

トランスファープライシングと我が国の規制税制

(租税特別措置法六六条の四)

吉川 保弘

(税務大学校総務課 課長補佐)

目次

一. はじめに	一八九
二. 移転価格基準の実際	一九三
(一) 外国企業におけるプライシング ルール	一九三
(二) 日本企業におけるプライシング ルール	一九七
(三) 移転価格算出の具体例と問題点	一九九
イ. マーケットマイナス法による 価格付け	二〇〇
ロ. コストプラス法	二〇二
ハ. プロフィットスプリット法	二〇四
ニ. まとめ	二〇五
三. 措置法六六条の四と独立企業間価格の 検証	二〇八
(一) 措置法六六条の四の基本的構造	二〇八
(二) 独立企業間価格の検証方法の検討	二二〇
(三) 独立企業間価格による移転価格の検 討の意義	二二二
(四) 独立企業間価格の相対性	二二四
(五) むすびにかえて	二二九
(一) 移転価格基準と事前確認制度	二二九
(二) 公表企業情報に基づく独立企業間価 格の算定方法の導入	二三一
(三) 公正妥当な会計処理の基準と独立企 業間価格の算定	二三二
(四) プロフィットスプリット法の採用と 配分基準の政府間の合意	二三二

一 はじめに

日本企業がグループ企業内における財物の譲渡に付すべき価格、すなわち移転価格について真剣に考慮し始めたのは、欧米企業の例に比べればそんなに古いことではない。

IRSの日系企業に対する移転価格攻勢は、米国税務局のダンピング調査に端を発したことはよく知られているが、これはまさに日本企業を震撼させるに十分な事件であった。

それは、問題となる課税額が膨大な金額となったこと、それを解決するために莫大な費用額を要すること、解決までに長年月がかかること、さらに解決には政府間協議を待たなければならぬなど困難な障害にぶつかることとなったためである。

我が国企業の中には、これらの障害を克服するため松下電器工業(株)のように米国の Advance Pricing Agreement 制度(以下、APAという。)を選択する企業や訴訟で自社の価格の正当性を訴えていく方法を選択する企業などが出現している。⁽¹⁾そして、どちらかという⁽²⁾と我が国の移転価格課税問題が米国の日系企業に対する移転価格課税の強化に触発された経緯もあって、我が国企業の主たる関心は米国を始めとする進出先国の移転価格課税や執行にあるように思われる。

我が国においても、移転価格課税制度が導入されて六年を経過し既に四〇件を越える課税が行われており、⁽³⁾ 国税庁において執行に携わる人員も強化されつつあり、今後益々移転価格課税事案が増加するものと考えられる。このため、我が国企業にとって、我が国における移転価格課税についての備えが極めて重要となつてこよう。

移転価格においては、その付される価格の適正性を如何に担保するかということが極めて重要となってきた。移転価格が適正かどうかの判断基準として、独立企業間価格基準を採用する国が増加し、国際的な流れとなっており、我が国も同様である。

我が国企業にとって、関係会社間の国外関連取引に係るトランスファープライシングルールが独立企業間価格基準を満たしているかどうかポイントとなるが、独立企業間価格基準は細部にわたって世界的に統一されているわけではない。⁽³⁾ 我が国においては、措置法六六条の四に規定する基準を遵守することが求められている。

欧米企業では、早くから多国籍化を図ってきたこととそれに対応する税制すなわち移転価格税制が確立されたことと相まって、グループ企業内における財物の譲渡に付すべき価格に関する検討、すなわち関係企業間の移転価格に関するプライシングルール作りについての検討も進んでいったものと考えられるが、⁽⁴⁾ 欧米企業で一般的に採用されているプライシングルールが措置法六六条の四に言う独立企業間価格基準たりえるのかどうかという基本的な問題がある。

ところで、我が国の移転価格税制は、法人がその国外関連者を行う取引の対価の額が独立企業間価格と異なることにより課税所得が減少している場合には、その取引が独立企業間価格で行われたものとみなして計算を行うという基本的な仕組みを採用している。⁽⁵⁾

この仕組みを「基本的に確定決算に基づく申告納税制度の下で納税義務者自身による規制税制」と理解すると、我が国の移転価格税制が機能するには、前提として、企業の間取引の対価が独立企業間価格であるかどうかの確認を企業自らできるシステムが確立されていることが重要と考えられるが、⁽⁷⁾ 紛争防止に効果があると考えられる我が国

の事前確認制度の利用状況をみても、システムが十分に機能していないことを伺わせる。

その背景として、外資系企業でない日本法人の移転価格税制適用による増額更正は、よほど慎重に行われるべきであるという我が国企業^⑧の意識に加え、我が国の連結決算制度における関係会社間の移転価格基準の開示が求められていないなど移転価格に関する企業会計制度の未整備からくる主観的な移転価格基準の設定、第三者間取引の把握の困難^⑩等が考えられる。

このことは、企業が置かれている状況と法が規定している企業自ら独立企業間価格を確認して申告するという仕組みとの間に齟齬が生じ易いことを示唆しているものと思われる。

そして、各国に認められる租税高権^⑪を前提とすれば、各国間で法的な調和は採れてないことの方が自然であって、加えてその法を基に行う執行にも相違があつて当然である。小松芳明教授は、価格操作規制税制に関しては、制度自体、会計制度等及び執行経験について、我が国と諸外国、特に米国との間には諸点において相違、問題があると指摘しておられる^⑫。そうだとすれば、元来移転価格を始めとして国際間の課税問題は、各国間の相互協議を前提としなければならぬ本質的なものを含んでいると考えられる。

そこで、本稿は第一に主として欧米企業が採用している移転価格基準の実態を明らかにし、具体的な方法を紹介する。その際、我が国における企業会計制度にも触れ、その問題点を明らかにする。

第二に、これらの方法で算出した価格が日本の措置法六六条の四に定める独立企業間価格となりうるのかどうかの検討を加える。そして、我が国の移転価格税制が申告納税制度（セルフアセスメントシステム）を採用しているという側面を考慮した場合における独立企業間価格の把握の問題についても言及することとしたい。

第三に、企業にとって予測可能性、経営の安定確保といった点で算定した移転価格が関係各国の政府から何の指摘もないということが最も望ましいわけではあるが、例えば、日米双方が満足しうる価格は見つけることができるのであろうか。このような問題点についても検証する。

そして、最後に以上の検討を通じて、どのようにこれらの問題点について考えていくのかということについて触れたい。

注

- (1) 平成四年一月一〇日付読売新聞(朝) 松下電器産業㈱のA P Aに関する記事
平成三年三月一七日付日本経済新聞(朝) 富士通㈱の米国での対応記事。この件に関しては国際税務一一巻五号P一三二富士通アメリカのI R R S提訴を巡って」において紹介されている。
- (2) 山川博樹稿「移転価格税制の執行」J I C A P ジャーナル 四五六号 P三三三
- (3) 小松芳明稿「国際的価格操作の規制と独立企業間価格」日本税理士連合会刊「リアランス」P六〇
- (4) 米国では一九一八年(大七)に根拠規定が導入され、一九五四年(昭二九)以降現行の四八二条となっている。英国は一九七〇年(昭四五)に国際的移転価格課税の根拠規定として所得税法四八五条を制定した。ドイツ(西ドイツ)では一九七二年(昭四七)に制定されている。フランスでは、一九三五年(昭一〇)に内国法人と外国法人の取引において国内所得の国外移転防止のための租税一般法が制定されている。
- 以上の記述は本庄資・西川信夫著「国際取引課税の実務」大蔵財務協会に拠った。
- (5) 水野勝著「租税法」有斐閣 P四三二
- (6) 小松芳明稿「国際的価格操作の規制と独立企業間価格」日本税理士連合会刊「リアランス」P六一

