算定方法が安易に適用されるようなことがあってはならない⁴⁶。

取引単位営業利益法の特徴とは、営業利益指標が、独立価格比準法の下で用いられる指標（価格）に比して、取引上の差異により影響を受ける度合いが低く、また再販売価格基準法、原価基準法の場合に比して、機能差異の影響も受けにくい。そして、複数の関連者が果たした機能やリスク負担を判定する必要がないという点があげられる。

しかし、営業利益は、価格またはグロス・マージンに対して影響を及ぼさず、また法人と国外関連者の合算利益が赤字の場合に一方の当事者のみに適用されると、この算定方法の相互協議における合意達成が困難になるという問題もある。移転価格事務運営指針 3-8 によると、国外関連取引と非関連者間取引との差異が独立価格比準法に規定する対価の額または再販売価格基準法及び原価基準法に規定する通常の利益率の算定に影響を及ぼす場合、つまり差異があり、調整ができないことが明らかな場合にあっても、措置令第 39 条の 12 第 8 項第 2 号及び第 3 号（取引単位営業利益法）に規定する割合の算定においては、当

⁴⁴ 措置令 39 条の 12 第 8 項 2 号、3 号。

⁴⁵ 濱田『国際的所得移転と課税』47 頁。

⁴⁶ 川田『移転価格税制』89 頁。

該差異が影響を及ぼすことが客観的に明らかでない場合があることから、取引単位営業利益法の適用においては、基本三法の適用に係る差異の調整ができない非関連者間取引であっても、比較対象取引として選定して差し支えない場合があることになる。

ただ、国外関連取引の当事者が果たす主たる機能と非関連者間取引の当事者が果たす主たる機能が異なる場合には、通常その差異は上記の割合の算定に影響を及ぼすことになる⁴⁷。

棚卸資産の購入が国外関連取引である場合：

$$\begin{aligned} & \text{比較対象取引に係る棚卸資産の販売による} \\ & \text{営業利益の額の合計額 (20)} \\ \text{独立企業間価格} &= \text{再販売価格 (100)} - \left(\text{再販売価格 (100)} \times \frac{\text{比較対象取引に係る棚卸資産の販売による収入} \\ & \text{金額の合計額 (200)}}{\text{比較対象取引に係る棚卸資産の販売による} \\ & \text{営業利益の額の合計額 (20)}} \right) \\ & + \text{販売費用及び一般管理費用の額 (30)} = 60 \end{aligned}$$

その販売が国外関連取引である場合：⁴⁸

$$\begin{aligned} \text{独立企業間価格} &= \text{取得原価の額 (40)} + \left(\text{取得原価の額 (40)} + \text{販売費及び一般管理費の額 (30)} \right) \\ & \times \frac{\text{比較対象取引に係る棚卸資産の販売による営業利益の額の合計額 (40)}}{\text{比較対象取引に係る棚卸資産の販売} \\ & \text{による収入金額の合計額 (200)} - \frac{\text{比較対象取引に係る棚卸資産の販売} \\ & \text{による営業利益の額の合計額 (40)}}{\text{比較対象取引に係る棚卸資産の販売} \\ & \text{による収入金額の合計額 (200)}} \\ & + \text{販売費及び一般管理費の額 (30)} = 40 + 70 \times 0.25 + 30 = 87.5 \end{aligned}$$

⁴⁷ 国税庁「移転価格事務運営要領（事務運営指針）」3-8、国税庁ホームページ。
(<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/050428/03.htm>)

⁴⁸ 川田『移転価格税制』88頁。

(5) 利益分割法 (Profit Split Method)

利益分割法とは、法人または国外関連者による棚卸資産の購入、製造、販売その他の行為に係る所得が、次に掲げる方法（①寄与度利益分割法②比較利益分割法③残余利益分割法）によりこれらの者に帰属するものとして計算した金額をもって当該国外関連取引の対価の額とする方法である⁴⁹。

2011年改正前の措置令39条の12第8項における利益分割法では、法人または国外関連者による棚卸資産の購入、製造、販売その他の行為に係る所得が、これらの行為のために両者が支出した費用の額、使用した固定資産の価格その他これらの者が当該所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因に応じて当該法人及び当該国外関連者に帰属するものとして計算した金額をもって独立企業間価格とするとされていた。

また、この利益分割法のベースとなる利益は、原則として営業利益の合計額である。分割対象利益の配分に用いる要因は、国外関連取引の内容に応じ、法人または国外関連者が支出した人件費等の費用の額、投下資本の額等これらの者が当該分割対象利益の発生に寄与した程度に応じて、合理的に計算すべしとしていた。

寄与度利益分割法は、単純利益分割法（単純PS）ともいわれ、分割対象利益をその利益獲得に寄与した法人及び国外関連者それぞれの要因によって分割し、独立企業間価格を求める方法である。この寄与度利益分割法の算定過程には、独立企業原則（非関連者間取引と比較すること）に則っていないとの理由から、適用に消極的な国（アメリカ等）もある。

改正前の措置令39条の12第8項を素直に読めば、それは寄与度利益分割法を意味していると思われる。また、税理士の羽床正秀氏と古賀陽子氏によれば、「利益分割法については、独立企業間価格のアプローチから若干離れた連結利益分割法ともいえるので、国外関連取引を通じて生ずる利益の総和を、独立企業の原則の下で結ばれた契約であれば、そこで反映するであろう利益の配分を求めるべく、その利益の発生に寄与した経済的に有効な基準に基づいて、その利益を分割するものである。」と指摘している⁵⁰。

2000年には法令解釈通達である措通が改正されたが、そこでは、措置令を改正することなく、比較利益分割法と残余利益分割法が新たに規定された。（改正前措通66条の4（4）-4、5）また、移転価格事務運営指針においても、寄与度利益分割法も含めて利益分割法の三つの類型が適用されることが運営上明らかに規定された。

そして、2011年度改正により、新たに措置令39条の12第8項において比較利益分割法と残余利益分割法が法令上明確化されることとなった。

比較利益分割法とは、分割対象利益の配分を、国外関連取引と類似の状況の下で行われた非関連者間取引に係る非関連者間の分割対象利益に相当する利益の分割割合を用いて合理的に算定することができる場合において、当該方法により独立企業間価格を算定する方

⁴⁹ 措置法施行令39条の12第8項イ、ロ、ハ

⁵⁰ 羽床正秀／古賀陽子『移転価格税制詳解』（大蔵財務協会、2009年6月）47頁。

法である。

残余利益分割法とは、法人または国外関連者が重要な無形資産を有する場合には、分割対象利益のうち重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益に相当する金額を当該法人及び国外関連者にそれぞれ配分し、当該配分した金額の残額を当該法人または国外関連者が有する当該重要な無形資産の価値に応じて、合理的に配分する方法により独立企業間価格を算定するという計算方法である⁵¹（措置令 39 条の 12 第 8 項 1 号ハ）。

特に、残余利益分割法適用において、分割対象利益と法人及び国外関連者に係る基本的利益の合計額との差額である残余利益は、原則として、国外関連取引に係る棚卸資産の販売等において、当該法人及び国外関連者が独自の機能を果たすことによりこれらの者に生じた所得となる。そして、例えば、法人及び国外関連者が無形資産を用いることにより独自の機能を果たしている場合には、当該無形資産による寄与の程度を推測するに足りるものとして、これらの者が有する無形資産の価額、当該無形資産の開発のために支出した費用の額等を用いることができる（措法第 66 条の 4 第 5 項 4 号）。

取引が複数存在する場合の基本的利益の計算については、原則として、当該取引に係る上記の割合の平均値を用いるのであるが、当該上記の割合の分布状況等に応じた合理的な値が他に認められる場合は、これを用いることが事務運営指針で定められた⁵²。

利益分割法における分割対象利益の計算にあたり、共通費用の取扱いについて明らかにしたものが移転価格事務運営指針 3-6 である。それによると、法人または国外関連者の売上原価、販売費及び一般管理費その他の費用のうち国外関連取引及びそれ以外の取引の双方に関連して生じたものがある場合には、これらの費用の額を、個々の取引形態に応じて、例えば当該双方の取引に係る売上金額、売上原価、使用した資産の価額、従事した使用人の数等、当該双方の取引の内容及び費用の性質に照らして合理的と認められる要素の比に応じて按分し、当該国外関連取引の分割対象利益等を計算することになる⁵³。

⁵¹ 措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 1 号ハ 1

⁵² 国税庁「移転価格事務運営要領（事務運営指針）」3-7、国税庁ホームページ。
(<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/050428/03.htm>)

⁵³ 国税庁「移転価格事務運営要領（事務運営指針）」3-6、国税庁ホームページ。
(<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/050428/03.htm>)

(6) 個別事例に見る独立企業間価格算定方法を巡る問題について

これまで検討してきたように、独立企業間価格算定において、比較対象取引となるものとは同種、或いは類似の棚卸資産を同様の状況の下で売買した場合とされているが、このような法文上の規定は、非常に曖昧であり、日本においてもその適用範囲をめぐる課税庁と納税者との間で紛争が繰り返されている。金子宏教授は、「移転価格税制の適用について、租税行政庁の恣意的な権限の行使を抑制し、法的安定性と予測可能性を高めるためには、独立企業間価格の算定の各方法の適用基準をあらかじめできる限り明確にしておく必要がある⁵⁴。」と指摘されているが、独立企業間価格という非常に抽象的で、かつ、幅広い概念を具体的に法文化することはかなりの困難を伴うことも事実である。

従って、法文上の規定ではカバーできない解釈の指針は個別事例における司法の判断、即ち判例を手懸りにしていかざるを得なくなる。そこで以下、移転価格算定の方法について争われた三つの事例である、貸付金利子事件、電子部品事件、船舶造船事件を通して、独立企業間価格の算定方法の適用（①比較対象取引、②取引単位、③独立企業間価格の「幅」）の問題を分析する。

① 比較対象取引とは（平成 18 年 10 月 26 日、東京地方裁判所判決）⁵⁵

事件の概要

本件は、製造業を営む内国法人である原告がタイに所在する国外関連者に対して行った融資（以下、本件貸付）に関して、金利が「独立企業間価格」に比して低率であるとして、移転価格課税の更正処分がなされたというものである。

本件貸付は、平成 9 年 1 月から平成 10 年 11 月までの間に年 2.5%ないし 3.5%の固定金利で 6 回にわたり行われており、課税庁がスプレッド貸付の場合の金利 10.5%ないし 19.2%を比較対象取引として、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法により、「独立企業間価格」を算定したことが違法であるとして争われた事件である。

検討

本件の場合、原告は、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を用いる以上は、実在の個別具体的な取引を比較対象としなければならない、被告の想定する取引は、比較対象取引としての適合性がない、と主張した。

しかしながら、裁判所の判断は措置法第 66 条の 4 第 2 項の規定は、国外関連取引と比較可能な非関連者間の取引が実在する場合には、同項 1 号イ及び 2 号により、当該実在の取引を比較対象取引とすることを原則とするが、そのような取引が実在しない場合において、

⁵⁴ 金子「移転価格税制の法理論的検討」462 頁。

⁵⁵ 東京地裁判決平成 18 年 10 月 26 日、『訟務月報』54 巻 4 号 922 頁。

市場価格等の客観的かつ現実的な指標により国外関連取引と比較可能な取引を想定することができるときは、そのような仮想取引を比較対象取引として独立企業間価格の算定を行うことも、措法第 66 条の 4 第 2 項 1 号二の「準ずる方法」及び同項 2 号のこれと「同等の方法」として許容する趣旨と解するのが相当である。

課税庁は、原告の国外関連者がタイの銀行等から借り入れを行っている事実はなく、そして、タイの銀行が本件のような長期の貸付けをしていなかったことから、原告の国外関連者が銀行等から借りた実際金利を比較対象取引とすることができず、原告が銀行等から借り入れたと想定した場合の金利を比較対象取引としたのである。

東京地裁判決は、市場における客観的指標によって想定される比較対象取引の価格を算定できる場合の一般的な判断の枠組みを判示したものであり、その適用範囲は広いと考えられる⁵⁶。

因みに、東京地裁判決においては、裁判所では本件のような国際及び国内金融市場が存在する通貨取引以外にも、例えば原油や農作物等の取引市場で売買される商品の場合にも、市場価格が存在し、そのような市場価格を基礎とする取引を想定して比較対象取引とすることも認められるとしている。

移転価格税制の核心は独立企業間価格であり、関連者間取引は市場価格が存在している以上、その市場価格を基にして算定された取引価格を、国外関連取引と同様の条件の下で行われた非関連者間の取引価格と同視することが可能であると考えられる。つまり、本件判決の意義は、市場取引に基づく仮設取引であっても比較対象取引として許容されることを明らかにしたことにあるとすることができる。

⁵⁶ 今村隆『課税訴訟における要件事実論』（社団法人日本租税研究会、2011年）194頁。

②比較対象取引の取引単位とは⁵⁷

(平成 20 年 7 月 11 日、大阪地方裁判所判決。平成 22 年 1 月 27 日、大阪高等裁判所判決。)

事件の概要

本件は電気・電子接続部品の製造・販売輸出入を目的とする株式会社である原告が、シンガポール共和国及び香港に所在する国外関連者との間で行った電子部品等の棚卸資産の販売取引について、これらの国外関連者から支払を受ける対価の額は原価基準法により算定した「独立企業間価格」であるとして、法人税の確定申告をしたところ、被告である課税庁が、その法人が台湾に所在する独立した第三者グループに対して行った販売取引を比較対象取引として、原価基準法に基づき「独立企業間価格」を算定し直して、移転価格税制を適用し本件課税処分を行ったという事件であり、これに対して原告がその取り消しを求めたものである。

本件では、国外関連取引と比較対象取引との間で差異があるかが問題となり、その前提として、原告と非関連会社との取引を比較対象とするにあたり、原告の複数の非関連会社との取引を一つの取引単位としていいかの問題である⁵⁸。原告は、本件比較対象取引は原告と非関連者（台湾法人 6 社）との間の取引を集合的にまとめて本件比較対象取引としたことは違法であると訴えたのである⁵⁹。

裁判所の判断

大阪地裁の判断は、「原告は、措置令 39 条の 12 第 7 項にいう『非関連者』とは、単独の法人または事業者を想定していると解さざるを得ない旨主張するが、その法文上の根拠は必ずしも明らかとはいえない。確かに、原告が指摘するとおり、課税庁において比較対象取引の相手方を恣意的に選択すれば、非関連者間取引における利益率を計算上で意図的に高くすることも理論的には可能となるが、そのような意図的な操作の危険性があるからといって、非関連者を単独の法人または事業者に限定して解さなければならないまでの必要はない。更に、本件比較対象取引が、本件販売代理店契約及びこれに基づくほぼ同一の内容の本件価格表に基づいて行われていたものと認められることは前記のとおりであることを併せ考えると、独立企業間価格の算定に当たり台湾法人グループを一体として比較対象取引とするのが合理的であることが明らかというべきである。」とした。

更に、大阪高裁の判断は、「措置令 39 条の 12 第 7 項にいう「非関連者」が単独の法人ま

⁵⁷ 大阪地裁判決平成 20 年 7 月 11 日、『訟務月報』55 卷 10 号 3093 頁。大阪高裁判決平成 22 年 1 月 27 日、税務訴訟資料 260 号順号 11370 の上告棄却・不受理により確定。国税庁ホームページ。(<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryu/kazei/2010/pdf/11370.pdf>)

⁵⁸ 今村『課税訴訟における要件事実論』187 頁。

⁵⁹ 太田洋／佐藤修二「日本圧着端子製造事件大阪高裁判決」、中里実ほか編『移転価格のフロンティア』（有斐閣、2011 年）111 頁。

たは事業者を想定していると解さなければならない法文上の根拠は見当たらないし、原価基準法が当然に非関連者との取引として1対1を想定しているということもできない上、独立企業間価格の算定を単独の非関連者との取引を基にするか、複数の非関連者との取引を一体として行うかは、いずれがより合理的であるかの問題にすぎないところ、原判決が説示するとおり、複数の非関連者をまとめて比較対象取引の相手方とすることで各法人ないし事業者に存在する差異が相殺されて利益率が平準化され、より適切な比較を行うことができることが想定し得るのであって、合理性があり、公平・公正な移転価格税制の趣旨に何ら反するものではないというべきである。⁶⁰⁾とした。

検討

OECD 移転価格ガイドラインは、「理想としては、独立企業間の条件のもっとも正確な近似値を得るためには、取引毎に独立企業原則を適用すべきである。しかしながら、個々の取引が密接に結びついているまたは継続しているため、個別には適正に評価することができない場合がしばしばある。そのような例としては、i. 商品または役務の長期的な提供契約、ii. 無形資産の使用に関する権利、及びiii. 密接に関連した一連の製品（例えば、製品ライン）で、製品毎または取引毎に価格を設定することが現実的ではないものが含まれるかもしれない。別の例としては、関連製造業者に対する、製造ノウハウの使用許諾と不可欠な部分の供給があり、このような場合には、個々に独立企業の条件を評価するよりも、2つをまとめて評価する方がより合理的かもしれない。このような取引については、もっとも適当な独立企業原則に基づく1つまたは複数の方法を用いて、まとめて評価を行うべきである。更に別の例として、別の関連者を経由する取引があり、個々の取引を個別に検討するよりも、取引の全体を検討する方がより適切であるかもしれない。⁶¹⁾としている。

措通 66 条の 4(4)－1 において、「独立企業間価格の算定は、原則として、個別の取引ごとに行うのであるが、以下の場合には、これらの取引を一の取引として独立企業間価格を算定することができる。i. 国外関連取引について、同一の製品グループに属する取引、同一の事業セグメントに属する取引等を考慮して価格設定が行われており、独立企業間価格についてもこれらの単位で算定することが合理的であると認められる場合。

ii. 国外関連取引について、生産用部品の販売取引と当該生産用部品に係る製造ノウハウの使用許諾取引等が一体として行われており、独立企業間価格についても一体として算定することが合理的であると認められる場合。」としている。

本件は比較対象取引或いは関連者間取引の取引単位に関し、それを個別で評価すべきか、まとめて評価すべきかという問題である。この取引単位をどう取るべきかという問題に関しては、上記の OECD 移転価格ガイドライン及び上記の措通 66 条の 4(4)－1 においては、いずれも複数の取引を一体の取引として把握することが合理的である場合が存在すること

⁶⁰⁾ 今村『課税訴訟における要件事実論』188頁。

⁶¹⁾ 経済開発協力機構『OECD 移転価格ガイドライン』75頁。

を認めている。

本判決はこうした考え方を敷衍し、複数の企業に対する取引までをまとめることが可能かということについての判断を行ったものである。本件の場合、複数の企業にはメーカーと商社が混在しており、取引段階に差異が認められたものの、取引が最終的に同一の契約のもとで同一の価格表で行われていたことをもって、まとめて捉える方法が合理的としたものである。本判決は納税者と複数の企業との間の取引を一体として比較対象取引とすることを明示的に認めた点に意義あるものと言えよう。

③ 独立企業間価格の「幅」とは（平成16年4月14日、松山地方裁判所判決）⁶²

事件の概要

本件は、船舶の製造及び修繕業を業とする納税者である原告が、パナマ共和国に所在する5社の国外関連者との間で船舶建造請負契約を締結し、それぞれ船舶を建造しこれらの国外関連者に引渡したが、この取引における船価が比較対象取引である納税者と非関連者との間の船舶建造請負取引に基づいて算定された「独立企業間価格」に満たないとして、移転価格税制が適用されたという事例である。この事件では、原告が更正処分の認定をした独立企業間価格は許容される「幅」の範囲内にあると主張し、課税処分の取消しを求めたものである。

裁判所の判断

松山地裁は、「比較対象取引が複数あって、1つに絞り込むことが困難であり、あえて1つの取引に絞り込むことが、かえって課税の合理性を損ねてしまうと判断される場合には、その価格群の平均値をもつて、独立企業間価格として採用する場合もあり得る。」としつつも、「移転価格は当該取引の対価と独立企業間価格に差異があつて、その差異があることで法人の所得が減少している場合に、当該取引が独立企業間価格で行われたものと看做して、所得計算を行うものであるから、独立企業間価格は、本件規定が定めた算定方法に基づいて、一義的に定められるべきものである。」とした。

高松高裁は、「OECD 移転価格ガイドラインの見解または「幅」を認める学説上の見解は、比較対象取引が複数存在し、そのいずれか一つに絞り込むことが相当でない場合に限って、「幅」なる概念を認める可能性を示唆ないし指示しているが、新しい立法を求める立場での議論として主張されるものと解すべきである。」としつつも、本件では「比較対象取引を一つに絞り込むことができるのであるから、「幅」を認めるという主張は採用できない。」とした⁶³。

いずれの判決も、原告の主張する「幅」は認められないとしたものの、「独立企業間価格の算定に当たり、「幅」の概念を採用する余地があり得る。」ことを明らかにしている。

検討

1995年に改正されたOECDガイドラインにおいては、「移転価格が厳密的な科学ではないことから、もっとも適切な方法を使った場合においても、そのすべての信頼性が相対的に同等といういくつかの数値からなる「幅」が生み出される場合が多くある。」⁶⁴として「幅」

⁶² 松山地裁判決平成16年4月14日、『訟務月報』51巻9号2395頁。高松高裁判決平成18年10月13日、『訟務月報』54巻4号875頁。

⁶³ この事件は最高裁判所決定平成19年4月10日、税務訴訟資料257号順号10683の上告棄却・不受理により確定。

⁶⁴ 経済開発協力機構『OECD 移転価格ガイドライン』1995年版、（日本租税研究協会、1996

の概念が必然的に生ずるという点について言及している。また、このような状況が発生する要因については、独立企業間原則の側面から「独立企業間であれば成立したであろう条件の近似しか生み出さない。」ために生ずるものであるとして、独立企業間原則がすべての取引について完璧な比較可能性を有する万能な概念ではないという見解を示している。これらの見解を考慮すると、独立企業間価格の「幅」は独立企業原則の不完全性から生ずるものであり、移転価格税制が独立企業間原則をその根底に据えるものである以上、必然的に「幅」の概念が生ずる可能性を内包しているとも捉えることができる。

更に、アメリカ財務省規則は、「独立企業間レンジ（幅）は、通常、最適法ルールの下で選択された単一の価格算定方法を類似する比較可能性と信頼性を持つ 2 つ以上の非関連者間取引に適用することにより決定される。」（§ 1.482-1 (e) (2)(i)）と規定し、「幅」の概念を採用している⁶⁵。

金子宏教授は、「独立企業間価格は本来一定の範囲内の価格を許容する「幅」をもった概念であり、唯一の価格ではない。」⁶⁶と主張し、移転価格税制における「幅」の概念を認めている。

それにもかかわらず、日本においては「幅」の概念は、事前確認の場合⁶⁷及び移転価格税制上の問題の有無の確認の場合にのみ認められていた⁶⁸にすぎなかった。複数の同等である比較対象取引の存在が認められ、一つに絞り込むことが適切な独立企業間価格を算定する上で相応しくないと考えられる場合においては、必然的に独立企業間価格に価格帯として「幅」の概念が生ずるものであるといえるのであり、上記判決もこうした場合に「幅」の概念が採用する余地があると認めたものと考えられる。

よって、こうした場合においても、あくまで独立企業間価格を一定の価格として捉える旧来の移転価格税制においては、納税者が必要以上の租税負担を強いられ、或いは課税当局が企業の所得を過大或いは過小評価した結果、適正な課税の執行が妨げられるということが生ずる恐れがあった。そのため、日本の移転価格税制においても、とりわけ、移転価格の調整、つまり課税の場において一定の要件の下で独立企業間価格の「幅」を導入する必要性があると考えられるようになってきた。

2011 年度税制改正大綱において、「国外関連取引の価格等が、「幅」の中にある場合には移転価格課税を行わないこと、また、「幅」の外にある場合には比較対象取引の平均値に加え、その分布状況等に応じた合理的な値を用いた独立企業間価格の算定もできることを運

年) 序文の章を参照。

⁶⁵ 今村『課税訴訟における要件事実論』184 頁。

⁶⁶ 金子宏『所得課税の法と対策』（有斐閣、1996 年）387 頁。

⁶⁷ 国税庁「移転価格税制適用に当たっての参考事例集」第 3 章第 1 項事例 27 解説 3 参考、98 頁。国税庁ホームページ。

(<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/050428/00.htm>)

⁶⁸ 国税庁「移転価格事務運営要領（事務運営指針）」2-2 (1)、国税庁ホームページ。

(<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/050428/02.htm>)

用において明確する。」として、日本の移転価格税制における独立企業間価格算定上の「幅」概念の採用について積極的な姿勢が示された。そして、実務上における「幅」の具体的な判断の根拠として、措通 66 条の 4 (3) -4 号で、「国外関連取引に係る比較対象取引が複数存在し、独立企業間価格が一定の「幅」を形成している場合において、当該「幅」の中に当該国外関連取引の対価の額があるときは、当該国外関連取引については措法第 66 条の 4 第 1 項の規定の適用はない。」と規定されることとなった。

移転価格事務運営指針 3-5 でも、「国外関連取引に係る比較対象取引が複数存在し、当該比較対象取引に係る価格または利益率等（国外関連取引と比較対象取引との差異について調整を行う必要がある場合は、当該調整を行った後のものに限る。以下「比較対象利益率等」という。）が形成する一定の「幅」の外に当該国外関連取引に係る価格または利益率等がある場合には、原則として、当該比較対象利益率等の平均値に基づき独立企業間価格を算定する方法を用いるのであるが、中央値等、当該比較対象利益率等の分布状況等に応じた合理的な値が他に認められる場合は、これを用いて独立企業間価格を算定する。」と規定されることとなった。

つまり、取引が複数存在する場合の基本的利益の計算については、原則として、当該取引に係る上記の割合の平均値を用いるのであるが、当該上記の割合の分布状況等に応じた合理的な値が他に認められる場合は、これを用いることが移転価格事務運営指針で定められたのである⁶⁹。こうした規定の整備により、日本においても移転価格調整の可否判定のための「幅」の概念がはじめて導入されることとなった。この改革は、直接には 1995 年の OECD ガイドラインの改正を踏まえたものであるが、上記二つの判例がいずれも「比較対象取引が複数存在し、そのいずれか一つに絞り込むことが相当でない場合に限って、「幅」なる概念を認める。」としている点で、その先鞭をつけたものと評価することができよう。

なお、複数の類似の取引が、見出されたことから結果として算定された「独立企業間価格」に幅が生じることと、本件における納税者の主張のように、独立企業間価格が算定された後に更に幅が認められるべきであるという主張とは分けて考える必要がある。移転価格税制における独立企業価格は、法律上の算定方法によって「みなす」とされた金額である以上、それはピンポイントの価格であり、比較対象取引を絞り込んだ結果の価格に幅を認めるべきであるとする原告の主張は妥当でない。その意味で本判決の結論は、適切であると考えられる。

⁶⁹ 国税庁「移転価格事務運営要領（事務運営指針）」3-7、国税庁ホームページ。
(<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/050428/03.htm>)

3. 棚卸資産の販売または購入以外の取引

(1) 無形資産について

日本の無形資産取引の範囲はアメリカの財務省規則及び OECD 移転価格ガイドラインに規定されている無形資産と表現において多少の違いがあるものの、基本的には殆んど同様と考えられる。日本は OECD 移転価格ガイドラインに準拠する形をとっているため、同 OECD ガイドラインと整合的であり、移転価格税制における無形資産の範囲について殆んど差はないように思われる。

しかしながら、OECD 移転価格ガイドラインにおける無形資産の範囲についての記述は抽象的レベルにとどまるものも多く、税務上（移転価格上）の無形資産とは何か、従って無形資産の所在はどこか、また、無形資産から生じる所得の算定はどうするか等について、必ずしも国際的な合意は形成されていないのが実態である。無形資産の内容は多様で、一概に決めることが困難であるかもしれないが、何らかの国際的に合意された具体的指針が求められているのも事実であろう。これらの問題については、別途第 5 章において詳述したい。

日本における無形資産の独立企業間価格は、棚卸資産の売買取引と同様、措法第 66 条の 4 第 2 項に定めた算定方法で算定するようになっている。日本の場合は、無形資産の譲渡及び使用許諾を同一に取扱っている点は注意する必要がある。即ち、措通 66 条の 4 (7) -6 では、「無形資産の使用許諾または譲渡の取引について、独立価格比準法と同等の方法を適用する場合には、比較対象取引に係る無形資産が国外関連取引に係る無形資産と同種であり、かつ、比較対象取引に係る使用許諾または譲渡の時期、使用許諾の期間等の使用許諾または譲渡の条件が国外関連取引と同様であることを要することに注意する必要がある。また、無形資産の使用許諾または譲渡の取引について、原価基準法と同等の方法を適用する場合には、比較対象取引に係る無形資産が国外関連取引に係る無形資産と同種または類似であり、かつ、上記の無形資産の使用許諾または譲渡の条件と同様であることを要することに注意する必要がある。」としている。

しかし、無形資産の性質上、多国籍企業では、その取引を内部の関連会社間で行っている。これについて岩倉正和弁護士は「無形資産に関する市場の失敗を内部組織化⁷⁰している

⁷⁰ R.E.ケイビス『多国籍企業と経済分析』岡本康雄訳、(千倉書房、1992年)2頁～7頁。無形資産には、3つの特徴があり、それは、一種の公共財であること、情報が偏在していること、不確実性が伴うということであり、この特徴から、独立した第三者に、本来その無形資産が有する価値で売買することは不可能であり、その無形資産が有する価値を最大限利用するためには、第三者ではなく、情報が共有でき、リスクを負担しあえる関係者同士で利用するのが一番理想的であるということであり、多国籍企業において無形資産取引が拡大していくことは、資源の有効活用の観点から当然の結果であるといえる。そのような評価の難しい、多種多様な無形資産取引については、仮に類似した取引が存在するにしても、参考資料が少なく、偏りが出てくることも懸念される。

ため、そのような無形資産について比準可能な独立当事者間の取引は存在し難いし、類似した取引との比較は大変困難であると思われる。」⁷¹と指摘している。いずれにせよ、無形資産は唯一無二性が非常に強く、その唯一無二性ゆえに価値があるといえる⁷²。

従って、上記の通達の定めによる独立価格比準法、或いは原価基準法のような取引価格をベースにした独立企業間価格の算定には自ずと限界があることとなる。

むしろ無形資産の本質が超過利益の源泉であることに鑑みると、利益をベースにした独立企業間算定方式により親和性が認められる。そして、具体的には、無形資産が国外関連者側にのみ存在する場合は、取引単位営業利益法が、また納税者と国外関連者の双方に存在する場合には残余利益分割法がもっとも適当な算定手法であるということになる。

(2) 費用分担契約について

費用分担契約の意義（コスト・シェアリング）について、OECD 移転価格ガイドラインは、費用分担契約を「資産・役務・権利の生産または獲得の費用及びリスクを分担し、参加者がこれらの資産・役務・権利に有する利益の性質及び程度を決定するため、企業間で合意された枠組みである」と定義している⁷³。（OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 8.3）

日本では税法上の明文規定はないが、平成 18 年 3 月 20 日国税庁「移転価格事務運営指針の一部改正について」により費用分担契約の取扱いが明らかにされた。ここで「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、或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。」と規定した。

費用分担は、法人の関連者及び非関連者を問わず広く行われており、その目的は技術や製品の開発、事務経理、人事管理、共通市場開拓等広範なものとなっている。同契約による、企業経営上のメリット、コスト削減、リスク分散、効率化、費用の早期回収と多様であるが、関連者間においては、移転価格上のリスクを回避することもできる。また、費用分担契約の効果として、各参加者は開発された無形資産の所有権を取得するので、当該無形資産の使用につき使用料を支払う必要がないという魅力もある⁷⁴。

しかし、複数の関連者が費用分担契約を締結する場合、契約参加者の間で費用分担が恣意的に行われる余地がある。特に、国をまたぐ関連者の間で費用分担が行われる場合、恣

⁷¹ 岩倉正和「移転価格税制—無形資産の扱いを中心に」、金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010年11月）710頁。

⁷² 高橋秀至「移転価格税制における知的財産価値基準の必要性」、『税経通信』2005年7月号152頁。

⁷³ 経済開発協力機構『OECD 移転価格ガイドライン』165頁。

⁷⁴ 本庄資「費用分担契約」、本庄資編『移転価格税制執行の理論と実務』（大蔵財務協会、2010年）695頁。

意的な費用分担の結果、国際間の適切な利益配分が歪められるおそれがある。

そのような事態に歯止めをかけるため、多くの国の課税庁は、関連者間の費用分担契約に独立企業間原則を適用することを求め、また、その他の管理要件を設けて、それらをすべて満足する税制適格の費用分担契約についてのみ、関連費用負担額を課税所得計算上、控除することを認めている。逆に、それらの要件を満たさない税制不適格の関連者間費用分担契約については、費用負担額の控除が否認されたり調整されたりする。

日本で導入した費用分担契約の源流は、古くはアメリカのコストシェアリング・コストアレンジメントに遡る⁷⁵。日本の費用分担契約とは、移転価格事務運営指針 2-14 によれば特定の無形資産を開発する等の共通の目的を有する契約当事者間で、その目的の達成のために必要な活動に要する費用を、当該研究開発等の活動から生じる新たな成果によって各参加者において増加すると見込まれる収益、または、減少すると見込まれる費用の各参加者の予測便益の合計額に対する割合によって分担することを取り決め、当該研究開発等の活動から生じる新たな成果の持分を各参加者のそれぞれの分担額に応じて取得することとする契約とされている⁷⁶。即ち、この費用分担と持分の取得が国外関連取引に該当し、移転価格税制の対象となる。

また、無形資産の特徴である予測便益について、移転価格事務運営指針 2-15 では、法人が国外関連者との間で締結した費用分担契約に基づく、費用の分担及び持分取得は、国外関連取引に該当し、費用分担契約における法人の予測便益割合が当該法人の適正な予測便益割合に比して過大であると認められるときは、当該法人が分担した費用の総額のうちその過大な割合に対応する部分の金額は、独立企業間価格を超えるものとして損金の額に算入されないとされている⁷⁷。

実際には、予測便益を実現した収益に基づいて見直し、調整する規定を設けている費用分担契約が多い。その見直しの時期及び方法等について、契約書に明らかにしておかないと、見直しに基づく追加負担の損金算入が認められない可能性があると考えられる。

(3) 役務の提供について

役務の提供とは、土木工事、修繕、運送、保管、印刷、広告、仲介、興行、宿泊、飲食、技術援助、情報の提供、出演、著述その他のサービスを提供することをいい、そして弁護士、公認会計士、税理士、作家、スポーツ選手、映画監督、棋士等によるその専門的知識、技能等に基づく役務の提供もこれに含まれる。(消費税基本通達 5-5-1)

⁷⁵ 本庄、前掲書、695 頁。

⁷⁶ 国税庁「移転価格事務運営要領（事務運営指針）」2-14、国税庁ホームページ。
(<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/050428/02.htm>)

⁷⁷ 国税庁「移転価格事務運営要領（事務運営指針）」2-15、国税庁ホームページ。
(<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/050428/02.htm>)

役務提供に係る移転価格問題には、大きく分けて三つの問題がある。即ち、①役務提供取引に係る移転価格の算定、②本来の業務に付随した役務提供に係る移転価格の算定と③財務サービス、法務サービス等の企業グループ内役務提供に係る移転価格の算定である。

役務の提供を業とする法人の移転価格算定手法については、基本的には棚卸資産と同様のアプローチをとることになる⁷⁸。役務提供取引について独立価格比準法と同等の方法を適用する場合には、比較対象取引に係る役務が国外関連取引に係る役務と同種であり、かつ、比較対象取引に係る役務提供の時期、役務提供の期間等の役務提供の条件が国外関連取引と同様であることを要することとされている。

また、役務提供取引について、原価基準法と同等の方法を適用する場合には、比較対象取引に係る役務が国外関連取引に係る役務と同種または類似であることとされている（措通 66 条の 4 (7) -5)。

本来の業務に付随した役務提供に係る移転価格問題について、役務提供取引における役務提供が、本来の業務に付随して行われるものであるときは、役務提供の総原価の額を独立企業間価格として、役務提供に係る対価の額の適否を検討することが認められる。

本来の業務に付随した役務提供の場合は、役務提供の総原価の額の明細の保存で足りることになる。ただし、役務提供取引の中には、無形資産を使用しているにもかかわらず、その対価を役務提供対価に含めていないものや、役務提供が有形資産または無形資産の譲渡等に併せて行われているためにその対価が資産の譲渡対価に含まれてしまい、外形的には対価の授受が行われていないかのように見えるものがあるので注意しなければならない⁷⁹。この点について、所基通 161-25 は、人的役務等の提供の対価として支払を受けるものが使用料に該当するかどうかの判定⁸⁰と契約上使用料と明確に区分されていることを前

⁷⁸ 川田『移転価格税制』95 頁。

⁷⁹ 伊藤雄二／萩谷忠『図説移転価格税制』（税務研究会出版局、2009 年）126 頁。

⁸⁰ 技術等を提供しまたは伝授するために図面、型紙、見本等の物または人的役務を提供し、かつ、当該技術等の提供または伝授の対価のすべてを当該提供した物または人的役務の対価として支払を受ける場合には、当該対価として支払を受けるもののうち、次のいずれかに該当するものは所法第 161 条第 7 号イに掲げる使用料に該当するものとし、その他のものは当該物または人的役務の提供の対価に該当するものとする。

- (1) 当該対価として支払を受ける金額が、当該提供しまたは伝授した技術等を使用した回数、期間、生産高またはその使用による利益の額に応じて算定されるもの。
- (2) (1)に掲げるもののほか、当該対価として支払を受ける金額が、当該図面その他の物の作成または当該人的役務の提供のために要した経費の額に通常のプロットの額（個人が自己の作成した図面その他の物を提供し、または自己の人的役務を提供した場合には、その者がその物の作成または人的役務の提供につき通常受けるべき報酬の額を含む）を加算した金額に相当する金額を超えるもの。

提として使用料に含まれないもの⁸¹の例を規定している。

企業グループ内における役務の提供（イントラグループ サービス）とは、法人が国外関連者に対し、経営・財務・業務・事務管理上の活動を行う場合において、当該活動が対価を収受すべき役務の提供に該当するかどうかの問題である。当該活動が当該国外関連者にとって経済的または商業的価値を有するものかどうかにより判断する必要があるとされている。つまり、「有償性の取引」であるか否かの問題である。

移転価格事務運営指針 2-9 では、この国外関連者にとって経済的または商業的価値を有するものかどうかということとは、具体的には当該国外関連者と同様の状況にある非関連者が他の非関連者からこれと同じ活動を受けた場合に対価を支払うかどうか、または当該法人が当該活動を行わなかったとした場合に国外関連者自らがこれと同じ活動を行う必要があると認められるかどうかにより判断するとの基準が設けられた⁸²。

⁸¹ 技術等または著作権の提供契約に基づき支払を受けるもののうち次に掲げる費用または代金で、当該契約の目的である技術等または著作権の使用料として支払を受ける金額と明確に区分されているものは、所基通 161-23 及び所基通 161-24 にかかわらず、所法第 161 条第 7 号イまたはロに掲げる使用料に該当しないものとする。(1)技術等の提供契約に基づき、技術等の提供者が自らまたは技術者を派遣して国内において人的役務を提供するために要する費用（例えば、派遣技術者の給与及び通常必要と認められる渡航費、国内滞在費、国内旅費）(2) 技術等の提供契約に基づき、技術等の提供者のもとに技術習得のために派遣された技術者に対し技術の伝授をするために要する費用(3)技術等の提供契約に基づき提供する図面、型紙、見本等の物の代金で、その作成のための実費の程度を超えないと認められるもの(4)映画フィルム、テレビジョン放送用のフィルムまたはビデオテープの提供契約に基づき、これらの物とともに提供するスチール写真等の広告宣伝用材料の代金で、その作成のための実費の程度を超えないと認められるもの。

⁸² 例えば、①企画または調整、予算の作成または管理、会計、税務または法務、債権の管理または回収、情報通信システムの運用、保守または管理、キャッシュフローまたは支払能力の管理、資金の運用または調達、製造、購買、物流またはマーケティングに係る支援、利子率または外国為替レートに係るリスク管理、広告宣伝（マーケティングに係る支援を除く）、従業員の雇用、配置または教育、従業員の給与、保険等に関する事務。②なお、法人が、国外関連者の要請に応じて随時役務の提供を行い得るよう人員や設備等を利用可能な状態に定常的に維持している場合には、かかる状態を維持していること自体が役務の提供に該当する。③そして、法人が国外関連者に対し行う経営・財務・業務・事務管理上の活動を行う場合は、役務の提供に該当するかどうかを検討するに当たり、次に掲げる活動は国外関連者にとって経済的または商業的価値を有するものではないことになる。i 法人が国外関連者に対し、非関連者が当該国外関連者に行う役務の提供または当該国外関連者が自らのために行う経営・財務・業務・事務管理上の活動と重複する活動を行う場合における当該重複する活動（ただし、その重複が一時

(4) 金銭の貸付について

① 貸付を業とする者について

金銭の貸付けも移転価格課税の対象になる。金銭の貸付けの場合の独立企業間価格の算定方式には独立価格比準法と同等の方法または原価基準法と同等の方法がある。

金銭の貸借取引において、独立価格比準法と同等の方法または原価基準法と同等の方法を適用する場合には、比較対象取引に係る通貨が国外関連取引に係る通貨と同一であり、かつ、比較対象取引における貸借時期、貸借期間、金利の設定方式（固定または変動、単利または複利等の金利の設定方式をいう）、利払い方法（前払い、後払い等の利払い方法をいう）、借手の信用力、担保及び保証の有無その他の利率に影響を与える諸要因が国外関連取引と同様であることが必要となる（措通 66 の 4 (6) -4）。

② 貸付を業としない者について

実務上、特に金銭の貸付けを業としない場合には、上記①の措通 66 の 4 (6) -4 に掲げた情報を第三者から得ることは不可能に近いことから、移転価格事務運営指針 2-7 に基づき下記イ、ロ、ハの順序で計算した利率を独立企業間価格として、当該利率の適否を検討することになる。

イ 国外関連取引の借手が、非関連者である銀行等から当該国外関連取引と通貨、貸借時期、貸借期間等が同様の状況の下で借り入れたとした場合に付されるであろう利率。

ロ また、国外関連取引の貸手が、非関連者である銀行等から当該国外関連取引と通貨、貸借時期、貸借期間等が同様の状況の下で借り入れたとした場合に付されるであろう利率。

ハ 更に、国外関連取引に係る資金を、当該国外関連取引と通貨、取引時期、期間等が同様の状況の下で国債等により運用するとした場合に得られるであろう利率。

(5) 独立企業間価格と認定された価格と当初価格差額との税務処理

移転価格税制の特色は、国外関連者との取引による価格が独立企業間価格と異なる場合には、当該取引価格を独立企業間価格に引直して所得計算をやり直すという点にある⁸³。

しかし、問題となるのは、その差額の税務処理（いわゆる税務上の調整計算）をどのよ

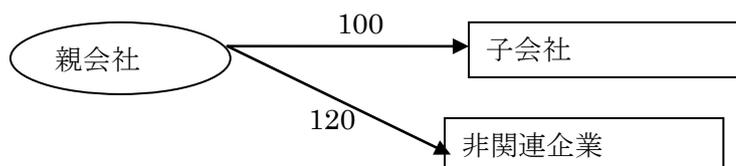
的であると認められる場合、または当該重複する活動が事業判断の誤りに係るリスクを減少させるために手続上重複して行われるチェック等であると認められる場合を除く)。 ii 国外関連者に対し株主としての地位を有する法人が、専ら自らのために行う株主としての法令上の権利の行使または義務の履行に係る活動で、例えば、親会社が実施する株主総会の開催や株式の発行等、及び親会社が遵守すべき法令に基づいて行う活動。親会社が金融商品取引法に基づく有価証券報告書等を作成するための活動。

⁸³ 川田『国際課税の基礎知識』340頁。

うに行けば良いかということである。これを、低価販売と高価買入れの2つ面から考える。

① 低価販売の場合は、法人が国外関連者に対して、独立企業価格より低い価格で販売、譲渡、提供等を行った場合においては、独立企業間価格との差額を収益として売上に追加計上することになり、その差額は法人税申告書の別表 4⁸⁴の社外流出として加算される。

図 10.



