

論 説

移転価格税制に関連する推定課税規定についての一考察

- 東京地裁平成 23 年 12 月 1 日判決を起点として -

前岡山大学社会文化科学研究科教授

水 谷 年 宏

SUMMARY

移転価格課税については、法人税の実地調査による全体の申告漏れ所得金額のうち大きな割合を占めているにもかかわらず、裁判例は極めて少ない。このような中、平成 23 年 12 月 1 日に租税特別措置法 66 条の 4 第 6 項、すなわち推定課税規定に関連する東京地裁判決が、そして、平成 25 年 3 月 14 日には東京高裁において控訴審判決が下された。東京地裁判決である本判決は推定課税規定に関する初めての判決であり、推定課税規定特有の論点を含む、移転価格税制に関連するいくつかの論点について裁判所の考え方が明らかにされた。

本稿は、本判決を起点としつつ、推定課税規定の基本的な考え方に関連する論点、推定課税規定適用に係る手続的要件に関連する論点、推定課税規定適用に係る内容的要件に関連する論点及び特殊関連企業条項と推定課税規定の関係などの各種論点について、整理検討するものである。(平成 26 年 8 月 29 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

はじめに	95
第一章 控訴審判決に関する分析	97
第一節 事業の同種性及び事業内容の類似性	97
第二節 販売管理費比率と事業内容の類似性の関係	97
第二章 推定課税についての基本的な考え方に関連する論点	98
第一節 推定課税規定の趣旨	98
第二節 推定課税規定に基づく更正処分等の訴訟方法	99
第三章 推定課税規定適用に係る手続的要件に関連する論点	99
第一節 「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」とは何かという論点	99
1 価格算定文書の範囲の明確化がなされた平成 22 年度改正	99
2 BEPS 計画における「移転価格関連の文書化の再検討」	100
(1) 「移転価格関連の文書化の再検討」の概要	100
(2) OECD 移転価格ガイドライン改訂案における重要事項	101
3 論点に関する検討	103
(1) 「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」の意義	103
(2) 国外関連者の財務諸表は「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」に該当するか否か	105
(3) 「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」は、納税者が現に所持したり、作成したりする書類に限られるものか否か	106
(4) 「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」の意義に関連するその他論点	107
第二節 「遅滞なく提示し、又は提出しなかった」とどのような場合に認定できるかという論点	109
第三節 手続的要件が満たされた場合における独立企業間価格の具体的な立証責任	110
第四章 推定課税規定適用に係る内容的要件に関連する論点	110
第一節 事業の同種性及び事業内容の類似性（同種事業類似法人）の認定	110
1 事業の同種性及び事業内容の類似性の程度	110
2 推定課税規定における関連者間取引の利用可能性	111
(1) 独立企業間価格の算定方法と推定課税規定の算定方法の相違点の意義	111
(2) 租税条約未締結の場合における、独立企業原則と推定課税規定の関係	111
3 事業の同種性及び事業内容の類似性を判断するための基準及び要素	112
(1) 事業の同種性及び事業内容の類似性の判断時期及び基礎とすべき事情	112
(2) 事業の同種性及び事業内容の類似性の判断基準	112
(3) 事業の同種性及び事業内容の類似性の判断要素	112
第二節 シークレット・コンパラブルの利用	113
1 推定課税におけるシークレット・コンパラブルの利用に関する論点	113

(1) 措置法 66 条の 4 第 6 項及び同条 8 項の規定	113
(2) シークレット・コンパブルの利用を認めた本判決等の問題点	114
2 推定課税におけるシークレット・コンパブルの利用に対する検討	114
(1) 独立企業間価格と推定された金額も措置法 66 条の 4 第 1 項に規定する独立企業間価格に含まれるとする考え方	114
(2) 推定課税を行う場合、同業者に対する質問検査権行使で得られた書類は利用できるか否か	115
第五章 租税条約における特殊関連企業条項と推定課税規定の関係	115
第一節 特殊関連企業条項と国内法の関係	116
1 特殊関連企業条項の国内的効力	116
2 特殊関連企業条項の国内適用可能性	116
(1) 国際法の国内適用可能性	116
(2) 特殊関連企業条項の国内適用可能性	116
3 特殊関連企業条項の国内的序列	117
第二節 特殊関連企業条項と移転価格税制の関係	117
1 特殊関連企業条項の位置づけ	117
2 特殊関連企業条項と移転価格税制の関係	118
第三節 移転価格税制と国外関連者に対する寄附金課税規定・推定課税規定との関係	119
1 国外関連者に対する寄附金課税規定	119
(1) 「寄附金の額」の意義	119
(2) 国外関連者に対する寄附金課税規定の立法趣旨	120
(3) 移転価格税制と国外関連者に対する寄附金課税規定の関係	120
(4) 低額譲渡等に対する検討	122
2 国外関連者に対する寄附金課税規定及び推定課税規定は特殊関連企業条項の制約を受けるか否か	122
(1) 特殊関連企業条項と国外関連者に対する寄附金課税規定の関係	122
(2) 特殊関連企業条項と推定課税規定の関係	123
結びに代えて	124

## はじめに

最近の移転価格課税の動向は、申告漏れ所得金額は概ね 700 億円から 1000 億円付近で推移しており、法人税の実地調査による全体の申告漏れ所得金額が 1 兆円から 2 兆円であることからすると、大きな割合を占めている<sup>(1)</sup>。これほど大きな割合を占めていることから、裁判例が豊富であると思われるかもしれない。しかし、移転価格課税の場合には税

務訴訟による解決に比べ相互協議の合意による解決の方が納税者にとって問題となる経済的二重課税が解決しやすいこともあり、主として相互協議での合意による解決がなされ、裁判例が極めて少ない状況にある<sup>(2)</sup>。

一方、現行の租税特別措置法(以下、「措置法」という。)66 条の 4 第 6 項、すなわち、推定課税規定<sup>(3)</sup>に関しては、措置法 66 条の 4 第 8 項の同業者に対する質問検査権規定<sup>(4)</sup>と

の関係等、本稿で後述するように、その規定が必ずしも明確ではないため、従来から、その関連規定を含め異なった解釈が、学者等から表明されている。

このような中、平成 23 年 12 月 1 日、推定課税規定に関連する東京地裁判決(以下、「本判決」という。)が下され、極めて少ない裁判例の一つとして加わった<sup>(5)</sup>。そして、平成 25 年 3 月 14 日、東京高裁において控訴審判決(以下、「控訴審判決」という。なお、本判決と併せて「本判決等」という。)も下されている<sup>(6)</sup>。本判決は推定課税規定に関して初めての判決であり、推定課税規定特有の論点を含む、移転価格税制に関連するいくつかの論点について裁判所の考え方が明らかにされた。本判決については、拙稿において、事実の概要、主な争点及び判旨を整理した上で、判例評釈という形で各種論点について若干触れたが、各種論点の整理として不十分な点が多かったと感じている<sup>(7)</sup>。そこで、本稿では、本判決を起点としつつ、各種論点につき、もう少し掘り下げて整理するものである。

なお、本判決に係る更正処分時以降でも、措置法 66 条の 4 の移転価格税制に関連する規定は、取引単位営業利益法が追加された平成 16 年度改正<sup>(8)</sup>、推定課税規定における算定方法の追加がなされた平成 18 年度改正<sup>(9)</sup>、「課税当局へ提示又は提出する書類」(以下「価格算定文書」という。)の範囲の明確化がなされた平成 22 年度改正<sup>(10)</sup>、独立企業間価格の算定方法の優先順位見直しが行われた平成 23 年度改正<sup>(11)</sup>等、数回の改正がなされており、これらの税制改正を踏まえた各種論点整理の必要性が認められる。したがって、本判決等は各種論点について更正処分時での裁判所の考え方を示すものであるが、本稿での検討はそれに留まらず、必要に応じ現行法令に基づく検討についても言及することとした。

また、2013 年(平成 25 年)9 月、G20 サ

ミット(ロシア・サンクトペテルブルク)において、税源浸食と利益移転に関する行動計画(以下、「BEPS 計画」という。)が全面的に支持される等、BEPS 計画が昨今注目を集めている<sup>(12)</sup>。BEPS 計画については、そこで示された項目毎に、2014 年(平成 24 年)9 月、翌年 9 月及び 12 月という異なった期限が設定されている。BEPS 計画の中に、「移転価格関連の文書化の再検討」という項目が示されているところ、後述するように、「推定課税規定適用に係る手続要件」の論点の一つである、「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」とは何かという点と密接に関係がある<sup>(13)</sup>。「移転価格関連の文書化の再検討」という項目内で示されている移転価格文書化に関する作業は、OECD における「移転価格文書化制度に関する白書」の作成作業、さらに、それを踏まえた、“OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”(以下、「OECD 移転価格ガイドライン」という。)第 5 章である文書化の改訂作業に関連しているため<sup>(14)</sup>、それぞれの草稿についても言及することとした。こうした整理が、「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」とは何かという論点を中心に、本稿における各論点の考察において大いに貢献するものと考えている。なお、本稿の構成は、以下のとおりである。

第一章では前述拙稿で整理できなかった控訴審判決における留意事項を整理する。第二章では推定課税規定の趣旨等推定課税についての基本的な考え方に関連する論点を検討する。第三章では推定課税規定適用に係る手続的要件に関連する論点、「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」とは何かという論点、「遅滞なく提示し、又は提出しなかった」とどのような場合に認定できるかという論点、及び手続的要件が満たされた場合における独立企業間価格の具体的立証責任

について検討する。特に、第一の論点については、平成 22 年度改正及び BEPS 計画の該当箇所にも言及しつつ、その意義を中心として、国外関連者の財務諸表はその中に含まれるか否か等その派生的な論点についても検討する。第四章では推定課税規定適用に係る内容的要件に関連する論点について検討する。具体的には、推定課税規定における関連者間取引の利用可能性を中心として、その事実認定の論点にも言及しつつ、事業の同種性及び事業内容の類似性の認定に関する論点、及び、推定課税におけるシークレット・コンパールの利用について検討する。第五章では本判決等では触れていないが、その射程範囲を明確にするため、特殊関連企業条項と推定課税規定の関係について、同条項と、国内法の関係、移転価格税制の関係、及び国外関連者に対する寄附金課税規定の関係にも言及しつつ、検討する。

## 第一章 控訴審判決に関する分析

本判決は、その判旨等について前述したように拙稿で整理しているためここでは記載しない。他方、控訴審判決において概ね本判決を受けた形であるが、納税者（控訴人）が補充主張をしていることから<sup>(15)</sup>、それに対応する形で若干補足的に判示している部分がある<sup>(16)</sup>。そこで、控訴審判決について本稿では筆者が留意すべきと考える 2 点のみ触れたい。

### 第一節 事業の同種性及び事業内容の類似性

更正処分時の租税特別措置法（以下、「租税法」という。）66 条の 4 第 7 項 1 号に規定する「同種の事業を営む」及び「事業規模その他の事業の内容が類似する」という要件に関するものである。この点に関し、控訴審では、前述のとおり、基本的には原審における判決（本判決）を受けて展開しているが、「控訴人が主張する『粗利益率レベルでかなりの差を生ずると見込まれるような相違がないこと』

や、『粗利益率レベルで近似する見込みがあること』までもその要件になると解すべき根拠を見出すことは困難であり、前述した推定課税の制度趣旨を前提として考えれば、そのような要件を課す必要も認められないというべきである」と補足的に判示している<sup>(17)</sup>。上記控訴人の主張は、原審においても類似する主張がなされていた<sup>(18)</sup>。しかし、この主張に対して、本判決では、「粗利益率レベルでかなりの差をもたらすものでないことを事実として立証する必要があるとは解されない」との判示にとどまり、「粗利益率レベルで近似性を支持する具体的事実について」言及はしておらず、この点について必要かどうか必ずしも明確でなかった<sup>(19)</sup>。控訴審判決では前述のとおり、この点も明確になっている。

### 第二節 販売管理費比率と事業内容の類似性の関係

控訴人の主張する「粗利益率が平均販売管理費比率に応じて大幅に異なるのであり、本件類似 3 法人と控訴人とでは販売管理費比率が大きく異なるから、本件類似 3 法人とは事業内容の類似性に欠ける」という点に関する判示である<sup>(20)</sup>。この点においても、前述のとおり、基本的には本判決を受けて展開しているが、控訴人の国外関連者である A 社の販売費と一般管理費の多くを占める取締役の報酬につき、「利益削減のための工作である可能性も強く疑われる」という指摘に加え、「財務諸表上、販売費と一般管理費の具体的な内容が明らかではないこと…、売上高と、取締役報酬を控除した販売費と一般管理費の推移には関連性をうかがうことができないことに照らすと、控訴人の提出に係る財務諸表が、A 社の販売費と一般管理費に関する財務状況を適切に反映しているものと考えするには疑問の余地があるといわざるを得ない」と判示していることである。

このことに関して、本判決では、控訴審判

決と同様、「P1社(控訴審におけるA社)から…報酬が支払われるようになったのは、P1社の利益を減らすための工作であることが強く疑われる」について言及しているのみであり、利益削減工作の強い疑義を前提として、「財務諸表に記載された販売管理費が高かったとしても、…P1社の機能及びリスクが本件類似3法人大きく異なるといえるわけではない」との判示にとどまっている<sup>(21)</sup>。すなわち、本判決においては、販売管理費比率が高くて、国外関連者P1社と本件類似3法人の機能及びリスクに相違ない理由として、取締役の報酬支給が利益削減工作であることの強い疑義しか示されてないように見える。他方、控訴審判決では、それに加えて、取締役の報酬以外の財務諸表上の販売費及び一般管理費の内容が明らかでなく、さらに、売上高と取締役の報酬を控除した販売費と一般管理費の推移の関連性が見えない点に言及し、財務諸表上の販売費と一般管理費に関する財務状況自体の信ぴょう性に関する疑義を補強している<sup>(22)</sup>。そして、このことは、国外関連者の機能及びリスク分析において、国外関連者における詳細な財務諸表の必要性を示しており、本判決等の国外関連者の財務書類は国外関連者の「機能を端的に知ることを可能とする客観的な書類として、…独立企業間価格の算定に必要な書類」<sup>(23)</sup>であることを裏付ける証左ともなる。

## 第二章 推定課税についての基本的な考え方 に関連する論点

### 第一節 推定課税規定の趣旨

本判決等では、日本の移転価格税制は「申告調整型の制度」であることを判示している<sup>(24)</sup>。納税者である法人と国外関連者である法人との間において、独立企業間価格に比して低額又は高額な取引が行われた場合、納税者たる法人の所得が減少するときには、法人税法上、当該取引は独立企業間価格で行われ

たとみなすこととなっているが、これは、申告納税制度の下、一義的に納税者は、算定のために必要となる書類を準備した上で自ら独立企業間価格を算定し、必要があれば、申告書作成時に申告調整を行い、さらに当該申告に問題があれば、税務当局は更正等を行うということが前提であると考えられる<sup>(25)</sup>。藤巻一男氏も「我が国の申告調整型制度が有効に機能するためには、法人が申告に先立って国外関連取引について移転価格の調査分析を自ら行い、独立企業間価格の算定に必要な資料をあらかじめ用意しておくことが必要である」と指摘している<sup>(26)</sup>。そして、そうであるからこそ、「申告調整型の制度」である移転価格税制の「適正公平な執行」を確保するため、主として、移転価格税制に不可欠な「独立企業間価格の算定の根拠となる帳簿書類等の提示又は提出についての納税者の協力を担保する趣旨」で推定課税規定が設けられたことを判示しているのであろう。

なお、推定課税規定の立法趣旨に関し、立法担当者は、移転価格税制が海外に所在する関連企業との取引について、多様な要因により決定される取引価格の妥当性を問題とする制度であり、問題となる取引価格の決定根拠や他の通常の取引価格に関する情報について納税者側から資料提供という形で協力が行われることが極めて重要であること、仮に納税者からかかる協力が行われない場合に課税当局が何ら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、移転価格税制の適正公平な執行を担保し難いことを説明している<sup>(27)</sup>。したがって、推定課税規定の立法趣旨を踏まえて判示されたものともいえる。

前述した推定課税規定の立法趣旨に関連して、立法担当者は、「米、英、カナダ等においては、一般的に納税者に立証責任があり、…仏においては、…推計課税を行うといった措置」があることにも触れているように<sup>(28)</sup>、納税者に立証責任がある場合、税務当局に立証

責任がある場合に比して推定課税規定の必要性は薄まるであろう。さらに言えば、米国においては、内国歳入庁が「企業の所得を正確に算定するために必要」と判断すれば、二つ以上の企業の間で「総所得等を配分」する等を行う権利があり<sup>(29)</sup>、そして、「資料提出要求...又は正式資料要求...に従わなかった場合、提出命令 (Summons) が出され、それでも従わなかった場合には、裁判所の令状 (Court Order) まで出される」こともある以上<sup>(30)</sup>、かなり正確な関連資料を入手しうるのであるから、本質的に推定課税制度はなじみにくいのではないかと考えられる。

## 第二節 推定課税規定に基づく更正処分等の訴訟方法

推定課税規定に基づく更正処分等が行われた場合、不服がある納税者の対応についても述べられている。第一に、推定課税規定に基づく更正処分等の違法性の主張、すなわち、推定課税規定適用に係る手続的要件が満たされていないとの主張や推定課税規定適用に係る内容的要件が満たされていないとの主張（推定課税の方法が違法であるとの主張）が挙げられている。第二に、推定課税規定適用要件が満たされていた場合であっても、当該更正処分等に対して適正な独立企業間価格を主張立証して推定を破ることも挙げられている<sup>(31)</sup>。

## 第三章 推定課税規定適用に係る手続的要件に関連する論点

本判決等における推定課税規定適用に係る手続的要件に関連する論点は、第一に「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」<sup>(32)</sup>とは何かという点、第二に「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」を「遅滞なく提示し、又は提出しなかった」とどのような場合に認定できるかという点である。

### 第一節 「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」とは何かという論点

第一の論点は、独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類として価格算定文書の範囲の明確化がなされた平成 22 年度改正、BEPS 計画の中の「移転価格関連の文書化の再検討」という項目と密接な関係があるため、第一の論点の検討に当たって、まず、価格算定文書の範囲の明確化がなされた平成 22 年度改正、BEPS 計画における「移転価格関連の文書化の再検討」について整理したうえで、第一の論点に関し、本判決等の判旨にも触れつつ、現行法令を踏まえた検討を行いたい。

#### 1 価格算定文書の範囲の明確化がなされた平成 22 年度改正

本判決等の対象である更正処分等を行った当時、租特法 66 条の 4 第 7 項は、「独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類...又はその写しの提示又は提出を求めた場合において、当該法人がこれらを遅滞なく提示し、又は提出しなかったときは、...当該独立企業間価格を推定して、当該法人の...所得の金額...につき...更正又は...決定をすることができる」と推定課税を行うことができる旨規定していた。また、租特法 66 条の 4 第 9 項では、「国税庁の当該職員...は、法人が第七項に規定する帳簿書類又はその写し...を遅滞なく提示し、又は提出しなかった場合において、...第一項に規定する独立企業間価格を算定するために必要があるときは、その必要と認められる範囲において、...当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む者に質問し、...又は当該事業に関する帳簿書類を検査することができる」と同業者に質問検査権の行使ができる旨規定していた。

現行法は、平成 22 年度改正において、「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」の部分、「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類として財務省令で定めるもの」に改定されている(措置法 66 条の 4 第 6 項、第 8 項)。当該改定を受け、租税特別措置法施行規則(以下、「措置法規則」という。) 22 条の 10 第 1 項において、「財務省令で定める」書類が、国外関連取引の内容を記載した書類(1号)及び法人が国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するための書類(2号)として、それぞれ列挙されている。その目的は、価格算定文書が「どのようなものであるか」という点について、法律上の規定からは、価格算定文書の範囲が必ずしも明確ではなかったことから、価格算定文書の範囲について、納税者の予見可能性を確保し、税務執行の透明性・円滑化の観点から、省令において明確化を図ることである<sup>(33)</sup>。もちろん、平成 22 年度改正を受けた措置法規則 22 条の 10 第 1 項に規定されている書類を準備しないからといって、罰金等の制裁がなされるわけではない。しかし、措置法 66 条の 4 第 6 項をみてわかるように、「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類として財務省令で定めるもの」を「遅滞なく提示し、又は提出しなかった」ことが推定課税規定の適用要件となっているため、法令レベルで価格算定文書の範囲が明確化された平成 22 年度改正後の一連の規定は、間接的な移転価格文書化規定といえるものであろう<sup>(34)(35)</sup>。但し、法令レベルで明確化された価格算定文書と平成 22 年度改正以前の移転価格事務運営要領(事務運営指針)の内容を比較した場合、前者は後者を超えるものではないため、実務的には納税者に新たな負担を課したのではないものといえる<sup>(36)</sup>。

なお、立法担当者が記載した「税制改正の解説」における「改正の内容」をみる限り、推定課税規定に関連した改正であることのみ取り上げられているように見える<sup>(37)</sup>。しかし、前述したように、同業者に対する質問検査権

規定である措置法 66 条の 4 第 8 項も、「第 6 項に規定する財務省令で定めるもの」という文言で措置法 66 条の 4 第 6 項と連動し、同業者に対する質問検査権行使の要件となっており、同条 8 項も移転価格文書化規定の枠組みとして捉えてもいいのではないかと思われる<sup>(38)</sup>。

## 2 BEPS 計画における「移転価格関連の文書化の再検討」

### (1) 「移転価格関連の文書化の再検討」の概要

前述のように措置法 66 条の 4 第 6 項及び第 8 項が移転価格文書化規定の範疇でとらえられることが明らかとなった。当該規定を理解するうえで、BEPS 計画における「移転価格関連の文書化の再検討」を整理することは重要である。その概要は、移転価格税制の文書化に関する規定を策定し、多国籍企業に対して、国毎の所得、経済活動、納税額の配分に関する情報を、共通様式に従って各国政府に報告させることで、具体的には、OECD が、OECD 移転価格ガイドラインの改訂を行い、各国の国内ルール設計への勧告を行うこととなるが、その期限は 2014 年 9 月に設定されている<sup>(39)</sup>。この BEPS 計画を受け、OECD は OECD 移転価格ガイドライン第 5 章の「文書化」の改訂作業を行っているところである<sup>(40)(41)(42)(43)</sup>。

当該改訂案は、各国の移転価格文書化を統一的なものとしつつ、リスク評価と税務調査のためより絞った有益な情報を提供するためのルール策定指針を提供するため、大きく、移転価格文書化の目的、移転価格文書化の二層構造アプローチ、コンプライアンスに関する論点及び執行に関する事項に分けられる。



