

寄付金課税と移転価格税制について

泉 潤 慈

目次

はじめに

第1章 移転価格課税の現状と問題点は何か

第2章 移転価格税制の概要

第3章 移転価格課税・寄付金課税に関する争訟事例

第4章 移転価格課税はどうあるべきか。

はじめに

移転価格税制にかかる新聞報道によると、いわゆる、自動車や電気製品といった大量反復的棚卸資産の評価から造船の請負価額という個別契約の問題さらに、特に無形資産（技術・ブランドからの利益）についての課税範囲を巡る争いがあり、大手企業が数百億円規模の追徴課税を迫られるケースもあり争いに発展しており、課税基準の明確化も議論されている。

大手企業の例では、武田薬品工業 06年1,223億円の申告漏れの指摘を受けた。医薬品産業では医薬品原料の販売価格に比べ、技術料の占める比率が高い特徴がある。

ソニーは06年6月に約700億円の申告漏れの指摘を受けた。

CDなどの製造ノウハウの海外子会社への移転が焦点となった。

京セラ 120億円の追徴に対して異議を申し立て一部還付を認められた。このような移転価格課税について問題点を整理して判例も紹介し論じたい。

第1章 移転価格課税の現状と問題点は何か

これに対応する新しい指針では無形資産の取引を対象にしたモデル事例を盛り込んで算出方法を示す。子会社に与える製造ノウハウについても「特許を持つか」「海外子会社で現地仕様に変更しているか」などの違いを示し、どこまでが親会社の課税対象かが分かるようにする。

海外子会社にブランドの使用を認めたり、経営指導をした場合対価などについても、細かな事例を示し、算定しやすくする。医薬品や家電など業界ごとのモデルを作ることも検討している。今の運用要領では無形資産の範囲があいまいで、算定基準が不明確だった。

移転価格税制に関しては企業が国税当局との見解を擦り合わせるための事前確認制度があるが、審査が終わるまで二年以上かかっているのが現状。審査要員を増やして時間を短縮するほか、取引金額の少ない中小企業などは審査を簡素化することなども検討する。○八年度以降の税制改正では、企業に海外子会社との取引状況を文書化するよう義務づけることも検討する。国税当局との意見の相違を少なくする狙いだが、企業にとっては負担増となる可能性が高く、どこまで産業界の理解が得られるかは不透明だ¹⁾との評論がなされている。

また、福田国税庁長官は講演の中で次のように述べている。「以前から取り組んでいたのですけれども、ここ1年ほどの間に大きな話題を呼んでおります移転価格税制について若干触れたいと思います。

会社移転価格税制というのは、何かちょっとおさらいになりますけれども、国外にある関連企業との取引を通じて、わが国の課税所得の国外への流出を防止する観点から、昭和61年度の税制改正によって導入されたものです。

1) 日本経済新聞 2007年(平成19年)3月15日 第1面

同じように 100 の資産を購入して、それを 300 で最終的な顧客に販売する。その過程で、途中の外国にいる関連者、たとえば子に 150 で資産を販売したことにするのか、それとも 200 で販売したことになるのか、それによって最終的な、顧客への販売価格は一緒ですけども、途中で外国にいる関連者と国内の法人との間で利益が変わってきます。

国内の法人が、外国にいる関連しない人、非関連者との間で通常取引を行って行けば、そこで形成されたであろう価格、第三者との取引価格、独立企業間価格といっていますけれども、これにのっとって計算をさせていただく。これが移転価格税制の仕組みです。

非常に海外との取引が多くなったこともあって、課税件数が多くなっているだけでなく、金額も非常に大きくなってきます。

移転価格課税の状況ということで、下記のとおり、件数と所得金額を並べています。ご記憶にあると思うのですが、平成 18 年の夏前には、大型事案の報道があったということで、関心を引くことになったわけです。

移転価格課税の状況

件・億円

	平 13	平 14	平 15	平 16	平 17
課税件数	43	62	62	82	119
課税所得金額	857	725	758	2,168	2,836

(注) 事務年度 (7 月から翌年 6 月まで。以下同じ。)

