

査読論文

移転価格税制と関税評価制度の交錯

岩瀬 友亮*

要旨

移転価格税制と関税評価制度は輸入貨物の取引価格への評価について交錯し、各々が異なる評価額を算定する可能性がある。我が国では、輸入取引後に生じた移転価格調整の関税評価制度上での取扱いが明確でなく、これまで議論も十分ではなかった。本稿の目的は、国際的な議論と米国及び韓国の対応を分析し、我が国の移転価格税制と関税評価制度のあり方を検討することである。

国際的な議論は、移転価格調整のうち実際に金銭等の授受によりなされる上方／下方の補償調整について関税評価制度上で考慮することが望ましいとする。我が国の関税当局が公表した事前教示によれば、APAに伴うこのような補償調整につき、上方／下方の補償調整を考慮する可能性があるが、必ずしも明確ではない。米国及び韓国では、いくつかの要件を満たした場合に限定して移転価格調整を関税評価制度上で考慮する。そこで、我が国でも、下方の移転価格調整について、APAとともに事前教示制度を申請したうえで、事前教示で原則法に基づく関税評価額の算定が認められていること、APAについて毎期申告がなされていることの2つの要件を満たす場合に限定して補償調整を考慮することが望ましい。我が国の移転価格税制上も、補償調整が関税評価制度に影響を与える旨を明らかにしておく必要がある。そして、執行手続の安定性の観点から、税務当局と関税当局間での情報交換及び共同調査に関するMOUの締結、APAと事前教示制度の同時申請制度の導入を検討すべきだろう。

キーワード

移転価格税制、関税評価制度、移転価格調整、事前確認制度、価格調整条項

目次

序章 はじめに

第1章 我が国の移転価格税制と関税評価制度

第2章 国際的な動向

第3章 米国と韓国の対応

第4章 我が国の移転価格税制と関税評価制度のあり方の提言

終章 おわりに

* 執筆者：岩瀬友亮

所属／職位：立命館大学大学院経済学研究科／博士課程前期課程1年

連絡先：〒525-8577 滋賀県草津市野路東1-1-1

E-mail: yusuke.iwase23@gmail.com

序章 はじめに

近年、グローバル化による多国籍企業の国境を越えた取引が盛んに行われている。多国籍企業のグループ内取引は、外部の第三者との取引とは異なる価格設定が行われるため、関連会社間の価格操作による所得の海外移転、いわゆる移転価格の問題が生ずる。そのような関連会社間の所得振替に対抗する措置が移転価格税制であり、当該税制は独立企業原則に基づき、当事者の取引価格を独立企業間価格に引き直して課税する制度である。

国境を跨ぐ関連会社間の取引価格は、関税評価制度においても評価がなされるため、その評価について移転価格税制と関税評価制度は交錯する。移転価格税制と関税評価制度による取引価格の評価について齟齬が生じた場合、納税者は両者の評価基準を満たす取引価格を立証する必要がある。このような状況下での適正な取引価格の設定は、グローバルに事業を展開する多国籍企業にとって、大きな実務負担となっている。さらに、国際ルール上、移転価格税制と関税評価制度が互いの制度に影響を及ぼすのか否かについて明確ではない。

こうした背景から、WCO (World Customs Organization, 世界税関機構)、ICC (International Chamber of Commerce, 国際商工会議所)、OECD (Organization for Economic Cooperation and Development, 経済協力開発機構)では、移転価格税制と関税評価制度の交錯から生じる問題について議論を展開している。さらに、我が国の多国籍企業が、輸入取引後の移転価格調整を関税評価制度上でどのように取扱うのかを争点にした浜松ホトニクス事件 (C-529/16, EU : C : 2017 : 984) がある。これらのことを鑑みると、我が国もこの問題について検討する必要があると考えられるが、ほとんど議論がなされていないのが現状である。

そこで本稿は、移転価格税制と関税評価制度の交錯から生じる問題に対する国際的な動向と米国及び韓国の対応状況を踏まえたうえで、我が国の移転価格税制と関税評価制度の在り方を検討することを目的とする。

第1章では、我が国の移転価格税制と関税評価制度、両者の交錯から生じる問題について概観し、本稿の問題意識及び目的を明らかにする。第2章では、これまで提起されてきた検討案及び浜松ホトニクス事件を分析し、国際的な動向を探る。第3章では、米国と韓国の対応について分析する。第4章では、我が国の移転価格税制と関税評価制度におけるあり方を検討する。

第1章 我が国の移転価格税制と関税評価制度

1-1 我が国の移転価格税制

国境を越えて関連企業間で取引を行う場合に、当該企業は取引価格¹を恣意的に操作することで所得の国際的移転が生じ、関連企業全体で租税負担を軽減することができる²。我が国で

は、関連会社間の恣意的な所得の国際的移転に対処するため、1986年に移転価格税制が創設された³。

我が国の移転価格税制は、内国法人と「特殊の関係」にある外国法人（以下、「国外関連者」という。）との間で資産の販売・資産の購入・役務の提供その他の取引（以下、「国外関連取引」）を行った場合⁴に、当該内国法人が国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又はその法人がその国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えると、その取引は独立企業間価格で行われたものとみなして課税する（租税特別措置法（以下、「租特法」という。）66条の4①⁵）というものである。

独立企業間価格とは、国外関連取引が独立企業間で行われるとした場合に支払うべき対価の額であり（租特法66条の4②）、独立企業原則を前提とする。その算定方法には、基本三法とその他政令で定める方法が認められている（租特法66条の4②一）。基本三法には、独立価格比準法（以下、「CUP法」という。）、再販売価格基準法（以下、「RP法」という。）、原価基準法（以下、「CP法」という。）の3つの方法がある。その他政令で定める方法には、比較利益分割法、寄与度利益分割法、残余利益分割法、取引単位営業利益法（以下、「TNMM」という。）の4つの方法がある。

移転価格税制による更正処分による課税は、納税者にとって大きな負担であるだけでなく、税務当局にとっても毎期事業年度末において取引価格に関する情報を要求し、調査することは多くの人員と時間を費やす。そこで我が国では、納税者の事務負担軽減及び税務当局の制度執行を適切かつ円滑に行うため、APA（Advance Pricing Arrangement、事前確認制度）を1987年に世界で初めて創設した^{6,7}。APAによれば、納税者が税務当局に申告した独立企業間価格の算定方法等について税務当局が検証し、その合理性について確認した場合には、納税者がその内容に基づいて申告を行っている限り、移転価格税制は適用されないこととなる⁸。

税務当局は、移転価格税制による更正処分を行う場合に、納税者から提供される移転価格に関する情報を必要とする。そこで、税務当局の制度執行を適切かつ円滑に行うために、移転価格の文書化及び同時文書化⁹を納税者に対して間接的に義務化していた¹⁰。平成28年度税制改正により、国外関連取引を行う法人によるローカル・ファイル¹¹の作成、及び多国籍グループによる最終親会社等届出事項、CbCレポート¹²、マスター・ファイル¹³の作成が義務化されている¹⁴（租特法66条の4⑥、租特法規則22条の10）。

1-2 我が国の関税評価制度

関税は、貨物を輸入する者を納税義務者とし、輸入貨物を課税物件として課税がなされるものである¹⁵。輸入貨物に対する関税率として従価税率が用いられるとき、必ずその税率を適用する基礎となる価格、すなわち課税標準としての課税価格（以下、「関税評価額」という。）が前提となる¹⁶。この関税評価額を決定することを関税評価と称している¹⁷。我が国の関税評価

制度は、1994年の関税及び貿易に関する一般協定（以下、「関税評価協定」という。）の内容を踏まえて、国内法上の関税定率法（以下、「定率法」という。）において規定されており、関税評価額の算定手順は、図1ようになる。

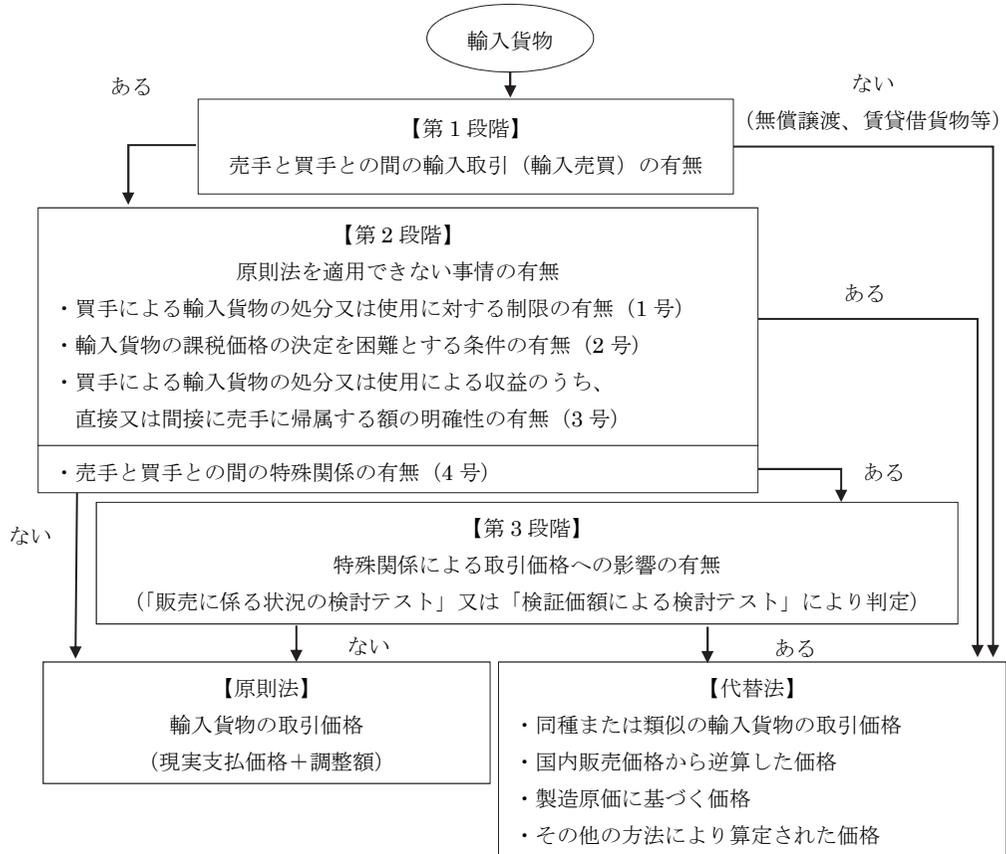


図1：関税評価額の算定手順

(出所) 税関ホームページ

http://www.customs.go.jp/zeikan/seido/kanzeihyouka/keisan_index.htm

(最終閲覧日2018年11月21日)を参照し、筆者が一部加筆して作成。

関税評価額の算定方法には、原則法と代替法の2種類が存在し、どちらの方法が適用されるかは次の3段階のステップを踏んで決定される。第1段階は、売手と買手との間の輸入取引の有無によるスクリーニングである。輸入取引がない場合、代替法により算定が行われる。第2段階は、原則法を適用できない事情の有無によるスクリーニングである。輸入取引において、原則法を適用できない各号に規定される事情（定率法第4条②各号）がいずれも存在しない場合、原則法の適用が決定する（定率法第4条②）。第3段階は、売手と買手の間に特殊関係があり、4号の事情が存在すると判定された場合、特殊関係による取引価格への影響の有無が考慮される。特殊関係が取引価格に影響を与えていない場合、原則法の適用が決定され、特殊関

係が取引価格に影響を与えている場合、代替法の適用が決定される（定率法4条②但書き、定率法基本通達4-19）。

原則法は、輸入貨物につき現実に支払われた又は支払われるべき価格（以下、「現実支払価格」という。）に必要な調整を行ったものを関税評価額とする方法である（定率法第4条①）。実際の関税評価の現場では、関税評価額の9割以上を原則法の適用により算定しているとされる¹⁸。

代替法は、輸入貨物と同種又は類似の輸入貨物の取引価格を関税評価額とする（定率法第4条の2）。定率法第4条の2に基づく算定ができない場合、原則として、国内販売価格から逆算した価格を関税評価額とする（定率法第4条の3①）。定率法第4条の3①に基づく算定ができない場合、製造原価に基づく価格を関税評価額とする（定率法第4条の3②）。ただし例外として、輸入者が定率法第4条の3②に基づく関税評価額の算定を希望した場合には、定率法第4条の3①に基づく算定方法より優先して適用される。上記の方法に基づいて関税評価額を算定できない場合、関税評価協定に適合する方法として関税当局長官が認めた方法に基づいて算定された価格を関税評価額とする（定率法第4条の4）。

