

論 説

移転価格税制における独立企業間価格の要件事実

駿河台大学法科大学院教授

今 村 隆

◆SUMMARY◆

要件事実論は、訴訟における言語あるいは論理学ともいわれ、民事訴訟や行政訴訟において重要な役割を果たしているが、その点は課税訴訟においても同様である。

本稿は、税大ジャーナル第4号（2006年11月発刊）に「課税訴訟における要件事実論の意義」を、また、第10号（2009年2月発刊）に「再論・課税訴訟における要件事実論の意義」をそれぞれ発表され、課税訴訟に本格的な要件事実論を持ち込むことを研究テーマの一つとされている筆者が、最近の移転価格税制における4つの重要な裁判例を素材に、①独立企業間価格の算定方法の優劣についての立証責任、②「基本三法に準ずる方法」あるいは「基本三法に準ずる方法と同等の方法」の要件事実、③独立企業間価格における幅の有無、④比較対象取引との差異の存在とその調整の要否など、主要論点の検討を通じて、移転価格税制における要件事実の全体像を論じたものである。

（税大ジャーナル編集部）

目 次

はじめに	12
第1 移転価格税制の課税要件	13
1 移転価格税制の課税要件の概要	13
2 独立企業間価格の要件	13
第2 基本三法による場合の独立企業間価格の要件事実	15
1 概要	15
2 独立価格比準法—独立企業間価格の「幅」	15
3 再販売価格基準法	17
4 原価基準法—差異の調整	17
第3 「準ずる方法」あるいは「準ずる方法と同等の方法」による場合の 独立企業間価格の要件事実	20
1 立法経緯	20
2 「準ずる方法」の要件事実	21
3 東京地裁平成 18 年 10 月 26 日判決	21
4 東京地裁平成 19 年 12 月 7 日判決	24
第4 算定方法間の優劣	30
1 基本三法間の優劣	30
2 「その他の方法」と基本三法間の優劣	32
3 「その他の方法」間の優劣	36
結び	36

はじめに

要件事実論は、法律論における論理学といってもいいもので、民事訴訟や行政訴訟において重要な役割を果たしているが、その点課税訴訟も同様である。そのような観点で、筆者は、これまで「課税訴訟における要件事実論」ということでいくつか論文を書いてきた⁽¹⁾。しかし、これまで移転価格税制については、個別の論点についての論文を書いたものの⁽²⁾、全体像を検討したまとまったものを公表するのは控えてきた。それは、移転価格税制の場合には、比較対象取引の比較可能性を検討するに当たり機能分析やリスク分析が重要であるように、経済学的な観点での検討も要求され、法的な視点の分析で解明できるかが問題となり、要件事実論を考える上で非常

に扱いにくい分野であるからである。

そうではあったが、最近、いくつかの重要な裁判例が出されるに至り、要件事実論に絡む移転価格税制におけるいくつかの論点が浮かび上がってきた。すなわち、我が国において移転価格税制に関する事件でこれまで判決があったのは、①松山地裁平成 16 年 4 月 14 日判決（訟月 51 巻 9 号 2395 頁⁽³⁾）、②東京地裁平成 18 年 10 月 26 日判決（訟月 54 巻 4 号 922 頁⁽⁴⁾）、③東京地裁平成 19 年 12 月 7 日判決（訟月 54 巻 8 号 1652 頁⁽⁵⁾）、④大阪地裁平成 20 年 7 月 11 日判決（判例タイムズ 1289 号 155 頁⁽⁶⁾）の 4 件であり、以下、それぞれ対象となっている国外関連取引に着目して、①を「船舶事件」、②を「金利事件」、③を「ソフト事件」、④を「電気部品事件」と略

称するが、これらの裁判例において、①独立企業間価格の算定方法の優劣についての立証責任、②「基本三法に準ずる方法」あるいは「基本三法に準ずる方法と同等の方法」の要件事実、③独立企業間価格における幅の有無、④比較対象取引との差異の存在とその調整の要否といった論点について判断がなされるに至った⁷⁾。

そして筆者は、最近これらのテーマで講演する機会もあり⁸⁾、このテーマについての考えもまとまってきたことから、これらの裁判例を素材として、まず移転価格の課税要件を整理した上、上記論点のうち③及び④の論点について検討し（第2の2及び4）、次いで、②及び①の論点について順次検討し（第3及び第4）、移転価格税制の要件事実の全体像について論じることとしたい。

第1 移転価格税制の課税要件

1 移転価格税制の課税要件の概要

移転価格税制の課税要件については、下記のとおり、租税特別措置法（以下「措置法」という。）66条の4第1項が基本となる要件を規定している。

法人①が、昭和61年4月1日以後に開始する各事業年度において、当該法人に係る国外関連者②（外国法人で、当該法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資（…）の総数又は総額の100分の50以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係その他の政令で定める特殊の関係（…）のあるものをいう。以下この条において同じ。）との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引③を行つた場合に、当該取引（…以下この条において「国外関連取引」という。）につき、当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は当該法人が当該国外関連者に支払う

対価の額が独立企業間価格を超えるとき④は、当該法人の当該事業年度の所得及び解散（…）による清算所得（…）に係る同法その他法人税に関する法令の規定の適用については、当該国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなす。（アンダーライン筆者）

すなわち、移転価格税制の課税要件は、上記アンダーライン部分であり、①納税義務者が法人であること、②相手方が国外関連者（外国法人で、当該法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式の総数又は出資金額の100分の50以上の株式の数又は出資の金額を直接又は間接に保有する関係その他特殊の関係のあるもの）であること、③納税義務者と相手方の国外関連取引（上記②のものとの資産の販売、資産の購入、役務の提供、その他の取引）であること、④国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないこと、又は支払う対価の額が独立企業間価格を超えることの4つである。

これらの課税要件のうち、無形資産の移転の場合には、③の国外関連取引に当たるか否かが問題となるものの、実務上最も問題となるのは、④の独立企業間価格と異なるか否かである。そこで、以下、独立企業間価格であるための要件を検討することとする。

2 独立企業間価格の要件

(1) 棚卸資産の販売又は購入

ア 概要

国外関連取引が棚卸資産の販売又は購入の場合、独立企業間価格は、以下の4つの方法のいずれかによって算定した金額である（措置法66条の4第2項1号）。すなわち、①独立価格比準法（措置法66条の4第2項1号イ）、②再販売価格基準法（同号ロ）、③原価基準法（同号ハ）、④その他の方法（同号ニ）である。①ないし③の方法を「基本三法」といい、④の方法は、①ないし③の方法を用い

ることができない場合に限って用いることができることとされている（同号柱書中の括弧書き）。そして、我が国では、基本三法以外の第4の方法として、①基本三法に準ずる方法（措置法66条の4第2項1号ニ）と②政令で定める方法（同号ニ）を認めており、政令で定める方法として、(i)利益分割法（措置法施行令39条の12第8項1号）、(ii)取引単位営業利益法（同項2,3号）、(iii)取引単位営業利益法に準ずる方法（同項4号）が認められている。

これらの算定方法のうち基本三法に係る比較対象取引の要件は、以下のとおりである。

イ 独立価格基準法

独立価格基準法は、比較対象取引の対価の額を独立企業間価格とするものであり、措置法66条の4第2項1号イは、この比較対象取引であるための要件として、①特殊の関係にない売手と買手との取引であること、②国外関連取引と同種の棚卸資産であること、③国外関連取引と同様の状況の下で売買した取引であることと3つの要件を規定している。

なお、措置法66条の4第2項1号イは、括弧書きで、「当該同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他に差異のある状況の下で売買した取引がある場合において、その差異により生じる対価の額の差を調整できるときは、その調整を行つた後の対価の額を含む。」と規定している。これは、比較対象取引が国外関連取引と差異がある場合でも、それが調整可能な差異であれば、これを比較対象取引とすることができる旨を規定するものであり、課税要件としてみると、上記③の課税要件と選択的なもう1つの課税要件と考えることができる。そうすると、上記③として、「又は」として、「差異のある状況の下での売買であるが、調整可能であり、調整後の対価の額であること」を付け加えることとなる。

ウ 再販売価格基準法

再販売価格基準法は、国外関連者からの購入価格を算定するに当たり、非関連者に対する再販売価格を基準にして、この価格から比較対象取引における通常の利潤の額を控除することにより計算し直した金額を独立企業間価格とするものであり（措置法66条の4第2項1号ロ）、措置法施行令39条の12第6項は、通常の利潤の算定の基礎となる通常の利益率の算定方法を示しているが、ここから比較対象取引であるための要件を読み取ることができる。すなわち、①特殊の関係にない者から購入し非関連者に対して販売した取引であること、②国外関連取引と同種又は類似の棚卸資産であること、③売手の果たす機能その他に差異が存在しないこと、又は、「機能その他に差異が存在するが、調整可能であり、調整後の割合であること」の3つである。

エ 原価基準法

原価基準法は、国外関連者に対する販売価格を算定するに当たり、非関連者からの仕入れ等の原価の額を基準として、この原価の額に比較対象取引における通常の利潤の額を加算することにより計算し直した金額を独立企業間価格とするものであり（措置法66条の4第2項1号ハ）、通常の利潤の算定の基礎となる通常の利益率の算定方法を示す措置法施行令39条の12第7項は、この比較対象取引であるための要件として、①非関連者からの購入又は製造等により取得し非関連者に対して販売した取引であること、②国外関連取引と同種又は類似の棚卸資産であること、③売手の果たす機能その他に差異が存在しないこと、又は、「機能その他に差異が存在するが、調整可能であり、調整後の割合であること」の3つである。

(2) 棚卸資産の販売又は購入以外の取引

以上が国外関連取引が棚卸資産の販売又は購入の場合の独立企業間価格であるが、これ以外の取引の場合、前記(1)アの4つの方法と同等の方法によって、独立企業間価格を算定

するとされている(措置法 66 条の 4 第 2 項 2 号イ, ロ)。

第 2 基本三法による場合の独立企業間価格の要件事実

1 概要

納税義務者である法人が申告をしたのに対し、課税庁が独立企業間価格に基づいて更正処分をした場合、この法人が原告となってこの更正処分の取消訴訟を提起したとする。この場合、原告は、請求原因事実として、①当該更正処分の存在、②この更正処分が違法であることを主張・立証しなければならないが、更正処分の適法性について、被告が立証責任を負うことから、②の更正処分の違法性については、「当該更正処分が違法である。」との抽象的主張で足りる。一方、課税庁の方では、更正処分の適法性について具体的に主張・立証する必要があり、更正処分の適法性は、課税庁に立証責任があり、抗弁ということになる。課税庁が基本三法によって算定した独立企業間価格に基づいて当該更正処分の適法性を主張・立証するための要件事実について、第 1 の課税要件の検討に基づいて、以下検討する。

2 独立価格比準法—独立企業間価格の「幅」 (1) 独立価格比準法による場合の要件事実

独立価格比準法の場合、課税庁の抗弁事実は、右図のとおりとなる。課税庁が独立価格比準法で独立企業間価格を主張・立証するに当たり、比較対象取引の存在を主張・立証するだけでは足りず、そもそも移転価格税制の適用対象とする国外関連取引の存在についても主張・立証する必要がある。国外関連取引が存在して初めて移転価格税制の適用が問題となるのであり、これも更正処分の適法性を基礎付ける事実の 1 つだからである。

(抗弁)

(国外関連取引の存在) ①売買契約 (目的物, 価格) ②引渡し
(比較対象取引の存在) ①特殊の関係にない売手と買手との取引であること ②本件国外関連取引と同種の棚卸資産であること ③本件国外関連取引と同様の状況の下で売買した取引であること
or ③'本件国外関連取引と差異のある状況の下での売買であるが、価格差の調整が可能であり、その調整の合理性を基礎付ける事実