(2) OECD 移転価格ガイドライン改訂案における重要事項

ア 移転価格文書化目的の明確化

まず、重要なのは、3つの移転価格文書化の目的が示されたことである。3つの目的は、税務当局による移転価格リスク評価に必要な情報提供、関連者間取引における適切な価格と条件の設定及びそこから生じる所得の適切な申告を納税者が検討することの確保、税務調査の適切な実施のための情報提供である<sup>(44)</sup>。この点は、移転価格文書化制度に関する白書案で、各国の文書化制度において移転価格文書化の目的が必ずしも明確ではないことから、移転価格文書化実務における簡素化と改善について国際的な検討を開始するに当たって、まず移転価格文書化の目的を検討すべきであるとされ(パラ 15)、その結果、3つの目的が示されているが、そのことを受けたものであろう。なお、当該白書案では、文書化制度は、3つの目的のいずれも損なうことなく相互に支えあうように策定されるべきであることも指摘している<sup>(45)</sup>。3つの目的毎に示された内容のうち、筆者が留意すべき点と考えるものは以下のとおりである。

(ア) 文書化と移転価格リスク評価

第一に、移転価格のリスク評価は、適切に税務調査先の選定を行うため、又、最も重要な論点に税務調査の焦点を絞るため、早い段階で十分関連性があり信頼できる情報へ税務当局がアクセスできる必要があるところ、移転価格文書はそのような情報源の一つであることから、信頼できる情報に基づき質の高いリスク評価が効率的に行われることを確保することは、移転価格文書化の設計に関する重要な検討要素であるとしている点である<sup>(46)</sup>。

(イ) 文書化と税務コンプライアンス向上

第二に、移転価格文書化は納税者のコ

ンプライアンス文化の構築に役立つが、納税者のコンプライアンスは、同時文書化<sup>(47)</sup>及び文書化に関する罰則導入によって下支えされるからである<sup>(48)</sup>。

(ウ) 文書化対象書類の限定化

第三に、納税者の綿密な移転価格ポリシー策定に当たっては主要なコンプライアンス確保にとどめる必要があり、移転価格文書化は合理的かつ重要な取引に特化することが重要であるとしている点である<sup>(49)</sup>。

(エ) 文書化対象書類と移転価格算定のための書類の違い

第四に、綿密な移転価格調査を行う場合、包括的な移転価格文書化制度<sup>(50)</sup>であっても、当該制度でカバーされない情報の作成等を求めることは避けがたいところ、そのような特定な情報の入手に当たっては、その必要性と納税者の負担のバランスを考慮すべきであるとしている点である<sup>(51)</sup>。ここで重要なのは移転価格を算定するために客観的に必要な資料は、移転価格文書化によって求められる資料に必ずしも限定されないことである。すなわち、移転価格文書化によって求められる資料は、第三の目的を達成するため必要かつ十分なものではない。

(オ) 多国籍企業グループの他者が保有している書類の重要性

第五に、移転価格調査に必要な文書その他情報が調査対象企業の所属する多国籍企業グループの他者に保有される場合もしばしばあることから、当該情報につき税務当局は直接又は情報交換により入手することが重要であることを指摘している点である<sup>(52)</sup>。

(カ) 文書化義務・移転価格算定に必要な書類提出義務と挙証責任

第六に、移転価格課税に関する挙証責

任につき、拳証責任に関する国内制度が、移転価格文書化によって求める文書又は移転価格調査において取得する必要があると考える情報の量と質に影響を与える場合のある旨指摘している点である<sup>(53)</sup>。

#### イ 移転価格文書化に係る二重構造アプローチの提示

次に、移転価格文書化の二層構造アプローチが示されたことも重要である。

この二層構造アプローチは、税務当局の観点から見た場合、第一の目的である税務当局による移転価格リスク評価に必要な情報提供、第三の目的である税務調査の適切な実施のための情報提供に着目してなされているように思える<sup>(54)</sup>。なぜなら、前述したように、第一の目的達成のため必要とされるものは税務調査先の選定又は税務調査の初期段階で必要とされるものであり、第三の目的達成のため必要とされるものは税務調査の中盤以降必要とされるもので、主として必要とされる情報の内容に相違点があるからである。具体的には、前者において主として必要とされるものは多国籍企業グループ全体に共通する基本情報を含むマスターファイル<sup>(55)(56)(57)</sup>、後者において主として必要とされるものは現地企業の重要な取引に特化して記載されるローカルファイル<sup>(58)</sup>のこととなる。

更に、コンプライアンスに関する論点について、同時文書化、文書作成・申告時期、文書化の重要性、文書の保存期間、文書の更新頻度、使用言語、罰則、守秘義務及びその他の観点から整理されている<sup>(59)</sup>。この論点につき、筆者が留意すべきと考えるのは、以下のとおりである。

#### (ア) 同時文書化と納税者コスト等のバランス

第一に、同時文書化についても、納税者の過度のコストや事務負担を求めら

れるべきでないことを明示している点である<sup>(60)(61)</sup>。

#### (イ) 文書化の重要性に関する分岐点

第二に、移転価格文書化については、多国籍企業グループの規模や特性、対象国の経済における多国籍企業の重要性、現地企業の規模や特性等を考慮して重要性に関する分岐点を設定すべきとの指摘がある<sup>(62)</sup>。重要性に関する分岐点とは各国の移転価格税制上問題となりうる境界ということであろうが、マスターファイルやローカルファイルの要素をみる限り、詳細な基準の設定は難しいように思える。なお、中小企業への移転価格文書化規定の適用に関しては大企業に比して軽減する必要があることに触れる一方、移転価格リスク評価や税務調査の過程で重要な個々の関連者間取引に関する情報提供要請が必要であるとの指摘がされている<sup>(63)</sup>。この文脈からも、移転価格文書化によって求められる資料は、第三の目的を達成するため必要かつ十分なものではないことがいえよう。

#### (ウ) 多国籍企業グループの他者が保有する書類と文書化義務・罰則

第三に、移転価格文書作成に当たり合理的な努力を行った納税者に過大な罰則を課すことは不公平であるとの指摘をした上で、移転価格文書化に関する罰則<sup>(64)</sup>を課さないとの決定が関連者間取引の価格が独立企業原則に沿っており、所得として適正であることを意味するものではないことにも言及している<sup>(65)</sup>。この点も、移転価格文書化規定を遵守することが、必ずしも適切な移転価格算定につながることはないことを示している。また、移転価格文書化規定の適用に当たって、自らが所属する多国籍企業グループの他者が移転価格に関する責任を負っているから自らは移転価格文

書を作成する必要はないということとは理由にならないことに加え、移転価格文書を作成しないことによる罰則を回避する理由にもならないとも指摘している<sup>(66)</sup>。この点は意義がある。現行 OECD 移転価格ガイドラインでは、移転価格調査上国外関連者の情報が不可欠であるという指摘をしつつも、納税者の管理下でない情報等についての作成を納税者に要求すべきか否かについては必ずしも明らかではない<sup>(67)</sup>。ここでいう要求されるべき移転価格文書の範疇、すなわち、親会社等多国籍企業グループの他者が作成保存している移転価格文書が現行移転価格ガイドライン・パラ 5.6 でいう、納税者の視点に重点を置いた「慎重な事業経営の原則」<sup>(68)</sup>、税務当局及び納税者双方の視点を考慮した「納税者が負うコスト及び執行の負担と、税務当局にとってのその文書の必要性とのバランス」により、要求されるべき移転価格文書から除外されるか否かが必ずしも明らかでなかったからである。当該改訂案においてこのように記載されることによって、この範疇から除外されることはないことが明確にされたといえよう。

### 3 論点に関する検討

では、第一の論点である「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」とは何かという点について検討したい。

#### (1) 「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」の意義

まず「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」の意義についてである<sup>(69)</sup>。本判決等においては明示的に判示されていないので、当初から平成 22 年度改正以降の状況も踏まえて検討したい<sup>(70)(71)</sup>。

この点について、納税者が主観的に措置法規則 22 条の 10 第 1 項各号に該当すると認識しているものと解する考え方(以下、「主観説」という。) 納税者の主観に拘らず、客観的に同項各号に該当するものであると解する考え方(以下、「客観説」という。) 納税者が同項所定の「書類」であると合理的に信じて準備していた書類であれば、同項所定の「書類」に該当し得ると解する考え方(以下、「修正主観説」という。)に整理できるが<sup>(72)</sup>、主観説又は修正主観説(以下、「主観説等」という。)が妥当であるとする見解がある<sup>(73)</sup>。

#### ア 主観説等の根拠

主観説等の根拠として、仮に客観説を採用する場合には、納税者は自らが主張する取引価格が独立企業間価格に該当することの立証責任を事実上負担しなくてはならなくなること<sup>(74)</sup>、同業他社に対する質問検査権等の調査権を有さない納税者に対し、客観的に措置法規則 22 条の 10 第 1 項所定の書類に該当するものを全て提示又は提出することを要求するのは、実質的に酷であり、そのような解釈は、申告納税制度を前提に組み入れられている我が国の移転価格税制の基本構造とも矛盾すること<sup>(75)</sup>を挙げている。

#### イ 主観説等に対する検討

##### (ア) 立証責任を事実上負担するという主張に対する検討

上記ア について、同項 1 号の「国外関連取引の内容を記載した書類」の意義が問題となるが<sup>(76)(77)</sup>、その意義は、独立企業間価格を算定するための材料としての書類であることから<sup>(78)</sup>、それらについて独立企業間価格を算定するために必要な書類として求めたからといって、納税者は自らが主張する取引価格が独立企

業間価格に該当することの立証責任を事実上負担しているわけではない。

- (イ) 措置法規則 22 条の 10 第 1 項所定の書類につき客観的に全書類の提示等を要求することが過酷であるとの主張に対する検討

上記ア についても、文書化規定の目的から検討する必要がある。純粋な文書化規定であれば、OECD 移転価格ガイドライン改訂案で示されている第二の目的である「関連者間取引における適切な価格と条件の設定及びそこから生じる所得の適切な申告を納税者が検討することの確保」、すなわち、納税者の移転価格上の税務コンプライアンスの確保がより重要視されるべきであろう。この目的のみに注視すれば、確かに移転価格文書作成に当たり合理的な努力を行った納税者に対して、結果として過大な罰則を課すことは酷となる。しかし、我が国の推定課税規定は間接的な文書化規定にとどまる。主たる目的は、前述した立法趣旨を考慮すれば、当該改訂案で示されている第三の目的、すなわち、「移転価格調査の適切な実施のための情報提供」である。特に、我が国の場合、原則的に立証責任は税務当局にあり、納税者が算定した独立企業間価格に基づく申告が誤っていると判断するのであれば、税務当局自ら独立企業間価格を算定して更正等を行う必要があることから、税務調査最終段階での適正公平な執行に重点がある<sup>(79)(80)</sup>。そうであるからこそ、移転価格文書作成に当たり合理的な努力を行った納税者に対しても、当初から税務当局に非協力であった納税者に対しても、その増差税額に対しての過少申告加算税の取扱いは同じとなるのである。したがって、上記(ア)の検討も踏まえて考えると、上記ア 前段に記載されている、客観的に措置法規則 22

条の 10 第 1 項所定の書類に該当するものを全て提示又は提出することを要求し、従わない場合には推定課税又は同業者に対する質問検査権の行使（当該行使により得られた非公開情報（以下、「シークレット・コンパラブル」という。）を用いた課税）を行い得ることは、実質的に酷とはいえないのではないかと。

- (ウ) 移転価格税制の基本構造と矛盾するとの主張に対する検討

上記ア の後段に記載されている部分についても、以下のように考えることができる。

まず、申告納税制度の下でも、一義的には納税者は、算定のために必要となる書類を準備した上で自ら独立企業間価格を算定し、必要があれば、申告書作成時に申告調整を行う一方、税務当局も必要があれば更正等を行う権限が付与されている。

さらに、限定列举された措置法規則 22 条の 10 第 1 項 1 号の書類に該当するものをみる限り、納税者を含む多国籍企業グループのいずれか<sup>(81)</sup> にとって入手可能で、かつ、当該書類が提示又は提出されれば、シークレット・コンパラブルを用いた課税を行う前段階である同業者に対する質問検査権を行使されることはない。したがって、シークレット・コンパラブルは移転価格算定のために利用しないのであるから、少なくとも平成 22 年度改正以降、我が国の移転価格税制の構造上、措置法規則 22 条の 10 第 1 項所定の書類のみに基づき独立企業間価格が算定できることとなっている<sup>(82)(83)</sup>。そうであれば、申告納税制度を前提に組み入れられている我が国の移転価格税制の基本構造とも必ずしも矛盾するとは言えないのではないかと。

- (I) まとめ

こう考えると、主観説等の根拠は弱く、推定課税規定及び同業者に対する質問検査権規定は、税務調査最終段階での適正公平な執行に重点があることから、措置法規則 22 条の 10 第 1 項 1 号の書類に関しては客観説が妥当であろう<sup>(84)</sup>。

ウ 「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」の意義に関するその他論点

同項 1 号所定の書類を遅滞なく提示又は提出した場合でも、同項 2 号所定の書類を遅滞なく提示又は提出しなかったときであれば、法令上、推定課税規定の適用に係る手続的要件は満たされたと解釈する余地はある。しかし、推定課税は適正な独立企業間価格を主張立証して推定を破ることが可能でもあり、実務的には、例えば、独立企業間価格を算定するための材料としての書類たる同号 1 号の「書類」が適切に遅滞なく提示又は提出されていれば、それらを基にして、税務当局自らが独立企業間価格を算定することができるのであるから、推定課税規定の適用は行っていないと考えられる<sup>(85)</sup>。

(2) 国外関連者の財務諸表は「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」に該当するか否か

ア 本判決等に対する検討

第二に、具体的にどのような書類が「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」に該当するかについてみていく。本判決等においてまず、P1 社<sup>(86)</sup>の財務資料は「P1 社の機能を端的に知ることが可能とする客観的な書類」として、本件取引の価格算定のための資料は納税者と P1 社の役割を納税者が「どのように見積もっていたかを知るための資料」として、いずれも「独立企業間価格の算定に必要な書類」

と判示している。

P1 社の財務資料について、独立企業間価格のうちいずれの算定方法であっても、「当該国外関連取引と比較対象取引の差異を調整するため」、「通常の利益率」や「所得の発生に寄与した程度」を算定するため、「本件取引の当事者である」納税者及び「P1 社が本件取引においてどのような役割を果たしていたかを客観的に把握することが必要である」とした上で、「P1 社の機能を端的に知ることが可能とする客観的な書類」として、「独立企業間価格の算定に必要な書類」と判示している点<sup>(87)(88)</sup>が重要である。国外関連取引に係る通常の利益率又は独立企業間価格、そして、それらを基礎として適正な所得を算定するに当たり、適切な比較対象取引を選定するには、国外関連取引の売手・買手の機能及びリスクと比較対象取引の売手・買手の機能及びリスクについて、比較可能性分析することが重要である。その際、機能及びリスクを定性的に分析することに加えて、定性的な分析が適切か否かを裏付けるものとして、一般的には財務資料が重要となるわけである。

確かに、「独立価格比準法」は比較対象取引の取引価格から国外関連取引の独立企業間価格を直接求めるものであり、売手・買手の機能及びリスクの重要性は、原価基準法等に比して劣る。

しかし、租特法 66 条の 4 第 2 項で規定している「同様な状況の下で」取引が行われたことを確認する等という点で重要であることは変わらない。また、利益分割法を除く算定方法を採用した場合、同一の契約条件等で行われる取引は一般的にはありえないことから、本判決等が指摘するような「国外関連取引と比較対象取引の差異を調整する」ことは必要となり、そうであれば、国外関連者の財務資料は一般的には不可欠であろう<sup>(89)</sup>。さらに、「所得の発生に寄与

した程度」<sup>(90)</sup>を利用して、独立企業間価格を算定する利益分割法については、納税者と国外関連者の機能及びリスク分析が最重要であることに加え、独立企業間価格を算定するに当たり、両者の当該取引に係る営業利益を合算することもあり、両者の財務資料は不可欠である。

#### イ 平成 22 年度改正以降の措置法での取扱いに対する検討

本判決等は、平成 22 年度改正以前に対する判断であるが<sup>(91)</sup>、上記のような考え方は改正後においてもなお妥当なものである。確かに、「P1 社の財務資料」、すなわち、国外関連者の財務諸表という形で価格算定文書は規定されていない。しかし、例えば、措置法規則 22 条の 10 第 1 項においても、国外関連取引において法人及び国外関連者が「果たす機能」及び「負担するリスク」に係る事項を記載した書類(一号ロ)、法人及び国外関連者の「当該国外関連取引に係る損益の明細を記録した書類」(一号ヘ)として明確に規定されているように、価格算定資料の中には国外関連者の財務諸表の主たる部分は含まれるはずである。

また、措置法規則が上記のような規定振りならば、国外関連者の財務諸表全体について提示又は提出する必要がなく、極めて限定的に考える余地があるかもしれない<sup>(92)</sup>。しかし、そのように解釈すべきではない。

宮塚弁護士自らの見解とは異なるものの、価格算定文書の範囲を広く解するという見解を前提として、以下のような説明もしている<sup>(93)</sup>。

すなわち、独立企業間価格の「『どの算定方法が適用可能なのか、又は適切なのかを判断するために必要とされる資料』や、算定方法如何にかかわらず、『最も基本的な書類』や、『国外関連取引が独立企業間価格で

行われているか否か、また、所得配分が著しくアンバランスになっていないか否かを具体的にチェックするために必要な資料』も『必要と認められる』書類に含まれる。』こととなり、「そうすると...国外関連者の財務諸表も当然、価格算定文書に含まれてくる」と指摘する。この指摘の前段部分は、比較可能性分析の要素であり、特に、最も適切な方法の選定、それに基づく独立企業間価格の算定にとって比較可能性分析は不可欠なものであるから<sup>(94)</sup>、一般的には国外関連者の財務諸表全体が要求されることとなる。さらにいえば、国外関連者の財務諸表が独立企業間価格の算定のために直接必要な部分のみ提示又は提出されたとしても、例えば、控訴審判決では、取締役の報酬以外の財務諸表上の販売費及び一般管理費の内容が明らかでなく、さらに、売上高と取締役の報酬を控除した販売費と一般管理費の推移の関連性が見えない点に言及し、財務諸表上の販売費と一般管理費に関する財務状況自体の信ぴょう性に関する疑義を呈しているように、関連勘定科目と財務諸表全体との関連性及び整合性が裏付けられないものもあり、国外関連者の財務諸表全体が要求されることが多いのではないか<sup>(95)</sup>。

- (3) 「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」は、納税者が現に所持したり、作成したりする書類に限られるものか否か

#### ア 本判決等に対する検討

第三に、「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」は、納税者が現に所持したり、作成したりする書類に限られるものか否かという点である。本判決等において、「独立企業間価格の算定に必要な書類」とは、「納税者が現に所持したり、作成したりしている書類に限られるものでは

なく、「特段の事情がない限り、その書類が提出されない場合には、」推定課税の要件は満たされる」と判示している。当該論点につき従来、「租特法 66 条の 4 第 8 項<sup>(96)</sup>後段の努力義務を尽くしているから、同条 7 項の適用の前提を欠く」という納税者の主張を支持する見解が見受けられた<sup>(97)</sup>。しかし、本判決等において、租特法 66 条の 4 第 7 項(推定課税規定)及び同条第 8 項(国外関連者に関する資料提出努力義務規定)の文言、すなわち、前者が「独立企業間価格を算定するために必要な場合」で、後者が「調査について必要なとき」であり、それぞれ独立した規定ぶりとなっていること<sup>(98)</sup>、推定課税規定の納税者側からの協力が得られない場合に課税庁が何の手だてなくこれを放置することは適正公平な執行に反するという趣旨、推定課税規定の次に国外関連者に関する資料提出努力義務規定が配列されていることを理由に、納税者の主張を退けている。この点は、条文の解釈等からすれば、適切なものであろう<sup>(99)(100)</sup>。

#### イ 本判決等で示された「特段の事情」に対する検討

傍論部分ではあるが、本判決等において示された「特段の事情」がどのようなものを想定しているかは必ずしも明確ではない。本件のように、納税者の「代表者及びその親族がその全株式を保有する国外関連者」といった納税者が国外関連者を支配下に置くような関係があると思われる場合はいざしらず、日本に子会社、海外に親会社である国外関連者が存在する場合、当該子会社が「独立企業間価格算定に必要な書類」を提出しなかったときには、ここでいう「特段の事情」に該当するか更なる検討が必要である。

この点に関して、前述したように、OECD 移転価格ガイドライン改訂案にお

いて、自らが所属する多国籍企業グループの他者が移転価格に関する責任を負っているから自らは移転価格文書を作成する必要はないということは理由にならないことに加え、移転価格文書を作成しないことによる罰則を回避する理由にもならないとも指摘していることに鑑みると、「特段の事情」と考えるべきではないであろう。移転価格上の戦略は、多国籍企業グループ全体で考えるべきものであることから、例えば、独立企業間価格算定に必要な書類につき、納税者たる子会社レベルで作成ができない、又は入手できないことは考慮されるべきでないことが明示されたものではないかと思われる。おそらく、「特段の事情」とは、例えば、国外関連者の競争者たる同業者に関する情報で秘密とされているもの等の多国籍企業グループ全体にとって入手不可能な情報であるとか、当該情報を入手・作成するに当たって、増差税額に比して著しく多額の費用が発生する情報とか、極めて限定的なものとなろう<sup>(101)</sup>。そして、このように解釈しないと、国内外で調査に必要な書類へのアクセス可能性に著しく格差が存在する中、課税要件事実について、通常の法人税の対象となっている一般的な取引と同程度の立証が求められるとすれば、適正公平な課税の実現が困難となる場合が生じるわけであるから、税務当局の立証責任の軽減を図る推定課税規定を生かすことができないであろう<sup>(102)</sup>。

#### (4) 「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」の意義に関連するその他論点

ア 納税者が独立企業間価格の算定につき合理的と考えられる努力を払い書類を整えたにもかかわらず、当該書類による独立企業間価格の算定が客観的に適切でない場合の取扱いの検討

納税者が独立企業間価格の算定につき合理的と考えられる努力を払い書類を整えたにもかかわらず、当該書類による独立企業間価格の算定が客観的に適切でない場合における、大野教授の興味深い問題点の指摘もあり<sup>(103)</sup>、当該問題点について検討したい。

