

論 説

価格カルテルと移転価格税制に関する一考察

—価格カルテルの対象となった商品の譲渡又は役務の提供と比較対象取引について—

税務大学校研究部教授

保 井 久理子

◆SUMMARY◆

移転価格税制の適用は、一般的に国外関連取引と比較対象取引との比較の上に成り立っており、この比較を有効なものとするためには、国外関連取引と非関連者間取引との経済的特徴が十分に比較可能でなければならない。そして、その間に差異がある場合は、当該差異が独立企業間価格の算定において価格や利益率に重要な影響を与えない、又は当該差異の影響を取り除くために調整が可能である必要がある。したがって、比較対象取引の選定に当たっては、経済的特徴についての類似性と差異の価格や利益率への影響を検討することが求められている。

本稿は、いわゆる独占禁止法で禁止されている価格カルテルがその対象となる商品の譲渡又は役務の提供の対価に直接影響を与える行為であることから、移転価格税制の適用に当たって、このような価格カルテルの対象となった商品又は役務の取引を比較対象取引として選定できるのか検討するものである。具体的には、独占禁止法により認定される価格カルテル及び価格カルテルの経済実態を概観し、比較対象取引として移転価格税制上価格カルテルの対象となった商品又は役務についての取引がどのように考えられるのか考察している。

(税大ジャーナル編集部)

目 次

第1	はじめに	99
第2	独占禁止法違反となる価格カルテル	100
1.	価格カルテルと課徴金納付命令	100
(1)	価格カルテルの違反成立要件	100
(2)	課徴金納付命令	101
2.	価格カルテルの対象	102
(1)	一定の取引分野	102
(2)	価格カルテルの対象商品又は役務	103
3.	価格カルテルの期間	103
(1)	違反行為の始期及び終期	103
(2)	実行としての事業活動	103
第3	経済実態からみた価格カルテル	103
1.	価格カルテルの形成	104
2.	価格カルテルの継続性	104
3.	カルテル価格への追随	105
第4	価格カルテルの対象商品又は役務に係る取引と比較対象取引に関する一考察	105
1.	本稿の検討対象となるケース	105
(1)	独立価格比準法が適用される取引	105
(2)	再販売価格基準法が適用される取引	106
(3)	原価基準法が適用される取引	106
2.	価格カルテルの対象商品又は役務に係る取引と独立企業原則	107
(1)	OECD ガイドラインの考え方	107
(2)	米国財務省規則の考え方	108
(3)	我が国の移転価格税制の考え方	108
3.	類似性について検討すべき要素に含まれるのか	109
(1)	経済状況	109
(2)	事業戦略	109
(3)	価格カルテルは比較可能性分析の諸要素なのか	109
4.	移転価格税制上の調整すべき差異	110
(1)	事務運営指針での考え方	110
(2)	裁判例の考え方	110
5.	価格カルテルは差異に該当するのか	110
(1)	価格カルテルの認定	111
(2)	客観的明らかな差異となる場合	111
6.	移転価格上有意な価格カルテルの価格や利益率への影響	
	—価格カルテルの調整すべき差異について—	112
(1)	移転価格税制における棚卸資産の種類と取引単位	112

(2) 種類及び取引単位と独占禁止法上の概念との相違点	113
第5 最後に	113

第1 はじめに

租税特別措置法第 66 条の 4 に規定される移転価格税制は、法人が国外関連者との間で行う取引の対価の額が独立企業間価格と異なることにより我が国から所得が流出しているとき、当該取引が当該独立企業間価格で行われたものとみなして課税所得を計算するものである。この独立企業間価格は、国外関連取引と同様の条件の下で非関連者と取引を行ったとした場合の取引価格を基に算出される。独立企業間価格の算定方法は、比較法と利益法の二つに区分することができ、我が国においては、原則として、比較法に分類される独立価格比準法、再販売価格基準法及び原価基準法を適用することとされている。また、独立企業間価格の算定に当たり、独立価格比準法については、租税特別措置法第 66 条の 4 第 2 項第一号イに、再販売価格基準法及び原価基準法については、それぞれ租税特別措置法施行令第 39 条の 12 第 6 項及び第 7 項に、比較対象取引と国外関連取引との間に差異のある場合はこれを調整すると規定されており、必要がある場合は差異調整を行うこととなる。したがって、独立企業間価格の算定に当たっては、典型的には、①算定方法の選択、②潜在的な比較対象取引の特定、③必要な場合の差異調整という手順を十分な結論が得られるまで繰り返し実施されることとなる^①。②潜在的な比較対象取引の特定に当たっては、租税特別措置法通達 66 の 4(2)-3 に掲げられている 12 項目等の諸要素について国外関連取引との類似性を検討し、判断される。なお、比較対象取引については、租税特別措置法通達 66 の 4(2)-1 にその意義が示されており、国外関連取引との間に取引段階、取引数量、売手の果たす機能その他に差異のある取引は、

その差異により生じる価格や利益率の差を調整できるものであれば比較対象取引に含まれるとされている。そして、③必要な場合の差異調整については、国外関連取引と比較対象取引との差異が独立企業間価格の算定に影響を及ぼすことが客観的に明らかである場合に^②、比較対象取引としての合理性を確保するために行われる。

つまり、移転価格税制の適用は、一般に国外関連取引と非関連者間取引との比較の上に成り立っており、この比較を有効なものとするためには、国外関連取引と比較対象取引との経済的特徴が十分に比較可能でなければならず、その間に差異がある場合は、当該差異が独立企業間価格の算定において価格や利益率に重要な影響を与えない、又は当該差異の影響を取り除くために相当程度正確な調整が可能である必要があることとなる^③。

比較対象取引の選定に当たっては、経済的特徴についての類似性と差異の価格や利益率への影響を検討することが求められているが、商品の譲渡又は役務の提供の対価そのものについて競争事業者と共同して取り決める行為（以下「価格カルテル」という。）が行われた場合、その対象となった商品の譲渡又は役務の提供は比較対象取引として選定できるのだろうか。

カルテルとは、事業者が他の競争事業者と共同して価格を制限するなど、互いに事業活動の自由を拘束することにより、公共の利益に反して、市場における競争を実質的に制限することをいい、我が国においては私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律（以下「独占禁止法」という。）により禁止されている。米国や欧州等においてもカルテルは各国の競争法により禁止されており、最近、我

が国の企業やその子会社が他国の企業と共同してカルテルを行ったと認定されるケースが見られるようになってきている。そのうち、価格カルテルについては⁽⁴⁾、例えば、最近ドイツの連邦カルテル庁が眼鏡レンズの価格カルテルに関して HOYA のドイツ子会社を含むメーカー等に対して制裁金を賦課する旨の決定を行ったケースのほか⁽⁵⁾、米国の司法省反トラスト局に対しエルピーダメモリ株式会社の米国販売子会社が DRAM の価格カルテルに参加したとして有罪答弁に応じたものや⁽⁶⁾、欧州委員会が旭硝子の子会社を含む4社による建設用板ガラスの価格カルテルについて制裁金を課したケースが挙げられ⁽⁷⁾、我が国においてもテレビ用ブラウン管の製造販売業者らについて親会社が子会社の販売について指示及び管理することによりカルテルを行っていたとして公正取引委員会により認定されたものがある⁽⁸⁾。これらは、海外における取引について、我が国の企業やその現地子会社が関与したと認定されたケースであるが、我が国における非関連者間取引について価格カルテルが認定されたケースが比較対象取引の候補となる場合もあり得ると考えられる。価格カルテルは、その対象となる商品の譲渡又は役務の提供の対価に直接影響を与える行為であるが、移転価格税制の適用に当たって、このような価格カルテルの対象となった商品又は役務の取引を比較対象取引として選定できるのだろうか。

そこで本稿では、まず、独占禁止法により認定される価格カルテル及び価格カルテルの経済実態を概観し、比較対象取引として移転価格税制上価格カルテルの対象となった商品又は役務についての取引がどのように考えられるか考察したい。なお、文中の意見に当たる部分は筆者の個人的見解であり、その属する組織の見解ではないことを予め申し添える。

