

国際税務 移転価格税制の論点(下) — 裁判例を中心として

Contents

- 3. 差異の存在と調整の程度
(及び立証責任)
- 4. 独立企業間価格幅

3. 差異の存在と調整の程度(及び立証責任)

差異の調整は、その差異が租税特別措置法第66条の4第2項第1号イ(独立価格比準法)に規定する対価の額若しくは同号ロ(再販売価格基準法)及びハ(原価基準法)に規定する通常の利益率の算定又は租税特別措置法施行令第39条の12第8項第2号(棚卸資産の購入が国外関連取引である場合に適用される取引単位営業利益法)及び第3号(棚卸資産の販売が国外関連取引である場合に適用される取引単位営業利益法)に規定する割合に影響を及ぼす場合に行われなくてはならない(租税特別措置法第66条の4第2項第2号イ及びロに掲げる方法(基本三法と同等の方法等)においても同じ)。

即ち、寄与度利益分割法⁸以外の非関連者間取引を比較対象とする独立企業間価格算定方法においては、国外関連取引と比較対象取引との間に、価格、通常の利益率、割合に及ぼす差異がある場合には差異の調整が必要であり、差異が認識されるにもかかわらず差異の調整ができない場合には比較対象取引として使用することはできない。したがって、差異の存在の認識と差異の調整は独立企業間価格の算定方法の選定と実際の算定結果に影響を及ぼす極めて重要な要素である。

⁸ 残余利益分割法については措置法通達66の4(4)–5に規定されているところ、差異の調整についての記述はなされていない。しかしながら、残余利益分割法においても、通常の機能に配分される営業利益(基本的利益)の算定においては、比較対象取引が選定されるので、当該比較対象取引と国外関連取引における通常の機能の差異については調整が必要となる。

差異の存在の認識と差異の調整の必要性に関しては、「船舶建造請負事案」の高松高裁判決が基本的な考え方を判示している。

納税者は、「本件課税処分を行うにつき、決済条件、建造延期、追加発注、契約月日、追加装備に起因する差異を検討して調整しているが、控訴人の事業戦略、取引コストを含む投下費用、取引数量等に起因する差異については調整しておらず、その点で、本件課税処分に重大な違法性がある」と主張したが、控訴審は「調整は、選択された非関連者取引(比較対象取引)について、比較対象取引としての合理性を確保するために行われるものであるから、調整の対象の差異が取引価格の差に表れることが客観的に明らかであると認められる場合に限って行われるべきであると解すべきであることからすれば、控訴人の主張するように、調整の対象となる差異には『対価の額の差』を生じさせ得るものすべてを含むものとは解すべきでなく、対価の額に影響を及ぼすことが客観的に明らかであるものに限られるものというべきである」と判示している(下線は筆者)。

判決で示された「調整の対象となる差異が取引価格の差に表れることが客観的に明らかであると認められる場合」とは具体的にどのように考えるのか、実務的には今後とも議論があるものと思われる。「船舶建造請負事案」の控訴審では納税者が主張している差異が取引価格の額に客観的に影響を与えるか否かを具体的に検討していることに留意する必要がある⁹。

実務においても、取引価格、利益率等に影響を与えていると考えられる差異について具体的に検討する慎重な対応が必要であろう。定性的な差異があるが定量化が困難な差異についても、単に定量化が困難である(困難な場合が多いと思われる。)ことを捉えて差異が「取引の対価の額に影響を及ぼすほど客観的」でないとして片付けることがないようにする必要がある¹⁰。

⁹ 個々の差異について、船舶建造請負事案の控訴審判決は、次のように判示している。事業戦略による差異の問題は、「『空き船台』の問題は、もともと一定数量の国外関連者船の発注を前提として、控訴人がその建造計画を立てることにより、結果的に船台に空きを生じさせないということに留まるものであって、結果的に発生してしまった『空き船台』の解消を目的とした取引というものとは認めがたい。そして、控訴人が主張するコスト低減効果は、非関連者船を含めた『1隻当たり』のものとして認識されており、国外関連者船のみならず非関連者船の船価にも影響を与えている旨の主張と解されるから、控訴人の主張を前提としても、その事業戦略による固定費の低減効果は関連者船のみならず非関連者船の固定費及び船価に同等の影響を与えるものとなり、その意味で中立的である」こと等を挙げて採用できないとしている。投下費用に起因する差異(非関連者取引と比べて、債権回収の確実性を確保するための信用調査や担保の設定等の監視費(いわゆるモニタリングコスト)等の取引コストが軽減、排除されているとの主張)の問題は、「単に投下費用が少ないという一般的な事情のみでは、取引価格への影響が客観的に明らかとはいえない。また、本件各取引に対応する総原価の内訳、具体的に節約された原価の金額、原価の節約分が具体的な取引価格に反映されたか否か、反映されたとしてどの程度影響があったのか等についてはそもそも定かではなく、結局のところ、これらの間に客観的な対応関係を認めることはできないというほかない」こと等をあげて調整を行う必要があると認めることはできない、としている。

