

移 転 価 格 税 制 に つ い て

森 井 昭 顕*

I. は し が き

第2次世界大戦後わが国は国際通貨基金（IMF）のもとで、円の対ドル為替相場は1ドル360円という固定相場に釘づけされていた。しかし昭和46（1971）年に当時のアメリカのニクソン大統領は一時ドルの交換性を停止し、各国通貨の対ドル基準レートを新たに設定するという形をとり、為替相場の変動幅も拡大された。これはいわゆるスミソニアン合意と称されている。しかしながらスミソニアン合意からわずか一年余りで、昭和47（1972）年に変動相場制に移行し、カナダ、イタリアおよびスイスも事実上フロート制へと移っていったのである。

昭和48（1973）年にアメリカは金に対するドル価格を10%切り下げ、金1オンス＝42.22ドルとしたが、ドル信認の回復はできなかった。同年2月14日わが国は変動相場制を採用し、当時のEC6カ国も共同フロート制へと移行していったのである。昭和48（1973）年に第4次中東戦争が勃発し、産油国による石油価格の高騰によって、非産油国は大きな打撃を受けるに至った。いわゆる第一次石油ショックである。その最中昭和50（1975）年の対ドル円相場は、月平均で296.78円になった。昭和48年2月に変動相場を採用する以前の固定為替相場360円に対して、17.5%の円高になっており、昭和50年から昭和55（1980）年の5年間では23.6%の円高になっている。昭和60（1985）年から平成2（1993）年の5年間に40.6%の円高になり、平成2年の3年間では27.0%の円相場切り上げになっている。

昭和60（1985）年に237.78円であった円相場は、翌昭和61（1986）年には159.83円になり、平成4（1992）年には124.80円であった円相場は、平成5（1993）年には103.10円となり、円相場は100円台に突入したのである。そして平成6（1994）年夏からは100円を上下する相場展開となり、初秋の声とともに98円を中心とした取引が続いた。このような急激な円高はわが国の企業が海外へ進出する大きな切っ

* 広島経済大学経済学部教授

掛けを創ったのである。つまりこのことはわが国から海外への資本移動であり、昭和60（1985）年から昭和63（1988）年以降は平成景気に湧き、わが国の企業がアメリカおよびヨーロッパを対象に、企業の合併および買収（M&A）を盛んに進行させた時期でもある。いわゆるわが国の企業も、多国籍化あるいは空洞化といわれる現象が開始されることになった。それによって、新しい問題すなわち移転価格という問題が惹起したのである。

Ⅱ．移転価格税制の目的

一般的に移転価格（Transfer pricing）とは、外国に所在する特殊関係企業間における取引価格、つまり資産の売買、サービスの提供などに係る取引価格、換言すれば本社と国外にある子会社などとの間で取引する製品や技術、その他サービスなどの価格をいうのである。それは特殊企業間における取引を通じて所得移転が行われ、特に外国に所在する場合には、主権国家としての課税権の侵害にまで発展する恐れがある。

移転価格税制とは、多国籍企業が親会社と海外子会社との部品および製品などの取引価格、すなわち移転価格を意図的に高くしたり、安くしたりすることによって、企業の国際的な課税逃れを防止する税制である。また多国籍企業などが、国内と海外との関連会社間で取引した場合の利益配分を調整して課税する制度である。

近年のグローバル化の波は著しく、わが国においては大企業を中心に中堅企業も世界各地に進出していつている。一方海外の多国企業もまたわが国に多数進出してきており、進出を狙っている企業も多いのである。それは各企業とも最大の利益を獲得せんがために、綿密な企業戦略のもとで厳しい競争を展開しているのである。そのなかで取引価格の決定は、最重要課題の一つである。海外の特殊関係にある企業との取引において、その価格決定が親子関係など特殊な関係にあることを理由に恣意的に行われるならば、その取引価格を通じて各国が本来課税対象となる所得を左右する結果となり、その価格を低く決められた結果生じる所得減少国は、不当な課税権侵害にあたるのである。そこでこのような海外の特殊な関係にある企業との取引価格を通じた所得の海外移転に対処し、国家の正当な課税権を確保するために、移転価格税制は適正な国際的課税の実現を図ることを目的としているのである。

また移転価格税制は、輸出価格などの意図的な操作によって、税収が特定国に偏るのを防ぐための制度でもある。例えば親会社が海外子会社に対する輸出価格を大幅に高く設定すれば、子会社の利益は減少し、現地での納税額も少なくなる。逆に輸出価格を低く押さえれば、子会社の利益は膨らんでも、親会社の利益は圧縮され、

親会社の納税額は少なくなる。さらに税率の低い国に所得を集中すれば、親会社の納税額は少なくて済むのである。このような利益配分によって課税逃れを防ぐのが、移転価格税制の狙いでもある。

しかしながら、親会社と海外子会社との取引価格は、内部取引であるだけに適正な価格認定が難しい側面をもっている。意図的な利益配分を防ぐために、移転価格税制では、グループ企業内の国際取引にあたって、資本関係のない独立企業との取引価格と同じ価格で取引したとみなすことになっている。すなわち海外子会社への譲渡価格が不当に低いと税務当局が判断した場合、子会社の利益の一部を親会社の利益とみなして課税することができる。

