

# 中国の会計基準と移転価格税制における「関連者」の定義と適用範囲に関する検討

劉 功 平  
関西学院大学

## 要 旨

本稿では主に中国の会計基準と移転価格税制における「関連者」の定義と適用範囲について考察する。会計上は関連者間取引に関する状況を財務諸表の利用者が適切に理解することを助けるため、また税務上は企業が関連者間取引を通じて利益調整を行うことを防止するため、中国の財政部と国家税務総局がそれぞれ関連者に関する定義を行っている。両者の基本目的が異なるため、関連者の定義に差異が生じることは避けられない。さらに、中国会計基準の設定者である中国財政部会計司により編集された 2010 年の『企業会計準則講解』（講解）は、2006 年に中国財政部より公布された『企業会計準則』（新準則）に対する解釈を行う役割が期待されている。しかし、新準則と講解の間で関連者の定義に齟齬が生じている。筆者はその背景について検討してから講解の定義を用いて会計基準と移転価格税制における関連者の定義の相違点が何であるかを考察する。さらに、新興国である中国では会計基準と移転価格税制における関連者に関する定義が、日米の定義に対してどのような特徴を持つかを考察したい。

本稿の目的は 2 つある。第 1 は、中国における会計基準上と移転価格税制上の関連者の定義および適用範囲の相違点を明らかにすることであり、そのための主な研究方法として両者の判定原則、適用範囲、具体的な規定内容について比較を行う方法を用いる。第 2 は、日米の状況と対比して、中国の特徴を指摘することである。

## I はじめに

本稿では主に中国の会計基準と移転価格税制における「関連者」<sup>(1)</sup>の定義および適用範囲について考察する。

中国では、会計上は関連者間取引に関する状況を財務諸表の利用者が適切に理解することを助けるため、また移転価格税制上は企業が関連者間取引を通じて租税回避を行うことを防止するため、中国の財政部と国家税務総局がそれぞれ関連者に関する定義を行っている。両者の基本目的が異なるため、関連者の定義に差異が生じることは避けられない。そして、移転価格税制上の関連者の適用範囲の方が広いにもかかわらず（洪 [2011], 16 頁と田 [2011], 29 頁）、実務では企業の担当者が両者の相違点について十分に理解していないことが多く見られる（洪 [2011], 16 頁）。その結果、①財務諸表の利用者が関連者間取引について不完全な情報しか入手できない可能性を高くし、②関連者間取引による移転価格課税リスクの評価に障害を与えることになる。

中国の会計基準と移転価格税制における関連者の定義および適用範囲に関する研究もいくつも行われてきた。黄 [2006] は 2007 年から施行されている「企業会計準則」（以下、新準則とする。）における関連者の定義を以前の会計基準と比較したが、現行の移転価格税制の規定との比較を行っていない。田 [2011] は移転価格税制における関連者の適用対象を挙げたが、会計については関連者の定義の検討にとどまり、具体的な適用対象を挙げていない。俞 [2010] と洪 [2011] は 2010 年に出版された『企業会計準則講解 [2010]』（以下、講解とする。）の解釈の内容を検討していない。そこで、本稿では、講解の内容を反映した会計基準と移転価格税制の規定における関連者の定義の相

違点について考察する。

また、各国の移転価格税制における関連者の定義に相違点があることにより、税務当局に提出する書類の内容や移転価格調整された場合の利潤の合算範囲に差異を生じるといった問題が引き起こされる（阿部 [2012], 122 頁）。これは、移転価格課税リスクと深く関わる。しかし、日本と米国では会計基準と移転価格税制における関連者の定義の差異について中国ほど検討されていない。日本では移転価格税制の適用対象は国外関連者だけに限定されている。国外関連者とは法人が直接または間接に支配している国外法人を指す（国税庁ホームページ「用語解説」）。そして、実務上、概ね持株比率基準が採用されている（藤森 [2010], 6 頁）。また、米国の内国歳入法（Internal Revenue Code）第 482 条の移転価格税制の規定では関連者の定義が行われておらず、米国の会計基準における関連者の定義を参照するものと考えられる。つまり、米国では会計基準にしたがっておれば、関連者間における取引の詳細や価格政策といった情報が記録され、税務機関から関連書類が要求された際に短期間でそれを作成することができるのである。これに対して、新興国である中国では、会計基準と移転価格税制における関連者に関する規定が特徴的であるとしばしば指摘されている。本稿では、関連者の定義をめぐり日米に対する中国の特徴が何であるかを考察したい。

