

独立企業間価格は、請求人が主張する公開データを基に複数の比較対象取引による価格の幅（レンジ）で算定すべきではなく、原処分庁の主張する各国外関連取引と機能面での類似性が最も高い比較対象取引を選定して算定する方法は合理性があるとされた事例（平17-06-23判決）

税理士・公認会計士 衛藤 美由紀

はじめに

近年、企業活動の国際化にともない、海外の子会社や関連会社等との取引価格を操作することによって発生する所得の海外移転、いわゆる移転価格の問題が重要になってきている。今回はこの裁判事例を通して、移転価格税制の内容や問題点について考察してみたい。

・ 事案の概要

1. 事実

H6.3 ~ H7.2

H7.3 ~ H7.12

H8.1 ~ H8.12

H9.1 ~ H9.12

請求人（A）が海外親会社等（B ~ H）から輸入した医療用具の対価を損金として計上して法人税を申告していた。

H13.5 税務署による更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分

請求人が海外親会社から医療用具輸入した取引が、措置法 66 条の 4 項 1 号に規定する国外関連取引に該当する。

これらの国外関連取引のうち、その対価の額が独立企業間価格を超えるものについて、同項の規定に基づき、独立企業間価格で行われたものとみなす。

H13.7 請求人による異議申立て

H13.10 請求人は更正処分の対象となった国外関連取引のうち、米国法人との取引について日米租税条約 25 条の規定に基づき、相互協議を行った。

H14.12 相互協議の合意（本件更正処分における独立企業間価格を上回る価格で合意が成立）

請求人は、異議申立てのうち、米国輸入取引に係る部分を取り下げた。

税務署長は、相互協議の合意を受けて、米国輸入取引が当該合意された独立企業間価格で行われたものとして、減額更正処分及び過少申告加算税変更決定処分をした。

H15.11 請求人による審査請求

基礎事実（合意済み）

B ~ H が措置法 66 条の 4 第 1 項に規定する国外関連会社に該当する

B ~ H からの医療用具の輸入は、国外関連取引に該当する

別表 2 の 5 製品群の輸入取引について、原処分庁が再販売価格基準法を適用して算定した独立企業間価格で更正処分をした。

・争点

1．更正通知書に記載された更正理由の付記に関する違法性の有無について

イ 原処分庁の主張

独立企業間価格の算定根拠については更正通知書に記載しており、必要にして十分な説明を行っている。また、質問検査権の行使において得られた具体的法人名等は守秘義務があり開示できないが、比較対象取引の選定過程等について守秘義務に反しない範囲で可能な限り開示し、説明している。したがって、更正の理由付記による違法性はない。

ロ 請求人の主張

更正通知書には、独立企業間価格の算定根拠について具体的記載がない。また原処分庁が使用したデータは公表されていないものであるため、その正確性を確認することができない。したがって本件更正処分は法人税法第 130 条第 2 項に規定する「更正の理由付記」の要件を十分に満たしていない。

2．独立企業間価格の推定について（措置法第 66 条の 4 項 7 号）

イ 原処分庁の主張

H11 年 3 月 16 日に、原処分庁は請求人に対して、独立企業間価格の算定のために必要かつ重要である 3 種類の移転価格決定資料を求めたが、6 ヶ月たっても提出がなかった。請求人は当該資料については外国法人において所有されていたものであったため時間を要したと説明するが、取引価格を決める根拠となる資料は取引の当事者双方において保存されているべきである。また、請求人から独立企業間価格の算定に必要な書類として、H11 年 6 月 22 日に移転価格分析報告書の提出を受けたが、比較対象法人の中に請求人と機能において相違する法人が含まれており、比較可能性に問題があることから独立企業間価格を算定するために必要な書類とは認められない。

したがって請求人から独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類又は写しが遅滞なく提出されなかったと判断し、措置法 66 条の 4 第 7 項の規定に基づき独立企業間価格を推定して行われた更正処分は適法である。

ロ 請求人の主張

我が国の移転価格税制においては、移転価格が設定されたことを示す文書を作成し保存することを義務付ける同時文書化の規定は存在しない。また、請求人が提出した移転価格分析報告書は、事後に作成されたものであるが、真正な独立企業間価格を算定したものである。さらに、国外関連者が保存する帳簿書類又はその写しについては、措置法第 66 条の 4 第 8 項で入手努力義務を規定しているにすぎないのであり、提出が遅延したからといって同 66 条の 4 第 7,9 項を適用すべきでない。