移転価格税制では親子会社間の取引価格が妥当かどうかを認定する際に、類似の事業を行う非関連企業と取引した場合、つまり国内の企業が国外の関連企業と取引する際に、第三者との取引価格、すなわち独立企業間価格とは異なる価格を使用して所得を減らした場合、取引価格を独立企業間価格に置き直して追徴課税する。すなわち関連企業グループ内のメンバー企業間の取引価格を独立企業間価格で計算し直すことによって、それぞれの企業財産または事業から生ずる真の課税所得を反映させることを目的としているのである。

取引主体は法人であるが、わが国の法人税の適用を受ける法人、つまり普通法人、協同組合等、公益法人等、人格のない社団等、国内に恒久的施設を有する外国法人、その他の外国法人が対象である。外国法人には人格のない社団等で、わが国の所得税法の施行地以外に、本店もしくは主たる事務所を有する外国の人格のない社団等も含まれている。このような法人が、その国外関連者で行う取引の対価額が独立企業間価格と異なることによって、課税所得が減少している場合には、その取引は独立企業間価格で行われたものとみなして、つまり独立企業間価格に引き直して課税所得を計算するのである。

移転価格税制は海外の特殊関係者との取引を通じた国際的な所得移転に対処するものである。すなわち所得の海外移転を防止し、国際的な所得の適正配分を図ることが目的でもある。法人間取引に個人を介在させ、移転価格税制の適用を回避しようとするケースに対処するために、国外関連者との取引を、個人も含めて第三者を通じて行う場合、一定の要件を充たしている場合には、法人と第三者の取引を、国外関連取引とみなして移転価格税制の適用を受けるのである。

Ⅲ．移転価格税制導入の経緯

移転価格税制導入の歴史的推移は、⁽³⁾第一次世界大戦時のアメリカにおいて、大正

7 (1918) 年の内国歳入法 (Revenue Act) で、世界最社の外国税額控除制度を導入したのに始まる。この制度は無制限税額控除50%所有の子会社への間接控除であったが、大正10 (1921) 年に一括限度額方式 (Overall limitation) に改められ、限度額が設定された。その後昭和7 (1932) 年に国別限度額方式 (Per-country limitation) が導入された。昭和29 (1954) 年に一括限度額方式の廃止にともなうて、高税率国でアメリカの税率を基準とする課税超過額の繰延べを認める超過外国税額控除 (Excess foreign tax credits) の繰延制度が導入された。昭和35 (1960) 年の対外投資促進法で、一括限度額控除と国別控除の納税者選択性を導入するとともに、低税率国あるいは高税率国の課税対象所得に対する分離控除を設定したのである。

昭和47 (1972) 年には内国輸出法 (Domestic international sales corporation) を新設し、昭和59 (1984) 年に輸出法人 (Foreign sales corporation) および内国法人利子課税 (Interest charge-domestic international sales corporation) への変更などをとまない、昭和61 (1986) 年税制改正に向けて、多国籍企業税制の強化が図られていった。この法改正 (Tax reform act) は、従来外国源泉とみなされてきた特定企業の一部配当収益など、多くの国際所得がアメリカの源泉とみなされるなど、課税管轄権の拡大が図られた。このような経緯をもって、移転価格税制は導入され、強化されるに至ったのである。

アメリカ内国歳入庁 (IRS) は、アメリカ人や海外投資家の間で租税条約を悪用した税金逃れが横行していることに対処し、平成11 (1999) 年から海外投資家がアメリカ国内の証券に投資して、受け取る利子や配当の徴税を強化した。海外投資家に対して自分で本人確認書類を内国歳入庁に出すか、あるいは内国歳入庁の適格仲介者資格を得た金融機関の利用を求めている。アメリカと租税条約を結んでいる国の居住者は、二重課税回避のために、アメリカの利子および配当課税は減免されているが、租税条約を結んでいない国の居住投資家が、例えばわが国の金融機関などを通じて投資し、課税を逃れるケースがある。そのために原則として、すべての海外投資家に非居住者確認書類を、内国歳入庁に書式で提出するように義務づけている。ただし、アメリカの売買仲介金融機関などからの届出書類だけで、租税条約締結国の金融機関を経由した注文であることが記載されている場合、最終投資家の確認は免除されている。また内国歳入庁と特定の契約を結べば、海外の金融機関に適格仲介者資格を与えることができる。しかしこの場合、適格仲介者が最終投資家の本人確認義務を負い、実質的に徴税責任をも負うことになる。もし納税漏れがあった場合には、本人に代って税金を納める義務が生じるほかに、内国歳入庁の税務調

