

OECDにおける国際課税を巡る議論の最新状況
(上)～国際的事業再編に係る
移転価格税制適用上の問題点

近時、多国籍企業グループで行われている、経営資源のグローバルな再配置を目的とする国境を越えた事業再編は、同グループを構成する各国企業間の利得の再配分を伴うことが多く、各国の課税所得にも無視し得ない影響を及ぼしているものとされています。OECD(経済協力開発機構)は、かかる国際的事業再編に係る移転価格の問題に対応することを目的として、2010年7月22日付けで「Report on the Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings: Chapter IX of the Transfer Pricing Guidelines」を承認し、同日付でこれをOECD移転価格ガイドライン(以下「ガイドライン」といいます。)9章として新たに追加する改正を行いました。我が国の平成23年度税制改正大綱においても、国際課税に関する今後の改革の方向性として、「国際的な事業再編等を通じた無形資産の移転に係る国際課税のあり方」を掲げ、OECDにおける国際的な議論に参画していく必要があることが示唆されています。そこで、今回のニューズレターでは、ガイドライン9章に示されている国際的事業再編に係る移転価格上の側面に関する議論の概要を紹介し、我が国の移転価格税制適用上の課題の概要について説明します。

1. ガイドライン9章の「事業再編」の定義

ガイドライン9章は、「事業再編」(business restructuring)について、法的又は普遍的に認められた定義は存在しないが、本章の文脈においては、「多国籍企業による機能、資産及び/又はリスクの国境を越えた再編」と定義されるものとし、その典型例として、以下のようなものを挙げています(9.2及び9.3)。

- (1) 本格的販売会社(full-fledged distributors)から、外国の関連企業のためのリスク限定的販売会社(limited-risk distributors)又はコミッションネア(commissionaires)への転換
- (2) 本格的製造会社(full-fledged manufacturers)から、外国の関連企業のための契約製造会社(contract-manufacturers)又は受託製造会社(toll-manufacturers)への転換
- (3) グループ内の中央拠点(いわゆる「知的財産管理会社」等)への無形資産の移転
- (4) 経営合理化や活動の終了を含む、企業運営(製造の拠点やプロセス、研究開発活動、販売、役務提供)の合理化、専門化又は非専門化

2. ガイドライン9章における「事業再編」に係る移転価格アプローチ

ガイドライン9章は、事業再編による利得の再配分に独立企業原則(arm's length principle)をどのように適用するかを議論することを主な目的としており、以下で説明するとおり、(1)事業再編に係るリスクに関する特別の考慮、(2)事業再編自体の独立企業間価格の算定、(3)事業再編後の関連者間取引の報酬、(4)実際に行われた「取引」の認識の4つの論点に関する議論がなされています。

(1) 事業再編に係るリスクに関する特別の考慮(第1部)について

事業再編への移転価格税制の適用を検討する上で、事業再編に係るリスクの再配分を検討することは極めて重要です。なぜなら、独立企業間取引の対価の額は各企業の果たす機能、活用する資産及び負担するリスクが考慮されて決定されるところ、競争市場においてはリスク負担の増減は期待利益の増減に繋がり、関連者間取引の取引条件に影響を与えると考えられるからです(1.42、1.45)。特に、

本ニューズレターの執筆者



きたむら みちと
北村 導人

パートナー
弁護士



うぶかた のりひろ
生方 紀裕

アソシエイト
弁護士

本ニューズレターは法的助言を目的するものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。本ニューズレターの発送中止のご希望、ご住所、ご連絡先の変更のお届け、又は本ニューズレターに関する一般的なお問合せは、下記までご連絡ください。

西村あさひ法律事務所 広報室
(電話: 03-5562-8352 E-mail: newsletter@jurists.co.jp)

