

【博士学位論文要旨】

平成 23 年 9 月 12 日

一橋大学大学院国際企業戦略研究科

経営法務コース博士後期過程

角田伸広

移転価格税制における多国籍企業への独立企業原則適用の困難性とその解決

－租税訴訟での課題と租税条約上の相互協議での解決可能性の考察－

第 1 本論の背景と目的

移転価格税制は、多国籍企業の関連者間取引による所得移転を防止するため、独立企業間取引を参照して課税所得計算することを求めている。これは独立企業原則(Arm's Length Principle)と呼ばれ、米国において発達してきた考え方であり、納税者が国外関連者との間で行う輸出入取引等で設定される移転価格について、比較可能な独立企業との間で行う取引等で設定される価格を指標として是正し、それに基づき課税所得計算を行うものである。近年、国外関連者との間での取引において、有形資産だけでなく無形資産も対象となってきたことにより、比較可能な独立企業との間で行われる輸出入取引等で設定される価格を指標として独立企業原則を適用することが困難となり、各国での租税訴訟や租税条約上の相互協議において深刻な問題となってきた。

これまで、租税条約上の権限のある当局として、二重課税問題解決のための相互協議を行ってきた経験、及び国内の課税処分取消訴訟における被告側(課税庁)の訴訟指揮を執ってきた経験から、双方の救済手段での解決可能性を比較し、有形資産取引及び無形資産取引における独立企業間価格算定の困難性とその解決について考察し、この問題の解決が、移転価格税制の適正な執行及び将来年度も含めた紛争解決、法的安定性の目的上、非常に重要であると考え、本研究を行ったものである。

本論では、第一に、わが国の租税訴訟での独立企業原則適用の困難性を示す事例として、独立企業間価格の算定における比較対象取引であるための要件事実立証の問題を取り上げ、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法及び基本三法に準ずる方法に係る法令上

の要件と裁判での適用を分析している。裁判例の中で、独立企業間価格の算定に係る要件事実の立証を尽くしていないとして、課税処分が取り消されたことにより、独立企業間価格の算定方法が確定していない問題を指摘している。

第二に、有形資産取引に係る独立企業原則適用の困難性を解決するため、課税庁及び納税者双方が立証を尽くすための方策について、民事訴訟法における立証責任の議論を踏まえ、裁判所の訴訟指揮により算定方法間の立証の優越により解決していくこと、さらには、2011年の税制改正で導入された最適方法ルールの下で、独立企業間価格の算定方法に係る証明について、課税庁と納税者の間で適用すべき算定方法間の優越により解決していくことにより、独立企業原則の適用に係る証明度を軽減して、独立企業間価格算定方法の確定を図っていくことを提言している。

第三に、より困難な問題を提起している無形資産取引を前提に、相互協議での解決を目的に、無形資産取引に最適な算定方法を模索していくとともに、国際間の算定方法の対立を考慮した上で、算定方法に係る基準を合意していくための方策について検討している。特に、米国では1986年の内国歳入法482条改正を契機として、無形資産取引へ独立企業原則を適用する利益法の議論が発展しており、OECDにおいても、2010年7月に改定されたOECD移転価格ガイドラインの中で、比較可能性の緩和と利益法の適用拡大の議論が行われている状況を分析している。また、2011年に開始されたOECDにおける移転価格ガイドラインの改訂作業を取り上げ、無形資産の定義、認識及び評価における問題とマーケティング上の無形資産の認定に係る問題を検討している。

近年、消費市場におけるマーケティング上の無形資産の認定と評価が国際的な二重課税の構造的な要因となっている状況を踏まえ、OECDでの無形資産に係る新たなガイドライン策定のための論点を提示し、取引単位営業利益法と利益分割法の適用による相互協議での解決可能性を考察し、納税者と各国課税庁の間で算定方法が対立する状況を解決するため、取引単位営業利益法と利益分割法によるハイブリッド・アプローチの採用を提言している。

移転価格税制における多国籍企業への独立企業原則適用の困難性を解決していくため、租税訴訟では、最適方法ルールの下で独立企業間価格の算定方法に係る証明度を軽減して、算定方法の確定を図っていくことが求められ、租税条約上の相互協議では、さらに困難な無形資産取引への対応のため、ハイブリッド・アプローチにより納税者と各国課税庁との間の算定方法の対立を解決していくことが求められると指摘している。

