

移転価格課税における比較可能性の要件について

田 中 俊 久

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

我が国の移転価格税制の仕組みは、法人が海外の特殊関係企業である国外関連者との間で行う国外関連取引に係る価格が、独立した第三者間の企業が行うとした場合の独立企業間価格と異なっていることにより、所得が我が国から移転している場合に、その取引は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。独立企業間価格の算定方法として、独立価格比準法、再販売価格比準法、原価比準法の基本三法が定められ、これらの方法が適用できない場合に利益分割法や取引単位営業利益法のいわゆる利益法を用いることとされているが、この独立企業間価格を算定する際には、利益分割法を除き、比較可能な取引であることが要件となっている。

近年では、移転価格税制に関する法令や通達の改正など、移転価格税制に関する課税庁の執行方針の明確化が図られてきたところであるが、どのような比較対象取引が比較対象としての適格性を有するか、差異の調整においても、どのような差異が調整すべき差異に当たり、どの程度までその調整が求められているのかといった比較可能性の要件については、明確でないとの批判がないわけではなく、近時の争訟においては、調査法人と比較対象法人との果たす機能やリスクにおいて差異があると判断された事例も生じている。

また、世界各国をみると、近年、移転価格税制が世界の40以上の国々で採用され、多くの国や企業で取引単位営業利益法が使われているなどの状況の変化のため、OECDは、昨年、比較可能性、取引単位利益法等の項目を中心に移転価格ガイドラインを改正している。

このような状況を踏まえ、我が国の移転価格税制における独立企業間価格の算定方法の基本的仕組みを確認するとともに、現在までに明らかとなった判例やOECD移転価格ガイドライン等から移転価格課税に関する比較可能性の要件、差異調整、立証責任等について考察するものである。

2 研究の概要

(1) 移転価格課税における比較可能性の問題

我が国の移転価格税制は、法人と海外の特殊関係企業との間の取引が、同様の状況下で、非関連者において行われた場合に成立すると認められる「独立企業間価格」という概念を中核としており、移転価格課税においては、検証対象となる国外関連取引と比較対象取引との間に、適用する独立企業間価格の算定方法に応じた条件を満たす類似性が認められることが必要とされている。この類似性の判断は、取引価格や利益率に影響を及ぼす要素が類似すれば取引価格や利益率も類似するとの独立企業間基準における前提の下、それらの要素に係る類似性の有無を基準としており、この類似性に関する問題が比較可能性の問題である。

我が国の法令上、移転価格税制の基本となる「独立企業間価格」の金額は、通常の法人税の課税所得のように収入・経費によって算定されるものではなく、法令が規定する算定方法に基づき算出される金額であることに起因して、独立企業間価格の算定には、類似する取引との比較において、比較可能性を判断する要素である機能、リスク、無形資産などの評価や比較可能性の程度が問題となるほか、取引単位、独立企業間価格「幅」などその算定に関する問題、比較対象取引に関する情報入手の問題などが存在する。

(2) 移転価格税制を巡る最近の状況

イ 我が国における最近の動向

我が国の移転価格税制については、2000年以降、その適用に関して指針となる法令解釈通達の改正、事務運営指針の制定、取引単位営業利益法の導入、参考事例集の公表、「最適方法ルール」の導入など、移転価格税制に関する規範作りが着実になされる一方、移転価格課税の救済に関しては、従来は相互協議で解決されていたものが、国内の訴訟手続きによりその救済を求めるものが現れている。

ロ OECDにおける最近の動向

近年、移転価格税制が世界 40 ケ国以上の国々で導入され、各国で移転価格税制に関する実務上の進展や経験の蓄積が図られ、取引単位利益法が広く利用されている状況にある一方、信頼できる比較可能性の検討が十分なされていないのではないかと懸念が生じていた。このため、2010 年 7 月に OECD は、従来の基本三法優先の適用指針を変更し、「最適方法ルール」を採用することによりラストリゾートとされていた取引単位利益法の位置づけを格上げした。そして、取引単位利益法を整備するとともに、比較可能性分析等に関する規定を新たに設けることにより比較可能性の確保を図りつつ、算定手法の適用に関しては、現実的に比較対象取引がより把握可能となる営業利益をベースとする取引単位営業利益法へ大きくシフトさせている。また、多国籍企業の国際的な事業再編における移転価格税制に関する適用の明確化を図るため、事業再編に関する取扱いを新たに設けるとともに、今後、無形資産に関する指針を検討するとしている。

(3) 我が国の移転価格課税における比較可能性の要件

イ 移転価格税制における比較可能性の基準

独立価格基準法は、取引価格を比較指標とし、取引される資産の「同種性」と「取引段階、取引数量その他」の類似性が基準とされる。再販売価格基準法及び原価基準法は、粗利益を比較指標とし、資産の条件に関しては「同種」から「類似」の資産とその範囲が広がる一方、粗利益は機能等の差による影響を受けるため「法人の果たす機能その他」の類似性がその基準とされ、機能やリスクの類似性が重要となる。営業利益を比較指標とする取引単位営業利益法については、取引される資産の「同種性又は類似性」と「法人の果たす機能その他」の類似性が基準とされているが、営業利益を比較指標とすることから、機能の相違に関する差異から受ける影響が少ないとされる。

いずれの場合も各算定方法の指標となる価格又は利益率に影響を及ぼす差異がない、又は差異があっても調整できることが要件となる。

ロ 比較可能性の決定要素及び差異の有無

比較可能性の判断基準となる要素は、独立企業間価格の各算定方法の指標となる取引価格や利益率に実質的に影響を与える要素であり、措置法通達は 12 の要素を例示し、それらの要素の類似性に基づき判断するとしている。また、差異がある場合とは、それらの比較可能性の決定要素の類似性に差があることにより、選択された算定方法の指標である価格や利益率に影響を及ぼすものと認められる場合である。

ハ 最近の裁判事例等からの検討

(イ) 独立企業間価格の算定に関する問題

移転価格課税における比較対象取引は、商品市場や金融市場等で市場価格が形成される取引も対象となる。取引単位は、採用される算定手法や取引実態に応じまとめて評価するのが合理的な場合には 1 つの取引単位とされる。独立企業間価格「幅」については、一義的に決まるが、同等に類似性が高い場合には幅の概念が採用される余地がある。

(ロ) 比較可能性に関する適格性及びその程度

比較可能性に関する適格性は、個々の状況に応じて選択される独立企業間価格の算定方法に応じた比較可能性の決定要素に類似性があり、その算定方法の指標となる価格又は利益率に影響を及ぼす差異がない、又は差異があっても調整できる場合に充足される。したがって、検証対象となる国外関連取引を詳しく分析した上、的確に算定手法を選択し、比較対象候補となる個々の取引の状況に応じ、その算定手法における比較可能性の決定要素の 1 つ 1 つの類似性について、算定手法の指標となる価格又は利益率に影響を与える差異があるかどうかを分析し、比較可能性の判断を行う必要がある。

裁判事例等では、各算定方法の要件に基づき、資産等の種類、取引段階、取引数量、契約条件、当事者の果たす機能、リスク、無形資産、事業戦略、市場の状況など、比較可能性の判断要素ごとに、個々の状況に応じた取引に関する詳細な分析、機能分析など、厳格な事実認定

がなされており、訴訟において求められる比較可能性の程度は高いものと考えられる。

(ハ) 差異調整の要否等

差異の調整の要否については、「対価の額の差を生じさせるものすべてを含むものとは解すべきでなく、その差異が価格に与える影響が客観的に明らかな場合」、あるいは、「通常の利益率の算定に重大な影響を与えないものであるか、又は、そのような差異による重大な影響を排除するために、相当程度正確な調整を行うことができるもの」とされており、相当と考える。

(ニ) 機能・リスクが限定された事業形態に関する問題

機能・リスクが限定された事業形態に関する課税事例について、比較可能性がない旨の判示がなされている。この事例はコンピューターソフトウェアの販売支援等を業とする納税者が国外関連者に対し行った役務提供取引について、課税庁が受注販売形態の再販売業者に係る取引を比較対象取引として課税したものである。比較可能性の面から比較対象法人の機能・リスクをみると、取引形態は再販売取引であるものの、受注販売取引であり、在庫リスクがなく、信用リスクも小さく、差異調整が行われている他、販売先との価格交渉をしていないなど、販売利益を構成することとなる機能・リスクが限りなく少ない一方で、販売促進活動、エンドユーザーからのクレーム処理など事業活動の主たる機能で類似性が認められる。しかしながら、このような機能・リスクの類似性について裁判所の理解を得られなかった結果となっている。比較可能性の判断要素である機能やリスクについては、法的な面だけではなく経済的実質の面から検討されるべきものと考えられるが、その取引実態に関する認定と機能やリスクに関する評価が課題となっている。

OECD移転価格ガイドラインは、事業再編がなされた場合には、残された事業に関する比較可能性の問題の他に、機能やリスクの移転

に関する対価を検討すべきとし、事業再編に関してマーケティング無形資産の有無やその移転の有無の検討の重要性を指摘している。このような事例については、事業再編前後の事業実態、機能やリスクの状況、マーケティングに関する無形資産の有無、その移転の有無などの項目に関して、従来にも増して詳しい事実認定と経済的分析・評価が求められよう。

(4) 改正OECD移転価格ガイドラインからの考察

イ 取引単位営業利益法

我が国の移転価格税制についても、最適方法ルールを採用により、取引単位営業利益法は、独立企業間価格の算定手法として、従来にも増して採用されるものと想定される。取引単位営業利益法は、一方の当事者が重要な無形資産を有していない場合に適用することができ、公開情報による検証可能性のある算定手法とされているが、我が国の取引単位営業利益法については、比較可能性に関する再販売基準法や原価基準法との相違点が、必ずしも明らかではない面がある。ガイドラインでは、関連者間取引の性質を考慮した比較指標の選択、営業利益の算定、運転資本等に関する差異調整などの規定が新たに設けられており、これらの点を含め、通達等で取引単位営業利益法の適用に関する取扱いを明確化する必要があると考える。

ロ 比較可能性に関する分析及び決定要素

改正されたガイドラインでは比較可能性分析を行う際の典型的プロセスが設けられたが、そのプロセスは我が国におけるものとおおむね一致していると思われる。比較可能性の決定要素については、我が国では12の要素を例示しているが、その個々の要素の内容はガイドラインの要素と相違する点はなく、租税条約においてガイドラインが解釈規定とされていることなどを考慮すると、ガイドラインの規定と同じの5要素に統一すべきであろう。

ハ ガイドラインにおける比較可能性

改正されたガイドラインでは、取引単位営業利益法の位置付けを変更したことに関連して比較可能性に関し、①情報に限度がある場合の対応として、未調整の差異について比較可能性に重要な影響を与える可能性がないと推定できる場合には、比較対象取引として否定されていないこと、②比較対象取引に関する情報の信頼性を考慮した上で、全社ベースでのデータ利用が示唆されていることなど、現実的な対応が容認される規定が設けられている。ガイドラインが世界各国の実務の動向を踏まえて改正されたことを考慮すると、我が国における比較可能性、特に、取引単位営業利益法に関する比較可能性の判断を行うに際しても、このような適用条件を整備することにより、その実行可能性にも配慮する必要があると考える。

(5) 移転価格課税に関する立証責任

移転価格課税における立証責任については、課税要件事実の存否については課税庁が立証責任を負うことを原則としつつ、要件ごとに規定の趣旨・構造、当事者間の公平、立証の難易等を考慮して決定すべきものと考えられる。最適方法ルールにおける主張立証責任については、最適方法ルールにおける「最も適切な方法」とは、単純に事実の存否が問題となる事実的要件ではなく、いくつかの事実の総合判断により判断される規範的要件になるものと考えられ、訴訟においては具体的な事実である評価根拠事実については課税庁が、これに反する評価障害事実については納税者がそれぞれ主張立証責任を負うことになる。

裁判事例をみると、独立企業間価格の算定方法の適用については、課税庁が選択した方法より優れた方法がある場合にはそれを納税者が主張立証すべきと判示されており、課税庁が立証責任を果たした場合には、納税者側に立証責任が転換するものとする。また、消極的事実の立証に関し事実上の推定が採用されていること、内部比較取引に係る差異調整につき、証拠との距離を考慮し納税者に差異の存在の立証を求めていることなどについて判示されており、証明責任の観点から相当であると考えられる。

3 結びに代えて

本稿は移転価格課税における比較可能性について考察しているが、移転価格課税における比較可能性の要件は、企業取引における価格や利益率に影響を及ぼす要素の類似性により判断することから、検証対象となる国外関連取引と比較対象取引に関する取引実態の的確な事実認定とその経済的な分析評価が重要なポイントとなる。

近年、多国籍企業グループの無形資産取引や機能・リスク移転の問題など、比較対象取引が把握できないような取引が増加しており、世界における移転価格税制に関する実務の動向は、ガイドラインの改正にみるように、取引価格や粗利益での検証が困難である状況に対し、より現実的に比較対象取引が把握可能となる営業利益をベースとする取引単位営業利益法の活用へ大きくシフトするとともに、国際的事業再編における移転価格上の諸問題等にも対応してきている状況にある。我が国においても、このような世界の流れを踏まえ、基本三法優先という従来適用条件が廃止され、各事案に応じてそれぞれ最適な方法が選択適用されることとなるが、取引単位営業利益法等の執行上の取扱いを一層明らかにするとともに、比較可能性に関する判断要素や適用条件を整備するなど、移転価格税制の適用に関する予測可能性を高めることが重要と考える。

目 次

はじめに	215
第1章 移転価格税制に関する最近の動向	218
第1節 我が国における移転価格税制	218
1 我が国の移転価格税制の特徴	218
2 移転価格税制の趣旨・目的	219
3 独立企業間価格の算定方法	220
4 比較可能性に関する問題	221
第2節 移転価格税制に関する最近の動向	223
1 平成12年以降の主な改正等の状況	223
2 平成23年度における移転価格税制に係る改正の内容等	224
第3節 移転価格課税に関する訴訟の動向	227
1 移転価格課税に関する救済制度	227
2 移転価格課税に関する裁判事例等	228
第2章 OECD移転価格ガイドラインに関する最近の動向	234
第1節 OECD移転価格ガイドラインの概要	234
1 OECD移転価格ガイドライン	234
2 OECD移転価格ガイドラインにおける比較可能性	235
第2節 OECD移転価格ガイドラインの改正	236
1 OECD移転価格ガイドラインの改正の目的	236
2 OECD移転価格ガイドライン改正の状況	238
3 OECD移転価格ガイドラインの改正点の概要等	238
第3節 小括	241
第3章 移転価格課税における比較可能性について	243
第1節 比較可能性に関する基本的仕組み	243
1 移転価格税制の課税要件	243
2 各算定方法における比較可能性に関する基準	244

3	比較可能性の決定要素	245
4	差異の調整	246
第2節	独立企業間価格の算定における問題	247
1	独立企業間価格の意義	247
2	比較対象取引の要実在性	249
3	取引単位	250
4	独立企業間価格「幅（レンジ）」	252
5	内部比較対象取引と外部比較対象取引	254
6	独立企業間価格の算定における問題の重要性	255
第3節	基本三法における比較可能性	256
1	独立価格比準法における比較可能性の要件	256
2	独立価格比準法における差異	258
3	無形資産取引における比較可能性の問題	261
4	再販売価格基準法における比較可能性の要件	267
5	原価基準法における比較可能性の要件	269
6	原価基準法における差異	271
第4節	基本三法に準ずる方法における比較可能性	276
1	基本三法に準ずる方法における比較可能性の要件	276
2	機能・リスクが限定された事業形態に関する問題	277
3	機能・リスクが限定された事業形態に関する検討	280
第5節	小括	289
第4章	改正OECD移転価格ガイドラインからの考察	291
第1節	取引単位営業利益法	291
1	我が国における取引単位営業利益法	291
2	OECD移転価格ガイドラインにおける取引単位営業利益法	294
第2節	改正OECD移転価格ガイドラインにおける比較可能性	300
1	最適方法ルール	300
2	OECD移転価格ガイドラインにおける類似性の基準	302

3	比較可能性の決定要素	302
4	比較可能性分析	306
5	OECD移転価格ガイドラインにおける比較可能性	310
6	独立企業間価格「幅（レンジ）」	312
第5章	移転価格課税に関する立証責任	313
第1節	移転価格税制における立証責任	313
1	立証責任	313
2	移転価格税制における立証責任の分配	318
3	最適方法ルールにおける立証責任	322
第2節	移転価格課税事例にみる立証責任	323
1	独立企業間価格の算定に関する立証責任	323
2	基本三法を用いることができないことの証明	328
3	比較可能性及び差異調整に関する立証責任	330
	結びに代えて	333

はじめに

我が国の移転価格税制は、海外の特殊関係企業との取引を通じた所得の海外移転に対処し、適正な国際課税の実現を図るため、1979年のOECD移転価格ガイドライン⁽¹⁾に則し、昭和61年に租税特別措置法（以下「措置法」という。）第66条の4にその規定が導入された。その仕組みは、法人がその海外の特殊関係企業である関連者（以下「国外関連者」という。）との間で行う取引（以下「国外関連取引」という。）に係る価格が、独立した第三者間の企業が行うとした場合の取引価格（以下「独立企業間価格」という。）と異なっていることにより、所得が我が国から移転している場合に、当該取引は独立企業間価格で行われたものとみなして所得金額を算定するものである。独立企業間価格の算定方法として、独立価格基準法、再販売価格基準法、原価基準法の3つの方法（以下、この3つの方法を「基本三法」という。）が定められ、これらの方法が適用できない場合に利益分割法や取引単位営業利益法などのいわゆる利益法を用いることとされているが、この独立企業間価格を算定する際には、利益分割法を除き、比較可能な取引であることが要件となっている。

近年では、移転価格税制に関する法令、通達、事務運営指針の改正や移転価格税制に関する参考事例集の公表など、移転価格税制に関する課税庁の執行方針の明確化が図られてきたところであるが、どのような比較対象取引が比較対象としての適格性を有するか、差異の調整においても、どのような差異が調整すべき差異に当たり、どの程度までその調整が求められているのかといった比較可能性の要件については、現状、明確でないとの批判がないわけではなく、近時の争訟においては、調査法人と比較対象法人とが果たす機能において看過し難い差異があると判断された事例も生じている。

(1) OECD（経済協力開発機構）租税委員会が、作成した移転価格税制に関するガイドラインで、OECDモデル租税条約第9条の適用のための条件、適用の効果及び取引が独立企業間価格の条件以外の条件により行われた場合に利得を調整するために適用され得る方法について取りまとめた報告書である。本稿では、適宜「OECD移転価格ガイドライン」「移転価格ガイドライン」「ガイドライン」を使っている。

また、世界各国をみると、近年、移転価格税制が世界の 40 以上の国々で採用され、多くの国や企業で取引単位営業利益法が使われているなどの状況の変化のため、OECD は、1995 年に改正した移転価格ガイドラインを比較可能性及び取引単位利益法等の項目を中心に再検討し、平成 22 (2010) 年 7 月に新たに改定した移転価格ガイドラインを発表した。OECD においては、世界各国における移転価格税制の進展に伴い、独立企業原則の再確認がなされ、現状の移転価格税制に対する現実的な対応がなされてきている状況にある。

本稿は、このような状況を踏まえ、我が国の移転価格税制に関する比較可能性について、移転価格税制に関する規定等から基本的な考えを明らかにした上で、現在までに明らかとなった我が国の判例や改正された OECD 移転価格ガイドライン等を参照し、我が国の移転価格税制に関する比較可能性の要件、差異の調整の要否や範囲、立証責任等について考察するものである。

第 1 章では、導入後 20 数年を経過した我が国の移転価格税制について、移転価格課税に関する比較可能性の問題、近年の法令や通達の改正などの執行に関する制度の整備状況、移転価格課税に関する救済の状況等を概観する。

第 2 章では、近年、移転価格税制が世界 40 ケ国以上の国々で移転価格税制が導入され、各国で移転価格税制に関する実務上の進展や経験の蓄積が図られ、取引単位利益法が広く利用されている状況にあることを踏まえ、2010 年 7 月に改正された OECD 移転価格ガイドラインが、最適方法ルールを採用することにより、従来の基本三法を優先していた仕組みを変更し、取引単位利益法を整備することなどにより、同法が利用しやすい環境へ大きくシフトしたことを概観する。

第 3 章では、我が国の移転価格課税における基本三法の比較可能性の要件を整理した上、最近の裁判事例から、独立企業間価格の算定における問題、独立企業間価格の各算定方法における比較可能性に関する適格性及びその程度、差異調整の要否等について検討するとともに、機能・リスクが限定された事業形態に関する問題について考察する。

第 4 章では、我が国の移転価格税制は、OECD 移転価格ガイドラインの改

正を踏まえ「最適方法ルール」が採用されることから、2010年7月に取引単位利益法及び比較可能性を中心に改正された同ガイドラインから、我が国における取引単位営業利益法及び比較可能性等について考察する。

第5章では、課税訴訟における立証責任について整理した上、移転価格課税における立証責任を検討するとともに、最近の裁判事例等から、移転価格課税に関する主張立証責任に関する問題について考察する。

(注)法令通達等は2011年6月24日現在による。

第1章 移転価格税制に関する最近の動向

第1節 我が国における移転価格税制

1 我が国の移転価格税制の特徴

我が国における移転価格税制は、昭和61年に企業活動の国際化の進展に伴い、法人とその海外の特殊関係企業である国外関連者⁽²⁾との取引において、価格操作による所得の海外移転に対処し、諸外国と共通の基盤に立脚し、適正な国際課税を実現するために導入されたものである⁽³⁾。導入時において移転価格税制は、多くの諸外国においても導入されており⁽⁴⁾、我が国の移転価格税制は、OECDモデル条約9条の特殊関連者条項において、特殊関連企業の利益配分は、独立企業原則によるとする独立企業の原則を適用するに際し、国内法の補完が必要なために新たに規定されたもの⁽⁵⁾とされている。

その仕組みは、納税者に独立企業間価格で申告することを求めた申告調整型の制度を特徴⁽⁶⁾とし、法人がその国外関連者との間で行う資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の国外関連取引に係る価格が、独立企業間価格

