

**帰属主義の適用に伴い今後生ずることが  
想定される法人税法上の諸問題**

山 林 茂 生

〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

## 要 約

### 1 研究の目的（問題の所在）

2010 年に OECD モデル租税条約（以下「モデル条約」という。）7 条《事業利得》が改訂（以下、2010 年に改訂されたモデル条約を「2010 年版モデル条約」という。）され、同条に OECD 承認アプローチの考え方が採用された。これを受け、平成 26 年度の税制改正により、外国法人に対する国際課税の原則が、当該アプローチに沿った帰属主義に見直されたが、この帰属主義に係る法令は、当該アプローチの詳細まで規定されているものではない。したがって、その解釈・適用上、疑義が生ずることが想定されることから、特に、次の（1）から（4）までの項目が問題となると考えられることから、これらの問題点について、研究を行う必要がある。

また、国内法に採用された帰属主義は、恒久的施設帰属所得（法法 138 条 1 項 1 号に定める所得をいう。以下同じ。）の認識及び当該所得の金額の算定に係る分析並びにそれに伴う文書化が要請されるものであることから、外国法人にとって処理コスト及びコンプライアンスコストを要する制度といえる。したがって、特に小規模な外国法人にとっては過重な負担を強いることとなる可能性があることから、当該外国法人のための簡便法を創設することが可能か研究を行う必要がある。

#### （1）条文解釈における PE レポートの位置付け

OECD 承認アプローチの詳細は、OECD.” REPORT ON THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS 17 July 2008”（以下「2008 年版 PE レポート」という。）及びその修正版である OECD.” 2010 REPORT ON THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS 22 July 2010”（以下「2010 年版 PE レポート」という。）に記載されているところ、当該アプローチに関連する法令の解釈・適用に当たっては、これらの PE レポート（以下、2008 年版 PE レポート及び 2010 年版 PE レポートをまとめていう場合には、単

に「PE レポート」という。)を参照することがあり得ることから、条文解釈における PE レポートの位置付けを明らかにする必要がある。

#### (2) 内部取引の否認における機能・事実分析の必要性

OECD 承認アプローチに沿った帰属主義では、内部取引が認識されることとなる。当該認識に当たっては、恒久的施設の機能及び事実の分析（以下「機能・事実分析」という。）を行う必要がある、また、認識された内部取引に係る対価の額とした額が独立企業間価格と異なるか否かの分析も必要とされる。当該機能・事実分析と独立企業間価格の分析の際に行われる機能分析は、その分析内容が類似しているところ、課税当局が内部取引の否認を行う場合、当該機能・事実分析が必要とされる否かにより更正の理由の記載事項が異なることにもなり、その要否を明らかにする必要がある。

#### (3) 法法 138 条 1 項 1 号の機能・事実分析に基づく内部取引の否認と同法 147 条 2 の適用による内部取引の否認の差異及び同条適用上の不当性の判断基準

帰属主義に関する法令には、租税回避防止規定として同族会社の行為計算否認規定に類似した法法 147 条の 2 が規定されているところ、同条の適用基準（不当性の判断基準を含む。）が不明確である。内部取引について否認を行う場合には、同法 138 条 1 項 1 号の機能・事実分析に基づく否認と同法 147 条の 2 に基づく否認があり得るが、同条の適用基準が不明確ということは、それぞれの規定に基づく否認の差異が不明確ということとなり、このような場合、当該更正処分に係る否認の根拠法令について問題となることから、それぞれの規定の差異を明らかにする必要がある。

#### (4) 内部取引の隠蔽又は仮装に対する重加算税賦課の適否

内部取引は、企業内部の取引であり、内部取引の認識誤りによる計上もれと隠蔽との違いが明確ではないといった事情等から、重加算税の賦課の適否が問題になることが想定される。そこで、内部取引の隠蔽又は仮装とはどのような場合をいうのか、どのような場合に重加算税が賦課されることとなるのかについて、明らかにする必要がある。

## 2 研究の概要

### (1) 条文解釈における PE レポートの位置付け

帰属主義関連条文は、OECD 承認アプローチに基づくものとされることから、当該条文解釈における PE レポートの位置付けを検討する前に、条約解釈におけるモデル条約のコメンタリー（以下「コメンタリー」という。）及び PE レポートの位置付けを検討する必要がある。

#### イ 条約解釈におけるコメンタリー及び PE レポートの位置付け

コメンタリー及び PE レポートは、いずれも OECD 租税委員会により作成されたモデル条約 7 条の解釈・適用に関するものであり、法的拘束力はないものとされるところ、OECD 承認アプローチに関連する条約解釈におけるこれらの位置付けに関しては、同様に解する必要があると考える。

#### (イ) 条約解釈におけるコメンタリーの位置付け

租税条約（以下、単に「条約」という。）の解釈におけるコメンタリーの位置付けについては、その国際的な議論において、条約法に関するウィーン条約（以下「条約法条約」という。）31 条 4 項に規定する「特別な意味」に当たるとする見解と条約法条約 32 条に規定する「解釈の補足的手段」に当たるとする見解が対立軸を構成しているとされる。

一方、我が国における裁判例においては、条約法条約 32 条に規定する「解釈の補足的手段」に当たるとする見解が採用されている。

当該コメンタリーが条約法条約 31 条 4 項の特別の意味に当たる場合には、条約解釈の直接の根拠とされることから、コメンタリーを援用して条約解釈を行うことに問題が生ずることはないと考えられるが、「解釈の補足的手段」に当たるとする場合には、当該コメンタリーを援用して条約解釈を行うことに問題はないか、検討を行う必要がある。

#### (ロ) 「解釈の補足的手段」としてコメンタリーを援用することの適否

コメンタリーが「解釈の補足的手段」に当たる場合には、条約法条

約 31 条 2 項又は 3 項の規定の適用によって得られた条文解釈を確認するため、又は、その条文解釈が不明確又は不合理な結果がもたらされる場合に限って、援用を許されるにすぎないとされる。そこで、その解釈が問題になると考える恒久的施設帰属利得（モデル条約 7 条に規定する恒久的施設が取得したとみられる利得をいう。以下同じ。）の算定方法を規定する 2010 年版モデル条約及び 2008 年版モデル条約（2008 年に改訂されたモデル条約をいう。以下同じ。） 7 条 2 項について検討すると、次のとおり、恒久的施設帰属利得の具体的な算定方法を検討する場面においては、同項は不明確といえ、当該コメントリーは、当該「解釈の補足的手段」として条約解釈に援用することができるといえる。

A 2010 年版モデル条約 7 条 2 項の場合

恒久的施設帰属利得の具体的な算定方法（恒久的施設へ利得を帰属させる方法）は、2010 年版モデル条約 7 条 2 項からは不明確であるといえ、当該具体的な算定方法を検討する場面においては、コメントリーは、条約法条約 32 条に規定する「解釈の補足的手段」に該当することとなると考える。

B 2008 年版モデル条約 7 条 2 項の場合

恒久的施設帰属利得の具体的な算定方法は、2008 年版モデル条約 7 条 2 項からは不明確であるといえ、当該具体的な算定方法を検討する場面においては、コメントリーは、条約法条約 32 条に規定する「解釈の補足的手段」に該当することとなると考える。

(ハ) 条約解釈における PE レポートの位置付け

PE レポートは、OECD 承認アプローチを構築することを目的として作成され、2010 年版モデル条約及び 2008 年版モデル条約の 7 条に関するコメントリーにその内容が反映されていることからすれば、恒久的施設帰属利得の具体的な算定を行う場面においては、当該コメントリーと同様、条約法条約 32 条の「解釈の補足的手段」に当たると

することが適当と考える。また、仮に、コメントリーが条約法条約 31 条 4 項に規定する「特別の意味」に当たるとされるのであれば、PE レポートも当該「特別の意味」に当たるとすることが適当と考える。

ロ OECD 承認アプローチの各国への適用範囲とモデル条約 7 条に関するコメントリー及び PE レポートの援用範囲

モデル条約 7 条に関するコメントリー及び PE レポートは、いずれも恒久的施設帰属利得の具体的な算定の解釈・適用に当り、「解釈の補足的な手段」として援用することができるものといえるが、二国間租税条約が、2010 年改訂後のモデル条約又は 2010 年改訂前のモデル条約のいずれに準拠しているかにより、その援用範囲が異なることに注意する必要がある。

まず、2010 年改訂後のモデル条約に準拠した二国間租税条約を締結している場合であるが、この場合は OECD 承認アプローチの適用を完全に受け入れていることになることから、2010 年改訂後のモデル条約 7 条に関するコメントリー及び 2010 年版 PE レポートを援用することができる。

一方、2010 年改訂前のモデル条約に準拠した二国間租税条約の場合には、当該アプローチの適用を完全には受け入れていないことから、2008 年版モデル条約 7 条に関するコメントリー及びその記載内容と矛盾がない 2008 年版 PE レポートの記載内容が援用できることとなる。

なお、BEPS プロジェクト実施のための包摂的枠組みへの参加国（以下「BEPS 包摂国」という。）については、OECD 承認アプローチの適用がないとしている国連モデル租税条約に準拠した二国間租税条約を締結している場合であっても、BEPS 行動計画の 7（恒久的施設認定の人為的回避の防止）及び行動計画 8-10（移転価格税制と価値創造の一致）の合意事項の実施にコミットしていることから、OECD 承認アプローチの適用を受け入れていると考えることもできるが、これらの行動計画は BEPS 包摂国のミニマムスタンダードとはされていないことから、当該

適用まで同意したものではないと考えることもできる。したがって、**BEPS** 包摂国に対する当該適用の可否は、国別に対応していく必要があると考える。

ハ 法第 138 条 1 項 1 号の解釈における **PE** レポートの位置付け

(イ) 法第 138 条 1 項 1 号の解釈における **PE** レポートの援用の適否

法第 138 条 1 項 1 号の文理解釈からは、恒久的施設帰属所得の具体的算定方法を明らかにすることは困難といえる。そうすると、恒久的施設帰属所得の算定の趣旨目的に照らして、その算定方法を解釈することになるといえる。

同号は、**OECD** 承認アプローチに基づく規定とされることから、同号の解釈に当たっては、モデル条約 7 条 2 項における恒久的施設帰属利得の具体的算定方法の解釈について援用することできるとされたモデル条約 7 条に関するコメント及び **PE** レポートについて、同様に援用することができるものと位置づけることが相当と考える。

(ロ) 国内法における帰属主義関連条文の立法資料としての効果

立案担当者の帰属主義関連条文の創設時の解説を見ると、モデル条約 7 条に関するコメント及び **PE** レポートは、帰属主義関連条文の立法資料ということができると考える。

当該立法資料は、趣旨目的に照らして条文解釈を行う場合に援用することができるものと考えられることから、当該コメント及び当該 **PE** レポートは、恒久的施設帰属所得の具体的算定を行なう場面においては、援用することができるものとする。

ニ コメント及び **PE** レポートの記載内容を根拠とした更正処分の適否

モデル条約 7 条に関するコメント及び **PE** レポートは、いずれも法第 138 条 1 項 1 号の恒久的施設帰属所得の具体的な算定の解釈において援用することができるものといえることから、当該コメント及び **PE** レポートの記載内容を根拠として、恒久的施設帰属所得に係る所得



の金額の更正処分が行われたとしても、当該更正処分は、法令解釈に基づき行われたものといえると考ええる。

## (2) 内部取引の否認における機能・事実分析の必要性

内部取引の否認における機能・事実分析の必要性については、機能・事実分析に係る分析内容が、より詳細に記載されたものである 2010 年版 PE レポートの「機能及び事実の分析」と、内部取引に係る独立企業間価格の算定において、当該レポートが類推することとしている 2010 年版移転価格ガイドラインの「比較可能性分析」における「機能分析」(の類推適用)の比較を行うことにより、機能・事実分析の必要性について、検討を行うこととする。

### イ 機能・事実分析の必要性

PE レポートでは、「機能及び事実の分析」は、モデル条約 9 条に基づく移転価格を算定する場合に行われる「機能分析」等と類似性があるが、恒久的施設を当該「恒久的施設及び当該企業の他の構成部分との取引において、当該恒久的施設が、同一又は類似の活動を行う分離し、かつ、独立した企業」(2010 年版モデル条約 7 ②)と擬制する必要があることから、当該「機能分析」を補完する必要があるとされ、「機能及び事実の分析」と「機能分析」を同様のものと捉えてはいない。したがって、「機能及び事実の分析」を行う必要があるということは、機能・事実分析は必要ということとなる。

このことは、「機能及び事実の分析」を行う各項目について、「機能分析」(を類推適用した場面)との比較を行うことから明らかとされ、当該比較から「機能分析」の前提には、「機能及び事実の分析」があり、これがなされているからこそ、「機能分析」を正確に行うことができるといえると考ええる。したがって、機能・事実分析は必要といえる。

### ロ 更正通知書に記載すべき更正の理由

上記イのとおり、内部取引の否認を行う場合に機能・事実分析は必要とされる。したがって、内部取引の修正を行い、その修正された内部取

引に基づき算定された独立企業間価格により更正が行われる場合、その更正の理由書には、機能・事実分析による内部取引の修正の内容及びそれに基づく独立企業間価格の算定内容について記載する必要があるということとなる。

(3) 法法 138 条 1 項 1 号の機能・事実分析に基づく内部取引の否認と同法 147 条 2 の適用による内部取引の否認の差異及び同条適用上の不当性の判断基準

イ 個別否認と行為計算否認の差異

法法 138 条 1 項 1 号の機能・事実分析に基づく内部取引の否認と同法 147 条 2 の適用による内部取引の否認の差異を検討する上で、外部取引について、同法 132 条《同族会社等の行為又は計算の否認》等のいわゆる行為計算否認規定を適用して否認する場合（以下「行為計算否認」という。）とそれ以外の課税要件事実に基づき否認する場合（以下「個別否認」という。）における否認の対象範囲の差異が参考になると考える。そこで、当該差異について整理すると、個別否認は、原則として、真実に存在する法律関係を無視して、経済的実質に基づき行うことは許されないが、行為計算否認は、私法上の法律関係に関わらず、経済的実質に基づく取引、あるいは経済合理性のある取引等に基づき税務上の引直し計算が認められるものといえる。この点が、個別否認と行為計算否認の差異といえる。

ロ 機能・事実分析に基づく内部取引の否認と法法 147 条の 2 の適用による内部取引の否認の差異

(イ) 機能・事実分析に基づく内部取引の否認

内部取引は私法上の取引ではないが、私法上の取引と同等とみなしているといえる。したがって、内部取引について機能・事実分析に基づく否認を行う場合であっても、真実に存在する法律関係とみなすことができるものを無視して経済的実質に基づき行うことは適当ではなく、外部取引に係る個別否認の場合の考え方を類推して、真実に存在

する法律関係とみなすことができるものに即して課税要件事実の認定がなされるべきということになる(“真実に存在する法律関係とみなすことができるもの”については、内部取引について文書化された文書(以下「内部取引文書」という。)を基本に検討することとなる。))。

(ロ) 法法 147 条の 2 による内部取引の否認

一方、法法 147 条の 2 は、いわゆる行為計算否認規定であることから、真実に存在する法律関係とみなすことができるものを無視して経済的実質、あるいは経済合理性に基づき課税することが許されることになると考える。

具体的に言えば、内部取引文書が適正に作成されていても、その内部取引文書に基づく機能・事実分析により把握される内部取引が、法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる場合、あるいは、内部取引文書に誤りがあり、内部取引文書を離れて機能・事実分析を行ったが、その結果が法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる場合には、内部取引を税務署長の認めるところによる通常又は正常な取引と認められるものに引き直し、課税することが許される、ということである。

(ハ) 機能・事実分析による内部取引の否認と法法 147 条の 2 の適用による内部取引の否認の差異

上記(イ)及び(ロ)からすれば、機能・事実分析に基づく内部取引の否認は、真実に存在する法律関係とみなすことができるものに即して行われるものであることに対し、法法 147 条の 2 の適用による内部取引の否認においては、真実に存在する法律関係とみなすことができるものに関わらず、経済的実質に基づき、あるいは経済合理性に基づき税務上の引直し計算が認められるということであり、機能・事実分析に基づく内部取引の否認と同法 147 条の 2 の適用による内部取引の否認の差異は、この点にあるといえる。

#### ハ 税法 147 条 2 における不当性の判断基準

内部取引は、私法上の取引ではないことから、機能、リスク、資産の帰属を恒久的施設及びその本店等との間で柔軟に変更することができ、機能・事実分析では否認されない租税回避を行うことが容易であるという特性があることから、税法 147 条の 2 の不当性は、当該特性を加味して判断する必要があると考える。

当該機能・事実分析では否認されない租税回避とは、例えば、本店が保有する棚卸資産を我が国の支店が購入するという内部取引が通常認識されるものであるところ、恒久的施設における税負担の軽減のみを目的として、当該本店が当該棚卸資産を他の国にある支店に販売し、当該他の国の支店から我が国の支店が当該棚卸資産を購入するという内部取引に変更した場合で、かつ、当該他の国の支店が当該棚卸資産に係る機能及びリスクを有しているという場合が考えられる。このような一連の内部取引について、個々の内部取引のみをみた場合には異常ないし不自然なものとはいえず、機能・事実分析からは、当該他の国の支店と我が国の支店との間の内部取引が認識されることとなると考えられる。

しかし、当該内部取引に係る一連の内部取引（全体）を見ると、恒久的施設に係る税負担の軽減以外の目的は考えられない。そうすると、当該内部取引は、税法 138 条 1 項 1 号の課税要件に適合させることにより税負担の軽減を図るものであり、OECD 承認アプローチによる内部取引の認識方法を逆手にとった同号の規定の趣旨・目的を濫用するものといえる。

内部取引には、このような特性があることから、税法 147 条の 2 の不当性の判断基準は、同法 132 条の 2 の不当性の判断基準と同様の基準を適用することが適当と考える。

#### (4) 内部取引の隠蔽又は仮装に対する重加算税賦課の適否

##### イ 内部取引に係る事実の隠蔽とその立証

内部取引に係る事実の隠蔽とは、恒久的施設とその本店等との間で

われた資産の移転、役務の提供その他の事実（内部取引事実）又は内部取引に係る金額（内部取引金額）の全部又は一部を隠すことといえる。そして、当該隠蔽に基づき過少申告が行われた場合には、重加算税の賦課要件が満たされることとなる。

この場合、重加算税の賦課の適否について疑義が生じる場合としては、積極的な隠蔽行為がなく、外国法人から内部取引の認識に関する解釈の違いや経理ミスによる単なる計上もれという主張がなされる場合と考えられる。これは、内部取引に係る事実に基づき生ずる所得の全部を把握していながらその一部のみを申告するというケースといえ、このような場合の重加算税の賦課の適否に関しては、いわゆる殊更過少の申告の裁判例（最高裁平成 7 年 4 月 28 日第二小法廷判決（民集 49 卷 4 号 1193 頁））が参考になると考える。

この裁判例の判示からすると、積極的な隠蔽行為がない場合の過少申告が、内部取引事実又は内部取引金額の隠蔽に基づくものといえるかどうかは、「納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合」に当たるか否かを参考に、判断されることとなると考える。

そして、当該場合の該当性については、例えば、過少申告となる申告書の作成から提出に至る行為の態様、あるいは当該行為の態様及び当該申告書の提出の前後を通じた一連の行動等からその該当性を判断することもできるのではないかと考える。

#### ロ 内部取引に係る事実の仮装とその立証

内部取引に係る事実の仮装とは、内部取引事実又は内部取引金額を実在するように見せかけることといえる。そして、当該仮装に基づき過少申告が行われた場合には、重加算税の賦課要件が満たされることとなる。

内部取引事実に仮装がある場合、作成される内部取引文書の記載内容は、仮装された内部取引事実に応じて作成されていると考えられる。し

たがって、課税当局としては、内部取引文書以外の資料等から内部取引事実の仮装を立証することが必要とされると考える。

一方、内部取引事実そのものには仮装がなく、その事実と異なる内容で内部取引文書が作成（仮装）されていた場合には、内部取引事実等と内部取引文書の比較から、当該仮装が明らかにされるものとする。ただし、内部取引文書は、認識される内部取引に関する内容を明らかにするために作成されるものであることから、当該内部取引文書に基づき帳簿書類が作成されているとは限らず、当該仮装が、直ちに過少申告に結びつくとは限らない。したがって、内部取引文書の仮装の立証だけではなく、当該仮装に基づく過少申告がなされていることの立証が必要とされる。

#### (5) 内部取引に係る独立企業間価格の算定における簡便法の導入の提言

##### イ 対象法人

簡便法を導入する趣旨が、内部取引に係る恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の算出と独立企業間価格の算定のための処理コスト及びコンプライアンスコストが過重となっているといえる法人に対するこれらのコストの軽減であることからすれば、小規模な外国法人を対象とすることが適当と考える。

そして、当該小規模の判断基準であるが、法人税法における法人の規模の区分は、資本金で区分する考え方のほか、事業規模で区分する考え方があるところ、ここでは、資本金と事業規模の両方の基準を設け、それに基づき判定することが必要と考える。

##### ロ 算定方法

簡便法の適用結果は、OECD 承認アプローチに適合するものとなることが必要であるところ、Global Formulary Apportionment 等のように、一事業年度の利益総額をあらかじめ定められた一定の計算式に基づき配分するような方法は、独立企業原則に適合する方法とはいえず、適当ではないと考える。

OECD では、セーフハーバー・ルールや低付加価値グループ内役務提供で用いられる一定の利益率をコストにマークアップする方法は、独立企業原則に適合し得るものと見ていると考えられることから、当該方法を簡便法として採用することは可能と考える（なお、内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なるかについて分析を行う場合には、恒久的施設帰属所得に係る所得の調査等に係る事務運営指針 1-2(2)により移転価格事務運営指針 3-10(1)《企業グループ内における役務提供に係る独立企業間価格の検討》を必要に応じ参考とすることとされることから、一定の要件を満たす本支店間の役務提供（低付加価値本支店間役務提供）は、簡便的な方法により独立企業間価格を算定することができることとなると考える。したがって、当該役務提供は、ここで検討する簡便法の対象から除くこととする。）。

この場合の利益率は、措法 66 条の 4 の 3 第 2 項各号に定める内部取引の対価の額とされるべき額の算定方法（以下「原則法」という。）により算定される独立企業間価格に近いものが算出されるように設定する必要があることから、対象法人の業種別又は内部取引の内容に応じて設定することが必要となる。ただし、利益率をこのように細かく設定をしたとしても、移転価格上のリスクが高い取引（重要な無形資産の使用や重要なリスクの引受けがなされている取引）については、あらかじめ定められた利益率に基づき独立企業間価格を算定することは適当ではなく、当該取引については簡便法の適用対象外とすることが必要と考える。

#### ハ 原則法と簡便法の選択適用

簡便法の適用により算定される独立企業間価格が、原則法により算定される独立企業間価格と異なる場合、納税者に有利な価格を選択することができるかが問題となる。簡便法の適用者に対し、原則法の適用を認めないとした場合、より適切な独立企業間価格の算定を納税者に認めないこととなり、このことは、二重課税又は二重非課税を拡大させる可能性をもたらすこととなる。また、最適な手法の適用を求める独立企業原

則に反すると考えることもできる。したがって、簡便法は、原則法との選択適用ができることとすることが適当と考える。

### 3 結びに代えて

本稿は、帰属主義の適用に伴い、今後生ずることが想定される法人税法上の諸問題として、5つの論点を取り上げ、検討を行った。しかし、今後生ずる問題点は、当該論点以外にも想定される場所である。

例えば、機能・事実分析に基づく機能、資産及びリスク等の恒久的施設への帰属の判定基準、本店配賦経費と内部取引に係る役務提供の区分、内部取引に係る公正処理基準の適用などである。

これらの問題に関しては、時間の関係上、本稿では検討できなかったが、いずれも重要な問題であり、今後の課題といえる。

また、PE レポートの位置付けについて、本稿では法令解釈という視点からの検討を行ったが、ソフトローとしての役割・効果についての検討を行うことも、PE レポートの位置付けを補完するものとして有用であると考え。この点も今後の課題に加えることとする。

法令解釈に疑義があるということは、そこに税務リスクがあるということであり、その点は、早急に解消していかなければならないところである。

本稿が、税務リスク解消の一助となれば幸いである。



目 次

はじめに	403
第 1 章 外国法人に係る帰属主義の概要	408
第 1 節 恒久的施設帰属所得	408
1 恒久的施設帰属所得の意義	408
2 内部取引と外部取引	410
3 恒久的施設帰属所得に係る所得の金額	410
4 恒久的施設帰属所得に係る行為又は計算の否認	411
第 2 節 独立企業間価格の算定	411
第 2 章 条文解釈における PE レポートの位置付け	413
第 1 節 条約解釈におけるコメントリーの位置付けの検討	413
1 条約解釈におけるコメントリーの位置付け	414
2 「解釈の補足的手段」として コメントリーを援用することの適否	418
第 2 節 条約解釈における PE レポートの位置付け	421
第 3 節 OECD 承認アプローチの各国への適用範囲と 新旧 7 条コメントリー及び PE レポートの援用範囲	422
第 4 節 法法 138 条 1 項 1 号の解釈における PE レポートの位置付け	424
1 法法 138 条 1 項 1 号の解釈における PE レポートの援用の適否	424
2 国内法における帰属主義関連条文の立法資料としての効果	426
第 5 節 コメントリー及び PE レポートの記載内容を根拠とした 更正処分の適否	428
第 3 章 内部取引の否認における機能・事実分析の必要性	429
第 1 節 機能・事実分析の必要性	430
1 「機能及び事実の分析」に対する PE レポートの考え方	431
2 「機能及び事実の分析」と「機能分析」の比較	432
3 機能・事実分析の必要性	438

第 2 節	更正通知書に記載すべき更正の理由	438
第 4 章	法法 138 条 1 項 1 号の機能・事実分析に基づく内部取引の否認と 同法 147 条の 2 の適用による内部取引の否認の差異及び同条適用上の 不当性の判断基準	440
第 1 節	法法 138 条 1 項 1 号の機能・事実分析に基づく内部取引の否認と 同法 147 条の 2 の適用による内部取引の否認の差異	440
1	個別否認と行為計算否認の差異	441
2	機能・事実分析に基づく内部取引の否認と 法法 147 条 2 の適用による内部取引の否認の差異	446
第 2 節	法法 147 条の 2 における不当性の判断基準	451
1	法法 132 条の不当性の判断基準	451
2	法法 132 条の 2 の不当性の判断基準	452
3	法法 132 条の 3 の不当性の判断基準	453
4	法法 147 条の 2 の不当性の判断基準	454
第 3 節	補足的検討	459
1	法法 147 条の 2 の「行為又は計算」の「行為」の意義	459
2	法法 147 条の 2 の「行為又は計算」の「計算」の意義	461
3	法法 147 条の 2 を設ける意義	464
4	法法 147 条の 2 と租税条約	466
第 5 章	内部取引の隠蔽・仮装に対する重加算税賦課の適否	471
第 1 節	重加算税の賦課要件	471
第 2 節	内部取引に係る事実の隠蔽・仮装	473
1	内部取引に係る事実の隠蔽とその立証	473
2	内部取引に係る事実の仮装とその立証	475
第 6 章	内部取引に係る独立企業間価格の算定における 簡便法の導入の提言	477
第 1 節	簡便法の検討	478
1	2008 年版モデル条約 7 条 4 項の配分方式	478