(ア) 大野教授の指摘する問題点の概要

A 同業者に対する質問検査権行使後推定課税がなされた場合の文書化可能性

税務当局が同業者に対する質問検査権を行使してもなお推定課税しかできなかった場合、納税者が「同種又は類似の棚卸資産」について、非関連者間取引を比較対象取引として、2項の独立企業間価格算定方法により独立企業間価格を算定し、文書化を行うなどということはおおそ不可能なことではないかという問題点である。

B 同業者に対する質問検査権行使後推定課税がなされた場合の推定を破る可能性

上記Aの問題点とも関連すると思われるが、税務当局が同業者から関係資料を収集してようやく推定課税できたものについて、納税者が推定を破ることが可能なのかという問題点である。

C 推定課税規定と同業者に対する質問検査権規定の発動要件の同一性

推定課税と同業者に対する質問検査権に基づく2項の移転価格課税の目的は相違しているにもかかわらず、推定課税を行うための要件と同業者に対する質問検査権を行う要件が文言上同一であるため、客観説に立てば、いかに真摯に書類を整えた納税者であっても推定課税を受ける可能性は常に残る一方、これを是正するために、修正主観説に立てば、当該納税者について2項

の移転価格課税ができなくなるという問題点である。

(イ) 当該問題点に対する検討

A 上記(ア)Aで示された問題点に対する検討

本判決等の対象となった事案であれば、更正処分時、確かに法令で示された独立企業間価格の算定に必要な書類を準備できなかったかもしれない。しかし、現在についてみると、措置法規則22条の10第1項所定の書類は、同項1号の「国外関連取引の内容を記載した書類」と同項2号の「法人が国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するための書類」に分けられる。前者は、前述したように独立企業間価格を算定するための材料としての書類、後者は材料としての書類を基礎に、法人が選定した算定方法など法人が独立企業間価格を算定するために作成等を行った書類である。したがって、客観説に立って必要とされるのは同項1号に規定する書類だけであろう。同項1号所定の書類はどの算定方法にかかわらず一般的に基礎となる書類で、国外関連取引と関連する多国籍企業グループの他者の完全なる協力が得られれば入手可能なものである。同項1号所定の書類に基づき独立企業間価格を算定することができるから、ここでいう文書化は可能であるのではないと思われる。

B 上記(ア)Bで示された問題点に対する検討

本判決等の対象となった事案であれば、更正処分時、確かに推定課税を破ることは難しかったかもしれない。しかし、現在についてみると、同項1号所定の書類を提出していれば、推定課税を受けることはないだろうし、また、



現行法令においては、取引単位営業利益法も採用することができ、「移転価格事務運営要領(事務運営指針)」の「別冊 移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」(7頁)において、「取引単位営業利益法は、…公開情報から比較対象取引を見いだすことができる場合が多くなる」との指摘があるように、更正処分時より比較対象取引は著しく見つけやすくなったと思われる。

C 上記(ア)Cで示された問題点に対する検討

推定課税規定は、前述したように、移転価格上の税務コンプライアンスの確保という目的<sup>(104)</sup>も有していることはいうまでもない。しかし、推定課税規定は間接文書化規定と評されているように、それが主たる目的ではなく、「推定課税の制度が、主として、…独立企業間価格の算定の根拠となる」書類の提示等について納税者の協力を担保する趣旨で設けられたものである<sup>(105)</sup>。すなわち、納税者の協力が得られた場合には当該書類に基づき必要があれば移転価格課税を行い、協力が得られなかった場合には放置せざるを得ないことを回避する措置を実施することで、税務調査最終段階での適正公平な執行を行うことに重点があろう。

D まとめ

したがって、納税者が自らの移転価格算定方法等に基づき、いかに真摯に書類を整えたからと言って、客観的に見て、すべての算定方法等の基礎となる措置法 22 条の 10 第 1 項 1 号所定の書類を提示又は提出していなければ、推定課税がなされうるのであって、それは現行の法令の適用・解釈上は問題がないものとする。但し、昨今、移転価格上の税務コンプライアンスの確

保という目的も重要視されてきており<sup>(106)</sup>、立法政策上問題がないとはいえない。

イ 文書化義務の要請と租税条約の情報交換規定の関係

納税者の国外関連者に関する詳細な財務諸表等、自らが所属する多国籍企業グループの他者が所有する書類について、税務当局が必要と判断する場合、納税者に直接求めなくても、租税条約上の情報交換規定を利用して入手することが可能であるとの指摘もある<sup>(107)</sup>。確かに現行 OECD 移転価格ガイドラインにおいて租税条約の情報交換規定の利用を示唆している箇所もある。

しかし、現行 OECD 移転価格ガイドライン・パラ 5.6 は、「税務当局は、情報が(情報交換規定を通じ)遅滞なく効率的な方法で入手できる場合には、当該情報を得るために情報交換規定を利用しうることについても認識すべきである」と特定の場面に限定しているようである<sup>(108)(109)</sup>。また、「相手国側の協力を得られる可能性が少ないことに加えて、レシプロシティも考慮する必要がある」との指摘もある<sup>(110)(111)</sup>。さらに、「営業上の秘密等」については情報交換義務の範囲外であること<sup>(112)</sup>、租税条約・情報交換協定がない国・地域も存在している<sup>(113)</sup>。いずれにせよ、移転価格上必要な資料入手における情報交換規定の利用については、総論レベルでも、個々の事案レベルでも、まだ検討すべき点が多いように思われる。

第二節 「遅滞なく提示し、又は提出しなかった」とどのような場合に認定できるかという論点

第二の論点は、「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」を「遅滞なく提示し、又は提出しなかった」とどのような

場合に認定できるかという点である。ここでは、「遅滞なく」の解釈が問題となる。その意義は、「要求後可及的すみやかに」ということであろうが、具体的に書類を提示すべき時期は、要求された書類の内容と量の関係から判定されるものである<sup>(114)</sup>。さらに言えば、平成 22 年度改正後において、独立企業間価格を算定するために必要な書類が措置法規則 22 条の 10 第 1 項により明確化されたことから、この点にも考慮して、具体的に書類を提示すべき時期が決められることとなる<sup>(115)</sup>。但し、個別性が強い点もあり、結局は個々の事案ごとに判断せざるをえない<sup>(116)(117)</sup>。

本判決等の事実認定に関しては、平成 14 年 4 月頃から平成 17 年 3 月まで税務調査を行い、その間において、納税者に対し、「6 回にわたり、...P1 社の財務資料の提示を求め、」 「4 回にわたり、...本件取引の価格算定の根拠となった資料の提示を求めたが、...これらの書類を提示しなかったことが認められる」と判示している。前述したように、「P1 社の財務資料」及び「本件取引の価格算定の根拠となった資料」は「独立企業間価格の算定に必要な書類」と裁判所は判断している。したがって、当該書類について、約 3 年間の税務調査期間にわたり、再三再四提示を求めたが、納税者はそれに従わなかったことから、「遅滞なく」と判断したことは適切であろう。なお、推定課税規定適用に係る手続的要件に直接関係はないと思われるが、本判決の別紙 10(「争点に関する当事者の主張」)の「争点(2)」の被告(税務当局)の主張として記載されている「同種事業類似法人の抽出方法」において、実際には選定できなかったのであるが、独立企業間価格の算定方法選定の流れについて触れている。税務当局は、納税者に対して前述した「独立企業間価格の算定に必要な書類」を求めるだけでなく、その他、独立企業間価格の算定方法選定作業を行っていたことも間接的には評価されたのではないと思われる。

### 第三節 手続的要件が満たされた場合における独立企業間価格の具体的な立証責任

前述したように、推定課税に基づく更正処分等の訴訟方法の一つとして、当該更正処分等に対して適正な独立企業間価格を主張立証して推定を破ることが挙げられている。この論点につき、判示では、更に詳しく説明されており、「立証責任は納税者側が負」、租税法 66 条の 4 第 2 項に定める方法に従って計算された「適正な独立企業間価格であることを立証する必要がある」ことを明確に示している<sup>(118)(119)</sup>。また、推定課税に関する論点には直接関係ないのであるが、独立価格比準法の要件である「同様の状況」として例示されている「取引段階」について初めて具体的に判示されていることは意義深い。具体的には、「当該国外関連取引に係る棚卸資産の製造業者から数えた取引段階が異なる場合には、同棚卸資産の消費者ないし同棚卸資産を利用して新たな資産を製造する業者から数えた取引段階が同一であるとしても、...累積されている各事業者の経費や利潤に相当する金額に差異が生ずることになるから」という理由で、差異調整の余地は残しつつも、「当該国外関連者取引の対価の額とすることはできないというべきである」と明確に述べ、納税者の「パチスロ筐体メーカーから数えた取引段階は同一であるから、取引段階は同一である」という主張を退けている点である。

## 第四章 推定課税規定適用に係る内容的要件に関連する論点

### 第一節 事業の同種性及び事業内容の類似性(同種事業類似法人)の認定<sup>(120)</sup>

#### 1 事業の同種性及び事業内容の類似性の程度

本判決等では、推定課税規定が「一種の立証責任の転換を定めた規定である」と考えられること、「推定課税が不可能又は著しく困難

となる場合が多くなることは移転価格税制の制度の意義を没却することにつながりかねない」こと等を踏まえて、「事業の同種性」及び「事業内容の類似性」については、「それほど高度で厳格なものは要求されていないと解するのが相当である」と判示している。

## 2 推定課税規定における関連者間取引の利用可能性

納税者は、関連者間取引を「主として行っている企業を同種事業類似法人とすることは許されない」と主張する。しかし、本判決等では、推定課税関連法令の規定において、「その文言上、『関連者間取引を行っている法人を除外すべきことは規定されていないし、前述したように、『同項所定の算定方法に反しない限り、その要件を厳格に解する必要は必ずしもない』というべきであり、『関連者間取引を含んだ金額を基礎とすることが直ちに許されないものではないと解すべきであると判示して、納税者の主張を退けている。推定課税規定における関連者間取引の利用については従来、賛成する見解<sup>(121)</sup>と反対する見解<sup>(122)</sup>があったが、この点について、裁判所の判断が示されたことは意義深い。

この納税者の主張については種々の観点から論理展開しているが、裁判所の判断過程につき二点補足説明したい。

### (1) 独立企業間価格の算定方法と推定課税規定の算定方法の相違点の意義

一つ目は、租特法 66 条の 4 第 2 項に規定する再販売基準法又は原価基準法に係る独立企業間価格の算定方法と同条第 7 項に規定する推定される独立企業間価格の算定方法の相違点に着目したものである<sup>(123)</sup>。すなわち、前者は、再销售价格から通常の利潤の額（当該再销售价格に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額）を控除、又は、国外関連取引に係る取得原価の

額に通常の利潤の額（当該原価の額に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額）を加算することで求めるものである。一方、後者は、前者のように取引の単位ではなく、同種事業類似法人の事業単位であるため<sup>(124)</sup>、「利潤の額に代えて同種事業類似法人の売上総利益率等を用いた上で…推定の基礎となる金額を算定する旨を定める規定である」としている。したがって、両者は、「明らかに規定の仕方が違う」のであり、「推定の前提となる事実である同種事業類似法人の売上総利益率等を用いて算定した金額は独立企業間価格そのものではないのであるから、『非関連者間取引でなければならないことが『当然に導かれるものではない』と結論づけている。

### (2) 租税条約未締結の場合における、独立企業原則と推定課税規定の関係

OECD 移転価格ガイドラインが独立企業間価格の算定に当たっては非関連者間取引を比較対象としているから、推定課税においても、このことを前提としているとの主張に対して、本判決等は、一応独立企業間価格と認められるものを課税庁が推定したにすぎない「推定課税の適用に当たっては、独立企業原則を厳密に適用する必要はない」と判示している。この判示も、ここまで記述した裁判所の判断過程及び移転価格税制に不可欠な「独立企業間価格の算定の根拠となる帳簿書類等の提示又は提出についての納税者の協力を担保する」ことが主たる趣旨であることからすれば、当然の帰結のように考えられる。結局、関連者間取引は利用可能であるという前提の上、後述の 3 の視点、事業の同種性及び事業内容の類似性を判断するための基準及び要素により、関連者間取引を主として行っている企業を同種事業類似法人とすることの適法性について判断することとなる。

3 事業の同種性及び事業内容の類似性を判断するための基準及び要素

(1) 事業の同種性及び事業内容の類似性の判断時期及び基礎とすべき事情

本判決等では、「事業の同種性及び事業内容の類似性」については、税務当局に「立証責任がある」ところ、「その立証にあたっては、処分時に存した全ての事情を基礎として当該処分時を基準として判断すべきである」と判示し、処分当時において「把握していた、あるいは容易に把握し得た具体的事情を基礎として…社会通念に従って判断すべきものである」という税務当局の主張を退けている。この判示は一見、税務当局の負担が増加したようにみえるかもしれない。しかし、前述したように、「事業の同種性」及び「事業内容の類似性」については、「それほど高度で厳格なものは要求されていないと解するのが相当である」と判示していることからすれば、税務当局に著しい負担が生じるわけではないと考えられる。

(2) 事業の同種性及び事業内容の類似性の判断基準

また、本判決等では、事業の同種性及び事業内容の類似性の一応の判断基準として、「粗利益率レベル<sup>(125)</sup>でかなりの差をもたらすものでないこと」が示されている。但し、一応の判断基準であることを明確にするため、立証の対象は事業の同種性及び事業内容の類似性であり、「粗利益率レベルでかなりの差をもたらすものでないことを事実として立証する必要があるとは解されない」ことも付け加えている。この点は、事業の同種性及び事業内容の類似性を判断するための要素について検討した箇所に表れている。例えば、製品の用途及び市場の地理的条件に関して、それぞれの相違は認めつつも、製品の用途については、小型モーターの卸売業者が通常複数の用途の製品を

取り扱っていることやいずれも汎用的製品で特殊なものでないこと、地理的条件については、最終製品の市場の影響度、小型モーターの卸売業は通常複数の市場に存在する買主に売却していることを踏まえ、その相違自体がかなりの差が生じることを認めるに足りる証拠とはなりえないと判示し、事実の立証が必要でないことを明確にしている。

(3) 事業の同種性及び事業内容の類似性の判断要素

さらに、本判決等では、事業の同種性及び事業内容の類似性を判断するための要素として、「同種事業類似法人の選定の作業」は、「比較対象取引の選定の作業と判断の手法」と類似している点に着目して、「本件租特法通達(2)-3」すなわち、比較対象取引の選定に当たって検討すべき諸要素が「参考となるべき」ことも判示している。但し、参考程度であることを明確にするため、推定課税規定の趣旨が独立企業間価格を求める趣旨と異なることを示しつつ、「ある要素」が「比較対象取引の判断基準として重視されているからといって」、必ずしも、「同種事業類似法人の判断基準」として重視されるわけでないこと、「その判断基準も相当緩和されたものになるというべき」ことも付け加えている。この点も、例えば、事業の同種性及び事業内容の類似性を判断するための要素について検討した箇所に表れている。

ア 売上高

一つ目の例は事業規模の指針の一つである売上高についての検討箇所で表れている。本件類似3法人の中で「最も大きいa社の売上高が最も大きい年度で50億円を超え60億円以下である」一方、P1社の売上高が「1億円ないし5億円である」と認めら

れるとしつつ、小型モーターのメーカーの売上高の分布、すなわち、数億円から 1000 億円超である分布を引き合いに出して、「大きく異なるとはいえない」と判示している。なお、P1 社の「売上規模を算定するに当たっては、移転価格調整によって調整された後の取引価格を基準にすべきである」との納税者の主張に対して、本判決等で、移転価格税制は、「独立企業間価格で取引が行われたものとみなして課税を行う制度であり、移転価格調整によって直ちに国外関連取引の相手方の売上高が減少するものではないことからすれば、失当である」と判示している。この点は、論理展開が不十分ではないかと考えられる。この判示は移転価格税制上の調整が国外関連取引の相手方の売上高等の私法上の取扱いには影響を与えない<sup>(126)</sup>という捉え方、又は、他の移転価格調整要素があるから直ちに国外関連取引の相手方の売上高が減少するものではないという捉え方を示唆しているかもしれない。しかし、一般的には、独立企業間価格の算定に際して、売上高を比較する場合、双方本来あるべき姿の比較であることからすれば、国外関連取引の取引規模が大きい場合、移転価格調整後のもので行うことが望ましいであろう。但し、小型モーターのメーカーの売上高の分布を引き合いに出すような推定課税における売上高の比較を行う場合、この程度の移転価格調整は結局大きな意味を持たないのではないかと考えられる。

## イ 取引段階

二つ目の例は取引段階についての検討箇所に表れている。独立企業間価格を求める際には、「国外関連取引と比較すべき取引を選定しなければならない」ことから、「取引段階の差異を適切に調整することが必要」となる。一方、推定課税を行う際には、「国外関連取引に係る事業と同種の事業を選

定」するのであり、「事業という文言が各種の取引を包括したものであることは明らかであり、ある事業に属する取引は各種の取引段階にあるものが含まれているのが通常である」と考えられること、「事業の同種性及び事業内容の類似性として高度なものが要求されているとはいえない」ことからすれば、「取引段階が異なることによって粗利益率に多少の差が生ずる」ことがあっても、「大きな障害になるとはいえない」と判示している。この点は、前述した独立企業間価格を算定する比較対象取引の比較可能性の判断に比して、相当緩和されており、大きく異なる点として注目に値する。

## ウ 契約条件

三つ目の例は個々の契約条件の異同についての検討箇所に表れている。独立企業間価格を算定するための比較対象取引については、本件租特法通達(2)-3で示されているように契約条件は重要な要素であると判示している。しかし、推定課税においては、「国外関連取引に係る事業と同種類似の事業における利益率等を算定すればよいのであり、個々の契約条件の異同は、特段の事情がない限り事業の同種性及び事業内容の類似性に影響を与えない」とも判示していることからすれば、契約条件は、推定課税においてそれほど重視されないことを明確にしていると考えられる。

## 第二節 シークレット・コンパラブルの利用

### 1 推定課税におけるシークレット・コンパラブルの利用に関する論点

#### (1) 措置法 66 条の 4 第 6 項及び同条 8 項の規定

措置法 66 条の 4 第 6 項は、「国税庁の当該職員...が、法人に...国外関連取引に係る...独立企業間価格を算定するために必

要と認められる書類として財務省令に定めるもの…の提示又は提出を求めた場合において、…これらを遅滞なく提示し、又は提出しなかったときは、」税務署長が「当該法人の当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む法人で、…事業の内容が類似するものの当該事業に係る売上総利益率」等を基礎とした措置法 66 条の 4 第 2 項 1 号口に規定する再販売価格基準法若しくは同号八に規定する原価基準法(以下、「再販売価格基準法等」という。)(<sup>127</sup>)、又は、再販売価格基準法等と同等の方法(<sup>128</sup>)により算定した金額を「当該独立企業間価格と推定して、…更正…又は…決定…することができる」と規定している(<sup>129</sup>)。

一方、同条 8 項は、「国税庁の当該職員…は、法人が第六項に規定する財務省令で定めるもの…を遅滞なく提示し、又は提出しなかった場合において、…独立企業間価格を算定するために必要があるときは、その必要と認められる範囲において、…当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む者に質問し、当該事業に関する帳簿書類を検査し、又は当該帳簿書類…の提示若しくは提出を求めることができる」と規定している(<sup>130</sup>)。

(2) シークレット・コンパラブルの利用を認めた本判決等の問題点

このように、同条 8 項は、同条 6 項にはない「独立企業間価格を算定するために必要があるとき」及び「その必要と認められる範囲において」という規定振りが存在する。そうであれば、同条 8 項の要件と同条 6 項の要件とは必ずしも一致していないようにも見える(<sup>131</sup>)。裁判所は、「推定課税を行う際に」同業者ではなく、「同種事業類似法人に対する質問検査権を行使する」ことを認め、そうであれば、「質問検査権で得られた情報を推定課税において用いることが

前提とされていると解するのが相当である」と判示している。しかし、「推定課税を行う際に」同種事業類似法人に対する質問検査権を行使する」と判示した理由について言及されていない。この点を考察したい。

2 推定課税におけるシークレット・コンパラブルの利用に対する検討

(1) 独立企業間価格と推定された金額も措置法 66 条の 4 第 1 項に規定する独立企業間価格に含まれるとする考え方

この論点に関して、独立企業間価格と推定した金額も同条 1 項に規定する独立企業間価格に該当すると解釈すれば、「推定課税を行う際に」同種事業類似法人に対する質問検査権を行使する」との判断は成り立ちうる(<sup>132</sup>)。なお、金子教授も、推定課税の基礎となる「類似法人の売上総利益率の調査のために、担当租税職員は、その類似法人に質問し、またはその事業に関する帳簿書類を検査することができる」と述べ、この論点に関して肯定的な見解を表明しているようである(<sup>133</sup>)。

しかし、本判決等においては、「推定の前提となる事実である同種事業類似法人の売上総利益率等を用いて算定した金額は独立企業間価格そのもの」ではなく、「一応独立企業間価格と認められる金額」にすぎないのとの判示がなされている(<sup>134</sup>)。そうであれば、上記見解から判示理由を導くことはできないであろう。また、本判決等のように、租税条約と直接関係がない場合は問題がないが、独立企業間価格と推定したものと独立企業間価格を同一と考える場合、前述したように、関連者間取引をベースとして推定課税を行ったときには、租税条約に抵触する可能性もある。以上のことから、「推定課税を行う際に」直接「同種事業類似法人に対する質問検査権を行使する」との判断には疑問が残る。

(2) 推定課税を行う場合、同業者に対する質問検査権行使で得られた書類は利用できるか否か

「推定課税を行う際に」直接「同種事業類似法人に対する質問検査権を行使する」ことができないと考えた場合、同業者に対する質問検査権を行使して得られた書類について、推定課税に使うことができるのかという点が問題となりうる。

確かに、筆者としても、前述したように、

現行法令は納税者側の情報により独立企業間価格が算定できるとの前提の下、措置法 66 条の 4 第 6 項も同条 8 項も、税務当局と納税者側の情報の非対称性が存在するため納税者側の非協力により本来の算定ができない代替措置であること、同条 6 項の方が課される手続的要件が少ないこと、

同条 8 項による質問検査権を行使して得られたシークレット・コンパラブルに基づき同条 2 項の課税ができないことは同条 6 項の要件にはなっていないこと<sup>(135)</sup>、同条 6 項は、同条 8 項を適用しない公開資料等に基づく推定課税の余地があること<sup>(136)</sup>を考えると、同条 6 項と同条 8 項の適用要件について裁量説と推定課税劣後説があるが<sup>(137)</sup>、裁量説が妥当ではないかと思う。

