

移転価格税制論の源流：国際連盟報告書に基づいて

竹中，知華子

<https://doi.org/10.15017/3000205>

出版情報：経済論究. 103, pp.61-72, 1999-03-31. 九州大学大学院経済学会
バージョン：
権利関係：

移転価格税制論の源流

竹 中 知 華 子

1. はじめに
2. 「独立企業の原則」の成立
 - 2-1. 本店一支店間における「独立企業の原則」
 - 2-2. 関連会社間における「独立企業の原則」
3. 独立企業間価格の源流
 - 3-1. 現代の移転価格税制
 - 3-2. 適正かつ妥当な支店所得の算定方式
 - 3-3. 本店（製造）利益と支店（販売）利益の算定—Jonesの報告書に基づいて—
 - 3-4. 手数料方式（the Commission Method）
 - 3-5. 独立ディーラー価格方式（the Independent Dealer Price Method）
 - 3-6. 製造価格方式（the Constructed Factory Price Method）
 - 3-7. 比例配賦方式（Fractional Apportionment）
 - 3-8. 現代の独立企業間価格との比較
4. おわりに

1. はじめに

企業による国際的租税回避の諸形態の中でも、最も注目を浴びているのは移転価格である。例えば、米国の外国企業に対する積極的な移転価格更正処分を考えれば明白である。米国において、移転価格に関する米国財務省最終規則（IRS482条）が制定されるなど、移転価格を巡る問題に関するその積極的な取り組みは衆目の一致するところである。

一方、国際的な課税ルールとして機能しているのは、1979年にOECDによって公表された移転価格決定のためのガイドラインを全面改定した1995年の新ガイドラインである。ここでは更に時流に沿った新しいルールが加えられている。特にOECD加盟諸国は、OECDガイドラインに則して移転価格税制を制定するため、今後もかかる改定毎の平行な国内法の見直しが必要となる。OECDによるガイドラインのコンセプトが各国へ与える影響は大きいと言える。

1995年にOECD新ガイドラインが公表されるまで、国際的なルールとして機能してきたのは、1979年に成立した移転価格決定のためのガイドライン「移転価格と多国籍企業」（いわゆるOECDガイドライン）においてのコンセプトである。このガイドラインは、事業所得の配賦に関して、国際連盟が起草した1935年の事業所得モデル条約案から始まり、メキシコモデル条約（1943年）、ロンドンモデル条約（1946年）、更にOECDモデル条約草案（1963年）を経たところの結果である。本稿の目的は、移転価格税制の根源をなす独立企業間価格の算定に関して、そのコンセプトの源流を明らかにすることである。

る。従って、1935年の事業所得モデル条約案が成立に至る過程を取り上げて議論する。

2. 独立企業原則の成立

2-1. 本店一支店間における「独立企業の原則」

独立企業間価格の前提である「独立企業の原則」は、1933年の事業所得条約草案で初めて規定された。国際連盟において「独立企業の原則」の誕生に至る経過は以下の略年譜に見ることができる。

表 2-1 「独立企業の原則」誕生までの経緯

年	主要な資料等	注 目 点
1921		国際連盟理事会が、財政委員会に国際的二重課税および脱税に関する問題の調査研究を委託
1921~23	経済専門家委員会による『二重課税に関する報告書』 ¹⁾	理論的研究 排他的な居住地課税原則の勧告
1923~28	技術的専門委員会会議(全8回)『二重課税と租税回避』 ²⁾	実務的研究 第4回会議においてPE(恒久的施設)の用語の登場
1928	国際連盟モデル租税条約	初めての多国間モデル租税条約成立 1. 源泉地原則と居住地原則に従う所得配分 2. 外国税額控除方式
1929~39	租税委員会会議(全9回)	PEへの所得配賦問題の検討
1930		租税委員会がCarrollに事業所得配賦方式の研究を委託
1933	Carrollによる報告書『課税所得の配賦方法』 ³⁾	33ヵ国および米国3州の税務調査報告『内国および外国企業企業課税』 ⁴⁾ 1-3巻に収録
1933	Jonesによる報告書『製造業の課税所得に関する配賦会計』 ⁵⁾	『内国および外国企業課税』第5巻
1933	租税委員会第4回会議においてCarrollの勧告に基づく「事業所得の配賦に関する条約草案」 ⁶⁾ 公表	1. 独立企業原則の規定 2. PEの詳細な定義
1935	事業所得条約 ⁷⁾	1933年事業所得条約案の改定