(2) 二の法人の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（他方の法人が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の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をいう（措置法66条4の第1項、措置法施行令39条の12第1項～4項）。

(3) 国税庁『昭和61年改正税法のすべて』1986年、188頁

(4) 導入時である1990年代にはアメリカ合衆国（以下「米国」という。）やイギリス、フランス、ドイツをはじめとするEU諸国に同税制が導入されていた。近年では中国、インド、タイ、シンガポールなどの多くのアジア諸国においても同税制が導入されている。

(5) 前掲注(3)改正税法のすべて193頁

(6) 金子宏「移転価格税制の法理論的検討—わが国の制度を素材として」『所得課税の法と政策』371～372頁（有斐閣、1996）で、金子名誉教授は、米国の制度は、内国歳入法典482条の、内国歳入長官は企業の所得を正確に算定するためには、同一の利害関係者によって所有又は支配されている2つ以上の企業のいずれに対しても、それらの間に総所得等を配分し、割り当て、または振り替えることができるという規定からも明らかなように、内国歳入庁に否認権を認める否認型制度であるとされている。

と異なっていることにより、我が国から所得が移転している場合に、その取引は独立企業間価格で行われたものとみなして所得金額を算定するものである。したがって、実際の取引価額の如何にかかわらず、資産の低価販売等の場合には独立企業間価格に相当する金額が益金に算入され、また、資産の高価購入等の場合には、独立企業間価格に相当する金額が原価とされることになる⁽⁷⁾。

2 移転価格税制の趣旨・目的

我が国の移転価格税制は、国際的な企業グループ内における財貨の移転に関する価格が、必ずしも自由市場価格ではなく行われていること、すなわち、自由競争市場で、非関連者間で行われた場合の価格と乖離する事態が生じていることに対処して、適正な課税処分がなされるための制度であり、グループ内取引における価格づけの結果、所得が国外に移転しているとみられる場合には、その取引を正常な状態である独立企業間価格にひき直して課税所得を算出し、租税債務のゆがみを取り除くことを目的としている⁽⁸⁾。

また、我が国の移転価格税制の基本的仕組みは、1979年のOECD移転価格ガイドラインを参考にしており、同報告書で、独立企業の原則は、特定の価格を支払うという当事者間の契約上の義務や租税負担を軽減しようという当事者の意図の存在に関係なく、現実の価格を修正するものであるとする考えに立つものである。グループ企業間では、このような価格設定を通じ、脱税や租税回避が行われる例がみられるが、移転価格税制自体は、当事者の意図を考慮せず、現実の価格を独立企業間価格に修正するものとしている⁽⁹⁾。

(7) 金子宏『租税法(第16版)』461頁(弘文堂、2011)

(8) 前掲注(3)改正税法のすべて189頁

(9) 前掲注(3)改正税法のすべて194頁

3 独立企業間価格の算定方法

独立企業間価格の算定方法については、措置法において、国外関連取引の内容や比較対象取引の状況等に応じて複数の算定方法が定められ、その適用に優先順位がつけられている。

措置法 66 条の 4 第 2 項及び租税特別措置法施行例（以下「措置法施行例」という。）は、棚卸資産の取引に関して、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法を用いることを規定し、これら「基本三法」によることができない場合には、その他の方法である「基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法」によるべきことを規定している⁽¹⁰⁾。

独立企業間価格を算定する際には、その基準となる適切な比較対象取引が存在することがその前提となることから、比較可能性に関する分析を行い、基本三法が要件とする比較可能性を満たすような比較対象取引の有無のいかんにより、「基本三法」が採用されるか否かが判断され、比較対象取引がない場合には「その他の方法」が、検討されることになる。棚卸資産の取引以外の役務提供等の取引については、「基本三法と同等の方法」を優先して用いることとし、この方法がその他の方法に優先して適用される。

その他の方法は、「基本三法に準ずる方法」、並びに「利益分割法」及び「取引単位営業利益法」等の「その他政令で定める方法」であり、基本三法が適用できない場合に限り、その適用が認められている。その他の方法の間には、その適用に際しての順序に関する優劣関係はない。

独立企業間価格の算定方法について表にまとめると次のとおりとなる⁽¹¹⁾。なお、平成 23 年度の移転価格税制に係る税制改正において、基本三法の適用

(10) 米国は、いわゆるベストメソッドルール（最適方法ルール）を採用しており、財務省規則 § 1.482-1 (c) (1) は、「関連者間取引の独立企業間実績値は、事実と状況の下で独立企業間実績値の最も信頼性の高い尺度を提供する方法により決定されなくてはならない。したがって、方法には厳密な優先順位はなく、また、いずれの方法についても、他の方法よりも信頼性があると一律に考えることはしない。独立企業間実績値は、他の方法の適用が不可能であることを立証せずとも、いずれの方法に基づいても決定することができる。」と規定している。

(11) 移転価格税制適用に当たっての参考事例集、事例 1

を優先するとしていた独立企業間価格の算定方法が、「最適な方法」に改正された場合には、算定方法の適用順位に関する優劣関係はなくなる。

【独立企業間価格の算定方法】

	卸売資産の売買取引	棚卸資産の売買取引以外の取引	備考
①	基本三法 独立価格比準法 再販売価格基準法 原価基準法	基本三法と同等の方法 独立価格比準法と同等の方法 再販売価格基準法と同等の方法 原価基準法と同等の方法	②及び③に優先して適用
②	基本三法に準ずる方法 独立価格比準法に準ずる方法 再販売価格基準法に準ずる方法 原価基準法に準ずる方法	基本三法に準ずる方法と同等の方法 独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法 再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法 原価基準法に準ずる方法と同等の方法	②と③の適用に優先劣後関係はない(同順位)
③	その他政令で定める方法 取引単位営業利益法 取引単位営業利益法に準ずる方法 寄与度利益分割法 比較利益分割法 残余利益分割法	その他政令で定める方法と同等の方法 取引単位営業利益法と同等の方法 取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法 寄与度利益分割法と同等の方法 比較利益分割法と同等の方法 残余利益分割法と同等の方法	

本稿では、これらの算定方法のうち比較可能性が問題となる利益分割法以外の算定方法を対象とし、また、連結法人に関する移転価格税制の規定については、単体法人の制度と基本的な仕組みに差異はないことから、特に断らない限り措置法第 66 条の 4 に規定する単体法人の制度に基づき検討を行なうこととする。

4 比較可能性に関する問題

我が国の移転価格税制は、法人と国外関連者の取引が、同様の状況下で、非関連者において行われた場合に成立すると認められる独立企業間価格という概念を中核としており、独立企業間価格については、措置法 66 条の 4 第 2 項に基本三法やその他の方法などの独立企業間価格の算定方法が規定されている。したがって、それらの算定方法の要件に合った比較対象取引が独立企業間価格とされるが、その解釈・適用に当たっては、検証対象となる国外関連取引と比較対象取引との比較可能性が常に重要なポイントとされている

(12)。

これを換言すると、移転価格税制においては、検証対象となる国外関連取引とそれに対する比較対象取引との間に、適用する独立企業間価格の算定方法に応じた条件を満たす類似性が認められることが必要とされているが、この類似性の判断は、取引価格や利益率に影響を及ぼす要素が類似すれば、取引価格や利益率も類似するとの独立企業間基準における前提の下、それらの類似性の有無を基準としており⁽¹³⁾、この類似性に関する問題が比較可能性の問題であり、常に重要なポイントであるといえることができる。

我が国の法令上、移転価格税制の基本となる「独立企業間価格」の金額は、通常の法人税の課税所得のように収入・経費によって算定されるものではなく、法令が規定する算定方法に基づき算出される金額であることに起因して、独立企業間価格の算定には、類似する取引との比較において、比較可能性を判断する要素である機能・リスクなどの分析評価、無形資産の有無や評価⁽¹⁴⁾など、比較可能性に関する評価やその程度が問題⁽¹⁵⁾となるほか、取引単位、独立企業間価格「幅」などの算定に関する問題、比較対象取引に関する情報入手の問題⁽¹⁶⁾などが存在する。

(12) 前掲注 (3) 改正税法のすべて 199 頁

(13) 中里実『国際取引と課税－課税権の配分と国際的租税回避－』（有斐閣、1994）408 頁では、「独立当事者間基準とは、関連者間取引を行う企業が、関連者間取引と一定の要素に関して類似であるところの取引を非関連者との間で行っている独立の企業と、同じ水準の価格・利益を（関連者間取引に関して）有していると推定する制度なのである。」とされている。

(14) 高久隆太『知的財産をめぐる国際税務』239 頁（大蔵財務協会、2008. 4）では、「無形資産取引については、比較可能性、移転価格算定方法等困難が伴い、通常課税後に行われる相互協議においても紛糾する場面が多い。」とされ、無形資産取引における困難性をあげている。

(15) 中里・前掲注 (13) 437 頁では、比較可能性の判断について、「法的に客観的な基準を理論的に提示することは不可能であり、法的なブラックボックスの中で適正に判断されることを擬制する必要がある。」とされている。

(16) 金子・前掲注 (6) 381 頁では、外部比較対象取引の場合に「他の企業の同種又は類似の資産の取引にかかるデータを用いる必要があるが、それらの企業は競争相手である場合が多いであろうから、実際問題としてそれら企業のデータを入手することは不可能ないし困難であり、したがって独立企業間価格を、合理的に許容しうる範囲内の正確度を持って算定することは困難である場合が多いであろう。ここに申

また、租税条約が適用される場合の移転価格課税については、租税条約上の独立企業原則の指針となるOECD移転価格ガイドラインと整合的な課税が求められることになり、同ガイドラインについても考慮する必要がある。

第2節 移転価格税制に関する最近の動向

1 平成12年以降の主な改正等の状況

課税庁は、近年、移転価格税制に関する法令等に関して、取引単位営業利益法の導入、法令解釈通達、移転価格事務運営指針及び参考事例集の公表など、移転価格税制に関する執行方針の明確化を図ってきている⁽¹⁷⁾。

平成12年以降の主な改正事項をみると次表のとおりであり、①平成12年の法令解釈通達の改正や平成13年の移転価格事務運営指針の制定では、現在の移転価格税制の基本となる具体的取扱いが明らかにされたこと、②平成16年にはOECD移転価格ガイドラインに定められている取引単位営業利益法が、日米租税条約の改定を契機に新たに導入されたこと、③平成19年には移転価格税制の適用に当たっての具定的な独立企業間価格の各算定方法等を示した「移転価格税制の適用にあたっての参考事例集⁽¹⁸⁾」（以下「移転価格参考事例集」という。）が公表されたこと、④平成22年には独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類に関する文書化規定が制定され、移転価格に関する調査において課税当局への提示又は提出する書類の明確化

告調整型移転価格税制のアキレス腱がある。」とされている。また、中里・前掲注(13)446頁では、資料情報の入手可能性について「課税方式という実体的問題が資料・情報の入手可能性という手続的問題により左右されることは、注目すべきである。」とされている。

- (17) 金子・前掲注(6)364～365頁では、我が国の移転価格税制に関しては、独立企業間価格という不確定概念ではないにしてもきわめて不明確な概念を中心として構築されているため、納税者の側から見れば法的安定性と予測可能性を害し、また、私的自治や契約自由の原則と抵触する可能性があることから、その解釈適用基準を明確化することが重要であると指摘されている。
- (18) 移転価格税制の運用の明確化及び事前確認の利用環境の整備を図るため、平成19年6月25日に移転価格税制に関する事務指針の改正の際に、公表された移転価格税制の適用に関する事例集である。

が図られるなど、移転価格税制に関する規範作りが着実になされてきている。

年 度	内 容
平成 12 (2000) 年	・比較対象取引、独立企業間価格の算定方法及び利益分配法の適用等を明らかにする法令解釈通達改正
平成 13 (2001) 年	・移転価格事務運営指針の制定
平成 14 (2002) 年	・移転価格調査を受けて提出された修正申告書に係る加算税の決定期間を6年に改正 ・企業グループ内の役務提供取引に関する事務運営指針を追加
平成 16 (2004) 年	・独立企業間価格算定方法に「取引単位営業利益法」を追加
平成 17 (2005) 年	・国外関連者の範囲につき、特殊関係又は実質支配関係で連鎖している法人を追加 ・連結納税制度を適用する法人に対応し、移転価格事務運営指針等の改正
平成 18 (2006) 年	・推定課税において用いることができる算定方法に取引単位営業利益法及び利益分割法に対応する方法を追加 ・無形資産取引及び費用分担契約の取扱いに関する事務運営指針の改正
平成 19 (2007) 年	・移転価格課税に係る相互協議申立てをした場合の納税の猶予制度の導入 ・移転価格税制の適用に当たっての参考事例集を公表
平成 20 (2008) 年	・企業グループ内の役務提供取引、国外関連者に対する寄附金及び価格調整金の取扱い等に関する移転価格事務運営指針等の改正
平成 22 (2010) 年	・文書化に関する規定を租税特別措置法規則に追加 ・取引価格の交渉過程等の検討及び推定課税の取扱いに係る事務運営指針の改正

2 平成 23 年度における移転価格税制に係る改正の内容等

(1) 改正内容

平成 23 年度の税制改正大綱によれば、移転価格税制に関して、①独立企業間価格の算定方法の適用順位の見直し、②独立企業間価格幅（レンジ）の取扱いの明確化、③シークレットコンパラブル（類似の取引を行う第三者から質問検査等により入手した比較対象取引についての情報）の運用の明確化、④移転価格税制に係る運用上の見直しと租税条約の仲裁の申立手続等に関する規定の整備の4項目について見直しが予定されている。

イ 独立企業間価格の算定方法の適用順位の見直し

現行の独立企業間価格の算定方法の適用優先順位を廃止し、独立企業間価格を算定するために最適な方法を事案に応じて選択する仕組みに改正する。なお、この改正に伴い、その円滑な施行に資するよう運用の明確化を図るとともに、独立企業間価格の算定方法の一覧性を確保する

観点から、現行の利益分割法の下位分類として同ガイドラインにおいて認められている算定方法（比較利益分割法、寄与度利益分割法及び残余利益分割法）を明確にする。

我が国の独立企業間価格の算定方法については、独立価格比準法、再販売価格比準法、原価比準法のいわゆる基本三法がその他の方法である利益分割法及び取引単位営業利益法等に優先して適用される。この取扱い、我が国に移転価格税制が導入された昭和61年当時参考にした1979年のOECD移転価格ガイドラインの規定に基づくものであり、1995年に改正されたガイドラインにおいても堅持されていた。ところが、OECDが世界各国における移転価格税制の情勢の変化により、この仕組みを変更し、従来の基本三法優先の関係を廃止し、事案において最も適切な方法を見出すこととしたことから、我が国においても、この改正を踏まえ税制改正が行われるものである。

ロ 独立企業間価格幅（レンジ）の取扱いの明確化

国外関連取引の価格等が、レンジの中にある場合には移転価格課税を行わないこと、また、レンジの外にある場合には比較対象取引の平均値に加え、その分布状況等に応じた合理的な値を用いた独立企業間価格の算定もできることを運用において明確にする。

移転価格課税を行う場合の独立企業間価格の算定において、課税実務においては単一の独立企業間価格によりその執行がなされている一方、事前確認においては複数の比較対象取引により算出される独立企業間価格「幅」が認められるなど、移転価格課税と事前確認ではその扱いが相違するなどの点が指摘されている。この取扱いの明確化についても、OECD移転価格ガイドラインにおいて、独立企業間価格「幅」に関する取扱いが改正されたことに関連して行われるものである。

ハ シークレットコンパラブルの運用の明確化

納税者の予見可能性を確保する観点から、シークレットコンパラブルが適用される場合の具体例を運用において一層明確にするとともに、シ

ークレットコンパラブルを用いる際は、守秘義務の範囲内でその内容を説明するとの運用を徹底する。

シークレットコンパラブルとは、課税庁が、移転価格課税に関し納税者と類似の取引を行う第三者から質問検査等により入手した比較対象取引に関する情報に基づいて独立企業間価格を算定する場合に、守秘義務の関係から納税者に開示されない比較対象取引である。OECD移転価格ガイドラインにおいては、比較対象取引に関する情報が納税者に開示されないため生じる問題があげられており、シークレットコンパラブルが適用される場合の取扱いを一層明確にするとされたものである。

ニ 移転価格税制に係る運用上の見直しと租税条約の仲裁の申立手続等に関する規定の整備

移転価格税制に関しては、OECD移転価格ガイドラインの改定を受け、移転価格に係る運用上の必要な見直しを行うとともに、租税条約においては、日欄租税条約などにおいて仲裁制度が導入されることを踏まえ、仲裁の申立手続等に関する規定の整備を行うとされている。

以上のように、移転価格税制における国際的課税規範ともいえるOECD移転価格ガイドラインの改定を踏まえ、我が国においても、移転価格税制に関する改正が予定されており、これにより移転価格税制の執行に関する一層の明確化が期待されている。

(2) 今後の課題

国際課税に関する課題については、税制調査会の下、専門家委員会及び国際課税小委員会において検討がなされ、平成22年11月に税制調査会専門家委員会は、「国際課税に関する論点整理」として議論のとりまとめを公表している⁽¹⁹⁾。国際課税に関する中長期的な課題として、「経済のグローバル化が深化する中での国際課税のあり方を検討するに当たっては、課税管轄権からの離脱を防ぐ措置 (strong fences policy) と、広く門戸を開

(19) 内閣府 (HP : <http://www.cao.go.jp/zei-cho/etc/2010/>)

いて通商の拡大を図る措置（open doors policy）との間で適切なバランスをとりつつ、国際的経済活動を阻害しない形で、税収の適切な確保を目指す必要がある。」とし、移転価格税制については、無形資産の課税上の評価の扱いや独立企業間価格に基づく移転価格税制の強化によってどこまで国外所得移転に対応できるのかについて検討すべきとしている。

第3節 移転価格課税に関する訴訟の動向

1 移転価格課税に関する救済制度

移転価格課税に関する救済制度は、国内の救済制度と国外関連者が所在する外国政府との協議手続き（以下「相互協議手続き」という。）の2つの方法がある。

国内の救済制度は、異議申立て、審査請求、訴訟という3つのステップから成り立っている。最初に課税処分を受けた納税者は、その処分に不服がある場合には原処分を行った税務署長又は国税局長に対して異議申立てをすることができるとされ、異議審理庁の調査に基づき異議決定がなされる。この異議決定処分に不服があるときには、国税不服審判所長に対し審査請求を行うことができ、国税不服審判所の裁決を経た後、なお不服がある場合には、訴訟に移行することができる。なお、青色申告の場合には、異議申立てを経ないで直接国税不服審判所長に審査請求を行うことができる。

相互協議手続きは、租税条約の相互協議条項に基づいて行われる条約締結国間の税務当局による協議であり、租税条約の規定に適合しない課税を受けたり、受けることになる場合に、国内の救済制度とは別に、自己が居住者である締結国の権限ある当局に対して申立てをすることができる⁽²⁰⁾。相互協議によって合意がなされた場合には、その合意に基づいて救済が図られる。

(20) 平成22年11月に国税庁が国税庁ホームページに公表した「平成21年度の『相互協議を伴う事前確認の状況』について」によれば、我が国が締結している48の租税条約（適用対象国は59ヶ国）すべてに、相互協議に関する規定が置かれているとしている。

国内の救済制度においては、納税者の主張が認められない場合があることや情報公開がなされるなど、納税者サイドにとって懸念すべき点がある。したがって、これまでの移転価格課税が行われた場合の救済については、相互協議手続きが優先され、その合意に基づき国外関連者が所在する相手国で対応的調整がなされ、二重課税が排除されるという方法により、その解決が図られている事件が大勢を占めていた。

2 移転価格課税に関する裁判事例等

移転価格税制を適用した事例が訴訟で争われるようになったのは、最近のことである⁽²¹⁾。移転価格課税について国内法の救済制度により手続きが行われ、現在までに明らかとなった移転価格課税に関する課税事例は、次の4件であり、そのうちの3件は課税庁側が勝訴、1件については課税庁側が敗訴となっている。

① 船舶造船事例

船舶造船事業を営む内国法人が、パナマ共和国に所在する5社の国外関連者から船舶造船を請け負い、造船をした上でその船舶をその国外関連者5社に販売した取引について、課税庁が、その法人が非関連者から受注した船舶造船取引を比較対象取引として、独立価格比準法に基づき独立企業間価格を算定したことが違法であるとして、①船舶造船取引に関する比較可能性、②独立価格比準法の適用の可否、③差異調整において考慮すべき要素基準及び④独立企業間価格の「幅」の問題について争われた事例⁽²²⁾

(21) 高久隆太「移転価格税制を巡る諸問題 (1)」税経通信 2007年2月号 31頁 (2007.2) では、近年国内の救済制度が選択される背景として、課税庁側が租税条約を締結していないタックスヘイブン国所在の国外関連者との取引に関して課税が行われていること、訴訟に対する納税者の意識の変化、相手国によっては相互協議での合意が困難又は解決に長時間を要することをあげられている。

(22) 松山地裁平成16(2004)年4月14日判決(訟月51巻9号2395頁)、控訴審高松高裁平成18年10月13日(訟月54巻4号875頁)最高裁上告棄却。なお、原審判決の評釈として、藤枝純「国際取引にかかわる租税判例、裁決例の分析」国際商事法務 Vol. 32, No. 10, 1401頁(2004)、品川芳宣「TKC 税研情報」14巻1号54頁(2005.2)、品川芳宣「移転価格税制における独立企業間価格の算定方法」税研 JTRI20 巻4