(7) 羽床正秀編「移転価格税制詳解」大蔵財務協会P四七の(三)において独立企業間価格を算定するための帳簿書類は、法人が申告を行うに当たりすでに入手し保管していることが前提となっている旨記述されている。

(8) 吉牟田勲稿「移転価格」日本税理士連合会編「民商法と税務判断(商事・金融編)」P三二五

(9) 昭和六三年五月二六日企業会計審議会第一部会「セグメント情報の開示基準」、昭和五六年八月国際会計基準第一四号「セグメント別財務情報の報告」

(10) 金子宏著「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「樋口陽一・高橋和之編「芦部信喜先生古稀記念祝賀」現代立憲主義の展開(下)」有斐閣 P四五九。この点に申告調整型移転価格税制のアクセラレーターと指摘されている。

(11) 小松芳明著「租税条約の研究(新版)」有斐閣 P一

(12) 小松芳明稿「国際的価格操作の規制と独立企業間価格」日本税理士連合会刊「リアランス」P六〇

二 移転価格基準の実際

以下では、欧米企業についてどのようなプライシングルール作りをしているのか、日本企業のプライシングルールの開示はどのようなようになっているのかを紹介し、次に移転価格算出について具体的な例を挙げ、これらに係わる問題点について言及することとしたい。

(一) 外国企業におけるプライシングルール

外国企業が関係会社間の価格を決定するに当たってどのような考え方をしているかを知る必要がある。

次に掲げる表一「セグメント情報に基づく外国法人に係る関連会社間の移転価格基準」は、東京証券取引所に上場

されている外国企業の有価証券報告書を検討した結果を記述したものである。^①ここに掲げる有価証券報告書は、連結財務諸表で構成されその中に国際会計基準第一四号に基づくセグメント情報の開示が^②されている。

製造業を中心として紹介してあるが、銀行業等については独立企業間利率等が比較的把握しやすいところから外し^③である。

なお、記述の中で、「四年一二月期P六八」とあるのは平成四年一二月期有価証券報告書の六八ページを参照したことを意味する。

表一 セグメント情報に基づく外国法人に係る関連会社間の移転価格基準

①	法人名〔国名・所在地〕	関連会社間の移転価格基準	参照有価証券報告書
①	イ・アイ・デュボン 〔アメリカ デラウエア ウイルミントン〕	〔関係会社間の地域間移転に関して〕製品は、当該製品の「市場価格」をできるだけ密接に反映するように意図された基準によって、地域間の移転が行われる。	四年一二月期 P六八
②	ダウ・ケミカル 〔アメリカ ミシガン ミッドランド〕	〔連結財務諸表の地域別事業部別セグメントの中で〕地域間振替高は一般に原価に利幅（マークアップ）を加算した金額で計上している。事業部間の振替は、一般に標準原価で行われる。	四年一二月期 P六八
③	ザ・プロクター・アンド・ギャンブル 〔アメリカ オハイオ シンシナチ〕	〔連結財務諸表のセグメント情報として〕地域間および事業部門間の売上は、市価に近い価格で計上され、下記の純売上高に含まれているが合計欄の純売上高からは消去されている。 ※下記の純売上高は省略。	四年一二月期 P四八

④	<p>イーストマン・コダック 〔アメリカ ニューヨーク ロチェスター〕</p> <p>（連結財務諸表のセグメント情報として）部門間の売上は製品の市場価格を反映するように意図された基準に基づいて行われる。売上は売り上げた地域において計上される。地域間の振替は一般市場価格及び流通業者割引額を考慮した上で、製品の市場価格を反映するように意図された基準に基づいて行われる。</p>	四年二二期 P六九
⑤	<p>イライ・リリー 〔アメリカ インディアナ インディアナポリス〕</p> <p>（連結財務諸表のセグメント情報として）地域間の移転に際しては、一般に製造活動に帰せられるべき利益を反映するよう計算された価格で行われる。</p>	四年二二期 P五五
⑥	<p>インベリアル・ケミカル 〔イギリス ロンドン〕</p> <p>（連結財務諸表のセグメント情報として）連結グループの方針により、セグメント間の製品の移動は外部市場価格に基づいて行われている。</p>	四年二二期 P五五
⑦	<p>モンサント 〔アメリカ ミズーリ セントルイス〕</p> <p>（連結財務諸表の地域別情報として）地域間売上、すなわち世界中のモンサント法人間の売上は、時価ベースで処理されている。</p>	四年二二期 P七〇
⑧	<p>パシフィック・ダンロップ 〔オーストラリア メルボルン〕</p> <p>（連結財務諸表の注記の関連当事者間取引の説明として）連結に際して消去された関連事業体とその取引には、特定の固定資産のリース、原材料と労働力の提供および各種の短・長期的金融取引が含まれるが、これらの取引は通常の商取引条件によって行われている。</p>	四年二二期 P九五
⑨	<p>モトローラー 〔アメリカ イリノイ シャンパーグ〕</p> <p>（連結財務諸表の注記として）事業部間および地域間取引は、第三者に対する取引価格基準で行われ、国内および外国の税務当局の法規および規則と合致している。</p>	四年二二期 P六七
⑩	<p>テキサス・インスルメント 〔アメリカ テキサス ダラス〕</p> <p>（連結財務諸表の事業部間および地域業績の説明として）一般に事業部門間および地域間で計上される純売上は時価かその近似値を基礎としている。</p>	四年二二期 P六〇

<p>⑪</p> <p>インターナショナル・ビジネス・マシーン 〔アメリカ ニューヨーク アイモック〕</p>	<p>〔連結財務諸表の注記として〕 地域間振替の内容は、主に完成機械、半製品、部品、ソフトウェアである。完成機械、半製品、部品の振替は通常、原価に適正なサービス料を加えた価格で行える。ソフトウェアの振替は、米国外の子会社が支払った特許権使用料を示している。</p>	<p>四年二月期 P六六</p>
<p>⑫</p> <p>グッドイヤー・タイヤ・アンド・ラバー 〔アメリカ オハイオ アクロン〕</p>	<p>〔連結財務諸表の注記として〕 地域間売上高は取得原価に所定の額が加算されている。</p>	<p>四年二月期 P九一</p>
<p>⑬</p> <p>モービル・オイル 〔アメリカ パージニア フェアファックス〕</p>	<p>〔連結財務諸表のセグメント及び地域別情報として〕 事業セグメント間収益及び地域セグメント収益は、モービル内部での他の事業セグメントや地域セグメントへの売上で市価で見積もられた値である。</p>	<p>四年二月期 P五四</p>
<p>⑭</p> <p>クライスラー 〔アメリカ ミシガン ハイランドパーク〕</p>	<p>〔連結財務諸表の地域別情報として〕 地域間相互の売上は、売買両地域間の交渉で決められた第三者価格に基づいている。</p>	<p>四年二月期 P七六</p>
<p>⑮</p> <p>フォード 〔アメリカ ミシガン ディアボーン〕</p>	<p>〔連結財務諸表のセグメント情報として〕 地域間の売上は、主としてある連結子会社で生産された自動車、部品、附属品を他の連結子会社へ販売するという取引で成り立っている。当該会社間の移転価格は、その取引に関与する当該会社で交渉して決定される。</p>	<p>四年二月期 P八四</p>
<p>⑯</p> <p>アップル 〔アメリカ カルフォルニア クーパティーン〕</p>	<p>〔連結財務諸表の注記として〕 関係会社以外の売上高は、顧客の所在地に計上されている。地域間振替は、各地域の管轄税務当局の法規に準拠して一般に原価以上の価格で記録されている。</p>	<p>四年二月期 P六一</p>

