

## 知的財産をめぐる移転価格税制上の問題 についての考察（その1）

坂 本 安 孝\*

**抄 録** 知的財産については近年我が国の企業がグローバルに展開していく流れが加速する状況において、企業が税務上の様々な問題に直面する機会が増えてきています。その中でも近年特に重要性を増しているのが移転価格の問題と言えるでしょう。そこで本稿では2回にわたり知的財産と移転価格の関係を実務に即して解説していきたいと考えています。

その1ではまず移転価格の基本的な仕組みについて理解していただくために我が国の税制を中心に解説していきます。

### 目 次

1. はじめに
2. 移転価格税制とは
  2. 1 移転価格税制の概要
  2. 2 適用対象者
  2. 3 対象取引
  2. 4 独立企業間価格の算定方法
  2. 5 算定方法の選定
  2. 6 我が国における移転価格調査の歴史
  2. 7 事後的紛争解決手段
  2. 8 おわりに
- (以上, 本号)
3. 無形資産と移転価格
- (以上, 次号)

### 1. はじめに

近年、新聞雑誌等で移転価格（税制）あるいは移転価格課税に関連した記事を見かけることが多くなっていますが、そもそも移転価格とはどのようなものか疑問をもたれることがあると思います。そこで、本稿では移転価格について基本的な仕組みを説明させていただくとともに皆様の扱う知的財産（無形資産）とも非常に関

係のある分野であることを事例を交えながら説明をしていきたいと思えます。

まず移転価格の問題が増加してきた背景から見ていきます。経済のグローバル化の進展に伴い日本の企業を含め世界中の企業（多国籍企業ともよばれる）が国境を越えて活動することが飛躍的に増加し、現在、私たちの周りでは人や物の移動だけでなく多くの情報が国境を越えてグローバルに行き来しています。ところが、税金の世界では、税に関する管轄権は国境を越えては行使することができません。その結果、海外の子会社等との取引を通じて所得を海外に移転するいわゆる移転価格について各国は自国の課税権を確保するための対応策をとる必要性が高まりました。一方、企業からみれば、各国の税率が同じであれば、どちらの国へ税金を納めるかの差だけということになりますが、税率が異なる国間での取引の場合には移転価格を操作することで企業グループ全体での納税額を減少させることが可能となります。たとえば図1の

\* 税理士法人トーマツ移転価格グループ 税理士  
Yasutaka SAKAMOTO

ように、A国の税率が40%、B国の税率が20%でA国での製造原価が1,000円、B国での最終販売価格が2,000円の場合について例を示します<sup>1)</sup>。A国からB国への輸出価格が1,800円である場合には、A国での課税対象所得は800円となり、税額は800円×40%のため、320円、B国では課税対象所得は200円、課税額は200円×20%で40円、合計の税額は360円となります。一方、A国からB国への輸出価格が1,200円である場合には、A国での課税対象所得は200円となり、税額は200円×40%のため、80円、B国では課税対象所得は800円、課税額は800円×20%で160円、合計の税額は240円となり、前者に比べ120円(1/3)の税額が減少することとなります。

グループ企業内でこのような価格操作が行われるとA国では税収が減少することになりま

す。そこでA国の税務当局は税収を確保するために、海外の子会社との取引価格が第三者との取引価格(独立企業間価格)を下回る場合には、独立企業間価格を取引価格とみなし、独立企業間価格に基づいた所得を課税対象とする制度が「移転価格税制」の基本的な考え方です。企業のグローバル化に伴い、各国の税務当局は、自国の法人と特殊な関係にある海外子会社との取引価格について適正公平な課税の実現のため、移転価格税制の整備及び移転価格税制の執行の強化を図ってきています。

このような国際税務の問題について対応するために我が国においては、1986年(昭和61年)に移転価格税制が導入されました。すでに20年以上の歴史があるわけです。それまでもこのような国をまたがる所得<sup>2)</sup>の移転に関しては寄附

