

移転価格税制をめぐる最近の状況と動向

加 藤 恵 吉

I. はじめに

1986年にわが国において移転価格税制（租税特別措置法66条の4）が施行されて約四半世紀が過ぎる。この間米国では1990年代になると米国の移転価格税制に関する内国歳入法（IRC）482条が強化され、以降、わが国においても移転価格税制の強化が図られ、米国におけるケースと同様に移転価格税制に係わる更正件数が増大した。その中でも1994年の国税庁による追徴課税の事例においては、商標におけるロイヤルティという無形資産の取引について移転価格税制を適用した点で、移転価格税制はさらに注目を浴びるようになった。そして、2000年代に入ると、移転価格の算定については、取引形態のさらなる複雑化により、無形資産に関する移転価格取引を中心に、市場における関連のない企業間における価格（独立企業間価格：arm's length price）の把握が困難になる事例が多く報告されている。

本稿では、前稿までの移転価格税制に係わる考察をふまえ、移転価格税制施行後20年以上を経た現在における移転価格税制の状況について考察する。

II. 最近の移転価格税制の状況

2000年以降も国際取引は活発に行われている。国際取引においては、その取引の相手国が存在する。しかし、租税法は各国で異なっており、相手国とわが国の租税法における国際課税の規定が必ずしも一致しない場合が生じる。課税上、相手国とわが国の租税法の規定が乖離したものであれば、課税権の競合が生じ、国際的に事業を行う納税者である企業は移転価格税制による税金の更正により著しい影響を受ける可能性がある。そのため、複数国間の課税問題を排除することにより経済取引を円滑に進めることを目的として租税条約が締結されている。2009年4月現在、日本は56カ国と租税条約を締結しており、そこでは二重課税の排除、困難な課税問題の排除、過大な課税問題の排除、脱税の防止等、課税国間の課税問題を排除するよう規定されている。また、これらの規定の効果を運営上、実現させるために、相互協議と情報交換の規定が置かれている。租税条約は特定の複数国間の国際課税関係を規定するため、それぞれ当事者の国内税法を考慮して個別事情に適合するように作成されているが、租税条約と国内法とが相違する場合には、原則として租税条約が優先適用されることになる（憲法98条、法人税法139条、所得税法162条）。また、各租税条約は当事者国間で個別に作成されているが、そのモデルとなる基本的なモデル条約は、経済協力開発機構（OE

C D) や国連 (UN) 等が作成している。次に最近の移転価格税制の状況について見ていく。

1. 最近の移転価格税制適用における相互協議と事前確認制度の状況について

(1) 相互協議

国内の法人会社と子会社など国外の関連会社間の取引において、一方の課税機関から移転価格税制の適用を受け、独立企業間価格に基づいて課税が行われる場合、関連会社間の取引価格（移転価格）と独立企業間価格の差額については国際的な二重課税が生じる。この二重課税を避けるため、租税条約の規定に基づき、わが国の課税機関（国税庁）と相手国の課税機関の間で行われる協議手続がある。それが、相互協議（Competent Authority Negotiation）である。相互協議が行われるためには租税条約の締結が前提条件となっているため、わが国と租税条約が締結されていない国との間での取引により生じた経済的な二重課税については、相互協議による救済を受けることができない。また、相互協議の特徴としては、権限ある当局間の直接協議であること、企業側（納税者）は資料の提出等によって相互協議に協力することはできるが、協議への直接の参加は認められていない点も大きな特徴となっている。

(2) 事前確認制度

移転価格税制が実際に適用されると、調査等の長期化により企業サイドの事務負担等の、コストも大きくなる。また、移転価格調査では、課税機関からの膨大な資料提出が要求されるとともに、双方の見解の相違が多く生じる。そのため企業は自らの主張を税務当局に説明する際に、取引実態と整合性のある一貫した主張を作成するなど戦略的に移転価格調査に対応する必要があるが出てくる。そこで、移転価格に係る係争のリスクを事前に解決することを目的として、1987年に導入されたのが事前確認制度（Advance Pricing Agreement：APA）である。事前確認制度は、納税する企業側が課税機関に申請した移転価格に係わる算定方法等について、その合理性を検証・確認し、算定方法が合理性を証明できた際には、企業側がその内容に沿って申告を行っている限り、その移転価格を合理的な移転価格すなわち、独立企業間価格とする制度である。そのため、移転価格税制が適用されるリスクを排除することができる。事前確認には、わが国または相手国のみに確認を受ける方法（Unilateral APA）、2国間から確認を受ける方法（Bilateral APA）、3カ国以上の多国間から確認を受ける方法（Multilateral APA）の3種類がある。この制度はわが国が世界で初めに導入した制度であり、現在では、主要先進国をはじめ40カ国で導入されている。