(二) 日本企業におけるプライスイングルール

日本企業で国際化が顕著と思われる次の各社について、検討した。

ブリヂストン、ソニー、日立製作所、東芝、日本電気、松下電気産業、富士通、キャノン、シチズン、トヨタ自動車、日産自動車、本田技研、小松製作所、三井物産、三菱商事、伊藤忠商事、丸紅、日本郵船、日本軽金属の公表連結財務諸表のセグメント情報から、地域（国際）間における振替価格決定基準の抽出を試みた。その結果、ソニー・三井物産・三菱商事の三社のみ振替価格決定基準を明示していた。これは、企業会計審議会で示している「セグメント情報の開示基準」⁽⁴⁾では振替価格決定基準を開示することまで要求していないことと関係がある。これに対して、国際会計基準委員会が公表している国際会計基準一四号に従って連結財務諸表を策定している企業は、「セグメント相互間における振替価格決定基準」を開示している。

なお、我が国企業の連結財務諸表の内容を分析したものととして、アメリカ公認会計士協会が刊行している「Accounting Trends and Techniques」を参考した朝日監査法人編「会社の決算と開示」がある。

この九四年版によると、分析対照とした会社は三〇〇社で、そのうち連結財務諸表を作成している会社は二七七社であるとされている。連結財務諸表を国内基準で作成していない会社が二七七社中二三社とされ、いずれも米国基準を採用しているとあるが、⁽⁵⁾「セグメント相互間における振替価格決定基準」の開示状況は不明である。

表二 セグメント情報による内国法人に係る関連会社間の移転価格基準

法人名〔所在地〕	関連会社間の移転価格基準	参照有価証券報告書
<p>①</p> <p>三井物産(株) 〔東京都 千代田区〕</p>	<p>〔連結財務諸表のセグメント情報として〕当社及び主要子会社は、多種多様な商品を全世界で売買し、それらの取引に関連して取引先のために金融取引を行い、国際的なプロジェクトのオルガナイザーとして各種産業を有機的に結合し、調整を図る等の活動を行う総合商社といわれる単一業種に従事している。(そして、日本・北米・欧州・その他の地域の地域別営業概況を示して)「各地域間の取引は原価に利益を加算した価格で行われている。」</p>	<p>五年三月期 P一一九</p>
<p>②</p> <p>三菱商事(株) 〔東京都 千代田区〕</p>	<p>〔連結財務諸表のセグメント情報として〕連結会社は総じて総合会社という単一の事業分野において営業活動を行っている。(そして、日本・北米・欧州・その他の地域の地域別営業概況を示して)「連結会社への売上価格は一般的に取引先との公正な取引価格に基づいて決めている。」としている。</p>	<p>五年三月期 P一一九</p>
<p>③</p> <p>ソニー(株) 〔東京都 品川区〕</p>	<p>〔連結財務諸表のセグメント情報として〕当社は、当連結会計年度より米国税務会計基準一四号に基づくセグメント情報を作成しているとして、(a) 事業の種類別セグメント情報 (b) 所在地別セグメント情報 (c) 海外売上高の数値を提示したのち、「事業の種類別および所在地別セグメント間取引は独立企業間価格で行っております。営業利益は、売上高および営業収益から売上原価および営業費用を引いたものであります。」としている。</p>	<p>五年三月期 P八九</p>

(三) 移転価格算出の具体例と問題点

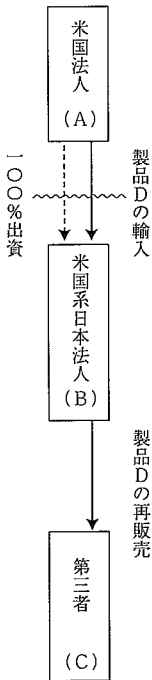
上記一九社の関連会社間の移転価格基準をまとめてみると、①市場価格を基準としているもの一社、その内市場価格から一定値を控除したものを基準としているもの二社、②原価に一定値を加算したものを基準としているもの六社、③その他(当事者間の交渉に委ねるといふもの)三件であった。これらから外資系企業が採用している大まかな移転価格基準の概略が分かるが、公表された基準だけでは必ずしも具体的な点が明らかではない。

そこで、次に主として外資系企業が採用していると思われる一般的な移転価格算出の方法について概観し、これらの方法が抱える問題点について言及することとしたい。

企業グループ内で行われる取引に付される価格すなわち移転価格は、どのように算出されているのか、主なものについて具体的な計算例をもって紹介する。

関連取引の前提

日本法人B(米国法人Aの一〇〇%子会社)は、米国法人Aから製品を輸入してそれらを日本国内で第三者であるCに再販売するものとし、AとBとの取引は円建てで行われるものとする。⁽⁶⁾



上掲の事例により、日本法人Bの米国法人Aからの輸入価格すなわち日本法人Bの国外関連取引に係る価格はどのように決定されるのかを次に述べることにする。

イ. マーケットマイナス法による価格付け

マーケットマイナス法による価格付けは次のように行われている。

- i. 製品Dの日本国内における再販売価格の把握
- ii. 販売費の見積もり
- iii. 再販売価格に対する留保利益の見積もり
- iv. 輸入価格の決定 (i—ii—iii)

マーケットマイナス法の特徴は、販売会社の情報による価格付けと言えよう。

次に「製品Dの日本国内における再販売価格の把握」は具体的にどのような行われるのか。過去数ヶ月前から数年間の実際取引をベースとしている場合、あるいは通関ベースすなわちインボイス価格を採用している場合（税関において価格の正当性はチェックされているとの主張がある）、あるいは、販売員が翌年度の販売計画を策定する場合に需給バランス等を見て本年はこの価格なら販売できるとしたもの（これをベースに予算及び販売員の成績が検討されることとなる。）等が挙げられる。

販売費の見積もりは、過去数ヶ月前から数年前の実際取引をベースとしている場合、あるいは、親会社からグループ内で測定した（経験値）割合を通知されてそれによっている場合、あるいは、販売員が翌年度の販売計画を策定する場合に検討された販売費（これをベースに予算が作成されることとなる。）等が挙げられる。

再販売価格に対する留保利益の見積もりは、親会社からグループ内での一般的な経験値例えは5%を通知されている場合、販売会社は原則として赤字とはならないとの思想から適正利潤を確保するとしている場合が挙げられる。中には、グループ内販売会社の利益率が世界的に統一されている場合もある。

〔マーケットマイナスの法的適用例〕

※表の中の①～⑤は算出順序である。

マーケットマイナスは、一九七九年OECD租税委員会報告書にいう再販売価格法と類似している。同報告書によれば、「再販売価格は、関係会社から仕入れた商品の独立の第三者に対する再販売価格から適正粗利益を控除した価格をもって独立企業間価格とする方法である。」とされている。問題は、独立企業間価格を担保する適正粗利益をどのように算定するかであるが、同報告は引き続いて「再販売価格は、公開市場価格についての資料がなく、かつ、仕入れた商品につき更に製造加工などが行われない場合に