第3段階における特殊関係による取引価格への影響の有無は、「販売に係る状況の検討テスト」¹⁹又は「検証価額による検討テスト」により判定される。

「販売に係る状況の検討テスト」は、輸入者から提出された資料その他の資料を参考にして、輸入貨物の取引価格の成立の仕組み、輸入取引の実態等について必要な検討を行うことで、特殊関係の取引価格への影響の有無を判定する（定率法基本通達4-19）。特殊関係が取引価格に影響を与えていないと判定される例示として、以下の6つを挙げている（関税定率法基本通達4-19①各号）。

- 例示① 輸入貨物に係る産業での通常の価格設定に関する慣行に適合する方法で当該輸入貨物の取引価額が設定されている場合
- 例示② 輸入貨物の売手が特殊関係にない我が国の買手に販売する場合の価格設定方式に適合する方法で当該輸入貨物の取引価額が設定されている場合
- 例示③ 輸入貨物の取引価額が、当該輸入貨物に係るすべての費用に、売手によるこれと同類の貨物の販売に係る通常の利潤を加えた額を回収するのに十分な取引価額である場合
- 例示④ 輸入貨物の取引価額が、買手と特殊関係にない他の製造者等から購入する当該輸入貨物と同種又は類似の貨物の価格と同一又は近似していると認められる取引価額である場合
- 例示⑤ 買手が、その海外現地法人（独自の法人格を有する支店を含む。）が特殊関係にない製造者等から購入した貨物を当該海外現地法人から輸入する場合に、輸入貨物の取引価額が当該製造者等からの購入価額に当該海外現地法人の販売に係る通常の利

潤が上乘せされている取引価額である場合

例示⑥ 買手と売手が特殊関係にあり、当該売手が製造者等から購入した貨物を当該買手が輸入する場合に、輸入貨物の取引価額が当該製造者等から他の売手を経て、これと特殊関係にない他の買手が輸入する当該輸入貨物と同種又は類似の貨物の取引価額と同一又は近似していると認められる取引価額である場合

「検証価額による検討テスト」は、同種または類似の輸入貨物の取引価額、国内販売価額からの逆算法により算定された課税価額、製造原価に基づく方法により算定された課税価額の3つの検証価額²⁰のいずれかと特殊関係における取引価格が近似する場合、特殊関係による取引価格への影響はないものと判定する(定率法4条②但し書き)。

「販売に係る状況の検討テスト」又は「販売に係る状況の検討テスト」により、特殊関係による取引価格への影響があるものと判定された場合、代替法により関税評価額が算定される。

我が国の関税制度では、輸入取引の多様化に伴い、輸入貨物の関税評価が複雑化していることに配慮し、事前教示制度²¹を導入している(関税法第7条③)。この制度は、納税者が輸入取引前において、関税当局に対して輸入貨物の関税評価制度(法令の解釈・適用等)について照会を行い、回答を受けることができる制度である²²。関税当局からの回答内容は、最長3年の有効期間内において評価申告及び納税申告の際に尊重される²³。納税者にとっては、関税評価に係る予測可能性が担保され、輸入手続きが円滑になる²⁴等の利点がある。

1-3 移転価格税制と関税評価制度の交錯から生じる問題

移転価格税制と関税評価制度は、輸入貨物の取引価格への評価において交錯する。国際ルール上、移転価格税制はOECD移転価格ガイドライン(以下、「移転価格ガイドライン」という。)²⁵に基づいている一方で、関税評価制度はWTO及びWCOが関与した関税評価協定に基づいている²⁶。そして、多くの国ではその評価について、移転価格税制では税務当局が行い、一方の関税評価制度では関税当局が行うが、両課税当局は基本的に別々の組織で運営し、各々独立した評価を行っている。

取引価格の増減が与える法人税と関税に対する影響は相反するため、移転価格税制と関税評価制度は、輸入貨物の取引価格への評価について乖離する可能性がある。そこで、輸入貨物の取引価格が、適正な時価に対して高価又は低価となった際の法人税、関税への影響を表にまとめた(表1参照)。

ここでは、法人税率30%、関税率10%、輸入貨物の適正な時価を100、輸入貨物を100で輸入した場合の輸入企業側の課税所得を200とし、法人税、関税のいずれにおいても輸入企業側が支払っていることを前提としている。

表1からわかるように、輸入貨物の取引価格が適正な時価に対して高価になるほど、法人税

表 1：取引価格の増減が与える法人税と関税への影響

制度／ 輸入貨物の取引価格	高価 (100→150)	低価 (100→50)
法人税（30%）	課税所得の減少 (200→150) 法人税の減少 (60→45)	課税所得の増加 (200→250) 法人税の増加 (60→75)
関税（10%）	関税評価額の増加 (100→150) 関税の増加 (10→15)	関税評価額の減少 (100→50) 関税の減少 (10→5)

（出所）筆者作成。

の減少と関税の増加を招き、反対に低価になるほど法人税の増加と関税の減少を招く。そのため、税務当局は輸入貨物の取引価格が適正な時価に対して高価になることを問題視する一方で、関税当局は低価になることを問題視する。移転価格税制と関税評価制度は、取引価格の評価についてトレード・オフの関係性となっているといえる。この場合、納税者は、税務当局に対して取引価格が高額すぎないことを立証し、関税当局に対しては、取引価格が低額すぎないことを立証することを強いられる。このような状況は、グローバルに事業を展開する多国籍企業にとって、大きな実務負担となっている。

さらに、国際ルール上、移転価格税制と関税評価制度が、他方の制度の影響を互いに考慮するのか否かについて明確にされていない。関税評価制度による評価は、基本的に輸入取引時点で行われる一方で、移転価格調整は事業年度末に行われる。そのため、移転価格調整を関税評価制度上で考慮する場合、適及的に影響を反映させることになるが、その可能性は否定できない²⁷。そこで、輸入取引後に生じた上方／下方の移転価格調整²⁸が、関税評価額に及ぼす影響を表にまとめた（表2参照）。

ここでは、輸入取引時の取引価格は150であり、当該取引価格をもって関税評価額としている。そして、輸入取引後に上方／下方いずれかの移転価格調整が生じており、当該移転価格調整は取引価格（関税評価額）を50増額又は減額させることを前提条件としている。

表2からわかるように、上方の移転価格調整は関税評価額の増額をもたらし、関税の追徴が行われる一方で、下方の移転価格調整は関税評価額の減額をもたらし、関税の還付が行われると考えられる。ところが実際には、下方の移転価格調整について、関税評価制度上で考慮されず、関税の還付が認められない事例が多い。納税者が税務上不利になる場合に限り、移転価格調整を関税評価制度上で考慮することは公平性の観点で問題があるといえるだろう。

ICCは、2015年に、移転価格と関税評価に関するポリシーステイトメント（以下、「ICCポリシーステイトメント」という。）を公表している²⁹。ICCは、これにおいて、多国籍企業のグループ内取引が世界の貿易の60%を占めている現状を鑑みると、移転価格税制と関税評価制度の交錯から生じる問題は自由貿易の障害であり、企業の国際的な発展を阻害していると評価

表2：輸入取引後に生じた上方／下方の移転価格調整が関税評価額に及ぼす影響

		輸入取引時	→	移転価格調整後
上方の 移転価格調整	関税評価額	150	→	200 (150+50)
	関税額 (10%)	15	→	20 20△15 = + 5 5 追徴
下方の 移転価格調整	関税評価額	150	→	100 (150△50)
	関税額 (10%)	15	→	10 10△15 = △ 5 5 還付

(出所) 筆者作成.

する³⁰。さらに WCO は、2018年に、関税評価制度及び移転価格に関するガイド（以下、「WCO ガイド」という。）を公表している³¹。WCO は、これにおいて、移転価格税制と関税評価制度の評価をより接近させることで、ビジネス上の負担を軽減し、貿易の促進につながると評価している³²。以上のように、国際的には、移転価格税制と関税評価制度を接近させることに意義を見出し、両者を接近させようとする意識が高まっている。

1-4 本稿の問題意識と目的

現在、我が国では、税務当局と関税当局の情報共有は十分でなく、移転価格税制と関税評価制度の接近に向けた目立った動向はないとされる³³。そして、輸入取引後の移転価格調整を関税評価制度上でどのように取扱うのが、我が国にとって重大な問題である³⁴。

我が国の関税評価制度は、2011年に公表した事前教示³⁵において、輸入取引後に生じた移転価格調整について考慮することを示唆している。さらに、財務省は、輸入取引後に生じた上方の移転価格調整について、関税評価制度上で修正申告を行わなかったことで関税の追徴課税³⁶がなされた事例を掲載している³⁷。

以上のことから、我が国の関税評価制度は、輸入取引後の移転価格調整の影響をある程度考慮していると考えられる。ところが実際には、下方の移転価格調整に伴う関税の還付はなされていないのが現状である³⁸。2016年には、国外において、我が国の多国籍企業が下方の移転価格調整に伴う関税還付を請求した裁判（浜松ホトニクス事件）も提起されている³⁹。今後、このような裁判が、国内で提起される可能性も否めない。

そこで本稿の問題意識は、我が国の輸入取引後に生じた移転価格調整に対する関税評価制度上での取扱いにおいて、納税者が一方的に不利益を被っている現状にある。

この分野に対する国内の先行研究として、井村氏⁴⁰と水野氏⁴¹の論文が挙げられる。前者は、当時の国外における最新の議論を中心に分析を行い、我が国の移転価格税制と関税評価制度の在り方を検討している。後者は、移転価格税制と関税評価制度の両者を接近させる方法を検討している。これらの先行研究以後、国外では新たな動向が多数見受けられる一方で、我が国の

現状については何ら変化がないと言わざるを得ない。

したがって、本稿の目的は、従来の先行研究以後に展開された議論まで分析範囲を拡大し、本稿の問題意識の改善に向けた、我が国の移転価格税制と関税評価制度の望ましい在り方を提言することにある。

第2章 国際的な動向

2-1 議論の展開

移転価格税制と関税評価税制の望ましい在り方に関する国際的な議論は、2006年のWCO / OECD 共同会議（以下、「共同会議」という。）から始まったものである⁴²。WCOとOECDは、輸入貨物の取引価格への評価を、別個の制度である移転価格税制と関税評価制度の双方からなされることにより生じる複雑性とコストを問題視している⁴³。こうした背景のもと開催された2006年共同会議では、移転価格税制と関税評価制度を接近⁴⁴させるための議論⁴⁵が展開されている⁴⁶。接近について積極論者は、移転価格税制と関税評価制度の評価概念の類似性に着目し、両者を接近させることの優位性を主張する⁴⁷。その一方で、慎重論者は、移転価格税制と関税評価制度による評価手続上、評価のタイミング及び申告単位に齟齬があり、過度な接近について否定的である⁴⁸。

2007年にも引続き共同会議が開催され、関税評価制度上における移転価格文書の活用、輸入取引後に生じた移転価格調整に対する関税評価制度上での取扱いを今後の検討課題として位置付けている⁴⁹。

二度の共同会議の後、2007年にフォーカスグループが結成され、会合が開かれている。この会合の目的は、共同会議で提示された検討課題を議論し、WCOのTCCV（Technical Committee on Customs Valuation、WCO関税評価制度技術委員会）に報告することである⁵⁰。会合では、共同会議において提示された検討課題について、関税評価制度上の「販売に係る状況の検討テスト」（関税評価協定第1.2条（a））において移転価格分析を活用し、輸入取引後に生じた移転価格調整の関税評価額に対する影響を容認していくことが望ましいとの見解を報告している⁵¹。

ここまでの国際的な議論の結果、移転価格税制と関税評価制度の完全な評価統合は困難であるとの見解に至ったものと考えられる。今後は、移転価格税制と関税評価制度の評価を必要な範囲において接近させ、移転価格税制と関税評価制度の交錯から生じる個別問題について検討していくことが望ましいとされている。

2-2 望ましいとされる方向性の検討

2-2-1 「販売に係る状況の検討テスト」における移転価格分析の活用

(1) 販売に係る状況の検討テスト

販売に係る状況の検討テストは、国際的には、関税評価協定第1条②(a)及びその注釈において規定されている⁵²。売手と買手との間に特殊関係がある場合に、特殊関係が取引価格に影響を与えているか否かを判定する際に用いられる。そして、影響を与えていないと判定される例示として、以下の3つを挙げている⁵³。

