

移転価格税制に係る平成23年度改正とその適用に関する考察

メタデータ	言語: jpn 出版者: 明治大学経理研究所 公開日: 2013-05-23 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 望月, 文夫 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/10291/14733

移転価格税制に係る平成23年度改正と その適用に関する考察

望月 文夫

キーワード：税制改正，独立企業間価格，課税要件，移転価格算定方法，OECD移転価格
ガイドライン

目 次

1. はじめに
2. 平成23年度税制改正の経緯
3. 改正前の移転価格税制とこれに関する紛争事例の概要
 - (1)改正前移転価格税制の概要
 - (2)日本におけるこれまでの課税事例
 - (3)改正前移転価格税制適用事案の特徴
4. 平成23年度税制改正後の移転価格税制
 - (1)改正の概要
 - (2)当事者の果たす機能その他の事情
 - (3)国外関連取引が独立の事業者の間で通常の取引に従って行われるとした場合
 - (4)最も適切な算定方法とはどれか
 - (5)改正法の問題点
5. CUP法の取扱い
6. まとめに代えて

1. はじめに

いわゆる国会のねじれ現象と東日本大震災を受け、当初の税制改正法案¹から大幅に修正された平成23年度税制改正法案(正確には、平成23年6月10日にあらためて国会に提出された「現下の厳しい経済状況及び雇用情勢に対応して税制の整備を図るための所得税法等

の一部を改正する法律案])が6月22日国会を通過した²(以下、便宜上、この法律による税制の改正を平成23年度税制改正という)。

平成23年度税制改正において、移転価格税制においても一定の改正が行われた。これは、近年の日本の方針が経済協力開発機構(OECD)租税委員会の議論を反映するという姿勢(具体的には、後述する平成22年度税制改正大綱)を採用していることによるものであり、2010年7月22日にOECD移転価格ガイドライン(以下「OECDガイドライン」という場合がある)が改定された³ことによる。

今回改正された規定は、租税特別措置法(以下「措置法」という)66条の4第2項であり、具体的にはこれまで概念的な定義がなかった独立企業間価格について、後述するような課税要件を追加した上で、最も適切な方法を用いて算定した金額であると記載した。この改正は、後述するようにOECD租税委員会の議論の成果である2010年OECD移転価格ガイドラインの改定に伴うものである。

しかし、今回の税制改正は、OECDガイドラインの改定の枠を超えたものであり、課税庁に無用の負担を負わせるものである。その点で、わが国課税権の確保のための制度の運用が困難になることにより、外国への所得移転を誘発するのではないかと危惧される。

本稿は、今回の税制改正による移転価格税制の規定の一部改正により、これまでの移転価格税制の規定が大きく変更することになり、これにより課税庁の適用がさらなる試練にさらされる結果、わが国課税権の確保が困難になる可能性があることを法令の規定に基づいて考察するものである。

2. 平成23年度税制改正の経緯

そもそも今回の措置法66条の4の改正は、平成22年度税制改革大綱(平成21年12月22日)のつぎの記載を受けて行われた。

「今後、OECDにおける移転価格ガイドライン見直しの議論の動向などを踏まえつつ、

- イ. 関連者の判定基準における実質的な判断や
- ロ. 独立企業間価格の算定方式における「幅(レンジ)」の概念のあり方などについて検討を行うとともに、
- ハ. 独立企業間価格の算定方式の適用優先順位の柔軟化や
- ニ. 比較対象取引の候補となりうる取引が複数存在する場合等の選定のあり方の更なる明確化、
- ホ. シークレットコンパラブル(類似の取引を行う第三者から質問検査等により入手した比較対象取引についての情報)のあり方、
- ヘ. 執行体制の充実などによる事前確認の一層の迅速化など、

必要な方策を検討します。(イからへまでの項目分けと下線部は強調のため筆者追加)」⁴

このうち、平成23年度改正においては、ハに掲げる独立企業間価格の算定方式の適用優先順位の柔軟化について、措置法66条の4第2項を改正することにより実現した。これ以外の部分は、イに掲げる関連者の判定基準における実質的な判断については、平成22年6月22日に発遣された国税庁長官通達ですすで手当てをした⁵ものがある他は、平成23年度中に国税庁長官通達により対処されるものと考えられる。

3. 改正前の移転価格税制とこれに関する紛争事例の概要

(1) 改正前移転価格税制の概要

1986年に導入された日本の移転価格税制は、概ねつぎのような内容である。「法人がその国外関連者とする取引の対価の額が独立企業間価格と異なっていることによりわが国の課税権が侵害されていると認められる場合、その取引は独立企業間価格で行われたものとして法人税に関する法令を適用する。」⁶

そして、独立企業間価格とは、措置法66条の4第2項(制定当時は、同法66条の5第2項)においてつぎのように規定されていた。

「前項に規定する独立企業間価格とは、国外関連取引が次の各号に掲げる取引のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める方法により算定した金額をいう。

一 棚卸資産の販売又は購入 次に掲げる方法(二に掲げる方法は、イからハまでに掲げる方法を用いることができない場合に限り、用いることができる。)