以下、第Ⅱ節では、新準則における関連者の定義を述べる。そして、講解による新準則に関する解釈では関連者の定義に齟齬が生じていることを指摘し、その背景を検討する。続いて、会計基準における関連者に該当する具体的な適用対象を挙げ、関連者の定義との対応関係を論じる。

第Ⅲ節では、中国の移転価格税制における関

連者の定義を考察する。まず、「中国人民共和国企業所得税法实施条例」の第6章第109条で規定している定義を述べてから、2009年に公布された「特別納税調整実施弁法（試行）」（以下、弁法とする。）の第9条で定められている具体的な判断基準を考察する。

第IV節では、中国の会計と移転価格税制における関連者の定義の相違点を明確にし、具体的な例を用いて検討する。

第V節では、日本と米国の会計および移転価格税制における関連者の定義に関する規定を概観して比較することにより、中国における関連者の定義の特徴を明らかにする。

## II 中国の会計基準における関連者の定義

### 1 新準則における関連者の定義

中国の財政部は2006年に基本準則<sup>(2)</sup>と38の具体的な会計準則からなる新準則を發布し、2007年1月1日から施行した。その第36号は関連者情報開示について規定している。第36号の第2章第3条では、関連者に該当する場合として「一方が他方を支配・共同支配する場合、一方が他方に重要な影響力を有する場合、二者または二者以上が同一の第三者により支配・共同支配される場合、および二者または二者以上が同一の第三者から重要な影響を受ける場合」と規定している。

同じく新準則第36号の第2章第3条では、次のように支配、共同支配、重要な影響の定義を行っている。

#### ① 支配

支配は、ある企業の経営活動から便益を得るために、その企業の財務上および業務上の方針を決定する権利である。

#### ② 共同支配

共同支配は、ある経営活動に対して財務上および業務上の重要な方針を決定する際に、契約の定款にしたがってすべての共同支配投資者の許可を得ることが条件となる支配の共有である。

#### ③ 重要な影響力

重要な影響力は、企業を支配または他方と共同支配するものではないが、その企業の財務上および業務上の方針制定に関与する権限を有する力である。

## 2 新準則を解釈する講解

財政部会計司は、経済環境が著しく変化する中、新たな会計事象の発生や変化に対応し、企業が会計基準にしたがって適切に記録・報告することを指導するため、2010年に講解の3回目の改訂を行った。

講解では新準則における関連者の定義を「一方が他方を支配・共同支配する場合、一方が他方に重要な影響力を有する場合、二者または二者以上が同一の第三者により支配・共同支配される場合」と書き換えている。つまり、「二者または二者以上が同一の第三者から重要な影響を受ける場合」という文言を入れなかったのである。それは、会計基準において関連者の範囲を狭める効果をもたらした。さらに、講解では、新準則の関連者とはならない除外規定に以下の④を新たに組入れた。除外規定とは次の5つである（財政部会計司編写組 [2010], 633頁）。

① 当該企業と通常取引をしている資金提供者、公共事業体、政府部門・機関

② 当該企業が、単一の得意先、仕入先、フランチャイズ実施権付与者、卸売業者あるいは代理店と多額または頻繁に取引を行った結果として形成した経済的な依存関係

③ 当該企業の共同支配企業の共同支配投資

企業間

- ④ 同一の第三者から重要な影響を受けている企業間
- ⑤ 国により支配されるが、それ以外の支配、共同支配、重要な影響の関係を持たない企業間

しかし、講解は、関連者の定義について、新準則の条文を解釈するという役割を期待されるにもかかわらず、新準則は改定されずに、講解の解釈と相違したまま並存している。なお、新準則は財政部が公布した規範性文書であるため、法的効力があるが、講解には法的効力がない。その反面、新準則は法律であるため、頻繁に変わると法的な権威に損なうという懸念があり、柔軟性を欠いている。それが新準則と講解の間に齟齬を生じた一因であると考えられる。

しかし、財政部は新準則を改定せずに同等の法的効力がある「企業会計準則解釈」を公布することができる。それが使用されない一因としては、新準則の第 36 号がさらに修正されることが考えられる。なぜなら、この変更は 2009 年に修正された国際財務報告基準 (IFRS) の IAS24 号と相違点を残している<sup>9)</sup>からである。