査の対象にもなるのである。

経済協力開発機構（OECD）は帰属主義（Abtribution rule）⁽⁴⁾を原則として採用しており、源泉地国の課税権は第三国への輸出を含め、外国法人の恒久的施設に直接帰せられる所得についてのみ認められている。総合主義（Force of attraction rule）は親会社からの当該恒久的施設以外への輸入などが含まれているが、恒久的施設に帰属する利益を変えるような租税回避を防ぐことができる。OECD は多国籍企業の課税逃れを防ぐ移転価格税制のうち、特許使用料などサービス取引価格に関する指針を定めている。これによれば特許料や技術協力費などサービス分野の取引価格の認定について、資本関係のない企業との取引価格との比較によるという原則を採用している。つまり海外子会社が本国の親会社に払っている特許料などサービス取引価格について、資本関係のない他企業との取引価格と同じ水準であるならば適正と判断される。

アメリカは、サービス取引価格に関して、海外の関係会社に特許料などを支払っている企業の利益を、定期的に調査し、利益水準をもとに特許料をみなし算定する方法を採用している。利益の少ない企業に対して、特許料を実際に支払った金額よりも低くみなすなど、課税逃れを意図していなくても、追徴課税される恐れがある。例えばアメリカの子会社で現地生産しているメーカーが、新製品に関連してわが国の本社への特許使用料を増額した場合などに、適用を受ける可能性があるのである。

わが国の移転価格税制導入について、政府の税制調査会⁽⁵⁾は昭和60（1985）年12月1日付に、次のような答申がなされている。

「近年企業活動の国際化に伴い、海外の特殊関係企業との取引の価格を操作することによる所得の海外移転、いわゆる移転価格の問題が国際課税の分野で重要になってきているが、現行法ではこの点について十分な対応が困難であり、これを放置することは適正公平の課税の見地から問題のあるところである。また諸外国において既にこうした所得の海外移転に対処するための税制が整備されていることを考えると、わが国においてもこれら諸外国と共通の基盤に立って、適正な国際課税を実現するため、法人が特殊関係企業と取引を行った場合の課税所得計算に関する規定を整備するとともに、資料収集など制度の円滑な運用に資するための措置を講ずることが適当である。」

この調査会の答申を得て、わが国も適正な国際課税の実現を図る目的として、移転価格税制は導入されることになったのである。わが国も昭和61（1986）年の税制改正において、移転価格に係る税制面での整備が行われ、課税権の適正な確保を図るとともに、諸外国と共通の基盤に立つこととなったのである。この税制改正にお

いて、租税特別措置法第66条の5「国外関連者との取引に係る課税の特例」には、次のような規定がなされている。

「法人が昭和61年4月1日以後に開始する各事業年度において、当該法人に係る国外関連者で、当該法人との間にいずれか一方の法人が、他方の法人の発行済株式の総数または出資金額の100分の50以上の株式の数または出資の金額を、直接または間接に保有する関係、その他の政令で定める特殊の関係との間で、資産の販売、資産の購入、役務の提供、その他の取引を行った場合に、当該取引につき当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額が、独立企業間価格に満たないとき、または当該法人が当該国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、当該法人の当該事業年度の所得および解散による清算所得に係る同法、その他の法人税に関する法令の規定の適用については、当該国外関連取引は独立企業間価格で行われたものとみなす。」

この規定が、わが国の移転価格税制といわれるものである。一般的に移転価格とは、特別な関係企業間における資産の売買および役務提供などに係る取引価格を意味する。このような移転価格の問題が、企業活動の国際化に伴って、増加する多国籍企業のなかで大きくクローズアップされるようになったのである。

経済の国際化にともない、わが国においても大企業を中心に世界各国に進出し、また一方では多国籍企業もわが国に多数進出してきている。各企業とも最大の利益を確保するために、綿密な企業戦略を立て厳しい競争を展開しているのである。そのなかでも取引価格の決定は最も重要な課題の一つといえる。海外の特殊関係企業との取引においては、その価格決定が親子関係にあることを理由に恣意的に行われると、その取引価格を通じて本来課税されるべき所得の移転が可能になり、所得を減少された国は課税権が不当に侵害されることになる。移転価格税制はこのような海外の特殊関係企業との取引価格を通じた所得の海外移転に対処し、国家の正当な課税権を確保することによって、適正な国際的課税の実現を図ることを目的としている。このように移転価格税制は、国際間の所得移転に係る問題であるから、国際間の課税権の競争を生じ、最終的には当事者国間の相互協議によって解決されるという特殊性をも保有しているのである。

移転価格税制の基本は、⁽⁶⁾国外関連者と取引を行う法人に対し、国際的に認められている公正妥当な第三者価格、つまり独立企業間価格の原則に基づいて、所得の海外移転を防止し、課税の公平を期するものである。そのために移転価格税制の対象とされる取引範囲は、次のようなものがあげられる。すなわち外国法人である国外関連者と内国法人が行った取引のほかに、例えば外国法人の日本支社が、国外関連

者に該当する他の外国法人と行った取引も対象になる。さらに内国法人の海外視点とその国外関連者との取引も対象となるが、同一法人内のいわゆる内部取引、つまり本支店間取引は対象外である。

移転価格税制の対象となる取引形態は、資産の販売、資産の購入、役務の提供、資産の貸付、知的所有権の購入および使用、特許権使用料（Royalty）、子会社への貸付金利など、企業の損益に係るすべての取引が対象となるのである。

