

移転価格税制における情報義務と独立企業間価格 の証明方法に関する考察

ー納税者・課税庁双方の利益を目指してー

岡 直 樹

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

要 約

研究の背景及び目的

近年、企業は海外利益を伸ばしており、またその多くが海外子会社に留保される傾向にある。このことは主要国に共通してみられる。

我が国の法人の申告所得金額は、2000 年以降 40 兆円程度で推移している一方、海外子会社の経常利益は 01 年度の 2.3 兆円から 05 年度には 8 兆円弱に増加し、内部留保残高も 05 年度には 12 兆円以上にのぼっている。米国では、多国籍企業の本国における利益は 1999 年から 2004 年にかけて 4500 億ドル程度で横ばいである一方、海外子会社の利益は 1700 億ドルから 2800 億ドルへと大幅に増加していることが報告されている。

こうしたことを背景に、国際課税、なかんづく移転価格税制は、企業・税制当局双方にとって重要なインパクトを持つ法人課税の一分野となっている。

米国会計基準解釈指針 (FIN40) に従い、2006 年 12 月以降、米国企業は移転価格等による更正の可能性について調査段階から投資家に対して開示しているが、米国で起債する日本企業の中にもこのような開示を行なう企業が現れてきている。移転価格課税は企業経営者にとって日々の経営判断事項の一つとして重要になっている。

各国議会や税制当局は、マクロの課税ベースへの影響の大きさへの懸念を共有している。国際課税先進国である米国では、議会幹部が多国籍企業の所得移転能力に比べ IRS の移転価格税制は機能不全に陥っているとして強い懸念を表明したことが報道されている (2008 年 2 月)。ドイツは 2008 年税制改正において、大胆な移転価格税制の規定の整備を行い国際課税制度の整備を行っている。(はじめに)

移転価格税制とは、グループ内取引を通じて所得が国外に移転されていると評価し得るときには独立の企業間における類似の取引の価格や利益(「独立企業間価格」)に基づいて課税所得を計算する仕組みである。

「独立企業間価格」算定における困難は、収入・経費の額や両者の対応関係により計算される所得課税の建前と異なり、法令が規定する算定方法により類似取引との比較算定されるものである点にある。算定方法のあてはめは、類似の取引情報へのアクセスに大きく依存するほか、評価や見積もりの問題がつきまとう。

こうした困難のため、移転価格税制の調査は長期化し、また紛糾しやすい。調査期間が2年以上に及ぶことも珍しくなく、納税者・課税庁の調査官双方の負担は小さくないといえよう。

本研究は、裁判例の検討や比較法的な分析を手がかりとし、仮説による検討も織り込みながら、独立企業間価格算定や証明・検証のための理論について、争点の絞込みに資する観点から考察し、申告・調査の合理化・迅速化に貢献することを目指したものである。

研究の概要

本研究における論点及び結論は以下のとおり（主なもの）。

- ・ 独立企業間価格の証明方法を裁判例等に基づいて整理した。独立企業間価格の証明には、①選択した算定方法により独立企業間価格を算定できるか、②あてはめられた比較対象取引に十分類似性があるか、③差異調整は適当か、について具体的に立証する必要がある。算定方法間に争いがある場合には、①～③に加え、④先行する算定方法を争う側が自らの算定方法がより比較可能性が高いことについても証明する必要がある。（第2章）
- ・ その他の方法（営業利益の比較や利益の分割）により独立企業間価格を算定する場合に基本三法（価格や粗利益の比較）により算定できないことについての証明は不要と考えた。「用いることのできない場合」という規定の本質は比較可能性の優劣についての擬制と考えられるからである。右結論を導くにあたっては、訴訟法的な証明責任の配分の問題や比較法的な観点からみても妥当であることについて検討している。（第3章）
- ・ 課税庁にはシークレットコンパラブル（類似の取引を行なう第三者から質

問検査等により入手した比較対象取引についての情報)に基づいて独立企業間の算定を行なうことが認められている。シークレットコンパラブルによる課税は、企業等からは“不意打ち”の性格を持つことや守秘義務のため納税者の反証可能性が制限されることへの鋭い批判や懸念があるが、調査途中においてシークレットコンパラブルの利用を予告することなどにより十分対応可能な問題であると考えた。裁判例は、シークレットコンパラブルのための第三者への質問検査権の行使が仮に違法であったとしても、そのことから直ちに課税処分が違法であるとされないとしている。また、米国等諸外国における経験についても分析を行なった。(第4章)

- ・ 情報義務を履行しない納税者に対して、課税庁は同業者の利益率等により独立企業間価格を推定できることが規定されているが、推定の前提となる“情報不提出の要件”がどのような場合に充足するか検討した。国外に所在する資料入手は努力義務であり違反しても推定課税の不利益は招かないという主張が妥当するか否かについて検討し、推定課税の規定は情報義務の履行を求めるための最終的な威力力であるので、納税者は合理的に独立企業間価格を算定するために必要な情報を提出する義務があり、これには国外の情報も含まれると結論した。国外情報の入手は努力義務にすぎないと断じることが納税者にとってリスクが大きいだろう。もちろん、納税者が独立企業間価格について証明すれば推定による課税が覆ることになる。(第5章)
- ・ 紛争回避・争点絞込みのための対応として、①移転価格リスクの合理的な評価が納税者・課税庁双方にとって重要であること、②事前確認制度は紛争回避の有望な選択肢だが、公開情報に限定すると高額の高額無形試算等を含む取引への適用可能性が制限されること、③移転価格リスクの評価(リスクアセスメント)と移転価格ドキュメンテーションの組み合わせにより、相当程度移転価格税制のリスクが限定できると思われること、等について検討した。特に、③が有望であると考えている。(第7章)
- ・ 国際的な課税権の配分の基準として、企業にとって外在する独立企業間価格という基準が採用されたのはなぜか、といった問題についてやや実験的な

考察を行なった。そもそも、わが国の法人税法は公正妥当な企業会計によりおこなわれた確定決算に基づいて課税所得を計算することを規定しているが、私人間の計算に基づいて課税所得を計算することがなぜ妥当なのか。私人間の取引価格を課税所得の指標として用いることの根拠を当事者間の利害対立とインセンティブの存在により取引の両当事者の課税所得が大きくなる方向で作用していることに求める議論に着目した。ドイツの対外取引税法第1条は、“仮想テスト”として同様の考え方を法令に取り入れていると思われる。また、以上を踏まえ、独立企業間価格の算定や検証への応用可能性について大胆な検討を行なった。グループ企業内の利害対立を独立企業間価格の証明において補助的に用いることの可能性、49%子会社との取引を内部コンパラと断じることの問題、営業利益の比較において公開法人であれば非関連者取引を行なっていることにこだわる必要性は小さいと思われること、である。

(BOX1)

- ・ なお、法令の解釈、争点整理、立証において役立つ有益な技術である要件事実論について簡単な整理を行なった。(BOX2)

目 次

はじめに	594
1. 移転価格税制の基本的な仕組	601
1.1. 申告調整型の制度	601
1.2. 移転価格税制の趣旨・目的	602
1.3. 情報アクセスの“非対称性”について	603
1.4. グループ経営における価格の合理性についての主張と 移転価格税制	604
BOX 1 国家間の課税権分配基準としての独立企業間価格と 予測可能性・私的自治について	608
2. 独立企業間価格の証明方法	620
2.1. 証明の対象	620
2.2. 各算定方法を基礎付ける事実の証明方法（要件事実）	620
2.3. 比較対象取引選定基準の合理性	621
2.4. 算定方法間で争いがある場合の証明（比較可能性の優劣）	622
2.5. 比較の指標	624
2.6. 類似性の基準	625
2.7. 類似性の決定に関係する諸要素	626
2.8. 類似性の決定に関係する諸要素の選択証明責任	626
2.9. 営業利益率の比較による証明（取引単位営業利益法）	630
2.10. 独立企業間価格の「幅」	633
BOX 2 要件事実論ノート	635
BOX 3 情報と比較可能性の相互関係（イメージ）	641
3. 「基本三法を用いることができないこと」の証明責任	643
3.1. 「用いることができない場合」は要件事実か	643
3.2. ソフトウェア事件の検討	643
3.3. 「用いることができない場合」という規定の本質についての考察	645

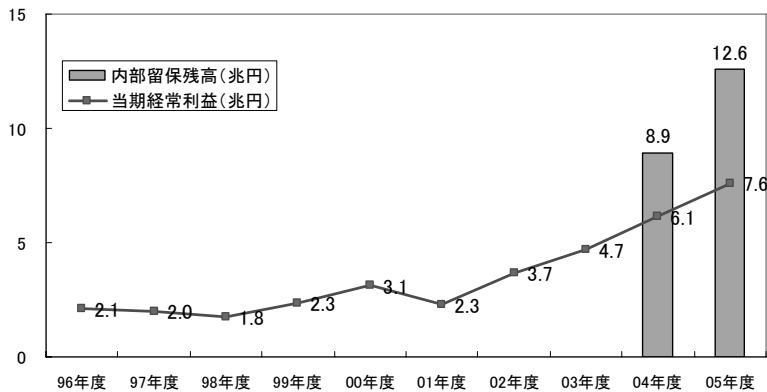
BOX 4 否定というのは、実はとてもむづかしい……………	654
4. 類似の取引が実在しない場合における独立企業間価格の証明方法…………	655
4.1. 個別性の強い取引は移転価格税制の射程外か（造船事件）…………	655
4.2. 市場取引に基づく想定による比較の許容（金利事件）……………	655
4.3. 粗利益の比較に基づく算定方法における機能の類似性に着目した 比較対象取引の許容（ソフトウェア事件）……………	656
4.4. 類似の取引を見出すことができない場合に考えられるアプローチ の種類……………	657
5. 情報義務の十分な履行がない場合の課税庁による独立企業間価格の証明・ 推定……………	660
5.1. シークレットコンパラブルによる証明……………	660
5.2. 独立企業間価格の推定……………	669
6. 価格支配力と移転価格税制の射程……………	681
6.1. 外国法による規制がある場合……………	681
6.2. 政策目的による課税規定の目的的解释による限定適用……………	688
7. 紛争回避・争点絞込みのための対応（基本的な考え方）……………	690
7.1. 移転価格リスクの評価方法……………	690
7.2. 事前確認制度……………	691
7.3. ドキュメンテーション……………	692
7.4. 移転価格税制と過小申告加算税……………	695
おわりに……………	701

はじめに

今日の法人課税において、移転価格税制は企業にとっても課税庁にとっても大きなインパクトを持っている。こころみに最近の状況をあげてみる。

①グループ経営が進展する中、企業は海外利益を伸ばす傾向にある。2000～2005 年頃の期間において、法人の申告所得が 40 兆円程度で推移する一方、日本企業の海外子会社の利益は 2～3 兆円から 8 兆円弱に増加した。米国の多国籍企業の場合、本国の利益は約 4500 億ドルで横ばいである一方、海外子会社の利益は約 1700 億ドルから 2800 億ドルに大幅に増加している⁽¹⁾。

図表 1 日系海外子会社の経常利益の推移



(出所) 経済産業省「わが国企業の海外事業活動」各年に基づき作成

(1) 米国多国籍企業の利益・実効税率（本国親会社・外国子会社）

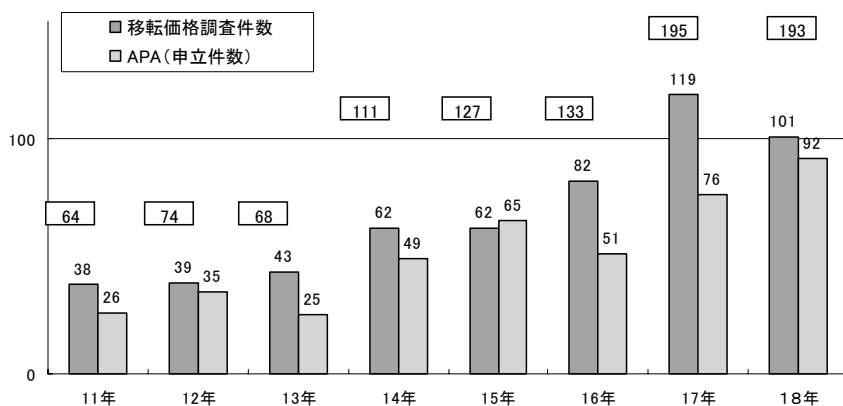
	1999			2004			変化(1999→2004)		
	米国親	外国子	計	米国親	外国子	計	米国親	外国子	計
税引前利益 (億ドル)	4,553	1,659	6,212	4,494	2,848	7,342	0.99	1.72	1.18
実効税率 (%)	36.5%	31.8%	35.3%	36.4%	28.6%	33.4%			

(出所) M. Sullivan 「US Multinationals Shifting Profits out of the United States」 International Tax Notes、March 17 2008) Table 1. による。原典は Bureau of Economic Analysis of the U. S. Department of Commerce のデータ

②制度導入後 20 年を経過し、国際的に事業展開する企業にとって、移転価格税制は事後的な課税上の問題から日々の経営判断の一つとなっている。

このことは、例えば、移転価格課税リスクを軽減するため事前確認申請件数が増加していることや、わが国においても、米国で資金調達を行う企業が移転価格課税リスクを相当早い段階から投資家に開示する企業が現れてきていることに垣間見ることができる⁽²⁾。

図表 2 移転価格調査件数・事前確認（APA）申立件数



（出所） 国税庁報道発表資料（各年）により作成。なお、193 は調査件数+APA 件数

（2） 米国会計基準解釈指針（FIN48）は、会社の会計処理が税務上認められない可能性がある場合、関連負債を認識する必要があると定めている（2006 年 12 月より適用）。米国では、IBM、コカコーラ等著名企業を初めとする多くの大企業が移転価格リスクを公表することが一般的におこなわれている。米国法人の開示状況等については、Transfer Pricing Report 誌（BNA Tax Management 2007 年 Vol 16 No 14 546 頁以下）等で紹介されている。

図表 3 （参考）米国における APA の件数

2000	01	01	03	04	05	2006(H18年)
58	75	84	52	100	66	107 件

（出所） ロバート カニングム、リチャード スローウィンスキー 「米国移転価格課税の最近の動向について」（租税研究 2008. 6） 146 頁

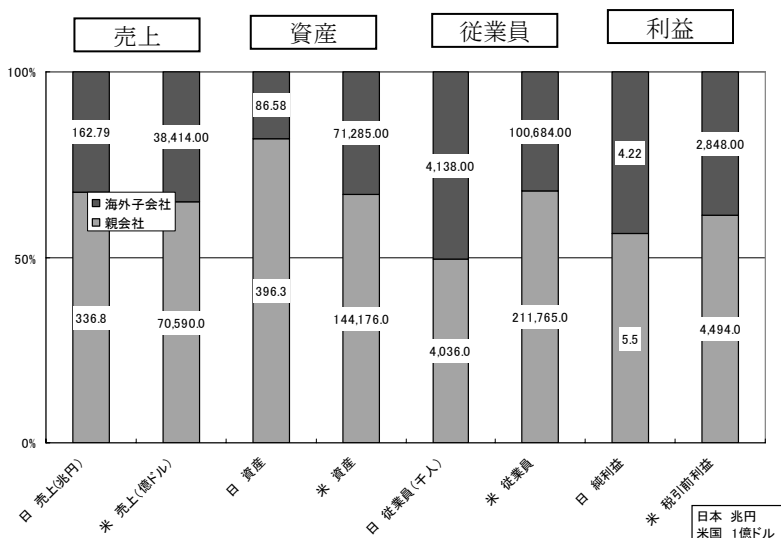
③移転価格は課税ベースに広範な影響を及ぼす可能性がある。

2000～2005 年頃の期間において、いわゆる大法人（調査課法人）の申告漏所得は 6000～9000 億円で推移しているが、そのうち移転価格調査による金額は 800 億円以下からピークで 2,800 億円に増加している。もっとも、法人の申告所得金額は 40 兆円余り（平成 17 事務年度）であり、調査による申告漏れ所得の割合は大きいものではない。また、企業が海外で得る利益の規模の大きさ（05 年において 7.6 兆円）や近年における急速な伸び（図表 1 参照）に比べて大きいものとはいえない。

米国では同様の期間において法人税収が 170 億ドル減少したが、米議会関係者は、これは米国企業が利益を国外に移転する能力を高めた一方、IRS の移転価格調査能力が相対的に不十分であるためであるとみている⁽³⁾。

（3） クレインバード（Edward Kleinbard）米国合同租税委員会官房長は、2008 年 2 月の米国・国際租税協会（IFA）会合において、「移転価格税制は機能不全に陥っている」（「transfer pricing is dead」）、「関係者の努力にもかかわらず、われわれは（適正な）税収をあげていない。これは全世界的な問題である（「despite everyone’s efforts, we re not collecting tax. It’s a global problem」）等と発言したことが伝えられている。Tax Notes International（March 17, 2008）p.910.

図表 4 日・米多国籍企業の活動（イメージ）（2004 年）



（出所） 日本については経済産業省「第35回海外事業活動基本調査（2004）」、米国については、M. Sullivan 「US Multinationals Shifting Profits out of the United States」 (International Tax Notes March 17, 2008)に基づき作成

ところで、移転価格税制の基本にある「独立企業間価格」の金額は、通常の法人課税所得のように収入、経費及び両者の対応関係についての直接証拠によって証明されるものではなく、法令が規定する算定方法により、類似の取引との比較可能性に基づき算定された金額である。

算定方法の具体的なあてはめは、非関連者間の類似の取引の情報へのアクセスに大きく依存する他、比較可能性の評価や見積りの問題が付きまとう。算定に必要な情報も法人（納税者）が保有するもの以外にも、国外関連者が保有する情報や比較対象取引に関する情報が必要になる等の困難が存在している⁽⁴⁾。

（4） こうした移転価格税制の特徴について、中里教授は、「課税方式という実体的な問題が資料・情報の入手可能性という手続き的側面により左右されることは注目すべきことである」「比較可能性については、法的に客観的な基準を理論的に提示するこ

こうした困難も背景として、移転価格税制の調査には多くの日数が必要とされ、調査期間も2年以上に及んでいるのが現状である⁽⁵⁾。裁判や不服審査において、納税者は、調査長期化により苦痛を受けた、あるいは逆に、十分議論を尽くしておらず不当であるなど主張している始末である。納税者・課税庁双方の負担は小さくないと言えよう。経済団体も迅速かつ透明な移転価格税制執行の確保の必要性について主張している⁽⁶⁾。

本研究においては、裁判例の検討や比較法的な視点も取り入れた仮説の検討等を手がかりとして独立企業間価格の算定・証明⁽⁷⁾のための理論について、争点の絞込みに資する観点から考察し、以って申告・調査の合理化・迅速化に貢献することを目指すこととしたい。

とは不可能であり、法的なブラックボックスの中で適正に判断されることを擬制する必要がある」等と指摘しておられる。中里実『国際取引と課税』（有斐閣 1995）437 頁及び 445 頁。

- (5) 移転価格税制については、課税当局がいかに効率的な調査を実施しようとしても海外の関係企業あるいは租税条約締結国の協力いかんにより調査が長引くことは避けられないという事情があることや、わが国における対応的調整（租税条約相手国との合意に基づく減額更正）の実効性確保を考慮し、課税当局が更正できる期間について、通常の場合の3年間ではなく申告期限から6年間とされている（平成3年度税制改正）。
- (6) 経済産業省が平成18年10月31日の移転価格税制研究会設置にあたり公表したプレスリリースにおいては「（移転価格税制は）社会的な関心も高く、その迅速かつ透明な執行を確保することは、産業界の国際展開円滑化の上で極めて重要であることから、移転価格税制研究会を設置し、産業界及び有識者の方々からの意見聴取を踏まえ、問題を整理した上、改善すべき点を取りまとめます」と述べられており、産業界としても移転価格税制の執行の迅速性・透明性に注目していることを伺い知ることができる。本研究も同様の問題意識から出発している。
- (7) 本稿では「証明」を一般的な意味で用いており、訴訟法でいう証明責任（事実認定において真偽不明の場合に一方の当事者が不利益を負うとするもの）や証拠提出責任（弁論主義の下でのいわゆる主観的証明責任）を意識してはいいるが、これらに限定してはいない。なお、「証明」の訴訟法的な意義の概要については、BOX2「要件事実論」参照。

図表 5 本研究の手がかりとした移転価格税制を巡る裁判例等

○「造船事件」 造船事業を営む内国法人の国外関連者からの造船受注取引を、同法人が非関連者から受注した造船受注取引を比較対象取引（内部コンパラ）として、独立価格比準法に基づき独立企業間価格を算定することが違法であるとして争われた事件。（確定）

主な争点としては、移転価格税制の趣旨、独立企業間価格の“幅”、算定方法の選択における先後関係、比較対象取引の選定・差異調整において考慮すべき要素の基準、など。

- ・一審 松山地判平 16. 4. 14. 平 11（行ウ）7
税務訴訟資料 第 254 号—119（順号 9626）、訴務月報 51 巻 9 号 2395 頁。
裁判所 HP : http://e-zjinfo.wan.nta.go.jp/files/02_hanketsu/saibansho_pdf/sc959.pdf
- ・控訴審 高松高判平 18. 10. 13. 平 16（行コ）17
訴務月報 54 巻 4 号 875 頁。
裁判所 HP : http://e-zjinfo.wan.nta.go.jp/files/02_hanketsu/saibansho_pdf/sc1058.pdf
- ・上告審 最高裁 平 19. 4. 14 上告棄却決定。

○「金利事件」 製造業を営む内国法人がタイ子会社に対し、自己資金から金利 2.5～3%、期間 10 年の条件でタイバーツ建融資を行ったところ、いわゆるスプレッド貸付場合の利率 10.5%～19.2%（市場金利＋金融機関の適正利潤）を比較対象取引として、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法により独立企業間価格を算定することが違法であるとして争われた事件。（確定）

主な争点としては、類似の取引が存在しない場合の移転価格税制の適用、など。

- ・東京地判平 18. 10. 26. 平 15（行ウ）559
訴務月報 54 巻 9 号 922 頁。

○「ソフトウェア事件」 外資系内国法人が外国親会社に対して提供する、親会社の日本におけるコンピュータソフトウェアの販売促進・マーケティング等の役務提供について、機能等で強い類似性が認められる在庫リスクのない再販業者を比較対象取引として、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法により独立企業間価格を算定することが違法であるとして争われた事件。（請求棄却。上訴中）

主な争点としては、その他の方法により独立価格を算定する場合の基本三法を用いることができないことについての証明責任、シークレットコンパラブルの適用、など。

- ・東京地判 平 19. 12. 7. 平 17（行ウ）213
TKC 判例等データベース文献番号 28140385

○「電子部品事件」 電子部品等の製造、販売、輸出入を行なう内国法人の国外関連者に対する電子部品等の卸売取引販売取引について、同法人が国外非関連者に対して行なった販売取引を比較対象取引（内部コンパラ）として原価基準法に基づき独立企業間価格を算定し更正したところ、違法であるとして争われた事件。（請求棄却。上訴中）

主な争点としては、経済合理性と移転価格税制の射程、差異調整が必要なことについての証明責任など。

- ・大阪地判 20. 7. 11 平 16（行ウ）152 号ないし 155 号
公刊物未搭載

○「更正差止請求事件」 ブランド品の輸入販売を行う外資系内国法人が、課税庁により移転価格税制の更正処分をされた場合ブランドイメージが「償うことのできない損害」を受けるとして、課税庁による更正処分の仮の差止めを求めて争われた事件。（確定）

- ・東京地判平 17. 12. 20. 平 17（行ク）295

裁判所 HP: http://e-zjinfo.wan.nta.go.jp/files/02_hanketsu/saibansho_pdf/sc1020.pdf

○「モータ輸入販売事件」（「推定事件」） モーターの輸入・卸売販売を行なう内国法人が、独立企業間価格の算定に必要な帳簿書類を遅滞なく提示等しなかったとして、事業規模が類似する同業者の粗利益率（売り上総利益の額の総原価の額に対する割合）を基礎に、原価基準法に基づき算定した金額を独立企業間価格と推定することを違法として不服審査請求を行った事件。（請求棄却。訴訟係属中）

- ・国税不服審判所裁決平 18. 9. 4。

裁決事例集 72 巻 424 頁。

国税不服審判所 HP: <http://www.kfs.go.jp/service/jp/72/24/index.htm>

（OECD ガイドライン・移転価格税制に関する国税庁通達）

○OECD 移転価格ガイドライン

OECD（2001）“Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”

○国税庁事務運営指針

国税庁 「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）」

○参考事例集

国税庁 移転価格事務運営要領別冊「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」

1. 移転価格税制の基本的な仕組

わが国の移転価格税制は、昭和 61 年(1986 年)の税制改正により創設された。その基本的な仕組は、法人が支配関係のある国外関連者(50%子会社等)と行う取引(これを「国外関連取引」と呼ぶ)の価格が支配関係のない類似取引の価格、すなわち「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する場合には、その取引が独立企業間価格で行われたものとみなして課税所得を計算するというものである(租特法 66 条の 4 第 1 項)。

1.1. 申告調整型の制度

米国の制度が課税庁の側に否認権を認める「否認型制度」⁽⁸⁾であるのに比較し、わが国の移転価格税制は納税者に独立企業間価格で申告することを求めた「申告調整型制度」である特徴を持つ⁽⁹⁾。

(8) 米国内国歳入法 482 条は、「2 以上の組織等が同一の利害関係者により直接又は間接に所有され又は支配されているとき、脱税の防止又は当該組織等の所得を明確に反映する(「clearly to reflect the income of any of such organizations…」)ために必要である場合には、財務長官は総所得、経費控除・税額控除又はその他の控除を配賦、割当て又は振り替えることができる(「the Secretary may distribute, apportion, or allocate gross income, deductions, credits, or allowances」)と規定している。(下線付加)

(9) 金子宏教授は、「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を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であることになる。」と指摘しておられる。金子宏「移転価格税制の法理論的検討」『所得課税の法と政策』(有斐閣 1996) 371 頁。

なお、1994 年の財務省規則改正後の米国の移転価格制度は、否認型制度に立脚しつつも、事前確認制度の推奨や、納税者が申告時に内国歳入法第 482 条(移転価格税制の規定)の適用があったものとして所得を算定することも認める(Reg. 1.482-1(a)(3))等の側面をみれば、申告調整型制度に歩み寄っているとの指摘がある。増井良啓「移転価格税制」(日税研論集第 33 号 1995) 47 頁。また、企業からは、内国歳入法第 482 条第二文(無形資産の移転の場合いわゆる所得相応基準によらなけ

1.2. 移転価格税制の趣旨・目的

移転価格税制の趣旨・目的について、松山地判平 16. 4. 14. (訴務月報 51 巻 9 号 2395 頁) は次のように判示している。以下判決文から引用して示す。(下線付加)

- ① 「わが国における移転価格税制は、企業活動の国際化の進展に伴い、海外の特殊関係企業（国外関連者）との取引において、価格操作による所得の海外移転に対処し、諸外国と共通の基盤に立脚し、適正な国際課税を実現するために制定されたものである」
- ② 「移転価格税制は、国際的な企業グループ内における財貨移転に関する価格が、必ずしも自由市場価格ではなく行われていること（自由競争市場で、非関連者間で行われた場合の価格と剥離する事態を生じていること）に対処して、適正な課税処分」を行うための仕組みである」
- ③ 「グループ内取引における価格調整の結果、所得が国外に移転されていると評価し得るときは、その取引を正常な状態（独立企業間価格）にひき直して課税所得を算出し、租税債務のゆがみを取り除くことを目的としている」⁽¹⁰⁾