ここで「同種」とは、資産の性状・構造・機能等の面で、物理的・化学的な相当程度の類似であることであり、「同様の状況の下で」とは、取引の段階、数量、時期、引渡条件、支払条件及び取引市場等について類似であることであり、「差異」とは、当該差異が取引価格の差に表れていることが客観的に明らかである場合に限るとされている⁽⁹⁾。

なお、国外関連取引の要件事実として、上記ブロック・ダイアグラムにおいて、①売買契約だけでなく、②引渡しも加えているのは、措置法 66 条の 4 第 1 項で規定されている国外関連取引は、「取引」であり、単に契約をしているだけでは足りず、その契約が実現していることを要するからである⁽¹⁰⁾。

(2) 独立企業間価格の「幅」

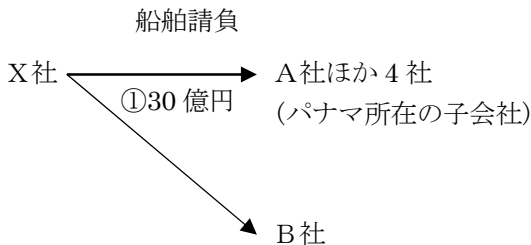
ところで、課税実務上は、独立企業間価格の算定に当たり、ある程度「幅」の考え方が採られているように思われる⁽¹¹⁾。そこで、訴訟上も、このような「幅」の考え方を導入するかが問題となる。この点が争われたのが、船舶事件の松山地裁平成 16 年 4 月 14 日判決の事案である。この事件の事案の概要は、以

下のとおりである。

ア 事案の概要

X社は、船舶の製造及び修繕等を業とする株式会社であるが、平成4年3月期及び同6年3月期において、前後5回にわたり、国外関連者A社ほか4社からそれぞれ船舶建造を請け負い、船舶建造をしてA社ほか4社に引き渡した。なお、A社ほか4社は、X社及びそのグループ企業が無税国であるパナマ共和国に設立したペーパーカンパニーである。

X社は、いずれの取引においても、その請負契約の代金額（下図①30億円）で法人税の益金の計算をして申告したが、これに対し、Y税務署長は、いずれの取引においても、下図のとおり、当該取引にもっとも近接するX社と非関連者との取引を比較対象取引とし、適宜再調整を行って、独立企業間価格（30億円+4億8605万円）を算定して更正処分をした



イ 判旨

この事件において、X社は、更正処分の34億円余りは、「幅」の範囲内である旨の主張をした。ここで、「幅 (range)」といっても、いくつか異なる概念があり、「幅」については、①複数の算定方法間の価格の違い、②同一の算定方法において異なる比較対象取引を用いることによる価格の違い、③同一の算定方法において比較対象取引を絞り込んだ結果の価格における幅(安全帯)の3つの概念がある。

OECDガイドラインは、独立企業間価格幅 (arm's length range) の定義として、「関連者間取引の条件が独立企業間のものかどうか

を確証するために受け入れ可能な数値の幅をいい、それらの数値は、複数の比較対象取引のデータに同一の移転価格の算定方法を適用して得られるか、又は異なる移転価格の算定方法を適用して得られる。」と規定している⁽¹²⁾。すなわち、OECDは、上記①及び②の概念を採用していることとなる。一方、アメリカ財務省規則は、最適方法ルール (best method rule) を採用していることから、上記①の場合はあり得ないこととなり、同規則で、「独立企業間レンジは、通常、最適方法ルールの下で選択された単一の価格算定方法を類似する比較可能性と信頼性をもつ2つ以上の非関連者間取引に適用することにより決定される。」 (§ 1.482-1(e)(2)(i)) と規定し⁽¹³⁾、上記②の概念を採用している。

これに対し、X社が主張したのは、上記③の「幅」の概念である。控訴審の高松高裁平成18年10月13日判決⁽¹⁴⁾は、「移転価格税制は、当該取引の対価と独立企業間価格に差異があつて、その差異があることで法人の所得が減少している場合に、当該取引が独立企業間価格で行われたものとみなして、所得計算を行うものであるから、独立企業間価格は、特別措置法66条の4が定める算定方法に基づき、一義的に定められるものというべきである。そして、本件の船舶建造請負取引のように、比較対象取引となり得る取引が限定され、あるいは、比較対象取引の候補となり得る取引が複数存在しても、その比較可能性に明らかな差があり、容易に比較対象取引を1つに絞り込むことが可能である場合には、上記『幅』の概念を用いるまでもなく、最も比較可能性の高い取引を比較対象取引として独立企業間価格を算定することができる。」(アンダーライン筆者)と判示し、上記③の意味での「幅」の採用を否定した。

ウ 検討

上記高松高裁判決の判旨に対し、上記③の意味での「幅」を認めるべきとの有力な見解

(15)もある。この点、所得税や法人税における所得金額や固定資産税における固定資産の価格の算定でも、「幅」があるのではないかとの議論もあり得るが、所得金額や価格は、1つの金額に収斂するはずであるとされ、訴訟実務上は、「幅」の概念は採られていない。所得金額や固定資産の価格は、あくまでも「真実の金額」があるとの前提での議論であるのに対し、移転価格税制における独立企業間価格は、法律上の算定方法によって「みなす」とされた金額であり、その点確かに違いはあるが、訴訟実務において、独立企業間価格に上記③の意味での「幅」の概念を採り入れると、例えば、独立企業間価格を10億円とした場合、その「幅」が+-1億円なのか+-2億円なのかを決定する規範はなく、判決をすることができなくなってしまう。したがって、立法論として、安全帯(safety zone)という意味で、「幅」の算定方法を規定するのであればともかく、訴訟実務では、現時点では採り得ない考え方であろう。

なお、「幅」のうち上記①及び②の概念は、いずれも算定方法間の優劣の問題であり、第4で論じることとしたい。

3 再販売価格基準法

再販売価格基準法の場合、課税庁の抗弁事実、下図のとおりとなる。課税庁が再販売価格基準法で独立企業間価格を主張・立証するに当たり、前記2の独立価格比準法と同様、比較対象取引の存在を主張・立証するだけでは足りず、国外関連取引及び再販売取引の存在についても主張・立証する必要がある。

(抗弁)

(国外関連取引の存在)
①売買契約(目的物, 価格)
②引渡し
(再販売取引の存在)
①売買契約(目的物, 価格)
②引渡し

(売上総利益率算定のための比較対象取引の存在)
①特殊の関係にない者から購入し非関連者に対して販売した取引であること
②本件国外関連取引と同種又は類似の棚卸資産であること
③本件国外関連取引における売手の果たす機能その他に差異が存在しないこと
or
③'本件国外関連取引における売手の果たす機能その他に差異が存在するが、調整が可能であり、その調整後の割合の合理性を基礎付ける具体的事実

4 原価基準法—差異の調整

(1) 原価基準法による場合の要件事実

原価基準法の場合、課税庁の抗弁事実は、下図のとおりとなる。課税庁が原価基準法で独立企業間価格を主張・立証するに当たり、前記2の独立価格比準法と同様、比較対象取引の存在を主張・立証するだけでは足りず、国外関連取引及び取得原価についても主張・立証する必要がある。

(抗弁)

(国外関連取引の存在)
①売買契約(目的物, 価格)
②引渡し
(取得原価)
①売買契約(目的物, 価格)
②引渡し
(売上総利益率算定のための比較対象取引の存在)
①非関連者から購入又は製造等によりに取得し非関連者に対して販売した取引であること
②本件国外関連取引と同種又は類似の棚卸資産であること
③本件国外関連取引における売手の果たす機能その他に差異が存在しないこと

or

③本件国外関連取引における売手の果たす機能その他に差異が存在するが、調整が可能であり、その調整後の割合の合理性を基礎付ける具体的事実

ここで、「同種又は類似」とは、「同種の棚卸資産」より広く、国外関連取引に係る棚卸資産と性状、構造、機能等の面において類似である棚卸資産を含むとされている⁽¹⁶⁾。

(2) 差異の調整

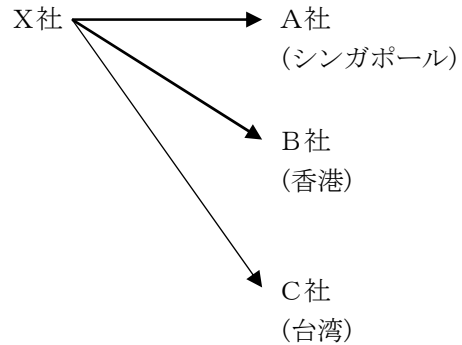
独立企業間価格算定に当たり、差異が存在しない比較対象取引が見つければそれに越したことはないが、実際にはそのようなことは少ない。そこである程度の差異があったとしても、差異が調整可能であり、なお、比較対象取引となり得ないかが問題となる。独立価格比準法については、第 1 の 2(1)のとおり、措置法 66 条の 4 第 2 項 1 号イが、括弧書きで、「当該同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他に差異のある状況の下で売買した取引がある場合において、その差異により生じる対価の額の差を調整できるときは、その調整を行った後の対価の額を含む。」と規定し、再販売価格基準法及び原価基準法についても、措置法施行令 39 条の 12 第 6,7 項が同様に規定しており、いずれの方法においても、調整可能であれば比較対象取引となることが認められている。なお、ここで「差異」というのは、前記 2(1)のとおり、あくまでも当該差異が取引価格の差に表れていることが客観的に明らかであるような「差異」に限られる。

これらの規定については、括弧書きや但書で規定されていることから、このような「差異」の存在についての立証責任の所在が問題となる。この点が争われたのが、電機部品事件大阪地裁平成 20 年 7 月 11 日判決の事案である。この事件の事案の概要は、以下のとおりである。

ア 事案の概要

X社は、電気、電子接続部品の製造、販売及び輸出等を業とする株式会社であるが、シンガポールの子会社A社及び香港の子会社B社に製品を輸出販売していた。

X社は、平成 9 年 3 月期、平成 10 年 3 月期及び平成 11 年 3 月期の同社の法人税について、実際製造原価に社内利益を加算した金額(工場仕切価格)を 0.909 で除した金額で、A社及びB社に販売して申告したが、Y税務署長において、下図のとおり、措置法 66 条の 4 第 1 項に基づき、非関連者である台湾のC社と比較して、原価基準法に基づき、A社及びB社に対する独立企業間価格を算定して、更正処分をした。



イ 判旨

この事件では、A社及びB社に対する国外関連取引と比較対象取引であるC社との取引との間で、取引規模に差があったため、この点が問題となったものである。この事件の国税不服審判所の裁決⁽¹⁷⁾は、取引規模の違いを「差異」としてその調整をした金額を独立企業間価格としたのである。

この点、大阪地裁平成 20 年 7 月 11 日判決は、まず、「原価基準法の適用において、ある独立企業間取引が比較対象取引としての適格性を有するための要件は、当該取引が、ア 比較されるべき国外関連取引との間、又はそれらの取引を行う企業間に存在するいかなる差異も、競争市場における通常の利益率に重大な影響を与えないものであるか、又は、イ そ

のような差異による重大な影響を排除するために、相当程度正確な調整を行うことができるものであること、が明らかである。」とした上、「差異」の存在の立証責任については、「通常の利益率になんらかの影響を与え得る差異が存在することは、それが取引態様等から客観的に明らかなものでない限り、通常これを裏付けるに足りる証拠を容易に提出し得る地位にあるXにおいて具体的に立証すべきであり、Xがこの点についてなんら説得的な立証を行わない場合には、そのこと自体から、そのような差異が存在しないことを推認し得るものというべきである。」(アンダーライン筆者)と判示している。すなわち、「差異」の存在については、原則として課税庁に立証責任があるが、「差異」の存在について、納税者がこの点について何ら説得的な立証を行わない場合には、そのような差異が存在しないことが事実上推認されたとしたのである。

