

移転価格税制における推定規定の
解釈・適用について

前 原 真 一
〔税 務 大 学 校〕
〔研 究 部 教 授〕

要 約

1 研究の目的、問題点等

租税特別措置法（以下「措置法」という）第66条の4第7項（以下「第7項」という）では、税務職員が、法人にその各事業年度における国外関連取引に係る措置法第66条の4第1項（以下「第1項」という）に規定する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（以下「書類等」という）の提示又は提出（以下「提示等」という）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等しなかったときは、税務署長は、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総利益率等を基礎として再販売価格基準法等により算定した金額を独立企業間価格と推定して更正又は決定を行うことができる旨規定している。

この推定規定は移転価格税制導入当初より規定されているが、裁判例や裁決例等もないことから、第7項の解釈・適用を巡って必ずしも明確でない部分がある。

そこで、推定規定に関して、その適用要件、具体的な適用方法等について、理論的な研究を行うこととした。

2 研究の概要

（1）独立企業間価格の算定方法の規定と推定規定との関係

措置法第66条の4第2項（以下「第2項」という）では、独立企業間価格の算定方法を規定しており、これを基に第1項の独立企業間価格を算定することになる。また、第7項においても、第1項に定める独立企業間価格を推定することになる。すなわち、第2項も第7項も独立企業間価格の算定の方法を定めたものである。なお、第7項は第2項と同じ独立企業間価格の算定方法を定めたものではあるが、第7項は、推定規定である以上、その適用に当たっては、法律で定められた要件を充足することが必要

となる

(2) 推定規定の適用

イ 推定規定の適用要件（推定の必要性）

(イ) 適用要件

第7項は、推定規定を適用するための要件として「独立企業間価格の算定に必要な書類等が当局の要求後遅滞なく提示等されなかったこと」を規定しているだけである。

(ロ) 必要と認められる書類等の定義又は範囲

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れば、全て含まれるといえる。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のか、又は適切なの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。

ここで、その必要性を合理的・客観的に判断をするのは、法人にその必要な書類等の提示等を要求した課税当局ということになる。

(ハ) 書類等の保有者等

必要と認められる書類等には、独立企業間価格の算定のため以外の法的な制約はない。したがって、判定の基準は、算定のために必要かどうかだけになるので、その作成者、保有者、保存場所等にはこだわらない。

(ニ) 国外資料の入手努力義務の規定

法人税法上の質問検査権の規定と同じく「調査について必要があるときは」と規定するのみで、課税当局が要求しうる書類等の内容について法令上の制限は特にない。

そして、国外関連者が保存する書類等が納税者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、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資料を提出しなかった場合には、措置法第66条の4第9項（以下「第9項」という）及び第7項の適用要件は満たされることになる。

ロ 具体的な適用方法（推定の合理性）

(イ) 推定の合理性

第2項では、非関連者間の取引を比較対象とし、差異の調整が必要とされているのに対し、第7項の規定では同種の事業を営む、事業規模その他の事業の内容が類似する法人の売上総利益率またはこれに準ずる割合を用いる必要があるとはされているが、非関連者間の取引を比較対象とすること及び差異の調整については法文上特に求められていない。しかしながら、争訟段階での立証責任を考えると、推定の合理性を満たすために、実務上は関連者間の取引を比較対象とすること及び差異の調整についても、検討する必要がでてくる。

(ロ) 差異の調整

課税当局は第9項の質問検査権を行使して、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法人から第7項の推定規定による課税に必要と認められる資料を入手することができるのであるから、推定の合理性を高めるために、機能等の差異の調整に必要な資料を入手し、その調整を行うよう努めるべきである。

(ハ) 関連者間取引の適用の可否

推定規定による課税は、比較対象企業のその事業に係る利益率を基礎として独立企業間価格を算定しようとするものである。そこに規定される比較対象企業とは、法文上、同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業内容が類似していれば足り、当該事業を構成する取引が非関連者間取引でなければならないとする要件はない。したがって、比較対象法人の事業には、その法人の国外関連取引も含まれることになる。

また、現実には、関連者間取引・非関連者間取引が常に不完全競争市

場・完全競争市場と対応するわけではないし、独立企業間価格の算定が、必ずしも完全競争市場における非関連者間取引を前提とするわけでもない。

独立企業間価格というのは、独立企業の間であれば取引されるであろうと想定される価格であり、そのように想定されるのであれば、関連者間取引であっても独立企業間価格と認定することは可能であるし、逆に、独立企業間の取引であっても、恣意性が入った取引であればそれは独立企業間価格からは排除されるべきである。

(3) 推定規定と第三者に対する質問検査権の適用要件

イ 同一の適用要件

第7項の推定規定の適用要件及び第9項の質問検査権の行使に関する要件も、法文上、同一の要件が規定されている。ただ、第9項は、質問検査権の行使についての規定であるが、第7項は第2項に対応する独立企業間価格の算定方法についての規定である。したがって、第9項と第7項は直接対応するのではなく、第7項に対しては第9項を適用した第2項による算定方法が対応する。

ロ 推定規定とその他の方法の適用順位

課税当局としては、独立企業間価格算定に必要な書類等を納税者から収集し、その納税者が有している書類等が独立企業間価格算定に十分でない場合は、第9項を発動し、第三者に対する質問検査権に基づき資料収集を行い第2項の規定を適用して独立企業間価格を算定する。それでもどうしても、独立企業間価格が算定できない場合には第7項の規定を適用すると考えることが合理的であると判断される。

結果として、第7項の適用の余地は、第2項で課税ができない場合、例えば、比較対象法人が関連取引であった場合等に限られることになる。

しかしながら、移転価格税制の導入当初に第2項と対応する形で第7項が立法されていることを考えると、第9項による第2項の課税と第

7項の課税のどちらにも優劣関係はなく、その適用は課税当局の判断に任せられると言うべきである。

3 結 論

法的には、第9項による第2項の課税と第7項の課税のどちらの方法で執行するかは課税当局の裁量権の範囲であり問題はない。第7項の課税で執行するためには、第2項のすべての方法を検討しなければならないとの考え方もあるが、調査が長期化するという難点がある。これに対して、公表資料等により推定規定を適用する場合には、調査の長期化は避けられるが、争訟段階において、納税者が自己の取引価格を独立企業間価格として立証した場合にはその課税処分は取り消されるという可能性が残される。ただし、推定規定の趣旨が、適正公平な執行を担保するための特例規定であるとするれば、納税者によって原則規定である第2項によって独立企業間価格の立証が行われ、結果として課税処分が取り消されたとしても、相手方が立証に成功した場合には、原則課税に戻ることもやむを得ないのではないだろうか。

目 次

はじめに	9
第1章 独立企業間価格の算定	11
第1節 独立企業間価格の算定方法の規定	11
1 わが国の移転価格税制	11
2 基本三法及びその他の方法	11
3 基本三法とその他の方法との関係	12
4 納税者が適用すべき算定方法	13
5 日本の移転価格税制は申告調整型	13
第2節 独立企業間価格の算定方法と推定規定	14
1 独立企業間価格の算定方法の規定	14
2 推定規定	15
3 第2項と第7項の関係	15
4 第2項と第7項の相違点	15
第2章 推定規定の適用	16
第1節 推定規定の適用要件（推定の必要性）	16
1 適用要件	16
2 必要と認められる書類等の定義又は範囲	17
3 帳簿書類の保有者等	18
4 遅滞なく提示等したかどうかの判断基準	21
5 国外資料の入手努力義務の規定	21
6 申告調整型であるための書類等の提出等について	23
7 事前確認について	24
第2節 具体的な適用方法（推定の合理性）	25
1 推定の合理性	25
2 同種の事業の範囲	25
3 事業内容の比較	26

4	売上総利益率等について	26
5	差異の調整	26
6	関連取引の適用の可否	27
第3節	推定の意義	29
1	推定の意義	29
2	他の税法の推定規定（所得税法第158条）	29
第4節	推計課税と推定規定との関係	30
1	推定と推計	30
2	推計課税との関係	30
第5節	立証責任	32
1	立証責任と納税者側の反証	32
2	守秘義務と更正の理由附記	33
第3章	推定規定と第三者に対する調査権限との関係	38
第1節	質問検査権	38
1	法人税法上の質問検査権	38
2	第三者に対する調査権限（第9項）	38
3	国外関連者の書類等の入手努力義務	41
第2節	推定規定と第三者に対する質問検査権の適用要件	41
1	同一の適用要件	41
2	推定規定の適用と第三者への質問検査権の行使	43
第3節	課税方法の適用順序について	44
1	課税方法	44
2	推定規定とその他の方法の適用順位	46
第4節	裁量権の範囲	47
おわりに		49

はじめに

租税特別措置法（以下「措置法」という）第66条の4第7項（以下「第7項」という）では、税務職員が、法人にその各事業年度における国外関連取引に係る措置法第66条の4第1項（以下「第1項」という）に規定する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（以下「書類等」という）の提示又は提出（以下「提示等」という）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等しなかったときは、税務署長は、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総利益率等を基礎として再販売価格基準法等により算定した金額を独立企業間価格と推定して更正又は決定を行うことができる旨規定している。