私どもといたしましては、適正な国際課税の実現を図る、そういう観点から、この移転価格課税にも取り組んでいるわけですが、「基準がはっきりしないのではないか」とよくいわれるのですが、そこはちょっと今いろいろ努

力をしているわけです。

その1つとして、二重課税を排除するためにいろいろやっているわけですが、適用基準ははっきりしているわけですが、その基準の個別の事実認定にかかる判断が、納税者と当局の間でどうも違うのではないかとということもあります。これまでもこの移転価格税制に関する解釈通達、あるいは事務運営の整備、公表、改正を通じまして、基準をはっきりさせてきたつもりではございますけれども、そここのところはなかなかまだ周知されていないということが1つあるかと思えます。

それから、二重課税を排除するためには、相互協議を通じてやるという方法があるわけですが、相互協議の調整については資料11(略)にありますように、両者の間、すなわち日本と外国の当局の間で調整を行って二重課税を排除するというわけですが、これについてもなかなか時間がかかり、2年近くかかっている状況です。

この2年というのは世界的に見て、必ずしも長い時間ではないわけですが、やはりそれぞれの企業にとってはなかなか待てないということもあろうかと思えます。いずれにしてもその基準をはっきりさせること、それから、事前確認制度を活用していただくということで、この問題に対応したいと考えています。

もちろん、人の数、担当者数を増やしたりしているわけですが、担当者数を2倍にすれば、今2年かかっているものが1年になるかということ、なかなかそうはいかない。やはり、相手方の税務当局との関係もありますので、そうなかなか簡単にはいかないと思うのですが、いずれにしても、できるだけ人を増やす、それから担当者の研修を進めることによって、できるだけスムーズな形で取り組めるようにとやっているところです。」²⁾

2) 最近の税務行政の課題について 福田進 2007 3 租税研究 第689号 社団法人 日本租税研究協会 pp11-12, pp24-27

いずれにせよ移転価格課税の適正な課税は重要な問題になってきている。この問題について整理して論じていきたい。

移転価格課税をすると、企業グループとしてみると二重課税の問題が生じる。国家間の課税範囲の争いに企業グループが巻き込まれた形となる。二重課税を解決するため国家間の相互協議が行われるが、解決に平均2年間という期間を要している。移転価格税制と似ている寄付金課税では、相互協議の余地はなく、日本国内で課税の適否が争われる。

第2章 移転価格税制の概要

さて、まず移転価格税制とは、どのようなものか。金子宏氏によると次のように述べている。

「親子会社・兄弟会社等の関連企業の間では、種々の理由から、相互に独立した当事者の間の取引（独立当事者間取引（arm's length transaction））において通常設定される対価（正常対価（arm's length price））とは異なる対価で取引を行う傾向がある。この傾向は、最近の国際的経済活動の活発化と企業の多国籍化に伴い、国際取引においても顕著になりつつある。このように、正常対価と異なる対価で取引が行われた場合には、取引の当事者である企業の間で所得が移動するから、各企業の所得は適正所得とは異なるものとなる。特に、国境を越えてそのような取引が行われた場合には、所得の国際的移動が生じ、正常対価で取引が行われた場合に比して、国家の税収が増加したり減少したりする。たとえば、わが国の法人がアメリカの子会社に製品を時価よりも低い価格で譲渡した場合には、わが国の税収は減少し、アメリカの税収は増加する。逆に、時価よりも高い価格で譲渡した場合には、わが国の税収は増加し、アメリカの税収は減少する。

この問題は、一般に移転価格（transfer-pricing）の問題と呼ばれているが、

この問題に適切に対処するためには、国家の課税権の適切な調整の観点から、現実の取引対価ではなく、正常対価で取引が行われたと仮定した場合に得られる各企業の所得、すなわち各企業の適正所得に即して各国家が課税を行う必要がある。そのため、租税条約は、一般に、異なる国家に存在する関連企業の間で独立の企業間とは異なる条件で取引が行われた場合には、正常な条件で取引が行われたとした場合に算出される利益に対して課税することを認めている。また、アメリカではこの問題に対処するため、早い時期から、国内法上の一般的措置として、現在の内国歳入法典 482 条に相当する規定が設けられてきた。

