

移転価格税制における対応調整

森 井 昭 顕*

は し が き

移転価格税制 (Transfer Pricing) とは、多国籍企業が親会社および子会社間で取引する部品などの価格を、意図的に高くしたり安くすることによって、税金の高い国での課税逃れを図るのを防止する税制である。

1968年にアメリカは内国歳入法第482条が整備され、経済協力開発機構 (OECD) の租税委員会は、1979年に移転価格と多国籍企業についての報告書が発表され、それ以来数回にわたって補足され現在に至っている。わが国においても、法人税法第22条課税所得計算の通則規定、法人税法第37条寄付金の損金不算入に関する規定、法人税法第132条同族会社の行為または計算の否認に関する規定、租税特別措置法第66条タックス・ヘイブン (Tax Haven) 対策税制の規定がある。しかし昭和60 (1985) 年、適切な規制が必要であることから、政府税制調査会の移転価格税制導入についての答申を受けて、適正なる国際課税の実現を図ることを目的として導入されるに至った。

移転価格税制は、租税負担を回避し、軽減するために、多国籍企業などにおいて、関連会社相互間で販売価格を人為的に操作することであり、海外子会社がいわゆるタックス・ヘイブン国にある場合に行われやすいのである。タックス・ヘイブン (Tax Haven) 国とは、租税逃避地あるいは避難地、あるいは租税が全く課されないか、もしくは低いなど税制上有利な国のことであり、多国籍企業がこのような国に子会社を設立し利用しているのである。

各国の法律は、国外関連者との取引が独立企業原則に基づいて適正価格で行われたものとして、所得配分を是正することとしているのであるが、大なり小なり種々なるトラブルが生じている。そこで本稿においては、移転価格税制における対応調整、つまりタックス・ヘイブン対策、相互協議、対応調整、確認制度などについて

* 広島経済大学経済学部教授

まとめることにした。移転価格税制に関する問題は、種々複雑なるものであるが、これらに関する多くの文献が、浅学なる私自身の助力者になっていることは事実である。けれども本稿をまとめるに当たって、誤った解釈および誤謬、その他不適切な部分は、すべて私自身の責任であり、叱責をまぬがれるものではない。多方面における研究者の意見を拝することを希望する次第である。

I. タックス・ハイブン対策税制

わが国における租税特別措置法第66条の6～9にタックス・ハイブン対策税制の規定があるが、タックス・ハイブン対策税制⁽¹⁾は、居住者および内国法人によって発行済株式など50%超を直接および間接に保有されている外国関係会社で、軽課税国に本店等のある法人、つまり特定外国子会社等の留保所得を、内国法人の所得に合算する税制である。しかし国外関連者が特定外国子会社等に該当する場合には、本税制と重複して適用される関係にある。

そこで移転価格税制とタックス・ハイブン税制との相違点は、次のようなものである。

(1) 移転価格税制は、取引価格を修正し課税する、いわゆるフロー（Flow）に対する課税である。しかし、タックス・ハイブン対策税制は、留保所得を合算するストック（Stock）に対する課税である。

(2) 移転価格税制は、対象となる取引日の属する事業年度の所得であるが、タックス・ハイブン対策税制は、特定外国子会社等の事業年度終了の日以後2ヶ月を経過した日を含む外国法人の事業年度の所得とされている。

(3) タックス・ハイブン対策税制は、特定外国子会社等の留保所得のうち、内国法人の持分割合部分をその内国法人所得とする。しかしながら移転価格税制は、その持分割合に関係なく、移転している所得全額が対象となっている。

移転価格税制とタックス・ハイブン対策税制が二重に適用されることを排除する方法は、特定外国子会社等の未処分所得の計算において、特定外国子会社等の取引について移転価格税制が適用される場合には、その取引価格を独立企業間価格で行われたものとして計算する。すなわち、特定外国子会社等に移転した所得の全額を、特定外国子会社等の未処分所得の金額から減算または欠損額に加算して、二重課税を排除することとしている。なおこの減算等の金額は、持分割合に対応する部分ではなく、移転所得の全額であるが、適用対象留保金額では持分割合に対応する部分が減算されることとなる。

