台湾の移転価格税制に関する一考察

—— 租税回避の一般的否認規定との交錯問題を中心に ——

邱 怡凱

(大阪大学大学院法学研究科助教)

目次

- I はじめに
- II 日本法における租税回避の一般的否認規定と移転価格税制との適用関係
- III 台湾法における租税回避の一般的否認規定と移転価格税制との適用関係
 - 1 台湾の租税回避の一般的否認規定の解釈・適用
 - 2 台湾の移転価格税制の解釈・適用とその位置づけ・性格づけ
- IV 所得税法43条の1の租税回避否認規定性に起因する問題に対する解決策の検討
- V おわりに

I はじめに

日本と台湾の間で2015年11月に「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための公益財団法人交流協会と亜東関係協会との間の取決め」(以下「日台租税取決め」という)が締結された。その後、日台租税取決め⁽¹⁾は、2016年6月に発効し、2017年から施行された。日本が締結した他の租税条約と同様、日台租税取決めにおいても特殊関連企業条項が設けられている。

具体的には、日台租税取決め9条1項が特殊関連企業条項として次のとおり定めている。すなわち、「次のいずれかに該当する場合であって、そのいずれの場合においても、商業上又は資金上の関係において、双方の企業の間、独立の企業の間、に設けられる条件と異なる条件が設けられ、又は課されているときは、

その条件がないとしたならば一方の企業の利得となったとみられる利得であってその条件のために当該一方の企業の利得とならなかったものに対しては、これを当該一方の企業の利得に算入して租税を課することができる。

(a) 一方の地域の企業が他方の地域の企業の

(1) 日本の公式的見解は、日台租税取決めを租税条約とは認めていない。財務省HP (https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/tax_convencion_list_jp.html) [最終確認日：2022年3月3日]参照。日台租税取決めの法的地位については異なる見解(例えば、増井良啓「租税条約の締結に対する国会の関与」フィナンシャル・レビュー129号(財務総合政策研究所HP https://www.mof.go.jp/pri/publication/financial_review/fr_list7/r129/r129_04.pdf) [最終確認日：2022年3月3日]) 62頁(2017)参照。)も説かれているようであるが、本稿はこの点には立ち入らないとする。

経営、支配又は資本に直接又は間接に参加している場合

(b) 同一の者が一方の地域の企業及び他方の地域の企業の経営、支配又は資本に直接又は間接に参加している場合」。

他方、日台両国はともに、国内法上も移転価格税制を整備している。日本では、移転価格税制が租税特別措置法66条の4で定められているが、この税制と租税条約上の特殊関連企業条項との適用関係について法律には明文の定めがないので、この制度の制定当初は学説でこの問題が議論された。具体的には、移転価格税制を定める上記規定について、主として、同条が①租税条約上の特殊関連企業条項を執行するためのものであると解する見解²⁾、及び②立法者が独立の権限を行使して、租税条約上の特殊関連企業条項の制約の下で創設した規定でありながら、特殊関連企業条項とは独立しているものと解する見解³⁾が見られた。

これに対して、台湾の所得税法⁴⁾124条は「中華民國〔台湾〕と外国の間で締結した所得税協定において別途特別規定がある場合、その規定が優先して適用される。」と定めており、租税協定⁵⁾が特別法として一般法である国内法に優位することを認めているので、日本法とは異なり、租税協定上の特殊関連企業条項と国内法上の移転価格税制との関係を特に議論

することなしに、特殊関連企業条項と移転価格税制との適用関係の問題が上記規定によって解決されている。台湾では、問題はむしろ、「商業上又は資金上の関係において、双方の企業の間、独立の企業の間、に設けられる条件と異なる条件が設けられ、又は課されている」（日台租税取決め9条1項）という国際的な移転価格事案に対しては、移転価格税制を適用するか又は国内法上の他の類似の制度を適用するかという、国内法の適用関係にあると思われる。具体的に言うと、台湾では租税回避の一般的否認規定⁶⁾（納税者権利保護法7条1項）が設けられているところ、それと移転価格税制（所得税法43条の1）との間で適用範囲が重なっており、交錯問題が生じている。この状況のもとで、移転価格税制はその解釈・適用上、租税回避の一般的否認規定と深く関わっていることから、移転価格税制が租税回避の一般的否認規定の一類型と位置づけられるべきか、そのいずれが優先適用されるべきかなど、未だに解明されていない問題が残されている。

これらの問題を解明することは、国際的な移転価格事案に対する移転価格税制と租税回避の一般的否認規定との適用関係を明らかにするために不可欠である。なお、租税協定上の特殊関連企業条項の解釈・適用との関係においては、移転価格税制と租税回避の一般的

(2) 金子宏『所得課税の法と政策』（有斐閣・1996）369頁〔初出、1993〕参照。

(3) 谷口勢津夫『租税条約論』（清文社・1999）99-102頁〔初出、1997〕参照。

(4) 以下、特に断らない限り、「所得税法」は台湾の所得税法を指す。

(5) 台湾では、一般的には、Double Taxation Conventionは租税条約ではなく、「租税協定」と呼ばれているので、本稿もその用語法に従う。た

だ、租税協定は台湾の「条約締結法」3条1項により、条約と位置づけられている。

(6) 租税回避の一般的否認規定は、日本では「『異常な』行為を特定せず、そのときどきに問題になるであろう、何らかの『異常な』行為による租税回避を否認する」と定義されている（谷口勢津夫『税法基本講義（第7版）』（弘文堂・2021）79頁参照）が、台湾でも同じように定義することができると思われる。

否認規定との適用関係は、納税者による相互協議の申立てに影響を与える可能性があり、ひいては実際の事案における経済的二重課税が問題になるおそれもある⁽⁷⁾。

そこで、本稿は、国際的な移転価格事案に対する台湾の租税回避の一般的否認規定の適用の結果生ずる国際的な経済的二重課税を防止するため、台湾の租税条約上の特殊関連企業条項及び国内法上の移転価格税制による課税並びにこれに関連して行われる相互協議を検討する前提として、台湾の租税回避の一般的否認規定との関係において移転価格税制の解釈・適用のあり方を明らかにしようとするものである。

