

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—

居 波 邦 泰

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

要 約

1. 研究の目的等

最近、わが国のいくつかの著名な企業が、移転価格の課税処分に国税当局との「見解の相違」があるとして異議申立てを行ったことが新聞紙上で取り上げられており、一部の事案は訴訟に発展したのも見受けられている。ここ1、2年の移転価格調査の結果が、調査対象の企業や経済界の予測を大きく越えたものであり、大きなインパクトを与えたことが、それら報道から読み取れるところである。

これまで移転価格事案は、異議申立て後に相互協議により二重課税についての解決が図られ終結することが一般的であったが、最近では、大手会計事務所などが相互協議よりも訴訟にすることを企業に薦めているとも聞いており、今後においては、移転価格で課税処理を受けた国内企業を中心に、移転価格事案の訴訟が数多く提起されることも考えられるところである。

これまで、わが国において移転価格事案の訴訟で判決が出されたものとしては、いまのところ船舶建造請負取引に移転価格税制が適用されたI造船事案及び国外関連会社との金銭貸借取引の利子に移転価格税制が適用されたOT事案のわずか2件であり、現在、新たに係争中の事案もあるが、これらを含めても、わが国ではまだ数件しか移転価格事案について訴訟になっておらず、移転価格税制に係る司法判断は未だ十分には示されていない状況である。

本論文では、このような移転価格制度が置かれた現状を背景として、わが国において移転価格事案の訴訟が的確になされるためには、実態としてどのようなことが問題になり、制度的にどのような改善が必要となり、執行としてどのような対応が要求されるのか等について、米国の移転価格事案に係る訴訟実態等を分析・検討したうえで考察するものである。

2. 研究の概要

(1) 2000年以降の米国における移転価格事案に係る訴訟の状況等

BNAのTransfer Pricing Reportによると、米国の移転価格事案に係る訴訟の提訴状況は、1990年代には年間30～40件程度が提訴されていたものの、2000年以降においては件数が顕著に減少し、2002年に年間10件を超えているが、2003年及び2006年には提訴件数はわずかに年間2件であり、最近においてはほぼ1桁台で推移しているところである。

なぜ、米国において1990年代まで移転価格事案で年間40件程度の提訴がなされていたのが、2000年以降において1桁台にまで提訴件数が減少したのか。その主な要因の1つとしては、APA(Advance Pricing Agreement)の利用の推進があげられると思われる。

APAについては、米国連邦会計検査院が2000年8月に「IRSのAPAプログラムに関する政府報告書」(GAO Reviews IRS's APA Program)を公表しており、IRS長官は基本的にこの報告書の提案事項に賛成して2002年までにAPAの担当スタッフを2倍とすることでAPA体制についての強化が図られたところである。

APAは、1990年代半ばには年間40～50件程度が新規に申請されていたが、2000年以降は年間平均90件程度の申請がなされており、上記の提訴件数の減少をカバーするAPAの申請が行われている。このように数値的にはAPAの利用の推進が移転価格事案の訴訟の提起に抑制的に働く効果があるように思われ、APAが米国において移転価格訴訟の乱発を防ぐ手立てとして有効に機能しているように見受けられる(ただし、実際のところは個別事案ごとの状況の確認をしなければ、訴訟から単純にAPAに移行したとは言えないものとする)。

2000年以降の米国の移転価格事案の訴訟について、計数分析として、その事案処理別の件数を把握するため、BNAのTransfer Pricing Reportの記事等から「2000年以降の米国移転価格訴訟リストⅠ～Ⅲ」を作成しカウントをすると、全事案79件のうち、確定判決事案が11件(13.9%)、却下

等事案が4件(5.1%)、係争中事案が7件(8.9%)、和解事案が57件(72.2%)となっており、全体の3分の2以上を訴訟上の和解事案が占めているというものであった。

2000年以降において裁判所の判断により解決した11件のうち、IRSが勝訴したものが6件、一部支払による解決が3件、納税者が勝訴したものが2件となっており、最近における米国の移転価格事案で、納税者が法廷でIRSと争うことを選択した移転価格事案についてはかなりの勝率でIRSが優勢を収めているものといえる。

一方、和解事案については、上述のように、米国の移転価格事案の訴訟の3分の2以上を占めているわけであるが、これは米国の不服審査のシステムによるところが大きいと思われる。IRSの不服審査担当部局であるOffice of Appealsは、「租税紛争事案に関し正式に和解しうる権限を持った機関であり、できる限り訴訟によることなく納税者との争いを解決することに第一義的な責任を有する部局」であるとされている。

2000年以降に合意された57件の和解事案に内容についてみてみると、提訴後和解にまでに要する期間としては概算で平均3.5年となっており、合意の内容としては納税者の主張が全面的に認められたものが16件(28.1%)、納税者の一部支払によるものが39件(68.4%)、IRSの主張通りとなったものが2件(3.5%)となっている。

一部支払額について当初の更正税額に対する比率(合意額比率)を把握できる範囲で見ると、おおよそ6割程度のものである。なお、これは巨額事案であるGlaxoSmithKline事案の合意額比率が70%超であることによるものであり、これを除くと合意額比率は大きく下がることになる。実際のところ合意額比率30%未満のものが把握できるだけで21件もあり、納税者の主張が全面的に認められた16件(合意額比率0%)と合わせると37件にもなり、和解事案の3分の2近くが3割未満の金額で合意されていることになる。

これらの結果から言えることは、IRSは和解事案について訴訟提起後に

における実質的な納税者との争いを回避するために、当初主張した更正税額の約4割程度（GlaxoSmithKline 事案を除けば5割以上）を放棄することで和解の合意をしているということである。

したがって、2000年以降の米国の移転価格事案の訴訟について計数のうえから和解事案まで含めて考えてみると、決してIRSの一方的な優位性が認められるものではなく、現状においてはAPAをも活用して納税者との必要以上の争いを回避しようとするIRSのスタンスが認められるものと思われる。

（2）米国における移転価格事案に係る主な訴訟事例等

イ 1980～90年代前半までの主な訴訟事例等

米国での主な移転価格に係る訴訟事例は、古くは半世紀以上前のものもあるが、まずは1980～90年代前半までのもので租税裁判所がIRSの主張を受け入れなかった事案に注目することとした。具体的には無形資産等を問題としたEli Lilly事案、Bausch & Lomb事案、Sundstrand事案及びSeagate事案について、租税裁判所がIRSの主張を受け入れなかった理由を中心に考察を行った。

これらの事案についてまとめると、その共通点は、①IRSの調査対象が米国の親会社である、②軽課税国に子会社を設立している、③特許等の製造用無形資産を移転又は使用許諾することで特定製品を製造している、④製造された特定製品のほぼすべてを親会社が買い取っていることである。

これに対しIRSは、軽課税国の海外製造子会社は委託製造者(contract manufacturer)であり通常の独立企業と同様の事業リスクを負っておらず、これらの企業と同様の利益を稼得する権利を有していないという委託製造者(contract manufacturing)理論による更正処分を行っており、海外製造子会社に対して委託製造者としてのマークアップ率を適用することで不足税額の算出を行っている。

この場合におけるIRSのIRC § 482に関する理論構成は、販売価格に

係る独立企業間価格の算定方法として委託製造者理論による委託製造者としてのマークアップ率を用いて「原価基準法」を選択したうえで、無形資産の移転又は使用許諾に係るロイヤルティについては販売価格に包含することで別途算定する必要はないというものであった。

租税裁判所は、この IRS 主張に対し、契約書上に米国親会社による全量買取や価格保証の取決めがなされてはおらず、海外製造子会社は単なる委託業者ではないとして、まずは IRS の委託製造者理論の適用を退けたうえで、有形資産の販売価格及び無形資産のロイヤルティに係る独立企業間価格の算定は別々に行うべきであるとした。結果として、租税裁判所は IRS 及び納税者の双方の理論について採用をせず、租税裁判所が「最良の判断」を用いてこれらの独立企業間価格の算定を行った。

これらの事案で IRS は、租税裁判所から委託製造者理論への理解を得るために、各々の事案においてその取引実態からのアプローチにより主張を行っている。

すなわち、Bausch & Lomb 事案では 1 枚当たり約 1.5 ドルで製造が可能であるソフトコンタクトレンズを 7.5 ドル支払って購入しているという事実を、Sundstrand 事案では Sundstrand Pacific 社が直接流通販売できる能力を有するまで、当初はすべての製造部品を買い上げて Sundstrand 社が販売するつもりであったという事実を、Seagate 事案では Seagate Technology 社の再販売価格が急激に下落するなか、買取価格が Seagate Singapore 社の標準製造原価にその 25% を加算した価格に完全に固定されてきた事実を、IRS は委託製造者理論を採用した根拠として主張したわけである。

このように IRS は実態面からのアプローチを繰り返し行ったが、租税裁判所は契約書上の取決めに着目した法形式的な判断を行い、これらはすべて認められなかった。

しかし、納税者側としても、この移転価格に係る訴訟に勝つために多大なる時間と労力を費やしたにもかかわらず、租税裁判所の判断では完

勝にはいならず、結局のところそれなりの額の不足税額を米国に支払うことになったわけであり、この移転価格という訴訟からは納税者も学ぶべきものがあつたのではないかと思われる。

ロ 1990年代後半からの移転価格事案の訴訟における変化に係る分析

このように 1990年代前半までの米国における移転価格事案に係る主要な訴訟については、決して IRS の勝訴率が高いものとはいえなかったが、上記(1)でみたように 2000年以降の移転価格事案の訴訟における IRS の勝訴率が高いものになっている。このような IRS の勝訴率の大きな変化は 1990年代後半に生じたものと思われる。

この 1990年代後半の移転価格事案の訴訟に係る大きな変化については、2000年2月に公表された James M. O'Brien & Mark A. Oates 共著「Transfer Pricing Controversies — Recent Trends: High IRS Success Rate and Other Observations」に分析がなされており、この時期に租税裁判所が出された 13 件の移転価格事案の判決については、この論文において IRS の 10 勝 1 敗 2 分とされている。

この論文の分析から 1990年代後半に生じた IRS の勝訴率の大幅な変化の要因として、以下のものが考えられる。

- ① 大規模事案に対する IRS の効果的な人的資源の投下 … 大規模事案訴訟手続 (Large Case Procedures) の導入により訴訟チームによる確な対応がなされるようになった。
- ② 代替的法的理論 (Alternative Legal Theories) の活用 … IRC § 162 の公正な市場価値基準や偽装 (sham) 理論を用いた IRC § 61 の適用など、多様な法的理論の適用を租税裁判所に主張することにより、IRC § 482 の限られた検討だけでは更正処分の維持が難しい事案についても、租税裁判所が代替的法的理論を活用・支持することにより勝訴が可能になっているものと思われる。特に、偽装 (sham) 理論などの経済的実質理論との組合せを租税裁判所が受け入れたことにより、IRC § 482 の適用範囲の幅が広がったように思われる。

③ 争点の無形資産へのシフト …争点がトレード・マーク、役務提供、コスト・シェアリング等へと無形資産に係る取引にシフトしていることから、当初申告の移転価格を合理的に説明することが企業側にとっても難しくなっており、IRS に立証責任の転換が図れない場合には、ペナルティの賦課も含めて、納税者側に不利になってきているものと思われる。

④ 原告となる企業の変化 … 外国親会社と米国子会社の組合せによる事案については、米国子会社が稼得した米国源泉所得を海外に流出させて、再度米国に還流しないことが想定されることから、租税裁判所としても厳しい判断を行っているのではないかと考える。

これらに加え、1986年の税制改正による所得相応性原則 (Commensurate With Income Principle) の導入により、1995年以前の Eli Lilly 事案、Bausch & Lomb 事案、Sundstrand 事案のような内容の訴訟が減少したほか、訴訟で正式な事実審理に至る前に多くの事案について IRS と納税者の間で和解が行われるようになったことも IRS が高い勝訴率を収めるようになった主要な要因の1つではないかと考える。

ハ 2000年以降における移転価格事案に係る訴訟展開及び最近の IRS のスタンス

上記のように、1996～99年の租税裁判所における移転価格事案に係る訴訟は、その大半において IRS が勝利を収めている。そのなかで、特に、DHL 事案及び UPS 事案については、前者は初めて IRC § 6662(h) に基づいて40%のペナルティが賦課された事案であり、後者は関連企業間取引に偽装 (sham) 理論を適用された何十年ぶりの事案となっており、IRS にとって移転価格に係る訴訟において著しい進展が見受けられた事案であった。

2000年以降の展開として、この DHL 事案及び UPS 事案について連邦巡回控訴裁判所で控訴審判決が出されており、租税裁判所の判断との主要な相違は以下のようになっている。

DHL 事案では、「DHL」のトレード・マークの DHL 社から香港子会社である DHLI 社への譲渡が問題となったが、無形資産であるトレード・マークの評価を租税裁判所が 1 億ドルとしたことについて連邦巡回控訴裁判所は「我々は、租税裁判所の評価について明らかに誤っているとは判らないことから、1 億ドルの評価についてはこれを支持する」としてこれを維持したものの、「DHL」のトレード・マークに係る米国外部分の権利の所有者の認定については租税裁判所の判断を覆して、香港子会社である DHLI 社が米国外における権利を元々所有していたとの判断を行った。これにより不足税額は大幅に減らされ、40%のペナルティについても取り消しがなされた。

UPS 事案では、非関連保険会社とバミューダの再保険子会社との再保険契約について、租税裁判所は偽装 (sham) 理論を適用することでバミューダの再保険子会社に保有させた 1 億ドルを USP 社の所得と認定したが、連邦巡回控訴裁判所は当該契約には実態があるとしてこれを覆した。

このように IRS が訴訟チーム等の活用により租税裁判所において著しい進展をみせた事案であり、IRS がその理論構成等について自信を持って臨んだ事案であっても、それが連邦巡回控訴裁判所において受け入れられるとは限らない結果となったわけである。

しかし、UPS 事案では、結局、租税裁判所に差し戻された後で、IRS と UPS 社は租税裁判所の担当判事の下で調停 (Mediation) を選択し、UPS 社は 1990 年までの 7 年間について約 4 億 2000 万ドルの支払及び IRC § 6662(e)に基づくペナルティの賦課に合意した。これにより、当初更正処分に係る不足税額の約 6 割が確保できたわけであり、IRS は訴訟上で解決はできなかったものの、訴訟外において IRS の意図する納税者へのコンプライアンスの維持・向上を図ったのではないかと考える。

最後に、2006 年に紆余曲折を経て「IRS への約 34 億ドルの支払及び APA に係る 18 億ドルの税額還付の主張の取下げ」という和解 (Settlement) に至った GlaxoSmithKline 事案をみることで、移転価格

事案の訴訟に係るごく最近の IRS のスタンスについて以下のように考察する。

IRS は、GlaxoSmithKline 事案の経験を通じて、外国親会社を持ち米国内販売で多額の所得を得ている米国子会社の販売網等のマーケットに係る無形資産の存在を捉え評価し、これに IRC § 482 を適用することで、米国に所得を取り込むことが、現状における最良の戦略になると考えたのではないかと。

マーケットに係る無形資産には当然のことながら評価の問題が存在し、これがネックとなるように思われるが、米国では移転価格で問題にするような大企業については立証責任が企業側にあり、GlaxoSmithKline 事案では租税裁判所の書類提出命令を IRS が利用することで、Glaxo グループのコンピュータ・システムへの直接アクセスについて IRS が交渉する展開が可能であったことが重要なポイントではないかと考える。また、このようなマーケットに係る無形資産については実在しているものであり、評価の問題はあるが、UPS 事案の偽装 (Sham) 理論のように、説得的な理由が提示されることなしに連邦巡回控訴裁判所で存在自体が覆されるというような心配はないものと考えられる。つまり、訴訟で完敗する可能性が低いことから、多額の不足税額により更正処分を行い、立証責任等から納税者に訴訟負担等を意識させることで、和解による解決に持ち込むことにより、結果的に、IRS の期待しているレベルでの納税者のコンプライアンスの維持・向上を図ることができるとの認識があったのではないかと。

わが国の大企業（特に、臨床試験の大半を米国で行っている医薬品製造業界や米国の一般家庭向けに大きなマーケットを築いている電子機器産業など）で、米国から多額の所得を得ている企業については、あらかじめ APA 等による移転価格対策を的確に行っていかなければ、この GlaxoSmithKline 事案と同様のシナリオによって IRS の移転価格対策の俎上に載せられるのではないかと危惧を感じるところである。

GlaxoSmithKline 事案の合意について IRS はホームページ上に公表しており、その最後で IRS の Chief Counsel である Donald Korb 氏は「もし、我々の最終目標であるコンプライアンスが損なわれなければ、Glaxo Americas 社との和解を受け入れた我々の判断は、訴訟をせずに移転価格論争を解決しようとする我々の献身を反映しているものである」と述べている。

(3) わが国の移転価格事案に係る立証責任の検討

イ 客観的立証責任の転換の可能性

客観的立証責任とは、納税者も課税当局もある争点について裁判官の心証に確信を持たせるだけの立証を果たせられないときに、つまり、裁判官が真偽不明の状態に陥ったときに、当該争点につき自動的に当事者の一方の主張が否定されることになる危険又は不利益のことである。

移転価格税制における客観的立証責任の転換については、その課税要件事実について整理したうえで、過去の法人税の判例等から考察するに、海外に有用な証拠等が存在することが多いという移転価格事案の特徴からみて、①課税庁がその存否及び金額について検証の手段を有しないと認められる場合及び②課税処分の基礎とされていない簿外経費等のような存在が主張された場合には、その可能性があり得るのではないかとと思われる。

ロ 主観的立証責任に係る的確な立証活動のためのポイント

通常は、主観的立証責任に係る立証活動を通じて裁判官に確証たる心証を与えた方が訴訟に勝つわけである。そこで的確な立証活動の遂行のためには、以下のことが必要であると考ええる。

(イ) 時機に遅れた証拠申出への対応策としての「文書化 (Documentation) の導入」

移転価格事案では海外に有用な証拠等が存在することが多いことから、納税者が訴訟において時機に遅れた証拠申出を行うことが十分に考えられる。

時機に遅れた証拠申出には国税通則法第 116 条第 1 項での対処が考えられるが、課税処分後に独立企業間価格の算定等に関し海外において偶発的な追加資料を把握したとか、比較可能取引の把握に長期間の追加的確認作業が必要であったとかの納税者に帰責事由を問えない場合には時機に遅れた証拠申出が認められることから、移転価格事案では有効に機能しないことが想定される。

そこで、移転価格事案に係る時機に遅れた証拠申出への対応策として、納税者が移転価格に係る独立企業間価格の算定に関する文書をあらかじめ準備・保存することにより、課税庁の求めに応じてより迅速な文書の提出を可能とする制度である「文書化 (Documentation) の導入」が有効であると考えられる。

文書化は既に世界 20 ヶ国以上において法令レベルで導入されており、2002 年にはわが国が加盟していた PATA ドキュメンテーション・パッケージで作成すべき文書の具体例が示されたところである。なお、わが国に文書化を導入するとしても、この場合、企業への過重なる負担を考慮して、その対象企業又は対象国外関連取引に限定性を与えたうえで、文書化が必要な文書については、独立企業間価格の算定についてより重要なコアなものに限定する必要があるのではないかと考える。

(ロ) シークレット・コンパラブルへの対応策

シークレット・コンパラブルを課税処分の根拠とする問題点としては、「納税者がシークレット・コンパラブルを用いて当初申告をすることは不可能であり申告納税制度の原理に反すること」及び「納税者の課税処分の根拠となる事実及び仮定について知る権利を侵害し納税者の予測可能性を阻害していること」があげられている。

- ① 前者への対応策としては、上記の文書化の導入後において、法人が文書化を適正に行っており、かつ、それに基づいて独立企業間価格が適切に算出されていると判定できるのであれば、国税通則法第

65 条第 4 項にいう「正当な理由」があると判断し、当該課税処分に係る過少申告加算税の賦課を免除することが考えられる。

- ② 後者への対応策としては、特許法第 105 条の 7 の裁判官だけに証拠陳述をすることができる「公開停止に係るインカメラ審理手続」は、完全には守秘義務に対応していないものの、実質的に第三者情報の保護機能を有するのであれば、シークレット・コンパラブルへの対応策になるものと思われ、このようなインカメラ審理手続を国税通則法第 116 条の関連規定として導入することが考えられる。

(4) 無形資産の評価等に係る対応策

無形資産の評価等に係る対応策としては、米国において 1986 年に導入された所得相応性基準 (Commensurate With Income Standard) について、この制度のメリットとしては、「非常に困難である無形資産の譲渡又は使用許諾時点における予想収益に基づく絶対額としての評価を回避して、その後の当該無形資産から生ずる実際利益という客観的なデータによって当該無形資産に帰属する所得を算定することが可能である」ということであるが、今後この制度の導入について検討を行うことが必要であると考える。

(5) 租税訴訟における和解の検討

わが国の租税訴訟では、租税法律主義に基づく合法性の原則により、法律の根拠に基づくことなしに、租税の減免や徴収猶予を行うことは許されないし、また納税義務の内容や徴収の時期・方法等について租税行政庁と納税義務者との間で和解をすることは許されないとされている。

これに対し、米国やカナダなどの英米法の国のみならず、大陸法の国であるドイツやフランスにおいても租税訴訟上の和解がなされており、ドイツでは課税庁と納税者との間で年間 1 万件以上の訴訟上の合意形成がなされているということは特筆すべきことである。

ドイツでは、原則、租税法律主義及び租税平等主義の観点から見て租税請求権に関する和解は許されないとしているものの、「法律解釈に関する和解」と「事実の取扱いに関する和解」は区別すべきとし、後者について、

事実関係の解明に困難性が認められる事案については、ドイツの連邦財政裁判所は「事実関係に関する合意が、手続の迅速性を確保し、法的平和に資する」ものであるとしており、積極的にその有用性及び有効性を認めている。

また、ドイツでは、裁判官の立会いもとの租税訴訟上の合意形成が制度的に行われており、当該合意内容が「不合理な結果」であるかどうかの判断は立ち会った裁判官により行われている。

このことから、わが国においても「事実の取扱いに関する和解」を対象として、裁判所が課税庁と納税者の合意形成の協議に関与し、和解内容が事実の取扱いに係るものであること等の判定や和解内容に不正が介在していないことの確認及び問題がある和解については裁判所がその成立を認めないことを国税通則法第 116 条の関連規定として制度的に導入することで、合法性の原則や租税法律主義と並存する形で現実的に租税訴訟上の和解（合意形成）が可能にできないものかと考える。

3. 結論

米国の移転価格事案に係る訴訟状況等から、最近の IRS の紛争事案解決では、納税者のコンプライアンスの維持・向上が図れるのであれば、訴訟以外の手段を有効活用していること等を確認するとともに、わが国で移転価格事案に係る訴訟が的確になされるためには、上記のうち文書化の導入、シークレット・コンパラブルへの対応は必須であり、加えて無形資産に係る所得相応性基準及び租税訴訟における和解についても目を向けるべきであるほか、上記以外の施策としては、無形資産への「ベスト・メソッド・ルール」の導入、国外関連者の定義の充実、APA 及び事前相談の拡充等も必要であると考える。

目 次

はじめに	215
第1章 わが国の移転価格事案に係る訴訟事例等	219
第1節 わが国の移転価格事案に係る訴訟事例	220
1. I 造船事案	220
2. OT事案	229
第2節 平成19年税制改正における移転価格税制に係る 制度改正の内容等	236
1. 租税条約の相手国との相互協議に係る納税猶予制度の創設	236
2. 移転価格制度の適用基準の明確化及び事前確認制度の 迅速化の執行面での推進	238
(1) 「移転価格事務運営要領」等の一部改正に係る意見募集の実施	238
(2) 「移転価格税制に係る事前相談（事務連絡）」の発遣	239
第2章 米国における移転価格事案に係る訴訟の状況等	240
第1節 2000年以降の米国の移転価格事案に係る訴訟の状況等	240
1. 最近の米国の移転価格事案に係る訴訟提起の状況	240
2. 2000年以降の米国の移転価格事案に係る訴訟の状況	242
第2節 米国における租税事案に係る訴訟手続等	245
1. 米国における納税者の権利救済制度等	245
(1) 調査における更正案の提示と調査官の権限	245
(2) フィールドの調査官と合意に至らない場合の手続 － 「30日レター」の送付	246
(3) Office of Appeals による不服申立てに係る手続等	247
(4) Appeals との不服審査協議で合意に至らない場合の手続 － 「90日レター」の送付	257
2. 米国における租税訴訟に係る裁判制度等	258
(1) 最終不足税額に係る下級裁判所への訴訟の提起	258

① 連邦租税裁判所 (Federal Tax Court)	258
② 連邦地方裁判所 (Federal District Court)	259
③ 連邦請求裁判所 (Federal Court of Claims)	260
(2) 上級裁判所 (Appellate Courts) 及び最高裁判所 (Supreme Court) への上訴.....	263
第3節 米国における移転価格事案に係る主な訴訟事例等.....	265
1. 1990年代前半までの米国の移転価格事案に係る主な訴訟事例.....	266
(1) Eli Lilly & Co. v. Commissioner 事案	266
(2) Bausch & Lomb v. Commissioner 事案	273
(3) Sundstrand Corporation and Subsidiaries v. Commissioner 事案	282
(4) Seagate Technology v. Commissioner 事案	289
(5) 1990年代前半までの米国の移転価格事案の訴訟に係る小括.....	296
2. 1990年代後半からの移転価格事案の訴訟におけるIRSの 勝訴率の変化.....	297
(1) 1996~2000年までの移転価格事案の具体的判決の傾向.....	298
(2) IRSの高い勝訴率に係る分析等	300
(3) 1996年以降の判決においてIRSが高い勝訴率を収めた要因.....	303
3. 2000年以降における米国の移転価格事案に係る訴訟展開.....	304
(1) DHL v. Commissioner 事案	304
(2) UPS v. Commissioner 事案	322
(3) GlaxoSmithKline v. Commissioner 事案	329
第3章 IRSの移転価格事案に係る訴訟への対応等	341
第1節 IRSの移転価格行政に係る基本方針	342
1. IRC§482の沿革	342
2. IRC§482の行政執行上の問題点	345
(1) 調査開始時に企業があらかじめ算定した独立企業間価格が 存在していないこと.....	345

(2) 独立企業間価格の算定方法の優先順位	345
(3) 必要な情報への限られたアクセス	345
(4) 事案の長期化	346
3. IRC§482 の執行を改善させるための5つの戦略等	346
(1) 独立企業間基準を適用するためのガイダンスの公表	347
(2) 申告時の独立企業間価格の算定と同時文書化の推進	347
(3) 独立企業間原則及び同時文書化に係る世界的な コンセンサスの醸成	347
(4) APA プログラムの奨励	348
(5) 訴訟上の技術的な調整や支援に係る手続の改善	348
4. 独立企業間原則の適用に係る公表ガイダンス	349
(1) 1994 年移転価格最終規則	350
(2) IRC§482 に係るコスト・シェアリング規則	358
第2節 IRS の移転価格事案に係る租税訴訟への対応	359
1. 新たに保有された執行手段の有効性	359
(1) IRC§6038A による権限の確認	360
(2) IRC§6662(e) 及び(h) の下でのペナルティの適用	362
2. IRC§482 の税務行政に係る訴訟の必要性	363
3. 1990 年代における移転価格事案の訴訟に係る対応等の変化	366
(1) 戦略的な変化—大規模事案訴訟手続 (Large Case Procedures) の導入	366
(2) IRS の移転価格事案に係る訴訟事務への制約	368
(3) IRC§482 に係る事務運営及び源泉徴収制度との関連等	369
第3節 Office of Chief Counsel の概要等	371
1. Office of Chief Counsel の使命及び任務	371
2. Office of Chief Counsel の組織等	372
(1) 最高職である Chief Counsel の IRS における地位	372
(2) Office of Chief Counsel の組織構成	372

3. Office of Chief Counsel と Appeals との関係	373
第4節 大規模事案訴訟プログラム (Large Case Procedures Program)	
の具体的内容	374
1. 背景及び概要	374
(1) はじめに	374
(2) 大規模訴訟事案を成功させる重要な要因	375
(3) 大規模事案に係る訴訟手続の概要	376
2. Docketed Cases に係る具体的な処理手続	378
(1) 訴状内容の確認 (Screening of Petitions)	378
(2) Work Plan の策定	382
(3) 訴訟チーム (Litigation Teams) の結成	383
(4) 正式なフィールド・サービスへの助言 (Formal advice from National Office)	384
(5) ポスト・レビュー (Post-Review of Cases)	385
第4章 移転価格事案の訴訟に係る 各論的問題についての検討	386
第1節 移転価格事案に係る立証責任の検討	386
1. 米国における移転価格事案に係る立証責任	386
(1) 米国の判例における立証責任に係る判示	386
(2) 租税裁判所規則における立証責任に係る規定	388
2. わが国の租税事案に係る立証責任のあり方	389
(1) 客観的立証責任と主観的立証責任	389
(2) 租税訴訟における立証責任の分配及び転換	392
3. 移転価格事案に係る立証責任の分配及び転換の考察	395
(1) 移転価格事案の課税要件事実の検討	395
(2) 移転価格事案に係る立証責任の分配及びその転換の可能性	400
4. 移転価格事案に係る主観的立証責任における対応について	404
(1) 国税通則法第116条と時機に遅れた証拠申出への対応	404
(2) 文書化 (Documentation) の導入	408

(3) シークレット・コンパラブルへの対応	414
○ インカメラ審理手続の検討	420
第2節 無形資産の評価等に係る問題	424
1. 無形資産の評価と独立企業間価格の算定	424
2. 無形資産に係る米国での具体的な訴訟事例	
ー費用分担契約に係る事案	429
(1) Xilinx Inc. v. Commissioner 事案	429
第3節 租税訴訟における和解の検討	434
1. わが国の租税訴訟上の和解に係る一般的見解等	434
2. 各国の租税訴訟の訴訟外紛争解決に係る対応	436
(1) ドイツー 財政裁判所の調停による訴訟上の合意形成	436
(2) フランスー 訴訟提起前の「法的な和解」制度	437
(3) 英国ー 不服申立段階での合意による解決の推奨	438
(4) カナダー 税務署の争訟部門での異議審査と 租税訴訟段階における高い和解率	439
3. ドイツにおける租税訴訟上の合意形成に係る判例理論の変遷	440
4. わが国の租税訴訟上の和解に係る私的見解	443
第5章 租税訴訟に係るわが国の 移転価格税制への改善事項	450
第1節 移転価格税制に係る制度面における改善事項	450
1. 文書化 (Documentation) の制度的導入	450
(1) 文書化 (Documentation) の導入の要件	450
(2) 文書化が必要な文書の限定について	451
(3) 対象企業及び対象国外関連取引の限定について	456
2. シークレット・コンパラブルに係る対応策	458
(1) 「正当な理由」があると認められた場合の過少申告加算税の 賦課免除に係る取扱い	458
(2) 「当事者尋問等の公開停止に係るインカメラ審理手続」の導入	460
3. 租税訴訟上の和解に係る制度的整備	460

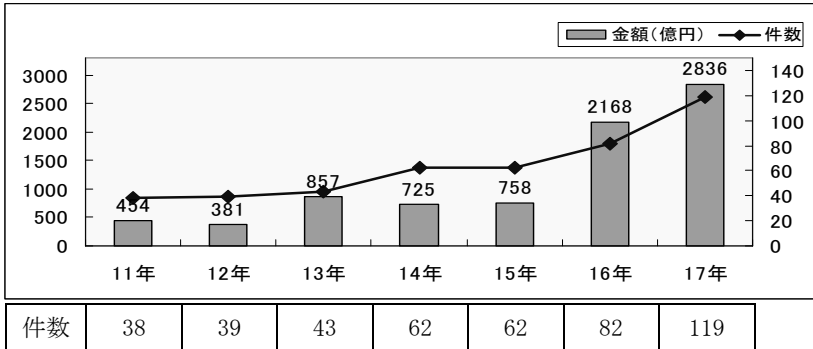
4. 制度面におけるその他の改善事項	461
(1) 無形資産に係る所得相応性基準 (Commensurate With Income Standard) の導入	462
(2) 無形資産を対象とした「ベスト・メソッド・ルール」 (Best Method Rule) の導入	463
(3) 国外関連者の定義の充実	464
第2節 移転価格税制に係る執行面における改善事項	465
1. APA 及び事前相談の拡充	465
2. 移転価格事案に係る米国の訴訟実態に係るわが国納税者への 的確な周知	467
3. 無形資産に係る評価等の情報の集積、データベースの構築等	468
第3節 租税訴訟への対応に係る組織面に係る考察	468
1. APA の執行体制の強化	469
2. 訴訟事務体制等の強化	469
結びに代えて	473
「2000年以降の米国移転価格訴訟リストⅠ～Ⅲ」	475

はじめに

－わが国の移転価格税制の置かれている現状等－

1986年にわが国に移転価格税制が導入されてからほぼ20年が経過したところであるが、最近の移転価格課税に係る執行状況について、下記の「移転価格税制に係る課税所得金額等の推移」のグラフをみると、移転価格調査件数については、平成13事務年度まで40件程度であるが、平成16事務年度には倍の82件に、平成17事務年度には3倍の119件と、ここ数年で大きな伸びを示している。移転価格調査の課税所得金額については、平成11～12事務年度には年間400億円程度であったものが、平成13～15事務年度においては倍の800億円前後になり、平成16事務年度には5倍の2000億円を超え、平成17事務年度には3000億円近くになるなど急激な増加傾向を示している。移転価格調査1件当たりの課税所得金額については、平成11～12事務年度の10億円程度から平成16～17事務年度の25億円程度と2倍以上の伸びを示しているところである。

このような移転価格課税の大幅な伸びについては、課税庁として制度の趣旨に沿って法令に基づいて行った移転価格税制に関する適正公平な法令の執行によるものであり、税務行政にとっては1つの執行結果であるが、調査対象の企業や経済界にとっては移転価格税制に関して予測を大きく越えた結果であったことから、大きなインパクトを与えることとなった。

○ 移転価格税制に係る課税所得金額等の推移⁽¹⁾

なお、このような経済界の反応は、最近の新聞紙上で、わが国のいくつかの著名な企業が、移転価格の課税処分に国税当局との「見解の相違」があるとして異議申立てを行ったことについて何度も取り上げられており、それらの記事のなかにも見受けられるところである。

これまで移転価格事案は、異議申立て後に相互協議により二重課税についての解決が図られることで終結することが一般的であったが、最近では、大手会計事務所などが相互協議にするよりも訴訟をすることを企業に薦めているとも聞いており、今後においては、移転価格で課税処理を受けた国内企業を中心に、移転価格事案の訴訟が数多く提起されることも考えられるところである。

これまで、わが国において移転価格事案の訴訟で判決が出されたものとしては、いまのところ船舶建造請負取引に移転価格税制が適用された I 造船事案及び国外関連会社との金銭貸借取引の利子に移転価格税制が適用された OT 事案のわずか 2 件⁽²⁾であり、現在、新たに係争中の事案もあるが、これらを含めても、わが国ではまだ数件しか移転価格事案について訴訟になっておらず、移転価格税制に係る司法判断は未だ十分には示されていない状況である。

経済産業省では、このような最近の移転価格税制の経済界への影響等を考慮

(1) 国税庁発表資料「法人税の課税実績について（調査課所管法人）」から作成。

(2) I 造船事案及び OT 事案の詳細については、第 1 章第 1 節で解説する。

して、平成 18 年 11 月に「移転価格税制研究会」が設置⁽³⁾され、移転価格税制を巡る問題点の把握・改善策の検討が行われている⁽⁴⁾ところである。

企業側からは、移転価格課税には不透明なところが多く課税予見性が極めて限られたものであり、課税庁の独立企業間価格の算定に係るシークレット・コンパラブルの使用や比較対象取引の存在しない無形資産の評価などの問題等が存在する旨の指摘がなされているところである。このような問題点は、今後の移転価格事案の訴訟においても争点となりうるものと思われる。

また、企業は移転価格に係る紛争を回避する手段として、事前確認制度（APA）の活用も進めているところであり、平成 11～12 事務年度には 40 件程度であった申請件数が平成 17 事務年度では 92 件になるなど倍以上の伸びを示すに至っている⁽⁵⁾。

本論文では、このような移転価格制度が置かれた現状を背景として、わが国において移転価格事案の訴訟が的確になされるためには、実態としてどのようなことが問題になり、制度的にどのような改善が必要となり、執行としてどのような対応が要求されるのか等について、米国の移転価格に係る訴訟実態等を分析・検討したうえで考察するものである。

本論文は以下の構成をとっている。

第 1 章「わが国の移転価格事案に係る訴訟事例等」では、わが国の移転価格事案のリーディング・ケースとなる I 造船事案及び OT 事案の考察等を

(3) 経済産業省はホームページに、移転価格税制研究会の設置について以下の趣旨が公表されている。

「近年、我が国企業の国際展開などを背景として、国税当局による移転価格税制の追徴課税の件数及び課税額は増加傾向にあります。同税制については、社会的な関心も高く、その迅速かつ透明な執行を確保することは、産業界の国際展開円滑化の上できわめて重要であることから、移転価格税制研究会を設置し、産業界及び有識者の方々から意見聴取を踏まえ、問題を整理した上、改善すべき点をとりまとめます。」

(4) 平成 19 年 5 月までに 7 回の会合が開催されており、4 月 13 日に公表された国税庁の移転価格事務運営要領改定案のパブリックコメントに対し意見提出を行っている。

(5) 平成 17 事務年度の「相互協議を伴う事前確認の状況（APA レポート）」による。

行った。

第2章「米国における移転価格事案に係る訴訟の状況等」では、1980年から2000年代半ばまでの米国の移転価格事案に係る訴訟の状況について計数分析⁽⁶⁾及び個別事案分析⁽⁷⁾を行い、加えてIRSのOffice of Appeals及び租税訴訟に係る米国の裁判制度について検討を行った。

第3章「IRSの移転価格事案に係る訴訟への対応等」では、IRSの移転価格行政に係る基本方針、移転価格事案に係る訴訟への対応、Office of Chief Counselの概要及び大規模事案訴訟手続プログラムの内容についての考察を行った。

第4章「移転価格事案の訴訟に係る各論的問題についての検討」では、移転価格事案に係る立証責任について文書化(Documentation)の導入及びシークレット・コンパラブルへの対応を検討し、加えて、無形資産の評価等に係る問題及び租税訴訟における和解についても検討を行った。

第5章「租税訴訟に係るわが国の移転価格税制への改善事項」では、移転価格税制に係る改善事項について制度面、執行面及び組織面からのアプローチによる検討を行った。

(6) 2000年以降の事案についてその処理状況により分類して作表し計数を把握して分析を行った。

(7) 1980～1995年の判決事案から4事案、1996年以降の判決事案から2事案及び和解事案から1事案について分析を行った。

第1章 わが国の移転価格事案に係る訴訟事例等

平成19年5月までにわが国において国税の移転価格事案で訴訟に至ったものはわずかに5件であり⁽⁸⁾、そのうち司法判断が示されたものは、船舶建造請負取引に移転価格税制が適用されたI造船事案及び国外関連会社との金銭貸借取引の利子に移転価格税制が適用されたOT事案の2件となっている。

I造船事案については、第一審が平成16年に松山地裁で、控訴審が平成18年に高松高裁で、共に納税者敗訴の判決が出され、平成19年4月10日に最高裁での上告棄却により納税者敗訴が確定した事案である。OT事案の判決については、第一審が平成18年に東京地裁で納税者敗訴の判決が出されこれで確定した事案である。

これらはわが国の国税の移転価格事案で司法が判断を示したはじめての事案といえるものであり、以下にこれら事案の争点に係る裁判所判断から、わが国の移転価格税制について訴訟により明確化が図られた事項について整理を行っておくこととする。

なお、本章では、このような移転価格課税に係る判決が示されているなかで、現状の移転価格課税に係る紛争への制度面における対応策として、平成19年度の税制改正で導入された「移転価格税制について租税条約の相手国との相互協議に係る納税猶予制度」及び最近の執行面での移転価格税制に係る改善策についても若干みておくこととしたい。

(8) 地方税では、1980年代にトヨタ自動車及び日産自動車に係る移転価格事案が訴訟にまで至っている。

第1節 わが国の移転価格事案に係る訴訟事例

1. I 造船事案⁽⁹⁾

第一審：平成16年4月14日－松山地裁判決⁽¹⁰⁾

第二審：平成18年10月13日－高松高裁判決⁽¹¹⁾

最高裁：平成19年4月10日－上告棄却⁽¹²⁾

業種：船舶製造・修繕業、事業年度：

平成4年3月期及び平成6年3月期

問題となった国外関連者：パナマ共和国に設立された5つの国外関連者

[事実関係]

原告は、船舶の製造及び修繕等を業とする本邦法人であり、A～Eの各社はパナマ共和国に設立された原告の5つの国外関連者である。平成元～5年の間に原告はこれら国外関連者から船舶建造の請負契約を1隻ずつ締結して、平成3～6年の間に各社に1隻ずつ引き渡した。

原告は、平成4年3月期及び平成6年3月期の各事業年度分法人税について、それぞれ法定申告期限内に確定申告を行い、その後、それぞれ修正申告を行った。これら修正申告後の所得金額は、平成4年3月期が66億8424万円余、平成6年3月期が128億7079万円余であった。

これに対し、被告は、租税特別措置法（以下「租特法」という。）第66条の4第1項の規定に基づき、平成4年3月期の所得金額が77億2010万円余、平成6年3月期の所得金額が146億6504万円余であるとして更正処

(9) 移転価格に係るI造船事案の判例評釈としては、今村隆「移転価格税制の適用範囲と独立企業間価格の算定方法」ジュリスト1289号236頁(2005)、品川芳宣「移転価格税制における独立企業間価格の算定－松山地裁平成16年4月14日判決－」TKC税研情報14巻1号54頁(2005)がある。

(10) 松山地方裁判所平成11年(行ウ)第7号。

(11) 高松高等裁判所平成16年(行コ)第17号。

(12) 最高裁判所平成19年(行ツ)第34号、平成19年(行ヒ)第30号。

分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。

原告は、当該更正処分に対し異議申立て、審査請求を経て、その取消訴訟の提起を行った。

[争点]

本件事案においては、移転価格に関して以下の4つが主な争点として扱われている。

- ① 船舶建造請負取引に対する移転価格税制の適用の可否
- ② 独立企業間価格を算定するにあたり、独立価格比準法を用いたことの適否
- ③ 独立価格比準法を適用する場合における差異の調整
- ④ 独立企業間価格への「幅」の可否

[裁判所の判断]

- ① 船舶建造請負取引に対する移転価格税制の適用の可否について

- 松山地裁判決

松山地裁は、移転価格税制について、その適用要件に「比較可能性があること」を加えて限定解釈をしなければならないとする根拠はないとして、船舶建造請負取引であることを理由に「独立企業間価格」を觀念することができないとの原告主張を退けた。また、移転価格税制は企業グループ内における所得の移転を把握し、適正な課税を実現することを目的としたもので、当該取引における価格設定の目的・理由などについては問わないものであるから、取引の価格設定が原告にとって「経済的合理性」を有するか否かについては、これを検討する必要がないものとした。加えて、パナマ共和国などの無税国の国外関連者との取引について排除するとの規定は存在しないとして、松山地裁は、船舶建造請負取引に対して移転価格税制は適用できるものと判断した。

- 高松高裁判決

高松高裁は、船舶建造請負取引が個別性の強いものであるとしても、国際的な船舶建造請負取引については取引相場が存在しており、一定の価格水準なるものを観念することができるのであるから、本件各取引に係る船価を他の取引と比較することによって独立企業間価格を算定することが、一般的に不合理ということとはできないとして、船舶建造請負取引に対して移転価格税制は適用できるものと判断した。

- ② 独立企業間価格を算定するにあたり、独立価格比準法を用いたことの適否について

- 松山地裁判決

松山地裁は、独立価格比準法を用いて独立企業間価格を算定する場合、その比較対象となるべき取引とは、①国外関連取引に係る棚卸資産と「同種の棚卸資産」の取引であり、②国外関連取引と取引段階、取引数量その他が「同様の状況の下で」された取引である（租特法第66条の4第2項第一号イ）ところ、「同種の棚卸資産」の取引と認められるためには、資産の性状・構造・機能等の面で、物理的・化学的な相当程度の類似性が必要となり（ただし、多少の差異があっても、価格に影響を及ぼす程度のものでなければこれを同種の取引であると判断し、合理的な方法によってその差異を調整することが可能であれば同種の資産とする）、また、「同様の状況の下で」された取引と認められるためには、取引の段階、数量、時期、引渡条件、支払条件、取引市場等について類似性が必要となるものと解されるとした。

そのうえで、船舶建造請負取引をことさら別なものとして取り扱うべき事情はないとし、独立価格比準法を用いて独立企業間価格を算定する場合には、本件各取引と「同種の棚卸資産」であって、かつ、「同様の状況の下でされた取引」を選択して独立企業間価格を算定すべきものと解されるとした。「同種の棚卸資産」であるか否かの問題は、対象品の性状などの物理的・化学的要因に着目して判断すべきあり、こ

れに、販売管理費、一般管理費など取引相手方ごとに変動のある要素を加えて、その類似性を要求することは、本来、予定されていない（立法時においても、そのような見解はない）とした。加えて、総原価に差異があるから、およそ独立価格比準法を採ることができないという原告主張は受け入れられないものとした。

また、課税庁が、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法のいずれの方法を採るべきかについては、何らの規定がなく、課税庁の判断に委ねられているところであるとした。

- 高松高裁判決

高松高裁も、独立価格比準法を用いて独立企業間価格を算定する場合の要件として、上記の松山地裁判決と同じ要件を明示している。そのうえで、控訴人が船舶建造請負取引の個別性が強いことを強調し、非関連者船と国外関連者船の間の各建造原価、販売費及び一般管理費を含む総原価（全部原価）の多寡には大きな差異があるのに、これらを捨象して、独立価格比準法により比較対象船の船価を独立企業間価格とするのは不当であるとの主張に対して、「同種の棚卸資産」であるか否かは、国際的な船価相場の区分に従い対象船舶の性状・構造・機能等の物理的・化学的要因に着目して判断すべきであり、これに加えて販売管理費、一般管理費等、取引相手方ごとに変動する要素を考慮することは本来予定されていないとして、総原価を含めた取引条件等の差異が結果として価格に影響を与えているときは、かかる差異を調整する必要があるが、それは個別具体的に判断すべきものであって、およそ独立価格比準法を採り得ないというものではないとして、第一審の判断を支持した。

- ③ 独立価格比準法を適用する場合における差異の調整について

- 松山地裁判決

松山地裁は、「事業戦略」、「投下費用」及び「取引数量」の3つの要因に起因する差異を調整項目に加えるべきであるとする原告主張につ

いて、以下のように検討をしている。

- ・「事業戦略」に起因する差異について …… 原告は、本件各取引が、空き船台で国外関連者船を建造することにより船台の完全操業を実現するという原告独自の事業戦略に基づくものであると指摘して、それによる差異を調整すべきであると主張しているが、原告の「事業戦略」は、国外関連者との関係を利用して、通常の対価とは異なる船価を設定し、国外関連者との間で所得移転を繰り返しているものに他ならず、そのようなものは、移転価格税制がまさしく問題にしている「所得の国外移転」を意味するものというべきであって、原告のいわゆる「事業戦略」の存在は、移転価格税制を適用するについての妨げにはならないものとした。
 - ・「投下費用」に起因する差異について …… 原告が主張する空き船台の解消、工期の短期化、受注コスト等の低減による差異については、その効果及び金額の算定に合理性が認められないとしてこれを否定した。
 - ・「取引数量」に起因する差異について …… 「取引数量」が調整項目の1つであることは明らかであるとしつつも、本件各取引も比較対象取引もいずれも1隻の船舶に係る建造請負契約であって、その間に、取引数量の差異があるわけではないとし、本件各取引については、「取引数量」が異なるものと判断して、調整しなければならないものではないとした。
- 高松高裁判決

差異調整は、選択された非関連者取引（比較対象取引）について、比較対象取引としての合理性を確保するために行われるものであるから、調整の対象の差異が取引価格の差に表れていることが客観的に明らかであると認められる場合に限って行われるべきものと解すべきである（立法時の説明も同旨）ことからすれば、調整の対象となる差異には「対価の額の差」を生じさせ得るものすべてを含むものとは解す

べきではなく、対価の額に影響を及ぼすことが客観的に明らかであるものに限られるものというべきであると高松高裁は判示したうえで、「事業戦略」、「投下費用」及び「取引数量」の個別項目に係る控訴人主張については、上記の第一審とほぼ同様の理由によりこれを退けている。

④ 独立企業間価格への「幅」の可否について

● 松山地裁判決

独立企業間価格は、あくまで類似の取引との比較可能性があることを前提としているものであって、差異の調整をするにしても、完全に、同一の条件で調整ができるとは限らないから、調整上の誤差という意味での価格の「幅」ということが出てくることは予想できるし、その結果、納税者の負担が増えることが出てくるとは解されるとの認識を松山地裁は示したが、移転価格税制は、当該取引の対価と独立企業間価格に差異があつて、その差異があることで法人の所得が減少している場合に、当該取引が独立企業間価格で行われたものとみなして、所得計算を行うものであるから、独立企業間価格は、本件規定が定める算定方法に基づいて、一義的に定められるべきものであるとした⁽¹³⁾。したがって、比較対象取引を1つに絞り込むことができた場合には、これが独立企業間価格であるとの判断を示した。

原告の主張はこれとは異なり、比較対象取引を1つに絞り込むことができた場合でも、なお、「幅」の概念を持ち出して、本件各取引と被告が算出した「独立企業間価格」との価格差は20%以内に収まっているから、本件課税処分は違法であるというものであり、このような見

(13) OECDの見解や、価格の幅なるものを認めている文献の見解は、比較対象取引が複数存在し、そのいずれか1つに絞り込むことが相当でない場合に限って、「幅」なる概念を認める可能性を示唆ないし支持しているものである（そして、そのような見解は、いずれか1つに絞り込むことができないから、独立企業間価格が算定できないと解することよりも、より妥当性があるものと解されるところである）と松山地裁は判じている。

解はいわば原告独自の見解といわざるを得ないもので採用することはできないものとした。

● 高松高裁判決

高松高裁は、一般に、租税法では、租税法律主義の観点から、課税要件等の定めはなるべく一義的で明確でなければならないとされ、このことから、課税所得金額を一義的に確定することが要請されているものと解されることから、独立企業間価格が「幅」をもって算定されると、課税所得金額も幅をもって算定され、損金の額に算入できない額が一義的に定まらず、具体的な税額を確定できないことになり、実際の課税実務の中で、「幅」なる概念を持ち出した場合には混乱を招くことになりかねないとの指摘を行っている。

そのうえで、わが国の移転価格税制は、国際的な基本ルールを尊重しつつも、具体的な解釈・運用は国内法である租税法第 66 条の 4 の規定に基づいて行われているものであるところ、立法時の説明によっても、独立企業間価格の算定方法の解釈・運用に当たっては、①比較可能性が常に重要なポイントとなること、②より高い比較可能性を有している取引を採用すべきことが指摘されているところであるとして、上記規定は、第三者の取引との「比較」を原則としたうえで、実際に存在する具体的な取引のうち、比較の容易なもの、つまり、調整の具体性や信頼性が最も優れたものを選択すべきとしているのであって、比較対象取引が 1 つに決定できる場合には調整の対象となる取引も 1 つとなるのであるから、その結果として「独立企業間価格」も 1 つに決定されると解するべきであるとした。

OECD 移転価格ガイドラインに記載のある見解や、あるいは、控訴人が意見書等を証拠として掲げてその主張の拠り所とする学説上の見解は、比較対象取引が複数存在し、そのいずれか 1 つに絞り込むことが相当でない場合に限って「幅」の概念を認める可能性を示唆しないし支持するものであるか又は立法論として主張されるものと解するべきも

のであって、本件事案においては採用することができないとして、第一審の判断を支持した。

【考察】

このI造船事案では、最初に、納税者はいくつかの理由をあげて船舶建造請負取引が移転価格税制の対象にはなりえないことを強く主張している。

具体的には、①船舶建造請負取引は、取引ごと、取引相手ごとに、個別的色彩の強い取引であって、国外関連者の建造価格たる船価には、そもそも「比較可能性」が前提となる「独立企業間価格」を観念することはできないこと、②移転価格税制は、対価に経済的合理性がない場合に、その対価と独立企業間価格との差額について課税権を行使するものであるから、対価が経済的合理性を有する場合には適用されないこと、③相手国の課税当局との相互協議が予定されることがないため、本件各取引には移転価格税制の適用がないこと等を主張している。

これに対し、地裁判決では、移転価格税制の適用に関して、「取引の比較可能性の有無」、「価格の経済的合理性」及び「相手国との租税条約の有無」が適用要件ではないことを判示しており、これにより、今後、納税者がこれらを理由にして移転価格税制自体の適用を拒絶することはできないことが明確にされたものといえる。

次に、本件事案の地裁判決及び高裁判決とも、独立価格比準法の適用における「同種の棚卸資産」及び「同様の状況の下で」の概念について明確化を図っており、「同種の棚卸資産」については「資産の性状・構造・機能等の面で、物理的・化学的な相当程度の類似性が必要」であること、「同様の状況の下で」については「取引の段階、数量、時期、引渡条件、支払条件、取引市場等について類似性が必要」であること明示することで、独立価格比準法の適用に当たって納税者が主張する「販売管理費」や「一般管理費」に係る類似性が要件ではないことを明確に判示している。また、「総原価」に差異があることを理由にして独立価格比準法が適用できないとの

納税者の主張を退けている。加えて、差異の調整に係る納税者の主張については、その効果及び金額の算定に明瞭な合理性が認められないものは受け入れられない旨を判示している。

このように、本件事案では比較対象取引の類似性や差異の調整について、納税者は広く解することで当該船舶建造請負取引と比較可能な対象取引が存在しないこととして、当該更正処分が違法であるとの主張を試みていたものと思われるが、上記のように地裁判決も高裁判決もこのような納税者のロジックは受け入れず、独立価格比準法の比較対象取引について明確な限定性を示すことで納税者主張を退けている。

なお、納税者は、差異の調整として「事業戦略」⁽¹⁴⁾について納税者独自の経営方針の説明を行っているが、この企業グループ全体として最大限の利益を確保することを目指して国外関連者との取引価格を人為的に操作しているという主張は、その納税者が意図する経済的合理性とは関係なく「移転価格税制がまさしく問題にしている『所得の国外移転』を意味するもの」というべきである」との心証を裁判官に与えたことで、本件事案が移転価格税制上の問題を本質的に抱えていることを確定的にした感があるように思われる。

最後に、独立企業間価格への「幅」についてであるが、松山地裁も高松高裁も移転価格税制において独立企業間価格に理論上は「幅」の概念が存在することは認めているものの、本件事案のように比較対象取引が1つに決定できる場合には「独立企業間価格」も1つに決定されると解するべきであるとして、納税者主張の20%という「幅」を退けているのであり、移転価格税制に係る判断として妥当なものであると思われる。

(14) 移転価格税制上において差異の調整が必要となる「事業戦略」について、松山地裁は「(OECD) ガイドラインが掲げる『事業戦略』は、例示として、市場確保、市場拡大戦略などが掲げられているところからも明らかとなり、市場への浸透を図るために一時的に価格を低く設定したり、市場を防衛するために一時的に高いコストを掛けたりすることで、他の事業者よりも利益が減少する場合のことを指している」とその概念について明確化を図っている。

2. OT事案

第一審：平成 18 年 10 月 26 日一東京松山地裁判決⁽¹⁵⁾（確定）

業種：自動車部品、情報通信機器、OA 機器などの先端技術部品の
設計、製造及び販売

事業年度：平成 10 年 3 月期～平成 12 年 3 月期

問題となった国外関連者：タイ国に設立された 95%子会社

[事実関係]

原告は、自動車部品、情報通信機器、OA 機器などの先端技術部品の設計、製造及び販売を行っている本邦法人であり、平成 9 年にタイ国に 95%子会社（以下「タイ子会社」という。）を設立した。原告は、タイ子会社に対し、平成 9 年 1 月から平成 10 年 11 月までの間において、6 回にわたり、以下の約定により総額 1 億 2822 万 5000 タイバートの貸付を行った（以下「本件各貸付」といい、各回の貸付を順に「第 1 回貸付」ないし「第 6 回貸付」という。）。

○ 本件各貸付の条件

通 貨： タイバート

利 率： 年 2.5%ないし 3.0%の固定金利

貸付期間： 各 10 年

利息支払： 年 1 回の後払い

元本返済： 貸付の 4 年後から 1 年ごとに 7 回に分けて均等に返済

【タイ子会社の原告に対する利息支払の状況】

平成 10 年 3 月期 第 1 回貸付に係る利息 75 万タイバート

平成 11 年 3 月期 第 1 回貸付及び第 2 回貸付に係る利息合計 138 万
タイバート

平成 12 年 3 月期 第 1 回貸付から第 6 回貸付までに係る利息合計 311
万 3844 タイバート

(15) 東京地方裁判所平成 15 年（行ウ）第 559 号。

【タイ子会社の原告に対する元本返済の状況】

平成 11 年 10 月 5 日 第1回貸付及び第2貸付に係る元本全額の返済
 平成 12 年 11 月 27 日 第3回貸付から第6回貸付までに係る元本全額
 の返済

本件各貸付に対し、被告はこれらからの受取利息に係る独立企業間価格の算定を行ったが、原告及びタイ子会社は非関連者との融資取引を行っておらず、かつ、平成 9 年頃のタイ国内企業の長期の資金調達方法が金融機関からの短期資金の借換えの延長により対処されていたため、本件各貸付と比較可能な取引を見出すことができず、租税法第 66 条の 4 第 2 項第一号イに規定する「独立価格比準法」を用いることができないことから、同項第二号ロに規定する「独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法」を用いることとした。

具体的には、非関連者である金融機関等から、本件各貸付と同時期に同通貨による同金額、同期間の借入をした場合を想定して、その際に付されるであろう金利を基に独立企業間価格を算定する方法を用いることとし、当該タイ子会社が非関連者である金融機関等からスプレッド融資⁽¹⁶⁾を受けた場合を想定して、その金利を求めた。

【タイ子会社がスプレッド融資を受けた場合の想定金利】

スプレッド融資の金利は、[金融機関等の市場調達金利] + [スプレッド] であることから、

- ① [金融機関等の市場調達金利] については、「ロンドン金融市場において本件各貸付と同時期に同通貨による同金額、同期間の資金調達

(16) 金融機関等が市場から調達する金利に、スプレッド（金融機関等が得るべき利益に相当する金利。事務経費等に相当する部分や借手の信用リスクに相当する部分を含む）を加算した金利による融資。

をする場合の金利スワップによる利率」⁽¹⁷⁾を用いることとし、

- ②〔スプレッド〕については、「本件各貸付の各貸付実行日の円の新短期プライムレートから円 LIBOR⁽¹⁸⁾を差し引いた残りの金利⁽¹⁹⁾」とした。

したがって、タイ子会社がスプレッド融資を受けた場合の想定金利は、①+②で求められることになる。独立企業間価格の算定は、この①+②で求められた想定金利を基に行った。

〔争点〕

本件事案においては、移転価格に関して以下の3つが主な争点として扱われている⁽²⁰⁾。

- ① 本件各貸付が国外関連取引として移転価格税制の対象となるか
- ② 被告の主張する独立企業間価格の算定方法が租税法第 66 条の 4 第 2 項第二号ロに規定する算定方法として適法なものであるか
- ③ 被告の主張する独立企業間価格の算定方法が納税者の予測可能性を害し租税法律主義に反する違法なものであるか

なお、②では「比較対象取引の要実在性」、「本件各取引との比較可能性」、「融資形態としての合理性」及び「被告主張の金利によることの経済的合理性」の4項目が争点にあげられている。

〔裁判所の判断〕

- ① について

(17) この取引を言い換えれば「金融機関等が、ロンドン金融市場において、タイバーツを短期変動金利で調達するとともに、スワップレートによる金利スワップ取引を行うことで、実質的に長期固定金利の資金を調達した」ということになる。

(18) ロンドン市場での銀行間で行われる短期の貸出金利で、円での調達金利のもの。

(19) 小数点第 2 位未満切り捨て。

(20) 判決では、4 つめに「本件各更正処分に理由不備の違法があるか」が争点として扱われているが、本論文ではこれは割愛することとする。

原告が本件各貸付に係る金員がタイ子会社の生産設備の取得に充てられており、後に元本の繰上返済により資本金に振り替えられていることから、本件各貸付は実質的には出資であり、対価（利息）の支払を受ける取引ではない旨主張していることに対し、東京地裁は、証拠によれば、原告と訴外子会社は本件各貸付に当たり「ローン契約書（LOAN AGREEMENT）」と題する契約書を作成し、そのなかで元本の返済、利息の支払等について明確な合意をしていることが認められるから、本件各貸付は金銭消費貸借であり、対価（利息）の支払を受ける取引として、租特法第 66 条の 4 第 1 項の「国外関連取引」に該当することが明らかであるとして、原告主張を退けた。

② について

イ 比較対象取引の要実在性について

租特法第 66 条の 4 第 2 項の規定は、国外関連取引と比較可能な非関連者間の取引が実在する場合には、同項第一号イ及び第二号イにより、当該実在の取引を比較対象取引とすることを原則とするが、そのような取引が実在しない場合において、市場価格等の客観的かつ現実的な指標により国外関連取引と比較可能な取引を想定することができる場合は、そのような仮想取引を比較対象取引として独立企業間価格の算定を行うことも、同項第一号ニの「準ずる方法」及び同項第二号ロのこれと「同等の方法」として許容する趣旨と解するのが相当であるとした。

そのうえで、親子会社間等特殊関係企業間の取引を通じて行う所得の海外移転に対処し適正な国際課税を実現することを目的とする移転価格税制の趣旨に照らし、このような場合に実在の取引を見出せないからといって直ちに移転価格税制の対象外とすることが租特法第 66 条の 4 の立法趣旨とは考えられないと判示した。

ロ 本件各取引との比較可能性について

本件各取引と比較対象取引との比較可能性について、貸付を業とし

ない一般企業の行う貸付と金融機関の行う貸付とでは比較可能性がないものであり、独立企業間利率の算定は同一取引市場の要件からその基準地は債務者国の金融市場とすべきであり、被告の主張する利率は推定値であり租税法第66条の4第2項により推定課税を行うことは違法であるとの原告主張に対し、東京地裁は次のようにこれらの主張を退けている。

最初に、貸付を行う際の貸手の考慮要素としては、資金の調達コスト、事務経費の額、借手の信用力等であるところ、経済合理性を追求する非関連者間での金銭の貸借取引において、貸手が金融機関であるかその他の一般企業であるかなど、貸手が誰であるかの違いによって、このような考慮要素の点で有意な差を生ずるものとは考え難いとした。

次に、原告が本件各貸付に当たって基準とした金利は、タイ国内の市場金利ではなく、日本における市場金利であったことが明らかなのであるから、このような当事者の意思にもかかわらず、タイの国内金融市場における金利を基準としなければならないとすべき理由はないとした。

最後に、仮想の取引を比較対象取引とする場合、推定的要素が介入することを否定することはできないが、租税法第66条の4第2項の解釈として、国外関連取引と比較可能な非関連者間の取引が実在しない場合で、市場価格等の客観的かつ現実的な指標により国外関連取引と比較可能な取引を想定することができるときは、そのような仮想取引を比較対象取引として独立企業間価格の算定を行うことも、同項第一号ニの「準ずる方法」及び同項第二号ロのこれと「同等の方法」として許容されていると解されるのであるから、推定値を用いること自体が直ちに違法となるものではないとした。

ハ 融資形態としての合理性について

融資形態としての合理性の検討としては、被告が主張する「スプレッド融資」のような取引が、本件各貸付が行われた平成9又は10年頃

の日本において実際に行われていたかどうかが問題となる⁽²¹⁾として、東京地裁は十数点に及ぶ提出証拠から、スワップレートを調達金利とする長期固定金利でのスプレッド融資は、本件各貸付が行われた平成9又は10年頃の日本においても、経済的合理性のある貸付手法として十分に実在する余地のある取引であったというべきであるとした。

また、スプレッドについては、これはいわば当該取引の利ざや部分であることから、これを日本の都市銀行が発表した新短期プライムレート⁽²²⁾からロンドン金融市場における円の短期調達金利である円LIBORを差し引いて算出している⁽²³⁾ことについては、原告が取引銀行から円建て融資を受ける際には新短期プライムレートが適用されていること、及びこの場合の円の調達金利として、被告はロンドン金融市場の円LIBORを採用しているところ、銀行間での各種通貨の調達金利はいずれの金融市場においてもほぼ同一水準となっているものと認められることからすると、ロンドン金融市場の円LIBORを円の調達金利として採用することには合理性が認められることから、東京地裁は、被告の主張するスプレッドについて、原告の信用力を基準としており、タイ子会社に対してスプレッド融資を行う場合のスプレッドとして合理性のあるものであるとした。

ニ 被告主張の金利によることの経済的合理性について

本件各貸付において、2ないし3%の適正利息を徴収し、損がないにもかかわらず、被告のいうように10ないし19%もの利息を徴収し

(21) そのような取引をそもそも日本のどの金融機関等も行っていなかったということであれば、そのような仮想取引はもはや実在の取引に準ずる取引とはいえないと考えられるからである。

(22) 新短期プライムレートは、その銀行の総合的な資金調達コストに一定の利ざや(スプレッド)を上乗せしたものであり、観念的には、円の調達金利に相当する部分と、その余の事務経費等に相当する部分とに分けることが可能である。

(23) 新短期プライムレートから円の調達金利に相当する部分を差し引いた残余の部分が、原告に対してスプレッド融資を行う場合のスプレッド(利ざや)に相当するといえることができる。

なければならないとするのは経済的合理性を欠くとの原告主張について、東京地裁は、平成9又は10年当時のタイの中央銀行公定歩合が年12.5%であったこと等から、被告主張の金利が不相当に高率なものとはいえず、合理的な範囲内の数値ということができるとした。

③ について

税務行政監察の結果を援用して、本件各貸付時において、国税当局が独立企業間価格の個別具体の算定方法を納税者に対して明らかにしていなかったことが違法であるとの原告主張について、東京地裁は、租特法の定めが租税法律主義に違反するとはいえないことは明らかであり、原告が依拠する税務行政監察の結果は適正な申告の一層の確保という妥当性の観点から勧告をしたものであって違法性の問題とまでとらえることはできないとして、原告主張を退けた。

【考察】

このOT事案では、貸付を業としない一般企業の行う国外関連者への貸付に係る利息という棚卸資産とは異なる独立企業間価格の算定に関して争われたものであり、東京地裁の判断による本件事案に係る重要ポイントとしては、以下の2つの事項についての明確化が図られたことがあげられると思われる。

まずは、租特法第66条の4第2項第一号ニの「準ずる方法」及び同項第二号ロの「同等の方法」について、直接的な比較対象取引が実在しない場合において、市場価格等の客観的かつ現実的な指標により国外関連取引と比較可能な取引を想定することができるときは、そのような仮想取引を比較対象取引とすることがこれら方法に該当するという点について明確化が図られたことである。

次に、タイ子会社に対してスプレッド融資の金利の検討にロンドン金融市場の円LIBORを採用していることについて、「国際間取引の影響下にある各国の国内金融市場の間で金利等に格差が存在していたとしても、その格

差は、裁定取引によって解消され、一定の金利水準等に収斂するのが通常であることからすると、同一通貨の同一条件による金融取引である限り、各市場における金利水準等は、ほぼ同一であると考えられるのであるから、金融市場の違いを殊更に強調する必要もないものというべきである」と判示されたことである。

これにより、金利に係る独立企業間価格を検討する事案について、比較対象取引の選定において国税当局も納税者もより広い検討の幅が司法判断により認められたものといえる。

このほか、本件事案における移転価格税制に対する原告の争うスタンスについてであるが、上記の②ニにあるように「経済的合理性」に係る考え方として、原告は「経営的判断において経済的合理性が認められるかどうか」を移転価格税制が適用されるかどうかのクライテリアとして認識しているように思われるところがある⁽²⁴⁾が、取引価格に移転価格税制上の問題があることと、原告に営上の経済的合理性が存在することとは、いわば次元が違っているものであり、この意味合いで経済的合理性をいくら主張しても移転価格制度に係る判断に影響を与えるものではないことを、納税者は認識すべきと考える。

第2節 平成19年税制改正における移転価格税制に係る 制度改正の内容等

1. 租税条約の相手国との相互協議に係る納税猶予制度の創設

平成18年12月の政府税制調査会の「平成19年度の税制改正に関する答申—経済活性化を目指して—」では、移転価格税制について以下のように指摘している。

「移転価格税制は、国際的な取引が関連者間で行われる際に、取引相手国との協議を通じた調整を含め、両国における適切な課税を確保するための

(24) I造船事案においても、原告の経済的合理性に係る主張に同様の傾向が認められる。

制度である。近年、企業活動の国際化の進展を背景に、課税件数・金額が増加しており、国際的な二重課税による企業負担の問題が指摘されている。本税制については、グローバルに活動する企業の予測可能性を一層高める環境を整備するため、適用基準の明確化を引き続き推進するとともに、手続の改善や相互協議体制の強化を進めて事前確認制度の迅速化を図るべきである。さらに、移転価格税制の特質にかんがみ、二国間の協議で合意が得られるまでの間、二重課税に伴う負担を軽減するため、納税を猶予する制度を導入すべきである。」

この答申を受けて、平成19年1月19日に閣議決定された「平成19年度税制改正の要綱」によると、租税条約の相手国との相互協議に係る納税猶予について、「移転価格税制による更正又は決定を受けた者が、租税条約の相手国との相互協議の申立てをした上で申請をしたときは、更正又は決定に係る国税（相互協議の対象となるものに限る。）及びその加算税の額の納税を猶予する」とされ、この場合、「猶予する金額に相当する担保を徴する」こととされた。

加えて、納税猶予された国税に係る延滞税については、「納税の猶予をした国税に係る延滞税のうち猶予期間（申請の日が猶予した国税の納期限以前の日である場合には、申請の日から納期限までの期間を含む。）に対応する部分は、免除する」こととされた。

なお、この相互協議に係る納税猶予制度は、平成19年4月1日以後に行われる申請について適用することとされている。

これにより、移転価格課税によりわが国の企業が増額更正を受けた場合に、租税条約の相手国との相互協議の申立てを申請したときは、その増額更正に係る増差税額及びその加算税の額について納税を猶予されることになり、移転価格課税によるわが国の企業の負担は大きく軽減されることになった⁽²⁵⁾ものと思われる。

(25) これにより、これまで相互協議の成立後において生じていた加算還付金が発生しなくなることから、課税庁側にとっても負担が軽減されるものである。

2. 移転価格制度の適用基準の明確化及び事前確認制度の迅速化の執行面での推進

上記の税制調査会の答申において、移転価格税制については「適用基準の明確化を引き続き推進するとともに、手続の改善や相互協議体制の強化を進めて事前確認制度の迅速化を図るべきである」との指摘がなされたことを踏まえ、国税庁としては、①移転価格制度の適用基準の明確化及び②事前確認制度の迅速化に関し、以下の施策を行うなどしてその推進に努めているところである。

(1) 「移転価格事務運営要領」等の一部改正に係る意見募集の実施

国税庁はホームページ上で「移転価格事務運営要領」等の改正案を示して納税者から意見募集⁽²⁶⁾を行い、移転価格制度の適用基準及び事前確認手続に関し、以下の項目について明確化を図ることとした。

- 移転価格制度の適用基準の明確化

無形資産が所得の源泉となっているどうかの判断基準、比較対象取引の選定に当たっての判断基準、役務提供に関する判断基準及び推定課税における具体的算定方法

- 事前確認手続の明確化

事前確認の方針、事前相談時の留意事項、事前確認を行うことが適当でない場合及び事前確認の効果

- 「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」等の公表

事例を通じて一定の前提条件の下での移転価格税制上の取扱いを示すことが予測可能性を高めることに資するとの観点から、独立企業間価格の算定方法の選択に関するもの（9事例）、独立企業間価格算定方法の適用等に当たっての留意事項に関するもの（15事例）及び事前確認に関するもの（2事例）の計26事例を、別冊の「移転価格税制の適用に当たっ

(26) この意見募集は、期間を平成19年4月13日から5月12日までの1ヶ月間として行われた。

ての参考事例集」として「移転価格事務運営要領」に追加⁽²⁷⁾

(2) 「移転価格税制に係る事前相談（事務連絡）」の発遣

移転価格税制に係る事前相談について新たに事務連絡を発遣し、「事前相談におけるチェック項目」の一覧表が国税局の担当者等に示された。これにより、事前相談について画一的な取扱いのもと相談事務の迅速化が図れるとともに、企業において事前相談に関し検討すべき項目についてあらかじめ準備することが容易になるものと思われる。

(27) 同様に「連結法人に係る移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」が、別冊として「連結法人に係る移転価格事務運営要領」に追加された。

第2章 米国における移転価格事案に係る 訴訟の状況等

第1節 2000年以降の米国の移転価格事案に係る訴訟の状況等

1. 最近の米国の移転価格事案に係る訴訟提起の状況

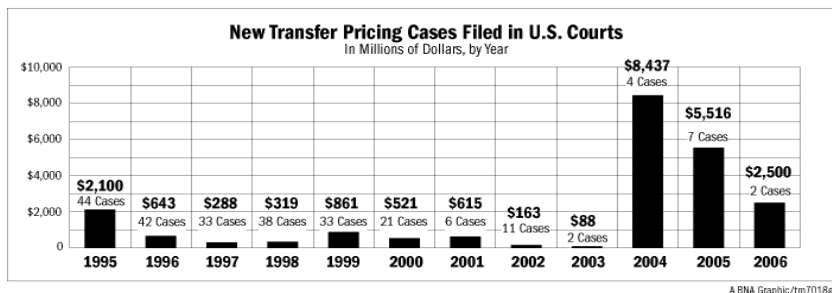
BNA⁽²⁸⁾の Transfer Pricing Report 作成の1995～2006年の移転価格事案に係る訴訟提起の件数の推移を示した下記のグラフ⁽²⁹⁾によると、1990年代には年間30～40件程度が提訴されていたものの、2000年以降においては件数が顕著に減少し、2002年に年間10件を超えているものの、2003年及び2006年にはわずかに年間2件であり、ここ数年ほぼ1桁台で推移しているところである。

一方、移転価格調整 (transfer pricing adjustments) による更正所得額は、1995年に21億ドルを記録した後、2003年までは年間10億ドルを超えることはなかったが、2004年に84億ドル、2005年に55億ドルとその年の提訴件数に比して非常に大きな金額を記録しているが、そのほとんどは、GlaxoSmithKline社(英国の製薬会社)の米国子会社が2004年に78億ドル、2005年に54億ドルという巨額な訴訟提起を租税裁判所に行ったことによるものである。また、2006年の25億ドルは、Symantecの子会社が提訴した事案によるものとなっている。

なお、このGlaxoSmithKline事案は、2006年において34億ドルを法人が支払うということ等でIRSと合意し、訴訟上の和解により事案を終結している。

(28) 米国を中心に法令や判決関連の情報を取扱う米国最大手の出版社。The Bureau of National Affairs, Inc. の略。

(29) 15 Tax Management Transfer Pricing Report 684 (January 24, 2007).