(出所) 注1)~7)等に基づき筆者作成。

事業所得条約草案（1933年；1935年改定）において初めて規定された「独立企業の原則」は次の通りである⁸⁾。

「第3条（1933年；同1935年）

1. 一方の締約国に課税上の住所を有する企業が、他の締約国にPEを有する場合、同一または類似の条件の下で、同一または類似の活動に従事している独立の企業（independent enterprise）であれば稼得すると予測されるであろう純事業所得が、各PEに帰属されるものとする。当該純所得は、原則として、当該施設に付随する分離会計（separate accounts）を基準にして算定される。本条約の規定に従い、当該所得は、当該施設が所在する国の法律又は国際条約に基づき課税されるものとする。

2. 締約国の課税当局は、1.を適用する際、必要であれば、特に、誤りあるいは遺漏を修正するために、あるいは記帳された価格ないし報酬を、アームズ・レングスで（at arm's length）取引する独立当事者間において支配的であろう価格に再設定するために、提示された会計を修正するものとする。

3. 施設が自己の活動を示す会計を提示しない場合、あるいは提示された会計が当該施設が所在する国における標準的取引慣行に準じていない場合、あるいは2.を条件とした修正が執行できない場合、あるいは当該納税者が合意する場合、課税当局は、当該施設の売上高のある一定割合を適用することによって、経験的に事業所得を算定するものとする。この割合は、当該施設が従事する取引の性質に従って、かつ当該国において活動する類似の企業によって稼得された結果と比較することによって決定される。

4. 以上の算定方法が適用不可能である場合は、当該PEの純事業所得は、当該施設が参加した活動によって当該企業が稼得した所得総額に基づく計算により算定されることとする。当該算定は、所得総額に、粗収入、資産、労働時間数ないしその他妥当な諸要素の比較に基づく係数を適用することによってなされるが、かかる諸要素は、分離会計によって示されるであろう結果に、極力近似する結果を確定するために選定されるものであることを条件とする。」

この条文に関して考察すべきところは多いが、本節ではひとまず「独立企業の原則」が誕生した経緯を概観する。

「独立企業の原則」は、1933年のCarrollによる報告書を嚆矢とする。『国内および外国企業課税』[Taxation of Foreign and National Enterprises, Vol.1-3.]には、当時の各国課税当局によって報告された税務状況が収録されている。これに基づきPE所在地国のPE（以下、支店とする）に対する課税方式を整理した⁹⁾。

幾分概要的であるが、支店に「独立企業の原則」が適用されるようになった背景の1つには、このように、支店所在地各国が支店の会計帳簿に基づき支店の所得を算定する分離会計をバックアップしたという事実がある。従って、第3条における支店への「独立企業の原則」の適用は、当時の各国税務状況から帰納的に導き出されたと考えられる¹⁰⁾。勿論、Carrollがその報告書「課税所得の配賦方法」において、分離会計を支持する論的根拠を挙げており、この理論的な意義も看過されるべきではない¹¹⁾。しかし、Jonesが述べているように、「配賦方式の研究当初に公表された（各国の）質問表の回答