国外関連者がタックス・ハイブン対策税制における特定外国子会社等に該当する

場合には、移転価格税制が優先して適用され、それによる修正を行ったうえでタックス・ハイブン対策税制が適用される。つまり特定外国子会社等との取引について、移転価格税制を適用した場合には、当該特定外国子会社等に係る所得額または欠損額、すなわち未処分所得額の計算において、当該取引が独立企業間価格で行われたものとして計算する。それによって、移転価格税制とタックス・ハイブン対策税制による二重課税が、排除されることになる。

タックス・ハイブン対策税制では、合算対象となる特定外国子会社等の未処分所得金額は、他の特定外国子会社等から受取った控除対象配当等を控除した金額とされている。これは、合算の対象となる他の特定外国子会社等の留保所得の計算上、その他特定外国子会社等に支払った配当等は控除されないとしていることから、同一の所得に対して二重の合算課税が行われることとなることを排除するためである。この場合、内国法人と他の特定外国子会社等との取引に対し移転価格税制が適用され、他の特定外国子会社等の未処分所得の金額から減額される所得金額が生じた場合に、その減額される所得金額のうち内国法人に支払われない金額があるときは、特定外国子会社等の配当可能金額は返還されなかった金額を加算する。

タックス・ハイブン対策税制では特定子会社等が配当等を支払う場合、その配当等の金額が配当事業年度の未処分所得の金額から、当該配当事業年度において納付することとなる法人所得税を控除した残額を越えることがある。この場合その越える部分の金額に保有割合を乗じた配当等の金額は、当該特定外国子会社等について既に合算課税対象となった留保金から充てられたものとみなし、当該課税済留保金額に相当する金額について、当該課税済配当等の金額を限度として損金に算入される。ただし移転価格税制の適用があった場合、この課税済留保金額の損金算入の規定における配当事業年度の未処分所得金額の計算上、移転価格税制適用による調整額のうち返還されない金額があるときは、当該金額を加算することとなる。

II. 相互協議

わが国は、種々なる国と租税条約を結んでいる。租税条約の締約国は、締結した条約を遵守する義務がある。その条約の規定には、抽象的な表現や定義されていない用語も、数多く含まれている。また各国の税法、慣行、考え方等にも、それぞれの相違がある。それによって、具体的な事例に対する条約の適用あるいは解釈等が異なる結果、納税者が条約に適合しない課税を受ける場合がある。条約に適合しない課税とは、一方の締約国が考える独立企業間価格と、他締約国が考える独立企業間価格の相違等である。その独立企業間価格の異なることによって生じる経済的

重課税の問題がある。このような租税条約に適合しない課税問題を解決するために、締約国の権限ある税務当局が相互に協議すること、いわゆる相互協議⁽²⁾である。このような相互協議が行われるためには、租税条約の締結が前提であることは言うに及ばない。

相互協議には納税者の申立てにもとづいて行われる協議と、必ずしも納税者の申立てを前提としないで行われる協議とがある。納税者による相互協議の申立ては、いずれか一方または双方の締約国の課税処分等により、租税条約の規定に適合しない課税を受け、または受けるに至ると認められる場合に行うことができる。従っていずれか一方または双方の締約国によって、何らかの処分があるか、仮に処分がなされていない場合でも、近い将来そのような処分が行われる見込みがあれば、申立ては可能である。相互協議の申立ては、居住者である締約国の権限ある当局に対して行うことになっている。その場合権限ある当局が、その申立てに理由があると認める場合に、相互協議は行われるのである。

移転価格事案のケースでは、その申立てが形式的な要件を満たしているほか、次のような要件を満たす必要がある。

- (1) 条約に適合しない課税を受けていること。
- (2) 課税を行った処分庁との間で、十分な議論が煮詰まっていること。
- (3) 相互協議に必要な資料等の提出につき、権限ある当局に十分な協力が行われること。
- (4) 課税庁と納税者との間で議論が行われた結果、課税庁の当該課税に関する立場が明確となっていること。
- (5) 課税庁の課税方法等が明らかであるなど、両国の権限ある当局が共通の土俵に乗って、協議ができる環境が整っていること。

