

アドビ事件

関連者間取引をめぐる課税リスクへの対応

木村浩之

弁護士法人 淀屋橋・山上合同
弁護士

はじめに

今回取り上げるアドビ事件（東京高判平成20年10月30日・税資258号順号11061）は、関連会社間の業務委託契約を用いたタックスプランニング（アレンジメント）に対して課税庁が移転価格税制を適用したものの、裁判所によってその課税処分が取り消された事例である。

本件は移転価格税制に関する裁判で納税者が初めて勝訴した事例として著名であるが、その後BEPSプロジェクトの進展などを受け、国際課税をめぐる制度は目まぐるしく改正されている。そこで、本事例を素材として、改めて今日の視点で関連者間取引をめぐる課税リスクについて検討することとしたい。

I

アドビ事件

1 本件のアレンジメント

企業が国外で商品を販売する場合、販売拠点として現地に子会社や支店を設立することがありうるが、この場合、子会社や支店には販売利益相当額の所得が帰属し、その国で課税関係が生じることになる。ここで、その国の税率が高い場合には、企業としては、現地に帰属する所得を少なくさせる誘因が働くことになる。

その方法の1つとして、現地で子会社に自ら販売をさせる代わりに親会社の販売サポート業務をさせるという業務委託契約を用いたアレン

ジメントが考えられる。これは親会社が子会社に商品を販売し、子会社が第三者に商品を再販売するという取引形態をとるのではなく、親会社が第三者に直接商品を販売するという取引形態をとり、子会社はその販売サポートというサービス（役務提供）のみを行うというものである。

これにより、子会社には商品販売から生じる利益相当額ではなく、より低い額の所得（役務提供の対価としての手数料等）のみが帰属することになる。

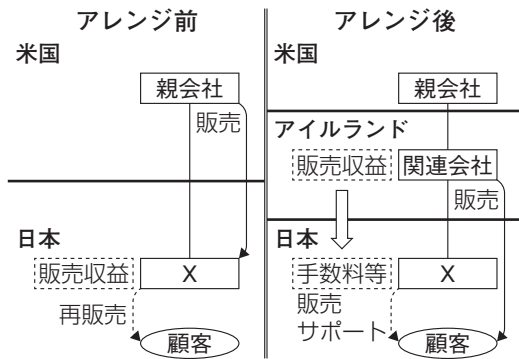
本件でも、この業務委託契約を用いたアレンジメントがなされている（図表参照）^(注1)。すなわち、従前は日本法人である納税者（X）が親会社である米国法人から製品を購入して日本で自ら再販売する取引（再販売取引）をして販売収益を得ていたところ、業務委託契約により、Xは国外関連者が国内で製品を販売する際のサポート（役務提供取引）をして手数料等のみを得ることとされた。

2 課税処分と裁判所の判断

課税庁は、業務委託契約の前後でXが果たす機能や負担するリスクに実質的な変化がないにもかかわらず、Xに帰属する所得が従前より少なくなることは認めがたいとして、移転価格税制を適用して課税処分を行った。

これに対して、裁判所（東京高裁）は、業務委託契約後のXと国外関連者との取引（国外関連取引）は法的にも経済的実質においても役務

【図表】業務委託契約を用いたアレンジメントによる取引形態の変化



提供取引であり、（課税庁が比較対象取引として選定した）再販売取引とはその機能及びリスクに明白な差異があるとして、課税処分を取り消した。

3 本判決の意義

本判決は、数少ない移転価格税制に関する裁判例の1つであるが、その適用にあたっての基本的な考え方として、国外関連取引と比較対象取引のそれぞれで当事者が果たす機能と負担するリスクを比較した上で、その類似性（比較可能性）を判断することが重要であることが確認された（注2）。比較可能性についての判断はあくまでも事実認定の問題であるが、価格に影響を与えうる重要な点に差異がないかを慎重に判断する必要がある。

なお、このように、移転価格税制の適用にあたって、比較可能性についての判断が重要であることは、その後のホンダ事件（東京高判平成27年5月13日・税資265号順号12659）でも確認されている（注3）。