表 2-2 PEに対する課税方式

	分離会計方式	経験方式	比例配賦方式
フランス	◎	○	△*1
ドイツ	◎	○	△
スペイン	×	—	◎
英国	◎	○	△
米国	◎	—	△
オーストリア	◎	△	△*2
ベルギー	◎	○	△'
チェコスロバキア	◎	○	△*3
ダンチッヒ	○	△	△
ギリシャ	◎	○	△
ハンガリー	◎	△	△
イタリア	◎	×	×
ラトビア	◎	○	×
ルクセンブルク	◎	△	△
オランダ	◎	○	△
ルーマニア	◎	○	×
スイス	×	△	◎
イギリス領インド	△'	○	△
カナダ	◎	○	△'
日本	◎	×	×
メキシコ	◎	△	×
オランダ領東インド	◎	△	△
南アフリカ連邦	◎	△	△

◎ (第一義的適用), ○ (二義的適用), △ (事業を限定して適用),

△' (実際には行われていないが適用の可能性あり), × (不適用)

* 1 : 配当に適用 * 2 : チェコ間条約にて適用 * 3 : ポーランドおよびオーストリア間条約にて適用

(出所) League of Nations, *Taxation of Foreign and National Enterprises*, Vol.1-3.

より筆者作成。

において (『国内および外国企業課税』 [Taxation of Foreign and National Enterprises, Vol.1-3.] を指す), 外国企業の支店に対しては, 分離会計が望ましいとの声は, 納税者間のみでなく, 課税当局および会計士の間からも上がったことであり, これがあまりに著しかったため, その支持の都合のいいように強力な推論を導くこととなった。」¹²⁾ という見解にもこのことは表れている。

2-2. 関連会社間における「独立企業の原則」

「独立企業の原則」は、親会社—子会社（関連会社を含む；以下親—子会社とする）間においても成立した。前出の事業所得条約草案では、以下のとおり規定されている。

「第5条（1933年；1935年改定案第6条）」

一方の締約国の企業が他方の締約国の経営または資本に支配的に参加している場合、あるいは、当該企業双方の企業が同一の利害関係者によって所有もしくは支配されている場合、かかる状況の結果として、双方の商業上ないし財務上の関係において、独立企業（independent enterprises）間であれば形成されたであろうはずの条件と異なる条件が存在する場合、通常一方の企業の会計に計上されるべき利益ないし損失で、この方法によって他の企業に移されたいかなる項目も、当該企業の国の法律のもとで認められた提訴権に服し、前者の企業の会計に計上されるものとする。」

この条文も、各国課税当局の意見に基づいたものである。前出の『国内および外国企業課税』には、親会社から子会社への利益移転の方法（methods of diverting profits）と、それに対して各国当局が類似企業との比較等を行い、子会社会計の再勘定を行っていたことが述べられている。

3. 独立企業間価格の源流

前章で述べたように、「独立企業の原則」は、支店所得の算定を目的とする議論の中で成立した。ここでは、支店が独立の企業と同化されるという意義が与えられた。また同時に、親—子会社間においても「独立企業の原則」が成立したわけだが、これらは次のような問題を新たにもたらす。すなわち、独立の企業であれば稼得したであろう所得とは何か、である。この問題に直結するのが独立企業間価格である。

3-1. 現代の移転価格税制

そこでまず、現代の移転価格税制について考察しよう。現代においても、「独立企業の原則」は、支店、子会社ともに適用される。独立企業の原則に基づいた所得算定を成すためには、親—子会社間、本—支店間取引における利益操作を防止することが必要である。そこで、現代では、移転価格税制の登場によって、独立企業の原則が補強されている。移転価格税制とは、親—子会社間で行われる取引の対価の額が、独立企業間価格と異なることによって所得が減少している場合には、その取引が独立企業間価格で行われたものとみなして、所得計算を行うというものである。

しかし、移転価格税制は当然の如く、本—支店間取引には適用されない。それは、これが一企業の内部取引だからである。従って、本—支店間の問題は、移転価格として扱うことはできない。

しかし、前述の1933年事業所得草案第3条2項に

「各国税務当局は、必要であれば、……(中略)、記帳された価格又は報酬を、アームス・レングスに

表 3 - 1 1930年代と現代の議論

	キャロルの議論	現代
課税対象 問題	本一支店間（企業内）取引 本一支店間の所得配分	親子会社（企業間）取引 親子会社間の所得配分
移転価格税制 原則	対象外 独立企業の原則	対象 独立企業の原則

