

氏 名 ほう けい
鮑 慧

学位の種類 博士（商学）

報告番号 甲第 1577 号

学位授与の日付 平成 27 年 9 月 13 日

学位授与の要件 学位規則第 4 条第 1 項該当（課程博士）

学位論文題目

移転価格税制に関する日中比較研究

| | | | |
|------------|------|----|-------|
| 論文審査委員（主査） | 福岡大学 | 教授 | 山内 進 |
| （副査） | 福岡大学 | 教授 | 太田 正博 |
| | 福岡大学 | 教授 | 川上 義明 |
| | 福岡大学 | 教授 | 合力 知工 |
| | 福岡大学 | 教授 | 長束 航 |

本論文内容の要旨

本研究では日中における税制の体系・沿革、移転価格税制を取り巻く税制体系・沿革（第Ⅱ部）及び日中移転価格税制の現行条文（第Ⅲ部）、並びに日本の裁決・判例と中国の事例に関する比較研究（第Ⅳ部）をもって総合的に分析し、日中移転価格税制の相違点及び問題点を明確にし、納税者である企業の立場から本制度の改善点について提言することを研究目的としている。

本研究においては、有価証券報告書（10社）のデータを用いて、移転価格課税が企業の利益に与える影響が大きいことを明らかにした（第Ⅰ部）。さらに、日本の多国籍企業による中国の国外関連会社との取引も増加する傾向にあり、企業の利益への影響を考えると、日中両国の課税当局から、移転価格課税を受けないよう、適正な取引価格の設定を行うことの重要性が増しているといえる（第Ⅰ部）。このような背景から、本研究の意義は、移転価格課税を防ぐために日中両国の移転価格税制の相違点を明らかにし、企業の立場から本制度に対する提言を行うことにある。

日中の移転価格税制に関する先行研究は、管理会計的な視点からの研究、実務的な解説書及び現行条文の比較が多い。本研究のように、日中移転価格税制を総合的に比較研究し、納税者である企業の立場から本制度の改善点について提言した研究は、筆者の知る限り見当たらない（第Ⅰ部）。

本研究では、移転価格制度の沿革、現行条文、日本の判例・裁決と中国の事例に関する日中比較研究から日中の相違点及び問題点を認識し、これらの点に対して納税者である企業側の立場から以下の提言を行った。

提言（ア）日中の税制体系・沿革及び日中移転価格税制を取り巻く法律体系・沿革に対して提言を行った（第Ⅱ部）。

日本の移転価格税制は租税特別措置法に規定され、さらに詳細な解釈は法源ではない通達にある。一方、中国では企業所得税法（日本の法人税法の本法にあたる）に規定されている。法源となっている通達に詳細にまとめられている。

移転価格税制そのものは、国際課税上における重要項目であり、臨時的な規定として馴染まない。したがって、日本も中国のように法人税法の本法に条文を置くべきであると指摘する。さらに、日本では詳細な解釈が通達である「事務運営指針」をもって解釈されている。しかし、通達は日本では法源でないため、法源である施行令又は施行規則に規定すべきである。その方が納税者の法的安全性及び予測可能性を考えた場合、望ましいからである。

中国においては、公開されない通達もある。納税者の法的安全性の見地から、移転価格税制に係る通達の完全な交付とともに、公式的に公表すべきである。

提言（イ）移転価格税制の現行条文に関する日中比較から以下の提言を行なった（第Ⅲ部）。現行条文上、日中では独立企業間価格の算定方法、挙証責任、事前確認制度（APA）について違いがあった。

まず、独立企業間価格の算定方法について、日本には規定されていない取引単位営業利益法で用いられる資産収益率がある。この導入の是非について検討すべきであろう。一方、中国においては、その他の方法として、「独立企業間原則に合致した方法」などの曖昧な表現がされている。これを明確な規定にすべきであろう。

次に、中国では、移転価格に関する挙証責任が企業側にあると明文規定されている。しかも、中国における同時書類文書化の義務化の厳しさ（日本より詳細な資料作成を要する）と遡及期間が日本より長いことなど中国における移転価格課税によるリスクが大きいといえる。同時書類文書化の作成に係る税務当局による行政指導を徹底し、移転価格課税の救済措置（税務訴訟、APA等）の整備を急がねばならないといえる。

さらに、中国のAPAにおける、取引種類によって受理順番が前後される規定がある。これは納税者の視点から早急に見直すべきであろう。また、日中両国においてAPAに係る会談内容はできる限り、公表すべきであろう。

提言（ウ）日本の12件の裁判例と中国の4つの事例の比較分析から見られた相違に対して、次の提言を行った（第Ⅳ部）。

まず、日本の裁決例から日本の移転価格課税に係る取引種類、ALPの算定方法の適用の判断要素について一定の基準を明確に示されていた。しかし、中国において、移転価格課税事例に関する詳細な内容が公表されたものは極めて少なかったという違いがある。

中国においては、納税者が利用できるように移転価格課税に関する事例の公表をすべきであろう。

日本では、近年よく使われている取引単位営業利益法に係る裁判例がない。この方法は日本の移転価格課税に係る重要な計算方法であるため、関連する裁判例等やその他の判断基準の情報を開示すべきであろう。