ここでいう権限ある当局とは、日米租税条約⁽³⁾では、日本の場合は財務大臣または権限を与えられたその代理者であり、米国の場合は財務長官または権限を与えられた代理者となっている。しかし、租税条約および国内法の執行に係わる国際課税問題については、国税庁の国際担当の国税審議官、租税条約の解釈等に関する問題は、財務省の主税局長が権限ある当局として協議を行っている。なお、国税庁では国税審議官を国際業務課が補佐し、財務省では国際租税課が主税局長を補佐している。

租税条約の実施特例法省令第12条（租税条約の規定に適合しない課税に関する申立ての手続き）、所得税法第2条第1項第3号に規定する居住者、または法人税法第2条第3号に規定する内国法人で、相手国の居住者でない者は、租税条約のいずれかの締約国の租税につき、当該租税条約の規定に適合しない課税を受け、または

受けるに至ると認める場合において、その課税を受けたこと、または受けるに至ったことを明らかにするために、当該租税条約の規定による申立てをしようとするときは、次の事項を記載した申立書を、その者の所得税または法人税の納税地の所轄税務署長を経由して、国税庁長官に提出しなければならないことになっている。

(1) その者の氏名および住所もしくは居住、または名称および本店もしくは主たる事務所の所在地、およびその事業が管理され、かつ支配されている場所の所在地。

(2) 当該租税条約の規定に適合しない課税を受け、または受けるに至る事実およびその理由。

(3) 当該租税条約の規定に適合しない課税を受け、または受けるに至った年、事業年度または年度。

(4) その他参考となるべき事項。

なお、この申立書には租税条約の規定に適合しない課税を受けたこと、または受けるに至ることを証明するために、必要な書類を添付しなければならない。

租税条約によっては、条約に適合しない課税処分が行われてから3年以内に、相互協議の申立てを行う必要がある旨が定められているものもある。しかし、多くの租税条約の場合は、特に期限は定められていない。しかしながら、更生処分が行われてから相当の期間が経過した場合には、協議に必要な十分な資料収集および確保などができなくなる恐れがある。また、諸般の事情変化によって、円滑に協議が行われなくなる恐れもある。相互協議において両国は合意する義務はないが、更正処分が行われた後、できる限り早い時期に申立てを行うことが肝要だろう。

相互協議は外交ルートではなく、権限のある当局による直接のコンタクトにより実施される。協議の実施に当たっては、書面による協議の場合にも、会合による協議の場合にも、互いに相手国からの情報入手が必要になる。それぞれの権限ある当局は、自国で入手した情報や相手国から入手した情報などに基づき、問題事案を総合的に検討する。この場合、相手国からの情報入手は、租税条約上の情報交換規定に基づいて行われ、情報は秘密として取扱われなければならない。

相互協議は租税条約締約国の権限ある当局間の協議であり、納税者の直接参加は認められない。しかし、当局は協議の進捗状況について、納税者に知らせたり、当局が考えている内容を開示したり、解決案を納税者が受入れられる可能性があるかどうかの診断が行われる。

相互協議は租税条約に基づく協議であり、租税条約の規定に適合しない課税回避であることからすれば、合意できる範囲は自ずから定まってくるであろう。

Ⅲ. 対応的調整

権限ある当局間の相互協議の結果、合意が成立し納税者が同意した場合には、当該合意に従い国内法に基づく処理が行われる。国内処理は一方の締約国の移転価格課税に対して、他方の締約国がそれによって発生した経済的⁽⁴⁾二重課税を排除するために行う減額更正が行われる。例えば、一方の租税条約国米国が、その国の現地子会社に対し移転価格課税を行い、他方の締約国日本との相互協議の結果合意が成立し、他方の締約国がその国の企業に対し当該合意に基づき、減額更正を行う場合、この減額更正を通じて二重課税が排除できるのである。あるいは源泉課税事業の場合、一方の締約国による課税に対する他方の締約国の外国税額控除の容認である。このような国内処理を行うことにより、租税条約に適合しない課税が排除され、相互協議の目的が達成される⁽⁴⁾。