借 方		貸 方		
④最適粗利益額の決定	②販売費及び一般管理費の予測	①売上高の予測		
	考慮項目 ・B社の予想売上個数 ・給与、一般経費（物品費用・リース費用・借入費用・採用費用等）	予測項目 ・D製品の販売価格 ・D製品の販売個数 ・D製品の売上総金額		
	計 ¥330	計算例		
	③B社の適正利益の決定	D製品の種類	予想販売価格	予想販売個数
¥440	・5%とする。（米国本社からの通知）	ア	¥30×300個＝	¥900
	¥2200×5%＝ ¥110	イ	¥40×200個＝	¥800
	⑤仕入価格（海外製造会社からの輸入価格の決定） ¥1760	ウ	¥50×100個＝	¥500
		合計	600個	¥2200

最も有効であるが、適正粗利益の算定（とりわけ適正利益に含まれる純利益の算定）が最も問題となる。」と述べている。外資系企業が採用しているプライシングの背景には、このOECDの報告書が影響を与えているように考えられる。⁽⁹⁾そして、同報告は「粗利益を決定する最も重要な要因は、再販売会社の機能及び危険負担である。」とし、具体的な粗利益の算定方法として「関係会社たる再販売会社が独立の企業から仕入れ、独立の企業へ販売した商品について稼得した粗利益を参考とすることもできる。」と述べている。⁽¹⁰⁾マーケットマイナス法における問題は、OECDの報告書にいう再販売価格基準法における問題点と同じく、適正粗利益の独立企業間価格基準の担保ということができ

ろ. コストプラス法

コストプラス法による価格付けは、例えば $\text{factory cost} + 130\%$ (based on FOB port of exit) とどう考え方で付される。そして、 130% の内訳として $\text{outbound transportation to port} 10\% \cdot \text{warehouse / shipping} 10\% \cdot \text{administrative expense} 5\% \cdot \text{profit} 5\%$ のように分けられる。

具体的なコストプラス法による価格付けは次のように行われている。

- i. 製品Dの米国法人Aにおける製造原価の把握
- ii. 米国法人Aの輸出費用の見積もり
- iii. 米国法人Aの販売管理費の見積もり
- vi. 米国法人Aの留保利益の決定
- v. 米国法人Aの輸出価格の決定 (i + ii + iii + iv) (日本法人Bの輸入価格)

コストプラス法の特徴は、製造会社の情報による価格付けである。

次に「製品Dの米国法人Aにおける製造原価の把握」は具体的にどのようになっているのか。米国には、日本の財務諸表規則に定める製造原価報告書を策定する制度はないが、標準全部原価計算か実際全部原価計算であれば、基本的には日本の製造原価計算と異ならないものと認められる。⁽¹¹⁾

輸出費用及び販売管理費の見積もりは、過去数ヶ月前から数年前の実際取引をベースとしている場合、あるいは、製造会社内で測定した(経験値)割合によっている場合、製造会社における予算数値等が考えられる。

米国法人Aの留保利益の決定は、様々な目標(例えば、マーケットシェアの維持、投資利益率確保、市場価格の準拠等)から決定されていると考えられるが、その根拠は一般には明確にはなっていない。

〔コストプラス法の具体的適用例〕

※表の中の①～⑤は算出順序である。

コストプラス法は、一九七九年OECD租税委員会報告書にいう原価加算法と類似している。同報告⁽¹²⁾によれば、「原価加算法は、売主の原価に適正粗利益を加えたものを独立企業間価格とする方法である。原価加算法における問題点は、原価の計算と適正粗利益の計算にある。」とされている。そして、「適

借 方	貸 方
① 製造原価の把握 <div style="border: 1px dashed black; padding: 2px;"> ・材料費、労務費、経費の把握 ￥1300 </div>	⑤ 仕入価格 (海外製造会社からの輸入価格の決定)
② 輸出費用の見積もり ￥50	① 製造原価 ￥1300
③ 販売費及び一般管理費の見積もり ￥250	② 輸出費用 ￥50
④ 製造会社の留保利益 (①+②+③) × 10% = ￥160	③ 販売費等 ￥250
	④ 留保利益 ￥160
	合 計 ￥1760

正粗利益は、当該製造会社が類似製品を独立の第三者に対して販売する際の粗利益を参考にして決定されるべきであるが、そのような取引がない場合には、類似の事業を営んでいる独立の第三者が稼得している粗利益から推計しなければならない。」と述べ、マーケットマイナス法と同じく、粗利益の独立企業間価格基準を如何に担保するかという問題がある。

ハ プロフィットスプリット法

プロフィットスプリット法による価格付けは次のように行われている。

- i. 日本法人Bの製品Dの販売見込価格・販売数量の測定
- ii. 日本法人Bの売上予測（製品別）
- iii. 日本法人Bの総経費の見積もり（製品別の配分）
- iv. 米国法人Aの製造原価の測定（製品別の原価）
- v. 米国法人Aの輸出費用・販売管理費等の測定（製品別の配分）
- vi. 連結利益の算出（ii－iii－iv－v）
- vii. 連結利益の分割（例えば総資産按分）
- viii. 米国法人Aの日本法人Bへの販売価格の決定（iv＋v＋vii）

借 方		貸 方	
日本法人B	② 販売費及び一般管理費の予測 ¥330	① 売上高の予測 ¥2200	予測項目 ・D製品の販売価格 ・D製品の販売個数 ・D製品の売上総金額
	⑤ 連結利益 ¥270 (50% の配分)	⑥ ¥135	
米国法人A	③ 製造原価の把握 ¥1300	⑥ ¥135	
	④ 輸出経費及び販売管理費等 ¥300		

プロフィットスプリット法の特徴は製造会社及び販売会社双方の情報による価格付けである点であろう。すなわち、製造会社と販売会社との連結利益を算出し利益獲得の寄与度の大きいものを尺度としてそれぞれの法人に按分する方法だからである。⁽¹³⁾

〔プロフィットスプリット法の具体的適用例〕

※表の中の①～⑦は算出順序である。

二. まとめ

企業が自ら移転価格を決定する際に具体的にどのように行っているのか、いくつかの例を紹介した。これらの方法は、企業が自らが入手できる資料に基づいて行える価格付けである。

マーケットマイナス法及びコストプラス法は、それぞれ措置法六六条の四に定める再販売価格基準法及び原価基準法に類似している。しかし、算出要素に見積もりなどの予測が入っているため、実際の取引を行った時の市場価格から遊離する可能性があること、仮に契約時に見積もりが合理的に行われたとしても結果としての市場価格から遊離している場合が考えられ、その場合にその移転価格基準が適正と言えるかどうかの問題がある。加えて、利益をどのように見積もるのかの問題があり少なくともこの点においては、独立第三者間取引における利益に拠っているものでなければ、独立企業間価格基準による申告という措置法六六条の四の趣旨に反することとなる。

また、プロフィットスプリット法においても、同様に算出要素の見積もりの問題があり、仮に利益算出に合理性が認められたとしても、その合計利益をどのように分け合うのかという極めて重要な問題が存在する。

注

(1) 米國、カナダにおけるセグメント情報の開示状況については、関西大末政芳教授の論考があり、JICPAジャーナル四一六号(P二四以下)に紹介されている。それによると、米國の一九七八年から一九八七年までの一〇年間の産業セグメント情報の開示割合は収益情報で年平均七四・五%で、カナダにおける一九八一年から一九八六年までの六年間における産業セグメントの開示割合は年平均は四五・五%とされ、なおカナダにおけるセグメント間売上または振替のための会計基準にかる開示割合は一一・〇%と低い数値になっている。

(2) 一九八一年(昭五六) 国際会計基準第一四号「セグメント別情報の報告」二二は次のように規定している。

(a) 企業外部の顧客からの収益と他のセグメントからの収益とを明瞭に分別した売上その他の営業収益 (b) セグメント別情報 (c) 使用したセグメント別資産 (d) セグメント相互間における振替価格決定基準