要するに、中国の会計基準は IFRS に収斂していくと強調されているものの、中国の状況を配慮していることが伺える。それは、①多くの中国の上場企業は国と密接的な関係にあり国が大株主で (李他 [2004], 2 頁と李 [2007], 11 頁)、関連者の範囲を少し広げると多くの企業に影響を及ぼし、関連者および関連者間取引の本質を見極める主旨に反するという考慮、②中国の会計基準は整備されつつあるが、それらを理解したうえで業務をこなす実務者が十分ではない、つまり、上級の会計人材の育成が追いついていないためであると考えられる。

現段階では、講解と新準則の規定が相違して

いることが実務者に混乱を招く原因になっているが、中国の資本市場の発展および上級の会計人材の充足につれて、IAS24 号とさらに収斂していくとともに、そのような相違が徐々に解消することが期待される。

なお、本稿では、2010 年版の講解における関連者の定義および適用範囲の変更を反映した会計基準について検討する。

### 3 会計基準における関連者の適用対象

新準則および講解の関連者の適用範囲の解釈に基づいて、中国の会計基準における関連者の適用対象を次の 11 に分けることができる (財政部会計司編写組 [2010] 前掲書, 630~632 頁)。

- ① 当該企業の親会社。当該企業を直接または間接に支配するその他の企業・組織等
- ② 当該企業の子会社。当該企業に直接または間接に支配されるその他の企業・組織・ファンド等
- ③ 当該企業と同じ親会社を持つその他の企業
- ④ 共同支配企業とその共同支配投資企業
- ⑤ 当該企業に重要な影響力を有する投資企業
- ⑥ 共同支配投資企業の共同支配企業
- ⑦ 当該企業が重要な影響を与える企業
- ⑧ 当該企業の主要株主およびその近親者 (例えば、父母、配偶者、兄弟姉妹および子供、以下同じ)
- ⑨ 当該企業の経営幹部 (企業活動を計画、指導、支配する権利を持つ人。通常では、主に理事長、理事、総務、社長、最高財務責任者、財務担当役員、副社長およびそれに相当するその他の職責を有している人、以下同じ)、およびその近親者

⑩ 当該企業の親会社の経営幹部およびその近親者

⑪ 当該企業の主要株主，経営幹部およびその近親者が支配・共同支配するその他の企業  
上記 11 の関連者関係と，会計基準における関連者の定義の支配・共同支配関係，重要な影響力関係との対応関係は以下のように整理することができる。

a) 支配関係

①～③は支配関係である。支配の主体は唯一でなければならず，被支配企業の財務上および業務上の方針を決定する権利を有する。なお，新準則では直接支配か間接支配かについて明記していないが，講解では子会社を通じて他方の企業の半数以上の議決権を獲得している場合に関連者と認定される（上掲書，555 頁）。また，新準則では持株比率を明示していないが，支配の獲得には一方の企業が他方の企業の半数以上の議決権を持つことが一般的であり，議決権は一般的に持株比率と一致していると述べている（上掲書，555 頁）。つまり，一方の企業が直接または子会社を通じて間接に他方の企業の株式を 50%以上所有すると，他方の企業を支配していると一般的に考えられる。

b) 共同支配関係

④と⑥は共同支配関係である。共同支配は通常，契約によって実現される。新準則の定義から，一方が他方を共同支配する，または二者または二者以上が同一の第三者により共同支配される場合に関連者と認定されるが，講解では一方が他方を共同支配する状況について具体例を挙げているのに対して，同一の第三者により共同支配される具体的な適用対象例を挙げていない。これは，実務上まれなパターンであるか，会計基準の設定者が重視していないことを示唆しているかであると考えられる。

c) 重要な影響力関係

⑤と⑦は重要な影響力関係である。一方の企業が直接または子会社を通じて間接に他方の企業の株式を 20%以上 50%以下所有する，一方の企業が他方の企業に重要な影響力を有すると一般的に考えられる（上掲書，31 頁）。なお，二者または二者以上が同一の第三者から重要な影響を受けている場合には関連関係とならないと明確にしている。

d) その他

⑧～⑪は具体的な状況に応じて支配関係か，共同支配関係か，重要な影響力関係かを判断する。これらを 3 種類に細分することができる。第一は，該当会社の主要株主<sup>(4)</sup>およびその近親者，第二は，親会社および当該会社の経営幹部<sup>(5)</sup>およびその近親者，第三は，当該会社の主要株主およびその近親者と当該会社の経営幹部およびその近親者が支配または共同支配しているその他の企業<sup>(6)</sup>である。ここでは，⑩と⑪の規定に整合性に欠けるところが存在している。⑩では，当該企業の親会社の経営幹部が当該企業の関連者として認定されるが，⑪では，当該企業の親会社の経営幹部が支配・共同支配するその他の企業は当該企業の関連者とならない。

