

【論 説】

移転価格税制の「納税猶予制度」 に関する考察

石 川 欽 也

目 次

- 1 問題の所在
 - 2 問題の背景
 - 3 本稿における検討課題
 - 4 多国籍企業における「企業内分業」の拡大
 - 5 現代ビッグビジネスの二面性
 - 6 現行規定の限界の運用の強化（推定課税規定の運用強化）等
 - (1) 推定規定の意義
 - (2) 推定規定に関するこれまでの見解の例
 - (3) 推定規定の今後の果たすべき役割
 - (4) 「幅」なる概念
 - (5) 文書化の推進（法令化の必要性）
 - 7 制裁強化の可能性の検討
 - 8 おわりに
- 【補遺】
- 別紙1 平成19年度与党税制改正大綱（移転価格税制部分抜粋）
- 別紙2 移転価格事務運営要領改正案に対する意見の概要
- 参考文献

1 問題の所在

近年、移転価格税制のあり方をめぐる議論が活発になっている。一例として、経済産業省は、産業界からの移転価格税制改善の声が高まる中で、昨年11月に移転価格税制研究会を設置し、同税制を巡る問題点の把握・改善策につき検

移転価格税制の「納税猶予制度」に関する考察（石川）

討を行ってきた。こうした動きの中で、昨年12月の平成19年度与党税制改正大綱（別紙1参照）では、（1）法人税に係る二国間協議（相互協議）中の納税猶予制度の創設、（2）事前相談を含めた事前確認手続の円滑化及び執行体制の整備、（3）移転価格課税上の運用の明確化の3点が認められた。このうち、（1）については、既に関係法令が改正され、本年4月1日より施行されている。同省は、（2）及び（3）につき、国税庁による移転価格事務運営要領改正（案）等のパブリック・コメントに対応し意見を提出（別紙2参照）しているところである。

本稿では、こうした動きもさることながら、これまで議論されてこなかった点として、具体的には、（1）第一に、このような納税猶予制度による企業行動に与える影響はどうか、（2）第二に、外国税務当局による更正処分が行われた場合はどうか、（3）第三に、事前確認制度は、現状のまま機能するか否か、（4）第四に、現行税制で何らかの運用強化を行う必要はあるか否か及び（5）第五に、追加的に何らかの制裁的措置を考慮すべきか否かといった点につき以下検討を行うものである。

2 問題の背景

移転価格で追徴課税され、対応措置をとった主な企業（単位：億円）

社 名	申告漏額	追徴税額	対 応
武田薬品工業	1, 2 2 3	5 7 0	平成18年8月に異議申立て
ソニー	7 4 4	2 7 9	異議申立て、二国間協議を申請
三井物産	4 9	2 5	平成18年8月に異議申立て
三菱商事	5 0	2 2	平成18年8月に異議申立て
京セラ	2 4 3	1 2 7	異議申立てで一部還付。残りの部分につき審査請求

（資料出所：平成18年10月25日付 日本経済新聞）

税経通信 2007.1「海外取引の実態と移転価格税制」のうち特集 01「移転価格税制が注目されるワケ」において川田剛明治大学大学院教授は、上記表の解説の中で「移転価格税制に基づく調査事案にあつては、（平成 17 事業年度ベースで）119 件で更正金額は 2,836 億円ということなので 1 件当たり約 24 億円となる。この数字は通常の法人の約 200 倍、大法人で構成される調査課所管法人との対比でみても 20 倍以上という驚くべき数字になっている。…（中略）…このような巨額の課税は、企業にとっては死活問題ともなりかねない。移転価格税制が注目される最大の理由はこの点にある¹⁾。」と指摘しておられる。確かに、この指摘は正しい側面はあるものの、これまで納税猶予制度といった税制改正にまで至らなかった理由を推認するに、同時期、政府税制調査会会長が石弘光一橋大学名誉教授から最適課税論者で有名な本間正明大阪大学教授に代わり、わが国経済の活性化の観点から法人税減税をニアンスするとともにとれる発言があった中で、上記表のように本邦法人に対する巨額な課税が浮き彫りとなり、経済産業省を中心に移転価格税制の見直しの機運が高まったという文脈で理解するというのは邪推であろうか。移転価格課税の対象法人は本邦法人・外資系法人を問わず課税の公平の観点から行われているとみるべきところ、このような誤解を産むような報道の中で移転価格税制の見直しへの機運が一気に加速・進展したと考えるわけである。

以下では、まず、移転価格税制の対象となる可能性を有する、いわゆる多国籍企業の経済的特性を明らかにすることから議論を始め、前記 1 で示した各論点につき私案を提示することとしたい。

3 本稿における検討課題

第一の論点として、このような納税猶予制度による企業行動に与える影響はどうかという点についてである。企業が経済学の想定する合理的行動を有する者として想定すれば、今般の納税猶予制度により、わが国イニシエイトの移転価格課税事案については担保を徴することとしているものの二重課税が基本的

移転価格税制の「納税猶予制度」に関する考察（石川）

に排除されるわけであるから、企業としては価格設定につきいわば「やりたい放題」という事態が想定される。さらに、経済産業省からの追加意見をみると、そもそも納税猶予制度があり、その後相互協議が順調に推移し、二重課税排除後の納税額を納付するというシナリオを想定しているように思料されるが、果たして、現実に相互協議が必ずしも順調に企業の思惑通りに決着するとは限らないのであって、例えば、除斥期間との関係で第二次課税等を行った場合はどうなるのか、あるいは、法人が課税処分の全部取消しを求め、異議申立て⇒審査請求⇒訴訟という選択肢とのバランス及び延滞税の免除等を総合勘案すると、同税制の有する抑止力が期待できなくなるので、課税当局としては、ひっきょう、限りなく移転価格課税を行い続けなければ海外への所得移転は止まらないと考えられる。しかしながら、この選択肢は、限られた税務職員を考慮した場合には限界があり非現実的であるといわざるを得ない。