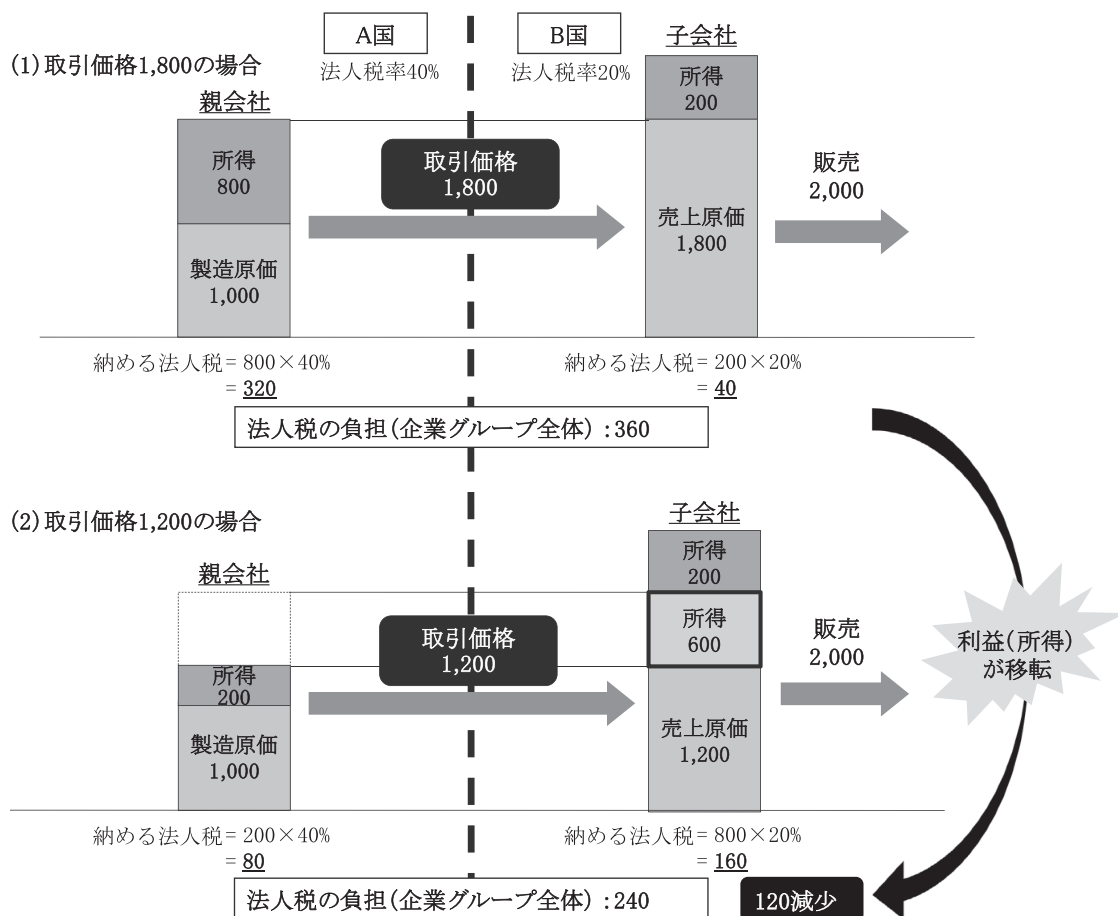


図1 移転価格の概略

金の損金不算入の規定、同族会社の行為計算の否認規定、タックスヘイブン対策税制等で対処してきましたが、これらの規定だけでは移転価格の問題に十分には対応できませんでした。そこで我が国においても移転価格税制が導入されることになった訳ですが、移転価格税制導入にあたり政府の税制調査会の「昭和61年度税制改正に関する答申」では次のように述べられています。

「近年、企業活動の国際化の進展に伴い、海外の特殊関係企業との取引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重要な問題となってきたが、現行法では、この点についての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するための税制が整備されていることを考えると、我が国においても、これらの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係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。」

このような経緯で我が国においても移転価格税制が導入された訳ですが、国際的にも移転価格に関して各国間で課税上の取り扱いが異なることによる二重課税の問題（法人格は異なるものの一連の取引から得られた利益あるいは所得に対し親会社や子会社の所在地国の税務当局がそれぞれ異なった基準で課税すると同一の所得に二重に税を課すことになることから、これを経済的二重課税<sup>3)</sup>と呼んでいます）に対処するために古くから経済協力開発機構（OECD）の租税委員会でも検討が行われてきました。そして1979年に「多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針」（以下、「OECD移転

価格ガイドライン」という）が公表されました。その後も経済のグローバル化の進展に伴う取引の複雑化等に対応するためにガイドラインの改定を重ねてきており、直近では2010年に改定がありました。我が国の移転価格税制も基本的にOECDの移転価格ガイドラインでの取り扱いを反映したものとなっており導入後もたびたび改正がなされ今日に至っています。また、当該ガイドラインはOECD加盟国だけでなく、OECD非加盟国においてもこれに準拠した移転価格税制を導入している国々があり、移転価格課税等に関する相互協議において当該ガイドラインが議論を進めるうえで重要な指針となっています。従って、OECD移転価格ガイドラインは各国にとって法的な拘束力はないものの移転価格の問題についての国際的なルールと位置づけられるものです。なお、OECD未加盟国の中には、ブラジルなどOECD基準とは異なる基準を採用している国もありますので、移転価格の検討にあたっては各国の制度概要の確認を要することに留意してください。

