

移転価格税制と経済的二重課税に関する研究

メタデータ	言語: jpn 出版者: 明治大学大学院 公開日: 2013-05-23 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 江波戸, 順史 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/10291/14742

移転価格税制と経済的二重課税に関する研究

A study on transfer pricing taxation system and economic double taxation

博士後期課程 経済学専攻 2000年度入学

江波戸 順 史

EBATO, Junji

はじめに

I. 移転価格税制の適用と経済的二重課税

- (1) 移転価格税制の概要
- (2) 経済的二重課税の発生

II. 政府間における相互協議と対応的調整

- (1) 相互協議の適用
- (2) 対応的調整の実施

III. 事前確認制度の利用—アメリカのAPAを中心に—

IV. 第二次調整の是非

V. 移転価格問題に関する将来的提言

- (1) 移転価格問題と独立企業の原則
- (2) 連結ベースによる課税

おわりに

はじめに

近年、企業を取り巻く環境の国際化は著しく進展し、これに伴い企業活動も国際化の一途をたどる。企業活動が国際化することで、各国は正常な国際取引を阻害する国際租税問題を共通課題とする。しかし、税制に対する考え方や税制が国により異なり、各国が自国の税収を確保することに努めるためその問題は深刻化する。

移転価格税制は、各国の税制の違い（特に、税率の違い）を利用し企業が海外の関連者との取引を通じ、自国（親会社居住国）で課税されるべき所得を海外（海外子会社居住国）へ移転することで自

国での課税を回避しようとする行為を防止するものである。この移転価格税制で重要なのが独立企業間価格の算定であり、この独立企業間価格が企業が独自に設定した価格に代わり、当該企業の国際関連取引における取引価格とみなされ課税される。

国税庁の報告によると¹⁾、平成10事務年度（98年7月-99年6月）の日本における移転価格税制の適用件数は59件であり、追徴課税の対象となった法人所得は589億円であった。移転価格税制が導入された1986年から1999年6月までを累計すると課税件数は330件、課税対象所得は3920億円にもなる。このうち、最高は前年度の適用件数63件、課税対象所得943億円であった。

これまで各国は、企業の租税回避行為を防止するために移転価格税制を利用していたが、各国の税制は国々で異なり、また、各国は自国の税収を守る傾向があるため、現在は移転価格問題に関係する二国間による適切な課税ベースの分割を行うために利用される。特に、このことは国際取引が多様化・複雑化した現在では顕著である。

このように移転価格税制が各国間の課税ベースの分割に利用されることは、各国の税制の違いや自国の税収確保優先と関わり、移転価格問題を経済的二重課税の問題へ発展させる。一般に、各国は租税条約を締結することにより国際的な二重課税や租税回避の問題を回避する。経済的二重課税に関しては、租税条約に基づいた各国の政府間相互協議と対応的調整によりその回避を試みるが、これは強制ではないので各国の協調が必要となる。この他に、経済的二重課税を回避するための有用な手段として事前確認制度が考えられる。

結局、経済的二重課税の原因は、移転価格税制である。だからといって、移転価格税制を廃止すればよいというものではない。国際社会の中で、どの主要先進諸国も移転価格税制をもつ以上、各国との整合性を考慮する必要がある。そこで、本稿は、国際社会における経済的二重課税回避策を模索することを目的とし、特に日本との国際取引が最も多いアメリカを相手国とした場合の日本における移転価格問題への取り組みと経済的二重課税を回避するための手段を探求することにする。

I. 移転価格税制の適用と経済的二重課税

(1) 移転価格税制の概要

まず、経済的二重課税問題に入る前に、経済的二重課税の原因となる移転価格税制について概説する。移転価格税制は、企業が価格操作により所得を海外へ移転する行為を防止し、自国で課税されるべき適切な所得（課税ベース）を算出することを目的とする。アメリカは、自国の課税ベース確保のために移転価格税制を最も早く導入し、現在も移転価格問題に積極的に取り組み、この問題に関する先進国といえることができる。移転価格税制では、独立企業間価格の算定が最も重要な作業となるが、アメリカの移転価格税制は、社会の動向や企業活動、そして取引商品の移り変わりに適合するようにその形を変えてきた。

当初、独立企業間価格は、独立価格比準法（Comparable Uncontrolled Price Method）、再販売価格基準法（Resale Price Method）、原価基準法（Cost Plus Method）、（これら三法を総称して「基本

三法」と呼ぶ)を用いて算定されていた。しかし、特許権、ライセンス、ノウハウなどの知的所有権が重視されるようになるにつれ、移転価格税制も無形資産に対応する形へと変革する必要が生じた。アメリカでは、1986年の改正で「スーパー・ロイヤルティ一条項」と呼ばれる新条項が追加され、無形資産に係る移転価格税制の執行が注目を浴び、続く1988年に発効された白書においては、無形資産を考慮した独立企業間価格の算定について検討され、これまでの取引価格を重視した独立企業間価格の算定方法と異なり、利益概念を導入したことが注目される。

その後、アメリカは幾度ももの改正を経て、利益概念を用いた方法をいくつも検討したが、現在アメリカが推奨する方法は、利益比準法(Comparable Profit Method: CPM)である。このCPMは、類似する環境下で類似の取引を非関連者との間で行う比較対象企業から得られる利益水準指標²⁾を基準として、独立企業間価格を算定する方法である。この方法は、世界的に認められた方法ではないため、他の独立企業間価格の算定方法よりも経済的二重課税を引き起こす原因となる可能性がある。そのため、OECDガイドラインでは、その利用に警告を与えている³⁾。

一方、日本は、1986年に移転価格税制を導入し、その内容はアメリカの移転価格税制と大きな相違はなく、独立企業間価格の算定に関して日本の移転価格税制上も、上記の基本三法が優先的に利用されるが、その他の方法としては利益分割法(Profit Split Method: PS)の利用が認められている。このPSは、関連者全体の利益を各関連者の利益獲得のための貢献度合に応じて配分する方法であり、この時、利益の配分のために用いられる各関連者の貢献度合は、各関連者がグループに対して果たした機能、負担したリスク及び投資した資源の度合によって決定される。