独立企業間価格が 120 の場合 ($120 - 100 = 20$) 20 を売上に追加計上することとなる

② 高価買入れの場合は、法人が国外関連者から資産の購入、譲受、人的役務の提供等を受けた場合において、その買入れ価格が独立企業間価格よりも高い場合には、その買入れ価格の差額は損金不算入として別表 4 で社外流出として加算しなければならないこととなる。しかし、高価買入れによる資産の一部が期末在庫となっているときは、損金の額に算入されていない部分に相当する金額については、当該資産の取得価額から減額することが認められている⁸⁵。なお、法人が上記の加算額に相当する全額を国外関連者から実際に取り戻した場合は（措通 66 の 4 (9) -1、措通 66 の 4 (9) -2）所定の事項を記載した書面を所轄税務署長に提出することを条件として、益金に参入しない。

(6) 関連者に対する寄付金の取扱

① 国外関連者に対する寄付金

国外関連者に対する金銭の贈与や債務の免除については、それが国外関連者との取引を通じた所得の移転ではないため、法人税法上通常の寄付金として取り扱われ、一定の限度内で損金算入が認められていた。

このため、移転価格税制と同じ所得の移転でありながら、一方は全体が課税対象になるのに、他方は部分的にしか課税にならないということによって両者のバランスを欠く結果となっ

⁸⁴ 決算利益に加算項目の「益金算入・損金不算入」と減算項目の「益金不算入・損金算入」を調整し、課税標準である課税所得を計算する。この重要な計算は、別表 4 を通して行われる。別表 4 は、形こそ違いが、企業会計上の損益計算書と同様の機能を持ち合わせているため、「税務損益計算書」とも呼ばれている。また、別表 4 では調整項目（総額）について「留保」「社外流出」の 2 つに区分されている。このことにより、当期に留保された金額（利益積立金額）を計算することになる。この計算をするのが別表 5 (一) である。

⁸⁵ 川田『国際課税の基礎知識』341 頁。

ていた。

そのため、1993年度の改正で、国外関連者に対する寄付金については、その金額を損金に算入しないこととされた（措法第66条の4第3項）。⁸⁶

この点について、金子宏教授は、「日本の法人が、独立企業間価格で取引が行われたとみなしても、もしその法人が当該国外関連者に寄付を行い（当該国外関連取引における実際の取引価格と独立企業間価格の差額が、寄付金に当たる場合を含む）、それが損金に算入されるとすると、独立企業間価格と実際の取引価格との差額に相当する所得を生じないこととなり、この制度は本来の効用を発揮しえなくなる。また、日本の法人が、独立企業間価格で国外関連者と取引した場合でも、その法人が別に当該国外関連者に寄付を行い、それが損金に算入されるとすると、独立企業間価格と異なる対価で取引を行ったのと同じこととなり、この制度の目的に反する結果が生ずる。これらの問題に対処するため、国外関連者に対する寄付金は、法人の所得の計算上損金に算入しないこととされている」⁸⁷と、この規定が設けられた趣旨を説明している。

しかし、この改正は寄付金の概念それ自体に変更が加えられたものではない。したがって、例えば海外子会社の解散、経営権の譲渡等に伴う債務の引受けによる損失等については、従来どおり、原則として寄付金として取り扱われることになる。

② 移転価格事務運営指針における寄付金の適用

移転価格事務運営指針 2-19 において、以下のような事実があった場合には寄付金課税（この場合の寄付金は、法第37条第7項による寄付金ではあるが、措法第66条の4第3項により全額損金不算入となる。）の適用があるとされた。

- i. 法人が国外関連者に対して資産の販売、金銭の貸付け、役務の提供その他の取引（以下「資産の販売等」と記述する）を行い、かつ、当該資産の販売等に係る収益の計上を行っていない場合において、当該資産の販売等が金銭その他の資産または経済的な利益の贈与または無償の供与に該当するとき。
- ii. 法人が国外関連者から資産の販売等に係る対価の支払を受ける場合において、当該法人が当該国外関連者から支払を受けるべき金額のうち当該国外関連者に実質的に資産の贈与または経済的な利益の無償の供与をしたと認められる場合。
- iii. 法人が国外関連者に資産の販売等に係る対価の支払を行う場合において、当該法人

⁸⁶ 法人が各事業年度において支出した寄附金の額（法人税法第三十七条第七項に規定する寄附金の額をいう。以下この項及び次項において同じ）のうち当該法人に係る国外関連者に対するもの（同法第四百四十一条第一号から第三号までに掲げる外国法人に該当する国外関連者に対する寄附金の額で当該国外関連者の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入されるものを除く）は、当該法人の各事業年度の所得の金額（同法第二条第一項第一号に規定する所得の金額を含む）の計算上、損金の額に算入しない。この場合において、当該法人に対する同法第三十七条の規定の適用については、同条第一項中「次項」とあるのは、「次項または措置法第六十六条の四第三項（国外関連者との取引に係る課税の特例）」とする。

⁸⁷ 金子『租税法』475頁。

が当該国外関連者に支払う金額のうち当該国外関連者に金銭その他の資産または経済的な利益の贈与または無償の供与をしたと認められる場合。

③ 移転価格税制における寄付金をめぐる問題

措法第 66 条の 4 第 3 項では移転価格税制における寄付金は、法法の規定する寄付金を言うとされている。そして法第 37 条第 8 項では「同条同項における低廉譲渡は内国法人が資産の譲渡または経済的な利益の供与をした場合において、その譲渡または供与の対価の額が当該資産のその譲渡のときにおける価額または当該経済的な利益のその供与のときにおける価額に比して低いときは、当該対価の額と当該価額との差異のうち実質的に贈与または無償の供与をしたと認められる金額は前項の寄付金の額に含まれるものとする。」として、低廉譲渡により寄付金が生じるとしている。

つまり、低廉譲渡に関しては、寄付金規定と移転価格税制のいずれが適用となるかという問題が生じる。国外関連取引に関しては、いずれも損金不算入ではあるが、寄附金に該当した場合は、当該取引は相互協議の対象外となるため両者のいずれに該当するかは納税者にとって決して無視できる問題ではない。

この問題に関して、伊藤雄二税理士は、「寄付金規定が無償取引に適用され、しかし、移転価格税制は有償取引に適用される。無償取引とは、対価を授受しないことについて取引当事者間で合意が成立している取引である。これに対して有償取引の場合には、取引における対価について当事者双方の合意があるので、取引価格の高低はあれ、決して無償ではない。結果として対価が授受されていないとしても、それだけで取引当事者間の無償について合意があったと決め付けることは適当ではない。無償取引か有償取引かについては、取引の外形のみに拘ることなく、事実に基づく、当事者間の合意内容に沿って判断する必要があると認識される。⁸⁸⁾と指摘している。しかし、当事者の意図という主観的な基準では具体的なケースでの判断は困難になる。(措法第 66 条の 4 第 3 項)

したがって、内国法人が低廉な価格によって国外関連者に資産の譲渡または経済的な利益の供与をした場合には、実際の適用局面で寄付金課税の対象と移転価格課税の対象とを区別することは極めて困難である。

しかしながら、五味雄治氏は、「移転価格税制は措法に規定され、「国外関連者との取引に係る課税の特例」とされていることから移転価格税制が法人税法に規定されている寄付金に優先して適用される。」⁸⁹⁾と述べている。この見解は、両者が競合した場合は、特別法が一般法に優先するという原則に基づいて、まずは移転価格税制が適用されるとしたものである。

ただ、この見解は措法第 66 条の 4 第 3 項が制定された平成 3 年度 4 月 1 以前ののものであり、同法の改正後には特別法が一般法に優先するという原則を直ちに当てはめることは困

⁸⁸⁾ 伊藤／萩谷『図説移転価格税制』14 頁。

⁸⁹⁾ 五味雄治『新版 Q&A 移転価格の税務』（財経詳報社、2000 年）94 頁。

難となったが、寄付金課税は法法、移転価格税制は措法という制度全体の枠組みが変わったわけではなく、また、二重課税の排除（移転価格税制であれば相互協議の対象となり、二重課税が排除できる。）という国際租税法の大原則を貫徹させるという趣旨から見ても、移転価格税制を優先させるという原則は変わっていないものとする。

さらに、伊藤雄二税理士は、「法人が行う低廉譲渡のうち国外関連取引に該当するものは、措法第 66 条の 4 第 1 項の規定により独立企業間価格で行われたものとみなされる。ところで、仮に、その独立企業間価格が実際の取引価格よりは高いものの「時価」よりは低廉であるということがあれば、その独立企業間価格に比して低廉の部分は法法第 37 条第 8 項に規定する寄付金に該当することになり、措法第 66 条の 4 第 3 項によって全額損金不参入とされることとなる。つまり、法人が国外関連者に対して低廉譲渡を行って場合には、移転価格税制と寄付金規定が交錯する可能性があるということになる。もともと、独立企業間価格は第三者間で成立する取引において採用される価格であることから、一般に時価と乖離することは考えにくく、このような事例は、理論的整理上存在するといえても、現実にはなかなか見当たらないのではないかと思われる。」⁹⁰と述べ、時価と独立企業間価格が一致するとの法的根拠もないため、このような理論上の整理が成り立つということを説明している。

⁹⁰ 伊藤／萩谷『図説移転価格税制』16 頁。

第4節 小括

本章では、日本における移転価格税制が導入された背景を検討することからはじめ、改正の沿革及び現在の内容を検討してきた。

日本における移転価格税制の誕生の契機は、アメリカによる日系企業に対する移転価格課税攻勢に対する対抗措置であったとされている。

日本の移転価格税制は1986年に導入された新しい制度であったため、最初は執行上の経験が少なく適用事例も極めて稀であったとされている。しかし、課税当局は移転価格税制の執行上の経験を積み重ねることで、その適用上の問題点について検討を重ね、円滑な執行をするための制度改正を行ってきており、その結果が、現在の制度であると評価できる。

日本の移転価格税制の変遷と現在の姿を鳥瞰してみると、日本の移転価格税制が制度として目指してきた方向性は、算定手法の多様化、弾力化ではないかと考えられる。これは、具体的には、取引単位営業利益法の導入（2004年）、ベストメソッドルール（2011年）、利益分割法における比較利益分割法と残余利益分割法の導入（2011年）、独立企業間価格の算定方式における幅の算定（2011年）、といった改正事項である。

これらの改正は直接的にはOECD移転価格ガイドラインが改正されたことが契機となっている。即ち、上記の改正事項のうち、取引単位営業利益法の導入については1995年の改正が、またベストメソッドルールの導入については2010年の改正を踏まえたものであることが、政府により明らかにされている。日本はOECD加盟国であり、移転価格の国際標準であるOECD移転価格ガイドラインに準拠した制度設計をすることは、日本の課税当局として当然の帰結とも言えようが、筆者としてはこうした動きの背景には更に、この間の日本をめぐる国際経済環境の変容も寄与するところが大きいものとする。

移転価格税制が導入された時点においては、独立企業間価格の具体的な算定は、基本三法と呼ばれている（独立価格基準法、再販売価格基準法及び原価基準法）算定方法の適用が原則であった。この基本三法はいずれも企業の行う個々の取引に着目し、比較対象となる非関連者間取引が把握できることが、適用の前提となっており、典型的には問題となる取引が輸出入のケースであることを想定したものであった。

そして、当時の日本企業の海外進出は、輸出入を中心に展開されており、そうした経済環境の下においては基本三法中心という適用ルールがもっとも実態に合った方式であったと評価することができたのである。

しかしながら、近年日本企業は海外に現地法人等を設立し、現地で製品を生産する直接投資方式にシフトしつつある。このことは、日本と国外との取引に新たな類型の問題を発生させている。そして、こうした事態が従来の独立企業間価格の算定手法に新たな課題をつきつけることとなっている。

まず、企業取引の内部化がある。企業が海外直接投資を選択する動機として、海外取引をグループ内取引とすることにより、取引費用の節約とか、グループ化からくる規模の利

益が期待できるということがある（例えば、企業グループ内役務提供取引、所謂イントラグループサービスである）。このような場合に、移転価格課税の検討を行うとすると、比較対象となる独立企業間取引、いいかえれば非関連者間取引に係る資料を入手することは極めて難しく、基本三法の適用も事実上無理ということとなる。

また、無形資産の絡んだ取引の増加もある。日本企業の海外の進出先との取引に占める無形資産絡みの取引のウエイトが急速に高まっている。こうした海外の進出先の無形資産絡みの取引の具体的形態は様々な形をとりうるが、典型的なケースとしては直接投資により海外に設立した子会社に生産拠点や販売拠点を移転した際、当該生産に係るノウハウ、企業のブランド価値、顧客ネットワーク、従業員の技能等の無形の価値も移転していくというケースがあげられよう。こうした無形資産が絡んだ取引については、取引の個別性が強いため、所謂基本三法により比較の対象となる独立企業間価格を見出すことは非常に困難な場合が多いと考えられる。

更に、外-外取引、いいかえれば日本パッシング取引の増加である。これは主としてアジアに直接投資により進出した日本企業が、自ら現地で製造した製品をアメリカやヨーロッパの第三国の市場に直接輸出してしまうもので、製品の取引自体からは日本で課税できる所得は発生しない。こうした取引が増加してきた背景には、情報通信技術の進歩により、日本の多国籍企業がグローバルなレベルでの企業情報のネットワーク化を図ってきていることに加え、従来であれば、日本企業は個別計算重視ということで、日本の親会社に利益を計上すべく、海外子会社が製造した製品であっても、一旦日本に輸入し、そこから第三国に輸出するという形をとっていたものが、連結会計が支配的になってきたことより、利益を日本の親会社に計上するインセンティブが少なくなってきたことがある。ただ、このような場合であっても、日本の親会社は現地の子会社に対し、生産技術、経営指導の供与や役務提供を行っているのが通常であり、こうした行為の対価については所得として捉え、それが海外に移転していること、つまり移転価格の問題として認識していく必要がある。そして、こうした所得の移転についての認識も、多国籍企業のグループ内で、しかも無形資産に係る取引であるが故に、基本三法に基づく独立企業間価格算定の手法では限界があるということになるのである。

以上のように、移転価格税制導入時はともかく、近年の日本企業の国外取引の実態が大きく変わりつつあり、それが上記の取引単位営業利益法の導入を始めとした算定方法の多様化、弾力化の引き金となったことも見逃すことのできない事実ではないかと考えられる。

第2章 中国における移転価格税制

第1節 中国における税制の生成と展開

1. 中華人民共和国の建国初期の税制改革（1949年～1978年）
2. 改革開放初期の税制改革（1978年～1994年）
3. 社会主義市場経済時期（1994年～2009年）
4. 企業所得税法の制定

第2節 中国における移転価格税制導入の背景と沿革

1. 中国の移転価格税制導入の背景
2. 中国の移転価格税制の沿革

第3節 中国における移転価格税制の規定

1. 中国の移転価格税制における関連者の範囲
2. 中国の移転価格税制における対象となる取引
3. 中国の移転価格税制における算定手法

第4節 小括

第2章 中国における移転価格税制

第1節 中国における税制の生成と展開

中華民族の歴史が始まって以後、中国は農業経済国である。伝統を偲ぶ思想（重農軽商）があり、農業に頼るといふ考え方はずっと変わっていない。農業を基本として、その他の産業や職業を軽視することは、文献の上でもよく目に触れるところである。それ故この影響が習慣から文化に至るまで、すべてに及んでいる。租税の賦課制度もその発生から発展、変化についてその例に洩れることはない。歴史始まって以来中国は、何度も外敵の侵入を受け、政変がたびたびあったが、租税の賦課も、同じようによく変わった。時には減税をして、民衆のこころをとらえたこともあったが、時には厳しく取立て、国の要請を満たしたこともあった⁹¹。

約100年前の1911年に、中国では辛亥革命があり、清王朝が倒れ、中華民国が設立され、激動の時代であった⁹²。この後1920年より軍閥間の戦争があり、1928年南京に蒋介石による政府が樹立した。

辛亥革命時期は戦乱の時代で、商業は大きく衰退をした。1913年になり国会が成立した。翌年、北京政府は、実業部を設けて商政管理をし、商法を公布して、従来に関税制度を改めて関税自主権を確保した。そして、銀行、信託事業、郵便事業を整備し、通貨単位、銀両も廃止し元に改正した。

その時、日本は、明治維新により資本主義の成立期であった。財政的基礎の確立を必要とした政府は、明治初期に税収入の80%–90%を占めた地租を改正し、1887年に所得税の創設をした。これが日本税制の近代化の道をひらいた。

中国は、所得税創設を中華民国政府時代に考え、財政の近代化を図ろうとしたが、政治、経済の状況から実施は困難をきわめた。

租庸調による中国税制を導入していた日本は、国情に合わせた税制改正を繰返し、明治の地租改正を契機として、中国よりも早く近代化の実現をみることができた。

更に、日本では戦後の1949年のシャープ税制勧告（国税及び地方税を通じた画期的な提言）に基づいて税制改革が行われた。日本政府は翌1950年度の税制改正でほぼストレートに改革案を実行に移した。その意味でシャープ税制改革は歴史的に特異な位置を占めてお

⁹¹ 吳兆華『中国税制史』三代川正一訳、（中央経済社、1980年）5頁。

⁹² 1911年10月10日夜に発生した武昌起義から1912年2月12日の宣統帝（溥儀）退位までの期間を指す。

り、極めて根本的な改革であった⁹³。

一方で、中国では1949年の中華人民共和国成立後、大幅な税制改革がなされることとなったが、その歴史は、大きく三つの段階に分けることができる。

1. 中華人民共和国の建国初期の税制改革（1949年～1978年）

第1の時期は1949年から1957年の中国経済の回復と社会主義国家の建設の時期である。中国中央政府の政務院は税制の確立を重視し、当時政務院副総理であった陳雲氏にこの任務を担当させた。

1950年1月、中央人民政府政務院は「全国税収実施要則」を公布し全国統一の税収制度を規定した⁹⁴。内容としては14種目の租税に及び、貨物税、工商業税、塩税、関税、給与報酬所得税、利子所得税、印紙税、遺産税、交易税、屠殺税、屋産税、土地使用税、特種消費行為税及び鑑札使用税を実施するというものであった⁹⁵。

それ以外に、各行政区は、慣例によって、それぞれの税目を弁法⁹⁶により規定し、政府の認可を得てから徴収できるようにした。この時期、中国中央政府は政治及び財政の基本状況に基づいて旧税制を改正し、多税目を多回数にわたり徴収するとした複合税制を作った。この新税制の創設と実施は、財政収入の保障、経済の安定、国家財政の抜本的な改善、国民経済の回復と発展促進に貢献し、社会主義経済制度の確立、強化、発展に対し、重要な役割を果たした⁹⁷。

「工商業暫定条例」では、中国国内にある営利目的企業は、所在地域へ工商業税を支払う義務があると定められた。また、営業収入には営業税、所得には所得税がそれぞれ課せられた。営業税の税率の計算方法は業界別に定められ、営業収入を基準にする場合は1～3%、純利益を基準にする場合は1.5～6%であった。所得税は所得の累計額が21段階の税率区分に分けられ、税率は5～30%であった。この「工商業暫定条例」による所得税は、中国で初めて所得税について規定したものとなった⁹⁸。

1958年から1978年、この時期に第二回の大規模な税制改革が行われた。その主な内容は、工商税制の簡素化、工商統一税の執行、一部の都市国営企業での税利統合⁹⁹の試行、農村の人民公社での財政請負制度の試行であった¹⁰⁰。

⁹³ 橋本徹／山本栄一『日本型税制改革』（有斐閣、1988年）298頁。

⁹⁴ 1950年1月27日、中国中央人民政府政務院は「全国税収実施要則」、「工商業税暫行条例」、「貨物税暫行条例」を公布し、全国統一の税収制度を規定した。

⁹⁵ 劉『新中国税制60年』7頁。

⁹⁶ 中国の法制について注3を参照。

⁹⁷ 劉『新中国税制60年』7頁。

⁹⁸ 劉、前掲書、7頁。

⁹⁹ 利潤の形で納めた国有企業の上納金を税金と統一した。

¹⁰⁰ 劉『新中国税制60年』43頁。

また、特に 1966 年から 1976 年の間、文化大革命時期の税制の簡素化路線のため、中国の税制の確立と税収の機能は著しく衰退した。

2. 改革開放初期の税制改革（1978 年～1994 年）

1978 年末以後は、中国の改革開放政策が実施された時期であり、中国税制が全面的に強化され、税制改革が急速に発展した時期である。

改革開放初期の税制改革政策は対外開放の必要性に応じて、対外税制政策の作成をした。同時に、国内経済体制改革、大手企業自主権拡大改革の必要性により、特に臨海都市の一部の業種と企業を選び、税制改革の試行を行った。これにより、ある程度の効果を残した。

1980 年代は多種の企業所得税が共存する時代であった。中国は対外開放政策を実施後、経済交流が盛んになった環境に適応するため、六つの所得税法と規則を公表した。これは初めて、中国の実情にあった税制のあり方を模索して制定したものであり、税収は財政収入の中での比率を高め、マクロ経済コントロール（宏观经济调控）としての機能を果たした。

また、組織の上では、1982 年末までに、各地域と各級（部門）で課税庁が設立され、省級課税庁の地位が高まった。この時期の所得税法の変遷は次のとおりである。

1980 年 9 月 10 日、第 5 回全国人民代表大会第 3 次会議では「中華人民共和国中外合資経営企業所得税法」と「中華人民共和国個人所得税法」が承認され、全国人民代表大会常務委員長により公表された後、その日から実施された。

1980 年 12 月 14 日、財政部（財務省）が「中華人民共和国中外合資経営企業所得税法実施細則」と「中華人民共和国個人所得税法施行細則」を公表した。これにより中外合資経営企業所得税法を施行後、中国国内における中外合資企業の所得税の徴収問題が解決された。

1981 年 12 月、第 5 回全国人民代表大会第 4 次会議で、「中華人民共和国外国企業所得税法」は承認され、1982 年 1 月 1 日から実施された。

1982 年 2 月 21 日、國務院の許可を得て、財政部では「中華人民共和国外国企業所得税法実施細則」を公表した¹⁰¹。

1984 年 9 月 18 日、國務院が「中華人民共和国国営企業所得税条例（草案）」を公布し、1984 年 10 月 1 日より施行された。1984 年 10 月 18 日、財政部が「中華人民共和国国営企業所得税条例（草案）実施細則」を公布した¹⁰²。国営企業所得税の課税対象は、納税事業者が会計年度内に「国営企業原価管理条例」と財政部承認の「企業財務会計制度に関する規定」により計算されて、実現された利益であった。実現された利益の中から国家の規定する控除金額を差し引き、残額が課税所得額になった。税率は 55%であった、また、小型

¹⁰¹ 劉、前掲書、72 頁。

¹⁰² 劉、前掲書、115 頁。

国営企業の税率は 8 段階の超過累進税率を適用し、税率は 10～55%であった。

1985 年 4 月 11 日、国務院は「中華人民共和国集団企業所得税暫定条例」を公表し、1985 年から実行した。そして 7 月 22 日、財政部は「中華人民共和国集団企業所得税暫定条例実施細則」を公表した。

1988 年 6 月 25 日、国務院は「中華人民共和国私営企業所得税暫定条例」を公表し、同条例は 1988 年度より施行された。同年 11 月 17 日、財政部は「中華人民共和国私営企業所得税暫定条例施行細則」を公表した。私営企業の納税者は工業、建築業、交通運送業、商業、飲食業及びその他の業種に従事する私営企業であり、税率は 35%であった¹⁰³。

1993 年に国務院から「中華人民共和国企業所得税暫定条例」を公表した。今回の改革は、中国歴史上規模が最も大きく範囲が広い抜本的な税制改革となり、国際的な視点からも前例のないほどのスケールであった。また、流通税制を全面的に改善し、比較的健全な増値税をメインにプラス消費税、営業税の制度に切り替えをした。従来国営企業、集団企業、私営企業が別々になっていた税目を統一し、企業所得税が一つになった。内資企業所得税率は 33%になり、また、27%、18%の軽減税率を設け小規模企業に適用した。外資企業所得税率は 33%を適用した¹⁰⁴。

3. 社会主義市場経済時期（1994 年～2007 年）

1970 年代末期の改革開放以来、中国は国内企業に対して外資系企業と異なった課税政策を実施してきた。そして、1990 年代に、中国は前後して国内企業所得税制度及び外資系企業所得税制度を調整し、外資系企業には 1991 年の第 7 回全国人民代表大会第 4 次会議で採択された「中華人民共和国外商投資企業及び外国企業所得税法」が適用することとした、国内企業には国務院が 1993 年に発布した「中華人民共和国企業所得税試行条例」を適用されてきた。この政策の実施は経済発展及び外資導入の促進等の面で、著しい成果をあげてきた¹⁰⁵。

当然、中国の経済社会には大きな変化が起こっており、新たな税制はその執行の中で様々な問題に直面した。同時に、中国の経済は急速な発展を遂げ、企業のトータルな利益も大幅に増え、国の財政収入にも良いパフォーマンスが見られこととなった。

中国の改革開放体制は新しい歴史的段階に入り、この時期は中国税制改革が全面的に深化された時期で、移転価格税制も導入された¹⁰⁶。従来に比べると、一番重要な時期である

¹⁰³ 劉、前掲書、121 頁。

¹⁰⁴ 劉、前掲書、211 頁。流通税とは、増値税、営業税、消費税である。

¹⁰⁵ 劉、前掲書、121 頁。

¹⁰⁶ 国家税務総局が 1998 年に発行した「関連企業間取引税務管理規定」（試行）59 号、及び 1998 年に発行した「移転価格税制管理事務の強化に関する通知」は正式的に移転価格税制導入し始めたのである。

と思われる。

1992年春、鄧小平氏は中国の南方地域を視察し、「深化改革」という講話を発表した¹⁰⁷。その後、中国共産党中央政治局は、全体会議を開催した後、国務院と共同して、改革開放と経済発展を加速することに関する重要な決定を定めた。その後、国務院が直接指導にあたり、財務・税務部門は税制改革を加速する準備へと入った。

1993年春、税制改革に関する法案を検討するため、国務院副総理の朱鎔基氏が指名され、その責任者となった。その後、国務院は、マクロ経済コントロール（宏观经济调控）に関する重要な戦略を提案した。その中で特に重要な政策は、税制改革を加速することであった。

1994年の税制改革は、主に、流通税制の改革、企業所得税制の改革、個人所得税制の改革で等及び、「分税制度」等の財政配分及び税務執行の改革から成り立っている。この分税制度は、税収を税目と納税者により中央政府の財源、地方政府の財源及び中央、地方共通の財源とに分け、その徴収を担当する課税庁として国家税務局と地方税務局を設置し、それぞれの機関が各種の税を徴収する体制を設立した。この体制を「分税制」という¹⁰⁸。1994年の税制改革以後は中央政府の財源確保を目的とした税収確保、外資に依存した成長を念頭に置いた外資企業等優遇、特定地域の経済発展を優先する地域優遇税制等、税収確保と経済成長を最優先とする税政策が進められた¹⁰⁹。

1999年から相次いで東部臨海開放地域を対象とした税優遇策が見直され、従来の「三資企業」に対する還付政策の停止、外商投資企業の輸出製品に対する統一した税政策が採用された¹¹⁰。また、39の特定地域の税還付政策は取消され、2003年からは経済特区内で生産または販売する製品に対する増値税の免税優遇策は停止された。中国の財政租税制度の常態として、常に「多元化」と「不安定化」が存在していた¹¹¹。

中央政府の財政能力の弱体化のため、1980年代末から1990年代初めにかけて、中国中

¹⁰⁷ 鄧小平は1992年1月18日から2月21日にかけて家族を引き連れて中国南方の視察に行った。訪れたのは湖北省の武昌、広東省の深圳経済特区と珠海経済特区、そして上海である。この南巡講話において鄧小平が発した様々な言葉が改革開放政策に多く活かされている。

¹⁰⁸ 伏見俊行／楊華『中国税の基礎知識』（税務研究会出版社、2009年）、18頁。分税制度とは、中央政府と地方政府の間に、事務の権限と財政支出の範囲とを区分することであり、中央税、地方税、中央地方共有税を設置する。分税制度は規範性のある政府間の財政移転制度であり、これにより新予算編成制度と資金調達規則が実施される。この制度の目的は国税と地方税に対する「分離管理」体制を作ることである。

¹⁰⁹ 劉『新中国税制60年』217頁。

¹¹⁰ 伏見／楊『中国税の基礎知識』21頁。外国企業が中国に資本金を出して法人設立する場合、「合弁」「合作」「独資」という三種類の出資方法が認められている。この三形態を総称して「三資企業」と呼ぶ。

¹¹¹ 伏見／楊、前掲書、21頁。

中央政府は 2 度にわたって地方政府に「債務」を負い、かつその「債務」はその後全く返済されなかった。1993 年上半期、中国中央政府の財政は窮迫の頂点に達した。1993 年 7 月 23 日の「全国財税会議」で朱鎔基副総理（当時）は財政改革なしでは、2000 年以前に、中国中央政府の財政は必ず破綻すると発言したのである。しかし、1994 年分税制を施行したことにより、中国の財政状況は徐々に回復した。

2001 年は、開発が遅れていた中国西部地域の経済発展を促進するための税優遇策が実施され、中国西部地域内で国家が奨励した産業及び優位性のある産業分野の企業については輸入関税が免除された（西部地域とは、陝西、甘肅、寧夏、青海、新疆、四川、重慶、雲南、貴州、西藏、広西、内モンゴである）。

また、國務院が批准した「高新技術園區」と「蘇州工業園區」における、先端技術関連部門が認定による高度新技術企業に対する 15%の企業所得税率の適用、國務院が批准した「高新技術園區」内で新しく設立した新技術企業に対する企業所得税の 2 年間免税、新しく設立したソフトウェア生産企業に対しては、最初の二年間免税し、その後の三年間税額を半減する政策を採用した。中国政府が奨励した外商企業の追加投資からも、得られた収入に対する最初の二年間を免税とし、その後の三年間税額を半減とする政策を採用した。

4. 企業所得税法の制定

「中華人民共和國企業所得税法」は 2007 年 3 月 16 日第 10 回全国人民代表大會第 5 次會議で採択され、2008 年 1 月 1 日から施行された。新企業所得税法は全 8 章、合計 60 条からなる。新企業所得税法は、中国国内における企業及び「その他の収入を取得する組織」を納税義務者としており、当該納税義務者が本法の定めにより企業所得税を納付する。個人独資企業、合名企業¹¹²は本法を適用しない。企業の所得税基本税率は 25%と定められた¹¹³。

¹¹² 「企業所得税法」1 条、私営企業暫定條例は、私営企業を三種類に分けている。即ち、獨資企業、パートナーシップ企業、有限責任会社である。個人獨資企業は、一人の個人が単独で出資する会社である。獨資企業の詳細規定として、1999 年に個人獨資企業法が制定されている。これによれば、会社は營業許可証の発行を以って成立するとされ、獨資企業に出資した個人はその債務に対し無限責任を負うものとされている。合名企業（パートナーシップ企業）は、2 人以上が協議に従って投資し、共同で經營し、共同で損益の責任を負う企業を指す。1997 年に、私営企業暫定條例の詳細規定として、パートナーシップ企業法が制定されている。パートナーシップ企業は登記、營業許可証の発行を以って成立する。パートナーはその債務に対し、無限責任を負う。中国国家稅務總局ホームページ。

(<http://hd.chinatax.gov.cn/guoshui/action/GetArticleView1.do?id=3468&flag=1>)

¹¹³ 「企業所得税法」4 条、中国国家稅務總局ホームページ。

(<http://hd.chinatax.gov.cn/guoshui/action/GetArticleView1.do?id=3468&flag=1>)

2008年1月までの国内企業を対象とした企業所得税と外国投資企業等を対象とした外国投資企業及び外国企業所得税が統一され、新たに内外の企業を対象とする企業所得税が実施された。経済特区と経済技術開発区の優遇税制は廃止され¹¹⁴、そして、企業所得税は共有税として中央と地方双方の財源となった。

改正前は、外資企業に適用される「外国投資企業及び外国企業所得税法（1991年採択）」と内資企業に適用される「企業所得税税暫行条例（1993年公布）」の2種類の税法が並存していた。外資と内資に異なる法律が適用されていたことから、優遇税制や損金算入基準が異なり、内資と外資の間で大きな税負担の不均衡が生じていた。今回の税制改革の目的は、世界貿易機関（WTO）加盟国になった後、内資企業と外資企業の税負担の不均衡是正の必要性が更に高まるとともに、高度経済成長段階の中国では、今回の税制改正の影響に耐えうる税制状態にあると政府が判断したものである。

この税制改正で企業に対する課税は内資企業及び外資企業に統一的に適用されることとなったが、その課税所得額の計算は、企業の納税年度の収入総額から、非課税収入、免税収入を除外し、費用等の各控除項目と認められた繰越欠損金を差し引いた後の金額であり、基本税率は25%が適用される。納税年度に発生した損失は、以後の事業年度の所得と通算することができ、繰越期間は最長5年間である¹¹⁵。

この税についての徴収事務は、2002年以降設立の国内企業と外国投資企業等は国家税務局が、2001年以前設立の国内企業は地方税務局が担当することとなった¹¹⁶。

この企業所得税法改正から現在に至るまでに重要な国際課税制度が整備されてきた。その内容としては、移転価格税制、非居住者の事業所得と源泉所得の課税制度、中国国外の居住企業に対する課税制度の整備があげられる¹¹⁷。

移転価格税制をはじめとした国際課税については、国際関係の拡大を見据え研究が続けられていた¹¹⁸。2001年のWTO加盟はこうした国際調和の動きをより加速することとなり、2009年には特別調整弁法が国家税務総局より公布され、国際課税制度の整備につながっている。

企業所得税法改正前に移転価格調査分析の強化について〔国家税務総局による移転価格調査分析の強化に関する通知〕（国税函（2007）363号、2007年3月27日）と〔単一的な生産機能を担う外商投資企業及び外国企業の納税状況の調査に関する通知〕（国税函（2007）

¹¹⁴ 伏見／楊『中国税の基礎知識』162頁。

¹¹⁵ 劉佐／須田徹監修／税理士法人トーマツ編『中国新企業所得税制の実務』（清文社、2008年）、26頁、27頁。「企業所得税法改革の主な内容は、5つに分かれる。①内資企業及び外資企業に適用される税法を統一した。②課税ベースを統一した。③法定税率を統一した。33%から25%に大幅な軽減をした。④税収優遇政策を変更した。⑤徴収管理制度の統一である。」

¹¹⁶ 伏見／楊『中国税の基礎知識』136頁。

¹¹⁷ 近藤義雄『中国企業所得税の実務詳解』（千倉書房、2012年）序論1頁。

¹¹⁸ 伏見／楊『中国税の基礎知識』22頁。

236号、2007年2月28日)が公布された。

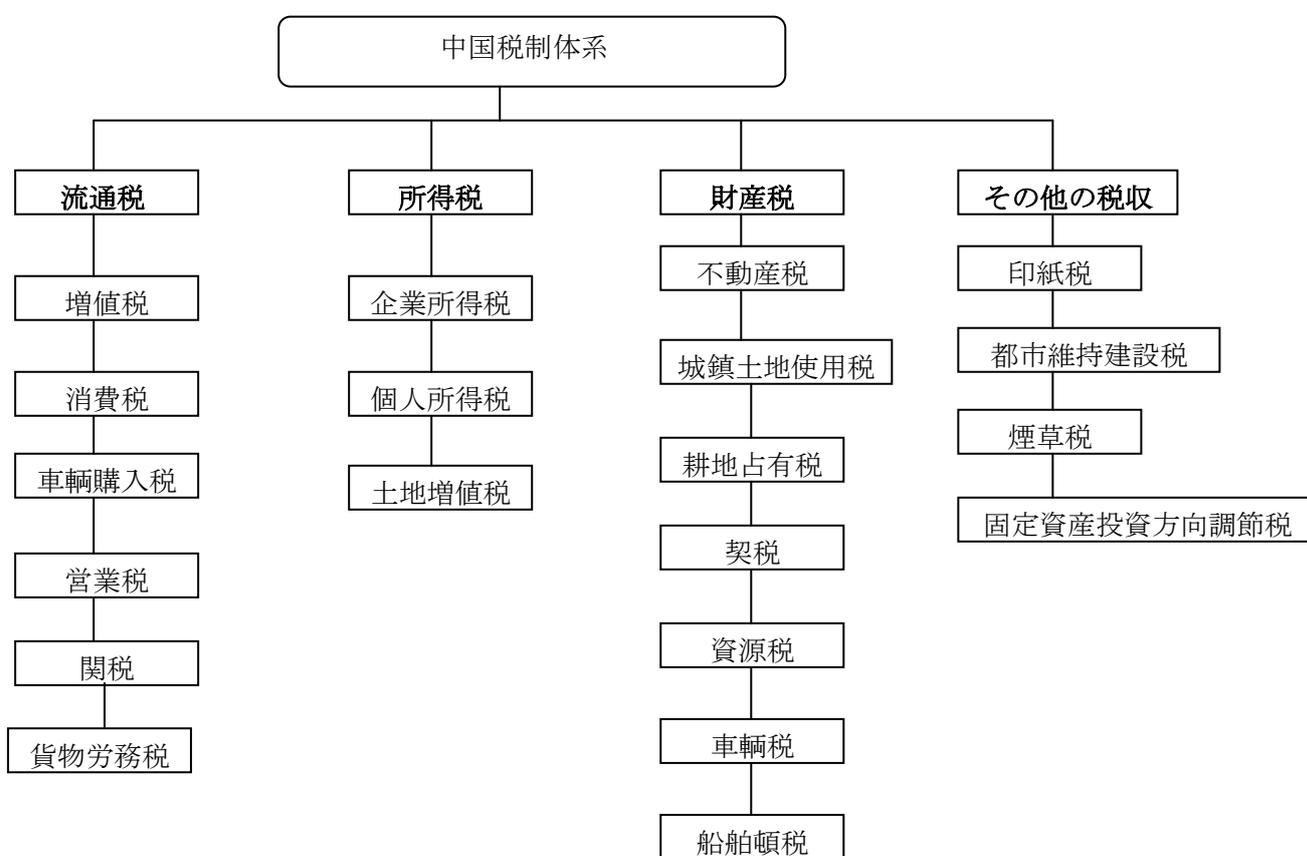
企業所得税法と企業所得税法実施条例の改正と同時に、中国全土から集められた国際税務及び移転価格調査官からなる「特別納税調整管理にかかわる実施弁法起草組」が編成された。同起草組は、中国における過去10年以上の移転価格税制及び事前確認執行の実務経験がある者から構成されており、適正な各国間所得配分の実現、国際的なルール導入の必要性を考えるとともに、更には他国の租税回避防止規定を参考にして特別調整弁法をまとめた。これにより中国移転価格税制の執行アプローチは大きく変更され、諸外国における国際租税回避防止策と整合性のとれたものになった。また、これから中国で事業を行う企業の移転価格リスク管理に大きな影響を与えると思われる。

表 1：中華人民共和国税法の変遷

時期	中華人民共和国税法改正の代表法律及び通達
1950年1月30日	全国税政実施要則
1950年1月30日	工商業税暫定条例
1950年12月21日	工商業税暫定条例施行細則
1958年9月11日	中華人民共和国公商統一税条例（草案）
1965年12月29日	中央国営企業税收、利益と財務工作に関する課税庁統一管理の通知
1972年3月30日	工商税制改革を実験的に拡大
1977年7月10日	国営企業利益を納付弁法に関する通知
1979年8月17日	関税徴収弁法の改正と税関体制の改革
1980年9月10日	中華人民共和国中外合資経営企業所得税法
1980年9月10日	中華人民共和国個人所得税法
1980年12月14日	中華人民共和国中外合資経営企業所得税法施行細則
1980年12月14日	中華人民共和国個人所得税法施行細則
1981年12月13日	中華人民共和国外国企業所得税法
1982年2月21日	中華人民共和国外国企業所得税法実施細則
1982年4月19日	増値税暫定弁法
1983年4月24日	国営企業所得税徴収の暫定規定
1983年9月6日	日中租税条約
1984年9月18日	中華人民共和国国営企業所得税条例（草案）
1986年4月21日	中華人民共和国税收徴収暫定条例
1988年6月25日	中華人民共和国私営企業所得税暫定条例
1988年8月6日	中華人民共和国印紙税暫定条例
1991年4月9日	中華人民共和国外商投資企業と外国企業所得税法
1991年9月29日	税務行政復議規則
1998年4月23日	関連企業間取引税務管理実施弁法
1992年9月4日	中華人民共和国税收徴収管理法
1993年11月15日	財政分税制実行に関する通知
1993年12月13日	中華人民共和国増値税暫定条例
1993年12月13日	中華人民共和国消費税暫定条例
1993年12月13日	中華人民共和国營業税暫定条例
1993年12月15日	分税制財政管理体制実行に関する規定
1995年6月23日	税務監察暫定条規定
1997年7月7日	中華人民共和国契稅暫定条例

2000年2月25日	確定企業所得税暫定条弁法
2000年10月26日	西部大開發に関する若干政策措置の通知
2007年3月16日	中華人民共和国企業所得税法
2008年1月1日	中華人民共和国企業所得税法実施条例
2008年3月6日	企業所得確定徴収弁法

図 11：中国税制体系¹¹⁹



¹¹⁹ 劉『新中国税制 60 年』481 頁。

第2節 中国における移転価格税制導入の背景と沿革

近年、発展途上国においても移転価格税制が導入されつつある。これは移転価格が先進国対先進国だけの問題ではなく先進国対発展途上国の問題に発展したことを示唆する。

特に、中国では1991年に「外商投資企業及び外国企業所得税法」（1991年7月1日）が公布され、外資企業に対して移転価格税制が本格的に施行されるようになった。

2008年1月1日から施行されている内資・外資の区別なく適用される企業所得税法においても、第41条に「企業とその関連者の取引が独立企業原則に合致せず、企業またはその関連者の課税収入または所得額を減少させた場合、課税庁は合理的な方法に従い調整を行うことができる。企業とその関連者が共同で無形資産の開発を行ったり譲渡を受ける、或いは共同で労務を提供したり受け取る場合に発生する原価は、課税所得額を計算する際、独立企業原則に従って分担しなければならない。」と規定された。移転価格はすべての企業が注意すべき重要な規定と位置づけられている。

移転価格税制に関連する規定は、税の徴収管理を規定している「税収徴収管理法」・「企業所得税法实施条例・第6章 特別納税調整」・「特別調整弁法」等であり、これらが現在の中国における移転価格税制の法体系を形成している。

1. 中国の移転価格税制導入の背景

1990年に、国家税務総局¹²⁰が初めての租税回避に対する調査を実施したが、主な対象は対外開放の前線にある福建省と広東省であった。調査によって、2種類の違う中国租税回避方式の存在が確認された。一つは福建省の台商投資企業を中心としており、もう一つは広東省の香港、マカオ投資企業を中心とするものであった。この時点で、殆どどの企業は複数の帳簿を使っており、国の法規も遵守しておらず、かつ経営の安定性も良くないため、担当課税庁は企業の財務経営状況を把握しにくかった。これに対して、担当課税庁は推定課税（核定征收）の方法で税金を徴収していた。この段階では、移転価格と租税回避調査に関する法律制度はまだ十分整備されておらず、租税回避を管理する方法も単純であり、課税管理はまだスタートの段階にあった。

また、改革開放政策の採用以来、数多くの外資企業が中国に参入してきた¹²¹。現在、中

¹²⁰ 日本の国税庁にあたる国家税務総局は中国税制執行の最高機関で、国家税務局と地方税務局の双方に対する指示命令権を持っている。中国移転価格税制の執行及び管理に中心的な役割を果たしているのは、国家税務総局の「国際税務司」に設けられている「反避税処」である。また、同格組織である「大企業税収管理司」も大企業に対する移転価格事務を分担することになった。

¹²¹ 马凯「2009 国际投资论坛并发表主旨演讲」、<http://finance.qq.com/a/20090909/002112.htm>（2009年9月9日時）。

国へ進出する外国企業は 66 万社、8,990 億ドルの投資規模に達しているが、この 66 万社の外国企業の 6 割は赤字企業であると言われている¹²²。中国税務当局では、この状況は中国へ初期投資時のコスト増の影響だけではなく、移転価格による海外への所得移転も原因になっているものと分析している。即ち、中国のマスコミで言われるような税収確保という理由ではなく、課税の合理性の確保や国家間の税配分の公平性の確保を図っていくために、移転価格課税の強化が必要であるという分析結果を中国課税当局は示したのである。

中国の移転価格税制管理事務は、国際税務管理における重要な事務であり、中国の対外税務管理事務の重点でもある。対外開放が進化し拡大し続け、多国間投資が増え続けているのに伴い、外国企業が関連企業間取引を通じて、移転価格を利用して利潤を移し納税を回避しようと図る現象もますます深刻な事態になっていた。これは財政収入を侵し国家の権益を損なうばかりでなく、対中投資企業が逆粉飾決算により赤字を装うことで、投資環境悪化というマイナス効果を生み出す等の弊害にもなりかねない。もしこれを効果的に抑えることができず蔓延させてしまえば、税制の基礎を根本的に揺るがし、公平な税負担の原則を崩し、対外開放を拡大し外資を導入する妨げとなるであろう¹²³。こうした背景の下、外資企業に対する租税回避防止政策の導入を契機として、中国課税当局は 1991 年に「中華人民共和国外商投資企業と外国企業所得税法」第 13 条において移転価格税制関連条文を制定したのである¹²⁴。1990 年代後半以後、中国は移転価格課税強化を打ち出し、制度の整備、執行体制の強化、職員教育の充実に努め、現実に多数の移転価格課税を行っていると言われている。

2. 中国の移転価格税制の沿革

1991 年、旧「中華人民共和国外商投資企業と外国企業所得税法」及びその実施細則により移転価格税制は完全に導入された。1995 年から 1998 年まで、課税庁及び財政部¹²⁵の関連部署は租税回避調査を実施したが、この時には、立法の面で、移転価格及び租税回避管理の枠組みは大まかではあるが形成されていた。この後、課税庁は具体的な反租税回避管理作業を始めた。1998 年から 2005 年まで、反租税回避調査と調整は、まだ広い意味での反租税回避管理であり、伝統的な手法で行っていたのである。それは、毎年、各地方に目標となる調査件数の上限数字を示すというもので、企業の申告実績等に関係なく、調査件数を割当てるというものであった、例えば、広東省 200 件、福建省 150 件等という具合である。このような手法は実は計画経済期のものであり、各地方の反租税回避作業はまだ経

¹²² 劉天永『中国转让定价实务与案例』（法律出版社、2009 年）前言。

¹²³ 国家税務総局「关于进一步加强转让定价税收管理工作的通知」1998 年 25 号通達。

¹²⁴ 周自吉氏によれば、1988 年、深圳市人民政府は（深圳特区外商投資与関連企業交易業務稅務管理弁法）を制定し、「移転価格税制管理事務の強化に関する通達」を公布した。周自吉『转让定价基础理论与实务操作』（中国財政經濟出版社、2011 年）、137 頁。

¹²⁵ 中国財政部は日本の財務省にあたる。

験が足りなく、具体的な作業についても問題があった¹²⁶。

2005年、課税庁は「2005年度反租税回避作業に関する知らせ」を公布し、各地の移転価格の審査登録、終了（過年度の未終了ケースも含め）は全て国家税務総局の許可が必要とした。これで、中国の移転価格と反租税回避調査に関する管理作業は大幅に改善された。

2008年、新「企業所得税法」¹²⁷及びその实施条例¹²⁸の施行につれて、国家税務総局は、

¹²⁶ 王更生『全球经济一体化下中国转让定价与反避税调查』（中国税法論壇、2010年11月25日）。中国国家税務総局国際税務司処長王更生氏（2010年当時）は次のように言っている。「実は私の理解では、2005年までの調査とそれ以降の調査はその中身には大きな違いがあると思う。つまり、2005年を境目とし、2005年までの反租税回避調査と調整はまだ広い意味での反租税回避管理であり、各地方では伝統的な調査手法やっていたのである。毎年、各地方に上限数字を出し、例えば、広東200件、福建150件、内陸地域5件から10件等、このようなやり方は実は計画経済期のものである。各地方の反租税回避作業はまだ経験が足りなく、具体的な作業と選定についても問題があった。このような計画があったため、2003年、2004年頃、反租税回避調査案件は毎年1,000件を超え、2004年は1,700件にも達したのである。当時、欧米の報道では中国の反租税回避調査がブームになっているとあったが、それは誤解である。実はいろんな地方では反租税回避調査がうまく行かず、最終的にそのまま確定するしかなかった。2005年、反租税回避調査の強化に関する通知が発表された。この通知は3つの条文があり、第2条の柱書きには1行小さな文字があった。このただ1行の文字こそ実際に反租税回避調査と調整の管理方法を変えたのである。つまり、すべての案件は、着手から最終処理まで、税務総局の確認が必要であるとされている。ここから、我が国の反租税回避管理が正式に始まったと言え、毎年の着手される事案は170、180件ぐらいである。数は以前の10%しかないが、質は明らかに高まり、国際的な手法と近くなった。原文は「实际上我的理解，中间有两个很大的区别，也就是说以2005年为界，2005年之前实际上进行反避税，是一种很广义的反避税，很多地方是按照传统经济的做法，每年对各个地方下一定的指标，比如广东200户，福建150户，内陆地区5户、10户，实际上这是计划经济的做法。各个地方当时对反避税工作，一个是没有征管方面的经验，再一个是具体的操作分配存在问题。所以当时下计划，到2003年、2004年期间，每年反避税的立案已经超过1000户，2004年达到1700户，这个时候西方报道说中国的反避税形成了风暴，是有些问题的。实际上我们的很多地方反避税工作是做不下去，最后进行了核定，这种方法采取的比较多。2005年我们发一个文件，就是关于2005年加强反避税工作的一个通知，这个通知有三条，第二条前面有一小行字，这一小行字实际上就改变了反避税调查调整的管理方式，就是说所有的案子，立案、结案必须要经过税务总局审批。实际上从这儿开始以后，我们的反避税才开始走上相对正规的轨道，所以每年的立案数量是170、180户，相当于原来的10%，但是我们做的案子的质量是明显提高了，这些东西做起来，看起来各个方面是有点跟国际上接轨的。」となっている。

また様々な規則、弁法等を制定し、移転価格と反租税回避調査の実施を標準化した。2009年国家税务总局より公布された特別調整弁法¹²⁹は建国以来特別納税調整規定の中で一番優れたものである。その後の、多くの規定の公布と実施は、全国反租税回避調査作業が新企業所得税法の実施段階において順調に推移できたこと有力な保証になり、税収徴収管理法等と共に反租税回避と移転価格の管理ガイドを形成し、課税庁と納税者に明確な法的予測可能性を提供することとなった。

2008年1月1日中華人民共和国企業所得税法及び同実施条例が施行され、また、2009年1月8日には、これら法令中の関連者間取引規制（移転価格税制、タックス・ヘイブン対策税制、過少資本税制等）にかかわる事務処理指針を定めた特別調整弁法が発表された。以上の諸規則は、今後中国で事業を行う企業の移転価格リスク管理に大きな影響を与えると思われる。

2010年は新企業所得税法に従って移転価格同時文書管理¹³⁰を実施する最初の一年であった。移転価格管理のレベルを高め、反租税回避調査の深度と効果を強めるため、課税庁は各地で移転価格同時文書の抜き取り検査を展開し、同時文書の準備と管理状況を把握し、同時文書管理の標準化と統一化を促進した。

移転価格事案の管理調査作業として、課税庁は「調査対象業界の範囲を拡大し、案件の調査深度を高める」としている。これは、関連企業間取引中の対価の合理性及び移転価格

¹²⁷ 「企業所得税法」は2007年3月16日第十期全国人民代表大会第五回会議で可決公布され、2008年1月1日から施行された。中国国家税务总局ホームページ。

(<http://hd.chinatax.gov.cn/guoshui/action/GetArticleView1.do?id=3468&flag=1>)