本稿では、まず移転価格税制の基本的な仕組みについて我が国の税制に基づいて解説するとともに、近年移転価格税制の執行において企業と税務当局の間で争点になり、さらには多額の移転価格課税につながるケースの多い無形資産の取扱いについて移転価格税制の観点から事例を交えながら解説していきたいと思います。また、現在の無形資産の取扱いに関する世界的な潮流についてOECDでの無形資産に関する移転価格ガイドラインの見直しの議論についても触れたいと思います。

## 2. 移転価格税制とは

移転価格税制では、たとえば我が国所在の法人（親会社）と特殊の関係にある外国法人（海外の子会社等）との間で行われる取引（これを「国外関連取引」といいます）の価格が、独立

の第三者間（非関連者間）で行われた取引価格（これを「独立企業間価格」といいます）と異なることにより我が国所在の法人の所得が減少する場合には、国外関連取引が独立企業間価格で行われたものとして課税所得の計算を行います。すなわち、移転価格税制の目的は、法人と特殊の関係にある外国法人（海外の子会社等）との間で行われる取引価格について非関連者間の取引価格と比較することにより国外関連取引を通じて所得が海外に移転するのを防止し、もって適正な国際課税を実現することにあります。

## 2. 1 移転価格税制の概要

我が国の移転価格税制に関しては、租税特別措置法（以下、「措置法」という）第66条の4、租税特別措置法施行令第39条の2、租税特別措置法施行規則（以下、「措置法規則」という）第22条の10、租税特別措置法関係通達（措置法通達）66の4(1)～66の4(8)-2、移転価格事務運営指針（以下、「事務運営指針」という）で規定されています。

措置法第66条の4第1項では次のように規定されています。

「法人が、昭和61年4月1日以降に開始する各事業年度において、当該法人に係る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、当該取引につき、当該法人が当該国外関連者から支払いを受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は当該法人が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、当該法人の当該事業年度の所得に係る同法その他法人税に関する法令の規定の適用については、当該国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなす。」

つまり、我が国の法人と国外関連者（定義については2.2適用対象者の項で説明します）である海外子会社との国外関連取引に関して上

記の条件に当てはまる場合には、国外関連取引に係る価格と独立企業間価格との差額が、国外移転所得として我が国の法人の所得に加算されることとなります。一方、海外子会社から我が国の法人に所得が移転している場合には日本の移転価格税制では当該金額を所得から減算することは認められていません。すなわち、仮に日本からB国への独立企業間価格が1,200円、海外子会社との取引価格が1,800円であるケースにおいては、独立企業間価格を上回る600（1,800－1,200）円相当の所得を我が国の法人税の計算において減算することは、我が国の移転価格税制では認められていませんので留意する必要があります。

## 2. 2 適用対象者

移転価格税制の適用対象となるのは誰で、対象となる取引の範囲はどのようなものなのか説明したいと思います。

対象となるのは条文にあるように「法人」で個人は含まれません。また、取引の相手先となる外国法人については法人と特殊の関係にある法人（これを「国外関連者」と定義しています）が対象となります。国外関連者に該当するか否かは、以下の基準で判定します。

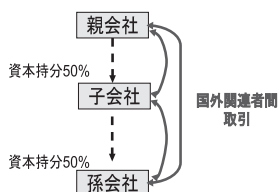
- 資本関係基準（形式基準）——いずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等の50%以上を直接または間接に保有する関係
- 実質支配基準（実質基準）——形式基準を満たしていない場合であっても、一方の法人が他方の法人からの役員の派遣受け入れや他方の法人に取引・資金の相当部分を依存することにより、一方の法人が他方の法人の事業方針の全部又は一部につき実質的に決定できる関係
- 連鎖基準（資本関係基準と実質支配基準が連鎖）——法人と外国法人が別の法人を介して資本関係基準と実質支配基準が連鎖す

