

論 説

シークレット・コンパラブルに関する考察

埼玉学園大学大学院教授
望 月 文 夫

SUMMARY

移転価格課税においては、納税者が独立企業間価格の算定に十分な情報を課税庁に提出しない場合、課税庁が、納税者と類似の取引を行う第三者から質問検査等により入手した比較対象取引についての情報によって課税するのが通例であるが、守秘義務によりその開示が行われなため、納税者にとって課税内容の検証ができないとともに、恣意的な課税が行われる可能性があることが指摘され、一方、開示した場合には、申告納税制度の維持が困難になることも指摘されてきた。

このシークレット・コンパラブルの問題については、2010年7月のOECD移転価格ガイドラインの改定、平成23年度税制改正（正確には、平成23年6月22日に成立した「現下の厳しい経済状況及び雇用情勢に対応して税制の整備を図るための所得税法等の一部を改正する法律」）とそれを受けて平成23年10月27日付で発遣された国税庁事務運営指針の改正が行われたところであるが、今後の執行の状況も見ながらなお議論を深めていく必要があると思われる。

本稿は、我が国におけるシークレット・コンパラブルの問題に関するこれまでの議論、諸外国の状況やOECD移転価格ガイドラインの改定なども踏まえ、我が国がこの問題にどのように取り組むべきかについて、政策論および執行論の両面から論じるものである。（平成24年8月27日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、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。

目 次

1. はじめに	74
2. シークレット・コンパラブルの問題とわが国の対応	74
3. シークレット・コンパラブルの問題に関する諸外国の状況	76
4. シークレット・コンパラブルの問題に関するカナダの状況	78
(1) カナダにおける納税者情報の開示に関する制度	78
(2) 代表的な裁判例	79
(3) 移転価格税制における納税者情報の取扱い	80
5. OECD 移転価格ガイドラインにおける議論	81
(1) 改定に至る経緯	81
(2) 2006年5月草案の公表	82
(3) 2008年1月草案の公表	85
(4) 2009年9月草案と2010年7月ガイドラインの改定	85
6. 平成23年度税制改正に至る経緯	86
7. 平成23年度税制改正の実現	90
8. シークレット・コンパラブルの適用に関する考察	92
(1) 情報公開法による開示請求	92
(2) 情報提供者の視点	93
9. むすびに代えて	94

1. はじめに

本稿は、移転価格税制の適用をめぐる議論されてきたいわゆるシークレット・コンパラブルの問題について論じるものである。シークレット・コンパラブルとは、「課税庁が類似の取引を行う第三者から提出された申告書や調査において入手した情報、質問検査により入手した情報等の非公開情報に基づいて比較対象取引を証明することを言う。」^①とされる。この問題は、後述するように1990年代から指摘がなされてきたが、2010年7月のOECD移転価格ガイドラインの改定、平成23年度税制改正（正確には、平成23年6月22日に成立した「現下の厳しい経済状況及び雇用情勢に対応して税制の整備を図るための所得税法等の一部を改正する法律」とそれを受けて平成23年10月27日付で発遣さ

れた国税庁事務運営指針の改正により、一応の決着を見た。

シークレット・コンパラブルの問題については、これまで経緯から現状に至る全体的な論考がなく、その場その場で議論されていたものの、今回の一連の改正で制度上一応の決着を見たことから、わが国がこの問題にどのように取り組むべきかについて、政策論および執行論の両面から論じていきたい。そのための検討の対象は、わが国におけるシークレット・コンパラブルに関する議論、OECD移転価格ガイドラインの改定、そして諸外国とくにカナダの状況である。

2. シークレット・コンパラブルの問題とわが国の対応

わが国においてシークレット・コンパラ

ルの問題を初めて提起したのは、おそらくゲリー・トーマス弁護士であろう⁽²⁾。トーマス弁護士は、1997年にはシークレット・コンパラブルを用いた課税が行われていたが、シークレット・コンパラブルを用いた課税の場合には、「税務当局が更正処分を行うに当たっての『更正の理由』」の中にも、比較対象取引の対象の製品名または比較対象取引を行った会社の名称は開示されない。更正の理由として、たとえば、『比較対象会社 A が独立第三者 B から納税者の輸入販売している特定の製品と類似している比較対象製品 C を輸入し再販売を行っている。その粗利益率は 70% で、納税者の 55% の粗利益率と比べて比較対象会社 A の粗利益率が高いから、適当と思われる差異の調整を加えた後の粗利益率の差をもって更正した。』というような比較的簡単な説明にすぎないことになり、納税者が OECD 移転価格報告も強調している比較可能性についての検討ができず、税務当局による恣意的な課税のリスクも避けられないとして、シークレット・コンパラブルを用いた課税の問題点を指摘している⁽³⁾。そして、ほぼ同じ時期に大手税理士法人トーマツの専門家もこの問題を英文雑誌⁽⁴⁾に寄稿していた。

また、赤松晃税理士は、「移転価格税制に基づく更正処分に当たって比較対象取引に関する情報を納税者に開示しないというシークレット・コンパラブルについては、納税者の反論を奪う不公正な処分であるとの批判を国際的にも招いている。シークレット・コンパラブルの問題は、納税者が移転価格税制の 2 つの課税要件事実、すなわち 更正処分の根拠とされた取引がそもそも比較可能性を有するのか、及び 仮に比較可能性を有するとしても必要かつ合理的な差異調整が行われているのかを、更正通知書において検証確認することができないことにある。」などと述べている⁽⁵⁾。

一方、トーマス弁護士は、1997 年 12 月お

よび 1998 年 12 月にそれぞれワシントン DC で開催された国際会議において、シークレット・コンパラブルの問題が議論されたことを紹介し、英米税務当局がシークレット・コンパラブルの使用に明示的に反対していることを述べた上で、OECD 租税委員会事務局長 Jeffrey Owens 氏が「OECD はこの問題の検討を予定している」と発言したことを紹介している⁽⁶⁾。

当時、シークレット・コンパラブルについてはこのような議論があり、1999 年の移転価格調査の際、国税庁の担当官が「納税者が独立企業間価格の算定に十分な情報を提出しない場合に限りシークレット・コンパラブルを使用する方針をとっている」と述べたとされている⁽⁷⁾。

わが国におけるシークレット・コンパラブルの適用は、具体的には租税特別措置法（以下「措置法」という。）66 条の 4 第 6 項（筆者注：平成 22 年度改正前は第 7 項だが、内容は改正されていない。）に基づいて行われるが、同項の立法趣旨は次のように説明されている。

「移転価格税制は、国外関連者との間における経済取引の価格に着目し、多種多様な要因により決定されるこの価格の妥当性に関し、独立企業間価格との比較によって検証する制度であることから、この取引価格に関する情報（価格決定の根拠となる資料等）は、納税者の協力がなければ、課税庁において移転価格税制を適正に執行することは、相当な困難を伴うものとならざるを得ません。移転価格税制における納税者の協力は、本制度の枠組みにおいて必要不可欠なものと考えられています。

しかし、納税者からの資料提供の協力が得られない場合も存在することから、このような場合に、課税当局が何らかの手だてもなくこれを放置せざるを得ないことになれば、課税の公平を損なうこととなります。

そこで、納税者からの資料提供の協力が得られない場合（法人が独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類又はその写しを課税当局の要求後遅滞なく提示又は提出しなかった場合）に限り、推定課税の適用を認めることとし、納税者側の資料提供の協力を担保し、適正公正な執行を確保することとしています⁽⁸⁾。

実務においては、2001年に国税庁から移転価格税制事務運営要領が公表され、その2-5において、次のように明示された。

「法人に対し措置法第66条の4第6項(推定規定)に規定する書類若しくは帳簿又はこれらの写し(以下2-5において「第6項に規定する書類等」という。)の提示又は提出を求めた場合において、当該法人が第6項に規定する書類等を遅滞なく提示し、又は提出しなかったときには、同項又は同条第8項(同業者に対する質問検査規定)筆者注：現行法では第8項なので第8項と表示する)」の規定を適用することができるのであるが、これらの規定の適用に当たっては、次の事項に配慮する。

(1)および(2)(略)

(3)措置法第66条の4第8項の規定を適用して把握した非関連者間取引(措置法通達66の4(2)-1に規定する非関連者間取引をいう。以下同じ。)を比較対象取引として選定した場合には、当該選定のために用いた条件、当該比較対象取引の内容、差異の調整方法等を法人に対し説明するのであるが、この場合には、法人税法第163条(職員の守秘義務規定)の規定に留意するとともに、当該説明を行った事実を記録する。」

以上から言えることは、まず、トーマス弁護士がシークレット・コンパラブルの問題を提起し、これを受けて国税庁内部において検討が行われ一定の結論が出たこと、そして当初はシークレット・コンパラブルの適用が一定の事案に限られることを口頭で説明し、

2001年(平成13年)に明示的に事務運営指針で公表した、ということである。

また、これら一連の議論によると、シークレット・コンパラブルの問題は、当局が行う移転価格課税処分において、守秘義務との関係で、どの程度納税者に更正理由を開示できるかということが大きなポイントとなることが明らかになった。このことは、シークレット・コンパラブルの問題は独立企業間価格の算定における手続の問題であり、独立企業間価格が妥当であるか否かを示す内容の問題ではないことを意味する。

わが国においてはシークレット・コンパラブルの問題は、本格的な移転価格税制の適用が行われ始めた1990年代後半に顕在化したといえる。以下では、諸外国の状況について概観することとしたい。

3. シークレット・コンパラブルの問題に関する諸外国の状況

すでに多くの文献で、諸外国におけるシークレット・コンパラブルの適用について記述されている。まず、2002年に公表された資料によると、「法令でシークレット・コンパラブルの使用を認めている国はメキシコのみであり、日本、フランス、中国では使用されている。ドイツ連邦財政裁判所は一定の条件付きで使用を認めた。オーストラリアはシークレット・コンパラブルを使用しないとのことであるが、実際には適用事案がある。OECDは2000年現在、シークレット・コンパラブルの問題を検討中であるとしている。」⁽⁹⁾とされている。

また、2003年に公表されたある資料⁽¹⁰⁾によると、日本、カナダ、ドイツ、オーストラリア、チェコ、オーストラリア、ニュージーランド、中国、マレーシア、メキシコ及びブラジルがシークレット・コンパラブル容認国である一方、米国、英国、イタリア、オランダ、ベルギー、ルクセンブルク、ポルトガル、デ

ンマーク、スウェーデン、フィンランド、ノルウェー、スイス、ギリシャ、ハンガリー、スロバキア、ポーランド、ロシア、韓国、タイ、シンガポール、フィリピン、スリランカ、アルゼンチン、チリ、コロンビア及び南アフリカはシークレット・コンパラブルを認めないとされている。