事業再編においては、上記 1(1)又は(2)の例のように、従前よりもリスク負担の低い活動を行う企業への転換が行われることがあり、その結果当該企業に帰属する利得の配分が減少することがあります。このような場合に、事業再編が独立当事者間取引と同様の条件で行われたか否かを検討するにあたっては、事業再編に係る重要なリスクの再配分の評価を行い、それが事業再編自体又は事業再編後の取引に対する独立企業原則の適用にいかなる影響を与えるかを評価することが必要となります(9.10)。

第 1 部では、事業再編に係る移転価格税制上のリスク分析において、まず、①関連者間の契約条件における、リスク配分に関する取決めを確認し、次に、②(a)関連者の行動が契約上のリスク配分に適合しているか、(b)関連者間取引におけるリスク配分が独立企業間のものとなっているか、(c)リスク配分の結果がいかなるものか(リスクが経済的に重要なものか、それが重要な潜在的利益を創出するか)という点について検証が必要であるとされています。特に②(b)については、比較可能な非関連者間取引における類似のリスク配分について信頼し得る証拠が存在しない場合には、①関連者のうちどちらの当事者が「**リスクのコントロール**」(リスクを引き受けるか否かについての意思決定並びにリスク管理を行うか否か及びそれをどのように行うかについての意思決定を行う能力)(9.23 以下)を行っているか、及び②リスク負担者がその「**リスク負担のための財務能力**」(9.29 以下)を有しているかという点を検討することにより、関連者間取引におけるリスク配分が独立当事者間のものとなっているか否かが決定されるものとされています。

(2) 事業再編自体の独立企業間価格の算定(第 2 部)について

事業再編への移転価格税制の適用を検討するにあたっては、事業再編後の取引を分析するだけでは足りず、事業再編自体の移転価格上の評価を行う必要があるものとされています。即ち、独立企業間であれば事業再編自体によって何らかの形で対価(独立企業間対価)が発生するか否かを判断する必要があります。具体的には、事業再編によって何らかの価値のあるもの(例えば、有形資産、無形資産、契約上の権利等)が移転したか、事業再編によって既存の契約関係が終了又は実質的に再交渉される場合、類似の状況にある独立当事者であれば再編対象企業に補償を支払うことを合意したかが問題となり得ます。これら

を検討するにあたっては、いずれの場合も比較可能分析が必要となりますが、関連者間の事業再編と比較可能な非関連者間取引を発見することは一般的には難しいことから、このような比較可能な非関連者取引を発見できない場合には、①事業再編前後の機能、資産及びリスクの特定を含む、事業再編取引の特定、②事業再編の事業上の理由及び事業再編による期待利益の理解、並びに③「**当事者にとって現実に利用可能な他の選択肢**」の有無を考慮して、当該取引の条件が、類似の状況において独立当事者間であれば同様の条件に合意したと期待できるものであるか否かが検討されるべきとされています。

(3) 事業再編後の関連者間取引の報酬(第 3 部)

事業再編後の関連者間取引については、基本的に、事業再編を行うことなく当初からそのビジネスモデルで行われていた取引と同様に、独立企業原則及び OECD 移転価格ガイドラインが適用されます。但し、事業再編に特有な事情として、事業再編前に再編対象企業が有しており、かつ実質的に事業再編後も再編対象企業に残される無形資産及びリスク(例えば、事業再編後、本格的販売会社からリスク限定的販売会社に転換された企業において、依然として価値ある無形資産を所有していたり、重要な市場リスクを引き続き負担していること等)などを考慮する必要がある場合があるとされています。

(4) 実際に行われた「取引」の認識(第 4 部)

