

研究

中国における移転価格税制と移転価格検査

宇都宮 浩 一

目 次

| |
|----------------------|
| はじめに |
| 第1章 中国の移転価格税制 |
| 第1節 移転価格税制の整備 |
| 第2節 移転価格税制の概要とその特徴 |
| 第3節 移転価格税制の執行 |
| 第2章 対中進出事業者の移転価格検査事例 |
| 第1節 検査事例1：ML 有限会社 |
| 第2節 検査事例2：上海SB 有限会社 |
| 第3章 移転価格検査の問題点 |
| 第1節 中国における移転価格検査の特徴 |
| 第2節 移転価格検査の問題点 |
| おわりに |

はじめに

中国経済の急速な成長が注目されて久しいが、この間の成長については、以下のようにまとめられる。すなわち、中国の国内消費財市場の未発展という状況から出発し、農業や国有企業・財政などの請負制を中心とする国内政策によって所得向上が図られるとともに、多国籍企業の直接投資を中心とした外資導入政策による雇用創出・外貨獲得・技術移転などを通じて達成されている。しかしながら、急速な経済成長と所得・消費水準の向上にともなって、環境問題・格差問題が目立つようになってきた。このため、2007年の全国人民代表大会では、「和諧社会」への移行が強調され、成長促進から軌道修正し、所得格差の是正とセーフティ・ネットの整備が重要課題として取り上げられるようになった。

多国籍企業による対中投資の増加は、先進諸国間で問題となっている移転価格問題を引き起こす。無論、多国籍企業側からすれば、対中投資には低賃金労働による原価削減目的や中国市場への浸透目的など、様々な目的が存在している。しかし、投資や生産活動などのオペレーションに付随してくる租税について、これをできるだけ軽減・回避することで利益を確保することは企業として当然の行動であり、「法」に即した節税行為は、進出目的に関わらず多国籍企業がとるべき戦略として当然のことといえる。しかし、中国におけるこの「法」は、政府によって追加されたり変更が加えられることが多く、多国籍企業にとって経営上のリスクとなっている。日本の多国籍企業にとっても、中国への進出が増加している現状では、とくに意識しなけ

ればならない要素となっている。

本稿では、対中投資を行う上で大きなリスクとなっている移転価格税制の執行面に注目し、最初に移転価格税制の概要を示す。次に、移転価格税制を適用するかどうかの判断基準となる税務検査について、日系企業が関係すると見られる検査事例を二つ示し、移転価格検査がどのように進められているのかを明らかにする。また、検査の特徴及び問題点について検討を加えたい。

第 1 章 中国の移転価格税制

第 1 節 移転価格税制の整備

移転価格とは、ある課税管轄権が及ぶ地域に存在する事業者が、他の課税管轄権に存在する関連事業者と取引する際に、市場価格（独立事業者間価格）とは異なる価格を設定することである。これを利用すれば、高税率国での利益を圧縮して課税を逃れ、低税率国や課税のない国へ利益を移転することが可能となる。各国の税務当局は、移転価格の利用について、支配する課税管轄権からの不当な利益流出であるという認識を持っており、当該取引について市場価格で取引されたものとして計算しなおし、更正処分を課している。これを移転価格対策税制、単に移転価格税制という。多国籍企業による海外直接投資の活発化を契機に、米国を中心とした先進資本主義国に導入され、また OECD によるモデル条約の制定によって、途上国や移行国においても導入が進められている。

中国における移転価格税制の整備は、1980 年代後半ごろからその必要性が認識されるようになった。これは、1978 年の改革開放政策への転換以降、外国資本が大量に流入しているにもかかわらず、これらの事業者には赤字企業が多いという矛盾した状況が恒常的に発生するようになったためである。売上や従業員数などの経営規模を示す指標が拡大しているにも関わらず、タックス・ホリデー期間を過ぎると急に利益が減少したり赤字化したりするなど、不自然な企業会計が横行していた¹⁾。優遇政策によって実効税率が先進資本主義国に比して非常に低水準であったにもかかわらず、である。このため、1991 年施行の外商投資企業・外国企業所得税法第 13 条および外商投資企業・外国企業所得税法実施細則第 52-58 条において、移転価格への対応策が導入された。

中国の移転価格税制の整備過程は、試験、立法、実施、改善の四つの段階に分けることができる。第一段階は、1991 年の外商投資企業および外国企業所得税法の施行までであり、各地の移転価格税制の試験段階であった。第二段階は、1993 年の中華人民共和国企業所得税暫定

1) 外商投資企業・外国企業所得税法第 8 条では、利益を獲得してから二年間は免税、三年間は税額を半減する「二免三半」という優遇政策が規定されており、これを利用した課税逃れが横行している。その方法は、設立当初から利益を計上しないよう利益操作を行い、免税・半減期間で利益をできるだけ獲得し、期間終了後は利益計上を極力減らすことである。このような不自然な利益操作は税務当局の目に留まりやすく、後述する税務調査の対象となりやすい。

条例実施規則の施行までであり、この期間は全国人民代表大会、国务院および国家税務総局など政府機関における立法・整備段階であった。2004年の国税発〔2004〕143号文書までは実施段階、2004年以降は改善段階である。また、国税発〔2004〕118号文書では、事前確認制度（APA）が採用され、現在に至っている。

なお、中国の移転価格税制は、外商投資企業・外国企業所得税法、税収徴収管理法などの法律、企業所得税暫行条例等の暫行条例およびそれらの実施細則などの法制度に加えて、主に国家税務総局が公布する各種規程、通知などによって、その法体系が形成されている²⁾。

表 1-1 移転価格税制の整備過程

| 年 | 法 律 |
|------|--|
| 1991 | <ul style="list-style-type: none"> ・「中華人民共和国外商投資企業および外国企業所得税法」第 13 条：独立企業間原則と税務機関による合理的調整権限の付与 ・「中華人民共和国外商投資企業および外国企業所得税法実施規則」第 52-58 条：関連事業者社間取引の定義など |
| 1992 | <ul style="list-style-type: none"> ・「中華人民共和国税収徴収管理法」第 24 条：国内企業を対象に含める ・「中華人民共和国税収徴収管理法実施規則」第 36-41 条：対象企業範囲の定義など |
| 1993 | <ul style="list-style-type: none"> ・「中華人民共和国企業所得税暫行条例」第 10 条：国内企業を対象に含める ・「中華人民共和国企業所得税暫定条例実施規則」第 51 条：対象範囲を定義など |
| 1998 | <ul style="list-style-type: none"> ・「関連事業者間の業務関係に関する税務管理規程（試行）」（国税発〔1998〕59号文書）移転価格対策の詳細部分を規程 |
| 2001 | <ul style="list-style-type: none"> ・「中華人民共和国税収徴収管理法」第 36 条：税目のアップデート |
| 2002 | <ul style="list-style-type: none"> ・「中華人民共和国税収徴収管理法実施規則」第 51-56 条：関連事業者の定義など |
| 2004 | <ul style="list-style-type: none"> ・「関連事業者間の業務関係に関する税務管理規程」（国税発〔2004〕143号文書）移転価格調整の中央集権化、罰則強化など ・「関連事業者間の業務関係の予約価格に関する実施規則」（国税発〔2004〕118号文書）事前確認制度（APA）の導入 |

出所）中国各種法規より作成

第 2 節 移転価格税制の概要とその特徴

中国の移転価格税制は、各種税法によって規定されている部分と、税収徴収管理法や各種規定・通達で補強されている部分とがあり、これらを複合的に見ていく必要がある。例えば、増値税法関連では、増値税暫行条例第 7 条で課税所得の更正について、同第 8 条で納税地について、同実施細則第 16 条で利益の計算方法が定められている³⁾。また、外資関連では、外商投資企業・外国企業所得税法第 13 条で独立企業間原則と税額調整について定められている。これらに加えて、税収徴収管理法第 36 条の関連事業者間取引原則、同法実施細則第 54 条の税額調整とその方法などが複合的に適用され、移転価格税制が執行されている。各税目に共通

2) 税法は”Law”，暫行条例は”Provisional Regulations”と一般的に英訳される。税法が全国人民代表大会を通過したものであるのに対し、暫行条例は中央政府が暫定的に決めたものであり、全国人民代表大会で未審議だが暫定的に必要なものという位置づけである。劉佐（2004）34-37 ページ参照。