しかし、シークレット・コンパラブルに基づき課税を行う場合については、「独立企業間価格を算定するために必要があるとき」及び「その必要と認められる範囲において」という規定がある以上、一義的に、同条 2 項による課税をめざすべきであろう。また、適正な独立企業間価格を主張立証して推定を破ることは可能であることを考慮すると、訴訟維持の観点からも、まず同条 2 項による課税が望ましい<sup>(138)</sup>。

そうであれば、シークレット・コンパラブルに基づき課税を行う場合については、第一に同条 2 項による課税を検討し、当該課税ができない場合に同条 7 項の課税を行

うこととなるから、実務上は大きな問題は生じないのではないかと考えられる。立法趣旨等<sup>(139)</sup>に鑑みると、「独立企業間価格を算定するために必要があるとき」及び「その必要と認められる範囲において」は同業者に対する質問検査権行使の手続要件であって、課税要件でないのであるから、適正なプロセスを経て把握した書類の内容を利用できないとは考えられないであろう。さらに言えば、少なくとも、質問検査権の行使に関し著しい違法性がない以上、更正処分等は違法になることはない<sup>(140)</sup>。

そして、このプロセスを採れば、同条第 8 項に基づき、当該法人の当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む者（以下「比較対象法人」という。）に対する質問検査権が行使されることとなる。当該質問検査権に基づき把握された書類を利用しても、結果として独立企業間価格を算定できない場合、推定課税において、「事業の同種性」及び「事業内容の類似性」については、本判決等が判示するように、「それほど高度で厳格なものは要求されていない」とすれば、当該書類が推定課税を行う際に同種事業類似法人の書類として利用することは十分可能なはずである。

## 第五章 租税条約における特殊関連企業条項と推定課税規定の関係

前述したように、推定課税規定の適用に当たり、関連者間取引の利用と独立企業原則との関係が一つの論点となっている。本判決等の事案については、更正処分時、日本と香港特別行政区との間に租税協定が締結されていなかったため<sup>(141)</sup>、特殊関連企業条項という独立企業原則を直接的に問題とすること、すなわち、租税条約違反について、論点としていないし、また、論点にはできなかったであろう<sup>(142)</sup>。しかし、国外関連取引の相手方の多くは、租税条約が締結された国・地域の法

人であることから、推定課税規定と租税条約における特殊関連企業条項との関係について考察したい。なお、租税条約の規定振りは締結された国・地域によって異なるため、内容を考察する場合には、便宜的に OECD モデル租税条約を参照する。

## 第一節 特殊関連企業条項と国内法の関係

まず、国際法と国内法との関係の主要な論点である、国内的効力、国内適用可能性、国内的序列に分けて、検討したい<sup>(143)</sup>。

### 1 特殊関連企業条項の国内的効力

国際法の国内的効力とは、「国際法が国内で法としての力を認められるか、国内において法として存在するかという問題」で、国際法は自らの力で当然に国内における法としての力を持つわけではなく、国内法によって国内に取り込む必要がある<sup>(144)</sup>。取り込むための方法としては、大別して、国際法の内容を国内法に変形する「変形方式」と、一定の条件を満たすものについてはそのままの形で国内的に適用する「一般的受容方式」があるが、「日本国が締結した条約及び確立された国際法規は、これを誠実に遵守することを必要とする」と規定した憲法 98 条 2 項を国際法の国内的効力を認めた規定と解し、一般的受容方式が採用されている<sup>(145)</sup>。この考え方を特殊関連企業条項に当てはめてみると、租税条約は国際法の範疇に含まれるので、通説に従えば、租税条約に規定されている特殊関連企業条項の国内的効力は一般的受容方式で認められることとなるだろう<sup>(146)</sup>。

### 2 特殊関連企業条項の国内適用可能性

#### (1) 国際法の国内適用可能性

一般的受容方式を採用する国であったとしても、国際法がそのままの形で国内において適用可能となるわけではなく、適用可能となるような内容と形式を備えていなければならず、例えば、そのような条約を「自動執行条約」、そうでない条約を「非自動執行条約」としている<sup>(147)</sup>。そして、条約が自動执行的な性格を有するためには、主観的要件として、条約締結国が直接に国内裁判所において条約は適用可能であると意図していたこと、客観的要件として、条約の規定内容が一般的抽象的な概念を含まない等、明確に規定されていること、かつ、条約の執行に必要な機関や手続の定めが欠如していない等、完全・詳細に規定されていることが必要とされている<sup>(148)(149)</sup>。

#### (2) 特殊関連企業条項の国内適用可能性

この考え方を踏まえて特殊関連企業条項をみた場合、国内適用可能性の有無については見解が分かれている。金子教授は、この点につき、特殊関連企業条項は「自己执行的 (self-executing) な規定であり、国内立法としての移転価格税制がなくても、締結国は、直接この規定に基づいて、特殊関連企業間の価格操作を是正することができるという見解」を「自己執行説」、「特殊関連企業の所得を計算し直すためには、国内立法措置が必要である、という見解」を「国内立法必要説」と呼び、自らは国内立法必要説が正当である旨述べている<sup>(150)(151)</sup>。

また、特殊関連企業条項につき国内立法必要説を唱える学者の一人として小松教授が挙げられる。小松教授は、特殊関連企業条項を「租税条約に規定することにより付与された課税権が当該国に留保されていても、それはあくまで潜在的 (適用関係が不明確で、しかも任意である条項) (may clause) なものであるから、現実にそこに定める課税権を行使し租税を徴収するためには、国内租税法にそのための実体規定を導入する (立法措置を講ずる) ことにより、当該課税権を顕在化し、その範囲を明確化する必要があるとされる」と指摘し、金子



教授と同様、前述の客観的な要件について述べている<sup>(152)</sup>。

小松教授は、さらに、租税条約の規定一般に関し、「大多数の国では、租税条約は、国際二重課税の回避を目的とする取決めであることから、それ自体によって課税権を創設又は拡大することはできない・・・と解されており、これは租税条約を適用する場合における事実上普遍的な原則とされている」とし、「租税条約の規定がセルフ・エキュゼキューティングであるのは、国内立法による裏付けがある場合を除き、当該規定により納税義務が軽減又は免除されるなど、租税条約が納税者にとって有利に働き、しかも手続的にも適用関係が明確である場合に限られる」と述べ、納税義務が軽減又は免除されることについても、国内適用可能性の要件であることを示唆しているようである<sup>(153)</sup>。この要件は、前述の国際法の考え方とは一見乖離しているようにみえる。

しかし、この点につき、谷口教授は、「国際的二重課税は各国の国内法に基づく課税によって発生するものであり、これを回避するために締結されるのが租税条約であるが、租税条約が国内法の枠外で納税義務を直接根拠づけることを認めると、租税条約それ自体が新たな国際的二重課税を発生させるおそれがあるので、国際的二重課税の回避という目的からすると、納税義務を直接根拠づける機能を租税条約に認めることはできない、ということになる。小松教授が言わんとするのは、要するに、このような考慮が一般的に租税条約の締結に当たってなされているのであるから、当事国が租税条約において課税根拠規範の国内適用可能性を排除する意思を有していることが『事実上普遍的』に認められる。したがって、...租税条約上の課税根拠規範は国内で直接適用可能でないということが帰結され

る、ということであろう。」と述べて、前述の主観的要件の範疇であることを指摘しているようである<sup>(154)</sup>。谷口教授の指摘は適切であり、そうであれば、前述した国際法の考え方に基本的に通じよう<sup>(155)</sup>。したがって、特殊関連企業条項は、「非自己執行条約」の範疇に属するものであるから、国内立法必要説が適切であろう。

### 3 特殊関連企業条項の国内的序列

条約の国内的序列とは、条約が「国内法の階層秩序の中でどこに位置づけられるかという問題」で、憲法が国際協調主義を基本原則としていること、誠実に遵守するという文言の含意などから、条約は法律に優先すると解されている<sup>(156)</sup>。租税条約についても全く同様であって、租税条約は国内租税法に優位すると解すべきである<sup>(157)</sup>。したがって、租税条約が国内租税法と異なる規定を設けている場合には、その条約の適用事案に関する限り国内租税法は条約によって修正されていると解するほかはない<sup>(158)(159)</sup>。したがって、特殊関連企業条項は移転価格税制に制約を与えることとなる。

## 第二節 特殊関連企業条項と移転価格税制の関係

### 1 特殊関連企業条項の位置づけ

特殊関連企業条項の位置づけについては、自己執行説の立場から移転価格税制の法的根拠とする見解、国内立法必要説の立場から課税権配分規定とする見解がある<sup>(160)(161)</sup>。筆者としては国内立法必要説が適切であり、特殊関連企業条項は課税権配分規定であると解釈することが望ましいのではないかと考えている。では、特殊関連企業条項はさらなる意味を持つのであろうか。この点について、OECD モデル租税条約から考察したい。

OECD モデル租税条約は 7 章 (31 条項) から構成されているが、「所得に対する課税」

を規定する第3章及び「財産に対する課税」を規定する第4章は「課税権の範囲」を規定し、「二重課税排除の方法」を規定する第5章とともに、二重課税を回避するために課税権の配分規定となっている。そして、欠番を含め19条項に及び、OECDモデル租税条約の大きな部分を占めている。このような課税権の配分を定める通常の枠組みは、法的二重課税を排除するために締約国間での課税権の配分を定めるものである<sup>(162)</sup>。したがって、経済的二重課税が必ずしも排除されるものではない。また、OECDモデル租税条約は、特殊関連企業条項という形で9条を設けているわけであるが、同条1項における特殊関連企業間の取引の修正は、一方の締約国の企業に対して移転価格課税がなされた場合、他方の締結国におけるその特殊関連企業の手申において既に課税されている利得の金額に課税される限り、経済的二重課税が生じる<sup>(163)</sup>。そうであるから、例外的に、9条全体として、同条2項で適切な調整を行うべき旨を規定することで、締結国間で経済的二重課税を排除するための課税権配分を定める仕組みとなっている<sup>(164)</sup>。そして、このような前提に立てば、OECDモデル租税条約9条1項に基づき生じる経済的二重課税の問題は、少なくとも、OECDモデル租税条約の精神に適合しないものであり、相互協議の対象となるわけである<sup>(165)</sup>。

相互協議に関し、OECDモデル租税条約25条1項では、「一方又は双方の締結国の措置によりこの条約の規定に適合しない課税を受けたと認める者又は受けることになると認める者は、当該事案について、…権限ある当局に対して、申立てをすることができる」旨規定されている。したがって、この条約の規定に適合しない課税を受け又は受けることになると認められる場合、同項に基づく相互協議の申立てがなしうることとなる<sup>(166)</sup>。この点に関連するが、条約に適合しない課税は、

必ずしも条約違反とは限らないと解釈することが適切であろう<sup>(167)</sup>。なぜなら、相互協議の申立てがなされても、一方の締約国における移転価格課税が適切であり、100%課税が維持できる相互協議の合意もあり得るわけであり、この場合には結局、移転価格課税がなされた時点で経済的二重課税が生じているか、又は、移転価格課税がなされうる時点で経済的二重課税が生じうるかという判断しかできない。そうであれば、移転価格課税に関し、この条約の規定に適合しない課税を受け又は受けることになると認められるとは、OECDモデル租税条約の精神に反する、OECDモデル租税条約9条1項に基づき経済的二重課税が生じているか又は生じるおそれがあるという意味に解釈すべきである。

## 2 特殊関連企業条項と移転価格税制の関係

前述したように、特殊関連企業条項は移転価格税制に制約を与えることとなるが、その意味をより明確にするためには、移転価格税制の位置づけについて、考察する必要がある。移転価格税制の位置づけについては、移転価格税制は条約と無関係な国内立法措置であると見る考え方(以下、「条約独立説」という。)

特殊関連企業条項の執行であると見る考え方(以下、「条約執行説」という。)がある<sup>(168)</sup>。本庄教授は、条約執行説によれば、租税条約を締結していない国との関係で移転価格税制を適用することが説明できないという結論を導き出すおそれがあること、国家主権に基づいて租税条約によって課税権を付与されなくとも国内法で移転価格税制を創設し執行することができるのは当然であり、租税条約を締結していない国や特殊関連企業条項のない租税条約を締結している国との関係でも国内法たる移転価格税制を適用することができることから、条約独立説が適切である旨指摘している<sup>(169)</sup>。筆者としても、条約独立説が適切であるように思われる。もちろん、移転

価格税制は特殊関連企業条項に全く縛られないわけではなく、前述したように、特殊関連企業条項は移転価格税制に制約を与えることとなる。すなわち、国内法である移転価格税制の適用は租税条約である特殊関連企業条項の規定に照らして妥当であることを要するのである<sup>(170)</sup>。

### 第三節 移転価格税制と国外関連者に対する寄附金課税規定・推定課税規定との関係

ここで問題となるのは、どこまで、特殊関連企業条項の制約を受ける移転価格税制の範疇となるのかという点である。移転価格税制は、措置法 66 条の 4 に規定されているが、措置法 66 条の 4 に規定されているものすべてがここでいう移転価格税制の範疇として捉えるべきかについて考察したい。具体的には、同条 3 項に規定する国外関連者に対する寄附金課税規定及び同条 6 項に規定する推定課税規定について検討する。なお、当該検討に先立ち、国外関連者に対する寄附金課税規定の概要について整理したい。

#### 1 国外関連者に対する寄附金課税規定

##### (1) 「寄附金の額」の意義

措置法 66 条の 4 第 3 項において、国外関連者に対する寄附金課税規定、すなわち、「国外関連者に対する寄附金の全額損金不算入」の規定が設けられている。当該規定における「寄附金の額」は、法人税法 37 条 7 項における「寄附金の額」と同一であるため、同条 7 項における「寄附金の額」は何を指すかについて、まず、検討する。

##### ア 「寄附金の額」の意義

「寄附金の額とは、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもってするかを問わず、…金銭その他の資産又は経済的利益の贈与又は無償の供与」(法人税法 37 条

7 項)となっていることから、通説は、民法上の贈与の範疇を超え、経済的な利益の無償の供与を含む広範なもので、事業との関連性も問わないとしている<sup>(171)</sup>。だからこそ、本質的に損金性を有するか否かが不明確であることから、「法人税法は、行政的便宜ならびに公平の維持の観点から、統一的な損金算入限度額を設け、寄附金のうちその範囲内の金額は費用として損金算入を認め、それをこえる部分の金額は損金に算入しないこととしている」わけである<sup>(172)</sup>。

##### イ 「寄附金の額」の意義に関連する裁判例及びその検討

この点に関連して、国外関連者に対する寄附金課税規定に関する裁判例をみると、いくつかの裁判例、例えば、福岡高判平成 14 年 12 月 20 日(控訴審判決)では、「寄附金とは、…法人の事業に関連するか否かを問わず、法人が行う対価性のない支出であると解すべきである。…ある法人の行った対価性のない支出のうちどれだけが費用の性質をもち、どれだけが利益処分等の性質をもつのかを客観的に判定することは困難であるため、法は、事業活動の費用であることが明らかな同条 6 項の括弧書きの支出を例外として寄附金から除くとともに、行政的便宜及び公平の維持の観点から一種の擬制として統一的な損金算入限度額を設け、その範囲内の金額には当然に費用性があるものとして損金算入を認め、それを超える部分については、仮に何らかの事業関連性があるとしても、損金算入を認めないものとしていると解すべきである…。したがって、対価性のない支出であれば、(旧)法 37 条 6 項の括弧書きのものに該当しない限り、法人の事業に関連するか否かを問わず、寄附金性を有するものと解すべきである。」と判示しているものがある<sup>(173)</sup>。この

判示は、前述した通説の考え方と同趣旨であると思われる。

しかし、いくつかの裁判例、例えば、東京高判平成 22 年 3 月 25 日（控訴審判決）では、『寄附金』とは、民法上の贈与に限らず、経済的にみて贈与と同視し得る金銭その他の資産の譲渡又は経済的利益の供与をいうものと解するべきであり、ここにいう『経済的にみて贈与と同視し得る金銭その他の資産の譲渡又は経済的利益の供与』とは、金銭その他の資産又は経済的利益を対価なく他に移転する場合であって、その行為について通常の経済取引としては是認することができる合理的理由が存在しないものを指すと解するのが相当である」と判示している<sup>(174)</sup>。すなわち、通説の考え方を経済的合理性という視点で制限しているといえよう。

このように、経済的合理性という視点を取り入れて判断することは、「経済的合理性ないし相当性の用語によって事業との関連性を再び問題にするか、あるいは、それにより・・・対価性の解釈を行うものとうけられる。いずれにせよ、法人税法 37 条の立法趣旨が画一的処理による明確化にあった点を考えても、このような解釈は不相当である。」との見解もある<sup>(175)</sup>。確かに、一旦、民法上の贈与の範疇を超え、経済的な利益の無償の供与を含む広範なものにしておきながら、経済的合理性の観点から制限するのは矛盾しているようにも見える。しかし、「資産又は経済的利益の贈与又は無償の供与」という無償の行為に要件を求めたとしても、法人税法 37 条 7 項括弧書きで、「広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきもの」を「寄附金」から除くとされているところ、当該括弧書きは例示列举と解すべきであること<sup>(176)</sup>、措置法 66 条の 4 第 3 項において、国外関連

者に対する寄附金は全額損金不算入とされていることに鑑みれば、経済合理性の観点、すなわち費用性ないし事業関連性の観点から、「寄附金の額」から控除することはやむを得ないのではないかと思われる。

## (2) 国外関連者に対する寄附金課税規定の立法趣旨

次に、国外関連者に対する寄附金課税規定の立法趣旨について言及したい。措置法 66 条の 4 第 3 項、すなわち国外関連者に対する寄附金課税規定は平成 3 年度改正で設けられた。当該改正前、内国法人と国外関連者との国外関連取引を通じた所得の移転については、移転価格税制の適用があり、国外関連取引との対価の額と独立企業間価格との差額が全額損金の額に算入されない一方、国外関連者に対する単なる金銭の贈与や債務の免除については一定限度内で損金算入が認められるため、同じ所得の海外移転でありながら両者の課税上の取扱いにアンバランスが生じる問題があった<sup>(177)</sup>。そこで、国外関連者に対する寄附金課税の取扱いを改正し、前述した問題を是正するために、平成 3 年度改正において、国外関連者に対する寄附金課税規定を創設し、「海外の関連会社に対する寄附金についてはその全額を損金算入しない」とこととしたわけである<sup>(178)</sup>。

## (3) 移転価格税制と国外関連者に対する寄附金課税規定の関係

第三に、措置法 66 条の 4 第 1 項の移転価格税制と措置法 66 条の 4 第 3 項の国外関連者に対する寄附金課税規定の関係、両規定適用の区分はどのようになるのであろうか。

### ア 移転価格税制の適用範囲

措置法 66 条の 4 第 1 項は、法人と国外

関連者との国外関連取引について、当該法人が当該国外関連者から支払い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、当該国外関連取引が独立企業間価格で行われたものとみなすこととなっている。伊藤雄二氏が述べるように、この場合の「支払を受ける対価の額」という文言は、当事者の一方が他方の当事者に対して行った何らかの資産又は経済的利益の移転の見返りとして、当該他方の当事者から「対価」を受けることを表しており、そうであれば、同項が国外関連取引を有償取引に限定していることがわかる<sup>(179)</sup>。もちろん、「支払う対価の額」も同様な結論が導き出されるであろう<sup>(180)</sup>。

#### イ 国外関連者に対する寄附金課税規定の適用範囲

他方、措置法 66 条の 4 第 3 項は、法人が各年度に支出した寄附金の額のうち当該法人に係る国外関連者に対するものであるが、前述したように、ここにおける「寄附金の額」は法人税法 37 条 7 項に規定するもので、「資産又は経済的利益の贈与又は無償の供与」である。したがって、有償取引以外のもの、つまり、無償取引<sup>(181)</sup>のほか、無償の単独行為等<sup>(182)</sup>が該当するであろう。

#### ウ 両規定適用の区分に関する検討

このように考えると、両規定適用の区分に関して言えば、移転価格税制が有償取引、国外関連者に対する寄附金課税規定が無償取引及び無償の単独行為等の有償取引以外のものとなっており、概念的には比較的明確である。しかし、実務上の事実認定の判断は難しい場合が多いであろう。例えば、「無償取引の場合には経済的価値の流入がそもそも存在しない」ものであろうが<sup>(183)</sup>、

営利を追求する法人が行う取引の無償性を的確に判定するためには、その当事者の真の合意を探求しなければならないが、このことは、取引当事者自身が取引実態を仮装したり、自らの行う法律行為の内容を正確に理解していなかったりする場合もあって必ずしも容易な作業とはいえず<sup>(184)</sup>、経済的価値の流入と事実認定しうる余地は本当にはないのかという疑問が生じる。もう少し詳しく説明すると、無償取引を導きうる要素を含んだ事実と有償取引を導きうる要素を含んだ事実が混在している場合、どのように判断するかは難しいものである。

また、前述したように、無償取引又は無償の単独行為等であったとしても、経済的合理性の観点、費用性ないし事業活動関連性の観点により、「寄附金の額」の範疇に属するか否かを判断する必要があるが、その事実認定も難しい。すなわち、無償取引の大部分が企業の業務活動の一環として行う正常なものであり<sup>(185)</sup>、そうであるからこそ、費用性ないし事業関連性の観点から、取引先に自社製品を広告宣伝用や見本品として贈与したり、今後の注文を期待して取引先の従業員等に金品を贈答したりする場合や、自社従業員に福利厚生を目的として施設を無料で利用させる等の状況について<sup>(186)</sup>、法人税法 37 条 7 項括弧書きで「広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきもの」を例示列挙して「寄附金の額」から除いている。例示列挙されているものはいざしらず、それ以外のものについて、費用性ないし事業関連性の観点から「寄附金の額」から除外するのかを判断するのは難しいものであろう。事実認定が難しいからこそ、前述したように、最後の段階で、法人税法は、行政的便宜ならびに公平の維持の観点から、統一的な損金算入限度額を設けて対応しているわけであ

る<sup>(187)</sup>。

このように実務上の判断は困難を伴うこと、さらに、租税条約を締結している場合に限定されるが、後述する特殊関連企業条項との関係に鑑みると、贈与又は供与の意思で行われたもの及びそれらが推認できるものであること等、資産又は経済的利益の贈与又は無償の供与が明らかであることが必要となろう<sup>(188)</sup>。