(以下「船舶造船事例」という。)である。

② 貸付金利子事例

製造業を営む内国法人がタイに所在する国外関連者に対して、自己資金

号92頁(2005.2)、望月文夫「船舶造船請負取引への移転価格税制の適用」国税速報5691号8頁(2005.4)、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(2005.5)など。また、控訴審判決の評釈として、北村導人「移転価格課税に関する裁判例の分析と実務上の留意点(上)」税務事例Vol.40, No.11, 34頁(2008.11)、大田洋、北村導人「今治造船移転価格税制事件高松高裁判決の検討」国際税務Vol.29, No.7, 51頁(2009.7)など。①船舶造船事例及び②貸付金利子事例の検討を行うものとして、望月文夫『日米移転価格税制の制度と適用 無形資産取引を中心に』435頁(大蔵財務協会、2007.5)、居波邦泰「移転価格事案の訴訟に係る対処等の検討 米国の判例等を踏まえて」税大論叢54号219頁(2007.6)、村田守弘「裁判における争点の検討と移転価格課税の現状の検討」税務事例Vol.40, No.135頁(2008.1)、川端康之「移転価格税制の展開」租税法学会編『国際租税法の新たな潮流』租税法研究第36号79頁(2008.6)、小島秀樹、川上英樹「移転価格と日本の判例について」国際税務Vol.28, No.12, 48頁(2008.12)など。①船舶造船事例及び③グラフィックソフト事例の検討を行うものとして、山川博樹「日本の移転価格税制の概要」本庄資編『移転価格税制執行の理論と実務』11頁(大蔵財務協会、2010.7)、小島俊郎「日本における移転価格紛争の現状と問題点」本庄資編『移転価格税制執行の理論と実務』509頁(大蔵財務協会、2010.7)など。①船舶造船事例、②貸付金利子事例及び③グラフィックソフト事例の検討を行うものとして、居波邦泰「移転価格訴訟の現状と問題点」本庄資編『移転価格税制執行の理論と実務』871頁(大蔵財務協会、2010.7)、相互協議との相違点を検討したものとして、角田伸広「移転価格課税紛争解決手段に関する我が国の選択肢ー国内争訟及び相互協議での紛争解決上の論点ー」本庄資編『移転価格税制執行の理論と実務』871頁(大蔵財務協会、2010.7)など。①船舶造船事例、②貸付金利子事例、③グラフィックソフト事例及び④電子部品事例の検討を行うものとして、岡直樹「移転価格税制における情報義務と独立企業間価格の証明方法に関する考察ー納税者・課税庁双方の利益を目指してー」税大論叢59号588頁(2008.6)、今村隆「移転価格税制における独立企業間価格の立証ー最近の裁判例を素材にしてー」租税研究715号245頁(2009.5)、大田洋、手塚崇史「近時の移転価格裁判事例の動向」租税研究723号148頁(2010.1)、羽床正秀、別所徹弥、佐藤雅弘「移転価格税制の論点(上)(下)ー裁判例を中心としてー」税務弘報2010.6号119頁(2010.6)、2010.7号60頁(2010.7)、青山慶二「最近の税務判決から分析する国際課税第5回 移転価格税制と事業再編成(アドビ事件判決を中心に)」TKC 税研情報第20巻1号32頁(2011.2)、移転価格税制における課税要件を論じたものとして、今村隆「移転価格税制における独立企業間価格の要件事実」税大ジャーナル12号11頁(2009.10)、4事例に関する独立企業間価格幅(レンジ)等を検討したものとして、小島信子「移転価格税制における独立企業間価格の算定に係る『レンジ』の採用について」税大論叢67号367頁(2010.6)、証明責任を論じたものとして、弘中聡浩「租税証拠法の発展」金子安編『租税法の発展』463頁(有斐閣、2010.11)など。

から金利 2.5%～3%、貸付期間 10 年の条件でタイパーツ建の融資を行った取引に関し、課税庁がいわゆるスプレッド貸付けの場合の金利 10.5%～19.2%を比較対象取引として、独立価格基準法に準ずる方法と同等の方法により、独立企業間価格を算定したことが違法であるとして、①比較対象取引の実在性、②準ずる方法の要件、③比較可能性及び④融資の経済合理性について争われた事例⁽²³⁾（以下「貸付金利子事例」という。）である。

③ グラフィックソフト事例

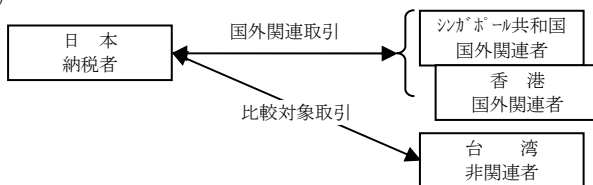
外資系内国法人が外国親会社に対して提供する日本における親会社向けのコンピューターソフトウェアの販売促進、マーケティング等の役務提供取引について、課税庁が機能などの面において類似性が認められ、在庫リスクのない再販売業者を比較対象取引として、「再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法」により独立企業間価格を算定したことが違法であるとして、①基本三法の適用の要否、②再販売基準法に準ずる方法と同等の方法の要件、③再販売基準法における比較可能性などについて争われた事例⁽²⁴⁾（以下「グラフィックソフト事例」という。）である。

- (23) 東京地裁平成 18 (2006) 年 10 月 26 日判決 (訟月 54 卷 4 号 922 頁)。判決の評釈として、福井智子「移転価格税制 (措置法 66 条の 4) における独立企業間価格算定方法」国税速報 5903 号 10 頁 (2007. 7)、北村導人「移転価格課税に関する裁判例の分析と実務上の留意点 (中)」税務事例 Vol. 40, No. 12, 31 頁 (2008. 12)、大田洋、弘中聡浩、宇野伸太郎「タイパーツ移転価格課税事件 東京地裁判決の検討」国際税務 Vol. 29, No. 7, 51 頁 (2009. 7) など
- (24) 東京地裁平成 19 (2007) 年 12 月 7 日判決 (訟月 54 卷 8 号 1652 頁)、控訴審東京高裁平成 20 (2008) 年 10 月 30 日判決 (東京高裁平 20 行 (コ) 20 号、裁判所行政事件判例集)。なお、原審判決の評釈として、今村隆「移転価格税制における独立企業間価格の証明責任」BLJ.No 3, 69 頁 (2008. 6)、安住修一「ソフトウェアに関わる役務提供の対価について再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法を採用して独立企業間価格を算定した平成 19 年 12 月 7 日の東京地裁判決の意義について」山口経済学雑誌第 58 卷第 1 号 67 頁 (2009. 5) など。また、控訴審判決の評釈として、北村導人「移転価格課税に関する裁判例の分析と実務上の留意点 (下)」税務事例 Vol. 41, No. 1, 40 頁 (2009. 1)、細川健「役務提供取引とマーケティング・インタングブルズの税務—東京高裁平成 20 年 10 月 30 日判決 (アドビシステムズ事件) を題材に」税務弘報 2009. 3 号 184 頁、川内英樹、光内法雄、前田圭「移転価格課税の納税者勝訴判決に関する考察」税理情報 No. 1208, 26 頁 (2009. 3)、望月文夫「アドビ移転価格課税事件」国税速報 6064 号 42 頁 (2009. 4)、木村俊治『外国法人の税務 多様な事業体、租税回避、審査請求・訴訟の問題解明』559 頁 (中央経済社、2009. 7)、

④ 電子部品事例

電子部品等の製造、販売、輸出入を行う内国法人の香港及びシンガポール共和国に所在する国外関連者に対する電子部品等の棚卸販売取引について、課税庁が、その法人が台湾に所在する独立した第三者グループに対して行った販売取引を比較対象取引として原価基準法に基づき独立企業間価格を算定したことが違法であるとして、①独立企業間価格の非該当性、②台湾グループを比較対象取引としたことの適格性(比較可能性、取引単位)、③差異の調整の合理性など⁽²⁵⁾について争われた事例⁽²⁶⁾(以下「電子部品事例」という。)である。

(取引図)



大田洋、手塚崇史「アドビ移転価格事件 東京高裁判決の検討」国際税務 Vol. 29, No. 3, 43 頁 (2009. 7)、加藤俊之「課税庁の採用した独立企業間価格の算定方法は、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法に該当しないとされた事例」税務事例 Vol. 41, No. 9, 23 頁 (2009. 9)、中井稔「移転価格税制における役務提供の機能と評価」税務弘報 2009. 10 号 161 頁 (2009. 10)、藤枝純、南繁樹「移転価格税制における独立企業間価格の算定方法」税研 JTRI25 巻 3 号 132 頁 (2009. 11)、村田守弘、藤澤鈴雄「移転価格税制適用事案の判例—アドビ事件 (業務委託契約におけるリスク負担に対する裁判所の判断について)」NBL.No. 916, 21 頁 (2009. 11)、唐津恵一「法人税更正処分取消等請求控訴事件 (アドビ事件) の検討」NBL.No. 921, 80 頁 (2010. 1)、村田守弘「移転価格税制適用事案の判例 (アドビ事件) —裁判所が判断を下さなかったシークレットコンパラブルについて—」税務事例 Vol. 42, No. 3, 40 頁 (2010. 3) 飯守一文「機能分析とリスク分析」本庄資編『移転価格税制執行の理論と実務』633 頁 (大蔵財務協会、2010. 7) など

(25) この事例では、この他の争点として調査手続きに関して所得移転に関する蓋然性の存在に関する問題等が争われている。

(26) 大阪地裁平成 20 (2008) 年 7 月 11 日判決 (訟月 55 巻 10 号 3093 頁)。判決の評釈として、大田洋、手塚崇史「日本圧着端子移転価格課税事件 大阪地裁判決の検討」国際税務 Vol. 29, No. 10 76 頁 (2009. 10)、平石雄一郎「移転価格税制における独立企業間価格の算定について」ジュリスト 1399 号 171 頁 (2010. 4) など

事 件	船舶造船事例	貸付金利子事例	グラフィックソフト事例	電子部品事例
訴訟の状況	最高裁 平成19年4月10日 上告棄却・不受理決定	東京地裁 平成18年10月26日 棄却・確定	東京高裁 平成20年10月30日 控訴認容・確定	大阪高裁 平成22年1月27日 棄却・確定
	高松高裁 平成18年10月13日 棄 却		東京地裁 平成19年12月7日 棄却・控訴	大阪地裁 平成20年7月11日 棄却・控訴
	松山地裁 平成16年4月14日 棄 却			
業 種	船舶造船業	製造業	コンピューターソフトの販売支援等	電子部品製造業
国外関連取引の内容	船舶造船輸出入取引	貸付金の受取利息	役務提供の受取手数料	電子部品の輸出取引
比較対象取引	同時期に非関連者から受注した船舶造船取引 (内部比較取引)	金融機関から借入れたとした場合の想定取引 (外部比較取引)	同種ソフトの受注販売取引 (外部比較取引)	非関連者である台湾メーカー及び商社向け輸出取引 (内部比較取引)
独立企業間価格の算定方法	独立価格比準法	独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法	再販売価格比準法に準ずる方法と同等の方法	原価比準法
主 な 争 点	①比較可能性 ②独立価格比準法の適用 ③差異の要素と調整の要件 ④独立企業間価格の幅	①比較対象取引の実在性 ②準ずる方法の要件 ③比較可能性 ④融資の経済合理性	①基本三法の適用の要否 ②準ずる方法の要件 ③比較可能性 ④差異調整の要件 ⑤シークレット・コンバラ	①独立企業間価格の意義 ②比較可能性 ③取引単位 ④差異の要素と調整の要件

また、審査請求においては、訴訟に移行した上記4件のほかにも、裁決が出されており⁽²⁷⁾、最近では、次のようなロイヤルティ取引に関する事例がある。

⑤ ロイヤルティ取引事例

製造業を営む内国法人が国外関連者との無形資産の使用許諾取引に対し、課税庁が当該使用許諾取引には比較対象取引が存在せず、基本三法と同等

(27) 小島俊郎「日本における移転価格紛争の現状と問題点」本庄資編『移転価格税制執行の理論と実務』506頁(大蔵財務協会、2010.7)では、平成22年3月末で移転価格に関する17件の裁決事例があり、平成14年以降では毎年裁決が出されているとされている。

の方法が適用できないとして残余利益分割法と同等の方法により独立企業間価格を算定したことに対し、その法人が非関連者に対する同種の無形資産の使用許諾取引が比較対象取引となるとして、無形資産の使用許諾取引に関する比較可能性の有無（独立企業間価格の算定方法として残余利益分割法を適用したことの適否）等が争われた事例⁽²⁸⁾（以下「ロイヤルティ取引事例」という。）である。

なお、これらの裁判事例等については、取引対象となる資産の種類や取引当事者の果たす機能、リスク、無形資産等に関する比較可能性の問題、差異調整の適否に関する問題、取引単位、独立企業間価格「幅」など独立企業間価格の算定方法に関する問題、立証責任など、多くの項目について判断がなされており、第3章及び第5章において整理・検討する。

(28) 国税不服審判所裁決平成22年6月28日判決（裁決事例集79巻434頁）。国税不服審判所（HP：<http://www.kfs.go.jp/service/JP/79/28/index.html>）

第2章 OECD移転価格ガイドラインに関する最近の動向

第1節 OECD移転価格ガイドラインの概要

1 OECD移転価格ガイドライン

OECD移転価格ガイドラインは、OECD租税委員会が、移転価格税制の公平な適用を確保する観点から、多国籍企業及び税務当局が移転価格を算定する際の指針を取りまとめた「多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針」と題する報告書である。

国家間の所得配分規範とされる独立企業原則は、OECDモデル租税条約第9条第1項（関連企業条項）が採用する課税原則であり、我が国の租税条約や移転価格税制においても基本的な課税原則として尊重されている⁽²⁹⁾。OECDモデル租税条約9条コメンタリー⁽³⁰⁾は、移転価格ガイドラインについて、「この報告書は国際的に合意された原則を表明するものであり、また、本条が権威をもって言明する独立企業の原則の適用のための指針を提供している⁽³¹⁾」としている。したがって、OECD移転価格ガイドラインは、OECDモデル租税条約9条を解釈したものといえ、OECDモデル租税条約に基づいた条約を締結している場合、その条約上の解釈や条約上の相互協議について拘束するものとなる。ただし、直接的にそれが国内法上の法源となるこ

(29) 前掲注(3)改正税法のすべて202頁

(30) OECDモデル租税条約コメンタリーは、租税条約の各条項についてその例証又は解釈を意図し、加盟国政府から租税委員会に派遣された専門家によって起案され、合意されたものである。また、同コメンタリーについて、平成21年10月29日最高裁判所第一小法廷判決（平成20（行ヒ）91）は、「日星租税条約は、経済協力開発機構（OECD）のモデル租税条約に倣ったものであるから、OECDコメンタリーは、条約法に関するウィーン条約（昭和56年条約第16号）32条にいう『解釈の補足的な手段』として、日星租税条約の解釈に際しても参照されるべき資料といえることができる。」と判示している。

(31) OECDモデル租税条約コメンタリー第9条パラ1

とはないとされる⁽³²⁾。また、移転価格税制の適用に当たっては、国際的な考え方に整合的なものであることが要請されており、我が国の移転価格税制もOECD移転価格ガイドラインを参考に適切な執行に努めることとしている⁽³³⁾。

2 OECD移転価格ガイドラインにおける比較可能性

OECD移転価格ガイドラインは、比較可能性に関し移転価格税制は、独立企業原則について比較可能な状況下での比較可能な取引において、独立企業間であれば得られたであろう条件を参考として利益を調整しようというものであるとした上で、この焦点は、多国籍企業グループの構成企業間の取引の性質及びその条件が、比較可能な非関連者間取引において得られたと思われる条件と異なるかどうかにあるとし、このような関連者間取引と非関連者間取引との分析が、独立企業原則を適用する上での核心であるとしている⁽³⁴⁾。

また、同ガイドラインは、比較可能性の意義について、独立企業原則の適用は、一般に、関連者間取引の条件と独立企業間取引の条件とを比較することであり、この比較を有効なものとするためには、比較対象とされる状況の経済的特徴が十分に比較可能でなければならないとした上で、比較可能であるとは、比較対象の状況における差異が、特定の方法の下で検討されている条件（例えば、価格や利益）に重要な影響を与えない、又は当該差異の影響を取り除くために相当程度正確な調整が可能であるということの意味としている⁽³⁵⁾。

(32) 別所徹弥「『国際課税規範』としてのOECD移転価格新ガイドライン～独立企業間価格算定上の問題点を中心として～」『税大論集 28号』443頁（1997）。

(33) 平成13年6月1日付移転価格事務運営指針、基本方針1-2

(34) OECD “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010” 仮訳「移転価格ガイドライン2010年版」（日本租税研究協会、2010年版）パラグラフ1.6（以下「OECD移転価格ガイドラインパラ1.6」の形式で記載する。）

(35) OECD移転価格ガイドラインパラ1.33

第2節 OECD移転価格ガイドラインの改正

1 OECD移転価格ガイドラインの改正の目的

1995年OECD移転価格ガイドラインは、その前書きに、本ガイドラインは継続して定期的に見直され改定される予定であるとしているように、ガイドラインは必要の都度改正されてきているが、OECDは、2010年7月22日に比較可能性、取引単位利益法及び事業再編に係る論点を中心に移転価格ガイドライン第1章～第3章、第9章を大幅に改正した。

今回の改正の理由は、今までに指針とされていた1995年ガイドラインが公表された頃には、一部の国で移転価格課税が行われていたのに対して、近年では40ヶ国以上の国々で移転価格税制が導入され、各国で移転価格税制に関する実務上の進展や経験の蓄積が図られ、1995年改正当時と現在の現状とが相違してきたことにある⁽³⁶⁾。

伝統的な取引基準法である独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法については、①価格や粗利益に重大な影響を及ぼす差異のないような独立企業間取引の把握が困難であること、②独立企業間の取引に関するデータを入手する必要があるが、競争相手となる同業者のデータの入手が困難であること、③課税庁が質問検査等により移転価格課税に関し納税者と類似の取引を行う第三者から入手した比較対象取引の情報に基づいて、独立企業間価格を算定した場合に、その情報が守秘義務の関係から納税者に開示されない場合に不公平であるとするいわゆるシークレットコンパラブル⁽³⁷⁾などの問題があるとされる。また、取引単位営業利益法については、その長所として営

(36) ジェフリー・オーエンス（OECD 租税政策局長）「国際租税を巡る OECD の動向について」租税研究 704 号 94 頁（2008. 6）では、「1995 年当時では幅広い移転価格税制を持っていたのは 4～5 か国で、実際に移転価格税制を適用している国は、米国だけであったのに対し、近年では状況が変わり、40 か国強ぐらいが世界中で幅広い移転価格税制を制定している」とされている。

(37) OECD “Comparability: Public invitation to comment on a series of draft issues notes” 仮訳『比較可能性—民間意見募集のためのディスカッション・ドラフト』利用可能な情報源とその信頼性の見極め A. 2

業利益指標は、伝統的な取引基準法である基本三法に比較して価格や機能に関する差異に寛大であるとされ⁽³⁸⁾、公表データを利用して独立企業間価格を算定できる方法として、実務でも広く使われてきている状況にある⁽³⁹⁾一方、十分に信頼できる比較可能性の検討がなされていないのではないかという懸念が生じたことがあげられている⁽⁴⁰⁾。このような移転価格税制における実務の状況に対応し、改正がなされたものである⁽⁴¹⁾。

また、多国籍企業における事業再編に係る移転価格における問題については、この問題の取扱いについて共通の理解が存在しない場合、企業及び政府の双方に重大な不確実性が生じることが考えられるとともに、二重課税や課税の空白が生じることにもなり得ることから、この分野において検討を行う必要があるとの認識の下、プロジェクトが開始されたものである⁽⁴²⁾。

(38) 1995年版 OECD 移転価格ガイドラインパラ 3.27

(39) ジェフリー・オーエンス・前掲注 (36) 97 頁では、「OECD が行った 2006 年のアンケート結果によると多くの政府、多くの多国籍企業が、利益法、なかんずく取引単位営業利益法を結構使っていることが判明したとし、取引単位営業利益法の実際の運用、適用の仕方についても細かくガイダンスを出すことが重要」とされている。また、志賀櫻「移転価格税制の基本的諸問題・詳論」租税訴訟学会編『租税訴訟第 2 号—日本の税制改革の主要論点—』244 頁（財形詳報社、2008.11）では、日本における移転価格調査においても「日本の課税庁は、課税実務の算定方法について、残余利益分割法と TNMM（取引単位営業利益法）を多用する傾向にある。」とされている。

(40) OECD “Transactional Profit Methods: Discussion draft for public comment” 仮訳『取引単位利益法—論点ノート案に対する民間意見募集』国税庁ホームページに掲載の『取引単位利益法』「1. 取引単位利益法の見直し：最後の手段としての位置づけ」パラ 1、2 及び 11。

(41) Mary C. Bennett (OECD 租税政策・税務行政センター租税条約・移転価格・金融取引課長)「租税条約及び移転価格税制に関する OECD における最近の議論と動向について」租税研究 728 号 125 頁では、「移転価格算定手法の選択については、旧ガイドラインでは利益法の適用はラストリゾートという位置づけでしたが、この 15 年間の経験、及び、現実には利益法は非常によく使われている手法であるという事実から、新しいガイダンスでは、個別のケースにおいて最適な移転価格算定手法を選択すべきであるとされました。」とされている。

(42) OECD “Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings : Discussion Draft for Public Comment”邦訳『事業再編に係る移転価格上の側面—民間コメント募集のためのディスカッション・ドラフト』（日本租税研究協会、2009）事業再編に係る移転価格の側面：序論 A

2 OECD移転価格ガイドライン改正の状況

OECD租税委員会は、次のような多くの作業を行った上で、今回の改正を行っている。最初に、OECD租税委員会は、2006年5月に比較可能性に係る論点について比較可能性ディスカッション・ドラフト⁽⁴³⁾を、次に2008年1月に取引単位利益法に関する論点については取引単位利益法論点ノート⁽⁴⁴⁾を公表して、民間コメントを募集するとともに、公聴会を2008年11月に開催している。また、多国籍企業における事業再編に係る移転価格における問題について検討し、その結果を2008年9月に事業再編ディスカッション・ドラフトとして公表し、民間コメントを募集している。さらに、2009年9月、1995年ガイドラインに①最適方法ルールの採用、②比較可能性分析、③取引単位利益法の適用に係る説明を加筆した改訂案⁽⁴⁵⁾を公表している。

OECD租税委員会は、以上のような作業の後、今回の移転価格ガイドラインを改正しており、改正のために、何度もパブリックコメントの聴取作業を行った上で、その改正作業が行われていることから、移転価格税制の業務に実際に従事する実務家等の意見も反映したものとなっている。