3．独立企業間価格の算定方法について

イ 原処分庁の主張

製品の用途、取引実態に応じて請求人の取扱製品を 13 製品群に分類し、そのうちの 5 製品群について、販売者としての機能面から、輸入取引・非関連取引・輸入元かつ販売元であることを条件として選定した結果、5 製品群それぞれについて唯一の比較対象法人を決定した。措置法第 66 条の 4 第 1 項の独立企業間価格の算定は原則として取引ごとに算定するものとされており、本件における独立企業間価格の算定方法は適法である。

□ 請求人の主張

一般に公開された情報にもとづき、請求人が選定した 6 社の法人を、比較対象法人に入れるべきであり、1 製品群につき唯一の比較対象法人ではなく、複数の比較対象取引による価格の幅で算定すべきである。また、請求人は競合他社と同様、製品単位の利益ではなく、会社全体での利潤の最大化を目指していることから、移転価格を販売価格の一律 56%とする方針を採用している。このような事業背景からすると、個別の製品群の利益率を使用することには問題がある。

以上から、独立企業間価格は公開データに基づき、複数の比較対象法人の営業利益を基に幅の概念を採用して算出すべきである。

4 . 本件相互協議の合意結果の準用について

イ 原処分庁の主張

相互協議の合意内容をそれ以外の国との取引に採用する法的根拠はない。

□ 請求人の主張

本件米国輸入取引の独立企業間価格につき、相互協議の合意内容に基づいて、原処分庁は減額更正処分を行ったが、米国以外の取引についても本件相互協議の合意の手法を準用すべきである。相互協議の合意の手法は、納税者が入手可能な公開情報に基づいていること、複数の比較対象法人の売上総利益率を基に統計学的手法を用いて請求人との比較を行う方法は合理的であること、米国以外の国外関連取引に準用されないと全く異なる 2 つの手法でそれぞれの移転価格を計算することになること等の理由により、本件各更正処分の手法より合理的である。

. 裁決の要旨

- 1 . 医療器具の輸入販売業を営む審査請求人は、本件各更正通知書には、移転価格税制に規定する独立企業間価格の算定根拠について具体的記載がないから、更正の理由付記の要件を十分に満たしていないと主張するが、原処分庁の行った更正処分の根拠及び判断過程は十分に理解できる程度に記載されているから、理由付記制度の趣旨目的は充足されており、理由付記が不十分であるとは認められない。
- 2 原処分庁が、請求人に対し、移転価格設定方針説明書類を約 6 か月の猶予期間をもって提出するよう求めたのに対し、独立企業間価格を算定するための移転価格を、販売価格の 56 パーセントに設定したことの根拠となる重要な数値である説明資料が提出されたのは 1 年 6 か月後であったことから、当該書類は遅滞なく提出されたものとは認められず、原処分庁が措置法 66 条の 4 第 9 項に基づき質問及び検査を行い同条 7 項の規定により独立企業間価格を推定したことは適法である。
- 3 請求人は、独立企業間価格は、公開データを基に複数の比較対象取引による価格の幅(レンジ)で算定すべきであり、本件 6 社を比較対象取引として、その取引価格の範囲内にある価格はすべて独立企業間価格とすべきである旨主張するが、原処分庁は、各国外関連取引と機能面での類似性が最も高い比較対象取引を選定しており、本件各更正処分における独立企業間価格の算定方法は合理性があると認められる。

4 請求人が、米国輸入取引について日米租税条約の規定に基づく相互協議の申立てを行った結果合意が成立し、原処分庁はその結果を受けて減額更正処分を行ったが、相互協議の結果を、各事業年度にわたって米国輸入取引以外の各国外関連取引に準用しなければならないとする法的根拠はないから、本件更正処分はいずれも適法である。