このように移転価格税制は、自由競争市場において、同一または類似の条件のもとで、同様な取引が第三者間で行われた場合の価格、すなわち独立企業間価格を特殊関係企業間の取引に付する必要がある。この条件のもとで得られる適正利益を、その取引に係る所得の源泉が帰属する国で報告させる。このことによって所得の海外移転を防止し、国際的な所得の適正配分を図ると同時に、当該取引に係る国の課税権を確保することができるであろう。

IV. 移転価格税制の内容⁽⁷⁾

移転価格税制は国外関連取引を対象とし、そのうちの取引対価額が独立企業間価格と異なることによって、法人税の所得金額が減少している取引、すなわち法人の受取る対価額が独立企業間取引に満たない取引、または支払額が独立企業間価格を超えている取引に適用される。

国外関連取引とは、法人が国外関連者との間で行う資産の販売、資産の購入、役務の提供、その他の取引をいうのである。単なる金銭の贈与、債務免除など一般的な寄附金について、国外関連者へ支出するものは寄附金の損金算入限度額の計算から除外され、支出金額は損金不算入として取扱われる。また本支店間取引については、例えば外国法人の在日支店が本店と行う取引は、単なる内部取引に過ぎないから、移転価格税制の対象とはならない。外国法人が国内と国外の両方で事業を営む場合の国内源泉所得の計算は、製造利益と販売利益の区分基準として、独立事業者間における取引価格によって求められる。法人が国外関連者で行う取引であっても、その国外関連者の在日支店等恒久的施設との取引で、その国外関連者が、わが国における法人税の課税対象所得、つまり国内源泉所得に係る取引は、移転価格税制の対象とはならない。すなわち取引相手である国外関連者が、わが国に恒久的施設を有する場合には、国内取引と同様に、わが国の法人課税を受けることから、移転価格税制の対象から除外されている。ただし支店等恒久的施設を有する国外関連者の国内源泉所得であっても、その国内源泉所得に対するわが国の法人税が、租税条約によって軽減ないし免除されている場合には、移転価格税制の対象となるのである。

法人がその国外関連者との取引を、他者つまり非関連者を通じて行う取引すなわち第三者介入取引で、輸出入取引については、法人とその非関連者との取引を、国外関連取引とみなして、移転価格税制が適用される。すなわち法人と非関連者間の取引対象となる資産が、当該法人に係る国外関連者に販売、譲渡、貸付または提供が、当該取引を行った場合に、契約その他によってあらかじめ定まっている場合で、かつ当該販売、譲渡、貸付または提供に係る対価額が、当該法人と当該国外関連者間で実質的に決定されていると認められる場合、すなわち非関連者を通じた法人の国外関連者への輸出取引については、移転価格税制の適用を受けることになる。また法人に係る国外関連者と非関連者間の取引対象となる資産が、当該法人に販売、譲渡、貸付または提供が、当該取引を行った場合に契約その他によってあらかじめ定まっている場合で、かつ当該販売、譲渡、貸付または提供に係る対価額が、当該法人と当該国外関連者間で実質的に決定されていると認められる場合、すなわち非関連者を通じた法人の国外関連者からの輸入取引については、移転価格税制が適用されるのである。

わが国の規定において、国外関連者とは⁽⁸⁾外国法人で日本法人との間に、いずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式の総数、または出資金額の100分の50以上の株式数または出資金額を、直接または間接に保有する関係、その他実質的に支配関係にあるとみられる特殊な関係のあるものとされている。実質的に支配されている外国法人とは、一方の法人の役員の50%以上が、他方の法人の役員によって構成されている場合、また一方の法人の事業活動が他の法人との取引に依存している場合、あるいは必要とする資金の相当部分を提供されている法人を指すのである。

移転価格税制において、この国外関連者とは、法人間で特殊な関係にある外国法人をいうのである。2法人（A、B）のいずれか一方の法人Aが、他方の法人Bの発行済株式の総数または出資金額の100分の50以上の株式数または出資金額を、直接または間接に所有している場合、国外関連者となる。

（イ）直接のケース：A $\xrightarrow{50\%}$ B \Rightarrow 国外関連者となる。

（ロ）間接のケース：A $\xrightarrow{50\%}$ C $\xrightarrow{50\%}$ B \Rightarrow 国外関連者となる。

すなわち親子関係等にあるもので、親会社と子会社の関係、親会社と孫会社、親会社と曾孫会社等の関係である。

2法人（A、B）が同一者によって、それぞれ発行済株式等の100分の50以上の株式数または出資金額を、直接または間接に保有する場合、2法人が同一者によって、それぞれの発行済株式等50%以上の株式等を、直接間接に保有される横の関係

であり、間接に保有される関係から兄弟会社あるいは従兄弟の関係にも、特殊の関係が及び、国外関連者となる。

(イ) 直接のケース：AがBの株式等を直接10%、間接40%を所有している場合、40%と10%を合計して50%となるので、 $A \xrightarrow{10\%} C \xrightarrow{50\%} B \Rightarrow$ 国外関連者となる。