2	Global Formulary Apportionment	479
3	セーフハーバー・ルール	480
4	低付加価値グループ内役務提供 (low value-adding intra-group services) に係る対価の算定方法	481
5	簡便法で採用可能な方法	482
第 2 節	簡便法の適用要件	483
1	対象法人	483
2	算定方法	484
3	利益率の改訂	485
第 3 節	簡便法の規定の創設	485
	結びに代えて	487

凡 例

本稿で使用している法令等の略称は、次のとおりである。

なお、これらの法令等の規定は、特に記載のない限り、平成 30 年 3 月 31 日現在のものに基づく。

《法令等》	《略称》
法人税法・・・・・・・・・・・・・・・・	法法
法人税法施行令・・・・・・・・・・・・	法令
法人税法施行規則・・・・・・・・・・・・	法規
法人税基本通達・・・・・・・・・・・・	法基通
租税特別措置法・・・・・・・・・・・・	措法
租税特別措置法施行令・・・・・・・・・・・・	措令
租税特別措置法関係通達(法人税編)・・・・・・・・	措通
国税通則法・・・・・・・・・・・・	通則

## はじめに

本稿のテーマは、帰属主義の適用に伴い、今後生ずることが想定される法人税法上の諸問題である。

当該帰属主義は、平成 26 年度の税制改正により採用（平成 28 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の所得に対する法人税から適用<sup>(1)</sup>）されたものであるが、当該改正は、2010 年に OECD モデル租税条約（以下「モデル条約」といい、2010 年に改訂されたモデル条約を「2010 年版モデル条約」という。）の 7 条《事業利得》に、二重課税・二重非課税の排除を実現することを目的として、恒久的施設に帰属すべき利得の算定方法を定式化した OECD 承認アプローチ（Authorised OECD Approach）の考え方が採用されたことに伴い、同条との調和を図るため、外国法人に対する課税原則を総合主義から帰属主義へ見直したものとされる<sup>(2)</sup>。したがって、法人税法に規定された帰属主義は、OECD 承認アプローチに基づくものであり<sup>(3)</sup>、当該帰属主義の背景には、OECD 承認アプローチとモデル条約があるということである。そこで、はじめに、OECD 承認アプローチの成り立ちとモデル条約との関係を見ておくこととする。

OECD 承認アプローチの詳細は、「OECD. ” REPORT ON THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS 17 July 2008”（以下「2008 年版 PE レポート」という。）により公表されたが、当該アプローチは、2005 年以前のモデル条約 7 条に基づく恒久的施設に帰属すべき利得の算定に関し、同条の解釈及び運用が各国で異なることにより生じて

---

(1) 陣田直也＝岡野泰大＝安河内誠＝山田博志「国際課税関係の改正」『改正税法のすべて 平成 26 年版』674 頁（大蔵税務協会、2014）。

(2) 陣田ほか・前掲注(1)672 頁・673 頁、安河内誠＝山田博志「平成 26 年度の国際課税（含む政省令事項）に関する改正について」租税研究 2014 年 8 月号 71 頁・72 頁（租税研究協会、2014）。

(3) 陣田ほか・前掲注(1)673 頁、青山慶二『現代税制の現状と課題（国際課税編）』32 頁・33 頁（新日本法規出版、2017）、増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法 第 3 版』102 頁・103 頁（東京大学出版会、2015）。

いた二重課税又は二重非課税を改善するために作成されたものとされる<sup>(4)</sup>。

しかし、2008 年版 PE レポートの内容の一部は、2005 年版モデル条約（2005 年に改訂されたモデル条約をいう。以下同じ。）7 条に関するコメントリー<sup>(5)</sup>の解釈とその取扱いに対し各国で相違する部分があったことから、当該レポートの内容を全面的に採用するにはモデル条約 7 条の改訂が必要とされた<sup>(6)</sup>。

当該改訂は、2010 年版モデル条約において行うこととされたため、2008 年のモデル条約の改訂時においては、2008 年版モデル条約（2008 年に改訂されたモデル条約をいう。以下同じ。）7 条に関するコメントリーにおいて、OECD 承認アプローチの内容のうち、2005 年版モデル条約 7 条に関するコメントリーの内容と矛盾が生じない部分のみ取り込まれることとされた<sup>(7)</sup>。

その後、2010 年版モデル条約 7 条に当該アプローチの考え方が採用されることとなるが<sup>(8)</sup>、2008 年版 PE レポートは 2005 年版モデル条約 7 条のテキストを参照していたことから、当該レポートを 2010 年版モデル条約 7 条の表現に一致させるため、その修正版として、2010 年に OECD.” 2010 REPORT ON THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS 22 July 2010”（以下「2010 年版 PE レポート」という。）が作成・公表されている<sup>(9)</sup>。

(4) 2008 年版 PE レポート・PREFACE パラ 2-7。2008 年版 PE レポートは、OECD 租税委員会により作成・承認され、公表のために OECD 理事会で承認されている（2008 年版 PE レポート・FOREWORD）。

(5) モデル条約のコメントリーとは、モデル条約の各条項の例証又は解釈を目的として、OECD 加盟国政府から OECD 租税委員会に派遣された専門家によって起案され合意されたものとされる（2010 年版モデル条約コメントリー・序論パラ 28, 29（川端康之監訳「OECD モデル租税条約 2010 年版（所得と財産に対するモデル租税条約）簡略版」13 頁（日本租税研究協会、2011））。OECD 理事会勧告により、加盟国は、二国間租税条約の締結又は改訂に際して、コメントリーによって解釈されるものとして当該モデル条約に従うものとされている（同コメントリー・序論パラ 3（同・7 頁））。

(6) 2008 年版 PE レポート・PREFACE パラ 7-8。

(7) 2008 年版 PE レポート・PREFACE パラ 8、2008 年版モデル条約 7 条に関するコメントリー・パラ 7（川端康之監訳「OECD モデル租税条約 2008 年版（所得と財産に対するモデル租税条約）簡略版」116 頁-117 頁（日本租税研究協会、2009））。

(8) 2010 年版モデル条約 7 条に関するコメントリー・パラ 19（川端・前掲注(5)129 頁）。

(9) 2010 年版 PE レポート・PREFACE パラ 6-7。2010 年版 PE レポートは、OECD

以上のとおり、OECD 承認アプローチの詳細は、2008 年版 PE レポート及び 2010 年版 PE レポートに記載されているのである。

当該アプローチは、恒久的施設に帰属する利得を二つのステップにより算定するアプローチとされており<sup>(10)</sup>、具体的には、第 1 ステップでは、恒久的施設を当該恒久的施設が帰属する企業から独立した企業とみなして、当該恒久的施設の果たす機能及び事実関係に基づき、当該恒久的施設に帰属する資産、当該恒久的施設が引き受けるリスク、当該恒久的施設に帰属する資産及びリスクに応じた資本を特定し、当該恒久的施設と当該企業の残余の部分との間で行われた内部取引の認識・性質決定を行うとともに、当該企業が行った外部取引から発生する権利及び義務のうち当該恒久的施設に帰属する部分を特定することとされている。また、第 2 ステップでは、当該内部取引が独立企業間価格で行われたものとして、移転価格税制と同様の方法（移転価格ガイドライン<sup>(11)</sup>の類推）により取引価格の修正を行うこととされている<sup>(12)</sup>。

ただし、このような算定方法の詳細は、モデル条約 7 条に網羅されているわけではない。

このことは、法人税法の帰属主義に関する法令においても同様であり、OECD 承認アプローチの詳細、すなわち、2008 年版 PE レポート又は 2010 年

---

租税委員会により作成・承認され、公表のために OECD 理事会で承認されている（2010 年版 PE レポート・FOREWORD）。また、2010 年版 PE レポートでは、同条 2 項に基づく恒久的施設への利得の帰属の算定過程について、より詳細に検討されているとされる（2010 年版モデル条約 7 条コメントリー・パラ 23（川端・前掲注(5)131 頁））。

(10) 2010 年版モデル条約・7 条に関するコメントリー・パラ 20-22（川端・前掲注(5)130 頁-131 頁）、2010 年版 PE レポート・PART I パラ 10。

(11) 1979 年に OECD 租税委員会により作成された”Transfer Pricing and Multinational Enterprises (1979)”の改訂版であり、1995 年に公表された“OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”をいう（大野雅人「OECD 移転価格ガイドラインの概要」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』99 頁。改訂の経緯については、同 100 頁-102 頁（大蔵財務協会、2010））。

(12) 2010 年版 PE レポート・PART I パラ 44、陣田ほか・前掲注(1)672 頁-673 頁、安河内ほか・前掲注(2)72 頁、2010 年版モデル条約 7 条に関するコメントリー・パラ 16,21（川端・前掲注(5)129 頁-130 頁）、2008 年版モデル条約 7 条に関するコメントリー・パラ 17,18（川端・前掲注(7)120 頁-121 頁）。

版 PE レポートの内容が当該法令に網羅されているわけではない。したがって、**税法 138 条 1 項 1 号**に定める所得（以下「恒久的施設帰属所得」という。）に係る所得の金額の算定に関し、当該法令のみでは明確ではない部分も多いと考える。

そして、この状況は、課税当局により恒久的施設帰属所得に係る所得の金額に対する更正処分が行われる場合に、問題となることが想定される。これが本稿のテーマの動機である。

まず、考えられる問題が、恒久的施設帰属所得の算定方法に関する不明確な点である。恒久的施設帰属所得の算定に当たっては、**2008 年版 PE レポート**及び**2010 年版 PE レポート**の記載内容（**2008 年版 PE レポート**にあつては、**2008 年版モデル条約 7 条**に関するコメントと矛盾しないものに限る<sup>(13)</sup>。）を参考とすることが想定される。これらのレポートの記載内容を参考に恒久的施設帰属所得の算定を行うことは、適切な法令解釈に基づくものといえるのかという点である。条文解釈における当該レポートの位置付けが問題となることが想定される。

また、**税法 138 条 2 項**に規定される内部取引（以下「内部取引」という。）の否認が行われる場合において、恒久的施設に係る機能及び事実関係の分析（以下「機能・事実分析」という。）が必要条件であるかという点についても不明確といえる。これは、当該機能・事実分析における分析内容は、独立企業間価格の算出の際に行われる機能分析における分析内容と類似していることから、当該更正処分は機能・事実分析を経て行われる必要があるか（機能・事実分析を省略できるか）、という点である。この点は、更正の理由に記載する必要があるとされる結論に達する否認の理由ないし根拠<sup>(14)</sup>の問題として顕在化するものと想定される。

更に、帰属主義に関する法令には、租税回避防止規定として同族会社の行為

---

(13) 2008 年版 PE レポート・PREFACE パラ 8。

(14) 金子宏『租税法 第 22 版』890 頁（弘文堂、2017）。



計算否認規定に類似した税法 147 条の 2 が規定されている<sup>(15)</sup>ところ、同条の適用基準（不当性の判断基準を含む。）が不明確であるという点である。内部取引について否認を行う場合には、同法 138 条 1 項 1 号の機能・事実分析に基づく否認と同法 147 条の 2 に基づく否認があり得るが、同条の適用基準が不明確ということは、それぞれの規定に基づく否認の差異が不明確といえ、当該更正処分に係る否認の根拠法令について問題となることが想定される。

その他では、内部取引の否認に対する重加算税の賦課の適否についても、問題となることが想定される。内部取引は、企業内部の取引であることから、積極的な隠蔽行為がない場合、内部取引の認識誤りによる計上もれと隠蔽との違いを判断することが困難である等といった事情があるからである。そこで、内部取引の隠蔽・仮装とはどのような場合をいうのか、どのような場合に重加算税が賦課されることとなるのかについて、明らかにする必要がある。

これらの問題については、顕在化する前に検討することが不可欠といえるが、帰属主義の適用が既に始まっていることから、当該検討は喫緊の課題といえる。

なお、帰属主義に関する現行法令の問題は、法令解釈の不明確な点から生ずるものだけではなく、処理コスト及びコンプライアンスコストといった観点からの問題も生じることが想定される。現行法令は、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の算定、独立企業間価格の算定及びそれらに対応する文書化が要請されるものであり、処理コスト等を要する制度といえる。当該処理コスト等は、小規模な外国法人にとっては過重となっている可能性もあり、仮にそうだとすれば、現行法令への対応が困難となっていることが懸念される。この点に関しては、小規模な外国法人に対する簡便法の採用について検討を行っておく必要があるのではないかと考える。

本稿では、以上の問題点について検討を行い、その整理を試みるものである。

---

(15) 陣田ほか・前掲注(1)750 頁。

## 第 1 章 外国法人に係る帰属主義の概要

帰属主義の下での恒久的施設を有する外国法人に対する課税は、OECD 承認アプローチに基づき、当該恒久的施設がその本店等から分離・独立した企業であるとした場合に、当該恒久的施設に帰属する所得を対象とするものとされている<sup>(16)</sup>。特徴的な点としては、当該所得の計算では、恒久的施設とその本店等との間の内部取引について、独立企業間価格による取引が行われたものと擬制して内部取引損益を認識するとされたこと、恒久的施設がその本店等から分離・独立した企業であると擬制した場合に必要なとされる程度の資本を恒久的施設に配賦し、恒久的施設を通じて行う事業に係る負債利子のうち当該資本に対応する部分について損金算入を制限するとされたことなどが挙げられ、また、税額控除では、恒久的施設が本店所在地国以外の第三国で稼得した所得に係る外国税額控除制度が設けられたことなどが挙げられる<sup>(17)</sup>。

本章では、帰属主義の導入により法人税法に設けられた外国法人課税に関する規定のうち、本稿が問題として挙げている部分に関連するものについて、概観する。

### 第 1 節 恒久的施設帰属所得

#### 1 恒久的施設帰属所得の意義

恒久的施設帰属所得は、恒久的施設を有する外国法人が、当該恒久的施設

---

(16) 陣田ほか・前掲注(1)673 頁。

(17) 陣田ほか・前掲注(1)673 頁-674 頁。青山慶二教授は、国内法に導入された帰属主義の骨格を「①『PE 帰属所得』という新しい国内源泉所得のカテゴリーの導入、② PE 帰属所得計算ルールの AOA に準拠した規定の導入、③外国法人の納税義務を、PE 帰属所得とそれ以外の国内源泉所得に区分して、それぞれ別個に申告納税を定める方式の採用とそれに伴う前者の課税における新たな外国税額控除制度の導入、④帰属主義に基づく所得計算に必須の本・支店間の機能・資産・内部取引を検証するために新たな文書化義務の付加、⑤本支店間取引を利用した国際的租税回避に対応するための一般的否認規定導入の 5 点に集約できると考えられる。」と述べられている（青山・前掲注(3)32 頁-33 頁）。

を通じて事業を行う場合において、当該恒久的施設を当該外国法人から独立して事業を行う事業者とみて、当該恒久的施設が果たす機能、当該恒久的施設において使用する資産、当該恒久的施設と当該外国法人の本店等（当該外国法人の本店、支店又は工場等であって、当該恒久的施設以外のものをいう。以下同じ。）との間の内部取引その他の状況を勘案して、当該恒久的施設に帰せられるべき所得とされている（法法 138①一）。

当該「その他の状況」に係る例示に関しては法令に規定されておらず、法基通 20・2-1 において、「恒久的施設に帰せられるリスク及び恒久的施設に帰せられる外部取引が含まれる」とされているのみである。

そして、法法 138 条 1 項 1 号及び同通達を受けて、法基通 20・2-2 において、恒久的施設帰属所得は、恒久的施設及びその本店等に係る機能・事実分析を行うことにより、当該恒久的施設が果たす機能、当該恒久的施設に帰せられるリスク、当該恒久的施設において使用する資産、当該恒久的施設に帰せられる外部取引、内部取引その他の恒久的施設帰属所得の認識に影響を与える状況を特定し、これらの状況を総合的に勘案して認識することとされている。また、この場合の機能・事実分析は、外国法人が行った外部取引ごと又は当該恒久的施設とその本店等との間で行われた資産の移転、役務の提供等の事実ごとに、かつ、当該恒久的施設が当該外国法人から独立して事業を行う事業者であるものとして行うこととされている。

このように恒久的施設帰属所得の算定方法については、法令の規定の文言みでは不明確といえ、法人税基本通達により規定の解釈がなされているところであるが、十分とはいえない。当該通達は 2010 年版 PE レポートの記載内容<sup>(18)</sup>等を根拠にしているものと考えられ、恒久的施設帰属所得の具体的な算定方法については 2010 年版 PE レポート又は 2008 年版 PE レポート（2008 年版モデル条約 7 条に関するコメントと矛盾しないものに限る。）（以下で用いる「2008 年版 PE レポート」は、2008 年版モデル条約 7 条に関する

---

(18) 2010 年版 PE レポート・バラ 44 など。

コメントリーと矛盾しない部分に限るものを指すこととする。)を参照することがあり得ることから、条文解釈におけるこれらのレポートの位置付けが問題となる。

## 2 内部取引と外部取引

内部取引とは、恒久的施設とその本店等との間で行われた資産の移転、役務の提供その他の事実で、独立の事業者の間で同様の事実があったとしたならば、これらの事業者の間で、資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引（資金の借入れその他の取引に係る債務の保証、保険契約に係る保険責任についての再保険の引受けを除く。）が行われたと認められるものをいうとされる（法法 138①一②、法令 181）。

外部取引とは、恒久的施設を有する外国法人が他の者との間で行った取引をいうとされる（法基通 20・2・1（注）3。）

内部取引の認識についても、その具体的な基準は法令の規定の文言からでは不明確といえ、内部取引の認識基準等について記載している 2010 年版 PE レポート又は 2008 年版 PE レポートの記載内容<sup>(19)</sup>を参照することがあり得るところであり、この場合、やはり条文解釈におけるこれらのレポートの位置付けが問題となる。

## 3 恒久的施設帰属所得に係る所得の金額

恒久的施設帰属所得に係る所得の金額は、恒久的施設を有する外国法人の各事業年度の恒久的施設を通じて行う事業に係る益金の額から当該各事業年度の当該事業に係る損金の額を控除した金額とされ（法法 142①）、当該益金の額又は損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、当該外国法人の恒久的施設を通じて行う事業につき、法人税法第二編第一章第一節第二款から第九款まで《内国法人の各事業年度の所得の金額の計算》（一定

---

(19) 2010 年版 PE レポート・バラ 33-38、2008 年版 PE レポート・バラ 36-41 など。

の規定を除く。)及び第十一款《各事業年度の所得の金額の細目》の規定に準じて計算した場合に益金の額となる金額又は損金の額なる金額とすることとされている(法法 142②)。

#### 4 恒久的施設帰属所得に係る行為又は計算の否認

恒久的施設を有する外国法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、当該外国法人の各事業年度の恒久的施設帰属所得に係る所得の金額から控除する金額の増加、当該各事業年度の恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税の額から控除する金額の増加、内部取引に係る利益の額の減少又は損失の額の増加その他の事由により法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、当該行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、当該各事業年度の恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税の課税標準若しくは欠損金額又は恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税の額を計算することができる(法法 147 の 2)。

法法 147 条の 2 の規定の文言からでは、当該規定による否認の適用基準が不明確といえ、同法 138 条 1 項 1 号の機能・事実分析に基づく否認との差異が不明確となっている。

### 第 2 節 独立企業間価格の算定

恒久的施設を有する外国法人の当該恒久的施設とその本店等との間の内部取引の対価の額とした額が、独立企業間価格と異なることにより、当該外国法人の当該事業年度の恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる時、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる時は、当該事業年度の当該所得に係る法人税法その他法人税に関する法令の規定の適用については、当該内部取引は、独立企業間価格によるものとされている(措法 66 の 4 の 3 ①)。

この独立企業間価格は、内部取引が棚卸資産の販売又は購入に相当するものである場合には、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法、利益分割法、取引単位営業利益法又はこれらの方法に準ずる方法のうち、内部取引の内容及び当該内部取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、当該内部取引が独立事業者間で通常取引条件に従って行われるとした場合に当該内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法（以下「ベストメソッド」という。）により算定した金額とされ、内部取引が棚卸資産の販売又は購入に相当するもの以外である場合には、これらの算定方法と同等の方法のうち、ベストメソッドにより算定した額とされている（措法 66 の 4 の 3 ②、措令 39 の 12 の 3 ①）。

適正な恒久的施設帰属所得に係る所得の金額は、恒久的施設及びその本店等の機能・事実分析及び独立企業間価格の分析を経て求められることとなるが、当該機能・事実分析と独立企業間価格の分析における機能分析の関係は、法令の規定からは明らかとはいえない。

## 第 2 章 条文解釈における PE レポートの位置付け

平成 26 年度の税制改正により導入された帰属主義は、2010 年版モデル条約 7 条に OECD 承認アプローチの考え方が導入されたことに伴うものとされ、恒久的施設帰属所得は、同条の要素を踏まえた規定となっているとされる<sup>(20)</sup>。

ただし、恒久的施設帰属所得の算定方法は、前章第 1 節 1 で述べたとおり、法令及び通達では十分に明らかとはいえず、納税者及び課税当局の双方ともに、2010 年版モデル条約 7 条に関するコメンタリー又は 2008 年版モデル条約 7 条に関するコメンタリー及びその算定方法が詳細に記載されている 2010 年版 PE レポート又は 2008 年版 PE レポート（以下、これらの PE レポートをまとめていう場合には、単に「PE レポート」という。）を参照して、当該算定を行うことがあり得るところである。また、課税当局は、PE レポートの記載内容からみて恒久的施設帰属所得の算定方法が誤っているといえるような場合には、当該記載内容に基づき課税処分を行うことも想定されるが、そのような場合、条文解釈におけるこれらのコメンタリー及び PE レポートの位置付けが問題となることが考えられる。

### 第 1 節 条約解釈におけるコメンタリーの位置付けの検討

帰属主義関連条文は、OECD 承認アプローチに基づくものとされることから、国内法の条文解釈における PE レポートの位置付けを検討する前に、条約解釈におけるモデル条約のコメンタリー（以下、単に「コメンタリー」という。）及び PE レポートの位置付けを検討する必要がある。

2010 年版モデル条約 7 条に関するコメンタリー・パラ 9 において、同条は、

---

(20) 陣田ほか・前掲注(1)671,673,677 頁。

2010 年版 PE レポートの指針に照らして解釈することとされている<sup>(21)</sup>。また、2008 年版モデル条約 7 条に関するコメンタリー・パラ 7 では、2008 年版 PE レポートは、当該コメンタリーと抵触しない範囲において、同条の独立企業原則の適用に関する指針を提供しているとされている<sup>(22)</sup>。これらのコメンタリー及びこれらのレポートは、いずれも OECD 租税委員会により作成された同条の解釈・適用に関するものであることから<sup>(23)</sup>、条約解釈における位置付けに関しては、同様に解する必要があると考える。

## 1 条約解釈におけるコメンタリーの位置付け

コメンタリーは、法的拘束力のないモデル条約の解釈・適用のために作成されているものとされる（2008 年版モデル条約コメンタリー序論パラ 28・29<sup>(24)</sup>、2010 年版モデル条約コメンタリー序論パラ 28・29<sup>(25)</sup>）。また、コメンタリーは、国際慣習法といえるまでに各国の統一した見解を示すものともいえないことから、法的拘束力があるものとはされていない<sup>(26)</sup>。

(21) 川端・前掲注(5)127 頁。

(22) 川端・前掲注(7)116 頁・117 頁。

(23) 2010 年版モデル条約コメンタリー・序論パラ 28-29.2（川端・前掲注(5)13 頁・14 頁）、2008 年版 PE レポート・FOREWORD、2010 年版 PE レポート・FOREWORD。

(24) 川端・前掲注(7)13 頁。

(25) 川端・前掲注(5)13 頁。

(26) コメンタリーに関する見解として、次のようなものがある。

「……租税行政機関の出す意見表明以上でもそれ以下のものでもない」（クラウス・フォーゲル（松原有里訳）「ヨーロッパにおける国際課税の現代的課題」租税法研究 26 号『租税の競争と調和』157 頁（有斐閣、1998）、「……コメンタリーは条約そのものの構成要素ではない。……、慣習国際法にも凝縮していないので、……コメンタリーはいまだ規範効力を有しない（……）」（木村弘之亮『現代法律学体系 国際税法』760 頁（成文堂、2000 年）、「……国際慣習法のような法源性を有するとは思えない……」（浅妻章如「第 4 章 国際租税法におけるルール形成とソフトロー CFC 税制と租税条約に関する OECD コメンタリーの位置付けを題材として」中山信弘＝中里実編著『ソフトロー研究叢書第 3 巻 政府規制とソフトロー』267 頁（有斐閣、2008 年）、「……それ自体として法的拘束力を持つものではない。」（小寺彰「租税条約の解釈における OECD コメンタリーの意義—租税条約上の位置—」財団法人トラスト編『国際商取引に伴う法的諸問題（15）』51 頁（財団法人トラスト 60、2008 年）、「現実には締結された租税条約とは異なり国会の承認手続を経ないモデル条約やそのコメンタリーが法的拘束力を有するという結論は、国内法秩序の観点からは受け入れ



条約解釈におけるコメントリーの位置付けに係る国際的な議論においては、条約法に関するウィーン条約（以下「条約法条約」という。）<sup>(27)</sup>31 条<sup>(28)</sup>4 項に規定する「特別な意味」に当たるとする見解<sup>(29)</sup>と、条約法条約 32 条に規

がたい……。」（藤谷武史「国際租税法における規範形成の動態—国際的フォーラムの変容と国内法体系への影響」中里実＝太田洋＝弘中聡浩＝伊藤剛志編著『クロスボーダー取引課税のフロンティア』49 頁（有斐閣、2014 年））、「モデル租税条約およびそのコメントリーは、OECD 条約 5 条(b)にいう『勧告』であり、加盟国を国際法的に拘束するものではない、と考えられる。」（藤谷武史「国際租税法の法源と規範構造」金子宏監修『現代租税法講座 第 4 巻国際課税』41 頁（日本評論社、2017））など。

また、匿名組合契約に基づき組合員であるアイルランド法人に対して支払われた分配金に係る源泉徴収義務の有無を争点とする裁判例（東京高判平 26 年 10 月 29 日税務訴訟資料 264 号 174 頁（順号 12555））であるが、「……、コメントリーは、法的に拘束力を有する租税条約の具体的な条文の解釈に当たって参照する余地があるとしても、租税条約の具体的な条文を離れて、そのみで、条約と同等の効力を有する独立の法源となると解することはできない。」と判断されているものもある。

なお、「……条約を締結する当事国の条約締結の経緯や黙示の合意の有無によって異なってくる……。」（宮塚弘＝北村導人「近時のタックス・ヘイブン対策税制に係る裁判例の分析・検討（第 3 回）」租税研究 2010 年 3 月号 326 頁（2010 年））という見解もある。