#### (4) 低額譲渡等に対する検討

第四に、無償取引との関連で、低額譲渡等の有償取引と贈与又は無償の供与が一体となっている場合について、若干言及したい。低額譲渡について、国外関連者に対する寄附金の額が法人税法 37 条 7 項に規定する寄附金の額であることを捉えて、国外関連者との間の取引の場合、寄附金の概念から外されるとの見解がある<sup>(189)</sup>。

他方、移転価格事務運営要領（事務運営指針）2-19 には、「法人が国外関連者から資産の販売等に係る対価の支払を受ける場合において、当該法人が当該国外関連者から支払を受けるべき金額のうち当該国外関連者に実質的に資産の贈与又は経済的な利益の無償の供与をしたと認められる金額があるとき」及び「法人が国外関連者に資産の販売等に係る対価の支払を行う場合において、当該法人が当該国外関連者に支払う金額のうち当該国外関連者に金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与をしたと認められる金額があるとき」には、国外関連者に対する寄附金課税規定の適用があるということが示されている。

低額譲渡について規定されている法人税法 37 条 8 項も同条 7 項の「寄附金の額に含まれるものとする」とされており、「寄附金の額」を同条 7 項に包括的に整理しているものであろう。また、前述したように、贈与又は供与の意思で行われたもの及びそ

れらが推認できるものであること等、資産又は経済的利益の贈与又は無償の供与が明らかであることが必要である。したがって、筆者としては、客観的にみて売買取引のほか、資産又は経済的利益の贈与又は無償の供与を同時に行っているような取引である場合、売買の対価部分と贈与又は無償の供与を切り離すことが事実認定として可能であるときには、贈与又は無償の供与と部分の金額については、国外関連者に対する寄附金課税規定を適用すべきと考える<sup>(190)</sup>。

#### 2 国外関連者に対する寄附金課税規定及び推定課税規定は特殊関連企業条項の制約を受けるか否か

##### (1) 特殊関連企業条項と国外関連者に対する寄附金課税規定の関係

まず、国外関連者に対する寄附金課税規定は移転価格税制の範疇に属し、租税条約に違反することはないのかという点につき検討したい。

OECD モデル租税条約 9 条コメンタリー・パラ 1 をみると、「本条は、取引が独立企業間の条件以外の条件により特殊関連企業の間…で行われた場合に、租税に関し利得に対して行い得べき調整を取り扱う」とされている。したがって、国外関連者に対する寄附金課税規定の適用範囲のうち、無償の単独行為等の取引以外のもは特殊関連企業条項の適用対象から除かれる。

さらに、OECD 移転価格ガイドライン・パラ 1.6 において、「独立企業原則の正式な解釈は OECD モデル租税条約第 9 条第 1 項に記載されている。…独立企業原則は、比較可能な状況下での比較可能な取引において、…独立企業間であれば得られたであろう条件を参考として利益を調整しようというもの」であることが示されている。この点も考慮すると、特殊関連企業条項の適用に当たっては、独立企業間の条件で行わ

れうる取引が前提、すなわち、有償取引が原則前提となっていると考えられる<sup>(191)</sup>。さらに、出資と経営が分離した近代的な企業においては、「対価がない無償の利益供与」という企業行動はそもそも理論的には不合理であって、万が一そのような行為があった場合には、行為の原因となった事実に基づいて課税関係を整理するものであり<sup>(192)</sup>、合理性のないものについては基本的には取引の再構築が要求されうる。一方、OECD 移転価格ガイドライン・パラ 1.64 において、「税務当局による関連者間取引の調査は、通常、…納税者によって構築がなされたとおり実際に納税者によって行われた取引に基づいて行われるべきである。例外的な場合を除き、税務当局は、実際の取引を無視したり他の取引と置き換えたりすべきではない。」としている<sup>(193)</sup>。したがって、移転価格税制においては基本的には独立企業原則の下での契約条件等の調整を通じた価格調整が前提となっており、税務当局が無償取引を有償取引として取引の再構築を行った上で移転価格課税を行うことはほとんど認められないであろう。

このように整理すると、特殊関連企業条項の適用対象と国外関連者に対する寄附金課税規定の適用対象は、概念的には若干重複しうるが実質的には明らかに相違しており、国外関連者に対する寄附金課税規定は、特殊関連企業条項の制約を受ける移転価格税制の範疇ではないと考えるべきである。

- (2) 特殊関連企業条項と推定課税規定の関係  
 推定課税規定を移転価格税制の範疇ととらえ、関連者間取引を利用した推定課税規定による課税は特殊関連企業条項に反するとの考え方もできないことはない<sup>(194)</sup>。ここでは、措置法 66 条の 4 第 6 項に規定する推定課税規定が特殊関連企業条項に制約される移転価格税制の範疇となるかどうか

という点について検討する。

推定課税規定は、本判決等においても判示されているように、主として「独立企業間価格の算定の根拠となる帳簿書類等の提示又は提出についての納税者の協力を担保する趣旨で設けられたもの」である。この点は、前述した推定課税規定の立法趣旨からも窺い知ることができるであろう<sup>(195)</sup>。

確かに、日本の移転価格税制は「申告調整型の制度」であるから<sup>(196)</sup>、OECD 移転価格ガイドライン改訂案で示された第二の目的、関連者間取引における適切な価格と条件の設定及びそこから生じる所得の適切な申告を納税者が検討することの確保という目的も重要であることは事実である。

しかし、前述した判示及び立法趣旨を踏まえると、同改訂案で示された第三の目的、税務調査の適切な実施のための情報提供、特に、我が国の場合、原則的に立証責任は税務当局にあり、納税者が算定した独立企業間価格に基づく申告が誤っていると判断するのであれば、税務当局自ら独立企業間価格を算定して更正等を行う必要があることから税務調査最終段階での適正公平な執行に重点があろう<sup>(197)</sup>。結局は、措置法 66 条の 4 第 6 項の「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類として財務省令で定めるもの」、すなわち、措置法規則 22 条の 10 第 1 項所定の書類を提示又は提出してもらうことが目的なのである。そうであるからこそ、推定課税規定に基づき得られた結果は、本判決等で、「一応独立企業間価格と認められる金額」ないし「独立企業間価格と推定されるべき金額にすぎない」ものと示されているように、独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類が不足しているため、理論的にはあくまで暫定的なものにすぎないのである。

さらにいえば、独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類については、

OECD 移転価格ガイドラインで第 5 章の「文書化」という章が設けられていること、また、各国国内法で移転価格文書化制度が拡大していることからわかるように、重要なものである。そして、少なくともこのような文書化で示される書類が十分整っていることを前提として、国外関連者間取引が独立企業原則に沿った独立企業間価格となっているか否かの検討が可能となろう。このように考えると、独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類が不足しているため推定課税規定を適用せざるを得ない場合、関係はあるにせよ、本来的な移転価格税制の適用とはいえず、そうであれば、独立企業原則、さらにいえば、特殊関連企業条項、による制約を受けることはないと考えべきである。このような考え方は、本判決等の「独立企業間価格それ自体の算定とは異なる推定課税の適用に当たっては、独立企業原則を厳密に適用する必要は必ずしもないと解すべきである」との判示からも窺い知ることができるであろう。

言うなれば、措置法規則 22 条の 10 第 1 項所定の書類を提示又は提出してもらえなければ、理論的には暫定的な課税がなされるといった間接強制たる一種の罰則的な役割を担っているのである。

なお、このように推定課税規定を移転価格税制の枠外に置くとなると、租税条約締結国との国外関連者取引であっても、相互協議の対象とはならないこととなる。しかし、国外関連者に対する寄附金課税規定の適用事案とは違い、推定課税規定の適用事案は本質的には移転価格税制の適用事案となりうる。なぜなら、独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類が提示又は提出されていないだけだからである。したがって、例えば、更正処分後であっても、独立企業間価格を算定するために必要

と認められる書類の提出がなされれば、再更正処分を行ったり、異議決定<sup>(198)</sup>を行ったりする場合には、本来の移転価格税制の適用、措置法 66 条の 4 第 1 項の適用を行うことは可能である。その手続を経れば、相互協議は可能となる。

結びに代えて

推定課税規定に関連する論点について、「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」の意義、推定課税規定における関連者間取引の利用可能性、特殊関連企業条項と移転価格税制の関係、特殊関連企業条項と推定課税規定の関係等、可能な限り、筆者の考え方を示してきたところである。しかし、推定課税規定等の規定が必ずしも明確でないことから、いくつかの論点につき、多くの解釈の余地があることは払拭できないのも事実である。

そして、筆者の考え方も問題点がないわけではない。例えば、納税者が自らの移転価格算定方法等に基づきいかに真摯に書類を整えたからと言って、客観的に見てすべての算定方法等の基礎となる措置法 22 条の 10 第 1 項 1 号の書類を提示又は提出していなければ、推定課税がなされうるのであって、それは現行法令の適用・解釈上は問題がないものと考え<sup>(199)</sup>。しかし、昨今、OECD 移転価格ガイドライン改訂案の第二の目的、移転価格上の税務コンプライアンスの確保という目的も重要視されているところ、我が国の推定課税規定は、当該改訂案でいう第三の目的、税務調査の適切な実施のための情報提供に重点が置かれすぎている感もある。また、例えば、国外関連者取引と関連する多国籍企業グループの他者が税務当局に完全なる協力をすれば、独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類は提示又は提出が可能で、推定課税がなされたとしても、異議決定以前に当該書類の提示又は提出を行えば、移転価格課税



に変更することにより、相互協議は多くの場合可能となるのではないかと考えている<sup>(200)</sup>。しかし、独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類が提示又は提出なされなければ、文書化についてかなりの程度努力を払っている納税者であっても、裁判手続や相互協議手続どちらにおいても救済されない場合もありえよう。

諸外国の状況のみをみると、納税者が文書化義務を行ったかどうかという基準と、当該文書化による独立企業間価格が適切なものかどうかという基準は必ずしも一致しているわけではないようである<sup>(201)</sup>。また、それを裏付けるように、OECD 移転価格ガイドライン改訂案をみると、「主要事項のコンプライアンス確保のため、移転価格文書化は、合理的かつ重要な取引に特化したものであることが重要である」と規定している<sup>(202)</sup>、また、「文書を完全に作成している事実が、関連者間取引価格が独立企業間価格であることを意味するわけではない」とも規定している<sup>(203)</sup>。さらに言えば、当該改訂案の規定振りから見る限り、第三の目的よりも第二の目的に重点があるようにも思える。

移転価格上の税務コンプライアンスの確保という目的も重要視されている点も加えて鑑みるに、当該改訂案で示された3つの目的のバランスを取るためにも、一定の条件の満たした文書化を行った納税者に対して過少申告加算税の減免措置を講じることも立法政策として望ましいのではないかとと思われる<sup>(204)(205)</sup>。

いずれにせよ、OECD 移転価格ガイドライン改訂案を見る限り、BEPS 計画に基づく勧告により早晩、我が国においても、推定課税規定と文書化規定の分離等、推定課税規定の見直しが必要となることが考えられる。推定課税規定の見直しを行う場合、過少申告加算税の減免措置の導入等により、現状の問題点の多くが解消することを期待したい。

- 
- (1) 国税庁ホームページ報道発表資料「法人税等の調査事績の概要」参照。
  - (2) 石原茂行 = 古賀昌晴「最近の相互協議の状況について」国際税務 34 巻 3 号 (2014) 21 頁では、移転価格課税の未然防止のため事前確認を利用するという流れが定着し更新事案も増えてきていると考えられること等により、発生する相互協議事案のうち事前確認に係るものを含め 9 割以上を移転価格に関する事案が占めていると指摘している。一方、裁判所ホームページ等で明らかなものを見る限り、平成 25 年 3 月までに我が国において国税及び地方税に関し移転価格事案で訴訟に至り司法判断が下されたものは 10 件で、そのうち、移転価格税制及び推定課税規定の適用解釈そのものが問題となったものは 6 件にすぎない。その 6 件は、東京高判平成 25 年 3 月 14 日訟務月報 60 巻 1 号 149 頁 (第一審は東京地判平成 23 年 12 月 1 日訟務月報 60 巻 1 号 94 頁)、東京地判平成 24 年 4 月 27 日訟務月報 59 巻 7 号 1937 頁、大阪高判平成 22 年 1 月 27 日税務訴訟資料 260 号順号 11370 (第一審は大阪地判平成 20 年 7 月 11 日訟務月報 55 巻 10 号 3093 頁)、東京高判平成 20 年 10 月 30 日税務訴訟資料 258 号順号 11061 (第一審は東京地判平成 19 年 12 月 7 日訟務月報 54 巻 8 号 1652 頁)、東京地判平成 18 年 10 月 26 日訟務月報 54 巻 4 号 922 頁及び最判平成 19 年 4 月 10 日 (平成 19 年 (行ツ) 第 34 号、LEX/DB25463328 参照)【控訴審は高松高判平成 18 年 10 月 13 日訟務月報 54 巻 4 号 875 頁、第一審は松山地判平成 16 年 4 月 14 日訟務月報 51 巻 9 号 2395 頁】である。
  - (3) 第四章第二節 1(1)参照。
  - (4) 第四章第二節 1(1)参照。
  - (5) 東京地判平成 23 年 12 月 1 日訟務月報 60 巻 1 号 94 頁。裁判所ホームページ行政事件裁判例集 (平成 19 年 (行ウ) 第 149 号) 及び LEX/DB 25490022 参照。
  - (6) 東京高判平成 25 年 3 月 14 日訟務月報 60 巻 1 号 149 頁。裁判所ホームページ行政事件裁判例集 (平成 24 年 (行コ) 第 19 号) 及び LEX/DB 25445942 参照。
  - (7) 事実の概要、主な争点及び判旨等の詳細については、水谷年宏・「判批」岡山大学経済学会雑誌 45 巻 3 号 (2013) 65 頁参照。

- (8) 日置重人 = 山田彰宏「国際課税関係の改正」『改正税法のすべて』大蔵財務協会、平成 16 年度版、2004) 311-315 頁。
- (9) 緒方健太郎 = 山田彰宏「国際課税関係の改正」財務省ホームページ『平成 18 年度税制改正の解説』460-463 頁。
- (10) 灘野正規ほか「国際課税関係の改正」財務省ホームページ『平成 22 年度税制改正の解説』504-509 頁。
- (11) 西方建一ほか「国際課税関係の改正」財務省ホームページ『平成 23 年度税制改正の解説』493-497 頁。
- (12) 経済のグローバル化に対し、現行の国際課税ルールが追いついていない結果、二重非課税の問題や本来課税されるべき経済活動が行われている国で所得計上されていない問題が顕在化している。このような国境を越えた脱税・租税回避スキームに対し、国際協調の下、2012 年 6 月、OECD は BEPS プロジェクトを開始し、2013 年 7 月、BEPS 計画を公表した。各国が二重非課税を排除し、実際に企業の経済活動が行われている場所での課税を十分に可能とするため、OECD は、BEPS 計画の各項目について、2014 年 9 月、翌年 9 月及び 12 月という異なった期限を設け、新たに国際的な税制の調和を図る方策を勧告することとしている。
- BEPS の概要等については、浅川雅嗣「平 25 . 10 . 8 総 3-1 税制調査会資料[国際課税関係]」参照。なお、詳細については、See, OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013, available online at <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> .
- (13) 詳細は第三章第一節参照。なお、「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類として財務省令で定めるもの」という規定振りは平成 22 年度改正で変更されたものである。本判決等の前提となっている更正処分時の規定振りは、「独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類」となっている。
- (14) 後述するように、移転価格税制は租税条約における特殊関連企業条項の制約を受けるところ、“Model Tax Convention on Income and on Capital”(以下、「OECD モデル租税条約」という。)の特殊関連企業条項の解釈指針として、

- OECD 移転価格ガイドラインが位置付けられている(OECD モデル租税条約 9 条に関するコメントリー・パラ 1 参照)。
- (15) 控訴審判決をみる限り、控訴人の補充的主張は原審での主張と大枠において相違点はないものと思われる。
- (16) 控訴審判決の補充的主張に対応する部分も、基本的には「原判決・・・も適切に説示しているとおり」等で判示されているように、本判決を受けた形で展開されている。
- (17) 裁判所ホームページ行政事件裁判例集(平成 24 年(行コ)第 19 号)13 頁。
- (18) 裁判所ホームページ行政事件裁判例集(平成 19 年(行ウ)第 149 号)100 頁。
- (19) 前掲注 18) 44 頁。
- (20) 前掲注 17) 15-17 頁。
- (21) 前掲注 18) 47-48 頁。鍵括弧内における括弧書き部分は筆者加筆。
- (22) さらに、控訴審判決では、A 社と本件類似 3 法人の機能及びリスク分析に基づき両者の間に大きな相違がみられない点を踏まえ、「一般的には、法人の事業活動の内容が販売管理費比率にも反映すると解されるから、A 社と本件類似 3 法人との間で、販売管理費比率という観点からも事業内容の類似性を否定するだけの理由はないものというべきである」とも判示している(前掲注 17) 17 頁)。ここからも、財務諸表から導かれる販売管理費率の信ぴょう性に疑義があることを示唆し、当該販売管理費率によって事業内容の類似性を否認することはできないとしているようである。
- (23) 前掲注 18) 28 頁、前掲注 17) 8 頁。
- (24) 前掲注 18) 27 頁、前掲注 17) 8 頁。この点につき、従来から、金子教授は、日本の移転価格税制が申告調整型制度であることを述べている(金子宏「移転価格税制の法理論的検討 - わが国の制度を素材として - 」『所得課税の法と政策』(有斐閣、1996) 371 頁)。
- (25) 大野教授も、移転価格税制は「申告調整型であり、一義的には納税者が同制度に基づき独立企業間価格によって所得の金額を計算して申告する必要があり、納税者が同制度に則った申告を行わない場合には、税務当局が更正又は決定を行うこととなる」と指摘している(大野雅人「移転価格

課税における文書化義務と推定課税」筑波ロー・ジャーナル 15号(2013)4頁。

- (26) 藤巻一男「我が国の移転価格税制における推定課税について」税大論叢 42号(2003)58頁。
- (27) 荒巻健二「移転価格税制の創設」『昭和61年版改正税法のすべて』(大蔵財務協会、1986)210頁。
- (28) 荒巻・前掲注27)210頁。
- (29) 米国の移転価格税制をみるとその根拠規定はIRC482である。金子教授は、「内国歳入庁長官は企業の所得を正確に算定するために必要であると認める場合には、同一の利害関係者によって所有または支配されている二つ以上の企業のいずれに対しても、それらの間で総所得等を配分し、割り当て、または振り替えることができる」という規定振りに言及し、「申告調整型制度」である日本の移転価格税制と比較し、「内国歳入庁に否認権を認める制度(以下、『否認型制度』という)である」と述べている(金子・前掲注24)371-372頁)。また、山本弁護士は、「法人に対する所得税につき申告納税方式を採る米国は、移転価格税制に関しては、税務官庁に対して課税処分を行う権限を付与するという賦課課税方式として制度設計をしている」と述べている(山本英幸「シークレット・コンパラブルによる移転価格課税と申告納税制度」租税訴訟3号(2010)130頁)。
- (30) 川田剛『国際課税の基礎知識』(税務経理協会、8訂版、2010)334頁。但し、川田剛氏は、左記文献の注釈(334頁、337頁)で、「米国では、従来どちらかといえば、裁判所の令状...を取ってでも帳簿類を提出させようという傾向が強かった。しかし、最近では手許の資料で最大限の課税を行い、納税者側の反応を待つという姿勢に転換してきている」と指摘し、「納税者が資料を提出しなかったため推計課税」が行われうることを示唆しているようである。また、仮に推計課税ではなくても、例えば、米国では、ベストメソッドルールによって、「関連取引の独立企業業績値は、事実と状況に基づき、独立企業業績値の『最も信頼できる尺度』...を提供する方法によって算定されなければならない」としつつも、「独立企業業績値は、いかなる方法によっても、他の方法が適用できないことを立証せずに、算定することができるが、その後別の方法がより信頼できる算定方

法が示される場合には、この別の方法を用いなければならない)(本庄資『アメリカの移転価格税制』(日本租税研究協会、2009)133頁)ということであるから、「手許の資料で最大限の課税」する場合、結果として本来あるべき最も適切な方法による移転価格課税ができることもあろうが、そうではなくて、信頼できる尺度として最低レベルの比較可能性を満たしているとき課税し得るのであり、立証責任が納税者にある以上、日本における推定課税規定と類似した役割を担うようにも思える。

- (31) 立法担当者も、「納税者は、自己の主張する価格が法定された方法による独立企業間価格であることを立証しない限り、当局の算定した価格が独立企業間価格となります」としている(荒巻・前掲注27)211頁)。なお、第三章第三節も参照。
- (32) 本判決等における推定課税規定適用に係る手続的要件に関連する論点としては、「独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類」であるが、後述するように、平成22年度改正において、「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類として財務省令で定めるもの」とされたことから、「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」をこの論点について使用する。
- (33) 灘野ほか・前掲注10)507頁。
- (34) 税務当局担当者、実務家及び学者から、平成22年度改正が文書化規定又は文書化義務を求めるものとの指摘がなされている。

例えば、税務当局担当者については、「平成22年改正法において、新たにその具体的内容を財務省令において定めることとされ、租税特別措置法施行規則第22条の10においてその内容を掲げるに至っている。...見方によっては日本版ドキュメンテーションルールとも言える。」との指摘(猪野茂『日本における推定課税の現状と課題』本庄資「移転価格税制執行の理論と実務」(大蔵財務協会、2010)409頁)。「今回の改正内容は、我が国においても移転価格文書化規定が施行されたと言いうことができるかもしれませんが」との指摘(水谷年宏ほか「国際課税の執行を巡る最近の動向」国際税務31巻1号(2011)30頁【水谷発言】)との指摘がある。

例えば、実務家については、「平成22年度税制

改正の側面を捉えて、同改正により、『日本版文書化制度（日本版ドキュメンテーション・ルール）』<sup>35</sup>、又は『間接的文書化制度』が導入されたと評されている訳である」との指摘がある（太田洋=北村導人「移転価格税制と『文書化』」日税研論集 64 号（2013）145 頁）。

例えば、学者については、「この規定は…納税者がこれらの書類等を税務当局の求めに応じて遅滞なく提示又は提出せず、かつ、税務当局が納税者の国外関連者との取引価格が独立企業間価格でないとの疑念を持った場合には、推定課税が行われる（さらに、平成 3 年度税制改正後は、税務当局が納税者の同業者（同種事業類似法人）に対する質問検査権を行使し納税者に対して移転価格課税が行われる）可能性があるという意味で、納税者に間接的に当該書類等の作成を求めるものであり、『間接的文書化義務』と呼ばれる」との指摘（大野・前掲注 25）5-6 頁）がある。なお、この文脈を見る限り、大野教授は、平成 22 年度改正にかかわらず、関連規定が文書化義務を求めるものと考えているように思える。

<sup>35</sup> 飯守一文氏は、「移転価格算定に必要な帳簿書類の提示・提出を担保するため、推定課税の権限及び非公開第三者財務情報の入手権限が定められているが、他国には余り例がないものである」と指摘している（飯守一文「日本の移転価格税制の執行の現状と問題点」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』大蔵財務協会、2010）393 頁）。

<sup>36</sup> 柳澤聡「国際課税をめぐる最近の状況について」租税研究 730 号（2010）183 頁、204-205 頁で、「現在の移転価格事務運営要領の中に、『調査等において検査を行う書類等』を明記していますが、その中の『(3) 国外関連取引の内容を記載した書類等』と『(2) 法人が独立企業間価格の算定に使用した書類等』に掲げた書類等と施行規則第 22 条の 10 に掲げられた書類を対比したもので、ご覧いただければわかるように、表現ぶりは違いますが内容的には全く同じものとなっています。…納税者の方に新たに負担を課したり、推定課税規定を現状よりも積極的に発動しようというものではないことを確認しておきます。」との指摘がなされている。なお、上記記述は柳澤聡氏が講演を行った当時のもので、現行の移転価格事務運営要領（事務運営指針）2-4 は、「(2) 措置

法施行規則第 22 条の 10 第 1 項第 1 号（（国外関連取引の内容を記載した書類）に掲げる書類）」、「(3) 措置法施行規則第 22 条の 10 第 1 項第 2 号（（独立企業間価格を算定するための書類）に掲げる書類）」となっている。平成 22 年 6 月 22 日改正の新旧対照表参照。現行の措置法規則及び移転価格事務運営指針の詳細は措置法規則 22 条の 10 第 1 項及び移転価格事務運営指針 2-4（調査時に検査を行う書類）参照。

<sup>37</sup> 灘野ほか・前掲注 10）504-509 頁。

<sup>38</sup> 立法担当者は、同業者に対する質問検査権規定について、「関係会社間の取引の価格の妥当性…を精査するためには、どうしても類似の事業を営む者から、第三者との取引価格や利益率等に関する情報収集が必要」となる旨指摘している（小田嶋清治「国際課税関係の改正」『平成 3 年度改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1991）287 頁）。その指摘を踏まえると、当該規定制定当時、法令上からも制度趣旨からも「独立企業間価格算定のために必要な帳簿書類」について何らの制限もなかったと考えられる。しかし、平成 22 年度改正以降、措置法 66 条の 4 第 8 項も、「独立企業間価格算定のために必要な書類」が措置法規則 22 条の 10 所定の書類に限定され、その内容をみる限り、同業者に対する質問検査権行使によってのみ得られる情報は含まれていない。したがって、措置法規則 22 条の 10 所定の書類を提示又は提出する限り、現行法令上同業者に対する質問検査権行使はできないであろう。

<sup>39</sup> 浅川・前掲注 12）「税制調査会資料」参照。詳細については、OECD, supra note 12, at 36.