ればならないとする規定) については、第一文は主語が財務長官であるのに対し、第二文では主語が明確にされていないことから、納税者側からも適用できるとの主張もなされている。もっとも、IRS は第一文同様財務長官を主語として考えるべきであるとしてこの主張に賛成していない。第二文の規定は以下のとおり「In the case of any transfer (or license) of intangible property (略), the income with respect to such transfer or license shall be commensurate with the income attributable to the intangible.」)

- (10) なお、大阪地判平 20. 7. 11 (公刊物未搭載) は、移転価格税制が適用される場合及び手続きについて「(略) 移転価格税制を適用するに当っては、当該法人が国外関連者との間で独立企業間価格と異なる価格によって取引を行なったことにより、結果として課税所得が減少していれば足り」「当該法人と国外関連者との間の取引価格が所与のものとして既に与えられている以上、その価格が当該取引に係る独立企業間価格と異なるか否かは、措置法 66 条の 4 第 2 項が定めるいずれかの方法で独立企業間価格を算出することを通じてのみ判断することができる (略)」と明快に示している。(下線付加)

- ③ 「グループ企業間では、価格設定を通じ、脱税や、租税回避が行われる例がみられるが、移転価格税制自体は、当事者の意図を考慮せず、現実の価格を独立企業間価格に修正するものである」

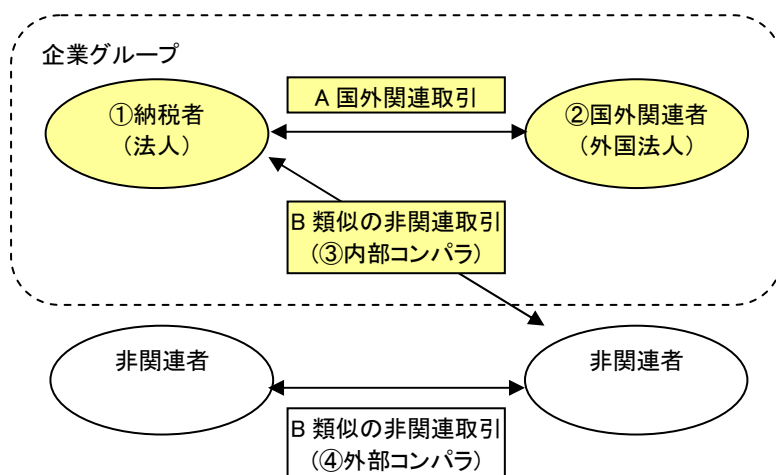
1.3. 情報アクセスの“非対称性”について

独立企業間価格算定の根本にある “比較” とは、

- ・ 比較の一方を①納税者と②国外関連者が行った国外関連取引（租特法 66 条の 4 第 1 項）と定め、
- ・ 比較の他方を「第三者間における類似の取引」（「比較対象取引」）と定め、両者を比較することにより算定される。

第三者間における類似の取引には、納税者が第三者との間で行なう類似の取引（③内部コンパラ）と第三者の間で行なわれる類似の取引（④外部コンパラ）がある。

図表 6 独立企業間価格算定に必要な情報とそれらへのアクセス



※あみかけの情報は納税者・企業グループの直接・間接の支配下にあるか、なんらかのアクセスが可能な情報。課税庁による国外情報へのアクセスは、直接反面調査ができない等の制約がある。

①、②、③は納税者ないし国外関連者が保有する資料等であり、課税庁は納税者に課された情報義務に関する規定や、質問検査権を通じてアクセスが可能である。国外関連者が保持する情報（②）については、課税庁は反面調査等により直接アクセスすることはできない。

外部コンパラ（④）は、公開情報に基づく場合納税者・課税庁は同様にアクセスが可能である。非公開情報に基づく場合には、課税庁のみが納税者と同種の事業を営む第三者対する質問検査権（租特法 66 条の 4 第 9 項）によるアクセスが可能である。

比較対象取引を探すためには、その出発点として、比較の基となる国外関連取引について検討することが非常に重要であるが、課税庁は納税者の内部情報へのアクセスにおいて質・量の面において非常に劣っている。このことについては、古くは米国の 1988 年移転価格白書⁽¹¹⁾において（第 3 章）、近年においては OECD が 2006 年 5 月に公表したペーパー⁽¹²⁾において詳しく指摘されている。

1. 4. グループ経営における価格の合理性についての主張と移転価格税制

1. 4. 1. 造船事件：グループ経営戦略としての利益調整は認められるか。

グループ企業から受注した船舶の価格を、非関連企業から受注した類似の船舶の価格より低く設定したとして移転価格税制の適用を受けた納税者が、価格設定にはグループ企業としての事業戦略に基づくものであり、経済合理性があ

(11) US Department of the Treasury (1988) “A Study of Intercompany Pricing under Section 482 of the Code” Notice 88-123 1988-2 C.B. 458; 1988 IRB LEXIS 3758; 1988-49 I.R.B. 7

(12) OECD が 2006 年 5 月にパブリックコメントに付したペーパーは、「納税者がアクセス可能な内部情報（量・質）の多くが課税庁にとっては欠如している。この問題は、内部コンパラの評価において特に重要だが、課税庁が入手可能な外部データに基づき OECD 移転価格ガイドラインの示す比較可能性の基準を最も効率的に適用する能力及び納税者が選択した算定方法を基礎付ける事実や状況について完全に理解する能力に影響する。」と指摘している。OECD (2006) “Determination of available sources of information and of their reliability” 『Compatibility: Public Invitation to Comment on a Series of Draft Issues Notes』(CTPA/CFA(2006)31) p. 24 パラ 8、脚注 2

ったので移転価格税制の適用はないとして争った事件である。

造船業を営む納税者の主張はこうだ。

- ・ 船舶の建造を行う船台の稼働率が落ちると、固定費の損失がかさむので、空船台が出そうな場合には国外関連者から受注することにより船台の完全操業を目指し、固定費の削減している。
- ・ 課税庁は、空船台削減による固定費削減メリットは、建造船全てに均等に及ぶべきものであると主張するが、空船台削減のメリットは非関連者船の建造だけで船台が埋まらないときに始めて効果を発揮するので、そのメリットは国外関連者から受注する船の船価にのみ享受させるべきものである。
- ・ 造船業界は好不況の波が大きい。不況の際にも企業グループとして生き残ることを目的に、国外関連者との継続的取引関係を確立することによって、各取引毎にそれぞれの利害を調整し、経済的合理性を有する船価を決定してきている。すなわち、不況の際には、原告納税者に利益が出るように船価が低くならないように設定し、好況の際には国外関連者の立場を考慮して船価を高くならないように設定している。

松山地判平 16. 4. 14（訴務月報 51 巻 9 号 2395 頁）は、移転価格税制は企業グループ内における所得の移転を把握し、適正な課税を実現することを目的としたもので、反面、当該取引における価格設定の目的・理由等については問わないものであるから、取引の価格設定が、原告納税者にとって「経済的合理性」を有するか否かについては、これを検討する必要がないと判示し、原告納税者の主張を排斥した。

上記判示は、グループ企業等支配関係がある場合、独立企業間価格に基づいてグループ企業の課税所得を算定することにより国際間の租税債務の歪みを是正するという移転価格税制の基本的な趣旨・構造に照らして妥当と考える。

1. 4. 2. 金利事件: 手持資金のグループ内の融通で損失が生じていない場合は認められるか。

事業法人である納税者が、タイ子会社の設備投資資金のために貸付を行い、2

～3%の金利を受領していたところ、課税庁が金融機関の市場調達金利＋金融機関が得るべきスプレッドにより 10～19%の金利を徴収すべきとして移転価格税制を適用した事件である。

納税者は、タイ子会社への融資は手持ち資金からのものであり、損はしていないので移転価格税制上の問題はないと主張した。

東京地判 18. 10. 16（訴務月報 54 巻 9 号 922 頁）は、国外関連取引の利率は、タイ国内の預金利率（6～10%）より相当低く、納税者としては、子会社に貸し付けるより預金をした方がより多額の利息を得ることができたなど、国外関連取引の利率は経済合理性を書いたさわめて低率なものであるとして原告納税者の主張を排斥している。

1. 4. 3. 電子部品事件：国外関連取引の価格を原価＋一定の利益率とすることが認められるか。

独立企業間価格の可否の判断においては、価格設定に際しての経済的合理性の有無の検討は不可欠であり、法令もこれを当然の前提としているというべきであるとして納税者が争った事件である。

製造原価に一定の率を加えた金額（いわゆる仕切値）を国外関連取引の金額としていた納税者の主張はこうだ。

- ・ 海外子会社からの安定受注は、原告本体の生産設備稼働率の上昇に直結し、原告の競争力の強化と利益に貢献している。
- ・ 海外販売子会社との間で販売価格の設定を同一にして、あたかも一体の取引先であるかのように取り扱うことによって、業務の簡素化、販売、生産の流れの円滑化・柔軟化が図られ、販売量の最大化・利益最大化が実現されている。
- ・ 本件国外関連取引に係る価格はこのような納税者の経営戦略から合理的かつ自然に導き出された価格であるので、このような価格こそが独立企業間価格である。

大阪地判平 20. 7. 11（公刊物未搭載）は、国外関連者との取引の場合「価格設定がいかにより原告にとっての経済合理性があるとしても、それが独立企業間価

格そのものであるとはいえないことはもとより、当該価格が原告にとって経済合理性を有する理由が、正に当該取引が関連者間取引であるゆえであるというのであれば、そのような価格は、いずれにせよ、自由競争市場において同一又は類似の条件の下に同様の取引が非関連者間で行なわれた場合の価格と解する余地はないというべきである」と判示し、原告納税者の主張を排斥している。

上記判示は、松山地判平 16. 4. 14.（訴務月報 51 巻 9 号 2395 頁）と同様である。

企業関係者は、類似の取引との比較においてグループ経営戦略としての合理性という主張があまり意味をもたないことについて十分認識しておくことが得策である⁽¹³⁾。

(13) 同一法人内の異なった部署の間の取引であれば、管理会計の目的で原価に一定の利益を加算等した「仕切値」が用いられることがある。わが国では国内取引には移転価格税制の適用はないこと、大企業の場合仮に寄付金とされても損金算入限度枠の枠内になるケースが多いこと、などから、グループ企業間の取引価格を「仕切値」に基づいて設定しても課税上問題とされる例はそれほど多くないかもしれない。しかし、国家間の課税権の配分という問題が関係するクロスボーダの場面ではこうした甘さは通用しない。企業関係者は「独立企業間価格」についての認識が甘くならないよう、十分注意する必要があると考える。

BOX 1 : 国家間の課税権分配基準としての独立企業間価格と予測可能性・私的自治について

シャープ使節団員や米国財務省税制担当次官等を歴任され、現在の国際租税原則の基礎づくりに参画したサリー教授は、独立企業間価格を国際的な課税権分配原理の中心に据えることにより、グループ企業内部の取引の所得が競争市場の条件以上に課税されるリスクを排斥し、予測可能性・私的自治を守る意味合いをこめておられたはずだ。「独立企業原則の採用は自然なことである。課税庁は市場に支配される取引を問題視したりはしない。A 社が非関連者 B 社にある価格で物品を販売したりある価格で役務を提供した場合、A 社及び B 社の所得は当該価格により決せられる。一方は大法人で他方は小法人かもしれないし、寡占が存在するかもしれないし、一方の財務状況は強く他方は弱いかもしれない。しかし、このような、あるいは他の、価格に影響したかもしれない要素は課税庁の関知するところではない。課税庁の任務は、市場の不当性や不正を正すことでも、失敗した取引を公正な取引に引きなおすことにもない」と述べておられる⁽¹⁴⁾

- (14) Stanley Surry “Reflections on the Allocation of Income and Expenses Among National Tax Jurisdictions” *Law & Policy International Business* (1978) p. 414. 原文は以下のとおり： The use of this arm’s length standard is a natural reaction. Tax administrations do not question transactions that are governed by the marketplace. If Company A sells goods to unrelated Company B at certain price or furnishes services at a particular price, the income of both companies is determined by using that price. One company may be large and the other small; one may be a monopoly; one may be financially strong and the other in a weak condition. But these and other factors which may affect the price at which the transaction occurs are not the concern of the tax administrator. His task is not to correct the injustices or unfairnesses of the marketplace nor to turn bad bargains into fair arrangements. 独立企業原則は、企業にとっては外的に存在する指標（自由市場価格）に基づいて所得計算がなされることを意味するが、市場価格に従わなければ取引そのものが成立しないと観念することが可能なので、企業にとって受け入れ可能な基準であったと考えることができるのではない。

独立企業間価格は、OECD⁽¹⁵⁾が言うように競争市場価格という客観的指標に最も近い代替物としての機能を持つものである。しかし、それは、実現された所得に対して課税するという所得課税の建前とは異なっている。価格の証明方法も異なってくる。

移転価格税制については、例えば次のような困難が指摘されてきている。

- ・ 移転価格税制においては予測可能性と私的自治の尊重を同時に満たすことが困難である⁽¹⁶⁾。
- ・ 競争市場の近似値としての独立企業間価格の精度を高めることに成功したとしても、納税者にとって外的に存在する取引との比較により当該納税者の課税所得を決定するため、予測可能性や法的安定性が損なわれるのではないかという、いわばジレンマが存在する。
- ・ 税制の影響を考慮して経済活動が規律される、いわゆる「逆基準性」が生じ得る⁽¹⁷⁾。
- ・ グループ企業内部の取引は、独立企業間の取引とは本質的に異なる点がある。例えば、①グループ企業の統合の利益・規模の利益を評価していな

(15) OECD 移転価格ガイドライン(1.13)は、独立企業間価格が自由市場価格の近似値であると述べている。「The arm's length principle is sound in theory since it provides the closest approximation of the workings of the open market in cases where goods and services are transferred between associated enterprises.」

(16) 金子宏教授は、「問題は、移転価格税制においては、法的安定性の要請と私的自治の尊重とが相互に対立し合う関係にあることである。この二つの価値をどのように調整し、そのトレードオフをどのように解決するかは、移転価格税制の最も大きな課題の一つである」と指摘しておられる。金子・前掲注(9) 363 頁。グループ企業の私的自治の結果が自由市場価格と乖離すれば、そのことが妥当かどうかという問題は措くとして、現実問題として税務調査による更正リスクが生じるからだろう。

(17) 増井良啓教授は、「移転価格税制には、価格形成に思わぬけん制効果を与えてしまうおそれが、事実上存在する。このようなおそれが実際にどの程度現実化するかは、移転価格税制の執行の強度や制裁の期待値、経営者の姿勢等によって、かなりかわってくる。実証は難しいものの、移転価格税制のかかえる一つの問題点とみてよいであろう。」と指摘しておられる。増井良啓「移転価格税制」(日税研論集 33 号 1999) 43 頁。ただし、逆基準性の問題は相対的な問題であると思われる。

い、②比較対象となる取引が存在しない（独自性が高く類似取引が存在しない無形資産の例を考えると理解しやすい）⁽¹⁸⁾、などである。

- ・ 無形資産の存在は独立企業間価格算定における困難を象徴するものの一つであるが、今日、クロスボーダーの使用料取引（対米）の70%前後がグループ企業間の取引であることが報告されている⁽¹⁹⁾。

本稿では、以上を踏まえ、独立企業間価格の本質について若干の実験的な考察を試みることにしたい。

本稿における考察は、主に以下に触発されたものである（順不同）。①岡村忠生「法人課税の基本問題と会社法制」（税法学第559号 2008）75-76頁。②増井良啓「法人税の課税ベース」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣 2007）490頁。なお、①、②は独立企業間価格について直接扱ったものではない。③ドイツ対外取引税法第一条第三項第六文（比較対象取引を見出すことができない場合に納税者に利害の対立する当事者間における仮想的な取引価格の算定を義務付ける規定）。④東京地判昭54.9.19.税資112号1269頁。（法人税法の求める確定決算主義の意義についての判決）。

市場価格の代替指標としての独立企業間価格

そもそも、所得課税の計算を私人間の取引に依拠して行なうことができるのはなぜなのだろうか。

（確定決算主義の意義）

法人税の課税所得は、別段の定めを除き公正妥当な企業会計に依拠して算定され（法人税22条）、手続面では「内国法人は、確定した決算に基づき申告書を提出しなければならない」（法人税法74条）と規定している。確定した決算

(18) 米国移転価格白書・前掲注(11)及び中里実「国際取引と課税」（有斐閣 1994）439頁参照。

(19) 山口英果「特許権使用料収支の黒字化について」（日本銀行ワーキングペーパー No. 04-J-5 2004）。

とは、商法上の確定した決算であると解されている。その趣旨について、東京地判昭 54.9.19.（税資 112 号 1269 頁）は、「法人税が確定決算原則（74 条 1 項）を導入している所以は、課税所得については会社の最高の意思決定機関である株主総会の承認を受けた決算を基礎として計算させることにより、それが会社自身の意思として、かつ正確な所得が得られる蓋然性が高いが故であるという趣旨（略）」であると判示している。

確定決算主義には、会社の意思を明らかにし、会社の取引を客観的に検証可能なものとする意義があることはそうだとすると、正確な所得が得られる蓋然性が高いと言い得るのはなぜか。

第一に企業経営者内部には所得を小さくみせて税負担を軽減したいインセンティブ（動機付け）と、会計上の利益を大きくし借入れコストや役員報酬を有利にしたいというインセンティブの対立がある。税務会計は企業会計に基本的に依拠するので、経営者の行動に一定のしびりがかかるといい得る⁽²⁰⁾。

第二に、企業会計原則が損益計算によって明らかにしようとする企業の経営成績は当期純利益である。増井教授は、これは大まかに言えば株主の目から見たリターンであり、法人税の課税所得でもあると指摘しておられる⁽²¹⁾。企業の経営成績が、投資先である企業からのリターンを追求する株主総会による承認を経ていることにより、課税の根拠として依拠するに足るだけの客観性・検証可能性が確保されるといい得る⁽²²⁾。

(20) 税務会計と企業会計の乖離の生む弊害の例として、たとえば、米国のエンロン社は 1996～99 年にかけて、アグレッシブなタックスシェルターの利用により課税所得ゼロと申告したが、会計上は 23 億ドルの利益を報告していたと伝えられていることが紹介されている。増井良啓 「法人税の課税ベース」 金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣 2007）490 頁。また、1990-2005 年におけるマクロベースでの巨額の乖離（Pretax Book Income and Tax Net Income for All Corporations）について、US Department of Treasury (2007) "Approaches to Improve the Competitiveness of the U.S. Business Tax System for the 21st Century" p.98 に紹介されている

(21) 増井良啓「法人税の課税ベース」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣 2007）490 頁

(22) 裁判例には、社員総会の承認を経ない有限会社の確定申告書を有効と認めた

(利害対立とインセンティブ)

岡村忠生教授は、「私人間の取引、たとえば売買において、私的自治に基づいて決定された取引価格を、実現主義の下で課税が受け入れてきた理由(所得(という担税力の代替)の客観的検証として用いてきた理由)は、売主はより高い価格、買主はより低い価格を求めて交渉しており、しかも、両当事者が自己の税負担を増加される方向を求めていることにあると考えられる。⁽²³⁾税負担が増えても、売主はより高い価格、買主はより低い価格を求めるのは、課税後においても当事者の利益が増えるからである。つまり、利益増加のインセンティブが税のインセンティブを超える」と指摘しておられる⁽²⁴⁾。(下線付加)

市場の働きの擬制についての記述

以上の理解に基づけば、課税所得の計算において私人間の取引(市場における取引価格)に依拠することが可能であることの意味を以下のように記述することができるのではないだろうか。

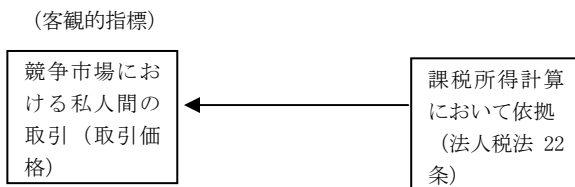
このことにより、市場価格という客観的指標そのものではないが、その代替値としての独立企業間価格に基づいてグループ企業の課税所得を計算することの本質の一端を表すことができないだろうか。

ものがある(例えば福岡高判平 18.6.19。訟務月報 53 巻 9 号 2728 頁)。これは、中小・閉鎖法人の場合、[法人の所有者(株主)]=[法人の経営者・業務執行者]であるため、社員総会決議により客観性や検証可能性を保証する実効性や意義が薄れるためであると考えることができるのではないか。

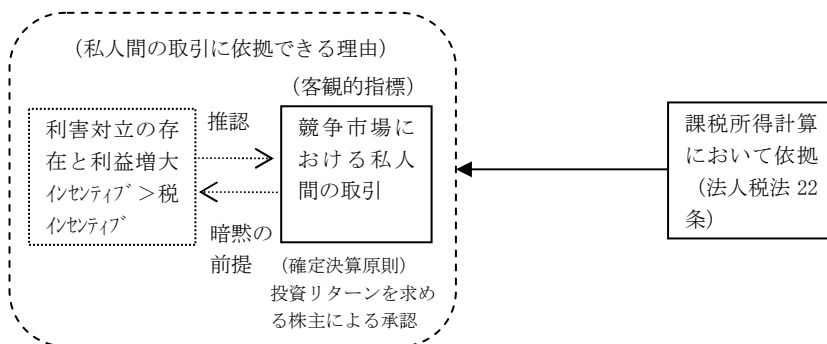
(23) ドイツ対外取引税法第 1 条がこれと同様の内容について“仮想テスト”として規定していることが注目される。後述参照。

(24) 岡村忠生「法人課税の基本問題と会社法制」(税法学第 559 号 2008) 69 頁

(説明 1) 課税所得計算のための法人税法の規定は外形的にはこのようになっている。

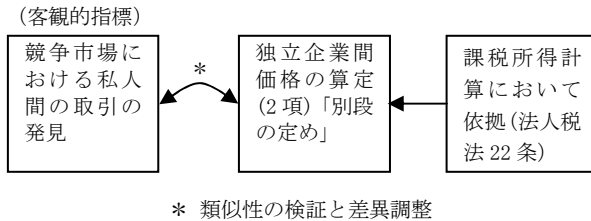


(説明 2) 課税所得の計算を市場の価格に依拠して行なうことができるのは、市場の価格が利害対立とインセンティブにより成立していることを暗黙の前提としているからと考えることができる。また、逆に、利害対立とインセンティブの存在があれば、競争市場における条件と類似の条件に基づく取引であると推認しうると言い得るのでないか。

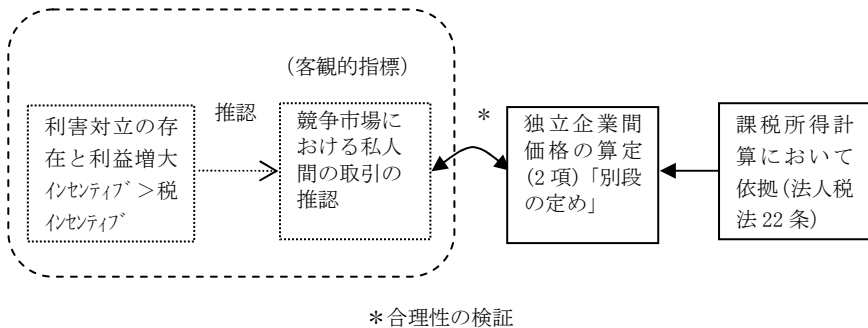


(説明3) 前述の利害対立とインセンティブによる説明を、独立企業間価格の算定方式にあてはめると、以下のように表すことができる。

(3-1) 類似の取引を市場に見出すことができる場合



(3-2) 類似の取引を市場に見出すことができない場合



(租税条約の規定)

上で述べた説明は、わが国の締結した租税条約及び OECD モデル条約の規定ぶりと一致している。

OECD モデル第9条(特殊関連企業)(下線付加)

「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。」。

※ 「独立の企業の間に関与される条件」とは、換言すれば、利害対立やインセンティブを前提として設けられる条件と考えることができよう。

（ドイツの移転価格税制における“仮想テスト”）

ドイツの対外取引税法（第1条第三項第6文）は、類似の比較対象取引を見出すことができない場合における独立企業間価格の算定について、国外関連取引の主要な取引条件について完全な情報を持つ非関連者であるという仮定及び非関連者が“賢明な企業経営者”として行動するという仮定に基づき、供給者が合意する最高価格と、需要者が合意する最低価格、すなわち潜在的な合意可能性の幅についての仮想テストを行わなければならないことを規定している。

ドイツの仮想テストには、独立企業間価格の本質の一端が表されていると思われる。実務における有用性について現時点では十分な情報はないが、類似の取引を見出すことが容易とは言えない現実を踏まえれば、今後経験の蓄積を通じて実用的な制度として定着し、わが国を含め各国の実務に影響を及ぼす可能性があるだろう。

独立市場価格の近似値検証への大胆な応用可能性

独立企業間価格の算定における最大のアキレス腱は、類似する非関連者取引を見出すことができなかったり、何らかの取引を見出したとしてもその合理性・信頼性等をめぐり課税庁と納税者が紛糾しがちな点にある。

そこで、利害対立とインセンティブを擬制することにより、独立企業間価格の検証の参考になれないだろうか。次では、仮設事例に基づいて大胆に考えてみる⁽²⁵⁾。

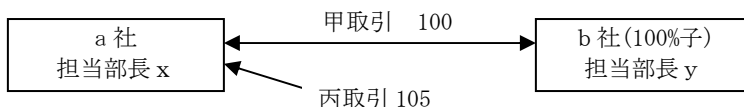
(25) 「独立性」の判断が求められる例として、独立代理人の問題がある。「恒久的施設に係る『参考事例集』『Q&A』の公表について」（平20.6.27 金融庁ホームページ）は独立の地位を有する代理人の判定基準として、海外投資家から委託を受けた国内運

(仮設事例 1) まず、利害対立の存在に基づく独立企業間価格証明の可能性について考える。a 社と 100%子会社 b 社間の国外関連取引（甲取引）があるとする。この場合において、a 社の担当事業部長 x 氏及び b 社の担当事業部長 y 氏は 100%業績給であり、両者がそれぞれ自己が責任を持つ部署の利益増加のために真剣に交渉したことの証明に成功したとする。また、取引量や金額の点において b 社の経営は a 社に大きく依存していないとする。そうであっても、甲取引の価格 100 が、市場に見出した甲取引と類似の乙取引の価格 110 より低ければ、移転価格税制が適用される。これは制度の建付けに照らし、当然である⁽²⁶⁾。しかし、甲取引と類似した乙取引を見出せなかったり、類似性を巡って紛争がある場合であって、x と y の間の利害対立の存在を証明することができる場合には、差異調整において甲取引が独立企業間価格であるとの認定に有利な一要素として評価することが考えられるのではないか。

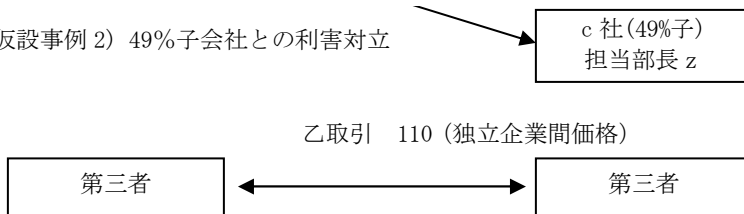
用業者が①実質的に運用の意思決定をしている、②半数以上の役員が海外投資家と兼務していない、③成功報酬契約を締結している、④特定の海外投資家に依存せず多角的な経営を行なっている、といった 4 基準をが示している。以下の仮設事例を作成するにあたり、これらの内容（特に③や④）を参考にした。