この推定規定は、「①わが国の移転価格税制が、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、②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の手立てもなくこれを放置せざるを得ないことになれば、本制度の適正公平な執行を担保し難いことから設けられたものである。」とされている⁽¹⁾。

この推定規定は移転価格税制導入当初より規定されているが、裁判例や判決例等もないことから、第7項の解釈・適用を巡って必ずしも明確でない部分がある。

そこで、本稿では、推定規定に関して、その適用要件、推定の意義、具体的な適用方法等について、理論的な研究を行うこととした。具体的には、法令に

(1) 国税庁『改正税法のすべて』210頁（昭和61年）これによれば、米国、英国、カナダ等においては、一般的に納税者に立証責任があり、ドイツ、フランスにおいては、納税者から十分な情報が得られない場合には、類似企業の売上総利益率を用いて推計課税を行うといった措置があるとされている。

定める「納税者が提出すべき資料の範囲とは何か」等について研究を行う。

なお、本稿の意見にわたる部分は私見であることを、あらかじめ申し添えておく。

第1章 独立企業間価格の算定

第1節 独立企業間価格の算定方法の規定

1 わが国の移転価格税制

金子宏名誉教授は「わが国の移転価格税制は、大筋において、他の国々が採用している制度と同じである。すなわち、それは、わが国の法人と『特殊の関係』のある外国法人を『国外関連者』、また国外関連者との取引を『国外関連取引』と呼び、さらに適正価格ないし独立当事者間価格を『独立企業間価格』と呼んだ上で、わが国の法人が、国外関連者との間で、資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行った場合において、当該法人がその国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき（無償譲渡又は低廉譲渡等の場合）、またはその法人がその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とき（高価買入等の場合）は、その法人の所得の計算において、その取引は独立企業間価格で行われたものとみなすこととしている（租税特別措置法第66条の4）」と述べている⁽²⁾。

2 基本三法及びその他の方法

措置法第66条の4第2項（以下「第2項」という）は、独立企業間価格の算定方法について、次の二種類の取引（棚卸資産の売買取引とそれ以外の取引）に分けて定めている。

(1) 棚卸資産の販売又は購入

イ 基本三法

- (イ) 独立価格比準法
- (ロ) 再販売価格基準法
- (ハ) 原価基準法

(2) 金子宏『所得課税の法と政策』370頁（有斐閣、初版第1刷、1996）

- ロ その他の方法（イを用いることができない場合に限る）
 - (イ) 基本三法に準ずる方法
 - (ロ) 政令で定める方法
- (2) 棚卸資産の販売又は購入以外の取引
 - イ 基本三法と同等の方法
 - ロ その他の方法（イを用いることができない場合に限る）
 - (イ) 基本三法に準ずる方法と同等の方法
 - (ロ) 政令で定める方法と同等の方法

3 基本三法とその他の方法との関係

移転価格税制では、上記その他の方法は、基本三法を用いることができない場合に限って用いることができることとされ、基本三法が独立企業間価格算定の基本的な方法となっている。このように、基本三法とその他の方法とは、法令上適用にかかる優先順位があるが、基本三法間の適用順位については定められていない。具体的な適用の場面では、法の定める要件を満たす方法がいくつも存在しその間の選択の問題が起きるのはむしろ稀であり、国外関連取引の態様等に適した最も合理的な算定方法が用いられることになる⁽³⁾。

中里実教授は「適用可能な複数の方法のうち、いずれを用いるべきかという点については、一概に単純化して述べることはできないが、少なくとも、次のようにはいうことができよう。すなわち、まず、独立当事者間価格法は、独立当事者間基準から考えて最も望ましい方法である。再販売価格法と原価加算法は、一定の条件が満たされる場合に、独立当事者間価格法に次いで望ましい方法である。比準利益法は、それらの方法を適用するために必要な資料・情報が十分に入手できない場合に適用される。また、利益分割法は、比準対象が見出せない場合（特に、無形資産が関連する場合等）等に用いる方

(3) 国税庁・前掲注1 199頁

法である。」と述べている⁽⁴⁾。

さらに、中里教授は「独立当事者間価格を求める方法としていかなる方法を用いるかという問題は、結局は、資料・情報の入手可能性により決定されるものと思われる。非関連者間取引における様々な情報がすべて入手可能であれば、比準対象を見出すことも比較的容易であろうから、独立当事者間価格法、再販売価格法、原価加算法のいずれを適用することも可能である。これに対して、非関連者間取引における情報が部分的にしか入手できない場合は、比準利益法、情報の入手がかなり困難である場合には、利益分割法が用いられることになろう。このように、課税方法という実体的問題が資料・情報の入手可能性という手続的問題により左右されることは注目すべきことである。」と述べている⁽⁵⁾。

4 納税者が適用すべき算定方法

納税者は、措置法の規定に拘束されることなく独立企業間価格を算定できる。そして、納税者の算定した独立企業間価格が、課税当局が当該規定に基づき独立企業間価格を算定した結果、これと異なることがなければ、何ら問題とはされない。すなわち、課税当局の算定の結果、国外関連者との間に所得移転が認められれば、課税されるのみで、納税者が適用したその算定の方法については、何ら問題とされることはない。

しかしながら、納税者が自己の行った取引価格が独立企業間価格であることを立証するためには、措置法の規定にしたがって独立企業間価格を算定する必要がある。すなわち、納税者も、基本三法のいずれも用いることができない場合にのみ、その他の方法の適用が許される。

5 日本の移転価格税制は申告調整型

(4) 中里実『国際取引と課税』446頁（有斐閣、初版第1刷、1994）

(5) 同上 445頁以下

金子名誉教授は「わが国の制度は、法人が国外関連者との間で独立企業間価格と異なる対価で取引をした場合には、その取引は独立企業間価格で行われたものとみなして法人税関係法令を適用することとしている。このことは、法人は、その国外関連取引の対価が独立企業間価格と異なる場合には、独立企業間価格で申告をしなければならないことを意味しており、したがって、わが国の制度は申告調整の制度（以下「申告調整型制度」という）であることになる。」と述べている⁽⁶⁾。

したがって、申告調整型制度の下では、法人は自己の取引価格を措置法に定める方法で計算した価格とする必要はないが、措置法の規定に定める方法によりその取引価格が独立企業間価格かどうかを検証し、それと異なる場合には自ら申告調整する必要がある。したがって、法人が自己の取引価格に何ら申告調整を行わなかったとしても、課税当局が算定した独立企業間価格と比較して問題がないと判断されれば、何らの罰則規定も適用されない。

第2節 独立企業間価格の算定方法と推定規定

1 独立企業間価格の算定方法の規定

わが国の法人が、国外関連者との間で、資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行った場合において、当該法人がその国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、またはその法人がその国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、その法人の所得の計算において、その取引は独立企業間価格で行われたものとみなすこととしている（措置法第66条の4第1項）。

そして、第2項において、第1項に定める独立企業間価格の算定方法を定めている。

(6) 金子・前掲注2 371頁

2 推定規定

第7項では、法人が課税当局の当該職員から、そ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と認められる書類等の提示等を求められた場合において、遅滞なくその提示等を行わなかったときは、税務署長は、その法人のその国外関連取引にかか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、その事業にかかる売上総利益率等を基礎として算定した金額をもって独立企業間価格と推定し、更正又は決定を行うことができると規定している。

3 第2項と第7項の関係

第2項では、独立企業間価格の算定方法を規定しており、これを基に第1項の独立企業間価格として課税することになる。また、第7項においても、第1項に定める独立企業間価格を推定し、課税をすることになる。すなわち、第2項も第7項も独立企業間価格の算定の方法を定めている。なお、第7項は第2項と同じ独立企業間価格の算定方法を定めたものではあるが、推定規定である以上、その適用要件を満たすことが必要となる。

4 第2項と第7項の相違点

この第2項の規定と第7項の規定では明らかに違いがある。

第2項では、非関連者間の取引を比較対象とし、差異の調整が必要とされているのに対し、第7項の規定では同種の事業で事業規模その他事業の内容が類似する取引を比較対象とし、差異の調整についても法文上特に求められていない。しかしながら、実務上は、比較対象とする取引に関連者取引を含めること及び差異の調整についても、検討する必要があると考える。

これについては、第2章第2節「具体的な適用方法（推定の合理性）」で詳述する。

第2章 推定規定の適用

第1節 推定規定の適用要件（推定の必要性）

1 適用要件

金子名誉教授は「わが国の制度は、申告調整型であるから、企業は、関連企業との間の取引対価が独立企業間価格と異なる場合には、独立企業間価格で取引を行ったものとみなして申告調整をしなければならない。したがって、企業は、この段階で自ら独立企業間価格の調査を行う必要がある。