例示① 輸入貨物の取引価格が、当該輸入貨物における通常の価格設定方法に適合する方法で取引価格が設定されている場合。

例示② 輸入貨物の取引価格が特殊の関係にない買手に対する販売における売手の価格設定方法に適合する方法で取引価格が設定されている場合。

例示③ 輸入貨物の取引価格が、すべての費用に利益⁵⁴を加えた額を回収するのに十分な価格であることが明らかとなった場合。

(2) 2007年フォーカスグループ会合以後の議論

2010年に、TCCVは、販売に係る状況の検討テストにおける移転価格分析の活用についての見解として、コメントリー-23.1を公表した。TCCVは、コメントリー-23.1において、事例によっては、移転価格分析を販売に係る状況の検討テストにおいて活用することが認められるべきであるとの見解を示している⁵⁵。

その後、コメントリー-23.1の見解を支持するICCは、ICCポリシーステイメントにおいて、より具体的な3つの提言を行っている。ICCは、第1に、販売に係る状況の検討テストにおいて検証する輸入貨物の取引価格が、独立企業原則を満たしている場合、一般的に特殊関係が取引価格に影響を与えていないと判定できることを提言している⁵⁶。第2に、販売に係る状況の検討テストにおける立証資料として、移転価格文書の有用性を認識すべきであり、関税評価制度が独自に要求する情報がある場合には、その情報についても明らかにすべきことを提言している⁵⁷。第3に、多国籍企業グループ内の機能とリスクに関する移転価格分析についても、販売に係る状況の検討テストにおいて活用できる可能性があることを提言している⁵⁸。

WCOガイドは、販売に係る状況の検討テストにおける移転価格分析の活用について、次のような見解を示している⁵⁹。例示①を立証するうえで、移転価格分析(製品の性質、販売当事者の役割及び機能)を立証資料として活用する余地がある。例示③における利益は明確に定義されていないことから、この利益を営業利益と捉え、営業利益を比較した移転価格分析(TNMM等)を立証資料として活用する余地がある。例示③を移転価格分析により立証するには課題があるとされる。それは、例示③と移転価格分析の両者が要求する検証利益に矛盾が

生じていることである。例示③は、輸出者の利益を検証することを想定している一方で、移転価格分析は輸入者の利益を検証することが一般的である。ところが、この矛盾については、輸入者の利益を検証することで、間接的に輸出者の利益を検証することが可能であると考えられるため、大きな問題とはならないとされる。

（3）分析

Jovanovich氏は、販売に係る状況の検討テストの特徴として、①方法論は確立されていない、②方法論の適用順序、優先順位はない、③関税評価協定の実体的要件はあくまでも例示である、④独立企業原則と同様の目的意識がある、ことを挙げており⁶⁰、①から③については、概ねWCOガイドの見解と一致しているように思われる。④については、WCOガイドで触れられていないため、販売に係る状況の検討テストが、独立企業原則と同様の目的意識を持っているのか確認する。

Jovanovich氏は、関税評価制度は、関連者間取引の取扱いに関しては、特殊関係の影響を受けていない取引価格を要求していると評価している⁶¹。ここで要求される取引価格は、まさに独立企業原則に基づいて算定される独立企業間価格であると評価できる。そして、関税評価制度上において、納税者が特殊関係の影響を受けていない取引価格（≒独立企業間価格）で輸入取引が行われていることを立証する場所は、販売の状況に係る検討テストである。井村氏もJovanovich氏と同様に、「両者の特殊関係における取引価格の審査は、特殊関係が取引価格に影響を及ぼすという共通認識をもち、特殊関係に影響を及ぼしていない取引価格を求めている点で、目的が類似している」⁶²と評価している。以上の観点から、販売に係る状況の検討テストは、関税評価制度上において移転価格税制の独立企業原則とほぼ同様の目的意識を持っているといえよう。

水野氏は、販売に係る状況の検討テストを移転価格税制との接近場所となる根拠として、当該テストが関税評価制度上で果たしている役割に着目している。販売に係る状況の検討テストは、輸入貨物の取引価格について低価評価の蓋然性を判断する機能を有する規定であり、移転価格税制が実務面で、所得移転の蓋然性の判断を行っている点に類似性があると評価している⁶³。そのうえで、移転価格税制と関税評価制度は、同様の手順（①国外取引の実態を把握、②所得移転の蓋然性を判断（関税評価制度においては低価評価の蓋然性を判断）、③蓋然性が高いと判断された場合、実際の取引を認めず、規定される算定方法を検討、④比較対象取引の比較可能性を検討）で実施されていることを紹介している⁶⁴。

関税評価制度上で手順②の役割を担っているのは、特殊関係による取引価格への影響の有無を判定する販売に係る状況の検討テストである。よって当該テストは、関税評価額の算定を実際に行う場所ではなく、過度の比較可能性の評価（例えば製品の類似性）を与える必要はない

ものと考えられる⁶⁵。そのため、企業グループ内の機能とリスクに関する移転価格分析についても有用な比較情報となりうる。

TCCVは、2016年に、販売に係る状況の検討テストにおいてTNMM法を用いた移転価格分析が活用可能な場合のケーススタディ14.1を公表している⁶⁶。2017年には、CP法を用いた移転価格分析が活用可能な場合のケーススタディ14.2を公表している⁶⁷。これらのケーススタディは、企業が実際に、販売に係る状況の検討テストにおいて移転価格分析を活用するうえで大きな指標になると評価できる。しかしながら、企業側に立証責任があることを鑑みると、ICCが提言するように、販売に係る状況の検討テストにおいて必要とされる移転価格分析の情報を明確に定義し、どのような形で立証する必要があるのかを企業に対して開示する必要がある。

2-2-2 移転価格調整の関税評価額に対する影響の容認

(1) 価格調整条項付輸入取引に対する関税評価

WCOの見解によれば、移転価格調整が生じるリスクを付随する輸入取引は、価格調整条項付輸入取引と同様の取扱いを検討すべきであるとされる⁶⁸。1982年に、TCCVは、価格調整条項付輸入取引に対する関税評価についての見解として、コメンタリー4.1を公表している。

コメンタリー4.1によれば、価格調整条項とは、取引価格を暫定的なものとし、最終的な取引価格を決定する際に考慮する要素を規定した条項を指すとされる⁶⁹。原則として、輸入貨物の関税評価額は、輸入貨物の現実支払価格に一定の調整⁷⁰を加えた額をもって算定される(関税評価協定第1条①)⁷¹。ここでいう現実支払価格とは、輸入貨物につき、売手に対し又は売手のために、買手により行われた又は行われるべき支払の総額である(関税評価協定附属書Iの第1条の規定に関する注釈)⁷²。そのため、価格調整条項を有する輸入貨物の関税評価額は、当該条項に従って支払われた、又は支払われる最終的な総額をもって算定されることとなる⁷³。したがって、価格調整条項は、関税評価額の算定における原則法の適用を不可能とする条件(関税評価協定第1条①(b))には基本的には該当しないとされる⁷⁴。関税評価協定第13条により関税評価額の決定を一定期間遅らせるような申告方法⁷⁵も認められている(関税評価協定第13条)ことも鑑みると、価格調整条項を有していることのみを理由に、原則法による関税評価額の算定を否定してはならないとしている⁷⁶。

(2) 2007年フォーカスグループ会合以後の議論

ICCは、ICCポリシーステイトメントにおいて、輸入取引後に生じた移転価格調整に対する関税評価制度上での取扱いについて、3つの提言を行っている。ICCは、第1に、補償調整については、現実支払価格の一部として認識し、関税評価額の構成要素となることを承認すべきであるとする⁷⁷。第2に、輸入取引後の上方/下方の移転価格調整の影響を関税評価額に反映させる方法は、加重平均関税率を適用する方法⁷⁸又は分類コードに従って移転価格調整を

配分する方法⁷⁹のいずれかによりなされるべきであるとする⁸⁰。第3に、輸入取引後の上方／下方の移転価格調整を関税評価制度上で考慮するにあたって、調整対象取引に関する包括的な修正申告書を提出する義務を課すべきであること、及びこの修正申告書の提出によって申告漏れに伴う罰則リスクから解放されるべきであることを提言している⁸¹。

WCO ガイドは、実際に金銭等の授受が行われるような移転価格調整については、現実支払価格を構成する一部であると認識し、関税評価額に影響を及ぼすものであることを認めている⁸²。さらに、関税評価額に対する移転価格調整の影響を関税当局が考慮する場合、移転価格調整の詳細と最終的な関税評価額を把握する必要があるため、納税者は修正申告書を提出する義務を課されることとなる⁸³。今後の課題は、取引ごとに算定される関税評価額に対して、取引の集計ベースでなされる移転価格調整をいかに影響させるかであり、ICC が提言した加乗平均関税率を適用する方法、又は分類コードに従って移転価格調整を配分する方法が望ましいとしている⁸⁴。

（3）分析

WCO ガイドの見解を踏まえると、現実支払価格を構成する一部として扱われ、関税評価額に影響を及ぼす移転価格調整は、実際に金銭等の授受が行われるような移転価格調整であると考えられる。しかしながら、移転価格調整について分類し、どのような移転価格調整が関税評価額に影響を及ぼす可能性があるのかについての議論が不十分であるため、この点について確認する。

移転価格調整は、移転価格税制の更正処分として税務当局が行う調整と、納税者が移転価格税制の更正処分を回避する目的で自主的に行う調整の2種類に大きく分類される⁸⁵。

税務当局が行う移転価格調整には、第一次調整（Primary Adjustment）、対応的調整（Corresponding Adjustment）、第二次調整（Secondary Adjustment）の3つの調整が該当すると考えられる⁸⁶。これらの調整は、国外関連取引が独立企業間価格で行われたものとみなして、課税所得を再計算することに関連して行われる。そのため、取引価格には影響を及ぼさず、課税所得にのみ影響を及ぼす点に特徴がある。税務当局が行う移転価格調整は、取引価格そのものの調整ではないため、関税評価額には影響を及ぼさないと考えられる⁸⁷。

納税者が自主的に行う移転価格調整には、補償調整（Compensating adjustment）、価格調整金の2つが該当すると考えられる⁸⁸。補償調整は、移転価格ガイドラインによると、「納税者が、関連者間で実際に取引された価格と異なるにもかかわらず、自らの考えに基づき、関連者間取引の独立企業間価格であるとして税務上の移転価格として報告する際の調整。この調整は、納税申告書が提出される前に行われる」と説明されている⁸⁹。価格調整金は、内国法人と国外関連者で行った取引につき、その価格を、仮価格取引の精算、移転価格ポリシーに基づく精算、事前確認に基づく精算、事業変更に基づく精算、根拠のない精算等により調整するため

に授受する金銭とされる⁹⁰。

納税者が自主的に行う移転価格調整は、実際に金銭等の授受が行われるため、現実支払価格を構成する一部として、関税評価額に影響を及ぼすと考えられる。さらに当該移転価格調整は、一般的に移転価格税制の更正処分を免れるために納税者が自主的に行うため、関税を回避することをおおよそ目的としていないことにも注目したい。関税に対する租税回避の意図が存在しないため、関税評価制度上でその影響について考慮しても問題はないと考えられる。

国際的な議論では、移転価格調整を価格調整条項に基づく調整として扱い、コメンタリー4.1の見解に基づいた取扱いを前提に議論を進めている。しかしながら、価格調整条項に基づく調整として移転価格調整が認められるのかについての議論が不十分であるため、この点について確認する。

コメンタリー4.1の見解によると、価格調整条項とは、輸入取引以前の事前的な契約に存在する取引価格の調整規定と整理できる。納税者が自主的に行う移転価格調整は、APAで事前に規定されている独立企業間価格の許容範囲内に、取引価格が収まるよう実際に金銭等の授受を行うことによりなされる。そして、独立企業間価格の許容範囲及びその範囲に収めるための調整方法は、移転価格分析の結果により設定される。以上のことから、輸入取引前に、APAに規定される移転価格分析の結果（独立企業間価格の許容範囲及びその範囲に収めるための調整方法）は、価格調整条項として容認されると考えられる。したがって、APAに規定される移転価格分析の結果に基づいて生じる移転価格調整は、価格調整条項に基づく調整であると評価できる。