(3) 金融市場は、世界的な規模で行われておりその金融情報は各市場によって公開されている。これに対して製造物については一部原材料において公開市場があるが、加工品についてはない。このことは、移転価格における課税当局の執行状況にも現れている。IRSが一九八二年に発表した「米国内国歳法四八二条の執行状況に関する報告」によれば、価格に関する有効指摘割合(指摘事項の内、増差所得に結びついた割合)は、五七・六%であったが、利子に関する有効指摘割合は七六・九%と顕著に良くなっている(羽床正秀著「移転価格税制」(昭六三) 大蔵財務協会P二三八)。この事は我が國の執行においても一つの示唆になるものと思われる。

(4) 昭和六三年五月二六日企業会計審議会一部会「セグメント情報の開示基準」の二「開示すべきセグメント情報」によると開示すべき情報は次のとおりである。

(一) 事業の種類別セグメント情報(製品系列の情報)及び (二) 親会社及び子会社の所在地別セグメント情報(国内・在外別情報)並びに (三) 海外売上高とする。ただし、その他のセグメント情報を併せて開示することを妨げない。

これを受けても、昭和六三年九月二〇日付をもって「有価証券の募集又は売出しの届出等に関する省令等を一部改正する省令」が公布され、平成二年四月一日以後開始する事業年度から、連結会社に関する「事業の種類別の売上高及び営業損益、所在地別売上高及び営業損益並びに海外売上高」をセグメント情報として開示することとなった。さらに、平成五年三月三

日付で「企業内容等の開示に関する省令」及び「連結財務諸表の用語、操作及び作成方法に会する規則」が改正され、新たに所在地別の営業損益、地域別売上高及び営業損益、セグメント別の資産等の開示も要請されることとなった。同時に、平成五年四月一日以後開始される連結財務諸表について、開示されるセグメント情報が公認会計士の監査対象となった。

しかし、国際会計基準とことなり、セグメント間の振替価格に関する決定基準の開示は明示されていない。

(5) 朝日監査法人編「会社の決算と開示(九四年版) P三三九

(6) 外貨建ての場合、前月末のレート、前月の月中平均レートなど過去の実績レートを使用する場合が多い。

(7) 羽床正秀編「移転価格税制詳解(全訂版)」大蔵財務協会P一七〇 この中で関税定率法の算定方式は、税法と法の目的が異なるので、そのまま使用出来ないとしている。

(8) 一九七九年OECD租税委員会報告は、羽床正秀編「移転価格税制」(昭和六三) 大蔵財務協会P二二七に拠った。

(9) ジュームス・M・オブライエン他稿「関連者間価格規制の背景と発展」国際税務一四巻第一号P一二 この中で「一九七九年OECDは、『移転価格制度と他国籍企業』と題するレポートを発売し、その中で価格設定方式を提示した。日本の関連者間取引における価格設定はこのレポートに沿ったものであることが多い。」と指摘している。

(10) 羽床正秀編「移転価格税制」(六三) 大蔵財務協会P二二八

外資系企業プライシングを巡る議論の中で日本もOECDの主要メンバーであり一九七九年OECD租税委員会報告にいう再販売価格表を企業が採用しておれば、日本においても当然に認められる方法である。そして、付した価格に含まれる粗利益が企業にとって如何に適正かを述べれば良いのだという主張がある。

(11) 佐藤康男稿「日本企業の移転価格」企業会計一九九一年四三巻一〇号P六八

なお、一九七九年OECD租税委員会報告書は、原価加算法における原価計算の問題点として、次の点を挙げている。

イ、原価計算の方法は、国により、また、業界により異なる。したがって、税務当局はどのような原価計算方法が採られたかを吟味する必要がある。

ロ、製品に配付される原価は、直接現行のみならず間接原価をも含むものでなければならぬとしている。

ハ、原材料・人件費などの市場価格は変動するため、一定期間にわたる多品目について、平準化された原価を適用しなければ

ばならない。

ニ、固定資産に掛かる原価の配賦、多品目に共通生産設備に係る原価の配賦についても、適正な方法をとらなければならない。

(12) 羽床正秀編「移転価格税制」(六三三)大蔵財務協会P二二八 これによると、cost plus methodは、原価加算法と訳されているのでそのまま引用するが、他の項では原価基準法の訳を使用することとする。

(13) プロフィットスプリット法のもとでは、次のような問題があると思われる。

イ、販売会社は売上高、製造会社は原価・資産によって按分する事が多くの利益配分を受けることとなる。このことは、米
国において問題となっている日本法人は製造業が中心であり日本における外資系法人は販売会社を中心であることを考
え、原価・資産に重きをおいた議論をすると日本における外資系法人への配分が小さくなることを意味する。

ロ、全体に占める割合が小さい場合には、利用できない。

ハ、欠損法人であっても必ず利益配分がある。

ニ、原価等の情報が入手しにくい。

ホ、プロフィットスプリット法を行うには、付加価値は何から発生するのかという理論的な検討がその背景にはなくてはな
らない。

(11) 羽床正秀編「移転価格税制」(六三三)大蔵財務協会P二二八 これによると、cost plus methodは、原価加算法と訳されて
いるのでそのまま引用するが、他の項では原価基準法の訳を使用することとする。

三、措置法六六条の四と独立企業間価格の検証

(一) 措置法六六条の四の基本的構造

措置法六六条の四第一項は、「法人が当該法人に係る国外関連者との取引(国外関連取引)につき、当該法人が当該

国外関連者から受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又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、当該法人の所得に係る法人税法その他の法令の適用については、独立企業間価格で行われたものとみなす。」と規定している。

すなわち、我が国の移転価格税制は、法人がその国外関連者を行う取引の対価の額が独立企業間価格と異なることにより課税所得が減少している場合には、その取引が独立企業間価格で行われたものとして計算を行うという基本的な仕組みを採用している。⁽¹⁾

金子宏教授は、我が国の制度を「申告調整型制度」と呼び、「法人は、その国外関連取引の対価が独立企業間価格と異なる場合には、独立企業間価格で申告しなければならないことを意味している。」と述べられている。⁽²⁾ 小松芳明教授は、我が国の制度を「基本的に確定決算に基づく申告納税制度の下で納税義務者自身による規制税制という仕組み」とし、米国では、「課税当局がその意図する更正処分をなすべき根拠（行為否認計算規定）として制度が組み立てられている。」と述べられている。⁽³⁾ 金子宏教授は、米国型を「否認型制度」と称している。⁽⁴⁾

我が国の移転価格税制を「申告調整型制度」として考えた場合、我が国の移転価格税制の仕組みが十分に機能するには、その前提として企業の関連者間取引の対価が独立企業間価格であるかどうかの確認できるシステムが確立していることが、要件とならなければならない。⁽⁵⁾

しかるに、我が国においては連結決算制度における関係会社間の移転価格基準の開示が求められていないなど移転価格に関する企業会計制度の未整備からくる主観的な移転価格基準の設定⁽⁶⁾に加え、第三者間取引の把握の困難さ⁽⁷⁾や移転価格税制に対する経験が豊富と考えられる欧米企業の行っている一般的な移転価格算定方式と我が国の移転価格税

制が定めている方法とを対比しても必ずしも同じではないことなどをみても、企業を取り巻く環境と、法が規定している企業自ら独立企業間価格を確認して申告するという仕組みとの間に齟齬が生じ易いことを伺わせる。