3) 増値税の移転価格問題については、宇都宮（2006）を参照されたい。

して適用される税収徴収管理法では、以下のような規定がなされている。

- ①税収徴収管理法第 36 条では、関連事業者間取引は独立事業者間の取引とみなされ、これに反して所得などを減少させた場合は、税務機関に調整を実施する権限を与えている。
- ②同第 51 条、および関連事業者間取引の税務管理規定の修正通知 (国税発 [2004] 143 号、以後 2004 年 143 号通知) 第 4 条では関連事業者の範囲認定について、国の内外を問わず、(1) 25%以上の資本関係、(2) 50%以上の借入関係および 10%以上の債務保証関係、(3) 役員 の 2 分の 1 以上および常勤取締役 1 人以上の派遣関係、(4) 知的財産の依存関係、(5) 仕入・販売等の流通ルートの支配関係、(6) その他実質的な支配関係、のいずれかが認められる場合と規定されている。
- ③同第 52 ~ 55 条、および 2004 年 143 号通知第 8 ~ 10 条では独立事業者間原則とその価格算定方法について、独立価格比準法・再販売価格法・原価加算法の基本三法の優先とその他方法の採用が可能であることが規定されている。
- ④同第 56 条、および 2004 年 143 号通知第 37 条では調整期間の遡及年限について、原則 3 年、最大 10 年と定められている。

中国における移転価格税制は、OECD モデル租税条約や米国・日本などの移転価格税制との類似点も多いが、異なる特徴をいくつか有している。第一に、移転価格税制の対象税目が企業所得税にとどまらず、間接税である増値税や営業税なども対象となる点である。更正処分の結果、増値税の更正金額が所得税のそれよりも大きくなる事例も見られる。第二に、貿易だけでなく、国内取引も移転価格税制の対象となる点である。国内取引の移転価格税制は、国内の税率に差はないが、優遇措置の認定や付加費用に関連しており、また地方政府間の課税管轄権の問題も孕んでいるため重要な点である。第三に、更正処分に異議がある場合は不服申し立て・裁判を起こすことや、税務当局間の相互協議や対応的調整などの二重課税回避措置を申請できるが、現実には、中国政府および税務当局との関係を重視するため裁判に発展するケースは少なく、また相互協議が設けられても対応的調整が行われることが少ないことから⁴⁾、更正処分をそのまま受け入れるケースが多いと考えられる。

第 3 節 移転価格税制の執行

1. 税務検査と税務調査

中国の税務当局が実施する調査として、「税務検査」⁵⁾と「税務調査」⁶⁾とがある。「税務検査」

4) 日中間相互協議による対応的調整は、2007 年に初めて合意された。日本経済新聞 2007 年 5 月 2 日朝刊 1 ページ、税務研究会編『国際税務』2007 年 5 月号 8 ページ参照。

5) 「税務検査」「税務調査」と表記する。国税発 (2004) 126 号「税収執行検査規則の通知 (国家税务总局关于印发《税收执法检查规则》的通知)」に詳細が規定されている。劉佐 (2007) 385 ページ参照。

6) 「税務稽查」と表記する。劉佐 (2007) 388 ページ参照。

と「税務調査」は、ともに法律・各種規定で定められた選定方針に従って対象を選定し、該当する事業者の税務申告書および財務諸表などを調べ、その正確性を検証するものであるが、「税務検査」は訂正申告を促すものであるのに対し、「税務調査」は一般大衆からの告発⁷⁾を受けたり、税務当局が違法性の高い案件を選定⁸⁾してから調査を開始する点、および罰金や刑法の適用など処罰を課すことが前提となっている点が異なっている⁹⁾。

2. 移転価格検査とその重点

移転価格検査は、中国に登録している事業者で、租税回避目的の有無に関わらず、関連事業者間取引が存在し、その税額が減少していると税務当局が判断した場合に開始される。検査対象は、関連事業者間取引に関する業務管理規定¹⁰⁾第12条で以下のように規定されている。

- ①生産・経営管理の決定権について、関連事業者のコントロールを受ける事業者
- ②関連事業者との取引額が大きな事業者
- ③長期間（連続2年以上）にわたって赤字の事業者
- ④長期間小額の利益や損失を出しているにもかかわらず経営規模を拡大している事業者
- ⑤利益変動の激しい事業者（隔年で利益や損失を出したり、通常の利益水準に反する事業者）
- ⑥タックス・ヘイブンの関連事業者と取引の有る事業者
- ⑦同業他社に比べて利益水準の低い事業者（同地区同業者の利益水準と比べて）
- ⑧企業集団内部と比べて、利潤率の低い事業者（関連事業者に比べて利潤率の低い事業者）
- ⑨名目的に項目を立てて関連事業者に不合理な費用を支払う事業者
- ⑩法定減免税期間やその満期を利用して利潤率を低下させることで租税回避する事業者およびその疑いがある事業者

上記の選定対象事業者について、納税申告書類の検査を行いその違法性を検証する。疑義が生じた場合は、追加の書類提出を命じたり、現地検査を行ってデータの収集と分析を行う。その結果、利益が他方へ移転したことが認められれば、税務当局は適正な取引価格を算定して、追徴税額を再計算する。これを土台に、税務当局は事業者と調整を行う。事業者が受け入れ

7) 国家税務総局は脱税告発を奨励する法律を2007年2月に制定している。中国情報局

(http://news.searchina.ne.jp/dispcgi?y=2007&d=0209&f=business_0209_012.shtml) 参照。

8) 劉佐（2007）389ページには、選定方法が以下のように規定されているという指摘がある。

①脱税、租税・追徴回避、輸出還付の詐取、徴税への抵抗や、納税人・納税代理人による違法な銀行口座・發票・証明あるいは嘘等によって税収流出を招いたとき。

②上述の違法行為が認められなくても、追徴税額が5,000・20,000元（年、地方によって異なる）を上回ったとき。

③發票の私造、偽造、闇取引、違法発行、虚偽発行、違法携帯、郵送、運搬、空白の發票や、發票監督管理章・發票偽造防止専用品の偽造、私造が認められた時。

④税務機関が調査の必要性を認めたその他状況があったとき。

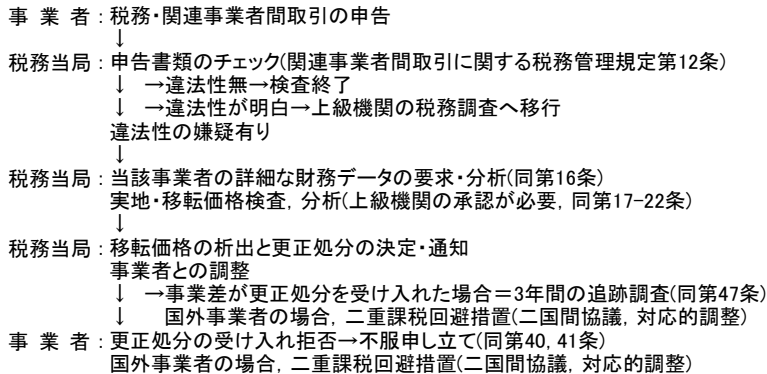
9) 「税務検査」と「税務稽查」は、本来意味の異なる概念であるが、日本語に翻訳すると明確に分類されなくなることが多い。また、英語では「税務検査」が「inspection」、「税務稽查」が「audit」に当たる。

10) 「关联企业间业务往来税务管理规程」と表記する。

ば更正処分が決定となり、反対に税務当局が事業者の意見を認めれば更正処分は課されない。調整が不調な場合は不服申し立て手続きに移って訴訟となる。事業者が外国企業である場合は、税務当局間で二重課税回避のための相互協議を申請したり、対応的調整を依頼することになる。

移転価格検査の具体的な手順は、(図 1-1) のように実施される。なお、事業者の移転価格の利用が意図的な場合は「税務調査」に移行し、罰則や刑法による処罰も視野に入れた、他部門や当該地域以外の税務当局も参加する合同調査に発展する場合もある。

図 1-1 移転価格検査の順序



出所) 伏見 (2005)、各種法律より筆者作成

第 2 章 対中進出事業者の移転価格事前検査事例¹¹⁾

本章では、中国における移転価格税制の事前検査について、各地の国家税務局系統の出先機関が行った税務検査の「事例」を基に、検査手順と移転価格調査への移行について述べる。中国の移転価格調査は「国家税務総局国際税務司」が主体となって行われるが、その前段階として各地の税務検査があり、その過程で処罰をともなった移転価格調査に移行する場合がある。ここでは、主として税務当局側の視点から日系企業が関連するとみられる事例である ML 有限会社と上海 SB 有限会社のケースを取り上げ、事前検査の展開過程を中心に述べる。