II 代理人PE課税

1 問題の所在

本件のような業務委託契約を用いたアレンジ

メントに対して、課税庁としては、子会社に移転価格税制を適用するほか、親会社にPE課税することが考えられる。すなわち、親会社のために活動する子会社が親会社の代理人PEに該当すれば、当該PEに帰属する所得について親会社に課税することが可能となる。

代理人PEが認められるためには、国内法上の要件を満たす必要があるほか、租税条約の適用がある場合には、租税条約上の代理人PEの要件も満たす必要がある。一般に、国内法上のPEの要件よりも租税条約上のPEの要件のほうが厳格であり、租税条約上の要件を検討することが重要である。

従前、租税条約上で代理人PEが認められるためには、その者が本人に代わって契約を締結する権限を有することが必要とされていた。かかる所、業務委託契約では、法的には子会社には契約締結の代理権は与えられず、たとえ子会社が販売サポートとして契約の実質的な合意に至るまでの交渉を行うとしても、PE課税は困難であるとの問題があり、これが租税回避行為に用いられるおそれがあることにつき、OECDにおいて指摘されていた。

2 PEの範囲の拡張

BEPSプロジェクトではこの問題が正面から取り上げられ、租税条約上のPEの範囲が拡張された。すなわち、BEPS最終報告書を受けて改訂されたOECDモデル租税条約及びBEPS防止措置実施条約では、本人のために活動する者が契約締結の代理権を有していないとしても、契約の締結につながる主要な役割を果たす場合には、代理人PEになりうるということが明確に定められた。

契約の締結につながる主要な役割を果たすと認められるのは、子会社が契約の締結に向けた交渉等を行い、その結果が特段の修正をされずに親会社に受け入れられ、契約の締結に至ることが通常であるような場合であると解され

る(注4)。子会社にそのような役割が認められれば、親会社の代理人PEとなりうる。

また、ここでの「契約」の範囲も拡張され、本人の資産を移転することや本人が役務提供することを内容とする契約も含まれることが明確に定められた。

なお、日本の国内法でも、平成30年度税制改正によってPEの定義の見直しがなされており、租税条約の規定にあわせて代理人PEの範囲が拡張された。もとより日本の国内法上のPEは租税条約上のPEよりも範囲が広がったものの、今般、租税条約が改正されることで、その間隙が生じることをふさぐ目的で、これにあわせて国内法も改正された。さらに、国内法と租税条約でPEの定義が異なる場合に、租税条約上のPEを国内法上のPEとする旨の調整規定も整備された。

いずれにせよ、PEの範囲が拡張されることで、今後、業務委託契約において定められた子会社の役務提供の内容として、契約の締結につながる主要な役割が含まれる場合、PE課税の対象とされる可能性が高くなる。

3 独立代理人の例外

本件のような関連会社間での業務委託契約を用いたアレンジメントに限らず、企業としては、すでに現地で活動をしている独立した事業者と契約をして販売サポート業務を委託するということもありうる。そのような事業者が常に代理人PEに該当するとすれば、現地で申告納税義務を負担することになり、円滑な経済活動が阻害される。

そこで、租税条約では、次の要件を満たす場合には、独立代理人として代理人PEの範囲から除かれることが認められている。前記のとおり代理人PEの範囲が拡張された状況では、課税リスクを分析するにあたって、独立代理人の要件をあわせて検討することが今後より重要になると考えられる。

<独立代理人の要件>

- (i) 独立性を有すること
- (ii) 通常事業として活動すること
- (iii) 専属的に密接関連企業のために活動するものでないこと

このうち、(i)独立性については、法的な観点からの独立性(本人の指示や管理監督に関する権限の程度や内容)と経済的な観点からの独立性(事業に係るリスクを代理人がどの程度負担するか、報酬の取決めがどのようになされているかなど)を総合的に検討する必要がある。

この点、独立した第三者であっても、その者との間で専属的な契約をし、かつ、その専属性が長期にわたって継続するような場合には、その者に経済的な独立性が認められることは難しいものと解される。