（出所）筆者作成。

取引を行う独立当事者間において支配的であろう価格に……（中略）、再設定する。」

とあるように、ここに、いわゆる独立企業間価格（arm's length price）という考え方が導入されていることがわかる。「現在、……（中略）、国際間における税金摩擦の例として、移転価格税制の問題が大きく取り上げられているが、1920年代から30年代にかけて居住地国と源泉地国間の所得の配分は、正にこれと同質の議論」¹³⁾と言われるように、現代の移転価格税制における議論は、まさに当時の本一支店間の所得配賦に関するものと「同質の議論」である。やや厳密に言えば、独立企業間価格の問題は、1930年代には本一支店間関係に焦点を置いて議論され、それ以降現代に至るまで、親一子会社関係に焦点が移されたことになる。1930年代と現代の議論を比較対象すると、表3-1のようにまとめられる。

3-2. 適正かつ妥当な支店所得の算定方式

本一店支店間の取引は、一企業における内部取引であるから、両者の間にいわゆる移転価格という概念は存在しない。すなわち、この観点からは価格操作という問題は生じない。それでは、1933年の事業所得草案第3条2に規定されている独立企業間価格とは、何を意味するのであろうか。

これについては、CarrollとJonesによって具体的な支店の所得算定方式へと議論が推移していく中で示唆していこう。前章で述べたように、各国税務当局は分離会計方式を支持したのだが、それと同時に、支店に信頼できる正確な帳簿、記録、資料等が存在しないという問題を指摘していた。そこで、Carroll等は、支店の会計帳簿の妥当性を問題として取り上げたのである。すなわち、移転価格（transfer price）ではなく、仕送り価格（invoiced price）に起因する問題についてである。両価格はどちらも他方へ利潤の振り替え（diversion of profits）を生じさせるという点では一致する。本一支店間取引において、仕送り価格に基づく支店所得が妥当なものであるか否か、従って、真実の支店所得が示されているか否かが重要な問題であった。

実際の仕送り価格の信頼性は、何らかの基準に基づいて測られる。それに問題があると判断されれば、その価格は修正されなければならない。具体的な基準は、Jonesによって提案され¹⁴⁾、それをCarrollが引き継ぐ形で国際連盟に勧告された¹⁵⁾。そこで、Jonesの報告書に即して整理しよう。ここでは論点を明らかにするために、製造および販売という単純なケースについてのみ述べる。

3-3. 本店（製造）利益と支店（販売）利益の算定 —Jonesの報告書に基づいて—

本店が製造に従事し、支店が販売を行っている場合について、企業全体としての利益を本店と支店それぞれに配賦するというのは、理論上、「鉄のそれぞれの歯でおのどのどれくらいが切れるのかを知ろうとするのと同じくらい無駄なこと」¹⁶⁾である。しかし実際は、独立の企業間における取引において使われている方式に頼ることで可能となる、とまずJonesは述べている。そして、

- (1) 各支店に同様の状況の下で独立の企業として活動していれば稼得されたであろう課税所得を割り当てる
- (2) 租税回避を防止するために、各支店の未実現利益には課税しない。
- (3) 支店所在国において立証可能な企業全体としては最小限度のデータを使用する

という3つの目的¹⁷⁾に照らし合わせながら議論されるのが以下の4つの所得配賦方法である。

- (1) 手数料方式；販売支店にある一定の手数料 (commission) を認め、製造本店はその残りを配賦する。
- (2) 独立ディーラー価格方式；販売支店に財を独立取引価格 (independent dealer price) ないし独立製造価格 (independent factory price) で引き渡す。
- (3) 製造原価方式；販売支店に製造価格をもとに (constructed factory price) 財を引き渡す。
- (4) 比例配賦方式；各販売支店で実現された純利益を何らかの方法で配賦する。