同条は、「法人格を有するかどうか、アメリカ合衆国において設立されたものであるかどうか、連結申告をする要件をみたしているかどうかを問わず、同一の利害関係者にとって直接・間接に所有されまたは支配されている二つ以上の組織・営業または事業のいずれに対しても、財務長官またはその代理人は、脱税を防止し、あるいはそれらの組織・営業または事業のいずれに対しても、財務長官またはその代理人は、脱税を防止し、あるいはそれらの組織・営業または事業の所得を正確に算定するためにそれが必要であると認める場合には、それらの間に、総所得、経費控除、税額控除その他の控除を配分し、割り当て、または振り替えることができる。無体財産権の譲渡または使用权の供与の場合には、当該譲渡または使用权供与にかかる所得は、当該無体財産権に帰すべき所得に相応したものでなければならない。」と規定している。アメリカの内国歳入庁は、この規定に基づいて、たとえば親会社が子会社に独立当事者間価格をこえる価格またはそれを下回る価格で資産を譲渡したような場合には、独立当事者間価格で譲渡が行われたものとして、親会社の所得を計算することができる。これが移転価格税制とよばれる制度であるが、それは、国内取引のみでなく、国際取引にも頻繁に適用されている。なお、この場合には、子会社はその資産を独立当事者間価格で取得したもの

とみなして、その所得の計算が行われることになっている。これを対応的調整 (correlative adjustment) というが、対応的調整は、移転価格税制の重要な要素の一つである。

その後、先進各国は、アメリカの制度にならって、国際取引に限ってではあるが、次々と移転価格税制を導入した。わが国も昭和 61 年の税制改正で、国際取引に限り、しかも法人間の取引に限って、移転価格税制を導入した（措特 66 条の 4）

また、平成 12 年度に特定信託に対する法人税が導入されたことに伴い、特定信託の国際取引についても移転価格税制が導入された。その内容は、法人の場合と同じであるので、以下で合わせて述べることとする。

この制度は、わが国の法人または特定信託と「特殊な関係」のある外国法人を「国外関連者」と呼び、また独立当事者間価格を独立企業間価格と呼ぶ。例えば、わが国の法人が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おいて、その法人または特定信託の受託者である法人がその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みえないとき、または、その法人または受託法人がその国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格をこえるときは、その法人または特定信託の所得の計算において、その取引は独立企業間価格で行われたものとみなすこととしている。

したがって、実際の取引価額のいかんにかかわらず、独立企業間価格に相当する金額が益金に算入され、また独立企業間価格に相当する金額が原価とされることになる。ここに独立企業間価格とは、棚卸資産の譲渡の場合についていえば、次の四つの方法のいずれかによって算定した金額をいうものとされている。

① 独立価格比準法 特殊の関係のない売手と買手の間で同種の資産を同

様の状況のもとで売買した場合の取引の対価の額に相当する金額をもって対価の額とする方法

- ② 再販売価格基準法 国外関連取引における資産の買手が特殊の関係のない者にその資産を販売した場合の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対価の額とする方法。
- ③ 原価基準法 国外関連取引にかかる資産の売手の取得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対価の額とする方法。
- ④ その他の方法（利益分割法、取引単位営業利益法等）

なお、棚卸資産の譲渡以外の取引についても、これらの方法と同等の方法によって独立企業間価格を計算することとされている。

独立企業間価格は、比準取引の選定の仕方によって異なりうるから、各取引の具体的な状況に応じて、取引価格が、これらの方法で算出された独立企業間価格の上下ある程度の幅の中にある場合には、当該取引は当該取引は適正な価格で行われたと解してよい場合が多いであろう。