このように、アメリカと日本の移転価格税制では大きな相違がないとしても、日米間で用いられる独立企業間価格の算定方法が一致していない場合、経済的二重課税が発生する可能性は否定できない。さらにこのことを世界レベルで考えた場合は、経済的二重課税が生じる可能性が、二国間で問題にする以上になることは明白である。

そのため、現在は、租税条約に基づき政府間の相互協議と対応的調整によりその回避が試みられるが、各国は国際社会を構成することを意識し、移転価格問題に対しさらに積極的・協調的に取り組む必要がある。次に、経済的二重課税の発生する過程を考察する。

(2) 経済的二重課税の発生

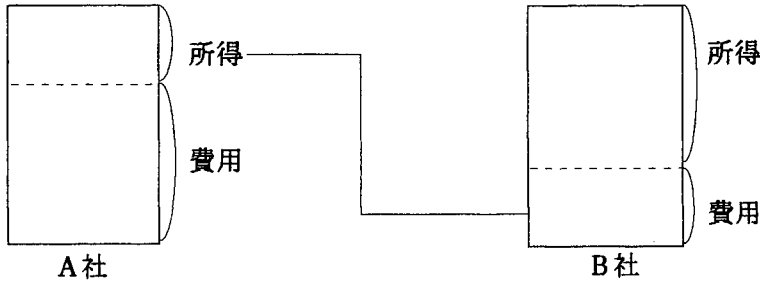
経済的二重課税は、国際的二重課税の一つである。国際的二重課税は二種類あり、経済的二重課税の他に法的二重課税がある。後者の法的二重課税は、同一の所得又は資本に関して、同一の者が、2カ国以上の国によって課税されることであり、一般に国際的二重課税として知られ、外国税額控除制度⁴⁾により回避される。

本稿が課題とするのは、前者の経済的二重課税であるが、経済的二重課税とは一体どのようなものだろうか。定義的には、経済的二重課税は、同一の所得又は資本に対して二つの異なる者が課税されることをいう。これは、一方の国による移転価格税制の適用(移転価格課税)に対し、相手国がその

結果を不服とし、自国所得の減額更正に応じない場合に生じる。以下では、経済的二重課税が発生するまでの過程を図で示すことにする。なお、この場合、簡略化のために前提として、A社の所得は全てB社への商品の販売によるものとし、B社の費用は全てA社からの商品の購入にかかったものとする。

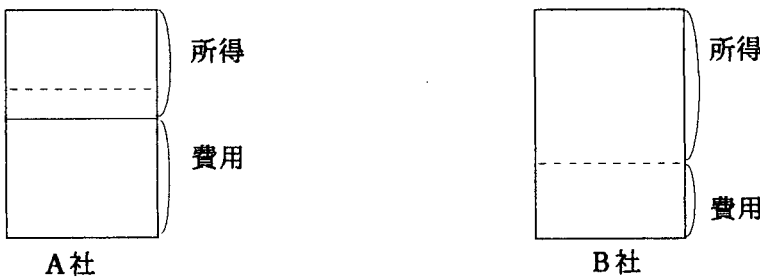
まず、①移転価格税制適用前では、A社の所得はB社の費用と一致する（A社の所得=B社の費用）。この場合、取引価格は双方の合意による価格であるため、この時課税が行われたとしても経済的二重課税は生じない。

① 移転価格税制適用前



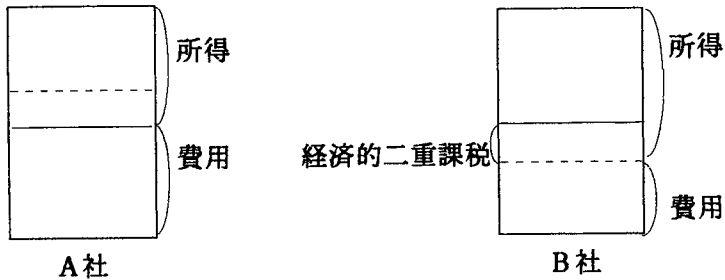
次に、A社の居住国が移転価格税制を適用し、A社側に価格を修正する必要性が生じた場合を考える。この場合、A社は価格を修正し、②に示すように所得も実線の位置にまで増額する（増額更正）。一方、B社ではA社のこの対応を受けて費用の増額を迫られるが、A社側の決定に不服の場合、B社は所得の減額更正を行わないため所得と費用の割合は、移転価格税制適用前のままである。

② 移転価格税制適用後



ここで、仮にB社が、A社の決定に同意し、A社の増額更正と同額の所得の減額更正を行った場合に生じる所得と費用の割合を実線で示すと③のようになる。この時、上述の前提に従えば、A社の所得=B社の費用となるべきだが、実際にはB社側では所得の減額更正を行っていないために、A社側で所得として計上した部分が、B社においても重複して計上される。この重複された部分は、③ではB社側の実線と点線間の部分であり、結果として、経済的二重課税はこの部分にB社の居住国が課税することで生じることになる。

③ 経済的二重課税の発生



II. 政府間における相互協議と対応的調整

以上の経済的二重課税の発生過程からわかるように、経済的二重課税は移転価格税制の副作用である。経済的二重課税は、移転価格税制の適用による適切な取引価格設定上の各国の意見の相違から生じることになるが、各国がそれぞれ異なった制度、慣行、社会理念を有し、税制や課税方法も様々であること、また、自国が有利になるように課税権を主張する傾向があることを考えると、国際社会の中では、経済的二重課税は必然的な問題なのかもしれない。しかし、適切な課税ベースの配分や企業負担を考えると無視することはできない。そこで、現在はこの経済的二重課税を回避するために、政府間で移転価格問題に関し租税条約に基づいた相互協議が行われ、この協議で合意が成立した場合は、相手国により国外関連者の所得の減額（対応的調整）が行われることになる。

(1) 相互協議の適用

相互協議とは、租税条約を締結している一方または双方の締約国の課税当局による課税処分等により、一方または他方の納税者がその租税条約の規定に適合しない課税を受けた場合、または受けるおそれがある場合に、その適合しない課税を回避するために行われる課税当局間の協議である。

相互協議の根拠は租税条約にあり、OECDモデルの25条において「相互協議の手続」として規定されている。現在、日本が締結する44カ国との租税条約すべてに相互協議の規定が設けられていおり、因みにアメリカとの租税条約では第25条に相互協議に関する規定がある。よって、相互協議を行うには、租税条約の締結が必要条件である。

