

研究

中国増値税の移転価格に与える影響について

宇都宮 浩 一

目 次

- はじめに
- 第一章 増値税と移転価格問題の関連性
- 第二章 増値税における移転価格問題発生メカニズム
- 第三章 移転価格問題が増値税制度に及ぼす影響
- 第四章 増値税関連法規での取り扱い
- おわりに

はじめに

中国では付加増値税は増値税¹⁾と呼ばれている。この税は全国規模での税務を管轄する国家税務局が徴収管理する国税であるため、地域間での税制上の格差は存在しないとされている。しかし、現実には外資導入政策や輸出促進政策など、中央政府の政策上の目的から地方格差に影響を与える優遇制度が増値税に設けられていたり、地方政府が独自に増値税に付随した付加徴収を行ったりするなど、周辺の税環境によってその国税としての統一性が損なわれている。また、輸出入に際しては、日本の税関に当たる海関において輸出入にかかわる税の国境調整が行われているが、増値税はその制度上輸出免税となっているため、これにともなう還付措置がとられるなど通常の手続きとは異なった税務が行われている。

中国に進出する多国籍企業は、中国内外を問わず複数の国、地域に跨って活動しており、中国国内において地域間で制度に違いがあれば、財務戦略上これを活用して企業グループ全体の納税額の軽減を図ろうとするであろう。この点については、これまで国境を越える取引について、移転価格対策税制やタックス・ヘイブン対策税制など先進国での事例²⁾を参考に、中国においても法制の整備が進められている。しかし、政府による対策は当然のことながら常に企業

1) 増値税は、大部分のサービスに課税されないことから課税対象が限定されており、中国独自の特徴を多く備えている。このため、付加増値税とは異なるという点を強調するため、本稿では中国の付加増値税を「増値税」と表記する。

2) 移転価格問題の展開と税制による対策について、先行しているアメリカでの展開過程については、中村(1995)23～34ページを参照されたい。

所得税³⁾、外商投資企業、外国企業所得税など、専ら所得課税に対してのものであった。ところが、特定の条件の下では、とくに本店－支店間および親会社－子会社間など関連事業者間での販売価格の恣意的操作、すなわち課税対象となる付加価値の意図的配賦によって、企業所得税と同様増値税においてもこれに関わる移転価格問題⁴⁾が発生する可能性が存在する。

こうした点は従来、国家間取引については電子商取引との関連でOECD租税委員会などを中心に議論されてきている⁵⁾。本稿ではこうした従来の議論を念頭に置きながら、これまでほとんど議論されてこなかった中国の増値税における移転価格問題とその影響について、その発生条件やメカニズムを明らかにするとともに、具体的にどのような条件で起こりうるのかを簡単なモデルを用いて検証しつつ、その影響について考察する。

第一章 増値税と移転価格問題の関連性

本章では、中国の増値税についてどの点が移転価格問題と関連性を有するのかについてを明確にするために、まず一般的な付加価値税制度についての整理を行ったあと、中国の増値税の特徴をまとめ、どの点で増値税と移転価格問題が関連する可能性があるのかについて述べる。

第一節 付加価値税

一般的に付加価値税とは、製品やサービスなど、全ての流通段階において付加される価値を課税対象とする税である⁶⁾。この付加される価値部分は、労働力、資本、技術やノウハウなどの投入によって構成されるが、現実には付加価値の来源すべてを要素分解できるわけではなく、また付加価値の水準は、情報の非対称性のもとで不完全競争市場に参加しているプレーヤーによって決定されている。つまり、経験的に近似した付加価値額を算定することはできであろうが、客観的に付加価値額を算定することは現時点では困難である。さらには近年、とくに商品、サービスに占める無体資産の比重が大きくなることもない、その測定はより困難になっている。すなわち、付加価値については課税当局、納税者ともにその決定には恣意性が残らざるを得ないといえる。

付加価値税は、その課税対象、課税方式によって、一般的には「GNP型」「所得型」「消費型」

3) 中国の企業所得税は、法人格を有していない企業も課税対象に含まれているため、「法人税」という表現は当たらない。この点について、曹（2003）93～94ページでも取り上げられている。

4) 本稿では、関連事業者間での取引価格を移転価格と定義する。なお、移転価格税制は国際取引に対して適用されることが多いが、移転価格税制を定義しているアメリカ合衆国内国歳入法典第482条は国際、国内を分けていない。こうした指摘は、村井（1999）165ページに典型的に見られる。