米国において1990年代まで移転価格事案で年間40件程度の提訴がなされていたのが、2000年以降において1桁台にまで提訴件数が減少した要因の一つとしては、APA (Advance Pricing Agreement) の利用の推進があげられると思われる。

APAについては、米国連邦会計検査院 (US General Accounting Office、以下「GAO」という。)が、2000年8月に「IRSのAPAプログラムに関する政府報告書 (GAO Reviews IRS's APA Program)」を公表しているが、IRS長官はこの報告書でのGAOからの指摘事項を受け入れて、2002年までにAPAの担当スタッフを2倍とすることでIRSのAPA体制の強化を行った⁽³⁰⁾。

加えて、2004年には、APA手続に関する新しいガイドライン (Revenue Procedure 2004-40) の公表を行い、このなかでAPAに関して必要な情報、特に費用分担契約を含むAPAの情報の明確化を図ることにより、IRSは二国間及び多国間APAの長期 (5年間) 締結を積極的に奨励することとしているところである (2006年にはそのリニューアル版が出されている。)

APAは、1990年代半ばには年間40~50件程度が新規に申請されていたが、2000年以降は年間平均90件程度の申請がなされており、上記の提訴件数の減少をカバーするAPAの申請が行われているようである。このように数値的にはAPAの利用の推進が移転価格事案の訴訟の提起に抑制的に働く効果があるように思われ、APAが米国において移転価格訴訟の乱発を防ぐ手立てとし

(30) 2001年からはそれまでの2課体制から4課体制に移行しており現在に至っている。また、同年には、新任者の研修のために分厚いマニュアルが作成されている。

て有効に機能しているように見受けられる（ただし、実際のところは個別事案ごとの状況の確認をしなければ、訴訟から単純にAPAに移行したとは言えないものとする。）。

2. 2000年以降の米国の移転価格事案に係る訴訟の状況

2000年以降の米国の移転価格事案の訴訟の状況について、計数分析として、その事案処理別の件数を把握するため、BNAのTransfer Pricing Reportの記事等から「2000年以降の米国移転価格訴訟リストⅠ～Ⅲ」⁽³¹⁾の作成を行い、処理別件数をカウントしてみると、2000年以降の米国の移転価格事案で訴訟となったものの全件数は79件であり、このうち確定判決事案が11件(13.9%)、却下等事案が4件(5.1%)、係争中事案が7件(8.9%)、和解事案が57件(72.2%)というものであった。これによると、実に、全体の3分の2以上を訴訟上の和解が占めているという状況であった。

なお、計数の具体的な分析を行う前に、「2000年以降の米国移転価格訴訟リストⅠ～Ⅲ」において個別事案として重要であると認められるものについて若干の指摘をしておきたい。

まず、確定判決事案では、連邦最高裁まで争われたものが2件、連邦巡回裁判所までが6件、租税裁判所等で確定したものは3件となっているが、このうち連邦最高裁まで争われた巨額事案である「Boeing事案」は、関連会社間における研究開発費の配分についてコスト・シェアリングが争点となった事案であるが、連邦地方裁判所に1990年に提訴され、1998年に納税者勝訴の一審判決が出された後、2001年に巡回控訴裁判所で納税者敗訴の逆転判決

(31) 2006年12月末時点。「2000年以降の米国移転価格訴訟リストⅠ～Ⅲ」の作表を、確定判決事案、棄却等事案、係争中事案及び和解事案の4つのカテゴリーにより行った。件数は、1法人を1事案として原則カウントしている。なお、米国の移転価格制度は国内の関連会社間の取引も対象としており、BNAのTransfer Pricing Reportには米国内の家族企業（同族）間の小規模事案を取り上げているものも若干数見受けられたが、それらについては割愛をした。

が出され、2003年に連邦最高裁で7対2によりIRSの判断が支持され納税者敗訴が確定したものであり、確定までに13年を要した事案である。

この他の確定事案で重要なものとしては、連邦巡回裁判所まで争われた「United Parcel Service 事案」(以下「UPS 事案」という。)及び「DHL 事案」があげられる。「UPS 事案」はバミューダ子会社を用いた再保険業が「Sham」であるかどうかを争ったものであり、「DHL 事案」は無形資産であるトレード・マークの評価が争われたものであった。これらは共に租税裁判所の一審判決でIRSが勝訴したものの、巡回控訴裁判所で納税者が逆転勝訴した事案⁽³²⁾である。

係争中事案で重要なものとしては、2005年に租税裁判所でIRSがストックオプションのコスト・シェアリングについて敗訴した「Xilinx 事案」⁽³³⁾があげられ、これは巡回控訴裁判所に上訴中の事案である。また、2006年に訴訟提起されたSymantecの子会社である「Twentieth Century Marketing 事案」は更正所得金額が25億ドルと巨額事案であり、注目されるところである。

このほか、和解事案についてはIRS史上最大の紛争事案である「GlaxoSmithKline 事案」⁽³⁴⁾が非常に重要な事案としてあげられるものと考えられる。

それでは、処理別件数の内訳等についてみてみると、2000年以降において裁判所の判断により判決が確定した11件のうち、IRSが勝訴したものが6件、一部支払による解決が3件、納税者が勝訴したものが2件となっており、2000年以降における米国の移転価格事案で裁判所の判決による解決を選択した事案についてはIRS優勢という状況が伺われる。

これに加えて、却下等事案が4件あるが、その3件は第一審の租税裁判所

(32) 「United Parcel Service 事案」及び「DHL 事案」については、本章第3節で詳しく取扱うこととする。

(33) 「Xilinx 事案」については、第4章第2節で詳しく取扱うこととする。

(34) 「GlaxoSmithKline 事案」については、本章第3節で詳しく取扱うこととする。

で納税者敗訴の判決を受けており、うち2件は控訴審で法定書類を提出しないことで棄却されたものであり、事実上納税者敗訴事案であるといえる。

したがって、納税者が法廷で IRS と争うことを選択した移転価格事案について IRS はかなり高い勝訴率を収めていることになる。

一方、和解事案については、上述のように、米国の移転価格事案の訴訟の3分の2以上を占めているわけであるが、これは米国の不服審査のシステムによるところが大きいと思われる。米国では租税裁判所等に租税事案が提訴された後、当該事案が不服審査協議を経していない場合には、そのすべての事案について法廷での正式事実審理 (trial) が開始する前にいったん IRS の Office of Appeals (不服審査部局) に差し戻すことによって、原則 Office of Appeals との不服審査協議を行うようになっている。Office of Appeals は、「租税紛争事案に関し正式に和解しうる権限を持った機関であり、できる限り訴訟によることなく納税者との争いを解決することに第一義的な責任を有する部局⁽³⁵⁾」である。

これにより、米国では訴訟提起後においても Office of Appeals との不服審査が行われているわけであり、その結果、半数以上の移転価格事案について法廷での正式事実審理を受ける前に IRS との和解が成立しているのが実情のようである。

また、2000年以降に合意された57件の和解事案の内容等についてみると、提訴後和解にまでに要した期間を概算すると平均3.5年となっており、合意の内容としては納税者の主張が全面的に認められたものが16件(28.1%)、納税者の一部支払によるものが39件(68.4%)、IRSの主張通りとなったものが2件(3.5%)となっている。

一部支払額について当初の更正税額に対する比率(合意額比率)を把握できる範囲で見ると、おおよそ6割程度のものである。なお、これは巨額

(35) IRM1.2.1.8.4. (Approved 04-06-1987)P-8-47, 2.

事案である GlaxoSmithKline 事案の合意額比率が 70% 超であることによるものであり、これを除くと合意額比率は大きく下がることになる。実際のところ合意額比率 30% 未満のものが把握できるだけで 21 件もあり、納税者の主張が全面的に認められた 16 件（合意額比率 0%）と合わせると 37 件にもなり、和解事案の 3 分の 2 近くが 3 割未満の金額で合意されていることになる。

これらの結果から言えることは、IRS は和解事案について訴訟提起後における実質的な納税者との争いを回避するために、当初主張した更正税額の約 4 割程度（GlaxoSmithKline 事案を除けば 5 割以上）を放棄することで和解の合意をしているということである。

したがって、2000 年以降の米国の移転価格事案の訴訟について計数のうえから和解事案まで含めて考えてみると、決して IRS の一方的な優位性が認められるものではなく、現状においては APA をも活用して納税者との必要以上の争いを回避しようとする IRS のスタンスが認められるものと思われる。

第 2 節 米国における租税事案に係る訴訟手続等

次節において具体的に移転価格に係る租税事案の判例をレビューするが、その前にここで米国とわが国の租税事案に係る訴訟手続等の違いについて明確にしておくこととし、米国で租税事案が訴訟に至るまでの取扱いについて、特に、和解に関する Office of Appeals の役割に焦点を当てつつ、以下にみてることしたい。

1. 米国における納税者の権利救済制度等

(1) 調査における更正案の提示と調査官の権限

IRS の調査官は、調査において確認決定した事実関係に基づいて更正の必要があると認められるときには、それを「更正 (Adjustments) 案」としてまとめ、上司の承認を得たうえで納税者に提示することになる。この「更

正案」について調査官と納税者は協議することとなるわけであるが、調査官には「課税要件事実を認定しうる権限」が認められている。したがって、調査官にはその範囲内における判断権限について裁量を有しているというわけであるが、正式な和解（Settlement）の権限が認められているわけではない。しかし、この担当調査官との「更正案」に係る合意のための協議が実務上は重要な位置を占めているようである⁽³⁶⁾。

この時点で合意が成立した場合には、Form 870 (Waiver of Restriction on Assessment and Collection of Deficiency in Tax and Acceptance of Overassessment：不足税額の賦課及び徴収に係る制限の放棄と超過課税の受諾)に署名をすることで事案は終結することになる。なお、納税者はForm 870 に署名することで当該不足税額を納付する義務を負うものの、不足税額を納付した後で還付請求訴訟を提起することは可能となっている。

(2) フィールドの調査官と合意に至らない場合の手続—「30日レター」の送付

「更正案」について担当調査官及び直属の上司である統括係官との協議において合意に至らなかった場合には、IRSは財務省規則 § 601.105(d)(1)に基づき当該納税者に「仮不足税額通知書 (Preliminary Notice of Deficiency)」を送付する。この「仮不足税額通知書」は、納税者に当該税務調査による課税要件事実に関する正式な事実認定を告知し、かつ、同意を求める書類となっており、これに同意しない場合には納税者に30日間の不服申立権が認められていることを通知するものである⁽³⁷⁾。このことにより、通常、「30日レター」と呼ばれる。なお、30日レターの期限は自動的に一度30日間延長されるが、これに続く60日間の延長については、大規模事案は自動的に許可されるが、その他の事案については相応の理由が必要となる⁽³⁸⁾。

(36) 高木英行「米国連邦税確定行政における「査定 (assessment)」の意義(1)」25頁『福井大学教育地域学部紀要 第三部 社会学科 第61号』(2005)。

(37) 高木・前掲注(36) 27頁。

(38) 水原理雄『アメリカの移転価格税法適用の実際 (税務調査・租税裁判の実務と判例を通して学ぶアメリカの移転価格税法)』19頁(LEC東京リーガルマインド編、1994)。

納税者が 30 日レターの事実認定に同意できない場合には、その受領後 30 日以内に不服申立てを行うか又は 30 日レターを無視し不服申立てを省略して裁判所で争うこと等⁽³⁹⁾が選択できる。不服申立てについては、IRS の Office of Appeals が担当となる。

(3) Office of Appeals による不服申立てに係る手続等

イ Office of Appeals の使命

Office of Appeals (以下「Appeals」という。)の使命 (Mission) は、Internal Revenue Manual (内国歳入マニュアル、以下「IRM」という。) Part 8 Appeals によると、「Appeals の使命は、訴訟によることなく (without litigation)、政府及び納税者の双方にとって公正かつ偏りのない判断基準 (basis) により、納税者の自発的なコンプライアンス並びに IRS の誠実さ及び効率性に対する信頼を高める方法 (manner) で租税紛争事案を解決することである」とされており、さらに「Appeals の計画は Appeals の使命を遂行するために効果的に策定される」とされている⁽⁴⁰⁾。

加えて、Appeals の使命の完遂のためには、「協議を迅速に行い」、「法令を尊重した⁽⁴¹⁾高度な判断をもって」、「十分に満足な数の合意和解事案

(39) 高木・前掲注(36) 27 頁では、納税者の選択肢として以下の 5 つのケースを掲げている。

①手続的には 30 日レターの事実認定に同意し不足税額を納付した後で、連邦地方裁判所又は連邦請求裁判所に還付請求訴訟を提起する、②30 日レター受領後 15 日以内に追加の証拠資料を IRS に提出することにより担当調査官と再協議を行う、③30 日レター受領後 30 日以内に IRS に不服申立てを行う、④30 日レターを無視して不服審査部の不服審査を省略し、その後の 90 日レターを受けて連邦租税裁判所での訴訟を行う、⑤30 日レターを無視し、かつ、90 日レターも無視して不足税額を一旦納付し、連邦地方裁判所又は連邦請求裁判所に還付請求訴訟を提起する。

(40) IRM 8.1.1.1 (02-01-2003), 2.

(41) ここの原文表現を表記すると、「A decision of high quality should represent sound legal principles.」であり、「sound」という形容詞を用いている。ここではこれに「尊重しつつ」という意識を行ったが、辞書には「信頼できる」、「分別のある」、「適切な」、「理にかなった」、「妥当な」等の訳がなされており、和解を行うに当たって Appeals の担当官には、ある程度の広範囲な裁量を与えられる規定振りに

(a satisfactory number of agreed settlements) を確保することが必要である」とされており、かつ、和解については、訴訟提起前の事案についてはそのままの状況で、訴訟提起事案については正式な事実審理の開始前までに、できる限り数多くの係争事案について和解に達することが、Appeals の機能の本来的な目的である⁽⁴²⁾とされている。

このように、IRS の不服審査においては、迅速に、法令を尊重しつつ、できる限り多くの和解をすることが要求されており、その基準としては、政府及び納税者の双方にとって公正かつ偏りのない判断基準によることと、納税者の自発的なコンプライアンス並びに IRS の誠実さ及び効率性に対する信頼を高める方法によることとなっている。

Appeals の担当官 (Appeals Officer and Settlement Officer) の行った裁決は、IRS 内部において「排他的かつ最終的権限 (exclusive and final authority)」を有するものとして取り扱われる⁽⁴³⁾。

なお、Appeals の和解に係る法的根拠については、1998 年の IRS 再編改革法 (IRS Restructuring and Reform Act of 1988) の成立前においては財務省規則及び IRM に基づくもので法律上の根拠がないものとなっていたが、IRS 再編改革法第 3465 条により新たに IRC § 7123 が置かれ、Appeals の代替的紛争処理手続 (Alternative Dispute Resolution Procedure) が成文化されたことにより、和解に制定法による根拠が付与された。

ロ Appeals の不服審査手順

納税者が不服申立てを行うことで Appeals との協議を選択する場合には、正式な申立書⁽⁴⁴⁾に、①名前、住所及び電話番号、②不服申立事項、③IRS の調査結果及び更正内容を示したレターの写し (又は当該レター

なっているのではないかと思うところである。

(42) IRM 8.1.1.1 (02-01-2003), 1. a, b, c.

(43) 前掲注(40)参照。

(44) 不足税額が 25,000 ドル以下の場合には少額事案用の申立てがある。

の日付及び記号)、④課税期間、⑤納税者が同意しない更正内容のリスト及び同意しない理由、⑥納税者が同意しない問題点に対する納税者の主張のもととなる事実、⑦（存在するなら）納税者が根拠とする法令あるいは拠りどころとなる文書等を記載・添付し、主張事実が虚偽の場合には偽証の制裁を受ける旨署名したものを提出しなければならない。

Appeals では、納税者から不服申立てがなされた事案に対して上記の使命の遂行のため、訴訟提起又は正式な事実審理に入る前に納税者と和解を目指して、以下のような手続により不服審査を進める。

- ① フィールドの調査部署から当該不服申立事案に係る申告書、当該納税義務に関する諸資料、担当調査官による調査報告書等のファイルが、Appeals に所定の書式を用いて送付される。
- ② Appeals の担当官は、納税者の主張及びフィールドの調査部署からの資料内容等を検討したうえで納税者との不服審査協議の準備を行う。この場合、できる限り1回の不服審査協議で事案が終結できるよう当該事案のすべての観点について十分な準備をしておかなければならない⁽⁴⁵⁾。
- ③ 納税者との不服審査協議は、通常、IRS の施設の会議室等で、納税者にとってリーズナブルで都合のよい日時及び場所で開催しなければならない。また、その回数はできる限り最小限にとどめるものとするが、納税者が専門家等の助言を必要とするならば、延期や日程の変更等ができる⁽⁴⁶⁾。
- ④ Appeals の担当官との不服審査協議において、納税者側は不服申立事項に係る自己の主張を行い、その法的根拠や証拠資料等についても明らかにしなければならない。

なお、不服審査協議の時点において、Appeals の担当官は、納税者とフィールドの調査官との間で解決された争点を再検討することや新

(45) IRM 8.6.1.2.2 (02-18-1999).

(46) IRM 8.6.1.2.1 (02-18-1999).

たな争点を追加することについて、それが実質的な理由を持ち (the ground for such action is a substantial one)、納税義務への潜在的効果が重大であると認められるのであれば (the potential effect upon the tax liability is material)、一般的に認められている⁽⁴⁷⁾。

- ⑤ 不服審査協議において十分な議論がなされた時点において、和解案についての協議がなされ、Appeals の担当官及び納税者の双方が同意できる場合には和解成立ということで、当該担当官は直属の上司に報告して所定の内部手続を経たうえで、正式に和解に法的効力を与えることとなる⁽⁴⁸⁾。

なお、不服審査協議を経ても納税者との同意が得られない場合には和解不成立ということになり、「最終不足税額通知書 (Statutory Notice of Deficiency)」、いわゆる「90 日レター」を納税者に送付することとなる。

◆ 「片面的接触 (ex parte communication)」の禁止について

1998 年の IRS 再編改革法第 1001 条(a)は、Appeals の IRS 内部における独立性を確保するため、Appeals の担当官と他の IRS 職員との「片面的接触 (ex parte communication)」を禁止した。したがって、Appeals の担当官は、不服審査協議に係る情報を得るためといえども、Appeals の独立性を危うくする、つまり納税者から不審を抱かれるような形でのフィールドの調査官又は Office of Chief Counsel の弁護士資格者 (以下「Attorney」と表記する。)との接触は禁止されているわけである。

ハ Appeals の担当官の立場及び判断基準

このように納税者と不服審査協議を行う Appeals の担当官の立場は、二面性を持つものとなっている。

2005 年 3 月にわが国の国税不服審判所が IRS から聴取した報告事項

(47) IRM 1.2.1.8.6 (Approved 12-23-1960) P-8-49.

(48) 高木・前掲注(36) 33 頁。

(以下「2005 不服審判所報告」という。)等によると、Appeals の担当官は不服審査に当たり、その判断基準として、法の解釈が争点となっている場合に、財務省規則、レベニュー・ルーリング、判例等を判断の拠りどころとして用いる。このうちレベニュー・ルーリングについては当該事案につき裁判所の判断により否定されるおそれがあるときは、Appeals の担当官はこれについて必ずしも従わず、factual situation (証拠が不完全又は争いがある状況) 及び hazards of litigation (判例がない又は裁判所と IRS の判断に齟齬があり適用法令に不明瞭さが存在する場合に生ずるリスク) について十分に検討を行ったうえで、IRS 側にとって完全なる譲歩を行う⁽⁴⁹⁾ことがあるとされている。この立場では、Appeals の担当官は「司法的な立場」から判断を行っているわけであり、IRS に対して中立的な立場をもつ一面が認められる。

これに対し、連邦租税裁判所や連邦巡回控訴裁判所において IRS にとって不利な判決が出されている場合に、IRS が当該判決に服さずポリシーとして IRS の判断を維持して将来の訴訟で争うこととしている場合には、Appeals の担当官はこの IRS の姿勢に従い、納税者への譲歩を拒むこととなる⁽⁵⁰⁾。この立場では、Appeals の担当官は「IRS を代表する立場」からのネゴシエーター的な行動をとっているわけであり、納税者から見て紛争の相手方として当事者的な立場⁽⁵¹⁾をもつ一面が認められる⁽⁵²⁾。

二 不服審査における和解の類型

IRM には、不服審査における和解として次の 3 類型が示されており、各々の取扱いについては以下のようになっている。

(イ) Mutual-Concession Settlements [相互譲歩による和解]；

(49) IRM 8.14.1.4 (03-01-2006) 2.

(50) IRM 8.6.1.3.6 (12-18-2001) 4, 6.

(51) わが国の不服審判所の審判官の立場として、この後者の立場は認められないものと思われる。

(52) 高木・前掲注(36) 34 頁。

IMR 8.6.1.3.1 (02-18-1999)

裁判所がどのように法律を解釈し適用するか、又はどのような事実認定をするかについて実質的な不確実性 (substantial uncertainty) が存在する場合には、政府及び納税者の双方が相互に譲歩する形での和解がなされることがある⁽⁵³⁾。Appeals は、そのような事案について和解を結ぶ権限を IRS の Policy statement P-8-47⁽⁵⁴⁾により明確に付与されている。

このような事案では、(司法判断による) 決着が不明瞭な領域において、双方とも完全に譲歩するということではなく、解決策としては争点に係る相対的な強弱度合いに基づいて和解を目的として双方が譲歩するということになる。

したがって、この場合の Appeals が和解をする権限を付与されるための要件としては、当該事案の争点について司法解釈上の不明瞭な領域 (hazards of litigation) があることがあげられる。なお、2005 不服審判所報告では、「原則として、争いが IRC に係る財務省規則の定めに関するものである場合には、アピールズ・オフィスはその問題を取り扱わない」とされている⁽⁵⁵⁾。

この場合、もし訴訟を行ったとしても、裁判官の判断が、政府及び納税者の主張の中間的なものとなることが考えられ、結局、Mutual-Concession Settlements による和解に近い形で終結する蓋然性が高いものと思われることから、訴訟に係る政府及び納税者の費用的及び時間的コストや労力等の観点を考慮すると、このような事案について和解により終結することが Appeals の使命にあるように「IRS の誠実さ及び効率性に対する信頼を高める」ことに資するものになる

(53) この場合において判決による解決を選択するのであれば、裁判官はA又はBの中間的な判断を下すことになると想定される場合である。

(54) IRM 1.2.1.8.4 (Approved 04-06-1987) .

(55) したがって、財務省規則による IRC の解釈内容の是非については原則として Appeals ではなく、司法判断 (訴訟) により争うことになるものと思われる。

ものと考えられる。これは、法制度全体として歪みを与えない方法により、行政の効率性を確保することが IRS に要求されていることよ
 っているものと思われる。

なお、Mutual-Concession Settlement により合意和解した場合には、納税者は Form 870-AD (Offer to Waive Restrictions on Assessment and Collection of Tax Deficiency and to Accept Overassessment ; 不足税額の賦課及び徴収に係る制限の放棄書)を提出することになる。この Form 870-AD を提出した場合には、納税者は当該不足税額を徴収されることに完全に同意したことになり、その後において還付請求訴訟を提起することはできないことになる。

(㊦) Split-Issue Settlements [排他的結論の争点に係る和解] ;

IMR 8.6.1.3.2 (12-15-2004)

Split-Issue Settlements は、当該事案について訴訟で争うならば、その争点につき政府又は納税者のどちらか一方のみが勝訴する排他的な結果に終わる⁽⁵⁶⁾と思われる争点について、相互に譲歩することで和解を行うものである。もし、このような事案で訴訟を行うのであれば、結果的に按分的な合意を得られない可能性が高く、政府及び納税者ともに all-or-nothing 的なリスクを背負うことになる。

これらの事案についても相互に譲歩を行うことで、all-or-nothing 的なリスク及び訴訟の労力やコストの負担を避けることが可能になるわけではあるが、Split-Issue Settlements による和解は、理論的な議論より、按分割合 (percentage) 又は金額 (stipulated amount) ベースでの遣り取りによる合意を行うものになることから、他に適切な和解方法がない場合においてのみ用いられるべきものであるとされている。

(56) この場合において判決による解決を選択するのであれば、裁判官はA又はBのどちらか一方の判断を下すことになり、その中間的な解決はありえないと想定される場合である。

加えて、IMR には、この Split-Issue Settlements を行う際には、後続の事業年度に与える影響、特に繰越し (carry-over) 又は繰戻し (carry-back) などや贈与税 (gift tax) 事案についてよく検討をすべきであるとの指示がなされている。

また、当該 Split-Issue Settlements が納税義務や課税所得に与える影響について、納税者が明確に理解していることが重要であるとされている。

(ハ) Nuisance Value Settlements [妨害効果による和解] ;

IMR 8.6.1.3.3 (02-18-1999)

Nuisance Value Settlements とは、納税者とのそれ以上の交渉や訴訟になることを避けるためだけに和解を行うものであり、事案の争点の議論とはまったく無関係なものである。したがって、Appeals がこのような和解を行うことは認められていない。

ホ 立証責任 (Burden of Proof)

米国における租税事案に係る立証責任は、1998 年の IRS 再編改革法により大きく変更がなされた。従前においては、立証責任は原則として納税者側にあり、90 日レターに記載されていない主張及び不正行為 (fraud) については IRS 側に立証責任があるものとされていた⁽⁵⁷⁾。

この納税者側の立証責任について、IRS 再編改革法により納税者が一定の要件を満たすことで IRS への転換が図られたわけである。

その具体的な要件について、IRM には以下のような説明がなされている⁽⁵⁸⁾。

IRC § 7491(a) は、納税者の納税義務を確認するための事実関係 (factual issues) について信用できる証拠 (credible evidence) を納税者が提出していることを要件に、具体的には納税者が以下を満たしているものであれば、IRS が立証責任を負うものと規定している。

(57) 三木義一『世界の税金裁判』229 頁 (清文社、2001)。

(58) IRM 8.6.1.3.5 (12-18-2001) 6.

- ① 内国歳入法典及び財務省規則によるすべての実証要求に依拠していること。
- ② 内国歳入法典及び財務省規則により義務づけられたすべての記録を保存していること。
- ③ 話し合い、事情聴取、証人、情報及び書類の提出に係る IRS の合理的な要求に対し協力的な対応がなされること。この場合、納税者が雇用・管理等をしている証人への面接や情報及び書類の提出については、海外にあるものを含め、合理的と認められる時間の範囲内で対応がなされなければならない。
- ④ 納税者が、純資産が 700 万ドルを超える法人、パートナーシップ又はトラストでないこと。納税者がこれらに当たる場合には、この立証責任の規定の適用を受ける資格を有しない。

なお、納税者が上記の①及び④の要件を満たすならば、②及び③の要件が満たさない場合であっても、IRS が所得の推定に統計的資料を用いているのであれば、立証責任は IRS 側にあることになる⁽⁵⁹⁾。

このように、納税者がこれら要件を満たすのであれば立証責任は IRS 側に転換されるわけではあるが、移転価格事案の場合は、ほとんどの納税者が④の要件に該当しないことになるものと想定されることから、通常は、立証責任は納税者側に存在することになるものと思われる。

へ Nondocketed Case (訴訟提起前事案) と Docketed Case (訴訟事案) の不服審査の違い

Appeals において納税者との協議がなされる事案は、2 つに大別することができる。1 つは、30 日レターを受けて不服申立てがなされた事案で訴訟提起前のものであり、Nondocketed Case (訴訟提起前事案) と呼ばれるものである。もう 1 つは、調査期間不足で IRS が 30 日レターを送付しなかった又は納税者が 30 日レターを無視したことで 90 日レターが送付され、納税者が訴訟提起をした事案であり、Docketed Case (訴訟

(59) 三木・前掲注(57) 参照。

事案) と呼ばれるものである。

Docketed Case については既に訴訟に移行しているわけであるが、この場合、当該事案の IRS の訴訟代理人 (エリア・カウンセル)⁽⁶⁰⁾ は裁判所での正式な事実審理 (trial) を開始する前に、一旦事案を Appeals に差戻し協議を行うよう指示をすることとなっており、訴訟開始後においても Appeals が不服審査を行うことになる。ただし、Docketed Case の和解の内容については、訴訟代理人となったエリア・カウンセルの同意が必要となる。

このほか、Nondocketed Case と Docketed Case、つまり訴訟の提起前と後では、不服審査について次のような違いがみられる⁽⁶¹⁾。

① 訴訟提起前の Nondocketed Case については、Appeals の担当官は、フィールドの調査官の処分理由や争点について自由に追加・変更・補正を行い当初の不足税額の増額も可能であるという広汎な処分変更権限を有する。

一方、訴訟提起後の Docketed Case については既に訴訟段階に移行していることから、新たなる争点の提示や処分理由の変更等について IRS 側が立証責任を負うことになる⁽⁶²⁾ ことから、Appeals の担当官はこれらにつき訴訟代理人となったエリア・カウンセルの同意が必要となる。したがって、この場合、当初処分に関して納税者にとって不利な変更が行われる可能性が低いものと考えられる。

② 訴訟提起前の Nondocketed Case では、Appeals の担当官は詐欺罰 (Fraud Penalty) 事案について単独で和解する権限を有していない。

③ 訴訟提起後の Docketed Case の和解については「合意判決 (Stipulated Decision)」という形を取ることから、通常の判決同様に既判力を持つ。Nondocketed Case では行政段階での和解であるので

(60) Office of Chief Counsel に所属する当該地方の弁護士資格を有する職員。

(61) 高木・前掲注(36) 31頁。

(62) Tax Court Rule § 142(a)(1)。

事後変更の可能性がある。

(4) Appeals との不服審査協議で合意に至らない場合の手続—「90 日レター」の送付

納税者が Appeals との不服審査協議の結果に同意できず、Form 870-AD の作成・提出を拒否した場合には、前述のとおり、IRS は当該納税者に対し「最終不足税額通知書 (Statutory Notice of Deficiency)」、いわゆる「90 日レター」を送付することになる。

なお、IRS はこの 90 日レターを時効 (Statute of Limitations) の成立までに送付しなければならないこととされている。通常の時効が 3 年で成立することから、IRS は税務調査や Appeals での不服審査協議が申告書が提出されてから 3 年以内に終了しないときには、納税者に時効の延長を要請することになる。時効の延長の方法としては、一定の期日を指定して延長を行う方法のほか、将来の不特定の時期までの延長を行うことを納税者と合意することも可能となっており、通常、Appeals では時期を特定しない延長を行うことが多い⁽⁶³⁾。

90 日レターには、不足税額の金額、更正処分の理由及び 90 日以内に連邦租税裁判所に訴訟を提起しない限り当該不足税額の徴収を行う旨の記載がなされており、納税者がこの不足税額の支払について引き続き争うには裁判所に訴訟の提起を行うことになる。

納税者と Appeals との和解が成立しなかった場合には、その後、納税者と IRS との間での正式な訴訟となるわけであるが、IRS 側の訴訟を担当する部署は「Office of Chief Counsel⁽⁶⁴⁾」である。Office of Chief Counsel については、次章第 3 節で取扱う。

(63) 税理士法人トーマツ/Deloitte Tax LLP 編『米国税務申告ハンドブック—現地法人・支店・駐在員事務所のための税務コンプライアンス詳解—』104 頁 (中央経済社、2006)。

(64) 「Chief Counsel」の訳語としては、「法律顧問官」や「法律相談官」とかが見受けられるが適訳とは思えず、本論文ではあえて日本語訳を当てないこととした。

2. 米国における租税訴訟に係る裁判制度等

(1) 最終不足税額に係る下級裁判所への訴訟の提起

納税者が不足税額の支払について引き続き裁判所で争う手段として、米国では納税者に裁判所選択権があり、第一審の裁判所として次の3つ選択肢が用意されている。

1つは、納税者が90日レターに記載された不足税額を納付せずに、その更正処分再審理についての請求訴訟を行う (to file a petition for redetermination of the deficiency) ことを選択する場合であり、そのためにはその受領日から90日以内に連邦租税裁判所 (Federal Tax Court) に訴訟を提起する必要がある。

残りの2つの選択肢は、納税者が90日レターに記載された不足税額を一旦納付したうえで、還付請求訴訟を行う (to sue for refund) ことを選択する場合であり、その1つは連邦地方裁判所 (Federal District Court) に訴訟を提起することであり、もう1つは連邦請求裁判所 (Federal Court of Claims) に訴訟を提起することである。

これら3つの裁判所に関する特徴として留意すべきポイントについて、以下にみておく。

① 連邦租税裁判所 (Federal Tax Court)

連邦租税裁判所 (通常「租税裁判所」と略記する。) は、合衆国憲法第1章に基づく裁判所で、いわゆる特別 (行政) 裁判所であり、首席裁判官を筆頭に米国連邦議会の上院の承認を受け大統領が任命した19人の裁判官で構成されている。租税裁判所の裁判官は終身制ではなく、任期は15年となっている⁽⁶⁵⁾。本部はワシントンD.C. に置かれているが、各裁判官は主要都市 (全米約60都市) を巡回する巡回裁判所となっている。また、19人の裁判官以外に主に少額事案を担当する特別裁判官が数

(65) 租税裁判所は、合衆国憲法第3章に基づく裁判所ではないため終身制の適用がない。

名おり、主席裁判官が指名することとなっている。なお、租税裁判所では他の裁判所と異なり、許可を得ることで納税者側の代理人を弁護士以外の者にすることができる。

租税裁判所の主たる特徴としては、第一に、租税裁判所は連邦の租税事件についてのみ裁判権を有している裁判所であり、90日レター受領後に納税者が不足税額を納付しない選択を行い、90日以内に申立てを行った場合についてのみ裁判権を行使することとなる。この場合、不足税額の支払期限は公判終了後60日まで延期される。納税者が敗訴して租税裁判所による確定不足税額を支払う場合には、金利相当額が加算されることになる。

第二に、租税裁判所は陪審員制による裁判ではなく、租税訴訟に関して長い経験を積んでいる租税法の専門家である裁判官が、原告（納税者）と被告（IRS）の主張等から事案の審議等を行うことで判決を言い渡す形の裁判であり、わが国の民事裁判制度のように原告代理人と被告代理人とが対峙する形式により訴訟進行が行われることである。19人の裁判官のうち1人の裁判官が担当裁判官となり事案の審議を行い判決の作成を行うが、当該判決は首席裁判官を含む他の裁判官との検討を経たうえで、正式に租税裁判所の意見として発表されることになる⁽⁶⁶⁾。

租税裁判所での司法判断は、租税に関し専門性を有する裁判官によるものであり、過去の判決に同様のものがある場合には当該判決を踏襲する可能性が高いものといえる。このような場合において、納税者は租税裁判所における裁判では敗訴が見込まれるときには、租税裁判所での裁判を避け、不足税額を一旦納付したうえで、連邦地方裁判所又は連邦請求裁判所に還付請求訴訟を提起する傾向にあるようである。

② 連邦地方裁判所 (Federal District Court)

連邦地方裁判所は、連邦政府の司法権を規定する合衆国憲法第3章に基づき設立された裁判所（「憲法第3章裁判所」と呼ばれる。）に含まれ

(66) 税理士法人トーマツ等・前掲注(63) 106頁。

るものであり、憲法、条約及び連邦法を管轄しており、連邦税法はその一部である。連邦地方裁判所は全米各州に点在し、納税者は自己の居住している又は本店が所在している地区を管轄している連邦地方裁判所にしか提訴できないこととなっている。連邦地方裁判所の裁判官は各州により任命される。

連邦地方裁判所に租税事案を提訴するためには、90日レターに記載された不足税額を一旦納付し、IRSに納付税額の返還請求を起し、IRSが当該請求の拒否決定を行う又は拒否決定がなされずに6ヶ月が経過することで、納税者は連邦地方裁判所に還付請求訴訟を提起することができる。

連邦地方裁判所の特徴としては、第一に、連邦地方裁判所の管轄は憲法、条約及び連邦法と多岐にわたり連邦税法はその一部に過ぎないことから、連邦地方裁判所の裁判官は租税法の専門家ではなく、租税に関して専門的知識等を有していないことが大半であるということである。そのうえ、連邦地方裁判所では1人の裁判官のみで担当を行うことになる⁽⁶⁷⁾。したがって、連邦地方裁判所は租税事案に特化した裁判所でなく、また、巡回区間の判断の相違調整は控訴裁判所の判決を経て必要があれば最終的に連邦最高裁判所が行うことから、連邦地方裁判所の判決は管轄区によりかなりばらつきがあるものになることになる。

第二に、連邦地方裁判所は、租税訴訟において陪審員裁判ができる裁判所であり、合衆国憲法第3章の権利に基づき陪審員による裁判を当事者のうち一方の権利によって選択できるということである。通常、陪審員は一般の民間人から選ばれることから、彼らは多額の税額には関わったことが少なく、また、租税事案は複雑な事実関係を含んでいることが多いので、一般の民間人に複雑な租税事案を理解することは困難であり、租税事案は陪審員制に不向きであると言われている⁽⁶⁸⁾。また、税法の解

(67) 税理士法人トーマツ等・前掲注(63) 107頁。

(68) 水原・前掲注(38) 23頁。

積について陪審員の前で争うよりは、IRS の調査行為等について感情に訴えかけるほうが有利であるとも言われている。

このような特徴から、連邦地方裁判所で納税者が勝訴した租税事案については、連邦巡回控訴裁判所において逆転敗訴の判決を受け覆される可能性も高いものと思われる⁽⁶⁹⁾。

筆者としてもこのような傾向は確かに認められるものと思われ、特に、大企業が自社に不利な状況で一審を争うときなどに見受けられるのではないかと思う。例えば、米国の大企業の租税回避を争点とした TIFD III-E INC., the Tax Matters Partner of Castle Harbour, v. UNITED STATES 事案に係る連邦地方裁判所の判決⁽⁷⁰⁾においても、その傾向が顕著に認められていたのではないかと思われる。

③ 連邦請求裁判所 (Federal Court of Claims)

連邦請求裁判所は、連邦政府との間の契約及び債権債務関係等についての審判を行うために、合衆国憲法第 1 章に基づく特別 (行政) 裁判所として 1982 年に創設された比較的新しい裁判所である。連邦請求裁判所の本部はワシントン D.C. に置かれているが、16 名いる連邦請求裁判所の裁判官は原告の居住地等で法廷を開くなどの配慮を行うことから、提訴した納税者がワシントン D.C. に出向く必要はないようになっている。

連邦請求裁判所で取扱う租税訴訟は還付請求訴訟であることから、納

(69) 税理士法人トーマツ等・前掲注(63) 107 頁。

(70) *Castle Harbour*, 342 F.Supp.2d 94(2004). コネチカットの連邦地方裁判所において一審判決が 2004 年 11 月に出された事案であり、General Electric 社がパートナーシップを用いて航空機のリース事業からの収益をオランダの銀行に移転させたことについて、IRS はこの取引に経済的実質がなく偽装取引であると否認した事案。連邦地方裁判所での一審判決は、General Electric 社にはこの取引を行う正当な事業目的が存在しており経済的実質があるとして、納税者の全面的勝訴となった。IRS が連邦巡回控訴裁判所に控訴を行った結果、2006 年 8 月 3 日の第 2 巡回控訴裁判所の控訴審判決において、一審判決の破棄が言い渡された。詳しくは、拙論、居波邦泰「タックス・シェルターに対する税務行政のあり方—日本版 LLP への対応を考慮に入れて—」税大論叢 52 号 517 頁 (2006)。

税者は連邦請求裁判所に訴訟を提起するためには、上記の連邦地方裁判所と同様に、90日レターに記載された不足税額を一旦納付して、IRSに納付税額の返還請求を起し、IRSが当該請求の拒否決定を行う又は拒否決定がなされずに6ヶ月が経過する必要がある。

連邦請求裁判所の特徴としては、第一に、連邦請求裁判所の裁判官は、租税裁判所の裁判官ほどの租税法に関して専門性を有していないものの、原告と連邦政府との間の契約及び債権債務関係等についての審判に特化しており、少数の裁判官が専門的な訴訟を繰り返し行っていることから、租税法に関してもある程度の専門的な知識等を有していることである。

第二に、連邦請求裁判所は、租税裁判所と同様に、陪審員制ではなく裁判官のみにより判決が出されるということである。

第三に、連邦請求裁判所の上級裁判所は、租税裁判所や連邦地方裁判所とは別となっており、全米を1つに管轄する「連邦請求巡回控訴裁判所⁽⁷¹⁾ (U.S. Court of Appeals for the Federal Circuit)」であるということである。これに対し、租税裁判所や連邦地方裁判所の上級裁判所は納税者の居住地又は本店の所在地にある全米を11の巡回区及びコロンビア特別区の12に分割して所掌している「連邦巡回控訴裁判所 (U.S. Circuit Court of Appeals)」であり、租税裁判所や連邦地方裁判所は、その地域の「連邦巡回控訴裁判所」が出した過去の判決に拘束されることになる。

したがって、租税裁判所や連邦地方裁判所の上級裁判所である「連邦巡回控訴裁判所」が、過去に納税者にとって不利な判決を出している場合には、その下級裁判所である租税裁判所や連邦地方裁判所はその判決

(71) 「U.S. Court of Appeals for the Federal Circuit」の訳としては「連邦巡回控訴裁判所」で十分であり「請求」の2文字は不要であるが、本論文では「U.S. Circuit Court of Appeals」との訳し分けを考慮して、「連邦請求巡回控訴裁判所」と訳すこととする。

を踏襲する可能性が高いことを考慮して、この場合の納税者が訴訟を提起する裁判所の選択肢としては、「連邦巡回控訴裁判所」の過去の判決に拘束されない連邦請求裁判所が検討されることになる⁽⁷²⁾。

(2) 上級裁判所 (Appellate Courts) 及び最高裁判所 (Supreme Court) への 上訴

イ 上級裁判所 (Appellate Courts)

納税者は、下級裁判所である租税裁判所、連邦地方裁判所又は連邦請求裁判所の判決に不服があるときは、上級裁判所に上訴 (appeal) することができる。

米国には上述のとおり、全米を 11 の巡回区及びコロンビア特別区の 12 に分割して所掌している「連邦巡回控訴裁判所 (U. S. Circuit Court of Appeals)」及び全米を 1 つに管轄する「連邦請求巡回控訴裁判所 (U. S. Court of Appeals for the Federal Circuit)」の計 13 の上級裁判所がある。前者が租税裁判所及び連邦地方裁判所の上級裁判所に当たり、後者が連邦請求裁判所の上級裁判所に当たる。これらの巡回控訴裁判所は独立して機能しており、各々の踏襲すべき過去の判決は連邦最高裁判所及びその管轄区の過去の判決のみであり、他の巡回控訴裁判所の過去の判決に縛られることはないものとなっている⁽⁷³⁾。したがって、管轄区により法の解釈が異なることがありえる。

上訴裁判所では、原則として事実審理は行われず、下級審の判断が裁判結果に影響を与えるような法解釈上の誤りを犯しているかについて、既に存在している事実審理の記録に基づいて判断がなされるのみである。したがって、新たに証言者が呼ばれたり、追加的な証拠が提出されたりはしない。ただし、下級審における事実判定に明らかな誤りが認められる場合に限り、事実審理の再検討がなされることはある。

(72) 税理士法人トーマツ等・前掲注(63) 107 頁。

(73) 税理士法人トーマツ等・前掲注(63) 108 頁。

ロ 最高裁判所 (Supreme Court)

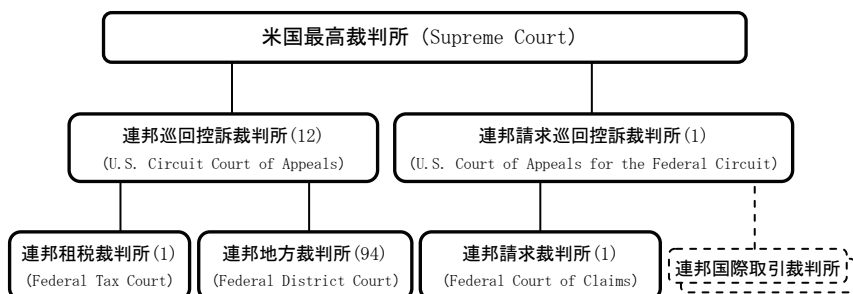
連邦最高裁判所は、上級裁判所の判決に不服があるときに上訴できる裁判所である。連邦最高裁判所はワシントン D.C. に置かれ 9 人の裁判官がおり、上訴が認められた事案について 9 人全員で審理を行い、多数決によって判断が下される。

連邦最高裁判所に上訴された事案は、すべて事案移送記録書 (Writ of Certiorari) に記録されることになるが、どの事案の上訴が認められるかについては、当該事案に非常に重要な問題が認められる場合や上級審の巡回控訴裁判所の間で法解釈の不一致が生じている場合などを勘案して、連邦最高裁判所の裁量権限により選択されることとなっており、租税法に関する事案を連邦最高裁判所が扱うことは、年間 10 数件程度となっている。

連邦最高裁判所に上訴が認められる事案はごく僅かなものに限られており、ほとんどの事案は巡回控訴裁判所の判決で訴訟が確定することになる。ただし、連邦最高裁判所への上訴が認められなかったことが、連邦最高裁判所が巡回控訴裁判所の判断を支持した (affirmed) ことを意味するものではなく、単に、当該事案に連邦最高裁判所で審理するまでの重要性がないとの判断を連邦最高裁判所がしたことを意味するに留まる⁽⁷⁴⁾。

(74) 税理士法人トーマツ等・前掲注(63) 109 頁。

[租税訴訟に係る米国裁判所のイメージ]



第3節 米国における移転価格事案に係る主な訴訟事例等

米国での移転価格に係る訴訟事例は、古くは半世紀以上前のものもあるが、まずは1980年代から90年代前半までのもので租税裁判所がIRSの主張を受け入れなかった事案に注目することとし、具体的には無形資産等を問題としたEli Lilly事案、Bausch & Lomb事案、Sundstrand事案⁽⁷⁵⁾等について、租税裁判所がIRSの主張を受け入れなかった理由を中心にみておくこととする。

なお、IRSは1980年代までにおけるこれら敗訴事案等からの反省を踏まえ、1992年に訴訟手続の戦略的改善策を打ち出しており、「大規模事案訴訟手続プログラム (Large Case Procedures Program)」の導入⁽⁷⁶⁾を行っている。

(75) 1994年に開催された「日本をめぐる国際租税環境」の第2回シンポジウム「アメリカと日本」において、IRSの上席訟務官を経て当時大阪大学客員教授として来日されていたリチャード・T・エインズワース氏は、その報告（通訳：増井良啓東京大学助教授（当時））のなかで、これら3事案について「IRSが負けてしまった」と明確に指摘したうえで、米国の移転価格における無形資産に関する重要な事案として取り上げられておられる。金子宏ほか・明治学院大学立法研究会編『日本をめぐる国際租税環境 税制の将来をみつめて』166頁（信山社、1997）。本論文においても、1990年代前半までの米国の移転価格行政を確認するためにこれら事案についてみておくこととした。

(76) 「大規模事案訴訟手続プログラム (Large Case Procedures Program)」について

1990年代前半までの米国における移転価格事案の訴訟にみるに、決して IRS の勝訴率が高いものではなかったが、第1節で分析したとおり、2000年以降の移転価格事案の訴訟における IRS の勝訴率はかなり高いものになっている。このような IRS の勝訴率の大きな変化は1990年代後半に生じたものと思われ、この時期の IRS の勝訴率の変化について分析した文献を把握したことから、次に1990年代後半の IRS の勝訴率上昇の要因について考察しておく。

最後に、2000年以降に確定した訴訟事例である DHL 事案⁽⁷⁷⁾、UPS 事案の訴訟展開及び最近において納税者と IRS との間で訴訟開始後に和解に至った GlaxoSmithKline 事案の状況について、IRS の戦略的変化等を中心にみておくこととしたい。

1. 1990年代前半までの米国の移転価格事案に係る主な訴訟事例

(1) Eli Lilly & Co. v. Commissioner 事案⁽⁷⁸⁾

第一審：1985年5月28日－租税裁判所判決

第二審：1988年8月31日－第7巡回控訴裁判所判決

業種：薬品製造販売、事業年度：1971～73年

問題となった国外関連者：プエルトリコに設立した100%子会社

[事実関係]

米国の製薬販売会社である原告の Eli Lilly 社は、1965年プエルトリコに100%所有子会社として Lilly PR 社を設立した。Lilly PR 社は、プロボキシフェンを主成分とする最初の人工鎮痛剤である Darvon 及び Darvon-N 製品（以下「Darvon 製品」という。）の製造をプエルトリコで行い、Eli Lilly

は、次章第4節でその具体的内容等についてみてる。

(77) DHL 事案について IRS は「大規模事案訴訟手続プログラム」の成功を例証するものであると、1999年の「IRS REPORT ON APPLICATION AND ADMINISTRATION OF SECTION 482」のなかで明記している。次章第2節参照。

(78) *Eli Lilly & Co. v. Commissioner*, 856 F.2d 855, 861 (7th Cir. 1988), rev'g in part, aff'g in part and remanding, 84 T.C. 996 (1985).

社に輸出を行うために設立された。

Eli Lilly 社は、1955年に米国においてプロポキシフェンに係る特許権（以下「プロポキシフェン特許」という。）を取得しており、1958年から特許の期限が切れる72年まで同社のDarvon製品は米国のプロポキシフェン市場の100%を占めていた。特許の期限が切れた1973年においても、同社のDarvon製品は98%の高い市場占有率を示した。

Eli Lilly 社は、1966年にこのプロポキシフェン特許をLilly PR社に現物出資という形で移転した。この現物出資による移転は、IRC § 351の規定により非課税の適用対象になるかどうかの照会をEli Lilly社がIRSへ行い、適用対象である旨の回答を同年中にIRSから得たうえで行ったものである。

1966年1月にEli Lilly社とLilly PR社との間で販売契約が締結されており、Eli Lilly社をDarvon製品の独占的販売業者とし、Eli Lilly社の再販売価格から35%を差し引いた価格をLilly PR社の販売価格とすることとされた。このLilly PR社の販売価格は、5年後の1971年1月に、45%の差し引き価格に改定された。その後、1973年1月からプロポキシフェン特許の喪失に見合うよう、Lilly PR社の販売価格は58%の差し引き価格に改定された。

なお、当時、Lilly PR社は「1963年プエルトリコ産業奨励法」に基づく免税措置の適用を受けており、問題となった課税期間を含め1966年から1973年までの間については、Darvon製品からのすべて所得がプエルトリコの所得税に関して非課税であった。

[争点]

- IRSの主張

IRSの原処分は、Lilly PR社に関して、各製造工場における製造原価、立地条件によるコスト節減及び粗利益の推計により、「原価基準法」を用いて独立企業間価格の算定が行われている。この際、IRSは、Lilly PR

社が所有している製造用無形資産であるプロポキシフェン特許に帰属すべき所得の計上を一切認めておらず、委託製造者（contract manufacturing）理論⁽⁷⁹⁾に拠ることにより、プロポキシフェン特許は実質的には米国のEli Lilly社にそのまま存在しており、プエルトリコのLilly PR社は単なる委託製造業者であって製造用無形資産からの所得を所有することはできないものであると、経済的実質論による主張を行った。

IRSは、プロポキシフェン特許が法形式上はEli Lilly社からLilly PR社に移転したことは認めるものの、IRC § 482の適用上は、これら特許権からの利益は原告であるEli Lilly社に帰属すべきであるとし、1966年にIRC § 351に関し当該特許権の現物出資について非課税の適用をIRSが認めたこととは関係がないとした。

● 納税者の主張

Eli Lilly社は、1971及び72年のLilly PR社の販売価格が「再販売価格基準法」の要件を充足させるものであるとの主張を行い、これについてEli Lilly社の鑑定証人は、当該Lilly PR社の販売価格が、同社の他の9種類の主要な製品の利益率と比較して、非関連者間との独立企業間価格を算定した場合にはそれを明白に下回るものであると証言した。

また、同鑑定証人は、1971及び72年の独立企業間価格の決定において重要なのは無形資産であるとし、Lilly PR社はプロポキシフェン特許を有しており、Eli Lilly社はDarvon製品の商標権を有していたとして、商標権についてはDarvon製品をLilly PR社から仕入れなければ販売できないのであるから、その価値は下落したものであるとした。

プロポキシフェン特許が失効した1973年についてはLilly PR社の販売価格は58%の差し引き価格に改定されているが、これについてEli Lilly社は、この時期には特許が失効したことからDarvon製品の競合製

(79) 金子ほか・前掲注(75) 166～167頁。

品である「SK-65 コンパウンド」が存在しており、これは非関連者間の取引であることから、その差異について適切に調整を行うことで比較可能になるとし、7 項目についての調整を行い「独立価格比準法」を適用することにより、その妥当性の説明を行っている。

[裁判所の判断]

租税裁判所は、原価基準法を用いて独立企業間価格を算定した IRS の主張において、Lilly PR 社が所有している製造用無形資産であるプロポキシフェン特許に帰属すべき所得の計上を IRS が一切認めていないことについて、Eli Lilly 社から Lilly PR 社へのプロポキシフェン特許の移転については、法形式的にも経済実質的にも (in substance as well as in form) 実態が認められる⁽⁸⁰⁾のものであり、IRS のいう「租税目的 (income tax purposes)」のためであれば、IRC § 482 の適用に関して、Gregory 事案⁽⁸¹⁾及びその後継事案の「取引の技術的な形式が経済的実質と一致していなければ、形式が取引の本質をコントロールすることはできない」⁽⁸²⁾という見解を適用することで、当該無形資産の譲渡を無視できるという IRS の信念 (belief) について受け入れることはしなかった⁽⁸³⁾。加えて、租税裁判所は、比較対象取引が存在しない本件状況下における原価基準法の使用は不当なものであり認められないものであるとして、IRS の主張を退けた。

一方、原告である Eli Lilly 社の主張については、1971 及び 72 年の Lilly

(80) 租税裁判所は、100%子会社への無形資産の移転については、IRC § 351 の取引として規定されているものであるとし、財務省規則 § 1.351-1(a)(2) example(1)を参照するよう指摘している。

(81) *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935).