ICCによる第2, 3の提言は、手続面及び処理面に関するものである。井村氏は、これらの提言に基づいた手続や処理方法が実行されれば、事業年度末に生じた補償調整を一括でより簡便に処理することが可能であると評価し、関税当局と納税者の双方にとって利便性が高いと考えている⁹¹。利便性の高さは魅力的であるが、留意しなければならないこともある。関税当局は、輸入取引時において、上方/下方いずれの調整がなされるか不明確な移転価格調整のリスクを含む暫定的な取引価格を関税評価額として承認することが要請される。関税当局は、その承認を与えるに際し、納税者に対して移転価格調整に関する情報の提出を要求する必要があると考えられる。そして、実際に移転価格調整が行われた後、最終的な取引価格が確定した段階で、納税者に対して修正申告を要求し、その申告に基づいて移転価格調整に伴う関税の追徴及び還付を実施する必要がある。

関税評価制度上で移転価格調整を考慮する場合、上方調整と下方調整とで異なる取扱いを行うか否かが議論となる。上方の移転価格調整がなされた場合、当該調整を関税評価制度上で考慮すると関税評価額が増額され、納税者は関税の追徴を課される。下方の移転価格調整がなされた場合、当該調整を関税評価制度上で考慮すると関税評価額が減額され、納税者は関税の還付を受けられる。一部の国の関税当局では、上方の移転価格調整のみを関税評価制度上で考慮

しているようだが⁹²、これは課税の公平性が確保されていない。関税を課す目的を国内産業の保護、いわゆる保護関税に与えた⁹³場合、税収の確保という側面は薄まると考えられる。各国の関税を課す目的の位置付けによって、この議論に対する見解が異なる可能性がある。

2-3 浜松ホトニクス事件

浜松ホトニクス事件では、事前に締結していたAPAに基づく移転価格調整の影響を、関税評価制度上で考慮するか否かについて争われている。本節では、浜松ホトニクス事件に対するミュンヘン財政裁判所決定及びECJ判決の内容について分析し、本稿の問題意識への対応を検討していく。

(1) 事件概要及び判決内容

まず、事件概要について確認する⁹⁴。原告は、浜松ホトニクス・ドイツ（以下、「A」という。）であり、我が国の企業である浜松ホトニクス（以下、「B」という。）の子会社である。AとBは、AB間での企業グループ内取引における取引価格について、ドイツ税務当局からAPAの確認を受けている。当該APAにより、残余利益分割法により設定された営業利益率の許容範囲を上回る、又は下回る場合には、事業年度末においてAB間で価格調整金の授受により移転価格調整がなされることとなっている。Aは、2009年10月7日から2010年9月30日までの期間において、各々の輸入貨物の原則法に基づく関税評価額にそれぞれ1.4%から6.7%の関税率を乗じることで算定された関税を支払っている。その後、2010年度末におけるAの営業利益率が、APAにより設定された営業利益率の許容範囲を下回り、AはBから価格調整金を受取る形で下方の移転価格調整を行っている（図2参照）。Aはドイツ関税当局に当該調整に伴う関税の還付を請求したが、認められなかったため、Aは2016年9月15日にミュンヘン財政裁判所に提訴している。

ミュンヘン財政裁判所は、独立企業原則に従って算定される取引価格は、事業年度末において確定するものであり、輸入取引時における本件取引価格は、締結されているAPAに基づく上方/下方の移転価格調整が行われるリスクを含んだ暫定的な価格である⁹⁵。よって、本件取引価格は架空の価格であり、この価格をもって関税評価額とすることはできないとしている⁹⁶。

そして、ミュンヘン財政裁判所は、ECJに2つの質問を投じている⁹⁷。第1に、取引価格が事業年度末に調整される場合、当該調整が関税の還付又追徴のどちらにつながるかに関わらず、当該取引価格を関税評価額として認められるのかという質問である。第2に、当該取引価格を関税評価額として認められる場合、関税評価額の検証や決定において、その後の上方/下方の移転価格調整の影響を認識できるような簡便なアプローチは使用できるのかという質問である。

ECJは2017年12月20日、ミュンヘン財政裁判所から投げられた質問について回答を行っている⁹⁸。その回答内容は次のようにまとめられる。関税評価額は、輸入貨物に関連するすべて

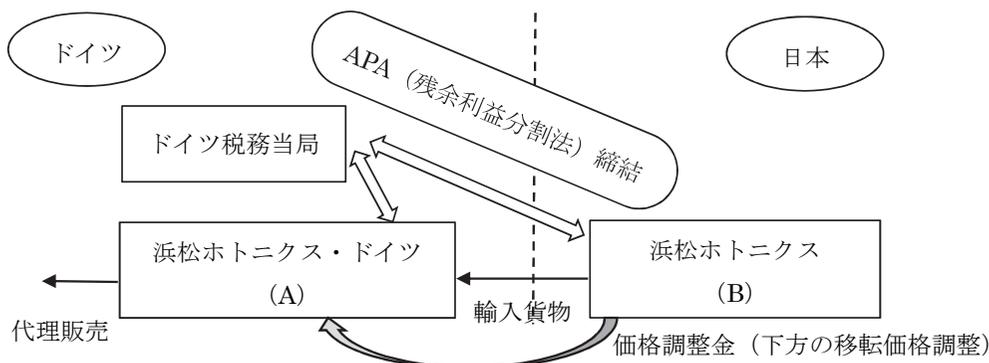


図2：浜松ホトニクス事件の事実概要全体図

(出所) Judgment of 20 December 2017, *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH v Hauptzollamt München*, C-529/16, EU:C:2017:984, paras 1-20. を参照し筆者作成。

の実質的な経済的価値を反映し、考慮する必要があるとした⁹⁹。そのうえで、関税評価額は、原則として、貨物を輸入する際に実際に支払われた、又は支払われるべき価格(支払可能価格)であり、当該価格を算定できない場合に限り、代替法は適用されるべきである¹⁰⁰。続けて、遡及調整を輸入貨物に関連する経済的価値として認識し、その影響を関税評価額に反映させた事例は存在する¹⁰¹としながらも、そのような事例は限定的であることに留意すべきであるとしている¹⁰²。最後に、輸入貨物の取引価格に対する遡及調整について、上方/下方いずれの調整に対しても輸入企業に申告義務を課していない¹⁰³。そのため、下方調整についてのみ、関税当局が勧告する必要はないと判断している¹⁰⁴。質問に対する最終的なECJの回答は、輸入当初のインボイスに基づいて申告され、事業年度末に一律で移転価格調整がなされる本件取引価格は、輸入取引時において調整が上方/下方いずれであるかを認知できないため、関税評価額として認められないとまとめている¹⁰⁵。

(2) 分析

WCOガイドやICCポリシーステイトメントの見解を考慮すれば、本件移転価格調整は補償調整であるため、関税評価額に影響を及ぼす移転価格調整として認識したうえで、関税評価額にその影響を考慮するべきだと解釈できる。

ところがECJ判決は、本件取引価格は、輸入取引時において不明確な移転価格調整が生じるリスクを含んでいるため、関税評価額として認められないとしている。ECJ判決は、国際的な議論で推奨されている輸入取引後に生じた移転価格調整の関税評価制度上での取扱いと矛盾している。そこで、ECJ判決について、Friedhoff氏の評釈¹⁰⁶を踏まえたうえで分析する。

Friedhoff氏は、ECJ判決の見解を支持する場合、本件のような多国籍企業のグループ内取引における関税評価額の算定において、原則法を用いることは著しく困難になると考えてい

る¹⁰⁷。その一方で、ECJ判決の見解によれば、関税評価額に対して移転価格調整の影響を考慮することが架空又は恣意的な関税評価額の排除の観点で望ましい場合、移転価格調整は関税評価額に対して考慮されると考えている¹⁰⁸。

ECJ判決とFriedhoff氏の見解によれば、輸入取引時に移転価格調整が生じるリスクを含んだ取引価格を関税評価額として認めている場合、当該関税評価額は輸入取引後に生じた移転価格調整の影響を考慮すべきである。つまり、輸入取引時に原則法による関税評価額の算定がなされていることが、関税評価制度上で輸入取引後の移転価格調整が考慮される条件となっている。したがって、移転価格調整が生じるリスクを含んだ取引価格を関税評価額として認めるか否かの判定が重要になると考えられる。

第3章 米国と韓国の対応

3-1 米国

3-1-1 関税評価制度上における移転価格分析の活用

米国の輸入者は、米国の関税当局であるCBP（Customs and Border Protection、米国税関国境警備局）に対して、APAや移転価格分析の結果が独立企業原則を満たしていることは、関税評価額の算定上、特殊関係が取引価格に影響を与えていないことを立証していると主張していた¹⁰⁹。CBPは、この主張に対する多くのHeadquarters Ruling Letter（以下、「HRL」という。）¹¹⁰を公表した後、2007年に公表したInformed Compliance Publication（以下、「ICP」という。）¹¹¹において見解を整理している。

ICPによれば、移転価格税制と関税評価制度は、企業グループ内取引における取引価格に対する評価について、特殊関係が取引価格に影響を与えていないことを要求するが、法的要件に大きな相違があるとされる¹¹²。

ここにおける法的要件の相違として、第1に、算定単位の相違が挙げられている。関税評価制度は、すべての輸入貨物について、輸入取引、輸入貨物の種類ごとに関税評価額が算定され、特殊関係の取引価格への影響の有無の判定についても同様である¹¹³。一方で、移転価格税制は、租税回避を防止し、納税者の所得を適切に配分しようとするが、そこでは、必ずしも輸入取引、輸入貨物ごとの評価が必要とされていない¹¹⁴。

第2に、関税評価制度における特殊関係の取引価格への影響の有無の判定と移転価格税制における取引価格が独立企業間価格であるかの判定の相違が挙げられる¹¹⁵。特殊関係の取引価格への影響の有無の判定とCUP法、RP法、CP法については、いくつかの類似性が認められるが、米国が認める独立企業間価格の算定方法である利益比準法（以下、「CPM」という。）¹¹⁶については、ほとんど類似性がないとされる¹¹⁷。これは、CPMが、輸入貨物の類似性ではなく、同様の機能を有する企業の収益性の類似性を要求する算定方法である一方で、特殊関係の取引

価格への影響の有無の判定に際しては、輸入貨物の類似性(同種又は類誌する輸入貨物)を要求しているためである¹¹⁸。

以上のことから、APAや移転価格分析の結果が独立企業原則を満たしていることは、必ずしも特殊関係が取引価格に影響を与えていないことを立証しているとはいえないとの見解に至っている¹¹⁹。

しかしながら、CBPは、販売に係る状況の検討テストにおいて、APAや移転価格分析の結果の有用性が認められる場合があることを指摘する¹²⁰。その有用性は、APAや移転価格分析も結果に適用された独立企業間価格の算定方法に大きく依拠する¹²¹。例えば、関税評価制度による評価と最も類似性が高いCUP法によるものは、最も類似性が低いCPMによるものより、有用性ははるかに高くなる¹²²。独立企業間価格の算定方法に加え、米国の税務当局であるIRS(Internal Revenue Service, 内国歳入庁)による承認の有無、APAの種類(国内APA又は二国間APA)、APAの対象取引に関税評価の対象となっている輸入取引が含まれているか否かが考慮される¹²³。

なお、販売に係る状況の検討テストの立証責任は輸入者にあるため、輸入者はCBPに対してAPAや移転価格分析の結果の有用性を立証し、その関連文書を提出する必要があるとされる¹²⁴。

3-1-2 移転価格調整に対する関税評価制度上での取扱い

米国では従来、一般的に、上方の移転価格調整によって取引価格が増額された場合は、関税評価額の上方調整を行い、当該調整に伴う関税の追徴がなされるのに対して、下方の移転価格調整によって取引価格が減額された場合は、関税評価額の下方調整を認めず、関税の還付がなされてこなかった経緯がある¹²⁵。このような取扱いは、2001年11月に、CBPが公表したHRL547654(以下、「旧HRL」という。)¹²⁶における見解によるものである。その内容を要約すると次のようになる¹²⁷。

CBPは、輸入取引時において、取引価格が「固定(fixed)」されていない場合、「現実支払価格(transaction value)」を関税評価額とすることを容認しない。一方で、輸入に先立って合意した「客観的な計算式(objective formula)」によって、取引価格が決定されている場合、当該取引価格は「固定(fixed)」されていると判断し、輸入取引時において確定した取引価格を認識する必要はないとしている。そして、輸入取引後に移転価格調整が生じるリスクがあり、買手又は売手により移転価格調整の可否や程度を操作できる状況にある場合、「現実支払価格」を関税評価額と容認しないとの見解を示している。