5) OECD租税委員会における電子商取引と間接税の問題については、宇都宮（2002）6ページ。

6) 内山（1986）19ページ、および知念（1995）4ページを参照されたい。

に分類される⁷⁾。これらの違いは、GNP型付加増値税の課税標準が、売上高から資本財、減価償却費を控除しないのに対して、所得型付加増値税は減価償却費を控除する。消費型付加増値税はこれに加えて資本財も控除するため、消費財のみに対する課税となる。このため、消費型付加増値税は経済活動に対して中立的であるといえ、理想的な税とされている。無論、税制は政策手段でもあるので、経済条件によっては、たとえば資本財市場の加熱を抑える手段として資本財を課税対象に含めることで税制を通じた介入が可能となるなど、GNP型付加増値税が政策手段として消費型付加増値税より優れているともいえる。しかし、「公平、中立、簡素」という国際税制の原則から考えると、やはりより中立的な消費型付加増値税への移行が望ましいとされている⁸⁾。

OECDの原則でもある前述の国際原則⁹⁾に照らし合わせてみると、付加増値税そのものについていくつかの問題が浮かび上がってくる。すなわち、どのように公平性を確保するのか、どの流通段階で課税するのか、二重課税をどのように防ぐのかという問題である。「公平」には、垂直的公平と水平的公平がある¹⁰⁾。垂直的公平とは、所得に対する付加増値税の負担割合を考慮することであり、低所得者の納税負担を軽減し、高所得者の納税負担を重くするいわゆる累進課税が考えられる。方法としては、食品や光熱費など日常的に消費されるものについて軽減税率を設けるとともに、奢侈品に対しての税率を上げるなどが考えられる。また、水平的公平とは、同じ所得であれば同じ税負担を負わせることである。どの流通段階で課税するかについては、特定の対象者を課税対象にする単段階課税方式と、取引に参加する複数の対象者を課税対象にする多段階課税方式がある。単段階課税方式では、課税対象者の数が少なくてすむため簡素の原則は維持されるが、特定の課税対象者は経済活動上不利益を被る可能性が高く、同じ商品を販売しても、課税対象者と課税対象者外との間で価格に差が発生するため、経済活動に対する中立性の原則が損なわれる。一方、多段階課税は、最終消費者への税の転嫁が完全となり、経済活動上、阻害されたり排除されたりすることがなくなることから中立性の原則は維持されるが、納税者の数が多くなるため税務負担が増大し、簡素性の原則は損なわれる。しかし、この点は、情報処理技術の発展の恩恵を大きく受ける分野であり、その発展によって問題解決の可能性が拡大する。

また、課税の累積¹¹⁾を排除するための方法としては、帳簿方式と前段階控除方式がある。帳簿方式は、納税者が自ら帳簿をつけて申告する。申告する際に様々な証票をつけることで申

7) 内山（1986）22～24 ページ、および知念（1995）4～6 ページを参照されたい。

8) 木下（1983）550 ページを参照されたい。

9) OECD（1998）4 ページを参照されたい。

10) 木下（1983）294 ページを参照されたい。

11) 仕入れにかかる税額の控除がない場合。この点については、宮島（2001）93 ページを参照されたい。

告の信憑性を増す方法である。この方法では、申告を納税者が行うため課税当局の徴税管理業務や税務負担は軽減されるが、納税者のモラルや税制への理解に依存しており不安定である¹²⁾。前段階控除方式は、前段階で納められた付加価値税額を納税額から控除する方法である。流通の前段階の事業者から財やサービスを購入するとともに税額が記載された領収書を入手し、自社の売上高に税率を乗じたものから領収書に記載された税額を控除するというものである。この方式では、各事業者は前段階から税額が記載された領収書を受け取らないと控除することができずに自らの負担となってしまうため、流通の各段階で相互監視を促進する誘因が働く。このため、課税当局の徴税管理が容易となる。納税者の税制への理解やモラルが低い場合には有効な方法であり、経済活動にビルトインされた理想的な課税方法であるともいえる¹³⁾。

第二節 増値税と移転価格問題の関連性

中国の増値税は1984年に創設されたあと、1993年に大幅な改正が加えられて現在に至っている。現在の中国で最大の税収をあげる税目であり、財政収入上他の税と比べても非常に重要な地位にある。(表1)は、増値税収とその税収全体に占める割合の推移である。1993年に行われた税制改革により、それまで完成品の出荷時に課せられていた産品税が廃止されて増値税の課税範囲が広がったため、1994年の増値税収が倍増している。