<sup>40</sup> OECD 移転価格ガイドライン第 5 章改訂案（概要）については、国税庁ホームページ（[http://www.nta.go.jp/sonota/kokusai/oecd/press/pdf/201402\\_2.pdf](http://www.nta.go.jp/sonota/kokusai/oecd/press/pdf/201402_2.pdf)）参照。詳細については、See, OECD, Public Consultation DISCUSSION DRAFT ON TRANSFER PRICING DOCUMENTATION AND CbC REPORTING, 2014, available online at <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/discussion-draft-transfer-pricing-documentation.pdf>.

<sup>41</sup> 当該改訂案作業は、移転価格文書化制度に関する白書案を基礎として行っていると思われる。

当該白書案については、See, OECD, Public

Consultation WHITE PAPER ON TRANSFER PRICING DOCUMENTATION, 2013, available online at <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/white-paper-transfer-pricing-documentation.pdf>. なお、当該白書案（仮訳）については、国税庁ホームページ（[http://www.nta.go.jp/sonota/kokusai/oecd/press/pdf/201307\\_02.pdf](http://www.nta.go.jp/sonota/kokusai/oecd/press/pdf/201307_02.pdf)）参照。

- (42) 移転価格文書化実務における簡素化と改善についての国際的な検討の背景について、納税者にとって急拡大しかつ各国でかなり異なる文書化制度のコンプライアンス要求が過重である一方、税務当局にとって文書化制度によって集められた情報は検討に当たって十分ではなく税務執行ニーズに合致していないことがしばしば生じている現状（OECD, supra note 40, at 2. OECD, supra note 41, at 4. なお、仮訳については国税庁・前掲注 41）4 頁参照）。現行の第 5 章は、合理的な文書化手続が必要であること、独立企業原則に当てはまっているかどうかを適切に知ることのできる情報が提供されているかという点や文書化制度における過重なコンプライアンス要求を避けるために文書化に関する課題を処理しているかという点につき税務当局と納税者の間の協力をより高めることが必要であること、に重点があり、移転価格文書化リストや移転価格文書化手続、罰則及び立証責任との関係に関する指針が提供されていないこと、を挙げている（OECD, supra note 40, at 1-2.）
- (43) 本稿において、現行 OECD 移転価格ガイドラインを参照することもあるが、その訳文については、『OECD 移転価格ガイドライン』（日本租税研究協会、2010 年版、2011）を参考とした。
- (44) OECD, supra note 40, at 2, supra note 41, at 6, 13-19. なお、仮訳については、国税庁・前掲注 40）1 頁及び前掲注 41）6 頁、13-18 頁参照。
- (45) OECD, supra note 41, at 19. なお、仮訳については、国税庁・前掲注 41）18 頁参照。
- (46) OECD, supra note 40, at 2-3. なお、仮訳については、国税庁・前掲注 40）2 頁参照。
- (47) 納税者は通常、価格設定前に移転価格の適正性を検討し、申告時に損益結果が独立企業原則に沿っているかを確認することを求められるものである（OECD, supra note 40, at 6. なお、仮訳

- については国税庁・前掲注 40）4 頁参照）。それは納税者が自らの移転価格ポジションに関して事後的に正当化を行うことを避ける機能を持つ（OECD, supra note 41, at 16. なお、仮訳については国税庁・前掲注 41）16 頁参照）。
- (48) OECD, supra note 40, at 3. なお、仮訳については国税庁・前掲注 40）2 頁参照。
- (49) OECD, supra note 40, at 3-4. なお、仮訳については国税庁・前掲注 40）2 頁参照。
- (50) 移転価格調査に必要な多くの情報が納税者により入手されるべきものであるから、移転価格文書化が主として調査の公平性を求めるものである旨も言及している（OECD, supra note 41, at 17-18. なお、仮訳については国税庁・前掲注 41）17 頁参照）。
- (51) OECD, supra note 40, at 4. なお、仮訳については国税庁・前掲注 40）2 頁参照。
- (52) Id. なお、仮訳については国税庁・前掲注 40）2 頁参照。
- (53) OECD, supra note 41, at 18. なお、仮訳については国税庁・前掲注 41）18 頁参照。
- (54) なお、移転価格文書化制度に関する白書案で、現行の OECD 移転価格ガイドライン第 5 章は、税務当局が移転価格リスク評価を行う際に有効な文書と移転価格調査で検討を求める情報を区別していないことを示唆している（OECD, supra note 41, at 7. なお、仮訳については国税庁・前掲注 41）7 頁参照）。
- (55) マスターファイルは多国籍企業グループの全体像を示すもので、組織図等の 5 つのカテゴリーに関する情報が含まれる（OECD, supra note 40, at 5. なお、仮訳については国税庁・前掲注 40）3 頁参照）。既存の各国の文書化制度の対象となっている以上の、多国籍企業グループの全体像の把握が必要とされる場合が多いとの言及もある（OECD, supra note 41, at 20. なお、仮訳については国税庁・前掲注 41）20 頁参照）。マスターファイルの詳細については、OECD, supra note 40, at 5-6, 11-12, 15-20. なお、仮訳については国税庁・前掲注 40）2-4 頁、7 頁、9-12 頁参照。
- (56) マスターファイルが移転価格リスク評価に必要な情報提供である点につき、例えば、「その（マスターファイルの）目的は、…、重要な移転価格リスクの存在を税務当局が評価するサポート

である」(OECD, supra note 40, at 5. 鍵括弧内の(マスターファイルの)の記述部分は筆者加筆)。「マスターファイルで要求される国別レポート(以下、「CBC レポート」という。)に関する情報は移転価格リスク評価に役立つ」(OECD, supra note 40, at 6. なお、仮訳については国税庁・前掲注 40)4 頁参照)との言及に表れている。

(57) 情報交換規定との関係について、CBC レポートを含むマスターファイルに関する即座のコンプライアンス遵守がない場合、各国税務当局は情報交換により入手することができる旨規定されている(OECD, supra note 40, at 10. なお、仮訳については国税庁・前掲注 40)6 頁参照)。

(58) ローカルファイルは個々の関連者間取引に関する財務情報、比較可能性分析及び最適な移転価格算定方法を記載するもの等である(OECD, supra note 40, at 6. なお、仮訳については国税庁・前掲注 40)4 頁参照)詳細については、OECD, supra note 40, at 6, 13-14. なお、仮訳については国税庁・前掲注 40)4 頁、8 頁参照。

(59) OECD, supra note 40, at 6-10. なお、仮訳については国税庁・前掲注 40)4-6 頁参照。

(60) OECD, supra note 40, at 7. なお、仮訳については国税庁・前掲注 40)4 頁参照。

(61) 納税者のコストや事務負担と文書化の必要性とのバランスについて、納税者の視点に重点を置いた場合、現行 OECD 移転価格ガイドラインでいう「慎重な事業経営の原則」となる。現行 OECD 移転価格ガイドライン・パラ 5.4 参照。また、税務当局及び納税者の視点双方を考慮した場合の記述は、本稿同節 2(2)ア(I)及び現行 OECD 移転価格ガイドライン・パラ 5.6 参照。

(62) OECD, supra note 40, at 7. なお、仮訳については国税庁・前掲注 40)4 頁参照。

(63) Id. なお、仮訳については国税庁・前掲注 40)4 頁参照。

(64) 移転価格文書化を促進する手法は様々であり、ある一定額又は申告漏れ所得や増差税額に対する割合に応じた移転価格文書化に関する罰則以外にも、移転価格文書義務を履行しているときに当該罰則を減免するような移転価格文書化遵守に関する優遇策や拳証責任の転換もある旨指摘している(OECD, supra note 40, at 9. なお、仮訳については国税庁・前掲注 40)5 頁参照)。

(65) OECD, supra note 40, at 9. なお、仮訳については国税庁・前掲注 40)5 頁参照。

(66) Id. なお、仮訳については国税庁・前掲注 40)5 頁参照。

(67) OECD 移転価格ガイドライン・パラ 5.11 で、「多くの場合、…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、…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。…納税者が対応し得る文書化の義務とは何かを決定するには、以上のような考慮が払われるべきである。」としている。したがって、必ずしも明確ではないが、こうした状況において文書化義務を課すことに消極的なイメージが窺われる。

(68) 当該改訂案では、「慎重な事業経営の原則」という文言は出てきていない。おそらく、要求すべき移転価格文書が否かの判断は、「慎重な事業経営の原則」という納税者たる事業者の視点にのみ重点を置いたものではなく、税務当局及び納税者双方の視点を考慮したものに集約させるねらいがあるのでないかと思われる。

(69) 前掲注 13) 参照。

(70) なお、平成 18 年 9 月 4 日の当該事案に係る国税不服審判所裁決(裁決事例集 72 号 424 頁)においては、「合理的・客観的に判断してその算定に必要な帳簿書類等であり、その帳簿書類等がなければ独立企業間価格の算定ができないもの」としている。

(71) 平成 22 年度改正前の論文等であるが、木村教授及び前原真一氏は、以下のように指摘しており、裁決判旨と同様な考え方ようである。

「独立企業間価格の算定に必要な書類等とは、…その用いる方法によって必要とされる書類もおのずから定まってくる。…いずれにしても合理的・客観的に判断してその算定に必要な書類等である。」(木村弘之亮『国際税法』(成文堂、2000 年)1146 頁)

「独立企業間価格の算定に必要な書類等の『必要な』の意味は、独立企業間価格の算定のため以外の法的な制約はないのであり、逆を言えばその書類等が無ければ独立企業間価格が算定できない書類等であるといえる。例えば、移転価格調査

を実施する場合、まず、どの算定方法が適用可能なかの、又は適切なかを判断するために必要な資料を入手する必要があるが、これらも当然に含まれることとなる。」(前原真一「移転価格税制における推定規定の解釈・適用について」税大論叢 42号(2003)18-19頁)

(72) このよう整理は太田=北村・前掲注 34)150-151頁参照。

(73) 太田=北村・前掲注 34)150 151頁。なお、修正主観説についても、一つの有力な解釈として成り立ち得るとしているのは、「納税者の主観に依ることとなれば、主観は納税者ごとにそれぞれ異なるのであるから、結局は、納税者は措施則 22条の 10 第 1 項各号の書類に当たると信じた書類さえ提示又は提出すれば足りることになり、推定課税規定の適用範囲を徒に狭く解することになる...のではないかと、といった批判」を考慮したためのものである(太田=北村・前掲注 34)151頁)。

(74) 太田=北村・前掲注 34)150頁。

(75) 太田=北村・前掲注 34)151頁。

(76) 同項 2 号は「法人が国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するための書類」と規定されているところ、太田=北村・前掲注 34)155頁脚注では、「措施則 22条の 10 第 1 項 2 項イの文言上、『当該法人が選定した』と定めていること、原則的には、...課税当局が、...当該算定方法が『最も適切な方法』であることについて立証責任を負うべきと解すべきであること...から、...納税者が合理的に最も適切な方法と信じて、『選定した』算定方法及び理由が記載されていれば十分であると解すべきである」と指摘している。筆者も、同項 2 号に関しては、上記の理由には疑義があるが、修正主観説が妥当であると思う。

(77) 金子宏『租税法理論の形成と解明 下巻』(有斐閣、2010)303-305頁で、米国において、納税者は、関連当事者との取引からの利得が、自らが最善の方法を用いて計算した場合に独立企業間価格の最も正確な適用といえるか否かを決定するための分析を行われなければならないところ、その分析を記述し、かつ、その結果を正当化する文書を作成保存しなければならないが、当該文書は、「納税者によってなされた移転価格に関する基本的分析を正確且つ完全に記述するために必要

な」主要文書、及び、「納税者が選んだ方法が『最善の方法ルール』...の下で独立企業間価格の最も正確な指標を提供するものであることを証明するために必要な」背景文書に分けられる旨述べている。措置法規則 22 条の 10 第 1 項所定の書類と比較すると、同項 1 号が背景文書、同項 2 号が主要文書に概ね該当すると思われる。

(78) 水谷ほか・前掲注 34)30頁【藤澤発言】。

(79) 推定課税規定の趣旨からも導かれると思われる。推定課税規定の趣旨は第二章第一節参照。

(80) 平成 22 年度改正以前の論文であると思われるが、本庄教授は、「日本では課税要件事実の存否および課税標準については原則として課税庁が立証責任を負うと解されている。この見解の下で、立証責任の転換を特に法令で明示しない状況では、移転価格調査が課税要件事実に関する資料の入手を可能にするための『文書化』ルールを法令で明記する必要がある」と指摘している(本庄資「日本における質問検査権と立証責任の問題点」『移転価格税制の理論と実務』(大蔵財務協会、2010)481頁)。

(81) 納税者の他、納税者を含む多国籍企業グループの他者を含むべき理由については、第三章第一節 2(2)イ(ウ)参照。

(82) 税務当局及び納税者ともに入手可能な情報の中に必要な情報もあろう。例えば、公開データベース「JADE」等。

(83) 「比較可能性分析においては、国外関連取引の内容等を精査した結果に基づいて比較対象取引の選定に係る作業を行うのであるが、一般的には、内部比較対象取引又は外部比較対象取引の有無について、法人又は国外関連者の取引資料等の内部情報のほか、公開情報を基に検討することとなる」(「移転価格事務運営要領(事務運営指針)」の「別冊 移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」11頁)とあるように、措置法規則 22 条の 10 第 1 項所定の書類が遅滞なく提示又は提出されないような例外的な場合を除き、実務的にも同業者に対する質問検査権に基づく情報は前提としていないと考えられる。

(84) 太田=北村・前掲注 34)156頁で、主観説等の根拠として、現行 OECD 移転価格ガイドライン・パラ 5.6 及びパラ 5.7 を引用している。しかし、ここでは、「納税者が負うコスト及び執行の

負担と、課税当局にとって文書の必要性のバランスを考慮すべきである」とし、客観的に見て、移転価格課税の必要性に比し、移転価格文書の準備又は入手に当たり、納税者に対して釣り合いが取れないほど高いコストを要する場合には文書化を求めるべきではないといっているだけであろう。上記のように著しくバランスに欠く場合には、それは独立企業間価格の算定のために必要な書類とはみないし、そういう意味では、修正客観説ともいえる。なお、前述したように、OECD 移転価格ガイドライン改訂案で、移転価格文書化規定の適用に当たって、自らが所属する多国籍企業グループの他者が移転価格に関する責任を負っているから自らは移転価格文書を作成する必要はないということは理由にならないことに加え、移転価格文書を作成しないことによる罰則を回避する理由にもならないとも指摘しているように、ここでいう納税者は、当該納税者が所属する多国籍企業グループの他者を含む概念であろう。

(85) 「移転価格というのは答えが合っていればよいのであって、それが合っているどうかを当局が検討するために必要な書類だけを提出すればよく、TPM について検討していないからといって直ちに推定課税等の適用要件を満たすということではなかったのではないかと思います」(水谷ほか・前掲注 34)「国際課税の執行を巡る最近の動向」31 頁【藤澤発言】。

(86) 前述したように、控訴審判決では、P1 社を A 社としているが、混乱を防止するため、P1 社で統一する。

(87) この点につき、異議を唱える見解もあり、宮塚弁護士は、「申告調整型の制度の下、納税者の選択した算定方法に拘らず、『M社の機能を端的に知る』ために国外関連者の財務書類が常に必要であるとまでいえるかは疑問である」と指摘している(宮塚久「判批」ジュリスト 1442 号(2012)9 頁)。その根拠として、「本項の適用要件が満たされると...、質問検査権...の行使が可能となり、...第三者に対しても罰則をもって受忍義務を負わせられるだけの質問検査が可能になるという効果が結びついているから、」独立企業間価格の算定のために必要な帳簿書類の範囲を広く解する「考え方を採るには慎重でなければならない」こと、「申告納税制度の下では、納税者に対して、

その申告に係る独立企業間価格の算定方法をはじめから無視して別の算定方法の適用を押し付けることは予定されていないし、また、法人の申告に係る算定方法とは関係がないような帳簿書類等の提示又は提出を求めるようなことも予定されていないと考えられるからである」ことを述べている。さらに、平成 22 年度改正後の取扱いについても、宮塚弁護士は、独立企業間価格の算定のために「『必要な』書類についての解釈は、改正後もなお妥当し、法人の申告に係る算定とは関係のないような書類は、価格算定文書に含まれないというべきである」と述べ、主観説等に根差した考えを有しているようである(宮塚久「モーター輸入販売事件国税不服審判所裁決」中里実ほか<sup>85)</sup>「移転価格税制のフロンティア」(有斐閣、2011)230 頁、232 頁)。

(88) 平成 22 年度改正以前のものであるが、羽床正秀 = 古賀陽子『移転価格税制詳解 理論と実践ケース・スタディ』(大蔵財務協会、平成 21 年版、2009)548-549 頁で、「そもそも移転価格税制が対象とするところの国外関連取引の価格、その基となる明細、それに関わる利益の発生状況等を示す資料は、いずれの場合においても、独立企業間価格の算定に必要とされる基本的な書類といえます」と述べ、国外関連者の保存する基本的な書類については常に、独立企業間価格の算定に必要な書類に該当するという見解を表明しているようである。また、川田剛氏も、平成 22 年度改正以前のものであるが、「算定方法の如何にかかわらず必要なもの」として、例示の形で、「国外関連者の財務諸表、プライスリスト」、「国外関連取引に関する利益状況(取引相手の利益状況を含む)」及び「国外関連者の機能を説明する資料等」を挙げている(川田剛『国際租税入門 Q&A 移転価格税制』(税務経理協会、2008)321 頁)。

(89) 国外関連者の財務諸表が不要な例として、商品取引相場などの市場価格等の客観的かつ現実的な指標に基づき独立企業間価格を算定する場合が考えられる。

(90) このような規定振りは更正処分時におけるものである。平成 23 年度改正において、「独立企業間価格の算定方法の適用上の優先順位について、個々の事案の状況に応じて独立企業原則に一致した最も適切な方法を選定することとする仕組



み」に改正された。「このような仕組みの下では利用可能な独立企業間価格の算定方法が法令において一覽できることが望ましい」との観点から、従来「法令上は利益分割法として一括りで規定された上で、その解釈として運用されてきた」が、今回の改正により、OECD 移転価格ガイドラインで認められている比較利益分割法、寄与度利益分割法及び残余利益分割法について「それぞれ法令において明確化する」こととなった（西方ほか・前掲注 11）496 頁）。そのため、法令の文言は変更されたが、利益分割法の基本的な考え方は変更されていない。

(91) 更正処分以降、取引単位営業利益法が追加された平成 16 年度改正等を受けて、個々の事案に応じた価格算定文書の内容変更はある。

(92) 宮塚弁護士は、このように考えているようである（宮塚・前掲注 87）「不服審判所裁決」232-233 頁）。

(93) 宮塚・前掲注 87）「不服審判所裁決」229 頁。

(94) 「独立企業原則の内容は、OECD モデル租税条約第 9 条第 1 項に規定されているが、その理念は比較可能な独立の事業者の間であれば得られたであろう取引の条件を参照して国外関連取引に係る利益を調整しようとするものであるから、最も適切な方法の選定は、国外関連取引に係る条件と比較可能な非関連者間取引に係る条件についての比較・検討（独立の事業者の間の取引条件に影響を与えるであろう要素に基づき国外関連取引の内容等を精査し、その結果を踏まえて国外関連取引と非関連者間取引との類似性の程度（比較可能性）に係る分析を行うもので、本事例集ではこれを「比較可能性分析」という。）を通じて行うことが不可欠である」と解説されている（前掲注 83）2-3 頁、比較可能性分析の詳細については、2 14 頁参照）。比較可能性分析については、現行 OECD 移転価格ガイドラインの第 3 章「比較可能性分析」も参照。