第2 独占禁止法違反となる価格カルテル

価格カルテルの対象となった商品又は役務の取引が比較対象取引として選定できるかを検討するには、まず価格カルテルの行為の存在自体が認定されていることが前提となる。

我が国において、独占禁止法は、公正かつ自由な競争を促進することを目的として、国内における自由経済秩序を維持・促進するために制定されたものであり⁽⁹⁾、複数の事業者が相互拘束等によって競争を回避することにより競争を制限する行為を禁止している。したがって、価格カルテルも、独占禁止法により禁止されている行為である。価格カルテルは、競争事業者の間で意思の疎通が行われていたとしても、その手口が巧妙であるがゆえに、ほとんど見破られないことがあり⁽¹⁰⁾、その立証は非常に困難である。したがって、価格カルテルの存否については、公正取引委員会による独占禁止法違反の認定によって初めて明らかにされることとなるだろう。そして、公正取引委員会により価格カルテルが認定されてから、その価格カルテルの対象となった商品又は役務の取引が比較対象取引として選定できるのかという問題が生じると考えられる。したがって、本稿は価格カルテルの対象となった商品又は役務の取引について考察を行うものであるが、その価格カルテルについては、公正取引委員会により独占禁止法違反と認定されたものとする。そこで、まず公正取引委員会が独占禁止法違反であると認定する価格カルテルについて概観することとした。

1. 価格カルテルと課徴金納付命令

(1) 価格カルテルの違反成立要件

我が国における独占禁止法は、第3条において、事業者の私的独占及び不当な取引制限を禁止しており、この不当な取引制限については、第2条第6項において、「事業者が、契約、協定その他何らかの名義をもってするか

を問わず、他の事業者と共同して対価を決定し、維持し、若しくは引き上げ、又は数量、技術、製品、設備若しくは取引の相手方を制限する等相互にその事業活動を拘束し、又は遂行することにより、公共の利益に反して、一定の取引分野における競争を実質的に制限すること」と定義している。カルテルは、この不当な取引制限の行為類型の一つとして位置づけられており、価格カルテルはその典型的なものとして挙げられる。一般的にカルテルといわれるものは、経済的に独立した複数の事業者又は業界団体の構成事業者が相互に連絡を取り合い、本来、各事業者が自主的に決めべき商品の価格や販売・生産数量などを共同で決める行為とされており⁽¹³⁾、①事業者が、②他の事業者と共同して相互に事業活動を拘束し、又は遂行することにより、③一定の取引分野における競争を実質的に制限することが、違反成立のための要件とされる。そして、そのうち価格について取り決める行為が価格カルテルと呼ばれるものである。

まず、「競争」とは、第2条第4項に定義されており、2以上の事業者がその通常の事業活動の範囲内において、当概事業活動の施設又は態様に重要な変更を加えることなく、同一の需要者に同種又は類似の商品又は役務を供給すること、又は同一の供給者から同種又は類似の商品又は役務の供給を受けることをし、又はすることができる状態をいう。そして、③の競争の実質的制限については、競争自体が減少して特定の事業者又は事業者集団がその意思である程度自由に価格、品質、数量、その他各般の条件を左右できることにより、市場を支配することができる状態を形成、維持または強化することと解されている⁽¹⁴⁾。市場支配力は典型的には価格支配力に現れるだろう。価格支配力とは、市場価格に影響を及ぼしうる力のことである。また、市場支配力を有するとは、自己の利益となるように、競争水準を超えた価格設定が行える状

況にあることを意味する。競争の実質的制限の検討対象範囲は、一定の取引分野と一致するが、カルテルの合意に基づく行為の範囲に対し、競争の実質的制限に該当するとの法的評価を下す部分は狭くなる場合もあるだろう⁽¹³⁾。

②の共同行為に該当するためには、カルテルのメンバー間に意思の連絡があることが必要である⁽¹⁴⁾。意思の連絡の証明については、事前の連絡交渉と結果としての行為の一致など、間接事実の積み上げによって行われることがある。しかし、ある事業者の価格引き上げの行動が、価格カルテルにより決められた価格（以下「カルテル価格」という。）に追随した行為であり、他のカルテルのメンバーと意思の連絡があったと認められない場合は、当該事業者は違反行為者とは認定されないこととなる。

(2) 課徴金納付命令

独占禁止法第7条の2により、事業者が、不当な取引制限で商品又は役務の対価に係るものをしたときは、当該事業者は、当該行為の実行としての事業活動を行った日から当該行為の実行としての事業活動がなくなる日までの期間における当該商品又は役務の売上額又は購入額を基礎として算定した課徴金を納付しなければいけない。課徴金納付命令は、価格に関するカルテルを行った事業者から競争の実質的制限による経済的利得を課徴金として国庫に納付させることにより、違反行為者に不当な利得を保持させず、独占禁止法の価格協定等の禁止規定の実効性を確保するために採られる行政上の措置である。裁判例も、「独占禁止法による課徴金は、一定のカルテルによる経済的利得を国が徴収し、違反行為者がそれを保持し得ないようにすることによって、社会的公正を確保するとともに、違反行為の抑止を図り、カルテル禁止規定の実効性を確保するとともに、違反行為の抑止を図り、カルテル禁止規定の実効性を確保するた

めに執られる行政上の措置」であるとしている⁽¹⁵⁾。そして、不当利得については、「独占禁止法が課徴金によって剥奪しようとする不当な経済的利得とは、あくまでカルテルが行われた結果、その経済効果によってカルテルに参加した事業者に帰属する不当な利得を指すものであり、しかも、同法は、現実的には、法政策的観点から、あるいは法技術的制約等を考慮し、具体的なカルテル行為による現実の経済的利得そのものとは一応切り離し、一律かつ画一的に算定する売上額に一定の比率を乗ずる方法により算出された金額を、いわば観念的に、右の剥奪すべき経済的利得と擬制しているのである。」と判示されている⁽¹⁶⁾。

2. 価格カルテルの対象

(1) 一定の取引分野

競争の実質的制限の検討対象範囲となる一定の取引分野の画定は、不当な取引制限を認定する際の前提となる重要な概念である。

一定の取引分野とは、供給者群と需要者群の間で競争が行われる場をいい、一般的に市場のことを指す。独占禁止法により規定される企業結合規制の法運用について、公正取引委員会は企業結合審査に関する独占禁止法の運用指針（以下「企業結合ガイドライン」という。）を公表している。これによると、一定の取引分野は、①商品・役務、②取引の地理的範囲、③取引段階（製造、卸、小売の別等）、④取引の相手方（大口需要者、小口需要者の別等）等により画定される。通常は、このうち①商品市場及び②地理的市場から画定される。

また、一定の取引分野は、市場支配力が成立する範囲としての市場であり、カルテルは、価格や数量についての合意の当事者が共同で市場支配力を有することになる。市場支配力の存在は、①需要の代替性、及び②供給の代替性により、規律される⁽¹⁷⁾。①需要の代替性

については、A財の価格を引き上げた場合に、B財の購入を検討するのであれば、製品市場における需要の代替性の問題となる。企業Aが商品の価格を引き上げた場合に隣町の企業Bからの購入を検討するのであれば、地理的市場における需要の代替性の問題となる⁽¹⁸⁾。②供給の代替性については、ある企業がA財の価格を引き上げた場合に、B財の生産者の多数がA財の生産に転換するのであれば、製品市場における供給の代替性の問題となる。A企業が商品の価格を引き上げた場合に、隣町の企業Bが超過利潤を求めて参入してくれば、地理的市場における供給の代替性の問題となる⁽¹⁹⁾。