- (26) もっとも、移転価格税制のような租税回避否認のための課税重課制度について、租税回避がないことが証明された場合には限定解釈されるという考えることは可能である。ただし、租税回避が無いことの証明方法についての合意がないので、納税者にとって実務上困難な証明であろう。この問題については「6.2 政策目的による課税重課規定の目的的解释による限定適用」で改めて述べる。

(仮設事例 1) 担当者 x と y の間に十分な利害対立が存在する場合



(仮設事例 2) 49%子会社との利害対立



(仮設事例 2) 次に、a 社が 49%子会社である c 社との間で行った丙取引について内部コンパラとしうるかという例を考えてみる。国外関連者の基準は株式支配の他、役員による支配や取引の依存等の基準もあるので（租特法令 39 条の 12 第 1 項）、持株割合が租特法 66 条の 4 第 1 項に規定する 50%を 1%下回ったという形式だけを決め手として内部コンパラと主張することは実務上は困難であろう。しかし、例えば a 社・c 社の間に十分強い利害の対立や課税所得計算において両者それぞれの課税所得が増大する方向で均衡していることについての具体的な証明がなされた場合、差異調整において丙取引が独立企業間価格であるとの認定に有利となる一要素として評価することが考えられるのではない。

(仮設事例 3) 次に、営業利益の比較において、類似の非関連者取引を見出すことがどの程度重要性を持つべきかという問題を考える。

企業にとって、営業利益の構成が関連者取引によるものか非関連者取引によるものかという発想はない。したがって、株主間又は/及び株主・経営者間に十分利害の対立があり、営業利益増大のインセンティブが税軽減インセンティブを上回るといい得る場合（例えば比較対象が公開法人の場合）、比較対象取引の営業利益が非関連者取引でもたらされたものであることを保障する重要性は、価格や粗利益を指標とした比較の場合に比べて相対的に低下するといえる。

ではないか⁽²⁷⁾。

これは、営業利益の比較において求められる非関連者取引要件は、価格や粗利の比較による場合ほど厳密でなくても客観的な指標としての信頼性を大きく損なわない可能性を示唆するものである。比較可能性の基準の緩和ではもちろんなく、比較される指標によって要求される内容が異なることを意味している⁽²⁸⁾。

岡村忠生教授は、株主による水増現物出資の場合を例に、「株主間に十分な強さを持った利害対立が存在し、取引がこれを反映して合意されたものであるかどうかによって考えられる。ここで十分な強さというのは、税のインセンティブと比較して、十分に強い利害対立がある（税負担軽減の金額を上回る金額に対する対立がある）ということである」と述べておられる⁽²⁹⁾。

独立企業間価格における“見積もり”の要素（Art vs. Science）

中里実教授は、独立企業間価格は競争市場価格の近似値なので、「現実の移転価格税制は、どのように言い繕おうと推計である（しかも会計帳簿は存在する）という性格を否定することができず、そこに主観的要素がつきまとうことになる」。しかし、「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」と、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

(27) 中里実教授は、類似の取引を見出すことができない場合の措置として、まず、比較可能性の基準を緩めることが考えられるがそれでは独立当事者基準の趣旨にそもそも反する。そこで、価格以外の要素として生産要素収益率に着目することが考えられると指摘しておられる。「生産要素市場は、生産物市場よりも一般的かつ抽象的である。生産物市場において比較対象が見出せない場合であっても、生産要素市場においては比準対象を見出すことが可能かもしれない。」と述べておられる。中里実「移転価格の基礎理論」『国際取引と課税』（有斐閣 1995）442 頁。（下線付加）

(28) この考え方は実務に沿っていると思われる。公開情報に基づいて独立企業間価格を算定する場合、その企業の営業利益の構成から関連者取引が排除されていることを確認することは、不可能でないとしても実際には非常に困難であろう。

(29) この考え方は実務に沿っていると思われる。公開情報に基づいて独立企業間価格を算定する場合、その企業の営業利益の構成から関連者取引が排除されていることを確認することは、不可能でないとしても実際には非常に困難であろう。

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」。と指摘しておられる⁽³⁰⁾。

問題に対処するにあたってのキーワードとして、移転価格ドキュメンテーション、合理的な独立企業間価格算定方法の選択、ペナルティにおける正当事由の3つをあげてみたい。納税者による合理的な移転価格ドキュメンテーション⁽³¹⁾を準備を出発点とし、調査・更正における独立企業間価格の算定方法の選択や加算税の賦課の場面においての正当事由の問題として処理することで、全体としての法的な妥当性の確保を図っていくことが可能であると思われる。

(30) 中里実「独立当事者価格決定のメカニズム」(租税法研究第1号 1993) 63-64頁。

(31) 具体的には、①合理的なリスクアセスメントを行った国外関連取引について、②実際の取引時点に近接し、事前に文書化された移転価格ポリシーに従い(企業グループ内取引の価格や条件の決定方針のことであり、事前の文書化を強調しておきたい。事前に決定しておくことで、恣意的な価格操作の蓋然性を排除し、課税庁に対する透明性・検証可能性を確保することができる。)、取引担当者も関与して作成した独立企業間価格についての検証資料であり(経理担当者が後で作成したものではなく、要するに証明力の一般原則に適うもの)、③調査段階において調査官が求めた場合、国外関連取引の各当事者が果たす機能等、利益状況、当事者間の利益分配についての検証可能性が保障されていることをあげておきたい。

2. 独立企業間価格の証明方法

2.1. 証明の対象

租特法 66 条の 4 第 1 項においてみなされる「独立企業間価格」とは、同条第 2 項に規定する算定方法により算定された金額であり、独立企業間価格が競争市場価格近似値を擬制するものであるとしても⁽³²⁾、「時価」や「公正な市場価格」といった主張は失当となる⁽³³⁾。この点、例えば法人税法 131 条（推計による更正又は決定）における証明対象が実額であることと証明構造が異なっている⁽³⁴⁾。

したがって、証明の対象は 2 項に規定する独立企業間価格の各算定方法に定める要件を基礎付ける事実である。

2.2. 各算定方法を基礎付ける事実の証明方法（要件事実）

独立企業間価格の認定にあたっての裁判所の基本的な判断構造は次のように示すことができよう。

- （イ）当該事案につき、選択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か、
- （ロ）選択された算定方法にあてはめられた比較対象取引に十分な類似性・比較可能性があるか
- （ハ）適切な差異の調整が行われているかどうか。

以下では、松山地判平 16. 4. 14.（訴務月報 51 巻 9 号 2395 頁）に基づき、具

(32) OECD 移転価格ガイドライン (1. 13)。

(33) 大阪地判平 20. 7. 11（公刊物未搭載）は、独立企業間価格であるかどうかは租特法 66 条の 4 第 2 項に定めるいずれかの方法での算出を通じてのみ判断できると明かに判示している。前掲注(10)参照。

(34) なお、税法における価格の証明構造・証明責任を巡る問題については、今村隆「税法における「価格」の証明責任」 山田二郎編『納税者保護と法の支配』（信山社 2007）307 頁以下 に詳しい。また、固定資産税における適正な時価の証明の問題についての裁判例（最高判平 15. 6. 26。民集 57 巻 6 号. 723 頁）も参考になる。

体的に示す。

これは、造船業を営む内国法人（納税者）が、国外関連者から受注した船の価格について、納税者自身が非関連者との間で行った船の価格（いわゆる内部コンパラ）を比較対象取引とした独立価格比準法の適用の可否が争われたものであるが、判決は、

- （イ）独立企業間価格を算定するにあたり、課税庁が独立価格比準法を用いたことの適否について検討している。
- （ロ）次に、比較対象取引として課税庁がいわゆる内部コンパラを用いたことについて「調整すべき項目が少なく、調整自体も容易であるから、基本的に優れていると理解できる」としてその合理性を認定している。
- （ハ）更に、原告納税者が調整項目とすべきとして主張した項目について、船価の変動との関係が明らかでない、調整額が多額に上ることの合理的な理由が明らかでない等として排斥している。他方、審判所の裁決で指摘された用船料運用益にかかる機会損失面における差異の調整を行っていない点は違法であるとして課税処分を一部取り消している。

2.3. 比較対象取引選定基準の合理性

移転価格税制の更正処分において、課税庁がどのように類似取引を見出すかは、それによって独立企業間価格の算定結果が左右されることから納税者にとっては大いに関心のあるところであろう。そこで、課税庁による比較対象取引の選定基準に合理性があるかについて、算定結果の比較可能性の問題と別個独立して争うことができるかという疑問がある。

ソフトウェア事件は、課税庁がシークレットコンパラブルに基づき独立企業間価格を算定し更正処分を行なったものであるが、原告納税者は、処分行政庁の比較対象取引の選定基準に合理性がなく、恣意的なので、課税庁の主張する取引を比較対象取引とすることはできない旨主張した。

東京地判平 19. 12. 7（公刊物未搭載）は、「比較対象取引の選定に当たって、選定基準が合理性を有するか否かということは、結局、当該選定基準によって

選定された当該比較対象取引が比較可能性を有するか否かということに帰するのであって、選定基準が合理性を有するか否かによって直ちに比較対象取引とするか否かを決することができるものではない。」「仮にこの点をおくとしても、本件比較対象取引の選定の経緯は、前記認定事実のとおりであり、そこに不合理な点を見いだすことはできないから、結局、原告の主張を採用することはできないといわざるを得ない。」として、比較対象取引の選定基準について独立して争うことはできないことを判示している⁽³⁵⁾。

2. 4. 算定方法間で争いがある場合の証明（比較可能性の優劣）

松山地判平 16. 4. 14（訴務月報 51 卷 9 号 2395 頁）は、「課税庁が、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法のいずれの方法を採るべきかについては、何らの規定がなく、課税庁の判断に委ねられているところである。」「しかも、本件では、原告から、独立企業間価格を算定するにつき、独立価格比準法を用いるよりも、上記の〔1〕ないし〔3〕の方法（引用注：再販売価格基準法、原価基準法、その他の方法）によることが、より適切であり、優れているとの主張、立証もされていないから、被告が、本件各取引に係る独立企業間価格を算定について、独立価格比準法を採用したこと自体には、特に、問題もない。」と判示している。

この判示について今村隆教授は、「独立企業間価格の算定方法の主張・立証責任についての注目すべき判断であり、納税者が課税庁の用いた独立企業間価格算定方法より、他の租特法 66 条の 4 に定める方法の法が「より適切であり、優れているとの主張・立証をすれば、（課税庁の）算定方法による独立企業間 価格が覆りうることを判示している」「比較対象可能性が高いことについては、先行する算定方法を争う側に主張立証責任があると考えるのが相当である」と指

(35) 比較対象企業の選定基準を独立して争うことができないとするこの判決の射程が、
①ソフトウェア事件のように比較対象取引が存在すると見込めない事案にのみ妥当するものなのか、②移転価格税制において一般的に妥当するものなのかについては、後者が妥当すると言いうるのではない。

摘しておられる⁽³⁶⁾。

したがって、異なった算定方式間の争いとなった場合には、

- ① 租特法66条の4第2項に定められた各算定方法を基礎付ける事実についての証明（前述）に加え、
- ② 自らの算定方法がより比較可能性が高いこと、
- ③ それにより算定される独立企業間価格が低いこと、

についても証明する必要があることになる。

ところで、上記判示が示した判断構造は、米国の財務省規則におけるベストメソッドルール⁽³⁷⁾の考え方と酷似していることが注目される。

ベストメソッドルールの骨子は以下のとおり。

- ① 独立企業間価格はある事実や状況の下で最も信頼できる結果を生む算定方法により決定する（under the method that, under the facts and circumstances, provides the most reliable measure of an arm's length result）。
- ② 各方法の間に固定的な優先順位はなく（there is no strict priority of methods）、ある方法が他の方法より信頼性があると一律に考えることはしない。
- ③ 他の方法の適用が不可能であることを立証せずとも（without establishing the inapplicability of another method）、いずれの方法でも決定することができる。
- ④ しかし、後に別の方法がより信頼性の高い指標を提供することが示された場合には、当該他の方法が適用されなければならない。（but if another method subsequently is shown to produce a more reliable measure of an arm's length result, such other method must be used.）

(36) 今村隆「判研」（ジュリストNo1289） 237～238頁。

(37) 1.482(1)(c)

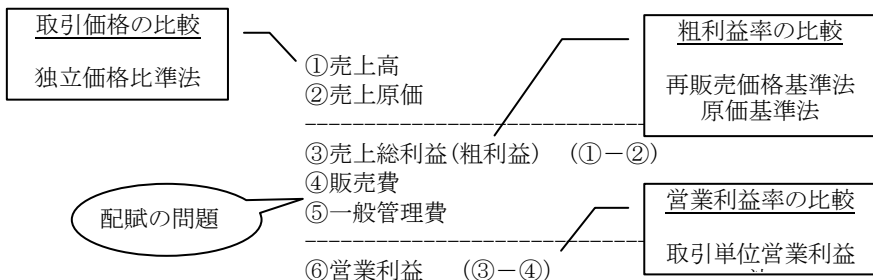
2. 5. 比較の指標

独立企業間価格の算定における比較の指標 (indicia) は、具体的に①取引価格、②粗利益率、③営業利益率である。(また、非関連者間の類似の取引との比較に直接依存しない方法として、④所得に対する寄与度に基づく利益分割による算定がある⁽³⁸⁾。(寄与度を測定する指標としては、減価償却費、人件費、無形資産の形成の費用等⁽³⁹⁾が用いられる。)

比較される指標と企業の取引・事業活動の関係を財務諸表上で確認しておくこととする。

まず売上(＝取引価格)が存在する。次に、売上金額から売上との直接的な関係を持つ原価を控除することにより、売上総利益(粗利益)が計算される。さらに、粗利益から、販売費・一般管理費を配賦計算により控除することにより、営業利益が計算されることになる。

図表 7 算定方法と比較の指標



(38) OECD 移転価格ガイドライン (パラ 3.6) は、利益分割法の長所の一つとして、比較対象取引に直接依存しないので非関連者間に類似の取引が存在しない場合でも独立企業間価格を算定できる点をあげている。また、「独立企業が同様の状況にあった場合に合理的に行ったであろうことを反映するという範囲において、独立企業アプローチである」こと、「独立企業からの外部データが重要となるのは、主として、貢献の価値を評価するためであり、直接利益分割を決定するためではない。このため、独立企業に見出すことができないグループ企業の特殊でユニークな状況にも適用できる柔軟性を持つ」ことを指摘している。(下線付加)

(39) 国税庁「移転価格事務運営要領」別冊「移転価格税制の適用にあたっての参考事例集」事例 16～2 など参照。

わが国国内法(租特法 66 条の 4 第 2 項)の適用上、独立企業間価格の証明は、どの指標（価格でも利益率でも）に基づいて行っても違いはない。ただし、営業利益率の比較による方法（TNMM）は、基本三法に含まれていないため、基本三法に劣後した地位が与えられている。

OECD 移転価格ガイドラインは、価格による比較が最も直接的な方法であるが、類似の取引を常に見出すことができるとは限らないことから、その場合粗利益といったより直接性の低い他の指標で比較する必要が生じることを指摘している（パラ 2.5）。これは、価格の比較を基本とし、より間接的（価格から遠い）な指標はより直接的（価格に近い）指標より調整項目が多くなるなど、信頼性に影響すると考えるのが自然であるとの考え方に基づくものと考えられる⁽⁴⁰⁾。

算定方法間の優劣の問題は、アプリオリに決定すべきではなく、複数の算定方法が主張された場合の独立企業間価格の証明方法の優劣の証明を巡る問題として取り扱われるべきであると考ええる。

2.6. 類似性の基準

租特法 66 条の 4 に規定された独立企業間価格の算定・証明に必要な類似性の基準は、比較における指標が何であるかにより異なっている。

- ① 取引価格の比較（独立価格比準法⁽⁴¹⁾）においては、取引される資産や役務の「同種」性⁽⁴²⁾及び取引段階・数量・その他の状況の類似性が必要である。
- ② 粗利益率の比較（再販売価格基準法及び原価基準法⁽⁴³⁾）においては、取引される資産や役務の「類似」性（価格を比較する場合よりは要件が緩和されている）及び国外関連取引において果たした機能その他の類似性が必要である。

(40) 旧米国財務省規則(1968 年)は、価格に基づく指標が独立企業間価格の正確な推定をもたらす蓋然性が最も高いと規定していた。1968 年規則 1.482-1(e) Sales of tangible property(ii)

(41) 租特法 66 の 4 条 2 項一号イ

(42) 租税特別措置法通達は、同種・類似の棚卸資産とは、性状、構造、機能等の面に着目して判断すべきことを明らかにしている（66 の 4(2)－2）。

(43) 租特法 66 の 4 条第二項 1 号ロ、ハ、租特令第 39 条の 12 第 6 項、7 項

- ③ 営業利益の比較（取引単位営業利益法）において必要な類似性の基準は、上記粗利益率の比較における場合と同一である。

2.7. 類似性の決定に関係する諸要素

租特法通達 66 の 4(2)-3 は、比較対象の選定に当って検討すべき諸要素として次の 12 項目をあげている。

- (1) 棚卸資産の種類
- (2) 取引段階（小売り又は卸売り、一次問屋又は二次問屋等の別。）
- (3) 取引数量
- (4) 契約条件
- (5) 取引時期
- (6) 売手又は買手の果たす機能
- (7) 売手又は買手の負担するリスク
- (8) 売手又は買手の使用する無形資産（著作権、工業所有権の他、顧客リスト、販売網等の重要な価値のあるものを含む）
- (9) 売手又は買手の事業戦略
- (10) 売手又は買手の市場参入時期
- (11) 政府の規制
- (12) 市場の状況

2.8. 類似性の決定に関係する諸要素の選択と証明責任

法令・通達に掲げられた独立企業間価格の算定に関係する諸要素には、①価格に実際に影響を与えている要素と、②価格に影響を与えうる要素がある。また、③価格への影響が大きい要素とそれほど大きくない要素があり得る。

（諸要素の選択基準）

実務においては各要素の選択やウェイト付けが重要になるが、以下の裁判例や参考事例集の記述が参考になろう。

- ① 選択された算定方法において重要視される要素において類似性が認められ

れば、それほど重要とされない要素についての類似性の証明は不要である。
 具体的には、果たした機能やリスクの類似性を重要視し、役務提供取引と再販売取引の間に比較可能性を認めた東京地判平 19. 12. 7 (公刊物未搭載) の例がある。

- ② 何が差異調整項目になり得るかについて、対価の額の差を生じさせるものの全てを調整する必要はなく、対価の額に影響を及ぼすことが客観的に明らかであるものに限られるものというべきであるとした高松高判平 18. 10. 13 判決 (訴務月報 54 巻 4 号 875 頁。造船事件控訴審) の例がある。
- ③ 納税者が多額の調整額を主張したところ、「いずれにせよ、このような多額の調整額に上ることについて、なお、その合理的な理由が明らかになっていないと解される」とした松山地判平 16. 4. 14. (訴務月報 51 巻 9 号 2395 頁) の例がある。
- ④ 調整の対象となる差異は、対価の額に「影響を及ぼすことが客観的に明らか」である場合に行うもので (事務運営指針 3 - 1 なお書き)、対価の額の差を生じさせ得るものすべてを対象とするものではないとされている (国税庁「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」33 頁)。

(差異調整の証明責任)

通常利益率に何らかの影響を与えうる差異が存在することについての証明責任について、大阪地判平 20. 7. 11 (公刊物未搭載) は、差異調整の必要性について通常証拠を容易に提出しうる地位にある原告において具体的に立証すべきであり、説得的な立証がない場合にはそのこと自体から調整が必要な差異が存在しないことを推認し得ると判示している⁽⁴⁴⁾。

(44) 大阪地判平 20. 7. 11 (公刊物未搭載) は次のように判示している。(下線付加)
 「被告は、原価基準法の適用において、国外関連取引と比較対象取引との間になんらかの要素について差異が存在する場合であっても、その差異が価格や利益に与える影響を十分正確に確認することができない場合には、その調整は不要である旨主張する。しかしながら、仮に、国外関連取引と比較対象取引との間において通常利益率に重大な影響を与えるような差異が存在し、かつ、その差異による具体的影響額を算定できない場合には、当該比較対象取引の比較対象としての適格性に疑義が

この判示は、取引当事者である納税者が独立企業間価格の算定に必要な情報により近い立場にあり、課税処分を争う以上納税者は差異の存在について積極的な立証活動を行なうことを求めたものであると思われる。米国や OECD の議論が指摘するように⁽⁴⁵⁾、課税庁は独立企業間価格算定に必要な納税者の内部情報へのアクセスにおいて質・量の面において非常に劣っていることにかんがみれば、納税者が積極的な主張を行なわない場合に調整すべき差異がないと推認されるところは、証明責任の分配として妥当であると考えのほか、独立企業間価格の証明における争点の絞込みにも資すると思われる。

生ずべきことは参考事例集（引用注：国税庁「移転価格の適用における参考事例集」）に記載のとおりであるから、仮に被告の主張がこれに反する趣旨であるとするれば、当該主張は採用することができない。もっとも、通常の利益率になんらかの影響を与え得る差異が存在することは、それが取引態様等から客観的に明らかなものでない限り、通常これを裏付けるに足りる証拠を容易に提出し得る地位にある原告において具体的に立証すべきであり、原告がこの点についてなんら説得的な立証を行わない場合には、そのこと自体から、そのような差異が存在しないことを推認し得るものというべきである。」（争点（4）（本件比較対象取引の比較対象取引としての適格性）についてより）

(45) 米国移転価格白書・前掲注(11)及び OECD・前掲注(12) 参照。

図表 8 比較可能性を判断するための諸要素と各算定方法の関係（概要）

通達に示された比較における諸要素	独立価格比準法	再販売価格基準法 原価基準法	取引単位営業利益法	
	価格の比較	粗利益の比較	営業利益の比較	
(1) 棚卸資産の種類	同種の棚卸資産（租特法 66 条の 4②イ） ・ 同種の棚卸資産かどうかは、対象商品の性状等の物理的・化学的要因に着目して判断すべきとされた事例（造船事件）	同種又は類似的の棚卸資産（租特法令 39 条の 12⑥、⑦、⑧二）		
(2) 取引段階（小売り又は卸売り、一次問屋又は二次問屋等の別。)	取引段階、取引数量その他が同様の状況（租特法 66 条の 4②イ） ・ 取引数量につき、取引相手毎に判断すべき理由はなく、契約毎に判断すべきとされた事例（造船事件）	・ 再販売価格基準法は、一定期間にわたる類似取引の利益率から独立価格を算定するものなので、取引の厳密な類似性は要求されないとされた事例（ソフトウェア事件）		
(3) 取引数量				
(4) 契約条件				
(5) 取引時期				
(6) 売手又は買手の果たす機能	・ 販売管理費等各取引相手方毎により変動する要素を加えて類似性を要求することは予定されていないとされた事例（造船事件）	売手・買手の果たす機能その他において差異がある場合には調整（租特法令 39 条の 12⑥、⑦、⑧二） ・ 再販売価格基準法は、取引当事者の果たす機能やリスクが重要視される算定方法であるので、比較可能性の判断においてもこれを中心に検討することが有益とされた事例（ソフトウェア事件）		
(7) 売手又は買手の負担するリスク				
(8) 売手又は買手の使用する無形資産（価値のある顧客リスト、販売網等を含む）				
(9) 売手又は買手の事業戦略	・ 独立価格比準法の適用にあたり、グループ経営メリットに基づく「事業戦略」についての調整が排斥された事例（造船事件） ・ 原価基準法の適用にあたり、グループ戦略における主観的な合理性の主張があっても、固定した価格（仕切値+固定利潤）により独立企業間価格を算定することが排斥された事例（電子部品事件）			
(10) 売手又は買手の市場参入時期				
(11) 政府の規制				
(12) 市場の状況	・ 独立価格比準法の適用にあたり、同種の状況の下でされた取引」となるためには取引市場を考慮して類似性が検討されるべきとされた事例（ソフトウェア事件）			

図表 9 わが国の国内法の規定と OECD 移転価格ガイドラインの規定

	価格の比較	粗利益の比較	営業利益の比較
租税特別措置法	・資産・役務が同種（法） ・取引段階、数量、その他が同様の状況（法） ・契約条件、取引時期、市場の状況（通達）	資産・役務が同種又は類似（法） ・機能その他に差があれば調整（政令） ・売手又は買手の負担するリスク、使用する無形資産、市場の状況（通達）	
OECD 移転価格ガイドライン	・製品の差異の影響を受ける傾向がある（3.34）	・機能の差異の影響を受ける傾向がある（3.34）	・製品や機能の差異以外にも重大な影響を及ぼしうる様々な要素が存在する（3.27）（3.34）。 ・営業費用は企業により様々であり、また、競争上の地位の影響を受けるが、これらの要因は容易に取り除くことができない（3.29）（3.35）

（注）OECD が 2008 年 1 月に議論のたたき台として公表したレポートにおいては、あらたに「指標となる機能、資産、リスク」（benchmarkable functions, assets and risks）という概念を移転価格ガイドラインに追加することを提案している。指標となる機能等とされるためには、信頼できる比較対象取引を見出すことができないとしている。

2.9. 営業利益率の比較による証明（取引単位営業利益法）

2.9.1. 営業利益法の類似性の基準

わが国の法令において、粗利益率の比較による算定方法（再販売価格基準法、原価基準法）に必要な類似性の要件と、営業利益率の比較による算定方法（取引単位営業利益法）に必要な類似性の要件は、いずれも「資産や役務については同種又は類似であること」及び「当事者が果たす機能その他が類似であること」であり、同一である。

他方、OECD 移転価格ガイドラインは、粗利益の比較と営業利益の比較において適用される要件を変えている。（図表 9 参照）。

2.9.2. 営業利益率の比較による方法のメリットと限界

価格や粗利益の比較により独立企業間価格を算定するためには、製品の同一性や関連者の果たす機能（リスク、用いる無形資産等の資産）の類似性について証明する必要があるが、公開情報に基づいてこうした情報にアクセスすることには困難がある。

そこで、OECD 移転価格ガイドラインが、営業利益の比較は価格や粗利益の比

較に比べて製品の違いや機能の違いに寛容であると指摘している点（パラ 3. 27）に着目することが考えられる。仮に、営業利益率の比較であれば機能の厳密な類似性にこだわる必要性が軽減され、類似の取引を見出す可能性が高まると考えることが可能であるとすれば、比較可能性の基準を緩めることなく（異なる要件が適用されるだけのこと）営業利益の比較に基づく方法の適用可能性が広がる可能性があることが期待されるのではないか⁽⁴⁶⁾。

わが国では、平成 16 年度の税制改正において、営業利益の比較による方法（取引単位営業利益法）を導入している⁽⁴⁷⁾。取引単位営業利益法の実務における有用性は、公開情報に基づく算定を前提としていられる事前確認制度において用いられる算定方法において取引単位営業利益法が急増していることから

(46) OECD 移転価格ガイドラインは、次のように述べている（下線付加）。「（営業利益の比較は、粗利益の比較に比べ）関連企業間取引と独立企業間取引との間の機能差異に対してより寛大といえよう。各企業の果たす機能の違いは、しばしば営業経費の違いに反映される。したがって、企業の粗利益率には大きな幅があったとしても、営業利益のレベルではほぼ近似しているであろう。（3. 27）」「（略）複数の関連企業が果たした機能や担った責任を判定する必要があることである。同様に、当該事業活動のすべての参加者の帳簿及び記録を共通の基準で記したり、又は費用をすべての参加者に配分したりすることもしばしば必要ない。このことは、その取引の当事者の一方がいくつかの部分から成り立っていて、多くの相互に関連する活動がある場合や、当事者の一方についての信頼できる情報の入手が困難な場合に実務上の利点となり得る。（3. 28）」

なお、OECD 移転価格ガイドラインにおける取引単位営業利益法の性格についての日本語訳において、次の誤植がみられることがあるので注意が必要である。「（3. 29）取引単位営業利益法には多くの欠点もある。おそらく最大の欠点は、営業利益は、価格又は粗利益に対して影響を及ぼさない、あるいはより実質的な、又は直接的な影響の少ないいくつかの要因によって影響を受けることがあるという点であろう。

これらの側面は、正確かつ信頼のおける比較を（誤）可能にする（正）困難にする。」

(47) わが国の取引単位営業利益法は平成 16 年度改正で導入されている。これに先立ち、渡辺裕泰教授は製造拠点海外移転が行われた場合、本社の開発したノウハウを海外子会社の工場に移転させながら、こうした無形資産に見合った所得を本社に帰属させないケースが増えていることを指摘した上で、無形資産が絡んだ取引に基本三法を適用することは無理で、実務上利益分割法か CPM（又は TNMM）しかないと指摘しておられる。渡辺裕泰「無形資産が絡んだ取引の移転価格課税」（ジュリスト No. 1248）72 頁。

確認することができる⁽⁴⁸⁾。

しかし、①租特法 66 条の 4 は粗利益率の比較の場合と営業利益率の比較の場合で類似性の要件を書き分けていないこと、②OECD 移転価格ガイドラインは、営業費用が企業によってまちまちであることや、競争上の地位の影響についての考慮が必要であることなど（3.29 及び 3.35）、営業利益率の比較における重要な困難についても述べていること、にかんがみれば、営業利益率の場合、公開情報でも類似性の証明が容易になると断じることは困難であろう。

特に、無形資産が介在した場合⁽⁴⁹⁾には営業利益の比較による方法の適用可能性について消極的に考えられていることは重要である。①米国の財務省規則は営業利益率に基づく比較（CPM 法）は取引当事者が高価値の無形資産や独自性の高い資産を有さない場合に適用できることを規定している⁽⁵⁰⁾。②OECD 移転価格ガイドラインも取引単位営業利益法に関して同様のことを述べている（3.43）⁽⁵¹⁾。これらは、無形資産を含む取引に営業利益率の比較による算定方法を適用

(48) 国税庁(2007)「平成 18 事務年度の相互協議を伴う事前確認の状況（APA レポート）」

図 4。18 年度中に合意した 92 件中 25 件で取引単位営業利益法を用いていた。

(49) クロスボーダの無形資産取引の大部分が関連者間で行なわれているのが現実である。日銀ワーキングペーパーの試算によれば、対米取引について 2000 年における無形資産取引の 65%あまりがグループ内であると指摘されている。山口英果「特許等使用料収支の黒字化について」（日本銀行ワーキングペーパーシリーズ No. 04-J-5 2004 年 3 月）。日銀ワーキングペーパーの要点は次のとおり。①わが国の特許等使用料収支は従来より赤字であったが、2003 年に始めて黒字に転化しているが、これはわが国製造業が生産拠点の海外移管を積極的に進めた結果、海外現法からのロイヤリティ受取が増加したためである（同ペーパー 1 頁）。②米国商務省経済分析局の公表データに基づく推計として、わが国の対米国の特許等使用料取引に占める企業内取引の割合は 2000 年において支払・受取ともに 65%あまりであること、特に生産拠点シフトを背景に、97 年には 40%程度であったグループ内のロイヤリティ収入が増加している（同ペーパー図表 16）。

(50) 米国内国歳入規則より抜粋。1.482-5 (b) (2) Tested party -- (略) in most cases the tested party will be the least complex of the controlled taxpayers and will not own valuable intangible property or unique assets that distinguish it from potential uncontrolled comparables.