取引数量に起因する差異の問題は、「船舶建造請負取引は個別性・特異性が強く、取引数量に応じて対価の額を変更、調整するというよりは、契約外の諸要素を踏まえて当該船価が個別、具体的に決定されているというのが実情と解される。そうすると、控訴人による船舶建造請負取引において、取引数量に応じて対価を減額するという一般的な慣行や認識が存在すると認めることはできず、仮に一定数量の取引であっても、個別、具体的事情に応じて値引きの可否及び程度が判断されているものと認めるのが相当である。本件各取引に対応する具体的に節約された金額や、それが取引対価にどのように反映されたのかについては証拠上明らかでなく、具体的な対応関係は明らかにされていない。したがって、本件において、国外関連者の一取引相手当たりの建造数が、非関連者の一取引相手当たりの建造数より多いとしても、それが取引価格に影響を与えていることが客観的に明らかであるとまではいえないから、取引数量に起因する差異の調整を行う必要があるとは認められない」と判示している。

¹⁰ 船舶建造請負事案の控訴審判決は、移転価格事務運営要領参考事例集事例9でも引用されており、そこでは、「差異調整は、比較対象取引候補として選定された非関連者間取引について、比較対象取引としての合理性を確保するために行われるものであるから、調整の対象となる差異は、『対価の額に影響を及ぼすことが客観的に明らか』である場合に行うもので、『対価の額の差』を生じさせ得るものすべてを対象とするものではない」とされている。

差異の調整については、もう一つ「電気部品製造事案」の判決がある。当事案において、納税者は、国外関連取引と非関連者間取引との間には多くの差異があり、差異の調整を行っていない課税処分は違法であると争った事案である。大阪高裁は、平成20年7月11日付けの大阪地裁判決の判示を認めたくえで若干の補正を加え、控訴人の高裁での主張に対しても認めることができないとして控訴を棄却した。

大阪地裁は、差異の調整について、「仮に、国外関連取引と比較対象取引との間において通常の利益率に重大な影響を与えるような差異が存在し、かつ、その差異による具体的影響額を算定することができない場合には、当該比較対象取引の比較対象としての適格性に疑義が生ずべきことは参考事例集に記載されているとおりであるから、仮に被告の主張がこれに反する趣旨であれば、当該主張は採用することができない。もっとも、通常の利益率になんらかの影響を与え得る差異が存在することは、その取引態様等から客観的に明らかなものでない限り、通常これを裏付けるに足りる証拠を容易に提出しうる地位にある原告において具体的に立証すべきであり、原告がこの点についてなんら説得的な立証を行わない場合には、そのこと自体から、そのような差異が存在しないことを推認し得るものというべきである」と判示し(下線は筆者)¹¹、大阪高裁は、上記下線部分を、「控訴人は通常の利益率に何らかの影響を与え得る差異が存在することを裏付けるに足りる証拠を容易に提出し得る地位にあるから、被控訴人が取引態様等に照らし通常の利益率に影響を与え得る差異がないことについて相応の立証をした場合には、控訴人において上記の差異の存在について具体的に立証すべきであり、控訴人がこの点について十分な立証を行わない場合には、そのこと自体から反証がないものとして、そのような差異が存在しないものと推認することができる」と改めている。

納税者が行った差異に関する主張は、移転価格を考える上で重要な事項であるが、大阪地裁が「取引態様等から客観的に明らかなものでない限り、通常これを裏付けるに足りる証拠を容易に提出し得る立場にある原告において具体的に立証すべきである」としている点について、取引態様等から客観的に明らかと考えられる市場の差異、取引段階の差異及び取引数量の差異については、課税庁がどこまで主張立証すべきであると考えられたのか否か不明確であった。

この点、大阪高裁は、「被控訴人が取引態様等に照らし通常の利益率等に影響を与え得る差異がないことについて相応の立証をした場合」として、課税庁の主張立証責任が明確にされた点は評価できる。