事前確認制度の状況を見てみると、図表1の統計にも表れているように、発生件数の増加に処理件数が追いつかず、繰越件数が年々増加しているという状態が現在続いておりこの点が問題点となっている。

＜図表1＞事前確認制度の発生・処理・繰越件数

事業年度	2005年	2006年	2007年	2008年
発生件数	92	105	113	130
処理件数	65	84	82	91
繰越件数	170	191	222	261

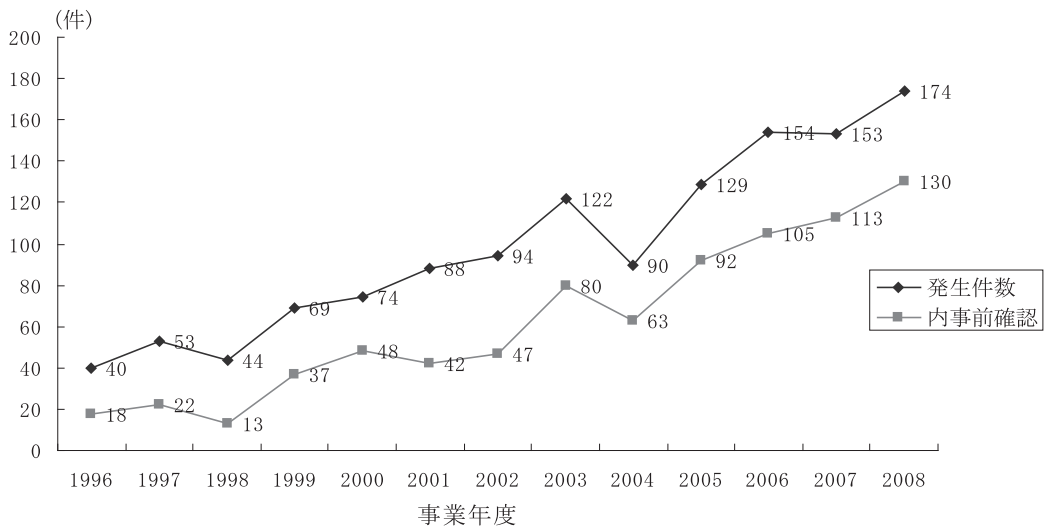
(出所：平成20事務年度の「相互協議を伴う事前確認の状況 (APAレポート)」)

2. 近年の移転価格税制の課税状況

(1) 相互協議と事前確認制度の状況

2009年10月に公表された国税庁の「事前確認の概要」および「平成20事務年度の相互協議を伴う事前確認の状況 (APAレポート)」によれば、相互協議に係る事案の発生件数は増加傾向にあり、全体の9割以上を移転価格に関するものが占めて、その中でも最近5年間は事前確認に係る事案が全体の約7割を占める状態が続いている。また、図表2にもあるように、2008年事業年度は過去最多の174件の相互協議事案が発生し、うち事前確認に係るものも過去最多の130件に達している。これを10年前の統計と比較すると、相互協議件数で約4倍、事前確認に係る相互協議件数で10倍になっている。すなわち統計からは、事前確認で移転価格税制適用のリスクを回避しようとする企業が増加していることが読み取れる。