- (27) 「国際条約の解釈を、ウィーン条約 31 条から 33 条までの規定に準拠して行うことは、国際法の規則である。」（小寺彰「租税条約仲裁の国際法上の意義と課題—新日蘭租税条約の検討—」経済産業研究所 18 頁（2011）（<https://www.rieti.go.jp/jp/publications/dp/11j036.pdf>）（平成 30 年 2 月 15 日最終確認））

とされ、「租税条約の解釈についても、条約法条約の『条約の解釈』に関する諸ルールがあてはまる（31 条から 33 条）。」とされる（増井良啓「日本の租税条約」金子宏編『租税法の基本問題』577 頁（有斐閣、2008 年））。

- (28) 条約法条約 31 条は、条約解釈に関する一般的な規則を規定しており、その第 1 項において、「条約は、文脈によりかつその趣旨及び目的に照らして与えられる用語の通常の意味に従い、誠実に解釈するものとする。」と規定されている。
- (29) 条約法条約 31 条 4 項において、「用語は、当事国がこれに特別の意味を与えることを意図していたと認められる場合には、当該特別の意味を有する。」と規定されているところ、コメントリーは OECD 加盟国間の条約において当事国が意図した「特別の意味」を構成するという見解とされる（藤谷・前掲注(26)「国際租税法の法源と規範構造」42 頁）。

谷口勢津夫教授は、この見解を採用しているが、「当事国が援用することができる『特別の意味』は、原則として、当該租税条約の締結の時点で妥当していたモデル租税条約及び同コメントリーから明らかになる用語の意味に限定されると解される。」（谷口勢津夫『租税条約論—租税条約の解釈及び適用と国内法—』18 頁（清文社、1999 年））と述べられている。また、増井良啓教授は、コメントリーの法的地位については議論があるところ、「条約締結時に存在していたコメントリーについては、締約国の代表がその注釈の意味で理解していたと考えることができるから、条約法条約 31 条 4 項にいう『特別の意味』を示すものと解することができる。これに対し、

定する「解釈の補足的<sup>(30)</sup>な手段」に当たるとする見解<sup>(31)</sup>が対立軸を構成して

条約締結後に新たに追加されたコメントリーは、『特別の意味』を示すものとはいえない。」(増井・前掲注(27)577 頁～578 頁)と述べられている。

- (30) 条約法条約 32 条に規定された「……『補足的』という文言は、31 条に代替する自律的な解釈手段を提供するというのではなく、専ら 31 条に規定された原則により規律される解釈を助けるためのものという趣旨である。」(小寺彰＝岩沢雄司＝森田章夫『講義国際法』90 頁(有斐閣、2004))とされる。
- (31) 条約法条約 32 条は、同条約 31 条の規定により得られた意味を決定するため又は (a)同条の規定による解釈によっては意味があいまい又は不明確である場合及び(b)同条の規定による解釈により明らかに常識に反した又は不合理な結果がもたらされる場合における意味を決定するため、「解釈の補足的な手段」に依拠することができることが規定されているところ、当該コメントリーは、当該「解釈の補足的な手段」に当たり、モデル条約に準拠している二国間租税条約の解釈に際して依拠することができる資料であるという見解である。

解釈の補足的な手段となるものについては、32 条本文で、「特に条約の準備作業及び条約の締結の際の事情」としているが、岩沢雄司教授は、「……32 条が『特に (including, notament)』という言葉を用いていることから、補足的な手段がこの 2 つに限られないことは文言上明らかである。学説においても、これは網羅的な列挙ではなく、とりわけ重要な 2 つを例にあげただけである、32 条はこの 2 つ以外の補足的な手段を排除するものではなく、実際に他に補足手段がある、という説が多数である。」と述べられている(岩沢雄司「自由権規約委員会の規約解釈の法的意義」世界法年報 29 号 69 頁(2010))。同旨のものとして、小寺・前掲注(26)58 頁。

木村弘之亮教授は、「……、同モデル条約およびコメントリーはいまだ規範効力を有しない(……)。それゆえ、これらは条約法条約 32 条に規定する解釈の補足的な手段であるにすぎない。」と述べられている(木村・前掲注(26)760 頁)。

小寺彰教授は、「OECD モデル租税条約コメントリーや OECD 多国籍企業及び税制運営のための移転価格ガイドラインは、OECD 内の機関が採択した文書であり、ウィーン条約上は、せいぜい『解釈の補足的な手段』にすぎない。条約法条約上『解釈の補足的な手段』に限定はなく、解釈者が合理的な手段と考えればどのようなものでも採用できる。」と述べられている(小寺・前掲注(27)19 頁～20 頁)。

また、藤谷武史准教授は、「各国課税当局の代表から構成された OECD 租税委員会の場で作成され、国会承認も必要としないコメントリーに、裁判所を拘束する法的地位を認めることには、とりわけわが国のように、自動的受容方式を採りつつ条約優位を認める法秩序の下では、特に問題が大きいのではないか。」「……、コメントリーに国内裁判所の条約解釈を拘束する地位を認めるべきではなく、『解釈の補足的な手段』に留めるのが相当ではないかと思われる。」と述べられている(藤谷・前掲注(26)「国際租税法の法源と規範構造」44 頁)。

更に、コメントリーに関して述べたものではないが、岩沢教授は、自由権規約の解釈に関し自由権規約委員会が示した一般意見等を援用することに対する我が国裁判所の対応について、「日本では、……、条約機関の一般意見等を条約法条約 32 条にいう『解釈の補足的な手段』に位置付ける判決例が多く見られる。そしてそれは、日本の学説においてこのような説が有力であることに基づくと考えられる。」と述べられている(岩沢・同 69 頁)。

いとされ、「特別な意味」に当たる場合には、条約解釈の直接の根拠となるとされるが、「解釈の補足的手段」に当たる場合は、条約文及び条約法条約 31 条 2 項又は 3 項の規定の適用によって得られた条約解釈を確認するため、又は、その条約文の解釈が不明確又は不合理な結果がもたらされる場合に限り、援用を許されるにすぎないとされる<sup>(32)</sup>。

そして、我が国における裁判例においては、後者の見解が採用されているところである（最高裁平成 21 年 10 月 29 日第一小法廷判決（民集 63 巻 8 号 1881 頁<sup>(33)</sup>）<sup>(34)</sup>）。

(32) 藤谷・前掲注(26)「国際租税法の法源と規範構造」42 頁。

コメンタリーが「特別な意味」に当たるとする見解は、欧州の国際租税法学者を中心に支持を得ている一方で、実務上は、各国の見解は分かれているとされる（藤谷・同 42 頁。）。

なお、他の見解としては、「……、OECD コメンタリーは基本的にはウィーン条約法条約第 32 条に規定する解釈の補足的手段（準備作業）と位置付けることが相当と思われる。また、2 国間租税条約の締結時以後に制定もしくは改訂されたより新しい OECD コメンタリーは、ウィーン条約法条約第 31 条 3 項に基づき、租税条約の解釈規準として利用することができる。」（吉村典久「恒久的施設としての代理人の概念」金子宏編『国際課税の理論と実務—移転価格と金融取引』398 頁（有斐閣、1997））とするものなどがある。

(33) 当該事件は、タックス・ヘイブン対策税制が日星租税条約の事業所得条項に違反しているかが争点となったものであり、「日星租税条約は、経済協力開発機構（OECD）のモデル租税条約に倣ったものであるから、同条約に関して OECD の租税委員会が作成したコメンタリーは、条約法に関するウィーン条約（昭和 56 年条約第 16 号）32 条にいう『解釈の補足的手段』として、日星租税条約の解釈に際しても参照されるべき資料といえることができる……、……」と判示されている。

また、当該事件に係る調査官解説では、コメンタリーについて、「OECD 租税委員会事務局が OECD モデル租税条約の立案当局による条文の理解、解釈を示すために執筆しているものであって、OECD モデル租税条約の準備作業等に匹敵する参照価値を有するものと思われ、……」とされている（岡田幸人「判解」最高裁判所判例解説民事編平成 21 年度（下）（7 月～12 月分）791 頁（2012 年））。

これに対し、青山教授は、「……、解釈の補助的手段としてではあっても判決が言及したことは、国際慣習法の領域にコメンタリーが近づきつつある状況を物語っているといえよう。」（青山慶二「重要判決の比較法研究 第 6 回：国内法の租税条約適合性に関する判決 H21.10.29 最高裁（グラクソ事件）判決 V.2002.6.28 フランス国務院（シュナイダー判決）」TKC 税研情報 21 巻 2 号 58～59 頁（2012 年））と述べられている。

なお、コメンタリーを解釈の補足的手段とする見解を採用していると考えられる国として、オーストラリア、フィンランド、ドイツ、ポーランドなどが挙げられる（Michael Lang et al. (2012) "THE IMPACT OF THE OECD AND UN MODEL

## 2 「解釈の補的手段」としてコメントリーを援用することの適否

上記 1 のとおり、条約解釈におけるコメントリーの位置付けについては国際的に議論のあるところであるが、問題となるのはコメントリーが「解釈の補的手段」とされる場合であり、また、この場合、条約の全ての条項について、コメントリーを解釈の補手段として援用できるわけではなく、条約法条約 31 条に基づく条文解釈の確認のため並びに条文解釈が不明確又は不合理な結果となる場合に限って援用できることとなる。したがって、以下では、モデル条約 7 条のうち、特にその解釈が問題となる恒久的施設帰属利得（モデル条約 7 条に規定する恒久的施設が取得したとみられる利得をいう。以下同じ。）の算定方法を規定した 2 項の解釈に当たり、同条に関するコメントリーを「解釈の補的手段」として援用できるかについて検討を行うこととする。

なお、モデル条約の 7 条は、2010 年に改訂されているところ、現在、我が国が締結している二国間租税条約のうちモデル条約に準拠しているものは、2010 年改訂前のモデル条約に基づくものと、2010 年改訂後のモデル条約に基づくものがあることから、2010 年版モデル条約と 2008 年版モデル条約を元に、それぞれの 7 条 2 項について検討を行う必要がある。

### (1) 2010 年版モデル条約 7 条 2 項の場合

2010 年版モデル条約 7 条 2 項は、恒久的施設帰属利得を「特に当該恒久的施設を有する企業の他の構成部分との取引において、当該恒久的施設が、同一又は類似の条件で同一又は類似の活動を行う分離し、かつ、独立した企業であるとしたならば、当該企業が当該恒久的施設を通じて、及び当該企業の他の部門を通じて遂行した機能、使用した資産及び引き受けた危険を考慮して、」算定することとされている。

---

CONVENTIONS ON BILATERAL TAX TREATIES ” CAMBRIDGE UNIVERSITY PRESS, PP69-70,387-389, 468-469,820-822.)。

- (34) 今村隆教授は、「……、OECD 移転価格ガイドラインは、租税条約解釈のコメントリーの一部であると考えられ、同じ理が当てはまる。」と述べられている（今村隆『課税訴訟における要件事実論 [改訂版]』183 頁（日本租税研究協会、2013））。

同項からは、恒久的施設を独立企業とみなすこと、また、独立企業原則により恒久的施設帰属利得を算定することに疑義が生じないものと考えられ、その意味において、2010 年版モデル条約 7 条に関するコメントリーは、条約法条約 32 条に規定する「解釈の補足的手段」に該当することはないと考える。

一方、恒久的施設帰属利得の具体的な算定（恒久的施設へ利得を帰属させる方法）を検討する場面においては、同項からは具体的な算定方法は不明確であるといえ、条約法条約 32 条(a)に掲げる同条約 31 条の規定による「解釈によっては意味があいまい又は不明確である場合」に該当すると考える。したがって、当該場面では、同条約 32 条により、同条に規定する「解釈の補足的な手段」に依拠することができることとなることから、2010 年版モデル条約 7 条に関するコメントリーは、当該場面においては、当該「解釈の補足的手段」に該当することとなると考える<sup>(35)</sup>。

## (2) 2008 年版モデル条約 7 条 2 項の場合

2008 年版モデル条約 7 条 2 項では、恒久的施設帰属利得は「当該恒久的施設が、同一又は類似の条件で同一又は類似の活動を行う個別のかつ分離した企業であって、当該恒久的施設を有する企業と全く独立の立場で取引を行うものであるとしたならば当該恒久的施設が取得したとみられる利得」と規定されている。

同項からは、恒久的施設を独立企業とみなすこと、また、独立企業原則により恒久的施設帰属利得を算定することに疑義が生じないものと考えられ、その意味においては、2008 年版モデル条約 7 条に関するコメントリー

---

(35) 二国間租税条約の締結後において、準拠したモデル条約のコメントリーが改訂された場合については（条文の改訂がない場合に限る。）、その改訂後のコメントリーを援用することとなる（2010 年改訂後のモデル条約コメントリー・序論パラ 33-36.1（川端・前掲注(5)14 頁・15 頁））。なお、コメントリーを二国間租税条約の締結時の「特別の意味」に当たると解する場合には、改訂後のコメントリーは「特別の意味」に当たるとはいえない（増井・前掲注(27)577 頁～578 頁）ことから、この場合には、その改訂後のコメントリーは、「解釈の補足的手段」に当たるものとする。

は、条約法条約 32 条に規定する「解釈の補足的手段」に該当することはないと考える。

一方、恒久的施設帰属利得の具体的な算定を検討する場面においては、同項からは具体的な算定方法は不明確であるといえ、条約法条約 32 条(a)に掲げる同条約 31 条の規定による「解釈によっては意味があいまい又は不明確である場合」に該当すると考える。したがって、当該場面では、同条約 32 条により、同条に規定する「解釈の補足的手段」に依拠することができることとなることから、2008 年版モデル条約 7 条に関するコメントリーは、当該場面においては、当該「解釈の補足的手段」に該当することとなると考える。

以上のことからすると、恒久的施設帰属利得の具体的な算定を検討する場面は、2010 年版モデル条約 7 条 2 項及び 2008 年版モデル条約 7 条 2 項のいずれも条約法条約 32 条(a)に該当するといえ、2010 年版モデル条約 7 条に関するコメントリー又は 2008 年版モデル条約 7 条に関するコメントリーを、同条に規定する「解釈の補足的手段」として援用することができるものと考ええる(2010 年改訂前のモデル条約に準拠して二国間租税条約を締結している場合には、当該二国間租税条約の解釈においては 2010 年版モデル条約 7 条コメントリーを援用することができない。その詳細は第 3 節で述べる。)

なお、コメントリーを援用する場合に、モデル条約の 7 条に関するコメントリーに付されている留保<sup>(36)</sup>については注意する必要がある。仮に、二国間租税条約の相手国が同条に留保を付している場合には、その留保を付している部分については尊重するものとされている<sup>(37)</sup>ことから、当該部分について

(36) 「モデル租税条約の条文に合意できない加盟国が、その旨の意見(及び必要に応じその理由等)を表明したものである。」(川田剛=徳永匡子『OECD モデル租税条約コメントリー逐条解説』11 頁(税務研究会出版局、2009)とされる。

なお、条約法条約 2 条 1 (d)において、『留保』とは、国が、条約の特定の規定の自国への適用上その法的効果を排除し又は変更することを意図して、条約への署名、条約の批准、受諾若しくは承認又は条約への加入の際に単独で行う声明(用いられる文言及び名称のいかんを問わない。)をいう。」とされている。

(37) 2010 年版モデル条約コメントリー・序論パラ 3 (川端・前掲注(5) 7 頁。)

は、「解釈の補足的手段」としてコメントリーを援用できないことになると考  
える。

## 第 2 節 条約解釈における PE レポートの位置付け

2008 年版 PE レポートは、2008 年版モデル条約 7 条に関するコメントリー・  
パラ 7 において、2005 年版モデル条約 7 条に関するコメントリーと抵触しない  
範囲において、同条に組み込まれている独立企業原則の適用に関する指針を提  
供しているものとされている<sup>(38)</sup>。

一方、2010 年版 PE レポートは、2010 年版モデル条約 7 条に関するコメン  
タリー・パラ 9 において、同条は、2010 年版 PE レポートが展開したアプロ  
ーチを反映しており、当該レポートが含む指針に照らして解釈されなければなら  
ない<sup>(39)</sup>とされている。

以上のように、PE レポートと 2008 年版モデル条約 7 条に関するコメント  
リー及び 2010 年版モデル条約 7 条に関するコメントリー（以下「新旧 7 条コメ  
ンタリー」という。）はモデル条約 7 条の解釈に当たり密接な関係があるところ、  
モデル条約及びコメントリーが、前節 1 のとおり法的拘束力はないものとされ  
ていることからすれば、PE レポートは法的拘束力のないものと考えることが  
適当と考える。また、PE レポートは、OECD 承認アプローチを構築すること  
を目的として作成され、新旧 7 条コメントリーにその内容が反映されているこ

---

(38) 川端・前掲注(7)116 頁-117 頁。2008 年版 PE レポート・PREFACE パラ 8 では、  
2008 年版モデル条約 7 条の解釈に当たっては、2008 年版 PE レポートについて、2008  
年版モデル条約 7 条に関するコメントリーに抵触しない部分のみを注意して用い、こ  
のような文脈で読まれるべきとされている。なお、当該コメントリーでは、無形資産  
に係る内部使用料、金融機関以外の内部利子は認識しないこととされている（2008  
年版モデル条約 7 条に関するコメントリー・パラ 34、42（川端・前掲注(7)125 頁、  
127 頁。）。）。

(39) 川端・前掲注(5)127 頁。また、2010 年版モデル条約 7 条に関するコメントリー・  
パラ 19 において、2010 年版 PE レポートには、モデル条約 7 条 2 項の規定の下で  
PE 帰属利得をどのように算定すべきかの指針が詳細に述べられていると記載されて  
いる（川端・同 129 頁-130 頁）。

とからすれば、恒久的施設帰属利得の具体的な算定を行う場面においては、新旧 7 条コメントリーと同様、条約法条約 32 条の「解釈の補的手段」に当たるとすることが適当と考える。

なお、仮に、コメントリーが条約法条約 31 条 4 項に規定する「特別の意味」に当たるとされるのであれば、PE レポートも当該「特別の意味」に当たるとすることが適当と考える。

### 第 3 節 OECD 承認アプローチの各国への適用範囲と新旧 7 条コメントリー及び PE レポートの援用範囲

新旧 7 条コメントリー及び PE レポートは、いずれも恒久的施設帰属利得の具体的な算定の解釈・適用に当り、「解釈の補的手段」として援用することができるものと考えているが、二国間租税条約が、2010 年改訂後のモデル条約又は 2010 年改訂前のモデル条約のいずれに準拠しているかにより、その援用範囲が異なることに注意する必要がある。

まず、2010 年改訂後のモデル条約に準拠した二国間租税条約を締結している場合であるが、この場合は OECD 承認アプローチの適用を完全に受け入れていることになることから、2010 年改訂後のモデル条約 7 条に関するコメントリー及び 2010 年版 PE レポートを援用することができる。

一方、2010 年改訂前のモデル条約に準拠した二国間租税条約の場合には、当該アプローチの適用を完全には受け入れていないことから、2010 年改訂後のモデル条約 7 条に関するコメントリー及び 2010 年版 PE レポートは援用できず、2008 年版モデル条約 7 条に関するコメントリー及びその記載内容と矛盾がない 2008 年版 PE レポートの記載内容が援用できることとなる。

このような 2010 年改訂前のモデル条約に準拠している二国間租税条約の適用関係については、法法 139 条 2 項においても、「当該外国法人の恒久的施設と本店等との間の同号に規定する内部取引から所得が生ずる旨を定める租税条約以外の租税条約の適用があるときには、同号に規定する内部取引には、当該



外国法人の恒久的施設と本店等との間の利子(……)の支払に相当する事実(……)その他政令で定める事実は、含まれないものとする。」として、調整が図られているところである。

なお、BEPS プロジェクト<sup>(40)</sup>実施のための包摂的枠組み<sup>(41)</sup>への参加国(以下「BEPS 包摂国」という。)については、OECD 承認アプローチの適用がないとしている国連モデル租税条約<sup>(42)</sup>に準拠した二国間租税条約を締結している場合であっても、BEPS 行動計画の 7 (恒久的施設認定の人為的回避の防止)及び行動計画 8-10 (移転価格税制と価値創造の一致)の合意事項の実施にコミットしていることから、OECD 承認アプローチの適用を受け入れていると考

- 
- (40) BEPS (Base Erosion and Profit Shifting : 税源侵食と利益移転) プロジェクトとは、公正な競争条件 (Level Playing Field) という考え方の下、多国籍企業がグローバルなビジネスモデルと各国の税制及び国際課税ルールのずれを利用することで、課税所得を人為的に操作し、課税逃れを行うことがないよう、国際課税ルールを世界経済並びに企業行動の実態に即したものとするとともに、各国政府・グローバル企業の透明性を高めるために国際課税ルール全体を見直すプロジェクトをいうものとされている(税制調査会・国際課税ディスカッショングループ「BEPS プロジェクトについて(概要)」1頁([http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/discussion1/2015\\_icsFiles/afiedfile/2015/10/23/27dis16kai3.pdf](http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/discussion1/2015_icsFiles/afiedfile/2015/10/23/27dis16kai3.pdf)))(2018年6月18日最終閲覧)。2012年6月にOECD租税委員会により立ち上げられ、G20の参加も得て、2013年7月に策定した「BEPS 行動計画」に基づき検討を重ね、2015年11月のG20サミットにおいて「BEPS 最終報告書」が報告された(緒方健太郎「BEPS プロジェクト等における租税回避否認をめぐる議論」フィナンシャル・レビュー平成28年1号197頁(2016))。
- (41) BEPS 最終報告書の合意事項を実施するために、その合意事項の実施にコミットするOECD非加盟国が参加する枠組みをいう。包摂的枠組みでは、特に、BEPS プロジェクトの4つのミニマムスタンダード(有害税制への対抗、条約濫用の防止、個別報告書(移転価格税制に係る文書化)及びより効果的な紛争解決メカニズムの構築)の実施確保に焦点を当てているとされる(OECD「BEPS に対処するための新たな包摂的枠組みの第一回会合とともに、国際課税の協力は新たな時代を迎えた」(2016)(<http://www.oecd.org/tokyo/newsroom/first-meeting-of-the-new-inclusive-framework-to-tackle-base-erosion-and-profit-shifting-marks-a-new-era-in-international-tax-co-operation-japanese-version.htm>))(平成30年6月18日最終閲覧)、財務省(第14回税制調査会(2017年11月1日))「総14-1説明資料〔国際課税〕」3頁・5頁(<http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2017/29zen14kai1.pdf>))(平成30年6月18日最終閲覧)。
- (42) 2011年国連モデル租税条約・7条に関するコメントリー・パラ1、青山慶二「2011年国連モデル条約改訂について」租税研究2012年10月275頁・276頁、279頁・280頁(2012)。

えることもできる<sup>(43)</sup>が、これらの行動計画は BEPS 包摂国のミニマムスタンダードとはされていないことから、当該適用までコミットしたのではないと考えることもできる<sup>(44)</sup>。したがって、BEPS 包摂国に対する当該適用の可否は、国別に対応していく必要があると考える。

## 第 4 節 法法 138 条 1 項 1 号の解釈における PE レポートの位置付け

### 1 法法 138 条 1 項 1 号の解釈における PE レポートの援用の適否

第 2 節において、条約解釈における PE レポートの位置付けを検討したが、この結果を直ちに法法 138 条 1 項 1 号に規定する恒久的施設帰属所得の解釈に当てはめることはできない。

租税法の解釈については、金子宏教授が「租税法は侵害規範 (Eingriffsnorm) であり、法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない (……)。……。ただし、文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならないことは、いうまでもない (……)。」<sup>(45)</sup>

(43) 行動計画 7 に関連する PE 帰属所得の算定は AOA に基づき行われることとなる。

(44) 青山教授は、「BEPS の議論に参加しなかった国も包摂的枠組み (inclusive framework) により議論の成果物を享受できるようになり、途上国・新興国を含め既に 100 か国を超える国がこの包摂的枠組みに参加しています。包摂的枠組みに入ってきた以上、『権利』を取得する代わりに『義務』も生じます。例えば PE の範囲拡大といったメリットだけを取っていくのではなく、AOA に沿った帰属利得の判断基準についても納得してもらう必要があります。それを担保するために、現在 OECD はガイダンスの作成に取り組んでいるわけですが、PE 帰属利得に関する論点を含む BEPS 行動 7 『PE 認定の人為的回避の防止』は実施へのコミットが求められるミニマムスタンダードの対象とはなっていません。このため、帰属利得についてどの程度ハーモニゼーションができるのかという点は、正直まだ不透明と断言していいかもしれません。」(青山慶二「～経団連・21 世紀政策研究所 研究主幹 青山慶二早稲田大学大学院教授に聞く～BEPS を巡る日本企業の懸念と国内法制化の方向性」T&A master 714 号 5 頁 (2017)) と述べられている。

(45) 金子・前掲注(14)116～117 頁。同様の見解を示すものとして、山田二郎『税法講

と述べられているように、PE レポートの援用は、「文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合」という条件を満たす必要があるといえる。そのため、恒久的施設帰属所得を具体的に算定する場面が当該条件を満たすものか否か、更に検討する必要がある。

法法 138 条 1 項 1 号は、恒久的施設帰属所得について「当該恒久的施設が当該外国法人から独立して事業を行う事業者であるとしたならば、当該恒久的施設が果たす機能、当該恒久的施設において使用する資産、当該恒久的施設と当該外国法人の本店等（……）との間の内部取引その他の状況を勘案して、当該恒久的施設に帰せられるべき所得（……）」と規定されている。

当該規定においては、モデル条約 7 条と同様、恒久的施設を独立企業とみなすこと、また、独立企業原則により恒久的施設帰属所得を算定することは明らかといえるものの、恒久的施設へ所得を帰属させる方法、すなわち、恒久的施設帰属所得の具体的な算定方法については、機能、資産、内部取引及びその他の状況を勘案して、と規定されているのみであり、具体的にどのように恒久的施設帰属所得を算定すべきかを同号の文理解釈によって明らかにすることは困難といえる。したがって、当該場面は、「文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合」に当たるといえると考えられる。

そうすると、恒久的施設帰属所得の具体的な算定については、法法 138 条

---

義（第 2 版）』35 頁（信山社出版、2001）、清永敬次『税法（第七版）』36 頁（ミネルヴァ書房、2007）、谷口勢津夫『税法基本講義〔第 5 版〕』39～40 頁（弘文堂、2016）等がある。

また、文理解釈を原則とする旨が判示された最高裁判決として、最二小判昭 48 年 11 月 16 日民集 27 卷 10 号 1333 頁、最三小判平 22 年 3 月 2 日民集 64 卷 2 号 420 頁、最二小判平 27 年 7 月 17 日判時 2279 号 16 頁がある。

なお、源泉徴収に係る事件（最三小判平 22 年 3 月 2 日民集 64 卷 2 号 420 頁）に係る調査官解説ではあるが、租税法の解釈として金子教授の見解を引用した上、「文理解釈により規定の意味内容を明らかにすることが可能であっても、その帰結が明らかに不合理である場合には、規定の趣旨目的に照らして合理的な解釈を導き出すことが可能かどうかを検討すべきであるとする見解もあり得ないではない。」という意見もある（鎌野真敬「判解」最高裁判所判例解説民事編 平成 22 年度（上）（1 月～6 月）137 頁（2014 年））。これは、条約法条約 32 条(b)に当たる場合に相当する考え方といえると考えられる。