課税対象は、国内における物品の販売および加工、修理などの役務提供に限られ、その他の役務提供については営業税が課せられる。納税額は、売上高に税率を掛けた税額からインボイス(増値税専用証票)による仕入税額控除を行って算定されており、前段階控除方式が採用されている。また、課税地については仕向地主義が採用されており、原則消費地で課税されているが、国境調整では、輸出についてはゼロ税率が適用され、輸入については海関で増値税の徴収が行われている。近年、仕入税額を水増しするためにインボイスの偽造や盗難などのトラブルが増えたため、偽造防止やチェックのためのシステム整備など増値税徴収および税務行政全体の情報化が政府主導の下で進められている¹⁴⁾。

この増値税は、国家税務総局を頂点とする国家税務局によって徴収管理される国税であり、徴収後中央と地方の間で75:25の割合で配分される。

12) 宮島(2001)96~103ページを参照されたい。

13) 知念(1995)9ページを参照されたい。なお、知念氏は前段階控除方式の帳簿・証票管理の煩雑さを難点として挙げているが、この点は情報化の進展によってかなり改善される可能性がある。この点について、宇都宮(2002)は、中国税制の情報化にともなって、税収が大幅に伸びて増値税専用証票の使用も飛躍的に増えているにもかかわらず、税務職員が減少しているという点から、税務作業が改善されている可能性が高いことを指摘している。

14) 中国税制の情報化とその影響については、宇都宮(2005)を参照されたい。

（表1）中国増値税収の推移

（単位：億元）

	全税収	増値税収	税収に占める割合
1985年	2,040.79	147.70	7.2%
1986年	2,090.73	232.19	11.1%
1987年	2,140.36	254.20	11.9%
1988年	2,390.47	384.37	16.1%
1989年	2,727.40	430.83	15.8%
1990年	2,821.86	400.00	14.2%
1991年	2,990.17	406.36	13.6%
1992年	3,296.91	705.93	21.4%
1993年	4,255.30	1,081.48	25.4%
1994年	5,126.88	2,308.34	45.0%
1995年	6,038.04	2,602.33	43.1%
1996年	6,909.82	2,962.81	42.9%
1997年	8,234.04	3,283.92	39.9%
1998年	9,262.80	3,628.46	39.2%
1999年	10,682.58	3,881.87	36.3%
2000年	12,581.51	4,553.17	36.2%
2001年	15,301.38	5,357.13	35.0%
2002年	17,003.58	6,178.39	36.3%
2003年	20,017.31	7,236.54	36.2%

出所：中国統計年鑑各年版より作成

増値税は、前段階控除方式を採用しているため、納税者による恣意的操作が行いにくい税制である。基本的に全国同一の税率¹⁵⁾が適用されており、また他の税と比べても最終消費者への転嫁が確実に行われている。企業にとっては、消費者への販売価格の上昇につながるため、流通段階をできるだけ簡素化することで課税標準となる付加価値額を下げようとする誘因が働く可能性は残るが、企業所得税と比べて経済活動に対して中立的であること、前段階の納税者からインボイスの発行を受けようと自主的に前段階の納税者を監視する機能が働くことなどから、納税者による恣意的操作は基本的に起きにくい。

ところが、特殊な利害関係にあるもの、とくに関連事業者間の取引など独立企業間取引とは異なる関係での取引については、恣意的操作を行う余地が生じる。また、関連事業者が保税区や輸出加工区などの優遇税制適用地域に存在する場合や輸出免税制度などの国境調整が関係す

15) ただし、食糧や書籍などについては13%の軽減税率が適用されている。

る場合、問題はさらに複雑になる。企業には、優遇税制適用地域や輸出免税制度を活用して、そこでの利益を膨らませることで納税額を圧縮しようとする誘引が働くことになる¹⁶⁾。一般的に関連事業者間取引で操作される価格のことを移転価格¹⁷⁾ というが、増値税においても同様の問題が発生する可能性があることになる。これは、中国に限らず制度的格差が存在する場合にはどこの国の地域間でも、また国家間でも起こる可能性がある。まさしくこうした税制上の制度的格差、相違こそ移転価格問題の発生源に他ならない。