(82) 原文を次の通り。「the technical form of a transaction cannot control its true nature where that form does not accord with economic reality.」

(83) 租税裁判所は、*Seminole Flavor Co. v. Commissioner* 事案 (4 T.C. 1215, 1235 (1945)) を示して、このような議論が既に 40 年も前において租税裁判所によって拒絶されているものであるとの指摘をしている。これは、IRS が根拠とした Gregory 事案を意識したものと思われる。

PR 社の販売価格について、再販売価格基準法を適用することで、原告の他の 9 種類の主要製品の利益率と Darvon 製品とを比較することにより、これらの販売価格が独立企業間価格を明らかに下回るものであるとしているが、これら利益率は原告自身の内部数値であり比較対象取引によるものでないことから租税裁判所はこれを受け入れず原告主張も退けた。

以上、租税裁判所は 1971 及び 72 年の取引について、IRS 主張の原価基準法の適用及び原告主張の再販売価格基準法の適用のどちらも比較対象取引によるものでないこと等から不相当であるとし、職権により租税裁判所が独立企業間価格の算定を行うこととした。租税裁判所は、本件事案については独立企業間価格の算定のために優先的に用いられる 3 つの方法⁽⁸⁴⁾以外の方法が妥当であるとして、利益分割法を独立企業間価格の算定方法とした。

具体的には、原告主張の立地によるコスト節減効果 (location savings) を Lilly PR 社に帰属させることや Lilly PR 社に対する 100% の製造利益の付与を正当であるとし、販売製品の原価、営業費、研究開発費についての Eli Lilly 社と Lilly PR 社への配分を検討したうえで、調整後の合算利益の利益分割、つまり無形資産に係る利益分割について以下のように判断した。

販売用無形資産である Darvon 製品の商標権よりも製造無形資産であるプロボキシフェン特許が高い価値を有しているとの原告の鑑定証人の証言については、これは商号の価値を十分に評価していないきらいがあるとした。また、原告の薬剤部長の証言から Eli Lilly 社の保有するセールス活動組織については高く評価をすべきであるとして、これらのことを総合勘案して、Eli Lilly 社の販売用無形資産に帰する利益として、調整後の合算利益 (無形資産に係る利益) の 45% を Eli Lilly 社は受領することが妥当であるとした。

(84) この時点においては、米国においても、独立企業間価格の算定のために、独立価格比準法、再販売価格基準法及び原価基準法の優先適用が義務づけられていた。

1973年の取引については、原告主張の競合商品への7項目の調整をした独立価格比準法に対し、租税裁判所は、支払条件、設備リース、品質管理、品質の相違等の6項目の調整を行っている。

なお、本件事案の上訴審である第7巡回控訴裁判所の見解は租税裁判所と異なっており、IRC § 351の現物出資が適法であり、これと引き換えに取得したLilly PR社の株式価値は移転した無形資産と同価値であるのでこれは第三者価格でないとは言えないとして、Eli Lilly社とLilly PR社のDarvon製品に係る取引にIRC § 482の適用上の問題はないとの判断を行っている。

【考察】

この事案におけるIRSの主張の基盤となる見解は、Eli Lilly社とLilly PR社との取引に関して委託製造者理論 (contract manufacturing theory) に拠ることにより、Eli Lilly社からLilly PR社に現物出資の形でなされた製造用無形資産の移転が経済的実質を有しておらず、プエルトリコの非課税特例により米国での課税を免れることを目的としたもので、「租税目的 (income tax purposes)」的に判断すると、この製造用無形資産の移転はIRC § 482による移転価格の算定上無視されるべきものであるというものである。

確かに1973年までLilly PR社はプエルトリコで非課税であり、IRSがこの事案に関し「租税目的 (income tax purposes)」的に判断するために経済的実質論を持ち出すことは心情的には分からないでもないが、IRC § 482の条文にその根拠となる規定は存在しておらず、Gregory事案以下の判例法理によるにしても、100%子会社への無形資産の現物出資はIRC § 351で法律的にも経済的にも認められているものであり、Eli Lilly社はIRC § 351の適用についてIRSに確認すら行っている。そのうえで、Lilly PR社はプロポキシフェン特許を用いてプエルトリコでDarvon製品の製造を行っているわけであり、Lilly PR社への製造用無形資産の移転は、租税裁

判所が認めているとおり「法形式的にも経済実質的にも (in substance as well as in form) 実態が認められる」ものである。IRSはこの独立企業間価格の算定において無形資産の移転の事実を IRC § 482 上は無視することで、結局、無形資産の評価を行わずに独立企業間価格の算定を行おうとしたわけである。

これに対し、租税裁判所は職権によって算定方法として利益分割法を用いることとし、販売製品の原価、営業費、研究開発費等の配分について検討を行い調整後の合算利益を算出し、その分割を行っている。ただし、調整後の合算利益である無形資産に係る利益の分割の根拠について、租税裁判所は、原告側の証言から商標権のような販売用無形資産より製造用特許の方が高い価値を持つことを認めつつも、商標権も捨てがたいとしているようであり、また、セールス活動組織という販売用無形資産の有用性も高く認められるところがあるとして、Lilly PR 社の製造用無形資産と Eli Lilly 社の販売用無形資産に係る利益分割割合について 55 : 45 と判断している。租税裁判所のこの利益分割割合についての判断は明確な判断根拠を示したものとまではなっておらず、証言からどちらかという製造用無形資産の方が若干重要又は有用であるという認識に基づいて判断された程度のものではなかろうかと思われる。

しかし、この Eli Lilly 事案の判決は、多額の試験研究費等により取得した製造特許等の無形資産については比較対象取引がほとんど存在しておらず、その独立企業間価格の算定のためには、独立価格比準法、再販売価格基準法及び原価基準法が有用ではなく、利益分割法に頼らざるを得ないことを明確に判示したうえで、猶とはしているが一定の判断により無形資産に係る利益分割割合を示したものであり、無形資産にかかる 1986 年の IRC § 482 の改正後の 1990 年以降の財務省規則の改正において、ベスト・メソッド・ルール (Best Method Rule)、利益比準法 (CPM)、利益分割法 (PS) などの導入に大きな影響を与えたものであると考えられる。

(2) Bausch & Lomb v. Commissioner 事案⁽⁸⁵⁾

第一審：1989年3月23日－租税裁判所判決

第二審：1991年5月14日－第2巡回控訴裁判所判決

業種：ソフトコンタクトレンズ製造販売、事業年度：1981・82年
問題となった国外関連者：アイルランドに設立した100%孫会社

〔事実関係〕

米国のソフトコンタクトレンズ製造販売業者である Bausch & Lomb 社は、1980年にアイルランドに Bausch & Lomb Ireland 社（以下「B&L Ireland 社」という。）を欧州市場における製造供給源として設立した。

当時、Bausch & Lomb 社は、ソフトコンタクトレンズを大量生産できるスピンのキャスト製法（Spin Cast Manufacturing Process）の技術特許に係るライセンスを独占的に受けており、ソフトコンタクトレンズの低廉製造により同業者に対し圧倒的に優位な地位を確保していた。

1981年1月に Bausch & Lomb 社は、B&L Ireland 社にスピンのキャスト製法その他の特許（Spin Cast Patent）に係る実施権（以下「スピンのキャスト製法特許」という。）を付与することとし、その対価として B&L Ireland 社の純売上高の5%に相当する金額をロイヤルティとして Bausch & Lomb 社に支払うライセンス契約を締結した。

B&L Ireland 社は、米国の Bausch & Lomb 社への販売価格としてレンズ1枚個当たり7.5ドルで輸出を行った。なお、この他に輸送運賃、保険費用、荷造費及び関税分として、別途、レンズ1枚当たり0.62ドルが支払われた。この販売価格の設定は、Bausch & Lomb 社の国外関連者への販売価格にも同様に当てはまるものであった。

Bausch & Lomb 社は1979年からソフトコンタクトレンズの関連者間取引の販売価格として7.5ドルを用いており、これは1983年にソフトコンタク

(85) *Bausch & Lomb v. Commissioner*, 92 T.C. 525 (1989), *aff'd*, 993 F.2d 1084 (2d Cir. 1991).

トレンズの市場価格の低下を反映して 6.5 ドルに引き下げられた。

なお、アイルランド政府は B&L Ireland 社の設立に当たり、補助金や低コスト融資の提供のほか、1990 年までのすべての輸出所得に関する免税を特典として与えている。

1985 年 12 月、IRS は、Bausch & Lomb 社の 1979、1980 及び 1981 事業年度に係る不足税額通知書を発行して、B&L Ireland 社の所得のうち IRC § 482 に基づいて 1981 年は 280 万ドル、1982 年は 1980 万ドルが Bausch & Lomb 社に帰属するものとの認定を行った。

上記更正では、IRS はソフトコンタクトレンズの販売価格とロイヤルティに係る独立企業間価格を別々に検討することなしに、B&L Ireland 社の売上の 20% に相当する金額についてのみ、ソフトコンタクトレンズ製造に係る B&L Ireland 社の純利益と認定し、残りの連結利益を Bausch & Lomb 社の所得であるとの認定を行った。その対応的調整として、これらの年分に係る Bausch & Lomb 社が受領していたロイヤルティである 41.7 万ドル及び 136.8 万ドルについては減額を行った。

[争点]

- IRS の主張

IRS の主張は、本質的に、B&L Ireland 社はほぼ委託製造者以外の何者でもない (little more than a contract manufacturer) として、製造リスクを負って生産をしている通常の製造業者と同等の利益を得る権利を有していないとするものであった。IRS は、ソフトコンタクトレンズは大量生産により 1 枚当たり約 1.5 ドルの製造が可能であり、もし、B&L Ireland 社が第三者であったのであれば、Bausch & Lomb 社が 7.5 ドルを支払って購入するわけがないとの主張をした。

また、IRS は、Bausch & Lomb 社はソフトコンタクトレンズについて世界的規模の販売を行っており、実質的な研究開発機能を有している統合

的企業であり、他の一般の同業者と同様に取り扱って所得水準を決定することには誤りがあるとして、独立価格比準法及び再販売価格基準法については適用できないものであると主張した。

IRS は訴訟において明示的には言っていない⁽⁸⁶⁾ものの、「原価基準法」が Bausch & Lomb 社と B&L Ireland 社との間のソフトコンタクトレンズ取引における独立企業間価格の算定方法として唯一適切な方法であると主張し、2 人の経済専門家の証言に基づき、当該独立企業間価格としてソフトコンタクトレンズの販売価格については 1 枚当たり 2.25～3 ドルの付近 (in the neighborhood) であるとし、スピン・キャスト製法特許に係るロイヤルティについては 27～33%程度になるものとした。

● 納税者の主張

Bausch & Lomb 社は、B&L Ireland 社からのソフトコンタクトレンズ 1 枚当たり 7.5 ドルという販売価格について、類似性が認められるソフトコンタクトレンズの非関連業者間の販売価格と同等かそれ以下であることを証明する多くの比較可能取引が存在しており、特に、1980～82 年の Lombart、American Hydron、American Optical 及び Hydrocurve の卸販売価格が 7.5 ドルを下回っていないことを証拠として強調している。加えて、これらの比較対象取引により「再販売価格基準法」を用いることにより、7.5 ドルという販売価格については一層支持されるものと主張している。

加えて、スピン・キャスト製法特許に係るロイヤルティについては、「この時期のコンタクトレンズ産業における技術特許にライセンス率として、5%のロイヤルティというは標準的なものである」という Irving H. Plotkin 教授の証言により立証されたものとして、いくつかの例示を用いて主張した。

(86) 判決文において「Although he never explicitly says so,」と裁判官は表現しており、IRS が敢えて「原価基準法」という表現を避けていたような状況が覗われる。

〔裁判所の判断〕

租税裁判所は、IRS が B&L Ireland 社を委託製造者以外の何者でもないとし、B&L Ireland 社が第三者であれば1枚当たり約1.5ドルで製造が可能であるソフトコンタクトレンズを Bausch & Lomb 社が7.5ドルを支払って購入するわけがないと主張していることについて、そのような委託製造に係る購入契約は事実として存在しておらず、Bausch & Lomb 社が相当量のソフトコンタクトレンズを米国に輸入したかどうかは、世界全体の需要動向によるものであり保証されておらず、また、1枚当たり7.5ドルという価格も保証されていたものではないとして IRS の主張を退けた。

そのうえで、租税裁判所は、独立企業間価格を算定するには、本件事案ではソフトコンタクトレンズの供給量とライセンス契約とは相互に依存していない (interdependent) ことから、ソフトコンタクトレンズの販売価格と製造特許に係るロイヤルティを別々に分析すべきであると判断した。

租税裁判所は、ソフトコンタクトレンズの販売価格に係る独立企業間価格の算定方法及び比較対象取引について、IRS の経済専門家の証言については米国とアイルランドの取引比較の調整に問題があること及び比較可能な第三者間取引が存在する場合には優先的に独立価格比準法を適用すべきであるとし、本件事案については、日常的に装着するソフトコンタクトレンズが代替可能な商品 (fungible commodity) であり、Bausch & Lomb 社が主張した第三者の売買契約 (the third party purchase agreements) は独立価格比準法を適用するための比較可能な非関連者間取引として適格であるとした。

また、これら Bausch & Lomb 社の主張する第三者売買契約の販売数量は少ないことから比較対象として不適格であるという IRS の主張については、租税裁判所は U. S. Steel 事案⁽⁸⁷⁾での比較可能性に係る見解を示したうえで、本件事案の状況下においても独立価格比準法の適用は可能であるとした。

(87) *U. S. Steel Corp. v. Commissioner*, 617 F.2d at 951 (1980).

以上のことから、租税裁判所は、IRS がソフトコンタクトレンズの販売価格に係る独立企業間価格の算定について、裁量権を濫用し恣意的かつ不当に更正処分を行った (abused his discretion and acted arbitrarily and unreasonably) ものと結論づけ、ソフトコンタクトレンズ 1 枚当たり 7.5 ドルが独立価格比準法に基づき独立企業間価格であるものと判断した。

次に、スピン・キャスト製法特許に係るロイヤルティについては、Bausch & Lomb 社は鑑定証人の証言に基づき 5% のロイヤルティが独立当事者間の対価として適正であると主張を行い、IRS は経済専門家の鑑定書に基づき 27~33% が正当であるとの主張を行っているが、租税裁判所は、いずれの主張も独立企業間価格を立証しえていないとして、職権をもって独自の方法により算定を行った。

租税裁判所は、財務省規則の規定を考慮して無形資産に係る独立企業間価格を算定することとし、財務省規則 § 1.482-2(d)(2)(iii) に「関連者間における無形資産の移転等に関し独立企業間価格を判定するための要因」として列挙されている (a) から (m) までの 13 項目のうち、「(g) 無形資産の使用又は譲渡により実現が見込まれる利益又は費用」及び「(h) 譲受人が負担すべき資本投資額及び創業費」について注目をを行っている。

そこで、租税裁判所は無形資産に係る独立企業間価格の算定のために、B&L Ireland 社の設立時点での「実現見込利益」及び「投下資本額」を用いることとし、これらの指標としては Bausch & Lomb 社がアイルランド産業開発局に提出した計画書に基づく計数が利用可能であるとの判断を行い、1980~89 年までの 10 年間分の見込所得額及びキャッシュ・フローに必要な調整を加えることで、10 年間分の B&L Ireland 社の営業利益 (ロイヤルティ控除前利益) を算出した⁽⁸⁸⁾。

この B&L Ireland 社の営業利益のうち、どの程度を B&L Ireland 社に支

(88) 年間の販売数量、販売単価、標準製造費等の見込値を置くことで計算が行われている。例えば、製造費としては、[固定費 1483 ドル+年間の販売数量×1 枚当たり 1.36 ドル] で年間の見込値の計算がなされている。

払うべきかについては、原告の鑑定証人である Plotkin 教授の証言を参考にして、通常、ライセンサーとライセンシーの間では 25 : 75 の割合で分割されている事実が認められているとしているが、これは対等の立場にある第三者間の場合であり、本件事案については、B&L Ireland 社の立場は第三者としてはかなり弱いものであることから、分割割合が 50 : 50 であっても交渉は成立したものと断定した。

このような判断から租税裁判所は、上記の営業利益が Bausch & Lomb 社と B&L Ireland 社で 50 : 50 の割合で分割したことになるよう B&L Ireland 社の純売上高の 20% に相当する金額をロイヤルティとして Bausch & Lomb 社に支払うことが妥当であるとの結論に至った。

【考 察】

この Bausch & Lomb 事案の特徴として最初に指摘すべきことは、IRS がこの事案を更正するに当たり、Bausch & Lomb 社が行った本件取引が、租税負担の低い外国に関連製造会社を設立してこれと取引を行うことで、米国での租税負担を意図的に減少させようとしたもので、課税上問題のある租税回避スキームであると認識していたということであり、Eli Lilly 事案と同様に委託製造者理論に拠ることで、この租税回避スキームに対処しようとしたとみられることである。おそらく、調査時の IRS の調査担当者の認識としては、「この事案には移転価格上の問題がある」というものではなく、「この事案には濫用的な租税回避スキームが認められる」というものであったのではないかと思われる。

したがって、IRS の裁判における「B&L Ireland 社は委託製造者 (contract manufacturer) であり、Bausch & Lomb 社との取引に経済上実質的なリスクが存在していないことから、通常の経済主体が稼得するレベルの利益を得る権利を有しておらず、委託製造者としての利益だけが B&L Ireland 社に認められるものである」との主張は、IRC § 482 に関して争うためになされるものではなく、本来、当該取引が問題的な租税回避行為であるとして

争うときになされるべきものであると考える。このことは、訴訟時において IRS が敢えて「原価基準法」という表現を避けていた⁽⁸⁹⁾ということからみて、IRS の認識として十分に現れていたのではないと思われる。

結局、租税裁判所は、Bausch & Lomb 社が B&L Ireland 社に対して全量買取りを約した事実はどこにもないとして、B&L Ireland 社を単なる下請け業者とは位置づけず、Eli Lilly 事案のときと同様に、IRC § 482 に係る正当な課税処理としてこのような委託製造者理論の適用を認めなかったわけである。

次に、租税裁判所は、有形資産の販売価格と無形資産に係るロイヤルティとが同一製品の取引に係る対価に存在する場合の独立企業間価格について、これらを別々に算定すべきか、一体として販売価格に含めて算定できるかについて見解を示している。

本件事案の場合、ソフトコンタクトレンズの販売価格とその製法特許に係るロイヤルティについての検討であるが、IRS はこれらを別々にして独立企業間価格を算定する必要はないと主張⁽⁹⁰⁾したのに対し、租税裁判所は「ソフトコンタクトレンズの供給量とライセンス契約とは相互に依存していない (interdependent) ことから、ソフトコンタクトレンズの販売価格と製造特許に係るロイヤルティを別々に分析すべきである」として、この主張を認めなかった。

このことは、言い換えれば、ロイヤルティ契約等のなかで当該有形資産

(89) 本件では調査時において、独立企業間価格の算定手法として独立価格比準法及び再販売価格基準法の検討は全くなされていないようであり、また、比較可能取引の選定等についての検討もされていないことから、当該更正処分は厳密には原価基準法によるものにもなっていないものと思われる。この算定手法は、委託製造者理論を分割根拠として Bausch & Lomb 社と B&L Ireland 社との間での利益分割を行ったものと考えられ、言わば、「委託製造者理論を分割根拠とした利益分割的算定手法」というようなものであったと思われる。

(90) 本件の場合には、IRS は「B&L Ireland 社の売上額の 20% に相当する金額を同社の純利益と認定する」という結論を前提として、このような主張をしたものと思われる。

の生産量によりロイヤルティの料率が連動して変動するような取決めがある場合には、有形資産の販売価格と無形資産に係るロイヤルティとを一体にして独立企業間価格を算定することができるということを意味しているように思われる。

しかし、有形資産の販売価格と無形資産に係るロイヤルティについて一体として独立企業間価格を算定するには、次のような問題があるのではないかと考える。

イ 有形資産及び無形資産を一体として独立企業間価格を算定するためには、その比較対象取引に比較可能性が認められる同様の無形資産（特許等）が用いられている必要がある。一般にロイヤルティ契約等の対象となる無形資産はユニークで高付加価値なものであり、無形資産については比較対象取引が存在しない場合が多いことから、非関連者取引のなかに有形資産及び無形資産の双方について比較可能な類似性が認められる比較対象取引が存在していることは稀であると思われる。

ロ したがって、有形資産及び無形資産の双方について比較可能な比較対象取引が存在しないのであれば、ロイヤルティ契約等のなかで有形資産及び無形資産に相関関係があるように取決めがなされていても、ほとんどの場合において有形資産の販売価格と無形資産に係るロイヤルティとは別々にして独立企業間価格を算定することになるのではないかと考える。

ハ 実務的には、企業が「ロイヤルティは販売価格に含ませて回収していますよ」というような説明をしてくる場合などにおいて、契約書等の内容を確認するだけでなく、無形資産部分の利益幅がどれだけなのか、その額は妥当なのかについて、有形資産部分と分離した検討をする必要があるものとする。

本件事案に係る租税裁判所の判断において最も特筆すべきものは、無形資産に係る独立企業間価格の算定のために用いた独自の方法についてである。租税裁判所は、IRS の経済専門家及び Bausch & Lomb 社の鑑

定証人の主張を受け入れず、ライセンス契約時点における予測収益に調整を加え算出した B&L Ireland 社の営業利益の基づき算定を行っている。これは予想営業利益を分割するという形を用いた利益分割法といえるものではないかと思うが、次のような疑問点が残るような感じがする。

- ① Bausch & Lomb 社には問題となった 1981 及び 82 年に係る営業利益の実績値が存在しているのであるが、これら事後の実現利益を用いるか、それによる調整が必要ではないか。
- ② 実際のところ、アイルランド産業開発局に提出した計画書と比較して実績としての売上高は大幅に上回っている事実があるが、租税裁判所はこれについても考慮していない。
- ③ 利益分割の根拠を Plotkin 教授の 25 : 75 の割合をもとに、租税裁判所の独自の検討により 50 : 50 として結論づけているが、結局根拠が明瞭ではない。

租税裁判所がこの算定方法において根拠としたものは、「関連者間における無形資産の移転等に関し独立企業間価格を判定するための要因」を列挙した財務省規則 § 1.482-2(d)(2)(iii) であるが、その(g)及び(h)の規定は、企業が新たなロイヤルティ契約を締結する際において、予想収益等しか存在していない場合における判断要因として列挙されているものであって、実績値が存在している場合にはそれによるべきではないかと考える。

このような疑問が感じられるものの、この租税裁判所の算定方法は、その後の財務省規則の改正に大きな影響を与えたものであり、1994 年の IRC § 482 移転価格最終規則のなかでは、無形資産の独立企業間価格について、予測データに基づいて設定した場合には実績値との乖離幅が上下 20% 以内 (80% から 120% の範囲) であれば調整を行う必要はないというセーフハーバーとしての要件に影響を与えたものである⁽⁹¹⁾。

(91) 内海英博・堀口大介編著『海外進出企業のための移転価格税制の実例と対策』89～90 頁。

(3) Sundstrand Corporation and Subsidiaries v. Commissioner 事案⁽⁹²⁾

第一審：1991年9月19日一租税裁判所判決

業種：機械製造販売業（航空機械製造販売）、事業年度：1977・78年

問題となった国外関連者：シンガポールに設立した100%子会社

〔事実関係〕

米国の機械製造業者の Sundstrand 社は、機械装置の部品製造及び組立工程のために、1971年にシンガポールに100%所有子会社として Sundstrand Pacific 社を設立した。

当時、Sundstrand 社は、動力伝達装置部門（航空機を除く）、熱力学装置部門及び高度技術装置部門の3つの機械装置製造部門からなっていた。このなかの高度技術装置部門の航空機部では、定速度装置⁽⁹³⁾（Constant Speed Drives、以下「CSD」という。）の製造を行っており、このCSDの製造工程に係る特許（以下「CSD製造工程特許」という。）⁽⁹⁴⁾を有していた。

Sundstrand 社は、1960年代から70年代半ば過ぎまで、全世界のジェットエンジン搭載航空機用のCSD市場において中心的な製造供給業者としての地位にあった。

1974年に Sundstrand 社は、シンガポールの Sundstrand Pacific 社で商業用航空機に使用される CSD 用の部品の製造を行うことを決定した。Sundstrand 社は、当初、Sundstrand Pacific 社が直接流通販売できる能力を有するまで、すべての製造部品を買い上げて Sundstrand 社が販売するつもりであった。

(92) *Sundstrand Corporation and Subsidiaries v. Commissioner*, 96 T.C. 226 (1991).

(93) 定速度装置 (Constant Speed Drives : CSD) …… 航空機のジェットエンジンが推進力を供給する動力源であると共に、航空機の電力を供給するための発電機の動力でもあることから、CSDとは航空機のエンジン部分に取り付けて、エンジンのギア・ボックスから不定速度の回転入力を得ることで、航空機の発電機に一定速度の回転出力を供給する油圧動力伝達装置である。

(94) Sundstrand 社は CSD そのものに対する製造特許は有していない。

Sundstrand Pacific 社はシンガポールに新工場を設立し、1976 年から Sundstrand Pacific 社による CSD 用の部品（以下「SunPac 製品」という。）の製造を開始した。Sundstrand 社は、1978 年まで SunPac 製品について「スペア部品の価格リストにある価格」（以下「カタログ価格」という。）から 15%割引の価格が記載された販売契約書の添付書類の価格で購入をした。ただし、販売契約書には「カタログ価格の変更に常時合わせ、その 15%割引で価格を設定する」とまでの記載はなされていなかった。また、Sundstrand Pacific 社は、Sundstrand 社から CSD 製造工程特許のライセンスを受けており、SunPac 製品の純販売額の 2%をその権利使用料（ロイヤルティ）として Sundstrand 社に支払った。このロイヤルティの支払期間は、Sundstrand 社が CSD 製造工程特許の開発研究費及び援助費を回収するまでとされており、ライセンス契約の当初は 8 年間で回収を完了する見通しであった。

なお、1979 年にライセンス契約の援助費に関して修正が行われており、Sundstrand Pacific 社は 1977 年 7 月 1 日に遡って、シンガポール外で行われたオフショア援助の対価として SunPac 製品の純販売額の 1.1%を、シンガポール内で行われたオンショア援助の対価として同 1.9%を、Sundstrand 社に援助費の回収が終わるまで支払うことに合意した。

IRS は IRC § 482 に係る更正内容を判断する際に、調査担当者は Sundstrand Pacific 社を下請け業者（subcontractor）として取り扱ったうえで、独立企業間価格の算定方法として「原価基準法」を採用した。調査担当者は、経済学者及び調査事実から得た情報をもとに、Sundstrand Pacific 社と比較可能な下請け業者は、通常、原価に 22~38%のマークアップ率の利益を加えた粗利益（gross margins）を稼得しているものと判断した。

Sundstrand Pacific 社は、1977 年には原価に 157%のマークアップ率の利益を、1978 年には原価に 280%のマークアップ率の利益を加えた粗利益 (gross margins) を稼得していた。IRS は、Sundstrand Pacific 社に 38%のマークアップ率での粗利益、営業利益率にすれば 28%での営業利益のみを認めることとし、また、シンガポールで生産を行うことでのコスト節減効果 (location savings) についてはまったく認めなかった。

したがって、IRS はその不足税額通知書において、この独立企業間価格を反映させるために、1977 年は 327.3 万ドルを、1978 年は 1243.9 万ドルを Sundstrand Pacific 社から Sundstrand 社に所得を移転させるべきであると、その対応的調整として、これらの年分に係る Sundstrand 社が受領していたロイヤルティである 13.5 万ドル及び 39.6 万ドルについては減額をした結果、1977 年は 313.8 万ドル、1978 年は 1204.2 万ドルについて不足税額として認定を行った。加えて、IRS は、Sundstrand Pacific 社が支払ったロイヤルティに関してシンガポールで納付した源泉所得税に係る外国税額控除についても認めなかった。

[争点]

- IRS の主張

IRS は、訴訟時において、不足税額通知書に記載されている調査担当者が行った原価基準法を支持する証拠の提出やその擁護を行わず、代わりに IRS の経済専門家である Lynk 博士の報告書にある 4 つの理論によって証明をしようとし、調査時における原価基準法はこの博士の理論と一貫性があるものであると主張した。このなかで、IRS は Sundstrand Pacific 社が下請け業者であるとする議論 (subcontractor argument) を放棄することはしなかった。

- 納税者の主張

Sundstrand 社は、SunPac 製品に係る価格設定について、販売契約の合意時点で検討を行っていたとし、非関連者間の販売価格が 5~20%割引

であること及び関連者間の原価分析の結果より、15%割引の価格設定は独立企業間価格を満たすものであると主張した。

また、Sundstrand 社は、SunPac 製品の製造工程特許に係るロイヤルティについて、販売契約の合意時点においては、航空機業界で CSD 産業における「基準料率」であった 6.5%が SunPac 製品に係るライセンスより広範囲な権利を認めるものであること、非関連業者である Lucas 社及び Teijin 社とのライセンス契約で 2%及び 3%のロイヤルティで SunPac 製品に係るライセンスと同等の権利を与えていることから、SunPac 製品に係るロイヤルティとして 2%は標準的であり独立企業間価格である旨を主張した。

[裁判所の判断]

租税裁判所は、IRS が Sundstrand Pacific 社について、SunPac 製品すべてについて Sundstrand 社によって買い取りが保証されている下請け業者であり、販売数量と販売価格の変動リスクを被っている通常の企業が稼得する利益を得ることはできないという主張しているとして、この主張に対しては、Bausch & Lomb 事案の判決の引用を行った。そのうえで、租税裁判所は、SunPac 製品について販売契約書には Sundstrand 社による全量買取りの義務を課す記載はどこにもなく、また、その販売価格についてはカタログ価格の 15%引きの価格が記載された販売契約書の添付書類の価格となっていたが、これは市場価格の変化に応じて改定することもできたし実際に改定もされており、Sundstrand Pacific 社はカタログ価格の 15%引きのままであることを期待していたのかもしれないが、販売契約書はそのような保証を与えていないものであるとして、Sundstrand Pacific 社は形式的にも実質的にも (in form or substance) 下請け業者としての事業を行ってはいないとの判断を行った。

租税裁判所は、IRS が行った更正処分は Sundstrand Pacific 社を下請け業者であるという前提で原価基準法を適用したものであり、IRS の判断が

恣意的で整合性がなくかつ不合理なものである (this determination was arbitrary, capricious, and unreasonable) と結論づけた。

なお、租税裁判所は、この判断のなかで、本件事案については SunPac 製品の販売価格とその製造工程特許に係るロイヤルティとは独立した重要性 (independent significance) を持っていることから、これらの独立企業間価格について別々に分析をすべきであると判断している。

租税裁判所は、SunPac 製品の販売価格の独立企業間価格について、原告が主張する独立価格比準法、IRS が主張する原価基準法及び Lynk 博士の 4 つの理論について検討を行っているが、これらについては比較対象取引等に問題があるとしてそれらすべての主張について認めず、租税裁判所がその算定を行うこととし、当時の航空機業界の流通販売業者の割引率が 10～50% であり一般的割引率が 20% であること、他の交換用部品に関して非関連の製造業者である Standard Aircraft 社及び Avio-Diepen 社に 20% の割引率を与えていること等から判断して、独立企業間価格としてカタログ価格から 20% を割引いた価格が適当であるとした。

次に、租税裁判所は、SunPac 製品の製造工程特許に係るロイヤルティの独立企業間価格については、Sundstrand Pacific 社を下請け業者としている IRS 主張は用いられないとし、原告主張の Lucas 社及び Teijin 社とのライセンス契約について検討を行ったものの、これらについても比較可能性のある類似性は認められないとして受け入れなかった。

租税裁判所は、過去に CSD 製造工程特許についてライセンスを与えた Concorde 社に係る 8.5% のライセンス契約や業界の基準料率である 6.5% についても検討を行い、それらとの類似性等についても否認したうえで、財務省規則 § 1.482-2(d)(2)(iii) に規定された 13 項目の「関連者間における無形資産の移転等に関し独立企業間価格を判定するための要因」について検討を行う必要があるとし、このなかの「(a) 同一の産業又は類似性がある製品に係る一般慣行として使われている料率」について目を向けてい

る。

租税裁判所は、業界の基準料率である 6.5%については採用ができないものの基礎となる料率であるとしたうえで、この業界の基準料率の 6.5%及び Concorde 社へのライセンス料率の 8.5%については、Sundstrand 社によるマーケティング等に係る報酬を含んでいないものであり、Sundstrand Pacific 社のロイヤルティにはこれらの報酬を加える必要があるものと判断して、独立企業間価格はこれら料率より高いものであることを確信した。

結局、租税裁判所は、Sundstrand 社の Sundstrand Pacific 社への技術援助等に係る追加修正分についての検討を行ったうえで、SunPac 製品に係るロイヤルティの独立企業間価格として純販売額の 10%が適当であるとの判断を行った。

【考 察】

この Sundstrand 事案についても、IRS が原価基準法による更正処分の根拠としたのが、Sundstrand 社が行った本件取引について、海外の製造子会社である Sundstrand Pacific 社を下請け業者 (subcontractor) であると断定することにより、委託製造者理論を用いたことである。この理論は、Eli Lilly 事案及び Bausch & Lomb 事案においても IRS が主張してきているものであるが、租税裁判所はこれを認めてはいない。

本件事案においては、Sundstrand Pacific 社が直接流通販売できる能力を有するまで、当初はすべての製造部品を買い上げて Sundstrand 社が販売するつもりであったという事実等があるものの、租税裁判所は、販売契約書には Sundstrand 社による全量買取りの義務を課す記載はどこにもないこと及び販売価格についてはカタログ価格の 15%引きであることが保証されているわけではないことから、Sundstrand Pacific 社は形式的にも実質的にも (in form or substance) 下請け業者としての事業を行ってはいないとの判断を行っている。

IRS が経済的実態に即して課税関係を処分しようとしているものの、租

租税裁判所は法的形式からの可能性⁽⁹⁵⁾により、委託製造者理論による課税庁の処分が「恣意的で独断的であつ不合理なもの」とまで結論づけている。

筆者としては、本件事案の場合は Bausch & Lomb 事案とは異なり、当初において Sundstrand 社が一定の価格による全量買取の意図が存在し、担当調査官は比較対象取引の検討を行って原価基準法を適用していることから、委託製造者理論が受け入れられる余地があったのではないかと思うところであるが、今回も租税裁判所は IRS 主張を退けている。理論として委託製造者理論自体が「恣意的で独断的であつ不合理なもの」というわけではないはずであるが、租税裁判所の適用要件に係るハードルの高さがこれら 3 件の事案から覗かれるところである。

租税裁判所は、本件事案の独立企業間価格の算定において、IRS 及び Sundstrand 社の経済専門家等の証言にある比較対象取引についてはすべて問題があるとしてそれらを受け入れず、SunPac 製品の販売価格についても、SunPac 製品の製造工程特許に係るロイヤルティについても、結局、業界の販売に係る一般的割引率の 20% や当該特許に係る基準率率である 6.5% などの「業界の基準」から検討を行うことで、最終的に判断を行っている。これは適当な比較対象取引が見受けられないと判断したことによるものであろうが、業界の平均や基準から独立企業間価格を求めているものであり、裁判官の裁量によるところが大きいと思われる。

このような独立企業間価格の算定に係る裁判官の判断については、特に無形資産に係る判断に関しては、Eli Lilly 事案や Bausch & Lomb 事案でも裁判官による明確な判断基準が示されたとは言い難いところであり、納税者にとって訴訟に多大なる時間、費用、労力等をかけたうえで得た結論として十分に有用であつ納得がいくものであったかどうか疑問の残るところである。

これら Eli Lilly 事案、Bausch & Lomb 事案及び Sundstrand 事案の 3 事

(95) この場合、Sundstrand Pacific 社が第三者である販売業者との取引を行うことができるという可能性を意味する。

案については、IRS の主張がほぼ全面的に租税裁判所に否定された事案ではあるが、決して納税者の全面的な勝訴事案とはなっておらず、裁判官の裁量判断により納税者は不足税額の一部について米国に支払うことを余儀なくされている。このような判決結果は、移転価格事案について訴訟によって解決を図ることが必ずしも得策ではないとの認識を納税者に与えたのではないかと思われ、第1節で確認した2000年以降の米国の移転価格事案に係る訴訟が年間1桁台にまで減少したことの一因になっているのではないかと考える。

(4) Seagate Technology v. Commissioner 事案⁽⁹⁶⁾

第一審：1994年2月8日－租税裁判所判決

業種：コンピュータ製品製造販売業、事業年度：1983～87年

問題となった国外関連者：シンガポールに設立した100%子会社

[事実関係]

米国のコンピュータ製品製造販売業の Seagate Technology 社は、ディスクドライブの半製品及び完成品の製造を目的として、1982年にシンガポールに100%所有子会社として Seagate Singapore 社を設立した。Seagate Singapore 社は、1983年にディスクドライブの半製品について、1984年にディスクドライブの完成品について製造を始め、Seagate Technology 社への販売を開始した。シンガポール政府は、Seagate Singapore 社に1982年から10年間の投資奨励の減税措置の適用を承認した。

Seagate Technology 社の Seagate Singapore 社からのディスクドライブの半製品及び完成品の買取価格（以下「ディスクドライブ買取価格」という。）については、Seagate Technology 社は、当初、米国内における標準製造原価を Seagate Singapore 社からのディスクドライブ買取価格としていた。その後、Seagate Singapore 社での標準製造原価にその25%を加算した価格をディスクドライブ買取価格とする設定の変更を行った。Seagate

(96) *Seagate Technology, Inc. v. Commissioner*, 102 T.C. 149 (1994).

Technology 社は、ときどき標準製造原価について確認を行い、標準製造原価の見直しを行った際にはディスクドライブ買取価格についての調整を行ったが、第三者の販売業者に対する販売価格の引下げに応じてディスクドライブ買取価格を引下げようとはしなかった。

ディスクドライブの半製品及び完成品に係る特許等（以下「ディスクドライブ特許」という。）に係るロイヤルティについては、1983年にライセンス契約が締結され、ディスクドライブ技術に係る非独占的権利について Seagate Singapore 社は Seagate Technology 社に1%のロイヤルティを支払うことに合意した。

このほか⁽⁹⁷⁾、Seagate Technology 社と Seagate Singapore 社は、1985年に研究開発費に係る費用分担契約（R&D cost-sharing agreement）を締結し、ディスクドライブの研究開発費について両者で50:50の均等で分担することとした。

[争点]

- IRS の主張

<ディスクドライブ買取価格について>

IRSは、Seagate Technology 社のディスクドライブ買取価格について、Seagate Singapore 社が委託契約者（consignment contractor）として、限定的なリスクを負うだけの者であり、市場価格の急激な下落変動があるディスクドライブ市場において、買取価格が Seagate Singapore 社の標準製造原価にその25%を加算した価格に固定されてきた事実は、当該価格が独立企業間価格でないことを意味するものであると主張した。

そして、半製品については、独立価格比準法及び再販売価格基準法には問題があることを示したうえで原価基準法により独立企業間価格を

(97) Seagate Technology 社が Seagate Singapore 社に提供した調達サービス（Procurement Services）の対価等についても主たる争点としてあげられているが、ここでは省略しておく。

算定すべきであるとして、アジアの下請け業者との比較対象取引から判断して 12.1%のマークアップ率が妥当であるとした。完成品については、再販売価格基準法を適用するとして Seagate Technology 社の再販売価格から 20%を割引いた価格が妥当であるとした。

＜ロイヤルティについて＞

IRS は、ディスクドライブ特許に係るロイヤルティについて、5人の経済専門家による検討の結果、比較可能な1つのライセンス契約を選定し、製造用無形資産の対価として6%のロイヤルティが妥当であるとした。加えて、トレード・マーク等の販売用無形資産に関して2%のロイヤルティの追加的支払が必要であるとした。

＜費用分担契約について＞

IRS は、費用分担契約における Seagate Technology 社と Seagate Singapore 社のディスクドライブに係る研究開発費の配分は、各々製造するディスクドライブの数量によって決められるべきであるとし、費用分担契約の締結時において Seagate Singapore 社の製造量の方が多いことは明確に予想できたはずであるとした。したがって、独立企業間であれば Seagate Technology 社が50%を負担することに合意するはずはなく、この費用分担契約は税目的のために結ばれたものであると主張した。

● 納税者の主張

＜ディスクドライブ買取価格について＞

Seagate Technology 社は、ディスクドライブ買取価格について、半製品及び完成品のどちらについても独立価格基準法を適用し、Seagate Singapore 社の標準製造原価にその25%を加算した価格について独立企業間価格として妥当であると主張した。

＜ロイヤルティについて＞

ディスクドライブ特許に係るロイヤルティについては、ディスクドライブという製品の特性からそのロイヤルティとしては1~3%が妥当であると主張し、第三者のライセンス契約や業界の専門家の証言からディ

スクドライブには典型的に低率のロイヤルティが課されるものであるとして、本件事案の 1%の料率は独立企業間価格としてのロイヤルティ料率の範囲内 (within the range of arm's-length royalty rates) であるとした。

<費用分担契約について>

Seagate Technology 社は、研究開発費について 50 : 50 の均等で分担することとした費用分担契約に関し、同社がこの契約の下で受取った権利に鑑みて独立企業間価格に合致しているものであると主張した。

[裁判所の判断]

<ディスクドライブ買取価格について>

租税裁判所は、Seagate Singapore 社はアジアの下請け業者より大きなリスクと責任を負っていたとして、IRS の Seagate Singapore 社を委託契約者であったとする主張を退けたうえで、半製品については、IRS 及び Seagate Technology 社のどちらも合理的な独立企業間価格の算定に失敗をしているとして受け入れず、アジアの下請け業者が 10~20%のマークアップ率を計上していることから、Seagate Singapore 社は独立した製造業者としてその範囲の最高のマークアップ率を求めることができたとして、Seagate Singapore 社の製造原価 (材料費、労務費及び間接費) に 20%のマークアップ率を加えた価格を独立企業間価格であるとした。

また、完成品についても、租税裁判所は IRS と Seagate Technology 社のどちらの主張も拒絶しており、Seagate Technology 社の鑑定証人が Seagate Singapore 社の第三者に係る販売実績の平均値を用いた独立価格比準法については差異に係る立証がなされていないこと、IRS の経済専門家の再販売価格基準法についてはその選択した 10 の企業に比較可能性が認められないことから受け入れなかった。

租税裁判所は、ディスクドライブ市場は非常に競合性の高い市場であって、一般的に急激な価格の下落について経験する市場であるとし、一部の

業者⁽⁹⁸⁾については Seagate Technology 社及びその競合製造者に強力な圧力をかけることが可能であったし、実際に圧力をかけてきた。

このような激しい価格下げ圧力がかかるディスクドライブ市場の特性を考慮に入れると、もし、Seagate Singapore 社が独立企業として振舞うのであれば、Seagate Technology 社の要求に対し、Seagate Singapore 社の第三者である顧客によって支払われた最も低い価格の平均値に等しい販売価格で応じていたはずであると判断して、完成品については、実際の Seagate Technology 社の買取価格 (the actual transfer price Seagate Singapore charged Seagate Scotts Valley) と Seagate Singapore 社の他の顧客によって支払われた最も低い価格の平均値 (the lowest average sale price Seagate Singapore charged to an unrelated customer) のうち低い価格が独立企業間価格であるとした。

<ロイヤルティについて>

租税裁判所は、本件事案で認定された事実及び状況は IRS の主張を支持するものではないとして、IRS の無形資産に係る不足税額は過度の再分配 (excessive reallocation) の結果であるとしたうえで、IRS の主張する6%のロイヤルティは法外に (unreasonably) 高いものであるが、Seagate Technology 社の主張する1%のロイヤルティは法外に (unreasonably) 低いものであるとの判断を行った。

租税裁判所は、ディスクドライブという製品の性質から、この市場では高率なロイヤルティを置くことはできないとする原告の主張を支持した。そして、ディスクドライブやコンピュータ付属品用の技術に係るロイヤルティについては1~5%が一般的な料率であるとする専門家意見を採用した。租税裁判所は、販売用無形資産の存在等による上乘せについて認めた

(98) 判決文では、「特に IBM については (in particular IBM)」と具体的に企業名が示されている。

うえで、「最良の判断」⁽⁹⁹⁾をもって (using our best judgment)、ディスクドライブに係る Seagate Technology 社から Seagate Singapore 社へのロイヤルティ料率としては3%であると結論づけた。

<費用分担契約について>

租税裁判所は、費用分担契約について、ディスクドライブの生産量の割当が研究開発費の配分に係る合理的な根拠とならないとする Seagate Technology 社の主張には同意するものの、研究開発費を50:50の均等に分担することには同意できないと判断した。そして、シンガポールにディスクドライブの生産拠点を移した以降は、研究開発費からの恩恵のほとんどが Seagate Singapore 社によって収穫されることを Seagate Technology 社は予期していたものと、租税裁判所は確信するとした。

結局、IRS からも Seagate Technology 社からも、第三者の費用分担契約に係る比較対象取引について提出がなかったことから、租税裁判所は、「最良の判断」をもって、研究開発費の75%を Seagate Singapore 社に、同25%を Seagate Technology 社に配分されるべきであると結論づけた。

【考察】

この Seagate Technology 事案は、Eli Lilly 事案、Bausch & Lomb 事案、Sundstrand 事案に続いて IRS が委託製造者理論を用いた主な事案として位置づけられるものと思われる。ただし、本件事案については、製造特許等に係るロイヤルティについて、調査当初から販売価格と分離して更正処分が行われており、IRS が独立企業間価格の検討を有形資産と無形資産とで別々に行っているところがこれまでのものと異なっている。租税裁判所が、これまでの事案においてこれらを別々に判断してきたことに IRS が歩調を合わせたのではないかと思われる。

租税裁判所は、本件事案においても、IRS の委託製造者理論を用いての

(99) この判決文のなかで、「最良の判断 (best judgment)」という表現が4回使われている。

独立企業間価格の算定について、Seagate Singapore 社はアジアの下請け業者より大きなリスクと責任を負っていたとして、これをあっさり否定している。筆者としては、Seagate Technology 社の再販売価格が急激に下落するなか、買取価格が Seagate Singapore 社の標準製造原価にその 25%を加算した価格に完全に固定されてきた事実をもってしても、IRS の委託製造者理論に基づく主張が受け入れられないことには大きな疑問が感じられるところである。

租税裁判所は、ディスクドライブ買取価格について、結局、比較対象取引が判定できないことから、半製品については、アジアの下請け業者のマークアップ率のうち「最も高いもの」を選び、完成品については、Seagate Singapore 社の第三者である顧客によって支払われた「最も低い価格」の平均値に等しい販売価格を基準に選んだわけであり、これは裁判官の裁量による擬似的な比較対象取引⁽¹⁰⁰⁾の範囲 (range) の端にある価格を用いて独立企業間価格を算定したものである。

確かに、このような当事者が置かれた状況等を勘案して、特定値や平均値などではなく最高値又は最低値を用いて独立企業間価格を算定することも、1 つのテクニックであると考えられる。ただし、本件事案では、十分な情報がないことを理由に、裁判官の裁量によって比較対象取引が擬似的に設定されており、米国の裁判官の「最良の判断」が感じられるところある。

このほか、この Seagate Technology 事案において目を引くのが、租税裁判所による費用分担契約に係る判断である。この判決の 2 年後の 1996 年には、財務省規則で IRC § 482 に係る適格コスト・シェアリングの最終規則が公表されることになるが、そのわずか前の租税裁判所の判断である本件事案では、非常に漠とした判断が「最良の判断」として示されているだけ

(100) 租税裁判所は、これらアジアの下請け業者及び Seagate Singapore 社の第三者である顧客との取引の比較可能性の検討について、十分な情報が提出されていないことを理由に行っていないものと思われる。

であり、研究開発費の75%を Seagate Singapore 社に、同25%を Seagate Technology 社に配分をした客観的な事実や数値に基づく十分な理由は、この判決からは読み取れないものとなっている。

(5) 1990年代前半までの米国の移転価格事案の訴訟に係る小括

上記の4事案に係る共通点をまとめると、以下のような特徴が得られる。

- ① IRSの調査対象が米国の親会社であること
- ② 軽課税国に子会社を設立していること
- ③ 特許等の製造用無形資産を移転又は使用許諾することで特定製品を製造していること
- ④ 製造された特定製品のほぼすべてを親会社が買い取っていること

これに対し IRS は、これら軽課税国の海外製造子会社は委託製造者 (contract manufacturer) であり、通常の独立企業と同様の事業リスクを負っておらず、一般の企業と同様の利益を稼得する権利を有していないという委託製造者 (contract manufacturing) 理論による更正処分を行ったわけであり、海外製造子会社に対して委託製造者としてのマークアップ率を適用することで不足税額の算出を行っている。

この場合における IRS の IRC § 482 に関する理論構成は、販売価格に係る独立企業間価格の算定において委託製造者理論による委託製造者のマークアップ率を用いた「原価基準法」を選択したうえで、無形資産の移転又は使用許諾に係るロイヤルティについてはこの販売価格に包含することで別途算定する必要はないというものであった。

租税裁判所は、この IRS 主張に対し、契約書上に米国親会社による全量買取や価格保証の取決めがなされてはならず、海外製造子会社は単なる委託業者ではないとして、まずは IRS の委託製造者理論の適用を退けたうえで、有形資産の販売価格及び無形資産のロイヤルティに係る独立企業間価格の算定は別々に行うべきであるとした。結果として、租税裁判所は IRS 及び納税者の双方の理論について採用をせず、租税裁判所が「最良の判断」を用いてこれらの独立企業間価格の算定を行った。

これらの事案で IRS は、租税裁判所から委託製造者理論への理解を得るために、各々の事案においてその取引実態からのアプローチにより主張を行っている。

すなわち、Bausch & Lomb 事案では 1 枚当たり約 1.5 ドルで製造が可能であるソフトコンタクトレンズを 7.5 ドル支払って購入しているという事実を、Sundstrand 事案では Sundstrand Pacific 社が直接流通販売できる能力を有するまで、当初はすべての製造部品を買い上げて Sundstrand 社が販売するつもりであったという事実を、Seagate 事案では Seagate Technology 社の再販売価格が急激に下落するなか、買取価格が Seagate Singapore 社の標準製造原価にその 25% を加算した価格に完全に固定されてきた事実を、IRS は委託製造者理論を採用した根拠として主張したわけである。

このように IRS は実態面からのアプローチを繰り返したが、租税裁判所は契約書上の取決めに着目した法形式的な判断を行い、これらはすべて認められなかった。

しかし、納税者側としても、この移転価格に係る訴訟に勝つために多大なる時間、費用、労力等を費やしたにもかかわらず、租税裁判所の判断では完勝にはいたらず、結局のところそれなりの額の不足税額を米国に支払うことになったわけであり、この移転価格という訴訟からは納税者も学ぶべきものがあつたのではないかと思われる。

2. 1990 年代後半からの移転価格事案の訴訟における IRS の勝訴率の変化

上記事例のとおり、1990 年代前半までの米国における移転価格事案の主要な訴訟については、IRS 側の主張が裁判所に受け入れられなかったものが少なくなく、決して IRS の勝訴率が高いものとはいえなかった。しかし、第 1 節でみたように 2000 年以降の移転価格事案の訴訟における IRS の勝訴率はかなり高いものになっており、このような IRS の勝訴率の大きな変化は 1990 年代後半に生じたものと思われる。

この 1990 年代後半の移転価格事案の訴訟に係る大きな変化について確認を行うことは、わが国の移転価格に係る訴訟について検討を行うに当たって有意義であると思われることから、1995 年頃から 2000 年までにおける移転価格事案の訴訟の変化等について分析を行った論文等について当たってみたところ、2000 年 2 月に公表された James M. O'Brien⁽¹⁰¹⁾ & Mark A. Oates⁽¹⁰²⁾ 共著「Transfer Pricing Controversies — Recent Trends: High IRS Success Rate and Other Observations (移転価格論争—最近の傾向: 高い IRS の成功率及び他の観察) ⁽¹⁰³⁾」(以下「Recent Trends: High IRS Success Rate」という。)が把握された。

この「Recent Trends: High IRS Success Rate」は、1996 年以降の移転価格事案の訴訟における IRS の勝訴率の大きな変化について着目し分析等を行ったものである。そこで、以下にこの論文から、1990 年代後半の移転価格事案の訴訟について何が起きていたのか、そして IRS の高い勝訴率の要因が何なのかについて考察することとする。

(1) 1996～2000 年までの移転価格事案の具体的判決の傾向

「Recent Trends: High IRS Success Rate」では、租税裁判所における移転価格事案の判決は、1967～95 年までの判決(以下「1995 年以前の判決」という。)と 1996 年以降の判決の 2 つの時代に区分することができるとしており、1995 年以前の判決においては、納税者のポジションが圧倒的に租税裁判所の支持を得てきたとしている。

1996～99 年までにおいて、租税裁判所は移転価格事案に関し以下の 13 件の判決を下した。

(101) 米国シカゴにある Baker & McKenzie LLP 法律事務所のパートナー。専門分野は、租税訴訟、タックスプランニング、移転価格。数多くの移転価格に関する論文を発表している。

(102) The Firm's North American Tax Litigation Practice の会長。専門分野は租税訴訟、移転価格。Sundstrand 事案、Seagate 事案、Compaq 事案など、多くの大規模事案の納税者側の弁護人を務める。

(103) CCH's "Journal of Global Transfer Pricing" (February/March 2000).

No	租税裁判所判決	親会社の国籍	主たる争点	訴訟結果	Penaltyの有無
1	Medieval Attractions N.V. , 71 T. C. M. (CCH) 924 (1996)	外国	トレード・マーク ビジネスコンセプト	IRS100%勝訴	なし
2	Inverworld Ltd. , 71 T. C. M. (CCH) 3231 (1996) 等	外国	投資サービス	IRS 一部勝訴	あり
3	Kaps Warehouse, Inc. , 74 T. C. M. (CCH) 18 (1997)	米国	棚卸資産 リポート	IRS100%勝訴	あり
4	ASAT Inc. , 108 T. C. M. 147 (1997)	外国	販売代理店サービス	IRS100%勝訴 IRC § 6038 を適用	あり
5	Podd , 75 T. C. M. (CCH) 2575 (1998)	外国	特許ライセンス	IRS60%勝訴	なし
6	DHL Corp. , 76 T. C. M. (CCH) 1122 (1998)	米国	トレード・マーク ライセンス	IRS 一部勝訴 トレード・マークの価値 について原告主張の 2000 万ドルを裁判所判 断で1億ドルと評価 トレード・マークのロイ ヤルティについて 0.75%を維持	あり
7	Kenco Restaurants, Inc. , 78 T. C. M. (CCH) 512 (1998)	米国	マネージメント ・サービス	IRS100%勝訴	あり
8	GAC Produce Co. , 77 T. C. M. (CCH) 1890 (1999)	外国	販売代理店サービス	IRS 勝訴 不足税額の100%維持	なし
9	Compaq Computer Corp. , 78 T. C. M. (CCH) 20 (1999)	米国	棚卸資産	納税者100%勝訴	なし
10	UPS of America, Inc. , 78 T. C. M. (CCH) 262 (1999)	米国	保険サービス	IRS100%勝訴 IRC § 61&偽装 (Sham) 理 論を代替適用	あり
11	H Group Holding, Inc. , 78 T. C. M. (CCH) 533 (1999)	米国	トレード・マーク ホテルチェーン サービス	IRS 一部勝訴	なし
12	BTR Dunlop Holdings, Inc. , 78 T. C. M. (CCH) 797 (1999)	外国	関連企業株の売買	IRS 一部勝訴 IRS 評価の35%を維持	なし
13	Investment Research Associates , 78 T. C. M. (CCH) 951 (1999)	米国	所得の割当	IRS 一部勝訴 不足税額の大半は維持	あり

これら1996年以降の13件の判決について最も重要な傾向は、驚くほど高いIRSの勝訴率であるとしている。上記のうちMedieval Attractions事案、Kaps Warehouse事案、ASAT事案、Kenco Restaurants事案、GAC Produce事案及びUPS事案の6判決において、租税裁判所はIRSのポジションを完全に支持した。Inverworld事案、DHL事案、Podd事案及びInvestment

Research Associates 事案の 4 判決では、IRS の更正処分はその全額を維持されなかったが、これらの事案については一般に IRS の勝利とみなされている。

納税者が完全な勝利を収めたのは Compaq Computer 事案のみとなっている。残りの BTR Dunlop Holdings 事案及び H Group Holding 事案については、50%未満であるが IRS の更正処分は維持がなされた。スコアをつけるならば、IRS の「勝ち：負け：引分け」は「10：1：2」となる。

(2) IRS の高い勝訴率に係る分析等

1996 年以降の判決に係る IRS の高い勝訴率の要因について、まず、そのような訴訟に対する IRS の効果的な人的資源の投下 (IRS' dedication of significant resources to such litigation) が大きく寄与していることが指摘されており、このことは、具体的には 1992 年からの大規模事案訴訟手続 (Large Case Procedures) ⁽¹⁰⁴⁾ の導入により訴訟チームによる的確な対応がなされていることを意味しているものと思われる。

また、大規模事案訴訟手続の導入に加え、以下の特徴的な変化について分析を行っている。

イ ペナルティ賦課の大幅な増加

1995 年以前の判決では、移転価格事案に関してペナルティの賦課はほとんどなされてこなかったが、1996 年以降の判決において IRS は積極的にペナルティを賦課してきており、租税裁判所もそれを支持してきている。租税裁判所は、納税者が申告時点でのポジションに対して合理的に独立企業間価格ルールの適用ができていないと結論されるのであれば、ペナルティを課すことをためらわなくなってきた。

上記事案のうち、Inverworld 事案、Kaps Warehouse 事案、ASAT 事案、Podd 事案、DHL 事案、Kenco Restaurants 事案、UPS 事案及び Investment Research Associates 事案の 8 判決において IRS はペナルティを主張し、租税裁判所は Podd 事案以外についてその全部又は一部のペナルティの

(104) 次章第 2 節及び第 4 節参照。

賦課について支持を行っている。

DHL 事案では、IRC § 6662(h)に基づいて、当初の移転価格の申告額に著しい評価誤り (gross valuation misstatement) が認められたとして、移転価格事案において初めて40%のペナルティが賦課された⁽¹⁰⁵⁾。また、Investment Research Associates 事案では、不正行為に係るペナルティ (fraud penalties) が租税裁判所により支持されている。

ロ 関連企業間取引のタイプ

1995年以前の判決では、その大多数が棚卸資産の販売及び無形資産の評価について、特に軽減税率の国・地域の製造関連会社との取引を主たる問題としてきており⁽¹⁰⁶⁾、1996年以降の判決においては Kaps Warehouse 事案及び Compaq Computer 事案の2判決だけが棚卸資産の販売を争点としていた。IRSは、唯一この Compaq Computer 事案で敗訴している。

このほか、1996年以降の判決において、4つの事案 (Medieval Attractions 事案、Podd 事案、DHL 事案及び H Group Holding 事案) が無形資産について、特にトレード・マークに係る取引について問題としており、また、6つの事案 (Inverworld 事案、ASAT 事案、Kenco Restaurants 事案、GAC Produce 事案、UPS 事案及び H Group Holding 事案) が関連企業間の役務提供サービスについて問題としている。このように、移転価格事案の訴訟は、棚卸資産の販売が中心としたものではなく、無形資産についての争点を中心となった事案にシフトしてきている。

ハ 原告となる納税者のタイプ

少数の例外を除いて、1995年以前の判決では、米国の多国籍企業又は株主によってコントロールされた国外関連者との取引が問題とされた。

(105) 2002年4月11日に出された第9巡回控訴裁判所の判決において、このIRC § 6662(h)に基づく40%のペナルティの賦課については取消しがなされた。

(106) 本節で取り扱ったEli Lilly事案、Bausch & Lomb事案、Sundstrand事案及びSeagate事案は、その典型的な例であるといえる。

1996年以降の判決では、外国の企業によってコントロールされている米国企業のケースが、13件中6件とほぼ50%を占めるようになってきている。

ニ IRSの代替的法的理論 (Alternative Legal Theories) の利用の成功

IRSは、1996年以降の判決に係る争点が、上記のように無形資産についての争点を中心となった事案にシフトしてきている状況も踏まえ、IRC § 482に係る更正処分の支援策としてしばしば1つ以上の代替的な法的理論の主張を行ってきている。代替的法的理論の存在は、一般的に租税裁判所の更正処分に係る分析に影響を与えないものではあるが、租税裁判所での分析は、多くの場合、これら双方の法的理論の明確な説明をすることなしに進められる。

例えば、Podd 事案及び BTR Dunlop Holdings 事案では、IRC § 482 と代替的法的理論である IRC § 162 (fair market value standard ; 公正な市場価値基準) とで分析が進められている。ASAT 事案及び UPS 事案では、更正処分を維持するために、租税裁判所は IRC § 482 の代わりに代替的法的理論にその根拠を求めた。

UPS 事案では、IRS は米国の企業によってバミューダの関連企業に支払われた保険料について IRC § 482 及び IRC § 61 の下で更正処分を行った。租税裁判所が行った代替的法的理論による更正処分は、IRS の関連企業間取引が事業目的や経済的実質を欠いており偽装 (sham) であるとした特徴づけに根拠を置くものであった。租税裁判所は、更正処分を維持する際に、IRC § 482 の再分配を適用するための恣意的で不規則でかつ不合理な基準によって判断するよりも、証拠の基準として劣位ではあるが IRC § 61 の下での判断を行った。

非常に古い移転価格事案の判決には偽装 (sham) 理論を用いたものはいくつかあるが、UPS 事案は関連企業間取引に偽装 (sham) 理論を適用

した何十年ぶりの事案であった⁽¹⁰⁷⁾。

(3) 1996年以降の判決において IRS が高い勝訴率を収めた要因

上記の「Recent Trends: High IRS Success Rate」の分析等から、1996年以降において IRS が高い勝訴率を収めた要因について以下のように考える。

- ① 大規模事案に対する IRS の効果的な人的資源の投下 … 1992年の大規模事案訴訟手続 (Large Case Procedures) の導入により訴訟チームによる的確な対応がなされているものと思われる。
- ② 代替的法的理論 (Alternative Legal Theories) の活用 … IRC § 162の公正な市場価値基準や偽装 (sham) 理論を用いた IRC § 61の適用など、多様な法的理論の適用を租税裁判所に主張することにより、IRC § 482の限られた検討だけでは更正処分の維持が難しい事案についても、租税裁判所が代替的法的理論を活用・支持することにより勝訴が可能になっているものと思われる。特に、偽装 (sham) 理論などの経済的実質理論との組合せを租税裁判所が受け入れたことにより、IRC § 482の適用範囲の幅が広がったように思われる。
- ③ 争点の無形資産へのシフト … 問題となる取引がトレード・マーク、役務提供、コスト・シェアリング等へと争点が無形資産に係る取引へシフトしていることから、当初申告の移転価格を合理的説明することが企業側にとっても難しくなっており、IRS に立証責任の転換が図れない場合には、ペナルティの賦課も含めて、納税者側に不利になってきているものと思われる。
- ④ 原告となる企業の変化 … 外国親会社と米国子会社の組合せによる事案については、米国子会社が稼得した米国源泉所得を海外に流出させて、再度米国に還流しないことが想定されることから、租税裁判

(107) この著者によると、UPS 事案の結果として、その後、IRS の国際担当調査官が移転価格事案において偽装 (sham) 理論の適用を主張することが多くみられるそうである。

所としても厳しい判断を行っているのではないかと考える。

上記の要因に加え、1986年の税制改正による所得相応性原則 (Commensurate With Income Principle) の導入により、1995年以前の Eli Lilly 事案、Bausch & Lomb 事案、Sundstrand 事案のような内容の訴訟が減少したほか、第1節でみた2000年以降の移転価格事案に係る訴訟の分析からみても、訴訟で正式な事実審理に至る前に、移転価格事案の多くについて IRS と納税者の間で和解が行われるようになったことも、IRS が高い勝訴率を収めるようになった主要な要因の1つではないかと考える。

3. 2000年以降における米国の移転価格事案に係る訴訟展開

上記のように、1996～99年の租税裁判所における移転価格事案に係る訴訟は、その大半において IRS が勝利を収めている。そのなかで、特に、巨額事案でもある DHL 事案及び UPS 事案については、前者は初めて IRC § 6662(h) に基づいて40%のペナルティが賦課された事案であり、後者は関連企業間取引に偽装 (sham) 理論を適用された何十年ぶりの事案となっており、IRS にとって移転価格に係る訴訟において著しい進展が見受けられた事案であった。

2000年以降において、DHL 事案及び UPS 事案について連邦巡回控訴裁判所で控訴審判決が出されており、納税者にとってかなり厳しい判断を租税裁判所が行ったこれらの事案に対して、連邦巡回控訴裁判所がどのような判決を下したのかについて以下にみتينることとする。

そして、最後に、IRS の移転価格事案に係る訴訟への最近のスタンスを確認するために、2006年に紆余曲折を経て巨額な和解 (Settlement) に至った GlaxoSmithKline 事案の変遷を辿ってみることとする。

(1) DHL v. Commissioner 事案

第一審：1998年12月30日－租税裁判所判決

第二審：2002年4月11日－第9巡回控訴裁判所判決

業種：国際運送業、事業年度：1974～92年（加算税賦課については1990～92年）

問題となった国外関連者：香港に設立した 99%子会社

(後のバミューダの関連子会社⁽¹⁰⁸⁾)

〔事実関係〕

米国の国際運送業者の DHL 社⁽¹⁰⁹⁾はカリフォルニアで 1969 年に設立された。DHL 社は当初、ハワイーカリフォルニア間の米国内航空便による小包配達業者であったが、事業規模が飛躍的に拡大したことを受けて、1972 年に香港に Document Handling Limited, International (DHLI) (以下「DHLI 社」という。)を 99%出資⁽¹¹⁰⁾で設立し、DHL 社の国際運送事業のうち、米国内事業分については DHL 社が担当し、海外事業分については DHLI 社が担当するという分業体制がとられた。

その後、1979 年にオランダ領アンティルに Middlestown, N. V. (MNV) (以下「MNV 社」という。)が設立され、DHL 社の国際的配達ネットワークは、DHLI 社及び MNV 社によって運営・コントロールされるようになり、海外での集配作業のほとんど⁽¹¹¹⁾は、DHLI 社及び MNV 社の子会社である現地営業会社 (local operating companies) によって行われた⁽¹¹²⁾。

1992 年時点で DHL 社の国際ネットワークはおよそ 195 カ国にまで及び、その当時の世界市場シェアの約 8%を占める規模となっており、DHL 社、DHLI 社及び MNV 社は世界で 3 番目に大きな航空便宅配業者となった。

(108) この香港の国際運輸子会社を外国人投資家が購入して別の子会社と統合して設立されたのが、バミューダの国際運輸子会社である。このバミューダの国際運輸子会社は形式的には IRC § 482 上の国外関連者ではないが、この子会社にトレード・マークを譲渡した取引が IRC § 482 上の国外関連取引に該当するかが、この裁判の 1 つの争点となっている。

(109) DHL 社の社名は、創業者である Adrian Dalsey、Larry Hillblom 及び Robert Lynn の 3 人の苗字の頭文字を並べて作ったものである。

(110) 残りの 1%の出資は Dalsey が行っている。

(111) 一部に DHLI 社と契約を結ぶことで、現地営業会社と同様な業務を行っている独立代理店がある。

(112) 海外の集配作業を行う関連子会社のほとんどは MNV 社によって所有され、DHLI 社は国際ネットワークの管理・運営に当たった。

現地営業会社及び独立代理店は DHLI 社と代理店契約を結んで、顧客からの支払のうち一定割合又は一定額を「ネットワーク・フィ」として DHLI 社に送金していたが、DHL 社と DHLI 社の間では各々の集配機能を相互に利用しつつも 1987 年までその対価の支払を行っていなかった。なお、現地営業会社等が支払った「ネットワーク・フィ」には、資本インフラストラクチャー使用料、ネットワーク運営費、ノウハウ及び DHL の名称の使用料が含まれていた。なお、現地営業会社等は、顧客が DHL のネットワーク・サービスを識別できるように「DHL」のトレード・マークの使用を要求されていた。

1974 年に DHL 社と DHLI 社は上記の代理店契約を反映した期間 5 年間の契約を締結し、1990 年まで 6 回の修正を加えながらこれの延長を行った。しかし、これらすべての契約のなかに「DHL」のトレード・マークの使用に関する規定は置かれていなかった。

DHL 社は「DHL」の商標登録を米国で行い、米国内での「DHL」の商標登録に関する費用、広告宣伝費、マーケティングその他の販売促進費を負担し、DHLI 社は米国外での世界各国において「DHL」の商標登録を行い、同様に販売促進等の費用負担を行った。1982～92 年において DHL 社は米国内でこれらの費用に約 1 億 5000 万ドルを費やした。一方で、同時期に DHLI 社は米国外において 3 億 8000 万ドルを費やした。

1980 年代において DHL 社はその経営及び財政状態が悪化したことにより、1988 年にアウトバウンド重点⁽¹¹³⁾への戦略見直しを行うことで経営の建直しを図るとともに、同業他社との合併についても模索をはじめ、UPS 社との交渉も行っているが合意には至らなかった。

DHL 社は、外国人投資家（日本航空、日商岩井及びブルフトハンザ）とも

(113) DHL グループの経営及び財政状態は、米国外での事業については順調であったが、米国内での事業については同業他社との苛烈な競争により採算性の悪化を余儀なくされた。

交渉を行い、結局、1990年12月に、これら外国人投資家との間で以下の内容について合意に至った。

- ① 外国人投資家が DHLI 社及び MNV 社の株式の 12.5% 及び DHL 社の株式の 2.5% を購入すること
- ② 外国人投資家に DHLI 社及び MNV 社の株式の 45% の追加買取オプションを与えること
- ③ 外国人投資家に、上記 45% の追加買取オプションを行使することを条件にして、2000 万ドルで「DHL」のトレード・マークを DHLI 社へ譲渡するオプションを与えること

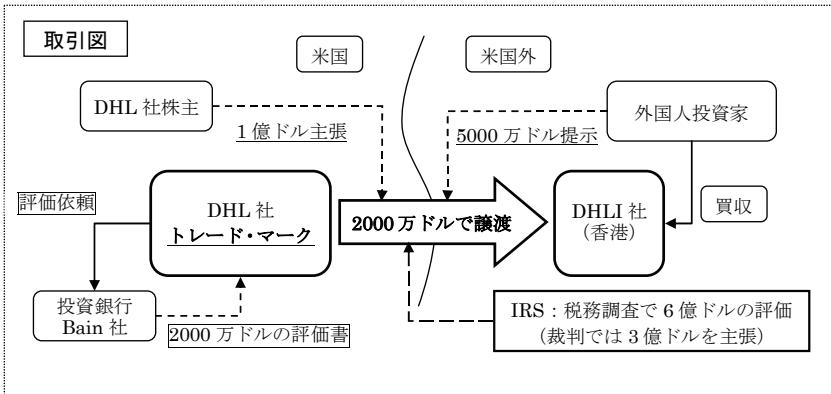
外国人投資家は、1992年8月18日において②の45%の株式の追加買取オプションについて行使を行い、1992年9月17日において③の2000万ドルで「DHL」トレード・マークの DHLI 社⁽¹¹⁴⁾への譲渡オプションの行使を行った。この2000万ドルのうち、1700万ドルが米国での商標権価値として、300万ドルが米国以外の商標権価値として評価された。

なお、③の「DHL」のトレード・マークの評価については、外国人投資家は当初5000万ドルの価格を提示し、DHL社側が1億ドルの価格を主張したが、結局、DHL社のコンサルティング・アドバイザーをしていた非関連者の投資銀行であるBain社の評価(Bain trademark valuation letter)を受け入れて、2000万ドルに落ち着いたという経緯がある。

IRSは、上記のDHL社とDHLI社の取引に関し、1992年9月の「DHL」のトレード・マークの譲渡の時点、これは同年8月における株式の追加買取オプションの行使により外国人投資家のDHLI社及びMNV社の株式の保有割合が合計で57.5%となった後のことであるが、DHLI社をDHL社の国外関連者とみなすことができるとしてIRC § 482を適用し、「DHL」のトレード・マークの評価額として2000万ドルは独立企業間価格を下回るものだと判

(114) DHLI社は、45%の株式追加買取オプションの行使によりMNV社と統合され、この時点ではDHLI BERMUDA社となっている。

断して、その適正な評価額を約6億ドルであると判断した。これについて、IRSはDHL社に対し1億9450万ドルの不足税額及び7480万ドルの加算税を課す更正処分を行った。



また、DHL社は1992年以前において「DHL」のトレード・マークのロイヤルティ（使用料）について、これを3%の料率でDHLI社から受取るべきであったと判断した。

なお、IRSはこの処分の中でDHL社に対しIRC § 6662(h)に基づく40%のペナルティの賦課を行っている。

〔争点〕及び〔裁判所の判断〕

訴訟において、このDHL事案では以下の5つの争点が問題とされた。

- ① 1992年9月に行われた「DHL」のトレード・マークの譲渡については、既にDHLI社及びMNV社の株式の57.5%が外国人投資家に譲渡された後のことであり、DHLI社をDHL社のIRC § 482上の国外関連者とみなすことができるのか。
- ② DHL社が所有していた「DHL」のトレード・マークは、全世界的権利を有するものか、それとも米国内権利に限定されたものか。
- ③ 「DHL」のトレード・マークの評価として2000万ドルは独立企業間

価格又は公正な市場価格として適正か。

- ④ 1992年以前における DHLI 社の「DHL」のトレード・マーク使用に係るロイヤルティ料率等をいくらとすべきか。
- ⑤ IRC § 6662(h)に基づく40%のペナルティの賦課は適正か。

争点①について

● IRS の主張

IRS は、1992年8月までは DHL 社及びその株主が、DHLI 社及び MNV 社の発行済株式の半数以上を保有しており、DHLI 社は DHL 社の国外関連者であると認定した。

1992年9月の時点で行われた「DHL」のトレード・マークの譲渡については、既に外国人投資家が DHLI 社及び MNV 社の株式の57.5%を取得していたものの、国外関連者の判定に必要な支配 (requisite control) は、当事者が当該取引について取決めを行った時点で検討すべきであるとして、当該トレード・マークの譲渡オプションの取決めは1990年12月に行われていることから、当該取引に関し DHLI 社は DHL 社の国外関連者であると主張した。

● 納税者の主張

1990年12月の時点で、DHL 社及びその株主が、DHLI 社及び MNV 社の発行済株式の半数以上を保有していたものの、既に外国人投資家が支配を獲得していたことから、DHLI 社は DHL 社の国外関連者ではなかったと主張した。

加えて、1992年9月時点では DHLI 社及び MNV 社の株式の57.5%が譲渡されており、DHLI 社が DHL 社の国外関連者ではなかったことは明らかであった。

● 租税裁判所意見

一般的に事業体が IRC § 482 に関して国外関連者であるかについては「支配関係 (control)」が存在しているかで判断することになるが、そ

の定義としては財務省規則に「法的には強制可能であろうとなかろうとも、しかし、実行可能である又は実行されている直接的及び間接的なすべての支配関係」⁽¹¹⁵⁾と規定されており、非常に範囲の広いものとなっている。そこで租税裁判所は、単なる実際の株式の所有関係よりむしろ「支配関係の事実 (reality of control)」に着目すべきである⁽¹¹⁶⁾とした。

租税裁判所は、外国人投資家が1990年12月の時点でDHLI社及びMNV社の支配権 (the ability to control the boards) を有していたとしても、日々の業務 (day-to-day operations) について外国人投資家の支配の事実が認められないことから、1992年8月まではDHL社及びその株主がDHLI社及びMNV社の発行済株式の半数以上を保有している以上、DHLI社がDHL社の国外関連者であるとした。

「DHL」のトレード・マークの譲渡については1992年9月に行われた取引であるものの、支配関係があったときに取決めをしておき、支配関係が無くなってから実行されることにした取引であるとし、特に、外国人株主 (foreign shareholders) が支配権を得るときなどについては、当該取引の取決めをした時点、本件事案の場合には、「DHL」のトレード・マークの譲渡のオプションを設定した日における必要な支配関係 (requisite control) について判定をすることが適当であると判断して、IRSの主張を支持した⁽¹¹⁷⁾。

● 第9巡回控訴裁判所意見

(115) 財務省規則 § 1.482-1A(a)(3)。原文は「any kind of control, direct or indirect, whether legally enforceable, and however exercisable or exercised」となっている。

(116) *Grenada Indus., Inc. v. Commissioner*, 17 T.C. 231 (1951), affd. 202 F.2d 873 (5th Cir. 1953).