前述のように、企業は独立価格比準法、再販売価格基準法および原価基準法の三つの原則的方法から一つを選択することができ、そのいずれにもよりえない場合には、その他の方法を選択することができる。この場合に、その企業が関連企業との取引のほか非関連企業とも取引を行っており、後者を用いてこれらの方法を適用しうる場合、すなわち内部取引価格比準法、内部利益率比準法、内部原価基準法を適用しうる場合には、問題は少ない。しかし、そうでない場合には、他の企業の同種または類似の資産の取引にかかるデータを用いる必要があるが、それらの企業は競争相手である場合が多いであろうから、実際問題として、それらの企業のデータを入手することは不可能ないし困難であり、したがって独立企業間価格を、合理的に許容しうる範囲内の正確度をもって算定することは不可能ないし困難である場合が多いであろう。ここに申告調整型移転価格税制のアキレス腱がある。」と述べている⁽⁷⁾。

だからといって、仮に法人から独立企業間価格の算定に必要な書類等が課税当局の要求後遅滞なく提示等されなかった場合に課税当局が何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になる。

(7) 金子・前掲注2 380頁以下

しかしながら、「推定課税は、推計課税の場合と類似して、『推定の必要性』の認められる場合に限り許される。すなわち、移転価格の問題を含む法人税でも、申告納税が原則であるから、推定課税の利用は、無制約に認められているわけではなく、税務当局は、まず必要な資料の入手に努めるべきであり（そのための質問検査権がある。）、十分な直接資料が収集できない場合にはじめて推定課税が許される」という意見もある⁽⁸⁾。

第7項は、推定規定を適用するための要件として「独立企業間価格の算定に必要な書類等が当局の要求後遅滞なく提示等されなかったこと」を規定しているだけである。

なお、推定規定の必要要件として、「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尽くされたこと」を挙げる意見もあるが⁽⁹⁾、後述するように、それは課税当局の裁量権の問題であり、これが満たされなければ推定規定の適用が必要要件を満たさない違法なものであることにはならない。

2 必要と認められる書類等の定義又は範囲

文理解釈上、第7項の帳簿書類は、移転価格の調査に必要なすべての資料とは解されない。仮に、そのような資料をいうのであれば、措置法第66条の4第8項（以下「第8項」という）の「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」と同様な規定振りにしないと整合性がとれない⁽¹⁰⁾。

(8) 木村弘之亮『国際税法』1145頁以下（成文堂、初版第1刷、2000）

(9) 同上 1146頁

(10) 国税庁・前掲注1 208頁では、「国税庁、国税局及び税務署の各職員は、国外関連者との取引に関する調査について必要があるときは、法人に対し、国外関連者の保存する書類若しくは帳簿又はこれらの写しの提示又は提出を求めることができ、法人は、課税当局から要求があった場合には、要求された資料を国外関連者から入手するよう努める必要があります。…（中略）…今回設けられた我が国の規定において課税当局が要求しうる資料の内容について法令上の制限は特にありません。し

また、第7項の適用要件が満たされれば、推定規定による課税が可能となり、かつ、措置法第66条の4第9項（以下「第9項」という）の質問検査権の行使が可能となり、調査法人と直接取引のない第三者に対し罰則をもって受忍義務を負わせることとなることから、第7項の帳簿書類の範囲は限定的に解することとなる。

この帳簿書類の範囲について、木村弘之亮教授は「独立企業間価格の算定に必要な書類等とは、その算定方法として、独立価格比準法、再販売基準法、原価基準法、その他の方法が定められているので、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。例えば前二者では国外関連者が第三者と行った取引価格に関する帳簿、証憑、写し等の資料などであり原価基準法ではその製造（購入）原価報告書等である。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。ただし、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。他方、企業がその算定に用いた書類等を提示したとしても、その用いたデータが恣意的で不適當な場合には、その算定に必要と認められる書類は提示等されたことにならない。」と述べている⁽¹¹⁾。

すなわち、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、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、

たがって、課税当局が法人と国外関連者との間の所得の配分に全体として歪みがないか調査をする場合には、国外関連者の財務諸表等の入手を求めることとなり、取引価格の妥当性を具体的にチェックする場合には、国外関連者のプライス・リスト、非関連者との実際の取引価格に関する資料、原価計算資料などの入手を求めることとなると考えられます。」と説明している。

(11) 木村・前掲注8 1146頁

これらも当然に含まれることとなる⁽¹²⁾ ⁽¹³⁾ ⁽¹⁴⁾。

ここで、その必要性を合理的・客観的に判断をするのは、法人にその必要な書類等の提示等を要求した課税当局ということになる。

3 帳簿書類の保有者等

前述したとおり、必要と認められる書類には、独立企業間価格の算定のため以外の法的な制約はない。したがって、判定の基準は、算定のために必要かどうかだけになるので、その作成者、保有者、保存場所等には制約はない。

しかしながら、制約があるとの意見もあるため、それについて検討をする。

岡村忠生教授は、「納税者が課税当局に協力し、誠実にこれらの入手に努めたが、最終的に入手しえなかった場合にまで、推定課税を行うというのは、納税者に酷である。」と述べている⁽¹⁵⁾。この岡村教授説は、第9項が

(12) 川田剛『Q&A 移転価格税制の基礎知識』225頁以下（税務経理協会、初版、2002）では、算定方法の如何にかかわらず必要とされるものとして、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があるとしている。例えば、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）、国外関連者の機能を説明する資料等がこれに該当するとしている。

(13) 山川博樹『我が国における移転価格税制の執行』54頁以下（税務研究会出版局、初版第1刷、1996）にも同様の説明がある。

(14) 羽床正秀『移転価格税制詳解』331頁（大蔵財務協会、初版、1999）では、「独立企業間価格の算定方法として、独立価格比準法等の基本三法、それらに準ずる方法、あるいは政令に定める方法といった各種の方法が定められていますので、その用いる方法によって必要とされる書類等もおおのずと異なってくるでしょう。（中略）なお、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最も基本的な書類といえます。」と述べている。

(15) 岡村忠生「移転価格税制」村井正編『国際租税法の研究－国際的租税回避の理論と政策－』139頁以下（法研出版、1990）岡村教授は、自己が取引の当事者とはなっていない第三者間の取引価格又はその利益率の資料（外部資料）が、第7項の帳簿書類に該当するかどうかについては、「このような外部資料については、納税者

創設される前に書かれたものであるが、この見解は、第7項と同一の適用要件を有する第9項が設けられたことに鑑みれば、現在では採用できないと思われる。なぜなら、この見解を採れば、法人は自己の保存する資料のみを提出しさえすれば、いかにそれが独立企業間価格の算定に不適当なものであったとしても、課税当局は第三者に対して質問検査権を行使できないことになるからである。これは、移転価格税制の執行そのものを否定することにつながる。もっとも、岡村教授説は、そのような場合、推定規定による課税によるよりも、調査権限を持つ課税当局の方で資料の入手を行うべきとしていることから、直ちに推定規定による課税を行うことを問題としているようにも思われる。

また、法人において作成されていない書類等についても制約があるとの意見がある。しかしながら、課税当局が要求した書類等について、納税者が作成していない書類等については、納税者が提示等できないと回答した場合には、それが独立企業間価格の算定のために必要な書類等であれば、推定規定の適用要件を満たすことになる。課税当局は、それが、第三者において収集できるものであれば、第9項に規定する第三者に対する質問調査権限規定を適用して収集することも可能である。また、当然のことながら、納税者が当該書類等を作成して提出すると課税当局に対して回答をした場合には、課税当局はこれが遅滞なく提出されるまで待つことになる。

が入手することはそもそも困難であり、特に第三者の利益率を知ることなどは、まず不可能といってよいように思われる。そして、納税者が課税庁に協力し、誠実にこれら資料の入手に努めたが、最終的に入手しえなかった場合にまで、推定課税を行うというのでは、納税者に酷である。それゆえ、このような外部比準に係る資料の入手・提出を納税者に求めることは、期待可能性がなく、疑問である。むしろ、調査権をもつ課税庁の方が、これらの資料（少なくとも、そのうちの国内にあるもの）の入手をはるかに容易に行いうる場合も多いものと思われる。したがって、すぐ後でも述べるが、6項（筆者注：現行法の7項）にいう資料は、当該法人が保存するものに限られると解すべきであろう。」と述べている。

4 遅滞なく提示等したかどうかの判断基準

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になるが、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になると考えられる⁽¹⁶⁾。

したがって、画一的な判定基準はないが、調査の進行度合、要求した資料の内容及び多寡に応じて、社会通念上、合理的と認められる期間内に提示したかどうかによることになる。

5 国外資料の入手努力義務の規定

法人税法は、税務職員に対し、法人又は取引関係者に質問し、法人又は取引関係者の保持する書類等の物件を検査する権限を与えている（法人税法153条ないし156条）。

しかし、国外関連者に対する反面調査について、金子名誉教授は「取引関係者でありながら、法人の国外関連者に対して反面調査を行うことは、領土主権の範囲外の者に対する公権力の行使として、国際法上許されない。」と述べている⁽¹⁷⁾。