5 以上のとおり、本件各更正処分において独立企業間価格は、合理的かつ適正に算定されていると認められるから、各更正処分はいずれも適法である。

・研究

1 ． 裁 決 に 賛 成 す る 。

更正通知書に記載された更正理由の付記内容については、本件の通知内容であれば独立企業間価格の算定根拠を十分に理解できると思われる。

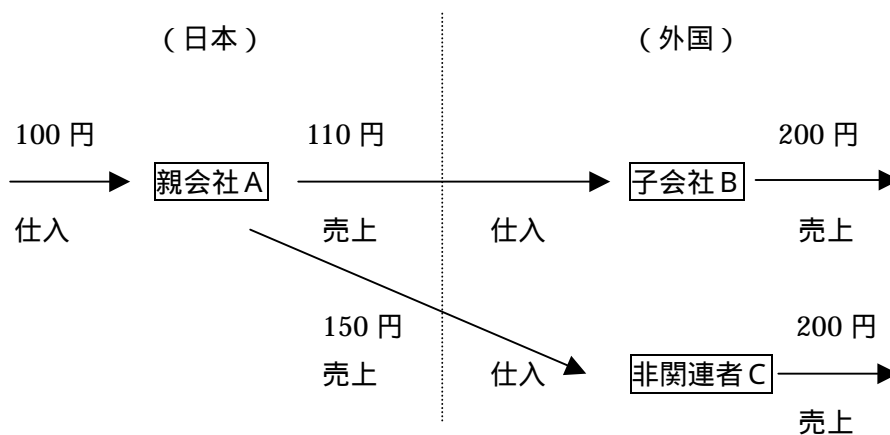
独立企業間価格の推定については、指定した資料の提出までに1年6ヶ月を要したことから、「遅滞なく」提出したものと認められない。

独立企業間価格の算定方法については、原処分庁は各国外関連取引と機能面で類似性が最も高い比較対象取引を選定して独立企業間価格を算定している。独立企業間価格の幅については、二つ以上の比較対象取引が同程度の比較可能性があり、差異の調整が十分に行われている場合には独立企業間価格に幅を認めてもよいとされているが（事務運営要領 2-2(1)）、今回の事例では選定の結果、最も類似性の高い比較対象取引が選び出されているから、幅の概念を適用すべきではない。またわが国の制度は独立企業間価格の算定を個々の取引ごとに行うとされていることから原処分庁の算定方法は合理性を有するといえる。

米国との相互協議の合意結果を他国との取引に準用するかについては、わが国の法制度上、準用しなければならないとする規定は存在しない。

以上の考察より、原処分庁による各更正処分はいずれも適法であるとした判決は相当であると判断する。

2 ． な ぜ 移 転 価 格 税 制 導 入 が 導 入 さ れ た か ？



子会社間の取引ではAの所得は10円、Bの所得は90円、
非関連者との取引ではAの所得は50円、Bの所得は50円、
この場合、親子会社間の取引により、Aの所得のうち40円がBへ移転していることになる。

関連者間取引においては、その移転価格（上記の 110 円にあたる）を市場等において決定される価格とは無関係に設定できる状況にあることから、その取引を通じて所得の恣意的な移転が行われる余地があり、その結果自国の課税権が侵害される可能性がある。

近年の企業活動の国際化に伴い、各国で大きな問題となってきた。

日本では…

昭和 60 年 12 月の政府税制調査会において移転価格税制導入のための答申が行われた。

「近年、企業活動の国際化に伴い、海外の特殊関連企業との取引の価格を操作することによる所得の海外移転、いわゆる移転価格の問題が国際課税の分野で重要になってきているが、現行法では、この点について十分な対応が困難であり、これを放置することは、適正・公平な課税の見地から問題のあるところである。また諸外国において、既にこうした所得の海外移転に対応するための税制が整備されていることを考えると、わが国においても、これら諸外国と共通の基盤に立って、適正な国際課税を実現するため、法人が海外の特殊関連企業と取引を行った場合の課税所得計算に関する規定を整備するとともに、資料収集等、制度の円滑な運用に資するための措置を講ずることが適当である。」

これを受け、昭和 61 年度の税制改正において移転価格税制を導入した。

2. 移転価格税制の基本的仕組み

法人が国外関連者と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、わが国の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、課税所得の計算を行う。（措置法第 66 条の 4 第 1 項）

注 国外関連者～親子関係・兄弟関係にあるもの、実質的支配関係にあるもの

独立企業間価格～関連者間の取引と取引条件その他の状況が同様または類似の第三者間の取引において設定される価格

わが国の課税所得が減少している～独立企業間価格に比して低い価額での販売等、または高い価額による購入等

課税所得の計算方法～実際の取引価額と独立企業間価格の差額を課税所得に加算する。この差額は一方が他方に対し無償で供与したことになるが、寄付金としての取扱はなく、この差額部分についてはすべて益金に算入され損金に算入される部分はない。

（1）独立企業間価格の算定

算定方法（措置法第 66 条の 4 第 2 項）

基本三法：独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法

その他の方法：利益分割法、取引単位営業利益法

（基本三法を用いることができない場合に限り、その他の方法可。）

価格を選定する単位

原則：個別の取引ごと

例外：同一の製品グループに属する取引、同一の事業セグメントに属する取引等を考慮して価格設定が行われており、独立企業間価格についてもこれらの単位で算定することが合理的であると認められる場合等には、複数の取引を一の取引とする独立企業間価格を算定する際に、比較対象取引の選定が大きなポイントとなる。

