

我が国の移転価格税制における推定課税について

藤 卷 一 男
〔税務大学校〕
〔研究部教育官〕

要 約

1 研究の目的

我が国の移転価格税制は、諸外国と共通の基盤に立って、国際的に認められている独立当事者間基準（arm's length standard）の考え方に基づいて制度が構成されている。しかし、各国の移転価格税制の具体的な仕組み・内容は、それぞれの国内税法の体系を反映している。我が国の移転価格税制の場合、申告納税制度を基本とする法人税制度の枠組みの中で申告方式に従った形で規定が設けられている。租税特別措置法第66条の4第1項^{<注>}では、法人が、国外関連取引を行った場合に、当該法人が当該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、又は当該法人が当該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きは、その取引は独立企業間価格で行われたものとみなして法人税関係法令を適用する旨規定している。

申告調整型の移転価格税制（以下「申告調整型制度」という。）の下では、まず、法人は、国外関連者との取引価格が第2項に定める方法により自ら算定した独立企業間価格と異なる場合、第1項により申告調整を行うことになる。次に、課税当局は、調査により法人の国外関連者への所得移転を認定した場合には、法人の申告を是正するために、第1項及び第2項により更正を行うことになる。要するに、申告調整型制度の下では、第1項及び第2項の規定は、第一次的（原則的）に法人が適用し、二次的（例外的）に課税当局が適用することになる。また、課税当局は、一定の場合、第7項により独立企業間価格を推定して更正することもできる。我が国の制度が申告調整型であることを踏まえて、第7項の推定規定と第9項の同業他者に対する質問検査権の規定の適用要件を解釈する必要がある（後述2(1)）。

<注> 以下の記述では、租税特別措置法第66条の4の各項を第1項、第2項、第7項、第8項、第9項と略記している。

第7項の推定規定の創設趣旨は、移転価格税制の執行においては納税者側から資料提供という形で協力が行われることが極めて重要であることから、納税者からかかる協力を担保することにあるとされる。第7項は、申告調整型の移転価格税制の適正公平な執行を担保する上で重要な意味を有しており、その存在意義をもっと積極的に認めていく必要があるのではないかと考える。しかし、第7項の解釈・適用を巡る裁判例や公表裁決例がないことなどから、これまであまり論じられておらず、同項の解釈・適用を巡っては必ずしも明確でない部分がある。そこで、本稿では、第7項の解釈・適用上の問題について具体的な考察を試みた。特に、比較対象として非関連者間取引を用いることの限界を克服するという観点からも、第7項の存在意義に焦点を当てている。

2 研究の内容

(1) 第7項と第9項の適用要件の解釈

申告調整型制度の下では、法人が、申告に先立って法令の規定に基づき独立企業間価格の算定方法の選定や比較対象取引に係る資料情報の収集分析等を行うことになる。したがって、課税当局が移転価格の調査の際に第7項又は第9項を適用しようとする場合、まず、法人の申告に係る独立企業間価格の算定に必要と認められる帳簿書類等の提示・提出を求めることになる。そして、課税当局がその帳簿書類等の提示・提出を求めたが、結果的に、①その帳簿書類等が遅滞なく提示・提出されない場合又は②法人が自己の独立企業間価格の算定に用いたデータが不相当と認められる場合には、第7項又は第9項の適用要件が満たされる。

第7項又は第9項の適用上、課税当局の求めに応じて法人が提示・提出すべき帳簿書類等の中に、国外関連者や第三者が保存するものが含まれるかどうかということが論じられることがある。しかし、申告調整型制度の下では、法人が法令の規定に従って選定した独立企業間価格の算定方法によって提示・提出すべき帳簿書類等の範囲がおのずと異なってくるのであ

るから、課税当局が法人に対して提示・提出を求める帳簿書類等の中に、国外関連者や第三者の保存するものが一律に含まれるかどうかを論じることは、そもそも意味がないと考える。

また、第8項では、課税当局は国外関連者との間の取引に関する調査について必要があるときは、国外関連者の保存する帳簿書類等の提示・提出を求めることができるとされるが、この場合、課税当局が要求しうる国外関連者の保存する帳簿書類等の内容については法令上の制限は特にないと解される。

(2) 第7項の適用場面

第7項の推定規定は、その要件が満たされたとき、具体的には次のような場面で適用されることがあると考えられる。一つは、課税当局が公開情報やその他利用可能な資料から推定課税に必要なデータを揃えることができたときに適用する場合である。もう一つは、課税当局が第9項の質問検査権を行使して、比較対象法人からの資料の入手に努めたが、結果的に比較可能性のあるものとして関連者間取引に関するデータしか把握されないときに適用する場合である。

(3) 関連者間取引からなる事業を比較対象とすることの適法性・合理性

第7項の推定規定は、調査対象法人の国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するものの当該事業に係る売上総利益率等を基礎として独立企業間価格を推定して課税する規定であるが、当該事業が非関連者間取引で構成されていなければならないという要件は付されていない。

ただし、第7項は、比較可能性の基準が緩和されているとはいえ、独立当事者間基準の運用の枠内にある課税方法である。課税当局は、推定に用いた同種の事業を営む法人の売上総利益率等が独立企業間価格と推定される金額の算定に耐え得るものであることを、具体的・客観的なデータを基に実証的に説明できる資料を準備しておくことが有効であろうと考える。

3 結論

課税要件事実についての立証責任が一般的に課税当局側にあるとされている我が国において、現行の推定課税の制度は、国際的に見て突出したものではないと考える。

第7項の推定規定は、移転価格税制の執行においては納税者側から資料提供という形で協力が行われることが極めて重要であることから、納税者からかかる協力を担保するために設けられたものであるとされる。法人側から十分な協力が得られない場合において、比較対象法人の資料の入手に努めたが、結果的に比較可能性のあるものとして関連者間取引に関するデータしか把握されないときにも、第7項を適用することができると解される。

寡占状態にある業況の優れた業界において、多国籍企業が内部化を推進した結果、事業規模その他の事業内容の類似する法人のすべてが国外関連者との取引を行い、国外非関連者との取引を行っていないという場合もありうるのではないかと考えられる。これは、課税当局にとって、比較対象となり得る国外非関連者との取引に係る情報が得られないということを意味する。第7項の推定規定は、比較対象として非関連者間取引を用いることの限界を克服するという視点からも、その存在意義を認めることができ、課税当局が適正公平な執行を行う上で有効な手段になり得ると考える。

「税務行政の公正な運営」（国税通則法第1条）という法の目的を達成するためには、「課税の公平」を念頭に置いて、税法の規定を合理的に解釈し、適用することが重要であると考ええる。

目 次

一	はじめに	57
二	第7項と第9項の適用要件の解釈	63
三	第2項、第7項、第9項の適用関係	73
四	関連者間取引からなる事業を比較対象とすることの適法性・合理性	86
五	推定課税のための税務調査の要点	96
	（1）第9項の質問検査権行使による推定課税に必要な資料の入手	96
	（2）推定課税の比較対象法人	97
	（3）推定課税における機能等の差異調整の要否	99
六	推定課税の訴訟	100
七	諸外国の推定課税等	101
八	むすびにかえて	105

一 はじめに

我が国の移転価格税制は、諸外国と共通の基盤に立って、国際的に認められている独立当事者間基準（arm's length standard）の考え方に基づいて制度が構成されている。しかし、各国の移転価格税制の具体的な仕組み・内容は、それぞれの国内税法の体系を反映している。我が国の移転価格税制の場合、申告納税制度を基本とする法人税制度の枠組みの中で申告方式に従った形で規定が設けられている。

租税特別措置法第66条の4第1項では、法人が、国外関連者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を行った場合に、国外関連取引につき、当該法人が当該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、又は当該法人が当該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きは、その取引は独立企業間価格で行われたものとみなして法人税関係法令を適用する旨規定している。

租税特別措置法

第66条の4第1項

法人が、昭和六十一年四月一日以後に開始する各事業年度において、当該法人に係る国外関連者（外国法人で、当該法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式の総数又は出資金額の百分の五十以上の株式の数又は出資の金額を直接又は間接に保有する関係その他の政令で定める特殊の関係（以下この条において「特殊の関係」という。）のあるものをいう。以下この条において同じ。）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を行った場合に、当該取引（当該国外関連者が法人税法第百四十一条第一号から第三号までに掲げる外国法人のいずれに該当するかに応じ、当該国外関連者のこれらの号に掲げる国内源泉所得に係る取引のうち政令で定めるものを除く。以下この条において「国外関連取引」という。）につき、当該法人が当該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、又は当該法人が当該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きは、当該法人の当該事業年度の所得及び解散（合併による解散を除く。以下この条において同じ。）による清算所得（清算所得に対する法人税を課される法人の清算中の事業年度の所得及び同法第百三条第一項第二号の規定により解散による清算所得とみなされる金額を含む。第七項において同じ。）に係る同法 其他法人税に関する法令の規定の適用については、当該国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなす。（傍線筆者）

金子宏名誉教授は、我が国の移転価格税制の特徴を米国のそれと比較しながら、次のように述べられている。

「わが国の制度は、法人が国外関連者との間で独立企業間価格と異なる対価で取引をした場合には、その取引は独立企業間価格で行われたものとみなして法人税関係法令を適用することとしている。このことは、法人は、その国外関連取引の対価が独立企業間価格と異なる場合には、独立企業間価格で申告しなければならないことを意味しており、したがって、わが国の制度は申告調整の制度（以下「申告調整型制度」という）であることになる。これに対し、アメリカの制度は、内国歳入法典四八二条の、内国歳入庁長官は企業の所得を正確に算定するために必要であると認める場合には、同一の利害関係者によって所有または支配されている二つ以上の企業のいずれに対しても、それらの中に総所得等を配分し、割り当て、または振り替えることができる（may distribute, apportion or allocate）、という規定からも明らかなように、内国歳入庁に否認権を認める制度（以下「否認型制度」という）である。」⁽¹⁾

我が国の申告調整型制度が有効に機能するためには、法人が申告に先立って国外関連取引について移転価格の調査分析を自ら行い、独立企業間価格の算定に必要な資料をあらかじめ用意しておくことが必要である⁽²⁾。法人が、その国外関連取引に係る移転価格の調査分析を自ら客観的・合理的に行うことができれば、それに越したことはない。しかし、独立企業間価格の算定は専門的・技術的側面が強いために意見が分かれやすく、独立企業間価格の算定方法いかんによっては課税所得が異なることもある。そこで、国外関連取

(1) 金子宏「移転価格税制の法理論的検討—わが国の制度を素材として」『所得課税の法と政策—所得課税の基礎理論 下巻』有斐閣(1996) 371頁以下。

(2) 金子宏・前掲(注1) 380頁では、「わが国の制度は、申告調整型であるから、企業は、関連企業との間の取引対価が独立企業間価格と異なる場合には、独立企業間価格で取引を行ったものとみなして申告調整をしなければならない。したがって、企業は、この段階で自ら独立企業間価格の調査を行う必要がある。」と述べられている。

引を行っている法人が申告に際し適切に独立企業間価格を算定できるように、法人が採用したいと考えている独立企業間価格の算定方法を課税当局に申し出て、課税当局が資料等に基づき検証し、その合理性を判断した上でこれを確認するという制度が通達上の措置として設けられている⁽³⁾。この事前確認制度は、移転価格税制について、その適正・円滑な執行をはかり、あわせてその執行について法的安定性と予測可能性を確保するための通達上の措置⁽⁴⁾であり、申告調整型の移転価格税制の補完的機能を有しているといえる。

法人にとって申告調整型制度の利点は、法人が法令の規定に基づき自ら選定した方法により独立企業間価格を算定することができるという点であろう。課税当局が法人の移転価格調査を行う場合においても、その法人の選定した算定方法が合理的かどうかをまず検討することになるであろう。また、法人が事前確認を受けていた場合、その効果として、「所轄税務署長は、確認法人が確認事業年度において事前確認の内容に適合した申告を行っている場合には、確認取引は独立企業間価格で行われたものとして取り扱う。」⁽⁵⁾こととされている。申告調整型制度の下では、課税当局が法人に対して一方的に算定方法を押し付け、不意打ち的な課税を行うというようなことは予定されていないと考えられる。この点が米国の否認型制度と大きく異なる点といえる⁽⁶⁾。法人の視点から見た場合、予測可能性という点では、我が国の申告

(3) 羽床正秀『平成11年全訂版 移転価格税制詳解』大蔵財務協会(1999)395頁以下。わが国では、移転価格税制導入の当初から、事前確認制度が導入されていた(昭和62年4月24日付査調5-1他2課共同「独立企業間価格の算定方法等の確認について」通達)。その後、OECDガイドラインなどの動向を踏まえ、相手国の合意を含めて確認を与える方法を織り込んだ平成11年10月25日付査調8-1他3課共同「独立企業間価格の算定方法等の確認について」事務運営指針が発遣され、更に、この通達は平成13年6月1日付「移転価格事務運営要領」通達(査調7-1ほか)の一部(第5章)として取り込まれた。

(4) 金子宏『租税法 第九版』弘文堂(2003)413頁。

(5) 平成13年6月1日付通達(前掲注3)5-16。

(6) 金子宏・前掲(注1)372頁では、「日本の制度とアメリカの制度のどちらがすぐれているかを、一概に断定することはできない。しかし、アメリカの制度の下で

調整型制度の方が優れているといえるであろう。

しかしながら、法人がこのような申告調整型制度の趣旨を踏まえずに、自社の国外関連取引について移転価格の調査分析を怠り、独立企業間価格の算定に必要な資料をあらかじめ準備しなかったり、また、準備したとしてもその内容が不十分・不適当な場合もありえる。實際上、法人の中には、国外関連取引に係る価格の妥当性についてあらかじめ必要な調査分析を自ら行わず、また、事前確認制度を利用しないようなことも少なくないのではないかと推測される。このような場合、国外関連取引の価格が独立企業間価格と異なることによりその法人の所得が減少しているときは、課税当局が独立企業間価格を算定し、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更正を行うことが必要となる。