そこで、第8項は、国外関連者との取引に関する調査について必要があるときは、法人に対し、国外関連者の保存する書類等の提示等を求めることができ、法人は、課税当局から要求があった場合には、要求された書類等を国外関連者から入手するよう努める必要があると規定している。

ここでは、法人税法上の質問検査権の規定と同じく「調査について必要があるときは」と規定するのみで、課税当局が要求しうる書類等の内容について法令上の制限は特にない。

また、この規定は、法人が資料の入手に努力するよう定めるものであり、これに従わなかったとしても特にペナルティーを課すものではない。しかし

(16) 国税庁・前掲注1 211頁

(17) 金子・前掲注2 382頁

ながら、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となる資料を提出しなかった場合には、課税当局は、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推定して更正、決定できることとされている⁽¹⁸⁾。

なお、この努力義務の違反に罰則はない。その場合「税務職員は推計課税ができる（税特措66条の4第7項）。」とする意見⁽¹⁹⁾もあるが、推定規定の必要要件からして、独立企業間価格を算定するために必要な書類等が提示等されない場合に限られる。

さらに、第8項の規定違反に対して第7項の推定規定を認める意見としては、「納税義務者または関連者が情報提供義務を履行しないため、直接資料が入手できないこと、すなわち、税務当局が提出または提示を求めた独立企業間価格を算定するために必要な書類等が、遅滞なく提示されなかったこと」として⁽²⁰⁾、税務当局が提示等を求める書類等に関連者が保有する書類等を含めるものがある。

これに対して、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ったとしても、推定課税はできないと解すべきである。」と述べており⁽²¹⁾、赤松晃税理士も、これと同様の立場を取っている⁽²²⁾。

(18) 国税庁・前掲注1 209頁

(19) 宮武敏夫『国際租税法』108頁（有斐閣、初版第1刷、1993）

(20) 木村・前掲注8 1146頁

(21) 岡村・前掲注15 140頁以下において、「6項（筆者注：現行法の7項、以下同じ）の独立企業間価格の算定に必要と認められるという要件と、7項（筆者注：現行法の8項、以下同じ）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には、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ことにありと解すべきであろう。そして、こ

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。

6 申告調整型であるための書類等の提出等について

申告調整型といっても、国外関連取引の対価の額が独立企業間価格に満たない場合又は超える場合には差額を申告加算しないと更正されるということに止まり、必ずしも独立企業間価格を算定することない書類等の作成を義務付けているものではないと考えられる。しかしながら、申告調整型であるため、法人が、独立企業間価格算定のための書類等を所有、保存していることが考えられる。それを前提として、課税当局が、法人に書類等の提示等を要求できるとの規定が置かれているのではないかと考えられる。

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。つまり、6項は当該法人が保存する資料についての規定であり、7項は取引の相手方たる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るのである。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。

- (22) 赤松晃『国際租税原則と日本の国際租税法—国際的事業活動と独立企業原則を中心に』362頁(税務研究会、初版、2001)では、「推定規定を定める租税特別措置法第66条の4第7項は『独立企業間価格を算定する必要と認められる書類等……について遅滞なく提示し、又は提出しなかつたときは』と規定していることから、一見すると対象となる書類等の範囲について国外・国内の資料の区別がされていない規定ぶりであるが、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。換言すれば、第7項とは別に第8項を定めている法構造からは国外関連者が保存する帳簿書類の提出がなかつたことを理由として推定規定の適用を可とする解釈はできない。」と述べている。これは、基本的に岡村教授説と同様の見解である(なお、赤松税理士は、この解釈に関して、金子・前掲注2 382頁を引用しているが、そのような説明は見られない。)

そして、法人がそれら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。

法人が提示等をしなかった第7項に規定する書類等については、第7項によって保存義務及び作成義務が法人に課されているわけではない。したがって、第7項はその保存義務及び作成義務に違反した場合の制裁規定ではない。法人から独立企業間価格算定のために必要な書類等が提示等されないため、課税当局が第2項に基づく独立企業間価格が算定できないときに、課税当局のできる範囲内で代替的な算定方法である推定規定を適用して課税するだけである。このため、第7項を適用して算出された独立企業間価格が法人の取引価格と認められれば、何ら課税処分は行なわれない。このことから、第7項の推定規定の適用そのものが、制裁規定ではないことは明らかである。

7 事前確認について

金子名誉教授は「移転価格税制の適用について、法的安定性ないし予測可能性を確保するためには、解釈適用基準の明確化が必要であるが、それとともに、独立企業間価格の算定に関する事前確認制度が必要且つ有益である。」と述べている⁽²³⁾。

わが国の移転価格税制は、申告調整型である。法人が、その業界において他社の動きについても調査把握して、自社の販売価格等を決めていることも多く見られる。しかし、第三者資料を法人が収集して独立企業間価格を算定することが難しいのも事実である。

したがって、法人が、第三者資料の収集が難しいため自ら独立企業間価格を算定することが難しいと考えるならば、この事前確認制度の適用を考えるべきである。この制度の適用の検討もしないで、第三者資料の収集が難しいため独立企業間価格の算定はできないといいながら、課税当局が第9項によ

(23) 金子・前掲注2 385頁

り第三者資料を入手して第2項による課税を行うか、第7項による推定課税を行うことに異を唱えるのは問題である。

第2節 具体的な適用方法（推定の合理性）

1 推定の合理性

推定の合理性を満たすためには、独立企業間価格の算定において、同種の事業を営む、事業規模その他の事業の内容が類似する法人の売上総利益率またはこれに準ずる割合を用いる必要がある。

この場合、調査法人と比較対象法人との比較可能性をどの程度厳密に判断するかが問題となる。

後述の立証責任のところでも問題とするが、課税当局の推定規定による課税が適法に行われた場合には、立証責任の転換が行われる。すなわち、争訟段階において、課税当局が、推定規定による課税における独立企業間価格について、その推定の必要性及び推定の合理性に対して一応の立証をした場合には、立証責任の転換が行なわれ、法人が自己の取引価格を独立企業間価格として立証しない限り、それが独立企業間価格として推定される。

2 同種の事業の範囲

同種の事業の範囲については、この制度の趣旨に照らして個別の事例に即し決定すべきだが、一般論としては、例えば、単に卸売業とか製造業といった広い尺度でとらえるのではなく、問題となっている取引の対象資産と同様の資産の卸売業者又は製造業者といったとらえ方になるものと考えられる⁽²⁴⁾。

したがって、日本標準産業分類⁽²⁵⁾ でいえば、大分類（例：卸売業・小売

(24) 国税庁・前掲注1 211頁

(25) 総務省・統計局・統計センター

業)ではなく、中分類(例:「織物・衣服・身の回り品小売業」)までの検討は必要ではないかと考える。

3 事業内容の比較

事業内容の比較についても、個々の事案に即して判定されるべきだが、例えば事業規模が異なる企業、自ら技術開発を行って製品を製造している企業と技術導入により同様の製品を生産している企業といったように、粗利益率レベルでかなりの差が生ずると見込まれるような相違があるかどうかの問題となると考えられる⁽²⁶⁾。特に、事業規模の類似性については、取引規模に限定されず、その他の要素も総合的に考慮して判断すべきである。

4 売上総利益率等について

ここで用いられる売上総利益率は、いわば再販売価格基準法及び原価基準法に用いられる利益率の要件を若干緩和したものにすぎず、それ自体決して恣意的なものではない。なお、要件を若干緩和したことについては後述する。

5 差異の調整

第2項第一号に規定する再販売価格基準法又は原価基準法に基づき、第1項に規定する独立企業間価格を算定するに当たっては、通常の利潤の額の算定に「通常の利益率」を用いることとされ、この「通常の利益率」を求めるに当たり、比較対象取引と国外関連取引とが売手の果たす機能等において差異がある場合には、その差異により生じる割合の差につき調整が必要とされている(第2項第一号ロ及びハ、措置法施行令第39条の12第6項及び第7項)。

一方、第7項の適用においては、第2項第一号に規定する再販売価格基準法又は原価基準法により、第1項に規定する独立企業間価格として推定すべ

(26) 国税庁・前掲注1 211頁

き金額を算定するに当たり、その基礎とされる「売上総利益率又はこれに準ずる割合として政令で定める割合」は、措置法施行令第39条の12第11項において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内容が類似するものの当該事業に係る売上総利益の額の総収入金額又は総原価の額に対する割合とする旨規定されており、調査対象法人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を選定する限りにおいて、機能等の差異は仮にあったとしても調整する必要はないことになる。

したがって、差異の調整については、第7項の推定規定による課税においては法文上特に求められていない。

しかしながら、課税当局は第9項の質問検査権を行使して、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法人から第7項の推定規定による課税に必要なと認められる資料を入手することができるのであるから、推定の合理性を高めるためには、機能等の差異が認められ、かつ、その調整に必要な資料を入手することができ、さらに調整が可能であれば、その調整を行うよう努める必要があると考える。