わが国の法人または受託法人が、独立企業間価格と異なる対価で国外関連者と取引した場合において、この制度を適用して、その法人または受託法人の所得の金額の計算上、実際の取引価格ではなく、独立企業間価格で取引が行われたとみなしても、もしその法人または受託法人が当該国外関連者に寄付を行い、それが損金に算入されるとすると、独立企業間価格と実際の取引価格との差額に相当する所得は生じないこととなり、この制度は本来の効用を発揮しえなくなる。また、わが国の法人または受託法人が、独立企業間価格で国外関連者と取引をした場合でも、その法人または受託法人が別に当該国外関連者に寄付を行い、それが損金に算入されるとすると、独立企業間価

格と異なる対価で取引を行ったのと同じこととなり、この制度の目的に反する結果が生ずる。

これらの問題に対処するため、国外関連者に対する寄付金は、法人または特定信託の所得の計算上損金に算入しないこととされている。なお、移転価格税制を適用した場合には、計算上、独立企業間価格と実際の取引価格との差額に相当するマイナスが生ずるが、事柄の性質上、このマイナスは損金に算入されない。

ところで、わが国の税務当局あるいはわが国の法人または特定信託の国外関連者の所在地国の税務当局の一方が、わが国の法人または受託法人とその国外関連者との間の取引について、移転価格税制を適用した場合には、実際の取引価格と正常な対価と認定された金額との差額分について、わが国と相手国の両方で課税されることになり、国際的三重課税が生ずる。このような場合には、当事者からの申出に基づいて、わが国の税務当局の担当者と相手国の税務当局の担当者が協議を行い、合意が成立した場合には、その内容に従って、双方または一方の国の租税行政庁が国内的措置として、「対応的調整」を行うこととされている。この場合において、仮にわが国が相手国の見解に全部または一部同意した場合には、所轄税務署長は、納税者からの更正の請求に基づき、当初の更正処分全部又は一部の取消を内容とする減額更正処分を行い、それに対応する税額を還付することになる。ただし、この場合の還付金には還付加算金が付されないことがある。

また、協議の結果わが国の措置が全部または一部承認され、相手国が国外関連者に税額の還付を行う場合において、わが国の担当者との間で合意した期間について還付加算金を付さない場合には、税務署長は、その期間に対応する延滞税を免除することができる。

なお、税務署長が対応的調整として、減額更正処分をした場合には、地方

公共団体も、住民税法人税割及び事業税について減額更正処分ないし減額更正処分を行い、それによる減少税額を納税者に還付しなければならない。しかし、即時にそれを還付しなければならないとすると、当該地方公共団体の財政運営に支障をきたすおそれがあるため、更正の日の属する事業年度の開始の日から一年以内に開始する各事業年度の法人税額割から順次控除し、控除しきれなかった金額は還付し、または未納の徴収金に充当することとされている。

国外関連者との間の取引であっても、その国外関連者がわが国に恒久的施設を有している等の事情があるために、その取引から生ずる所得が、その国外関連者の国内源泉所得として、わが国の法人税の対象となる場合には、所得の国際的移動が生じないため、この制度は適用されない。他方、非関連者を中間に介在させることによって、この制度の適用を回避するのを防止するため、わが国の法人または受託法人と国外関連者との間で非関連者を通じて取引が行われた場合には、一定の条件のもとにこの制度が適用されることになっている。

法人が、担当租税職員から、その国外関連取引にかかる独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類・帳簿またはこれらの写しの提示または提出を求められた場合において、遅滞なくその提示または提出を行わなかったときは、税務署長は、その法人のその国外関連取引にかかる事業と同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するものの、その事業にかかる売上総利益率等を基礎として算定する方法、類似の事業を営む法人の当該事業にかかる営業利益率を基礎として算定する方法（取引単位営業利益法に対応）、国外関連取引にかかる事業にかかる連結利益を調査対象法人と国外関連者との間で分割して算定する方法（利益分割法に対応）によって独立企業間価格を推定し、更正または決定を行うことができる。また、特定信託の場合には、税務署長は、その特定信託の国外関連取引にかかる運用と同

