

博士學位論文

内容の要旨

および

審査の結果の要旨

第 19 号

平成 25 年度

亜細亜大学

は し が き

本号は昭和28年4月1日文部省令第9号「学位規則」第8条および「亜細亜大学学位規則」第13条による公表を目的として、平成26年3月15日に本学において博士の学位を授与した者の論文内容の要旨および論文審査の結果の要旨を収録したものである。

目 次

学位の種類	番号	氏名	論文題目	頁
博士(法 学)	乙第5号	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—	1

氏名	王家俊
学位の種類	博士(法学)
学位記番号	乙 第5号
学位授与の日付	平成26年3月15日
学位授与の要件	亜細亜大学学位規則第3条第4項・亜細亜大学大学院学則第15条第3項該当
学位論文題目	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—
論文審査委員	主査 樋口 直 教授 副査 土屋重義 教授 副査 加藤隆之 教授 副査 高木 薫 特任教授

論文内容の要旨

1. 論文内容の要旨

移転価格税制とは多国籍企業等が国外の関連者との取引を通じ所得を海外に移転してしまうことに対抗することを目的に制定された制度であるが、近年では、日本、アメリカ、さらにはヨーロッパの主要先進諸国だけでなく、中国をはじめとした所謂新興諸国においても同制度を導入するとともに、その本格的な運用の時期を迎えている。

本論文は、こうした移転価格税制についての日本及び中国の比較研究であり、その検討の範囲は、制度及び執行の現状、問題点さらには今後の課題にまで幅広く及んでいる。

以下には、本論文の第一章から第五章、さらには総括の内容の要旨を紹介する。

まず、第一章では、日本の移転価格税制について、その沿革、制度の概要についての検討がなされている。筆者によれば、日本における同制度の誕生は米国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。そして、同制度の成立後の変遷をたどることとなるが、制度改正の多くは、課税当局が具体的な適用事例から得られた執行上の経験を踏まえたもの(納税者にとっての延滞税の発生、課税当局にとっての除斥期間、第三者への質問調査権の問題等)であることを明らかにする。また、筆者はこの間において、移転価格課税をめぐる争われた三つの事件(タイバーツ貸付金事件・日本圧着端子製造事件・今治造船事件)をとりあげ、これらの事件における裁判所の判断が、法令上はきわめて曖昧な移転価格税制の適用範囲の具体的判断基準を示してくれているとして、日本において判例が公表されていることの意義を強調している。次に筆者は独立企業間価格の算定手法である、所謂基本三法(独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法)、さらには新たな算定方式である、取引単位営業利益法、利益分割法の各方法の具体的内容とその算定方法としてのメリット、デメリットについて検討を加えている。ここで筆者は独立企業間価格の算定が理論的にはともかく、実際には極めて難しい作業であり、

伝統的な取引基準法（所謂・基本三法）の優位性が最早成立しなくなりつつあるとし、2011年税制改正におけるベストメソッド方式（基本三法にこだわらず、個々の事案において、最も適切な方法を選定すれば良いとする方式。）の導入がその帰結であったとしている。さらに、筆者はこうした日本における移転価格税制の変遷には、この間の日本企業の海外進出のパターンの変化、すなわち輸出取引主体の進出が海外直接投資を通じた企業取引の内部化あるいは無形資産関連取引の重要性の増加へとシフトしたことにより、比較対象取引を見出すことが困難となったことが大きく寄与していることを指摘している。

第二章では、中華人民共和国成立後、現在に至るまでの中国税制の変遷を概観している。筆者としては、こうした流れの中で、特に、国税・地方税の徴税体制を整備した分税制の導入等が行われた1994年の税制改革と、内資、外資の企業に対する課税を統合し一本化した企業所得税制を制定した2007年の税制改革が、中国税制を他の先進国のレベルに引き上げていく意味で画期的なものであったとしている。ちなみに、移転価格税制についても、既に1990年代に発足してはいたものの、それが体系的に整備されたのは、2007年の税制改革における、「企業所得税法」、「企業所得税法实施条例」及び「特別納税調整便法」での関連規定の制定であり、現在の中国の移転価格税制を基本的な姿はこの改革により形成されたとしている。