以下では、まず、日本の学説の見解を中心として、日本法における租税回避の否認規定と移転価格税制との適用関係を概観し、台湾法の状況を分析するための示唆を得ることにしたい。次に、台湾の税法実務の見解を中心として、台湾法における租税回避の一般的否認規定の解釈・適用を明らかにした上で、台湾の移転価格税制の解釈・適用を租税回避の一般的否認規定のそれと比較して、租税回避の一般的否認規定の適用との関係において、移転価格税制の台湾法における位置づけ・性格づけを試みる。最後に、二重課税や課税の真空を解消するという租税条約の目的を視野に入れて、移転価格税制の解釈・適用やその位置づけ・性格づけについてあるべき方向性

を明らかにしたい。

II 日本法における租税回避の一般的否認規定と移転価格税制との適用関係

日本では、租税回避の一般的否認規定ではなく個別の否認規定の定立を立法政策として採用してきたが、法人税法132条のような、同族会社を適用対象とする「かなり一般的な否認規定」⁽⁸⁾ないし「個別の分野に関する一般的否認規定」⁽⁹⁾も設けられている。この種の一般的否認規定としての同族会社の行為・計算否認規定と移転価格税制との関係は、台湾の所得課税における租税回避の一般的否認規定と移転価格税制との交錯問題を解明するにあたって、視座を提供してくれるであろう。

ただ、日本では、学説上の通説的見解によると、法人税法22条2項に定める無償取引課税⁽¹⁰⁾も、租税特別措置法66条の4に定める移転価格税制⁽¹¹⁾と並んで、アメリカ法上の「独立当事者間取引の法理（principle of arm's length transaction）」（独立企業原則）や「独立当事者間価格（arm's length price）」（独立企業間価格）の概念を基礎に据え価格や所得を調整する制度として位置づけられている。換言すれば、法人税法22条2項は独立当事者間取引の法理をその根拠とする点で、移転価格税制と共通性をもつものと考えられているのである。たとえその共通性が完全なものではない⁽¹²⁾としても、法人税法22条2項について法人税

(7) 台湾では今のところ、このような可能性・おそれは現実には生じていないが、日本では、法人税法37条7項による寄附金課税は、実務上は従来、移転価格課税ではなく、相互協議の対象とされていないので、このような可能性・おそれが現実化しているとのことである（差し当たり、遠藤克博「移転価格税制と寄附金課税」税務大学校論叢33号229頁、236-237頁（1999）参照）。この点について、

水野正夫「国外関連者に対する寄附金と相互協議」税法学581号138頁（2019）参照。

(8) 谷口・前掲注(6)79頁。

(9) 金子宏『租税法（第24版）』（弘文堂・2021）137頁。

(10) 金子・前掲注(2)345頁〔初出、1983〕参照。

(11) 金子・前掲注(2)364頁〔初出、1993〕参照。

(12) 金子・前掲注(2)360-361頁〔初出、1983〕参照。

法132条との適用関係を整理しておくことは、台湾における租税回避の一般的否認規定と移転価格税制との適用関係を解明する上で有益であろう。

そこで、以下では、まず、日本の学説の見解における法人税法132条と同法22条2項との関係を整理する。

一方で、金子宏教授は、法人税法132条にいう、法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為・計算の解釈について、①「抽象的な基準としては、……ある行為または計算が経済的合理性を欠いている場合に否認が認められると解すべきであろう。」とした上で、②「行為・計算が経済的合理性を欠いている場合とは、それが異常ないし変則的で、租税回避以外にそのような行為・計算を行ったことにつき、正当で合理的な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合のことである」と述べている¹³⁾。さらに、金子教授は、③「独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で行われる取引（アメリカ租税法でarm's length transaction（独立当事者間取引）と呼ばれるもの）とは異なっている取引には、それ [= 行為・計算が経済的合理性を欠いている場合] にあたる」と解すべき場合が多いであろう。」¹⁴⁾と説いている。

谷口勢津夫教授の理解によれば、金子教授の見解に関する上記の一つ目の引用部分（①）にいう基準は「経済的合理性基準」であり、二つ目の引用部分（②）は「経済的合理性基準」を「租税回避基準」と言い換えることができるとするものであり、そして、三つ目の引用部分（③）にいう「独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で行われる取引とは異なっている」という基準（独立当事者間取引基準）は「租税回避基準」の一適用場面で

ある¹⁵⁾。

他方で、金子宏教授は、法人税法22条2項に基づき無償取引について収益を擬制する目的は「法人の適正な所得を算出することにある」と述べ、同条項の根拠として「適正所得算出説」を提唱している¹⁶⁾。そして、金子教授はこの説を採る理由として、以下のことを挙げています。すなわち、「法人は営利を目的とする存在であるから、無償取引を行う場合には、その法人の立場から見れば何らかの経済的な理由や必要性があるといえようが、しかし、その場合に、相互に特殊関係のない独立当事者間の取引において通常成立するはずの対価相当額—これを『正常対価』ということにする—を収益に加算しなければ、正常対価で取引を行った他の法人との対比において、税負担の公平〔より正確に言えば、競争中立性〕を確保し維持することが困難になってしまう。」¹⁷⁾

上記の論理からわかるように、法人税法22条2項により無償取引について収益を擬制するためには、独立企業間取引基準に基づき「正常価格」を算出する必要がある。そして、その際には、たとえ無償取引を行ったことに「経済的な理由や必要性」（経済的合理性）があるとしても、他の法人との「税負担の公平」を維持するため、やはり当該法人の適正な所得を算出しこれに課税する必要がある。このこ

13) 金子・前掲注(9)542頁。

14) 金子・前掲注(9)542頁。

15) 谷口勢津夫『税法の基礎理論—租税法主義論の展開—』（清文社・2021）337-339頁〔初出、2020〕参照。また、以下、本稿の本文では、谷口勢津夫教授の用語法に従う。

16) 金子・前掲注(2)345頁〔初出、1983〕参照。

17) 金子・前掲注(2)345頁〔初出、1983〕。

とは、金子教授が、「法人税法22条2項は、第一次的には、租税回避の否認を目的とする規定ではなく、適正所得の算出を目的とする規定である」⁽¹⁸⁾と位置づけた上で、合理的な経済的目的の不存在を法人税法22条2項の要件とする清水惣事件控訴審判決の見解を批判している⁽¹⁹⁾ことから窺える。

