

Title	移転価格と多国籍企業 (仮訳) (一) : 一九七九年OECD租税委員会報告書
Sub Title	Transfer pricing and multinational enterprises. report the OECD Committee on Fiscal Affairs 1979 (1)
Author	OECD Committee on Fiscal Affairs(Kimura, Konosuke) 木村, 弘之亮
Publisher	慶應義塾大学法学研究会
Publication year	1990
Jtitle	法學研究 : 法律・政治・社会 (Journal of law, politics, and sociology). Vol.63, No.7 (1990. 7) ,p.79- 95
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	資料
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00224504-19900728-0079">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00224504-19900728-0079</a>

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the Keio Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

資料

移転価格と多国籍企業(仮訳)(二)

——一九七九年OECD租税委員会報告書——

OECD租税委員会  
木村弘之亮/訳

〔訳者まえがき〕

序

第一章 問題点の要約

第一節 独立企業間価格の原則

第二節 一般的観点

第三節 OECDによりすでに公表された関連テキスト

(以上本号)

第二章 商品の移転

序

第一節 独立企業間価格の原則とその適用

第二節 独立企業間価格の決定方法 (以上本誌六三卷八号)

第三章 技術及び商標権の移転

第一節 技術の移転(特許権及びノウハウの使用)

第二節 商標の使用に関する移転価格問題

第三節 (付録)研究開発に関する課税上の取扱いのいくつかの

側面

第四章 グループ内の役務の提供

序

第一節 特殊関連企業間における役務提供

第二節 グループ内の役務提供の租税法上の取扱い

第三節 結論の要約

第五章 信用供与

第一節 信用供与の定義

第二節 独立企業間価格の一般原則と特殊な状況におけるその適用

適用

第三節 利率

第四節 結語

付録 特殊関連企業間の移転価格決定に関するOECD理事会

勧告(一九七九年五月一六日)(以上本誌六三卷一〇号)

(以上本誌六三卷九号)

〔訳者まえがき〕

国際的経済取引は、明確に境界線が各国の租税高権に引かれていることを前提としなければならない。この点について、今日の二重課税防止条約は、詳細にかつ細部では異なって規定しているが、大部分はOECDモデル条約に従っている。しかし、結合企業間における国際的な企業利益の適正配分に関して、細かな点にまで立ち入ったルールは、いまだ確立していない。国際租税法が所得の適正配分について確立してきたルールは、一般的に中庸な原則、独立企業間価格の原則 (arm's length principle, Grundsatz des Fremdvergleichs, prix de pleine concurrence) だけである。この原則は過去数十年間にわたってその真価を發揮している。

国際的経済取引においても連鎖関係が増してき、この連鎖関係と租税法の相互依存もふえている。このため、独立企業間価格の原則をより具体化することが、必要となってきた。同時に、各国がこの原則を適用する場合、その適用を国際的に調和させることが必要となる。OECD租税委員会の本報告書は、その発端となるべきものである。

移転価格税制は、わが国において一九八六年三月二八日に租税特別措置法の一部改正として成立し、同年四月一日以後を開始する事業年度から適用されることとなった。同税制は、アメリカ合衆国内国歳入法典第四八二条の規定より、むしろこので

翻訳した一九七九年OECD租税委員会報告書に敬意を払って立法されている。このことは、租税特別措置法第六六条の五第二項の規定が独立価格比準法、再販売価格基準法及び原価基準法の適用順位について、固定した順位を付けていない点に、典型的にあらわれている。このような立法上の態度決定は、前記第四八二条の規定ではなく、本報告書に従ったものである。さらにまた、わが国の法規定は、とりわけ役務の提供の場合に適用されるべきルールを詳細に具体化しておらず、この欠缺を補填するため、本報告書は役に立ちうる。

OECD理事会勧告は一九七九年五月一六日に本報告書を承認し、その公表に同意し、そして本報告書に付録をつけてOECD加盟国に対し勧告を行なっている。本報告書は、OECD加盟国を拘束するものではないが、しかし、専門家鑑定書の重みをもっている。本報告は、OECD加盟国の税務当局の共通の見解を反映しており、また未解決な問題についても解決の可能性を示している。

本資料は、独訳「Verrechnungspreise und Multinationale Unternehmen, Bericht des Steuerausschusses der OECD 1979, übersetzt vom Bundesministerium der Finanzen in Abstimmung mit dem DIT und dem BDI」及び和訳「移転価格と多国籍企業、一九七九年OECD租税委員会報告書（仮訳）大蔵省主税局国際租税課」（非公開）を参照して、「Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Report of the OECD Com-

mittee on Fiscal Affairs 1979」を全訳したものである。

## 移転価格と多国籍企業

### 序

#### 問題提起

一 国際投資から引き起こされる課税問題は新しいものではない。経済活動の国際化に伴い、これらの問題は、近年ますます重要なものとなってきている。このプロセスの特徴としては、いわゆる「多国籍企業」(通常、国境を越えて活動する特殊関連のグループをいう。)が発展してきており、そしてかなりの程度統一的な戦略の下に強大な力をもつ経済的統一体になってきたことである。しかしながら、このような国際的経済単位も一般に各国の特徴のある法秩序の中で活動を行うのであり、したがって、これら経済単位は、様々な、時には相矛盾する各国の国内法に適應して活動しなければならない。このように、特殊関連企業のグループがある程度集権化されて経営され、そして、個々の傘下企業はそれぞれ異なった国内法の下で活動するという、現象が最近しばしば観察される。この現象は法人所得課税にとって重要な問題を生じさせている。