3 OECD移転価格ガイドラインの改正点の概要等

2010年7月に改正されたOECD移転価格ガイドラインの概要は、次のとおりである。なお、詳しい内容については、第3章及び第4章において考察する。

第1に、独立企業間価格の算定方法の適用順位を見直している。ガイドラインは、移転価格算定手法として取引単位利益法が広く多く使われてきてい

(43) OECD “Comparability: Public invitation to comment on a series of draft issues notes” 仮訳『比較可能性—民間意見募集のためのディスカッション・ドラフト』国税庁ホームページに掲載。

(44) 前掲注(40) OECD “Transactional Profit Methods: Discussion draft for public comment”。

(45) OECD “Proposed revision of chapters I~III of the transfer pricing guidelines: 9th September 2009-9th January 2010” 仮訳「移転価格ガイドライン第1章～第3章改訂案 2009年9月9日～2010年1月9日」(日本租税研究協会、2009年版)。

る現状から、基本三法を優先して適用し、その適用がない場合のラストリゾートとしていた取引単位利益法の適用に関する位置付けを改め、独立企業間価格を算定するために最適な方法を事案に応じて選択する仕組み（以下、「最適方法ルール」という。）を導入している。

従来、OECD移転価格ガイドラインでは、いわゆる基本三法と呼ばれる伝統的な取引基準法が、関連者間の商業上及び資金上の関係において、条件が独立企業間のものであるか否かを決定する最も直接的な手段であるとされ、これらの方法が他の方法よりも望ましいとされていた⁽⁴⁶⁾が、その方針を転換したものであり、今回の改正の重要なポイントの1つである。ガイドラインでは、移転価格算定手法の選択は、特定の事案において最も適切な方法を常に目指しているとして、すべての起こりうる状況に適用できるような方法は1つも存在せず、特定の方法が状況に適さないということを証明する必要もないとし、利益に着目して独立企業間価格を算定する取引単位利益法の位置付けを格上げしたものと見える。

第2に、取引単位利益法に関する適用条件を整備している。改正ガイドラインは、取引単位利益法を伝統的な取引基準法と優先劣後の関係のない方法に格上げしたことに対応して、取引単位営業利益法と取引単位利益分割法を適用する際の取扱いについて、注意点等も含め、詳しい規定を設けている。

取引単位営業利益法については、実務上問題となる営業利益の算定方法に関する取扱い、算定された営業利益をどのような営業利益指標を使って比較するのか等について、具体的指針を提供するなど、その充実化が図られている。また、取引単位利益分割法については、取引単位利益分割法が適用される場合として、グローバル・トレーディングのように高度に統合された事業活動や取引の双方の当事者がユニークな無形資産の貢献をしている場合をあげる⁽⁴⁷⁾とともに、取引単位利益分割法を適用する際の指針として、分割され

(46) 1995年版OECD移転価格ガイドラインパラ2.49

(47) OECD移転価格ガイドラインパラ2.109

るべき合算利益及び分割ファクターなど⁽⁴⁸⁾について規定している。

第3に、比較可能性の問題について、実務上の適用面とその規定を整合させるため、ガイドラインは、新たに第3章を比較可能性分析として設け、独立企業間価格の算定において問題となる比較可能性分析に関する項目を新たに規定している。比較可能性分析を行うに当たっての典型的分析プロセス、比較可能な非関連者間取引、商業データベースの利用に関する留意点、比較対象取引の選定方法、差異の調整方法、独立企業間価格幅（レンジ）の取扱い等について、詳しい指針を設けている。

新旧のOECD移転価格ガイドライン第1章から第3章に関して、その構成を比較すると次のとおりである。

改正ガイドライン	従来のガイドライン
第1章 独立企業原則 A. 序 B. 独立企業原則に関する記述 C. 独立企業原則によらないアプローチ： 全世界的定式配分 D. 独立企業原則の適用のための指針 第2章 移転価格算定方法 第1部 移転価格算定方法の選択 A. 事案の状況に最も適した移転価格算定方法の選択 B. 複数方法の使用 第2部 伝統的取引基準法 A. 序 B. 独立価格比準法 C. 再販売価格基準法 D. 原価基準法 第3部 取引単位利益法 A. 序 B. 取引単位営業利益法 C. 取引単位利益分割法 D. 取引単位利益法に関する結論 第3章 比較可能性分析 A. 比較可能性分析の実施 B. 比較可能性におけるタイミング C. コンプライアンスの問題	第1章 独立企業原則 A. 序 B. 独立企業原則に関する記述 C. 独立企業原則の適用のための指針 第2章 伝統的取引基準法 A. 序 B. 第9条との関係 C. 伝統的取引基準法の種類 ①独立価格比準法 ②再販売価格基準法 ③原価基準法 D. その他の方法との関係 第3章 その他の方法 A. 序 B. 取引単位利益法 ①利益分割法 ②取引単位営業利益法 ③取引単位利益法に関する結論 C. 独立企業原則によらないアプローチ： 全世界的定式配分

(48) OECD 移転価格ガイドラインパラ 2.116

第4に、国際的な事業再編が広く行われている現状から、特殊関連企業における事業再編についての移転価格税制の適用の明確化を図るため、①リスクに関する特別の考慮、②事業再編自体に対する独立企業間対価、③事業再編後の関連者間取引の対価、④実際に行われた取引の認識に関する4項目に及ぶ指針が設けられている。

OECDは、今後、作業部会を設けて移転価格税制に関する無形資産の分析に関する枠組み、その定義、研究開発活動、マーケティング無形資産、サービスの提供と無形資産取引の区別、移転の識別、無形資産の評価などの項目について、経済界との議論も踏まえ検討するとしている⁽⁴⁹⁾。

第3節 小括

近年、移転価格税制が世界40ヶ国以上の国々で導入され、各国で移転価格税制に関する実務上の進展や経験の蓄積が図られ、取引単位利益法が広く利用されている状況にある一方、信頼できる比較可能性の検討が十分なされていないのではないかという懸念が生じていた。このため、2010年7月にOECDは、従来の基本三法優先の適用指針を改正し、「最適方法ルール」を採用することにより、ラストリゾートとされていた取引単位利益法の位置づけを格上げした。そして、取引単位営業利益法を整備するとともに、比較可能性分析等に関する規定を新たに設けることにより比較可能性の確保を図りつつ、算定手法の選択に関しては、現実的に比較対象取引がより把握可能となる営業利益をベースと

(49) OECD 租税委員会は2011年1月25日に、無形資産取引に関する移転価格側面からの課題に関する範囲を公表している (<http://www.oecd.org/department>)。また、Mary C. Bennett・前掲注(41)127頁では、「何が無形資産を構成するのかという点について従業員やマーケティング・インタangible等の問題、無形資産の移転についてそれをどのように認識し分析すべきかといった問題、そして、経済的所有権の問題についてどういう場合に無形資産の法的な所有者でない企業がその無形資産から得られる利益をシェアすることが認められるのかというような点、更には、無形資産の評価方法、後知恵、費用分担取極といった、多くの課題に取り組んでいきます。」とされている。

する取引単位営業利益法へ大きくシフトさせている。

また、多国籍企業の間で国際的な事業再編が行われている現状から、移転価格税制の適用の明確化を図るため、事業再編に関する取扱いを新たに設けるとともに、今後、無形資産に関する指針を検討するとしている。

第3章 移転価格課税における比較可能性について

我が国の移転価格課税における比較可能性について、基本的仕組みを確認するとともに、最近の裁判事例等から、独立企業間価格の算定における問題、基本三法（準ずる方法を含む）における比較可能性の問題、差異の調整の要否等について整理・検討する。

第1節 比較可能性に関する基本的仕組み

1 移転価格税制の課税要件

我が国の移転価格税制は、法人が、当該法人に係る国外関連者との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行った場合に、当該取引⁽⁵⁰⁾につき、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して課税するものである（措置法第66条の4第1項）。

したがって、移転価格税制においては、①納税義務者が法人であること、②取引の対象が国外関連者であること、③その国外関連者との間で行われた資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引であること（国外関連取引）、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こと、又は当該法人が当該国外関連者に支払う

(50) 国外関連者が法人税法141条第1号から第3号までに掲げる外国法人のいずれに該当する場合には、当該国外関連者のこれらの号に掲げる国内源泉所得に係る取引のうち政令で定めるものを除いている。

対価の額が独立企業間価格を超えることが、基本的な課税要件となり⁽⁵¹⁾、
 国外関連取引に係る価格が独立企業間価格であるか否かについては、比較対
 象取引となる取引の価格等と比較することによって判断することとなる。

2 各算定方法における比較可能性に関する基準

措置法66条の4第2項に規定された独立企業間価格の算定に必要な比較可
 能性の基準は、各算定方法に応じ、資産の類似性や比較指標⁽⁵²⁾が次のように
 異なっている。

独立価格比準法は、取引価格を比較指標とし、取引される資産の「同種性」
 と「取引段階、取引数量その他」の類似性が基準（措置法第66条の4第2項
 1号イ）とされ、資産の同種性にウェイトが置かれている。再販売価格基準
 法及び原価基準法は、粗利益を比較指標とし、資産の類似性の要件に関して
 は「同種」から「類似」の資産とその範囲が広がる一方、粗利益は当事者の
 果たす機能等の差による影響を受けるため「法人の果たす機能その他」の類
 似性がその基準（措置法第66条の4第2項1号ロ及びハ）とされ、機能等の
 類似性が重要となる⁽⁵³⁾。営業利益を比較指標とする取引単位営業利益法につ
 いては、取引される資産の「同種性又は類似性」と「法人の果たす機能その
 他」の類似性が基準（措置法第66条の4第2項1号ニ、措置法令39条の12
 第8項2号及び3号）とされている。その特徴は営業利益を比較指標として
 おり、法人の果たす機能を表す指標とされる販管費を吸収した後の指標であ
 ることから、機能の相違に関する差異から受ける影響が少なく、基本三法を
 適用する上で必要な比較可能性が認められない場合であっても取引単位営業

(51) 今村隆『課税訴訟における要件事実論』180頁（日本租税研究協会、2011）。

(52) 独立企業間価格の算定における比較指標は、企業会計の利益指標を使用しており、
 具体的には、損益計算書上の①売上金額（取引金額）、②売上金額から売上との直
 接的な関係を持つ原価を控除することにより算出する売上総利益（粗利益）、③売
 上総利益から販売費及び一般管理費を控除することにより算出する営業利益が、基
 本的指標となっている。

(53) 前掲注(3)改正税法のすべてP202～203（1986）

利益法では、比較対象取引として採用できる場合があるとされる⁽⁵⁴⁾。

いずれの場合も各算定方法の指標となる価格又は利益率に影響を及ぼす差異がない、又は差異があっても調整できることが要件となる。

3 比較可能性の決定要素

移転価格税制は、問題となる国外関連取引を独立企業間取引に引き直す仕組みであり、取引に関連した様々な要素が類似すれば取引価格や利益率も類似するとの前提に立っている。したがって、比較可能性の判断基準とされる要素は、独立企業間価格の各算定方法の指標となる取引価格や利益率に影響を与える要素であるといえる。

措置法通達 66 の 4 (2) -3 は、比較対象取引との類似性を判断するに当たって、比較対象取引に該当するか否かについて、次に掲げる 12 の諸要素を例示し、その類似性に基づき判断するとしている⁽⁵⁵⁾。

- ① 棚卸資産の種類、役務の内容等
- ② 取引段階（小売り又は卸売り、一次問屋又は二次問屋等の別をいう。）
- ③ 取引数量
- ④ 契約条件
- ⑤ 取引時期
- ⑥ 売手又は買手の果たす機能
- ⑦ 売手又は買手の負担するリスク
- 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。）

(54) 移転価格参考事例集、事例 9（差異の調整）の解説

(55) OECD 移転価格ガイドラインパラ 1.36～1.63 は、資産や役務の特徴、機能分析、契約条件、市場の状況、事業戦略の 5 つの要素をあげ、これらの要素を比較する必要があるとし、これら要素の内容について該当する項目や適用例などについて詳しく解説している。我が国の通達では、具体的な内容に関する解説は行っておらず、その解説でこの他の要素については、同ガイドラインを参考にするとしている。

- ⑨売手又は買手の事業戦略
- ⑩売手又は買手の市場参入時期
- ⑪政府の規制
- ⑫市場の状況

4 差異の調整

我が国の移転価格税制は、基本三法及び取引単位営業利益法を適用するに際して、検証対象となる国外関連取引と比較対象取引との間の差異により価格又は利益率に差が生じていても、その差異を調整することができる場合には、必要な調整を行った後の価格又は利益率を使って、独立企業間価格を算定することができるとしている。ただし、移転価格税制の法令上、どのような項目が差異調整の対象となるかに関する規定はない。

比較可能性の判断基準となる要素は、独立企業間価格の各算定方法の指標となる取引価格や利益率に実質的に影響を与える要素であることから、差異がある場合とは、それらの比較可能性の決定要素の類似性に差があることにより、選択された算定方法の指標である価格や利益率に影響を及ぼすものと認められる場合である⁽⁵⁶⁾。

差異の調整は、比較対象取引の候補となる取引について、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、調整の対象となる差異は、対価の額に影響を及ぼすことが客観的に明らかである場合に行うものであり⁽⁵⁷⁾、対価の額の差を生じさせ得るものすべてを対象とするものではない⁽⁵⁸⁾。

事務運営指針3-1は、差異調整について貿易条件、決済条件、値引き割戻し、測定できる機能又はリスクの差異を例示しているが、差異調整を行う場合は、その差異を定量化（数値化）する必要がある、定量化できない場合を

(56) 措置法66条の4第2項1号、措置法施行令39条の12第6項、第7項、第8項及び措置法通達66の4(2)-1

(57) 前掲注(3)改正税法のすべて201頁

(58) 移転価格参考事例集、事例9（差異の調整）

含め差異調整が困難な場合には、比較法は採用できず、利益分割法が用いられることになる⁽⁵⁹⁾。

第2節 独立企業間価格の算定における問題

1 独立企業間価格の意義

移転価格税制の適用に際しては、取引の比較可能性を検討するに当たり、独立企業間価格の意義について、経済合理性等を理由として問題となっている。これに関しては、船舶造船事件の松山地裁判決において、次のように判示されており、我が国の移転価格税制が、当事者の意図を考慮せず、現実の価格を独立企業間価格に修正するものであることが示されている。

「我が国における移転価格税制は、企業活動の国際化の進展に伴い、海外の特殊関係企業（国外関連者）との取引において、価格操作による所得の海外移転に対処し、諸外国と共通の基盤に立脚し、適正な国際課税を実現するために制定されたものであること、移転価格税制は、国際的な企業グループ内における財貨移転に関する価格が、必ずしも自由市場価格ではなく行われていることに対処して、適正な課税処分が課すための仕組みであること、そこで、グループ内取引における価格調整の結果、所得が国外に移転されると評価し得るときは、その取引を正常な状態（独立企業間価格）に引き直して課税所得を算出し、租税債務のゆがみを取り除くことを目的としていること、グループ企業間では、価格設定を通じ、脱税や、租税回避が行われる例がみられるが、移転価格税制自体は、当事者の意図を考慮せず、現実の価格を独立企業間価格に修正するものであること、諸外国でもこれと同様の税制が採用され、わが国でも昭和61年に、租税特別措置法66条の4として新

(59) 中里・前掲注(13)435頁では、差異の調整について「移転価格における比較可能性についての法的な議論においては、何を要素とするか、そのそれぞれの要素を各取引についてどのように量的に評価・測定するか、あるいは、そのそれぞれに対してどの程度の重要性を認めて独立当事者間取引価格を決定するかという点が明らかにされていない。」とされている。

設され、採用されたものであることが認められる。

このような制度制定の経緯、趣旨などに照らすと、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、反面、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いうべきである。」

このような納税者の主張に対する裁判所の判断は、電子部品事件においてもなされており⁽⁶⁰⁾、我が国の移転価格税制における独立企業間価格の意義については、措置法 66 条の 4 第 2 項に規定された算定方法に基づいて計算された金額であるとされ、取引に経済的合理性があること等の理由はその要件には該当しないため、納税者の主張を退けるものとなっている。

すなわち、移転価格課税においては、独立企業間価格は、措置法 66 条の 4 第 2 項に規定する各算定方式で算出されることが要件となり、それ以外の理由である取引に関する経済的合理性の理由は、例外的に子会社等を再建する場合に金利負担を援助するなど特別に配慮される取扱い⁽⁶¹⁾がある場合を除き、考慮されないものと考えられる。

(60) 電子部品事例の大阪地裁平成 20 (2008) 年 7 月 11 日判決 (訟月 55 卷 10 号 3093 頁) では、納税者は海外販売子会社との間での販売価格の設定を同一にして業務の簡素化、販売量の最大化による国内利益の最大化を図っているのであるから、国外関連取引に係る価格は、このような原告会社の経営戦略から合理的かつ自然に導き出されたものであって、このような価格こそが独立企業間価格であるとの納税者の主張に対し、我が国の法令には「独立企業間価格」の定義規定はないが、独立企業間価格が非関連者間で行われた取引における価格を指すものとして観念されていることは明らかであるから、それが独立企業間価格そのものであると解する余地はないと判示している。

(61) 法人税法基本通達 9-4-2 は、法人がその子会社等に対して金銭の無償若しくは通常の利率よりも低い利率での貸付け又は債権放棄等をした場合において、その無利息貸付け等が例えば業績不振の子会社等の倒産を防止するためにやむを得ず行われるもので合理的な再建計画に基づくものである等その無利息貸付け等をしたことについて相当な理由があると認められるときは、その無利息貸付け等により供与する経済的利益の額は、寄附金の額に該当しないものとするとしている。

2 比較対象取引の要実在性

独立企業間価格の算定に際しては、取引の比較可能性を検討するに当たり、比較対象取引が実在する取引に限定されるか否かについて問題となっている。

この問題に関し貸付金利子事例における東京地裁は、「独立価格比準法と同等の方法は、いずれも比較の対象となる非関連者間の取引が具体的に実在することを前提とし、その取引における実際の対価の額を基礎として独立企業間価格の算定を行う方法であるが、例えば原油、農産物等の取引市場で売買される商品（棚卸資産）の場合には、市場価格が存在し、その市場価格によって、市場に参加する不特定多数の非関連者間で現実に売買取引が成立し、又は成立し得るのであるから、そのような市場価格を基礎とする取引を想定して比較対象取引とすることも、実在する非関連者間の取引を比較対象取引とする方法に準ずる方法として、有用かつ相当なものと認めることができ、この点は、国内及び国際的に金融市場が存在する通貨の貸借取引についても同様のことがいえる」と判示し、実在取引が存在しない場合においても、金融市場における第三者間取引を想定した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を、実在する非関連者間の取引を比較対象取引とする方法に準ずる方法として認めている。

その理由について同判決は、国外関連取引と比較可能な非関連者間の取引を実在の取引の中から見出すことは、通常は困難であると考えられるが、「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措置法66条の4の立法趣旨とは考えられない。」としている。

このような考え方は、OECDモデル租税条約「第9条特殊関連企業の課税」に関するコメンタリー第1項2において、「特殊関係にある企業間の取引が、通常の公開市場での取引（独立企業間における条件）に基づいて行われる場合には、特殊関連企業の計算を修正することは認められない。」とし

ているように、租税条約上も、通常の公開市場での取引を独立企業間における条件と想定しているように考えられる。我が国の移転価格税制においても比較対象取引は、原則として実在の取引が対象となるが、この事例のように商品市場や金融市場等で市場価格が形成され、取引が観念できる場合には、そのような取引も比較対象取引とされることとなろう。

3 取引単位

我が国の移転価格税制は、法人が、当該法人に係る国外関連者との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行った場合に、その取引につき、独立企業間価格で取引がなされていない場合に、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して所得金額を算定するものであることから、移転価格税制の適用に関する基本的な考え方は、各取引ごとに所得金額を計算するものと考えられる。しかしながら、実際に独立企業間価格を算定するに当たっては、継続する多くの取引を個々の取引ごとに独立企業間価格を計算することは、実務的には困難な面も多く、独立企業間価格の各算定方法の要件となる同種又は類似の取引などでまとめられる取引を集合させた単位を1つの取引として、独立企業間価格の算定を行っており、どのような場合に複数の取引単位を1つの取引として評価すべきかが問題となる。

この点に関し措置法通達 66 の 4 (3) -1 は、取引が相互に関連して複数の取引単位を1つの取引として評価すべき包括取引について、①国外関連取引について、同一の製品グループに属する取引、同一の事業セグメントに属する取引等を考慮して価格設定が行われており、独立企業間価格についてもこれらの単位で算定することが合理的であると認められる場合、②国外関連取引について、生産用部品の販売取引と当該生産用部品に係る製造ノウハウの使用許諾取引等が一体として行われており、独立企業間価格についても一体として算定することが合理的であると認められる場合には、これらの取引を一の取引として独立企業間価格を算

定することができるとしている。

独立企業間価格の算定における取引単位が争われた電子部品事例における大阪地裁判決は、取引単位について「比較対象取引としての評価は、商品又は役務提供の長期的な契約等、個々の取引が密接に結びついているか又は継続的に行われているため、別々に適正に評価することができないような場合には、これらをまとめて行った方がより合理的である。」とし、納税者の製造する製品がいずれも性状、構造、機能等面からみて「同種又は類似の棚卸資産」に該当すること、台湾に所在する複数の代理店と代理店契約を締結し、製品に関する価格表に基づいて取引を継続的に行っていたことを事実認定した上で、「本件比較対象取引が、台湾法人グループ各社との間で、本件販売代理店契約及び本件価格表に基づく継続的な製品供給取引として行われていたこと、原価基準法の下で本件国外関連取引と比較対象取引とを比較するに際し、本件各事業年度における各事業年度ごとの圧着端子類及びコネクタ類の取引全体を対象とするのが適切であることはいずれも明らかというべきである。」と判示した。