(ロ) 間接のケース：AがBの株式などを間接50%所有している場合、 $A \xrightarrow{50\%} C \xrightarrow{100\%} B$ あるいは $A \xrightarrow{50\%} D \xrightarrow{40\%} B \Rightarrow$ 国外関連者となる。

(ハ) AおよびBがCに株式など、それぞれ50%ずつ所有している場合、共通の株主に50%以上所有されているから、 $C \xrightarrow{50\%} A$ あるいは $C \xrightarrow{50\%} B \Rightarrow$ 国外関連者となる。

ただしAがBの株式などを直接間接に50%を所有していない場合、 $A \xrightarrow{10\%} C \xrightarrow{50\%} B$ あるいは $A \xrightarrow{50\%} D \xrightarrow{10\%} B$ のケースでは、AはBを10%しか所有していないので、Bは国外関連者とはならない。またAがBの株式などを直接間接に50%所有していない場合、 $A \xrightarrow{40\%} C \xrightarrow{40\%} B$ のケースでは、AはBを40%しか所有していないため、Bは国外関連者とはならないのである。

これ以外に一方の法人が他方の法人の事業方針の全て、または一部を実質的に決定できる関係にあるものは国外関連者とみなされる。すなわち他方の法人の役員の2分の1以上、または代表権を有する役員が、一方の法人の役員もしくは使用人を兼務する場合、また他方の法人がその事業活動の相当部分を、一方の法人との取引に依存しているケース、さらに他方の法人がその事業活動に必要とされる資金の相当部分を、一方の法人から借入等によっている場合、あるいは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工業所有権、すなわち特許権、実用新案権、意匠権、商標権など、ノウハウに依存して、事業活動を行っている場合、また一方の法人の役員の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ケースでは、国外関連者とみなされるのである。

法人を支配する形態としては、ほとんど出資関係によるのが通常形態であるが、役員の派遣、取引状況、資金の貸付など実質的に法人の意思決定をコントロールできると考えられるから、これらは特殊な関係にあるとされている。特殊の関係が存在するかどうかの判定は、それぞれ取引が行われた場合の状況によってなされることとされている。

一方の法人が、他方の法人の発行済株式等の50%以上の株式等を、直接または間接に保有しているかどうかについては、直接保有の割合と間接保有の割合を合計して判定される。間接保有の割合とは、当該株式等である法人の当該他方の法人の発

行済株式等を保有する割合をいい、この場合当該株主等である法人が、2以上ある場合には、当該2以上の株主等である法人につき、それぞれ計算した割合の合計割合になる。また一方の法人と他方の法人の株主等である法人との間に、発行済株式等の所有を通じて、連鎖関係にある1または2以上の法人、つまり出資関連法人が介在している場合には、当該株主等である法人の当該他方の法人の発行済株式等を保有するをもって算定される。この場合出資関連法人および他方の法人の株主等である法人は、それぞれ発行済株式等の50%以上を、一方の法人または出資関連法人によって所有されている法人に限られる。

ただし発行済株式には、その株式の発行価格の全部または一部について、払込みが行われていないもの、および議決権のない株式も含まれるが、自己株式は含まれない。さらに保有割合を算定する際の直接および間接保有の株式には、発行価格の全部または一部について払込みが行われていないもの、および議決権のない株式も含まれる。また名義株式も実質所有者が所有するものとして取扱われている。株式等の出資関係と実質支配関係が複合している場合、国外関連者に当るかどうか、別々に判定することになっている。

V. 確認の方法⁽⁹⁾

移転価格税制は国内の企業が国外にある関連企業と取引する際に、第三者との通常取引価格、すなわち独立企業間価格と異なる価格によって所得を減らした場合に、独立企業間価格に置き直して追徴課税する仕組みである。しかし独立企業間価格の算定は難しいために、特に統一的な執行を確保する必要がある。課税に伴い取引相手国との所得調整を必要とするから、各国税務当局間であらかじめ速やかに連絡が行われることが望ましい。またあらかじめ本庁が事案に目を通しておく必要もある。そのために国税庁は実地調査の指示、調査結果の分析、課税処分の内容などの決定および執行を一元的に管理し、移転価格税制の適正かつ円滑な執行を図ることとされている。

法人は国外関連取引の全部または一部の取引の独立企業間価格の算定方法に関して、当該法人が採用する最も合理的な企業間価格の算定方法、またこれを証明するために必要な資料などを、所轄税務署長に対して確認を求めることができる。すなわち確認方式の導入である。その内容は、法人が申告に際して適切に独立企業間価格を算定できるように、法人が採用したい最も合理的な独立企業間価格の算定方法を、税務当局に申し出る。税務当局はそれを証明するに必要な資料などに基づいて検証し、その合理性について判断したうえで、これを確認する。もちろん確認の対

象となる取引は、移転価格税制の対象となる全取引である。

確認はそれを必要とする法人が自発的に申し出る制度であり、申し出の時期について特別の制限はなく、確認の対象となる取引は国外関連取引である。法人が確認の申し出をする場合であっても、法人の国外関連取引のすべてについて申し出をする必要はなく、一部の国外関連取引についてのみ申し出をすることができる。またある商品について、例えばアメリカの子会社がイギリスの子会社に輸出している場合など、アメリカの子会社との取引についてのみ確認の申し出をすることができる。