- イ 独立価格比準法(特殊の関係にない売手と買手が、国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同様の状況の下で売買した取引の対価の額(当該同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他に差異のある状況の下で売買した取引がある場合において、その差異により生じる対価の額の差を調整できるときは、その調整を行つた後の対価の額を含む。)に相当する金額をもつて当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。)
- ロ 再販売価格基準法(国外関連取引に係る棚卸資産の買手が特殊の関係にない者に対して当該棚卸資産を販売した対価の額(以下この項において「再販売価格」という。)から通常の利潤の額(当該再販売価格に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額をいう。)を控除して計算した金額をもつて当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。)
- ハ 原価基準法(国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、製造その他の行為による取得の原価の額に通常の利潤の額(当該原価の額に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額をいう。)を加算して計算した金額をもつて当該国外関連取引

の対価の額とする方法をいう。)

ニ イからハマまでに掲げる方法に準ずる方法その他政令で定める方法

二 前号に掲げる取引以外の取引 次に掲げる方法(ロに掲げる方法は、イに掲げる方法を用いることができない場合に限り、用いることができる。)

イ 前号イからハマまでに掲げる方法と同等の方法

ロ 前号ニに掲げる方法と同等の方法(下線は強調のため筆者加筆)」

この規定は、独立企業間価格の定義というよりは、むしろ独立企業間価格の計算方法を示したものであった⁷。

したがって、わが国移転価格税制は、法人が国外関連者との間で行う取引の対価により、わが国の課税権が侵害されていると認める場合には、独立企業間価格に基づいて課税庁により課税することができる規定⁸であったと考えられる。

この規定は、法人が国外関連取引の対価の授受によりわが国課税権の侵害があると認められるときには、移転価格税制の発動を行うことができると考えることができ、その点で課税庁にとって本税制発動のハードルが極めて低いことを意味する。また、本税制はわが国課税権の確保を目的としていることから、法人の行った国外関連取引の結果、その法人の課税所得の減少が考えられた場合に発動することができ、いわゆる租税回避の意図を問わずに適用することができる⁹点に大きな特徴がある。一方、法人サイドからは、措置法66条の4に当てはまると課税庁が認めた場合、本税制の発動を食い止める手段がほとんどなく、まずは課税を受け入れた上でその内容について争わざるを得ないという状況になる。

この点については、これまでに訴訟等で明らかになった事案を基に以下で確認していきたい。

(2) 日本におけるこれまでの課税事例

わが国においては1986年制度導入以来、ある程度の移転価格課税が行われている。国税庁公表資料によると、最近8年間の課税件数と増加所得金額はつぎのようになっている。

図表1：わが国移転価格課税の件数と増加所得金額

事務年度	14	15	16	17	18	19	20	21
件数(件)	62	62	82	119	101	133	134	100
金額(億円)	725	758	2168	2836	1051	1696	286	687

(出典：国税庁報道発表資料から筆者作成)

これを見ると明らかなように、わが国ではここ数年毎年100件程度の移転価格課税事案があり、課税件数は増加傾向にある。その原因としては、課税庁側の執行体制の強化やわが国

経済のグローバル化の進展による企業の海外進出が増大していることが考えられる。しかし、以下に示すように、改正前移転価格税制の規定により、課税庁がひとたび法人の課税所得が減少していると認める場合に比較的容易に課税処分ができることも原因の一つであると考えられる。

一方、2011年9月30日現在、移転価格課税を受けた法人が訴訟を提起し判決が出た事案数はわずか4件である。これは、移転価格税制が発動されると国際的二重課税が発生するが、これを解決するための租税条約上の相互協議が、少なくとも先進国間では有効に機能しており¹⁰、企業側は費用を要し、なお課税庁と衝突する訴訟よりは相互協議を重視していることを示していると考えられる。

さて、上述した移転価格税制の発動の容易さについては、数少ない訴訟事案を見ることにより明らかになると思われるので、以下でその概略を説明する。

これまで明らかになった訴訟事件を簡単に振り返ってみたい。

イ. 今治造船事件

本事件¹¹は、船舶建造請負を業とする内国法人X1がパナマの国外関連者に販売した船舶の価格が第三者に対して販売した同型船に比して安価であったことから、課税庁は同型船を比較対象取引として独立価格比準法(CUP法)を適用して独立企業間価格を算定し、国外関連取引との差額を所得金額に加算した。X1は比較対象取引と本件国外関連取引は比較可能ではない、などと主張したが、課税庁は比較対象取引と国外関連取引の日時が近接しており、国際的な取引相場からすれば比較可能性が高いなどと主張し、課税の正当性を訴えた。これについて裁判所は、課税庁の主張を全面的に支持した¹²。

ロ. タイパーツ貸付金事件

本事件¹³は、内国法人X2がタイの国外関連者に対するタイパーツ建てでの貸付金の利率が問題となった。課税庁は、ロンドン金融市場において同時期にタイパーツによって資金調達をする場合の金利スワップレートをを用いて算出した独立企業間価格に基づいて課税処分を行った。本事件では、課税庁は現実に行われた取引ではないものを比較対象取引としたことから、X2は比較対象取引は実在のものでなければならないなどと主張したが、裁判所は、市場価格等の客観的かつ現実的な指標により国外関連取引と比較可能な取引を想定できるときは、そのような仮想取引を比較対象取引として独立企業間価格の算定を行うことも可能と判断した¹⁴。