1 項 1 号の趣旨目的に照らして、その算定方法を解釈することになるところ、同号は、OECD 承認アプローチに基づく規定とされ、当該アプローチの第 1 ステップを国内法に当てはめたものとされている<sup>(46)</sup>ことから、2010 年版モデル条約 7 条 2 項及び 2008 年版モデル条約 7 条 2 項における恒久的施設帰属利得の具体的算定方法の解釈について援用することできるとされた新旧 7 条コメンタリー及び PE レポートは、同号の解釈に当たり援用することが可能と考える。

## 2 国内法における帰属主義関連条文の立法資料としての効果

PE レポートは、国内法に導入された帰属主義の関連条文に係る立法資料<sup>(47)</sup>とも考えられることから、条文解釈におけるその効果について検討を行う。

立案担当者の解説によれば、我が国における外国法人等に対する課税原則は、2010 年のモデル条約の改訂により同条約 7 条に OECD 承認アプローチの考え方が導入されたことに伴い、同条がめざす二重課税・二重非課税の排除を実現することを目的として、平成 26 年度税制改正により総合主義から当該アプローチに基づく帰属主義に改正されたものとされている<sup>(48)</sup>。また、恒久的施設帰属所得は、当該アプローチに基づき、恒久的施設が本店等から分離・独立した企業であるとした場合に得られる所得とされ<sup>(49)</sup>、2010 年版モデル条約 7 条の要素を踏まえた規定となっているとされている<sup>(50)</sup>。そして、恒久的施設を有する外国法人は、恒久的施設帰属所得の金額を、PE レポー

---

(46) 陣田ほか・前掲注(1)673 頁、678 頁。

(47) 立法当時の立案担当部局により作成され、政府税制調査会へ提出された立法（規定）に係る説明資料、立案担当者が立案のために参照した資料及び立案担当者による規定の解説等をいう。帰属主義の改正の場合には、財務省主税局の立案担当者が帰属主義を国内法に導入する法律の立案のために参照したとされる資料及び政府税制調査会における財務省主税局の説明資料等がこれに該当する。

(48) 陣田ほか・前掲注(1)671、673 頁。

(49) 陣田ほか・前掲注(1)673 頁。

(50) 陣田ほか・前掲注(1)677 頁。

トにおいて説明されている 2 つのステップ<sup>(51)</sup>により算定することとなるとされている<sup>(52)</sup>。

以上のことからすると、新旧 7 条コメンタリー及び PE レポートは、帰属主義関連条文の立法資料ということができると考える。

立法資料については、その条文の「文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合」、すなわち、その条文の趣旨目的に照らして解釈することができる場合には、援用することができると考えられる<sup>(53)</sup>ことから、法 138 条 1 項 1 号により恒久的施設帰属所得の具体的な算定を行う場面については、当該立法資料ということができると新旧 7 条コメンタリー及び PE レポートは援用することができるものと考えられる<sup>(54)</sup>。

---

(51) 2010 年版 PE レポート・パート I パラ 10, 44。

(52) 陣田ほか・前掲注(1)678 頁。

(53) 立案時に立案担当者等により作成され政府税制調査会に提出された規定の説明資料又は立案担当者による規定の解説等が法令の趣旨目的を解釈する参考資料となり得る点については、法 132 条の 2 の適用により、形式的に該当する特定役員引継要件を否認することの適否が争点となったヤフー事件（最一小判平 28 年 2 月 29 日民集 70 卷 2 号 242 頁）における調査官解説において、政府税制調査会法人課税小委員会の討議資料として財務省主税局が作成したもの及び財務省主税局の立案担当者による条文解説の記載内容を示した上で「本判決は、上記のような立法当時の資料からうかがわれる同条の立法趣旨に照らし、同条の不当性要件の解釈につき、制度濫用基準の考え方を採用する旨を明確に示したものと考えられる。」（徳地淳＝林史高「判解」曹時 69 卷 5 号 296 頁（2017 年））という説明がなされていることから、これらの資料は法令解釈の参考資料となり得るものと考えられる。その他の例としては、東京高判平 16 年 6 月 9 日（判時 1891 号 18 頁）等が挙げられる。

(54) 移転価格税制に係る独立企業間価格の算定の適否が争点となった事件（東京地判平 26 年 8 月 28 日税資 264 号 139 頁（順号 12520））であるが、租税特別措置法 66 条の 4 第 1 項の解釈・適用に当たり、「措置法 66 条の 4 第 1 項の移転価格税制の規定は、……、諸外国においては既に移転価格税制が整備されていることに鑑みて、我が国においても、諸外国と共通の基盤に立って、……、……適正な国際課税を実現するために規定されたものである。そうすると、我が国の移転価格税制の規定の解釈適用に当たっては、……独立企業原則という諸外国の移転価格税制と共通の基礎に立脚するものであることに配慮しなければならないのであって、具体的には、我が国の移転価格税制と諸外国の移転価格税制との間の整合性を確保するため、独立企業原則の見地から独立企業間価格の算定に当たり考慮すべき事項及び採り得る手段について記載している OECD 租税委員会の上記報告書及び同報告書の各章を 1995 年（平成 7 年）以降順次改訂したものである『多国籍企業と税務当局のための移転価格の算定に関する指針』（移転価格ガイドライン）の記載を踏まえてしなければならない」と示されている。なお、判示中の「上記報告書」とは、1979 年（昭

## 第 5 節 コメントリー及び PE レポートの記載内容を 根拠とした更正処分の適否

前節で述べたとおり、新旧 7 条コメントリー及び PE レポートは、いずれも  
法 138 条 1 項 1 号の恒久的施設帰属所得の具体的な算定の解釈において援用  
することができるものといえ、当該算定の解釈において重要な役割を担うこと  
となると考える。そのため、新旧 7 条コメントリー及び PE レポートの記載内  
容を根拠として、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の更正処分が行われた  
としても、当該更正処分は、法令解釈に基づき行われたものといえると考えらる。

ただし、新旧 7 条コメントリー及び PE レポートは、法 138 条 1 項 1 号の  
規定の趣旨目的を明らかにする範囲で援用することができるのであるから、そ  
の範囲を逸脱した利用は許されない。

なお、当該更正処分の適否の最終的な判断は、裁判所により行われることに  
なることはいうまでもない<sup>(55)</sup>。

---

和 54 年) 5 月 16 日に OECD 租税委員会により公表された「移転価格と多国籍企業」  
“Transfer Pricing and Multinational Enterprises (1979)” である。

(55) コメントリーの「内容自体が裁判官を説得させるものであれば、法的権威の高低  
と関係なく裁判の結論を左右する。」(浅妻・前掲注(26)275 頁)。

### 第 3 章 内部取引の否認における 機能・事実分析の必要性

税法 138 条 1 項 1 号及び措法 66 の 4 の 3 第 1 項の規定からすれば、恒久的施設帰属所得に係る適正な所得の金額は、機能・事実分析（OECD 承認アプローチの第 1 ステップに対応）及び独立企業間価格の分析（同アプローチの第 2 ステップに対応）を経て求められることとなる。したがって、課税当局により内部取引の否認が行われる場合には、機能・事実分析により内部取引の修正がされ、その修正された内部取引に基づく独立企業間価格と内部取引の対価の額とした額との差額により増差所得が算出されることとなると考える。

しかし、この独立企業間価格の分析に当たっては、内部取引について、恒久的施設及びその本店等の事業の内容等のほか、措通 66 の 4 の 3（2）-3 に掲げる諸要素（①棚卸資産の種類、役務の内容等、②売手又は買手の果たす機能、③内部取引における契約条件に相当するもの、④市場の状況及び⑤売手又は買手の事業戦略）等を的確に把握することとされている<sup>(56)</sup>ことから、機能・事実分析を行わずとも、独立企業間価格を算定することは可能とも思われる。課税当局が内部取引の否認を行う場合、当該機能・事実分析が必要とされる否かにより、更正の理由の記載事項が異なることにもなり、その要否を明らかにする必要がある。

---

(56) 措通 66 の 4 の 3（1）-1。

国税庁は、外国法人の各事業年度の恒久的施設帰属所得に係る所得の調査等の事務に関し、適正かつ円滑な執行を図るため、事務運営指針（恒久的施設帰属所得に係る所得に関する調査等に係る事務運営要領の制定について（事務運営指針）（以下「恒久的施設帰属所得に係る所得の調査等に係る事務運営指針」という。））を定めているが、この恒久的施設帰属所得に係る所得の調査等に係る事務運営指針第 1 章 1-2（2）では、内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格となっているか等の検討に当たっては、必要に応じ、移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）（以下「移転価格事務運営指針」という。）を参考にすることとしている。また、恒久的施設帰属所得に係る所得の調査等に係る事務運営指針 4-3（独立企業間価格の算定を行う場合の準用）では、内部取引の独立企業間価格の算定を行う場合には、移転価格事務運営指針第 4 章（独立企業間価格の算定等における留意点）の取扱いを準用することとしている。

そこで、内部取引の否認を行う場合、機能・事実分析を行うことが必要であるか検討を行う。

## 第 1 節 機能・事実分析の必要性

ここでは、法 138 条 1 項 1 号の機能・事実分析に係る分析内容が、より詳細に記載されたものである 2010 年版 PE レポートの「機能及び事実の分析」(Functional and factual analysis)<sup>(57)</sup>と、内部取引に係る独立企業間価格の算定において、当該レポートが類推することとしている 2010 年版移転価格ガイドライン<sup>(58)</sup>の「比較可能性分析」(Comparability analysis)<sup>(59)</sup>の比較を行う<sup>(60)</sup>ことにより、同号の機能・事実分析の必要性について、検討を行うこととする<sup>(61)</sup>。

(57) 法 138 条 1 項 1 号 (恒久的施設帰属所得) の規定は、2010 年版モデル条約 7 条の要素を踏まえた規定となっているとされ (陣田ほか・前掲注(1)677 頁)、同条は、2010 年版 PE レポートが展開した OECD 承認アプローチを反映しており、同レポートが含む指針に照らして解釈されなければならないとされる (2010 年版モデル条約 7 条に関するコメンタリー・パラ 9 (川端・前掲注(5)127 頁)) とし、同号の機能・事実分析は、当該アプローチの第 1 ステップである「機能及び事実の分析」が対応するものとされている (陣田ほか・同 678 頁)。

「機能及び事実の分析」の内容は、2010 年版 PE レポート・パート I パラ 13-17 等に記載されている。

(58) 2010 年 7 月に改訂された移転価格ガイドライン “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations JULY 2010” をいう。

(59) 2010 年版移転価格ガイドライン・Glossary。関連者間取引と一又は複数の独立企業間取引とを比較することをいう。

(60) 2010 年版 PE レポートにおいて、OECD 承認アプローチの第 2 ステップについては、2010 年版移転価格ガイドラインで述べられている「比較可能性分析」を類推して行うこととされている (2010 年版 PE レポート・パート I パラ 17、40、183 など)。

(61) 移転価格事務運営指針 1-2 (3) (基本方針) において、移転価格ガイドラインは、調査において必要に応じ参考とするものとされている。また、内部取引に係る独立企業間価格の算定に当たっては、移転価格ガイドラインの「比較可能性分析」の記載が参考とされる (恒久的施設帰属所得に係る所得の調査等に関する事務運営指針 1-2 (2)) ことから、これを比較対象とするものである。

なお、2010 年版 PE レポートが類推の対象としている移転価格ガイドラインは 2010 年版移転価格ガイドラインであることから、その記載を比較対象とするが、当該ガイドラインは 2017 年に改訂が行われている (“OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations JULY 2017”



## 1 「機能及び事実の分析」に対する PE レポートの考え方

PE レポートでは、「機能及び事実の分析」は、モデル条約 9 条に基づく移転価格を算定する場合に行われる「比較可能性分析」における「機能分析」(Functional analysis)<sup>(62)</sup>等と類似性があるが<sup>(63)</sup>、恒久的施設を内部取引において、「当該恒久的施設が、同一又は類似の活動を行う分離し、かつ、独立した企業」(2010 年版モデル条約 7 ②)と擬制する必要があることから、当該「機能分析」を補完する必要がある<sup>(64)</sup>とされ、「機能分析」を同様のものと捉えてはいない。したがって、内部取引に係る独立企業間価格の算定においては「機能及び事実の分析」が必要ということであり、このことは、内部取引の否認を行う場合には、機能・事実分析が必要であることを意味することとなる。

それでは、この考え方は、「機能及び事実の分析」を行う各項目について、「機能分析」(を類推適用<sup>(65)</sup>した場面)との比較からも裏付けられるのだろうか。

以下では、当該各項目について、2010 年版 PE レポートの「機能及び事実の分析」と「機能分析」の類推適用(以下、単に「機能分析」という。)における分析内容を比較し、機能・事実分析の必要性について、更に検討を行う。

---

(以下「2017 年版移転価格ガイドライン」という。)ことから、2017 年版移転価格ガイドラインの「比較可能性分析」については注釈に記載することとする。

- (62) 関連者間取引において関連者が果たした機能(使用した資産及び引き受けたリスクを考慮して)と比較対象となる非関連者間取引において独立企業が果たした機能についての分析をいう(2010 年版移転価格ガイドライン・Glossary)。

なお、2017 年版移転価格ガイドライン・Glossary では、取引の当事者が引き受ける経済的に重要な活動、引き受ける責任、使用又は提供する資産及び引き受けるリスクを特定しようとするものとされている。

- (63) 2010 年版 PE レポート・パート I パラ 13、2008 年版 PE レポート・パート I パラ 16。  
(64) 2010 年版 PE レポート・パート I パラ 15、2008 年版 PE レポート・パート I パラ 18。  
(65) 類推適用する理由については注(60)参照。

## 2 「機能及び事実の分析」と「機能分析」の比較

### (1) 分析目的

「機能及び事実の分析」の目的は、恒久的施設及びその本店等を関連企業であるかのように適切に擬制するために、それぞれが遂行する機能、所有又は使用する資産、引き受けるリスクを特定し、恒久的施設が引き受ける経済的に重要な活動及び責任（economically significant activities and responsibilities）を特定することとされる<sup>(66)</sup>。内部取引は、恒久的施設が遂行する機能、恒久的施設に帰属する資産、恒久的施設に帰属するリスク及び無償資本に基づき認識され、性質決定される<sup>(67)</sup>ことから、「機能及び事実の分析」は、内部取引に限っていえば、内部取引の認識・性質決定及びそれに基づく恒久的施設に帰属する利得の算定を目的としたものであると言換えることができる<sup>(68)</sup>。

一方、「機能分析」の目的は、内部取引と非関連者間取引<sup>(69)</sup>との比較又は恒久的施設と非関連者間取引を行う企業との比較を行うため、恒久的施設及びその本店等が引き受ける経済的に重要な活動及び責任、使用資産、引き受けられたリスクを特定しようとするものとなる<sup>(70)</sup>

以上のとおり、分析目的には、大きな差異があるといえる。これは、「機能及び事実の分析」が恒久的施設帰属利得を算定するために行われるものであるのに対し、「機能分析」は、移転価格を算定するため（比較対象取引

---

(66) 2010年版 PE レポート・パート I パラ 10。

(67) 2010年版 PE レポート・パート I パラ 44。

(68) 「機能及び事実の分析」は、恒久的施設に帰属する外部取引の抽出（特定）も目的とするが、外部取引は移転価格税制の対象であり、移転価格ガイドラインの直接適用となる（2010年版 PE レポート・パート I パラ 44）ことから、ここでは内部取引のみを検討対象としている。

(69) 相互に関連がない独立企業間の取引をいう（2010年版移転価格ガイドライン・Glossary）。

(70) 2010年版移転価格ガイドライン・パラ 1.42の類推。また、2017年版移転価格ガイドラインの類推では、内部取引と非関連者間取引の比較を行うため、恒久的施設及びその本店等の使用資産並びに引き受けるリスクを考慮してそれぞれが果たす機能、経済的に関連する特徴等を特定し、内部取引を正確に描写すること、となる（2017年版移転価格ガイドライン・パラ 1.33、1.36の類推）。

又は比較対象企業の抽出のため)に行われるものであるという目的の違いに基因していると考え(71)。

## (2) 分析項目

「機能及び事実の分析」においては、①恒久的施設の機能及び当該機能の遂行について経済的に関連する特徴(機能が遂行された内部及び外部の条件<sup>(72)</sup>)、②資産の帰属(原則として、資産の経済的所有権<sup>(73)</sup>に関する重要な人的機能(significant people functions)に基づくとされる。)、③リスクの帰属(リスクの引受け又はその後の管理に関する重要な人的機能に基づくとされる。)、④資本の帰属(資産及びリスクに基づくとされる。)を分析することとされる<sup>(74)</sup>。

一方、「機能分析」においては、内部取引について恒久的施設及びその本店等が果たした経済的に重要な活動及び責任(頻度、性質、各当事者にとり価値の観点からの経済的に重要な機能の特定)、使用資産(使用資産の種類や性質等)、引き受けるリスク(引き受けるリスクの重要性、種類、リスク・コントロールの程度等)を特定し、分析することとなる<sup>(75)</sup>。

(71) 青山教授は、恒久的施設帰属所得(法法 138①一)について、「勘案すべき要素として内部取引を明示している点で、移転価格の比較可能性分析との構造的な違いが明らかにされており、この点が本支店間所得配分の焦点であることがうかがわれる。」(青山・前掲注(3)35頁)と述べられている。

(72) 条件(機能の遂行についての経済的に関連する特徴)を決定するために、2010年版移転価格ガイドライン・パラ 1.36(2017年版移転価格ガイドライン・パラ 1.36)の比較可能性分析で比較可能性を決定する際の重要な要素として示されている①資産や役務の特徴、②契約条件、③経済状況、④事業戦略についても、類推して考慮に入れられるべきであるとされる(2010年版 PE レポート・パート I パラ 63)。

なお、契約条件を類推すると、企業のある部分から他の部分へのリスク、責任及び便益の移転を表す会計記録並びに同時作成の内部文書となるとされる(2010年版 PE レポート・パート I パラ 179)。

(73) 2010年版 PE レポート脚注 4。分離独立した企業の所得課税上の所有権(便益と負担を伴うもの)に相当するものとされる。

(74) 2010年版 PE レポート・パート I パラ 44、45、59。

(75) 2010年版移転価格ガイドライン・パラ 1.42・1.50の類推。

2017年版移転価格ガイドラインの類推では、恒久的施設及びその本店等が引き受ける経済的に重要な活動及び責任(頻度、性質、各当事者にとり価値の観点からの各機能の経済的重要性)、使用又は提供する資産(使用資産の種類、性質等)並びに引き受けるリスク(経済的に重要なリスク、引受け条件、リスク・コントロール機能、

分析項目の大きな差異としては、「機能及び事実の分析」では、重要な人的機能を軸として分析が行われることに対し、「機能分析」では、内部取引を軸として分析が行われるという点といえる。また、「機能分析」では、資産の帰属及びリスクの帰属について判定するメルクマールがなく、これらの帰属を判定することが困難であるという違いもある。

前者の違いについては、それぞれの分析目的から生ずるものと考え、後者の違いについては、「機能分析」は「機能及び事実の分析」の後に行われるものであることを前提として、あえて、資産及びリスクの帰属の判定についての読み替え、更に、資本の帰属の判定についての読み替えを PE レポートに置かなかつたのではないかと考えられる<sup>(76)</sup>。したがって、「機能分析」を行う時点で、使用資産やリスクの帰属が誤っているという場合には、「機能及び事実の分析」に基づき修正が行われることになると考える。

### (3) 機能の特定

「機能及び事実の分析」においては、恒久的施設及びその本店等が遂行した機能、リスクの引受けに関する重要な人的機能及び資産の経済的所有権に関する重要な人的機能を特定することとされる<sup>(77)</sup>。また、銀行業においては、この他に、重要な企業家的リスク引受け機能 (key entrepreneurial risk-taking functions)<sup>(78)</sup>を特定することとされる<sup>(79)</sup>。

一方、「機能分析」においては、頻度、性質並びに恒久的施設及びその本

財務能力等)の特定及び分析、となる(2017年版移転価格ガイドライン・パラ 1.51、1.54、1.60の類推)。

(76) 移転価格ガイドラインの「機能分析」は独立企業に対するものであることから、移転価格ガイドライン自体に、資産及びリスクの帰属を判定するためのメルクマールが記載されていないことは当然であるところ、PE レポートにおいて類推適用する「機能分析」においても資産及びリスクの帰属を判定させようとするのであれば、PE レポートにおいて、ガイドラインの読み替えを記載しておく必要があると考える。

(77) 2010年版 PE レポート・パート I パラ 16、17、44、59 など。

(78) 個々のリスクとリスク・ポートフォリオの引受け又は(そのリスクの移転後の)管理に関する積極的な意思決定を要求する機能をいう(PE レポート・パート II パラ 8)。

(79) 2010年版 PE レポート・パート I パラ 16、パート II パラ 12 など。

店等の価値の観点から経済的に重要な機能を特定することとなる<sup>(80)</sup>。

それぞれの分析において、恒久的施設及びその本店等の機能を特定することが必要とされるが、大きな違いは、「機能及び事実の分析」においては重要な人的機能の特定が必要とされることに対し、「機能分析」では機能の経済的重要性を特定することが必要とされる点である。これは、それぞれの分析目的の違い、すなわち、「機能及び事実の分析」は、恒久的施設とその本店等が果たす機能を区分し、その区分された機能のうち、重要な人的機能に基づき恒久的施設に帰属する資産、リスク及び資本等を特定するために、重要な人的機能の特定が必要とされることに対し、「機能分析」は、比較対象取引及び比較対象企業を抽出するために、機能の経済的重要性を特定する必要があるという点にあると考えられる。

#### (4) 使用資産の特定

「機能及び事実の分析」においては、使用資産の種類及びその資産が使用された条件（共同所有か、単独所有か等）を分析の上、その資産の経済的所有権を特定することとされる<sup>(81)</sup>。

一方、「機能分析」においては、使用される資産の種類及び性質（経過年数、市場価値、所在場所等）を特定することとなる<sup>(82)</sup>。

分析項目の大きな差異としては、「機能分析」では、資産の経済的所有権

---

(80) 2010年版移転価格ガイドライン・パラ 1.42、1.43 の類推。また、2017年版移転価格ガイドラインの類推では、使用する資産及び引き受けるリスクを考慮に入れた恒久的施設及びその本店等が果たす機能並びに頻度、性質、恒久的施設及びその本店等の価値の観点からの各機能の経済的重要性となる（2017年版移転価格ガイドライン・パラ 1.36、1.51 の類推）。

(81) 2010年版 PE レポート・パート I パラ 18、72、パート II パラ 13 など。

資産は、原則として、資産の経済的所有権の決定に関する重要な人的機能を遂行する企業の構成部分に帰属させるという広範なコンセンサスがあるとされる（同・パート I パラ 18）が、有形資産は、「使用」を基準として（同・パート I パラ 75）、無形資産は、無形資産の経済的所有権に関する重要な人的機能を遂行した程度を基準として（同・パート I パラ 90）、金融資産は、重要な企業家的リスク引受け機能の遂行を基準として（同・パート II パラ 8）、各資産の経済的所有権を判定することとされる。

(82) 2010年版移転価格ガイドライン・パラ 1.44 の類推。2017年版移転価格ガイドラインの類推も同様（2017年版移転価格ガイドライン・パラ 1.54）。

を判定することとはされていないこと<sup>(83)</sup>、及び使用資産の性質を特定することとされていることにある。この違いは、「機能分析」は、「機能及び事実の分析」の後に行われるものであり、「機能分析」を行う時点においては、資産の経済的所有権は既に決定されていること、また、「機能分析」では、比較対象取引及び比較対象企業を抽出するために資産の性質を特定する必要があるという点にあると考えられる。

なお、使用資産、リスク及び資本の帰属が誤っているという場合には、「機能及び事実の分析」に基づき修正が行われることになるを考える。

#### (5) リスクの特定

「機能及び事実の分析」においては、恒久的施設へのリスクの帰属は、リスクの引受け又はそのリスクの移転後の管理に関する重要な人的機能の特定後に特定される<sup>(84)</sup>。これは、OECD 承認アプローチにおいては、リスクの引受け又はリスクの移転後の管理に関する重要な人的機能を恒久的施設に属する職員が遂行した場合、当該リスクは当該恒久的施設に帰属することとされていることによる<sup>(85)</sup>。

一方、「機能分析」においては、恒久的施設及びその本店等との間のリスクの引受け及びリスクの配分が、内部取引の経済的実質に一致しているか否か、リスクをよりコントロールしている方により多く配分されているか等に基づき、引き受けるリスク及びその配分について決定することとなる<sup>(86)</sup>。

---

(83) 移転価格ガイドラインの「機能分析」は独立企業に対するものであることから、移転価格ガイドライン自体に、資産の経済的所有権の判定が記載されていないことは当然であるところ、PE レポートにおいて類推適用する「機能分析」においても資産の経済的所有権を判定させようとするのであれば、PE レポートにおいて、ガイドラインの読み替えを記載しておく必要があるが、その読み替えは置かれていない。

(84) 2010 年版 PE レポート・パート I パラ 24

(85) 2010 年版 PE レポート・パート I パラ 15、68。

(86) 2010 年版移転価格ガイドライン・パラ 1.45、1.48、1.49 の類推。

2017 年版によるリスクに関する分析方法の類推は、概ね次のとおりとなる。

内部取引上のリスクのうち、恒久的施設帰属所得又はその本店等において引き受けられるリスク及びそのリスクの管理について、①経済的に重要なリスクを特定し、

「機能及び事実の分析」と「機能分析」において、リスクの特定で大きく異なる点としては、前者においては、リスクの引受け又はリスクの移転後の管理に関する重要な人的機能を重視していることに対し、「機能分析」では、リスクの引受け又は配分と経済的実質の一致を重視している点にある。この違いも、それぞれの分析目的の違いによるものと考えられる。また、「機能分析」は、「機能及び事実の分析」の後に行なわれるものであり、当該「機能分析」を行う時点においては、恒久的施設の重要な人的機能は既に特定されていることによるものと考えられる。

なお、リスクの帰属が誤っているという場合には、「機能及び事実の分析」に基づき修正が行われることになると考える。

#### (6) 資本の特定

「機能及び事実の分析」においては、恒久的施設に帰属する資産及びリスクに基づき、当該恒久的施設に（無償）資本（“free” capital）を帰属させることとされている<sup>(87)</sup>。これは、恒久的施設を独立企業とみなした場合に保有するとみなされる（無償）資本から見て過大な借入金が行われているとされる場合に、その支払利子の損金算入を制限する等のために必要とされるものとされる<sup>(88)</sup>。

一方、「機能分析」においては、当然ではあるが資本の帰属の判定は定められておらず、PE レポートにおいてガイドラインを類推する場合の読み替えも置かれていない。これは、機能分析を行う前に、「機能及び事実の分