第2 本論の構成と各編の概要

1. 租税訴訟での独立企業原則適用の困難性

(1) 独立企業原則適用と立証責任の問題

わが国の租税訴訟での独立企業原則適用の困難性を示す事例として、独立企業間価格の算定における比較対象取引であるための要件事実立証の問題を取り上げ、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法及び基本三法に準ずる方法に係る法令上の要件と裁判での適用を分析し、比較対象取引であるための要件事実が、真偽不明の場合には、立証責任を負う当事者を敗訴させる結果となる裁判が行われることにより、適用すべき独立企業間価格算定方法が不確定となる可能性を指摘している。

ソフト事件高裁判決では、本件算定方法が再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法に当たることは、課税根拠事実ないし租税債権発生の要件事実に該当するから、上記事実においては、処分行政庁において主張立証責任を負うものというべきであるとしている。その上で、国外関連取引において納税者が果たす機能及び負担するリスクは、比較対象法人が果たす機能及び負担するリスクと同一又は類似であるということは困難であり、本件算定方法は、取引の類型に応じ、国外関連取引の内容に適合し、かつ、基本三法の考え方から乖離しない合理的な方法とはいえないと判示して、上記立証責任を負う処分行政庁を敗訴させている。

(2) 独立企業間価格算定方法の不確定

ソフト事件地裁判決では、課税庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、基本3法と同等の方法を用いることができないことについて主張立証した場合には、基本3法と同等の方法を用いることができないことが事実上推定され、納税者側において基本3法と同等の方法を用いることができることについて、具体的に主張立証する必要があるものと解するのが相当であるとしている。

しかし、ソフト事件高裁判決では、納税者が基本3法と同等の方法を用いることができることについて主張立証がないにもかかわらず、課税庁が基本3法に準ずる方法と同等の方法の適用を立証できず、課税処分が取り消されたため、納税者の行っている国外関連取引が独立企業間価格での取引と異なるものであっても、それによる所得での申告が認められる結果となっている。

国外関連取引が継続する限り、適用すべき独立企業間価格の算定方法を確定していくこ

とが必要と考えられるが、本件のように、基本三法と同等の方法を用いることができないことが事実上推定されたにもかかわらず、基本三法に準ずる方法と同等の方法の適用が取消された場合には、納税者の採用した基本三法と同等の方法の適用についても、後続年分の申告において適用すべき独立企業間価格の算定方法として採用できるかは不確定になっているものと考えられる。このような場合、課税当局が改めて後続年分について、国外関連取引において果たす機能及び負担するリスクが比較対象取引のそれと同一又は類似であることを認めるに足りる証拠を提示できる独立企業間価格の算定方法を適用し、必要な機能及びリスクの差異を調整することができれば、それぞれの取引の類型に応じ、本件国外関連取引の内容に適合し、かつ、基本三法の考え方から乖離しない合理的な方法として、基本三法に準ずる方法と同等の方法が適用できる可能性もあり、納税者にとって後続年分に係る課税リスクを排除することにはなっていないものと考えられる。仮に、将来年分に係る課税リスクを回避し予測可能性を高める観点から事前確認を申し出た場合に、納税者が適用を主張した基本三法と同等の方法及び課税庁が適用を主張した基本三法に準ずる方法と同等の方法の双方ともに、独立企業間価格の算定方法として採用することは困難と考えられる。

この点について、米国では、**Eli Lilly & Co. v. Commissioner** 事件のように、収益性の高い特許権やノウハウ等の製造無形資産の比較対象となる独立企業間の取引がなく、基本三法の適用が困難で、納税者と課税庁双方の独立企業間価格算定方法が適用できないと判断された場合に、裁判所が、利益分割法の適用を判示して適用すべき独立企業間価格の算定方法を確定させることにより、移転価格課税の紛争解決を図った事例がある。ソフト事件高裁判決のように、裁判所が独立企業間価格の算定方法に係る基準を示すことができなかったことにより、将来の事業年度に係る取引についての法的不安定を残したままの状態になっていることについて、親子会社間等特殊関連企業間の取引を通じて行う所得の海外移転に対処し、適正な国際課税を実現することを目的とする申告調整型の移転価格税制の趣旨に照らしても、納税者及び課税当局の双方にとって問題であると考えられる。