ハ. 日本圧着端子事件

本事件¹⁵は、電気、電子接続部品の製造販売を行う内国法人X3がシンガポール子会社および香港子会社に対して輸出した圧着端子、コネクタ等の価格が第三者への輸出価格に比して低価であったとして、原価基準法(CP法)を適用して独立企業間価格を算定したものである。本事件において、X3は国外関連取引が第三者間取引と異なる点を強調し、差異調整を行

うことを主張した。これに対して裁判所は、差異があることについてX3が十分に主張立証をしなければならないなどとして、課税庁の処分を維持した¹⁶。

二. アドビ事件

本事件¹⁷は、コンピュータソフト等の開発を行う外国法人Aは、日本子会社であるX4をAが開発した製品の販売促進のみを行わせ、棚卸資産取引は第三者と行っていた。AからX4に対して支払われる役務提供の対価が低価であるとして、課税庁は再販売価格基準法(RP法)に準ずる方法と同等の方法を用いて移転価格税制を適用した。X4はもともと再販売を行っていたが、日本の実効税率が高いことなどを理由として、Aは再販売機能をアイルランドに移転し、その結果X4の利益が大きく減少したことが本事件の背景にあるとされる。本事件について、東京高裁は比較対象取引が受注販売方式であるのに対して、本事件が役務提供取引であることを理由に、課税庁が採用した算定方法がRP法に準ずる方法と同等の方法に該当せず、したがって課税処分は違法であるとした¹⁸。

(3)改正前移転価格税制適用事案の特徴

以上、これまでに判決の出された4つの事件について、その概要を簡単に述べたが、ここで明らかになったことは、移転価格税制の課税要件は、法人と国外関連者との取引価格により法人の課税所得が減少したことであり、課税庁がそうと認めれば簡単に本税制を適用することができるという点である。

すなわち改正前の移転価格税制における独立企業間価格は、移転価格算定方法により計算された額であるとしていたことから、独立企業間価格の意義が規定されてはいなかった。このことは、課税庁が移転価格課税を行った場合、納税者が争うことができるのは、課税庁が採用した算定方法が課税要件に即して適切であったか否か、ということに限定されていたといえる。このことは上の4つの事件の争点を見れば明らかである。

すなわち、今治造船事件は比較対象取引との比較可能性の有無、タイパーツ事件では比較対象取引が実在しないこと、日本圧着端子事件では比較対象取引との差異の調整、そしてアドビ事件では課税庁が採用した移転価格算定方法が適正であったか否かが争点となっており、本税制適用については、争点にはなりにくいということである。繰り返しになるが、改正前移転価格税制は、法人が行う国外関連取引によりその法人の課税所得が減少すると認めることにより、移転価格算定方法により算出された独立企業間価格との差額について課税することができることを意味する。

4. 平成23年度税制改正後の移転価格税制

(1)改正の概要

今回の税制改正により、措置法66条の4第2項は、つぎのとおり改正された。

「前項に規定する独立企業間価格とは、国外関連取引が次の各号に掲げる取引のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める方法のうち、当該国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、当該国外関連取引が独立の事業者の間で通常の取引に従って行われるとした場合に当該国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法により算定した金額をいう。

- ① 棚卸資産の販売又は購入 次に掲げる方法(算定方法は記載を省略)
- ② 前号に掲げる取引以外の取引 同号イからニまでに掲げる方法と同等の方法(下線は強調のため筆者加筆)」

上述したように、今回の改正により、独立企業間価格の定義が以前に比して詳細に規定されるようになった。しかし、上述した平成22年度税制改正大綱では独立企業間価格の定義を置くとは書かれておらず、OECD移転価格ガイドラインの議論の行方を見ながら、独立企業間価格の算定方式の適用優先順位の柔軟化を検討することになっていた。すなわち、上の3(1)で示した旧措置法66条の4第2項の規定のうち下線を引いた部分、すなわち移転価格算定方法の優先順位であったはずである。

事実、2010年OECD移転価格ガイドラインで改定される前においては、OECD租税委員会は独立企業間価格を算定する場合には、まず伝統的取引基準法(基本三法。上の3(1)で示したイからハマまでに規定する方法)を適用すべきであって、これらが適用できない場合に限って、取引単位利益法(上の3(1)でいうニに規定する方法)を適用することができるとしていた。この点、OECDガイドラインとわが国移転価格税制の規定は極めて類似していたと言っても過言ではない。

しかし、長年の議論の結果、2010年OECD移転価格ガイドラインにおいては、それまでの移転価格算定方法の適用優先順位を廃止し、その事案に関連する事実と状況に基づいてもっとも適切な算定方法(the most appropriate method)を適用すること¹⁹、とされたのである。今回の改定の目的は、独立企業間価格の定義の変更ではなく、移転価格算定方法の適用優先順位の廃止であり、同時にこれまで最後の方法とされていながら現実的には多用されてきた取引単位利益法²⁰(特に、取引単位営業利益法)をガイドラインで公式に適用可能と表明することである。

その意味で、OECD移転価格ガイドラインの改定を受けて実施された今回の税制改正において、独立企業間価格の定義を書き換えて課税要件を厳格化した狙いは不明であるし、後述するように今回の改正が新たな問題を引き起こす可能性があることを意味する。