### Ⅲ 中国の移転価格税制における関連者の定義

「中国人民共和国企業所得税法实施条例」の第 6 章第 109 条では，企業と企業，組織および個人と①資本，経営，取引等における直接または間接的な支配関係，②同一の第三者に直接または間接的な支配関係，③利益上その他の関連関係のいずれかの関係を持つ場合に，「関連者」となる。弁法はこの定義に基づいて関連者の判断基準を規定している。それは以下のように 8 つに分類することができる。

- ① 一方が他方の企業の株式を直接または間接に合計 25%以上所有している。
- ② 二者または二者以上が同一の第三者に株式を直接または間接に合計 25%以上所有されている。
- ③ 一方における他方（独立金融機構を除く）からの貸付金が一方の資本金の 50%以上を占めるか、または一方の貸付金の 10%以上について他方が保証している。
- ④ 一方の経営幹部の半数以上が他方より派遣されているか、または双方の経営幹部の半数以上が同一の第三者により任命されているか、もしくは一方の経営幹部の半数以上が他方で同等の役職を兼任している。
- ⑤ 一方の董事会の支配できる董事会高級メンバー最低 1 名が他方より派遣されているか、または一方の董事会を支配できる董事会高級メンバー最低 1 名が他方で同等の役職を兼任している。
- ⑥ 双方の董事会を支配できる董事会高級メンバー最低 1 名が同一の第三者により任命されている。
- ⑦ 一方は他方の工業所有権、技術ノウハウ等特許権なしに経営できない、または一方の仕入または販売活動が主に他方より支配されているか、もしくは一方の役務の提供・授受が主に他方より支配されている。
- ⑧ 双方が利益の面においてその他の関連関係、家族、親族関係等にある。

以上の判断基準は、持株比率基準の持株比率関係、実質支配基準の経済依存関係、経営幹部・主要株主関係に分けられる。

#### (1) 持株比率関係

弁法の第 2 章第 9 条では持株比率を 25%以上にし、一方が直接または間接に所有する場合、同一の第三者に直接または間接に所有される場合について規定している。上記

の①と②がこれに該当する。

#### (2) 経済依存関係

弁法の第 2 章第 9 条では一方と他方の経済依存関係を資金依存、特許権依存および取引実質支配について規定している。上記の③の資本依存関係と⑦取引依存関係および工業所有権・技術ノウハウなど特許権の依存関係がこれに該当する。

#### (3) 経営幹部・主要株主関係

経営幹部関係は、経営幹部の派遣、兼務および同一の第三者による任命という関係を指す。上記の④⑤⑥がこれに該当する。上記の⑧では会計基準より詳細に規定していないが、両方の主要株主が基本的に同じ経済利益を享受する場合を含むと言及している。

## IV 中国の会計基準と移転価格税制における関連者の定義の比較

### 1 判定原則

会計では「形式より実質を重視する原則」が遵守されており、具体的な持株比率を定めていないところが特徴といえよう。これに対して、移転価格税制においては法律の明確性を優先し、より具体的な基準を定めている。特に、持株比率について、一方が他方の株式を 25%以上所有することを条件として明確に規定している。

したがって、一方が他方の 25%より少ない株式を持つ場合、会計基準では関連者となりうるが、移転価格税制では関連者とならない恐れがある。中国の国家税務総局は 25%を判断基準にした原因について、外国投資企業が関連者間取引を通じて海外に利益を移転することを防止するために、「中外合資経営企業法」に規

定している外国投資者の最低出資率の 25%と一致させるためと考えられる（王 [2011], 64 頁）。

第三者に関する規定と仲介に関する規定が大きく異なっている。そこから、移転価格税制の関連者の範囲の方が広いことがわかる。設例を用いてその違いを具体的に検討する。

## 2 適用範囲

会計基準と移転価格税制において、同一の

表 1 適用範囲の比較

ケース 1		ケース 2	
関連者関係		関連者関係	
会計基準	CA, CB	会計基準	CA
移転価格税制	CA, CB, AB	移転価格税制	CA, CB, AB

（注）ここでは、C社がA社とB社に重要な影響を与えるケースを想定している。新準則の第38条の関連者の定義によると、C社がA社とB社を他方と共同支配している場合にはA社とB社は関連者であると判定される。