租税条約上の相互協議においても、相手国の独立企業間価格の算定方法が異なる場合、例えば取引単位営業利益法の導入前であれば、米国の利益比準法とわが国の再販売価格基準法との間で、独立企業間価格算定方法の合意が困難な状況にあったと考えられる。当初は、差異調整により独立企業間価格の水準が一致したとしても、独立企業間価格算定方法の合意には至らず、二重課税を排除する対応的調整をするだけで、後続の事業年分に係る

申告を行うことができないと考えられていたが、再販売価格基準法に準ずる方法として独立企業間価格算定方法の合意を行っていくことにより、後続の事業年分に係る納税者の申告又は独立企業間価格算定方法に係る事前確認が可能になったとされている。

本判決のように、納税者にとって後続の事業年分に係る独立企業間価格の算定方法が確定しない場合には、基本三法の考え方から乖離しない限りにおいて、取引内容に則して基本三法を修正して、事前確認を通じた将来年分の課税リスクの回避につながるような、適用すべき独立企業間価格の算定方法の確定について、裁判所が積極的に判断していく必要があるのではないかと考えられる。

2. 最適方法ルールによる独立企業間価格算定方法の確定

移転価格税制では、比較可能な非関連者間取引を検証する際の情報入手の困難性や事後調査による立証の困難性により、独立企業間価格の算定における立証努力を促す方法が、課題になっているものと考えられる。そのため、裁判所による立証責任の分配、立証責任を負わない当事者の事実解明義務、及び租税訴訟における推定による立証軽減が、立証努力を促す方策として考えられる。

裁判所による立証責任の分配及び立証責任を負わない当事者の事実解明義務については、納税者に立証努力を促す方法として効果があると評価でき、判例の積み重ねにより、納税者である多国籍企業の立証努力が促されることになると考えられる。また、租税訴訟における推定による立証軽減についても、移転価格税制における推定規定による課税については、立証軽減よりも、むしろ納税者の情報提供への協力を促す方法として効果があると考えられる。このように、立証努力を促すことにより、納税者及び課税庁双方により独立企業間価格の算定に係る立証が行われることで、裁判において、独立企業間価格の算定が、より可能になっていくものと考えられる。

しかし、ソフト事件高裁判決のように、独立企業間価格の算定における詳細な差異調整が求められ、納税者及び課税庁の双方の立証が高い証明度に達しなかった場合には、依然として独立企業間価格算定方法の確定が行われないのではないかと考えられる。移転価格税制における独立企業間価格に係る情報の入手困難性や立証の困難性を前提とすると、事実認定に関して、通常の高い証明度、すなわち高度の蓋然性により、証明があったとするのでは、証明度に達せず、依然として真偽不明となる可能性があるのではないかと考えられる。事実認定の証明度について、高度の蓋然性による証明が求められ、結果として証明

度に達せず、独立企業間価格が真偽不明となり確定しないこととなれば、特殊関連企業間の取引を通じて行う所得の海外移転に対処し、適正な国際課税を実現することを目的とする申告調整型の移転価格税制の趣旨に照らし、裁判が機能していないことにつながる可能性がある。

そのため、独立企業間価格算定方法の確定を行うための方策として、立証が困難な事実の認定においては、通常の高い証明度では立証が困難となる可能性があるとして、事実認定の証明度自体を軽減させていくべきではないかと考えている。より具体的には、多国籍企業の国外関連取引を分析し、比較対象取引の存在を立証する制度固有の困難性を前提に、租税訴訟における特別な事情として、証明度軽減を厳格に適用するため以下の要件を提示している。

①事実の証明が事柄の性質上困難であることによる要件として、

- (i) 事業再編等による多国籍企業に係る機能・リスク分析の困難性
- (ii) 多国籍企業の国外関連者に係る情報の入手困難性
- (iii) 比較可能性のある独立企業間取引の立証困難性