最後に、比較対象取引の選定において、課税当局はデータを使用している。日中両国とも、課税当局が要する膨大なデータ及び業種又は取引別の経験値累積データの開示をしていくべきであると提言する。

平成 27 年 9 月 1 日

博士学位申請論文審査の結果の要旨

申請者氏名 鮑 慧

論 文 移転価格税制に関する日中比較研究

| | | | |
|--------|----|----|----|
| 論文審査委員 | 主査 | 山内 | 進 |
| | 副査 | 太田 | 正博 |
| | 副査 | 川上 | 義明 |
| | 副査 | 合力 | 知工 |
| | 副査 | 長束 | 航 |

審査結果の要旨

本研究は移転価格課税が日中両国の関連会社との取引に与える影響が大きいことに鑑み、日中における税制の体系・沿革、移転価格税制を取り巻く税制体系・沿革及び日中移転価格税制の現行条文、並びに日本の裁決・判例と中国の事例に関する比較研究をもって総合的に分析したものである。

その上で、日中移転価格税制の相違点及び問題点を明確にし、納税者である企業の立場から本制度の改善点について提言している。

第 I 部では、有価証券報告書（10 社）のデータを使用し、移転価格課税が企業に与える影響が大なることを明確にしている。この影響からみると、移転価格課税を研究する本論文の意義は大きいといえる。

第 II 部では、日中の税制体系・沿革及び日中移転価格税制を取り巻く法律体系・沿革に対して納税者の視点から提言をしている。

日本の移転価格税制は、国際課税上の重要項目であり、法人税法の本法に条文を置くべきであると指摘している。さらに通達は日本では法源でないため、施行令又は施行規則に規定すべきであるとしている。

一方、中国においては、通達は法源となっている。この通達の完全な交付をするようにと指摘している。

第Ⅲ部では、現行条文に関する日中比較をし、提言している。

独立企業間価格の算定方法について、日本には規定されていない取引単位営業利益法で用いられる資産収益率がある。この導入の是非について検討すべきとしている。中国においては、「独立企業間原則に合致した方法」という曖昧な表現により説明がなされている。これを明確な規定にすべきであるとしている。

次に、中国では、移転価格に関する挙証責任が企業側にあると明文規定されている。その他中国における同時書類文書化の義務化の厳しさや遡及期間をみると課税によるリスクが大きいと指摘している。その対策として救済措置（税務訴訟、APA等）の整備を急がねばならないという。

中国のAPAにおける、取引種類によって受理順番が前後される規定がある。これは納税者の視点から早急に見直すべきであると述べている。また、日中両国にかかわるが、APAに係る会談内容はできる限り、公表すべきと述べている。

第Ⅳ部では、日本の12件の裁判例と中国の4つの事例を比較分析し、提言を行っている。

日本の裁判例では、移転価格課税に係る取引種類、ALPの算定方法の適用の判断要素について一定の基準を明確に示されているという。しかし、中国においては、移転価格課税事例に関する詳細な内容が公表されたものは極めて少ないという。また日本では、裁判例からみる取引種類は多いが、中国の事例では棚卸資産に限られていたという。

このようなことから、中国においては、納税者が利用できるように移転価格課税に関する事例の公表をすべきであると指摘している。

日本では、取引単位営業利益法が、よく使われているにもかかわらず、それに係る裁判例がない。この方法は移転価格課税に係る重要な計算方法であるため、裁判例等や判断基準の情報を開示すべきであろうとしている。

最後に、比較対象取引の選定について述べている。日中両国とも、課

税当局が要する膨大なデータ及び業種又は取引別の経験値累積データの開示をしていくべきであると提言している。

本論文は以下の点で有意義である。

第一に、有価証券報告書等からの詳細なデータを基に、移転価格課税が企業の税引前利益に与える影響を、丹念に計算し明確にしていることである。この数値の大きさから、本論文の研究する意義が明確となる。

第二に、納税者の視点から、移転価格課税の沿革、現行条文、判例・事例等に総合的に比較研究したことである。この総合的な研究に独自性がみられる。さらには租税法律主義のもと、納税者の視点から研究することは、納税者の法的安定性、予見可能性を維持するために重要である。

第三に、単なる日中の比較研究にとどまらず、日中の移転価格課税の問題点と改善点について、納税者の視点から指摘している。この指摘は、今後の日中の移転価格税制に何らかの知見をもたらすであろう。

ただし、本論文には、研究課題も残されている。そもそも、移転価格課税は、国際課税制度であり、日中の移転価格課税は、OECDガイドラインをはじめ、諸外国の課税制度にかなり影響を受けている。しかし、本研究は、日中の比較研究にとどまっている。納税者の視点からの分析を詳細にするためには、企業へのインタビュー、アンケート等を実施し、納税者の意見も検討する必要があるであろう。しかし、博士論文の作成には、時間の制約もあり、全てを網羅することは難しかったであろう。

これらの課題は、日中の移転価格課税を総合的に比較し、納税者の視点から、日中の移転価格課税の問題点と改善点を指摘した本研究の価値を失わせるものではない。残された課題は、今後の研究に期待するものである。

以上の結果及び「説明会」「公聴会」の結果を踏まえ、博士(商学)の学位授与に十分値する論文と評価する。