一方、最新(2011年)の資料⁽¹¹⁾によると、南米諸国のうちアルゼンチンおよびメキシコではシークレット・コンパラブルを容認している一方、ブラジルでは容認されていないとのことであり、アルゼンチンとブラジルについては上述の資料と必ずしも一致していない。また、タイについても、調査時にシークレット・コンパラブルを用いるという資料⁽¹²⁾もある。このほか、大手税理士法人 KPMG が2011年3月に公表した「Global Transfer Pricing Review」⁽¹³⁾によると、オーストリア、カナダ、中国、クロアチア、チェコ、エクアドル、フランス、ドイツ、ギリシャ、インド、インドネシア、日本、リトアニア、マレーシア、メキシコ、オランダ、ニュージーランド、ノルウェー、ペルー、ポーランド、ポルトガル、ロシア、スロバキア、タイ、トルコ、ウクライナ、ベトナムにおいて、程度の差こそあれ、シークレット・コンパラブルを使用しているとのことである。

このように、公表されている資料によると、諸外国のシークレット・コンパラブルに関する取扱いを把握することは、一定の困難を伴うと考えられる。これは、各国が法令または通達によりシークレット・コンパラブルの取扱いを明示的に規定していないことがその要因であると考えられる。

さて、シークレット・コンパラブルの適用を許容している国のうち、ドイツでは1998年12月デュッセルドルフ財政裁判所の判決があり、シークレット・コンパラブルの適用は認められないとする判決が下された。この事件は、卸売業を営む法人についてドイツ当

局が比較対象会社と主張する4社から提出された申告書からこれらの粗利益率を用いて課税処分を行ったものである。ドイツでは、これらの会社名を開示してはならない。デュッセルドルフ財政裁判所は、納税者がアクセスできない情報に基づく課税は受け入れられないと判示した。なお、ドイツ当局は、訴訟において、裁判所のみと比較対象会社名を開示することを提案したが、同裁判所はこれも認めなかった⁽¹⁴⁾。

これに対して、連邦財政裁判所は2001年10月17日、税務当局の主張を認め、第一審判決を破棄差し戻す判決⁽¹⁵⁾を下した。同判決によると、まず移転価格課税の際、立証責任は税務当局が負うこととする。しかし、公表データベースを用いた場合、納税者の国外関連者との価格が通常の独立企業間レンジを外れること、一定の要件を満たした場合にシークレット・コンパラブルを用いたとしても同等の結果が出ること、または納税者が通常のベースである3年を超えてスタートアップ・ロスを出していることを示すことができること、および長期にわたり合理的な利益を示せること、といった場合には反証を覆す推定を示す場合があるとした。

上の3つの要件を示す場合には、納税者に立証責任が転嫁したものとし、納税者が当局の推定を覆すことができない場合、移転価格調査に基づく課税処分は維持されることになる⁽¹⁶⁾。

以上のことから言えることは、まず諸外国でシークレット・コンパラブルが適用されている国がある程度あること、つぎに、ドイツにおいては、条件付きでシークレット・コンパラブルの適用が連邦財政裁判所で認められたこと、である。

4. シークレット・コンパラブルの問題に関するカナダの状況

(1) カナダにおける納税者情報の開示に関する制度

次に、ドイツと同じようにシークレット・コンパラブルの適用を容認しているカナダでもこれについて伝統的に幅広い議論がある。筆者が調べた範囲でも、すでに 1995 年には「移転価格紛争：情報へのアクセスと開示」という論考⁽¹⁷⁾が雑誌に掲載されていた。本款の記述は、原則としてこの論考に基づいている。

それによると、カナダ課税庁はしばしば移転価格調査の過程で入手した第三者(同業者)情報を用いて課税してきた。そこで、その第三者情報に関して、それぞれ関係する当事者から、次のような実務上および法律上の問題を生じるとされている。

イ. 調査を受けている納税者が第三者情報にアクセスすることが可能か、

ロ. 第三者は自己がカナダ課税庁に提供した情報を秘密とすることができるか、換言すれば、課税庁の外に自己の情報を開示しないよう求めることが可能か、

ハ. カナダ課税庁は申告納税制度の維持の観点から、第三者情報の秘密を保持することができるか。

このうち、ハについて、1993年にカナダ最高裁は、「カナダ所得税は申告納税制度に基づいている。納税者情報の秘密保持は、カナダ所得税の徴収制度の重要な一部を構成している。カナダ連邦議会は、納税者の確定申告書の情報その他の情報の秘密保持は、カナダ税制の基礎となるもので自主的な租税情報の申告を促進させるものであると考えている。納税者の個人情報外部に漏れないと信頼を得ている。もし、納税者からの信頼が失われれば、すべての要求された情報を提出しなくなってしまう。」と判示した⁽¹⁸⁾。

筆者は、カナダにおいては、納税者の第三者情報へのアクセス権、情報を提供した第三

者の秘密保持権、そして課税庁における第三者情報の秘密保持、の三つの点が重視されている点を強調しておきたい。カナダにおいては、課税の際に第三者情報を使用する場合、申告納税制度の本旨と関係する当事者の権利および保護のバランスを十分に考慮していることが特徴的である。

ところで、カナダにおいては、税務当局が得た情報に関する守秘義務の規定はすでに 1917 年に制度化され⁽¹⁹⁾、その後、1927 年の改正により、「当局の職員は、所得税法上入手した情報について、法令に規定する場合を除くほか他の者に漏らしてはならず、また所得税法の規定に基づき提供された文書を他の者に漏らしてならない。」⁽²⁰⁾とされ、この守秘義務違反を犯した場合、200 ドル以下の罰金が科される旨規定されていた⁽²¹⁾。

この規定は、その後も保持されていたが、1966 年に、他の者に情報を漏らしてはいけないこと、およびこれについて多くの例外を設ける改正を行った。しかし、ある納税者の情報を他の納税者に開示してはならないということは引き続き規定されていた。

その後、1978 年になると、守秘義務を定めた所得税法 241 条 4 項 b は、次のように改正された。

「所得税法上入手した情報について、それが納税者の更正等に利用されるためならば、その納税者の配偶者またはその他の者の所得の額に関する情報をその納税者に知らせることができる。」

1985 年になるとプライバシー法 (Privacy Act) と情報アクセス法 (Access to Information Act) が定められたことから、所得税法 241 条は、所得税法上カナダ課税庁が入手した情報の保持について、あらためて規定する必要に迫られることとなった⁽²²⁾。

そして、1988 年に所得税法 241 条 4 項 b は、「所得税法上、ある納税者の所得税に関して合理的に必要と認められる場合、当局はそ

の納税者に対して第三者から入手した情報を伝達することが許容される。」と改正された。

1993 年、所得税法 241 条の改正により、同条 4 項 b は、使用する用語を伝達に代わり提供に変更するなど所要の改正を経て現行規定⁽²³⁾となったとされる⁽²⁴⁾。

(2) 代表的な裁判例

さて、カナダにおいては、この問題に関する立法の歴史が長いことから、これに関する紛争も数多く生じている。そこで、主な裁判例について概観してみることにする。

まず、1973 年に連邦控訴裁判所で判決が出された Huron Steel Fabrication 事件⁽²⁵⁾がある。これは、同社の過去の取引先であり、その後休眠会社となった Pelon 社の 1964～1966 年の確定申告書にある情報を用いてカナダ課税庁が課税したことの適否が争われた事案である。裁判の中で、Huron 社は課税庁に対して Pelon 社の申告書の開示を求めたが、課税庁はそれを開示することは公共の利益に反すると主張し、これを拒否した。課税庁は、公表することで公共の利益に反すると主張した。これについて、連邦控訴裁判所は、納税者が、イ．Pelon 社が実質的に一人の株主により所有されていたこと、ロ．課税期間内において Pelon 社は Huron 社に何の役務提供もしていないこと、ハ．1966 年から 68 年までの間 Pelon 社は稼働していなかったこと、について立証することに成功したことから、Pelon 社の申告書を開示することを許可した⁽²⁶⁾。

次に、1987 年に連邦控訴裁判所で判決が下された Amp of Canada v. The Queen 事件⁽²⁷⁾がある。この事件は、コネクタ等の部品を販売していた米国法人のカナダ支店(非居住者)である Amp 社が、1975 年～1978 年の間、米国親会社からの仕入価額が販売価額の 80%であったのに対して、カナダ課税庁が調査した 3 つの比較対象会社が 70%を仕入価額としていたことから、Amp 社の仕入価額を

販売価額の 70%として課税したことに対して取消訴訟を提起したものである。

Amp 社は、訴訟の中でこれら 3 社の確定申告書と財務諸表を開示することを求めた。これに対して、課税庁は中立の立場を採ったが、3 社は自己の申告書等を開示することはいずれも反対した。このうちの 2 社は、財務諸表の開示に反対し、裁判所に対して秘密保持を求めた。残りの 1 社は財務諸表の開示に反対した。これに対して、裁判所は上述の Huron 事件と同様、これら 3 社の財務諸表の開示を命じた。

この事件のポイントは、Amp 社からの財務諸表の開示要求が裁判で行われることを、カナダ課税庁がこれら 3 社に対して、裁判の前に通知していたことである。カナダにおいては、課税のために資料を提示した納税者に対して、課税された納税者からの資料開示要求があった場合、情報を提供した納税者が自らの情報を開示しないように裁判所に要求することができることになっている。裁判所は、課税庁および課税された納税者の主張だけでなく、情報を提供した納税者の主張も考慮した上で課税情報の開示が必要か否かを決定する。現行法⁽²⁸⁾では、これが制度化されているが、当時はこのような規定はなかった。なお、開示されたのは裁判所においてのみであり、代理人および代理人により定めた者のみに行われたとのことである。開示は、あくまでも裁判のみのために認められ、裁判終了時に返還され、Amp 社の従業員等はこれらの資料を閲覧することができなかった⁽²⁹⁾。

カナダにおける第三者情報の開示に関して最も重要な事件は、1992 年に連邦控訴裁判所から判決が下された Crestbrook Forest Industries Ltd. V. The Queen 事件⁽³⁰⁾と言われている⁽³¹⁾。この事件は、カナダ課税庁が国内のパルプ業を営む会社に業界調査目的であることをおよび収集した情報は秘密保持を行うことを約して情報提供を要請した調査に基づ

くものであった。カナダ課税庁の要請に対して、多くの法人が最高秘密に属するものや価格決定資料などを提供した。カナダ課税庁は、収集した資料に基づいて Crestbrook 社に対し、業界平均のディカウント率に比して低いことを理由に課税処分を行った。

これに対して、Crestbrook 社は調査中および裁判において関係資料の開示を求めたが、カナダ課税庁は拒否した。一方、アンケート調査に協力した各社は、もし、情報の開示が認められれば業界における競争状態に大きな支障を及ぼすとして、開示をしないよう求めた。これについて、連邦控訴裁判所は、つぎのように判示した。

「カナダ課税庁は、パルプ業者に対して自発的かつ特定の目的のために秘密保持を約して情報を入手した。したがって、入手した情報を他の納税者への課税という別の目的に使用することはできない。そのような使用が、結果としてカナダ課税庁の秘密保持を害することが避けられないことが明らかだからである。カナダ課税庁が課税の根拠とした情報は、秘密保持を約束し、かつ本件の課税目的とは別の目的で収集されたものであり、本件課税とは無関係である。よって、カナダ課税庁はこれに基づく課税を行うことはできず、これら資料を開示することはできない。」⁽³²⁾