(117) 租税裁判所は次のように判示している。

「We agree with respondent and hold that it is appropriate to use a transactional approach to a specific transaction that was formulated at a time of requisite control and executed after the requisite control no longer existed.」

第9巡回控訴裁判所は、支配関係について租税裁判所の判断を支持した。

争点②について

- IRS の主張

IRS は、DHL 社が有していた「DHL」のトレード・マークについて、まずは、商標法の問題として、DHLI 社は契約上ライセンスとして位置づけられており、DHL 社と DHLI 社の間には「DHL」のトレード・マークを維持し完成させるために必要な支配関係が存在していたこと、次に、1974 年の契約及びその修正、その他の書類で DHL 社に全世界的権利があることを DHL 社が否定できないであろうこと等を論拠とすることで、DHL 社は全世界的権利を所有していたと主張した。

- 納税者の主張

DHL 社は、「DHL」のトレード・マークについて、DHLI 社が米国外の国・地域への登録や広告等の販促活動のために多大なる費用を投下していること、1974 年の契約や書類等は DHL 社の同意の下で登録や販促活動等を行う旨のものであり、DHL 社の全世界的権利を認めたものでないこと等により、DHL 社の権利は米国内に限定されるものであり、「DHL」のトレード・マークの米国外部分の権利については DHLI 社が所有していたと主張した。

一方で、DHL 社は副次的な主張 (collateral attack) として、1968 年の財務省規則 § 1.482-2(d)(1)(ii) の無形資産に係る「開発者／補助者基準 (developer/assister standard)」等を用いて、DHLI 社が米国外における「DHL」のトレード・マークの「開発者」であるとして、当該開発無形資産に関しては所有権がある旨の主張を行った。

- 租税裁判所意見

租税裁判所は、1974 年の契約において、DHLI 社が「DHL」の名称の使用許諾を得る記述のなかで「ライセンス (license)」の用語が使われていたが、不自然さはなくその後も修正なされていないこと、DHL 社は

「DHL」のトレード・マークの使用禁止の権限を有していたこと、外国人投資家等との交渉において DHL 社は「DHL」のトレード・マークの所有者であり全世界的権利を有していると表示されていること等により、IRS の主張を支持した。

また、租税裁判所は DHL 社の副次的な主張に対しては、「開発者／補助者基準」に基づいて判断すると、DHL 社が米国外においても「DHL」のトレード・マークの「開発者」であり DHLI 社はその「補助者」として、これを受け入れなかった。

- 第 9 巡回控訴裁判所意見

第 9 巡回控訴裁判所は、DHL 社の主張の 1968 年の財務省規則 § 1.482-2(d)(1)(ii) の無形資産に係る「開発者／援助者基準」の適用について検討を行い、租税裁判所が法形式に重点を置いて「開発者／援助者基準」の判定を行ったのに対し、米国外での「DHL」のトレード・マークについてはその「DHL」の商標登録をすべて DHLI 社が行っており、その費用や広告宣伝費、マーケティングその他の販売促進費についても DHLI 社が負担してきていること等から実質的判断により「開発者／援助者基準」の判定をする⁽¹¹⁸⁾ことで、DHLI 社が米国外における「DHL」のトレード・マークの「開発者」とあるとの認定を行い、租税裁判所の判断を覆した。

争点③について

- IRS の主張

IRS は不足税額通知書で「DHL」のトレード・マークの評価額を約 6 億ドルであるとして不足税額を算出することで更正処分を行っているが、訴訟では新たに 2 人の経済専門家を用いて「DHL」のトレード・マーク

(118) 当時の 1968 年の財務省規則 § 1.482-2(d)(1)(ii) に基づく「開発者／援助者基準」の判定においては、法形式的判定によるのではなく、実質的判断により判定することとされていた。なお、この取扱いについては 1994 年移転価格最終規則において改正がなされている。

に係る全世界的権利の評価額について、無形資産に係る独立企業間価格の算定方法⁽¹¹⁹⁾により算出した。この 2 人の経済専門家は、各々に算出に必要な仮定を置き、計数、ファクター等の設定を行い、1990 年の評価額として 2 億 8700 万ドル及び 3 億 2750 万ドルと算定した。これらを基に IRS は、DHL 社の「DHL」のトレード・マークに係る全世界的権利の評価額を 3 億ドルと主張した。

IRS は、これら経済専門家の意見の調整をする際に、外国人投資家が DHLI 社及び MNV 社の株式の 57.5%を取得するのに 2 億 8750 万ドルを支払ったことに着目し、それを逆算して DHLI 社及び MNV 社の総株式価値を 5 億ドルとの算定を行い、これから 1998 年の自己資本額である 2 億 200 万ドルを差し引いた 2 億 9800 万ドルが「オフ・バランス・シート」になるものであり、これから無形資産の価値がほぼ 3 億ドルに等しいことを主張した。

● 納税者の主張

DHL 社の申告当初における「DHL」のトレード・マークの評価額は、非関連者の投資銀行である Bain 社の評価を受け入れた 2000 万ドルであるが、訴訟において DHL 社はこの Bain 社の 2000 万ドルの評価について理論的な補強等を行わず、新たに 2 人の経済専門家をを用いることで、そのうちのひとりの経済専門家は DCF（ディスカウントキャッシュフロー）法により 5520 万ドル⁽¹²⁰⁾が「DHL」のトレード・マークに係る全世界的権利の評価額であると主張した。

また、もうひとりの経済専門家については、DHL ネットワークの成功はトレード・マーク以外のインフラストラクチャーやノウハウなどに係るその他の無形資産による要因が大きいとの見解を示した。

(119) 具体的には判決文に算定手法の名称として「relief- from-royalty approach」と記されている。

(120) 無形資産の算定手法としては IRS の経済専門家と同様の手法によっているものの、値として大きく異なったものが用いられており、結果として 5000 万ドル程度の算出額になっている。

- 租税裁判所意見

租税裁判所は、DHL 社の主張する 2000 万ドル及び 5000 万ドルの「DHL」のトレード・マークの評価額は、独立企業間原則にも公正な市場価格にも基づいているものではない⁽¹²¹⁾として DHL 社側の主張を受け入れなかった。

一方で、IRS 側の経済専門家の算出方法に用いられたアプローチ、仮定、計数等の設定については、より合理性が見受けられるとの認識を示して租税裁判所にとって有益な分析であったとは認めたものの、この 3 億ドルという評価額のすべてが「DHL」のトレード・マークに帰属するものではないとした。租税裁判所は、これは DHL ネットワークのインフラストラクチャーやノウハウなどその他の無形資産による要因からの評価部分を含んでいるものであるとして、「DHL」のトレード・マークの評価額の算出のためには、これらその他の無形資産に係る評価部分を差し引く必要があると判断して、IRS の主張も受け入れなかった。

そこで、租税裁判所は、IRS の無形資産評価の算定方法は受け入れ、DHL ネットワークのすべてに係る無形資産の評価額を 3 億ドルと認定したうえで、「最良の判断」に基づいて (On the basis of our best judgment)、インフラストラクチャーやノウハウなどその他の無形資産に係る評価額を差し引いて、「DHL」のトレード・マークのみの評価額を半分の 1 億 5000 万ドルと結論づけた。

しかし、租税裁判所は検討をここで終えず、DHL 社が所有していた「DHL」のトレード・マークについては、米国外での「DHL」の商標登録をすべて DHLI 社が行い、その費用や広告宣伝費、マーケティングその他の販売促進費についても DHLI 社が負担してきていることを考慮に入れると、DHL 社の持つ全世界的権利としての「DHL」のトレード・マーク

(121) 租税裁判所は「We are convinced that there was a certain acquiescence on both sides of this transaction that was motivated by the desire to close the deal and save taxes.」との認識を示している。

について、その米国外部分のなかに不完全性 (imperfections) が存在しているとの認定を行い、上記の 1 億 5000 万ドルという評価額からこの不完全性について差し引かねばならないと判断した。

租税裁判所は、DHL ネットワークによる小包配達事業が米国内より米国外で成功していることを認め、財務データから分析して、「DHL」のトレード・マークに係る全世界権利の評価額である 1 億 5000 万ドルのうち、3 分の 2 に当たる 1 億ドルについて米国外に帰属するものであると結論づけるとともに、このうち上記の不完全性によって 50% の市場性割引 (marketability discount) を行うことが適切であると判断した。

これにより、DHL 社のトレード・マークの全世界権利を構成する米国外部分の評価額は 5000 万ドルとなり、これと米国内の評価額 5000 万ドルと合計することで、租税裁判所は DHL 社の「DHL」のトレード・マークに係る全世界権利の評価額は 1 億ドルであるとした。

● 第 9 巡回控訴裁判所意見

第 9 巡回控訴裁判所は、「DHL」のトレード・マークの評価に係る租税裁判所の判断について、「我々は、租税裁判所の評価について明らかに誤っているとは判らないことから、1 億ドルの評価についてはこれを支持する」⁽¹²²⁾とした。

第 9 巡回控訴裁判所は争点②でみたとおり、1968 年の財務省規則 § 1.482-2(d)(1)(ii)の「開発者／援助者基準」に関し、DHLI 社が米国外における「DHL」のトレード・マークの「開発者」であるとしており、「DHL」のトレード・マークの米国外部分の権利については DHLI 社に帰属するものであるとした。これにより、租税裁判所が判断した DHL 社のトレード・マークの全世界権利に含まれる米国外部分の評価額である 5000 万ドルについては、もともと DHLI 社が所有している権利の評価であり、

(122) 原文は次のとおりである。

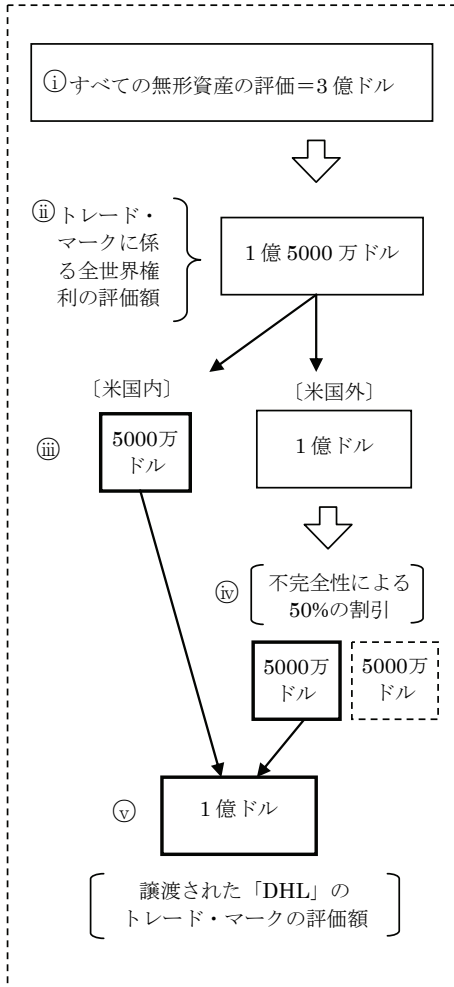
「We do not find the tax court's valuation, a factual determination, to be clearly erroneous; thus we uphold the \$ 100 million value.」

「DHL」のトレード・マークの DHLI 社への譲渡に係る IRC § 482 上の評価額は、米国内部分の権利に係る評価額である 5000 万ドルのみであると判断した。

[租税裁判所の「DHL」のトレード・マークの評価に係る判断のイメージ]

● 租税裁判所意見の概要

- ① IRS の無形資産評価の算定方法を受け入れて、DHL ネットワークに係るすべての無形資産の評価額を 3 億ドルと算出
- ② 「最良の判断」に基づき、その他の無形資産に係る評価額を差し引いて、「DHL」のトレード・マークに係る全世界権利の評価額を 3 億ドルの半分の 1 億 5000 万ドルと認定
- ③ 財務データから分析して、「DHL」のトレード・マークに係る全世界権利の評価額である 1 億 5000 万ドルのうち、3 分の 1 に当たる 5000 万ドルについて米国内に、3 分の 2 に当たる 1



億ドルについて米国外に帰属するものと認定

- ④ 米国外部分のなかに不完全性が存在していると認定し、これを1億ドルから差し引かねばならないとして、50%の市場性割引 (marketability discount) を行うことが適切であると判断
- ⑤ 租税裁判所は、米国内の評価額5000万ドルと米国外部分の評価額の5000万ドルを合わせることで、譲渡された「DHL」のトレード・マークに係る全世界権利の評価額は1億ドルであると判断した

争点④について

- IRSの主張

IRSは、DHL社が「DHL」のトレード・マークについて全世界権利を有していたことから、1982～92年までの期間についてDHLI社はDHL社に0.75～1.0%の料率のロイヤルティを支払うべきであると主張した。

- 納税者の主張

DHL社は、DHLI社が米国外における「DHL」のトレード・マークの「開発者」として、当該開発無形資産に関しては所有権があることを主張して、ロイヤルティの支払義務は存在しないものと主張した。

- 租税裁判所意見

租税裁判所は、DHL社が「DHL」のトレード・マークの全世界権利を有していたというIRS主張を認めたとうえで、1982～92年までの期間についてDHLI社はDHL社に0.75%の料率のロイヤルティを支払うべきであるとした。

- 第9巡回控訴裁判所意見

第9巡回控訴裁判所は争点②でみたとおり、「DHL」のトレード・マークに係る米国外部分の権利はもともとDHLI社が所有していたと認定しており、租税裁判所の判断を覆した。

争点⑤について

● IRS の主張

IRS は、投資銀行である Bain 社からのコンフォート・レター⁽¹²³⁾は、DHL 社の弁護士又は代表経営者によって内容を前もって決められていたものであり操作されていたものであると主張した。

● 納税者の主張

DHL 社は、「DHL」のトレード・マークの DHLI 社への譲渡に係る 2000 万ドルの評価について、投資銀行である Bain 社のバックグラウンド及び専門知識に対し信頼を持ち、その信頼が合理的なものであり、コンフォート・レターに基づいた申告に過怠による (negligent) 行為はなかったと主張した。

● 租税裁判所意見

租税裁判所は、DHL 社と外国人投資家との「DHL」のトレード・マークの交渉に関し、その経緯について次のように認定した。当初、外国人投資家が DHL 社に資本注入するために 5000 万ドルを評価額としたことに対し、DHL 社の代表経営者は税金やその他の目的から 2000 万ドルに評価額を減らした。その後、DHL 社の株主は 1 億ドルの提案を示したが、駆け引きの結果、DHL 社の代表経営者から Bain 社が仕事を得て 2000 万ドルを支持する評価書の作成を行うことで、最終的に 2000 万ドルの評価額に確定した。なお、DHL 社の代表経営者が Bain 社以外で、2000 万ドルの評価額を支持しようとする他の複数の専門家に同様の依頼をしている事実についての認定もされている。

租税裁判所は、以上のことから、DHL 社が Bain 社のコンフォート・レターに信頼を置くことに合理性は認められないとして、IRS が行った IRC § 6222 (h) に基づく 40% のペナルティの賦課について支持した。

● 第 9 巡回控訴裁判所意見

(123) 監査法人などが企業の調査依頼に応じて作成する確認書。一般的に法的拘束力は持たないが信用力はあるとされている。

第9巡回控訴裁判所は、IRC § 6222 (h)に基づく40%のペナルティの賦課に関し、DHL社が評判の高い金融会社 (respected financial firm) からコンフォート・レターを得たことを租税裁判所ほど非難しないとし、DHL社がBain社の評価を操作したとか、Bain社が盲目的にDHL社の望む価格を支持したという証拠はどこにもないとして、租税裁判所がDHL社の誠実さを示すBain社のコンフォート・レターへの信頼を拒絶する誤りを犯したと判断して、租税裁判所の判断を覆した。

【考察】

このDHL事案は、無形資産の評価に関する米国における重要な判決である⁽¹²⁴⁾。

まず、本件事案では、租税裁判所はIRC § 482上の国外関連者の判定について、既に支配関係が形式的にも実質的にも存在しないとされる場合において国外関連者として認めるケースを判示しており、これを第9巡回控訴裁判所も支持をしている。今後、わが国においても、オプション取引により株式取得の時期を意図的にずらすなどして、国外関連者の判定を免れようとするケースへの対処策の1つとして認識しておくべきであると考えられる。

次に、DHL社が譲渡した「DHL」のトレード・マークに係る権利が全世界的なものか、それとも米国内に限られたものであったのかについてであるが、租税裁判所は、これについて法形式を重視して判定を行っている。これに対し、第9巡回控訴裁判所は「DHL」のトレード・マークの登録や販促

(124) DHL事案に係る租税裁判所判決を評した論文として、“Transfer Pricing Dispute Resolution: A Study of DHL Corp. v. Comr. as Contrasting Consensual Resolution and Confrontation in Tax Court” (May 5, 1999 Tax Management Transfer Pricing Report) が、第9巡回控訴裁判所判決を評した論文として、Gregory j. Ossi “Deciphering The Ninth Circuit’s DHL Decision: Questions Linger on Common Control, Intangibles, Penalties” (September 18, 2002 Tax Management Transfer Pricing Report) がある。

活動に係る費用の支払等に重点を置いて実質的な判断により認定を行っている。この違いは、1968年の財務省規則 § 1.482-2(d)(1)(ii)に基づく「開発者／援助者基準」の解釈によるものであるが、当時の規則では「開発者／援助者基準」の判定に、法形式的判定によるのではなく実質的判断により認定することとされていたことから、この場合、第9巡回控訴裁判所の判断の方がより妥当なものであると思われる。

しかし、「DHL」のトレード・マークの譲渡に係る当事者の認識から判断するに DHL 社が全世界的権利を有していることを前提に交渉がなされていたこと及び争点⑤の租税裁判所意見からみて DHL 社の代表経営者に米国内での課税を引下げの思惑が存在していたことは明らかであり、これらのことから第9巡回控訴裁判所が行った経済的実質に基づく判断は支払事実等の経済行為を捉えたものに過ぎず、本件事案では、その法形式（法的実質）のなかに当事者の真の意図が認められるのではないかと考える。

通常、経済的実質を明らかにすることにより法形式の裏に隠された当事者の真の意図を明白にするということが実質的判断の在るべき姿であるのに対し、本件事案では、法形式のなかに見え隠れしていた当事者の真の意図を経済的実質により覆い隠すようなことを、第9巡回控訴裁判所が行ったものではないかと思われるところである。結局、本件事案において、この判断の影響は大きく、租税裁判所の無形資産に対する評価についての判断は維持されたものの、DHL 社に追徴される不足税額は大きく減らされることとなった。

次に、無形資産である「DHL」のトレード・マークの評価である。

これまでの移転価格事案に係る訴訟における租税裁判所の判断は、IRS 及び納税者が独立企業間価格の算定に用いた比較対象取引について租税裁判所が詳細な検討を行い、これらに関しその差異の調整等に致命的な問題があるとして IRS 及び納税者の主張した算定方法を租税裁判所が受け入れず、また、提出された訴訟資料等には独立企業間価格を算定するための十分な資料がないとして、結局、租税裁判所の「最良の判断」により明確な

根拠なしに結論が導かれるということが多かったように思われる。このような判断は、その後の同様な事案の有効な指針にはなりづらいものであったと考える。

本件事案においては、トレード・マークというオフ・バランス・シートとなっている無形資産の評価であり、その性質から比較対象取引が存在しないものであることから、上記のような検討過程はとられなかった。租税裁判所は、IRS 及び DHL 社の経済専門家が用いた無形資産の評価手法について、そのアプローチの内容等、具体的には、インカムアプローチである DCF 法や免除ロイヤルティ法、それに用いた仮定、計数、ファクター等の設定について検討を行い、恣意的な数値設定がなされていないかに十分に配慮しながら、独立企業間価格の算定方法としての妥当性の判定を行っている。これらの分析は、今後の同様な無形資産の算定方法等の検討に有用なものであり、これまでの米国の判決と比較して、数段前進したものではないかと考える。

この分析のなかで租税裁判所は、「最良の判断」を2回使用したことが認められる。具体的には争点③のところで、租税裁判所が DHL ネットワークのすべての無形資産の価値が「DHL」のトレード・マークに係るものではないとしたときと、「DHL」のトレード・マークについて米国外部分のなかに不完全性 (imperfections) が存在するとしたときである⁽¹²⁵⁾。これは、租税裁判所が独自にそれらの割合を決める必要が生じたためであり、より精緻な結論を導き出すための判断であると思われる。それまでの租税裁判所が行ってきた「根拠にすべきものがなくなってしまったので、しかたなく租税裁判所が裁量で判断を下す」というものとは次元の異なるものであると考える。

なお、第9巡回控訴裁判所は、租税裁判所の独立企業間価格の算定のた

(125) 判決文のなかで裁判所の「最良の判断」と明記されているのは、DHL ネットワークに係る無形資産の価値がすべて「DHL」のトレード・マークに係るものでないことを認定した部分に対してのみである。

めの判断を、「明らかに誤っているとは判らないことから」と支持しているが、連邦控訴裁判所が合衆国憲法第3章に基づく裁判所であり、租税に関してそれほどの専門性を有していないことに鑑みると、本件事案については無形資産の評価という非常に高度な専門性を要求される事案であったことから、この第9巡回控訴裁判所の判断はやむを得ないものであると考える。

最後に、IRC § 6662 (h) に基づく 40% のペナルティの賦課についてであるが、これについては筆者として租税裁判所の判断を大きく支持するところである。

争点⑤の租税裁判所意見にある DHL 社と外国人投資家との交渉の経緯等をみるに、外国人投資家の 5000 万ドル提示に対し DHL 社の代表経営者は税金の回避等の目的から 2000 万ドルを示し、株主が 1 億ドルを主張すると懇意にしている投資銀行に 2000 万ドルのコンフォート・レターを出させ、加えて、その他の専門家にも 2000 万ドルの確認書について打診をするなど、独立企業間価格や公正な市場価格に基づく意図などないことが明白であることから、租税裁判所の判断は当然であり、これに対する第9巡回控訴裁判所の「DHL 社が Bain 社の評価を操作したとか、Bain 社が盲目的に DHL 社の望む価格を支持したという証拠はどこにもない」という判断は理解に苦しむところである。

第9巡回控訴裁判所は、争点②の「開発者／援助者基準」の判定において実質的判断を行ったとしているわけであるが、争点⑤の交渉等の経緯等については実質的判断を避けているように思われ、当事者の真意を覆い隠すような判断が行われたようにも解されるところである。

(2) UPS v. Commissioner 事案

第一審：1998年12月30日－租税裁判所判決

第二審：2002年4月11日－第9巡回控訴裁判所判決

業種：運送業、事業年度：1984～90年

問題となった国外関連者：バミューダに設立した再保険業子会社

〔事実関係〕

米国で最大の小包等の宅配業務を行っている United Parcel Service of America, Inc. (以下「UPS 社」という。)は、世界各国及び米国各州に子会社を持ってサービスの提供を行っている世界有数の規模の運送業者である。

UPS 社は 1983 年まで、荷物の紛失又は損害に対して損失補償を行うために、基本的な宅配契約のなかで顧客に対しては追加的な料金の徴収することなしに、荷物 1 個当たり 100 ドルを上限とした自己保険を設定して、100 ドル当たり 25 セントについて保険料収入 (Excess Value Charges ; 以下「EVC」という。)として自己の収入に計上するとともに、そのリスクを自己負担として損害賠償請求の処理を自らが行うことでその費用を自己で計上していた。なお、高額な荷物の損失補償については、100 ドルごとに保険料を 25 セントずつ追加払いすることで顧客は任意に保険を追加購入することができた⁽¹²⁶⁾。そして、UPS 社は保険料収入から損失補償等の費用を差し引いた残額について、UPS 社の保険業務に係る所得として申告を行うことで税務上も適切に処理を行っていた。

これに対し、UPS 社の保険ブローカーは、この保険プログラムを海外関連者によって提供されるように再構成すれば、これについて税金を米国で納付しなくてもよくなる旨の示唆を行った。そこで、UPS 社は保険ブローカー等との協議を幾度と行い、1983 年にバミューダに再保険会社となる Overseas Partners, Ltd.⁽¹²⁷⁾ (以下「OPL」という。)を設立した。OPL の株主のほとんどが UPS 社の従業員であり⁽¹²⁸⁾、UPS 社は株式を公開していなかった。

(126) この追加払い分も EVC に加算される。

(127) 当初、UPS 社は 1983 年 6 月 28 日にバミューダで UPSINCO, Ltd. を設立し、同年 11 月 25 日に Overseas Partners, Ltd. への名称変更を行った。

(128) これは、サブパート F 条項 (タックスヘイブン税制) の対象外とするためのものであり、保険ブローカー等との遣り取りにおいて UPS 社は OPL の株主構成について大半を従業員持分とするよう示唆を受けている。

次に UPS 社は、非関連者である National Union Fire Insurance Company (以下「NUF 保険会社」という。) から保険証書 (insurance policy) を購入してこれと保険契約を結び、この NUF 保険会社と OPL とで再保険契約を結ぶことで、これまでと同様に UPS 社が保険料の徴収を行い損害賠償請求の処理を直接に行うが、法的には保険リスクをまず非関連者である NUF 保険会社が保証し、それをバミューダの再保険会社の OPL が再保証するという法形式を構築した。UPS 社は徴収した保険料から損失補償等を差し引いた残りから、NUF 保険会社及び OPL への手数料の支払を行った。これにより、1984 年から、保険業務は外観上バミューダの会社に移譲され、UPS 社は引き続きこれまでと同様に保険料の徴収を行い自社で損失補償を支払うものの、保険料収入の大半がバミューダの再保険会社である OPL に譲渡されるという、新しい保険プログラムが開始され、それまで UPS 社が米国で税務申告をしていた保険業務に係る収益については、すべてバミューダの再保険業子会社である OPL の所得であるとして、1984 年に係る税務申告において UPS 社は保険業務に係る所得を一切申告しなかった。

IRS は、UPS 社の徴収している保険料は、これまでと同様に UPS 社の所得を構成するとして更正処分を行った。

[争点]

- IRS の主張

IRS は、バミューダの再保険会社の OPL が正当な法人事業体 (valid corporate entity) であると認定することで OPL の存在自体を争うというスタンスは取らず、UPS 社が OPL に送金した再保険料は OPL に帰属せず UPS 社に帰属するものとして、IRC § 61 及び IRC § 482 等に基づき OPL の再保険業に係る所得は UPS 社の保険業務に係る所得を構成する旨の主張を行った。加えて、IRS の損害保険に係る経済専門家は、100 ドル当たり 25 セントの保険料率について高すぎるとの主張を行った。

- 納税者の主張

UPS 社は、この OPL を用いた保険業務の再構築は、租税回避目的ではなく合法的な事業目的が存在していたと主張した。UPS 社は、1983 年まで UPS 社が EVC から所得を得ていたことは、様々な州の保険法に潜在的に抵触していた可能性があったとして、保険業務を法形式上において非関連者である NUF 保険会社及び OPL を通じて行う必要があったとし、1984 年以降についてこのような保険業務の再構築を行った旨の主張がなされた。

[裁判所の判断]

- 租税裁判所意見

租税裁判所は、本件事案の問題は、UPS 社が取引に NUF 保険会社及び OPL を組入れることにより EVC 業務 (EVC activity) の再構築をしたことについて「実質性 (substance)」が認められるかどうかにあると指摘をしたうえで、もし、この取引に実質性が認められないのであれば、UPS 社は従前どおりの税務申告を行うべきであり、どのように巧妙な契約を行おうとも税制を回避できないはずであるとした。

そして、租税裁判所は、UPS 社が 1984 年以降もそれまでと同様に保険業務を行い自社で損失補償を支払うという実態に着目するとともに、いくつもの判例⁽¹²⁹⁾を引用し、「当該取引に税的目的を認める十分な実質性が存在するかどうかの審査は、客観的な経済的実質及び主観的な事業動機による裏付けの双方が存在しているかどうかによる」とした。

(129) See *Kirchman v. Commissioner*, 862 F.2d 1486 (11th Cir. 1989) at 1491-1492; see also *ACM Partnership v. Commissioner*, 157 F.3d 231 (3d Cir. 1998), affg. in part and revg. in part on another ground T.C. Memo. 1997-115; *Lerman v. Commissioner*, 939 F.2d 44, 53-54 (3d Cir. 1991), affg. *Fox v. Commissioner*, T.C. Memo. 1988-570; *Casebeer v. Commissioner*, 909 F.2d 1360, 1363 (9th Cir. 1990), affg. in part and revg. in part on another ground *Larsen v. Commissioner*, 89 T.C. 1229 (1987).

租税裁判所は、UPS 社の租税回避目的以外に事業目的が存在していたという上述の主張について、同社の保険業務部長等の「スケッチ風の証言 (sketchy testimony)」から UPS 社が潜在的な州保険法に係る違法状況のために保険業務の再構築が必要であったとは認められず信用はできないとの判断を行った。また、租税裁判所は、UPS 社の保険業務やその料率、NUF 保険会社と OPL の契約の内容等について検討を行い、NUF 保険会社と OPL の再保険料率の 100 ドル当たり 25 セントの保険料率について高すぎるとの認識を得たうえで、NUF 保険会社と OPL に係る UPS 社の契約内容が偽装 (Sham) であるとの結論に至った。

加えて、最後に、UPS 社の保険業務の再構築が、NUF 保険会社と OPL の契約書にある事業目的によるものではなく、OPL への EVC の払い込みにより連邦所得税を縮減することにその動機があったことを確信させる同時文書が存在することについての言及を行っている。

これは、1982 年 9 月に世界的な保険ブローカー会社である Hall が UPS 社の海外保険子会社の設立に関して作成した覚書 (memorandum) があり、そこには UPS 社がオフショアの保険子会社を設立することにより、およそ 2400 万ドルの税的利益 (tax benefit) を得ることかできる旨が記載されていたというものである。租税裁判所は、これも租税回避の目的だけで UPS 社が保険事業を再構築した有力な物証であるとした。

以上のことから、租税裁判所は、IRS が IRC § 61 及び IRC § 482 等の規定に基づいて主張を行っているものの、NUF 保険会社と OPL に係る契約内容が偽装 (Sham) であると認められることから、IRC § 482 等を適用した所得再分配を行う必要はなく、IRC § 61 により OPL の所得のすべてを UPS 社に帰属させる旨の判断を下した。

● 第 9 巡回控訴裁判所意見

第 9 巡回控訴裁判所は、UPS 社が行った保険業務の再構築では、非関連者である NUF 保険会社から保険証書が購入されており、UPS 社が徴収した保険料で補償しきれない損害を被った場合には、現実に NUF 保険会

社がその損害の支払をする必要が生ずるわけであり、再保険会社である OPL はその損害を補償するために存在をしており、経済効果及び事業目的がこの取引のなかにありえるとして、租税裁判所の判断を覆した。

第 9 巡回控訴裁判所は、租税裁判所に対し IRC § 482 及び IRC § 485(a) に基づいて審理をやり直して、UPS 社と OPL の所得再分配について再検討を行うよう本件事案を差し戻した。

【RYSKAMP 判事の反対意見】

第 9 巡回控訴裁判所の上記意見についてはその 3 人の裁判官の合意ではなく、これ対して RYSKAMP 判事が非常に強い反対意見を表明しており、判決文にその意見を付している。

この判事は、租税裁判所の意見を全面的に支持し、UPS 社の保険業務の再構築は明らかに連邦所得税を減少させることのみを目的とした租税回避行為であり、UPS 社は EVC 収入から 1 億ドルを拠出して行ういかなる事業動機も示していないとして、UPS 社の NUF 保険会社と OPL に係る契約は明白な偽装 (Sham) 取引であると断じた。

[調停 (Mediation)] ⁽¹³⁰⁾

租税裁判所は、上記のように、第 9 巡回控訴裁判所から本件事案について審理のやり直しを命じられたわけではあるが、租税裁判所の担当判事はこのほかにも UPS 社に事案を 2 件持っており、結局、本件事案については租税裁判所で担当判事の下で調停 (Mediation) が行われ、IRS と UPS 社は、3 事案合わせて 1984～90 年までの 7 年間について約 4 億 2000 万ドルの支払及び IRC § 6662(e) に基づくペナルティの賦課に合意することで決着した。これにより、当初更正処分に係る不足税額の約 6 割が確保できたわけである。なお、当該調停の具体的内容については、租税裁判所の調停に係る守秘義務により公表はされていない。

(130) See “Settlements: UPS Accepts Nearly 60 Percent of Section 482 Adjustments for 1984-90” (April 2, 2003, Tax Management Transfer Pricing Report).

【考察】

この UPS 事案は、関連企業間取引に偽装 (sham) 理論を適用した何十年ぶりの事案であり、租税裁判所の判決文をみるに、UPS 社の保険業務の再構築に関して保険ブローカーとの具体的な遣り取りの内容が記述され、また、同社の保険業務部長の証人尋問については実際の受け答えがそのまま明示されるなど、非常に具体性のあるものとなっている。そのような具体的記述をもって、UPS 社が行った NUF 保険会社と OPL に係る契約内容が偽装 (Sham) 取引に当たる旨を租税裁判所は判示しており、当該判断には疑問をはさむ余地はないものと思われるが、第 9 巡回控訴裁判所は A4 の用紙 3 枚程度⁽¹³¹⁾の上述の理由でこれをすべて覆している。その内容が納得のいく説明であるとは感じられない。また、第 9 巡回控訴裁判所の判決では、上記に示したように非常に強い表現で RYSKAMP 判事の反対意見が付されており、その内容は全面的に租税裁判所と同意見のものとなっている。巡回控訴裁判所では意見が 2:1 に大きく割れていたわけである。筆者の個人的な感想であるが、RYSKAMP 判事の反対意見が普通の感覚で捉えて当然ではないかと考える。残りの 2 人の判事の考えは正直なところ理解できないところである。

結局、この第 9 巡回控訴裁判所の判決の指示を受けた租税裁判所では、調停によりこれに続く 2 件の UPS 事案と合わせて 3 件について、具体的内容の公表をせずに上記の内容で決着がつけられることになった。その結果として、UPS 社側の当初不足税額の 6 割の支払とペナルティ賦課の受け入れとなっており、IRS としてはそれなりの不足税額等を得ることができている、つまり、この事案では、IRS は訴訟上での解決はできなかったものの、訴訟外において IRS の意図する納税者へのコンプライアンスの維持・

(131) 用紙の規格によりこの枚数のカウントが若干違うこともありえるが、一般的なものであれば 4 枚は超えない程度のものである。ちなみに、同様の規格であれば租税裁判所の判決文は 60 枚程度のもとなっている。

向上を図ったのではないかと考える。

第9巡回控訴裁判所の判断には釈然としない思いが残ったものの、調停結果により後の事案に対する影響に補正が加えられたものと思われ、今後においても IRC § 482 に関し偽装 (Sham) 理論等の適用を検討する事案が続くのではないかと考える。

(3) GlaxoSmithKline v. Commissioner 事案

(1 回目) 第一審を租税裁判所に提訴：2004 年 2 月 4 日－1989～96 年の更正処分が対象

(2 回目) 第一審を租税裁判所に提訴：2005 年 4 月 12 日－1997～2000 年の更正処分が対象

(なお、上記 2 事案は 2005 年 9 月 28 日に統合され 1989～2000 年を更正処分の対象とする 1 つの事案となった。)

和解：2006 年 9 月 11 日－IRS による合意内容の公表

業種：薬品製造販売、事業年度：1989～2000年 (和解対象は1989～2005年)

問題となった国外関連者：英国の薬品製造販売の親会社

[事実関係] ⁽¹³²⁾

英国の大手薬品製造販売会社である GlaxoSmithKline plc⁽¹³³⁾ (以下「Glaxo 社」という。) は、デラウェア州法の下で設立された GlaxoSmithKline Holdings (Americas) Inc.⁽¹³⁴⁾ (以下「Glaxo Americas

(132) この [事実関係] 以下 [和解 (Settlement) 内容等] までの情報については、「Tax Management Transfer Pricing Report」の「In the Court」に掲載された GlaxoSmithKline に関する記事 (August 20, 2003～September 27, 2006) によっている。

(133) 1995 年に Glaxo plc と Wellcome plc が合併して GlaxoWellcome plc になり、2000 年にこれと SmithKline Beecham plc が合併して GlaxoSmithKline plc となった。売上規模は 2000 年の合併当時は世界第 1 位であったが、現在は Pfizer が企業買収を行った結果、これに抜かれて世界第 2 位となっている (2006 年末時点)。

(134) GlaxoWellcome plc の 100% 子会社である Glaxo Wellcome Americas Inc. の承継会社。

社J)を通じて、Glaxo 社、Glaxo Americas 社及びその海外子会社が製造した医薬品について米国内での販売を行ってきた⁽¹³⁵⁾。なお、Glaxo Americas 社は、米国内で当該医薬品を販売するに当たり Glaxo 社にその商標権についてロイヤルティの支払を行ってきた。

1992年にIRSは、1989～90年に係るGlaxo Americas社の税務申告書について税務調査を開始した。この税務調査において、Glaxo Americas社は、IRSがGlaxo社へのロイヤルティの支払等に関しIRC § 482の適用を行うことにより多額な不足税額を計上されることを懸念して、1994年から数年間にわたるOffice of Appealsでの不服審査及びAPAプログラムによる協議を行ったが、IRSはGlaxo Americas社の再販売価格基準法によるAPA申請を却下し、不服審査も不調に終わった。

その後、1999年にGlaxo Americas社はGlaxo社を通じて、英国のInland Revenueに対し権限ある当局による国際的二重課税の解決に係るプロセスについての要請を行った。しかし、この権限ある当局による相互協議は、英国のInland RevenueがGlaxo社側のポジションを支持して米国への追加的な税の支払について歩み寄りをしなかったため、2004年1月に決裂した。

IRSは権限ある当局による相互協議の決裂を受けて、同月6日に日付でGlaxo Americas社に最終不足税額通知書、いわゆる90日レターの送付を行った。Glaxo Americas社は、この90日レターの送付を受けて、同年4月2日に租税裁判所に正式に提訴した。

[争点・訴状 (Petition) の内容]⁽¹³⁶⁾

Glaxo Americas社は訴状 (Petition) により、IRSが1986～96年の事業年度に関し、販売医薬品のコストについて45億ドルを、ロイヤルティにつ

(135) 合併が繰り返されていることから、Glaxo社及びGlaxo Americas社にはこれらの被承継会社を含むこととする。

(136) “GLAXO Fights \$7.8 Billion in Allocations, Seeks \$1 Billion Refund for Discrimination” 12 Tax Management Transfer Pricing Report 1106 (April 14, 2004).

いて19億ドルを、利子所得について14億ドルを誤って増額したとして、合計で78億ドルの増差所得に係る27億ドルの不足税額の更正について争う旨の主張を行った。

問題となった医薬品には、世の中によく知られているZantac、Ventolin、Ceftin、Zofran、Imitrex及びSereventが含まれていた。これらの医薬品に係る米国における販売用無形資産（以下「マーケット・インタンジブル」という。）についてIRSは高い評価を与えて、これら医薬品に係るGlaxo社へのロイヤルティの支払についてGlaxo Americas社には申告所得から控除する資格がないと主張した。

これに対し、Glaxo Americas社は、米国市場におけるGlaxo社を含むGlaxoグループとGlaxo Americas社の役割について詳細に述べており、Glaxoグループは、米国で販売した医薬品に係る臨床試験や技術開発等を行い、これらの世界規模でのマーケティング・プラットフォームを形成し、トレード・マークを開発し、米国食品医薬品局（Food and Drug Administration；以下「FDA」という。）の承認を受けたうえで費用を負担しており、一方、Glaxo Americas社は、FDAの承認の補助を行い、米国でのマーケティング・プラットフォームを利用することでこれら医薬品の米国への導入を行ったに過ぎない旨の主張がなされている。

Glaxo Americas社は、このように米国におけるマーケット・インタンジブルの評価等についてGlaxoグループとGlaxo Americas社の役割について詳説しIRSの更正処分の不当性について主張することに加えて、APAに係るIRSの差別的取扱い（discriminatory treatment）について、10億ドルの税額還付の主張（\$1 billion refund claim）を行った。

これは、2000年にGlaxoグループとSmithKline Beecham社が合併したことで、1993年にSmithKline Beecham社の「Tagamet」という医薬品についてAPAによりIRSが再販売価格基準法の適用を承認した内容・経緯等をGlaxoグループが掌握したことによるものである。1994年に「Tagamet」と

競合する医薬品である Glaxo グループの「Zantac」について、APA による再販売価格基準法の適用を上述のように IRS は拒絶しており、Glaxo Americas 社はこの IRS の差別的取扱いにより金融的被害(financial harm)を被ったとして、10 億ドルの税額還付を主張したわけである。

[和解までの経緯]

BNA の Transfer Pricing Report の 2004 年 6 月 9 日から 2006 年 8 月 16 日までに掲載された GlaxoSmithKline 事案関連の 20 数件の記事を見ると、和解までの主な経緯は以下のようになっている。

- 1 回目の答弁書 (Answer) における主張と 1997～2000 年分の取扱い等について

IRS は 2004 年 5 月 28 日に答弁書 (Answer) を提出して、このなかで米国市場における Glaxo Americas 社の役割が増大していることを主張するとともに、Glaxo Americas 社の APA に係る差別的取扱いについて、Glaxo Americas 社の APA と SmithKline Beecham 社の APA とは関連性がないとして認めなかった。

この IRS の答弁書の内容からみて、①米国におけるマーケット・インタンジブル、②APA に係る差別的取扱いの主張が、このあとの争点になるものと思われた。

その後、同年 9 月 29 日に租税裁判所で事前審理会議 (pre-trial conference) が行われ、事前審理のスケジュールや証言者に関する打合せがなされ、このなかで 2005 年 1 月 28 日までに IRS が 1997～2000 年を対象とする最終不足税額通知書を Glaxo Americas 社に送付するよう IRS に要求がなされた。実際に、同年 1 月 26 日にこの期間に関して 19 億ドルの不足税額があるとする最終不足税額通知書が Glaxo Americas 社に送付された。これを受けて Glaxo Americas 社は同年 4 月 12 日に租税裁判所に対して 2 回目の訴状の提出を行った。

同年 8 月 9 日に Glaxo Americas 社から、これら 2 つの訴訟を統合する

申立て (motion) が出され、同年 9 月 9 日に IRS からはこれに反対する申立てが出されたが、租税裁判所は同年 9 月 28 日にこれら 2 つの訴訟の統合を行った。

- 米国におけるマーケット・インタンジブルについて

この争点が本件事案の中心的論争事項であり、事実関係請求手続（以下「Discovery」という。）⁽¹³⁷⁾もマーケット・インタンジブルに関して多くなされると思っていたが、2 回目の訴状が提出されるまでこの点についての事実関係の確認請求等がなされた様子の記事はなく、2005 年 6 月 8 日に出された 2 回目の答弁書のなかにおいて、IRS は米国におけるマーケット・インタンジブルの重要性についての主張を行っている。

このなかで IRS は、「販売契約」としての 1987 年の契約書における Glaxo Americas 社の権利が単なる販売業者としてのものではなく、パテント・ライセンスを受けた者の権利に典型的に関連した権利であるとして、当事者間の取引の経済的実質 (economic substance) は、ロイヤルティ・ライセンス、米国でのトレード・マーク、その他のマーケット・インタンジブルの状況等によって構成され判断されるべきものであるとの主張を行っている。

- APA に係る差別的取扱いの主張について

Glaxo Americas 社が主張している APA に係る差別的取扱いに対する 10 億ドルの税額還付について、2004 年 12 月 23 日に IRS から租税裁判所に申立てが出され、これを租税裁判所が棄却するよう強い要請⁽¹³⁸⁾がなさ

(137) 米国の裁判では、この法廷外の訴訟当事者相互間での事実関係請求手続 (Discovery) において、訴状 (Petition) や答弁書 (Answer) の主張に関して事実関係等の確認を行う。Discovery において証拠資料の提出や証人の喚問が行われ、証拠能力の有無や事実関係に係る解釈や理論の正当性等が明らかになっていくことも多い。

(138) IRS はこの差別的取扱いについて、法的根拠がないことや Glaxo Americas 社に対

れた。これに対し、2005年2月22日にGlaxo Americas社はIRSの主張は誤っているととして同社のAPAに係る差別的取扱いの主張を保持するよう申立てを行った。これら申立てについて、租税裁判所は2005年3月31日にIRSの申立てを却下する判定を下した。

上記判定から1年近く過ぎた2006年1月24日にGlaxo Americas社は、租税裁判所がAPAに係る差別的取扱いに関する説明についてIRSに命令をするよう申立てを行い、同年2月3日に租税裁判所はIRSに命令を下した。

なお、租税裁判所は、このIRSのAPAに係る差別的取扱いについて結論を出すためには、「遅かれ早かれ、どのような方法によるにしても、訴訟記録にこれに係る情報を入れなければならない」とのスタンスを保持した。

IRSは租税裁判所の命令に対し同年3月2日に強い拒絶をもって応えている。IRSは、租税裁判所の命令に応じれば、守秘義務違反(to violate laws regarding the confidentiality of taxpayer tax return information)に問われることになるとして、これを明確に拒絶した⁽¹³⁹⁾。加えて、IRSは税務執行に係る運営上の重大な障害となりうるので、この拒絶に訴訟上の処罰を与えるべきではないと主張した。

- 租税裁判所による書類提出命令について

2005年12月30日に、IRSは、Discoveryに関して膨大な量の提出書類について整理・分別をしないGlaxo Americas社に対して、その代わ

してAPAについて一貫的取扱いをする義務は存在しないこと等を理由に租税裁判所に棄却の要請を行った。

(139) IRSは次のように主張している。

「If the Tax Court permitted the disclosure of third-party APAs and related information, affected taxpayers would have their confidential financial information and potentially, their trade secrets and identities revealed to competitors. Section 482 would no longer be resolved on case specific facts and, instead, would be based on the resolution of other cases.」

りとなる「税額を実際に計算した書類 (tax accrual work papers)」等を提出する命令を出すよう、租税裁判所に申立てを行った。IRS は、「これらの書類により、Glaxo 社が超過的な販売価格やロイヤルティを設定していることに関連して、その国際的なタックスプランニング動機について正確に判別することができるであろう」と述べている。

そこで、租税裁判所は、上記の IRS への APA に関する命令と同日の 2006 年 2 月 3 日に、Glaxo Americas 社に対してこれら書類提出に関して次のように命令を出した。

すなわち、既に同社が政府に提出している 450 万ページものマーケティング・ドキュメントの整理・分別ができず、かつ、事実審理において政府に当該マーケティング・ドキュメントの提出をさせないというのであれば、その理由を提出するよう Glaxo Americas 社に命じた。

これに対し、同年 3 月 1 日に Glaxo Americas 社は、Discovery に係る広汎すぎる提出書類の整理に対して十分に対応してきており、IRS 主張の書類提出命令による是正措置 (remedial action) は必要ないとし、現在、主製品に係るコアとなるマーケティング・ドキュメントを設定するプロセスを開発したうえで、IRS と協力的に作業を進めているとの説明を行った。

これに対し、租税裁判所は、「税額を実際に計算した書類 (tax accrual work papers)」等の提出命令の必要性について、同年 6 月 21 日にヒアリングを行う旨を示唆した。

その後、IRS は、同年 4 月 11 日に租税裁判所に対して、Glaxo Americas 社との書類提出に係る「本質的な隔たり (substantial gaps)」を縮減することを目的として、臨床試験に係る医薬品データや英国の税務当局に提出した書類等を得るために、Glaxo グループのコンピュータ・トラッキング・システムに係るアクセスを Glaxo Americas 社に強制する申立てを租税裁判所に行った。

IRS は次の重要な書類がこのなかに含まれているとした。

- ・ ロイヤルティ情報
- ・ 価格設定に係る詳細情報
- ・ 法規制上の問題に係る情報
- ・ 企業戦略

これに対し、Glaxo Americas 社は同年 5 月 1 日に反対申立てをして、そのなかで IRS は「Kitchen Sink Approach」⁽¹⁴⁰⁾を用いたとの指摘を行い、IRS が Glaxo グループのコンピュータ・トラッキング・システムにアクセスすることは受け入れられない旨の主張を行った。

同年 5 月 22 日に、Glaxo Americas 社はその現況報告レポートにおいて、以下のような内容で租税裁判所に報告を行っている。

- ・ Discovery に係る提出書類の整理については、同社と IRS 間で改善が図られていること
- ・ Glaxo グループのコンピュータ・トラッキング・システムに IRS がアクセスすることについては、いまだ合意できていないこと

これらに加えて、Glaxo Americas 社及び IRS の双方とも、Discovery に係る提出書類の整理については、これ以上の法的措置（further judicial action）は必要ないということで合意したことが、租税裁判所に報告されている。

[和解 (Settlement) の内容等]

2006 年 8 月 16 日の記事を最後に、GlaxoSmithKline 事案は同年 9 月 11 日にいきなり和解という形で解決される。IRS が公表⁽¹⁴¹⁾した和解の内容は、以下のとおりである。

(140) 「Kitchen Sink Approach」とは、「有りとあらゆる物を流し込んでしまう戦略」という意味か。

(141) “IRS Accepts Settlement Offer in Largest Transfer Pricing Dispute”
IR-2006-142 (Sept. 11, 2006).

GlaxoSmithKline 事案は IRS の歴史のなかで最大の租税訴訟事案であり、この和解契約により、Glaxo Americas 社は 1989 年から 2005 年の 17 年間の長きにわたる移転価格紛争を解決するために IRS に約 34 億ドルを支払い、加えて、APA に係る 18 億ドルの税額還付の主張を取り下げることとする。この約 34 億ドルの支払は、これまで IRS が行った税務紛争になかで、最大の一括払いである。この和解契約の下で、Glaxo Americas 社は租税裁判所で争われた金額の 60% を超える金額について支払うことになる。

IRS の Chief Counsel である Donald Korb 氏は、この事案を担当したマンハッタンの訴訟チーム (Manhattan-based trial team) に最大の賛辞を送った。

IRS 長官である Mark W. Everson 氏は、「移転価格制度は法人税に係る運営のなかで最も重要な挑戦の 1 つである」とした。そして「この事案を解決できて喜ぶとともに、交渉を通じて Glaxo Americas 社が我々に協力してくれたことに賞賛を送る」とした。

最後に、Donald Korb 氏は「もし、我々の最終目標であるコンプライアンスが損なわれなければ、Glaxo Americas 社との和解を受け入れた我々の判断は、訴訟をせずに移転価格論争を解決しようとする我々の献身を反映しているものである」⁽¹⁴²⁾と述べている⁽¹⁴³⁾。

【考察】

この GlaxoSmithKline 事案は、2004 年に訴訟に提起される以前から注目をされていた事案であり、以外にもその結末は IRS 史上最大の金額による和解という形で解決がなされたものである⁽¹⁴⁴⁾。

(142) 原文は「Our decision to accept GSK's settlement offer reflects our commitment to resolving transfer pricing controversies without litigation, provided that our ultimate goal of compliance is not compromised.」。

(143) これ以上の具体的内容については、守秘義務により知ることはできないこととなっている。

(144) なお、Glaxo グループは、この米国における Glaxo Americas 社と IRS との租税訴

本件事案については、事案の内容から米国におけるマーケット・インテンジブルの評価が最大の争点になるものと思われたが、Glaxo Americas 社から提出された訴状には、1994 年当時において IRS が Glaxo Americas 社の APA 申請を認容しなかったことによる金融的被害に係る損害賠償としての税額還付が主張されたことから、Discovery の開始当初においては、税額還付の主張により Glaxo Americas 社が優勢ではなかったかと思われる。

筆者としては、Glaxo Americas 社がこの APA に係る税額還付の主張について勝算を持っていたのではないかと思うところである。しかし、この APA に係る主張については、IRS の守秘義務に係る主張により暗礁に乗り上げてその動きを止めることになる。

1994 年当時において IRS は前述のように APA の積極的推進をその方針としているが、この GlaxoSmithKline 事案をみるにすべての納税者の APA 申請に安易に応じているわけではなく、事案ごとに見極めをして対処している様子が窺われる。結果としては、訴訟に至った時点で納税者側が企業合併という合法的経済行為によって、通常では入手し得ない非関連企業の APA 情報のすべてを把握してしまったことにより、IRS としては一見窮地に陥ったかのようにみえたが、業界の第三者の企業に係る守秘義務を盾としてこれに対処している。本件事案が和解しなかった場合には、これで万全であったかについて疑問が残るところである。

結局、和解をしたことにより、Glaxo Americas 社は 18 億ドルにも及ぶ APA に係る税額還付の主張について放棄することで IRS は救われたわけではあるが、では、Glaxo Americas 社が、本件事案について和解を行った理由としては何が考えられるであろうか。

上記の和解に至るまでの経緯をみるに、「租税裁判所による書類提出命令」を IRS の Office of Chief Council の Attorney がうまく利用すること

訟のほかにも、わが国やカナダにおいても租税訴訟を行っている。

で、Glaxo Americas 社側が「Kitchen Sink Approach」と指摘しているが、最終的に租税裁判所が「Glaxo グループのコンピュータ・システムへのアクセスに係る強制」について命令するのではないかと不安を、Glaxo Americas 社及び英国親会社である Glaxo 社に与えたことではないかと考える。この Transfer Pricing Report の記事だけではとても結論を出せるわけではないが、コンピュータ・システムから直に情報を Kitchen Sink のごとく吸い取られることへの Glaxo Americas 社側の困惑具合が、和解直前の記事から伝わってくるだけに真実味があるのではないかと思料するところである⁽¹⁴⁵⁾。

最後に、これまでの移転価格における訴訟事例を踏まえたうえで、この GlaxoSmithKline 事案の経験に基づく IRS のスタンスについては、以下のように考える。

IRS は、GlaxoSmithKline 事案の経験を通じて、外国親会社であり米国内販売で多額の所得を得ている米国子会社の販売網等のマーケットに係る無形資産の存在を捉え評価し、これに IRC § 482 を適用することで、米国に所得を取り込むことが、現状における IRS の最良の戦略になると考えたのではないか。

マーケットに係る無形資産には当然のことながら評価の問題が存在し、これが事案処理のネックになるように思われるが、米国では移転価格で問題になるような大企業については現状においても立証責任は企業側にあり、訴訟において GlaxoSmithKline 事案のように租税裁判所の書類提出命令を利用することにより、上記のような展開が可能になるのではないかと考える。

また、このマーケットに係る無形資産は実在しているわけであり、評価

(145) 日米における民事訴訟手続の違いから、おそらくわが国の裁判所の情報収集権限をこれと同様には利用はできないが、これを参考にはできないものかと考えるところである。

の問題はあるが、UPS 事案の偽装 (Sham) 理論のように、説得的な理由が提示されることもなしに連邦巡回控訴裁判所で覆されるというような心配はないものとする。

つまり、訴訟で完敗する可能性が低いことから、多額の不足税額により更正処分を行い、立証責任等から納税者に訴訟負担等を意識させることで、和解による解決に持ち込むことにより、結果的に、IRS の期待しているレベルでの納税者のコンプライアンスの維持・向上を図ることができるとの認識があるのではないか⁽¹⁴⁶⁾。

いずれにせよ、わが国の大企業 (特に、臨床試験の大半を米国で行っている医薬品製造業界や米国の一般家庭向けに大きなマーケットを築いている電子機器業界など)で、米国から多額の所得を得ている企業については、あらかじめ APA 等による移転価格対策を的確に行っていかなければ、この GlaxoSmithKline 事案と同様のシナリオによって IRS の移転価格対策の組上に乗せられるのではないかと危惧を感じるところである。

(146) さらに、これはあくまで仮定の域の話であるが、最近の財務省規則の改正を捉えるに、2003 年 9 月に公表された「関連者間の内部役務提供取引及び無形資産の所有等に係る移転価格規則案」などは、この GlaxoSmithKline 事案を意識した公表であり、これまで IRS が訴訟結果を受けて財務省規則の改正をしてきたのを、訴訟に勝つために戦略的に財務省規則の改正を行う方向を模索したものではないかと考える。この財務省規則に係る考察は、判例法の国である米国で裁判官の心証を考慮に入れてこそ意味をなすものであると思われ、大陸法を基本とするわが国では訴訟に先行する法令の改正など考えづらいと思うところではある。なお、米国との相互協議等を念頭に置くと、最新の財務省規則の改正内容は押さえておく必要があることは確かであると思われる。

第3章 IRSの移転価格事案に係る 訴訟への対応等

前章においては、米国の移転価格事案に係る訴訟の状況についてみてきたが、これらの訴訟結果を受けつつ、内国歳入法の改正等に関しては財務省も含め、IRSがどのようなスタンスでIRC § 482に基づき移転価格税制の行政を執行し、その訴訟対応をしてきたかについてみてみることにしたい。

IRSは1980年代において重要な移転価格事案の訴訟の大半について敗訴してきており、1986年に無形資産を中心に移転価格税制について大きな税制改正が行われた際に、米国議会両院協議会から企業間価格決定のルール(intercompany pricing rules)に係る総合的研究を行うよう勧告を受けた。

これによりIRSは1988年に「IRC § 482に基づく企業間価格決定の研究(1988年白書)」(Study of Intercompany Pricing under Section 482 of the Code (1988 White Paper))を公表した⁽¹⁴⁷⁾。

その後のIRSは1990年代後半までに移転価格事案の訴訟に係る勝訴率の大幅な上昇を実現させることとなるわけであるが、IRSはこの1988年白書以降における移転価格税制に係る行政執行の取組状況等について、1999年に「IRS REPORT ON APPLICATION AND ADMINISTRATION OF SECTION 482」⁽¹⁴⁸⁾(以下「1999 IRS REPORT」という。)にまとめて公表を行った。

なお、1990年代後半のこの時期にはIRS組織を大きく変貌させる改革が断行されており、この1998年のIRS改革⁽¹⁴⁹⁾による組織的变化が、移転価格の行政執行について影響を与えた側面もあるのではないと思われる。そのような意味合いにおいても、この時期に公表された1999 IRS REPORTに関しレビューす

(147) 米国の移転価格課税の変遷や1988年白書について詳しくは、本庄資「米国の移転価格課税(第1回)」税経通信第62巻第5号125頁(2007)を参照されたい。

(148) Department of the Treasury and Internal Revenue Service, PUBLICATION 3218, released 6/4/99.