次に、第二の論点として外国税務当局により更正処分が行われた場合はどうかという点についてである。外国に納税猶予制度がない限り当然のことながら、更正処分のあった段階で二重課税が発生する。これと上述のわが国イニシエイトの移転価格課税事案とのバランスの中で捉えると、法人は外国税務当局から更正処分を受けないよう事前確認を申し出るか、外国税務当局よりの価格設定を行う可能性が大きいといえるだろう。そうであれば、かくてますます所得の国外移転が進展する可能性が大きくなるといえないだろうか。

第三の論点として、事前確認制度は、現状のまま機能するか否かについてである。以上の検討から既に明らかなように、わが国税務当局に自主的に事前確認を申し出る可能性のある企業は、移転価格税制につき理解が十分でない企業を除けば恐らく少なくなる（具体的には、外資系企業に自ら自首するような行為はおよそ期待できない）のではないか。大事なことは、課税の予測可能性や透明性といったキャッチフレーズに飛びついただけではわが国所得の海外移転の歯止めには全くつながらないということである。「行政のあり方」をめぐっては、いわゆる「事前チェック型行政」から「事後チェック型行政」に移行しているという点にも留意が必要である²⁾。加えて、一つの政策を実行に移す

場合には、それに伴う反射的効果を考慮して、同時に、逆の政策を一つのパッケージとして講じなければ、現状、既にわが国の所得が海外から侵食されているにもかかわらず、それに輪をかける結果となることは必定であろう。しかしながら、今後の対応として、例えば、前記問題の所在1の(4)及び(5)につき税務執行の強化などを行えば一定の牽制効果が期待できると考えるところであり、以下では、この2点の可能性につき、多国籍企業に内在する経済的特性及びそれに着目したサンクションの必要性、現行税制の適用の限界並びにアメリカの移転価格課税の動向等にも配慮しながら検討を加えることとする。

4 多国籍企業における「企業内分業」の拡大

かつて、直接投資の自由化を行えば、多国籍企業が、現地市場に向かって競争者として海外から新しく参加し、現地市場において各企業間に分業と競争が激しくなり、効率的な資源の社会的配分が実現されやすくなるという「市場内の企業間分業」の側面が強調された時期もあったが、同時に、分業には、「市場内分業」のほかに「企業内分業」という概念があり、これら2つの分業の観点から多国籍企業をみると、それは単に進出国の市場内分業を促進するばかりでなく、それ以上に海外子会社に対する本国親会社の支配を通じ企業内分業を国際的に拡大していく性質があると指摘される³⁾。

ここでは、多国籍企業が有する功罪のうち、特に後者の罪につきスポットを当てることにする。この点を整理した文献として、例えば、小島清一橋大学名誉教授による「多国籍企業の直接投資（ダイヤモンド社）」（昭和56年5月21日初版発行）がある。同著によれば、「市場が不完全である以上、企業がそれをできるだけ利用して利潤拡大を追及することは、資本主義体制の下では阻止しがたいことであるかもしれない。だとすれば、巨大多国籍企業の基本は、市場を健全ならしめ競争を高めることになければならない。市場の不完全性が、先の真正規模経済を実現するためには相当巨大な規模の企業を必要とする事情が生じている面がある。これは生産の分割不可能性（indivisibility, lumpiness）

移転価格税制の「納税猶予制度」に関する考察（石川）

に起因している。複雑な進んだ近代技術を活用するには資本設備は巨大であり、幾つかの工場を特化させおのおのを最適規模に達せしめるには、企業全体の規模は相当に巨大でなければならない。これが市場との関連で寡占とか独占を導きやすい。これはやむをえない市場の不完全性かもしれない。…（中略）…問題は、戦後アメリカは、自由貿易推進、国際通貨制度改革という機能的統合を優先すべきであったのに、国際収支・雇用などの視点から海外直接投資を有利とみ、多国籍企業を優遇する政策をとり、市場の不完全性を強める結果に陥ったことである。自由貿易政策が基本であり、海外直接投資はそれを補完する役割にとどめるべきであったのに、ウェイトが逆転する政策がとられたのである⁴⁾。」とされる。

今日、移転価格税制の発動対象の一つとしていわゆる多国籍企業の海外直接投資があげられようが、税制上、こうした多国籍企業が形成される要因として「市場の不完全性」に着目した制裁措置がないこと、逆にいえば、現状、附帯税として過少申告加算税あるいは延滞税のみであり、後で述べるような課徴金制度に類似するような制度の検討の必要性が経済理論的には指摘できるのである。なお、この点につき、OECD 租税委員会報告にも何ら指摘はない⁵⁾。

5 現代ビックビジネスの二面性

現代ビックビジネスの二面性⁶⁾

	単一産業	多産業
単一国籍	古典的企業形態	コングロマリット
多国籍	多国籍企業	多国籍多産業企業

わが国の移転価格税制の対象企業は網掛けの多国籍企業ないし多国籍多産業企業であることはいうまでもないが、アメリカを例にとれば、アメリカ国内の企業間の合併によって成立する多産業企業は、国籍は単一であるが、多数の産業に属する企業を経営的に統一したコングロマリットの生成にあったとされる⁷⁾。これらの動きから明らかなように、アメリカの移転価格税制は法人格の

有無，設立地などのいかんにかかわらず適用されるが，こうした動きと連動して考察すると移転価格税制の歴史的変遷の一部を見出すことができよう。このことは，現代のわが国においても，金融機関の大型化・巨大メガバンクの出現という例からしても無視し得ない兆候と捉えるべきであろう。ちなみに，企業のコングロマリット化の要因につき，要旨，次の点を指摘する見解がある⁸⁾。