以上要するに、日本の学説上の通説によれば、法人税法132条の解釈・適用については「租税回避基準」が適用されるべきである一方、法人税法22条2項の解釈・適用については租税負担の公平性を維持するという同条項の目的に鑑みれば、「独立当事者間取引基準」が適用されるべきである。そして、後者の基準は特に「経済的な理由や必要性」（経済的合理性）の不存在ということを要求していない点で、前者の基準との違いが見出される。このことは、法人税法132条と、「独立企業原則」に基づき移転価格税制を定める租税特別措置法66条の4との関係についてもいえよう。

以上のことは、IVで台湾の所得課税において、租税回避の一般的否認規定との関係で移転価格税制の位置づけ・性格づけやその解釈・適用のあり方を検討する際に重要な手がかりとなる。

なお、上記の点はともかくとしても、法人税法132条と同法22条2項の規定内容を見ると、①法人税法132条がすべての租税回避行為に適用されるのに対して、法人税法22条2項が無償取引にしか適用されないこと、及び②法人税法132条が同族会社にしか適用されることができないのに対して、法人税法22条2項がすべての法人に適用されることがわかる⁽²⁰⁾。上記両規定のこうした要件の違いからすると、取引が無償取引に該当するか、あるいは取引を行う会社が同族会社に該当するかによって、

上記両規定のうちどちらか一方の規定の適用可能性が排除されることになる。換言すれば、それらの適用要件の違いにより、取引が「同族会社間において行われる無償取引」に該当する場合を除けば、上記両規定それぞれの適用範囲が重なっておらず⁽²¹⁾、この限りにおいて、それらの適用上の優先劣後関係を検討する必要がないことになるのである。

法人税法132条と同法22条2項との適用関係について、学説上は、主には二つの立場が見られるが、いうまでもなく、これらの見解は上記両規定の適用範囲が重なっている場面に限ってそれらの優先劣後関係を決定するためのものである。具体的には、清永敬次教授は以下の理由に基づき、法人税法22条2項を同法132条に優先して適用されるべきであるとしている⁽²²⁾。すなわち、①法人税法132条を租税回避の否認規定として捉えると、同法22条2項が課税要件規定として132条に優先して適用されるべきであることと、②法人税法132条を適用すると、同族会社であるか否かによって適用すべき規定が異なるが、それは望ましくないことである。また、谷口勢津夫教授は、「租税回避の概念は、通常の課税要件規定について解釈適用の限界を超えたところ（解釈適用の可能性が尽きたところ）で初めて、成立するものであることからして、論理必然的に、通常の課税要件規定がまず適用されることになる。」⁽²³⁾と述べ、上記見解を支持している。

(18) 金子・前掲注(2)351頁〔初出、1983〕。

(19) 金子・前掲注(2)351頁〔初出、1983〕参照。

(20) 金子・前掲注(2)352頁〔初出、1983〕参照。

(21) 金子・前掲注(2)353頁〔初出、1983〕参照。

(22) 清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房・1995）417-419頁〔初出、1985〕参照。

(23) 谷口・前掲注(6)83頁。

他方、金子宏教授は、法人税法22条2項によって算出された税額が、寄附金の損金算入限度額の影響で、同法132条によって算出された税額と異なる場合は、どちらの規定を適用すべきかについては課税庁の選択に委ねるとしながら、それ以外の場合は、法人税法22条2項が基本規定であることに鑑み、それを優先して適用すべきであるとしている²⁴。

III 台湾法における租税回避の一般的否認規定と移転価格税制との適用関係

1 台湾の租税回避の一般的否認規定の解釈・適用

台湾では、かつては法律の根拠なしに、「実質課税原則」を税法原則と認めた上で、当該原則に基づき租税回避を否認していた²⁵。すなわち、同原則は裁判実務において、行政法院²⁶ 81 [1992] 年度判字第2124号により、認められた。

具体的にいうと、上記判決は実質課税原則の採用について、「税法が重視するのは、外見上の法律行為ではなく、担税力を示す経済的事実であるので、税法を解釈する際には経済

的事実に依拠すべきである。形式上の公平にとどまらず、経済的利益を実質的に享受する者に課税して初めて、実質課税及び公平課税の原則に適合する」と判示している。その上で、台湾の「奨励投資条例」²⁷及び同法の授權を受けて制定された政令によると、株式の売買を専業としていない者、すなわち①株式の売買業務を営んでいる自営業者でない者、又は②会社登記若しくは商業登記で投資を専業とする営利事業²⁸でない者による株式の譲渡についてはその譲渡所得が非課税とされているところ、形式的には上記非課税の要件を満たす営利事業に対して、その者は実際、登記した本業を営んでおらず、株式の売買に従事しそこから得られた収益が本業からの収益を顕著に超えることに鑑み、実質課税原則に基づいて、その者が株式の売買を専業としている者であると認定した上で、その譲渡所得が上記の非課税の要件に該当しないと判断したのである。

一方、大法官解釈²⁹においては、実質課税原則の採用が1997年1月17日司法院大法官釈字第420号解釈³⁰によって初めて言明された。具体的には、同解釈は「租税事項に係る法律に

²⁴ 金子・前掲注(2)353頁 [初出, 1983] 参照。

²⁵ 日本でも、「実質課税の原則」を税法の解釈・適用の基本原則とした上で、租税回避行為に対しては「広義における実質課税の原則」でもって対処するという見解がみられた。税制調査会「国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)及びその説明 答申別冊」(公益社団法人日本租税研究協会HP https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/08/s_s3607_kokuzei_tusokuho.pdf [最終確認日: 2022年3月3日]) 9頁, 12頁参照。