課税当局が更正を行う場合、独立企業間価格の算定は、通常は租税特別措置法第66条の4第2項に定める独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法等の方法によって行うことになろうが、一定の要件を満たした場合、同条第7項に定める推定課税を行うこともできる。

租税特別措置法

第66条の4第2項

前項に規定する独立企業間価格とは、国外関連取引が次の各号に掲げる取引のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める方法により算定した金額をいう。

一 棚卸資産の販売又は購入 次に掲げる方法（二に掲げる方法は、イからハまでに掲げる方法を用いることができない場合に限り、用いることができる。）

イ 独立価格比準法（特殊の関係にない売手と買手が、国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同様の状況の下で売買した取引の対価の額（当該同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取

は、租税行政庁による不意討ちの危険が絶えずあり、法的安定性が脅かされるおそれが少なくない。しかも、内国歳入法典四八二条の規定ぶりから見て否認権を行使するかどうかは担当官の裁量に委ねられており、したがって執行上の不統一・不公平が生ずる可能性が大きい。もちろん、同じ問題は、わが国の制度の下でも生じうるが、しかし、その危険性は、少なくとも制度の仕組み上は少ないと思われる。」と述べられている。

引段階、取引数量その他に差異のある状況の下で売買した取引がある場合において、その差異により生じる対価の額の差を調整できるときは、その調整を行った後の対価の額を含む。)に相当する金額をもつて当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。)

- ロ 再販売価格基準法(国外関連取引に係る棚卸資産の買手が特殊の関係にない者に対して当該棚卸資産を販売した対価の額(以下この項において「再販売価格」という。)から通常の利潤の額(当該再販売価格に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額をいう。)を控除して計算した金額をもつて当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。)
- ハ 原価基準法(国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、製造その他の行為による取得の原価の額に通常の利潤の額(当該原価の額に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額をいう。)を加算して計算した金額をもつて当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。)
- ニ イからハマでに掲げる方法に準ずる方法その他政令で定める方法
- 二 前号に掲げる取引以外の取引 次に掲げる方法(ロに掲げる方法は、イに掲げる方法を用いることができない場合に限り、用いることができる。)
- イ 前号イからハマでに掲げる方法と同等の方法
- ロ 前号ニに掲げる方法と同等の方法

ここで適用条項を改めて整理すると、まず、法人は、国外関連者との取引価格が第2項に定める方法により自ら算定した独立企業間価格と異なる場合、第1項により申告調整を行うことになる。次に、課税当局は、調査により法人の国外関連者への所得移転を認定した場合には、法人の申告を是正するために、第1項及び第2項により更正を行うことになる。要するに、申告調整型制度の下では、第1項及び第2項の規定は、第一次的(原則的)に法人が適用し、二次的(例外的)に課税当局が適用することになる。また、課税当局は、一定の場合、第7項により独立企業間価格を推定して、更正又は決定をすることができる⁽⁷⁾。

(7) 税法上、推定課税の規定はごく僅かしか設けられていない。租税特別措置法第66条の4第7項と同様に、「…推定して、更正又は決定をすることができる。」との規定振りがあるものとしては、所得税法第158条(事業所の所得の帰属の認定)がある。この規定は、所定の要件が満たされることを条件として、所得が法人(企業組合)にではなく、その構成員たる個人に帰属することの推定を認めるものである。金子宏・前掲(注4)173頁では、「所定の要件が満たされていても、納税者は、反

第7項では、課税当局が、法人にその各事業年度における国外関連取引に係る第1項に規定する独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類又はその写しの提示又は提出を求めた場合において、当該法人がこれらを遅滞なく提示し、又は提出しなかったときは、課税当局は、当該法人の当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するものの当該事業に係る売上総利益率等を基礎として再販売価格基準法等により算定した金額を当該独立企業間価格と推定して更正又は決定を行うことができる旨規定している。

租税特別措置法

第66条の4第7項

国税庁の当該職員又は法人の納税地の所轄税務署若しくは所轄国税局の当該職員が、法人にその各事業年度における国外関連取引に係る第一項に規定する独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類（その作成に代えて電磁的記録（電子的方式、磁気的方式その他の人の知覚によっては認識することができない方式で作られる記録であって、電子計算機による情報処理の用に供されるものをいう。）の作成がされている場合における当該電磁的記録を含む。次項、第九項及び第十二項第二号において同じ。）又はその写しの提示又は提出を求めた場合において、当該法人がこれらを遅滞なく提示し、又は提出しなかったときは、税務署長は、当該法人の当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するものの当該事業に係る売上総利益率又はこれに準ずる割合として政令で定める割合を基礎として第二項第一号ロ若しくはハに掲げる方法又は同項第二号イに掲げるこれらの方法と同等の方法により算定した金額を当該独立企業間価格と推定して、当該法人の当該事業年度の所得の金額若しくは欠損金額又は解散による清算所得の金額につき法人税法第二条第四十三号に規定する更正（第十六項において「更正」という。）又は同条第四十四号に規定する決定（第十六項において「決定」という。）をすることができる。
(傍線筆者)

第7項の推定規定は、①本制度が、海外に所在する関連企業との取引について、多様な要因により決定される取引価格の妥当性を問題とする制度であ

証をあげて推定をくつがえすことができる。」とされる。所得税法158条の適用を巡る事件としては、大阪地判平成9年3月13日（所得税法違反事件有罪確定）・税務訴訟資料224号658頁参照。

り、問題となる取引価格の決定根拠や他の通常の取引価格に関する情報について納税者側から資料提供という形で協力が行われることが極めて重要であること、②仮に納税者からかかる協力が行われない場合に課税当局が何の手立てもなくこれを放置せざるを得ないことになれば、本制度の適正公平な執行を担保し難いことから設けられたものである⁽⁸⁾、とされている。要するに、第7項は、移転価格税制は納税者側から資料提供という形で協力が行われることが極めて重要であることから、納税者からかかる協力を担保するために設けられたものであるといえることができる。

第7項の推定規定は、申告調整型の移転価格税制の適正公平な執行を担保する上で重要な意味を有しており、その存在意義をもっと積極的に認めていく必要があるのではないかと考える。しかし、推定規定の解釈・適用を巡る裁判例や公表裁決例がないことなどから、これまであまり論じられておらず、同項の解釈・適用を巡っては必ずしも明確でない部分がある。そこで、以下では、独立企業間価格の算定方法に関して第2項と第7項の規定との相違点等を踏まえながら、第7項の解釈・適用上の問題等について考察している。

二 第7項と第9項の適用要件の解釈

我が国の移転価格税制は、申告納税制度を基本とする法人税制度の枠組みの中で申告方式に従った形で規定が設けられている。一般に、申告納税方式の下では、納税者の課税標準等又は税額等は、第一次的には納税者の申告によって確定することになるが、課税当局も、これらがその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告に係る課税標準等又は税額等を更正することができる（国税通則法第16条、第24条）。この申告納税方式によって、税額確定手続においては、納税者の納税申告が優先的に尊重されるべきことになる。税法上、複数の処理方法が認められているような場合、その

(8) 荒巻健二「移転価格税制の創設」『昭和61年 改正税法のすべて』国税庁210頁。

一次的な選択決定権は納税者にある⁽⁹⁾。一般的に、法人としては、法令の規定に従い適用可能な範囲内で処理方法の選択・適用を検討することとなる。そして、課税当局は、納税者の申告の内容が正しいかどうかを検討するために調査を行うことになる。

申告調整型の移転価格税制の建前としては、第一次的に、法人が申告に先立って法令の規定に基づき独立企業間価格の算定方法を自ら選定し、必要な資料を自ら収集・作成することになる。そして、課税当局は、法人の申告に係るそれらの事項、すなわち、法人の選定した独立企業間価格の算定方法やその算定に必要な帳簿書類等のデータの内容が適正かどうかを調査することになる。このように我が国の制度が申告調整型であることを踏まえて、第7項の推定規定と第9項の同業他者に対する質問検査権の規定（後掲三で詳述）の適用要件を解釈する必要がある。

課税当局は、第7項又は第9項を適用しようとする場合、申告調整型制度の趣旨を踏まえると、まず、法人の申告に係る「第一項に規定する独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類又はその写しの提示又は提出」（第7項）を求めることになる。申告調整型制度の下では、課税当局は、第7項又は第9項を適用するに当たり、法人に対して、その申告に係る独立企業間価格の算定方法をはじめから無視して別の算定方法の適用を押し付けるようなことは予定されていないし、また、法人の申告に係る算定方法とは関係がないような帳簿書類等の提示・提出を求めるようなことも予定されていないと考えられる。例えば、法人が基本三法を適用することができないので利益分割法を適用して申告していたにもかかわらず、課税当局が調査段階で基本三法の適用に必要であるとして、法人に対して競争相手である第三者（同業他者）が保存する帳簿書類等の提示・提出を求めるようなことは、

(9) 複数の処理方法が認められている例として、法人税法第22条第4項の公正妥当な会計処理基準の選択、減価償却の方法（定額法、定率法等）の選択、租税特別措置の適用等がある。申告納税と税務調査の関係を論じたものとして、加藤義幸「申告納税制度の意義とゆくえ」税研（1997.11）30頁以下参照。

申告調整型制度の趣旨に反することになる。この場合、法人に対して第三者が保存する帳簿書類等の提示・提出を求めることは、そもそも無理を強いることでもあり、その帳簿書類等の提示・提出がないからといって、第7項又は第9項の要件が満たされるということにはならないであろう。

なお、ここで論じている帳簿書類等の範囲は、あくまでも第7項又は第9項の適用要件に関するものである。後述するように、課税当局が調査段階で租税特別措置法第66条の4第8項の規定に基づき、国外関連取引の価格の妥当性等を調査するために必要であるとして、提示・提出を求めることができる帳簿書類等の範囲は、法人が申告段階で適用した算定方法に係るものに限定されないことに注意を要する。

課税当局が法人に対してその申告に係る独立企業間価格の算定に必要と認められる帳簿書類等の提示・提出を求めたが、その法人がそれらを遅滞なく提示・提出しなかった場合には、第7項又は第9項の要件が満たされる。また、法人が自己の独立企業間価格の算定に用いたデータが不相当と認められる場合には、独立企業間価格の算定に必要と認められる書類を提示したことにはならないとされるので⁽¹⁰⁾、この場合も同様に第7項又は第9項の要件が満たされる。

以上のことを整理すると、申告調整型制度の下では、法人が、まず独立企業間価格の算定方法の選定や比較対象取引に係る資料情報の収集・分析等を行うのであるから、課税当局が調査段階で第7項又は第9項を適用しようとする場合、法人の申告に係る独立企業間価格の算定に必要と認められる帳簿書類等の提示・提出を求めることになる。そして、課税当局がその帳簿書類

(10) 前掲『昭和61年 改正税法のすべて』(注8)210-211頁では、「本規定を適用するためには次のような要件を満たす必要があります。①独立企業間価格の算定に必要な書類が当局の要求後遅滞なく提示又は提出されなかったこと…(中略)…なお、納税者が自己の独立企業間価格の算定に用いた書類等を提示したとしても、その用いたデータが不相当と認められる場合には、独立企業間価格の算定に必要と認められる書類を提示したことにはならないので留意する必要があります。」と説明している。

等の提示・提出を求めたが、結果的に、①その帳簿書類等が遅滞なく提示・提出されない場合又は②法人が自己の独立企業間価格の算定に用いたデータが不適当と認められる場合には、第7項又は第9項の要件が満たされることになる。

①の場合については、「遅滞なく」の意味が問題となる。申告調整型制度の下では、法人は申告段階で自ら独立企業間価格の調査分析を行う必要があり⁽¹¹⁾、調査段階で課税当局の求めに応じてその独立企業間価格の算定に必要な帳簿書類等を遅滞なく提示・提出できるようにしておくべきであろう。このように申告調整型制度の下では、独立企業間価格の算定のために必要な帳簿書類等は、法人が申告に当たり既に入手、作成、保管していることが前提になっているので、法人が調査段階で課税当局からの求めに応じて、その帳簿書類等を提示・提出するのは、「遅滞なく」ということになると考えられる⁽¹²⁾。法令上の慣用語としての「遅滞なく」は、時間的即時性をあらわし、「遅滞することなく」、「すぐに」という意味であるが、正当な理由又は合理的な理由による遅滞は許容されるという趣旨で用いられる⁽¹³⁾。『昭和61年改正税法のすべて』によれば、帳簿書類等を提示・提出すべき時期は、要求後可及的すみやかにということになるが、具体的には、要求された資料の内容とボリュームの関係から妥当な期間が判定されることになるとされる⁽¹⁴⁾。そして、平成13年6月1日付国税庁長官通達『移転価格事務運営要領の制定について(事務運営指針)』2-5(2)では、「法人が第7項に規定する書類等を遅滞なく提示し、又は提出したかどうかは、当該書類等の提示又は提出の準備に通常要する期間を考慮して判断する。」とされている。

(11) 前掲(注2)参照。

(12) 羽床正秀・前掲(注3)31頁では、「このように、独立企業間価格算定のための帳簿書類は、法人が申告に当たりすでに入手し保管していることが前提となっています。したがって、この場合における遅滞なく提示又は提出というのは、速やかにということになると考えられます。」と述べられている。

(13) 荒井勇『税法解釈の常識』税務研究会出版局175頁。

(14) 前掲『昭和61年 改正税法のすべて』(注8)211頁。

②の場合については、「不相当」かどうかの判断が問題となる。課税当局が、法人の独立企業間価格の算定に用いたデータについて、比較可能性がないなどの理由により不相当であると認定した段階で、第7項又は第9項の要件が満たされる。もっとも、不相当かどうかの最終的な判断は、裁判に委ねられることもある。