企業結合ガイドラインにおいては、製品市場について、「需要者からみて取引対象商品と機能及び効用が同種である商品ごとに画定される」として、①用途の同一性、②価格・数量の動き、③需要者の認識・行動といった要因を指摘している。地理的市場については、「需要者が当該地域の供給者に代えて他の地域の供給者から当該商品を購入し得るため、当該他の地域の供給者が、当該地域における価格、数量等の自由な動きを妨げる要因となるか否かを基準に判断される」とした上で、①供給者の事業地域、需要者の買い回る範囲、②商品の特性（商品の鮮度維持の難易、破損性、輸送の困難性等）、③輸送手段やその費用等といった要因を指摘する。

一定の取引分野の画定については、取引段階ごとに認定する傾向があるが、メーカーなど事業者ごとに流通経路が固定されている業界における事業者の間の価格協定では、すべての流通段階を包含する商品の販売分野を一定の取引分野として認定される場合もある。

なお、カルテルの場合、一定の取引分野は、当該カルテルの対象となった商品・地域をもって画定すれば足りるとされている⁽²⁰⁾。なぜなら、有効な競争圧力となりうるような競争事業者を取り込まなくては、成立し得ないか

らである。カルテルは、客観的に反競争効果が明白で競争に悪影響を与えることが明らかであり、競争促進効果や正当化事由を持たないため、このようなカルテルの行為そのものにより、一定の取引分野における競争を実質的に制限することは推認できることから、一定の取引分野の画定や競争の実質的制限の判断はその他の行為類型に比べあまり問題とならないと言われている⁽²¹⁾。

しかし、一定の取引分野は前述のように客観的に画定されるのに対し、カルテルの合意の対象商品又は役務は合意の当事者間で恣意的に決めることができるので、一定の取引分野の範囲と合意の対象商品又は役務の範囲は、必ずしも一致せず、一定の取引分野の方が広い場合も狭い場合もあると考えられる。

(2) 価格カルテルの対象商品又は役務

新製品であっても、典型的対象商品と代替性があるものは、当事者がそれを除外したことをうかがわせる特段の事情がない限り、対象商品に含まれる⁽²²⁾。

なお、子会社への売上も課徴金賦課の対象となるが、100%子会社との取引は、実質的に同一企業内の部門間取引と同視し得るため、特殊の事情があるとして除外されている⁽²³⁾⁽²⁴⁾。これは、親子関係にある会社間であっても、それぞれ法人格を別にする以上、本来、その間の取引に独占禁止法の適用がないとする理由は存在しないはずだが、課徴金賦課の場合において、100%子会社という特殊の事情があるときは、独占禁止法第7条の2にいう売上額に当たらないとするにすぎないからであると解されている⁽²⁵⁾。

3. 価格カルテルの期間

(1) 違反行為の始期及び終期

違反行為の始期は、価格カルテルの合意がなされたときであり、違反行為の終期については、この合意を破棄するか、公正取引委員会の立入等により合意が事実上消滅したと認め

られるに足る契機が生じたときと考えられている。

(2) 実行としての事業活動

課徴金の額の算定は、事業者が価格カルテルの実行としての事業活動を行った日（以下「実行期間の始期」という。）から、その実行としての事業活動がなくなる日（以下、「実行期間の終期」という。）までの期間（以下「実行期間」という。）における価格カルテルの対象商品又は役務の売上額に一定率を乗じた額となる。ただし、実行期間が3年を超えるときは、実行期間の終期から遡って3年間とされるので⁽²⁶⁾、違反行為の継続期間がそれより長くとも、実行期間は最長3年となる。実行期間の始期は、カルテルの内容を現実の事業活動において最初に実現した日であるが、具体的には、例えば価格カルテルのメンバーが決定した価格引き上げ日を取引先に通知した場合、その価格引き上げ日をもって実行期間の始期が認定されることがある。また、実行期間の終期については、カルテルを破棄した日が終期となるが、それ以前でも、立入によりカルテルの実効性が失われて事実上消滅したことが客観的に明らかな場合などは、その日が終期と認定されている。

第3 経済実態からみた価格カルテル

前記第2では、公正取引委員会により独占禁止法違反と認定される価格カルテルについて、独占禁止法の観点から概観したが、そのような価格カルテルが行われる市場はどのような経済状況となっているのだろうか。

つまり、そのような市場において、価格カルテルのメンバー以外の事業者（以下「アウトサイダー」という。）はどのような行動をとり、カルテル価格に対して、市場価格はどうなるのだろうか。ここでは、市場における価格カルテルの形成と成立後の維持について簡単に確認した上で、市場においてアウトサイダーはどのような動きをとり、その結果市場

の状況はどのようになるのか考察する。

1. 価格カルテルの形成

現実には、市場のほとんどは、完全競争ではなく、むしろ、競争は制限されているとさえ言われる⁽²⁷⁾。経済学において、寡占市場とは、比較的少数の価格支配力をもつ競争者が多数の需要者に供給する不完全競争的な市場を指し⁽²⁸⁾、カルテルは、その寡占市場において企業のとり得る行動のひとつとして説明される⁽²⁹⁾。

寡占市場では、企業がごく少数しか存在しないため、自分の行動が他の競争者の行動に影響を与えることとなる。例えば、競争相手を出し抜こうと価格を引き下げても、相手も価格を引き下げて対抗し、競争上優位に立たないかもしれない。したがって、企業は、他者が自分の行動に対しどのように反応するのかをあらかじめ考慮して、自分の行動を決定することとなるだろう。

経済学では、寡占市場における企業の価格や数量の決定に係る行動について、様々な仮定をおいて分析しており、各企業が価格や数量を同時に決定すると仮定するものと価格や数量の決定において先手と後手があると仮定するものとで、大きく2つに分類できる。このうち、前者について、各企業が互いに相手の数量が一定であると仮定して行動する競争は、クールノー競争と呼ばれ、各企業が互いに相手の価格は一定であると仮定して行動するものは、ベルトラン競争と呼ばれている⁽³⁰⁾。そして、価格や数量の決定が同時ではなく先手と後手がいるケースは、シュタッケルベルク競争と呼ばれている⁽³¹⁾。

カルテル行為が行われる可能性については、カルテル行為によって決まる利潤を、クールノー競争やベルトラン競争において均衡する利潤と比較することにより、分析される。カルテルは、競争者同士が利潤の合計を最大化して、その利潤を分けるものであり、両者が

共同してあたかも独占企業が独占利潤の最大化を図り価格や数量を決定するように行動するものであるため、市場の全ての競争者がカルテルのメンバーとなれば、カルテルによって定まる均衡は独占市場における均衡と同じとなる⁽³²⁾。したがって、クールノー競争やベルトラン競争のときに比べて、カルテル行為により定まる価格は高く、競争者が供給する数量の合計は少なく、利潤の合計は大きくなる⁽³³⁾。つまり、カルテルの目的は、供給量は減るものの、価格を高く引きあげることにより、利潤を最大化することにあるといえる。したがって、寡占市場における企業には、競争相手の反応を考慮して自分の行動を決定する際に、相手と共謀して両者全体の利潤を増やしそれを分け合うことにより自分の利潤をさらに拡大できるという誘因が存在する。

2. 価格カルテルの継続性

カルテルが形成される誘因については、前述のとおりである一方、カルテルが直面する問題は、カルテルのどのメンバーにとっても、カルテルを破ることにより、一時的により高い利潤を得ることができるといえるため、カルテルを維持できるのかという点である⁽³⁴⁾。

経済学では、カルテル行為によってもたらされる均衡の安定性について、ゲーム理論で分析される。カルテル破りは、カルテルのメンバーの利己的な行動がもたらすものであるが、カルテルのメンバーが、互いにカルテル破りにより裏切られて損をすることを回避するために、結果双方が互いに裏切ろうとして共倒れになり、双方にとって損な状況が発生するという囚人のジレンマが生じる⁽³⁵⁾。しかし、このような状況は、1回だけの競争を想定しているからであり、もし競争が長期間行われるのであれば、裏切った企業は相手企業に生産拡大や価格引下げなどによる制裁を受ける恐れがあるため、カルテルを維持する可能性がある。経済学では、このように、時間