続けて、上記大阪地裁判決は、「前記(1)で認定した事実、並びに OECD 新ガイドライン 1.15 及び同 2.34 の前記のような記述にかんがみると、措置法施行令 39 条の 12 第 7 項が規定する差異の調整は、国外関連取引と比較対象取引との間に通常の利益率の算定に重大な影響を与えるような差異が存在する場合においても、当該差異を相当程度正確に調整することによって、当該対象取引に基づく独立企業間価格を算定することができるようにする目的で行われるものと解される。したがって、国外関連取引と比較対象取引との間に差異があるとしても、それが通常の利益率の算定に重大な影響を与えるようなものでない場合には、その調整を行う必要がない反面、このような差異が存在しているのであれば、当該差異は相当程度正確に調整することを要し、それができないのであれば、当該比較対象取引に基づく独立企業間価格を算定することは許されないものと解される。」(アンダーライン筆者)とした上、取引規模の違いによ

る「差異」について、調整が必要であるとして、本件の裁決の採用した取引規模と利益率との間の対数関係の関係式を用いる方法は、直ちに不合理ということとはできないとしている。

ウ 検討

まず、上記大阪地裁判決が比較対象取引であるための要件として、差異がないか、差異があっても調整可能であることについては、選択的な課税要件であることを明らかにしたものであり、結局、前記(1)のブロック・ダイアグラムの比較対象取引であるための要件としての③又は③'が必要であるとの意味と考えられる。また、「差異」の存在について、原則として課税庁が立証責任を負うとした上、納税者が「差異」の存在について何ら説得的な立証を行わない場合には、そのような差異が存在しないことが事実上推認されたとしたことについては、③の「差異が存在しないこと」という消極的事実の立証について合理的に解決したものであり、相当であると考えられる。

次に、上記大阪地裁判決が、差異が存在する場合に調整が必要であり、調整ができない場合には、比較可能性自体に問題があるとする点は、③'を課税要件の1つとして考える以上当然のことである。

差異の調整の方法については、移転価格事務運営要領 3-1 に、決済条件等の数量的な差異について規定している。問題は、この要領に規定されていないような定性的な差異の場合である。上記大阪高裁判決は、取引規模による差異を数量的な差異であり、調整可能な差異であるとしたのである。本件のように取引規模による買い手側からの値下げ圧力や製造コストの低減があるのであれば、数量的な差異と考えられ、上記大阪地裁判決が判示するとおり、調整が必要と考えられよう。

第3 「準ずる方法」あるいは「準ずる方法と同等の方法」による場合の独立企業間価格の要件事実

1 立法経緯

基本三法に「準ずる方法」については、金利事件の東京地裁平成18年10月26日とソフト事件の東京地裁平成19年12月7日判決で論点となり、この問題の重要性が浮かび上がってきた。移転価格税制において、比較対象取引を見つけることができれば、独立企業間価格の算定は比較的容易であるが、実際の取引社会において、比較対象取引を容易に見出せないものが増えている。そこで、この「準ずる方法」が重要となってきたのである。

我が国で「準ずる方法」が措置法に導入された立法経緯は、『昭和61年改正税法のすべて』に記述されている。すなわち、「①(注・1号イ～ハに準ずる方法)は、イ～ハの方法の考え方から乖離しない限りにおいて、取引内容に適合した合理的な方法を採用しうる途を残したものです。例えば、再販売価格基準法は、非関連者に販売した価格から通常の利潤の額を控除する仕組みとなっていますが、国外関連者から購入した棚卸資産が更に関連者を通じて非関連者に販売した価格から逆算することも考えられます。また、自社製品と購入製品をセットして販売する場合などは、再販売価格基準法と原価基準法を併用する必要が生じることもあり得るでしょう。」と書かれている⁽¹⁸⁾(アンダーライン筆者)。すなわち、「準ずる方法」とは、①取引内容に適合し、かつ、②基本三法の考え方から乖離しない合理的な方法とされている。この定義は、金利事件やソフト事件の判決も採用しているところである。

また、「同等の方法」については、上記『改正税法のすべて』は、「棚卸資産の売買以外の取引としては、金銭の貸付け、役務提供取引等がありますが、これらの取引についても、棚卸資産の売買と同様の考え方に立って独立

企業間価格を算定することになります。」と書かれ⁽¹⁹⁾、措置法通達66-4(6)-1は、「措置法第66条の4第2項第2号イ及びビロに規定する『同等の方法』とは、有形資産の貸借取引、金銭の貸借取引、役務提供取引、無形資産の使用許諾又は譲渡の取引等、棚卸資産の売買以外の取引において、それぞれの取引の類型に応じて同項第1号に掲げる方法に準じて独立企業間価格を算定する方法をいう。」としている。この点については、ソフト事件の東京高裁平成20年10月30日判決が、『『同等の方法』とは、それぞれの取引の類型に応じて、基本3法と同様の考え方に基づく算定方法を意味するものと解される』と判示しているところである。

このように『改正税法のすべて』に書かれている「準ずる方法」についての考え方のルーツが何か問題となる。これは、当時の立法に当たり参考とされたのは、①1968年制定のアメリカ財務省の旧規則、②1979年制定のOECD旧ガイドラインであることから、これらにこのような考えがみられるかを検証すべきである。そうすると、アメリカ財務省旧規則では、§1.482-2(e)(1)(iii)が、「…個別事案の事実及び状況の下で、本号(ii)で規定した3種類の価格算定方法がいずれも合理的に適用できない場合には、本号(ii)で規定した方法以外の何らかの適当な価格算定方法、又はこれらの方法の変形(variations on such method)を用いることができる。」と規定しており⁽²⁰⁾、OECD旧ガイドラインでも、chapter1,パラ13が、「現実の複雑な経営環境においては、前記のいずれの方法を適用する際にも、幾多の原則上、実際上の困難が生ずることがある。したがって場合によっては、これらの方法の組み合わせ又は全く別の方法を用いることが必要となってくる。」と規定しており⁽²¹⁾、『改正税法のすべて』の上記考え方は、このようなアメリカやOECDの考え方に依拠したものと認められる。

そこで、次に、具体的に「準ずる方法」を用いる場合の具体的な要件は何かが問題となる。

2 「準ずる方法」の要件事実

「準ずる方法」の要件事実とは、具体的な事件で検討をしないと確定できないが、前記1のとおり、「準ずる方法」というのは、「取引内容に適合し、かつ、基本三法の考え方から乖離しない合理的な方法」であるとするのが立法趣旨である。また、後に、金利事件やソフト事件で具体的に検討することとするが、「準ずる方法」というのは、当該取引に即して、基本三法を修正するものであり、いわば「修正された課税要件」である⁽²²⁾。そして、当該取引における当該算定方法が「準ずる方法」に当たるか否かは、当該取引内容との適合性と基本三法から乖離していないことの2つの総合的な判断であり、規範的要件取引内容と適合しているかどうかということに基づける具体的事実が評価根拠事実であって、乖離していることを基礎づける具体的事実が評価障害事実であると考えられる⁽²³⁾。

筆者は、結論として、「準ずる方法」というのは、規範的要件であると考えが、このような考えが正しいか否か、金利事件やソフト事件で具体的に検討することとする。

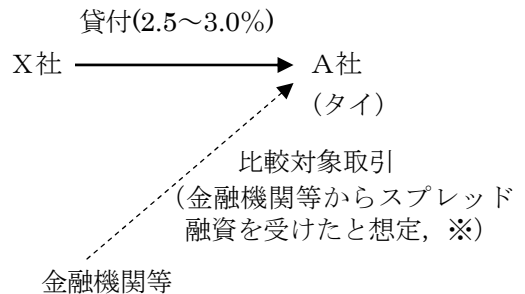
3 東京地裁平成18年10月26日判決

(1) 事案の概要

X社は、自動車部品、情報通信機器、OA機器などの先端技術部品の設計、製造及び販売を行っている株式会社であり、平成9年にタイ国に95%子会社A社を設立した。X社は、A社に対し、平成9年1月から平成10年11月までの間において、6回にわたり、貸付期間10年、年利2.5ないし3%の固定金利の約定で総額1億2822万5000タイバートの貸付を行った。X社は、平成10年3月期、平成11年3月期及び平成12年3月期に、その受取利息を益金として法人税の申告をした。

これに対し、Y税務署長において、措置法66条の4第1項に基づき、A社が非関連者で

ある金融機関等からスプレッド融資を受けた場合を想定し、金融機関等が、ロンドン金融市場において、タイバートを短期変動金利で調達するとともに、スワップレートによる金利スワップ取引を行うことで、実質的に長期固定金利の資金を調達したのと同様の債務状況とした上で、この調達金利に日本の都市銀行が発表した新短期プライムレートからロンドン金融市場における円の短期調達金利である円のLIBORを差し引いて算出したスプレッドを加算して算定した金利が独立企業間価格であるとして、上記受取利息との差額を所得金額に加算して更正処分をした。



※金融等の市場からの調達金利（ロンドン市場におけるタイバートのスワップレート、9.50～18.20%）+スプレッド（円の新短期プライムレート-円のLIBOR、0.84～1.13%）計10.5～19.2%

(2) 判旨

東京地裁平成18年10月26日判決は、「例えば原油、農産物等の取引市場で売買される商品（棚卸資産）の場合には、市場価格が存在し、その市場価格によって、市場に参加する不特定多数の非関連者間で現実に売買取引が成立し、又は成立し得るのであるから、そのような市場価格を基礎とする取引を想定して比較対象取引とすることも、実在する非関連者間の取引を比較対象取引とする方法に準ずる方法として、有用かつ相当なものと認めることができる。この点は、国内及び国際的に金融市場が存在する通貨の貸借取引についても同様のことがいえる。」とし、「したがっ

て、措置法 66 条の 4 第 2 項の規定は、国外関連取引と比較可能な非関連者間の取引が実在する場合には、同項 1 号イ及び 2 号イにより、当該実在の取引を比較対象取引とすることを原則とするが、そのような取引が実在しない場合において、市場価格等の客観的かつ現実的な指標により国外関連取引と比較可能な取引を想定することができるときは、そのような仮想取引を比較対象取引として独立企業間価格の算定を行うことも、同項 1 号の『準ずる方法』及び同項 2 号ロのこれと『同等の方法』として許容する趣旨と解するのが相当である。」（アンダーライン筆者）とした上、「貸付を行う際の貸手の考慮要素としては、資金の調達コスト、事務経費の額、借手の信用力等であるところ、経済合理性を追求する非関連者間での金銭の貸借取引において、貸手が金融機関であるかその他の一般企業であるかなど、貸手が誰であるかの違いによって、このような考慮要素の点で有意な差を生ずるものとは考え難い（X社は、金融機関の行う貸付に当たっては、常に調達コストを考慮する必要があるのに対し、一般企業の行う貸付には、調達コストを要しない手持資金の貸付もあり得、現に、本件各貸付もそのようなものであったのであるから、この両者を単純に比較するのは不当であるという趣旨の主張をする。しかしながら、一般企業の『手持資金』なるものも、様々なコストをかけて得られたものであることが通常であるし、その運用に当たっても、金融機関による融資に準じた融資を含めた様々な運用方法があり得るのであるから、手持資金の貸付であるから、調達コストを考慮する必要はないと断定することは困難であり、むしろ、あるべき標準的取引価格を求めようとする独立企業間価格の算定に当たっては、特段の事情がない限り、融資取引の代表例である金融機関による貸付を基準とすることにも十分な合理性があるものというべきである。）。したがって、金融機関によ