取引単位については、OECD移転価格ガイドラインにおいても、個々の取引が密接に結びついていたり、継続的にしているため、個別적으로는適正に評価できない場合、個々の独立企業の条件を評価するよりもまとめて評価する方が合理的な場合には、複数の取引をまとめて検討すべきであるとしている⁽⁶²⁾。電子部品事例においては、複数の代理店と代理店契約を締結し、製品に関する価格表に基づいて取引を継続的に行っていたことに加え、課税庁側の主張にあるように納税者自身も台湾グループを一括して管理していた点なども、納税者と複数の取引先との間の複数の取引について、1つの取引単位として独立企業間価格を算定することに関して考慮されたもの考えられる。このような考え方は、上述の措置法通達やOECD移転価格ガイドラインの規定ともほぼ整合しているも

(62) OECD 移転価格ガイドラインパラ 3.9

のと思われる。

判決では、台湾法人グループと納税者との取引は、「各社ごとにその規模において10倍以上の差があるが、非関連者ごとにその個別具体的な差異に由来する利益率の較差が存する場合でも、これらをまとめて比較対象取引の相手方とすることで各法人ないし事業者間に存在する差異が相殺されて利益率が平準化され、より適切な比較を行うことができる場合も想定し得る」としているように、多品種の製品を扱っている場合などには、取引単位を1つにまとめる利点が生じていることについても指摘している。取引単位については、独立企業間価格の算定方法の違いによっても相違するものと考えられ、独立企業間価格の各算定方法の指標である価格や利益率を算定する上で、算定方法、取引実態及び比較対象取引に応じ合理的な単位を1つの取引単位とすべきものと考えられる。

4 独立企業間価格「幅（レンジ）」

船舶造船事例において納税者は、船舶建造請負取引は個別性、特異性が強く、1つの点をもって独立企業間価格を定めることは困難であり、「独立企業間価格」に「幅」の概念を認めるべきであると主張し問題となっている。

この点について、船舶造船事例の高松高裁判決では、「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、差異を調整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』が出てくることは予想できる。また、独立企業間価格を算定するに当たり、比較可能性が同等に認められる取引が複数存在するため、比較対象取引を1つに絞り込むことが困難で、あえて1つに絞り込むことがかえって課税の合理性を損ねると判断されるような場合には一定の範囲（価格帯）が形成、認識できることになり、そのような意味での独立企業間価格の『幅』の概念が採用される余地はあると解される。」とし、事実関係によっては、幅の概念が認められる場合があるとしながらも、「本件の船舶建造請負取引のように、比較対象取引となり得る取

引が限定され、あるいは、比較対象取引の候補となり得る取引が複数存在しても、その比較可能性に明らかな差があり、容易に比較対象取引を1つに絞り込むことが可能である場合には、上記『幅』の概念を用いるまでもなく、最も比較可能性の高い取引を比較対象取引として独立企業間価格を算定することができる。」とした。また、OECD移転価格ガイドラインにも独立企業間価格に「幅」があることを前提とした記述があるとの主張に対しては、「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特別措置法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、立法時の説明でも、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。すなわち、上記規定は、第三者の取引との『比較』を原則とした上で、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べきである。」と判示した。

本件において、納税者は、国外関連取引の船価が一定の幅の中にある旨主張したが、高松高裁は上述のとおり、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つとなると判示しており、比較可能性が高い1つの比較対象取引がある場合にまでも「幅」の概念が適用されることについて明確に否定しており、相当であると考えられる。

独立企業間価格「幅」については、それを支持する主張として、OECD移転価格ガイドラインと同様に「幅」の概念を導入すべきとする見解⁽⁶³⁾、予

(63) 望月文夫『日米移転価格税制の制度と適用—無形資産取引を中心に—』264頁(大蔵財務協会、2007)では、「取引単位営業利益法を導入した経緯から考えても、また、納税者の予測可能性を確保する点からも、幅の概念についてもOECD移転価格ガイドラインと整合的な取り扱いとすることが望ましい。」とされている。

測可能性確保のために、安全帯として「幅」を導入すべきとする見解⁽⁶⁴⁾などがある。この点については、一般に租税法では、判示にあるように、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ぬとされており、措置法66条の4第1項で「当該取引につき、当該法人が当該国外関連者から支払いを受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき」と規定されているように、我が国の法令上、独立企業間価格は1つに定まることを前提としているものと解され、訴訟実務上も、所得金額や価格は1つの金額に収斂するはずとされ、「幅」の概念は採られていない⁽⁶⁵⁾。

なお、類似性の程度が同等に高いと認められる複数の比較対象取引がある場合には、我が国では、それらの取引に係る価格又は利益率等の平均値を用いて独立企業間価格を算定する方法（基本三法に準ずる方法）を用いるとされており⁽⁶⁶⁾、独立企業間価格はあくまで1つの値を求めることとしている。

5 内部比較対象取引と外部比較対象取引

独立企業間価格を算定する際の比較対象取引には、法人が非関連者との間で行う取引（以下「内部比較対象取引」という。）と非関連者が他の非関連者との間で行う取引（以下「外部比較対象取引」という。）の2種類の取引がある。

法令は内部比較対象取引と外部比較対象取引に関して優劣を規定しておらず、仮に、両者が適用可能な場合には、比較可能性等の観点に立って、どち

(64) 金子・前掲注（6）387頁では、「独立企業間価格という観念は幅を持った観念であり、いかなる資産や役務についても唯一の独立企業間価格は存在しない。」とした上で「最も適切と認められる方法によって独立企業間価格が算出された場合に、その上下一定範囲（例えば上下20%）の安全帯を設け、その範囲内の価格は独立企業間価格であるとして許容する取扱いが合理的であると考え」とされている。また、川端康之「移転価格税制の展開」租税法学会『租税法研究36号』81頁（有斐閣、2008）では、「市場が多様な価格形成で成り立っている以上、独立企業間価格（というよりは、arm's length 価格）も幅のあるものと解することが妥当であろう。」とされている。

(65) 今村・前掲注（51）『課税訴訟における要件事実論』185頁

(66) 移転価格事務運営要領3-3、移転価格参考事例集、事例1（独立価格比準法を用いる場合）

らがより比較的可能性が高いかを判定すべきことになる⁽⁶⁷⁾。船舶造船事例の松山地裁判決が、内部比較対象取引について、「調整すべき項目が少なく、調整自体も容易であるから、内部取引価格比準法が外部取引価格比準法より基本的に優れている。」と判示するように、一般的には、外部比較対象取引より内部比較対象取引を用いる方が調整すべき差異が少なく、優れているものと考えられる。内部比較対象取引を用いる場合、納税者は、納税者自身の内部関係資料により検証対象取引と比較対象取引を直接的に比較することができるので、比較データの入手の面においても外部比較対象取引より内部比較対象取引の方が、優れているものと考えられる。

もともと、内部比較対象取引が採用できる場合は、あくまで検証対象となる国外関連取引と比較可能性が認められる場合であり、取引規模、取引時期、取引段階、市場の状況等をはじめとする比較可能性の判断要素が相違し、その比較可能性が確保できない場合には採用できない。改正されたOECD移転価格ガイドラインにおいても、財務分析が同一の会計基準や会計慣行によって行われる信頼性等の利点をあげる⁽⁶⁸⁾一方で、内部比較対象取引については、外部比較対象取引と同じように比較可能性の5要素を満たさなければならないとした上で、製品販売に関して非関連者に対し極少量を販売する例をあげ、このような場合には比較可能性に重要な影響を与えている⁽⁶⁹⁾。

6 独立企業間価格の算定における問題の重要性

移転価格課税においては、検証対象となる国外関連取引と比較対象取引との間における比較可能性の決定要素の類似性に関する問題以外に、上述のように、独立企業間価格の算定をする際における取扱いについて問題となる。移転価格課税における争訟においては、独立企業間価格の意義から始まり、取引実在性、取引単位、独立企業間価格「幅」など、様々な要因につい

(67) 前掲注(3)改正税法のすべて200頁

(68) OECD 移転価格ガイドラインパラ3.27

(69) OECD 移転価格ガイドラインパラ3.28

て争いの原因となっている。

独立企業間価格の意義、比較対象取引の実在性、取引単位などの問題については、利益分割法を含めすべての移転価格課税における独立企業間価格の算定における問題ともいえる。

移転価格税制は、取引価格の妥当性を問題とする税制であり、検証対象となる国外関連取引と比較対象取引とを比較するに当たっては、比較する両取引の基礎となるこれら独立企業間価格の算定に関する項目の検討も必要となり、課税実務においても重要な事項となっている。このような独立企業間価格の算定に関する項目は、上記以外にも、措置法通達においては、相殺取引、為替差損益、値引き割戻し、会計処理方法の差異、及び原価基準法における取得原価の額に関する取り扱い⁽⁷⁰⁾が、また、事務運営指針においては、製品の需要の変化やライフサイクルにより単年度比較が適切でない場合の合理的期間での算定に関する取扱い⁽⁷¹⁾が定められており、独立企業間価格を算定する上で留意する必要がある。

第3節 基本三法における比較可能性

1 独立価格比準法における比較可能性の要件

(1) 比較可能性の要件

独立価格比準法は、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、国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同様の状況下で売出した比較対象取引の対価の額をもって独立企業間価格とする方法である。この場合に取引段階、取引数量その他に差異がある場合にはその差異による差を調整することができるときはその調整を行った後の額となる（措置法第66条の4第2項1号イ）。

(70) 措置法通達66の4(3)-2、同66の4(3)-3、同66の4(3)-4、同66の4(3)-5、同66の4(3)-6

(71) 移転価格事務運営指針2-2(2)

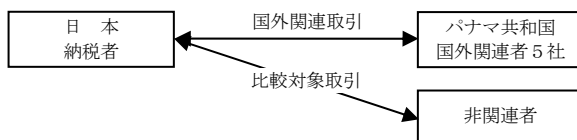
独立価格比準法においては、比較対象取引の比較可能性の要件は、①特殊の関係にない売手と買手との取引であること、②国外関連取引と「同種の」棚卸資産であること、③取引が「国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同様の状況下」で行われたこととされ、国外関連取引と差異がある場合にはその差異を調整することができることとなる⁽⁷²⁾。

なお、基本三法と同等の方法は、棚卸資産の販売取引以外の役務提供取引等の取引に対して適用されるが、取引内容が棚卸資産から役務提供等に代わるものの、基本的な考え方は基本三法と同一である。

(2) 「同種」及び「同様の状況の下」の意義

船舶造船事件の高松高裁判決は、独立価格比準法に関する比較可能性の要件である「同種」及び「同様の状況の下」の意義について、「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。」と判示し、これらの意義を明らかにしている。

(船舶造船事例の取引図)



(3) 独立価格比準法における比較可能性の特徴

独立価格比準法は、検証対象となる国外関連取引の価格と比較対象取引

(72) 以下、基本三法の比較可能性に関する要件については、今村・前掲注(51)180頁～182頁を参考としている。

の価格とを直接比較する方法であるため、理論的には最も適切かつ容易な方法であり、基本的に他の方法よりも優れているものとされ、独立企業間価格算定の基本となる方法であるとされる⁽⁷³⁾。他方、実際問題として、世の中にまったく同様の状況の下で行った取引が存在することは稀である⁽⁷⁴⁾とも認識されており、価格に重大な影響を与える差異がないほど十分に類似性のある非関連取引を見出すことは容易ではないとされている⁽⁷⁵⁾。

船舶造船事例は、このような特徴がある独立価格比準法を用いて課税した事例であるが、船舶の類似性に関しては、差異調整すべき項目が少なく、調整も容易とされる内部比較対象取引を採用し、もともと類似性があると思われる船舶の総重量、積載量、大きさ、性能等が同一である同種船⁽⁷⁶⁾を比較対象とした上で、決済条件に起因する差異、建造延期に起因する差異、追加発注に起因する差異、契約時期に起因する差異、追加装備等に起因する差異という5項目の差異に関してその調整がなされるなど厳密な類似性が求められており、資産の類似性にウェイトを置く独立価格比準法の特徴が現れているものと考えられる。

2 独立価格比準法における差異

(1) 投下費用、取引数量及び事業戦略に関する差異

独立価格比準法における差異の調整に関して、船舶造船事例における高松高裁判決では、「差異調整は、選択された非関連者取引について、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ことからすれ

(73) 前掲注(3)改正税法のすべて200頁

(74) 平成14年5月24日国税不服審判所裁決、「裁決事例集63巻」474頁

(75) 山川博樹『我が国における移転価格税制の執行—理論と実務』67頁～68頁（税務研究会出版局、1996年）

(76) 船舶造船事例において比較対象取引となった船舶は、船行区域、船級、用途、総トン数、載貨重量トン数、大きさ（長さ、幅、深さ、きつ水）、主機関、基数、速力（試運転速力）といった規格が同一である同種船となっている。

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」と判示した上で、投下費用に起因するもの、取引数量に起因するものについて次のように、納税者の主張を退けている。

造船業において受注がなく船台が空いている状態にある「空き船台」の解消や国外関連取引に係るモニタリングコストが軽減されるという投下費用に起因する差異については、「単に投下費用が少ないという一般的な事情のみでは、取引価格への影響が客観的に明らかであるとはいえない。投下費用の節約と取引対価の値引きとの客観的な対応関係は不明といわざるを得ないから、取引対価に影響を与えることが客観的に明らかであるとはいえず、投下費用に起因する差異の調整を行う必要があると認めることはできない。」、また、取引数量に起因する差異については、「取引数量に応じて対価を減額するという一般的な慣行や認識が存在すると認めることはできず、仮に一定数量の取引があっても、個別、具体的事情に応じて値引きの可否及び程度が判断されているものと認めるのが相当である。」としている。

また、船舶造船事例における地裁判決では、納税者が主張した不況時には、市場価格よりも高めの取引価格を設定して、国外から国内に所得を移転し、好況時には、市場価格よりも低めの取引価格を設定して、国内から国外に所得を移転し、グループ全体として、最大限の利益を確保するという事業戦略に起因する差異について、「このような事業戦略は、国外関連者との関係を利用して、通常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、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。」と判示した上、その理由として、OECD移転価格ガイドラインにおける事業戦略について言及し、「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

かなとおり、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」としている。

(2) 独立価格比準法における差異の検討

独立価格比準法における差異の調整項目は、独立価格比準法における比較可能性の要件である「同種の」及び「同様の状況の下で」に関する要素、すなわち、「資産の同種性、取引の段階、取引数量、取引時期、引渡条件、支払条件、取引市場等」の諸要素が該当するものと考えられる。したがって、船舶造船事例においては、納税者は「投下費用に起因する差異」を主張しているが、このような原価項目や販管費項目に関する差異については、取引価格を比較指標とする独立価格比準法においては、取引価格への影響が客観的に明らかに認められるような場合を除いて差異には当たらないものと考えられる。

また、措置法通達で例示された要素の1つである事業戦略に関しては、その意義が問題となっている。判示にあるように「事業戦略」とは、市場確保、市場拡大戦略など、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ような市場浸透戦略など⁽⁷⁷⁾を指すものと考えられ、本件のように、不況時には市場価格よりも高めの取引価格を設定して国外から国内に所得を移転し、好況時には市場価格よりも低めの取引価格を設定して国内から国外に所得を移転するような、正に価格操作ともいえる事業戦略は、差異調整には該当しないこととなる。

事業戦略に関してOECD移転価格ガイドラインでは、予測される結果が取引時点において説得力のあるものではなかった場合や、事業戦略が不成功であるにもかかわらず独立企業が受け入れられる期間を超えて継続さ

(77) OECD 移転価格ガイドラインパラ 1.59 は、「関連者間と非関連者間の取引や企業の比較可能性を判断する場合には、これらの事業戦略を考慮に入れる必要がある。」とし、同 1.60 は、「事業戦略には市場浸透計画も含まれる。」としている。

れている場合には、当該事業戦略についての独立企業間的な性格は疑わしいものとなるとしている⁽⁷⁸⁾。この点、我が国の企業における行動、すなわち、長期的視野に立ち、継続関係を重視するいわゆる日本の経営がなされ、マーケットシェアを重視する戦略が相当期間に及び行われているような場合に、このような事業戦略が認められるか否かが問題となるが、その根底には、移転価格税制における関係当事者国間における課税権の配分という問題があり、問題が生じた場合には平行線の議論が続くものと思われる⁽⁷⁹⁾。

3 無形資産取引における比較可能性の問題

(1) 無形資産の定義

我が国においては、措置法には無形資産の定義規定はなく、措置法通達 66 の 4 (2) - 3 (8) に、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。）として規定されており、具体的に無形資産としてあげられているものは、次表の左欄のとおりである⁽⁸⁰⁾。

(78) OECD 移転価格ガイドラインパラ 1.63

(79) 別所・前掲注 (32) 496 頁～497 頁。また、岡田至康「改定 OECD 移転価格ガイドラインとその意義（我が国企業を巡る国際租税制度の現状と今後）」18 頁（21 世紀政策研究所、2010. 2）では、我が国の企業には、マーケットシェア重視、親子会社間の強固な一体性等の特色があることから、このような特質は十分尊重させるべきであるとされ、このような企業風土とも言えるものについて各国の理解を得ていくためには、事業戦略として文書化を図る等の工夫も合わせて考慮すべきものと指摘されている。

(80) 移転価格参考事例集事例 10（参考）では、措置法通達 66 の 4 (2) - 3 (8) に定義される移転価格税制上の無形資産は、OECD 移転価格ガイドライン(1996 年)に記載されている無形資産の内容と同義であるとし、米国の財務省規則 § 1.482-4 (b) の定義規定と比較した場合においても乖離するものではないとしている。

【無形資産に係る定義規定の比較表】

措置法通達（法令解釈通達） 66 の4(2)-3 の(8)	OECD 移転価格ガイドライン	米国財務省規則 § 1.482-4(b)
<ul style="list-style-type: none"> ・著作権 ・特許権、実用新案権、意匠権、商標権 ・特許権、実用新案権、意匠権及び商標権の実施権等 ・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（独自の考案又は方法を用いた生産について的方式、これに準じる秘けつ、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い、ノウハウや機械、設備等の設計及び図面等に化体された生産方式、デザインを含む。） ・顧客リスト、販売網 ・上記のほか、重要な価値のあるもの 	<p>(パラグラフ6.2)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・特許、商標、商号、意匠、形式 ・文学上・芸術上の財産権、ノウハウ、企業秘密 <p>(パラグラフ6.3)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・コンピュータソフトウェア <p>(パラグラフ6.4)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・マーケティング上の無形資産（商標、商号、顧客リスト、販売網、重要な宣伝価値を有するユニークな名称・記号・写真） <p>(パラグラフ6.5)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ノウハウや企業秘密は商業上の活動を助け、又は向上させる財産としての情報又は知識である。 ・ノウハウは経験から得られるものであり、製造者が単なる製品の検査や技術の進歩に関する知識から知ることができないものを意味する。 ・ノウハウは特許権によりカバーされない秘密工程、秘密方式及び産業上、商業上又は学術上の経験に関するその他の秘密情報を含むかもしれない。 	<ul style="list-style-type: none"> ・無形資産とは以下のものを含み、かつ、個人の役務とは関係なく重要な価値を有する資産をいう。 ・特許、発明、方式、工程、意匠、様式、ノウハウ ・著作権、文学作品、音楽作品、芸術作品 ・商標、商号、ブランドネーム ・一手販売権、ライセンス、契約 ・方法、プログラム、システム、手続、キャンペーン、調査、研究、予測、見積り、顧客リスト、技術データ ・その他の類似項目（あるものの価値がその物理的屬性でなく、その知的内容又は他の無形資産から派生している場合、上記の各項目に類似しているとみなされる。）

(注) この比較表は、無形資産の定義項目等を分かりやすく網羅したものであり、各規定の内容をそのまま引用したものではない。

また、移転価格事務運営指針 2-11 は、調査において無形資産が法人又は国外関連者の所得にどの程度寄与しているかを検討するに当たっては、例えば、次に掲げる重要な価値を有し所得の源泉となるものを総合的に勘案することに留意するとしている。

- ①技術革新を要因として形成される特許権、営業秘密等
 - ②従業員等が経営、営業、生産、研究開発、販売促進等の企業活動における経験等を通じて形成したノウハウ等
 - ③生産工程、交渉手順及び開発、販売、資金調達等に係る取引網等
- なお、法人又は国外関連者の有する無形資産が所得の源泉となっている

かどうかの検討に当たり、例えば、国外関連取引の事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似する法人のうち、所得の源泉となる無形資産を有しない法人を把握できる場合には、当該法人又は国外関連者の国外関連取引に係る利益率等の水準と当該無形資産を有しない法人の利益率等の水準との比較を行うとともに、当該法人又は国外関連者の無形資産の形成に係る活動、機能等を十分に分析することに留意するとしている。

(2) 無形資産の形成及び経済的所有

無形資産に関する所有についてみると、我が国の移転価格税制では、無形資産の法的な所有関係のみならず、無形資産を形成、維持又は発展（以下「形成等」という。）させるための活動において、法人又は国外関連者の行った貢献の程度も勘案する必要があるとし、このように無形資産を開発し、又は形成に寄与した者に無形資産の経済的実質価値を帰属させる考え方をとっている⁽⁸¹⁾。

また、移転価格事務運営指針 2-12（無形資産の形成、維持又は発展への貢献）は、無形資産の形成等への貢献の程度の判断は、その無形資産の形成等のための意思決定、役務の提供、費用の負担及びリスクの管理において法人又は国外関連者が果たした機能等を総合的に勘案するとされている⁽⁸²⁾。

(3) 無形資産取引における比較可能性

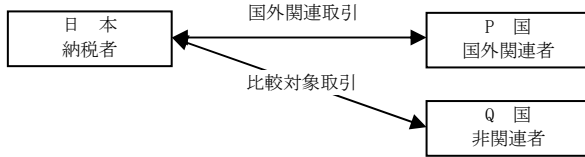
ロイヤルティ取引事例においては、課税庁が、納税者と P 国国外関連者との使用許諾取引には比較対象取引が存在せず、基本三法と同等の方法が

(81) 山川博樹『移転価格税制—二国間事前確認と無形資産に係る実務上の論点を中心に—』263 頁（税務研究会出版局、2007. 7）。高久・前掲注（14）251 頁。また、NERA エコノミックコンサルティング編『移転価格の経済分析 超過利益の帰属と産業別無形資産の価値評価』166 頁（中央経済社、2008. 7）では、無形資産の所有権については、有形資産の場合と異なり、法的に保護された無形資産を除き必ずしも明確でないとし、法的に保護された無形資産であっても、移転価格の文脈では法的所有者が経済的所有者と一致しない場合もあるとしている。