図表2 相互協議事案発生件数と事前確認件数



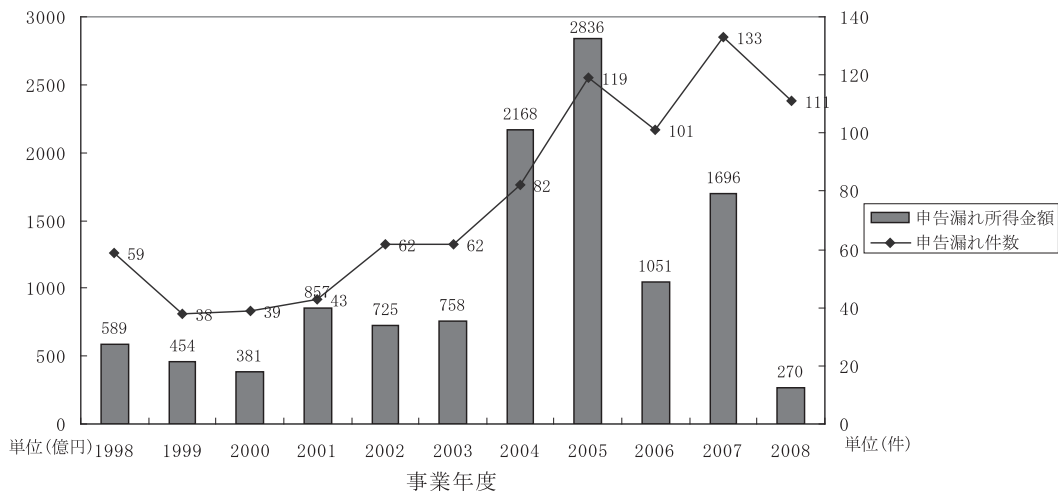
(出所) 国税庁レポート2004～08より作成

(2) 移転価格税制の執行状況

次に、最近の移転価格税制の執行状況はどのような状況にあるのだろうか。そこで、移転価格税

制の課税状況について見ていく。図表3は統計から作成した1998年以降の移転価格税制による課税状況である。

図表3 移転価格税制に係る課税状況



(出所) 国税庁レポート2004～08より作成

図表3から申告漏れ件数は10年間の傾向としては増加傾向にある(2008年事業年度は世界経済停滞の中であるが件数は多い)。また、申告漏れ所得金額は2005年事業年度(7月～翌年6月までの期)の移転価格税制による申告漏れ金額が2,836億円となり巨額になっているが、課税の時期が集中していたり、移転価格税制を適用された企業が過去何年かに渡って税制を遡及適用されると一度に課税額が大きくなってしまふことも考えられる。これらについての更正処分件数や更正所得金額については、後章で述べたい。しかしながら、統計から、移転価格税制は、経済のグローバル化のさらなる進展に伴い海外進出企業が増加する中で大きく注目される税制であることが再確認できる。

Ⅲ. 取引形態に見る移転価格税制適用の傾向

1. 2000年以降の移転価格税制の適用状況と対象取引

次に、2000年以降の移転価格税制には、どのような傾向がみられるのだろうか。この傾向を見るため、報道された移転価格税制の適用案件について調べたのが、図表4である。

図表4 2000年以降に移転価格税制の適用（更正）を受けた主な例

年 月	企業名	更正所得金額(億円)	更正税額(億円)	対象取引
2000年 4月	日本コカコーラ	450	170	ロイヤルティ
2002年 10月	ノーリツ銅機	11	3.4	現像処理機械
2002年 11月	ローランド	10	30	電子ピアノ
2004年 6月	本田技研	254	130	ブラジル二輪事業・ロイヤルティ等
2005年 3月	京セラ	243	130	電子部品等
2005年 5月	日本金銭機械	34	17	紙幣識別機
2005年 6月	ソニー	214	45	CD、DVDロイヤルティ
2005年 6月	TDK	213	120	電子部品等
2006年 1月	浜松ホトニクス	14	6.8	光電子部品
2006年 3月	ワコー	14	5	ロイヤルティ
2006年 3月	カプコン	51	17	ロイヤルティ
2006年 3月	上村工業	24	7	ロイヤルティ
2006年 5月	リンナイ	4	1.3	ロイヤルティ
2006年 6月	武田薬品工業	1223	570	医薬品
2006年 6月	マツダ	181	76	自動車
2006年 6月	三井物産	49	25	役務提供
2006年 6月	三菱商事	50	22	役務提供
2006年 6月	ソニー・SCEI	744	279	CD、DVD・ゲーム
2006年 12月	日本電産	69	33	HD駆動装置
2007年 6月	三井物産	82	39	LNG事業（ノウハウ）
2007年 6月	三菱商事	89	36	LNG事業（ノウハウ）
2008年 2月	信越化学工業	233	110	ロイヤルティ（技術料の支払）
2008年 4月	本田技研	1400	600	中国四輪事業技術指導パテント等
2008年 4月	高島屋	2.9	0.9	シンガポール子会社商標使用料
2008年 6月	三井物産	100	47	合弁会社への情報提供や経営指導料
2008年 6月	三菱商事	116	48	合弁会社への情報提供や経営指導料
2008年 6月	ダイキン工業	78	35	中国特許使用料等
2008年 7月	デンソー	155	73	自動車部品（棚卸資産）
2009年 8月	アシックス	40	19.3	商標使用許諾料