二 多国籍企業においては、通常、傘下企業間で、商品の販売、役務提供、特許権及びノウハウのライセンス契約、信用供与などのような取引が多数行われる。これらの取引に付される価格は、かならずしも、自由市場価格ではない。数々の理由により、また、多国籍企業が、グループ全体として採用している「都合のよい」価格基準を何でも適用しうることから、当該付された価格は、同一又は類似の条件のもとに同一又は類似の取引について非関連者間で合意されたであろう場合の価格(以下、独立企業間価格という。)から、かなりの程度乖離することになりうるのである。税の要素も、このような対価の性質や金額に影響を与えることがありうる。なぜならば、多国籍企業は、この利益が流入する態様及び性質よりも税引後のグループ利益の合計額のほうに関心があるからである。したがって、その利益がライセンス使用料、役務提供の対価、グループ内部の商品価格に該当するか、あるいは子会社の配当に該当するかには、あまり関心を寄せない。他方、税負担の考慮が決定的要因でない場合も数多く見られる。例えば、企業が本国及び受け入れ国の様々な行政庁(関税当局、為替規制当局、価格統制当局等)から区々のしばしば相対立する要請を受けている場合、又は個々のグループ企業が少数株主の監視を受けている場合である。また、独立企業間価格からの乖離は、必ずしも常にかつ無条件に起きるわけではない。若干の多国籍企業においては、傘下企業はかなりの程度自律性をもっており、独立企業と同じようにその取

引条件を互いに交渉することもでき、またするであろう。傘下企業の経営者は、その傘下企業自身の利益計上に重きを置き良い業績を残そうとして、商品、役務提供、権利などについての過大な移転価格に反対し、あるいはその傘下企業の利益を圧迫する操作に抵抗するであろう。

**税務当局にとっての意義**

三 多国籍企業は、税額を極小化するため（タックス・ヘイブン）にある子会社に独立企業間価格より低い価格で商品を販売するなどして、独立企業間価格から乖離する移転価格を、設定することもあろうし、他の目的を迫及するため、そうすることもあろう。しかし、理由が何であれ、グループ内部の取引が独立企業間価格以外で行われる場合は、おそらくは利益が、ある傘下企業から別の「傘下企業」に移転するであろう。その結果、当該関係のある傘下企業の税負担が歪められることになる。各国の税務当局は、その領土内で活動する子会社の課税利益を適切に確定する必要がある。そのため、グループ移転価格の確定に関する多国籍企業の原則は大きな意義を有する。特に、ある傘下企業からの申告された課税利益が、不相当に低いと信ずる理由のある場合には、関係国の税務当局は、それが当該グループの移転価格ポリシーによるものであるかどうかの可能性について、審査する必要があるであろう。ある企業が当該税務当局の領土外にある特殊関連会社と取引関係にある場合、この取引について、独立企業間価格を付して、その企業の課税利益を算

定すべきことは一般に承認された原則である。このことは、特殊関連企業間における取引関係を扱っている、二重課税防止条約に関する一九七七年のOECDモデル条約第九条の法思想である。この関連において、独立企業間価格により移転価格を更正するという原則は、「先進国と開発途上国間の租税条約に関する国連専門家グループによっても是認されているところである。課税目的のために利益を適正に配分するため、独立企業間価格により移転価格を更正することが適切なことであるということについて、先進国の政府、発展途上国の政府のみならず多国籍企業の間においても広くコンセンサスがなっていた。したがって、この原則は、OECD加盟国が相互に又は他の諸国と締結している、二重課税防止条約に受け入れられている。正当な課税利益の計算に当たって、現実の移転価格は、関係人が契約上どの程度の支払義務を負っているかに拘らず、又、税負担を極小化する意図があるかどうか拘らず、独立企業間価格に照らして調整されなければならない、ということが重要である。したがって、たとい移転価格が、脱税や租税回避の目的に利用されることがあるとしても、移転価格の問題の検討は、脱税又は租税回避の問題と混同してはならない。

**多国籍企業にとっての意義**

四 多国籍企業は、そのグループ内部の関係を形成するとき必然的に移転価格の問題に直面する。多国籍企業は原則として個々の取引にはひとつの価格を設定しなければならないのである。

多国籍企業自身が自己の本来の目的のためその移転価格を独立企業間価格に基づいて確定しようとする場合でさえ、その企業に問題が生じる。また、たびたび起こるように、異なった当局の(おなじ国内でさえも)異なったそして恐らくは相互に矛盾する規則や要請に、その企業が直面すると、——このことはたびたび起こりうる——事態はさらに難しくなる。各国の税務当局が課税上異なった原則から出発する場合には、二重課税の危険が生ずる。したがって、移転価格の問題を解決するため、共通の原則を展開することは、多国籍企業にとっても重要である。