以下で各方式の概要を述べる。

3-4. 手数料方式 (the Commission Method)

この方式は、本店が独立の委託代理人 (independent commission agent) を通じて財を委託販売 (consignment；委託者が所有する物品を受託者に積送し、受託者がその販売およびそれに伴う手続きを代行する) する場合に、独立の委託代理人が受け取るであろう一定の手数料を基準とする。この手数料とは、販売額から委託者と受託者の間で合意された額を控除したもので、これが、同種の事業に従事する独立の企業によって通常実現される売上の一定割合に値するよう求められる。

委託販売では、財が販売されるまで委託者（本社）に所有権が留保 (retention of title) されるため、独立ディーラー価格に比べて、所有権に付随するリスクがない分だけ価格は低くなる（しかし、リスクという無形要素に関する調整は、理論上困難である）。

この方式が4つの方式の中で最も簡素である。この方式に基づけば、支店の所得は、商品の原価と販売価格の間のマージンではなく売上高 (turnover) に依拠するので、棚卸資産評価 (inventory valuation) という問題が生じない。同様に各国課税当局は、外国での製造原価や外国の工場における投資等を調べる必要がない。

3-5. 独立ディーラー価格方式 (the Independent Dealer Price Method)

Jonesはこの方式に関連して次のように述べている。

「価格というものには交渉力 (bargaining) によって決定されるが、支店間取引は決して公正な市場価格の決定基準で (at arm's length) 行われえないので、支店間価格を正しくかつバイアスなしに算定するための基準となるような支店間交渉 (intra-mural bargaining) の過程は存在しない。そこで、他者間の交渉力によって確立された独立の基準を探し、もし当該財に世界市場が存在し、市場価格が製造および販売過程におけるあらゆる段階で使用可能であれば、これらの市場価格が、支店間価格を決定する最も可能性の高い基準を提供する (these market prices offer the best possible for inter-branch pricing)。」¹⁸⁾

しかし、対象となる財が多品種であれば市場価格は勿論基準とならないので、次のように考えられた。すなわち、製造企業が、財の一部を支店を通じて、更に一部を独立のディーラーを通じて販売する場合、独立のディーラーに対する価格が基準とされる。現実には、各ディーラーに対する価格は統一されておらず、会社と独立のディーラーとの間の交渉過程で確立されており、いふならば、半独立 (semi-independent) 的価格である。そこで、当該会社の製品に対して実際に、統一価格が設定されており、取引量と活動範囲の性質および規模という点から類似であるという条件を前提として、独立ディーラー価格を基準とする。

独立ディーラー価格は、消費者に販売されるべき定価 (list price) からある割合を割り引いた額とする。従って、販売支店へ財の所有権を移転する際に生じた費用および損失を、支店に配賦するという必要もあり、これは、販売支店に適正な資本を割り当てることで推計的に算定されることになる。

3-6. 製造価格方式 (the Constructed Factory Price Method)

これは独立価格という概念から離れて、製造・管理および販売に関する企業の完璧な原価計算制度を必要とし、この方式に関連して2つの方法が示されている。

(1) 原価アプローチ (Cost Approach)

販売支店に帰属する純所得は、売上高から製造費(原材料費プラス加工費)、販売経費および一般管理費を控除して算定する。このアプローチは最もロジカルな方式ではあるが、必然的に費用分析の方法が複雑で技術的になる。例えば、本店一支店共通の一般管理費がこれに該当する。

(2) コストプラス方式 (Cost-plus Basis for Constructing a Factory Price)

原価に一定の製造投資利益率あるいは原価の一定割合ないし一定額の製造利益を加えたものを製造原価(価格)とする。この方式の大きな利点は、販売費の分析を必要としないことである¹⁹⁾。

3-7. 比例配賦方式 (Fractional Apportionment)