（出所）新聞報道資料より作成

図表4を見ると、2000年以降に移転価格税制の適用（更正等）を受けた主な企業の移転価格税制による更正所得金額と更正税額そして、その課税対象取引が記載されている。詳しくみると、移転価格税制の対象取引は1986年の導入当初は有形固定資産である棚卸資産取引が中心に税制適用を受けていた¹。しかし、近年では、図表4を見てもわかるようにロイヤルティや特許権使用料、ノウハウ等のいわゆる無形資産（会計上は無形固定資産）に関連する取引の適用事案が多くなっている。これは、無形資産に係わる取引が高い収益を生むとも考えられるため、課税機関側も注目し課税していることが考えられる。しかし、無形資産は、各々の企業で独特なものである特徴も併せ持っているため、移転価格を算出する際の比較対象取引を見つけることが難しくなる。つまり、無形資産取引においては、比較可能性の観点から移転価格税制の基本3法（独立価格比準法・再販売価格基

¹ 加藤(2007)および加藤(2009)参照

準法・原価基準法) と同等の方法を適用することは困難であるという状況がありえる。すなわち、近年の移転価格税制では、無形資産取引に係る独立企業間価格の算定が大きな問題となってきた。この点次節では無形資産取引に係る移転価格税制の状況について考察する。

2. 移転価格税制における無形資産取引の状況

(1) 無形資産取引に対する課税強化の背景

前節の図表4からも明らかのように、近年の移転価格税制の傾向として、無形資産の取引に係る適用事案が増加している。この背景には、日本企業の国外進出に伴う、国外利益の増加が関係している。無形資産の取引に関しては、国外へ進出した日本企業は、その国外子会社が実際の製造活動について技術指導を行う。その際、日本で培った製造に必要な特許権や製造に伴うノウハウ、特許権など、多くの無形資産が有償で提供、使用させることとなる。これら無形資産に係わる取引が、付加価値が高く国外子会社で高収益をもたらしている要因となっていると考えられる。しかし、これらの取引は、有形資産である棚卸資産などの取引に比べ比較対象取引を見つけることが困難であるため、関係会社間で恣意的に所得移転を行うことが可能でもある。そのため、課税機関は、有形資産の取引だけでなく無形資産取引をも重視して調査を始めるようになる。そして、調査が進んで、日本親会社から外国子会社への無形資産の使用許諾や譲渡に関して、ロイヤリティの徴収がされていないなどの問題が認められた。そこで、税務当局は本格的に無形資産取引への調査を重点的に行っていた。このことが、移転価格税制上で無形資産取引が問題となる適用案件が増加している理由だと思われる。

また、次に問題となるのが移転価格税制の執行に伴う独立企業間価格の算定である。独立企業間価格の算定については、これまで、算定の基本三法である独立価格基準法、再販売価格基準法、原価基準法、により算定されていたものが、無形資産取引の持つ複雑性のために、政令で定められている存在であった、いわゆる第4の方法である「取引単位営業利益法²」や「利益分割法³」が独立企業間価格算定の上で注目されるようになっている。