---

②特定された経済的に重要なリスクが内部取引に係る条件の下で、恒久的施設又はその本店等にもどのように引き受けられているかを決定、③特定された経済的に重要なリスクの引受け又はそのリスクの管理に関し、恒久的施設又はその本店等のどちらがコントロールしているのか、引き受けるリスクに対する財務能力はどちらが有しているのかを決定し、④特定されたリスクの引受者の行動その他の事実が、内部取引に係る条件に従っているかを検討する。そして、⑤リスクの引受者が、当該リスクのコントロールをしていないか、あるいは、リスクを引き受けるための財務能力を有していない場合には、当該コントロールをしている者、あるいは、当該財務能力を有する者に当該リスクが配分されることとなる（2017年版移転価格ガイドライン・パラ 1.60、1.98の類推）。

(87) 2010年版PEレポート・パートIパラ44、107など。

(88) 2010年版PEレポート・パートIパラ162。

析」が行われることで、恒久的施設に（無償）資本の帰属がなされることを前提としていることにあると考えられる。

### 3 機能・事実分析の必要性

上記 2 の分析のとおり、「機能及び事実の分析」と「機能分析」は類似している点もあるが相違する部分も多い。相違があるということは、「機能分析」のみでは、適正な恒久的施設帰属利得を算定することはできないということとなる。「機能分析」の前提には、「機能及び事実の分析」があり、これがなされているからこそ「機能分析」を正確に行うことができることとなるといえる。

このことからすれば、法 138 条 1 項 1 号の機能・事実分析は必要といえ、課税当局により内部取引の否認が行われる場合には、機能・事実分析を経て、独立企業間価格の算定が行われることが必要ということとなる（文書化がなされることなく恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、損金の額に算入されている費用（本店配賦経費を除く。）について、機能・事実分析によりその適否を判断すべきとする考え方が<sup>(89)</sup>ところ、このことは、当該考え方も整合するものといえる。）。

## 第 2 節 更正通知書に記載すべき更正の理由

金子教授は、更正通知書に記載される更正の理由とは、「①更正の原因となる事実、②それへの法の適用、および、③結論の 3 つを含む趣旨であると解されるが、②に関連して生ずる法の解釈の問題や収入・支出の法的評価ないし法的判断の問題については、結論のみでなく、結論に到達した理由ないし根拠を納

---

(89) 財務省主税局参事官室「国際課税原則の総合主義（全所得主義）から帰属主義への見直し」13 頁（2013）（[http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/discussion1/2013/\\_icsFiles/afielddfile/2013/10/25/25dis11kai7.pdf](http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/discussion1/2013/_icsFiles/afielddfile/2013/10/25/25dis11kai7.pdf)）（平成 30 年 6 月 18 日最終確認）。



税者に理解しうる程度に示す必要があると解すべきであろう (……)。」<sup>(90)</sup>と述べられている。

前節 3 のとおり、課税当局により内部取引の否認が行われる場合には、機能・事実分析を経て、独立企業間価格の算定が行われる必要があるといえる。したがって、内部取引の修正を行い、その修正された内部取引に基づき算定された独立企業間価格により更正が行われる場合においては、その更正の理由書には、機能・事実分析による内部取引の修正の内容及びそれに基づく独立企業間価格の算定内容について、記載する必要があるということとなる。

---

(90) 金子・前掲注(14)890頁。

## 第 4 章 税法 138 条 1 項 1 号の機能・事実分析に基づく内部取引の否認と同法 147 条の 2 の適用による内部取引の否認の差異及び同条適用上の不当性の判断基準

内部取引に対する否認の方法としては、課税当局による税法 138 条 1 項 1 号（恒久的施設帰属所得）に基づく機能・事実分析が行われ、その結果に基づき内部取引の否認が行われる場合と同法 147 条の 2 《外国法人の恒久的施設帰属所得に係る行為又は計算の否認》の適用により内部取引の否認が行われる場合があるが、それぞれの否認の差異、すなわち、機能・事実分析に基づく内部取引の否認で対応できる範囲はどこまでであり、どこからが同法 147 条の 2 の適用対象とされるのかが明らかとはされていない。

この点については、明確にしておくことが必要と考えられる。

### 第 1 節 税法 138 条 1 項 1 号の機能・事実分析に基づく内部取引の否認と同法 147 条の 2 の適用による内部取引の否認の差異

税法 138 条 1 項 1 号の機能・事実分析に基づく内部取引の否認と同法 147 条 2 の適用による内部取引の否認の差異を検討する上で、外部取引について、同法 132 条《同族会社等の行為又は計算の否認》等のいわゆる行為計算否認規定を適用して否認する場合（以下「行為計算否認」という。）とそれ以外の課税要件事実に基づき否認する場合（以下「個別否認」という。）における否認の対象範囲の差異が参考になると考えることから、まず、当該差異について整理する。

## 1 個別否認と行為計算否認の差異

### (1) 個別否認

金子教授は、「租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべき」<sup>(91)</sup>であり、「何が私法上の真実の法律関係または事実関係であるかの認定は、取引当事者の効果意思に即して、きわめて慎重に行われるべき……」<sup>(92)</sup>である、そして、課税要件<sup>(93)</sup>を充足する事実か否かの「要件事実の認定に必要な法律関係についていえば、表面的に存在するように見える法律関係に即してではなく、真実に存在する法律関係に即して要件事実の認定がなされるべきことを意味するに止まり、真実に存在する法律関係からはなれて、その経済的成果なり目的なりに即して法律要件の存否を判断することを許容するものではないことに注意する必要がある。」<sup>(94)</sup>と述べられている<sup>(95)</sup>。

---

(91) 金子・前掲注(14)122頁。また、裁判例においても「租税法は、経済活動（経済現象）を課税の対象としているところ、経済活動は、第一次的には私法によって規律されているものであるから、租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためにも、課税は、私法上の法律関係に即して行われるべきである。」とされている（東京高判平成22年5月27日判時2115号35頁）。

(92) 金子・前掲注(14)133頁。これに関連して、中里実教授は、「当事者の私法上の『真の意思』を探求する際の出発点となるのは、あくまでも、当事者が行った外形的な表示にしたがった法形式であり、当事者の表示した法形式を無視する事実認定・法律構成を行うことが認められるのは、そのような表面的な法形式が存在しないし無効であるような例外的な場合に限られると解すべきである。」と述べられている（中里実『租税法における事実認定と租税回避否認』金子宏編『租税法の基本問題』129頁（有斐閣、2008））。

(93) 「納税義務の成立要件、すなわち、それが充足されることによって納税義務の成立という法律効果を生ずる法律要件のこと」とされる（金子・前掲注(14)148頁）。

(94) 金子・前掲注(14)141頁。

同一の当事者の間で私法上有効に成立した2つの売買契約（一の資産の譲渡と別の資産の取得について各別に締結される売買契約）とその売買代金の相殺（売買代金を相殺し生じた差金のみ支払）を、実質的な補足金付交換契約と認定し行われた課税処分の適否が争点となった事案において、裁判所は、「本件取引の経済的な実体からすれば、本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約という契約類型を採用した方が、その実体により適合しており直截であるという感は否めない面があるが、だからといって、譲渡所得に対する税負担の軽減を図るという考慮から、より迅速な面のある方式である本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することが許されないとすべき根拠はないものといわ

すなわち、課税当局により行われる個別否認は、原則として、真実に存在する法律関係を無視して、経済的実質に基づき行うことは許されない、ということである<sup>(96)</sup>。

## (2) 行為計算否認

一方、いわゆる行為計算否認規定としては、法法 132 条のほか、同法 132 条の 2《組織再編成に係る行為又は計算の否認》及び同法 132 条の 3《連結法人に係る行為又は計算の否認》が規定されている。

### イ 法法 132 条

このうち、法法 132 条の同族会社の行為又は計算については、金子教授は、「……、抽象的な基準としては、……、ある行為または計算が経済的合理性を欠いている場合に否認が認められると解すべきであろう。」とされ、当該行為又は計算が経済的合理性を欠いている場合とは、「異常ないし変則的で、租税回避以外にそのような行為・計算を行ったことにつき、正当で合理的な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合のことであり、独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で行われる

ざるを得ない。」とし、取引当事者の「真実の合意としては本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約の法形式を採用することとするのでなければ何らかの不都合が生じるといった事情は認められず、むしろ税負担の軽減を図るという観点からして、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することの方が望ましいと考えられたことが認められる」として、本件課税処分を取り消した（東京高判平成 11 年 6 月 21 日訟月 47 卷 1 号 184 頁）。

- (95) 岡村忠生教授は、「租税法律主義は、課税要件を設けるためには、私法を作る場合とは異なる特別な要件を課している。また、課税要件に関する法令は、私法とは異なり、厳格な解釈が求められている。私法を用いて否認を行うこと、言い換えれば、私法によって課税関係を画すことは、租税法律主義を根本的に掘り崩す行為である。納税義務に関する法の指令の認知プロセスは、私法の影響から保護されなければならない。」（岡村忠生「租税法律主義とソフトロー」税法学 563 号 156 頁-157 頁（2010））と述べられている。
- (96) 金子教授は、法 11 条《実質所得者課税の原則》の意義について、「法律的帰属説」（課税物件の法律上（私法上）の帰属につき、その形式と実質とが相違している場合には、実質に即して帰属を判定すべき）ことを定めたものと解する立場）と「経済的帰属説」（課税物件の法律上（私法上）の帰属と経済上の帰属が相違している場合には、経済上の帰属に即して課税物件の帰属を判定すべきことを定めたもの）と解する立場）という 2 つの見解があり得るが、法律的帰属説が妥当とされている（金子・前掲注(14)173 頁-174 頁）。

取引（……）とは異なっている取引には、それにあたと解すべき場合が多いであろう。」と述べられている<sup>(97)</sup>。

また、裁判例においても、同条については、専ら経済的、実質の見地において法人の行為又は計算が、純経済人として不合理、不自然なものとして認められるか否かという客観的、合理的基準（以下「経済合理性基準」という。）に従い判断する（最高裁昭和 53 年 4 月 21 日第二小法廷判決（訟月 24 卷 8 号 1694 頁）及び最高裁昭和 59 年 10 月 25 日第一小法廷判決（集民 143 号 75 頁）で採用された法法 132 条の不当性の判断基準）ものが主流とされている<sup>(98)</sup>。

すなわち、同族会社の行為又は計算が経済的合理性を欠いているといえる場合には、否認が認められるのであり、課税当局は、同族会社の行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、通常用いられる法形式への引き直し<sup>(99)</sup>を経済的実質に基づく取引、あるいは経済合

---

(97) 金子・前掲注(14)498 頁。

なお、金子教授は、「租税回避」については、「私法上の形成可能性を異常または変則的な（……）態様で利用すること（濫用）によって、税負担の軽減または排除を図る行為のことである。」と述べられた上、2つの類型があるとされ、「1つは、合理的または正当な理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、通常用いられる法形式に対応する税負担の軽減または排除を図る行為である。」とし、「もう1つは、租税減免規定の趣旨・目的に反するにもかかわらず、私法上の形成可能性を利用して、自己の取引をそれを充足するように仕組み、もって税負担の軽減または排除を図る行為である。」と述べられている（同 126 頁・127 頁）。

(98) 「この同族会社の行為計算否認規定は、……、同規定の『不当』の意義については、裁判例で、独立当事者と異なる取引であるかの独立当事者基準を採用しているものがあるものの、経済不合理な取引であるか否かの経済不合理性基準の場合に限定するものが主流であり、……。」（今村隆「租税回避の意義と G 8 各国の対応」フィナンシャル・レビュー平成 28 年第 1 号 22 頁（財務省財務総合政策研究所、2016））。

(99) 金子教授は、租税回避の否認について、「租税回避があった場合に、当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うこと（減免規定については、その適用を認めないこと）」と述べられている（金子・前掲注(14)128 頁）。

行為計算否認規定の適用による引直しに係る判示として、「……行為計算にとらわれずに、客観的に是認されるべき経済的実質に即した課税を図るため、通常取引関係において行なわれるような行為計算に引直して課税することにあるのであるから、……」（東京地判昭和 47 年 3 月 9（税資 65 号 409 頁））、「……、右行為計算否認の規定が、納税者の選択した行為計算が実在し私法上有効なものであつても、いわゆる

理性のある取引等に基づき行うこととなる。

ロ 法 132 条の 2

次に、法 132 条の 2 であるが、金子教授は、合併、分割、現物出資若しくは現物分配又は株式交換等若しくは株式移転（以下「合併等」という。）に係る、合併等をした法人又は合併等により資産及び負債の移転を受けた法人（①の法人）、合併等により交付された株式を発行した①以外の法人（②の法人）並びに①又は②の法人の株主等である①及び②以外の法人（③の法人）（以下①から③までの法人を「対象法人」という。）の行為又は計算については、「法人の組織再編にかかる租税減免規定（課税繰延規定を含む）の趣旨・目的に適合しないにもかかわらず、税負担の軽減または排除を唯一のまたは主要な目的として、私法上の形成可能性を異常または変則的な態様で利用すること（濫用）によって、自己の行為や計算を減免規定の要件を充足させるように仕組むこと」<sup>(100)</sup>により税負担を減少させる場合には、その行為・計算を否認して税額等を計算することができる」と述べられている。

また、裁判例（最高裁平成 28 年 2 月 29 日第一小法廷判決（民集 70 巻 2 号 242 頁））においては、「法 132 条の 2 は、税負担の公平を維持するため、組織再編成において法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われた場合に、それを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものと解され」、「法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制（以下「組織再編税制」という。）に係る各規定を租税回避の手段として濫用す

---

租税負担公平の原則の見地からこれを否定し、通常あるべき姿を想定し、その想定された別の法律関係に税法を適用しようとするものであることにかんがみれば、……」（札幌高判昭和 51 年 1 月 13 日（訟月 22 巻 3 号 756 頁））、「……、右規定は法人の選択した行為、計算が実在し私法上有効であつても、いわゆる実質課税の原則及び租税負担公平の原則の見地から、これを否認し、通常あるべき行為、計算を想定し、これに従い税法を適用しようとするものである……」（福岡高判昭和 55 年 9 月 29 日（訟月 27 巻 1 号 196 頁））などがある。

(100) 金子・前掲注(14)487頁-488頁。

ることにより法人税の負担を減少させるものである」場合に、法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるとして、同条の適用があることとされている。なお、この場合の濫用の有無の判断については、「①当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、②税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で、当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編成に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けけるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当である。」と判示されている。

#### ハ 法 132 条の 3

更に、法 132 条の 3 であるが、同条については本稿執筆時において裁判例がないところ、金子教授は、同条に関し、「組織再編成にかかる行為・計算の否認の場合と同様に、公平な税負担と法的安定性の 2 つの価値の対立を軸として、種々の解釈理論と判例が形成されていくことになる。」<sup>(101)</sup>と述べられている。

---

(101) 金子・前掲注(14)452 頁。

また、太田洋弁護士は、最一小判平 28 年 2 月 29 日（民集 70 卷 2 号 242 頁）及び最二小判平 28 年 2 月 29 日（民集 70 卷 2 号 470 頁）の「ヤフー・IDCF 事件最高裁の判断枠組みにおいては、組織再編成の各規定の趣旨・目的という観点から濫用に当たるか否かの判断がなされているわけですが、組織再編成の一環を成している法 132 条の 2 の解釈が問題となった事案であるからこそ、このような判断枠組みが用いられたという側面があるのではないかと思います。そうであるとすれば、似たような位置付けである法 132 条の 3（連結納税に係る行為計算否認規定）に関しては、不当減少性要件の解釈について、ヤフー・IDCF 事件最高裁判決における法 132 条の 2 の不当減少性要件に関する解釈と似たような判断がなされる可能性が高いように思います。」（太田洋「関連会社取引をめぐる近時の注目裁判例～IBM 事件及びヤフー・IDCF 事件の最高裁判決等を受けて～」租税研究 2016 年 7 月号 363 頁（2016））と述べられている（なお、ここで述べられている「不当減少性要件」とは、『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』の要件（同・344 頁）とされている。）。

### (3) 個別否認と行為計算否認の差異

以上の内容を元に検討すると、行為計算否認においては、私法上の法律関係に関わらず、経済的実質に基づく取引、あるいは経済合理性のある取引等に基づき税務上の引直し計算が認められるということであり、個別否認と行為計算否認の差異は、この点にあるといえる<sup>(102)</sup>。

## 2 機能・事実分析に基づく内部取引の否認と法法 147 条 2 の適用による内部取引の否認の差異

上記 1 の整理を基礎に、法法 138 条 1 項 1 号の機能・事実分析に基づく内部取引の否認と同法 147 条の 2 の適用による内部取引の否認の差異について、以下で検討する。

### (1) 機能・事実分析に基づく内部取引の否認

まず、内部取引の定義について改めて確認すると、内部取引とは、「外国法人の恒久的施設と本店等との間で行われた資産の移転、役務の提供その他の事実で、独立の事業者の間で同様の事実があつたとしたならば、これらの事業者の間で、資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引(… …)が行われたと認められるもの」(法法 138②)とされているように、内

---

(102) 中里教授は、「事実認定による『否認』」(事実認定・私法上の法律構成による「否認」と「租税回避の否認」という 2 つの概念の差異について整理されている。前者を、当事者が行った外形的な表示(当事者の表示した法形式)が、私法上の実体に反しており、不存在ないし無効であるような場合に行われるものであり、現実に用いられた法形式に対する私法上の法律効果の発生は否定され、効果意思に基づく真実の法律関係に基づいた私法上の法律効果に基づき課税処分が行われるものとし、後者を、個別的な否認規定が存在する場合のみ認められるものであり、私法上発生させられた法律効果(現実に用いられた法形式が私法上効力を有する。)を租税法上否定(無視)して課税処分を行うものと整理されている(中里・前掲注(92)124 頁～131 頁)。

なお、私法上の法律構成により否認し得る範囲については、今村教授は、「①契約が存在しないと認定する場合、②契約が虚偽表示により無効であると認定する場合(隠匿行為を認定する場合を含む。)、③契約の法的性質の決定により、当事者の選択した法形式を否定して、真実の契約関係を認定する場合の三つの場合があると考える。」(今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈」税理 42 卷 14 号 209 頁(1999))と述べられ、「私法上の法律構成による否認は、虚偽表示の場合に限ると限定的に考える必要はなく、契約の成立の有無の認定及び契約の法的性質決定による場合もあると考える。」(同・209 頁。)と述べられている。



部取引は私法上の取引ではない。外部取引について、課税当局が個別否認を行う場合には、真実に存在する法律関係を無視して、経済的実質に基づき個別否認を行い課税することが許されないとされるが、内部取引については真実の法律関係が存在しないことから、“真実に存在する法律関係とみなすことができるもの”を無視して経済的実質に基づき課税することが許されることになるのであろうか。

この間については、次の理由から、原則としては、許されないと考える。

内部取引は、法法 138 条 2 項によれば、恒久的施設とその本店等との間で行われる資産の移転等の事実が、独立した事業者間であれば、取引が行われたと認められるもの、とされていることから、外部取引と同様とみなしているといえる。したがって、内部取引は、私法上の取引ではないが、私法上の取引と同様とみなしているといえることから、内部取引について機能・事実分析に基づく否認を行う場合であっても、“真実に存在する法律関係とみなすことができるもの”を無視して経済的実質に基づき行うことは適当ではなく、外部取引に係る個別否認の場合の考え方を類推して、“真実に存在する法律関係とみなすことができるもの”に即して課税要件事実の認定がなされるべき、ということになる。

この場合、その“真実に存在する法律関係とみなすことができるもの”については、内部取引について文書化された文書（以下「内部取引文書」という。）を基本に検討することとなる。これは、法法 146 条の 2 第 2 項（恒久的施設に係る取引に係る文書化）及び同項で委任される法規 62 条の 3《内部取引に関する書類》において、恒久的施設とその本店等との間の内部取引については、その明細を記載した一定の書類を作成することとされているためである<sup>(103)</sup>。内部取引文書は処分証書<sup>(104)</sup>ではないが、法令

---

(103) 恒久的施設を有する外国法人の内部取引について、①内部取引に該当する資産の移転、役務の提供その他の事実を記載した注文書、契約書、送り状、領収書、見積書その他これらに準ずる書類若しくはこれらに相当する書類又はその写し、②恒久的施設及びその本店等が内部取引において使用した資産の明細及び当該内部取引に係る負債の明細を記載した書類、③恒久的施設及びその本店等が内部取引において果たす

により作成することが義務付けられていることから、課税当局としては、まずは、この内容を精査することが必要とされる。この点は、恒久的施設帰属所得に係る所得の調査等に係る事務運営指針 2-1<sup>(105)</sup>においても明らかにされている<sup>(106)</sup>。

以上のとおり、内部取引については、原則として、内部取引文書から真実に存在する法律関係とみなすことができるものに即して機能・事実分析を行い、課税要件事実の認定がなされるべきと考える<sup>(107)</sup>。

機能及び当該機能に関連するリスクに係る事項を記載した書類、④恒久的施設及びその本店等が内部取引において果たした機能に関連する部門及び当該部門の業務の内容を記載した書類、⑤その他内部取引に関連する事実が生じたことを証する書類を作成しなければならないとされている（法法 146 の 2②、法規 62 の 3）。

- (104) 伊藤眞教授は、「処分証書とは、意思表示その他の法律的行为が行われたことを示す文書であり、」<sup>1)</sup>「その例としては、判決書、行政処分の告知書、契約書、手形、遺言書、解約通知書などがある。」とされ、「処分証書においては、文書作成の意思と記載内容たる行為の意思とが直接に関係しているので、文書の真正、すなわち作成者の意思にもとづくことが証明されたときには、記載される行為そのものの存在が認定される。」と述べられている（伊藤眞『民事訴訟法 第 4 版補訂版』400 頁（有斐閣、2014）。
- 同様の趣旨を述べるものとして、門口正人編『民事証拠法大系 第 4 巻』12 頁～13 頁（青林書院、2003）、新堂幸司『新民事訴訟法 第 5 版』650 頁（弘文堂、2011）など。
- (105) 恒久的施設帰属所得に係る所得の調査等に係る事務運営指針 2-1（1）において、外国法人が作成した法規 62 条の 2《恒久的施設帰属外部取引に関する書類》に定める書類及び同規 62 条の 3《内部取引に関する書類》に定める書類は、当該外国法人が恒久的施設帰属所得を認識するための基礎とした書類であることから、当該書類の内容を十分に確認することとされ、同指針 2-1（2）において、当該書類に基づき、恒久的施設が果たす機能及び恒久的施設において使用する資産の特定等の検証を行い、その結果に基づき内部取引の特定の検証を行うこととされている。
- (106) 2010 年版 PE レポートにおいて、税務当局が内部取引文書に効力を認める場合として、①その記載内容が、機能・事実分析で明らかにされた恒久的施設及びその本店等の活動の経済的実質に一致している場合、②内部取引に関して文書化された取決めが、全体として見たときに、比較可能な独立企業が採用したと考えられるものと異なるか、又は異なるとしても、税務当局による適切な移転価格の算定を妨げない場合、又は③文書化された内部取引が OECD 承認アプローチの原則に反することにならない場合が挙げられている（2010 年版 PE レポート・パート I パラ 36、181（2008 年版 PE レポートでは、パート I ・パラ 39、216）。）。
- (107) 2010 年版 PE レポート・パート 1 パラ 182 では、2010 年版移転価格ガイドライン・パラ 1.65 で概要が説明されている 2 つの状況（①取引の経済的実質とその形式が異なる場合、②取引に関連してなされる取決めが、全体として見た場合、独立企業が採用したと考えられる取決めとは異なり、かつ、税務当局による適切な移転価格の

なお、内部取引文書の記載が適切ではなく、内部取引文書からでは真実に存在する法律関係とみなすことができるものを把握できない場合や、内部取引文書に、恒久的施設又はその本店等が果たす機能、恒久的施設又はその本店等に帰属する資産及び恒久的施設又はその本店等に帰属するリスク等が適切に記載されていない場合の対応であるが、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、文書化がなされることなく損金の額に算入されている費用（本店配賦経費を除く。）については機能・事実分析によりその適否を判断すべきとする考え方がある<sup>(108)</sup>ことからすれば、内部取引文書を離れて、機能・事実分析に基づき、真実に存在する法律関係とみなすことができるものを認定し、それに即して課税が行われることとなると考える。これは、真実に存在する法律関係とみなすことができるものを無視した経済的実質に基づく課税とは異なるものである。

## (2) 法法 147 条の 2 による内部取引の否認

一方、法法 147 条の 2 は、いわゆる行為計算否認規定であることから、“真実に存在する法律関係とみなすことができるもの”を無視して経済的実質、あるいは経済合理性に基づき課税することが許されることになると考える。

具体的には、内部取引文書が適正に作成されていても、その内部取引文書に基づく機能・事実分析により把握される内部取引が、法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる場合、あるいは、内部取引文書に誤りがあり、内部取引文書を離れて機能・事実分析を行ったが、その結果が法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる場合（これらは、当該企業の各国の支店を利用した迂回取引で機能・事実分析では否

---

算定を妨げる場合）を除き、実際に行われた内部取引を無視すべきではなく、また、それらを他の内部取引に置き替えるべきではないとされている（2008 年版 PE レポートでは、パート I パラ 217 が同旨）。

なお、2010 年版移転価格ガイドライン 1.65 で示される 2 つの状況は、2017 年版移転価格ガイドライン 1.122 から 1.128 で示されている例外的な状況が相当するものと考ええる。

(108) 財務省主税局参事官室・前掲注(89)。

認できないものなどが想定される。)には、内部取引を税務署長の認めるところによる通常又は正常な取引と認められるものに引き直し、課税することが許される、ということである。

2010 年版 PE レポートにおいては、実際の内部取引に従って課税を行うことが適切ではないと考えられる特定の場面<sup>(109)</sup>においては、他の内部取引に置き換えて課税を行うことを認めていると解されることから、法 147 条の 2 の適用基準について、上記のように考えることは、OECD 承認アプローチに反するものとはいえないと考える<sup>(110)</sup>。

### (3) 機能・事実分析による内部取引の否認と法 147 条の 2 の適用による内部取引の否認の差異

以上の内容を元に検討すると、法 138 条 1 項 1 号の機能・事実分析に基づく内部取引の否認は、真実に存在する法律関係とみなすことができるものに即して行われるものであることに対し、同法 147 条の 2 の適用による内部取引の否認においては、真実に存在する法律関係とみなすことができるものに関わらず、経済的実質に基づき、あるいは経済合理性に基づき税務上の引直し計算が認められるということであり、機能・事実分析に基づく内部取引の否認と同法 147 条の 2 の適用による内部取引の否認の差異は、この点にあるといえる。

すなわち、当該引き直し計算に基づく内部取引の否認は、法 138 条 1

---

(109) 2010 年版移転価格ガイドライン・パラ 1.65 で概説された二つの状況（前掲注(107)）がこれに当たる（2010 年版 PE レポート・パート I パラ 182）。

なお、2017 年版移転価格ガイドラインでは、パラ 1.120 において、経済的に重要な取引の特徴が契約書の内容と矛盾する場合、取引当事者の行動を反映する取引の特徴に従って実際の取引は描写されることとなし、パラ 1.122 で、取引に関連する取決めが、全体としてみると、比較可能な独立企業が採用すると考える取決めと異なっており、それにより当事者双方が受け入れ可能と考えられる価格の決定が妨げられている場合には、正確に描写された取引は否認され、適切な場合は、代替の取引に置き換えられるかもしれない、とされている。

