

# 移転価格税制の変遷

## — 1990年代初頭までの展開を中心として —

加 藤 恵 吉

### I. はじめに

20世紀後半、経済のグローバル化が進み自国の枠を越えてヒト、モノ、カネが自由に頻繁に移動するようになってからは、その移動に対する税の問題すなわち、国際課税問題が発生するようになった。もともとは、一国の税制度というものは国内の問題であると考えられていた。それはそれぞれの国の社会的、歴史的、政治・経済的諸条件に則して培われてきたものであり、どのような原理、原則に基づいてどのような課税を行なうかは、それぞれの国の国家主権に関わる問題であったからである。しかし、経済のグローバル化が進み企業の経済活動が二国以上にまたがって行なわれるようになると、その企業の活動によって得られた所得に対して各々の国が課税権を主張しあうようになってくる。そのため、この課税権の競合による国際的二重課税の発生はヒト、モノ、カネの国際間の移動の自由を制限するものとなった。これに対して国家は、中立性の観点から外国税額控除等の国内税制および租税条約による課税権の調整により二重課税の排除を行なうようになった。しかし、このような二重課税の排除が各国間で行なわれ、「営業活動」が保障されるようになると企業はますます一国だけに留まらず、多国籍企業として世界中で活動するようになった。だが、一度国内から離れて海外で活動を行なうようになった企業はもはや本国の税制度のみに拘束される必要はなくなり、タックス・ヘイブン（租税回避地）や投資等に優遇税制を与えている国に利益を留保し、各国に存在する子会社等関連企業間の取引価格を操作することによって恣意的に課税を逃れる行為すなわち移転価格の操作のような国際的な租税回避行動をとるようになった。こうした企業の海外活動によって高い税率で企業に法人課税を行なっていた先進国は税収を失うことになる。しかし、この税収の減少を他の所得税・間接税といったものに頼るには、国民への租税負担を増すことになり、結果的には国の経済の循環にも影響をおよぼすこととなる。そこで先進各国は、タックス・ヘイブンに留保されていた利益に対しての対策税制を導入して課税権を拡げるとともに、企業の移転価格設定に対しても同じく対策税制を導入し他国等に流出する税を防ごうとした。しかし、国境を越えての租税回避は技術的なことに加えて、税務上の調査も困難を伴うことからその税の捕捉は難しい。加えて、今日では企業と国家のレベルを超えて国家間の税の獲得に対するいわば税の奪い合いといったことが大きな問題となってきた。その大きな要因は多国籍企業の内部市場の発達と世界貿易に占める割合の増大である。多国籍企業の内部市場においては、外部市場における

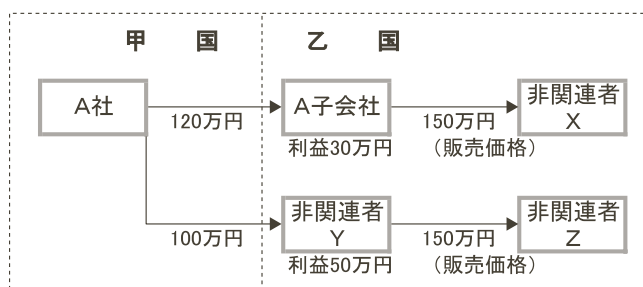
関連のない企業同上的における価格 (arm's length price) とは異なる移転価格の設定が行なわれ、この価格の設定によっては関連企業間の課税所得の配分が大きく変わることになる。これは一方では多国籍企業に国際的な課税回避のための移転価格の操作の余地を与えるとともに、他方では国家に移転価格の調整に着目して税源を獲得する手段を与えることになる。ここで問題となってくるのは、国家間の適正な課税所得の配分の基準とは何であるのかということと、適正な課税所得の配分を与える基準はあるのかということである。明確な基準がないままにこのまま経済のさらなるグローバル化が進めば同家間の税源の獲得競争がますます増大する可能性がある。その中でも、この税の獲得に最も意欲的で、今回本稿でもとりあげているように多くの外資系企業等の税額に追徴課税を行ない、いわゆる租税摩擦といわれるものの最初の原因を創ったのは米国である。その背景には、考察にもあるように累積する膨大な財政赤字と純債務国化したことなどが考えられる。このような多国籍企業の移転価格による税の回避行動および国家のそれに対する政策による追求の問題が、国際課税を考察する上で問題となっている。そこで本稿では、次稿にまたがり、国際課税における移転価格の問題を中心に、どのような問題が提起され、そしてどのように展開しているのかをその実際に起こった事例等を考察していくこととする。

## Ⅱ. 移転価格の問題

### 1. 移転価格の定義

移転価格という用語は、親会社と子会社のように株式所有等により支配関係にある会社（関連会社）が、相互に行なう取引に付す価格を操作することにより、本来自己が得るべき所得を相手方に移転させることを規制するため、欧米諸国が設けた税制において使用された「transfer price」の訳語である。すなわち、一方の関連者が他方の関連者に商品等を「移転」する場合に付される「価格」のことである。関連者間取引における移転価格を各国の課税当局が重視するのは関連者間の取引を通じた所得移転の規制のためである。関連者間取引の場合には、一方の当事者が他方の当事者を支配している状況、あるいは同一の利害関係者に両者が支配されている状況等にあることから、その移転価格を市場等において決定される価格とは無関係に設定できる。特に、関連者が他の国に所在する場合には、その移転価格の設定によっては、一方の国の課税権が侵害されるといった事態が生じかねない。たとえば、国際的な関連者間の所得の移転は、次のように移転価格を設定することにより行なわれ得る。

図Ⅱ－１ 移転価格の設定



この図の取引の場合、非関連者Yの利益は50万円（150万－100万）あるのに対し、A子会社の利益は30万円（150万－120万）となる。これは、甲国の親会社が乙国の子会社に対する販売価格を20万円高く設定したことによるもので、A子会社から親会社Aに対し20万円の所得の移転が行なわれたといえる。一般に、甲国の税率が乙国の税率よりも低い等の場合にはこの行為に対するメリットを得ることができる。このような関連者間の取引を通じた所得の移転を防止し、自国の課税権を確保する目的から、多くの国は関連者間の価格設定を規制する制度を設けている。これが「移転価格税制」であるが、この税制には「独立企業間原則」(arm's length principles) という基本原則が盛り込まれている。その内容は、関連者間取引の価格が適正であるかどうかを、非関連者間の取引価格（取り扱い商品等の類似性も必要）で検証し、それと異なっていた場合には、その非関連者間の価格に引き直して課税所得を計算するものである。独立企業間の価格は実際にどのようにすれば合致した価格を設定できるかは簡単ではない。各国の移転価格税制には、この原則に基づく価格の決定方法が規定されているが、国や政治、経済、文化の相違によって税制における規定の解釈も異なる場合がある。これが移転価格の内含している問題である。

## 2. 移転価格税制とOECDモデル

本節においては、移転価格税制を施行している国がどのような基準で移転価格を算定しているのかを我が国の基準、米国の基準、そして、世界各国の移転価格税制に関して規範となるべきモデル条約を設定し共通ルール化を図っているOECD（経済開発協力機構）を比較して見ていく。そして、次に移転価格税制を適用する上で生じる問題点について述べる。