¹²⁸ 「中華人民共和国企業所得税法実施条例」は2007年12月11日に温家宝首相が第512号国務院令に調印して、公布し、2008年1月1日より施行された。中国国家税务总局ホームページ。

(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136563/n8193451/n8193481/n8193812/8238846.html>)

¹²⁹ 2008年1月1日「中華人民共和国企業所得税法」が実施された。第六章の「特別納税調整」は、移転価格税制、過少資本税制、一般租税回避防止及び外国企業の会社支配等の分野で中国課税庁が特別納税調整を行うための法的基礎を確立しようとするのみならず、中国企業が税務当局への事前確認及び費用分担協議を達成するための法的根拠を提供しようとするものである。従って、「企業所得税法」及びその実施条例の実施、特別納税調整管理の強化及び規制を徹底するため、2009年1月8日、国家税务总局は本「特別納税調整実施弁法（試行）」を制定し、特別納税調整を実施するうえでの具体的規定を設けた。

¹³⁰ 中国の国家税务总局は2008年に改正された企業所得税法に関連した通達（正式名称は「特別納税調整実施弁方法（試行）」）を作成した。同通達は全13章118条に及ぶ詳細な規程となっているが、特に移転価格同時文書の作成義務が具体的に定められた。中国の国家税务总局は関係者から意見を集めた上で、数ヵ月後に同試案を最終化する予定であり、適用は2008事業年度からとなる。

決定プロセスの合規性についての判断基準の精度を高めることとなった。それと共に、課税庁は引き続き反租税回避データベースの蓄積を図り、移転価格調査と調整に更に合理的な経済分析基準を提供することとなった。それはひいては、移転価格と反租税回避調査作業の科学性を高めることとなった。移転価格管理と同時文書準備は、今後、各種投資企業、持株会社及び企業グループの一般義務となる。同時文書の検査と管理を基にして、税務当局の移転価格に対する調査と反租税回避調査の業務は新たな発展を迎えており、中国の移転価格制度の定着化は新たな方向に向かっている。

表 2：中国移転価格税制に関連法規定¹³¹

1988年	深圳特区外商投資与関連企業交易業務稅務管理弁法	深圳市人民政府
1988年	移転価格税制管理事務の強化に関する通達	国税発(1988)25号
1991年	中華人民共和国外商投資企業及び外国企業所得稅法第13条	主席令(1991)045号
1991年	中華人民共和国外商投資企業及び外国企業所得稅實施細則第52条から58条	國務院令(1991)085号
1992年	関連企業間取引稅務管理實施弁法に関する通達	国税発(1992)237号
1992年	中国人民共和国稅收征收管理法	主席令(1992)第60号
1992年	「関連企業間取引稅務管理實施弁法」徹底の具体的問題に関する通達	国税発(1992)242号
1998年	関連企業間取引稅務管理規定(試行)	国税発(1998)59号
1998年	移転価格税制管理事務の強化に関する通知	国税発(1998)25号
2001年	中華人民共和國稅收徵收管理法第36条	主席令(2001)49号
2001年	外国投資性会社がその子会社に役務提供する場合の稅務處理に関する通達	国税発(2001)86号
2002年	中華人民共和國稅收徵收管理法實施細則第51条から56条	國務院令(2002)362号
2003年	中華人民共和國稅收徵收管理法及び同實施細則の若干の具体的な問題に関する通達(第12項)	国税発(2003)47号
2004年	企業とその関連企業の取引に関する対応的調整問題の批准	国税函(2004)70号
2004年	租稅回避管理の強化に関する通達	国税發(2004)70号

¹³¹ 周『转让定价基础理论与实务操作』32頁。

2004年	関連企業間取引税務管理規定の改正に関する通達	国税発(2004)143号
2004年	関連企業取引事前確認実施規則試行の通達	国税発(2004)118号
2004年	2004年度反避税実行の評価目標及び要求についての通達	国税発(2004)370号
2005年	中国居民(国民)による租税に関する相互協議手続き開始の申立てについての暫定弁法の公布に関する通達	国税発(2005)115号
2005年	2005年度反避税実行の通達	国税函(2005)239号
2005年	移転価格税収管理における資本調整問題の通達	国税函(2005)172号
2005年	事前確認執行問題についての通達	国税函(2005)1172号
2006年	関連企業間取引の税務管理に関する文書の効力についての通知	国税発(2006)807号
2006年	関連企業間取引における移転価格税徴収管理についての通知	国税発(2006)901号
2007年	中華人民共和国企業所得税法第41条から48条	主席令(2007)63号
2008年	中華人民共和国企業所得税法实施条例第109条から123	国务院令(2007)512号
2009年	特別納税調整実施規則(試行)	国税発(2009)2号
2009年	中国居住者株主が支配する外国企業の所在国における実際税負担額判定を簡略化することに関する通知	国税函(2009)37号
2009年	移転価格追跡管理強化の問題に関する通知	国税函(2009)188号
2009年	クロスボーダーの関連取引の監視及び調査の強化に関する通知	国税函(2009)363号
2009年	租税協定にある「受益所有者」を如何に理解し、また認定するかについての通知	国税函(2009)601号
2009年	非居住者企業の出資持分譲渡所得に対する企業所得税管理の強化に関する通知	国税函(2009)689号
2010年	同時文書検査の展開に関する通知	国税函(2010)323号

第3節 中国における移転価格税制の規定

1. 中国の移転価格税制における関連者の範囲

2007年に公布された企業所得税法の第41条によれば、企業とその関連者の取引が独立企業原則に合致せず、企業またはその関連者の課税収入または所得額を減少させた場合、課税庁は合理的な方法に従い調整を行うことができる。また、企業とその関連者が共同で無形資産の開発を行ったり譲渡を受ける、或いは共同で労務を提供したり受け取る場合に発生する原価は、課税所得額を計算する際、独立企業原則に従って分担しなければならないとされている。

ここで関連者の範囲であるが、企業所得税法实施条例第109条及び税收徴収管理法実施細則第51条に規定がなされており、企業と以下の関連関係のうちの1つを有する企業、その他の組織、或いは個人を指すと明記されている。

(1) 資金、経営、売買等の面について、直接または間接的な支配関係が存在する場合¹³²

資本関係25%以上の親子関係企業、もしくは資本関係25%以上の兄弟関係企業、払込資本金の50%以上の額の借入関係企業、または総額の10%以上の債務保証関係のある企業が対象となる（ただし、金融機関を除く）¹³³。即ち、特別調整弁法9条1項では「一方が直接または間接的に他方の持分の合計25%以上所有する場合、或いは双方が直接または間接的に所有している同一の第三者の持分が25%以上の場合。一方が仲介者を通して他方の持分を間接的に所有し、その仲介者の持分を25%以上所有していれば、一方の他方への持分率は仲介者の他方への持分率に基づいて計算する。一方と他方（独立金融機関を除く）の間の貸付金が一方の払込資本金の50%以上を占める場合、または一方の借入金総額の10%以上が他方（独立金融機関を除く）により保証されている場合」となっている¹³⁴。

¹³² 「企業所得税法实施条例」109条、中国国家税務総局ホームページ。

(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136563/n8193451/n8193481/n8193812/8238846.html>) あずさ監査法人中国室/KPMG『中国移転価格税制の実務』（中央経済社、2009年）157頁参考。

¹³³ 「企业所得税法实施条例解读」编写组、『企业所得税法实施条例解读』（中国法制出版社、2007年12月）365頁。

¹³⁴ 「特別納税調整実施弁法（試行）」9条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>) あずさ監査法人中国室/KPMG『中国移転価格税制の実務』167頁参考。

(2) 直接または間接的に同一の第三者による支配を受けている場合¹³⁵

高級管理者の2分の1以上または董事会¹³⁶を支配できる常勤董事の一人以上が派遣されている親子関係または兄弟関係の企業、高級管理者の2分の1以上または董事会を支配できる常勤董事の一人以上が兼任している親子関係または兄弟関係の企業が対象となる。特別調整弁法9条では「一方の半数以上の高級管理者（董事会構成員と経理を含む）、または董事会を支配できる董事会高級構成員が少なくとも1名、他方より任命されている場合、或いは双方の半数以上の高級管理者（董事会構成員と経理を含む）、または董事会を支配できる董事会高級構成員が少なくとも1名、同一の第三者より任命されている場合。一方の半数以上の高級管理者（董事会構成員と経理を含む）が他方の高級管理者（董事会構成員と経理を含む）を兼任している場合、或いは一方の董事会を支配できる董事会高級構成員の少なくとも1名が他方の董事会高級構成員を兼任している場合」と規定している¹³⁷。

(3) その他の実質的な支配関係¹³⁸

特別調整弁法9条では、その他の実質的な支配関係について規定している。即ち事業活動の基本となる工業所有権、技術ノウハウ等の特許権に依存している関係にある企業、そして、製品、商品の販売活動が支配されている関係にある企業、役務の提供、受取の活動が支配されている関係にある企業、生産経営活動を実質的に支配されている関係、その他の実質的な支配関係がある企業が該当する¹³⁹。以下は、日本、中国、アメリカ、韓国の国外関連者の基準である。

表3：¹⁴⁰

国名	持株比率	実質基準
OECD 移転価格ガイドライン	明記されていない	企業の経営、支配または資本に、直接もしくは間接に参加している場合

¹³⁵ 「企業所得税法实施条例」109条2項、中国国家税務総局ホームページ。

(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136563/n8193451/n8193481/n8193812/8238846.html>) あずさ監査法人中国室/KPMG『中国移転価格税制の実務』157頁

¹³⁶ 董事会は日本の取締役会に相当する。

¹³⁷ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第9条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

あずさ監査法人中国室/KPMG『中国移転価格税制の実務』167頁。

¹³⁸ 「企業所得税法实施条例」109条3項、中国国家税務総局ホームページ。

(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136563/n8193451/n8193481/n8193812/8238846.html>)

¹³⁹ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第9条、中国国家税務総局ホームページ。

(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

¹⁴⁰ あずさ監査法人中国室/KPMG『中国移転価格税制の実務』（中央経済社、2009年）3頁。

日本	50%以上	一方の法人が他方の法人を実質的に支配できる関係「役員 の半数または代表者が兼務、取引依存関係もしくは借入（保 証を含む）依存関係」
中国	25%以上	資金、経営、売買等の面において、直接または間接的な支 配関係が存在する場合、直接または間接的に同一の第三者 による支配を受けている場合
アメリカ	明記され ていない	同一の利害関係者に直接・間接に所有または支配されてい る場合・所得の恣意的な移転あれば、支配関係があるもの と推定
韓国	50%	外国に居住または所在する者で、内国法人または外国法人 の議決権がある株式の持分を 50%以上所有している場合等 141

141 韓国国際租税調整に関する法律（법률 제 4981 호 국제조세조정에 관한 법률
1995 년 12 월 6 일 제정）第 2 条第 1 号、第 8 号（특수관계（特殊關係）제 2 조 제 1 항<개정
2010.12.27、2011.12.31、2013.1.1>

제 8 호. "특수관계"란 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 관계를 말하며 그 세부기준은
대통령령으로 정한다.

1. 取引当事者の一方が他方の議決権のある株式（出資持分を含む、以下同じ。）の 100 分の 50
以上を直接または間接的に所有している場合。

原文は「거래 당사자의 어느 한 쪽이 다른 쪽의 의결권 있는 주식(출자지분을 포함한다.
이하 같다)의 100 분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 관계」となっている。

2. 第 3 者が取引当事者双方の議決権のある株式の 100 分の 50 以上を直接または間接的にそれ
ぞれ所有している場合。

原文は「제 3 자가 거래 당사자 양쪽의 의결권 있는 주식의 100 분의 50 이상을 직접 또는
간접으로 각각 소유하고 있는 경우 그 양쪽 간의 관계」となっている。

3. 資本の出資関係、物品・役務の取引関係、資金の貸与等により取引当事者間で共通の利害関
係があり、取引当事者のいずれか一方が他方の事業方針を実質的に決定することができる場合。

原文は「자본의출자관계, 재화·용역의 거래관계, 자금의 대여 등에 의하여 거래 당사자 간에 공통의 이해관계가
있고 거래 당사자의 어느 한 쪽이 다른 쪽의 사업 방침을 실질적으로 결정할 수 있는 관계」となっている。韓国
企画財務部ホームページ。

(<http://www.mosf.go.kr/law/law02a.jsp?sort=ddes&keyword=%EA%B5%AD%EC%A0%9C%EC%A1%B0%EC%84%B8%EC%A1%B0%EC%A0%95%EC%97%90+%EA%B4%80%ED%95%9C+%EB%B2%95%EB%A5%A0&x=27&y=8>)

2. 中国の移転価格税制における対象となる取引

日本の移転価格税制は、国外関連者との取引を対象とするものであるが、中国の移転価格税制では、企業(外国企業の恒久的施設を含む)と国内も含めた関連企業との間の取引が対象となる。したがって、中国の国内の関連者も移転価格税制の対象となる場合があるが、それは省を跨る関連企業との取引となることを意味する。

その原因としては、中国国内では地域によって企業所得税法の税率が異なる状況があり、この税率の軽減を利用した所得の移転が想定されることがある。

また、国内関連者間取引を対象とする中国の移転価格税制では、企業所得税のみならず増徴税、営業税、消費税という流通税も移転価格税制の対象¹⁴²となっている。中国移転価格税制における対象となる取引は、主に以下の類型である。

- ① 有形資産の売買、譲渡及び使用。例えば、建物、運送機械、機械設備、工具、商品、製品等の有形資産の売買、譲渡及び賃借を含む。
- ② 無形資産の譲渡及び使用。例えば、土地使用権、著作権、特許、商標権、顧客名簿、販売ルート、商号、商業機密や技術ノウハウ等の特許権及び工業品の外観設計或いは実用新案権等の工業所有権の譲渡や使用権の提供を含む。
- ③ 融資。例えば、各種の長短期の資金借入や担保提供、及び各種の利息付前払等を含む。
- ④ 役務提供。例えば、市場調査、販売及び管理、行政事務、技術サービス、修理、設計、コンサルティング、代理、技術研究、法律、会計事務等のサービスの提供。

また、中国の移転価格税制では、外国関連法人の中国国内の恒久的施設との間の取引もその対象となっている。

日本の移転価格税制では、内国法人と日本国内の外国関連法人の恒久的施設との間の取引は対象外となっているが、中国ではこれも移転価格税制の対象取引としている。

日本の移転価格税制では、移転価格税制を定めた措法第 66 条の 4 において、法人がその「国外関連者」との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行なった場合に、その取引価格について独立企業間価格との比較を行うという制度となっており¹⁴³、移転価格税制の適用に関して、中国との違いは取引の相手方が「国外関連者」に該当することを前提しているところである。

¹⁴² 「特別納税調整実施弁法(試行)」第 10 条、中国国家税務総局ホームページ。

(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>) あ
ずさ監査法人中国室/KPMG『中国移転価格税制の実務』169 頁参照

¹⁴³ 居波「国外関連者の範囲」585 頁。

3. 中国の移転価格税制における算定手法

(1) 中国の移転価格税制における独立企業原則の概念

中国の移転価格税制における独立企業原則とは、関連者関係にない取引参加者それぞれが、公正な取引価格と商習慣に基づき取引を行う場合に遵守する原則のことを指す¹⁴⁴。

企業が関連者間取引を行い、また課税庁が関連者間取引を審査・評価する場合、すべて独立企業原則に従い、合理的な移転価格算定方法を選択しなければならない¹⁴⁵。

合理的な移転価格算定方法とは以下の算定方法をいう。¹⁴⁶

- ① 独立価格比準法とは、関連関係にない取引参加者それぞれが同様或いは類似した取引を行う時の価格に基づき価格を決定する方法。
- ② 再販売価格基準法とは、関連者から仕入れた商品を関連関係にない相手へ再販売するときの価格から、同様または類似した取引から得られる売上総利益を差し引くことにより価格を決定する方法。
- ③ 原価基準法とは、原価に合理的な費用と利益を加えることにより価格を決定する方法。
- ④ 取引単位営業利益法とは、関連者関係にない取引参加者それぞれが同様または類似の取引を行う際に得る営業利益の水準に基づき利益を確定する方法。
- ⑤ 利益分割法とは、企業と関連者の合算利益または損失を、合理的な基準を用いて各者に配賦する方法。

独立企業間価格算定方法は移転価格税制の中核をなすものである。合理的な移転価格決定方法を選択適用するには比較可能性分析を行わなければならない¹⁴⁷。独立企業間価格を算

¹⁴⁴ 「企業所得税法实施条例」110条、中国国家税務総局ホームページ。

(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136563/n8193451/n8193481/n8193812/8238846.html>) あずさ監査法人中国室/KPMG『中国移転価格税制の実務』157頁参照。

¹⁴⁵ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第21条、中国国家税務総局ホームページ。

(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>) あずさ監査法人中国室/KPMG『中国移転価格税制の実務』177頁参照

¹⁴⁶ 「企業所得税法实施条例」111条、中国国家税務総局ホームページ。

(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136563/n8193451/n8193481/n8193812/8238846.html>) あずさ監査法人中国室/KPMG『中国移転価格税制の実務』157頁参照。

¹⁴⁷ 特別納税調整実施弁法（試行）第22条では「合理的な移転価格決定方法を選択適用するには比較可能性分析を行わなければならない。比較可能性分析の要素には下記の5つの分野が含まれる。

- ① 取引する資産或いは役務の特性について、有形資産の物理的な特性、品質、数量等、役務の性質及び範囲、無形資産の種類、取引形式、期間、範囲及び予測収益等を含む。
- ② 各取引関係者の機能及びリスクについて、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、法務及び人事等を含む。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する資産が類似する程度に注意しなければならない。
- ③ 契約条項について、取引の対象、取引数量、取引価格、代金回収・支払方法及び条件、商品引渡条件、アフターサービスの範囲及び条件、契約変更、契約修正の権利、契約有

定する手法を日本と韓国¹⁴⁸とにおいて、基本的には同一になっている。

効期限、契約の終了または更新する権利等を含む。

- ④ 経済環境について、業界概況、地域、市場規模、市場段階、市場占有率、市場の競争状況、消費者の購買力、商品または役務の代替可能性、生産要素の価格、運送コスト、政府管理規制等を含む。
- ⑤ 経営戦略について、革新と開発戦略、多元化経営戦略、危険回避戦略、市場占有戦略等を含む」と明記している。

あずさ監査法人中国室/KPMG『中国移転価格税制の実務』（中央経済社、2009年）177頁を参照。

148 제5조(정상가격의 산출방법) 「正常價格の算出方法」 제1항(개정 2010. 12. 27, 2011. 12. 31)

1. 独立價格比準法: 居住者と国外特殊關係者間の国際取引では、取引と類似の取引状況で、特別な關係がない独立した事業者間の取引價格を通常價格で表示する方法。

原文は「비교가능제3자 가격방법(獨立價格比準法): 거주자와 국외특수관계인 간의 국제거래에서 그 거래와 유사한 거래 상황에서 특수관계가 없는 독립된 사업자 간의 거래가격을 정상가격으로 보는 방법。」となっている。

2. 再販賣價格基準法: 居住者と国外特殊關係者が資産を取引し、当該取引のいずれかの者が買手であり、その者特別な關係がない者に再度その資産を売却する場合は、販賣價格では、買手の通常の利益と見ることが出来る金額を引いた價格を通常價格で表示する方法。

原文は「거주자와 국외특수관계인이 자산을 거래한 후 거래의 어느 한 쪽인 그 자산의 구매자가 특수관계가 없는 자에게 다시 그 자산을 판매하는 경우 그 판매가격에서 그 구매자의 통상의 이윤으로 볼 수 있는 금액을 뺀 가격을 정상가격으로 보는 방법。」となっている。

3. 原價基準法: 居住者と国外特殊關係者間の国際取引で当該取引のいずれかの者が売手でその者の資産の製造・販賣や役務の提供の過程で発生した原價に資産販賣や役務提供者の通常の利益に参照することが出来る金額を加えた價格を通常價格で表示する方法。

原文は「거주자와 국외특수관계인 간의 국제거래에서 자산의 제조·판매나 용역의 제공 과정에서 발생한 원가에 자산 판매나 용역 제공자의 통상의 이윤으로 볼 수 있는 금액을 더한 가격을 정상가격으로 보는 방법。」となっている。

4. 利潤分割法: 居住者と国外特殊關係者間の国際取引において取引双方が一緒に実現した取引の純利益を合理的な分配の基準によって測定された取引当事者間の相対的な貢獻度に応じて分配し、このように配られた利益をもとに算出した取引價格を通常價格で表示する方法。

原文は「이익분할방법: 거주자와 국외특수관계인 간의 국제거래에 있어 거래 쌍방이 함께 실현한 거래순이익을 합리적인배부기준에 의하여 측정된 거래당사자들 간의 상대적 공헌도에 따라 배부하고 이와 같이 배부된 이익을 기초로 산출한 거래가격을 정상가격으로 보는 방법。」となっている。

5. 取引單位營業利益法: 居住者と国外特殊關係者間の国際取引において居住者と特殊の關係のない者の間の取引のうち当該取引と同様の取引で実現された通常の取引純利益をもとに算出した取引價格を通常價格で表示する方法。

原文は「거래순이익률방법: 거주자와 국외특수관계인 간의 국제거래에 있어 거주자와 특수관계가 없는자 간의

なお、中国の移転価格税制における独立企業原則は、日本、韓国¹⁴⁹と同様に OECD ガイドラインを参考にして、導入されたと考えられる。その理由は、同ガイドラインが主権国家間の課税権の争いや多国籍企業による国際的な租税回避防止といった課題に対する国際的な共通ルールであることがあげられよう。また、2008 年中国企業所得税法の改正と 2009 年特別調整弁法の制定は、いずれも中国が WTO 参加国になった後に、WTO 内国民待遇原則¹⁵⁰に基づいて制定されたものであり、これは国際課税問題への対応を国際的な共通ルールにより、公平・公正に処理及び解決することが要請されていたことにもよる。

거래 중 해당 거래와 비슷한 거래에서 실현된 통상의 거래순이익률을 기초로 산출한 거래가격을 정상가격으로 보는 방법」となっている。

6. 大統領令で定めるその他合理的と認められる方法。

原文は「대통령령으로 정하는 그 밖에 합리적이라고 인정되는 방법」となっている。

韓国企画財務部ホームページ。

(<http://www.mosf.go.kr/law/law02a.jsp?sort=ddes&keyword=%EA%B5%AD%EC%A0%9C%EC%A1%B0%EC%84%B8%EC%A1%B0%EC%A0%95%EC%97%90+%EA%B4%80%ED%95%9C+%EB%B2%95%EB%A5%A0&x=27&y=8>)

- ¹⁴⁹ 第 10 号の通常価格とは、居住者、内国法人又は国内事業場が国外特殊関係者でない者との通常の取引から適用され、適用されるものと判断された価格をいう。

原文は「제 10 호. "정상가격"(独立企業間価格)이란 거주자, 내국법인 또는 국내사업장이 국외특수관계인이 아닌 자와의 통상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격을 말한다。」となっている。韓国企画財務部ホームページ。

(<http://www.mosf.go.kr/law/law02a.jsp?sort=ddes&keyword=%EA%B5%AD%EC%A0%9C%EC%A1%B0%EC%84%B8%EC%A1%B0%EC%A0%95%EC%97%90+%EA%B4%80%ED%95%9C+%EB%B2%95%EB%A5%A0&x=27&y=8>)

- ¹⁵⁰ WTO の基本原則のひとつであり、輸入品に適用される待遇は、関税を除き、同種の国内産品に対するものと差別的であってはならないとされている。内国民待遇原則は、このように輸入産品に国内産品より不利でない待遇を与えることによって、WTO 加盟国の国内における「隠された貿易障壁」を除去することを目的とするものである。

(2) 独立価格比準法（可比非受控價格法）

中国の移転価格税制における独立価格比準法とは、非関連者間で行われる、関連者間取引と同様または類似の業務活動における取引価格を公正な取引価格とする方法である。比較性分析は、関連者間取引と非関連者間取引において取引される資産または役務の特徴、契約条項及び経済環境の差異を考察しなければならない。取引の種類によって具体的に以下の内容を含むものとしている¹⁵¹。

① 有形資産の売買または譲渡について	売買または譲渡の過程：取引時期と場所、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時点と場所等。売買または譲渡の段階：企業から出荷段階、卸売段階、小売段階、輸出段階等。売買または譲渡する商品：品名、ブランド、規格、型番号、性能、構造、外観、包装等。売買または譲渡の環境：民族習慣、消費者の嗜好、政治的安定性及び財政、税制、為替政策等。
② 有形資産の使用について	資産の性能、規格、型番、構造、種類、減価償却方法、使用権を提供する時点、期限及び場所、資産所有者の投資支出、修理費用等。
③ 無形資産の譲渡と使用について	無形資産の類別、用途、適用業務、予測収益、無形資産の開発投資、譲渡条件、独占程度、関連国における法律に保護される程度及び期限譲受原価及び費用、機能・リスクの状況、代替可能性等。
④ 資金の融通について	融資の金額、通貨、期限、担保、融資者の信用力、返済方式、利息の計算方法等
⑤ 役務の提供について	業務の性質、技術的要求、専門化水準、責任負担、支払条件及び方法、直接及び間接原価等

※あずさ監査法人中国室/KPMG『中国移転価格税制の実務』179頁参照して、表を作成した。

関連者間取引と非関連者間取引の間に、上述の面において重大な差異がある場合に、当該差異が価格に与える影響を合理的に調整しなければならない。もし、合理的な調整が出来ない場合は、他の合理的な移転価格算定方法を選定しなければならない。独立価格比準法はすべての種類の関連者間取引に適用できる。

独立価格比準法は、「比較可能な非関連者間取引」において成立する価格に準拠して移転価格を決定する方法である。資産または役務の特性、契約条項、経済環境等の側面において、関連取引と同様または類似した非関連者間取引の差異が信頼性を持って調整できる場合は、独立価格比準法がもっとも信頼できる方法である。

しかし、日本の移転価格税制における独立価格比準法と同じように、比較の条件が厳しいことから、中国では結果的にあまり広範に用いられていない。

中国の移転価格税制の規定では優先順位を定めていないが、現実には比較可能対象取引の有無の検討を行うことが適当と考えられる。

¹⁵¹ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第23条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

独立価格基準法で算定する場合とは、まず、企業と非関連者間の取引で比較対象となる取引が存在する場合であり、その存在の有無を検証することである。

即ち、企業が検証対象取引と相当類似した非関連者間取引に従事している場合、または国外関連者が検証対象取引と相当類似した非関連取引に従事している場合の、当該取引において成立する価格（内部コンパラ）のことである。

それ以外の場合には、比較対象となる第三者間取引の存在（外部コンパラ）の有無を検討することになる。しかし、この作業は競合企業の取引価格や取引条件に関する情報の入手が必要であり、非常に困難なものと考えられる。

比較可能性に関する要素の調査に関しては製品やサービスの同様性または類似性が非常に重要である。独立価格基準法は直接取引価格を比較する手法であるので製品やサービスが同一か同種であることが必要になる。

また、取引価格は、関係する法人が果たす機能（使用する資産や引き受けるリスク等）により左右されることになる¹⁵²。

契約条件に関して、FOB¹⁵³とCIF¹⁵⁴といった貿易条件の違い、支払期間等の決済条件の違い等、契約条件が異なる場合には差異の調整が必要になる。また、市場の規模、市場の競争状況、消費者の動向、公的な規制の状況等の要素も比較対象取引の選定に当たって考慮する必要がある¹⁵⁵。

(3) 再販売価格基準法（再销售价格法）

中国の移転価格税制における再販売価格基準法とは、関連者から仕入れた商品を非関連者へ再販売するときの価格から、同様のまたは類似した取引から得られる売上総利益を差し引くことにより独立企業間価格を算定する方法である¹⁵⁶。

即ち、関連者から購入した商品を非関連者に再販売する際の価格から、比較可能な非関連者間取引における売上総利益を引いた後の金額を関連者の商品購入の独立企業間価格とするものである。その計算方式は以下の通りである。

¹⁵² 伏見俊行／成立『日中移転価格税制』（税務研究会出版局、2005年）175頁。

¹⁵³ 本船渡しは（free on board）貿易取引条件の一つである。

¹⁵⁴ 運賃・保険料込み渡し（cost insurance and freight）は、貿易取引条件の一つである。

¹⁵⁵ 伏見／成『日中移転価格税制』176頁。

¹⁵⁶ 「企業所得税法実施条例」111条2項、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136563/n8193451/n8193481/n8193812/8238846.html>)

<p>① 独立企業間価格＝非関連者への再販売価格×(1－比較可能な非関連者間取引の売上総利益率)</p> <p>* {公平成交价格＝再销售给非关联方的价格×(1－可比非关联交易毛利率)}</p>
<p>② 比較可能な非関連者間取引の売上総利益率＝比較可能な非関連者間取引の売上総利益／比較可能な非関連者間取引の純売上高×100%</p> <p>* {可比非关联交易毛利率＝可比非关联交易毛利/可比非关联收入净额×100%}¹⁵⁷</p>

比較分析においては、関連者間取引と非関連者間取引の機能とリスク、及び契約条項上の相違、及び売上総利益率に影響を与えるその他の要素を考察しなければならない。具体的には、販売、広告及びサービス機能、在庫リスク、機械、設備の値段及び使用年数、無形資産の使用及び価値、卸売、或いは小売段階、事業経験、会計処理、及び管理効率等がある¹⁵⁸。

関連者間取引と非関連者間取引の間に、上述の面において重大な相違が存在する場合、当該相違が売上総利益に与える影響に対して合理的な調整をしなければならない。合理的な調整が出来ない場合は、その他の合理的な移転価格算定方法を選ばなければならない¹⁵⁹。再販売者が商品に対して外観、性能、構造の変更または商標の変更等の実質的な付加価値を増加してない簡単な改造または単純な売買といった業務のみに適用するものである¹⁶⁰。

また、独立価格比準法の場合と同様、再販売価格基準法適用上にも次の 2 つのタイプがある。前者は販売業者等が、関連者から購入して非関連者に再販売する取引と、非関連者から購入して非関連者に再販売する取引の双方に従事している場合、後者の売り上げ総利益率を前者の独立企業間利益として使用する方法である（内部再販売価格基準法）。もう一つのタイプは、公開データベースから得た比較企業の売上総利益率を、関連者から購入して非関連者に再販売する取引からの売上総利益率と比較すべき独立企業間利益率として使用する方法である（外部再販売価格基準法）¹⁶¹。

再販売価格基準法により算定する場合も、再販売者の果たす機能等（取引段階、広告宣伝・販売促進業務・アフターサービス・倉庫保管・配送・加工等の有無、取引市場の地理的条件）に差異がないこと、または差異についての確に調整が行えることが必要になる。

再販売価格基準法は、国外関連取引が輸入取引の場合によく使用されることになってい

¹⁵⁷ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第 24 条、中国国家税務総局ホームページ。

(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

¹⁵⁸ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第 24 条、中国国家税務総局ホームページ。あずさ監査法人中国室/KPMG『中国移転価格税制の実務』181 頁参照

(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

¹⁵⁹ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第 24 条、中国国家税務総局ホームページ。

(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

¹⁶⁰ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第 24 条、中国国家税務総局ホームページ。

(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

¹⁶¹ あずさ監査法人中国室/KPMG『中国移転価格税制の実務』54 頁。

る。再販売価格基準法で算定できない場合は、原価基準法や利益分割法等他の方法で算定することとなる。

(4) 原価基準法（成本加成法）

中国の移転価格税制における原価基準法は、原価に合理的な費用と利益を加えることにより価格を決定する方法である¹⁶²。

即ち、関連者間取引より発生した合理的な原価に比較可能な非関連者間取引における売上総利益率により計算した利益を加算した金額を関連者間取引の独立企業間価格とするものである。その計算公式は以下の通りである¹⁶³。

独立企業間価格＝ 関連者間取引の合理的な原価×（1＋比較可能な非関連者間取引のコストマークアップ率） {公平交易价格＝关联交易的合理成本×（1＋可比非关联交易成本加成率）} ¹⁶⁴

比較可能な非関連者間取引のコストマークアップ率＝ 比較可能な非関連者間取引の売上総利益／比較可能な非関連者間取引の原価×100% {可比非关联交易成本加成率＝可比非关联交易毛利/可比非关联交易成本×100%}
--

原価基準法の場合も比較可能か否かを分析する際には、関連者間取引と非関連者間取引が機能とリスク及び契約条項上の相違、及びコストマークアップ率に影響を与えるその他の原因を考慮しなければならない¹⁶⁵。具体的には、製造、加工、据付及びテスト機能、市場リスク、為替リスク、機械、設備の価値及び使用年数、無形資産の使用及び価値、ビジネス経験、会計処理及び管理効率等がある¹⁶⁶。

関連者間取引と非関連者間取引の間に、上述の面において重大な相違が存在する場合は、当該相違がコストマークアップ率に与える影響に対して合理的な調整をしなければならない

¹⁶² 「企業所得税法实施条例」111条3項、中国国家税務総局ホームページ
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136563/n8193451/n8193481/n8193812/8238846.html>)

¹⁶³ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第25条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

¹⁶⁴ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第25条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

¹⁶⁵ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第25条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

あずさ監査法人中国室/KPMG『中国移転価格税制の実務』181頁参照

¹⁶⁶ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第25条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

い¹⁶⁷。合理的な調整が出来ない場合、その他の合理的な移転価格算定方法を選ばなければならない。

原価基準法は通常、有形資産の売買、譲渡及び使用、役務提供或いは融資の関連者間取引に適用される¹⁶⁸。

再販売価格基準法と同様、原価基準法にも、内部原価基準法と外部原価基準法の 2 種類があり、それぞれ、再販売価格基準法における内部再販売価格基準法、外部再販売価格基準法と同様の意味を持つ¹⁶⁹。

特別調整弁法において、原価基準法を適用する通常の場合として、有形資産の購入、販売、譲渡及び使用、役務提供、融資等の取引をあげているが¹⁷⁰、特に製造や組立活動の分析に適した方法とは直接的にも間接的にも規定していない。この点、アメリカや日本等の関連規定と異なることとなる。

(5) 取引単位営業利益法（交易净利润法）

中国の移転価格税制における取引単位営業利益法（交易净利润法）は、関連関係にない取引参加者それぞれが同様または類似の取引を行う際に得る営業利益の水準に基づき利益を確定する方法である¹⁷¹。この方法は通常独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法で算定できない場合に、法人の取引単位での営業利益比較により独立企業間価格を算定する手法である。

営業利益比較は、比較可能な非関連者間取引の利益率指標により関連者間取引の営業利益を確定するものであり、利益率指標には、資産収益率¹⁷²、営業利益率¹⁷³、トータルコストマークアップ率¹⁷⁴、ベリリー（売上総利益／営業費用）率等が用いられる¹⁷⁵。

また、比較可能か否かを分析する場合には、関連者間取引と非関連者間取引の間の機能とリスク及び経済環境の差異、及び営業利益に影響を与えるその他の要因を考察しなけれ

¹⁶⁷ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第 25 条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

¹⁶⁸ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第 25 条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

¹⁶⁹ 周『转让定价基础理论与实务操作』53 頁。

¹⁷⁰ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第 25 条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

¹⁷¹ 「企業所得税法实施条例」111 条 4 項、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136563/n8193451/n8193481/n8193812/8238846.html>)

¹⁷² 資産収益率＝営業利益÷営業資産。

¹⁷³ 営業利益率＝営業利益÷売上高。

¹⁷⁴ トータルコストマークアップ率＝営業利益÷（売上原価＋販売費及び一般管理費）。

¹⁷⁵ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第 26 条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

ばならない¹⁷⁶。

具体的には、企業執行機能¹⁷⁷、負担リスク及び使用資産、業界及び市場の状況、経営規模、経済周期¹⁷⁸及び製品ライフ・サイクル、原価、費用、所得及び資産の各取引間の配賦、会計処理及び経営管理効率等を考慮する必要がある¹⁷⁹。

関連者間取引と非関連者間取引の間に、上述の面において重大な相違が存在する場合、当該相違が営業利益に与える影響に対して合理的な調整をしなければならない。

合理的な調整が出来ない場合、その他の合理的な移転価格算定方法を選定しなければならない¹⁸⁰。取引単位営業利益法は、通常、有形資産の売買、譲渡及び使用、無形資産の譲渡、或いは使用、役務提供等の関連者間取引に適用される¹⁸¹。

取引単位営業利益法は、関連者間取引から得られる営業利益を、類似した非関連者間取引から得られる営業利益水準に合わせるように移転価格を算定する方法である。

取引単位営業利益法は、経営効率の違い、更には非経常的な営業費用の発生等の影響を受けるため、他の方法に比べて信頼性に劣るといわれる。

一方、比較企業・取引の選定にあたって、他の方法において要求される水準の比較性は求められないため、現在の中国にとって、常用の算定方法となっている¹⁸²。

取引単位営業利益法を選定する場合には、まず法人の取引単位での営業利益の切り出しを行う。次に、比較対象取引（法人）を抽出しその営業利益率を算出し、法人の取引単位での営業利益と比較することになる。

この検証は、法人の取引単位での営業利益率が比較対象取引（法人）の営業利益率水準の一定の「幅」の中に入っているか否かにより行うことになる。

その結果、法人の取引単位の営業利益率の水準が算出された一定の「幅」を外れた場合、所得移転の可能性があることから、その理由を検討するとともに、取引価格の是正等について検討することになる。

中国の課税庁は企業の利益水準を分析、評価する場合は、四分位法を用いている。そし

¹⁷⁶ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第 26 条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)
あずさ監査法人中国室/KPMG『中国移転価格税制の実務』183 頁参照。

¹⁷⁷ 企業執行機能とは、中国企業の企業文化、企業理念など執行能力の総称。中国語では「執行功能」と呼ぶ。

¹⁷⁸ 経済周期は景気変動、景気の波とも呼ばれる。中国語では「经济周期」と呼ぶ。

¹⁷⁹ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第 26 条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

¹⁸⁰ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第 26 条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

¹⁸¹ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第 26 条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

¹⁸² 周『转让定价基础理论与实务操作』57 頁。

て、対象となる企業の利益水準が四分位法で得られた比較対象企業の利益率「幅」の中間値を下回る場合、原則として中間値を下回らない水準に調整する。

なお、取引単位営業利益法が利用できない場合として、法人若しくは関連法人の双方に重要な無形資産が存在する場合には、または法人若しくは関連法人の間に重要な無形資産が存在する場合があります、その場合には利益分割法特に残余利益比較法による算定することが考えられる。

(6) 利益分割法（利潤分割法）

中国の移転価格税制における利益分割法は、企業と関連者の合算利益または損失を、合理的な基準を用いて各者に配賦する方法で¹⁸³、関連者間取引から得られた合算営業利益を、その利益実現への貢献度に応じて関連者間取引の各参加者に分割するものである。特別調整弁法において「高度に統合されており、各社の取引結果に対する個別の評価が難しい」関連者間取引には、工業特許権、ブランド等、価値のある特異な無形資産を利用して利益を上げる取引が含まれる。利益分割法は、これらの取引を分析するのに適した方法とされる。利益分割法は、通常、各関係者の関連者間取引が高度に統合されており、かつ、各者の取引結果に対する個別の評価が難しい場合に適用される¹⁸⁴。

企業とその関連者の間では、関連者間取引の利益に対する貢献割合に基づき、各関連者に配分されるべき利益額を計算する。この利益分割法は、一般利益分割法と残余利益分割法に分かれる¹⁸⁵。

一般利益分割法は、関連者間取引の各関係者が担う機能、負担するリスク及び使用する資産に基づき、各者が取得すべき利益を確定する¹⁸⁶。

残余利益分割法(Residual Profit Split Method)は、関連者間取引から各参加者が得る利益を連結したものから、各者に配分する通常利益を控除した残額を残余利益とし、各者の残余利益への貢献度に基づきそれを分配する¹⁸⁷。

利益分割法を利用して、利益分割をする際には比較分析が必要である。比較性分析においては、取引の各参加者が担う機能、負担するリスク及び使用する資産、原価、費用、所

¹⁸³ 「企業所得税法实施条例」111条第5項、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136563/n8193451/n8193481/n8193812/8238846.html>)

¹⁸⁴ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第27条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)
あずさ監査法人中国室/KPMG『中国移転価格税制の実務』185頁参照。

¹⁸⁵ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第27条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

¹⁸⁶ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第27条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

¹⁸⁷ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第27条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

得及び資産の各関係者の間の配賦、会計処理、各取引者の残余利益に対する貢献度を確定する際に使用する情報及び仮定条件の信頼性等を特に考察しなければならない¹⁸⁸。

一般利益分割法は、OECD 移転価格ガイドラインが規定する「寄与度分析」による利益分割法を想定したものと考えられる。この「寄与度分析」においては、関連者間取引から得られた合算利益を、当該取引の各参加者が果たす機能の相対的価値によって分割する。そのような機能の相対的価値をどう計数化するかについては OECD 移転価格ガイドラインに詳細規定はないため、ケースごとに事実関係に合わせて考えなければならない¹⁸⁹。

そして、一般利益分割法は、適用に関して相当高い自由度を持つ一方、恣意性も残る方法といえる¹⁹⁰。

利益分割法の問題点としては、実務上、課税庁、企業ともに外国関連企業の情報を入手しにくい。したがって、企業は移転価格を算定する時に利益分割法をあまり使わない。更に、企業と関連企業の収益及び費用を計算しにくいという問題もある。つまり、同じ会計方式が要求されるため、会計処理に関する実務上の取扱いは困難な場合が多いと考えられるからである。

また、営業利益を適用する時に、営業費用を当該取引と関連するものと、その他の経済活動費用に区別することの確認が難しい面がある。

¹⁸⁸ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第 27 条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

¹⁸⁹ 経済開発協力機構『OECD 移転価格ガイドライン』65 頁。

¹⁹⁰ あずさ監査法人中国室/KPMG『中国移転価格税制の実務』59 頁。

第4節 小括

(1) 中国の税制について

現在の中国の税制は、1978年改革開放を契機として、1983年利改税及び1994年分税制の税制改革を通じて成立したと言っても良い。中華人民共和国建国後、共産主義思想が指導思想として国家建設活動が展開されてきたが、この時期は、文化大革命等の影響で経済状況は良好でなく、かつ、国民生活水準がかなり低い事実があり、共産主義の理想と現実が大きく離れていた。この状況の下では、中国税制は、単なる経済政策の一手段であると考えられていた。しかしながら、改革開放政策の導入以後、国民生活は徐々に安定してきており、きちんとした税制が、本格的に制定されるようになった。

こうした税制改革の中でも、現在の税制にとって最も影響があるのは1994年の税制改正であると言える。すなわち、1994年には分税制（国税と地方税の税種と徴収機関を分ける制度）をはじめ、税制、税務行政の改革が行われた。1994年前の中国税体系は、企業の経済的な体制（国有、集団所有、私有等）や地域の相違により税負担が違ふ、税収の確保が経済発展に伴っていないなど、税制が経済の変化に相応しくなくなっており、経済改革の進行、市場経済の発展に順応できない税体系であったと言える。そのゆえ、市場経済の変化に応じ、市場経済の成長を促進し、マーケティング秩序を確立し、さらに国と企業の間、或いは中央と地方との間での税配分制度を合理化する必要があり、1994年の税制改革はこうした要請に答えるものであったと評価できる。

次に特筆すべき改革は、2007年の企業所得税法の制定であろう。この改正により、2008年1月までに国内企業を対象とした企業所得税と外国投資企業を対象とした企業所得税が一本化されることとなり、新たに内外の企業を対象とする企業所得税が制定された。

また、経済特区と経済技術開発区の優遇税制は廃止され、そして、企業所得税は共有税として中央と地方双方の財源となった。この改革以前は、外資企業に適用される「外商投資企業及び外国企業所得税法（1991年採択）」と内資企業に適用される「企業所得税暫定条例（1993年公布）」の2種類の税法が並存していた。外資と内資に異なる法律が適用されていることから、優遇税制や損金算入基準が異なり、内資と外資の間で大きな税負担の不均衡が生じていた。この改革の目的は、直接的には、中国が世界貿易機関（WTO）加盟国になったこともあって、内資企業と外資企業の税負担の不均衡是正の必要性が更に高まったことにあるものと考えられるが、中国の税体系の中で、企業所得税法の持つ重要性がより大きくなったことも軽視できない。この改正があった時期に、中国政府の経済政策はそれまでの輸出振興政策と重工業化政策から大きく一步を踏み出して、国内消費の喚起とサービス産業の重視に産業政策を転換させている。企業所得税法とその後に発表された租税政策は、このような中国経済の動向を踏まえたものとなっている。

つまり、中国経済の発展段階が、一部先進国並みの水準となったことから、税制もそれに合わせた形態をとるようになったということであり、それは中国税制において、直接税

である企業所得税のウェイトが高まることにおいて具体化されているのである。そして、そのことは同時に、本論文のテーマである移転価格税制の中国税制における存在感をより増大させることとなっている。

(2) 中国の移転価格税制について

本章では、中国の移転価格制度の内容について、主に国外関連者の範囲、対象となる取引、算定手法等について検討してきた。国外関連者及び対象となる取引については、日本と差異はあるものの、算定手法等は日本とほぼ同一のものとなっており、例えば算定方法の選択にかかるベストメソッド方式の導入については日本に先行して導入を果たしている。このように中国の移転価格制度の骨格自体は先進国並のレベルに到達している。中国の移転価格税制が体系的に整備され、本格的な制度になったのは2007年以後であり、短期間で、これだけの整備が出来たことは驚異的と言ってよく、中国の課税当局の制度化に向けた努力は評価すべきである。

しかしながら、短期間で制度整備が図られたことは高く評価すべきであろうが、そのことと、この制度自体がうまく機能するかどうかということは別の問題である。

そもそも移転価格税制は棚卸資産、役務提供、金銭貸付といった具合に多種多様な経済取引に対して統一的に独立企業間価格の算定を要請するものであり、しかも算定された、独立企業間価格に経済学上の一物一価の原則があてはまるわけでもない。OECD ガイドラインが移転価格の算定について、「精密な科学ではなく芸術である。」としている所以はこの点にあると言えよう。

従って独立企業間価格の算定作業を法規等のみから行うことは粗雑との非難を免れることができず、結果として課税当局に対して過大な裁量権を与えてしまう恐れがある。

また、中国の移転価格税制は日本と同じ申告型であり、まずは納税者自らが独立企業間価格を算定する仕組みとなっているが、法規等のみでは納税者が自から事業実態に適合した合理的な移転価格を算定することは極めて難しく、こうした事態は納税者の予測可能性を著しく欠いていると言わざるを得ない。

日本においては、移転価格事務運営要領参考事例集が公開されており、そこでは例えば法規等にかかれている機能、リスクといった抽象的概念が具体的な個別の事例においてどのようなものを指称するのかが明らかにされている。

移転価格税制に限って言えば、どうしてもこのような個々の事例からのアプローチが不可欠なのである。

筆者としては、中国においても、課税当局が通達の発遣等とあわせて、事例集を作成し、公開することが必要であると考えます。

なお、これは課税当局がなすべき仕事ではないが、移転価格税制においては、司法判断である判例の持つ意味は極めて大きい。なぜなら、判例こそが個別具体的な事例における課税の可否の判断であり、法規等だけでは解らないケースにおいても、判断の手懸かりを

与えてくれるからである。筆者が第1章第3節第2項(6)において明らかにしたように、日本においては移転価格課税事件に関し、いくつかの判例が出されており、そこでは法規等でカバーすることのできなかつた判断の基準が示されている。そして、こうした事実が移転価格の法的安定性を高めるとともに、納税者の移転価格課税に対する予測可能性を確保することとなっている。

中国においても、今後は移転価格税制に関連する判例の積み重ね及び公表が待たれるところである。

第3章 日本における移転価格税制の執行

第1節 日本における移転価格税制の執行体制

第2節 日本における移転価格税制の執行方針

第3節 日本における移転価格税制の執行状況

1. 日本移転価格税制の執行に関する適用状況
2. 適正な執行を担保するための規定
 - (1) 日本の移転価格税制における相互協議
 - (2) OECD モデル租税条約における相互協議に関する規定
 - (3) 相互協議の機能
 - (4) 延滞税の減免及び納税猶予
 - (5) 日本の移転価格税制における事前確認制度
 - (6) 推定課税
 - (7) 移転価格調査の質問検査権
 - (8) 資料情報の提出義務