第 1 節 検査事例 1 : ML 有限会社¹²⁾

(1) 会社の基本状況

11) 中国の移転価格調査の実態は明らかとなっておらず、伝聞や個人的情報などに依存し、その正確性に問題のあるものが多かった。無論、中国国内で移転価格に関する裁判が生じれば、実態が明らかとなる可能性もあるが、現実には、納税者は税務当局との争議を避ける傾向が強く、裁判に至るケースが非常に少ない。本稿の事例には、中国国家税務総局のシンクタンク、税収科学研究所が定期刊行している『税収研究資料』をベースに用いており、資料の正確性を向上させている。

12) 国家税務総局税収科学研究所編 (2005) 第 1 期 35-42 ページ参照。

ML 有限会社は大連 M 有限会社と日本 L 株式会社が共同で出資した日中合資企業であり、1992 年に設立され、登録資本金は 200 万ドル、その内中国側 75%、日本側 25%である。1993 年に操業開始し、1995 年から利益を獲得している。

当該企業は主にパソコン関連製品の販売および有線テレビの保守設置作業などの業務を行っており、製品は全て中国国内に販売している。当該企業は「高新技術企業」に認定されており、外商投資企業・外国企業所得税の優遇税率 15%が適用されている。

(2) 企業会計制度および内部統制の分析と評価

①生産経営モデルとその特徴

当該企業は「定産形式」という、予め生産量が決定された生産活動を行っており、製品技術は日本 L 株式会社に、販売は大連 M 有限会社に依存している。当該企業の主要な組織構成は、製造過程における技術サポートとその管理を担当する製造技術部、原材料仕入・販売業務を担当する営業部、人員および日常業務管理を担当する人事総務部、財務活動を担当する財務部などである。

当該企業の原材料は主として輸入に依存しており、包装資材などのごく一部は中国でも調達している。輸入原材料の大部分は日本 L 株式会社からであり、一部は香港からも輸入している。当該企業が原材料を輸入に依存する理由について、当該企業は製品の品質保証のためとしている。当該企業の製品は業界において一定の影響力を持ち、ある程度の市場シェアを獲得している。

以上のように、製品技術・原材料は主として日本 L 株式会社が担っており、組織運営と営業は主として大連 M 会社に依存している状況であった。

②財務・会計と価格決定

当該企業の会計は発生主義原則¹³⁾が採用されており、1997 年 9 月に北京科情有限会社製の「打天下」という財務ソフトウェア・システムの使用を開始した。これ以前は手書き記帳方式による会計計算であったが、現在はシステムと PC 手入力による会計計算を並存させている。当該企業は販売方式（直接販売、掛売り、割賦）の分類を行っておらず、売上高の分類は領収書によってなされていた。

③内部統制分析

当該企業は「定産方式」生産を行っており、財務では発生主義原則および財務ソフトウェア・システムを採用するなど評価できる点もあるが、多くの脱漏やルールに則らない以下の状況が存在していた。

- ・非関連事業者間の取引や契約では、口頭での協議や契約書に署名しない場合がほとんど

13) 「权责发生制原則」と表記する。

であった。これにより、仕入・販売業務に対する検査を行うことが困難となった。

- ・伝票については、財務部門が発行しており、売上金額なども明記されているが、当該企業が販売時に前受け、現金払い、掛売り、割賦など多様な支払い方法を採用していたり、伝票の発行した時期を売上計上の時期としたり、また、当該企業の製品の多くは最終消費者に直接販売可能なため、現金で収納しなかったり、伝票が不要な品質保証・補修サービスによる販売品代替のケースがみられた。これらのケースを悪用すれば、売上の確定時期を意図的にずらしたり、売上状況を隠匿することが可能である。当該企業の伝票の使用状況を見ると、脱漏しやすい普通伝票の使用が多く、その管理も不完全であるため、租税回避や脱税を目的に脱漏することが可能な状況にあった。
- ・当該企業の業務について、インターネット製品の販売や有線テレビ設置作業などの業務は、労働行為に物品販売が結合しており、税負担の少ない混合販売行為にしやすい状況にあった¹⁴⁾。

④内部統制管理に対する分析評価

当該企業の財務会計原則とその方法について、内部管理への確認と検査により、当該企業の財務会計および内部統制に以下の特徴が認められた。

- ・各種業務に関する資料や経営成果の累積から財務データが形成されているが、不完全でありルールにも則らないものが存在していることから、財務データに不整合や歪みが生じやすい。
- ・財務会計・内部統制に関する監督管理能力が劣っている。財務ソフトウェア・システムを採用しているが、財務会計・内部管理に対する監督管理能力が欠如しているため問題が生じやすく、とくに手書き記帳については、売上や原価の意図的な調整など、ルールに則らない方法が見られた。
- ・製品は最終消費者に直接販売されるため、普通伝票の使用が可能であるが、これによって売上の適時性および整合性を検証することが難しくなる。
- ・原材料仕入を輸入に頼っており、かつ大部分は関連事業者間取引であるため、移転価格問題が起きやすく、不正な結果を生じている可能性がある。

(3) 財務状況分析

当該企業の年次財務データと会計報告書について構造・傾向分析を行った結果、各年の詳細な経営状況は(表2-1)に示すとおりであった。

①傾向分析

(表2-1)をみると費用項目の変動が激しいことがわかる。中でも2001年の変動幅が大きいが、売上および販売原価の変動幅は基本的に一致していることが判明した。粗利益は収入の

14) 物品販売にかかる増値税なら17%の税率であるが、サービス販売にかかる営業税なら税率が5%になることから、混合販売行為にどの税目を適用するか問題となっている。

変動と同じ傾向を示しており、粗利益率も売上高・原価変動の影響を受けているが、大きな変動を示していない。しかし、管理費用を見ると、金額・前年比・対売上高比率は増加しており、2002年に最大となっている。販売費用は、2001年に金額・前年比・対売上高比率が全てピークとなり、翌年は0となった。これは、当該企業の費用計算方法に変化が起きたことを示している。総じていえば、2001年に売上高が減少しているにもかかわらず、同年の販売・管理費用については対売上高比率が最大となっている。営業利益と営業利益率は、売上高の変動と同調しており、2001年には赤字に転落した。

当該企業の粗利率が9%前後であることから、販売原価あるいは売上高には疑問点が存在しており、同水準の粗利率であっても純利益率の変動が確認できるという点は、販売・管理費用が純利益に大きな影響を及ぼす要因となっているといえる。

表 2-1 経営状況総表

(単位：万元、%)

| 項 目 | 2000 | | 2001 | | 2002 | |
|-------------------------|---------|---------|-----------|---------|-----------|--|
| | 金 額 | 金 額 | 前年比 | 金 額 | 前年比 | |
| A 売上高 | 4,773.2 | 3,036.2 | -36.39% | 4,242.6 | 39.73% | |
| B 販売原価 | 4,340.7 | 2,761.5 | -36.38% | 3,845.1 | 39.24% | |
| C 粗利益 (A - B) | 432.5 | 274.7 | -36.49% | 397.5 | 44.70% | |
| D 主業務による粗利益 | 432.5 | 274.7 | -36.49% | 397.5 | 44.70% | |
| 主業務の粗利率 (D / A) | 9.06% | 9.05% | -0.25% | 9.37% | 3.56% | |
| E 販売費用 | 15.0 | 129.6 | 764.00% | 0 | -100.00% | |
| 販売費用の対売上高比 (E / A) | 0.31% | 4.27% | 1,277.42% | 0.00% | -100.00% | |
| F 管理費用 | 319.2 | 368.3 | 15.38% | 523.9 | 42.25% | |
| 管理費用の対売上高比率 (F / A) | 6.69% | 12.13% | 81.32% | 12.35% | 8.14% | |
| G 財務費用 | 21.7 | 15.9 | -26.73% | 18.7 | 17.61% | |
| H 主業務利益 (D - E - F - G) | 76.6 | -239.1 | -412.14% | -145.1 | -39.31% | |
| I その他業務利益 | 3.7 | 68.8 | 1,759.46% | -8.1 | -1,11.77% | |
| J 営業利益 (H + I) | 80.3 | -170.3 | -312.08% | -153.2 | -10.04% | |
| K 営業外収支 | 0 | 0 | - | 0.1 | - | |
| L 前年度損益調整 | 0 | -3.4 | - | 0 | - | |
| M 総利益 (J + K + L) | 80.3 | -173.7 | -316.31% | -153.1 | -11.86% | |
| 総利益率 (M / A) | 1.68% | -5.72% | -440.48% | -3.61% | -36.92% | |
| N 所得税 | 12.0 | 0 | - | 0 | - | |
| O 純利益 (M - N) | 68.3 | -173.7 | -354.32% | -153.1 | -11.86% | |
| 純利益率 (O / A) | 1.43% | -5.72% | -499.81% | -3.61% | -36.92% | |