ガイドライン 1 章 1.64 以下では、移転価格税制の適用が原則として「実際に納税者によって行われた取引」に基づいて行われるべきであるとした上で、「例外的」に、①取引の経済的実質がその取引の形式と異なる場合、②取引の内容と形式は同じであるが、取引に関連した取決めが総合的にみて、商業上合理的に行動する独立企業であれば採用したであろう取決めとは異なり、かつ、**実際の仕組みが課税当局による適切な移転価格の決定を実務上妨げる場合には、納税者が選択した取引を否認することを検討することが適切であるとされています。**ガイドライン 9 章は、事業再編においても同様の取扱いが適用されることを前提とした上で、特に②における「商業上合理的に行動する独立企業が採用したであろう取決め」を判断する上で、当事者にとって現実的に利用できる選択肢で明らかにより魅力的なものがあるかという評価が必要であるとし、かかる評価には、事業再編に関する全ての条件、両当事者の権

利若しくはその他の資産、事業再編自体の対価若しくは補償、事業再編後の取決めに対する報酬及び多国籍企業グループへの参加から生じる商業的状況を適切に考慮すべきとしています。

3. 「事業再編」に係る我が国の移転価格税制適用に関する課題

近時、我が国においても、多国籍企業グループを構成する我が国の企業を巡る事業再編が行われています。例えば、東京高判平成 20 年 10 月 30 日(アドビシステムズ事件控訴審判決)で問題とされた事案は、外国に親会社を有する日本企業が、事業再編により、販売会社(distributor)から、在庫リスクや回収リスクを負担せず、アフターサービス等の役務提供のみを行う役務提供会社に転換され、その結果、当該企業が収受する報酬が事業再編後に大幅に減少したという事案でした(但し、本事案では、事業再編自体の独立企業間価格の算定は争点とされておらず、事業再編後の関連者間取引に対する移転価格税制の適用が問題とされています。)。我が国が高税率国であることからすれば、今後もかかる事案のように我が国企業を巡る多国籍企業グループの事業再編が増加することが予想され、かかる事業再編に移転価格税制をどのように適用すべきかという点が今後重要な課題となることが考えられます。

我が国の移転価格税制において、ガイドライン 9 章が示すアプローチとの関係で検討が必要となる点は多岐に亘りますが、主なものとして以下の点が考えられます。

(1) 事業再編自体の独立企業間価格の算定における比較対象取引

まず、事業再編自体の独立企業間価格を算定する際に比較対象取引を見つけることは一般的に困難であると考えられるところ、ガイドライン 9 章は、「**当事者にとって現実に利用可能な選択肢**」の有無を考慮したアプローチを提唱しています。しかしながら、我が国の移転価格税制の下では、仮に事業再編に関して「**当事者にとって現実に利用可能な選択肢**」が見つかった場合であっても、当該選択肢を直ちに比較対象取引とすることには問題があるものと思われる。即ち、東京地判平成 18 年 10 月 26 日(タイパーツ貸付金利子事件第一審判決)は、比較対象取引は原則として実在する取引(非関連者取引等)であるとした上で、実

在しない仮想取引である場合には、「市場価格等の客観的かつ現実的な指標により国外関連取引と比較可能な取引を想定することができる」とは、かかる仮想取引を比較対象取引として独立企業間価格の算定を行うことも許容されるものとしています。当該裁判例の射程は別途検討する必要がありますが、「**当事者にとって現実に利用可能な選択肢**」が「客観的かつ現実的な指標」に該当しない場合にまで、当該選択肢を比較対象取引として用いることが現行法の解釈として許されるのか、更に検討を要するものと考えられます¹。

(2) 事業再編の取引の否認

次に、ガイドライン 1 章及び 9 章で示されている事業再編の取引の否認のうち、①**取引の経済的実質がその取引の形式と異なる**ことを理由とする取引の否認については、取引当事者の真意と取引形式に齟齬が生じている場合は別ですが、かかる齟齬が生じていないにも拘らず、経済的実質を重視していわゆる私法上の法律構成の否認を行うという趣旨であるとするれば、かかる解釈は、個別の否認規定がない限りかかる否認は許されないとする、現行租税法における通説的見解(金子宏『租税法第 16 版』120 頁他参照)に反するものと考えられます。また、上記 2.(4)②による取引の否認についても、我が国に、経済的実質による否認に係る判例法理や一般的租税回避否認規定が存在しないこと、移転価格税制の規定の中に独立企業の商業的合理性のある行動を基準とする否認規定が存在しないことなどから、法人税法 132 条などの明文の否認規定の適用がない限り、現行の租税法の下では、ガイドラインのような解釈で事業再編を否認し、再構成することは難しいと考えられ²、今後更に検討を要するところであると考えられます。