また、証明困難の結果、実体法の規範目的・趣旨に照らし著しく不正義であるとの要件として、

②独立企業間価格の算定に係る要件事実の立証を尽くしていないとして取り消され、独立企業間価格算定方法が確定せず、所得の海外移転への対応が不可能となることが、適正公平な課税の見地から問題であり、移転価格税制の規範目的・趣旨に照らし著しく不正義であること

さらに、原則的証明度と等価値の立証が可能な代替的手段が想定不能であるとの要件として、

③基本三法による原則的な証明度と等価値の立証が可能な代替的手段としての基本三法に準ずる方法及びその他政令で定める方法適用の困難性

これらの要件を充たす場合には、証明度軽減の法理を適用して、独立企業間価格立証に係る困難性解決のための米国及び OECD での議論を反映した追加的な情報提供や立証責任に係る課題を解決していくことが必要となっているのではないかと考えられる。

加えて、平成 23 年度税制改正大綱で導入が検討され、2011 年 6 月に導入された最適方法ルールにより、独立企業間価格に係る要件事実の立証における、証明度の設定を高度の蓋然性から蓋然性の優越へ軽減していくことについて検討している。同ルールでは、独立

企業間実績値の決定は、他の方法の適用不可能を立証しなくても、特定の方法で決定できるとしており、後になって別の方法が独立企業間実績値のより信頼できる尺度であると立証された場合には、当該別の方法が使用されなければならないとしている。この点において、独立企業間価格算定方法の最適性は、納税者及び課税庁の双方が使用した算定方法間の優越により決するものと考えられるが、そのためには「比較可能性」だけでなく、「信頼性」も重要な観点として採用されてきている。同ルールでは、比較可能性分析は最も信頼できる比較対象を見つけ出すことを目標とするが、比較対象となり得る全ての情報源を網羅的に検索することが求められているのではなく、情報の利用可能性に限界があり、比較対象データの検索に大きな負担がかかることが認識されている。

最適方法ルールの下での、独立企業間価格の算定においては、算定方法間の優先順位が示されなくなったため、最適な独立企業間価格の選択に当たっては、国外関連取引の事実と状況、比較可能性の水準による影響、データの完全性と正確性のほか、データと仮定の欠陥による影響の程度等を考慮して、算定方法間の優越を決定していく必要があると考えられる。特に、各算定方法間の優劣は、使用できるデータの信頼性に依存していると考えられ、最適方法ルールの下で最も適切な独立企業間価格算定方法を決定していくためには、データの信頼性による各選定方法間の優越の判断をいかに行っていくかが課題になっているものと考えられる。同ルールの下で、データの信頼性を加味した各算定方法間の優越の判断を行っていくためには、各算定方法の適切さに係る相対的な優越を決する必要がある。その場合には、独立企業間価格算定方法の立証について、高度の蓋然性から蓋然性の優越へ証明度を軽減していくことが求められ、それにより立証困難な独立企業間価格算定方法の確定を図っていくべきと考えられる。

3. 無形資産取引に係る独立企業間価格算定の困難性とその解決

有形資産取引と比較して、より困難な問題を提起している無形資産取引を前提に、無形資産取引に最適な算定方法を模索していくとともに、国際間の算定方法の争いを考慮した上で、算定方法に係る基準を合意していくための方策について検討している。

米国では、内国歳入法 482 条に所得相応性基準を導入して、利益法による独立企業間価格の算定が、多国籍企業の関連者間取引だけでなく、独占市場や無形資産に係る取引でも、適正所得配分のための最適な代替手段として使用できるとしている。また、2011 年に開始された OECD における移転価格ガイドラインの改訂作業を取り上げ、無形資産の定義、認

識及び評価における問題とマーケティング上の無形資産の認定に係る問題を指摘している。特に、消費市場におけるマーケティング上の無形資産の認定と評価が国際的な二重課税の構造的な要因となっている状況を踏まえ、OECD での無形資産に係る新たなガイドライン策定のための論点を提示し、取引単位営業利益法と利益分割法の適用による相互協議での解決可能性を考察し、納税者と各国課税庁の間で算定方法が対立する状況を解決するため、取引単位営業利益法と利益分割法によるハイブリッド・アプローチの採用を提言している。