(3) 移転価格税制における納税者情報の取扱い

以上のような経緯を経て、カナダ課税庁は移転価格税制に関する通達 Information Circular 87 - 2 を 1987 年 2 月 27 日に発遣した。その通達では、第三者情報について、パラグラフ 48 で次のように規定している。

「移転価格課税に使用するために第三者から情報を入手する場合、課税庁は、調査法人にその情報を開示することについて、書面による同意を得ることとする。もし、同意が得られない場合、所得税法 241 条 1 項に規定する情報の開示は、調査法人が裁判所に対して

開示要求が提出されるまでは行われぬ。提出された時点で、所得税法 241 条 1 項に基づきカナダ課税庁は調査法人に対して比較対象会社の詳細を開示する。」

これに対して、1995 年に OECD 移転価格ガイドラインが改定されたことを受けて 1999 年に改正された情報通達 87 - 2R⁽³³⁾は、第 8 章で「第三者情報の秘密」と題して、つぎのように明示している。

まず、パラグラフ 208 において、「カナダ課税庁は、所得税法上の調査において、所得税法に従って収集された第三者情報を更正の基礎として用いることができる。しかし、所得税法における規定に基づかない限り、第三者情報を秘密として取扱い、開示することはできない。カナダ課税庁は、所得税法上の開示条項を厳格に解釈し、収集した第三者情報の秘密保持のためにあらゆる努力を払う。」とし、つぎに、パラグラフ 209 は、「第三者情報が更正の基礎となる場合、調査対象である納税者にその旨通知する。第三者情報は課税庁が秘密を保持するという規定に一致する範囲内で調査対象納税者に提供される場合がある。調査対象納税者が情報の開示を求めた場合、課税庁は情報を提供した第三者に書面での同意を求める。もし、同意が得られなかった場合、課税庁は情報の秘密を保持するためにあらゆる努力を払う。」と明示している。最後に、パラグラフ 210 は、「調査対象納税者が、裁判所に提訴したとき、所得税法 241 条 3 項は第三者情報を開示することを許可する。しかしながら、第三者情報が開示されることになった場合、課税庁はまず、第三者に対してその第三者情報が開示されないための必要な手段（たとえば、第三者が裁判所に対して秘密保持命令を発するよう手続きを取る）を取るよう求めることになる。」

以上、カナダにおける第三者情報の秘密保持について制度の経緯と過去の主要な判決例を概観した。

カナダにおいては、長い間第三者情報の秘密保持が重視されてきた、という歴史⁽³⁴⁾があり、守秘義務をめぐる議論があった。そこに、移転価格税制の適用という新しい局面が出てきたことから、これまでの第三者情報の秘密保持とシークレット・コンパラブルの問題について、多くの主張がなされてきている。たとえば、それほど議論が進んでいない時期の主張として、「移転価格税制においては、秘密情報を開示することで商業上のリスクが増すことから、これを他の状況より優先すべきである。」⁽³⁵⁾という見解がある。

しかし、シークレット・コンパラブルの問題が国際的に議論されるようになった2000年代以降は、シークレット・コンパラブルの適用を行うべきでないという主張が表れている。ある論者は、シークレット・コンパラブルの問題が複雑、かつ困難なことを前提として、「まず、カナダ課税庁にシークレット・コンパラブルを適用した更正を禁ずるという方法がある。次に、調査対象納税者が比較対象取引を開示したい場合に更正の根拠が明らかでない場合にシークレット・コンパラブルの適用を禁止するという方法がある。3つ目の方法として、情報を提供した第三者が情報開示に同意する場合または情報を開示しても第三者が特定できない場合にシークレット・コンパラブルの適用ができるということが考えられる。4つ目として、ニュージーランドで行われているように、調査対象の選定のみに使用し、更正の根拠としてシークレット・コンパラブルを適用しないという方法がある。・・・しかし、最も適切な方法は、カナダ課税庁がシークレット・コンパラブルを適用することを禁止することであろう。」⁽³⁶⁾と述べている。

このように、シークレット・コンパラブルの適用を制度上認めているカナダにおいても、移転価格税制におけるシークレット・コンパラブルの適用に関しては、否定的な見解

が多いのではないかとと思われる。

5 .OECD 移転価格ガイドラインにおける議論

(1) 改定に至る経緯

経済協力開発機構(OECD)租税委員会は、1973年に第6作業部会(WP6)を設立して移転価格ガイドラインの議論を開始し、議論を重ね1979年5月に移転価格ガイドライン(以下、「1979年移転価格ガイドライン」という。)⁽³⁷⁾を公表した。

OECDが議論を開始したのは、米国がすでに1968年には財務省規則を制定して、移転価格税制に関する規定を整備していたこと、そして、米国以外の先進国においても移転価格問題が大きな問題となっていたことが考えられる。1979年OECD移転価格ガイドラインは、基本三法を優先して適用することとしたが、米国財務省規則がCUP法、RP法、CP法の順に適用すべきとしたのに対して、とくに明確な順位づけを行うことはなく、算定方法については、一般的な記述に止まっているといわれていた⁽³⁸⁾。

しかし、米国においては財務省規則制定後、無形資産取引に対して十分に対応できなかったことなどにより、1986年にいわゆる所得相応性基準が内国歳入法典482条に追加され、1988年には移転価格の白書が公表された。その後、1992年の財務省規則案、1993年の暫定規則を経て、1994年に最終規則が策定された。この中で、独立企業間価格の算定については、基本三法以外の方法として、利益比準法(CPM)と利益分割法を追加し、基本三法とこれら二つの方法を同列に置き、その事実と状況において最適な方法を用いるべきとした。これが最適方法規定(best method rule)である。これについて増井良啓教授は、「・・・『価格から利益へ』といわれる動きである。無形資産に関する移転価格の審査に当たり、比準対象の利益に着目する方法や、当該企業グループの利益を分割する方法を、明示的に

認めたのである。OECD 各国もこれに対応する必要性にせまられた。」⁽³⁹⁾と述べている。

OECD は、1992 年以降の米国の動きに対応するようにガイドラインの改定を行い、1995 年に「OECD 移転価格税制ガイドライン」と題する文書（以下、「OECD 移転価格ガイドライン」または「OECD ガイドライン」という。）を公表した。それによると、基本三法（伝統的取引基準法）が適用できない場合に、いわゆる最後の手段として取引単位利益法（取引単位営業利益法（TNMM）および利益分割法）が適用できるとされていた⁽⁴⁰⁾。それ以降、OECD ガイドラインは、移転価格税制に関する国際課税規範として主要先進国において幅広く認知されてきた⁽⁴¹⁾。

当時 30 か国で構成され議論された OECD 移転価格ガイドラインは、基本三法（伝統的取引基準法）に引き続き優位性を認めただけでなく、その中での CUP 法の優位性⁽⁴²⁾を堅持した。また、OECD 移転価格ガイドラインは、取引単位での検討すなわち価格を比較する方法の優位性を維持し最適方法規定を採用する米国財務省規則とは明らかに異なっていた⁽⁴³⁾。シークレット・コンパラブルの問題については、当時ほとんど議論されることがなく、1995 年 OECD ガイドラインには、これに関する記述はなかった。

その後、1995 年 OECD 移転価格ガイドラインは、経済社会の変化に対応しているとは言えず、改定の必要に迫られることとなった。

そこで、OECD は 2001 年以降、経済状況の変化に対応するために、「取引単位利益法の適用」と「比較可能性」の二つについて改定作業を開始した。

シークレット・コンパラブルの問題は、OECD 移転価格ガイドラインの改定作業、とくに「比較可能性」の中で世界的な議論が行われることになった。OECD 租税委員会の場でシークレット・コンパラブルの問題が議論されるようになった背景には、わが国においてシークレット・コンパラブルを用いた課税がある程度行われたことが少なからず関係する。これについては、後述することとし、ここでは OECD 移転価格ガイドラインの改定作業におけるシークレット・コンパラブルの問題について述べることにする。

(2) 2006 年 5 月草案の公表

さて、OECD ガイドラインの改定は、まず、比較可能性に関して 2003 年 4 月 29 日に一般からのコメントを求めるところから民間人が関与できることとされた⁽⁴⁴⁾。続いて、2006 年 5 月 10 日、比較可能性に関して 2 度目のコメントを求めた⁽⁴⁵⁾。

OECD 移転価格ガイドラインの改定の中でシークレット・コンパラブルの問題が大きく取り上げられたものとして 2006 年 5 月草案があり、シークレット・コンパラブルについて次のように記述している。少し長くなるが、重要な部分であることからこれを引用する⁽⁴⁶⁾。

A.2 税務当局による非公式情報及び秘密情報の使用

1. 税務当局は詳細だが秘密の情報、例えば第三者の税務申告や調査などから得られる情報といった、納税者が利用できない情報にアクセスすることができるだろう。納税者と税務当局の間に存在するこの情報の非対称は、税務当局が秘密情報に頼る原因にもなりうる⁽⁴⁷⁾。特に公開された情報源が乏しい場合には、税務当局としては調査又は申告手続を通して得た他の納税者の情報を使いたくなるだろう。税務当局は機密保持規定により他の納税者の身元を明らかにすることができないため、そのような情報は「シークレット・コンパラブル（secret comparables）」と呼ばれる。

a) 産業界から寄せられた意見

2. 「シークレット・コンパラブル」の使用については、多くの実業評論家から不公正で透明性を欠くとの強い懸念が表明された。具体的には、評論家たちは、いわゆる「シークレット・コンパラブル」の使用は、移転価格の決定が独立企業原則に則ったものであることを「誠実に示す」義務が納税者と税務当局の双方にあることに反するものだとし、OECD に対しこれを認めないように求めている。
3. この問題には、実際上次の2点が包含されている。
 納税者がシークレット・コンパラブルに対して同意・不同意を示すことができない状況で、シークレット・コンパラブルを移転価格調整を正当化するために使用しうるのは、そのようなシークレット・コンパラブルは、権限ある当局の手続上正当なものとして使用されうるのは、
 b) 移転価格調整における「シークレット・コンパラブル」の使用
4. 移転価格調整における「シークレット・コンパラブル」の使用に関しては、OECD 加盟国の経験は二つに分かれている。一方では多くの国が、特に手続の公正と透明性の観点から（及び、その結果として納税者がそのような「シークレット・コンパラブル」の信頼性を認めうるかどうかという観点から）、「シークレット・コンパラブル」は多くの不安を生むものだと考えている。他方、一部の国は、納税者と税務当局の間に情報の非対称があることが事実である以上、有益な情報源となりうるものを一律に排除したくないと述べている。「シークレット・コンパラブル」の使用に伴う産業界の懸念は広く認められているが、多くの税務当局は、特に利用可能な公開の比較可能データが限られている場合や、問題の企業がリスク評価ではなく移転価格調査の対象とされている場合、この種の情報を利用し続けている。
5. 実際には、「シークレット・コンパラブル」は上の A.1 節で述べた納税者による秘密情報の使用と同様の問題を提起する。例えば一部の国は、そのような「秘密比較情報」を、特により良い情報がない場合には税務当局に必要な情報を提供するものだと考えているが、「シークレット・コンパラブル」の使用は、守秘義務によって証拠を提出できない以上、文書化及び立証責任という点で手続上の問題を生ずる。
6. その他のいくつかの国は、自国内で国内法によって移転価格調整における「シークレット・コンパラブル」の使用が理論上認められているにもかかわらず、実際には以下の理由により使用が制限されていると述べている。
 ある国々では、関与している第三者の情報を使用する場合には、その第三者の同意を求めなければならない。
 多くの国では、納税者が弁護の準備に必要な情報を与えられていないという理由で、裁判所がそのような情報を却下する傾向にある。
7. 第三者に対する守秘義務ないし透明性の問題に関する限り、多くの国の国内法が第三者の「秘密」情報の使用及びその結果としての開示について、その情報源の完全な同意が得られた場合のみこれを認めている。この点が「シークレット・コンパラブル」の実際の使用においては大きな足かせとなっているようである。
 i) 公正
8. 一部の国は「シークレット・コンパラブル」を調査に使用することに強く反対している。なぜならば、これらの国は、その使用が移転価格ガイドラインの基本にある誠実性