る関係

それぞれについて例示すると図2～図4のようになります。

### 資本関係基準

#### (1) 親子会社関係



#### (2) 兄弟会社関係

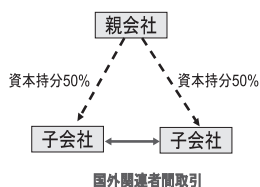


図2 資本関係基準

### 実質支配関係

- 人的支配関係
- 専断的支配関係
- 資金的支配関係

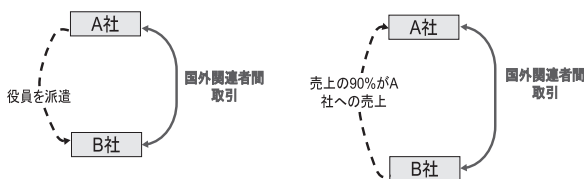


図3 実質支配関係

### 連鎖基準

資本関係と実質支配関係が連鎖する関係

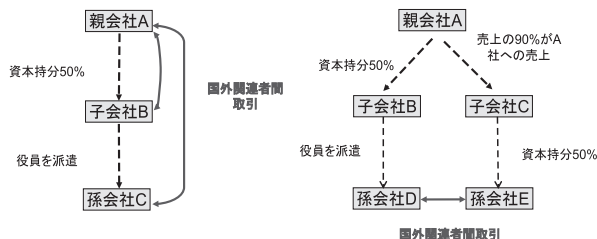


図4 連鎖基準

## 2.3 対象取引

移転価格税制の対象となる取引は、法人が国外関連者で行う国外関連取引です。具体的には、棚卸資産（原材料、部品、製品等）取引、無形資産取引（ロイヤルティ、譲渡）、役務提供（技術指導、経営指導、子会社サポート業務等）取

引、金融（貸付、債務保証等）取引などが挙げられます。従って、国内取引については移転価格税制の対象外となっています（米国や中国など国内取引についても移転価格税制の対象としている国もあります）。なお、本支店間取引（同一法人内の内部取引）や国外関連者の在日支店等を行う取引（国内に支店等の恒久的施設を有する外国法人との取引）については通常我が国の法人税の課税対象となるために移転価格税制の対象から外されています。

## 2.4 独立企業間価格の算定方法

独立企業間価格についての算定方法（これを「移転価格算定方法」といいます）については、措置法第66条の4では「棚卸資産の売買取引」と「棚卸資産の売買取引以外の取引」に分けて以下の算定方法が規定されていまして、それらの算定方法のうち当該国外関連取引の内容及び当該関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、当該国外関連取引が独立の事業者間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合に当該国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法を適用することとされています。これは「ベストメソッドルール」と呼ばれています。このルールは2010年6月のOECD移転価格ガイドライン改正を受けて平成23年度税制改正により導入されたもので、それ以前は、基本三法（下記で説明しています）が優先適用され、基本三法が適用できない時に限りその他の方法が適用できることになっていました。

### (1) 棚卸資産の売買取引

棚卸資産の売買取引についての算定方法は次のとおりです。（措置法第66条の4第2項）

#### 1) 基本三法

イ 独立価格比準法(Comparable Uncontrolled

Price Method 以下、「CUP法」という)

特殊の関係にない売手と買手が、国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同様の状況で売買した取引の対価の額に相当する金額をもって当該国外関連取引の対価の額とする方法をいうと規定されています。図示すると図5のとおりです。

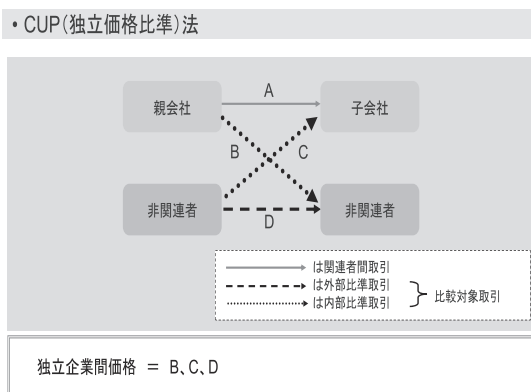


図5 CUP (独立価格基準) 法

ロ 再販売価格基準法 (Resale Price Method 以下、「RP法」という)

国外関連取引に係る棚卸資産の買手が特殊の関係にない者に対して当該棚卸資産を販売した対価の額から通常の利潤の額を控除して計算した金額をもって当該国外関連取引の対価の額とする方法をいうと規定されています。図示すると図6のとおりです。

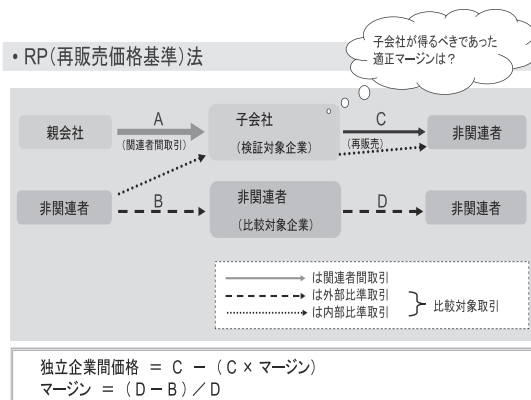


図6 RP (再販売価格基準) 法

ハ 原価基準法 (Cost Plus Method 以下、「CP法」という)