比較できるような独立の企業による基準がない場合に、2つの支店の会計を連結し、合算純所得を何らかのフォーミュラで配賦する方式である。これは例えば、それぞれの費用(製造費用と販売費用)に比して配賦することを意味している。企業がMC(限界費用)=MR(限界収入)に従って生産を行う

かぎり²⁰⁾、また、所得が費やされた努力量 (expenditure of effort) によって得られるとすれば、あらゆる種類の努力が定量化され、貨幣タームだけで比較される。従って、製造費および販売費の相対額が、製造業企業における本一支店間の相対的重要性および合算純所得の本一支店間での (正確ではないが) 適正な割合を合理的に表すものとする。

ただし、この方法はあくまで特定の財に関して行われるのであって、企業全体の純利益の配賦を意味していない。従って、ある企業の全世界的な事業を調べる必要はない。

この方法に関しては、必ずその恣意性という欠点が指摘されるが、Jonesは次のように述べている。「どの配賦方式も、多かれ少なかれ恣意的となる。これが真でないとするれば、直接に配賦する方法が見つけられているはずであろう。」²¹⁾

3-8. 現代の独立企業間価格との比較

ここで前述の「同質の議論」という観点から、Jonesの議論と現代の独立企業間価格の設定方法を対照的に並べてみると、両者が極めて類似していることが確認できる。

表 3-2 価格の設定方式

Jones	OECDガイドラインにおける基本方法
<p style="text-align: center;">手数料基準方式</p> <p>比較可能な独立の委託者間との慣習的手数料による (財の販売ではなく、財の引渡が行われていると考えるので、所有権の移転に関するリスク等の問題および未実現利益の問題が生じない) (販売支店のみのチェックで済む)</p>	<p style="text-align: center;">独立価格比準法 (CUP)</p> <p>比較可能な独立企業間の取引価格による</p>
<p style="text-align: center;">独立販売店価格基準方式</p> <p>類似の財の再販売業者の販売価格からある割合を割り引いた価格 (リスクの問題) (製造販売双方のチェックが必要)</p>	<p style="text-align: center;">再販売価格基準法 (RP)</p> <p>関連者間取引による買い手の第三者への再販売価格から通常の利潤の額を控除した価格</p>
<p style="text-align: center;">製造価格方式</p> <p>(1) 売上高から各費用を控除する (2) 製造原価に一定の割合をプラスした価格 (原価計算には技術的に問題あり)</p>	<p style="text-align: center;">原価基準法 (CP)</p> <p>「関連者間取引における売手の原価の額に通常のマージンの額を加算する」</p>
<p style="text-align: center;">比例配賦方式</p> <p>個々の財に関して本支店で稼得された所得を合算し、一定のファクターに基づき分割する</p>	

(出所) Jones(4)等に基づき筆者作成。

4. おわりに

1930年代に国際連盟において展開されたモデル租税条約の形成過程では、国際企業課税の理論史上、非常に重要な作業が行われたと言える。それは、①1933年に制定された事業所得条約草案第3条2項において、「独立企業間価格」というコンセプトが初めて導入されたことである。そして、このコンセプトが1977年OECDモデル租税条約における第7条および第9条に残存することになる。

更に、1979年にOECDによって示された移転価格決定のためのガイドライン「移転価格と多国籍企業」は、移転価格の決定方式としていわゆる基本3法を開発したものと見做されている²²⁾。しかし、本稿で明らかにしたように、②Jonesがその報告書『製造業の課税所得に関する配賦会計』において、市場取引を前提とした「独立企業の原則」を理論化する形で、移転価格税制の根源をなすべき独立企業間価格の具体的な計算方法の開発を図ったのである。

すなわち、基本3法の原型は、既に1930年代において国際的な場で検討されていたことになる。このことは、もはや1930年代の本一支部間の所得配賦に関する議論が、現代の移転価格税制における議論と「同質の議論」であると言うに留まらず、現代の移転価格税制における「議論の源流」であることをも示すものである。