今回の改正において、独立企業間価格につき、「当該国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、当該国外関連取引が独立の事業者の間で通常の取引に従って行われるとした場合に当該国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法により算定した金額をいう。」と改正したことに

より、移転価格税制を発動する際、つぎの三つの点について明らかにしなければならないとなったといえる。

イ、当事者の果たす機能その他の事情が何であるか、

ロ、国外関連取引が独立の事業者の間で通常の取引に従って行われるとした場合とはどのような場合か、

ハ、最も適切な算定方法とはどれか。

以下、この三つの課税要件について、一つずつ検討する。

(2) 当事者の果たす機能その他の事情

上述したように、改正前移転価格税制においては、国外関連取引の結果がわが国課税権を侵害していれば、課税庁は本税制を適用することができた。これに対して、改正後税制においては、法人及び国外関連者が果たす機能その他の事情を勘案しなければならない。これについては、まず「その他の事情」が何であるかを明らかにする必要がある。

これについて、6月30日に公布された政省令では何も明らかにされていないことから、今後国税庁長官通達により国税庁の解釈が示されると思われるが、OECD租税委員会の最近の議論の成果²¹や米国財務省規則等から見ると、さしあたり使用される資産と負担するリスクが考えられる²²。この点については、これまで多くの議論がなされており、課税庁及び納税者においても十分に考慮していると考えられることから特段問題は生じないものと考えられる。

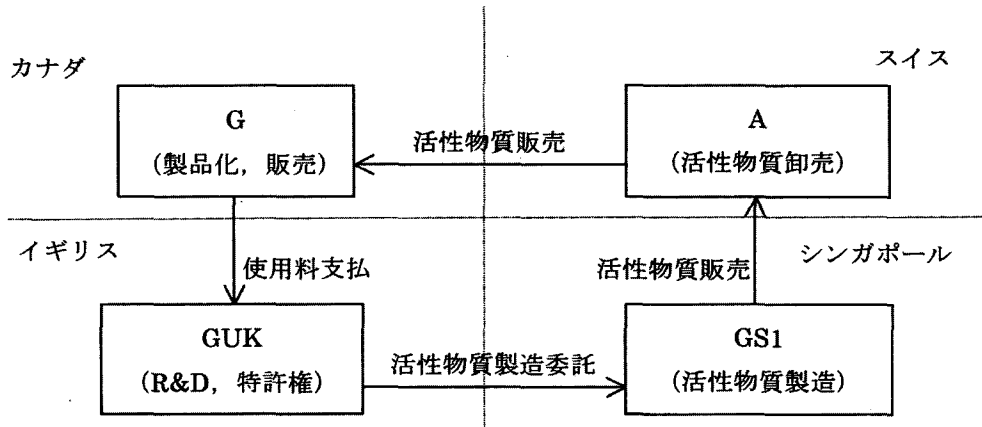
(3) 国外関連取引が独立の事業者の間で通常の取引に従って行われるとした場合

つぎに、国外関連取引が独立の事業者の間で通常の取引に従って行われるとした場合をどのように考えるべきか、がある。この点について、これまでは独立企業間価格の算定を通じて確認することができた。しかし、改正されたことにより、法人と国外関連者との間で行われる売買取引や無形資産許諾取引などのうち、法人と一つの国外関連者だけとの取引とすべきか、もしくは法人の行う国外関連取引に関係する全ての取引当事者すべてを含むべきか、が問題となる場合がある。

このような複雑な事実関係を示す事案として、カナダ連邦控訴裁判所が2010年7月26日判決を下したGlaxoSmithKline事件(以下「G事件」という。)がある²³。カナダの移転価格税制²⁴は、わが国移転価格税制と必ずしも全く同様の規定を有するものではないが、関連者間取引が独立の第三者間で行われるものと異なる場合には、それが第三者間で行われたものとする、という意味で極めて類似している。

G事件においては、英国で医薬品の研究開発を行い、効能を発揮する活性物質を発見しその特許権者となる中心会社GUK、活性物質を製造するシンガポール関連者GS1、その活性物

図表2：G事件の取引概要図



質を世界各国に販売するスイス関連者A、そして、活性物質を輸入した上で製品化しカナダ国内に販売するGの四つの関連者が関係する。

カナダ課税庁(CRA)は、GとAとの活性物質の売買取引に基づいてGの課税所得が減少したとして、Aとの取引価格についてGが第三者との間で行った取引を比較対象取引としてCUP法を用いて独立企業間価格を算定し、差額を所得金額に加算した。

CRAの課税処分に不服をもったGが提訴していたところ、第一審ではCRAの課税が維持された²⁶が、控訴審判決では第一審判決が破棄差戻しとなった。Gは、活性物質販売の対価だけを捉えて課税することは誤りであることを主張し、これが控訴審²⁶で認められたのである。

このように、移転価格税制の適用となる国外関連取引をどの部分とすべきかについては、意見が分かれる場合がある。これまでの措置法66条の4の規定では、国外関連取引の範囲をめぐる争いはあまり見られなかったが、改正法ではこの点が問題となりG事件と同様に移転価格課税そのものが不適切であると判断される場合が起こり得る。

