

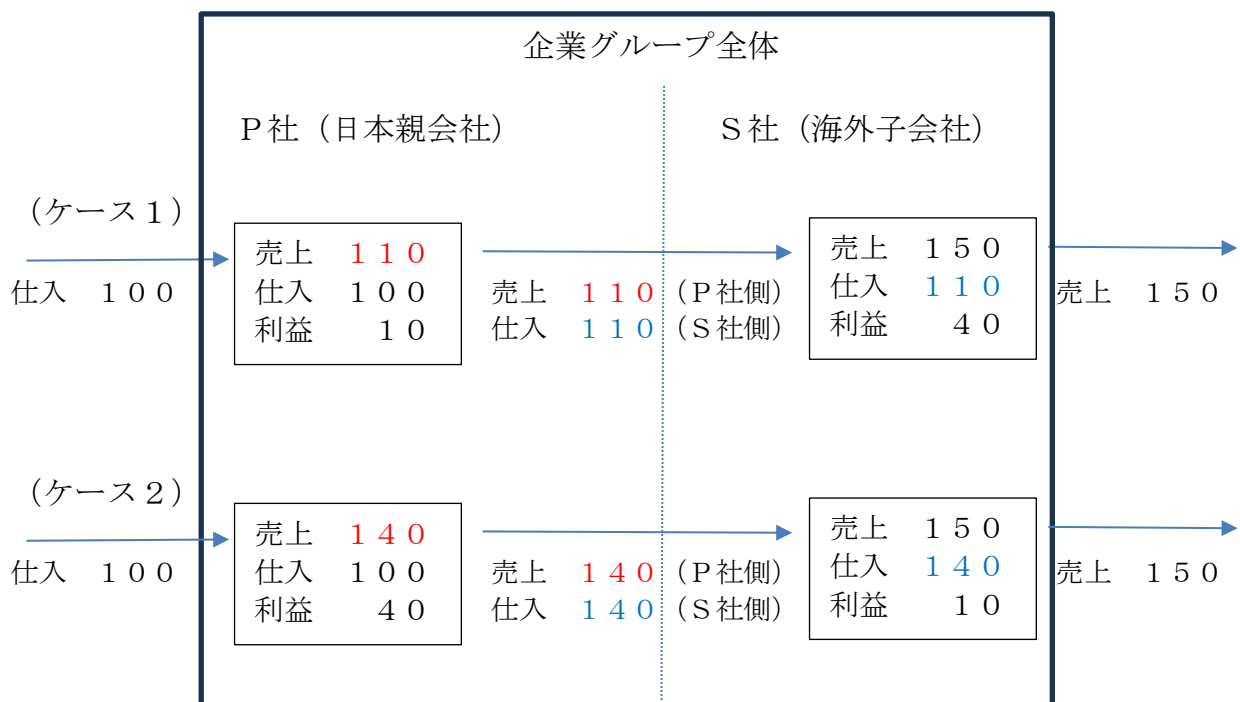
## Briefing

第8回のテーマは、「移転価格税制 (Transfer pricing taxation) 」です。

※登場人物            Aくん・Bさん：法学部の学生、C先生：法学部の先生

C先生：     今回はこちらから、移転価格税制について、簡単に説明します。まず、下の図を見てください。P社は日本所在の親会社、S社は海外所在の子会社です。①P社はある商品をグループ外から仕入れ、②この商品をS社へ販売し、③S社はこの商品をグループ外へ販売するとします。

    P社の仕入価格は100、S社（からグループ外へ）の販売価格は150とし、P社からS社への（グループ内の）移転価格 (transfer price) は、ケース1では110、ケース2では140とします。



【図 日本親会社と海外子会社との取引】

C先生：     企業グループ全体の税引前利益は、ケース1の場合、50 (= 10 + 40)、ケース2の場合も、50 (= 40 + 10) で、変わりません。それでは、税引後利益はどうでしょうか。仮に、日本の法人税率を20%、S社所在地国の法人税率を10%と置いてみましょう。

Aくん：     企業グループ全体の税引後利益は、ケース1の場合、44 (= 10 × 80% + 40 × 90%)、ケース2の場合、41 (= 40 × 80% + 10 × 90%) となります。したがって、ケース1の場合の方が、グループ全体の税引後利益が大きくなります。