- (1) 景気循環の影響を免れること：最近の資本主義は，政府の有効な財政金融政策によって国民総生産の大きさをコントロールし，一国の経済全体を不況に対してすることに成功したかにみえる。…（中略）…現に，個々の商品はいまだに景気変動を免れていないから，一業種の生産のみに全資本を投入し，それに運命を託す企業は，当然，現在でもたえず景気変動の危険にさらされている。そこで，事業の多様化をはかって，ある業種で生じた売上げの現象を翼下の他の業種の繁栄によって相殺し，企業全体の安定を保とうというのである。
- (2) 技術革新に対応すること：技術革新に対する企業のアプローチはまず新製品の自己開発である。ところが，技術革新に対応して新しい商品を開発するためには巨額の研究開発費用がかかる。しかも，その研究開発費をもってしても，新製品が確実に開発されるという保証はない。かりに新製品の開発に成功しても，その成功が世界中の企業のいずれよりも先行することが必要である。…（中略）…（この点で）コングロマリットは技術革新に対してもう一つのアプローチを採用する。
- (3) 反トラスト法の制約から免れること：アメリカの反トラスト法は，合併によって同一業種の市場占有率を高めることをきびしく取り締まっている（クレイトン法第7条）そのために，不断に自己拡大の欲求をもちつづける企業は，それに代わって市場占有率に影響しない異業種企業との合併を企てる。ここにコングロマリット形成の要因がみられる。
- (4) 税法上利点があること：コングロマリット合併であるとか否にかかわらず（傍線は筆者による。），合併の波の基礎には，第二次大戦以降の法人税の急激な負担増が横たわっているといわれる。1940年には実効法人税率は

移転価格税制の「納税猶予制度」に関する考察（石川）

27%であったが、1968年には10%の付加税込みで53%に達している。この重い課税が合併促進の原動力になったといわれる。

- (5) 経営能力の拡大：かつてペンローズは、「企業成長の経済学」において「(合併によらない) 内的発展による企業の成長率に限界があるように、合併による企業の成長率にも必ず限界がある。いずれの場合にも、究極の限界は、経営能力によって決定される (The Theory of the Firm, 1959, p. 194. 末松玄六監訳, 1962年246頁)」。戦後経営能力を飛躍的に拡大させた要因としては、経営者教育もさることながら、オペレーションズ・リサーチの発展とコンピュータの普及がある。… (中略) …このオペレーションズ・リサーチの発達と電子計算機の普及は、資産を旧式の経営者の効率の悪い支配から奪い去って新しい経営科学を学んだ人々の支配下におくことを促進し、かくて合併によっても経営能力に不足せず利益をあげる機会を増進したとされる⁹⁾。

以上のような指摘は、いわゆる多国籍企業の展開においても重要な要因と考えられるとともに、例えばアメリカの自動車産業の発展過程に一例を見出すことができる¹⁰⁾。いずれにせよ、税法上の利点との関連については、今後、例えばアメリカ企業の国際戦略のうち、租税負担の軽減による要素はどれくらいのウェイトを占めるのかなどにつき多変量解析などの手法により実証分析していくことも考えられよう¹¹⁾。

6 現行規定の限界的運用の強化（推定課税規定の運用強化）等

(1) 推定規定の意義

租税特別措置法第66条の4第7項は、税務職員が法人にその各事業年度における国外関連取引に係るもので、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等の提示、提出を求めた場合において、当該法人がこれらを遅滞なく提示、提出しなかったときは、税務署長は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法人で事業規模その他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基礎として再販売価格基準法、原価基準法等により算定した金額を独立企業間価格と推定して、更正又は決定を行うことができる旨規定している。同項の趣旨は、移転価格税制が、海外所在の関連企業との取引について、多様な要因により決定される取引価格の妥当性を検証する制度であり、その適正な執行のためには納税者側からの資料提供が極めて重要であるにもかかわらず、納税者からかかる協力が得られない場合にこれを放置しておくことはできないことから設けられたものとされる¹²⁾。

（2）推定規定に関するこれまでの見解の例¹³⁾

そもそも移転価格税制は、海外に所在する関連者との取引価格について、独立企業間価格との関連で、その適否を問題にする制度である。したがって、適否の検討に際しての必要な資料としては、納税者が保有する資料のみでなく国外関連者が保有する資料も含まれることになる。しかしながら、国外関連者に対し直接質問検査権を行使し資料を入手することは主権の制約もありできない。また、第8項の国外関連者が有する資料の入手努力義務についても、国外関連者は納税者自身ではなく、国外関連者が資料を提出しなかったからといって納税者自身に罰則が適用されるわけではない。なお、平成15年の税制改正でいわゆる租税条約実施特例法が改正され、相手国からの情報提供の要請に応じ、情報収集のための質問検査権を行使することが可能となったが、このことは相互主義により条約相手国によるわが国からの要請による質問検査の途を開いたものとも言える。しかしながら、移転価格税制については、国家間の課税ベースの配分でもあるため、仮にそうした資料収集の仕組みができたとしても、その実効性には自ずと限界があるように思料される。上記のとおり、国外関連者が保有する資料の提出を直接強制することができる規定は現在なく、その入手はひとえに納税者の理解と協力に依存せざるを得ない状況にある。そしてこの納税者の理解と協力を確保するための唯一の担保となる規定が「推定課税規定」に他ならない。移転価格税制において「推定課税規定」が果たす役割はここに存するものと考えられる。ただ、その運用については、課税庁としては法

令用語にいう「推定」の脆弱性、さらには「推定規定」のもたらすインパクトの大きさ等を勘案し、文字通りの最後の手段（ラストリゾート）となるような慎重さが必要ではないかと考えられる。

