

実務研究

日本税務会計学会
平成22年2月 月次研究会



吉川保弘 [京橋]

「我が国の移転価格税制の現状と課題」

I はじめに

昨年度低調であった課税
庁による移転価格税の執行
が、最近活発化してきてい
る。依然として国外関連者
を有する我が国の企業に大
きな緊張を強いている。

本稿は、我が国の移転価
格税制の現状を明らかにし
てその対応すべき課題を解
決するための諸策を提言す
るものである。具体的には、
事前確認制度等の移転
価格税制の法的整備の必要
性と巨額な移転価格課税に
係る二重課税排除への対応
策を訴えるものである。

最初に、これまでの移転
価格税制に係る国税庁の執
行状況を概観してみよう。

国税庁調査課が毎年公表
している「法人税の課税事
績（調査課所管法人）移転
価格税制に係る課税状況」
によれば、国税庁はここ10
年間（平成11年から20年ま
で以下同じ）で790社に
対して1兆1196億円の
移転価格税制による申告漏
れ所得を指摘し法人税課税
を行っている。相互協議で

の結果対应的調整が行われ
たものや、争訟により課税
が取り消された部分を考慮
しなくてはならないから実
際の申告漏れ所得となるの
は、これより小さくなるも
のの相当なインパクトのあ
る課税実態といえよう。

引き続き事前確認と相互
協議の実態を見てみる。

移転価格課税問題を事前
に回避する手段として事前
確認制度があつて、それに
伴う事前価格取決めに關し
て関係国における相互協議
がある。国税庁調査課公表
資料に拠れば、ここ10年間
で623件の申立があり、
403件の処理が行われて
いる。平成18年度92件、19
年度93件、20年度111件
と、東京国税局に事前確認
専担部署である国際情報2
課が創設された平成18年度
以降の増加が著しい。同時
に相互協議を担当している
国税庁相互協議室公表資料
に拠つても事前確認に係る
相互協議件数が増加してい
ることが見て取れる。これ

らの状況は、事前確認制度
及び相互協議を通じて、移
転価格問題の解決に期待す
るわが国企業が増加してい
ることを示している。それ
でも国外に関連者を保有す
る企業数（経済産業省海外
事業活動基本調査平成19年
度によると2047社とあ
る。）と比べると圧倒的に
少ない。事前確認で最も重
要なことは、企業が行おう
としている価格取決めの承
諾を関係国との間において
得ることである。その確認
があつて企業は安心して取
引を行うことが可能とな
る。つまり、予測可能性と
法的安定性の確保をしたい
ということである。

II 移転価格課税と二重課税の排除の状況

そして、最大の関心事で
ある移転価格課税に伴う二
重課税排除の手段である租
税条約に基づく相互協議の
状況を取り上げてみると、
国税庁相互協議室公表資料
によれば、課税実績と同様
にここ10年間の比較におい
て、課税に係る相互協議の
申し立ては246件となつ
ている。さらに、相互協議
で処理された課税案件数は
ここ10年間で233件であ
る。このような状態が、わ
が国企業にとって満足とい
く結果を表しているかどう
かはこのデータからは不
明である。しかし、少なく
とも課税件数に比して相互

協力で合意解決した件数が
30%程度であるという現状
は注目すべきである。経済
団体連合会は、平成22年の
税制改正要望の中で「国際
的二重課税を排除するため
の相互協議に多大な努力と
時間を要するはかりでな
く、相互協議を重ねたとし
ても、相手国で納付済みの
税金を取り戻せる見通しが
低いといった問題も依然存
在し、わが国企業が海外事
業を展開する上でのリスク
となつている。」と述べて
いることから、企業側には、
二重課税のまま救済
されない税額が相当であると
考えて相違ない。

次に、我が国の移転価格
税制に内在する課題につい
て視点を転じる。我が国の
移転価格税制は、法人がそ
の国外関連者を行う取引の
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
して計算を行うという基本
的な仕組みを採用してい
る。この仕組みを「確定決
算に基づく申告納税制度の
下で納税義務者自身による
規制税制」と理解すると、
我が国の移転価格税制が機
能するには、前提として、

III 移転価格に関する税務執行と国内法規との関係

企業の関連者間取引の対価
が独立企業価格であるかど
うかの確認を企業自ら捕捉
できるシステムが確立され
ていることが重要と考えら
れる。しかし、納税者によ
る第三者間取引の情報把握
の困難さを考えても、ま
た、我が国の事前確認制度
の利用状況を見ても、シス
テムが十分に機能していな
いことを伺わせる。加え
て、故小松芳明教授は、価
格操作規制税制に関して
は、制度自体、会計制度等
及び執行経験について、我
が国と諸外国との間には諸
点において相違、問題があ
ると指摘されていた。そう
だとすれば、元來移転価格
を始めとして国際間の課税
問題は、各国間の相互協議
を前提としなければ解決さ
れない本質的なものを含ん
でいるものと考えられる。