(82) 山川・前掲注（81）264 頁では、4つの機能等を総合的に勘案する意味について、具体的に役務提供のみを行う者と費用負担のみを行う者の貢献などを例に取り上げ、解説されている。

適用できないとして残余利益分割法により独立企業間価格を算定したことに対し、納税者は、P国とは別のQ国非関連者との間における使用許諾取引が、本件の国外関連取引と使用許諾に係る製品及び技術が同種であり、また、使用許諾に係る条件に差異はあるものの、実質的に同様の状況にあるか、当該差異がロイヤルティ率に影響を及ぼすと結論付ける合理的な理由はないことから、これを比較対象取引として「独立価格比準法と同等の方法」を適用することができるとし、争いとなっている。

(取引図)



これに対して国税不服審判所は、無形資産の使用許諾取引に「独立価格比準法と同等の方法」を適用する場合の比較対象取引の選定に当たっては、使用許諾に係る無形資産が「同種」であり、かつ使用許諾の時期、使用許諾の期間等の使用許諾に係る条件が「同様」であることが要件であるところ、本件における国外関連取引と比較対象取引については、使用許諾に係る無形資産は「同種」であるが、①使用許諾開始時期、②使用許諾期間、③独占許諾・非独占許諾の許諾条件、④技術者派遣の有無及び⑤販売地域という使用許諾に係る条件が契約上も実態上も明らかに異なっているものと認められるとした上で、本件においては、技術者派遣の有無、許諾条件の相違、許諾期間の制限の有無など、使用許諾に係る条件の差異が明らかに認められ、これらの差異は独立企業間価格（ロイヤルティ率）に影響を及ぼすものであり、その差異による具体的な影響額を調整することもできないものと認められることから、当該比較対象取引を使用して「独立価格比準法と同等の方法」を適用することはできないとしている。

(4) 無形資産取引における比較可能性の検討

無形資産取引における比較可能性に関して、措置法通達 66 の 4 (6) - 6 (無形資産の使用許諾等の取扱い) は、無形資産の使用許諾又は譲渡の取引について、独立価格比準法と同等の方法を適用する場合には、比較対象取引に係る無形資産が国外関連取引に係る無形資産と同種であり、かつ、比較対象取引に係る使用許諾又は譲渡の時期、使用許諾の期間等の使用許諾又は譲渡の条件が国外関連取引と同様であることを要することに留意するとしている。この規定に関しては、独立価格比準法における比較対象取引の比較可能性の要件が、国外関連取引と「同種の」棚卸資産であること、取引が「国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同様の状況下」で行われたことであることからすると相当であると考えられる。

ロイヤルティ取引事例においては、本件における国外関連取引と比較対象取引については、使用許諾に係る無形資産は「同種」であることについて、当事者間において争いはなく、専ら独立価格比準法と同等の方法における「同様の状況下」での取引であるか否か、すなわち、使用許諾の時期、使用許諾の期間等の使用許諾に係る条件が「同様」であるか否かが問題となっている。

国税不服審判所の裁決は、ロイヤルティ取引事例における使用許諾に係る条件について、上述の 5 つの条件が契約上も実態上も明らかに異なっているものと事実認定した上で、これらの条件に係る差異は独立企業間価格（ロイヤルティ率）に影響を及ぼすものであり、その差異による具体的な影響額を調整することもできないものと認められるとしている。確かにこのような条件の相違は、価格に影響を及ぼすものと考えられ、裁決内容は相当であると思われる。

(5) 無形資産取引に関する問題

無形資産取引に関する問題は、実務上、ロイヤルティ取引事例のように、比較対象取引を見い出すことが難しいことがあげられる。平成 19 年 9 月に経済産業省の移転価格税制研究会が公表した「中間報告書」によれば、無

形資産取引の増大に伴い無形資産について「何をもって無形資産とするのかの判断、無形資産の子会社利益への寄与度、価値評価及びその価値評価に対して適切な対価が支払われているかどうかの判定がそもそも難しいこと、取引価格の算定において比較対象取引を見いだすことが困難な多いこと」があるとしている。

我が国の移転価格税制では、無形資産の法的な所有関係のみならず、無形資産を形成等させるための活動において、法人又は国外関連者の行った貢献の程度も勘案し、無形資産を開発し、又は形成に寄与した者に無形資産の経済的実質価値を帰属させる考え方をとっている⁽⁸³⁾。そして、無形資産の形成等への貢献の程度の判断は、その無形資産の形成等のための意思決定、役務の提供、費用の負担及びリスクの管理において、法人又は国外関連者が果たした機能等を総合的に勘案するとされている⁽⁸⁴⁾。このため、無形資産取引に対して移転価格税制を適用するに当たっては、実務上、このような無形資産の形成等への貢献の判断に関し、多くの事実を総合的に判断することが必要となる。また、無形資産の評価については、その経済評価方法としていくつかのアプローチ⁽⁸⁵⁾のうち、ディスカウントキャッシュ

-
- (83) 松田・居波・岡・高橋「第 61 回 IFA 総会—主なテーマを巡る議論の評釈と論考—」税大ジャーナル 6 号 143 頁 (2007) では、第 61 回 IFA 年次総会における「移転価格と無形資産」に関する議題において、無形資産の所有権には、「法的 (legal)」、「経済的 (economic)」及び「実質的 (practical)」の 3 つの概念があるものとされた上、これらの「所有権の判定テスト (Test for determining ownership)」として、「法的所有権」については当該無形資産の法的な名義 (legal title) が誰なのか、「経済的所有権」については当該無形資産の醸成に係るコストとリスクを誰が負っておりかつそれに帰属する所得を誰が得る権利を持つのか、「実質的所有権」については当該無形資産の使用を通じてその事業活動の中で実際の支配を誰がしているのかを明らかにする必要があるとされている。
- (84) 伊藤雄二「移転価格課税を巡る諸問題—無形資産の事実認定、外国子会社との接点を中心に」租税研究 693 号 139 頁 (2008. 5) では、無形資産の形成に係る法人又は国外関連者の活動、機能等を十分に分析する意味について、具体的な事例を設定し、「競合他社及び市場(あるいは顧客)との関係において収益の獲得にインパクトを有すると評価しうる要素が何であるか」ということを突き止め、その要素を誰が形成したのかを解明すること」とされている。
- (85) 一般的な無形資産価値の経済的分析方法としては、インカムアプローチ、マーケットアプローチ及びコストアプローチの 3 つが、会計学等の分野で通説とされてい

フロー法をはじめとするインカムアプローチが実務では有力な手法とされているが、この方法が必ずしも絶対的な方法ではない状況にある。すなわち、無形資産取引に係る問題があげられる理由は、①無形資産の性質上、実際に比較可能な対象取引が存在していないことが多いこと、②無形資産取引については、利益の源泉となっている無形資産の帰属先がどこであるのかの判断が、無形資産の経済実態をよく見極め判断する必要があり、その把握が難しいこと、③無形資産の価値の評価についても客観的に測定する方法が定まっていないことなどに起因しており、今後も無形資産取引に関する議論は続くものと思われる⁽⁸⁶⁾。

4 再販売価格基準法における比較可能性の要件

(1) 比較可能性の要件

再販売価格基準法は、国外関連取引に係る棚卸資産の買手が非関連者に対して、棚卸資産を販売した際の販売価格から、政令で定める通常の利潤の額（以下「通常の利益率」という。）を差し引いて計算した金額をもって、国外関連取引の対価の額とする方法である（措置法 66 条の 4 第 2 項 1 号ロ）。

政令で定める通常の利益率は、国外関連取引に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を非関連者から購入した者が、当該同種又は類似の棚卸資産を非関連者に販売した取引の売上総利益の額を当該収入金額で除した率（売上総利益率）であり、比較対象取引と検証対象となる国外関連取引との間に、売手の果たす機能その他において差異がある場合は、その差異により生じる割合を調整した後の割合であるとされている（措置法施行例 39 条の 12 第 6 項）。

る。

(86) OECDにおいても、無形資産取引が課題となっており、2011年1月25日に移転価格税制に関する無形資産の分析に関する枠組み、その定義、研究開発活動、マーケティング無形資産、サービスの提供と無形資産取引の区別、移転の識別、無形資産の評価などの項目について、検討すると公表している。

再販売基準法を計算式で表すと、次のとおりとなる⁽⁸⁷⁾。

①独立企業間価格 = 再販売価格（国外関連取引における買手が第三者に販売した価格）－ 通常の利潤の額

②通常の利潤の額 = ①の再販売価格 × 類似の取引に係る（当該法人、国外関連者又は第三者の）売上総利益率

再販売価格基準法においては、比較対象取引の比較可能性の要件は、①特殊の関係にない者から購入した取引であること、②国外関連取引と「同種」又は「類似」の棚卸資産であること、③比較対象取引と国外関連取引とにおいて売手の果たす機能その他に差異が存在しないこと、また、国外関連取引と差異がある場合には、その差異を調整することができることとなる。

(2) 再販売価格基準法における比較可能性等

再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法が採用されたグラフィックソフト事例において、東京地裁は、再販売価格基準法における比較可能性について、「国外関連取引の独立企業間価格の算定に当たって比較対象取引を用いる場合には、当該比較対象取引が当該国外関連取引と比較可能であることを要するところ、比較可能か否かの判断については、棚卸資産の種類及び役務の内容等、取引段階、取引数量、取引条件、取引時期、取引主体の果たす機能、取引主体の負担するリスク、取引主体の使用する無形資産、取引主体の事業戦略、取引主体の市場参入時期、政府の規制、市場の状況等を考慮するのが相当である。」と判示している。

また、控訴審である東京高裁は、再販売価格基準法の特徴として、「再販売価格基準法は、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額（再販売価格）から通常の利潤の額を控除して計算した金額をもって当該国外関連取引の対価の額（独立企業間価格）とする方法であるが、この方法が独立企業間価格の算定方法とさ

(87) 前掲注(3)改正税法のすべて201頁

れているのは、再販売業者が商品の再販売取引において実現するマージン（上記の「通常の利潤の額」）は、その取引において果たす機能と負担するリスクが同様である限り、同水準となると考えられているためである。すなわち、再販売価格基準法は、取引当事者の果たす機能や負担するリスクが重要視される取引方法である」と判示し、その比較に当たっては、取引当事者の果たす機能と負担するリスクの重要性をあげている。

5 原価基準法における比較可能性の要件

(1) 比較可能性の要件

原価基準法は、国外関連取引に係る棚卸資産の仕入原価や製造原価の額に、政令で定める通常の利益率を加算して計算した金額をもって、国外関連取引の対価の額とする方法である（措置法 66 条の 4 第 2 項 1 号ハ）。

政令で定める通常の利益率は、国外関連取引に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を非関連者に販売した取引において得た売上総利益の額をその原価の額で除した割合であり、比較対象取引と検証対象となる国外関連取引との間に、売手の果たす機能その他において差異がある場合は、その差異により生じる割合を調整した後の割合であるとされている（措置法施行例 39 条 12 第 7 項）。

原価基準法を計算式で表すと、次のとおりとなる。

- $$\text{①独立企業間価格} = \text{購入製造等の原価の額} + \text{通常の利潤の額}$$
- $$\text{②通常の利潤の額} = \text{①の購入製造等の原価の額} \times \text{類似の取引に係る（当該法人、国外関連者又は第三者の）売上総利益率の総原価に対する割合}$$

原価基準法においては、比較対象取引の比較可能性の要件は、①非関連者から購入又は製造等により取得し、非関連者に対して販売した取引であること、②国外関連取引と「同種」又は「類似」の棚卸資産であること、③比較対象取引と国外関連取引とにおいて売手その他に差異が存在しない

こと、また、国外関連取引と差異がある場合には、その差異を調整することができることとなる。

(2) 同種又は類似の意義

電子部品事例の大阪地裁判決は、原価基準法に関する比較可能性の要件である「同種又は類似」の意義等について、「原価基準法について定める措置法施行例 39 条の 12 第 7 項に規定する『同種又は類似の棚卸資産』は、独立価格比準法について定める『同種の棚卸資産』より広く、国外関連取引に係る棚卸資産と性状、構造、機能等の面において類似である資産を含み、これらの一部について差異がある場合であっても、その差異が通常の利益率の算定に重大な影響を与えないと認められるときは、同種又は類似の棚卸資産として取り扱うことができる」と判示した上、①納税者が製造販売する製品が、圧着端子、圧接コネクタ、産業用コネクタ等であり、端子もコネクタも電気機械・電気器具の電流の出入口や他の電気器具につながる箇所を接続するための製品であること、②納税者の工場における年間の生産が、13 万件を超える受注を受けて計 1251 品種、53 億 9 千万個に及ぶ製品をほぼ年中無休の体制で製造していたこと（よって個別の製品ごとの原価の割付が不可能に近いことが推認されること）などを事実認定し、「圧着端子類及びコネクタ類に属する製品が、いずれも性状、構造、機能等の面からみて措置法施行令 39 条の 12 第 7 項にいう『同種又は類似の棚卸資産』に該当することは、明らかというべきである。」としている。

(3) 原価基準法における比較可能性の特徴

原価基準法は、原価の額に非関連者との取引であれば得られたであろう売上総利益の額を加算することにより、売上金額を算出する方法である。

電子部品事例の大阪地裁判決においては、原価基準法について「取得原価を強調する原価基準法の下では、原則として取得原価は個々の製品に帰属せられるべきであり、その際、原材料費、労務費及び輸送費のように一定の期間にわたって変動するものに対してはその原価を一

定の期間にわたり平均したり、全製品グループ又はある特定の製品ラインを平均することが適当な場合もあり、また、異なる製品が同時に製造又は加工され、活動量の変動する場合には、固定資産に係る費用についても平均することが適切である」としているように、原価基準法の比較可能性を検討する際には、原価配分に関する考え方が基本となるものと考えられる。また、売り手の果たす製造、加工、保守サービス等の機能が重視され⁽⁸⁸⁾、その機能や負担するリスクに重点を置く方法であることは、再販売価格基準法と同様である。

6 原価基準法における差異

(1) 市場、取引段階及び取引数量に関する差異

原価基準法における差異の調整に関して、電子部品事例の大阪地裁判決では、「原価基準法の適用において、ある独立企業間取引が比較対象取引としての適格性を有するための要件は、当該取引が、比較されるべき国外関連取引との間、又はそれらの取引を行う企業間に存在するいかなる差異も、競争市場における通常の利益率に重大な影響を与えないものであるか、又は、そのような差異による重大な影響を排除するために、相当程度正確な調整を行うことができるものであること」と判示した上で、納税者の主張する3つの定性的な、①売手の負担するリスクにおける差異（回収リスクの差異）、②市場の差異、③取引段階の相違に関する差異、と独立企業間価格の算定に関する④製造原価の差異、⑤取引数量の差異について検討し、それらの差異の存在は認められないか、認められるとしても通常の利益率に重大な影響を与えるような差異に該当しないとして納税者の主張を退けている。

なお、①売手の負担するリスクにおける差異（回収リスクの差異）及び④製造原価の差異については、第5章の移転価格に関する立証責任におい

(88) 小山真輝編『法人税関係 措置法通達逐条解説』1105頁（財形詳報社、2008.6）

て検討する。

イ 市場の差異

国外関連取引が市場とする香港及びシンガポールと比較対象取引が市場とする台湾市場との間における市場の差異については、「取引市場の差異とは、必ずしも地理的な意味における差異ではなく、商品が販売される経済的環境における差異を意味し、具体的には、商品等に関する競争状況、政府等による規制の状況、市場での特別な慣習、市場のレベル（取引段階）、及び流通機構における特殊性等をいうとされ、多くの場合、国が異なっていれば上記のような意味における取引市場の差異は存在するのが通常である」としながらも、納税者は、①海外販売子会社との間で販売価格設定を同一にして、各海外販売子会社があたかも一体の取引先であるかのように取り扱うことで、業務の簡素化、販売と生産の流れの円滑化・柔軟化を図っており、海外子会社に対する販売価格に関する限り、取引市場間の差異を考慮に入れていないこと、②香港販売子会社及びシンガポール販売子会社の売上総利益率はいずれも高く、営業利益率についても納税者の海外販売子会社8社ないし9社の中でも高位に位置していることから、香港販売子会社及びシンガポール販売子会社にとって、香港及びシンガポールの市場が他の海外販売子会社が展開する市場にも増して厳しい競争環境であったと直ちに認めることはできないことなどの理由から、納税者が「香港・シンガポールに所在する非関連者に対し、圧着端子類及びコネクタ類の販売価格につき、台湾法人グループに対するものと比較して、通常の利益率に大きな影響が出る程度に変更することができたものと想定することは、いずれにせよ困難とすべきである。」とし、市場の差異があるとする納税者の主張を退けている。

ロ 取引段階の相違に関する差異

取引段階の相違に関する差異については、訴訟前の裁決の段階において、国外関連取引が香港・シンガポールに所在する商社に対する販売取

引である一方、比較対象取引が台湾のメーカーに対する販売取引であるという取引先の違いから、その差異の調整として、納税者と国内メーカー又は商社との原価と粗利率との相関関係を回帰分析によりそれぞれ分析し、その差異調整として粗利率から 2.6%を控除していた。このような取引段階の差異について、大阪地裁判決は、納税者は「いずれも台湾法人グループに属する商社とメーカーの双方に対し、ほぼ同一の内容である本件価格表に基づいて圧着端子類及びコネクタ類に属する製品を販売していたことが明らかである。」とし、加えて、「原告（納税者）はいずれの取引においても製造卸として位置付けられることが明らかであるから、本件国外関連取引と本件比較対象取引において、売手の機能にも差異はないといえることができる。」とし、取引段階の相違による差異の調整が必要であるとの納税者の主張を退けている。

ハ 取引数量の差異

取引数量に関しては、本件の国外関連取引と比較対象取引の間には、台湾法人グループの取引を1つの取引として扱った場合でも、最大約4倍程度の取引規模の差異があった。この取引数量の相違に関する差異については、訴訟前の裁決の段階において、このような比較対象取引が、その取引規模を本件の国外関連取引の程度までに拡大した場合には、その取引規模が原告の製造原価の低減にどれほど寄与しているかという点を考えることに合理性があるとした上で、納税者の国内取引における国内メーカーと商社における原価の額と粗利率との対数関数式を導き、比較対象取引の取引規模が本件の国外関連取引の規模になったときの粗利益を算出し、その差異調整を行っている。このような取引段階の差異について、大阪地裁判決は、「通常は、取引規模の差異が10倍以内である場合にはその調整は不要と解されることが認められる⁽⁸⁹⁾」としなが

(89) 羽床正秀・古賀陽子「平成16年版移転価格税制詳解」（大蔵財務協会、2004）394頁では、取引規模の差異に関する設例として、取引規模が10分の1程度の取引について、一般的にいて特定の場合を除き、価格に特に影響を及ぼす差異ではないの

らも、「取引規模の拡大に伴って上記のような値引き圧力が加わる関係は取引社会における経験則に照らして一般的に首肯できるものである」とし、本件国外関連取引の納税者の総売上金額に占める割合が、1社は30%以上、他の1社が10%以上あったことを認定した上で、仮にこれら国外関連者が、納税者の非関連者であったとした場合、納税者が相応の値引きを迫られていたであろう可能性を排除することは困難であるとして、裁決において採用された取引規模の調整を直ちに不合理ということとはできないとして、最終的に裁決における差異調整を認めている。

(2) 原価基準法における差異の検討

電子部品事例における市場の差異、取引段階の相違に関する差異、及び取引数量の差異の3つの差異について検討する。

第1に市場の差異については、独立企業間価格は市場の相違による経済環境の影響を受けるため、その比較可能性を判断する場合には、検証対象となる国外関連取引の市場と第三者間取引である比較対象取引の市場との間に経済的環境に重大な差異がないことが必要となる。一般的には、判示にあるように商品に関する競争状況、政府規制や市場慣行の有無などを指し、多くの場合には国が異なっていれば、市場の差異は存在するとされているが、原油、大豆や小麦といった農産物、半導体等においては世界的市場が成立しているものもある。

OECD移転価格ガイドラインでは、市場の類似性を決定する上で関係するであろう経済状況には、地理的場所、市場の規模、当該市場における競争の程度及び買手と売手の競争上の相対的地位、市場に対する政府の規制などが含まれるとした上で、経済状況の差異が価格に重大な影響を与えるかどうか、当該差異の影響を取り除くために合理的に正確な調整を行うことが可能であるかは、個別の事案の事実及び状況によって決まることになる⁽⁹⁰⁾とする一方、ある多国籍企業グループが類似の関連者間取引を複数

ではないかと思われるとされていた。

(90) OECD 移転価格ガイドラインパラ 1.55

の国で行っており、かつ、これらの国々の経済状況が合理的に同種である場合、当該多国籍企業グループは、これら一連の国々における移転価格設定方針を裏付けるに当たって、複数国比較可能性分析に依拠することが適切となることがあるかもしれない⁽⁹¹⁾と複数の国における比較についても一概に否定していない。

電子部品事例においては、納税者はすべての海外販売子会社との間の販売価格を同一とし、海外販売子会社を一体の取引先と取り扱っており、販売価格の設定において市場を1つのものとして扱っていると考えられることに加え、香港及びシンガポール子会社における売上総利益率、営業利益率が高いことから、直ちにそれらの市場が厳しい競争状況にあったとは認められないことを理由としており、相当であると思われる。

第2に取引段階の差異については、一般に卸売と小売では同一の商品や製品であっても取引価格は相違するように、取引段階が相違する場合には、その差異に関する調整が必要となる。電子部品事例においては、比較対象取引が商社とハーネスメーカーに対して区別することなく、同一の価格表に基づき販売していたこと、製品の売手である納税者の機能は、いずれの取引も製造卸であることなどの事実関係に基づき、取引段階の差異はないとされており、妥当な判示内容と考える。