企業の財務戦略としては、拠点の配置によってどの地域でどれくらい納税するのかについて調整することができるようになるため、この相違を活用した物流拠点、支社配置戦略の最適化などが考えられる。また、増値税を課税標準とする地方での賦課が存在し、しかもその税率や課税範囲が地域によって異なる場合には、賦課の回避や優遇税制を利用した納税総額の操作が考えられる。増値税の標準税率は17%と高いため、企業にとっては納税額の節減効果が大きいことから、今後この問題が表面化する可能性があると考えられる。

第二章 増値税における移転価格問題発生メカニズム

ここでは、どのような場合にどのようなメカニズムを通じて増値税の納税額を減少させる恣意的操作が発生するのかについて明らかにする。そのため、以下のような基本モデルを設定し、各企業が付加価値額を操作することで納付する増値税額がどのように変化するかを検討する。

図1 増値税における価格操作メカニズム

A: 基本モデル

北京 A 社（本店）	→	上海 B 社（支店）	→	輸出
製造原価	80 元	製造原価	100 元	
付加価値	20 元	付加価値	50 元	
合計	100 元	合計	150 元	
仕入税額	13.6 元 (=80×17%)	仕入税額	17 元 (=100×17%)	
売上税額	17 元 (=100×17%)	売上税額	0 元 (=150×0%)	
増値税額	3.4 元 (=17-13.6)	増値税額	-17 元 (=0-17)	
輸出還付税額		9 元 (=17×9÷17)		

16) もっとも、中国の増値税制には輸出還付問題が存在している。政策上の観点から完全還付が実施されておらず、企業の負担となっているため、こうした誘引は弱まっているものと思われる。輸出還付制度の概要については、近藤（2004）79～81 ページを参照されたい。

17) 村井（1999）171 ページを参照されたい。

還付されない税額	8 元 (=17-9)
全体の増値税額	11.4 元 (=3.4+8)

B：ケース 1（本店の付加価値を増加させた場合）

北京 A 社（本店）	→	上海 B（支店）	→	輸出
製造原価	80 元	製造原価	130 元	
付加価値	50 元	付加価値	20 元	
合計	130 元	合計	150 元	
仕入税額	13.6 元 (=80×17%)	仕入税額	22.1 元 (=130×17%)	
売上税額	22.1 元 (=130×17%)	売上税額	0 元 (=150×0%)	
増値税額	8.5 元 (=22.1-13.6)	増値税額	-22.1 元 (=0-22.1)	

輸出還付税額	11.7 元 (=22.1×9÷17)
還付されない税額	10.4 元 (=22.1-11.7)
全体の増値税額	18.9 元 (=8.5+10.4)

C：ケース 2（支店の付加価値を増加させた場合）

北京 A 社（本店）	→	上海 B 社（支店）	→	輸出
製造原価	80 元	製造原価	90 元	
付加価値	10 元	付加価値	60 元	
合計	90 元	合計	150 元	
仕入税額	13.6 元 (=80×17%)	仕入税額	15.3 元 (=90×17%)	
売上税額	15.3 元 (=90×17%)	売上税額	0 元 (=150×0%)	
増値税額	1.7 元 (=15.3-13.6)	増値税額	-15.3 元 (=0-15.3)	

輸出還付税額	8.1 元 (=15.3×9÷17)
還付されない税額	7.2 元 (=15.3-8.1)
全体の増値税額	9.9 元 (=1.7+7.2 元)

図は、本店—支店間での「販売」¹⁸⁾ モデルである。モデルでは、この会社は輸出入権を取

18) 増値税法第 22 条では、増値税額の算定上本店—支店間での移転を「販売」と見なしている。

得しており、自社製品を中国国内で生産して外国へ輸出している¹⁹⁾。北京にある本店（A）から中間財を上海の輸出加工区にある支店（B）に「販売」し、支店（B）が仕上げた上で輸出している。増値税暫行条例では、輸出はゼロ税率で、仕入税額は全額還付することが原則となっているが、政策上、現在では還付率²⁰⁾が決められている。ここでは、9%としている²¹⁾。