6 関連取引の適用の可否

推定規定による課税は、比較対象企業のその事業に係る利益率を基礎として独立企業間価格を算定しようとするものである。そこに規定される比較対象企業とは、法文上、同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業内容が類似していれば足り、当該事業を構成する取引が非関連者間取引でなければならないとする要件はない。したがって、比較対象法人の事業には、その法人の国外関連取引も含まれることになる。

課税当局は、法人から独立企業間価格の算定に必要な書類等が遅滞なく提示等されなかったことから、最終的措置として第7項を適用し、一応独立企業間価格と推定される金額に基づき課税したに過ぎず、争訟段階で法人の反証を認めるものであるから、当該課税段階では独立企業間価格の算定において第2項の適用による場合と同様の精緻さは要求されていないものとする。

また、中里教授は「独立当事者間基準の中には、関連者間取引（不完全競争市場）を非関連者間取引（完全競争市場）に引き直そうという発想が存在することがうかがわれる。もちろん、現実の独立当事者間基準において、関連者間取引・非関連者間取引が常に不完全競争市場・完全競争市場と対応するわけではないし、独立当事者間基準が、必ずしも完全競争市場における非関連者間取引を前提とするわけでもない。」と述べている⁽²⁷⁾。

独立企業間価格というのは、独立企業の間であれば取引されるであろうと想定される価格であり、そのように想定されるのであれば、関連者間取引であっても独立企業間価格と認定することは可能であるし、逆に、独立企業間の取引であっても、恣意性が入った取引であればそれは独立企業間価格からは排除されるべきである。

しかしながら、推定規定による場合でも、可能な限り、より客観的、合理的な利益率を求めることが推定の合理性を保つことになり、その意味では、比較対象法人の選定にあたって、その法人の国外関連取引が独立企業間価格で行われているか否かも重要な基準となる。

たとえば、同業種で事業規模及び事業内容が類似する法人が1社しかなく、当該法人が関連者間取引しか行っていなかった場合、その関連者間取引自体が独立企業間価格であるかどうかを検証することは困難ではあるが、不可能ではない。すなわち、関連者間取引だからといって、独立企業間価格ではないということにはならないのである。さらに、同業種で事業規模及び事業内容が類似する法人が複数存在する場合には、それらの法人の財務データをすべて収集し、それらの分析・比較等を行うことによって、独立企業間価格の推定が合理的なものであることを示すことは十分可能であると考え⁽²⁸⁾。

(27) 中里・前掲注3 446頁以下

(28) そのような法人が複数存在し、それらの法人の全部又は大部分について、事業に係る売上総利益率が一定の水準に収斂していることが客観的データにより明らかとなった場合、これらの法人のうち比較可能性が最も高いと認められる法人の事業に係る売上総利益率等を基礎にして算定した金額を独立企業間価格と推定することに

第3節 推定の意義

1 推定の意義

推定と推計の関係について、木村教授は「日本法上という『推定』は、固有の推計 (estimate) と同義である。ただし、推計課税の必要要件と同じではない。備え付けられた帳簿書類等に、誤記脱漏が多いとか、二重帳簿が作成されているなど、その内容が不正確で信頼性に乏しい場合には、たとえそれが移転価格に関するものであっても、推定課税でなく通常の推計課税がなされるべきである。」と述べている⁽²⁹⁾。

2 他の税法の推定規定（所得税法第158条）

金子名誉教授は「所得税法第158条は、①法人に15以上の事業所があり、②その事業所の三分の二以上において、③事業の主権者またはその特殊関係者が、前に個人として同一事業を営んでいた事実があるときは、④その法人の各事業所の取引のすべてがその法人の名で行われている場合を除き、税務署長は、当該各事業所の主宰者が当該各事業所から生ずる収益を享受するものであると推定して、更正または決定を行うことができる、旨を規定している。これは、法人格の否認を認めるものではなく、所定の要件がみたされることを条件として、所得が法人にではなくその構成員たる個人に帰属することの推定を認めるものである。もちろん、所定の要件がみたされていても、納税者は反証をあげて推定をくつがえすことができる。」と述べている⁽³⁰⁾。

は合理性があると考え。この場合、同業種で事業規模および事業内容が類似する多数の法人を抽出して、売上総利益率等のデータを収集すれば、恣意性は排除できる。

(29) 木村・前掲注8 1145頁

(30) 金子宏『租税法第八版増補版』164頁以下（弘文堂、第8版増補版第1刷、2002）

第4節 推計課税と推定規定との関係

1 推定と推計

吉良実教授は、『推定』は法律上の用語であり、それはある間接的な事実からおしはかかって、他のある事実の存在を決定し、その事実に対して、法律が適用され、一定の法律効果が生ずることになるものである。ところが、所得税法156条・法人税法131条で規定されている『推計』とは、所得金額等や収入・費用等の金額の実額を捕捉・測定するに足る十分な直接的課税資料を税務官庁が得られない場合に、間接的な資料から蓋然的考察によって実額近似値の所得金額等や収入・費用等の金額を推算し、推認することを言うのである。(中略) そうすると、同じく法律上の用語であり、かつ法律効果が付与されることになるものであるという点では、先程の『推定』と『推計』とは共通性を持つものであるが、しかし『推定』はあくまで事実の存在に対して認められるものであり、これに対して『推計』はあくまで金額の計算に対して認められるものである⁽³¹⁾。

2 推計課税との関係

中里教授は、「独立当事者間基準において理想とされているあるべき価格・所得配分が、必ずしも常に客観的に明らかにできるものではないという点である。関連者間取引と比較可能性の要素がまったく同一の非関連者間取引というものは存在しない(であろう)から、通常は、要素の類似のものが比準対象として選択される。しかし、関連者間取引と類似の要素を有する非関連者間取引における価格・所得配分は、関連者間取引と比較可能性の要素がまったく同一の非関連者間取引における価格・所得配分(これは、独立当事者間基準において、理想的な価格・所得配分とされるものである)の近似値であるにすぎない(しかも、それが近似値でありうるのは、各要素と価格

(31) 吉良実『推計課税の法理』41頁(中央経済社、第1刷、1987)

との間に一定の相関関係が存在する場合だけである)。その結果、現実の移転価格税制は、どのように言い繕おうと推計的な課税であるという性格を否定することができず、そこに主観的要素がつきまとうことになる。」と述べている⁽³²⁾。

そうすると、第2項による課税と第7項による課税は、ともに推計的な課税であるということになる。そのような考え方によると、第2項に基づく課税は精緻な課税であり、第7項に基づく課税はラフな課税であるということが出来る。なぜならば、第7項に基づく課税は、独立企業間価格算定に必要な書類等が提示等されない状況で、課税当局が保有している書類等に基づいて課税することを許していると考えられるからである。

課税の順序において、推計課税と実額課税の場合には、実額課税が可能な場合には、推計課税は許されないと考えられている。吉良教授は「推計課税をするか否かは一応税務官庁の裁量事項であるとは言っても、その場合の裁量は全くの自由裁量ではなくて、申告納税制度の趣旨・目的・内容等によって羈束された一種の羈束裁量であると解すべきであろう。」と述べている⁽³³⁾。

推定規定による課税の場合には、第2項も第7項もどちらも推計的な課税ということであれば、どちらを適用するかは、課税当局の自由裁量の範囲だとも考えられる。しかしながら、争訟段階において、納税者が自己の取引価格が第2項の独立企業間価格だと立証した場合には、推定規定による課税は覆る可能性があるため、第9項を適用した第2項による独立企業間価格と第7項による独立企業間価格の双方が算出され、それが異なる場合には、第7項より精緻な課税処分と考えられる第9項を適用した第2項による独立企業間価格により課税を行うべきではないかと考える。なお、どの方法によっても適法に独立企業間価格が算出されれば、理論的に独立企業間価格は一致す

(32) 中里・前掲注3 440頁

(33) 吉良・前掲注31 42頁

るという考え方によれば、このようなことはあり得ないことではある。

第5節 立証責任

1 立証責任と納税者側の反証

一般に、課税要件事実の存否及び課税標準については、課税当局が立証責任を負うと解されており、移転価格税制の場合も同様と考えられる。仮に、課税当局が推定規定を適用した場合、争訟上、課税当局は、その必要性及び合理性について一応の立証の責任を負うことになる。

推定規定の立証責任について金子名誉教授は「所得税法158条の規定と同様に、事実上の推定を認める規定であって、この規定の下では、立証責任は納税者の側に転換する。もちろん、納税者は、反証をあげて推定を覆すことができる。たとえば、比準同業者と自己の間の相違をあげることによって、推定を覆すことが可能であろう。」と述べている⁽³⁴⁾。

この場合、法人側が反証するにあたって、課税当局が採用した比較対象法人が守秘義務によって開示されないため、法人にとって反証は難しいものとなる。

この法人側の立証責任については、さらに法人側に厳しい次のような考え方もある。小松芳明教授は「この規定はあくまでも『推定』規定であるから、納税義務者側が当該価格は法定の独立企業間価格である旨の主張とその価格の立証をすれば、それによることとなる。また、本規定は一種の立証責任の転換規定であって、課税庁側は、推計課税について争訟があった場合に採られる方法に類似した比較的平易な方法で事実を立証すればよい（この立証がなければ『推定』はされない）のに対し、納税義務者側は、もしこの推定が自己に不利なものであれば、それを覆すためには、国外関連者が保存する各種の資料の提出を含めて、その基礎となる事実を立証する必要がある。」と