利益法の適用においては、比較対象取引の立証が困難な場合に、利益分割法が選択されることになるが、関連者間取引の各取引当事者が開発に貢献した重要でユニークな無形資産や高度に統合された活動に係る取引に対しては、基本三法や取引単位営業利益法のような一面的な方法よりも、双方の取引当事者を検証する利益分割法のような二面的な方法が、適切であると評価されている。利益分割法は、独立企業であればその取引から実現を期待したであろう利益分割の近似として、独立企業原則に適合すると考えられている。しかし、利益分割法は取引当事者双方に係る情報の入手が必要であり、国外に所在する親会社の情報について十分な情報収集ができない場合には、分割対象となる取引当事者間の合算利益の算定が困難となる可能性がある。

OECD 移転価格ガイドラインでは、独立企業間価格の算定は、厳密な科学ではなく、最も適切な方法を適用した結果、その全てについて相対的に同等の信頼性があるという複数の数値からなるレンジが生み出される可能性があるとは指摘している。各算定方法により生み出されたレンジは、独立企業の複数の数値から構成される受入れ可能なレンジを設定するために使用できるが、複数のレンジから得られたデータについて、例えば複数のレンジが重複する場合には、独立企業間価格レンジをより正確に定めるために有用と考えられている。他方、複数のレンジが重複しない場合には、複数のレンジの使用に関しては、レンジの決定に使用する独立企業間価格算定法の相対的な信頼性と、各算定方法で用いられている情報の質に依存するため、一般的に可否を判断することができないとされている。

ハイブリッド・レンジについては、独立企業間価格であることの蓋然性の向上に有益な側面と、独立企業間価格算定方法における欠陥を補う側面があり、両側面を活用することにより、独立企業間価格の算定における困難性の解決に役立っていくものと考えられる。

独立企業間価格の算定は、比較対象取引の抽出困難性、差異調整に係る情報入手の限界、及び無形資産取引に係る認識、評価及び独立企業間価格算定の困難性等の問題がある。相互協議では、二重課税を回避するために、決裂ではなく合意に向けたあらゆる努力を行う

ていくことが求められており、独立企業間価格算定方法が確定できないという状況は避けたい。とりわけ、最近では、OECD加盟国以外の新興国において、移転価格税制の執行が強化され、二重課税問題が発生しているが、使用する独立企業間価格算定方法が対立し、算定方法の確定ができない状況が起きている。例えば、中国では、課税権の主張として、人件費やインフラ等が国際的に低廉であることによるロケーション・セービングの問題がある。さらに、近年、消費市場としても成長を遂げており、一部の製品には、ローカル・プレミアムとなる高収益を挙げている企業もある。このような事例においては、消費市場におけるマーケティング上の無形資産の認定と評価が大きな争点となってきた。このように、納税者と課税庁だけでなく、各国の権限のある当局間で、独立企業間価格算定方法の選択を巡り対立する状況においては、柔軟なアプローチとして、例えば、基本三法に準ずる方法の適用可能性を高めたり、あるいはハイブリッド・アプローチを採用したりすることにより、独立企業間価格算定は困難性を解決する方法が模索していく必要がある。このように独立企業間価格算定方法の選択に係る柔軟性を高めることにより、関連者間取引に係る独立企業間価格を確定し、所得の海外移転に対処し適正な国際課税を実現することが求められていると考えられる。

第3 まとめと今後の課題

(1) わが国の租税訴訟での紛争解決の課題

独立企業間価格の算定には、膨大な国際取引の評価を行うという負担を納税者及び課税庁の双方にもたらすことになり、関連者間取引において取引時点で設定した条件をその後の特定の時点で独立企業原則と整合的であるか証明することが求められる。特に、課税庁には、現実の取引が行われた時点から数年後に、独立企業間価格の証明が求められ、比較可能な非関連者間取引や、取引が行われた時点での市場の状況に係る情報を集めなければならない、時間の経過に従いより困難となる可能性がある。有形資産取引に係る独立企業原則適用の困難性を解決するため、課税庁及び納税者双方が立証を尽くすための方策について、民事訴訟法における立証責任の議論を踏まえ、裁判所の訴訟指揮により算定方法間の立証の優越により解決し、課税庁と納税者の間で適用すべき算定方法間の優越により解決していくことにより、独立企業原則の適用に係る証明度を軽減して、算定方法の確定を図っていくことを提言している。