る融資取引を比較対象取引とするに当たり、貸手が誰であるかという点の差異を調整する必要はないものというべきであり、この点において、被告の想定する比較対象取引には本件各貸付との比較可能性が認められるから、X社の主張は理由がない。」（アンダーライン筆者）と判示している。

(3) 検討

本件の場合、問題となった取引は、金銭の貸付けを業としない法人の関連者に対する貸付けである。そもそもこのような貸付けの場合の金利の独立企業間価格については、我が国の課税実務上は、次の 4 つの方法が考えられていて、この順番で検討することとされているようである。

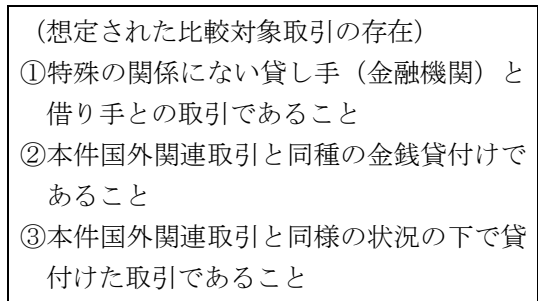
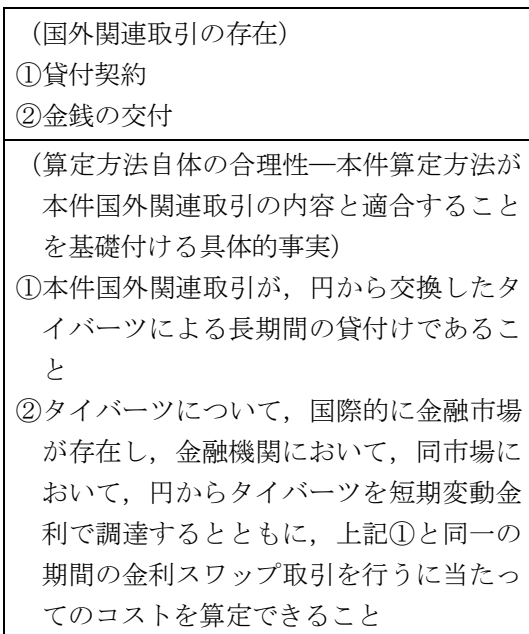
- ①内部比較対象取引の実際金利（独立価格比準法又は原価基準法と同等の方法）
- ②借り手が銀行等から同様の条件で借りたとして付される場合の市場金利（措置法通達 66 の 4(6)－4 注）
- ③貸し手が銀行等から同様の条件で借りたとして付される場合の市場金利（移転価格事務運営要領 2－7(1)）
- ④資金を同様の状況で国債等で運用した場合にえられたであろう利率（移転価格事務運営要領 2－7(2)）

これに対し、課税庁は、本件では、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法ということで、「金銭の貸付けを業としない法人の金融市場の存在する外貨による子会社に対する長期間の貸付取引において、当該子会社が金融機関から同外貨によって長期間借り入れたと想定した取引を比較対象取引として独立価格比準法に準じて算定するとの方法」によって、X社のA社に対する貸付金利を算定したものである。これは、上表の②の方法に準じる方法である。本来であれば、A社が銀行等から同様の条件で借りた場合の金利があれば、こ

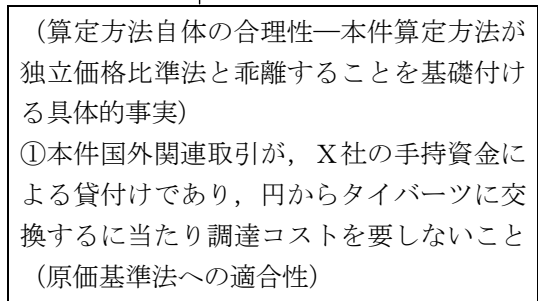
れによるべきである。しかし、A社が銀行等から借入れを行っている事実はなく、また、当時、タイの市中銀行が本件のような長期の貸付けをしていなかったことから、A社が銀行等から借り入れた実際金利を比較対象取引とすることができず、A社に銀行等から借り入れたと想定した場合の金利を比較対象取引としたのである。本来独立企業間価格は、実際取引でなければならず、仮想取引では比較対象取引とはなり得ないが、「準ずる方法」ということで仮想取引を比較対象取引としたのである。そこで、「準ずる方法」に当たるか否かは、本件算定方法が、①取引内容に適合しているか、②独立企業間価格と乖離していないかという2点となる。これらの要件はいずれも評価的なものであり、①の取引内容に適合していることを基礎付ける具体的事実が評価根拠事実となり、②の乖離していないことを基礎付ける具体的事実が評価障害事実となる。

「準ずる方法」についてこのように理解した場合のこの事件のブロック・ダイアグラムを書くと下記のとおりとなる⁽²⁴⁾。

(抗弁)



(再抗弁)



①の取引内容に適合することを基礎付ける具体的事実として、課税庁は、①本件国外関連取引が、円から交換したタイパーツによる長期間の貸付けであること、②タイパーツについて、国際的に金融市場が存在し、金融機関において、同市場において、円からタイパーツを短期変動金利で調達するとともに、上記①と同一の期間の金利スワップ取引を行うに当たってのコストを算定できることの2つを主張している。一方、②の独立企業間価格から乖離していることを基礎付ける具体的事実として、X社側が、手持ち資金による貸付けであり、調達コストを要しておらず、原価基準法の方により適合していることを主張しているのである。上記東京地裁判決が、前記(2)において、手持ち資金の貸付けの場合について判示しているのは、このようなX側の主張に対応するものであると思われる。上記東京地裁判決が、手持ち資金の場合に調達コストを考慮する必要がないと断定することは困難であると判示しているが、これは、X社が手持ち資金の円を短期変動金利でタイパーツに両替して貸し付けたとしても、最終的には

円で返済を受ける以上、タイバーツを円に交換するためのスワップレートを考慮して、実質的にプラスとなる金利でなければ経済合理的とはいえず⁽²⁵⁾、調達コストを考慮せざるを得ないのであり、その意味で、上記東京地裁判決が再抗弁を排斥したのは相当と考える。

結局、本件でのポイントは、「準ずる方法」として、市場における客観的指標によって想定される比較対象取引の価格を算定できるときは、これも「適合する方法」ということになり、本件では、金融市場がグローバル化して、円からタイバーツへのスワップレートを客観的指標とすることができることから、金銭の貸付けを業としない法人の関連者に対する貸付けにおいて、「準ずる方法」となり得ることを判示したことである。このように考えると、上記東京地裁判決は、市場における客観的指標によって想定される比較対象取引の価格を算定できる場合の一般的な判断の枠組みを判示したものであり、その適用範囲は広いと考えられる。

4 東京地裁平成 19 年 12 月 7 日判決

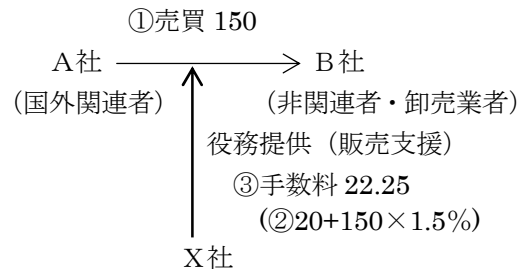
(1) 事案の概要

X社は、コンピューターソフトウェア製品の販売支援、マーケティング、製品サポート事業を業とする株式会社であり、一方、A社は、X社の発行済株式の100%を保有する米国の会社であり、国外関連者である。X社は、下図のとおり、平成11年12月、A社との間で、A社の製品であるコンピューターソフトウェアa（以下「a製品」という。）を卸売業者、第2次販売業者及びエンドユーザーに販売するのを支援するなどの業務を委託し、その手数料として、日本におけるa製品の純売上高（下図①150億円）の1.5%及びX社に右業務をする際に生じた直接費、間接費及び一般管理費配賦額の一切に等しい金額（下図②20億円）を支払う旨の業務委託契約を締結し、その後、この契約により計算した手数料（下図③22.5億円）を受領した。

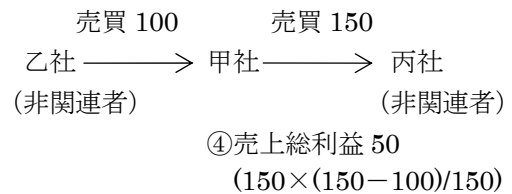
これに対し、Y税務署長は、X社の調査を行ったが、平成12年11月期から同14年11期にかけて、同社の手数料の算定が合理的でないとし、グラフィックソフトを販売している法人から、在庫リスクのない受注販売方式で取引を行っている法人甲社を比較対象法人に選定し、措置法66条の6第9項に基づき、同社から資料の提供を受け、売上総利益率（下図④ $33.3\% = (150 - 100) / 150$ ）を算定し、X社の売上高（下図⑤150億円）にこの売上総利益率に必要な差異の調整を加えたもの（通常の手数料率）を乗じて、「再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法」（措置法66条の4第2項2号ロ）によって独立企業間価格を算定し（下図⑥50億円）、本件更正処分等を行った。

（なお、上記事実は、実際の事案の事実関係及び金額とも少し単純化している。）

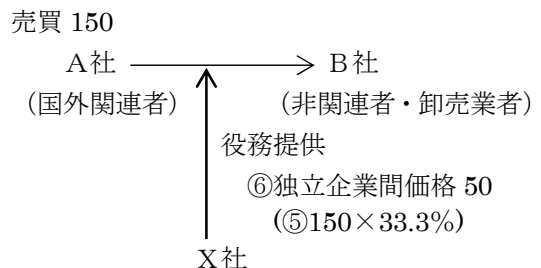
【本件取引】



【比較対象取引】



【課税庁の主張】



(2) 判旨

1 審の東京地裁平成 19 年 12 月 7 日判決は、「基本三法に準ずる方法と同等の方法とは、棚卸資産の販売又は購入以外の取引において、取引内容に適合し、かつ、基本三法の考え方から乖離しない合理的な方法をいうものと解するのが相当である。」とした上、「本件算定方法が、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法であるというためには、取引内容に適合し、かつ、再販売価格基準法の考え方から乖離しない合理的な方法であることを要するところ、再販売価格基準法は、取引当事者の果たす機能や負担するリスクが重要視される算定方法であることから（…租税特別措置法施行令 39 条の 2 第 6 項、租税特別措置法（法人税法関係）基本通達 66 の 4(2)―3(6)(7) 参照）、この機能やリスクの点から検討することが有益であると解される。」とし、X 社の果たす機能については、① X 社は、既存の a 製品の販売促進並びに新規の a 製品の紹介及び説明のために、卸売業者を訪問し、顧客等を誘導していたこと、② a 製品のマーケティングの費用を負担し、マーケティング資料を作成して、マーケティングを行っていたこと、③ 本件各国外関連者による日本での a 製品の販売促進及び宣伝広告を支援していたこと、④ 卸売業者、ディーラー及びエンドユーザーに対し a 製品のトレーニングコースを提供していたこと、⑤ 顧客に対しサポートサービスを提供していたことが認められ、再販売取引において再販売者が果たす機能と類似しているということができるとし、X 社が負担するリスクについては、X 社は、a 製品の在庫を保有しておらず、在庫リスクを負担していないことから、受注販売方式を採用する再販売取引における再販売者の負担するリスクと、在庫リスクを負担していないという点において類似しているということができるとして、「以上のとおり、a 製品の販売において X 社が果たしている機能及び負担しているリスクが、受

注販売方式を採用する再販売取引における再販売者の機能及びリスクと類似しているということが出来るから、受注販売方式を採用する再販売取引に係る売上総利益率をもって独立企業間価格である通常の手数料の額を算定しようとする本件算定方法は、取引内容に適合し、かつ、再販売価格基準法の考え方から乖離しない合理的な方法であるということが出来る。」（アンダーライン筆者）と判示している。