(4) 構造分析

次に、各項目の内訳を詳細に見ていく。(表 2-2)は各項目の対売上高比率、(表 2-3)は製造原価、(表 2-4)は管理費用、(表 2-5)は販売費用の詳細である。(表 2-2)から、販売原価の対売上高比率は常に90%以上であり、最低でも2002年の90.63%であった。2000年を例にすると、販売原価の対売上高比率は90.94%、管理費用6.69%、販売費用0.31%、財務費用0.45%、

表 2-2 対売上高比率

(単位: 万元, %)

| 項 目 | 2000 年 | | 2001 年 | | 2002 年 | |
|-------------------------|---------|------------|---------|------------|---------|------------|
| | 金 額 | 対売上高 比率 | 金 額 | 対売上高 比率 | 金 額 | 対売上高 比率 |
| A 売上高 | 4,773.2 | 100.00 | 3,036.2 | 100.00 | 4,242.6 | 100.00 |
| B 販売原価 | 4,340.7 | 90.94 | 2,761.5 | 90.95 | 3,845.1 | 90.63 |
| C 粗利益 (A - B) | 432.5 | 9.06 | 274.7 | 9.05 | 397.5 | 9.37 |
| D 主業務による粗利益 | 432.5 | 9.06 | 274.7 | 9.05 | 397.5 | 9.37 |
| E 販売費用 | 15.0 | 0.31 | 129.6 | 4.27 | 0 | - |
| F 管理費用 | 319.2 | 6.69 | 368.3 | 12.13 | 523.9 | 12.35 |
| G 財務費用 | 21.7 | 0.45 | 15.9 | 0.52 | 18.7 | 0.44 |
| H 主業務利益 (D - E - F - G) | 76.6 | 1.60 | -239.1 | -7.87 | -45.1 | -3.42 |
| I その他業務利益 | 3.7 | 0.08 | 68.8 | 2.27 | -8.1 | -0.19 |
| J 営業利益 (J + K) | 80.3 | 1.68 | -170.3 | -5.61 | -153.2 | -3.61 |
| K 営業外収入 | 0 | - | 0 | - | 0.1 | 0.00 |
| L 前年度損益調整 | 0 | - | -3.4 | -0.11 | 0 | - |
| M 総利益 (J + K + L) | 80.3 | 1.68 | -170.3 | -5.61 | -153.2 | -3.61 |
| N 所得税 | 12.0 | 0.25 | 0 | - | 0 | - |
| O 純利益 (M - N) | 68.3 | 1.43 | -173.7 | -5.72 | -153.1 | -3.61 |

表 2-3 製造原価・販売原価

(単位: 万元, %)

| 項 目 | 2000 | 2001 | 2002 |
|------------------------------------|---------|---------|---------|
| A 製造原価 | 4,344.1 | 2,759.5 | 3,846.1 |
| B 直接材料 | 4,068.3 | 2,576.4 | 3,591.7 |
| 直接材料が原価に占める比率 | 93.65% | 93.36% | 93.39% |
| (内) 輸入材料 | 3,795.4 | 2,432.7 | 3,420.1 |
| 輸入材料が直接原材料に占める比率 | 93.29% | 94.42% | 95.22% |
| C 人件費 | 83.6 | 49.1 | 75.3 |
| 人件費が原価に占める比率 | 1.92% | 1.78% | 1.96% |
| D 製造費用 | 192.2 | 134.0 | 179.1 |
| 製造費用が生産原価に占める比率 | 4.42% | 4.86% | 4.66% |
| E 小計 (B + C + D) | 4,344.1 | 2,759.5 | 3,846.1 |
| F 仕掛品の期首在庫残高 | 6.7 | 5.2 | 7.2 |
| G 仕掛品の期末在庫残高 | 5.2 | 7.2 | 5.8 |
| H その他増減数 | - | - | - |
| I 製品生産原価 (E + F - G + H) | 4,345.6 | 2,757.5 | 3,847.5 |
| J 完成品の期首在庫残高 | 17.5 | 20.9 | 16.9 |
| K 割賦販売商品の期首残高 | - | - | - |
| L その他増減数 | - | - | - |
| M 完成品の期末在庫残高 | 20.9 | 16.9 | 19.3 |
| N 割賦販売商品の期末残高 | - | - | - |
| O 輸出製品還付税額 | - | - | - |
| P 販売原価 (I + J + K + L - M - N + O) | 4,340.7 | 2,761.5 | 3,845.1 |

表 2-4 管理費用

(単位：万元，%)

| 項 目 | 2000 | | 2001 | | 2002 | |
|-------|-------|--------|-------|--------|-------|--------|
| | 金 額 | 構成比 | 金 額 | 構成比 | 金 額 | 構成比 |
| 人件費 | 43.8 | 13.72 | 46.3 | 12.57 | 49.2 | 9.39 |
| 事務費 | 17.4 | 5.45 | 15.8 | 4.29 | 18.3 | 3.49 |
| 車両使用費 | 4.5 | 1.41 | 5.1 | 1.38 | 5.4 | 1.03 |
| 旅費 | 17.3 | 5.42 | 19.5 | 5.29 | 23.5 | 4.49 |
| 電話費 | 8.4 | 2.63 | 7.5 | 2.04 | 9.2 | 1.76 |
| 接待費 | 38.6 | 12.09 | 41.8 | 11.35 | 52.7 | 10.06 |
| 計算機費用 | 0 | - | 0 | | 0 | |
| 福利費 | 10.4 | 3.26 | 11.6 | 3.15 | 12.4 | 2.37 |
| 減価償却費 | 48.3 | 15.13 | 48.3 | 13.11 | 48.3 | 9.22 |
| 監査費 | 0.2 | 0.06 | 0.2 | 0.05 | 0.2 | 0.04 |
| その他 | 130.3 | 40.82 | 172.2 | 46.76 | 304.7 | 58.16 |
| 合計 | 319.2 | 100.00 | 368.3 | 100.00 | 523.9 | 100.00 |

表 2-5 販売費用

(単位：万元，%)

| 項 目 | 2000 | | 2001 | | 2002 | |
|---------|------|-----|-------|-----|------|-----|
| | 金 額 | 構成比 | 金 額 | 構成比 | 金 額 | 構成比 |
| 人件費 | 0 | - | 0 | - | 0 | - |
| 減価償却費など | 0 | - | 0 | - | 0 | - |
| その他 | 15.0 | 100 | 129.6 | 100 | 0 | - |
| 合 計 | 15.0 | 100 | 129.6 | 100 | 0 | - |

主業務利益 1.60%であり、純利益に影響する主要な項目は販売原価であった。また、(表 2-3) から、直接材料が製造原価に占める比率は 93%を超えており、かつ直接材料中の輸入材料の比率も 93%を越えていて、輸入材料が利益獲得能力の主要項目であるといえる。(表 2-4) と (表 2-5) から、「その他」の項目の比率が異常に高い数値を示している。2002 年の管理費用のうち、いくつかの項目は過去数年と比較して変化が見られるが、2002 年の管理費用の変化は、販売費用の急減という要素を考慮に入れても、異常性であるといえる。

上記の分析から、次の結論が導き出せる。すなわち、純利益を獲得する重要項目は販売原価であり、さらには輸入原材料である。管理費用と販売費用のうち、「その他」項目の変動に注意すべきである。

(5) 納税状況および税負担分析

高技術企業の特徴は、一般的に製品の付加価値が高い点にあるが、当該企業の粗利率は 9%前後であることから高技術企業の特徴とは合致しておらず、また当該企業の粗利率が 9%で

あるとしても、その増値税負担は少なくとも 1%以上¹⁵⁾であるはずだが、同期間の当該企業の増値税負担は 0 であり、異常と認められる。また、同期間の増値税の差引比率¹⁶⁾は常時 138%以上であり、最も高いときで 2000 年の 145%であった。(当該企業の 2000 年から 2002 年の期末の仕入税額はそれぞれ 81,001.75 円, 154,984.13 円, 27,825.75 円であった。) 外商投資企業・外国企業所得税の納税額は、2000 年は約 12 万円、2001 年および 2002 年は赤字のため 0 であった。

(6) 検査重点の確定

これまでの過程を経て、経営状況と財務データの傾向、構造および納税状況などの分析から、以下の検査の重点方針を確定した。

- ①収入の適時性と完全性についての検査
- ②混合販売行為についての検査 (とくに、「その他業務利益」の比較検査)
- ③販売・管理費用中の「その他」項目についての検査
- ④関連事業者間の原材料販売仕入業務についての移転価格検査