CarrollとJonesはその報告書において分離会計方式、独立企業間価格基準を主張し、所得配賦に関する基礎を作り上げた。しかしこの後、分離会計方式という「罅」が、企業全体としての所得ないし費用を果して妥当に切り離せるのか、という問題は再び議論されるようになる。この後の議論の展開について、稿を改め追っていくことにしたい。

注

- 1) Bruins, Einaudi, Seligman and Stamp, *Report on Double Taxation*, League of Nations, E. F. S.73. F19., 1923. 詳細は、拙稿「国際的二重課税論争の発生 — 国際連盟経済専門家委員会『二重課税に関するレポート』(1923年)の検討 —」『経済論究』第94号、九州大学大学院経済学会、1996年を参照。
- 2) Technical Experts, *Double Taxation and Tax Evasion*, League of Nations, F.212, 1925.
- 3) Carroll, M.B. (3), 当時、米国財務省。1938年国際財政協会 (International Fiscal Association) の設立を助成し、その初代会長に就任した。
- 4) League of Nations, *Taxation of Foreign and National Enterprises*, Vol.1-6. うち第3巻が、各国税務当局の税務状況に関する回答を収録している。
- 5) Jones, R.C. (4). 当時、イェール大学準教授 (会計学)。
- 6) The Fiscal Committee, *Report to the Council on the Fourth Session of the Fiscal Committee*, No.C.399. M.204., League of Nations, 1933.
- 7) *Revised Text of the Draft Convention for the Allocation of Business Income Between States for the Purpose of Taxation*, No.C.252. M.124., 1935.
- 8) 以下、1933年および1935年の事業所得条約案における規定による抜粋は断りなく引用する。
- 9) 詳細は拙稿「独立企業の原則 VS. ユニタリータックス — Carrollの報告に即して —」『経済論究』第102号、九州大学大学院経済学会、1998年を参照。なお、分離会計方式、経験方式、比例配賦方式とは、それぞれ、PEの会計帳簿に基づいて算定する方式、種々の点で類似している同業者の調査に基づいて求められる平均的な比率 (例えば所得率) を