市場の差異について、OECD移転価格ガイドライン(パラグラフ1.30)においては、「市場の類似性を判断する場合に重要な経済環境は、地理的場所、市場の規模、その市場における競争の程度、及び買手と売手の競争上の相対的地位、代替商品や代替役務の入手可能性又はこれらが出現するリスク、市場全体及び場合によっては特定の地域の需給の状況、消費者の購買力などが含まれる」と規定し、「比較可能性を達成するためには、独立企業と関連者が事業を行っている市場が類似していること、市場の差異が価格に実質的な影響を及ぼさないこと、あるいは、適切な調整を行うことができることが求められる」としている。

移転価格における市場の類似性は重要な問題であるが、大阪地裁は、「①国外関連者に対して同一の価格表で販売していること、②原告の営業現場では、台湾市場における価格競争は激しいとの認識を有していること、③国外関連者の営業利益率は原告の海外子会社の中でも高位に位置していることから香港市場及びシンガポール市場が他の市場にも増して激しい競争環境であったと直ちに認めることはできないこと等から、原告が香港・シンガポールに所在する非関連者に対して、圧着端子類及びコネクタ類の販売価格につき、台湾法人グループに対するものと比較して通常の利益率に大きな影響が出る程度に変更することができるものと想定することは、いずれにせよ困難というべきである」として市場の差異がないと判示している。大阪高裁は市場の差異については特に触れていない。

¹¹ 今村隆教授は、電気部品製造事案の地裁判決に関して、「差異の存在しないことについて、究極的には客観的な立証責任は課税庁にあるのですが、差異が存在するならばということを経済者の方できちんと具体的に言わないと、『存在しない』ということが事実上推定されるということを経済者の方で判断しています」と述べている(前掲注3、P.268)。

しかし、国外関連者に同一の価格表で販売していることと、当該各々の市場が類似していることは直接結びつかず、国外関連者との取引価格は独立企業間価格であるか否かの検証対象そのものであり、検証対象取引を用いて市場の類似性を説明することは矛盾しているのではないかと思われる。競争状況についても、原告の営業現場の認識を理由に挙げているが、むしろ、競争状況を客観的な指標等(圧着端子類及びコネクタ類の末端価格の状況、競合他社の状況、市場の規模等)で判断すべきではないかと思う。

更に、国外関連者の営業利益率が原告の国外関連者の中でも高位に位置していることも理由に挙げているが、国外関連者の果たしている機能、負担しているリスク等が検討されて独立企業間価格によって得ている営業利益であるか否かが判断されるべきであろう。市場の類似性の判断は困難な場合が多いと思われるので、市場が異なる場合には比較対象取引として用いることができるか否か慎重に検討する必要があるのではないかと考える。

また、取引段階の差異について、大阪地裁は、「裁判においては、本件比較対象取引と本件国外関連取引とは、前者がハーネスメーカー向け取引であり、後者が商社向け取引であるという取引段階の違いを認めるのが相当であるとした上、その差異の調整として本件各事業年度における本件比較対象取引の粗利益率から2.6%を控除している。しかしながら、証拠によれば、本件判決は、本件比較対象取引に係る取引価格の約9割を占めるTOKUTSU社及びCHIA社がハーネスメーカーであり、JST台湾社もおそらくハーネスメーカーであると考えられる以上、台湾法人グループの他の法人の業態は必ずしも明らかではないものの、これらを全体としてハーネスメーカーと判断すべきであると認められるところ、本訴においては、少なくともJST台湾社が商社であることについて当事者間に争いがなく、証拠によっても、アメリカの信用調査会社であるダンアンドブラッドストリート社による平成11年8月31日付けの報告書にも、同社の事業内容は「端子の卸売業」であり、従業員は10名であるとの記載がある一方、ハーネスメーカーであるTOKUTSU社やCHIA社は同時期において工員を中心に100人以上の従業員を雇用していたことが認められる。そうであるとすれば、原告は、いずれも台湾法人グループに属する商社(JST台湾社)とハーネスメーカーの双方に対し、ほぼ同一

の内容である本件価格表に基づいて圧着端子類及びコネクタ類に属する製品を販売していたことが明らかである。加えて、本件比較対象取引における売手の機能に着目すれば、原告が台湾法人グループ各社に販売している製品はいずれも同種又は類似のものであったのは前記のとおりであり、被告の指摘するとおり、原告はいずれの取引においても製造卸として位置づけられることが明らかであるから、本件国外関連取引と本件比較対象取引において、売手の機能にも差異はないといえることができる」と判示している。