²⁶ 行政訴訟に関する審級制度の2000年改正に伴い、現在の最高行政法院と改称された。

²⁷ この法律は既に廃止されたので、現行法ではな

いのである。

²⁸ 営利事業は、会社だけでなく、個人事業主、組合その他の組織で営利を目的とするものを含む概念である。所得税法11条2項参照。

²⁹ 大法官という制度が台湾の憲法裁判所に相当し、大法官解釈がすべての政府機関と国民を拘束する効力をもつ。この制度は2022年1月4日により、「憲法法庭」に変更された。大法官という制度の内容と近年における改正の紹介として、邱怡凱「台湾の『大嶋訴訟』—薪資所得について必要経費の実額控除を認めない所得税法関連規定を違憲とした司法院大法官2017年2月8日釈字第745号解釈の検討—」税法学581号275-278頁(2019)参照。

については、租税法律主義の精神に基づきながら、個別の法律の立法目的、経済的意義及び実質課税の公平原則に基づきその解釈を行うべきである。」³⁰⁾と述べている。

その後、租税回避を否認するための根拠規定、すなわち「実質課税原則」を確認するための規定が2009年に税捐稽徴法12条の1第1項として新設された。この規定は実際、上で引用した大法官解釈の文言を取り入れている³¹⁾。その上で、同条は第2項において、「税捐稽徴機関 [= 課税庁・徴収庁] は、租税の構成要件事実を認定するときは、実質的な経済的事実関係及びそこから生ずる実質的な経済的利益の帰属と享有に依拠しなければならない。」と定めている。

2013年に、実質課税原則と租税法律主義との衝突を回避するため³²⁾、租税回避の定義規定も税捐稽徴法に明記された。すなわち、税捐稽徴法12条の1第3項は「納税義務者が、租税利益を獲得するため、税法の立法目的に違反し法律の形式を濫用して、租税構成要件の

該当を回避することによって、取引常規によって生ずる経済的效果に相当するものを達成するのは租税回避である。」と定めている³³⁾。

2016年に台湾の「納税者権利保護法」が制定されたが、同法7条は第1、2項において、税捐稽徴法12条の1第1、2項と同じ内容の規定を置くと同時に、その第3項も、「納税者が、租税利益を獲得するため、税法の立法目的に違反し法律の形式を濫用して、非常規取引をもって租税構成要件の該当を回避することによって、取引常規によって生ずる経済的效果に相当するものを達成するのが租税回避である。」(下線筆者)と定めており、下線部を除くと、租税回避について税捐稽徴法12条の1第3項と同様の定義を行っている。その上で、納税者権利保護法7条3項は租税回避の否認について、「税捐稽徴機関 [= 課税庁・徴収庁] には、実質的経済利益に相当する法律形式に基づき租税請求権が依然として成立し、税捐稽徴機関は滞納金と利息を徴収することができる。」と定めている³⁴⁾。

30) ちなみに、同解釈の本文や理由書においてではないが、当時大法官の一人であった孫森焱大法官が提出した不同意見書(大法官解釈の結論に反対したときに提出するものである)ので、日本の最高裁判所裁判官が裁判について提出する反対意見に相当するものである)において、田中二郎教授が執筆した『租税法(初版)』(有斐閣・1968)112頁を引用して実質課税原則の意味を説明している。憲法法庭(司法院大法官はその前身)HP (<https://cons.judicial.gov.tw/docdata.aspx?fid=100&id=310601>) [最終確認日: 2022年3月3日] 参照。

31) 前掲注30)憲法法庭HP。

32) ただ、上記のとおり、裁判実務上は、実質課税原則に係る上記規定が設けられる前に、既に実質課税原則に基づいて租税回避を否認していた。

33) 税捐稽徴法12条の1第3項の立法理由参照。立法院法律系統HP (<https://lis.ly.gov.tw/lglawc/>

[lglawkm](https://lis.ly.gov.tw/lglawkm) [最終確認日: 2022年3月3日]) 参照。

34) 注意すべきことに、税捐稽徴法12条の1は2021年11月30日の同法改正により削除された。ただし、本文の以下で述べるように、納税者権利保護法7条1項ないし3項は税捐稽徴法12条の1第1項ないし第3項とほとんど同様の規定を置いているので、後者についての本文での検討は、前者についても妥当するであろう。

35) 同条の立法理由によると、この文言は、ドイツ租税基本法42条に倣ったものである。前掲注33)立法院法律系統HP参照。

36) 以上で述べたとおり、実質課税原則、税捐稽徴法12条の1第1項及び納税者権利保護法7条1項は異なる時期において、租税回避の一般的否認規定としての機能を発揮してきたことに鑑み、本稿では、「租税回避の一般的否認規定」という用語でこれらの原則や法規定を一括して指す場合がある。例えば、本節の見出しもその一例である。

学説によると、税捐稽徴法12条の1第3項から読み取られる租税回避の客観的要件は、①法の欠缺が存在すること、②法律上の形成によって非常規取引が行われること、③当該法律上の形成が濫用に該当すること及び④納税義務者等が租税利益を獲得することであり、そして、③の濫用を判断する際には、租税以外の理由があるかどうかを確認しなければならない³⁷⁾。換言すれば、この見解に基づき上記規定を解釈すると、納税義務者の行為に租税以外の理由があると認められる場合には、同規定の適用を受けないのである。この見解は、日本の学説にいう「租税回避基準」に相当すると思われる。しかしながら、この見解については反対の意見も見られる³⁸⁾。すなわち、たとえ納税者の法律上の形成には租税以外の理由があるとしても、上記規定においては、租税以外の理由がある場合には法律上の形成の濫用に該当しないことが明示されていないので、上記規定によって依然として租税回避と認定されうるとの見解である。

一方、裁判実務は、租税回避の一般的否認規定に定める租税回避の要件（とりわけ濫用の要件）について、上記見解のうち前者（租税以外の理由がある場合は同規定の適用を受けないとの見解）と同じような解釈を示している。すなわち、税捐稽徴法12条の1第3項が創設される前の最高行政法院判決ではあるが、租税回避の概念は当該判決において以下のように定義されている。すなわち、「私法自

治と契約自由原則に基づき認められる私法上の法形式の選択可能性を利用し、私経済取引活動の一般的観点から、合理的理由がなく、通常使われていない法形式を選択して、そして、結果として意図した経済的目的又は経済的成果を実現させるが、通常使われている法形式に対応する課税要件を充足しないことによって、税負担を減免する行為である。」³⁹⁾