(二) 独立企業間価格の検証方法の検討

措置法六六条の四による独立企業間価格の算定は、二段階方式によっている。すなわち、独立企業間価格は、先ず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（棚卸資産に限る。）による検討を行い、これらを用いることができない場合に限り、その他の方法である基本三法に準ずる方法・支出費用等の比で利益を按分する方法を用いることができるとされている。基本三法間の適用順位については、特に定めがなく、基本三法の中から国外関連取引に最も適合した方法を採用することとなる。

このことは、法人税の申告に当たって企業に、最初に基本三法に基づく独立企業間価格によって国外関連取引が行われていることを確認することを求めている。仮にその他の方法である例えばプロフィットスプリット法が検討すべき国外関連取引に最も適合すると考えられても、先ず基本三法である方法がすべて用いることが出来ないことを確認することが必要となることを意味している。

前節で紹介したように外資系企業の多くは、国外関連取引に付すべき価格について一定の基準に基づいて行っているが、その価格が措置法六六条の四に定める独立企業間価格によっているといえるかどうかの検証を求められることとなる。その場合、企業内部に比較可能な非関連取引が存在すれば、問題はないが、非関連取引がなく基本三法による検証を行おうとすると外部情報の入手に努めねばならないこととなる。第三者間の外部取引情報の把握が（その情報と比較して自社の移転価格基準が適正であることが必要である。）なければ、少なくとも措置法六六条の四に定める

独立企業間価格に依っていると見えるかどうかの検証ができない。⁽⁸⁾

一般に、第三者間の取引情報を所有している企業は、当該企業にとって競争者である。課税当局には、質問検査権に基づく資料入手が可能であるが、質問検査権のない企業にとっては、販売価格、売上原価、利益率等の情報を競争者から入手する事は困難である。

そこで、企業が障害なく入手できる公開情報により独立企業間価格によっているかどうかの検証が求められることとなる。

米国内国歳入法第四八二条に関する財務省暫定規則（以下、米国暫定規則という。⁽⁹⁾）は、再販売価格基準法の比較可能性基準として「一般に同一製品分類に属する製品の販売を行っていることが期待される。」としている。そして、「そのような販売が無い場合には、関連する産業全体の一般的粗利益率が適当である。」⁽¹⁰⁾（In the absence of such sales, the prevailing gross profit margins in the general industry involved may be appropriate.）とついで。又、米国暫定規則は原価基準法の比較可能性基準についても同様に、「そのような販売が無い場合には、その産業全体の一般的粗利益率マークアップが適当である。」⁽¹¹⁾（In the absence of such sales, the prevailing gross profit mark up in the general industry involved may be appropriate.）とついで。

公開されている情報から算出した関連産業全体の一般的粗利益率が我が国においても独立企業間価格となりえるかどうか。

この点について以下の問題が検討されねばならない。

① 公開企業情報が措置法六六条の四にいう比較基準に該当するのか。

- (i) 公開企業情報と当該企業の機能・製品構成等が近似しているかどうかの確認はどのように考えるのか。
 - (ii) 公開企業情報に含まれる関連取引をどのように考えるのか。
 - (iii) 公開企業事業の基礎となる企業の会計基準との違いをどのように考えるのか。
 - (iv) 措置法六六条の四にいう推計課税との関係をどのように考えるのか。
- 公開企業情報を用いる場合に、基本三法で求める比較可能性基準が緩和されるのか。それは、現行法上否定的に解されると考えられる。すなわち、現行法上比較可能性基準の緩和について規定しているのは措置法六六条の四第七項に定める推計課税を行う場合のみであって、この規定を設けている趣旨を考慮すると推計課税を行う以外の比較可能性基準の緩和は認められないものと考えられる。
- 中里実助教授は、比較可能性基準を緩めることは、独立当事者間基準（本稿では独立企業間価格基準といっている。）の趣旨に反すると述べられている。¹⁾
- ② 企業が入手できない情報を課税当局が職権で入手して課税することの是非。
- 予測可能性・法的安定性といった視点で問題が生じるが、現行法上課税当局に与えられている権限を用いての入手であることを考えると課税は正当と言わねばならないだろう。

(三) 独立企業間価格による移転価格の検討の意義

グループ内企業間における移転価格が適正かどうかの判断基準として、我が国も独立企業間価格による基準を採用している。

同暫定規則は、「独立企業間価格とは、非関連者間における比較可能な取引において請求又は支払われたであろう対

価の額とされる。」と規定する。⁽¹²⁾ また、「独立企業間価格とは、問題となった関連企業間の取引が、同様の状況の下で非関連者間において行われた場合に成立すると認められる価格をさすものといえる。」との見解がある。⁽¹³⁾

中里実助教教授は「関連企業との間で取引を行っている企業も、独立企業との間で取引を行っている企業も同じ価格で取引し、同じ水準の利益をあげるべきであるとの価値判断が存在するものと考えられる。」と述べられ、⁽¹⁴⁾ 岡村忠生助教教授は、「独立企業間取引価格とすることで関連メンバー間の利益移転を防止することである」と言われている。⁽¹⁵⁾

独立企業間価格に関しては、種々の説明がされるが、この独立企業間価格をもとに移転価格税制を考える背景には、企業は経済的合理性を追求する営利体であるという伝統的な考え方があるものと思われる。すなわち、非関連者間取引において成立した価格には、非関連者同志がお互いに経済的合理性を最大限追求しお互いの利益が最大となるような行動をとった結果であるとの推定がなされるといふ基本的な考え方があるものと考えられる。

注

- (1) 水野勝著「租税法」有斐閣 P四三二
- (2) 金子宏稿「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」樋口陽一高橋和之編「菅部信喜先生古稀祝賀／現代立憲主義の展開(下)」有斐閣 P四四九
- (3) 小松芳明稿「国際的価格操作の規制と独立企業間価格」日本税理士連合会刊「リアランス」P六一
- (4) 金子宏稿 前掲書 P四四九
- (5) 羽床正秀編「移転価格詳解」大蔵財務協会 P四七の三において独立企業間価格を算定するための帳簿書類は、法人が申告するに当たりすでに入手し保管していることが前提となっている旨記述されている。
- (6) 昭和六三年五月一六日企業会計審議会第一部会「セグメント情報の開示基準」、昭和五六年八月国際会計基準第一四号「セ

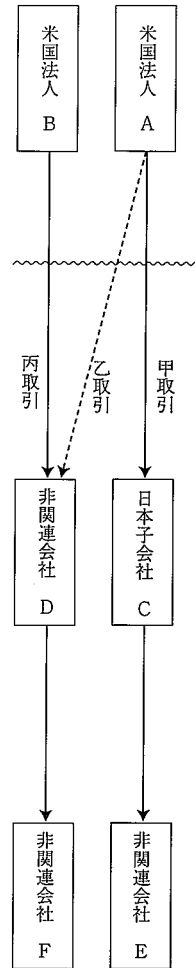
グメント別財務情報の報告」

- (7) 金子宏稿「前掲書」P四五九 この点に申告調整型移転価格税制のスキレス腫があると指摘されている。
- (8) 金子宏教授は、申告調整型のスキレス腫として「競争相手からの企業データを入することは不可能に近く独立企業間価格を合理的に算出することは困難を伴う。」ことを指摘している。金子宏稿「前掲書」P四五九
- (9) 「Intercompany Transfer Pricing Regulations under Section 482」Internal Revenue Service Treasury. 「Temporary regulations」IRCI 482-III (c) III 「Temp. Regs.」と略して使用される。
- (10) 公開データとしては、次のものである。
日本開発銀行編「産業別財務データハンドブック」、三菱総合研究所「企業経営分析」、通産省産業政策局編「我が国企業の経営分析」
- (11) 中里実稿「独立企業者間価格決定のメカニズム」租税法研究第二一号「国際課税の最近の動向」有斐閣 P六五
- (12) Temp. Regs. § 1.482-1(f) (9) (1)
- (13) 水野勝著「租税法」有斐閣 P四三三
- (14) 中里実稿「独立企業者間価格決定のメカニズム」租税法研究第二一号「国際課税の最近の動向」有斐閣 P五〇
- (15) 岡村忠生稿「内国歳入法四八二条の適用における告知と証明責任」法学論叢 一二四巻 P一八八