第7項の適用上、課税当局の求めに応じて法人が提示・提出すべき帳簿書類等の中に、国外関連者や第三者（同業他者）が保存するものが含まれるかどうかということが論じられることがある⁽¹⁵⁾。しかし、申告調整型制度の下では、法人が法令の規定に従って選定した独立企業間価格の算定方法によって第7項の帳簿書類等の範囲がおのずと異なってくる⁽¹⁶⁾のであるから、課税当局が第7項に基づき法人に対して提示・提出を求める帳簿書類等の中に、国外関連者や第三者の保存するものが一律に含まれるかどうかを論じることが、そもそも意味がないと考える。例えば、法人が基本三法を適用することができないので、利益分割法を適用していれば、その算定に用いた国外関連者の資料は、第7項の帳簿書類等に該当することになる。また、法人がたまたま入手することのできた第三者の保存する資料を基に独立企業間価格を算定しているのであれば、その資料は第7項の帳簿書類等に該当することになる。

これまで課税当局が法人に対して提示・提出を求める帳簿書類等の範囲について述べてきたが、それはあくまでも第7項又は第9項の適用要件に関す

(15) 後掲（注17）参照。

(16) 羽床正秀・前掲（注3）31頁では、「独立企業間価格を算定するための必要な帳簿書類とは、法人が法人税の確定申告を行う際に、国外関連取引について算定している独立企業価格に関する資料であり、その算定方法によって資料も異なります。」と、申告調整型制度を前提とした説明をされている。ただし、同書331-332頁では、「なお、そもそも移転価格税制が対象とするところの国外関連取引の価格、その基となる明細、それに関わる利益の発生状況等を示す資料は、いずれの場合においても、独立企業間価格の算定に必要とされる最も基本的な書類といえます。」とも述べられている。

るものである。そのことと、課税当局が法人に対してその国外関連者との間の取引に関する調査に必要であるとして提示・提出を求める帳簿書類等の範囲とを混同すべきではない。課税当局が法人と国外関連者との間の所得の配分に全体として歪みがないかを検討したり、取引価格や法人の算定した独立企業間価格の妥当性を具体的にチェックするなど調査上必要があるときは、次に述べる租税特別措置法第66条の4第8項により、その法人の国外関連者の保存する財務諸表や利益状況等の資料の提示・提出を求めることができる。また、移転価格調査の場合においても、当然のことながら、法人税法第153条により、法人税に関する調査について必要があるときは、法人の有する帳簿書類を検査することができる。このような場合、法人の申告に係る独立企業間価格の算定に必要な帳簿書類等（第7項又は第9項の適用要件に関するもの）に限定されないと解される。

第8項では、課税当局は、国外関連者との間の取引に関する調査について必要があるときは、法人に対してその国外関連者が保存する帳簿書類等の提示・提出を求めることができ、また、その法人はそれらの入手に努めなければならない旨規定している。

租税特別措置法

第66条の4第8項

国税庁の当該職員又は法人の納税地の所轄税務署若しくは所轄国税局の当該職員は、法人と当該法人に係る国外関連者との間の取引に関する調査について必要があるときは、当該法人に対し、当該国外関連者が保存する帳簿書類又はその写しの提示又は提出を求めることができる。この場合において、当該法人は、当該提示又は提出を求められたときは、当該帳簿書類又はその写しの入手に努めなければならない。

第7項と第8項を直接関連付けて、第8項は国外関連者が保存する帳簿書類等が対象であるから、第7項の帳簿書類等は納税者である日本法人の保存するものに限定されるといったような趣旨の見解⁽¹⁷⁾がある。また、それ故

(17) 赤松晃『国際租税原則と日本の国際租税法—国際的事業活動と独立企業原則を中

に、第8項に従って法人が国外関連者の保存する帳簿書類等の入手の努力さえしていれば、たとえそれらを入手し提出できなかったとしても、第7項の推定課税の適用はないといったような趣旨の見解⁽¹⁸⁾もある。

心に』税務研究会出版局(2001)361-362頁では、次のように述べられている。「法解釈の問題として、日本の法人(内資系、外資系を問わない)は、国外関連者が保存している書類・帳簿等について入手努力義務が定められている(租税特別措置法第66条の4第8項)が、仮に日本の法人の入手努力義務にかかわらず国外関連者が保存している書類・帳簿等の提示等がなかった場合に、推定課税が可能であるかについて議論がある。推定規定を定める租税特別措置法第66条の4第7項は「独立企業間価格を算定する必要と認められる書類等……について遅滞なく提示し、又は提出しなかったときは」と規定していることから、一見すると対象となる書類等の範囲について国外・国内の資料の区別がされていない規定ぶりであるが、第7項とは別に第8項を規定して納税者に国外関連者が保存する帳簿書類の入手義務ではなく入手努力義務を課す法構造をとっている以上、第7項は納税者である日本法人の保存する資料に限定されると解される。換言すれば、第7項とは別に第8項を定めている法構造からは国外関連者が保存する帳簿書類の提出がなかったことを理由として推定規定の適用を可とする解釈はできない。」

また、岡村忠生教授は、『国際租税法の研究—国際的租税回避の理論と政策—』法研出版(1990)140頁以下で、次のように述べられている。(ただし、引用文中の第6項と第7項は、昭和61年改正の租税特別措置法第66条の5に規定されていたものであり、それぞれ現行法(第66条の4)の第7項と第8項に当たすることに注意。)
「むしろ、6項の独立企業間価格の算定に必要と認められるという要件と、7項の国外関連取引に関する調査について必要があるときという要件には、実質的な違いはないものと理解したうえで、両規定の対象の違いは、誰が資料を保存しているかにあるのであり、7項の存在意義は、それが国外関連者の保存する資料についての規定であることにありと解すべきであろう。そして、このことから、6項にいう資料は、当該法人が保存するものに限られると考えられることになる。つまり、6項は当該法人が保存する資料についての規定であり、7項は取引の相手方たる国外関連者の保存する資料についての規定であると解するのである。したがって、国外関連者が保存し、当該法人の下にない資料については、たとえそれが独立企業間価格算定に必要であっても、その入手は、当該法人の努力義務であるに留まり、それを当該法人が遅滞なく提出できなかったとしても、推定課税はできないと解すべきである。もちろん、国外関連者の保存する資料であっても、納税者が入手した場合には、6項にいう資料となる。」

(18) ゲーリー M. トーマス×川田剛「新春対談 今後の国際税務の動向を語る!!」国際税務Vo23. No.1 (2003) 25頁で、トーマス弁護士は、『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』の範囲の問題として、納税者が保有していない外

これらの見解について私見を述べてみたい。まず、一つ目の見解について検討する。第7項と第8項では、いずれも課税当局が法人に対して帳簿書類等の提示・提出を求めるという点は同じであるが、その趣旨・目的は異なる。第7項では、法人の申告に係る「第一項に規定する独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類」等の提示・提出を求めることになる。したがって、法人が法令の規定に基づき選定した算定方法によって、必要とされる帳簿書類等もおのずと異なってくる。例えば、法人が、申告段階で基本三法を適用することができないので、利益分割法を適用していれば、その算定に用いた国外関連者の保存する資料は、第7項の帳簿書類等に該当することになる。

これに対し、第8項では、課税当局は「国外関連者との間の取引に関する調査について必要があるとき」は、国外関連者の保存する帳簿書類等の提示・提出を求めることができるとされる。すなわち、第8項は、課税当局が、法人と国外関連者との間の所得の配分に全体として歪みがないかを検討したり、取引価格の妥当性を具体的にチェックするなど調査上必要であると判断したとき、国外関連者の保存する帳簿書類等の提示・提出を求めることができることを規定したものである。この場合、課税当局が要求しうる国外関連者の保存する帳簿書類等の内容については、法令上の制限は特にないとされる⁽¹⁹⁾。

国にある資料も含まれるのでしょうか。66-4条の8項によって、納税者が当局からそういう外国にある依頼を提出するように求められたときに、国外関連者からその情報を入手する努力の義務をはっきりと規定されているのです。もし、その情報を入手するために努力してもその情報を入手できず、提出することができないと、推定課税規定の対象になるのか。今までの15年間の実務または執行方針では、推定課税規定の対象にならなかった。」と述べられている。また、岡村忠生・前掲（注17）引用の最後から二つめの文（「したがって…」以下）にも同様の見解が見られる。

(19) 前掲『昭和61年 改正税法のすべて』（注8）208頁では、国外関連者の保存する資料の入手努力規定について、「今回設けられた我が国の規定において課税当局が要求しうる資料の内容について法令上の制限は特にありません。」と説明している。

このように、第7項と第8項において課税当局が法人に対して帳簿書類等の提示・提出を求める趣旨・目的は異なるのであるから、両規定の帳簿書類等の範囲は、一致するとは限らない。したがって、第7項と第8項を直接関連付けて、第8項は国外関連者が保存する帳簿書類等が対象であるから、第7項の帳簿書類等は納税者である日本法人の保存するものに限定されるというふうに一律に切り分けるような解釈はできないと考える。

次に、二つ目の見解について検討してみたい。国外関連者の保存する資料は、課税当局が調査において所得配分の歪みや取引価格の妥当性を検討する上で不可欠のものであると考えられるが、第8項における納税者の義務は一種の協力義務ないし努力義務として規定されているに過ぎない。しかし、これは、領土主権の範囲外に所在する国外関連者に対して調査上必要な資料の入手を行うようなことは公権力の行使として国際法上許されないことから、このような規定ぶりになったに過ぎないと考えられる。法人が調査上必要とされる国外関連者の保存する資料を結果的に入手することができなければ、それで調査が済むというものではないであろう。そのような場合であっても、課税当局としては、法人の所得配分の歪みや取引価格の妥当性を検討する必要があるという状況は依然として変わりがない。法人が第8項に従って国外関連者の保存する資料を入手する努力さえすれば、第7項の推定規定の適用を受けないというような法構造にはなっていない。むしろ、国外関連者の保存する資料の入手等について法人の協力が結果的に得られなかったときにこそ、第7項の適用が検討されるべきであり、そのように解釈した方が同規定の趣旨に即していると考えられる。したがって、法人が第8項により国外関連者の保存する帳簿書類等を入手する努力さえすれば、第7項の推定課税の適用はないとするような解釈はできないと考える。

次に、国外関連者の保存する基本的な資料については、独立企業間価格の算定方法のいかんにかかわらず、第7項又は第9項の独立企業間価格の算定

に必要と認められる帳簿書類等に該当するとする見解⁽²⁰⁾があるので、これについて検討する。それによれば、国外関連取引が独立企業間価格で行われているか否か、また、所得配分が著しくアンバランスになっていないか否かを具体的にチェックするために必要なものが、これらの帳簿書類等に該当するとされる。例として、国外関連者の財務諸表、プライス・リスト、国外関連取引に関する利益状況（取引相手の利益状況を含む）、国外関連者の機能を説明する資料等がこれに当たるとされる。国外関連者の保存するこれらの基本的な資料については、独立企業間価格の算定方法のいかんにかかわらず、第7項又は第9項の帳簿書類等に一律に該当するとする説は、既述の私見とは異なるかもしれない。この見解は、法人が自ら算定した独立企業間価格の妥当性の検証に必要とされる上記のような基本的資料についても、独立企業間価格の算定に必要な資料として一体的にとらえているのであろう。このように解釈することにより、その基本的資料を提示・提出しなければ、第7項により推定課税を受けるかもしれないという懸念を法人に抱かせることになるので、法人に対してその基本的資料の提示・提出を促す効果を期待することができるかもしれない。

なお、既述の私見のように解釈した場合であっても、個々の調査において、法人の提示・提出した帳簿書類等には国外関連者の保存する上記の基本的資料が含まれていないために検証可能性がなく、データの内容が不十分・不適當であると認められれば、第7項又は第9項の要件を満たすことになるので

(20) 羽床正秀・前掲（注3）331-332頁では、「独立企業間価格の算定方法として、独立価格比準法等の基本三法、それらに準ずる方法、あるいは政令に定める方法といった各種の方法が定められていますので、その用いる方法によって必要とされる書類等もおおのずと異なってくるでしょう。…<中略>…なお、そもそも移転価格税制が対象とするところの国外関連取引の価格、その基となる明細、それに関わる利益の発生状況等を示す資料は、いずれの場合においても、独立企業間価格の算定に必要とされる最も基本的な書類といえます。」と述べられている。川田剛『Q&A移転価格税制の基礎知識』税務経理協会（2002）225-226頁。山川博樹『我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（1996）54-55頁以下。

はないかと考えられる。

いずれの解釈によるにせよ、移転価格調査の観点からは、国外関連者の保存する上記のような基本的資料の検討が必要であることは言うまでもない。もし、課税当局がそれらの基本的資料を検討することができなければ、所得移転の有無について実質的検討に入ることなく、形式的な調査だけにとどまってしまう、ひいては、問題事案が埋もれてしまう可能性もある。申告調整型制度の下で、法人は独立企業間価格を算定するだけでなく、自発的にその検証可能性の確保にも努めるべきではないかと考える。

三 第2項、第7項、第9項の適用関係

第7項では、課税当局が、法人にその各事業年度における国外関連取引に係る第1項に規定する独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類等の提示・提出を求めた場合において、当該法人がこれらを遅滞なく提示・提出しなかったときは、課税当局が推定課税を適用することができる旨規定している。

また、租税特別措置法第66条の4第9項では、課税当局は、法人が第7項に規定する帳簿書類等を遅滞なく提示・提出しなかった場合において、当該法人の各事業年度における国外関連取引に係る第1項に規定する独立企業間価格を算定するために必要があるときは、その必要と認められる範囲内において、当該法人の当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む者に質問し、又は当該事業に関する帳簿書類を検査することができる旨規定している。

第9項の適用上、「第1項に規定する独立企業間価格を算定する」のは課税当局である。申告調整型制度の下では、まず、法人が第1項に規定する独立企業間価格を算定し、次いで、課税当局が調査により必要があれば、第1項に規定する独立企業間価格を算定することになるが、第9項が適用されるのは後者の場面である。