第4節 小括

第3章 日本における移転価格税制の執行

第1節 日本における移転価格税制の執行体制

日本経済の国際化の進展に伴い、企業の海外取引の内容はますます複雑・多様化しており、更に情報通信技術（IT）の進展、金融分野の規制緩和等により、国際課税をめぐる環境は大きく変化している。

この大きな変化に応じて、日本における国際課税の執行体制は整備された。その内容として、国税庁に、主として外国税務当局との間の情報交換・国際会議及び国際協力の事務を担当する国際業務課、相互協議を担当する相互協議室、海外取引調査・移転価格調査等に係る事務を担当する国際調査管理官が設置されたほか、国税局に国際調査課、国際情報課等が設置されており、経済の国際化に合わせて、これらの機構の拡充をはじめ執行体制の整備が図られている¹⁹¹。

また、日本では、税務の執行と税制の立法が分離された別組織で行われ、国際課税の立法的な仕事は財務省の主税局参事官室が担当している¹⁹²。

そして、納税者と直接接触し、移転価格調査や事前確認の審査を実施する仕事は、国税庁相互協議室を除き、基本的には国税局調査部が行っている。

海外取引の中でも、日本企業と海外の関連会社との取引を通じた所得の海外移転については、移転価格税制の執行の強化が図られている。移転価格に係る税務調査は過去においては大企業が中心であったが、最近では、企業の規模に係らず調査が行われる傾向にある。

海外取引に係る税務調査においては、取引の相手方が日本国内に所在せず、また、取引慣行・形態が各国によって異なるため、国内取引の調査に比し多くの困難が伴うこととなる。よって、租税条約に基づく相手国の課税庁との情報交換制度を活用し、税に関する納税者の情報の交換が行われている。

そして、一般の法人調査担当者は原則として移転価格調査を行わず、移転価格を専門に担当する職員が移転価格調査を実施している。

事前確認の審査は、効率的な処理を図るため、東京国税局では調査第一部国際情報第二課が担当しており、同課は事前確認専門の組織として、移転価格調査を担当している組織が事前確認に関与しないように配慮されている。これは、事前確認審査の移転価格調査か

¹⁹¹ 国税庁 2003 年レポート「日本における税務行政」平成 15 年版、国税庁ホームページ。
(http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/2003/japanese/text/02/07-10.htm#a-7_01)

¹⁹² 伏見／成『日中移転価格税制』78 頁。

らの独立性を確保するための取扱いと言える¹⁹³。(しばしば「ファイアーウォールの存在」と呼ばれる。)

相互協議の仕事は国税庁の相互協議室が担当している。相互協議は当初国際業務課の一部の職員が担当していたが、1995年7月に相互協議担当の企画官が設置され、独立した部署として相互協議の仕事に専門に担当することになった。更に、1999年7月に国際業務課を分割し相互協議室が新設され、相互協議事案の処理の促進が図られている¹⁹⁴。

相互協議室は、国税庁本庁の長官官房に置かれており、移転価格の調査等に関する監督業務を担当する調査課等は別の部に属している。これは、相互協議事務の独立性を確保し、相互協議の運営が課税部局に拘束されないようにすることも理由になっている。

第2節 日本における移転価格税制の執行方針

移転価格税制に係る事務については、この税制が独立企業原則に基づいていることに留意し、適正に行っていく必要がある。その基本方針は、調査に関する基本方針、事前確認に関する方針であって、国際的な共通認識とOECD移転価格ガイドラインを参考とする基本方針である。

移転価格事務運営指針における移転価格税制の調査方針は、以下のような規定されている。

① 法人の国外関連取引に係る売上総利益率または営業利益率等（以下利益率等と記述する。）が、同様の市場で法人が非関連者で行う取引のうち、規模、取引段階その他の内容が類似する取引に係る利益率等に比べて過少となっていないか。

② 法人の国外関連取引に係る利益率等が、当該国外関連取引に係る事業と同種で、規模、取引段階その他の内容が類似する事業を営む非関連者である他の法人の当該事業に係る利益率等に比べて過少となっていないか。

③ 法人及び国外関連者が国外関連取引において果たす機能または負担するリスク等を勘案した結果、法人の当該国外関連取引に係る利益が、当該国外関連者の当該国外関連取引に係る利益に比べて相対的に過少となっていないか¹⁹⁵。

¹⁹³ 伏見／成『日中移転価格税制』81頁。本書はファイアーウォールについて次のように述べている。「事前確認の審査で提出された資料は、調査担当者には回付されない等移転価格課税のためには使用されないことになっている。これは、納税者の課税当局に対する信頼感を醸成し、独立企業間価格の算定という困難な作業に課税当局と納税者が一致協力して対処し、審査事務を効果的・効率的に実施するためである。」

¹⁹⁴ 国税庁2005年レポート「日本における税務行政」平成17年版、17頁。

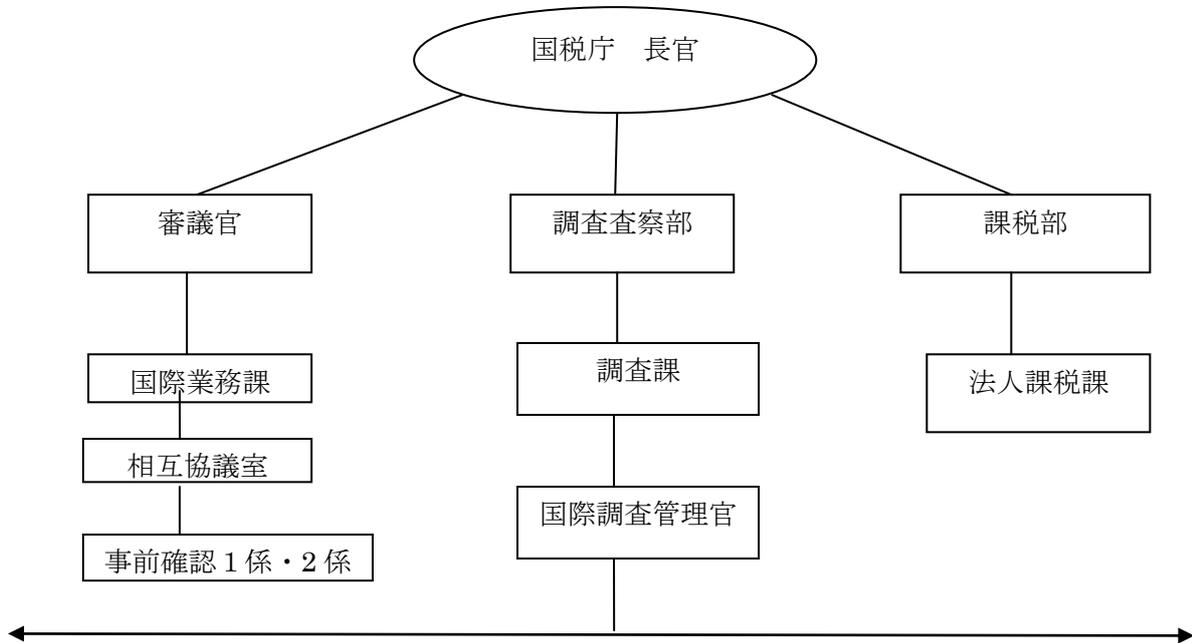
¹⁹⁵ 国税庁「移転価格事務運営要領（事務運営指針）」2-1、国税庁ホームページ。
(<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/050428/02.htm>)

日本の移転価格税制導入当時に、この税制が全く新しいもので、納税者側も未経験であるため、厳しい執行は行わないこととされていた。調査面においても、最初には実地調査等は行わず、実態を確認するための調査いわゆる「実態確認調査」に限られていた。そして、制度のスムーズな定着と本税制が相手国の課税権と密接な関連があること等から、その調査事務等については、国税庁本庁で一元管理を行うこととされていた。

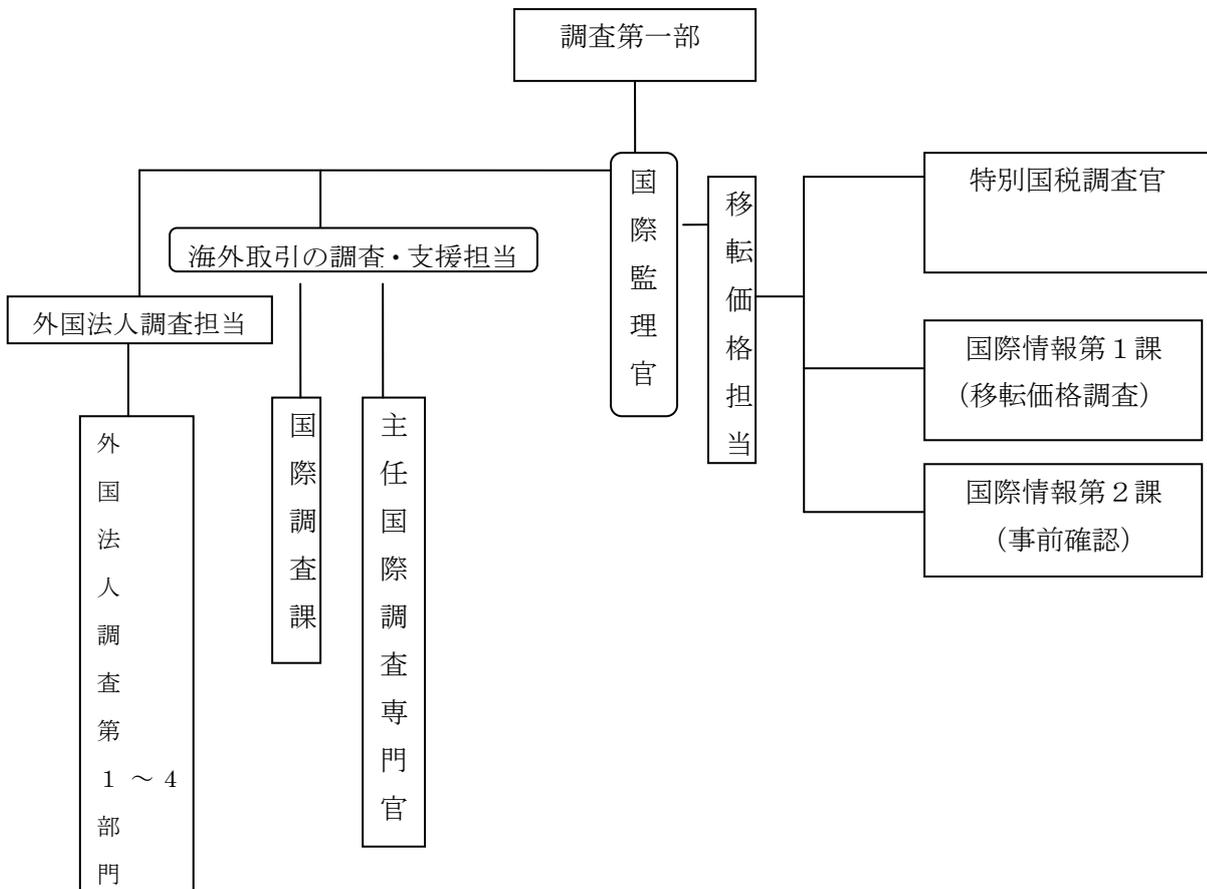
しかしながら、同制度としても徐々に定着し、また、課税庁の執行体制が確立されるに従い、OECD 移転価格ガイドラインを参考にした適切な執行がなされ、本格的調査も行われるようになってきている。

図 12：日本における移転価格税制執行体制

日本国 国税庁



国税局（東京国税局の場合）



第3節 日本における移転価格税制の執行状況

1. 日本移転価格税制の執行に関する適用状況

海外取引の中でも、日本企業と海外の関連会社との取引を通じた所得の海外移転については、移転価格税制の執行の強化が図られている。移転価格に係る税務調査は過去においては大企業が中心であったが、最近では、企業の規模に係らず調査が行われる傾向にある。

海外取引に係る税務調査においては、取引の相手方が日本国内に所在せず、また、取引慣行・形態が各国によって異なることが通例である。よって、租税条約に基づく相手国の課税庁との情報交換制度を活用し、税に関する納税者の情報の交換が行われている。

移転価格調査を専門に担当している職員は、1987年の移転価格税制導入当時9名であったところ、現在国税庁調査査察部調査課に国際調査管理官が置かれ、各国税局に国際課税を担当するセクションが置かれている。国税庁の国税調査管理官水谷氏（2011年当時）によれば、国際課税の専門担当者数は、大体、都市4局（東京、大阪、名古屋、関東信越）で300名を超えており、その半分弱が移転価格担当とのことである。なお、現在東京国税局は約230人体制となっている。そして、一般の法人調査担当者は原則として移転価格調査を行わず、移転価格を専門に担当する職員が移転価格調査を実施している。事前確認の審査は、効率的な処理を図るため、東京国税局では調査第一部国際情報第二課が担当しており、同課は事前確認専門の組織として、移転価格調査を担当している組織が事前確認に関与しないように配慮されている。これは、事前確認審査の移転価格調査からの独立性を確保するための取扱いと言える¹⁹⁶。

相互協議の仕事は国税庁の相互協議室が担当している。相互協議は当初国際業務課の一部の職員が担当していたが、1995年7月に相互協議担当の企画官が設置され、独立した部署として相互協議の仕事を専門に担当することになった。更に、1999年7月に国際業務課を分割し相互協議室が新設され、相互協議事案の処理の促進が図られている。

相互協議室は、国税庁本庁の長官官房に置かれており、移転価格の調査等に関する監督業務を担当する調査課等は別の部に属している。これは、相互協議事務の独立性を確保し、相互協議の運営が課税部局に拘束されないようにすることも理由になっている（2011年現在相互協議担当者は33名体制になっている）。

因みに、日本における移転価格課税の実績は表4のとおりである。表5は新聞報道等によるスクープで明らかにされた（国税庁は守秘義務があり公表は行っていない）移転価格課税の主たる個別案件を例挙したものである。

¹⁹⁶ 水谷年宏「国際課税の執行を巡る最近の動向」、『国際税務』2011年1月号24頁、伏見／成『日中移転価格税制』80頁、内田弘之「国際課税に関する現状と課題」、『租税研究』第752号230頁を要約したものである。

表 4. 移転価格課税の状況 (単位：億円)

課税年度	申告漏れ件数	申告漏れた金額
2006年	101件	1,051
2007年	133件	1,696
2008年	111件	270
2009年	100件	687
2010年	146件	698

表 5 : 197 日本の移転価格課税事例 (単位：百万円)

年月	会社名	更正所得金額	更正税額	取引対象	管轄国税局
1991年3月	AIU 保険日本支店	6,000	2,800	再保険料(支払)	東京国税局
1991年4月	AIU 保険日本支店	14,000	6,000	再保険料(支払)	東京国税局
1993年3月	日本ロシュ	9,500	3,800	製品(輸入)	東京国税局
1994年3月	日本コカ・コーラ	38,000	15,000	ロイヤルティー(支払)	東京国税局
1994年4月	日本チバガイギー	12,000	5,700	(輸入)	大阪国税局
1994年4月	AIU 保険日本支店	N/A	2,000	再保険料(支払)	東京国税局
1994年9月	日本グッドイヤー	1,400	500	輸入・輸出	東京国税局
1994年10月	ヘキストジャパン	7,000	3,000	製品(輸入)	東京国税局
1994年11月	P&G 日本支店	2,000	800	製品(輸入・輸出)	大阪国税局
1995年1月	出光興産	3,200	1,700	製品(輸入)	東京国税局

197 望月文夫『日米移転価格税制度と適用——無形資産取引を中心に』(大蔵財務協会、2007年429頁、430頁)を参考としながら、斎藤純「移転価格税制による更正処分会相次ぐ」(大和総研 DIR 制度調査部情報、2006年7月4日、2頁)と『太陽 ASG エグゼクティブ・ニュース』2009年3月第73号6頁に基づき、加筆した。

1995年11月	日本ロシュ	17,000	7,000	製品（輸入）	東京国税局
1995年12月	シマノ	2,000	800	ロイヤルティー （受取）	大阪国税局
1997年9月	JWS	16,000	7,000	製品（輸入）	東京国税局
1998年7月	村田製作所	13,700	5,500	製品（輸入・輸 出）	大阪国税局
1998年7月	日本モンサ ント	1,500	300	製品（輸入）	東京国税局
1998年7月	山之内製薬	54,100	24,200	ロイヤルティー （受取）	東京国税局
1998年7月	バクスター	15,000	6,000	製品（輸入）	東京国税局
1998年7月	曙ブレーキ	580	350	ロイヤルティー （受取）	東京国税局
1998年11月	ネスレ日本	1,500	700	ロイヤルティー （支払）	大阪国税局
1999年1月	日本メドト ロニック	12,000	5,000	製品（輸入）	東京国税局
1999年2月	日本チバガ イギー	8,000	3,300	製品（輸入）	大阪国税局
1999年2月	日本石油	1,100	450	債務保証料（受 取）	東京国税局
1999年10月	ファイザー 製薬	4,500	1,800	低利貸付（受取）	東京国税局
2000年3月	ホリグラム&ホ リトール	26,000	10,000	営業権	東京国税局
2000年4月	日本コカ・コ ーラ	45,000	17,000	ロイヤルティー （支払）	東京国税局
2002年11月	ローランド	1,000	330	製品	大阪国税局
2003年8月	太陽誘電	N/A	1,700	ロイヤルティー （受取）	関信国税局
2004年6月	ホンダ技研	25,400	13,000	ロイヤルティ	東京国税局
2005年3月	京セラ	24,300	12,700	電子部品等	大阪国税局
2005年6月	ソニー	21,400	4,500	ロイヤルティ	東京国税局
2005年6月	TDK	21,300	12,000	電子部品等	東京国税局
2006年6年	三井物産	4,900	2,500	エネルギー事業	東京国税局

2006年6月	三菱商事	5,000	2,200	エネルギー事業	東京国税局
2006年6月	武田薬品工業	122,300	57,000	医薬品	大阪国税局
2006年6月	ソニー及びSCEI	74,400	27,900	CD及びDVD事業、ゲーム事業	東京国税局
2006年12月	日本電産	6,900	3,300	小型モーター	大阪国税局
2007年6月	三菱商事	8,900	3,600	エネルギー事業	東京国税局
2007年6月	エフ・シー・シ	7,300	3,400	技術提供	名古屋国税局
2005年6月	船井電機	39,300	16,500	製造業	大阪国税局
2005年6月	TDK	21,300	12,000	製造業	東京国税局
2006年3月	カプコン	5,100	1,700	ゲーム事業	大阪国税局
2006年6月	マツダ	18,100	7,600	製造業	広島国税局

2. 適正な執行を担保するための規定

移転価格課税が発生すると、独立企業間価格で企業の課税所得が計算しなおされ、実際の取引で用いた価格と差額分について、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可能性がある。租税条約を締結した国同士の場合は、納税者である企業側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とになる。

しかし、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か確実ではない。そこで、事前確認制度を利用することが可能となる。事前確認制度は、納税者が課税当局に出し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、移転価格課税が発生しないというものである。二国間事前確認は、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。

(1) 相互協議制度

相互協議とは、国外関連者との取引につき日本の課税当局から移転価格課税を受けた場合、実際の取引価格と独立企業間価格との差額分につき、日本と国外関連者の所在する国との両国で課税されることとなり、国際的¹⁹⁸二重課税が生じることとなる。したがって、当該関連者所在国において対応的調整が行われない限り、企業グループとしての二重課税は解消されない。

租税条約締結国（地域）にある関連者との取引に対して移転価格調整が行われた場合、租税条約の関連規定に基づき、権限のある当局の間の協議を通じて対応的調整が行われる。これが「相互協議」と呼ばれる手続である。

(2) OECD モデル租税条約における相互協議に関する規定

OECD モデル租税条約においては、相互協議の条項を設けて、相互の課税権を調整し、円満な解決を図ることとしている。

OECD モデル租税条約 25 条¹⁹⁹には、租税条約の適用から生じる困難を解決するための相

¹⁹⁸ 現在、主要先進国の殆んど全てが移転価格税制を導入している。二つ以上の関連企業間で国境を越えて行われる取引について、一方の国が自国の法令に基づいて移転価格課税を行うということは日常的に生じ、しかし、これをそのまま放置しておく、企業グループ全体として、結果的に二重課税になってしまう恐れがある。このように同一の企業グループに属する所得に対して複数の国から課税が行われる状態を「経済的¹⁹⁹二重課税」と称している。

¹⁹⁹ 川端康之監修翻訳『OECD モデル条約』2010 版、（日本租税研究協会、2011 年 11 月）357 頁～381 頁。

互協議手続について規定している。本条は、条約の解釈または適用に関して生ずる困難または疑義について、相互協議により解決すべきこと、そして、条約に定めのない場合における二重課税の除去について、相互協議をすることができることを規定している。

2008年改正では、第5項として、権限のある当局が合理的な期間内に合意に達することのできない事案は仲裁により解決できるとする規定が追加された。そして、この仲裁メカニズムに関する新たなコメントリーが追加されている。

日本では、2010年8月に改定したオランダとの租税条約、及び同年11月に新規に締結した香港との租税協定において仲裁手続を導入した。オランダとの租税条約は2011年12月29日に発効し、香港は2011年7月15日に発効している。両条約・協定とも、2年以内に協議が合意に至らない場合に、要請があれば仲裁に付託され、その2年以内に仲裁決定が実施されることとされている。本規定の導入は、間接的に相互協議の合意に向けた努力を促進する効果があると思われる。

また、現行の相互協議手続の過程において発生する各種の問題についてのコメントリーも追加されている。

(3) 相互協議の機能

相互協議は、租税条約の規定に基づき両締約国の権限ある当局間で行われる協議である。そして、国内法に規定する救済手続に関係なく救済申立てを行うことができることとされている。

相互協議は、その内容に応じ、三つのタイプに区分される。

- ①「租税条約に適合しない課税」を受ける場合に納税者の申立てを受けて行われる個別協議。
- ②「租税条約の解決または適用に関して生じる困難または疑義」を解決するための協議。
- ③「条約に定めない場合における二重課税の排除」を目的として行われる協議。

これら3つは、条約上それぞれ別の条項に分けて規定されていることが多い。そして、最初のタイプの相互協議は、「個別協議条項」、二番目は「解決条項」、三番目は「立法条項」と通称されている。このうち、移転価格問題との関連でいえば、もっとも重要な相互協議手続は、第一のタイプの「個別協議条項」ということになる²⁰⁰。

相互協議の担当者は、一般に「権限ある当局」と呼ばれている。例えば、日本の場合には、財務大臣またはその指名する者（移転価格相互協議にあつては国税審議官）が権限ある当局として指名されている。

これら権限のある当局者間の協議が、一般に、「権限ある当局による相互協議手続」と呼ばれているものである²⁰¹。

²⁰⁰ 川田『国際課税の基礎知識』363頁。

²⁰¹ 川田『移転価格税制』126頁。

また、対応的調整は、租税条約の規定に基づいて行われる二国間の課税権の調整措置である。このため、問題の対象となった国との間で租税条約、なかんずく、相互協議条項の存在することが不可欠の要件となる。つまりは、租税条約を締結していない国との間で移転価格課税問題が発生したときは、租税条約に基づく相互協議も合意もあり得ないということである。したがって、このような場合には、対応的調整は行われなくなる。

(4) 延滞税の減免及び納税猶予

移転価格課税では、関連企業間の取引価格の妥当性という非常に難しい問題が議論の対象となる。そのため、諸外国の例をみても通常の事案に比し、調査の開始から更正に至るまでに相当の長期間を要する傾向がある。そして、いったん移転価格課税（増額更正）が行われ、納期限にまで遡って延滞税が課される場合には、その負担も相当に大きなものとなり、場合によっては本税額を超えてしまうようなこともある。もっとも、この課税により、関連企業の所在地国で減額更正（対応的調整）が行われ、かつ、本税の還付に際し納付日まで遡って還付加算金が付されれば、企業グループ全体として負担調整が行われることになる²⁰²。

このため内国法人と条約相手国の居住者または内国法人とされる国外関連者との間の国外関連取引について、移転価格課税が行われた場合において、相互協議で合意したときは、相互主義を前提としつつ、国税局長または税務署長は、財務大臣が条約相手国の権限ある当局との間で合意した期間について、この移転価格課税によって納付する法人税に係る延滞税を免除することができることとされている。

また、相手国で課税された事案について相互協議で合意し、日本で法人税が還付することとなった場合においても、相手国と同意したときは還付加算金を付さないことができる。

延滞税免除の条件について、内国法人と条約相手国の居住者または内国法人とされる国外関連者との間の国外関連取引について、移転価格課税が行われた場合において、次の要件を満たすときは、権限ある当局間で合意をした期間について延滞税を免除することができることとされている。

① 国外関連取引に係る独立企業間価格について、権限ある当局間の合意が成立したこと。

② 条約相手国が対応的調整を行うこと。

③ 条約相手国が対応的調整を行う場合に、権限ある当局間で合意した期間について、還付加算金を付さないこと。（措置令 39 条の 12 第 2 項）

なお、上記③の財務大臣の合意が成立するためには、一般的には、条約相手国が移転価格課税を行うとした場合に権限ある当局間で合意した期間について延滞税を免除することとしていること（つまり相互主義）が前提になるものと考えられる²⁰³。

²⁰² 川田、前掲書、118 頁。

²⁰³ 川田、前掲書、119 頁。

納税の猶予に関して、移転価格税制における課税は、その金額が多額にのぼることが多く、企業にとっては課税に伴う負担が大変である。

このため、日本では 2007 年の税制改正で、相互協議の申立てを条件に新たな納税猶予制度が導入された（地方税についても 2008 年の改正で手当て済み）。

新たに導入された納税猶予制度は大略次のような内容のものとなっている（措法第 66 条の 4 の 2）。

移転価格税制の更正または決定を受けた者が、条約相手国との租税条約に規定する協議の申立てをした上で納税の猶予申請をしたときは、移転価格税制の更正または決定に係る法人税（相互協議の対象となるものに限る）及びその加算税の額の納税を猶予する。

移転価格税制に係る納税の猶予は、納期限または納税の猶予の申請日のいずれか遅い日を始期とし、相互協議の合意に基づく更正があった日（合意に至らずに相互協議が終了した場合には、国税庁長官がその旨を通知した日）の翌日から 1 ヶ月を経過する日を終期とする期間について認められる。（措法第 66 条の 4 の 2 の 7 項）

しかし、納税の猶予をする場合には、猶予する金額に相当する担保が徴されることとされている。また、納税の猶予をした国税に係る延滞税のうち猶予期間（申請の日が猶予した国税の納期限以前の日である場合には、申請の日から納期限までの期間を含む）に対応する部分は免除することとされた。

(5) 事前確認制度

独立企業間価格の決定は非常に困難であるため、いったん紛争になると、納税者としてはその解決のために多大な労力、時間及び費用を費やさなければならなくなる。このような事態を防止するため、日本は 1987 年に世界に先駆けて事前確認制度を導入した。日本では、この制度導入当初より、通達レベルにおいてではあるが、納税者が適切と認める算定方法について当局に申請し、これに対して当局が承認を与えるいわゆる「事前確認制度」が導入されていた²⁰⁴。

そして、1999 年 10 月 25 日付で旧通達が全面的に改められ、「独立企業間価格の算定方法等の確認について」²⁰⁵や「相互協議申請の手続について」等の事前確認に関する新しい通達が配布され、国内事前確認制度や二国間（多国間）事前確認制度の実務の指導指針となった。

また、2001 年 6 月 25 日には「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）」及び「相互協議の手続について（事務運営指針）」を配布し、事前確認制度に係る相互協議手続を明確化した。これを基にして、2011 年までに、日本の課税庁は 23 カ国の課税庁と

²⁰⁴ 1987 年 4 月 24 日付査調 5-1 ほか 2 課共同「独立企業間価格の算定方法等の確認について」（以下これを単に「旧通達」という）。

²⁰⁵ 1999 年 10 月 25 日付査調 8-1 ほか 3 課共同「独立企業間価格の算定方法等の確認について」（以下これを単に「新通達」という）。

相互協議を行っている。

事前確認制度とは、納税者が採用したいと考えている、もっとも合理的な独立企業間価格の算定方法等を課税庁にあらかじめ申し出るとともに、課税当局は資料等に基づいて検証したうえ、相当と認めた場合には、これに確認を与えるという制度である。この事前確認を行うことにより、当該法人の予測可能性を確保することができ、かつ、移転価格税制の適正・円滑な執行を図ることが期待できることになる。

事前確認制度は、法律事項ではないので、申請を行うか否かは納税者の任意とされている。しかし、納税者から申請があって当局がこれに確認を与えた場合には、課税庁は確認の内容に拘束されることになる。したがって、納税者としては、いったん確認を受けておけばその部分について後で更正を受けるというような恐れがなくなるというメリットがある。原則として相手国の当局を含めた形での合意成立が望ましい。しかし、事前確認制度の旧通達はいくまで納税者と日本の課税庁との間の合意であり、相手国の課税庁の合意は前提とされていなかった。そのため、納税者としては、せつかく日本の課税庁から合意が得られたとしても、相手国政府からの更正を受けるリスクが残されたままとなっていた²⁰⁶。このため新通達で、各国における最近の傾向等も踏まえ、旧通達の考え方をいくつかの点で根本的に変更した。

まず、新通達では移転価格税制に係る事務の基本方針として、独立企業間価格の算定方法等に関し、法人の申出を受け、また、当該申出に係る相互協議の合意がある場合にはその内容を踏まえ、事前確認を行うことにより、当該法人の予測可能性を確保し、移転価格税制の適正・円滑な執行を図ることを掲げている²⁰⁷。そして、新通達における事前確認は、単に国内のみの手続きに終わらせることなく、相手国の当局との合意も狙ったものとしていくことがある。次に、ケース・バイ・ケースとされてはいるが、確認内容の過年度分への適用、いわゆるロールバックが認められるといふことがある。その結果、確認が得られ、かつ、納税者が希望すれば、同一方式を過去の年度に遡及して適用することも可能になった。また、価格審査の担当部署は基本的に国税庁の一元管理とされていたが国税局レベルに移管された²⁰⁸。移転価格の算定方法の複雑化や各国における文書化義務の強化等の流れを受け、相互協議を伴う事前確認の申請数が年々増加してきている。

それ故、一旦事前確認を受けた方法について経済環境の変化等による価格調整（補償調整）のケースも増加してきている。事前確認の方針は事前確認が移転価格税制に係る法人の予測可能性を確保し、当該税制の適正・円滑な執行を図るための手続であることを踏まえ、日本の課税権の確保に十分配慮しつつ、事案の複雑性・重要性に応じたメリハリのあつる事前確認審査を的確・迅速に行う必要がある。また、事前確認手続における法人の利便性向上及び事前確認手続の迅速化を図るため、確認手続申出前の事前相談に的確に対応

²⁰⁶ 川田『移転価格税制』156頁。

²⁰⁷ 国税庁「移転価格事務運営要領（事務運営指針）」1-2-2、国税庁ホームページ。
(<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/050428/01.htm>)

²⁰⁸ 川田、前掲書、157頁。

しなければならない。

事前確認の申出に関する基本的な手続きの流れ：

図 13：



事前確認に係る相互協議の執行について事務運営指針は以下のような定めをしている。

- ① 国税局担当課は、確認申出法人が事前確認について相互協議の申立てを行っていない場合には、二重課税を回避し、予測可能性を確保する観点から、当該確認申出法人がどのような申出を行うかについて適切に判断できるよう必要な情報の提供等を行い、当該確認申出法人が相互協議を伴う事前確認を受ける意向であると確認された場合には、相互協議の申立てを行うよう勧奨する。
- ② 国税局担当課は、法人または当該国外関連者が外国の課税庁に事前相談または事前確認の申出を行っていることを把握した場合には、当該法人に対し、日本にも速やかに事前相談または事前確認の申出を行うよう勧奨する。
- ③ 国税局担当課は、確認申出法人が事前確認について相互協議を求める場合には、確認申出書のほか、2001年6月25日付官協1-39ほか7課共同「相互協議の手続について」（事務運営指針）に定める相互協議申立書を提出するよう指導する（局担当課または庁担当課と庁相互協議室との連絡・協議）²⁰⁹。

国税庁は、各事務年度における「相互協議を伴う事前確認の状況（APAレポート）」を公表している。表6は最近6事務年度の相互協議の申請・処理状況を示している。申請件数を申請事由別に見ると、移転価格課税によるものは年間10件程度増加し、2010年だけ減少になっている。2009年度には149件と、5年前より申請件数は約1.5倍に伸びている。

次に図14は、相互協議での合意事案を取引類型別に表したものである。いずれの年度でも、棚卸資産取引は全体の半数を超える数で推移している。また、役務提供取引及び無形資産取引についても、APAの対象となっているケースが多くなっている。2001年以降は、移転価格に係る事務運営方針が改正され、グループ内役務提供、無形資産と費用分担契約等について取扱いが明らかにされてきたので、それらの取引についても確認を求めるケースが増えているものと思われる。

次に図15は算定方法の内容を示したものであるが、最近、取引単位営業利益法による申出が多くなってきている。国税庁は、移転価格税制の円滑な執行、移転価格課税に関連す

²⁰⁹ 国税庁「移転価格事務運営要領（事務運営指針）」5-12、国税庁ホームページ。
(<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/050428/05.htm>)

る企業の事務負担の軽減、及び企業経営の予測可能性確保のため、二国間事前確認に代表される相互協議を伴う事前確認を積極的に推進している（国税庁「事前確認の概要」）²¹⁰。制度導入から20年を経て、事前確認によって移転価格課税リスクを排除することが定着してきていることがうかがえる。

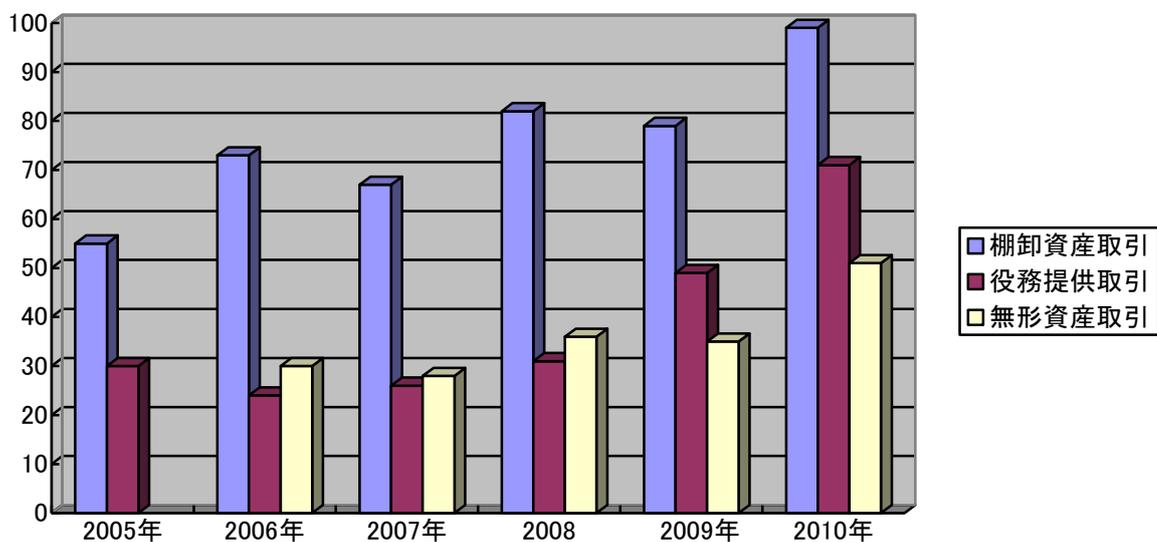
表6：相互協議事案 事務年度別 発生・処理・繰越件数

出典：国税庁「相互協議を伴う事前確認の状況（APAレポート）」
（平成17事務年度～平成22事務年度）

年度		事前確認	移転価格課税	その他	合計
2005年	発生	92	27	10	129
	処理	65	16	12	93
	繰越	170	40	27	237
2006年	発生	105	35	14	154
	処理	84	16	15	115
	繰越	191	59	26	276
2007年	発生	113	31	9	153
	処理	82	33	10	125
	繰越	222	57	25	304
2008年	発生	130	30	14	174
	処理	91	23	13	127
	繰越	261	64	26	351
2009年	発生	149	27	7	183
	処理	105	33	16	154
	繰越	305	58	17	380
2010年	発生	135	14	8	157
	処理	128	27	9	164
	繰越	312	45	16	373

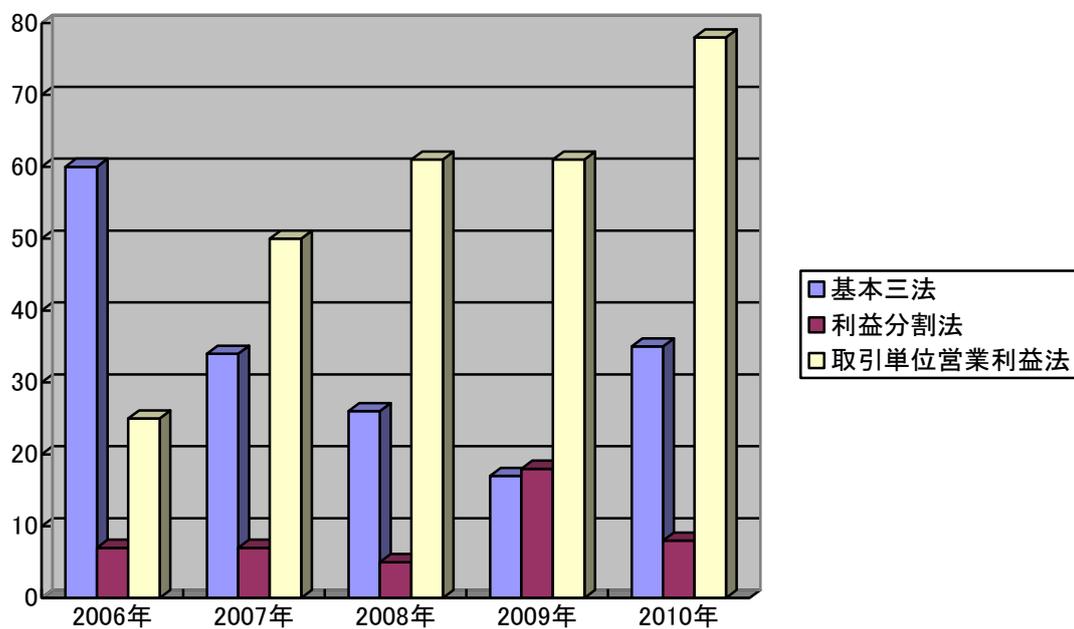
²¹⁰ 「相互協議を伴う事前確認の状況（APAレポート）」（2004年）2頁。

図 14



(2005 年は無形資産取引の件数が公開されていない)

図 15



(6) 推定課税

移転価格税制において基準となるのは「独立企業間価格」であるが、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。それは、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な場合があるということである。現実には、独立企業価格で成立する取引条件を観察できる場合は殆んどないために、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、移転価格税制における独立企業間価格の決定は、課税当局にとってもかなりの困難を伴う作業である。移転価格税制の円滑、適正な執行のためには、納税者の協力が不可欠であるが、状況によっては納税者の協力が得られなかった、協力はあっても当局の期待するようなレベルに至らない場合も考えられる。そこで、そのような場合に対処するため、日本の税制では「推定課税」規定が設けられている。

その内容は、措法第 66 条の 4 第 6 項で、「当該職員が、法人にその各事業年度における国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類、またはその写しの提示または提出を求めた場合において、当該法人がこれらを遅滞なく提示し、または提出しなかつたときは、独立企業間価格算定方法により算定した金額を当該独立企業間価格と推定して、当該法人の当該事業年度の所得の金額または欠損金額につき更正等ができる。」旨の規定が設けられている。

算定方法としては、当該法人の当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む法人で、事業規模その他の事業の内容が類似するものの、当該事業に係る売上総利益率、またはこれに準ずる割合として、政令で定める割合を基礎とした措法第 66 条の 4 第 2 項 1 号ロ（若しくは措法第 66 条の 4 第 2 項 1 号ハ）に掲げる方法、または措法第 66 条の 4 第 2 項 1 号に定める方法（措法第 66 条の 4 第 2 項 1 号ロまたはハに掲げる方法と同等の方法に限る）、措法第 66 条の 4 第 2 項 2 号に規定する政令で定める方法、または措法第 66 条の 4 第 2 項 2 号に定める方法（当該政令で定める方法と同等の方法に限る）に類するものとして政令で定める方法である。独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法、取引単位営業利益法、利益分割法があげられている。

これら 5 つの算定方式では、措法第 66 条の 4 第 2 項に規定する基本的な算定方法において必要とされるいくつかの要件が緩和されている。

① 比較の対象は事業であれば良い。

措法第 66 条の 4 第 2 項による算定方法では、売上総利益率（通常の利益率）算定の際の比較の対象はあくまでも取引単位であるが、推定課税の場合は同種の事業で可としている。

② 機能等の差異調整が必要とされていない。

独立企業間価格算定にあたり、第 2 項も再販売価格基準法または原価基準法を使用することとしているが、売上総利益なり通常の利益を控除、或いは加算した後、第 2 項の場合には更に比較対象取引と国外関連取引とが売手の果たす機能その他において差異がある場合

は、その差異により生じる割合の差につき調整は必要とされている。推定課税規定にはこの差異調整が義務づけられていない。

③ 非関連者間取引に限定されない。

第 2 項では比較対象取引は、特殊の関係にない者との取引、即ち非関連者間取引であることが明記されているが、推定課税規定には法文上こうした制限は付されていない。したがって、条文の反対解釈により、同種、同規模等の要件をクリアできれば、関連者間取引であっても比較対象取引とすることが許容されることとなる。

この点に関しては、そもそも比較対象取引は非関連者間取引でなければならず、推定の場合も例外とはならないとする見解がある²¹¹。

しかしながら、第 2 項に明記された要件を推定規定があえて付していないということは、そうした要件を緩和していると見るのが自然ではないかと思われる²¹²。推定課税は、あくまでも納税者が非協力で、独立企業間価格の算定方法の活用がまったく不可能といった限界的なケースを想定しているのであるから、比較対象として関連者間取引を使用することは可能ではないかと考えられると見るべきであろう²¹³。

いずれにせよ、推定課税は、納税者の協力を担保し、移転価格税制の適正公平な執行を確保するうえで必要不可欠の規定であると思われる。

(7) 移転価格調査の質問検査権

申告納税方式を採用する日本の現行所得税、法人税、消費税等においては、納付すべき税額は納税者のする申告により確定することを原則とし、その申告がない場合、またはその申告に係る税額の計算が、国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税務署長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長の処分により確定することになる（通則法 16 条第 1 項 1 号）。

この場合の税務署長の行政処分である更正または決定は、「調査」に基づいて行うべきこととされており、その「調査」のよりどころとなるのが質問検査権である。

移転価格税制は、大量かつ頻繁に行われる関連会社間取引に係る価格の妥当性を検討するには、類似の事業を営む者、即ち、第三者との取引価格や利益率等に関する情報収集がどうしても必要となってくる。

つまり、移転価格税制における適正価格算定のためには、比較対象企業に対する調査が不可欠であるといっても過言ではない。こうしたことから、同業他社に対するデータの収集は欠かすことのできないプロセスである。しかし、従来の税法上の質問・検査権限に関する規定では、法人税の調査対象法人とその取引先を調査する権限は認められているが、

²¹¹ ゲーリー M・トーマス「今後の国際税務の動向を語る」、『国際税務』2003 年 1 月号 26 頁。

²¹² 土屋重義「移転価格における推定規定について」、『税経通信』2007 年 1 月号 84 頁。

²¹³ 平成 23 年 12 月 1 日の東京地裁判決は（LEX/DB 文献番号 2549002）、推定課税の場合、その比較対象取引として関連者間取引を使用することも認められると判断した。

取引関係のない者に対する調査権限までは認められていない。

そこで、措法第 66 条の 4 第 8 項において、「国税庁の当該職員または法人の納税地の所轄税務署若しくは所轄国税局の当該職員は、法人が第 6 項に規定する財務省令で定めるものまたはその写しを遅滞なく提示し、または提出しなかつた場合において、当該法人の各事業年度における国外関連取引に係る第 1 項に規定する独立企業間価格を算定するために必要があるときは、その必要と認められる範囲内において、当該法人の当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む者に質問し、または当該事業に関する帳簿書類を検査することができる」との規定を設けている。

つまり、質問検査権の対象となる者の範囲を「当該法人の当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む者」に拡大しているというわけである。

(8) 資料情報の提出義務

第 3 章第 3 節 2. (6) で触れてきたように、移転価格税制においては、独立企業間価格の算定に必要な帳簿書類等の提出義務が設けられており、この義務を履行しない者に対しては、課税当局による推定課税が認められる。

国外関連者が所有する資料等について、租税条約に情報交換の定めがあるにもかかわらず、このような規定が置かれたのは、国外関連者が租税条約締約国以外に存在する可能性が高いことに加え、たとえ租税条約が締結されている場合であっても、条約相手国の課税当局を通じて情報を入手することに時間的制約があること等から、移転価格税制の適正かつ円滑な執行のためには、納税者の協力が不可欠であると判断されたためである。

また、移転価格税制の資料提出義務は、確定申告書への書類添付義務と、調査時の資料提出義務に分けられる。

A 確定申告書への書類添付義務について（措法第 66 条の 4 第 15 項）、（措置規 22 条の 10）

法人は、各事業年度において当該法人に係る国外関連者との間で取引を行った場合には、一定の事項を記載した書類を当該事業年度の確定申告書に添付しなければならない（別表 17 の 4）とされている。

この場合における一定の事項とは、次の事項である。

- i 国外関連者に該当する事情
- ii 国外関連者の資本金の額または出資金の額及び当該国外関連者の営む主たる事業の内容
- iii 国外関連者の事業年度の営業収益、営業費用、営業利益及び税引前当期利益の額
- iv 法人が国外関連者から支払を受ける対価の額の取引種類別の総額または当該国外関連者に支払う対価の額の取引種類別の総額
- v 独立企業間価格算定方法

vi その他参考となるべき事項

国外関連取引を行う法人が、その確定申告書に別表 17 の 4 を添付していない場合またはその別表の記載内容が十分でない場合には、課税当局としては、その別表の提出を督促し、またはその記載の内容について補正を求めるとともにその国外関連取引の内容について、一層的確な把握に努めることとされている。

B 調査時の資料提出義務について

移転価格税制では、税務調査を担当する職員が、法人とその国外関連者との間の取引に関する調査について必要があるときは、その法人に対し、その国外関連者が保存する書類若しくは帳簿またはこれらの写しの提示または提出を求めることができるとされている。この場合においてその法人は、その提示または提出を求められた帳簿書類またはその写しの入手に努めなければならない。(措法第 66 条の 4 第 7 項)

この規定は、国外関連者が保存する帳簿書類等を国税庁の調査担当者が法人に対して要求することを正当化するとともに、要求された法人がこれについて入手の義務が課せられているということを示している。移転価格の調査に当たっては、国外関連者の有する財務諸表、会計帳簿、原価資料等のほか、場合によっては、これらの国外関連者が第三者に販売した価格に関する資料やこれに関連する原価資料等も必要となってくる。これらの資料により移転価格の設定の妥当性の検討を行うことができる場合があることから、課税当局に対して提出要求をすることができるようにしているのである。

この規定に関する罰則規定は存在しないため、法人が国外関連者の保存する資料を国外関連者に求めて、国外関連者がこれに応じていなくとも、その法人が入手について努力していることが明らかな場合は罰則等が適用されることはない。しかし、こうした場合でも適正な履行のための担保措置として推定課税規定が設けられている。

措置規 22 条の 10 第 1 項 1 号では、国外関連取引の資料提出義務の内容として次に掲げる書類が必要と規定されている。

- イ 当該国外関連取引に係る資産の明細及び役務の内容を記載した書類
- ロ 当該国外関連取引において法第六十六条の四第六項の法人及び当該法人に係る国外関連者が果たす機能並びに当該国外関連取引において当該法人及び当該国外関連者が負担するリスク（為替相場の変動、市場金利の変動、経済事情の変化その他の要因による当該国外関連取引に係る利益または損失の増加または減少の生ずるおそれをいう）に係る事項を記載した書類
- ハ 措法第六十六条の四第六項の法人または当該法人に係る国外関連者が当該国外関連取引において使用した無形固定資産その他の無形資産の内容を記載した書類
- ニ 当該国外関連取引に係る契約書または契約の内容を記載した書類
- ホ 措法第六十六条の四第六項の法人が、当該国外関連取引において当該法人に係る国外