相互協議は、租税条約締約国の権限のある当局間の協議であるため、納税者が相互協議に直接関わることはない。なお、日本における権限のある当局は、相互協議事務に当たる国税庁国税審議官（国際担当）及び長官官房国際業務課、租税条約の解釈等に関する問題を担当する大蔵省主税局長である。

相互協議は、その発生形態・開始形態により大きく二つに分けることができる。

① 納税者が一方又は双方の条約締約国の課税当局の課税処分により、条約の規定に適合しない状況が生じたか、または、生じるおそれがあるとして自己が居住者である締約国の権限のある当局に対

して申し立てを行うことにより、両締約国の権限のある当局間で協議が行われる場合

- ② 租税条約の適用または解釈等に関して生ずる困難または疑義を解決するために、一方の締約国の権限のある当局が、相手国の権限のある当局に対し相互協議を申し入れることにより協議が行われる場合

このように相互協議には二つのケースがあり、上述したように相互協議においては納税者が直接関与することはないが、①のような納税者の申立によるもの場合、納税者はこの申立のみで相互協議と関わることになる。なお、相互協議の申立は、次の場合にできる。

- a. 租税特別措置法66条の4の規定（移転価格税制）に基づき課税が行われたこと
- b. 租税特別措置法66条の4第1項に規定する国外関連者に対し、わが国が租税条約を締結している国においてaと同様の課税が行われること
- c. わが国と租税条約を締結している相手国における事業から生じた所得が、当該相手国にあるわが国の居住者の恒久的施設を通じて稼得されたのではないにもかかわらず、当該恒久的施設を通じて稼得されたとして課税が行われる場合
- d. わが国と租税条約を締結している相手国が、租税条約の規定するところと異なる所得の源泉地の判定を行い、相手国において当該所得に対し課税が行われた場合

このような租税協議における個別事案に関する合意は、その事案限りのものとし、原則、他の事案の先例とされない。また、相互協議は、必ずしも合意に達する必要はない。よって、権限のある当局は、相手国の課税処分等に納得できる場合にのみその処分等を受け入ることになり、合意義務が課税当局に課されているわけではないので、相互協議で合意が成立しない場合は、他方の締約国において一方の締約国の課税処分等に対応する国内的な措置がとられないことから、経済的二重課税は回避されないことになる。

(2) 対応的調整の実施

相互協議が行われ、両国で合意が成立した場合に、一方の締約国の課税処分等に対応する国内的な措置が対応的調整である。対応的調整とは、OECDモデル条約9条第2項によれば、一方の締約国が移転価格税制を適用した結果、他方の締約国に発生する経済的二重課税を排除するため行う減税更正である。そのため、対応的調整は、①相手国が移転価格税制を適用した場合と②日本が移転価格税制を適用した場合に分けられる。以下では、この二つの場合を概説する。

① 相手国が移転価格税制を適用した場合

まず、相手国が適用した移転価格税制に対する対応的調整に関しては、租税条約実施特例法第7条1項に規定がある。この場合、対応的調整は次のすべての要件を満たした場合にのみ行われる⁵⁾。

- a. 移転価格税制を適用した国と日本との間で租税条約が締結されていること
- b. 日本の居住者または内国法人と条約相手国の居住者との取引に関し、条約相手国が移転価格課税

を行っていること

- c. 当該対価の額につき、日本と条約相手国の権限のある当局間で相互協議により租税条約に基づく合意がなされたものであること
- d. 相互協議の合意に基づき、日本の内国法人から国内通則法23条に基づく更正の請求がなされたものであること

以上の要件からわかるように、対応的調整を行うには条約相手国との相互協議の合意が必要不可欠である。

対応的調整を行う方法としては、条約相手国で増額された所得と同額の所得を日本企業の所得から減額する方法（所得調整）と、条約相手国で課税された税額相当額を日本において納付すべき税額から控除する方法（税額調整）がある。日本は、前者の所得調整を採用している。また、この場合、所得調整は、相手国で増額された課税年度に該当する日本企業の課税年度の所得に対して行われる（遡及年度調整⁶⁾。

対応的調整は、移転価格税制の対象となった関連取引の発生年度に行うのが理想的である⁷⁾とされるので、この日本が採用する遡及年度調整は、移転価格税制が適用された課税年度と減額更正が行われる課税年度が対応するので合理的な方法である。

対応的調整では、所得の減額更正に係る移転所得の返還という問題があるが、これに関しては後述することにする。

② 日本が移転価格税制を適用した場合

次に、日本が移転価格税制を適用した場合の対応的調整は、国税通則法第71条で規定されている。この規定に基づき、相互協議の合意により日本の課税の一部、または全部を取り消す必要が生じた場合、税務署長が相互協議の合意に従い職権で減額更正することになる。この場合、納税者は当該合意に同意するか否かに関わるだけで更正の請求をする必要はない。

しかし、以上の対応的調整に関する規定が日本の締結したほとんどの租税条約には存在しない。そのため、解釈上の問題ではあるが対応的調整の実施措置の根拠規定をめぐり、いくつかの説が論じられている。そのうちのひとつである積極説は、OECD モデル条約9条2項に相当する義務が日米租税条約11条に内在すると説く⁸⁾。なお、実務上は、対応的調整は相互協議による合意に基づき行われる。

また、対応的調整に関する日本の国内法上の実施措置の根拠規定である租税条約実施特例法7条1項の解釈に関してもいくつかの説がある。そのうちのひとつの説は、国内法上の実施措置に関して「…対応的調整の義務は自動的なものではない。」として必然的な対応的調整の実施を否定するが、続いて「いったん相互協議において合意に達した場合には、その合意に従って対応的調整を義務づけられると考えられるべきである。」と説き⁹⁾、対応的調整の実施は自動的なものではないが、相互協議

の進行度合と密接な関係にあり相互協議の結果によるものであるとし、現在多数派がしめる見解と一致する。

現在、対応的調整に関する規定が明確にはされていないが、1992年以降日本はOECDモデル条約9条2項への留保を撤廃し、対応的調整に対する積極的な姿勢を見せている¹⁰⁾。これは経済的二重課税の排除を考えると望ましい傾向である。