これに対し、控訴審の東京高裁平成 20 年 10 月 30 日判決は、『基本 3 法に準ずる方法と同等の方法』とは、棚卸資産の販売又は購入以外の取引において、それぞれの取引の類型に応じ、取引内容に適合し、かつ、基本 3 法の考え方から乖離しない合理的な方法をいうものと解するのが相当である。」とし、「そして、本件算定方法が租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項第 2 号ロ所定の再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法に当たることは、課税根拠事実ないし租税債権発生の要件事実

に該当するから、上記事実については、処分行政庁において主張立証責任を負うものというべきである。」とした上、X 社が果たす機能については、「本件国外関連取引は、本件各業務委託契約に基づき、本件国外関連者に対する債務の履行として、卸売業者等に対して販売促進等のサービスを行うことを内容とするものであって、法的にも経済実質においても役務提供取引と解することができるのに対し、本件比較対象取引は、本件比較対象法人が対象製品であるグラフィックソフトを仕入れてこれを販売するという再販売取引を中核とし、その販売促進のために顧客サポート等を行うものであって、X と本件比較対象法人とがその果たす機能において看過し難い差異があることは明らかである。」（アンダーライン筆者）とし、具体的には、X 社の果たす役割は、サービスを提供するものにすぎないのに対し、本件比較対象取引は、モノとサービスを販売するものであり、モノを販売することによる

利益を単に事務処理作業として考慮する必要がないとは言い難いとし、X社が負担するリスクについては、「X社は、本件各業務委託契約上、本件国外関連者から、日本における純売上高の1.5パーセント並びにX社のサービスを提供する際に生じた直接費、間接費及び一般管理費配賦額の一切に等しい金額の報酬を受けるものとされ、報酬額が必要経費の額を割り込むリスクを負担していないのに対し、本件比較対象法人は、その売上高が損益分岐点を上回れば利益を取得するが、下回れば損失を被るのであって、本件比較対象取引はこのリスクを想定（包含）した上で行われているのであり、X社と本件比較対象法人とはその負担するリスクの有無においても基本的な差異があり、これは受注販売形式を採っていたとしても変わりがない。」として、「以上によれば、本件国外関連取引においてX社が果たす機能及び負担するリスクは、本件比較対象取引において本件比較対象法人が果たす機能及び負担するリスクと同一又は類似であるということは困難であり、他にこれを認めるに足る証拠はない。本件算定方法は、それぞれの取引の類型に応じ、本件国外関連取引の内容に適合し、かつ、基本3法の考えから乖離しない合理的な方法とはいえないものといわざるを得ない。」(アンダーライン筆者)と判示している。

(3) 検討

ア「再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法」該当性

本件の場合問題となった取引は、業務委託契約に基づく販売支援の役務提供である。しかし、本件の販売支援は、単純な広告宣伝等といったものではなく、卸売業者B社との交渉もすべてX社が行っており、実質的には、バイセル取引の売主の役割を果たしているのではないかということである。そこで、課税庁は、単純な販売支援を行っている業者との独立価格基準法ではなく、在庫リストのない

受注販売方式での取引と類似しているとのことで、再販売価格に準ずる方法と同等の方法によることとし、「実質的に仕入販売の売主と同様の販売支援の役務提供を行っている取引において、在庫リストのない受注販売方式での取引を比較対象取引として、役務提供の対象となっている販売の売上高に比較対象取引の売上総利益率を乗じるとの再販売価格基準法に準じて算定する方法」で独立企業間価格を算定したものである。ここで「準ずる方法」のうちの①取引内容に適合しているか、②独立企業間価格と乖離していないかが問題となるが、在庫リストのない受注販売方式での取引と機能及びリスクの点で類似していることを基礎付ける事実が、「準ずる方法」という規範的要件の評価根拠事実となり、類似していないことを基礎付ける事実が評価障害事実となる。このような理解で、前記(2)で引用した1審や控訴審判決の判示に基づいて、この事件のブロック・ダイアグラムを書くとお記のとおりとなる⁽²⁶⁾。

(抗弁)

I (国外関連取引の存在) ①役務提供契約 ②役務提供をした
II (算定方法自体の合理性—本件算定方法が本件国外関連取引の内容と適合することを基礎付ける具体的事実) ①既存の a 製品の販売促進並びに新規の a 製品の紹介及び説明のために、卸売業者を訪問し、顧客等を誘導していたこと (機能) ② a 製品のマーケティングの費用を負担し、マーケティング資料を作成して、マーケティングを行っていたこと (機能) ③本件各国外関連者による日本での a 製品の販売促進及び宣伝広告を支援していたこと (機能) ④卸売業者、ディーラー及びエンドユーザ

一に対し a 製品のトレーニングコースを提供していたこと、顧客に対しサポートサービスを提供していたこと（機能）

- ⑤ X社は、a 製品の在庫を保有しておらず、在庫リスクを負担していないが、受注販売方式の再販売取引における再販売者も、在庫リスクを負担していないから、ともに在庫リスクを負担していないという点において類似していること（リスク）

III（役務提供対象取引の存在）

- ① 売買契約（目的物、価格）
- ② 引渡し

IV（売上総利益率算定のための比較対象取引の存在）

- ① 特殊の関係のない者から購入し非関連者に対して販売した取引であること
- ② 本件国外関連取引と同種又は類似の棚卸資産であること
- ③ 国外関連取引の役務提供者と比較対象取引の売手の果たす機能その他に差異が存在しないこと

or

- ③' 本件国外関連取引における売手の果たす機能その他に差異が存在するが、調整後の割合の合理性を基礎付ける具体的事実

（再抗弁）

（算定方法自体の合理性—本件算定方法が本件国外関連取引の内容と乖離することを基礎付ける具体的事実）

- ① 再販売価格基準法がモノとサービスを販売する売主の機能に着目しているのに対し、本件国外関連取引がサービスを提供するものにすぎず、モノの販売による利益がないこと（機能）
- ② 再販売基準法の売主は、売上高が損益分岐点を下回れば損失を被るのに対し、本件国外関連取引は、役務提供対価が必要経費の額を割り込むリスクがないこと（リスク）

1 審の上記東京地裁判決は、上記ブロック・ダイアグラムにおける「適合することを基礎付ける具体的事実」の①ないし⑤の事実を認定して、適合していると判断したのに対し、控訴審の上記東京高裁判決は、再抗弁の「乖離していることを基礎付ける具体的事実」の①及び②を認定して、乖離しているとしたものである。

しかし、まず、「準ずる方法」に当たるか否かの問題と、「準ずる方法」に当たるとされた比較対象取引が比較可能性があるかは別な問題である。すなわち、前者は、上記ブロック・ダイアグラムに書いたとおり、「準ずる方法」に当たるか否かは、抗弁Ⅱの「本件算定方法が本件国外関連取引の内容と適合することを基礎付ける具体的事実」と再抗弁の「本件算定方法が本件国外関連取引の内容と乖離することを基礎付ける具体的事実」の総合判断であるのに対し、後者は、抗弁Ⅳの「売上総利益率算定のための比較対象取引の存在」の問題であり、「準ずる方法」に当たるとを前提として、比較対象取引とされた取引が具体的に比較可能性があるかの問題である。すなわち、「準ずる方法」に当たるか否かは、下記のとおり、本件国外関連取引が実質的に仕入れ販売の売主と同様の販売支援を行っているという特殊性を考慮した場合に、本件役務対象取引の対象となっている販売の売上高×受注販売方式での取引の売上総利益率との算定方法によって計算される価格が本件国外関連取引の独立企業間価格として合理的であるか否かの問題であり、本件役務対象取引については具体的にその機能やリスクを認定する必要があるが、比較対象取引については、あくまでも想定された取引であり、比較対象取引が比較可能性があるか否かの具体的認定は要しないし、また、すべきではない。

本件国外関連取引（実質的に仕入れ販売の売主と同様の販売支援を行っている役務提

供取引)の独立企業間価格 \div 本件役務提供の対象となっている販売の売上高 \times 在庫リスクのない受注販売方式での取引(比較対象取引)の売上総利益率

1 審の東京地裁判決は、このように本件算定方法が「準ずる方法」に当たるか否かは、想定される受注販売方式での取引に基づいて判断した上、本件比較対象取引の比較可能性を具体的に判断するという2段階の判断をしており、このような考え方に基づくものと思われる。しかし、上記東京高裁判決は、本件比較対象取引の実態について認定した上、「準ずる方法」に当たるか否かを判断しており、1 段階の判断となっている。このような判断方法は、「準ずる方法」に当たるか否かの判断が、本件国外関連取引の特殊性から、基本三法を修正する算定方法を採用得るかとのいわば典型的な判断であることを見落とすこととなりかねず問題である。

さらに、上記東京高裁判決は、「準ずる方法」が規範的要件であり、上記「適合することを基礎付ける具体的事実」と上記「乖離していることを基礎付ける具体的事実」の総合評価であるのを見落とし、「乖離していることを基礎付ける具体的事実」が認定できるとの1点で、「準ずる方法」といえないと断定してしまっている点で問題がある。この点、1 審判決は、「適合することを基礎付ける具体的事実」のみの認定で、「準ずる方法」に当たるとしたもので、「乖離していることを基礎付ける具体的事実」を見落としている。その意味では、1 審も控訴審も、「準ずる方法」の要件事実の分析が不十分であり、規範的要件であることを考慮していないと考える。

筆者としては、本件のような販売支援の役務提供と在庫リスクのない受注販売方式での取引とは、たとえ、上記東京高裁判決が認定したような「乖離していることを基礎付ける具体的事実」があったとしても、「準ずる方法」

に当たり得る場合があると考えられる。すなわち、本件国外関連取引は、抗弁Ⅱで摘示した特殊性があり、仕入れ販売の売主と類似性があるとした場合、想定される受注販売方式での取引と再抗弁で摘示したような乖離している面があったとしても、総合判断した場合に、価格が同一価格に収斂するといえるか否かと考える。具体的にいうと、再抗弁の①で書いたとおり、本件国外関連取引は、法的にみると、モノを販売するものではなく、サービスを提供するにすぎないが、本件国外関連取引においてモノの販売面による収益が少ないのであれば少ないほど乖離しているとはいえなくなるのである。また、再抗弁②で書いたとおり、本件国外関連取引は、その業務委託契約における手数料の定め方から役務提供対価が必要経費の額を割り込むリスクがなく、その点、再販売価格基準法の売主は、売上高が損益分岐点を下回れば損失を被る可能性があり、法的には乖離しているといえる。しかし、本件業務委託契約における手数料は、確かに、販売に要する全コストに売上高の1.5%を上乗せにすると都合ではあるが、このような合意内容は独立企業間では不合理な合意であり、そのような合意におけるリスクはゼロであるとして、受注販売方式での取引とリスクの面で乖離しているとするのは、そもそも問題の建て方がおかしいといわざるを得ない。ここでリスクを問題にしているのは、リスクが大きいほど受け取る収益が多くなるはずであることから、本件国外関連取引の手数料額がリスクが少ないことをどの程度考慮するかの問題であり、在庫リスクのない受注販売方式での取引とリスクの面で近接するかの問題である。

上記東京高裁判決は、前記(2)の判旨で引用したとおり、本件国外関連取引を、「法的にも経済実質においても役務提供取引と解することができる」(アンダーライン筆者)ととらえている。本件国外関連取引は、確かに、法的