（3）推定規定の今後果たすべき役割

以上が、土屋重義亜細亜大学教授の見解であるが、今般の税制改正以前においてはこのような認識が課税庁の土台にあったであろうと思料されるが、今日、その前提となる法律関係が大きく改正されたのであるから、いわゆる推定規定をラストリゾートなどというように課税庁自ら当該手段を放棄¹⁴⁾するという運用を方針とすれば所得の海外流出に歯止めがかからなくなっているのではないか。ここで、まず、第一に見解を改めなければならないことは、「推定」の意義である。なるほど、仮に法律用語では土屋教授のように解説されていても、計量経済学において、推定＝estimateであり、そのことは、すなわち、最小二乗法や最尤法などにより理論値を推定することである。これを、移転価格税制についてみると、サンプル数の関係から比較対象取引を抽出しこれに引き直して独立企業間価格を推定するということである。そうすると、推定に当たり誤差が生ずることがあっても理論的に脆弱性やインパクトなる概念は存在せず、独立企業間価格は一義的に定まるはずである。仮に脆弱性を議論するのであれば、モデルの自由度修正済み決定係数やt検定、F検定などを行うことにより統計学上の頑健性を検定することができるのであり、独立企業間価格は幅を含む概念であるとしても、独立企業間価格算定自体に脆弱性なるものがつきまとうといった、およそ巷間指摘されるような論調に判断が左右されることはあってはならない。しかるに、この議論を突き詰めると、そもそも経済予測など全くの脆弱そのものということになり、ひっきょう、小泉内閣以降は経済財政方針で触れられなくなったとはいえ、いわゆるレオンチェフに代表される産業連関表などに立脚した政府の経済財政政策運営などを完全否定することをも意味しよう。

次に問題視しなければならないことは、措置法第66条の4第7項に規定す

る推定規定及び同条第9項質問検査規定の適用範囲及び順位の解釈を狭めているのではないかということである。この点に関する論文として、税大論叢42号では藤巻税務大学校教育官、前原同教授によるものがある。両論文はそれぞれ結論において見解が異なるが、ここで、その概要を紹介すれば、前者は、第7項の推定規定を、移転価格税制の執行においては納税者側から資料提供という形で協力が行われることが極めて重要なことから、納税者からかかる協力を担保するために設けたものであるとされ、したがって、法人側から十分な協力が得られない場合において、比較対象法人の資料の入手に努めたが、結果的に比較可能性のあるものとして関連者間取引に関するデータしか把握されないときにも第7項を適用することができると解されるとしていること¹⁵⁾、後者は、推定課税とその他の方法の適用順位につき課税当局としては、独立企業間価格算定に必要な書類等を納税者から収集し、その納税者が有している書類等が独立企業間価格算定に十分でない場合は、第9項を発動し、第三者に対する質問検査権に基づき資料収集を行い第2項の規定を適用して独立企業間価格を算定するが、その結果やむを得ず独立企業間価格が算定できない場合には第7項の規定を適用すると考えるのが合理的であるとしながらも、移転価格税制導入当初に第2項と対応する形で第7項が立法されていることを考えると、第9項による第2項の課税と第7項の課税のどちらにも優劣関係はなく、その適用は課税当局の判断に任されているというべきである¹⁶⁾、と指摘している。ちなみに、上述の前原論文では推計課税と推定課税とを比較検証し、その必要性・合理性につき検討を加えている。この点につき、私見を述べるに、大事な点は、推定課税の必要性に尽きるのではないかと考える。第7項の文理解釈からすれば、推計課税同様、同項に規定する帳簿書類等とは、移転価格課税の処分時に必要な書類等である。そうすると、独立企業間価格の算定に必要な書類等という「必要な帳簿書類等」とは、移転価格税制においても申告納税制度を前提とする以上、納税者は、自己の独立企業間価格が合理性を有していることを立証するために十分な資料を提示等する必要がある、加えて、推定規定は、国外関連者との取引に関し、当該取引価格の算定の根拠となる資料の提示等に

つき納税者の協力を担保するものである¹⁷⁾から、独立企業間価格の算定のため以外の法的な制約はないと理解すべきであり、当該書類等の提示等がなければ独立企業間価格が算定できない書類等と解される¹⁸⁾。したがって、当該必要性を合理的・客観的に判断するのは、当然の帰結として当該法人にその必要な書類等の提示等を要求した課税庁ということになる。そして、遅滞なく提示したか否かの判断基準は、文理上は、要求後速やかということになるが、実務上は具体的に要求した資料の内容とボリュームの関係から妥当な期間が判定されることになると思料されひつきよう、通常であれば、社会通念上、合理的と認められる期間内に提出したか否かが判断されることになろう¹⁹⁾。もっとも、同項がみだりに認められるべきではなく、課税庁に合理的に選択肢として委ねられた権限として理解したい。いずれにしても重要な点は、「処分時」において必要な帳簿書類等の提示等がなかったということであり、ここに推計課税におけるいわゆる「やむを得ず」という状況が生み出されるので、次に、課税庁が採用した課税手法の合理性が審理されることになるが、推定課税の合理性においても推計課税の場合と同様に類推するに、例えば国外非関連者の抽出過程に恣意性がある場合などの瑕疵がない限り処分が取り消される可能性は乏しい²⁰⁾のではないかと思料する。

(4) 「幅」なる概念²¹⁾

ここで、「幅」なる概念につき敷衍すれば、最小二乗法なり最尤法なりにより理論値を求める場合、その理論値には当然のことながら誤差がある。これを移転価格税制にみるに、比較対象取引のプライス自体が一定の分布をすると考えられるから、これに引き直して第三者取引価格を推定する以上当然のことながら誤差が生ずる。このことは、移転価格課税と事前確認において独立企業間価格算定の取扱いに相違が生じてでも何ら論理的に矛盾しない。けだし、前者は最終的には一点で課税するのに対し、後者は、同じ価格帯が同じ分布で将来も推移することを前提としなければ成り立ちえないからである。したがって前者について幅を認めず、後者においてこれを容認するという現行の取扱いを否定