#### 本報告書の目的

五 本報告書の主要目的は、租税法上移転価格の計算にとって基準となる観点を、可能な限り叙述し、一般に承認された計算方法を記述することにある。そうすることにより本報告書は、多国籍企業による移転価格の問題に効果的に立ち向かううえで、税務官僚の役に立つ。さらに、この租税問題をあらゆる面で満足のいく解決しうる方法を指し示すといううえで、本報告書は、企業自身にとっても有用であろう。本報告書は、その各章において独立企業間価格を扱っている。本報告書は実務において現われる非常に様々な事情の下において、特殊関連企業間で取引関係を結ぶ際に考慮すべき観点を用いる方法について、述べようとするものである。しかしながら、本報告書の主要な章で述べられていることは、異なった状況下でも大半の場合に相当でありかつ実質的に正義にかなったものでありうるそうした原

則を記述した、一般的ガイドラインとしてのみ理解されるべきである。本報告書は、全ての個別事案のあらゆる問題点を考慮にいたれた法的ルールを提供しようとするものではないし、それは不可能でもある。常に個々の事案における特殊な事情が考慮される必要があるという点は、移転価格問題の本質的な特徴である。

六 独立企業間価格を確定する過程は、しばしば複雑で難しい。この難しい問題は、もし共通の実質の原則がなければ、税務当局と納税者の双方にとってさらに困難なものとなる。一九六三年OECDモデル条約は、このような共通の原則のために、共通の概念、共通の用語を使うことによりその基礎を確立したが、今回の目的は、それを適用する実際の方法を開発することである。また、可能なかぎり、このような原則を、税務当局の利益のみならず二重課税を防止するという企業の利益のためにも確立していくのが、本報告書のもう一つの目的である。

さらにもう一つの目的は、普遍的に有効なガイドラインを提供することであり、本報告書の結論は、当該取引が先進国の企業間のものであるか、又は、先進国の企業と開発途上国の企業との間におけるものであるかを問わず、等しく適用可能である。

#### 報告書の対象

七 本報告書は、課税利益を確定するために、商品、役務、技術等が異なった国に所在する特殊関連企業間で移転されるときあるいは信用の供与がそうした特殊関連企業間で行われるとき

の適正な価格の決定について論ずる。本報告書は、親子会社間  
の取引のみでなく、共通の指揮下にある企業間の取引をもその  
対象とする<sup>(1)</sup>。もつとも、共通の指揮下にある企業間の取引から  
特別に生ずる問題は今まで扱われて来なかったが、実際にはい  
くつかの国は、こうした取引の価格が独立企業間価格から乖離  
している場合、共通の親(「会社」)を経由した取引とみなすであ  
ろう。しかし、「特殊関連企業」又は「共通の指揮下」のよう  
な表現を定義することは、本報告書の目的にとって必要ではな  
い。したがって定義については広く共通の認識があるものとし  
た。また、度々使用される多国籍企業という表現についても厳  
密な定義がここで必要とは考えられなかった<sup>(2)</sup>。

(1) 独立企業間価格の原則は恒久的施設に対する課税にも適用され  
るが、本報告書で述べられている諸点は、恒久的施設に対する課税  
に際して、その特殊要因(例えば税務上、恒久的施設等の貸付や使  
用料の契約が通常限定的にしか認められない等——OECDモデル  
条約第七条コメント参照)を勘案して慎重に適用すべきである。  
(2) これに関し、多国籍企業に関するOECDガイドライン、パラ  
グラフ(8)によれば、「多国籍企業の厳密な法律定義はガイドライン  
の目的上必要でない。多国籍企業は、通常、民間による所有、固有  
あるいはその混合による複数の企業又はその他の(「経済的」)単位で  
あって、異なった国で設立され、傘下企業のうちの一つ又は二つ以  
上が他の傘下企業の行動に重大な影響力を行使し、とりわけ知識や  
資源を他の傘下企業と共有する。他の傘下企業との関連における各  
企業の自律性(autonomy)の程度はその結合(link)の性質や行動

の分野により多様である。

八 本報告書はまた、特殊関連企業間で実際におこるいくつか  
の重要なタイプの取引について詳しく論じている。最初に断っ  
ておくべきことは、いくつかの問題点については皮相的にしか  
取りあげられなかったし、また他のいくつかの問題点について  
は全く議論がなされなかったという点である。この理由として  
は、報告書がより重要な問題に集中したか、あるいはその問題  
点があまりに個別的な問題であるため十分な一般化が不可能で  
あるということである。本書で取りあげられなかった問題点の  
うちいくつかは、あまり一般的重要性をもたないタイプの取引  
である。例えば特許権やノウハウを使用する権利の(移転とは  
区別された意味での)売却、文学・芸術上の著作権の移転、不  
動産取引、株式・債権等の有価証券の取引があげられる。また、  
できるだけ一般的な原則を述べることが目的であることから、  
特定の産業あるいは特定のタイプの企業に関係する特殊な移転  
価格の取扱については、本報告書の対象外とした。最後に、  
(OECDモデル条約第九条第二項にいう)対応調整(corres-  
ponding adjustment)は関連のある問題であるが、本書ではふ  
れないこととする。しかしながら、本報告書において述べた考  
えに基づき共通の原則が採用されれば、この対応調整の必要性  
も減るはずである。

#### 報告書の背景

九 OECD租税委員会の後援をうけて、専門家特別作業小委

員会は本問題につき数年来研究してきた。さらに、この小委員会はOECDの経済産業諮問委(BIAC)の後援をうけた多国籍企業の代表との間で、及びOECDの労働組合諮問委員会(TUAC)の代表との間でも、技術的な問題について討議を行った。結論は関税協力理事会(CCC)の事務局によりとりまとめられた。報告書は一九七九年一月租税委員会において全会一致で採択され、七九年五月一六日理事会の勧告となった。