(51) OECD 移転価格ガイドラインより抜粋。(3.43) This will often entail selecting the associated enterprise that is the least complex of the enterprises involved

する上でのハードルとなろう。

以上より、価値の高い無形資産の部分については、OECD 移転価格ガイドライン (3.6) が言うところの”非関連者間取引を見出すことに直接依存しないで済む方法”、なかんづく残余利益分割法を検討せざるを得ないことになることと考えることは自然な帰結と考えられる。

2.10. 独立企業間価格の「幅」

造船事件において、納税者は独立企業間価格は法律概念として一定の幅を持った概念であるとの立場から、比較可能な類似取引に基づき独立企業間価格が算定された場合であっても、なお、その独立企業間価格を点で算定せず、幅があるものとして観念すべき(この事例では、算定された独立企業間価格から±20%までの乖離は認められるべき)と主張した。

これに対し、松山池判平 16. 4. 14 (訴務月報 51 巻 9 号 2395 頁) は、「独立企業間価格は、定められた算定方法に基づいて、一義的に定められるものであって、比較対象取引を一つに絞り込むことができた場合でも、なお、「幅」の概念を持ち出す見解は納税者独自の見解といわざるを得ないと判示し、納税者の主張を退けている。

これについては、①租特法 66 条の 4 に規定する「独立企業間価格」に幅の概念が規定されていないこと、②造船事件控訴審判決 (高松高判平 18. 10. 19. 訴務月報 54 巻 4 号 875 頁) が指摘するように、独立企業間価格が幅をもって算定されると仮定すると、移転価格税制における課税所得の額が一義的が定まらない問題があること、にかんがみ、判示は妥当であると考える⁽⁵²⁾。

in the controlled transaction and that does not own valuable intangible property or unique assets.

- (52) 造船事件控訴審において、裁判所は、「独立企業間価格が「幅」をもって算定されると、上記差額も幅をもって算定され、損金の額に算入できない額が一義的に定まらず、具体的な税額を確定できないことになる。実際の課税実務の中で、控訴人が主張する「幅」なる概念を持ち出した場合には、移転価格税制の適用の有無が、その「幅」の設定いかんによって左右されることになってしまい、課税の公平・構成

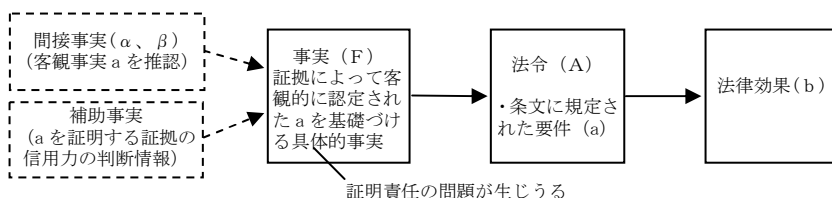
他方、参考事例集（国税庁「移転価格税制の適用にあたっての参考事例集」事例 25）においては、確認申出法人が確認対象事業年度において目標とする利益率に一定の範囲を設定する事例」が示されており、納税者が自主的に行う事前確認制度の場面においては一定の幅を認めた運営が採られている。

なお、複数の類似の取引（あるいは候補）が見出されたことから結果として算定された独立企業間価格に幅が生じることと、造船事件における納税者の主張のように、独立企業間価格が算定された後にさらに幅が認められるべきであるという主張とは意味が異なるので分けて考える必要がある。高松高判平 18. 10. 19（訴務月報 54 巻 4 号 875 頁）は「独立企業間価格は、あくまで類似の取引との比較可能性があることを前提としているものであって、差異の調整をするにしても、完全に、同一の条件で調整ができるとは限らないから、調整上の誤差という意味での価格の「幅」ということが出てくることは予想できる。」と判示しており、調整上の誤差という意味での幅が存在し得ることについては認めていると考えられる。

が確保できないばかりか、課税実務上の混乱を招くことになりかねない。」と判示している。高松高判平 18. 10. 13。訴務月報 54 巻 4 号 875 頁。

BOX 2 要件事実論ノート

裁判官の判断をはじめとする法の適用構造は、ある法律効果の発生 (b) について定めた法令 (A) を大前提とし、法令に定めた要件について証拠によって認定された事実 (a) を小前提とする、いわゆる法的三段論法（推論の型式）によって行なわれるとされる。 $A : a \rightarrow b$



(要件事実論と課税訴訟)

今村隆教授は、要件事実論の課税訴訟における意義について、次のように述べておられる⁽⁵³⁾。

要件事実論は、弁論主義（当事者が主張しない要件事実が判決の基礎とできないという原則）が適用される民事訴訟法における審理判断において本質的に必要な技術であるが、そこで論じられているのは実体法の構造や要件の意味についての緻密な分析である。課税訴訟には民事訴訟法の特別法である行政訴訟法の一類型であるので、要件事実論が妥当する。

要件事実論は、万能ではないが、次のような場面において意義を持っている。

- ① 解釈論での効用 —— 要件と効果を規定する法規の構造を解明することから、当該法規の趣旨に照らしてそれぞれの要件の解釈を行なうことに役立つ。
- ② 争点整理での効用 —— 当事者の言い分から、法的に意味のある主張を抽出し、争点は何であることを要件レベルで的確に把握することに役立つ。

(53) BOX2 は、今村隆「課税訴訟における要件事実論の意義」（税大ジャーナル第 4 号 2007）「要件事実論の基礎」（2008 年 8 月 5 日、税務大学校における講演資料）等を参考にして作成した。

- ③ 立証での効用 —— 争点ごとに、その争点に対する証明責任の所在を明らかにし、また、争点に対して必要十分な最小限の事実は何かということを確認することにより、何についての立証が最小限必要であるかを検討することができる。

移転価格税制には納税者と課税庁の間で紛糾しやすい要素が多い。したがって、要件事実論が役立つ場面も多いと思われる。

訴訟に至る以前の、申告準備の場面、調査の場面などにおける税法の適用・解釈の場面においても、要件事実や証明責任の考え方を参考にして行動・判断することにより、結果として、最終的に訴訟等に至ることなく合理的な結論を得やすくなるとと思われる。

(要件事実)

要件事実（主要事実）とは、法令が規定する自己に有利な法律効果を発生させるために必要な要件に該当する具体的事実である。

弁論主義の下では、当事者から主張されない要件事実については判決の基礎とすることができないため、自己に有利な法律効果を主張する側がその効果を発生させる要件事実について主張し、基礎づける具体的な事実を示すことにより証明する必要がある。

当事者の一方（甲）が、a という要件を満たせば b という法律効果を発生する A という法規の適用を主張する場合を考えてみる ($A:a \rightarrow b$)。この場合に甲が主張すべきなのは a という要件に該当する具体的事実に限られる。

この a という事実を経験等から推認させる α 、 β といった事実（これを間接事実と呼ぶ）についてまで当事者の主張に限られるとすると自由心証主義が損なわれるので、間接事実については当事者の主張に委ねられているわけではない。

なお、補助事実とは、当事者（甲）にとって有利な証言を行なう証人が利害関係者であるかどうか等の証明力を明らかにする事実のことである。

(移転価格税制における要件事実の例)

例えば、独立価格比準法（租特法 66 条の 4 第 2 項 1 号イ）により独立企業間価格を証明する場合の要件とは、

- (イ) 法人であること、
- (ロ) 取引相手が国外関連者であること、
- (ハ) 資産の販売等の取引であること、
- (ニ) 支払を受ける対価の額が独立企業間価格であることであり、(ニ) は更に①非関連者間の取引であること、②国外関連取引と同種の棚卸資産の取引であること、③国外関連取引と同様の状況（差異についての調整を含む）の下でなされた取引であること、に細分化される。

したがって、これらの要件を基礎づける事実について主張・立証することになる。

松山地判平 16.4.14（訴務月報 51 巻 9 号 2395 頁）を例にとる。これは独立価格比準法による独立企業間価格の算定が争われた事件であるが、裁判所は以下のように判示している。

「ア まず、独立価格比準法を用いて独立企業間価格を算定する場合、その比較対象となるべき取引とは、〔1〕 国外関連取引に係る棚卸資産と「同種の棚卸資産の取引」であり、〔2〕 国外関連取引と取引段階、取引数量その他が「同種の状況の下でされた取引」であるが（本件規定 2 項第 1 号イ参照）、「同種の棚卸資産の取引」と認められるためには、資産の性状・構造・機能等の面で、物理的・化学的な相当程度の類似性が必要となると解されるし（但し、多少の差異があっても、価格に影響を及ぼす程度のものでなければ、これを同種の取引であると判断し、合理的な方法によって、その差異を調整することが可能であれば、同種の資産とする。）、また、「同種の状況の下でされた取引」と認められるためには、取引の段階、数量、時期、引渡条件、支払条件、取引市場などを考慮して、その類似性が検討されるべきである。例えば、取引段階が小売段階なのか、卸売段階なのか、取引量が価格に影響を及ぼしているかなどを検討

する必要がある他、市場価格は、季節要因や一般的な経済市況の変化によっても変動するため、取引時期の合理的な近接性も問題となってくるところである。」

（証明の意義と目的）

訴訟における事実認定は、いわゆる裁判所の自由心証主義に基づいて行われることとされている（民事訴訟法 247 条 「裁判所は、判決をするに当り（略）自由な心証により、事実についての主張を真実と認めるべきか否かを判断する。」）そこで、訴訟の各当事者は、自己の主張を裁判官に認めさせるべく、証拠を提出して裁判官に働きかける必要がある。証明とは、この訴訟当事者の行為のことであり、裁判官に自己の主張する事実の存否について真実と確信させることが証明の目的である。

そうすると裁判官に確信を抱かさせるにはその事実の存否についてどの程度証明する必要があるかが問題となるが、この証明の程度については、高度の蓋然性（通常人が疑いをさしはさまない程度に真実性の確信を持ちうること）が必要であり、また、それで足りるものとされている（最高判昭 50. 10. 24 民集 29 卷 9 号 1417 頁）

なお、「疎明」（そめい）とは、一応確からしいという推測を裁判官が行なつてよい状態のこと又はそのような状態に達するように証拠を提出する当事者の行為のことを言う。

（証明責任・立証責任）

訴訟の途中の段階において、裁判官の心証が相手方有利に形成されつつあるときは、他方の当事者は自己に有利な事実等を主張・立証し、それを打消す必要が生じる（注）。このように訴訟の進展に伴う立証の現実的な必要性のことは「主観的証明責任」と呼ばれている。

ところで、審理を進めても裁判官が事実認定について確信を持つに至らないことがあり得る（真偽不明）。このような場合でも紛争の決着を可能にするため、

ある要件事実についての「証明責任」を当事者の一方にあらかじめ分配し、真偽不明の場合のその事実の存在又は不存在を擬制すること、換言すれば、ある事実が真偽不明のときにその事実を要件とした自己に有利な法律効果の発生が認められない不利益を一方の当事者に負わせることにより裁判を可能としている。このような不利益のことを「(客観的) 証明責任」「立証責任」などと言う。

したがって、証明責任・立証責任は、審理の最終段階においてその機能を発揮する。

(注) この立証を、証明責任を負う側が行う場合「本証」、負わない側が行う場合は「反証」となる。両者の違いは自己に有利な結論を得るために必要な証明の程度である。反証の場合は真偽不明に持ち込めば役目を果たすが、本証の場合裁判官に確信をもたせる程度に証明する必要がある。

	事実認定結果		
	存在 (確信)	真偽不明 (確信を持つに至らない)	不存在
結論	証拠により認められる	認めるに足る証拠がない	
主張された法律効果	生じる	生じない	

(出所) 司法研修所論集 2003-I 140 頁を参考に作成。

(移転価格税制における(客観的)証明責任規範の作用)

岡村忠生教授は、「もし課税庁が類似性の評価についての証明に失敗した場合、納税者の主張する独立企業間価格がそのまま認められるのであれば、証明責任を負わない納税者が一方的に有利になるように思われる。したがって、現実には、課税庁・納税者双方が裁判所を説得するように努め、一部取り消し等により中間的な結論を導くこともあり得ると思われる」と指摘されている⁽⁵⁴⁾。

OECD 移転価格ガイドラインも、立証責任の所在は各国国内法において区々であるが、立証責任が行動の指針となることにより紛争が生じることを指摘し、「国も納税者も立証責任を(上記のように)誤用すべきでない」と指摘してお

(54) 岡村忠生「移転価格税制」村井正編『国際租税法の研究』(育英堂 1990) 144 頁。

り（特にパラ 4. 14～4. 16）、岡村忠生教授の指摘が妥当している。

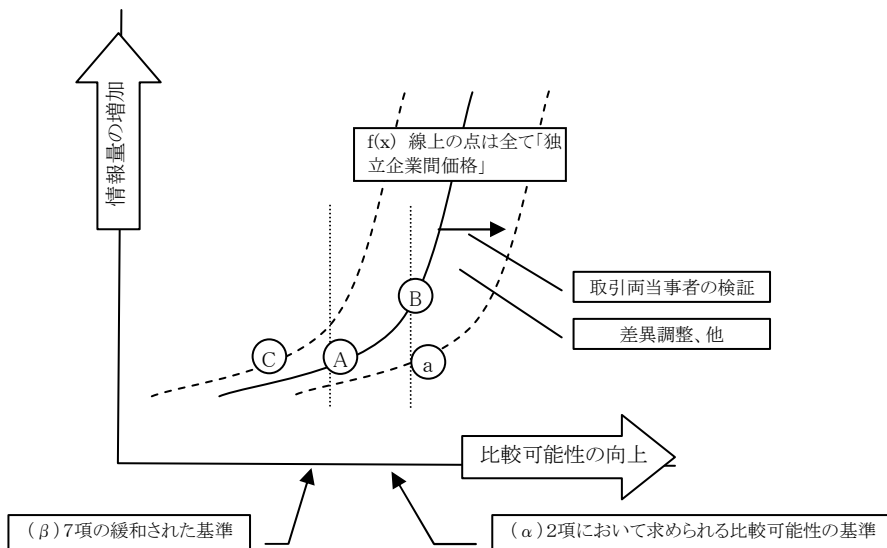
松山地判平 16. 4. 14.（訴務月報 51 巻 9 号 2395 頁）、大阪地判平 20. 7. 11（公刊物未搭載）は、国税不服審判所の裁決で一部取り消された部分について、裁判所も課税処分を一部取り消している^{（55）}。

（55） 課税庁と納税者それぞれが考える独立企業間価格の妥当性を説得をしようと努力し、事案の内容によっては課税庁の主張とも納税者の主張とも異なる合理的な結論を積極的に導くという意味で、大胆に考えれば、移転価格税制の審理において国税不服審判所の果たしうる機能には潜在的に大きな可能性を期待できると思われるがどうか。

BOX 3 情報と比較可能性の相互関係（イメージ）

独立企業間価格の算定方法（いわば方程式 $f(x)$ ）の選択は、算定方法を基礎づける事実についての情報の量や質に大きく依存する。情報と比較可能性の間の一般的な関係についてどのように考えることができるだろうか。

- 比較可能性を向上のためのアプローチとしては、大別して
 - ① 独立企業間価格算定に必要な情報量を増加させるか（AからBへの移動による比較可能性の向上）。
 - ② 差異調整の精度の向上や取引きの両当事者を検証することによる質の向上（ $f(x)$ がAからaへ平行移動することによる比較可能性の向上）
 が考えられるのではないか。



- また、情報の質・量の増加と、それにより算出される独立企業間価格の比較可能性の間には逓減の関係を見出すことができると仮定とすることができるのではないか。従って、納税者としては独立企業間価格算定に必要な情報

について提出することは、コストパフォーマンスの観点に照らし、インセンティブがあるのではないか。(A→B)

- 以上の他、次を指摘することができるのではないか。
 - ・ 適切な差異調整は比較可能性を高め(A→a)、不適切な差異調整は低下させる(A→C)。
 - ・ 国外関連取引の両当事者を検証することで、片方の当事者のみ検討した場合に比べて比較可能性の大きな向上が期待できる(A→a)。
 - ・ 課税庁が7項の推定に基づき独立企業間価格の算定を行なう場合、要求される比較可能性の基準は法令により緩和される。(α→β)
 - ・ 比較の指標となる項目の財務諸表上の計算過程において考慮すべき項目が増加すると(例えば、営業費用等配賦計算が必要なもの)、一般的に信頼性の水準は低下する可能性がある。
 - ・ 損益の計算結果についての情報(税引き前利益等の財務諸表の最下部)は公表されるが、損益の計算過程についての情報(製品の種類や機能についての情報)は一般に公開されない。

3. 「基本三法を用いることができないこと」 の証明責任

3.1. 「用いることができない場合」は要件事実か

「その他の方法」により独立企業間価格を算定する場合、「基本三法」⁽⁵⁶⁾により独立企業間価格を算定できないことについても証明する必要があるか否か（要件事実となるか）という疑問が生じる。

租特法 66 条の 4 第 2 項が、「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。」と規定しているからである（イからハの算定方法はいわゆる基本三法、二の算定方法はいわゆるその他の方法である）。

3.2. ソフトウェア事件の検討

基本三法を用いることができないことの証明責任の問題について、課税庁が再販売価格基準法に準じる方法（その他の方法）により独立企業間価格を算定したところ、納税者が（課税庁は）「基本三法を用いることができないことを立証していないから、基本三法以外の方法を用いてなされた課税処分は違法である」として争ったソフトウェア事件⁽⁵⁷⁾を参考に検討する。

（その他の方法を主張する課税庁は「基本三法を用いることができない」ことについても証明すべきとする考え方。）

基本三法が適用できないこと」は課税庁が立証すべきとする納税者の主張はこうである。租税訴訟（取消訴訟）においては原則として課税庁が課税根拠事実の立証責任を負うと解されているが、以下にかんがみ、この原則を修正しな

(56) ところで、法令のどこにも基本三法あるいはそれに似た用語が使われているわけではない。OECD ガイドラインでは「伝統的な取引基準法」と呼ばれており、基本・その他といった、ある意味原則と例外のような印象を与える名称とはなっていない。

(57) 東京地判平 19. 12. 7（公刊物未搭載）

ければならない特別な事情は認められない。①移転価格税制は、実際の取引に基づく法人税課税の原則の例外であり、納税者に不利な要件である。②独立企業間価格算定のための資料は法人内部には存在しないことが多く、課税庁より納税者の方が証拠に近く容易に立証し得るとはいえない。③我が国の税法は納税者に文書化義務を課していないから、原告の支配領域内に証拠が存在するともいえない。④むしろ、課税庁には比較対象企業に対する質問検査権が一定の要件の下に認められていることから、課税庁の方が納税者よりも独立企業間価格の立証が容易であるといえる。

(その他の方法を用いる上での要件事実ではないとする考え方)

これに対し、課税庁の主張はこうである。①証明責任の分配の問題として、課税庁がその他の方法による独立企業間価格の算定を主張立証した場合には、これを争う納税者の側において基本3法を用いることができることを主張立証すべきものと解するのが相当である。②仮に「基本三法を用いることができない」ことの立証責任がその他の方法を主張する課税庁にあるという解釈を採用する場合であっても、例えば、課税庁において合理的な調査を尽くしても基本3法と同等の方法の適用対象となり得る比較対象取引を見いだすことができなかったことが立証されれば、これによって、基本3法と同等の方法を用いることができないことが事実上推定され、これを争う納税者の側において基本3法と同等の方法を用いることができることを具体的に主張立証すべきことになるものと解すべきである。

(裁判所の判断)

東京地判平 19. 12. 7 (公刊物未搭載) は、①基本三法を用いることができないことは、その他の方法を用いる課税庁が主張立証すべきである。②課税庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、基本3法を用いることができないことについて主張立証をした場合には、基本3法を用いることができないことが事実上推定される。そうでないと、實際上その他の方法を用いることができな

くなるからである。③その場合納税者側において、基本三法を用いることができることについて具体的に主張立証する必要があるものと解するのが相当である。と判示している。

また、課税庁職員の行った調査の内容等を検討し、用いることができないことについて課税庁の立証があったと認定している⁽⁵⁸⁾。

3.3. 「用いることができない場合」という規定の本質についての考察

この規定の本質は、基本三法とその他の方法の間の比較可能性の優劣について法律上擬制したものと考えるべきであり、その他の方法を用いるための要件ではないと考えることが妥当であろう。理由を以下で述べる。

3.3.1 納税者の便宜

わが国が昭和 61 年に移転価格税制を導入した当時において存在した米国の制度は、各算定方法間に厳格な序列を規定するものであった。他方、わが国の制度が独立価格基準法、再販売価格基準法、原価基準法の間に順序を規定していない点について、金子教授は申告調整型の制度においては納税者の便宜のために算定方法間に序列を定めないことが必要であると指摘しておられる⁽⁵⁹⁾。

(58) 具体的には、裁判所は「(1)他のパッケージソフトウェア販売業者に対する調査で収集した情報から、比較対象取引となる役務提供取引があるかどうかを確認し、(2)し好品の輸入販売会社に対する調査において把握していた販売促進等の役務提供取引を行う法人について情報収集を行い、(3)人材派遣会社が行う取引のうち、販売促進業務を請け負う形態の取引について情報収集を行い、(4)データベースから役務提供を行っているものと思料される外資系法人を選定し、申告書により利益水準の検討を行ったほか、(5)比較対象取引の選定過程において、手数料方式の取引があるかどうか確認するなどの調査をしたが、いずれの調査においても、適切な役務提供取引を見いだすことができないか、あるいは、役務提供取引を行っていても、関連者間の取引であったり、取引開始から日が浅いなどの理由により、比較対象取引とすることができなかったことが認められるのであって、上記認定を覆すに足りる証拠はなく(略)」等と認定している。

(59) 「これは、アメリカの制度が否認型であるのに対し、わが国の制度が申告調整型であることによるものであろう。すなわち、否認型の制度の下で、租税行政庁による適正価格の認定につきできるだけ恣意性を排除し、それを適正ならしめるためには、三つの方法のうち最もよく適正価格を反映すると見られる方法から順次適用す

実務に即して考えてみる。たとえば事前確認手続きにおいては、「事前確認を求めようとする独立企業間価格の算定方法及びそれが最も合理的であることを説明した資料」の添付が必要とされているが(移転価格事務運営要領 5-2(1))、その他の方法により事前確認を求めた納税者に対して、比較対象取引を見出すことが前提となる基本三法を用いることができないことについての厳格な説明を求めることは事実上困難であると思われる。

3.3.2 訴訟法的な観点から、証明責任の分配として疑問なしとしない

今村隆教授は、東京地判平 19. 12. 7 (公刊物未搭載) について述べた中で、課税庁が合理的な調査をしたのに比較対象取引を見出せないことを立証したことにより、「用いることができない」ことが事実上推定されたとしたのは、証明責任の考え方にかなうものであるとして判決を評価した上で、「本判決の考え方によると、X社が課税庁が把握していない取引を比較対象取引とする基本三法による算定を主張すれば、たとえ課税庁がこれを更正処分時に把握していなかったとしても、課税庁に常にこれを比較対象取引とする算定が基本三法として適法でないことの立証責任を負わせることとなり、結局は、消極的要件について不可能の立証を強いることとなる。たとえ、課税庁がこれを立証することができるとしても、訴訟をいわずらに紛糾させるだけである。」⁽⁶⁰⁾と述べておられる。

また、この規定は、わが国の移転価格税制が申告調整型であることから、「法律上、算定が直接で容易な基本三法を原則とし、これ以外の方法を例外とするとの優先順位を付ける趣旨」のものであり、「納税者による基本三法の主張を容易にするとの趣旨である」と考えるべきである」と指摘しておられる。

更に、「一方で、課税庁の調査不足で、納税者の主張するとおり、基本三法を

る必要がある。これに対し、申告調整型の制度の下では、申告上の便宜のために、納税者にとって最も利用しやすい方法の選択を認める必要がある。」金子・前掲注(9) 373 頁。