する見解には筆者は与しない²²⁾。

（5）文書化の推進（法令化の必要性）

わが国の移転価格税制は、国外関連者が保存する帳簿書類又はその写しにつき、課税庁の要求に対し、調査対象法人に入手に努めなければならない旨規定し（第8項）、推定規定（第7項）及びシークレット・コンパラブルの手續に移行する第9項における「必要と認める帳簿書類」の範囲あるいは「遅滞なく」の時間的制限について何ら法令上の定めがない。この点に関し、本庄資名古屋経済大学大学院法学研究科教授は、「グローバルベースでは、特定の文書化要件を法令で制定する国は、1994年 IRC482 最終規則で定めた米国のみでなく、1998年 Taxation Ruling 98/11 で導入したオーストラリア、1999年 Information Circular 87/2R（移転価格取扱要領）で導入したカナダ、2003年一般租税法典90条で導入したドイツなど広がりを見せている。…（中略）…現実には、各国の移転価格税制の差異および執行レベルの成熟度の差異から、自国企業を後発国の安易な移転価格課税の餌食に供する結果を招くおそれもある。このような事態を恐れる MEN も少なくない。世界の潮流を理解して外国の移転価格課税に十分の備えをしながら、本国の移転価格課税を嫌悪する経済界の抵抗によって、日本の法令による文書化の進捗が他の先進国・中進国にも遅れをとることは、グローバルな文書化の潮流の中で諸外国の MEN の移転価格対応の進捗に遅れをとることになり、国家レベルでも、外資系 MEN からルールの不透明な国という烙印を押されるか、ノン・コンプライアンスに対して規制も制裁もない国として濫用的移転価格に甘い国と侮られる国になってしまうというジレンマがある。大局的には、自国企業を外国の移転価格ペナルティの脅威から守るためにはそのセーフハーバーとされる文書化をしておくことが賢明である。適切な程度の文書化ルールを立法化することは、自国内におけるコンプライアンスを確保するとともに、すでに独立企業原則を遵守している企業を移転価格調査リスクから守るためにも役立つ。その意味で、その立法をかなりスピードアップする必要がある²³⁾。」と指摘しておられる。まさに、同感であり、そも

そも移転価格税制は、法人とその国外関連者との取引価格が独立企業間価格で行われているか否かを問題とする制度であるから、各種の要因により決定される取引価格につき納税者はその算定根拠や第三者の価格決定について十分に説明し、かつ、そのために十分な資料の提出に応ずる用意があることが前提となる。したがって、いつまでも努力義務のままにし、前記6の（2）のとおり、推定規定の発動に、かなりの程度慎重であるとするれば、わが国は多国籍企業に対し何もしないということを公言しているのと同義である²⁴⁾。増井良啓東大教授は、この点につき、「各国の挑戦は、二極分解していくのであろうか。一方では、自国の立地条件等の強さを前提として、「内国法人」からの法人税収を確保するため移転価格税制の執行を強化する方向である。米国法人税は21世紀に国際取引の分野でより重要な税収源になるという予測もある。他方では、法人税への依存をあきらめ、むしろ低い税率や優遇税制によって自国への投資を引き寄せる方向である。いずれにせよ、強権的手法の跋扈は望ましくないし、法人税死滅へのチキン・レースも危うい。各国に必要なのは、自制である²⁵⁾。」と述べておられる。増井教授が述べられる「自制」とはアメリカのような執行強化に警告を鳴らしていられるのかどうか定かではないものの、例えば、いわゆるタックス・ギャップ（法令上計算される所得金額と実際の歳入額との差異）を国際課税の分野に限定してでも課税庁がこれを推計・公表し、国民的関心事項の一つとしてアナウンスするという政策を採用するか否かもこれらの諸問題に対する現時点での解決策である²⁶⁾ということをここでは指摘しておきたい。

7 制裁強化の可能性の検討

一例として、従前の証券会社においては、エンフォースメントの仕組みとして、刑事罰、証券会社等に対する業務停止等の行政処分、開示書類の虚偽記載等による効力停止命令及び不公正取引に関する禁止命令・停止命令等が法定されていた。しかし、これらの刑事罰及び行政処分等については、刑事罰の抑制的運用の観点からは、刑事罰を課すに至らない程度の違反行為は結果として放

置されてしまう他、行政処分も違反行為の実情に見合った抑制力としては不十分な面もあり、また、禁止命令・停止命令は実際にはあまり活用されていないという指摘があった。そこで、平成16年証券取引法改正において、証券取引法の一定の規定に違反した者に対して金銭的負担を課す課徴金制度が導入された。課徴金制度においては、有価証券の新規発行時の開示書類への虚偽記載ならびに不公正取引のうちインサイダー取引、相場操縦及び風説の流布・偽計が課徴金納付命令の対象とされており、各違反行為について課徴金の水準及び没収・追徴相当額との調整が規定されている他、課徴金事件のための調査権限、課徴金納付命令に至るまでの行政審判手続及び課徴金の納付・徴収についても定められた²⁷⁾。

前記4で検討したように、寡占状態にある業況の優れた業界において、多国籍企業が内部化を推進した結果、事業規模その他の事業内容の類似する法人のすべてが国外関連者との取引を行い、国外非関連者との取引がないというケースも想定し得る。あるいは、上述のとおり、相互協議が合意に至らない場合に、後続事業年度の第二次課税等の必要性もあり得るであろう。そうした場合、確かに、課徴金といった制度自体が税法上なじまないとしても、これに類似する何らかの制裁²⁸⁾を考える必要性はないだろうか。敢えて租税法の研究領域を飛び越えて、産業組織論、国際経済学、計量経済学などの応用経済学などの視点から挑戦的に検討を試みたのもこの点にある。わが国単独で採用するわけにはいかないだろうが、少なくとも本格的でなくとも導入に向けての検討には値するのではなかろうか。

8 おわりに

かつて高名な経済学者である A. マーシャルが、「産業と企業の関係」を「森と木」のたとえで分析したことは有名である。マーシャルの企業のライフ・サイクル仮説に従えば、資本設備を拡大すればコストは低下するが、それには時間がかかるため、新興企業との競争に敗れることから産業を独占する企業は出