確認の対象事項としては、当該法人が採用する最も合理的な独立企業間価格の算定方法、および当該算定方法が最も合理的な方法であることを証明するに必要な資料となっている。確認の対象事項に関する独立企業間価格の算定方法は、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法、その他の方法のうちで、法人の国外関連取引に係る独立企業間価格の算定方法として最も合理的な方法であることと定められている。最も合理的な方法とは、当該国外関連取引と比較可能な取引の有無および両取引の差異の調整の難易等からして、独立企業間価格の算定をより合理的に行いうる方法をいうのである。

確認申出書の様式は、確認を受けようとする国外関連取引、独立企業間価格の算定方法、国外関連取引と比較対象取引との差異の調整、国外関連取引に係る再販売取引、比較対象取引などで、その記載に当っては、算定方法の名称だけでなく、具体的内容、その方法が最も合理的である理由、比較対象取引および国外関連取引などの差異の調整についても記載しなければならない。

確認申告書を、申告法人が税務署所管法人の場合は税務署の法人課税課へ、また国税局の調査課所管法人の場合は国税局調査課へ、正副各一部を提出しなければならない。法人課税局および国税局調査課は、申告書を受理するに当って確認申告書の記載事項について入念にチェックし、記載の誤り、あるいは記載漏れがあるかどうか、または添付資料の有無等について検討し、その結果記載事項または添付資料に不備がある場合には、法人に対して補正が求められる。

受理された申告書は、税務署所管法人にあっては国税庁法人税課、調査課所管法人にあっては国税庁調査課に送付され、確認申告の審査が国税庁法人課または調査課で行われる。確認申告の審査結果は、文書で通告されることになっている。

確認を受けた法人は、確認を受けた後に、確認の基礎となった事実関係に変化が生じ、確認を受けた独立企業間価格の算定方法が合理的な方法でなくなった場合には、確認改定の申告をし、常に取り引実態に即した確認となるように努めなければならない。また税務当局が確認の基礎となった事実関係の変化および新たな資料を把

握したことにより、すでに確認した独立企業間価格の算定方法が最も合理的な方法でないとした場合には、法人に確認改定の奨励を行うこととされている。それでも法人が改定に応じない場合、確認の取消しが行われるのである。

確認の対象となる資料は、申告に係る独立企業間価格の算定方法が、最も合理的な方法であることの証明に必要な資料のことである。つまり確認を受けようとする算定方法が、最も合理的であることを説明するために申告書に記載した国外関連取引、比較対象取引あるいは差異の調整方法などに関する事項の裏付けとなる資料であり、資料はできる限り具体的かつ実証的なものでなければならない。

所轄税務署長は、法人から確認の申し出を受けた場合には、当該法人および当該法人が属する産業における価格形式の実態を、利用しうるあらゆる資料情報を使って、できるだけ正確に把握し、申し出に係る国外関連取引と比較する取引の適否、および当該国外関連取引との各種の差異の調整等について、当該法人と協議することとする。このため所轄税務署長は、当該法人に対し、申し出に係る国外関連取引と比較対象取引との比較、および比較する際に必要な差異の調整について検証が行えるよう資料の提出を求めるものとする、という通達によっている。

確認の申出書は所轄税務署に正副各一部が提出され、審査を受けるのである。審査に当たっては、法人と国税庁法人税課または調査課が、独立企業間価格の算定方式として、何が最も合理的であるかについて協議する。申出法人および当該法人が属する産業における価格形式の実態に関する情報は、当該資料を積極的に提出し、税務当局が収集している資料などと合わせて利用される。あらゆる資料情報を使って正確に分析し、申し出に係る国外関連取引と比較する取引の適否、および当該国外関連取引との各種の差異調整についても、協議される。

確認の審査において、独立企業間価格の算定方法に関し、申出法人と税務当局との十分な意思疎通に基づく共通の認識形式が必要である。従って税務当局だけが一方的に審査するのではなく、申出法人と税務当局が十分協議を行い、最も合理的な独立企業間価格の算定方法について、相互に合意が達成されるように努めねばならない。

協議に際しては、国外関連取引と比較対象取引との比較および比較に必要な差異の調整について、検証が行えるに十分な資料を提出する必要がある。申告書に記載されていない事項であっても、申出法人の概要、国外関連取引の詳細、国外関連取引に係る商品や決済の流れ、再販売取引の状況、申出法人および国外関連者の役割およびそれぞれの損益状況、価格設定の方法などに関する資料を提出しなければならないケースもある。