Ⅲ. 事前確認制度の利用—アメリカのAPAを中心に—

現在、政府間の相互協議と対応的調整は、経済的二重課税問題を回避する手段として利用されるが、先述したように、相互協議や対応的調整は必ずしも行われなければならないものではなく強制力もない。そこで、実務的に移転価格問題を解決する手段として近年注目を浴びているのが事前確認制度である。

事前確認制度は、日本が最も早く導入しアメリカは日本の制度を参考に1991年に導入したといわれるが、日本の事前確認制度は「Pre-Confirmation System」と表記され、一方、アメリカの事前確認制度は「Advance Pricing Agreement（以下、APA）」と表記され、その内容もアメリカのAPAが日本の事前確認制度にない事項を補うものとなっており多少の違いがある。よって、以下においては、アメリカのAPAを基本的な事前確認制度として、その考察を行うことにする¹¹⁾。

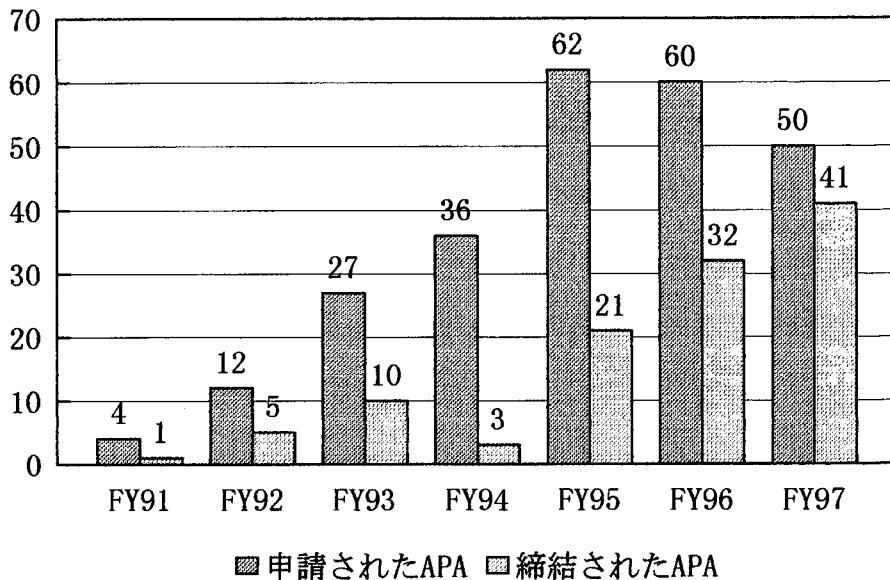
APAは、関連者間取引について、その取引を行う前に、一定期間の取引に関する価格（独立企業間価格）を決定するために課税当局と納税者との間で行う事前の合意のことであり、移転価格問題を解決するための伝統的な行政、司法及び条約のメカニズムを補完することを目的としている。このようなAPAは、さらに「単一国（Unilateral）APA」と「二国間（Bilateral）APA」に分けることができる¹²⁾。

単一国APAは、国内の課税当局と納税者との事前合意であり、国外関連企業が所在する国の課税当局との協議を意図してはいない。そのため、単一国APAを利用した場合、国内で合意された移転価格が相手国で不相当とされた時に経済的二重課税が生じる可能性がある。それに対し、二国間APAは、国内の課税当局と納税者との事前合意だけでなく、国外の関連企業と当該企業が所在する相手国の課税当局との協議を意図し、関係国のすべてが関わるので経済的二重課税のリスクを減少させることができる。

また、二国間APAを利用することで、納税者は移転価格問題について一定期間確実性を獲得するので、税を費用と考えた場合、国際取引における税務上の取扱について予測可能性を高めることができる。さらに、課税当局と納税者双方の移転価格問題に係る時間と費用を削減することができる。よって、移転価格問題を適切に処理するには、単一国APAよりも二国間APAを利用した方が望ましいといえることができる。

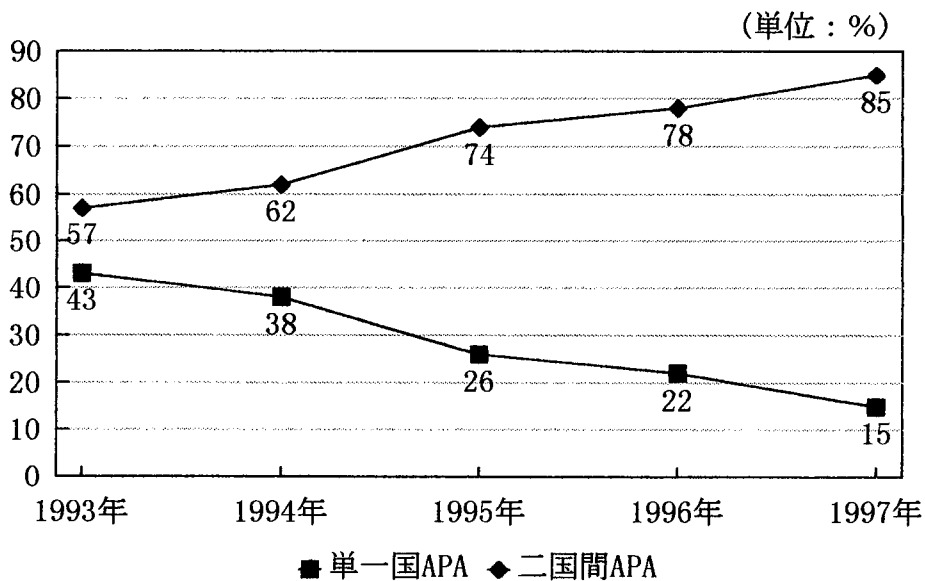
では、実際にはどうであろうか。ここで、二つの図表を用いてAPA、特に二国間APAの有用性を確認する。まず、図表-1は、申請されたAPAと締結されたAPAの数を示したものである。この

〈図表-1〉 APA の申請と締結



(出所) 『国際税務』 Vol. 18 No. 5 p. 14

〈図表-2〉 交渉中の APA



(出所) 『国際税務』 Vol. 18 No. 5 p. 14

図表によると、申請された APA は1991年には4件だったが、1995年の65件を最高値として1996年は60件、1997年には50件の申請があった。また、締結された APA の件数は、1991年には1件だったが徐々に増加して、1997年は41件となった。この傾向はここ数年顕著であり、APA が移転価格問題に対し積極的に利用されていることがわかる。