### (1) 移転価格税制の概念

移転価格は、1でも述べたように親会社と子会社など特殊な関係にある企業（関連会社という）間の各種国際取引（売買、貸付、技術移転、サービス提供など）において設定される価格である。移転価格は設定しただけでその所得の生じた国の税収に影響を及ぼすことになる。このような関連会社間の取引を通じた所得の移転を防止し自国の課税権を確保する目的から、各国は関連者間の価格設定を規制する法制度を設けている。これが「移転価格税制」である。移転価格税制については既に米国、英国、仏国、独国等の欧米主要国のほとんどがこの税制上の規定を設けている。我が国における移転価格税制についても基本的には諸外国のものと類似したものとなっている。すなわち国際的に認められている「独立企業の原則」の考え方を採用し、かつ独立企業間価格の算定方法もそれに準じたものとなっている。しかし、各国の移転価格税制はそれぞれの国内税法の体系を反映しているところから、細部においては相違点がある<sup>1</sup>。ここでは、主な相違点をあげておく

- ①独立企業間価格の算定方法については、我が国や米国は法令に具体的に定められ、その他の国は個別通達レベルまたは判例法により運営していることが多い。

- ②適用対象者・取引については、米国では法人であるか個人であるかまた国際取引であるか国内取引であるかを問わず適用され、英国では指定という制限はあるが、原則として法人、個人の国際取引に適用される。これに対して、我が国、独国、仏国では法人の国際取引に関して適用されている。
- ③基本的な価格の算定方法（独立価格基準法、再販売価格基準法、原価基準法）について、各国で違いがある。
- ④我が国の税制には、独国と類似して、資料収集関係の規定が盛り込まれている。この他執行面においての我が国の「確認制度」は我が国が初めに定めている<sup>2</sup>。

このように移転価格課税をめぐる国際的な混乱を避けるためにはその基本的な事柄についての国際的に通用する共通ルールを作定する必要がある。移転価格に対する税制を有しない場合、他国に対し、考え方を説明し、協議し、説得するのが困難であるばかりでなく移転価格によって、国の所得が海外に流出することにもなる。この点からも、我が国においても1986年より移転価格税制を導入している。

## (2) 日本の移転価格税制

我が国においては1986年の税制改革において法人間の国際取引に限って移転価格税制を導入した（措法66④）。これは、法人がその国外関連者との間で資産の販売・購入、役務の提供その他の取引（国外関連取引）を行なった場合に、当該取引につき国外関連取引の実際の取引価格が独立企業間価格と異なる場合には、その取引は独立企業間価格で行なわれたこととして課税するというものである。国外関連取引は独立企業間価格によらなければならないが、我が国における独立企業間価格の算定方式は 1）棚卸資産の販売または購入 2）それ以外の取引に区分して定められた（措法66④）。

### 1）棚卸資産の算定方式

イ）独立価格基準法

ロ）再販売価格基準法

ハ）原価基準法

ニ）イ）～ハ）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がある。

以下、イ）～ニ）について述べる。

#### イ）独立価格基準法

独立価格基準法とは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

の対価の額に相当する金額をもって独立企業間価格とする方法である（措法66④）。この方法は、独立企業間価格を算定するに当って、基本的なものである。この方法では、例えば、我が国の法人が海外の子会社への輸出取引価格を設定するに当って、当該法人と特殊関係にない企業に販売した取引があれば、その取引が比較の対象となる取引とされる。

#### ロ）再販売価格基準法

再販売価格基準法とは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（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って独立企業間価格とする方法である（措法66④）。この方法および、次の原価基準法は、独立企業間価格を間接的に算定する方法である。つまり、前の独立価格比準法の場合には、同種の棚卸資産について、非関連者取引という比較対象があつて、それから直接独立企業間価格が算定できるのに対し、再販売価格基準法と原価基準法では、第三者間取引で稼得される通常の利益率という間接的な指標を用いて独立企業間価格が決定される。再販売価格基準法は、例えば、資産の価値を本質的に増加させずに第三者に当該資産を再販売している場合、比較可能な非関連者間の売買がない場合、特殊の関係にある者への販売の前後に行なわれた再販売に関して適用可能な再販売価格に関する情報が容易に入手できる場合などにおいて有効である。

#### ハ）原価基準法

原価基準法は、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原価額に通常の利潤の額を加算して計算した金額をもって国外関連取引の額（独立企業間価格）とする方法である（措法66④）。原価基準法は、例えば半製品が親子会社のような関連者間で売買される場合、子会社が親会社からの半製品を買入れ、それに加工するという下請的役割をもって設立している場合に適当な方法であるとされる。

ニ）上記イ）～ハ）の方法のいずれによっても独立企業間価格が算定しがたい場合には、これら イ）～ハ）の方法に準ずる方法、その他政令で定める方法によることとされている。これは、第4の方法として、以下のような方法による（措法66④）。

##### ・イ）～ハ）の方法に準ずる方法

独立企業間価格の算定に当たって、前述の イ）～ハ）の方法またはその考え方に沿っている限り、それぞれの事業内容に最も適した方法を採用することも認めようという考え方からくる方法で、例えば、自社製品と他からの購入製品をセットにして販売するような場合、前者には原価基準法、後者には独立価格比準法が最もふさわしいような時には両方法の併用を行なうこともありえる。また、再販売価格基準法に準ずる方法によって関連者



間で棚卸資産の再販売が数回行なわれ、最終的に非関連者に販売されている場合などは、その最終的に非関連者に販売した価格から関連者間の価格を逆算するということも考えられる。

- ・その他政令で定める方法

法人またはその国外関連者に係る棚卸資産の購入、製造、販売その他の行為による所得を、これらの行為のためにこれらの者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額、その他これらの者の所得の発生に対して寄与した程度を推測するに足りる要因に応じて、これらの者に帰属するものとして計算した金額をもって独立企業間価格とする方法である。この方法は、他の方法の全てが適用困難な場合に、関連者間における所得の発生に貢献した度合いに応じて所得の配分を行なうものであり、利益分割法、取引単位営業利益法が規定されている。

以上のような方法が認められることとなったのは、移転価格問題を引き起こす経済関係は多種多様であり、前述の イ)～ハ) のみによって独立企業間価格を算定するのは困難な場合が多いという実務上の観点から考慮されたからである。

## 2) 棚卸資産の販売・購入以外の取引

1) では国外関連者との取引の典型例として棚卸資産の取引についてみてきた。しかし、国外関連者との取引は棚卸資産の場合だけに限らない。特に、経済のソフト化に伴い特許権、のれん(営業権)、ノウハウ、技術供与、技術援助、親子会社間の融資、保証等の分野が急増してきている。これらに加えて、資産の使用、役務の提供等が考えられる。これらの取引に係る独立企業間価格は次の方法により算定する。

- ・独立価格比準法、再販売価格基準法および原価基準法と同等の方法

- ・1) の二) にあげた「第4の方法」と同等の方法。ただし、イ) の方法を用いることができないときにのみ用いることができる(措法66④)。

## 3 米国の移転価格税制

### 1) 米国移転価格税制の構成

米国においては、移転価格を規制する法律として内国歳入法(IRC) 482条が1968年の法改正(規則の制定)をもって確定した。「納税者間における所得および控除の配分」と題する内国歳入法482条は、移転価格税制の基本原則のみを定めた簡潔なものであり、その解釈および適用については財務省によって制定された内国歳入規則(IRR) によって詳細に定義されている。