関連者から支払を受ける対価の額または当該国外関連者に支払う対価の額の設定の方法及び当該設定に係る交渉の内容を記載した書類

- ヘ 措法第六十六条の四第六項の法人及び当該法人に係る国外関連者の当該国外関連取引に係る損益の明細を記載した書類
- ト 当該国外関連取引に係る資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引について行われた市場に関する分析その他当該市場に関する事項を記載した書類
- チ 措法第六十六条の四第六項の法人及び当該法人に係る国外関連者の事業の方針を記載した書類
- リ 当該国外関連取引と密接に関連する他の取引の有無及びその内容を記載した書類
(措置規 22 条の 10 第 1 項 1 号)

措置規 22 条の 10 第 1 項 2 号では、国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するための書類として次に掲げる書類が必要と規定されている。

- イ 当該法人が選定した法第六十六条の四第二項に規定する算定の方法及びその選定の理由を記載した書類その他当該法人が独立企業間価格を算定するに当たり作成した書類
(ロからホまでに掲げる書類を除く)
- ロ 当該法人が採用した当該国外関連取引に係る比較対象取引の選定に係る事項及び当該比較対象取引等の明細を記載した書類
- ハ 当該法人が施行令第三十九条の十二第八項第一号に掲げる方法または同項第四号に掲げる方法を選定した場合におけるこれらの方法により当該法人及び当該法人に係る国外関連者に帰属するものとして計算した金額を算出するための書類
- ニ 当該法人が複数の国外関連取引を一の取引として独立企業間価格の算定を行った場合のその理由及び各取引の内容を記載した書類
- ホ 比較対象取引等について差異調整を行った場合のその理由及び当該差異調整等の方法を記載した書類

ここに掲げられる文書の作成保持がない場合は、推定課税が発動されることとなる。

更に、国税庁は、移転価格調査に当たって検討する資料として上記施行規則で必要とされる資料に加え次の様なものが必要になるとしている（事務運営指針 2-4）。

- i 法人及び国外関連者ごとの資本関係及び事業内容を記載した書類
- イ 法人及び関連会社間の資本及び取引関係を記載した書類
- ロ 法人及び国外関連者の沿革及び主要株主の変遷を記載した書類
- ハ 法人にあつては有価証券報告書または計算書類その他事業内容を記載した書類、国外関連者にあつてはそれらに相当する書類
- ニ 法人及び国外関連者の主な取扱品目及びその取引金額並びに販売市場及びその規模を記載した書類

ホ 法人及び国外関連者の事業別の業績、事業の特色、各事業年度の特異事項等その事業の内容を記載した書類

ii その他の書類

イ 法人及び国外関連者の経理処理基準の詳細を記載した書類

ロ 外国税務当局による国外関連者に対する移転価格調査または事前確認の内容を記載した書類

ハ 移転価格税制に相当する外国の制度にあつて同制度の実効性を担保するために適正な資料作成を求める規定（いわゆるドキュメンテーション・ルール）に従つて国外関連者が書類を準備している場合の当該書類

ニ その他必要と認められる書類

納税者は、独立企業間価格算定の根拠となる文書についても作成、保存が義務付けられており、違反に対しては罰則の適用や立証責任の転換がなされている²¹⁴。納税者の文書作成、保存義務違反の要件を満たされることにより税務署長が推定による課税を行った場合には、納税者が自己の主張する価格が法定された方法による独立企業間価格であることを主張、立証しない限り、当局の算定した価格が独立企業間価格となる。

表 7：日本の移転価格税制の執行の重大改正表

1986年	移転価格税制が導入
1992年	相互協議の申立て及び処理に関する通達公表
1999年	事前確認に係る事務運営指針
2000年	移転価格税制関連の法令解釈通達改正
2001年	移転価格事務運営要領（事務運営指針）公表
2001年	相互協議事務運営指針公表
2002年	グループ内役務提供取引に係るガイドライン公表
2003年	国外関連者に関する明細書に選定した独立企業内価格の算定方法記載を義務化
2006年	無形資産取引調査の充実を通達で明示
2007年	移転価格事務運営要領（事務運営指針）改正
2008年	相互協議事務運営指針改正
2008年	移転価格事務運営要領（事務運営指針）改正
2010年	政府税制改正大綱を踏まえた通達改正

²¹⁴ 川田『移転価格税制』108頁。

第4節 小括

本章では、日本における移転価格税制の執行体制、執行方針及び執行状況を検討するとともに、相互協議、事前確認制度更には執行関連制度（質問検査権、推定課税、文書化義務）の現状についても分析を加えてきた。移転価格制度自体はそれまでの日本の法人課税の仕組と比較すると極めて異質なものであるため、その制度を定着させる執行サイドの体制整備が極めて重要な意義を有することとなる。

本章における検討を通じ、筆者としては、以下の3点において、日本の税務当局はかなりの注力をしてきており、それは一応の成果をあげてきているものと評価している。

まず、第1点であるが、制度の統一的な運用の確立ということがある。これはどの国家にとっても全く新たな制度であるが故に慎重な対応が求められるものであるが、日本においては制度導入当初は中央行政機関である国税庁において同税制に基づく税務調査は一元管理がなされ、その定着状況を見極めつつ、実際に調査を担当している国税局等に事案の委譲がなされてきている。

また、執行関連通達についても1987年の事前確認の導入をはじめとして、相互協議の申立及び処理に関する通達の公表(1992年)、事前確認に係る事務運営指針の公表(1999年)、更には、移転価格事務運営要領の制定(2001年)といった具合に逐次、執行の透明性、予測可能性の確保を狙いとした通達が発遣されてきた。これらの事実は課税当局が慎重であるが、一方で着実に制度の統一的な運用に向け努力してきたことを端的に示すものであり、現在ではその確立度合はかなりのレベルに達しているものと評価できよう。

次に第2点として、客観的、合理的な独立企業間価格の算定を担保するため執行権限の強化がある。

これは、具体的には、更正の期間制限の延長(1991年)、比較対象企業に対する質問調査権限の賦与(1991年)、独立企業間価格算定のために必要と認められる資料の文書化義務(2010年)等の改正事項を指す。移転価格税制の場合、課税対象はクロスボーダー取引であり、課税に必要な資料は主権の及ばない国外に存在するのが通常である。従って、この制度の根幹とも言える独立企業間価格の算定という作業には、納税者の協力が不可欠となる。

日本における移転価格税制関連の執行権限規定の強化の動きとは、まさにこの納税者の協力を確保するための担保措置であったと評価できよう。

確かに、課税庁の執行権限を強化することは、課税庁に対し過大な権限を賦与するリスクをはらむこととなるが、日本においては訴訟上、課税処分の正当性の立証は一義的には課税庁が負うこととなっており、そうした前提のもとでは、いずれの改正事項もやむを得ないものであったと考える。

最後に、第3点として二重課税排除のための相互協議の活性化のための配慮があげられよう。これには、相互協議の合意の場合の延滞税の免除(1987年)、相互協議に係る納税猶

予制度の導入（2007年）、租税条約への仲裁制度の導入（2011年）等の改正事項が該当する。移転価格課税が行われた場合、納税者は日本と国外関連者の所在する国との間で国際的な二重課税を受けることとなる。相互協議はこうした二重課税を排除するために確立された制度であるが、移転価格課税は一面では国家間の課税権をめぐる争いでもあるため協議当事国の権限ある当局が合意に至るまでにはかなりの時間がかかるとともに、交渉により合意を得ることに大きな困難が伴うことが通例である。

そしてまた、協議の長期化はそれ自体企業にとって様々な形での負担増をもたらすこととなる。上記の改正事項の中で、合意の場合の延滞税の免除措置や、相互協議に係る納税猶予制度は、そうした負担を少しでも軽減していくことを目的とした制度であり、また、租税条約へ仲裁制度の導入は、合意の不成立という企業にとっての最悪の事態の回避を可能にしてくれることが期待できる制度であると評価することができる。

102頁表5（日本の移転価格課税事例）を見ても解るように、日本における移転価格課税の更正金額は巨額にのぼるものが多く、二重課税の是正がなされない場合に納税者である企業が受けるダメージは極めて大きいものと考えられる。

その意味で、相互協議を納税者が少しでも活用しやすいものに改善しようとしてきた課税当局の努力は特筆に値するといえることができる。

第4章 中国における移転価格税制の執行

第1節 中国における移転価格税制の執行体制

移転価格税制を所掌する機構

第2節 中国における移転価格税制の執行方針と執行状況

1. 移転価格調査における重点事項
2. 中国の移転価格税制における税務調査
3. 税務調査に関する事例
4. 適正な執行を担保するための規定

第3節 中国の移転価格税制における相互協議と事前確認

1. 中国の移転価格税制における相互協議について
2. 中国の移転価格税制における事前確認について

第4節 小括

第4章 中国における移転価格税制の執行

第1節 中国における移転価格税制の執行体制

移転価格税制を所掌する機構

中国では、租税は財源配分上、中央政府の財源となる国税、地方政府の財源となる地方税、中央と地方双方共有の財源となる共通税の三つに分類されている²¹⁵。

税の名前は日本と同じであるが中身が違うもの（例えば消費税）、日本の税と基本的に類似しているが名前が違うもの（例えば、企業所得税、個人所得税等）がある。その中で企業所得税は共通税であり、国家税務局がその徴収を行っている²¹⁶。

中国の税務行政（税務執行）は、大きく分けて国税組織、地方税組織、海関（日本の関税）組織の三つの組織から構成されている。国税組織は主として中央税と共有税を徴収する。地方税組織は地方税を、海関組織は関税を徴収している²¹⁷。

税制の企画立案は財政部と国家税務総局が共同で担当している。この国家税務総局は国務院に直轄される税務担当機関であり、中国における国税と地方税の主に執行面を管理する権限を持つ中央組織である。

中国の移転価格調査はすべて国家税務総局の管理監督下で行い、移転価格調査を実施し企業と直接対応するのは地方国家税務局である。上級管理機関である省級国家税務局及び国家税務総局は、各地方の国家税務局から上申される移転価格調査調書とその処理を審査し、それらに対して指導及び承認を与えている。

この過程で、省級国家税務局は、国家税務総局が発表する移転価格規則の管轄範囲での施行、移転価格調査への参加、調査中に発生した問題の国家税務総局への報告、そして国家税務総局との間の連絡を受け持つ²¹⁸。

2004年以來、中国全国の税務当局においては移転価格税制の執行を含む租税回避防止業務に焦点が当てられている。税務当局は、中国の課税権と経済的利益を確保するため、当該業務が重要であることを強調しており、租税回避防止のための専門官を養成するため、

²¹⁵ あずさ監査法人中国室/KPMG 『中国移転価格税制の実務』 17 頁。

²¹⁶ 伏見／楊 『中国税の基礎知識』 4 頁。

²¹⁷ 2008 まで中国全国の税務職員合計 750,100 人、その中に国家税務局職員 397,404 人、地方税務局職員 352,696 人。

²¹⁸ 贾绍华主编 『中国纳税指南』（中国税务出版社、2010 年）8 頁。

短期から長期、或いは国内、国外における様々な職員訓練を充実させてきた²¹⁹。

移転価格税制の執行及び管理に中心的な役割を果たすのは、国家税務総局の国際税務司に設けられている「反避税処」であり、7人の職員で、移転価格に関する政策及び実施に係る通達等の制定を担当している。人員が足りない時には各省級国税局から移転価格調査専門官を調達するようになっている。

第2節 中国における移転価格税制の執行方針と執行状況

1. 移転価格調査における重点事項

中国の移転価格税制の適用調査対象は、国外に限定しておらず国内の関連企業との取引も対象となること（但し、国内関連者間取引は特別調整弁法により原則として移転価格課税を行わないことになっている。）²²⁰、その適用税目範囲は、企業所得税以外に、増値税、営業税、消費税等の流通税や他の税種も対象となる。中国では以下の企業を移転価格調査の重点対象として選定している：²²¹

- ① 関連取引金額が大きい、或いは取引類型が多い企業
- ② 長期的に欠損がある企業、微少利益しかない企業或いは利益の変動が激しい企業
- ③ 利益が同業者の利益水準より低い企業
- ④ 利益水準が負担する機能及びリスクと明らかに合致しない企業
- ⑤ タックス・ヘイブンにある関連者と取引がある企業
- ⑥ 規定に従って関連者間取引の申告を行わない、或いは同時文書準備していない企業
- ⑦ その他独立企業間取引の原則に明らかに違反した企業

担当課税庁は移転価格調査を行う際、調査対象企業及びその関連者、ならびに関連者間取引の調査に関係するその他の企業（以下「比較企業」と略称）に関連資料²²²の提出を要求する権限を有し、調査対象企業は、「税務事項通知書」に規定した関連資料を期限内に提出しなければならない。やむを得ない事情により期限通りに提出できない場合、課税庁に書面により延期申請を行い、その承認を受けた場合には延期することができる。ただし、延期期間は最長 30 日を超えてはならない。課税庁は、企業の延期申請を受けた日から 15

²¹⁹ 賈、前掲書、9頁。

²²⁰ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第30条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

²²¹ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第29条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

あずさ監査法人中国室/KPMG『中国移転価格税制の実務』185頁参照

²²² 「企業所得税法実施条例」第114条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136563/n8193451/n8193481/n8193812/8238846.html>)

日以内に書面により回答をしなければならず、回答期限を経過しても回答しない場合、課税庁は企業の延期申請を承認したものとみなされる。

企業の関連者及び比較企業は、課税庁と約定した期限内に関連資料を提出しなければならない。この約定期間は、一般的に 60 日を超えない期間とされ、関連者及び比較企業は、この期間内に課税庁の要求に基づき、真実かつ完全な関連資料を提供しなければならない²²³。

課税庁は企業に対して移転価格調整を行った後、調整を受けた最終年度の翌年から 5 年間にわたり追跡管理を実施しなければならず、追跡管理期間中、企業は、追跡年度の翌年の 6 月 20 日までに課税庁に対し追跡年度に係る同時文書を提出しなければならないことになっている。そして、課税庁は同時文書と納税申告書類に基づき、①企業の投資、経営状況及びその変化、②企業の納税申告額の変化、③企業の経営成績の変化、④関連者間取引の変化等の分析を通じて、追跡管理期間中に企業の移転価格に異常等を発見することになる。これにより企業とその関連者との取引が独立企業間原則に従っておらず、或いは企業がその他の合理的な商業目的を持たない取引を実施したと評価される場合、課税庁は当該取引が発生した納税年度から 10 年間納税調整を行う権限を有する²²⁴。

2. 中国の移転価格税制における税務調査

移転価格問題は国際租税管理と国際課税協力の中心課題である。クロスボーダーの関連者間取引に係る価格を設定するための算定方法や原則は、多国籍企業のグループ本社或いは子会社の利益や税負担だけではなく、関連する国家間の税収配分にも影響を与える。このため、近年、多国籍企業や各国税務当局は移転価格の分野に対して、より一層の関心を寄せている。中国課税当局は移転価格税制の導入が、税収確保策ではなく、課税の合理性の確保や国家間の税配分の公平性の確保を図っていくために、その強化が必要であるという認識を示している。

中国の外商投資企業²²⁵の租税回避問題に対して初めて移転価格税制管理規程を定めたのは深圳市政府であった。1987 年深圳市政府は「深圳特区外商投資企業と関連企業間取引業務の税務管理に関する臨時規定」を公布した。その中で、移転価格と租税回避との関係に

²²³ 「特別納税調整実施弁法（試行）」33 条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

あずさ監査法人中国室/KPMG『中国移転価格税制の実務』189 頁参照。

²²⁴ 「企業所得税法実施条例」123 条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136563/n8193451/n8193481/n8193812/8238846.html>)

²²⁵ 外商投資商業企業とは、『外商投資商業領域管理弁法』（商務部令〔2004〕第 8 号、2004 年 6 月 1 日施行）第 3 条に列挙される経営活動（コミッション代理、卸売、小売、フランチャイズ経営等）に従事する企業である。

言及した。しかし、租税回避調査を全国に展開させたのは1987年から1988年の間に全国人民代表大会より発出された「租税回避に関する地方規則」である²²⁶。

1990年に、国家税務総局により初めての租税回避調査を実施したが、その主な対象は対外開放の前線にある福建省と広東省の企業であった。調査によって、2種類の租税回避方式の存在が明らかとなった。一つは福建の台商投資企業を中心とするものであり、もう一つは広東の香港マカオ投資企業を中心とするものであった。この時、殆どどの企業は複数の帳簿を使っており、国の規定通りに経営しておらず、担当課税庁は企業の財務経営状況を把握することが困難であった。これに対して、担当課税庁は推定課税（核定征收）の方法で税金を徴収していた。この段階では、移転価格と租税回避調査に関する法制度の整備はまだ充分でなく、租税回避を管理する方法も簡素であり、課税管理はまだスターティング段階にあった。

1991年旧「中華人民共和国外商投資企業と外国企業所得税法」及びその実施細則において移転価格税制が完全に導入された。そして、1995年から1998年までに、課税庁及び財政部の関連部署は租税回避調査に係る規定を整備し、これにより立法の面では、移転価格及び租税回避管理の枠組みは大体形成された。この後、課税庁は具体的な反租税回避管理作業を始めることになった。

1998年から2005年までは、反租税回避調査と調整はまだ広い意味での反租税回避管理であり、その手法は伝統的な手法を採用していた。例えば、広東200件、福建150件等といった具合に、毎年、各地方に調査件数の上限数字を出し、割り当て課税を実施していた。このようなやり方は、実は計画経済期のものであり、各地方の反租税回避作業はまだまだ経験が足りなく、具体的な作業についても問題があった。

2005年に入り、課税庁は、「2005年度反租税回避作業に関する知らせ」を公布し、各地の移転価格の審査登録終了（過年度の未終了ケースも含め）は全て国家税務総局の許可が必要とした。これにより、中国の移転価格と反租税回避調査に関する管理作業は大幅に改善された。

また2008年には、「企業所得税法」及びその実施条例の施行に伴って、国家税務総局は、再び様々な規則、弁法等を制定し²²⁷、移転価格と反租税回避調査の実施を標準化した。2008年1月1日から施行された「中華人民共和國企業所得税法」は、その第六章に「特別納税調整」規定を置き、中国課税庁による移転価格、過少資本、一般租税回避防止及びタックス・ヘイブン対策税制等の分野での特別納税調整を行うための法的基礎を確立した。更に中国企業が税務当局への事前確認を申請して、問題のない費用分担契約を締結するための法的根拠も提供した。そして、「中華人民共和國企業所得税法」及びその実施条例の実施、特別納税調整管理の強化及び規制を徹底するため、2009年1月8日、国家税務総局は「中

²²⁶ 王更生「全球经济一体化下中国转让定价与反避税调查」、『中国税法論壇』2010年11月25日。「租税回避に関する地方規則」は、日本の国会の法律提出案に相当する。

²²⁷ 税収徴収管理法（54条、55条、56条）、税収徴収管理法実施細則。

国事前確認年度報告」を制定し、特別納税調整を実施するうえでの具体的規定を設けた。2009年国家税務総局より公布された特別調整弁法²²⁸は建国以来の移転価格等国际的な租税回避防止規定の中で一番優れたものと言える。その後の多くの規定の公布と実施は、全国反租税回避調査作業が企業所得税法の実施段階において順調に推移してきたこと的有力な証拠となり、税収徴収管理法等と共に反租税回避のための法律システムと管理ガイドを形成することとなった。そして、課税庁と納税者に明確な法的予測可能性を提供することとなった。

中国では移転価格調査実績について情報公開は行われていないが、国家税務総局の談話によれば、1991年即ち中国における移転価格税制導入初年度以降、各年度の移転価格調査が大幅に増加している。特に近年（2006年以後）の1件あたりの課税所得金額はかなりの規模になってきていることが想像できる。2006年以後の調査件数、更正所得金額、及び追徴税額は表8に示すとおりである。

表 8²²⁹

	2006年	2007年	2008年	2009年
調査件数	257件	192件	174件	179件
更正所得金額	58億元	90億元	157.5億元	160.9億元
追徴税額	6.9億元	10億元	12.4億元	20.9億元

²²⁸ 中華人民共和國企業所得稅法及びその實施條例の實施、特別納稅調整管理の強化及び規制を徹底するため、2009年1月8日国家稅務總局は本弁法を制定し、特別納稅調整を實施する際の具體的規定を設けた。

²²⁹ 周『轉讓定價基礎理論與實務操作』137頁。

3. 税務調査に関する事例（中国広東省地方税務局・2008年6月11日）²³⁰

事実内容：

(1) 概要

C社は1993年12月に設立された外資独資企業である。投資会社：A社（イギリス領ヴァージン諸島で登記、100%出資）。経営権限：15年。登記資本金：HKD3000万元。経営範囲：防犯機械、照明機材、電球等。販売市場：主にアメリカであり、100%国外に輸出する。税収優遇：2000年から黒字になり、2000年から2004年まで「二免三減²³¹」優遇政策を享受する。

(2) 関連企業との関係及び関連取引状況

関連企業	関連関係の認定
A社 (イギリス領ヴァージン諸島)	C社の株式を100%所有。 C社生産製造用の原材料及び部品（価格と取引条件も含み）はA社に支配されている。
B社 (イギリス領ヴァージン諸島)	C社が生産した製品または商品の販売（価格と取引条件も含み）はB社に支配されている。 C社の董事（取締役）、マネージャー等高級管理者の半分以上がB社より任命されている。

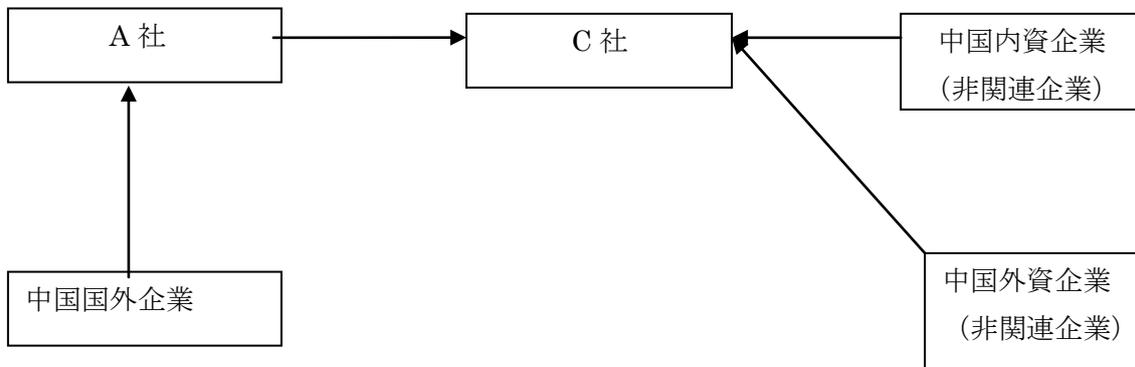
注1：A社の責任者とB社の責任者は兄弟関係であるため、A社とB社も関連会社関係になる。

C社の商品は主に電球、照明機材及び部品、プラスチック製品並びに非工業用鉄鋼製品等である。C社が商品製造中に使う原材料は、主にアルミ合金、亜鉛合金、ガラス、プラスチック部品等である。

²³⁰ 中国では、移転価格税制に関連する調査事例及び調査手段を公表していない。従って、調査の現状についての全体像は把握できないものの、省級レベルでは調査例を公表しているケースがあり、本件はその一事例として中国広東省地方税務局に公開された移転価格課税事例である。
(<http://www.gdltax.gov.cn/admin/vfs/gdn/content/contentTemplate.jsp?ContentId=1113120&siteName=gdn>)。

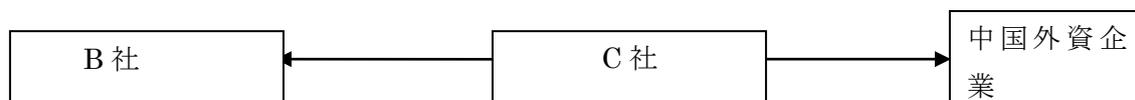
²³¹ 中国には、外資系ハイテク企業には企業所得税を最初の2年間は免税、その後の3年間は税率を半減する優遇税制がありました。

① 原材料購入の流れ



C社	A社の原材料提供率	中国内資企業 の原材料提供率	中国外資企業 の原材料提供率
	21.48%	28.55%	49.97%

② 商品販売の流れ²³²



C社	B社への販売収入率	中国外資企業への販売収入率
	95.32%	4.68%

(3) C社に対する税務分析評価

- ① 利益率が非常に低い。C社納税前の利益率が明らかに低い。1996年と1997年は赤字経営で、1998年以後は薄利の状態であった。しかし、この状況にあっても、A社は何回も増資しており、C社の利益率は売上高の上昇に伴って明らかに変化していない。
- ② 粗利率が非常に低い。商品販売コストが売上高に占める比率は非常に高い。2004年の場合は、中国同業種企業の商品販売コストが売上高に占める比率は84.8%であるが、C社は94.59%であり、10%近い差があった。

²³² 原文ではA社になっているが、B社の誤植と思われる。

- ③ C社の商品価格は関連企業によって決められている。製品の入荷価格は税関で確定された価格であり、製品分類が雑であるため、企業の実際の経営状況を反映できない。関連企業に支配されており、独立取引原則に違反していると考えられる。

(4) 商品の機能とリスク分析

C社は単なる来料加工企業であり、注文に従って予め生産量が決定された生産活動を行っており、機能と負担しているリスクが少ない。A社は投資管理責任を負い、C社の生産製造に関する原材料購入を担当する。B社はC社の製品及び商品に関する販売（価格と取引条件の設定）を支配し、C社の販売ルート、在庫管理等のリスクを負担する。

以上の分析によって、C社は機能とリスクの負担が非常に低く、安定した収益が得られると考えられる。

(5) 調査監査業務の展開状況－本件に関する調査

① C社商品価格の算定方法

i. 原材料輸入価格決定に関する流れ：C社原材料の殆んどはA社が海外関連取引先より購入し、中国対外経済貿易委員会で登記された共同経営企業輸入輸出契約価格でC社に販売する。

ii. 商品販売価格決定に関する流れ：C社が対外経済貿易委員会で確定された価格で商品をB社に販売し、B社が注文を受ける時に決められた価格で販売先に販売する。

② 証拠提出

課税当局は「関連企業との取引に関する書類を提出する旨のお知らせ」を送付し、主要製品の再販売価格関係資料を提出するように求めた。C社は2005年B社に販売した2種類の製品価格資料を提供した。この提出資料によれば、一つの製品の税関申告書上の名称は「草地灯」（芝生に使われる電球）であり、申告価格は10.31元/Kgであるが、B社が当該製品を10.42元/Kgで取引先に販売したとしており、もう一つの製品は、申告書上の名称も同じ「草地灯」であり、申告価格は9.21元/Kgであるが、B社が8.59元/Kgで販売したとしていた。

しかしながら、課税当局の調査では、C社は商品を税関申告価格で記帳していたが、製品の分類と計量単位が雑であり、再販売時の実際分類、計量単位が違うことが分かり、C社の製品記帳価格は市場価格ではなく、独立取引原則に違反していることが判明した。

経済環境及び企業経営戦略については、現在、中国の電球類製品が多く輸出されている国または地域はアメリカ、香港及びドイツである。1990年代中後期から、台湾の照明製造業が中国大陸に移転されることに伴い、中国大陸で作られた電球製品は、台湾製品に代わ

り、アメリカ市場占有率が 50%を超え一位となった。しかし、現在、中国から輸出されている電球製品の中で、高付加価値またはハイテックがある工業照明及び公共の場に使われる照明器具はまだまだ少ない（中国照明器具貿易サイト lighting86.com.cn より）。

従って、C 社が従事している産業は発展と成長の状態であり、利益のレベルは低いわけではないはずである。

(6) 調整プラン

C 社の主要製品は電球、照明器具及び関連部品であり、製品の型式、仕様、スタイルは多様であり、時には顧客のニーズに従って製造することもあり、年間何百もの製品を生産しており、顧客のニーズによって製品が異なることもある。一方、輸入原材料の会計単位が「キログラム」とされ、そして、税関の規定でも、製品の輸出単位は「キログラム」とされるため、1 キログラムにどのぐらいの電球、照明器具または部品が含まれているが、毎回異なっている。

以上の理由により、C 社において仮に非関連企業への売上があっても比較対象製品を見つけ、製品の市場価格を調査することは困難である。したがって、比較対象企業を探すことを検討する。

① 移転価格算定方法について、

- i 独立価格比準法：この方法は C 社商品の輸出販売収益性の評価に適用できない。C 社商品は全部海外への販売であり、非関連企業への売上高が年間売上高の 5%以下であり、そして、販売商品が異なるため、品種、型式も様々で、比較取引にならないからである。
- ii 再販売価格基準法：C 社は小売販売機能を有していない生産メーカー企業であり、この方法も収益性の評価に適用できない。
- iii 原価基準法：C 社は第三社との契約製造業務に従事しておらず、内部比較取引がないため、この方法も適用できない。
- iv 取引単位営業利益法：この方法は利益に基づく価格算定方法である。この方法を通して、支配されている取引の価格と利益水準が合理的であるかどうかを評価する。第三者である納税者が同等の環境で類似商業活動を行う時の利益水準を比較対象として評価する。

取引を基準として評価する独立価格比準法と違い、取引単位営業利益は、機能上の比較対象企業の営業利益率或いは総コスト値入れ率を基準とし、支配されている取引の利益水準を評価する。従って、この方法では、比較対象となる独立企業の営業利益を分析するだけで良く、特定の第三者との独立した取引を分析または確認する必要がない。

② 業界利益水準分析

C社は、主に照明器具、電球の生産に従事している、製品の外観や、構造もデザインする加工製造型企業である。取引単位営業利益法の要件に応じて、中国国家税务总局が提供している世界上場企業データベース（OSIRIS）の中からC社と同様の機能を持ち、同様のリスクを負担している比較対象企業を選定する。

OSIRIS データベースから潜在的な比較対象企業を 53 社選出した。

更に、アジア太平洋地域にある潜在的な比較対象 53 社から条件に従いスクリーニングした後、16 社を決定した。

そうすると、2000 年から 2005 年まで、C 社の比較対象である企業の業界営業利益率水準の中間値は、それぞれ 4.535%、4.425%、4.880%、5.355%、6.675%、8.040%であった。

アジア太平洋地域における同業界の利益水準を参考として、C 社の機能、リスク、実際の生産営業状況及び業界の経済環境を考慮し、2000 年から 2005 年までも C 社の合理的な利益水準は業界利益水準の中間レベルに当たると考えられる。

(7) 交渉結果及び調整結果

交渉中、C 社は、注文に従って生産し、親会社の支配の下にあるため、高水準の利益を出すことは不可能であり、利益率が約 4%であるとして比較対象のリストを提出した。しかしながら広東省地方税務局としては、C 社は親会社に支配されているが、独立企業間原則で価格を決定すべきであると考え、そして、同業界の平均的利益のレベルからも、この業界が発展状態にあると分かるのであるから、業界利益水準で調整すべきであると判断した。最終的には、2000 年から 2005 年までの C 社の営業利益率はそれぞれ 4.535%、4.425%、4.880%、5.355%、6.675%、8.040%とし、6 年間の調整後課税所得が 23,617,604.43 元になるとの結論に達し、243 万元の外資投資企業所得税を追徴した。

本事案に関する検討

この事例を見る限り、中国移転価格税制の税務調査は、1990 年代の移転価格調査（割り当て課税）に比べ、確実に進歩した。なぜなら、比較対象取引の検討においては、各算定方法の適用の可否を丹念に分析しており、法令に定めた手順に従った事務処理がなされているものと評価できるからである。この事例は、特別調整弁法を公布する前の事例であり、現段階では、中国移転価格税制の執行が更に経験を積み重ねたと推測できる。しかし、本件について分析すると、以下のような問題があると考えられるが、これは、中国の移転価格税制が抱える極めて大きな問題点となっている。

① 機能とリスクの評価について

本件において、課税当局は取引単位営業利益法を選択したが、その選択根拠は「取引を基準として評価する独立価格比準法と違い、取引単位営業利益法は、機能上の比較対象企業の営業利益率或いは総コスト値入れ率を基準とし、支配されている取引の利益水準を評価する。従って、この方法では、比較対象の独立企業の営業利益を分析するだけで良く、特定の第三者との独立取引を分析または確認する必要がない。」と説明している。

取引単位営業利益法の特徴とは、営業利益指標は、取引比準法の下で用いられる指標（価格）に比して、取引上の差異により影響を受ける度合いが低く、また再販売価格基準法、原価基準法の場合に比して、機能差異の影響も受けにくく、複数の関連者が果たした機能やリスク負担を判定する必要がないのである。

課税当局は、調査対象であるC社が、単なる来料加工企業であり、機能とリスクの負担が非常に低く、安定した収益が得られると判断し、取引単位営業利益法を選択した訳である。

中国課税当局が取引単位営業利益法をよく使用する背景には、国外関連者との取引価格が独立企業間価格であることの立証責任が納税者側に負わされていることが影響している²³³。筆者としては、中国課税当局が取引単位営業利益法を積極的に選択した原因は、取引単位営業利益法は機能やリスク負担を判定する必要性が少ないことであると考ええる。

本件のような来料加工企業に対して、中国課税当局は、「多国籍企業が中国国内に設立した単一生産（来料加工或いは進料加工）、小売或いは受託研究開発等の限定された機能及びリスクを負担する企業は、金融危機による市場リスクや戦略リスク等を負担すべきではなく、機能リスクに相応する利益配分がなされるという独立企業原則に基づき、合理的な利益水準が維持されなければならない。」²³⁴と厳しい規定をおいている。

中国では、このような規定は「霸王條款」と呼ばれている。これは、中国の行政機関、は国民の実情を考慮しないで、行政規定を恣意的しかも無理矢理施行するという中国社会における特有な実情によっている。

実際には、企業に市場リスクと戦略リスクが潜在的に存在しないことは考えられない。どのような業務の企業であっても設立当初であれば損失を計上することは当然の事実だからである。中国課税当局は、単一生産企業であってもその機能及びリスクを無視すべきではなく、この点は取扱いを改正しなければならないものと考ええる。

²³³ 工藤敏彦「中国特別納税調整実施弁法と実務対策（下）」、『国際税務』2009年6月号66頁。

²³⁴ 国税函（2009年）363号第1項、原文では「跨国企业在中国境内设立的承担单一生产（来料加工或进料加工）、分销或合约研发等有限功能和风险的企业、不应承担金融危机的市场和决策等风险、按照功能风险与利润相配比的转让定价原则、应保持合理的利润水平。」となっている。

② 推定課税に類似した算定方法

本事例は、中国における移転価格税務調査の実情を反映している。本件では、取引単位営業利益法の要件に応じて、国家税務総局が提供している世界上場企業データベース（OSIRIS）の中からC社と同様の機能を持ち、同様のリスクを負担している比較対象企業53社を選定し、その中の16社を確定した。また、中国対外経済貿易委員会で登記された共同経営企業輸入輸出契約価格を把握した。

国際慣例に従って、移転価格について分析し、評価する時は、公開情報資料を主とする。これは課税当局と企業間の公平原則を体現しており、課税当局と企業双方が相手の比較可能性分析と結論について更に協議を重ねるのに便利である。しかし、この事例では、公開情報資料を統計的手法で絞り込むのみであり、取引単位営業利益法において差異調整が必要とされる比較対象企業との経営効率の差異等の検討の跡をうかがうことはできない。

中国における税務調査について、藤森康一郎税理士は、「課税当局は、税務調査の対象となっている納税者である企業の関連者間取引に係る価格設定の妥当性を検証する場合、取引単位営業利益法等の移転価格算定方法の下で、調査対象となっている企業の利益水準と当該企業が果たしている事業上の機能及び負っている事業上のリスクの状況が類似している同業他社の利益水準を統計的な手法により比較することが多い。中国の課税当局は、中国のみならず世界各国の企業情報を広く使っているBvD社の企業データベースを用いており、税務調査において、利益水準が比較対象会社の利益水準の中央値を下回っていれば、移転価格税制上の問題が生じていると主張するのである。このような統計分析にウエイトが置かれた更正は、納税者たる企業の取引や事業の実態を直接的に検証した上での結論ではなく、外部情報による推定課税に近い結論となってしまふ虞がある。」²³⁵と指摘されており、本事例はまさにそうした指摘通りの課税処分という印象を受けざるを得ない。

4. 適正な執行を担保するための規定

(1) 資料情報の提出義務について

① 申告時

企業所得税法第43条では、企業は課税庁へ各年度の企業所得税納税申告書を提出する際、その関連者との取引について各年度の関連業務往来報告表²³⁶を添付しなければならないと

²³⁵ 藤森康一郎「中国における移転価格税制及びその執行」、中里実ほか編『移転価格のフロンティア』（有斐閣、2011年）363頁。

²³⁶ 関連業務往来報告表の内容は関連方名称、納税者登録番号、国家（地域）、住所、法定代表者、関連関係類型とある。

規定している²³⁷。

関連資料とは以下の 3 点を含むものである：企業と関連者間取引に係る価格、費用の決定基準、計算方法の説明等に関する資料、関連者間取引の対象となる資産、資産使用权、役務等の再販売（譲渡）価格または最終販売（譲渡）価格に関する資料、関連者間取引の調査に関係あるその他の企業が調査対象企業と比較可能な製品価格、価格決定方式及び利益水準等の資料²³⁸である。企業は、関連者間取引が発生した年度の翌年の 5 月 31 日までに同時文書を作成しなければならない。

② 調査前

課税庁は関連者間取引の調査を行う際、企業やその関連者及びその関連者間取引の調査に関係あるその他の企業が、規定に従って関連資料を提供しなければならないと規定している²³⁹。

企業所得税法第 43 条第 2 項及び企業所得税法实施条例第 114 条の規定に基づき、課税庁は移転価格調査を行うとき、企業及びその関連者並びに関連業務調査に係るその他の企業に関連資料の提出を要求する権限を有し、「税務事項通知書」を交付しなければならない。企業は同時文書を税務申告書と同時に課税庁に提出する必要はないが、課税庁から要求された後、20 日以内に提出しなければならない²⁴⁰。この期間の延長に関しては、企業は「税務事項通知書」が規定する期限までに関連資料を提出しなければならないと規定されているが、特別な状況により期限までに提出できない場合には、課税庁に書面で延長申請を提出し、承認を受けた場合には、提出を延期することができる。

ただし、延長期間は最長 30 日までとされ、課税庁は企業の期限延長申請を受け取った日から 15 日以内に書面により回答しなければならないが、期限を過ぎても書面による回答がない場合には、企業の期限延長申請に同意したものとみなすと規定されている。

従って、企業側の都合で 30 日以内に課税庁から要求された関連資料を提出が出来ない場合は、課税庁と約定して、更に期限を延長できることになる。企業の関連者及び比較対象企業は、課税庁と約定した期限までに関連資料を提出しなければならないが、約定する期限は通常 60 日を超えてはならないことになっている。当然、企業、関連者及び比較対象企業は、

²³⁷ 「企業所得税法」43 条、中国国家税務総局ホームページ。

(<http://hd.chinatax.gov.cn/guoshui/action/GetArticleView1.do?id=3468&flag=1>)

²³⁸ 「企業所得税法实施条例」114 条、中国国家税務総局ホームページ。

(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136563/n8193451/n8193481/n8193812/8238846.html>)、あずさ監査法人中国室/KPMG『中国移転価格税制の実務』159 頁。

²³⁹ 「企業所得税法」43 条、中国国家税務総局ホームページ。

(<http://hd.chinatax.gov.cn/guoshui/action/GetArticleView1.do?id=3468&flag=1>)

²⁴⁰ 「特別納税実施弁法（試行）」13 条、中国国家税務総局ホームページ。

(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

課税庁の要求に従い真実で完全な関連資料を提出しなければならない²⁴¹。

③ 調査中

移転価格調査が開始されると、企業は課税庁が規定する期限までに、関連者間取引に係る価格、費用の決定基準、計算方法、及び説明等を含む同時文書を課税庁に提出しなければならない²⁴²。

2010年に国家税務総局は同時資料の検査に関する通知（国税函（2010）323号）を公布し、同局は全国で同時資料の準備状況の抽出検査業務を行うことを決定した。

具体的には以下の作業を指示した：

- i 各省級国税局は同時資料の抽出検査業務のため組織を編成し、2008年と2009年の両納税年度について抽出検査を行った。その内容は、各地税務主管部門が企業の関連申告データに基づき、年度ごとに同時資料を準備すべき企業リストを集計し、統計サンプリングの方法に厳密に従ってサンプル（年度ごとのサンプル抽出数量は母集団の10%以上）を抽出し、サンプル企業の同時資料準備状況を組織的に検査したというものである。国家税務総局は定期的に企業の同時資料抽出検査業務を同局大企業税収管理司より別部署に連絡すると規定した。
- ii 各省級国税局は、同時資料の検査状況を年度ごとに「同時資料準備状況一覧表」に記入し、総括した後に分析報告を作成し、2010年10月31日までにFTP（中国国家税務総局が指定された専用ソフトである）によって国家税務総局（国際税務司）に送信すると規定された。

2010年には企業所得税法に従った移転価格同時文書管理²⁴³の状況を確認することになった。移転価格管理のレベルを高め、反租税回避のための調査の深度と効果を強めるため、課税庁は各地で移転価格同時文書の抜き取り検査を展開し、同時文書の準備と管理状況を把握し、同時文書管理の標準化と統一化を促進した。

将来の移転価格と反租税回避調査作業の中では、課税庁は調査する業界の広さを拡大し、案件の調査深度を高めることに主眼においた。これにより、関連企業間取引中の経営行為の合法性及び移転価格中のプロセスの合法性に対して更に信用度の高い情報を導き出した。それと共に、課税庁は引き続き反租税回避データベースの蓄積を強め、移転価格調査と調

²⁴¹ 「特別納税実施弁法（試行）」33条、中国国家税務総局ホームページ。

(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

²⁴² 「企業所得税法実施条例」114条、中国国家税務総局ホームページ。

(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136563/n8193451/n8193481/n8193812/8238846.html>)

²⁴³ 中国の国家税務総局は、2008年に改正された企業所得税法に基づいて通達（「特別納税調整実施弁法（試行）」）を作成した。同通達は全13章118条に及ぶ詳細な規程となっているが、特に移転価格文書の作成義務を具体的に定めている。同通達の策定にあたり中国の国家税務総局は関係者から意見を集めたされており、数ヵ月後に同試案を最終化する予定であり、適用も2008年度から開始されている。

整に更に合理的な経済分析基準を提供し、移転価格と反租税回避調査作業の科学性を高めることにした。

移転価格管理と同時文書準備は、今後、各種投資企業、持株会社と企業グループの一般義務となる。同時文書の検査と管理を基に、税務当局の移転価格に対する調整と反租税回避調査の仕事が新たな発展を迎えており、中国移転価格制度の実施も新しい旅に向かっていく。

要するに、中国移転価格税制における同時資料は、企業の基本情報、経営状況及び関連取引状況の事実に基づいた分析資料である。そして、企業の特異状況についての説明と解釈の根拠であり、一部の同時資料には、膨大な関連取引情報と関係する分析を記載している。その内容に関しては、厳密な分析及び十分な説明が必要であり、分析が前後矛盾すれば、課税庁に独立企業間原則を証明することができなくなると思われる。

(2) 追跡管理について

課税庁は、法令に基づき企業に対して移転価格納税調整を行った後、調整を受けた最終年度の翌年から 5 年間にわたり追跡管理を実施しなければならない。これに伴い企業は追跡管理期間において、追跡年度の翌年の 6 月 20 日までに課税庁に同時文書を提出しなければならない。

課税庁は、同時文書と納税申告資料に基づき、以下の内容を重点的に分析、評価する。企業の投資、経営状況及びその変化の状況、企業の納税申告額の変化の状況、企業の経営成果の変化の状況、関連取引の変化の状況等課税庁は追跡管理期間において、企業の移転価格の異常等を発見した場合、適時に企業と連絡し、企業による自らの調整を要求し、または特別調整弁法第 5 章の関係規定により移転価格調査に基づく調整を行う²⁴⁴。

この追跡管理は、中国課税庁にとって企業を管理監督下に置く手段として、非常に有利な執行手段である。逆に、企業にとっては移転価格調査をされやすく、十分注意しなければならないことである。

更に、更正された利益水準を下回るような利益水準を後続年度において計上した場合、課税当局による簡易な税務調査で、短期間の手続のみで再度の更正を受ける可能性が高くなる。

(3) 「推定課税」について

中国移転価格税制における「推定課税」の関連規定は、企業所得税法第 44 条であり、企業がその関連者間取引に関連資料を提供しない、または虚偽の資料や不十分な資料を提供

²⁴⁴ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第 45 条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

するため、その関連者間取引の状況が正しく反映されない場合、課税庁は法によりその課税所得額を査定する権限を有する。企業所得税法 44 条は、中国課税当局に関連者間取引の調査権限を与えている。

更には、課税庁が企業所得税法 44 条の規定に基づき企業の課税所得額を査定する際には次の 4 つ方法を挙げている、①同種または類似する企業の利益水準を参照して査定する方法、②企業の原価に合理的な費用及び利益を加える方法に基づき査定する方法、③関連企業グループの総利益の合理的な割合に基づき査定する方法、④その他の合理的な方法に基づく査定方法である²⁴⁵。推定課税について、移転価格に対する調査において、日本では推定課税案件と一般案件との間では明確な区別があり、一般案件は、あくまで調査対象企業の事実実態の解明を基本にして調査が進められている。中国における実際の税務調査では、統計分析にウエイトが置かれた更正は、納税者たる企業の取引や事業の実態を直接的に検証した上での結論ではなく、外部情報を統計的に処理したデータのみで判断する²⁴⁶。その結果として、推定課税と同じことになり、この事は日本とは大きい違いである。中国の税務調査も推定課税事案と一般課税事案との間の区分の明確化がなされなければならない、その運用も厳格に執行されなければならない。

(4) 情報収集権限について

中国移転価格調査における情報収集について、企業所得税法 43 条 2 項及び企業所得税法実施条例 114 条の規定に基づき、「課税当局が移転価格調査を行う際、企業及びその関連者ならびに関連者間取引の調査に係るその他の企業（比較対象企業）に関連資料の提出を要求する権限があり、更に『税務事項通知書』を交付しなければならない。」と規定しており、特別調整弁法の第 28 条では、「調査を受けている企業は必ず事実どおりに関連取引の状況を報告し、かつ関連資料を提供すべきで、断ったり隠したりしてはならない」²⁴⁷と規定し、第 31 条では「税務機関は通常の徴収管理業務と連携し、資料調査を行い、調査対象企業を選定しなければならない。資料調査では、主に調査対象企業がそれまでに提出した各年度の所得税申告資料及び関連取引報告表等の納税資料に基づき、企業の生産経営状況、関連取引等の状況に対して総合的な評価分析を行わなければならない。企業は書類調査の段階で同時文書を税務機関に提出することができる。」²⁴⁸と規定している。以上から、企業

²⁴⁵ 「企業所得税法実施条例」115 条、中国国家税務総局ホームページ。

(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136563/n8193451/n8193481/n8193812/8238846.html>)

²⁴⁶ 藤森康一郎「中国における移転価格税制及びその執行」、中里実ほか編『移転価格のフロンティア』（有斐閣、2011 年）363 頁。

²⁴⁷ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第 28 条、中国国家税務総局ホームページ。

(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

²⁴⁸ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第 31 条、中国国家税務総局ホームページ。

(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

の経営記録等の資料は一般企業から提供する必要があることがわかる。

このように規定した理由は、課税当局は企業に関連資料を提供するよう要求する職権はあるが、移転価格の取引においての重要な事実と資料は、納税者が支配しているので、納税者がもっとも詳しく知っており、場合によってはその事実と資料は納税者のみが知っているからである。特に、移転価格の案件では、課税当局は国境を越えた投資者の経営活動の内容と国外市場の価格状況を把握しにくく、調査では様々な困難に直面している。もし企業が資料の提供を拒絶したり、偽の資料を提供するなら、移転価格調査が行えなくなったり、企業が調整から逃げることになってしまう。調査を円滑に進める為に、課税当局は納税者に企業の経営に関する資料を提供するよう要求することがある。