(34) 金子・前掲注2 381頁

述べている⁽³⁵⁾。したがって、税務署長が第7項所定の要件を満たす推定による課税を行った場合には、法人は、課税当局の推定規定による課税の合理性を揺らがせる程度の実証では足りず、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いうことになる⁽³⁶⁾。

また、法人が他の企業の同種または類似の資産の取引にかかるデータを入力することは、実際問題として、不可能ないし困難であることから、法人が、他の企業の公開情報に基づいて自己の移転価格の正当性を立証し、「推定」を覆すことを考える可能性がある。しかしながら、法人側の立証責任の程度を考えると、公開情報では難しいのではないかと考える。

この公開情報に関して山川博樹国際調査管理官は「公開データベースの資料のみに基づいて独立第三者間に係る粗利益率を求めようとしても、①製品の種類、②第一次卸か第二次卸かなどの取引段階、③取引の括り方（法人単位でしか採れない場合が多い）、④更には当該国外関連取引に係る機能等、種々の点について合理的といえるほどに十分なコンパラビリティのある比較対象を見いだすことができない場合も多いのかもしれない。」と述べている⁽³⁷⁾。

2 守秘義務と更正の理由附記

法人税法は、法人税の調査に関する事務に従事している者又は従事していた者が、その事務に関して知ることのできた秘密を漏らし、又は盗用したときは、これを2年以下の懲役又は30万円以下の罰金に処すると定めている（法人税法第163条）。

守秘義務について、金子名誉教授は「ここにいう『その事務に関して知る

(35) 小松芳明『国際租税法講義 [増補版]』267頁（税務経理協会、増補版第3刷、2001）

(36) 国税庁・前掲注1 211頁

(37) 山川・前掲注13 74頁

ことのできた秘密』とは、もっぱら、税務調査に関連して得られた納税者その他の私人（以下、『納税者等』という）の秘密を意味していると解される。したがって、これらの規定は、納税者等の秘密を、公務員法の場合よりもいっそう手厚く保護していることになる。租税職員の守秘義務の対象となる納税者等の秘密の意義については、種々の考え方がありうるが、それは、個人または法人の生活や活動に関する事実のうち、一般に知られておらず（秘密性）、知られないことが本人の利益に合致し（秘匿の利益）、かつ本人も知られないことを欲している（秘匿の意思）事項をいうものと解しておきたい。なお、ここにいう秘密には経済的秘密も含まれると解すべきである。」と述べている⁽³⁸⁾。

理由附記についても、金子名誉教授は「更正通知書に理由を附記することが要求されているのは、税務署長の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制する（処分適正化機能）とともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える（争点明確化機能）ためであると解されるから、附記すべき理由は例文的・抽象的なものでは足りず、帳簿書類との関連において更正処分の具体的根拠を明らかにするものでなければならぬと解すべきである。ここに更正の理由とは、①更正の原因となる事実、②それへの法の適用、および、③結論の三つを含む趣旨であると解されるが、②に関連して生ずる法の解釈の問題や収入・支出の法的評価ないし法的判断の問題については、結論のみを示せば足り、結論に到達した理由ないし根拠を示す必要はないと解すべきであろう。」と述べている⁽³⁹⁾。

同じく理由附記について、山川国際調査管理官は「税務当局には、比較対象企業から得られた情報についても守秘義務が課せられているので、例えば、更正処分の際の理由書に比較対象企業の具体的名称が記載されるようなこと

(38) 金子・前掲注30 559頁以下

(39) 金子・前掲注8 588頁

はないなど、秘密性は十分守られるといえます。」と述べている⁽⁴⁰⁾。

守秘義務及び理由附記についてのこれらの考え方に対して、次のような批判的な意見もある。ゲーリー・M・トーマスは「日本の税務当局の移転価格税制の解釈と適用について、もう一つの重大な問題がある。それは、移転価格税制に基づく税務調査において、税務当局はある一つの『比較対象取引』をもってきて納税者の取引価格または粗利益率と比較する場合に、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をその比較対象会社の秘密を守る義務を理由にして、納税者に開示しないことである。その結果、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ないし、税務当局による恣意的な課税のリスクも避けられない。そして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。更正処分の理由として、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過ぎないことになる。そこで、納税者の手続的権利と理由附記の問題が出てくる。法人税法は理由附記を更正処分庁に義務づけている。最高裁昭和38年5月31日判決によれば、理由附記の義務の趣旨は基本的には、

- (1) 更正処分庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意を抑制することと、
- (2) 処分の理由を相手方に知らせて不服の申立てに便宜を与えることにある。

移転価格税制に基づく更正処分の場合、もし比較対象製品名および比較対象会社の名称を開示せず、差異の調整についての具体的な説明を更正の理由の中に書かないとすると、法律に定めている理由附記の義務を果たしたとは言

(40) 山川・前掲注13 49頁

えないのではないか。」と述べている⁽⁴¹⁾。

しかしながら、このような課税当局の守秘義務に対する批判は、推計課税における同業者率法に対する判例を参考として考えれば、問題とされないことになる。

吉良教授は「いわゆる『同業者率法』とは、推計を受ける納税者と個別的に類似する同業者、つまり同種の事業で、営業条件（事業規模・事業形態・事業成績等）、立地条件等と同じくする同業者を、一定の基準で抽出し（具体的に抽出された同業者を『比準同業者』という）、それ等の比準同業者から調査実績により得られた比率（たとえば平均所得率・平均利益率・平均差益率・平均経費率・平均原価率・平均回転率・平均外注費率等（平均雇入費率は除かれる）のいわゆる『同業者率』）を推計の基礎数値として、納税者の所得金額等を推計する推計方法である。」と述べている⁽⁴²⁾。

この比準同業者の住所・氏名等を開示できない者（開示に同意しない者）は比準同業者としての適格性を有しているかどうかについては判例がある。たとえば浦和地裁判決は⁽⁴³⁾、「原告は、被告が右各同業者の住所・氏名を明らかにせず、単にA・B・C・Dの符号のみをもって表示しているため、原告との関係において、右の者が選定同業者として適切であるかどうかを検討できず、また原告に対して推計の合理性についての反証の機会を奪う結果になるから不合理である旨主張するが、被告が同業者の住所・氏名を開示しないのは、所得税法二四三条・国家公務員法一〇〇条一項に規定するところの守秘義務を負っているからであり、また同業者の住所・氏名が開示されないことによって、原告が反証を挙げることを幾分困難にするものであることは否めないけれども、原告において、他の方法による推計を主張し、原告側に存する帳簿その他の資料を活用して容易に反証を挙げることも可能である

(41) 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』国際税務97年12月号10頁

(42) 吉良・前掲注31 161頁

(43) 浦和地裁、昭55年5月9日判決（税資113号299頁）

から、被告が同業者の住所・氏名を開示しない一事をもって、これらの数値を根拠とした推計を不合理なものということはできない。」と判示している。吉良教授はこの「浦和地裁の判決と同旨の裁判例は他にも非常に多いわけであるが、このような見解を採る以上、住所・氏名等を開示できない同業者を比準同業者として抽出することもできる、つまりそのような同業者も比準同業者としての適格性を有するものである、ということになるのである。その結果推計を受ける納税者が主張、立証等の点で多少不利な立場に立たされることになるのは否めない事実である。」と述べている⁽⁴⁴⁾。

これらは、推計課税における比準同業者から得られた情報に対する守秘義務を適用した場合の考え方であるが、守秘義務である以上、推定規定の比較対象企業から得られた情報に対しても適用になるものである。したがって、課税当局は、比較対象企業から得られた情報についても守秘義務が課せられているので、課税当局が、更正処分の際に理由書に比較対象企業の実体名称等を記載することもなく、争訟段階においてもそれを開示しなかったとしても、推定規定による課税が不合理とされることはない。

ただし、今後の問題として、訴訟段階において、課税当局が、比較対象企業から得られた情報について裁判所から説明を求められた場合に、守秘義務を理由にこれを拒絶した場合には、今後の裁判所の対応の仕方としては、その情報が秘密に当たるかどうかについて、イン・カメラ審理（非公開）が行われることになるのではないかと考えている⁽⁴⁵⁾。

(44) 吉良・前掲注34 172頁以下

(45) 矢内一好『移転価格税制の理論』21頁（中央経済社、初版、1999）では、矢内教授は「改正民事訴訟法（平成10年1月1日施行）に規定された裁判官のみが文書を見て判断することになるインカメラ方式（民事訴訟法第223条第3項）の適用は、一つの解決法であろう。」と述べている。