ここで、TOKUTSU社及びCHIA社は台湾のハーネスメーカーであり、JST台湾社は商社であるとして、これらの法人との非関連取引が内部比較対象取引として採用されている。判決では、本件比較対象取引と本件国外関連取引は、前者がハーネスメーカーに対する販売であるのに対し、後者は商社に対する販売であるとして取引段階の差異を認識し、商社機能に対して粗利益率を2.6%付与する調整を行っているが、大阪地裁は、台湾法人グループに属する商社(JST台湾社)とハーネスメーカーの双方に対して、ほぼ同一価格で製品を販売しており、原告は製造卸として位置づけられることから、本件国外関連取引と本件比較対象取引において、売手の機能にも差異はないとしている。即ち、台湾法人グループの商社機能を果たしているJST台湾社とハーネスメーカーである他の台湾法人グループとの取引価格がほぼ同一であるから、本件国外関連者が商社機能を持っているとしても取引段階の差異の調整は必要がないと判示しているのである。

しかし、JST台湾社と本件国外関連者の果たしている機能、負担しているリスク等の比較については言及していない。JST台湾社に関する情報が不十分であることから比較することができなかったとも考えられるが、JST台湾社が単に商品をハーネスメーカーに流しており商社としての機能が限定的である場合には判示のような結論に果たしてなるのか疑問がある。

当判決は、原価基準法であるから原告が製造卸として位置づけられれば買手の果たしている機能や負担しているリスクの評価は重要でないと考えているのではないかと思われる。やはり、原価基準法を適用する場合においても売手だけでなく買手の果たしている機能、負担しているリスクによっても売価は異なり得るので、この点に関する分析が必要であろう。

また、納税者の「商社は強い情報力・営業力を有し、市場における発言力も強いことから、製造・供給業者の立場とすれば、返品リスク等を心配することなく大量に納品することができ、新商品開発や事業計画の立案等においても極めて有益であるとのメリットがある」旨の主張に対して大阪地裁は、「原告において、遅くとも平成9年4月1日以降、コネクタ類を拡販する目的で海外における技術情報を収集し、あるいは広告宣伝をするに当たり、各海外子会社から協力を受けているとして、日本から派遣された技術部員の給与・家賃・出張費・接待費・車両費・携帯電話代等及び技術部門の事務所の家賃・水道光熱費・電話代等、並びにカタログ製作・雑誌等への広告・展示会の出展費用等の広告宣伝費として支出した費用の各7割を原告が負担するとの契約を各海外子会社との間で締結していること、本件費用負担契約により、技術センターを擁する国外関連者Aについては技術部門経費と広告宣伝費の双方、国外関連者B社についても広告宣伝費に関して原告から費用負担を受けており、特に国外関連者A社については平成9年3月31日以前から技術部門経費については事実上同様の費用負担を原告から受けていることが認められることから、原告が国外関連者A及び国外関連者Bとの取引を通じて原告が享受し得ると主張する諸利益のうち主要なものについては、本件費用負担契約に基づく費用負担を通じて既に両者に還元されているものと評価できるのであって、本件費用負担契約に加えて圧着端子類及びコネクタ類の両者に対する販売価格にもこの点反映させるとすれば、両社に対して国外移転所得を二重に認めることになりかねず、妥当ではないというべきである」と判示している。

前述のとおり、大阪地裁は本件国外関連取引と本件比較対象取引に取引段階の差異があったとしても、取引価格の調整は必要がないとの考えに基づいている。原告が国外関連者からメリットを享受している場合には、納税者が主張する事情があれば、利益率に重大な影響を与える差異に当たる可能性があるとして論じられたものであるが、納税者が享受しているメリットの対価は既に支払われていると判示している。

大阪高裁はこの大阪地裁の判示を認めた上で、「台湾グループ各社は、控訴人の販売代理店として、控訴人から製品を直接輸入し、台湾市場において商社機能を果たしてきたのであるからJST台湾社を除く台湾法人グループ各社がハーネスメーカーであるとしても、そのことをもって上記各社が商社機能を有していないとはいえず、買手の機能から見ても本件国外関連取引と本件比較対象取引の間には、国外関連者が商社であり、台湾法人グループがハーネスメーカーであるという明白な事実関係が存在するわけではない。そして、台湾法人グループ各社向け価格は商社であるJST台湾社向け価格とほぼ同一であるから、台湾法人向け価格が純然たるハーネスメーカー向けに設定された価格であると直ちにいうことはできない。……(中略)……。このようにして、本件国外関連取引と本件比較対象取引が取引段階を異にし、その間に『通常の利益率』に影響を及ぼす客観的に明白な差異が存在するとはわかには認め難いところ、控訴人が上記差異が存在することについて具体的な立証をしたとはいえないから、そのような差異が存在しないものと推認するのが相当である」と判示している。