種の運用を行う法人、または内国法人の受託した特定信託の信託財産で運用規模その他の事業の内容が類似するものの、その運用にかかる売上総利益率等を基礎として算定した金額を独立企業間価格と推定して更正または決定を行うことができる。この場合において、当該法人または受託法人は、反証をあげてこの推定をくつがえすことができる。担当租税職員は、法人または特定信託と国外関連者との取引に関する調査について必要があるときは、当該法人または受託法人に対し、当該国外関連者が保存する書類・帳簿またはこれらの写しの提示または提出を求めることができる。

この場合に、当該法人または受託法人は、それらの文書の入手に務めなければならない。また、担当租税職員は、法人または受託法人が、独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類・帳簿またはこれらの写しの提示または提出を求められたにもかかわらず、遅滞なくこれを提示または提出しなかった場合において、独立企業間価格を算定するために必要があるときは、その必要と認められる範囲において、当該法人または特定信託の当該国外関連取引にかかる事業または運用と同種の事業または運用を営む者に質問し、またはその事業または運用に関する帳簿書類を検査することができる。この質問・検査に対する不答弁、検査拒否、偽りの記載をした帳簿書類の提出等に対しては、10万円以下の罰金が科せられることになっている。なお、法人または受益法人は国外関連者との間で取引を行った場合には、当該国外関連者の名称、その本店の所在地等、国外関連者に関する事項を記載した明細書を確定申告書に添付しなければならない。

移転価格税制の適用については、調査に多大な時間を要するため、更正・決定等の除斥期間は六年に延長されており、それとの関連で徴収権の消滅時効は、法定納期限から1年間は進行しないこととされている。また、国外関連者との取引を独立企業間価格と異なる対価で行った事実に基づいて期限後

申告書を提出した場合における加算税の賦課決定の除斥期間も納税義務の成立の日から六年に延長されている。

次に「寄付金課税と移転価格税制との関係」について中里実氏は次のように述べている。

「役務提供に関する寄附金課税或いは移転価格税制についてお話をしたいと思います。これについても、移転価格税制と寄附金課税の限界線をどこに引くかということについては、私は実務に疎くて、特に会計的なことが難しいものですから、正確に理解しているかどうか不安ですが、移転価格税制と寄附金課税の限界線というのは、どうもよく分かりにくいものです。

例えば税務署レベルで移転価格税制の適用はできないが、仮払金で処理して、寄附金課税でやってくる。すると、移転価格税制はなくても済むのではないかということだってありうるわけで、果たしてそれでいいのか、切り分けについて、実はあまりはっきりしないわけです。

移転価格税制と寄附金課税の関係について本当にしっかりと考えていくと、実は、最終的には国際法の問題が背後に出てきてしまいます。つまり、タックス・ヘイブン対策税制については租税条約に規定がないのですが、移転価格税制については、漠然とした規定とはいえ、規定が租税条約にありますから、租税条約上の移転価格税制の定めと国内法上の、例えば寄附金課税との関係で、どちらが優位かという問題が出てきてしまいます。また、租税実務の人間で国際法に詳しい方はあまり多くいらっしゃらないのではないかと思います。例えば商学部で会計を専門になさった方が国際法を勉強していたということは、あまりないと思いますし、法学部で租税法を専攻なさった方でも、国際法を好きだったという方はあまり多くいらっしゃらないのではないかと思います。あと、国税の中にも国際法の専門家は当然にいらっしゃると思

いますが、それほど多くいらっしゃるわけではありません。

そうすると、税務の人間というのは、私も含めて、国際法的な考慮が出てくると、基本的な考え違いをする場合があります。それは別に我々が悪いということではなくて、要するに、他所の世界のことを私たちが知らないのは当たり前のことですから、恥ずかしいことでも何でもないので。しかし、そのまま、国際法を考えないままに処分が行われ、国際法を考えないまま裁判所にいってしまって、そのまま判決が出てしまうと、それが英語に訳されて外国の雑誌等に載って、日本が批判されることになるでしょうから、国際法については、租税制度に携わる者すべてが、少なくとも一定程度は、理解しておかなければいけないということになると思います。」³⁾