(95) この視点からいえば、国外関連者の財務諸表が虫食い状態であったとしても、独立企業間価格の算定に対する疑義の余地がないものであれば、問題ないであろうし、国外関連者の財務諸表を代替するような資料によって独立企業間価格の算定に対する疑義の余地がないものであれば、例外的に必要でないこともあるかもしれない。

(96) 更正処分時の租特法 66 条の 4 第 8 項は、措置法 66 条の 4 第 7 項に該当する。規定内容は変更されておらず、以下のとおりである。

「国税庁の当該職員・・・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・・・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。」

(97) 平成 22 年度改正以前の論文であるが、岡村教授は以下のように指摘している。

「6 項にいう資料は独立企業間価格算定に必要なものを広く一般的に指しており、国外関連者の保存する資料であっても、独立企業間価格算定に必要なものは、6 項にいう資料であって、その不提出は、推定課税を招くとされる」解釈を採れば、「6 項の独立企業間価格の算定に必要なと認められる要件と、7 項の国外関連取引に関する調査について必要があるときという要件の違いは、ほとんどなく」、「国外関連者の保存する資料について考えると、7 項の方が 6 項よりも広いということはできるであろうが、具体的にどのように異なるかは、説明しがたい」。このように「実質的な違いはないものと理解したうえで、両規定の対象の違いは、誰が資料を保存しているかにあるのであり、7 項の存在意義は、それが国外関連者の保存する資料についての規定であると解すべきであろう。そして、このことから、6 項にいう資料は、当該法人が保存するものに限られると考えられることになる。・・・したがって、国外関連者が保存し、当該法人の下にない資料については、たとえそれが独立企業間価格算定に必要なであっても、その入手は、当該法人の努力義務であるに留まり、それを当該法人が遅滞なく提出できなかったとしても、推定課税はできないと解すべきである。」（岡村忠生「移転価格税制」村井正『国際租税法の研究 - 国際的租税回避の理論と政策 - 』（法研出版、1990）140-141 頁）

また、赤松晃氏も以下のように指摘している。

「法解釈の問題として、日本の法人・・・は、国外関連者が保存している書類・帳簿等について入手努力義務が定められている...が、仮に日本の法

人の入手努力義務にかかわらず国外関連者が保存している書類・帳簿等の提示等がなかった場合に、推定課税が可能であるかについて議論がある。…第7項とは別に第8項を規定して納税者に国外関連者が保存する帳簿書類の入手義務ではなく入手努力義務を課す法構造をとっている以上、第7項は納税者である日本法人の保存する資料に限定されると解される。」(赤松晃「国際租税原則と日本の国際租税法」(税務研究会出版局、2001) 361-362頁)

(98) 同条第8項に関する論点の一つに、当該前段部分、すなわち、「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、…当該国外関連者が保存する帳簿書類…等の提示又は提出を求めることができる」と規定されているが、ここで規定されている「調査について必要」という意義と同条7項(推定課税規定)及び9項(同業者に対する質問検査権規定)の「独立企業間価格を算定するために必要」という意義は同一か否かというものがある。この点については、前者が「調査について必要があるとき」であるのに対し、後者は「独立企業間価格の算定に必要」であるときであり、税務調査を実施して、その過程で独立企業間価格の算定に必要なかどうかを判断していくこととなるのであるから、この観点からは、前者の方が幅広いものを指すのであろう。なお、現行の移転価格事務運営要領(事務運営指針)2-4の規定振りが措置法規則22条の10第1項所定の書類以外に「法人及び国外関連者ごとの資本関係及び事業内容を記載した書類」などを例示していることからみても、こうした考え方は是認できるものといえよう。

(99) 本判決と同様な見解として、以下のようなものがある。

「岡村教授は『国外関連者が保存し、当該法人の下にない資料については、たとえそれが独立企業間価格算定に必要であっても、その入手は、当該法人の努力義務であるに留まり、それを当該法人が遅滞なく提出できなかつたとしても、推定課税はできないと解すべきである。』と述べている。「しかしながら、国外関連者が保存する書類等が法人と国外関連者との取引に係る独立企業間価格の算定に必要な書類等であって、それをも含めて独立企業間価格を算定するために必要な書類

等を提出しなかった場合には、第9項及び第7項の適用要件は満たされることになる。」(前原・前掲注71)22-23頁)

「措法66条の4第7項は、『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』と規定されており、独立企業間価格の算定のために必要であるか否かを問わず、より広く国外関連取引に関する調査に必要であるときに適用されるものである。また、その提示又は提出が求められる書類の範囲についても、『独立企業間価格を算定するために必要と認められる』書類と定められる第6項とは異なり、措法66条の4第7項では、単に『国外関連者が保存する帳簿書類』と定められている。これらの…規定振り等からすれば、第7項の規定をもって第6項所定の『書類』の範囲を納税者が現に保存する書類に制限していると解することは若干無理があり、結論的には、上記の消極説(納税者保存書類限定説)は現行法の解釈論としては難しいのではないかと考えられる。」(太田=北村・前掲注34)160-161頁)

(100) 立法担当者も、国外関連者が有する資料の入手努力義務に関し、納税者に対し「その求められた資料の内容が法人と国外関連者との取引に係る独立企業間価格の算定に必要な資料であって、納税者がそれをも含め独立企業間価格を算定するために必要な資料を提出しなかった場合には…一定の条件を満たす同業者の利益率を用いて算定した価格を独立企業間価格として推定」課税できると指摘している(荒巻・前掲注27)208-209頁)。したがって、立法担当者も両者を違うものであると認識し、納税者は国外関連者が有する資料につき入手努力義務を果たしても、推定課税が課される場合があると考えているようである。

(101) 木村・前掲注71)1146頁で、独立企業間価格の算定に必要な書類とは、「いずれにしても合理的・客観的に判断してその算定に必要な書類等である。但し、必要性の乏しいまたは極度に詳細な資料を税務当局が要求し、企業が過度の事務負担を負うことは避けなければならない。」としている。

(102) 藤巻・前掲注26)95頁で、「課税当局にとっては、国内と国外とでは調査に必要な資料へのアクセスの可能性に著しい格差が存在する。こうし

た状況にあるにもかかわらず、国外関連取引に關する課税要件事実について、国内取引の場合と同程度の立証が課税当局に求められているとすれば、適正公平な課税の実現が困難となる場面も生じる。ここに、推定課税の規定によって、課税当局の立証の軽減を図る法政策的な意味があると考える。」と指摘している。

(103) 詳細については、大野・前掲注 25) 20-24 頁参照。

(104) 第三章第一節 2 を参照。

(105) 前掲注 18) 27 頁、前掲注 17) 8 頁及び移転価格税制創設時の立法趣旨(荒巻・前掲注 27) 210 頁) 参照。

(106) 詳細については、伏見俊行「移転価格上の税務コンプライアンスの維持・向上に向けた取組」国際税務 32 巻 6 号(2012) 14 頁参照。

(107) 太田・北村・前掲注 34) 162 頁で、「課税当局の側から見ても、『主観説』(又は修正主観説)によれば措施則 22 条の 10 第 1 項所定の『書類』には該当しないと解される資料等であっても、それらが必要であると課税当局において判断した場合には、租税条約上の情報交換規定を利用して入手することが可能であるので、上記のような解釈を採っても、必ずしも不合理な結果が招来されるものではないように思われる(なお、OECD 移転価格ガイドライン第 5 章の paragraph 5.6 も、国外関連者からの書類の入手について、課税当局は、租税条約上の情報交換規定を利用できることについても認識を持つべきであると指摘している。)と述べられている。

(108) 鍵括弧内の括弧書き部分は筆者加筆。OECD 移転価格ガイドライン・パラ 5.29 においても、「税務当局は、…特定のケースにおいては情報交換条項を利用できることを認識すべきである」と同様な指摘がある。

(109) OECD 移転価格ガイドライン改訂案においても、前掲注 57) で記載したように、マスターファイルに関するもので、納税者が即座に提出等を行わない場合、情報交換により入手が可能であることに言及している。しかし、それ以外にも、移転価格調査に必要な情報が多国籍企業グループの他者に保有される場合もあることから、税務当局は直接又は情報交換により入手することが重要であることを指摘しているにとどまっている。し

たがって、直接入手すべきものと情報交換により入手すべきものは必ずしも明確に区別されていない。

(110) 猪野茂「国外情報アクセスの現状と問題点」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』(大蔵財務協会、2010) 439 頁では、「納税者の協力が得られない場合の代替手段としては、租税条約に基づく情報交換によることが考えられる。しかしながら移転価格調査の場合においては、わが国側課税が相手国側の対応的調整を招来する、すなわち相手国との利害関係が相反する場面であることから、そもそも相手国側の協力を得られる可能性が少ないことに加えて、レシプロシティも考慮する必要がある。」と述べられている。

(111) OECD モデル租税条約 26 条 3 項で、「当該一方の締約国又は他方の締約国の法令及び行政上の慣行に抵触する行政上の措置をとること」及び「当該一方の締結国又は他方の締結国の法令の下において又は行政の通常の運営において入手することができない情報を提供すること」につき、情報交換義務が課されない旨規定している。このような規定を受けて、同条に関するコメントリー・パラ 15 において、「一方の国は、要請国が法により当該情報の取得又は提供を妨げられる場合又は当該要請国の行政上の慣行(例えば、行政上の資源を十分に提供しないこと)が相互主義の欠如をもたらす場合には、情報の提供を拒否し得る」としている。ここでいうレシプロシティとは、こうした意味ではないかと思われる。なお、本稿において、OECD モデル条約及び同コメントリーを参照とすることがあるが、その訳文については、川端康之監訳『OECD モデル租税条約』(日本租税研究会、2008 年版、2009)を参考とした。

(112) OECD モデル租税条約 26 条 3 項で、「営業上、事業上、産業上、商業上若しくは職業上の秘密若しくは取引の過程を明らかにするような情報…を提供すること」につき、情報交換義務が課されない旨規定している。

(113) 租税条約のネットワークは拡大してきているが、平成 26 年 6 月 1 日現在、61 条約、83 か国・地域にすぎない。詳細については、財務省ホームページ「我が国の租税条約ネットワーク」参照。

(114) 「書類等を提示すべき時期は、要求後可及的すみやかにということとなりますが、具体的には、

要求された資料の内容とボリュームの関係から妥当な期間が判定されることとなります。」( 荒巻・前掲注 27 ) 211 頁)

(115) 「平成 22 年度税制改正により、…独立企業間価格を算定するために必要と認められる『書類』の範囲が…明確化されたことから、納税者としても、…将来の税務調査に備えて作成及び保存すべき書類を把握することが可能となったものといえることができる。そうである以上、『遅滞なく』の判断に際しても、要求された資料の内容と量の関係のみならず、かかる点をも考慮して、事案ごとに『妥当な期間』が導き出されることになると解される。」( 太田 = 北村・前掲注 34 ) 152 頁)

(116) 移転価格事務運営要領(事務運営指針)2-5(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)において以下のように規定されている。

「独立企業間価格を算定するために、第 6 項に規定する書類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と認められる範囲において、法人に対し期日を定めて当該提示又は提出を求める」ところ、「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、…改めて期日を定める」としている。このような規定振りも個別性が強いことの表れであろう。

(117) 決定的な基準はないが、「国外関連者の手許にある資料であれば、調査対象法人から当該国外関連者との通信に要する日数プラス必要書類の作成に要する日数及び先方から日本への送付に要する日数等が一応の目安」( 川田・前掲注 30 ) 337 頁) になるうし、また、諸外国における資料等の提出期限も参考となるう。なお、諸外国における資料等の提出期限については、太田洋 = 北村 導人「我が国の移転価格税制と文書化」中里実ほか『移転価格税制のフロンティア』( 有斐閣、2011 ) 276-281 頁参照。

(118) 原審において、原告は補足的に自らが独立価格比準法を用いて算定した価格が独立企業間価格である旨の証明ができなくとも、推定課税に基づ

く価格と比較して独立企業間価格に近いと証明すれば、独立価格比準法を用いて計算した金額を超える部分については、更正処分は取り消されるべきである旨主張している( 前掲注 17 ) 別紙 10 「争点に関する当事者の主張」の「争点(3)」の「原告」115 頁参照)。

(119) 宮塚弁護士も、「推定された価格より真の独立企業間価格に近い価格が明らかになったのであるから、納税者に有利に解釈して、かかる『いくらからはよい価格』『まだましな価格』を独立企業間価格と認めるべきだという考え方も十分成り立ち得るように思われる」と指摘しているところである( 宮塚・前掲注 87 ) 「不服審判所裁判」244 頁)。しかし、左記頁において、宮塚弁護士は、「裁判所は、今治造船事件高裁判決において、独立企業間価格はある特定の一つの価格であるという立場を採っており、このような立場を前提とすると、真の独立企業間価格ではない『いくらからはよい価格』『まだましな価格』を独立企業間価格と認めることは、現行法の解釈としては困難であるように思われる。さらに、アドビシステムズ事件高裁判決は、課税要件の立証責任について法文の文言に忠実に、課税庁と納税者に立証責任を分配しており、…納税者は、…真の独立企業間価格を立証しなければ反証したことになる、と解されるおそれがある。…このように考えると、本項の規定ぶり、これまでの判例の考え方を前提とする限り、裁判所が、真の独立企業間価格ではないが、『いくらからはよい価格』『まだましな価格』を『独立企業間価格』であると認定して、課税処分の一部を取り消すことはできないと言わざるを得ないように思われる。」と指摘している。すなわち、宮塚弁護士は、納税者が主張する解釈につき、その余地があることに触れつつも、現行法上は困難であると指摘していると思われる。筆者も納税者が主張する解釈は現行法上困難であるとの指摘には賛同する。

(120) 第一節の論点については、更正処分時と現行の法令の相違点が大きな影響を与えないと思われるので、基本的には更正処分時の法令に基づき検討する。

(121) 「第 7 項の要件を満たしている限り、関連者間取引で構成される事業に係る利益率を基礎として独立企業間価格を推定して課税することは許

容されると解される。(藤巻・前掲注 26)80 頁)。

(122) 「推定課税規定に基づく独立企業間価格の推定に当たり、関連者間取引を用いることは移転価格税制の趣旨に反する」(赤松晃「国際課税の基本的な仕組み」金子宏『租税法の基本問題』(有斐閣、2008)619 頁)。

(123) 更正処分時、税務当局が推定する独立企業間価格の算定方法は再販売価格基準法、原価基準法及びこれらの同等の方法に限定されていた。しかし、平成 18 年度改正で、利益分割法に対応する方法、取引単位営業利益法に対応する方法等、「通常の独立企業間価格の算定において用いられる方法と同等の方法を用いて課税当局が適切に課税を行うことができるよう、独立企業間価格と推定できる方法が追加」された(緒方=山田・前掲注 9)462 頁)。

(124) 租特法 66 条の 4 第 7 項において、「当該法人の当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するものの当該事業に係る売上利益率又はこれに準ずる割合として政令に定める割合を基礎として」と規定していた。

(125) 更正処分時、取引単位営業利益法(平成 16 年度改正による追加)がなかったため、このような表現であると考えられる。現行においては、事案によって、粗利益率レベルが営業利益率レベルと置き換えられる場合がある。

(126) 租特法 66 条の 4 第 1 項、すなわち、「当該法人の当該事業年度の所得...に係る...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。」(筆者下線加筆)の文言がこの根拠となっている。すなわち、あくまで、納税者である法人の法人税に関する法令の規定の適用に関して、「その取引が独立企業間価格で行われたとして所得計算を行うというもの」(荒巻・前掲注 27)194 頁)であり、それ以外の私法上の取引には関与しないものであると考えられる。

(127) これらの方法は棚卸資産の販売又は購入に限られる(措置法 66 条の 4 第 1 項参照)。再販売価格基準法等が利用できない場合には独立価格比準法、再販売価格基準法等に準ずる方法その他政令で定める方法が用いられる。

(128) これらの方法は棚卸資産の販売・購入以外の取

引に限られる(措置法 66 条の 4 第 1 項参照)。再販売価格基準法等と同等な方法が利用できない場合には独立価格比準法、再販売価格基準法等と同等な方法に準ずる方法その他政令で定める方法が用いられる。

(129) 下線筆者加筆。

(130) 下線筆者加筆。

(131) 同節 1(1)では現行法での比較を行った。第 6 項は租特法 66 条の 4 第 7 項、第 8 項は租特法 66 条の 4 第 9 項に対応しているが、同節 1(1)で筆者が加筆した部分は同一の規定振りとなっている。また、現行法令においては、第 8 項で「第 6 項に規定する財務省令で定めるもの」となっていることから、「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」について連動していることが明確であり、解釈の問題は生じないようになっている。しかし、租特法 66 条の 4 第 7 項及び同条 9 項においては、両規定適用の手続要件、すなわち、「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を」遅滞なく提示し、又は提出しなかった」という要件については異なる解釈をする余地があった。もちろん、当該規定についても文言が同じであり、同一の解釈が適切であろう。藤巻一男氏も、「独立企業間価格の算定に必要と認められる帳簿書類等の提示・提出を求めたが、その法人がそれらを遅滞なく提示・提出しなかった場合には、第 7 項又は第 9 項の要件が満たされる」と指摘している(藤巻・前掲注 26)65 頁)。

(132) 前原・前掲注 71)43-44 頁で、「独立企業間価格として推定した金額も第 1 項に規定する独立企業間価格に該当する。よって、第 1 項に規定する独立企業間価格には、非関連者間取引を基礎とする第 2 項の算定方法によるものと、関連者間取引も含む同種の事業に係る売上総利益率等を基礎とする第 7 項の推定によるものがあると解される。」としている。そして、そうであるから、「課税当局は、第 9 項を発動して調査対象法人の国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む第三者を調査した結果、比較可能性のある非関連者間取引が見つければ第 2 項により独立企業間価格を算定することが可能となるし、同種の事業を営む当該第三者が関連者間取引しか行っていなければ、第 7 項により第 1 項に規定する独立企業間價

格と推定される金額を算定することも可能となる。」との結論を導いている。

(133) 金子・前掲注 24) 381 頁で、「租税行政庁は、法人の国外関連取引にかかる独立企業間価格を算定するために必要がある場合には、いうまでもなく、その法人に対して質問検査を行うことができる。この場合において、当該法人が、書類・帳簿等の提示ないし提出の要求に遅滞なく応じなかった場合には、租税行政庁は、その法人の国外関連取引にかかる事業と同種・同規模・同内容の事業を営む法人のその事業にかかる売上総利益等を基礎として算定した金額をもって適正価格と推定し、更正または決定を行うことができる。…なお、…類似法人の売上総利益率の調査のために、担当租税職員は、その類似法人に質問し、またはその事業に関する帳簿書類を検査することができる。」としている。

(134) 望月文夫「移転価格税制における推定課税の射程範囲に関する考察」税務弘報 56 巻 9 号 (2008 年) 88 頁で、「第 7 項に規定する方法は、第 2 項に規定する算定方法に準ずる方法であり、これにより算定された独立企業間価格は推定されるものに過ぎず、また、第 7 項には差異の調整に関する規定もない。したがって、…第 2 項に規定する算定方法により算定された独立企業間価格とは異なるといっても過言ではない。」と指摘している。

(135) 上記本文 及び に関し、太田 = 北村・前掲注 34) 164 頁で、「この点、法令の文理上、( ) 第 6 項は、措施則 22 条の 10 第 1 項所定の書類を提示又は提出しないこと (必要性) を推定課税適用のための要件としているに過ぎず、これに加えて、第 8 項所定の質問検査権を行使して類似の取引を行う第三者から得た比較対象取引に関する非公開情報…に基づき措法 66 条の 4 第 2 項所定の算定方法による課税ができないことを、推定課税を行うための『要件』としている訳でないこと、( ) 第 8 項は、『その必要と認められる範囲内において』と規定しており、その適用場面が更に限定されると考えられることから、第 8 項が常に優先して適用されるとして、課税当局に第 8 項所定の質問検査権の行使を義務付けることには、法令上の根拠が乏しいように思われる。」と指摘している。

(136) 上記本文 に関し、前原・前掲注 71) 47 頁で、「第 7 項は、第 9 項を適用しないで、いわゆる公開資料等に基づく課税も可能である」と指摘している。

(137) 裁量説及び推定課税劣後説という分類は、太田 = 北村・前掲注 34) 163 頁参照。

裁量説として、前原・前掲注 71) 44 頁で、「第 9 項を適用した後でなければ第 7 項が適用できないという、第 9 項と第 7 項の規定における順序の規定ということではない」と指摘し、同論文 24 頁で、「法人がそれら (筆者注：独立企業間価格の算定に必要な書類等) を提示等しなければ、課税当局は、第 9 項を適用して自分で必要な書類等を収集して第 2 項に基づき独立企業間価格を算定するか、第 7 項により推定規定による課税を行うかを選択することができる」と税務当局の裁量に属する旨述べている。太田 = 北村・前掲注 34) 164-165 頁でも、「議論の余地は十分にあるものと考えられるが、…結論的には、少なくとも法解釈の問題としては…裁量説を妥当と解してもよいのではないかとも思われる。」としている。

また、「独立企業間価格として推定した金額も第 1 項に規定する独立企業間価格に該当する」という点に言及していないと思われるが、藤巻・前掲注 26) 74 頁で、「第 7 項と第 9 項の規定は、いずれも、法人が独立企業間価格の算定に必要と認められる帳簿書類等を遅滞なく提示・提出しなかったという要件が満たされたときに、課税当局が適用することができる。当該要件が満たされた場合、課税当局は第 7 項の推定規定と第 9 項の質問検査権の規定のいずれも選択可能であり、いずれを優先適用するかは、基本的には個々の執行判断 (裁量) の問題であると考えられる。」と述べている。

推定課税劣後説として、望月・前掲注 134) 88 頁で、「日本の移転価格税制が独立企業原則に基づいて規定されている以上は、独立企業間価格の算定は第 2 項に規定する方法であることが求められ、第 7 項は、第 9 項を用いるなどしたが第 2 項の適用ができなかった場合に限ってラスト・リゾートとしてこれを用いることができると考えるべきである」と述べている。また、木村・前掲注 71) 1146 頁で、「税務当局は、まず必要な直接資料の入手につとめるべきであり…、十分な

直接資料が入手できない場合にはじめて推定課税が許される。したがって、推定課税は、次に掲げる3つの要件のいずれかと第4要件とをみたすときのみ許される。」とし、第4要件として、「標準三法またはそれらのコンビネーション法の適用が努力しつくされたこと」を挙げ、望月氏と類似した見解を有しているようである。