(110) 2010 年版 PE レポート・パート I パラ 9（2008 年版 PE レポートでは、パート I ・パラ 12）では、OECD 承認アプローチは、資産又はリスクの配分を恒久的施設とその本店等との間で変更することにより税務上の欠損や税額控除を濫用することについて、それを防止する国内法の適用を妨げる意図はない、とされている。

項 1 号の機能・事実分析に基づく内部取引の否認の対象ではないということである。

## 第 2 節 法法 147 条の 2 における不当性の判断基準

法法 147 条の 2 の具体的な適用場面を考えるに当たっては、同条の「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」の意義、すなわち不当性の判断基準を明らかにする必要がある。これは、同条の不当性の判断基準が「文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合」<sup>(111)</sup>に当たり、同条の「趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならない」<sup>(112)</sup>ためである。

同条の不当性の判断基準について、以下で検討する。

### 1 法法 132 条の不当性の判断基準

当該意義を法法 132 条の不当性の判断基準と同様に解した場合には、外国法人の行為又は計算が「経済的合理性を欠いている場合」<sup>(113)</sup>、すなわち、外国法人の行為又は計算が「異常ないし変則的で、租税回避以外にそのような行為・計算を行ったことにつき、正当で合理的な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合」<sup>(114)</sup>（前述した裁判例<sup>(115)</sup>によれば、専ら経済的、実質の見地において法人の行為又は計算が、純経済人として不合理、不自然なものと認められる場合）となる。

---

(111) 金子・前掲注(14)117 頁。

(112) 同上。

(113) 金子・前掲注(14)498 頁。

(114) 同上。

(115) 最二小判昭 53 年 4 月 21 日（訟月 24 卷 8 号 1694 頁）及び最一小判昭 59 年 10 月 25 日（集民 143 号 75 頁）。

## 2 法法 132 条の 2 の不当性の判断基準

次に、当該意義を最高裁平成 28 年 2 月 29 日第一小法廷判決（民集 70 巻 2 号 242 頁）で示された法法 132 条の 2 の不当性の判断基準（以下「規定濫用基準」という。）と同様に解した場合には、外国法人の行為又は計算が、恒久的施設帰属所得に係る法人税法の各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであるか否かにより判断することとなる。そして、当該濫用の有無の判断は、①当該外国法人の行為又は計算が通常は採用されない手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出するなど、不自然なものであるかどうか、②税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で、当該行為又は計算が税負担を減少させることを意図したものであり、恒久的施設帰属所得に係る各規定の本来の趣旨又は目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から行われることとなる<sup>(116)</sup>。

なお、この基準は、最高裁判所調査官の解説によれば、「①行為・計算の不自然性と、②そのような行為・計算を行うことの合理的な理由となる事業目的等の有無との 2 点を特に重視して考慮すべきである旨をいうものと解され<sup>(117)</sup>、これらの内容は、法法 132 条の不当性判断基準に含まれている 2 つの要素、すなわち、法人の行為又は計算が「異常ないし変則的」<sup>(118)</sup>及び

---

(116) 金子教授は、「132 条と 132 条の 2 は、適用対象は異なるが、『不当に減少』の判定基準は同一であるべきである」と述べている（金子・前掲注(14)491 頁）。

(117) 徳地淳＝林史高「判批」曹時 69 巻 5 号 1504 頁 [1527 頁] (2017)。

なお、調査官解説では、「本判決は、上記①及び②等の事情を『……考慮した上で』としている。このような言い回しは、濫用の有無の判断に当たっては、上記①及び②等の事情を必ず考慮すべきであるという趣旨が含意されているものと考えられ、更にその趣旨を推し進めると、①行為・計算の不自然性と、②そのような行為・計算を行うことの合理的な理由となる事業目的等の不存在は、単なる考慮事情にとどまるものではなく、実質的には、法 132 条の 2 の不当性要件該当性を肯定するために必要な要素であるとみることができるのではなかろうか（……）。」（同・1529 頁）とも述べられている。

(118) 金子・前掲注(14)498 頁。

「租税回避以外にそのような行為・計算を行ったことにつき、正当で合理的な理由のない事業目的が存在しないと認められる」<sup>(119)</sup>という要素について、適用場面に即して「表現を修正し、特に重要な考慮事情として位置付けたものといえ」<sup>(120)</sup>るとされている<sup>(121)</sup>。

### 3 法 132 条の 3 の不当性の判断基準

一方、法 132 条の 3 は、政府税制調査会法人課税小委員会の「連結納税制度の基本的考え方」(平成 13 年 10 月 9 日)<sup>(122)</sup>の「四 租税回避の防止」における「連結納税制度に関しては、多様な租税回避行為が想定されることから、包括的な租税回避行為を防止するための規定を創設すべき」という提言を受けて創設され、その創設時の立案担当者による解説では、同条は、「連

---

(119) 金子・前掲注(14)498 頁。

(120) 徳地淳ほか・前掲注(117)1527 頁。

(121) 岩崎政明教授は、最一小判平 28 年 2 月 29 日(民集 70 卷 2 号 242 頁)で示された不当性の判断基準について、「基本的には、同族会社の行為計算否認における不当性要件に係る従前の判例を前提としながら、これに組織再編税制に係る行為計算否認の特性を加味したものといえよう。」(岩崎政明「ヤフー事件最高裁判決における法人税法 132 条の 2 所定の『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』の意義及びその該当性の判断方法」判時 2343 号 152 頁〔157 頁〕(2017))と述べられている。

これに対し、渡辺徹也教授は、「ヤフー事件最高裁判決は、法 132 条の 2 の不当性について、法 132 条のそれとは異なる基準を示した重要な判決である。」「ヤフー事件において最高裁が採用した不当性に関する上記『濫用基準』は、法 132 条の不当性に関する『経済合理性基準』とは異なるものといえる。したがって、今後は、同じ『法人税の負担を不当に減少させる』という文言であっても、これに当該するかどうかという判断基準(不当性の判断基準)は、規定ごとに異なりうることになる。すなわち、法 132 条、法 132 条の 2、法 132 条の 3、法 147 条の 2 は、それぞれ同族会社、組織再編成、連結法人(連結納税)、外国法人の恒久的施設帰属所得という領域において、『法人税の負担を不当に減少させる』ような行為又は計算を防止するための規定であるが、何が不当に該当するかは、それぞれの領域ごとに異なりうるのであって、それを前提とした上で『不当』という文言の解釈が行われうるということである。」と述べられている(渡辺徹也「BEPS 問題に関連する最近の租税回避防止規定及び裁判例についての覚書ーミスマッチ防止に関する個別規定及び一般的否認規定に関する裁判例の考察を中心にー」『グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方～BEPS 執行段階の課題の第一次検証～』40 頁-41 頁(21 世紀政策研究所、2017)) (<http://www.21ppi.org/pdf/thesis/170703.pdf>) (平成 30 年 6 月 25 日最終閲覧)

(122) <http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/131009.pdf>(最終閲覧平成 30 年 6 月 25 日)

結納税制度と単体納税制度の違いを利用した租税回避行為については、……、その行為の形態や方法が相当に多様なものとなると考えることから、これに適正な課税を行うことができるように<sup>(123)</sup>設けられたとされているものである。

法法 132 条の 3 の創設時の説明においては、同法 132 条の 2 の創設時の説明時に用いられていた「濫用されるおそれ」という言葉が用いられていない<sup>(124)</sup>が、多様な租税回避に対応するための包括的<sup>(125)</sup>な租税回避行為の防止規定という説明がなされていることからすれば、規定濫用基準を参考に判断されることとなるのではないかと考える<sup>(126)</sup>。

#### 4 法法 147 条の 2 の不当性の判断基準

以上のように、不当性の判断基準は、その不明確さゆえに、各条文の趣旨・目的により異なる解釈となることが想定されるが、法法 132 条及び同法 132 条の 2 の裁判例からすると、行為計算否認規定における不当性の解釈は、同

(123) 井口裕之＝朝長英樹＝佐々木浩「法人税法の改正」『改正税法のすべて 平成 14 年版』370 頁（大蔵財務協会、2002）

(124) 法 132 条の 2 については、「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」「第五 租税回避の防止」において、「組織再編成の形態や方法は、複雑かつ多様であり、……、租税回避の手段として濫用されるおそれがあるため、組織再編成に係る包括的な租税回避防止規定を設ける必要がある。」とされている（[http://www.cao.go.jp/zeicho/siryou/a02kai\\_2.html](http://www.cao.go.jp/zeicho/siryou/a02kai_2.html)）（平成 30 年 6 月 25 日最終確認）。

(125) 金子教授は、法法 132 条の 2 は、一定の組織再編成をした法人の行為・計算という限定された分野を対象として否認を認めた規定であることから、一般的否認規定であり、包括的否認規定と呼ぶことは、非常に広い範囲で否認が認められるという誤解を招きかねないと述べられている（金子宏「租税法における概念構成」税研 182 号 14 頁（2015 年））。この考え方からすると、同法 132 条の 3 も、連結法人の行為・計算という限定された分野を対象として否認を認めた規定といえることから、一般的否認規定と呼ぶことが適当ということになる。

(126) 連結納税制度創設当時の立案担当者は、同条の説明において、「連結納税制度は、……、納税額を少なくするための手段を用意するために創設されるものではありません。」（朝長英樹＝佐々木浩「連結納税制度の法律の概要」『日本型連結納税制度の基本的な考え方と法令等の概要』42 頁（日本租税研究協会、2003））と述べていることから、制度の濫用防止を想定していたものと考えられる。

なお、太田弁護士の見解について、前掲注(101)参照。



法 132 条における金子教授の見解に基づき、各規定の「特性を加味」<sup>(127)</sup>して解釈されるものであると考えられる。

そこで、法法 147 条の 2 の特性について検討する。

帰属主義の国内法への導入に当たり、財務省主税局参事官室の私的研究会として、有識者によって構成された帰属主義研究会<sup>(128)</sup>の成果として平成 25 年 10 月にまとめられた「国際課税原則の総合主義（全所得主義）から帰属主義への見直し」（財務省主税局参事官）<sup>(129)</sup>における「Ⅲ 租税回避防止策」の提言では、「外国法人の PE 課税に関しては、同一法人内部で機能、資産、リスクの帰属を人為的に操作して、PE 帰属所得や PE 帰属所得に対する税額を調整することが容易であるという点で、同族会社と同様、潜在的に租税回避リスクが高いものである。したがって、同族会社との課税上のバランスを考慮すると、外国法人の PE 帰属所得及び税額計算に関しては、同族会社の行為計算否認に類似した租税回避防止規定を設ける方向で検討してはどうか。」ということが述べられている。また、同条の創設時の立案担当者の解説では、「外国法人の恒久的施設帰属所得に係る所得に対する課税に関しては、恒久的施設と本店等の同一法人内部で機能、資産、リスクの帰属を人為的に操作して恒久的施設帰属所得やその税額を調整することが比較的容易であることから、同族会社と同様に、潜在的に租税回避リスクが高いものであると考えられるため、同族会社の行為計算否認規定に類似した租税回避防止規定が設けられ」<sup>(130)</sup>たとされている<sup>(131)</sup>。

---

(127) 岩崎・前掲注(121)157 頁。

(128) メンバーの構成は、座長に中里実教授、委員に青山慶二教授、小田嶋清治税理士、淵圭吾教授、増井良啓教授 ([http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/discussion1/2013/\\_icsFiles/afieldfile/2013/10/25/25dis11kai7.pdf](http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/discussion1/2013/_icsFiles/afieldfile/2013/10/25/25dis11kai7.pdf)) (平成 30 年 6 月 25 日最終閲覧)。

(129) 税制調査会第 1 回国際課税ディスカッショングループ (2013 年 10 月 24 日) に会議資料として提出されている (<http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/discussion1/2013/25dis11kai.html>) (平成 30 年 6 月 25 日最終閲覧)。

(130) 陣田ほか・前掲注(1)750 頁。

(131) 青山教授は、「理論的には AOA に基づく帰属所得の計算過程（機能・事実分析）を正確に経れば、適正な PE 帰属所得が算定され得るということになり、それを超えて否認規定が必要とされる領域があるのかという疑問も出され得るが、税制と執行の

このことからすると、内部取引の特性、すなわち、私法上の取引ではないことから、機能、リスク、資産の帰属を恒久的施設及びその本店等との間で柔軟に変更することができ、機能・事実分析では否認されない租税回避を行うことが容易であるという特性を加味して、法 147 条の 2 の不当性を判断する必要があることとなる。

この機能・事実分析では否認されない租税回避とは、例えば、本店の保有する棚卸資産を我が国の支店が購入するという内部取引が通常認識されるものであるところ、恒久的施設における税負担の軽減のみを目的として、当該本店が当該棚卸資産を他の国の支店に販売し、当該他の国の支店から我が国の支店が当該棚卸資産を購入するという内部取引に変更した場合で、かつ、当該他の国の支店が当該棚卸資産に係る機能及びリスクを有しているという場合が考えられる。このようなケースでは、個々の内部取引のみをみた場合には異常ないし不自然とはいえず、機能・事実分析では、当該他の国の支店と我が国の支店との間の内部取引が認識されることとなると考えられる。

しかし、このような内部取引は、全体（一連の内部取引）を見ると、恒久的施設に係る税負担の軽減以外の目的は考えられないところである。当該内部取引は、法 138 条 1 項 1 号の課税要件に適合させることにより税負担の軽減を図るものといえ、OECD 承認アプローチによる内部取引の認識方法を逆手にとった同号の規定の趣旨・目的<sup>(132)</sup>を濫用するものといえる。

そうすると、法 147 条の 2 の不当性の判断基準は、同法 132 条における

---

間のダイナミックな関係が BEPS プロジェクトを通じてグローバルな関心事になっている現在においては、支店形態を利用したビジネスの今後の展開や個々の租税回避事例を検証しないことには、必要性を判断できないともいえるので、このような環境下での立法政策としては妥当なものと考えられる。」と述べられている（青山・前掲注(3)45頁。）。

また、今村教授は、「そもそも法人税法 147 条の 2……の『不当』は、……、『同一法人内部での機能、資産、リスクの帰属を人為的に操作』することが容易であるとしてこれを否認する規定として設けられたものであり、法人税法 132 条などで基準となっている素朴な経済合理性基準とはかなり違うものである。」（今村隆『現代税制の現状と課題（租税回避否認規定編）』160 頁頁（新日本法規出版、2017）と述べられている。

(132) 陣田ほか・前掲注(1)672頁-673頁。

金子教授の見解を元に（外国法人の行為又は計算が「異常ないし変則的」<sup>(133)</sup>及び「租税回避以外にそのような行為・計算を行ったことにつき、正当で合理的な理由ないし事業目的が存在しないと認められる」<sup>(134)</sup>という要素を元に)、内部取引に係る上記特性を加味して検討すると、法第 132 条の 2 の不当性の判断基準である規定濫用基準と同様の基準を適用することが適当ではないかと考える。

すなわち、規定濫用基準は、組織再編成が租税回避の手段として濫用されるおそれがある（租税回避行為が相当に多様になる）という組織再編成に係る行為計算否認の特性が考慮されたものと考えられる<sup>(135)</sup>ところ、OECD 承認アプローチによる内部取引の認識方法も租税回避の手段として濫用されるおそれがあるからである。同族会社の行為計算否認については、制度（規定）の濫用の場合も適用があり得るとする見解もある<sup>(136)</sup>ことからすれば、規定濫用基準は採り得る選択肢であると考えられ、また、複数の取引を構成する

---

(133) 金子・前掲注(14)498 頁。

(134) 同上。

(135) 徳地ほか・前掲注(117)1527 頁、岩崎・前掲注(121)157 頁。

(136) 水野忠恒教授は、同族会社の行為計算否認規定の解釈の 1 つとして、経済的に不合理な行為計算を否認する規定とするものがあるが、この考え方を発展させ、「経済的に合理性を欠いた取引を指すものとは、事業上の必要性を欠いている、あるいは、経営目的として考えられないような取引、さらには、制度本来の制定趣旨を逸脱し、当該規定の濫用というべき取引を否認することを認める規定である」という解釈は成り立つと思われる。」（水野忠恒「設立された持株会社に対する自己株式の譲渡と、それに対する同族会社の行為計算否認規定の適用の可否に関する事例（IBM 事件）東京地裁平成 26 年 5 月 9 日民事第 3 部判決」国際税務 34 卷 11 月号 90 頁（2014））と述べられている。また、酒井克彦教授は、「多くの学説が法人税法 132 条 1 項の射程範囲に制度濫用が含まれていない旨を論じているが、」（酒井克彦「租税法における同族会社等の行為計算否認規定の適用範囲－制度濫用への適用可能性を中心として－」中央ロー・ジャーナル 12 卷 1 号（2015）90 頁）「文理解釈の点からは、制度濫用を同族会社等の行為計算否認規定の適用対象から除外するという考え方には、不安を覚えるところである。」（同 109 頁）と述べられている。

これに対し、今村教授は、「租税回避の本質は、租税法規の濫用（abuse of law）であると考えており、法人税法 132 条の『不当』についても制度の濫用も含まれるとする見解に魅力は覚えるものの、これまでの裁判例がそこまでの拡張はしていないことから、現時点では、『制度の濫用』も含まれるとする見解には躊躇せざるを得ない。」と述べられている（今村隆「132 条と 132 条の 2 の適用と税務執行の関係上の論点」税務弘報 2016 年 1 月号 76 頁（2016））。

個々の取引の内容自体は不合理・不自然とはいえないが、複数の取引を全体としてみると不合理・不自然である場合、すなわち、複数の取引を一つの取引に引き直す場合には、規定濫用基準がより親和性があると考えられることからしても、法 147 条の 2 の不当性の判断基準は、規定濫用基準が適当と考える<sup>(137)</sup>。

---

(137) 太田弁護士は、規定濫用基準において、「組織再編税制に係る各規定を『濫用する』ものか否かが強調されているのは、法 132 条の 2 が、……外国税額控除制度と同様、基本的には課税軽減のための制度である組織再編税制の一環を成す一般的行為計算否認規定であることに基づいているためではないかと推測される。したがって、……、課税軽減のための制度の一環を成すという性格を持たない法 132 条 1 項や法 147 条の 2 の不当減少性要件の解釈に際しては、『濫用』か否かという要素はあまり問題とはされないのではないだろうか。」(太田洋「ヤフー・IDCF 事件最高裁判決の分析と検討」税務弘報 2016 年 6 月号 51 頁 (2016)) と述べられている。

規定濫用基準における「濫用」を課税軽減制度又は課税軽減規定の濫用と解した場合には、法 138 条 1 項 1 号は課税軽減規定ではないことから規定濫用基準は適用されないものとするが、制度又は規定の濫用は、本文で挙げた複数の支店を利用した迂回取引などが想定されるように、課税軽減制度又は課税軽減規定に限ってされるものとはいえないのではないだろうか(渡辺徹也教授は、ヤフー・IDCF 事件最高裁における濫用について、「組織再編税制における濫用(『組織再編成税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用する』という意味での濫用)であるから、外国税額控除余裕枠の流用に関するりそな外税控除事件判決(……)が根拠とした制度の濫用(……)とは、基準としての意味が異なると考えるべきであろう。」(渡辺徹也「法人税法 132 条の 2 にいう不当性要件とヤフー事件最高裁判決(下)」商事法務 2113 号 24 頁 (2016)) と述べられている。)

また、北村真人弁護士は、OECD 承認アプローチに沿った帰属主義を国内法に採用した趣旨からすれば、「PE に基づく課税制度は、客観的・形式的なルールに従い、PE の有無の判定および帰属所得の計算がなされることが予定されており、……」、法 147 条の 2 の『不当に』を、規定の本来の趣旨および目的からの逸脱という点に着目して解釈することには疑問がある(仮にそのように整理したとしても、本来の制度趣旨の範囲で適用されるに過ぎないため、実質的な意義があるか疑義のあるところである。)」とされ、「本規定の『不当に』に該当するか否かは、……外国法人等の行為または計算や内部取引の定め等が、『純経済人として不合理、不自然なもの認められるか否があるか』(……)とする経済合理性基準に照らして判断すれば足りるように思われる。」と述べられている(北村真人「恒久的施設(Permanent Establishment) 課税を巡る現代的諸問題」金子宏監修『現代租税法講座 第 4 巻 国際課税』157 頁(日本評論者、2017))。

法 147 条の 2 の適用による引直し計算は、規定濫用基準を採用したとしても、OECD 承認アプローチに沿って行われるものと考えられる(本章第 3 節 4 参照)ので、同基準の採用は排除されないものとするが、不当性の判断基準の整理如何によって、同条の適用範囲が広がるものではないという指摘は、その通りと考える。

### 第 3 節 補足的検討

上記のとおり、法法 138 条 1 項 1 号の機能・事実分析に基づく内部取引の否認と同法 147 条の 2 の適用による内部取引の否認の差異について検討を行ったが、同条に関しては、中里実教授から、下記に挙げるようなその存在意義に関する非常に重要な指摘がなされている<sup>(138)</sup>。

課税当局は、内部取引に関し同条を適用しようとする場合には、中里教授が指摘される問題に対する回答を用意しておかなければならないだろう。

ここでは、中里教授の指摘に対する検討を試みる。

#### 1 法法 147 条の 2 の「行為又は計算」の「行為」の意義

中里教授は、「そもそも、本店と支店の間に『行為』は存在しない……。」<sup>(139)</sup>と述べられている。これは、法法 147 条の 2 の行為を借用概念により「法律行為」と捉える見解と考えられる。同法 132 条、同法 132 条の 2 及び同法 132 条 3 は、基本的に外部取引を対象とするものと考えられ、その場合にはこれらの規定で規定される「行為」は「法律行為」と解される<sup>(140)</sup>ことから、同法 147 条の 2 の「行為」においても同様に解するという考え方は、法的安定性の観点からみれば当然のものといえる<sup>(141)</sup>。

そして、この見解に従い、外国法人の「行為」を「法律行為」と同義と考えた場合には、内部取引については「行為」がないものとなり、法法 147 条の 2 は、内部取引については「計算」の否認規定となると考えられる。

---

(138) 中里実「最近の国際課税制度の流れ」ジュリスト 1468 号 14 頁・16 頁 (2014)。

(139) 中里・前掲注(138)15 頁。

(140) 今村教授は、同族会社等の行為計算否認規定における「行為」とは、「同族会社とその他の者との間の取引等の外部的行為である」(今村隆「行為計算の否認規定をめぐる紛争」税法学 577 号 285 頁 (日本税法学会、2017) と述べられている。

(141) 「私法上における同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上における同じ意義に解するのが、法的安定性の見地から好ましい。」(金子・前掲注(14)120 頁) とされることから、同一の法律の中で、かつ、租税回避否認規定という同一の種類の規定であることからすれば、当然の指摘と考える。

しかし、同条で問題としている内部取引は私法を前提としないものであり、その場合において、借用概念により「行為」を解釈しなければならないかは疑問があるところである。そもそも内部取引は、法法 138 条 2 項で定義されているものであり、また、同法 146 条の 2 の文書化規定により、その存在が裏づけられることとされているものであることから、固有概念といえる。その内部取引に係る「行為」が同法 147 条 2 の適用対象とされている<sup>(142)</sup>のであるから、同条の規定の趣旨からも同条に規定される「行為」は、借用概念ではなく「固有概念」、あるいは「その他の概念」<sup>(143)</sup>として使用し規定した

(142) 「……、その外国法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、……、……内部取引に係る利益の額の減少又は損失の額の増加その他の事由により法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、……。」(法法 147 の 2)

(143) 金子宏教授は、租税法が用いている概念には 2 種類のものがあるとされ、「他の法分野で用いられている概念」を「借用概念」と呼び、「他の法分野では用いられておらず、租税法が独自に用いている概念」を「固有概念」と呼び、その 2 種類の概念以外のものを一括して「その他の概念」と呼んでいる(金子・前掲注(14) 119 頁。そして、「借用概念は他の法分野における同じ意義に解釈するのが、租税法律主義＝法的安定性の要請に合致している。」(同 120 頁)と述べられている。

これに対し、今村教授は、租税法が用いている概念を、「借用概念」、「固有概念」又は「その他の概念」の三つに区分することを提唱されており、「借用概念とは、『当該租税法規が借用先(民商法)の本来の意義で解釈すべきとの趣旨で規定している概念』であり、固有概念とは、『当該租税法規が租税法独自の観点で解釈すべきとの趣旨で規定している概念』である」とし、「一般的な社会通念で解釈すべきとする趣旨である場合や当該租税法規の立法趣旨からみて借用概念にも固有概念にも当たらない場合は、『その他の概念』に分類すべき」と述べられている(今村隆「借用概念論・再考」税大ジャーナル 16 号 51 頁(2011))。

一方、財務省主税局において法人税法に係る税制改正の立案に携わった朝長英樹税理士は、「立法過程においては、他の法令等から概念を借りて税法における概念を同一にするというようなことは無い」、「立法の意図に反する解釈は採り得ないはずである」と述べられている(朝長英樹「借用概念を巡る学説を検証する－第 3 回」T&A master 678 号 5 頁(2017))。(なお、岡村忠生教授は、「立案にあつた行政機関や担当者が国会外で公表した解説などを、国会(立法者)の意思とみることはできない。」(岡村忠生＝酒井貴子＝田中晶国『租税法』27 頁(有斐閣、2017))と述べられ、また、浅妻章如教授は「国内の租税法規について立法担当者が解説書を著してもその書は裁判において一学説として位置付けられるにとどまる……。」(浅妻・前掲注(26)264 頁。)と述べられている。)

また、岡村教授は、借用概念については、その問題点として、①「実定法以外(例えば会計学や経済学、自然科学)の概念が無定義で用いられている場合」があり、その概念の借用元の「領域での意味に従うとすれば、国会が定めた法律以外のものが課

と考える方が自然といえるのではないだろうか。つまり、同条の「行為」を「法人の行い」<sup>(144)</sup>として解する方が適當ではないだろうか。

仮に、そのように考えられないとしても、内部取引は、独立当事者間ならば（外部）取引が行われたと認められる事実であり、私法上の取引と同様とみなして課税関係が構築される<sup>(145)</sup>ことから、内部取引に係る「法人の行い」を私法上の法律行為と同様に解し、同条の「行為」に含まれるものと解することもできるのではないかと考える。

## 2 法 147 条の 2 の「行為又は計算」の「計算」の意義

次に、中里教授は、「内部取引は、いかなる意味においても私法上の取引ではない（企業内部のものにすぎない）から、そこにおいては、（租税回避否認の本質である）私法上の法形式を否定して課税関係を考えるということが行われ得ない」<sup>(146)</sup>ということを指摘される<sup>(147)</sup>。

税要件を構成することになる」こと、②「実定法上の用語についても、借用元の法領域における意味が、法改正や解釈の変更によって変化する」こと、③「借用元の領域における概念が確立されたものであるのか、確立されたとは何をいうのかが問題となる」こと、④「外国法における概念をどのように扱うのか」問題となること、⑤「私法において解釈される概念が、課税要件、ひいては租税法律主義にもとづく租税法全体を支えることができるほど堅固なのか」、といった点を挙げられている（岡村ほか・同 30 頁－31 頁）。