租税特別措置法**第66条の4第9項**

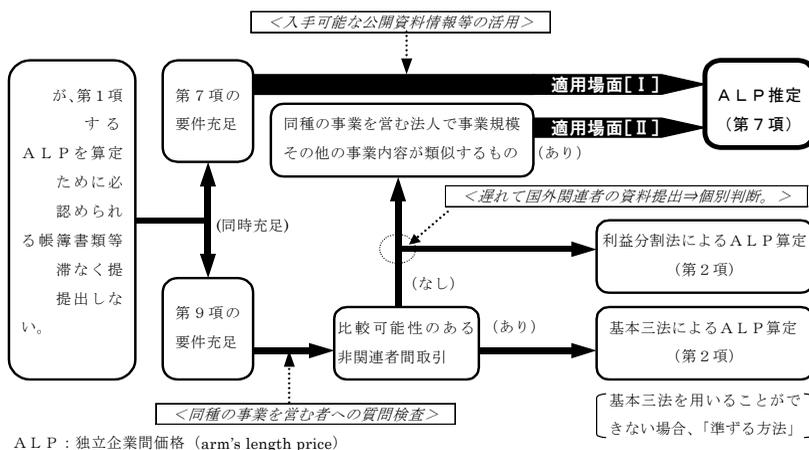
国税庁の当該職員又は法人の納税地の所轄税務署若しくは所轄国税局の当該職員は、法人が第七項に規定する帳簿書類又はその写しを遅滞なく提示し、又は提出しなかった場合において、当該法人の各事業年度における国外関連取引に係る第一項に規定する独立企業間価格を算定するために必要があるときは、その必要と認められる範囲内において、当該法人の当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む者に質問し、又は当該事業に関する帳簿書類を検査することができる。

第7項と第9項の適用要件は同じであるが、第7項は課税当局による推定課税の根拠規定であり、第9項は課税当局が独立企業間価格の算定に必要な資料を入手するための根拠規定であることから、両規定は目的を異にし、調査の過程でそれぞれの規定が適用される場面は異なる。また、独立企業間価格の算定方法として、基本三法等を定めた第2項は原則的規定であるのに対して、推定課税を定めた第7項は例外的規定であり、両規定は対峙する関係にある。

第7項と第9項の規定は、いずれも、法人が独立企業間価格の算定に必要なと認められる帳簿書類等を遅滞なく提示・提出しなかったという要件が満たされたときに、課税当局が適用することができる。当該要件が満たされた場合、課税当局は第7項の推定規定と第9項の質問検査権の規定のいずれも選択可能であり、いずれを優先適用するかは、基本的には個々の執行判断（裁量）の問題であると考えられる。

第7項の推定規定は、その要件が満たされたとき、具体的には次のような場面で適用されることがあると考えられる。一つは、課税当局が公開情報やその他利用可能な資料から推定課税に必要な資料を揃えることができたときに適用する場合である。もう一つは、課税当局が第9項の質問検査権を行使して、比較対象法人からの資料の入手に努めたが、結果的に比較可能性のあるものとして関連者間取引に関するデータしか把握されないときに適用する場合である。これら二つの適用場面を図示すると、次のようになる。

<第7項の適用場面>



第7項の一つ目の適用場面（図の「適用場面 [I]」）について検討する。第7項の創設趣旨は、資料提供について法人の協力を担保することである。法人にとっては独立企業間価格の算定に必要な帳簿書類等を滞りなく提示・提出しなければ、推定課税を受けるかもしれないという懸念を抱かせることになるので、第7項は、法人のコンプライアンスを確保するための手段として位置付けられる。所得移転の蓋然性が認められるにもかかわらず、法人の協力が得られないために独立企業間価格の算定作業が遅延として進まないような場合、課税機会を逸してしまい課税の公平を損なうおそれがある。このような場合、公開情報やその他利用可能な資料等から推定課税に必要なデータを揃えることができれば、推定課税は有効な対抗策となりえるであろう。

ここで、税務調査において法人の協力を担保するための法人税法上の措置について、もう少し敷衍して考えてみたい。申告納税制度の下においては、課税当局はあくまでも納税者の理解と協力を基礎に税務行政を執行することが基本であるとして、納税者の不答弁や検査忌避等に対する罰則（法人税法162、164条）の運用については、基本的に慎重に対処すべきであるとされて

いる⁽²¹⁾。我が国では、課税要件事実についての立証責任を課税当局が負うとされている（後掲六参照）。それ故、税務調査を円滑に執行するためには、納税者である法人の実質的な「理解と協力」を得ることが不可欠である。

近年では、グループ法人の税引後連結利益の極大化（税コストの極小化）を追求⁽²²⁾する傾向が強くなり、中には極端な租税回避スキームを仕組むケースも顕著になってきているようである。更に、グループ法人間の取引に対する税務調査において、法人の「理解と協力」に期待する伝統的価値観がまったく通用しない局面も増えてきているのではないだろうか。法令で具体的に明示されている義務は履行しても、一般的・抽象的な概念である「理解と協力」については消極的姿勢（あっても表面的・形式的なもの）しか示さないために、税務調査の遂行が事実上困難になることもあるのではないだろうか。実質的な協力が得られないような法人を結果的に利するようなことがあつては、納税者の理解と協力を基礎とする税務行政の執行上、課税の公平の確保が危うくなる。

質問検査権の実効性を確保し、税務調査の円滑な執行を最終的に担保するために、検査忌避等の行為に対しては罰則規定が設けられている。法人税の調査の場合、直接的な検査拒否や物理的な妨害といったような行為もないこ

(21) 平成5年10月29日衆議院「政治改革に関する調査特別委員会」で、三浦政府委員（国税庁次長）は、使途不明金支出に対する不答弁罪の適用可能性について、次のように答弁している。「まず一般論でございますけれども、申告納税制度、これはあくまでも納税者の理解と協力を基礎に税務行政を執行するということが基本でございますので、刑事罰の運用に当たりましては、まず基本的には慎重に対処すべきものと思っております。ただし、他方、この条文、不答弁罪の条文がございます趣旨は、納税者の協力を得て任意調査であります税務調査の円滑な執行を最終的に担保するというものであるわけでございますので、調査に対する協力が全く得られないとかあるいは不答弁がたび重なって調査が非常に困難であるとかの場合で、適正な税務執行を図るという観点から総合的に考慮した上で、必要と認められる場合には不答弁罪の適用についても考慮していくべきものというぐあいに考えております。」

(22) 藤巻一男「海外直接投資の動向と国際課税問題に関する一考察—現地法人の再投資・配当行動を中心として—」『税務大学校論叢第40号』（2002）355頁以下。

とはないであろうが、むしろ問題となるのは、調査を免れるために各種の組織的・計画的な策略・手段を用いる検査忌避⁽²³⁾かもしれない。

罰則は、質問検査権の行使に対して相手方の受忍義務の履行を心理的・間接的に強制させる機能を有している。他方、課税当局が税務調査を行うことにより検査忌避等の犯罪があると思料するときは、捜査機関への告発義務がある（刑事訴訟法239条2項）。しかし、法人税の調査に関しては、これまで検査忌避等で有罪となった事例はないようである⁽²⁴⁾。

前述（注21参照）のように、申告納税制度の下においては、課税当局はあくまでも納税者の理解と協力を基礎に税務行政を執行することが基本であるとして、納税者の不答弁や検査忌避等に対する罰則の運用については、基本的に慎重に対処すべきであるとされている。しかし、このような基本理念と

(23) 藤木英雄『行政刑法』学陽書房（昭51年）338頁では、「検査を忌避するとは、直接答弁を拒むわけではなく、また物理的な妨害はしないが、たとえば居留守を使い、あるいは来客中であるから現在対応できない等々述べて、質問検査に応ずることを回避し、あるいはことさらに休業にする等その他検査を免れるための各種の策略、手段を用いる場合が包含される。」と述べられている。

(24) 法人又はその代表者、代理人、使用人その他従業者に対して、質問に対する不答弁・虚偽答弁又は検査に対する拒否・妨害・忌避が争点となった裁判例はこれまでにないようである。過去に、個人事業者を検査拒否罪・不答弁罪で告発し、有罪（罰金刑）となった事件があるに過ぎない（最判昭和48年7月10日、最判昭和53年4月11日、仙台高判昭和49年10月14日）。

なお、税務調査とは場面が異なるが、金融監督庁（現・金融庁）は、平成11年11月17日、外資系金融機関の東京支店における検査忌避等の犯罪行為に関して、警視庁に告発書を提出した（金融監督庁「金融監督庁の1年（平成11事務年度版）」平成12年6月27日（本編・第四部・第三節・Ⅳ））。その後の報道によれば、警視庁は当該金融機関の東京支店長を銀行法違反（検査忌避）容疑で逮捕し、また、両罰規定により法人としての当該金融機関の刑事責任をも問うために、両者を東京地検に書類送検した。そして、平成13年3月8日の東京地裁判決では、検査忌避は支店ぐるみの計画的、組織的な犯行であるとして、当該金融機関に対して罰金四千万円（求刑同五千万円）、元東京支店長に対して懲役四月、執行猶予二年（求刑懲役四月）を言い渡したとされる。

判決の中で注目すべき点として、銀行法の両罰規定の対象は、被告銀行東京支店ではなく、被告銀行自体であると解すべきであるとの判断を示し、両罰規定が東京支店にのみ適用されるとする原告の主張を退けている。

相容れない価値観の流入によって、納税者の理解と協力を得ることが決定的に困難な局面が増えているとすれば、状況によっては課税当局による刑事告発が必要な場面もあり得るかもしれない⁽²⁵⁾。

告発を受けて、検察が検査忌避罪等で納税者を起訴する場合に手続は慎重に行われるであろうから、課税当局においても慎重な対応が求められるかもしれない。また、悪質なケースについて実際に刑事告発をすることができたとしても、大量・回帰的に発生する法人の申告に対して税務調査を円滑に執行するためには、罰則による一罰百戒的な対応だけでは必ずしも十分とはいえないのかもしれない。更に、移転価格調査では国外関連者の保存する帳簿書類の検討が必要とされるが、そもそも質問検査権による検査対象は国外関連者の保存するものにまで及ばないという限界もある。このように考えると、移転価格調査において、法人の協力を担保するためには、質問検査権の実効性を確保するための罰則規定だけでは限界があるといえる。ここに、移転価格調査における推定課税規定の存在意義があると考えられる。もっとも、法人の協力を確保するという目的を追求するのであれば、現行の推定課税制度の内

(25) 将来において罰則の運用に影響を及ぼす要因があるとすれば、本文で述べたようなことのほかに、次のような事情もその要因となり得るかもしれない。

平成15年度税制改正により「租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律」(以下「実特法」と言う。)の一部が改正され、租税条約の規定に基づき、相手国から情報提供の要請があった場合の質問検査権の行使とその実効性を確保するための罰則についての規定(実特法9、10、13条)が創設された。除外事由(実特法9条1項但書き)に該当しないなどの要件を充足し適法に質問検査権が行使された場合において、質問検査の相手先が検査忌避等の行為を行ったとき、罰則の適用が問題となる。同様の状況において条約相手国では罰則を厳格に運用するとしている場合に、我が国では依然として罰則の運用は慎重に対処するという点では、情報交換の相互主義の観点からは問題があるのではないかと考える。すると、将来において、情報交換を通じて外国税務当局の罰則の運用が、我が国における情報交換に対応するための質問検査権の行使に係る罰則の運用に影響を与える可能性があるかもしれない。飛躍するかもしれないが、そのことが、内国税の調査(本人調査、反面調査)のための質問検査権の行使に係る罰則の運用にも影響を与える可能性がないとも言い切れない。

容で果たして十分かどうかについて、諸外国の制度（後掲七参照）等を参考にしながら、更なる検討が必要と思われる。

次に、第7項のもう一つの適用場面（前掲図の「適用場面 [II]」）について検討する。これは、第9項の質問検査権を行使して、比較対象法人からの資料の入手に努めたが、結果的に比較可能性のあるものとして関連者間取引しか把握されないときに、第7項を適用する場合である。すなわち、課税当局は、第9項の質問検査権を行使して、第2項に定める独立価格基準法、再販売価格基準法、原価基準法、またはこれら基本三法に準ずる方法による算定に必要と認められる比較可能性のある非関連者間取引に関するデータの把握に努めたが、結果的に、比較可能性のあるものとして関連者間取引に関するデータしか把握されなかった場合に第7項を適用する場合である。なお、この場合においても、国外関連者への所得移転の蓋然性があり、法人側から調査に必要な資料等の提出について十分な協力が得られていないことが前提である。

第7項では、比較対象とする類似法人の事業は、非関連者間取引で構成されていなければならないとする要件はない。第9項を発動して同種の事業を営む法人を調査した結果、「比較可能性のある非関連者間取引」が把握されれば、第2項の基本三法又はそれらに準ずる方法による課税が行われることになる。したがって、第7項が適用される余地があるのは、結局のところ、比較対象法人が「比較可能性のある非関連者間取引」以外の取引しか行っていない場合になると考えられる。この場合、「比較可能性のある非関連者間取引」以外の取引とは、①比較可能性のある関連者間取引と、②比較可能性のない非関連者間取引・関連者間取引・国内取引ということになるであろう。推定課税で用いる比較対象法人の要件である事業規模その他の事業内容の類似性が満たされる限り、その事業の中に②の比較可能性のない非関連者間取引・関連者間取引・国内取引がいくらか混在していても差し支えないと考える。しかし、比較可能性のない取引の割合が大きくなれば、その事業は、もはや「事業の内容が類似するもの」とはいえなくなる。このように考えると、

結局のところ、推定課税で用いる比較対象法人の類似事業とは、主として、①の比較可能性のある関連者間取引で構成されている場合になると考えることができる。

独立企業間価格とは、問題となる取引が、「独立の企業間に設けられる条件⁽²⁶⁾」の下において行われたとした場合に成立すると認められる価格とされるのであるから、このような第7項の解釈あるいは第7項の規定そのものに異を唱える者もいるかもしれない。