現れないと一般に理解されている。ところが、前記5で検討したように、現代のビックビジネスは、コングロマリット合併ないし多国籍企業化を基本とする限り、経営者の手に集中した支配の間の分離、すなわち、経営者革命ないし経営者資本主義の段階を経て、いまや、巨大な法人企業による所有と支配の再統一の段階に到達しているといっても過言ではなく、マーシャルのたとえとは逆に、むしろ木々が森を動かすような巨大多国籍企業等が出現してきているともいえようか。いずれにせよ、以上の検討からすれば、わが国の場合は、財閥にみられるように、それが株式の相互持合いという形態をとって出現したが、アメリカの場合²⁹⁾は、コングロマリット化あるいは多国籍企業の形態で進んできたと考えられる³⁰⁾。この点は、本稿とは直接密接な関係を有するものではないが、上述のとおり、税制面から実証的に分析しなければならない課題ともいえよう。

また、これまで移転価格税制に関する論文等を概観すれば、いわば課税手法であるところの独立企業間価格の算定方式や事前確認制度に議論が集中してきたきらいがある。もっとも、こうした研究の重要性をここで否定するものではないが、同時に、同税制を大局的に捉え、徒にこれら諸問題（例として無形資産の算定方法など）のみを強調的に取り上げることは同税制の健全な理解の妨げにもなるのではないか。したがって、同税制の検討に当たっては、現行の規定の適用を通して税務行政の執行の限界を問い直す時期にきているものと思料する。

さらに、本稿に照らせば、巷間使われる用語で「トレード・ピープル」と「ファイナンス・ピープル」という言葉があり、前者が、いわゆる現在の経済産業省的な自由貿易に立脚した考え方であり、後者は、財源等の税収面から法人税負担等を考えるというスタンスの相違である。今般の税制改正は、前者のトレード・ピープルの思想が前面に押し出されたものと位置づけられようが、しかし、移転価格税制対象法人が本邦企業の場合と外資系法人の場合で比較してみるとどうであろうか。いうまでもなく、上述のとおり、特に外資系法人からみれば、今般の税制改正は国際的租税回避の格好の機会ととらえるとい

う考え方にバイアスがあろうか。また、本稿の残した課題において本格的な研究には途上であるが、新たな視点として、真に各国が自国の課税権を行使したとき、仮に相互協議ではなく不服申立て⇒訴訟と展開する事案を想定した場合、漁夫の利を得るのは誰かということである。上述のとおり、「事前チェック型」から「事後チェック型」へ行政の舵取りが変更したとき、納税者は司法等による解決を真に望んでいるのであろうか。巷間、アメリカは訴訟社会というように理解されているようであるが、課税についてみると、司法による解決は、むしろ低いという現実をどのように理解すべきであらうかということである³¹⁾。この点に関する研究は、紙面の制約上、別の機会に譲りたいと考えるが、理論と現実とを共に正確に理解することなく適切な判断はできない。ただ、当面は、本稿をたたき台として、税制改正の提案もさることながら移転価格課税執行強化に向けた検討が課税庁にて行われること願うこととし本稿をしめくくりたい。

【補遺】

本稿脱稿後、平成19年6月25日、国税庁は「移転価格事務運営要領の一部改正について」を公表した。こうした動きは、移転価格課税の執行の透明化に寄与するものと評価するが、同時に、本邦法人の進出国においても同様な施策がなされなければ課税リスクの低減につながらないのであり、今日こそ、この分野における関係当局間の国際的な連携の強化が求められよう。

別紙１ 平成 19 年度与党税制改正大綱（移転価格税制部分抜粋）

１ 国外関連者との取引に係る課税の特例（いわゆる移転価格税制）について、租税条約の相手国との相互協議に係る納税猶予制度を創設する。

（１）納税の猶予

租税条約の相手国との相互協議の申立てをした場合において、その申立てをした者が申請をしたときは、更正又は決定に係る国税（相互主義の対象となるものに限る。）及びその加算税の額につき、その納期限（申請が納期限後であるときは、申請の日）から相互協議の合意に基づく更生があった日（合意が行われなかった等の場合には、国税庁長官がその旨を通知した日）の翌日から１月を経過するまでの期間、納税の猶予を認める。納税を猶予する場合には、猶予する金額に相当する担保を徴する。

（２）延滞税の免除

納税の猶予をした国税に係る延滞税のうち猶予期間（申請の日が猶予した国税の納期限以前の日である場合には、申請の日から納期限までの期間を含む。）に対応する部分は、免除する。

（注１）上記の改正は、平成 19 年 4 月 1 日以降に行われる申請について適用する。

（注２）納税の猶予が終了した時には、確定した本税及び加算税を納付することになる。なお、事前確認で確認された内容に従った自主的な修正申告に係る税額には、加算税は課されない。

２ 国外関連者との取引に係る課税の特例（いわゆる移転価格税制）に事前確認及びその事前相談について、申請手続の円滑化及び執行体制の整備を図る。また、移転価格課税上の運用の明確化に向けた取組みを引き続き進める。

別紙２ 移転価格事務運営要領改正案に対する意見の概要

平成 19 年 5 月 16 日経済産業省

1 改正案に対する意見

わが国法人及び海外関連会社の納税額に非常に大きな影響を及ぼし、かつ納税者と課税当局との間で見解の相違が頻発している。無形資産の扱い、適正な取引価格（独立企業間価格）の算定方法の選択及び事前確認制度の整備の３点を中心に意見を抽出。

(1) 無形資産の扱い

適正な取引価格の算定をする際の無形資産（例：ノウハウ、販売網）の扱い・評価を巡って、納税者と課税当局との間で見解の相違が頻発しており、かかる見解の相違を防止するための無形資産の扱いを明確化する観点から意見を提出