納税者から相互協議の申立てがあった場合に、その申立てに理由があると認めるときには、国税庁は相手国の権限ある当局との間で協議を行い、この協議において合意に達した場合には、対応的調整が行われる。納税者は、租税条約に規定する権限ある当局間の相互協議による合意が行われた日の翌日から起算して、2カ月以内に更生の請求を行い、税務署長がその請求に基づいて減額更生を行うことになる。その場合の対応的調整は、外国で調整の対象とされた取引が行われた事業年度に遡及して行う。

また、わが国の法人が対応的調整により減額された所得金額のうち、相手国の関連会社に返還しない金額があるとき、当該金額は内国法人の利益積立金を構成し、同族会社の留保金課税における留保金に含まれることになる。

わが国が移転価格課税を行った場合も、基本的には条約相手国で課税が行われた場合と同様に、相互協議の申立てが行われ、それを受けての相互協議で合意に達した場合には、相互に対応的調整または合意の内容によっては、わが国において課税の一部または全部の取消しが行われる。わが国が課税を行った事案で、相互協議の合意の結果、わが国の課税処分の一部または全部を取消す必要が生じた場合には、納税者からの更生の請求は必要がない。わが国の課税処分の一部または全部を取消すことでの合意が相互協議により成立した場合には、わが国の課税当局は職権に基づき、減額更正または課税処分の撤回を行う。対応的調整は、国際間の課税権の調整措置として行われるものであるから、関係当事国の税務当局間でまず協議を行い、課税権の調整に関して両国が合意に達した場合にのみ行われる。従って、両国の主張が相互協議において一致しない場合には、例えば日本側が一方的に調整すること

はできないのである。

各国の租税に関する賦課、および徴収あるいは更生、および決定の期間制度に関する規定はまちまちであり、国によっては納税者と課税当局の合意によって、期間制限を延長できる制度もある。わが国の減額更正については、その更生に係わる国税の法定申告期限から3年を経過した日以後において行うことができる。ただし、納付すべき減額を減少させる更生または賦課決定については、当該法定申告期限後5年である。しかし条約相手国との相互協議により合意が成立した場合には、通常の間制限を超えて対応的調整を行うことができる。

申告納税方式による国税について、政令で定める理由に基づく更正は、当該理由が生じた日から3年間である。政令で定める理由には、わが国が締結した租税条約に規定する権限ある当局間の協議により、その申告および更正または決定に係わる課税標準または税額等に関し、その内容と異なる内容合意が含まれる。納税申告書を提出した者は、当該申告書に係わる国税の法定申告期限から1年以内に限り、更生請求を行うことができる。ただし、当該国税の法定申告期限後に生じた政令で定めた止むを得ない理由がある場合、当該理由が生じた日の翌日から起算して2ヶ月以内は、更正の請求ができる。政令で定める理由には、わが国が締結した租税条約に規定する権限ある当局間の協議によって、その申告および更正または決定に係わる課税標準あるいは税額などに関し、その内容と異なる内容の合意が含まれていないなければならない。

条約締約国の外務当局によって行われた移転価格課税について、わが国との間で相互協議が行われ、わが国が当該移転価格課税に対応して、わが国の納税者の所得を減額することで合意が成立した場合には、わが国では当該合意に従い、減額更正処分が行われる。わが国の租税条約実施特例法では、条約相手国により移転価格課税が行われた場合、わが国の権限ある当局と条約相手国の権限ある当局が、国外関連取引の対価の額について合意した場合には、わが国の納税者からの更正請求に基づいて対応的調整を行うことができることになっている。

対応的調整の方法は、まず条約相手国で増額された所得と同額の所得を、わが国の企業所得から減額する。次に所得調整は、条約相手国で増額された課税年度に該当するわが国の企業の課税年度の所得から減額する。対応的調整は租税条約に基づく合意によって二重課税を排除するために、租税上の調整を行うものであるから、当事者間の権利義務には影響を与えないで、移転所得の返還は問われていない。わが国の納税者が移転所得に見合う額の資金を返還しなかった場合には、その返還しなかった部分について納税者の利益積立金を構成するほか、同族会社の留保金課税

の留保金額に含まれる。わが国の納税者が、わが国に移転していたとされた所得額に相当する資金の返還を行う場合、外貨建て取引について、問題となった課税年度に未払勘定を設定する金額は、その発生原因となった国外関連取引に係わる収益および費用の円換算に用いた為替相場により円換算した金額となる。後日その返還を行った場合に生ずる為替差損益は、その返還を行った日に属する事業年度の差損益に算入される。すなわち未払勘定の金額は、移転価格課税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、返還時における資金額との差は、返還時の為替差損益として計上される。