(60) 今村隆 「移転価格税制における独立企業間価格の証明責任」(Business Law Journal 2008. 6) 76～78 頁。

適用するための比較対象取引を見出すことができるというのであれば、納税者がこの点を主張立証することにより、課税庁の算定方法による課税を免れることができるのであるから、納税者としてはその権利を侵害されることはない。」と指摘しておられる。

3.3.3 租特法 66 の 4 条 7 項の適用における矛盾

基本三法を「用いることができない場合」を、その他の方法を適用する上で、の要件と考えることには、租特法 66 の 4 条の条文上の矛盾もあるように思われる。以下の設例で検討する。

租特法 66 の 4 条 7 項は納税者が情報義務を履行しない場合、課税庁が緩和された証明責任により独立企業間価格を推定できることを定めている。

これは法的な推定なので、課税庁が同業者 A の営業利益率で独立企業間価格を推定（その他の方法）した場合、証明責任が納税者に転換し、納税者は 2 項に基づき独立企業間価格を裁判官が確証を持つ程度に証明（本証）する必要がある生じなければならないはずである。しかし、「基本三法を用いることができない場合」をその他の方法を適用するための要件事実と考えると、納税者は上記同業者 A の粗利益率による推定（基本三法）を主張することで課税庁の更正をブロックすることが可能になる不合理がある。

上記の説明を以下の図表 10 にまとめて示す。甲図と乙図を見比べてほしい。

甲図は、2 項（通常の算定方法の規定）、7 項（推定の規定）の適用にあたり必要な類似性の要件についてまとめたものである。

乙図は、証明責任の転換における矛盾についてまとめている。

図表 10 類似性の基準と証明責任の間の矛盾についての考察

甲図

比較対象	類似性の基準	
	2 項 (納税者・課税庁双方が利用可)	7 項 (納税者が情報義務を履行しない場合に課税庁のみが利用できる)
基本三法 (粗利益率)	同種又は類似の棚卸資産の取引で、機能・資産・リスクが類似(差異調整)(ロ)	同種の事業を営む法人で、事業規模その他事業内容が類似(1号)(ハ)
その他の方法 (営業利益率)	同種又は類似の棚卸資産の取引で、機能・資産・リスクが類似(差異調整)	同種・類似の事業を営む法人で、事業規模その他事業内容が類似(2号)(イ)

1号と2号に必要な類似性に実質的な違いは見出せない

乙図

	2 項 (独立企業間価格の算定方法)	7 項 (推定による独立企業間価格の算定)
基本三法 (粗利益率)	納税者が 2 項に基づき独立企業間価格を算定	納税者が 7 項 1 号を適用できることを主張(上記ハ)
その他の方法 (営業利益率)	② 7 項が適用された場合、証明責任が転換。納税者は本証が必要はらず。	① 課税庁による 7 項 2 号に基づく推定課税(上記イ)

③ ところが、納税者は反証(積極的否認)で課税庁の推定をブロック可能となり、不合理

(注)要求される証明の程度

本証：要件事実について証明責任を負う側が提出する証拠。裁判官に確信を得させる程度でなければ目的を達することができない。

反証：要件事実について証明責任を負わない側が提出する証拠。相手方の主張する事実を存否不明の状態に追い込めばよい。

3.3.4. 基本三法の優先の意義を巡る比較法的な観点

順位が劣後する算定方法を適用する場合、優先される方法により算定することができないことについて併せて証明する義務を規定した例は、比較法的にみて 1994 年以前の米国の制度に限られている。

(米国の旧規則)

米国の旧規則（1968 年財務省規則）においては、独立企業間価格の算定方法について、類似の比較対象取引に基づく方法であるいわゆる基本三法の優先適用が規定されていた⁽⁶¹⁾。

基本三法以外の方法は、基本三法に順ずる方法か、具体的には規定されていない方法（第四の方法と呼ばれた）である⁽⁶²⁾これらによる算定のハードルは高く、基本三法を合理的に適用することができない場合や、納税者が基本三法以外の方法が事実関係や状況に照らして明らかにより適当(clearly more appropriate)であることについて証明できた場合 (can establish)に限られていた。

また、基本三法の各算定方法の間においても、順位の劣後する算定方法の適用は、序列の上位にある方法を適用するための要件が満たされない場合である必要があるなど、算定方法の適用順序が明確に規定されていた。すなわち、以下のとおりである。①類似の非関連者売上 (comparable uncontrolled sales) が存在する場合には独立価格比準法を用いなければならない (must be utilized) なぜなら、独立企業間価格の正確な推定をもたらす蓋然性が最も高いからである⁽⁶³⁾。②類似の非関連者売上を見出すことができないが、所要の要

(61) 米国の規則は、利子、役務提供、有形資産の賃貸借、無形資産の譲渡又は使用許諾、有形資産の譲渡等の取引類型別に算定方法を定めていた。この説明は有形資産の譲渡に適用される算定方法についての旧規則の規定に基づいている。

(62) OECD 移転価格ガイドラインも、「独立企業原則を満足するのであれば、ガイドラインに述べられていない方法を適用する自由を留保する。しかしながら、納税者は価格の決定方法に関する資料を保持し、提供ができるようにしておくべきである」(1.68)として、特定されていない方法の適用可能性を排除していない。他方、わが国の場合、独立企業間価格とは租特法 66 の 4 条 2 項等に規定された算定方法により算定された金額以外には存在しない。

(63) (米国旧規則) 1.482-2(e) Sales of tangible property (1) (ii) (略) If there are comparable uncontrolled sales as defined in subparagraph (2) of this paragraph, the comparable uncontrolled price method must be utilized because it is the method likely to result in the most accurate estimate of an arm's length price (for the reason that it is based upon the price actually paid by unrelated parties for the same or similar products). If there are no comparable uncontrolled sales, then the resale price method must be utilized if the

件を満たす場合には再販売価格基準法を用いなければならない (must be utilized)。なぜなら、そのような状況において、次善の正確な推定をもたらす蓋然性が高いからである (その理由は、そのような場合においては、再販売価格基準法に基づいて算定された独立企業間価格は、原価基準法より独立企業間取引により直接的に依拠しているからである) ③再販売価格基準法適用のための要件を完全に充足しない場合には、適用可能性や結果の正確性を考慮して再販売価格基準法又は原価基準法を用いることができる (may be used)。1. 482-2 (e) (ii)

米国が 1988 年に公表したいわゆる移転価格白書は⁽⁶⁴⁾、当時適用されていた旧規則の固定的な優先順位の規定について、次のように鋭く批判している。例えば製造業者には原価基準法の適用がなじむのに、なぜ IRS 職員も納税者も、規則の規定に従い、まず再販売価格基準法の適用を試みる必要があるのかには合理性が全くない(白書第 3 章)。また、基本三法の優先についても、類似の非関連取引を見出すことが困難なため全く不適當 (clearly inapplicable due to a lack of comparable or similar uncontrolled transactions) であり、何らかの第四の方法の適用が、より適當であるだけでなく不可避である (同第 5 章)。

このような反省に基づいて改正された現行の規則 (1994) における米国の独立企業間価格の算定方法は、算定方法間の固定的な序列を廃止し、ベストメソッドルールに変更されている。特に、各方法の間に固定的な優先順位はなく、他の方法の適用が不可能であることを立証せずともいずれの方法でも決定することができることが明示されたことは重要である⁽⁶⁵⁾。

standards for its application are met because it is the method likely to result in the next most accurate estimate in such instances (for the reason that, in such instances, the arm's length price determined under such method is based more directly upon actual arm's length transactions than is the cost plus method). (略)

(64) 米国移転価格白書・前掲注(11)

(65) (米国現行規則) 1. 482 (1) (c) ベストメソッドの概要については、前述 (「2. 4. 算定方法間で争いがある場合の証明」) 参照。

(ドイツ)

ドイツの移転価格税制の規定（2008年7月6日に可決成立した2008年企業税制改革法による改正後）は、独立企業間価格の算定方法について、類似した比較対象取引を見出すことができる場合と、見出すことができない場合の区分により次のように規定している。

①類似した比較対象取引(差異調整を含む)を見出すことができる場合には、独立価格基準法、再販売価格基準法又は原価基準法（いわゆる基本三法）により独立企業間価格を算定しなければならない（対外取引税法第1条第3項第1文）⁽⁶⁶⁾。

②比較可能な取引を見出すことができない場合には、納税者は、主要な取引条件についての情報を持ち、賢明な企業経営者として行動した場合に非関連者が合意したであろう価格について仮想的な独立企業間価格テストを実施しなければならない（同第5文）。すなわち、納税者は、機能分析及び主観的な計画に基づいて、供給者が合意する最低価格及び需要者が合意する最高の価格、すなわち潜在的な合意可能性の幅を検討しなければならない、潜在的な合意可能性の幅は、利潤についての予測（潜在的な利益）に基づいて決定される（同第6文）。また、かかる価格は独立企業原則の適合性について最大限の蓋然性を持つものでなければならない（第7文）。

(66)（ドイツ対外取引税法第一条）（15 Tax Mgmt. Trans. Pricing Rep. p.834 参照）

- ・完全に類似した比較対象取引が見出せる場合にはかかる取引により（第1文）、完全に類似した取引が見出せない場合には限定的に類似した比較対象取引によること（第2文）と規定されている。
- ・見出すことのできた取引の類似性の程度は、複数の類似取引が存在した場合の“独立企業間価格の幅”の問題に影響する。すなわち、完全な比較対象取引に基づき算定された価格に幅がある場合には、その結果が独立企業間価格の幅となる（第1文）。完全に類似した比較対象取引を見出すことはできないが、複数の限定的に類似した比較対象取引が見出された場合には、かかる取引に基づいて算定された独立企業間価格の幅は狭められなければならないと規定されている（第3文）。
- ・納税者の主張する独立企業間価格がこの“幅”を外れる場合には、幅の中で納税者にとって最も有利な価格に引きなおされるのではなく、独立企業間価格の幅の中央値による必要があると規定されている（第3文）。

(カナダ)

所得税法 247 条は、関連者間取引に設けられた取引条件が独立企業原則に基づく取引のそれと異なっている場合には、所得税法に基づき決定される納税者の所得は法律 247 条 (2) 項（注：独立企業原則に基づく取引の再定義 (recharacterization) の規定）に基づき調整される (shall be adjusted) と規定しているのみであり、具体的な算定方法について法令上の規定はない。

カナダ内国歳入庁の事務運営指針 (87-2R。法的拘束力はない) は、法令は算定方法間の優先順位について規定していないが、所得税法 247 条の解釈として、各算定方法間には自然な先後関係 (natural hierarchy) が存在し、OECD 移転価格ガイドライン同様、(a) 伝統的な取引基準法（独立価格比準法 (CUP)、再販売価格基準法 (RP)、原価基準法 (CP)）の適用がより好ましい方法であり、(b) 取引単位利益法（利益分割法、取引単位営業利益法）は、伝統的な取引基準法が信頼できる形で適用できないか全く適用できない場合にラストリゾートとして適用される方法であると説明している。

(イギリス)

法令（所得・法人税法第 28AA 章第 1 条）は、独立企業間価格の算定方法について、独立企業間において、独立企業間原則に基づく支払 (arm's length provision) と異なる支払いが行われた場合には、課税にあたっては、独立企業間原則に基づく支払いがなされたものとして利得又は損失を計算しなければならないとだけ規定している。

具体的な算定方法やそれらの優先関係については、上記第 1 条により与えられる効果と、OECD 移転価格ガイドラインに従って与えられる効果の間の最善の平仄が確保されるように適用されなければならないとしており（第 2 条）、実質的に 95 年 OECD 移転価格ガイドライン（その後の改定を含む）を法令の中に取り込んでいる⁽⁶⁷⁾。したがって、OECD 移転価格ガイドラインにしたがい、伝統的

(67) (イギリス所得・法人税法第 28AA 章第 2 条) 「2. (1) This Schedule shall be

な取引基準法が、取引単位利益法より選好されることになる⁽⁶⁸⁾。

construed (subject to paragraphs 8 to 11 below) in such manner as best secures consistency between--

(a) the effect given to paragraph 1 above; and

(b) the effect which, in accordance with the transfer pricing guidelines, is to be given, in cases where double taxation arrangements incorporate the whole or any part of the OECD model, to so much of the arrangements as does so..

(68) Fletcher and Pantelidaki (2007), IFA Cahiers 92.a, p.608

BOX 4 否定というのは、実は とてもむづかしい

「論理学において、ある状況で「A ではない」と正しく主張できるのは、その状態で「A」と主張すると間違いになるときである—これが論理学が扱う否定の意味なのです」。「たとえば、私の机の上にはなぜか金塊がありません。(略) リカちゃん人形もないし、奈良漬もない。まことにもってつまらない。でも、実際問題として、私はそんなこと言いたくはならない。「金塊がないぞ」とか「リカちゃん人形がないじゃないか」といった訴えは、そういう関心がある人だけが発するものです。「机の上に金塊がある」という肯定形のことがらに関心があるひとだけが、「机の上に金塊がない」という否定形の主張を口にします。」

出所：野矢茂樹（東京大学大学院総合文化研究科教授）「入門論理学 7 版」（中央公論新社 2008） 36 頁、40 頁

4. 類似の取引が実在しない場合における 独立企業間価格の証明方法

4.1. 個別性の強い取引は移転価格税制の射程外か（造船事件）

造船事件において、納税者は、造船のように個別的色彩の強い取引にはそもそも比較可能性が前提となる「独立企業間取引」を観念することはできないとして、このような場合には移転価格税制の射程外とされるべきであると主張した。

これに対し、松山地判平 16. 4. 14.（訴務月報 51 巻 9 号 2395 頁）は、類似の取引を見出すことができるかどうかという問題は結局は租特法 66 条の 4 第 2 項に規定する各算定方法を適用する上での比較可能性の有無の問題に帰着するのであり、移転価格税制の適用にあたり「比較可能性があること」という要件を加え租特法 66 条の 4 第 1 項を限定解釈しなければならないとする根拠はないと判示し、納税者の主張を退けている⁽⁶⁹⁾。

4.2. 市場取引に基づく想定による比較の許容（金利事件）

金利事件では、納税者（わが国の事業法人 A）のタイ子会社に対する長期融資（貸付期間 10 年、2.5%ないし 3%の固定金利）が問題となった。

課税庁は、①納税者は同様の取引を非関連者との間で行っていないこと（内部コンパラの不存在）や②当時、タイの企業の長期資金調達が短期借入れの延長により行われていたこと（外部コンパラの不存在）などにより、実在する

(69) 「原告が指摘している「比較可能性」の問題は、第 2 項によって独立企業間価格を算定する過程において問題となる。その際、取引の種類などによっては、定められた各方法により、独立企業間価格を算定できない場合も出てくるのが想定できるところであるから、そのような場合には、そもそも移転価格税制が適用されないことになる。しかし、そうであるからといって、本件規定第 1 項の要件に、「比較可能性があること」を加え、限定解釈をしなければならないとする根拠もない。問題は、結局のところ、本件各取引において、本件規定第 2 項に定められている「独立企業間価格」を観念することができるか否かに帰着するものと解される。」松山地判平 16. 4. 14. 訴務月報 51 巻 9 号 2395 頁。

比較対象取引を見出すことができなかったため、「金融機関の市場調達金利＋適正なスプレッド」（スプレッドとは金融機関の適正な利潤、事務手数料、借手の信用リスクのこと）により求められる「想定金利」（10.5～19.2%）を比較対象取引とし、これに基づいて「独立価格基準法に準ずる方法」（租特法 66 条の 4 第 2 項 1 号ニの）を適用することにより独立企業間価格を算定した。

東京地判平 18. 10. 26.（訴務月報 54 巻 9 号 922 頁）は、類似取引が実在しない場合であっても市場価格が存在する場合には、そのような市場価格を基礎とする取引を想定して比較対象取引とすることも、実在する非関連者間の類似取引に基づく方法に準ずる方法として有用かつ相当なものとして認めることができると判示し、課税庁の独立企業間価格算定方法の合理性を認めている。

4. 3. 粗利益の比較に基づく算定方法における機能の類似性に着目した比較対象取引の許容（ソフトウェア事件）

ソフトウェア事件においては、国外関連取引は納税者（A 社）が国外関連者（親会社）に提供する、親会社（a）のソフトウェアの日本における販売支援・製品サポート等が問題となった。

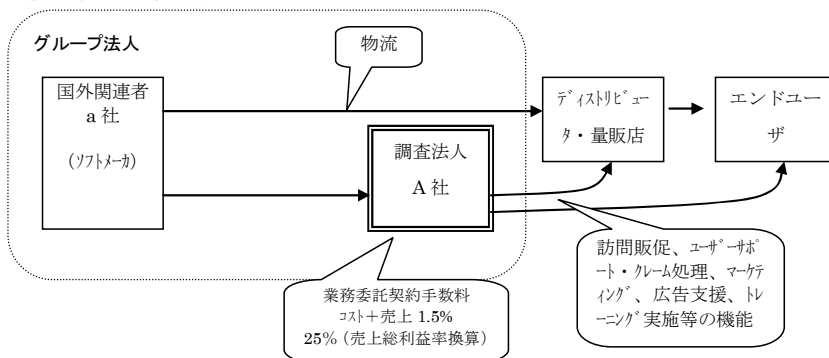
課税庁は、類似の役務提供取引を見出すことができなかったことから、納税者の行う役務提供と在庫リスクを負わない再販売業者の行う活動が類似であることに着目し、類似のソフトウェアについて非関連者間で行われた受注販売方式の再販売取引を比較対象取引に選定して再販売価格基準法に準じた方法によって独立企業間価格を算定し、更正処分を行った。

東京地判平 19. 12. 7（公刊物未搭載）は、国外関連者（a 社）のソフトウェア製品のわが国における販売において、納税者（A 社）が「果たしている機能及び負担しているリスクが、受注販売方式を採る再販売取引における再販売者の機能及びリスクと類似しているといえることができるから、受注販売方式を採る再販売取引に係る売上総利益率をもって独立企業間価格である通常の手数料の額を算定しようとする本件算定方法は、取引内容に適合し、かつ、再販売価格基準法の考え方から乖離しない合理的な方法であるといえることができる」と判示し、

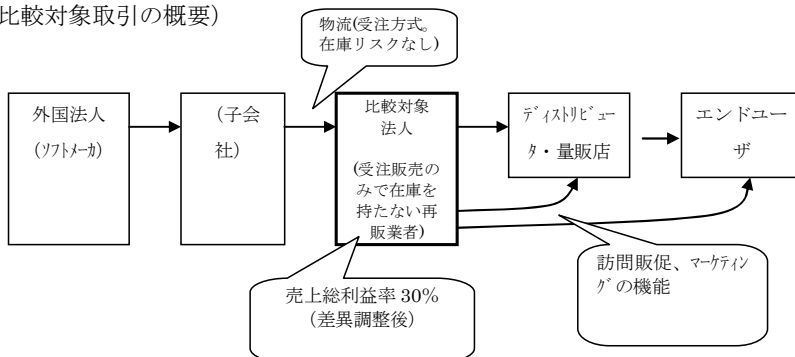
課税庁の算定方法の合理性を認めている。

図表 11 ソフトウェア事件の国外関連取引・比較対象取引の概要

(国外関連取引の概要)



(比較対象取引の概要)



4. 4. 類似の取引を見出すことができない場合に考えられるアプローチの類型

実在する類似の取引を見出すことができない場合にどのようなアプローチが可能だろうか。候補として以下をあげることができるのではないだろうか。

- ① まず、着眼点を工夫して何らかの比較に基づく方法の適用を検討するこ

とが考えられる。類似する非関連者間取引が実在しないとしても、市場取引が存在する場合には市場価格に着目し（金利事件の例）、あるいは機能面における類似性に着目（ソフトウェア事件の例）することにより、それとの比較に基づいて合理的な独立企業間価格を算定することが認められている。

- ② 類似の非関連者間取引を見出すことに直接依存しない算定方法である利益分割法の検討は有望である。
- ③ 利益分割法を適用する上でも比較の要素をなるべく取り入れるように努めたほうが紛争の可能性を限定できると思われる。一般的な機能（例えば卸売りや小売等の販売会社としての機能）に対応する部分については取引単位営業利益法等の何らかの比較に基づく方法によりなるべく対応し、利益分割法による算定の対象となる部分をなるべく限定した上で残余利益分割法の適用を検討することが考えられる⁽⁷⁰⁾。
- ④ 特に類似の取引を見出すことが困難な取引としては、無形資産が介在する取引をあげることができる。無形資産については評価の問題がある。無形試算の多くがグループ内でおこなわれているため、類似の取引を見出すことは困難である。このような場合、実験的なアプローチであるが、無形資産の価値を評価する合理的なモデルにより、直接独立企業間価格を算定することが考えられる。

岩崎政明教授は、無形資産の評価モデルについての合意が可能であれば、類似の取引が実在しなくとも独立企業間価格の算定が可能になると指摘されている⁽⁷¹⁾。例えば、企業価値（ブランド価値）についての経済産業省の

(70) なお、利益分割法を適用する上でどのような指標を考慮するかがポイントになる。この点については、EU における CCCBT の議論においては、合算利益を分割するための指標として EU 域内における①賃金、②資産、及び③売上（操作可能性を排除するため、製造地でなく仕向地ベース）が考慮されていること参考の一つとなろう。

(71) 岩崎政明教授は、ブランド価値評価モデル（経済産業省「ブランド価値評価研究会」）の計算式による推計を比準対象とすることは可能であろうと指摘しておられる。特に、取引単位営業利益法を具体的に適用する際の算式の 1 つとして利用できるの

モデルがある⁽⁷²⁾。モデルは仮想のものではあるが、これに基づいて実際の取引が行なわれるようになれば(あるいはそのように言うるのであれば)れっきとした比較対象取引となるのであるから、有望なアプローチの一つであると思われる。⁽⁷³⁾。

- ⑤ なお、前述したように、ドイツの移転価格税制においては、類似の取引を見出すことができない場合には関連者間における利害対立を仮定し、取引価格の幅について仮想的な計算を行なうことを法令で求めていることが注目される（ドイツ対外取引税法第1条第三項5文）。

ではないかと指摘しておられる。岩崎政明「無形試算の評価と使用料をめぐる課税問題」(租税研究 2005. 12) 123 頁以下。特に 129 頁。

(72) 平成 14 年 6 月 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」

(73) もっとも、経済産業省のブランド価値評価モデルをそのまま課税所得の計算（なにかんづく独立企業間価格の算定）に用いることには疑問も呈されている（高久隆太「移転価格課税における無形資産の使用により生じた利益の帰属及びその配分」(税大論叢第 49 号)。いずれにせよ、モデルの考え方が実際の取引例で採用されるようになるかどうか重要なカギの一つであろう。

5. 情報義務の十分な履行がない場合の課税庁による独立企業間価格の証明・推定

5.1. シークレットコンパラブルによる証明

シークレットコンパラブルとは、課税庁が、類似の取引を行う第三者から提出された申告書や調査において入手した情報、質問検査により入手した情報等の非公開情報に基づいて比較対象取引を証明することを言う。

シークレットコンパラブルは、独立企業間価格の算定にあたり課税庁のみが用いることができる方法である。

シークレットコンパラブルのための第三者への質問検査権について、租特法66条の4第9項は、納税者が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・提出しなかった場合で（以下「不提出の要件」という）、独立企業間価格の算定に必要なときは、課税庁の職員はその必要な範囲で同業者である第三者に対して質問・検査を行なうことができることを規定している。

5.1.1. ソフトウェア事件の検討

東京地判平 19.12.7.（公刊物未搭載）は、「不提出の要件」の充足がシークレットコンパラブルによる課税処分の前提要件となるかどうかについて判断している。

納税者の主張（主なもの）はこうだ。「不提出の要件」は、シークレットコンパラブルを用いた課税には納税者からの反論が困難になるという根本的な問題があることから、シークレットコンパラブルを用いた課税を行なうべき必要性とかかる課税をされた場合の納税者の不利益とを調整するために設けられた要件であり、シークレットコンパラブルによる更正処分は、提出しようとすればできた内部文書について求められても提出しないなど、納税者の帰責事由が明らかな場合についてのみ適用されるべきである。本件においては、原告納税者は課税庁が提出を求めた書類についてすべて遅滞なく提出し、課税庁からの事業内容の聴取等にも積極的に協力したので、シークレットコンパラブルによる更正を行なうための前提要件が満たされておらず、違法である。

判決は、租特法 66 条の 4 第 9 項の趣旨について、「税務職員による比較対象法人に対する質問検査権限を創設した規定であって、当該質問検査に係る手続要件自体が課税処分の要件となるものではないから、当該質問検査に係る手続が違法であることを理由に、直ちに課税処分が違法であるということはできず、当該質問検査に係る手続が刑罰法規に抵触し、又は公序良俗に反するような重大な違法がある場合に初めて、当該処分の取消事由となるものと解するのが相当である。」として、不提出の要件の違法がシークレットコンパブルによる課税処分の違法を意味しないと判示している。

更に、同判決は、シークレットコンパブルにより課税処分が行なわれると、公務員の守秘義務のため納税者に開示される情報が制約されるため、納税者が十分な検証を行うことができなかったとしてもそのことから直ちに課税処分に重大な違法があると解することはできないといわざるを得ないこと、また、納税者による物理的に書類についてすべて遅滞なく提出し調査にも協力したという事実をもってしても、シークレットコンパブルに関する質問検査権の手続きに重大な違法があるとはいえないなどとして、原告納税者の主張を排斥している。

質問検査手続きにおける違法があった場合、これに基づく更正処分が違法となるかどうかについて、裁判例、通説⁽⁷⁴⁾は、質問検査権は、租税の公平や確実な賦課徴収のために認められた権限であるから、その行使が違法であったからといってそれに基づく更正・決定がただちに違法になるとはいえないであろうとしている。判決は、この考え方に沿ったものであり、妥当である。

(74) 金子宏 『租税法(第 13 版)』(弘文堂、2008) 699 頁。なお、各税法に定める質問検査権同様、シークレットコンパブルのための質問検査権も「必要があるとき」に限り行使することができるが、これは客観的な必要性が認められるときをいうのであって、租税職員の自由な裁量に委ねられているわけではない。したがって、客観的な必要性が認められない場合の質問・検査は違法である。シークレットコンパブルの質問検査における必要性は、具体的には「不提出の要件」の充足であり、必要性がないと認められる場合には第三者である同業者は答弁義務や受忍義務は生じないことになる。しかし、調査の必要性の判断は技術的であり、第三者が不提出の要件を問題にすることは実際問題としては起こりにくいであろう。

なお、一般の質問検査は更正処分の対象と質問検査の対象者が同一であるが、シークレットコンパラブルの場合には課税処分対象となる納税者に対する質問検査権の行使とは異なり、法律関係が異なるので両者を同様に考えて良いかどうかという問題がある。この点について、今村隆教授は、「措置法 66 の 4 第 9 項の質問検査権の行使の違法と当該納税者の更正処分の違法とは因果関係はあるのであるから、前者の違法が後者の違法にまったく影響しないと考えるのは相当でなく、このように考えると本判決のこの点の判旨は相当と考える」と指摘しておられる⁽⁷⁵⁾。