しかし、高裁判決においても、国外関連者が果たした機能等に対して独立企業間価格が支払われたか否か等について言及していない。やはり、JST台湾社と本件国外関連者との果たしている機能、負担しているリスク等を比較すべきでなかったかと思う。比較できる情報が存在しない場合には、比較対象取引として用いることに疑問がある¹²。

¹² 『平成21年版 移転価格税制詳解 理論と実践ケース・スタディ』P.443では「市場の差異とは、商品が販売される経済的環境における差異を意味すると考えられます。経済的環境としては、経済水準、需要状況、商品等に関する競争状況、政府等による規制の状況、市場での特別な慣習、市場のレベル(取引段階)、及び流通機構における特殊性等が考えられますが、これらが異なる場合には、

取引価格あるいは利益率に差異が生ずる場合があります。したがって、これらの差異については、比較対象取引の選定に当たって考慮し、必要な場合にはその調整をすべきでしょう。調整ができない場合には比較対象取引として使用することはできません」と記述している。

また、納税者の「国外関連者A・国外関連者Bとの取引については、受注から納期までの平均期間が1か月以上あるために十分対応できるのに対し、台湾法人グループの場合、受注から納期までの平均期間は16日であり、稼働中の生産ラインをいったん止めた上で割込生産により対応せざるを得ないため、金型の取り換え等でラインが止まる時間があり、そのことで生産コストの上昇を招く旨主張し、具体的には、本件分析報告書に基づいて、割込生産により増加した機会費用の割合は8.418%であるとし、また、台湾法人グループとの取引数量は相対的に少ないため、金型の交換時間等を考慮すると、製品1個当たりの製造時間が相対的に増加するため、そのコストもこれに従って増加する」との主張に対して、大阪地裁は、「本件分析報告書は、被告が指摘するとおり、その結論において、受注金額が年間1億円に満たない台湾法人グループからの発注分を生産するために13億の機会原価を喪失しているという、およそ経済合理性を有しない結論を導いていることからしても、……(中略)……、直ちにその内容を採用することはできない。……(中略)……、本件比較対象取引において原告が主張する程の機会原価が生じるというのであれば、被告が主張するとおり、台湾法人グループのような多品種少量発注を行う顧客に対しては、在庫によって対応する方がはるかに合理的であり、実際にも、証拠によれば、平成11年3月期において〇〇〇工場の製品在庫が△億円程度あったこと、……(中略)……大部分の原告製品は通常の状態において屋外で保管管理することが比較的容易なものと推認されるのであり、原告がこれに反する具体的な主張や立証がない限り、在庫品の管理経費が割込発注による弊害を上回る程のものであるとまではにわかに認め難い」と判示している(下線は筆者)。

大阪高裁は、上記下線部分について、「合理的であり、控訴人も、少なくとも、恒常的に発注が見込まれる汎用製品については、工場の判断で生産し在庫として保有していたことや、これらの在庫品の発注に基づき生産される製品に対する割合が3分の1に達していたことを認めていること、実際にも、証拠によれば、平成11年3月期において〇〇〇工場の製品在庫が△億円程度あったが、これらが発注を受けて生産した製品在庫であると断ずる証拠はないこと」と改めている。

本案件は、原価基準法が使用されているが、原価基準法を使用する場合の「原価」とは何か、「原価」がどのように算定されているのかが検討された上で、国外関連取引と比較対象取引と比較されなくてはならないと思う。

特に、受注による多品種少量生産に係る製造コストの算定(納税者が算定している製造コストにおける製造間接費の配賦計算等が合理的になされているか否かも含め)が基本的に重要であると考えられる。

また、機会原価の考え方を「独立企業間価格の算定上、原価計算基準に含めないとされている『機会原価』なる概念を用いた数値が法人税法上の所得計算において何らの意味を有する数値とはいえず、このことは上記分析調査意見書の提出があっても何ら変わるものではない。……(中略)……同一工場で同一製品を製造するに当たり、計画生産であるのか割込生産であるのかによって原価計算を行っていないのであって、このことは、本訴において計画生産による場合の原価と割込生産による場合の原価が端的に立証できず、法人税法上における原価計算制度の範囲外のものである『機会原価』なる概念を用いて、割込生産による製造原価への影響額を数値化しようとしていることが明らかである。したがって、台湾法人グループからの発注を割高な割込生産で行っているとして、これを販売価格に反映させているとする控訴人の主張は、そもそも控訴人の原価管理の実態とかい離したものであり、到底採用できない」と否定している。

割込生産ではなく在庫により対応するのが合理的であるとの考え方から、割込生産で対応したとする控訴人の主張を否定しているが、原価基準法で用いられる原価とは何かを議論する必要があると感じる。