- (144) 広辞苑においては、行為とは「①おこない。しわざ。広義では、人間のあらゆる動作を指し、狭義では、明らかな目的観念または動機を有し、思慮・選択・決心を経て意識的に行われる意志的動作で、善悪の判断の対象となるもの。②〔法〕権利の得喪・変更など法律上の効果発生の原因となる意思活動。作為と不作為とに分けられる。」（新村出編『広辞苑 第七版』965 頁（岩波書店、2018）とされている。
- (145) 恒久的施設帰属所得を算定する場合だけではなく、内部取引に係る独立企業間価格を算定する場合においても、比較対象取引には内部取引が含まれず、外部取引が比較対象取引とされているところである（陣田ほか・前掲注(1)809 頁、2010 年版 PE レポート・パート I パラ 40。）。
- (146) 中里・前掲注(138)15 頁。金子教授は、租税回避行為の否認を「当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うこと（……）」と述べられている（金子・前掲注(14)128 頁）。
- (147) 今村教授は、私法上の法形式を否定して内部取引に引き直すものは、租税回避否認規定の一種といい得ると述べられている（今村・前掲注(131)161 頁）。

しかし、法 147 条の 2 の適用による内部取引の否認はこれに限られるものではない。

この指摘の意味するところが、内部取引が私法上の法律行為ではないから、税法 147 条の 2 においては、私法上の法形式を否定して課税関係を考えることが行われ得ない、というものであるならば、上記 1 で述べたとおり、内部取引に係る「法人の行い」を私法上の法律行為と同様に解することにより、解決されるものとする。すなわち、同条の否認においては、当事者が行った内部取引に相当する外部取引に用いられる法形式と同様の法形式と認められるものが当該内部取引に用いられたものとし、その法形式と認められるものを税務上否認して、課税関係を考えることが行われ得るのであり、この場合における同条の否認も、租税回避否認の本質に一致するものとする。

一方、この指摘は、法律行為に基づかない計算のみの否認は、同条の適用対象とはならないというものとも考えられる<sup>(148)</sup>。したがって、「計算」の否認の意義について、以下で検討する。

同族会社の行為計算否認規定は、大正 12 年に初めて法制化され<sup>(149)</sup>、「計算」の否認がその規定に盛り込まれたのは、大正 15 年の所得税法改正であり、同族会社の「行為」に限らず、「計算」も否認し得ることとされた<sup>(150)</sup>。その大正 15 年の改正趣旨であるが、改正法案を審議した第 51 回帝国議会貴族院の所得税法中改正法律案外 21 件特別委員会（大正 15 年 3 月 3 日）における大蔵省主税局長による改正趣旨の説明によれば、改正前の規定は、所得税を遁脱する目的の会社の行為については、その行為を否認し課税することができるというだけの規定であるが、会社の計算により所得税を遁脱する場

- 
- (148) 中里教授は、「138 条 1 項 1 号それ自体に従って国内源泉所得が適正に計算されれば、それで足りるのであって、147 条の 2 は、内部取引に係る利益の額または損失の額に関しては当然のことを定めているだけであり、いわば不要なものといえよう。そもそも、本店と支店の間に『行為』は存在しない点を見逃すわけにはいかないからである。」(中里・前掲注(138)15 頁)と述べられているが、この趣旨を考えると、単に 147 条の 2 に規定される「行為」が空振りになっているということを指摘されているだけではないとも考えられる。
- (149) 同族会社の行為計算否認規定に係る沿革については、武昌昌輔編著『DHC コンメンタル法人税法第 5 巻 § 81~137』5532 頁・5550 頁（第一法規）(平成 30 年 4 月 5 日最終閲覧)を参照されたい。
- (150) 武田・前掲注(149)5536 頁、清永敬次『租税回避の研究』321 頁・322 頁（ミネルヴァ書房、1995）。



合が往々起こっていることからこれも否認することが適当として改正したものとされている<sup>(151)</sup>。

この「計算」が追加された意義については、「……、例へば遁脱の目的を以て同族会社の財産を時価より低い価格でその社員に売却して、時価と売却価額との差額を社員に利得せしめた場合の如きは之を遁脱の目的に出でた行為といふを得べく、又同じく社員個人の負担すべき寄附金を同族会社の損金に計算した場合の如きは之を遁脱の目的に出でた計算といふべきであらう。」<sup>(152)</sup>という見解及び「行為は、対外関係において、会社の財産状態に影響をおよぼすべき法律的效果を伴う行為と解せられる。計算は、対内関係において、会社の財産状態の表現いかんにより、財産上影響をおよぼすことあるべき計算と解せられる。」<sup>(153)</sup>という見解<sup>(154)</sup>があることからすれば、「行為」の有無にかかわらず、「計算」単独での否認が可能と考えられる。しかし、その一方で「その原因となった行為は否認しないで、それにより生ずる計算を否認することを予定しているものと思われる。」<sup>(155)</sup>という見解があり、同族会社の行為計算否認規定における「計算」は、「あくまで『同族会社等』の『行為』に基づく『計算』に限られるということになる。」<sup>(156)</sup>とする見解もあ

---

(151) 計算による遁脱の例としては、会社の設立に際し、提供された資産の受け入れ価額を時価より高額にし、それにより生じる減価償却費により利益を圧縮するというものが説明されている（「第五十一回帝国議会貴族院 所得税法中改正法律案外二十一件特別委員会議事速記録第五号」4頁（黒田英雄答弁）（<http://teikokugikai.ndl.go.jp/SENTAKU/kizokuin/051/3881/main.html>）（平成30年6月25日最終閲覧））。

ただし、この計算例による説明では、同族会社の行為に「計算」が追加された趣旨が明確ではないという指摘がある（清永・前掲注(150)322頁-324頁）。

(152) 矢部俊雄『会社の改正所得税営業収益税資本利子税とのその実際』283頁-284頁（東京税務二課会、1929）。

(153) 忠佐市『租税法要論』200頁（日本評論者、1950）。

(154) 同旨のものとして、吉瀬維哉著『新税務会計講座 法人税法』426頁（税務経理協会、1964）がある。ここでは、「行為とは、対第三者関係において所得計算に影響を及ぼすべき法律的效果を伴う会社の行為をいい、計算とは、対内部関係において経理のいかんにより所得計算に影響を及ぼすべき会社の計算をいうのである。」と述べられている。

(155) 武田・前掲注(149)5537頁。

(156) 太田洋=伊藤剛志『企業取引と税務否認の実務～税務否認を巡る重要裁判例の分析～』18頁（大蔵財務協会、2015）。

る。

「計算」の意義について、行為なくして計算のみの否認はあり得ないという見解を採用する場合には、外国法人の内部取引に係る「行為」を法律行為と同様のものとみなす、すなわち、独立当事者間であれば、私法上の法律行為があったと認められるものを含むと考えるか、あるいは、「行為」を固有概念又はその他の概念、すなわち、法律行為に限られない内部取引に係る行為（法人の行い）を含む概念と考えることが必要となるところ、このように考えることが可能なことは上記 1 で述べたところである。

一方、計算の否認が行為の有無にかかわらず、単独で成立し得ると考えた場合には、同条の「行為」の意義について問題にする必要がない。一般に、税法に「又は」という用語が使用される場合、その意味は、「これによって連結されるものの『いずれか』というほかに、これらのものをあわせた意味を含めて用いられる場合がある」<sup>(157)</sup>と解されることから、法法 147 条の 2 の「行為又は計算」という用語は、文理解釈によっても「計算」の否認が単独で成立し得ると解することができるのではないだろうか（この場合に行われる引直しは、税務署長の認めるところによる通常又は正常と認められる計算への引直しということになると考える。）。

そうすると、上記のいずれの見解を採るにせよ、法法 147 条の 2 の適用が否定されることにはならないと考える。

### 3 法法 147 条の 2 を設ける意義

更に、中里教授は、法法「138 条 1 項 1 号は、内部取引が行われた場合において、私法関係から離れて、租税法独自に、内部取引に係る利益の額または損失の額を国内源泉所得とする定めである（いわば、私法関係から離れて課税関係を考えるという意味において、138 条 1 項 1 号自体が一種の『否認

---

(157) 泉美之松『税法条文の読み方—条文解釈の手引き—』112 頁（東京教育情報センター、2002）。同旨のものとして、伊藤義一『税法の読み方 判例の見方』120 頁（TKC 出版、2007）。

規定』である)。したがって、そこにおける内部取引に係る利益の額または損失の額の計算が租税法上適正に行われていれば、それでよいのであって、そこに重ねて（私法関係を否認して課税関係を考える）租税回避否認規定を設ける意味は存在しないのではなからうか。」<sup>(158)</sup>と指摘される。

確かに、同号のうち、内部取引から恒久的施設に帰属する所得を算定する部分は、税務上のフィクションに基づく課税であり、その意味では否認規定ということができるかもしれない。そして、法法 138 条 1 項 1 号が、真実に存在する法律関係とみなすことができるものを無視して租税法上適正と考える経済的実質に基づく課税もその対象にしているといえるのであれば、同法 147 条の 2 は存在する意味がないといえる。しかし、第 1 節 2 で検討したとおり、同法 138 条 1 項 1 号がそのような課税までを対象にしているとは考えられず、当該課税は、同法 147 条の 2 により行われるものと考えられる。したがって、同条は、その存在意義を有するものと考ええる。

なお、この指摘が「否認規定」に基づく否認を更に否認して課税関係を考えることは行われ得ない（法法 138 条 1 項 1 号の機能・事実分析に基づく否認を更に同法 147 条の 2 を適用して否認することが行われ得ない）、というものであった場合には、次のように考えることができるのではないだろうか。

内部取引文書が適正に作成されていても、その内部取引文書に基づく機能・事実分析により把握される内部取引が法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる場合、あるいは、内部取引文書に誤りがあり、内部取引文書を離れて機能・事実分析を行った結果が法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる場合のいずれにおいても法法 147 条の 2 を適用することとなるのであるが、この場合には、課税当局は、当初申告におけ

---

(158) 中里・前掲注(138)15 頁。更に、「すなわち、147 条の 2（の内部取引に関する部分）は、138 条 1 項 1 号にいう内部取引について租税法上定められた私法と異なる国内源泉所得の計算方法に合致しない不適切な所得計算が行われた場合に、それを『否認』して適正な計算方法を採用すべきことを要求する定めであり、要するに、内部取引に関して 138 条 1 項 1 号の計算を適正に行うべきであるといっているだけの確認的な規定にすぎないといえるのではなからうか。」（同頁）と述べられている。

る恒久的施設帰属所得を適正と考えていないことから、そこでは否認がなされているとはいえない。また、課税当局が行う機能・事実分析に基づく引直し計算の結果を基礎として同条の適用がなされるのであるが、機能・事実分析に基づく引直し計算の段階においても否認がなされているとはいえない。したがって、同条の適用は、「否認規定」に基づく否認を更に否認しているということにはならないといえるだろう。

#### 4 法法 147 条の 2 と租税条約

中里教授は、租税条約と国内法の関係について、「条約の明文をウィーン条約法条約に従って文理解釈した結果が重要なのであり、それを、国内法の目的的解释で置き換えることは、憲法 98 条 2 項（に関する憲法学説における解釈）がある以上、認められないのである。」とされ、「当事者の採用した私法上の法形式が課税上無視される場合（例えば、租税回避の否認が行われ、当事者の採用した私法上の法形式が、課税上無視される場合）、その根拠条約が、国内法律のみで、条約上は存在しない場合」には、「租税条約の定めに対する形の租税回避の否認を、国内法律の定めにより行うことはできない。」と述べられている<sup>(159)</sup>。

そして、中里教授は、法法「147 条の 2 は、租税条約において認められていない租税回避否認を国内法上定めたものであって、その限りにおいて租税条約に反すると考えることも不可能ではない。」<sup>(160)</sup>と述べられている。

確かに、モデル条約や我が国が現在締結している二国間条約において、同条のような行為計算否認規定は定められておらず、また、二重課税を回避することを目的とする租税条約において、行為計算否認規定の適用の結果、所得の帰属を変更させ、二重課税を生じさせることは問題ともいえる。

しかし、過去の裁判例からすれば、条約に規定のない国内法（租税回避否

---

(159) 中里実「制定法の解釈と普通法の発見（下）－複数の法が並存・競合する場合の法の選択としての『租税法と私法』論」ジュリスト 1369 号 109 頁（2008）。

(160) 中里・前掲注(138)16 頁。

認規定)の適用による課税が租税条約違反となるには、租税条約等で租税回避否認規定の適用を制約する明文規定その他の十分な解釈上の根拠が必要と考えられるところ<sup>(161)</sup>、逆に、「税源侵食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間条約」(BEPS 防止措置実施条約)<sup>(162)</sup>の第三部では「条約の濫用」について規定され、その 6 条 1 項において、既存の租税条約の前文に「……租税回避を通じた非課税又は租税の軽減(……)の機会を生じさせることなく、……」の文言を加えることとされている<sup>(163)</sup>。

- 
- (161) 措置法 66 条の 6 第 1 項の規定が日星租税条約 7 条 1 項の規定に違反するかが争点となった事件(グラクソ事件)において、最高裁判所は、次のように判示している。「一般に、自国における税負担の公平性や中立性に有害な影響をもたらす可能性のある他国の制度に対抗する手段として、いわゆるタックス・ヘイブン対策税制を設けることは、国家主権の中核に属する課税権の内容に含まれるものと解される。したがって、租税条約その他の国際約束等によってこのような税制を設ける我が国の権能が制約されるのは、当該国際約束におけるその旨の明文規定その他の十分な解釈上の根拠が存する場合でなければならぬと解すべきである。」日星租税条約 7 条 1 項は、「A 国の企業に対するいわゆる法的二重課税を禁止するにとどまるものであって、同項が B 国に対して禁止又は制限している行為は、B 国の A 国企業に対する課税権の行使に限られるものと解するのが相当である。」「措置法 66 条の 6 第 1 項は、外国子会社の留保所得のうち的一定額を内国法人である親会社の収益の額とみなして所得金額の計算上益金の額に算入するものであるが、この規定による課税が、あくまで我が国の内国法人に対する課税権の行使として行われるものである以上、日星租税条約 7 条 1 項による禁止又は制限の対象に含まれないことは、上述したところから明らかである。」(最一小判平 21 年 10 月 29 日民集 63 卷 8 号 1881 頁)。
- (162) BEPS プロジェクトにおいて策定された BEPS を防止するための措置のうち租税条約に関連する措置を、BEPS 防止措置実施条約の締結国間の既存の租税条約に導入することを目的とするものとされる。当該防止措置実施条約の各締約国は、既存の租税条約のいずれを当該防止措置実施条約の適用対象とするかを任意に選択することができ、その租税条約の全ての締約国が当該租税条約を当該防止措置実施条約の適用対象とすることを選択したものについてのみ適用される。また、当該租税条約が当該防止措置実施条約の適用対象とされる場合において、当該防止措置実施条約に規定される各規定のいずれを当該租税条約について適用するかについては、所定の要件の下に選択することができるものとされている ([https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/international/mli.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/mli.htm)) (平成 30 年 6 月 25 日最終閲覧)。
- 当該防止措置実施条約の適用関係の詳細は、中澤弘治「BEPS 防止措置実施条約について」租税研究 2018 年 2 月号 156 頁-196 頁 (2018) を参照されたい。
- (163) これは、BEPS 最終報告書において行動計画 6 (租税条約の濫用防止) のミニマムスタンダードとされているものである(青山・前掲注(3)315 頁、TMI 総合法律事務所「平成 27 年度内外一体の経済成長戦略構築にかかる国際経済調査事業(対内直接投資促進体制整備等調査(BEPS)を踏まえた各国動向及び日本企業の対応に関する

また、2010年版モデル条約1条に関するコメントリー（パラ9.2、22.1）において、一般論として、国内法における租税条約の濫用防止規定は租税条約との間に抵触は生じないとされており<sup>(164)</sup>、2010年版PEレポート・パートIパラ9においても、OECD承認アプローチは、資産やリスクの配分を変更することによって税務上の欠損や税額控除の濫用を防止することを目的とする国内法令の適用を阻む意図はないとされていることから、国内法上、租税条約に明文規定のない行為計算否認規定を設けることは、租税条約違反に当たることにはならないと考える<sup>(165)</sup>。そして、同条の適用により生じる二重課税の回避の手段としては、租税条約上は相互協議が用意されているところでもある。

以上のことからすると、国内法の行為計算否認規定の適用が租税条約違反に当たるか否かの問題は、条約に規定のない租税回避否認規定を国内法で定めているか否かではなく、国内法上定められた租税回避否認規定が、租税条約の定め（モデル条約7条1項及び2項）に反する形で適用されるか否かを検討することにあると考える。つまり、法第147条の2の適用により算定される恒久的施設帰属所得は、外国法人が計上した恒久的施設帰属所得の元となる内部取引について、真実に存在する法律関係とみなすことができるものを無視して、経済的実質に基づく内部取引、あるいは経済合理性のある内部取引に引き直して算定されるものであるが、このような算定方法がOECD承認アプローチに反するものといえるかということである。

第2章第1節2及び第2節で述べたとおり、恒久的施設帰属所得の算定方

---

調査))」経済産業省委託調査報告書86頁、88頁(2015)([http://www.meti.go.jp/policy/external\\_economy/toshi/kokusaisozei/beps/PDF/2015report.pdf](http://www.meti.go.jp/policy/external_economy/toshi/kokusaisozei/beps/PDF/2015report.pdf)) (平成30年6月25日最終閲覧)。

(164) 川端・前掲注(5)56頁-57頁、66頁。

(165) 裁判例(東京高判平19年6月28日(判時1985号23頁)、東京高判平26年10月29日(税資264順号12555))においては、課税当局が行ったコメントリーの記載を元に租税条約の適用を否定する主張が裁判所に排斥されたものがあるが、これは、租税条約にその適用を否認する明文規定がなく、また、国内法にもその適用を否認する個別否認規定がなかった場合のものである。

法は、モデル条約 7 条 2 項の文理解釈からは明らかではないことから、解釈の補足的手段として新旧 7 条コメント及び PE レポートの記載内容を採用することとなる。そして、2010 年版 PE レポートにおいては、2010 年版移転価格ガイドライン 1.65 で概要が説明される二つの状況の場合<sup>(166)</sup>に、課税当局は、存在が認識された内部取引<sup>(167)</sup>を無視して、別の内部取引に置き換えることができることが明らかにされている<sup>(168)</sup>。この置き換えられる別の内部取引は、課税当局が認めるところの経済的実質に基づき、あるいは経済合理性に基づき、恒久的施設に帰せられる機能、リスク及び資産を特定の上、認識することとなると考えられるが、このようにして認識された当該別の内部取引に基づき算定される恒久的施設帰属所得も、OECD 承認アプローチに基づくものといえる<sup>(169)</sup>。

このことからすると、外国法人が計上した内部取引について、法 147 条の 2 の適用により、課税当局が行う機能・事実分析に基づき別の内部取引に引き直して恒久的施設帰属所得を算定する方法も、OECD 承認アプローチに基づくものといえることができる。

---

(166) 2017 年版移転価格ガイドラインでは、パラ 1.122~1.128 で示されている例外的な状況が当てはまる場合（正確に描写された実際の取引を否認することができる場合）となる。

なお、2010 年版移転価格ガイドライン 1.65 の 2 つの状況については、前掲注<sup>(107)</sup>参照。

(167) 閾値を満たした内部取引である（2010 年版 PE レポート・パート I パラ 35）。その閾値は、2010 年版 PE レポート・パート I パラ 36、181 に記載されている。

(168) 2010 年版 PE レポート・パート I パラ 182（2008 年版 PE レポートではパート I ・パラ 217）。

(169) PE レポートは、PE 帰属利得の決定上、移転価格ガイドラインにみられる指針を類推して適用するという原則に基づいているとされる（2010 年版 PE レポート・序文パラ 10、2008 年版 PE レポート・序文パラ 10）。2010 年版移転価格ガイドラインでは、パラ 1.65 において、例外的に、関連者間取引を行う納税者により採用された仕組みを税務当局が無視することが適当かつ正当とされる 2 つの特別な状況があるとされており、また、2017 年版ガイドライン・パラ 1.121 及び 1.122 では、例外的な状況では、正確に描写された関連者間取引について、移転価格の算定目的のために無視し、適切な場合には、別の取引に置き換えることもできるとされていることから、これらの類推適用により算定される恒久的施設帰属所得は、OECD 承認アプローチに基づき算定されたものといえる。

そうすると、法法 138 条 1 項 1 号があることから、なぜ同法 147 条 2 が必要となるか、という同条を設ける意義が再び問題となるが、この点については、次のとおり整理できるものとする。

すなわち、国内法においては、存在が認識された内部取引を無視して（真実に存在する法律関係とみなすことができるものを無視して）、経済的実質に基づき、あるいは経済合理性に基づき、機能・事実分析を行い、恒久的施設に帰せられる機能、リスク及び資産を特定の上、内部取引を認識・否認する方法は、行為計算否認といえ、法法 138 条 1 項 1 号の機能・事実分析に基づく否認（真実の法律関係とみなすことができるものに基づき機能・事実分析を行った結果を課税要件として認定し行われる否認）の対象外とされるものであり、当該行為計算否認を行うためには、同号とは別に規定を設ける必要があるものといえる。したがって、同条が設けられているということができると考える。

以上のとおり、法法 147 条の 2 は、OECD 承認アプローチに基づく算定方法といえることから、当該算定方法に従っている限りにおいては、租税条約の定め（モデル条約 7 条 1 項及び 2 項）に反する形で適用されることとはならず、同条の適用が租税条約違反となるものではないと考える。

そして、モデル条約に準拠した二国間租税条約を定めている相手国の居住者（外国法人）に対し同条の適用をした結果、二重課税が生じたとしても、それが租税条約の規定に合う形での否認であれば、相互協議の場において相手国から租税条約違反という主張がなされることはないと考えられ、仮になされたとしても我が国の課税処分には問題はないと主張できると考える。また、同条の適用を受けた外国法人から、訴訟において租税条約違反という主張がなされた場合には、課税当局は、同条の適用による否認が OECD 承認アプローチに基づくものであることを主張することになると考える（ただし、その適否は裁判所の判断に委ねられることとなる。）。



## 第 5 章 内部取引の隠蔽・仮装に対する 重加算税賦課の適否

内部取引は、企業内部の取引であり、積極的な隠蔽行為がない場合、内部取引の認識誤りによる計上もれと隠蔽との違いを判断することが困難である等といった事情から、重加算税の賦課の適否が問題になることが想定される。

そこで、内部取引の隠蔽・仮装とはどのような場合をいうのか、どのような場合に重加算税が賦課されることとなるのかについて整理しておく必要があることから、以下で検討を行う。

### 第 1 節 重加算税の賦課要件

重加算税の賦課要件は、過少申告加算税が賦課される場合において、納税者が課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出したとき、とされている（通則 68①）。

恒久的施設を有する外国法人の課税標準は、各事業年度の恒久的施設帰属所得に係る所得の金額（法法 141 一イ）とその他の国内源泉所得に係る所得の金額（法法 141 一口）であり、当該恒久的施設帰属所得に係る所得の金額は、各事業年度の恒久的施設を通じて行う事業に係る益金の額から当該各事業年度の当該事業に係る損金の額を控除した金額（法法 142①）であるので、当該益金の額又は当該損金の額に係る事実の全部又は一部の隠蔽又は仮装が行われ、その隠蔽又は仮装に基づき過少申告が行われている場合には、重加算税が賦課されることとなる。つまり、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額を内部取引から生じるもののみとすると、当該内部取引から生じる益金の額又は損金の額に係る事実（以下「内部取引に係る事実」という。）の全部又は一部の隠蔽又は仮装に基づき過少申告が行われた場合に、重加算税が賦課されることとなる。

なお、この場合の隠蔽又は仮装の意義であるが、金子教授は、「……隠蔽・仮

装とは、その語義からして故意を含む観念であると解すべきであり、事実の隠蔽とは、売上除外、証拠書類の廃棄等、課税要件に該当する事実の全部または一部をかくすことをいい、事実の仮装とは、架空仕入・架空契約書の作成・他人名義の利用等、存在しない課税要件事実が存在するように見せかけることをいう。(170)と述べられている。また、国税庁が公表している「法人税の重加算税の取扱いについて(事務運営指針)課法2-8(2016)では、隠蔽又は仮装に該当する事実の例示として、①いわゆる二重帳簿を作成していること、②帳簿、原始記録、証ひょう書類、貸借対照表、損益計算書、勘定科目内訳明細書、棚卸表その他決算に関係のある書類(以下「帳簿書類」という。)を破棄又は隠匿していること、③帳簿書類の改ざん、帳簿書類への虚偽記載、相手方との通謀による虚偽の証ひょう書類の作成、帳簿書類の意図的な集計違算その他の方法により仮装の経理を行っていること、④帳簿書類の作成又は帳簿書類への記録をせず、売上げその他の収入の脱ろう又は棚卸資産の除外をしていること、等が挙げられている(171)。

そして、「隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出したとき」の意義については、「隠ぺい、仮装行為と過少申告の結果との間に因果関係が存することを意味するとされる(最二小判昭和六二・五・八集民一五一号三五頁)。(172)とされている。

(170) 金子・前掲注(14)830頁。

なお、過少申告を故意に行うという認識までが必要かについて、最高裁は、「納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、申告に際し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないと解するのが相当である。」と判示している(最二小判昭62年5月8日(集民151号35頁))。同旨のものとして、東京地判平29年10月18日など。

(171) 裁判例における隠蔽・仮装に意義については、垂井英夫「行政制裁としての重加算税～最高裁平成7年4月28日判決の意義～」税理2013年2月号29頁・30頁を参照されたい。

(172) 川神裕「判解」『最高裁判所判例解説民事編(平成六年度)』586頁[593頁](1997)。更に、川神裕氏は、当該意義について、「隠ぺい、仮装した結果として作出されることとなる事態を『基礎とした』、又は、これに『対応した』申告書が提出されていれば、両者が無関係とされるような事情がない限り、隠ぺい、仮装したところに『基

## 第 2 節 内部取引に係る事実の隠蔽・仮装

それでは、内部取引に係る事実の隠蔽又は仮装とはどのような場合をいうのであろうか。

### 1 内部取引に係る事実の隠蔽とその立証

内部取引に係る事実の隠蔽とは、内部取引の定義（法法 138②）及び金子教授の見解からすれば、恒久的施設とその本店等との間で行われた資産の移転、役務の提供その他の事実（以下「内部取引事実」という。）又は内部取引に係る金額（以下「内部取引金額」という。）の全部又は一部を隠すことといえる。そして、当該隠蔽に基づき過少申告が行われた場合には、重加算税の賦課要件が満たされることとなる。

この場合、重加算税の賦課の適否について疑義が生じる場合としては、積極的な隠蔽行為がなく、外国法人から内部取引の認識に関する解釈の違いや経理ミスによる単なる計上もれという主張がなされる場合と考えられる。これは、内部取引に係る事実に基づき生ずる所得の全部を把握していながらその一部のみを申告するケースといえ、このような場合の重加算税の賦課の適否に関しては、いわゆる殊更過少の申告の裁判例（最高裁平成 7 年 4 月 28 日第二小法廷判決（民集 49 卷 4 号 1193 頁））が参考になると考える。