しかし、比較対象とされる類似の事業が関連者間取引で構成されているからといって、当該事業に係る利益率を基礎として算定した金額が独立企業間価格ではないということにはならない。比較可能性のある関連者間取引は、確かに独立の企業間の取引ではないが、「独立の企業間に設けられる条件」に従っている場合もあろう。推定規定の基本的機能は課税当局の立証の軽減にあることから、課税当局が「独立の企業間に設けられる条件」に従っていることの完全な立証までは要求されないと考えられる。第7項の要件を満たしている限り、関連者間取引で構成される事業に係る利益率を基礎として独立企業間価格を推定して課税することは許容されると解される（後掲四参照）。ただし、訴訟段階で法人が反証をあげて推定を覆す可能性もあるので、課税当局は、客観的に選定した比較対象法人の類似事業に係る利益率を基礎として独立企業間価格と推定される金額を合理的に算定することが望ましいと考える。

(26) OECDモデル条約第9条（特殊関連企業）第1項では、次のように規定されている。「(a) 一方の締約国の企業が他方の締約国の企業の経営、支配若しくは資本に直接若しくは間接に参加している場合又は (b) 同一の者が一方の締約国の企業及び他方の締約国の企業の経営、支配若しくは資本に直接若しくは間接に参加している場合であって、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、双方の企業間に、独立の企業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つたとみられる利得であつてその条件のために当該一方の企業の利得とならなかつたものに対しては、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。」
(傍線筆者)

第7項の適用場面〔Ⅱ〕では、第7項の要件も同時に満たしているので、推定課税を含め、適用可能な算定方法が複数存在することがある。すると、その中からいずれの算定方法を優先適用すべきかが問題となる。

適用場面〔Ⅱ〕では、第9項の質問検査権を行使して、まず第2項の基本三法の適用に必要な資料の入手に努めることになる。第2項の基本三法を第7項の推定課税よりも優先適用するのは、前者の方法が比較可能性基準の緩和⁽²⁷⁾ されている後者の方法に比べて、より精緻な原則的算定方法であるからである。

それでは、基本三法に劣後する利益分割法と第7項の推定課税のいずれを優先適用すべきであろうか。仮に、調査が相当程度進捗した段階で、法人が利益分割法の適用を希望し、その法人の国外関連者が保存する資料を入手して提示・提出したい旨申し出てきた場合はどうであろうか。そのような場合、その資料の提示・提出が遅滞したことに正当な理由又は合理的な理由（前掲注13）があるのかどうか、更に、その資料の内容等を考慮した上で、課税当局が推定課税と利益分割法のいずれを適用するのかを合理的に判断すればよいのではないかと考える。

また、基本三法を用いることができない場合、基本三法に準ずる方法と推定課税のいずれを適用するかについては、個々の事案の状況により合理的に判断すべきであろう。

以上のことを、改めてマトリックス的に整理してみたい（ただし、基本三法に準ずる方法を除く。）。次の表において、①は②よりも優先適用されることが、法定されている⁽²⁸⁾（第2項一号・二号の括弧書）。①と③のいずれ

(27) 吉川保弘「トランスファープライシングと我が国の規制税制（租税特別措置法六六の四）」『税大論叢 第25巻』（1995）212頁。

(28) 第2項では、利益分割法は基本三法を用いることができない場合に適用されると規定しているが、法人と課税当局とではアクセス可能な資料の範囲が異なるので、基本三法を用いることができないかどうかは法人と課税当局とでは異なる。法人は、申告段階で比較対象取引に係る資料の不存在又は入手困難性から基本三法を用いることができないければ、利益分割法を適用することができる。一方、課税当局

が優先適用されるかは法定されていないが、より精緻な原則的算定方法である①を優先適用すべきであると考えている。②と③のいずれが優先適用されるかは法定されていないが、既述のとおり、国外関連者が保存する資料の提示・提出が遅滞したことに正当な理由又は合理的な理由があるのかどうか、更に、その資料の内容等を考慮した上で、合理的に判断すればよいのではないかと考える。

算定方式 比較 可能性基準	比較方式	利益分割方式
原則	①第2項一号イ・ロ・ハ、二号イ ・独立価格基準法 ・再販売価格基準法 ・原価基準法	②第2項一号ニ、二号ロ ・利益分割法
緩和	③第7項（推定規定） ・再販売価格基準法の計算方式 ・原価基準法の計算方式	④法定されていない。

上記表では②と④を便宜的に区分し、④は法定されていないと表示してある。しかし、利益分割法は、「国外関連者による購入、製造、販売その他の行為に係る所得が、当該棚卸資産に係るこれらの行為のためにこれらの者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者が当該所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因に応じて当該法人及び当該国外関連者に帰属するものとして計算した金額をもって当該国外関連取引の対価

は、第9項の発動要件がいったん充足すれば、質問検査権を行使して基本三法の適用を検討することになる。それでは課税当局が基本三法の適用の検討段階に入ってから、法人が利益分割法の算定に必要な資料を遅れて提示・提出してきた場合はどのように取り扱うべきであろうか。「遅滞なく」とは、提示・提出の遅滞に正当な理由又は合理的な理由がある場合には許容されるという趣旨であるから（前掲注13参照）、遅滞の理由に正当性・合理性が認められ、また、提示・提出された資料の内容が適当なものであれば、法人の希望する利益分割法の適用を認めてもよい場合があるのではないかと考えられる。

の額とする方法」(措置法施行令39の12第8項)である。「所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因」⁽²⁹⁾を、ある程度、弾力的に解する余地も残されているように思われる。したがって、上記表において②と④の区分は存在しないという考え方もできるかもしれない⁽³⁰⁾。

次に、第2項と第7項の優先・劣後関係については、推計課税(所得税法156条、法人税法131条)の要件とされる「推計の必要性」と同様の考え方をを用いて説明する見解があるので、これについて検討してみたい。「推計の必要性」は法律で明定された要件ではないが、推計課税は「推計の必要性」の認められる場合に限り許される。すなわち、「所得税および法人税では、申告納税が原則であり、またその理想は実額課税であるから、推計課税の利用は無条件に認められるわけではなく、税務署長は、まず必要な直接資料の入手につとめるべきであり(そのために質問検査権が認められている。)、十分な直接資料が得られない場合にはじめて推計課税が許されると解すべきである。」⁽³¹⁾とされる。そして、帳簿の不存在、帳簿の不備、調査非協力の「三

(29) 租税特別措置法(法人税関係)通達66の4(4)-1「利益分割法の適用に当たり、分割対象利益の配分に用いる要因は、国外関連取引の内容に応じ法人又は国外関連者が支出した人件費等の費用の額、投下資本の額等これらの者が当該分割対象利益の発生に寄与した程度を推測するにふさわしいものを用いることに留意する。なお、当該要因が複数ある場合には、それぞれの要因が分割対象利益の発生に寄与した程度に応じて、合理的に計算するものとする。(平12年課法2-13「二」による追加)」

(30) 利益分割法の弾力的・簡便的な適用を追求していくと、白色申告法人に対する推計課税との異同が問題となるであろう。また、一定の財務データだけを利用して利益分割法による算定を行った場合、かつて米国の州の法人課税の方式として導入され、国際的に批判のあったユニタリー・タックスとの実質的同一性が問題とされるかもしれない。ユニタリー・タックスは、関連法人グループを一体のものとして、その内部取引による損益を相殺し、全体としての利益を、個々のグループ法人の利益獲得の貢献度を表す一定の定式(formula)〈資産、支払報酬、売上高を計算要素〉によって、利益を各課税管轄権に分配しようとするものである。しかし、個々の調査事案の状況に応じて適用される利益分割法と、ユニタリー・タックスのような一般的・定式的な課税制度とを同一視すべきではないと考える。

(31) 金子宏・前掲(注4)655頁。今村隆ほか共著『課税訴訟の理論と実務』税務経

つの場合のいずれにも当たらない場合に推計課税を行ったときは、その推計課税は違法となると解すべきである。」⁽³²⁾とされる。移転価格における第7項の推定課税の場合もこれと同様に考え、「移転価格の問題を含む法人税でも、申告納税が原則であるから、推定課税の利用は無制約に認められているわけではなく、税務当局は、まず必要な直接資料の入手につとめるべきであり（そのため質問検査権がある。）、十分な直接資料が収集できない場合にはじめて推定課税が許される。」⁽³³⁾とする見解がある。

推計課税における「推計の必要性」に相当する「推定の必要性」という概念を第7項の推定課税の要件として取り入れた場合、具体的な取扱いはどうなるのであろうか。「推計の必要性」は、帳簿の不存在、帳簿の不備、調査非協力などの事由により、実額の把握が不可能又は著しく困難なことをいうとされる。これをしいて第7項の推定課税に当てはめるとすると、例えば、課税当局は、第2項に規定する基本三法及びその他の方法（基本三法に準ずる方法又は利益分割法）の適用の努力を尽くした後でなければ、推定課税を行うことはできない（そのようにしなければ違法）ということになるのであろうか。

「推計」とは「推定して計算する」の意味であり、反証を認めるので⁽³⁴⁾、推計課税と推定課税の基本的機能は類似する。しかし、独立企業間価格の算

理協会（1998）175頁では、「推計の必要性が推計課税の効力要件か否かに関して明確に判示した最高裁判例はまだ出されていない。下級審裁判例の大勢は、そのほとんどが、判決理由中において、推計の合理性に先立ってまず推計の必要性の有無につき判断するスタイルを採用しており、効力要件説を前提としていていると考えられる。」と述べられている。

(32) 金子宏・前掲（注4）655-656頁。

(33) 木村弘之亮『国際税法』成文堂（2000）1146頁では、推定課税は、推計課税の場合と類似して、「推定の必要性」の認められる場合に限り許されるとし、推定課税の要件の一つとして、「標準三法またはそれらのコンビネーション法の適用が努力し尽くされたこと。」を挙げている。

(34) 泉美之松『これでわかる税法条文の読み方』東京教育情報センター（平14）129頁。

定を第2項によるのか第7項によるのかの選択と、課税標準の算定を実額によるのか推計によるのかの選択をパラレルにとらえることは必ずしもできないと考える。「推定の必要性」のような概念を用いると、かえってわかりにくくなるように思えるので、以下では、算定方法の計算構造の違いに着目して考えてみたい。

課税標準の算定において、実額課税は、まさに直接資料を用いて所得の実額を把握して課税する方法であるので、各種の推計課税の方法⁽³⁵⁾よりも常に精緻で確実な方法であるといえることができる。法定要件とは別に「推計の必要性」が推計課税の効力要件とされるのは、このような理由によるのかも知れない。これに対し、第2項の独立企業間価格の算定方法には、基本三法とその他の方法（基本三法に準ずる方法又は利益分割法）があり、これらのすべての方法が第7項の推定課税よりも常に精緻であるとはいえないであろう。そもそも移転価格課税から推計的要素を払拭することはできないとする⁽³⁶⁾、独立企業間価格の各種の算定方法には、推定課税を含め、その精度において相対的な程度差しか存在しないという見方もできる。第7項の推定課税の方法は、第2項の再販売価格基準法又は原価基準法の比較可能性基準を緩和したものであるから、第7項の推定課税よりも第2項の基本三法の方が精緻な方法であるといえる。他方、第2項のその他の方法と第7項の推定

(35) 推計課税には、比率法、効率法、資産増減法、消費高法に大別され、そのうち比率法は、更に、本人率、同業者率、実調率、標準率に細分される（今村隆・前掲（注31）184頁以下）。

(36) 中里実「独立当事者間価格決定のメカニズム」『国際租税法の最近の動向』租税法研究第21号・租税法学会編・有斐閣（1993）63頁では、次のように述べられている。「結局、独立当事者間基準を前提とする限り、関連者間取引と比較可能性の要素が類似の非関連者間取引における価格を、関連者間取引と比較可能性の要素が同一の非関連者間取引における価格と単に類似である（可能性が高い）に過ぎないにもかかわらず、関連者間取引における価格として課税を行うしかないのであろう。もっとも、このように移転価格課税から推計的要素を払拭することができないとしても、そのように推計的要素を内包する移転価格税制に法律上問題があるかという点、必ずしもそうでもない。この点については、結局、立証責任の問題として処理すればある程度は法的な妥当性を確保することができるのではなかろうか。」

課税のいずれが精緻な方法であるかは、一概にはいえないであろう。

法令上、適用可能な独立企業間価格の算定方法が複数あった場合、より精緻又はより合理的な算定方法を選定して課税すればよいと考える。すなわち、第2項の基本三法と第7項の推定課税のいずれもが適用可能である場合、独立企業間価格の算定方法として、より精緻な第2項の基本三法を適用すべきであろう。また、第2項のその他の方法と第7項の推定課税については、個々の事案の状況によりいずれの方法をとるかを合理的に判断すればよいと考える。

四 関連者間取引からなる事業を比較対象とすることの適法性・合理性

多国籍企業は、海外市場へ進出する手段として、リスクのより少ない輸出や技術ライセンス契約によらずに、海外現地法人等の設立という直接投資を選択する場合がある。このような企業の海外直接投資行動を、内部化論によって説明するアプローチがある。不完全競争市場において発生する取引コストは内部構造を利用することによって節約できる。そこで、多国籍企業は国外市場に商品やサービスを供給する手段として、市場仲介者との取引を行うよりも、むしろ直接に現地に生産・販売拠点を確立し、利用するほうが有利になるのである⁽³⁷⁾。海外現地法人等の設立という直接投資を選択した方が、①他に卓越した生産手法・技術、②他に卓越した経営管理手法・技術、

(37) 亀井正義『企業国際化の理論－直接投資と多国籍企業』中央経済社（2001）37-38頁では、ウィリアムソン（Williamson O.）等による多国籍企業による直接投資の「内部化論」の概要を紹介している。この理論によると、多国籍企業は国外市場に商品やサービスを供給する手段として、市場仲介者とのアームズレングス取引（他人同士の間柄で行う取引）を行うよりも、むしろ直接に現地に生産・販売拠点を確立し、利用するほうが有利とされる。何故ならば、不完全競争市場において発生する取引コストは内部構造を利用することによって節約できるからである。内部化論の問題点は、内部化とともに階級組織が肥大化・硬直化するところにある。「内部化論」は取引コストの節約と組織の肥大化による資源活用の非経済性を天秤に掛けて考えなければならない。組織の非効率性の問題は不況期に高まる。内部化は不況期には影を潜め、むしろ外部化が脚光を浴びるようになる。

