



独立企業原則と申告納税制度

我が国の法人税制度は申告納税制度を基本としており、納税者が自ら法令の定めるところに従って課税標準等及び税額等を確定することを原則としている。しかし、移転価格税制における独立企業間価格算定のためには、納税者が基本的に取引単位で非関連者間で設定されている価格を把握する必要があるが、納税者が自らこのような情報を入手することは不可能であり申告納税制度の下で納税者に独立企業間価格の算定を求めることに制度上の問題が存在する。本稿では、申告納税制度下における独立企業原則の問題点を明らかにし、納税者は申告に当たりどのように対処すべき点は何かについて私見を述べたい。

1、独立企業原則

わが国の移転価格税制では、租税特別措置法第66条の4において法人がその国外関連者との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行った場合に、当該国外関連取引につき、当該法人が国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、その取引が独立企業間価格で行われたものとみなして、所得計算を行うこととされており、独立企業原則により移転価格の算定を行うことを求めている。

この独立企業原則は、わが国も加盟しているOECDの移転価格ガイドラインにおいて、OECD加盟国が合意した「税務上移転価格を決定するために使用すべき国際的な基準」としている。独立企業原則はOECDモデル条約第9条で「商業上又は資金上の関係において、双方の企業の間、独立の企業の間」に設けられる条件と異なる条件が設けられ

又は課されているときは、その条件がないとしたならば一方の企業の利得となつたとみられる利得であつてその条件のために当該一方の企業の利得とならなかつたものに対してはこれを当該一方の企業の利得に算入して租税を課することができる。」と規定している。

2、独立企業間価格の算定方法

独立企業原則を適用するために用いられる独立企業間価格の算定方法として我が国では、次の方法を規定している。

- (1) 棚卸資産の販売又は購入（措法66の4）
 - イ、独立価格比準法（CUP法：Comparable Uncontrolled Price Method）
 - ロ、再販売価格基準法（R.P法：Resale Price Method）
 - ハ、原価基準法（C.P法：Cost Plus Method）
 - ニ、その他の方法
- (イ)イハの方法に準ずる方法
- (ロ)利益分割法（P.S法：Profit Split Method）措法39の12 一）
- (ハ)取引単位営業利益法（TNMM：Transactional Net Margin Method）措法39の12 二）三）
- (ニ)イロ及びハの方法に準ずる方法
- (2)その他の取引（措法66の4 二）
 - イ、上記イハの方法と同等の方法
 - ロ、上記二と同等の方法

このうち、利益分割法以外の方法は、法人と非関連者もしくは非関連者間の取引の価格または取引単位の利益率に基づき算定を行う方法である。法人と非関連者との取引を内部比較対象取引、非関連者間の取引を外部比較

対象取引と呼ぶが、法人が非関連者と関連者間取引と同種または類似の取引を行っている場合には、法人はこの内部比較対象取引により独立企業間価格を把握することはできないが、取引段階、取引の時期、取引量、地理的な相違等により比較対象取引とならない場合も多い。また、そもそも内部比較対象取引が存在する取引は極めて少ないのが現状である。この場合、法人は、外部比較対象取引における非関連者間の取引価格または取引単位の利益率を入手しなければならないが、法人が当該情報を入手することは不可能であり、独立企業間価格を把握することができない。

3、内部比較対象取引が存在しない場合の独立企業間価格の算定方法

内部比較対象取引が存在しない場合には、基本三法等の伝統的な取引基準法による独立企業間価格を納税者が算定することができない。その場合には、その他の方法である利益分割法により独立企業間価格を算定することとなる。利益分割法は、独立企業間の取引を比較していないこと及び第三者間取引ではジョイント・ベンチャーのように利益配分を行うことは行われていないことから独立企業原則からは乖離したものである。OECD移転価格ガイドラインにおいても取引基準法が適用できない場合のラスト・リゾートとして利益分割法を位置づけている。しかしながら、申告納税制度の下では、納税者が申告に当たり課税標準及び税額の算定に影響を及ぼす独立企業間価格を算定するために残された方法として利益分割法により算定するほかに方法はない。

なお、平成16年度の税制改正において取引単位営業利益法が導入されたが、取引単位で営業利益を比較することを求めていることから公開データである企業単位の営業利益率を用いることはできず、納税者が自ら独立企業間価格を算定するための情報を入手することができないことに変わりはなく、利益分割法は、租税特別措置法施行令39の12第8項第1号において、国外関連取引に係る棚卸資産の法第66条の4第1項の法人又は当該法人に係る同項に規定する国外関連者による購入、製造、販売その他の行為に係る所得が、当該棚卸資産に係るこれらの行為のためにこれらの者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者が当該所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因に依りて当該法人及び当該国外関連者に帰属するものとして計算した金額をもつて当該国外関連取引の対価の額とする方法」と規定し、通達において「国外関連取引に係る棚卸資産の販売等により法人が国外関連者に生じた営業利益の合計額（以下「分割対象利益」という。）を、国外関連取引の内容に依りて法人又は国外関連者が支出した人件費等の費用の額、投下資本の額等これらの者が当該分割対象利益の発生に寄与した程度を推測するにふさわしいものより配分するとされているだけで、これ以上の詳細な算定方法については明らかにされておらず、具体的にどのように利益分割法により独立企業間価格を算定すればよいのか明らかではない。



神谷一夫 京橋

4、利益分割法の問題点

(1) 関連者間取引に係る営業利益の切り出し
利益分割法においては、関連者間の営業利益の合計額を分割することから、関連者間取引に係る営業利益の切り出しを行うことが必要であるが、具体的な算定方法が明らかにされていない。

(2) 分割ファクター
関連者間取引に係る営業利益の合計額を分割する利益の発生に寄与した程度を推測するための分割ファクターである人件費等の費用の額、投下資本の額等の詳細及びその算定方法について具体的に明らかにされていない。

(3) 無形固定資産が存在する場合
関連者間取引に無形固定資産が存在する場合、措置法通達に規定されている利益分割法の一つである残余利益分割法を用いることとなるが、双方の関連者に無形固定資産が存在する場合、利益の発生に寄与した程度を推測するための分割ファクター及びその算定方法について具体的に明らかにされていない。

(4) 利益分割を行った結果の調整について
利益分割法は、関連者間取引に係る営業利益を利益の発生に寄与した程度を推測するための分割ファクターにより分割するものであることから、事業年度終了後に行われること

5、今後の課題

移転価格は、従来大企業において問題となるもので中小企業には関係のないもののように考えられてきたが、中小企業においても海外進出が珍しくない状況となっている現状において無視することができないものとなっている。現に、税務署所掌法人について、国税局に移管し移転価格調査を実施しており、国外関連取引の規模によっては移転価格調査が行われる可能性があることも注意する必要がある。

わが国では、移転価格について事前確認制度が導入されており、納税者は、税務当局に対し独立企業間価格の算定方法について事前確認を申請することができる。しかしながら、事前確認を申請する場合は、納税者がどのような独立企業間価格の算定方法採用をすかについて、自ら選択し、その合理性について説明する文書を作成しなければならないこと、また、国外関連者の所在する国の税務当局に対しても同様の事前確認を申請し、相互協議を行うことが求められることから専門的知識のない納税者が自ら事前確認を行うことは困難な場合が多く、経済的にも実務的にも中小企業にとっては大きな負担となる。財務省及び国税庁は、納税者が自ら独立企業間価格を算定し申告することが極めて困難な状況にあることを認識し、納税者の立場に立つた利益分割法等の法令・通達の整備が行われることを望むものである。

(日本税務会計学会11月月次研究会より)