(2) 事前確認制度 (APA)

納税者が税務当局に申し出た独立企業間価格の算定方法等について、その合理性を検証し、確認を与える制度

(3) 推定課税

税務当局が、独立企業間価格の算定上、必要と認められる帳簿書類の提示又は提出を求めた場合において、当該法人が遅滞なく提示又は提出しなかったときには、当該法人の国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む法人で、事業規模その他の事業の内容が類似するものの当該事業に係る売上総利益率等をもとに算定した金額を独立企業間価格と推定して、課税所得金額の更正を行うことができる。(措置法第66条の4第7項)

(4) 情報提供義務

税務当局は、国外関連取引に関する調査において必要があるときは、当該法人に対して、国外関連者が保存する資料につき提示または提出を求めることができる。(措置法第66条の4第8項)

(5) 比較対象企業に対する質問検査権限

法人が、独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類を遅滞なく提出等しなかった場合には、調査対象法人と同種の事業を営む者に対しても、独立企業間価格の算定上必要がある場合には、質問検査することができる。(措置法第66条の4第9項)

(6) 相互協議

ある企業が、わが国の税務当局から移転価格税制の適用を受け、実際の取引価格と異なる価格(独立企業間価格)で課税処分を受けた場合、外国に所在する取引の相手企業は、実際の取引価格を基礎として課税所得の計算をしているため、その企業グループとしては、同一の所得に対して二重に課税されることになる。この二重課税を回避するため、我が国の税務当局が租税条約に基づき相手国の税務当局と協議(相互協議)を行う。合意に達した場合には、相手国の税務当局が取引の相手企業の所得を減額する。

3. 各国の移転価格税制度

OECD(経済協力開発機構)加盟国の殆どは移転価格税制を導入しており、非加盟国でも中国、インド、インドネシア、マレーシア等のアジア諸国で導入されている。

(1) 米国

1968 年正式導入 (前身は 1917 年から存在していた)

価格算定方法

独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法、利益比準法、利益分割法
(事実関係と状況の下で最も信頼性の高い尺度を提供する方法によるものとする)

(2) 韓国

1996 年導入

価格算定方法

独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法、利益分割法、取引単位営業利益法
(基本三法が優先)

(3) 中国

1998 年導入

価格算定方法

独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法、その他合理的な方法
(基本三法が優先)

OECD は移転価格税制に関するガイドラインを発表し、各国はこのガイドラインに従って移転価格税制度の導入を行っているため、その内容について大きな差異はない。

おわりに

今回の事例では、請求人が税務当局の求めに応じて移転価格の算定資料を遅滞なく提出することができなかつたため、推定課税の適用を受けることとなった。推定課税を受ける場合、税務当局には比較対象企業 (当該法人の当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む者) に対する質問検査権限が認められており、その質問検査内容等から独立企業間価格が算定されることになる。税務当局が推定による課税を行った場合には、納税者は、自己の取引価格が法定された移転価格の算定方法により計算された独立企業間価格であると立証することができれば、当局の課税を覆すことができる。しかし、税務当局が行って得た質問検査内容については、税務当局に守秘義務が認められているため納税者にはすべて公表されず、反論すべき点が不明確になってしまうという問題があり、納税者にとっては非常に不利な状況になる。資料が遅滞なく提出された場合、税務当局は提出された資料に基づいて独立企業間価格の算定を行うのであるから、推定課税を受ける場合と違って、税務当局が行う算定の方法が合理的なものであるかを確認することができる。

このように、納税者が資料を遅滞なく提出するかしないかで、税務当局が独立企業間価格の算定の基礎とする情報が異なってくるため、異なる独立企業間価格が算定されることもあると考えられる。価格が与えられた条件によって左右されるのである。これは移転価格税制が「価格」の適否を判断するという従来の税制にはなかつた専門的・技術的側面を有していることから発生する問題である。以上のような考察から、納税者サイドとして最も重要となるのは、移転価格算定に使用した資料の整備と保存である。移転価格を設定した過程を文書化し、使用した資料を整備・保存しておくことは、推定課税を回避するためだけでなく、税務当局に対して当方の移転価格の算定方法に合理性があり、それが独立企業間価格であることを証明するために必要不可欠である。