モデル・ケースでは、北京の本店は80円で中間財を仕入れ、20元の付加価値を付けて上海の支店へ「販売」している。北京では、仕入税額が $80 \text{ 元} \times 17\% = 13.6 \text{ 元}$ で、売上税額が $100 \text{ 元} \times 17\% = 17 \text{ 元}$ であるため、増値税額は $17 \text{ 元} - 13.6 \text{ 元} = 3.4 \text{ 元}$ となる。上海の支店では、100円で仕入れて50元の付加価値をつけて海外へ輸出している。上海では、仕入税額が $100 \text{ 元} \times 17\% = 17 \text{ 元}$ だが、売上税額は $150 \text{ 元} \times 0\%$ であるため0元となり、増値税額は $0 \text{ 元} - 17 \text{ 元} = -17 \text{ 元}$ となる。還付される部分が9%であるため、実質負担となる部分は8%となる。 $17 \text{ 元} \times 9 \div 17 = 9 \text{ 元}$ から仕入税額を差し引いた額8元が還付されないことになる。そのため、北京、上海の両方を合算した全体の増値税額は、北京で納めた3.4元に還付されない部分である実質負担分の8元を加えた11.4元となる。

北京の本店から上海の支店に対する「販売」価格について、ケース1では高く、ケース2では低く設定しており、各ケースともに最終の輸出価格は同じであるとする。これは増値税の納税額、および納付先での増値税額にどのような影響を与えるのかを明確にするためである。この価格については、任意で本店が決定できるものとする。

ケース1では、北京の本店が上海の支店に対して通常よりも高く「販売」と想定している。北京の本店は80円で中間財を仕入れ、付加価値を50元付けて上海の支店に「販売」している。この場合、北京での納税額は8.5元である。一方、上海での納税額は、輸出がゼロ税率であるため売上税額は0であり、仕入税額を控除すると -22.1 元 となる。実際に還付される増値税額は11.7元にとどまり、実質10.4元の負担が発生することになる。本支店を合算した増値税納税額は18.9元となり、モデル・ケースよりも企業全体で負担する税額は大きくなる。

一方、ケース2では、北京の本店が上海の支店に対して通常よりも安く「販売」と想定している。この場合、北京での納税額は1.7元にとどまる。一方上海では、やはり輸出については免税で -15.3 元 となるが、還付率が9%であるため、実際に還付される増値税額は8.1元

19) 中国の輸出企業は輸出入経営権を取得しているか、工場をもち生産活動を行っているかによって分類がなされており、税制上受ける処遇も異なっている。この分類については、近藤（2004）83ページで詳細な整理がなされている。

20) 曹（2003）157ページ。なお、現行の還付率は製品によって異なっており、政策上の観点からそれぞれ還付率が頻繁に変更されている。この点については、近藤（2004）129～137ページを参照されたい。

21) 増値税の輸出還付は、中国政府の政策によって幾度も変更されてきており、中国へ進出する企業にとっては税務上の大きなリスクとして一般的に認識されている。輸出還付について完全還付がなされるようになると、このモデルの結論の影響はより大きくなると考えられる。

となり、やはり 7.2 元の実質負担となる。このため、全体の増値税額は 9.9 元となるが、モデル・ケースやケース 1 よりも低い水準にとどめることができる。

このように、本支店でのそれぞれの付加価値額を調整することによって、とくに輸出免税を行える地域へ利益を移転させることによって、能動的に企業が納付する増値税額を低くすることがシステム上可能となっている。これは、関連会社間での取引価格を恣意的に操作することで利益の移転を図る所得税における移転価格と基本的に同じ性格の問題であり、「増値税における移転価格問題」といえる。

第三章 移転価格問題が増値税制度に及ぼす影響

本章では、第二章で検討した増値税の移転価格操作を通じた税の配賦によって、政府、納税者がそれぞれどのような影響を受けるのかについて考察する。

第一節 政府への影響

中央政府では、納税者が移転価格操作を通じて納税額を減少させることで、操作をする前の本来得るはずだった税収が失われることが想定される。とくに、経済発展と対外開放の進展によって輸出が増えているため、第二章で見た過程を通じてタックス・ベースが侵食される可能性が発生しており、またその規模も徐々に大きくなることが考えられる。