親会社の子会社に対する無償の経営指導

親会社の子会社の経営指導を無償で行っている場合に、寄附金課税の恐れがあります。寄附金課税なり、移転価格課税を行う際の国税にとっての決め手は、経営指導料ではないかと思えます。親会社が子会社の経営を指導していたら経営指導料をとるべきであるにも拘わらず取っていないということは、寄附金なり移転価格ということで課税できる場合が生じるわけです。最近の例では、確か、たいへん高額な課税が経営指導名義でなされたとか、なされないとかいう、新聞報道があったように記憶しています。⁴⁾

3) 中里実 関連企業間の役務提供と寄付金課税 租税研究 2006 11 第685号 pp91-92

4) 中里実 関連企業間の役務提供と寄付金課税 租税研究 2006 11 第685号 pp96-97

第3章 移転価格課税・寄付金課税に関する争訟事例

経営指導料をめぐる判例を紹介する。

東京地裁平成七年（行ウ）第二六二号

平成12年2月3日判決 法人税更正処分等取消請求事件

1 経営指導料の寄附金該当性（争点1）について

- （一）法人税法37条は、どのような名義をもってするものであっても、法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与をした場合には、広告宣伝及び見本品の費用その他これに類する費用等とされているものを除いて、これを寄附金として扱い、その価額については、一定の損金算入限度額を超える部分を、その法人の所得の金額の計算上、損金に算入しないものとしている（同条二項、六項）。

右規定によれば、ある一定の役務の提供に対して金員が支払われることを内容とする契約が締結されている場合であっても、提供される役務の価値を超えて金員が支払われ、当該超える部分が、経済的な利益の贈与又は無償の供与と評価されれば、当該部分は、右条文の適用上、寄付金に該当するというべきことになる。

ところで、提供される役務が市場性を有さず、客観的な価格が形成されていない場合、また、提供される役務が様々な内容を含むため個々具体的な役務の提供に係る対価を個々に観念し難い場合、役務提供者において当該役務を提供するのに必要な費用の額（以下「提供経費」という。）をもって、当該役務の価値を判断する基礎とすることは合理的な方法といえることができるが、提供者における利益ないし報酬の部分も役務の対価として含まれてしかるべきことから

ると、提供される役務の価値が、提供経費に尽きるものでないことは明らかである。特に、当該役務の提供が提供者の主たる活動になっている場合、提供した役務の価値が提供経費を大幅に上回る場合などにおいては、利益ないし報酬部分を加算しないことは不合理というべきである。そして、独立企業間で役務の提供に対する利益ないし報酬部分をどのように定めるかは、私的自治の原則により基本的には当該企業が契約により自由に定めるところにゆだねられているものというべきである。

したがって、提供される役務に対して支払われる対価の額が、役務提供者における提供経費を超えているからといって、当該超える部分が直ちに寄付金に該当すると速断することはできず、右超える部分が寄付金に該当するかどうかは、契約当事者である企業間の関係、当該役務提供契約において定められている役務の内容、対価の決定方法の合理性、実際の役務提供内容、提供される役務の被提供者における便益の大きさ、役務と右便益との関係の直接性、提供者における当該役務の提供がその業務にしている地位等に照らして、役務の提供の対価が、独立企業間において行われる同種の契約で設定される対価の水準と著しく乖離していて、企業間の特殊な関係に基づく租税回避のための価格操作と認めるべきものかどうかによって、これを判断すべきものと解される。

- (二) そこで、本件における経営指導料について、寄付金該当性を検討するに、前記一で認定したところによれば、PKKと《甲5》は、ともにフィリップスグループ各社として、NVPGの経営方針に則って全世界的に展開される同グループの事業の一端を担う機能を果た

していたこと、P K Kは同グループの現地法人として日本における事業の責任を負っていたが、独自の販売活動はほとんど行っていなかったこと、《甲5》はP K Kの子会社であり、P K Kは平成二年一二月期を除く本件各事業年度において《甲5》の株式の四分の三を所有していたこと、P K Kは、《甲5》に対して一定のフィリップス製品の独占的な輸入販売権を付与し、《甲5》がフィリップス製品の国内販売を行っていたこと、P K Kは、フィリップスグループが日本国内の製造業者からO E M製品等を購買して調達する取引に関して、《甲5》が国内の製造業者からO E M製品等を購買してこれを海外のフィリップスグループ会社に輸出する形式の取引を行うようにフィリップスグループ内において主張することを通じ、《甲5》の取引先の確保につとめ、《甲5》の輸出取引に係る売上に直接影響力を有していたこと、