また、最高行政法院106 [2017] 年度判字第564号判決は、信託による所得税の租税回避行為の経済的目的について、「租税回避に関する理論によると、税法にいう租税回避は、民法上有効に成立しているが、税法の観点からはその私法上の形成に実質的な経済的目的がない。……ここでいう[信託行為の]『実質的な経済的目的』とは、『異なる主体の間における経済的資源の真正の移動』を指す」と判示している。この判示からすると、最高行政法院は、国民による私法上の形成に「実質的な経済的目的」が存在すれば、租税回避に該当しないとしたものとして解される。そこでは、経済的資源が信託によって関連の主体間において真正に移動することをその「実質的な経済的目的」としている。

以上要するに、税捐稽徴法12条の1第3項や納税者権利保護法7条3項の創設前後を問わず、学説や裁判実務においては、租税以外の理由の存在によって法形式の濫用を否定することが認められている。このように、学説や判例が「租税回避基準」に相当する基準を

37) 柯格鐘「論税捐規避行為之立法与行為的類型化」
興大法学15期54-58頁（2014）参照。

38) 黄源浩「実質課税与税捐規避行為之举证責任」
法学叢刊236期126頁（2014）参照。

39) 最高行政法院101 [2012] 年判字第1038号判決。
本文に引用された部分の中国語の原文は、陳清秀

『税法総論（第8版）』（元照・2014）215頁が、金子宏『租税法（第2版）』（弘文堂・1988）109-110頁における租税回避の定義から引用・翻訳したものはほとんど同様であることから、上記判決は陳教授の『税法総論』の2012年以前の版を参考にしていると推測される。

採用することは、Ⅱで述べた日本法の観点からすると、ある規定を租税回避の（一般的）否認規定と位置づけることの手がかりとなるはずである。一方、日本の学説の検討から、日本の法人税法22条2項及び租税特別措置法66条の4については「独立当事者間取引基準」を採用すべきであることも確認できる。

それでは、日本法における「租税回避基準」や「独立当事者間取引基準」を手がかりにして、台湾法における租税回避の一般的否認規定と移転価格税制との適用関係を明らかにすることができるのであろうか。この点については、次の2で検討する。

2 台湾の移転価格税制の解釈・適用とその位置づけ・性格づけ

(1) 台湾の移転価格税制の規定内容とその解釈・適用

台湾の所得税法では比較的早い時期から、すなわち1971年の改正によって、移転価格税制の根拠条文が整備されている。すなわち、所得税法43条の1は、「営利事業が国内外の他の営利事業との間において従属関係にあり、又は直接に若しくは間接に他の事業により所有若しくは支配されるとき、それらの間において収益、原価、費用又は損益分配について営業常規に適合しない行為・計算によって納税義務を回避又は減免する場合には、稽徴機関 [= 課税庁・徴収庁] が当該事業の所得額を正確に計算するため、財政部の許可を申請した上で、営業常規に基づきそれを調整することができる。」と定めている。

所得税法43条の1は、その立法理由によると、アメリカの税法と各国の租税協定の規定を参考にして、営業常規に適合しない行為・計算による租税回避を防止するために創設さ

れたものとされている⁽⁴⁰⁾。また、同規定は営利事業と国内外の他の営利事業との間における営業常規に適合しない行為・計算を適用対象としている。換言すれば、国際取引だけではなく、国内取引もその適用対象になる。なお、台湾の所得税法は個人と営利事業⁽⁴¹⁾の両方の所得課税について規定しているが、上記条文は特に営利事業のみに係る「移転価格税制」を定めている。

注意すべきことに、所得税法43条の1によると、たとえ営利事業の行為・計算が同条の要件を満たすとしても、課税庁は自ら営利事業の行為・計算について調整する権限を持たず、必ず財政部の許可を得た上で調整しなければならない。このように、所得税法43条の1と納税者権利保護法7条1項とは執行手続の点で異なっていることをここで確認しておきたい。

台湾の財政部は所得税法43条の1ではなく、同法80条5項の授權に基づき⁽⁴²⁾、2004年に「営利事業所得税不常規移轉訂價査核準則」（以下「準則」という）という命令を制定している。準則は、第1章において「従属関係」や「営業常規に適合しない」等、所得税法43条の1に定める要件について詳細な定義を行っており（3条ないし4条）、同条の適用対象である取引の各類型を明らかにしている（5条）。具体的には、①有体資産の移転（売買、交換、贈与その他の行為・計算を含む）、②有体資産の使用（賃貸、権利設定、他人の所持、使用又は占有に供することその他の行為・計算を含む）、③無体資産の移転（売買、交換、贈与その他の行為・計算を含む）、④無形資産の使

(40) 前掲注(33)立法院法律系統HP参照。

(41) 前掲注(28)参照。

用（授權，再授權，他人の使用に供することその他の行為・計算を含む），⑤サービスの提供（マーケティング，管理，行政，技術，人事，研究と発展，情報処理，法律，会計その他のサービスを含む），⑥資金の使用（資金貸借，前払金，仮払金，担保，支払期間の延長その他の行為・計算を含む），⑦その他財政部が定める取引，の各類型を定めている。

さらに，準則は第2章において独立企業間価格の算定について詳細に定めている。具体的には，独立企業原則の採用を宣言した上で（第2章の見出し参照），最適方法ルールに基づき（7条1項2号）ながら，独立企業間価格の算定方法として，①独立価格比準法，②再販売価格基準法，③原価基準法，④利益比準法，⑤利益分割法，及び⑥その他財政部が定める独立当事者間価格の算定方法を挙げている（10条）。

以上のように，準則は調整対象を取引に限定すると同時に，国際的に一般に認められている独立企業間価格の算定方法を採用すること等からすると，移転価格税制の国際基準⁴²⁾を導入しようとする財政部の意図が窺える。一

方，上記のように売買等の典型的な取引類型の他に「その他の行為・計算」を認めること，及び国際的に一般に認められる独立当事者間価格の算定方法の他に「その他財政部が定める独立当事者間価格の算定方法」を認めることは，所得税法43条の1がそもそも同条の適用対象や独立企業間価格の算定方法を限定しないことにも配慮するためであろう。