わが国による移転価格課税によって、国外に移転されていたとされる所得は、原則として利益の社外流出として取扱う。わが国の納税者はその国外移転所得額の返還を求める必要はないが、しかしながらわが国の納税者が合理的な期間内に、国外関連者からその国外移転所得額の返還を受けることとし、その旨を所轄税務署長に届出た場合には、その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。わが国の納税者が国外移転所得額の返還を受けることとした場合、外貨建て取引であった場合の仮払金等の金額は、その発生の原因となった国外関連取引に係わる収益および費用の円換算に用いた為替レートによる円換算額とし、その返還を受けた場合に生ずる為替差損益は、その返還を受けた日に属する事業年度の益金額または損金額に算入することとされている。すなわち仮払金等の金額は、移転価格課税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、返還時における実際の資金額との差は、返還時の為替差損益となるのである。

相互協議の合意により、わが国の課税の一部または全部を取消す必要が生じた場合には、納税者から当該合意に対する同意が必要であるが、更正の請求を行う必要はない。税務署長は相互協議の合意に従って、職権で減額更正を行うことができる。職権で行う更正と更正請求を受けて行う更正では、還付加算金の計算に差がある。国外関連者の所在国で対应的調整が行われ、本税の還付に際して納付日まで遡って還付加算金が付されれば、関連者グループ全体としては負担調整が行われることになる。減額更正を行うに当たって原則として還付加算金を付さないこととしている場合には、関連企業が移転価格課税を受け、遡及的に延滞税を課されている場合、グループ全体として調整されない負担が残ることになる。逆に一方の国が延滞税を付さないにもかかわらず、他方の国が還付加算金を遡及的に付する場合には、納税者に思わぬ利得を生ずるのである。

このような問題に対応するために、権限ある当局間で合意が得られた場合には、条約相手国との相互主義にのっとり、延滞税に課さず、また還付加算金も付さない

こととしている。移転価格課税における納税負担が過大にならないように、また不当な利得が生じないようにしている。

法人と条約相手国の居住者または国外関連者との間の国外関連取引について、移転価格課税が行われている場合には、

- (1) 国外関連取引に係わる独立企業間価格について、当局間の合意が成立したと。
- (2) 条約相手国が対応的調整を行うこと。
- (3) 権限ある当局間で合意した期間について、条約相手国が還付加算金に相当する金額を付さないこと。

このような要件を満たす場合には、権限ある当局間で合意した期間について、延滞税が免除されることになっている。

また条約相手国が移転価格課税を行い、権限ある当局間で合意が成立した場合、わが国における還付加算金の取扱いについては、

- (1) 取引の対価の額について、権限ある当局間の租税条約に基づく合意が成立したと。
- (2) 条約相手国が権限ある当局間で合意した期間について、その移転価格課税に係わる延滞税を免除すること。

このような要件を満たしているときには、権限ある当局間で合意した期間について、還付加算金が付されないこととなっている。

すなわち相互協議の合意が得られれば、対応的調整を通じて合意した金額が減額更正され、わが国において税金が還付される。しかしながら理由があるか否かの判断は、その申立てを受けた締約国の権限ある当局に委ねられている。しかしわが国税務当局は、対応的調整があることを前提にした安易な更正の受入れや、移転価格税制上根拠のない妥協をした納税者からの相互協議の申立てには、厳しい態度で臨んでいるのである。

IV. 確 認 制 度

移転価格税制は課税に伴い、取引の相手国との所得調整を必要とするために、各国税務当局間で出来るだけ速やかに連絡が行われることが望ましいのである。そのために、あらかじめ本庁が事案に目を通しておく必要があり、国税庁が実地調査の指示、調査結果の分析、課税処分の内容等の決定およびその執行について一元的に管理し、移転価格税制の適正かつ円滑な執行を図らねばならない。確認方式は法人⁽⁵⁾が自発的に申し出る制度であり、特に制限はないが、法人が申告に際して、適切に