を長期にとって分析すると、カルテルは、メンバーが長期的視点に立って行動すれば、メンバーの利己的な行動によっても維持されることが説明されている⁽³⁶⁾。

独占禁止法によりカルテルが認定された事件においては、カルテルのメンバーが、カルテルの実効性を高めるために、定期的に会合を開くなどしていることも認定されている。カルテルは、一度成立すると維持され続け易く、独占禁止法においては、違反行為の終期は、カルテルの合意の破棄や合意が事実上消滅したと認められるに足る契機により認定している。

3. カルテル価格への追従

前記1において、価格や数量の決定が同時ではなく先導者（プライスリーダー）と追従者（フォロアー）がいるケースについて言及したが、このシュタッケルベルク競争のモデルでは、先導者は、追従者の追従行為をあらかじめ予想して価格を設定するため、市場価格は先導者の設定価格に均衡する。これは、市場におけるカルテルメンバーを先導者とし、アウトサイダーを追従者として、両者の関係を検討する上で役に立つと考えられる。

前記2において、カルテルは継続性があると言えることを確認したが、カルテルが維持される状況においては、理論上、カルテルのメンバーがアウトサイダーの追従行為を予想してカルテル価格を設定すれば、最終的に市場価格はカルテル価格に収束する。したがって、競争市場において価格カルテルが行われた場合、アウトサイダーがカルテル価格に追従すれば、市場価格はカルテル価格に近似する状況になると考えられる。

なお、価格カルテルによる価格引き上げとアウトサイダーの追従行為の間の時間的経過については、社内における価格決定プロセスのタイミングのズレや事業や製品のライフサイクル等による影響も考えられ⁽³⁷⁾、価格カル

テルのみによるタイムラグと評価できるケースは多くないかもしれない。

第4 価格カルテルの対象商品又は役務に係る取引と比較対象取引に関する一考察

1. 本稿の検討対象となるケース

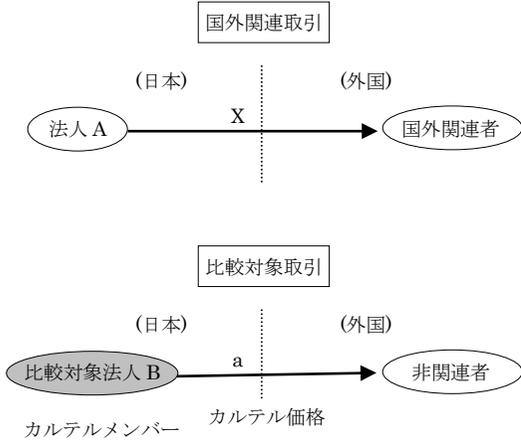
価格カルテルの対象となった商品又は役務の取引を比較対象取引として選定できるかについて考察するに当たり、まず本稿において、どのようなケースを検討の対象とするのか整理したい。

我が国においては、租税特別措置法第66条の4第2項により、原則として、独立価格比準法、再販売価格基準法及び原価基準法を適用することとされていることから、本稿においては、これらの方法を適用する場合に絞って検討を行うこととしたい。また、価格カルテルについては、前記第2のとおり公正取引委員会により独占禁止法違反と認定されたものを対象とし、さらに販売価格に関するカルテルに限定して考察することとしたい⁽³⁸⁾。

(1) 独立価格比準法が適用される取引

図1は、比較対象法人Bが他の競争事業者と共同して価格カルテルを行い、取引aの商品又は役務の対価がカルテル価格となり⁽³⁹⁾、比較対象法人Bが不当利得を得るケースである。この場合において、法人AのXの取引により受け取る対価を検討するに当たり、取引aのほか比較対象取引を見出すことができない場合、取引aを比較対象取引として使用することが可能かという問題が生じると考えられる。

図 1



(2) 再销售价格基準法が適用される取引

図 2 は、比較対象法人 B が他の競争事業者と価格カルテルを行い、取引 b の商品又は役務の対価がカルテル価格となり、比較対象法人 B が不当利得を得るケースである。この場合において、法人 A の X の取引により受け取る対価を検討するに当たり、比較対象法人 B の取引のほかに比較対象取引を見出すことができない場合、それを比較対象取引として使用することが可能かという問題が生じる。

なお図 3 は、非関連者 C が他の競争事業者と価格カルテルを行い、取引 a の商品又は役務の対価がカルテル価格となるケースである。このケースでは、購入価格の上昇により比較対象法人 B の利益率が低下する可能性があるが、比較対象法人 B は購入価格上昇の負担分を再販売取引 b の販売価格に転嫁させることも考えられ、その場合は比較対象法人 B の利益率が低下しない可能性もある。したがって、取引 a の商品又は役務を対象とした価格カルテルが比較対象法人 B の利益率に与える影響を検討する際には取引 b の商品又は役務の販売価格への影響についても検討する必要があるだろう⁽⁴⁰⁾。しかし、再販売先の非関連者のバイイングパワーが強い場合は、当該負担分の転嫁は困難であり、本稿においては、図 3 のようなケースは検討の対象外とする。

図 2

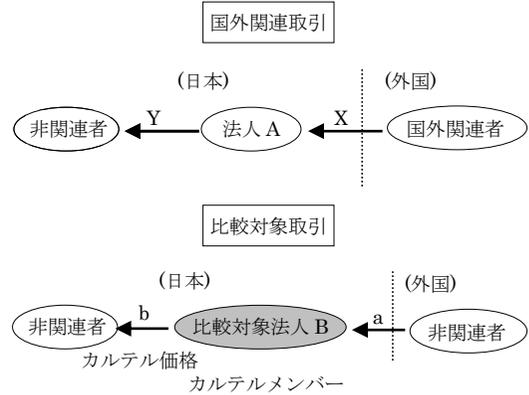
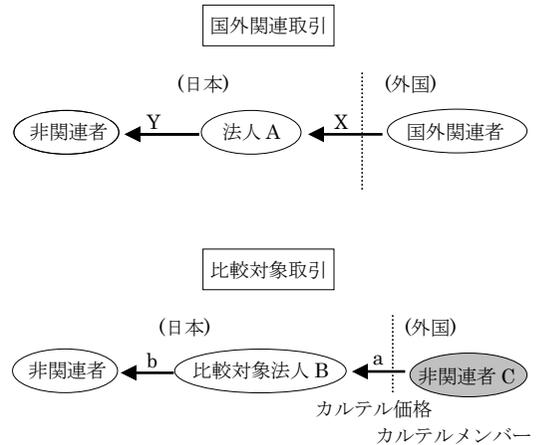


図 3



(3) 原価基準法が適用される取引

図 4 は、比較対象法人 B が他の競争事業者と共同して価格カルテルを行い、取引 a の商品又は役務の対価がカルテル価格となり、比較対象法人 B が不当利得を得るケースである。この場合において、法人 A の X の取引により受け取る対価を検討するに当たり、比較対象法人 B の取引のほかに比較対象取引を見出すことができない場合、それを比較対象取引として使用することが可能かという問題が生じる。

なお図 5 は、非関連者 C が他の競争事業者と価格カルテルを行い、取引 b の商品又は役務の対価がカルテル価格となるケースである。前述の図 3 のケースと同様、購入価格の上昇

により、比較対象法人 B の利益率が低下する可能性があるが、比較対象法人 B は購入価格上昇の負担分を取引 a の商品又は役務の販売価格に転嫁させることも考えられ、その場合は比較対象法人 B の利益率が低下しない可能性もある。したがって、取引 b の商品又は役務を対象とした価格カルテルの取引 a の販売価格への影響についても検討する必要がある。しかし、本稿においては、図 3 のケースと同様、図 5 のようなケースは検討の対象外とする。