2012年5月に、CBPは、従来の取扱いに対する見解を示す旧HRLを廃止し、HRL54831(以下、「新HRL」という。)を公表している。新HRLの見解では、一定の条件のもとでは、輸入取引後の移転価格調整が生じるリスクがある輸入取引についても原則法による関税評価額の

算定が容認され、関税評価額の下方調整に伴う関税の還付が可能となる。その内容を要約すると次のようになる。

輸入取引後に移転価格調整が生じるリスクがあり、買手又は売手により移転価格調整の可否や程度を操作できる状況にある場合でも、以下の5つの要件¹²⁸をすべて満たしている場合、その移転価格ポリシーは客観的な計算式とみなされる。

- 要件① 書面による「関連者間の移転価格設定ポリシー（Intercompany Transfer Pricing Determination policy）¹²⁹」が輸入に先立って整備され、IRC § 482を考慮に入れて作られたものであること。
- 要件② 米国納税者は、移転価格ポリシーを米国法人所得税の確定申告に用いること。
移転価格ポリシーに基づく移転価格調整を当該確定申告に反映させること。
- 要件③ 企業の移転価格ポリシーにおいて、当該移転価格ポリシーに基づき移転価格調整がされるリスクのあるすべての製品に関して、どのように移転価格および調整が決定されるかを明記していること。
- 要件④ 企業は、米国で申請される調整を裏づける会計上の詳細（帳簿、財務諸表）を整備し、提供すること。
- 要件⑤ CBP による当該移転価格の容認に影響するその他の条件が存在しないこと。

要件①については、IRSがAPA等の移転価格設定ポリシーに合意しているか否かに関わらず、CBPはIRC § 482の移転価格税制に準拠して作成されていることを要求している¹³⁰。要件②については、移転価格ポリシーを米国法人所得税の確定申告で用いていること及び移転価格ポリシーに基づく移転価格調整が当該確定申告に反映されていることを要求している。要件③については、輸入取引後に移転価格調整されるリスクがあるすべての製品について、移転価格ポリシーの対象としていることを要求している¹³¹。例えば、企業が自動車と自動車部品を輸入取引しており、設定している移転価格ポリシーが自動車部品のみを対象としていた場合、自動車の関税評価額に対する移転価格調整については考慮されない¹³²。要件④については、CBPにより情報の具体性は事例ごとに評価されるが、輸入者は輸入取引後の移転価格調整の詳細な記録とCBPの分析に役立つすべての関連文書の提出を要求している¹³³。要件⑤については、移転価格調整が、客観的な計算式に従って行われたという事実のみで、関税評価制度上における特殊関係が取引価格に影響を与えていないことを立証したとはいえないと考えられる¹³⁴。そのため、事前に、CBPに対して特殊関係が取引価格に影響を与えていないことを別途立証しており、輸入取引後に移転価格調整が生じるリスクのある取引価格を関税評価額とすることが容認されていることを要求している。

CBPは、輸入取引後に移転価格調整が生じるリスクのある取引価格を関税評価額として申

告する際には、調停プログラム(Reconciliation Program)の利用を推奨している¹³⁵。調停プログラムを利用した場合、次のような手順で申告が行われると説明している¹³⁶。

まず、申告価格等の一定の要素は未決定であるという認識をCBPと輸入者の双方が持ちつつ、相当な注意を払って最大限入手可能な情報に基づき納税申告(entry summary)を行う。続いて、後日、具体的な詳細が確定してから輸入者は調停申告(Reconciliation entry)¹³⁷を行うことができ、この申告で清算(Liquidation)¹³⁸が行われる。

CBPは、調停プログラムを利用した申告を行うことのメリットとして、①輸入者の申告に柔軟性を与え、APA等に基づく輸入取引後の移転価格調整を最も効率的に申告できること、②輸入者が、独立企業間価格で取引を行ったことを立証する文書の作成時間を確保できること、の2つを挙げている¹³⁹。

最後に、CBPは、APAに基づく移転価格調整の実施の仕方によって、関税評価額に当該調整を考慮できる可能性は異なるとし、複数年にわたるAPA期間末に一括して行われる調整よりも、年単位あるいは四半期単位で行われる調整の方が考慮しやすいとの見解を示している¹⁴⁰。

3-1-3 独立企業間価格の調整機能としての関税評価額

米国では、これまでの議論とは異なる形で、移転価格税制と関税評価制度を部分的に結び付ける規定を設けている。本節ではその規定について概観し、分析する。

1986年に導入されたInternal Revenue Code(以下、「IRC」とする。) § 1059Aは、IRC § 482¹⁴¹に規定される国外関連者からの輸入取引について、関税評価額より高額な取引価格で申告できない旨を規定している¹⁴²。この条項の目的は、米国の納税者が、関連事業者からの輸入に対して関税評価額を上回る取引価格を申告することによって発生する税収の両損効果(Whipsaw Effect)を防止することであるとされる¹⁴³。

両損効果(Whipsaw Effect)について、井村氏は、「…輸入者が、関税と法人税で二種類の取引価格を利用し、関税の課税価格を低価に申告する一方で、法人税の費用の総額を高価に申告することによって、関税と法人税でそれぞれ低い税額をもたらすことを指す」¹⁴⁴と説明している。そのうえで、IRC § 1059Aについて、「…法人税と関税の間の差額を『両損』と捉え、この両損を解消するために法人税の申告額に上限を設けている」¹⁴⁵と評価している。

IRC § 1059Aがターゲットとしている税収の両損効果(Whipsaw Effect)とIRC § 1059Aが果たす役割を整理した(図3参照)。縦軸は、納税者による輸入貨物の取引価格の申告額であり、関税、法人税の各々に対するものを黒点で表している。

関税では、適正な時価より低価な取引価格の申告が、関税の税収ロスを引き起こし、一方の法人税では、適正な時価より高価な取引価格の申告が、法人税の税収ロスを引き起こす。従来は、納税者が支払う関税、法人税を減額する目的で2つの取引価格を恣意的に申告することができ、その差額が税収の両損となっていた。IRC § 1059Aにより、法人税において申告される

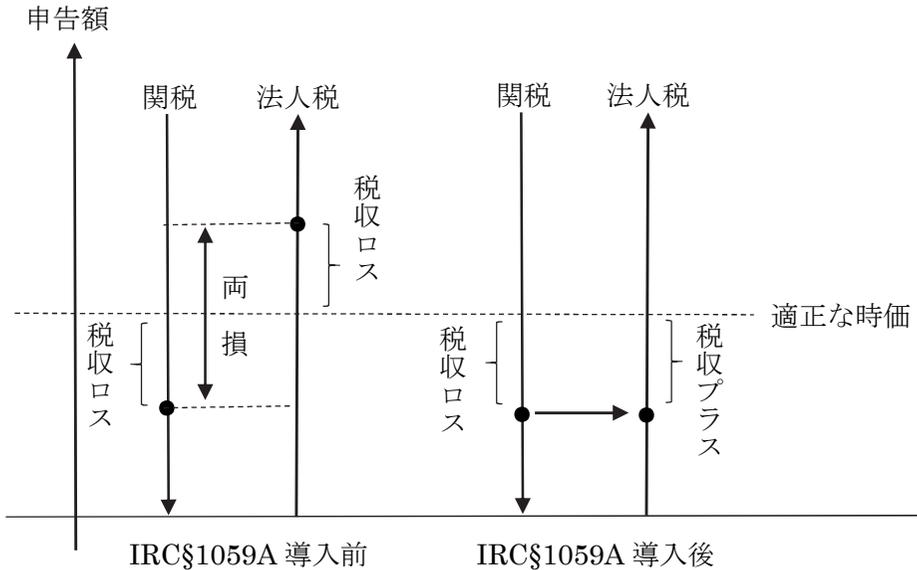


図3：法人税と関税の両損効果とIRC § 1059A が果たす役割
 (出所) 筆者作成.

取引価格の上限額として、関税において申告された取引価格（＝関税評価額）が設定された。その結果、関税の軽減を狙った著しく低価な取引価格の設定は、法人税の大幅な増額をもたらすことになる。つまり、IRC § 1059A は、輸入者が両損効果を狙った取引価格を設定しようとするインセンティブを排除する規定であると評価できる。

3-2 韓国

3-2-1 問題意識と対応に向けた準備

韓国は、移転価格税制と関税評価制度の交錯から生じる問題について、議論や取組みを積極的に行っている国としてWCOガイド上で紹介されており¹⁴⁶、その対応状況について注目されている。

韓国に進出した外国企業等が国外関連会社から貨物を輸入する際は、取引当事者間に特殊関係が存在するため、関税当局及び税務当局が各々独自に関税評価額と独立企業間価格を決定する¹⁴⁷。韓国政府は、2つの評価額が異なることで、当該企業が関税制度と移転価格税制の二重の税負担及び重複調査の負担¹⁴⁸に直面しているとして問題視している¹⁴⁹。そのため、韓国政府は、関税と移転価格税制の課税価格を相互連携及び調整できる制度を検討している¹⁵⁰。

こうした背景のもと、2008年から韓国政府は、「親企業（business friendly）政策」の一環として、移転価格税制と関税評価制度の交錯から生じる問題の解決のための専担チーム（task force team）を組織した¹⁵¹。2009年2月に、専担チームが約1年間活動した結果を反映したもののとして、企画財政部¹⁵²、税務当局、関税当局間で「移転価格と関税評価の調和のための業務

協力に関する MOU (Memorandum of Understanding, 了解覚書)」を締結している¹⁵³。

この MOU によれば、税務当局と関税当局が必要であると判断した場合には、共同調査を相互に要請することができ、この要請を受けた機関は、相手方の要請に積極的に協力することになっている¹⁵⁴。また、両課税当局は保有及び検証した情報と資料を相互に交換できるようにしている¹⁵⁵。そして、両課税当局による課税価格の評価技術を相互に提供することになっている¹⁵⁶。

3-2-2 独立企業間価格と関税評価額の事後相互調整制度

税務当局と関税当局間における MOU の締結等では、問題改善に大きな進展はみられなかったため、2011年12月、国際租税調整法に関する法律(以下、「国租法」という。)¹⁵⁷及び関税法を改正して導入されたのが、独立企業間価格と関税評価額の事後相互調整制度である¹⁵⁸。

この制度は、一定の条件のもと、独立企業間価格と関税評価額の間に齟齬が生じた場合に、国租法及び関税法のどちらにおいても、事後的に評価額の齟齬の調整を請求できる(国租法第10条の2、関税法第38条の4)。ただし、納税者による自主的な取引価格の調整、APAに基づく補償調整、Advance Customs Valuation Arrangement(以下、「ACVA」という。)に基づく関税評価額の調整、等については、事後相互調整を請求できないため、制度を活用できる状況は限定されている¹⁵⁹。なお、2008年1月に導入された ACVA は、特殊関係者間の輸入取引時において、納税者の申請により輸入貨物に対する関税評価額の算定方法を事前に審査する制度である(関税法第37条)¹⁶⁰。そして、制度の実行性を高める目的で、制度導入と同年に、国際取引課税価格調整審議委員会(以下、「調整委員会」という。)を設置し運用するようにしている(国租令 §17の3)¹⁶¹。

この制度には、事後相互調整が認められる事例が限定され、調整委員会からの勧告に従う義務を税務当局及び関税当局に対して課していないという大きな欠陥があり、有効に機能しなかったと評価されている¹⁶²。

3-2-3 APA / ACVA 同時申請制度

独立企業間価格と関税評価額の事後相互調整制度は、事実上有効に機能しなかったため、企画財政部は、2015年に APA / ACVA 同時申請制度を導入した¹⁶³。この制度の導入に伴い、国租法第6条の3と関税法第37条の2が改正され、国租法施行令第14条⑦、⑧及び関税法第31条の2が新設されている。規定内容を要約すると、次のようになる¹⁶⁴。

国内 APA を申請する居住者等が、関税法による ACVA を税務当局の長官に同時に申請するように制度化した。同様に、ACVA を申請する居住者等は、国内 APA を関税当局の長官に同時に申請するように制度化された。これにより、税務当局と関税当局の長官は、相互協議を行うことで、独立企業間価格と関税評価額を事前に調整するようになっている。その調整対象に