## Briefing

C先生： そうですね。企業グループ全体としてみると、法人税率が低い国に、多くの（税引前）利益を配分した方が、グループ全体として、より多くの税引後利益が得られるわけです。このように、企業グループ内の国際的取引においては、各国の税制や税率の相違を利用して、グループ全体としての（税引後）利益の最大化を図るような価格操作を行うインセンティブが働きます。

そこで、このような租税回避行為を防止することを（本来の）目的として導入されたのが、移転価格税制（租税特別措置法66条の4）です。

移転価格税制とは、法人が、その国外関連者（海外子会社等）との間で資産の販売、購入、役務の提供その他の取引を行った場合に、当該法人がその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

(arm's length price) に満たないとき、または、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、その国外関連者との取引を、独立企業間価格で行われたものとみなして法人税額を再計算するものです。ここで、独立企業間価格とは、国外関連取引の内容と国外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、国外関連取引が独立の事業者の間で通常取引の条件に従って行われるとした場合に支払われるべき対価の額のことをいいます。

C先生： もう一度、前の図を見てください。この企業グループでは、P社からS社への（グループ内の）移転価格を（ケース1と同様）110に設定していたとします。他方で、独立企業間価格は、（ケース2と同様）140であるとして、移転価格（110）で計算したP社の法人税額は、2（ $=10 \times 20\%$ ）ですが、独立企業間価格（140）でP社の法人税額を計算し直すと、8（ $=40 \times 20\%$ ）となります。したがって、P社は6（ $=8 - 2$ ）の追徴を受けることになります。もっとも、S社においては、P社とは逆に、独立企業間価格を使用すると法人税額が減少することになるので、（企業グループ全体に対する）二重課税回避の観点から、P社所在地国（日本）とS社所在地国との間で、何らかの調整を行うべきです。

Bさん： わかりやすいご説明ありがとうございました。移転価格税制についてよく理解できました。ただし、一つ気になることがあります。この制度上ポイントとなる独立企業間価格です。そんなに簡単に求まるものなのでしょうか。

C先生： 確かに、独立企業間価格をどのように算定するかは、実務上重要な論点であり、簡単に求められるものではありません。まず、租税特別措置法66条の4第2項1号に挙げられている（棚卸資産の販売又は購入に関する）3つの方法を紹介します。1番目は、独立価格比準法（comparable uncontrolled price method、CUP法）です。特殊の関

## Briefing

係にない売手と買手が、同種の棚卸資産を、取引段階・取引数量その他が同様の状況の下で売買した取引の対価の額に相当する額を基準とする方法です。2番目は、再販売価格基準法（resale price method、R P法）です。国外関連取引にかかる棚卸資産の買手が、特殊の関係にない者に対してその棚卸資産を販売した対価の額（再販売価格）から、通常の利潤の額（売上総利益）を控除して計算した金額を基準とする方法です。3番目は、原価基準法（cost plus method、C P法）です。国外関連取引にかかる棚卸資産の売手の取得原価に、通常の利潤の額（売上総利益）を加算して計算したデータから通常の利益率を求め、そこから売手にとっての通常の利潤の額を計算する方法です。

Aくん： 先生、いずれの方法をとるにせよ、世の中に全く同一の取引がない以上、①類似の比較対象取引を選定し、②その比較対象取引との差異を調整することにより、独立企業間価格を求めることになるのではないのでしょうか。

C先生： Aくん、飲み込みが早いですね。基本的に、そのように考えてよいと思います。それでは、実務上、独立企業間価格を算定するのがいかに難しいのか、独立企業間価格の意義に関する2つの裁判例を見てみましょう。いずれの裁判例も、先ほど挙げた3つの方法のうち、2番目の再販売価格基準法による算定が問題となっています。

1番目は、アドビ事件（東京高判平成20年10月30日）です。

### 【事案の概要】

内国法人A社は、外国法人で親会社のB社との間で、B社の製品であるコンピュータソフトを卸売業者、第2次販売業者およびエンドユーザーに販売するのを支援するなどの業務委託契約を締結し、その手数料として、日本における当該コンピュータソフトの純売上高の1.5%およびA社の直接費、間接費および一般管理費配賦額の一切に等しい金額を受け取る旨が業務委託契約で定められ、この契約により計算した手数料を受領した。