(149) 1998年のIRS改革については、Charles O. Rosotti 著(猪野茂ほか訳)『巨大政府機関の変貌 初の民間出身長官が挑んだアメリカ税務行政改革』を参照されたい。

ることは、現在のわが国の移転価格税制の行政執行等に係る検討に有用ではないかと思われ、以下に 1999 IRS REPORT に関して、訴訟関連事項を重点にみとみることにしたい。

第 1 節 IRS の移転価格行政に係る基本方針

1. IRC § 482 の沿革

最初に、IRC § 482 の沿革について簡単にみとみる。この 1999 IRS REPORT によると、IRS は 1917 年には関連会社間の所得分配及び連結納税申告書の提出に係る権限について付与されており、内国歳入法典では、1928 年には現在の IRC § 482 の前身となる条文の IRC § 45 の規定が制定された。これにより租税回避の抑止に必要なときに関連会社間の会計処理について調整を行える権限が IRS 長官に与えられた。この IRC § 45 は 1934 年及び 1943 年に若干の改正がなされたのち、1954 年に IRC § 482 が制定されたときに、その第一文として受け継がれている。

移転価格に関する財務省規則については、1935 年に IRC § 45 に関する財務省規則が策定されており、このとき IRC § 45 を有効なさしめる手段として「独立企業間」基準 (“arm’s length” standard) の概念が用いられることとなった。

その後、1962 年の米国でのサブパート F 条項 (タックスヘイブン税制) の導入時に、米国議会の下院において IRC § 482 の強化案が可決されたが、上院において財政委員会で「IRC § 482 は、既に不適切な国際間の配分を防止するための強大な権限を規定している」⁽¹⁵⁰⁾とされ、下院案はすべて削除された。そして、両院委員会では、「下院が可決した本条項の目的は、現行の IRC § 482 に係る財務省規則を改訂することにより実現ができるものである。現行の IRC § 482 には所得及び控除の配分を行うため、財務長官及びその代理

(150) Treasury Department & Internal Revenue Service (1988), “A Study of Intercompany Pricing”, p. 9.

人に広範囲な権限を授与している。財務省は、海外所得に係る事案における所得及び控除の配分について新たなガイドライン及びフォーミュラを規定することにより、この権限の下で規則の進展と新たな規則制定の可能性について検討すべきである⁽¹⁵¹⁾とされた。結局、同年の米国連邦議会では IRC § 482 は改正されることはなかった。これを受けて、1968 年に新たな移転価格に係る財務省規則が、独立企業間基準を適用するためのさらに進んだガイドラインとして策定された。これには具体的な独立企業間価格の決定方法や特定の関連企業間取引のための追加的なルールが含まれていた。

1960 年代に改正を見送った米国連邦議会は、その後、1986 年になって IRC § 482 の改正を行っている。この改正は IRC § 482 の規定に、関連会社間の無形資産 (intangible) の移転に関する第二文を加えるものであった。これは、高収益な無形資産が十分な対価なしで米国から移転されていること等への対処という基本的なコンセプトに加えて、いくつかの判例において示された移転価格の比較可能性分析に対する不満を反映しているものであった。

IRC § 482 に関する United States Steel 事案⁽¹⁵²⁾では、たとえ量やリスク、その他の要因に重大な差異が存在していたとしても、非関連会社間の価格決定はある状況のもとでは関連会社間の価格決定のセーフ・ハーバー (safe harbor) になりうるものと巡回控訴裁判所は判断したが、米国議会はそのような判断は比較可能性の概念を過度に強調したものであると認識した。そして、そのようなアプローチは無形資産の移転について問題を引き起こすには十分なものであり、無形資産の移転に係る新たな規定が必要であるとの判断を行ったわけである⁽¹⁵³⁾。

このように無形資産の移転に関する IRC § 482 の改正は司法判断との関係

(151) Id., p. 9~p. 10.

(152) *United States Steel Corporation v. Commissioner*, 617 F.2d 942 (2d Cir. 1980).

(153) Staff of Joint Committee on Taxation, General Explanation of the Tax Reform Act of 1986, 100 superth Cong., 1 superst Sess. 1014-15 (1987).

により行われたわけであるが、この改正の前後において IRS は無形資産の移転に係るいくつかの訴訟で敗訴している。具体的には、前章でみた 1985 年に敗訴した Eli Lilly 事案、1989 年に敗訴した Bausch & Lomb 事案、そして 1991 年に敗訴した Sundstrand 事案である。これらの事案での敗因については、IRS が問題となった無形資産の評価ができなかったことにあるとの指摘がなされている⁽¹⁵⁴⁾。

その後、財務省は、これら訴訟の敗訴を受けて無形資産等の取扱いに関し、1988 年白書、1992 年の規則案 (proposed regulations) 及び 1993 年の暫定規則 (temporary regulations) を経て、1994 年に最終規則 (final regulations) の公表を行った。

このほか、移転価格に係る加算税の賦課について米国議会は 1990 年に強化を行っている。このとき、IRC § 6662(e) に規定された正確性に関するペナルティ (accuracy-related penalties) として、当初の移転価格の申告額に「かなりの評価誤り (substantial valuation misstatement)」又は「著しい評価誤り (gross valuation misstatement)」が認められる場合には、不足税額の 20% 又は 40% の加算税が課されることとされた。「かなりの評価誤り」とは、①問題とされた取引の価額が独立企業間価格に認定された価額の 200% 以上又は 50% 以下である場合、②当該事業年度における IRC § 482 による調整額 (移転価格に係る更正所得額) が 500 万ドル又は納税者の総収入の 10% のいずれか少ない方を超える場合であり、「著しい評価誤り」とは、①問題とされた取引の価額が独立企業間価格に認定された価額の 400% 以上又は 25% 以下である場合、②当該事業年度における IRC § 482 による調整額 (移転価格に係る更正所得額) が 2000 万ドル又は納税者の総収入の 20% のいずれか少ない方を超える場合である。

IRC § 6662(e) は、納税者が独立企業間価格の決定時において同時文書化 (contemporaneous documentation) を行っており、かつ、納税者がそのような文書を IRS からの要求に適時に提出することができるかということに焦点

(154) 金子ほか・前掲注(75) 167 頁。

を当てて、1993年に改正がなされた。さらに、財務省は、IRC § 6662(e)に関する財務省規則として、1994年に暫定規則 (temporary regulations)、1996年に最終規則 (final regulations) の公表を行っている。

2. IRC § 482 の行政執行上の問題点

1999 IRS REPORTによると、IRSがIRC § 482に係る税務行政を的確に執行するのに障害となる問題として、以下の4つの要因を指摘している。

(1) 調査開始時に企業があらかじめ算定した独立企業間価格が存在していないこと

通常、納税者は関連企業からの課税所得について独立企業間基準を用いて算定していないことが多い。IRSの調査官が税務申告書を調査するときには、一般的に、その移転価格の適正性を説明する分析や文書が存在していない。事実、納税者は調査の過程のなかで移転価格についての問題意識を持ち始めることが多く、それは取引自体が行われてから数年を経過してのことである。それゆえ、納税者が極端な結論となるポジションを採用することがしばしばありえる。

(2) 独立企業間価格の算定方法の優先順位

1968年の財務省規則では移転価格の独立企業間価格に係る算定方法に優先順位が設けられていた。この優先順位が存在したことで、納税者やIRSがより低い序列の方法を適用するためには、より序列の高い方法やその他の方法が用いられないことを証明する必要があり、1986年に財務省規則が改正されるまで、そのための負担はとても大きなものであった。

(3) 必要な情報への限られたアクセス

多国籍企業への調査を担当するIRSの国際調査官は、しばしば米国外に存在する当該企業の情報にアクセスする必要が生ずる。海外グループ企業に情報が存在する場合などは、そのような情報を得ることが不可能又は情報の取得までに多大な期間を要することがほとんどである。

特に、米国と税務情報の交換規定が存在しないタックスヘイブン国・地

域に事業体が置かれている場合には、問題の困難度が非常に高いものになる。ときには、情報が得られないことで国際調査官が更正処分をすることなしに事案を終結せざるをえないこともある。

納税者側からの適切な情報の提供の遅延は、移転価格事案の解決を大きく遅らせる主たる要因となりえるものである。

(4) 事案の長期化

IRS が IRC § 482 に基づく更正処分を行ったときは、IRS と納税者のポジションに、独立企業間価格の算定方法及び更正金額の双方の観点において大きな隔たりがあるものである。

取引当初のいかなる同時文書 (contemporaneous documentation) が存在しない場合においては、独立企業間原則に基づいて事実集約的な評価を行うために必要となる取引等の事実を効果的に展開することが、取引の数年後において行われることになる。この場合、納税者は自己の都合のよいように事実を操作することに有利な立場に置かれている。異議申立てがなされ、その後の Appeals において解決されない争点は、租税裁判所で IRC § 482 に基づく更正処分の重要な争点となる。訴訟の段階において、対立するポジションが維持され、納税者が IRS へ提供すべき情報を遅延させることは、係争を引き延ばし、争議を長期化させることになる。

上記の指摘にある IRC § 482 の執行に障害となる問題をまとめてみると、「申告当初において独立企業間価格の算定のための同時文書化による文書を納税者が保有しておらず、かつ、IRS には十分な情報が手に入らない状況のもとで、調査後に更正処分を受けてから、自己の有利な立場を利用して都合のよい事実を積み上げるために、訴訟の段階で事案を長期化している」ということになるように思われる。

3. IRC § 482 の執行を改善させるための 5 つの戦略等

IRS は IRC § 482 の執行改善のために、以下の 5 つの戦略を打ち出している。

これらの戦略の総体的な目標としては、「移転価格に関し、税務調査及び訴訟による紛争解決から納税者のコンプライアンス向上及び事前的な解決へと、その焦点を移すこと」にあるとしている。

(1) 独立企業間基準を適用するためのガイダンスの公表

IRSは独立企業間基準を適用するためのガイダンスとして、1994年のIRC § 482に係る最終規則など、積極的に財務省規則等の公表を行っている。

(2) 申告時の独立企業間価格の算定と同時文書化の推進

IRSは、米国議会の強い後押しを得て、納税者が独立企業間価格の算定を行ったうえで申告を行うこと及びそのコンプライアンスの保持のために納税者が独立企業間価格の算定と同時にそのための資料等を提出文書として保存することを推進することとした。

同時文書化については、1993年にIRC § 6662(e)の改正が行われ、その的確な施行のために1994年に暫定規則が、1996年に最終規則が公表された。同時文書化を行うためのコンプライアンスや義務に係る納税者のインセンティブとしては、IRSが更正処分を行ったときに適用されるペナルティとしてIRC § 6662(a)～(h)が置かれている。

(3) 独立企業間原則及び同時文書化に係る世界的なコンセンサスの醸成

財務省及びIRSは、特定の事実に係る独立企業間原則の適用及び同時文書化のコンプライアンスに係る納税者の責任について世界的なコンセンサスの醸成を図ってきている。

1995年のOECD移転価格ガイドラインにおける独立企業間原則及び納税者の責任の記述は、これを反映したものである。主な米国の貿易相手国は、結果として、この1995年のOECD移転価格ガイドラインで用いられたアプローチを実施するための立法やその他のガイダンスを採用してきている。この独立企業間原則に係る国際的コンセンサスは、租税条約の下での権限ある当局の間でのプロセスにおける国際的二重課税の解決のベースになっているものである。

(4) APA プログラムの奨励

IRS は、納税者に確実性を与える APA (Advance Pricing Agreement) プログラムを奨励することで、潜在的な移転価格の紛争について事前的な解決を図ってきている。

APA は納税者に対し、IRC § 482 に係る更正処分及び IRC6662 (e) に係るペナルティの双方について防御策となるものであろうとしている。

(5) 訴訟上の技術的な調整や支援に係る手続の改善

IRS の Office of Chief Counsel は、クロスボーダー取引を含む訴訟について必要となる技術的な調整や支援に係る手続の改善等を進めてきている。

なお、上記の戦略に加えて 1999 IRS REPORT では、IRC § 482 や IRC § 6662 (a)～(h) 以外の移転価格に係る有用な内国歳入法典の規定として、外国企業との取引や海外に存在する情報の収集、提訴期限の延長などの規定について、以下ような説明が行われている。

- IRC § 6038A 及び 6038C

IRC § 6038A は、外国企業とそれらの 25%以上の米国関連会社との取引に関し、報告、記帳及び帳簿作成の義務を課し、IRS にサモンズの特権を与える規定である。IRC § 6038C は、外国企業の所有割合に関係なく、米国において取引や事業に従事している外国企業に同様の義務を課すものである。これらの義務違反についてはペナルティが用意されている。

米国議会は、独立企業間価格の算定に必要である海外所在情報の取得に関して、IRS が経験した問題に対処するために、IRC § 6038A を改正し、IRC § 6038C の強化を行っている。

- IRC § 982

IRC § 982 は、IRS が海外所在の文書について納税者に正式な提出要請をできるように権限を与えるものである。もし、納税者が正当な理由なしに正式な提出要請に応えないのであれば、この規定により民事租税訴訟

において納税者がそれらの文書を用いることが禁じられる。

- IRC § 6501 (c) (8)

IRC § 6501 (c) (8)は、IRC § 6038、6038A、6038B、6046、6046A 又は 6048 の規定の下で IRS が要求した情報を得た日の後 3 年間に於いて提訴期限を延長するものである。この規定は、移転価格調査に必要な関連会社取引に係る情報のための Form 5471 及び Form 5472 をバックアップするのに役立つものである。

- IRC § 6503 (j)

IRC § 6503 (j)は、IRS に 1 つの申告ごとの指定サモンズ (designated summons) を発出する権限を与えるものである。この指定サモンズは、当初のサモンズから 30 日以内に発せられた関連するサモンズも含めて、サモンズに係る司法執行の結果が出るまでの間、提訴期限の終了を防ぐことができるものである。

- IRC § 1059A

IRC § 1059A は、関税評価額の計算を考慮に入れて有税の輸入商品の IRC § 482 に係るコストの上限を定めるものである。その目的は、移転価格と関税を同時に免れることをこれらの価格を突合することで潜在的に防ぐことにある。

4. 独立企業間原則の適用に係る公表ガイダンス

上記の 5 つの戦略の冒頭に掲げているとおり、納税者の独立企業間原則の適用に係るコンプライアンスの向上のために、IRS は移転価格に係る訴訟上の経験を踏まえたうえで、財務省規則等のガイダンスを積極的に公表してきており、この 1999 IRS REPORT では 1994 年移転価格最終規則についての要約が示されている。加えて、1996 年の IRC § 482 に係るコスト・シェアリングの最終規則についても、若干の説明がなされている。

(1) 1994年移転価格最終規則⁽¹⁵⁵⁾

独立企業間原則の適用に係る納税者及び IRS 調査官のためのガイダンスの中心となるのが、1994年移転価格最終規則である。この最終規則は、1995年の OECD 移転価格ガイドラインと完全に一貫性を持たせ時期を合わせて作成されたものであり、1999 IRS REPORT にはその主な内容として以下のような説明がなされている。

イ 機能分析及び比較可能性

基本的に独立企業間原則は、関連企業間取引における機能、資産及び通常想定されるリスクについて、「比較可能な」非関連納税者の非関連取引のこれらの要素に対して計測を行うことで、それらの評価を求めることである。この最終規則は、関連取引及び非関連取引に含まれる機能、契約条項、リスク、経済状況及び資産やサービスの特性等に係る「比較可能性の判定」について詳しく述べているものである。また、比較可能性の一般的な指針に加えて、特定の独立企業間価格の算定方法の下での比較可能性に係る重要な検討についても行っているものである。

この最終規則では、比較可能性が正確なものである必要はないとの柔軟な認識に立脚している。しかし、そのための非関連取引は、独立企業間価格 (arm's length result)⁽¹⁵⁶⁾の算出のために信頼できる手段を提供するための十分な類似性を持っているものであるか、又は、そのための調整が可能なものでなければならない。そして、一般的に、その手段についての信頼性が改善されるのであれば、関連取引と非関連取引間の重要な差異 (material differences) について、商習慣、経済原則又は

(155) T. D. 8552, 1994-2 C.B. 93.

(156) 独立企業間原則に基づいて得られた結果については、一般的に独立企業間価格 (arm's length price) と表現されるが、この 1994 年の IRC § 482 に係る移転価格最終規則において導入された PS 法や CPM では得られる結果が厳密には価格とは言えないため「arm's length result」という表現を用いているものと思われる。したがって、その訳語としては「独立企業間結果」という表現がより精緻であるが、本論文では理解がしやすいように一般的に用いられている「独立企業間価格」という表現を用いることとした。

統計分析に基づいた調整 (adjustments) がなされなければならない。

もし、重要な差異について調整ができない場合には、その非関連取引は独立企業間価格の手段として用いることはできるかも知れないものの、その分析の信頼性は縮減されたものになる。調整の範囲及びその信頼性は、ベスト・メソッド・ルールの下での相対的な信頼性に影響を与えるものになる。

ロ ベスト・メソッド・ルール (Best Method Rule)

この最終規則の下では、関連取引に係る独立企業間価格は、当該取引の事実関係及び取引条件下において、最も信頼できる独立企業間価格を算定することができる方法によって決定されなければならない。したがって、IRS も納税者も以前の方法に係るヒエラルキーに拘束されないこととなるが、ある方法がより信頼できる独立企業間価格の手段を提供するのであれば、結果的にそのような方法が主流となっていくものと思われる⁽¹⁵⁷⁾。

ベスト・メソッドの選択の際に考慮すべき2つの主要な要因は、1つは関連取引と非関連取引間の「比較可能性の程度」であり、もう1つは分析に用いられた「データ及び仮説の質」である。

ベスト・メソッド・ルールによりどの方法を選択すべきが明確でない場合の考慮に入れるべき追加的要因としては、競合している方法のうちどの方法が、他の方法を適切に適用して得られる結果と矛盾しない一致した結果を出すことができるかということである。

ハ 独立企業間価格の幅 (Range of arm's length results)

この最終規則では、通常、関連取引に係る独立企業間価格が単に1つ

(157) IRS のベスト・メソッド・ルールの導入は、それまでの訴訟上の経験を踏まえたものであると思われる。これにより、米国においてはいわゆる基本3法による独立企業間価格の算定が困難であることを立証する必要は無くなったわけであり、納税者及び IRS の双方にとって負担が軽減されることになったものと思われる。加えて、訴訟段階において、納税者が追加的な比較可能取引を提出することで基本3法を主張したときなどの対応に、IRS が苦慮する可能性が低められたものと思われる。

だけであるということではなく、独立企業間価格の存在が可能な幅 (arm's length range、以下「独立企業間範囲」という。) として認識することとしている。納税者が申告してきた独立企業間価格が、この独立企業間範囲のなかに入るのであれば、IRS の更正処分の対象にはならないものと思われる。独立企業間範囲は、調整後において、比較可能性及び信頼性が同様のレベルの非関連取引からのみ算定することができる。著しく比較可能性及び信頼性が低いレベルでの非関連取引に係るコンパラブルについては、独立企業間範囲の算定に用いることはできないものと考えられる。

この最終規則は、不正確なコンパラブルを用いる場合にその分析の信頼性を高めるためのルールを含め、独立企業間範囲の定義に係るルールを提供している。加えて、この最終規則は、関連取引に係る独立企業間価格が独立企業間範囲を外れた場合における IRS の更正処分についてのルールについても提供している。

ニ 有形資産の移転：5つの独立企業間価格の算定方法

1994年移転価格最終規則では、ベスト・メソッド・ルールに関連して、有形資産の移転、例えば、関連企業間の棚卸資産の売買などについて、5つの指定された算定方法 (five specified methods) による独立企業間価格を認めている。

具体的には、独立価格比準法 (the comparable uncontrolled price (CUP) method)、再販売価格基準法 (the resale price method)、原価基準法 (the cost plus method)、利益比準法 (the comparable profits method) 及び利益分割法 (the profit split method) の5つの算定方法である。このなかの利益分割法については、この最終規則で初めて導入が図られたものである。

なお、この最終規則は、有形資産の移転に関し、これら5つの独立企業間価格の算定方法以外の算定方法 (unspecified methods) についても、それがベスト・メソッド・ルールに適うものであるならばその使用

を認めている。

これらの5つの独立企業間価格の算定方法は、既に広く知られているところではあるが、確認の意味でこの1999 IRS REPORTにまとめられているこれら算定方法の特徴等について、以下にみてみることにしたい。

- 独立価格比準法 (the comparable uncontrolled price (CUP) method)

独立価格比準法では、関連取引により譲渡された有形資産については、比較可能な非関連取引の価格を比較参照することによりその評価額が求められる。この最終規則では、比較可能性の検討及び差異の調整(取引量、マーケットのレベル、地理的な条件、商標等)についての指針を提供している。特に、この方法では、一般的に商品の類似性が比較可能性に係る最も大きな要因である。

通常、独立価格比準法による独立企業間価格は、関連取引と非関連取引に差異がない場合か、適切な差異の調整による明確かつ合理的に確認ができる価格の効果によって差異がわずかである場合にのみ、最も直接的かつ信頼性があるものとされる。

もし、正確なコンパラブルの利用ができないのであれば、独立価格比準法をそのような不正確なコンパラブルに基づいて用いることがまったくできないとまではしないが、独立企業間価格の算定方法としてその分析の信頼性はかなり縮減されたものになろう。

- 再販売価格基準法 (the resale price method)

再販売価格基準法では、比較可能な非関連取引における売上総利益率を比較参照することにより、関連取引の売上総利益率が算出される。この最終規則では、関連取引及び非関連取引間の売上総利益率の比較に整合性を持たせるために、実質的に非関連取引の売上総利益率に影響を与える原価計算の実務において必要なことも含めて、比較可能性の検討及び差異の調整についての指針を提供している。

再販売価格基準法は再販売の機能に焦点を当てる。したがって、機能、リスク及び契約条項における類似性は重要ではあるが、この算定

方法の下での比較可能性は販売されている物的な製品（physical products）の類似性にはそれほど依存しない。再販売価格基準法は、関連納税者が再販売した商品に本質的な価値を付加するために、無形資産、例えば、トレード・マークを用いた場合には、通常利用されない。

- 原価基準法（the cost plus method）

原価基準法では、比較可能な非関連取引における総利益マークアップを比較参照することにより、関連取引の総利益マークアップが算出される。この最終規則では、関連取引及び非関連取引間の総利益マークアップの比較に整合性を持たせるために、実質的に非関連取引の総利益マークアップに影響を与える原価計算の実務において必要なことも含めて、比較可能性の検討及び差異の調整についての指針を提供している。

原価基準法は生産に係る機能の評価に焦点を当てる。したがって、機能、リスク及び契約条項における類似性は重要ではあるが、この算定方法の下での比較可能性は生産されている物的な製品の類似性にはそれほど依存しない。

- 利益比準法（the comparable profits method（CPM））

利益比準法（以下「CPM」という。）では、もし関連取引に係る当該事業活動（relevant business activity）の実績が比較可能な非関連取引における利益レベルに等しいのであれば、その比較可能な非関連取引の営業利益を参照することにより、関連取引に係る該当する事業活動の営業利益が算出される。算出した関連取引に係る独立企業間価格が利用可能なものであるためには、当該事業活動はデータから同一性が最も厳密に確認できる事業を含むものである必要がある。

この分析では、評価の対象とした当該事業活動に係る関連納税者は、一般的に、非関連取引との区別が明らかになるほどの価値のある無形資産又はユニークな無形資産を利用していない最も複雑でない関連納

税者であるということになる。この最終規則では、運用資産に係る営業利益、販売に係る営業利益、営業費用に係る総利益のような、さまざまな利益レベルの指標(profit level indicators)を提供している。

また、一般的に、この分析では、複数年度のデータを使用することにより、景気循環や調査対象の製品及び無形資産のライフサイクルによる歪みの影響を回避することで信頼性を向上させることができることから、少なくとも調査中の課税年度及びその前の2年分の課税年度の合計で3年分の課税年度について比較を行う必要がある。

この最終規則では、関連取引及び非関連取引間の営業利益の比較に整合性を持たせるために、実質的に非関連取引の営業利益に影響を与える原価計算の実務において必要なこと、及び、関連取引及び非関連取引の当該事業活動及びその他の事業活動の間での費用、収入及び資産の振り分けに関して必要なことも含めて、比較可能性の検討及び差異の調整についての指針を提供している。CPMは、当該事業活動に係る投資資産のリターン及び想定リスクに焦点を当てる。したがって、使用した資産及び想定したリスクの類似性は重要である。この算定方法の下での比較可能性は物的な製品の類似性にはそれほど依存しない。さらに、異なった機能を持つことで非常に異なった売上総利益率を計上する納税者が、同程度のレベルの営業利益を計上することがあることから、一般的に他の算定方法に比べてかなりの程度の機能の差異について許容できるものとされている。他方で、この算定方法の下での比較可能性は、分析の信頼性に影響を与える他の要因、例えば、営業効率などについては、よりセンシティブなところがある。

- 利益分割法 (the profit split method)

利益分割法では、2つの代替的なアプローチのうちの1つを用いて適用される。比較利益分割法の下では、比較可能な非関連企業間の非関連取引における当該事業活動からの営業利益及び損失の合計額 (combined operating profit or loss) の分配を比較参照することに

より、関連企業間の関連取引の当該事業活動からの営業利益及び損失の合計額の関連企業間への配分がなされる。

残余利益分割法の下では、関連企業間の当該事業活動からの営業利益及び損失の合計額の配分に、2段階のプロセスが用いられる。第1段階は、各関連者の有形資産、サービス及び無形資産の当該事業活動への経常的な貢献（routine contributions）に応じたマーケット・リターンの割振りのために営業利益の配分を行う。第2段階は、残余利益又は損失について、外部又は内部の基準から判断して、ユニークな無形資産の当該事業活動への貢献度の相対的評価に基づいて関連者間に配分する。

この最終規則では、関連取引及び非関連取引間の営業利益の比較に整合性を持たせるために、実質的に非関連取引の営業利益に影響を与える原価計算の実務において必要なこと、及び、関連取引の当該事業活動及びその他の事業活動の間での費用、収入及び資産の振り分けに関して必要なことも含めて、比較可能性の検討及び差異の調整についての指針を提供している。これら2つの利益分割のアプローチの信頼性は、双方の関連企業のデータや仮定が同様に信頼できるのであれば、各関連企業の貢献の両面からの評価により向上させることができるであろう。

ホ 無形資産の移転：3つの独立企業間価格の算定方法

1994年移転価格最終規則では、ベスト・メソッド・ルールに関連して、無形資産の移転、例えば、特許の企業間ライセンスなどについて、3つの指定された算定方法（three specified methods）による独立企業間価格を認めている。

具体的には、独立取引比準法（the Comparable Uncontrolled Transaction (CUT) method）、利益比準法（CPM）及び利益分割法（the Profit Split method）の3つの算定方法である。

なお、無形資産の移転については、この最終規則が IRC § 482 の第二

文の所得相応性原則 (Commensurate With Income Principle) ⁽¹⁵⁸⁾の的確な執行に重点を置いて規定されたものであるということが重要なポイントとなっている。

例えば、この最終規則は、所得相応性原則について、無形資産の移転の対価としての使用料を納税者が既に独立企業間原則により決めていたとしても、当該無形資産から生ずる実際の所得額の観点から IRS が定期的に当該対価の使用料を調査し、その結果により更正する権限を与えている (定期的調整 : Periodic Adjustments)。なお、この定期的調整には例外もある。例外のケースとしては、移転の対価としての使用料が正確なコンパラブルに基づいている場合や現実の価格が想定価格の 20% を超えていない場合などである。

- 独立取引比準法 (the Comparable Uncontrolled Transaction (CUT) method)

独立取引比準法では、関連取引により譲渡された無形資産については、比較可能な非関連取引の価格を比較参照することによりその評価額が求められる。この最終規則では、比較可能性の検討及び差異の調整 (独占的又は非独占的権利か、無形資産の開発の段階、ライセンスの期間等) についての指針を提供している。特に、この方法の適用においては、関連取引及び非関連取引に同一か比較可能な無形資産が含まれていることが必要とされる。

この目的での比較可能性が存在するためには、双方の無形資産が同一の一般的な産業又は市場における類似の製品又は製造プロセスに關して使用され、かつ、同程度の潜在的利益を有するものでなければならない。潜在的利益の信頼たる計測の必要性は、潜在的利益の総額及び当該無形資産を開発するのに必要となる投資の潜在的利益率が増加

(158) 「無形資産の移転に係る所得金額は、その無形資産に帰属すべき所得と相応するものでなければならない」とするもの。1986年のIRC § 482の改正時に第二文として導入された原則である。

すればするほど高くなる。通常、独立取引価格比準法による独立企業間価格は、適切な差異の調整による明確かつ合理的に確認ができる価格の効果によって差異がわずかである場合にのみ、最も直接的かつ信頼性があるものとされる。もし、正確なコンパラブルの利用ができないのであれば、独立取引比準法をそのような不正確なコンパラブルに基づいて用いることがまったくできないとまではしないが、独立企業間価格の算出手段としてその分析の信頼性はかなり縮減されたものになるろう。⁽¹⁵⁹⁾

(2) IRC § 482 に係るコスト・シェアリング規則

IRS は、無形資産の移転に係る財務省規則の 1 つとして、1996 年に IRC § 482 に係る適格コスト・シェアリングの最終規則⁽¹⁶⁰⁾を公表しており、この 1999 IRS REPORT には当該規則についての説明がなされている⁽¹⁶¹⁾。

コスト・シェアリングについては 2000 年以降において訴訟で争われるケースが多く見受けられており、Xilinx 事案では、従業員に付与されたストックオプションの費用に係るコスト・シェアリングについて IRS は争ったものの、2005 年に租税裁判所で敗訴している⁽¹⁶²⁾。IRS はこの租税裁判所の判決を不服として、第 9 巡回控訴裁判所に上訴を行ったところである。IRC § 482 に係るコスト・シェアリング規則については、この Xilinx 事案の判決と同じ 2005 年に、IRS は上記の適格コスト・シェアリングの最終規則と大きく異なる内容を含んだ新たなコスト・シェアリング規則案の公表を行ったところである。

今後、第 9 巡回控訴裁判所の Xilinx 事案の判決が、IRC § 482 に係るコスト・シェアリング規則についてどのような影響を与えるのか注視する必要があると考える。

(159) 無形資産の算定方法としては、独立取引比準法についてのみ解説が置かれている。

(160) T.D. 8632, 1996-1 C.B. 85, as amended by T.D. 8670, 1996-1 C.B. 99.

(161) コスト・シェアリング規則については、Xilinx 事案等の訴訟展開により 1999 IRS REPORT 以後に大きな変更がなされており、その解説等については省略する。

(162) Xilinx 事案については、次章第 2 節で詳しく取扱う。

第2節 IRSの移転価格事案に係る租税訴訟への対応

IRSは移転価格事案の訴訟について、税務行政の観点から2つの目的のために有用であるとしている。その1つは、訴訟事案の結果がIRC § 482の適用可能性に係る判例法を確立することであり、これにより移転価格事案に対するガイダンスを提供できること、もう1つは、移転価格ルールの積極的な執行に係るIRSの意欲的なスタンスを納税者が確認することにより、移転価格税制に係る早期の納税者の自発的なコンプライアンスを促すことができることである。

これらの目的を達成するために、IRSは、常時、クロスボーダーな国際取引事案について、より効果的な事案展開を確保し、限られた訴訟リソースのより効率的な配分に資するために、できるだけ早期に納税者のコンプライアンスの認識を確認するための広範囲なプログラムを持っている。

IRSは、1999 IRS REPORTのなかで、これらの戦略が、IRC § 482に関連した新たな問題に対する訴訟上の成功、訴訟リソースのより有効な活用、IRC § 936等の税額控除や源泉徴収制度に関する関連会社間の問題への効果的展開という形で実を結んできているとしている。

そこで、1999 IRS REPORTの第7章に述べられているIRSの移転価格事案に係る訴訟対応について、以下にみてることとする。

1. 新たに保有された執行手段の有効性

IRSは、関連会社間のクロスボーダー取引に係る移転価格調査をアシストするために、IRC § 6038A及びIRC § 6662を強化することに成功した。

IRC § 6038Aは、クロスボーダー取引を行う外国関連者からのIRSの情報入手をアシストするために、記帳・帳簿等の作成、IRSへの報告に係る義務を外国関連者に課すものである。当該義務違反者に対しては罰則が課される。IRC § 6662は、移転価格の申告額にかなりの又は著しい評価誤り(substantial or gross valuation misstatement)が認められる場合には、不足税額の20%又は40%の加算税を課すというものである。なお、IRC §

6662(e)では、納税者が法令上の規定により独立企業間原則に従って独立企業間価格を算出していることが証明できるのであれば、これら移転価格の調整額に係る加算税のペナルティは免除されることとされている。

(1) IRC § 6038A による権限の確認

内国法人を支配している外国関連者との関連取引を評価するには、機能及びリスク分析、潜在的なコンパラブル及びその他の事実に関連して必要な重要情報は、被支配の内国法人ではなく外国関連者が保有していることが多い。IRC § 6038A は、この状況に対して、外国企業とそれらの 25% 以上の米国関連会社との取引に関し、記帳・帳簿等の作成、IRS への報告に係る義務を課し、IRS にサモンズの権限を与えることで、対処しようとするものである。

内国法人がサモンズに係る代理人として行動することを外国関連者が認めない場合や内国法人がサモンズへの対応に実質的に又はタイムリーに対処することができない場合には、このようなコンプライアンスの欠如に対して、IRC § 6038A(e)(3)の規定は、IRS が保有している情報からのみ判別できる関連者間取引に係る税額控除及び費用しか認容しないとするペナルティを賦課するものとなっている。

IRC § 6038A(e)の解釈に係る最初の訴訟は、1997 年の租税裁判所の判決である ASAT, Inc. 事案⁽¹⁶³⁾である。これは、納税者のコンプライアンスの欠如の結果として、関連者間取引に係る税額控除及び費用に対して IRS が IRC § 6038A により行ったペナルティ賦課の決定を租税裁判所が支持したものである。

この事案では、納税者である米国子会社は、IRC § 6038A(e)(1)により要求されるサモンズの対応に必要な外国親会社の代理人に係る承認の取付け及び申告書の内容を証明する外国親会社が保有する証拠書類の提出を行わなかった。IRS は、IRC § 6038A(e)(3)の規定に基づいて、納税者の販売商品に係る原価費用を減額し、外国親会社との取引から生じた純営業損失に

(163) ASAT, Inc. v. Commissioner, 108 T.C. 147 (1997).

係る繰越損失を否認し、代わりに IRC § 482 による調整を行ったうえで、コンプライアンスの欠如に対するペナルティを適用した不足税額通知書を納税者に送付した。

IRC § 6038A に係る問題の解決は、IRC § 482 を含む問題に係る審理の必要性を否定する潜在的な要因を持っているので、IRC § 6038A に係る問題については分離審理が行われた。当該不足税額及びペナルティを支持する際に、租税裁判所は以下のようにその判断を示した。

- ◆ IRS がこの決定をした際に保持又は了知していなかった情報を納税者が提出することをせず、明白かつ確証のある証拠により、IRS の決定が不適当な目的でなされていること又は合理的に信頼できるすべての解釈若しくは事実の仮定について明らかに間違っていることを示すことができないのであれば、IRS の決定を支持せざる得ないものである。

なお、IRS が IRC § 6038A の規定を濫用していないと判断する際に、ASAT 社及び租税裁判所は、「更正 (adjustment) は、財務長官自身の知識又は財務長官が証言あるいはその他の方法で得た情報から財務長官の判断により決定された金額でなければならない⁽¹⁶⁴⁾」という制定法の文言によっている。

租税裁判所は、IRS が更正処分を行うに用いた情報は限られたものであったが、当該更正のためには十分なものであったとしている。また、訴訟においては利用可能なすべての証拠に基づいて判断すべきであるという納税者の主張を租税裁判所が拒絶した際に、そのような（後出的な追加証拠による）再判断は IRC § 6038A の制定の目的に反するものであるとし、以下のように述べている。

- ◆ この IRS の結果に対する原告の攻撃は、IRC § 6038A の制定の目的を無視するものである。この規定は、IRS が関連者との費用について完全な分析を行うに必要な情報に対しタイムリーにアクセスできるよ

(164) IRC § 6038A (e) (3) の引用（租税裁判所が一部強調）。

うに、また、そのような情報のみに基づいて更正する権利を IRS が持つことを保証するために強化されている。納税者が後で当該費用を正当化できるかどうかは無関係である。

(2) IRC § 6662(e) 及び(h) の下でのペナルティの適用

1993 年に導入された IRC § 6662(e) の規定に係る独立企業間原則の同時文書化のコンプライアンス及び IRS の要求に基づく速やかな文書提出についての要件（必要条件）は、同時文書化による文書が税務調査の初期段階において利用可能であるということである。

このことは、言い替えれば、訴訟に頼ることなしに多くの事案を解決に導く、又は、少なくとも訴訟の早い段階で必要な情報（記録）に関しよい状況を得られるようにするということを意味している。税務調査において、そのような情報がすぐに提出されない状況では、IRS は文書作成の要求及び利用可能なすべての改善措置を取ることを主張している。

DHL 事案において、租税裁判所は、原告が 1992 年におけるロイヤルティ所得を実質的に低く算定しており、また、合理的な理由なしに原告のトレード・マークの売上からの利益に関し誤った評価を行ったとの判断を下した。その結果、ロイヤルティ所得の不足税額に関しては 20% で、トレード・マークの価値に係る誤った評価に関しては 40% で、租税裁判所において正確性に関するペナルティの適用が支持された。

このペナルティの適用は、同時文書化の要件が導入された 1993 年の改正法の発効前のものであったが、この租税裁判所の文書化について検討した事実分析は、納税者が不注意であったのかそれとも合理的な理由又は善意によるものであったのかということについて、つまり文書化の要件の適用判断について有用なものであった。

DHL 社は、IRC § 482 に係る主たる更正内容であるトレード・マークの評価については、善意によるものである旨を強く主張した。租税裁判所は、その評価は当事者間で正当化したかった移転価格を確定させる交渉が行わ

れるまでは必要とされていなかったものであり、当事者がその交渉の目的を評価担当者に伝えていた事実があるとして、その善意を信頼することは合理的でないとした⁽¹⁶⁵⁾。裁判所は、このトレード・マークの評価プロジェクトが独立系の評価事業体に依頼されるか、当事者が評価担当者に助言をしなかったのであれば、事実は異なっていたであろうとの指摘を行った。

2. IRC § 482 の税務行政に係る訴訟の必要性

上記の事案は、複雑な事実関係に基づく評価問題を中心に事案が展開する典型的なものであり、IRS、納税者及び裁判所に大きな負担を強いる事案であった。しかしながら、これらの訴訟に係るコストは、提訴すべきかどうかの決定に際しての抑制要因にはなりえていないものと思われる。さもなければ、事案が訴訟になるまでの情報等を準備するための戦略上の遅れが、非協力的な納税者に大きな利点をもたらすことになるだろう。

最近のいくつかの事案は、法廷になるまで納税者から証拠が提出されない場合に、IRS が適正な所得再分配（更正処分）を決定し維持するに直面する困難性について説明するものとなっている。これらの事案において、IRS が当初決定した所得再分配（更正処分）は裁判所により金額的には大きく減額されているものの、実質的な更正内容は支持され維持されている。

- DHL 事案においては、IRS の情報提出要求に対する納税者の引き延ばし行為が、IRS の不足税額通知書の送付前における納税者への更正案の提示を不能にさせ、不足税額通知書の送付後において初めて入手できた情報が IRS に更正処分の減額の必要性を生じさせた⁽¹⁶⁶⁾。

租税裁判所は IRS と同様に困惑し、この遅延行為に係る納税者のコンプライアンス及び IRS への時機を失した情報提出に対して、手続上の調整（procedural accommodations）が必要であるとの指摘を行った。

(165) 76 T.C.M. (CCH) at 1169. 具体的には、DHL 社の代表経営者が Bain 社に事情を説明していたことを意味する。

(166) 76 T.C.M. (CCH) at 1142-45.

- Seagate 事案においては、IRS は訴訟開始までに得られなかった情報のために巨額な譲歩を行うこととなった。Seagate 社は、パーソナル・コンピュータのハードディスクドライブの主導メーカーであり、IRS は IRC § 482 に基づき Seagate Singapore 社から Seagate 社へ 2 億 8540 万ドルの所得再分配（更正処分）を行った。

租税裁判所は、より少ない額による所得再分配の必要性があるとしても、この IRS の所得再分配については恣意的かつ不規則的で不合理なものであるとの判断を下した。そのような判断をする際に、租税裁判所は、資産移転契約におけるロイヤルティの料率、ディスクドライブの移転価格及び研究開発費の配分が、独立企業間価格に基づいていなかったものとしている。最終的に租税裁判所が支持した評価所得分配額は 4000 万ドルであった。

- Medieval Attractions N.V. 事案⁽¹⁶⁷⁾においては、租税裁判所は多くの取引において経済的実質が存在せず、所得を明確に反映した所得再分配が必要であるという IRS の主張には同意した。

スペインの投資家は、スペインの会社に利益留保するために、オランダ領アンティル、オランダ及び英国において様々な会社を設立した。オランダ領アンティルの会社は、米国で中世風のディナー&シアターを展開・運営するために、最初はフロリダに、次はカリフォルニアとニュージャージーにといくつかの会社を設立した。これらの米国の事業体は、無形資産及び商標の使用に係る「フランチャイズ・フィー」、「ロイヤルティ」及び様々な「マネージメント・フィー」について、オランダ領アンティルの事業体への支払を行った。これらの支払は、「利息」及び「保証料」として最終的にはスペインの投資家へ支払われることになる。

租税裁判所は、米国に真実の負債は存在していないとして、娯楽施設の運営を行った米国のグループ会社による様々な支払利子に係る所得控

(167) *Medieval Attractions N.V. v. Commissioner*, T.C. Memo 1996-455, 72 T.C.M. 924, 929 (1996).

除を否認した。ロイヤルティの支払については、経済実質を欠いており、租税回避のみを目的として行われた偽装 (sham) 行為であるとした。

そして、これら米国の事業体によって支払われたフランチャイズ及びロイヤルティの費用は、非居住者である外国の個人及び法人への所得移転を意味し、これらの配賦、割当又は分配については、租税回避を防止するために、明確に所得を反映しているものである必要があるとした。

租税裁判所は、申告額にかなりの評価誤りがあるものと認定して、ペナルティの適用について支持を行った。

- Exxon Corp. 事案⁽¹⁶⁸⁾においては、納税者のポジションを受け入れて、租税裁判所は、サウジアラビアの価格制限が IRC § 482 による調整を適用除外とできる「外国法と実質的に同等なもの (substantial equivalent of foreign law)」であると判断した。議論となったこの価格制限は、米国企業がサウジアラビア政府直営の石油会社である ARAMCO から購入したサウジ原油の販売価格の上限値である。

この制限は、サウジアラビアの石油大臣からの書簡、いわゆる「Yamani Edict」によって課されていた。しかし、納税者の外国関連会社は Yamani Edict の対象とはなっておらず、低価格のサウジ原油を加工精製して、その精製石油を世界市場価格で販売することで、Aramco Advantage として巨万の富を得ているものである。

IRS は、サウジアラビアが課した価格制限は法的規制というより、むしろ商業関係の事情により課された販売条件としてみることにし、Exxon と Texaco のサウジ原油の関連精油業者への販売に係る独立企業間価格についてその意図的な上限値の価格を超えているものとし、外国関連会社から納税者に Aramco Advantage による所得を再分配 (更正) した。

(168) *Exxon Corp. v. Commissioner*, T.C. Memo. 1993-616, aff'd sub nom. *Texaco Inc. v. Commissioner*, 93 F.3d 825 (5th Cir. 1996), cert. denied 520 U.S. 1185 (1997).

租税裁判所は、この価格制限について Procter & Gamble 事案⁽¹⁶⁹⁾での解釈として Commissioner v. First Security Bank 事案⁽¹⁷⁰⁾における法理を適用することで、これが IRC § 482 による調整を適用除外とするに十分な法的規制であると判断した。

Texaco 事案に係る控訴審において、第 5 巡回控訴裁判所は租税裁判所の判断を支持し IRS の控訴を棄却した。

この取扱いに関し、1994 年移転価格最終規則には、現在、次のように規定されている。

「外国の法的規制は、それが一時的か永続的にかかわらず、独立企業間取引の結果に影響を与える範囲内においてのみ、その効力を与えるものとする。(財務省規則 § 1.482-1(h)(2))」

IRS は、Texaco 事案における租税裁判所の判断の前年に、この規則が適用可能であったのであれば、租税裁判所は Commissioner v. First Security Bank 事案における法理に違背することなしに、異なった結論に至ったのではないかと信じている。

3. 1990 年代における移転価格事案の訴訟に係る対応等の変化

(1) 戦略的な変化—大規模事案訴訟手続 (Large Case Procedures) の導入

事案が訴訟となる可能性を縮減し、結果的に訴訟となった事案では効果的な訴訟展開を図るための、IRS の訟務技術の専門家の広角的な活用の一環として、1992 年以降、国際担当のアソシエイト・チーフ・カウンセル・オフィス (the Office of Associate Chief Counsel International、以下「ACCI」という。) では、国際取引事案に係る事案展開の管理プログラム、海外情報の収集手段及び専門的問題に係る調整方法について、他のアソシエイト・チーフ・カウンセル、国際担当副長官、財務省及び司法省とともに

(169) *Procter & Gamble v. Commissioner*, 95 T.C. 323 (1990), aff'd 961 F. 2d 1255 (6 superth Cir. 1992).

(170) *Commissioner v. First Security Bank*, 405 U.S. 394 (1972).

に見直しを行い発展させてきている。

実務的な税務知識及び訴訟経験の双方を有したスタッフが、すべての段階における課税問題の議論にアドバイスを与えるために、Counsel、Appeals 及び Examination において専門担当部署及びフィールド担当部署との間の調整役として従事している。彼らは、専門担当部署の職員とともに、租税裁判所への提訴事案、還付請求事案及びサモンズの執行に係る訴訟事案について、調整及び再検討 (coordinate and review) を行っており、100 万ドル超の税額を争う租税事案及び国際問題事案で新規に訴訟記録されたすべての事案 (all newly docketed cases) については、訴状内容の確認 (screening of petitions) を行っている。

この確認を通じて、税務行政の執行に潜在的な重要性をもつ事案、産業全体に大きな影響を与える問題を含む事案及び非常に複雑かつ高額な更正金額となる事案については、第4節で詳しく説明する大規模事案訴訟手続プログラム (Large Case Procedures Program ; 以下「大規模事案訴訟プログラム」という。) に基づいてより周到な調整等を行うために選別される。

この確認プロセスにより、IRC § 482 に関して提起されるほとんどすべての事案について早期の再検討が行われることになり、実務上において非常に有用なプロセスであると思われる。

事案が大規模事案訴訟プログラムに含まれることになれば、ACCI はその事案に係る Work Plan の策定やテクニカル・ポジション及び訴訟戦略 (litigation strategy) の開発を行い、事案の再検討に参加することになる。ACCI 所属の Attorney が、事案の再検討を行い、いくつかの判例を用いて訴訟における準備書面やその他の重要な書類の準備・作成を行う。また、上訴のための調整も行うことになる。これまで数々の事案において、ACCI 所属の Attorney は訴訟チームのメンバーとなっている。

事案が大規模事案訴訟プログラムの下で扱われるかどうかにかかわらず、

ACCI の目的は、国際問題に関して内国歳入法典の全国的な執行の統一性を確保しつつ、フィールド担当部署に実効性のある法務 (effective legal services) を提供していくことにある。

IRC § 482 に係る国際問題事案における大規模事案訴訟プログラムの成功は、ASAT 及び DHL の両事案がこのプログラムによって処理されたという事実から明らかである。

(2) IRS の移転価格事案に係る訴訟事務への制約

IRS の移転価格事案に係る訴訟事務について、その成果の最大化を図るのに制約的に働くいくつかの外的要因が存在する。総体的に IRS の移転価格事案に係る戦略は、訴訟に至るまでに事案を解決することであり、ASAT 事案や DHL 事案のような明白にコンプライアンスに係る問題を提起している事案についてのみ訴訟による対応をしていくというものである。

しかしながら、行政上の重要性がほとんど又はまったくない本質的に事実認定のみの事案に対して資源を投下するより、和解等による解決を IRS が望んだとしても、そのような和解も適切な事実認定と法律解釈に基づいていなければならない。また、それができるかどうかは当事者である納税者の受け取り方によることになる。納税者が裁判を望んだとすれば、IRS は訴訟での対応を進める以外に選択の余地はない。これが制約の 1 つである。

次に、連邦民事訴訟規則 (Fed. Rule Civ. Proc.) 第 16 条の規定による裁判官の訴訟指揮における裁量が極めて広いことである。結果として、証拠等の開示のスケジュールや事実審理の条件に思いがけない制限が置かれたり、特別な書類の提出要求が課されたりするような特別命令が出されることがある。公判前のスケジュールを決定する際に、様々な裁判官が当事者の見解について様々な請求をするので、事案の指示事項の影響について予測することは必ずしもできるものではない。

最後に、租税裁判所の証拠等の開示 (Discovery) ⁽¹⁷¹⁾ に係る制限が、IRC

(171) Trial (正式事実審理) の前にその準備のため、当事者がお互いに事件に関する情報を開示し収集する手続。連邦民事訴訟規則では、deposition (証言録取書)、written

§ 482 事案に影響を与え続けていることである。租税裁判所規則 (the Tax Court Rules of Practice and Procedure) は、証拠等の開示を目的とした証言録取書 (depositions) の利用を著しく制限している⁽¹⁷²⁾。

(3) IRC § 482 に係る事務運営及び源泉徴収制度との関連等

移転価格事案の訴訟に係る戦略的なマネージメントから得た知識やノウハウは、IRC § 482 以外の規定による訴訟の発展に有益な効果をもたらした。

例えば、租税裁判所は、Altama Delta Corp. 事案⁽¹⁷³⁾で、Altama Delta 社にそのプエルトリコ会社が請求した価格について、租税裁判所の算出した適切な移転価格の「最良の推定値 (best estimate)」に基づいて当該子会社の売上総利益率の調整を行うことで、それが独立企業間価格ではないと判断した。

租税裁判所は、プエルトリコ子会社の 1985～87 年の売上総利益率が、親会社の 1986～87 年の売上総利益率の平均である 19.2% に等しくあるべきであると判断している。さらに、租税裁判所は、その子会社が IRC § 936(h) (5) (C) (i) (III) (a) の規定によりコスト・シェアリングに係る支払義務があることの指摘も行った。

また、IRC § 482 に基づく所得再分配 (更正処分) の執行は、取引の米国当事者から不足税額を徴収するために、「源泉徴収制度 (withholding at the source regime)」を利用することを含んでいる。IRC § 482 のよる米国源泉所得の外国事業者への分配が、IRC § 1442 の源泉徴収の対象となるかどうかという問題については、裁判所によっても説明されていないが、そのようなアプローチを支持する判例法理はある。

interrogatories (質問書)、production of documents or things (文書等の提出)、permission to enter upon land or other property (土地等への立入許可)、physical and mental examination (身体又は精神検査)、request for admission (自白の要求) という 6 つの方法を認めている。

(172) Rules 74 and 75 of the Tax Court Rules of Practice and Procedure.

(173) *Altama Delta Corp. v. Commissioner*, 104 T.C. 424 (1996).

IRS の戦略は、結局のところ、適切な判例のポイントにより裏づけを取ることにある。非公開の判決である *Climaco and Nakamura v. Internal Revenue Service* 事案⁽¹⁷⁴⁾には、IRC § 7872 の規定により外国関連事業体に帰属する利子は、源泉徴収制度の対象となるものと判断されているものもある。

Climaco 事案における政府の見解は、*Casa de la Jolla Park, Inc.* 事案⁽¹⁷⁵⁾及び *Central de Gas de Chihuahua* 事案⁽¹⁷⁶⁾の考え方をベースにしている。

Casa de la Jolla Park 事案では、米国企業は、その唯一の株主からの借入金の利子の支払に、その株主の海外の債権者に企業売上を送金することを認めていた結果として、その送金に係る源泉徴収義務を負っていると判断された。その判断の際に、租税裁判所は、源泉徴収義務は実際の支払と受取が要件であり、認定収入理論 (constructive receipt doctrine) を要求した納税者の主張を拒絶した。

Central Gas de Chihuahua 事案では、租税裁判所は、IRC § 482 に基づいて所得再分配を行うより、IRC § 881 に基づいて所得を受取ったと認められる者への実際の支払が課税のために必要であるとの上記事案と類似した納税者の主張を拒絶した。この事案では海外の受取人が含まれていたため、租税裁判所は IRC § 1441 に基づく支払者の源泉徴収義務についての説明をしてはいない。

最近公表された IRC § 1441 の最終規則⁽¹⁷⁷⁾では、外国事業者から米国関連者への所得再分配と連動した 2 次的な調整の結果生じた所得と同様に、IRC § 482 に係る源泉所得に関する所得の分配についても、IRC § 1441 の下の源泉所得制度に関するものであるとされた。

(174) *Climaco and Nakamura v. Internal Revenue Service*, 96-1 USTC ¶ 50, 153 (E. D. N. Y. 1996) (unpublished opinion, Jan. 24, 1996).

(175) *Casa de la Jolla Park, Inc. v. Commissioner*, 94 T.C. 384 (1990).

(176) *Central de Gas de Chihuahua v. Commissioner*, 102 T.C. 515 (1994).

(177) 財務省規則 § 1.1441-2(e) (2).

加えて、利子の帰属に関する IRC § 482 に係る執行において、IRC § 482 の所得分配を回避するために、納税者がしばしば企業間取引の形式を否定するという事態に IRS が遭遇しているという事態は注目すべきことである。これについて、これまで、IRS は、納税者が選択した形式を有効であるとするための法理として、Commissioner v. National Alfalfa Dehydrating and Milling Co. 事案⁽¹⁷⁸⁾に頼ってきている。また、IRC § 884 に係る超過利子への課税については、Taiyo Hawaii, Ltd., 事案⁽¹⁷⁹⁾が参考となっている。

第3節 Office of Chief Counsel の概要等

IRS において訴訟事務について重要な役割を担っているのが Office of Chief Counsel である。Appeals において和解が成立せず、訴訟において正式な事実審理 (Trial) に移行した事案については、すべて Office of Chief Counsel が担当することとなる。1990 年代以降の移転価格事案も含めた租税訴訟に係る戦略の改善については、この Office of Chief Counsel を中心に図られてきたところであり、以下に Office of Chief Counsel の概要等についてみてみることにしたい⁽¹⁸⁰⁾。

1. Office of Chief Counsel の使命及び任務

【使命】Office of Chief Counsel の使命は、IRS を代表して内国歳入法典の適切で公正な解釈及び最高のクオリティの法的アドバイスを提供することにより、公正かつ誠実に米国納税者に奉仕することである。

(178) *Commissioner v. National Alfalfa Dehydrating and Milling Co.*, 417 U.S. 134 (1974).

(179) *Taiyo Hawaii, Ltd., v. Commissioner*, 108 T.C. 570, 601-603 (1997).

(180) Office of Chief Counsel の概要等については、2005 不服審判所報告等からの情報に基づく。

【任務】Office of Chief Counsel の任務としては、①IRS の規則、ガイド
ンス、Private Rulings、Technical Advice の作成及び発遣等、税
法の正しい解釈適用に関すること、②訴訟に関すること、③その他
IRS 部内における法律面でのサポートを行うこととなっている。

2. Office of Chief Counsel の組織等

(1) 最高職である Chief Counsel の IRS における地位

Office of Chief Counsel の最高職である Chief Counsel は、米国議会の助言と同意をもって大統領により任命されるものである。Chief Counsel は、内国歳入法典（及びその他の法律事項）に係る解釈、行政及び執行に関する IRS 長官の法律顧問として、IRS、財務省及び納税者に対しリーガル・ガイダンス及び解釈的助言を提供するものである。

したがって、Chief Counsel は、IRS 長官と同様のポリティカル・アポインティにより大統領によって任命されるものであり、IRS 長官の法律顧問として IRS の法務に関する最高責任者に位置づけられるものと思われる。

(2) Office of Chief Counsel の組織構成

2005年3月時点でOffice of Chief Counsel には、ナショナル及びフィールド・オフィス全体で約1500人のAttorneyが職員として勤務しており、ナショナル・オフィスに約650人、フィールド・オフィスに約850人が配属されている。

組織構成としては、ナショナル・オフィスである IRS 本庁に、Chief Counsel のもと、2人のデュプティ・チーフ・カウンスル、8つのアソシエイト・チーフ・カウンスル・オフィス及び5つのディビジョン・カウンスル・オフィスが置かれている。

- 8つのアソシエイト・チーフ・カウンスル・オフィスは、以下の担当に区分されている。
 - ・ 法人 (Corporate)
 - ・ 金融機関及び金融商品 (Financial Institutions and Products)

- ・ 所得税及び会計 (Income Tax and Accounting)
 - ・ 国際 (International)
 - ・ パススルー及び特別産業 (Passthroughs and Special Industries)
 - ・ 行政手続 (Procedure and Administration)
 - ・ 一般的リーガルサービス (General Legal Service)
 - ・ 財務及び管理 (Finance and Management)
- 5つのディビジョン・カウンセル・オフィスは、以下の担当に区分されている。
- ・ 大中規模事業者 (Large and Mid-size Business)
 - ・ 小規模事業者及び自営業者 (Small Business/Self Employment)
 - ・ 免税及び政府事業体 (Tax Exempt and Government Entities)
 - ・ 賃金及び投資 (Wage and Investment)
 - ・ 査察 (Criminal Tax)

フィールド・オフィスには、一般的リーガルサービス (General Legal Service)・財務及び管理 (Finance and Management) の2つのアソシエイト・チーフ・カウンセル・オフィス及び大中規模事業者 (Large and Mid-size Business)・小規模事業者及び自営業者 (Small Business/Self Employment)・免税及び政府事業体 (Tax Exempt and Government Entities)・査察 (Criminal Tax) の4つのディビジョン・カウンセル・オフィスの下に、各々エリア・カウンセルが置かれている。

3. Office of Chief Counsel と Appeals との関係

Office of Chief Counsel と Appeals はどちらも係争事案を扱う部署ではあるが、Office of Chief Counsel が訴訟対応を決めた事案については、Appeals では扱わないことになる。この場合には、IRS は30日レター（仮不足税額通知書）を納税者に送付せず、90日レター（最終不足税額通知書）を送付することで、納税者に Appeals との協議を行うのではなく直接訴訟によ

る救済を求めるか否かの判断を求めることになる。

また、Office of Chief Counsel は Appeals からの法的なアドバイスについて回答を行っており、これについては Appeals の独立性に抵触しないものと判断されている。ただし、Office of Chief Counsel が同一事案について、フィールドの調査担当者と Appeals の双方からアドバイスを求められた場合には、回答を行う Attorney を替えるなどして、Appeals の独立性保持のために注意を払っているようである。

第4節 大規模事案訴訟プログラム (Large Case Procedures Program) の具体的内容

前述のとおり、IRS は 1980 年代までの反省を踏まえて、1992 年以降 Office of Chief Counsel を中心に訟務手続の改善を行っており、その一環として大規模事案訴訟プログラムの導入を行った。IRS は、1999 IRS REPORT において、この大規模事案訴訟プログラムを IRC § 482 に係る国際取引に係る問題事案等に適用することで、移転価格の大規模事案に係る訴訟で成功を収めてきたことを強調している。

1999 IRS REPORT には、その Appendix K に大規模事案訴訟プログラムの具体的内容について説明がなされており、この説明は手続的で若干詳細過ぎるものではあるが、訴訟手続の参考として以下にみてることとしたい。

1. 背景及び概要

(1) はじめに

この大規模事案訴訟プログラムは、IRS における税務行政の極めて重要な観点の 1 つである。このプログラムにおいて、Office of Chief Counsel は、大規模事案に係る租税裁判所での訴訟対応と同様に、これら大規模事案の訴訟前における適切な展開及び課税処理に係るアシストにおいてこそ、本質的な役割を果たすこととなっている。

このプログラムの特徴としては、大規模事案に係る重要問題の対処のために協調的アプローチ (coordinated approach) を用いていることであり、必要に応じて、ナショナル・オフィス及びフィールド・オフィスの Attorney で訴訟チーム (litigation teams) を構成し事案に当たらせることが、Office of Chief Counsel の方針 (policy) であるということである。

このアプローチは、税務行政に非常に重要な影響を有しているこれら大規模事案への的確な対応を可能とするために、Office of Chief Counsel 全体として人的資源の最良活用を確実なものとすることを目指しているものである。

(2) 大規模訴訟事案を成功させる重要な要因

大規模訴訟事案に係る協調的かつチームワークに専念したアプローチ (coordinated and team approach) は、ここ数年における特定の事案において、アドホック的ではあったが成功裡に用いられてきたところである。これらの経験から推定するに、大規模訴訟事案を成功に導いた手続上の要因として、次の2つの要因に焦点を当てることができる。

イ ナショナル・オフィスとフィールド・オフィスとの意欲的な協調関係 (active partnership)

1 つめの要因としては、大規模訴訟事案における訟務についてナショナル・オフィスとフィールド・オフィスとの間に意欲的な協調関係 (active partnership) がなければならないということである。

この協調関係は、初期のプランニングやその後の事案展開、公判前の実務、公判準備、事実審理、訴訟の準備書面等の提出に至るまで、大規模訴訟事案に係る手続全般に及ぶものでなければならない。事案に関わっている各々の担当者やそのオフィスが、手続全体を通して積極的に寄与するよう仕向けられていなければならない。

ロ すべての重要な大規模訴訟事案への幹部レベルでの直接関与

2 つめの要因としては、ナショナル・オフィス及びフィールド・オフィスの双方の幹部 (senior executives) がすべての重要な大規模訴訟

事案に直接に関与しなければならないことである。

これらの幹部は、法律見解の検討・展開に実質的に関与し、訴訟の戦術や戦略について判断を行い、重要な訴答書面、申立書及び準備書面の内容を実際に精査することになる。彼らの関与は、従来のな業務管理及び監督に係る発想をはるかに越えたものでなければならない。

(3) 大規模事案に係る訴訟手続の概要

ここでは、大規模事案に係る協調的かつチームワークによる訴訟対応のための特定の手続に、基本原理 (basic principles) を組み入れることをする。ここでの手続は、一連のルールをすべての事案に一律に適用するということを意味するものではない。むしろ、これらは、大規模訴訟事案を取扱うための総体的なフレームワークを確立するものであり、そのフレームワーク内において個々の事案の対処策に係る一般的なガイドラインを提案するためのものである。

イ 訴訟事件表への記載事案 (Docketed Cases)

訴訟事件表への記載事案 (以下「Docketed Cases」という。) の処理手続は、以下の5つの過程によることとする。

① 訴状内容の確認 (Screening of Petitions)

大規模事案訴訟プログラムの対象とすべき事案を選別するために、すべての事案についてその訴状内容の確認を行う。大規模事案訴訟プログラムに選定された事案は「Notice Case」と呼ばれる。そして、どの Notice Case をチーム訴訟 (team litigation) の対象とするかについてはさらに選別が行われる。なお、大規模事案訴訟プログラムの対象とならなかった事案は、従前からの手続により処理を行う。

② Work Plan の策定

すべての Notice Case について Work Plan の策定を行う。Work Plan の詳細な内容は、事案に応じて個別に決められる。例えば、訴訟進行が裁判所の中間検討のために保留される場合には、大して詳細でない Work Plan で十分であり、Work Plan のアップデート又は見直しまでに

比較的長い期間が置かれることになる。

- ③ 協調及び訴訟チーム (Coordination and Litigation Teams) の結成
すべての Notice Case についてナショナル・オフィス及びフィールド・オフィス間における緊密な協調関係が存在しているが、そのなかで、最も重要な Notice Case については、正式な訴訟チームが結成される。なお、すべての Notice Case について、Lead Field Attorney (主任フィールド弁護士資格者) 及び Principal National Office Contact Attorney (主任ナショナル・オフィス連絡弁護士資格者) が置かれる。

もし、2 つのアソシエイト・オフィスがある問題について共同で対処するか、又は、あるオフィスが担当する問題が他のオフィスの担当する問題と相互に関わりあう場合には、その問題について1つのナショナル・オフィスが主たる連絡調整窓口 (Principal National Office Contact) として対処することになる。

また一方、まったく別個に異なったアソシエイト・オフィスの担当下にある2つ以上の問題が協調的に取扱われるべきであるならば、各々のアソシエイト・オフィスは連絡調整窓口を置いて、他のフィールド・オフィス及びナショナル・オフィスの Attorney が必要な範囲内で各々の事案に適切に関与することとしている。

- ④ チーム設立ミーティング (Team Organizational Meeting) の開催
事案の担当者間におけるチーム設立ミーティング、テレフォン会議又はテレビ会議が、その事案が Notice Case として選定された後において、できる限り速やかに開催されることになっている。そのようなミーティングの開催目的は、初期の Work Plan の策定、役割分担及び責任分担の決定、協調性及びチームワークの醸成及び士気の喚起にある。