第3章 推定規定と第三者に対する調査権限との関係

第1節 質問検査権

1 法人税法上の質問検査権

本来、移転価格税制においても法人税法上の質問検査権は機能するため、法人及びその取引先に対する反面調査権もあるが、国外関連者に対しては課税権が及ばないため質問検査権の行使ができない。したがって、移転価格税制では第8項において国外関連者が保有する書類等の入手努力義務が規定されている。また、第三者に対しても法人税法上の質問検査権が及ばないため、第9項が規定されている。

すなわち、移転価格税制においては、質問検査権の行使の範囲が、それぞれの規定により振り分けられていることになる。

そこでは、納税者が本来所有している帳簿保存義務のある帳簿書類の提示を拒否した場合には、本来の質問検査権に対する罰則規定も働かし、場合によっては青色申告の承認の取消を行い、推定規定による課税ではなく、推計課税を行う場合も考えられる。また、そのような場合も含めて、納税者が書類等の提示等を行わなかった場合には、第9項の適用要件が満たされることになる。

したがって、青色申告の承認の取消と第9項の適用が同時に行われる場合もある。

2 第三者に対する調査権限（第9項）

この第三者に対する調査権限（第9項）の規定は、平成3年の税制改正で新たに制定された規定であるが、この規定が無かった昭和61年の移転価格税制導入時には、第2項と第7項の規定が、第三者資料を要求している以上、調査権限のような明確な権限規定はないが、調査の一環として第三者に幅広

い「協力」を求め、第三者間の取引情報等の資料を当然に収集することができると考えられていた。この第2項と第7項の規定が第三者資料を要求しているということは、第1項の独立企業間価格を算定する手法を規定する第2項では、その規定から内部の非関連取引だけでなく外部の非関連取引も前提としていることは明らかであり、第7項においても「第1項に規定する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」等と規定していることから第2項と同じく、第7項が外部の非関連取引に係る資料も対象としていることは明らかである。すなわち、第2項及び第7項に第9項の規定が包含されていたと考えられていた。ただし、これは純粹の任意調査に過ぎないため、実際の執行にあたっては法人の協力も得られなかったことから、法文上第9項を規定したものであるといわれている。

そのように考えると、第9項が予定している第7項に規定する帳簿書類は、青色申告に要求される帳簿保存義務がない帳簿書類までも含まれる、いわゆる第三者資料までも含まれるのは当然のこととなる。

なお、第9項では「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」と規定されているため、第三者資料を収集するために設けられた規定であることは明らかである。しかしながら、第9項の質問検査権の及ぶ範囲が第三者だからといって、その適用要件となる第7項に規定する書類等が提示等されなかったという「書類等」の範囲が、第9項によって収集に行くことが可能な第三者資料に限られるという解釈はありえない。

第9項の質問検査権を発動させるための要件として、書類等の提示等がなかったことを法律は規定しているだけであって、その書類等の範囲に対する第7項に規定する必要な書類等という以外には法律上の制約はない。

すなわち、第9項の質問検査権を発動して課税当局が収集する第三者資料が、法人に要求したのに提示等されなかった第三者資料に限られるということではなく、一旦、第9項の適用要件を満たし課税当局に付与された調査権限には、そのような制限はない。

仮に、第9項の適用要件である「法人が第7項に規定する書類等を提示等しなかった場合」の解釈上、その提示等をしなかった書類等には、第三者が保有する資料が含まれないとした場合について検討をする。例えば、基本三法の一つである再販売価格基準法を適用する場合、比較対象としての第三者の取引資料は必要である。課税当局がこれらの必要な書類等の提示等を要求し、これを法人が提示等をしなかった場合でも、第9項及び第7項の適用要件を満たさないと解すると、第三者資料の収集を目的としている第9項を適用するためには、法人に第三者資料以外の独立当事者間価格算定のために必要な書類等を要求し、それが提示等されない場合でなければ第9項の適用要件を満たさないという極めて不合理なことになる。

これに対して、現実問題として、法人に第三者資料を要求することは、酷であるという意見があることは認める。しかしながら、そのためにこそ、移転価格税制には第9項の規定があると考えるのである。わが国の移転価格税制は申告調整型と言われるが、第9項は、法人が資料を収集することを義務付けているわけではなく、第三者資料は課税当局が自ら収集するという規定が、第9項であると考えるのがよいのではないか。

この点に関して、岡村教授は「純粹の第三者が保存する資料については、たとえそれが外部比準のために必要であるとしても、先に述べたように、その収集は調査権を持つ課税庁が行うべきであって、納税者側には、そのような資料をわざわざ第三者から収集して提出する義務はないものと解されよう。」と述べている⁽⁴⁶⁾。

では、なぜ、第7項及び第9項が法人にそのような書類等の提示を要求するのかといえば、わが国の移転価格税制が比較対象取引に高い比較可能性を求めているためであり、わが国の移転価格税制が申告調整型であるから、第一義的には、法人が所有しているのではないかとしてその確認をするためのものである。したがって、法人が自ら収集した資料があると回答した場合に

(46) 岡村・前掲注15 141頁

は、遅滞なく提出されるまで課税当局は、それを待つ必要がある。

3 国外関連者の書類等の入手努力義務

課税当局は、第2項の規定による独立企業間価格算定のために国外関連者の書類等が必要であると判断して第8項の規定により書類等の提示等を要請したにも関わらず、それが提示等されない場合には、第2項の規定による独立企業間価格が算定できないことになる。

金子名誉教授は「法人の国外関連者に対して反面調査を行うことは、領土主権の範囲外の者に対する公権力の行使として国際法上許されない。そこで、わが国の現行法は、必要がある場合には、担当租税職員は、当該法人に対し、当該国外関連者が保存する書類・帳簿またはこれらの写しの提示または提出を求めることができることとしており、また、この場合に当該法人はそれらの文書の入手に努めなければならない、旨を定めている（同8項）。規定の仕方および違反に対して何らの制裁も定められていないことからすると、この場合の納税者の義務は、一種の協力義務ないし努力義務であると解すべきであろう。」と述べている⁽⁴⁷⁾。

第8項に規定する国外関連者の書類等のうち独立企業間価格を算定するために必要と認められるものが提出されなかった場合、課税当局は推定規定（第7項）を適用する。ところが、第7項の推定規定とその適用要件が同一である第9項の第三者に対する質問検査権は、その適用要件は満たしていることになるが、国外関連者に対する調査権限がないため、その適用ができないところに第7項の推定規定との違いが認められる。

第2節 推定規定と第三者に対する質問検査権の適用要件

1 同一の適用要件

(47) 金子・前掲注2 382頁

第9項では、税務職員は、法人が第7項に規定する書類等を遅滞なく提示等しなかった場合において、当該法人の各事業年度における国外関連取引に係る第1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内において、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旨規定している。

第7項の推定規定の適用要件は、税務職員の要求に対し、法人が遅滞なく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等を提示等しなかったことであり、また、第9項の質問検査権の行使に関する適用要件も、第7項に規定する書類等、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書類等を遅滞なく提示等しなかったことであるから、法文上、同一の要件が規定されている。したがって、両規定の要件は同時に満たされることになる⁽⁴⁸⁾。そうであれば、両規定の適用関係はどのようなようになるのかが問題となる。ただし、第9項は、質問検査権の行使についての規定であるが、第7項は第2項に対応する独立企業間価格の算定方法についての規定である。したがって、第9項と第7項は直接対応するのではなく、第7項に対しては第9項を適用した第2項による算定方法が対応することになる。

(48) 移転価格事務運営指針（平成13年6月1日付査調7-1ほか）

（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 法人に対し措置法第66条の4第7項（（推定規定））に適用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7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7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9項（（同業者に対する質問検査権））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) 第7項に規定する書類等の提示又は提出を求める場合には、法人に対し、「当該書類等が遅滞なく提示され又は提出されないときは、措置法第66条の4第7項又は同条第9項の適用要件を満たす」旨を説明するとともに、当該説明を行った事実及びその後の法人からの提示又は提出の状況を記録する。

2 推定規定の適用と第三者への質問検査権の行使

推定規定の適用にあたって、金子名誉教授は「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。」と述べている⁽⁴⁹⁾⁽⁵⁰⁾。

第三者への質問検査権の規定（第9項）は、「第1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」と規定しているため、推定規定（第7項）を適用するときは、第9項の質問検査権によって収集した資料は使用できないのではないかとの意見もある。しかしながら、第7項では、課税当局が「法人にその各事業年度における国外関連取引に係る第1項に規定する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、税務署長は、（所定）の方法により算定した金額を当該独立企業間価格と推定して、更正又は決定をすることができる。」とされていることから、独立企業間価格と推定した金額も第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。

したがって、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

(49) 金子・前掲注2 381頁

(50) 宮武・前掲注19 109頁において「税務職員は、要求した資料を調査対象法人が遅滞なく提示又は提出しなかった場合には、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（租特措66条の4第9項）。この規定は、上記の推定課税のために必要なものである。」と述べている。