多国籍企業の国外関連取引を分析し比較対象取引の存在を立証する制度固有の困難性を

前提に、租税訴訟における特別な事情として厳格に適用するため、①事実の証明が事例の性質上困難であることを第一の要件として、具体的には(i)事業再編等による多国籍企業に係る機能・リスク分析の困難性、(ii)多国籍企業の国外関連者に係る情報の入手困難性、及び(iii)比較可能性のある独立企業間取引の立証困難性を適用要件として提示している。また、②証明困難の結果、実体法の規範目的・趣旨に照らし著しく不正義であることを第二の要件として、具体的には、独立企業間価格の算定に係る要件事実の立証を尽くしていないとして取り消され、独立企業間価格算定方法が確定せず、所得の海外移転への対応が不可能となることが、移転価格税制の規範目的・趣旨に照らし著しく不正義であることを適用要件として提示している。さらに、③原則的証明度と等価値の立証が可能な代替的手段が想定不能であることを第三の要件として、具体的には、基本三法による原則的な証明度と等価値の立証が可能な代替的手段となる基本三法に準ずる方法適用の困難性を適用要件として提示している。

こうした要件を充たす場合には、証明度軽減の法理を適用して、独立企業間価格の確定を行うことにより、独立企業間価格立証に係る困難性の解決のための米国及び OECD での議論を反映した追加的な情報提供や立証責任に係る課題を解決していくべきと考えられる。例えば、立証責任を負わない当事者の事実解明義務については、移転価格税制の趣旨・目的から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り、無形資産取引等により独立企業間価格の立証が困難となっている状況で、申告調整型の制度を採るわが国では、課税庁のみならず、納税者にとっても、独立企業間価格が真偽不明の状態に陥ることは問題であり、立証責任を負わない当事者に独立企業間価格に係る事実解明義務を負わせることにより、独立企業間価格立証の困難性を解決し、裁判所による真実発見の要請に応え積極的に判断していく必要があるのではないかと考えられる。

本年 6 月の租税特別措置法改正により導入された最適方法ルールの米国での適用は、独立企業間実績値の決定において、他の方法の適用が不可能と立証しなくても、特定の方法で決定できるとしており、後になって別の方法が独立企業間実績値のより信頼できる尺度であると立証された場合には、当該別の方法が使用されなければならないとしている。ここで、独立企業間価格算定方法の最適性は、納税者及び課税庁の双方が使用した算定方法間の優越により決するものと考えられるが、そのためには「比較可能性」だけでなく、「信頼性」も重要な観点として採用されてきている。同ルールでは、比較可能性分析は最も信

頼できる比較対象を見つけ出すことを目標とするが、比較対象となり得る全ての情報源を網羅的に検索することが求められているのではなく、情報の利用可能性に限界があり、比較対象データの検索に大きな負担がかかることが認識されている。同ルールの下で、データの信頼性を加味した各算定方法間の優越の判断を行っていくためには、各算定方法の適切さに係る相対的な優越を決する必要がある、その場合には、独立企業間価格算定方法の立証について、高度の蓋然性から優越的蓋然性へ証明度を軽減していくことが求められ、それにより立証困難な独立企業間価格算定方法の確定を図っていくべきと考えられる。

(2) 無形資産取引への独立企業原則適用の柔軟なアプローチによる解決

有形資産取引と比較して、より困難な問題を提起している無形資産取引を前提に、無形資産取引に最適な算定方法を模索していくとともに、国際間の算定方法の争いを考慮した上で、算定方法に係る基準を合意していくための方策についての検討が求められている。米国では、内国歳入法 482 条の改正により、所得相応性基準が導入され、利益法による独立企業間価格の算定であっても、競争市場を前提とした独立企業原則と整合的で、多国籍企業の関連者間取引での適正所得配分に使用できると認識されている。そのため、独占市場や無形資産が関係する経済状況においても、競争市場における独立企業間価格の算定のための最適な代替手段として使用できると位置づけられている。