内国歳入法482条の定義は「同一の利害関係者によって直接または間接に所有、支配されている複数の組織、営業、事業のいずれに対しても(法人格を有するか否か、米国で組織されたか否か、子会社であるか否かにかかわらず)、財務長官またはその代理人は、脱税を防止し、または、

それらの組織、営業、事業の所得を正確に算定するためにそれが必要であると認知した場合には、それらの事業の間に総所得、経費控除、その他の控除を配分し、割り当て、または振り替えることができる」<sup>3</sup>というものであり、この条文に基づく移転価格規則が「独立企業の原則」である。これは、同一の利害関係を有する関連企業間の多種多様な取引を通常の独立した企業間の取引、すなわち独立企業間取引と比較し、それと異なる条件で取引が行なわれた場合には独立企業間での取引に照らして所得および控除の再計算、再分配を行なう権限を内国歳入庁長官に与えるものである。482条規則ではその目的を「独立企業間の取引に置き換えることは、関連企業間取引である納税者と独立企業間で取引を行なっている納税者とを課税上中位にすることである」と述べている。言い換えれば、「482条の目的は関連企業の財産と事業から生じる真の課税所得を、非関連企業の基準にしたがって決定することによって、関連企業を非関連企業とタックス・パリティ（課税の公平）におくこと」となっている<sup>4</sup>。

#### 4 移転価格税制に対する OECD のモデル条約

OECD の移転価格に対する対応

OECD は、1976年に、移転価格問題に関してその理事会で「国際投資および多国籍企業に対する宣言」ならびに「多国籍企業に対する行動指針」を採択し企業が移転価格を恣意的に操作することを控えることおよび税務当局に対して必要な情報を提供すること等を求めた。1977年には、従来の OECD モデル条約を改訂し、その中で、国際取引における移転価格は独立企業間価格によるべきであり、それに基づいて課税できること、国際的二重課税を防ぎその調整を行なうために権限ある当局が相互に協議することを求めた。1979年には「移転価格と多国籍企業に関する報告書」<sup>5</sup>を公表し、それまでに公表した移転価格問題についての一般的で原則的なガイド・ラインを示した。この報告書は全世界の国々が移転価格問題を考察するうえでの指針として大きな影響力を与えるものとなっている。なお、OECD の租税委員会はその後移転価格問題について検討を続けてきており、各国のモデルにもなっている。

#### 5 移転価格税制の問題点について

移転価格税制については、次のような点が問題視されてきた<sup>6</sup>。

- 1) 企業の取引価格設定への不当介入
- 2) 移転価格の明確な基準の提示および、独立企業間原則適用の公平性
- 3) 二重課税発生の可能性
- 4) 税制執行に際しての問題

である。以降、これらの問題について述べる。

## 1) 企業の取引価格設定への不当介入

移転価格税制は、管轄権を有する国の間での所得の分配という機能を持つが、それは企業の内部取引価格の規制という方法によって行なわれる。このことから、移転価格税制は企業の価格設定に不当に介入するのではないかという懸念が生じる。この問題の考察のまえに検討しておかなければならないのは、移転価格税制が市場価格に影響を与えないであろうかという問題であるが、この点については、移転価格税制は独立企業間価格、すなわち、市場価格に基づいて関連者間取引価格を規制するものであり、あくまでも市場価格は尊重されることからこの問題点は否定できる。しかし、寡占による市場の支配や不公正な取引といったものの存在は問題がある。すなわち、不公正な市場において決定された不公正な取引価格を比準の対象とすることは、管轄権のある国の間の公平の点で問題がある。独立企業間価格の算定において、このような不公正をどう考慮するかは、ひとつの問題点である。もし、移転価格税制が適用され、課税上、企業内部取引が修正された場合に、納税者が取引価格を課税当局の認定に従って現実に修正しない場合、移転価格税制による課税所得の増減に加え、さらになんらかの課税が行なわれるとすれば、納税者は価格の修正を余儀なくされ、内部取引は、課税当局の認定したものに従って行わなければならない。このことは、移転価格税制が取引価格に影響を与えていることを意味する。このような移転価格税制の持つ現実の取引価格に対する影響がここで問題となる<sup>7)</sup>。

## 2) 移転価格の明確な基準の提示および、独立企業間原則適用の公平性

独立取引に対する比準という独立企業の原則の考え方に対しては種々の問題が指摘されている。まず、独立企業原則のもつ本質的な問題点と指摘されている問題がある。そこで、米国において取引による価格の調整に用いられた方法について、1972年の『コンファレンス・ボード報告書』1973年の『財務省報告書』、1980年の『バーンズ報告書』を見てみる。

「コンファレンス・ボード報告書」の価格設定については、1972年の調査時点では独立企業の原則の第一の方法である独立価格比準法は全体の28%にすぎなかった。これに対し、主要3方法によるものが全体の64%を占めるものの、その他の「第4の方法」が36%を占めていた。次に、1973年の「財務省報告」によると、調査件数全体の591件に占める割合では、独立価格比準法によるものが270件(45.7%)、再販売価格基準法によるもの30件(5.1%)、原価基準法によるもの48件(27.6%)となっている。とりわけ、独立価格比準法によるものの割合が高い、ところが、実際に課税調整の根拠になったものでみると、調整件数全体の174件に占める割合では、主要3方法によるものが103件(59.2%)を占めるなかで、独立価格比準法によるものが36件(20.7%)、再販売価格基準法によるものが19件(10.9%)、原価基準法によるものが48件(27.6%)、となっている。この数値から、原価加算法によるものが多い一方で独立価格比準法によるものが低くなっている。そして、さらには、その他基準等によるものが58件(33.3%)を



占めている。そして、1980年の「バーンズ報告書」においても同じ傾向があらわれている。このことは、独立価格比準法を内国歳入庁が独立企業間価格算定において、第一に優先させるべき方法としているのもかわらず、この方法の適用は結果的には困難なものであることを示している。

ここでは、「独立した第三者間の取引」または「独立企業間価格」を最良の判断基準として、財やサービスあるいは技術等の「市場価格」を推し測ることが、はたして「公正」な基準価格を設定することになるのか。あるいは、そのこと自体が可能であるのかという問題に突き当たることを示している。しかし、ここに問題点がある。すなわち、独立企業間原則は関連企業グループの一体性から生じる規模の利益や、統合の利益を無視し、そのような利点のない独立企業間の取引に合わせて課税しようとする不適切なものだということである<sup>8</sup>。つまり、独立企業間原則に基づく移転価格税制には、各国の事業の相互依存関係およびその統合がもたらす経済効果を考慮せず、規模の利益や統合の利益を公平に関係各国に分配できないこと、そして、独立企業間価格算定のための明確な基準を示すことに対して極めて不明確である<sup>9</sup>。このため、独立価格比準法を適用すべき優先順位の第一位にあげていても、他の方法との比較性のテストをした場合、実際に適用されることは少なくなってしまう。

次の問題点としては、比準できる独立企業や独立企業間の取引が存在しない場合である。特に、取引に無形資産に類するものがある場合には、比準できる取引は存在しない可能性が高い。他との違いが独占的に認められているところに無形資産の特徴があるのだから、無形資産の取引に関しては、むしろ独立企業間原則の適用が難しいのは当然ともいえる。