さらに、子会社の場合、親会社との間で資本関係(支配関係)があることをもってただちに独立性が否定されるわけではないが、子会社が密接関連企業である親会社との間で専属関係にあれば、それだけで(iii)の要件を満たさず、独立代理人には該当しない。専属的であるかは、親会社以外の者との間の取引が事業の重要な一部を占めるか(少なくとも事業全体の10%以上であるか)という観点で判断することになると解される(注5)。

4 代理人PEのリスク

以上のとおり、業務委託契約に定められた内容として、受託者(子会社)が契約の締結につながる主要な役割を果たし、かつ、独立代理人の要件も満たさない場合、委託者(親会社)は代理人PEを有すると認められ、それに帰属する所得を申告納税する必要が生じる。

この点、販売サポートをする子会社は、移転価格税制の観点から独立企業原則に基づく適正な対価(手数料等)の支払を親会社から受ける

必要があり、さらに親会社は、代理人PEに帰属すべき適正な所得（販売収益）を同じく独立企業原則に基づいて算定する必要がある。

代理人PEが認められる場合、このように現地において子会社と親会社の双方に対して課税がなされるリスクが生じる。これらの課税が親会社の所在地国との間で適切に調整されないとすれば、二重課税の負担が生じる。

このことから、関連会社間の取引では、移転価格税制の観点のみならず、PE課税リスクの観点からの検討が重要となる。



その他のPE課税

1 物理的PE

子会社をめぐるPE課税として、代理人PEのほか、物理的PEも問題となりうる。すなわち、子会社が親会社のために何らかの活動をする場合、子会社の事業場が親会社の事業場であると認定される可能性がある。

この点、OECDモデル租税条約では、企業間に一定の支配関係が認められるからといって、ただちに被支配者の事業場が支配者にとっての事業場に該当するわけではないことが明確にされている（7条7項）。つまり、親会社が資本関係を通じて子会社を実質的に支配しているとしても、そのこと自体を理由に子会社の事業場がただちに親会社の事業場としてPEに該当するわけではない。

もっとも、そのような資本関係ではなく、契約関係や事実関係として子会社の事業場（の一部）を親会社が自ら直接管理支配していると認められる場合、親会社の事業場としてPEに該当しうることになる（注6）。

2 デジタルPE

インターネット等を通じて商品を販売する場合には、物理的拠点のみならず、現地で販売サ

ポートをする者も不要となりうる。そのような場合でも、現地で相当な規模の経済活動を展開することが可能であり、現地の課税当局としては重大な利害を有する。

そこで、現在、欧州連合（EU）を中心にして、かかるデジタル経済に対する課税権を確保するため、新たなPE（デジタルPE）として、ウェブサイトやアプリなどのデジタルプラットフォームを通じた販売等が一定の規模の売上高を有することをもってPEとみなすといった議論がなされている。

このように、PEの範囲をめぐるは現在も議論がなされており、留意が必要であると思われる。



まとめ

関連会社間で業務委託契約などの取引を行うにあたっては、移転価格税制の観点のみならず、PE課税リスクの観点から、どのような場合にPEが認められうるかを検討することが重要である。また、非関連者との取引であっても、代理人PEの範囲が拡張したことを踏まえて、独立代理人の要件をあわせて検討することが今後重要となる。

（注1） 事案の概要につき、太田洋＝手塚崇史「アドビ移転価格事件東京高裁判決の検討」『国際税務』29巻3号（2009年）43頁参照。

（注2） 藤枝純「独立企業間価格の意義(1)―アドビ事件」別冊ジュリスト228号『租税判例百選〔第6版〕』140頁参照。

（注3） 佐藤修二「独立企業間価格の意義(2)―残余利益分割法」別冊ジュリスト228号『租税判例百選〔第6版〕』142頁参照。

（注4） OECDモデル条約コメ5条パラ88参照。

（注5） OECDモデル条約コメ5条パラ112参照。

（注6） OECDモデル条約コメ5条パラ115、116参照。