には役務提供取引ではあるが、「経済実質」において役務提供取引といえるかがまさに本件の問題であり、「経済実質」において役務提供といえるか否かを抗弁Ⅱと再抗弁に摘示した事実に基づいて総合的に判断すべきであったと考える。上記東京高裁判決の考え方によると、法的形式が役務提供取引であれば、経済実質が再販売価格基準法の売主とみることができるとしても、法的形式が役務提供であるとの理由だけで、再販売価格基準法に準ずる方法によって算定する余地はないことと同じであり、措置法 66 条の 4 が「準ずる方法」によることも認めている趣旨に反すると考える。

イ 事業再編成(business restructuring)と移転価格税制の適用

本件の問題は、これまで論じたとおり、「準ずる方法」に当たるかの問題ではあるが、そもそも本件のような問題が生じるのは、親子会社間における仕入れ販売方式での取引から問屋販売方式での取引に事業再編成をした場合に、事業再編成後の問屋の受け取る手数料が、仕入れ販売方式における収益よりも少なくなったときのように、事業再編成に伴って生じる問題である。この問題は、アメリカや OECD で従来から議論され、現在、OECD で再検討がされている問題である。具体的には、アメリカでは、財務省規則 § 1.482-1(f)(2)(ii)(A)において、「税務署長は、取引の形態が経済実質 (economic substance) を伴わない場合を除き、納税者によって実際に構成された取引に従いその結果を評価する。しかしながら、税務署長は、関連者間取引の条件が、同一の選択肢をもち、かつ、比較可能な条件の下で営業している非関連納税者に受け入れられるかどうかを決定するに当たり、その納税者が利用できる選択肢 (alternatives) を考慮することができる。そのようなケースにおいて、税務署長は、当該選択肢と関連者間取引との間の重要な差異

を補正するために調整された後の選択肢のコスト又は利益に基づき、関連者間取引において請求された対価の額を調整することができるが、当該納税者があたかも当該選択を採用したかのようにその取引を再構築することはしない。…」(アンダーライン筆者)と規定し、取引の形態が経済実質を伴わない場合には、経済実質に沿った取引に税法上引き直した上で、独立企業間価格を算定する余地を認めている⁽²⁷⁾。

また、OECD では、ガイドラインのパラ 1.36, 1.37 において、「税務当局による関連者間取引の調査は、通常、関連者間で実際に行われた取引が計画していた取引であるとして、実際の取引に基づいて、納税者が適用した方法が第 2 章、第 3 章で述べられている方法である限りは、その方法を用いて行われるべきである。例外的なものを除き、税務当局は、この実際の取引を無視したり、他の取引と置き換えるべきでない。…」、「しかしながら、例外的に、関連者間取引を始めた納税者が採用した構築を無視した上で検討することが、税務当局にとって適切であり、かつ、合法的である特別な状況が二つある。一つは、取引の経済的実質 (economic substance) がその取引の形式と異なる場合である。このような場合は、税務当局は、当事者による取引の性格を無視し、その実質に基づいて取引の性格付けをやり直すことができる。例えば、資金を借りる会社の経済状況を考慮すると、独立企業間ではそのような形での投資は期待できないという場合、金利付きの負債という形での関連者に対する投資をする場合である。この場合、税務当局は、その経済的な実質に基づいてこの投資を性格付けし、この融資を出資として扱うのが適当であろう。二つめの状況は、取引の内容と形式は同じであるが、取引に関連した取極が総合的にみて、独立企業が商業上合理的に行った (commercially rational manner) であろう取極とは異なり、

実際の構築が税務当局による適切な移転価格の決定を実務上妨げる場合である。例えば、一括払という条件が付された長期契約において、当該契約期間における将来の研究結果から生じる知的財産の権利を無制限に付与するような場合である。…このような場合には、税務当局にとって、例えば継続研究契約として商業的に合理的な方法で、この契約の条件を調整することが適切であろう。」(アンダーライン筆者)と規定しているところである。この点、OECDは、2008年9月にディスカッション・ドラフト⁽²⁸⁾を示して検討しているところである。このドラフトでは、2つ目の「商業上合理的に行った」とみれるかについて、明らかにより魅力的な選択肢が他に見当たらないかを検討すべきであり、また、多国籍企業の事業再編については、グループレベルの商業的合理性だけでなく、個々のグループ企業レベルの商業合理性を検討すべきとしているのが注目される⁽²⁹⁾。

このように事業再編をした場合の移転価格税制の適用には、難しい問題があるが、我が国では、新たに立法をしない限りは、アメリカやOECDが検討しているような契約の再構成(recharacterize)は容易ではなく、選択肢の一つとして、「準ずる方法」を活用する道をも模索すべきと考える。その意味では、本件ソフト事件は、決して特殊な事案ではなく、「準ずる方法」の判断方法についての一般的な判断であり、今後も検討の必要性が高いと考える。

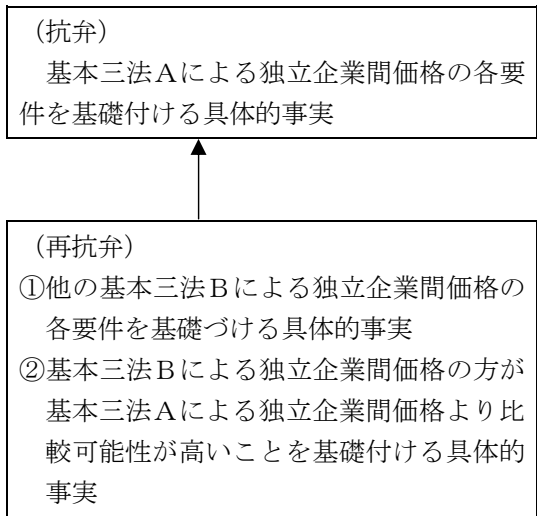
第4 算定方法間の優劣

1 基本三法間の優劣

(1) 松山地裁平成16年4月14日判決

基本三法間の優劣の問題は、船舶事件で問題となり、第2の2で論じた松山地裁平成16年4月14日判決は、「課税庁が、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法のいずれの方法を採るべきかについては、何らの規

定がなく、課税庁の判断に委ねられているところである。しかも、本件では、X社から、独立企業間価格を算定するにつき、独立価格比準法を用いるよりも、上記の①ないし③の方法(筆者注・再販売価格基準法、原価基準法及びその他の方法)によることが、より適切であり、優れているとの主張、立証もされていないから、Yが、本件各取引に係る独立企業間価格を算定するについて、独立価格比準法を採用したこと自体には、特に、問題もない。」(アンダーライン筆者)と判示している。すなわち、この判決は、基本三法の間では、優劣はなく、「比較可能性がより高いこと」の要件で優劣が決められるとしているのである。これを図示すると、下図のとおりとなる。



(2) 検討

本件では、X社が税務署長Yの算定方法と異なる算定方法を主張・立証しなかったものの、上記判示は、独立企業間価格の算定方法の優劣についての一般論を判示するものであり、今後の同種訴訟における重要な意味をもっている。そこで、仮に、X社において、原価基準法の方が、Yの主張する独立価格比準法より適切であり、優れているとの主張をしたとすると訴訟上どのような意味をもつのかを検討することとする。

独立価格比準法による独立企業間価格の要件事実は、第2の2で論じたとおりであり、原価基準法による独立企業間価格の要件事実は、第2の4で論じたとおりである。これを前提に、まず、納税者が申告時点で特に移転価格税制について申告調整しなかったのに対し、税務署長が独立価格比準法で算定したところ、訴訟段階で、納税者の側で原価基準法の方がより適切で優れているとの主張をしたとした場合を例にとって検討する(設例1)。この場合、抗弁事実として、税務署長が、独立価格比準法による独立企業間価格の前記各要件を基礎づける具体的事実を主張立証し、これに対し、これと両立する別の算定方法があるとの主張は、再抗弁となるが、再抗弁として、原価基準法による独立企業間価格の前記各要件を基礎づける具体的事実を主張立証すべきであるのは、当然として、さらに、原価基準法の方が比較可能性が高いことまでの主張立証を要するかが問題となる。なぜなら、裁判所としては、いずれの算定方法が比較可能性が高いかを判断しなければならないところ、比較可能性が高いことについてのいづれかに主張立証責任を負わせないことには、最終的に再抗弁が有効であるか否かを判断できないからである。

ところで、比較可能性が高いことについての主張・立証責任をいづれが負うかについては、推計課税の立証責任において類似の問題がある。すなわち、推計課税の場合に、納税者側で課税庁の推計方法より優れた別な推計方法があるとの主張がなされる場合があり、(A)課税庁の方で常に課税庁の推計方法が最善であることに主張立証責任があるとする見解(最善説)、(B)課税庁の方で相対的に課税庁の推計方法の方が優れているとの主張立証責任があるとする見解(最適方法説)、(C)課税庁の方では課税庁の推計方法が一応合理的であることを立証すれば足り、これに優れる推計方法があるとの主張立証責任は納税者に

あるとする見解(一応の合理性必要説)があり⁽³⁰⁾、裁判例も分かれているが、最近は一応の合理性必要説が有力である。移転価格税制における独立企業間価格と推計課税における推計値とは、類似している点もあるが、①独立企業間価格は、これ自体が法律上みなされた価格であり、これが最終的な立証対象であるのに対し、推計課税の場合には、あくまでも実額が立証対象であり、実額反証により推計課税は覆る関係にあるのに対し、独立企業間価格の場合には、実額に相当するような「真実の取引価格」(あるいは時価)が法律上は予定されていないこと、②移転価格税制の場合には、納税者が申告調整として独立企業間価格で算定して申告することが認められているのに対し、推計課税の場合には、納税者が推計値で申告することは原則として認められていない点で根本的に異なっている。移転価格税制における独立企業間価格の場合には、基本三法の中の優劣は全くなく、いずれも対等な算定方法である。そうすると、移転価格税制の場合には、比較対象可能性が高いことについては、先行する算定方法を争う側に主張立証責任があると考えるのが相当である。そうすると、設例1の場合には、後行する納税者側で比較可能性が高いことの立証責任を負うと考える⁽³¹⁾。

このように考えると、納税者が原価基準法で独立企業間価格を算定して申告したのに対し、課税庁が独立価格比準法で算定した場合(設例2)には、課税庁の方で、抗弁として、①独立価格比準法による独立企業間価格の各要件を基礎づける具体的事実のほか、②原価基準法より比較可能性が高いこととの主張立証が必要と考える⁽³²⁾。

(3) アメリカでの取扱い

移転価格税制の先進国であるアメリカでも同様の問題は生じており、第2の2(2)で論じたとおり、財務省規則で、最適方法ルールを採用し、「関連者間取引の独立企業間実績値は、

事実と状況の下で独立企業間実績値の最も信頼性の高い尺度を提供する方法により決定されなくてはならない。したがって、方法には厳密な優先順位はなく、また、いずれの方法についても、他の方法よりも信頼性があると一律に考えることはしない。独立企業間実績値は、他の方法の適用が不可能であることを立証せずとも、いずれの方法に基づいても決定することができる。しかし、後に別の方法が独立企業間実績値より信頼性の高い尺度であることが立証された場合は、当該他の方法が用いられなければならない。」(同規則 § 1.482-1(c))と規定している。これは、算定方法間にそれ自体での優劣はなく、比較可能性が高いことの立証があった場合には、他の方法によるものとするものであり、結論として、上記(2)で論じたところと同様となろう。