を揺るがし、また、本来ならば納税者と関連税務当局の間で相互協議が可能な結果抽出プロセスを蝕むことになると考えているからである。

9. この状況は、納税者が合理的な文書化要件を満たしていない場合には異なったものとなるだろう。「シークレット・コンパラブル」の使用を国内法によって認めている国々は——公開情報が限られている国は特に——すでに述べたように、現に情報の非対称がある以上、使用の可能性を排除したくはないだろう。この問題に対する答えの一つは、適切なセーフガードを設けて、手続における公正さを確保することにあると思われる。

ii) 信頼性

10. 「シークレット・コンパラブル」の使用に関するもう一つの懸念は、問題の事業における適切な比較可能性及び信頼性の検討という点で最も知識があるはずの納税者がその情報の入手にかかわっていないことから、本質的に信頼性が低いと考えられることにある。

11. さらに、もし選択プロセスが納税者にとって不透明だとすれば、それが主観的か客観的か、信頼できるかできないかを検証することができず、したがって結果が正しいかどうかも判断できない。比較対象の識別が納税者に開示されないのであれば、納税者がその結果から選択プロセスの客観性や信頼性を評価することはできない。

iii) 移転価格調整における「シークレット・コンパラブル」の使用に関する結論

12. 理想的には、OECD は「シークレット・コンパラブル」の使用を認めたくはない。しかし現実問題としては、一部の国、とりわけ利用可能な公開の比較可能情報が限られている国でこうした秘密情報が使用されている。納税者が合理的な文書化要件を満たしていない場合については、上の A.2 節の(b)(i)を参照いただきたい。「シークレット・コンパラブル」を調査に使用している国々に対しては、国内法上又は実務上適切なセーフガードを設けることによって、納税者にとっての合理的な公正さと信頼性を確保するよう推奨する。

上の記述はいわゆる両論併記になっており、このことからシークレット・コンパラブルの問題については、OECD 加盟国の中で意見が大きく二つに分かれていることが明らかになった。要するに、2006 年 5 月に民間からコメントを募集する時点において、シークレット・コンパラブル適用の可否については、これを容認している国と否認している国があり、いわば OECD 租税委員会が真っ二つに割れていたことになる。

2006 年 5 月の草案に対して、民間から 14 通のコメントが寄せられた⁽⁴⁸⁾。その中でシークレット・コンパラブルの使用を容認するコメントはなかった。一方、シークレット・コンパラブルの使用に強く反対するコメントと

して、Confédération Fiscale Européenne は「透明性が極めて重要であることから、OECD 移転価格ガイドラインはシークレット・コンパラブルの使用を拒絶すべきである。」⁽⁴⁹⁾とコメントし、いずれも大手会計事務所である Ernst & Young⁽⁵⁰⁾および PWC⁽⁵¹⁾など明確にシークレット・コンパラブルを否定すべきとするコメントが 4 つあった。

また、インドの RSM Advisory Service からは、「シークレット・コンパラブルを使用するのは不公平であり、シークレット・コンパラブルを用いて課税された納税者は、その情報により独自に機能分析と比較可能性分析を行うことができるようにすべき」⁽⁵²⁾とコメントした。

(3) 2008年1月草案の公表

比較可能性についての草案は、これ以降2009年9月まで公表されていないが、2008年1月の取引単位利益法草案で情報へのアクセスについて言及されていたので、ここで少し触れてみたい。

OECD 租税委員会はその後、2008年1月25日、取引単位利益法に関する2回目の草案を公表して、一般からのコメントを求めた⁽⁵³⁾。同草案では、税務当局が移転価格調査の際、取引単位利益法の適用を行う場合には、調査対象法人の国外関連者の情報の必要性に言及していた。

この問題は、上述したカナダにおける第三者情報の問題の際にも議論されていた⁽⁵⁴⁾。また、わが国の移転価格税制においても、調査対象法人に対して、その国外関連者情報を入手して提供すべきであるという規定⁽⁵⁵⁾が存在する。これは、罰則がないことから一般に入手努力義務とされ、この規定についての位置付けについて若干の議論⁽⁵⁶⁾がある。

国外関連者への情報については、たとえば、草案の paragraph 43 では、「情報へのアクセスは、すべての移転価格算定方法の適用及び検証においてカギとなる論点である。」と述べし、paragraph 46 では、「情報へのアクセスは、文書化の論点と密接に関連する。2007-08年作業計画の策定に際して、作業部会は移転価格文書化に関するプロジェクト案の範囲について議論したが、その際には、新たな指針の策定は比較可能性や利益法の見直しの結果を踏まえて検討すべきと認識されていた。各種利益法の見直しではこれらの方法に関する特定の資料要件、例えば関連者間取引にかかわる外国の関連者に関して、当該取引に利益分割法が適用される場合の資料要件の必要性を強調する場合があることが、特に言及されていた。」と述べている。そして、暫定的な結論として paragraph 56 で、「情報へのアクセスは、移転価格算定手法、特に取引単

位利益法の適用において決定的に重要である。上記で議論した論点については、今後、OECDが移転価格ガイドラインの第5章を改正する際に取り組みべきである。」と述べている⁽⁵⁷⁾。

一方、情報へのアクセスについては、現行の OECD 移転価格ガイドラインの paragraph 5.11 において、「多くの場合、移転価格の調査上、外国の関連者の情報は不可欠である。しかしながら、そのような情報の入手は、納税者が納税者自身の書類を作成する際には生じない困難を伴う。納税者が外国法人の子会社であった場合、あるいは単なる少数株主であった場合には、納税者が当該関連者を支配しているわけではないので、情報の入手は困難になる。」と記述され、2008年1月草案では、OECD 移転価格ガイドラインの第5章の記述をアップデートする必要性を感じてはいるものの、取引単位利益法に関する部分の改定の直接の目的ではないことから、後の検討に任せることを述べていると考えられる。

2008年1月の草案においては、シークレット・コンパラブルの問題について触れていなかったこともあり、寄せられた合計17通のコメント⁽⁵⁸⁾ではこの問題について言及しているものはなかった。

その後、OECD 租税委員会は、2008年11月17日・18日の両日、比較可能性と取引単位利益法に関して書面でコメントを送付した民間人との協議会 (Business Consultation) を開催した⁽⁵⁹⁾。

(4) 2009年9月草案と2010年7月ガイドラインの改定

これを受けて、OECD 租税委員会は2009年9月9日、これまでの比較可能性と取引単位利益法の検討を含む OECD 移転価格ガイドラインの第1章から第3章までの改定草案を公表し、一般からのコメントを求めた⁽⁶⁰⁾。改定案において、シークレット・コンパラブルについては、paragraph 3.35 において、「税

務当局は、他の納税者の調査から又は他の情報源から、納税者には開示されない情報を得るかもしれない。しかしながら、そのようなデータに基づいて移転価格算定方法を適用することは公平でないであろう。ただし、税務当局が国内の守秘義務の範囲内でそのようなデータを納税者に開示することができ、それによって、納税者が自己の立場を擁護するための及び裁判所による効果的な司法的コントロールを守るための十分な機会が納税者に与えられる場合、この限りではない。」と記述されていた。

これを見る限り、シークレット・コンパラブルの適用については、一定の条件をクリアすることにより、その使用を認めたと理解することができる。

2009年9月の草案に対して、民間から多くのコメント⁽⁶¹⁾が寄せられた。寄せられたコメントのうち、シークレット・コンパラブルの適用を不公平としたことを歓迎するもの(Baker & McKenzie)、シークレット・コンパラブルの適用に反対し公開情報のみを用いるべきとするもの(BIAC、French Banking Federation、Freshfields Bruckhaus Deringer LLP、ICAEW、KPMG、PWC、

Python & Peter、Richter Consulting Inc、Tax Executive Institute、Transfer Pricing Discussion Group)、シークレット・コンパラブルを適用して課税する場合には課税に用いた第三者情報を調査対象納税者に開示すべきとするもの(Caplin & Drysdale、E&Y、MEDEF、TP Consulting)、シークレット・コンパラブルの使用に懸念を示すもの(True Partners International)など半数以上がOECD草案の記述に否定的なコメントを寄せた。これに対して、シークレット・コンパラブルの問題についてコメントを寄せていないものは16あった。

以上の経緯を経て、2010年7月22日、OECD租税委員会は、1995年OECD移転価格ガイドラインの第1章から第3章までを大幅に改定し、これに事業再編に関する第9章を追加した2010年OECD移転価格ガイドラインを公表した⁽⁶²⁾。

2010年OECD移転価格ガイドラインは、いわゆるシークレット・コンパラブルの問題については、パラグラフ3.36に「A.4.3.3 納税者に開示されない情報」という表題の下で以下のように記載された。

3.36 税務当局は、他の納税者の調査から又は他の情報源から、納税者には開示されない情報を得るかもしれない。しかしながら、そのようなデータに基づいて移転価格算定方法を適用することは公平でないであろう。ただし、税務当局が国内の守秘義務の範囲内でそのようなデータを納税者に開示することができ、それによって、納税者が自己の立場を擁護するための及び裁判所による効果的な司法的コントロールを守るための十分な機会が納税者に与えられる場合、この限りではない。

上述したように、OECDが公表した草案に対するコメントの半数以上が、シークレット・コンパラブルの適用について否定的な見方をしていたが、OECDは最終的に2009年草案を100%維持した。これは、とくに英米を中心とする反対意見が多くある一方、シークレット・コンパラブルの適用を何らかの形

で肯定する国も多かったことを意味する。これらの国々の状況を勘案して、OECDとして条件付きでの適用を認めざるを得なかったと評価すべきであろう。

6. 平成23年度税制改正に至る経緯

わが国においては、上述したように1990年

代後半になってシークレット・コンパラブルの問題が顕在化した。しかし、2000年代に入ると、シークレット・コンパラブルの問題はあまり議論されなくなってきた。これは、課税庁が1990年代後半における批判を考慮したこと、そして移転価格税制の適用対象が外資系法人から内資系法人にシフトしたために、シークレット・コンパラブルの問題が生じなかったことに起因すると思われる。