（意見例）

- ・算定において検討が必要となる無形資産の範囲が広範かつ不明瞭なため、具体的な無形資産の種類を明記し、納税者の予見可能性の向上を図る。

(2) 算定方法の選択

算定方法の選択は、納税額に大きな影響を与える重要な論点である。どのような算定方法を用いるか、特に第三者間の適正な取引価格を参照できない場合に使用する手法（利益分割法）の使用を巡って、納税者と課税当局との間で見解の相違が頻発しているため、かかる見解の相違を防止する観点から意見を提出。

（意見例）

- ・納税者が当初選択した算定方法と異なる方法を課税当局が使用する場合は、課税当局から算定方法の選択理由について十分な説明を行う必要がある。
- ・過去の国税不服審判の裁決内容に従って、基本三法に準ずる方法（第三者間

移転価格税制の「納税猶予制度」に関する考察（石川）

の適正な取引価格を参照する手法の一つ）の使用を容易にする運用とする。

(3) 算定に係るその他の事項

(意見例)

- ・親会社から子会社への役務の提供があった場合に、それが移転価格税制の適用の対象となるか寄附金の対象となるかの判断基準を明確化すべきである。

(4) 事前確認制度

事前確認制度は、適正な取引価格（独立企業間価格）を事前に課税当局と納税者の間で確認し、その後の見解の相違を防止する重要な制度である。このため、その利用を促進する観点から、基本方針、確認手続、確認結果等、事前確認制度全般にわたって意見を提出。

(意見例)

- ・納税者の負担軽減の観点から、事前確認手続の申請にあたって要求される資料はこれまで通りの過去3年間分を原則とする。
- ・事前確認手続により申告額を課税当局に確認している間は、原則、税務調査、更正処分を行わない旨を明確化する。
- ・過少申告に対するペナルティを課す基準について、納税者が認識できる基準にする。

2 申し入れ事項

今回の事務運営要領改正案に直接関係ないが、移転価格税制の運用の明確化・円滑化の観点から、執行体制等の申し入れ事項を提出。

(申し入れ事項例)

- ・納税者が必要とする事例を追加する。
- ・事前確認手続の迅速性の観点から、事前確認及び事前相談体制を充実する。

注

- 1) 税経通信 2007.1「特集 海外取引の実態と移転価格税制」54～55 頁参照。
- 2) 例えば、いわゆる骨太の方針である「経済財政改革の基本方針 2007～「美しい国」へのシナリオ～平成 19 年 6 月 19 日」の 15 頁には、「市場経済を支えるルールの整備として、改正後の「独占禁止法」に基づき執行の強化を図るとともに、課徴金に係る制度の在り方、優越的地位の濫用、不当廉売などの不公正な取引方法に対する措置の在り方、審判手続の在り方等の課題について速やかに結論を得て、法改正の必要性を検討する。」とあり、また、同 16 頁には、「準司法機能の強化による市場監視体制の整備として、平成 20 年度の早期に、課徴金制度の適用範囲拡大、金額引き上げを実現する。あわせて、証券取引等監視委員会の体制強化に関し具体策を検討する。」との記述がある。
- 3) 宮崎義一「寡占—現代の経済機構—」岩波新書 162 頁参照。
- 4) 小島 清「多国籍企業の直接投資」386～387 頁参照
- 5) ちなみに、1995 年 OECD 租税委員会報告書は、この点につき、「移転価格決定コンプライアンスとして、多国籍企業グループのメンバーがある国で調査を受ける場合、その国の国内法のコンプライアンスルールは他の関係国にとって重要である。双方の国が同一の移転価格を受け入れなければならない。そうでなければ、多国籍企業グループは二重課税を受けることになる。税務当局は、他国の移転価格決定コンプライアンスルールの潜在的な密接な関係に気づくべきであり、両国間の租税の公平な配分と二重課税防止の双方を促進するために努力すべきである。このため、移転価格決定のコンプライアンスの 3 つの側面（調査慣行、立証責任及びペナルティ）について特別な考慮が必要である。」と指摘している。本庄資「国際的脱税・租税回避防止策」（財団法人大蔵財務協会）596 頁参照。
- 6) 宮崎前掲書 159 頁参照。
- 7) 宮崎前掲書 159～160 頁参照。
- 8) 以下の記述は、宮崎前掲書 119～133 頁による。
- 9) 宮崎前掲書 132 頁によれば、企業手持ち現金の増大が、キャッシュ・テイクオーバー・ビッドによるコングロマリット合併が多い理由としている。
- 10) 米川伸一編「経営史」（有斐閣双書）269～294 頁参照。
- 11) 井堀利宏「ゼミナール公共経済学入門」（日本経済新聞社）412 頁には「…すでに外国で十分な利益をあげ、投資資金を内部留保で調達できるような成熟した海外子会社の場合を想定すると、…（中略）…そのような企業が利益を現地で再投資するが、本国に送還するかを選択に対して、現地である外国の税率が影響する。ただし、アメリカに対する日本からの直接投資に対して明確を与えているという確定的結論は得られていない。海外進出の契機は、低廉・豊富な労

移転価格税制の「納税猶予制度」に関する考察（石川）

働力や現地市場の魅力が、大企業、中小企業ともに主たるものであり、税制の影響は少ない。しかし、国内の税負担が大きいから海外進出するという企業はあまりないとしても、現地国の税制などの受入国での政策対応には、ある程度の反応がみられる。」との指摘がある。