独立企業価格を算定できるように、法人が採用したいと考えている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制度である。それによって税務当局が証明するに必要な資料等に基づいて検証し、合理的判断をしたうえで確認する。確認の対象となる取引は国外関連取引であり、移転価格税制の対象となる全取引である。

法人が確認の申出をする場合、法人が営んでいる国外関連取引のすべてを対象として申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出をすることができる。法人にとって主要な取引および独立企業間価格の算定に不安があり、是非とも確認を受けたい取引に限って、確認の申出をすることができる。確認の対象事項として、法人が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を、所轄税務署長に対し確認を求めると定められている。確認の対象事項の独立企業間価値の算定方法は、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法および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になっている。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等から、独立企業間価格の算定をより合理的に行い得る方法である。確認の対象となる資料は、申出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を証明するために必要な資料である。すなわち申込書に記載した裏付けとなる資料のことである。

確認申込書には、次の事項を記載する必要がある。

- (1) 確認を受けようとする国外関連取引。
- (2) 独立企業間価格の算定方法。
- (3) 国外関連取引と比較対象取引との差異の調整。
- (4) 国外関連取引に係る再販売取引。
- (5) 比較対象取引。

算定方法を記載するに当たっては、その算定方法の名称ばかりでなく、具体的な内容、その方法が最も合理的であるという理由を実証できるものであり、比較対象取引および国外関連取引等の差異の調整についても記載しなければならない。

所轄税務署長は法人から確認の申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成の実態を利用し得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し、こ

のために所轄税務署長は、当該法人に対し申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、検討が行えるような資料の提出を求めるものとする、という通達が出されている。

確認の申出書は、申出法人が税務署所管法人の場合は、所轄税務署の法人税部門へ、国税局の調査課所管法人の場合は、所轄国税局の調査課へ、正本および副本各一部を提出しなければならない。法人課税部門や国税調査課は、申出書を受理するに当たって、その記載事項について記載誤り、あるいは記載漏れがないかどうか、また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、法人に対して補正を求める。このようにして受理された申出書は、税務署所管法人の場合は国税庁法人課へ、調査課所管法人に係るものは国税庁調査課へ送付される。確認申出の審査は国税庁法人課または調査課が行う。

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を行い、申出法人および当該法人が属する産業における価格形成の実態に関する情報は、税務当局が収集している資料等を合わせて、利用できるあらゆる資料情報を使って正確に分析する。申出に係る国外関連取引と比較対象取引の適否、および当該国外関連取引との各種の差異の調整についても協議する。確認の審査において、独立企業間価格の算定方法に関し、税務当局だけが一方的に審査を行うのではなく、申出法人および税務当局双方が十分な協議を行う。それは申出法人と税務当局との十分な意思疎通に基づく共通認識が必要であり、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るためである。

協議に際しては、国外関連取引と比較対象取引との比較、および比較に当たって必要な差異の調整について検討が行えるように、十分な資料を提出することが必要である。しかし申出書に記載されていない事項、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および決済の流れ、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損益の状況、価格設定の方法等に関する資出の提出をしなくてはならない場合もあり得るから、それらの準備もすることが肝要である。

確認申出の審査を終了した場合には、所轄税務署長は確認の申出を行った法人に対して、当該申出の審査結果を文書で通知することになっている。

その後確認を受けた独立企業間価格の算定方法に、確認を受けた事実関係に変化が生じ、そのことによって最も合理的な方法でなくなった場合には、確認の内容を改定し、常に取引の実態に即したものにしておく必要がある。かかる事実関係の変化があった場合、法人は確認の改定を申し出ることができる。所轄税務署長は、法

人から事情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。また所轄税務署長は、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、遡及して取消することができるものとするという通達がなされている。

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、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、法人に確認の改定を要請する。そのときに法人が改定に応じない場合には、確認の取消しを行うことになる。また、その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には、確認そのものを無効とする取消しもあり得る。確認の取消しは、法人の権利義務を直接に形成するものではなく、ただ単に事実上の行為に過ぎない。従って確認の取消し自体は、行政不服審査あるいは抗告訴訟等の対象となる処分、または公権力の行使に該当するものではない。