このように、独立企業間価格算定方法の限界が指摘される中で、独立企業間価格を求めるための「第4の方法」を用いざるを得ないような状況がでてくる。第4の方法は当初は補完的な意味で適用されるというのが課税当両側の方針であったが、徐々に、代替的な方法として用いられるようになっていく。

### 3) 二重課税発生の可能性

移転価格税制は、多国籍企業の所得をこの税制によって、関係する管轄権に分配するための制度であるから、この制度が適用された場合にも関連企業グループ全体としての所得が増加しないこと、すなわち、経済的な二重課税が発生しないことは移転価格税制自体のもつ基本的な要請である。そのため、一方の国が移転価格税制を適用し、自国に帰属する所得を増額させる場合には、その取引の相手側の関連企業が存在する国は、それに対応して所得を減額し、または、費用控除を増額するといったような調整（対応的調整）を行なうことが必要である<sup>10</sup>。この調整は、租税条約の規定に基づいて行なわれる二国間の課税権の調整措置である。そのため、問題の対象となった国との間で租税条約、とりわけ、独立企業間原則に関する相互協議条項が存在することが不可欠である。言いかえれば、租税条約を締結していない国との間で移転価格

に関する問題が発生した場合には、租税条約に基づく相互協議も合意もありえない。もしこの対応的調整が必ず行なわれるというのであれば、納税者である企業側にとって問題となるのは、税率に対する高低さがあるにしても、税金をどちらの国に支払うかという点だけになる。しかしながら、自国の歳入確保のために税額を増加させるような移転価格税制の適用は積極的に行なわれても、税額を減少させる対応的調整が行なわれるには、困難な問題が存在する。まず、移転価格算定の基準となる独立企業間原則についての国際的な共通の理解といったもののコンセンサスは十分なものではないということがあげられる。前述のように、独立企業間価格は必ずしも明確であるとはいえない。そのため、この原則による所得の分配には問題があるというわけである。さらに、利益を分割する考え方をどの範囲で認めるかについても各国で違いがあるところにも問題がある。それゆえ、関係当事国間に対応的調整の条約を締結していたとしても、ある取引について、何ら協議を必要とせずに対応的調整が行なわれる可能性は低いように思われる。そのため二重課税が生じる可能性が残される。

#### 4) 税制執行に際しての問題

移転価格税制を適用するためには、取引に関する莫大な資料、そして情報の入手が必要となる、特に、独立企業間価格の算定のためには国外資料の入手が不可欠であり、租税条約に基づく資料提供のみでは不十分な場合が多発することが予想される。このことは、納税者側にとって過重な事務負担のさらなる増加を意味するであろうし、課税当局側にとっても、関連企業間取引の莫大な資料を調査するためのコストの面でも問題がある。そして、そのような情報の全てを入手することも、企業内の内部機密に関するような場合もあろうから、困難なものになるといえる。また、納税者側の資料提出責任についても、遅滞なく提示または提出しなかった場合には法によりペナルティーを課せられたり、推定課税を受ける可能性もある。よって、納税者側の負担は増加し問題がでてくる。

#### 5) 小括

移転価格税制が関連者間取引の適確な所得を算定でき、当事国間に適切に所得を分配することが常にできるとすれば、価格に関する租税問題の多くは解決される。しかしながら、考察で示されるように、移転価格税制の適用は困難を伴い、多くの問題点を抱えている不完全なものであることが理解できる。

### Ⅲ 移転価格税制適用による影響の事例

移転価格税制は企業の所得を、関係する管轄権に分配するための制度でありこの制度が適用された場合には関連企業グループ全体としての所得が増加しないこと、すなわち、経済的二重課税が生じないことが基本的な要請であった。そして、一方の国がこの税制を適用し、自国の所得を増額させる場合には、その取引の相手国の課税当局と対応的調整を行ない、相手国の税額を減額させるなどの措置を施すことが重要であるということは、すでに述べた。しかし、各国の制度の違いや、国内の経済状態などにより、この対応的調整によっても調整がつかず、二重課税の重荷を背負わなくてはならない企業も多くあること。また、調整が当該国間でついた場合にも、税額の調整をするために、いったん一方の国に納められた税金を課税当局が減額更正し還付することとなり、その結果、減額更正した国においては、更正金額が膨大なものになり、大きな影響を与えるようなケースが1980年代後半に起きている。本章では、移転価格税制の適用により対応的調整がなされた結果税額還付された我が国初のケースを取り上げ、その背景、問題点について考察する。

#### 1 移転価格税制による課税の影響

1985年、米国内国歳入庁（IRS）は、内国歳入法482条に規定された移転価格税制にもとづき、トヨタ、日産、ホンダの自動車生産各社に対し20億ドルにのぼる申告所得の更正と9億ドルの追徴課税を決定した。そして、以後、我が国企業への米国課税当局の課税攻勢がたびたび、ニュース、新聞等で話題になった。これらの報道にも示されるように、移転価格税制に関わる問題は、この年代から身近で重要な問題となってきている。

#### 2 米国の移転価格税制発効までの背景

##### 1) 世界の状況について

1980年代へと入り、世界経済を概観すると、財政赤字に悩まされていない国は見当たらない。先進国も発展途上国も歳出需要は、きわめて活発であった。1970年代中頃までは、先進諸国は、この活発な歳出需要を補うために、かなりの増税措置を講じた。石油ショックまでは、経済成長率も高く、税の自然増収もあった。しかし、石油ショック以降は経済活動の落ち込みが顕著になり、当然、歳入の減少が生じることとなった。他方、財政需要は不況のときこそ多大になるので、大きな財政赤字をもたらしてしまう結果となった。1980年代へと入ると、米国、英国、そして我が国などは、過大になりすぎた公共部門の縮小と、民間部門の活力を顕在化させるための規制緩和を大きな政策課題としていた。このような状況を考えると、どの国でも、小さな政府、規制緩和、行政改革に反する政策となるため、制度的に増税をはかることは困難である。しかし、大きくなる財政赤字の削減のために税収を増やしたいとなれば、既存の税制の中で課税の充実、確保に傾倒することは当然のこととなる。税の執行当局の役割、使命が増大してくるのはこのような背景があるためである。さらに、このことは、課税の公平、地下経済の発掘、

所得把握率の向上という意味で、国民世論の後押しもある。つまり、この年代は、歳出の抑制、増税の回避、課税の充実の時代であったとされる<sup>11)</sup>。

## 2) 米国の経済状況と移転価格税制

ここでは、米国の移転価格税制による追徴課税の決定を通知した1985年の前後に、米国が自国の経済状況とのどういう状況の下でこの税制を施すのに至ったのかを考える。

世界の趨勢に先立ち、米国の財政赤字は1980年代に入り、急速にふくれ上がり、1985年度には2,123億ドルに達した。こうした巨額の財政赤字の早期の是正のために、米国議会においては、1985年12月に1991年度の均衡予算の達成を議会および大統領に義務づける財政収支均衡法案（グラム・ラドマン法）が成立している。