このため、特別調整弁法は課税当局が非公開情報資料を使用してもいいと規定した。特別調整弁法の第 37 条では「税務機関は本特別調整弁法第 4 章に規定した移転価格算定方法を用いて、企業の関連取引が独立企業間取引の原則に合致するか否かを分析、評価しなければならない。分析、評価は公開情報資料を用いることも、非公開情報資料を用いることもできる。」と規定している。このような非公開情報には、課税当局内部にある納税者管理システムで獲得した、対外的に公開しない納税データと経営データ等が含まれる。

日本の場合は、2011 年の改正でシークレット・コンパラブルの運用に関して、事務運営指針 2-5-4 では、適用して比較対象を選定した場合には、守秘義務の範囲でその内容等を納税者に対して説明することと明記された²⁴⁹。中国は、日本のような説明義務を明文で定めなければならない。

(5) 除斥期間について

日本では、移転価格税制の適用については、更正・決定等の除斥期間は6年間とされている（措法第66条の4第1項16号）。

中国では企業所得税法实施条例第 123 条において、企業とその関連者の取引が独立企業原則に従っておらず、或いは企業がその他の合理的な商業目的を持たない取引を実施した場合、課税庁は当該取引が発生した納税年度から 10 年間納税調整を行う権限を有すると規定している。

中国の税收徴収管理法实施细则第 56 条では、移転価格の除斥期間を定めており、納税者とその関連企業間が、独立企業間取引に基づかずに、代金、費用の支払いが行われた場合には、課税庁は、当該取引の発生した納税年度より 3 年以内に更正を行わなければならないと規定している。なお、特殊な状況である場合には、当該取引の発生した納税年度より 10 年間について更正を行うことができる（原文では、「纳税人与其关联企业未按照独立企

²⁴⁹ 事務運営指針 2-5-4、措置法第 66 条の 4 第 8 項の規定を適用して把握した非関連者間取引を比較対象取引として選定した場合には、当該選定のために用いた条件、当該比較対象取引の内容、差異の調整方法を法人に対し十分説明するのであるが、この場合には、国税通則法第 126 条（職員の守秘義務規定）の規定に留意するとともに、当該説明を行った事実を記録する。

業之间的业务往来支付价款、费用的、税务机关自该业务往来发生的纳税年度起 3 年内进行调整；有特殊情况的、可以自该业务往来发生的纳税年度起 10 年内进行调整。」)。中国の場合、更正対象年度の後続 5 年が追跡期間とされるため、納税者たる企業は実質的に一度の税務調査で 15 年間分の課税リスクを受ける可能性が生じ、日本と比べ、倍以上に期間が長くなる可能性がある。

中国移転価格税制の除斥期間は、非常に厳しい規定となっている。このような規定は、納税者の状況を全く考えてなく、非常に不公平な規定と考えられる。このような規定が納税者に対して非常に大きな不安を与えていると考える。更に、近代中国の税制度は、税收についての理論と実践を結び付け、中国の社会、経済、財政及び行政の実情も踏まえ「公平、効率、適度、法治」の 4 原則に基づいて制定されている²⁵⁰。この規定は、こうした公平原則及び効率原則に違反することは明らかである。納税者にとっての効率の効果が全く見られず、また、一度の調査で 15 年間分の課税リスクを受ける可能性があり、これは企業に多大な負担となる。

金子宏教授が指摘するように、移転価格税制の適用は、ともするとアービトラリー（恣意的）になりやすい。このことは、納税者の側から見れば、法的安定性と予測可能性を害される危険が絶えずあることを意味する。したがって、移転価格税制についてなにより必要なことは、その解釈適用基準を明確にすることである²⁵¹。ところが、中国税收徴収管理法実施細則第 56 条においては、除斥期間が 10 年延長できることとなる特殊な状況がどのような状況であるか、詳細な解釈適用基準を明確していない。このような状態のままでは中国の課税当局による税務調査権限の濫用の恐れがあると推測できる。中国移転価格税制の除斥期間は、租税法律主義の下、法的安定性、予測可能性の見地から、詳細な規定を整備すべきであると考ええる。

(6) ペナルティーについて

中国の課税庁は企業所得税法と企業所得税法実施条例の規定に基づき、企業に対して移転価格課税を行った場合は、2008 年 1 月 1 日以後の取引について追徴する企業所得税額に対して、一定の利率での利息を加算することとなった。

企業は、移転価格課税により追徴される税額と利息を、課税庁の調整通知書に規定された期限内に納付しなければならない。

特に注意しなければならない事項は、企業が同時資料とその他の関連資料を提出している場合、または企業が特別納税調整弁法第 15 条の定めにより同時資料の作成を免除されている場合は、人民元貸出基準利率で加算税を計算することができるが、同時資料を提出し

²⁵⁰ 安達友信「中国進出日系企業に係る課税問題に関する ―考察―移転価格税制を中心に」『租税資料館論文集第 21 回（2012 年）』中巻、（公益財団法人租税資料館、2012 年）9 頁。

²⁵¹ 金子「移転価格税制の法理論的検討」442 頁。

ていない場合で、課税庁の調査を経て、その実際の関連取引額が同時資料を作成しなければならぬ基準に達していた場合、課税庁は追徴税額に対しては、人民元貸出基準率に5%を加算した利率で加算税を計算するとしている点がある。

表9：ペナルティー規定の内容

中国の加算税		中国の延滞税
企業所得税法第43条に関する規定（同時文書の提出等資料情報の提出義務に遵守する場合）	企業所得税法第48条に関する規定同時文書の提出等資料情報の提出義務に遵守しない場合）	延滞税金は中国の租税徴収管理法で、納税者が納期限までに税金を納付しなかった場合に、税金を滞納した日から起算して1日当たり0.05%の延滞税を加算するものとされている。 この延滞税を年利で換算すれば、 $0.05 \times 365 = 18.25\%$ となり、かなり高額な罰金となっている。延滞税の加算課税の起算時期と停止時期は、法律、行政法規の規定により定められ、停止時期は税金納付または源泉徴収した日までとされている。
企業が企業所得税法第43条及び企業所得税法実施条例の規定に従って関連資料を提出できる場合は、人民元貸出基準利率で加算税を計算することができるものとされている。	所得税法第48条において、課税庁が納税調整を行い、追徴課税が必要である場合、税を追徴し、かつ国务院の規定に従って利息を追加徴収しなければならない。 そして、追加課税する税額は、所属する納税年度の翌年6月1日から税額を追加納付した日まで日別に利息を加算する。その利息は税額の帰属する納税年度に中国人民銀行が公布する税額追徴期間と同期間の人民元貸付基準利率に5%を加えて計算する	

²⁵² 「企業所得税法実施条例」第121条、第122条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136563/n8193451/n8193481/n8193812/8238846.html>)

加算税の計算例

日本語

単位 (万円)

科目	参考比率	加算税金額及び滞納金額
当初課税対象所得額	180	
調査後課税対象所得額	200	
企業所得税	25%	
追徴税額		$(200-180) \times 25\% = 5$
人民元貸出基準率	2%	
調整期間	5年100日	
加算税金額		$5 \times 2\% \times (5 + 100 \div 365) = 0.52$
延滞税年利	5%	
延滞税金額		$5 \times 5\% \times (5 + 100 \div 365) = 1.318$
合計 (加算税 + 延滞税)		1.838

中国語

単位 (万元)

項目	計算参数	补缴税款及利息
原始销售额	180	
调整后销售额	200	
企业所得税率	25%	
补缴企业所得税额		$(200-180) \times 25\% = 5$
同期银行贷款利率	2%	
调整时限	5年100天	
加收调整税款的利息		$5 \times 2\% \times (5 + 100 \div 365) = 0.52$
罚息利率	5%	
加收罚息		$5 \times 5\% \times (5 + 100 \div 365) = 1.318$
共计 (补缴企业所得税额 + 加收罚息)		1.838

(7) 中国の移転価格における費用分担契約

企業は、企業所得税法第 41 条後段の規定により、独立企業原則に基づいて、関連者と共通発生原価を分担し、費用分担契約を締結することができる。企業と関連者が費用分担する場合は、原価と予測収益対応の原則に基づいて分担し、課税庁が規定する期限内に、課税庁の要求に従って関連資料を提出しなければならない²⁵³。その際に、41 条の規定に違反した場合、自らが分担する原価を課税所得額の計算時に控除してはならないとされている²⁵⁴。

中国企業所得税法第 41 条及び所得税法实施条例第 112 条に基づき、企業とその関連者が費用分担契約を締結し、無形資産を共同で開発するか、譲渡を受け、或いは役務を共同で提供するか、提供を受ける場合は、まず、費用分担契約の参加者は、開発するか、或いは譲渡を受ける無形資産または役務活動に対して受益権を有し、それに対応する活動原価を負担する。関連者が負担する当該原価は、非関連者が比較可能な条件の下で上述の受益権を得るために支払う原価と一致しなければならない²⁵⁵。次に、参加者が費用分担契約により開発または譲渡を受けた無形資産を使用する場合、別途にロイヤリティの支払は必要がない²⁵⁶。更に、企業の費用分担契約に係る無形資産或いは役務の受益権は、合理的で計算可能な予測便益があり、かつ、合理的な事業の前提及び営業慣行を基礎としなければならない。役務に関する費用分担契約は原則として、グループ購買及びグループのマーケティングプランに適用される²⁵⁷。

²⁵³ 「企業所得税法」 41 条、中国国家税務総局ホームページ。

(<http://hd.chinatax.gov.cn/guoshui/action/GetArticleView1.do?id=3468&flag=1>)

²⁵⁴ 「企業所得税法实施条例」 第 112 条、中国国家税務総局ホームページ。

(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136563/n8193451/n8193481/n8193812/8238846.html>)

²⁵⁵ 「特別納税調整実施弁法」 65 条、中国国家税務総局ホームページ。

(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

²⁵⁶ 「特別納税調整実施弁法」 66 条、中国国家税務総局ホームページ。

(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

²⁵⁷ 「特別納税調整実施弁法」 67 条、中国国家税務総局ホームページ。

(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

第3節 中国の移転価格税制における相互協議と事前確認

1. 中国の移転価格税制における相互協議について

1983年日中租税条約公布以来、中国は96ヶ国と2つ地域との間で租税条約を締結した。中国国内法における相互協議の申立手続についての詳細規定がなく、企業にとって相互協議の役割がよく分からないという状況にあった。

しかしながら、①1990年代以来、中国課税庁は相互協議に関する経験、ノウハウを蓄積してきたこと、②外資企業から事前確認制度の利用を求められたこと、③中国国民が相手国で遭遇した税務問題を解決する必要があったこと等から、中国国家税務総局は国税発(2005)115号²⁵⁸・「中国居民(国民)による租税に関する相互協議手続き開始の申立てについて申請の暫定弁法」を制定した。さらに、中国国家税務総局は新企業所得税法とその実施条例の施行を円滑に行うため、中国国家税務総局は特別調整弁法を2009年初めに公布し、その第6章で、中国事前確認制度に関するより詳細な規則と実施ガイドラインを明文化した。

(1) 租税条約—特に日中租税条約について

中国が初めて相互協議に関する法規定を設けたのは日中租税条約である。日中租税条約

²⁵⁸ 115号通達では、相互協議の申立てができる7つの状況を次のとおり定めている。

- ① 二国間の事前確認を申請する必要がある場合
- ② 関連企業間の取引に対する納税所得の更正、追加課税により二重課税を受ける可能性がある、既に二重課税を受けている場合
- ③ 配当、利息、ロイヤリティ等に関する課税及び適用税率に対して異議がある場合
- ④ 租税条約中の無差別条項に違反し、差別的待遇が該当する可能性がある、或いは既に該当した場合
- ⑤ 恒久的施設及び居住者の認定、恒久的施設に関する利益帰属及び費用控除に異議がある場合
- ⑥ 租税条約の内容についての解釈及び執行に問題があり、また、独自で解決できない場合。
- ⑦ その他の二重課税を受けたり、または受ける可能性がある場合

相互協議の要件を満たしている場合は、国家税務総局は相手国の権限ある当局と相互協議を行う。相互協議の要件を全く満たしていない場合は、書面の形式で、申立書を受理した管轄課税庁を通じて申立者にその旨を連絡する。緊急な事案については、国家税務総局が申立者に直接連絡することもできる。なお、管轄課税庁は、申立てを受理後、初歩的審査を経て15営業日以内に国家税務総局に報告しなければならないとしている。

25 条は、相互協議について次のように定めている。

- ① いずれか一方のまたは双方の締約国の措置によりこの協定の規定に適合しない課税を受けたまたは受けることになる者、当該事案について、当該締約国の法令に定める救済手段とは別に、自己が居住者である締約国の権限のある当局に対して、または当該事案が日中租税条約第 24 条第 1 項²⁵⁹の規定の適用に関するものである場合には自己が国民である締約国の権限のある当局に対して、申立てをすることができる。当該申立ては、この協定の規定に適合しない課税に係る当該措置の最初の通知の日から三年以内に行わなければならない。
- ② 権限のある当局は、①の申立てを正当と認めるが、満足すべき解決を与えることができない場合には、この協定の規定に適合しない課税を回避するため、他方の締約国の権限のある当局との合意によって当該事案を解決するよう努める。成立したすべての合意は、両締約国の法令上のいかなる期間制限にもかかわらず、実施されなければならない。
- ③ 両締約国の権限のある当局は、この協定の解釈または適用に関して生ずる困難または疑義を合意によって解決するよう努める。両締約国の権限のある当局は、この協定に定めのない場合における二重課税を除去するため、相互に協議することができる。
- ④ 両締約国の権限のある当局は、②及び③の合意に達するため、直接相互に通信することができる。両締約国の権限のある当局は、合意に達するために適当と認める場合には、口頭による意見の交換を行うため会合することができる。

(2) 特別納税調整実施弁法における相互協議の規定

関連取引の一方が移転価格調査及び調整を受ける場合、他方が対応的調整を行うことを認めることにより、二重課税が解消される。対応的調整が租税条約を締結している国家（地域）の関連者に係る場合、企業の申請を受けて、国家税務総局は租税条約の締結相手国の税務当局と租税条約の相互協議手続の規定に基づき協議する²⁶⁰。

租税条約を締結している国家（地域）の関連者の移転価格の対応的調整について、企業は国家税務総局、管轄課税庁に同時に書面で「相互協議手続開始申請書」を提出し、企業または関連者の移転価格調整の通知書のコピー等の資料を提出しなければならない²⁶¹。

²⁵⁹ 日中租税条約第 24 条第 1 項。「一方の締約国の国民は、他方の締約国において、同様な状況にある当該他方の締約国の国民に課されているが、若しくは課されることがある租税、若しくはこれに関連する要件以外の租税、若しくはこれに関連する要件またはより重い租税若しくはこれに関連する要件を課されることはない。この 1 の規定は、第一条の規定にかかわらず、締約国の居住者でない者にも適用する。」日本貿易振興機構ホームページ。

(<http://www.jetro.go.jp/world/asia/qa/03/04A-A10826>)

²⁶⁰ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第 98 条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

²⁶¹ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第 100 条、中国国家税務総局ホームページ。

企業は、企業或いは関連者が移転価格調整通知書を受け取った日から 3 年以内に対応的調整の申請を提出しなければならない。3 年を超えた場合、管轄課税庁はこれを受理しない。管轄課税庁は、企業に対する移転価格調整で企業の国外関連者に支払った利息、賃貸料、ロイヤリティ等源泉徴収済の税額について、対応的調整は行わない²⁶²。

国家税務総局は特別調整弁法第 6 章の規定に基づき、企業の二国間または多国間事前確認の申請を受けた場合、租税条約の相互協議手続に関する規定に基づき、租税条約の締結相手国の税務当局と協議しなければならない²⁶³。

対応的調整或いは相互協議の結果は、国家税務総局が書面形式で管轄課税庁を通じて企業に交付する²⁶⁴。

特別調整弁法の第 9 章（過小資本税制）にいう課税所得額を計算するときに損金算入できない利息支出及び配当とみなされる利息支出には、相互協議の対応的調整の規定を適用しないと規定されている²⁶⁵。過少資本税制の場合、所得の類型が利子であっても配当であっても、受取側では課税所得となるケースが多いため、対応的調整にはなじまないことがその理由と考えられるが、二重課税という事実は存在するのであり対応的調整を限定してしまうことにはやはり問題が残る。

(3) 中国における相互協議の現状

中国の相互協議の状況については、既にたくさんの国との相互協議の体制ができている。例えば、日本とは毎年 3 回の定期的協議があり、そのほかにも臨時の協議がある。中国当局は、相互協議の内容に関するデータを公開していないが、事前確認年度報告から見ると、2010 年の二国間事前確認における相互協議の件数は、前年比 50%増加した。2009 年に相互協議件数は 8 件であったが、2010 年に 12 件になった。その結果からみると、中国当局は相互協議の定着に努めてきていると思われる。そして、中国移転価格税制における相互協議は、極めて有意義なものである。

²⁶² (<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)
「特別納税調整実施弁法（試行）」第 101 条、中国国家税務総局ホームページ。

²⁶³ (<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)
「特別納税調整実施弁法（試行）」第 102 条、中国国家税務総局ホームページ。

²⁶⁴ (<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)
「特別納税調整実施弁法（試行）」第 103 条、中国国家税務総局ホームページ。

²⁶⁵ (<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)
「特別納税調整実施弁法（試行）」第 104 条、中国国家税務総局ホームページ。

(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

表 10：事前確認の手続段階別内訳（2009年12月31日時点）

「中国事前確認年度報告」（2009）

状況		国内	二国間	合計
受理前	申請意向	0	20	20
	事前相談	26	5	31
申請受理	審査と評価	0	5	5
	協議	2	8	10
	合計	2	13	15
締結事前確認	合署名待ち	0	1	1
	監督管理の執行	18	11	29
	事前確認期間終了	23	1	24
	合計	41	13	54
総計		69	51	120

表 11：事前確認の手続段階別内訳（2010年12月31日時点）

「中国事前確認年度報告」（2010）

状況		国内	二国間	合計
受理前	申請意向	4	24	28
	事前相談	27	10	37
申請受理	審査と評価	3	9	12
	協議	1	12	13
	合計	4	21	25
締結事前確認	合署名待ち	3	2	5
	監督管理の執行	11	13	24
	事前確認期間終了	34	3	37
	合計	48	18	66
総計		83	73	156

表 12：事前確認の手續段階別内訳（2011 年 12 月 31 日時点）

「中国事前確認年度報告」（2011）

状況		国内	二国間	合計
受理前	申請意向	6	21	27
	事前相談	1	30	31
申請受理	審査と評価	1	15	16
	協議	3	12	15
	合計	4	27	31
締結事前確認	合署名待ち	4	1	5
	監督管理の執行	12	9	21
	事前確認期間終了	41	11	52
	合計	57	21	78
総計		68	99	167

(4) 中国移転価格税制における相互協議の課題

日本での相互協議手続の現状として、国税庁事務運営指針では、相互協議手続きの要請は、移転価格課税を受け、または受けるに至ると認められることを理由として、権限のある当局の間の協議を求める場合、或いは事前確認の申出を行うとともに、日本の権限のある当局との協議を求める場合になされるとしている²⁶⁶。権限のある当局が、相互協議手続の要請に対して受諾するか否かを判断するあたり、2007年2月にOECDが公布した実務的相互協議手続きマニュアル（Manual on Effective Mutual Agreement Procedures 以下MEMAPという）²⁶⁷では以下の要件を定めている。

- ① 問題または取引に適用される租税条約がある。
- ② 当該人が一カ国または双方の国の行為によって、租税条約に適合しない課税が発生することになるだろうと考えられる。
- ③ 適用される租税条約に明記される期限内に権限のある当局が通知を受けた。
- ④ 問題または異議に正当性があると思われる²⁶⁸。

日中の相互協議の要件を比べると、日本の相互協議制度はより使いやすいと思われる。それは、日本の場合は、更正の除斥期間の計算で、通常の除斥期間とは別に、相互協議の合意後対応的調整が必要な場合には2ヶ月以内に更正の請求を行うことを認めるという制度になっている。相互協議が長期にわたってしまった場合にも相互協議の合意があれば対応的調整ができるという状況になっているが²⁶⁹、中国にはそれに関する条文で規定がないため、企業にとっては非常に不安定になると思われる。

中国では、移転価格税制における対応的調整に関する具体的条文を明確にしていないが、現実には、事前確認と相互協議を通じて対応的調整を行っている。企業にとっては明確な規定がないため、実務的に極めて大きな困難を伴うことは間違いないであろう。

中国の相互協議規定の適用範囲は国際標準に比べて限定的であり、また十分な実施細則を持っていない。例えば中国では、支払利息、賃貸料、ロイヤリティ等源泉徴収済みの税額については対応的調整を認めず還付されない²⁷⁰。

また、中国は、過少資本税制にもとづいて否認された利息についての対応的調整も認めていない。しかし、日本等の制度では、そのような限定的な対応的調整を定めていない。

²⁶⁶ 角田伸広「相互協議手続の現状と問題点」、本庄資編『移転価格税制執行の理論と実務』（大蔵財務協会、2010年）839頁。

²⁶⁷ MEMAPを公布した目的について、OECDは、その序文において相互協議手続のプロセス及びその機能のあり方に対する認識を高めるための指針である。この指針は、加盟国に拘束規則を課すことなく、相互協議手続の運用に関する基本的な情報を税務当局及び納税者に提供し、相互協議手続の最善なる慣行を確認する。」国税庁仮訳と説明している。国税庁ホームページ。（<http://www.nta.go.jp/sonota/kokusai/oecd/press/doc/12.doc>）

²⁶⁸ 角田「相互協議手続の現状と問題点」841頁。

²⁶⁹ 通則法第23条2項第3号、通則令6条1項4号、実特法7条。

²⁷⁰ あずさ監査法人中国室/KPMG『中国移転価格税制の実務』119頁。

日本の事務運営指針 2-25 では、移転価格課税が行われ国外関連者に対する利息について独立企業間価格との差額が生じた場合、源泉所得税の対象となる利息の額には影響しないとされている。つまり、相互協議の結果、受取側から差額分返還があった場合は源泉課税の還付可能性はあるものと考えられ、中国のように相互協議の対象としないという取扱いでは問題があるといえる。

また、中国の法令は、外国で移転価格調整が行われる場合の救済として相互協議を位置づけており、中国での移転価格課税に関する相互協議申立てについて明示的な規定が存在しない。これでは、中国の納税者が中国課税当局に対して直接相互協議の申し立てをすることが明確でないという問題がある²⁷¹。

次に、処理に要する時間の問題がある。中国課税庁は相互協議処理がなかなか進んでいないので、実際には処理期間について相互協議 1 件当たりの数字は資料には記載していないが、少なくとも 2 年以上にかかると考えられる（表 16 に参照）。（日本の場合は、2008 事務年度は 22.2 ヶ月、2009 事務年度は 24.7 ヶ月²⁷²）

従って、相互協議の調整時間を決めておかなければならない。そして、この期間を守れなかった場合は、企業側に説明して、お互いの信頼関係を作るという積極的な相互協議の実現が期待される。

中国との取引に対する移転価格調整の救済手段として相互協議を利用することは、当該分野における中国当局の経験不足等のため、実務的に極めて大きな困難を伴うことは間違いないであろう。

以上のような問題もあるので、中国の移転価格税制における相互協議を改善しなければならないといえる。

まず、相互協議の申立てができる 7 つの状況以外にも企業の要求に応じて、課税庁が対応しなければならない。更に、協議時間を定め、これが守れない場合は、企業の不安がなくなるまで説明することを義務づけるべきである。最後に、相互協議に係る仲裁制度を導入することを検討すべきである。それには日本の仲裁制度を参考にすることも考えられ、実現すれば、相互協議の実効性の向上が期待できる。

中国の移転価格税制における相互協議制度は、日中移転価格問題の解決策の 1 つであり、相互協議の持つ意味は極めて重要である。今後の中国課税庁の執行経験の蓄積に伴って、上記の問題点を一つ一つ解決していけば、積極的な相互協議の実現が期待できるものと思っている。

²⁷¹ あずさ監査法人中国室/KPMG、前掲書、119 頁。

²⁷² 猪野茂「相互協議を伴う事前確認の状況について」、『国際税務』2011 年 3 月号 20 頁。

2. 中国の移転価格税制における事前確認について

独立企業間価格（正常取引価格原則）の決定は²⁷³、納税者のみならず、当局にとっても数多くの困難が伴う作業である。それは、例えば移転価格が「精密な科学ではなく芸術である。」と称される場合があるくらいに難しいものであるということである。

事前確認制度とは、納税者が採用したいと考えているもっとも合理的な独立企業間価格の算定方法等を税務当局にあらかじめ申請し、そして課税当局が資料等に基づいて検証したうえ相当と認めた場合には、これに認証を与えるという制度である。

(1) 中国の事前確認制度の基本内容

事前確認（Advance Pricing Arrangement、以下、「APA」）は、国際租税管理の理念と方法における変化を象徴している。納税者と税務当局がお互いに協力し合うことで、APAの仕組みは移転価格問題の解決及び潜在的な移転価格紛争の抑制にとって効果的なツールとなり、企業と税務当局間の相互理解を深め、連携を強化するのに役立っている。中国の事前確認制度は、日本から直接導入されたわけではなく、英語の「Advance Pricing Agreement」から翻訳して中国の租税法に導入された概念で、この制度は、まず、OECD移転価格ガイドラインを参考とし、1998年国家税務総局通達の「関連企業間業務取引に関する税務管理規定」（国税発〔1998〕59号）により導入されたのである²⁷⁴。

2004年9月、国家税務総局は移転価格調査を強化する一方で、税収徴収管理法実施細則の第53条を法的根拠にして、積極的に事前確認の申し立てを勧誘することとなった。

そして、国家税務総局はそれまでの事前確認の経験を総括し、OECD移転価格ガイドラインを手本に、通達「関連企業取引の事前確認実施細則（試行）」を制定し、2004年9月に公布した。事前確認は、税務当局の管理コスト及び企業の法令順守コストを低減し、企業の税負担及び税務当局の税収に係る確実性を高めることから、双方にとって便益をもたらしている。加えて、二国間の事前確認は移転価格に係る国際紛争の解決、二重課税の防止、各国税務当局間の交流と協力の促進のための効果的な仕組みとして機能している。

現在、事前確認の仕組みは中国の租税回避管理の重要な要素となっている。中国市場開放の展開、世界経済との継続的な統合が進む中で、対内・対外投資が増加し、クロスボーダーの関連者間取引による移転価格問題は増々重要となっている。

2007年中国政府は「中華人民共和国企業所得税法」を採択、公布したが、その第42条では「企業は課税庁に関連取引についての価格原則及び計算方法を提出し、課税庁はそれを審査し、確認した上、企業と事前確認の合意を締結することができる。」と規定し、初め

²⁷³ 中国の独立企業原則とは、関係ない取引双方が公正な取引価格及び商習慣に基づき取引を行う場合に従う原則のこと。

²⁷⁴ 湯貢亮『中国税収発展報告』（中国税務出版社、2010年9月）270頁。

て法律の形で事前確認制度を定めたのである。そして、その細則として「企業所得税法実施条例」第 113 条、及び「税収徴収管理法実施細則」第 53 条も規定された。そして、通達レベルの法規範である国家税務総局が制定した特別調整弁法の第 46 条が規定され、同条では事前確認の定義を定めている。

なお、中国の事前確認は、企業が来年度以降の関連者間取引の価格設定原則及び計算方法について課税庁に申請書を提出し、課税庁と独立企業原則に従って協議・確認した後に成立する合意のことを指す。事前確認の協議、締結及び実施は、通常、予備相談、正式申請、審査及び評価、協議、締結及び実施の監督という 6 つの段階を経る。事前確認にはユニラテラル事前確認、二国間及び多国間での合意に基づく事前確認等 3 類型がある。事前確認の申し立ては市級以上の課税庁が受理する²⁷⁵。

中国の事前確認の申出については資格要件が設けられている。それは、①年間関連者間取引金額が 4 千万元以上の企業、②関連の申告義務を履行している企業、③規定に従って同時文書を準備、保存、提供する企業という三つの条件全てを満たした企業に適用される²⁷⁶。

そして、事前確認は、企業が正式に書面申請を提出した年度の翌年以降 3 年から 5 年の連続する年度における関連者間取引に適用される。

事前確認の交渉、締結は、企業が事前確認の正式な書面申請を出した年度或いはそれ以前の年度の関連者間取引に対する課税庁の移転価格調査・調整には影響しない。

しかし、申請提出年度またはそれ以前の関連者間取引が、事前確認の適用年度のそれと同じ、或いは類似する場合は、企業が申請し、担当課税庁の承認を得た上で、事前確認で確定した価格設定原則及び計算方法を、申請提出年度或いはそれ以前の年度の関連者間取引の評価及び調整に適用することが出来ることになっている²⁷⁷。

企業は、事前確認を申請する前に、その意向を課税庁に対して書面で提出しなければならない。課税庁は、企業の書面による申請内容に基づき、企業と事前確認の内容、及び事前確認の実行可能性について予備相談を行い、「事前確認相談記録」に記入することができる。また、予備相談は匿名方式を採用することができる。

(2) 中国事前確認の状況

中国の事前確認制度は、深圳や広州等外資系企業が集中する一部の地域で活用されている。2009 年 12 月末まで、全国で合計 120 件ほどの事前確認が処理された。事前確認の発生件数は殆んどパソコンや自動車製造等、輸入依存度が高い産業に集中している。2009 年

²⁷⁵ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第 46 条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

²⁷⁶ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第 48 条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

²⁷⁷ 「特別納税調整実施弁法（試行）」第 49 条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

には、41 件の相互協議を伴う事前確認申請があった。しかし、これに対して国家税務総局の事前確認担当部局は国際司の相互協議処で、定員は 7 人であるため、近年の実績からみると年間の処理件数は 3、4 件しか処理できない。企業からの申し出にすぐに対応するためには、事前確認の担当部局を拡大し、増員が必要であるように思われる²⁷⁸。

事前確認は、税務当局の管理コスト及び企業の法令順守コストを低減し、企業の税負担及び税務当局の税収に係る確実性を高めることから、双方にとって便益をもたらす。加えて、二国間の事前確認は移転価格に係る国際紛争の解決、二重課税の防止、各国税務当局間の交流と協力の促進のための効果的な仕組みとして機能している。

事前確認の仕組みは中国の租税回避管理の重要な部分となっている。中国市場開放の展開、世界経済との継続的な統合が進む中で、対内投資と対外投資が拡大し、クロスボーダーの関連者間取引による移転価格問題解決は増々重要になっている。近年、国家税務総局は、「防止と調査」を目標しており、「管理、サービス、調査」を統合した三位一体の租税回避防止体制を構築している。その中の重要な措置として、事前確認と相互協議の推進を通じた納税者へのサービスの向上がある。これにより、税務及び事業上の観点から、納税者にとっての予測可能性を高めると同時に、二重課税の排除及び租税回避防止の強化による法令順守の向上という管理上のガイドラインを遵守することができる。

2005 年以降、中国は事前確認の関連法規の公布を通じて、事前確認制度のレベルを徐々に向上させてきた。事前確認管理を中国全国で標準化及び統一化させるため、2005 年から国家税務総局は事前確認監督管理に関する規定を定め、各地税務当局に対して、国内事前確認を締結する前に締結内容のドラフトを国家税務総局へ提出させ、国家税務総局の審査及び承認を得ることを義務付けた。同時に、事前確認制度の管理の健全性を向上させるため、各地税務当局に対して、事前確認制度を着実に推進し、関連規定を厳格に遵守することを要求した。

それ以来、中国の事前確認管理は根拠のある確かな規則に基づいた新たな段階へと進んでいった。2005 年 4 月には中国の歴史上初の二国間事前確認が日本との間で締結された。その後中国は、アメリカや韓国等の国々との間で二国間事前確認を締結した。2005 年から 2008 年の間に中国税務当局は、36 件の国内事前確認と 5 件の二国間事前確認を含む合計 41 件の事前確認を締結するまでに至っている。

2009 年には中国の二国間事前確認は急速な発展を遂げた。2009 年に締結された事前確認は 12 件あり、そのうち国内事前確認は 5 件で、残りの 7 件は二国間事前確認であった。

2009 年末までに、中国税務当局は 41 件の書面による二国間事前確認の申請要請ないしは正式な申請書を受理している。二国間事前確認の相手国には日本、韓国、アメリカ、デンマーク及びシンガポール等であった。

²⁷⁸ 張小平「中国の事前確認制度」、本庄資編『移転価格税制執行の理論と実務』（大蔵財務協会、平成 22 年）1058 頁。

また、国家税務総局は企業から二国間事前確認について多くの照会を受けており、今後、事前確認の申請件数は継続的に増加していくものと予測される。

表 13：2005 年から 2011 年まで中国税務当局が締結した事前確認事案の件数²⁷⁹

APA の年度別内訳（日本語）

年度	国内 APA	二国間 APA	多国間 APA	合計
2005	13	1	0	14
2006	10	0	0	10
2007	7	3	0	10
2008	6	1	0	7
2009	5	7	0	12
2010	4	4	0	8
2011	8	4	0	12
(2011 継続)	(4)	(0)	(0)	(4)
合計	53	20	0	73

APA 分年度签署数量统计表（中国語）

年度	单边 APA	双边 APA	多边 APA	合計
2005	13	1	0	14
2006	10	0	0	10
2007	7	3	0	10
2008	6	1	0	7
2009	5	7	0	12
2010	4	4	0	8
2011	8	4	0	12
(2011 续签)	(4)	(0)	(0)	(4)
合計	53	20	0	73

²⁷⁹ 「中国事前確認年度報告」（2011）中国国家税務総局ホームページから。
<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136608/n9947993/n9948014/n12181382.files/n12181392.pdf>（2012 年 12 月 26 日時点）。

表 14 : 2005 年から 2011 年まで事前確認手続段階別の統計表²⁸⁰

APA の手続段階別内訳 (2011 年 12 月 31 日時点)

状況		国内	二国間	合計
受理前	申請意向	6	21	27
	事前相談	1	30	31
	合計	7	51	58
申請受理	審査と評価	1	15	16
	協議	3	12	15
	合計	4	27	31
締結事前確認	合署名待ち	4	1	5
	監督管理の執行	12	9	21
	事前確認期間終了	41	11	52
	合計	57	21	78
総計		68	99	167

APA 談签阶段分布统计表 (截至 2011 年 12 月 31 日)

APA 所处阶段		单 边	双 边	合 计
受理前期	谈签意向	6	21	27
	预备会谈	1	30	31
	合计	7	51	58
受理 APA	审核评估	1	15	16
	磋商	3	12	15
	合计	4	27	31
达成 APA	达成但尚未签署	4	1	5
	监控执行	12	9	21
	安排期满	41	11	52
	合计	57	21	78
総計		68	99	167

²⁸⁰ 「中国事前確認年度報告」(2011) 中国国家稅務總局ホームページから。
<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136608/n9947993/n9948014/n12181382.files/n12181392.pdf> (2012 年 12 月 26 日時点)。

表 15 : 2005 年から 2011 年まで事前確認事案の取引の種類²⁸¹

APA の対象関連企業間取引型別内訳

申請受理			締結 APA		
関連企業間取引型	件数	割合	関連企業間取引型	件数	割合
有形資産取引	22	45%	有形資産取引	63	64%
無形資産取引	18	37%	無形資産取引	17	18
役務提供取引	9	18%	役務提供取引	18	18%
金融取引	0	0	金融取引	0	0
合計	49	100%	合計	98	100%

APA 涉及关联交易类型统计表

受理 APA 涉及关联交易类型			达成 APA 涉及关联交易类型		
关联交易类型	数量	比重	关联交易类型	数量	比重
有形资产购销	22	45%	有形资产购销	63	64%
无形资产转让和使用	18	37%	无形资产转让和使用	17	18
提供劳务	9	18%	提供劳务	18	18%
融通资金	0	0	融通资金	0	0
合計	49	100%	合計	98	100%

²⁸¹ 「中国事前確認年度報告」（2011）中国国家稅務總局ホームページから。
<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136608/n9947993/n9948014/n12181382.files/n12181392.pdf>（2012 年 12 月 26 日時点）。

表 16 : 2005 年から 2011 年まで事前確認処理時間別内訳²⁸²

APA 処理時間別内訳

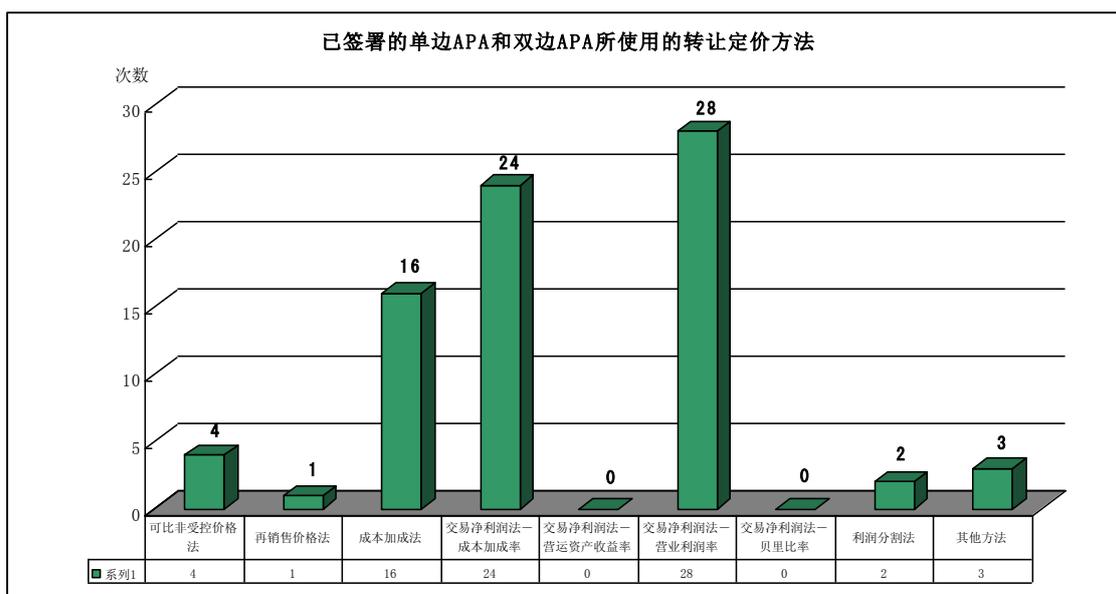
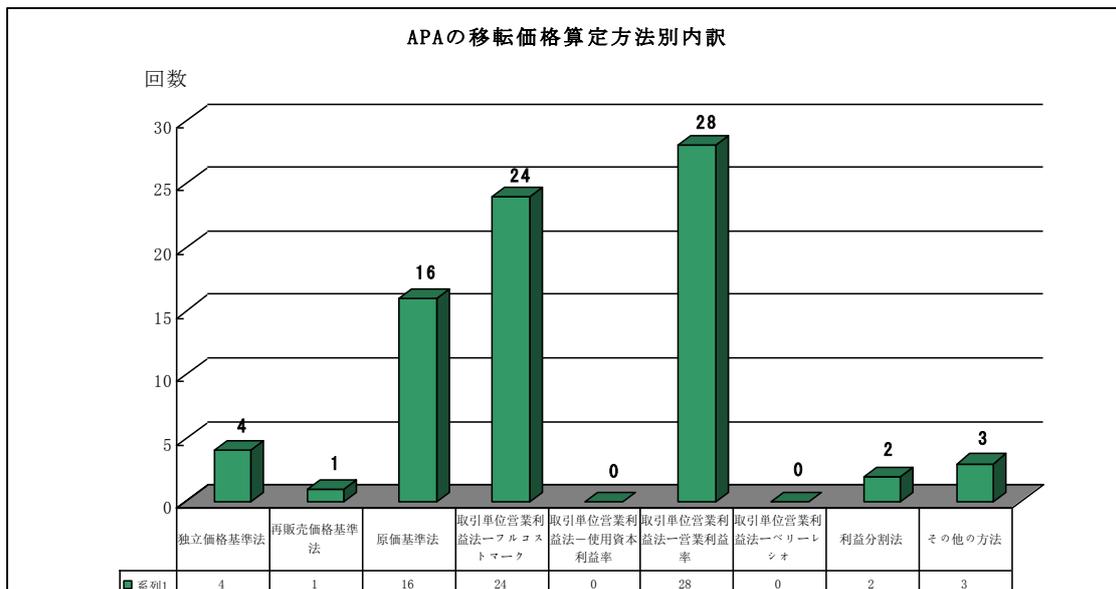
類型	正式申請から締結までの期間				合計
	<1 年	1 年から 2 年	2 年から 3 年	>3 年	
国内	28	24	1	0	53
二国間	11	4	4	1	20

APA 完成時間统计表

类型	从正式申请到签署安排所需时间				合計
	1 年以内 (含 1 年)	1~2 年 (含 2 年)	2~3 年 (含 3 年)	3 年以上	
单边	28	24	1	0	53
双边	11	4	4	1	20

²⁸² 「中国事前確認年度報告」（2011）中国国家稅務總局ホームページから。
<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136608/n9947993/n9948014/n12181382.files/n12181392.pdf>（2012 年 12 月 26 日時点）。

図 16 : 2005 年から 2011 年まで事前確認の移転確認算定方法別内訳²⁸³ 284



283 スペンサー・チョン／黒川 兼／宮嶋 大輔「中国事前確認アニュアルレポート」、『国際税務』2011年2月79頁参照。

284 「中国事前確認年度報告」（2009）中国国家税務総局ホームページから。
<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136608/n9947993/n9948014/n10517889.files/n10518017.pdf>（2011年5月12日時点）。「中国事前確認年度報告」（2011）中国国家税務総局ホームページから。
<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136608/n9947993/n9948014/n12181382.files/n12181392.pdf>（2012年12月26日時点）。

(4) 中国の事前確認に関する実務上の課題

事前確認は課税庁と企業双方の協力が必要であり、その実施には、多くの困難を伴う。具体的には、次の8つの点を挙げることができる。

① 事前確認の適用範囲が限られている。

中国の現状から見ると、まず、事前確認は二国または多国間協議の中でしかその優位性が見えない。それに、事前確認申請は複雑で、企業に多くの人的、物的、金銭的負担がかかる他、コストと効率の面から見ても大中規模以上の多国籍企業でしか事前確認申請を利用できない。

② 実際に価格を確定しにくい。

独立企業取引中の貨物の品質、生産経営時間、場所、条件、環境等がそれぞれ違い、価格も違うため、課税庁と納税者双方そして異なる課税庁ともに受け入れられる独立企業間価格を決めるのは非常に難しいため、事前確認の進行も遅れてくる。

③ 情報管理が甘い、情報管理体制の問題がある。

まず、部内の制限がなく、同じ行政機関内で法人及び個人の情報を簡単に入手できる。日本の場合は同一の機関においてもファイアーウォールを設置しており、厳しく管理している。更に、他機関から法人及び個人の関連情報を請求された場合については、特段これを規制するルールも存在しないため、課税庁がその関連資料及び情報を提供してしまうという懸念も残る。日本では、国税通則法第126条で国税に関する調査事務等に従事している者または従事していた者が、これらの事務に関して知ることのできた秘密を漏らし、または盗用したときは、これを2年以下の懲役または100万円以下の罰金に処すると厳しく規定されており、他の行政機関への情報提供は原則として禁止されている。国税発(2008)93号「納税者の税務交渉に係る情報守秘管理暫定弁法」は、外部へ漏らした場合を厳しく制限しているが、同一機関及び他の行政機関については制限がない。事前確認のためという名目により、課税庁から通常であれば門外不出の資料を提供させられる可能性があり、そしてすべての資料は当期取引中または取引前の資料であるため、納税者にとっては極めて敏感な情報なのである。同様に、課税庁との意見が一致しないため進行中の事前確認協議が中断されたら、納税者は、自身にとって不利な情報も提出しているため、巨大なリスクを負うことになり、それに係る訴訟の中でも優位性を失うことがある。

④ 事実情報の保護について法的根拠が欠けている。

企業が心配する関連情報の守秘問題について、特別調整弁法第61条に、課税庁と企業は事前確認を締結出来なかった場合、課税庁が相談、協議中で獲得した企業に関する提案、推理、観念と判断等非事実情報について、今後当該事前確認に係る取引行為の税務調査に使用してはいけないと規定している。「非事実情報」について明確に定め

たのに対して、「事実情報」が不確定であり、企業が APA 協議中に提供していた事実情報は法律の保護から除外されていることになる。これは課税庁が企業を調査する根拠になる恐れがある。

⑤ 予備相談段階でも大量のビジネス情報が要求される。

特別調整弁法第 15 条は、事前確認協議の第一段階、即ち予備相談段階では、企業は事前確認の使用年度、関連取引相手及び関連取引、過年度生産経営状況、各関連取引相手の機能とリスク説明書、確定される予定の方法で過年度の移転価格問題を解決する意向等、正式申請する前に課税庁に報告しなければならないと規定している。もし事前確認が締結出来なかったら、企業より提出された情報、特に通常では公開されるべきではない情報が、課税庁に過年度関連取引を審査する際に利用される可能性がある。特別調整弁法には予備相談では匿名でも良いと規定しているが、相談する期間では絶対に守秘が履行されるとは限らないのである。

通常、予備相談段階で、企業が事前確認を締結できる可能性が少ない、または関連プログラム、要求を達成しにくいと判断し、正式申請をしなければ、自社と関連取引相手に関する大量な情報を提供する必要はない²⁸⁵。しかしながら、予備相談段階で必要とされれば、企業は仕方なく提供したくないビジネス情報も課税庁に対し提供することを免れない。

⑥ 関連情報に属するかを判断しにくく、情報の使い方が不明である。

協議段階では、課税庁が企業に関連取引相手の経営、財務情報等を提供させる法律の規定があるが、実際、どんな情報が関連取引に係わるか、どんな情報を提供すべきか判断しにくい。特に比較情報、移転価格算定方法等の資料に関しては、主観で判断するものが多い。特別調整弁法第 52 条によると、比較取引または経営活動の合理性が確認出来ない場合、企業は関連書類、資料を更に提供し、企業が選んだ移転価格原則と計算方法が企業の実際の関連取引と経営状況を公平に反映していることを証明し、関連財務、経営資料と一致させなければならない。課税庁は行政主導という立場から、強制的に、企業が提供したくないとされる敏感な情報を提供させることがあり、双方の地位を比較すれば当然企業は弱い立場であり、その可否を企業が決めることはできないのである。この時点で、既に多くのマンパワーや金銭を投入してきた事前確認を続けることと、敏感な情報を提出することの間で、企業は厳しい選択を迫られる。そして、どちらを選んでも損失がある。そして、仮に事前確認が成功してもこれらの情報が税務審査、調査或いは訴訟中の根拠になることは、企業にとっては大きなリスクになる。

⑦ 納税者の利益が損なわれた場合には、賠償問題が第三者ではなく上級課税庁によっ

²⁸⁵ 王家俊「中国事前確認制度に関する考察」、税務会計研究学会『所得課税としての法人税—税務会計研究』（第一法規株式会社、2011年）244頁。

て裁断される。

同じ課税当局部内であるため、公平に取り扱われるどうかの懸念がある。課税庁に対する損害賠償²⁸⁶問題が起きても、企業の利益は完全に保護されにくく、法律的にも認定しにくいのである。

上記は、すべて事前確認期間中における企業のビジネス情報保護及び利用に関する疑問点である。このため、課税当局としては、こうした事前確認制度に対する納税者の様々な懸念を払拭する対応では処理しきれない問題に対しては、事前確認制度を整備しなければならない。

²⁸⁶ 「納税者の税務交渉に係る情報守秘管理暫定弁法」、税収徴収管理法 87 条「本法の規定に従って納税者、源泉徴収義務者及び告発者の秘密を守らなかった場合には直接担当した主管者及びその他の直接担当者に対して、所属機関及び関係機関が法に従い行政処分を与える。」と、中国行政訴訟法第 67 条「公民・法人またはその他の組織の法的権益が行政機関または行政機関の職員による具体的行政行為に侵害された場合は、損害賠償を請求する権利を有する。」との規定があり、一応納税者は保護される形にはなっているものの、その審査主体が「所属機関及び関係機関」であることに問題がる。