第3に取引数量に関する差異については、訴訟の前段階の審査請求において、取引規模の相違に関する差異調整を行っていたことについて、判示では取引規模の拡大により値引き圧力が加わる関係は、取引社会における経験則に照らし一般的に首肯できるとし、裁決における差異調整を認めている。取引数量の差異は、対象となる製品等の実際の取引において、数量値引き等が行われるか否かの問題であり、業種や業態等に応じ個々の事実関係に則して判断する必要があるものと思われる⁽⁹²⁾。

(91) OECD 移転価格ガイドラインパラ 1.58

(92) NERA エコノミックコンサルティング・前掲注 (81) 49 頁 (中央経済者、2008. 7) では、取引数量に関して、売り手が製造設備や販売部隊等の固定的な要素の意味合

なお、電子部品事例においては、差異の調整に当たって取引段階及び取引数量の差異に関して統計的分析が行われているが、このような経済的分析が有効な場合がある。この事例において行われた統計分析は、説明変数と被説明変数の関係を実証する回帰分析であり、十分なデータの数や回帰式において説明変数が被説明変数を説明できることなどの条件を満たすことが必要となる⁽⁹³⁾が、これらの条件を満たした場合には、客観的な基準を与えることが可能となる。

第4節 基本三法に準ずる方法における比較可能性

1 基本三法に準ずる方法における比較可能性の要件

基本三法に準ずる方法は、基本三法が適用できない場合に、法令上、基本三法それぞれに準ずる方法が定められている⁽⁹⁴⁾（措置法 66 条の4 第2項1号ニ）。「準ずる」という用語は、「本来そのものではないが、その性質、内容等が準じられるものとおおむね同様ないし類似の」といった意味を表す場合に用いられるものであり⁽⁹⁵⁾、この基本三法に準ずる方法は、基本三法の考え方から乖離しない限りにおいて、取引内容に適合した合理的な方法⁽⁹⁶⁾を採用する途を残したものとされており、裁判事例においても同様に解されている⁽⁹⁷⁾。

いが強い資源を投下している場合、販売数量が増加すれば製品1単位当たりの固定費が低価すると予測されるときには数量値引きに応じる可能性が高いなどの例をあげている。

- (93) 回帰分析において独立変数が被説明変数をどのくらい説明できるかを表す係数を決定係数という。山本拓『計量経済学/新経済学ライブラリ=12』（新世社 2006.9）31頁では、一般のマクロ経済分析などにおいて、時系列データの分析の場合決定係数R二乗が0.8くらいであればあてはまりはまあまあ良い、0.5以下である場合はあまり良くないと考えられる」としている。
- (94) 取引単位営業利益法や利益分割法についても同様に準ずる方法が規定されている（措置法施行令39条の12第8項4号）
- (95) 法制執務研究会編『新訂ワークブック法制執務』695頁（ぎょうせい、2007.12）
- (96) 前掲注（3）改正税法のすべて204頁
- (97) 再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法を適用して課税がなされたグラフィ

今村隆教授は、この準ずる方法について、基本三法を修正するものであり、いわば「修正された課税要件である」とし、当該取引における当該算定方法が「準ずる方法」に当たるか否かは、当該取引内容との適合性と基本三法から乖離していないことの2つの総合判断であり、取引内容と適合しているかどうかや乖離していないことを基礎づける具体的事実が評価根拠事実であって、適合していないことや乖離していることを基礎づける具体的事実が評価障害事実であると考えられるとした上で、「準ずる方法」が規範的要件であるとされている⁽⁹⁸⁾。

移転価格参考事例集⁽⁹⁹⁾においては、法令の規定に従って基本三法を適用した場合には比較対象取引を見い出すことが困難な国外関連取引について、その様々な取引形態に着目し、合理的な類似の算定方法とすることで比較対象取引を選定できる場合、あるいは、合理的な取引を比較対象取引とすることで独立企業間価格を算定できる場合があり、基本三法よりも比較対象取引の選定の範囲を広げ得ることから、基本三法に準ずる方法を適用する可能性も念頭におき、比較可能性の検討を行う必要があるとしている。ただし、基本三法において比較対象取引として求められる比較可能性の要件（措置法通達66の4(2)-3に規定する諸要素の類似性）まで緩めることを認めるものでなく、その要件を満たしていない取引については、基本三法に準ずる方法においても比較対象取引として用いることができないとしている。

2 機能・リスクが限定された事業形態に関する問題

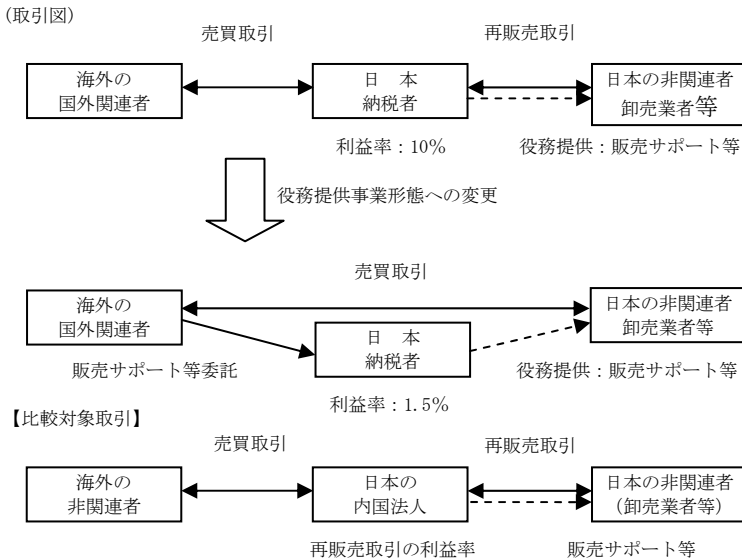
再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法における比較可能性については、グラフィックソフト事例において問題となっている。この事例は、コンピュータソフトウェアの販売支援等を業とする納税者が国外関連者に対し

ックソフト事例において、東京高裁判決は、この「準ずる方法」とは、取引内容に適合し、かつ、基本三法の考え方から乖離しない合理的な方法をいうものと解するのが相当であるとしている。

(98) 今村・前掲注(51)『課税訴訟における要件事実論』190頁

(99) 移転価格参考事例集、事例1（独立価格比準法を用いる場合）の解説

行った役務提供取引について、課税庁が受注販売の再販売業者に係る取引を比較対象取引として、「再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法」により独立企業間価格を算定したものである。東京地裁の判決では、両取引の機能・リスクに比較可能性があるとされていたものが、東京高裁の判決では、納税者が行った取引が法的にも経済的にも役務提供取引であるとされた上で、機能・リスクについて差異があると判示された。なお、納税者は再販売事業を行っていた事業を業務受託形式の役務提供事業形態に変更し、変更後の事業形態につき課税庁が課税したものである。



(注)取引図に関しては、簡略化している。

東京地裁の判決では、機能・リスクに関する比較可能性について、「原告（納税者）は、既存の製品の販売促進及び新規の製品の紹介及び説明のために、卸売業者を訪問し、顧客等を誘導していたこと、製品のマーケティングの費用を負担し、マーケティング資料を作成してマーケティングを行っていたこ

と、本件各国外関連者による日本での製品の販売促進及び宣伝広告を支援していたこと、卸売業者、ディーラー及びエンドユーザーに対し製品のトレーニングコースを提供していたこと、顧客に対しサポートサービスを提供していたことが認められる。また、前示のとおり、原告（納税者）は在庫リスクを負担しておらず、顧客からの債権回収リスクも負担していない。

一方、本件比較対象法人は、グラフィックソフトの卸売及び小売を行っているが、卸売取引について、卸売先の業者と共に潜在顧客先や小売店に赴いて製品のデモンストレーションをするなどの販売促進活動をし、エンドユーザーからの質問やクレームを受け付けて処理をするというサポート活動をし、業界紙、ダイレクトメール及びウェブ上の広告等の広告活動を行っており、また、本件比較対象取引は、仕入販売取引であるが、受注販売方式を採っており、在庫リスクはほとんどなく、売掛先が大企業等の信用の高い顧客が多く、貸倒れのリスクが小さいことが認められる。

そして、証拠及び弁論の全趣旨によれば、本件国外関連取引と本件比較対象取引とを対比すると、別紙記載のとおりであり、相当程度の同種性又は類似性があることが認められる。」とした。

これに対し東京高裁の判決では、納税者に関する国外関連取引及び比較対象取引については、東京地裁とほぼ同様の事実認定をした上で、最初に、機能に関する類似性について、「本件国外関連取引は、本件各業務委託契約に基づき、本件国外関連者に対する債務の履行として、卸売業者等に対して販売促進等のサービスを行うことを内容とするものであって、法的にも経済的実質においても役務提供取引と解することができるのに対し、本件比較対象取引は、本件比較対象法人が対象製品であるグラフィックソフトを仕入れてこれを販売するという再販売取引を中核とし、その販売促進のために顧客サポート等を行うものであって、控訴人と本件比較対象法人とがその果たす機能において看過し難い差異があることは明らかである。」と判示し、さらにリスクについて、「控訴人は、本件各業務委託契約上、本件国外関連者から、日本における純売上高の1.5パーセント並びに納税者のサービスを提供する際

に生じた直接費、間接費及び一般管理費配賦額の一切に等しい金額の報酬を受けるものとされ、報酬額が必要経費の額を割り込むリスクを負担していないのに対し、本件比較対象法人は、その売上高が損益分岐点を上回れば利益を取得するが、下回れば損失を被るのであって、本件比較対象取引はこのリスクを想定（包含）した上で行われているのであり、控訴人と本件比較対象法人とはその負担するリスクの有無においても基本的な差異があり、これは受注販売形式を採っていたとしても変わりがない。本件比較対象取引において、この負担リスクが捨象できる程軽微であったことについては、これを認めるに足りる的確な証拠はない。」と原審とはまったく逆の判示をした。

課税庁が、納税者が行った販売支援機能が利益の源泉となる機能であるとして、その経済的実態に重点を置いて類似性があるとしたのに対し、高裁判決の判断は、取引形態が役務提供取引か再販売取引かの法的形式を重視したものとされており、課税庁が比較対象取引の販売行為に関する差異が軽微であったことなどについて根拠を示すことができなかったという結果になっている。

3 機能・リスクが限定された事業形態に関する検討

(1) 準ずる方法における比較可能性

グラフィックソフト事例における比較対象取引は、再販売取引であり役務提供取引との差はあるものの、上述の認定のとおり、取り扱っている商品がグラフィックソフトであり、この点については当事者間に争いもなく「同種又は類似」の資産に関する取引であると考えられる上、比較対象法人の果たす機能をみると、エンドユーザーに対し卸売先の業者と共に販売促進活動をしていること、マーケティングに関し広告活動を行っていること、エンドユーザーからの質問やクレームを受け付けて処理をするというサポート活動を行っていたことなど多くの点で類似性が認められる。

また、比較可能性に関する判断要素の面からみても、選択された算定手法の指標となる利益率に実質的に影響を与える要素等を特定し、影響が大

きいものについての的確に行うべきことからすると、課税庁が販売促進活動等の営業活動の主たる部分に重点を置いて比較したことは、独立企業間価格の算定における原則を考えると理に適ったものといえる。

さらに、リスクに関しても本件比較対象取引は、仕入販売取引であるが、受注販売方式を採っており、在庫リスクはほとんどなく、売掛先が大企業等の信用の高い顧客が多く、貸倒れのリスクが小さいことが認められる。

そうすると、本件における比較対象取引については、受注販売取引であり、在庫リスクがなく、信用リスクも小さく差異調整が行われている他、販売先との価格交渉をしていないなど、販売利益を構成することとなる機能が限りなく少ない一方で、販売促進活動、各種イベントやセミナーの企画、エンドユーザーからの質問やクレーム処理など事業活動の主たる部分で、本件の国外関連取引との類似性が認められることとなる。そして、「準ずる方法」とは、取引内容に適合し、かつ、基本3法の考え方から乖離しない合理的な方法をいうものと解することからすると、このような役務提供である国外関連取引と販売利益を構成することとなる機能・リスクが限りなく少ない比較対象取引とが取引内容に適合し、かつ、基本3法の考え方から乖離しない合理的な方法であるかどうかの問題といえ、準ずる方法の適用に関する判断については、東京高裁判決は疑問ないしとしない⁽¹⁰⁰⁾。

(2) 機能及びリスク

比較可能性を決定する要素である「売手又は買手の果たす機能」や「売手又は買手の負担するリスク」については、一般に取引の報酬は企業が遂行した機能、引き受けたリスクを反映することから、利益が当事者の果たす機能、負担するリスクに見合ったものか否かを検討するとしている⁽¹⁰¹⁾。

(100) 今村隆「移転価格税制における独立企業間価格の立証—最近の裁判例を素材にして—」租税研究 715 号 266 頁 (2009. 5) では、「準ずる方法」の判断に関しては、本件における算定方法が国外関連取引と適合するというプラスの事実とそれと乖離しているというマイナスの事実を総合評価し、「準ずる方法」に当たるかどうかの判断をすべきであるとされている。

(101) 移転価格事務運営指針 2-1

再販売価格基準法における再販売者の機能としては、広告、マーケティング、配送、保守サービスなどがあるが、例えば、検証対象となる国外関連取引において、再販売者が対象となる商品について広告宣伝活動を行っているのに対し、比較しようとする再販売取引においては、再販売者が広告宣伝活動を一切行っていないといった場合には、比較対象利益率の算定において広告宣伝費部分を加味することが必要となる⁽¹⁰²⁾。

グラフィックソフト事例における比較対象取引における機能については、販売促進活動、各種イベントやセミナーの企画、エンドユーザーからの質問やクレーム処理、販売先との価格交渉をしていないなど、収益獲得の源泉となる事業活動の主たる部分で、国外関連取引との類似性が認められており、移転価格の基本となる第三者間取引における価格を構成するものは、このような経済的実質な行為であるものと考えられることからすると、両取引に類似性あるとの原審の判断も十分支持できよう⁽¹⁰³⁾。

もっとも、納税者の再販売機能に係る商品の受発注等の機能の差異については、課税率は再販売基準法の適用を考える場合には利益に及ぼす影響は大きいとは言えないとし、それに係る差異の調整は行っていないものの、納税者は販売事業を行っていた事業を業務受託形式の役務提供事業形態に変更しており、これにより機能に差異がある場合には、その調整の検討が必要であったものとする。

リスクについて、OECD移転価格ガイドラインでは、考慮すべきリスクとしては、投入価格と産出価格の変動などのマーケットリスク、資産、工場及び設備投資や使用に伴う損失のリスク、研究開発への投資が成功するか失敗するかリスク、為替相場や金利の変動などに起因する金融上のリスク、信用リスクなどをあげている。

リスクを比較可能性の判断要素として考慮しなくてはならないのは、取

(102) 前掲注(3)改正税法のすべて202頁

(103) 米国の移転価格税制においては、仕入リスクを負担しない購入代理人等について、取引形態の違いから、直ちに売買取引との比較ができない仕組みにはなっていない。米国財務省規則 § 1482-3 (c) (3) (ii) (D)、§ 1482-3 (d) (3) (ii) (D)

引当事者間のリスク配分が、取引において付される価格に影響を及ぼすものと考えられるからであり、経済主体が引き受けるリスクの大きさは、受け取るリターンと直接的な関係を有すると、一般に考えられているからである⁽¹⁰⁴⁾。引き受けているリスクに大きな差異がみられ、その調整を行うことができない場合には比較可能性はないとされるが、リスクが実際にどのように負担されたかを経済的に明らかにすることはかなり困難であるとされる⁽¹⁰⁵⁾。

このような機能やリスクについて判定する際には、契約条件により判定すべきか、あるいは、実体を考慮すべきかが問題となるが、一般に、非関連者間の取引においては、当事者間で互いに利害が衝突するために、両者ともに相手を契約条件に従わせようとするであろうが、関連者間取引においては、必ずしもそのようなわけにはいかないことを考えれば、この点は両当事者間の関係の経済的な実体をみて考えるべきであろう⁽¹⁰⁶⁾。

OECD 移転価格ガイドラインでは、移転価格上のリスクについては、リスク配分が取引の経済的実質に一致しているか否かが検討されるとし、当事者の行動は、一般にリスクの真の配分に関する最良の証拠とされるべきであるとされる。また、リスク配分の経済的実質を調査する際に考慮すべき追加要素として、独立企業間取引のリスク配分の結果があるが、独立企業間の取引においては、一般的に、リスクをよりコントロールしている方が当該リスクをより多く負担することが、両当事者にとって合理的であるとしている⁽¹⁰⁷⁾。

以上のように、機能やリスクの判断に関しては、各当事者が機能をどの程度果たしているか、実際にリスクをどの程度引き受けているかを判断するためには、法的な面だけではなく経済的実質の面から検討されるべきも

(104) 中里実「移転価格制度における機能・リスク」『金融取引と課税－金融革命下の租税法－』450頁（有斐閣、1998.10）

(105) 中里・前掲注（13）414頁

(106) 中里・前掲注（104）442頁

(107) OECD 移転価格ガイドラインパラ1.48～1.49

のと考えられるが、その取引実態に関する認定と機能・リスクに関する評価が課題となろう⁽¹⁰⁸⁾。

(3) OECD 移転価格ガイドラインの事業再編に関する規定

多国籍企業は、シナジーや規模の経済の最大化、サプライチェーンの効率化などを理由に企業グループ内で組織の最適化を目指し行動をしているが、その際に、本格的販売業者からリスク限定販売業者、本格的製造業者から契約製造業者などへの事業再編が行われている。OECDは、このような事業再編に関して、次のとおり、ガイドライン9章において新たに指針を公表しており、事業再編がなされた場合には、リスク配分に関する比較可能性の問題とともに、機能やリスクの移転に関する対価等を検討すべきとしている。

イ リスクに関する特別の考慮

企業グループ間における事業再編においては、事業者が負担していたリスクが国外関連者に移転され、その結果として事業者に低い利益配分が行われることになることに対し、ガイドラインでは事業リスクと利益配分が密接に関連しているかどうかについて、関連者間取引における事業再編におけるリスク配分が独立企業間価格のものか否かを判定するとしている。その判定には、まず、契約条件を確認した上で、①関連企業の行動が契約上のリスク配分に適合しているか、②関連者間取引における配分が独立企業間のものになっているか、③リスク配分の結果は如何なるものかについて検証することが重要であるとしている⁽¹⁰⁹⁾。そして、関連者間取引における配分が独立企業間のものになっているかについて証拠付ける比較対象がない場合には、関連者のうちどちらの当事者

(108) 木村俊治・前掲注(24)576頁では、「いわゆるコミッション商売が『役務提供取引』であり、独立第三者の輸入販売代理店業は『棚卸資産の取引』であるから両者に比較可能性の余地がないとするのであれば、役務提供業としての第三者取引を把握することが必須となりますが、そのような『コミッション取引』が非関連者間で行われることは皆無であろう」とされている。

(109) OECD 移転価格ガイドラインパラ9.11～9.12

がリスクをよりコントロールしているか、つまり、リスクを引き受けるという意思決定とリスク管理をどのように行うかについて意思決定に関する能力を持っているか⁽¹¹⁰⁾、リスク負担者がリスク負担のための財務能力を有しているかについて検討することにより、関連者間取引におけるリスク配分を検討するとしている⁽¹¹¹⁾。

ロ 事業再編自体に対する独立企業間対価

ガイドラインでは、事業再編に当たり、リクス配分に関する比較可能性の問題の他に、機能やリスクの移転に関する対価、すなわち、事業再編に当たり何らかの価値あるものの移転があった否かを検討すべきとしている。問題となるのは、事業再編によって「何らかの価値あるもの（例えば、価値ある無形資産）」の移転等の有無、第三者間でそれが補償されるものであるか否かであるとし、これらの検討については、比較可能性分析を行うことになるが、比較可能な非関連者取引を把握することが難しい場合には、①再編取引並びに再編前後の機能、資産及びリスク、②事業再編の事業上の理由及び再編による期待便益、③当事者にとっての現実に利用可能な選択肢の有無に関する項目について、事業再編自体の対価が、類似の状況において独立企業間であれば同様の条件に合意できるか否かを検討するとしている⁽¹¹²⁾。

事業再編の結果、潜在的利益の犠牲を正当化するためにリスクや将来予想利益の喪失について選択肢が他にある場合には、対価を検討すべきことが示唆されている⁽¹¹³⁾。また、リスク限定的な事業に転換される場合などには、マーケティング無形資産の有無、評価、移転の有無の検討が重要であるとし、特に、本格的販売会社からリスク限定的販売会社又はコミッションエアへ転換する場合、販売会社が再編されるまでの年月の間に、現地のマーケティング上の無形資産を開発してきたか、開発して

(110) OECD 移転価格ガイドラインパラ 9.19～9.28

(111) OECD 移転価格ガイドラインパラ 9.29～9.32

(112) OECD 移転価格ガイドラインパラ 9.52

(113) OECD 移転価格ガイドラインパラ 9.73

きたのであれば、当該無形資産の性格及び価値はどのようなものであるか、そして、それらは関連企業に移転されたか、ということを検討することが重要であるとしている⁽¹¹⁴⁾。

ハ 事業再編後の関連者間取引の報酬

事業再編後の関連者間取引に関しては、再編後の取引と当初からそのような形で構築されていた取引とで、独立企業原則とガイドラインが異なる形で適用されるものではないとしている。しかしながら、事業再編の場合には、再編の結果生じた状況と当初からそのような形で構築された状況との間に事実に係る差異が存在する可能性あるとし、例えば、長年の本格的販売会社がリスク限定販売会社に転換された場合とリスク限定販売会社を同じ期間に渡って行っていた場合とを比較した場合、本格的販売会社は、リスク限定販売会社が行っていなかったと思われる何らかの機能を遂行し、マーケティング費用等何らかの費用やリスクを負担し、何らかの無形資産の開発に寄与してきたために、差異が存在する可能性をあげ、このような無形資産が移転されず引き続き事業再編後のリスク限定会社にある場合には、再編後の活動の独立企業間報酬を算定する際に考慮することが必要となる場合があるとしている⁽¹¹⁵⁾。