今回の改正を受けて、課税庁が移転価格税制を発動する場合、問題となる国外関連取引が独立の事業者の間で通常取引に従って行われるということを立証しなければならないと考えられ、これまでにない負担を負うことが考えられる。

(4) 最も適切な算定方法とはどれか

三つめに、課税庁が移転価格税制の発動を行って課税する場合、最も適切な算定方法を採用したか否か、が問題になる。

移転価格算定方法に関していえば、上述したアドビ事件において、課税庁が採用した算定方法がRP法に準ずる方法に該当するか否かが問題になり、裁判所はX4の主張を採用してこ

れに該当しないと判断した。今後は、これに加えて課税庁が採用した移転価格算定方法が最も適切な算定方法であるか否かが争われる可能性が出てきたことになる。

これについて、同じくカナダの裁判例であるAlberta Printed事件の判決²⁷が参考になる。この事件は、回路基板を製造するAlberta Printed Circuits Ltd.(以下「X」という。)がバルバドスの関連会社(APCI)に支払った設置に係る手数料(setting-up fee)が高価であるとして、CRAがTNMMを用いて移転価格課税した事件である。この事件は、ACPIがバルバドスの優遇税制を用いていたことから、当該課税年度において同社が法人税を負担していなかったことも課税がなされた一因であると考えられる。

本事件の第一審判決によると、XがAPCIの他にも第三者に対して同様の取引を行っていたにもかかわらず、CRAはそれを考慮せず公表データを使用して調査した結果として、Zを比較対象取引とするTNMMを採用した。一方、裁判でXは第三者との取引価格を比較対象取引とするCUP法の適用を主張したところ、租税裁判所はXの主張を認めた。その結果、CRAの課税所得増加額355万カナダドルのうちの75%以上を否認して88万カナダドルを相当とした²⁸。

この事件において、租税裁判所は、カナダ課税庁が採用した移転価格算定方法(TNMM)よりも納税者が主張したCUP法を採用すべきとした。カナダでは、移転価格算定方法について法令上の規定はなく、CRAが発遣する情報通達87-2R²⁹で規定している³⁰。情報通達87-2Rは、1995年以降のOECD移転価格ガイドラインの改定を受けて1999年に改定されたものであるが、そのパラ52においてCUP法を適用することができれば一番好ましい、と規定している。

この点、改正後のわが国の制度とは若干異なる点があるものの、最も適切な算定方法を用いなければならないという点について、上に述べたAlberta Printed Circuit Ltd.社の事件はこれまでの日本にはない事件であり、今後改正法の下で参考になるものと考えられる。

なお、最も適切な方法を用いなければならないことについて、OECD移転価格ガイドラインのパラ28では、「最も適切な算定方法を用いるために、それぞれに事案においてすべての移転価格算定方法の適用可能性について検討しなければならないことを意味するものではない。」といった内容が示されている。この点、今回の改正された独立企業間価格の規定と矛盾するようにも考えられることがある。また、法人が一度確定申告をした後に税務調査を行って法人の移転価格算定方法を否認する立場の課税庁からすれば、今回の改正により、最終的には課税庁に厳しい課税要件を課していることを意味するとも考えられる。

(5)改正法の問題点

上に示したように、今回改正された措置法66条の4第2項は、新たな課税要件を規定したことから、これまでに比して課税庁側から見た場合のハードルが高くなったといえる。しか

し、そもそも、OECD移転価格ガイドラインの改定に基づいてわが国移転価格税制の見直しを行うという平成22年度税制改正大綱からすれば、移転価格算定方法の適用優先順位を廃止することでその目的は十分に達成されたはずである。それにもかかわらず、課税要件を厳格化したことについて改正規定を実際に記載した担当者からの説明が待たれるところである。

第2の問題点は、独立企業間価格について「最も適切な方法により算定した金額」と定義したことである。このことは、実務上、OECDガイドラインのパラ2.8が「移転価格算定方法の選択は常に個々の事案に最も適切な方法を見いだすことを目指すべきである」というパラ2.2の指針は、個々の事案において、最も適切な方法の選択にたどり着くのに、すべての移転価格算定方法の詳細な分析又は検証を行うべきであるということの意味するものではない。」と規定していることと矛盾する可能性がある。

課税庁は、申告納税制度に基づいて行われた納税者の独立企業間価格を認めると日本の課税権の確保ができないと判断した場合に、移転価格税制を発動する。そして、納税者が用いた方法以外の算定方法を用いて独立企業間価格を算定して課税処分がなされる。これに対して納税者が訴訟を提起した場合、課税庁は措置法66条の4第2項に基づいて課税庁が採用した移転価格算定方法が「最も適切な方法により算定した金額」であることを立証しなければならない。このことは、納税者が申告時に採用した方法に比して課税庁が用いた方法の方が適切であることを示すのであれば問題は少ない。しかし、措置法には「最も適切な方法により」とあることから、課税庁の負担が増大する可能性がある。

以上の点を踏まえ、また移転価格税制が国際的租税回避に対抗するための個別否認規定であることを考えれば、本税制の課税要件の過度な厳格化はわが国課税権の確保の観点から望ましいとは言えないと考えられる。まして、OECD移転価格ガイドラインの改定とは無関係の改正を行うことは、平成22年度税制改正大綱から外れていると言わざるを得ず、透明性のない税制改正であるといえることができる。