については、独立企業間価格と関税評価額の算定方法が類似している場合に限定し、施行令において、国租法上の基本三法（CUP法、RP法、CP法）及び関税法上の4つの代替法（同種の輸入貨物の取引価格法、類似の輸入貨物の取引価格法、国内販売価格から逆算する方法、製造原価に基づく価格）に限定している。

韓国にある多数の多国籍企業は、独立企業間価格の算定において利益ベースの方法を用いているため、この制度を活用することができない状況であった¹⁶⁵。そこで、2018年7月に、基本三法に加えて、TNMMのような利益ベースの算定方法を追加する改正がなされた¹⁶⁶。

3-2-4 移転価格調整に対する関税評価制度上での取扱い

韓国では、従来、輸入取引後の上方の移転価格調整の影響のみを関税評価額に反映させ、当該調整に伴う関税の追徴のみを納税者に課してきた¹⁶⁷。2017年7月に、従来の取扱いに対して新たな見解が示されている。それによると、3つの要件（①納税者がAPA又はACVAを締結していること、②輸入取引前に、輸入取引後の移転価格調整の計画に関する文書の作成及び提出がなされていること、③金銭の支払又は受領が、文書化された移転価格調整の計画に基づいて生じていること）¹⁶⁸をすべて満たす場合、輸入取引後に生じた移転価格調整が、関税評価額に影響を及ぼすことを容認している¹⁶⁹。

Kim氏は、この改正によって、上方の移転価格調整のみだけでなく、下方の移転価格調整についても同様に、関税評価額に影響を及ぼす調整であると認められるべきであると主張する¹⁷⁰。この要件について注目すべき点は、関税評価制度上で考慮する移転価格調整を、APA又はACVAの規定内容に基づき生じた移転価格調整に限定していることである。これは、関税当局が移転価格調整について事前に認識できていることを重視していると考えられる。

第4章 我が国の移転価格税制と関税評価制度のあり方の提言

4-1 移転価格調整に対する関税評価制度上での取扱いに関する事前教示の評価

我が国における移転価格調整に対する関税評価制度上での取扱いについて、関税当局は、2つの事前教示を公表している。第1の事前教示は、「輸入取引に係る価格調整条項の適用により発生する調整金（移転価格税制に関する調整金）」¹⁷¹、第2の事前教示は、「輸入貨物の課税価格の決定を困難とする調整金」¹⁷²についてである。

この2つの事前教示によれば、税務当局に認められているAPAにおいて、事前に想定されていた補償調整や価格調整金については、価格調整条項に基づく調整であると関税当局に認められる場合がある。その場合、関税当局は、当該調整を考慮した後の取引価格を関税評価額とし、納税者自身が修正申告及び更正の請求を行うことによって移転価格調整に伴う関税の追徴及び還付を認める可能性がある。しかしながら、第2の事前教示のように、APAによる価格

調整条項であっても、利益をベースに数年分を価格調整する場合においては、期間制限の問題、調整金額の確定ができない可能性があり、事実上、移転価格調整に伴う関税の追徴及び還付はできない可能性がある。

4-2 制度内容に対する提言

(1) 関税評価制度に対する提言

我が国の関税評価制度は、APAに伴う上方/下方いずれの補償調整や価格調整金についても、価格調整条項に基づく調整であると認めた場合は、調整を考慮した後の取引価格を関税評価額として認めている。この見解については、これまでの国際的な議論や米国、韓国の対応と整合するものである。ただし、浜松ホトニクス事件や第2の事前教示のように、APAに伴う移転価格調整が関税評価制度で考慮されない場合がある。そこで、下方の移転価格調整については、①事前教示制度を申請し、将来の移転価格調整のリスクを含んだ取引価格について、原則法に基づく関税評価額の算定が認められていること、②APAの内容及び移転価格調整について每期申告がなされていることの2つの要件を満たす場合に限定して対応することが望ましい。

①の要件を満たすうえで、APAや移転価格分析の結果について、特殊関係が取引価格に影響を与えていないことを納税者は立証する必要がある。そのため、このような場合には、納税者に対して、販売に係る状況の検討テストにおける移転価格分析の活用を認めるべきである。②の要件を満たすうえで、納税者はAPAの内容について每期申告する必要がある。そのため、関税当局は、納税者の事務負担の増加を考慮して、納税者が税務当局に每期提出するAPAの年次報告書¹⁷³による申告を認めるべきである。

(2) 移転価格税制に対する提言

我が国の移転価格事務運営要領(以下、「運営要領」という。)は、移転価格税制の調査における当該税制の適用が消費税の計算に影響しないことを明らかにしている¹⁷⁴。羽床氏によれば、この見解は妥当であり、関税についても同様とする¹⁷⁵。しかしながら、運営要領の見解は、移転価格税制の更正処分の影響のみを検討したものであり、補償調整や価格調整金といった本稿が課題とする移転価格調整の影響について必ずしも明らかにしていない。

我が国では、補償調整について、国税庁は、「…確認法人が確認取引の対価の額を事前確認の内容に適合した額とするために、確定した決算において行う必要な調整…を行うことができなかつた場合における確認法人の確認取引の対価の額の調整」¹⁷⁶であると説明する。つまり、補償調整は、納税者が税務当局からAPAの確認を受けていることを前提とし、APAの内容に適合するように納税者自身が行う取引価格に対する調整を意味する¹⁷⁷。国外関連取引の取引価格に対して事業年度末になされたAPAに基づく調整に係る価格調整金の取扱いが、運営要領

の別冊の事例26に掲載されており¹⁷⁸、ここでの価格調整金は、経済的効果に着目すると、補償調整と同様の機能を果たしていると評価できる¹⁷⁹。

このように、我が国の APA に基づく補償調整及び価格調整金の一部は、実際に取引価格への調整であり、関税評価制度に影響を及ぼす移転価格調整であると考えられる。したがって、実務上、事前教示でも明らかにしているように、当該移転価格調整が関税評価制度に影響を及ぼす可能性がある旨を、運営要領には明らかにしておくことが望ましい¹⁸⁰。

4-3 制度執行に対する提言

提言した輸入取引後の移転価格調整に対する関税評価制度上での取扱いを実施するためには、税務当局と関税当局間の協力が不可欠である。移転価格ガイドラインは、関税評価制度との関係性について、関税当局が保持する情報が独立企業間価格の算定上有用になる（逆も同様）との見解を示している¹⁸¹。WCO ガイドにおいても、両課税当局間で情報交換及び共同調査に関する MOU を締結すること、両課税当局の職員同士の交流を深めること、多国籍企業への対応に焦点をあてた共同のビジネスチームを結成すること、等が推奨されている¹⁸²。

現状、我が国の税務当局と関税当局は、独立して運営され、両課税当局間での情報交換が十分でない。今後、移転価格税制と関税評価制度を接近させるうえで、税務当局と関税当局の協力関係がより一層重要になると考えられる。そこで、税務当局、関税当局を管轄する財務省が中心となり、両課税当局間の協力関係を築くための MOU を締結すべきである。そのうえで、韓国の APA / ACVA 同時申請制度にならって、国内 APA と事前教示制度の同時申請制度の導入を検討することが望ましい。この制度の導入により、輸入取引前の段階において、移転価格税制と関税評価制度の評価手続を接近させることが可能となり、執行手続の安定性の向上につながるだろう。

終章 おわりに

本稿は、我が国の関税評価制度上での移転価格調整の取扱いにおいて、関税の追徴につながる上方の移転価格調整のみが関税評価制度上で考慮され、納税者が一方的に不利益を被っている現状に問題意識を持ち、議論を展開した。そして、移転価格税制と関税評価制度の交錯から生じる問題に対する国際的な動向を分析したうえで、我が国の移転価格税制と関税評価制度のあり方を提言した。

国際的な議論を分析した結果、実際に金銭等の授受が行われるような移転価格調整については、関税評価制度上で考慮されることが望ましい。我が国の関税評価制度は、事前教示において、APA に伴う上方／下方の補償調整や価格調整金を価格調整条項に基づく調整であると認めた場合は、調整を考慮した後の取引価格を関税評価額として認めている。ただし、米国や韓

国は、いくつかの要件を満たした場合に限定して移転価格調整を関税評価制度上で考慮している。そこで、税収面からも下方の移転価格調整については、①事前教示制度を申請し、将来の移転価格調整のリスクを含んだ取引価格について、原則法に基づく関税評価額の算定が認められていること、②APAについて毎期申告がなされていること、の2つの要件を満たす場合に限定して対応することが望ましい。そのうえで、納税者が①の要件を満たすために、APAや移転価格分析の結果について、特殊関係が取引価格に影響を与えていないことを立証する場合には、販売に係る状況の検討テストにおける移転価格分析の活用を認めるべきである。②の要件は、関税当局が①の要件を認めた場合、輸出入取引後に生じた移転価格調整に伴う関税の追徴及び還付を行うために必要となり、納税者に対して毎期事業年度末におけるAPAの年次報告書の提出を要求することが望ましい。

我が国の移転価格税制による更正処分は、関税評価制度に対して影響を及ぼさないとの見解を示している。しかしながら、補償調整や一部の価格調整金が、関税評価制度に影響を及ぼすことは明らかであるため、その旨を運営要領において明らかにしておくことが望ましい。

執行手続の安定性の観点から、税務当局と関税当局を管轄する財務省を中心に、税務当局と関税当局間での情報交換及び共同調査に関するMOUを締結したうえで、APAと事前教示制度の同時申請制度の導入を検討すべきであろう。

注

- 1 移転価格とは、「関連者間取引における取引価格」の意味である。矢内一好『移転価格税制の理論』(中央経済社、1999)1頁。なお、本稿では、便宜上「取引価格」という文言で統一する。また、条文の引用以外で「取引価額」という言葉を用いる際は、「value」の和訳、若しくは、「課税上評価された取引価格」という意味で使用する。
- 2 太田洋「我が国の移転価格税制」中里実ほか編著『移転価格税制のフロンティア』(有斐閣、2009)3頁。
- 3 荒巻健二「移転価格税制の創設」『昭和61年改正税制のすべて』(国税庁、1986)192-193頁。
- 4 これらの取引を「国外関連取引」と呼び、第三者介入取引も国外関連取引とみなされる(租特66条の4第5項、租特令39条の12第9項)。
- 5 金子宏『租税法〔第22版〕』(弘文堂、2017)554頁。
- 6 太田・前掲注2・16-17頁。
- 7 佐藤正勝『移転価格税制の理論と適用—日米両国法の比較研究—』(税務経理協会、1997)128頁。
- 8 増井良啓=宮崎裕子『国際租税法〔第3版〕』(東京大学、2015)200頁。
- 9 一般的に移転価格の文書化とは、移転価格税制における独立企業間価格の算定の根拠となる書類等を作成し保存することであり、この書類等を国外関連取引が行われた時点に作成すること

を同時文書化という。太田・前掲注2・17-18頁。

- 10 太田氏は、平成22年度改正を経て、間接的に文書化義務が導入されたと評価している。太田・前掲注2・18頁。
- 11 独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類として財務省令で定める書類（租特法66条の4⑥，租特法規則22条の10）。
- 12 国別報告事項（租特法66条の4⑥，租特法規則22条の10の4）。
- 13 事業概況報告事項（租特法66条の4の5，租特法規則22条の10の5）。
- 14 国税庁ホームページ「移転価格税制に係る文書化制度に関する改正のあらまし」
<https://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/pdf/h28iten-kakaku.pdf>（最終閲覧日2019年2月18日）。
- 15 金子・前掲注5・781頁。
- 16 波多江俊孝「関税評価と実際価格—関税評価問題の動向に関連して—」福岡大学商學論叢15巻1号2頁（1971）。
- 17 同上。
- 18 平田哲也「グローバル・バリュー・チェーン下の関税評価制度と移転価格税制」貿易と関税62巻3号46頁（2014）。
- 19 我が国の販売に係る状況の検討テストは、関税評価協定第1条②（a）及び関税評価協定附属書Iの第1条をもとに策定されている。当該テストについては、第2章において、さらに議論を展開する。
- 20 検証価額①，②，③は、代替法により各々算定がなされる（定率法第4条②但し書き）。
- 21 森氏は、移転価格税制のAPAに類似する制度であると評価している。森信夫『移転価格の経済学 BEPS 問題への対応と無形資産評価』（中央経済社，2014）455頁。
- 22 税関ホームページ
http://www.customs.go.jp/tetsuzuki/c-answer/imtsukan/1402_jr.htm（最終閲覧日2019年2月18日）。
- 23 森・前掲注21・455頁。
- 24 井村考諒「関税評価制度と移転価格税制をめぐる一考察～特殊関係における取引価格を中心として～」税関研修所論集45号16頁（2014）。
- 25 OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2017.
- 26 森・前掲注21・443頁。
- 27 一高氏は、「移転価格は…関税等にも影響する」としていることから、移転価格調整の影響を関税評価額も受ける可能性は十分に考えられる。一高龍司「第11章 移転価格税制」村井正編著『入門 国際租税法』（清文社，2013）210頁。