国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、製造その他の行為による原価の額に通常の利潤の額を加算して計算した金額をもって当該国外関連取引の対価とする方法をいうと規定されています。図示すると図7のとおりです。

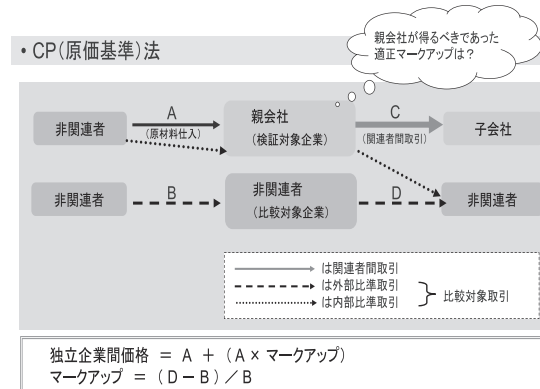


図7 CP (原価基準) 法

2) 基本三法に準ずる方法

イ CUP法に準ずる方法

ロ RP法に準ずる方法

ハ CP法に準ずる方法

これらの方法は、法令通り基本三法を適用した場合、比較対象取引が見いだせない時に、さまざまな取引形態に着目して比較対象取引の選定範囲を広げることで取引内容に適合した合理的な方法を採用できる場合には、基本三法の考え方からかい離しない限りにおいて「基本三法に準ずる方法」として採用することが認められています。

3) その他政令で定める方法

イ 利益分割法 (Profit Split Method 以下で説明する3つの方法をまとめてPS法ともいう)

国外関連取引に係る棚卸資産の販売等により法人および国外関連者に生じた所得(これを「分割対象利益等」といいます)を当該法人及び国

外関連者に配分することにより独立企業間価格を算定する方法です。

次の3つの方法が規定されています。

(イ) 比較利益分割法

国外関連取引に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産の非関連者による販売等に係る所得の配分に関する割合に応じ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する方法です。

(ロ) 寄与度利益分割法

国外関連取引に係る棚卸資産の当該法人及び国外関連者による販売等に係る所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる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に係る要因に応じてこれらの者に帰属するものとして計算する方法です。

(ハ) 残余利益分割法 (Residual Profit Split Method 以下、「RPSM」という)

分割対象利益を当該法人及び国外関連者に次の二段階の方法で配分する方法です。まず、分割対象利益のうち、基本的利益(国外関連取引において独自の機能を有しない者が独立企業間取引において得ると認められる営業利益に相当する金額でルーティン利益とも呼ばれています)を、当該法人及び国外関連者に配分します。次に残余の利益について(これを「残余利益等」といいます)、法人及び国外関連者が当該残余利益等の発生に寄与した程度を推測するに足りる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に係る要因に応じてこれらの者に帰属するものとして計算した金額をそれぞれに配分します。

・PS(利益分割)法 (分割の回数による分類)

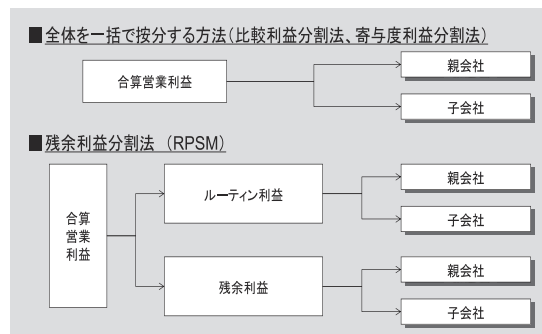


図8 PS (利益分割) 法 (分割の回数による分類)

・PS(利益分割)法 (按分基準による分類)

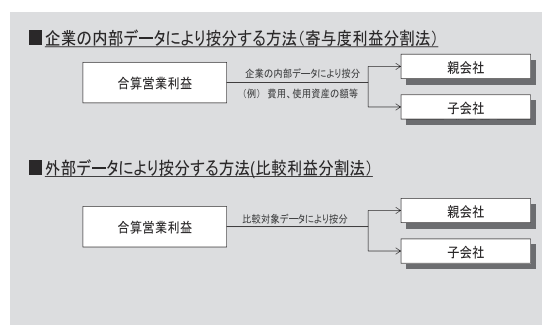


図9 PS (利益分割) 法 (按分基準による分類)

ロ 取引単位営業利益法 (Transactional Net Margin Method 以下、「TNMM」という)

利益指標によって2つの方法が規定されています。

(イ) 国外関連取引に係る棚卸資産の買手が非関連者に対して当該棚卸資産を販売した対価の額(再販売価格)から、その再販売価格に比較対象取引の売上高営業利益率を乗じて計算した金額と買手が販売に要した販売費及び一般管理費を控除した金額を独立企業間価格とする方法です。即ち、国外関連取引に係る買手の営業利益に着目して独立企業間価格を算定する方法だといえます。