当該確認は、わが国の法人と税務当局との間で行われるものであり、確認と外国税務当局との関係を拘束するものではない。しかしながら、確認は法人とその国外関連者との間の取引価格を、確認の対象としていることから、国際的な側面をも保有している。それ故に、税務当局は確認の内容が国際的にも受容されるように、外国税務当局とあらゆる機会を通じて努力する必要があるであろう。また、わが国の税務当局が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正した場合には、外国の課税当局との相互協議等の場において、わが国の税務当局は、確認した事柄について、できる限り外国の課税当局に理解を求めることも肝要であろう。

V. 事前確認制度

国内の企業が国外にある関連企業と取引する際に、第三者との通常の取引価格、すなわち独立企業間価格とは異なる価格によって所得を減らした場合に、取引価格を独立企業間に置換えて追徴課税する仕組が、移転価格税制である。事前確認制度⁽⁷⁾は、国際的な税金紛争を防ぐために、海外子会社との取引について、取引価格の算定基準、それに伴う収益配分をどうするかを、あらかじめ税務当局と合意しておく制度である。

事前確認制度の対象事項は、次のものである。

- (1) 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。

- (2) 移転価格算定方式によった場合の予想損益。
- (3) 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。

移転価格算定方式は、移転価格税制で定める方法、すなわち独立価格比準法、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わ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があり、かつ比較可能取引との差異、つまり取引量の違い、従業員数の違いの調整方法に関する事項の裏付けとなる方法をいうのである。

すなわち事前確認制度は、移転価格算定方式を事前に税務当局と打ち合わせ、税務当局と合意した場合に、事前に確認した事項の合意を確認したうえで、その移転価格算定方式を将来の年度に適用することを認める制度である。例えば、わが国の企業のアメリカ子会社に対する事前確認制度であれば、通常はアメリカ国税当局に事前確認制度の申請書を提出し、同時にわが国の国税庁にも申請書を提出することが望ましいし、アメリカ企業のみわが国子会社に対する事前確認制度であれば、国税庁に事前確認の申請書を提出すると同時に、アメリカの国税当局にも申請書を提出することが望ましいのである。わが国における検討が先行する場合、すなわち国税庁に事前確認制度を提出したと同時に、アメリカ国税当局に申請書を提出する場合、独立企業間価格の算定方法等の確認に関する申出書の提出が求められる。事前確認制度の申請書の提出先の違いによって、申請書に含まれる書類の内容も、違うのかどうかということも確認する必要がある。

あ と が き

アメリカの内国歳入庁は、1977年にトヨタ自動車、日産自動車、ホンダに対する移転価格の実態調査に乗り出し、1985年にトヨタの所得更正額は8億5,000万ドル、日産は10億ドル強の処分決定を受け、多額の追徴税額を支払わねばならなかった。その主たる理由は、わが国の親会社からアメリカの販売子会社への製品の輸出価格が、通常取引価格よりも高く、アメリカでの利益を圧縮しているということであった。1986年トヨタ、日産は日米租税条約に基づいて、相互協議を申請し、日米税務当局間の国際的課税調整に付され、1987年に日米税務当局間で合意が成立した。その結果トヨタは2億7,000万ドルに、日産は5億7,800万ドルに減額修正された。そして両社は国税約800億円、および法人住民税、法人事業税を併せた地方税400億円、合計1,200億円が還付された事実がある。

またアメリカ子会社が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、二重課税および追徴課税というトラブルを回避する手段として、事前確認制度の申請がある。アメリカで事前確認制度の適用を受けたのは、松下電器産業、コマツ、日立化成工業などである。日立化成工業は、1994年にアメリカ歳入庁に事前確認制度を申請した。日立化成工業の場合、日立化成工業100%の子会社日立化成アメリカで、1999年3月末に終了する会計年度までの4年間、本社から輸入する化学関連製品の日立化成工業の取引価格などを基に、アメリカ子会社が本社から輸入する際の適正な価格帯をあらかじめ算定し、この価格帯に入っていれば、追徴課税の恐れはなくなるというものである。