#### 報告書の構成と目次

一〇 本報告書の第一章はいくつかの問題点を要約し、第二章は商品の供給、第三章では特許、ノウハウ、商標の移転、第四章ではグループに典型的な役務の提供、第五章ではグループ内部での信用供与について扱う。

第一章で論じられているほとんどの原則や方法は、すべてのタイプの取引関係にあてはまる。一般的考え方は第一章において述べられるが、独立企業間価格の原則の内容、独立企業間価格を計算する方法に関するより具体的かつ詳細な点は、商品の供給に関連して第二章で述べられる。したがって、これらの問題は、第一章、第二章に引き続くそれ以降の章において、若干簡単に述べられることになる。したがって、この部分は第一章と第二章と関連づけてお読みいただきたい。

## 第一章 問題点の要約

### 第一節 独立企業間価格の原則

独立価格比準法 (Comparable uncontrolled prices, Vergleichbarer Preispreis)

一一 ある移転価格が独立企業間価格の原則に合致しているかを否かを判断する場合、理想的には、特定の独立企業間あるいはグループと非関連者との間における比較可能な取引関係の価格を直接参照することが必要となる。この方式は通常「独立価格比準法」と呼ばれ、適用上もっと適切でかつ理論上は最も容易な方法である。しかしながら、実際上はそのような価格が存在しないか実務上資料が入手できないことがしばしば起きたり、あるいは、その価格が本当に比較可能であるかにつき議論があることがしばしば生じる。したがって、独立企業間価格を求めするために、他の方法が必要となる。

原価基準法及び再販売価格基準法 (Cost plus and resale method)

一二 非関連者間の取引について有用な資料は多くの場合に存在しない。例えば、供給された商品や役務の提供がその企業グループに特殊なもので、それらのための自由市場がなく、そうした商品や役務が独立企業に供給又は提供されない場合である。これはとくに半製品や技術の移転の場合に見受けられる。他の

ケースにおいては、グループ内部の取引関係が、企業グループと非関連者との間の取引関係と十分には比較し得ないこともある。なぜならば、例えばそれらの取引関係が生産又は販売の過程の異なった段階にあったり、また独立の取引相手方があまりに小さな顧客であるため、グループ企業がもし非関連者で相応の規模であるとすれば行いうるような大口割引を要求できない場合があるからである。

そのような場合に独立企業間価格を定めるためには、原価基準法か再販売価格基準法のいずれかを用いる必要がある。

原価基準法は、商品の製造又は役務の提供のための原価から出発し、そして原価の額に適正な利潤の額を加算して計算するものである。再販売価格基準法は最終販売価格から出発し、そして原価と適正な利潤の額を控除して計算する方法である。

#### その他の方法

一三 現実の複雑な経営環境においては、前記のいずれの方法を適用する際にも、幾多の原則上、実務上の困難が生ずることになる。したがって、場合によっては、これらの方法の組み合わせ又はまたまったく別の方法を利用することが必要となってくる。いずれの方法も、評価の問題及び証拠評価の問題を提起する。いずれの方法をとるにせよ、数字で示された結論を得ることが、それら方法の適用の目的である。経験則上、一般的には、これらの困難はかなり満足のいく程度に解決され、是認しうる価格をみいだすことができる。

#### いわゆる「グローバル」方式

一四 グループ内部の移転価格の問題を全く別の観点から考えようとする提案がある。独立企業間価格アプローチの代わりに、利益適正配賦についてのいわゆるグローバル方式若しくは直接方式、又は、結合企業間の利益適正配賦に関する予め決まった方程式により移転価格を確定する方法が主張されている。本報告書はこれらの提案を支持していない。独立企業間価格の原則に代わるこのような代替案は、OECDモデル条約第七条及び第九条の規定と実際に相容れないものである。このような方法は必然的に恣意的になり、また関係企業の特異な事情や市場の状況を考えにいれないことになりがちであるとともに、経営者自身による資源の分類を無視しがちになる。したがって、このようにして導き出された利益適正配賦は経済実態をほぼ適切に反映していないのみならず、同時に、実際は赤字になっている傘下企業に利益を算入する（あるいはその逆も考えられる）危険を内在的にはらんでいる。

時折、傘下会社の原価により、その会社の売上高により、従業員数に応じて、又はこうした要素のいくつかを組み合わせた一定の方程式により、利益を適正に配賦する方法が提唱されるが、それらはすべていずれにせよある程度恣意的なものである。例えば、利益は、統合された生産及び販売の過程の全段階において、原価の発生と一律の関係を保っているわけではない。さらに、原価を誰に算入するかの問題は、原価基準法による独立