次に、図表-2 は、単一国 APA と二国間 APA の利用状況を示しており、この図表からは近年アメリカにおいて二国間 APA が単一国 APA よりも移転価格問題に有用であると認識されたことが確認できる。1993年においては、単一国 APA が43%、二国間 APA が57%で大きな差はなかった。しかし、二国間 APA は増加傾向にあるが、単一国 APA は減少傾向にあり、1997年には二国間 APA は85%とその利用が増加したのに対し、単一国 APA は15%にまで減少した。

このように、APA は納税者を移転価格税制に係る負担から解放し、円滑な経済活動を行うことができる環境をつくる¹³⁾。また、特に二国間 APA を利用することで相手国と移転価格に関して事前に協議を行うことが可能となり、経済的二重課税の発生を事前に防止することができる。そのため、各国は APA を移転価格問題を解決するための有用な手段として、その利用を積極的に推進すべきである。

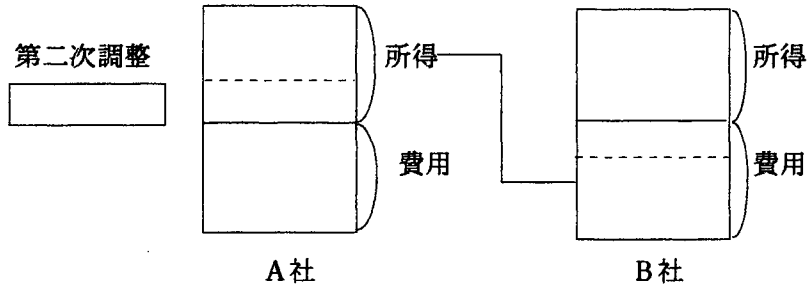
IV. 第二次調整の是非

以上のことから、経済的二重課税は一方の国が移転価格税制を適用し、相手国の合意が得られない場合に生じる二次的な問題であることがわかった。しかし、経済的二重課税は先に示した場合以外に生じる可能性がある。移転価格税制の適用により、一方の国が独立企業間価格を当該国外関連取引における取引価格として増額更正し、相手国では対応的調整により所得の減額更正を行った場合、移転価格税制適用前の取引価格と独立企業間価格との差額（国外に残る移転所得、以下「国外移転所得」）が生じるが、「第二次調整」では、この国外移転所得の返還問題が焦点となる。

この第二次調整は、実際の残余金額と税務上の課税対象となる金額（帳簿上の金額）を一致させることを目的とし、移転価格税制と対応的調整の適用により生じた国外移転所得を移転元の国に返還しなかった場合は、当該国外移転所得に対し課税を行うというものである。また、第二次調整では、国外移転所得は配当、貸付、出資とみなされ、課税上、特に問題なのは配当とみなされる場合である。

国外移転所得が配当とみなされ問題となるのは、例えば、海外に親会社を有する子会社の居住国が、移転価格税制を行い国外移転所得が親会社の下に残り、当該国外移転所得は親会社への配当とみなされ源泉徴収税が課される場合である。この時、経済的二重課税が生じることは明らかであり、第二次調整は第二の経済的二重課税の要因となる¹⁴⁾。よって、国外移転所得をいかに扱うかにより、移転価格税制では経済的二重課税が二度生じることになる。ここで、以上のことを図を用いて示してみたい。

〈図〉 第二次調整



上記の図は、B社居住国が移転価格税制を適用し、それに対応してA社居住国が対応的調整を行い国外移転所得がA社側に残った状態であり、第二次調整がなければ経済的二重課税は生じない。しかし、親会社であるA社の居住国が、A社が対応的調整により減額更正した所得の実質的な返還をしなかったという理由から、その所得をみなし配当として第二次調整を行うことは経済的二重課税を引き起こす。

この図では、移転価格税制と対応的調整の適用により両社の課税ベースはすでに適切な課税ベースに調整され、税務上、移転価格税制の適用により生じた国外移転所得に相当する額はすでに課税ベースに算入済みである。よって、A社居住国が行う第二次調整は、課税ベース算入済みの国外移転所得を再び課税対象として課税を行う行為であり、図で示すように、移転価格税制とは関係しない擬制的な課税ベースへの課税である。これは、明らかに経済的二重課税である。

では、日本において国外移転所得はどのように取り扱われるのか。日本では、税法上、相手国が移転価格税制を適用したことにより日本側に生じた国外移転所得を返金するか否かは問わず、国外移転所得を返還しなかった場合は、当該国外移転所得は納税者の利益積立金を構成する。一方、返還を行う場合は、外貨建て取引につき「未払勘定」を設定することが認められ、その金額は、移転価格税制の対象となった課税年度の円換算レートを適用して計上し、返還時の実際の資金額との差は返還時の為替差損益として認識する。

反対に、日本が移転価格税制を行い、相手国側に国外移転所得が生じた場合、納税者としては、当該国外移転所得の返還を求める必要はなく、原則として「利益の社外流出」（利益積立金の分配）として取り扱う（措置法関係通則66の4-9）。ただし、納税者が合理的期間内に国外関連者から当該国外移転所得の返還を受けることとし、その旨を税務署長（調査課法人にあっては国税局長）に届け出た場合は、当該返還を受けるべき金額を国外関連者に対する「仮払金等」として処理することが認められている。なお、この場合に用いる為替相場は、移転価格税制の対象となった事業年度のレートで計算し、返還を受けた場合に生ずる為替差損益は、返還の日の属する事業年度の益金又は損益に算入される。

日本では、以上のように規定し、特に第二次調整に関する記述はないが、このことが、第二次調整は日本において大きな問題ではないと結論づける根拠にはならない。理論的観点からすると、伝統的

に、法人所得課税の在り方は、法人実在説と法人犠牲説という二つの考え方から論じられる。周知の通り、法人実在説では、法人を個人（株主）とは別個の存在とし、法人税は法人の独自の担税力に着目して課される。一方、法人犠牲説では、法人は株主から独立した存在ではなく、株主の集合体であるとし、法人税は個人所得税の前払いであると考えられる。ここで、特に注目するのは、後者の法人犠牲説である。