- 12) 国税庁「改正税法のすべて」(昭和61年) 210頁参照。
- 13) 以下の記述は、土屋重義「移転価格税制における推定規定について」(税経通信2007.1) 81～87頁による。ちなみに、同氏は、国税庁調査課長などを歴任しておられるので、当局の見解として理解しても差し替えなからう。
- 14) 例えば、財団法人大蔵財務協会編「移転価格税制—新設された移転価格税制のすべて—」によれば、「なお、法律をみると分かりますように、独立企業間価格は、納税者自身の資料のみならず、純粋に第三者間の取引に関する情報をも基礎として算定することになっていますから、納税者自身が独立企業間価格を算定するために用いた資料を提出しなかったとしてもそれが不適当な場合には、独立企業間価格を算定するために必要な資料を提出したことにならないと考えられますので注意する必要があります。」とされる。
- 15) 税大論叢42号55頁参照。
- 16) 税大前掲書前原教授論文要約参照。
- 17) 財団法人大蔵財務協会前掲書24頁参照。
- 18) ちなみに、川田剛「Q&A 移転価格税制の基礎知識」(税務経理協会) 225～226頁には、必要な書類の範囲の最低限の書類を例示しているが、これは、実務上の観点からのものと思料され、あくまでも法令上読み込めるものではない。
- 19) 財団法人大蔵財務協会前掲書77頁参照。
- 20) 中尾巧「税務訴訟入門」(商事法務) 256頁には、「実額反証の主張・立証責任は、…(中略)…原告納税者が負担すべきものと解されるので、その証明の程度については、本証としてこれを立証しなければならないでしょう。ですから、原告納税者は、その主張する実額が真実の所得額に合致することについて裁判官に確信を抱かせる程度にこれを立証しなければならないことになりますが、更にこの点について通常の証明よりも高度の「合理的疑いのない程度の証明」を要するとする説が有力です。」とされる。
- 21) この論点として、裁決例を評釈したものとして、拙稿「保証取引と移転価格課税に関する考察」(月刊税務事例2007.4 財経詳報社) 27～32頁を参照されたい。
- 22) 財団法人大蔵財務協会前掲書68頁参照。
- 23) 本庄資「米国の移転価格課税第4回 移転価格課税の不可欠の条件としての文書化」(税経通信2007.7) 160～162頁参照。
- 24) 本庄資「国際租税法(四訂版)」(財団法人大蔵財務協会)によると、米国では、

多国籍企業の外国子会社等への所得移転の防止のために情報収集に関する法整備が図られているとし、1982年には国外資料収集防止策として、正式証拠書類（IRC982）及び外資系内国法人等の情報提供義務（IRC6038）が制定され、IRC982により、納税者が外国に保有する書類につき税務調査に関する正式書類要求にその郵送の日から90日以内に実質的に従わない場合その調査項目を問題とする訴訟を行うすべての裁判所は、この要求対象であった国外書類の提出を禁止するものとされている（同著411頁参照）。

- 25) 増井良啓「〔第4章移転価格税制の長期的展望〕水野忠恒編著二訂版国際課税の理論と課題（税務経理協会）」89～90頁参照。
- 26) この点は、恩師本庄資先生から受けたご示唆である。
- 27) 西村ときわ法律事務所編「ファイナンス法大全アップデート」（商事法務）95～101頁参照。
- 28) 来生 新横浜国立大学教授は、行政上の義務違反につき「行政法上の義務違反に対して、どういう不利益がかけられる制度が、わが国にあるのかという観点から課徴金を考えてみますと、いろいろな種類の類似の制度があり得るわけです。…（中略）…行政主体によって課されるが、実質は刑罰であると整理される、関税定率法138条から139条に規定されている通告処分、道路交通法125条の反則金、というものがあるわけです。そのほかに、行政上の秩序罰としての過料が、そのほかに、もうひとつの範疇として、重加算税と独禁法の課徴金のような制度がある。さらにもう少し広く考えますと、行政処分の形をとって、一度与えた許可を取り消すというのも、不利益を課す対応としてあるわけです。また、義務履行確保の目的で、公表というようなことを行政主体が行うというのも、ある種の不利益をサンクションにして行う行政手段であるわけです。」と座談会で述べておられる（「ジュリストNo 977 1991 4.15座談会独禁法の強化と課徴金の引上げ」14～15頁参照）。
- 29) 今井賢一「日本の産業社会」（筑摩書房）によれば、「アメリカ型の企業では、本業とは無関連型の多角化が行われがちであり、その典型例はいわゆるコングロマリットの多角化である。これは、多国籍化の場合のように既存の経営資源をそのまま外延的に活用しようとするのではなく、他企業の吸収合併を手段としてそれまでの企業活動とは関連のない新分野への拡張をめざすものである。」とされる（69～74頁参照）。
- 30) 今井賢一「情報ネットワーク社会」（岩波新書）によれば、「これまでの経済の主役であった鉄鋼、石油、化学、自動車などの諸産業と新たな情報化社会の主役となる情報通信系の産業とを比較してみれば、…（中略）…前者の産業における設備投資は、その生産物に特有なものであり、サンク・コストになる部分が大きかった。…（中略）…これに対し、情報通信系の場合には規模の経済性

移転価格税制の「納税猶予制度」に関する考察（石川）

が小さいだけでなく、サンク・コストになる部分も小さい。…（中略）…かくて、一般に情報化が進むとともに、産業組織は基本的にコンテストابل・マーケットに近づくのである。」とされる（140～147頁参照）。

31) この点も、恩師本庄資先生から受けたご示唆である。

参考文献

- 参考文献は上記（注）のとおりであるが、前提となる基本書等として、
伊藤元重「ゼミナール国際経済入門」（2005），日本経済新聞社
今井他「価格理論Ⅲ」（1984），岩波書店
金子 宏「租税法第12版」（2007），弘文堂
J・ジョンストン 竹内他共訳「計量経済学の方法全訂版上・下」（1986），東洋経済新報社
正田 彬他編「独占禁止法を学ぶ」（1986），有斐閣選書
本庄 資「米国の移転価格課税（第1回～第4回）」（2007），税経通信（税務経理協会）にて現在連載中
水野忠恒「租税法第3版」（2007），有斐閣
三橋規宏他「ゼミナール日本経済入門」（2005），日本経済新聞社編「現代経済学ガイド」（1985）を必要に応じ参照した。