このように上記(2)の考え方は、アメリカでの取扱いにも付合するものであり、相当と考える。

2 「その他の方法」と基本三法間の優劣

(1) 東京地裁平成 19 年 12 月 7 日判決

「その他の方法」と基本三法間の優劣の問題は、ソフト事件で問題となり、第 3 の 4 で論じた東京地裁平成 19 年 12 月 7 日判決は、「Y は、課税処分取消訴訟において、所得の存在について主張立証責任を負うものであるから、租税特別措置法 66 条 4 の第 2 項 2 号柱書き所定の基本 3 法と同等の方法を用いることができない場合に当たることについても、立証責任を負うものというべきである。そこで検討するに、同項 1 号ニは、基本 3 法を独立企業間価格算定の基本的な方法と位置付けつつ、実際に行われている取引の複雑性を考慮し、個々の取引の態様等により基本 3 法が適用できない場合であっても、基本 3 法の考え方から乖離しない限りにおいて、取引内容に適合した合理的な方法を採用し得る余地を残したものと解すべきであり (OECD の新移転価格ガイドラインもそのような方法自

体を否定するものではない…)、同項 2 号ロも、これと同様の考え方に基づく規定であると解される。そうすると、課税庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、基本 3 法と同等の方法を用いることができない場合にあつては、それでもなお、基本 3 法に準ずる方法と同等の方法を適用することができないとすると、同号ロを適用することは事実上困難となり、同号ロを規定した趣旨を没却するおそれが大きいといわざるを得ない。」とし、「したがって、国において、課税庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、基本 3 法と同等の方法を用いることができないことについて主張立証をした場合には、基本 3 法と同等の方法を用いることができないことが事実上推定され、納税者側において、基本 3 法と同等の方法を用いることができることについて、具体的に主張立証する必要があるものと解するのが相当である。」(アンダーライン筆者)と判示している。すなわち、この判決は、「その他の方法」と基本三法の間では、優劣があり、「その他の方法」を用いるためには、基本三法を「用いることができない」との主張・立証が必要であるものの、課税庁の方で合理的な調査を尽くしたが基本三法を用いることができなかったことを主張・立証すれば、「用いることができない」と事実上推定されるとしているのである。これを図示すると、下図のとおりとなる。

(抗弁)

- ① その他の方法 A による独立企業間価格の各要件を基礎付ける具体的事実
 - ② 基本三法を「用いることができない」ことを基礎付ける具体的事実
- ※ 課税庁において合理的な調査を尽くしても比較対象取引を見出すことができなかったことを立証したときには、基本三法を「用いることができない」ことが事実上推定される。

(再抗弁)

基本三法Bによる独立企業間価格の各要件を基礎付ける具体的事実

(2) 検討

基本三法と同等の方法を「用いることができない場合」をその他の方法を用いるための要件と考えると、基本三法を用いるための比較対象取引を見出すことができないとの消極的事実の立証を要する要件ということになり、課税庁といえども、およそ考えられる比較対象取引がないことを立証するのは、不可能な立証を強いるものであり、証明責任の観点で問題である⁽³³⁾。そこで、本判決が、この「用いることができない場合」との要件の立証について、課税庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、比較対象取引を見出すことができないことの立証により、基本三法を「用いることができない場合」であることが事実上推定されるとしたのは、立証責任の考え方にかなうものとして評価できる⁽³⁴⁾。

しかし、筆者としては、措置法 66 条の 4 第 2 項 1 号や 2 号が基本三法やこれと同等の方法を「用いることができない場合」に限り、その他の方法を用いることができるとしている括弧書きの立法趣旨を更に検討する必要があると考える。

我が国の移転価格税制は、昭和 61 年(1986 年)に導入されたが、1979 年 OECD 報告書⁽³⁵⁾やアメリカの内国歳入法典 482 条に関する財務諸規則などを参考にしている⁽³⁶⁾。当時のアメリカの財務省規則は、基本三法やその他の方法の優先順位を規定していたが、これに対し、我が国の移転価格税制は、基本三法間の優先順位は付けないとされた⁽³⁷⁾。これは、アメリカの移転価格税制が否認型であり、課税庁の恣意性をできるだけ排除するために優先順位が定められていたのに対し、我が国の

移転価格税制は申告調整型であるので、申告上の便宜のために、納税者にとって最も利用しやすい方法の選択を認める必要があるからと考えられる⁽³⁸⁾。一方、我が国の移転価格税制は、基本三法とその他の方法との間では優先順位を付ける趣旨で、その他の方法は、基本三法を「用いることができない場合」に限り用いることができると規定したものと考えられる。これは、当時の OECD において、基本三法がより直接的であり、原則とすべきであるとの考え方を参考にしたものと考えられる。確かに、一般的には、基本三法がその他の方法に優位するといえよう。

しかし、どの算定方法が最も比較可能性が高いかは、当該取引の態様等によっても異なってくるのであり、理論上、比較可能性において、基本三法がその他の方法に絶対的に優位するとはいえないはずである。アメリカでは、その後、1994 年の財務省規則では、最適方法ルールが採用され、前記 1(3)のとおり、「関連者間の独立企業間実績値は、事実と状況の下で独立企業間実績値の最も信頼性の高い尺度を提供する方法により決定されなくてはならない。したがって、方法には厳密な優先順位はなく、また、いずれの方法についても、他の方法よりも信頼性があると一律に考えることはしない。独立企業間実績値は、他の方法の適用が不可能であることを立証せずとも、いずれの方法に基づいても決定することができる。しかし、後に別の方法が独立企業間実績値のより信頼性の高い尺度であることが立証された場合は、当該他の方法が用いられなければならない。…」と規定したのである(同規則 1.482-1(c))。これは、アメリカにおいて、一つには、内国歳入庁がその他の方法により算定するに当たり、基本三法では算定できないことの立証を要するとされ、それが内国歳入庁が移転価格税制の適用をするに当たっての大きな障害となっていたためこれを解消したものであるが⁽³⁹⁾、もう一つは、

理論上も、優先順位を付けることができないと考えられたことによると思われる⁽⁴⁰⁾。

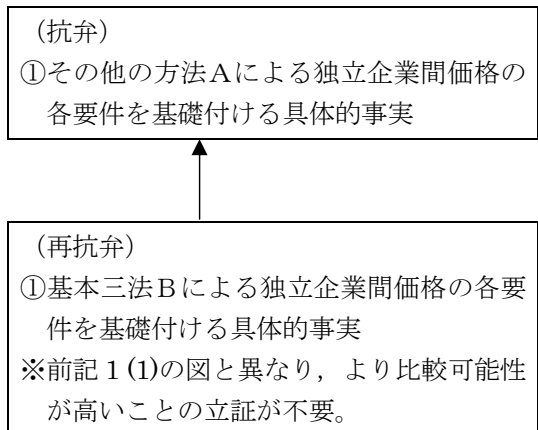
このように考えると、我が国の移転価格税制における措置法 66 条の 4 第 2 項 1 号、2 号の括弧書きは、比較可能性において、その他の方法が基本三法に比較して理論上絶対的に劣後すると考えられて、基本三法を「用いることができない場合」に限ってその他の方法を用いることができると規定されているのではなく、我が国の移転価格税制が申告調整型であり、納税者の申告をまず前提としていることから、法律上、算定が直接的で容易な基本三法を原則とし、これ以外の方法を例外とするの優先順位を付ける趣旨に出たものと考えられる。

また、括弧書きとの規定ぶりからみても、果たして、その他の方法を用いるための要件として、基本三法を「用いることができない場合」を規定しているといえるかは疑問がある。この括弧書きは、右で述べた優先順位を付けるとの括弧書きの趣旨からみて、その他の方法が基本三法に劣後することを明確にする趣旨で規定されたものであるが、証明責任を意識したものとは考えられない。消極的事実を要件とするのは、証明責任という観点からみると、適切なものではない。

そこで、法律要件分類説の考え方にに基づき、この括弧書きを本文と但書に書き直してみると、二号の場合であれば、同号ロで「前号ニに掲げる方法と同等の方法」と規定しているが、この後に続けて、「ただし、この方法は、イに掲げる方法を用いることができる場合には、用いることができない。」とすれば、優先順位を付けるとの趣旨にかなうものであり、右括弧書きもこのような意味であると考えれば足りる。

そうすると、措置法 66 条の 4 第 2 項 1 号や 2 号の括弧書きが、その他の方法を用いるためには、基本三法を「用いることができない場合」と規定している趣旨もその限度内で

考えるべきであり、必ずしもその他の方法の主張立証に当たって、独立企業間価格算定の他の積極的要件と同様に抗弁事実になると考える必要はない。すなわち、「用いることができない場合」というのは、その他の方法を主張立証するための要件ではなく、基本三法とその他の方法が争いとなったときに、基本三法の方が比較可能性が高いことを法律上擬制するものであり、基本三法間で算定方法の優劣が争いとなったときには、比較可能性の高いことの立証が必要であるのに対し、基本三法とその他の方法の優劣が争いとなったときには、基本三法の方が比較可能性が高いことの立証の必要がなく、常に基本三法が優先するとの趣旨と考えるべきであり、これ以上の意味をもたせる必要はないと考える。このように考えると、基本三法と同等の方法を「用いることができない場合」というのは、その他の方法を主張立証するための要件事実ではなく、基本三法を用いることができると主張する者が、基本三法を「用いることができる」ことを再抗弁として主張立証するに当たって、基本三法の方がその他の方法より比較可能性が高いことを主張立証する必要がなく、基本三法を「用いることができる」ことを主張立証しさえすれば、常に基本三法が優先するとの意味と考えるべきであろう⁽⁴¹⁾。これを図に書くと、下図のとおりとなる。

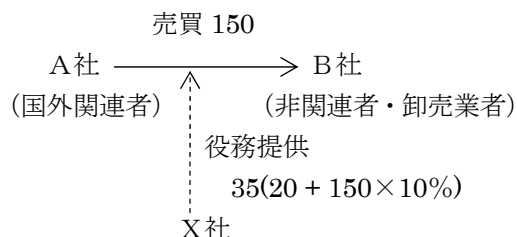


(3) 具体事例の検討

本件では、X社の主張する「原価基準法と同等の方法」については、X社が具体的に算定方法を主張していないので曖昧である。また、X社は、本件比較対象取引が本件取引と比較可能性を有するのであれば、本件比較対象取引を比較対象取引として「原価基準法と同等の方法」を用いることができるとも主張しているが、これも具体的に本件比較対象取引を用いての算定方法を主張していないため曖昧である。そのため、本判決は、X社の主張する後者の方法についてもこれを用いることができないとして排斥している。

そこで、議論を意味のあるものにするため、本稿では、本判決の事案とは離れて、第3の4の事例を基にして、下図のとおり、X社が、「原価基準法と同等の方法」として、X社と同種の役務提供をしている非関連者α社の協力を得て、α社の非関連者間の売買に当たってのα社の役務提供の利益率が売上高の10%であることから、通常利益率10%であるとして、役務提供のためのコスト20+通常利潤の額15(売買150×10%)の35と主張しているとの仮設事例で検討することとする。第3の4(1)で書いた図に加えて、X社の主張を図示すると、下図のとおりとなる。

【X社の主張】



本判決の考え方によると、まずは、課税庁が合理的な調査を尽くしたが、比較対象取引を見出せなかったことを立証することにより、基本三法を「用いることができなかった場合」

に当たると事実上推定されるものの、Xが仮設事例のような主張をした場合、これが一応もってもらいしものであれば、課税庁は、Xの主張するα社を更正処分時に見出すことができなかったというだけでなく、原価基準法の要件であるα社の取引が非関連者間の取引でないとか、同種又は類似の役務提供でないとか、あるいは、α社の果たす機能が類似していないことを立証しなければならないことになる(第2の4(1)参照)。その上で、課税庁は、甲社を非関連者とする取引によるその他の方法による算定を主張立証することとなる。

一方、筆者が述べた考え方によると、課税庁が甲社を非関連者とする取引によるその他の方法による算定を主張立証し、これに対し、X社が仮設事例のような主張をした場合には、再抗弁となり、α社を比較対象取引とする「原価基準法と同等の方法」による算定における各要件については、X社が主張立証することとなる。