企業間価格の決定の場合よりも、容易に解決しうるわけではない。また、異なった国の間では同一の労働に対する労務費が同じであるとは限らないし、利益が前記の要素の単純な組み合わせに比例するとは必ずしも限らない。このような所得適正配賦方法における恣意性を無視できる位に少なくしようとするならば、各特殊関連企業の異なった機能を複合的に分析しなければならぬし、製造、輸送、販売などの様々な段階における異なったリスクや利益の機会についての緻密な衡量が必要である。しかも、多くの場合にはこのような分析や衡量のための情報は簡単には手に入らないし、多くの場合には情報が全く存在しないであろう。必要なのは、多国籍企業全体のすべての活動についての包括的な情報であろう。グループの親会社が存在する国の税務当局が、最も広範な情報を利用しうるであろうが、それでも収集できる情報量には限界がある。子会社が所在する国の税務当局に至っては、多国籍企業に過大な事務上の負担を強いられない限り、このような情報をまったく調達できない。この子会社のある税務当局が二重課税防止条約上の情報交換規定に基づいて情報を調達する場合であっても、その税務当局は、親会社が所在する国の税務当局に同様の負担をかけることになるであろう。また、子会社が所在する国の税務当局が、いずれにせよグループの世界中の活動に関するそのような広汎な情報を得ることができるということは、一般的に前提とすることはできない。いずれにせよ、実務上このような情報はそれらの当局にと

って簡単には入手不可能である。たとい情報が提供されたとしても、各多国籍企業の様々な活動や、その多国籍企業が活動を遂行する様々な状況や与件が存在するため、子会社の所在する国の税務当局は、他国でのコンツェルン傘下企業の収益性について十分に判断することができない。さらに、異なった国で異なった会計処理の基準や相互に異なる法制に基づき計算された数字を比較すると、一層問題が生じよう。独立企業間価格の原則の代替案として利益適正配賦のためのこのようなグローバル方式の採用のもう一つの重大な欠点は、複数の国の税務当局がこの方式を不統一に使うとき、当該多国籍企業が二重課税を受けるおそれがあるという点にある。その結果、独立企業間価格を審査するため、当該多国籍企業の利益全体を考慮にいれることは、独立企業間価格の方式を試みる場合、関連分野の取引関係にとって、全く有用でありえないわけではない。同じことは、他の方法では相当の難問を引き起こしたり、両当事国が共通のアプローチをとり、必要な情報を利用できるといった特別な二国間関係にもあてはまる。

#### 少額の更生及び代替方式

一五 移転価格の審理のきっかけは、しばしば一方の特殊関連企業の申告した利益と、非関連者の地位にある企業との取引と比較するときに期待されうる利益との乖離があらわれることである。独立企業間価格の計算は、多くの場合、税務当局と当該企業とのあいだの交渉による多くの観点、しばしば対立点を傾

重に評価し、衡量することによって得られるものである。したがって、現実には支払われた対価が十分な資料により独立企業間価格だと実証された場合には、課税のためごくわずかな少額の更正をおこなうことは、正当化されないであろう。同様に、特殊関連会社間において実質的に適正でありかつ一貫して用いられている（グループ内の）価格システムに（このシステムが非関連者との取引と比較しても実質的に適正でありかつ首尾一貫して用いられているときには）は、税務当局が十分な根拠もなく、安易に干渉することは差しひかえるべきである。さらに、原則として、税務当局は独立企業間価格の算定に際して現実の取引関係に基づくべきであり、みなし取引関係をもってそれに代えてはならない。みなし取引関係とは、取引契約の締結時における企業の判断に代えて「税務当局自身の」判断を充てようとするものであろう。（もつとも、パラグラフ二三、二四の場合のように取引関係の形式が否認されるべき事情は生じうる。）

#### 許容範囲

一六 この点に関して、税務当局が事前に「許容範囲」を設定し、これを企業に通知すべきかどうかの問題に、立ちいることとする。この「許容範囲」の考えによれば、一定の限界値の範囲内における価格は、審理を受けずに受け入れられる。しかしながら、本報告書はこの方式を勧告しない。この方法は、適正な独立企業間価格の算定に関する紛争の数を引き下げやすという点において、特定の国における税務当局及び納税者の双方

にとつて有益であるかもしれない。しかし、この許容範囲は、しばしば恣意的なものになりがちである。なぜならば、許容範囲が、同じ業種内の企業にとつてさえも、異なる環境にある企業に正確に当てはまるのは、ごく稀だからである。

この恣意性を最少限にすることは難しく、かつ、価格や価格変動に関する情報を収集し、分析し、絶えず改訂するため、習熟した労働力が相当に必要となる。さらに、ある国での許容範囲が、他の国で難しい問題を引き起こすことがある。当該設定された許容範囲が、多数の国に受け容れられようとなれば、さらに問題が生じるであろう。いずれにせよ、市場条件の変化を斟酌するためには、価格や金利の許容範囲を定期的に見直すことが必要であろう。加えて、租税目的のために、一般的に許容範囲を適用することにより、市場価格が影響をうけることがありうる。また、さらに重要なことは、實際上、この許容範囲が租税回避の好ましくない可能性を開くことになりうるという点である。

### 第二節 一般的観点

#### 経済的機能の分析

一七 多国籍企業内部の移転価格を審査するにあたっては、まず、当該多国籍企業に属する各個企業の機能を分析することがつねに目的である。いつ利益が期待しうるか、そして、その利益がどのような種類のものであるかを見定めうるためには、

税務当局がグループの構造及び機構を熟知しており、かつ、さまざまな活動のリスクと責任がどのように各企業に分配されているかを知っていることは、当該税務当局にとって不可欠である。その際、どのグループ会社が構造、据え付け、研究開発、役務の提供、再販売、マーケティング、販売、輸送、宣伝広告等のような各個の機能を有するか、あるいはどのグループ会社が商標権、その他の無体財産を保有するかを確認することは、重要でありうる。さらに、傘下会社がどのような資格においてこれらの機能をはたすかという点も確認されなければならない。例えば、再販売の場合に傘下会社が当事者として(当該活動から生ずるすべてのリスクを負い、すべての利益を得る)取引をするのか、あるいは代理人として(限られたリスクと限られた利益を得る)取引をするのかといったことである。