図 4

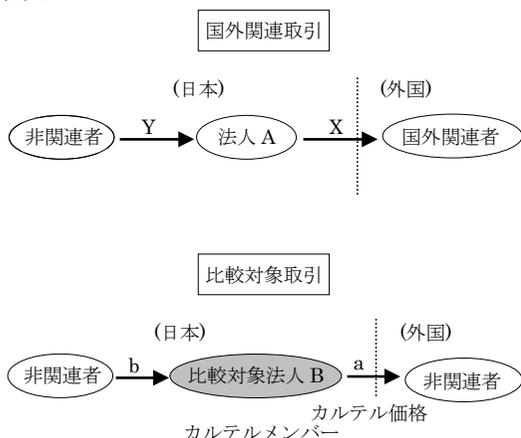
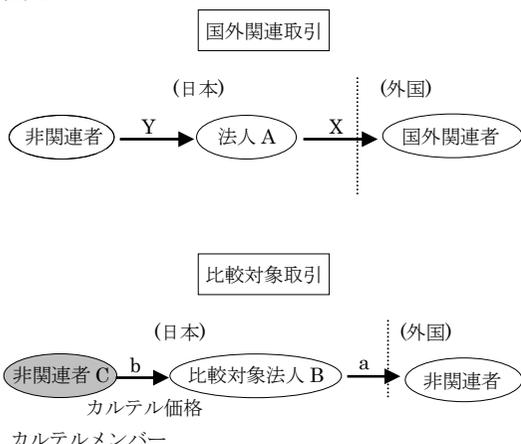


図 5



2. 価格カルテルの対象商品又は役務に係る取引と独立企業原則

価格カルテルの対象となった商品又は役務の取引と国外関連取引の間の経済的特徴に係る比較可能性について検討する前に、そのような人為的に競争市場を歪める取引が、そもそも移転価格税制の適用の場面において潜在的な比較対象取引の候補となり得るのか検討する必要があるだろう。OECD ガイドライン及び米国財務省規則について整理し、我が国において潜在的な比較対象取引の候補となり得るのか以下に検討したい。

(1) OECD ガイドラインの考え方

OECD ガイドラインは、独立企業原則は、関連者間で資産が移転される又は役務が提供される場合に、競争市場の作用に最も近似した状況をもたらすことから、理論的に健全であるとして⁽⁴¹⁾、独立企業間価格を競争市場における市場価格に近似した値と擬制している。つまり、独立企業間価格の算定において比較対象取引とされるものは、競争市場における取引と近似したものと考えられているといえる。また、独立企業間価格は、価格はいずれ収束するという完全競争市場を理論的な基礎としているものの、そのような市場は現実的にはほとんど存在しないため、次善の策として完全競争市場の条件にできるだけ合致する比較可能な取引を見つけることが必要となり、そのような取引としてみなされるものが、比較可能性の諸要素について類似する非関連者間取引であると推測されるとも指摘されている⁽⁴²⁾。したがって、OECD ガイドラインにおいては、独立企業原則の理論的根拠を、市場調整力に置いており、原則として市場原理が働くようなものを想定しているものと考えられる。価格カルテルは、競争市場を人為的に歪めるものであり、OECD ガイドラインにおける独立企業原則がこのような市場も想定しているとは直ちには言い難いだろう。しかしながら、市場原理が働かない政府の価格統制

等についても独立企業原則の適用があるように⁽⁴³⁾、価格カルテルにおいても、一定の場合には独立企業原則の適用の余地は残されているものと言えよう。

(2) 米国財務省規則の考え方

米国財務省規則 § 1.482-1(d)(4)(iii)は、比較可能性に影響する一定の特別な状況について規定しており、通常の取引と考えられないものは、必ずしも比較対象取引として受け入れないとしている。一定の状況については、通常の事業の過程で行われたものではない場合として、倒産により棚卸資産を清算するために売り叩くケースが例示されているが、このような棚卸資産の売り叩きによる廉売取引は、検討すべき諸要素のひとつである事業戦略に含まれる市場浸透計画とは異なり、市場から撤退するに当たっての、棚卸資産の原価等を考慮しない市場価格とはかけ離れた価格による取引であると考えられる。価格カルテルは、市場における競争を制限するものではあるが、市場の競争状況を変えるものであり、前述の棚卸資産の売り叩きにおける市場の原理からの逸脱とは異なるものであると考えられることから、価格カルテルの対象となった商品の譲渡又は役務の提供は、通常の事業の過程で行われたものではない取引の範疇には含まれないのではないかと考えられる。

(3) 我が国の移転価格税制の考え方

昭和 61 年改正税法のすべてにおいては、移転価格税制の趣旨について、多国籍企業のグループ内では、様々な取引が頻繁かつ大量に行われるが、これらのグループ内取引に付される価格は必ずしも自由市場価格ではなく、その取引が自由競争市場において非関連者間で行われた場合の価格から乖離する場合があります、その結果として、最終的には課税の面で関連企業の租税債務が歪められることとなるため、その歪みを取り除く役目を果たすものが移転価格税制であり、その場合の歪みのは正の基準となるものが独立企業間価格と言わ

れるものであるとしている⁽⁴⁴⁾。

したがって、仮に、移転価格税制が国外関連取引における取引価格を完全競争市場における市場価格に引き直して課税するものだとすれば、そもそも完全競争市場においては存在し得ないカルテル取引を比較対象取引として選定できないこととなる。

しかし、OECD ガイドラインにおいては、市場の類似性を判断する場合に重要な経済環境のひとつに「市場における競争の程度」を挙げており⁽⁴⁵⁾、これは完全競争市場、寡占市場又は独占市場の別と考えられる⁽⁴⁶⁾。すなわち、市場が完全競争か、寡占か、独占かにより、企業の設定する価格は影響をこうむるものと思われ、また独占市場では比較対象取引を見出せないため、類似取引を行っている別の市場の独占企業に係る取引を比較対象にせざるを得ないと指摘されており⁽⁴⁷⁾、また、完全競争市場では存在しない政府の規制についても市場の条件として捉えられていることから⁽⁴⁸⁾、独立企業間価格の算定に当たっては、比較対象取引としていわゆる経済学でいうところの完全競争市場における取引の選定が前提とされているわけではないと考えられる。我が国の移転価格税制においても、市場における競争の程度については OECD ガイドラインと同様の考え方が採られていると考えられており、いわゆる経済学における完全競争市場が前提とされているわけではないと考えられる。なお、価格カルテルは、前記第 2 のとおり、経済学においては、寡占市場において起こり、競争単位をさらに減少させ、寡占市場の競争者のすべてがカルテルを行うという極端な場合は価格や取引数量について独占市場と同様の状況となるものである。

また、市場原理が働かない政府の介入についても、OECD ガイドラインと同様、原則として、政府介入は取引条件に影響を及ぼす特定の国の市場の条件として扱うべきであり、独立企業であればそのような政府の規制に対

しどのような行動をとったであろうかという観点からの検証を行うことになると考えられている⁽⁴⁹⁾。したがって、我が国の移転価格税制についても、価格カルテルの対象となった商品又は役務の取引についても、一定の場合には独立企業原則の適用の余地が残されていると考えられる。

3. 類似性について検討すべき要素に含まれるのか

比較対象取引の選定に当たっては、国外関連取引との類似性について検討する必要がある。ここでは、価格カルテルが移転価格税制上の取引の類似性を検討すべき要素に含まれるのかについて、OECD ガイドラインが掲げている諸要素を整理した上で検討を行う。なお、OECD ガイドラインが掲げる5つの諸要素のうち、資産又は役務の特徴、機能分析及び契約条件については、価格カルテルが明らかに該当しないと考えられることから、ここでは、比較可能性分析の諸要素のうち経済状況及び事業戦略について確認する。

(1) 経済状況

経済状況については、OECD ガイドラインにおいて、市場の類似性を判断する重要な経済状況として、地理的場所、市場の規模、その市場における競争の程度、及び買手と売手の競争上の相対的地位、代替商品や代替役務の入手可能性又はこれらが出現するリスク、市場に対する政府の規制の性格と程度などが挙げられている⁽⁵⁰⁾。