③強力な販売網およびブランド・ネーム、④優れた研究開発の集積および新製品開発能力、⑤優れた原材料・中間財・資金の調達能力等の、企業固有の国際競争力を発揮できるとされる⁽³⁸⁾。

このような多国籍企業の内部化の特質を踏まえ、以下では、移転価格税制の基盤とされる独立当事者間基準の理論的な限界と内部化に起因する移転価格調査の執行上の問題について述べた上で、第7項の推定規定の存在意義について検討する。

中里実教授は、多国籍企業内部の取引は、独立企業間の取引とは本質的に異なる点を有することから、多国籍企業内部で関連者間取引を行っている企業が、市場で非関連者間取引を行う企業と同じ価格で取引を行っているものとして課税を行うことには、かなりの疑問がある旨述べられている⁽³⁹⁾。その理由として、①多国籍企業は、グループ内取引の形態を選択することによって、取引費用の節約という統合の利益や大規模化からくる規模の利益を享受できること、②多国籍企業の内部では無形資産がらみの内部取引が多く行われるのに対して、無形資産について非関連者間取引が行われることはまれであること、といった二つの点をあげている。もっとも、中里教授は、複数の国家に別れて活動する多国籍企業は、人為的な価格操作により国家の課税権を逃れることができるという点も事実であり、国家としてそれを放置するわけにはいかないと述べている。

また、増井良啓教授は、移転価格税制において最も切実な問題は、独立当事者間基準の運用にあるとして、その変容について次のように分析している。独立当事者間基準のプロトタイプは、独立価格比準法である。その基本的な考え方は、企業グループ内部における価格形成を審査するには外部市場における独立企業間価格を基準にするのがよいというものであった。日本の移転価格税制においても、独立価格比準法が最も基本的な価格審査の方法とされ

(38) 手島茂樹『海外直接投資とグローバリゼーション』中央大学出版部（2001）66頁。

(39) 中里実・前掲（注36）61-63頁。

ている。ところが、「執行のみならず、理論的にも、比準取引を基準にすることに疑問がなげかけられる。高度に統合された企業は、規模の利益や取引費用の節減によって、独立の当事者がただ集まった場合よりも高い収益率を享受しうる。とくに、多国籍企業は、無形資産に関する市場の失敗を内部組織化によって補っている。であるから、無形資産に帰せられる超収益は、組織外部の取引との比準によってはとらえることができない。こうして、内部組織の経済学の研究がすすむにつれて、独立当事者間基準の理論的なほころびが明らかになってきた。」⁽⁴⁰⁾とされる。そして、この中で独立当事者間基準の変化の方向として、比較対象の個別の取引価格に着目するプロトタイプから離れて「価格から利益へ」といわれる動きと、一定の幅の中に価格や利益がとどまっていれば、独立当事者間基準を満たすものとみて、移転価格税制を発動しないとする「安全帯への収束」という二つの方向をあげている。

以上のように独立当事者間基準には理論的な限界があるとしても、実際の移転価格問題に対処するためには、独立当事者間基準の運用の枠内で実行可能な解決を図っていくしかないのであろうと考える。

更に、独立当事者間基準の実際の運用においては、以下に述べるように、多国籍企業の内部化に起因して、比較対象となりうる非関連者間取引の把握が困難化するという執行上の問題が生じることもありえる。

一般論として、多国籍企業が海外市場へ進出するに当たり、内部化を推進するのは好況期であるといえる。逆に、不況期には、リストラクチャリング (restructuring) の一環として、アウトソーシング (outsourcing) により外部化が推進される。経済全体が不況期にあっても、業況の優れた特定の業界に属する多国籍企業は、内部化を推進するであろう。内部化を推進するような多国籍企業は、一般的にグループ全体として稼得する利益が大きく、また、国外関連取引を拡大しているので、移転価格課税上の問題が生じる可能

(40) 増井良啓「移転価格税制の長期的展望」水野忠恒編著『改定版 国際課税の理論と課題』税務経理協会 (1999) 42-44頁。

性が高くなると考えられる。

寡占状態にある業況の優れた業界において、多国籍企業が内部化を推進した結果、事業規模その他の事業内容の類似する法人のすべてが国外関連者とのグループ内取引を行い、国外非関連者との取引を行っていないということもあるかもしれない。このことを課税当局による移転価格調査の視点から見た場合、調査対象法人の国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む者から、独立企業間価格の算定に必要な資料を入手しようとしても、比較対象となり得る国外非関連者との取引に係る情報が得られないという事態も起こり得る。あくまでも国外非関連者との取引を比較対象として用いようすると、このような隘路に突き当たってしまうことになる。

しかし、寡占状態にある業界において、事業規模その他の事業内容の類似する法人のすべてが国外関連者とのグループ内取引を行い、国外非関連者との取引を行っていない場合において、そのうち特定の法人の利益率が他の類似法人の利益率と比べて相当程度低く、所得移転の蓋然性が認められるようなとき、比較対象となり得る国外非関連者との取引が見つからないという理由で放置してよいということにはならないであろう。特に、法人がタックス・ヘイブンや租税優遇措置を有する国に所在する国外関連者と取引を行っているなど所得移転の蓋然性が高いことを示す事実⁽⁴¹⁾がある場合は、なおさらである。このような状況に対して、何らかの合理的な解決を図っていくなくては、課税の公平を確保することはできないと考える。独立当事者間基準は国際的に認められた共通の基盤であるから、この基準から遊離した解決は困難である。やはり、独立当事者間基準の運用の枠内で合理的な解決を図

(41) 後述するように、フランス（注55）、イタリア（注56）、スペイン（注57）では、納税者は、タックス・ヘイブンや租税優遇措置を有する外国に所在する者に対して支払う役務提供等の一定の費用について、取引の真实性や費用の額の妥当性について挙証の責任を負うとされる。しかし、我が国では、法人が軽課税国に所在する国外関連者と取引を行っていたとしても、そのことは所得移転を経験則上推認させる間接事実に過ぎない。

っていく必要がある。その解決策の一つとなりうるのが、第7項の推定規定であると考え。

第7項は、調査対象法人の国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するものの当該事業に係る売上総利益率等を基礎とするものであり、当該事業が非関連者間取引で構成されていなければならないという要件はない。第7項は、移転価格税制は納税者側から資料提供という形で協力が行われることが極めて重要であることから、納税者からかかる協力を担保するために設けられたものである。しかし、比較対象として非関連者間取引を用いることの限界を克服するという観点からも、第7項の存在意義を積極的に認めていくべきではないかと考える。

ここで、第7項の規定振りを改めて見てみたい。

第7項では、課税当局は、当該法人の当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するものの当該事業に係る売上総利益率又はこれに準ずる割合として政令で定める割合を基礎として第2項第1号ロ（再販売価格基準法）若しくはハ（原価基準法）に掲げる方法又は同項第2号イに掲げるこれらの方法と同等の方法により算定した金額を当該独立企業間価格と推定して更正又は決定することができる旨規定している。

第2項の再販売価格基準法は再販売価格から「通常の利潤の額」を控除して求めるものであり、また、同項の原価基準法は原価の額に「通常の利潤の額」を加算して求めるものである。そして、その「通常の利潤の額」は、それぞれ政令で定める「通常の利益率」（施行令第39条の12第6項・7項）を用いて計算される。これに対し、第7項により独立企業間価格と推定される金額を算定する場合は、政令で定める「通常の利益率」に代えて、「売上総利益率又はこれに準ずる割合」として別に政令で定める割合（施行令第39条の12第11項）を基礎として、再販売価格基準法又は原価基準法の方法により算定することになる。

租税特別措置法

第66条の4

…<中略>…

- 2 前項に規定する独立企業間価格とは、国外関連取引が次の各号に掲げる取引のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める方法により算定した金額をいう。
- 一 棚卸資産の販売又は購入 次に掲げる方法 …<中略>…
 - ロ 再販売価格基準法（国外関連取引に係る棚卸資産の買手が特殊の関係にない者に対して当該棚卸資産を販売した対価の額（以下この項において「再販売価格」という。）から通常の利潤の額（当該再販売価格に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額をいう。）を控除して計算した金額をもつて当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。）
 - ハ 原価基準法（国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、製造その他の行為による取得の原価の額に通常の利潤の額（当該原価の額に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額をいう。）を加算して計算した金額をもつて当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。）
 - 二 前号に掲げる取引以外の取引 次に掲げる方法 …<中略>…
 - イ 前号イからハまでに掲げる方法と同等の方法 …<中略>…
- 7 …<中略>…税務署長は、当該法人の当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するものの当該事業に係る売上総利益率又はこれに準ずる割合として政令で定める割合を基礎として第二項第一号ロ若しくはハに掲げる方法又は同項第二号イに掲げるこれらの方法と同等の方法により算定した金額を当該独立企業間価格と推定して、<以下略>…

租税特別措置法施行令

第39条の12

- 6 法第六十六条の四第二項第一号 ロに規定する政令で定める通常の利益率は、同条第一項に規定する国外関連取引（以下この条において「国外関連取引」という。）に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を、特殊の関係（法第六十六条の四第一項に規定する特殊の関係をいう。）にない者（以下この項及び次項において「非関連者」という。）から購入した者（以下この項において「再販売者」という。）が当該同種又は類似の棚卸資産を非関連者に対して販売した取引（以下この項において「比較対象取引」という。）に係る当該再販売者の売上総利益の額（当該比較対象取引に係る棚卸資産の販売による収入金額の合計額から当該比較対象取引に係る棚卸資産の原価の額の合計額を控除した金額をいう。）の当該収入金額の合計額に対する割合とする。ただし、比較対象取引と当該国外関連取引に係る棚卸資産の買手が当該棚卸資産を非関連者に対して販売した取引とが売手の果たす機能その他において差異がある場合には、その差異により生じる割合の差につき必要な調整を加えた後の割合とする。
- 7 法第六十六条の四第二項第一号ハに規定する政令で定める通常の利益率は、国外関連取引に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を、購入（非関連者からの購入に限る。）、製造その他の行為により取得した者（以下この項において「販売者」という。）が当該同種又は類似の棚卸資産を非関連者に対して販売した取引（以下こ

の項において「比較対象取引」という。)に係る当該販売者の売上総利益の額(当該比較対象取引に係る棚卸資産の販売による収入金額の合計額から当該比較対象取引に係る棚卸資産の原価の額の合計額を控除した金額をいう。)の当該原価の額の合計額に対する割合とする。ただし、比較対象取引と当該国外関連取引とが売手の果たす機能その他において差異がある場合には、その差異により生じる割合の差につき必要な調整を加えた後の割合とする。

…<中略>…

- 11 法第六十六条の四第七項に規定する売上総利益率又はこれに準ずる割合として政令で定める割合は、同項に規定する同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するものの同項の国外関連取引が行われた日を含む事業年度又はこれに準ずる期間内の当該事業に係る売上総利益の額(当該事業年度又はこれに準ずる期間内の棚卸資産の販売による収入金額の合計額(当該事業が棚卸資産の販売に係る事業以外の事業である場合には、当該事業に係る収入金額の合計額。以下この項において「総収入金額」という。)から当該棚卸資産の原価の額の合計額(当該事業が棚卸資産の販売に係る事業以外の事業である場合には、これに準ずる原価の額又は費用の額の合計額。以下この項において「総原価の額」という。)を控除した金額をいう。)の総収入金額又は総原価の額に対する割合とする。

(傍線・太字筆者)

再販売価格基準法と原価基準法で用いる「通常の利益率」と、推定課税で用いる「売上総利益率又はこれに準ずる割合」の内容はともに政令で規定されており、両者は別個独立の関係にある。「通常の利益率」は特殊の関係のない非関連者間の取引に係る利益率を基に算定されるが、「売上総利益率又はこれに準ずる割合」にはそのような条件は付されていない。

なお、第7項では、再販売価格基準法又は原価基準法の「方法により算定」とされていることから、これら二つの方法の計算方式以外のものは認められないと解される。また、「売上総利益率又はこれに準ずる割合として政令で定める割合を基礎として」とされていることから、政令で定める割合に完全に拘束されるわけではなく、運用上それらの割合をいくらか弾力的に計算できる余地があると解される。

第7項の推定規定は、比較可能性の基準が緩和されているとはいえ、独立当事者間基準の運用の枠内にある課税方法である。課税当局は、客観的に選定した比較対象法人の類似事業に係る利益率を基礎として独立企業間価格と

推定される金額を合理的に算定する必要があると考える。課税当局は、推定に用いた同種の事業を営む法人の売上総利益率等が独立企業間価格と推定される金額の算定に耐え得るものであることを、具体的・客観的なデータを基に実証的に説明できる資料を準備しておくことが有効かもしれない。「同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するもの」という推定課税の比較可能性の要件を充足する法人が複数存在する場合、それらの法人の財務データ等を収集して比較・分析を行うことによって、独立企業間価格と推定される金額を客観的・合理的に導くことは可能ではないかと考える。

例えば、推定規定の比較可能性の要件を充足する比較対象法人が複数存在し、これらの法人の事業に係る売上総利益率又は原価利益率が一定の水準に収斂していることが明らかとなった場合、その水準値（幅）から独立企業間価格と推定される金額を合理的に導く方法もありえるであろう⁽⁴²⁾。あるいは、これらの比較対象法人のうち比較可能性が最も高いと認められる法人の事業に係る売上総利益率等を基礎にして算定した金額を、独立企業間価格と推定する方法も合理的といえるであろう。

これまで、第7項の推定規定の解釈上、関連者間取引で構成される事業に係る利益率を基礎として独立企業間価格を推定することができる旨述べてきたが、そのような解釈は本来的に許されないとする見解もあるようである