VI. 確認申出の結果⁽¹⁰⁾

確認申出書の様式は、確認を受けようとする国外関連取引、独立企業間価格の算定方法、国外関連取引と比較対象取引との差異の調整、添付資料名、国外関連取引に係る再販取引、比較対象取引などである。しかし確認の申し出をする場合、原則として個々の国外関連取引の内容、すなわち国外関連者、取引の種類、取引の対象品目ごとに提出しなければならない。しかしながら多種商品販売取引の対象品目を一品目ごとに分けて、独立企業間価格を算定することが難しい場合には、採用する算定方法によっては類似商品ごとにグルーピングし、そのグルーピングしたもので確認の申し出をすることもできる。その場合、どのような種類の商品をグルーピングするか、またグルーピングした商品が比較対象取引品目と類似のものといえるかなど、十分な検討が必要である。

このようにして確認の申出をするのであるが、確認の申出の審査を終了したならば、所轄税務署長は確認の申し出を行った法人に対し、当該申し出の審査の結果を文書で通知することになっている。

けれども確認を受けた独立企業間価格の算定方法に、その後確認を受けた事実関係に変化が生じ、最も合理的な方法でなくなった場合には、法人は確認内容を改定し、確認の改定を申し出ることができる。所轄税務署長は法人から事業の変更により確認の改定の申出があった場合には、これを受理し、所要の処理を行うものとするという通達が出されている。

一方税務当局においても、確認の基礎となった事実関係の変化および新たな資料の把握により、既に確認した独立企業間価格の算定方法が最も合理的な方法でないと認められた場合、法人に確認の改定が求められる。その場合に法人が改定に応じないならば、確認の取消を行うことができる。つまり所轄税務署長は、確認の基礎となった事実関係の変化および新たな資料の把握により、既に確認した独立企業間価格の算定方法が最も合理的な方法ではないと認められる場合には、当該確認を将来に向かって取り消すものとする。ただし、当該確認の基礎とした事実関係が真実でないときは、遡及して取り消すことができるものとするという通達がなされている。

確認の前提となった事実関係が当初から真実でなかった場合は、確認そのものが無効とされる取消もあり得るが、確認の取消しは事実上の行為にすぎないのであるから、行政不服審査あるいは抗告訴訟などの対象となる処分または公権力の行使には、該当しないのである。

当該の確認は、あくまで自国の法人と税務当局との間で行われるものであり、それによって外国税務当局を拘束するものではない。しかしながら、確認は法人と国外関連者との取引価格を確認の対象としているのであるが、国際的側面を有していることから、税務当局は確認の内容が国際的に受容されるように、外国税務当局と接する機会を通じて努力する必要がある。さらに自国の税務当局と確認した方法で算定した独立企業間価格と異なる価格で、外国の課税当局が更生した場合には、外国の課税当局と相互協議などによって、自国の税務当局が確認した事柄に関して、外国の課税当局に理解を求める努力が必要である。

Ⅶ. 事前確認制度

事前確認制度⁽¹¹⁾とは、国際的な課税紛争を避けるために、海外子会社との取引について、取引価格およびそれに伴う収益分配など、事前に税務当局と取り決めておくことである。すなわち、国内企業が国外関連企業と取引する場合に、第三者との通常の取引価格つまり独立企業間価格と異なった価格を使用し、所得を減らした場合には、取引価格を独立企業間価格に置き換えて追徴課税される。このようなトラブルを未然に防ぐために、適正な取引価格の算定基準について、あらかじめ税務当局と合意する制度である。例えば日本本社との通常の取引価格などをもとに、アメリカ子会社が、本社からの適正な輸出価格帯をあらかじめ算定し、この価格帯に入っていれば追徴課税されることはないのである。

事前確認制度（Advance Pricing Agreement）の対象事項は、当該法人が採用する最も合理的な独立企業間価格の算定方法、移転価格算定方式（Transfer Pricing Methodology）によった場合の予想損益、当該算定方法が最も合理的であることを証明するために必要な資料などである。

移転価格算定方式とは、移転価格税制で定める方法、つまり独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法などのうち、法人の国外関連者取引に係る独立企業間価格の算定方法として、最も合理的な方法を意味している。最も合理的な方法とは、当該国外関連者取引と比較可能な第三者取引であり、かつ比較可能な取引との差異、つまり取引量の違い、従業員数の違いなど、調整方法に関する事項の裏付けとなるものである。

言い換えれば事前確認制度は、移転価格算定方式を事前に税務当局と打ち合わせて、税務当局と合意した場合には、事前に確認した事項の合意を確約したうえで、移転価格算定方式を将来年度に適用することを認定する制度である。すなわち移転価格税制に基づく事前確認制度の適用を受けることで、例えばアメリカ歳入庁と最

終合意をしておけば、2重課税ないし追徴課税のトラブルは回避されるのである。

日本企業のアメリカ子会社に対する事前確認制度の場合、通常アメリカ歳入庁に事前確認制度の申請書を提出すると同時に、日本の国税庁にも申請書提出が望ましく、アメリカ企業の日本子会社に対する事前確認制度であれば、日本の国税庁に事前確認制度の申請書を提出すると同時に、アメリカ歳入庁にも申請書を提出することが望ましく、事前確認制度の申請書提出先の相違によって、申請書書類の内容の差異なども確認しておくことが必要である。歳入庁に提出する資料は英文であり、国税庁に提出する資料は日本語である。また国税庁は、例えば企業が利潤分割(Profit split)法を採用していなくても、利潤分割情報を要求する。ここでの利潤分割は、移転価格算定方式ではなく、利益の按分結果を確認するためのデータである。さらに日本で事前確認制度が先行する場合、つまり国税庁に事前確認制度の申請書を提出すると同時に、歳入庁に申請書を提出する場合、独立企業間価格の算定方法などの確認に関する申出書の提出が求められる。いずれの場合にも、添付資料は基本的に過去の資料のコピーでよいのである。