所得税法43条の1と準則との関係を考える上で，最高行政法院104〔2015〕年度判字第208号判決が参考になる。その事案は，ある会社が実際の営業活動を行っていないその完全子会社に対して資金を貸借し当該完全子会社に多額の利息支出を創出した上で，当該貸付債権で後者に現物出資をしてその完全子会社を増資させた後，その翌日に減資させることによって，50,408,094台湾ドルの投資損失を計上したことに対して，国税局がその投資損失の計上を認めず，投資損失の計上要件を定める「営利事業所得税査核準則」という命令に基づき調整して課税処分を行った事案である。当該会社は復査，訴願の手続⁴⁴⁾を経て，上記事案について所得税法43条の1の適用を受ける

42) この旨は，準則1条に明記されている。実際，所得税法80条5項は移転価格税制に関する規定ではなく，所得税案件の調査方式や審査基準について財政部に授權するものである。そのため，租税法律主義の観点からすると，準則が移転価格税制の内容の定立について所得税法から明確な授權を受けているかどうかは問題である。他方，準則2条2項には，営利事業が，営業常規に適合しない行為・計算によって納税義務を回避又は減免する場合には，所得税法43条の1に基づき調整を行うという文言が定められることからすると，本稿では，所得税法43条の1を準則の実質的な根拠規定と位置づけておきたい。

なお，台湾の国税局が「移転価格報告Q&A」（財政部台北国税局HP <https://www.ntbt.gov.tw/>

multiplehtml/af70ab2144124c59bbc6c9cbd9f94bc8 [最終確認日：2022年3月3日])においては，移転価格税制の目的が所得の海外移転を防止することにあるとした上で，そのために準則を制定すると述べる一方で，所得税法43条の1については一切言及していないのは興味深いことである。

43) See OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 1995. また，準則が各取引の類型を明確に例示する点からすると，同命令はアメリカの財務省規則からも強い影響を受けて制定されたのであろう。

44) 台湾で税務訴訟を提起する前には，復査と訴願の手続を経なければならない。それらの手続の簡単な紹介として，邱・前掲注②9275頁参照。

べきであるので、国税局が財政部の許可を申請した上で初めて調整することができる」と主張し、原審で勝訴した。国税局はこの判決を不服として上訴し、投資損失を計上することは当該会社の単独な行為であり取引に該当せず、そして、「営利事業所得税査核準則」に基づき当該会社による投資損失の計上を否認することができることを理由として、所得税法43条の1を適用すべきではなく、したがって、財政部の許可を得なくても調整することができる、と主張した。

上記の最高行政法院判決は国税局の上記主張に対して、①増資と減資は上記会社とその完全子会社との合意によって行われたので、当該増資と減資は広義の取引行為に該当し、そして、営利事業は他の営利事業に資金を貸し付けた後、その債権でもって、当該他の営利事業に増資させた上で減資させるのは、「資金貸借」の後に「その他の行為・計算」を行うことであり、全体として見ると、準則5条6号の「資金の使用」という取引に該当すること、②そもそも、準則でもって所得税法43条の1にいう「行為・計算」の範囲を限定することはできないことを理由として、上訴を斥けた。

また、準則が制定される前の事案であるが、投資開発事業を営むある会社が他の会社から2002年度の921,165,313台湾ドルの配当金を当年度末までに受け取っていなかったため、国税局がそれを資金の貸付けと同視し、台湾の合作金庫商業銀行の企業に対する平均貸付利率に基づいて、当該会社には36,058,085台湾ドルの利息収入があると認定し課税処分を行った。納税者は、上記処分を不服とし提訴したところ、台北高等行政法院99〔2010〕年度訴字第1065号判決により却下されたので、最高

行政法院に上訴した。

国税局は上訴審において、準則は所得税法の授權を受けて同法43条の1について営業・取引常規の認定や調整方法を補足するためのものであり、所得税法の当該規定が創設された当初から適用すべきであることを前提として、準則の規定によると、「資金の使用」に適用できる独立企業間価格の算定方法は①独立価格比準法、②原価比準法、及び③その他財政部が定める独立当事者間価格の算定方法であるところ、財政部の許可を得た上で、結論として上記のいずれの方法を採用するかについては明らかにしていないが、台湾の五大銀行において企業に金銭を貸し付けた場合の利率の中で最も低いもの、すなわち合作金庫商業銀行の企業に対する平均貸付利率に基づく算定方法を採用することができる」と主張した。

最高行政法院100〔2011〕年判字第1679号判決は、国税局が採用する算定方法を準則に定める独立価格比準法として認めた上で、この方法は納税者に最も有利であり最適方法ルールに適合することを理由として、上記課税処分を適法としている。

このように、結局のところ、国税局も最高行政法院も準則を所得税法43条の1の確認規定として捉えて、この規定に基づいて五大銀行における企業に対する最も低い平均貸付利率に基づく算定方法を採用したものと考えられる。

(2) 台湾の移転価格税制の位置づけ・性格づけ

台湾の学説上の通説によると、所得税法43条の1に定める移転価格税制は租税回避の一定の類型を阻止するための個別的否認規定であり、前記1で紹介した租税回避の一般的否

認規定の特別規定であるので、後者に優先して適用されるべきである⁴⁵⁾。そして、所得税法43条の1を租税回避の一般的否認規定に対する特別規定と位置づける理由として、租税回避の一般的否認規定が個人、営利事業を含むすべての法主体に適用されるのに対して、所得税法43条の1が営利事業にしか適用されず、適用主体の点で制限されていることが説かれている⁴⁶⁾。また、所得税法43条の1を優先適用すべき実質的理由として、関連外国との間における課税権配分の公平性を確保することが挙げられている⁴⁷⁾。

一方、裁判実務上は、学説と同じく移転価格税制を租税回避の否認規定と位置づけているものの、同税制と租税回避の一般的否認規定との適用上の優先劣後関係については、上記学説と異なる見解を示している。すなわち、個人の「執行業務所得」⁴⁸⁾の課税に関する事案ではあるが、最高行政法院96〔2007〕年度判字第410号判決は、所得税法43条の1が「立法者が『実質課税原則』を貫徹するために、調整方法を特に実定法において明文で定めるものである。……その規定内容からすると、税捐稽徴機関〔＝課税庁・徴収庁〕が営業常規に適合しない行為・計算が行われた事実を証明し、財政部の許可を得て初めて、取引常規に基づき調整することができる。」とした上で、租税回避以外に何らの経済的目的も持た