一方で、納税者の納税地の選択を通じて、地域間格差が拡大する可能性がある。第一章で述べたように、増値税は国家税務局によって徴収管理されており、徴収後中央と地方の間で 75 : 25 の割合で配分されているが、地方政府はこれとは別に中央政府から「税収返還」²²⁾ を受けている。税収返還とは、1994 年の税制改革の際に、中央政府へ編入され地方政府から失われた税収から、中央政府から地方政府へ編入された税収を差し引いた分について、中央政府が 1993 年を基準年として地方政府に補填をするというものである。この制度を導入した当初は、各地方政府の実情を考慮せず一律に同じ計算式で税収返還を行っていたが、裕福な地方政府からの反発を受けたため、現在では各地の増値税、消費税²³⁾ の税収の前年からの伸び率が税収返還に反映されている。経済発展を通じた増値税の税収増加が、中央政府からの税収返還という形で地方政府の財政収入の増加につながることになる。財政収入の増えた地方政府は、インフラ整備や企業誘致のための優遇政策の原資を多くもつことになる。つまり、増値税の納税地となれば、翌年の税収返還の総額を増やすことができるため、地方政府間において増値税収の奪い合いが起きる可能性が高まる。

22) 税収返還については、張（2001）178～190 ページで詳しく分析されている。

23) 中国の消費税は、たばこや酒、自動車など、個別物品の増値税を除いた売上について課せられる税である。

第二節 納税者への影響

納税者は、付加価値額を操作することで、第二章のモデルで見たような過程を通じて地域間に恣意的に税を配賦することが可能となる。経済特区や保税區などの優遇税制が適用される地域については、さらに輸出還付制度を活用することで、税額を減少させることが可能となる。

増値税は国家税務局系統が徴収、管理するため、地域間での付加価値の恣意的配賦による納税額の調整はそれ自体としては意味がないにもかかわらず、地域間格差と結びついたときには重要な意味をもつ。たとえば地方政府が企業誘致のために恣意的に増値税に対する優遇制度を設けていたり、逆に財政収入確保の必要性から増値税に連動した地方付加を徴収したりする場合が多く、地域間格差を押し広げる要因となっている。

国際間にこの問題を拡張した場合、移転価格問題やタックス・ヘイブン問題など、これまで企業所得税で取り扱われてきた問題が増値税へも拡張する。たとえば、中国国内の工場から、低課税国を経由して高課税国へ商品を販売する際、恣意的に中国での付加価値額を少なくし低課税国での付加価値額を増やすことも考えられる。中国国内では増値税の免税、還付を受けることができるが、中国国内での課税標準となる利益を抑制することで企業所得税の納税額を減少させることができ、低課税国での納税額を中国でのそれより低く抑えることが可能になる。つまり、そのまま高課税国へ輸出するよりも全体の納税額を抑えることができる。中国政府にとっては、タックス・ベースそのものが低課税国に移転されることになる。中国にとって税法上の外国である香港がまさにそうした役割を担っており、一種のタックス・ヘイブンとなっている²⁴⁾。

企業が税負担を最小化したいと考えるとき、進出する地域によって納税額が異なるならそれを利用しようとするだろう。中国は増値税の税率が大きいと、とくに中国に複数の自社製品の工場を展開し、輸出拠点としても活用しようとしている企業にとっては、増値税と移転価格の関係が重要な問題となる。

第四章 増値税関連法規での取り扱い

「増値税暫行条例（国务院令 [1993] 134 号）」、「増値税暫行条例実施細則（財法字 [1993] 38 号）」、「増値税の若干の問題に関する決定（国税発 [1993] 154 号）」などの増値税関連法規には、納税地の選択が可能であることが規定されている一方、増値税における移転価格問題に対する対応が盛り込まれている。本章では、これらの法規のうち納税地と更正処分に関する部分を概観し、その問題点を検討する。

24) 香港は、付加価値税や国外源泉所得に対する課税がなく、税制が非常に簡単であることが特徴のタックス・ヘイブンである。世界のタックス・ヘイブンについては、中村（1995）134～136 ページを参照されたい。

第一節 納税地

増値税の法規では、「増値税暫行条例」第22条に、納税地について次のように規定されている。

・「中華人民共和国増値税暫行条例」

「第二十二条 第一項 固定した事業所を持つ事業者は、所在地を管轄する税務機関に申告納付する。本店、支店が異なる市、県にある場合、国家税務総局や税務機関の承認を受ければ、本店所在地で一括して申告納付することができる。

第二項 固定した事業所をもつ事業者が所在地以外の市、県において物品販売を行う場合、所在地を管轄する税務機関に「外出経営活動税収管理証明」の申請をして交付を受ければ、その所在地を管轄する税務機関に申告納付することができる。その事業所の所在地を管轄する税務機関が交付する「外出経営活動税収管理証明」をもたずに、所在地以外の市、県で物品販売、役務提供する場合、提供地を管轄する税務機関に申告納付する。提供地を管轄する税務機関に申告納付しなかった場合、その事業所の所在地を管轄する税務機関が代わりに徴税する。」