本事件は、納税者（個人）が株式等の売買による多額の雑所得があるにもかかわらず、確定的な脱税の意思に基づき、顧問税理士の質問・資料提示の

---

き』納税申告書を提出していたときに当たるということは可能であろう。そうすると、隠ぺい、仮装行為は、必ずしも申告書の提出に先立ってされていることまでは要せず、少なくとも、その一要素が申告書の提出と並行して同時にされる場合であってもよいものと考えられる。」（同 598 頁・599 頁）と述べられている。

また、近藤崇晴氏は、当該意義について、過少申告となる「申告書の提出そのものとは別個の何らかの『隠ぺい、仮装』行為があり、申告書の提出がこれに『基づく』ものであるといえることが必要であろう（……）。そうでなければ、認識ある過少申告のすべてが、過少申告加算税の賦課要件を満たすだけでなく、重加算税の賦課要件をも満たすことになってしまう」（近藤崇晴「判解』『最高裁判所判例解説民事編平成 7 年度（上）（1 月～5 月分）』471 頁〔481 頁〕（1998））と述べられている。

要求に対し、当該所得はないとして当該資料を提示せず、過少な申告書の作成及び提出をさせたものであるが、取引名義を架空又は仮名にしたり、売買資金に係る口座を隠蔽するなどの積極的な隠蔽又は偽装行為がないことから、重加算税の賦課要件を満たすか否かが争点となったものである。

当該争点に対し、最高裁は、「重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠ぺい、偽装に当たるというだけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、偽装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要するものである。しかし、右の重加算税制度の趣旨にかんがみれば、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要と解するのは相当でなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の右賦課要件が満たされるものと解すべきである。」と判示している<sup>(173)</sup>。

このことからすると、積極的な隠蔽行為がない場合においても重加算税の賦課要件を満たすことがあり得るところ、そのような場合に行われた過少申告が、内部取引事実又は内部取引金額の隠蔽に基づくものといえるかどうかは、「納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合」に当たるか否かを参考に、判断されることとなると考える。

当該場合の該当性については、「事案ごとに諸般の事情を総合考慮して判断すべき」<sup>(174)</sup>とされているところであるが<sup>(175)</sup>、当該事情については、例えば、

---

(173) 本判決は、最三小判平 6 年 11 月 22 日（民集 48 卷 7 号 1379 頁）の判示における「『殊更の過少申告』……、の意味を敷衍したものであると解されよう。」とされる（近藤・前掲注(172)481 頁）。同旨のものとして、川神・前掲注(172)606 頁。

(174) 近藤・前掲注(172)482 頁。同旨のものとして、川神・前掲注(172)607 頁。

(175) 近藤氏は、「例えば、多額の所得があったにもかかわらず、これをゼロとし、あるいはそのごく一部だけを作為的に記載した申告書を提出し続けた場合、そのような所得を得た納税者が通常であれば保管しておくと考えられる原始資料をあえて散逸するにまかせていた場合、税務調査に対する非協力、虚偽答弁、虚偽資料の提出等の態度を採った場合などがこれに当たり得ると思われる。」（近藤・前掲注(172)482 頁）と述べられている。

過少申告となる申告書の作成から提出に至る行為の態様、あるいは当該行為の態様及び当該申告書の提出の前後を通じた一連の行動等からその該当性を判断することもできるのではないかと考える<sup>(176)</sup>。したがって、課税当局としては、これらの態様、行動等を精査することは、内部取引に係る事実の隠蔽を立証するための一的手段となろう。そして、その精査から隠蔽と評価される行為を積み上げることが必要とされると考える。

なお、本事件では、当該場合の該当性について、①税理士に対する言動、②株式の売買による所得について申告が必要なことを熟知しながら確定的な脱税の意図を有していたこと、③納税者の行為が3年に渡って続けられたこと、④隠蔽した金額が多額であることなどの事実の総合考慮により判断することができる<sup>(177)</sup>とされている<sup>(177)</sup>。

## 2 内部取引に係る事実の仮装とその立証

内部取引に係る事実の仮装とは、内部取引の定義及び金子教授の見解からすれば、存在しない内部取引事実又は内部取引金額が存在するように見せかけることといえる。そして、当該仮装に基づき過少申告が行われた場合には、重加算税の賦課要件が満たされることとなる。

内部取引事実<sup>(178)</sup>に仮装がある場合、作成される内部取引文書<sup>(178)</sup>の記載内容は、仮装された内部取引事実に応じて作成されていると考えられる。これは、内部取引文書は、認識される内部取引に関する内容を明らかにするために作

---

(176) 川神氏は、虚偽の過少申告の提出を重加算税の賦課要件である隠蔽又は仮装行為に当たると解するためには、「申告書の提出そのものとは別個の隠ぺい、仮装行為が存在し、かつ、申告書の提出がそれに基づくものであることが必要である。」とした上、虚偽の申告書の作成行為を申告書の提出行為とは別の行為として隠蔽・仮装の評価の対象となるかについて、「虚偽の申告書の作成から提出に至る行為の態様いかんによって、あるいは、それを申告書の提出の前後を通じた一連の行動と結び付けて考えた場合に、単なる過少の申告書の提出行為として評価し尽くされない、すなわち、過少の申告書の提出行為そのものとは別個の評価の対象となる行為を觀念することは十分に可能である。」と述べられている（川神・前掲注(172)597頁・598頁）。

(177) 近藤・前掲載注(172)485頁。

(178) 法法 146 条の 2 第 2 項により作成しなければならないこととされる書類をいう。

成されるものであるとされているためであるが<sup>(179)</sup>、このようにして作成される内部取引文書からでは、内部取引事実の真実の姿を明らかにすることは困難と考えられる。したがって、課税当局としては、内部取引文書以外の資料等から内部取引事実の仮装を立証することが必要とされると考える。

一方、内部取引事実そのものには仮装がなく、その事実と異なる内容で内部取引文書が作成（仮装）されていた場合（内部取引文書において内部取引金額等に仮装がある場合）には、内部取引事実等と内部取引文書の比較から、当該仮装が明らかにされるものとするが、当該仮装が、直ちに過少申告に結びつくとは限らないことには注意が必要である。これは、内部取引文書は、認識される内部取引に関する内容を明らかにするために作成されるものとされているからであり、内部取引文書に基づき帳簿書類が作成されているとは限らないからである。

重加算税の賦課要件が満たされるためには、当該仮装と過少申告との間に因果関係があることが立証されなければならないが、当該場合では、当該仮装に基づき恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の算定が行われていることが立証されなければならないといえる。

外国法人が、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額を算定するに当たり、内部取引文書の記載内容を基に帳簿書類及び損益計算書等を作成しているような場合であれば、当該内部取引文書の仮装は、申告書に添付される損益計算書等の仮装に繋がり、当該損益計算書等の仮装は過少申告に繋がることとなるといえる。したがって、このような場合には、内部取引文書の仮装の立証とともに、内部取引文書の作成から過少申告となる申告書の提出に至るまでの行為の態様が立証されることにより、重加算税の賦課要件が満たされることとなるものとする<sup>(180)</sup>。

---

(179) 陣田ほか・前掲注(1)748頁。財務省主税局参事官・前掲注(89)12頁・13頁。

(180) 「納税者が法人である場合には、確定申告に際して、当該事業年度の貸借対照表、損益計算書等を添付しなければならない（……）、……。このような場合、事実と反する計算書類、……の作成は、隠ぺい又は仮装に当たり、その計算書類、……に基づき納税申告書を提出した場合、重加算税の課税要件を満たすものということができよ

## 第 6 章 内部取引に係る独立企業間価格の算定における簡便法の導入の提言

第 1 章で述べたとおり、法人税法に規定された帰属主義は、OECD 承認アプローチに基づくものとされ、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額について、恒久的施設を外国法人から独立して事業を行う事業者であるとみなして、当該恒久的施設が果たす機能、当該恒久的施設において使用する資産及び当該恒久的施設に帰せられるリスク等を特定の上算定するものとされる。また、当該算定の過程では、内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なるか否かの検証を行い、当該対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより当該所得の金額が過少となる場合には、当該対価の額とした額を独立企業間価格に引き直して当該所得の金額を算定することとされるものである。したがって、外国法人にとって、処理コスト及びコンプライアンスコストを要する算定方法となっているといえるが、一定の外国法人にとっては、当該処理コスト及び当該コンプライアンスコストが過重となっていると可能性があり、そのような外国法人に対しては、当該処理コスト等が軽減される算定方法によることができよう検討する必要があると考える。

当該算定方法を検討するに当たっては、当該所得の金額の正確な算定という観点にも配慮する必要があるところ、恒久的施設帰属所得を認識するための機能・事実分析は、OECD 承認アプローチの根幹となるものであることから、これを省略することはできないと考える。したがって、ここでは、当該処理コスト等が軽減される内部取引に係る独立企業間価格の算定方法（以下「簡便法」という。）の導入について、検討を行うこととする。

---

う。」川神・前掲注(172)593頁。

## 第 1 節 簡便法の検討

簡便法の導入について検討するに当たり、まず、簡便法として採用することが可能な方法があるかを検討する必要がある。仮に当該方法がないとすれば、簡便法を導入することができないこととなるからである。そこで、当該方法を検討するに当たり、次の 1 から 4 までに掲げる算定方法が参考になると考えられるので、以下において概観する。

### 1 2008 年版モデル条約 7 条 4 項の配分方式

2008 年版モデル条約 7 条 4 項において、「2 の規定<sup>(181)</sup>は、恒久的施設に帰せられるべき利得を企業の利得の総額の当該企業の各構成部分への配分によって決定する慣行が一方の締約国にある場合には、租税を課されるべき利得をその慣行とされている配分の方法によって当該一方の締約国が決定することを妨げるものではない。ただし、用いられる配分の方法は、当該配分の方法によって得た結果がこの条に定める原則に適合するようなものでなければならない。」と定められていた。

当該規定は、2010 年のモデル条約 7 条の改訂により削除されているが、この理由について、2010 年版モデル条約 7 条に関するコメンタリー・パラ 41 では、企業の利得の総額を、当該企業の各構成部分へ配賦することによって恒久的施設帰属利得を算定する方法は、極めて例外的になってきており、その方法により得られた結果が独立企業原則に適合することの確保が極めて困

---

(181) 2008 年版モデル条約 7 条 2 項は、「3 の規定に従うことを条件として、一方の締約国の企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行う場合には、当該恒久的施設が、同一又は類似の条件で同一又は類似の活動を行う個別のかつ分離した企業であって、当該恒久的施設を有する企業と全く独立の立場で取引を行うものであるとしたならば当該恒久的施設が取得したとみられる利得が、各締約国において当該恒久的施設に帰せられるものとする。」と規定されている。なお、同条 3 項は、「恒久的施設の利得を決定するに当たっては、経営費及び一般管理費を含む費用であって当該恒久的施設のために生じたものは、当該恒久的施設が存在する締約国内において生じたものであるか他の場所において生じたものであるかを問わず、控除することを認められる。」と規定されている。



難であったことから、当該改訂時に、当該方法に係る規定は削除されたとされている<sup>(182)</sup>。

## 2 Global Formulary Apportionment

Global Formulary Apportionment とは、多国籍企業グループの連結ベースでの全世界利益をあらかじめ定められた機械的な定式に従って各国の関連者に配分する方法とされる<sup>(183)</sup>。

当該方法については、2010 年版移転価格ガイドラインでは、独立企業原則に代わる現実的な方法であるとは考えないとされているが<sup>(184)</sup>、その理由として、①Global Formulary Apportionment により二重課税を防止しつつ単一の課税を確保するためには、十分な国際的調整が必要とされること、この調整は膨大な時間と大きな困難を伴うこと<sup>(185)</sup>、②事前に決定された定式は恣意的であり、課税対象となる取引に係る特定の事実と十分な関連性を持たない利益配分を作り出すこと（独立企業であれば損失が発生するような企業にまで利益を配分する可能性があること）<sup>(186)</sup>、③変動相場制の下、強い通貨の国にあるグループ企業ほど名目的経費が増加し、多くの利益が割り当てられることとなること<sup>(187)</sup>、④納税者のコンプライアンスコストが、独立企業原則に基づく利益算定よりも増大すると考えられること<sup>(188)</sup>などが挙げ

---

(182) 川端・前掲注(5)136 頁。

(183) 2010 年版移転価格ガイドライン・パラ 1.17、2017 年版移転価格ガイドライン・パラ 1.17。

(184) 2010 年版移転価格ガイドライン・パラ 1.21、2017 年版移転価格ガイドライン・パラ 1.21。

(185) 2010 年版移転価格ガイドライン・パラ 1.22、駒宮史博「移転価格課税の簡素化について」租税研究 2012 年 10 月号 300 頁（2012）、2017 年版移転価格ガイドライン 1.22。

(186) 2010 年版移転価格ガイドライン・パラ 1.25、駒宮・前掲注(185)300 頁、2017 年版移転価格ガイドライン・パラ 1.25。

(187) 2010 年版移転価格ガイドライン・パラ 1.26、駒宮・同上、2017 年版移転価格ガイドライン・パラ 1.26。

(188) 2010 年版移転価格ガイドライン・パラ 1.27、駒宮・同上、2017 年版移転価格ガイドライン・パラ 1.27。

られている。

### 3 セーフハーバー・ルール

一定の納税者又は一定の取引について、簡易な移転価格のルールの適用を選択することができるとするセーフハーバー・ルール<sup>(189)</sup>（ここでは、文書化義務及び事前確認に関するものは含まない。以下同じ。）がある。

2017 年版移転価格ガイドラインでは、当該ルールの採用については、①独立企業原則に適合しない課税所得が算定される可能性があること、②一国で採用した場合、二重課税又は二重非課税のリスクを増加させる可能性があること、③不適切なタックス・プランニングを助長する可能性があること及び④納税者間の公平性と統一性の問題を生じさせる可能性があることといった問題が指摘されている<sup>(190)</sup>。

その一方で、同ガイドラインでは、納税者にとっては、例えば、税務当局に移転価格税制の遵守を論証するためのリソースを費やすことがないなどコンプライアンスコストが著しく軽減され、セーフハーバー・ルールに準拠して設定される移転価格は、税務当局に認容されるという確実性をもたらすとされ、また、税務当局にとっては、移転価格の調査を一定程度簡素化することができるという利点があることから<sup>(191)</sup>、小規模な納税者や簡易な取引のケースでは、これらの利点が上記の問題を上回る可能性があるとされ、更に、当該ルールの適用を選択的にすることにより、通常の移転価格の算定方法に基づき算定される独立企業間価格との乖離を狭めることができるとされている<sup>(192)</sup>。

そして、当該ルールが租税条約締結国間（二国間又は多国間）で合意されたものであれば、二重課税又は二重非課税の問題が生じることもなく適用の

---

(189) 2017 年版移転価格ガイドライン・パラ 4.101、4.102。

(190) 2017 年版移転価格ガイドライン・パラ 4.110、4.111～4.126。

(191) 2017 年版移転価格ガイドライン・パラ 4.105、4.107～4.109。

(192) 2017 年版移転価格ガイドライン・パラ 4.129。

複雑さも大幅に軽減される可能性があることから<sup>(193)</sup>、移転価格のリスクが低い納税者又は取引を対象として、推奨されるとされている<sup>(194)</sup>。

なお、二国間セーフハーバーの覚書のサンプルが 2017 年版移転価格ガイドライン・第 4 章付録で示されており、そこでは、対象企業（要件として、事業内容、恒久的施設の機能、売上規模、一定の費用の売上に対する割合、在庫の売上に対する割合等が記載されている。）、対象取引<sup>(195)</sup>を定めた上、対象企業の課税所得の決定（一定の取引に係る税引前純利益を総費用の一定割合の範囲内又は総売上げの一定割合の範囲内とすること、覚書に従って計算された対象取引の報酬は独立企業間価格とみなされること等が記載されている。）等について、合意することとされている。

#### 4 低付加価値グループ内役務提供 (low value-adding intra-group services) に係る対価の算定方法

2017 年版移転価格ガイドラインでは、低付加価値のグループ内役務提供に係る対価は、当該役務提供に係るコストに緊密に関連しているという認識から、当該役務提供を行うグループ法人に発生した当該役務提供に係る一定の費用を年間ベースで集計の上、当該費用につき当該役務提供を受けるグループ法人に一定の基準に基づき配分し、当該配分された費用に一定のマークアップ（当該役務提供を受ける法人で同一のもの）をした金額を当該役務提供に係る独立企業間価格とする簡易な算定方法が定められている<sup>(196)</sup>。

---

(193) 2017 年版移転価格ガイドライン・パラ 4.130。

(194) 2017 年版移転価格ガイドライン・パラ 4.98、4.129、4.130。二国間セーフハーバーの利点については、同ガイドライン・第 4 章付録・Sample Memoranda of Understanding for Competent Authorities to Establish Bilateral Safe Harbours にも記載がある。

なお、2010 年版移転価格ガイドライン・パラ 4.122 においては、セーフハーバーの活用は推奨できないとされていた。

(195) サンプルでは、“Low Risk Manufacturing Services”、“Low Risk Distribution Services”、“Low Risk Research and Development Services”とされている。

(196) 2017 年版移転価格ガイドライン・パラ 7.43、7.56-7.62。同ガイドラインでは、マークアップは 5% と同等とすべきとされている（同ガイドライン・パラ 7.61）。

当該算定方法は、管理費用や本社費用等の支払いによる税源侵食を防止するという観点から設けられているものとされ<sup>(197)</sup>、また、当該役務提供が、多国籍企業グループを支援する性質のものであり、当該グループのコアビジネスを構成するものではないこと等を要件<sup>(198)</sup>として適用するものとされている。

また、我が国では、この取扱いと整合性を図る定めが移転価格事務運営指針 3-10 (1) において設けられている。したがって、執行上、一定の要件を満たす企業グループ内役務提供については、簡易な計算方法により独立企業間価格を算定することが認められているところであり、当該定めは、恒久的施設帰属所得に係る所得の調査等に係る事務運営指針 1-2 (2) により、内部取引の対価の額とした額と独立企業間価格の比較において、必要に応じ参考とすることとされていることから、一定の要件を満たす本支店間の役務提供については、簡易な計算により独立企業間価格を算定することが認められることとなると考える（以下、当該簡易な計算により独立企業間価格を算定することが認められることとなる一定の本支店間の役務提供を「低付加価値本支店間役務提供」という。）。

## 5 簡便法で採用可能な方法

以上のとおり、上記 1 から 4 までの方法を概観したが、簡便法の適用結果は、OECD 承認アプローチに適合するものとなる必要があることから、上記 1 及び 2 の方法のように、一事業年度の利益総額をあらかじめ定められた一定の計算式に基づき配分するような方法は、独立企業原則に適合する方法とはいい難いことから、適当ではないと考える。一方、上記 3 又は 4 のような方法は、OECD は、独立企業原則に適合し得るものと見ていると考えられ、これらの方法は、低付加価値本支店間役務提供以外の内部取引についても、簡便法として採用することは可能であると考えられる。

---

(197) TMI 総合法律事務所・前掲注(163)129 頁。

(198) 2017 年版移転価格ガイドライン・パラ 7.45。

そこで、以下では、我が国で導入すべき簡便法（以下、簡便法の適用対象は、低付加価値本支店間役務提供以外の内部取引とする。）の要件について検討を行う（採用可能な簡便法の具体的な内容を示すためには、各業界からのヒアリング、各種データの分析等、詳細な調査・検討が必要となるが、筆者の力量不足により、その調査・検討等を行うことができないことから、ここでは、要件のみの提示を試みることにする。）。

## 第 2 節 簡便法の適用要件

### 1 対象法人

簡便法を導入する趣旨が、内部取引に係る恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の算出と独立企業間価格の算定のための処理コスト及びコンプライアンスコストが過重となっているといえる法人に対するこれらのコストの軽減であることからすれば、小規模な外国法人を対象とすることが適当と考える。

そして、小規模の判断基準であるが、法人税法における法人の規模の区分は、資本金で区分する考え方（法法 57①、66②等）のほか、事業規模で区分する考え方（法令 4 の 3④二、法法 57 の 2①二等）があるところ、ここでは、資本金と事業規模の両方の基準を設け、それに基づき判定することが必要と考える。つまり、資本金基準並びに売上規模及び従業員数などの事業規模基準を設け、いずれの要件も満たした法人が簡便法の適用対象となるとするものである。

これは、資本金が一定額以下であっても売上規模が相当程度あり、処理コスト等に耐え得る従業員数を雇用しているのであれば、そのような法人に対し、簡便法の適用を認める必要はないと考えられることから、資本金基準と事業規模基準を設け、それにより小規模を判断しようとするものである（処理コスト等に耐えうる能力という意味からすれば、事業規模基準は、従業員

数のみを基準とするものでも良いとも考えられるが<sup>(199)</sup>、簡便法の適用可能性を考慮し、本来必要な従業員の雇用を控えるような場合も想定されることから、売上基準等も設けることが適当と考える。)

## 2 算定方法

前節 5 から、セーフハーバー・ルール又は低付加価値本支店間役務提供で採用される方法が簡便法として採用可能と考えられるが、セーフハーバー・ルールには、対象法人及び対象取引を限定し、それに応じて税引前純利益を総費用の  $x\%$  以上  $y\%$  以下又は総売上上の  $a\%$  以上  $b\%$  以下となるように一定の利益率を設定し独立企業間価格を求める方法<sup>(200)</sup>や、コストに一定の利益率を加算して独立企業間価格を求める方法<sup>(201)</sup>等があるところ、OECD 承認アプローチの根幹である恒久的施設に係る機能・事実分析が省略されるような方法は採用することができない<sup>(202)</sup>。そうすると、簡便法としては、コストに一定の利益率を加算して独立企業間価格を求める方法が最も採用可能性が高いものとする。

当該方法を採用するとした場合、算定される価格が、措法 66 条の 4 の 3 第 2 項各号に定める内部取引の対価の額とされるべき額の算定方法(以下「原則法」という。)により算定される独立企業間価格に近いものが算出されるよ

---

(199) 中小企業基本法では、小規模企業者について、「おおむね常時使用する従業員の数が二十人（商業又はサービス業に属する事業を主たる事業として営む者については、五人）以下の事業者をいう。」(中小企業基本法 2⑤)と規定されている。

(200) 2017 年版移転価格ガイドライン・第 4 章付録。

(201) IMF=OECD=UN=WBG 「The Platform for Collaboration on Tax -A Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparables Data for Transfer Pricing Analyses-」 70 頁、74 頁 (2017) (<http://documents.worldbank.org/curated/en/447901498066167863/pdf/116573-REVISED-PUBLIC-toolkit-on-comparability-and-mineral-pricing.pdf>) (平成 30 年 5 月 8 日最終閲覧)。

(202) 例えば、本店等から棚卸資産を購入する内部取引を行う恒久的施設が、当該棚卸資産を更に外部の第三者に販売を行う場合において、当該販売対価の額から一定の利益率を差し引いた額を当該内部取引の独立企業間価格とする方法は、恒久的施設における機能・事実分析が実質的に省略されることとなるため、当該方法は採用できないものとする。

うに利益率を設定する必要がある<sup>(203)</sup>ことから、対象法人の業種別又は内部取引の内容に応じて設定することが必要となると考える<sup>(204)</sup>。

ただし、利益率をこのように細かく設定をしたとしても、移転価格上のリスクが高い取引（重要な無形資産の使用や重要なリスクの引受けがなされている取引）については、あらかじめ定められた利益率に基づき独立企業間価格を算定することは適当ではなく、当該取引については簡便法の適用対象外とすることが必要になると考える<sup>(205)</sup>。

### 3 利益率の改訂

簡便法を導入する際、原則法に基づき算定される独立企業間価格に近い価格が算出されるような利益率が設定されたとしても、導入後の経済状況等の変化に伴い、簡便法の適用結果と当該独立企業間価格との乖離は進むことが想定される。このような事態に対応するためには、簡便法で設定される利益率については、一定期間ごとに見直しを図っていく必要があると考える。

## 第 3 節 簡便法の規定の創設

以上の検討からすれば、簡便法を導入することは可能と考える。

この場合、簡便法の適用により算定される独立企業間価格が、原則法により算定される独立企業間価格と異なる場合、納税者に有利な価格を選択することができるかが問題となる。簡便法の適用者に対し、原則法の適用を認めないとした場合、より適切な独立企業間価格の算定を納税者に認めないこととなり、このことは、二重課税又は二重非課税を拡大させる可能性をもたらすこととな

---

(203) IMF ほか・前掲注(201)71 頁。

(204) 2017 年版移転価格ガイドライン・パラ 4.112 では、独立企業原則を十分に満たす正確なセーフハーバーのパラメーターを設定することは、セーフハーバーの利用による税務行政の簡素化という目標を損ない得ることが指摘されている点は注意を要する。

(205) 2017 年版移転価格ガイドライン・パラ 4.132、IMF ほか・前掲注(201)70 頁。

る。また、ベストメソッドを求める独立企業原則に反すると考えることもできる<sup>(206)</sup>。したがって、簡便法は、原則法との選択適用ができることとすることが適当と考える<sup>(207)</sup>。

そして、簡便法の導入方法であるが、選択性とする関係上、法令で選択要件を規定することが必要であり、措通又は恒久的施設帰属所得に係る所得の調査等に係る事務運営指針により簡便法の適用を認めるような方法は適当ではないと考える。

なお、簡便法で規定される利益率については、前節 3 で述べたとおり、一定の期間ごとの見直しが必要と考えられ、簡便法創設後の法令改正に係るコストが大きくなることも想定されることから、簡便法の導入に当たっては、この点も考慮することが必要と考える。

---

(206) 2017 年版移転価格ガイドライン・パラ 4.111。

(207) 2017 年版移転価格ガイドライン・パラ 4.113 では、セーフハーバーが独立企業間価格から乖離することによる納税者の潜在的な不利益は、納税者に独立企業原則に従った取引価格の設定（通常の移転価格のルール）とセーフハーバーの適用のオプションを持たせることにより、避けることができることが指摘されている。



## 結びに代えて

本稿は、帰属主義の適用に伴い、今後生ずることが想定される法人税法上の諸問題として、外国法人課税に関して5つの論点を取り上げ、検討を行った。

しかし、今後生ずる問題点は、当該論点以外にも想定されるところであり、例えば、機能・事実分析に基づく機能、資産及びリスク等の恒久的施設への帰属の判定基準、本店配賦経費と内部取引に係る役務提供の区分、内部取引に係る公正処理基準の適用などが挙げられる。これらの問題に関しては、時間の関係上、本稿では検討できなかったが、いずれも重要な問題であり、今後の課題といえる。

また、PE レポートの位置付けについて、本稿では法令解釈という視点からの検討を行ったが、ソフトローとしての役割・効果についての検討を行うことも、PE レポートの位置付けを補完するものとして有用であると考えられる。この点も今後の課題に加えることとする。

法令解釈に疑義があるということは、そこに税務リスクがあるということであり、その点は、早急に解消していかなければならないところである。

本稿が、税務リスク解消の一助となれば幸いである。