- 28 本稿では、輸入貨物の取引価格を増額するような移転価格調整を上方の移転価格調整と呼称し、輸入貨物の取引価格を減額するような移転価格調整を下方の移転価格調整と呼称する。なお、上方の移転価格調整は、輸入企業側の課税所得を減額し、下方の移転価格調整は、輸入企業側の課税所得を増額させる。
- 29 ICC, *Transfer Pricing and Customs Valuation-2015-Policy statement*, 2015. なお、ICC は、2012年にも ICC ポリシーステイトメントを公表しており、2015年に改訂版を公表した。
- 30 *Id.*, at 1.
- 31 WCO, *WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing New edition 2018*, 2018. なお、WCO は、2015年にも WCO ガイドを公表しており、2018年に改訂版を公表した。
- 32 *Id.*, para 1.3.
- 33 森・前掲注21・442頁。
- 34 森氏は、移転価格税制と関税評価制度の間で生じる問題の中で、最も困難な問題の1つであるところの問題を評価している。森・前掲注21・458頁。
- 35 税関ホームページ「輸入貨物の課税価格の決定を困難とする調整金」
<http://www.customs.go.jp/zeikan/seido/kanzeihyouka/hyokajirei/hyokajirei4120002.pdf>
(最終閲覧日2019年2月18日)。詳細については、第4章で分析する。
- 36 我が国では、関税制度における修正申告及び更正の請求における期限は、どちらも5年以内と規定され、修正申告を怠った場合、過少申告加算税(関税法第12条の2)及び延滞税(関税法第12条)も付随して課される。小林正彦=片岡卓也「疑問相談 国際課税 価格調整金に関する法人税及び関税・輸入消費税の取扱い」国税速報6371号53頁(2015)。
- 37 以下のホームページを参照。
財務省ホームページ「輸入事後調査の状況(平成30年11月14日)」
https://www.mof.go.jp/customs_tariff/trade/collection/ka20181114b1.htm (最終閲覧日2019年2月18日)。
財務省ホームページ「輸入事後調査の状況(平成29年11月7日)」
https://www.mof.go.jp/customs_tariff/trade/collection/ka20171107b1.htm (最終閲覧日2019年2月18日)。
財務省ホームページ「輸入事後調査の状況(平成28年11月4日)」
https://www.mof.go.jp/customs_tariff/trade/collection/ka20161104b2.htm (最終閲覧日2019年2月18日)。
- 38 小林=片岡・前掲注36・54頁及び PwC 税理士法人「移転価格調整への対応—関税の観点から」(2015)
<https://www.pwc.com/jp/ja/taxnews-customs/assets/wms-jan-2015-j.pdf> (最終閲覧日2019年2月18日)。

- 39 FG München, *Beschluss v. 15.09.2016 - 14 K 1974/15*. 詳細については、第3章で分析する。
- 40 井村・前掲注24・1-70頁。
- 41 水野正夫「移転価格税制と関税評価制度の接点」税法学577号191-219頁（2017）、森・前掲注21・441-461頁。
- 42 水野・前掲注41・191頁。
- 43 Liu Ping, *Transfer Pricing and Customs Valuation: Exploring Convergence*, *global trade and customs journal*, Vol. 2, at 118, 2007.
- 44 増井氏は、2002年の論文において、租税制度と通商協定の接点を論ずることは、異なるシステム相互間の接点を明らかにすることを意味すると整理したうえで、このような議論には、一定の意義が認められるものと考えている。増井良啓「租税制度と通商協定の接点に関する二、三の法的論点」財団法人トラスト60『国際商取引に伴う法的諸問題（10）』（財団法人トラスト60, 2002）92頁。
- 45 増井氏は、1996年の論文において、移転価格税制と関税評価制度の評価を統合させるか否かの議論は、肯定と否定のどちらの立場からでも理論上説明可能であるが、どちらも決定的な論拠に欠けると評価する。そのうえで、移転価格税制と関税評価制度の評価を完全統合することには、統合した制度における執行コストと納税者のコンプライアンスコストの双方が上昇してしまうことを理由に否定的である。
- Yoshihiro Masui, *Transfer pricing and Customs Duties*, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. 50, No. 7, at 317, 319, 1996.
- 46 Liu Ping, *supra* note 43, at 119.
- 47 *Id.*
- 48 *Id.*
- 49 Liu Ping, *Transfer Pricing, Customs, Duties and VAT Rules: Can We Bridge the Gap?*, *World Commerce Review*, Vol. 1, at 37-38, 2007.
- 50 WCO, *Meeting of the Focus Group on Transfer Pricing Brussels, 26 October 2007, Summary of the proceedings*, at 1, 2007.
- 51 *Id.*, at 2.
- 52 水野・前掲注41・197頁。
- 53 経済産業省ホームページ「千九百九十四年の関税及び貿易に関する一般協定第七条の実施に関する協定」
http://www.meti.go.jp/policy/trade_policy/wto_agreements/marrakech/html/wto09m.html
（最終閲覧日2019年2月18日）。
- 54 代表的な期間（例えば1年）に同類貨物を販売することにより得られる企業の利益の総額を反映する単位当たりの利益を指す。

- 55 WCO, *TECHNICAL COMMITTEE ON CUSTOMS VALUATION - COMMENTARY 23.1, Examination of the expression “circumstances surrounding the sale” under Article 1.2 (a) in relation to the use of transfer pricing studies, 29 October 2010*, 2010, para 9.
- 56 ICC, *supra* note 25, at 2–5.
- 57 *Id.*, at 6.
- 58 *Id.*
- 59 WCO, *supra* note 31, para 5.2.2. 実務の現場で、立証される例示のほとんどは、①又は③である。
- 60 Juan Martin Jovanovich, *Comparison between Customs Valuation and OECD Transfer Pricing Guidelines, Transfer Pricing and Customs Valuation - Two Worlds to Tax as One - Edited by Anuschka Bakker and Belema Obuoforibo*, (IBFD, 2009), at 175. 和訳に関しては、水野・前掲注41・215頁。
- 61 Juan Martin Jovanovich, *Customs Valuation and Transfer Pricing: Is It Possible to Harmonize Customs and Tax Rules? (Second Edition)*, (Kluwer Law International, 2018), at 14.
- 62 井村・前掲注24・42頁。
- 63 水野・前掲注41・215頁。
- 64 水野・前掲注41・215–216頁。
- 65 水野・前掲注41・216頁。
- 66 WCO, CASE STUDY 14.1, USE OF TRANSFER PRICING DOCUMENTATION WHEN EXAMINING RELATED PARTY TRANSACTIONS UNDER ARTICLE 1.2. (a) OF THE AGREEMENT, 2016.
http://www.wcoomd.org/~media/wco/public/global/pdf/topics/valuation/instruments-and-tools/case-study/case-study-14_1-en.pdf?db=web（最終訪問日2018年11月21日）。
- 67 WCO, CASE STUDY 14.2, USE OF TRANSFER PRICING DOCUMENTATION WHEN EXAMINING RELATED PARTY TRANSACTIONS UNDER ARTICLE 1.2. (a) OF THE AGREEMENT, 2017.
http://www.wcoomd.org/~media/wco/public/global/pdf/media/press-release/2017/case-study-14_2_en-release-version.pdf（最終訪問日2018年11月21日）。
- 68 WCO, *supra* note 31, para 5.3.2.
- 69 WCO, *TECHNICAL COMMITTEE ON CUSTOMS VALUATION - COMMENTARY 4.1, PRICE REVIEW CLAUSES, 23 March 1982*, para 1, 1982.
- 70 この調整は、関税評価協定第8条において規定された調整が該当し、移転価格調整は該当しないものと考えられる。

- 71 WCO, *supra* note 69, para 6. 及び規定については、経済産業省ホームページ・前掲注53.
- 72 *Id.*, para 5. 及び規定については、同上.
- 73 *Id.*
- 74 *Id.* 及び規定については、経済産業省ホームページ・前掲注53.
- 75 関税評価協定第13条は、関税評価額の最終決定を遅らせる必要が生じた場合には、輸入者は関税当局に対して担保を提供するよう要求している（関税評価協定第13条）.
- 76 WCO, *supra* note 31, para 5.3.3. 及び規定については、経済産業省ホームページ・前掲注・53.
- 77 ICC, *supra* note 29, at 5.
- 78 加重平均関税率は、ある年の関税総額を同年の各々の関税評価額の合計額で割ることによって計算される。そのうえで、関税当局は、計算された加重平均関税率を用いて、移転価格調整を一括して関税評価額に反映させていくものと考えられる。
- 79 分類コードは、すべての商品コード及び関連輸入データを開示している輸入者及び関税当局から提供される情報をもとに作成される。そのうえで、関税当局は、作成された分類コードに従って、移転価格調整を輸入貨物ごとの関税評価額に反映させていくものと考えられる。
- 80 ICC, *supra* note 29, at 5.
- 81 *Id.*, at 6.
- 82 WCO, *supra* note 31, para 5.3.2.
- 83 *Id.*, para 5.3.3.
- 84 *Id.*, para 5.3.4.
- 85 和波英雄「移転価格税制における価格調整金の実務的対応〈上〉」国際税務37巻9号119頁（2016）.
- 86 和波・前掲注85・120–121頁.
- 87 羽床正秀『国際課税問題と政府間協議』（大蔵財務協会，2002）180頁.
- 88 和波・前掲注85・121頁。及び森氏は、このような調整金について、移転価格補償調整金と表現する。当該調整金について、関係者間取引において移転価格ポリシーに基づき取引価格を設定しており、移転価格算定を行った結果、必要となった補償調整と説明する。森・前掲注21・458頁.
- 89 OECD, *supra* note 25, at 25. 和訳に関しては、日本租税研究会『OECD 移転価格ガイドライン「多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針」（2010年版）』（日本租税研究会，2010）11頁.
- 90 伊藤雄二＝萩谷忠『図説 移転価格税制〔全訂第2版〕』（税務研究会出版局，2012）212–213頁.
- 91 井村・前掲注24・38頁.
- 92 WCO, *supra* note 31, para 5.3.
- 93 関税の課税目的には、保護関税と財政関税があり、後者については財政収入を主要の目的とする。先進国の多くは、保護関税の立場をとっている。金子・前掲注5・781頁.