5. CUP法の取扱い

上述したように、平成23年度税制改正の背景には2010年OECD移転価格ガイドラインの改定があった。その特徴は、これまでの取引基準法を優先適用するのではなく、取引単位利益法であってもその事実と状況の下で最も適切と判断されれば適用することができるということであった。そのことは、2010年OECDガイドラインのパラ2.2において、「移転価格算定方法の選択は、特定の事案において最も適切な方法を見いだすことを常に目指している。」³⁾と記載していることが何よりの証左となる。

しかし、同ガイドラインのパラ2.3において、「(前略)したがって、パラグラフ2.2で述べた基準を考慮した上で、伝統的取引基準法と取引単位営業利益法が同等の信頼性を持って適

用可能な場合には伝統的取引基準法の方が取引単位利益法よりも望ましい。更に、パラグラフ2.2で述べた基準を考慮した上で、独立価格比準法(CUP法)と他の移転価格算定方法が同等の信頼性を持って適用可能な場合には、CUP法の方が望ましい。(後略)」と記述している。

このことは、上述したG事件におけるCRAの主張にも表れている。CUP法は移転価格算定方法の中でも最も直接的な比較法であることから、OECD移転価格ガイドラインにおいてはCUP法の適用が可能な事案にはまずはこの方法を採用することを2010年版OECDガイドラインでも再確認したことになる。

これに対して、平成23年度税制改正において、CUP法の取扱いについては何も言及されていない。この点でも、わが国の今回の改正においてはOECD移転価格ガイドラインに関する議論が十分に反映されているとは思えない。

6. まとめに代えて

本稿は、平成23年度税制改正において措置法66条の4第2項が改正され、独立企業間価格の定義規定が新たに導入され、課税要件が厳格化されたことにより課税庁の移転価格税制の発動が困難になったことをOECD移転価格ガイドラインの改定経緯とカナダの最近の裁判例などをもとに論じてきた。

すなわち、移転価格税制は国際的租税回避の否認規定の一つであるものの、これまでの規定に比して課税要件を厳格化したことにより、課税庁から見た場合の本税制適用のハードルが高くなった。これにより、わが国課税権の確保を行うことができるのか疑問を持たざるを得ない。平成22年度税制改正大綱において、OECD租税委員会の議論に適合するように制度を整備するとされていたが、改正された規定を見る限りそのようには考えられない。

移転価格税制は、もともと比較対象取引を見いだし、これに基づいて独立企業間価格を算定することから、課税庁においても執行が困難であるとされてきた。上述したアドビ事件やカナダの事件を見てもわかるように、課税庁が長い時間をかけ調査を行い課税処分をしたからといって裁判でその主張が認められない場合もある。このようなことも含め、過度に課税要件を厳格化することで租税回避規定が空文化してしまうことは、是非とも避けなければならない。

今後、国税庁長官から改正法に基づく通達が発遣されるとともに、これらに基づいて執行がなされることになる。その際、移転価格税制が引き続きわが国課税権確保に資するものであるか否か、その執行状況について注意深く見守っていきたい。

- 1 平成23年度税制改正法案は、2011年1月25日「所得税法等の一部を改正する法律案」として国会に提出された。この法律案は、財務省のウェブサイトにアップされていたが、移転価格税制に係る改正はすでに当時より法律案として公表されていた。
- 2 同法は平成23年6月30日に公布された。同法及びこれに関する政省令は同日付の官報に掲載されたが、その内容はつぎのウェブサイトで確認することができる。
<http://kanpou.npb.go.jp/20110630/20110630g00142/20110630g001420000f.html>(2011年7月1日アクセス)。
- 3 2010年7月22日、OECD理事会はOECD移転価格ガイドラインを承認した。これについては、OECDの以下のURLを参照されたい。
http://www.OECD.org/document/4/0,3746,en_2649_33753_45690500_1_1_1_1,00.html(2011年6月1日アクセス)。
- 4 平成22年度税制改正大綱18ページを参照のこと。平成22年度税制改正大綱は、つぎのURLで閲覧することができる。
http://www.cao.go.jp/zei-cho/etc/2009/_icsFiles/afieldfile/2010/11/18/211222taikou.pdf(2011年6月2日アクセス)。
- 5 「移転価格事務運営要領」の一部改正について(事務運営指針)平成22年6月22日付において、その2-2(3)を新設することにより手当てがなされた。なお、この改正については、神谷明夫(2010)、「移転価格事務運営要領(事務運営指針)の一部改正について」『国際税務』30巻9号48-59ページを参照。
- 6 小田嶋清治(2010)、「移転価格税制における実務対応上の留意点」中里実他編著『国際租税訴訟の最前線』有斐閣、236ページを参照した。
- 7 この点につき小松教授は、移転価格税制導入当時、各国とも独立企業間価格の趣旨を法律に規定し、具体的な算定方式は命令で定めるとするのが通常のような方向で独立企業間価格を考えているであろうことは容易に察せられるが、その規定よりは、わが国の場合には大分異なっていると指摘していた。小松芳明(1986)、「独立企業間価格」『国際税務』6巻7号13ページを参照。
- 8 この点につき、本税制導入に携わった小田嶋税理士は講演の中で、日本の移転価格税制が「極めてシンプルな規定」である(小田嶋前掲注5、236-237ページ)としている一方、南弁護士は「移転価格税制のキーワードは独立企業間価格である。・・・(中略)そこで、独立企業間価格をいかに算定するかが重大な問題になる。」と指摘している。南繁樹(2011)、「移転価格税制の今を捉える(第1回)-法令と近年の事例にみる指針」『税務弘報』59巻4号86-87ページを参照。
- 9 この点は、日本だけでなくOECD租税委員会における国際的コンセンサスであるといってもいい。国税庁『昭和61年改正税法のすべて』199ページ以下を参照。
- 10 これについて、太田弁護士は、ある講演の中で「米国や豪州といったところであれば、相互協議が成立しやすい・・・」と述べている。太田洋・手塚崇史(2010)、「国際租税訴訟の分析-2移転価格税制」中里実他編著『国際租税訴訟の最前線』有斐閣、95ページを参照。
- 11 高松高裁平成18年10月13日判決(訟務月報54巻4号875ページ以下)、最決平成19年4月10日上告不受理決定(税資257号順号10683ページ以下)。
- 12 本事件の評釈は、たとえば太田洋・北村導人(2009)、「今治造船移転価格税制事件--高松高裁判決の検討[平成18.10.13]」『国際税務』29巻7号51-69ページ、藤枝純「船舶建造請負取引と移転価格税制の適用(平成16.4.14松山地方裁判所判決)」(2004)、『国際商事法務』32巻10号1401-1405ページ、拙稿(2005)、「船舶建造請負取引への移転価格税制の適用」『国税速報』5691号8-23ページを参照。
- 13 東京地裁平成18年10月26日判決(訟務月報54巻4号922ページ以下)。