日本では、国外移転所得を利益積立金として処理するが、法人犠牲説の立場で考えると、この利益積立金は、法人税の課税を受けた後の利益（課税済み利益）であるが、それが株主に分配されていないことにより課税関係が最終的に決済されていない利益（未決済留保利益）ということになる¹⁵⁾。そのため、移転価格税制の適用の結果生じた利益積立金に関しても、日本においてはすでに「課税済み」として処理されたと考えるのが妥当である。すなわち、国外移転所得は利益積立金に算入されるため、さらに課税される必要はない。

このように、第二次調整は第二の経済的二重課税を引き起こし、国際社会における各国間の公平性を考えると不適切なものといえる。また、ある国にはみなし配当課税があり、他の国にないのは不公平である。しかし、全ての国がみなし配当課税を導入する必要はない。

各国が国際社会における他国との共存を考えた場合、税制の調和が必要であるが、各国は様々な事情を抱え、税制に対する考え方も違う。そのために経済的二重課税も生じると考えられる。よって、税制を国際的に調和することが難しい以上、今日のように国際化した社会の中で、各国は自国の役割・立場を認識し国際的に中立的な税制を行う必要がある。

V. 移転価格問題に関する将来的提言

最後に、国際的に中立的な税制の探求を目的として、移転価格問題がなぜ起こるのかを考察し、将来的な国際取引に係る課税の在り方を検討する。

(1) 移転価格問題と独立企業の原則

まず、経済的二重課税の発生過程を再び確認すると、経済的二重課税は一方の国により移転価格税制が適用され、関係両国による相互協議の結果が合意に達せず対応的調整が行われなかった場合に生じる。ということは、移転価格税制が適用されなければ、経済的二重課税は生じないことになる。さらに、移転価格税制の必要性は、海外の関連者との取引価格（移転価格）が公正取引価格（独立企業間価格）から逸脱することを阻止するところであり、移転価格という概念がなければ移転価格税制は必要なくなる。なお、この移転価格という概念は、独立企業の原則にその根拠があり、移転価格税制もこの原則に従い適用される。

このように考えると、独立企業の原則が経済的二重課税の根本的な原因である。なお、独立企業の原則はOECDモデル条約租第9条で次のように規定されている。

「商業上又は資金上の関係において、双方の企業の間には、独立の企業の間には設けられる条件と異な

る条件が設けられ又は課されているときは、その条件がないとしたならば一方の企業の利得となったとみられる利得であって、その条件のために当該一方の企業の利得とならなかったものに対しては、これを当該一方の企業の利得に算入して租税を課することができる。」

独立企業の原則では、企業グループを構成する個々の企業に焦点をあてる。しかし、今日のように企業活動がグループ化した中では、個々の企業の存在を重視するよりも企業グループの活動に着目し課税を行うことが本質的である。そのため、現在の国際取引がすべて独立企業の原則に依存することは問題である。OECD ガイドラインにおいても独立企業の原則の欠陥をいくつか提示している。

(2) 連結ベースによる課税

以下に示すユニタリータックスと連結納税制度は、独立企業の原則の欠陥を補う課税方法として注目される。このどちらの方法も企業グループの所得を課税対象とし独立企業の原則に対照的な概念に基づくものであり、今後の移転価格問題を考えた場合、現行の制度にある問題点を考慮すると連結ベースによる課税は移転価格税制に代わる移転価格問題を解決する手段となると考える。

① ユニタリータックス

ユニタリータックスとは、複数の州で事業を展開する関連企業を単一の事業体（ユニタリービジネス）と仮定して、この事業に属する企業の全所得を合算し、これを各州に一定の基準に基づいて配分する税制をいう¹⁶⁾。なお、「資産、給与、売上」の三要因の平均によって所得を配分する方式が一般的に採用され、これはマサチューセッツ方式として知られる。

OECD ガイドラインは、独立企業の原則に基づき適切な独立企業間価格を算定するように指導し、ユニタリータックスの概念を否定する¹⁷⁾。しかし、現行の日本の移転価格税制では、独立企業間価格の算定方法として基本三法が適用できない場合は、その他の方法として利益分割法の利用を認め、企業グループ全体の利益を各関連企業の貢献度により分割することができる。これは、ユニタリータックスと同様の概念に基づく。また、アメリカで最近利用が活発な CPM も同様である。

アメリカでは、過去にユニタリータックスを世界的に利用しようとする試みがあった。これに対しては当時は各国からの多くの批判があり、この利用は断念せざるを得なかったが、1994年クリントン政権は、世界的にユニタリータックスは非合理的であるという風潮にある中、係争中の関連事案に範囲を限定したものではあるが、ユニタリータックスの容認を求める趣意書を司法当局に提出している¹⁸⁾。このように、アメリカでは、ユニタリータックスを再度見直そうとする動きがある。

② 連結納税制度

連結納税制度は、一つの企業グループとしての税金負担能力をはかり、また、その企業グループ外に物が販売されたり、役務の提供が行われた場合に所得が実現するという考えに基づく¹⁹⁾。そのため、企業グループ内の取引における利益は未実現利益として繰り延べられることになり、移転価格の

問題は先送りになるが、移転価格税制では、この未実現利益を適切に算定しそれを課税ベースにしよ
うとする。

現在、アメリカの連結納税制度では、企業グループ内の個々の企業の個別所得を合算して親会社が
その合算所得に対する税額を納税する。しかし、企業グループに発生した租税債務は、個々の企業で
配分されることになり、この場合、親会社はただの企業グループを代表した納税者であり、実際の納
税者は当該企業グループを構成する個々の企業である。なお、租税負担の配分は、企業グループが独
自に決定してよいことになっている。

また、アメリカの連結納税制度は、個別主体論と単一主体論に基礎をおき、この二つの概念が混在
しているのが実状である。ここで、個別主体論とは、企業グループを構成する各企業が個別所得と租
税債務の決定について個性と個別存在を保有し、その結果が連結計算のために加算・相殺されるとい
う考え方を強調した概念であり、一方、単一主体論は、各企業の存在を否定し、企業グループを一つ
の単体とみる考え方を強調した概念である²⁰。