#### 適正な受領者への請求

一八 商品、役務等の対価が直接に適正な受領者に請求される場合は、税務当局や多国籍企業は租税債務についてより簡単に理解するであろう。しかしながら、多国籍企業は多くの取引関係(特にグループ内部の役務の提供や技術の移転が中間に介在する特殊関連企業をとおして行われるという風に)より間接的な方法で行う。このような取引は純粋に商業的理由で行われる場合もあるが、このような戦略は、租税回避にも資する場合もありえよう。このような取引においては、実際の利益の対価を外部に向かって支払った特殊関連者にどの程度当該実際の

利益が与えられるか、またどの程度その取引が他の会社に影響を及ぼしたかという問題が生じる。この種の問題はひとつのグループが多数の表向き役務(「の対価」をひとつの一括取引(package deal)の中で相殺して請求する場合に、起こりうる。

#### 一括取引の契約

一九 移転価格の問題を分析する便宜上、本報告書ではグループ内部の取引関係のうち四つの主要タイプを考察することにする。しかし、實際上、多国籍企業は一括取引の契約を比較的にしばしば締結しており、その契約によって、多数の役務の対価が一つの金額で相殺され請求されているという点に留意する必要がある。理論上は、例えば、親会社がただ一つの内訳のない支払金と引き換えに、子会社に対する特許、ノウハウ及び商標の使用を許諾し、同時に子会社に対し様々な技術及び管理に関する役務を提供し、そして子会社に製造施設を販売あるいはリースまで行うかもしれない。

このような総合的な一括取引契約は、通常商品の販売を含まない。これに対し、商品の販売の対価は、それに伴う一種の役務の提供を含んだものになるかもしれない。一定の状況下において、あたかも独自の独立企業間価格による一つの一体的取引が存在するかのようには、一括取引契約を扱うことが合目的であるだろう。しかし、しばしばそれが不可能となることもある。非関連者間における一括取引契約でさえ、関係の税務当局にとって難しい問題を生じさせるということに注意しなければ

ばならない。例えば、国内法に基づいて又は二重課税防止条約に基づいて、それぞれの契約要素が区々に取り扱われうる。すなわち、役務の対価は、ライセンス使用料や利子の場合と対照的に、源泉地国において源泉税を課せられないのが普通である。それゆえ、いずれにせよ、税務当局は、一つの一括取引の異なった項目を区分して審理する理由を有していることがありうる。税務当局は、「特殊関連会社間の」一括取引契約の項目を、非関連者間における類似の取引を分析する方法と同様に、審理する必要がある。本報告書は、必要な限り、そのような分析の基礎を提供することとしたい。

### 相殺

二〇 グループ企業の受け取る利益が、当該企業自身が反対向きに提供する他の利益とある程度釣り合っている事案もまた、検討しなければならぬ。受け取る利益を（対価の全部又は一部として）当該提供した利益で相殺しようとし、そしてその結果、租税債務の確定に当って、当該取引から生ずるネットの利益（あるいはネットの損失）だけを斟酌することができることとなる。ある企業が、例えば別の企業に対し他の分野のノウハウ提供の見返に特許権を与え、そしてこの取引は利益も損失も生じないと主張するかもしれない。この種の合意は非関連者間においてもしばしばおこなわれる。それゆえ、租税法上特殊関連者間における承認は原則として否定されえない。

二一 利益相殺の合意といっても、規模、複雑性ともに様々で

ある。利益相殺の合意は、単なる二つの特別の取引間における単純な相殺（完成品の特別販売価格が製造に必要な原材料の特別価格と相殺される）から、一定期間を通じて両関係人に発生するすべての利益を包括的に相殺する措置まで、さまざまである。

非関連者ならば、利益が事前に正確に数量化でき、「その利益が」適切に釣り合いがとれていることから出発することができ、かつ、当該契約上の取り決めが事前に行われる場合でない限り、きっとこのような利益相殺を考慮することはないであろう。

それ以外の場合には、非関連者は通常、例えば市場が自分に好転して実際に利益が生じることを期待して、自己の収入や支出をいつものようにそれぞれに独立なものとして取扱い、普通の取引活動の一部としてその際生じた利益又は損失を得ることを選好するであろう。

二二 たとい、このようなルールが原則として認められるとしても、実際にある適当な期間を通じてそれぞれの役務の対価が相互に相殺されるかということが常に問題となる。そこで、税務当局は、これら取り決めや各取引を審査して、このバランスが満たされるか調べる必要がある。最終的な判断は、すべての関連取引に係る独立企業間価格をどのように合理的に評価するかの問題に帰する。また、特殊関連会社間の国際取引に係る利益相殺に関する規定は、国内取引におけるものとは完全には比

## 移転価格と多国籍企業(仮訳)(1)

較できないということに注意しなければならない。なぜならば、国内租税法は利益相殺取引について区々に取り扱っており、「各国間の」二重課税防止条約は支払金を区々に取り扱っているからである。例えば、源泉税は、販売収入をライセンス使用料によって相殺する場合、相殺の問題を複雑にするであろう。