(ロ) 国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、製造その他の行為による取得原価の額と売手が販売に要した販売費及び一般管理費との合計額(法人の総費用の額)に、比較対象取引に係る棚卸資産の販売に係る営業利益の額の総

費用の額に対する割合を法人の総費用の額に乗じて計算した金額を加算した金額を独立企業間価格とする方法です。即ち、国外関連取引に係る売手の営業利益に着目して独立企業間価格を算定する方法だといえます。

TNMMを図示すると図10のとおりです。

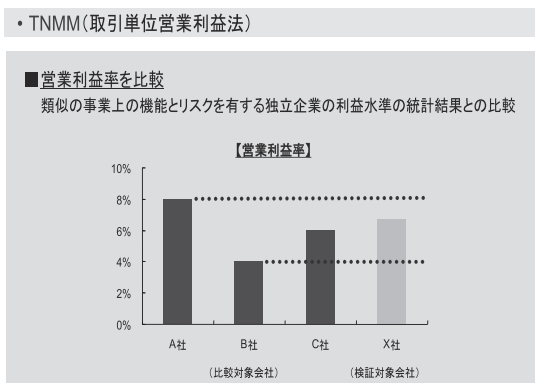


図10 TNMM (取引単位営業利益法)

なお、平成25年度改正により利益指標としてベリ一比(営業費用に対する売上総利益の割合)が認められることになりました。

ハイ及びロに規定する方法に準ずる方法

### (2) 棚卸資産の売買取引以外の取引

棚卸資産の売買取引以外(役務提供取引や無形資産取引等)の取引では移転価格算定手法として適用できる手法については、棚卸資産取引に関して上記に記した方法と「同等の方法」が適用されることとなります。

### (3) まとめ

これまで説明してきたわが国の移転価格算定方法のうちCUP法、RP法、CP法のいわゆる基本三法についてはOECDの移転価格ガイドラインでは伝統的な取引基準法と呼ばれています。これらの方法は比較可能な取引(これを「比較対象取引」といいます)の価格や粗利益から独立企業間価格を算定するものです。

これに対して(1)の3)で説明した方法(その他政令で定める方法)は取引単位利益法と呼ばれていて、利益に着目して独立企業間価格を算定する方法です。

## 2.5 算定方法の選定

2.4で述べた算定方法について法人と国外関連者との取引に係る独立企業間価格の算定にあたり、最も適切な方法を選定する必要がありますが、その際に考慮すべきポイントについて説明したいと思います。考慮すべきポイントとしては、①それぞれの算定方法の長所及び短所、②国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能等に対する各算定方法の適合性、③各算定方法を適用するために必要な情報の入手可能性、④国外関連取引と非関連取引との類似性の程度が挙げられます。

ここでは、それぞれの算定手法についての長所や短所、適合性、情報の入手可能性などについて簡単に触れさせていただきます。

CUP法は国外関連取引に係る価格と比較対象取引の価格を直接比較する方法なので、独立企業間価格を算定する最も直接的な方法とされています。しかし、比較する資産等について厳格な同種性が求められていることから、法人あるいは国外関連者において比較対象取引の候補となりうる取引(これを内部取引といいます)があったとしても資産等の性状・構造・機能との違いが価格に影響を及ぼす場合には当該差異の調整ができないと比較対象取引とすることはできません。さらに、公開情報から比較対象取引(外部取引といいます)を見出すことは一般に比較可能性を判断できる詳細な情報を開示している企業はほとんどないため一層困難を伴います。

次に、RP法及びCP法は、CUP法に次いで独立企業間価格を直接的に求めることの出来る方法だといわれています。当該各方法は国外関連



取引に係る再販売業者あるいは製造業者の売上総利益率を比較対象取引に係る売上総利益率と比較する方法で、一般に売上総利益率は製品の同種性より再販売業者や製造業者の機能及びリスクに影響をうけることが多いといわれており、CUP法ほど製品の同種性は必要とされていません。一方で再販売業者や製造業者の機能、リスクに関する詳細な情報について、実務上は公開情報から入手することが困難な場合が多いのが実情です。

利益分割法には、3つの方法があり基本的に比較対象取引を見いだせない場合に有効な方法ですが、分割対象利益の計算方法や分割要因を特定するのに必要な情報を入手できない場合には適用できません。