(3) 事業再編に係る文書化について

更には、平成 22 年度税制改正において、租税特別措置法施行規則 22 条の 10 第 1 項で、租税特別措置法 66 条の 4 第 6 項(推定課税)及び第 8 項(同業他社に対する質問検査権)所定の提示又は提出すべき「書類」の内容が列挙され、いわゆる日本版文書化制度が導入されたといわれています。このような中、企業が事業再編を行った場合にいかなる文書化を行うかという点についても、事業再編に係る移転価格税制適用の議論の進展にあわせて、今後重要な課題となるものと考えられます。

3. おわりに

以上のとおり、ガイドライン 9 章は、これまで我が国の移転価格税制執行の局面で、同税制の適用対象として必ずしも認識されてこなかった「事業再編」について新たな考え方を示すものとして、我が国の課税当局の対応等にも今後重要な影響を与えるものと考えられますので、今後、OECD における議論の深化とともに、我が国における事業再編に係る移転価格税制適用に係る議論についても注視していく必要があるものと考えられます。

以上

¹ なお、ドイツでは、2008 年 1 月 1 日に企業税制改革法の成立により国際取引課税法 1 条が改正され、比較対象取引が存在しない場合においても、「賢明な企業経営者原則 (Grundsätzen ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer)」に基づいて取引が行われていることを前提として独立企業間価格の算定が行われるものとされました(居波邦泰「アドビ事案に係る国際的事業再編の観点からの移転価格課税の検討(下)」税大ジャーナル 15 号 117 頁以下参照)。

² 居波邦泰「アドビ事案に係る国際的事業再編の観点からの移転価格課税の検討(上)」税大ジャーナル 14 号 119 頁参照。

近刊書籍のご案内

西村高等法務研究所 理論と実務の架橋シリーズ 「移転価格税制のフロンティア」

中里実・太田洋・弘中聡浩・宮塚久 編著

2011 年 6 月中旬に有斐閣より刊行予定
予価 6,300 円(本体 6,000 円)

詳細は下記ページをご参照ください。

<http://www.yuhikaku.co.jp/books/detail/9784641130968>

執筆論文のご案内

西村あさひのリーガル・アウトLOOK 第 34 回 「平成 23 年度税制改正と移転価格税制の変容」

執筆者： 太田 洋

詳細は下記ページをご参照ください。

http://www.jurists.co.jp/ja/publication/tractate/article_10084.html

当事務所は、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟をはじめ、税務争訟・訴訟において多数の実績を上げ、現在も複数の移転価格案件、国際金融取引に関する大型税務訴訟等において、クライアントに助言しています。本ニューズレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスに携わる弁護士・税理士から構成されるビジネス・タックス・ロー研究会により定期的に発行される予定です。当事務所のビジネス・タックス・ロー研究会は、当事務所の弁護士・税理士が、クライアントに対しより一層的確なサービスを提供できるよう、税務に関する最新の情報・ノウハウを共有・蓄積するとともに、ビジネス・ローに関する最新の情報を発信することを目的として活動しています。なお、本ニューズレターのバックナンバーは、<http://www.jurists.co.jp/ja/topics/newsletter.html> に掲載しておりますので、併せてご覧下さい。

(当事務所の連絡先) 〒107-6029 東京都港区赤坂 1-12-32 アーク森ビル(総合受付 28 階)

電話：03-5562-8500(代) FAX：03-5561-9711~9714

E-mail: info@jurists.co.jp URL: <http://www.jurists.co.jp/ja/>

© Nishimura & Asahi 2011