かくして、《甲5》は、日本国内における販売及び国外のフィリップスグループ会社に対する輸出の各事業に関して、その多くをP K Kに依存し、P K Kは、右各事業に関して経営上の助言、人的資源の提供、法務、市場調査、広報活動などの事務を負担していたことなどの事情が認められ、また、《甲5》が、《甲5》の株式の二五パーセントを所有していた松下電器産業との間で、昭和四七年から昭和五二年までの間、フィリップスからの輸入取引についてはF O B価格の一パーセント、フィリップス又はその指定する会社との輸出处取引に関してはインボイス価格の0.5%相当額の金員を支払う旨の契約を締結していたことは、前記一3 (一) (1) で認定したとおりである。

右の《甲5》とP K Kとの間の役務提供契約に係る諸事実を勘案し、

また、フィリップスグループ以外の会社との間における類似の契約と比較してみれば、《甲5》が、P K Kとの間の役務提供契約に係る一九七三年覚書等に基づき、経営指導料を、《甲5》の年間予算計上の総輸出売上高及び輸入国内販売高の一パーセントに等しい金額と定めてP K Kに支払っていたことは、前記（一）で述べた判断の諸要素に照らし、《甲5》の販売面におけるP K Kへの依存の広範さにかんがみて、必ずしも企業間の特殊な関係に基づく租税回避のための価格操作と認めるべきような不合理なものということとはできないというべきである。

これに対し、《甲5》が支払っていた経営指導料の対価を、P K Kが計上していたP K Kの社長室、専務室、広報室、法務室、生産企画開発室、外人給与担当及び技術本部費用のうち《甲5》が按分負担すべき額に限定されるべきであり、その余の金額は寄付金と評価すべきであるとする被告の主張は、右の認定に照らせば、採用できない。

他に、本件の経営指導料の額が、「独立企業間において行われる同種の契約に基づく対価の水準と著しく乖離していて、企業間の特殊な関係に基づく租税回避のための価格操作であるとするべき事情を認めるに足りる証拠はない。

(三) 以上によれば、本件更正処分のうち、《甲5》が支出した経営指導料の一部を寄付金にあたる部分とした部分は、違法というべきである。

法人税更正処分等取消請求事件

東京地方裁判所平成15年（行ウ）第553号

平成 17 年 7 月 21 日民事第 2 部判決

原告 株式会社 P 1 工務店

代表者 代表取締役 P 2

被告 江東西税務署長

争点 (1)

(1) 研究開発費否認(売上金額の 4 パーセント)及び収入除外に関する争点
原告と P 5 社との間で締結された平成 7 年 3 月 1 日付け「ノウハウ使用許諾契約書」(甲 6 の 1、乙 17)は実態を伴わない仮装のものであり、これに基づいて原告から P 5 社に支払われたロイヤリティは、対価性のないものであるか否か。

また、フランチャイズ各社と P 5 社との間で締結された同日付け契約書(甲 157 の 1 ないし 17、乙 1 ないし 3)は実態を伴わない仮装のものであり、これに基づいてフランチャイズ各社から P 5 社に支払われたロイヤリティは、事実は原告の収入とすべき原告の売上げに当るものか否か。

争点に対する判断

以上の検討結果に照らすと、P 5 社が上記(2)のとおりの上記の事業を行っている以上は、原告・P 5 社間の平成 7 年 3 月 1 日付け「ノウハウ使用許諾契約書」は実態を伴わない仮装のものであり、これに基づいて原告から P 5 社に支払われたロイヤリティは、対価性のないものであると認めることはできないというべきであり、また、フランチャイズ各社・P 5 社間の同日付け契約書は実態を伴わない仮装のものであり、これに基づいてフランチャイズ各社から P 5 社に支払われたロイヤリティは、真実は原告の収入とすべき原告の売上げに当たるものと認めることもできないというべきである。