TNMMでは、営業利益の水準が当事者の果たす機能の差異によって影響を受けることがありますが、それらの差異は機能の遂行に伴い支出される販売管理費の水準差として反映され、仮に売上総利益の水準では大きな差があったとしても営業利益の水準で見るとある程度均衡するものと考えられていますので結果として機能の差異についての調整が不要となる場合もあります。このような場合には、非関連取引を比較対象取引として選定することが可能となることから、TNMMでは基本三法より公開情報から

比較対象取引を見つけやすいといえます。実務上も、移転価格の分析を行う場合には当該方法の適用が増えてきています。

## 2. 6 我が国における移転価格調査の歴史

ここで、1986年に我が国に移転価格税制が導入されて以降の我が国の移転価格調査の状況について新聞記事等で公表された情報から簡単に触れさせていただきたいと思います。

導入して間もない1990年代においては移転価格課税を受けた法人には、日系企業に対する事例も散見されますが我が国に進出してきている外資系法人が目につきます。ところが、2000年代に入り日系企業について大規模法人を対象とした移転価格課税の大型事例がでてきて、2004年（平成16年）から2007年（平成19年）にかけては移転価格に係る課税総額が国税庁の発表資料で年間で1,000億円を超える年が続きました。その後、2008年以降は1,000億円を下回っています（図12参照）。ただし、件数は趨勢として増加傾向にあることから、課税事案の小型化が認められます。このことから、近年においては移転価格調査の対象が大規模法人だけでなく中小法人に広がってきていることが読み取れます。当該理由としては、大企業においては移転価格課税リスクへの対応が進んでいることや、

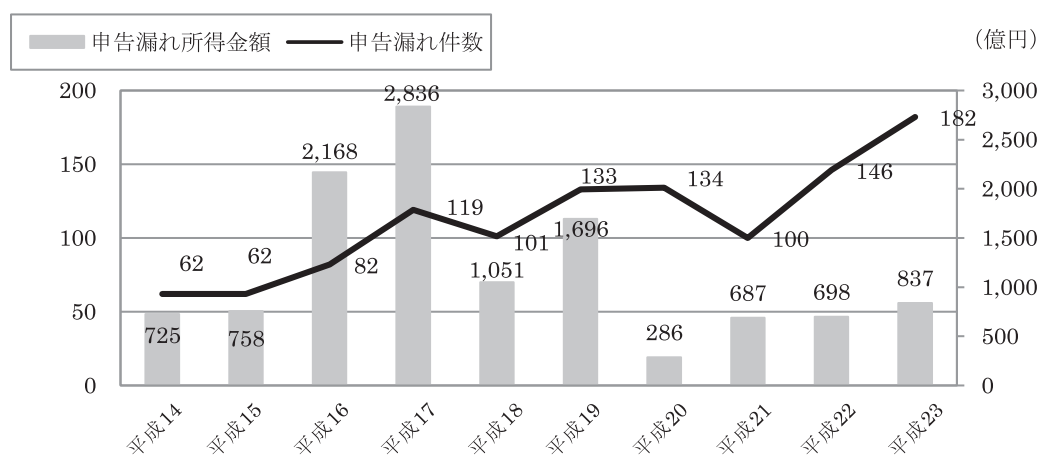


図11 移転価格税制に係る調査の状況

製造拠点等の新興国への海外移管が大企業だけでなく中小企業にも広がっていることなどが想定されます。さらに、移転価格調査に基づく大型課税が相次いだことに対して産業界を中心に納税者の予測可能性を確保するために移転価格税制の取り扱い及び執行上の取り扱いについてより明確化することを求める動きが出てきました。これを受けて税務当局も移転価格税制に関する法令解釈や執行方針等を明確化するための法律、通達、事務運営指針等の改正等を行ってきていることなどから企業側も移転価格に対する認識が進んできていることもあるかと思えます。

## 2.7 事後的紛争解決手段

ここで、我が国において法人が国外関連者との取引について税務当局から移転価格に係る課

税を受けた場合に、法人として当該追徴課税に関してどのような救済措置があるのか説明します。移転価格課税に伴う二重課税の排除のための救済措置としては、国内救済措置(不服申立・訴訟)と租税条約に基づく相互協議があります。

国内救済措置の流れは図12のとおりです。

移転価格課税(更正処分)を受け、その処分に不服があるときは、2か月以内であれば処分を行った税務署長(国税局職員の調査に基づく場合は国税局長)に対して異議申立てができます。異議決定が出た場合、その処分内容にも不服がある時は、異議決定から1か月以内であれば国税不服審判所長に対する審査請求を行うことができます。さらに、審判所の採決に不服である場合には、裁決から6か月以内であれば原処分取消訴訟等を裁判所に提起することができます。