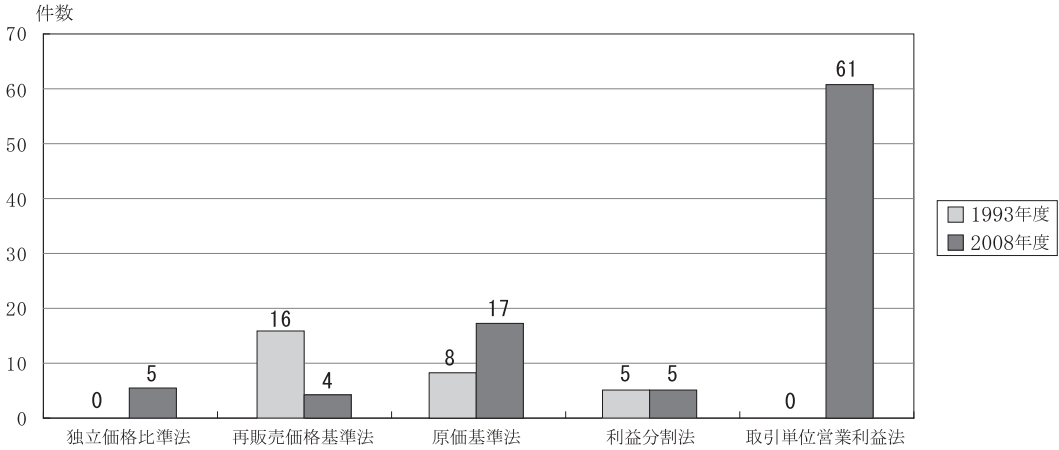
これらに関して、国税庁が示した算定法の統計が図表5である。

² 取引単位営業利益法は、独立企業間価格の算定に際して、営業利益を基礎として行う算定方法で、取引が国外関連者からの購入取引である場合（「修正再販売価格基準法」）と国外関連者への販売取引である場合（「修正原価基準法」）の2つに区別されている。

修正再販売価格基準法は、国外関連者からの棚卸資産の対価の額を独立企業間価格として、検証対象法人の非関連者に対する再販売価格から当該再販売価格に比較対象取引における営業利益率を乗じて得た金額に検証対象者の棚卸資産の販売のために要した販売費及び一般管理費を加算した金額を控除して関連取引の独立企業間価格を求める。また、修正原価基準法は、国外関連者への販売価格の独立企業間価格は、「法人の取得原価」に「法人の製造等に要した全部原価(取得原価+販売費及び一般管理費)に対し比較対象取引における全部原価(収入金額-営業利益)営業利益率を乗じた金額」及び「法人の販売費・一般管理費の金額」を加算して求める。

³ 各関連者の営業利益を合算し、要因別に分割して、各関連者に配賦する方法。この方法には、比較対象法人を用いる「比較利益分割法」「残余利益分割法」と比較対象法人を用いない「寄与度利益分割法」「使用資本利益分割法」がある。

図表5 移転価格の算定法（2001年度と2008年度）



（出所）平成20事務年度の「相互協議を伴う事前確認状況」

図表5は1993年事務年度と2008年事務年度における移転価格の算定に用いられた方法である。この結果を見ると適用優先順位が高い基本三法である独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法よりも1993年事務年度には1件も適用されなかった取引単位営業利益法が、他の算定方法と比べて非常に多くなっており、取引の複雑性に伴う無形資産の存在が背景にあるとも考えられる。

IV. 移転価格税制をめぐる問題と租税訴訟

わが国で移転価格税制が施行されたのは、最初にあるように1986年であるが、先にこの制度（米国内国歳入法（IRC）482条に規定）を施行した米国は1980年代中ごろから、国際課税の執行、特に移転価格税制の強化をはかってきた。その中でも、特にオート・ケース（Auto case：日産・トヨタ移転価格問題）においては、更正処分を受けた日産・トヨタは日米の租税条約にもとづく相互協議を申し立てた。その結果、日米課税機関の間で合意が成立し、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され追徴課税された。このトヨタ・日産追徴課税問題が発生した後、米国のわが国に対する移転価格税制の適用が続出し、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わが国も在日米国企業に移転価格税制を適用している。さらに、最近では、商標やロイヤルティという無形資産についての移転価格への課税が多く見かけるようになった。しかしながら、移転価格税制に関する租税訴訟は現段階では最高裁判決に至ったものはなく、本稿で考察した事前確認や相互協議を経て企業と関係各国が合意することが多いため、その判例が多いとはいえないが、この中でも最近の何件かの移転価格に係わる租税訴訟について検討する。