このように、ユニタリータックスと連結納税制度は企業グループの所得を課税ベースとして、グル
ープ化した企業活動に対し課税する適した方法である。それに対し、移転価格税制の背景には、国際
的に活動する企業グループを一つのユニットとして考えるのではなく、それを構成する個々の企業の
存在を重視するという概念があるため、企業グループ内の移転価格が問題とされ、企業内部の問題が
外部に露呈し、そしてその問題を各国の制度が処理するようである。

現在のように企業活動が国際的にグループ化する中では、企業グループに対する課税を独立企業の
原則に求めるのは問題である。ユニタリータックスの基本概念は、企業グループによる事業を単一と
するところであり、移転価格税制のような独立企業の原則に基づく税制が、国際的な企業活動に問題
を引き起こすのであれば、ユニタリータックスのような企業グループ活動を単位とした概念を取り入
れる必要があるのではないだろうか。

また、連結納税制度は、特にアメリカ型では、上述したように企業グループ内取引による利益は未
実現利益として消去され、課税対象となる所得は企業グループ外で取引が行われたものとする。これ
は、グループ化した企業活動の実質をとらえたものである。

したがって、現在のように企業活動がグループ化した環境の中では、移転価格税制のような個々の
企業に焦点を合わせた概念に基づくよりも、ユニタリータックスや連結納税制度のような企業グル
ープに目を向けた概念を重視する必要がある。そのため、連結ベースによる課税は、今後の展開次第で
移転価格問題を解決するための手段として移転価格税制に代わる余地は十分にあると考える。また、
連結ベースによる課税が移転価格税制に取って代わった場合、経済的二重課税も回避されると期待で
きる。

おわりに

以上、移転価格税制とその適用により生じうる経済的二重課税について考察した。税制は、国内的にも国際的にも所得分配に係る公平性と資源配分に係る中立性を満たすべきであるが、経済的二重課税は、移転価格税制の適用により副次的に各国間の所得分配の公平性が崩され、国際的な税制の中立性が阻害された状態である。すなわち、これは国際的な課税ベース配分の失敗と考えられ、国際社会の中では望ましいことではなく、各国はこの回避に向けて活動し続けなければならない。

各国の取り組みとしては、先述したとおり、租税条約に基づき積極的に政府間で相互協議を行い、移転価格に関する合意の達成に向けて努力することが望まれる。また、相互協議により合意が成立した場合には、対応的調整を速やかに行い、税制の中立性を確保する必要がある。

各国が適用する税制は、各国の経済的・社会的・文化的環境要因やそれと連動した価値基準を反映して作成され、それらの変化と密接な関係を保ちながら発展してきた。そのため、税制が、国々により異なるのは当然である。よって、多国が相互に影響し合う国際社会においては、経済的二重課税は必然的な問題なのかもしれない。しかし、国際社会においてこそ、経済的二重課税は回避されなければならない。そのためには、やはり税制が中立的であるべきであり、究極的には国際的に税制が調和化されることである。これは、さらに国際化が進むと思われる社会を構成する各国の責任といえるだろう。

「国際化」という言葉は、一般には「ボーダレス」と同意として扱われることが多々あるが、このボーダレスという言葉のほうが、国際化がさらに進んだ状態を意味するように思われる。各国が経済・社会・文化など様々な面で密接に関係しあい情報化が進んだ現在は、もうすでにボーダレスの時代である。そのため、税制に関しても、国際化を意識した税制ではなく、ボーダレスの時代にあった税制を考える段階にきているのかもしれない。

—注—

- 1) 『日本経済新聞』平成11年11月5日付。
国税庁ホームページ：<http://www.nta.go.jp/press/press/syokan10/02.htm> 参照。
- 2) 一般には、分母が営業経費であり、分子が売上総利益であるベリー・レイシオがよいといわれる。佐藤正勝『移転価格税制の理論と適用』税務経理協会、1997年、171ページでは、利益水準指標として、使用資本利益率、売上高営業利益率、営業費用総利益率などをあげている。
- 3) See OECD, *TRANSFER PRICING GUIDELINES FOR MULTINATIONAL ENTERPRISES AND TAX ADMINISTRATION*, Paris, 1995, III-9-III-15. (以下 *TP-GUIDELINES* と略する)
この中では、利益概念を用いた方法として取引単位営業利益法 (Transaction Net Margin Method: TNMM) の検討を行い、その利用に警告を与えている。また、CPM と TNMM は、同一であるとする説と相違するとする説がある。これに関して詳しくは、矢内一好『移転価格税制の理論』中央経済社、1999年、145～150ページ参照。
- 4) 日本では、外国税額控除制度 (foreign tax credit system) は法人税法第69条において規定され、法的二重課税を排除する目的から、居住地国である日本で納付すべき税額から源泉が外国にある所得に対し既に外国で