(42) 推定規定の比較可能性の要件を充足する法人が複数存在し、独立企業間価格と推定される金額が複数算定される場合の取扱いとしては、例えば、①比較可能性の程度がまったく同じということはないと考えられるので、少しでも比較可能性の高い方を選定する方法、②それらの平均値を求める方法、等が考えられる。

なお、独立企業間価格の推定規定に関する記述ではないが、中里実・前掲（注36）64頁では、比較可能性の要件をみたす非関連者間取引が複数存在し、そこにおいて付された価格が異なる場合の措置として、納税者にとって最も有利な結果をもたらすものを独立当事者間価格として用いる方法、複数の非関連者間価格を統計的に処理して独立当事者間価格の幅を求め、その中から納税者にとって最も有利な結果をもたらすものを独立当事者間価格として用いる方法、さらに、アメリカの暫定規則のように複数の非関連者間価格のすべてからなる独立当事者間価格の幅を求め、当該幅の中心点を独立当事者間価格として用いる方法をあげている。

(43)。これは、第7項に明示されていなくとも、比較対象とする事業はあくまでも非関連者間取引で構成されていなければならないとする趣旨解釈なのであろうか。

しかし、そもそも比較可能性のある非関連者間取引が存在するのであれば、第7項の推定規定ではなく、第2項の原則的算定方法を適用すべきであろうから、そのような解釈では、第7項の推定規定の実質的意義が喪失することになるのではないかと考える。

仮に、第7項に明示されていなくても、比較対象とする事業は非関連者間取引で構成されていなければならないと解釈すると、第2項と第7項の算定方法の違いは、比較対象を取引単位とするのか事業単位とするのかといった違いや、機能等の差異の調整を要するのか否かといった違いでしかなくなる(後掲五(3)参照)。もちろん、こうした算定過程の精度の違いは、執行の便宜上、決して小さくはない要素であるが、やはり、関連者間取引で構成される事業に係る利益率を基礎として独立企業間価格を推定することができるという点に第7項の重要な意義があると考えられる。すると、関連者間取引で構成される事業に係る利益率を基礎として推定した金額が、果たして独立企業間価格となりえるのかという疑問がやはり残るかもしれない。

ここで、推定規定の基本的機能について確認しておきたい。推定規定の「機能の基本は、立証の公平という考え方(この中には、実体法が目指す法的制度・状態の実現という法政策的配慮も入る)の下に、立証の軽減を図るところにある。」⁽⁴⁴⁾とされる。我が国では、課税要件事実についての立証責任が課税当局側にあるとされている。課税当局は、罰則の裏付けのある質問

(43) ゲーリー M. トーマス×川田剛・前掲(注18)26頁で、トーマス弁護士は、推定規定について「そもそも独立企業原則に従って、独立した企業との間の取引によって生じた価格または利益率と比較すべきだということは明確です。関連会社を比較対象の「類似企業」として使うと、最初から独立企業価格を算定することは不可能です。」と述べられている。

(44) 伊藤滋夫『要件事実の基礎－裁判官による法的判断の構造』有斐閣(2000)99頁。

検査権を行使して、法人税の調査に関して必要な資料を入手することができる。ただし、質問検査権を行使できるのは、日本国内に所在する者に対してである。国外関連者に対しては、課税当局がいくら客観的状況から調査の必要があると判断しても、質問検査権を行使することは国際法上許されない。これに対して、グローバルで一体的な事業展開を進めている多国籍企業の側は、国外関連者の保存する資料へのアクセスは比較的容易であろう。課税当局にとっては、国内と国外とでは調査に必要な資料へのアクセスの可能性に著しい格差が存在する。こうした状況にあるにもかかわらず、国外関連取引に関する課税要件事実について、国内取引の場合と同程度の立証が課税当局に求められているとすれば、適正公平な課税の実現が困難となる場面も生じる。ここに、推定課税の規定によって、課税当局の立証の軽減を図る法政策的な意味があると考えられる。

法令上の用語として「推定する」とは、「反対の事実や証拠のない限り、ある事実について法令が一応このように取り扱う」⁽⁴⁵⁾ という意味である。第7項の推定規定について言えば、同項所定の要件が満たされ、同項所定の方法により算定した金額は、独立企業間価格として一応取り扱うということになる。課税当局が比較対象取引の把握に努めたが最終的に比較可能性のあるものとして関連者間取引に関するデータしか把握されなかった場合のように、独立企業間価格を直接的に算定することが實際上難しい場面において、第7項の推定規定によって、所定の方法により算定した金額を独立企業間価格として一応取り扱うことができる。

そして、法人によって反対の事実が立証された場合は「推定」は覆されて適用されなくなり、証明に基づいて判断され処理されることになる。法人は、争訟段階において例えば国外関連者の保存する資料を新たに入手して証拠として提出するなど、反証を挙げて課税当局による独立企業間価格の推定を覆すことも可能かもしれない。このようにして、独立企業間価格の算定に必要

(45) 荒井勇・前掲(注13) 117-118頁。

な資料又はその検証に有効な判断材料が裁判等で最終的に提出されれば、第7項の推定規定の適用効果があったとする見方もできるかもしれない。

もし、課税当局が推定課税を行う場合においても、比較対象とする事業はあくまでも非関連者間取引で構成されていなければならない、課税当局に独立企業間価格であることの完全な立証まで求められているとすれば、推定規定の意義が否定されてしまうことになるのではないだろうか。

なお、第7項の推定規定では、比較可能性基準が緩和されているといっても、比較対象の要件として事業内容の類似性等が求められており、ある程度の比較可能性は確保される。比較対象はあくまでも非関連者間取引でなければならないとする考え方に拘泥するあまり、比較可能性のない非関連者間取引を比較対象とするのでは、かえって独立企業間価格から乖離することになるかもしれない。

五 推定課税のための税務調査の要点

(1) 第9項の質問検査権行使による推定課税に必要な資料の入手

第9項では課税当局が質問検査権を行使して、調査対象法人の国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む者から資料を入手することができる旨規定しているが、これにより第7項の推定課税に必要な資料を入手することができるかどうかについて検討する。

第7項では、課税当局が「法人にその各事業年度における国外関連取引に係る第一項に規定する独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類……〈中略〉……又はその写しの提示又は提出を求めた場合において、当該法人がこれらを遅滞なく提示し、又は提出しなかったときは、税務署長は、……〈中略〉……の方法により算定した金額を当該独立企業間価格と推定して、更正又は決定をすることができる。」(傍線筆者)とされている。つまり、この規定により算定した金額は、第1項に規定する独立企業間価格と推定される。

第7項を適用する場合においても、第1項に規定する独立企業間価格と

推定される金額を算定するために同種の事業を営む第三者が保存する資料が必要となる場合がある。この場合も、第9項における「第一項に規定する独立企業間価格を算定するために必要があるとき」に該当するので、第9項の質問検査権を行使して、第7項の推定課税に必要な資料を収集することができる」と解される。

したがって、第9項の質問検査権は、第2項の原則的方法による算定に必要な資料（比較可能性のある国外非関連取引に関するもの）だけでなく、第7項の推定課税に必要な資料（比較可能性のある国外関連取引を含む事業に関するもの）を入手するためにも行使できると解される。

(2) 推定課税の比較対象法人

推定課税では、「同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するものの当該事業」を比較対象とする。『昭和61年 改正税法のすべて』⁽⁴⁶⁾によれば、「同種の事業の範囲については、この制度の趣旨に照らして個別の事例に即し決定すべきでしょうが、一般論としては、例えば、単に卸売業とか製造業といった広い尺度でとらえるのではなく、問題となっている取引の対象資産と同様の資産の卸売業者又は製造業者といったとらえ方になる」とされている。

したがって、一般論としては、日本標準産業分類（総務省・統計局・統計センター）でいえば、大分類（例：「建設業」、「製造業」、「卸売業・小売業」等）ではなく、中分類等の業種区分を基に比較対象とすべき類似法人を選定するということになる。しかし、「この制度の趣旨に照らして個別の事例に即し決定すべき」とされていることから、同じ業種区分の中にある法人を機械的に抽出すればよいというわけではないであろう。

同じ業種に属していても、事業の態様が異なれば、事業内容が類似しているとはいえない。小売業を例にとると、「同様の商品」を扱っていたと

(46) 前掲『昭和61年 改正税法のすべて』（注8）211頁。

しても、販売形態が店舗販売、訪問販売、通信販売と異なっていれば、事業内容が類似しているとはいえないであろう。いずれの販売形態をとるかにより法人の販売機能に差が生じ、小売業者の販売管理費や利益率等を左右すると考えられる。

また、事業内容の類似性を判断する上で、無形資産を考慮に入れた方が合理的な場合がある。例えば、扱う商品の機能や形状が同じであったとしても、商品名や社名の有するブランド力が異なれば「同様の資産」とは言えず、そのブランド力が事業内容の類似性を判断する上で重要な要素となる場合がある⁽⁴⁷⁾。一般消費者を顧客とする食品、民生用電機、化粧品、宝飾などB to C産業の中には、ブランド戦略を事業戦略の重要な柱として位置づけている企業がある。いったん商品名や社名のブランド・イメージが確立して顧客のロイヤルティ（愛顧）を獲得することができれば、販売を有利に展開することができ、競争優位性がもたらされる⁽⁴⁸⁾。ブランド価値創出の主体が国外関連者であったとしても、いったん確立したブランド・イメージは法人の販売機能に影響を及ぼし、小売業者の販売管理費や

(47) 推定課税を行う場合、ブランド力が類似する比較対象法人を選定すればよいと考えられるのであるから、一般消費者のブランド・イメージに関する調査結果のようなものであっても、ことが足りるかもしれない。更に、ブランド力の数値化をしいて求めるのであれば、経済産業省のブランド価値評価研究会報告書（後掲注48参照）等が参考になる場合があるかもしれない。

(48) 経済産業省企業法制研究会『ブランド価値評価研究会報告書』（平成14年6月24日）（<http://www.meti.go.jp/report/data/g20624aj.html>）8頁では、ブランド価値概念について「企業がブランドを通じて製品等に対する顧客の愛顧、信頼を獲得し、継続した顧客関係を維持できるようになると、顧客はもはや製品等の物理的または機能的側面よりも、ブランドを拠りどころにして製品等を購入する意思決定を行うようになり、その結果ブランドによる競争優位性がもたらされることになる。ブランドの競争優位性は、第1に価格の優位性、第2に高いロイヤルティ、第3に地理的展開、類似業種および異業種展開力等のブランド拡張力として具現化され、企業に現在および将来のキャッシュ・フローの増加をもたらす。」と説明している。

利益率等を左右すると考えられる⁽⁴⁹⁾。

販売形態やブランド力の要素に限らず、事業内容の類似性を判断する上で重要な要素が他にあれば、それらをも含めて総合的に考慮して、事業内容の類似する法人を比較対象として選定するのが合理的であるとする。

(3) 推定課税における機能等の差異調整の要否

前掲四で述べたように、第7項により独立企業間価格と推定される金額を第2項に定める再販売価格基準法又は原価基準法の計算方式により算定する場合は、「通常の利益率」（施行令第39条の12第6項・第7項）に代えて「売上総利益率又はこれに準ずる割合」（施行令第39条の12第11項）を基礎として算定することになる。「通常の利益率」と「売上総利益率又はこれに準ずる割合」はともに政令で規定されており、別個独立の関係にある。

再販売価格基準法で用いられる「通常の利益率」の場合、政令で「比較対象取引と当該国外関連取引に係る棚卸資産の買手が当該棚卸資産を非関連者に対して販売した取引とが売手の果たす機能その他において差異がある場合には、その差異により生じる割合の差につき必要な調整を加えた後の割合」とされる。また、原価基準法で用いられる「通常の利益率」の場

(49) 経済産業省企業法制研究会・前掲（注48）8頁以下では、「第1の価格優位性は、品質および機能がまったく同一であるとしても、ブランド製品等のほうがノン・ブランド製品等よりも高い価格で販売できることを意味し、現在および将来のキャッシュ・フローを増加させる要因となる。第2の高いロイヤルティは、当該ブランド製品等を反復、継続して購入することを意味し、現在および将来のキャッシュ・フローの安定的かつ確実な増加をもたらす要因となる。第3のブランドの拡張力は、当該ブランド製品等の市場を海外に拡張するか、または類似業種および異業種市場へ展開することを意味し、現在および将来のキャッシュ・フローの増加をもたらす要因となる。」と説明している。価格優位性は、売上高利益率の向上、営業利益率の向上、売上高の増加・値下げ幅の減少、顧客の高いロイヤルティは、売上高・売上原価の安定、ブランドの拡張力は、新事業の売上の増加、海外売上高の増加となってあらわれる。

合も、「比較対象取引と当該国外関連取引とが売手の果たす機能その他において差異がある場合には、その差異により生じる割合の差につき必要な調整を加えた後の割合」とされており、いずれも機能等の差異の調整が必要である。

これに対し、第7項の推定課税で用いられる「売上総利益率又はこれに準ずる割合」を算定する場合、そのような差異の調整が必要である旨の条件は付されていない。したがって、調査対象法人と同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するものを選定する限りにおいて、機能等の差異は仮にあったとしても調整する必要はないことになる。

しかしながら、法人は訴訟段階で反証をあげて推定を覆すこともありえること、また、課税当局は第9項の質問検査権を行使して、調査対象法人の国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む法人から第7項の推定課税に必要と認められる資料を入手することができるのであるから、推定の合理性を高めるために、可能な範囲内で機能等の差異の調整に必要な資料を入手し、その調整を行うよう努めるのが望ましいのではないかと考える。

六 推定課税の訴訟

課税処分 of 適否を争う訴訟において実体法上の違法が争われる場合、租税債権の存在を主張する課税庁側が立証責任を負うものと解される⁽⁵⁰⁾。推定課税の場合も、その適法性や合理性を基礎付ける事実については、被告である課税当局が立証責任を負うものと考えられる。