このように、財政が緊縮スタンスをとっていくなかで、1)にも指摘したように、国内での制度的な増税の回避のもとにおける課税の充実、強化という時代の要請を背景に、課税当局は、積極的に事業活動を行ない、好調な実績を維持し続けている外資系現地法人に目を向け、徴税強化を進めていった。その一手段とされたのが、移転価格課税であった。そして、1985年に我が国自動車3社に追徴課税の決定を下した翌年、大幅な財政改革である「1986年税制改革法」が当時のレーガン大統領時に成立し、この税制改革の国際部門、特に移転価格税制に対する強化が図られた<sup>12)</sup>。

## 3) 米国の税制改革における移転価格の対応

1986年の税制改革法に関連して、移転価格税制の見直しにおける米国側の対応として、1987年に来日した前米国内国歳入庁長官のロスコー・エガーは3点について述べている。第一に、「米国の財政赤字解消策として、物品税や個人所得税の増税は国民の世論があって困難なものであるが、移転価格税制を含む国際課税の強化による税の増収策は有力な方策の一つである」と述べている。そして、改正税法により国際課税の分野から90億ドルの増税になったことをあげ、今後はさらに、「米国は財政赤字を減らすために、(中略)なすべきことが山積している」と述べ、そして、「税の増収をはかるという至上命題と、一方では個人所得税の増税に対する反発とがあいまって、企業の行なう国際取引に対する風当たりが強くなり、そういった領域から増収の余地を求めて、内国歳入法482条の徹底した検討が行なわれている」ことを検討作業の内容とともに述べている。第二に、国際課税の強化による増税の事実上のターゲットは日本企業であり、すでに具体的な調査活動が行なわれていることを表明している。国際課税の分野からの課税について、同氏は「従来は、米国法人の海外における事業に重点が置かれてきたが、最近是对米国内向け投資その他の取引(中略)の問題がますます明確に認識されるようになってきた」と述べ、特に日本からの投資について検討が加えられ、(中略)IRSは(中略)特定の産業に税務調査の焦点を当て、(中略)少なくとも自動車、オートバイ、コンピュータ、エレクトロニ

クス産業について検討している」と述べている。

第三にこのような国際課税強化の方針に基づいて、「今回の移転価格税制の見直しにおいては、米国企業の国際競争力に影響をもたらすような税改正はあまり行なわれなれないと思われるため、逆にいえば、日本およびその他の米国以外の団々の多国籍企業は、この改正の動向に非常に関心を払うべきである」と警告している<sup>13</sup>。

1)～3)の経過から、米国の外資系企業への課税強化の背景がうかがい知ることができる。そして、米国が財政赤字を補うために移転価格税制を利用して増収を図るという政策方針であるということも理解できる。この米国の政策は以後続き、このことは必然的に米国と我が国を主とする米国以外の国の双方の課税管轄権に対する摩擦問題へと進展する。こうした、課税をめぐる国際問題が、国際社会とりわけ日米関係へと登場してきたことで、当時の日米経済摩擦の新局面としての日米税金摩擦問題という移転価格税制に関わる問題がクローズ・アップされたのである。

### 3 自動車の事例 (Auto Case) おける移転価格の問題

1980年代後半に入り、米国において外資系企業に対する課税の強化が顕著となり、米国に進出した我が国企業の税に対する環境が厳しさを増してきたことは、前節のとおりである。そして、この課税強化と前後あいまって出現してきたのが、トヨタ、日産、ホンダといった自動車製造各社における移転価格に対する課税問題（以下、オート・ケースと呼ぶ）に関連しての、トヨタ、日産への税金還付問題であった。

#### 1) オート・ケースの経緯

問題の発端は、1975年に米国財務省関税局によるトヨタ、日産、ホンダを含む日本とヨーロッパの自動車製造会社28社のダンピング提訴（不当廉売提訴）に遡る。この調査の際に米国当局は自動車各社から提出された反論の内部資料を入手した。しかし、調査の結果、日本の自動車会社に関してはダンピングの事実はないという結論が出された。しかし、各社が反論のために提出した資料は、内国歳入庁（IRS）へと渡り、今度はIRSによる調査が始まった。そして、IRSは1977年末、内国歳入法482条に基づく移転価格税制を発動し、日本のトヨタ、日産、ホンダのさらなる実態調査にのりだした。そして、1985年、IRSは、同3社は、日本の親会社から在米子会社への自動車輸出に伴って、その輸出価格が高すぎるため、在米子会社は米国内での販売による利益が圧縮され米国への納税額が過少申告になっているとして追徴税にかかる仮更正を行なった。そして、3社のうちホンダは、和解に応じ納税したが、トヨタ、日産の2社はこの決定を不服として日米租税条約に基づく相互協議へと持ち込んだというものである<sup>14</sup>。



## 2) 米国側の移転価格算定方法について

オート・ケースの移転価格の算定に関して、米国側が採用した独立企業間価格算定の具体的な方法としては、独立価格比準法であった。すなわち、米国課税当局の主張は、日米の市場は比較可能であるから、米国における売値は日本における売値と同一であるべきだというものであった<sup>15</sup>。IRSのこのアプローチは内国歳入法（IRC）482条に基づく財務省規則<sup>16</sup>にその根拠をおいているが、これは、販売市場の地理的な相違にもかかわらず、製品（ここでは、自動車）を実質的に同一価格で販売することを要求するものである<sup>17</sup>。これらの規則によれば、取引の目的物および取引状況に同一性が認められるか、または相違があったとしても、ごく些細なため、①価格に対する影響がないか、もしくは、②影響があったとしても合理的な調整によりその相違が適正に計数化されて表現できる場合には<sup>18</sup>、両市場における販売価格は「比較可能」なものであるとされる。両市場の相違がこのような調整によって適正に表現されるのであれば、その調整価格は比較可能な価格として取り扱われることになる<sup>19</sup>。

これに対して、自動車3社は主に以下のような反論を行なった。

- ・当時、米国における小型車の需要は大幅に伸びていたのに対して、日本においては業者間の競争が激しかった。それゆえ、日本よりも米国において高く売れるのは当然であり、日米の市場は比較可能ではなかった。
- ・しかも、当時、日本の自動車会社は米国市場における自動車の販売により多大の利益をあげていた。したがって、日本の親会社から米国の子会社に対し高値の販売が行なわれた結果、米国子会社から日本の親会社に対する利益が移転され、米国子会社の所得が減少したということはない。
- ・独立企業間価格は一定の確定した価格ではなく、幅を持った概念であると考えられるから、日本の親会社から米国子会社への売値がこの幅の中に入っていれば、課税当局はこのことを尊重しなければならない。

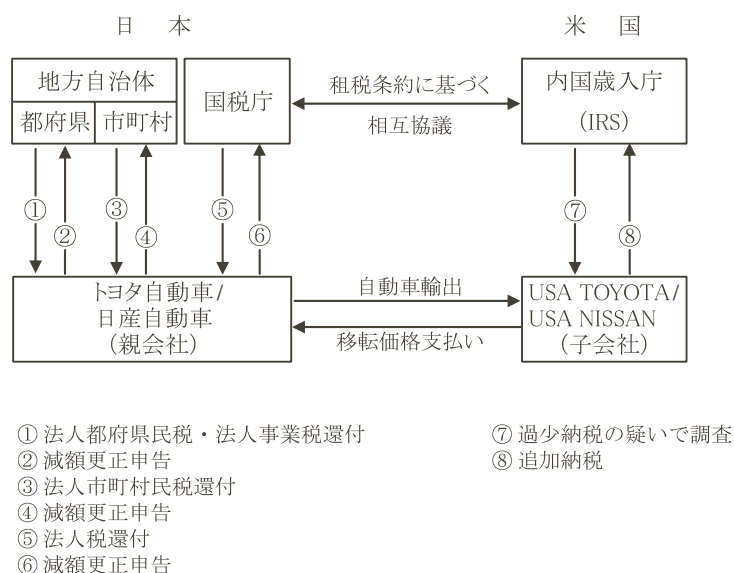
米国においては、課税当局との間で合意が成立すれば、それが尊重されることになっているが、日米双方の主張に相当の格差があったことから、独立価格比準法による算定方式をめぐる双方の主張を決着させることは難しいといえる<sup>20</sup>。