四 独立企業間価格の相対性

(日米双方が一致する独立企業間価格を測定することの困難性)

企業が移転価格を決定する場合に、二国間の取引があれば、双方の国からみて適正な価格を付することを考慮しなくてはならない。言い換えれば、それぞれの国で一定の方法により導き出された結果両者の価格が同一となれば、何らの問題も生じないこととなるはずである。この点について次の例を以て検証することとした。



前提条件

- ① 日本子会社Cは、米国法人Aの一〇〇%子会社とする。
- ② 取引甲、乙、丙の取引条件は、比較可能なものとする。
- ③ 日本子会社Cは、仕入れた製品に加工等を加えず非関連者Eに再販売する。

日本法人Cの米国法人Aからの甲取引に係る移転価格を検討するに当たっては、措置法六六条の四第二項に定める基本三法を適用することとなるが、この場合、当該国外関連取引が同項一号イ〜ハに掲げる取引のいずれに該当するかに応じて決定することとなる。どの方法を採用するかはその取引からみて最も合理的な算定ができる方法を比較衡量して決定されることとなる。⁽¹⁾

措置法六六条の四第二項ロ号に定める再販売価格基準法は、国外関連取引に係る棚卸資産の買手が特殊の関係のない者に対して当該棚卸資産を販売した対価の額から通常の利潤の額を控除した計算をもって当該国外関連取引の対価

の額とする方法である。この方法は買手の再販売機能について着眼したもので、独立価格比準法が適用できないとの前提に立つと日本法人Cの機能からみて再販売価格基準法が最も望ましい方法といえる。

米国暫定規則⁽²⁾は、算定方法の最適ルールを定めている。算定方法として、i 独立価格比準法、ii 再販売価格基準法、iii 原価基準法、iv 比較対象利益比準法、v その他の方法の五方法を挙げている。関連者間取引についての事実関係と状況に応じて最適かつ最も正確な「独立企業間成果 (An arm's length result)」を得られる方法を選択することとし、i ~ iv 間における優先順位はない。そして、i ~ iv が合理的に適用できない場合は、v のその他の方法が選択されることになる。⁽³⁾

米国暫定規則 § 1.482-3T (d) (1) は、「原価基準法は、通常、関連者に販売される商品の製造、組み立て、又は他の製造が行われる場合に使用される。」とし、同方法は「機能比較に依存している。」と規定する。この規定から、米国人Aは米国人Bと非関連者Dとの丙取引が把握できると仮定すると米国においては原価基準法で移転価格を検討することがもっとも最適な方法となろう。

我が国の移転価格税制では、再販売価格基準法の採用にあたって考慮すべき点として次の項目を挙げている。⁽⁴⁾

(一) 再販売者が広告、マーケティング、配送、保守サービスその他の機能をどのように果しているか吟味する必要がある。

(二) 再販売者が果たす地理的市場が同じか否か、再販売者が商標等の無体財産を用いているかどうかなども類似性の判定要素となる。

さらに、原価基準法の採用にあたって考慮すべき点として次の項目を挙げている。⁽⁵⁾

(一) 国外関連取引と比較対象取引のそれぞれの果たす機能（製造、加工、組み立て等）に差異が有る場合には調整を必要がある。

(二) 売手の果たす機能の他に、地理的市場が同じか否か、売手が商標等の無体財産を使用しているか否かなども類似性の判定要素となる。

米国暫定規則では、再販売価格基準法で比較可能性基準として考慮すべき要素として次の項目を列挙している。^⑥

- i. 在庫水準及び在庫回転率
 - ii. 提供される保証の範囲及びその条件
 - iii. 販売、マーケティング、広告宣伝プログラム及びサービス
 - iv. 販売量
 - v. 市場レベル
 - vi. 為替リスク
 - vii. 債権回収及び支払期限の延期
- 米国暫定規則は、他方原価基準法で比較可能性基準として考慮すべき要素として次の項目を列挙している。^⑦
- i. 製造又は組立ての複雑さ
 - ii. 製造・生産・処理技術
 - iii. 調達・購入・在庫管理活動
 - iv. 検査機能

v. 販売費及び一般管理費

vi. 為替リスク

vii. 債権回収及び支払期限の延期

同じ方法と見られる再販売価格基準法及び原価基準法の比較可能性判断要素は、日米で完全に一致しているわけではなく、要素の斟酌の程度もそれぞれの国の裁量に委ねられているものと考えられる。⁽⁸⁾

加えて、日本において比較すべき要素は、それぞれの国内における状況であって相手国の状況ではない。すなわち、同じ要素を仮に取り入れたとしても（例えば利潤率一つをとっても）結果は、比較対象とする市場が異なると当然に違ったものとなる。そして、適用できる比較可能取引がなく独立価格比準法・再販売価格基準法・原価基準法が選択できない場合は、米國暫定規則は比較対象利益比準法により独立企業価格結果を求めることとなるが、この方法は米國法人Bとの比較可能性基準を緩めた比較対象者の利益水準指標から得られる「みなし営業利益」を独立企業間価格とするものである。⁽⁹⁾この場合においても比較対象者となる企業は米國內の企業であって日本國內の企業ではない。また、日本國では再販売価格基準法を適用し、米國で原価基準法を採用した場合には、日米双方ともそれぞれの方法の比較可能性判断要素は、全く異なったものとなっている。

その結果、日米双方でそれぞれ仮に適正な独立企業間価格を算定したとしても、同じ価格とまらない結果が生じることとなる。

このような構造的な仕組みをもっている移転価格課税の検討方法は、本来的に國と國との相互協議を前提として考えなければならぬ性格をもったものと言えよう。

注

- (1) 羽床正秀著「移転価格税制詳解(全訂版)」大蔵財務協会P111
- (2) Temp. Regs. § 1.482-1T (b) (2) (iii) (A)
- (3) Temp. Regs. § 1.482-3T (e) (1) なお、同暫定規則では、最適手法選択ルールによって決定された移転価格が二以上の非関連コンパニョナルに単一の価格算定方法を適用することで決定される独立企業間価格幅の中に収まる場合は、所得配分は行われなうこととされている。

- (4) 「昭和六一年改正税法のすべて」国税庁P11011
- (5) 「昭和六一年改正税法のすべて」国税庁P11011
- (6) Temp. Regs. § 1.482-1T (c) (3) (ii)
- (7) Temp. Regs. § 1.482-1T (d) (3) (ii)
- (8) 米国会計検査院は、上院において「IRSの調査官は多くの調査においてCUPが存在しない場合の独立企業間価格においてかなり主観的な判断を行っている。」と報告している。

United States General Accounting Office TESTIMONY Before the Committee on Government Affairs U.S.Senate
March 25 1993

- (9) Temp. Regs. § 1.482-1T (e) (1)

