

報告年月日：2023.2.19（日）

名古屋商科大学大学院教授 中村信行

報告テーマ

「移転価格訴訟の将来展望」

1 移転価格税制及び移転価格訴訟について

国外との取引に関する税務問題というとき移転価格税制を想起される方が多いのではないだろうか。移転価格税制は、内国法人が、国外の関連企業との間の取引を通じた所得の海外移転を防止するため、国外の関連企業との取引が、通常取引価格（独立企業間価格）で行われたものとみなして所得を計算し、課税する制度である。独立企業間価格の算定方法は国内法に定めがあるが、この定めは国際的な準則を参照して規定されていて、複数の算定方法のなかから算定方法を選定し、その算定方法に即した基本的な算式に個別事案における諸元をいれて値を得ることで算定される。

納税者（内国法人）が国外の関連企業との取引において用いた取引価格を、課税庁が独立企業間価格に反すると認める場合に、課税庁は、独立企業間価格で行われたものとみなして所得を計算し更正処分を行ない、納税者がこれに納得しない場合には争訟に展開する。納税者は一般の課税処分と同様に不服申立や訴訟を行うこともできる。さらに、移転価格課税は、関連企業が所在する相手国との国際的二重課税を内在しており、この二重課税を二国間の税務当局間の協議（相互協議）により解消することで争訟の解決を図る手段があるので、移転価格争訟の大層はこの相互協議により解決されている。訴訟による解決は、相互協議の結果を待つ期間を要する場合はあるほか、独立企業間価格の算定は専門的かつ膨大な事実認定作業を伴うことから対象事業年度から第一審判決まで 10 年以上を要するものも多く、移転価格争訟の最後の手段というべきものとなっている。移転価格訴訟について判決が下されたのは、12 事例（25 判決）であり、移転価格税制は、昭和 61 年税制改正で導入されてから 35 年経過していることからすれば少ないといえるだろう。しかし、そこで下される判決は、移転価格税制の適用の仕方が明らかになるほか、裁判所としての法解釈が示される重要な機会であり、実務への示唆も大きいし、何より、裁判所が最後の判定者として存在することの意義は大きい。

2 移転価格訴訟における変化の兆し

今後判決が予想される移転価格訴訟において、以下のような点において、従来のものと比較して変化が生じ得る兆しを感じる事ができる。

まず、移転価格税制においては、平成 23 年度に制度改正が行われている点である。この改正は、平成 23 年 10 月 1 日以降に開始する事業年度から適用されることとなっている。移転価格訴訟として判決が下された事案のうち、最も直近の対象事業年度は平成 24 年 3 月期である。このため、今後、平成 23 年度改正後の制度下での事案に判決が下されるものと思われる。平成 23 年度税制改正では、独立企業間価格の算定方法の選定の原則が、「基

本三法優先」から「最も適切な方法」へと改正されている。「最も適切」といった要件をどのように主張立証すればいいかについて、「基本三法優先」の下での判例を参考にしつつ、「最も適切な方法」となったことでどのように変化することになるのかを検討する。

次に、直近の裁判例である、セラミック製品製造業の事案¹が、移転価格訴訟の決着に新たな領域を広げた点である。この事案は、独立企業間価格の算定にあたり考慮する要因に従来にないものを取り入れることができることを明らかにした点で注目されているが、本報告において注目するのは、これが一部認容判決であるという点である。従来の移転価格訴訟は、納税者又は課税庁のいずれかが勝訴する形で決着しているが、本判決は、移転価格訴訟において、はじめて裁判所が自ら独立企業間価格を算定し、その価格が、納税者がとる価格と課税庁がとる価格との間(本事案では相当納税者に寄ったものではあるようだ。)となったことで、一部認容判決となったものである。課税処分を争う訴訟については、一般的には処分の維持か取消しかの二者択一で判断すべきという考えもあるだろうが、価格算定の問題ととらえれば一部認容判決もありうるとも考えられる。初めて下された一部認容判決の意義について考えてみたい。

3 本報告での考察と検討

訴訟が、移転価格争訟の最後の手段として、有効に機能することは、移転価格税制全体にとって重要なことである。移転価格課税の最後の判定者は裁判所であり、まずは、その判定が合理的なものであることが最も重要なことだろう。そのうえで、訴訟が長い時間と大量の労力を要する点はできれば改善が望まれるところである。

上記2に述べた変化の兆しは、いずれも、移転価格訴訟の新たな展開を感じさせるもののように思える。その認識のもとで、今後下される判決において、具体的にどのような展開が生じるか、そして、移転価格訴訟が有効に機能を発揮していくことに繋がっていくものなのかを考えてみたい。

¹ 第一審東京地判令和2年11月26日、控訴審東京高判令和4年3月10日。