5.1.2. シークレットコンパラブル利用についての各国の経験

シークレットコンパラブルは、日本をはじめ、独、仏、カナダ、オーストラリア、オランダ、スウェーデン、メキシコ等の国において利用されている⁽⁷⁶⁾。

しかし、民間企業等からは、①課税庁がシークレットコンパラブルで独立企業間価格を証明した場合、納税者からみて外的に存在する指標（外部コンパラ）に基づく課税所得の計算なので、それがいかに客観的な指標であったとしても必然的に不意打ち的であり、予測可能性が損なわれるといった批判や、②更正処分の基礎となった比較対象取引についての情報の開示は、公務員の守秘義務による制限を受けるため、反論可能性が制約を受ける、といった懸念表明がなされている⁽⁷⁷⁾。また、③比較対象取引選定過程における恣意性の排除（いわゆ

(75) 今村・前掲注 (60) 79 頁。

(76) カナダ内国歳入庁の「Information Circular 87-2R」（納税者に対する拘束力はない）によると、課税庁は調査等において入手した第三者情報を用いることができること、また、その開示については限定的に考えていること等が述べられている（パラ 208～210）。ドイツではシークレットコンパラブルを用いた課税を認めた裁判例がある（連邦租税裁判所 2000 年 10 月 17 日判決 IR103/00）。オーストラリア国税庁は、移転価格税制の執行は通常は公開情報によるが、シークレットコンパラブルは納税者の行う取引に実務上最も近似した比較可能性を達成するために重要な機能を持つているとの立場である。Swaneveld, Przysuski & Lalapet, “Secret transfer pricing comparables still popular at some jurisdictions” Tax Notes International Oct 13, 2003 p.169

(77) 経済産業省 移転価格税制研究会中間報告書（平成 19 年 9 月） 7 頁では、今後の課題として以下のような記述がみられる。「シークレットコンパラブルによる課

るチェリーピッキング)の問題がある⁽⁷⁸⁾。

(OECDにおける議論)

OECD 移転価格ガイドラインは、シークレットコンパラブルの利用を否定してはいないが、納税者と課税庁の公平のため、納税者が自己の立場を擁護し、裁判における反証可能性のための十分な機会が与えられるべき(但し課税庁の守秘義務の範囲内で)であることについて述べている(パラ 3.30)⁽⁷⁹⁾。

OECD が、民間からの懸念等も踏まえ 2006 年にパブリックコメントのために公表したレポート⁽⁸⁰⁾には以下の記述がある。同レポートは移転価格ガイドラインのような国際合意にまで至ったものではないが参考になろう。

- ① 課税庁がシークレットコンパラブルを利用せざるを得ない背景の一つとして情報の非対称性、特に課税庁による納税者の内部情報へのアクセスは質・量ともに限定されていることがある(2006 年レポートパラ 8, 脚注 2)。
- ② シークレットコンパラブルによる独立企業間価格の証明には、公平や透明性の問題から消極的な国々がある一方、納税者より課税庁の情報アクセ

税が行われた場合、更正処分を受けた企業は、課税当局の更正処分についての検証、反証を行うことが極めて困難となることから、企業にとって脅威となっているとの指摘がなされた。また、税務職員は公務員としての守秘義務が法律により課せられているが、個別の比較対象を特定するほどではないものの比較対象としての適切さを検証できる程度の情報開示は、納税者に対して行われるべきとの指摘がなされた。なお、これに関連して、各国では独立企業間価格算定に係る情報の文書保存(文書化)の義務が課されているが、これに関しては、文書化の過重な負担が企業活動を圧迫することについての懸念が存在した。」

(78) この点については、前述 2.3 参照。東京地判平 19. 12. 7 (公刊物未搭載) では、比較対象取引の選定基準(チェリーピッキング)について独立して争うことはできないと判示している。

(79) OECD 移転価格ガイドラインが、守秘義務の範囲内で納税者に情報を開示することにより納税者が防御する機会が与えられるべきであることについて述べていることから、OECD がシークレットコンパラブルの利用を否定しているという指摘は正しくないだろう。移転価格ガイドラインパラ (3.30)。

(80) OECD(2006) “Determination of available sources of information and of their reliability” 『Compatibility:Public Invitation to Comment on a Series of Draft Issues Notes』CTPA/CFA(2006)31 p.23

スが劣っていることから、シークレットコンパラブルの利用可能性を排除すべきでないという国々がある（同パラ 11）。

- ③ 納税者が合理的な情報義務を履行していない場合には、公平の観点に照らし、シークレットコンパラブルを批判することは失当である（同パラ 16）。
- ④ OECD としては、理想的にはシークレットコンパラブルに依存しないことが望ましいと考える（同パラ 19）⁽⁸¹⁾。また、シークレットコンパラブルを利用する国は、納税者に合理的な公平や予測可能性を確保するため、適当なセーフガードを立法するか、実務に取り入れるべきであることを推奨する（同パラ 19）⁽⁸²⁾。

（米国の経験）

米国 IRS 調査官マニュアルは、課税庁がシークレットコンパラブルに基づいて独立企業間価格を証明する制度について記述している⁽⁸³⁾。

現在、米国の移転価格調査実務において IRS はシークレットコンパラブルに積極的でないが、その背景として以下をあげることができる。①米国では質問

(81) 2006 年の OECD レポートについて、報道ベースでは、OECD はシークレットコンパラブルに反対の立場を表明したが、調査で用いる国々があることも認めた、等とする記事もある。Transfer pricing report 誌 (BNA July 26 2007) p. 220 など。

(82) わが国のシークレットコンパラブルの規定は、法令上納税者が合理的な情報義務を履行しない場合に認められているものである（租特法 66 条の 4 第 9 項）。また、実務上も納税者に時間的余裕をもって事前通告することとされており（「移転価格事務運営要領」2-5）納税者が反論する機会が保証されている。したがって、わが国の制度及び運用は 2006 年レポートの内容とも十分に整合的であると言える。

(83) 米国の調査官マニュアル（「Internal Revenue Manual International Audit Guidelines Handbook」4. 61. 4. 3 項）は、移転価格税制の執行に関連する情報収集の手法として、情報を求める相手先の類型毎に以下のようにしている。①納税者の関連者の場合：情報提出依頼（IDRs）の発出及び回答が無い場合にはサモンズの検討、②納税者又は関連者と取引関係のある者（略）、③第三者の情報保持者など比較対象取引を行なう事業者で納税者と取引関係のない者：税務担当責任者に電話で接触し、情報提供の意思について確認する、もし前向きであれば、なぜ情報が必要かを守秘義務の範囲で記述した情報提出依頼（IDRs）を発出する、サモンズの手続きが必要な場合には、IRS の法務担当官と協議する。

検査権の行使にあたり課税庁は裁判所にサモンズの執行を申し立てる必要があり、米国の質問検査権は司法優位の制度となっている⁽⁸⁴⁾。②独立企業間価格の算定方法が、類似の取引を見出すことが必要な旧 68 年財務省規則から 94 年の財務省規則改正によるベストメソッドによる算定方法に転換されている。③実際の効果において、納税者に相当程度の金銭罰付で情報義務が課されている（内国歳入法 6662 条(e)）

IRS 勤務経験のある米国実務家の報告によると、独立企業間価格の算定方法に厳格な序列を規定していた 1994 年以前の旧財務省規則の下での移転価格調査における IRS 調査官の主な責務は、第三者の類似取引を発見し、それに基づき独立企業間価格を算定・証明することであった。しかし、実務上は次のような困難があった。まず、第三者と調査対象法人は商業上のライバル関係にあるため、第三者から積極的な協力を得ることは困難である。このため、しばしば第三者サモンズにより更正処分に必要な証拠を得る必要があった⁽⁸⁵⁾。

米国の質問検査は罰則による担保はなく、最終的には裁判所により強制執行されるサモンズ（行政召喚状）の威嚇力により担保されている。しかし、司法省は移転価格調査のために調査対象とされている納税者と取引関係のない第三者に対するサモンズに消極的であると IRS に通告したと伝えられている⁽⁸⁶⁾。これは、IRS にとってはシークレットコンパラブルのための情報入手のための最終的な威嚇力が不確実であることを意味する。

他方、納税者には独立企業間価格算定のための様々な情報義務が罰則付で課せられている。①納税者は取引時点における移転価格の経済的合理性について

(84) 米国では我が国のようにシークレットコンパラブルの質問検査権が税法で規定されていない。また、司法省がシークレットコンパラブルのためのサモンズに消極的であると表明していることが伝えられているため、実質的にシークレットコンパラブルの利用ができないと報告されている。Swaneveld 他・前掲注(78)p. 169。

(85) シークレットコンパラブルを用いているカナダと、消極的な米国の状況やポリシーを巡る詳しい論考として、Barret&Vincent(2000), “Secret comparables: a north american policy analysis” 8 Tax Mgmt. Transfer Pricing Rep. 969。

(86) Swaneveld 他・前掲注(76)。

説明できる必要があることや、事業の概要、組織、その他詳細な情報提供が求められており、不履行に対しては罰則が適用されている（IRC6662(e)）。②外資系法人の場合には国外関連者との取引について詳細な情報義務が課されており、手続義務不履行に対して独立した高額の高額金銭罰（30日毎に1万ドル）が課されていることなどである。

米国の実務家の報告によると、価格の比較を頂点とする固定的な序列が廃止された結果 IRS はシークレットコンパラブルにより類似取引を見出すことに固執する法令上の必要性がなくなったことや、納税者の情報義務が整備されたことなどを契機として、IRS の移転移転価格税制の執行においては、調査法人の内部情報に基づく分析や（納税者には詳細な情報提出義務が課されている）公開情報に基づく分析に基礎を置くアプローチへの変換を促したことが指摘されている。

5.1.3. わが国のシークレットコンパラブル利用への示唆

東京地判平 19.12.7.（公刊物未搭載）は、前述のように質問検査権と課税処分の違法性の関係についての通説・裁判例に従ったものであるが、実務におけるポイントは、課税庁がシークレットコンパラブルを有力な選択肢の一つとし得ることを示したものである点にある。

シークレットコンパラブルの利点としては、①情報源を公開情報に限定した場合に比べて類似の取引を見出す可能性を広げることができること、②比較可能性の精度を高めることにより競争市場の代替指標としての独立企業間価格の客観的な信頼度を高めることができること⁽⁸⁷⁾、をあげることができる。

課税庁による納税者の内部情報へのアクセスは、OECD(前述)⁽⁸⁸⁾が指摘するように、情報の非対称性等により質・量ともに限定されていることから、シークレットコンパラブルを用いざるをえない場面があるという事情も重要である。

そこで、予測可能性や反証可能性の問題や懸念に適切に対応することにより、

(87) 前掲注(76)、オーストラリア国税庁の立場参照。

(88) “Determination of available sources of information and of their reliability” CTPA/CFA(2006)31（パラ8、脚注2）

シークレットコンパラブルに基づく独立企業間価格算定の有用性を再評価することができると思われる。

まず、課税庁によるシークレットコンパラブルによる独立企業間価格の算定は不意打ちでない必要がある。国税庁通達⁸⁹⁾は、調査において納税者から必要な情報の提出がない場合、調査官は納税者に対してシークレットコンパラブル又は推定による更正処分があり得ることを通知しなければならないとしている⁽⁸⁹⁾。したがって、その段階で納税者はシークレットコンパラブルの適用を予見することができる。納税者はシークレットコンパラブルの適用を回避するための合理的な反論を行うことが可能であり、またそうすべきであろう。

次に、シークレットコンパラブルにより独立企業間価格が算定された場合、納税者に開示される情報が制約される。この点についてどのように評価したらよいかという問題があるが、東京地判平 19. 12. 7（公刊物未搭載）は、「公務員の守秘義務のため納税者に開示される情報が制約されるため、納税者が十分な検証を行うことができなかつたとしてもそのことから直ちに課税処分に重大な違法があると解することはできないといわざるを得ない」と判示している。

また、判決は納税者の国外関連取引とシークレットコンパラブルによる比較対象取引を対比表に基づいて検討し比較可能性があることを認定しているが（図表 12）、これは他の裁判例等における経験（図表 13）⁽⁹⁰⁾と比較しても十分具体的な内容が示されていると評価し得るだろう。

(89) 移転価格事務運営要領 2-5

(90) ここでは、内部コンパラに基づき独立価格比準法により独立企業間価格が算定された松山地判 16. 4. 14. 訴務月報 51 巻 9 号 2395 頁における認定を参考にした。

図表 12 シークレットコンパラに基づく比較可能性の認定例⁽⁹¹⁾

(原価基準法に準じた方法による算定)

検討項目		国外関連取引（原告）	比較対象取引（シークレットコンパラブル）
取引	棚卸資産の種類	グラフィックソフト	同左
	取引段階	役務提供	二次卸（受注販売取引であり、役務提供取引に近似）
	取引数量	当時業界では売上規模と粗利に相関関係は認められない	同左
	契約条件	取引形態	再販売契約
		主要顧客層	同左
	取引時期	平成 12 年〇月期ないし平成 14 年〇月期	左記の事業年度に対応する直近の事業年度
取引主体	機能	販売促進	エンドユーザに対し、ディストリビュータと共に販売活動を行なう
		マーケティング	各種イベント、セミナーを開催
		サポート	エンドユーザからの質問・クレームを受け処理する
		研究開発	なし
	リスク	債権回収リスク	売買当事者でないため、債権回収リスクが存在しない
		在庫保有リスク	なし
		金利要素	売買当事者でないため、在庫保有等の金利負担は無い
	無形資産		無（ソフトメーカーのみが保有）
	事業戦略・マーケティング		各種イベント等で潜在顧客を発掘
市場	市場参入時期	平成〇年△月（設立時期）	
	政府の規制	特になし	同左
	市場(販売)	日本市場	同左

(出所) TKC 判例等データベース文献番号 28140385

(91) 東京地判平 19. 12. 7（公刊物未搭載）。

図表 13 内部コンパラに基づく比較可能性の認定例⁽⁹²⁾

(独立価格比準法)

	検討項目	
	s-1218	s-1206
番船名	遠洋区域	同左
船行区域	Nk, NS*(B, C) MNS*	同左
船級	撤積貨物船	同左
用途	約 35,900 トン	同左
総トン数	69,100 メトリクトン	同左
載貨重量トン数	長さ	同左
	215.00 メートル	同左
	幅	同左
	32.20 メートル	同左
	深さ	同左
	18.30 メートル	同左
	きつ水	同左
	12.20 メートル	同左
	主機関、基数	同左
	6TR62 型 1 基	同左
	速力 (試運転速力)	約 14.75 ノット (約 15.8 ノット)
	約 14.2 ノット (約 15.5 ノット)	
	船籍	同左
	パナマ	同左
	建造契約年月日	平成 5 年 1 月 27 日
		平成 4 年 9 月 28 日

(出所) 訴務月報 51 巻 9 号 2395 頁

5. 2. 独立企業間価格の推定

租特法 66 条の 4 第 7 項は、納税者が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・提出しなかった場合（「不提出の要件」⁽⁹³⁾）、課税庁は同業者の粗利益率や営業利益率により算定した金額、あるいは関連者の財務諸表上の国外関連取引に係る事業の所得を（費用や固定資産等）その所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因による分割により算定した金額を独立企業間価格と推定してを更正を行うことができることを規定している。

推定による独立企業間価格の算定は課税庁のみが行なうことのできる方法である。

OECD 移転価格ガイドラインは、ほとんどの国において税務訴訟等における証明責任は課税庁の側にあるが、納税者の情報義務の不履行や不誠実な行動があった場合には課税庁は推定計算を行うことができ、立証責任が転換されることについて述べている（パラ 4.11）。

ドイツにおいても、納税者が租税通則法に定められた情報義務(A0 第 90 条 1 項～3 項)を履行しなかった場合には様々な不利益が生じ得るが、その一つとし

(92) 松山地判決平 16. 4. 14. 訴務月報 51 巻 9 号 2395 頁

(93) 不提出の要件の内容は推定課税の場合とシークレットコンパラブルの場合で同一。

て、租税通則法第の規定（A0162 条 1～3 項）に基づき、例えば納税者の費用に基づき推計される価格幅による所得の推定計算が行なわれることとされている（行政指針 パラ 4.1）⁽⁹⁴⁾。

EU の移転価格税制フォーラムの移転価格ペナルティについてのレポートは、ペナルティの 1 類型として、不誠実な納税者に対して証明責任の転換が行なわれることがあると指摘している⁽⁹⁵⁾。

5.2.1. 推定規定の意義・趣旨

移転価格税制導入時の立法担当者は、我が国の推定規定の意義について以下のように説明している。第一に最終的な推定課税の可能性をてこに、納税者に間接的に情報義務の履行（特に独立企業間価格の算定に必要な情報で国外関連者の支配下にあるもの）を求めるためのものであり、第二に、公平原則に照らし、納税者が非協力の場合にも課税庁の証明責任を軽減することにより移転価格税制を適用するための規定である。第三に、訴訟法的には、課税庁による推定課税が行なわれた場合、納税者に独立企業間価格の証明責任を転換する規定である⁽⁹⁶⁾。

5.2.2. 平成 18 年 9 月 4 日国税不服審判所裁決事案の概要

現時点（2008 年 5 月）において、推定による移転価格課税が争われた裁判例はない。

そこで、平 18.9.4 裁決（裁決事例集 72 巻 424 頁。モーター輸入販売事件）を素材に、推定規定について検討してみることとしたい。

審査請求を行った A 社（納税者）は、非関連者である H 社（内国法人）の海外子会社が J 国で製造したモーター部品を仕入れ、ギアドモーターに加工し、

(94) 各国の状況については、藤巻一男「我が国の移転価格税制における推定課税について」（税大論叢 42 号）で紹介されている。

(95) “Summary Report on Penalties” DOC: JPPF/002/2007/EN （パラ 7）

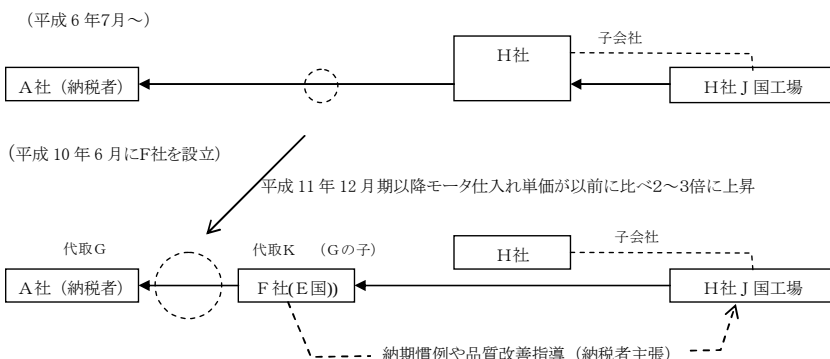
(96) 昭和 61 年「改正税法のすべて」211 頁は「税務署長が上記の要件を満たす推定による課税を行なった場合には、納税者は、自己の主張する価格が法定された方法による独立企業間価格であることを立証しない限り、当局の算定した価格が独立企業間価格ということになります。」と述べている。

メーカーに製品を納入する事業を営む内国法人である。(図表 14 上段)

A社は、H社の工場があるJ国に隣接したE国にF社を設立(平成10年6月)し、その後は非関連者であるH社から直接仕入れるのではなく、F社経由でモーター部品を仕入れる取引形態に改めた。(図表 14 下段)

なお、A社とF社(E国法人)の間に資本関係はないが、F社の代表取締役はA社の代表取締役Kの子供であるほか、A社・F社の株主は同族関係者で占められており、F社は特殊な関係がある外国法人として国外関連者に該当する。

図表 14 平成18年9月4日国税不服審判所裁決事案の概要



Y 税務署長は、納税者A社と国外関連者であるF社(E国法人)との国外関連取引について

- ・ A社から独立企業間価格の算定に必要な帳簿書類が提出されなかったこと、
- ・ 租特法66条の4(以下「法」という)第9項に基づく第三者同業者調査を実施したが比較対象取引を見出すことができなかったこと、

から、平成11年12月～15年12月期の所得につき、租特法64条の4第7項の規定に基づき、推定により独立企業間価格を算定し更正したところ、納税者がこれを不服として審査請求を行なったものである。

5.2.3. 2項の独立企業間算定方法を用いることができない場合にのみ7項の推定課税を用いるべきか

裁決から伺い知るところによれば、課税庁は、シークレットコンパラブルにより租特法 66 条の 4 第 2 項に規定する算定方法に基づく独立企業間価格の算定をまず模索している。

7 項による推定課税は公平原則を担保するための最終的な手段であることを重視すれば、7 項適用の前提条件として、2 項による独立企業間価格算定の努力が尽くされていることが必要であるという主張が可能であろう。

しかし、法令の規定ぶりに照らせば、ある納税者について「不提出の要件」が充足されたとき、①7 項の推定課税の規定により当該納税者に直接独立企業間価格を推定するか（また、そのことにより納税者に証明を求めるか）、②9 項のシークレットコンパラブルのための第三者への質問検査権により 2 項の算定方法に基づき独立企業間価格を算定するかは、あくまで課税庁の裁量権に委ねられていると考えられる⁽⁹⁷⁾。

そもそも、納税者の情報義務の履行が不十分であれば、比較の出発点があいまいになり、2 項を適用するための類似の取引の搜索は容易に成功しないことが予想される。情報義務を履行しない納税者に 7 項に基づく推定課税を行なう前提条件として、課税庁に類似取引の搜索のための必要以上の負担を求めたり、第三者である同業者にシークレットコンパラブルのための質問検査権の受忍義務を課したりすることに十分な妥当性があるとは言えないのではないか。

5.2.4. 推定の必要性（「不提出の要件」の充足）

租特法 66 条の 4 第 7 項は、「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」と規定しており、推定規定の前提要件として独立企業間価格を算定するための書類等の不提出が必要とされている。

そこで、「不提出の要件」の具体的な内容が問題になる。①独立企業間価格を

(97) 前原真一 「移転価格税制における推定規定の解釈・適用について」（税大論叢 42 号）参照。

算定するために必要と認められる帳簿書類とは何か、②国外関連者が保持する資料が含まれるか、という点である。

5.2.5. 「独立企業間価格を算定するために必要な帳簿書類」の意義

裁決は、対象となる帳簿書類の意義について「(略) 国外関連者が保有するものも含め、合理的、客観的に判断してその算定に必要な帳簿書類等であり、その帳簿書類等がなければ独立企業間価格の算定ができないものを意味し、たとえば、法人が自己の独立企業間価格の算定に用いた帳簿書類等を提示又は提出した場合であっても、その用いたデータ等が不適當な場合には、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提示又は提出したことにはならないと解される」としている。

ポイントは、①物理的に資料を提出するだけでは不十分であり、合理的に独立価格を算定できるものでなければならないこと、②独立企業間価格を算定するために必要なものであれば、国外関連者が保持する資料であっても納税者の情報義務は免責されていないこと、である。

また、裁決はこれを本件にあてはめると次のとおりであるとして、納税者の主張を排斥している。

- ・ 「課税庁の職員は平成 15 年 1 月から 16 年 9 月の間において 7 回にわたり、国外関連者 F 社の財務諸表及び納税者と F 社の取引価格の算定資料の提示又は提出を求め、提示又は提出がない場合には推定規定の適用もあることを説明しているが、納税者から財務諸表及び取引価格の算定資料は提出されなかった。」
- ・ 「納税者が主張する再販売価格基準法における類似取引は、取引段階が違ふことや（一次卸業者と三次卸売業者の違い）市場が違ふ（輸出取引と国内取引）こと、納税者が主張する「推定販売管理費及び返品に係る差異の調整」の算出根拠が不明でその合理性も認められないことから、比較対象取引として類似性を有するとはいえない。」
- ・ （納税者が主張する）「取引単位営業利益法による独立企業間価格の算定においても、比較可能性の検証がないまま、単に納税者と国内関連企業 2

社の営業利益率を比較しているものであり、納税者の主張に合理性がない。

5.2.6. 7項と8項の関係（国外情報の入手は努力義務にすぎないと考える納税者のリスク）

課税庁は直接国外関連者の保持する情報にアクセスすることはできない⁽⁹⁸⁾。

したがって、独立企業間価格の算定のために必要な情報で、国外に所在するものについては、国外関連者の一方の当事者である納税者を通じてアクセスするより他はない。

そこで、租特法 66 条の 4 第 8 項に基づき国外関連者の保持する情報についての提出を要請した場合で、納税者が努力したにもかかわらず国外関連者の情報を提出できなかった場合、同第 7 項に規定する「不提出の要件」を充足し、推定課税がなされるのかどうか問題となる。

モータ輸入販売事件において、納税者は、① 7 項に規定する、独立企業間価格に必要と認められる書類という要件と、8 項に規定する国外関連取引に関する調査について必要があるという要件には実質的に違いがないと理解したうえで、②両者の違いは資料が国外にあるか（8 項）、国内にあるか（7 項）であり、③国外関連者が保持し、納税者の手元にはない資料については、たとえそれが独立企業間価格の算定に必要であっても、その入手は努力義務にとどまり、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と主張した⁽⁹⁹⁾。

(98) 租税条約の情報交換規定は、移転価格課税を直接の目的とした場合適用されない可能性がある。相手国における移転価格税制の適用は情報を提供した国からみれば条約に適合しない課税（経済的二重課税）の発生を意味するからである。また、相手国における増額構成は自国の課税権の制限につながる可能性がある点も考慮されるだろう。もちろん、相互協議になった場合にはこの限りではないだろう。

(99) 納税者の主張は次のとおり。

- ・ 「原処分庁（課税庁）から、国外関連者 F 社の財務諸表、F 者が行なっている納期および品質管理指導の判明する資料について提出又は提示を求められた際、F 社に対して情報提供を依頼し、租特法 66 条の 4 第 8 項にいう入手努力義務は果たした。」
- ・ 「F 社は G の子である K が設立したものであり、株主として G、G の子で請求

しかし、裁決は、7 項の対象となる書類には国外関連者が保有するものも含まれること、合理的、客観的に判断してその帳簿書類等がなければ独立企業間価格の算定ができないものを意味すること、などとして請求人の主張を排斥している。

そもそも、文理が異なる 7 項と 8 項の対象とする書類の範囲が同一とする解釈はやや強引であると思われるが（後述）、この点をさておくとしても、仮に上記のような納税者の主張が正しいと考えると、納税者が非協力的な場合、課税庁は必要な情報がないため 2 項に基づく独立企業間価格の算定も、7 項に基づく独立企業間価格の推定もできないことになり、7 項を規定した意義を没却することになる。公平原則の観点からも裁決の示す考え方は妥当であると思われる。

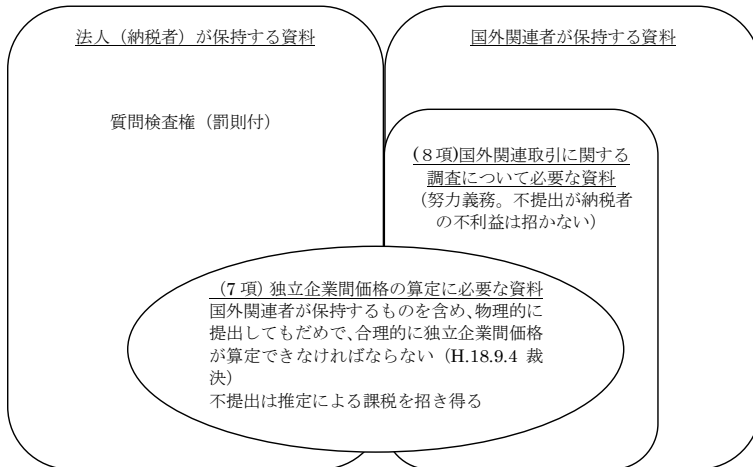
納税者の立場からみれば、裁決からどのような示唆を汲み取るべきであろうか。8 項の努力義務を果たしていれば自己に不利益な結果（7 項の推定課税）を招かないと考えることには重大なリスクがあると考えられるべきであろう。7 項の本質は最終的に推定課税が行なわれうることを威嚇力として、納税者に情報義務の積極的履行を促すための規定であるからである。