(138) 太田 = 北村・前掲注 34) 165 頁脚注で、「もっとも、実際の課税当局の執行に当たっては、反証により覆される可能性のある推定課税よりも、争訟維持の観点からより安全な、第8項の質問検査権を行使して得られた情報等に基づいて第2項の算定方法により課税することの可否をまず検討する方が穏当であろう」と指摘している。

(139) 小田嶋・前掲注 38) 287 頁では、「法人税法の質問・検査権限に関する規定の下では、...取引関係のない者に対する調査権限までは認められていません。そこで、今回の改正では、移転価格税制の執行に不可欠である比較対象企業からの情報収集に法的根拠を与えることとし、比較対象企業の受任義務違反に対しては刑罰を科することとされました。」としている。

(140) 例えば、東京高判平成3年6月6日では、「調査手続の単なる瑕疵は更正処分に影響を及ぼさないものと解すべきであり、調査の手続が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて濫用にわたる等重大な違法を帯び、何らの調査なしに更正処分をしたに等しいものとの評価を受ける場合に限り、その処分に取消原因があるものと解するのが相当である」旨判示している(東京高判平成3年6月6日訟務月報38巻5号878頁)。

(141) 平成23年8月、中華人民共和国香港特別行政区との租税協定が発効している。

(142) 本判決等の事案については、OECD 移転価格ガイドラインを持ち出し間接的に独立企業原則に即していないという主張をしている。詳細は第四章第一節2(2)参照。

(143) 岩沢雄司「憲法と国際法」法学教室 370号(2011)29-30頁で、「国内法における国際法の地位の問題は、従来は、2つに分けて考察されることが多かった。国際法の国内的効力(国内で法としての効力をもつか)の問題と、国内的序列(国内法の階層秩序の中でどこに位置づけられるか)

の問題である。しかし、国際法の国内適用可能性(国内で直接適用されるか)も重要な問題である。」と述べられている。

(144) 岩沢・前掲注 143) 30 頁。

(145) 浅田正彦「国際法の基本構造」『国際法』(東信堂、2011)22-23頁。

(146) 金子・前掲注 77) 130 頁で、「租税条約については、一般的受容原理にきわめて近い方式がとられている」と指摘している。

(147) 浅田・前掲注 145) 23 頁。

(148) 岩沢雄司『条約の国内適用可能性 - いわゆる“SELF-EXECUTING”な条約に関する一考察』(有斐閣、1985)296-321頁、岩沢・前掲注 143) 30-31 頁、浅田・前掲注 145) 24 頁。

(149) 但し、主観的要件について、条約締結国は国内における適用態様に関心を持っていることが少ないことから、岩沢・前掲注 148) 301 頁で、「条約の国内適用可能性を排除する基準としては意味を持つべき」と指摘し、また、浅田・前掲注 145) 24 頁で、「主観的要件は緩やかに解されるべきであろう」と指摘しているように、工夫が図られているが、要件としては不明確さが残るように思われる。

(150) 金子・前掲注 24) 367-368 頁。金子教授は自己執行説をとっている学者として植松守雄氏を挙げている。しかし、谷口教授は、「植松氏は、確かに、self-executing という言葉を使用しているが、しかし、これを国内適用可能性の意味においてではなく、むしろ、既に述べた self-executing のもう一つの意味すなわち『条約が何らかの立法の必要なしに自動的に国内的効力をもつ』という意味において用いていると解される。したがって、植松氏は条約の一般的受容...を前提として特殊関連企業条項の国内的効力を認めているにとどまると理解することができるように思われるのである。」として、異議を唱えているようである(谷口勢津夫「移転価格課税に関する租税条約と国内法との関係」甲南法学 37 巻 3 号(1997)159-160頁)。

(151) 金子・前掲注 24) 369 頁で、その主たる根拠として、特殊関連企業条項は「きわめて不明確であるから、それを補充し執行するための明確な国内立法なしに、この規定のみに基づいて特殊関連企業間の価格操作を是正することは、憲法 84 条

の定める租税法律主義(この場合は課税要件明確主義)に反して許されない」旨を挙げている。なお、もう一つの根拠として、金子・前掲注 24) 368 頁で、「一方締結国の企業で、その資本が他方締結国の居住者によって所有ないし支配されているものは、当該一方締結国によりその国の企業よりも重い税負担を課されてはならない、という意味での無差別条項・・・に求めることができる」旨述べている。

- (152) 小松芳明『国際租税法講義』(有斐閣、増補版、1998) 22-23 頁。
- (153) 小松・前掲注 152) 22 頁、24-25 頁。
- (154) 谷口・前掲注 150) 164 頁。
- (155) 谷口教授は、「納税義務を軽減し又は免除する規範」を「課税制限規範」、「納税義務を創設し又は拡大する規範」を「課税根拠規範」とし、「租税条約上の課税制限規範については課税要件明確主義の観点から国内適用可能性の有無を判断し、租税条約上の課税根拠規範については課税要件法定主義の観点から国内適用可能性を一般的に否定する」との見解を有している(谷口・前掲注 150) 161 頁、173 頁)。本庄教授も、特殊関連企業条項はそのまま国内法として当然施行される(self-executing)ものではないとし、その理由は、「租税条約は、国際的二重課税の排除及び脱税の防止を目的とする条約であって、新たに課税権を創設し又は現行の課税権を拡大することはできないので、仮に国内法を超える課税権が租税条約により配分されるとしても、国内法上課税要件規定が追加されない限り、租税条約の規定は空振り条項となる。したがって、このような租税条約により配分された課税権を国内で執行するには所要の立法措置を講ずる必要がある。」ことを挙げている(本庄資「国際租税法総論」本庄資ほか『国際租税法 - 概論 - 』(大蔵財務協会、2012) 52 頁)。すなわち、特殊関連企業条項に関して、課税要件明確主義の観点を考慮することなく、課税要件法定主義の観点からのみで否定しており、少なくとも、特殊関連企業条項については、谷口教授と同じ考え方なのである。
- (156) 岩沢・前掲注 143) 32 頁。
- (157) 金子・前掲注 77) 131 頁。
- (158) 金子・前掲注 77) 131 頁。
- (159) 国内租税法が租税条約に違反するかが問われ

た判例について、措置法 66 条の 6 第 1 項が日星租税条約 7 条 1 項に反するか否かについて判断がなされたグラクソ事件参照(最判平成 21 年 10 月 29 日民集 63 巻 8 号 1881 頁)。

- (160) 本庄・前掲注 155) 57 頁。
- (161) 倉内敏行氏は、「特殊関連企業条項のもつ意義は、(1)所得に対する課税権の配分は『独立企業の原則』によるべきことと、(2)『独立企業の原則』に従い配分されている課税権を行使する限り、他方の締結国の課税権に優先することを相互に約束するという点にあると解される。」と指摘している(倉内敏行「相互協議の対象について - 『租税条約に適合しない課税』の解釈に関する一考察 - 」税大論叢 27 号(1996) 166-167 頁)。
- (162) 谷口教授は、「租税条約の配分規範の通常の規律枠組みは、居住地国と『源泉地国』との間での課税権の配分に関するものである。換言すれば、それはいわゆる法的二重課税を排除するために締結国間での課税権の配分を定めるものである。」と指摘している(谷口・前掲注 150) 177 頁)。
- (163) OECD モデル租税条約 9 条に関するコメントリー・パラ 5。
- (164) OECD モデル租税条約 9 条に関するコメントリー・パラ 5。また、OECD モデル租税条約 25 条に関するコメントリー・パラ 11 から判断する限り、多くの国では 9 条 2 項は確認規定として捉えている。
- (165) OECD モデル租税条約 25 条に関するコメントリー・パラ 10 及び同コメントリー・パラ 11。
- (166) OECD モデル条約をベースとして締結された日米租税条約を解説した、浅川雅嗣『コメントール改訂日米租税条約』(大蔵財務協会、2005) 224 頁で、日米租税条約 25 条 1 項「に基づく申立ては、『この条約の規定に適合しない課税』を受け又は受けることとなると認められる場合になし得る」としている。
- (167) ウィーン条約 33 条において、複数の言語による条約文が成文である場合、「それぞれの言語による条約文が等しく権威を有する」とこととなっている(木村・前掲注 71) 751 頁)ことを踏まえ、英文をみても、“Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him



in taxation not in according to with the provisions of this Convention he may … present his case to ….”となっている。したがって、誰が認めるのかという観点から納税者であると解釈することも可能であり、条約に適合しない課税を（納税者の考える）条約違反と解釈できないわけではない。遠藤克博氏も概ね左記のように考えているようである（遠藤克博「移転価格税制と寄附金課税」税大論叢 33号 228頁）。しかし、OECD モデル租税条約、それを踏まえた各国との租税条約や当該租税条約に関連する国内法の日本語による規定振りから直接このように読むのは難しいのではないかとと思われる。

- (168) 移転価格税制の位置づけについて、金子教授は、このような分類を行い、自らは条約執行説が妥当であると考えている旨述べている（金子・前掲注 24）369頁）。
- (169) 本庄・前掲注 155）57頁。
- (170) 本庄・前掲注 152）58頁。
- (171) 水野忠恒『租税法』（有斐閣、第4版、2009）402頁。なお、事業との関連性について、直接事業に関連したものではないことを主張する見解もある（渡辺淑夫『寄附金課税の知識』（財經詳報社、1989）45-46頁）。
- (172) 金子宏『租税法』（弘文堂、第19版、2014）354頁）。なお、このような考え方は、適用法令は違うものの、後述の裁判例（平成14年（行コ）第12号、平成21年（行コ）第275号）にも見出されている。
- (173) 本文括弧書きは、筆者加筆。平成14年（行コ）第12号。第一審判決は熊本地判平成14年4月26日。LEX/DB 参照（控訴審が28110699、第一審が28110582）。
- (174) 平成21年（行コ）第275号。第一審判決は東京地判平成21年7月29日。LEX/DB 参照（控訴審が25472428、第一審が25451760）。
- (175) 水野忠恒「判批」ジュリスト 846号（1985）134頁。
- (176) 中村利雄「法人税の課税所得計算・その基本原理と税務調整」（ぎょうせい、改訂版、1990）120頁で、「私見では、この寄附金の定義規定の創設経緯並びに法人税基本通達 9-4-1（子会社等を整理する場合の損失負担）及び 9-4-2（合理的理由による無利息貸付等）の取扱いに照らし、この寄

附金からの除外費用は例示的列挙であると解する」と指摘している。また、金子宏「無償取引と法人税」『法学協会百周年記念論文集第二巻』（有斐閣、1983）169頁において、「自己の投資の保全その他なんらかの経済的利益を目的としてあえて無償取引を行うのであって、…それは広告宣伝その他の目的で無償取引を行う場合と本質的な相違はないように思われる。なお、…投資を保全するために真に止むを得なかったと認められる場合には、…損金面において、寄附金勘定ではなく、投資保全費用勘定…に算入することが認められてしかるべきであろう。」と指摘しており、当該括弧書きにつき、例示列挙として解しているように思われる。

- (177) 小田嶋・前掲注 38）287頁。
- (178) 小田嶋・前掲注 38）287頁。
- (179) 伊藤雄二「無償取引と移転価格税制 - 無償取引を巡る移転価格税制と寄附金規定の関係について - 」税大ジャーナル 2号（2005）80頁。
- (180) 伊藤・前掲注 179）80頁。
- (181) 伊藤・前掲注 179）70頁で、無償取引とは、「無償契約に基づいて行われる取引」、すなわち、「取引当事者の一方が他方に金銭その他の資産や役務などの経済的価値を移転するにもかかわらず、それに対する対価を授受しないことで他方と合意している取引と考えるものである」としている。本稿においても、この概念を利用している。
- (182) 伊藤・前掲注 179）74頁で、「債権放棄は無償による単独行為であって無償取引ではない」と指摘している。単独行為以外に合同行為もあろうが、取引とはならないであろう。
- (183) 金子・前掲注 172）297頁。
- (184) 伊藤・前掲注 179）77頁。
- (185) 伊藤・前掲注 179）78頁。
- (186) 伊藤・前掲注 179）77頁。
- (187) 金子・前掲注 172）354頁。
- (188) 小島俊朗「移転価格課税と寄附金課税」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』（大蔵財務協会、2010）966頁、968頁で、最判昭和57年3月9日（昭和56年（行ツ）第93号）を引用し、「寄附金課税を行い得るのは、贈与あるいは何らかの意図で低額にしていると推認できる場合であると考えることができる」とし、このことから「贈与の意図で行われたもの及び贈与の意図を

推認できるもののみを寄附金として認定するという限定的な扱い」を導いている。そして、このような取扱いを寄附金の限定的認容とした上、「国外関連者との取引の場合は、…寄附金の限定的認容により、寄附金課税を制限的に行うのが妥当であり、…移転価格税制で対応できる取引はできる限り移転価格課税によることが望ましい」としている。

また、遠藤・前掲注 167) 217 頁、218 頁における、「納税者が取引時点での『贈与の意思』を認めた場合に限り寄附金課税の余地があると解される」との表現、「課税庁は無利息融資の事実をもって『無償契約の意思』を推定し、寄附金課税を行う選択枝もある」との表現からすると、遠藤克博氏は、移転価格税制と国外関連者に対する寄附金課税の適用に関し、「贈与の意思」等をメルクマールとしているように思われる。

(189) 遠藤・前掲注 167) 202 頁。

(190) 山川博樹「大規模法人の国際課税の課題」国際税務 34 巻 1 号 (2014) 113 頁で、「有償取引と贈与又は無償の供与が一体となっているような場合、例えば契約上は売買取引であっても子会社支援のため本来支払うべき対価を超えて支払いを行った結果、客観的にみて売買の対価のほかに、金銭その他の資産若しくは経済的利益の贈与又は無償の供与を同時に行っていると認められるようなときには、売買の対価の部分と贈与又は無償の供与部分を切り離して、贈与又は無償の供与部分の金額につき、寄附金条項（措法 66 の 4）を適用することが相当です」と指摘している。

(191) 無償取引であっても独立企業間の条件で行われうるものについては特殊関連企業条項の適用対象となりうる。しかし、問題となり得る国外関連者に対する寄附金課税対象取引は、贈与又は供与の意思で行われたもの及びそれらが推認できるものであること等、資産又は経済的利益の贈与又は無償の供与が明らかであることが必要である。また、前述したように、費用ないし事業関連性の観点から「寄附金の額」から除外されるものもあろう。さらに、後述するように、無償取引という枠組みを移転価格税制の観点から再構築する場合は極めて例外的な場合しか実施できず、無償取引という範囲内で独立企業間の条件の下調整されるべきでなければならぬが、それは皆無

であろうし、そうであれば、無償取引であっても独立企業間の条件で行われていないものについて、基本的には行為の原因となった事実に基づいて課税関係を整理した上で、取引の再構築が必要であるから、国外関連者に対する寄附金課税対象取引が特殊関連企業条項の適用対象となりうるものは実務上皆無に近いのではなからうか。

(192) 遠藤・前掲注 167) 193-194 頁。

(193) 例外的な場合については、同ガイドライン・パラ 1.65 で、「1 つは、取引の経済的実質がその取引の形式と異なる場合である。…もう 1 つの状況は、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、総合的に判断して、商業的合理性のある形で行動する独立企業が行ったであろう取極とは異なり、かつ、実際の仕組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。」としている。

(194) 大野・前掲注 25) 26-27 頁で、「OECD 移転価格ガイドラインは、OECD モデル条約第 9 条の解釈指針として位置付けられていることから、我が国がある納税者に対して推定課税を行い、当該課税について租税条約に規定する二重課税排除のための相互協議…が開始された場合において、相手国の権限ある当局は、当該推定課税が条約 9 条に反した課税であるとして取消を求める可能性が大きいと考えられる」と指摘している。この記述からは、大野教授が推定課税規定による課税が特殊関連企業条項に反すると考えているか否かは必ずしも明らかでないが、少なくとも、相手国の権限ある当局はそのような主張をする可能性があり、そうであれば、こうした考え方も成り立ち得る。

(195) 荒巻・前掲注 27) 210 頁。

(196) 金子・前掲注 24) 371 頁。

(197) 本庄・前掲注 80) 481 頁。

(198) 平成 26 年度改正で、2 段階の不服申立前置ではなくなり、直接審査請求できることとなった。但し、審査請求に前置する「異議申立て」は「再調査の請求」という形に改められて存続することとなっている。

(199) 筆者の考え方の詳細は、第三章第一節 3 (4) 参照。

(200) 筆者の考え方の詳細は、第三章第一節 3 (1) 及び第五章第三節 2 (2) 参照。

(201) 大野・前掲注 25) 40 頁で、「諸外国では、納

税者が文書化義務を行ったかどうかという基準と、当該文書化による独立企業間価格が適切なものかどうかという基準は、異なるものと解されている」と指摘している。

(202) OECD, supra note 40, at 3-4. なお、仮訳については国税庁・前掲注 40) 2 頁参照。

(203) OECD, supra note 40, at 9. なお、仮訳については国税庁・前掲注 40) 5 頁参照。

(204) 大野・前掲注 25) 45 頁で、合理的な努力を払い所定の書類の整備をしているにもかかわらず、当該書類による独立企業間価格は適切でない納税者については、「文書化を行うインセンティブとして、過少申告加算税の減免措置を講じることが望ましい」と指摘している。また、飯守一文「日本における移転価格調査の現状と問題点」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』(大蔵財務協会、2010)422 頁で、「不遵守に対してペナルティを科すこととした上で、米国の制度を参考に、過少申告加算税の免除特典を与えるような制度も検討に値すると考える」と指摘している。

(205) 従来、立法政策として過少申告加算税の減免措置を講じることがなかった。しかし、平成 24 年度改正において、国外財産調書制度が導入され、適正な調書提出に向けたインセンティブとして、加算税の優遇措置及び加重措置が設けられた。したがって、文書化規定においても過少申告加算税の減免措置が講じやすくなったのではないかと思われる。なお、国外財産調書制度の詳細については、大柳久幸 = 金澤節男「国際課税関係(国外財産調書制度の創設等)の改正」財務省ホームページ『平成 24 年度税制改正の解説』616-628 頁参照。

文中に引用した文献の他に、主に以下を参照。

青山慶二「国内法の租税条約適合性に関する判決：H21.10.29 最高裁(グラクソ事件)判決 V. 2002.6.28 フランス国務院(シュナイダー事件)判決」TKC 税研情報 21 巻 2 号(2012) 52 頁。浅妻章如「タックスヘイヴン対策税制(CFC 税制)」租税研究 728 号(2010) 244 頁。

伊藤剛志「相互協議に関するいくつかの問題」RIETI Discussion Paper Series 10-J-053(経済産業研究所、2010)

伊藤雄二「移転価格に関するドキュメンテーションについて(その 1)」国際税務 25 巻 11 号(2005) 70 頁。

伊藤雄二「移転価格に関するドキュメンテーションについて(その 2)」国際税務 25 巻 12 号(2005) 40 頁。

伊藤雄二「移転価格推定課税事件」税経通信臨増 67 巻 13 号(2012) 236 頁。

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 - 」税大論叢 54 巻(2007) 195 頁。

占部裕典「移転価格調査 - 推定課税規定を中心に - 」日税研論集 64 巻 177 頁。

大石篤史 = 小島義博「移転価格税制における文書化について～平成 22 年度税制改正・近時の裁判例を踏まえて～」会計・監査ジャーナル 22 巻 6 号(2010) 81 頁。

岡田幸人「判解」最高裁判所判例解説民事篇(平成 21 年度版、2012) 776 頁。

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 巻(2008) 587 頁。

岡村忠生「判批」租税判例百選(第 4 版、2005)116 頁。

神谷明夫「移転価格事務運営要領の改正について」租税研究 714 号(2009) 155 頁。

岸田貞夫「租税条約と法人税法の優先関係～最高裁判決からのアプローチ～」税理 53 巻 3 号(2010) 176 頁。

北村徳志「国際的な関連法人間取引と寄附金課税」税研 29 巻 4 号(2013) 110 頁。

駒宮史博「判批」判例時報 2081 号(2010) 174 頁。

駒宮史博「判批」ジュリスト 1462 巻(2014) 124 頁。

斎藤奏『移転価格税制:課税の仕組みから申告書作成まで』(中央経済社、1994)

杉原高嶺『基本国際法』(有斐閣、2011)

高久隆太「租税条約に基づく政府間協議(相互協議)手続について - 米国における相互協議手続の研究と我が国における相互協議手続の在り方に関する一考察 - 」税大論叢 23 号(1993)391 頁。

土屋重義「移転価格税制における推定規定につい

- 
- て」税経通信 62 巻 1 号 (2007) 81 頁。
- 羽床正秀「寄付金課税と移転価格課税の関係について」国際税務 20 巻 6 号 (2000) 15 頁。
- 羽床正秀ほか「移転価格税制の論点 (上) 裁判例を中心として」税務弘報 58 巻 6 号 (2010) 119 頁。
- 羽床正秀ほか「移転価格税制の論点 (下) 裁判例を中心として」税務弘報 58 巻 7 号 (2010) 60 頁。
- 藤森康一郎「推定課税規定、税務調査証拠資料が明確化! 移転価格税制のポイント」旬刊経理情報 1250 号 (2010) 42 頁。
- 本庄資「陳腐化した国際課税原則を見直し新しい国際課税原則を構築する必要性 - OECD の BEPS 対策の始動を中心として - 」税大ジャーナル 21 号 (2013) 35 頁。
- 増井良啓「会社間取引と法人税法(2)」法学協会雑誌 108 巻 4 号 (1991) 493 頁。
- 増井良啓「判批」ジュリスト 1044 号 (1994) 144 頁。
- 松沢智『新版租税実体法』(中央経済社、補正第 2 版、2003)
- 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) 198 頁。
- 水野忠恒「判批」ジュリスト 646 号 (1979) 157 頁。
- 望月文夫「移転価格税制における推定課税の適用事例について」国際税務 28 巻 3 号 (2008) 74 頁。
- 矢内一好「租税条約における特殊関連企業条項の意義」租税研究 537 号 (1994) 97 頁。
- 最判平成 10 年 1 月 27 日 (平成 8 年 (行ツ) 第 165 号、LEX/DB28050916 参照) 控訴審は東京高判平成 8 年 3 月 28 日 (平成 7 年 (行コ) 第 39 号、LEX/DB28011570 参照) 第一審は横浜地判平成 7 年 3 月 6 日 (昭和 63 年 (行ウ) 第 32 号、LEX/DB28011259 参照)。