(7) 現場検査の実施

重点方針を基に、当該企業について検査を実施し、以下の点について結論を得た。

①収入確定の時期が適切でない状況が存在している

銀行の預金通帳についての検査から、三年の間に振り出された全ての在庫伝票、およびすでに振り出された販売貨物伝票の店控えの統計と会計帳簿を突き合わせることで、未発覚の簿外経理、流出、未実現の繰越収入などがあるかどうか調べた。

前受金・着払い方式で製品が発送されたが未収である振替収入は、2002 年末までの累計で約 1,890 万円不足しており、不足税額は 321 万円であった。具体的には(表 2-6)のようになった。

これに関する費用は計上済みのため、収入についても該当する年に計上すべきであり、課税対象所得が増えた。なお、当該企業は 1995 年から利益獲得年度に入っており、二免三半の税収優遇政策の適用時期を経て、2000 年から 15%の税率が既に適用されている。

表 2-6 収入状況の調整

(単位: 万円)

| 項 目 | 2000 | 2001 | 2002 | 合 計 |
|---------------------|-------|-------|---------|---------|
| 在庫票で再計算した発送済製品の未算入分 | 257.1 | 43.1 | - | 300.3 |
| 前受金、買掛金等の未収未算入分 | - | 502.6 | 1,087.3 | 1,589.9 |
| 合 計 | 257.1 | 545.8 | 1,087.3 | 1,890.2 |

15) 製品にかかる増値税率は 17%であり、9%の粗利率であれば単純計算で 1.53%はあるはずだとする推計を行っている。

16) 「進銷項比率」と表記する。この指標は売上税額と仕入税額の比率であり、100%を超える場合は仕入税額が多いことを示している。

②混合販売行為問題

「その他業務利益」項目についての検査を行った結果、混合販売行為の性質を持つ有線テレビの販売・設置サービスについては営業税が納税されていた、2000年から2002年までの各年で、それぞれ5.9万元、29.9万元、6.3万元が不足していた。

③販売・管理費用項目中の「その他」項目

販売・管理費用に関する帳簿・証票の検査では、販売活動において空手形や違法領収書などによる手数料の水増しが発生していた。具体的には、2000年から2002年までの各年で、水増し請求書が3枚、18枚、11枚発見され、課税対象所得が15.5万元、28.8万元、24.9万元増えた。

④移転価格問題に関して

検査結果から判明したことは、当該企業の輸入材料の大部分は国外関連事業者から仕入れたものであり、原材料価格とそのルートは国外関連事業者のコントロール下にあったため、移転価格の利用の疑いが濃くなったことから、本案件は反避税部門の税務調査を受けることになった。

(8) 処分と結果

税収徴収管理法第32条¹⁷⁾および第52条第2項¹⁸⁾の規定により、上記の売上高調整について原価・費用として計上されていた部分の課税対象所得への算入および追徴、延滞金課徴が行われた。追徴税額は、外商投資企業・外国企業所得税が約245万元、増値税が約295万元、延滞金が約77万元であった。具体的な内容は、(表2-7)(表2-8)(表2-9)の通りであった。

表2-7 外商投資企業と外国企業所得税の調整

(単位：万元)

| 項 目 | 2000 | 2001 | 2002 |
|-----------------|-------|--------|---------|
| 検査前の課税対象所得額 | 80.3 | -173.7 | -153.1 |
| 検査により増えた課税対象所得額 | 257.2 | 545.8 | 1,087.3 |
| 課税対象所得総額 | 353.0 | 400.9 | 959.1 |
| 所得税額 | 53.0 | 60.1 | 143.9 |
| 納付済みの所得税額 | 12.0 | 0 | 0 |
| 差額（追徴税額） | 40.9 | 60.1 | 143.9 |
| 合 計 | | 295.0 | |

17) 税収徴収管理法第32条は、1日当り納税額の0.5%の滞納金を課すことを規定している。

18) 同第52条第2項は「納税人、納税代理人が計算間違いなどの過失によって未納あるいは過少申告を生じた場合、税務機関は3年以内であれば追徴課税・滞納金を課すことができる。特殊な状況があればさらに5年まで延長することができる」と規定している。

表 2-8 増値税の調整

(単位: 万元)

| 項 目 | 2000 | 2001 | 2002 | 合 計 |
|--------------|-------|-------|---------|---------|
| 期末の仕入税額 | 8.1 | 15.5 | 2.8 | 26.4 |
| 検査により増えた売上税額 | 257.2 | 545.8 | 1,087.3 | 1,890.2 |
| 検査により増えた仕入税額 | 43.7 | 92.8 | 184.8 | 321.3 |
| 追徴税額 | 35.6 | 77.3 | 182.1 | 295.0 |
| 支払済額 | 0 | 0 | 0 | 0 |

表 2-9 滞納金

(単位: 万元, 日)

| 項 目 | 2000 | 2001 | 2002 | |
|-----|------|------|------|-------|
| 所得税 | 追徴税額 | 40.9 | 60.1 | 143.9 |
| | 滞納日数 | 730 | 370 | 10 |
| | 滞納金 | 14.9 | 11.1 | 0.7 |
| 増値税 | 追徴税額 | 35.6 | 77.3 | 182.1 |
| | 滞納日数 | 840 | 480 | 120 |
| | 滞納金 | 20.8 | 18.5 | 10.9 |
| 合 計 | 77.1 | | | |

注) 増値税の滞納金は、改定により 2001 年 5 月 1 日まで 2%、以後 0.5% で計算している。

第 2 節 検査事例 2: 上海 SB 有限会社¹⁹⁾

(1) 検査対象の選定

上海市某区は外向型経済を主としており、生産性輸出企業はこの区域の支柱産業となっている。そこで、生産性輸出企業である上海 SB 有限会社を検査対象とした。

(2) 納税者に関する基礎資料の収集・整理・分析

税務当局は、納税者から得た資料の整理・分析を行った結果、基本状況を以下のように把握した。

① 企業の基本状況

上海 SB 有限会社は上海 A 実業会社の系列で、日本国 B 株式会社・日本国 C 株式会社・日本国有限会社 D の共同出資によって設立された中外合作企業であり、1993 年 4 月 12 日に設立され、1994 年 11 月に正式に操業が開始された。登録資本は当初 325 万米ドルであったが、設立以来 3 回増資されており、1994 年 4 月 75 万ドル、1997 年 1 月 200 万米ドル、1997 年 11 月 60 万米ドルが増資された結果、累計登録資本は 660 万米ドルとなり、総投資額も 1,650 万米ドルに達した。経営期間は 50 年である。当該企業の主要製品は塗料・紙・布製品などからなる複合膜による包装装丁印刷・商標印刷であり、書籍印刷は行っておらず、非割当額許可証管理・非專業商品以外の販売輸出業務を行っている。

② 会計制度

当該企業は西暦年度 (1 月 1 日～12 月 31 日) を会計年度としており、外国投資企業会計制度²⁰⁾を採用している。また、輸出貨物に対して「免税、控除、還付」²¹⁾方法を採用している。

19) 国家税務総局税収科学研究所 (2005) 第 7 期 47-51 ページ参照。

20) 2001 年まで外国企業に適用されていた企業会計制度。なお、2002 年 1 月に廃止され、国際会計原則に準拠した「企業会計制度」に統合されている。監査法人トーマツ (2004) 222 - 231 ページ参照。

21) 自ら生産して輸出する製品については増値税の徴収を免除し、自ら生産して輸出する製品の原材料などに係る仕入増値税額を国内販売の売上増値税額から控除し、国内売上増値税額を上回る部分については還付する方法。劉佐 (2007) 38 ページ参照。

1999年から利益計上を開始しているため同年から「二免三半」の優遇税制が適用されている。操業開始から今期まで毎年僅かな利益しか計上していない。現在24%の税率が適用されている。

③経営・財務分析

当該企業の2000年から2003年の経営・財務状況について、傾向分析と構造分析を行った。当該企業の同期間の経営状況は（表2-10）のようになった。

構造分析を行った結果、当該企業は1999年に利益計上を開始し、2000年に207万円の黒字、2001年657万円の黒字だったが、2002年は23万円の黒字と急減し、2003年には711万円の赤字が発生した。1999年と2000年は免税、2001年から2003年は税額半減期間であった。