価格カルテルが行われた場合、例えば、価格カルテルの対象となった商品又は役務の取引と国外関連取引が独占禁止法において同一の一定の取引分野に属している場合は、一定の取引分野と同一と考えられ得る市場についても、同一のものに属していることになる。したがって、移転価格税制上、独占禁止法において認定される一定の取引分野と同一の範囲で市場を捉えるケースであれば、そもそも

移転価格税制上の市場形態の差異はないこととなるだろう。

(2) 事業戦略

OECD ガイドラインでは、事業戦略について、技術革新や新製品の開発、多様化の程度、リスク回避、政治的変化の評価、現行及び将来の労働関連法の実施のほか、日常の事業遂行上生じるほかの要素といった、多くの企業の見通しが考慮され⁽⁵¹⁾、市場参入政策や市場占有率拡大又は防衛政策に代表される市場浸透政策も含まれており⁽⁵²⁾、事業者が自己の優位性を構築し維持するための戦略といえる。

OECD ガイドラインにおいて言及する事業戦略が、独占禁止法上禁止されている行為までも想定しているとは考え難いが、価格カルテルは、事業者が価格を引き上げ維持する際に、自らの市場占有率を防衛するために共同して行うものであることから、カルテル行為も事業戦略であるとも考えられるだろう。

(3) 価格カルテルは比較可能性分析の諸要素なのか

移転価格税制上の類似性を検討するものに価格カルテルが含まれているかについて検討する前に、そもそも価格カルテルにより引き上げられた価格は市場における価格であり、その意味で価格カルテルが行われたか否かは、比較対象取引の類似性の検討とは無関係であるという主張もあるかもしれない。しかし、価格カルテルにより引き上げられた価格は、競争市場において競争市場の原理により決まった価格ではなく、競争が人為的に制限された市場においてカルテルのメンバーのみにおいて取り決められた価格であり、アウトサイダーによる追随がない限り、それが直ちに市場価格とはならないと考える。比較可能性分析で必要なのは、独立企業間取引と関連者間取引との経済状況の比較であることから、価格カルテルはその取引の類似性について検討すべき要素と言えるのではないかと考える。

次に、仮に、価格カルテルが、経済状況や

事業戦略のいずれの類似性の検討項目にも該当しないならば、差異として認識し得ないのではないかという主張もあるかもしれない。しかし、OECDガイドラインが掲げている5つの調整項目は例示であり、たとえいずれの調整項目に該当しなくとも、価格カルテルはその取引の類似性について検討すべきものと考えられる。

4. 移転価格税制上の調整すべき差異

価格カルテルは、移転価格税制上、取引の類似性を検討する諸要素に含まれるといえると考え、では、移転価格税制上、調整すべき差異となるのはどのようなケースなのだろうか。ここでは、事務運営指針及び裁判例における差異調整の要否の考え方について確認する。

(1) 事務運営指針での考え方

比較対象取引については、租税特別措置法第66条の4第2項並びに租税特別措置法施行令第39条の12第6項及び第7項に規定されており、差異がある場合にはその差異を調整できるものに限られている。そして、比較対象取引の選定については、租税特別措置法通達66の4(2)-3において、12の要素が掲げられており、それらの類似性を検討することとされている。したがって、国外関連取引と類似性のある取引であるか、又は類似性に欠け差異がある場合であってもその差異を調整できるものが、比較対象取引として選定されることになる。なお、差異の調整については、事務運営指針3-1において、価格又は利益率に影響を及ぼすことが客観的に明らかである場合に行うとされている。つまり、比較対象取引の選定については、差異が重大な影響を与えることが客観的に明らかか否か検討し、そして明らか場合は当該差異の調整が必要である。

(2) 裁判例の考え方

比較対象取引の比較対象としての適格性と

差異の存在について、大阪地判平20.7.11は、「被告は、・・・なんらかの要素について差異が存在する場合であっても、その差異が価格や利益に与える影響を十分正確に確認することができない場合には、その調整は不要である旨主張する。しかしながら、仮に、国外関連取引と比較対象取引との間において通常の利益率に重大な影響を与えるような差異が存在し、かつ、その差異による具体的影響額を算定することができない場合には、当該比較対象取引の比較対象としての適格性に疑義が生ずべきことは参考事例集に記載のとおりである・・・もつとも、通常の利益率になんらかの影響を与え得る差異が存在することは、それが取引態様等から客観的に明らかなものでない限り、通常これを裏付けるに足りる証拠を容易に提出し得る地位にある原告において具体的に立証すべきであり、原告がこの点についてなんら説得的な立証を行わない場合には、そのこと自体から、そのような差異が存在しないことを推認し得るものというべきである。」と判示している⁽⁵³⁾。また、高松高判平18.10.13においては、投下費用の減少という事実について、販売価格の低下との対応関係が不明であり販売価格の低下を証明することができないということから、原告の主張を排斥している。

このように裁判においては、国外関連取引と比較対象取引の間において通常の利益率に重大な影響を与えるというような対応関係のあることが取引態様等から客観的に明らかである差異について、移転価格税制上調整を行う必要があると考えられている。

5. 価格カルテルは差異に該当するのか

前記4の(1)及び(2)のとおり、移転価格税制上の調整すべき差異は、価格又は利益率に重大な影響を与えることが客観的に明らかであると認められるものと考えられるため、価格カルテルを移転価格税制上の調整すべき差異

として認識するのは、価格カルテルが価格又は利益率に重大な影響を与えることが客観的に明らかである場合となる。つまり、①価格カルテルという行為の存在自体が明白であり、②その価格カルテルが価格又は利益率に影響を与えることが客観的に明らかであり、③その影響が重大なものであることについても客観的に明らかであるという認定がなされるのであれば、移転価格税制上の調整すべき差異となると考えられる。ここでは、①及び②について検討し、③については、後記6において検討することとしたい。

(1) 価格カルテルの認定

価格カルテルの行為の認定については、明らかに価格カルテルが行われていたことが立証できなくてはならないが、本稿においては、公正取引委員会による独占禁止法違反の認定がなされたものについて検討を行っている。

なお、価格カルテルの事実は、公正取引委員会による認定により初めて明らかになると考えられるが、移転価格税制の適用に当たっては、その時点で合理的に利用可能な情報に基づいて行うべきであると考え⁶⁴⁾。また、移転価格税制の適用においては、すべての事実と状況の下において非現実的な精密さが要求されるわけではないと考えられる⁶⁵⁾。

(2) 客観的明らかな差異となる場合

独占禁止法上は、価格カルテルに係る合意がなされた後、この合意を破棄するか、公正取引委員会の立入等により合意が事実上消滅したと認められるに足る契機がなければ、アウトサイダーがカルテル価格に近似する価格に設定したとしても、合意は継続されていることとなり、違反行為は継続していると認定される。また、実行としての事業活動も、独占禁止法上は、3年を限度に継続することとなる。では、公正取引委員会が価格カルテルを認定すれば、違反行為の期間はずっと移転価格税制上の差異となるのだろうか。

追隨者が先導者の設定価格に追隨すると、

前記第3の3のとおり、理論的には、先導者の設定した価格が市場の均衡価格となると考えられている。なお、カルテルのメンバーは、市場を支配できなければカルテルの実効性がないため、カルテルのメンバー全体でみれば先導者となると考えられる。したがって、ある一定期間を経過すると、市場価格はカルテル価格に近似すると考えられるだろう。このように一定期間を経過しアウトサイダーも価格を引き上げているような場合は、独占禁止法上は、違反行為が継続していても、アウトサイダーはカルテル価格を所与のものとしてそれに基づき自らの価格を新たに設定しているのであり、このような場合には、価格カルテルによりさらに寡占状態となった市場ではあるが市場原理が働いた結果市場価格が形成されているものと言え、価格カルテルの有無は移転価格税制上の差異とは言えないのではないかと考える。