## 3) 相互協議と税金還付について

トヨタ、日産が米国側から移転価格税制による追徴課税の仮更正を受けた翌年の1986年1月、同社は国税庁に日米租税条約にもとづく相互協議を申し立て、翌1987年6月、日米課税当局間で合意が成立した。その結果、日産の米国子会社は5億7,800万ドル、同じく、トヨタ子会社は2億7,000万ドルの申告漏れとなり追徴されるとともに、同年9月に日本政府が租税特別措置法（措法66⑤）、租税条約実施特例法<sup>21</sup>を改正し、移転価格の対応的調整規定を整備するとともに、還付加算金の扱いを明確化する法的措置を講じ<sup>22</sup>、11月に国税庁は、トヨタ、日産の更

正申告に基づき、法人税（国税）を日産580億円、トヨタ220億円の合計800億円を還付した。また、我が国の地方税は国税に準拠しているため<sup>23</sup>、輸出車製造工場、事務所に課された地方税の法人住民税、法人事業税も同社合わせて400億円還付し、国税と地方税を合わせて1,200億円が還付（減額更正）された。

図Ⅲ－１ 税金還付の流れ



このなかで、財政規模が国に比べて小さい地方自治体への地方税還付額は400億円となり、財政に影響を受けた地方自治体は16都道府県49市町村にも及んだ。この還付に対応するために各自治体は大幅な補正予算の修正や、地方自治体の積立金である財政調整基金を取り崩すことにより、還付を行なえたものの、各自治体の財政にかなりのダメージを与えたことは想像に違わない。

#### 4) 移転価格の合意の基準

トヨタ、日産の事例において、日米間の相互協議によって日米間の基準となったのは、日産を例とした場合、

- ① 日米の関連企業間の利益配分を8：2から6：4の比率に修正し、米国での追徴に対して日本で対応的調整をすることと
- ② ①の調整に関して対象となる所得を過去11年間に遡及することであった<sup>24</sup>。

①の問題は、移転価格の認定に関わる利益配分の問題である。単純化して利益の日米間の配

分をみると、親会社である日産の製造した自動車1台当りの子会社の米国日産の輸入価格は8,400ドルで、これを10,000ドルで販売すると、1台当りの製造・販売利益は3,000ドル。日本の日産と米国日産の利益配分は2,400ドル：600ドル（8：2）の比率となる。IRSは当初、この8：2の比率を5：5にするように主張したが相互協議により6：4で合意した、その結果、日米間の利益配分は日本の日産の利益は600ドル減額されて1,800ドルになり、米国日産は、逆に600億ドル増額されて1,200億ドルとなった。これにより、日本では、国税庁が利益減少分の税金を減額修正して還付し、米国では、増額修正されて、増加利益にIRSが追徴課税することになった。このプロセスでは、更正前の輸入価格と更正後の輸入価格との差が、関連企業内の取引にもとづく移転価格と認定されたことを意味している。

この問題については、②11年に渡って遡及した問題。と一緒に移転価格税制施行に伴う問題として次項で他の問題点と一緒に見ていく。

#### 5) 移転価格税制と税金還付の問題点

4)までの考察で、日米間での移転価格税制執行に伴う我が国の国税、地方税の還付問題の経過がわかった。移転価格税制による多額の税金還付を引き起こした最初のケースであるこの問題は、発生当時から新聞等の紙上をにぎわし、企業の積極的な国際的展開が我が国の財政、特に財政規模が国に比較して小さい地方自治体の財政に大きな影響を与えるという点で考察の材料を提供してくれることになった。

移転価格に関する問題は、この問題が発生した以降1990年度以降も、自動車産業のみだけでなく、業種も電気機器、保険、銀行、ソフト・ウエアなど多くの産業を巻き込み拡がりを見せた。この意味では、予想していなかった様々な問題点が浮き彫りになった。このことを考えると、我が国で初めて本格的に行なわれたトヨタ、日産への国税、地方税の還付は最初のケースであるがゆえに、かえってこの制度自体がもつ問題点をはじめ、法律上、手続上、そして、財政上の問題を示してくれているといえる<sup>25</sup>。そこで、ここでは、オート・ケースにおける問題点を指摘し考察していく。

##### ①適正配分比と適用遡及期間旧11年間に関する問題

オート・ケースにおける適正配分費に関する日米間の決定は前述した6：4の比率をもって決定したわけであるが、この比率は何の基準をもって確定したのであろうか、そして、この比率による11年間に渡る遡及期間の決定についても何の基準をもって確定したのかという疑問を持たざるを得ない。まず、11年間の遡及については、我が国が国税通則法規定では時効は原則5年としているのに対し、日米租税条約においては、国税通則法の特例として5年を経過した後でも対応的調整できる途を開いている。それは、米国税法では納税に関するトラブルでの举证責任が納税者側にあることに加えて、時効中断の制度があるからである。こ

のことに、元国税庁の国際租税担当の審議官であった五味氏は当時、「この遡及に関しては、SGATAR（アジア税務担当長官会議）加盟の各国の長官の話聞いても、遡及しないで進行年度あるいはそれ以降の年度での調整が本筋であるという意見が定着している。」と述べている。また、先進各国においても、「条約の規定が国内法令による期間制限の規定に優先することに対し、留保を付している」<sup>26</sup>と指摘している。つまり、世界的に見れば自国の課税権を擁護する立場から、米国税法に準拠した遡及調整という考え方を拒否している。

次に、6：4の比率配分に関する問題である。IRSのW・ロス国際部長（当時）は、この件について、特定の事例についてコメントすると法律違反になると前置きした上で、「基本的には、税法が遵守されているかどうかを確かめるのが我々の責任であり、それは公正かつ思慮分別を持って行なわれます。その企業が外資系であるか、国内企業であるかは関係ありません。法が遵守されているかどうか、という視点に立って調査をいたします。調査活動に関しては、何ら区別をしていません。ですから、調査対象となる納税申告書の選び方や、法が遵守されているかどうかを確かめる方法については、寛大で公正なとらえ方をしています。」と述べている<sup>27</sup>。しかし、製品コストや輸出価格をどう設定し、追加納税額がどのようなプロセスで決まったかなどの交渉の詳細な部分は租税条約による相互協議の非公開により交渉の内容は公開されていない。このため、日米合意の基準となったこれらのことについては、その合理的基準は示されていない。