表2-10 経営状況総表

（単位：万元，%）

| 項 目 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 |
|-------------------------------------|---------|----------|----------|----------|
| A 売上高 | 9,438.3 | 10,860.3 | 11,878.5 | 13,466.0 |
| 国外売上高 | 9,320.1 | 10,801.5 | 11,806.8 | 13,408.2 |
| 国内売上高 | 118.2 | 58.8 | 71.7 | 57.8 |
| 国外比率 | 98.75% | 99.46% | 99.40% | 99.57% |
| 国内比率 | 1.25% | 0.54% | 0.60% | 0.43% |
| B 販売原価 | 8,430.0 | 9,534.1 | 11,215.1 | 13,361.0 |
| 国外売上原価 | 8,333.8 | 9,489.5 | 11,160.2 | 13,210.0 |
| 国内売上原価 | 96.2 | 44.6 | 55.0 | 151.0 |
| 国外比率 | 98.86% | 99.53% | 99.51% | 99.67% |
| 国内比率 | 1.14% | 0.47% | 0.49% | 0.33% |
| C 税金 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| D 粗利益 (A - B - C) | 1,008.3 | 1,326.2 | 663.4 | 105.0 |
| 粗利率 (D / A) | 10.68% | 12.21% | 5.59% | 0.78% |
| 国外粗利 | 986.3 | 1,311.8 | 646.6 | 103.8 |
| 国内粗利 | 22.0 | 14.4 | 16.8 | 1.2 |
| 国外比率 | 97.82% | 98.91% | 97.47% | 98.87% |
| 国内比率 | 0.11% | 0.08% | 0.12% | 0.10% |
| 国外粗利率 | 10.58% | 12.14% | 5.48% | 0.78% |
| 国内粗利率 | 18.61% | 24.42% | 23.41% | 2.06% |
| E 各種費用の対売上高比率 | 10.35% | 8.54% | 7.51% | 7.43% |
| 販売費用の対売上高比率 | 1.75% | 2.64% | 2.57% | 2.18% |
| 管理費用の対売上高比率 | 4.48% | 3.46% | 3.72% | 3.99% |
| 財務費用の対売上高比率 | 4.13% | 2.44% | 1.22% | 1.26% |
| F その他業務収入 | 163.5 | 210.8 | 196.0 | 187.4 |
| G その他業務支出 | - | - | - | - |
| H 営業外収入 | 15.4 | 48.7 | 58.9 | 2.6 |
| I 営業外支出 | 3.2 | 1.5 | 2.6 | 6.2 |
| J 純利益 (D + (A × E) + F - G + H - I) | 207.0 | 656.9 | 23.2 | -711.3 |
| 純利益率 (J / A) | 2.19% | 6.05% | 0.20% | -5.28% |

経営状況は黒字から赤字へと急速に変化していた。

また、当該企業の売上高、販売原価および粗利益に占める国外売上比率はそれぞれ 99%前後であり、徐々に増加している。国外売上は会社の経営および財務状況に重大な影響を与える要素となっている。従って、当該企業の国外売上関係を重点検査対象とした。

販売・管理・財務費用が売上高に占める比率は常に 10%未満であり、年々の変動幅も小さく安定していることから、これらの費用項目は重点検査対象から除外した。

次に、傾向分析を行った。当該企業の売上高は毎年増加しており、2001年と2000年の粗利益を比較すると317.9万円増加していることから、そのままの成長が続けば²²⁾次期は31.53%増加するという推計を行った。しかし、2002年の粗利益は-49.98%であり、推計値と比較して81.58%もの差があった。2003年は-92.08%であり、123.61%もの差があった。(表2-11)では、当該企業の製品構成や原価などに大きな変化がなく、当該企業の国外売上には不可解な点が存在することが確認されたため、この項目を重点検査対象とした。

表 2-11 生産・販売原価

(単位：万円，%)

| 項 目 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 |
|--------------------------|---------|---------|----------|----------|
| A 生産原価 | 8,522.3 | 9,364.4 | 11,222.3 | 13,278.1 |
| B 直接原材料 | 6,386.3 | 7,116.4 | 8,714.6 | 10,404.8 |
| 直接原材料の対生産原価比 | 74.94% | 75.99% | 77.65% | 78.36% |
| 輸入原材料 | 5,802.7 | 5,838.3 | 6,675.8 | 7,790.2 |
| 輸入原材料の対直接原材料比 | 90.86% | 82.04% | 76.60% | 74.87% |
| C 人件費 | 328.2 | 373.4 | 491.2 | 598.1 |
| 人件費の対生産原価比 | 3.85% | 3.99% | 4.38% | 4.50% |
| D 製造費用 | 1,807.8 | 1,874.7 | 2,016.5 | 2,275.3 |
| 製造費用の対生産原価比 | 21.21% | 20.02% | 17.97% | 17.14% |
| E 完成品期首残高 | 174.9 | 360.0 | 298.4 | 400.4 |
| F 完成品期末残高 | 360.0 | 298.4 | 400.4 | 400.8 |
| G 輸出製品の控除できない仕入税額 | 92.8 | 108.0 | 94.8 | 83.3 |
| H 製品販売原価 (A + E - F + G) | 8,430.0 | 9,534.1 | 11,215.1 | 13,361.0 |
| 輸出製品販売原価 | 8,333.8 | 9,489.5 | 11,160.2 | 13,317.0 |

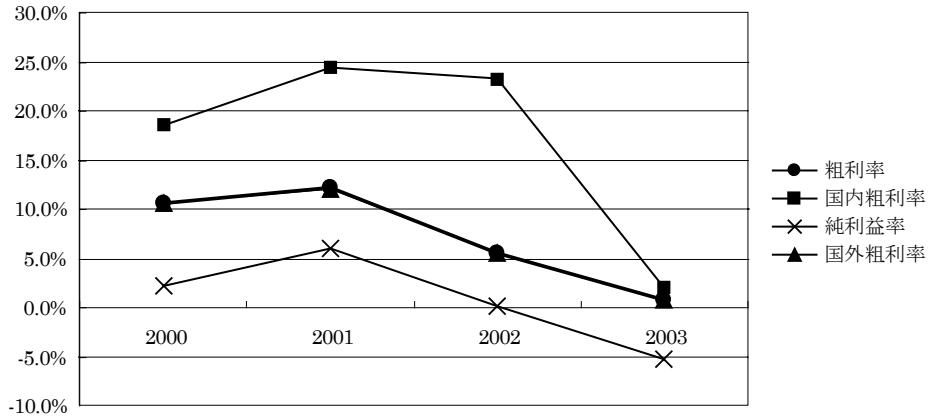
(図2-1)を見ると、粗利率と国外粗利率の曲線が重なっているが、これは当該企業の粗利益の99%以上が国外からであり、粗利率に決定的な影響を及ぼしていることがわかる。国内・国外粗利率はともに低下傾向を示しているとはいえ、国内粗利率は同期間の国外粗利率よりも常に高い。

輸出企業では、国外粗利率の低下が直接会社の純利益率の低下につながるため、国外粗利率

22) この事例では示されていないが、売上高の増加傾向についてもみると、2001年は前年比15.07%、2002年は9.38%、2003年は13.36%であった。この間の粗利率がそれぞれ12.21%、5.59%、0.78%であったことから、この期間の粗利率は低水準であった。

と国内粗利率の差異、ならびに国外粗利率の急低下を招いた原因の確定を重点検査対象とした。

図 2-1 粗利率、国内粗利率、国外粗利率、純利益率



(3) 会計制度および内部コントロール分析とその評価

当該企業が提出した「会計制度および内部統制検査表」「販売および収入状況に関する内部統制制度アンケートおよびテスト表」「仕入および支払状況に関する内部統制制度アンケートおよびテスト表」を通じて、当該企業の会計制度および内部統制について全面的な分析と評価を行った。当該企業の内部統制が有効であることがわかったが、さらに現場での検査に並行したテストも進められた。

(4) 検査項目の分析と評価

これまでの分析から、当該企業の国内・国外販売製品の価格が、粗利率の差を生み出す要因となった点が推察できる。国外販売製品は、事業所が負担する機能・リスクとこれに規定される収益によって価格が決定している。国内販売の製品価格は国内市場価格が根拠となっており、価格はその市場状況を反映している。具体的には、機能・交易状況・市場状況・外国為替状況・投資状況などの要因である。国外販売では、当該企業の国外販売製品の生産については委託加工の性格があり、製品規格・型号・設計・生産方法・原材料仕入・新製品開発の研究負担・販売・物流などの分野に関する費用決定を日本親会社が行うとともに、リスク・製品計画・品質保証・資金計画・為替損益などを日本親会社が負担しており、価格算定方法に原価加算法を採用している²³⁾。国内販売では、日本親会社は一部の開発・設計機能を負担するのみであり、当該企業が大部分の機能やリスクを負担していて、国内市場でのシェア占有によって有利な価格