第4節 小括

本章は、中国における移転価格税制の執行体制を検討することからはじめ、執行方針、執行状況、執行関連法制、更には相互協議及び事前確認を検討してきた。

中国の移転価格税制は、制度面では若干の問題点はあるものの、先進国並みに整備されつつあると言って過言でなかろう。しかしながら一旦執行に目を向けてみると、本章の中でこれまでも何点か触れてきたように、まだまだ発展途上の域を出ないものが数多く存在する。以下にはそうした中国移転価格税制の執行面での問題点をまとめてみた。

1. 納税者への配慮不足

① 除斥期間が長いこと

中国における移転価格調査は、基本的には過去10年間を対象期間とすることが出来、更に処分後の5年間は追跡管理が必要となるため、最長で15年間で課税の対象になる可能性がある。このことは調査の対象となった企業に資料整理等で膨大な事務負担を強いることに加え、遑って移転価格課税を受ける場合の追徴税額が莫大ものとなる可能性があることを意味する。納税者に過大な負担を負わせるような仕組が存置されていることは、納税者に対する配慮に著しく欠いていると言って良い。

2. 実態に基づかない課税

① 単一生産企業は黒字という前提が設定されている

中国の課税では多国籍企業が中国国内に設立した単一生産（来料加工或いは進料加工）、小売或いは受託研究開発等の限定された機能及びリスクを負担する企業は、金融危機による市場リスクや戦略リスク等を負担することがあり得ず、機能及びリスクに相応する利益配分がなされるはずという原則に基づき、合理的な利益水準を維持しなければならないとする規定がある。こうした規定は納税者の経営状況を配慮せず、一方的に定められた規定であると言わざるを得ない。

② 推定課税の手法

中国における移転価格調査は、基本的公開データを使う手法のみに依存しており、調査対象企業の個別的な事情を勘案しないケースが多い。こうした調査の結果は、正確な独立企業間価格を反映できない恐れがある。

日本においても、かつては記帳慣行が成熟していない、例えば農業所得の計算の場合等において、実際の収支計算に基づかない一種の外形標準課税が行われてきたが、上記①、②のような状況を見ると、中国における税務執行の現状は、いまだにその域を出ていないと評価せざるを得ない。

3. 収集情報の非対称性と情報管理の甘さ

① 文書化義務とシークレット・コンパラブル

中国では文書化義務を定めており、課税当局は納税者から様々な情報収集を収集することができ、しかもこの文書化義務に応じない納税者に対してはペナルティーが加重されることになっている。更に、課税当局は同一業種の他企業から資料収集をする権限も認められており、その資料をシークレット・コンパラブルとして独立企業間価格を算定に使用することも認められている。ここには課税当局と納税者の間に収集資料の非対称性が明らかに存在する。

② 事前確認におけるファイアーウォール

事前確認の問題について、第4章第3節第2項(4)のように、主に貴重な情報の管理の問題であるが、この問題は、納税者の不安を払拭するために日本のように、同一行政機関内にファイアーウォールを設置しなければならない。

以上に掲げてきた様々な問題点については、一部では課税当局限りでの解決が難しいものであるが、基本的にはその執行権限の枠内で可能なものが殆んどである。制度と異なり執行の定着には時間を要することは事実であるが、中国の課税庁がここに揚げるような問題点と真摯に向かい合い、その改善を図っていくことを期待したい。

第5章 日中移転価格税制における無形資産の問題

第1節 無形資産を巡る移転価格課税上の範囲の問題

第2節 無形資産の使用により生じた利益の帰属の問題

第3節 小括

第5章 日中移転価格税制における無形資産の問題

前章では、日本と中国における移転価格税制の執行体制とその現状について見てきたが、現在の無形資産を巡る移転価格課税上の諸問題は、日中両国にとって最大の課税問題と思われる。

無形資産の国境を越えての移転・譲渡及び無形資産から生じる所得の帰属については、両国当局の関心を集めることとなっている。この問題に対して、日中両国において、無形資産の自国での存在を強く主張するような状況が生じてきている。

現在、納税者である企業側にすれば、経済的合理性或いは必然性がある海外展開に対してまで、無形資産の移転を伴うならば課税されるリスクが浮上しつつある²⁸⁷。既に、中国等のアジア諸国への製造業の移転に対して、特許権等の知的財産権の対価の適正性や使用料の妥当性の観点から日本の課税当局による税務調査が推進されており、また、過去においては豪州への資源投資に関し、ノウハウや人的役務の提供による所得移転が日本の課税当局から問題とされた事例が生じている²⁸⁸。

近時、日本企業が海外で無形資産をめぐる課税トラブルに遭う事例も急増している。とくに中国では、現地製造会社の中国市場向けの販売に係る所得金額の計算の中で、中国課税当局が、日本親会社に支払う使用料が高額であり現地法人の所得が侵害されているとする事例だけでなく、逆に低廉であるとされる事例も現れる等混迷している²⁸⁹。後者は、フルコストマークアップにより取引単位営業利益法を適用する際のコストを引き上げて現地製造会社の営業利益額を増額調整するため及び使用料に係る源泉徴収税額を確保するためと思われる²⁹⁰。

このようなトラブルが発生する原因は、日中両国における無形資産を含む取引に係る独立企業間価格算定の困難性に起因している。移転価格算定の困難性の一因として無形資産の範囲及び無形資産の帰属の判定に関する規定が不明確である点が挙げられる。本章では、日中両国移転価格税制における無形資産の取扱いに関する現行の規定について問題提起を行い、規定の明確化の可能性に示唆を与えることを目指すこととしたい。

²⁸⁷ 阿部泰久「無形資産をめぐる国際取引に係る税務上の取扱いの現状と課題」『グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方』（21世紀政策研究所、2012年）61頁。

²⁸⁸ 阿部、前掲書、61頁。

²⁸⁹ 阿部、前掲書、62頁。

²⁹⁰ 阿部、前掲書、62頁。

第1節 無形資産を巡る移転価格課税上の範囲の問題

本来、無形資産は、企業会計用語である。岡田依里教授は「資産の要件を満たすが実体がない非金銭的資産を指し。」²⁹¹と指摘された。その経済的な定義は極めて広く、将来の経済的便益を企業にもたらす能力または可能性をもったあらゆる無形項目²⁹²とされている。

本庄資教授は「会計学・経済学における無形資産概念と移転価格税制における無形資産概念は必ずしも一致するものではない。」²⁹³と指摘された。

無形資産と有形資産の比較において無形資産には大きく4つの特徴がある。第一に目に見えない情報であること、第二に無形資産及びその価値の多くが日常的な企業努力のなかで派生的に創造されること、第三に自社での使用または第三者への貸与等、なんらかの形で活用しなければ全く価値のない情報であること、第四に多くがその耐用年数について法律や契約から影響を受けるものの、他方で物質的に劣化しない資産であることの4つである²⁹⁴。なお、中里教授は「資産があるから所得が生じるのであり、資産がなければ所得は生じない。資産がなくても所得が生じるように見えるのは無形資産があるからである。」²⁹⁵と指摘された。

つまり、無形資産は、いわば情報そのもののうち、一定の経済上・創作上の価値が想定できるものであり²⁹⁶、企業、事業経営活動に必要な有形資産との組合せにより企業に競争の優位性、即ち超過収益をもたらす資産である。

日本の移転価格税制関連の規定として、表17(169頁参照)で記述しており、措通66の4(3)-3(注)1により、著作権、法人税基本通達20-1-21に定める工業所有権等のほか、顧客リスト、販売網等の重要な価値のあるものをいうと定義されているにとどまる。

中国の移転価格税制関連の規定として、特別調整弁法10条で無形資産の譲渡と使用として、土地所有権、著作権(著作権)、特許権、商標、顧客名簿、販売ルート、ブランド、事業機密及び技術ノウハウ等の特許権、及び工業品の外観設計または実用新案権等の工業所有権の譲渡及び使用権の提供業務を含むと規定された²⁹⁷。そして、この規定の内容は他の税

²⁹¹ 岡田依里『企業評価と知的財産』(税務経理協会、2003年)64頁。

²⁹² M.C.ミラー/M.A.イスラム『資産の定義と認識』太田正博/ジョアン・ロック訳、(中央経済社、1992年)135頁。

²⁹³ 本庄資「無形資産・費用分担契約・サービス——移転価格税制(3)」、『租税研究』第719号255頁。

²⁹⁴ 藤田晶子「無形資産の論点」、『税経通信』2004年11月号42頁。

²⁹⁵ 中里実「無体財産権に対するtransfer pricingについての経済分析」、『租税研究』第503号51頁。

²⁹⁶ ホワイト&ケース税理士法人(荻原雄二執筆部分)『知的財産税務戦略』(税理経理協会、2008年)3頁。

²⁹⁷ 「特別納税調整実施弁法(試行)」10条、中国国家税務総局ホームページ。
(<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>)

法上の無形資産の定義と一致している²⁹⁸。なお、中国の無形資産の範囲は土地使用権及び注（298）における役務提供も包括されるという点で日本の無形資産の範囲より若干広いものとなっている。

移転価格税制の無形資産取引における無形資産の範囲を比較してみると、日本の国税庁が公表している「移転価格税制の適用にあたっての参考事例集」において、アメリカ、OECD、日本の「無形資産に係る定義規定の比較」として表 17（169 頁参照）が記載されている。

これを見ると、日本の無形資産取引の範囲とアメリカの財務省規則及び OECD 移転価格ガイドラインに規定されている無形資産は表現において多少の違いがあるものの、基本的には殆んど同様と考えられる。日本は OECD 移転価格ガイドラインに準拠する形をとっているため、同 OECD ガイドラインと整合的であり、移転価格税制における無形資産の範囲について、殆んど差はないように思われる。

そして、これらの無形資産は、大きく分けて 5 種類に分類することができる。

A 特許権、実用新案権、意匠権

B 商標権

C 著作権

D 生産方式、ノウハウ、営業秘密、取引網等

E 上記に含まれないその他の権利

A の特許権、実用新案権、意匠権については、それぞれ、特許法、実用新案法、意匠法によって保護され、登録が必要であり、効力の期限が定められており、かつ、期限が過ぎる

²⁹⁸ Anthony M.Fay, IFA Branch Reporter: People's Republic of China, in: the International Fiscal Association, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Volume 92a, 2007, p. 173.

移転価格のために定められたこの無形財産の定義は、中国における他の税務上の定義と一致している。原文は（This definition of intangible property for transfer pricing purposes is generally consistent with the definition applied for other PRC tax purpose.）となっている。

中国の法律では、「使用料」を比較的広義に定義している。実際には、中国語では「使用料」という公式的な言葉はないのである。一番近い言葉は「特許使用料」であり、「所有権使用のために支払う費用」を指している。従って、中国の税法における使用料の解釈は、無形資産使用権のための費用という意味を超え、所有権移転に関して提供される技術についての伝授、提供、文書作成などのために支払う費用まで広がっている。原文は（Chinese domestic law provides a relatively expansive definition of “royalties.” In fact, there is no precise term for “royalties” in the Chinese language; the closest analog is *texuquan shiyongfei*, which broadly refers to “payment for the use of proprietary rights.” Hence, the Chinese domestic tax law interpretation of royalties extends beyond a payment for the right to use intangible property, to payments for technical training, technical services, and technical documentation provided in relation to the transfer of proprietary rights.）となっている。

とその特許等は一般に使用が認められてしまうものである。

また、それを登録するために研究開発費等の投資を重ね、長期にわたる研究等が行われた結果得る事ができたものが多い。

Bの商標権については、Aに比べ研究開発費等の投資をすることなく、技術や特別な能力をあまり使わずに権利を得る事ができると考えられる。商標権については登録制度が存在するが、存続期間の更新登録制となっており、実質的に半永久的に使用する事ができるものもある。また、商号権については登記制度が存在し同じく期限の定めがない。

Cの著作権については効力の期限が定められてはいるが、特許等に比べその有効期間が長く、効力の期限が切れるころには時代がすっかり変わってしまっているという可能性が高い。また、AとBのように登録、登記という制度は存在しない。

Dの生産方式、ノウハウ、営業秘密、取引網等は、技術的な秘密や企業が継続して運営していくことにより生まれた資産である。

AからDについてはこのように分類することが可能であるため、無形資産としての定義づけも比較的容易になされるであろう。

しかし、問題になるのはEである。これはAからDに分類することができず無形資産の存在を定義することが大変困難であると思われるものである。つまり、AからDに該当しないものであっても超過利益を生じさせる根源となるものがあれば、これを移転価格税制上の無形資産とすべきであることから、定義づけは困難となるのである²⁹⁹。

無形資産を定義づけするにあたり、その種類ごとに区分する方法としてビジネスのどのような分野で有用な役割を果たすか決定するための次のような分類方法もある。

即ち、無形資産を(a)製造無形資産(特許権、発明、製法、工程、意匠、ノウハウ)、(b)マーケティング上の無形資産(商標、商号、ブランド、著作、フランチャイズ、ライセンス、契約、方法論、システム、研究、予報、顧客名簿、マーケティングにかかわる技術的データ)、(c)上記2つのいずれにもきちんと分類されないカテゴリーとする分類である³⁰⁰。

無形資産の定義として、特に曖昧であるのが上記マーケティング上の無形資産であると思われるが、OECDガイドラインにおいてその定義づけの道筋が示されている。

OECDガイドライン・パラグラフ6.4では、「マーケティング上の無形資産は、製品或いはサービスの販路の開拓に役立つ商標及び商号、顧客リスト、販売網、更に関連製品に対して重要な宣伝価値を有するユニークな名称、記号、写真を含む。いくつかのマーケティング上の無形資産(例えば、商標)は当該国の法律により保護され、そして、関連する製品やサービスに対する所有者の許可がある場合にのみ使用されるかもしれない。マーケティング上の移転価格価値は、多くの要素により決定される。例えば、過去においてその名前やマークとともに提供された商品やサービスの質により培われた商標、商号の評判、信頼性、品質管理や進行中の研究開発、市場での財やサービスの流通及び入手可能性の程度、

²⁹⁹ 望月『日米移転価格税制の制度と適用』472頁。

³⁰⁰ 宮武敏夫「移転価格と無形資産」、『租税研究』第697号87頁。

財やサービスの潜在的顧客の開拓のための宣伝費の支出の程度と成果（特に販売者、代理人、他の協力代理店との関係を支えるネットワーク開発のために支出される広告、マーケティング）、当該無形資産が使用される市場の価値、法律上当該無形資産が有する権利の性格を含む。」³⁰¹と述べられており、この定義から無形資産の外延はある程度明らかになるものの、依然として抽象的で明確でない部分もあり、解釈の道筋の域を出ていないと言わざるを得ない。

国際的に無形資産の範囲が具体的に確定しているとは言えず、更には、無形資産の帰属、無形資産から生じる所得についての考え方も確定的ではない状況においては、無形資産をめぐる移転価格の課税問題は国際的な紛争の大きな要因となっていると言える³⁰²。

日本の親会社と中国の子会社間で取引が行われる時に、従業員等の事業活動を通じて企業に蓄積されたノウハウ等が役務の提供に併せて一体的に供与される場合や、組織において形成された取引網、交渉手順等を用いて役務の提供が行われる場合がある。具体的には、「親会社の情報提供や経営指導の提供」、「子会社支援」、「経営のノウハウの提供」を所得源泉と認めることができれば、役務提供取引と区分して事務運営指針でいう「重要な価値」を有した無形資産となる³⁰³。

一方で、無形資産の範囲について、伊藤雄二税理士は、「海外における技術の動向、製品の販路、特定の品目の生産高等の情報または機械、装置、原材料等の材質等の鑑定若しくは性能の調査、検査等は、無形資産に該当しないとして、もっぱら人的役務によってもたらされる情報には重要な価値は認められず、工業所有権等に該当しないこととされている。」³⁰⁴と指摘する。

このように同じ情報提供であっても無形資産と判断されるケースと単なる役務提供と判断されるケースがあり、こうした事実から明らかになるように、無形資産の範囲に関する規定は、無形資産を認識するうえで実務上の問題となっている。移転価格課税の執行上における日中両国の課税当局の裁量の余地が大きく、抽象的で不明確な無形資産の解釈が拡大することが大いに懸念される。いま、国際的コンセンサスが得られない無形資産の認識は、二重課税へと繋がる恐れがあるため、日中両国間で移転価格課税の運用については両国とも利益の発生要因を十分に分析すべきであると考えられる。

³⁰¹ 経済開発協力機構『OECD 移転価格ガイドライン』143 頁。

³⁰² 岡田至康『グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方』（21 世紀政策研究所、2012 年）51 頁。

³⁰³ 吉川保弘「役務提供に伴う無形資産取引と残余利益分割法の適用」、『税経通信』2007 年 11 月号 172 頁。

³⁰⁴ 伊藤雄二「独立企業間価格の算定方法—1 無形資産」、『税経通信』2007 年 10 月号 90 頁。

表 17：無形資産に係る定義規定の比較³⁰⁵

<p>法令第 13 条第 8 号 法基通 20-1-21 措通 66 の 4 (3) -3 (注) 1</p>	<p>OECD 移転価格ガイドライン</p>	<p>アメリカ財務省 § 1.482-4 (b)</p>
<p>・著作権 ・特許権、実用新案権、意匠権及び商標権の実施権等。 ・生産その他業務に関し繰り返し得るまでに形成された創作（独自の考案または方法を用いた生産についての方式、これに準じる秘けつ、秘伝その他特別に技術的価値を有する知識及び意匠等をいい、ノウハウや機械、設備等の設計及び図面等に化体された生産方式、デザインを含む。） ・顧客リスト、販売網 ・上記のほか、重要な価値のあるもの。</p>	<p>(パラグラフ 6.2) ・特許、商標、商号、意匠、形式 ・文学上・芸術上の財産権、ノウハウ、企業秘密。 (パラグラフ 6.3) ・コンピュータソフトウェア (パラグラフ 6.4) ・マーケティング上の無形資産（商標、商号、顧客リスト、販売網、重要な宣伝価値を有するユニークな名称・記号・写真。） (パラグラフ 6.5) ・ノウハウや企業秘密は商業上の活動を助け、または向上される財産としての情報または知識である。 ・ノウハウは経験から得られたものであり、製造者が単なる製品の検査や技術の進歩に関する知識から知ることができないものを意味する。 ・ノウハウは特許権によりカバーされない秘密工程、秘密方式及び産業上、商業上または学術上の経験に関するその他の秘密情報を含むかもしれない。</p>	<p>無形資産とは以下のものを含み、かつ、個人の役務とは関係なく重要な価値を有する資産をいう。 ・特許、発明、方式、工程、意匠、用式、ノウハウ。 ・著作権、文学作品、音楽作品、芸術作品 ・一手販売権、ライセンス、契約 ・方法、プログラム、システム、手続、キャンペーン、調査、研究、予測、見積り、顧客リスト、技術データ。 ・その他の類似項目（あるものの価値がその物理的属性でなく、その知的内容または他の無形資産から派生している場合、上記の各項目に類似しているとみられるもの。）</p>

³⁰⁵ 国税庁『移転価格税制適用に当たっての参考事例集』第 2 章第 1 項事例 10 参考、53 頁を基に筆者が加筆したもの。

第2節 無形資産の使用により生じた利益の帰属の問題

1. 問題の所在

日本企業は、中国に製造拠点を設置している場合は、再販売価格基準法または取引単位営業利益法により、子会社の独立企業間利益率を算定するのが一般的であるが、その際、市場固有のプレミアム³⁰⁶を認識できるとの主張が行われることがある。その原因は、例えば WTO 加盟前の差額関税により、中国の国内市場価格が高く設定された製品について、WTO 加盟後、差額関税が撤廃された場合には、国内市場価格が低下するはずであるが、価格が低下しない部分がある場合には、その部分について現地の市場にプレミアムとして帰属させるべきとの主張である。以上のように、市場固有の利益が第三者である顧客等に転嫁されないこと等により超過利益が生じる場合、このような利益の帰属が問題となる³⁰⁷。

日中移転価格上における無形資産の帰属に関する見解の相違は、中国税務当局等が主張するマーケット・プレミアムがマーケティング上の無形資産として整理できるかが重要な課題になると考えられる。しかしながら、現状では、独立企業原則に則した理論的な説明が必ずしも十分に行われていないと考えられ、先進国と新興国の間で大きく議論が分かれる状況となっている³⁰⁸。

無形資産の帰属について、特に先進国・発展途上国との関係で所得の帰属が問題となる。岡田至康税理士は「無形資産から生じる所得については、無形資産の開発者かどうか、関連者への無形資産の使用許諾、関連者への無形資産の移転・譲渡、両関連者が異なる無形資産を開発・保持すること、両関連者が単一の無形資産の開発を行うこと等により、それぞれ各関連者の無形資産に係る所得の内容にはかなりの影響がある。」³⁰⁹と指摘された。

企業が保有する無形資産については、その無形資産の法的な権利を有する所有者と、その形成・維持・発展等の貢献を行った者とが必ずしも一致しないケースがある。その為、税務上における無形資産の帰属について、大別して法的所有権及び経済的所有権という二つの考えが存在する。また、無形資産から生じる所得について、法的所有と経済的所有の概念が言われ³¹⁰、経済的所有は無形資産の醸成に係るコストとリスクを負うという主張があ

³⁰⁶ 新興国にとって経済的所有を主張する一つの根拠として、例えばマーケット・プレミアム、これは、中国等新興国に販売拠点を設置する場合、市場固有のプレミアムを認識できるというものであり、中国市場のように非常に経済情勢の良いマーケットには、超過利益が発生し、こうしたプレミアムについては、新興国に帰属させるべきとする議論である。

³⁰⁷ 角田伸広「OECD 加盟国間及び中国等新興国との間での二重課税問題」、『租税研究』第 755 号 226 頁。

³⁰⁸ 角田、前掲書、226 頁。

³⁰⁹ 岡田『グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方』51 頁。

³¹⁰ 経済開発協力機構『OECD 移転価格ガイドライン』142 頁。

り、それに帰属する所得を得るものとされている。

移転価格課税上、無形資産から生じた利益が誰に帰属するか検討する際、法的所有者に帰属させるか、或いは経済的所有者に帰属させるか、といった議論がある³¹¹。

無形資産の所有権は有形資産の場合と異なり、法的に保護された無形資産を除き必ずしも明確ではない。更に、法的に保護された無形資産であっても、移転価格の文脈では法的所有者が経済的所有者と一致しない場合もある。したがって、無形資産取引の分析にあたっては、まず無形資産の所有権について確認する必要がある。法的所有者とは、法的に保護された無形資産の所有者をいう。例えば特許権者、商標権者等であり、その法的な権利を取得・維持するための費用を負担している者に無形資産は帰属するという考え方である³¹²。更に、経済的所有者とは、無形資産の形成、維持または発展に貢献したものをいい³¹³、従来の法的所有権から離れて、価値のある無形資産を形成し、その価値を維持・発展させることに企業の経済活動を通じて「貢献」している者に無形資産は帰属するという考え方である³¹⁴。

経済的所有という概念が発生した経緯は、子会社が無形資産の形成に多大なる貢献をしている場合、親会社だけが無形資産の使用から生じた子会社の利益を独占することは合理的ではないとの考えから生まれたとされる。

しかし、法的所有者と経済的所有者が一致させられるべきであるか、分離させられるべきであるかという問題については、中里実教授は「移転価格課税自体が当事者間で私法上合意された価格を否定する制度なのであるから、そのような価格付けの適正さを判断するための前提に関する判断に際しても、法的な権利の帰属に縛られる必要性は必ずしもなかろう。」³¹⁵と指摘している。

³¹¹ 高久隆太「移転価格課税における無形資産の使用により生じた利益の帰属及びその配分」、『税務大学校論叢』49号3頁。

³¹² 森信夫『無形資産・サービス取引のグローバルマネジメント』（日本機械輸出組合、2004年）18頁。

³¹³ 徳永匡子「独立企業間価格の計算」、『税経通信』2007年1月号99頁。

³¹⁴ 森『無形資産・サービス取引のグローバルマネジメント』18頁。

³¹⁵ 中里実『金融取引と課税・金融革命下の租税法』（有斐閣、1999年）121頁。

2. 法的所有権と経済的所有権について

法的所有者の持つ所有権は法的所有権、また経済的所有者の持つ所有権は経済的所有権ということとなるが、法的所有権とは、特許、商標等法的に保護された権利を持つ、またその法的所有権を取得・維持するための費用を負担している側に無形資産が帰属するという考えであり、経済的所有権とは、法的所有権から離れて、価値ある無形資産を形成し、またその価値を維持・高揚させることに企業の経済活動を通じて「貢献」している側に無形資産が帰属するという考え方である³¹⁶。

法的所有権の基準の下では、法的な権利を有する者に無形資産がすべて帰属することになるためマーケティング・インタンジブルズ (Marketing・Intangible assets)³¹⁷は生じないことになるが³¹⁸、経済的所有権の基準によれば、マーケティング・インタンジブルズの存在が認められ既存の無形資産の価値を高めているような場合には、法的な権利を所有していないにも拘らずそれを形成した者に貢献の程度に応じて無形資産が帰属することになる。このような場合には、経済的所有権が法的所有権を陵駕する可能性がある。

また、伊藤雄二税理士は「関連者間では、無形資産の法的な所有関係（例えば、特許や意匠権の登録等）を自由に構築することが可能といえます。つまり、実際には親会社が研究設備及び研究スタッフを擁して、相当の時間と費用をかけて無形資産を開発したとしても、その登録名義人を海外子会社とすることは簡単なことです。第三者なら文句の出そうなことでも、関連者間であればすんなり通ってしまう。しかし、それを根拠に、無形資産の形成等に対して何ら貢献していない海外子会社とその無形資産の生み出す多額の所得を海外で認識するとしたら、それは移転価格上問題のある操作であると言わざるを得ません。更には、名義を操作しただけでは海外子会社が無形資産の法的所有者である必然がないと言われかねないことから、せめて海外子会社が開発費用を負担させる形を取ろうと考えるグループ企業も現れるかもしれない。」³¹⁹と述べて、無形資産の帰属を法的な所有関係のみで特定することは、移転価格税制上の問題が生ずることを指摘している。

無形資産の移転価格上の所有権とは、結局のところ国境を越えて活動する多国籍企業の有する無形資産から生じた利益を複数の国に跨る関連者間で如何に配分するかの問題に帰結する³²⁰。企業グループで保有する無形資産が、親会社のみには帰属している場合、どの程

³¹⁶ 森『無形資産・サービス取引のグローバルマネジメント』18頁。

³¹⁷ 法的な権利を所有しない者がリスク負担や、広告宣伝費、販売促進費等のマーケティング費用の負担の下に、新たな無形資産としての価値を形成する場合や既存の無形資産の価値を向上させる場合がある。このような新たに生み出された無形資産等を、マーケティング・インタンジブルズ (Marketing・Intangible assets) という。

³¹⁸ 経済開発協力機構『OECD 移転価格ガイドライン』151頁。

³¹⁹ 伊藤「独立企業間価格の算定方法」98頁。

³²⁰ 高久「移転価格課税における無形資産の使用により生じた利益の帰属及びその配分」56頁。

度の割合で親会社或いは子会社に帰属しているのかにより関連者間取引の価格や所得の配分は大きく異なる。これは、無形資産の実質的な所有者は、無形資産の使用によって生じる所得を享受することができるためである。

そのため、移転価格税制において、無形資産が所得の源泉になっている場合には、これらの無形資産から生ずる所得についてそれぞれに適正に配分が行われなければ、所得の国際的移動が生じたとみなされることになる。法的所有者だけが無形資産の形成に貢献している場合は、無形資産の法的所有者に帰属するが、複数の関連者が無形資産の形成に貢献している場合、無形資産の使用により生じた利益の実質的な帰属を特定することにより、適正な独立企業間価格の算定或いは所得の適正な配分を行うことが可能となる。

特に、無形資産の開発及びその価値の向上に複数の関連者が関与する場合において、無形資産が親会社及び子会社の両方に帰属していると考えられるときは、どちらにどの程度帰属しているのかを慎重に検討する必要があると考える。

高久隆太教授は「移転価格課税上、無形資産から生じた利益が誰に帰属するかを検討するに、法的所有者に帰属させる（所有の概念が所得の帰属を決める）との考え方がある。これは、無形資産の開発者イコール無形資産の法的所有者との前提の下、アメリカ財務省規則で開発者援助者ルールとして明文化された³²¹。なお、無形資産の法的所有者とは、文字通り特許権、商標権等法的に保護された権利の所有者である。」³²²と指摘された。

グローバル企業の親会社が無形資産の開発者かつ法的所有者であり、子会社が当該無形資産を使用して多額の利益を得ている場合、無形資産の使用から生じた子会社の利益は親会社に帰属することに異論はない。しかし、子会社が無形資産の形成に多大なる貢献をしている場合、親会社だけが無形資産の使用から生じた子会社の利益を独占することは合理的ではない。無形資産の法的所有者ではない子会社が、価値ある無形資産の形成に寄与し、または、当該価値を維持・高揚させることに貢献している場合は子会社も無形資産から生じた利益を享受すべきであるとの考えが出てきた³²³。

即ち、無形資産の所有者が利益を享受すべきというのなら、移転価格課税上の所有者を法的所有者に限定せず、法的所有者とは別に税務上の所有者を認め、当該所有者も利益を享受する、即ち、法的所有権（legal ownership）に対して経済的所有権（economic ownership）を認めよというものである³²⁴。

³²¹ 高久「移転価格課税における無形資産の使用により生じた利益の帰属及びその配分」55頁。

³²² 高久、前掲書、55頁。

³²³ 高久、前掲書、56頁。

³²⁴ 森『無形資産・サービス取引のグローバルマネジメント』18頁。

(1) 取扱いの現状—日本とアメリカの場合

無形資産の所得について日本では、事務運営指針 2-12 に「無形資産の使用許諾取引等について調査を行う場合には、無形資産の法的な所有関係のみならず、無形資産を形成、維持または発展させるための活動において法人または国外関連者の行った貢献の程度も勘案する必要がある。なお、無形資産の形成等への貢献の程度を判断するに当たっては、当該無形資産の形成等のための意思決定、役務の提供、費用の負担及びリスクの管理において法人または国外関連者が果たした機能等を総合的に勘案する。」と規定されている。この規定は製造特許や商標権等の法的所有者でなくても、無形資産の実質的に形成等を行った者にもその無形資産の経済的価値に見合った利益を帰属させることを示唆しており³²⁵、経済的所有権の概念が導入されていると考えられる。

アメリカの場合は、現行の規定は、法的所有権か経済的所有権かについて明確な結論を出さず、基本的には法的所有権を支持しつつも、契約内容が経済的実態と乖離している場合には、経済的所有権を見るとの姿勢である³²⁶。例えば、親会社が保有する法的に保護されている商標権等の無形資産についてはその法的所有者である親会社に無形資産が帰属することになる。一方で、子会社が事業活動を通じて新たに形成したノウハウや顧客リスト等のマーケティング・インタangibleズについては、当事者間の契約もなく、法的にも保護されない無形資産であるため、「現実的な支配権」を有する者、つまり実際に管理・使用し得る子会社に無形資産が帰属すると考えられる。

(2) 取扱いの現状—OECD 移転価格ガイドラインの場合

OECD 移転価格ガイドラインにおいては、無形資産の所有に関し明確に規定されていないが、パラグラフ 6 において商標或いは商号を有しない企業が行うマーケティング活動について、次のような問題点があるため十分な検討を要するという旨の定めがある³²⁷。OECD 移転価格ガイドラインでは、商標等の法的所有者でない企業がマーケティング活動を行い、その費用を負担した場合において、商標等の無形資産の価値が高まったときは、商標製品の販売等から得られる高い収益について法的所有者から追加的な利益を享受する権利があるとし、経済的所有権の概念の採用を許容しているものと考えられる³²⁸。

①（例えば、ブランド製品の販売者として）自己が宣伝する商標或いは商号を所有していない企業（以下「販売者」という）が、マーケティング活動を引き受けた場合には、販

³²⁵ 羽床正秀「無形資産と費用分担契約について」、『国際税務』2006年10月号37頁。

³²⁶ 高久隆太『知的財産をめぐる国際税法』（大蔵財務協会、2008年）267頁。

³²⁷ 経済開発協力機構『OECD 移転価格ガイドライン』142頁～152頁。

³²⁸ 経済開発協力機構、前掲書、151～152頁。

売者が、役務の提供者として販売促進に係る役務に対して報酬を得るべきか、或いはマーケティング上の無形資産に帰せられる追加収益を享受するべきかという問題が生じる。(パラグラフ 6.36)³²⁹

②販売者が単なる代理人として活動し、マーケティング上の無形資産の所有者からその販売促進のための経費の弁済を受ける場合には、代理活動のみに対して妥当な報酬を得る資格があるが、マーケティング上の無形資産に帰せられる収益を享受する資格はない。(パラグラフ 6.37)³³⁰

③販売者が実際にマーケティング活動の費用を負担する場合には(例えば、所有者がその経費を支払う契約がない場合)、販売者が活動から生じ得る収益をどの程度享受できるかが問題となる。一般に、独立企業間取引においては、マーケティング上の無形資産の法律上の所有者でない者が、無形資産の価値を増加させるマーケティング活動に係る将来の収益を得る資格は、原則的にはその者の権利の実質的中身によるであろう。例えば、当該契約が商標製品の独占販売権に係る長期の契約において、売上や市場のシェアを通じて無形資産の価値を高める場合には、当該販売者が取得する収益の持分は、独立の販売者が比較可能な状況において売るであろう収益に基づき決定されるべきである。販売者が、同様の権利を有する独立の販売者が自己の販売活動に係る収益のために負担するであろう費用を超えて多額のマーケティング費用を負担する場合には、製品の仕入価格の割引や使用料の料率の引下げにより、当該商標の所有者から追加的な利益を得るであろう。(パラグラフ 6.38)³³¹

④マーケティング活動に帰せられる利益をどの様に認識することができるのかという問題がある。マーケティング上の無形資産は、広告やその他の販売促進のための支出の結果価値を有するかもしれない。そしてそれは、商標の価値を維持するために重要である。しかしながら、これらの支出が製品の成功にどれだけ貢献したかを決定するのは困難である。多くの場合に、商標製品の販売から得られる高い収益は、広告やその他の販売促進のための支出の成功と同様に、製品のユニークな特徴或いは高い品質によるかもしれない。マーケティング活動に帰せられる収益を評価する場合には、数年間の関係者の実際の活動に重点を置くべきである。(パラグラフ 6.39)³³²

このように、OECD 移転価格ガイドラインでは、商標等の法的所有者でない企業がマーケティング活動を行い、その費用を負担した場合において、商標等の無形資産の価値が高まったときは、商標製品の販売等から得られる高い収益について法的所有者から追加的な利益を享受する権利があるとし、経済的所有権の概念を採用しているものとする。

無形資産の法的所有者、無形資産を利用する権利を有する者、無形資産の開発または価値の増加に寄与した者も所有者とされ、無形資産に帰属する所得に対して権利を有すると

³²⁹ 経済開発協力機構、前掲書、151 頁。

³³⁰ 経済開発協力機構、前掲書、152 頁。

³³¹ 経済開発協力機構、前掲書、152 頁。

³³² 経済開発協力機構、前掲書、152 頁。

されている³³³。また、井阪喜浩氏は、「例えば、無形資産が工業所有権等法的に保護される権利である場合には、一義的にはその名義人が法的所有者であると同時に実質的な経済的利益の帰属者となるであろうが、現実にはその名義人が必ずしもその工業所有権等を開発しまたは醸成したものと一致しないことがある。そのような場合には、日本においては、無形資産は、必ずしも法的な権利の帰属に縛られず、その名義人ではなく、その無形資産を開発し、または醸成した者に帰属するという考え方をとっている。これに関して、OECDガイドラインも同様の考え方を示しており、また、これまで法的所有者の立場を重視してきたアメリカも、2003年9月に公表したIRSの財務省規制改正案では、法的所有者に加え、無形資産を活用する権利を有する者や無形資産の開発に貢献した者もまた、無形資産に帰属する所得が配分される。」³³⁴と述べている、以上のことから判断すると、日本、アメリカ及びOECDガイドラインも経済的所有権の概念を採用しているものと考えられる。

(3) 取扱いの現状—新興国の場合

日本においては174頁において触れてきたように、事務運営指針2-12において経済的所有概念が存在することが明らかにされている。しかしながら、そこでは法的所有権と経済的所有権の優劣が明らかにされてない。一方、中国においては経済的所有の概念すら明確にされていない。特別調整弁法は、法的所有権と経済的所有権の存在の言及をしてない。このように、両国に経済的所有権という概念の解釈に関する明確な基準がないので、今後問題が生じる可能性があるように思われる。

前述したように、中国の無形資産の範囲は、土地使用権と一部の役務提供を除けば日本の無形資産の内容と大きく乖離するものではない。しかしながら、移転価格税制上の無形資産の範囲の中で、個別具体的な無形資産が存在した場合、その無形資産の帰属、つまり、無形資産が誰のものなのかという点に関しては法的所有と経済的所有のいずれにより決するのかが判然としない。ただ法令上の明記はないものの中国を含めた新興国の多くは経済的所有権の存在を事実として主張している。

新興国にとって経済的所有権を主張する理由は、例えばロケーション・セービング、マーケット・プレミアムと固定利益率があげられる。

① ロケーション・セービングとは、主として海外生産子会社のロケーション（所在地）がもたらすコスト（主に労務費）の節減効果をいう。人件費等が極めて低水準にある状況では、ロケーション・セービングの問題として、新興国は、それに応じたマージンを付けるべきとの主張であるが、関連者間取引の超過収益の帰属をロケーション・セービング部分だけ一方的に新興国へ帰属させることは問題が多く、先進国と新興国との間で大きく議

³³³ 羽床正秀「無形資産と費用分担契約について」、『国際税務』2006年10月号38頁。

³³⁴ 井阪喜浩「国際課税の現状について」、『租税研究』第653号121頁。

論が分かれる状況となっている³³⁵。

② マーケット・プレミアムとは、例えば、中国等新興国に販売拠点を設置する場合、再販売価格基準法または取引単位営業利益法により、子会社の独立企業間利益率を算定するのが一般的であるが、その際、現地課税当局より市場固有のプレミアムを認識できるとの主張が行われることがあり、例えば中国市場のように非常に経済情勢の良いマーケットには、超過利益が発生し、こうしたプレミアムについては、新興国へ帰属させるべきと議論される場合がある³³⁶。

③ 固定利益率とは、ブラジル等が主張しているものであり、産業別に標準のような固定利益率を使用すべきとの議論が行われている。これは、新興国にとって、市場が未発達である場合には、必ずしも独立企業間の比較対象取引が存在しないため、比較対象取引によらず、目標利益率を予め定めることを認めていくべきとの考え方である³³⁷。

ちなみに、2012年10月、国連は、国連モデル条約に基づく移転価格マニュアル(Practical Manual on Transfer Pricing)を作成したが、その中の特定国の実践という章において、中国課税当局は独自に(国連のコンセンスを得ていないという意味である。)「ロケーションセービングやマーケットプレミアムを包括するロケーション・スペシフィック・アドバンテージ」という超過利益の存在とそれに基づく独立企業間価格の算定という主張を展開している³³⁸。

OECD 移転価格ガイドラインとの整合性についても、現行の国連モデル租税条約9条コメンタリーにおいて、新興国は独立企業原則を尊重するものの、ガイドラインに規定される独立企業間価格算定方法の適用については、コンセンスが得られない状況となっている³³⁹。

中国の課税当局は、無形資産の帰属に関する規定を、明確化していないが、OECD ガイドラインの原則を参考としている。一方で、中国市場の特別性(マーケット・プレミアムの存在)を必ず考えなければならないとも主張している。しかしながら、経済的所有権の主張が国際的にコンセンサスを得られなければ、利益の配分についての見解の相違を招くことになる。どこまでの範囲を経済的所有権として容認すべきなのかが実務上問題となる。

³³⁵ 角田伸広「中国等新興国における二重課税問題への対応——移転価格課税に係る国連等での動向」、『国際税務』2012年9月号23頁。

³³⁶ 角田、前掲書、23頁。

³³⁷ 角田、前掲書、24頁。

³³⁸ 青山慶二「国連モデル条約に基づく2012年移転価格マニュアルについて」、『租税研究』765号283頁。

³³⁹ 角田「中国等新興国における二重課税問題への対応」33頁。

3. 法的所有権と経済的所有権に係る事例—DHL 社事件について

そこで無形資産の帰属に関して争われた有名なアメリカの事件を検討したい。

(1) DHL 社事件の基本概要³⁴⁰

DHL 事案では、無形資産の帰属がアメリカ企業と同国の国外関連者のいずれかに帰属するかを特定することが困難であることを示したケースであり、マーケティングに関する無形資産の所有権がアメリカ企業と同国の国外関連者のいずれにあるかが問題となった。本件事案において、裁判所は、全世界的規模で成立している無形資産について詳細な分析を行った上で、本件では新興市場において無形資産たる商標権が成立していたと認定している。

本事案は、無形資産の実質的な帰属について検討するに当たって重要な事案であると考えられる。当該事案をもとに日中両国における無形資産の帰属の判定に関する規定の問題点を指摘し、当該規定のあり方を考察する。

(2) 事案の概要（事実内容）

DHL 社は、1969 年カリフォルニア州とハワイ州の間で小包の配送を行っていたが、間もなくアメリカ全土にそれを拡大し、更に全世界的規模にまでその事業を拡大していた。本事案では、アメリカと香港との関連取引が問題となった。DHL 社は 1972 年に、急成長する国際業務に対応するため、香港に DHLI 社を設立した。そして、国際小包配送業務については、通常各国の独立した現地代理店が行い DHLI 社にネットワーク手数料を支払っていた。また、遅くとも 1979 年までには、オランダ領アンティル諸島法人の MNV 社が設立され、DHLI 国際ネットワークの海外現地法人の株式の大部分を保有することになった。

- ① 1972 年から 1992 年にかけて、DHL 社と DHLI 社及び MNV 社は国際ネットワークを構成し DHL 社はアメリカ業務に専従、DHLI 社及び MNV 社は海外業務を取り扱っ

³⁴⁰ 川田剛／ホワイト&ケース外国法事務弁護士事務所『ケースブック海外重要租税判例』（財経詳報社、2010 年）358 頁～363 頁。高久隆太「移転価格課税における無形資産の使用により生じた利益の帰属及びその配分」、『税務大学校論叢』49 号 75 頁～76 頁。ホワイト&ケース外国法事務弁護士事務所／神田橋法律事務所「全世界的規模で成立している無形資産の適正な価格」『税務事例』第 35 巻第 2 号（財経詳報社、2003 年 2 月）41 頁～43 頁。望月『日米移転価格制度と適用』385 頁～388 頁。山川博樹『移転価格税制—二国間事前確認と無形資産に係る実務上の論点を中心に』（税務研究会出版局、2007 年）302 頁～304 頁。を参考に要約したものである。

ていた。DHL 社は DHLI 社のアメリカ向け貨物を配送し、DHLI 社は DHL 社の海外向け貨物を配送していた。1987 年まで、現地代理店各社は現地の顧客からの支払額を全額自社に留保しており、手数料の相互支払は行っていなかった。各社は、それぞれの市場での自社の広告宣伝費も負担していた。両社とも DHL 商標の下で業務を行っていた。

- ② 1974 年に、DHL 社は DHL 商標を 5 年間使用するライセンスを DHLI 社に供与した。当該ライセンスの条件では、使用料の支払は行われなかった。当該ライセンスは、合意により 1990 年まで延長が繰り返された。DHL 社はアメリカで商標を登録し、DHLI 社は世界各国で商標登録を開始した。DHL 社が DHL 商標に関連する法律・登録費用等アメリカでの広告宣伝、マーケティングその他の販売促進費を負担する一方で、DHLI 社はアメリカ外でかかる一連のコストを負担した。
- ③ DHL 社、DHLI 及び MNV 社の 3 社は、アメリカの移転価格税制上、関連者である。IRS は、DHLI 社による DHL 商標の従前の使用料の未払分を（内国歳入法第 482 条に基づき）DHL 社に対して 1 億 9450 万ドルの追徴税と加算税として 7480 万ドルの更正処分を行った。DHL 社はこの処分を不服とし、その取消しを求めてアメリカ租税裁判所に提訴した。

(3) 主な争点

香港法人 DHLI 社は、DHL 社に対して商標権使用料（6 億ドルの使用料）を支払う義務があるか。そして、香港法人である DHLI 社が国際市場向けの DHL 商標権の開発者となり得るかという点であり、DHL 商標権が香港法人 DHLI に帰属するか否かが注目された。

納税者の主張（原告）は、DHL マークの登録も商標権の開発費用負担も香港法人たる DHLI 社がしており、使用料を支払う義務がないと主張した。

課税庁の主張（被告）は DHL、DHLI 及び MNV の 3 社は、アメリカの移転価格税制上の関連者に該当する。移転価格に関する財務省規則（§1.482-2(d)(1)(ii)(c)）に規定する「開発者—補助者ルール」によれば、商標の開発者は DHL 社であり、香港法人の DHLI 社は使用料の支払義務を負うと主張した。

連邦租税裁判所は、DHLI 社による DHL 商標使用に関する未払使用料分を DHL 社（アメリカ）の所得とした IRS の処分を支持する旨の判決を下した。その理由として、同裁判所は、内国歳入法第 482 条の「開発者—補助者ルール」に照らして、DHL 社が商標の法的所有者であったと判断した点を挙げている。

その上で、国際市場向けの商標の開発者は香港の法人である DHLI 社であったとする DHL 社の主張を斥けた。しかしながら、同裁判所は DHL 社が海外市場の商標の所有者であったものの、DHL 社と DHLI 社間のライセンス取決めの特異性及び DHLI 社が多くの海外市場で自社名義の商標を登録しているという事実ゆえに商標の明確な所有権が誰のも

のかは曖昧であると判示した。

また、連邦租税裁判所は、DHL 社所有の商標価値を 1 億ドルと査定し、そのうち 5000 万ドルが海外の商標権に帰属すると判断した。

DHL 社は本件判決を不服として第 9 巡回控訴裁判所に控訴した。同裁判所は商標権について 1 億ドルと評価した連邦租税裁判所の判断は妥当であるとした上で、「開発者—補助者ルール」に照らし、香港法人である DHLI 社が国際市場向けの DHL 商標の開発者であったかどうかという法的問題に焦点を絞り、財務省規則§1.482-2(d)(1)(2)(c)を引用して、「関連企業グループのどのメンバーが開発で、どのメンバーがその開発業務に伴う補助を開発者に提供しているかに関する判断は、個々の事案のすべての事実関係に左右される」と判示した。また、同裁判所は、関連する事実及び状況のうち「グループの様々なメンバーが負担した開発に伴うすべての間接費及び直接費とそれぞれの開発リスクに最大の焦点を置くべきである」としている。

更に、第 9 巡回控訴裁判所は、租税裁判所は開発者—補助者ルールに基づく誤った法的テストを適用しており、「香港法人である DHLI 社が DHL の国際商標の開発者ではなかった」とする租税裁判所の判決を破棄した。同裁判所は、「香港法人たる DHLI 社が多数の外国において DHL 商標の登録を行ったのみならず、関連する費用を基本的にすべて負担し、DHL 商標の海外でのマーケティング・キャンペーン費用をすべて支払っており、その総額が 3 億 4、000 万ドルを超えていた点が重要な事実であり、開発業務の場所が、DHL 社ではなく DHLI 社が業務を提供していた海外市場であった。」とも指摘し、「よって、国際市場での DHL 商標権の開発者は香港法人たる DHLI であり、海外商標の権利に係る価値を DHL に配分することは適切ではない。1982 年から 1992 年までの間は、DHL という商標権使用に関するロイヤリティについては、開発者—援助者ルールを適用すれば、DHLI はこれを支払う必要はない」と判断し、租税裁判所の判決を破棄した。また、第 9 巡回控訴裁判所は、アメリカ法人である DHL 社が DHL 商標の価値を 2、000 万ドルと計上したことは、同社が財務コンサルタント会社から同様の価額査定報告を受けていることから誠実な行為であるとの判断を示し、DHL 社に対する更正処分を支持した租税裁判所の判断を破棄した。