ないと確信できる場合にのみ、実定法上の根拠がないまま、法解釈によって租税回避を否認することができるのに対し、租税回避の疑いがあり、営業常規に適合しない行為・計算が行われていると認める場合には、所得税法43条の1に定める移転価格税制を適用することができる、という見解を示している⁴⁹⁾。

このように、上記判決は、立証の程度の観点から、移転価格税制と実質課税原則（実定法化される前の租税回避の一般的否認原則）との適用上の区分を明確にしているが、その見解からは、所得税法43条の1が実定法化された租税回避の一般的否認規定（税捐稽徴法12条の1第1項、納税者権利保護法7条1項）に優先適用されるべきであることを導出することはできない。

また、税捐稽徴法12条の1に基づいて事案の「実質的な経済的事実関係」を把握した上で所得税法43条の1の適用を否定するという見解も見られる。すなわち、ある国内営利事業がその子会社に対して、同じグループに属するその外国子会社の100%の株式を譲渡することによる含み損の計上の可否が争われた事案において、納税者は、国税局が所得税法43条の1に従って財政部の許可を得た上で調整すべきであると主張したのに対して、国税局は、納税者が行った譲渡が形式的には従属関係にある営利事業間の取引であるようにも見

45) 陳清秀『国際税法（第4版）』（元照・2019）255頁、柯・前掲注3787-89頁、黄茂榮ほか主編『税捐稽徴法』（元照・2020）217頁〔邱晨〕参照。

46) 柯・前掲注3787頁参照。

47) 陳・前掲注45255頁参照。

48) 執行業務所得は、日本所得税法上の事業所得について言及されている「人的役務提供事業」（谷口・前掲注6）285頁参照）から生ずる所得に相当

する。本件の納税者は医師であるので、台湾の所得税法上は執行業務者としてその執行業務所得に対して課税されると同時に、個人事業主ひいては営利事業にも該当し（前掲注28参照）、所得税法43条の1の適用対象にもなる。

49) 注意すべきことに、この判決は税捐稽徴法12条の1が設けられる前に下されたのである。

えるが、税捐稽徴法12条の1に基づいて当該事実関係を把握すると、もともと当該外国子会社を直接に支配している上記国内営利事業は、その国内子会社を通して当該外国子会社を間接に支配することになったが、当該外国子会社に対するその支配力は変更されていないので、この場合には実質的財産損益が生じないことに鑑み、所得税法43条の1を適用すべきではないとした上で、税捐稽徴法12条の1に基づいて、上記株式の譲渡については含み損の計上を認めるべきではないと主張した。

台北高等行政法院103〔2014〕年訴字第1519号判決は、所得税法43条の1の立法理由を引用し同条を租税回避の否認規定と位置づけながら、国税局の上記主張を受け入れ、当該株式の譲渡は、グループ全体の投資枠組みを調整するためだけのものであり、株式の売買に該当せずに譲渡損が生じないので、所得税法43条の1の適用を受けないとして、税捐稽徴法12条の1に基づいて当該含み損の計上を認めないとする国税局の判断を支持した⁵⁰⁾。このように、課税実務上は、所得税法43条の1より税捐稽徴法12条の1を優先適用すべきであるという見解が国税局により主張され、裁判実務上もその主張が受け入れられている。

以上要するに、台湾では、所得税法43条の1に定める「移転価格税制」を租税回避の否認規定と位置づけている。そして、所得税法43条の1と税捐稽徴法12条の1との適用上の優先劣後関係については、学説が前者を優先適用すべきであると主張している一方、裁判実務上は、最高行政法院がまだ見解を明示していないものの、下級審判決は税捐稽徴法12条の1を所得税法43条の1に優先適用すべきであるとの見解を示している。

(3) 小括

以上で、所得税法43条の1と準則の関係を、後者を前者の確認規定として明らかにした上で、所得税法43条の1と租税回避の一般的否認規定の関係を検討した。ここでは、日本法における法人税法22条2項と同法132条との関係を念頭に置きながら、台湾の所得税法43条の1と租税回避の一般的否認規定との関係をまとめてみる。

台湾では、所得税法43条の1がその立法理由によると、アメリカ法等に倣って制定された移転価格税制と解されるべきであるところ、学説上の通説は同規定を租税回避の個別的否認規定と位置づけた上で、それを租税回避の一般的否認規定に優先して適用すべきであるとしている。一方、最高行政法院96〔2007〕年度判字第410号判決と台北高等行政法院103〔2014〕年度訴字第1519号判決も、所得税法43条の1を租税回避の否認規定と位置づけている。ただ、後者の台北高等行政法院判決は、所得税法43条の1に対して租税回避の一般的否認規定を優先適用すべきであるという見解を採用しているようにも思われる。

所得税法43条の1は、それ自体の改正はないものの、準則の制定後は、租税回避の否認規定という性格を依然としてもつと同時に、移転価格税制としての性格ももつことが改めて明らかになり、したがって、租税回避の否認規定と移転価格税制という二つの性格を有することが鮮明になった。そして、上で述べたように、所得税法43条の1は国内取引と国際取引の両方に適用されている（制度の性格

50) 納税者側はこの判決を不服として上訴したが、最高行政法院104年度裁字第814號裁定により、上訴が不適法であることを理由に却下された。

から見る日台両国の関連規定間の対応関係については、下の表1のようにまとめることができる)。この際、国際取引についても、上で検討した台湾の実務と同様な取り扱いを行う場合、すなわち、国際的な移転価格事案に対

して、そもそも移転価格税制ではなく、租税回避の一般的否認規定を優先適用して課税する場合には、こうした課税から生ずる経済的二重課税を解消できないおそれがある。その解決策については、次のIVで論じる。

〈表1 日台両国の関連規定間の対応関係〉

制度の性格	日本 ⁽⁵¹⁾	台湾
租税回避の否認規定	法人税法132条 法人税法22条2項(租税回避否認効果のみ)	納税者権利保護法7条1項 所得税法43条の1(学説, 実務)
移転価格税制(国内取引を対象)	法人税法22条2項	所得税法43条の1(立法理由), 準則
移転価格税制(国際取引を対象)	租税特別措置法66条の4	所得税法43条の1(立法理由), 準則