23) 「成本加成法」と表記する。本事例では、機能分析に基づく原価加算法が採用されている。なお、伏見俊行、成立（2005）100 ページおよび 180 ページでは、一般的に輸出取引が多い場合に採用される算定方法である点を指摘している。

を設定することが可能である。また、国外売上高・原価が増加しているにもかかわらず、粗利率は低下傾向を示しており、この原因は国外販売製品の原価率の上昇にある。

当該企業の国内・国外販売製品は同一の機能とリスクを負ってはおらず、両者の原価の構成要素も同一ではない。国外販売製品の原価には、材料費・人件費・加工費の三つの費用が含まれている。しかし、国内販売製品は、三つの費用のほか、設計・模型および関税等の費用が含まれており、また販促費用についても売上で回収している。

当該企業の製品は品種や規格が雑多ですぐに変更され、関係各所からデータを収集しても国内・国外の販売環境が異なっているため、情報をできるだけ集積して統計分析を進め、当該企業の国内・国外販売の製品価格に関する機能要因分析を基礎に、環境・機能・リスクを調整して比較可能価格を導出し、これを根拠に国外販売価格に存在する問題を推察するか、個別製品から全体像を推察するしかない。同様に、これらの要素に加えて、当該企業の国外販売価格と関連事業者間の再販売価格も併せて比較し、その合理性について確認を行った。

(5) 実地検査

実地検査において、当該企業に対して会計制度および内部統制制度の執行状況に関する適正テストと重点検査対象の確定を行った。

会計制度および内部統制制度の執行状況に関する適正テストでは、さらに調整が必要な事項はなく、テスト結果も適正であった。また、日本企業側が中国で設立した企業について、主要な管理要員は全て日本企業側が任命しており、販売の大部分も日本企業側が指定し、価格のコントロールも行われていた。そのため、検査の重点は当該企業の国外関連業務に絞られた。

①関係の確認

日本国 B 株式会社は当該企業の株式の 75%、日本国 C 株式会社は 15%、日本国有限会社 D は 10% をそれぞれ所有しており、直接あるいは間接に支配している。当該企業の製品販売および主要原材料仕入れは、(表 2-12) に示すとおり全て日本国 B、C 株式会社を通じて行われ、統一的な処理・決済・コントロールも行っていった。

表 2-12 関連事業者間取引の状況

(単位：万元)

| 項 目 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 (1-8 月) |
|------------|---------|---------|---------|--------------|
| 国外関連事業者売上高 | 5,405.7 | 6,536.8 | 7,616.4 | 5,608.2 |
| 外販収入比率 | 58.00% | 60.52% | 64.51% | 67.14% |
| 対売上高比率 | 57.27% | 60.19% | 64.12% | 66.88% |

②移転価格の基本事実

2000年から2002年の移転価格について、詳細に見てみる。まず、関連事業者間取引の状況を見る。日本国C株式会社から仕入れた原材料は、2000年7,082.5トン、2001年9,764.7トン、2002年11,755.1トンであった。日本国C株式会社に販売した製品は、2000年4,128.4トン、2001年5,490.5トン、2002年7,422.5トンであった。また、関連事業者への販売とともに、関連事業者に対して代行手続費用を2001年214.8万円、2002年212.4万円支払っていた。次に、関連事業者間取引の形態を見る。当該企業の国外関連業務において、国外関連事業者の原材料仕入の信用期間が国外関連事業者の販売信用期間よりも長いことから、当該業務は進料加工²⁴⁾であるといえる。最後に、移転価格の確定を行う。関連事業者、ならびに非関連事業者との取引状況を見ると、(表2-13)のように、関連事業者との取引価格において明らかに低い状況が見られた。湾岸戦争などによる石油価格の上昇および業界の競争などの要因を考慮しても、利益が移転している状況が存在している。

表 2-13 移転価格の状況

| 年 度 | 加工類型 | 関連事業者間取引 | 非関連事業者間取引 | 差 額 |
|-------------|------|------------|------------|--------|
| 2000 - 2002 | 進料加工 | 10.49 元/キロ | 11.58 元/キロ | 1.09 元 |

(6) 検査結果

上海SB有限会社への税務検査を通じて、税務当局は当該企業において移転価格に関する重大な嫌疑が存在していることを明らかにした。さらに検査を進め、当該案件を反避税部門に送致した。詳細な移転価格調査を経て、最終的には当該企業の2000年から2002年の課税対象所得が合計887.1万元から2,284.7万元に更正され、追徴税額は企業所得税だけで220.2万元となった。

第3章 移転価格検査の問題点

これまで、日系企業が関係する移転価格問題と検査方法について、中国の法規と事例をもとに述べてきた。ここでは、中国の移転価格検査の進め方の特徴とその問題点について整理したい。

第1節 中国における移転価格検査の特徴

検査事例1では、移転価格調査へと至る前段階までの税務検査の手順が示されている。日常検査の過程で、対象企業の支配関係や経営実態の分析から始まり、財務諸表のうち収支・原価・費用・利益について経年変化と傾向分析を行うとともに、同業種の利益水準をと比較し、その

24)「進料加工」とは、外国企業が原材料などを有償で中国企業に提供し、中国企業は外国企業が指示する仕様などに適合する製品生産を行い、その全製品を外国企業に引き渡し、原材料および加工賃の決済を行う方式のこと。河地重蔵、藤本昭、上野秀夫(1999)182ページ参照。

利益額が費用変化によって著しくゆがめられていると認定している。これを突破口に、当該企業に赴いて検査を行い、証拠書類の収集に努め、伝票管理の杜撰さを指摘し、この点に申告漏れがあったと認定している。さらに、日中間の取引関係に着目し、その原材料を日本企業側に依存している関係から、価格の決定権を日本企業側がコントロールしている可能性があるとして認定し、移転価格の嫌疑をかけている。この事例の検査の中心は伝票管理であるといえるが、その過程で移転価格の嫌疑が出てきており、財務諸表に対する分析の結果、移転価格の可能性が高まったため、より詳細な調査段階へと進められている。

検査事例 2 でも、日常的な検査からはじまり、企業の来歴など事実関係の確認から税務申告書の分析に進み、「二免三半」の優遇税制適用期間に合わせて利益水準が変化している点から租税回避の嫌疑が生じたため、費用など不要なパラメータを除去した上で、利益水準の変動を国外売上高および移転価格によるものと断定した。次に、外国への販売価格の妥当性について、機能分析や再販売価格法、原価加算法など、多様な算定方法を用いて価格分析を行い、再販売価格法による関連事業者と非関連事業者との取引価格の差を導出することで、移転価格を認定した。

これらの事例から、検査の出発点として、まず利益水準の変化に着目していることがわかる。外国企業に対する優遇税制期間も視野に入れつつ、主として納税申告所の課税対象所得の変動に着目し、その変化が大きい場合、対象企業への実地検査を行ってより詳細な財務諸表を入手し、利益水準変動の背後にある事実関係の確定を行っていることがわかる。また、検査事例 2 のように、移転価格調査の専門部門に送致する前の検査段階においても移転価格の算出を行っていることから、各地の税務当局は、ある程度の移転価格算定に関するノウハウや利益水準に関する情報が蓄積されている可能性があることを示している。

このように、中国における移転価格検査は、まず税務検査を実施し²⁵⁾、関連会社間の支配関係、利益水準の変動、他のパラメータの変動の有無など、数段階のチェックを通じて徐々に移転価格による租税回避行為の嫌疑を深めていくという手法をとっている。また、粗利率に着目する点については、税務当局が対象企業と同業種の粗利率に関する情報を持っていることを示しているといえる。この粗利率については公開されることがなく、シークレット・コンパラブルであるといえる。

第 2 節 移転価格検査の問題点

上述の方法論は、優れて中国の移転価格検査の実情を反映しているといえる。中国で事業活

25) 無論、一般大衆や内部からの通報などによって違法性の高い事例については、第 1 章で見てきたように直接国家税務総局国際税収司が税務調査を行う場合もある。

動する事業者は膨大であり、そのため検査対象件数は膨大²⁶⁾であるにもかかわらず、表（3-1）のとおり税務機関の人員や設備などのインフラは限られているため、各チェック段階で徐々に件数を絞り込むという手法をとらざるを得ない状況にある。このため、支配関係の認定には引っかけられないが利益水準が急に変動している場合など、各チェック段階をすり抜ける事例も存在すると考えられる。また、人為的な検査を中心とすれば職員による不正の温床ともなりかねず、税務行政への信頼が低下する。一方で、情報技術の援用による機械的な検査を中心とすれば、複雑化する経済実態とこれによって生じる個別事情を勘案することが困難となり、柔軟な税務行政の執行を妨げる可能性も残る。税務機関に携わる人員を増やして個別案件への対応体制を整えることで、納税者の協力が得やすい体制を築くとともに、情報化を中心とした恣意性の入り込みにくい制度構築も並行して求められる。

