

独立企業原則の限界と移転価格税制の改革

江波戸 順 史

1. 問題意識と研究の概要

これまでは、移転価格問題は租税回避との関係から論じられることが多かった。この理由は、多国籍企業が各国の税率格差を利用して租税負担の軽減を試み、その際に利用されるのが移転価格であると考えられてきたからである。この場合、移転価格税制の目的は租税回避の防止であり、その範囲は国内に限定されていると言えよう。アメリカ合衆国などの租税国家において、租税は公共財を供給するための主たる財源であり、そして租税回避はその税源の基礎となる課税ベースの問題である、つまり、租税国家が租税回避を防止するのは、課税ベースが他国へ移転するのを防ぐためであると言えよう。

しかしながら、国家間の関係がさらに密接になった今日では、移転価格税制は国際的な観点から検討されるべきである。経済社会のグローバル化が進展する中では、租税回避の防止を目的として、ある国が移転価格税制を適用すれば、相手国の課税ベースは減少する可能性がある。そのため、移転価格税制は、国内的に租税回避を防止するだけでなく、国際的な目的として、相手国の課税ベースも考慮した、国家間の課税ベース配分に取り組みなければならない。この点を踏まえれば、本研究が、移転価格税制の国際的な目的として、国家間の課税ベース配分に関して検討することは意義があろう。

また、先行研究では、国家間の課税ベース配分は経済的二重課税の回避（第1条件）により適正になると考えられていたが、本研究では、第1条件に加え、国家間で課税ベースが過多過少なく配分されることを新たな条件（第2条件）として検討している。現行のシステムでは、事前確認制度（APA）により経済的二重課税が回避されると期待される。先行研究の結論もまたAPAに帰結するものが多い。しかしながら、本研究では、APAは第1条件をクリアしても、第2条件をクリアできないことを明らかにしている。結論として、定式配賦方式に準じながらPS法の枠組みを有する貢献度分析法によれば、第1条件及び第2条件がクリアされ、国際的な目的である、国家間の「適正」な課税ベース配分が達成されると考えている。

2. 先行研究との関連

本研究で注目すべきは、①独立企業原則の限界を考慮して、その代替的なシステムとして定式配賦方式を支持する点である。しかしながら、現時点では定式配賦方式は国際的に認められていないので、②定式配賦方式の有用性が組み込まれ、かつ利益分割法（PS法）の枠組みに含まれる方法を提唱する点である。

①に関わる先行研究には、McLure (1984), Miller (1995), Hellerstein (2005), 岡村 (1997) などがある。これらの研究では、まず独立企業原則に関する批判的な考察に加え、関連者間取引では、非関連者間取引にはない内部取引利益が生じることが検討されている。また、独立企業原則のもとでは、内部取引利益は国家間で配分されないことが指摘され、それに代わり定式配賦方式が提案されている。

②に関わる先行研究には、Lebowitz (1999), Russo (2005), Herzig and Joisten (2010) などがある。これらの研究では、独立企業原則の限界が検討され、また定式配賦方式の問題点に関しても考察されている。その結論、独立企業原則と定式配賦方式の有用性を兼ね備えた方法として、PS法の枠組みに含まれる残余利益分割法をLebowitz (1999), Russo (2005) は提唱し、Herzig and Joisten (2010) はその枠組みを有する貢献度分析法を推奨する。

しかしながら、先行研究では次の点が欠落している。第1に、独立企業原則による場合に内部取引利益が関係国間で配分されない理由が明確にされていない。第2に、定式配賦方式及びPS法による場合、内部取引利益が適正に配分される理由の考察が不十分であり、またその方法のあり方に関しても十分には検討されていない。第3に、内部取引利益は国家間の課税ベース配分に影響を与えるはずだが、その点に関しても考察されていない。第4に、経済的二重課税に関して検討が加えられていない。

そこで、本研究では、McLure (1984) で指摘される内部取引利益を援用して、国家間の「適正」な課税ベース配分の観点から、独立企業原則に基づく移転価格税制は、経済的二重課税を回避できるが、内部取引利益が存在する場合にはその機能が停止することを明らかにしている。それに対して、定式配賦方式に準じながらPS法の枠組みを有する貢献度分析法であれば、経済的二重課税が回避され(第1条件)、また、内部取引利益が認められ、過多過少のない課税ベース配分が可能(第2条件)となるので、国家間の「適正」な課税ベース配分が結論づけている。

(2015.7.20 受稿, 2015.8.4 受理)