当然のことながら、ミーティングで策定した Work Plan や役割分担等の合意内容は、幹部の監督及び承認を受けることになる。なお、役

割分担等の決定の際に、これがチーム・アプローチによるものである（チームの協調によって事案の成否が決まる）ことが徹底・強調される。

⑤ ポスト・レビュー（Post-Review）の実施

すべての Notice Case について、担当オフィスの業務状況に関しシステマチックな評価が行われる。

ロ 訴訟事件表に記載されない事案（Nondocketed Cases）

訴訟事件表に登録されない事案に係る手続についても、フィールドにおいて重要な法的助言がなされた場合には、ナショナル・オフィス及びフィールド・オフィス間における協調により処理されることになる。

2. Docketed Cases に係る具体的な処理手続

(1) 訴状内容の確認（Screening of Petitions）

租税裁判所に提出された訴状については、ナショナル・オフィス及びフィールド・オフィスの双方で提訴内容等の確認を行う。その目的は、その事案がこの手続の適用除外となる大規模訴訟事案であるかどうかを判別することにある。具体的には、その事案に含まれる問題について、①既によく検討された解決のための法理が存在する、又は、②この手続による特別な人的資源を投下するにはあまり複雑でない又は重要でないときには適用除外となる。除外された事案は従来からの手続によって処理されることになる。

イ ナショナル・オフィスによる訴状内容の確認及びフィールドのレポート配付

ナショナル・オフィスは、不足税額が相続税及び贈与税による又は譲受人の債務によるもの以外で、不足税額が 100 万ドルを超えるすべての訴状について確認を行う。

(イ) フィールド・サービスのアシスタント・チーフ・カウンセルは、ナショナル・オフィスが確認すべき訴状の識別をすべて行い、ナショナル

ル・オフィスへその処理日の5日以内にその写しを提供する。

(p) 訴状は、その事案の問題事項についてアソシエイト・チーフ・カウンセル・オフィス（以下「アソシエイト・オフィス」という。）において内容等の確認が行われる。訴状は、フィールド・サービスでの確認とナショナル・オフィスでの専門的な確認の双方のチェックを受けることになる。

A 訴状内容の確認において、アソシエイト・オフィスは、当該事案が、①Notice Case とすべきであるかどうか、②大規模訴訟事案の手續の適用除外となるかどうか、③30日以内で一時的に保留すべきであるかどうかについて判断を行う。

B Notice Case と判定したものについて、アソシエイト・オフィスは、Principal National Office Attorney を指名し、その事案がチーム訴訟事案として分類すべきかどうかについても判断しなければならない。

C 当該事案を Notice Case と判定した日から5営業日以内に、アソシエイト・オフィスは、当該事案の担当フィールド・オフィス、その管轄リージョナル・オフィス、フィールド・サービスのアシスタント・チーフ・カウンセル等にその旨を連絡をしなければならない。

D もし、アソシエイト・オフィスが、その訴状について問題事項に係る説明が不十分であり内容の確認が十分にできないと判断した場合には、そのアソシエイト・オフィスは IRS の保有文書からその問題事項の重要性を判断するための情報が得られるかどうかの判断を行うためにフィールドの Attorney と連絡をとる。

なお、当初の訴状確認時において問題事項の重要性が判断できない場合には、アソシエイト・オフィスとフィールドとの合意により、訴状内容の確認は30日を超えない範囲で保留することができる。この期間は、これ以上は引き延ばすことはできないものである。事案は、一時的に保留されたもの（deferred）としてマンスリー・レポ

一トに記録される。その後、翌月にその事案について、問題事項に係る知識の習得を図ることなどによってその重要度に関し、再度の訴状内容の確認を行い、Notice Case かどうかについて判定しなければならない。

E 各月末後の10日以内に、各々のアソシエイト・オフィスは、その月に内容の確認をしたすべての訴状のリストを作成して、各々の事案についての分類案をフィールド・サービスのアシスタント・チーフ・カウンセルに提出しなければならない。

(h) フィールド・サービスのアシスタント・チーフ・カウンセルは、このナショナル・オフィスの確認結果に用いて、マンスリー・レポートを準備しなければならない。

このレポートは、チーフ・カウンセル、デュプティ・チーフ・カウンセル、すべてのリージョナル・カウンセル、デュプティ・リージョナル・カウンセル（租税訴訟担当）、アシスタント・リージョナル・カウンセル（大規模訴訟事案担当）、すべてのアソシエイト・チーフ・カウンセル、すべてのアシスタント・チーフ・カウンセル等に、その翌月の15日までに配付されなければならない。

ロ フィールドによる訴状内容の確認及びナショナル・オフィスへの対応
フィールドによる訴状内容の確認については、リージョナル・カウンセルにより確立された手順に従って以下のように行われている。

(i) すべての訴状について、ディストリクト・オフィス又はアシスタント・リージョナル・カウンセル（大規模訴訟事案担当）によって内容の確認がなされる。内容の確認を行った後5営業日以内に、そのディストリクト・オフィスはリージョナル・オフィスにNotice Caseとして推薦する事案及び30日を超えない範囲で保留すべきとする事案について報告を行う。

(ii) リージョナル・オフィスは、Notice Caseの判定後5営業日以内に、フィールド・サービスのアシスタント・チーフ・カウンセルに報告を

行う。それと同時に、リージョナル・オフィスは、その事案がチーム訴訟の対象とすべきかどうかについて推薦を行い、その事案の Lead Field Attorney の名前を伝える。フィールド・サービスのアシスタント・チーフ・カウンセルは、これらの情報をアソシエイト・チーフ・カウンセルに報告する。

- (ハ) リージョナル・オフィスが、その訴状について問題事項に係る説明が不十分であり内容の確認が十分にできないと判断した場合の取扱いは、上記イ(ロ)Dと同様である。
 - (ニ) ナショナル・オフィスが前月の間に内容を確認した訴状のリストに係る報告を受取ってから10日以内に、リージョナル・オフィスは、当該リストにある事案への不同意、当該リストに加えるべき追加事案及び保留の評価が適当でないとする事案について、フィールド・サービスのアシスタント・チーフ・カウンセルに申し出なければならない。
- ハ ナショナル・オフィス及びフィールドでの事案内容の確認時における調整

フィールド・サービスのアシスタント・チーフ・カウンセルは、アソシエイト・チーフ・カウンセルと共にリージョナル・オフィスからの申出について検討を行い、Notice Case に係る追加的なマンスリー・レポートを回覧する。

- (イ) 事案を Notice Case として取扱うかどうか、チーム訴訟の手続を用いるかどうかについての最終判断は、リージョナル・カウンセル及びアソシエイト・チーフ・カウンセルによってなされる。合意がないときは、どちらかがその必要があると判断すれば、事案は Notice Case として扱われる。Notice Case にチーム訴訟の手続を用いるかどうかについて合意が得られないときには、チーフ・カウンセルとデュプレィ・チーフ・カウンセルにより解決がなされる。
- (ロ) 当初において Notice Case として扱われなかった事案についても、その後、必要に応じて、Notice Case に分類し直されることはある。

(2) Work Plan の策定

Work Plan は、すべての Notice Case における的確な訴訟展開、事実審理、準備書面の作成の基礎となるものである。Work Plan のフレームワークについて、当該事案の法的問題や事実関係の特性、重要度及び困難性を考慮して、個々の事案ごとにその事案の担当幹部により、チーム訴訟手続の必要性の有無、事案に係る取組の積極度合い、投下すべき人的資源の量などが決められる。

イ Work Plan の内容の決定

Complete Work Plan が、重要事実の整理、法的問題の検討、訴訟戦略及びタイムテーブルにより構成される。Work Plan は、当該事案の展開状況により特化し十分に適合したものであることが期待される。

一般に、Complete Work Plan は、以下の要件を満たす必要がある。

- ① 当該事案が、Appeals に持込まれる事案か又は Office of Chief Counsel で保持する事案か、それとも、事実関係の整理のために、従来の手続に従って、Appeals から戻された事案なのかを示し、合意によって解決されない問題の進展に適切な時間を保証するため、その事案の Appeals における進捗状況をモニタリングするスケジュールが提供されていないなければならない。
- ② 当該事案に係る法的問題や事実関係についての的確な展開を図るための必要な対策について具体的に記載しなければならない。事案によっては、必要となる対策には、法的問題に係るオフィスの見解、専門家である証人の確保、証拠等の開示 (Discovery) のための必要事項の決定などが含まれる。
- ③ 当該事案のための全体的なスケジュールが策定されていること。このスケジュールには、上記②で記載した各対策の完了期日、通常の訴訟における進捗見込み、例えば、事実に関する合意 (Stipulations of Fact)、事実審理の意見書 (Trial Memorandum)、事実審理 (Trial)、準備書面 (Briefing) などに係る時期について明示されている必要が

ある。

- ④ この事案を担当するフィールド及びナショナル・オフィスの各 Attorney の責任が明示されていなければならない。

各参加者の役割は事案の特性により様々であるので、この Work Plan は各参加者の誤解や理解の不一致を避けるために、特定のタスク内容や各計画の完了日について説明をしたものでなければならない。

ロ Work Plan の初期準備及び承認

Lead Field Attorney は Work Plan の準備に関し責任を有しており、Principal National Office Attorney との調整を行う。Work Plan は、60 日以内にリージョナル・カウンセル及びアソシエイト・チーフ・カウンセル等に提出される。

その後 30 日以内に、リージョナル・カウンセル及びアソシエイト・チーフ・カウンセルは Work Plan に承認を与える。

ハ Work Plan の更新及び見直し

Work Plan は、事案の実際の進捗状況と予想との乖離を反映して、必要に応じて更新されるが、一般的に少なくとも半年ごとに正式に見直しがなされ、リージョナル・カウンセル及びアソシエイト・チーフ・カウンセルのよってその承認がなされる。

- 「更新 (updating)」は、事情や必要な調整を反映させるために行われる現場における Work Plan の修正であり、チームや地方のマネージャーによって定期的な更新が行われている。
- 「見直し (Review)」は、リージョナル及びナショナル・オフィスレベルでの幹部による Work Plan の再確認である。

なお、裁判所の判決を待っている事案については、Work Plan の更新や見直しの必要はない。判決が出されたときに、更なる事案の展開に備えて Work Plan の更新や見直しが行われることになる。

(3) 訴訟チーム (Litigation Teams) の結成

ナショナル・オフィス及びフィールド・オフィスの Attorney は、事案展

開、事実審理及び準備書面の作成等、事案に係るすべての訟務について共同責任を負うことが期待されている。個々の Attorney が負う責任の性質及び程度については、その事案の法的問題や事実関係の特性、重要度並びに困難性及び人的資源の利用可能性により様々である。

前述のとおり、事案が Notice Case として選定された後において、できる限り速やかにこれらの担当者により、チーム設立ミーティング、テレフォン会議又はテレビ会議が開催され、当初の Work Plan の策定、役割分担及び責任分担の決定、チームワークの醸成及び士気の喚起等が行われる。

イ Lead Field Attorney の責務

Lead Field Attorney は、訴訟記録に係る相談事務、提出書面の準備・作成、他のメンバーとの協議において、当該事案に係る訟務全般についての責任を有する。

ロ Principal National Office Attorney の責務

Principal National Office Attorney は、当該事案に関係したナショナル・オフィスの調整についての責任を有し、当該事案について全体として精通することが期待される。Work Plan で策定された範囲内において、Principal National Office Attorney は提出書面の準備・作成の支援を行うほか、事実審理の対応に参加する。

ハ その他の Attorney の責務

その他のナショナル・オフィス及びフィールド・オフィスの訴訟担当の Attorney は、Work Plan で策定された範囲内において当該事案に関与する。

(4) 正式なフィールド・サービスへの助言 (Formal advice from National Office)

ナショナル・オフィスからの正式なフィールド・サービスへの助言 (Formal advice from National Office) については、そのような助言が当該事案の進展に有用であるならば、Notice Case のあらゆる観点 (専門的な、手続上の又は訴訟上の問題) について、いかなるときも要求しなけ

ればならない。当該問題に権限を持ったアシスタント・チーフ・カウンセルは、関係するすべてのフィールド・サービスへの助言について速やかに確認を行い、承認しなければならない。

(5) ポスト・レビュー (Post-Review of Cases)

各々の Notice Case について、Office of Chief Counsel で実績評価について分析が行われる。この分析は、Office of Chief Counsel を通すことで、第一に有益な経験、情報及び革新の共有化を促進し、そして、システムチックな問題を識別し修正を行い、税務行政の改善に寄与するデータを収集するために策定されたものである。

そのための Notice Case の事案結果 (Notice Case Issue Results) の報告が、事案解決等の日から 60 日以内に特定の様式によってなされることになっている。

なお、このポスト・レビューは、特定の事案に関与した個人の成績について焦点を当てるものではない。

第4章 移転価格事案の訴訟に係る 各論的問題についての検討

第1節 移転価格事案に係る立証責任の検討

1. 米国における移転価格事案に係る立証責任

(1) 米国の判例における立証責任に係る判示

移転価格事案に係るわが国の立証責任について考察するために、まずは米国における移転価格事案の判例において立証責任についてどのように判示しているかをみてみることにしたい。

第2章で検討した *Eli Lilly* 事案、*Bausch & Lomb* 事案、*Sundstrand* 事案、*Seagate* 事案及び *DHL* 事案において、租税裁判所は立証責任について以下のように判示している。

これらの判例では、まず、IRS の更正処分の正当性を判示しており、*Eli Lilly* 事案及び *Bausch & Lomb* 事案では、租税裁判所は過去の判例⁽¹⁸¹⁾を引用しながら「IRS には IRC § 482 の適用について広い裁量権がある⁽¹⁸²⁾」と、*Sundstrand* 事案及び *Seagate* 事案では「IRS の不足税額通知で述べられている決定は（適法性の）推定⁽¹⁸³⁾に基づいて正しいものである⁽¹⁸⁴⁾」と判示

(181) *Spicer Theatre, Inc. v. Commissioner*, 346 F.2d 704, 706 (6th Cir. 1965), affg. 44 T.C. 198 (1964)、*Edwards v. Commissioner*, 67 T.C. 224, 230 (1976) 及び *PPG Industries v. Commissioner*, 55 T.C. 928, 990-991 (1970)。

(182) 原文を示すと *Eli Lilly* 事案は「respondent has broad discretion in his application of section 482」、*Bausch & Lomb* 事案は「Respondent's authority to make allocations under section 482 is broad.」となっている。

(183) 「適法性の推定」により原告側（納税者）に立証責任があるとする見解については、わが国には「実体面の違法が争われている場合でも行政処分に適法性の推定ないし法定力が与えられているとして、行政処分に優越した地位を認めるのは誤っている」として、これを租税訴訟において認められないという強い主張がある。松沢智『新版 租税争訟法－異議申立てから訴訟までの理論と実務－』383頁（中央経済社、2001）。

(184) 原文は「Respondent's determination as set forth in the notice of deficiency

している。

そして、租税裁判所はこれらを根拠として「納税者は IRS の決定が誤りであるということについての立証責任を負う⁽¹⁸⁵⁾」と、一般的に租税事案について納税者側が立証責任を負っていることを租税裁判所の規則である Rule 142(a) 及び 1933 年の連邦最高裁判決である *Welch v. Helvering* 事案⁽¹⁸⁶⁾ を引用しながら明確に示しており、「加えて、IRS が裁量権を濫用したことを示すことなしには、IRS の IRC § 482 に係る決定は維持される⁽¹⁸⁷⁾」と判示している。

租税裁判所は、納税者が IRS の裁量権の濫用を示すために「最初に納税者が IRS の IRC § 482 に係る所得配分について、恣意的か整合性がないか又は不合理なものである (arbitrary, capricious, or unreasonable) ことを示さなければならない⁽¹⁸⁸⁾」としており、「IRS が裁量権を濫用したか逸脱したかの租税裁判所の判断は、事実認定の問題 (question of fact) である」としている。

この租税事案に係る立証責任の原則的な考え方に加えて、移転価格事案に係る立証責任については、*Bausch & Lomb* 事案及び *DHL* 事案で租税裁判所は「IRS の IRC § 482 に係る所得配分について、恣意的か整合性がないか又は不合理なものであることの証明に関して、納税者は通常より重い立証責任を負う⁽¹⁸⁹⁾」としており、移転価格事案に係る納税者の立証責任が通常の租税訴訟より重いものであるとの考えを示している。これは、移転価

is presumptively correct.」である。

(185) 原文は「Petitioner has the burden of disproving that determination.」である。

(186) *Welch v. Helvering*, 290 U.S. 111 (1933).

(187) 原文は「Moreover, respondent's section 482 determination must be sustained absent a showing that he has abused his discretion.」である。

(188) 原文は「To succeed, therefore, petitioner first must show that respondent's section 482 allocations are arbitrary, capricious, or unreasonable.」である。

(189) 原文は「the taxpayer bears the heavier than normal burden of proving that the Commissioner's section 482 allocations are arbitrary, capricious, or unreasonable.」である。

格事案の特性について租税裁判所が考慮した結果による判断であると思われる。

このように、米国においては「適法性の推定」に基づいて租税訴訟の立証責任は納税者にあることが判例で明確に示されており、前述のとおり連邦最高裁判決として1933年のWelch v. Helvering事案が数々の判例で引用されているところである。また、租税裁判所が移転価格事案について納税者により重い立証責任を負わしていることは、特筆すべき事項であると思われる。

(2) 租税裁判所規則における立証責任に係る規定

租税裁判所規則には立証責任に係る規定として「Rule142 Burden of Proof」が置かれており、米国では租税事案に係る立証責任について明文による規定がなされている。

以下にRule142 Burden of Proofの(a)及び(b)について仮訳を示す。

[Rule142 Burden of Proof (立証責任)]

(a) 原則— 立証責任は、法律による別段の定め又は租税裁判所の別途判断がない場合には、原告（納税者）が負うものとする。ただし、答弁書での抗弁において、新しい争点の提出、不足税額の増額及び積極的抗弁 (affirmative defenses) をする場合には、立証責任は被告 (IRS) が負うものとする。

(b) 不正行為 (Fraud)— 脱税する意図での不正行為の問題を含んでいる事案については、その問題に関して立証責任は被告 (IRS) が負うものとし、立証責任は明瞭かつ説得力を持つ証拠により立証されなければならない。

このように、米国では租税事案の訴訟提起後においてIRSが新しい争点の提出や不足税額の増額等を主張する場合及び納税者の脱税のための不正

行為を主張する場合等⁽¹⁹⁰⁾を除き、立証責任は制定法の規定からも納税者が負うこととなっている。

2. わが国の租税事案に係る立証責任のあり方

(1) 客観的立証責任と主観的立証責任

イ 客観的立証責任

わが国において租税事案を含む民事訴訟についての立証責任を考える場合、まずは客観的立証責任と主観的立証責任の違いについて十分に理解しておく必要があると思われる。

民事手続法辞典（上巻）によると、客観的立証責任⁽¹⁹¹⁾とは「真偽不明の場合に、その結果として判決においてその事実を要件とする自己に有利な法律効果の発生または不発生が認められなくなる当事者の一方の危険または不利益であると定義される」。

加えて、客観的立証責任は「訴訟の終局段階、証拠調べが終了して、当事者の主張した事実命題の真偽を決定して判決の起訴とするか否かを判断する際に問題になるものである」とされ、客観的立証責任は「1つの事実については一方の当事者のみが負うもの」であり、「どちらの当事者が負うかは訴訟の最初から抽象的に決まっており、訴訟の経過によって途中で変更されることは原則としてない」とされるものである⁽¹⁹²⁾。

なお、客観的立証責任は「法律効果の発生・消滅の判断を可能にするためのものであるから、その効果の発生・消滅を直接に規定する法規の構成要件に該当する事実（つまり主要事実）について定めるべきであり、

(190) ここでは省略するが、上記のほか立証責任の IRS への転換に関し Rule142(c)(d)(e) が置かれている。

(191) 民事訴訟法において、単に「立証責任」といった場合は「客観的立証責任」のことを意味する。

(192) 宮脇幸彦・林屋礼二『民事手続法辞典（上巻）』228頁（ぎょうせい、1995）。

かつ、それで足りる⁽¹⁹³⁾」と解されており、客観的立証責任を判断するためには争点に係る法規の要件事実（主要事実）を明確にしておく必要がある。

この客観的立証責任の概念について理解しやすく説明するならば、裁判官が事実の存否不明の状態である真偽不明の状態に陥ったときに、つまり、租税訴訟の場合には納税者も課税当局もある争点について裁判官の心証に確信を持たせるだけの立証を果たせられないときに、当該争点につき自動的に当事者の一方の主張が否定されることになる危険又は不利益のことである⁽¹⁹⁴⁾。

したがって、客観的立証責任とはこれを用いることにより訴訟において真偽不明の状態に陥った場合に裁判上判断不能という結果を招来することなく、事実の存在・不存在を仮定（擬制）することにより裁判を可能とする民事訴訟法上の判断手法である⁽¹⁹⁵⁾。

客観的立証責任の定めがあることが、訴訟の審理過程における当事者及び裁判所の行動を規律し、その行為基準として作用することになる。例えば、原告に客観的立証責任がある場合には、原告は裁判官が確信を持つ程度までの立証が要求されるのに対し、この場合に被告は裁判官の確信を揺るがす程度の立証（反証）で足りるとされるように、客観的立証責任は立証活動の指針に影響をもたらす⁽¹⁹⁶⁾。

ロ 主観的立証責任

客観的立証責任のこのような作用を重視する立場から、わが国でも、「審理過程における係争事実の存否を不利益に判断される危険を避け

(193) 新堂幸司『新民事訴訟法〔第三版補正版〕』512頁（弘文堂、2005）。

(194) 客観的立証責任とは、このような当事者の一方の主張が自動的に否定されることになる「危険又は不利益」を意味するものであり、「客観的な手法や証拠から立証を行う」というような文言上の表見的な意味を直接的には表していないものであることに留意すべきである。

(195) 高橋宏志『重点講義 民事訴訟法 上』457頁（有斐閣、2005）。

(196) 新堂・前掲注(193) 515頁。

るための立証の必要性」について、主観的立証責任⁽¹⁹⁷⁾という観念として提唱するに至ったとされる⁽¹⁹⁸⁾。

この主観的立証責任については、客観的立証責任を前提として、そこから流出するものであり、そのような観念を導入する実益を否定する説も有力であったが、近時は、立証責任の審理過程における行為規範面の機能を重視し、これを独立に論じる実益を肯定する説が有力となったとしている⁽¹⁹⁹⁾。さらに、これを一步進めて審理過程において当事者の立証活動に応じて移動する行為責任として「証拠提出責任」の存在が主張されている⁽²⁰⁰⁾。

主観的立証責任は審理過程において裁判官の心証における係争事実の存否について不利益に判断される危険を避けるためのものであるから、その範囲は主要事実のみに限定されるものではなく、裁判官の心証の観点から間接事実の存否に関するものまで広く及ぶものであると思われる。

ハ 立証責任が機能する場面

客観的立証責任及び主観的立証責任は上記のように関連するものであるが、その機能する場面がまったく違うものであるといえる。客観的立証責任が機能する場面は、訴訟の終局段階で裁判官が真偽不明の状態に陥ったときに初めて機能するものであり、実際にはこれで租税訴訟が決着をみることは少ないものと思われる。一方、主観的立証責任が機能する場面は、訴訟の審理過程で裁判官の心証をよくするために当事者が互いに証拠等を提出しあう立証活動において見受けられるものであり、こ

(197) 主観的立証責任とは、客観的立証責任に対比して観念されるものであり、文言上は「主観的」と表現されるものであるが、特に主観的な判断によって立証を行うということを意味するものではなく、審理過程における係争事実の存否を裁判官に不利益に判断される危険を避けるためのものを意味することに留意すべきである。

(198) 新堂・前掲注(193) 516頁。

(199) 新堂・前掲注(193) 516頁。

(200) 岡伸浩『民事訴訟法の基礎』281頁(法学書院、2005)。

の立証活動を通じて裁判官に確証たる心証を与えた方が訴訟に勝つことになると思われ、通常は客観的立証責任ではなくこの主観的立証責任によって訴訟の決着を見ることになるものと思われる⁽²⁰¹⁾。

したがって、客観的立証責任は訴訟の終局段階において結果として受動的に受け入れることになるものであるのに対し、主観的立証責任は訴訟の審理過程において能動的に証拠の提出等による立証活動を行うことによるものである。つまり、主観的立証責任について当事者双方の立証活動が失敗に終わった場合に、裁判官が真偽不明になって客観的立証責任が機能することになるわけである。

(2) 租税訴訟における立証責任の分配及び転換⁽²⁰²⁾

通説的に民事訴訟法における立証責任の分配は、公平の理念から、「法律効果⁽²⁰³⁾の存在を主張する者が、その効果の発生を定める法規の要件事実について証明責任を負う⁽²⁰⁴⁾」というものであり、これは「法律要件分類説（規範説）」といわれる。これに対し、有力説として「条文の構造や文言によるのではなく、証拠との距離、立証の難易等に基づく実質的利益衡量によって、当事者間の公平を確保するという観点から、個別具体的に決すべきである⁽²⁰⁵⁾」という考え方があり、これを「利益衡量説」という。今日的には、法律要件分類説が利益衡量説から修正を迫られた結果、立法趣旨や当事者間の公平の観点から解釈論による大幅な修正を認める「修正法

(201) 客観的立証責任及び主観的立証責任が実際の訴訟でどのような場面でどのように機能するかについて、詳しくは、小柳誠「税務訴訟における立証責任—裁判例の検討を通して—」税務大学校論叢 50 号 313 頁～388 頁（2006）を参照されたし。

(202) 立証責任の分配又は転換といった場合の概念は、客観的立証責任について検討されるものであり、主観的立証責任において裁判官に不利益に判断されることの危険を避けるために、当事者の一方が行為責任を負うということとか当該行為責任が当事者間を移動することを意味するものではない。

(203) この法律効果には、権利根拠・権利障害・権利消滅・権利阻止の 4 つの規定があげられている。

(204) 岡・前掲注(200) 282 頁。

(205) 岡・前掲注(200) 282 頁。

律要件分類説」と呼ばれる考え方が有力となっている⁽²⁰⁶⁾。

租税訴訟における立証責任の分配については、従来から次の二説の基本的対立があるとされ、第一説は「課税処分取消訴訟は形成訴訟であり、しかも行政処分には公定力が働き適法性が推定されるので、取消権（形成権）の存在を主張する原告に立証責任がある」とするもの⁽²⁰⁷⁾であり、第二説は「課税処分取消訴訟の実質は民事訴訟における債務不存在確認訴訟に類するものとみて、係争年度における租税債務の存否として捉え、したがって、民事訴訟における法律要件分類説により、租税債権の発生要件事実たる課税要件事実、租税債権者たる課税庁が負うべきである」とするものである。これらに加えて、第二説の法律要件分類説に租税法規並びに租税訴訟の特殊性を考慮し相応してある程度修正しようとする第三説が存在する⁽²⁰⁸⁾。

わが国では、基本的には第二説の見解を正当としつつも、法律要件分類説を租税訴訟の特殊性により修正した第三説の考え方が妥当であるとされている⁽²⁰⁹⁾。

立証責任の分配の原則は、当該訴訟事案の性質を踏まえ、立証方法の困難さ、対立当事者間の衡平を基礎とした正義、公平の原則の要請から考えられたものであることを前提とすると、租税訴訟の特殊性による法律要件分類説の修正は、基本的には課税要件事実について課税庁に立証責任があると解したうえで、証拠の採取の難易（証拠との距離）を考慮して分配の基準を考察し、又は、その立証の必要性の程度の問題として、事案により経験則による事実上の推定によってある程度立証責任者の負担を軽減（転換）

(206) 岡・前掲注(200) 283頁。

(207) 前述のとおり、米国ではこの適法性の推定により納税者に立証責任があるとする考え方が通説となっている。

(208) 松沢・前掲注(183) 79頁～80頁。ただし、この第二説については、民事訴訟の理論をそのまま借用せず、法律要件分類説の権利消滅要件及び権利阻止要件に当たる事実について租税債務者である納税者が立証責任を負うものとはせず、原則として課税庁が負うこととなっている。

(209) 金子宏『租税法〔第12版〕』759頁（弘文堂、2007）。

していくべきであると考えるのが妥当な解決方法と思われる⁽²¹⁰⁾とされている。

わが国では、この租税訴訟の特殊性により法律要件分類説の修正した考え方が、租税訴訟における立証責任の分配に係る通説となっている。

具体的には、一般的に考えられている法人税における課税処分取消訴訟に係る立証責任の転換の考え方を示せば以下のようなになる。

法人税の更正処分に係る主要事実（課税要件事実）を「各事業年度の所得の金額」とすると、法人税法第22条第1項～第3項の規定により、法人税の課税標準である「各事業年度の所得の金額」は、当該各事業年度の「益金」から「損金」を差し引くことで規定されており、「益金」に算入すべき金額は「別段の定めがあるものを除き資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額」とされ、「損金」に算入すべき金額は「別段の定めがあるものを除き、当該事業年度の売上原価、完成工事原価その他これに準ずる原価の額、販売費及び一般管理費その他の費用、損失の額で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の損失の額」とされている。

これについて、基本的な課税要件事実については課税庁に立証責任があると解する考え方に基づくと、上記の「益金」及び「損金」の「別段の定めがあるもの」を除いた収益及び損失については課税庁に立証責任があるということになり、租税訴訟の特殊性による法律要件分類説の修正として「別段の定めがあるもの」について事案により経験則による事実上の推定に基づいて立証責任の転換を判断していくこととなるものと思われる。

この「別段の定めがあるもの」の例としては、受取配当金の益金不算入、資産の評価損失、圧縮記帳による損金計上、租特法上の特別控除などがあ

(210) 松沢・前掲注(183) 80頁～81頁。

げられている⁽²¹¹⁾。

一方、課税処分取消訴訟に係る立証責任の転換の訴訟事例としては、次のもの等があげられている⁽²¹²⁾。

- 特別経費の計上について納税者側に立証責任があるとしたもの
 - ・ 大阪高判昭和 46 年 12 月 21 日税資 63 号 1233 頁
 - ・ 神戸地判昭和 53 年 9 月 22 日月報 25 巻 2 号 501 頁
- 課税庁がその存否及び金額について検証の手段を有しない場合に納税者側に立証責任が転換されるとしたもの
 - ・ 広島高岡山支判昭和 42 年 4 月 26 日行裁例集 18 巻 4 号 614 頁
 - ・ 福岡高判昭和 60 年 8 月 29 日行裁例集 36 巻 7＝8 号 1252 頁
- 簿外経費の存在について納税者側に立証責任があるとしたもの
 - ・ 高松高判昭和 57 年 3 月 18 日月報 28 巻 6 号 1225 頁
 - ・ 東京地判昭和 52 年 7 月 27 日月報 23 巻 9 号 1644 頁
- 法定許容額を超える仲介手数料について納税者側に立証責任があるとしたもの
 - ・ 高松高判昭和 50 年 4 月 24 日行裁例集 26 巻 4 号 594 頁

この法人税の立証責任の転換の考え方や訴訟事例等を参考に、以下に移転価格事案に係る立証責任の転換について考察を行うこととしたい。

3. 移転価格事案に係る立証責任の分配及び転換の考察

(1) 移転価格事案の課税要件事実の検討

移転価格事案に係る立証責任の分配及び転換について考察するために、まず、移転価格事案の課税要件事実について分析を行っておく。

移転価格税制は法律上租特法第 66 条の 4 に規定されており、その第 1 項及び第 2 項について若干の省略及び番号付アンダーラインを加筆したも

(211) 平野敦士ほか『税務訴訟と要件事実論』30 頁（清文社、2005）。

(212) 金子・前掲注(209) 759 頁。

のを以下に示す。

第66条の4第1項

①法人が、昭和61年4月1日以後に開始する各事業年度において、
 ②当該法人に係る国外関連者（外国法人で、当該法人との間にいずれ
か一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の
100分の50以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有す
る関係その他の政令で定める特殊の関係のあるものをいう。）との間で
 ③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、
 当該取引につき、④当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価
の額が独立企業間価格に満たないとき、又は当該法人が当該国外関連
者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、当該法人の当
 該事業年度の所得及び解散による清算所得に係る同法その他法人税に
 関する法令の規定の適用については、当該国外関連取引は、独立企業
 間価格で行われたものとみなす。

第2項

前項に規定する⑤独立企業間価格とは、国外関連取引が次の各号に
掲げる取引のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める方法により
算定した金額をいう。

第一号 棚卸資産の販売又は購入

次に掲げる方法（二に掲げる方法は、イからハマまでに掲げる方法
 を用いることができない場合に限り、用いることができる。）

イ 独立価格比準法（特殊の関係にない売手と買手が、国外関連取
 引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段
 階、取引数量その他が同様の状況の下で売買した取引の対価の額
 （当該同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量
 その他に差異のある状況の下で売買した取引がある場合において、
 その差異により生じる対価の額の差を調整できるときは、その調
 整を行った後の対価の額を含む。）に相当する金額をもって当該国

外関連取引の対価の額とする方法をいう。)

- ロ 再販売価格基準法（国外関連取引に係る棚卸資産の買手が特殊の関係にない者に対して当該棚卸資産を販売した対価の額から通常の利潤の額を控除して計算した金額をもつて当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。)
- ハ 原価基準法（国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、製造その他の行為による取得の原価の額に通常の利潤の額を加算して計算した金額をもつて当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。)
- ニ イからハマまでに掲げる方法に準ずる方法その他政令で定める方法

第二号 前号に掲げる取引以外の取引

次に掲げる方法（ロに掲げる方法は、イに掲げる方法を用いることができない場合に限り、用いることができる。)

- イ 前号イからハマまでに掲げる方法と同等の方法
- ロ 前号ニに掲げる方法と同等の方法

この移転価格税制の法律の規定から移転価格事案の課税要件事実を考えると、上記のアンダーラインを付した部分から以下のものを考察することができる。

- ① 納税者が法人であること
- ② 外国法人が当該法人に係る国外関連者（外国法人で、当該法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の100分の50以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係その他の政令で定める特殊の関係のあるものをいう。）であること
- ③ 当事者間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引が行われていること

- ④ 当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たない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ていること
- ⑤ 国外関連取引に係る独立企業間価格が、租税法第 66 条の 4 第 2 項の各号に掲げる取引のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める方法に該当していること

なお、上記は法律の規定そのものから移転価格の課税要件事実について一般的な類型を考察したものであり、弁論主義のもと実際の訴訟においては当事者の主張内容により、具体的な争点に基づいた課税要件事実が置かれることになるものとする。

ここで移転価格事案の課税要件事実の特徴を考えるに、上記の考察に「国外関連取引に係る独立企業間価格」という「価値的評価を要する要件」が含まれていることがあげられると思われる。価値的評価⁽²¹³⁾を要する要件を含むことで、移転価格事案の課税要件事実は規範的要件の性質を帯びているものと思われる。規範的要件とは、民法第 709 条の「過失」、同法第 110 条の「正当理由」及び借地法第 4 条第 1 項ただし書きの「正当事由」といった一般的、抽象的な不確定概念を規範的評価として取り込んだと解される実体法についての法律要件で、評価を必要とする要件である。規範的要件を持つ実体法は規範的評価を成立させることが、その法律効果を発生要件させることとされている⁽²¹⁴⁾。

移転価格事案の訴訟においても、その課税要件事実を立証するためには価値的評価を成立させることが必要であり、「国外関連取引について独立企業間価格を算定する」という定量的な証明が要求されることになる。加え

(213) ここでいう価値的評価は、財産評価基本通達等のような課税庁から与えられて決まる評価とは異なり、その算定において関連当事者の様々な価値判断等が存在することで一義的に明瞭な価格を得ることが容易ではないものである。

(214) 司法研修所『増補 民事訴訟における事実要件 第一巻』30 頁（法曹会、1998）。

て、比較対象取引等が必要となる特定の方法により算定することが必須条件として与えられていることから、独立企業間価格の立証の難易度は高いものになると考えられる。

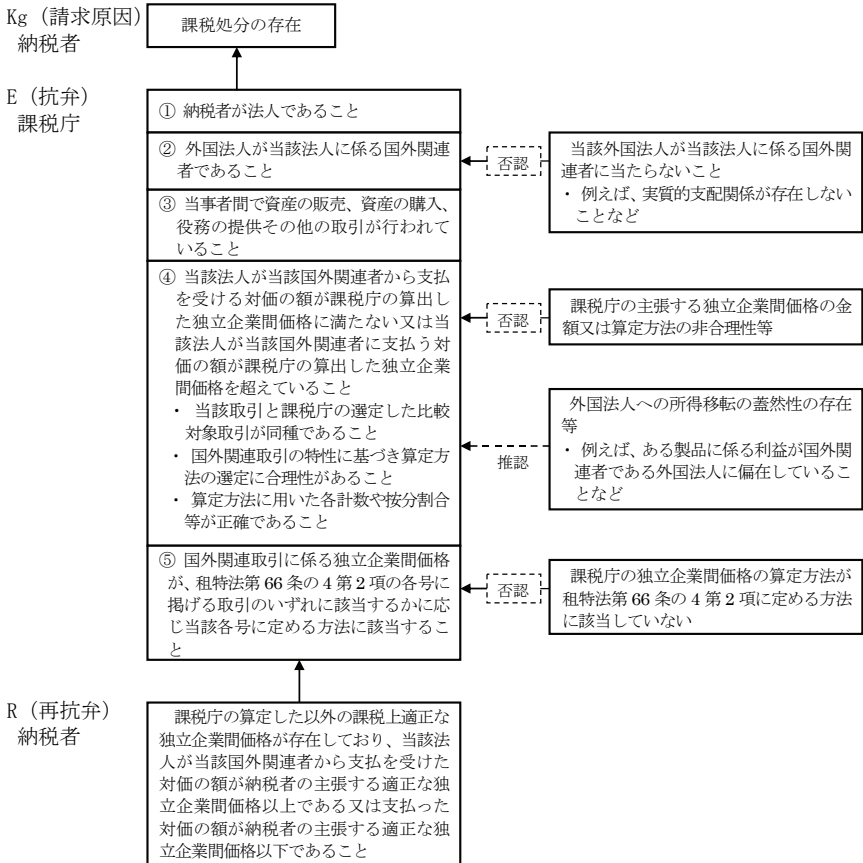
また、規範的要件について立証を行う場合、主要事実と間接事実の区別が明確にできない場面があるとされている⁽²¹⁵⁾。規範的評価の成立を根拠づける具体的事実のことを「評価根拠事実」と呼ぶが、古くはこの評価根拠事実は間接事実とみられてきたものの、最近では、評価根拠事実が主要事実であると理解する主要事実説が有力となってきている⁽²¹⁶⁾。

したがって、最近規範的要件を基礎づける評価根拠事実を主要事実として証明することによって立証活動が行われていることからみて、独立企業間価格の存在が争点となる移転価格事案の訴訟において価値的評価を成立させるためには、外国法人への所得移転の蓋然性の証明など、課税主要事実の立証において範囲の広い証明が必要となることが想定される。

(215) 加藤新太郎・細野敦『要件事実の考え方と実務』19頁（民事法研究会、2002）。

(216) 司法研修所・前掲注(214) 31頁。

○ 整理のため上記の課税要件事実について想定されるブロック・ダイアグラムのイメージを示す⁽²¹⁷⁾。



(2) 移転価格事案に係る立証責任の分配及びその転換の可能性

イ わが国における移転価格事案に係る原則的な立証責任の分配

わが国においては、前述のとおり原則として法律要件分類説に租税法

(217) 実際のところは、具体的事案では争点の置き方や独立企業間価格の対象が有形資産が無形資産などでブロック・ダイアグラムの内容が大きく変わるものと思われる。

規並びに租税訴訟の特殊性を考慮し、これに相応してある程度修正された形での立証責任の分配がなされてきているが、移転価格事案に係る客観的立証責任の分配についても、この考え方から課税庁に原則的には立証責任があると思われる。

したがって、上記の課税要件事実に係る課税庁の抗弁の①から⑤までのすべてについて、裁判官が真偽不明に陥った場合には、原則として当該争点につき自動的に主張が否定されることになる危険又は不利益を課税庁が負うことになるものとする。

ロ 移転価格事案に係る立証責任の転換の可能性

税務の特殊性に基づいた法律要件分類説の修正による立証責任の転換について、前述の法人税における具体例（受取配当金の益金不算入、資産の評価損失、圧縮記帳による損金計上、租税法上の特別控除など）や課税処分取消訴訟に係る立証責任の転換の訴訟事例から、客観的立証責任の転換について以下のような類型が見受けられるところである。

〔類型Ⅰ〕 必要経費を超える特別経費や通常の額を超える貸倒損失を納税者が計上している場合

〔類型Ⅱ〕 圧縮記帳による損金計上や租税法上の特別控除などの特段の定めにより制度的に認められている優遇措置等を納税者が利用している場合

〔類型Ⅲ〕 課税庁がその存否及び金額について検証の手段を有しないと認められる場合⁽²¹⁸⁾

(218) 〔類型Ⅲ〕の訴訟事例である昭和60年8月29日付福岡高裁判決は、必要経費について以下のように述べている。

「所得税更正処分の取消訴訟において、右処分の適法性を主張する行政庁は、所得税の課税標準たる所得金額につき立証責任を負担するのが当然であり、収入金額から必要経費を控除したものが所得税の課税標準たる所得金額であるから、必要経費の存否及び額の立証責任も原則として行政庁側にあるものと解すべきであるが、納税義務者が行政庁の認定額を超える多額の必要経費を主張しながら、具体的にその内容を指摘せず、行政庁として係争部分の存否、額についての検証の手段を有しないときには、経験則に徴し相当と認められる範囲でこれを補充しえないかぎり、これを

〔類型Ⅳ〕 課税処分の基礎とされていない簿外経費等の存在が主張された場合

このうち移転価格事案に関し客観的立証責任の転換の可能性が認められるものとしては、〔類型Ⅲ〕 課税庁がその存否及び金額について検証の手段を有しないと認められる場合及び〔類型Ⅳ〕 課税処分の基礎とされていない簿外経費等の存在が主張された場合の2類型について、移転価格事案の海外に有用な証拠等が存在することが多いという特徴から判断して、検討の余地があるのではないかと考える。

〔類型Ⅲ〕の例として、課税庁が基本3法により独立企業間価格を算定した場合において納税者が基本3法以外の方法を主張したときにおける客観的立証責任の転換については、租特法第66条の4第2項では基本3法について優劣関係を定めておらず、かつ、基本3法の要件が満たされていれば租特法第66条の4第1項で「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」とされていることから生じうる構造的なものであると考えられ、この転換は基本的に法律要件分類説に従うものであると思われる⁽²¹⁹⁾。

また、移転価格事案では、独立企業間価格の金額及びその算定方法が重要な争点となることが一般的に想定され、これらについては上述のブロック・ダイヤグラムの④及び⑤に示したように移転価格事案の主要な課税要件事実になるものである。

独立企業間価格の算定は、非関連企業の取引から比較対象取引を選定すること等により行われるが、これは国外関連者との取引に係る有形資産又は無形資産を評価しようとするものであり、経験則的に、次のような場合にはその算定にかなりの困難が伴うことがありえる。このことか

架空（不存在）のものとして取扱うべきである。」

(219) 駿河台大学法科大学院 今村隆教授のご指摘による。

らは、「証拠との距離」という実質論的な観点に着眼できると思われる。

- ・ 必ずしも非関連企業取引から比較対象取引が抽出できるわけではなく、取引の差異についての調整が必要となる場合には、これによる金額的な調整は極めて困難なことが多い。
- ・ 無形資産については通常は比較対象取引が存在していないことが想定され、米国などでは将来価値の現在価格への割引等を行う DCF 法などにより、主観的判断による将来的判断に基づいて独立企業間価格の算定がなされることがよく見受けられる。
- ・ 国外関連者との取引を対象とすることから、直接には国外関連法人に臨場することができず、また、海外に存在している資料について入手困難になることがあり、課税処分後に偶発的な追加資料が生じる可能性がある。

なお、1995 年の OECD 移転価格ガイドラインでは、独立企業間価格の算定について「移転価格は厳密な科学ではない⁽²²⁰⁾」との指摘をしており、経験則に基づく課税庁や納税者の判断が要求されることを明確に示唆している。

このような移転価格事案の独立企業間価格の算定に係る特性から鑑みると、〔類型Ⅲ〕課税庁がその存否及び金額に係る検証の手段を有しないと認められる場合について考えるに、海外にある国外関連法人の資料に関して、課税庁と納税者とで証拠への距離は明らかに納税者が近いわけであり、当該証拠資料の提示がなされないことから裁判官が真偽不明に陥った場合において、課税庁が検証の手段を有しておらず、経験則に照らし相当と認められる範囲でこれを補充しえないかぎりにおいては、客観的立証責任が納税者に転換されることは妥当であると判断する。

(220) OECD Guidelines Paragraph 1.12,

「transfer pricing is not an exact science but does require the exercise of judgment on the part of both the tax administration and taxpayer.」

また、〔類型Ⅳ〕 課税処分的基础とされていない海外における偶発的追加的資料等の存在により独立企業間価格の減額等が主張された場合について考えるに、訴訟の提起後において、国外関連法人が偶発的に資料を発見した等の納税者からの主張⁽²²¹⁾により独立企業間価格を納税者にとって有利に変更する追加的資料の提出がなされた場合には、その追加的事実の範囲において客観的立証責任が納税者に転換されるものと判断する⁽²²²⁾。

このように、税務の特殊性に基づいて法律要件分類説が修正されることで、移転価格事案についても客観的立証責任の転換の可能性はあるものとするが、租税訴訟の多くは主観的立証責任によってその勝敗が決せられていることから、次に移転価格事案に係る主観的立証責任における対応について検討を行うこととしたい。

4. 移転価格事案に係る主観的立証責任における対応について

通常は、主観的立証責任に係る立証活動を通じて裁判官に確証たる心証を与えた方が訴訟に勝つわけであり、これにより訴訟の決着を見ることが一般的であると思われる。主観的立証責任に係る立証活動としては、当事者間を移動する「証拠提出責任」についての的確な対応が望まれるところである。

そこで、ここでは主観的立証責任における「証拠提出責任」の的確な遂行のために検討が必要と思われる事項について以下に考察を行う。

(1) 国税通則法第 116 条と時機に遅れた証拠申出への対応

国税通則法（以下「通則法」という。）第 116 条第 1 項は、課税庁の課税

(221) このような主張がなされた場合であれば、国税通則法第 116 条の規定に抵触せずに追加的資料を法廷に提出することは可能ではないかと考える。

(222) 偶発的追加的資料の提出がなされた場合に客観的立証責任が転換されたとしても、裁判官が当該資料により納税者有利の確証を持ってしまえば、主観的立証責任において訴訟は納税者の勝訴となることから、この客観的立証責任の転換は意味を成さないことが十分に考えられる。

処分に対しての取消訴訟が提起された場合における原告が行うべき証拠申出とその効果について、原告が「必要経費又は損金の額の存在その他これに類する自己に有利な事実につき課税処分の基礎とされた事実と異なる旨を主張しようとするときは、相手方当事者である国が当該課税処分の基礎となった事実を主張した日以後遅滞なくその異なる事実を具体的に主張し、併せてその事実を証明すべき証拠の申出をしなければならない」と規定し、第2項において、「前項の訴えを提起した者が同項の規定に違反して行つた主張又は証拠の申出は、民事訴訟法（平成八年法律第九号）第一百五十七条第一項（時機に後れた攻撃防御方法の却下）の規定の適用に関しては、同項に規定する時機に後れて提出した攻撃又は防御の方法とみなす」と規定しているものである。

これは、証拠申出に関して規定しているものであって、客観的立証責任の分配について規定したものではないとされている⁽²²³⁾。

この通則法第116条の規定は、①課税処分は、大量に、かつ、反復して行われること、②事実認定に関する争いが多く生ずること、③債権者たる税務署長は、課税所得の基礎となった取引については、まったくの第三者であるが、納税者は取引の当事者であり、多くの証拠書類を保持していることという課税処分に関する訴訟に係る3つの特殊事情を考慮して設けられたものであるとされる⁽²²⁴⁾。上述の条文となったのは昭和59年に納税環境の整備の一環としてその全部改正がなされてからであるが、これは平成8年に制定された新民事訴訟法第156条の証拠適時提出主義に合致するものとなっている。

なお、第1項ただし書きには、「当該訴えを提起した者が、その責めに帰することができない理由によりその主張又は証拠の申出を遅滞なくすることができなかつたことを証明したときは、この限りでない」と規定されており、証拠が遠隔地にある場合や関係者が多数であり確認に相当の期間を

(223) 武田昌輔監修『DHC コメントール国税通則法』5136頁（第一法規出版）。

(224) 荒井勇編『国税通則法精解』980頁（大蔵財務協会、2004）。

要する場合など、比較的その証明は容易であろうとされている⁽²²⁵⁾。

また、この規定によって時機に遅れた証拠申出を却下するかどうかは、そのために訴訟の完結が遅延することになるかどうかについて裁判官が判断し、遅延すると判断した場合に攻撃防御の方法を却下するわけであり、本条第1項の規定に違反したからといって、直ちに却下されるわけではない。

この規定により時機に遅れた証拠申出を却下された訴訟事例としては、以下のようなものがある⁽²²⁶⁾。

- ・ 被告である国が推計の合理性について立証を終えたときから1年以上経過してなされた主張及び証拠の提出は、訴訟の完結を遅延させるものといわざるを得ないとした事例〔平成3年2月25日神戸地判税務事例25巻3号60頁〕
- ・ 納税者の所得の実績を最もよく知っている者はほかならぬ納税者自身であり、納税者は、第一審の早い時機において容易にその点の主張、立証をすることができたと認められるとして、通則法第116条を適用した事例〔平成2年3月16日名古屋高判税務事例24巻2号62頁〕
- ・ 控訴審において初めて提出した証拠について、納税者の責に帰することができない理由により、その申出を遅滞なくすることができなかつた事情が明らかでないとして、通則法第116条を適用した事例〔平成2年7月12日大阪高判税務事例24巻2号63頁〕

移転価格事案の訴訟についても、通則法第116条の規定が存在することにより時機に遅れた証拠申出に対して一定の抑制的な効果が期待できるものとは考えられるが、移転価格事案においては、前述のとおり、国外関連法人との取引を対象とすることから、直接には国外関連法人に臨場することができず、また、海外に存在している資料については法人の協動的な対

(225) 武田・前掲注(223) 5139の3頁。

(226) 武田・前掲注(223) 5141頁。

応なくしては入手困難になりえるところであり、訴訟等を前提として対峙した場合には、法人から課税処分後に独立企業間価格の算定等に関し海外において偶発的な追加資料を把握した又は比較可能取引の把握に長期間の追加的確認作業が必要であった旨等の主張がされることも十分に想定される。

このような場合には、納税者に帰責事由を問えないことから通則法第116条の規定は適用されないと思われる。したがって、移転価格事案については独立企業間価格の算定に関し、納税者からこのような事由を主張されることで、訴訟において容易に時機に遅れた証拠申出がなされこれが受け入れられたならば、この時機に遅れた証拠申出に対しては課税庁が主観的立証責任において有効な反証を示すことはかなり困難である（海外の証拠に係る追加的確認はほぼ不可能）と思われるところであり、裁判官の心証如何⁽²²⁷⁾では主観的立証責任により課税庁が敗訴することも考えられる。

このように、移転価格事案においては、あらかじめ納税者が独立企業間価格の算定についての資料等を準備していない場合などにおいて、通則法第116条の規定が有効に機能せず時機に遅れた証拠申出に対処できないことが想定されるところである。

これに対し、何か証拠適時提出主義を補強する手立てがないか検討を要するところであるが、1つの方法として「文書化 (Documentation) の導入」がその対処策となり、導入の仕方如何では移転価格事案の訴訟における主観的立証責任に係る立証活動において有効な手段になりえるのではないかと考える。以下に「文書化 (Documentation) の導入」について検討を行う。

なお、この他の方法としては、海外所在情報への収集力の強化が考えられるが、これについて米国においては、前章第1節でみたように IRC § 982

(227) このような時機に遅れた証拠申出に対しては、海外の証拠に係る追加的確認が訴訟後においては課税庁にとってほぼ不可能であることから、海外取引事案の訴訟において課税庁側にとって致命的ともなりかねないものである。

の規定により、IRS に海外所在の文書について納税者に正式な提出要請ができるよう権限が与えられており、もし、納税者が正当な理由なしに正式な提出要請に応えないのであれば、続く民事の租税訴訟において納税者がそれらの文書を用いることが禁じられることになっている。しかし、わが国においてこのような情報の不提出と裁判官の訴訟指揮とを直接に関わらせるような規定を新たに設けることは難しいのではないかと思われる。

(2) 文書化 (Documentation) の導入

イ 移転価格税制における文書化

移転価格税制における文書化とは、納税者が移転価格に係る独立企業間価格の算定に関する文書をあらかじめ準備・保存することにより、課税庁の求めに応じてより迅速な文書の提出を可能とする制度であり、その基本的な考え方は OECD 移転価格ガイドラインの第 5 章に示されている。OECD 移転価格ガイドラインの第 5 章は、「納税者がその関連企業間取引が独立企業原則を満たしていることを示すために最も有用な文書特定するに当たって納税者に支援を与え、その結果として移転価格問題の解決と税務調査を円滑ならしめるための指針を納税者に提供すること」を目的として置かれたものである。

この OECD 移転価格ガイドラインでは、「税務当局は、たとえ立証責任が納税者の側にある場合でも、その移転価格算定の決定が独立企業原則と整合的であることを誠実に示す用意をしておくべきであり、納税者も同様に立証責任がいずれの側にあるかにかかわらず、自己の移転価格算定は独立企業原則と整合的であることを誠実に示す用意をしておくべきである」と立証責任と移転価格に係る文書の提出について整理したうえで、「納税者は、移転価格を設定する際、当該移転価格が独立企業原則に従った、税務上適切なものであるか否かを判断するための、合理的な努力をするべきである。税務当局には、独立企業原則に従ったものであることを確認する手段として、以上のような手続において準備又は必要とされるべき文書を入手する権限がある」としている。

したがって、OECD 移転価格ガイドラインでは、立証責任が課税庁又は納税者のどちらに存在するとしても、納税者には独立企業間価格が税務上適切か否かの判断ができるための文書を準備するために合理的な努力を行う義務があり、課税庁にはそのような文書を入手する権限があるとしているわけである。

ただし、OECD 移転価格ガイドラインは、「文書の必要性は、費用と執行上の負担との兼ね合いでバランスのとれたものとするべきである。この手続により、税務上の考慮がなかった場合には準備又は必要とされなかったであろう書類の作成が提案されるような場合には、特にそうである。文書化の要求は、その状況に比して釣合いの取れない費用と負担を納税者に課すものであってはならない。しかしながら、納税者は、適切な書類を備え付けること及び書類を自主的に作成することにより、移転価格調査及び生じた問題の解決が容易になるということを認識しなければならない」としており、文書化が納税者にバランスを失した負担をかけることは避けなければならないという考えを示している。

ロ PATA 加盟国におけるドキュメンテーション・パッケージ

PATA⁽²²⁸⁾加盟国（米国、カナダ、オーストラリア及び日本の 4 カ国）は、OECD の文書化に係る一般原則と整合的なものとして、平成 14 年 6 月 17 日に文書化の指針となる「移転価格に関する文書化に係る PATA ドキュメンテーション・パッケージについて」（以下「PATA ドキュメンテーション・パッケージ」という。）を公表した。

なお、日本以外の PATA 加盟国では、PATA ドキュメンテーション・パッケージの公表以前の 1990 年代に文書化について法令レベルでの導入

(228) PATA とは、Pacific Association of Tax Administration の略であり、「環太平洋税務長官会議」と訳される。なお、PATA は平成 17 年 10 月の第 27 回会議を最後に発展的に解消され、参加国の対象地域を拡大して、新たに 10 カ国（米国、カナダ、オーストラリア、英国、フランス、ドイツ、中国、韓国、インド及び日本）の税務当局の長官レベルの会合である「リーズキャッスルグループ税務長官会合」（英国のリーズキャッスルでの合意による）が発足したところである。

が図られているところである⁽²²⁹⁾。

PATA ドキュメンテーション・パッケージでは、文書化による納税者への義務づけの基準として以下の3つを掲げている。

- ① 納税者は、課税当局の決定したルールに従い、独立企業原則に則った移転価格の設定のために十分な努力を行うこと
- ② 納税者は、独立企業原則に従った移転価格設定を行う過程で同時文書 (contemporaneous documentation) を作成し、保存すること
- ③ 納税者は課税当局の求めに応じ、迅速に文書を提出すること

この基本方針となる3つの基準のもと、このPATA ドキュメンテーション・パッケージでは、独立企業間価格の算定に関する以下の10種類のカテゴリーを掲げ、これらについて納税者が作成・提出すべき文書として50項目以上のものについて具体的に網羅的に列挙しており、納税者にとってこれらすべての文書を用意しておくこととなれば、かなりの労力及びコストを強いられることになるものと思われる。

- ①資本関係・取引関係、②事業・産業の特色及び市場の状況、③国外関連取引、④前提条件・事業戦略・経営方針、⑤費用分担契約、⑥比較可能性・機能・リスク分析、⑦独立企業間価格の算定方法の選択、⑧算定方法の適用、⑨補助的資料、⑩文書目録

ハ 各国における文書化導入の状況等

法令レベルでの文書化の導入を行っている国を示すと、PATA 加盟国であった米国、カナダ及びオーストラリアに加え、EU 諸国では、英国、フランス、ドイツ、オランダ、デンマーク、スペイン、ポルトガル、ポー

(229) 日本以外のPATA加盟国においては、以下のように導入が図られている。

- ・ 米国 1994年にIRC § 482 移転価格最終規則で導入
- ・ カナダ 1999年に移転価格取扱要領 87/2R (Information Circular 87/2R) で導入
- ・ オーストラリア 1998年に文書化に関するルーリング TR98/11 (Taxation Ruling 98/11) で導入

ランド、ハンガリーなどが、中南米諸国では、メキシコ、ブラジル、アルゼンチン、ペルー、コロンビア、エクアドル、ベネズエラなどが、アジア諸国では、韓国、インド、ベトナムなどが既に導入を済ましている。加えて、中国⁽²³⁰⁾も近々導入を行うものとして、最近ではわが国の大手会計士事務所などが日本企業を対象にセミナーを開催している状況である。

わが国では大企業はもとより中小企業においても、多くの企業が海外に進出しており、その大半が既に上記の国々においても関連子会社等を所有しているものと思われる。また、今後、中国が文書化を導入するのであれば、中国に生産拠点を持つわが国の企業はその影響を大きく受けるものと思われる⁽²³¹⁾。

このように世界的にみても移転価格税制における文書化の導入は1つの流れとなっているものと思われ、国外関連取引に係る移転価格は2カ国以上の国に跨るものである以上、世界の主要国において文書化が導入されているのであれば、わが国の企業にとっても国外関連者を通じて既にその影響を受けているものであり、企業は文書化の流れを無視できないところにまできているものと思われる。

なお、ドイツでの文書化の導入は2003年に行われたものであるが、これはミュンヘン財政裁判所が2001年10月17日付の判決で、当時のドイツ税法の規定に移転価格に関する特別の記録文書の作成義務は存在していないとの判断を明確に行ったことを受けて、わが国でいう通則法に当たる租税基本法の記録文書化義務関連規定の改正及び「記録文書化義務内容法令」の制定を行ったもの⁽²³²⁾であり、国によっては、司法判

(230) 中国では近々「関連企業間取引（移転価格）資料管理弁法」の発効が予定されているようである。

(231) 中国での立証責任は納税者側にあるとされており、文書化導入後においてその執行は厳しいものになるのではないかと思われる。

(232) 池田良一「ドイツ移転価格税制における『記録文書化義務』の導入」国際税務 23巻 12号 8頁（2003）。

断を受けて行政が文書化の導入に踏み切ったところも見受けられる。

ニ 文書化の導入による効果

文書化の目的は、前述のとおり、納税者が移転価格に係る独立企業間価格の算定に関する文書を効率的に有用に準備・保存することにより、課税庁の求めに応じてより迅速な文書の提出を可能とすることである。文書化によって、納税者は個々の国外関連取引の開始に合わせて、独立企業間価格の算定方法を選択する必要がある、そのための比較対象取引の抽出や選定、差異の調整やリスク分析、セグメント等に分割した計数等の記録保存等をあらかじめ行っておかなければならない。

このような準備がなされていない現在の移転価格調査では、移転価格に係る指摘等を受けてから比較対象取引の選定や分析、データ収集等を行っているのが現実であり、これが移転価格調査に多大なる時間や労力が費やされている理由の1つとなっているわけである。また、APAについても、現在はAPA開始後において比較対象取引の選定やセグメントによる計数の切出し等がなされている場合などについては、まったく同様のことがいえるものと思われる。

したがって、文書化を導入することで、企業が独立企業間価格の算定に関する文書をあらかじめ作成・保存しているのであれば、移転価格調査、APA 又は訴訟において、以下のような効果が得られるものと思料される。

〔調査又はAPAへの効果〕

- 移転価格調査開始時やAPA開始時における迅速な文書の提出⁽²³³⁾
- 移転価格調査やAPAにおけるスムーズな展開及びその期間の短縮

〔訴訟への効果〕

- 訴訟開始時における迅速な証拠の提示
- 不自然な証拠申出や時機に遅れた証拠申出の防止

(233) 米国では、文書化した資料について請求から30日以内の提出が要求されている。

このことから訴訟に関して言えば、通則法第 116 条の規定では対処が困難と思われるような、企業から課税処分後に独立企業間価格の算定等に関し海外において偶発的な追加資料を把握したとか、比較可能取引の把握に長期間の追加的確認作業が必要であったとかの主張がしにくくなることが想定され、文書化が導入されることで、不自然な証拠申出や時機に遅れた証拠申出の防止についての効果を期待できるものと考えられる。

なお、文書化により作成する「文書」と租特法第 66 条の 4 第 7 項〔推定課税〕及び第 9 項〔第三者への情報収集〕の規定にある「独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類」（以下「第 7 項及び第 9 項の帳簿書類」という。）とが同一かどうか⁽²³⁴⁾ということについては、文書化により作成する「文書」は納税者が正しいと信じた独立企業間価格の算定に基づいて作成されるものであり、「第 7 項及び第 9 項の帳簿書類」は納税者のみならず税務調査官が独立企業間価格を算定するために必要と認めた帳簿書類であり、これは税務調査官が納税者の独立企業間価格の正真性を確認するためのものであることから、必ずしも同一のものではないと思われる。例えば、税務調査官が納税者の独立企業間価格の算定方法そのものに疑問をもった場合など、納税者が自己の独立企業間価格の算定に基づいていかに十分な文書化を行ったとしても、税務調査官が独立企業間価格を算定するために必要と認めた帳簿書類は当該文書化による書類以外のものである可能性は存在するものと思われる。

ただし、納税者がよりしっかりとした文書化を行えば行うほど、文書化により作成する「文書」と「第 7 項及び第 9 項の帳簿書類」は近似したものになり、租特法第 66 条の 4 第 7 項〔推定課税〕及び第 9 項〔第

(234) これらが同一であるとすれば、納税者が十分な文書化を行うことで、課税庁が租特法第 66 条の 4 第 7 項〔推定課税〕及び第 9 項〔第三者への情報収集〕の規定の適用をできなくなることが考えられる。

三者への情報収集]の規定の適用機会は減じられるものと思われる。

ホ わが国への導入に当たって考慮すべき点

世界各国において導入がなされてきている文書化ではあるが、その導入の問題点としては納税者への負担の増加である。前述の OECD 移転価格ガイドラインの第 5 章でも「文書化の要求は、その状況に比して釣合の取れない費用と負担を納税者に課すものであってはならない」と提言しているところである。

このような観点から、わが国の国外関連取引を有するすべての企業に文書化の義務を課すことは疑問であり、加えて、文書化を課す企業に対しても PATA ドキュメンテーション・パッケージにあるような 10 種類 50 項目以上の文書について網羅的に作成させることは、当該企業に対し過重な負担を課すことになるのであれば容認できないのではないかと考える。

したがって、わが国に文書化を導入するとしても、その対象企業及び対象国外関連取引に限定性を与えうえて、文書化が必要な文書は独立企業間価格の算定についてより重要なコアなものに限定する必要があるのではないかと考える⁽²³⁵⁾。

(3) シークレット・コンパラブルへの対応

イ シークレット・コンパラブルとは

主観的立証責任における「証拠提出責任」にとって、シークレット・コンパラブルの検討は避けて通れない問題である。

いわゆるシークレット・コンパラブルとは、課税庁が租税法第 66 条の 4 第 9 項 [第三者への情報収集]により収集した比較対象取引等の課税庁が保有する第三者情報等で納税者にとって入手困難な一般に公開されていない情報のことであり、税務職員は守秘義務により第三者の名称やその情報内容については納税者には教えることができないため、一般

(235) 文書化のコアなものにどのような文書が該当するのか等の具体的な検討については、次章第 1 節において行う。

にシークレットという用語をつけて呼ばれている情報である。

通常、企業は内部比較対象取引を中心に独立企業間価格を算出することになる。適当な内部比較対象取引が存在しない場合には、入手可能な範囲での外部比較対象取引を探るか、内部計数を用いた利益分割法に頼らざるをえないものとする。これに対し、課税庁は長年の調査情報や業界情報等の蓄積から、当該法人の内部比較対象取引に加えて外部比較対象取引により所得の国外移転の蓋然性についての検討が可能であり、この外部比較対象取引に基づいて独立企業間価格の算定も可能となる。結果として、問題のある国外関連取引について外部比較対象取引を根拠として課税処分を行い、法人にとって当該外部比較対象取引が通常では入手できないものであれば、課税庁はシークレット・コンパラブルにより課税処分を行ったことになる。

このシークレット・コンパラブルを独立企業間価格の算定に使用する理由としては、課税処分を行うためには比較可能性を決定する諸要素について十分な検討を行い課税庁としてより正確な独立企業間価格を算定することが要求されている⁽²³⁶⁾ところであり、課税庁としては既に把握している第三者情報から移転価格上問題があると認められる事案について、租特法第 66 条の 4 第 9 項による確認により課税処分の必要性について確信を得た場合に、シークレット・コンパラブル以外の根拠を得られないことを理由にして課税処分を見送ることは、わが国の適正かつ公平な税務行政の推進の観点から認められないものと思われる。

ロ 各国におけるシークレット・コンパラブルへの対応

課税処分の根拠としてシークレット・コンパラブルの使用を認めているとされている国としては、日本に他に、カナダ、ドイツ、オーストリ

(236) 国税庁の事務の実施基準及び準則に関する訓令第 4 条において、内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現を図ることについて、「関係法令を適正に適用すること」及び「適正申告の実現に努めるとともに、申告が適正でない認められる納税者に対しては的確な調査及び指導を実施することにより誤りを確実に是正すること」が明記されているところである。

ア、チェコ共和国、オーストラリア、ニュージーランド、中国、マレーシア、メキシコ及びブラジルがあげられているが、これらは世界的には少数派となる。

一方、認めていないとされている国の方が多数派であり、これらには、米国、英国、イタリア、オランダ、ベルギー、ルクセンブルク、ポルトガル、デンマーク、スウェーデン、フィンランド、ノルウェー、スイス、ギリシア、ハンガリー、スロバキア共和国、ポーランド、ロシア、韓国、タイ、シンガポール、フィリピン、スリランカ、アルゼンチン、チリ、コロンビア及び南アフリカがあげられている⁽²³⁷⁾。

これらの国において、シークレット・コンパラブルを課税処分の根拠として使用していないことについては、以下の理由があげられている。

- 納税者には課税処分の根拠となる事実及び仮定について知る権利があり、課税庁のシークレット・コンパラブルを根拠とした課税処分はこの納税者の権利を侵害しており、かつ、納税者の予測可能性を阻害するため
- 申告納税制度の国において納税者はシークレット・コンパラブルを用いた当初申告をすることは不可能であることから、課税庁によるシークレット・コンパラブルの使用は申告納税制度の原理に反するため

これらを理由として、著名な会計事務所の実務家等からも課税庁のシークレット・コンパラブルの使用を廃止する旨の主張がなされているところであるが、実際のところ、米国のように独立企業間価格の算定方法としてCPMが導入されている国においては、公表データのみから非常にラフな独立企業間価格の算定が可能であり、これと立証責任が納税者側にあることから鑑みると、このような国での移転価格税制の税務運営は

(237) Franc [cedil] ois Vincent “New CRA Statement on Secret Comparables: A Wrong Turn in Canadian Tax Law and Policy” 13 Tax Mgmt. Trans. Pricing Rep. 34 (May 12, 2004 Tax Management Transfer Pricing Report).