表 1 は、会計基準と移転価格税制において同一の第三者と仲介に関する規定の違いによって生じる関連者の適用範囲の差異を比較したものである。

ケース 1 では、会計基準の関連者の除外規定「同一の第三者から重要な影響を受けている企業は関連者とはならない」によると、A社とB社は関連者ではないと判断できる。

これに対して、移転価格税制の関連者の規定「二者または二者以上が同一の第三者に株式を直接または間接に合計 25%以上所有される

場合に関連者となる」によると、A社とB社は関連者であると判断できる。

ケース 2 では、ケース 1 の C社と B社 の間に仲介を加えた例である。会計基準においては、一方が子会社を通じて間接に他方に重要な影響を与える場合は関連者となるので、C社は仲介の株式を 25%しか持っておらず子会社ではないことから、C社とB社は関連者とはならないと判断できる。

これに対して、移転価格税制においては、「一方が仲介を通じて間接に他方の株式を 25%以

上所有する場合、一方の他方に対する持株比率は仲介が他方の持株比率にしたがって計算される」と規定されており、C社とA社、C社とB社、A社とB社は関連関係を持つと判断できる。

### 3 経済依存関係に関する規定

また、会計基準では経済依存関係に関する除外規定を設けているが、具体的な判断基準は規定されていない。一方、移転価格税制では取引依存関係、資金依存関係、工業所有権、技術ノウハウ等特許権の依存関係がある場合は関連者となる。しかし、資金依存関係を除いて、「支配」が強調されながら、支配の意味について定義されず、具体的な判断基準も出されていない。その不透明さから実務上の適用においては混乱が生じると思われる。なお、会計では多額または頻繁に取引を行っている代理店といった場合に除外されるが、移転価格税制では関連者となる恐れがあるため、企業の移転価格税制のコンプライアンス・コストが高まると思われる。

### 4 経営幹部に関する規定

次に、移転価格税制における経営幹部に関する規定を3つに分けて、会計基準の関連規定と比較する。

第一に、移転価格税制においては、「一方の経営幹部の半数以上が他方より派遣」、「双方の経営幹部の半数以上が同一の第三者により任命」、「一方の経営幹部の半数以上が他方で同等の役職を兼任」と規定しているのに対して、会計基準においては、一方が他方を実質支配するまたは二者もしくは二者以上が同一の第三者により実質支配されると規定されている。

第二に、税法においては、「一方の董事会を支配できる董事会高級メンバー最低1名が他

方より派遣」、「一方の董事会を支配できる董事会高級メンバー最低1名が他方で同等の役職を兼任」という規定に対して、会計基準においては、一方が他方の財務上および業務上の方針制定に対して支配にまで至っていないが重要な影響を与えると規定されている。

第三に、移転価格税制においては、「双方の董事会を支配できる董事会高級メンバー最低1名が同一の第三者により任命」という規定に対して、会計基準においては、除外規定として「同一の第三者から重要な影響を受けている企業間に関連者とはならない」と明記されており、移転価格税制の規定と異なる。

## V 中国・日本・米国の比較

### 1 会計

日本の企業会計基準第11号では「関連当事者」とは、ある当事者が他の当事者を支配しているか、または、他の当事者の財務上および業務上の意思決定に対して重要な影響力を有する場合を言う」と規定している。表2で示しているように、日本の会計基準では、経営幹部・主要株主に関する具体的な規定に注目すると、中国の会計基準より日本の方が広く挙げられている。

米国の会計基準を日本と中国の会計基準と比べると、米国では財務諸表の作成企業（報告企業）が持分法で報告する会社が含まれている。なお、持分法の適用範囲はジョイント・ベンチャーおよび直接または間接に20%以上50%以下の議決権のある株式を所有し、その議決権により営業上および財務上の方針に重要な影響を与えることができる被投資会社が適用対象となる（本庄資 [2010], 33頁）。

一方、日本、中国の会計基準では重要な影響について国際的に一般的に認められる「一方が

中国の会計基準と移転価格税制における「関連者」の定義と適用範囲に関する検討

直接または子会社を通じて間接に他方の企業の議決権を20%以上50%以下所有する場合は、一方が他方の企業に重要な影響を与える」という考え方を適用しているため、米国の持分法の適用会社の範囲に類似している。

また、米国の会計基準の経営幹部・主要株主に関する規定は日本の会計基準より狭いように見えるが、重要な影響を及ぼす会社に関する解釈（米国会計基準 850「Glossary」）を①一方が潜在の取引相手に自分の利益を完全に追求することを妨げるまでに経営方針上支配さ