取引数量の差異については、大阪地裁は、「本件国外関連取引と本件比較対象取引との間には差異が認められるが、その範囲は4倍以内にとどまっているところ、証拠によれば、通常は、取引規模の差異が10倍以内である場合には、その調整は不必要と解されていることが認められる。……(中略)……もっとも……(中略)……、取引規模の拡大に伴って上記のような値引き圧力が加わる関係は取引社会における経験則に照らして一般的に首肯し得ることであるところ、……(中略)……仮にJP社及びJH社が原告の非関連者であったとした場合、原告はこれらに対する販売価格について相応の値引きを迫られていたであろう可能性を合理的に排除することは困難である」と判示し、裁決が一定の対数関数を使用して差異の調整を行っていることに対しては、「本件裁決が採用した取引規模による差異の調整方法については、直ちに不合理ということとはできず、上記調整方法による調整を超えて調整を必要とするような事情の存在は認めるに足りる証拠はない」と判示している¹³。

大阪高裁において、控訴人の「圧着端子類とコネクタ類とは、性状、構造、機能等の面からみると差異があるため、利益率が定性的に異なっている。また、圧着端子類については、台湾グループとの取引数量と国外関連者との取引数量とでは25.7倍から140.2倍もの開きがあり、比較の対象とはなりえない」との主張に対して、「端子及びコネクタともに電気機械・電気器具の電流の出入口や他の電気器具につなぐ箇所を接続するための製品であり、圧着端子類及びコネクタ類に属する控訴人製品は、性状、構造、機能等の面からみて『同種又は類似の棚卸資産』に該当することが明らかである。……(中略)……。取引規模の比較は、圧着端子類及びコネクタ類の取引全体で行うべきであり『圧着端子類』の取引数量のみを取り上げることは……(中略)……相当ではない」と判示している。

取引数量の差異について、同種又は類似の棚卸資産を合計して考えるべきであるが、取引数量に差異があったとしても比較対象取引として使用することができ、差異の調整は「対数関数」を用いることは不合理ではないと判示しているのである。

差異の調整について、米国の財務省規則では、「推定の信頼性」として規定しており、そこでは、「ある方法から得られる結果の信頼性は、推定の健全性に依存している。いくつかの推定は相対的に信頼できるものである。例えば、関連者間取引と非関連者間取引間の支払条件における差異の調整は、独立企業間取引であればこのような差異は金銭の時間的価値を反映する価格の差異につながるであろう、という推定に基づいているといえる。このような調整を行うに当たっては、用いられる適正金利の選択にある程度判断が必要となるが、その推定が基礎とする経済的分析は比較的健全なものとなる。他の推定は、信頼性をもっと低いであろう。例えば、残余利益分割法では、資本化された無形資産の開発費用は各当事者が寄与した無形資産の相対的価値を反映しているとの推定に基づくことができることとなっている。無形資産の開発費用は、同資産の市場価値とは関連していないかもしれないため、この推定の健全性は当該方法から得られる結果の信頼性に影響するであろう。」として、差異の調整方法等に関する推定の信頼性に言及している(財務省規則1.482-1(c)(2)(ii))。

本事案においても、差異の認識及び差異の調整方法の信頼性が問題になると考える。信頼性のない方法で差異が調整されると独立企業間価格から益々乖離することになるからである。

¹³ 『平成21年版 移転価格税制詳解 理論と実践ケース・スタディ』P.445では、取引額が1/10である比較対象取引の使用について「取引規模の差異ですが、一般的に言って、取引の絶対額が余程少額で、販売コストが特に高い等のため輸出価格に上乘せの必要がある場合、……(国外関連取引)が売上の何割かを占める程

大きなもので、仮に国外関連者が独立した者であれば相当なバーゲニング・パワーを有することから、特に値引き販売をせざるを得ないと認められる場合、製造コストに開差がある場合等は、価格に影響を及ぼす差異があると思われ、これらの差異の調整が必要になります」と記述している。

4. 独立企業間価格幅

移転価格算定において「独立企業間価格幅」が存在するの否かについては、色々な意見があるが、移転価格事務運営要領では移転価格課税においては「独立企業間価格幅」は存在しないとしている。この点を移転価格事務運営要領で明示したのは、「船舶建造請負事案」において、高松高裁が次のような判示をしたことが契機となっている。