- 94 Judgment of 20 December 2017, *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH v Hauptzollamt München*, C-529/16, EU:C:2017:984, paras 1–20. を参照し、事件概要をまとめた。浜松ホトニクス事件を紹介したものとして、EY 税理士法人 大平洋一「移転価格調整金の関税上の取扱いに変更の可能性：欧州司法裁判所（ECJ）の画期的な判決」
https://www.eytax.jp/tax-library/newsletters/pdf/japan_tax_alert_2_18_Jan_2018_j.pdf
（最終閲覧日2019年2月18日）。
- 95 *Id.*, para 21.
- 96 *Id.*
- 97 *Id.*, para 22.
- 98 第2の質問は、第1の質問について肯定的である場合にのみ回答する必要があるとして、ECJ は回答を行っていない。 *Id.*, para 36.
- 99 *Id.*, para 24.
- 100 *Id.*, paras 25–26.
- 101 *Id.*, paras 27–29.
- 102 *Id.*, paras 30–32.
- 103 *Id.*, para 33.
- 104 *Id.*, para 34.
- 105 *Id.*, para 35.
- 106 MSc. M. Friedhoff, *The treatment of transfer pricing adjustments for the purpose of customs valuation*, European customs law, 2017.
<https://www.europesefiscalestudies.nl/upload/Paper%20Michiel%20Friedhoff.pdf>（最終閲覧日2019年2月18日）。
- 107 *Id.*, para 9.
- 108 *Id.*, para 8.2.5.
- 109 CBP, *DETERMINING THE ACCEPTABILITY OF TRANSACTION VALUE FOR RELATED PARTY TRANSACTIONS*, at 11, 2007.
- 110 HRL とは、関税評価額の決定にあたって不確実性をなくし、通関を容易にするための方法として、事前に輸入者が CBP に対して関税分類、関税評価、原産地規則等を紹介する制度である。井村・前掲注24・45頁。
- 111 ICP とは、CBP が、貿易業界に対するガイダンスと情報を提供することを意図し、米国での CBP の立場や適用法又は規則に関する解釈について公開した文書である。
井村・前掲注24・40頁脚注111を参照。
- 112 CBP, *supra* note 109, at 14.
- 113 *Id.*

- 114 *Id.*
- 115 *Id.*, at 15.
- 116 TNMM とほぼ同様の独立企業間価格の算定方法であるが、取引単位ではなく、企業単位又は業種単位の売上高利益率等を用いる点で異なる。伊藤＝萩谷・前掲注90・100頁。
- 117 CBP, *supra* note 109, at 15.
- 118 *Id.*
- 119 *Id.*, at 14.
- 120 *Id.*, at 15.
- 121 *Id.*
- 122 *Id.*, at 16. なお、製品そのものを比較して算定する方法ほど有用性が高まり、利益を比較して算定する方法ほど有用性は低くなると考えている。
- 123 *Id.*
- 124 *Id.*
- 125 水野正夫＝神津隆幸「移転価格税制と関税の調和をめぐる新たな動き 米国・HRL548314（新ルーリングレター）の概要と実務上の留意点」*経理情報*1325号57頁（2012）。
- 126 現在は、HRL547654そのものを閲覧することはできない状況になっている。
- 127 HRL548314, *Custom bulletin and Decisions*, Vol. 46, No. 23, at 10–11, May 30, 2012.
- 128 *Id.*, at 13. 和訳に関しては、水野＝神津・前掲注125・59頁, Maho Jordan, William M. Methenitis, Steven C. Wrappe, Rodell Molina 「移転価格調整に関する米国関税法の新ルーリングレター 移転価格に基づく下方調整と米国関税還付が認められる可能性について」*国際税務*33巻7号78頁（2013）を参照している。
- 129 原文では、「**Intercompany Transfer Pricing Determination policy**」と記述されているため、敢えて移転価格設定ポリシーと和訳した。
- 130 HRL548314, *supra* note 127, at 11.
- 131 *Id.*, at 13.
- 132 *Id.*
- 133 *Id.*
- 134 水野＝神津・前掲注125・59頁。
- 135 HRL548314, *supra* note 127, at 15.
- 136 *Id.*
- 137 調停申告（**Reconciliation entry**）は納税申告から21ヵ月後までに行うことができるが、期間の延長も可能である。水野＝神津・前掲注125・60頁。
- 138 米国では、納税申告を行った後、CBP が原則として1年以内に最終的な関税額の決定を行うこととされており、これを清算（**Liquidation**）と呼んでいる。水野＝神津・前掲注125・60頁

脚注22.

139 HRL548314, *supra* note 127, at 15.

140 *Id.*, at 13.

141 米国の移転価格税制の規定である。

142 IRC § 1059A の規定内容を和訳した文献として、田島陽一「製造業タックス・ヘイブンと関税および法人税に関する一考察—米国内国歳入法1059A 条を中心に—」東京外国語大学論集83号 214頁（2011）。

143 Mayra O. Lucas Mas, *Section 1059A: An Obstacle to Achieving Consistent Legislation?*, *International Transfer Pricing Journal*, January/February, at 6, 2008. 及び Whipsaw Effect の和訳に関しては、田島・前掲注142・215頁。

144 *Id.* 及び井村・前掲注24・58頁。

145 同上。

146 WCO, *supra* note 31, at 76–78.

147 KPMG Korea ホームページ「関税評価制度の改善推進」
jpn.kr.kpmg.com/jp/111226%20kpmg%20focus.pdf（最終閲覧日2019年2月18日）。

148 李氏は、納税者に対して二重に発生する不利益と表現している。李京根「関税評価制度と移転価格税制の調和に向けた韓国の制度改善内容」国際税務36巻4号111頁（2016）。

149 KPMG Korea ホームページ・前掲注147。

150 同上。

151 李・前掲注148・113頁。

152 企画財政部とは、韓国の行政機関であり、諸外国の財務省に相当する。井村・前掲注24・60頁
脚注175。

153 李・前掲注148・113頁。

154 同上。

155 同上。

156 同上。

157 国租法とは、韓国の移転価格税制と過少資本税制を含んだ法令である。井村・前掲注24・60頁。

158 李・前掲注148・113頁。

159 Young-Joo Kim, *The Current Transfer Pricing Environment for Multinational Enterprises in Korea*, *Bullet in for International Taxation*, para 2.5.2, June 2018.

160 KPMG Korea ホームページ・前掲注147。

161 李・前掲注148・115頁。

162 Young-Joo Kim, *supra* note 159, para 2.5.2.

163 李・前掲注148・118頁。

164 同上.

165 Young-Joo Kim, *supra* note 159, para 2.5.3.

166 *Id.*

167 *Id.*, para 2.5.4.

168 *Id.*

169 *Id.*

170 *Id.*

171 事実関係及び回答は次のとおりである。我が国の輸入企業は、国外の特殊関係を有する輸出企業との間で締結した売買契約により、食料品を輸入している。輸入企業は、我が国の税務当局に対して、輸入取引についての二国間の相互協議を伴う APA の申出を行い、我が国と輸入相手国の税務当局から APA の確認通知を受けている。その結果、前事業年度において、輸入企業の営業利益率が当該 APA の規定する許容範囲から外れた場合、実績営業利益率がその範囲内になるよう調整される。調整方法は、買手と売手の間で調整金を授受し、輸入貨物の取引価格を調整することによりなされる。当該 APA による調整方法等は当該売買契約において規定されている。輸入企業は、調整金が発生した場合、売買契約書、仕入書、輸入企業と輸出企業における往復文書等の関係書類、調整金の支払又は受領の事実を示す書類により、当該調整金と輸入貨物に対応関係があることを関税当局に対して明らかにしている。以上の事実関係のもと、輸入貨物の関税評価額の算定にあたって、輸入企業が輸出企業に調整金を支払う、又は受領する場合、いずれにおいても当該調整金を考慮した後の取引価格を現実支払価格とすることができるか否かについて質問がなされた。

関税当局の回答は、APA の規定内容に基づいて売買契約を締結し、その契約及び調整金に関する情報について明確化されていることを理由に、本件調整金は、輸入取引に付されている価格調整条項（売買契約）から生じた輸入貨物に係る調整金であると判断した。よって、本件調整金の支払及び受領後のいずれの取引価格についても現実支払価格として承認する（定率法基本通達4-2（3）ニ）との見解に至っている。

税関ホームページ「34. 輸入取引に係る価格調整条項の適用により発生する調整金」

<http://www.customs.go.jp/zeikan/seido/kanzeihyouka/hyokajirei/hyokajirei4110062.pdf>

（最終閲覧日2019年2月18日）。

172 事実関係及び回答は次のとおりである。輸入企業は、国外の特殊関係を有する輸出企業との間で締結した製品供給契約により、食料品を輸入する。輸入企業は、我が国の税務当局に対して、当該輸入取引についての APA の申出を行い、我が国と輸入相手国の税務当局から確認通知を受けている。その結果、7年間に於いて、輸入企業の営業利益率が当該 APA の規定範囲から外れた場合、実績営業利益率がその範囲内となるよう調整される。調整方法は、最終事業年度で輸入企業又は輸出企業のいずれかが調整金を支払うことによりなされる。そして、製品供給

契約において、取引価格は APA に係る価格の調整金を考慮した価格とすることが規定されている。輸入企業は、当該調整金の算定方法について、特定の割合を全輸入貨物に乗じて輸入貨物の取引価格を変更する予定であることを関税当局に説明している。以上の事実関係のもと、輸入貨物の関税評価額の算定にあたって、取引価格に APA に係る調整金を加算した場合、当該加算調整後の取引価格を現実支払価格とすることができるか否かについて質問がなされた。関税当局の回答は、APA の規定内容に基づいて製品供給契約を締結し、その契約及び調整金に関する情報について十分な説明がなされていることを理由に、本件調整金は、輸入取引に付されている価格調整条項（製品供給契約）から生じた輸入貨物に係る調整金であると判断した。そして、本件加算調整金の加算後の取引価格について現実支払価格として承認している（定率法基本通達4-2（3）ニ）。しかしながら、本件の調整方法では、修正申告及び更正の請求が認められる期限である5年以内（関税法第7条の15、関税法第14条、第14条の2、第14条の3）に、調整金の額を確定できない。よって、当該事実は、輸入貨物の関税評価額の決定を困難とする条件（定率法第4条②ニ）に該当し、輸入貨物の関税評価額は、代替法により算定される（定率法基本通達4-2の2（4））。よって、本件加算調整後の取引価格を現実支払価格として承認しないとの見解に至っている。

税関ホームページ・前掲注35及び税関ホームページ「輸入貨物に係る関税評価上の取扱い等に関する照会（調整金が生じる場合の輸入貨物の課税価格の計算方法について）」

www.customs.go.jp/zeikan/seido/kanzeihyouka/H23jirei/230309.pdf（最終閲覧日2019年2月18日）。

- 173 我が国の税務当局は、APA の確認を与えている企業に対して、APA の確認内容に基づく申告状況、生じる可能性のある調整、等の情報を記載した年次報告書の提出を毎期事業年度末に要求している。

国税庁ホームページ「移転価格事務運営要領 第6章 事前確認 6-17（報告書の提出）」

<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/010601/05.htm>（最終閲覧日2019年2月18日）。

- 174 国税庁ホームページ「移転価格事務運営要領 第3章 調査 3-27（消費税との関係）」

<https://www.nta.go.jp/law/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/010601/02.htm>（最終閲覧日2019年2月18日）。

- 175 羽床・前掲注87・180頁。

- 176 国税庁ホームページ「移転価格事務運営要領 第6章 事前確認 6-19（事前確認に基づく調整等）」

<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/010601/05.htm>（最終閲覧日2018年11月21日）。

- 177 井村・前掲注24・53頁。なお、和波氏は、APA における価格調整は税務当局が事前に合意した調整であり、納税者自身の判断で行う調整であるとは考えられないとの見解を述べている。さらに、我が国の補償調整に関する説明は、あくまで APA における価格調整の規定であると

- の見解を述べている。和波・前掲注85・121-122頁。
- 178 国税庁ホームページ「別冊 移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」96頁-98頁
<https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/010601/pdf/bessatsu.pdf>
(最終閲覧日2019年2月18日)。
- 179 田村敏明「移転価格税制上の価格調整金の積極的活用」国際税務33巻12号98頁（2013）。
- 180 現在、我が国では、補償調整及び価格調整金について法令上の規定が存在しないため、法令に関税評価制度への影響を規定することは難しいと考えられる。
- 181 OECD, *supra* note 25, paras 1.137-1.138.
- 182 WCO, *supra* note 31, paras 6.2, 6.4.

Transfer Pricing and Customs Valuation

IWASE Yusuke*

Abstract

Transfer pricing and customs valuation overlap, with both yielding an evaluation of the transaction price of an imported good, however, the ways in which they are applied may result in different calculations. This paper argues that the rule of retroactive transfer pricing adjustments for customs valuation in Japan differs from that in other countries, and is more burdensome for taxpayers. This is based on a comparison of the transfer pricing and customs valuation rules between Japan, USA and Korea, and considers their ways of thinking about the price of imported goods.

Ideally, the compensating adjustment, which is one of transfer pricing adjustments, would apply to the customs valuation. In the customs valuation of USA and Korea transfer pricing adjustment is considered under the strict requirements. If a transaction value is accepted as the customs value by an APA (Advance Pricing Arrangement) and an ACVA (Advance Customs Valuation Arrangement) is declared annually, then a duty refund based on any downward compensating adjustment should be allowed in Japan, as it is in other countries. It is necessary for transfer pricing in Japan to account for the fact that compensating adjustment affects customs valuation. It is expected that the conclusion of an MOU (Memorandum of Understanding) based on cooperation between tax and customs authorities as well as the introduction of a mechanism to apply for an APA and an ACVA will occur in Japan at the same time.

Key Words

transfer pricing, customs valuation, transfer pricing adjustment, APA, price review clause

* Correspondence to: IWASE Yusuke
Master's Program, Graduate School of Economics, Ritsumeikan University
1-1-1 Noji-higashi, Kusatsu, Shiga 525-8577, Japan
E-mail: yusuke.iwase23@gmail.com