近年の税務訴訟の動向は表1のとおりです。

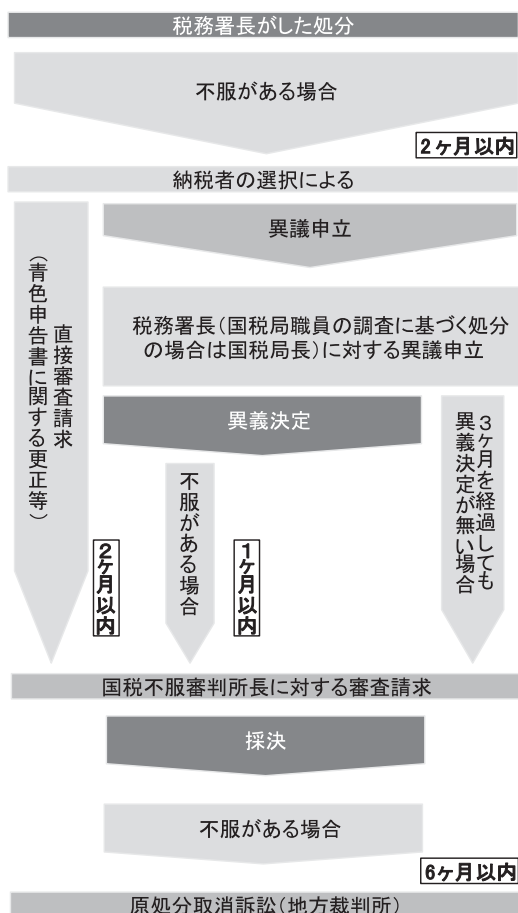


図12 不服申し立て制度の概要図

表1 課税事案における不服申し立て・訴訟の状況(平成22年度)

異議申立て	異議申立件数	5,245件
	新規申立件数	4,303件
	処理済み件数	3,924件
審査請求	請求認容件数	472件
	認容割合	12.0%
	審査請求件数	5,215件
	新規請求件数	2,625件
	処理済み件数	3,255件
訴訟	請求容認件数	466件
	認容割合	14.3%
	訴訟件数	600件
	第一審提起件数	151件
	終結件数	279件
	国側敗訴、一部敗訴件数	23件
	認容割合	8.2%

納税者の主張が認められる割合は異議申立てで12%、審査請求で14%、訴訟で8%であり当該割合については納税者の勝訴割合が高まる傾向

にあるかどうかはわかりません。

我が国における移転価格課税に係る異議申立、審査請求、訴訟の件数は公表されていませんが、公表された裁決事例や判決の件数やそれほど多くありません。その理由としては、移転価格課税事案に関しては相互協議による二重課税の排除が行われてきた事例が多いからだと考えられます。

それでは相互協議について簡単に説明します。

相互協議とは租税条約に基づいて条約締結国の税務当局間で行われるものです。我が国は現在65カ国（平成25年3月末現在）と租税条約を締結しています。一方の締結国の移転価格課税に伴い二重課税が発生した場合、その排除のため課税を受けた法人からの相互協議の申立てに基づいて条約締結国の両税務当局間で相互協議が行われることとなります。相互協議の結果、両税務当局間で合意に達すると他方の税務当局は課税所得の減額などの対応的調整を行うことになり、二重課税が排除されることとなります。

## 2. 8 おわりに

今回は、主として移転価格税制の基本的な仕組みについて我が国の税制に基づいて解説を行いました。次回は知的財産（無形資産）と移転価格税制の関係について事例を交えながら実務上の論点について解説する予定です。

## 注 記

- 1) 販売管理費についてはないものと仮定します。
- 2) ここでいう所得とは、法人の事業活動によって生じた利益（もうけ）を指しています。
- 3) 前記の例の場合、仮にA国からB国への独立企業間価格が1,800円、海外子会社との取引価格が1,200円で追徴課税が課せられるケースを例示します。A国税務当局は600（1,800－1,200）円の所得漏れを指摘し、追徴課税を行います。しかし、この600円相当の所得についてはすでにB国で納税されているため、A国・B国で二重での納税を求められることとなります。さらに、B国での既納の税金が還付されるとは限らず、またA国での追徴課税にはB国ですでに納税しているとの事情が参酌されない場合が多いため、企業にとっては深刻な問題となっています。

## 参考文献

- ・高久隆太「知的財産をめぐる国際税務」大蔵財務協会（2008）
- ・「OECD移転価格ガイドライン」（多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針）社団法人日本租税研究協会（2010）
- ・国税庁ホームページ  
（<http://www.nta.go.jp/>）  
「法人税等の調査事績の概要」  
「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）及び別冊移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」

（原稿受領日 2013年5月15日）