わが国の銀行本店とアメリカ国内支店との間の外国為替取引について、アメリカ内国歳入庁と事前価格協定を結ぶことは、本支店間取引の為替相場などについて、アメリカ内国歳入庁と事前価格協定を結んでおくことで、課税に関するトラブルを避ける狙いがある。事前価格協定は、多国籍企業が国際取引で生じる利益の配分を、事前に各国の税務当局と合意しておく仕組みで、税務調査で移転価格操作による課税逃れと認定され、多額の更正を受けるのを防ぐためである。アメリカでは、銀行の本支店間取引は税法上認定されず、為替差益を本店とアメリカ国内支店のどちらに、どれだけ配分するかで、アメリカ内国歳入庁との見解の相違がしばしばあるということである。

これまで移転価格税制の目的、移転価格税制の内容、独立企業間価格、独立価格比準法、再販売価格基準法、相互協議、対応的調整、確認制度、事前確認制度、事例など3回にわたって見てきた。しかし私のような愚才者にとっては、多くの参考文献などの力を借りて、やっとまとめ上げることができた。内容の誤謬、内容の無理解、種々なる欠陥が多々あることは事実であり、全て私自身の責任である。多様な文献等に支えられたことを感謝しながら、擱筆する次第である。

(March, 2002)

注

- (1) 羽床正秀編；移転価格税制詳解，大蔵財務協会，1991年，P.P. 51～52，P.P. 199～203，および羽床正秀著；移転価格税制詳解，大蔵財務協会，1991年，P.P. 336～341を参照。
- (2) 羽床正秀編；移転価格税制詳解，大蔵財務協会，1991年，P.P. 208～213；村田守弘著；移転価格戦略，中央経済社，1994年，P.P. 143～150；羽床正秀著；移転価格税制詳解，大蔵財務協会，1991年，P.P. 40～48を参照。
- (3) 日米租税条約第25条第1項：一方の締約国の居住者は一方または双方の締約国の措置により，その条約に適合しない課税を受け，または受けるに至ると認める場合には，両締約国の法令で定める救済手段とは別に，自己が居住者である締約国の権限ある当局に対し，その事案について申立てをすることができる。その申立てを受けた締約国の権限ある当局

- は、その申立てに理由があると認めた場合には、その条約の規定に適合しない課税を回避するために、他方の締約国の権限ある当局と合意に達するように努めるものとする。村田守弘著；移転価格戦略，中央経済社，1994年，P. 145 より引用。
- (4) 羽床正秀著；移転価格税制詳解，大蔵財務協会，1991年，P.P. 49～45；村田守弘著；移転価格戦略，中央経済社，1994年，P.P. 143～150；羽床正秀編；移転価格税制詳解，大蔵財務協会，1991年，P.P. 57～59，P.P. 208～225 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.P. 65～74，および P.P. 205～235 を参照。
- (6) 独立価格比準法，再販売価格基準法，原価基準法およびその他の方法については，広島経済大学経済研究論集，第24巻第4号，2002年を参照されたい。
- (7) 村田守弘著；移転価格戦略，中央経済社，1994年，P.P. 121～122，および P.P. 129～130 を参照。

参 考 文 献

- [1] 小林威編著；移転価格税制の理論・実証研究，多賀出版，1998年。
- [2] 中島正義編；移転価格の執行状況等に対する米国歳入庁の議会報告，日本租税研究協会，1992年。
- [3] 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。
- [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。
- [5] 羽床正秀編；移転価格税制詳解，大蔵財務協会，1991年。
- [6] 羽床正秀著；移転価格税制詳解，大蔵財務協会，1991年。
- [7] 藤江昌嗣著；移転価格税制と地方税還付，中央経済社，1994年。
- [8] 村田守弘著；移転価格戦略，中央経済社，1994年。
- [9] 森井昭顕著；移転価格税制について，広島経済大学経済研究論集，第24巻第3号，2001年。
- [10] 森井昭顕著；移転価格税制に関する種々なる対策，広島経済大学経済研究論集，第24巻第4号，2002年。
- [11] 租税研究，2月号，日本租税研究協会，1996年。
- [12] 租税研究，3月号，日本租税研究協会，1996年。
- [13] 租税研究，5月号，日本租税研究協会，1996年。
- [14] 税制参考資料集，日本租税研究協会，1996年。
- [15] OECD Report: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD, 1994.