れているもしくは著しく影響されている、②第三者が取引当事者に経営政策上重要な影響を及ぼし得る、または一方の取引当事者の持分を有し、かつ各取引参加者が各自の利益を完全に追求することを妨げるまでに重要な影響を与えていると規定しているので、具体例として挙げていなくても、米国の会計基準では関連者となる可能性が残る。

したがって、会計基準では、日米の関連者の定義は実質的に非常に類似しており、中国の関連者の適用範囲は比較的狭いと思われる。

表2 中国・日本・米国の会計における関連者の適用範囲

	中国	日本	米国
支配	① 親会社 ② 子会社 ③ 同一の親会社を持つ会社	① 親会社 ② 子会社 ③ 同一の親会社を持つ会社	一方が直接または1ないし複数の仲介者を通して間接に、他方を支配、他方に支配、他方と共通支配下にある
共同支配 ・ 重要な影響	① 当該企業の共同支配投資企業 ② 共同支配企業 ③ ある企業の財務上および業務上の方針制定に参与する権力を有するが、支配または他方と共同支配することができない	① 共同支配投資企業並びにその親会社および子会社 ② 共同支配企業およびその子会社 ③ 他の当事者の財務上および業務上の意思決定に対して重要な影響を有している場合の当事者	① 持分法で報告される企業 ② 取引を行いうる企業が各自の利益を完全に追求することを妨げるまでに重要な影響を与える
経営幹部 ・ 主要株主	① 当該企業の主要株主およびその近親者 ② 当該企業の経営幹部およびその近親者 ③ 親会社の経営幹部およびその近親者 ④ ①～②に掲げる者が支配または共同支配している会社	① 当該企業の主要株主およびその近親者 ② 当該企業の役員およびその近親者 ③ 親会社の役員およびその近親者 ④ 重要な子会社の役員およびその近親者 ⑤ ①～④に掲げる者が議決権の過半数を有する会社およびその子会社	① 当該企業の主要株主およびその近親者 ② 当該企業の経営幹部（通常取締役会の構成員を指している）およびその近親者

## 2 移転価格税制

移転価格税制における関連者の定義は各国によって異なることが多い。なお、納税義務の公平さの観点から実質支配関係を重視する方が妥当であると一般的に考えられているが、実務において法律の遵守および執行の観点から規制の明確さを重視し、多くの国は持株比率基準を適用している。日本は持株比率基準と実質支配基準の両方を適用している。中国も2つの基準を適用している。米国の移転価格税制においては、関連者の定義は行われていないが、米国の内国歳入法第482条によると、移転価格税制の適用範囲を「共通の利益によって直接または間接に所有、もしくは支配されている2つあるいは2つ以上の組織、企業」としていることから、会計基準と同様に実質支配基準しか適用していないことがうかがえる。

表3では中国・日本・米国における関連者に関する移転価格税制の規定の相違を示している。日本は持株比率の最低限度を50%以上に設定しているのに対して、中国は25%以上に設

定している。また、日本の移転価格税制では実質的支配関係の経営幹部の関連関係について「一方の法人の役員のうち2分の1以上または代表する権限を有する役員が他方の法人によって実質的に決定されていると認められる事実がある」（措置法通達、第66条の4）場合と「他方の法人の役員のうち2分の1以上または代表する権限を有する社員が、一方の法人の役員もしくは使用人を兼務している」（日本国税庁「用語解説」）場合を挙げている。中国の移転価格税制では、日本の規定より広く規定されている。次に、日本の移転価格税制では実質支配基準の経済依存関係を「一方の法人が他方の法人から提供される事業活動の基本となる著作権、工業所有権、ノウハウ等に依存してその事業を行っている」（措置法通達、第66条の4）場合としているのに対して、中国の移転価格税制ではそれ以外に資金、取引依存関係も含まれている。したがって、移転価格税制における関連者の範囲は中国の方が広いといえる。

表3 中国・日本・米国の移転価格税制における関連者の規定

		中国	日本	米国
国内適用		あり	なし	あり
持株関係		25%以上	50%以上	なし
実質的 支配 関係	経済依存 関係	資金・取引・特許権	特許権	共通の利益によつて所有、もしくは支配されている
	経営幹部と 主要株主 関係	経営幹部の兼務・他方または同一の第三者により任命 双方の主要株主がほぼ同様な利益を享受	役員の内兼任または他方より任命	

## V おわりに

本稿では、主に中国の関連者の定義およびその適用範囲について、会計基準と移転価格税制

における相違点を論じてきた。実務界ではそれらの相違点について十分に把握していない原因を検討した。それから、中国の会計基準と移転価格税制における関連者の定義、適用範囲お