以上のことから、日米経済摩擦の中で起こったこれらの問題は日米間の政治的な解決策が図られたというのが当時の大方の見方になっている。

しかし、この執行上の問題、つまり政府間の協議が政治的に行なわれたか否かというような点について、小松氏は関係当局以外の第三者にはうかがい知ることのできない問題であって、多分に秘密にされるべき分野であるとし、また、個別の課税事例での米国との交渉が不当であるか、という点については、米国では、租税条約を国内租税法と同位にみて後法優位の原則を適用したり、立証責任を納税者に課するなどの法制を持つとか、短期的利益を追求する等の経営理念が存在する等の点で、IRSによる課税と我が国のそれとは大きな相違があることなどについての認識も必要であるとしている。そのうえで同氏は、米国による課税強化の動きが国際協調という点においては欠けているところがあることは、しばしば述べられてきているものであるが、我が国企業も、郷に入らば郷に従うをもって順応して対処することも必要であると述べ、最後に、今求められているのは、納税者および税務当局を含めた関係者による本質を見極めた議論であり、租税条約に規定する相互協議の趣旨、国際的に確立した課税ルールとは何かというような基本的アプローチを欠いたままに、単に政治的にこのような問題を強調するような風潮は慎むべきだと述べている<sup>28</sup>。小松氏の意見にもあるが、大切なことは、米国では租税条約を国内租税法と同位にみて後法優位の原則を適用したり、短期的利益を追求するなどの経営理念が存在する等の点で我が国とは大きな違いがある

という点である。同氏はこれらの認識が必要だと述べているが、これらの問題については、国際租税法、国際経営学、国際会計学、そして国際財政学が交錯する社会科学研究の多面的で学際的な考察、探究が必要不可欠なものであり、これらの国際的な調和化が必要であるということにもつながる。

## ②為替レートの変化による「円高差益」問題

オート・ケースにおいて問題視される11年間、すなわち、1975年から1985年にかけては、大幅に円高が進み、追徴額をドル建てで支払う場合、より少ない円の支払いで済んでしまうといった問題が指摘されている、すなわち、1975年における対ドル平均レートが270円であったのに対し、円高のために、実際、トヨタと日産が相互協議を申し立て、日米課税当局が計算作業に入ったとされるブラザ合意直後の1986年の平均レートでは169円になっており、この間、円はドルに対して年平均4.4%の率で上昇し続けていた。そして、実際に追徴額を米国に支払った1987年の平均レートは、一層円高が進行し、約144円となり、1986年レートで計算した場合でさえ、追徴額3億8,000万ドル<sup>29)</sup>は640億3,760万円で国税還付額の800億円にも満たないことになる。したがって、トヨタ、日産は米国での追徴額を支払うに当っては、国より還付された税金のすべてを当てることはなかった。そして、地方税の還付分に関しては、①の場合と同様、日米間の税制度の相違が大きな問題を引き起こしている。それは、米国においては、国税である連邦税と、これとは独立した州税を有していることにその問題点がある。すなわち、独立した体系を採っているために、州税制（この場合はカリフォルニア州税制）のなかに移転価格税制が存在しなかったため、トヨタ、日産同社の子会社の追加納税の必要がなかったのである。こうした地方税における制度上の相違とりわけ、藤江氏の言葉を借りれば、地方税における日米間の非対称制がトヨタ、日産同社の「日本の地方税還付＝州税への追徴金支払い」というものを消し去っていたのである、よって、これらの考察から、控え目に為替レートを円安に見ても、IRSへ追加納税した額は多くとも我が国国税当局がトヨタ、日産に還付した税額と同程度であり、地方税の還付額はそのまま両社への、いわば「戻し税」となってしまったといえるのである。そのため、この「戻し税」の問題は、地方税を還付した地方自治体の住民にとって、納得し難いという意見が浮上してくることとなり、結果的に請求は却下されたが還付問題発生直後の1988年11月に神奈川県と座間市を相手に、12月には横浜市を相手にそれぞれ住民が監査請求を起こし、監査請求却下後の1989年2月には「行政処分取消・不当利益返還請求事件」として神奈川県税務署庁を被告とする住民訴訟が起こされている<sup>30)</sup>。

以上のようにトヨタ、日産への地方税還付は、移転価格税制による最初のケースであり、以後も次々と移転価格税制の適用が行なわれている。トヨタ、日産のケースが、日米税金摩擦、そして、日米経済摩擦という政治的な舞台へと登場しなければならなかったのは、当初



のダンピングの疑いから、移転価格税制による高価輸出への変遷の中にあったからである。そして、この2社を抱えていた地方自治体が税金還付という事態へと巻き込まれざるを得なかったことは、国際課税を考察するうえで、まことに皮肉な例となってしまった。おりしも、1994年度の税制改革において、法人住民税および法人事業税に関し、移転価格税制適用による減額更生が行なわれた場合に地方税を還付する自治体の負担を軽減する特例措置が施行されている。

#### IV 結びに

本稿の考察における1980年代から90年代初頭にかけて、国際課税の執行、特に米国の移転価格税制の強化に現れているように、国家が企業の経営活動における所得を正確に法的、行政的に問題なく捕捉することがいったいどこまで可能であるのかという問題。そして、こういった法律や行政側の対応を通じて市場を押し量っていくことができるのであろうかという問題も含めて国の執行体制と企業側の考えが衝突することが現実の問題となった。さらに、国家主権である税収入に影響を与える課税の管轄権の国際的な調整をめぐる競争が生じることも問題となった。特に、財政赤字、純債務国であるという事情があったとしても、源泉地国としての課税権を最大に主張し税収入を最大限確保しようとするならば、その国にとっても長期的に見ればかなりのマイナス要因になる。すなわち、移転価格税制によって税収を自国に移そうとする措置は、他国の対抗措置を招くことともなりえる。実際、トヨタ・日産追徴課税問題が発生した後、米国の我が国に対する移転価格税制の発動は続出し、その追徴件数も増加した一方で、1986年に移転価格税制を施行した我が国も在日米国企業に移転価格税制を適用する事態になっている。このなかでも特に、1994年に国税庁が日本コカ・コーラに追徴課税したケースにおいては、当時我が国が移転価格税制を施行してから最大の金額であった（約150億円の追徴）ことに加えてコカ・コーラという商標におけるロイヤルティという無形資産についての移転価格への算定という点で注目を浴びた。このため、これらの事実に鑑みれば結果的には外資系企業による投資と自国の企業の対外投資を阻害する結果を招くかもしれないし、ひいては税収の減少にもつながるとも考えられるということである。

本稿で考察している時期の移転価格に関する、米国に見られる移転価格税制適用、その後に起こる税源獲得のための一連の行為を回避するためには各国間の話し合い、国際協調というものが1990年代以降重要となる。次稿では、こうした国際間の課税問題の共通ルールの策定、国際間の課税問題の解決のための制度改革および2000年以降の移転価格に対する執行の状況について考察していく。