納税者間の実質的な公平の確保は重要である。情報義務を履行しない非協力的な納税者に対しては、反論の機会を確保した上で、推定課税の適用についても選択肢の一つとして検討されるべきであろう。

人の専務取締役である S（略）が登記されているが、これらの株式は名義株であり、K が実質的に所有していること、また、現地での登記手続上から G 及び S の両名が取締役として登記されているが、両名は単なる名義上の取締役にすぎず、同社の経営には一切関与していないことから、代表者等も情報を入手できなかったものである。」

- ・ 「本件調査において提示又は提出を求められた帳簿書類等は、請求人が法令に基づき作成・保管を要求されていない、措置法第 66 条の 4 第 8 項で規定している外国で作成されているものであり、あくまでも入手努力義務があるにすぎない。」
- ・ F 社との取引は、独立した第三者間取引と認識していたため、このような場合には、見積書を提示して取引することが通常の商慣習であり、見積価格の算定根拠資料を作成して提示することはないので、これらの資料の提示又は提出を求められても提示又は提出できない。」

図表 15 課税庁による独立企業間価格の算定に必要な情報へのアクセスの
範囲（イメージ）



（7 項と 8 項の対象となる書類の具体的な違い）

7 項の書類と 8 項の書類の具体的な違いは何であろうか。

実務的には、独立企業間価格算定との関連が直接的であるか、より間接的であるかに求めることができるのではないか。

例えば、8 項という資料には業界の実情や類似の事業を行なう第三者法人の利益率についての情報が考えられるのではないか。課税庁が国外関連取引に関する調査に必要と考えれば 8 項に基づき納税者に資料の提出を求めることができる。しかし、独立企業間価格算定に直接関係する情報でないので、不提出でも納税者の不利益を招くことはない。

他方、国外関連者の財務諸表や国外関連取引に係る事業の損益状況がわかる資料については、独立企業間価格の算定に直接関係し得る情報なので、7 項が適用される場合があり得るだろう。

5.2.7. 7 項の対象となる情報の合理的な範囲

7 項（推定による課税）、8 項（国外資料の入手努力義務）の各規定の文理上、独立企業間価格算定のためとされている以外に制約はない。

しかし、①法人が確定申告のために検証した資料だけでなく、調査において課税庁が必要と判断したものについても7項の対象となれば、課税庁が負うべき立証責任を納税者に容易に転換することが可能になるのではないかと、②そもそも国外にある資料については、関連法人の間であっても必ず入手できるとは限らないが、その不利益を推定課税の適用という形で納税者側が負わされるのは公平でないのではないかと、といった問題提起が可能であろう。

この問題については、7項の推定規定の適用は、納税者の非協力により推定による他合理的に独立企業間価格を算定する方法がない場合に適用されることができるとは限らない。

実務においては、明らかに7項の対象となる例としては、当該提出を求める書類がなければ独立企業間価格の算定・検証ができないような書類、例えば、納税者の資料に客観的裏づけが乏しい場合をあげることができるのではないかと。

反対に7項の対象とならない例としては、課税庁がすでに他の方法で独立企業間価格を算定するための情報を保有している場合や、納税者が合理的に独立企業間価格を算定できる情報を提示している場合と認める場合（典型的には合理的な移転価格ドキュメンテーションが存在する場合）などが考えられるのではないかと。このような場合、課税庁は移転価格税制の適用にあたり7項に基づき推定による課税を行なう必要はないと考えられるからである。

5.2.8. 推定の合理性

措置法第66条の4第7項は、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再販売価格基準法又は原価基準法により算定した金額を独立企業間価格と推定する旨規定している。（注：平成16年改正において、推定課税における独立企業間価格の算定方法に利益分割法に対応する方法、取引単位営業利益法に対応する方法が追加されている）

裁決は、国外関連取引がモーターの売買取引であるところ、「（略）本件各更正処分における比較対象法人は、いずれも本件国外関連取引の対象資産と同様

のモーターを販売している業者が選定されており、F社と同種の事業を営む法人と認められる。また、比較対象法人は、その事業規模、取引段階及び取引形態においても本件国外関連取引と同様と認められ、事業規模その他の事業の内容が類似したものが選定されていると認められる。」として課税庁の算定方法には合理性があると認定している。

また、納税者は、「原処分庁が選定した比較対象法人は、在庫リスク、短納期対応等を負わない商社であり、かつ、関連者に販売又は関連者から仕入れるという非常に限定された機能及びリスクしか負っていないので比較可能性がない」などと主張した。

これに対し、裁決は「請求人が主張するF社の短納期対策及び品質管理機能については、〔1〕請求人からF社の具体的指示内容についての資料の提出及び説明がないこと、並びに〔2〕F社との価格算定に関する資料の提出もなく、具体的に、どの程度のリスクを負っているかは不明であり、請求人の主張は採用できない」として納税者の主張を排斥している。

5.2.9. 推定の場合比較対象が非関連者間取引で構成されていることは必要か

納税者は、「比較対象法人は、日本の親会社と国外関連者間取引を行っている法人であり、移転価格税制の趣旨から判断して、関係会社間の取引価格は独立企業間価格ではないので、関係会社間取引価格に基づいて独立企業間価格を推定することは矛盾している」旨主張した。

これに対し、裁決は「原処分庁が行った比較対象法人の選定には合理性があると認められ、推定規定の適用に当たって、措置法施行令第39条の12第11項では、独立企業間価格の算定方法を定めた原価基準法に係る同条第7項のように、非関連者間取引で構成されなければならないとの要件はなく、また、独立企業間価格の算定の基礎となる比較対象法人の通常の利益率の算出においても不合理な点は認められないことから、請求人の主張には理由がない。」として納税者の主張を排斥している。

7項に基づく推定課税において、比較対象となる同規模の同業者が非関連者との取引を行っているかどうかは問題とされていないが、これは、①法令は7

項による算定結果を独立企業間価格そのものであると規定しているわけではないので、租税条約や OECD 移転価格ガイドラインにおける独立企業原則に抵触するものではないことは文理上明らかであるが、②納税者が 2 項に基づき、非関連者取引との比較により独立企業間価格を主張・立証した場合には、課税庁による独立企業間価格の推定は覆りうる（したがって、納税者の権利を損なうものでもない）ことからことからも妥当であろう⁽¹⁰⁰⁾。

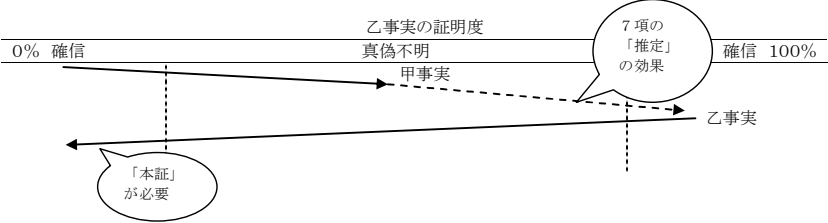
5.2.10. 推定により独立企業間価格の算定が行なわれた場合の効果

法律上の事実推定： 租特法 66 条の 4 第 7 項の規定は、いわゆる法律上の事実推定についての規定、すなわち、ある法律効果の発生を容易にする目的で、証明困難な乙事実（推定事実）の代わりに証明の容易な甲事実（前提事実）を証明すれば足りるとすることが法律に規定されている場合に該当する。甲事実の不存在又は乙事実の不存在を、裁判官に確証を持たせる程度に証明（本証）することで覆る。

(100) 制度導入時の立法担当者による解説によると、推定課税について納税者の協力を求める必要性と、納税者が情報義務を履行しない場合の適正公平な移転価格税制の実現を強調している。「昭和 61 年改正税法のすべて」(1986) 210 頁。

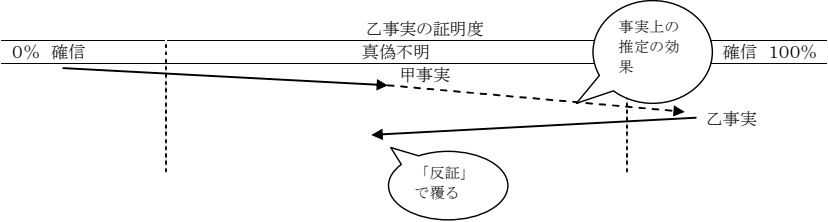
「①本制度が、海外に所在する関連企業との取引について、多様な要因により決定される取引価格の妥当性を問題とする制度であり、問題となる取引価格の決定根拠や他の通常の取引価格に関する情報について納税者側から資料提供という形で協力が行われることが極めて重要であること、②仮に納税者からかかる強力が得られない場合に課税当局が何の手だてもなくこれを放置せざるを得ないことになれば、本制度の適正公平な執行を担保し難いことから設けられたものです」

図表 16 法律上の事実推定⁽¹⁰¹⁾



事実上の推定： 主要事実である乙事実を立証するために、これを基礎付ける間接事実である甲事実を証明することにより、乙事実の存在を推認すること。
甲事実の不存在又は乙事実の不存在（反証）により覆る。

図表（続き） 事実上の推定



法律上の擬制： 甲事実で乙事実があると擬制して法律効果を発生させることが法律に規定されている場合。この場合、乙事実の不存在を立証しても覆らない点で推定とは異なっている。租特法 66 条の 4 第 1 項は、「当該国外関連取引は独立企業間価格でみなす」と規定している。

(101) 図表 16 は今村隆教授の税務大学校における講演資料によった（2008）。

6. 価格支配力と移転価格税制の射程

松山地判平 16. 4. 14. (訴務月報 51 巻 9 号 2395 頁) は、移転価格税制の立法趣旨について「海外の特殊関係企業（国外関連者）との取引において、価格操作による所得の海外移転に対処し、諸外国と共通の基盤に立脚し、適正な国際課税を実現するために制定されたものである」「移転価格税制は、国際的な企業グループ内における財貨移転に関する価格が、必ずしも自由市場価格でなく行なわれていること（自由競争市場で、非関連者間で行なわれた場合の価格と剥離する事態を生じていること）に対処して、適正な課税処分を行なうための仕組みである。」としている⁽¹⁰²⁾。

ところで、グループ企業間に実効的な価格支配力がない場合の移転価格税制の適用についてどのように考えればよいかという疑問があり得る。

ここでは包括的な検討を行なうことはできないが、問題点の指摘と若干の考察を行なうこととしたい。

6. 1. 外国法による規制がある場合

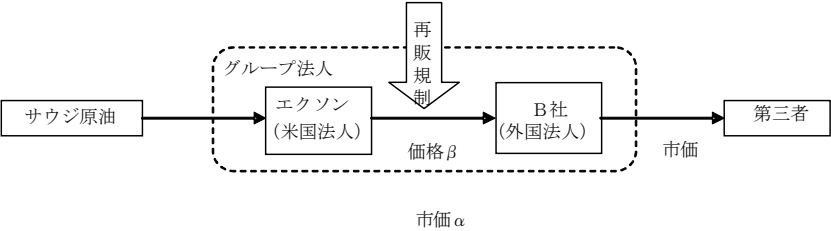
外国法により取引価格等について規制がなされる場合がある。

第二次石油危機当時、サウジアラビア政府はサウジアラビアの Aramco 社から原油を取得した会社は、市場価格（ α ）より安価なサウジ政府の指定した価格（ β ）を超えて第三者に再販売してはならないとする指令を発出した。（図表 17 参照）

米国法人（エクソン社グループ等）は、国外関連会社である石油精製会社（B 社）にサウジアラビア政府の指令を遵守した安い価格（ β ）で原油を再販売し、グループ法人 B 社は精製後の原油をサウジアラビア政府の指令に拘束されない価格で販売することによって大きな利益をあげた。

(102) 東京地判平 19. 12. 7 平 17 (行ウ) 213、大阪地判平 20. 7. 11 平 16 (行ウ) 152 ないし 155 も同様に判示している。

図表 17 再販売価格規制と移転価格税制の適用



エクソン石油事件は、独立企業間価格はサウジアラビア政府の価格規制を受けない市価 α であるとして、IRS が内国歳入法 482 条(移転価格税制)の規定に基づいて課税処分を行なったところ、納税者がこれを違法としてが争ったものである。

租税裁判所判決(1993)⁽¹⁰³⁾は、グループ内取引に法令の規制がある場合に移転価格税制の適用がないとした事例であるファーストセキュリティ銀行連邦最高裁判決(後述)を引用し、サウジアラビア政府の規制は、それを遵守しなければ、原油の供給を削減される等の重大な不利益が納税者にもたらされる拘束力のある規制であるとした上で、納税者はかかる価格規制下で価格設定の支配を有していなかったので内国歳入法 482 条を適用することはできないと判示している。

そこで、国外関連取引であったとしても、規制や法律等により価格の支配力がない場合には移転価格税制の射程外とされるべきでないかという問題設定が考えられる。以下検討する。

藤枝純弁護士は、米国における裁判例、わが国において契約により価格決定権が奪われた取引が争われた事例⁽¹⁰⁴⁾、さらには外国の法令で送金規制がある

(103) Exxon Corporation and Affiliated Companies v. CIR (1993), T.C. Memo 1993-616.
(104) いわゆる P L 農場事件(大阪高判 S59. 6. 29 行集 35 巻 6 号 822 頁)では、転売価格についての特約に従った譲渡が低額譲渡にあたるかどうか争われている。裁判所は、納税者が特約による譲渡価格よりも高額に譲渡できる利益、権利、地位を有

場合の収益計上時期についての法人税法基本通達の観察⁽¹⁰⁵⁾に基づき、米国の裁判例で示された「移転価格税制の趣旨、すなわち移転価格税制が適用されるのは、支配する法人の行為自体により所得の配分に偏りが生じている場合に限られるのであり、法の規制により偏りが生じている場合には適用されないという趣旨は、日本の移転価格税制においても同様に当てはまると考えるのが合理的であろう」と指摘しておられる⁽¹⁰⁶⁾。

中里実教授も、移転価格税制に関して「政府規制に関連しては、比較可能性の問題の他に、政府規制を受ける企業についても独立当事者間基準が要求されるのかという問題が存在する」と指摘しておられる。⁽¹⁰⁷⁾

(米国の裁判例)

ファーストセキュリティ銀行事件では、米国のいわゆる業法による規制と移転価格課税の関係が問題となった。

米国法人であるファーストセキュリティ銀行が、銀行の融資先に対して第三者の保険会社が発行する保険を販売した。当時の銀行業法は銀行が保険販売手

していなかったときは、より高額に譲渡しなかったからといって、法人税法 37 条の低額譲渡に該当しないと判示した。金子宏ほか編著「ケースブック租税法」(弘文堂、2004 年) 479 頁参照。

なお、法人税法 22 条 2 項に規定する「益金の額に算入すべき金額」の意義について、金子宏教授は、「通常の対価よりも低い価格で取引を行なった場合にこの規定が適用されるかどうかについては、明文上は明らかではないが、積極的に解すべきである」とした上で、「資産を取得する際の特約に基づいてそれを低価格で譲渡したような場合には、この規定の適用はないと解すべきであろう」と述べておられる。金子・前掲注(76) 251 頁。

(105) 法人税法における収益計上時期の原則はいわゆる権利確定主義であり、利子、配当等の収益計上時期は確定もしくは支払期日が原則だが、法人税基本通達 2-1-31 はこれを修正し、外国の規制により長期（おおむね 2 年以上）支払いが受けられない場合には、送金が許可される日まで収益計上を見合わせることを認めている。この通達はあくまでも収益計上時期についての特例を述べたものである。

(106) 藤枝純「外国の法規制と移転価格税制の適用の可否」 中里実・神田秀樹編著「ビジネス・タックス」(有斐閣 2007) 458 頁。

(107) 中里実「国際取引と課税―課税権の配分と国際的租税回避」(有斐閣 1994) 428～429 頁。

数料を受領することを禁止していたことから、第三者である保険会社はファーストセキュリティ銀行の顧客から受領した保険料の相当部分を同銀行の親会社（持株会社）に対して再保険料として支払った。

IRS は再保険料の一部はファーストセキュリティ銀行が計上すべき販売手数料所得であるとして更正所分を行なったところ、連邦最高裁判決（1972）⁽¹⁰⁸⁾は、米国の業法の規制により受領することができなかった所得を課税所得に含めることはできないと判示している。

プロクター&ギャンブル社事件では、外国法により支払そのものが禁止されている所得と移転価格税制の関係が問題となった。

米国法人であるプロクター&ギャンブル社は、スイス子会社に無形資産を使用許諾し、スイス子会社はさらに米国親会社から供与を受けた無形資産の一部についてスペインの孫会社に使用を再許諾した。このことにより、スペイン孫会社はその使用部分に相当する使用料を支払う必要が生じたが、スペインの国内法は、スペインから外国親会社への使用料の支払いを禁止していた。

IRS は内国歳入法 482 条の規定に基づき、スペインの孫会社の使用に対応する部分の使用料をスイス子会社の所得として認定し、ファーストセキュリティ銀行連邦最高裁判決で示された原則の射程は国内の法令による規制の場合や業法による規制の場合に限定され、本件には及ばないと主張した。

しかし、租税裁判所判決(1990)及び控訴審判決（1992）は「共通の利益に基づく行為によるものではなく、法令の規制による制約が存在することによって関連者グループ間の租税債務のゆがみが生じた場合には、内国歳入法第 482 条の規定は端的に言って適用されないことになる」⁽¹⁰⁹⁾と判示して IRS の主張を排斥している。

(108) First Sec. Bank v. CIR, 405 US 394 (1972)。

(109) 原文（抜粋）は次のとおり「section 482 simply does not apply where restrictions imposed by law, and not the actions of the controlling interest, serve to distort income among the controlling group」と判示して IRS の主張を排斥している。Proctor & Gamble Co. v. CIR, 45tc 323 (1990)

(米国財務省規則)

上記のプロクター&ギャンブル社事件判決後に公表された米国財務省規則は(1. 482-1 (H) (2))、右判決の射程を立法措置により大幅に制限している⁽¹¹⁰⁾。

財務省規則は、まず、「外国の法令による規制は、比較対象期間における類似の状況の下で、当該規制が非関連者の取引に影響を与えることが証明された場合にのみ考慮される」としている(1. 482-1 (H) (2) (i))。

また、独立企業間価格の算定において考慮され得る外国の法令による規制の定義についていくつもの要件を課している。特に以下の点が注目される。

①公開されており一般に適用される規制であること(1. 482-1 (H) (2) (ii) (A))

②納税者自身が規制の適用を免れるために可能な救済手続きを尽くしていること(1. 482-1 (H) (2) (ii) (B))

③いかなる形式においても、その規制がなければ482条の下で要求される独立企業間価格の一部ないし全部の支払又は受領を明確に妨げていること。例えば、ある費用の損金控除可能性にのみ適用される規制はここでいう支払又は受領に対する規制に該当しない(1. 482-1 (H) (2) (ii) (C))。

これらの要件のうち、③の要件はハードルが高い。なぜなら、損金算入が制限されるだけではだめで、控除できない費用の支払いそのものが禁止されている必要があるほか、「いかなる形式においても」(in any form)禁止されている必要がある。例えば外国親会社に使用料として支払うことが禁止されていても配当として支払うことが可能であればここでいう外国の法規制に該当しないことになる⁽¹¹¹⁾。

(考え方)

この問題については、大別して次の2つのアプローチが考えられる。

(110) なお、外国の送金規制がある場合の収益計上時期については、外国政府の規制が非関連者取引に及ぼす影響についての証明がなくとも、一定の場合規制が解除されるまで繰延べ計上を認めている(1. 482-1 (H) (2) (i) 末尾)。

(111) Bittker and Lokken “Federal Taxation of Income, Estates and Gifts” (RIA 2008) 79.3.9 項を参考にした。

第一のアプローチとしては、移転価格税制がグループ企業による支配関係の存在を前提とした制度であるので、外国政府の規制等を理由にグループ企業といえども価格支配力がないと言い得る場合には移転価格税制の射程外となるというものである。米国の裁判例（前述）はこの立場に近いと思われる。

第二のアプローチとしては、政府規制その他の価格支配力の制約条件の存在を、独立企業間価格算定のための一つの“変数”、なかんづく市場の類似性についての類似性の評価や差異調整の問題として扱うことにより独立企業間価格算定式の中になるべく取り込むことが考えられる。米国の財務省規則（前述）はこの立場に近いと思われる。

わが国は、通達において政府の規制を比較可能性の要素の一つとしてあげており、第二のアプローチであろう⁽¹¹²⁾。

OECD 移転価格ガイドラインも、「政府の規制の影響」について述べている。そこでは、政府介入は市場の条件の一つとして扱うべきであること（パラ 1. 55）、支払い規制のようなケースについても、独立企業であれば送金規制がなされているような取引は簡単には応じないであろうこと（パラ 1. 58）、一つの可能性としては同様の環境の下にある独立企業であれば他の何らかの形の支払いを強く主張したであろうという仮定を応用することが考えられること（パラ 1. 59）等について述べている。これも第二のアプローチだろう。

第一のアプローチのように政府規制を受ける企業取引についてそもそも独立企業間価格基準は要求されないと考えると、国家間の歳入分配のためのルールである移転価格税制の趣旨が、一方の国の国内立法により潜脱されてしまうのではないかという疑問がありうる（いささか極端な例で説明すると、A国が再販売価格を規制することによりA国所在企業（甲社）に多くの利益が帰属するような規制を行い、規制の結果A国に多く納付された税収の一部を甲社に補助金として支出することを約束するような場合が考えられる。）。

したがって、政府の規制等による価格支配の問題も比較可能性の検討要素の

(112) 租税特別措置法通達 66 の 4(2)-3

一つとして取り扱うこととしているわが国の通達や OECD 移転価格ガイドラインのアプローチ（米国財務省規則の立場も同様であろう）は妥当であると考えられる⁽¹¹³⁾。

(113) 価格支配力や外国法による規制と移転価格税制については、いくつかの仮設事例が考えられる。

(49%子会社は外部コンパラとなり得るか)

49%子会社との取引（役員派遣や事業活動依存要件等は無視する）は非関連者との取引として外部コンパラに該当するかどうか

（第一のアプローチ）課税重課規定の拡張解釈は租税法主義に照らし許されないので49%子会社との取引は外部コンパラにあたる。

（第二のアプローチ）全くの独立した関係における取引との違いを差異調整において考慮することで独立企業間価格の算定に反映させる。

現実には49%子会社との事業関係を詳細に検討し、役員や取引依存の関係など「その他これに類する事実」を認定することにより外部コンパラ性が否定されるケースが多いであろう。49%子会社との取引以外にも比較対象とし得る候補を見出すことができるかなどの状況にもよると思われる。

(段階取引・パッケージ取引の一部について外国法規制がある場合)

内国法人甲社が、その海外子会社乙社から、将来市場価格(A)より安く商品を購入〔A-x 円〕することを条件として低利貸付を行なったとする。低利貸付と将来市場価格より安く購入できる権利はパッケージとして独立企業間条件を満たすものとする。その後、乙の所在するA国の政府規制により、市場価格による販売〔A 円〕が義務付けられたとする。この場合の独立企業間価格はA-x 円とすべきだろうか、それとも移転価格税制の射程外とすべきだろうか。

この場合、政府規制による価格A 円に対して乙から甲に対する貸付について差異調整を行なうことにより対応することができよう（したがって、独立企業間価格はA-x 円）。（OECD 移転価格ガイドラインパラ 1.55、1.58、1.59 参照）

(外国の法令による情報開示の禁止と事前確認申し立て)

内国法人甲社の国外関連者である乙社が所在するA 国は、国内法で厳格な銀行秘密を規定しており、A 国の金融機関は取引の関連情報を第三者に開示することが禁止されているとする。甲社は、100%子会社である乙社との間の国外関連取引について事前確認を申し立てるにあたり、A 国の銀行秘密を理由に乙社の情報の開示を拒むことができるだろうか。

この場合、国税庁の「移転価格事務運営指針」5-14 [1] ロの「確認を行うことが適当でない場合（事前確認審査に必要な情報の提供がない等、確認申立法人から協力が得られないことにより事前確認に支障がある場合）」に該当する。いずれにせよ、

6. 2. 政策目的による課税重課規定の目的的解释による限定適用

中里実教授は、そもそも租税回避否認のための規定のような政策目的の課税重課制度について、租税回避が存在しない場合であっても租税回避否認規定に形式的に該当するからといって租税回避否認規定を適用すべきなのであるのか、という問題提起をしておられる。そして、外国税額控最高裁判決(最高平判 17. 12. 19。民集 59 卷 10 号 2964 頁、最高平判 18. 2. 23)において、形式的には法令の要件を満たす場合でも政策目的の租税制度(課税減免制度)について射程範囲を限定することが認められたのであるから、政策目的の課税重課制度の射程についても同様のことをすべきであると指摘しておられる⁽¹¹⁴⁾。

国際的租税回避否認規定(主なもの)としては、いわゆるタックスヘイブン税制(導入 1978 年)、移転価格税制(同 1986 年)、過少資本税制(同 1992 年)をあげることができよう⁽¹¹⁵⁾。これらは、課税要件の観点からみれば、租税回避という証明困難な事実について、現実の執行にあたり証明が容易になるように要件を明確にするための規定と考えることができるが⁽¹¹⁶⁾、それはある種の割りきりに基づいている。移転価格税制において株式 50%以上の保有が「特殊

必要な情報の提供がない以上事前確認は行なわれないことは当然であろう。

(114) 国税不服審判所平 14. 5. 24 裁決(裁決事例集 No. 63, 454 頁)は「過年度に受け取った配当に対して課税が行なわれたとしても、それは移転価格税制とは別個の課税要件に基づくものであり、また、移転価格課税にあたり過年度の受取配当に対する課税を調整すべき旨の法令上の規定もない」としているが、中里実教授は、移転価格税制の対象となった利益が事後に返還(配当)された場合には益金不算入とすることを措置法通達(66 の 4(8)-2)で定めているのであるから、移転価格課税の前に配当がなされていたとしても、その点を考慮して移転価格課税を行なうべきでないか、と指摘しておられる。(中里実教授の 2007 年 12 月 7 日 租税判例研究会における報告等を参考にした)。

(115) 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』(東京大学出版会、2008) 165 頁。

(116) 今村隆教授は、タックスヘイブン税制について、①その立法趣旨は租税回避の防止であるが、②租税回避は認定も非常に難しいので、現実の執行にあたり明確な要件で適用するようにしたことも立法趣旨の一つでないかと指摘されている。今村隆「タックスヘイブン対策税制の課税要件と立法趣旨」(租税研究 2007・11) 114 頁参照。

の関係」を判断する一要素となっており、タックスヘイブン対策税制において法人税がないか実効税率が 25%以下であることにより税の負担が「著しく低い」こと判断している等の点である。割切りゆえに、限界的な場面において法令の要件と経済・取引実態との間にズレが生じる宿命がある。

国際化等を背景に国際課税の制度が肥大化・複雑化し、課税減免制度・課税重課制度の重複適用や制度間の相克が避けられない状況が生じ得る⁽¹¹⁷⁾。中里実教授のご指摘に従えば、個別事案に即し、それぞれの制度の射程を統一的・合理的に説明できる範囲が広くなるように思われる⁽¹¹⁸⁾。

他方、懸念されることとしては、①課税根拠規定の拡張解釈が租税法律主義により原則として許されないので、結果として租税回避否認規定の適用範囲を縮小する方向でのみ作用しがちなのではないか、②課税重課制度の要件に表面的に該当する納税者は、租税回避がないことについてどのように主張・立証したらよいのか、といった点をあげることができるのではないか。