納付した税額を一定の限度額として控除する。

- 5) 前掲『移転価格税制の理論と適用』274ページ参照。
- 6) 遡及年度調整の他に、所得調整には進行年度調整があり、これは相手国での課税所得を日本企業の進行課税年度の所得から減額するというもので、締結国間で対象課税年度の相違が生じる可能性がある。
- 7) 青木寅男「移転価格税制(4)」『国際金融』996号、1997年、58ページ参照。
この中で、青木教授は、費用・収益対応の原則という企業会計原則の観点から対応的調整が行われるべき時期を移転価格課税の対象となった関連取引の発生年度と対応的調整が行われる時期は一致することが合理的であるとする。会計学上はこの原則に基づき、期間損益計算において実現収益に発生費用を対応させて期間損益を算定することになる。
- 8) 増井良啓「移転価格税制—経済的二重課税の排除を中心として—」『日税研論集』第33巻、日本税務研究センター、1995年、57ページ～59ページ参照。積極説に对照する説として、日米租税条約に対応的調整についての規定がないことを重視する「消極説」がある。
- 9) 同上、55ページ（注）7参照。
- 10) 同上、57～59ページ参照。
日米租税条約には対応的調整の規定が存在するとする積極説が有力。
- 11) <http://www.nta.go.jp/press/press/syokan10/02.htm> 参照。
国税庁によると、平成9事業年度の移転価格税制に係る事前確認の申告件数は22件（前年比169.2%）、処理件数は5件（100.0%）であったが、平成10事業年度の申告件数は29件（131.8%）、処理件数は19件（380.0%）であり、日本においても事前確認の利用は増加傾向にある。
- 12) See OECD, *TP-GUIDELINES*, N-41～N-53.
- 13) See OECD, *The Taxation of Global Trading of Financial Instruments*, para. 112-114.
- 14) 一方の国が移転価格課税を行ったが、相手国では対応的調整を行わなかったことにより生じる（第一の）経済的二重課税と区分すると第二次調整により生じる経済的二重課税は「第二の経済的二重課税」と考えることができる。
- 15) 武田隆二『法人税法精説—平成11年版—』森山書店、1999年、811ページ参照。
- 16) 小島信史・清水 孝『移転価格の税務と管理』税務経理協会、1996年、167ページ。
- 17) See. OECD, *TP-GUIDELINES*, Chapter III, C. A non-arm's-length approach: global formulary apportionment.
- 18) 小松芳明「国際課税の原則とユニタリー課税—アメリカ連邦政府の加州支持を巡って—」『国際税務』Vol. 14 No. 4, p. 6 では、クリントン政権のユニタリー課税に対する考えの矛盾を指摘し、ユニタリー課税の利用を批判している。
- 19) 青山監査法人プライス・ウォーター・ハウス『総解説・連結納税制度』中央経済社、1998年、49ページ参照。
- 20) 金井信次ほか「米国の連結納税制度について」『租税研究』1998.7, 61ページ参照。

—参考文献—

邦文文献

1. 青山監査法人・プライスウォーターハウス『総解説・連結納税制度』中央経済社、1998年
2. 井上久彌『連結納税制度の個別問題研究』日本租税研究協会、1993年
3. 大橋時昭・羽床正秀共著『移転価格税制詳解』大蔵財務協会、1995年
4. 金子宏「移転価格税制の法理論的検討—わが国の制度を素材として—」『所得課税の法と政策』有斐閣、1996年
5. 国際税務研究グループ『国際課税問題と政府間協議—相互協議手続と同手続をめぐる諸問題—』大蔵財務協会、1993年
6. 小島信史・清水孝『移転価格の税務と管理』税務経理協会、1996年

7. 佐藤正勝『移転価格税制の理論と適用—日米両国法制の比較研究—』税務経理協会, 1997年
8. 武田昌輔編著『21世紀を支える税制の論理—企業課税の理論と課題—』税務経理協会, 1995年
9. 武田隆二『法人税法精説—平成11年度版—』森山書店, 1994年
10. 水野忠恒編著『21世紀を支える税制の論理—国際課税の理論と課題—』税務経理協会, 1995年
11. 矢内一好『移転価格税制の理論』中央経済社, 1999年

邦文雑誌

1. 青木寅男「移転価格税制(4)」『国際金融』1997.12.1
2. 金井信次ほか「米国の連結納税制度について」『租税研究』1998.7
3. 小林威「国際課税の係争と裁定の模索」『関西大学経済論集』第47巻第6号, 関西大学経済学会, 1998年3月
4. 小林威「移転価格税制の財政学的視点」『経済論集』第19巻第1号, 東洋大学経済研究会, 1993年10月
5. 小松芳明「国際課税の原則とユニタリー課税—アメリカ連邦政府の加州支持を巡って—」『国際税務』Vol. 14 No. 4, 1994.4
6. 租税条約研究グループ「相互協議—国際課税問題の解決手段—」『国際税務』Vol. 18 No. 3, 1998.3
7. 竹中知華子「独立企業の原則 vs. ユニタリータックス—Carrollの報告に即して—」『経済論究』第102号, 九州大学大学院経済学会, 1998年11月
8. 中田信正「米国州合算課税方式(ユニタリー・タックス)の問題点と解決の方向—ワーキング・グループ報告を中心として—」『桃山学院大学経済経営論集』第27巻第3号, 桃山学院大学総合研究所, 1985年12月
9. 八田陽子「米国における移転価格問題対応の徹底検証—第75回国際税務研究会定例会において—」『国際税務』Vol. 18 No. 2, 1998.2
10. 八田陽子「米国における移転価格事前確認手続きについて」『租税研究』1998.3
11. 前田高志「EUの経済統合と法人税の調和」『総合税制研究』No 4, 納税協会連合会, 1996. 3
12. 増井良啓「移転価格税制—経済的二重課税の排除を中心として—」『日税研論集』第33巻, 1995年
13. 村上 睦「経済グローバル化に対応する税制のあり方—移転価格税制をめぐる最近の動向—」『租税研究』1996.10
14. 矢内一好「移転価格課税の紛争の解決手段」『経理研究』No 41, 中央大学経理研究所, 1997年
15. Lyons, John T. 「最近の IRS の活動と移転価格税制について」『租税研究』1998.2
16. リチャード・A・ホロデック「APAを巡る最近の展開について」『国際税務』Vol. 13 No. 5, 1993.5

外国文献

1. OECD, *The Taxation of Global Trading of Financial Instruments*, Paris, 1998
2. OECD, *TRANSFER PRICING GUIDELINES FOR MULTINATIONAL ENTERPRISES AND TAX ADMINISTRATION (1998 Update)*, Paris, 1998

A Study on Transfer Pricing Taxation System and Economic Double Taxation

EBATO, Junji

This paper is a brief study of transfer pricing taxation system with special attention to economic double taxation that causes and a proposal of an alternative taxation system to suit today's international economy.

Transfer pricing taxation system in general places its focus on each individual corporation separately as the subject of taxation. However, globalization and internationalization of economy has developed complex relationships among corporations across the borders. One of the causes of distortion in taxation lies in this gap between the taxation system and the rapidly changing international economy.

This paper first outlines the arising process of economic double taxation, then studies how this is currently evaded, and finally discusses the possibility of introducing consolidated-base taxation system as an alternative to the present transfer pricing taxation system. Consolidated-base taxation system focuses more on company group that participates in a unitary business as its subject of taxation. Unitary taxation and consolidated tax return system are proposed as alternatives to the current system.

When international relationships among nations and corporations have become more complex and profound than ever today, establishment of a new taxation system to suit today's international economy is an urgent task and an interest of every member of the international community. This paper hopefully serves as an insight to this end.