増値税法暫行条例第二十二条第一項において、異なる市、県に本店、支店が所在している場合、本店で一括納付する方法と、それぞれの登記地で個別に納付する方法とがあり、納税者による選択が可能である。第二章で示したとおり、付加価値額を恣意的に操作する方法を通じて、それぞれの納税者の実態に応じて納税地を選択して増値税額を配賦することが可能となっている。本支店間取引についても、別の県、市に存在していれば、増値税の個別納付が選択できる。第二章のモデル・ケースにおいて、本店、支店の納税地について本店所在地で一括納付することを選択した場合は本店、支店の納税額を合算できるため、全体の納税額を減少させることができる。また、個別に納付する場合でも、納付する増値税額は売上税額から仕入税額を控除するため、還付を受けることができる支店に限って納税額を減少させることもできる。

第二節 更正処分とその基準

増値税には、移転価格の恣意的操作を防止するための取り決めが存在している。増値税関連法規は、納税者が関連事業者間で独立企業間取引よりも低いもしくは高い恣意的価格で取引した場合、更正処分を行うことができると規定している。また、その方法についての規定も存在

する。しかし、これには多くの問題点が存在している。

増値税暫行条例第七条、増値税暫行条例実施細則第十六条、増値税の若干の問題に関する通知では、以下のように規定されている。

・「中華人民共和国増値税暫行条例」

「第七条 納税者が物品を販売したり、役務を提供する際の価格が正当な理由なく明らかに低い場合、所在地を管轄する税務機関はその価格を変更できる。」

・「中華人民共和国増値税暫行条例実施細則」

「第十六条 条例第七条の示すところの「明らかに正当な理由なく価格が低い」とされる、本細則第四条の示すところの「物品を販売する行為」に該当する納税者は、以下によって順に売上高を決定する。

(一) 納税者の当月の同類物品の平均販売価格

(二) 納税者の直近の同類物品の平均販売価格

(三) 物品の価格構成。公式は、課税標準構成価格＝原価×(1+原価利益率)

原価とは、自家製品の製造原価、外部製品の購入価格。原価利益率は国家税務総局が確定する。」

・「増値税の若干の問題に関する通知」

「二 (四) 納税者は、販売価格が明らかに偏って低い、あるいは販売価格がないなどの原因があれば、規定に基づいた税金を計測する基準となる価格によって売上高を確定しなければならないが、その価格の公式中の原価利潤率は10%である。しかし、定率で消費税を徴収する物品の対象である場合には、その価格の公式中の原価利潤率は「消費税に関する若干の問題について」で定める原価利潤率を用いる。」

これらの法規等から、以下の特徴が読み取れる。(1) 課税当局が納税者の取引価格の調整を行う権限を有していること、(2) 取引価格の調整を行う手順が取り決められていること、(3) 取引価格の調整を行う際に他の納税者や独立企業間価格との比較を行わないこと、(4) 価格調整の際に原価利益率を10%と決めていること、である。

増値税法暫行条例において課税当局が更正処分をかける法実態的根拠が与えられており、実施細則ではその方法も決められている。さらに国家税務総局の通達において、付加価値額の算定方法として、原価利益率まで明確な根拠が示されないまま決定されている。これらの点は、企業所得税における移転価格対策税制ときわめて類似しており、さらに原価利益率にまで言及

している点に特徴がある。しかし、問題となる取引と同類の物品の選定については明確な基準が示されておらず、他の納税者との比較もなされていないため、更正処分を掛ける際の根拠や客観性を保てなくなり、課税当局の恣意性が大きくなる可能性がある。また、更正価格を決定する基準となる指標は示されておらず、ほかの移転価格算定方法についての適用可能性についても言及されていない。さらに、なぜこの原価利益率が一律 10%となるのかについての根拠や算定方法についてはまったく触れられておらず、企業による価格決定の自主性を損なっている。

