

# 国際課税トピックス

## 1 独立企業の原則創設時の意義

独立企業の原則は、国際連盟がモデル租税条約を作成していた1930年代に成立した概念である。この原則は、外国法人の支店における所得計算の原則として、帳簿等に従って支店の所得計算を行うことを趣旨としたもので、本支店間の所得を一定の基準により按分する所得計算方式を排除するものであった。

また、同じ時期に、現行の租税条約に規定されている特殊関連企業条項も創設され、この条項は、独立した法人格を有する子会社等の存在を否認した所得計算を排除する意図の下に成立したものである。すなわち、支店又は子会社のいずれの場合であっても、独立した企業として所得計算を行うという原則は、米国及び英国等に支持された結果、国際連盟モデル租税条約において選択され、各国の国内法及び各国が締結する租税条約を通じて国際的なコンセンサスとして形成されてきたという経緯になる。

現在の各国の移転価格税制は、基本的に独立企業の原則を移転価格決定の基本原則としているが、移転価格についての判例の多い米国の例を検討すると、独立企業の原則を積極的に支持した米国においてさえ、この原則が定着するまでに相当の紆余曲折があったことがわかる。

## 2 米国における判例

そこで、独立企業の原則の適用を米国の判例において検討すると、当初は独立企業の原則に

こだわらず関連者間における利益配分の合理性をテストする考え方（例えば、1954年のフルータル石油会社の租税裁判所判決、1962年のインターナショナル・カナディアン社の控訴審判決）から、次第に厳格な独立企業の原則の適用（例えば、1966年のオイルベース社控訴審判決）へという傾向があったことがわかる。このことは、ある意味では、IRS、納税義務者及び裁判所のいずれもが、独立企業の原則に基づく価格（独立企業間価格）について統一した見解が持てなかったことに由来するものであり、IRSが、移転価格税制に係る執行の初期の段階で、関連者である企業等を実体のないものとして否認することで、課税処分を行ったことの原因と

## 独立企業の

いえる。IRSは、多くの判例において、裁判所が法人格の否認の法理を採用しないことを経験した後は、例え、子会社等が、実体ある法人等として疑義のある場合であっても、それを否認するという処分の方法ではなく、関連者間の取引価格を調査して処分の金額を算定するように方針を変更することにより、訴訟に対応したといえよう。換言すれば、IRSは、移転価格課税において法人格否認の法理の適用が裁判の結果できない事態に至り、その打開策として、独立企業の原則の適用を行ったことになる。

インターナショナル・カナディアン社（以下

# Topics of International Taxation

「C社」という。)の事案では、C社の兄弟会社である米国法人P社は製造した化学製品の輸出会社であり、P社は、C社に対して製造原価に輸送費及び製造原価と輸送費の合計金額に当該合計金額の6%に相当する金額を利益として加算した金額で製品を販売した。この控訴審における争点としては、地裁においてC社の法人格否認に失敗したIRSは、その方針を変更してP社とC社の所得の配分を問題とした。IRSは、C社向け以外の製品におけるP社の利益率が100%であるのに対して、C社の扱う製品の利益率が6%であると主張したが、C社の取扱い製品の他の顧客への利益率についての証拠を提出しなかった。裁判所は、先例となる判例が、

## 原則の変遷

第45条(現行第482条)の解釈として、独立企業の原則あるいは財務省規則に言及していないことから、IRSの主張している独立企業間価格が唯一の規準であるということに同意していない。

また、1966年に判決の出されたオイルベース社(以下「O社」という。)事案では、O社の100%株式を所有するベネズエラの販売子会社(以下「V社」という。)に対する手数料及び売上割引が、それ以前の非関連者との取引の約2倍になっていることから、IRSが、財務省規則に従って独立企業間価格に基づいて配分の処

理を行った。本判決では、租税裁判所の判決通り、独立企業の原則の適用が支持されIRSが勝訴している。この事案では、IRSは、V社が租税回避のために設立された法人であり、税務上否認されるべきであるという従来の考え方を捨て、親会社と子会社間の取引の金額について争ったことがこの判決を引き出した原因と考えられる。

### 3 独立企業の原則の変化

移転価格税制において、独立企業の原則を適用する趣旨は、関連企業における税負担を非関連企業の税負担と等しくすることである。移転価格の問題は、究極的には所得の配分の問題であるが、独立企業の原則を採用した当初は、市場における独立した企業間取引を要件とした理論に基づくものであったが、その後、移転価格決定においてこの市場メカニズムが機能しないことが次第に明らかになったことがある。その主たる原因は、移転価格の多くが多国籍企業におけるグループ内取引であり、比較可能な非関連者間取引が存在しないからである。その結果、利益法を重視する現行の移転価格税制における議論が生じ、独立企業の原則の内容が変化したのである。

日本大学助教授

矢内 一好