推計課税方式、いわゆるシークレット・コンパラブルについては、その使用によって納税者の予測可能性を侵害する可能性が考えられる。納税情報が集積している税務当局からすれば、そのデータを整理すればある程度正確な利益水準の推定が可能となり、現実には金税工程の進展により国家税務総局を頂点とした各税務当局の情報交換体制が構築されつつある²⁷⁾。しかし、納税者にとっては、同業者の利益水準を知ることが困難に等しく、また、同業者との利益水準の平準化は事業意欲を削ぐことにもなりかねない。シークレット・コンパラブルの使用については、対象企業の個別事情を十分に評価・分析する必要がある。

表 3-1 税務機関の就業者数 1995～2005年

(単位：人)

| 年 | 正規職員 | | 臨時雇用者等 | | 合計 | | 総計 |
|------|---------|---------|---------|--------|---------|---------|---------|
| | 国税 | 地税 | 国税 | 地税 | 国税 | 地税 | |
| 1995 | 438,933 | 295,053 | 125,044 | 56,701 | 563,977 | 351,754 | 915,731 |
| 1996 | 444,511 | 332,377 | 120,029 | 51,884 | 564,540 | 384,261 | 948,801 |
| 1997 | 449,956 | 341,228 | 117,972 | 59,033 | 567,928 | 400,261 | 968,189 |
| 1998 | 450,697 | 351,540 | 124,607 | 64,843 | 575,304 | 416,383 | 991,687 |
| 1999 | 450,217 | 355,558 | 120,003 | 60,462 | 570,220 | 416,020 | 986,240 |
| 2000 | 444,605 | 356,195 | 112,104 | 60,674 | 556,709 | 416,869 | 973,578 |
| 2001 | 396,429 | 350,841 | 93,973 | 48,793 | 490,402 | 399,634 | 890,036 |
| 2002 | 395,135 | 346,809 | 80,133 | 46,682 | 475,268 | 393,491 | 868,759 |
| 2003 | 393,803 | 346,374 | 69,260 | 42,434 | 463,063 | 388,808 | 851,871 |
| 2004 | 392,205 | 345,758 | 64,443 | 41,839 | 456,648 | 387,597 | 844,245 |
| 2005 | na | na | na | na | 464,125 | 390,157 | 854,282 |

出所) 中国税務年鑑各年版、劉佐（2007）より作成

26) 2005年の税務検査は件数約107.6万件、追徴総額361.3億元、税務調査へと進んだ違法事例は63.5万件であった。中国税務年鑑（2006）参照。

27) 金税工程と徴税体制の情報化については、宇都宮（2005）を参照されたい。

お わ り に

これまで、中国における移転価格検査の体制とその現状についてみてきた。中国における移転価格検査は、その国家体制や政治体制の影響を受けており、納税者に対して処罰を課するという点がどうしても強く出てしまう。しかし、貿易額が世界一となった現在においては、名実ともに世界の大国となるため、より規範化された税務行政は必須となっている。シークレット・コンパブルや移転価格の更正処分を通じた価格統制は納税者の予測可能性を阻害する可能性があり、その使用については、税務当局は市場経済化および事業活動の規範化と、税収確保という課題とのバランスを考慮しなければならない。この点について、納税者・徴税者はともに積極的に情報を公開し、規範化されたルールを共同で構築する必要がある。また、納税者・徴税者ともに、税務に関する人材を十分に確保し、個別案件についてルールに則った対応ができる人材を育成する必要がある。これと並行して、不正が入り込む余地のより少ない、情報通信技術を活用した納税・検査・調査制度の構築も求められる。

利益水準の決定に税務当局が関わっているという中国の移転価格税制の現状は、市場価格の決定を税務当局が行っているもといえ、価格決定を市場が行うという原理を歪めている可能性がある。もっとも、中国は社会主義市場経済体制を謳っており、完全な市場経済体制への移行を目指しているわけではない。経済成長にともなう格差が拡大した現在、いわゆる「和諧社会」の実現を目標に据えた中国においては、価格の決定を市場に委ねるのではなく、政府がある程度のコントロールを維持すべきである。本稿の事例でも見てきたように、中国の移転価格税制は、国の内外を問わずあらゆる事業者のあらゆる税目に適用されるため、その意味では政府による価格調整政策の一つのツールであるといえる。

<参考文献>

- 21 世紀中国総研編『中国進出企業一覧 - 上場会社編, 非上場会社編』蒼蒼社, 2006 年
国家税務総局税収科学研究所編『税収研究資料』各年版
国家税務総局税収科学研究所編『中国税収研究報告』中国財政経済出版社, 2006 年
長谷川朋美「組織形態の多様化が及ぼす国際課税上の問題点」『立命館経営学学生論集』
立命館大学経営学会, 2004 年
賀志東『如何有効合理避税』機械工業出版社, 2004 年
伏見俊行, 成立『日中移転価格税制』税務研究会, 2005 年
岩井茂樹『中国近世財政史の研究』京都大学学術出版会, 2004 年
監査法人トーマツ『中日・日中会計税務投資用語辞典』中央経済社, 2007 年
河地重蔵, 藤本昭, 上野秀夫『中国経済と東アジア圏』世界思想社, 1999 年
国際税務研究会『月刊国際税務』各年版
近藤義雄『中国の企業所得税と会計実務』中央経済社, 2005 年
黒田法律事務所編著『中国進出企業のビジネス・法律実務&トラブル対策事例』
日本能率協会マネジメントセンター, 2005 年

- 劉雋亭『企業合理避税』中国社会科学出版社，2004年
- 劉佐著，劉鉄英訳『中国税制中英文対照』知識産権出版社，2004年
- 劉佐『中国の移転価格税制の導入と現状』日中経済協会，2005年
- 劉佐『中国税制概覧』経済科学出版社，2007年
- マイツ中国グループ『中国現地法人を持つ親会社の税務処理の全て』中経出版，2005年
- 水野忠常『国際課税の理論と課題二訂版』税務経理協会，1999年
- 村井正『租税法—理論と実践—第三版』青林書院，1999年
- 中村雅秀『多国籍企業と国際税制』東洋経済新報社，1995年
- 中村雅秀『国際移転価格の経営学』清文社，2006年
- 大久保恵美子「中国ビジネス法規解説 中国の税收徴収管理法について」『中国経済』No.455，
日本貿易振興会，2003年
- 大久保恵美子「中国の企業所得税法と移転価格税制」『国際税務』Vol.27No.7，税務研究会，2007年
- 田中修『中国財政の構造問題』財務政策総合研究所，2004年
- 宇都宮浩一・玉鋼「中国福建省・広東省の租税回避問題の対策についての調査報告」
『立命館大学社会システム研究所報告集』，立命館大学社会システム研究所，2004年
- 宇都宮浩一「金税工程と中国税制の情報化—増値税の徴税制度改革を中心に—」
『立命館経営学』立命館大学経営学会，第44巻第1号，2005年
- 宇都宮浩一「中国増値税の移転価格に与える影響について」
『立命館経営学』第44巻第6号，立命館大学経営学会，2006年
- 王希穎『税收徴収管理及案例分析』中国人民大学出版社，2004年
- 渡辺智之「中央と地方の税務行政の関係—日中比較の観点から—」『財務省財務総合政策研究所と
中国国务院発展研究中心（DRC）との「中央と地方の役割分担と財政の関係」に関する
共同研究最終報告書』財務省財務総合政策研究所，2006年
- 梁瀬正人，齋藤公彦著『中国投資 債務・税務のリスクマネジメント』中央経済社，2004年
- 趙月園『跨国公司財務戦略管理』中国財政経済出版社，2002年
- 『中国財政年鑑』各年版，中国財政雑誌社
- 『中国税務年鑑』各年版，中国税務出版社
- 『中国統計年鑑』各年版，中国統計出版社

<参考 URL >

- 人民日報日文版，<http://j.people.ne.jp/home.htm/>
- 中国情報局，<http://news.searchina.ne.jp/>
- 中国国家税務総局，<http://www.chinatax.gov.cn/index.htm>