「移転価格税制は、当該取引の対価と独立企業間価格に差異があって、その差異があることで法人の所得が減少している場合に、当該取引が独立企業間価格で行われたものとみなして、所得計算を行うものであるから、独立企業間価格は、特別措置法66条の4が定める算定方法に基づき、一義的に定められるものというべきである。そして、本件の造船建造請負取引のように、比較対象取引となり得る取引に限定され、あるいは、比較対象取引の候補となり得る取引が複数存在しても、その比較可能性に明らかな差があり、容易に比較対象取引を1つに絞り込むことが可能である場合には、上記『幅』の概念を用いるまでもなく、最も比較可能性の高い取引を比較対象取引として独立企業間価格を算定することができる。以上によれば、本件においては、『独立企業間価格の幅』の概念を採用する必要はなく、これを認めるべきであるとする控訴人の主張は採用することができない」(下線は筆者)。

また、高松高裁は、事前確認制度との違いについて、「事前確認制度は、……(中略)……、移転価格課税に関する納税者の予測可能性を確保し、その適正・円滑な執行を図るための制度であって、確認の対象となる法人の将来における国外関連取引から生ずる利益を予測するものであると認められるから、事前確認制度の運用においては、所得移転がないと判断できる範囲で確認する場合が多くなることもやむを得ず、むしろ、特定の一点にあらかじめ決定しておくことは合理的でないのに対し、特別措置法66条の4の適用に当たっては、前記のとおり、過去の年度における課税所得を決定するために「独立企業間価格」を一点で算定する必要があり、これらは場面を異にする」と判示している¹⁴。

さらに、高松高裁は、OECD移転価格ガイドライン等との違いについて、「OECD新ガイドラインに記載のある見解や、あるいは、控訴人が意見書等を証拠として挙げてその主張の拠り所とする学説上の見解は、前記のとおり比較対象取引が複数存在し、そのいずれか1つに絞り込むことが相当でない場合に限って『幅』の概念を認める可能性を示唆しないし支持するもの

であるか又は立法論として主張されるものと解すべきであって、本件においては採用できない」と判示している。

移転価格には「幅」があると、いち早く主張したのは米国である。

独立企業間価格幅の考え方の片鱗は、前述した「移転価格税制の見直しに関する白書」にも見られるが、明確に示されたのは、1992年1月に公表された規則案においてである。利益比準法(CPM)の適用について、当時の規則案1.482-2(f)(3)では、比較対象利益幅は、仮に利益水準指標が類似の状況下にある非関連納税者のそれと同等であった場合に、営業利益を検証されている関連納税者が得たであろう利益の水準を示すものであると規定し、非関連納税者から得られる利益水準指標は、検証対象者が稼得したであろう「みなし営業利益」を得るため検証対象者の財務データに適用され、収束したみなし営業利益から比較対象利益幅が得られるとして詳細なステップを定めた。

1992年の規則案において、独立企業間価格幅の概念が具体的に持ち込まれたのは、無形資産の譲渡に関する独立企業間価格の算定方法として、比較可能な状況の下で、同種又は類似の無形資産の非関連取引において請求される対価の額を参考に決定されることとした調整可能取引比準法において、比較対象利益幅を用いて調整可能取引を検証し、また、当時批判の多かった利益比準法(CPM)の適用においても比較対象利益幅で検証することにしたものである。

更に、幅の概念は1993年の暫定規則ですべての独立価格算定方法に拡大され、1994年7月に公表された最終規則においてもこの考え方が踏襲された。最終規則では、独立企業間価格幅は、通常、最適方法ルールの下で選択された単一の価格算定方法を類似の比較可能性と信頼性を持つ二以上の非関連者間取引に適用することにより決定されることとした。また、独立企業間価格幅は、類似の水準が比較可能性と信頼性を持つか、あるいは調整によりその水準に達することが可能な非関連比較対象からのみ導かれるものであり、比較可能性と信頼性の水準が非常に低い非関連比較対象は、独立企業間価格幅の設定には使用することができないとした。

現行の財務省規則においてもこの考え方が明確に規定されている(1.482-1(e))。納税者の実績値が独立企業間価格幅の外にある場合、四分位の25%~75%が独立企業間価格幅の決定に用いられているときは、その調整は中位値までとされ、その他のときは、算術的平均値までとされている。

¹⁴ 北村導人弁護士は、船舶建造請負事案の高裁判決に関して、「高裁は、事前確認手続は将来の国外関連取引から生じる利益を予測するものであり、措置法66条の4の適用は過去の年度における課税所得決定の場面であるから、これを根拠とすることはできない

としているが、事前確認手続も移転価格税制の枠組みの中で一つの手続であり、場面を異にするという理由で容易に排斥すべきものではなく、この点は今後議論を深めていく必要がある」と指摘している(税務事例(Vol.40 No.11)2008・11、P.40)。