このような中で、平成23年度税制改正において、シークレット・コンパラブルの問題が取り上げられた理由として、経済産業省移転価格税制研究会の議論、および アドビ事件においてこの問題が争点の一つになったこと、の二つがあげられると考える。

まず、移転価格税制研究会は、とくに2005年、2006年頃における課税庁の課税攻勢に対応するため、経済産業省において平成18年11月より学識経験者、大企業、税理士法人等からなる移転価格税制の専門家による「移転価格税制研究会」が組織され、その中間報告書

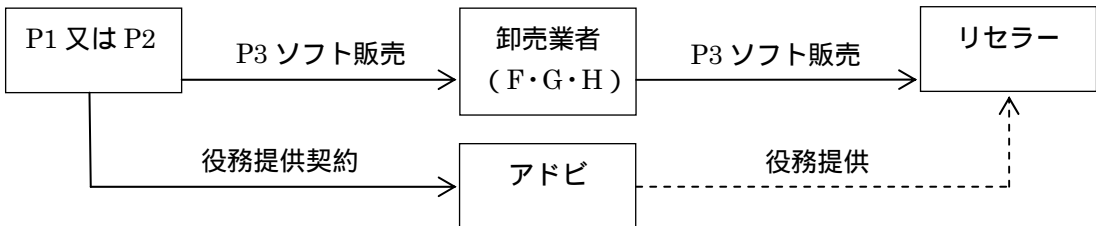
が平成19年11月9日に公表され、その中でシークレット・コンパラブルの問題について言及されていたことがある。

たとえば、移転価格税制研究会第5回（平成19年3月1日）【議事要旨】の1．移転価格税制を巡る論点の検討について、の中に、「シークレット・コンパラブルについて適用頻度は少なくなっているものの、納税者にとって課税当局の処分に対する検証・反証ができず、脅威となっており、これの使用を抑制すべき。」という意見⁽⁶³⁾がある。

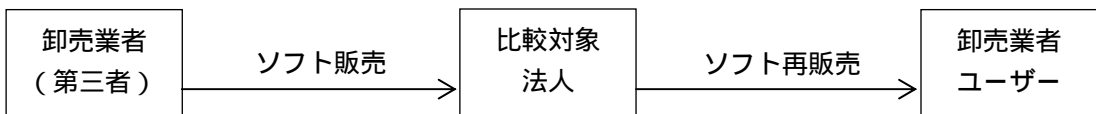
これを受けて、平成19年11月9日に公表された「中間報告書」⁽⁶⁴⁾の中で、主要論点の一つとして「シークレット・コンパラブルの使用制限」が今後の制度上の課題として提起されたと記載されていた。

次に、いわゆるアドビ事件において、シークレット・コンパラブルの問題が争点となったことから、この事件について、若干触れることにする。

図表1 アドビ事件の図
問題取引



比較対象取引



委託販売業者を比較対象法人として、RP法に準ずる方法で課税

本事件⁽⁶⁵⁾は、コンピュータソフト等の開発を行う外国法人 P1 又は P2 は、日本子会社で

あるアドビを P1 又は P2 が開発した製品の販売促進のみを行わせ、棚卸資産取引は第三者

と行っていた。P1 又は P2 からアドビに対して支払われる役務提供の対価が低価であるとして、課税庁は再販売価格基準法（RP 法）に準ずる方法と同等の方法を用いて移転価格税制を適用した。アドビはもともと再販売を行っていたが、日本の実効税率が高いことなどを理由として、P1 又は P2 は、再販売機能をアイルランドに移転し、その結果アドビの利益が大きく減少したことが本事件の背景にあるとされる。

本事件について、第一審の東京地裁は課税処分を維持したが、東京高裁は、比較対象取引が受注販売方式であるのに対して、本事件が役務提供取引であることを理由に、課税庁が採用した算定方法が RP 法に準ずる方法と同等の方法に該当せず、したがって課税処分は違法であるとした⁽⁶⁶⁾。アドビ事件は、上告受理申立てがなく、第二審で確定した。

そこで、シークレット・コンパラブルに係る裁判所の判断を第一審判決文から見てみると、次のとおりである。

「租税特別措置法 66 条の 4 第 9 項は、税務職員による比較対象法人に対する質問検査権限を創設した規定であって、当該質問検査に係る手続要件自体が課税処分の要件となるものではないから、当該質問検査に係る手続が違法であることを理由に、直ちに課税処分が違法であるということとはできず、当該質問検査に係る手続が刑罰法規に抵触し、又は公序良俗に反するような重大な違法がある場合に初めて、当該処分の取消事由となるものと解するのが相当である。原告は、租税特別措置法 66 条の 4 第 9 項所定の要件が課税処分の要件であり、同項所定の要件を満たすことなくされた質問又は検査の結果得られた資料に基づき課税処分がされた場合には、直ちに重大な違法がある旨主張する。

確かに、原告が主張するとおり、同項所定の質問検査権限の行使の結果得られた非公開情報については、公務員の守秘義務等を理由

に、納税者側が十分な検証を行うことができない場合があるが、そのことから直ちに、同項所定の要件が課税処分の要件であり、同項所定の要件を満たすことなくされた質問又は検査の結果得られた資料に基づき課税処分がされた場合に、直ちに重大な違法があると解することはできないといわざるを得ない。」と判示し、課税庁がシークレット・コンパラブルを用いて課税したことに違法はないとした。

これに対して、第二審では、課税庁の採用した移転価格算定方法が、措置法 66 条の 4 第 2 項に規定する RP 法に準ずる方法と同等の方法とは認められず、課税処分が違法であり、取り消すべき、と判示したのみでシークレット・コンパラブルの問題について論じていない。

次に、基本三法と同等の方法を用いることができない場合であるか否かにつき、第一審判決は、次のように判示した。「被告(筆者注：国)において、処分行政庁(筆者注：税務署長)が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、基本三法と同等の方法を用いることができないことについて立証したといえるか否かを検討するに、前記認定事実のとおり、P4 調査官は、本件に基本三法と同等の方法を適用するために必要な比較対象取引が存在するか否かについて、他のパッケージソフトウェア販売業者に対する調査で収集した情報から、比較対象取引となる役務提供取引があるかどうかを確認し、し好品の輸入販売会社に対する調査において把握していた販売促進等の役務提供取引を行う法人について情報収集を行い、人材派遣会社が行う取引のうち、販売促進業務を請け負う形態の取引について情報収集を行い、データベースから役務提供を行っているものと思料される外資系法人を選定し、申告書により利益水準の検討を行ったほか、比較対象取引の選定過程において、手数料方式の取引があるかどうか確認するなどの調査をしたが、いずれの調査に

おいても、適切な役務提供取引を見いだすことができないか、あるいは、役務提供取引を行っていても、関連者間の取引であったり、取引開始から日が浅いなどの理由により、比較対象取引とすることができなかつたことが認められるのであって、上記認定を覆すに足りる証拠はなく、かえって、本件報告書(乙23)中には、「本分析にCPLM(原価基準法)を適用する場合の前提事項として、販売促進活動及び市場開拓等の、コミッションベースの販売代理活動を行う、外部の比較対象となるサービスプロバイダを特定するのは、極めて困難であることがある。」との記載があることを考慮すると、課税庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、基本三法と同等の方法を用いることができないことについての被告の立証があったというべきである。

したがって、本件国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するにつき、同号イ所定の基本三法と同等の方法を用いることができない場合であると認めるのが相当である。⁽⁶⁷⁾

ここで言えることは、課税庁は合理的な調査を行ったことを立証した⁽⁶⁸⁾ことになり、いわゆる準ずる方法の課税要件を満たしたということである。このことについては、第二審においても引用されており⁽⁶⁹⁾、これにより基本三法と同等の方法を用いることの可否に関する立証責任が課税庁から納税者に転換されたと考えられている⁽⁷⁰⁾。

本事件は、第二審判決により第一審判決が取り消されたことから、日本におけるシークレット・コンパラブルの問題に裁判所の判断が下されたことにはならない。しかし、アドビ事件をめぐるシークレット・コンパラブルの問題について色々な見解が示されていることから、これを整理することとする。

まず、北村導人弁護士は、「課税処分におけるシークレット・コンパラブルの利用は、申告納税制度において納税者が自ら入手又は確認することのできない情報に基づき課税する

ことの不合理性、納税者の検証の機会の喪失、情報の性質による相互協議の困難性など深刻な問題点が指摘されている。特に重要な問題点は、課税庁と納税者の情報の非対称性である。すなわち、シークレット・コンパラブルは、非公開情報であるが故に、法人税法163条の国税職員の守秘義務の関係で、課税庁側の手元にある情報を、納税者側は取得することができないため、課税庁側による更正処分の理由に対して納税者に検証の機会が与えられず、さらには当該課税庁側の主張に対する納税者の反論の機会が事実上失われる可能性があるという問題を有する。」と述べ⁽⁷¹⁾、シークレット・コンパラブルの利用は申告納税制度の観点から重要であると主張している。

また、課税庁が納税者の同業他社から収集した資料は、「調査の段階で納税者に明らかにされない。その結果、課税の相当性について納税者から反論することができない・・・」⁽⁷²⁾という問題点も指摘されている。

次に、本庄資教授は、「シークレット・コンパラブルは、納税者にとって不意打ちの性格があり、守秘義務により納税者の反証の可能性が制限されることについて批判されている。・・・自主申告制度の下では納税者が更正・決定の理由を知るとは、納税者の権利保護の観点から保障されるべきである。シークレット・コンパラブルの開示請求について見解は分かれるが、推定課税制度を維持するのであれば、立法上、守秘義務と納税者の権利保護を両立させる措置を講じることが必要であろう。」⁽⁷³⁾と述べた上で、税務大学校居波邦泰教育官の論考⁽⁷⁴⁾を受けて、次のように述べている。

「シークレット・コンパラブルについて、納税者がシークレット・コンパラブルを用いて当初申告することは不可能であり自主申告制度の原理に反するとの批判、納税者の課税処分の根拠となる事実および仮定について知る権利を侵害し納税者の予測可能性を阻

害しているとの批判がある。これらの問題について、居波教育官は、「移転価格事案の訴訟に係る対処等の検討（税務大学校論叢 54号）において次の対応策を提言している。

について、文書化の導入後において法人が文書化を適正に行っており、かつ、それに基づいて独立企業間価格が適切に算出されていると判定できるのであれば、国税通則法 65 条 4 項にいう「正当な理由」があると判断し、課税処分に係る過少申告加算税の賦課を免除することが考えられる。

について、特許法 105 条の 7 の裁判官だけに証拠陳述をすることができる「公開停止に係るインカメラ審理手続」は完全には守秘義務に対応していないものの、実質的に第三者情報の保護機能を有するのであれば、シークレット・コンパラブルへの対応策になるものと思われ、このようなインカメラ審理手続を国税通則法 116 条の関連規定として導入することが考えられる。」⁽⁷⁵⁾