次に筆者は、現在の中国の移転価格税制の具体的内容について、同税制の対象となる国外関連者の範囲、適用対象となる取引の種類、さらには独立企業間価格の算定手法という具合に明らかにしている。ここでは特に日本の制度との異同についての検討がなされており、法律レベルでは、国外関連者の範囲等には差異があるものの、対象取引や独立企業間価格の算定方法はほぼ共通しており、短期間ではあったが中国の制度は算定手法のメニュー等では日本並みのものに整備されているとしている。しかしながら、一方で筆者は、そもそも移転価格税制を個々の事例に適用していくためには、法律上の文言だけでは十分ではなく、個別事例に即したマニュアルを具備し公表することや、個別事例についての判例の積み重ねと公表が不可欠であるとし、現段階の中国ではそれらの整備がなされておらず、結果として課税当局に過大な裁量権を与えることとなっているとしている。また、中国の移転価格税制は日本と同じ、申告型を採用しており、まず納税者自らが独立企業間価格を算定する仕組みになっているが、上記のような状況では納税者が合理的な価格を算定していく手懸かりが極めて乏しく、納税者にとっての予測可能性を著しく欠くことになっているとしている。

第三章では、移転価格税制の執行の問題に目を転じ、日本における同制度の執行状況について検討を行っている。ここでは、筆者は執行体制及び執行方針の現状について触れるとともに、実際に行われた移転価格調査の変遷と現状についても言及している。即ち、移転価格調査の対象法人は当初は日本に進出してくる外資企業が中心であったものが、近年は海外に進出している日本企業にシフトしつつあるとされており、こうした日本企業を対象とした事案の最大の問題は無形資産が関連した取引であることを明らかにしている。

また、筆者は移転価格税制の執行のための手続き規定にも直目し、独立企業価格算定のための事前確認制度と二重課税排除のための相互協議制度の検討も行っている。これらの手続きは一般に長期化するのが通例であるため、延滞税等の計算で納税者に不利になることや、事前確認を申し出た者の提出資料が税務調査に流用される懸念がある等から両制度の定着のためには納税者の

保護措置が不可欠であるが、筆者によれば、そうした問題に対する日本の対応は、延滞税を免除する規定の新設や調査担当者と事前確認担当者間にファイアウォールを設ける運用等によって、かなりきめ細かな配慮がなされていると評価している。

第四章では、中国の移転価格税制の執行関連規定と税務行政の執行の現状についての検討がなされる。執行関連規定としては、事前確認、相互協議さらには納税者の文書作成義務、推定課税、罰則等の諸規定が取り上げられており、この章での検討を通じ、筆者は中国の制度は、納税者に対し処罰を課すという点がどうしても強く出てしまうところがあり、それが結果として、極端に重いペナルティが賦課されることや、国際的二重課税が救済されない事態のような、納税者にとって納得のいかない結果を生みだしているとしている。また、特に事前確認においては納税者の機密情報を課税当局に提示することとなるが、当局側の機密保持体制に懸念が残ることも問題だとしている。いずれの問題も中国がこと執行に関する限り、発展途上国の域を出ていないことを示すものであって、筆者としては、課税当局による恣意的行政に歯止めをかけるともに、納税者の事情にも配慮した措置を中国の移転価格税制にも導入することの必要性を強調する。

第五章では、移転価格税制につき日中両国がかかえる共通の課題として無形資産関連取引に係わる問題を取り上げている。この問題については制度の先行者である日本においても未だ模索中の問題であるが、今後日本と中国の間の取引において最も大きな問題に発展する可能性があることから、筆者としても特に章を設け検討したものである。ただ、無形資産をめぐる移転価格の問題は極めて多くの論点が存在するため、本論文は同税制の対象となる無形資産の範囲がどこまで包含されるのかという問題とその法的な所有者と経済的に貢献あるいは支配している者のいずれに移転価格税制上の無形資産を帰属させるべきかという問題に焦点を当てて検討を行っている。そして、この問題については、日中両国よりさらに先行するアメリカの制度を参考にすることで、そのあるべき課税の姿を模索しており、特に無形資産の帰属については、アメリカの「法的所有権を優先しつつも、一定の場合には、現実的な支配権に基づく経済的所有の存在。」を認める取扱いが妥当な解決策であるとしている。なお、中国をはじめとする新興国が強く主張するマーケットプレミアムについて、筆者は外部の経済情勢であるとして否定的な立場をとっている。