法人が推定による課税処分に対して訴訟を提起した場合、推定課税の適法

(50) 松澤智『新版 租税争訟法－異議申立てから訴訟までの理論と実務』中央経済社(2001)420頁によれば、「課税処分 of 適否を争う訴訟において実体上の違法が争われる場合には租税債務の存否を争う訴訟にほかならないので、実質上は民事訴訟の債務不存在確認訴訟に類するのであるから、租税債権の存在を主張する課税庁側が立証責任を負うものと解すべきである。最高裁判所も所得税の課税について所得の存在およびその金額について課税庁が立証責任を負うと判示している(最判昭38.3.3訟務月報9巻5号668項)」とされる。

性や合理性が争点になると考えられる。推定課税の適法性とは、第7項で規定している要件、すなわち、①法人が独立企業間価格の算定に必要と認められる帳簿書類等を遅滞なく提示・提出しなかったこと、更に、②課税当局が法令で規定する方法で独立企業間価格と推定される金額を算定していること、という要件を満たしていることである。

①の要件については、法人が提示・提出すべき帳簿書類等の範囲、法人が独立企業間価格の算定に用いたデータの適否の判断、「遅滞なく」の許容判断等が問題となるであろう。②の要件については、比較対象とした法人の事業の同種性や事業規模その他の事業内容の類似性等が問題となるであろう。比較対象法人の類似性の判断については、一般論としては前掲五(2)で述べたようなことがいえるのではないかと思われる。上記①及び②の要件を満たしていなければ、第7項による推定課税は違法な処分として取り消されることになる。

法人は、第7項で規定する要件が満たされていても、より合理的であるとして第2項の算定方法を用いるなどにより反証をあげて推定を覆すことができる。もともと推定課税が行われたのは、法人が第2項に定める方法により独立企業間価格の算定に必要と認められる帳簿書類等を遅滞なく提示・提出しなかったこと、または法人が独立企業間価格を算定した際に用いたデータが不適當であったことが原因である。第7項の要件が満たされているとすれば、法人は反証するための証拠を新たに提出する必要があると考えられる。これに対して、課税当局は、推定課税の客観性・合理性を示すための証拠を提出するなどして反論する必要があると考えられる。

七 諸外国の推定課税等

ここでは、諸外国における課税標準の推計課税や独立企業間価格の推定課税の制度に少し目を向けてみたい。

EU加盟国においても、我が国の推計課税又は推定課税と類似する取扱い

がある。EU共同移転価格フォーラムのアンケート資料⁽⁵¹⁾によれば、イギリスとアイルランドでは争訟段階における租税債務の立証責任は納税者にあり、一定の場合に推計課税 (estimate income) が認められる⁽⁵²⁾。

また、その他のEU加盟国では、争訟段階における租税債務の立証責任は一般的に課税当局が負うとされているが、納税者の非協力や帳簿の不備などの事実がある場合、課税当局は推計課税を行うことが認められる。いったん推計課税が行われれば、納税者に挙証の必要が生じる (reverse the burden of proof) ことになる⁽⁵³⁾。

(51) EU Joint Transfer Pricing Forum held its second meeting on 4 December 2002. Discussion of working paper: Annex: Background Document on The Replies Received From Member States to The Questionnaire on The Application Of Transfer Pricing Rules and The Arbitration Convention, 25 November 2002, at 7.

“Q9) Who bears the burden of proof for tax cases in your jurisdiction generally?”

“Q10) The case being, can the burden of proof be reversed, allowing the tax administration to estimate income?”

(http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing.htm)

(52) 前掲資料 (注51) によれば、イギリスでは、納税者が①虚偽・過誤の申告をした場合、②信義則に反した行動をとった場合、③非協力である場合に推計課税が認められる。アイルランドでは、上記①の場合に推計課税が認められる。

(53) 前掲資料 (注51) によれば、租税債務の立証責任を課税当局が負うとされているEU加盟国のうち、次に掲げる諸国では、課税当局は、一定の場合に推計課税を行うことが認められる。① 虚偽・過誤の申告の場合：オランダ、スウェーデン、オーストリア、ルクセンブルク、ポルトガル、フィンランド、②信義則に反した行動をとった場合：スウェーデン、ルクセンブルク、ポルトガル、③納税者が非協力の場合：オランダ、スウェーデン、オーストリア、ルクセンブルク、ギリシャ、ポルトガル、④ドキュメンテーション要件不履行の場合：オランダ、オーストリア、ギリシャ、ポルトガル。

ドイツでは、上記①③④の場合、推計課税が認められるが、金額の挙証責任は当局にある。(ドイツの推計課税は、三木義一『世界の税金裁判』清文社(2001)50-62頁に詳しい。ドイツの移転価格調査における推定による所得調整は、後掲注54参照。)

フランスでは、資料の不備、会計システムの重大な欠陥、期限後申告、税務調査に対する受忍義務違反の場合に推計課税を行うことができる。更に、フランスでは、租税優遇措置を有する外国に所在する者への費用の支払いについては、損金不

また、ドイツでは、移転価格調査において、法人が独立企業間価格の算定や評価に必要な資料の提出について協力義務を履行しなかった場合には、課税当局は必要に応じて推定課税を行うことができるとする措置がある⁽⁵⁴⁾。

更に、フランス⁽⁵⁵⁾、イタリア⁽⁵⁶⁾、スペイン⁽⁵⁷⁾では、納税者は、タック

算入の取扱いあり（後掲注55参照）。（フランスの推計課税は、湖東京至「我が国における推計課税制度の現状とフランスにおける推計課税制度」『静岡大学 法制研究』（2000年8月）1頁以下に詳しい。）

イタリアでは、租税優遇措置を有する外国に所在する者への費用の支払いについて損金不算入の取扱いあり（後掲注56参照）。

スペインでは、納税者の非協力、会計帳簿の不備・重大な過誤、無申告又は申告データが不完全で課税当局による課税標準の決定ができない場合、推計課税が認められる。更に、スペインでは、タックスヘイブン指定国に居住する者への費用の支払いについては、損金不算入の取扱いあり（後掲注57参照）。

- (54) International Bureau of Fiscal Documentation, *Transfer Pricing* (CD-ROM 2002 Release 2), Country Survey, IBFD Publications B.V. Germany, at 62, 90.

木村弘之亮『多国籍企業法—移転価格の法理—』慶應義塾大学法学研究会（1997）317—318頁。

ドイツでは、移転価格調査において、法人が協力義務を履行しない場合には、歳入法（*Abgabenordnung: Fiscal Code*）第162条により、税務署は、必要に応じて推定により所得を調整することができるとされる。税務署は、その所得調整の根拠及び金額を決定する際、事案の状況から必要に応じて、経験則により処理を進めることができる。推定課税を行う場合、他に信頼できる基準がないときは、対外取引税法（*Ausensteuergesetz: Foreign Tax Code*）第1条第3項が適用され、通常の場合下で経験則により予測される事業投資の資本利益率又は売上高利益率を見積もって行われることになる。推計課税の要件にある法人の協力義務とは、独立企業間価格の算定や評価に必要な資料の提出義務であり、その対象となる資料の範囲には、①移転価格の調査に必要で、入手可能なすべての資料、または独立の企業の経営者なら通常アクセス可能なすべての資料、②移転価格の調査に必要とされるグループ法人から入手することのできる事業に係る資料、記録、情報のすべてを含むとされる。

- (55) International Bureau of Fiscal Documentation, *supra* note (54), France, at 15—16, 30—31, 80—83.

監査法人トーマツ『欧州主要国の税法』中央経済社（2002）162頁。

フランスでは、租税一般法（*Code Général des Impôts: French general tax code*）238条Aにより、租税優遇措置のある外国に所在する法人への一定の費用の支払いについては、それが真実の取引に基づくものであり、かつ、過大な支払いで

ス・ヘイブンや租税優遇措置を有する外国（以下「軽課税国」と言う。）に所在する者に対して支払う役務提供等の一定の費用については、その取引の真実性やその費用の額の妥当性を証明する責任を負うとされる。すなわち、納税者は、その種の費用の支払いが正当な経済的理由を有する真実の取引に基づくものであること、更に、その費用の額が独立企業間価格であることを証明することができない限り、その費用の額の損金算入は認められないとされる。

はないことを納税者が証明することができない限り、その費用の額の損金算入が認められない。ここでいう外国の租税優遇措置とは、無税又はフランスで課せられる税率の3分の1以下の税率が適用される場合をいう。この条項は、利子、使用料、役務提供の対価等の支払いに適用されるが、国外の有形資産の購入、販売価格・使用料・役務提供に係る対価の減額、パートナーシップのメンバー間の利益分配には適用されない。課税当局は、この条項を適用するためには、それらの受領者が租税優遇措置のある国に所在していることを証明する必要がある。この条項がいったん適用されると、①租税優遇措置を有する国に所在する者への支払いは真実の取引に基づくものではないとする推定と、②その取引が真実であったとしても、その取引価格が独立企業間価格ではないとする推定が働くことになるので、納税者にとっては、この二重の意味の推定について反証を挙げて覆す必要が生じることになる。

- (56) International Bureau of Fiscal Documentation, European Taxation Database (CD-ROM 2003 Release 1), Corporate Taxation (detailed), IBFD Publications B.V. Italy, at 90.

イタリアでは、所得税法（Testo unico delle imposte sui redditi : Income Tax Code）第76条により、居住者（個人又は法人）が租税優遇措置を有するEU以外の国又は地域に所在する非居住会社に対して支払う取引の費用については、当該居住者が、①当該非居住会社が実質的な事業活動を行っていること、または②当該関連取引が実質的な事業目的を有しており実際に行われていることを証明することができない限り、その費用の額の損金算入は認められないとされている。

- (57) International Bureau of Fiscal Documentation, supra note (54). Spain, at 2
International Bureau of Fiscal Documentation, supra note (56). Spain, at 14.

スペインでは、法人所得税法（Ley del Impuesto sobre Sociedades : Corporate Income Tax Law）第14条により、納税者がタックスヘイブン指定国（Royal Decree 1080/1991）に所在する個人又は団体から直接又は間接に役務の提供を受けている場合、当該者に支払う費用は正当な経済的理由をもった取引に対応するものであること、また、当該費用の額は独立企業間価格であることを納税者が証明することができない限り、当該費用の額の損金算入は認められないとされている。

一般論として、軽課税国に所在する者への費用の支払いについては所得移転の可能性が高いこと、また、取引の存否や金額の妥当性の検証が困難であることから、フランス等における推定課税の措置には合理性があると考えられる。すなわち、軽課税国に所在する者に対して一定の費用を支払っているときは、その費用は真実の取引に基づくものではないと推定され、また、その金額は独立企業間価格ではないと推定されるとする。そして、法人が反証を挙げてそれらの推定を覆すことができない限り、その費用の額の損金算入を認めないとすれば、軽課税国への所得移転に対抗するための有効な手段になりうると考えられる。

我が国には、軽課税国への所得移転に対抗することを目的とした移転価格税制上の推定規定は存在しない。現行の推定課税の方式としては、比較可能性基準の緩和された再販売価格基準法又は原価基準法の計算方式によるものがあるだけである。法人が軽課税国に所在する国外関連者と取引を行っていたとしても、そのことは所得移転を経験則上推認させる間接事実に過ぎない。

フランス等における軽課税国への所得移転に対抗するための推定課税の措置は、我が国において、より実効性のある推定課税制度の将来像を考える上で参考になると思われる。そのような措置を我が国に導入する場合、対象国、対象取引、対象取引先等の範囲の設定が問題となるであろう。

諸外国の制度と比較する場合、申告納税方式と賦課決定方式の違いや、推計・推定課税の要件・算定方法の違い等も含め、更に詳細な分析・検討が必要である。ただし、おおよそ言えることとして、課税要件事実についての立証責任が一般的に課税当局側にあるとされている我が国において、現行の推定課税の制度は、国際的に見て突出したものではないと考えられる。

八 むすびにかえて

近年では、グループ法人の税引後連結利益の極大化（税コストの極小化）を追求する傾向が強くなり、中には極端な租税回避スキームを仕組むケースも顕著になってきているようである。更に、グループ法人間の取引に対する

税務調査において、法人の「理解と協力」に期待する伝統的価値観がまったく通用しない局面も増えてきているのではないだろうか。各種の組織的・計画的な策略・手段を用いて、調査を免れようとする忌避行為もあるであろう。実質的な協力が得られないような法人を結果的に利するようなことがあつては、納税者の理解と協力を基礎とする税務行政の執行上、課税の公平の確保が危うくなる。法人の検査忌避等の行為に対しては、罰則規定が設けられている。しかし、国際課税の分野において適正・公平な税務執行を行うためには、そのような罰則の運用だけでは十分に対処しきれない場合もあるであろう。ここに、課税要件事実について課税当局の立証の軽減を図る推計課税や推定課税の存在意義があると考ええる。

移転価格税制においても、推定課税の規定が設けられている。第7項の推定規定は、移転価格税制の執行においては納税者側から資料提供という形で協力が行われることが極めて重要であることから、納税者からかかる協力を担保するために設けられたものであるとされる。法人側から十分な協力が得られない場合において、比較対象法人の資料の入手に努めたが、結果的に比較可能性のあるものとして関連者間取引に関するデータしか把握されないときにも、第7項を適用することができるかと解される。

寡占状態にある業況の優れた業界において、多国籍企業が内部化を推進した結果、事業規模その他の事業内容の類似する法人のすべてが国外関連者との取引を行い、国外非関連者との取引を行っていないという場合もあり得るのではないかと考えられる。これは、課税当局にとって、比較対象となり得る国外非関連者との取引に係る情報が得られないということを意味する。第7項の推定規定は、比較対象として非関連者間取引を用いることの限界を克服するという視点からも、その存在意義を認めることができ、課税当局が適正公平な執行を行う上で有効な手段になり得ると考える。

「税務行政の公正な運営」（国税通則法第1条）という法の目的を達成するためには、「課税の公平」を念頭に置いて、税法の規定を合理的に解釈し、適用することが重要であると考ええる。