当該支店の売上高に乗じて算定する方式、企業グループ全体の全世界利益を一定のファクターに基づいて分割する方式を指す。

- 10) 矢内(8)19頁。
- 11) Carroll, *op.cit.*, Chap. 12. 分離会計方式と比例配賦方式との選択において以下のことを理由に分離会計を支持している。①国により言語、通貨、会計方式等が異なるために比例配賦方式を適用する合算所得の算定が困難である②比例配賦方式による所得の配賦と、実際の所得の源泉地が一致しない③全世界共通の税制、税率が実現しないかぎり、統一基準に関する全世界のコンセンサスが得られない④本来、源泉地国原則とは、自国内に所在するPEに帰属する所得のみに限定して課税することであり、居住地国等に所在する事業施設の所得とは無関係なものである⑤分離会計は、企業全体に関連する最小のデータの使用で済む。
- 12) Jones, *op. cit.*, p. 14.
- 13) 矢内, 前掲書, 113頁。また, Jones, *op. cit.*, p. 19.も, 「……(中略), 子会社に対する配賦所得の決定の際, 従うべき手続きは, 本質的には支店に関する議論と同一である。」と述べている。
- 14) Jones, *op. cit.*
- 15) Carroll, *op. cit.*
- 16) Jones, *op. cit.*, p. 25.
- 17) Jones, *Ibid.*, pp. 25-26. また支店会計に基づく課税の要件として, 以下の4つを挙げている (p. 26)。I. 支店は, 十分な会計と報告書を備えた, 独立の会計単位 (separate accounting unit) として形成されるべきである。支店を独立の会計単位として扱うためには, 支店は, 独立の企業と同様に, 企業内の他の支店と取引する個別の経営主体 (distinct business entity) として考えられなければならない。そのためには, 例え完璧な一連の会計が本社で維持されていようとも, 支店も何らかの記録を保管しなければならない。II. 支店の会計制度は, 支店が所在する国の法律および課税要件に見合うものでなければならない。III. 各支店の会計は, 企業内および企業間取引に関して完璧に分析 (analysis) されなければならない。IV. (a)支店と独立の企業間(b)支店と同一企業のその他の支店間におけるあらゆる取引は証拠書類 (vouchers) 等によって証明されなければならない。
- 18) Jones, *Ibid.*, pp. 30-31. 更にこう続けている。「この価格は, 広義な基準であり, 単一企業の利害によってコントロール可能なことはめったにない。この価格を使用すれば, 支店の真実の経済価値を表すことが出来る。例えば, ある製造支店が, 他の支店に現行の市場価格で請求し, それが常に損失を出しているとしよう。これは価格設定に誤りがあるのではなく, 単に, 製造支店が稼げていないだけであり, 当該企業は, その商品を製造することよりもっと安く商品を購入することが出来ることを意味する。勿論, これは, 品質が比較可能で, 市場価格が問題となっている企業が実際に扱っている商品に適用されるという仮定に基づいている。もし, 商品の等級分けが標準化されないならば, あるいは, もし市場価格が少量の取引に基づくならば, 市場価格での取引方法に対する信頼は薄れ, 歪みを生じさせることもある。しかし, 市場価格は, 決して完璧ではないが, 納税負担の思弁によって影響されないという素晴らしい利点を持つ。市場価格が使用可能であれば, いかなる場合も使うべきである。しかし, 特許商品ないしブランド品が多品種である場合, 市場価格は勿論使えない。」
- 19) Jones, *Ibid.*, Chap. 6. しかし, 製造価格方式は, 販売という観点を全く考慮せず確立でき, 非常に便宜ではあるが, 一方で一面的でもありとし, 製造, 販売両方の観点から同時に議論されることがより理論的であるとしている。また, 「企業内価格の合理性を判断する際の1つの基準として, ……(中略), 本店と支店の間の交渉の過程で得られるであろう価格に近似値的な客観的な基準の確立に向けての発展がなされよう。」(p. 80) と述べ, 真実の市場価格が存在するか否かということではなく, 市場価格なるべきものが「形成される」か否かを分析しようとしている。
- 20) 本文 (p. 44) には, 「例えば, 製造費に40,000ドル, 販売費に20,000ドルといった支出が当該企業に最大の利益をもたらし, 製造費から販売費へ, 或いはその逆へ1ドルを動かすと, それ以下の利益が生じる」とある。
- 21) Jones, *Ibid.*, p. 45.
- 22) 徳永(7)397頁。

参 考 文 献

- (1) 別所徹弥「『国際課税規範』としてのOECD移転価格新ガイドライン —独立企業間価格算定上の問題を中心として—」『税務大学校論叢』税務大学校, 第28巻, 1997年。
- (2) Carroll, M. B., *Taxation of Foreign and National Enterprises (Methods of Allocation Taxable Income)*, vol.4. No.425(b), M217(b)., League of Nations, 1933.
- (3) Jones, R. C., *Taxation of Foreign and National Enterprises (Allocation Accounting for the Taxable Income of Industrial Enterprises)*, vol.5. No.C.425(c), M217(c)., League of Nations, 1933.
- (4) 岸 英彦「独立企業間価格の算定方式に関する考察」『税務大学校論叢』税務大学校, 第29巻, 1997年。
- (5) League of Nations, *Revised Text of the Draft Convention for the Allocation of Business Income Between States for the Purpose of Taxation*, League of Nations, No.C.252. M.124., 1935.
- (6) *The Fiscal Committee, Report to the Council on the Fourth Session of the Fiscal Committee*, No.C.399. M.204., League of Nations, 1933.
- (7) 徳永匡子「移転価格税制の成立と限界」『税務大学校論叢』税務大学校, 第26巻, 1996年。
- (8) 山川博樹『わが国における移転価格税制の執行 —理論と実務—』税務研究会出版局, 1997年
- (9) 矢内一好『国際課税と租税条約』ぎょうせい, 1993年。