五 むすびにかえて

(一) 移転価格基準と事前確認制度

すでに三節で検討したように、外部資料に基づく独立企業間価格の確認には、かなりの困難が伴い、企業が設定し

たグループ内移転価格が適正であったかどうかは課税当局の調査を待たねばならないことが多いように思われる。企業側からみると、予測可能性、法的安定性といった点で大きな問題となろう。

しかし、予測可能性、法的安定性といった問題については、この移転価格税制を導入された当初から懸念されており、これに対処するため導入された事前確認制度の制定趣旨をみると明らかである。⁽¹⁾

事前確認制度は、米国等移転価格税制先進国にはなかった制度で、経済界の上記の不安に答えた制度といえた。

その意味で我が国の移転価格税制の仕組みは制定当初から予測可能性等に配慮したものとなっている。特に米国の A P A 制度の導入にあつては、我が国の事前確認制度を参考にしような経過をみても理解できよう。

問題は、申告納税制度（セルフアセスメントシステム）においては、企業自ら企業自身が設定したグループ内移転価格が適性であったかどうか、なぜこの価格を設定したのか、その設定方法は六六条の四に規定するどの方法によつたのか、どのような資料と比較して適法と判断して申告したかということについて説明できなくてはならないということである。このことは、我が国移転価格税制の採用の仕組みからみると当然のことといえる。

ところが、実際には、我が国企業における移転価格基準策定そのものが不十分と見られることに加え、多くの企業が事前確認制度を利用していないことから、上記の問題に対応仕切れていないものと認められる。

事前確認通達制定時は、「第三者取引を行っていない、又は、比較可能な第三者取引に関する資料が入手できない」などのケースについては、確認は行えないが税務当局と申し出法人とのブレーション・ストリーミングとして位置づけられるとしていたが、今日においては、確認は事実上の行為であり、課税のように举证責任を国税庁側が負つた行政処分とは異なるので、確認であるが故に、よりフレキシブルな手法も採用しうる可能性を示唆している。⁽²⁾⁽³⁾

事前確認制度には、米国のAPPA制度と異なり、日本国内において国税当局を拘束するだけで国際間においてはなんらの効力も発生しないという問題もあるが、不幸にして相互協議に入った場合には、国税庁としては事前に確認した内容をもって、努力することは当然と考えられる。

また、企業自らプライシングルールを確認する過程において気がつかなかった問題点が、事前確認の段階で明らかになることもあり得よう。その意味でこの確認制度の積極的な利用が望まれる。

(二) 公表企業情報に基づく独立企業間価格の算定方法の導入

措置法六六条の四の基本的な考えは、二段階に分けて独立企業間価格を算定することとされている。第一段階での算定方法は、いわゆる基本三法といわれるもので、この段階での一番の問題点は外部情報が入手できないということである。この対応として米国暫定規則⁴⁾にいう産業別データの利用による独立企業間価格の把握である。日本において公表されている類似データとして日本開発銀行等⁵⁾による企業データがある。これらの企業データから統計的分析により価格を算出し、これを独立企業間価格とする。この手法による価格算出はこれまで最大の問題点として議論してきた外部情報による独立企業間価格の算定の問題の解決の手掛かりとなろう。

しかし、既に述べているようにこの考え方をそのまま現在の日本に導入するには、問題がある。

まず第一に、現行法六六条の四の基本三法による独立企業間価格の算定要件として、イ、非関連取引、ロ、製品・取引の機能の類似性を求められており、企業データからこれらの要件を無視して使用することはできないものと考えられること、第二に、米国暫定規則⁶⁾も指摘しているが、統計データとなる企業の会計基準と当該法人の会計基準等の違いは本来差異調整として行われなければならないと解され、これらの調整は困難と考えられる。

仮に、外部情報が入手できないことは、第一段階の基本三法による算定はできないことを意味するとして、第二段階のその他の方法として考えれば、現行法上も可能となるとの考えもあるが、その場合であっても、当局の質問検査権に基づく外部情報による更正に対して何らの効力も持たないこととなろう。

したがって、公表企業データを利用した独立企業間価格の算定を考慮するには、一定の法的手続きの整備が必要とならう。

(三) 公正妥当な会計処理の基準と独立企業間価格の算定

外部情報によらず企業自ら算定した移転価格に基づいて得た所得を申告した結果が原則的には容認されることが法的安定性を求める企業からみて重要であらう。

法人税法の仕組みは、一般に公正妥当な会計処理の基準に従って、税法独自の計算を加減算するようになっていゝ。移転価格算定においても、一般に公正妥当な会計処理基準とされる算定方法があるとすれば、税は課税上弊害が有る場合を除いて介入しないことが望ましいと考えられる。この方向がなければ、セルフアセスメント型の税体系の枠組みの中では、企業は付した価格の正当性を自ら説明することは困難とならう。では、公正妥当な会計処理とされる移転価格の算定方法とは、どのような方法をいうのか。残念ながらその前提となる会計処理基準が必ずしも国際的に調和のとれたものとなっておらず、我が国においては連結財務諸表のセグメント監査がやっと緒についたばかりである。移転価格と密接な関係がある連結財務諸表における関係会社間の振替価格に関する客観性基準の確立が望まれる。

(四) プロフィットスプリット法の採用と配分基準の政府間の合意

プロフィットスプリット法は企業内部の資料に基づいて移転価格を算定できることからこの方法の積極的活用が期待されるが、利益を何によって配分するのかという基本的な問題が存在する。

既に記述したように移転価格の問題は、本質的に国と国との相互協議を前提としなければならない。既に日米においても相当数の相互協議が行われていると思われるが、その中から両国が合意できる方法、考え方を開示していくことにより企業は例えば日米双方の政府から指摘の受けることのない価格算定方式等を採用していくことができるのではないかと考えており、プロフィットスプリット法においても利益配分に関する政府間の協議により一定の考え方が打ち出されることを期待するものである。

注

(1) 昭和六二年四月二四日付査調五一一ほか二課共同「独立企業間価格の算定方法等の確認について」の中で確認方式を導入した趣旨を次のように述べている。

- ① 独立企業間価格の算定は必ずしも容易なものではなく、また、専門的、技術的側面が強いため見解も分かれやすい。そのため独立企業間価格の算定方法いかによっては、課税所得が異なることもあることを考慮すると、法人自身が選定した算定方法を税務当局が確認することにより、それ以外では課税を行わないという取り扱い上の安定性を法人に与え、かつ、結果として移転価格事案の発生を未然に防止することにつながると考えられる。
- ② 仮に確認に至らない場合であっても、法人と税務当局が資料に基づきあるべき独立企業間価格の算定方法について検討を行なうことは、少なくとも法人と税務当局との間のパイプ作りあるいは事前相談という意味からみても有意義であると考えられ、かつ両者間の認識上のギャップを相当埋めることができ、その後の執行面での効率化等に資するのではないかと期待される。

- (2) 藤田英樹稿「移転価格税制における確認方式の運用」国際税務七巻七号P一七
- (3) 山川博樹稿「移転価格税制の執行について」JCPAジャーナル四五六号 P三六
- (4) Temp. Regs. § 1.482-3T (c) (2) (i), (d) (3) (i)
- (5) 公表データとして次のものがある。日本開発銀行編「産業別財務データハンドブック」、三菱総合研究所編「企業経営分析」、通産省産業政策局編「我が国企業の経営分析」
- (6) Temp. Regs. § 1.482-3T (c) (2) (iii), (d) (2) (iii)
- (7) 石垣重男稿「SAC基準との比較を中心とした考察」JCPAジャーナル四一五号 P三三