次に、アウトサイダーが追隨する以前であれば、移転価格税制上の差異となるのかにつき検討する。一般的に、原油等原材料の価格高騰など、価格引き上げの根拠が市場における競争事業者にとって共通するものであれば、カルテルの有無に限らず、ほとんどの競争事業者は価格を引き上げると考えられる。しかし、通常は、価格引き上げについては、事業者の内部の価格決定プロセスのズレや製品のライフサイクルによりタイムラグが生じるものである⁶⁶⁾。なお、公正取引委員会が認定した価格カルテルの事件においては、原油価格等の高騰が価格カルテルの誘因となっているケースが見られるが、これは、通常は、販売価格を引き上げたくても競争事業者間で価格の引き上げにタイムラグが生じ、取引先に対して十分な値上げ交渉が行えないために、価格カルテルを結ぶものと考えられる。このように、価格引き上げの根拠が市場における競争事業者にとって共通のものであり、カルテルのメンバーのカルテル価格とアウトサイダ

一の追従前の価格との差が、単なる社内の価格決定プロセスのズレや製品のライフサイクルによるものも影響していると認められるような場合については、カルテルの参加の有無による差異とまでは客観的に明らかに言えず、移転価格税制上の差異とはならないのではないかと考える。

また、価格引き上げの根拠が市場における競争事業者にとって共通のものであるにもかかわらず、アウトサイダーが、通常のタイムラグと考えられる期間を超えて価格を引き上げない場合は、その価格設定に経済合理性があるのか検討し、例えば廉売に係る事業戦略など、価格カルテル以外の要素の有無についてまずは検討する必要があるだろう。

6. 移転価格上有意な価格カルテルの価格や利益率への影響—価格カルテルの調整すべき差異について—

価格カルテルの対象となった商品又は役務の取引が比較対象取引として選定され、仮に価格カルテルによる差異が客観的に明らかであると考えられる場合であっても、価格カルテルが価格や利益率に与える影響はどの程度なのだろうか。裁判例によると、差異の調整は、価格や利益率に重大な影響を与えるときに行われると判示されていることから、独占禁止法により認定される価格カルテルの対象となる商品又は役務の範囲と移転価格税制における棚卸資産の種類及び取引単位について以下に検討することにより、価格カルテルが価格や利益率に与える影響の程度について考察したい。

(1) 移転価格税制における棚卸資産の種類と取引単位

① 棚卸資産の種類

移転価格税制においては、同種又は類似の棚卸資産について、租税特別措置法通達 66の4(2)-2にその意義が示されており、国外関連取引に係る棚卸資産と性状、構造、機能

等の面において同種又は類似である棚卸資産をいうとされている。そして、高松高判平 16.4.14 では、対象商品の性状等の物理的・化学的要因に着目して判断すべきと判示されている。なお、独立企業間価格の算定方法として、独立価格比準法を選択した場合は、再販売価格基準法や原価基準法に比べると、製品の差異が独立企業間価格に与える影響は大きくなる⁽⁵⁷⁾。

② 国外関連取引の取引単位

関連者間取引が独立企業間価格で行われたものかを判断するには、原則として取引ごとに判断するべきであるとされている⁽⁵⁸⁾。これは、これは、諸般の条件が異なる取引をまとめると、差異を調整することが困難になるからである。しかし、別々には適正に評価できない場合や一定の取引をまとめた方がより正確な独立企業間価格を算定することができると思われる場合は、まとめて検討することができる。租税特別措置法通達 66の4(3)-1は、まとめて検討することができる例として、①国外関連取引について、同一の製品グループに属する取引、同一の事業セグメントに属する取引等を考慮して価格設定が行われており、独立企業間価格についてもこれらの単位で算定することが合理的であると認められる場合、②国外関連取引について、生産用部品の販売取引と当該生産用部品に係る製造ノウハウの使用許諾取引等が一体として行われており、独立企業間価格についても一体として算定することが合理的であると認められる場合を挙げている。

また、OECD ガイドラインにおいても、原則として取引ごとに独立企業原則を適用するべきとしながらも、個々の取引が密接に結びついている場合や継続的に行われているような場合はまとめて評価を行うべきであるとされている⁽⁵⁹⁾。そして、その具体的な例として、個々の製品や取引を価格設定することが実務的でなく一つの製品ラインなど密接に関連し

た製品をまとめて価格設定している場合などを挙げ、これらの場合はまとめて評価すべきであるとしている。

一方、OECD ガイドラインは、関連者間で一つのパッケージとして契約された取引であっても、そのパッケージ取引が特許やノウハウ、技術サービスの提供なども含み、それらの要素を分離して個別に評価しなければならない場合があることも言及している⁽⁶⁰⁾。

③ 複数の非関連者の比較対象取引

複数の非関連者をまとめて比較対象取引とすることについては、複数の非関連者をまとめて比較対象取引の相手方とすることで各法人ないし事業者に存在する差異が相殺されて利益率が平準化され、より適切な比較を行うことができる場合も想定し得るのであって、合理性はあると考えられている⁽⁶¹⁾。

(2) 種類及び取引単位と独占禁止法上の概念との相違点

独占禁止法における一定の取引分野の画定に当たっては、前述のとおり、商品又は役務の代替性が重視される。また、カルテルの対象となった商品又は役務についても、明確に合意されたものだけでなく、新製品など、カルテルの対象商品又は役務と代替性があり、合意から除外されたことをうかがわせる特段の事情がない限り、対象商品又は役務に含まれると考えられている。このように、一定の取引分野の画定やカルテルの対象商品又は役務の範囲に当たっては、商品又は役務の代替性が重要となる。

一方で、前述のとおり、移転価格税制においては、独立企業間価格の算定の違いにより、製品の差異の重要性が異なることに加え、取引単位についても、国外関連取引と比較対象取引をまとめて評価する場合もある。

したがって、カルテルの対象となる商品又は役務の範囲の捉え方と移転価格税制における棚卸資産の種類や取引単位の範囲の捉え方は、必ずしも一致しないといえ、この違いに

より、仮に価格カルテルによる差異が客観的に明らかであっても、価格や利益率へ重大な影響を与えないことも考えられる。移転価格税制上、価格カルテルについて検討する際は、双方の範囲についての検討も必要であろう。

第5 最後に

移転価格税制の適用に当たって、価格カルテルの対象となった商品又は役務に係る取引を比較対象取引とできるのかについて検討を試みた。まず、価格カルテルの認定については、価格カルテルの存在が独占禁止法により認定されない限り、困難であると考えられる。そして、独占禁止法により認定された価格カルテルであっても、一定期間を経過し、カルテルに参加しなかったアウトサイダーも価格を引き上げているような場合には、カルテルによる市場価格が形成されているものといえ、そのような場合は移転価格税制上の差異とまでは言えないと考えられる。さらに、仮に移転価格税制上の差異と考えられたとしても、移転価格税制上の棚卸資産の種類や取引単位の範囲と価格カルテルの対象となった商品又は役務の範囲の相違点を検討する必要があり、検討の結果、価格カルテルが独立企業間価格の算定に当たって価格や利益率に客観的に明らかに重大な影響を及ぼすと認められる場合に限り、差異の調整を行うこととなると考える。

① OECD 移転価格ガイドライン (2010/7/22) パラ 3.4 及び 3.5

② 移転価格事務運営要領の制定について(事務運営指針) 3 - 1

③ 前掲(注)1 パラ 1.33

④ カルテルには、価格だけでなく、シェアや数量のほか、設備投資などについて取り決めるものもあるが、本稿で検討の対象とする価格カルテルとは、価格自体について、競争事業者が共同して取り決めるものとしている。