### 租税法における支払及び取引関係の承認

二三 押しなべていえば、租税法上、移転価格を更正するため本報告書は、原則として租税確定が実際の取引関係から出発することを承認している。例外的な場合を除いて、実際の取引関係を脇に押しやったり、他の取引関係におきかえたりするものではない。その目的は、簡単に言えば、課税目的のために、実際の取引関係に係る移転価格を独立企業間価格に更正することである。さらに、同様に、特殊関連者間の取引関係といえども、関係者が相互に特殊の関係にあるというだけの理由で、非関連者間の類似の取引と異なって租税法上取り扱われるべきではない。しかしながら、本報告書では、例えば貸付金の利子として計上されている支払金を審査する際に、それが利子の支払なのか、あるいは実際には配当なのか、その他の利益配当なのかの確定が重要でありうるということが認識されている。

### グループ内部の契約及び取り決め

二四 特殊関連企業間においては、しかしながら、非関連者間に比べてはるかに多様な契約や取り決めを結ぶことが可能である。なぜならば、特殊関連企業間には、非関連者間に通常存在

する利害の衝突がしばしばないからである。特殊関連企業は、非関連者間ではほとんどみられないような特殊な取り決めに合意することがある(第三章で述べる研究開発費に対する費用分担契約などがその一例である)。このような取り決めは、それぞれのケースにおける状況に応じて、様々な経済的、法律的、租税法上の理由により行われる。さらに、多国籍企業内の傘下企業間での契約は、当該多国籍企業の総合戦略に基づいて、容易に変更、停止、延長、終了され、時にはこのような変更等が遡及して行われる。このような場合、税務当局は適正な独立企業間価格の算定に際して、当該合意の基礎にある現実の事情を見極めなければならない。

### 記録及び証拠

二五 しかしながら、多国籍企業が柔軟に合意を変更したりできるため、税務当局のみならず多国籍企業自身にも問題が生ずることになる。もし、取引が同一時点に作成された書類によって十分に立証できないのであれば、取引が適切な形式と態様で締結され、ないしは実施されたことを税務当局に納得させるか、または、その取引が非関連者間における特定の取引と比較可能であることを税務当局に納得させることが、多国籍企業にとって難しくなるからである。

適及的な契約は、さらに、契約の成立する前に行われた取引にとって証拠として認められえないであろう。だからといって、証拠物件はすべて書面による契約又は合意でなければならない

とか、またすべての取引について書面による証拠物件が必要であるというわけではない。不必要な記録等の要求により多国籍企業をわずらわすことは、避けたほうがよい。これに対し、多国籍企業に次のことを理性をもって要求することは合理的であろう。多国籍企業は、それぞれの事案について信頼しうる要因に基づき判断しうる可能性を税務当局に与えるために、すべての重要な争点について、相応しい法的記録、所有に係る説明資料を提出するか又は少なくとも十分な情報を提供する、ということを要求できる。

#### 多国籍企業の価格決定における外部要因

二六 特殊関連会社間の国際的取引における商品・役務の移転価格は、例えば政府による価格統制、特定の経済部門における補助金、外国為替規制、為替レート政策のような国家的措置によつて影響される。このことは非関連企業間の取引でも同様であり、上記の諸要因は独立企業間の価格の形成に影響を及ぼす。二七 これらの制約のうち、外国為替規制については特段の説明を要する。すなわち、融資をうけた傘下企業が外国為替規制によつて現実に利息を海外に送金できない場合において、当該利息の税務上の取扱いに問題が生じる。融資を受けた側の国が、未送金利息を実際に支払ったとみなすのか又は支払っていないものとみなすことができる。及び融資を与えた側の国が融資をした者の許において未送金利息の流入を受けたものとみなすのか否か。双方の国は、この問題について複数の解決法を取りう

る余地がある。しかし、税務上、特殊関連企業の送金不能な対価に関して、非関連者間のそれと異なる取扱いをすることは適当でない。さらに、一国の外国為替規定は、特殊関連企業であると非関連企業間であるとを問わず、国外の者に対する支払についての税務上の控除を妨げてはならない。もっとも、他方の国の税務当局もこれらの規定の効果を検討に入れなければならないであろう。

#### 長期の欠損

二八 独立企業であれば、長期間にわたつて欠損を出しながら事業を続けることは、通常見られないことである。長期間欠損を続けている特殊関連企業に対する態度を決める際に、税務当局はこの点に留意せねばならない。独立企業間の取引においても、当初損失が起きたり、市場の軟化により利益のない状態が将来の利益を見越してかなりの間続くことは考えられる。しかしながら、特殊関連企業においてこのような欠損が継続的に長期間続く場合、税務当局は、当該欠損が、課税利益を他国の特殊関連企業に移転せしめた結果もたらされたものではないか、またグループ全体の財政的利益——少なくとも当該企業の状況——が当該欠損の原因ではないかを吟味しなければならない。そのためには、通常、グループの全活動を厳格に調査する必要がある。この調査により、政治的・社会的なやむをえない理由から赤字経営を続ける決定が行われていることが判明するかもしれない。これらの理由の証明は、価格調整が正当化されるか