筆者は、アドビ事件の第二審判決について、課税庁が主張した RP 法に準ずる方法と同等の方法を認めなかったことについては過度に措置法の課税要件を厳しく判断したと考えている。米国が 1980 年代後半以降、移転価格算定に関して「所得から利益へ」という流れを作り、1995 年 OECD 移転価格ガイドラインでは基本三法重視の姿勢を示した OECD 租税委員会も、2010 年の改定で米国と同様「最適方法ルール」を採用したことを考えれば、各国の法令および通達利益法を認める方向に進んでいる。わが国も平成 23 年度税

制改正により、2010 年 OECD 移転価格ガイドラインと同様、移転価格算定方法の優先順位を廃止した。このことは、利益法を積極的に適用していこうとの世界的な潮流である。

これに対して、わが国裁判所は、少なくとも第二審の判決を見る限り、あくまでも法令に規定されている課税要件を厳しく限定的に解釈していると考えられる。これが日本だけの傾向なのか、諸外国でも同様なのかは後の研究に譲ることにするが、アドビ事件における第二審の判断は RP 法に準ずる方法と同等の方法の適用要件を厳しく解釈したと考えてよい。

いずれにしても、わが国においてはシークレット・コンパラブルの適用について否定的な見解が引き続き多いといえることができる。そして、その根拠としては、課税庁と納税者との情報の非対称性のみがあり、カナダにおける第三者情報の秘密保持の観点が欠落しているのが特徴である。

7. 平成 23 年度税制改正の実現

平成 23 年度税制改正におけるシークレット・コンパラブルの問題については、平成 22 年度税制改正大綱（平成 21 年 12 月 22 日）にすでに記載されているので、以下に掲げることとする。そして、これがどのように実現されたかを簡記する。

なお、平成 22 年度税制改正大綱には、とくに付番はされていないが便宜的に筆者が 6 つに区分して表示した。

- イ．関連者の判定基準における実質的な判断（22 年 6 月事務運営指針で手当て済）や
- ロ．独立企業間価格の算定方式における「幅（レンジ）」の概念のあり方（23 年度通達改正）などについて検討を行うとともに、
- ハ．独立企業間価格の算定方式の適用優先順位の柔軟化（23 年税制改正）や
- ニ．比較対象取引の候補となりうる取引が複数存在する場合等の選定のあり方の更なる明確化（23 年度通達改正）
- ホ．シークレット・コンパラブル（類似の取引を行う第三者から質問検査等により入手し

た比較対象取引についての情報)のあり方(23年度通達改正。なお、下線は強調のため筆者加筆)

へ、執行体制の充実などによる事前確認の一層の迅速化(23年7月人事異動において東京局国際情報2課に主任国際情報審理官を設置し、相互協議室のラインを8→11に増加)

上のホで示すように、シークレット・コンパラブルの問題は、税制改正を伴うものではなく、国税庁における執行の改善で手当てすることとされた。

そこで、国税庁は平成23年度税制改正を受けて、平成23年8月12日に「租税特別措置法関係通達(法人税編)」及び「租税特別措置法関係通達(連結納税編)」の一部を改正する案並びに「移転価格事務運営要領」(事

務運営指針)及び「連結法人に係る移転価格事務運営要領」(事務運営指針)の一部を改正する案に対する意見募集について、と題する一般からの意見募集を9月10日締め切りとして行った。

それによると、事務運営指針2-5を次のように(下線部)変更することを提案していた。

「(推定規定又は同業者に対する質問検査規定の適用に当たっての留意事項)

2-5

(1)

(2) (1)の提示又は提出を求める場合には、独立企業間価格の算定に必要なと認められる範囲内において、法人に対し期日を定めて当該提示又は提出を求める。

また、当該期日は、当該法人の意見を聴取した上で当該提示又は提出の準備に通常要する期間を斟酌して定めることとし、当該期日までに当該提示又は提出がない場合で、当該法人がこれをできなかったことにつき合理的な理由が認められるときには、当該法人の意見を再聴取し、改めて期日を定める。

(注)1 法人が独立企業間価格を算定している場合には、当該法人が当該算定に用いた書類に基づき独立企業間価格の算定ができるかどうかを検討し、当該書類以外の書類の提示又は提出を求める必要があるかどうかを判断する。

2 当該提示又は提出に係る期日の再設定を繰り返した結果、当初の期日から相当の期間が経過した場合において、それ以後の書類の提示又は提出が見込まれないときには、法人に対し、「第6項に規定する書類が遅滞なく提示又は提出されなかったため措置法第66条の4第6項又は同条第8項の適用要件を満たす」旨を説明する。(以下略(変更なし))

この改定案からは、国税庁としては、推定規定又は同業者に対する質問検査規定の適用について、さらに謙抑的に運用することとし、引き続きシークレット・コンパラブルの適用を行えるようにする環境整備を行ったものと考えられるべきであろう。

これに対して、寄せられたコメントでは、2-5について期日の再設定について認めら

れる合理的な理由の例示を求めるもの、および再設定をどの程度繰り返すことができるのかについて明確化するよう求めるもの、の二つがあった⁽⁷⁶⁾。

国税庁は、これらのコメントを受けて、平成23年10月27日付で事務運営指針を改正した。その中で、シークレット・コンパラブルの適用の問題点に関して、同2-5(3)は(4)

と変更され、つぎのように記述された。

「措置法第66条の4第8項の規定を適用して把握した非関連者間取引を比較対象取引として選定した場合には、当該選定のために用いた条件、当該比較対象取引の内容、差異の調整方法等を法人に対し十分説明するのであるが、この場合には、国税通則法第126条((職員の守秘義務規定))の規定に留意するとともに、当該説明を行った事実を記録する。(下線は強調のため筆者加筆)」

シークレット・コンパラブルの問題について、平成 23 年度税制改正とそれを受けて実施された事務運営指針の改定においては、「十分」という用語が追加されたのみであった。

この点について、国税庁の担当官は、次のように述べている。

「質問検査権限に基づくシークレット・コンパラブルの収集等については、法人が独立企業間価格の算定に必要な書類を遅滞なく提示等しないことが要件とされておりますが、その提示等に係る期限に関する執行上の取扱いとして、『独立企業間価格の算定に必要な書類の提示等の準備に通常要する期間を斟酌し、その期限を定める』旨をこの指針で設けているところです。

今回の事務運営指針の改正においては、納税者の予見可能性を確保する観点から、書類の提示等に係る期限について、合理的な理由があれば、当該期限の再設定により延長を認めること、また、再設定を繰り返し相当な期間が経過した場合において、なお書類の提出が見込まれないときに、シークレット・コンパラブル等の適用があることを明記することとしました。シークレット・コンパラブルを用いる際は、これまで、この指針に記載しているように守秘義務の範囲内でその内容を説明するとの運用を行ってきているところですが、適用に際し十分な説明がなされるよう、部内でも更に周知徹底してまいります。」⁽⁷⁷⁾

今回の事務運営指針の改正により、シークレット・コンパラブルの適用がある場合、国税庁として、これまで以上に十分な説明を行うようにすることが明示されたことになる。

8. シークレット・コンパラブルの適用に関する考察

以上、これまでにわが国および主要国で議論されたシークレット・コンパラブルの問題点について、制度の整備を含めて概観してきた。

(1) 情報公開法による開示請求

このほか、シークレット・コンパラブルについて情報公開法に基づく開示請求を行った事件があるので、ここで紹介しておきたい。

この事件は、移転価格に関する税務調査を受け、平成16年11月24日付で平成10年8月期以降5年間の事業年度につき法人税の更正処分等を受けた原告Xが、平成16年6月1日及び平成17年1月19日、東京国税局長Yに対し、情報公開法に基づいて、当該税務調査及び更正処分等において取得・作成された行政文書の開示を請求したところ、Yが、平成16年6月25日付け及び平成17年2月16日付けで、いずれも全部不開示の決定をしたことから、これらを不服とするXが、その取消しを求めたものである。情報公開法上、Xが開示を求める文書が情報公開法上の不開示情報になるかが争点であった。

Xは、本件各更正処分等の適否を争うためには、比較対象取引の選定過程の適否やXの独立企業間価格を算定する上で行った差異調整の適否を検証することが必要不可欠であり、そのためには、比較対象企業の取扱商品、課税年度ごとの売上高・売上総利益率・営業利益率・販売費及び一般管理費比率・宣伝広告費及び販売促進費比率・ロイヤリティの金額及びその比率の開示が最低限必要であり、これを公にすることで、納税者一般に対する手続保障に資するとともに、移転価格税制に

関する予見可能性・法的安定性を高める結果をもたらすと主張した。

これに対して、平成19年8月28日、東京地裁は、「情報を公にした場合には、これらを取得した当該法人の競争企業において対抗措置を講じたり、取引相手となる企業において交渉に利用して有利な立場に立つなど、当該法人の経済的な利益や競争上の地位を害するおそれがある・・・当該文書が開示されるならば、同業他社が本件調査に協力したことが明らかになるところ、その結果、本件調査対象法人から好ましからざる感情を持たれるおそれがあることから、ひいては、一般的な税務調査への協力についても支障が生じる可能性があることは否定できないのであって、その結果、税務当局において正確な事実の把握が困難になるなど、移転価格調査に関する事務の適正な遂行に支障を来すおそれがある・・・こうした情報が明らかになれば、移転価格税制上の問題を検討する際の税務当局の関心事項が明らかとなるため、納税者の中には、税務調査の対策として、関係する資料を隠ぺい・破棄する可能性も存し、その結果、税務当局において正確な事実の把握が困難になるなど、移転価格調査に関する事務の適正な遂行に支障を来すおそれがある。」などと述べ、原告の請求を退けた。本事件については、控訴されているとのことである⁽⁷⁸⁾。

(2) 情報提供者の視点

さて、以上述べた諸外国の考え方、およびわが国の制度・執行を通じて得た知見から、ここで、今後の移転価格税制の執行の中で、シークレット・コンパラブルの問題をどのように考えるべきかについて、筆者の考え方を述べることにする。

上述したドイツやカナダの裁判例、OECD移転価格ガイドラインの議論を見てみると、シークレット・コンパラブルの適用が違法または不当とは必ずしも言い切れないと思われる。このことは、各国において法制度が異な

ることから、一概に結論を導き出すことができないことがあり、短絡的に結論を求めてはいけないうことではある。また、諸外国の法令や通達が未整備の場合が多く、2010年OECD移転価格ガイドラインの改定時において、シークレット・コンパラブルの適用を否認することができなかったこともあるかもしれない。

次に、1917年以降の長い歴史を有するカナダにおいて、課税当局の執行方針を示す情報通達 87-2R において、第三者情報の秘密保持について厳格に明示されていることを考慮すべきである。カナダにおいては、申告納税制度において第三者の提供した情報の秘密保持について、非常に重要視している。また、カナダにおいては、上述したように、納税者と課税庁との間の情報の非対称性のみならず、情報を提供した第三者が自己がカナダ課税庁に提供した情報を課税庁以外に開示しないよう求めることが可能か、という観点からの議論も長い間行われてきていた。