⑤ 2010年6月10日連邦カルテル庁公表

- www.iftc.go.jp/kokusai/kaigaiindex.html
- (6) 2006年11月16日司法省反トラスト局公表
www.iftc.go.jp/kokusai/kakougokiusa.html#usa235
- (7) 2007年11月28日欧州委員会公表
www.iftc.go.jp/kokusai/kakougokieu.html#eu147
- (8) 2009年10月7日公正取引委員会公表
www.iftc.go.jp/pressrelease/09.october/09100703.pdf
- (9) 東京高判平5.12.14. シール談合事件
- (10) ジョセフ・E・スティグリッツ「ミクロ経済学 第2版」東洋経済新報社 397頁。
- (11) 金井貴嗣ほか編「独占禁止法第2版」弘文堂 34-35頁
- (12) 東京高判昭28.12.7 東宝・新東宝事件
- (13) 審判審決平20.2.20 マリンハウス事件
- (14) 白石忠志「独占禁止法」有斐閣 227頁
- (15) 東京高判平5.5.21 ラップ価格カルテル事件
- (16) 東京高判平9.6.6 シール談合事件
- なお、現行の独占禁止法における実行期間中の売上額に乘じる一定率は、ほとんどの事件で違反行為に係る売上高の8%程度の不当利得が存在するとの推計から、この推計された不当利得相当額を25%上回る10%に算定率を設定することで、課徴金制度の実効性を強化している（諏訪園貞明編「平成17年改正独占禁止法」商事法務5頁）。また、現行の独占禁止法における卸売業・小売業以外の大企業に対する算定率は10%であるのに対し、卸売業の大企業は2%、小売業を3%としているのは、法人企業統計の売上高営業利益率の平均値の違いを参考にして定められたものである（諏訪園貞明編「平成17年改正独占禁止法」商事法務51頁）。
- (17) 前掲(注)12、167頁
- (18) 前掲(注)12、167-168頁
- (19) 前掲(注)12、168頁
- (20) 前掲(注)12、61頁
- (21) 前掲(注)12、25頁
- (22) 審判審決平8.4.24 中国塗料事件
- (23) 審判審決昭59.2.2 レンゴー(株)事件
- (24) なお、100%子会社との取引については、独占禁止法の適用上、そもそも一定の取引分野にないという主張もあり得るかもしれない。この考え方に基づいても、移転価格税制においては、関連者

- 間取引は、独立企業ならば行わないであろう取引をおこなうことがあり（OECD ガイドライン、パラ1.11）、関連者間の商業上及び資金上の関係において設定された条件が、公開市場が要求するものから常に逸脱していると考えべきでない（パラ1.5）としながらも、商業上及び資金上の関係が外部の市場の状況により同じように直接影響を受けることはないであろう（パラ1.2）と考えられているため、独占禁止法上100%子会社との取引とそれ以外との取引の関係と、移転価格税制における子会社との取引とそれ以外との取引との関係との間には一定の整合性があるとも考えられる
- (25) 前掲(注)23
- (26) 第7条の2において、「当該事業者に対し、当該行為の実行としての事業活動を行った日から当該行為の実行としての事業活動がなくなる日までの期間（当該期間が三年を超えるときは、当該行為の実行としての事業活動がなくなる日からさかのぼって三年間とする。以下「実行期間」という。）における当該商品又は役務の政令で定める方法により算定した売上額・・・」と規定されている。
- (27) 前掲(注)10、347頁
- (28) 矢野誠「ミクロ経済学の応用」岩波書店 218頁
- (29) 前掲(注)10、392 - 405頁。林貴志「ミクロ経済学」ミネルヴァ書房 207 - 209頁
- (30) 前掲(注)10、413 - 414頁
- (31) 林貴志「ミクロ経済学」ミネルヴァ書房 201 - 204頁。
- (32) 前掲(注)31、207 - 208頁
- (33) 前掲(注)31、207 - 208頁は数式を用いて証明している。
- (34) 前掲(注)10、393頁。前掲(注)31、208 - 209頁は数式を用いて証明している。
- (35) 前掲(注)31、208 - 209頁
- (36) 前掲(注)31、225 - 227頁。前掲(注)10、403 - 405頁。
- (37) OECD ガイドライン、パラ1.56
- (38) 購入価格に関するカルテルの検討については、販売価格に関するカルテルの検討対象取引と逆の商流を想定すれば、販売価格に関するカルテルと同様の検討となると考えられる。
- (39) これまで公正取引委員会が法的措置を採った

事案のうち、輸出価格又は輸入価格それ自体についてカルテルを行っていたものは、昭和 61 年の移転価格税制導入以前の 1 件しか存在しないが、輸出業者に対する販売価格（輸出業者にとっては仕入価格）についてカルテルを行っていたものは少なくとも平成 6 年に勧告審決平 6.5.30 全国モザイクタイル工業組合に対する件が存在している。公正取引委員会が公表している排除措置命令書等からは内容を確認することができないが、輸出取引や輸入取引そのものが対象でなくとも、仕入れ取引や再販売取引についてカルテルが行われていた事案は、他にも存在すると考えられる。

(40) OECD ガイドライン 1.74 は、政策の影響について、価格統制が製品又は役務の価格に影響を与える段階の決定が問題の 1 つであると記載しているが、価格転嫁の問題は価格カルテルにおいても生じると考えられる。

(41) 前掲(注)1、パラ 1.14

(42) 岸英彦「独立企業間価格の算定方法に関する考察」税大論叢 29 号、205-206 頁

(43) 前掲(注)1、パラ 1.73-1.77

(44) 改正税法のすべて昭和 61 年 189 頁

(45) 前掲(注)1、パラ 1.55

(46) 別所徹弥「国際課税規範としての OECD 移転価格新ガイドライン」税大論叢 28 号 490-491 頁

(47) 中里実「国際取引と課税」有斐閣、427 頁

(48) 政府の介入については、そもそもそのような状況の下では移転価格税制を適用するべきではないという議論もある。これは、政府の規制や法律等は、企業の価格設定に対する支配力に影響を与えるものであるから、独立企業間価格と異なる価格設定を可能にする価格支配力の存在を前提とする移転価格税制を適用するべきではないという主張であり、藤枝純「外国の法規制と移転価格税制の適用の可否」ジュリスト 2004.12.1 号 96-102 頁は、米国において移転価格税制が適用されないとされた判例の趣旨が、日本の移転価格税制においても同様に当てはまると考えるのが合理的であると指摘している。しかし、OECD ガイドラインパラ 1.73 において、「原則として、これらの政府介入は特定の国の市場の条件として取り扱われるべきであり、通常ならば、その市場における当該納税者の移転価格を評価する場合に考慮に入れるべきである。」としており、政府の規制は市場の条件として捉えられている。

(49) 山川博樹「移転価格税制—二国間事前確認と無形資産に係る実務上の論点を中心に—」税務研究会出版局、274 頁

(50) 前掲(注)1、パラ 1.55

(51) 前掲(注)1、パラ 1.59

(52) 前掲(注)1、パラ 1.60

(53) これは、原告の非関連者との取引を比較対象取引として利用した事案であり、立証責任をどちらが負うかについて、主要事実に関する証拠との距離を考慮した判示となっている。

金子宏「租税法第 14 版」弘文堂 807 頁によると、学説では、課税要件事実の存否については、原則として課税当局が立証責任を負うと解すべきであるが、この原則は、要件事実に関する証拠との距離を考慮して修正する必要があるとしている。なお、米国においては、課税当局より納税者の方が証拠を持っていることを実質的根拠として、原則として納税者が立証責任を負うこととしている。

また、岡直樹「移転価格税制における情報義務と独立企業間価格の証明方法に関する考察—納税者・課税庁双方の利益を目指して—」税大論叢 59 号は、立証責任について研究している。

(54) 前掲(注)1、パラ 3.69

(55) 前掲(注)1、パラ 4.9

(56) カルテルを行っていない限り、価格引き上げのタイミングが完全に合うことはほとんどないだろう。

(57) 前掲(注)1、パラ 2.23

(58) 租税特別措置法通達 66 の 4(3) - 1

(59) 前掲(注)1、パラ 3.9

(60) 前掲(注)1、パラ 3.11

(61) 大阪地判平 20.7.11