最後に本論文の総括においては、第五章までに論じられてきた個々の問題とは別個に、中国の移転価格税制全般にわたる共通課題について言及している。即ち、移転価格税制自体の課題としては、同制度が課税当局と納税者の間での共通認識の醸成が不可欠であることから、立法過程における納税者側の専門家の関与、さらには納税者の権利の尊重という側面での国際標準（OECD移転価格ガイドライン）への準拠の必要性が、また、同制度を取り巻く中国の法制度あるいは行政運用一般の課題としては、行政法規ではなく立法機関による租税法の立法化の推進、税務職員に対する研修の充実、在野の専門家である税理士制度の育成強化等の必要性が強調されている。

そして、中国においても憲法上、租税法律主義の文言が明記されることの必要性を指摘して本論文を締めくくっている。

2. 審査結果の要旨

本論文は日本と中国の移転価格制度について、網羅的、体系的に検討、整理し、両国制度の差異を明らかにすることと、両国が抱える共通課題につきその解決策のあるべき姿を考究したもの

である。

本論文を貫く基本的な問題意識は、この制度の定着にまでより長い時間をかけている日本の経験を、中国の制度さらには執行の現状にどのようにして活用していくかということである。特に筆者は、現在の中国の制度が法令を見る限りにおいては先進国のレベルに達したものと評価する一方で、中国では制度の導入が急であったが故に、細部にまで行き届いた配慮がなされておらず、それが納税者にとっての予測可能性と法的安定性を阻害していることと、そもそも移転価格税制は課税標準となるべき金額を一義的に確定することが難しく、制度自体に不確定性が内在しているにもかかわらず、税額確定のプロセスにおいて課税当局による一方的な判断が許容されていることを問題視している。従って、中国において移転価格税制が合理的な制度として課税当局及び納税者の双方に受容されるためには、個別の事例のレベルで納税者が適正な独立企業間価格を算定できるような詳細な手引きの作成や、更正の期間制限、ペナルティ、さらには納税者の権利救済等の手続き規定において納税者の権利を担保できる仕組みの確立がなされるべきであることを強調している。このように中国の移転価格税制が制度、執行の両面で納税者サイドからも理解と信頼を得られるためには何をなすべきかという明確な問題意識に裏付けられた分析、検討、提言は極めて説得力があると言って良いであろう。

さらには、中国の移転価格税制についての邦語文献は法規あるいは通達を翻訳したもの、あるいはその要約版が大宗を占めており、筆者が論文の中で紹介している広東省地方税務局による移転価格調査事例等は、中国における移転価格税制の運用実態を明らかにしてくれるという意味で資料的価値は極めて高く、中国の移転価格制度に関心を有する研究者、実務家にとって資するところは大きいものと言って良いであろう。

また、2011年10月に開催された税務会計研究学会第23回大会において、筆者は「中国の事前確認制度に関する考察」というテーマで、本論文の第四章第三節で論及している部分について報告を行っており、その内容について、とりわけ中国の事前確認制度が抱える問題点（資料提出を行う際の課税当局の保秘体制に対する納税者の懸念等。）は、多くの研究者の関心を呼んでいた。

ただ、本論文は日本と中国の移転価格税制の比較論というアプローチを採用したため、その内容は制度及び執行の両面にわたる網羅的な検討とならざるを得ず、それ故に個々の論点についてはもう少し掘下げた検討があっても良かったのではないと思われる部分が散見される。特に筆者が今後の日中間の最大の課題であるとする無形資産関連の問題については、現在OECD租税委員会で移転価格ガイドライン第6章「無形資産に対する特別の配慮」の部分の全面改訂の作業を進めており、そのディスカッションドラフト等も公表されている。こうした動きに対する検討さらには評価があれば、論文の説得力をより高めることになったであろう。

このように、各章においては、筆者がさらに検討すべき課題は残されてはいるものの、そのことが、明確な問題意識のもとで、日本及び中国の移転価格課税制度を詳細に検討した本論文の価値を減ずるものではなく、今後より研鑽を積むことで克服できる課題であると考えられる。

なお、論文の内容に関し、筆者に対し行われた口頭試問においても、質問に対する的確な回答を行っており、本テーマについての豊富な学識を確認することが出来ている。

以上を総合すると、審査委員会は本論文は博士論文として十分なレベルに達していると判断し、法学研究科委員会は、博士（法学）の学位を授与するに相応しいと判定した。

筆者においては、本論文完成後、移転価格税制を始めとした国際課税問題を専門的に取り扱っている税理士法人において、実際の移転価格課税事案を担当する等、実務経験も重ねており、中国への帰国後は、理論と実務の両面に通暁した研究者として一層の活躍が期待できることを確信している。