国際的な租税回避や所得移転の問題は、課税庁にとって立証困難な事実関係であることにかんがみれば、移転価格税制やタックスヘイブン税制においては、外形的な形式基準による割り切りの妥当性をより重視することができるだろう。

しかしながら、かかる妥当性は（特に限界的な事例においては）相対的なものと観念すべきであろう。

(117) 重課税制度が重複して適用される場面としては、例えば移転価格課税やタックスヘイブン税制とこれらの適用を受けた海外子会社の所得からの配当に対する受取り段階課税の例が考えられる。また、21 年度税制改正に向けて海外子会社からの配当についての益金不算入制度の導入についての提案がなされているが、益金不算入による国外所得免除（軽課制度）とタックスヘイブン税制（重課制度）との間の相克が生じうる。

(118) 論理的な一貫性、ポリシーとしての合理性のほか、裁判所の法創造機能に期待できる点も魅力的に思われる。全体的な合理性・実効性を保持しつつ、税制が過度に専門的になったり、頻繁な見直しが必要となることを軽減できると考えられる。

7. 紛争回避・争点絞込みのための対応 (基本的な考え方)

独立企業間価格の算定・証明における紛争回避や争点絞込みのための考え方について、また、紛争回避や争点絞込みの方策を尽くしたが移転価格税制の適用に至った場合の加算税の問題について、ここここでは包括的な検討を行なうことはできないが、若干の考察と提案を試みることにしたい。(平成 20 年 5 月現在の法令等を前提とした)。

7.1. 移転価格リスクの評価方法

そもそものような場合に移転価格リスクが高いかについて分析・評価することは、独立企業間価格の算定を巡る紛争を回避するため、あるいは紛争における争点を絞り込むために重要である。

移転価格税制においては、税務調査における調査官の着眼点が公表されているので、納税者としては移転価格リスクを評価する上でこれを手がかりとすることが可能である。

(国税庁の「移転価格事務運営要領」)

第 2 章調査(調査の方針)2-1)は、税務調査官に対して次の経済的な分析を行なうことを求めている。

①納税者が関連者との間で行なう取引の利益率(売上総利益率、営業利益率)が、納税者が非関連者との間で行う類似の取引の利益率より低くないか。→すなわち、内部コンパラの利益率との比較。

②第三者間で行なう類似の取引の利益率より低くないか。→すなわち、外部コンパラの利益率との比較。

③納税者の利益が、その果たした機能・リスクにかんがみ、国外関連者の利益に比べて相対的に過少となっていないか→すなわち、国外関連取引からの所得の分割状況。

(米国の「IRS 調査官マニュアル」)

調査官が注目すべき項目について、IRM 4.3.1.2, Dated 5/21/99 に記述がある。

①調査官が注目すべき財務比率項目としては (a) 売上総利益率、(b) 営業利益率、(c) 純売上高に占める販売費及び一般管理費の比率、(d) 粗利益に占める販売費及び一般管理費の比率 (いわゆるベリーレシオ)、(e) 平均総資本に対する営業利益の比率、があげられている (3.4.1 (05/21/99) (4))。

②また、これらの比率をを公開されている業界の平均的な比率と比較すること、公開データは Robert Morris Associates、DUN & Bradstreet、Moody's で入手できることについて示されている (3.4.1 (05/21/99) (6))。

一般的に言って、国外関連取引の金額が大きくなるほど、取引の内容が類型的でないほど、利益率が同規模の同様の事業を行なう企業より低いほど⁽¹¹⁹⁾、移転価格リスクは高まる傾向にあると考えて差し支えないだろう。

また、移転価格リスクが存在すると考えられる場合には何らかの対応について検討する必要があるが生じるが、リスクの程度に応じ、①何もしない、②事前確認の活用、③移転価格ドキュメンテーションの作成 (及びこれらの組み合わせ) が検討されることになるだろう。(図表 18 において基本的な考え方について実験的な整理を示した。)

7.2. 事前確認制度

事前確認制度における比較対象取引の情報は公開情報に基づく必要があるとされている (運用上の取扱い)。

したがって、公開情報でも類似性を検証することができるという得るような国外関連取引、換言すれば、関係者が果たす機能、資産、リスクが単純であるような事例への適用は容易だが、複雑な国外関連取引や国外関連取引の当事者

(119) 例えば、ソフトウェア事件の場合、国外関連取引と比較対象取引の間の売上総利益率の開差は5%ポイントであった。(図表 11 参照)

双方が高価値の無形資産を用いている事例への適用には困難が伴うと思われる（比較対象取引に直接依存しない利益分割法は別）。

仮に納税者と課税庁の合意の下、非公開情報による事前確認も一定の場合可能であると考えることにより、事前確認の対象とし得る事案の幅を広げることが可能になる可能性があるように思われる。但し、租税法 66 条の 4 第 9 項に基づく質問検査権は事前確認のために用いることはできないので、課税庁が既に知り得た第三者情報がある場合を除き実務においては実効性がない提案に終わる可能性がある。更に検討が必要であろう。

7.3. ドキュメンテーション

類似性のある取引を公開情報に見出し難い場合、事前確認制度の適用には困難がある。そこで、「適格な移転価格ドキュメンテーション」を仮定してみる。

条件として以下の 3 つをあげておく。

①合理的なリスクアセスメントを行った国外関連取引について⁽¹²⁰⁾、②実際の取引時点に近接し、事前に文書化された移転価格ポリシー（企業グループ内取引の価格や条件の決定方針。事前に決定しておくことで、恣意的な価格操作を排除し、透明性・課税庁による検証可能性を確保することができる）⁽¹²¹⁾に従って、取引担当者も関与して作成した独立企業間価格についての検証資料であり（経理担当者が事後に作成したものではなく、要するに証明力の一般原則に適うもの）、③調査段階において、国外関連取引の各当事者が果たす機能等、利益状況、当事者間の利益分配について検証可能性が保障されることをあげて

(120) 要するに、移転価格問題の指摘を受ける蓋然性の大きな国外関連取引のこと。

(121) 判断が介入する重要な事項についての客観性・検証可能性を確保する目的で事前の文書化を求めている例として、金融検査マニュアルは、預金受入金融機関が市場リスクを統計的手法により計測している場合に、バックテスト、ストレステストの目的、実施方法、頻度、分析手続きおよび報告手続きについて文書化しているか、市場リスク計測手法の基本設計思想の記録を保存しているか、等の文書化の有無を金融検査におけるチェック項目の一つとしてあげている。金融庁(2007)「金融検査マニュアル」237～239 頁

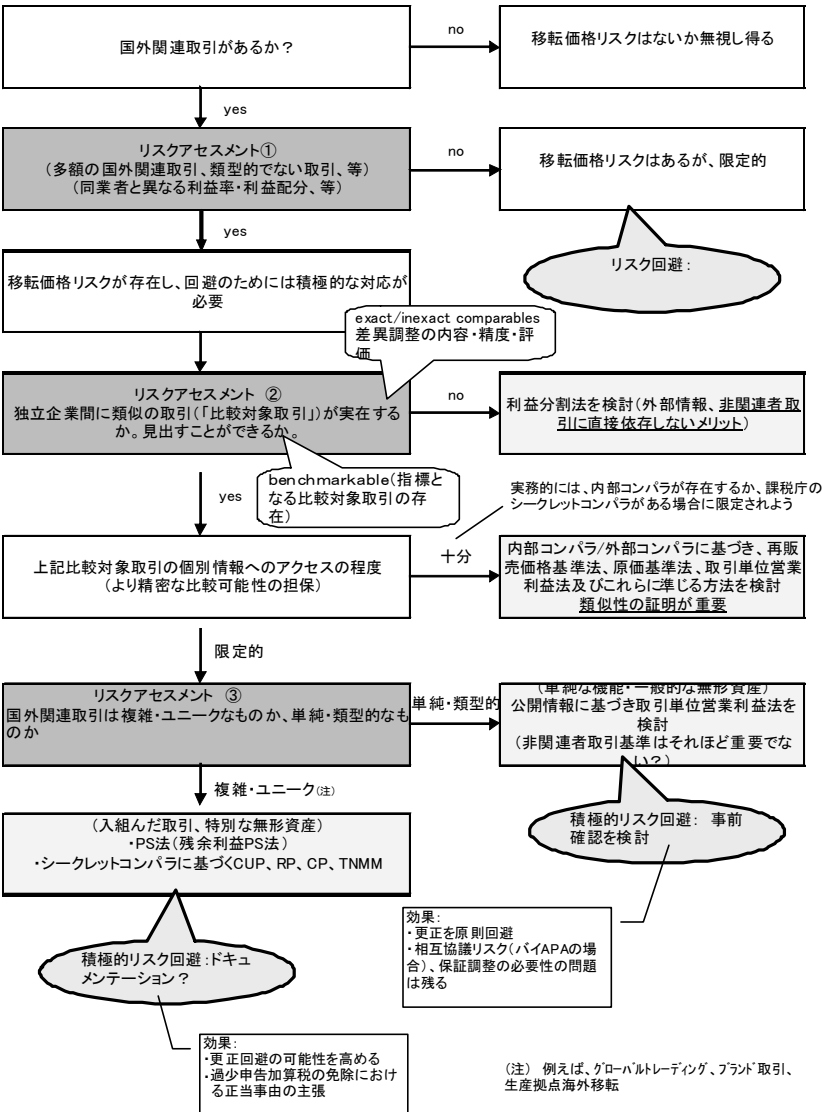
おく。

こうしたドキュメンテーションの合理性にかんがみれば、課税庁は納税者の選択した算定方法に基づき移転価格を審査することになり、納税者が選択した算定方法が調査によって覆される可能性を少しでも限定できると考え得るのではないか⁽¹²²⁾⁽¹²³⁾。

(122) 移転価格事務運営指針別冊「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」事例 1 パラ 5 より抜粋。「納税者が、独立企業間価格の算定に当たり自ら選択した独立企業間価格の算定に必要な帳簿書類等を税務当局の求めに応じて遅滞なく提示又は提出しなければ、推定課税等の適用要件に該当することとなる（措置法第 66 条の 4 第 7 項・第 9 項）。」（下線付加）

(123) 米国におけるドキュメンテーションルールの経験については、議会に対して IRS が提出した報告書が参考になる。Department of the Treasury, Internal Revenue Service (2001) “Effectiveness of Internal Revenue Code Section 6662(e)”.

図表 18 移転価格リスクの所在・独立企業間価格算定方法とリスクへの対応
方法（基本的な考え方についての実験的な整理）



7. 4. 移転価格税制と過少申告加算税

7. 4. 1. わが国における加算税の一般的な趣旨

金子宏教授は、加算税の趣旨は、民主的租税制度として重要な意味を持つ申告納税制度の定着と発展を図るため、「申告義務及び徴収納付義務の違反に対して特別の経済的負担を課すことによって、それらの義務の履行の確保を図り、ひいてはこれらの制度の定着を促進しようとした」制度であると指摘しておられる⁽¹²⁴⁾。

佐藤英明教授は、機能的な立場から加算税制度を捉え、「租税法上の制裁制度は、それが対象とする租税法違反行為をしないようにインセンティブを与え、そのような行為を企図した者を実行以前に押し止めるために作られる制度であると考えられる」と指摘しておられる⁽¹²⁵⁾。

7. 4. 2. EUにおける移転価格ペナルティについての検討

EU 移転価格税制フォーラムは、政府委員および民間委員が参加して移転価格税制を巡る諸問題について検討しているが、移転価格税制におけるペナルティのあり方について 2007 年 6 月にレポートを公表している⁽¹²⁶⁾。

EU のレポートも、「ペナルティは過少納税や他の類型の非遵法的な行動を遵法的な行動に比べてより経済的負担の重いものとすることにより非遵法的な行動を妨げることを狙ったものである」（パラ 4）としており、ペナルティを適正申告を促すためのインセンティブとして捉えている⁽¹²⁷⁾。

EU のレポートは、ペナルティ（行政罰又は場合により民事罰）の対象は、①

(124) 金子・前掲注(76) 596 頁

(125) 佐藤英明 「過少申告加算税を免除する「正当な理由」に関する一考察」 『総合税制研究』（納税協会連合会 1993）91 頁

(126) EU Transfer Pricing Forum Summary Report on Penalties (JTPF/002/2007/EN 6/28/07)

(127) なお、OECD 租税委員会の報告書「納税者の権利と義務」（1990 年）も、遵法的行動を促進することが租税行政罰の第一の目標であるべきであると認識していることと述べており、機能的観点に注目していることが伺える。

情報義務に関連するもの、②課税庁への協力に関連するもの（調査における追加的な情報提出要請の不履行等。なお、証明責任の転換をペナルティの一種として位置づけている）、③更正処分に関連するものがあるとした上で、主に③を検討している。（パラ5）

ペナルティに影響を与える納税者の行動（帰責事由）については、①誠実(good faith)、②過失(negligence)、③重大な過失(gross negligence)及び④虚偽の意図又は意図的行為(fraudulent intent or wilful conduct)をあげている。（パラ18～20）

また、結論として、①移転価格税制においては、比較対象取引を見出すことに特別な困難もあることから、単に過少申告があったということだけで、事情を考慮せずにペナルティを賦課することは適当でないこと、また、②OECD 移転価格ガイドラインパラ4.28の記述を支持することについて述べている⁽¹²⁸⁾。

（情報義務の履行とペナルティの免責）

ところで、レポートは、フォーラムに参加したある民間委員から、納税者が情報義務を履行した場合には過少申告加算税は賦課されるべきでないという主張がなされたことを紹介している。

民間委員の主張はこうである。①移転価格税制における独立企業間価格は自然科学の証明のように一つの答えが求められるものではないので、納税者に過失や意図的行為がなくとも、独立企業間価格に基づかない申告が行なわれる場合がある。②したがって、「合理的なドキュメンテーションテスト」（納税者が更正処分の対象となった国外関連取引について基本的な情報を申告期限までに

(128) OECD 移転価格ガイドライン(4.28)は、課税庁に対し、罰則規定の運用において以下の点を考慮することを求めている。①単に特定の金額が過少申告となっていることのみに基づいて多額の無過失罰を課すことは、それが過失又は故意がない善意による誤りの場合過酷なものとなる。②独立企業原則に整合的な取引条件を設定する合理的な努力を誠実に行った納税者に多額の罰を課すのは不公正である。③特に入手できないデータを考慮しなかったことや、その納税者にとって入手できないデータが必要な移転価格算定方法を適用しなかったことを理由にその納税者に移転価格罰を課すのは適切さを欠く(inappropriate)。

収集し提示し得る状態にしていること）を満たす場合には納税者の過失が認定されるべきでない。

しかし、フォーラムはこの主張に賛同していない。「移転価格税制の更正は納税者のドキュメンテーションが合理的でないから行われるのではなく納税者の申告が独立企業間価格に基づいていないから行なわれるものであるので、フォーラムとしてはこのアプローチを深めるべきとは考えない」。として、合理的な情報義務の履行があっても移転価格課税ペナルティは免責とされないと結論している⁽¹²⁹⁾。(パラ 24)

7.4.3. わが国への示唆

国税通則法第 65 条（過少申告加算税）は、修正申告書の提出や更正があったときには 10%の過少申告加算税が課されること（第 1 項）、また、過少申告に正当な理由があると認められるものがある場合には、その部分を控除することについて規定している（第 4 項）。

第 4 項の「正当な理由がある場合」とは、「真に納税者の責めに帰すことのできない事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者にそれを賦課することが不当または酷になる場合をいう」と解すべきであるとされている（最判平 18. 4. 20 判時 1939 号 12 頁、最判平 18. 4. 25 判時 1939 号 17 頁）。

移転価格税制には、実現された所得による課税という所得課税の建前と異なることに由来する固有の困難があることは事実だが、独立企業間価格の算定に必要な情報の多くの部分は納税者が直接・間接に支配するか（前述 1. 3「情報アクセスの”非対称性“について”参照）、何らかのアクセスが可能な状態にあるといい得る⁽¹³⁰⁾。

(129) この結論は、OECD 移転価格ガイドライン(4.28)の記述や、米国内国歳入法 6662(e)の規定とややニュアンスが異なる。

(130) 差異調整をすべき項目に該当するかどうか争点となった電子部品事件において、大阪地判平 20. 7. 11.（公刊物未掲載）は、「通常これを裏付けるに足りる証拠を容易に提出し得る地位にある原告において具体的に立証すべきであり」としており、納税者が独立企業間価格算定に必要な証拠に近いことを認定している。

算定方法についても、公開情報に基づいて行なうことが可能な算定方法（取引単位営業利益法）や、比較対象取引に直接依存しない算定方法（利益分割法）といった選択肢も用意されており、納税者は適当な方法を選択することにより自律的に独立企業間価格を算定・証明できる機会を幅広く認められている。

したがって、移転価格税制における過少申告加算税のあり方について特別に考慮をすべき理由を見出すことは困難であろう。

（シークレットコンパラブルによる更正と加算税）

ところで、移転価格課税の更正の場合、課税庁がシークレットコンパラブルに基づいて独立企業間価格を算定し、更正処分を行なうことがある。

シークレットコンパラブルに用いられる情報には、（イ）納税者が情報義務を履行しないため、第三者への質問検査権（租特法 66 条の 4 第 9 項）に基づいて課税庁が収集した情報、（ロ）課税庁が他の法人からの申告書や質問検査権に基づく調査を通じて既に入手していた情報、等が考えられる。

これらの情報は、納税者が法的にアクセスできないものであり、また、その開示は守秘義務により制限されている。

したがって、納税者がシークレットコンパラブルの情報に基づいて独立企業間価格を算定しなかったとしてペナルティを賦課しても、遵法を促すインセンティブとなることは期待できないと言い得るのではないか。したがって、このような場合には納税者は「真に納税者の責めに帰すことのできない事情がある」と主張しうるのではないかという問題設定が考えられる。これについて以下検討する。

上記（イ）は納税者に帰責事由（「不提出の要件」の充足）がある場合なので、納税者の責めに帰すことのできない正当事由があることに飛躍があるだろう。

他方、（ロ）の場合は納税者に帰責事由はないので、納税者の実際に果たした情報義務の履行内容によっては、正当事由を認める余地もあり得るのではないか。（また、そのことにより前述のようなシークレットコンパラに対する批判に

ためらうことなく移転価格税制の適用がなしうとも言えるのではないか)。

(仮設事例)

そこで、ペナルティが納税遵守に対する納税者のインセンティブを高めるための制度であるという観点に基づいた仮設事例で検討する。

納税者甲社は、国外関連取引(x)に取引単位営業利益法を用いるにあたり、類似の資産の販売事業を行い機能も類似していると考えられるα社、β社を検討したところ、公開されている財務諸表上に表現された範囲で判断する限り機能・リスク等の類似性が高いと思われたα社を比較対象取引として独立企業間価格を算定し、申告した。

甲社は、申告時までに適切な移転価格ドキュメンテーション(算定方法の分析・説明の書類)を作成し、調査における協力も申し分なかった。

課税庁が別途調査等で入手していたα社、β社の非公開財務情報にはより細かな取引セグメント情報が含まれているため、甲社の国外関連取引(x)と類似する取引セグメントの情報を検討したところ、α社よりβ社の機能・リスク等の方により厳密な類似性を見出すことができた。したがって、β社の情報に基づき甲社に移転価格税制を適用し更正処分を行った。

上記事例においては、納税者甲社はβ社のセグメント情報には法的にアクセスできないので、課税庁の算定した独立企業間価格の比較可能性が高いものであり、甲社としても納得せざるを得ないとしても、甲社は今後適正に申告するためにとり得る選択肢が存在しない。すなわち、ペナルティが適正申告確保のためのインセンティブにならない。

このような場合、納税者が正当事由について主張・立証することが認められる余地があり得るのではないかとと思われる⁽¹³¹⁾。

(131) もっとも、この意見は現在の実務とは異なっている。国税庁(2000)「法人税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて(事務運営指針)」は、加算税を賦課する段階で正当事由がある更正金額を控除できること(第3)や、過少申告の場合における正当な理由があると認められる事実について例示しているが、そこで移転価格課税の事例は述べられていない。税務大学の研究部の同僚や関係者の方との意見交換において批判的なコメント頂戴した。いずれにせよ、本件は納税者が正当事

7.4.4. 移転価格税制と同族会社行為計算否認の対比

法人税法 132 条、所得税法 157 条（同族会社の行為又は計算の否認）は、同族会社の行為又は計算で「法人税・所得税の負担を不当に減少させる結果とみとめられるものがあるときは税務署長が更正できることについて定めている。

同族会社行為計算否認の更正も、移転価格税制も、実現した所得に対して課税するという所得課税の建前とは異なり、納税者にとって外的に存在する事実に基づく更正処分であるという点で類似している面がある。

同族会社の行為計算否認の規定に基づいて更正処分が行なわれた場合、過少申告加算税が賦課される。最高裁判平 16.7.20（判時 1873 号 123 頁（パチンコ平和事件）⁽¹³²⁾）。他方、移転価格税制においては、限定された場面であるとしても正当事由の存在を認めうるかについて疑問があり得る。

この点については、移転価格税制の場合、「企業グループ内における所得の移転を把握し、適正な課税を実現することを目的としたもので、反面、当該取引における価格設定の目的・理由等については問わないもの」（松山地判平 16.4.14. 訴務月報 51 巻 9 号 2395 頁）であり、同族会社の行為計算否認のように不合理・不自然な経済取引でなくとも適用される点に違いを見出すことが可能ではないだろうか。

由の存在についての主張・立証責任を負っている問題である。

(132) 最高裁判平 16.7.20 判時 1873 号 123 頁（いわゆるパチンコ平和事件）は、株主又は社員から同族会社に対する金銭の無利息貸付けに所得税法 157 条（同族会社の行為又は計算の否認等）の適用があるかどうかについては、当該貸付けの目的、金額、期間等の融資条件、無利息としたことの原因等を踏まえた個別、具体的な事案に即した検討を要するものというべきであるところ、納税者がその同族会社に対して行った貸付けは、3455 億円を超える多額の金員を無利息、無期限、無担保で貸し付けるものであり、納税者がその経営責任を果たすためにこれを実行したなどの事情も認め難いのであるから、不合理、不自然な経済的活動であるというほかはなく、当時の裁判例等に照らせば、納税者の顧問税理士等の税務担当者においても、同貸付けに同条が適用される可能性があることを疑ってしかるべきであったということが出来るから、利息相当分が更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて国税通則法 65 条 4 項（過少申告加算税）にいう正当な理由があったとは認めることができない、と判示している。

おわりに

本研究で検討した仮説・結論は次の点である（主なもの）。

- ① 「基本三法を用いることができないこと」はその他の方法による独立企業間価格算定の要件ではない。訴訟法的・比較法的にみてこれは妥当であろう。（第3章）。
- ② 情報義務を合理的に履行しない場合、課税庁には租特法66条の4第7項の推定規定に基づく独立企業間価格の算定（証明責任の緩和）が認められているので、国外関連者の保持する情報入手を努力義務にすぎないと断ずることは納税者にとってリスクが大きいだろう。推定により独立企業間価格が算定された場合、証明責任が転換し納税者は2項の独立企業間価格を完全に証明する（本証）必要が生じるが、これは非常に困難な証明であり、納税者としては情報義務には積極的に応じることが得策である。形式的・表面的な履行ではだめで、合理的に独立企業間価格を算定できることが肝要である。（第5章）
- ③ 移転価格ドキュメンテーションを誠実に作成し調査において国外資料も含め検証可能性を保証すれば、事実上納税者の採用した算定方法を基本とした調査が期待できるなど、事前確認以外の移転価格課税リスクの軽減手段として有望と思われる。（第7章）

改めて本研究を振り返れば、検討を深めるべきだが時間切れとなってしまった項目が多い。本研究で検討した仮説等が今後実務家や調査官の批判・検証を受けて鍛えられることにより、移転価格税制の適正申告、調査における争点の絞込み・負担軽減に少しでも貢献することを期待したい。

さて、平成21年度税制改正において内国法人（親会社）が海外子会社から受け取る配当を益金不算入とする（免税とする）税制改正提案がなされる見込み

と伝えられている⁽¹³³⁾。米国でも 2005 年に海外子会社からの配当の税率を引き下げたことがあるが⁽¹³⁴⁾、現下の状況に照らし、方向性としては時宜を得たものとの主張もあり得よう。

一部報道では「国外所得移転非課税に」という見出しもあり驚くが、確かに、国内源泉所得や本来親会社に帰属した国外源泉所得を海外子会社（ベースカンパニー）に“移転”した上で改めて配当として国内に還流すれば日本で免税とすることが可能になるかもしれない。今後の税制改正における問題だが、いずれにせよ国際的所得移転に対応するため、移転価格税制の果たす役割は今後とも高まるものと思われる。

ところで、移転価格税制は、類似の取引を見出すことができない場合はもちろん、所得を生み出す資産の法的な所有や帰属の移転を伴う取引（間接契約への変更、組織再編、生産拠点海外移転 等）への適用には困難がある。所得相応性基準の導入（米、独の例）は制度上の対応策の一例であろう。執行上も、非関連者取引に直接に依存しない利益分割法の適用により一定の対応は可能である。しかし、いずれのアプローチにも、資産の評価や契約関係の事実認定など、実務的には容易に決着できない問題が残されている。

クロスボーダの関連者間配当について受取配当益金不算入とした場合、たとえば、いわゆる借用概念⁽¹³⁵⁾を前提とすれば、有り体に言えば所得移転や租税

(133) 経済産業省(2008)「我が国企業の海外利益の資金還流について」海外子会社からの配当についての益金不算入制度の導入に向けて 国際租税小委員会（経済産業省ホームページ）

(134) American Job Creation Act of 2004 により、1 年限りの時限措置として配当の税率を 35% から 5.25% に引き下げた。田近栄治「経済の国際化と企業課税改革」田近栄治・渡辺智之編著『アジア投資からみた日本企業の課税』256 頁参照。

(135) 租税法に定義のない概念は私法上の定義に従って解釈するという租税法の解釈原理（統一説）。わが国で通説。課税庁の恣意性を排し予測可能性の確保に資する。根源的には法制度のあり方として、問題を立法により解決するのか解釈により解決するのといずれが適当であるかという大問題に帰着するが、取引が複雑化し、海外の契約や事業体が当然のことに登場する現在の経済状況・取引関係の下では、国際的には目的適合説的な税法解釈を行う国も存在する中で現実問題として国際的な租税回避ツールとして利用される危険がある。なお、時点は相当古いが、立法作業に直

回避の新たな選択肢を提供する危険なしとはしないだろう。利子などのわが国で損金算入される経費と、免税とされる国外所得に費用・収益対応の原則をどのように適用するのかといった問題もあるだろう。

個々の取引の事実関係を踏まえて対応していくことはもちろん大事であるが、それだけで対応可能かどうか十分検討する必要がある。タックスヘイブン税制等既存の租税回避否認規定との関係の問題については措くとしても、紛糾回避の観点からは、例えば①益金不算入の恩典の適用を受ける納税者が制度の対象となる国外の事業所得等からの配当であることを裏付ける書類を保持すること、②制度上の割切りを行なうこと（例えば、実態のない海外子会社の配当や、わが国で通常の税率で課税を受けていない国内源泉所得を原資とする配当の除外や、損金算入される利子についての按分又は割切り計算の導入）、③政策税制であることの明示による限定解釈の余地を確保すること、等の点についても検討しておくことは無駄でないだろう。

接働きかけることのできる担当者が目的適合説的な税法の解釈態度について述べている点はあらためて興味深い。塩崎潤、植松守雄ほか「所得税法の論理」（税務経理協会 1969）170 頁他参照。