(1) 松山地裁2004年4月14日判決

上記の日産、トヨタの事例のように、移転価格税制における独立企業間価格の取り扱いについては、結果として関係する国の間で相互協議に委ねられることが多い。しかし、相互協議が行われるためには相手国との租税条約が締結されている場合に限られているため、租税条約が締結されていない場合には二国間で二重課税が生じるリスクが発生する。松山地裁2004年（平成16年）4月14日判決の訴訟においては、移転価格税制における独立企業間価格の算定方法が争点となった。この件は原告が船舶の製造、修繕を行う株式会社で、パナマの国外関連者に船舶を引き渡す際の価格が問題となった。このケースでは、課税機関がこの取引価格が独立企業間価格に満たないとして更正処分したものを不服とした。独立価格比準法の適用が争点となったこの訴訟は原告の敗訴となる。この訴訟は租税条約が締結されていないパナマ（無税国ではありましたが）との取引であった点と相互協議の対象とならなく、訴訟として判決がなされたことは重要な先例となりましたが原告側は控訴しているため今後の展開が注目されている。

(2) 東京地裁2006年10月26日判決

東京地裁2006年（平成18年）10月26日判決では、タイの関連子会社への貸付金利が通常よりも低率であるとして移転価格税制が適用された。地裁は課税機関の更正処分を適法として、日本の親会社の訴えを棄却する判決を下した。判決では、争点となった親会社から子会社への貸付利率は、経済的合理性を欠く低率なもので、移転価格税制を適用することは明らかとし、課税当局が独立企業間価格の算定に、比較可能な個別具体的な取引を見出すことができないことから実在の取引でない比較対象取引を用いた点についても、その算定方法を採用したことに合理性が認められるとした。また、納税者側から、課税当局が用いた独立企業間価格の算定方法よりも優れた算定方法が存在し、算定される数値にもより高い合理性が認められるとの主張・立証がなければ、課税当局の主張を覆すことはできないという、納税者にとっては厳しい判断も示され、今後の移転価格税制の執行等に与える影響が大きい判決となった。

(3) 東京高裁2008年10月30日判決

この案件では、日本の子会社がコンピュータソフトの販売等で国外親会社から受け取った役務提供取引の対価が適正か否かをめぐって争われていたもので、移転価格税制を適用した課税処分等の取消しを求めたものであった。東京高裁控訴審では、国税庁の主張を認めた一審地裁判決を覆し、控訴人側を勝訴とする逆転判決を言い渡した。この案件では、控訴人は外国法人の日本子会社で、親会社が日本で販売するソフトウェアに関するマーケティングやサポート活動を行っており、その対価として控訴人は手数料を受け取っていた。これに対し国税庁は、手数料の算定について、役務提供者ではなく、同種の製品について受注販売方式で再販売を行う業者を比較対象法人に選定し、比較対象法人における売上総利益率を親会社の日本国内での売上高に乗じて、控訴人の手数料を算定した。一審ではマーケティング等の役務提供は、再販売取引において再販売者が行う活動内容と類似し、また控訴人は、受注販売方式を採る再販売者である比較対象とした法人と機能およびリス

クの面で類似しているとして、移転価格税制の独立企業間価格の算定方法である再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法を相当と認めていた。しかし、高裁控訴審では、控訴人である企業と比較対象法人とがその果たす機能において差異の存在は明らかであるとした上で、国税庁の更正処分を取消した。移転価格税制に関する事案で国側（国税庁）が敗訴したのは初となるだけに注目される判決となった。

V. 結びに

最後に本稿の考察についてまとめて本稿を終えたい。

に続き、においては、近年の移転価格税制の課税状況について統計を用いながら移転価格税制の執行状況について考察した。このなかで、移転価格の設定に関する相互協議に係る事案の発生件数は増加傾向にあり、全体の9割以上を移転価格に関するものが占めていることが明らかになり、その中でも事前確認に係る事案が全体の約7割を占める状態が続いている。2008年事業年度においては過去最多の相互協議事案が発生し、うち事前確認に係るものも過去最多となっており10年前のと比較すると、相互協議件数で約4倍、事前確認に係る相互協議件数で10倍にもなる。すなわち統計からは、事前確認で移転価格税制適用のリスクを回避しようとする企業が増加していることが読み取れる。また、事前確認制度については、発生件数の増加に対して課税機関（国税庁）側の処理が追いつかず、事前確認制度に係る繰越件数が年々増加しているという問題点も明らかになった。次に、最近の移転価格税制の執行状況については、移転価格に関する企業の申告漏れ件数は10年間の傾向としては増加傾向にある。また、申告漏れ所得金額も以前よりも多額になってきているが、課税の時期が集中したり、移転価格税制を適用された企業が過去何年かに渡って税制を遡及適用されると一度に課税額が大きくなっている点も見受けられた。