(4) 本件に関する考察

本件の判決について、川田剛教授は「多国籍企業グループにおいては、グループ企業のイメージアップやブランド力の強化等の見地から、同じ商標（ブランド）が用いられていることが多い。その場合、ノウハウやブランド等の開発、コスト負担が親会社のみで行われていれば、たとえその登録等が海外の子会社、孫会社等で行われていたとしても、法的には開発コストを負担し、かつ、開発リスクも負っていた親会社に所有権が残っていることは間違いない。それに対し、本件のように子会社が広告宣伝費等の相当部分を負担して

いた場合、子会社にも無形資産が生じることになる。いわゆるローカル・インタンジブル（地域限定型無形資産）の問題である。」とした上で、本件事案においては、第9巡回控訴裁判所が「DHLの商標価値形成に当たり、香港法人が当該無形資産の開発に要するコストを負担しており、かつ、商標登録もしていた。」³⁴¹と認定したことが納税者の主張を受け入れる根拠となったものと見ている。

また、税理士の望月文夫税理士は「1968年規則において、商標権の法的所有者というよりは、より多くの費用を負担した者が開発者になるという規定であったことから、その意味では、第9巡回控訴裁判所の判断は妥当なものと評価することができる。」³⁴²と述べている。

DHLI社は、アメリカ以外における役務提供に係るコストを負担しており、更に、長年のマーケティング活動の成果としてDHL商標の基礎となるサービス・ネットワークを開発していることから、事業活動を通じて新たに形成されたマーケティング・インタンジブルズを有していると考えられる。

また、無形資産への貢献の程度の判定については役務提供及び費用負担の他に意思決定及びリスク管理の面における機能を分析しなければならないが、意思決定及びリスク管理の観点からは、DHLはアメリカ内で、DHLIはアメリカ外で小包配送業務を遂行する上での機能をそれぞれ独立して担っていることから、両社とも商標権の形成等に係るリスク等を負っていると推察される。

これらの事実を総合的に勘案すると、DHL商標権の法的所有者はDHLであるが、アメリカ外においてDHLIは自らの意思決定、役務提供及びリスク管理とマーケティング関連の費用負担の下に、商標権の形成等に貢献し、またサービス・ネットワーク等の経済的所有権を有することになったと考えられる。当該事案においては、マーケティング活動等により生じた経済的所有権が商標権の法的所有権に優越するものと考えられる。

山川博樹国税庁調査課長は、「無形資産の帰属者を決定する際に、費用のみを負担する者や役務だけを提供する者をどのように扱うかについては、当該意思決定の段階で、誰がその開発または醸成について責任を負うことになっているのかを見極めることが重要である。」³⁴³と述べている。

本判決（第9巡回控訴裁判所の判決）では、無形資産たる商標権が新たに子会社の所在する香港において形成されたか否かが争点となっており、無形資産の所有権自体の帰属が争われた事例ではない。ただ、本判決が無形資産である商標権の形成過程において、経済的な貢献、具体的にはマーケティング関連の費用負担サービス、ネットワークの形成等に子会社が関与している事実があれば、そこに無形資産の存在を認めた点に画期的な意義が

³⁴¹ 川田剛／ホワイト&ケース外国法事務弁護士事務所『ケースブック海外重要租税判例』（財経詳報社、2010年）363頁。

³⁴² 望月『日米移転価格制度と適用』387頁。

³⁴³ 山川博樹「国際課税の現状と課題」、『租税研究』第685号113頁。

ある。

無形資産の形成過程は単に契約等の文言にとどまらず、取引に関与している者の意思決定における責任の所在、役務の提供の程度、リスク管理の所在の有無等も判断資料となるとした点は、無形資産の所有に経済的な所有概念の存在を認知したものと評価できよう。望月税理士も指摘するように、この判決は1968年に制定された規則をめぐり争われた事例であり、その後の移転価格税制の進展の中ではかなり古いものとなっているが、無形資産の経済的所有とは何か、その外延をある程度明らかにしてくれており、この判決によって、無形資産をめぐる法的所有と経済的所有の議論は格段の進展を見ることとなった。

4. 経済的所有権概念の範囲をめぐる問題

移転価格課税上、無形資産から生じた利益が誰に帰属するかを検討する場合に法的所有権と経済的所有権の二つの考え方が存在することを明らかにしてきたが、いずれの所有権をより重視すべきであろうか。中里実教授は、「経済的な権利の帰属と、私法的な権利の帰属とが、一致させられるべきであるか、分離させられるべきであるかという問題は、そのような問題の設定の仕方自体が不適切なのではなかろうかと思われる。移転価格課税において経済的な権利の帰属を考えるのは、（経済的な権利の帰属ということを考えること自体に意味があるためではなく）当事者間のロイヤリティ等に関する価格設定が適切であるかを判断するための前提としてあるに過ぎない。そして、移転価格課税自体が当事者間で私法上合意された価格を否定する制度なのであるから、そのような価格づけの適正さを判断するための前提に関する判断に関しても、法的な権利の帰属にしばられる必要性は必ずしもなかろう。」³⁴⁴と述べ、経済的所有権の概念を積極的に取り入れる考えを示している。なお、税理士の赤松晃氏は、「移転価格税制は、独立企業間価格（独立の当事者であれば成立したであろう価格）に引き直すことで日本から外国への所得移転を防止する税制である。独立当事者間において知的財産の経済的所有という概念が成立し得ないことは自明の理である。」³⁴⁵とし、「第一義的には当事者間の契約が尊重されるべきであり、やみくもに経済的所有権を持ち出すことは許されない。」³⁴⁶と述べており、経済的所有権概念の安易な主張を問題視している。

筆者としては、納税者間の契約を全く度外視することは妥当ではなく、また移転価格税制は、法的安定性と予測可能性を害しやすく、また私的自治ないし契約の自由に介入することになりやすいことから³⁴⁷、経済的所有権の存在の主張については限定的な取り扱いを

³⁴⁴ 中里実『金融取引と課税・金融革命下の租税法』（有斐閣、1998年）121頁。

³⁴⁵ ホワイト&ケース税理士法人（赤松晃執筆部分）『知的財産税務戦略』（税理経理協会、2008年）188頁。

³⁴⁶ 赤松晃『国際租税原則と日本の国際租税法——国際的事業活動と独立企業原則を中心に』（税務研究会出版局、2001年）397頁。

³⁴⁷ 金子「移転価格税制の法理論的検討」462頁。

する必要があると考えている。岡田至康税理士は、「無形資産から生じる所得については、法的所有と経済的所有の概念が言われ、経済的所有は無形資産の醸成に係るコストとリスクを負ってそれに帰属する所得を得るものとされている。最近、経済的所有の幅広い認識とともに法的所有に係るリスクへの軽視に対する懸念から、法的所有の意義が見直されているようであり、またその他の所有概念が言われることもあるが、あくまで、独立企業間で所得を生み出すものはどこかの観点から、法的所有から生じる所得を踏まえつつ、両当事者が果たす機能とリスク等を考慮することになるものと考えられる。近時、知的財産権の集中管理のために、これら無形資産の（法的）所有者を、無形資産の開発者・費用負担者・使用者とは異なる者とする場合がある等、ビジネスモデルが多様化しているなかで、法的・経済的所有者の特定が複雑な問題となっているが、所有の異なる概念を各国が主張すれば、当然ながら二重課税となることから、例えば、グループ内に広くまたがっている商標権・著作権等についての考え方等、法的所有・経済的所有の判断要素、両者の有する価値関係等についての概念整理も可能な限りで必要かと考えられる。また、機能・リスクについては、種々の機能・リスクの内容と移転の有無及び評価を判断するに当たっての具体的指針が求められる。」³⁴⁸と指摘しており、筆者の立場はこの考え方にもっとも近いものである。

帰属については、そもそも移転価格税制が意図することは実態に即した所得配分であるのだから、すべての事実と状況に基づいて法的所有者と経済的所有者の割合を認定していくほかにないと考える。

つまり、法的な所有権から離れた経済的所有権の存在の主張については、その主張の根拠となる事実の範囲が曖昧であり、課税当局が無形資産の帰属の判定を行う上で主観が介入する可能性が高いという点が問題となる。

また、高久隆太教授は、「経済的所有権の概念を取り入れて、経済的所有者にも利益が帰属するとした場合、経済的所有者はどの程度の利益を享受すべきか。即ち、経済的所有者に帰属する無形資産がいくばくであるという点も確定が困難な問題である。多額の販売費・広告宣伝費を支出しているからといって、直ちに無形資産の形成に寄与しているとは言えない。無形資産の形成に寄与したか否かを判断するに当たっては、売上の増加等の成果が十分に上がっている等の事実の有無も基準となろうが、将来効果が現れる場合もあり、現時点の売上だけで判断することは適切ではない。」³⁴⁹と指摘し、無形資産の形成等と費用負担とでは必ずしも因果関係が存在するわけではなく、経済的所有に基づく無形資産の価値の測定が正しく行えない可能性がある点についても問題が生じていると考えられる。

中国課税当局は中国市場の特殊性（マーケット・プレミアムの存在）を必ず考えなければならぬと主張している³⁵⁰。この主張は、新興国市場のように非常に経済情勢の良いマ

³⁴⁸ 岡田『グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方』51頁。

³⁴⁹ 高久「移転価格課税における無形資産の使用により生じた利益の帰属及びその配分」59頁。

³⁵⁰ 廖体忠「中国の国際課税関係の取組みについて」、『租税研究』第748号51頁。

マーケットでは、当該市場での活動であるが故の超過利益が発生するが、これをマーケット・プレミアムという一種の無形資産と解し、その発生場所である新興国へ帰属させるべきであるという議論である。この議論は、新興国の労賃が安価なことに起因するコスト節減効果から発生する超過利益を当該新興国に帰属させるべきであるとするロケーション・セービングの議論と親和性を持つ。

しかし、経済情勢の良いマーケットの存在は新興国市場だけではなく先進国市場にも考えられる。更に、こうした経済情勢が永遠に持続するとは考えられず、早晚他企業の参入等により消滅する性格のものである。

超過利益については、単に新興国市場に所在しているからという理由のみで発生するものではなく、商品の機能及び企業の実力等で総合的な判断が必要であろう。

近年中国とどまらず、新興国の多くがこのようなタイプの無形資産の存在を主張するケースが増加しているが、こうした事態は無形資産の経済的所有という概念が際限なく拡大する懸念を生じさせている。

このような無形資産の所有権の帰属についての非常に困難な問題に対して一応の解決の手懸りを与えてくれるのがアメリカの財務省規則 (§1.482-4T) である。

無形資産の所有権の問題については歴史的にアメリカにも迷いがあったが、2006年12月31日後に開始する課税年度に適用される暫定規則 (§1.482-4T) において、無形資産の所有権について新たなルールを定めた。即ち、関係国の知的財産法による無形資産の法的所有者または契約条件その他法的規定による無形資産を構成する権利の保有者は、所有権が基因となる取引の経済的実質に反しない限り、それぞれの無形資産の唯一の所有者とみなされる。一方で、それぞれの無形資産の所有権が関係国の知的財産法に基づきまたは契約条件その他の法的規定によって特定されない場合、即ち、法的には保護されていない無形資産については、「現実的な支配権」を有する者³⁵¹、つまり実際に管理・使用し得る者に

³⁵¹ 本庄資「無形資産・費用分担契約・サービス——移転価格税制(3)」、『租税研究』第719号262頁。この点について、本庄教授は「しかし、日本の税法上の特殊な概念について細かい定義規定を十分に設けないので(ママ)(支配)概念もわかりにくいのであるが、アメリカでは移転価格税制において(支配)概念をよく使う。それを無形資産についても使いましようということである。支配する関連者というのは誰かということを決めて、無形資産の唯一の所有者を決めようということになっており、さらに、アメリカ財務省規則は次のような事例を挙げている。事例1は、外国法人FPはアメリカに登録した商標Aの所有者であり、FPアメリカ子会社Sに商標AAにより、アメリカで製品を製造し販売する排他的権利をライセンスした。FPは知的財産法による商標の所有者である。そうすると、このSはライセンス契約によってライセンスの所有者であるが、商標の所有者ではないことを示している。事例2は、事実関係は事例1と同じが、販売とマーケティング活動の結果として、SはAA商標の製品を定期的に購入する数百人の信用ある顧客リストを有している。この顧客リストに

無形資産が帰属すると認定するというものであった。

このような規定を導入すれば、無形資産の実質的な帰属を法的な所有関係のみで特定することの問題点、つまり、伊藤雄二税理士が指摘した租税回避事例が発生する（172頁に参照）という懸念を払拭する一方で、経済的所有概念があいまいでその範囲が不必要なまでに拡大されるという納税者側の法的安定性、予測可能性の侵害に対する懸念にも一定の歯止めをかけることが可能となる。今後、日中両国の課税当局は、少なくとも法的所有と経済的所有の優先関係について、この程度の規定を整備しなければならないと思われる。

5. 経済的所有における支配の概念

前節では、法的所有権と経済的所有権との優劣関係を論じてきたが、残された課題として、アメリカ財務省規則（§1.482-4T）で規定された経済的所有権の「現実の支配」なるものの具体的内容を明らかにしていく作業が必要となる。アメリカ財務省はその具体例を部分的に明らかにしているようであり³⁵²、また日本の事務運営指針 2-12 においても、当事者となる企業が「当該無形資産の形成等のための意思決定、役務の提供、費用の負担及びリスクの管理」を行っているか否かが、経済的所有権の有無の判断基準となるとしている。従って、これらの諸要素の実施主体となることが支配の有無のメルクマールとなるものと考えられる。そして、これらの要素はいずれも企業の内部努力とも呼びうるものであり、そうした努力により形成された超過利益こそが無形資産となるのである。従って、こうした考え方に立てば、中国課税当局が主張している中国市場の特別性（マーケット・プレミアム）の存在は、外部の経済情勢であり、超過利益の形成と直接に繋がる決定的要素ではないこととなる。

しかしながら、上記要素のうち、例えば費用負担により、ただちに経済的所有権が発生するとはいえないことは既述のとおりであり、また多様化、複雑化している無形資産取引の実態からみれば、依然として「現実の支配」の概念を確定させるには不十分であり、今後裁判例等通じた事例の積み重ねが待たれるところである。

について、FP と S との契約条件も、知的財産法も、どちらの当事者が顧客リストの所有者であるかを特定していない場合に、S はこのリストの内容を承知していて、そして、その利用と流布について実務的な支配を有するということから、S が顧客リストの唯一の所有者であるとアメリカ課税庁はみなすことを示している。」と指摘している。本庄、前掲書、262 頁。

³⁵² 本庄、前掲書、262 頁。

第3節 小括

本章では、日中両国における共通課題である無形資産の範囲及び帰属の問題を検討してきた。これまでの検討では、移転価格税制度及びその執行の日中比較を通じ、両国の相違点を明らかにすることに焦点が当てられてきたが、本章の検討は、両国の共通課題として移転価格税制に係る無形資産の問題をとりあげている。

筆者としては、この問題が日中両国間の移転価格課税問題（とりわけ日本企業が中国に子会社等を設立し進出している場合の問題）として、現在更には将来において最も大きな問題となるものと認識しており、そうした意味で両国の移転価格課税を検討する上で無視できないとの問題意識に立って、この問題の分析を行った。

ただ、無形資産をめぐる移転価格課税の問題は大変幅広いものであり、本章で検討がなされた無形資産の範囲更には帰属の問題だけでなく、独立企業間価格を計算する場合に移転等があったとされる無形資産の評価をどのようになすべきかという大きな問題が残されている。従って、本章での検討も無形資産をめぐる移転価格の問題の一端に触れただけで筆者としては、更に検討すべき問題は山積しているものと考えている。

また、本章の検討を通じ無形資産の範囲及び帰属の問題については、一応の整理はできたものと認識しているが、範囲の問題についてはその外延に、また帰属の問題については経済的所有権の内容に依然として曖昧な部分が残っている。特に経済的所有権の問題は、日中間での経済紛争即ち、法的所有権を主張する居住地国（日本）と経済的所有権を主張する源泉地国（中国）との対立を先鋭化する要素を含んでいるため、その合理的な結着が強く望まれる問題である。

筆者としては、この問題が曖昧なまま推移することは、確実に二重課税の発生と相互協議の長期化を招く原因となることから、日中両国の課税当局による建設的かつ積極的な対話を提言したいと考えている。その場合は両者が共通の土俵で議論できる統一的、国際的ルール確立が不可欠である。

現在 OECD においては移転価格ガイドラインの見直し作業が進められており、2012年6月には、無形資産の移転価格に関するディスカッションドラフトが公表されている。このドラフトペーパーはパブリックコメント（Public Comment）やビジネスコンサルテーション等の手続きを経て、最終的には OECD 移転価格ガイドラインの6章に盛り込まれることとなるようであるが、この OECD における検討結果が国際的ルール確立に一歩でも近づけるものとなってくれることを期待したい。

総 括

1. 中国移転価格税制自体の問題
2. 移転価格税制の背景となる中国税制、税務行政、更には中国法制度全般に纏わる問題

総 括

本論文では、「日中移転価格税制の研究」を研究テーマとして日中両国の移転価格税制及び執行の現状更には今後のあり方について検討を行ってきた。

第 1 章では、日本の移転価格税制について、その導入の背景、沿革、制度の概要、第 2 章では、中国税制の生成及び発展、中国の移転価格税制についての導入の背景、沿革、制度の概要、第 3 章では、日本の移転価格税制の執行についてその執行関連規定と税務行政の執行の現状について、第 4 章では、中国の移転価格税制の執行についてその執行関連規定と税務行政の執行の現状について、第 5 章では、移転価格税制度につき日中両国がかかえる共通の課題である無形資産の問題を検討した。そして、主として各章の小括の部分において、その章での検討内容についての筆者の分析、評価更には提言を行ってきた。

以下では、こうした検討結果を総括する意味で、これまで展開してきた個々の問題点に対する評価、提言とは別個に中国の移転価格税制が抱える全般的な問題、言い換えれば、一般的、共通点問題とは何か、また、その改善はいかにすべきかといったことについて論及したい。

1. 中国移転価格税制自体の問題

中国の税務当局は常に「公平、効率、適正、法治」という四大原則を提唱している。しかしながら、中国の税務当局の納税者に対する配慮は十分とは言えない。この点については第 4 章の第 3 節の相互協議と事前確認の部分で二重課税排除が不徹底であることを指摘するとともに、第 4 章の第 4 節小括の部分で、①納税者への配慮不足、②実態に基づかない課税、③収集情報の非対称性と情報管理の甘さ等の問題があるとしてその改善の必要性を強調してきた。しかしながら、そうした、個々の規定を改正していくことは勿論必要であるが、むしろ制度の制定に至るプロセス自体に問題があるように思われる。つまり、中国の移転価格税制が納税者への配慮を欠いているのは、移転価格税制の制定プロセスに納税者の立場が反映されるような仕組みを採り入れていないことに起因していると考えられるのである。

その意味で、中国でも納税者の立場に立った租税法学者や専門家の意見を反映できるシステムを創設する必要がある。その場合、政府税制調査会や立法作業に租税法学者や税理士といった在野の専門家を参加させたり、通達の改正についてパブリックコメントとして、納税者からの意見を聞くこととしている日本の経験は参考となるものと思われる。

いずれにしても、中国課税当局は、移転価格問題について課税当局と納税者の双方が満足の見出すための方法を示すことに積極的に取り組むべきである。

次に中国の移転価格税制は、とりわけ納税者の立場を尊重するという点において、同制度の国際的な標準と乖離していることがある。中国は、移転価格税制の諸規則は基本的には OECD ガイドラインに準拠していると主張しているが、納税者の立場への配慮という点では不一致な部分が少なからず存在する。例えば、中国の相互協議規定の適用範囲は国際基準（例えば OECD ガイドライン）に比べて限定的であり、また十分な実施細則を持っていない。中国では、支払利息、賃貸料、ロイヤルティー等源泉徴収済みの税額については対応的調整を認めず還付されない³⁵³。また、中国は、過少資本税制にもとづいて否認された利息についての対応的調整も認めていない。また、中国の法令は、外国で移転価格調整が行われる場合の救済として相互協議を位置づけており、中国での移転価格課税に関する相互協議申立てについて明示的な規定が存在しない。これでは、中国の納税者が中国課税当局に対して直接相互協議の申立てをすることができるかが明確でないという問題がある³⁵⁴。

なお、移転価格の取扱いについては国際的に厳格な基準はなく、OECD ガイドラインが存在する程度であり、これが世界各国の共通理解の根拠とされている。しかし、この OECD ガイドラインは、各国に対する拘束力を持つものではなく、また紛争を解決するための強制力があるわけでもない。各国は各々事情があり、利害関係も異なる。国連モデル条約の改訂作業において同条約の 9 条（移転価格条項）のコメンタリーにおいて、OECD ガイドラインに適用すべきとする提案が中国を含む新興国の反対で留保となっているということも事実である³⁵⁵。

このように、経済の発展段階が OECD 加盟国並みの水準でないこと等の理由から、中国が所得の発生する源泉地国の立場を OECD ガイドラインよりも強く主張することは理由のないことではない。しかしながら、少なくとも二重課税の排除といった納税者の正当な権利の確保という面では、中国国家税務総局は基本的に OECD ガイドラインを支持する立場であることを考慮すべきである。しかも、2008 年以後、外国企業への優遇政策は廃止され、外国企業等にも税収面での貢献を求めようになってきている。そして、優遇政策の廃止を契機として、企業所得税率も 25% となり、移転価格課税による二重課税が発生した場合には、税負担の面で外国企業にとっては深刻な問題になる可能性が高まっているのである。

こうした状況の変化を踏まえれば、今後、中国当局は OECD ガイドラインに基づき、中国移転価格税制の体制を改善することがますます必要となる。その結果、相互協議と事前確認等の事務の円滑な実施により二重課税の排除の徹底が推進されることとなろう。課税当局への信頼度を向上させるという点でも、このことは企業及び課税当局の双方にとってメリットがあり、課税の適正化、不要な調査事務等の発生回避及び迅速な問題の処理等を実現することにつながるものとなるものと考えられる。

³⁵³ あずさ監査法人中国室/KPMG『中国移転価格税制の実務』119 頁。

³⁵⁴ あずさ監査法人中国室/KPMG、前掲書、119 頁。

³⁵⁵ 角田伸広「OECD 加盟国間及び中国等新興国との間での二重課税問題」、『租税研究』第 755 号 225 頁。

また、第5章で触れた、無形資産に係る移転価格課税との問題も、中国と相手国がOECDガイドラインという共通の土俵に立つことによりその先鋭化の回避が期待できるのである。

2008年以降に公表された移転価格税制に関する取扱いの多くは、国家税務総局という行政機関が公布した規則にすぎず、「国税発」、「国税函」、「通知」、「弁法」等の名称からでも明らかなように、法的効力が弱いという問題がある。しかも、これら取扱いは改正が繰り返され、周知も徹底されていないという問題もある。

国家税務総局から公布された「国税発」及び「国税函」は、下級機関に対する通知であり、日本の通達・事務運営指針に相当するものであるが、下級機関に対する拘束力は弱く、事務を実施する上での手引き書的な位置付けのものにすぎない。こうしたこともあって、例えば、移転価格調査の対象選定は、第4章第2節1に記述したように、特別調整弁法で定めた赤字企業や特定業種を対象として選定することとしているが、現実には、この特別調整弁法に定めた選定基準は遵守されておらず、こうしたことが現場における調査対象企業の適用範囲を拡大する余地を与えていることが指摘されている³⁵⁶。企業側の税務調査の有無に対する予測可能性を侵害していると言えよう。

移転価格課税は否認をされた場合、巨額の追徴課税を課されるリスクのある税制であり、統一かつ安定的な課税庁の執行方針の確立が強く要請される場所である。こうした方針の確立こそが移転価格課税の第一線における課税当局側への過大な裁量権の行使に歯止めをかけられることを可能とするのである。

2. 移転価格税制の背景となる中国税制、税務行政、更には中国法制度全般に纏わる問題

これまで、主として日本と中国の移転価格税制を比較検討する中で、特に中国の移転価格税制の制度及び執行の両面に存在する問題を指摘するとともに、課税当局等において措置せねばならぬ事項について提言を行ってきた。しかしながら、中国の移転価格税制を課税当局及び納税者の双方が納得の行くようなレベルの制度に引き上げていくためには、議論を移転価格税制にのみ限定していたのでは解決が難しい課題が存在する。そして、それは中国の法律の立法と運用全体に係る問題であるため、一朝一夕で解決できるような問題ではない。これは、本論文において、筆者が研究してきた論題の射程を超える部分もあるかもしれないが、問題の解決のためには避けて通れない課題である。そこで、最後に移転価格制度の関連で検討を要すべき中国の税制、税務行政及び法制度の問題について、今後のいわば中長期的な課題として簡潔に私見を提示したい。

現在、中国の立法機関により制定された法規は企業所得税法、個人所得税法、税収徴収管理法及び車船税法しか存在しない。それ以外は、条例に基づき執行されている。例えば、

³⁵⁶ 陈捷「明确转让定价调查重点优化转让定价调整流程」、『涉外税务』2009年8月号34頁。

国務院で制定された企業所得税法実施条例、また、財政部、国家税務総局、海関総署、国務院関税税収委員会等各行政機関で制定された細則等といった具合である。これらの規定は行政法規であり、人民代表大会（日本の国会に相当）が制定する法律と比較して法的効力は弱い。しかも、改正が繰り返され、周知が徹底していないという点で、予測が難しい側面もある。

税法は国民から強制的に税を賦課、徴収する権限を賦与する法律であり、その立法化を加速しなければならない。

中国では、移転価格を調査する権限は国家税務総局と地方税務当局にある。このように移転価格課税に関する行政権限が分散し、かつ両部門間の調整及び協力にも欠けている状況は、移転価格税制の運用上の大きな障害となっている。

中国国家税務総局から、移転価格税制に関する方針が出されても、実際の調査は地方税務当局により行われ、その裁量の幅が大きいとため、方針が行政末端にまで周知徹底されることは極めて難しい。これは、中国移転価格税制固有の問題ではなく、中国の税務行政全般更には行政制度の問題であると言えるため、簡単に是正可能な問題ではないが、統一的な運用が少しでも可能となるように、両当局間の人事交流の促進等による課税当局間の連結に向けた努力が要請される。

現在、中国税務当局の行政運営に対する管理監督制度は不完全である。今後の行政改革の進展の中で、税務当局の行政運営をチェックできるような管理監督制度を整備する必要がある。また、日本における、実績評価制度に類似した制度を導入して、税務行政の効率化や、顧客である納税者の満足度を高めるとともに、税務職員の不法行為に対する制裁・賠償制度を整備する必要もある。

前述したように、現場の税務職員が中央で定めた基準を遵守しないケースは、税務調査をする際に、当該基準が事務を実施する上での手引き書的な位置付けのものにすぎないことも問題であるが、一方で、職員自身の資質ということも大きな問題である。要するに職員自身が基準をよく理解できていないということである。この点は第4章第4節第2項②で触れたように実態に基づいた移転価格調査が十分に行われていないことの要因にもなっている。

これは、税務職員に対する研修がまだ十分に徹底されていない点に最大の問題があるようである。それ故、税務職員に対して、実務能力の向上のためより一層の教育研修の強化が必要となろう。

税理士の育成とそのための研修システムを構築すべきである。日本の税理士制度を参考にして、健全な税理士制度が確立されることは、納税者の権利を擁護するだけでなく、税

務当局の作業コストを分担することも期待できる。それ故、現在の税理士制度を改善して、受験基準を見直し、受験制限を廃止すべきである。税務師の受験資格は、大学卒業後 6 年間以上経過し、そして、一定期間の実務経験のある者にのみあたえられるというもので、この制限は、若手の租税専門家を排除してしまうという意味で極めて不合理である。早急に、改正しなければならない課題と言える。

改革開放後、中国は先進国資本主義国の法制度を滔々たる勢いで汲入れてきた。しかし、法の特徴について、管見してみると、中国の共産党指導部の政治的思惑を反映したものであり、「政治第一」「人治至上」といった中国社会の特殊性を体現した部分も依然として残っており、法治主義の定着には至っていない。その典型例を税制との関連で言及すると以下のようなものがあげられる。

中国憲法第 56 条は「中華人民共和国公民は納税義務がある」と規定している。しかし、一般の法治国家では憲法上、国民の財産権を侵害する可能性のある税制度から納税者を保護する条文が必ず設置されている。特に租税の法律主義と公平主義に関する規定が設けられなければならない³⁵⁷。日本では、租税法律主義は、明治憲法以来、憲法典の中に明文化されており、行政庁の裁量行為に厳しい制約がかかるという意味において、法律による行政の原理一般と比べてもより厳格な内容を持つとされてきた³⁵⁸。納税者である国民に、あらかじめ、租税の影響を知らしめ、それを経済・経営判断の要素とすることで法的安定性や予測可能性を保障することが重要であり、そのため、課税要件法定主義や課税要件明確主義が重視されるのである³⁵⁹。中国においても、租税法の基本原則として、日本法を参考として、最低限この課税要件法定主義や課税要件明確主義を保障する規定が憲法上整備されなければならないと思われる。

³⁵⁷ 施正文『税法要論』（中国税務出版社、2007年）172頁。

³⁵⁸ 水野忠恒『租税法』第4版、（有斐閣、2009年）7頁。

³⁵⁹ 水野、前掲書、7頁。

主要参考文献一覧

参考文献

【和文書籍・英文文献】

1. 金子宏著『租税法理論の形成と解明』上下巻（有斐閣、2010年）
2. 金子宏編『国際課税の理論と実務移転価格と金融取引』（有斐閣、1997年）
3. 金子宏『所得課税の法と政策』（有斐閣、1996年）
4. 金子宏『租税法』（弘文堂、2012年）
5. 金子宏「移転価格税制の法理論的検討」『所得課税の法と政策』（有斐閣、1996年）
6. 金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010年）
7. 中里実『国際取引と課税課税権の配分と国際的租税回避一』（有斐閣、1994年）
8. 中里実「知的財産権取引と課税」（『税研』、1997年3月号）
9. 中里実「無体財産権に対する transfer pricing についての経済分析」、『租税研究』第503号。
10. 中里実ほか編『移転価格のフロンティア』（有斐閣、2011年）。
11. 中里実『金融取引と課税・金融革命下の租税法』（有斐閣、1998年）
12. 本庄資編『移転価格税制執行の理論と実務』（大蔵財務協会、2010年）
13. 本庄資編『国際課税の理論と実務』（大蔵財政協会、2011年）
14. 本庄資「無形資産・費用分担契約・サービス——移転価格税制（3）」、『租税研究』第719号
15. 川田剛『移転価格税制』（税務経理協会、2010年）
16. 川田剛／徳永匡子『OECDモデル租税条約コメンタリー逐条解説』（税務研究会出版、2008年）
17. 濱田明子「移転価格課税における比較可能性の限界——判断基準を中心に」『税務大学校論叢』36号、（2002年7月）
18. 濱田明子『国際的所得移転と課税——移転価格税制の本質』（法令出版社、2010年）
19. 濱田明子「移転価格課税における所得移転の基準——アメリカ裁判例を素材として」『税務大学校論叢』42号、（2003年6月）
20. 伊藤雄二／萩谷忠『図説移転価格税制』（税務研究会出版局、2009年版）
21. 伊藤雄二／萩谷忠『図説移転価格税制』（税務研究会出版局、2006年版）
22. 伊藤雄二「独立企業間価格の算定方法の適用等——1無形資産」、『税経通信』2007年10月号
23. 伏見俊行／成立『日中移転価格税制』（税務研究会出版局、2005年）

24. 伏見俊行／楊華『中国税の基礎知識』（税務研究会出版社、2009年）
25. OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2010.
 (http://www.svcmscentral.com/SVsitefiles/nlc/contenido/doc/fe29c2_OECD%20TP%20Guidelines%20June%202010.pdf#search='27.+OECD+Transfer+Pricing+Guidelines+for+Multinational+Enterprises+and+Tax+Administrations%EF%BC%8C+2010.')
26. 経済開発協力機構『OECD 移転価格ガイドライン——多国籍企業と課税庁のための移転価格算定に関する指針』（社団法人日本租税研究協会、2010年）
27. 赤松晃『国際租税原則と日本の国際租税法——国際的事業活動と独立企業原則を中心に』（税務研究会出版局、2001年11月）
33. 浅井光政「法人課税所得と独立企業原則——真実の所得と法人所得課税のおり方の探求を中心として」（『税務大学校論叢』36号、2001年6月）
34. 浅川和仁「アメリカ税法上の無形資産参考文献産の評価の実情と日本に対する示唆——所得相応性基準の分析を中心として」（『税務大学校論叢』49号、2006年6月）
35. 居波邦泰「移転価格事案の訴訟に係る対処等の検討——アメリカの判例等を踏まえて」（『税務大学校論叢』54号、2007年7月）
36. 居波邦泰「無形資産の国外関連者への移転等に係る課税のおり方——日本への所得相応性基準の導入の検討」（『税務大学校論叢』59号、2008年6月）
37. 牛田晋／高橋直樹「日本製造企業の海外事業展開にかんする調査報告——2007年度海外直接投資アンケート調査結果（第19回）」（開発金融研究所報第36号、2008年3月）
38. 太田洋・手塚崇史「アドビ移転価格事件東京高裁判決の検討」（『国際税務』2009年3月号）
39. 亀井正義『企業国際化の理論』（中央経済社、2001年）
40. 川端康之『国際租税法の最近の動向』（有斐閣、2001年）
41. 木村弘之亮『多国籍企業税法——移転価格の法理』（慶唐義塾大学法学研究会、1993年）
42. 木村弘之亮『国際税法』（成文堂、2000年）
43. 小泉和重『アメリカ連邦制財政システム』（ミネルヴァ書房、2004年）。
44. 駒宮史博「無形資産取引に係る移転価格課税上の問題について」（『税研』、1997年3月号）
45. 佐藤正勝『移転価格税制の理論と適用——日米両国法制の比較研究』（税務経理協会、1997年4月）
46. 租税法学会「国際租税法の最近の動向」（『税法研究』第21号、2001年5月）
47. 川田剛『法人税法』（財団法人大蔵財務協会、2009年）
48. 水野忠恒『租税法』第4版（有斐閣、2009年）

49. 高橋秀至「移転価格税制における知的財産価値評価基準の必要性」(『税経通信』2005年7月号)
50. 高久隆太「移転価格課税における無形資産の使用により生じた利益の帰属及びその配分」(『税務大学校論叢 49号』、2006年6月)
51. 谷口勢津夫『租税条約論:租税条約の解釈及び適用と国内法』(清文社、1999年2月)
52. 中田信正『アメリカ税務会評論——連邦・州法人税の計算体系の解明』(中央経済社、1989年)
53. 中村雅秀「アメリカ属領法人優遇税制と製薬産業」(『立命館国際研究』18巻1号、2005年)
54. 中村雅秀『国際移転価格の経営学:多国籍企業の国際戦略と合衆国租税裁判12ケース』(清文社、2006年)
55. 八田陽子「新アメリカ移転価格規別案の概略」(『国際税務』2003年11月号)
56. 羽床正秀『国際課税問題と政府間協議』(大蔵財務協会、2002年)
57. 羽床正秀「移転価格税制の論点」(『国際税務』1999年10月号)
58. 濱田明子「事前確認の法的効力と紛争回避の視点——移転価格に関する事前確認について成立した相互協議の合意実施の問題から」(『税務大学校論叢』45号、2005年6月)
59. フレッド・ジョンソン「移転価格問題のグローバルな解決」(『国際税務』2001年4月号)
60. 別所徹弥「国際課税規範としてのOECD移転価格新ガイドライン——独立企業間価格算定上の問題を中心として」(『税務大学校論叢』28号、1997年3月)
61. 水野忠恒編『国際課税の理論と課題』(税務経理協会、2005年2月)
62. 宮本寛爾『国際管理会計の基礎』(中央経済社、1983年10月)
63. 宮本寛爾『グローバル企業の管理会計』(中央経済社、2003年7月)
64. 村上睦『多国籍企業と移転価格税制』(文真堂、1996年11月)
65. 望月文夫『日米移転価格制度と適用——無形資産取引を中心に』(大蔵財務協会、2007年)
66. 望月文夫『図解国際税務』(大蔵財務協会、2012年)
67. 矢内一好『国際課税と租税条約』(ぎょうせい、1992年4月)
68. 矢内一好『移転価格税制の理論』(中央経済社、1999年4月)
69. 山川博樹『我が国における移転価格税制の執行—理論と実務』(税務研究会出版会、1996年)
70. 山川博樹『移転価格税制——二国間事前確認と無形資産に係る実務上の論点を中心に』(税務研究会出版局、2007年)
71. 山崎正『アメリカの地方財政』(動草書房、1989年)
72. 増井良啓／宮崎裕子『国際租税法』(東京大学出版会、2011年)
73. 山川博樹「日本の移転価格税制の概要」、本庄資編『移転価格税制執行の理論と実務』

(大蔵財務協会、2010年)

74. 羽床正秀／古賀陽子『移転価格税制詳解』(大蔵財務協会、2009年)
75. 宮武敏夫「移転価格と無形資産」(『租税研究』、第697号)
76. 徳永匡子「独立企業間価格の計算」(『税経通信』、2007年1月号)
77. 森信夫『無形資産・サービス取引のグローバルマネジメント』(日本機械輸出組合、2004年)
78. 岡田至康「無形資産を巡る移転価格課税上の諸問題」『グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方』(21世紀政策研究所、2012年)
79. 呉兆莘 著／三代川正一 訳『中国税制史』(中央経済社、1980年)
80. 橋本徹／山本栄一『日本型税制改革』(有斐閣、1978年)
81. 近藤義雄『中国企業所得税の実務詳解』(千倉書房、2012年)
82. 劉佐／須田徹監修／税理士法人トーマツ編『中国新企業所得税制の実務』(清文社、2008年)
83. 曹瑞林『現代中国税制の研究—中国の市場経済化と税制改革』(御茶の水書房、2004年)
84. あずさ監査法人中国室/KPMG『中国移転価格税制の実務』(中央経済社、2009年)。
85. 石部公男「中国経済の発展と移転価格税制への取り組み」(『聖学院大学論叢』第24巻第1号、2011年)
86. 宇都宮浩一「中国における移転価格税制と移転価格検査」(『立命館経営学』第46巻第5号、2008年)
87. 猪野茂「相互協議を伴う事前確認の状況について」(『国際税務』2011年3月号)。
88. プライスウォーターハウスクーパース中国パートナー スペンサー・チョン／ディレクター 黒川 兼／税理士法人プライスウォーターハウスクーパースパートナー 宮嶋 大輔「中国事前確認アニュアルレポート」(『国際税務』2011年2月号)。
89. NERA エコノミックコンサルティグ『移転価格の経済分析』(中央経済社、2008年)
90. 川田剛『租税法入門』(大蔵財務協会、2010年)
91. 金子宏『税法用語事典』(税務経理協会、2001年)
92. 高久隆太『知的財産をめぐる国際税法』(大蔵財務協会、2008年)

【中文書籍】

1. 劉天永『中国转让定价实务与案例』（法律出版社、2009年）
2. 周自吉『转让定价基础理论与实务操作』（中国财政经济出版社、2011年）
3. 贾绍华主编『中国纳税指南』（中国税务出版社、2010年第1版）
4. 王更生「全球经济——体化下中国转让定价与反避税调查」（中国税法論壇、2010年11月25日）
5. 湯貢亮『中国稅收發展報告』270頁（中国稅務出版社、2010年9月）
6. 施正文『稅法要論』（中国稅務出版社、2007年）
7. 劉佐『新中国稅制60年』（中国財政經濟出版社、2009年）
8. 张守文『財稅法學』（中国人民大学出版社、2011年）
9. 段葳、张国兴 主编『稅法』（华中科技大学出版社、2008年）
10. 刘剑文 主编『稅法學』（北京大学出版社、2010年）
11. 刘少军／翟继光『稅法學』（中国政法大学出版社、2008年）
12. 何杨『国际稅收的全球治理与中国实践』（经济科学出版社、2011年）
13. 叶姗『稅法之預約定價制度研究』（人民出版社、2009年）
14. 徐孟洲『財稅法律制度改革与完善』（法律出版社、2009年）
15. 刘天永 主编『中国转让定价与反避稅』（中国稅務出版社、2010年）
16. 苏晓鲁、姜跃生等『跨国企业与稅務机关转让定价指南』（中国稅務出版社、2006年）
17. 全国注册稅務師執業資格考試編寫組『稅務代理實務』（中国稅務出版社、2010年）
18. 里嘉图著 郭大力、王亚南译『經濟學及賦稅之原理』（上海三联书店、2008年）
19. 刘兵著『稅務執法程序的风险控制』（法律出版社、2009年）
20. 王静 编著『涉稅糾紛法律处理实务与案例分析』（企业管理出版社、2006年）
21. 胡怡建编著『中国稅制』（科学出版社、2009年）

【中文論文】

1. 李九领、张磊「我国转让定价避稅与反避稅问题研究综述」、『上海海关学院学报』（2012年1号）
2. 沈国祥「浅谈企业转让定价的被动应对与主动管理」、『财经界学术版』（2012年3月）
3. 危素玉「对我国預約定價安排的思考」、『合作经济与科技』（2012年17号）
4. 杨东广「对跨国公司偷逃稅行为的系统化监管与遏制」、『才智』（2012年23号）
5. 申云广「关于关联方交易中避稅问题的探讨」、『*China's Foreign Trade*』（2012年14号）
6. 王泽萍「企业集团稅務筹划基本思路」、『现代经济信』（2012年13号）
7. 郭聆沂「預約定價制度的中美比较」、『企业导报』（2012年12号）

8. 胡铭焱「我国外资企业逆向避税动因及对策研究」、《『价值工程』》(2012年18号)
9. 张浩/徐华/赖宸「企业经营中的国际纳税筹划」、《『交通企业管理』》(2012年6号)
10. 蓝晓燕「转让定价分析——基于典型案例研究」、《『知识经济』》(2012年11号)
11. 陆岭/罗玉洁「转让定价新规程对企业税务管理工作的启示」、《『上海国资』》(2012年5号)
12. 邹昱「关于关联企业间转让定价税务筹划的思考」、《『聚焦政协天地』》(2012年5号)
13. 曾嘉「转让定价的国际比较及对中国的启示」、《『经济研究导刊』》(2012年10号)
14. 王晓莉「我国关联交易转让定价问题研究」、《『会计师』》(2012年8号)
15. 汤玉梅「房地产关联企业转让定价涉税风险研究」、《『中国外资』》(2012年6号)
16. 赵琦/张悦「预约定价安排对税企双方的影响」、《『东方企业文化』》(2012年4号)
17. 武晓娜「新企业所得税法下的避税与反避税问题研究」、《『中国证券期货』》(2012年1号)
18. 任小军「企业税务筹划之误区及对策」、《『鸡西大学学报』》(2012年1号)
19. 苏国晶「论国际避税的危害及其防范」、《『中国-东盟博览』》(2012年1号)
20. 杨洋「我国营销性无形资产转让定价制度现状及完善构想」、《『经济视角下』》(2012年1号)
21. 柯忠义/李桂珍「技术应用信息不对称下专利权人的许可策略」、《『科技管理研究』》(2012年1号)
22. 康亚华「跨国公司转让定价风险规避探析」、《『会计之友』》(2012年1号)
23. 朱国宗「浅论国际避税及其防范」《『现代商业』》、(2011年36号)
24. 吴丹「我国跨国企业转移定价法律制度浅析」、《『法制与经济(中旬)』》(2011年12号)
25. 曾卓瑜「试论转让定价与反避税」、《『财会通讯』》(2011年35号)
26. 陈针/卢佑铭「透视转让定价的结构基础——跨国公司集团与在华子公司的组织关系分析」、《『上海海关学院学报』》(2011年4号)
27. 张磊「国际金融危机背景下全球转让定价管理的新趋势」、《『上海海关学院学报』》(2011年4号)
28. 徐宇颖「新税制下关联企业转让定价的税收筹划」、《『国际商务财会』》(2011年12号)
29. 吴雅亭「基于博弈视角的双边预约定价研究」、《『商业时代』》(2011年34号)
30. 钟淳/杨光「上市公司控制权转让定价机制浅析」、《『中国外资』》(2011年23号)
31. 华信「谈转让定价的税收管理」、《『注册税务师』》(2011年11号)
32. 彭晓蕾「预约定价制度在我国的困境与突破」、《『西部财会』》(2011年11号)
33. 邵慧「关于转让定价中选址节约的讨论」、《『东方企业文化』》(2011年20号)
34. 蔡昌「重拳出击 维护税权——“十二五”政府“反避税”方略(下)」、《『财会学习』》(2011年7号)
35. 许华珂「关联企业间转让定价避税问题的法律控制」、《『华中人文论丛』》(2011年1号)

36. 于潇潇「独立交易原则在中小企业关联交易中的应用」、《现代企业教育》(2011年7号)
37. 马建「几种值得注意的避税新方式及其应对」、《涉外税务》(2010年11号)
38. 李雪琴「美国转让定价税制的研究」、《特区经济》(2010年)
39. 郭勇平/杨贵松「转让定价税制的国际比较及对我国的借鉴意义」、《扬州大学税务学院学报》(2010年5号)
40. 姜凌/王君「跨国企业转让定价避税理论述评」、《经济研究导刊》(2010年30号)
41. 郭旗/刘嘉琦「加强同期资料管理 提高反避税水平」、《税收征纳》(2010年10号)
42. 龚晓晔「税收筹划与财务管理」、《价值工程》(2010年29号)
43. 麻改英「试析企业常用的避税方法和手段」、《中国总会计师》(2010年10)
44. 李忠华/张佳骝「跨国税源监控的基础、问题与对策」、《生产力研究》(2010年10号)
45. 霍军「2009年世界税收征收管理发展述评」、《涉外税务》(2010年10号)
46. 王茜「某外资独资企业所得税的税务策划建议」、《会计师》(2010年10号)
47. 宋靖「新企业所得税法下税务筹划途径分析」、《财会通讯》(2010年26号)
48. 那力/夏佩天/薛晓波「无形资产转让定价的国际税法调整:公平交易原则 VS 全球公式法」、《当代法学》(2010年5号)
49. 秦勇「无形资产转让定价的税法规制研究」、《经济经纬》(2010年5号)
50. 张军立、李霞「新《企业所得税法》的一般反避税条款再审视」、《河北法学》(2010年9号)
51. 夏仕平「企业所得税纳税筹划误区指正」、《财会月刊》(2010年25号)
52. 王骏「在香港上市的中国移动有限公司被认定为大陆居民企业」、《新会计》(2010年8号)
53. 刘飞「我国转让定价税制的现状分析及完善建议」、《财经政法资讯》(2010年4号)
54. 尹枚「广东省外商直接投资现存问题分析及对策研究」、《经济研究参考》(2010年40号)
55. 闫海/史志敏「单边预约定价的契约属性与制度建设」、《税务与经济》(2010年4号)
56. 郑志东「关于完善我国预约定价制的若干思考及建议」、《现代物业》(2010年7号)
57. 陈忠荣「浅谈跨国公司避税问题的治理——基于新企业所得税法背景」《上海商业》(2010年7号)
58. 刘霞「小议如何通过关联企业转让定价的方法实现合理避税」、《民营科技》(2010年6号)
59. 陈斌「“走出去”企业的税收风险管理」、《财会通讯》(2010年17号)
60. 吕晖「试析我国无形资产转让定价方法」、《商品与质量》(2010年6号)
61. 王亭林「我国转让定价的税务管理现状及对策研究」、《北方经济》(2010年12号)

62. 秦汝良「基于新企业所得税制的税率式筹划」、《『科技创业月刊』》（2010年6号）
63. 张春雨「经济全球化棋盘上的一场博弈——德国“功能转移条例”解读」、《『涉外税务』》（2010年6号）
64. 尹淑平「金融危机下企业“走出去”的税务风险防范」、《『广东技术师范学院学报』》（2010年5号）
65. 陈捷「明确转让定价调查重点优化转让定价调整流程」、《『涉外税务』》（2009年6期）