VIII. あ と が き

移転価格税制の問題は、わが国においては大企業を中心に世界各国に進出し、一方他国多国籍企業のわが国への進出、いわゆるグローバル化の進展に伴って大きくクローズ・アップされてきた。

1977年内国歳入法482条に基づき、内国歳入庁はトヨタ、日産、ホンダに対する移転価格をめぐる実態調査に乗り出した。1983年2月にカリフォルニア中央地区連邦地方裁判所に、日産、トヨタに資料提出命令決定の申請訴訟が起こされ、同年6月に日産、トヨタに対して関連資料の提出が命じられた。1984年には自動車対米輸出自主規制が延長されたが、1985年3月歳入庁はトヨタ、日産、ホンダに対して所得申請の仮更正処分の決定を通知した。アメリカ日産の申告漏れ額は10億ドル(1975～81年)、アメリカトヨタが8億5,000万ドル(1977～82年)にのぼり、追徴課税は9億ドルを超えたとされている。1985年、日本政府がアクション・プログラムを発表した。

1986年1月に日産、トヨタは国税庁に日米租税条約25条に基づく相互協議⁽¹²⁾を申し立て、87年6月には日米税務当局間で合意が成立し、アメリカ日産は約5億7,800万ドル、アメリカトヨタは2億7,000万ドルの所得申告漏れ減額修正がなされ追徴された。同年9月に日本政府は租税特別措置法、租税条約実施特例法を改正し、同年11月に国税庁は日産、トヨタの更生申告に基づき、法人税を合計約800億円還付

した。日産、トヨタは国税当局から還付された税額相当分を歳入庁に納付した。自動車の対米輸出で生みだされた所得に基づき、両社の工場、事務所に課された地方税、つまり法人住民税、法人事業税も、87年度並びに88年度において約400億円を還付し、国税約800億円と合わせて約1,200億円が還付された。

このようなトラブルは、グローバル化が進展するに従って、多種多様な商品群つまり工業製品のみならず、金融商品取引にも波及する恐れなしとしないのである。何でも知らなければ損をするというように、陽より見主義では生き残ることも困難な時代に入っていると思われる。ますます難しい経済社会環境になりつつあるのである。

最後に、本稿文中における誤謬およびその他種々なる誤解があれば、私自身の鈍才および無能力によるものであり、すべて私自身の責任である。

注

- (1) 羽床正秀著；移転価格税制詳解，大蔵財務協会，1991年，p.p. 1～4を参照。
- (2) 羽床正秀著；移転価格税制詳解，大蔵財務協会，1991年，p.p. 5～7を参照。
- (3) 中村雅秀著；多国籍企業と国際税制，東洋経済新報社，1995年，p.p. 22～28を参照。
- (4) 中村雅秀著；多国籍企業と国際税制，東洋経済新報社，1995年，p. 71を参照。
- (5) 羽床正秀編；移転価格税制詳解，大蔵財務協会，1991年，p. 20を参照。
- (6) 村田守弘著；移転価格戦略，中央経済社，1994年，p.p. 6～11を参照。
- (7) 羽床正秀編；移転価格税制詳解，大蔵財務協会，1991年，p.p. 21～55を参照。
- (8) 村田守弘著；移転価格戦略，中央経済社，1994年，p.p. 14～17を参照。
- (9) 羽床正秀編；移転価格税制詳解，大蔵財務協会，1991年，p.p. 65～69，p.p. 205～206，p.p. 229～235を参照。
- (10) 羽床正秀編；移転価格税制詳解，大蔵財務協会，1991年，p.p. 70～74を参照。
- (11) 村田守弘著；移転価格戦略，中央経済社，1994年，p.p. 121～130を参照。
- (12) 村田守弘著；移転価格戦略，中央経済社，1994年，p.p. 121～130，藤江昌嗣著；移転価格税制と地方税還付，中央経済社，1993年，p.p. 45～47，中村雅秀著；多国籍企業と国際税制，東洋経済新報社，1995年，p.p. 303～304を参照。

参 考 文 献

- I. 羽床正秀編；移転価格税制詳解，大蔵財務協会，1991年。
- II. 中村雅秀著；多国籍企業と国際税制，東洋経済新報社，1995年。
- III. 村田守弘著；移転価格戦略，中央経済社，1994年。
- IV. 藤江昌嗣著；移転価格税制と地方税還付，中央経済社，1993年。
- V. 中島正義編集；経済グローバル化に対応する税制のあり方に関する報告，日本租税研究協会，1996年。
- VI. 小林 威編著；移転価格税制の理論・実証研究，多賀出版，1998年。