においては、取引形態に見る移転価格税制適用の傾向について検証した。2000年以降に移転価格税制の適用（更正）を受けた主な企業の更正所得金額と更正税額は増加している。また、移転価格税制に係わる課税対象取引を詳しく見ると、その対象取引は以前は、有形資産である棚卸資産取引が中心であったもの、最近ではロイヤルティや特許権使用料、ノウハウ等の無形資産に関連する取引の適用事案が多くなっている。これは、無形資産に係わる取引が高い収益を生むことが影響しているとも考えられる。また、無形資産は、その企業特有なものであるという特徴も本来備えているものであり、移転価格を算出する際の比較対象取引を見つけることが難しい。この点、無形資産取引の独立企業間価格の算定においては、移転価格税制の基本3法（独立価格基準法・再販売価格基準法・原価基準法の適用が困難でその算定方法の適合性が大きな問題となってきた。すなわち、無形資産の取引自体に内因する複雑性のために、基本3法ではなく、第4の方法である「取引単位営業利益法」や「利益分割法」が適用されるようになった。この点、統計を取り始めた1993年には1件も適用されなかった取引単位営業利益法が、2008年度においては、他の算定方法と比べて非常に多くなっており、無形資産の存在が影響を及ぼしていることが読み取れた。

では移転価格税制に係わる代表的な租税訴訟について検証した。移転価格税制に関する租税訴訟

は現段階では最高裁判決に至ったものはない。それは、本稿で考察した事前確認や相互協議を経て最初に企業と関係各国の課税機関が合意に至ったり、第1審の和解に応じて課税に同意した企業があることなどが考えられる。しかしながら、今まで、課税機関が勝訴してきた案件についても東京高裁2008年10月30日判決においては、企業側が勝訴する案件も出てきたためこれからは移転価格税制に係わる判例も積み重ねられることも考えられる。

最後に、移転価格税制に関しては近年、増加傾向にある無形資産取引については、移転価格税制の適用はますます増加していくことが考えられる。しかし、本稿で検討してきたとおり、特にその算定方法については、いまだ明確になっていない部分があり、税制としてさらに考えなければならぬ点が残されている。税制が明確なものでなければ、企業の活動の妨げになり、国家間の租税の配分が適正に行われなくなる可能性がある。移転価格税制をより明確で、詳細なものにするためさらに議論を展開し、問題の解決へとつなげていく必要がある。

参考文献

- 井上一夫『平成19年版 図解法人税』大蔵財務協会2007年
小澤進『国際課税』中央経済社 2004年
加藤恵吉「移転価格税制の変遷-1990年代までの展開を中心として-」『人文社会論叢 社会科学編』第18号 2007年
———「移転価格税制の変遷～その2～-無形資産取引の増大と米国 I R C 482条の改正プロセスを中心に-」『人文社会論叢 社会科学編』第21号 2009年
川田剛『基礎から学ぶ法人税法』大蔵財務協会2007年
———『移転価格税制のポイント』 2008年 財経詳報社
品川芳宣『重要租税判決の実務研究』大蔵財務協会2006年
中井稔「国際税務研究 アームス・レングス取引と移転価格税制の諸問題」『税務弘報』55号 2007年 中央経済社
中田謙司・谷本真一『国際税務入門第2版』 2006年 日本経済新聞社
羽床正秀・古賀陽子『移転価格税制詳解』 2004年 大蔵財務協会
本庄資『国際的脱税・租税回避防止策』 2004年 大蔵財務協会
水野時孝「国際課税 移転価格における現状と課題」『租税研究』 693号 2007年 日本租税研究協会
宮武敏夫「国際課税 移転価格と無形資産」『租税研究』 697号 2007年 日本租税研究協会
望月文夫『日米移転価格税制の制度と適用 - 無形資産取引を中心に -』2007年 大蔵財務協会
『特集 移転価格課税リスクへの実務対応』『国際税務』 27号 2007年 租税研究会
『相互協議を伴う事前確認の状況 (APAレポート)』 平成20事務年度 国税庁HP