よび関連規定の内容から両者の相違点を検討し、それらの相違点の背景を分析した。

次に会計基準および移転価格税制において中国、日本、米国の間で比較を行った。中国の特徴として次の2点を挙げることができる。

第一は、日本では実務上移転価格税制における関連者の適用範囲は会計より狭く、米国では両方とも実質支配基準を適用するのに対して、中国では関連者の範囲は会計基準より移転価格税制の方がかなり広いという点である。第二は、中国の会計基準における関連者の定義は日本、米国より狭いが、移転価格税制では最も広い点である。

この2つの特徴には、中国政府が中国の税収管轄権の保護について、投資家への情報開示より厳しく取組んでいるという背景がある。中国市場で上場している企業の多くは国有企業である。一方、中国の多くの外資投資企業は他の国で上場している企業集団のメンバーまたは関連会社である。そして、新準則と弁法の法律の拘束力は同じであるが、新準則の関連者情報開示の規定に罰則がないのに対して、弁法では規定に違反した場合、重いペナルティが科される。さらに、弁法では関連者の持株比率の判断基準を25%以上に設定している。これは、中国国家税務総局は外国投資企業が関連者間取引を通じて海外に利益を移転することを防止するため、「中外合資経営企業法」に規定している外国投資者の最低出資率の25%と一致させ、外国投資企業に重点を置いているためである。また、移転価格税制は国内においても適応されているが、弁法の第30条では「事実上の税率が同じである国内法人の関連者間取引は直接または間接に国家の税収入を減少しない限り、原則上移転価格調査および調整を行わない」という規定から、外国と深く関わる外資投資企業を重点に置いていることがうかがえる。

したがって、中国では移転価格税制における関連者の定義が会計基準より広いという状況の中、中国で事業を行う企業集団が全体のビジネスを円滑に進めるには、中国以外にある集団内の企業の実務担当者の協力が不可欠であり、その国の規定と中国の会計基準と移転価格税制における関連者の定義に関する規定およびその相違点を把握する必要がある。また、中国では、毎年関連者情報に関する資料を税務機関に提出することが義務付けられている。基準に従って関連者情報の資料を準備することが税務機関との信頼関係を築くことを助ける。それゆえ、移転価格税制上は関連者間取引となるが、会計上そうとはならない場合に特に注意を払う必要がある。

また、財務諸表を利用して投資の意思決定をする投資家は、特に国境を跨る関連者間取引を多く行われている上場企業について見えない移転価格課税リスクが潜んでいることを考慮した上で利用することが必要となるであろう。

## 注

- (1) 本稿でいう「関連者」は、中国の場合は、会計および移転価格税制における「関連方」に該当する。日本の場合は、会計における「関連当事者」に該当し、移転価格税制における「国外関連者」に該当する。最後に、米国の場合は、会計における「Related Party」に該当し、移転価格税制における“In any case of two or more organizations, trades, or businesses owned or controlled directly or indirectly by the same interests”（共通の利益によって直接または間接に所有、または支配されている2つ以上の組織、企業）に該当する。
- (2) 基本準則は財政部第33令〔2006〕として公布され、省令であり、中国の会計基準のフレームワークとして位置づけられている。法律のランクは38の会計準則よりワンランク上である。
- (3) 「企業会計準則解釈」は財政部により公布される通達である。現在まで5つの通達が公布され、その主要目的は新準則の国際会計基準への収斂であると述べられている。しかし、IAS第24号の関連者の定義では「一方の企業が第三者の

ジョイント・ベンチャーであり、他方の企業が当該第三者の関連会社である」という場合を含むが、講解では「同一の第三者に共同支配される企業」の場合だけをカバーしている。

- (4) 主要株主は当該企業に対する支配・共同支配または重要な影響力を有する個人投資者である。
- (5) 経営幹部は企業の業務活動を計画・指示・支配する権利があり、かつ、責任者として企業の業務活動に参加している者である。例えば、董事長、董事、総務長、総経理、副総経理など。
- (6) 新準則では「当該会社の主要株主およびその近親者と当該会社の経営幹部およびその近親者が支配・共同支配、または重要な影響を与えるその他の企業」と規定している。
- (7) 董事会（とうじかい）とは、中国の企業の最高決議機関である。出資者を代表する複数の「董事」により構成される。日本の株式会社の株主総会と取締役会の機能をあわせ持ち、「満場一致」の決議を必要とする。「董事長」は日本の理事長、会長、代表取締役に相当し、法定代表として会社を代表する権限を有する。（有限責任あざさ監査法人中国事業室/KPMG 編 [2011]、23 頁。）