第4章 移転価格課税はどうあるべきか

移転価格課税をめぐる争いは、観念的には争いはないが、具体的事実認定になると見解の相違が発生する。これは関係国との間、企業と国との間で生ずるもので、新たな事例ごとに発生する。無形資産の評価についての事実認定の論点整理をすると次のようになる。

事実認定に係る論点（例）

- (1) 親会社から海外子会社に製品を販売し、販売代金を受取る事例において、海外子会社に多額の利益を計上すること
- (2) 無形資産である「特許、製造ノウハウ、販売網、顧客リスト」について、重要な無形資産の価値の比率で利益配分を是正すること
- (3) 費用について、親会社の貢献を示す費用（・研究開発費・技術指導料・品質管理関連費用）や子会社の貢献を示す（・広告宣伝費・販売促進費・市場調査費用・人件費（営業、アフターサービス）は、どの範囲の費用まで含めるかは個別に認定すること

このような論点について、見解の相違が生じている。

なお、このような見解の相違で相互協議となった場合、移転価格税制の相互協議に係る納税猶予制度が平成19年度税制改正で導入され、相互協議をしやすいとも考えられる。

また、移転価格課税を補完する寄付金損金不算入の規定があり、寄付金と認定して損金不算入の規定を適用すると、相互協議の余地がなくなると考えられる。移転価格課税については、判例は寄付金の認定の是非で争われている。移転価格の是非については、国税不服審判所では、争われているが、非公開なので、実態は明らかでない。

提言としては移転価格課税をする場合は、関係国税務当局で課税する前に相互協議し、合意した上で、課税すべきではないかと考える。関係国間での価格評価の基準についてよく話し合っておく必要がある。

参考文献

- 租税研究 2006.11 社団法人 日本租税研究協会 p91 から p98 まで参照
- 租税研究 2005.10 社団法人 日本租税研究協会 p66 から p90 まで参照
p91 から p105 まで参照
- 平成 12 年 2 月 3 日 東京地方裁判所 (確定) 法人税更正処分等取消請求事件
日本経済新聞 平成 19 年 3 月 15 日 技術・ブランドからの利益 課税基準を明確
化
- 平成 16 年 2 月 26 日東京地方裁判所 青色申告取消処分等取消請求事件
- 平成 18 年 1 月 24 日東京高等裁判所 青色申告取消処分等取消請求控訴事件
- 平成 7 年 3 月 6 日横浜地方裁判所 行政処分取消等請求事件
- 平成 8 年 3 月 26 日東京高等裁判所
- 平成 10 年 1 月 27 日最高裁判所 行政処分等請求上告事件
- 平成 17 年 7 月 21 日東京地方裁判所 法人税更正処分等取消請求事件
- 平成 18 年 3 月 15 日東京高等裁判所 法人税更正処分等取消請求事件
- 平 10.11.30 非公開裁決 関裁平 10 第 40 号 TAINS F 0 - 2 - 108
- 平 11. 3.31 大裁 (法・諸) 平 10 - 115 (国税不服審判所裁決事例検索システム裁
決要旨)
- 平成 16 年 4 月 14 日松山地方裁判所 11 (行ウ) 7
- 中里 実 租税研究 2007.3 社団法人 日本租税研究協会 p64 p24 から p27
p11 から p13
- 日中移転価格税制 伏見 俊行 成立 著
平成 17 年 6 月 10 日 税務研究会出版局
- 平成 18 年 7 月 1 日 (土曜日) 日本経済新聞、朝日新聞、読売新聞、毎日新聞、山
陽新聞、中国新聞
- Taxation of transfer pricing and contribution
Especially taxation of immaterial property is important Problem.
Standard of Estimation to Immaterial property of group business is
investigated.
Mutual conference between countries concerned is important.

Immaterial property

Mutual conference

Contribution

Estimation

Standard

Independence

Business