シークレット・コンパラブルなしで十分に成り立つものと考えられる。一方、わが国のように、原則として立証責任が課税庁側にあり、かつ、独立企業間価格の算定方法として CPM が認められていない国において、シークレット・コンパラブルを使用することなしに、独立価格比準法、再販売価格基準法及び原価基準法の基本 3 法並びに TNMM により独立企業間価格を算定するのであれば、独立企業間価格が限定的なものになり、適正かつ公平な税務行政の推進の観点から適切な移転価格税制の税務運営が成り立たないことが十分に想定されるところである。

また、米国のような租税訴訟の立証責任が通常は納税者側にあるとされる国においては、課税処分根拠としてシークレット・コンパラブルを使用すれば確実に課税庁側に立証責任が転嫁されることになることから、そのような国においては課税処分根拠としてシークレット・コンパラブルを使用しないことが訴訟上も有利と思われる、これを理由に移転価格事案の課税処理に用いられないのではないかとも思われる。

なお、米国においては、シークレット・コンパラブルを移転価格事案の検討にまったく用いていないというわけではなく、課税処分根拠として使用することはないものの、それ以外の場合については、例えば、所得の国外移転の蓋然性の判定などでシークレット・コンパラブルは用いられているようであり、移転価格事案の処理に関し過去の調査情報等からの第三者情報について完全に使用しないというわけではないようである⁽²³⁸⁾。

(238) “Competent Authority: Stumbling Block of Secret Comparables Has Been Surmounted So Far, Officials Say” 7 Tax Mgmt. Trans. Pricing Rep. 623 (December 23, 1998 Tax Management Transfer Pricing Report) において、以下の記述が見受けられる。

「The United States never uses secret comparables as the basis for an adjustment but may rely on them in other settings, Lyons said. “We would not be sustained in court if we used a secret comparable to support a proposed adjustment. We do use them in a very general way as an audit guide, for example, but they are in no way used to support a proposed adjustment.”」

このように米国においてもシークレット・コンパラブルは、課税処分の根拠として用いない範囲において利用されているようである。

ハ 申告納税制度の原理に反するという理由への対応策

シークレット・コンパラブルの使用に関する問題点の対応策として、上記2つめの申告納税制度の原理に反するという理由に関しては、以下の方策による対処が可能であると考ええる。

この理由は、納税者が移転価格について申告納税制度の本旨に則った申告を当初申告時点において行ったとしても、シークレット・コンパラブルを根拠に課税庁が課税処分を行うのであれば、適正な申告を自らが行おうとする納税者の遵法精神を踏みにじることになるというものであるが、課税庁がその蓄積している情報等から問題がある事案について課税処分を検討するのは当然であり、米国においても最終処分以前において問題取引の洗い出し等の段階ではシークレット・コンパラブルを用いて検討を行い、課税処分時点で当該検討と整合性のある結論をCPMを用いて算出しているものはないかとも思われ、わが国においてもシークレット・コンパラブルにより検討を行い、必要な場合にシークレット・コンパラブルに基づいて課税処分を行うことは、立証責任を負ったうえでの適正課税の遂行のためには仕方がないことであると考ええる。

そこで、上記2つめの理由の対応策としては、納税者が移転価格について自己の可能な範囲で適正な申告を行っていたと課税庁が認定した場合に、シークレット・コンパラブルによって課税処分を課税庁が行うときには、通則法第65条第4項にいう「正当な理由」があると判断し、当該課税処分に係る過少申告加算税の賦課を免除するということが考えられる。

この場合に、どのような要件を満たすのであれば、納税者が移転価格について自己の可能な範囲で適正な申告を行っていたとして認定されるかについては、わが国において上記(2)の文書化の導入がなされた後であれば、当該法人が文書化を適正に行っており、その文書化で選択さ

れた独立企業間価格の算定方法等が法人の置かれた状況で妥当であると判断され、かつ、当該算定方法により法人としての独立企業間価格が適切に算出されていることが明瞭に確認できるのであれば、認定されるものとして扱うことが可能ではないかと考える。

通則法第 65 条第 4 項にいう「正当な理由」があると判断して過少申告加算税を賦課免除することについては、最高裁判決において「真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨⁽²³⁹⁾に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である」⁽²⁴⁰⁾と判示されている。

上記のように、法人によって文書化が適正に実施されており、法人としての独立企業間価格がこれにより適切に算出されているのであれば、「真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情」として過少申告加算税の賦課免除が可能ではないかと考える。このような施策を実施するためには客観的な事情が必要なことから、まずは、わが国において文書化を導入することが必要であると考え。

ニ 訴訟におけるシークレット・コンパラブルの非公開に係る対応策

しかし、真に問題となるのは上記 1 つめの理由に関してである。納税者は移転価格事案において争うのは、過少申告加算税の賦課についてではなく、その課税処分に係る本税についてである。

課税庁が根拠とした課税処分に係るシークレット・コンパラブルが守秘義務により公表されないのであれば、納税者としては不服審査及び訴訟において課税庁と争うにしてもその術について大きく制限されることになる。

(239) この趣旨としては、「当初から適正に申告し納税した納税者との間の客観的不公平による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である」としている。

(240) 最判平成 18 年 4 月 20 日民集 60 卷 4 号 1611 頁、最判平成 18 年 4 月 25 日民集 60 卷 4 号 1728 頁。

課税庁がシークレット・コンパラブルを使用する場合には、移転価格に係る事務運営指針に係る通達である「移転価格事務運営要領の制定について」（以下「移転価格事務運営要領」という。）2-5 (3)で、納税者に対して「当該選定のために用いた条件、当該比較対象取引の内容、差異の調整方法等を法人に対し説明する」こととなっているが、同時に職員の守秘義務規定に留意することとされている。

主観的立証責任の観点からこのシークレット・コンパラブルを考えるに、課税処分の根拠となる情報が十分に開示されないことで、納税者にとって的確な反証ができない可能性があるという問題に加えて、一方、課税庁にとっても当該課税処分に係る裁判官への的確な証明が困難になることがありえるものと思われる。

移転価格事案が訴訟になり当該事案の課税処分の根拠にシークレット・コンパラブルが用いるのであれば、主観的立証責任の観点で、まず、課税庁に「証拠提出責任」があることから、課税庁は裁判官の心証を得るために上記の納税者への説明内容に加えて、守秘義務に違反しないことを十分に考慮したうえで、必要に応じシークレット・コンパラブルに係る追加的事実を訴訟においては対外的に開示することはありえると考ええる。

○ インカメラ審理手続の検討

民事訴訟での提出証拠等に係る情報公開の制限的手続としては、平成8年以降の新民事訴訟法において、いわゆる「インカメラ審理手続⁽²⁴¹⁾」といわれる裁判官だけに文書を提示する手続について導入が図られたところである。

民事訴訟法第223条第6項には、「裁判所は、文書提出命令の申立てに係る文書が第二百二十条第四号イからニまでに掲げる文書⁽²⁴²⁾のい

(241) インカメラとは、裁判官だけが裁判官室(カメラ)で見るということを意味する。

(242) これに該当する文書としては、公務員の職務上の秘密に関する文書でその提出に

ずれかに該当するかどうかの判断をするため必要があると認めるときは、文書の所持者にその提示をさせることができる。この場合においては、何人も、その提示された文書の開示を求めることができない」と規定が置かれ、これにより訴訟の相手方に見られることなく裁判官だけに当該文書の提示を行い、当該文書が除外事由に該当する文書であるかの判断が行われるわけである。

民事訴訟法以外に、同様のインカメラ審理手続について法定されているものとしては、特許法第 105 条第 2 項及び著作権法第 104 条の 3 第 2 項があげられる。

しかし、これらは当該文書が証拠からの除外事由に該当するか裁判官が判断するための手続であり、除外事由に該当するのであれば当該文書は結局証拠にはならないことになる。したがって、シークレット・コンパラブルについて民事訴訟法第 223 条第 6 項に基づいてインカメラ審理手続が行われて、それが除外事由に該当するかということで、シークレット・コンパラブルの内容を裁判官が目にしたとしても、これは証拠として採用されないことになる。

また、この手続は納税者が文書提出命令を要請した場合に採られることがありえるものであって、行政庁自らが申出て裁判所に行ってもらうことはありえないことから、シークレット・コンパラブルに関し利用できるものではないことになる。

では、これ以外のインカメラ審理手続はないものであろうか。これ以外には、「当事者尋問等の公開停止」に係るインカメラ審理手続が特許法第 105 条の 7 に規定されている⁽²⁴³⁾。これは、「裁判所は、裁判官の全

より公共の利益を害し、又は公務の遂行に著しい支障を生ずるおそれがあるものや
黙秘の義務が免除されていないものが記載されている文書などが掲げられている。

(243) 当事者尋問等の公開停止に係るインカメラ審理手続としては、他に人事訴訟法第 22 条の規定がある。

員一致により、その当事者等が公開の法廷で当該事項について陳述をすることにより当該営業秘密に基づく当事者の事業活動に著しい支障を生ずることが明らかであることから当該事項について十分な陳述をすることができず、かつ、当該陳述を欠くことにより他の証拠のみによつては当該事項を判断の基礎とすべき特許権又は専用実施権の侵害の有無についての適正な裁判をすることができないと認めるときは、決定で、当該事項の尋問を公開しないで行うことができる」と規定しているものであって、次の要件をすべて満たす場合に裁判官だけに陳述（裁判の公開停止）をすることができるというものである。

- ① 当事者等が公開の法廷で当該事項について陳述をすることにより当該営業秘密に基づく当事者の事業活動に著しい支障を生ずることが明らかであること
- ② 当該陳述を欠くことにより他の証拠のみによつては、当該事項を判断の基礎とすべき特許権又は専用実施権の侵害の有無についての適正な裁判をすることができないと認められること
- ③ 裁判官の全員一致により決定すること

この①及び②の要件について、シークレット・コンパラブルに関してその該当性について検討し、加えて守秘義務との関係について鑑みると、①については、独立企業間価格の算定の根拠となるシークレット・コンパラブルは、通常当該法人の営業秘密になりえるものであり、当事者の事業活動に著しい支障を生ずる可能性は十分にあるものと考えられ、実質的な第三者情報の保護としては機能するのではないかと考える。②については、シークレット・コンパラブルに基づいて独立企業間価格が算定されているのであれば、当該情報は適正な裁判をするために必要であると判断されるものである。守秘義務との関係については、①に要件よる秘匿範囲は守秘義務よりもかなり狭いものと思われ、課税庁の思惑以

上にシークレット・コンパラブルに係る情報が結果的に開示される⁽²⁴⁴⁾ことはありえると思われる。

したがって、当事者尋問等の公開停止に係るインカメラ審理手続は、完全には守秘義務に対応したものではないが、実質的に第三者情報の保護機能を有するものであれば、シークレット・コンパラブルへの対応策になるのではないかと考える。

訴訟におけるシークレット・コンパラブルの非公開に係る対応策としては、通則法又は租税法への「当事者尋問等の公開停止に係るインカメラ審理手続」の導入について、今後検討を進めるべきではないかと考える。

ホ 現状の制度でのシークレット・コンパラブルへの対応

しかし、現実には上記ハ及びニのような制度的変更はすぐにはできないことから、実際のところの訴訟対応としては、シークレット・コンパラブルの開示判断について課税庁として守秘義務に違反しない範囲を考慮に入れながら必要に応じて行っていくものと思われる。現状においては⁽²⁴⁵⁾、個々の事案において主観的立証責任における裁判官の心証を伺いつつシークレット・コンパラブルの開示をしていくことになるものと思われる⁽²⁴⁶⁾。

(244) 特許法第 105 条の 7 第 4 項には、以下のように規定されている。

「裁判所は、前項後段の書面を開示してその意見を聴くことが必要であると認めるときは、当事者等、訴訟代理人又は補佐人に対し、当該書面を開示することができる。」

(245) 第 1 章で扱った I 造船事案及び OT 事案は、船舶の国際的な取引相場について掲載している月刊誌の「Lloyd's shipping Economist」やロンドンの金融市場のタイパーツの短期変動金利等の公表計数から課税処分を行った事案であり、現在のところシークレット・コンパラブルが問題となった移転価格事案に係る判決は出されていない。

(246) 同業者の営業の秘密を秘匿して訴訟を行った事例として推計課税事案が存在するが、これは納税者が白色申告をしている個人等の小規模納税者であり、通常、帳簿書類の作成や保存がなされていない場合であることから、移転価格事案におけるシークレット・コンパラブルの開示について同様に考えられるかは難しいところであ

なお、米国においてシークレット・コンパラブルは課税処分の根拠以外の部分で利用して、課税処分を行う際には当該法人が入手できる情報に基づいて行っているということを参考にすると、わが国においても、調査段階において、所得の国外移転の蓋然性の判断や独立企業間価格の概算についてシークレット・コンパラブルを使用した後、法人の内部比較対象取引や内部要因による利益分割法又は公表データ等の訴訟で公表できる計数でシークレット・コンパラブルによる独立企業間価格の算定結果と整合性がとれるものについての検討を行い、それによって課税処分が可能であるならば、それにより課税処分を行うという対処策も有効ではないかと考える⁽²⁴⁷⁾。

また、それに併せて当初のシークレット・コンパラブルによる独立企業間価格の算定結果を、裁判官の心証を伺いつつ理論補強のために代替的方法の提示として守秘義務の範囲で訴訟に提出することも1つの方法として考えられるのではないか。いずれにせよ、現状では、課税庁がシークレット・コンパラブルに基づく課税処理について、主観的立証責任を的確に果たすことは困難であり、上述したような制度的対応を早期に行うことが必要である。

第2節 無形資産の評価等に係る問題

1. 無形資産の評価と独立企業間価格の算定

移転価格事案における独立企業間価格の算定については、前節の課税要件事実に係る検討において「価値的評価を要する要件」を含んでいるものであるとしたが、独立企業間価格の算定における価値的評価で最も問題となるの

る。

(247) シークレット・コンパラブルを使用せざるを得なかったのであれば、このような対処策は採れないと思われるが、独立企業間価格の算定後に再度公表データに戻ってみると、新たに見つかるものがあるかもしれない。

が無形資産の評価等に係る問題である。

わが国の法人税制における無形資産の概念としては、租税特別措置法関係通達 66 の 4 (2) - 3 (比較対象取引の選定に当たって検討すべき諸要素) に「(8) 売手又は買手の使用する無形資産 (著作権、基本通達 20-1-21 に定める工業所有権等⁽²⁴⁸⁾のほか、顧客リスト、販売網等の重要な価値のあるものをいう。)」と規定されており、法律によって保護された著作権や工業所有権等に加えて、当該法人の収益の源泉となりえるノウハウ、機械や設備等の設計及び図面等に化体された生産方式、デザインも含むものとなっている。

加えて、移転価格事案の調査において検討すべき無形資産の範囲については、移転価格事務運営要領 2-11 (調査において検討すべき無形資産) において「特許権、営業秘密等の技術革新に関する無形資産のみならず、例えば、企業の経営、営業、生産、研究開発、販売促進等の活動によって形成された、従業員等の能力、知識等の人的資源に関する無形資産並びにプロセス、ネットワーク等の組織に関する無形資産についてもその検討範囲に含め、これら所得の源泉となるものを総合的に勘案する」こととされている。

したがって、移転価格事案における独立企業間価格の算定に関して無形資産とは、当該法人にとって「所得の源泉となるもの」であればその対象となり得るわけであり、無形資産については帳簿上に存在する「オンバランス」のものから、帳簿上に存在せず価値があらかじめ算定されていないいわゆる「オフバランス」のものも含まれることになる。前者の例としては、特許権、

(248) 法人税基本通達 20-1-21 には、工業所有権等として、「特許権、実用新案権、意匠権、商標権の工業所有権及びその実施権等のほか、これらの権利の目的にはなっていないが、生産その他業務に関し繰り返し使用し得るまでに形成された創作、すなわち、特別の原料、処方、機械、器具、工程によるなど独自の考案又は方法を用いた生産についての方式、これに準ずる秘けつ、秘伝その他特別に技術的価値を有する知識及び意匠等をいう。したがって、ノウハウはもちろん、機械、設備等の設計及び図面等に化体された生産方式、デザインもこれに含まれるが、海外における技術の動向、製品の販路、特定の品目の生産高等の情報又は機械、装置、原材料等の材質等の鑑定若しくは性能の調査、検査等は、これに該当しない」と規定されている。

著作権、商標権などがあげられ、後者の例としては、ノウハウやデザイン、従業員の能力等の人的資源、形成されたネットワークなどがあげられる。

これらの無形資産の評価については、オフバランスであるノウハウやデザイン、従業員の能力等の人的資源、形成されたネットワークなどは、ユニークで比較対象取引が存在していない場合がほとんどでありその価値の算定に困難を極めるほか、オンバランスである特許権、著作権、商標権などについても、帳簿上に記載された価格と実際の価値が一致しておらず、それが将来的に生み出すと予測される経済的便益の現在価値によって評価をするDCF法などのいくつかの無形資産の直接評価手法等を用いて算定を試みる必要があるなど、明瞭には価値の算定ができない場合が大半ではないと思われる⁽²⁴⁹⁾。

移転価格の無形資産の問題としては、費用分担契約（Cost Contribution Arrangement : CCA）に関するもの、企業内役務提供（Intra Group Service : IGS）に関するもの、適正なロイヤルティの算定など、その取扱について明確にしなければならない数々の問題が存在しているところである。米国では2000年以降においても費用分担契約や内部役務提供取引などについて個別の財務省規則の改正が続けて行われてきており、また、わが国においても移転価格事務運営要領について関係項目の改正を行ってきているところである。

このような無形資産に係る諸問題について今後の確に対処していくために

(249) 国税庁は、平成19年4月13日付の「移転価格事務運営要領（事務運営指針）」の一部改正（案）等に対する意見募集のなかで、新たに別冊として「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」を公表している。この「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」は、移転価格事案について具体的事例に基づいて納税者にできる限りわかりやすく理解をしてもらうことを目的としたものと思われるが、これには「無形資産の取扱に関する事例」として、「研究開発及びマーケティング活動により形成された無形資産」、「販売網及び品質管理ノウハウに関する無形資産」、「人的資源及び組織に関する無形資産」、「無形資産の形成・維持・発展への貢献」、「無形資産の形成費用のみ負担している場合の取扱い」及び「出向者が使用する法人の無形資産」の6事例が置かれている。この参考事例集により、企業の移転価格事案に係る理解が深まることを期待したい。

は、米国において1986年に導入された所得相応性基準（Commensurate With Income Standard）の導入の検討を行い、無形資産の評価基準についてDCF法などのインカムアプローチ等の直接評価手法の検討を行うことで実務上の取扱いの明確化を推進したうえで、費用分担契約やロイヤルティの算定等について法令レベルで取扱規定の整備が図られることが望まれるところである⁽²⁵⁰⁾。

なお、無形資産に係る独立企業間価格の算定が今後の移転価格事案の訴訟において争点となった場合には、わが国においては客観的立証責任が原則として課税庁にあることから、まずは課税庁としては主観的立証責任において裁判官の心証を得るために、当該無形資産に係る独立企業間価格について証明責任を負うことになるものの、この証明は上述のとおり容易なものではないことが想定される。一方、納税者は、無形資産に係る独立企業間価格の算定に関しては、課税庁の算定結果に疑義があることを示して裁判官の確信を揺るがすことを第一義的に考えて主張を行うものとする⁽²⁵¹⁾。

したがって、無形資産に係る独立企業間価格の算定が争点となった事案については、その立証の困難度合いが高いために、一般的には課税庁側に不利な事案になることが考えられる⁽²⁵²⁾。

(250) 本論文では、所得相応性基準の導入や無形資産に係る評価手法等について具体的な検討は行わないが、これらを具体的に検討した最近の税大論叢掲載論文としては、高久隆太「移転価格課税における無形資産の使用により生じた利益の帰属及びその配分」税務大学校論叢49号1頁～106頁（2005）、三田村仁「費用分担契約（CCA）に関する一考察」税務大学校論叢49号161頁～325頁（2005）、浅川和仁「米国租税法上の無形資産の評価の実情と日本に対する示唆—所得相応性基準の分析を中心として—」税務大学校論叢49号327頁～442頁（2005）などがあり参考にされたい。

(251) この場合、納税者側は裁判官の確信を揺るがす程度の反証を行うことで足りるのではと思われるが、納税者が課税庁と別に無形資産に係る独立企業間価格を主張した場合には、客観的立証責任が転換されることも考えられる。

(252) 課税庁としてその立証が容易ではないと判断したときには、訴訟とするかどうか自体が疑問である。

無形資産の評価に係る米国の著名な事例としては、第2章第3節でみた DHL 事案における「DHL」のトレード・マークに係る価値評価の算定があげられる。この事案では、IRS は 2 人の経済専門家を用いて、「relief- from-royalty approach」という無形資産に係る独立企業間価格の算定方法により、算定に必要となる仮定、計数、ファクター等の設定⁽²⁵³⁾を行うことで、「DHL」のトレード・マークに係る全世界的権利の評価額を算定した。この 2 人の経済専門家は、各々評価額を 2 億 8700 万ドル及び 3 億 2750 万ドルと算定したことから、IRS はそれらの平均的な額として 3 億ドルを租税裁判所に主張したところである。

わが国において同様な事案が生じた場合に DHL 事案において IRS が行ったこのような評価額の算定が果たしてできるかは疑問を感じるころである。

今後、わが国において、このトレード・マークのような無形資産の評価が争点となる移転価格事案が訴訟となった場合には、事案内容によっては、裁判官が真偽不明の状態に陥り、客観的立証責任が機能することで課税庁が敗訴することもありえるのではないかと考える。

このような事案で課税処分後に納税者が訴訟を選択した場合で、かつ、課税庁として勝訴する見込がかなり薄いもの⁽²⁵⁴⁾については、訴訟による結果を待つ以外の裁判外紛争解決手法として租税訴訟に係る和解がありえないかについて、次節で若干の検討を行うこととしたい。

なお、最近における米国の移転価格事案の無形資産に係る重要な訴訟で、IRS が租税裁判所で敗訴したものがあり、移転価格税制の先進国といえる米国においても無形資産については引き続き検討を要する問題であることが伺われる。参考として、以下にこの事案についてみておくこととしたい。

(253) 判決文には、これら設定された数値について具体的な記述がなされているところである。

(254) 移転価格事案の時効は 6 年あるものの事案によっては時効が差し迫った場合などに、止むを得なく課税処分に踏み切ることはありえる。

2. 無形資産に係る米国での具体的な訴訟事例—費用分担契約に係る事案

無形資産の評価に係る問題として、最近の米国での移転価格事案で問題となっているのが、費用分担契約（Cost Sharing Agreement⁽²⁵⁵⁾：以下、この節において「コスト・シェアリング契約」という。）や役務提供（Service）等に係るものがあげられる。

米国においては、ストックオプションのコスト・シェアリング契約に係る移転価格事案として、2005年にIRSが租税裁判所で敗訴したXilinx事案があり、2006年8月には第9巡回控訴裁判所に上訴されている。

財務省及びIRSは、このストックオプションのコスト・シェアリング契約についてXilinx事案の第一審が進行中の2003年8月26日に財務省規則§1.482-7を改正して、コスト・シェアリング契約にストックオプションに係る費用を含めて計上することを義務づけているが、2005年に租税裁判所でXilinx事案についてこれを否定した内容のIRS敗訴判決が出されたことにより、財務省規則の取扱いと判例との間に整合性上問題が生じた⁽²⁵⁶⁾わけである。今後、第9巡回控訴裁判所における第二審判決でどのような判決が示されるかに注目が集まっている。

以下に、IRSが敗訴したXilinx事案の租税裁判所判決についてみておくこととしたい。

(1) Xilinx Inc. v. Commissioner 事案⁽²⁵⁷⁾

第一審：2005年8月30日—租税裁判所判決

第二審：IRSが2006年8月30日に第9巡回控訴裁判所に上訴

(255) Xilinx事案では、費用分担契約を表す用語としてCost Sharing Agreementが使われていることから、ここでは費用分担契約について「コスト・シェアリング契約」と表現する。

(256) IRSは2005年8月23日に新しい財務省規則案を公表しており、コスト・シェアリング契約の取扱いについて全面的な改正案が示されているが、この案によりこの判決内容との整合性が図られているわけではない。

(257) *Xilinx Inc. v. Commissioner*. 125 T.C. 37 (2005).

業種：半導体の製造販売、事業年度：1996～99年

問題となった国外関連者：アイルランドに設立した間接子会社

[事実関係]

Xilinx社は、半導体素子及びその他のソフトウェアの研究及び開発をし、その製造販売を行っている企業である。Xilinx Ireland社は、Xilinx社の間接子会社として1994年にアイルランドで設立された無限責任会社(unlimited liability company)であり、主にヨーロッパの顧客に対する半導体素子等の製造販売等を行っていた。

1995年2月にXilinx社とXilinx Ireland社は、技術的コスト及びリスクに係るコスト・シェアリング契約の締結を行った。このコスト・シェアリング契約でXilinx社とXilinx Ireland社は、技術的コスト等に係る直接コスト及び間接コスト並びに知的所有権に係るコストについて分配を行ったが、従業員ストックオプション(employee stock options)に係る費用の分配は含まれてはいなかった。

IRSは、従業員ストックオプションに係る費用はIRC § 482の対象となるものであるとして、2000年12月及び2002年10月に、Xilinx社に対して1996～99年に係る不足税額通知書を発行し、Xilinx Ireland社の従業員ストックオプションに係る費用をIRC § 482のコスト・シェアリング契約に含めるべきであると判断した。その結果、この期間の不足税額として105.5百万ドル、IRC § 6662(a)のペナルティとして20.9百万ドルを計上して、Xilinx社に対して不足税額通知書を発行した。

[争点]

● IRSの主張

IRSは、Xilinx社がXilinx Ireland社の従業員が行った研究開発に係る役務提供の対価としてストックオプションを支払ったと主張した。そのような研究開発に係る役務提供はXilinx社の無形資産の開発に

寄与するものであるとして、このストックオプションの支払は無形資産に係る対価であると理論づけ、IRC § 482 の第二文の対象となる取引であると⁽²⁵⁸⁾、コスト・シェアリングに係る移転価格税制上の取扱いを定めた財務省規則 § 1.482-7 の規定の適用を受けるものであるとした。

そのうえで、一般的に非関連者との取引においてはこのような従業員ストックオプションに係る費用を按分するということが現実においていていないということ、つまり、比較対象取引が存在しないという事実に対しては、IRS は、「一般的に (generally)」としている規則には例外が必ず存在するものであり、無形資産について規定した 1986 年の所得相応性基準の立法経緯や広範な規則の解釈からみて、適格コスト・シェアリング契約 (qualified cost sharing arrangements) に係る規定は、適切に一般規定からの例外を構成するものであるとして、財務省規則 § 1.482-7 の規定の適用により独立企業間価格が算定できるのであれば、比較対象取引となる非関連取引の分析は不必要であるとした。

なお、財務省は、この訴訟開始後の 2002 年において財務省規則 § 1.482-7 の規定の一部改正案を提示し、2003 年 8 月に IRC § 482 に係るコスト・シェアリング契約にストックオプション費用を含めることを義務づけることを明文規定化した。

● 納税者の主張

Xilinx 社は、IRS が主張するコスト・シェアリング費用は Xilinx 社の無形資産の発展に係るものではなく、ストックオプションに係る費用は、その行使による 1 株当たりの価値の減少 (希薄化) によ

(258) IRC § 482 の規定について租税裁判所は以下のように述べている。

「Section 482 provides that "In the case of any transfer of intangible property the income with respect to such transfer shall be commensurate with the income attributable to the intangible.」

り株主に生じているものであるとした。

また、Xilinx 社からの認定された証拠 (petitioners' uncontradicted evidence) によれば、コスト・シェアリング契約に関与する非関連者にとって確実性とコントロール (certainty and control) が最も重要なものであるとし、ストックオプションのスプレッドに影響を与える要因は様々でありこれらの多くはコントロール可能ではないものであり予測不可能であることから、非関連者を含むコスト・シェアリング契約においてはストックオプション費用を含めることはないとした。

[裁判所の判断]

租税裁判所は、スプレッド及び付与日価値 (spread and the grant date value) がコスト・シェアリング契約に係る移転価格税制上の取扱いである財務省規則 § 1.482-7 規定の適用を受けることは事実であるとしつつも、IRS はその所得分配が財務省規則 § 1.482-1(b) の要件に適合していることを証明できていないものと判断した。

財務省規則 § 1.482-1(b)(1) の「総則 (In general)」には、独立企業間価格の算定について「もし、非関連者である納税者が同一の状況の下で同一の取引に従事していたとした場合に実現したと想定される結果 (results that would have been realized if) と一致するのであれば、関連者取引は独立企業間原則に適合する」と規定されている⁽²⁵⁹⁾ものの、ストックオプション費用に係るコスト・シェアリング契約については非関連者とでは想定することさえできない取引であることが明白であることから、租税裁判所は財務省規則 § 1.482-1(b) を満たしておらず、か

(259) このような規定が置かれている理由について財務省規則 § 1.482-1(b)(1) では以下のように説明している。

「because identical transactions can rarely be located, whether a transaction produces an arm's length result generally will be determined by reference to the results of comparable transactions under comparable circumstances.」

つ、上述の比較対象取引となる非関連取引の分析は不必要であるとした IRS 主張を退け⁽²⁶⁰⁾、ストックオプション費用に IRC § 482 適用して移転価格上の所得配分をした更正処分については受け入れられないものと結論づけた。

【考 察】

この Xilinx 事案の争点として問題となったのは、無形資産に係る独立企業間価格の算定において最も重要な問題となる比較対象取引が存在である場合の取扱いについてであり、この事案の場合、財務省規則 § 1.482-1(b)(1)に規定されている「非関連者である納税者が同一の状況の下で同一の取引に従事していたとした場合に実現したと想定される結果」ですら現実には想定できないことを IRS 及び Xilinx 社の双方が認めたことから、租税裁判所としてスプレッド及び付与日価値 (spread and the grant date value) がコスト・シェアリング契約に係る移転価格税制上の取扱いである財務省規則 § 1.482-7 の規定の適用を受けることは認定したものの、その適用による所得配分を独立企業間原則によるべきとは認めなかったものである。

確かに移転価格税制において当該価格が公正なものであるといえるためには、非関連者に係る取引における価格との一貫性 (consistency) が確保されていることがその要件であるとは認められるが、本件事案において租税裁判所が判示にあるようなそれのみでしか関連者間の価格が公正であることを証明できないとするのは、いささか了見の狭い解釈ではないかと考える。米国は判例法理の国であり、このような事案について法令の明文規定の解釈だけで結論づけるのはいかがなものかと考

(260) IRS は以下のように主張したが、租税裁判所はこれを認めなかった。

「According to respondent, “the identification of costs, and the corresponding adjustments to the cost pool under qualified cost-sharing arrangements, should be determined without regard to the existence of uncontrolled transactions.” We disagree.」

えるところである。

IRS は 2003 年 8 月にストックオプション費用をコスト・シェアリング契約に含めるよう財務省規則の改正を行ったところであり、現状では法令と判例に齟齬が生じている状況であることから、今後の第 9 巡回控訴裁判所の判断が注目されるところである。

また、わが国においては、いまだ移転価格事案の訴訟で無形資産の評価について争われたものはないが、今後、比較対象取引が存在しない場合などについて争われたときには、おそらく利益分割法などにより独立企業間価格の算定を行うものと思われるが、前述の DHL 事案やこの Xilinx 事案をみても、主観的立証責任のハードルは決して低くはないものと思われる。

第 3 節 租税訴訟における和解の検討⁽²⁶¹⁾

1. わが国の租税訴訟上の和解に係る一般的見解等

租税訴訟上の和解についてわが国の行政事件訴訟法及び民事訴訟法の規定をみるに、行政事件訴訟法に和解についての規定はなく、同法第 7 条に「行政事件訴訟に関し、この法律に定めがない事項については、民事訴訟の例による」との規定があり、民事訴訟法では同法第 89 条に「裁判所は、訴訟がいかなる程度にあるかを問わず、和解を試み、又は受命裁判官若しくは受託裁判官に和解を試みさせることができる」と規定されていることから、これらの法律の規定からは租税訴訟において和解を行うことは可能であると解される。

学説では租税訴訟上の和解について、「租税法は強行法であるから、課税要

(261) 訴訟以外の紛争解決手段として和解の他に裁判所による調停や第三者による仲裁が考えられる。なお、第三者による仲裁については、租税訴訟では課税庁側に守秘義務があることと、移転価格事案では法人側に機密保持という特異な状況が加わることから、実際のところ困難であると考ええる。

件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない。これを合法性の原則と呼ぶが、この原則は、租税法律主義の手続法的側面であり、わが国においても戦前から一貫して判例法上承認されてきた。その根拠は、このように解さなければ、租税法の執行に当たって不正が介在するおそれがあるのみでなく、納税者によって取扱がまちまちになり、税負担の公平が維持できなくなる、ということにある。したがって、法律の根拠に基づくことなしに、租税の減免や徴収猶予を行うことは許されないし、また納税義務の内容や徴収の時期・方法等について租税行政庁と納税義務者との間で和解なり協定なりをすることは許されない。」⁽²⁶²⁾という見解が有力説であり、一般的な考え方である。実務的にみても課税処分を争った租税訴訟で和解がなされた事例は国税事案について存在していないところである。

なお、地方税法において課税処分を争った租税訴訟における和解事案として「東京都銀行税事件」があげられるが、本件事案では平成15年10月8日に最高裁において、一審被告東京都及び東京都知事並びに一審原告各銀行との間で、以下の①～③の和解条項（要旨）により、訴訟上の和解が成立したとしているものである⁽²⁶³⁾。

- ① 一審原告各銀行と一審被告東京都及び東京都知事は、改正条例が公布、施行され、一審被告東京都から各一審原告に還付金（還付加算金を含む。）が支払われたことにより、本件が解決されたことを確認する。
- ② 一審原告らは本件各訴えを取り下げ、一審被告らはこれに同意する。
- ③ 訴訟の総費用は各自の負担とする。

しかし、これは課税処分に係る訴訟上の和解であるとしているものの、上記の和解条項の内容では実質的に東京都の課税処分を取り消すものと相違が

(262) 金子・前掲注(209) 72頁。

(263) 租税訴訟学会編『事例で学ぶ租税争訟手続』259～260頁（財経詳報社、2006）。

ないものであり、和解での双方譲歩による解決が図られたものではなく、これはわが国において租税訴訟上の和解を許容した事例とはいえないものと思われる。

2. 各国の租税訴訟の訴訟外紛争解決に係る対応

上記のわが国の租税訴訟上の和解に対する考え方等と各国の租税訴訟の訴訟外紛争解決に係る対応とを比較するために、米国以外の国における訴訟外紛争解決に関し、三木義一編著『世界の税金裁判』から、ドイツ、フランス、英国及びカナダの実態について以下にみてる。

(1) ドイツー 財政裁判所の調停による訴訟上の合意形成⁽²⁶⁴⁾

ドイツにおいては、財政裁判所が調停の場となって租税訴訟についても課税庁と納税者間の合意形成という形で訴訟解決を図ることが一般的に行われている。

ドイツにおける租税訴訟の提訴件数は1997年で72,508件となっているが、同年の処理総件数59,316件のうち、判決件数が10,641件であるのに対し、合意形成により解決が図られた件数は12,839件と処理総件数の4分の1程度となっており、訴訟上の合意形成による解決のほうが判決による決着を上回っているわけである⁽²⁶⁵⁾。

なお、ドイツではこのような訴訟上の合意形成による解決がどこまで許されるかという理論問題があり、訴訟上の合意形成は事実問題についてなされているようである。一方、明確な法律問題に対してはこのような合意形成はありえないこととされている。また、そもそも課税手続過程での合意形成が許されるか否かという厳しい意見対立がみられるところでもある。

しかし、租税訴訟の実務において実態として、訴訟上の合意形成による解決が明らかに重要な地位を占めているところであり、ドイツでは租税訴

(264) 三木・前掲注(57) 12頁、19頁及び33～34頁。

(265) 1990年及び1994～96年も同様に訴訟上の合意形成による解決のほうが判決による決着を上回っている状況にある。

訟においても裁判所が関与したうえでの紛争解決手段が実務的には有効に機能しているようである。

(2) フランスー 訴訟提起前の「法的な和解」制度⁽²⁶⁶⁾

フランスにおいては、異議申立て後に税務署長が「最終更正通知書」を送付してから地方行政裁判所に租税訴訟を提起する前までの間に、納税者は「法的な和解」を当該税務署長に申し入れることができることとされている⁽²⁶⁷⁾。一般的に課税庁から口頭で和解を勧めることが多いようである。納税者が和解の申入れを行う場合、原則として当該更正処分の内容に同意するとしうえで、追徴税額の一部の減額を申し入れるということになる⁽²⁶⁸⁾。これによる和解成立後においては、いかなる訴訟も提訴する権利を失うことになる⁽²⁶⁹⁾。この「法的な和解」制度は、行政裁判所への濫訴の弊害を防止するための制度であるとされているようである⁽²⁷⁰⁾。

なお、訴訟提起後において地方行政裁判所及び行政控訴院で和解を薦められることはあるようであるが、この和解件数等については公表されておらず統計がなく実態は不明である⁽²⁷¹⁾。

(266) 三木・前掲注(57) 89～90 頁及び 96 頁。

(267) 租税手続法典第 248 条。

(268) この「法的な和解」は課税庁の好意によって行うものとされているものであり、課税庁への義務規定ではない。

(269) 租税手続法典第 251 条。

(270) この「法的な和解」以外の訴訟外紛争解決手段として、異議申立て後に税務署長が「最終更正通知書」を送付してから 30 日以内に「直接税及び取引高税 県委員会・コミッション」(以下「県委員会・コミッション」という。)に調停を申し立てることができることになっているが、これは課税庁と納税者間の合意形成のためのものではなく、原処分争点主義による税額に係る事実審理のみを行う一種の不服審判所機能をもったものである。県委員会・コミッションでは法解釈は一切行わないこととされており、扱う税目については、商工業者・農業者所得税、法人税及び付加価値税に限定されている。

(271) なお、フランスでは租税訴訟について裁判所別の件数は公表されているものの、納税者の勝訴件数、敗訴件数等については非公表でありまったく不明である。ちなみに、地方行政裁判所への租税訴訟の提訴件数は 1990 年代半ばにおいて年間 2 万～3 万件というところである。

(3) 英国— 不服申立段階での合意による解決の推奨⁽²⁷²⁾

英国においては、租税訴訟の提起件数が 1999 年において年間 70 件程度とわが国より少ない⁽²⁷³⁾状況にある。なお、英国の裁判所は法律問題のみを取扱い、事実問題では提訴できないことになっている。

英国では租税争訟事案について不服申立て前置主義を採用しており、不服申立て機関として直接税に関しては事実問題のみを扱う一般委員会(the General Commissioners of Income Tax)と法律問題のみを審理する特別委員会(the Special Commissioners of Income Tax)が、間接税に関しては付加価値税関税審判所(the VAT & Duties Tribunals)がそれぞれ置かれている。これらへの不服申立ての費用は無料であり、納税者は不服申立ての審理が行われている間は係争事案に係る追徴税額を支払う必要はないこととされている。

これらのうち、1999 年における一般委員会の事案受付件数は 91,942 件であり⁽²⁷⁴⁾、特別委員会の事案受付件数は 168 件となっている。事実問題のみを扱う一般委員会の事案受付件数は、租税訴訟の提起件数と比較しても際立ったものとなっている。

なお、これら委員会が決定を下す前に、課税庁と納税者との間で書面又はその他の方法により合意に達する場合には、申立てを取り下げることができる⁽²⁷⁵⁾ことになっており、租税訴訟として提起できる特別委員会への申立て事案について委員会は直ちに審理を行うのではなく、法律問題についてもできる限り課税庁とのインフォーマルな「話し合い」によって解決するよう薦めているようであり、これが英国において租税訴訟が極端に少

(272) 三木・前掲注(57) 133 頁、143 頁、147~148 頁及び 156 頁。

(273) 1999 年におけるわが国の租税訴訟の第一審への提起件数は 200 件程度である。

(274) 一般委員会の事案受付件数は、1996 年に 241,472 件、1997 年に 208,824 件と倍上あった。これが、1998 年には 95,073 件と半減した大きな理由としては、英国における申告納税制度の導入があげられる。なお、申告納税制度の導入により、税務調査の件数は激増したといわれている。

(275) 租税管理法 (Tax Management Act 1970) 第 54 条第 1 項。なお、このような当事者の合意が成立した場合を除き、原則として申立てを取り下げることとはできない。

ない理由の1つとされている。

(4)カナダ 税務署の争訟部門での異議審査と租税訴訟段階における高い和解率⁽²⁷⁶⁾

カナダにおいては、わが国の国税不服審判所に相当する機関は存在せず、不服審査前置主義も採られておらず、納税者は課税庁の査定通知書(notice of assessment)について所轄の税務署に異議通知書(notice of objection)を提出することになる。この異議審理制度は、租税の債権者と債務者とが債権債務の存否をめぐる法と事実によって争う「協議」としての性格を強く有しているものされている⁽²⁷⁷⁾。1998年度において、この「協議」により納税者の要求が完全容認されたものの割合及び一部容認されたものの割合は、所得税事案では28%と16%、間接税事案では21%と9%であり、「協議」による合意割合は比較的高いものとなっているようである。

カナダでの租税訴訟は、「カナダ租税裁判所法」に基づいて設置されたカナダ租税裁判所において第一審が行われる。カナダ租税裁判所は、首席判事、副主席判事及び20人の判事とで構成され、通常、事案ごとに1人の判事が担当するが、重要事案は全判事により検討がなされる。

1998年度において提起された租税訴訟は提出された異議のうち、所得税事案で8%、間接税事案9%となっており、1999暦年で約4500件が提訴されている⁽²⁷⁸⁾。この年の処理件数のうち、訴訟上の和解により解決されたものは約1500件と全体の3割を占めている。これは、米国の租税裁判所に

(276) 三木・前掲注(57) 209～211頁、215頁。

(277) 米国における Appeals の不服審査協議と同様の機能を有するものではないかと思われる。

(278) カナダでは、税務争訟が終結するまで納税者は原則として係争税額の納付を強制されないこととなっている。なお、係争期間中において当該係争税額に係る利子が生じることになり、納税者が敗訴した場合には、争訟終結後に係争税額と利子額の合計を納付する必要がある。ただし、自主的に係争税額を納付することは可能であり、この場合、訴訟で納税者の主張が認められたのであれば、納めた税額に利子相当額を加算した金額が返金される。

における和解率の7割程度⁽²⁷⁹⁾には及ばないが、カナダにおいても租税訴訟段階で比較的高い和解率が示されている。

以上、米国以外の国の税務争訟における課税庁と納税者間の合意形成や協議等の実態として、大陸法の国であるドイツ及びフランス、英米法の国である英国及びカナダについてみてきたが、英米法の国のみならず、大陸法の国であるドイツにおいても課税庁と納税者の間で相当の件数の訴訟上の合意形成がなされていることは非常に興味深い事実であり、これは租税訴訟における和解について検討をするに重要な意味を持つことであると思われる。そこで、次にドイツにおける租税訴訟上の合意形成に係る判例理論の変遷についてみてみることにしたい。

3. ドイツにおける租税訴訟上の合意形成に係る判例理論の変遷⁽²⁸⁰⁾

ドイツにおける伝統的な租税法学説及び判例は、租税請求権自体に関する課税庁と納税者との合意形成について厳格に否定しているが、1925年にライヒ財政裁判所において、租税訴訟に係る合意を「事実上の合意」と「租税請求権に関する拘束的和解」に区分し、後者については許されないとしたが、前者については必ずしもその効力は否定されないことになることと判断が示された。

この1925年のライヒ財政裁判所の判断は、その後における連邦財政裁判所において踏襲されており、1961年の連邦財政裁判所の判決では、事実上の合意と租税請求権に関する合意との区別について、「立法者が税務行政庁の判断

(279) 米国における租税訴訟の実態について、統計資料を基に文献調査及び専門家等への聞き取り調査をまとめたものとして、伊川正樹「アメリカにおける税務訴訟の実態(一)」民商法雑誌133巻1号99頁(2005)及び「アメリカにおける税務訴訟の実態(二・完)」民商法雑誌133巻2号298頁(2005)。

(280) ドイツにおける租税訴訟上の合意形成に係る判例理論の変遷については、吉村典久「ドイツにおける租税上の合意に関する判例の展開」金子宏先生古稀祝賀『公法学の法と政策(上)』239頁(有斐閣、2000)によっている。

余地 (Entscheidungsspielraum) を認めている場合にのみ、税務行政庁は、そのような問題に関し納税義務者と合意することができる」と判示されるに至っている。

翌 1962 年の連邦財政裁判所の判決も、事実上の合意と租税請求権に関する合意との区別について判示しており、これによると「純事実的性格の争点であって調査により限界づけられた範囲内において税務署が評価を加える争点は合意 (Absprache) により解明されることができのに対し、法律問題は、合意の対象となることはない」として、加えて、「そのような合意は、それが当事者相互の信頼に立脚し、公法においても妥当する『公正 (Fairneß)』という一般的に認められた原則によって遵守されている場合にのみ、そのような合意は意義を持つ。それ故、この範囲内での合意は、当事者が当該事実評価を妥当であるとしているという推定をうけるのである」としている。これにより、「事実上の合意」はドイツにおいて連邦財政裁判所の判例により、租税法上確固たる地位が与えられたわけであり、その成立要件についても、「当事者の拘束意思を基礎とする合意が実際になされたということが前提である。合意が文書化されておりもしくは事業調査報告書に特別に明記されている場合にのみ、原則としてこの前提が充足されていると言える」と判示されることで、その分析が進められている。

また、1963 年には連邦財政裁判所で、法律問題に関する拘束的合意まで認知する判決がだされているが、これについては学説上評価が分かれており、その後の判例動向等から判断して法律問題に関する合意については明確な承認が与えられてはいないものとされている。

その後、1984 年に連邦財政裁判所は「事実上の合意」を 1 つの独立した法律制度として位置づけた判決を下している。この 1984 年判決では、「租税請求権に関する和解は、租税法律主義及び租税平等主義の観点から見許されない。当部もこの見解に賛成する」としつつも、「しかし、租税請求権に関する和解と特定の事実の取扱いに関する和解は区別されなければならない」とし、

事実関係に関する合意は、事実関係の解明がきわめて困難である場合には許容される余地があるとしている。そして、その事実関係に関する合意が、明らかに不合理な結果にならない限り、当該合意は拘束的なものとされている。この1984年判決において、連邦財政裁判所は事実関係の解明の困難性について次のように判示している。

「価格は近似値的にのみ算定される。立証の困難さにより、必ずしも正確でない確認が許される。このような事実解明の困難な事例において、当事者が特定の事実関係の認定及び特定の事実の取扱について合意をなす場合、それは一般的に法的平和に資するものといえる」とされ、「当部は、推計を行う行政庁はその判断余地の範囲内において推計を受ける納税義務者と課税基礎全体もしくは関連する推計手続の部分について事実上の合意をなすことができるとする見解に賛成する。そのような合意は、手続の迅速性を確保し、法的平和に資する。ただし、このような合意は、前述したように、事実に関する解明困難な状況に関する合意にのみ限定される」とされている。

この1984年判決は、事実関係に関する合意について法的拘束力が認められる要件として、①管轄権のある税務行政庁が関与していること、②係争の法律問題をその規律対象としているのではないこと、③合意が明らかに不合理と思われる結果をもたらさないこと、④合意がなければ事実関係の解明が非常に困難になることの4つを明示している。

1984年以降において、ドイツの各州の財政裁判所及び連邦財政裁判所では、事実関係に関する合意について上記の4つの承認要件の検討を行い、当該要件が充足されていれば断定的に法的拘束力を認める傾向が定着している。事実関係に関する合意に関しては、連邦財政裁判所は、むしろ課税の効率性及び一般的な法的平和の観点から、より積極的にその法的拘束力を承認する方向が見受けられる⁽²⁸¹⁾。

(281) 1992年にハンブルグ財政裁判所は、事実関係に関する合意を「公的契約」と明確に表現した。

4. わが国の租税訴訟上の和解に係る私的見解

上記1. でみたように、わが国の租税訴訟上の和解に係る一般的見解は、合法性の原則により「法律の根拠に基づくことなしに、租税の減免や徴収猶予を行うことは許されない」とし、「納税義務の内容や徴収の時期・方法等について租税行政庁と納税義務者との間で和解なり協定なりをすることは許されない」とするものである。その理由としては、課税庁と納税者間の和解を容認すれば、①納税者によって取扱いが異なり税負担の公平が維持できなくなること、②租税法の執行に当たって不正が介在するおそれがあることがあげられている。

これらが課税庁と納税者間の和解に係る問題点であることは確かであるが、租税法律主義を採用している国であれば、わが国以外の国においても同様に言えることである。しかし、上記でみたとおり、米国以外のドイツ、フランス、カナダ等においても課税庁と納税者間の和解は税務上の紛争解決手段として通常に行われているものであり、これらを理由に単に課税庁と納税者間の和解がまったくできないとすることはどうかと思われ、これまでわが国で租税訴訟上の和解について十分な検討がなされてこなかったのではないかと思料するところである。

このことは、各国における年間の租税訴訟の提起件数⁽²⁸²⁾が、米国では約2万件、ドイツでは約7万件、フランスでは約3万件、カナダでは約5千件と、わが国の約200件⁽²⁸³⁾と比較して多大な件数であり、これらの国では実態として課税庁と納税者間の和解が税務上の紛争解決手段として必要とされてき

(282) 1990年代後半から2000年前後の件数。

(283) わが国の租税訴訟の件数がこの程度である理由の1つとして、税務調査において調査担当者等と納税者が十分な協議を行い事実関係等の認識に隔たりが生じないように配慮することで租税争訟の回避に努めており、これが功をなしていることが考えられるが、最近の移転価格事案においてはこのような納税者との協議のみで事実関係等の認識の隔たりが十分に埋められないものも見受けられており、今後、わが国において各国のように租税訴訟の件数が大幅に増加するとは思えないものの、租税紛争解決手段として和解等について検討しておくことの意義は認められるものと思われる。

たと思われる一方で、わが国においてはこれまで和解が課税庁と納税者間の紛争の解決のために実務上必要とされてこなかったことによるのではないかとと思われる。

そこで、租税訴訟上の和解についてそれが認められることに関して、ドイツの判例理論及び米国の IRM における取扱い等に基づいて、以下のように考察する。

大陸法の国であるドイツでは、当然のことながら、租税法律主義及び租税平等主義の観点から見て租税請求権に関する和解は許されないとしている。しかし、租税訴訟上の合意形成について、1925 年以降、「法律解釈に関する和解」と「事実の取扱いに関する和解」は区別されなければならないとして、原則として、前者については認めず、後者については許容できるとした。

最近の確定した考え方では、事実関係に関する合意について積極的に法的拘束力を認め、その承認要件として上記 4 要件を確立するまでに至っている。

このなかで、重要視すべきことは、ドイツの連邦財政裁判所が事実関係に関する合意について法的拘束力を認められる承認要件として「事実関係の解明の困難性」をあげていることである。ドイツの連邦財政裁判所は、「推計を受ける納税義務者と課税基礎全体もしくは関連する推計手続の部分について事実上の合意をなすことができるとする見解に賛成する」としており、事実関係の解明に困難性が認められる場合における事実関係に関する合意は「手続の迅速性を確保し、法的平和に資する」ものであるとしており、その有用性及び有効性を積極的に認めているわけである。

次に、米国では第 2 章第 2 節でみたように、IRS の IRM で Appeals での不服審査における和解について 3 類型が示されており、そのなかの「Mutual-Concession Settlements (相互譲歩による和解)」については、裁判所がどのように法律を解釈し適用するか、又はどのような事実認定をするかについて実質的な不確実性 (substantial uncertainty) が存在する場合に

は、争点に係る相対的な強弱度合いに基づいて、和解を目的として双方が譲歩することができることとされている。

したがって、米国では「法律解釈に関する和解」と「事実の取扱いに関する和解」のどちらについても、裁判所の判断に「実質的な不確実性」が存在するのであれば、訴訟に係る政府及び納税者の費用的及び時間的コストや労力等の観点を考慮して、課税庁と納税者間での和解を薦めていることになる。

確かにこの場合、もし訴訟を行ったとしても、裁判官の判断は政府及び納税者の主張の中間的なものとなることが考えられ、結局、この「Mutual-Concession Settlements」による和解に近い形で終結する蓋然性が高いものと思われる。

このような事案について和解により終結することは、政府及び納税者の費用的及び時間的コストや労力等の観点から、Appeals の使命にあるように「IRS の誠実さ及び効率性に対する信頼を高める」ことに資するものであり、かつ、「法制度全体として歪みを与えない方法により行政の効率性を確保する」ことになるものとしての一面が認められるものと思われる。

しかし、米国における和解は、「法律解釈に関する和解」についても対象としているものであり、その和解結果によっては租税法律主義に違背する可能性があることも事実であると考ええる。加えて、「法律解釈に関する和解」において、租税法律主義に違背しない和解をするためには、裁判所の判断に「実質的な不確実性」が存在するとしても、当該訴訟に近似する内容の過去判例の有無は重要な要因になってくるものと思われ、近似した過去判例の無い訴訟については当該法令について適正な判断をすることは困難であると思われる。そのような訴訟については、一般に租税法律主義に違背しない和解を行ったかどうかの判断が困難であるものと思われる。

結局のところ、米国では租税法律主義を原則としつつもこれを絶対とせず、費用的及び時間的コストや労力等の観点を考慮に入れて、結果として迅速に租税争訟を終結することが可能であり、かつ、そのことを納税者も望むのであれば、税務行政に係る費用対効果も理由に十分なりえるものとして、「法律

「法律解釈に関する和解」について租税法律主義に違背する可能性も含めたところで和解に応じているものと考えられる。

このようなドイツ及び米国の和解に係る考察に照らして、わが国の租税訴訟上の和解、特に移転価格事案に係る訴訟を念頭においたうえでの和解については、以下のように考える。

最初に、わが国においては厳格な租税法律主義に基づき税務行政が行われてきており、この租税法律主義に基づき租税訴訟上の和解が許容されるかについては、ドイツの連邦財政裁判所の判例にあるように、「法律解釈に関する和解」については当然のことながらわが国においても認めることはできないと解すべきであり、一方「事実の取扱いに関する和解」については許容できる可能性はあるものとする。

なお、米国の「法律解釈に関する和解」まで認める上記の「Mutual-Concession Settlements」に係る考え方は、訴訟による課税庁及び納税者双方への過剰な費用的及び時間的コストや労力等の回避と、できる限り租税法律主義に歪みを与えない方法での和解との両立を念頭に置いた対処策であると思われるが、わが国においては、このような迅速に租税争訟を終結することによる費用対効果を理由にして、法律解釈に実質的な不確実性が存在する場合の和解を行うことにより、租税法律主義に違背する可能性を制度として受け入れることは困難であるとする⁽²⁸⁴⁾。

ドイツでは、前述のとおり 1984 年の連邦財政裁判所の判決で「事実の取扱いに関する和解」について 4 つの承認要件を確立しており、これらはわが国の租税訴訟上の和解の要件の検討に有用であるとする。これら要件のうち、①管轄権のある税務行政庁が関与していること、②対象が事実問題であること、③合意内容が租税法律主義及び租税平等主義の観点から合理的であることの 3 要件については、わが国においても「事実の取扱いに関する和解」の

(284) わが国では、法律解釈に実質的な不確実性が存在する場合には、裁判所の判断を選択することが、より法的安定性に資するものであるとする。

ための承認要件として必須であると考ええる。

最後の④課税事実に係る解明困難性が存在していることとは、和解による解決が「法的平和に資する」ものになるように、「事実の取扱いに関する和解」ができる租税訴訟の範囲を事実解明困難事案に限定するものであるといえる。この要件がわが国でも必要かについては、実際に事実問題に関し訴訟となっている事案の多くは事実解明困難事案であると想定できることから、このような要件を置いたとしても実務上の障害にはならないものと思われる。一方、この要件があるならば、和解が行われた事案の特性についての明確化が図れるものと思われる。この4つめの承認要件を置くことは、和解を選択した事案が事実解明困難事案であり、和解の選択は「法的平和に資する」ものであるという意味を持つことを納税者一般に理解してもらうことに繋がるのではないかと考える。

なお、移転価格事案で問題となるものは、独立企業間価格の算定という特性から、法令解釈に困難性があるのではなく、事実認定に困難性が認められることが通常想定される場所である。このことから、移転価格に係る問題事案は、一般的に事実解明困難事案に該当する可能性が極めて高いものと思われる。

これまで事実解明困難事案として考えられてきたものとしては、個人事業者などの推計課税事案や土地取引等又はその評価等に係る相続税事案などがあげられるものの、最近においては納税者が大企業であり大手会計事務所が関与している事案であっても、海外に証拠資料等の大半が存在しているような海外取引事案や移転価格事案については、事実解明困難事案になるケースが多々見受けられるところである。

以上のことから、わが国においてもドイツと同様の4つの要件を置いたうえで「事実の取扱いに関する和解」に限定をして⁽²⁸⁵⁾租税訴訟上の和解を認めてはどうかと考える。

(285) このような「事実の取扱いに関する和解」に限定をするという考え方については、「事実問題と法律問題とは重複的に錯綜しており、両者を区分することは現実には

次に、これまでわが国において租税訴訟上の和解が行われなかった理由である、①納税者によって取扱いが異なり税負担の公平が維持できなくなること及び②租税法の執行に当たって不正が介在するおそれがあることについてであるが、わが国で租税訴訟上の和解を導入するためには、これらについて何らかの対応策を検討しておくことが必要であると考ええる。

前述のドイツの1984年の連邦財政裁判所の判決では、合意内容が「明らかに不合理な結果にならない限り、当該合意は拘束的なものとされる」と判示しているが、この「不合理な結果」であるかどうかの判定を誰が行うかについては、ドイツでは訴訟上の合意形成は課税庁と納税者の当事者のみによる協議により行われるのではなく、裁判所が調停の場となることでこれら当事者に裁判官が立会う形での「話し合い (Erörterung)」⁽²⁸⁶⁾によって3者による合意形成を行うことが制度的に行われている。そして、当該合意内容が「不合理な結果」であるかどうかの判断は、立ち会った裁判官により行われているわけであり、このような裁判官の立会いによる合意結果の判定という制度が、上記の理由への対応策として参考になるものと思われる。

したがって、わが国においても課税庁と納税者のみによる和解という形はとらず、ドイツのように裁判官が合意形成に関わることで、裁判所を調停の場として、裁判官が上記の4つの承認要件（特に、③合意内容が租税法主義及び租税平等主義の観点から合理的であること）に係る判定及び不正の不介在に係る確認を行い、問題がある合意については裁判所がその成立を認めず、判決により解決を図るということではどうかと考える。なお、裁判所が問題とした合意について敢えて行うために訴訟を取下げることについては、裁判所が認めないとする必要がある。実際にこのような対応策を導入

きわめて困難である」という強い批判がある。吉村・前傾注(280)、265頁。しかし、実際にドイツでは事実問題を中心に年間1万件以上の租税訴訟上の合意形成がなされており、筆者にとって当該批判のみにより「事実の取扱いに関する和解」が一般的に不可能であるとするのは説得的であると思われない。

(286) 三木・前掲注(57) 25～27頁。

するのであれば、法令を整備⁽²⁸⁷⁾して制度として置くことが必要になるもの
と考える。

最後に、移転価格事案について海外に証拠資料等の大半があることで事実
困難事案になりやすいことを上述したが、このような移転価格事案において
「事実の取扱いに関する和解」が行われるかどうかについて考察すると、独
立企業間価格の算定については法律にその算定方法が概念的に示されている
だけで、具体的な算定についてはその具体的事実認定の内容により何通り何
十通りにでもなり得るものである。その算定結果の違いは法律解釈の違いに
よるものではなく、置かれた認定事実の違いにより生じているものといえる。

例えば、利益分割法では関連者の合算利益をそれぞれの寄与度に応じて再
分割するわけであるが、その分割要因については法律解釈により決定される
のではなく、認定された事実に基づいて最も適当な基準を事案ごとに置くこ
とで算定を行うことになるが、当事者間の合算利益に係る絶対的な寄与度を
表す基準は確立されてはいないことから、具体的にどのように証拠に基づき
事実認定を行うかによって、様々な結果がありえることになる。

また、それらの証拠の多くは海外にあることが多く、課税庁が納税者の協
力なしに入手することは困難であり、状況によっては事実解明困難になるこ
とが容易に想定されるものである。

したがって、移転価格事案の租税訴訟の解決において「事実の取扱いに関
する和解」が有効に行われる素地が移転価格税制にありえるものと想像され
る⁽²⁸⁸⁾。

(287) 法令上の制度として置くのであれば、通則法上に規定することが考えられるので
はないか。

(288) 実際のところ、和解による解決が図られるには、課税庁と納税者のどちらもその
主張・立証が十分でないことが前提である。どちらかが勝訴を見込んでいる場合に
は和解となる展開は当然ながら期待できないことになる。ましてや、納税者側が判
決による決着を望むのであれば、和解による紛争解決は論外である。

第5章 租税訴訟に係るわが国の 移転価格税制への改善事項

わが国でも移転価格事案についての訴訟提起がこれから多くなされるであろうと想定される場所であるが、今後、課税庁が移転価格事案の訴訟に的確に対処していくために必要と思われる移転価格税制への改善事項等について、前章までの移転価格事案の訴訟等に係る検討等を踏まえて、制度面、執行面及び組織面に分けて以下に考察するものである。

第1節 移転価格税制に係る制度面における改善事項

1. 文書化 (Documentation) の制度的導入

(1) 文書化 (Documentation) の導入の要件

移転価格事案の訴訟で、海外において偶発的な追加資料を把握した等の理由による時機に遅れた証拠申出等への対応策としては、前章第1節で検討したように、租特法のなかに移転価格税制に係る文書化(Documentation)に係る規定を置くことで、独立企業間価格の算定が明瞭に判別できる文書の作成・保存について制度的な導入を図るべきである。

文書化の制度的な導入に当たっては、以下の相反する要件を満たすものであることが必要であると考えられる。

- 企業の独立企業間価格の算定が文書化による資料から明瞭に判別できること
- 文書化の導入が企業に対し過重な負担を課すものではないこと

具体的には、わが国に文書化を導入するとしても企業に対する過重な負担を十分に考慮して、①文書化が必要な文書は独立企業間価格の算定に重要でコアなものに限定すること及び②対象企業及び対象国外関連取引に限

定性を与えることが必要ではないかと考える⁽²⁸⁹⁾。以下にこれらの限定性について検討する。

(2) 文書化が必要な文書の限定について

文書化が必要な文書としては、前述の PATA ドキュメンテーション・パッケージでは、独立企業間価格の算定に関して、①資本関係・取引関係、②事業・産業の特色及び市場の状況、③国外関連取引、④前提条件・事業戦略・経営方針、⑤費用分担契約、⑥比較可能性・機能・リスク分析、⑦移転価格算定方法の選択、⑧算定方法の適用、⑨補助的資料、⑩文書目録の 10 種類を掲げ、これらについて納税者が作成・提出すべき文書として 50 項目以上のものについて具体的に網羅的に列挙している。これらすべての文書について文書化の対象として義務づけを行うことは、かなりの労力及びコストを強いることになり、まさに企業に過重な負担を課すことになると思われる。