上記の検討で明らかなおと、本判決の考え方によると、X社が課税庁が把握していない取引を比較対象取引とする基本三法による算定を主張すれば、たとえ課税庁がこれを更正処分時に把握していなかったとしても、課税庁に常にこれを比較対象取引とする算定が基本三法として適法でないことの立証責任を負わせることとなり、結局は、消極的事実について不可能の立証を強いることとなる。たとえば、課税庁がこれを立証することができるとしても、訴訟をいたずらに紛糾させるだけである。

しかし、一方で、課税庁の調査不足で、納税者の主張するとおり、基本三法を適用するための比較対象取引を見出すことができるのであれば、納税者がこの点を主張立証することにより、課税庁の算定方法による課税を免れることができるのであるから、納税者としてはその権利を侵害されることはない。

結局、前記(2)のとおり、措置法 66 条の 4 第 2 項 1 号や 2 号の括弧書きが基本三法を「用いることができない場合」に限りその他の方法を用いることができるとした趣旨は、不可能な立証を要求したり訴訟を紛糾させるとの事態を許すまでのものとは考えられず、納税者による基本三法の主張を容易にするとの趣旨であると考えざるべきである。

3 「その他の方法」間の優劣

(1) 東京地裁平成 18 年 10 月 26 日判決

「その他の方法」間の優劣の問題は、金利事件で問題となり、第 3 の 3 で論じた東京地裁平成 18 年 10 月 26 日判決は、「課税庁側の主張する独立企業間価格の算定方法が措置法 66 条の 4 第 2 項の規定に適合し、これにより算出される独立企業間価格の数値にも合理性が認められる場合には、これよりも優れた算定方法が存在し、算出される数値にもより高い合理性が認められることについての主張・立証がない限り、課税庁側の主張する独立企業間価格に基づく課税について、これを違法ということはできないものというべきである。」(アンダーライン筆者)と判示している。すなわち、この判決は、「その他の方法」間での優劣はなく、「比較可能性がより高いこと」の要件でその優劣が決められるとしたのである。これを図示すると、下図のとおりとなる。

(抗弁)

- ①その他の方法 A による独立企業間価格の各要件を基礎付ける具体的事実
- ②基本三法を用いることができないことを基礎付ける具体的事実
- ※この②の要件が必要か否かは前記Ⅱのとおり争いがある。

(再抗弁)

- ①その他の方法 B による独立企業間価格の各要件を基礎付ける具体的事実
- ②その他の方法 B による独立企業間価格の方がその他の方法 A による独立企業間価

格より比較可能性が高いことを基礎付ける具体的事実

(2) 検討

本件では、X社が税務署長 Y の算定方法と異なる算定方法を主張・立証しなかったため、上記判示は、「その他の方法」間の優劣の立証責任についてのものであるが、抽象的な判示にとどまっている。

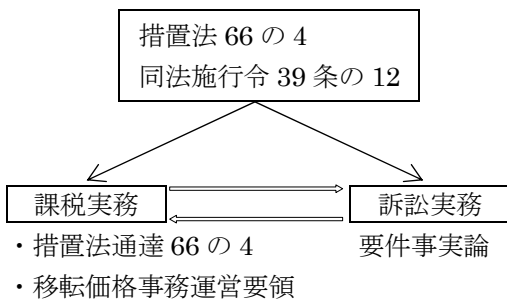
しかし、これまで論じたとおり、基本三法と「その他の方法」では優劣があるが、基本三法間及び「その他の方法」間では優劣はなく、比較可能性がどちらがより高いかにより決められるのであり、納税者なり課税庁なりが当初「その他の方法」による独立企業間価格を主張・立証している場合には、これを争う側が、その主張する「その他の方法」に基づく独立企業間価格の方が比較可能性が高いことの主張・立証が必要ということになる。

結び

以上、移転価格税制における独立企業間価格の要件事実について論じたが、本稿で論じたほかにも、①措置法 66 条の 4 第 7 項に基づく推定課税における要件事実の問題、②無形資産の移転について利益分割法で算定した場合の要件事実の問題⁽⁴²⁾などの問題もある。これらの問題については、いまだ裁判例はないが、いずれこれらの問題についても裁判例も出てくるものと思われる。このような独立企業間価格の問題は、判決の数が少ないだけではなく、難問が多いことから法的な問題点を十分に検討し、裁判所にも受け入れてもらえる論理を構築すべきである。

また、移転価格税制の課税実務は、もちろん措置法 66 条の 4 にその根拠を置くことはいうまでもないが、その他にも通達等も多く出され、これらによって形成されたいわばソフト・ローといってもいい分野である。要件事実論は、移転価格税制の事件が訴訟で争わ

れた際にも威力を発揮するが、移転価格税制における要件事実論を検討するに当たっては、これらソフト・ローも反映させたものでなければ、形式的で中途半端な要件事実論となってしまうおそれがある。具体的には、独立企業間価格の要件事実には、「準ずる方法」など評価的なものがあるが、これらの評価の根拠となる事実の抽出・確定に当たっては、これらソフト・ローの成果を反映させるべきである。そこで、これらソフト・ローの成果のうち合理的なものは、でき得る限り、要件事実論にも取り込むべきと考える。一方、このようにソフト・ローの成果を取り込んだ要件事実論は、課税実務にもフィード・バックされるのではないかと考える。これを図示すると、課税実務と訴訟実務とは、下図の関係に立つものとする。



そのような意味で、移転価格税制における内容の豊かな要件事実論を構築する上で、本稿が少しでも役に立つことができれば幸いである。

- (1) 拙稿「課税訴訟における要件事実論の意義」税大ジャーナル 4 号 1 頁、「再論・課税訴訟における要件事実論の意義」税大ジャーナル 10 号 27 頁
- (2) 拙稿「移転価格税制の適用範囲と独立企業間価格の算定方法」ジュリスト 1289 号 236 頁、「無形資産取引と移転価格税制の課税要件」Lexis 企業法務 8 号 17 頁、「移転価格税制における独立企業間価格の証明責任」ビジネスロー・ジャ

ーナル 6 号 69 頁

- (3) 控訴審は、高松高判平 18・10・13 (訟月 54 巻 4 号 875 頁) で、最高裁が、平成 19 年 4 月 10 日に上告棄却・不受理決定をし、確定している。
- (4) 1 審で確定している。
- (5) 控訴審は、東京高判平 20・10・30 (LEXDB 文献番号：25450511) で、控訴審で確定している。
- (6) 控訴審係属中である。
- (7) 本文掲記の裁判例のほか、国税不服審判所裁決平 14・5・24 (裁決事例集 63 巻 454 頁) があり、親会社が子会社の経営支援の契約であるキープウエル契約につき、銀行が行っている保証と機能が同じであるとして、銀行の保証料を独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法で算定することができるとしている。
- (8) 拙稿「移転価格税制における独立企業間価格の立証—最近の裁判例を素材にして」租税研究 715 号 245 頁
- (9) 『昭和 61 年改正税法のすべて』210 頁、注 3 掲記の高松高判平 18・10・13
- (10) オウブンシャ事件の最判平 18・1・24 (判時 1923 号 20 頁) 参照
- (11) 山川博樹『我が国における移転価格税制の執行—理論と実務—』57 頁
- (12) 岡田至康監修『新移転価格ガイドライン』7 頁
- (13) 羽床正秀ほか『移転価格税制詳解平成 16 年版』734 頁
- (14) 注 3 掲記の高松高判平 18・10・13
- (15) 金子宏『租税法第 14 版』430 頁
- (16) 本文「はじめに」掲記の大阪地判平 20・7・11
- (17) 国税不服審判所平成 16・7・5 裁決・未公表
- (18) 『昭和 61 年改正税法のすべて』204 頁。なお、同様の例は、移転価格事務運営要領の別冊第 1 章事例 1 の解説にも参考としてあげられている。
- (19) 『昭和 61 年改正税法のすべて』204 頁
- (20) 木村弘之亮『多国籍企業税法』471,472 頁
- (21) 木村・前掲多国籍企業税法 203 頁
- (22) 刑法では、未遂犯や共犯について、同法の各条に規定された構成要件の修正であり、「修正構成要件」というが、「準ずる方法」は、法定の算定方法という課税要件を修正するものであり、

- 「修正された課税要件」ということができよう。
- (23) 規範的要件の意義については、注 1 掲記の拙稿を参照されたい。
- (24) 要件事実は、あくまでも要件に直接該当する具体的事実であり、例えば、貸付契約についても具体的事実として書く必要があるが、煩雑になるので、この点は簡略化して書いている。
- (25) 具体的な分析は、拙稿・前掲租税研究 715 号 257 頁を参照されたい。
- (26) 要件事実は、あくまでも要件に直接該当する具体的事実であり、例えば、役務提供契約についても具体的事実として書く必要があるが、煩雑になるので、この点は簡略化して書いている。
- (27) この規則の適用例として、内国歳入庁は、債務引受けを再支払いに引き直して、独立企業間価格を算定した課税処分を行ったが、租税裁判所で経済実質があるとして違法とされており (Claymont Invs., Inc v. CIR, 90 TCM (CCH) 462 (2005), 経済実質を伴わないというのは容易ではない。この租税判決の詳細については、Bowen & Carden, "Claymont Investment, Inc. v. Comr: Transfer Pricing and Economic Substance Implications" 35 Tax Mgmt. Int'l J. 195 (2006) を参照されたい。
- (28) OECD, "Transfer Pricing Aspects of Business Restructuring: Discussion Draft for Public Comment", このドラフトの意義については、井阪喜浩「国際課税の最近の動向」租税研究 716 号 146 頁以下が参考となる。
- (29) 注 28 のドラフト・パラ 209, 213
- (30) 泉徳治ほか『租税訴訟の審理について改訂新版』206 頁
- (31) 拙稿・前掲ジュリスト 1289 号 238 頁
- (32) 拙稿・前掲ジュリスト 1289 号 239 頁
- (33) 消極的事実の立証で有名な問題は、民法 896 条の相続の効果を主張するに当たり、他に相続人がいないことまで主張立証すべきとの見解 (のみ説) と主張者が相続人であることだけを主張立証すれば足り、他に相続人がいることは抗弁であるとする見解 (非のみ説) の対立がある。のみ説は消極的事実の主張立証を要求するものであり、実務は、非のみ説をとっている (村田渉ほか編『要件事実論 30 講第 2 版』433 頁)。
- (34) このように消極的事実の立証について事実上推定の考え方を持ち込むのは、消費税の仕入れ

- 税額控除の帳簿書類等の保存について、東京地裁平成 11 年 3 月 30 日判決 (訟月 46 卷 2 号 899 頁) が、「保存しない場合」を要件事実とした上で、帳簿の提示拒否から事実上推定できるとしたのが参考となる。この判決の意義については、拙稿・前掲税大ジャーナル 4 号 12 頁以下を参照されたい。
- (35) Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs "Transfer Pricing and Multinational Enterprises"
- (36) 『昭和 61 年改正税法のすべて』188 頁以下
- (37) 『昭和 61 年改正税法のすべて』199 頁
- (38) 金子宏『所得課税の法と政策』373 頁
- (39) 羽床正秀ほか『移転価格税制詳解平成 21 年版』645 頁
- (40) 1986 年の米国財務省と内国歳入庁による A Study of Intercompany Pricing under Section 482 of the Code も、独立価格比準法は、他の方法に優先するとの理論的な理由があるが、再販売価格基準法、原価基準法及びその他の方法の間での理論的な優先関係は見受けられないとしている (同 Study at 33)。
- (41) 拙稿・前掲ビジネスロー・ジャーナル 6 号 76 頁
- (42) 拙稿・前掲 Lexis 企業法務 8 号 17 頁以下を参照されたい。