この点、わが国は2001年に事務運営指針において、シークレット・コンパラブルを使用する場合には調査対象法人に守秘義務に反しない程度で説明する、という執行方針を示したことは評価される一方、情報を提供した第三者の権利保護という観点からの議論があまり行われていない。このことについては、情報公開法の観点から課税庁の有する情報を公開するか否かという論点はあるものの、申告納税制度における第三者情報の保護という観点が欠落していると考ええる。

また、アドビ事件においては、課税庁の算定した独立企業間価格が法令に違反したとして退けられたことから、シークレット・コンパラブルの問題点については、最終的には裁判所の判断が下されていない。すなわち、シークレット・コンパラブルの問題が、手続上の問題か、課税要件そのものであるか、についての裁判所の判断がなされていない。

この問題については、最終的にはわが国の

法令を裁判所がどのように解釈するかに帰着する。将来、裁判所がシークレット・コンパラブルの違法性を判断する機会が来るかもしれない。

筆者は、シークレット・コンパラブルの適用は、課税庁にとってのラストリゾートとすることで、移転価格税制が国際的租税回避に対抗するために設けられた制度としての役割を果たすことができると考えている。

論者の中には、平成 22 年度税制改正大綱を受けたシークレット・コンパラブルの取扱いについて、「実務に大きな変化はないと思われる。」⁽⁷⁹⁾といった意見もあるが、そうであるなら、どうして大綱に記載すべき事項であるのだろうか。また、「シークレット・コンパラブルについて適用頻度は少なくなっているものの、納税者にとって課税当局の処分に対する検証・反証ができず、脅威となっており、これの使用を抑制すべき。」という移転価格税制研究会の議論について、筆者は疑問を有している。

というのは、上述したアドビ事件において、納税者側が、課税庁の用いた課税方法が RP 法に準ずる方法と同等の方法ではないと主張し、裁判所がこの主張を採用したことによる。すなわち、納税者が、法廷の場で課税庁の用いた方法が措置法 66 条の 4 に規定する方法ではないと主張することができるほど、課税庁から調査の際に説明を受けていたことを意味する。

わが国では、2001 年に事務運営指針において、シークレット・コンパラブルを適用する場合には守秘義務に反しない程度で納税者に説明してきており、それが現実に行われていたと解すべきである。

9. むすびに代えて

移転価格税制は、問題となる取引と同様または類似する比較対象取引を見だし、これに基づいて独立企業間価格を算定することが

ら、課税庁においても執行が困難であるとされてきた。上述したアドビ事件を見てもわかるように、課税庁が長い時間をかけ多方面からの検討を重ね、それに基づく課税処分をしたても、裁判でその主張が認められない場合もある。

シークレット・コンパラブルの問題は、1990 年代のわが国における課税攻勢により国際的な問題となり、OECD 租税委員会でも議論され、移転価格ガイドラインの改定草案に盛り込まれ多くのコメントが寄せられた。そのコメントの多くはシークレット・コンパラブルの適用に否定的であったにもかかわらず、最終的には条件付きで認められた。このことは、シークレット・コンパラブルの適用を決して認めない米国や英国の意見だけが諸外国の意見ではないことを意味している。世界は広く、色々な考えを持つ国が存在する。そして、上で述べたカナダのように、第三者情報の取扱いについて長い間議論を重ねた国もある。大手税理士法人はもともと英米系であり、実務に果たす役割は非常に大きい。彼らの見解がそのままグローバル・スタダードではないことを知るべきである。

わが国は、OECD 加盟国としてシークレット・コンパラブルの適用を行うことを選択しているが、これはある意味当然のことであると考ええる。移転価格税制が国際的な租税回避に対抗するために必要な制度であることから考えれば、過度な制限を行うことなくわが国課税権の確保に努めるべきである。とくに、裁判所が課税要件を厳格に捉え、文理解釈を貫く姿勢を有する場合には、納税者も課税庁も独立企業間価格の正確な算定を心がけるべきである。これまで、裁判所の判決が出た事件数は非常に少ないが、安易に利益法を多用することは、わが国裁判所が採用している姿勢とは相容れないとも考えられる。

しかし、だからといってシークレット・コンパラブルの適用を無制限に認めることはで

きない。OECD 移転価格ガイドラインが述べるように、できることであれば、シークレット・コンパラブルを用いることなく正確に独立企業間価格が算定できれば理想的である。今後は、課税庁と納税者間の情報の非対称性の議論に加えて、情報を提供した第三者の権利保護の観点からの議論を含めて、課税庁、調査対象納税者など関係者間でバランスの取れた制度とすべきである。その際、留意すべきことは、移転価格税制が国際的租税回避の否認規定の一つであり、わが国課税権の確保を阻害しないようにすべきことである。

-
- (1) 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 - 」(税務大学校論叢 59号 2008年) 660頁を参照。
- (2) トーマス弁護士は、1980年代前半からすでに日本で国際税務の専門家として活躍する一方、国税庁税務大学校国際租税セミナー特別コースにおいて教鞭をとられるなど、日本の国際税務の歴史を知る人物の一人である。現在も日本をベースに活動される一方、各種の国際会議でパネラーを務めておられる。
- (3) ゲーリー・M・トーマス「日本当局の移転価格税制の解釈及び適用 - 租税法の基本原則及び申告納税との関連を考える - 」『国際税務』17巻12号10頁を参照。
- (4) Jonathan Stuart-Smith and Tomohiko Kaneko, “The Taxation of Intangibles (Special supplement): Japan”, *International Tax Review*, March 1, 1998. この他、わが国のシークレット・コンパラブルの問題が外資系卸売業を中心に展開されていることについて、Dean Yoost and Daisuke Miyajima, “Japan: foreign distributors put to the test”, *International Tax Review*, June 1, 1998 を参照されたい。
- (5) 赤松晃「シークレット・コンパラブルの機能と限界」『国際税務』18巻11号40頁を参照。
- (6) 小松芳明・ゲーリー・M・トーマス「21世紀の国際課税を考える - 改善すべき諸点について - 日本における移転価格税制」『国際税務』19

-
- 巻11号11 - 13頁を参照。
- (7) 前掲注(6)、13頁を参照。
- (8) 財務省「平成22年度改正税法のすべて」504 - 507頁を参照。
- (9) Joel Nitikman, “Obtaining Disclosure of Secret Comparables in Canadian Transfer Pricing Litigation: Policy and Practice”, *Canadian Tax Journal*, No.50, Vol.1, pp.33 - 34 を参照。
- (10) Swaneveld, Przysuski & Lalapet, “Secret Transfer Pricing Comparables Still Popular in Some Jurisdictions”, *Tax Notes International*, October 13, 2003, pp.169 - 178 .
- (11) Baker & Mackenzie, “Latin America Transfer Pricing”, *International Tax Review*, October 19, 2011 を参照。
- (12) Boonsongprasert & Pipatmongkolchai, “Thailand: Managing transfer pricing risk in Thailand”, *International Tax Review*, March 23, 2011 を参照。
- (13) <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/global-transfer-pricing-review-2011.pdf>
- (14) Thomas Borstell and Michael Prick, “German court bans secret comparables”, *International Tax Review*, April 1, 1999, Thomas Borstell, “Germany - Global Transfer Pricing Update”, *Tax Notes International*, October 30, 2000, pp.2041 - 2042 を参照。
- (15) Bundesfinanzhof, 17.10.1001 - IR 103/00.
- (16) 本判決については、Alexander Vögele and William Bader, “Germany focus: New deal for German transfer pricing”, *International Tax Review*, February 1, 2002 を参照した。同判決は、国際的に大きな反響を呼び、Kroppen , Rasch & Roeder, “German Federal Tax Court Issues Landmark Transfer Pricing Decision”, *Tax Notes International*, December 10, 2001, pp.1111 - 1115, Ulf Andersen, “The Federal Tax Court’s Landmark Decision”, *Transfer Pricing Report*, Vol.10, No.17, pp.753 - 759, Oliver Wehnert & Peter Stallberg, “The Federal Supreme Tax Court’s Decision”, *Transfer Pricing Report*, Vol.10, No.17, pp.760

- 763 など多くの評釈が出された。

- (17) William Innes and Janice McCart, “Transfer-Pricing Dispute: Access to and Disclosure of Information”, *Canadian Tax Journal*, Vol.43, No.4, pp.821 - 868 .
- (18) *Slattery v. Doane Raymond Limited*, 93 DTC 5443, at 5445 and 5446.
- (19) Innes and McCart, p.824.
- (20) 1927 年所得戦時法第 81 条第 1 項。
- (21) 同条第 2 項。
- (22) Patrick Bendin, “The Requirement of Confidentiality Under the Income Tax Act and Its Effect on the Conduct of Appeals Before the Tax Court of Canada”, *Canadian Tax Journal*, Vol.44, No.3, p.674 を参照のこと。
- (23) 現行のカナダ所得税法 (Income Tax Act (R.S.C.,1985,c.1 (5th Supp.))) の 241 条 4 項 b は、大要「所得税法上、ある納税者の租税、利子、罰金等の算定のために必要と合理的にみなされる場合、当局職員は、別の納税者情報をその納税者に提供することができる。」と規定している。
- (24) 前掲注(19)、Innes and McCart, p.826.
- (25) 73 DTC 5347 (FCA) .
- (26) 73 DTC 5347 (FCA) , at 5351 .
- (27) 87 DTC 5157 (FCTD) .
- (28) 現行のカナダ所得税法 241 条 5 項は、上述した当局職員が納税者の税額等の算定を行う場合に別の納税者情報をその納税者に提供することができるとしていることについて、そのためには情報を提供した納税者の同意が必要であると規定している。
- (29) 87 DTC 5157 (FCTD) , at 5158 .
- (30) 92 DTC 6187 (FCA) .
- (31) Patrick Bendin, “The Requirement of Confidentiality Under the Income Tax Act and Its Effect on the Conduct of Appeals Before the Tax Court of Canada”, *Canadian Tax Journal*, Vol.44, No.3, pp.680 - 722, at pp.703 - 704 .
- (32) 92 DTC 6187 (FCA) , at 6188 .
- (33) Information Circular 87-2R は、1995 年 OECD 移転価格ガイドラインが改定されたことを受けて、カナダ課税庁の移転価格税制執行に