そこで、文書化文書の具体案の検討としては、PATA ドキュメンテーション・パッケージの 10 種類 50 項目類以上の文書のなかから、「独立企業間価格の算定が明瞭に判別できる重要でコアなもの」を抽出することが考えられるが、その前に、まず、現行法令に基づいて、企業が課税庁に提出している国外関連者取引等に係る情報についてみてみることにする。

企業が課税庁に提出している国外関連者取引等に係る情報としては法人税申告書に添付する別表 17(3)「国外関連者に関する明細書」⁽²⁹⁰⁾があり、この様式では「国外関連者の名称等」及び「国外関連者との取引状況等」について記載することとなっている。

(289) 文書化の導入に関して、もう 1 つ重要な問題として義務違反者に対して罰則を賦課するかどうかがある。文書化については、米国、カナダ、オーストラリアの PATA 加盟国をみてもすべて罰則規定が置かれている。有効な制度の構築には罰則は必要と考えるが、もし、罰則を置くとしてもわが国での同制度の定着にどの程度の期間を要するかを勘案したうえで経過期間を置くか、初回宥恕規定等の措置が必要であると考えられる。

(290) 租特法第 66 条の 4 第 15 項による。

具体的には、「国外関連者の名称等」の欄に、国外関連者の名称、所在地、主たる事業、資本金額、特殊関係の区分、株式の保有割合、営業収益、営業費用、営業利益、税引前当期利益を記載することとなっている。「国外関連者との取引状況等」の欄には、国外関連者ごとに、棚卸資産の売買の対価、役務提供の対価、有形固定資産の使用料、無形固定資産の使用料、貸付金又は借入金の利息に関し、それらの受取金額及び支払金額の総額について百万円以上の金額及びそれら金額の算定に用いた租特法第 66 条の 4 第 2 項に規定する独立企業間価格の算定方法⁽²⁹¹⁾を記載することとなっている⁽²⁹²⁾。また、独立企業間価格の算定に影響を与える特別な事情が生じた場合には、その具体的な内容を別紙に記載して添付することとなっている。

「国外関連者に関する明細書」における独立企業間価格の算定方法は、取引ごとに記載するのではなく、棚卸資産や役務提供といった種類ごとに記載することとされており、例えば、棚卸資産に係る取引が複数あり⁽²⁹³⁾、独立企業間価格の算定方法についても複数ある場合には、具体的な取引を限定せずにそのなかの主たる算定方法のみを記載すればよいこととされているので、算定方法の記載について明瞭性が欠けたものとなっている。

現状の「国外関連者に関する明細書」では、棚卸資産や役務提供という区分ごとに主たる取引の算定方法のみを記載するものとなっており、どの取引がその算定方法によっているのかなど取引内容等に係る具体性は一切存在しないものとなっている。したがって、「国外関連者に関する明細書」は、独立企業間価格の算定が明瞭に判別できる文書にはなっていないものである。

(291) 平成 15 年 4 月 1 日以降に開始する事業年度から義務づけられた。

(292) これらの情報のうち、独立企業間価格の算定方法以外の情報については、企業が国外関連者との取引について管理を行うための基本情報といえるものであり、わが国にある企業が国外関連者の子会社であっても当然に通常保有している情報である。

(293) この様式では、国外関連者ごとの棚卸資産や役務提供に係る受取金額及び支払金額の総額を記載するだけで、棚卸資産や役務提供が単一の取引なのか、それとも複数の取引なのかは記載不要となっている。

上記を踏まえて、筆者の私的見解ではあるが、PATA ドキュメンテーション・パッケージの10種類50項目類以上の文書のうち「独立企業間価格の算定が明瞭に判別できる重要でコアなもの」としては、③国外関連取引、⑥比較可能性・機能・リスク分析、⑦独立企業間価格の算定方法の選択、⑧算定方法の適用について、文書化が必要ではないかと考える。なお、国外関連者と費用分担契約を締結している場合には、企業の負荷が増すことになるが、⑤費用分担契約についても文書化が必要になるものとする。

具体的には、以下のものが文書化の対象として妥当ではないかと考えるところである⁽²⁹⁴⁾。

③ 国外関連取引について

- ・ 個々の国外関連取引の特定、取引に関連する資産、役務提供の内容及びそれらに付随する資産や無体財産権に関する事項
- ・ 国外関連取引の具体的内容（取引当事者、範囲、時期、頻度、種類、価格及び使用通貨）、取引条件及びその取引条件が他の国外関連取引の取引条件と関連を有する場合には、他の国外関連取引との関係
- ・ 国外関連取引及び他の類似の取引に関連する法人の内部データの名称
- ・ 国外関連取引における各取引当事者の役割及び取引当事者の法人形態・経営形態
- ・ 取引当事者間で締結された、国外関連取引に関連を有するすべての契約書の写し
- ・ 他の市場における関連者間取引が当該国外関連取引に関連を有する場合には、その他の市場における関連者間取引の内容（範囲、種類、価格及び時期）

⑥ 比較可能性・機能・リスク分析について

(294) これらはPATA ドキュメンテーション・パッケージから抜粋・整理したものである。

- ・ 比較対象取引の具体的内容
 - 有形資産の場合には、その形状、品質、入手可能性等
 - 役務提供の場合には、その種類や範囲等
 - 無形資産の場合には、その取引形態、資産の種類、付与される無体財産権及びその無形資産の使用から生じる予測便益等
 - ・ 第三者間取引において取引価格や利益に影響を与える要因を示した文書
 - ・ 比較可能性の検討の際に用いた要素の内容
 - 比較対象となる資産や役務の性質及び機能、その機能が取引の頻度・性質・価額に対して有する重要性、使用される資産の内容（使用年限、市場価値、使用場所等）、両者の引受けるリスク（市場リスク、金融リスク、貸倒リスク等）、契約条件、事業戦略、経済状況、需要・供給の程度、その他の特殊な要因
 - ・ 比較対象取引の選定に用いられた基準（データベースからの抽出基準、金額基準等）
 - ・ 比較対象取引に対して行われた差異調整とその調整を行った理由
 - ・ 複数年度のデータを基に分析が行われた場合には、その理由
- ⑦ 独立企業間価格の算定方法の選択について
- ・ 選択した算定方法とその方法を選択した理由（その選択の際の基礎となった経済分析・経済予測を含む）
 - ・ 移転価格の設定に当たって行われた分析、算定方法の検討に際して使用されたデータ、検討が行われた他の算定方法がある場合には、その方法が用いられなかった理由
 - ・ 基本三法が選択されなかった場合には、選択されなかった理由
- ⑧ 算定方法の適用について
- ・ 独立企業間価格決定の過程で置かれた前提条件や行われた判断を記

録した文書（「比較可能性、機能・リスク分析」の項目を参考）

- ・ 納税者及び比較対象取引に選択した算定方法を適用する際に行われたすべての計算を記録した文書
- ・ 前年度の移転価格の決定の際に考慮された要因に重要な変化があり、本年度の移転価格の決定の際にその変化を反映する調整が行われた場合、前年度に作成された当該要因に係る文書をアップデートした文書

（国外関連者と費用分担契約を締結している場合）

⑤ 費用分担契約について

- ・ 費用分担契約書の写し、及びその費用分担契約に関して参加者間で締結されたその他の契約に係る契約書の写し
- ・ 費用分担契約の具体的内容（契約に基づいて行われる活動の内容及び既存のあるいは今後開発される予定の無形資産の内容や種類）
- ・ 費用分担契約の成果物に対する各参加者の持分
- ・ 参加者の新規加入及び脱退の際の手續とその際に行われるバイイン・バイアウト対価に関する事項、及び契約の修正・廃止に関する手續
- ・ 参加者が支出する金銭等の価額、支出形態（試験研究活動によるものを含む）及び、その金銭等の価額の測定方法とその際に用いられる会計基準の適用方法
- ・ 参加者が支出する金銭等の額や参加者の予測便益の決定に際し用いられる統一的な会計基準（外国通貨の換算方法等）、及びその基準がPATA 参加国で認められた会計基準と異なっている場合には、その差異に関する説明
- ・ 費用分担契約から生じるそれぞれの参加者の予測便益の額、予測便益の分配方法、及びその前提となる条件や理論
- ・ 予測便益と実際便益に重要な差異が生じ、将来の予測便益の測定に用いられる前提条件が修正されるとき、その修正の対象となる前提条

件及び修正後の前提条件を記録した文書

- ・ 調整的支払（予測便益と実際便益の差異を調整するための支払等）に関する事項

実際に文書化により企業が作成・保存する文書は、企業が「独立企業間価格の算定が明瞭に判別できること」を判定の基準として、上記のなかで作成・保存が必要であると自ら判断した文書ということになる。なお、当該国外関連取引の相手方の国の文書化への対応状況について記録をしたものを、上記文書と併せて提示することも必要であると考え。

(3) 対象企業及び対象国外関連取引の限定について

文書化が必要である文書について、上記のような「独立企業間価格の算定が明瞭に判別できる重要でコアなもの」に限定するとしても、企業に対する負担及び移転価格に係る行政効率を考慮して、わが国の企業のすべての国外関連取引を文書化の対象とすべきではなく、対象企業及び対象国外関連取引の範囲について、さらなる限定性を与えるべきであると考え。

限定性を与える方法としては、中小や零細企業の取引実態を考慮したうえで小規模な国外関連取引が文書化の対象とならないように⁽²⁹⁵⁾、同一取引の年間取引総額を対象に金額基準を設定することとしてはどうかと考える。

本論文において、対象企業及び対象国外関連取引の限定性に係る金額基準について具体的数値の設定までを論じることはできないものと考え、その規模的なイメージについては、「国外関連者に関する明細書」の棚卸資産や役務提供といった取引の種類ごとに示すことはできないのではないかと考える。そこで、取引の種類ごとの金額基準に係る規模的なイメージについて、以下に私的見解を示しておくこととする⁽²⁹⁶⁾。

(295) 中小企業の取引であっても、大規模な取引については対象とすべきである。

(296) 以下の金額基準は、個人的な経験に基づく相場観によるものである。このような制度導入に際しての金額基準の設定には、実際の統計数値等から帰納的な検討を重ねる必要がある。

- 棚卸資産の売買の対価については、通常棚卸資産ではグロス取引がなされるものであり、営業利益は棚卸資産の売買の対価である受取金額や支払金額から原価や販売管理費等を差引いたものであることから、これらの金額基準としては円価換算でみて、同一取引の年間取引総額が10億円以上のものを対象としてはどうか⁽²⁹⁷⁾。

なお、販売段階の違いを捉えて金額基準に格差を設けること（例えば、卸売販売であれば50億円以上とすることなど）も考えられるが、制度が煩雑になるだけであると思われることから、棚卸資産の売買で一律の基準を置く方が望ましいのではないかと考えられる。

- 役務提供の対価については、これは一般に技術援助等に係る人件費などのことであることから、わが国の技術者等の年間の人件費や旅費・滞在費等を考慮すると1人当たり1千万円程度でみて、金額基準としては同一国外関連者への年間総額が1億円以上のものを対象としてはどうか。
- 有形固定資産の使用料及び無形固定資産の使用料については、これらはロイヤルティとして受取又は支払をするものであると思われるが、通常はネット取引であることから、金額基準としては同一資産の使用料の年間総額が5千万円以上のものを対象としてはどうか。
- 貸付金又は借入金の利息については、通常は市場金利等が存在しており、これらから大きく乖離している場合のみ問題があると思われる。したがって、貸付金又は借入金の利息については、市場金利等から大きく乖離していると企業が実質的判断をした場合に限定するか、もし金額基準を置くとしてもかなり高めに設定することとし、同一国外関連者への年間利息の総額が1億円以上のものを対象としてはどうか。

(297) ただし、棚卸資産取引でもネット取引を行っているもの、例えば、来料加工取引で棚卸資産として経理処理を行い、原材料費を取引価格に含まないものなどについては、別途金額を引き下げた基準を設定しておく必要があると考える。

2. シークレット・コンパラブルに係る対応策

シークレット・コンパラブルに基づく課税処分が、申告納税制度の原理に反しており、かつ、納税者の課税処分の根拠となる事実等を知る権利の侵害に当たるといった批判に対しては、前章第1節で検討したとおり、以下の対応策をとることが考えられる。

これらの対応策をとることにより、課税庁がシークレット・コンパラブルに基づいた課税処分を行ったとしても、より適正かつ公平な税務行政を推進する観点に立った適切な移転価格税制の税務運営が行えるものとする。

(1) 「正当な理由」があると認められた場合の過少申告加算税の賦課免除に係る取扱い

申告納税制度の原理に反するといった批判への対応策としては、当該課税処分に係る過少申告加算税の賦課を免除するということが考えられ、これは納税者が移転価格について自己の可能な範囲で適正な申告を行っていたと課税庁が認定した場合に、シークレット・コンパラブルによって課税処分を課税庁が行ったときには、通則法第65条第4項の「正当な理由」があると判断しようとするものである。

その要件としては、上記1.の文書化が導入された後であれば、当該法人が文書化を適正に行っており、その文書化で選択された独立企業間価格の算定方法等が法人の置かれた状況で妥当であると判断され、かつ、当該算定方法により法人としての独立企業間価格が適切に算出されていることが明瞭に確認できるのであれば、認定されるものとして扱うことが可能ではないかとするものである。以上については前章第1節で説明したところである。

このような過少申告加算税の賦課免除の取扱いについては、通則法第65条第4項の「正当な理由」の解釈に係るものであり、法令レベルの改正ではなく通達による取扱いの明確化により対応は可能ではあると考えるが、シークレット・コンパラブルに関する過少申告加算税の賦課免除という重要な問題についての法令解釈については、法令レベルの周知のための改正

により明確化を図ることがより望ましいと考える。

したがって、文書化の制度的導入を租特法の改正で行うのであれば、それに併せて、企業が適正に文書化を行っており、独立企業間価格の算定等が当該文書から明瞭に判別できる場合に通則法第 65 条第 4 項の「正当な理由」に当たるものとして過少申告加算税の賦課免除の取扱いを受けることができる旨を、租税特別措置令又は租税特別措置規則に明記することはどうかと考える。

なお、納税者が移転価格について自己の可能な範囲で適正な申告を行っていたかどうかの判断のために、あらかじめ文書化が制度的に導入されている必要があるかについては、企業が移転価格に係る相手国の法制等に基づくなどして独自に独立企業間価格の算定に係る文書の作成・保存を行っており、それに基づき適切に独立企業間価格が算定していることが認められるのであれば、この場合における通則法第 65 条第 4 項にいう「正当な理由」があると判断され過少申告加算税の賦課免除のための新たな基準が示されることで、可能になるのではないかと考えるところである。

したがって、文書化が導入されない段階においても、上記の過少申告加算税の賦課免除の取扱いを認定することを検討することはできるわけであり、この場合には、通達において、企業が移転価格に係る相手国の法制等に基づくなどして独自に独立企業間価格の算定に係る文書の作成・保存を行っていること等を、通則法第 65 条第 4 項にいう「正当な理由」が存在し過少申告加算税の賦課免除ができる要件として置くことが考えられるのではないか。

しかし、文書化が導入されない段階で、このような過少申告加算税の賦課免除の取扱いを認めたとしても、現状では企業があらかじめ独立企業間価格の算定を具体的にに行った事実が見受けられないケースが大半であり、実際のところ効果的な結果は得られない可能性が高いものと考えられることから、わが国においても早期の文書化の制度的導入はシークレット・コ

ンパラブルの観点からも望まれるところである。

(2) 「当事者尋問等の公開停止に係るインカメラ審理手続」の導入

納税者の課税処分の根拠となる事実等を知る権利の侵害に当たるといった批判に対しては、特許法第 105 条の 7 の規定のような「当事者尋問等の公開停止に係るインカメラ審理手続」について国税法規のなかに規定することにより、裁判官だけに陳述をすることができる制度を導入することが有効であると考ええる。これは完全には守秘義務に対応したものではないが、実質的に第三者情報の保護機能を有するものであれば、シークレット・コンパラブルへの対応策になるのではないかと考える。

そこで、これをどの国税法規に規定することが望ましいかについては、「当事者尋問等の公開停止に係るインカメラ審理手続」では、「当事者等が公開の法廷で当該事項について陳述をすることにより当該営業秘密に基づく当事者の事業活動に著しい支障を生ずることが明らかであること」が要件にあげられており、租税訴訟では移転価格事案以外においても企業の営業秘密に関わることが十分に想定されることから、当該インカメラ審理手続については、移転価格に係る租特法第 66 条の 4 の関連規定として置くのではなく、租税訴訟に関して規定した通則法第 116 条の関連規定として整備することのほうが望ましいと考える。

これにより、租税訴訟全般を対象として「当事者尋問等の公開停止に係るインカメラ審理手続」の導入が図られるべきであると考ええる。

3. 租税訴訟上の和解に係る制度的整備

租税訴訟上の和解については、わが国の学説的には、合法性の原則により、納税者によって取扱いが異なり税負担の公平が維持できなくなることや租税法の執行に当たって不正が介在するおそれがあることをもって許されないこととされている見解が有力説であり、実務的にも課税処分を争った租税訴訟で和解がなされた事例は国税事案について存在していないところである。

しかし、大陸法のドイツにおいては年間 1 万件以上の租税訴訟上の合意形

成がなされているところであり、これについてのドイツの判例理論では、租税訴訟上の合意形成について、「法律解釈に関する和解」と「事実の取扱いに関する和解」に区別して、後者について、特に事実説明困難事案に対しては、「手続の迅速性を確保し、法的平和に資する」ものであるとしており、その有用性及び有効性を積極的に認めているところである。わが国においてもこの「事実の取扱いに関する和解」に限定して租税訴訟上の和解を認めてはどうかと考える。

行政事件訴訟法及び民事訴訟法の規定において、租税訴訟上の和解を行うことについては、特段改正の必要はないものと考えるが、このような租税訴訟上の和解を現実のものとするためには、上記の合法性の原則に係る問題点について何か実行性のある対応策が必要であると考えられる。具体的には、ドイツでの租税訴訟上の合意形成を行う際に立ち会うという裁判官の役割を、わが国の租税訴訟上の和解について制度的に導入できないものかと考える。

和解協議に立ち会った裁判官が、和解内容が事実の取扱いに係るものであること等の判定や和解内容に不正が介在していないことの確認が行うことで、問題がある和解については裁判所がその成立を認めず、判決により解決を図ることとし、裁判所が問題とした合意について敢えて行うために訴訟を取下げることについては裁判所が認めないとするということ等を、法令で規定することで、合法性の原則や租税法律主義と並存する形で現実的に租税訴訟上の和解が可能にならないものかと考えるところである⁽²⁹⁸⁾。これらの規定を置く法令としては、和解について移転価格に関してのみ整備することは考えられないことから、租税法第 66 条の 4 の関連規定としてではなく、租税訴訟全般に関して規定した通則法第 116 条の関連規定として整備すべきである。

4. 制度面におけるその他の改善事項

上記以外で、前章までの米国等の移転価格税制に係る訴訟実態等の検討及

(298) このような法令整備を行うためには、司法当局等との協議を行いその理解を得ることが必要である。

び考察から、わが国の制度面における改善に有益と思われる事項について、以下に簡潔に指摘しておきたい。

(1) 無形資産に係る所得相応性基準 (Commensurate With Income Standard) の導入

米国では1986年のレーガン税制改革においてIRC § 482に無形資産に関して第二文として、「IRC § 936(h) (3) (B)に規定する無形資産の譲渡又は使用許諾がなされた場合には、当該譲渡又は使用許諾に係る所得は当該無形資産に帰すべき所得と相応したものでなければならない」との条文を加えることで、無形資産について所得相応性基準の導入を行った。

これにより、米国では、無形資産の譲渡又は使用許諾後において当該無形資産の価値等に大きな変動が生じた場合には、その変動を反映して当該無形資産に帰すべき所得に変化が認められるのであれば、その変化により当該譲渡又は使用許諾の対価について調整をすることが義務づけられたわけである。したがって、無形資産の譲渡又は使用許諾の対価となる所得については、その譲渡又は使用許諾時点の価値等のみにより決定されるのではなく、その後の当該無形資産の価値等の実際の変動に応じて調整を行う必要があるとされたわけである。

このような取扱いは、対象となる無形資産の範囲、調整が必要となる価値等の変動の幅、調整を要する期間の設定などによっては納税者に大きな負担に係るものであり、導入をすとしても慎重な検討が必要であると思われるものの、所得相応性基準のメリットとしては「非常に困難である無形資産の譲渡又は使用許諾時点における予想収益に基づく絶対額としての評価を回避して、その後の当該無形資産からの実際利益という客観的なデータによって当該無形資産に帰属する所得を算定することが可能である」ということがあげられ、これは無形資産の評価の取扱いとして課税庁及び納税者の双方にとって極めて有用なものと思われる⁽²⁹⁹⁾。

以上のことから、わが国においても無形資産に係る所得相応性基準につ

(299) 浅川・前掲注(250) 438頁。

いては、その要件等について十分慎重な検討を行い策定したうえで、租税法第66条の4を改正するなどしてできるだけ早期に導入を図る検討を行うことが望ましいものとする。

(2) 無形資産を対象とした「ベスト・メソッド・ルール」(Best Method Rule)の導入

第3章第1節でみたように、米国では1994年のIRC § 482 移転価格最終規則でベスト・メソッド・ルール (Best Method Rule) が導入されており、関連者取引に係る資産が有形資産か無形資産かを問わず、独立企業間価格の算定は当該取引の事実関係及び取引条件下において最も信頼できる方法によって行われることとなっている。

このことにより、米国では現状において基本3法に優越的地位が与えられていないことから、CPM 又は利益分割法による独立企業間価格の算定を行う場合に、基本3法では算定ができないことを立証する必要がなくなり、訴訟段階での主観的立証責任に係る負担について軽減が図られているものといえる。

わが国ではOECD 移転価格ガイドラインの考え方にに基づき、基本3法に優越的地位が与えられていることから、独立企業間価格を利益分割法又は取引単位営業利益法 (TNMM) により算定を行う場合には、独立企業間価格を基本3法では算定できないことを訴訟において立証する必要が生じることになる。

したがって、課税庁が利益分割法又は取引単位営業利益法 (TNMM) により更正処分をしているときに、訴訟において納税者が反証として基本3法による独立企業間価格を主張してきた場合には、利益分割法又は取引単位営業利益法 (TNMM) に係る相対的優位性の証明では不十分であるということになり、困難度のかなり高い立証が課税庁に要求されることになる⁽³⁰⁰⁾

(300) 納税者の基本3法による独立企業間価格がまったく信頼できないことを立証する必要があり、訴訟後において追加的証拠等が入手しづらいことを考慮すると、この立証はかなりハードルが高いものになるのではないと思われる。

ものと思われる。

当該取引の事実関係及び取引条件から判断して利益分割法又は取引単位営業利益法（TNMM）によって算定された独立企業間価格の方が信頼できることが認められても、信頼性の程度ではなく基本3法により独立企業間価格の算定が可能であるということだけで課税庁の主張が退けられるのであれば、これは合理的であるとは言い難く制度的に問題があるものと思われる。

無形資産については、その性質からもともと比較対象取引が少なく、有効な比較対象取引が得られないことから、通常、利益分割法又は取引単位営業利益法（TNMM）により独立企業間価格の算定を行うことになることが一般的である。

したがって、無形資産については、比較対象取引の存在を前提とした基本3法の優先適用には独立企業間原則上も意味が薄く、ベスト・メソッド・ルールの適用が望ましいものと考えられ、これにより、わが国においても無形資産の移転価格事案に係る立証責任の負担を引き下げるべきではないかと考える。なお、有形資産については、無形資産と比較して有効な比較対象取引が存在する蓋然性が高いことから、これまでどおり基本3法を優先することが、OECD移転価格ガイドラインの考え方に基づいていることから望ましいと考える。

（3）国外関連者の定義の充実

わが国においても、いわゆる日本版LLPとされる有限責任事業組合が平成17年8月に導入⁽³⁰¹⁾されており、この新しい事業体は「創業を促し、企業同士のジョイント・ベンチャーや専門的な能力を持つ人材の共同事業を振興するため」に創設されたものであり、「民法の特例として、1. 出資者全員の有限責任、2. 内部自治の徹底、3. 構成員課税の適用という特徴を併せ持つ」事業体であって、これにより、中小企業同士の新規事業連携、ベンチャーと大企業の連携、産学連携、ITや金融の専門人材による共同事

(301) 有限責任事業組合法が平成17年8月1日に施行されている。

業、大企業同士の共同研究開発などの促進に寄与するもの⁽³⁰²⁾とされている。この日本版 LLP については、中小企業のみならず移転価格課税の対象となるような大企業についても、その新たな事業展開等のために活用することが想定されるところである。

米国においては、このような法人以外のパートナーシップ組織等についても移転価格税制の対象としており、法人が関連者との取引の間にパートナーシップ組織等を置くことで、移転価格税制の適用除外とならないようにしている。これに対し、わが国では、移転価格税制の対象となる事業体は法人に限られており、パートナーシップや匿名組合などの組織等については移転価格の適用を受けないことになる。

わが国では、移転価格税制の対象が法人に限られていることから、現状において法人が国外関連者取引の間にパートナーシップ組織等を置くことで移転価格税制を回避することが可能となっている。実際のところ、これまでにこのようなスキームで移転価格税制を回避した事例について具体的に聞き及んでいるわけではないが、現行法上このようなスキームの組成は制度的に可能となっているものであり、このようなスキームでの移転価格税制の回避がなされることは十分にあり得ているのではないかと考える。

以上のことから、わが国においても法人以外の事業体について移転価格税制の対象となるように租特法第66条の4をできるだけ早期に改正すべきある。

第2節 移転価格税制に係る執行面における改善事項

1. APA 及び事前相談の拡充

第2章及び第3章において、米国の移転価格事案に対するスタンスとして不必要な訴訟を回避するために、1990年代後半からGAOの指摘も受け入れて最大限APAを有効活用する方針が打ち出されているとの指摘を行ったところ

(302) 経済産業省「有限責任事業組合制度（LLP）の創設について」1頁（2005.6）。

であり、その結果として 2000 年以降における移転価格事案に係る提訴件数が一桁台にまで減少していることに現れているものと思われる。

APA 及びその事前相談の活用については、わが国においても移転価格事案の訴訟対策として極めて有効なものであり、移転価格に係る税務執行の軸心の 1 つとして、今後においてもその執行体制や利用環境の整備を一層積極的に進めていくべきである。

第 1 章第 2 節でみたように、平成 19 年の税制改正においては、租特法第 66 条の 2（国外関連者との取引に係る課税の特例に係る納税の猶予）等が新設されたところであり、企業が APA をより利用しやすいよう制度整備がなされたところである。

国税庁はこの新設の納税猶予制度の的確な実施のために、平成 19 年 3 月 30 日付で国税局等に事務連絡を発するとともに、現在の移転価格税制が置かれた状況を踏まえて納税者からの意見募集を行ったうえで「移転価格事務運営要領（事務運営指針）」等の改正を行い、また、APA に係る事前相談について平成 19 年 4 月 13 日付の事務連絡により執行の整備等を進めたところであり、移転価格の執行面において改善が着実かつ的確に進められている。筆者としても、今後の移転価格の執行の進展について大いに期待をするところである。

加えて、これらの改善のなかで、「移転価格事務運営要領（事務運営指針）」等に別冊として「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」等が新たに置かれており、これは「独立企業間価格の算定方法の選択」、「独立企業間価格の算定方法の適用等」及び「事前確認」に係る留意事項等について具体的な取引関係図を付記した 26 事例について解説をしたものであり、無形資産等に係る独立企業間価格の算定の取扱い等について明確化を図るものとして評価されるべきものであると考える。

今後、提訴件数を一桁台にまで減少させた米国のようにできる限り移転価格事案に係る訴訟を回避するためにも、APA 及び事前相談についての的確な執行がなされるよう、上記のような取組等について引き続き推進すべきであ

ると考える。

2. 移転価格事案に係る米国の訴訟実態に係るわが国納税者への的確な周知

米国の移転価格事案に係る訴訟の実態については、第2章において1980～2000年代までの変遷等を考察したところであり、1990年代前半までの米国における移転価格の重要な訴訟についてはその大半においてIRSが完全に又は一部取消しでの敗訴判決を受けていることについて詳述したところである。最近のわが国の移転価格事案に係る紛争については、この1990年代前半までの米国の移転価格の重要な訴訟に係る納税者の勝訴状況を理由にして、大手会計事務所などが相互協議により解決を図るよりも、異議申立て後に訴訟にすることを企業に薦めているとも聞くところである。

しかし、実際には、1990年代後半における米国の移転価格事案の訴訟では、その大半においてIRSが勝訴している状況に方向が大きく転換されており、2000年以降においては移転価格の提訴件数自体が一桁台で推移している状況となっており、米国では既に移転価格の紛争等について訴訟以外の方法、例えば和解やAPAなどにより解決や回避を図ることを、納税者が選択している様子が伺われる。

このことから、わが国の国外関連者と取引を行っている企業に対して、米国において既に訴訟が移転価格に係る紛争の主たる解決策にはなっていないことについての周知を的確に図ることは、今後のわが国における移転価格事案の紛争解決における企業の選択に関しての重要な情報になりえるものであると思われる。大手会計事務所などが1990年代前半までの米国の移転価格の納税者勝訴の事実のみを用いて訴訟を薦めているのであれば、移転価格調査や広報手段を用いて、納税者にその後の米国の移転価格事案に係る訴訟の実態について、真実を知る追加的情報として認識させることが有効であると考えられる。

3. 無形資産に係る評価等の情報の集積、データベースの構築等

今後のわが国における移転価格税制において本格的に問題となると思われるのが、無形資産の評価についてである。この無形資産の評価について DCF 法などのインカムアプローチ等の直接評価手法の検討を行うことで実務上の取扱いの明確化を推進するためには、実際の無形資産の評価等に係る実例としての情報の蓄積が必要である。また、前節において無形資産に係る制度的改善として、所得相応性基準の導入による対応について言及したが、そのためにも無形資産の評価等について多くの実態を把握することが必要である。さらに、費用分担契約やロイヤルティの算定等に係る具体的取扱いについて、法令レベルでの整備が望まれているが、このためにもこれらの実態について多くの情報を蓄積することが必要である。

これらのことから、今後、移転価格税制において無形資産についての確な対応を行っていくためには、移転価格調査等で得た無形資産の評価等に係る情報等について積極的に集積等を行い、データベースの構築等を進めるなどの施策が必要であると考えられる。

第3節 租税訴訟への対応に係る組織面に係る考察

第3章でみたように IRS は租税訴訟に対し組織面の観点からもよりの確な対応ができるよう努めてきており、このような米国の組織面における租税訴訟への対応のあり方についても、わが国の租税訴訟への対応に係る検討の参考になるものである。そこで、最後に、米国の租税訴訟への組織面での対応を参考にして、わが国の租税訴訟に係る組織面について若干の考察を行う⁽³⁰³⁾。

(303) 租税訴訟が年間 200 件程度しかない状況が続くのであれば、租税訴訟への対応の観点から組織を論じることはあまり意味がないかとは思いますが、しかし、最近において租税訴訟の提訴件数は増加してきており、国税庁における的確な訴訟事務のための組織体制について考察する時期にきているのではないかと思う。

1. APAの執行体制の強化

第2章で指摘したとおり、米国では2000年8月にGAOからの指摘を受けてAPAの担当スタッフを2倍とするなどしてAPAの体制の強化を図ってきており、納税者の移転価格に係るAPAへの需要の大幅な増加に組織面の観点からの確に 대응してきている状況である。

わが国においても、最近のAPAに係る相互協議の申請件数の増加⁽³⁰⁴⁾等に的確に対処するため、平成17事務年度から東京国税局調査一部にAPAの専門担当部署として国際情報2課を置く⁽³⁰⁵⁾など、APAの執行体制についての強化が図られてきているところである。

今後はAPAの事前相談についても増加が見込まれると思われ、APAや事前相談等に係る需要動向を十分に見極めたうえで、更なるAPAの執行体制の強化を行うことが必要であると考ええる。

2. 訴訟事務体制等の強化⁽³⁰⁶⁾

国税庁内の訴訟事務の所掌体制をみると、課税訴訟事案については課税部審理室訟務係が、徴収訴訟事案については徴収部徴収課訴訟係が、酒税関係訴訟事案については課税部酒税課が、税理士の処分等に係る訴訟については総務課税理士係がというように、当該訴訟の内容に最も相応しいとされる部署が担当することで、これにより個々の訴訟に対し的確かつ効果的な対応を行ってきており、このようにわが国では訴訟事務について分掌体制がとられている⁽³⁰⁷⁾。

(304) APAに係る相互協議の申請件数は、平成7～10事務年度において20件程度であったものが、平成11～14事務年度には40件程度、平成17事務年度では92件と大幅に増加してきている状況にある（国税庁平成18年10月13日公表、平成17事務年度の「相互協議を伴う事前確認の状況（APAレポート）」）。

(305) 国税庁『事前確認の状況 APAレポート2005』17頁（2005）。

(306) ここでの考察の対象は民事の租税訴訟に係る訴訟事務に限られるものであり、刑事の租税訴訟（査察事案）に係る訴訟事務については対象外である。

(307) 通達の発遣や税法解釈への回答など訴訟事務以外の法務的な事務についても、税目等により分散的に庁内各課で担当することにより、的確かつ効果的な対応を行う

また、わが国の租税訴訟では、「国の利害に関係のある訴訟についての法務大臣の権限等に関する法律」（以下「法務大臣権限法」という。）に基づき、法務大臣が国を代表し、法務大臣指定の訴訟代理人には法務省訟務課付検事又は各法務局訟務部付検事（以下「訟務検事」という。）及び国税訟務官が指定されたうえで、訟務検事の指揮の下、国税局の国税訟務官が法務当局と合同で訴訟事務を行う体制がとられている。

2000年ごろまでの租税訴訟の第一審への提訴件数は年間200件程度であったが、しかし、ここ最近をみるに、平成15年度で297件、平成16年度で346件となっており、平成17年度には若干減少するようであるが、数年前と比較して顕著な増加傾向が認められる⁽³⁰⁸⁾。また、複雑な事実認定や国際取引事案など、個々の事案の困難度の上昇も指摘されるところである⁽³⁰⁹⁾。

これら訴訟の増加等による事務量の増大に対して、これまでは国税訟務官等の自助努力等で対処してきたが、今後、租税訴訟の提訴件数の増加や事案の困難度の上昇に的確に対処していくためには、国税訟務官の増員⁽³¹⁰⁾など必要に応じて量的な強化について弾力的に行うべきである。

また、租税訴訟への組織面における量的な検討に加えて質的な検討⁽³¹¹⁾については、米国の体制を参考にして以下のように考える。

米国の租税訴訟の体制について再確認すると、IRSには訴訟事務を担当する専門部署としてOffice of Chief Counselが置かれている。その組織の最高職であるChief Counselは大統領任命職であり、Chief Counselのもとに、

体制がとられている。

- (308) 国税庁統計年報書による（訴訟事件・国側被告事件・第一審・本年度提起件数）。年度は4月から翌年3月。
- (309) 国税庁発表資料によると、平成18年度の国税に係る租税訴訟の敗訴件数は80件と過去最高を記録している。
- (310) 平成18事務年度の全国の国税局の国税訟務官等の訟務担当の職員数は、課税及び徴収を合わせておよそ240人となっている。
- (311) 組織面の質的な検討としては、過去にいわゆる国税庁法務部構想といわれるような検討もなされたが、現実には至っていない。

法人、金融機関及び金融商品、所得税及び会計、国際、パススルー及び特別産業、行政手続、一般的リーガルサービス、財務及び管理の8つに区分されたアソシエイト・チーフ・カウンセル・オフィスと、大規模事業者、小規模事業者及び自営業者、免税及び政府事業体、賃金及び投資、査察の5つに区分されたディビジョン・カウンセル・オフィスが置かれており、IRS の法務に係る全般を所掌している。

また、米国では Office of Chief Counsel において法務事務を担当している IRS 職員の多くが Attorney であり、租税訴訟の政府側の代理人を IRS 職員である Attorney が務めており、2005年3月時点で Office of Chief Counsel に職員として雇用されている Attorney は約1500人にも及んでいる。このように米国では、IRS に訴訟事務及び税法解釈等の法務事務を専門担当とした一大部署が存在しており、わが国の訴訟事務体制とは様相を大きく異にしている。

米国とわが国の訴訟事務体制について比較整理すると、以下の相違点が見受けられる。

- ① 米国では IRS 職員である Attorney が訴訟事務を行っているのに対し、わが国では訟務検事の指揮の下で法務省と合同で訴訟事務が行われていること
- ② 米国では約1500人もの Attorney を職員として雇用しているのに対し、わが国では国税組織内に弁護士資格を持つ者がほとんどいないこと
- ③ 米国では訴訟事務を含む法務事務を担当する大規模な専門部署が存在しているのに対し、わが国では分散的な体制がとられており、かつ、全国の国税局の国税訟務官等の訟務担当（課税及び徴収を合わせて）の職員数は240人程度であり、米国と比較して組織の規模が小さいこと

上記の相違点を参考として、訴訟事務に係る機能等に質的な強化が図れる組織体制を考えるに、国税組織内には弁護士資格を持つ者がほとんどおらず、問題となった事案について訴訟的な観点からのチェックが不十分ではないか

と思われることである。

これについては、ある程度長期間で国税組織へ検察庁から検事が出向することにより、問題事案について訴訟的な観点からチェック等を行う体制を構築することが有用ではないかと考える。このような体制については、既に、平成18事務年度から東京国税局課税部において1人の検事の受け入れを行っていると聞いており、今後、このような国税組織における検事の受け入れについて、都市局を中心にその対象となる国税局や部署の追加的選定、出向者数の増加について検討されることが望ましいのではないかと考える。

なお、検事以外に外部から弁護士資格者を期間限定採用することも考えられるが、訴訟を前提とした事案のチェック等には、単に弁護士資格者としての知識があるということだけではなく、その資質や経験の存在が重要であると思われ、単に弁護士資格者であるということのみでは国税組織においてこのような事務に従事するには不十分であると考ええる。

検事の国税組織への出向に係る影響については読みきれないものがあるものの、組織風土の違い等により期待した成果があがらないリスクは存在するとは思われる一方で、検事から影響を受けることで国税職員が訴訟的な観点からのノウハウや知識をあげるなどの効果を期待することも考えられる。組織全体のスキルを上げるためには、能力の一際高い目標となるべき存在が必要ではないかと思われる。

また、国税組織への出向を通じて、検事が国税組織の中で税務特有の経験や知識についての理解を深めることで、租税訴訟を専門担当分野とする検事が着実に育つことが期待できるのではないかと思われ、そのような存在は国税組織にとってプラスになるのではないかと考える。

結びに代えて

今後、わが国において移転価格事案に係る訴訟が的確になされるために、制度面、執行面及び組織面のそれぞれから必要と思われる対応策について、米国の判例等を踏まえたうえで考察を行ったわけであるが、これらのなかにおいて、制度面における「文書化 (Documentation) の導入」と、シークレット・コンパラブルに係る対応策としての「納税者が移転価格について自己の可能な範囲で適正な申告を行っていたと課税庁が認定した場合の過少申告加算税の賦課免除に係る取扱い」及び「裁判官だけに証拠陳述をすることができる公開停止に係るインカメラ審理手続の導入」については導入必須事項であると思われる、できるだけ早期の実現が図られることが望まれる。

特に、「文書化 (Documentation) の導入」については、米国、英国、ドイツ、フランスの主要各国を初め世界 20 カ国以上で既に導入が済まされている制度であり、加えて近々中国でも導入が予定されているとも聞いており、移転価格税制の対象企業の海外取引の大半はこれらの国々との交易であることから、これら企業の多くは国外関連者を通じて既に文書化への対応が必要となってきたというのが実態ではないかと考える。国際的な文書化の導入にわが国のみが取り残されることは、何の意味も成さないものと思われる。

また、シークレット・コンパラブルについては、情報提供者である第三者企業の信頼を考慮すると、裁判であってもその競争企業相手に当該情報の公開できないものとするが、そのことで裁判官の心証を得られなくなることは回避すべきであり、上記のインカメラ審理手続の導入は移転価格事案の訴訟にとつてなくてはならないものであると思われる。

これらについて制度的な導入ができてこそ、移転価格事案に係る訴訟について当事者同士が正面に向き合える環境が整備されるものとする。

これら以外については、米国の経験から判断して、APA の重要性は益々高まるものと思われ、その手続等の改善や体制の強化が強く望まれる一方、紛争化

した事案については、移転価格税制の特殊性を考慮すると、事実解明困難事案に当たるものについて和解等の訴訟以外の紛争解決も視野に入れてもいいのではないかと考える。

加えて、無形資産の評価については、実際の経済取引等からの情報の蓄積によるデータベースの構築などにより的確な評価算定を模索することも必要とは思いますが、その後の実際利益による無形資産に帰属する所得の算定という所得相応性基準（Commensurate With Income Standard）のメリットに目を向けることも有効ではないかと考える。

最後に、わが国において移転価格税制が導入されてから20年が経過し、その対象企業の多くは移転価格調査を何度か受けているわけであり、国際取引を企業の重要戦略として位置づけるのであれば、企業自らがグローバルな視点をもって移転価格税制に前向きに対処すべきであり、主要な国外関連取引を中心にあらかじめ企業としての独立企業間価格の算定を行い、文書化しておくべきであると考えます。

現状においては、移転価格調査が独立企業間価格の算定の始点となるのではなく、移転価格調査はチェックポイントとして利用し、APAを企業戦略の一環として有効活用するというようなスタンスで移転価格税制に対して向き合うことが、国際企業に要求された課題であると思われる。

原告企業名等		業種等		主な争点		442に係る 更正納税額 (million)		キーワード等		TPR Citation No. コメント等	確定
種別等	裁判所・番号	当初控訴等 年月日	業種等	争点	争点	更正納税額 (million)	更正納税額 (million)	キーワード等			
5											
Kenco Restaurants Inc. v. Comr.		レストラン		関連会社間のサービス費の配分		1990.92		0.6		0.2	
第一審	T.C. Nos. 15949-95, 15950-95, 15951-95 and 15952-95	1995	1998 T.C. Memo 1998-342	原告控訴	関連会社間のサービス費の配分について独立企業間価格によつていないというIRS主張を支持	2002.16					
控訴審	66 Cr. Cl. No. 98-2416, 98-2417, 98-2418, and 98-2420	1998	2002.16 208 F.3d 588	控訴棄却 (納税者敗訴)	租税裁判所の判断を支持						
上告審	Supreme Court U.S. Ct. No. 99-1834	2000.5.16	2000.10.2	棄却 (納税者敗訴)	第一巡回控訴裁判所の判断は、IRI LJO事業に係る第二巡回控訴裁判所の判断と矛盾しているという控訴者主張を退け、最高裁判所は第一巡回控訴裁判所の判断を支持						
6											
Pikeville Coal Co. v. U.S.		石炭業		カナダの親会社との石炭取引に係る選付請求		1978-93		17.4		3.4	
第一審	Fed. Cl. No. 95-417 and 97-1687	1995	2002.1.17	棄却 Dismissed	選付請求裁判所は法人の3.4百万ドルの選付請求を棄却						
控訴審											
上告審											
7											
UnionBanCal Corp. v. Comr.		銀行業		英国の親会社へのローン・ポートフォリオの損失の控訴額		1988		N/A		1.7	
第一審	T.C. No. 11364-97	1997	1999.10.22 113 T.C. No. 22	原告控訴	財務情報規則1.267(f)(1)(v)の米露一英國の租税条約に違反しているという原告主張を退ける						
控訴審	9th Cir. No. 00-70764	2000	2002.9.18	控訴棄却 (納税者敗訴)	英国の親会社へのローンに係る5.6百万ドルの損失控訴額を否認した租税裁判所の判断を支持						
上告審											
8											
MetChem Products Inc. v. Comr.		製薬業		プエルトリコの子会社との契約に係る税額控除		1992		5.9		2.5	
第一審	T.C. Nos. 4065-98 and 4066-98	1998	2001.5.18 116 T.C. No. 25	原告控訴	プエルトリコの子会社は取引や事業に關しアクティブな行為に従事していないとして税額控除を否認。所轄審級額を5.9百万ドルと認定						
控訴審	10th Cir. No. 01-2251	2001	2002.7.10	控訴棄却 (納税者敗訴)	プエルトリコの子会社は取引や事業に關しアクティブな行為に従事していないとして税額控除を否認した租税裁判所の判断を支持						
上告審											

(8) Transfer Pricing Report 906, 223(00)
(9) Transfer Pricing Report 77, 451(00)

(10) Transfer Pricing Report 802, 26(02)

(8) Transfer Pricing Report 575, 1072(90)
(9) Transfer Pricing Report 448, 1129(90)

(10) Transfer Pricing Report 57, 459(01)
(11) Transfer Pricing Report 251, 98(01)
(11) Transfer Pricing Report 282, 72(02)

審級等	原告企業名等	当初届期等 年月日	業期等	判決年月日等	主争争点		年分	1450に規定 更正税額 (million)		キーワード等	TPR Checklist No. コメント等
					権利帰属等 支払金業額比率	真体紛争内容		更正税額 (million)	更正税額 (million)		
8	National Westminster PLC v. U.S. Fed. Cl. No. 95-7587	1995	争訟額戻部分判決 原告勝訴	銀行	米国の銀行本部からのローンの利子控除否認	1981-87	unclear	237	銀行本部開科子 (還付請求)	(1) Transfer Pricing Report 239, 8/702 (1) Transfer Pricing Report 275, 10/16003 (1) Transfer Pricing Report 617, 10/30003 (3) Transfer Pricing Report 413, 10/1106)	
				争訟額戻部分判決 被告勝訴	一部争点につき 原告勝訴 新設者への 還付で合算 30%	IRS主体の特殊控除規則(1489, 51)によるローンの利子控除額の計算を否認し、納税者主体の通常租税条約に準じて原告を控えた企業としてみなして独立企業間価格に基づいて算出することを支持	1985-97	27.7	53.1		無租税差 ロイヤリティ
9	EG&G Inc. v. Comar. T.C. Nos. 4513-94, 24523-95, 26091- 96, 23399-97 and 19086-98	1995, 1996, 1997, 1998, 12.2	Hパテック企業	ハパテック企業	子会社からのロイヤリティ及び地上収入	1985-97	27.7	53.1	無租税差 ロイヤリティ	(7) Transfer Pricing Report 615, 12/23/98)	
				第一審 和審	一部支払で合算 20%	1.5百万ドルが支払不足、4.4百万ドルが増減みであることで合算	1998 92	6	9.4		無租税差 研究開発費
10	Astra USA Inc. v. Comar. T.C. No. 2381-96	1996	製薬業	製薬業	スウェーデン製薬会社への研究開発費の支払	1998 92	6	9.4	無租税差 研究開発費	(5) Transfer Pricing Report 480, 12/11/96 (8) Transfer Pricing Report 989, 3/22/00)	
				第一審 和審	一部支払で合算 20%	1989及び92年の更正税額約4百万ドルに対し1.9百万ドルを支払うことで合算	1989	unclear	12.2		無租税差 研究開発費
11	Tomson Power Corp. v. Comar. T.C. No. 12933-96	1996	エネルギー産業	エネルギー産業	株式会社トーマンと三波との風力発電プロジェクトの価格	1989	unclear	12.2	無租税差 研究開発費	(9) Transfer Pricing Report 239, 8/9/00)	
				第一審 和審	一部支払で合算 0.5%	法人が538千ドルを支払うことで合算	1992	unclear	12.4		無租税差 研究開発費
12	Universal Computer Consulting Holding Inc. v. Comar, 他5社 T.C. Nos. 26632-96, 26633-96, 26634- 96, and 26635-96	1996	コンピュータ	コンピュータ	同業会社への支払に係る控除否認等	1992	unclear	12.4	無租税差 研究開発費	(9) Transfer Pricing Report 562, 12/13/00)	
				第一審 和審	一部支払で合算 9%	更正税額12.4百万ドルに対し1.1百万ドルを支払うことで合算	1991-93	5.6	20.2		無租税差 研究開発費
13	Gibbs International Inc. v. Comar. T.C. No. 13139-96	1996, 6.24	納税者主導で合算 0%	納税者主導で合算 0%	納税者主導で合算 0%	1990-91	39.3	15.8	算定手法	(12) Transfer Pricing Report 354, 9/17/03)	
				第一審 和審	一部支払で合算 65%	法人の移転所得が39.3百万ドルではなく10百万ドルであることで合算	1990-91	39.3	15.8		算定手法
14	St. Jude Medical Inc. v. Comar. T.C. No. 13534-97	1997	製薬業	製薬業	アメリカの子会社からの移転所得	1990-91	39.3	15.8	算定手法	(9) Transfer Pricing Report 303, 8/20/00)	
				第一審 和審	一部支払で合算 65%	法人の移転所得が39.3百万ドルではなく10百万ドルであることで合算	1990-91	39.3	15.8		算定手法

和解

審決等 第一審 和解	原告企業名等		業種等	主な争点		年分	442に係る 更正所得税 (million)		キーワード等	TPR Citation No. コメント等
	裁判所・番号	当初控訴等 年月日		裁判結果等 支払合算率比較率	具体的な内容		442に係る 更正所得税 (million)	繰上控額 (million)		
23	第一審 和解	Frantimes Connectors USA Inc. v. Comr. T.C., Nos. 9030-98 and 9160-99	1998 1999.3.17	自動車部品製造	自動車の接続部品 製造及びロイヤルティ	1988-94	68.8	30	無形資産 企業評価 ロイヤルティ	(9) Transfer Pricing Report 228, (2/200)
24	第一審 和解	AOC International (U.S.A.) Ltd. v. Comr. T.C., Nos. 19113-98 and 5486-99	1998 1999.3.22	コンピュータ部品 販売	コンピュータ部品 販売	1992-95	12	3.6		(9) Transfer Pricing Report 138, (2/28/00)
25	第一審 和解	Seagate Technology Inc. v. Comr. T.C., No. 15866-98	1998.9.10	ハードディスク 製造	ハードディスク 製造	1991-92	16.4	11.3	コスト・シェアリング ストック・オプション	(7) Transfer Pricing Report 451, (9/20/98) (9) Transfer Pricing Report 592, (1/10/01) (10) Transfer Pricing Report 249, (8/8/01)
26	第一審 和解	Brockman v. Comr., Paichanka Properties Inc. v. Comr., Universal Computer Systems Holding Inc. v. Comr., 他2社 T.C., Nos. 19590-98 through 19594-98	1998.12.9	コンピュータ 製造	コンピュータ 製造	1994	5.6	12.7	IRが難歩して強人の主張を了承、なお、これがストック・オプションに係るIRSの政策に影響しない 旨を公表	(7) Transfer Pricing Report 726, (2/7/99)
27	第一審 和解	Electronic Arts Inc. v. Comr. T.C., Nos. 2433-99 and 2434-99	1999	ビデオゲーム制作	ビデオゲーム制作	1993-96	27.9	8.4	法人が4百万ドルを支払うことと合意	(11) Transfer Pricing Report 9, (5/1/02) (11) Transfer Pricing Report 369, (9/4/02) (11) Transfer Pricing Report 618, (10/30/02)
28	第一審 和解	NWQ Charitable Remainder Unitrust v. Comr. T.C., No. 5927-99	1999.3.26	慈善信託	慈善信託	1992-95	107.6	124.5	慈善信託	(7) Transfer Pricing Report 959, (2/1/99) (9) Transfer Pricing Report 163, (10/2/00)
29	第一審 和解	CMH Investors I LP v. Comr. T.C., No. 5393-99	1999.6.30	REMIC、不動産投資 共同信託	REMIC、不動産投資 共同信託	1994	unclear	5.2	外置投資信託	(9) Transfer Pricing Report 365, (10/18/00)
30	第一審 和解	Gitasa International Inc. v. Comr. T.C., No. 13992-99	1999.8.19	産業用設備製造	産業用設備製造	1996-97	0.55	0.2	IRSが難歩して強人の主張を了承	(8) Transfer Pricing Report 622, (9/15/99) (9) Transfer Pricing Report 162, (7/2/00)

審決等 第一審 和解	原告企業名等		業種等	主な争点		年分	442に定める 更正所得額 (million)		TPR Citation No. コメント等
	裁判所・番号	当初控訴等 年月日		判決年月日等	審判結果等 支払合算率比率		具体的な内容	修正所得額 (million)	
31	Remain Orchards Inc. v. Comr. T.C. No. 15346-99	1999.9.28	相続課税争点	相続者主張で合算 0%	ハーゲンアイランドの親会社への利子支払に係る課税所得 法人に支払うべき課税所得が存在しないことと合算	1994-96	0.9	0.23	海外支払源泉
32	Allen Family Foods Inc. v. Comr. Allen's Hatchery Inc. v. Comr. T.C. Nos. 18546-99 and 18547-99	1999.12.15	業課税	相続者主張で合算 0%	Allen Family Foodsの原価を63.9百万ドルに、Allen's Hatcheryの所得を84百万ドルにそれぞれ IRSが譲歩して法人の主張を了承	1994-96	20.1	N/A	(9) Transfer Pricing Report 163, 7/12/00 (10) Transfer Pricing Report 393, 1/1/00 (11) Transfer Pricing Report 951, 6/27/01
33	Belarus Machinery USA Inc. T.C. No. 18376-99	1999.12.15	トラクター製造	一部支払で合算 31%	ペラルーシの親会社へのロイヤリティの支払 1993年分として0.49百万ドルを支払うことと合算	1992-94	3.3	1.6	(8) Transfer Pricing Report 733, 1/12/00 (10) Transfer Pricing Report 887, 3/6/02
34	DSM Finance USA v. Comr. T.C. No. 18376-99	1999.11.29 1999.11.21	金融業	一部支払で合算 27%	オランダの関連者からの所得 更正税額8.8百万ドルに対し2.4百万ドルを支払うことと合算	1994-96	1	8.8	(10) Transfer Pricing Report 9, 5/20/01
35	Brad & Sam Wedding & Construction Inc. T.C. No. 853-00	2000.1.27	建設業	関連会社との所得分配 一部支払で合算 33%	関連会社との所得分配 法人が0.15百万ドルを支払うことと合算	1992-94	unclear	0.45	(10) Transfer Pricing Report 832, 2/26/02
36	Duty Free Mexico Inc. v. Comr. T.C. No. 13884-00	2000.2.7	輸入業者	顧客からの預かり金及び預り金からの利息 相続者主張で合算 0%	顧客からの預かり金及び預り金からの利息 IRSが譲歩して法人の主張を了承	1995-96	3.3	1.1	(9) Transfer Pricing Report 770, 3/7/01
37	Soltech Inc. v. Comr. T.C. No. 2345-00	2000.2.29	小売業	ホンジュラスの関連者である親主からのコンサルティング 相続者主張で合算 0%	ホンジュラスの関連者である親主からのコンサルティング IRSが譲歩して法人の主張を了承	1994	0.5	0.2	(8) Transfer Pricing Report 953, 3/8/00 (9) Transfer Pricing Report 989, 3/22/00
38	BMC Software Inc. v. Comr. T.C. No. 2071-00	2000.3.1	ソフトウェア	ケイマン子会社に対する無償の技術移転に係るコスト・シェアリング契約が争点 一部支払で合算 20%	ケイマン子会社に対する無償の技術移転に係るコスト・シェアリング契約が争点 法人が1.18百万ドルを支払うことと合算	1996	14.8	5.9	(7) Transfer Pricing Report 955, 4/21/99 (8) Transfer Pricing Report 959, 8/22/00 (9) Transfer Pricing Report 253, 3/28/00

審決等 第一審 和解	原告企業名等		業種等	主な争点		年分	442に係る 更正特権 額 (million)		TPR Citation No. コメント等
	裁判所・番号	当初控訴等 年月日		裁判年月日等	具体的な内容		修正特権 額 (million)	キーワード等	
39	Arizona International Forwarding Inc. v. Comr.		運送業	関税増徴引付格	具体的な内容	1994-96	0.76	0.4	(8) Transfer Pricing Report 1014, 45(90)
第一審 和解	I.C. No. 7344-98, 7743-98, and 2706-00	2000.3.8 2000.9.12	2000.12.11	一部支払で合意 60%	法人が0.24百万ドルを支払うことで合意				
40	Asset Finance Partners I v. Comr.		運送業	関税増徴引付格	具体的な内容	1993-99	22.5	unclear	(8) Transfer Pricing Report 1064, 47(1800) (9) Transfer Pricing Report 334, 104(400) (10) Transfer Pricing Report 74, 59(901) (10) Transfer Pricing Report 803, 24(62)
第一審 和解	I.C. No. 2938-00, 9593-00, and 5984-01	2000.3.14 2001.5.1	2001.12.21	納税者の主張で 0%	3: 本案の7期で計0.6百万ドルの還付で合意				
41	Adaptote Inc. v. Comr.		電子装置製造業	社具への借債費	社具への借債費	1995-96	3	1	(9) Transfer Pricing Report 363, 101(800) (9) Transfer Pricing Report 962, 44(401) (13) Transfer Pricing Report 413, 101(106) ○ 1996年に没された移転価格のペナルティについて争った裁判の事実
第一審 和解	T.C. No. 10077-00 and 3480-01	2000.9.26 2001	2006.9.28	一部支払で合意 1%	1997~99年に關し、法人が借債取得に係るbuy-outの支払として2.1百万ドルを徴収することで合意等				
42	Carlingwitsch Inc.		電子装置製造業	社具への借債費	社具への借債費	1995-96	3	1	(9) Transfer Pricing Report 392, 111(600)
第一審 和解	T.C. No. 10643-00	2000.10.13	2002.12.11	一部支払で合意 20%	法人が0.2百万ドルを支払うことで合意				
43	Bu-Bite Co. v. Comr.		家電・器具リース	再取得のためのエンティティがShum(債権)売却どうか	再取得のためのエンティティがShum(債権)売却どうか	1994-96	1.6	0.33	(9) Transfer Pricing Report 681, 27(81) (10) Transfer Pricing Report 593, 112(801)
第一審 和解	T.C. No. 1041-01	2001.1.22	2001.11.16	一部支払で合意 61%	更正税額033百万ドルに對し0.2百万ドルを支払うことで合意				
44	Soderho Inc. v. Comr.		フード・サービス オペレーター	コンピュータのリース・スプリングに係る取引	コンピュータのリース・スプリングに係る取引	1994	167.7	85.8	(10) Transfer Pricing Report 344, 105(81) (11) Transfer Pricing Report 618, 109(802)
第一審 和解	T.C. No. 11121-01	2001.9.5	2002.10.17	納税者主張で合意 0%	当該取引についてIRC6482及び關連規定の適用は不適当であることで合意				
45	Eartman Kodak Co. v. U.S.		写真	当時のスペイン及びブラジルの法律で報じられた関連企業間の無形資産に係る支払	当時のスペイン及びブラジルの法律で報じられた関連企業間の無形資産に係る支払	1982-89	41.8	15.6	(14) Transfer Pricing Report 503, 102(605)
第一審 和解 (和解)	Fed. Cl. No. 01-588	2001.10.10	2005.10.10	IRS主張で合意 100%	法人がスペイン及びブラジルの子会社に係るロイヤルティについて15.6百万ドルを支払うことで合意				
46	Brite Voice Systems Inc. v. Comr.		運賃事業	英国の子会社の米社に係る利息	英国の子会社の米社に係る利息	1994-97	0.14	2.4	(10) Transfer Pricing Report 802, 24(602) (11) Transfer Pricing Report 205, 72(205)
第一審 和解	T.C. No. 206-02	2002.1.2	2005.6.20	一部支払で合意 8%	法人が0.2百万ドルを支払うことで合意				

審決等 第一審 和解	原告企業名等		業種等	主な争点		年分	442に係る 更正特権 （million）		キーワード等	TPR Citation No. コメント等
	裁判所・番号	当初控訴等 年月日		裁判結果等 支払合算額比率	具体的な内容		修正特権 （million）	修正特権 （million）		
47	Interpacific Investors Services Inc. v. Comr.		証券会社	関連会社に係る債権引換契約がSham（偽装）かどうか	1996	0.8	0.3	[Sham]	(10 Transfer Pricing Report 801, 2/6/02) (11 Transfer Pricing Report 1070, 4/16/03)	
第一審 和解	T.C. No. 222-02	2002.1.2	2003.3.26	一部支払で合算 26%	関連会社に係る債権引換契約がSham（偽装）かどうか 法人が18千ドルを支払うことで合算	0.8	0.3	[Sham]		
48	Olsen-Smith Ltd. v. Comr.		パートナーシップ	関連会社に支払ったレンタル費用	1997	0.18	0.3	パートナーシップ （Sham）	(10 Transfer Pricing Report 852, 2/20/02) (11 Transfer Pricing Report 325, 8/7/02) (11 Transfer Pricing Report 754, 1/18/03)	
第一審 和解	T.C. No. 1128-02	2002.1.15	2002.11.22	一部支払で合算 60%	法人が0.18百万ドルを支払うことで合算	0.18	0.3	パートナーシップ （Sham）		
49	USF Filtration and Separation Group Inc. v. Comr.		濾紙・分離膜製造	関連会社から取得した特許ライセンスに係る所有権控除	1994-96	7	1.4	無形資産	(11 Transfer Pricing Report 384, 9/4/02)	
第一審 和解	T.C. No. 11386-02	2002.7.12	2003.8.4	納税者主導で合算 0%	IRSが難歩して法人の主張を了承	1994-96	7	1.4	無形資産	
50	Schneider Electric Holdings Inc. v. Comr.		電化製品販売	ドイツ法人との母会社に係るコストシェアリング、アメリカ法人からの追加査定委員、フランス法人からの管理手数料に係る控除額が争点	1996-98	111.7	91.5	コストシェアリング	(11 Transfer Pricing Report 387, 9/4/02) (12 Transfer Pricing Report 810, 1/21/04) (13 Transfer Pricing Report 765, 11/24/04)	
第一審 和解	T.C. Nos. 1223-02, 1226-02, and 1227-02	2002.7.25	2004.9.2	一部支払で合算 —	ドイツ法人への研究費で3.9百万ドル控除、アメリカ法人との無形資産について21.7百万ドル、フランス法人への管理手数料で17.5百万ドル控除で合算	111.7	91.5	コストシェアリング		
51	Irwin USA Inc. v. Comr.		玩具製造業	フランスの親会社に支払った会社取得のための手数料	1995-97	1	0.3		(11 Transfer Pricing Report 466, 1/2/02)	
第一審 和解	T.C. No. 13551-02	2002.8.23	2003.1.7	IRS主張でほぼ合算 100%	法人は0.34百万ドルを支払うことで合算	1	0.3			
52	Dart Container Corp. v. Comr.		食器製造業	無形資産に係るアルゼンチン、オーストラリア及びメキシコの関連会社へのマネージメント・フィーの課税扱い	1998-99	8.3	18.7	無形資産	(11 Transfer Pricing Report 1119, 4/29/02) (13 Transfer Pricing Report 354, 08/18/04)	
第一審 和解	T.C. No. 4492-03	2003.3.21	2004.7.30	一部支払で合算 2%	法人が0.35百万ドルを支払うことで合算	8.3	18.7	無形資産		
53	TCC Acquisition Corp. v. Comr.		ソフトウェア開発	パレドクス、プエルトリコ及び英国の関連会社から購入した無形資産取引	1999-2001	99.7	42.9		(14 Transfer Pricing Report 183, 7/6/05)	
第一審 和解	T.C. Nos. 24671-04, 24672-04, and 24673-04	2004	2006	納税者主導で合算 0%	IRSが当事業家がIRC4482の対象でないという法人主張を了承	99.7	42.9			
54	GP Batteries (USA) Inc. v. Comr.		バッテリー製造販売	シंगाポールの子会社との無形資産取引	1995-98	8	2.6		(13 Transfer Pricing Report 9, 5/12/04)	
第一審 和解	T.C. No. 4423-04	2004.3.10	2005.1.19	一部支払で合算 13%	法人が0.33百万ドルを支払うことで合算	8	2.6			

原告企業名等		案理等		主な争点		14日に係る更正所掲載 (omissis)	修正総額 (million)	キーワード等	TPR Citation No. コント等	和解
審級等	裁判所・事号	判決年月日時	裁判結果等 支払総額比率	争点内容	年分					
55	GlaxoSmithKline Holdings (American) Inc. v. Comr. 第一審 和解 No. 5750-04 and 6959-05	当切部等 年月日 2004.4.2 2005.1.12	判決年月日時 2006.9.11	裁判結果等 支払総額比率 英国の医薬会社の子会社、マーケット・イン・カンパニの評 価、ロイヤリティの支払の当否等 一部支払で合意 74%	1999-2000	13200	4600	無制限 ロイヤリティ	(12 Transfer Pricing Report 1106, 4/14/04) (13 Transfer Pricing Report 1253, 4/27/05) (15 Transfer Pricing Report 335, 9/13/06)	
56	Volatility Opportunity Fund LP v. Comr. 第一審 和解 T.C. No. 9668-04	2004.6.10	2005.4.15	パートナーシップ パートナーシップがShamであると主張するべ てを法人に課税付 納税者主張で合意 0%	1998	552.5	N/A	パートナーシップ [Sham]	(13 Transfer Pricing Report 174, 7/7/04)	
57	Spencer Wright Industries Inc. v. Comr. 第一審 和解 T.C. No. 23294-05	2005.12.9	2006	外資子会社の役員に対する報酬 一部支払で合意 14%	2002-2003	1.8	0.61		(14 Transfer Pricing Report 715, 01/18/06) (15 Transfer Pricing Report 385, 9/27/06)	

