

# 国際課税トピックス

## 1 移転価格税制と基本三法

移転価格税制は、親子会社、あるいは、同じ親会社に支配されている兄弟会社等、関連企業間の取引（以下「関連者間取引」という。）が、恣意的に取引価格を決定して、その結果、所得が国際的に移転することを規制するために設けられた税制である。この税制は、関連者間取引が、対非関連者又は非関連者間取引における価格である独立企業間価格であることを要請している。

この独立企業間価格の決定については、独立価格比準法（CUP法）、再販売価格基準法（RP法）、原価基準法（CP法）の三つの方法を基本三法といい、これらは、米国の移転価格条項に係る財務省規制、OECDの移転価格に係る報告書及び日本の移転価格税制等において規定されている。この他に、利益法といわれる利益分割法（CP法）、利益比準法（CPM）、取引単位営業利益法（TNMM）等が、米国、OECD及び日本において議論されている。

ここにおける議論の焦点は、基本三法が、実際の移転価格決定においては、使用できないことから、利益法を重視するに至ったという論調が次第に強くなり、移転価格税制に関する議論の多くが、利益法の適用を巡るものであるのが最近の傾向である。

では、基本三法は、実際の移転価格決定においては、有力な方法として、その価値を持たないのであろうか。

## 2 基本三法の利用状況

米国の1995年のGAO報告書によれば、税務調査において、基本三法が半数以上使用されていることがわかる。他方、特に、米国の「白書」公表以降であるが、取引に準拠した方法は比準する非関連者取引について見当たらない場合が多い、ということ指摘する意見が増加している。このような分析は、結果として、利益法を採用する根拠となるが、では、実際の企業実務において、利益法の使用割合が、基本三法の使用割合を上回る状態であるといえるのかど

## 企業における移転

うかという問題がある。

最も新しいと思われるアーンスト&ヤングの1997年の調査（“Ernst & Young Transfer Pricing 1997 Global Survey” Tax Notes Sep. 22, 1997）によると、日本の多国籍企業の場合、取引に準拠した方法の使用割合が44%、利益に準拠した方法の使用割合が21%、それ以外の方法として、納税義務者が慣習的に行っている方法等の使用割合が33%、である。また、米国の多国籍企業の場合、取引に準拠した方法の使用割合が55%、利益に準拠した方法の使用割合が12%、それ以外の方法として、納税義務者が慣習的に行っている方法等の使用割合が31%、である。

# Topics of International Taxation

以上の結果から、実態調査に基づいて判断すると、取引に準拠した方法が、米国の「白書」等において指摘された内容に反して相当の比率となっていることから、比準する非関連者取引のないとする利益法重視の見解が、必ずしも妥当ではないということもできるが、この事実認識をどのように判断すべきであるのかが問題となる。

## 3 実態調査の分析

移転価格課税に関する論議は、独立企業間価格を決定することが難しい無形資産の譲渡等を

## 価格決定方法の実態

焦点としていることから、企業の実務すべてがそのような傾向にあるとはいえないであろう。別の見方をすると、税務調査等において、課税当局と納税義務者の双方の見解が対立する状況が、比準する非関連者取引の不存在の場合に多く、税務調査においても、双方が合意している場合、あるいは、申告是認の場合は、訴訟等の生じる余地がなく、外部に情報が判らないことになる。すなわち、税務調査の通例として、事前に調査対象法人を選定して、問題のありそうな事案について調査に着手することから、調査省略となった事案において、基本三法が使用されていることが想定できるのである。

また、調査対象法人の取り扱う製品が、市場

において成熟したものである場合と、他に比較するものがない独自の製品の場合とでは、前者は、基本三法を使用することが容易であろうが、後者は、利益法に基づく方法を検討する可能性が高いことになる。したがって、上記の実態調査に基づいていえることは、企業実務における基本三法の使用割合の高いことは事実であるが、独立企業間価格の決定の難しい場合については、利益法の検討を行うべきであろうし、また、理論的に検討を要する多くの分野を含むのもこの範囲であるといえよう。

以上のことから、一部の論調にあるように、基本三法は、実際には利用できないという前提を設けて、利益法の適用を検討するには、少し、その対象としている業種の現況を分析する必要がある。すでに述べたように、成熟した製品あるいは汎用性の高い部品であれば、基本三法の適用は十分可能であろうが、先端産業あるいは多国籍企業内でのみ使用する特殊な部品等の場合、比較可能性ある取引を見つけることは困難であると推測できる。当然に、移転価格に関する理論的な研究は、利益法を中心とすることになるが、このことと、移転価格における実務の実態とは少し切り離して、整理して検証することが必要なように思われる。

日本大学教授

矢内 一好