- ついてその運用方針を明示したものである。1999 年 9 月 27 日に公表された。なお、この通知は次の URL で閲覧することができる。
<http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tp/ic87-2r/ic87-2r-e.pdf> (2011 年 10 月 20 日アクセス) .
- (34) たとえば、Richard A. Green, “The Confidentiality of Income Tax Returns”, *Canadian Tax Journal*, Vol.20, No.6, pp.568 - 596 があるが、その中で Green 氏は、「いずれにしても、確定申告書は秘密であるべきであり、そのように取り扱われてきたというのが一般的な認識であろう。」(at 568-9) と述べて、納税者の情報の秘密保持が申告納税制度を支えていると認識している。
- (35) 前掲注(19)、Innes and McCaret, p.866.
- (36) 前掲注(9)、Nitikman, p.33 を参照。
- (37) 正確には、「多国籍企業と移転価格」という。さて、OECD 加盟国は法治国家であり、かつ民主主義国家である。各国は自国の法令に基づいて租税を課す。課税庁と納税者との間の紛争は、自国の法令に基づいて最終的には裁判所が判断を下す。現実の問題として、各国には社会経済情勢や歴史など様々な違いがあり、税制についても各国それぞれの考え方に基づく規定がある。したがって、国際機関による法的根拠のないガイドラインには、一定の限界があるといえる。OECD 租税委員会が策定する OECD 移転価格ガイドラインは、そもそも多国籍企業と加盟国の税務当局に対する移転価格税制の運用指針であり、法的拘束力を有することはない。しかし、OECD 移転価格ガイドラインは、各国税務当局（わが国では財務省および国税庁）が代表団を送り、その代表団における議論を踏まえて策定されるものである。代表団のトップで構成される租税委員会は OECD ガイドラインの策定を満場一致で行っている。OECD の慣例として、反対国がある場合にはガイドラインとはならない。また、ガイドラインを公表することについては、各国が OECD 代表部に派遣する特命全権大使で構成される理事会で決定されている。このように考えれば、OECD 移転価格ガイドラインは、先進国の税務当局の合意により策定されたものであり、いわば国際公約ともいえる。

- (38) Boos Monica (2003), *International Transfer Pricing - The Valuation of Intangible Assets*, Kluwer Law International, The Hague, p.116 を参照。
- (39) 増井良啓「移転価格税制の長期的展望」水野忠恒編著『国際課税の理論と課題(二訂版)』(2005年、税務経理協会)、87頁を参照。
- (40) Verlinden, Isabel et al. (2010), “OECD Publishes Revised Guidelines on Transfer Pricing, Accommodating 15 Years of Juggling the Arm’s Length Principle in a Globalizing Business world”, *International Transfer Pricing Journal*, Vol.17, No.5, p.336.また、増井良啓教授も「独立当事者間基準のプロトタイプは、独立価格比準法であったといえよう。」と述べている。前掲注(39)増井良啓 86頁を参照。
- (41) 1995年 OECD 移転価格ガイドラインの翻訳書として、岡田至康監訳『OECD 新移転価格ガイドライン』(日本租税研究協会 1998年)があったが、2010年 OECD 移転価格ガイドラインが公表されたことから、『OECD 移転価格ガイドライン - 多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針 - (2010年版)』(日本租税研究協会 2011年)が刊行された。
- (42) 増井良啓教授は「独立当事者間基準のプロトタイプは、独立価格比準法であったといえよう。」と述べているが、これは誰もが認めることであろう。前掲注(39)増井良啓 86頁を参照。
- (43) この点について、現実的には基本三法の適用範囲が限定されること、その結果 OECD 移転価格ガイドラインを適用すると、同一の状況であっても米国財務省規則とは異なる算定方法を採用する可能性が高く、二重課税リスクが高まっているという指摘がある。King, Elizabeth(2009), *Transfer Pricing and Corporate Taxation*, Springer, Brookline, pp.19 - 22.
- (44) OECD 租税委員会は、比較可能性について、2003年4月29日付で一般からのコメントを求める文書を公表した。これは次の URL で閲覧することができる。
http://www.oecd.org/document/47/0,3746,en_2649_33753_2508655_1_1_1_1,00.html
 (2011年6月5日アクセス)。
- (45) OECD 租税委員会が取引単位利益法について、一般からコメント求めた文書は次の URL より閲覧することができる。
http://www.oecd.org/document/58/0,3746,en_2649_33753_36199290_1_1_1_1,00.html
 (2011年6月1日アクセス)。
- (46) OECD 草案の日本語訳は、国税庁ウェブサイトを参照した。
- (47) 一方では、税務当局は納税者に利用可能な内部情報の多くを(量的にも質的にも)欠いている。これは、特に、内部比較対象の評価にかかわる問題ではあるが、税務当局がガイドラインの比較可能性の基準を利用可能な外部データに最も効果的に適用できるかどうか、また、税務当局が納税者の移転価格算定方法の選択の裏づけとなる適切な事実と状況を十分理解できるかどうかといった点にも影響を与える。これらの問題は、税務当局が十分かつ時宜を得た文書化要件をいかに必要としているかを浮き彫りにするものである。
 他方では、税務当局は、その権限を利用すれば、より良い比較対象データを入手することもできる。そのため、移転価格リスク評価を実施している一部の税務当局は、納税者の文書の質を追及しすぎることなく、関連者による国際取引の重要性を考慮して、得られた成果の商業上の現実にも目を向けることを方針としている。この情報の非対称性は、利用可能な情報源の決定に影響を及ぼす可能性がある。
- (48) http://www.oecd.org/document/47/0,3746,en_2649_37989753_2508655_1_1_1_1,00.html
 (2012年5月15日アクセス)。
- (49) <http://www.oecd.org/dataoecd/2/36/15093418.pdf> (2012年5月15日アクセス)。
- (50) <http://www.oecd.org/dataoecd/14/15/5192302.pdf> (2012年5月15日アクセス)。
- (51) <http://www.oecd.org/dataoecd/62/63/14554576.pdf> (2012年5月15日アクセス)。
- (52) <http://www.oecd.org/dataoecd/62/63/14554591.pdf> (2012年5月15日アクセス)。
- (53) 取引単位利益法に関する2度目の草案は、次の URL で閲覧することができる。
<http://www.oecd.org/dataoecd/18/48/39915180>

- pdf (2011年6月1日アクセス)。なお、本草案の概要と仮訳は、国税庁の次のウェブサイト参照されたい。
<http://www.nta.go.jp/sonota/kokusai/oecd/press/17.htm> (2011年5月30日アクセス)。
- (54) 前掲注(19), Innes and McCart, pp.840 - 852を参照。
- (55) 租税特別措置法第66条の4第7項は、次のように規定する。「国税庁の当該職員又は法人の納税地の所轄税務署若しくは所轄国税局の当該職員は、法人と当該法人に係る国外関連者との間の取引に関する調査について必要があるときは、当該法人に対し、当該国外関連者が保存する帳簿書類(その作成又は保存に代えて電磁的記録の作成又は保存がされている場合における当該電磁的記録を含む。以下この項、次項及び第十一項第二号において同じ。)又はその写しの提示又は提出を求めることができる。この場合において、当該法人は、当該提示又は提出を求められたときは、当該帳簿書類又はその写しの入手に努めなければならない。」この規定は、一般に国外関連者情報に関する入手努力義務とされ、罰則がないことから、いわゆる外資系法人に対する効果はない。
- (56) 前掲注(1)岡直樹 674 - 679 頁を参照。
- (57) 移転価格税制の執行に係る国外情報のアクセスに関しては、猪野茂「国外情報アクセスの現状と問題点」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』大蔵財務協会 2010年)429 - 447 頁を参照されたい。
- (58) 2008年1月草案に対するコメントは、次のURLで閲覧することができる。
http://www.oecd.org/document/63/0,3746,en_2649_37989753_40555839_1_1_1_1,00.html (2011年11月13日アクセス)。
- (59) 2つのプロジェクトに係る民間人との協議会については、OECDの次のウェブサイト参照した。
http://www.oecd.org/document/15/0,3746,en_2649_33753_41336143_1_1_1_1,00.html (2011年5月30日アクセス)。
- (60) OECD 移転価格ガイドライン第1章から第3章までの改定草案の公表とコメント募集については、OECDの次のウェブサイト参照した。
http://www.oecd.org/document/26/0,3746,en_2649_33753_43656346_1_1_1_1,00.html? (2011年5月30日アクセス)。なお、改定草案の経緯と仮訳については、国税庁の次のウェブサイト参照されたい。
<http://www.nta.go.jp/sonota/kokusai/oecd/press/30.htm> (2011年6月5日アクセス)。
- (61) 合計で33のコメントが寄せられた。コメントについては、OECDの次のウェブサイト閲覧することができる。
http://www.oecd.org/document/32/0,3746,en_2649_37989753_44388960_1_1_1_1,00.html (2011年6月22日アクセス)。
- (62) 2010年OECD 移転価格ガイドライン公表の経緯等については、OECDの次のウェブサイト参照した。
http://www.oecd.org/document/4/0,3746,en_2649_33753_45690500_1_1_1_1,00.html? (2011年5月31日アクセス)。なお、2010年OECD 移転価格ガイドライン公表の経緯と仮訳については、国税庁の次のウェブサイト参照されたい。
<http://www.nta.go.jp/sonota/kokusai/oecd/press/33.htm> (2011年6月5日アクセス)。
- (63) 移転価格税制研究会第5回の議事要旨は、次のURLで閲覧することができる。
<http://www.meti.go.jp/committee/summary/0004242/index.html> (2011年6月18日アクセス)。
- (64) 移転価格税制研究会「中間報告書」は、次のURLで閲覧することができる。
<http://www.meti.go.jp/committee/summary/0004422/070907.pdf> (2011年6月11日アクセス)。
- (65) 東京地裁平成19年12月7日判決(税資257号順号10846)、東京高裁平成20年10月30日判決(税資258号順号11061)。
- (66) 本事件の評釈は、たとえば、居波邦泰「アドビ事案に係る国際的事業再編の観点からの移転価格課税の検討(上)」(税大ジャーナル14号2010年)119 - 140頁、同「アドビ事案に係る国際的事業再編の観点からの移転価格課税の検討(下)」(税大ジャーナル15号2010年)117 - 138頁、拙稿「アドビ移転価格課税事件」(国税速報6064

-
- 号 2009 年) 42 - 45 頁を参照。
- (67) 東京地裁平成 19 年 12 月 7 日判決の「事実及び理由」の第 3 の 2(1)エ及びオ (税資 257 号順号 10846、25 - 26 頁)。
- (68) 北村導人「移転価格課税に関する裁判例の分析と実務上の留意点(下)」税務事例 41 巻 1 号 45 頁を参照。
- (69) 東京高裁平成 20 年 10 月 30 日判決の「事実及び理由」の第 3 の 2(1)(税資 258 号順号 11061、19 頁)
- (70) 前掲注(63)、45 頁を参照。
- (71) 前掲注(63)、48 頁を参照。
- (72) 村田守弘「移転価格税制適用事案の判断(アドビ事件) - 裁判所が判断を下さなかったシークレット・コンパラブルについて - 」『税務事例』42 巻 3 号 42 頁。
- (73) 本庄資「情報の非対称性と文書化の必要性」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』497 - 498 を参照。
- (74) 居波邦泰「移転価格事案の訴訟に係る対処等の検討 - 米国の判例等を踏まえて - 」税務大学校論叢 54 号、195 - 488。
- (75) 前掲注(68)、498 頁を参照。
- (76) 国税庁の通達案についてのコメントは次の URL で閲覧することができる。
<http://search.e-gov.go.jp/servlet/Public?CLASSNAME=PCMMSTDETAIL&id=410230023&Mode=2> (2011 年 11 月 20 日アクセス)。
- (77) 松下滋春「移転価格関連通達等の改正について」(租税研究 749 号 2012 年) 216 - 217 頁を参照のこと。
- (78) 前掲注(63)、50 頁を参照。
- (79) 前掲注(72)、167 頁を参照。