申告納税制度が「納税者
が自分の税額を自ら計算し
て納付する制度」であると
すると、申告にあつて租
税法等による確認ではなく
て、他の企業の利益水準等
の情報入手を必要とする制
度の仕組みには限界があ
る。資産税事務における財
産評価通達のように何らか
の指針があるのならともか
く、現状では事前確認を求
める以外は、自ら確信して
価格設定できる場合は相当
に限定され、その結果、予
測可能性（特に新規取引に
おいては）をなくし常に納
税者を不安定な状態に置く
こととなる。このような移

転価格税制の難点をカバー
するための事前確認による
課税リスクの回避ないしは
軽減は、納税者にとって歓
迎すべきことではあるが、
そもそも事前確認の制度は
国税庁移転価格事務運営要
領によって、運営されてい
るといふ現実がある。しか
も、これらの事務運営要領
による結果の具体的な確認
の法的位置づけが措置法66
条の4との関係で必ずしも
明確でない。例えば、その
事前確認で許容されるデー
タについては、納税者が

IV おわりに（制度改正の提案）

こうした課題を踏まえ
て、次の提案をしたい。

この税制が我が国に導入
されて既に22年を経過する
が、基本的な枠組みは当時
のままである。現状に合わ
せた税制を構築するために
税制改正を含めた制度改正
をすべきである。

第一に、事前確認制度の
法制化と事前確認内容の公
表並びに一般化の提言であ
る。例えば、事前確認の国
税庁の指針内容をみると、
納税者利便を考慮し公表デ
ータによる確認を認めて
いる。このことは円滑な申
告納税制度を担保する観点
からは是とすべきである。

しかし、租税法主義の観
点から問題があるものと考
えている。つまり、事前確
認制度の法制化を図り、そ
こで認められたTPM（移
転価格算定方法）において

入手可能なものとしている
が、その中には関連取引が
含まれていたり、セクメン
トの括りなどの点で措置法
66条の4の課税要件を満た
していない可能性さえあ
る。同様に、相互協議につ
いては国税庁相互協議事務
運営要領によって運営され
ていることも検討すべきで
あるし、事前価格の取決め
の国際的合意内容の国内適
用性についても法的な検討
を要する場面があるものと
筆者は考えている。

は、公表データによる比
較可能性を認めると規定す
る、あるいは措置法66条の
4のTPMであるとみなす
という規定が必要ではない
かと考えるのである。ま
た、納税者の申告の際の参
考情報として、事前確認さ
れた汎用的な手法等につい
ては、公開し一般化するこ
とが望まれる。

第二に、相互協議におけ
る努力義務から合意義務へ
の租税条約の規定を変更す
べきである。しかし、改定
には相当の時間を要するで
あろうから、当面の課題と
して、課税庁自ら問題あり
として課税した結果、わが
国の課税権の主張が国際的
に認められなかった場合に
は、その不調の原因を公表
する、あるいは不調の原因
によっては課税の主張を取
り下げることがも検討する
必要がある。

第三に、中小企業の移転
価格税制適用除外規定の創
設である。現行税制では、
現在の規定は多くの中小企
業も対象となる。取引先の
製造拠点の海外移転、ある
いは国内需要の減少に伴う
海外支出といったことでわ
が国の中小企業も海外進出
を展開しないと生き残れな
い状況下にある。そのよう
な環境の中で、申告納税制
度下での移転価格税制の対
応ということには限界があ
る。仮に小さいがゆえに課
税庁が調査対象としていな
いとすると租税法の執行と
しては問題が残る。他方、
個人事業者がこの税制の対
象から除外されているが、
その趣旨として移転価格税
制の対象となる取引例が少
ないであろうということが前
提とされている。そうだと
すると、小規模な海外取引
を行っているような中小企
業においても制度的に除く
余地があるものと考えら
れる。

最後に、本稿の立場は、
移転価格が国際的租税回避
のツールとして使用される
場合があるが、そのことを
含めて救済することを提案
する趣旨ではないことは当
然のことである。

以上

本稿は、平成22年2月3
日における日本税務会計学
会での月次報告をまとめた
もので、参考とした資料等
の引用根拠等は紙幅から省
略している。