

移転価格税制の新しい段階

1 移転価格税制に関する最近の動向

昭和61年（1986年）に創設された我が国の移転価格税制（以下「本税制」という。）は、創設後約20年経過したことになるが、我が国企業の海外投資の増大、本税制に係る課税当局における経験等の蓄積の増加等、種々の要素が重なったものと思われるが、近年、本税制を適用した調査事案が多発するとともに、その申告漏れの金額も多額になっている。

このような事態を受けて、平成19年度税制改正では、本税制に関連して、租税条約の相手国との相互協議に係る納税猶予制度の創設、及び事前確認等について申請手続の円滑化及び執行体制の整備を図ることが記述されている。

2 移転価格税制を取り巻く状況の変化

本税制は、国際税務の観点では、関連法人間の所得配分の問題であると同時に、これらの関連法人の所在する国の間における所得の配分問題である。仮に、A国に所在する親会社とB国に所在する子会社について、それぞれの所在地国の法人税率が異なるのであれば、低い税率の国に所得を厚くするという動機が法人側に働くことになるが、税率の平均化の進む先進諸国間ではこのような理由付けをすることに無理がある。先進諸国に所在する関連法人間において国際取引を行う法人にとっては、どこの国に法人税を払っても法人グループ全体としての節税効果がないということである。

本税制の特徴の一つは、連結納税と同じグループ税制にあることから、仮に、A国の親会社とB国の子会社間の取引に対して本税制が適用されて、A国が増額更正処分を受けると、通常、A国・B国間の租税条約における相互協議を通じて対応的調整が行われ、B国で減額更正による税の還付が行われる。

このような本税制の特徴を法人側から見ると、法人が明らかな租税回避を図ったような場合を除いて、当該法人は、A国又はB国に払うべき税額総額を納付し、その税額を両国で分割すれば、本税制の必要性はほとんどなくなることになる。例えていうならば、国税と地方税の徴収の一元化の国際版とでもいえよう。このような意見は、税の専門家から見れば一笑に付されることは十分承知しているが、本税制を取り巻く環境は、日々変化していることを認識するのであれば、この意見を門前払いすることはできないものと思われる。

その外的要因として挙げるができるものとして、条約相手国の租税債権の徴収について相互に協力する時期が近く到来する可能性がある。これまで、徴収分野では、各国の課税管轄権が障害になり、税を滞納して海外に出て行ったような者について法施行地外において税の徴収ができなかったが、日本とこの者の所在地国との間に租税条約が締結されている場合、その所在地国が日本に代わって租税債権を徴収する時代が近い将来に到来しそうである。簡単に言えば、国家間で税の貸借に関する精算が行われ

Topics of International Taxation

るといふことである。

別の観点として注目すべき点は、租税条約に定める相互協議を通じての多国間における事前確認制度の進展である。一国内における事前確認制度は、我が国課税当局のオリジナルのアイデアであり、昭和62年（1987年）に日本では、この制度がスタートしている。米国は日本に遅れて1990年に事前確認制度であるADRが導入され、1991年に現行の名称であるAPAに係る歳入手続が公表されている。そして、その後、相互協議による多国間の事前確認制度（MAP・APA）が主流となっている。その結果、移転価格の決定方法は、多国間で調整されるものになっている。

3 今後の展望

本税制は、その適用対象となる法人がグループであり、かつ、国際間取引であるという事実に対して、課税当局が国ごとに分かれた縦割り状態になっている。その結果として、適用対象となる法人所在地国のいずれかの国による増額更正と他方の国による減額更正ということになり、法人側は、税務調査による追徴税額の他に、多額のコストを費やすことになる。

2で述べた本税制に係る租税の徴収一元化ということは所詮無理であろうが、MAP・APA等の進展により国家間における情報と経験の共有量が増加している状態であるという認識に間違いはないであろう。

もともと、本税制は、高度な推計課税という特徴がある。したがって、独立企業間価格の決定方法について、こうすれば法人が課税当局による税の追徴から解放され、かつ、課税当局が適正な申告所得として満足するものを算定することに困難が伴うことは明らかである。この問

題を解消する一つの手段が事前確認制度であるが、平成19年度税制改正大綱にあるように、その手続完了までに時間を要する等の欠点が指摘されている。

既に述べたように、本税制は推計課税の一類型である。納税者である法人には、税務調査等のリスクがある。他方、納税者と相対する課税当局は、法的安定性と予測可能性を納税者に与える時期になったのではないだろうか。そのための一つの試みとして、セーフハーバー・ルールの導入である。本税制創設時、植松守雄氏は、リーズナブル・プライスという概念を提唱したように記憶しているし、米国における本税制においてもレンジという概念が導入されている。このような概念等を国内法に取り入れるのではなく、例えば、MAP・APAの進展した国との間で、本税制に係る二国間協定を締結して、結果として、法的安定性と予測可能性を納税者に与えるという考えである。

では、この協定ができるかどうかということであるが、二国間において共通のルールに基づいて移転価格問題が検討できることになる。その場合、セーフハーバー・ルールが導入されるのであれば、法的安定性は現在よりも増すことになる。この協定は、租税条約に規定する特殊関連企業条項に係る交換公文又は両国の覚書という形式も可能であろう。

中央大学商学部教授

矢内 一好