否かに依存している。

### 移転価格と関税

二九 関税当局も、特殊関連企業が輸入する商品の価格と、独立した非関連者が輸入する商品の価格とを中立的に評価するため、中立的な基準として、独立企業間価格の原則を用いている。もちろん、関税当局と所得税にかかる税務当局とは、非関連者との取引について必ずしも同じ視点とはかぎらない。(関税当局は所有権の譲渡の有無にかかわらず、国境を越える取引をその対象としており、これに対して、所得税にかかる税務当局は企業間の所有権の譲渡行為に関心がある)。関税当局は伝来的に輸入時点で商品を審査するのに対し、税務当局は取引後に所有権の譲渡が行われる時点での移転価格をその対象とする。これらの理由から、両当局のアプローチの仕方はしばしば異なってきた。しかしながら、最近多くの関税当局にとって、多国籍企業の輸入品を捕捉することがますます難しくなってきた。したがって、関税当局は広範囲の輸入商品の適正価格を決定するため、本報告書で述べられたのと同様の方法を適用し始めている。したがって、税務当局と関税当局はこの分野においてはますます協力して「独立企業間価格を算定することは次第に一般的になりつつあり」、これによって通関価格が所得税法上の目的にとつて承認されがたいこととして考えられるようなケースは、少なくなるであろうし、又は逆の場合もそうである。

### OECDの多国籍企業ガイドライン

三〇 関連会社間の国際取引ではしばしば、税務当局は自国での課税利益を正しく確定するため、他国にある傘下企業又は他の特殊関連企業の情報をしばしば必要とする。税務当局がこれらの情報を得られない場合も少なくない。

これに関しては、OECD加盟国政府により公表されたOECD多国籍企業ガイドライン、特に以下に再録する二つの課税に関するガイドライン及び情報公開に関するガイドラインに言及することが有用である。

### 第三節 OECDにより既に公表された

#### 関連テキスト

三一 以下にOECDモデル条約第九条第一項及びOECDガイドラインの関連部分を引用する。

(a) OECDモデル条約第九条第一項(結合企業)

(a) 一方の締約国の企業が他方の締約国の企業の経営、支配若しくは資本に直接若しくは間接に参加している場合又は

(b) 同一の者が一方の締約国の企業及び他方の締約国の経営、支配若しくは資本に直接若しくは間接に参加している場合

であつて、そのいずれの場合においても、商業上又は財務上の関係において、双方の企業の間、独立企業間で相互に合意するであろう条件とは異なる条件が設けられ、又は課されてい

るときには、その条件がないとしたならば一方の企業の利得となつたとみられる利得であつてその条件のために当該一方の企業の利得とならなかつたものに対しては、これを当該一方の企業の利得に算入して租税を課することができる。

(b) 課税に関するOECDガイドライン

「企業は、

(1) その企業が事業活動を行う国の税務当局の要請に基づいて、かつ、その国の国内法の保護規定及び関連手続規定に従い、その積極的事业活動に関連して納付されるべき税額を正確に賦課するために必要なすべての情報（他の国におけるその事業活動についての目的に適した情報を含む）を使用に供すべきである。

(2) 企業グループの各構成員の賦課処分の基礎となる課税標準を国内法に反する方法によって更正するために、企業が利用することのできる特別な可能性（例えば独立企業間価格の原則に合致しない移転価格の設定）を用いるべきでない。

(c) 情報開示に関するOECDガイドライン

「企業は、その積極的事业活動に従事している経済的枠内においてその種類及び相対的規模を適切に斟酌しつつ、ならびに、営業上の秘密の要請及び費用を適切に考慮しつつ、企業全体の組織、事業活動及び事業政策について十分な情報資料を（事業活動が行われるそれぞれの「相手」国の国内法から明らかとな

る開示義務事項を必要な場合に追加して）公表すべきである。「実際に」この情報は公衆の理解を向上させるのに適した形式により公表されるべきである。企業は、この目的のために、特に次の事項に関する情報を与えるところの企業全体に關係する財務諸表及び他の実質的に役立つ関連情報を合理的な期間ごとに定期的に（少なくとも毎年一回）公表すべきである。

(i) 親会社の名称及び本店所在地、その主要子会社及び非独立の支店並びに当該関連会社間の株式持合いを含む直接及び間接の当該関連会社に対する株式保有比率を示す企業の組織  
(ii) 企業が事業活動に従事する地域（注）ならびに親会社及び主要子会社及び非独立の支店により当該地域において行われる主たる事業活動

- (iii) 地域ごとの事業活動の実績及び売上高並びに主要業務における企業全体の売上高
- (iv) 地域ごとの重要な新規設備投資及び、実行可能な限り、企業全体の主要部門ごとの重要な新規設備
- (v) 企業全体の資金の源泉及び使用目的
- (vi) それぞれの地域ごとの平均従業員数
- (vii) 企業全体の研究開発費
- (viii) 各企業間の価格設定に関する政策
- (ix) 連結決算に関する会計原則を含め、公表された情報を確認するに當つて基礎とされた会計手続。

〔注〕 この情報開示に関するガイドラインにいう「地域」とは、各企

業が特定の状況下で適当であると判断するところに従い、二以上の国の集合又は個々の国を意味する。いかなる地理的境界づけに関する単一の方法も、全ての企業又は全ての目的に対して適当なものではないが、企業が判定基準として考慮しなければならない要素としては、各国又は地域における事業活動の意義のほか、その競争力についての影響、地理的近接性、経済的関連性、事業環境の類似性並びに各国における企業の事業活動の性質、規模及び相互関係の程度も含まれる。