- 
- <sup>1</sup> 大崎満『移転価格税制』大蔵省印刷局 1988年 209頁。
- <sup>2</sup> この我が国の「確認制度(当時)」を参考、補強して米国では事前価格合意(Advanced Pricing Agreement: APP)の制度を設けている。
- <sup>3</sup> Section 482 of the Internal Revenue Code, Allocation of Income and Deductions Among Taxpayers.
- <sup>4</sup> 金子宏「アメリカ合衆国の所得課税における独立当事者取引(arm's length transaction)の法理(上)」『ジュリスト』, 第724号 1980年 104頁。
- <sup>5</sup> TRANSFER PRICING AND MULTINATIONAL ENTERPRISES, REPORT OF THE OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, 1979.
- <sup>6</sup> 岡村忠生「移転価格税制」『国際租税法の研究』, 法研出版, 1990年, 110頁。
- <sup>7</sup> 同上書, 130~132頁。
- <sup>8</sup> 中里実『国際取引と課税』, 有斐閣, 1994年, 290頁。
- <sup>9</sup> 岡村忠生, 前掲書。
- <sup>10</sup> 同上書, 132頁。
- <sup>11</sup> 五味雄治「国際的税金摩擦について」『企業会計』第37巻, 第8号, 1985年, 2頁。
- <sup>12</sup> この1986年の税制改革法は、この移転価格に関する問題だけでなく、所得税累進税率のフラット化、各種の控除の縮減など多くの改革が含まれる。
- <sup>13</sup> 薄木正治「日米税金摩擦-日産・トヨタ還付問題」『経済』, No.295, 1985年131頁。
- <sup>14</sup> 同上書, 126頁。
- <sup>15</sup> 中里実「国際租税法上の諸問題」『多国籍企業の法と政策』, 三省堂, 1986年, 212~213頁。
- <sup>16</sup> IRC482条の抽象的な規定の解釈・適用上のルールを明確にするための一般的ガイドラインおよび詳細な手続きを定めたのが財務省規則である。また、当該対象条項はTreas. Regs1. 482-2(e)(2)である。
- <sup>17</sup> ゲーリー・M・トーマス、木下博「国際租税摩擦-日米間のトランスファー・プライシング(移転価格問題)について-」『ジュリスト』, 第781号, 1983年, 64~65頁。
- <sup>18</sup> 合理的な調整といえるための基準は、その相違が価格に対して「確定的かつ合理的に確認しうる効果」を持っていることとしている。
- <sup>19</sup> このことに関して、日米の多くの租税専門家の見解によれば、「この種のケースにおいて独立価格比準法を適用することは、ある市場における需要の強弱にかかわらず、どの市場に対しても実質的に均一の価格での製品販売を強要するものである、という点において不適切である。」と述べている。  
-ゲーリー・M・トーマス、木下博、前掲書, 65頁。
- <sup>20</sup> 中里実 前掲『多国籍企業の法と政策』, 213~214頁。
- <sup>21</sup> 租税条約実施特例法施行令第2条。
- <sup>22</sup> この措置により減額更正については還付加算金を付さないこととなった。
- <sup>23</sup> 我が国の地方税は、国税である法人税を「課税標準」としている。
- <sup>24</sup> 薄木正治, 前掲書, 132頁。
- <sup>25</sup> 藤江昌嗣『移転価格税制と地方税還付』, 中央経済社, 1993年, 86頁。
- <sup>26</sup> 1984年のOECDの報告書“TRANSFER PRICING AND MULTINATIONAL ENTERPRISES, THREE TAXATION ISSUES”「移転価格、対応的調整および相互協議手続き」による。
- <sup>27</sup> NHK日本プロジェクト取材班『世界の中の日本 なぜ税が問われているのか』, 日本放送出版協会, 1988年, 86頁。
- <sup>28</sup> 小松芳明「日米税金戦争に惟う-冷静な議論の要-」『国際税務』Vol.12, 1992年, 7頁。
- <sup>29</sup> 米国の追徴額は、当初伝えられた額から相互協議の結果3億8,000万ドルに減額となった。
- <sup>30</sup> 藤江昌嗣, 前掲書, 87頁。

法令の略号：租税特別措置法→〈措法〉

## 参考文献

- 中里 実『国際租税法上の諸問題』，総合研究開発機構，1984年。
- 中山信弘，石黒一憲，小寺彰他『多国籍企業の法と政策』，三省堂，1986年。
- NHK日本プロジェクト取材班『世界の中の日本 なぜ税が問われているのか』，日本放送出版協会，1988年。
- 大崎 満『移転価格税制』，大蔵省印刷局，1988年。
- 稲垣富士男，菊谷正人『国際取引企業の会計』，中央経済社，1990年。
- 川田 剛『国際課税の基礎知識』(改訂版)，税務経理協会，1990年。
- 本間正明編著『ゼミナール現代財政入門』，日本経済新聞社，1998年。
- 村井正編『国際租税法の研究』，法研出版，1990年。
- 北野一久『現代税法講義（改訂版）』，法律文化社，1991年。
- 藤江昌嗣『移転価格税制と地方税還付』，中央経済社，1993年。
- 宮武敏夫『国際租税法』，有斐閣，1993年。
- 小澤 進『国際課税』，中央経済社，1993年。
- 経団連資料 No.6『移転価格税制をめぐる動きと経団連の対応』，経済団体連合会，1994年。
- 金子 宏，清水敬次，他『税法入門』，有斐閣新書，1994年。
- 小松芳明『国際取引と課税問題』，信山社，1994年。
- 中里 実『国際取引と課税』，有斐閣，1994年。
- 中田謙司，谷本真一『国際税務入門』，日本経済新聞社，1994年。
- 村田守弘『移転価格戦略ケース・スタディ』，中央経済社，1994年。
- 森 恒夫『現代財政学－グローバル化の中の財政－』，ミネルヴァ書房，1994年。
- 中村雅秀『多国籍企業と国際税制』，東洋経済新報社，1995年。
- 金子 宏「アメリカ合衆国の所得課税における独立当事者取引（arm's length transaction）の法理（上・中・下）」『ジュリスト』，第724・734・736号，1980～81年。
- ゲーリー・M・トーマス，木下博「国際租税摩擦－日米間のトランスファー・プライシング（移転価格問題について）」『ジュリスト』，第781号，1983年。
- 薄木正治「日米税金摩擦－日産・トヨタ還付問題」『経済』No.295，1985年。
- 五味雄治「国際的税金摩擦について」『企業会計』，第37巻 第8号，1985年。
- 上方 晋「租税条約と国内税制」『旬刊国税解説速報』，第26巻，1986年。
- 藤枝 純「IRSによる米国移転価格税制の再検討〔上・下〕」，『国際商事法務』，第17巻第1～2号，1989年。
- 黒田東彦「移転価格税制について」『国際税務』vol.11, No.8, 1991年。
- 藤枝 純「日米移転価格税制の考察 1～37」『国際商事法務』，1991年～95年。
- 小松芳明「日米税金戦争に惟う－冷静な議論の要－」『国際税務』vol.12, No.5, 1992年。
- 田川利一「米国移転価格税制とその対応」『商事法務』No.1276, 1992年。

OECD, TRANSFER PRICING AND MULTINATIONAL ENTERPRISES, REPORT OF THE OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS 1979, OECD, PARIS 1979.

OECD, TRANSFER PRICING AND MULTINATIONAL ENTERPRISES, REPORT OF THE OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS 1984, OECD, PARIS 1984.

OECD, INTERNATIONAL TAX AVOIDANCE AND EVASION, FOR RELATED STUDIES, OECD, PARIS 1987.

OECD, TRANSFER PRICING AND GUIDELINES FOR MULTINATIONAL ENTERPRISE AND TAX ADMINISTRATIONS, OECD, PARIS 1994.