れば、第7項により第1項に規定する独立企業間価格と推定される金額を算定することも可能となる。

そして、課税当局は、第2項又は第7項により算定した結果に基づき、必要があれば、第1項により調査対象法人が独立企業間価格であると算定した金額を是正するため更正をすることになる。

このように、第7項の推定規定とは、第1項に規定する独立企業間価格を推定する規定であり、当然に第9項によって収集した資料を活用することができる。

しかし、このことが、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。したがって、第7項適用に当たって第9項を発動せずに収集した、例えば公開資料に基づき課税を行うことも認められる。

第3節 課税方法の適用順序について

1 課税方法

(1) 課税方法については、以下のように課税当局の選択肢は多い。

- イ 第2項の規定による基本三法による課税
- ロ 第2項の規定によるその他の方法（要件は、イの方法が適用できない場合）による課税
- ハ 第9項を適用した第2項の規定による基本三法による課税
- ニ 第9項を適用した第2項の規定によるその他の方法による課税
- ホ 第7項による課税（第9項を適用しない場合）
- ヘ 第9項を適用した第7項による課税

(2) これらの課税方法における順序としては、イの第2項の規定による基本三法による課税の適用が最初になることに異論はないと思う。

(3) その後に、イの方法が適用できない場合に適用する算定方法とは何かということになる。このイの方法が適用できない場合は、第7項及び第9項

の適用要件である「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書類等を遅滞なく提示等しなかったため」に基本三法が適用できない場合と、それ以外の理由で適用できない場合とが想定される。なお、法人が自己の所有する資料を提出したにもかかわらず、それが不十分なため基本三法が適用できない場合は、第7項及び第9項の適用要件を充たすことになる。また、それ以外の理由で基本三法が適用できない場合とは、第7項及び第9項の適用要件を充たしてはいないが、それ以外の何らかの理由により基本三法を適用することができないことを想定している。例えば、調査対象となる取引が、第9項を適用して確認するまでもなく比較対象取引が存在しないことが明らかな取引、比較法を適用することができない取引であることが考えられる。

- (4) 第7項及び第9項の適用要件を充たしたため基本三法が適用できない場合以外の理由でイの方法が適用できない場合には、次にロの第2項の規定によるその他の方法を適用することとなる。このロの方法には、基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法があるが、これらの方法を適用する場合でも、「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書類等を遅滞なく提示等しなかったため」に適用することができず、第7項及び第9項の適用要件を充たすことはある。この場合には、課税当局は、第7項及び第9項の適用要件以外の理由でイの基本三法が適用できなかったのであるからハの方法を選択することは考えられないが、基本三法は適用できなかったが基本三法に準ずる方法は適用できるという場合は考えられるので、その場合はニの第9項を適用した第2項の規定によるその他の方法を適用することとなる。なお、この場合、第2項の規定による「その他政令で定める方法」により独立企業間価格を算定するために必要であれば、第9項を適用することも法令上は可能であると考えられる。さらには、ホ及びヘの課税方法を選択することもできる。
- (5) イの第2項の基本三法による課税を行おうとしていた場合において、「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書類等を遅滞

なく提示等しなかったため」にイの方法が適用できないとして第7項及び第9項の適用要件が充たされたときに、課税当局の採るべき方法は、第7項及び第9項を発動せずにロの第2項の規定によるその他の方法を適用するか若しくは第7項及び第9項を発動し、ハの第9項を適用した第2項の基本三法による課税、ニの第9項を適用した第2項の規定によるその他の方法、ホの7項による課税、ヘの第9項を適用した第7項による課税が選択肢として考えられる。これらの方法の間には、優劣はなく選択的に適用できると考える。

そして、仮に、課税当局が、第7項及び第9項の適用要件が充たされているにもかかわらず、ロの第2項の規定によるその他の方法を選択した場合、その段階において、再度、第7項及び第9項の適用要件が満たされることも考えられる。

- (6) この課税方法の適用順序で問題となるのは、ハの第9項を適用した第2項の基本三法による課税を検討した後でなければ、ロの第2項の規定によるその他の方法による課税（要件は第2項の基本三法が適用できない場合）が適用できないかということである。

ロの方法を適用するためには、イの方法が適用できない場合との要件がある。この場合、第9項を適用してハの方法を検討し、基本三法による課税ができないことを確認した上でなければ、ロの方法が適用できないとは法は要求していない。仮に、法がそれを要求した場合、課税当局は、必ず第9項を発動して、必ずしもあるとは限らない比較対象法人を捜して第三者資料を収集すべく努力し、その結果としてイの方法が適用できないことを確認することが義務づけられることになる。法的には、そこまでは要求されていないと考える。

2 推定規定とその他の方法の適用順位

推定規定による課税を行うと法人側に立証責任の転換が行われるという考え方があ。そのように考える者も、課税当局が推定規定の課税方法につい

て一応の立証をする必要があるとの考え方は一致している。そうすると、争訟段階において法人側から、推定規定による課税において採用した比較対象法人と自己との比較可能性について反証されることが考えられる。例えば差異の調整についても、第7項の推定規定による課税においては法文上特に求められていないが、明らかな差異があるのに調整をしない場合には法人側から比較対象法人と自己との相違について反証されることとなる。

ここで問題となるのは、第7項を適用するに当たって、第9項を適用して収集した資料等を使用することもできることである。したがって、第9項を適用して収集した資料等が第2項の適用要件を満たす資料等であった場合は、第2項を適用するのか、第7項を適用するのかという問題が発生する。

仮に、第9項を発動して収集した資料等により第2項を適用できる場合には、第7項を適用することなく、必ず、第2項を適用とした場合、第7項はどのような場合に発動されるのかという疑問がある。すなわち、第9項を発動して収集した資料等によって、第2項による課税を行うことはできないが、第7項による課税を行うことはできる場合とは、どのような場合かという問題である。

それは、収集した比較対象取引が関連取引の場合若しくは調整しきれない差異がある場合ということが想定される。

そうすると、第7項の適用の場面を、そのように限定していいのであろうかという疑問がある。第7項と第9項の適用要件が同じということは、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。また、第9項で収集した資料等に基づく第2項による課税ができるにもかかわらず、あえて第7項による課税を行うことも可能である。この場合、課税当局は、法令上、第7項の適用要件を満たしているときに、第2項での課税が義務づけられてはいない。

第4節 裁量権の範囲

第9項を適用した第2項の規定と第7項の規定を比較した場合、第9項を適用した第2項の規定による課税のほうが精緻な課税となるのではないだろうか。仮にそうであれば、裁量権の乱用の論理を展開すると第9項を適用した第2項の規定による課税ができる場合は、それによらなければ裁量権の乱用であると指摘を受けるといことも考えられる。そのように考えると、第7項の適用の余地は、第2項で課税ができない場合、例えば、比較対象法人が関連取引であった場合等に限られることになる。

しかしながら、移転価格税制の導入当初に第2項と対応する形で第7項が立法されていることを考えると、そのような限定された場合にのみ第7項が発動されると考えるべきではなく、必要な書類等が入手できず第2項で課税できない場合には第7項の課税が可能と考えるべきである。したがって、第9項による第2項の課税と第7項の課税のどちらにも優劣関係はなく、課税当局の判断に任せられると言うべきである。

例えば、第9項を発動して第2項の課税の場合、資料収集に時間がかかるため、移転価格の調査は一般的に長期化しているとの実態もあり、第7項の課税により短期間に調査を終了し、納税者からの反証を待つという考え方もあるのではないか。

この点について、「調査の長期化については、処理の合理性を高めるために致し方ないのですが、調査法人の資料提出面での協力が良くない、特に価格決定にイニシアチブを取っている国外の親会社の資料が取れない、などの非効率のため期間がその分多くかかっている面があれば改善されることが期待されます。」という意見があることも検討すべきだと思われる⁽⁵¹⁾。

(51) 山川・前掲注13 44頁

おわりに

第7項と第9項の適用要件は法文上同じであるから、両規定の要件は同時に満たされる。当該要件が満たされた場合、第9項による質問検査権の行使と第7項による推定規定の課税のいずれを行っても適法であり、いずれの行為を行うかは課税当局の裁量の範囲である。

ただし、第7項の推定規定の適用については、第2項に定めるすべての方法を検討したあとでなければ適用しないとするものと、第2項の検討もなく適用の要件を満たしたら公表資料等を使用して課税をして納税者からの反証を待つという2つの方法が考えられる。

推定規定を適用するためには、第2項のすべての方法を検討しなければならないとの考えは、調査が長期化するという難点がある。

推定規定を適用した課税処分には、争訟段階において、法人が自己の取引価格を独立企業間価格として立証した場合には取り消されるという可能性が残されるため、課税当局は、第2項のすべての方法を検討すべきではないとも考えられる。ただし、推定規定の趣旨が、適正公平な執行を担保するための特例規定であるとするれば、法人によって原則規定である第2項によって独立企業間価格の立証が行われ、結果として課税処分が取り消されたとしても、相手方が立証に成功した場合には、原則課税に戻ることもやむを得ないのではないだろうか。