出所: 筆者作成

IV 所得税法43条の1の租税回避否認規定性に起因する問題に対する解決策の検討

前記の経済的二重課税の問題は、移転価格税制を租税回避の否認規定と位置づけながらも、移転価格税制について租税回避の一般的否認規定の特別規定としての地位を明らかにできないことに起因する。その解決策として、本稿は、台湾の学説上の通説や実務の見解と異なり、IIで検討した日本法の状況を参考にして、移転価格税制を租税回避の一般的否認規定とは別の制度と位置づける又は性格づけることを試みたい。具体的には、納税者権利保護法7条1項に定める租税回避の一般的否認規定は、租税回避行為を阻止するために、「経済的合理性基準」ないし「租税回避基準」に基づく制度であるのに対して、所得税法43条の1に定める移転価格税制は、従属関係のある企業とそれ以外の企業の間における租税負担の公平性を維持するために、「独立当事者間取引基準」に基づき所得を調整する制度で

あると解することを試みたい。

実際、こうした解釈こそが、所得税法43条の1の立法理由及び規定内容に合致していると思われる。具体的には、上で述べたように、税捐稽徴法12条の1第3項又は納税者権利保護法7条3項の文言⁽⁵²⁾からは、同規定の適用について「租税回避基準」に相当する基準を導出することができるのに対して、所得税法43条の1の文言⁽⁵³⁾からは、租税以外の経済的目的の存在によってその適用を除外する旨が読み取れないので、同規定が「租税回避基準」を採用すると解するのはその文言に適合しないであろう。むしろ、所得税法43条の1の立法理由や財政部の許可を取得しなければならな

(51) ここでの性格づけは、IIで整理した日本の学説上の通説の見解に従うものである。

(52) 納税者が、租税利益を獲得するため、税法の立法目的に違反し法律の形式を濫用して、非常規取引をもって租税構成要件の該当を回避することによって、取引常規によって生ずる経済的效果に相当するものを達成するのは租税回避である。

いという手続要件の特殊性をも考慮すると、同規定は租税回避の一般的否認規定としてではなく、「独立当事者間取引基準」に基づき定められたものと解すべきであろう。

なお、所得税法43条の1のこうした位置づけ・性格づけは、準則に導入されている移転価格課税の国際基準の実務への浸透にも資すると思われる。

以上により、所得税法43条の1と納税者権利保護法7条1項との適用基準の異同を明らかにした。このことによって、それらの規定の適用範囲を区分することができる。ただし、日本の法人税法22条2項と同法132条の適用範囲が部分的には重なり合っているように、台湾の上記両規定も同じ事案に適用される場合がありうる。その場合、特に租税協定締結国との間における国際的な移転価格事案については、二重課税⁵⁴⁾等の解消という租税協定(租税条約)の目的に鑑みると、移転価格課税による経済的二重課税をできるだけ解消するため、所得税法43条の1(と準則)を優先適用し、その結果を租税協定上の相互協議手続の対象にすることができるようにすべきであろう⁵⁵⁾。実際、財政部は準則によって、所得税法43条の1に定める移転価格税制を国際基準と調和させようとしているが、所得税法43条の1と納税者権利保護法7条1項との適用関係について上記のように解して初めて、その

意図を貫徹することができるのではないかとと思われる。

V おわりに

本稿は、国際的な移転価格事案に対しては、台湾の租税回避の一般的否認規定を適用するのではなく、台湾と日本等との間で締結された租税協定における特殊関連企業条項や台湾の国内法上の移転価格税制を適用すべく、台湾の租税回避の一般的否認規定との適用関係に関して、移転価格税制の解釈・適用のあり方を明らかにした。

最後に、本稿の主張を以下のとおりまとめておく。すなわち、台湾の学説上の通説や実務の見解とは異なり、所得税法43条の1に定める移転価格税制を租税回避の否認規定と位置づけるべきではなく、「独立当事者間取引基準」に基づき、納税者権利保護法7条1項に定める租税回避の一般的否認規定と異なる制度として再構築すべきである。そして、国際的な移転価格事案に対して上記両規定のいずれを適用しても経済的二重課税が生ずるが、それを解消するため、上記両規定が同一の事案に適用される場合には、所得税法43条の1を優先適用すべきである。

なお、台湾の移転価格税制の発展のためには、裁判例の蓄積が必要であるが、国際課税の文脈における所得税法43条の1と租税回避

53) 営利事業が国内外の他の営利事業との間において従属関係があり、又は直接に若しくは間接に他の事業により所有若しくは支配されるとき、それらの間において収益、原価、費用又は損益分配について営業常規に適合しない行為・計算によって納税義務を回避又は減免する場合には、稽徴機関[=課税庁・徴収庁]が当該事業の所得額を正確に計算するため、財政部の許可を申請した上で、営業常規に基づきそれを調整することができる。

54) 経済的二重課税も租税条約が排除しようとする二重課税の一類型である。金子・前掲注(2)370頁[初出、1993]参照。

55) 小島俊朗「移転価格課税と寄附金課税」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』(大蔵財務協会・2010)968頁も、日本では、経済的二重課税をなるべく解消するため、移転価格税制を寄附金課税に優先して適用すべきであると述べている。

の一般的否認規定との関係について直接に判示する裁判例がまだ示されていないので、本稿では、差し当たり、素材として国内取引に関する裁判例を引用しながら検討を行った。

一方、学説の蓄積も必要不可欠であろう⁶⁶。本稿では台湾の移転価格税制に関する基礎的な論点の一つを取り上げて検討したが、今後の課題として、移転価格税制の具体的な内容を定める準則も含めて、日本法と比較しながら

ら台湾の移転価格税制の解釈・適用を考察していきたいと考えている。

[本稿は、令和3(2021)年度科研費(課題番号:21F21011)の助成を受けて行った研究に基づくものである。]

⁶⁶ 日本の移転価格税制の発展にとって税法学の発展の重要性を説示するものとして、金子・前掲注(2)362頁[初出, 1983]参照。