おわりに

本稿では中国の増値税について、企業による付加価値額の操作を通じて納税額を恣意的に調節できる点を指摘したが、納税者と課税当局の間で実際にどのように扱われているのか、具体例を含めたその実態については触れなかった。この点についてはすでに、増値税に関わらない通常の移転価格が問題となったケースについては具体的事例によってその実態の一端を示した²⁵⁾。資料の制約がきわめて大きい分野ではあるが、是非とも事例研究を含めて検討すべき次なる課題としたい。

また、中国において原価利益率を 10%とするという規定をめぐって、国家税務局と納税者との間で議論がなされるか、もしくはすでになされているものと考えられる。とくに、急激な市場経済化と経済成長さらにはこれを支える外資導入の進捗にともない、中国国内の物流が盛んになるにつれ、また消費水準の向上にともなうブランドや高品質商品、サービスなど無体資産に関わる付加価値算定が難しくなるにつれ、問題が国際化、複雑化、高度化することは疑いない。その際には、企業所得税に規定されている他の算定方法、例えば原価加算法など新たな税制が移転価格問題に関わって増値税に導入されることも考えられる。

参考文献

- 池上惇『日本財政論』実教出版，2000年
池上惇，重森堯編『現代の財政』有斐閣，1996年
井堀利宏『課税の経済理論』岩波書店，2003年
内山明『大型間接税の経済学—付加価値税の批判的研究』大月書店，1986年
宇都宮浩一「電子商取引課税問題と中国政府の対応」『社会システム研究』立命館大学社会システム研究所，2002年，6号
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，2005年，第44巻第1号
宇都宮浩一，王鋼「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」『国際租税の先端的諸問題の研究』立命館大学社会システム研究所，2004年
王鉄軍，苑新麗『国際租税』経済科学出版社，2002年

25) 宇都宮，王鋼（2004）を参照されたい。

- OECD, *Consumption Tax Trend*, 1999
- OECD, *OECD Toward Global Tax Co-operation*, 2000
- 木下和夫監訳『マスグレイトブ財政学』有斐閣, 1983 年
- 項懷誠編『中国財政 50 年』中国財政経済出版社, 1999 年
- 黄濟生, 殷徳生『国際税収 理論と実務』華東師範大学出版社, 2001 年
- 近藤義雄『中国付加価値税の仕組みと実務』中央経済社, 2004 年
- 佐藤裕二「付加価値税の地方政府間調整について」『亜細亜大学大学院経済学研究論集』
亜細亜大学大学院経済学研究科, 2004 年, 28 号
- 重森曉, 鶴田廣巳, 植田和弘編『Basic 現代財政学』有斐閣, 2000 年
- 曹瑞林『現代中国税制の研究』御茶の水書房, 2004 年
- 知念裕『付加価値税の理論と実際』税務経理協会, 1995 年
- 中国税制研究グループ編『中国の税制』大蔵財務協会, 2003 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
- 張忠任『現代中国の政府間財政関係』御茶の水書房, 2001 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「日本企業の対米進出と国際課税問題 (I)」『立命館国際研究』立命館大学国際関係学会, 1996 年, 9 卷 3 号
- 中村雅秀「日本企業の対米進出と国際課税問題 (II)」『立命館国際研究』立命館大学国際関係学会, 1997 年, 10 卷 1 号
- 南部稔『現代中国の財政金融政策』多賀出版, 1991 年
- 方仲炳主編『法律基礎教程』中国檢察出版社, 2002 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
- 宮島洋編『消費課税の理論と課題二訂版』税務経理協会, 2001 年
- 三代川正一『中国税制史』中央経済社, 1980 年
- 村井正『租税法—理論と実践—第三版』青林書院, 1999 年
- 劉佐『中国税制概覧 2005 年版』経済科学出版社, 2005 年
- 劉雋亭『企業合理避税』中国社会科学出版社, 2004 年
- 劉隆亨『税法双書 流転税法』北京大学出版社, 2002 年
- 『中国統計年鑑』各年版, 中国統計出版社
- 『中国税務年鑑』各年版, 中国税務出版社
- 『中国財政年鑑』各年版, 中国財政雜誌社

参考 URL

- 人民日報日文版, <http://j.people.ne.jp/home.html>
- 国税庁, <http://www.nta.go.jp/>
- OECD, <http://www.oecd.org/>
- Price Water House Coopers Japan Business Network, <http://www.japan-bus.pwcglobal.com/>
- 中国情報局, 中国情勢 24, <http://news.searchchina.ne.jp/>
- 中国国家税務総局, <http://www.chinatax.gov.cn/index.htm>