これに対し、課税庁は、A社の調査を行い、同社の手数料の算定が合理的でないとし、グラフィックソフトを販売している法人を母集団として、在庫リスクのない受注販売方式で取引を行っている法人C社を比較対象法人に選定し、租税特別措置法66条の4第9項（同業他社に対する質問検査権の行使）に基づき、同社から資料の提供を受け、売上総利益率を算定し、この売上総利益率に必要な調整を加えたものにA社の売上高を乗じて「再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法」によって独立企業間価格を算定し更生処分等を行った。

これに対して、納税者であるA社は、課税庁が独立企業間価格であると主張する金額は、独立企業間価格ではない旨を主張して、国に対し、移転価格税制に基づく賦課決定の各取消しを求めた。

## Briefing

原審は、本件国外関連取引と本件比較対象取引の類似性を認め、A社の請求を棄却したため、A社は控訴しました。控訴審は、本件国外関連取引は「法的にも経済的実質においても役務提供取引」であるのに対し、本件比較対象取引は、「再販売取引」を中核としており、両者間には機能およびリスクに明白な差異があるとして、原判決を取り消しました（確定）。

2番目は、ワールド・ファミリー事件（東京地判平成29年4月11日）です。

### 【事案の概要】

内国法人A社は、外国の関連会社からディズニー・キャラクターを用いた幼児向け英語教材を仕入れて訪問販売する取引を行っている。税務署長（処分行政庁）は、移転価格調査を行い、非関連者から児童用教材を仕入れて訪問販売（再販売）する複数の取引を比較対象取引として選定した。税務署長は、再販売価格基準法を適用し、当該比較対象取引の売上総利益率を計算しこれを本件取引にあてはめて、独立企業間価格を算定した。そして、A社の国外関連者への支払対価が独立企業間価格を超えているとして、法人税の更正および過少申告加算税賦課決定処分を行った。

A社は、本件国外関連取引には世界的に著名なディズニー・キャラクター等が用いられているのに対して、本件各比較対象取引にはそのような無形資産は用いられていないなど、非常に大きな違いがあるので比較可能性は認められないとして、国を相手どり、本件処分の取消しを求める訴えを提起した。

本判決は、本件国外関連取引に使用されている無形資産と比較対象取引に使用されている無形資産との間に、その知名度や顧客に対する訴求力に極めて大きな差異があり、このような大きな差異は、販売価格、売上高、広告宣伝費、販売費用、交渉力などさまざまな要素に大きな影響を与え、売上総利益率の差異を適切に調整することができないとして、国の主張を否定しました。

Bさん： アドビ事件では、アドビと比較対象法人との間に、果たす機能および負担するリスクの点において差異があり、課税庁が行った独立企業間価格の算定に合理性を認めなかったのですね。他方、ワールド・ファミリー事件では、使用する無形資産に大きな差異があるとして、本件国外関連取引と比較対象取引との間に、比較可能性が認められないとしたのですね。

C先生： はい、よくまとめてくれました。

Aくん、Bさん： 今回も、大変勉強になりました。

【参考資料】

アドビ事件（東京高判平成20年10月30日）について

☆藤枝純、租税判例百選[第6版]（2016年6月）  
71事件

☆村田守弘・藤澤鈴雄、NBL916号（2009年11月1日）  
「移転価格税制適用事案の判例－アドビ事件（業務委託契約におけるリスク負担に対する裁判所の判断について）」

☆唐津恵一、NBL921号（2010年1月15日）  
「法人税更正処分取消等請求控訴事件（アドビ事件）の検討」

ワールド・ファミリー事件（東京地判平成29年4月11日）について

☆藤枝純、租税判例百選[第7版]（2021年6月）  
76事件

☆錦織康高、ジュリスト1516号（2018年3月）  
租税判例速報

☆大野雅人、ジュリスト1536号（2019年9月）  
租税判例研究

監修：ブレイクモア法律事務所 弁護士 比護 正史

執筆：ブレイクモア法律事務所 弁護士 上野 弘一

このコラムにご質問がおりの方は、執筆者までご連絡いただければ、幸いです。また、このコラムの意見はあくまでも執筆者の意見であり、弊事務所ブレイクモア法律事務所の意見ではございません。