- 14 本事件の評釈は、たとえば太田洋・弘中聡浩(2010),「タイバーツ移転価格課税事件・東京地裁判決の検討[東京地裁平成18.10.26判決]」国際税務30巻10号104-122ページ,福井智子(2007),「移転価格税制(措置法66条の4)における独立企業間価格算定方法[東京地裁平成18.10.26判決]」月刊税務事例 39巻5号30-34ページを参照。
- 15 大阪地裁平成20年7月11日判決(判タ1289号155ページ以下),大阪高裁平成22年1月27日判決(判例集未搭載)。
- 16 本事件の評釈として、たとえば、太田洋・手塚崇史(2009),「日本圧着端子移転価格課税事件大阪地裁判決の検討」国際税務29巻10号76-95ページ,拙稿(2009),「電子部品移転価格課税事件」国税速報6071号34-37ページを参照。
- 17 東京地裁平成19年12月7日判決,東京高裁平成20年10月30日判決。
- 18 本事件の評釈は、たとえば、居波邦泰(2010),「アドビ事案に係る国際的事業再編の観点からの移転価格課税の検討(上)」税大ジャーナル14号119-140ページ,同(2010),「アドビ事案に係る国際的事業再編の観点からの移転価格課税の検討(下)」税大ジャーナル15号117-138ページ,拙稿(2009),「アドビ移転価格課税事件」国税速報6064号42-45ページを参照。
- 19 2010年OECD移転価格ガイドライン パラ2.2.
- 20 取引単位利益法には、取引単位営業利益法(TNMM)と利益分割法(PS法。PS法は、さらに寄与度利益分割法,残余利益分割法および比較利益分割法に区分される。)がある。
- 21 OECD租税委員会は、2010年7月にモデル租税条約7条(事業所得)を全面的に改定することを決定し、公表した。これは、かねてより議論されていた支店等の恒久的施設の利得の計算において、OECD承認アプローチ(Authorized OECD Approach: AOA)を完全実施することとしたためである。AOAは恒久的施設の利得の計算について、移転価格税制と同様独立企業原則に基づいて行うが、その際、恒久的施設が果たす機能、負担するリスクおよび使用する資産の三つについて分析を行うこととしている。この改定の経緯については、以下のURLで閲覧することができる。
http://www.OECD.org/document/32/0,3343,en_2649_33747_45689952_1_1_1_1,00.html(2011年5月25日アクセス)。その他、AOAに関する論考として伴忠彦(2011),「AOAの導入と人的役務のPE認定」租税研究736号167-185ページ,本田光宏(2008),「租税条約の統一的な解釈・適用」本庄資編著『租税条約の理論と実務』清文社,13-37ページなどがある。
- 22 米国財務省規則では、§ 1.482-1(A)(ii)(C)において、機能・リスクそして資源を検討すべきことを記載している。一方、カナダの移転価格税制に関する通達(Information Circular 87-2R)のバラ15によると、リスクと資産を考慮すべきとされる。
- 23 GlaxoSmithKline Inc. v. The Queen, F.C.A., No. A-345-08, decision filed 7/26/10. なお、CRAはこれに不服を唱え、2010年10月29日、最高裁判所に上告受理申立てを行った。一方、Gも同じく上告受理を申立てた。これについてカナダ最高裁判所(Supreme Court of Canada)は、2011年3月24日、本事件の上告を受理する決定をした。カナダ最高裁の以下のページにおいて、本事件の上告受理申立て以降の経緯を確認することができる。
<http://www.scc-csc.gc.ca/case-dossier/cms-sgd/dock-regi-eng.aspx?cas=33874>(2011年6月4日アクセス)。本事件の詳細とこれから生ずる問題については、別に論文執筆の機会をいただき近々公表することとしている。
- 24 カナダの移転価格税制は、カナダ所得税法247条に規定されている。
- 25 本事件の第一審判決については、たとえば、Vidal, Jean-Pierre(2009), "The Achilles Heel of the Arm's Length Principle and the Canadian GlaxoSmithKline Case," *Intertax*, Vol.17, No.10, pp.512-528がある。
- 26 本事件の控訴審判決の評釈として、たとえば、Friedman, Michael and Zeligler, Rachel(2010),