比較対象取引の立証が困難であれば利益分割法が使用されることになり、関連者間取引の各取引当事者が寄与した重要かつユニークな無形資産の存在や高度に統合された活動の関与が認められる場合は、基本三法や取引単位営業利益法のような一面的な方法よりも、双方の取引当事者を検証する二面的な利益分割法の適用が、より適切な算定方法であると評価されている。利益分割法については、独立企業であればその取引から実現を期待したと思われる利益分割の近似として、独立企業原則にも適合すると認識されている。

近年、消費市場におけるマーケティング上の無形資産の認定と評価が国際的な二重課税の構造的な要因となっている状況を踏まえ、2011年に開始されたOECDにおける無形資産に係る移転価格ガイドラインの改訂作業に合わせ、OECDでの無形資産に係る新たなガイドライン策定のための論点を提示している。

特に、利益法である取引単位営業利益法と利益分割法の適用において、納税者と各国課税庁の間での算定方法の対立を解決する方策として、取引単位営業利益法と利益分割法によるハイブリッド・アプローチの採用を提言している。ハイブリッド・レンジについては、

独立企業間価格であることの蓋然性の向上に有益な側面と、独立企業間価格算定方法における欠陥を補う側面があり、両側面を活用することにより、独立企業間価格の算定における困難性の解決に役立っていくものと考えられる。

独立企業間価格の算定では、比較対象取引の抽出困難性、差異調整に係る情報の入手可能性及び無形資産取引に係る認識・評価の困難性等がある中、二重課税を回避するため、相互協議には、合意に向けたあらゆる努力を行っていくことが求められており、独立企業間価格算定方法が確定できないという状況は避けていかなければならない。

特に最近、OECD加盟国以外の新興国において、移転価格税制の執行が強化され、二重課税問題が増加する傾向にあり、使用する独立企業間価格算定方法が厳しく対立する場合には、算定方法が確定できなくなり、二重課税の排除が不可能となる恐れが増してきている。例えば中国では、人件費やインフラ等が国際的に低廉であることによるロケーション・セービングを自国へ帰属させるべきとの主張がなされているだけでなく、拡大する中国の消費市場を背景として、中国に固有なローカル・プレミアムを自国へ帰属させるべきとの主張がなされている。このようなローカル・プレミアムの事例では、中国の消費市場におけるマーケティング上の無形資産の認定と評価が大きな争点となってきている。このように、納税者と課税庁だけでなく、各国の権限のある当局間で、独立企業間価格算定方法の選択を巡り対立する状況では、柔軟なアプローチとして、例えば、基本三法に準ずる方法の適用可能性を高めていくだけでなく、双方の権限のある当局の採用する算定方法を折衷していくハイブリッド・アプローチを採用することにより、独立企業間価格の算定方法を確定していく必要があると考えられる。独立企業間価格算定方法の選択に係るフレキシビリティを確保し、関連者間取引に係る独立企業間価格を確定していくことを通じて、移転価格税制導入の趣旨・目的である所得の海外移転に対処し適正な国際課税を実現していくことが、特に求められていると考えられる。

(3) 今後の課題

2011年に開始されたOECDにおける移転価格ガイドラインの改訂作業では、無形資産の提議、認識及び評価における問題とマーケティング上の無形資産の認定に係る問題が重要な論点となっている。2011年7月からは、OECDにおける移転価格ガイドライン改訂の議論に参加することとなり、本研究成果を踏まえ、二重課税問題の解決に役立つよう、無形資産取引に係る最適な独立企業間価格算定方法を検討していくとともに、本邦企業の利益

及びわが国の課税権を確保する観点からも積極的な貢献を行っていきたいと考えている。

本論で指摘した移転価格税制における多国籍企業への独立企業原則適用の困難性を解決していくため、租税訴訟においては最適方法ルールの下、納税者及び課税庁の双方が立証に努めていくことが求められているが、租税条約上の相互協議においても、無形資産取引に係る最適な独立企業間価格算定方法として、利益法である取引単位営業利益法及び利益分割法による柔軟なハイブリッド・アプローチの採用を国際的に広げていくべきと考えている。