OECD移転価格ガイドラインにおいても、「移転価格の算定は厳密な科学ではないことから、最も適切な方法を使った場合においても、そのすべての信頼性が相対的に同等といういくつかの数値からなる幅が生み出される場合が多くある。この幅を構成している数値の間に見られる差異は、一般に、独立企業原則の適用は独立企業間であれば成立したであろう条件に近似のものしか生み出さないという事実によりもたらされるものといえよう」(パラグラフ1.45)と「幅」の存在を否定していない。

本事案は、一つの内部比較取引を独立価格比準法に使用したものであるため、移転価格には「幅」が存在しないと判示したもの(他方、他の3事案においては一つの比較対象取引を使用しているため「幅」の概念を出す必要がなかった)と思われるが、移転価格課税が複数の比較対象取引を使用していた場合に、当判決と同様の考え方が採用されるのか疑問がある。

移転価格課税は、一般的に、複数の比較対象取引を使用するものと考えられるので、その場合、複数の比較対象取引の平均値で課税できるのか(比較可能性が同等な複数の比較対象取引で「幅」が存在し、国外関連取引が当該「幅」に入っている場合においても、その「幅」を無視して平均値で課税できるのか)疑問がある。

もっとも、本判決は「比較可能性が同等に認められる取引が複数存在するため、比較対象取引を一つに絞り込むことが困難で、あえて一つに絞り込むことがかえって課税の合理性を損ねると判断される場合には一定の範囲(価格帯)が形成、認識できることになり、そのような意味での独立企業間価格の『幅』の概念が採用される余地があると解される」と判示しており、「幅」の概念を全面的には否定していないことに注目する必要がある。比較可能性が同等な複数の取引が存在する場合には「幅」が形成されるとする考え方には合理性があり、そのことと課税をどの点で行うのかは問題が異なるのではないかと思われる。独立企業間価格は一義的に定められるべきであるとは課税について言えることではないかと思う。

Contact

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人

移転価格部

羽床 正秀 顧問
別所 徹弥 パートナー +81 3 3506 3036 tetsuya.bessho@jp.ey.com
佐藤 雅弘 ディレクター +81 52 588 8855(名古屋) masahiro.sato@jp.ey.com

移転価格部では、日本における移転価格税務調査を含む税務当局対応、事前確認取得支援等において数々の実績を有し、以下のサービスを提供しております。

- ▶ 移転価格税務調査対応・相互協議対応
- ▶ 事前確認取得サポート
- ▶ グループ移転価格ポリシーの構築支援
- ▶ 移転価格文書化
- ▶ 移転価格リスク分析
- ▶ TESCO(M(Tax Effective Supply Chain Management))における移転価格ソリューションサービス

本記事全般に関するご質問・ご意見等がございましたら、下記までお問い合わせ下さい。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人
コーポレート・コミュニケーション部 Tax.Marketing@jp.ey.com

Ernst & Young

アーンスト・アンド・ヤングについて

アーンスト・アンド・ヤングは、アシュアランス、税務、トランザクション・アドバイザリー・サービスなどの分野におけるリーダーとして、全世界の14万4千人の構成員が、共通のバリュー(価値観)に基づいて、品質の高いサービス提供を行っています。私どもは、クライアント、構成員、そして社会を支援し、各サービス分野において、皆様の可能性の実現を追求し、プラスの変化をもたらすよう支援します。

「アーンスト・アンド・ヤング」とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのメンバーファームで構成されるグローバル・ネットワークを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、www.ey.comにて紹介しています。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人について

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人は、長年にわたり培ってきた経験と国際ネットワークを駆使し、常にクライアントと協力して質の高いグローバルなサービスを提供しております。企業のニーズに即応すべく、国際税務、M&A、組織再編や移転価格などをはじめ、税務アドバイザリー・税務コンプライアンスの専門家集団として質の高いサービスを提供しております。詳しくは、www.eytax.jpにて紹介しています。

©2010 Ernst & Young Shinnihon Tax
All Rights Reserved.

EYTAX SCORE CC20100706-1

本書又は本書に含まれる資料は、一定の編集を経た要約形式の情報を掲載するものです。したがって、本書又は本書に含まれる資料のご利用は一般的な参考目的の利用に限られるものとし、特定の目的を前提とした利用、詳細な調査への代用、専門的な判断の材料としてのご利用等はしないでください。本書又は本書に含まれる資料について、新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人を含むアーンスト・アンド・ヤングの他のいかなるグローバル・ネットワークのメンバーも、その内容の正確性、完全性、目的適合性その他いかなる点についてもこれを保証するものではなく、本書又は本書に含まれる資料に基づいた行動又は行動をしないことにより発生したいかなる損害についても一切の責任を負いません。