“Reasonableness, Business Realities, and Transfer Pricing,” *Canadian Tax Journal*, Vol.58, No.4, pp.956-963
がある。

- 27 Alberta Printed Circuits Ltd. v. The Queen, Tax Court of Canada, No. 2008-714(IT)g, 04/29/11 .
- 28 Menyasz, Peter(2011), “Tax Court of Canada Reduces Assessment to Printed Circuit Board Maker,”
Transfer Pricing Report, Vol.20, No.2, pp.46-47 .
- 29 カナダの情報通達87-2Rは、以下のURLで閲覧することができる。
<http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tp/ic87-2r/ic87-2r-e.pdf>(2011年6月5日アクセス)。
- 30 もっとも、移転価格算定方法を法律で規定しないのはカナダだけでなく、米国やオーストラリアでも同じであり、法律で規定する日本のような国は少数派かもしれない。
- 31 2010年OECD移転価格ガイドラインの和訳は、『OECD移転価格ガイドライン－多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針(2010年版)』(社団法人日本租税研究協会刊)によった。

【参考文献】

- 居波邦泰(2010),「アドビ事案に係る国際的事業再編の観点からの移転価格課税の検討(上)」『税大ジャーナル』14号119-140ページ。
- 居波邦泰(2010),「アドビ事案に係る国際的事業再編の観点からの移転価格課税の検討(下)」『税大ジャーナル』15号117-138ページ。
- 太田洋・北村導人(2009),「今治造船移転価格税制事件--高松高裁判決の検討[平成18.10.13]」『国際税務』29巻7号51-69ページ。
- 太田洋・手塚崇史(2009),「日本圧着端子移転価格課税事件大阪地裁判決の検討」『国際税務』29巻10号76-95ページ。
- 太田洋・手塚崇史(2010),「国際租税訴訟の分析-2移転価格税制」中里実他編著『国際租税訴訟の最前線』有斐閣, 95ページ。
- 太田洋・弘中聡浩(2010),「タイパーツ移転価格課税事件・東京地裁判決の検討[東京地裁平成18.10.26判決]」『国際税務』30巻10号104-122ページ。
- 小田嶋清治(2010),「移転価格税制における実務対応上の留意点」中里実他編著『国際租税訴訟の最前線』有斐閣, 236ページ。
- 神谷明夫(2010),「移転価格事務運営要領(事務運営指針)の一部改正について」『国際税務』30巻9号48-59ページ。
- 国税庁(1986),『昭和61年改正税法のすべて』199ページ。
- 小松芳明(1986),「独立企業間価格」『国際税務』6巻7号13ページ。
- 伴忠彦(2011),「AOAの導入と人的役務のPE認定」『租税研究』736号167-185ページ。
- 福井智子(2007),「移転価格税制(措置法66条の4)における独立企業間価格算定方法[東京地裁平成18.10.26判決]」『月刊税務事例』39巻5号30-34ページ。
- 藤枝純(2004),「船舶建造請負取引と移転価格税制の適用(平成16.4.14松山地方裁判所判決)」『国際商事法務』32巻10号1401-1405ページ。
- 本田光宏(2008),「租税条約の統一的な解釈・適用」本庄資編著『租税条約の理論と実務』清文社, 13-37ページ。
- 南繁樹(2011),「移転価格税制の今を捉える(第1回)-法令と近年の事例にみる指針」『税務弘報』59巻4号86-87ページ。
- 望月文夫(2005),「船舶建造請負取引への移転価格税制の適用」『国税速報』5691号8-23ページ。
- 望月文夫(2009),「電子部品移転価格課税事件」『国税速報』6071号34-37ページ。

望月文夫(2009),「アドビ移転価格課税事件」『国税速報』6064号42-45ページ。

『OECD移転価格ガイドライン-多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針(2010年版)』
(社団法人日本租税研究協会刊)。

Friedman, Michael and Zeliger, Rachel(2010), "Reasonableness, Business Realities, and Transfer Pricing",
Canadian Tax Journal, Vol.58, No.4, pp.956-963.

Menyas, Peter(2011), "Tax Court of Canada Reduces Assessment to Printed Circuit Board Maker",
Transfer Pricing Report, Vol.20, No.2, pp.46-47.

Vidal, Jean-Pierre(2009), "The Achilles' Heel of the Arm's Length Principle and the Canadian
GlaxoSmithKline Case", Intertax, Vol.17, No.10, pp.512-528.