## 参考文献

- 阿部公一 [2012] 「日本および外国における移転価格税制の適用範囲の差異から生じる諸問題」『国際税務』第 32 巻第 7 号、122-124 頁。
- あらた監査法人編著 [2012] 『アメリカの会計原則』東洋経済新報社。
- 米国会計基準 850  
“Related Party Disclosures-Overall-Glossary”  
<https://asc.fasb.org/glossarysection&trid=2122757>
- 米国内国歳入法典  
<http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/482>
- 中華人民共和国財政部 [2006] 『企業会計準則（2006）』経済科学出版社。
- 中国国家税務総局 [2009] 「特別納税調整実施弁法（試行）」（国税発 [2009] 2 号）  
<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/8784619.html>
- 中国人民政府 [2007] 「中華人民共和国企業所得税法实施条例」（國務院令 [2007] 第 512 号）  
[http://www.gov.cn/zwggk/2007-12/11/content\\_830645.htm](http://www.gov.cn/zwggk/2007-12/11/content_830645.htm)
- 藤森康一郎 [2010] 『実務ガイドランス移転価格税制（第 2 版）』中央経済社。
- 平松一夫・広瀬義州共訳 [2002] 『FASB 財務会計の諸概念』中央経済社。
- 本庄資 [2010] 『アメリカ法人税制』社団法人日本

- 租税研究協会。
- 移転価格税制経理協会編 [2009] 『会計諸則集（第 9 版）』移転価格税制経理協会。
- 企業会計基準委員会 第 11 号「関連当事者の開示に関する会計基準」  
[https://www.asb.or.jp/asb/asb\\_j/documents/docs/kan\\_ren0720/kan\\_ren0720\\_s.pdf](https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/docs/kan_ren0720/kan_ren0720_s.pdf)
- 国際会計基準審議会（IASB）[2003] 国際会計基準第 24 号「関連当事者についての開示」  
[http://eifrs.ifrs.org/eifrs/files/86/improvements2003web\\_155.pdf](http://eifrs.ifrs.org/eifrs/files/86/improvements2003web_155.pdf)
- 国際会計基準審議会（IASB）[2009] 国際会計基準第 24 号「関連当事者についての開示」  
[http://eifrs.ifrs.org/eifrs/files/158/a215\\_ias24\\_10jpn\\_162.pdf](http://eifrs.ifrs.org/eifrs/files/158/a215_ias24_10jpn_162.pdf)
- 洪紅 [2011] 「浅談対関連方披露的财税处理差异」『會計師』12 月、15-17 頁。
- 黄媛媛 [2006] 「新関連方披露準則中関連方的界定及完善」『财会月刊』9 月、29-30 頁。
- 日本国税庁「用語解説」  
<http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/data/h19/apa/05.htm>
- 日本国税庁「措置法通達」第 68 条の 88。  
[http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kobetsu/hojin/sochiho/030228/12/12\\_68\\_88\\_01.htm](http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kobetsu/hojin/sochiho/030228/12/12_68_88_01.htm)
- 日本国税庁「措置法通達」第 66 条の 4。  
[http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kobetsu/hojin/sochiho/750214/12/12\\_66\\_4a.htm](http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kobetsu/hojin/sochiho/750214/12/12_66_4a.htm)
- 王永華 [2011] 「関連方及其交易:会計準則与税法规定的差异及协调」『财会月刊』4 月、64-66 頁。
- 李增泉・孫铮・王志偉 [2004] 「掏空与所有權安排」『會計研究』12 月、2-13 頁。
- 李梅香 [2007] 「上市公司関連交易信息披露存在的问题及其規制」『財務理論』9 月、11-12 頁。
- 田夢可 [2011] 「会計与稅收对関連方交易的处理差异探究——基于現行的会計与稅收相關法律法規」『齊魯珠壇』6 月、28-32 頁。
- 有限責任あざさ監査法人中国事業室/KPMG 編 [2009] 『中国移転価格税制の実務』中央経済社。
- 有限責任あざさ監査法人中国事業室/KPMG 編 [2011] 『中国子会社の投資・会計・税務』中央経済社。
- 愈小波 [2010] 「会計与移転価格税制法規对関連方關係認定的差异比較」『财会月刊』4 月、87-89 頁。
- 財政部會計司編写組 [2010] 『企業会計準則講解（2010）』人民出版社。

（2014 年 11 月 28 日審査受付  
2015 年 3 月 17 日掲載決定）