また、事業再編において、再編の前後比較は、再編自体を理解する上で一定の役割を果たすことがあり、再編前に存在した取極及び再編自体の条件に関する情報は、再編後の取極が実施されている状況を理解し、そのような取極が独立企業間のものであるかを評価する上で不可欠であったり、再編対象企業にとって現実的に利用可能な選択肢を明らかにすることもあるとし、その必要性をあげている⁽¹¹⁶⁾。

ニ 実際に行われた取引の認識

ガイドラインでは、移転価格税制の適用が実際に納税者によって行わ

(114) OECD 移転価格ガイドラインパラ 9.89～9.90

(115) OECD 移転価格ガイドラインパラ 9.130

(116) OECD 移転価格ガイドラインパラ 9.145

れた取引に基づいて行われるべきであるとした上で、その例外として、①取引の経済的実質がその取引の形式と異なる場合、②取引の内容と形式は同じであるが、取引に関連した取極が、総合的に判断して、商業的合理性のある形で行動する独立企業が行ったであろう取極とは異なり、かつ、実際の仕組が税務当局による適切な移転価格の決定を実務上妨げる場合には、関連者間取引を行う納税者が採用した仕組を否認することを検討するとしている⁽¹¹⁷⁾。

ガイドラインは、事業再編においても、このような取引の再構築による否認がなされる場合を検討している。関連企業間における取極が独立企業であれば採用したものか否かを判断するには、独立企業であれば、現実的に利用可能で明らかにより魅力的な代替的選択肢が見られる場合には、再編取引を行わないであろうとし、また、独立企業間であれば明らかにより魅力的であろう現実的に利用可能なその他の選択肢を当事者が有していたか否かを評価するに当たっては、再編についての全ての関連する条件、当事者の権利その他の資産、再編自体の対価若しくは補償、再編後の取極に係る報酬並びに多国籍企業グループへの参加から生じる商業的状況に対して、十分な注意が払われるべきであるとしている⁽¹¹⁸⁾。

(4) 機能・リスクを移転させた事業形態に対する検討の方向性

OECD移転価格ガイドラインでは、上述のとおり、①関連者間取引における事業再編におけるリスク配分に関する指針として、従来のリスクに関する規定を事業再編の場合にあてはめ、詳しく展開させたものとなっていること、②事業再編自体に対する対価が問題となることを指摘し、「何らかの価値あるもの」の移転等の有無や第三者間でそれが補償されるものに関する対価を検討すべきこと、また、リスク限定的な事業に転換される場合などには、マーケティング無形資産の有無やその移転の有無の検討が重

(117) OECD 移転価格ガイドラインパラ 1.64～1.69

(118) OECD 移転価格ガイドラインパラ 9.176

要であること、③事業再編後もそのような無形資産が残っている場合があり、事業再編の前後比較が、再編自体を理解する上で一定の役割を果たすこと、④事業再編においても、取引の再構築による否認がなされる場合を指摘するなど、その充実化が図られている。

一方で、事業再編自体に対する対価、すなわち、「何らかの価値あるもの」の移転等の有無や第三者間でそれが補償されるものに関する対価については、具体的な指針は示されておらず、今後、OECDは、作業部会を設けて移転価格税制の無形資産に関する定義や評価など項目について検討するとしており、今後の課題も残している。

OECD移転価格ガイドラインでは、①リスクのコントロールがリスクを引き受けるという意味決定並びにリスク管理を行うか否か及びどのように行うかについての意思決定を行う能力であるとした上で、リスク配分に関して詳しく分析するとし、判断できないケースについて、その所在やリスクを引き受ける財務内容があるかなどの検討をすることとしている点、②マーケティング無形資産をはじめとする何らかの価値ある機能等の移転に関する検討を指摘しているように、事業再編とともに機能やリスクが限定された事業形態に再編された場合には、事業再編自体の詳しい分析も重要であるとしている点、③検討に当たっては、事業再編前後の比較が実態把握の助けとなることを指摘している点などに注目する必要がある。すなわち、このような指摘は、機能やリスクを検討する際には、より詳しい実態把握やその分析を求めているものといえ、このような考え方が今後の方向性として示されているものと思われる。

OECD移転価格ガイドラインは、一定の課題を残しながらも、事業再編における機能やリスクに関する詳しい分析やその評価に関する方向性を示しているものといえ、我が国においても、上述のグラフィックソフト事例でみたように機能・リスクが限定された事業形態に関する問題が実際に生じ、また、事業再編に伴う無形資産の移転に伴うリスクが指摘されてお

り⁽¹¹⁹⁾、その取扱いに関する指針が望まれる。

第5節 小括

移転価格課税における比較可能性に関する適格性は、個々の状況に応じて選択される独立企業間価格の算定方法に応じた比較可能性の決定要素に類似性があり、その算定方法の指標となる価格又は利益率に影響を及ぼす差異がない、又は差異があっても調整できる場合に充足される。したがって、検証対象となる国外関連取引を詳しく分析した上、的確に算定手法を選択し、比較対象候補となる個々の取引の状況に応じ、その算定手法における比較可能性の決定要素の1つ1つの類似性について、算定手法の指標となる価格又は利益率に影響を与える差異があるかどうかを分析し、比較可能性の判断を行う必要がある。

裁判事例等では、各算定方法の要件に基づき、資産等の種類、取引段階、取引数量、契約条件、当事者の果たす機能、リスク、無形資産、事業戦略、市場の状況など、比較可能性の判断要素ごとに、個々の状況に応じた取引に関する詳細な分析、機能分析など、厳格な事実認定がなされており、訴訟において求められる比較可能性の程度は高いものと考えられる。

差異調整についてみると、船舶造船事例の高松高裁判決では、「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、また、電子部品事例の大阪地裁判決では「比較されるべき国外関連取引との間、又はそれらの取引を行う企業間に存在するいかなる差異も、競争市場における通常の利益率に重大な影響を与えないもの

(119) 税制調査会専門家委員会が、平成22年11月にとりまとめた「国際課税に関する論点整理」では、「我が国においても、インバウンド（対内投資）及びアウトバウンド（対外投資）の両面において、事業再編に伴う無形資産の移転に伴う所得移転のリスクが高まりつつある。例えば、我が国企業についても、アジアなど低税率国に設立した統括会社などに経営ノウハウなど無形資産を移転することで、我が国の税負担を軽減するプランニングのリスクが高まってきている。」としている。

であるか、又は、そのような差異による重大な影響を排除するために、相当程度正確な調整を行うことができるものであること」と判示しており、相当と考える。

近年、我が国においても、本格的販売業者からリスク限定販売業者へ事業再編したグラフィックソフト事例にみるように、比較対象取引を把握することができないような問題も生じている。OECD移転価格ガイドラインは、事業再編がなされた場合には、残された事業に関する比較可能性の問題の他に、機能やリスクの移転に関する対価を検討すべきとし、事業再編に関してマーケティング無形資産の有無やその移転の有無の検討の重要性を指摘している。このような事例については、事業再編前後の事業実態、機能やリスクの状況、マーケティングに関する無形資産の有無、その移転の有無などの項目に関して、従来にも増して詳しい事実認定と経済的分析・評価が求められよう。

第4章 改正OECD移転価格ガイドライン からの考察

本章では、比較可能性の項目を中心に改正されたOECD移転価格ガイドラインから我が国の取引単位営業利益法及び比較可能性等について考察する。

第1節 取引単位営業利益法

1 我が国における取引単位営業利益法

取引単位営業利益法は、再販売価格基準法及び原価基準法が売上総利益をベースにして独立企業間価格を算出する方法であるのに対し、営業利益をベースにして独立企業間価格を算出する方法である。平成16年の政府税制調査会の答申において、「移転価格課税については、国際的なコンセンサスを反映しているOECDガイドラインに沿って新たな独立企業間価格の算定方法の導入が図られれば、納税に関する予見可能性が一層高まるものと期待される。」と指摘され、さらに、日米租税条約の交換公文において、同ガイドラインの遵守が規定されたことから、取引単位営業利益法は我が国には平成16年に導入されている⁽¹²⁰⁾。

(1) 売上高営業利益率を比較指標とする取引単位営業利益法

棚卸資産の購入が国外関連取引である場合の取引単位営業利益法は、国外関連取引に係る買手が非関連者に対してその棚卸資産を販売した対価の額（再販売価格）から、その再販売価格に「①比較対象取引に係る棚卸資産の販売による営業利益の額の合計額」の「②比較対象取引に係る棚卸資産の販売による収入金額の合計額」に対する割合（売上高営業利益率）を乗じて計算した金額に、国外関連取引に係る棚卸資産の販売のために要した販売費及び一般管理費の額を加算した金額を控除した金額をもって国外

(120) 国税庁『平成16年改正税法のすべて』2004年、312頁

関連取引の対価の額とする方法である（措置法令 39 条の 12 第 8 項 2 号）。売上高営業利益率については、再販売者が当該棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を非関連者に対して販売した取引と当該国外関連取引に係る棚卸資産の買手が当該棚卸資産を非関連者に対して販売した取引とが売手の果たす機能その他において差異がある場合には、その差異により生ずる割合の差につき必要な調整を加えた後の割合とされる。

棚卸資産の購入が国外関連取引である場合の取引単位営業利益法を算式で表すと次のとおりとなる。

$$\begin{aligned} & \text{独立企業間価格} = \\ & \text{再販売価格} - (\text{再販売価格} \times \text{①} / \text{②} + \text{販売費及び一般管理費の額}) \end{aligned}$$

棚卸資産の購入が国外関連取引である場合の取引単位営業利益法においては、比較対象取引の比較可能性の要件は、①特殊の関係にない者から購入した取引であること、②国外関連取引と「同種」又は「類似」の棚卸資産であること、③比較対象取引と国外関連取引とにおいて売手の果たす機能その他に差異が存在しないこと、また、国外関連取引と差異がある場合にはその差異を調整することができることとなる。

(2) 総費用営業利益率を比較指標とする取引単位営業利益法

棚卸資産の販売が国外関連取引である場合の取引単位営業利益法は、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（取得原価の額）に、「①取得原価の額とその国外関連取引に係る棚卸資産の販売のために要した販売費及び一般管理費の額の合計額」に「②その比較対象取引に係る棚卸資産の販売による営業利益の額の合計額」の「③その比較対象取引に係る棚卸資産の販売による収入金額の合計額から②に掲げる金額を控除した金額」に対する割合（総費用営業利益率）を乗じて計算した金額に、その国外関連取引に係る棚卸資産の販売のために要した販売費及び一般管理費の額の合計額を加算した金額をもって国外関連取引の対価の額とする方法である（措置法令 39 条の 12 第 8 項 3 号）。総費

用営業利益率については、販売者が当該棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を非関連者に対して販売した取引と当該国外関連取引とが売手の果たす機能その他において差異がある場合には、その差異により生ずる割合の差につき必要な調整を加えた後の割合とされる。

棚卸資産の販売が国外関連取引である場合の取引単位営業利益法を算式で表すと次のとおりとなる⁽¹²¹⁾。

$$\text{独立企業間価格} = \text{取得原価の額} + [① \times ② / (③ - ②) + \text{販売費及び一般管理費の額}]$$

棚卸資産の販売が国外関連取引である場合の取引単位営業利益法においては、比較対象取引の比較可能性の要件は、①棚卸資産を非関連者から購入又は製造等により取得し、非関連者に対して販売した取引であること、②国外関連取引と「同種」又は「類似」の棚卸資産であること、③比較対象取引と国外関連取引とにおいて売手の果たす機能その他に差異が存在しないこと、また、国外関連取引と差異がある場合にはその差異を調整することができることとなる。

(3) 取引単位営業利益法における利益水準指標

我が国の法令が規定する取引単位営業利益法における利益水準指標⁽¹²²⁾は、上述のとおり、売上高営業利益率と総費用営業利益率の2種類である。これらは、措置法令第39条の12第8項第2号及び第3号の規定のとおり、国外関連取引が棚卸資産の購入か販売かで、どちらの利益水準指標を使用するのか決定されることとなる。営業利益との相関性を有する利益水準指標で売上高営業利益率及び総費用営業利益率以外のもの⁽¹²³⁾に関しては、

(121) 前掲注 (120) 改正税法のすべて 315 頁

(122) 山川・前掲注 (81) 86 頁では、利益水準指標とは、利益性と高い相関関係にある検証対象法人の主要付加価値の源泉を反映する財務指標水準であり、取引単位営業利益法は、営業利益との相関性を有する利益水準指標を通常用いるものとされている。

(123) 山川・前掲注 (81) 87 頁では、営業利益との相関性を有する利益水準指標は、損

我が国ではその規定が設けられていない。

(4) 国外関連者が重要な無形資産を有しない場合の適用

移転価格参考事例集の事例6は、法人が特許権等の使用許諾により無形資産を国外関連者に供与している場合において、国外関連者が、国外関連取引の事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似する他の法人（重要な無形資産を有する法人を除く。）と同程度の製造機能又は販売機能のみを有するときには、取引単位営業利益法を適用して国外関連者の機能に見合う通常の利益を計算し、これを超える国外関連者の残余の利益を無形資産の供与に係る対価の額として間接的に算定することができるとしている。

2 OECD移転価格ガイドラインにおける取引単位営業利益法

(1) 取引単位営業利益法の適用

ガイドラインは、取引単位営業利益法について、一つの関連者間取引から納税者が実現する適切な基準（例えば、原価、売上、資産）と比べた営業利益を検討する方法であり、原価基準法及び再販売価格基準法と類似の形で機能するため、取引単位営業利益法が信頼性をもって適用されるためには、再販売価格基準法又は原価基準法が適用される形と一貫性のある形で適用されなければならないとしている⁽¹²⁴⁾。

また、取引の各当事者がユニークな無形資産に寄与している場合には、一般的に取引単位利益分割法が最も適切な方法であるとしながらも、一方の当事者が関連者間取引に関係する全てのユニークな貢献をしており、他方の当事者がユニークな貢献を一切していない場合には適用できるとし、

益計算書ベースの利益水準指標として、売上高営業利益率（ROS: Return on Sales）、総費用営業利益率（ROTC: Return on Total Costs）、売上原価営業利益率（ROCOGS: Return on Cost of Goods Sold）、営業費用営業利益率（ROOC: Return on Operating Costs。これは、Berry Ratio を変形したもの）などを、また、貸借対照表ベースのPLIとして、営業資産営業利益率（ROA: Return on Operating Assets）、使用資本営業利益率（ROCE: Return on Capital Employed）などをあげられている。

(124) OECD 移転価格ガイドラインパラ 2.58

その適用に当たっては、検証対象者は複雑性の低い当事者とすべきとしている⁽¹²⁵⁾。

(2) 取引単位営業利益法の長所・短所

改正されたガイドラインは、1995年のガイドラインの取引単位営業利益法の長所をさらに展開させ、①営業利益指標は、独立価格比準法で用いられるような価格の場合よりは取引上の差異によって受ける影響が少なく、粗利益に比べても機能の差異に対して寛大かもしれないこと、②機能の差異は、しばしば営業費用の差異に反映されるが、粗利益に大きな幅があっても、営業利益指標では概ね類似の水準となるかもしれないこと、③粗利益又は営業利益における費用の分類についての公表データが明確性を欠く国では、営業利益指標を使用すればこの問題を回避できるかもしれないこと、④1つの関連企業のみ財務指標を調べることとされていることなどをあげる⁽¹²⁶⁾一方、納税者の営業利益指標は、独立した当事者の間であれば価格又は粗利益に対して影響を及ぼさない又は実質的若しくは直接的な影響がより少ない要因によって影響を受けることがあるなどの短所をあげている⁽¹²⁷⁾。

(3) 比較可能性の基準等

比較可能性を分析するに当たっては、取引単位営業利益法の選択及び適用のプロセスは、他の方法よりも信頼性の低いものであってはならないとし、最も適切な移転価格算定方法を選択し適用するため、取引単位営業利益法の適用する場合においても、他の方法の場合と同様に、今回のガイドライン改正で新たに設けられた比較可能性分析のプロセス、又は同等のプロセスに従うべきであるとしている⁽¹²⁸⁾。

営業利益指標の使用については、粗利益に比べて、機能の範囲と複雑性の差異及びリスク水準の差異に敏感でないことがある一方、事案の事実と

(125) OECD 移転価格ガイドラインパラ 2.59

(126) OECD 移転価格ガイドラインパラ 2.62～2.63

(127) OECD 移転価格ガイドラインパラ 2.64

(128) OECD 移転価格ガイドラインパラ 2.68

状況、特に、固定費と変動費の比率に応じて、取引単位営業利益法は、原価基準法又は再販売価格基準法に比べて、稼働率の差異に敏感であるかもしれないとしている。また、営業利益指標は、新規参入企業の脅威、競争上の地位及び事業戦略、経営の効率性、代替商品の脅威、コスト構造の変化（例えば、工場や設備の経過年数に反映される）、資本コストの差異（例えば、自己資本か、借入金か）、事業に関する経験の程度（例えば、当該事業は、スタートアップ段階にあるか、成熟しているか）など、当該産業において作用する力によって、直接的に影響を受ける可能性をあげている⁽¹²⁹⁾。

取引単位営業利益法に適用される比較可能性の基準について、取引単位営業利益法は、賢明に、かつ、差異を補正するための適切な調整を行って用いられた場合には、他では解決できない移転価格上の問題に対して、実務的な解決をもたらす可能性がある一方、営業利益指標に重大な影響を与えるような関連者と独立企業との間の差異が適切に考慮される場合でない限りは、取引単位営業利益法は使用されるべきではないとしている⁽¹³⁰⁾。

また、取引単位営業利益法を適用する際における営業利益指標の選択は、それぞれの長所と短所を考慮すべきとし、関連者間取引の性質の観点から考えた指標の妥当性、信頼できる情報についての利用可能性、及び当該指標に基づいて取引単位営業利益法を適用する際の関連者間取引と非関連者間取引の間の比較可能性の程度（差異の調整の信頼性を含む。）であるとしている⁽¹³¹⁾。

（４）営業利益の算定

改正ガイドラインは、取引単位営業利益法の適用条件を整備するため、営業利益をどのように決定するかについて、新たに規定を設けている。

営業利益の決定に関しては、基本的にその関連者間取引に直接的又は間

(129) OECD 移転価格ガイドラインパラ 2.69～2.71

(130) OECD 移転価格ガイドラインパラ 2.74

(131) OECD 移転価格ガイドラインパラ 2.76

接的に関係し、かつ、営業性を有する項目だけが、取引単位営業利益法の適用上、営業利益指標の決定に際して考慮されるべきであるとしている。具体的には、財務データのセグメント分けが必要であるとし、①会社が様々な異なる関連者間取引に従事しており、その取引が独立企業の取引と包括したベースで適切に比較できない場合には、会社単位で取引単位営業利益法を適用することは不適切であること、②利子や所得税等の営業外項目を営業利益指標から除外すべきであること、③信用条件と販売価格との間に相関がある場合、営業利益指標の計算において短期の運転資本に関係する利子収入を考慮すること、又は運転資本調整を行うことが適切である場合があること、④為替差損益を営業利益指標に含めるか否かの問題については実態に合わせ判断されるべきこと、⑤償却やストックオプションなど、会計上の取扱いが不明確である場合に問題が生じることなどについて、詳しく規定されている⁽¹³²⁾。

(5) 営業利益のウェイト付け

改正ガイドラインは、取引単位営業利益法の適用条件を整備するため、営業利益のウェイト付け等についても、新たに規定を設けている。

営業利益のウェイト付けとは、利益水準指標の営業利益率を計算する際の分母をどのような数値を用いるかに関する問題である。ガイドラインは、取引単位営業利益法の指標に関する分母の選択は、関連者間取引の比較可能性分析と整合性を有するべきである⁽¹³³⁾とし、分母は、検証対象当事者が調査対象取引について遂行する機能の価値の適切な指標に焦点を当てるべきであるとしている。典型的には、販売活動については、売上や販売に係る営業費が適切な基礎となり、役務又は製造活動については総費用又は営業費用が適切な基礎となり、特定の製造活動又は公共事業などの資本集約的活動については営業資産が適切な基礎となるかもしれない⁽¹³⁴⁾とし、

(132) OECD 移転価格ガイドラインパラ 2.78～2.85

(133) OECD 移転価格ガイドラインパラ 2.86

(134) OECD 移転価格ガイドラインパラ 2.87

営業利益が売上に対してウェイト付けされる場合⁽¹³⁵⁾、営業利益が原価に対してウェイト付けされる場合⁽¹³⁶⁾、営業利益が資産に対してウェイト付けされる場合⁽¹³⁷⁾、営業費用に対する粗利益の割合の比率であるペリー比を用いる場合⁽¹³⁸⁾など、それぞれの場合についてその指標を使用する際の留意点等を規定している。

(6) 我が国における取扱いとの比較検討

取引単位営業利益法は、営業利益をベースにして原価の額又は売上金額を算出する方法である。取引価格は製品の差異による影響を受ける傾向があり、売上総利益に係る利益率は機能の差異による影響を受ける傾向があるが、取引単位営業利益法についてみると、営業利益率は、そのような差異によって影響を受けにくい面があると考えられることから、例えば、比較対象取引の候補に関する情報の入手に限界があること等により、基本三法を適用する上で必要な比較可能性が認められない場合であっても、取引単位営業利益法においては、比較対象取引として採用し得る場合があるとされる⁽¹³⁹⁾。このことは、取引単位営業利益法の導入以降、公開情報に基づく算定を前提とされる事前確認制度において、同法を用いた申請及び合意が急増していることからみても裏づけられる⁽¹⁴⁰⁾。

OECDは、今回のガイドライン改正において、上述のとおり、①取引単位営業利益法が適用できる場合として、無形資産取引において一方の当事者が全てのユニークな貢献をしている場合をあげていること、②取引単位営業利益法が適用される比較可能性の基準として、そのプロセスが他の

(135) OECD 移転価格ガイドラインパラ 2.90～2.91

(136) OECD 移転価格ガイドラインパラ 2.92～2.96

(137) OECD 移転価格ガイドラインパラ 2.97～2.98

(138) OECD 移転価格ガイドラインパラ 2.100～2.102

(139) 移転価格参考事例集、事例 6（取引単位営業利益法）

(140) 国税庁が平成 22 年 11 月に公表した平成 21 事務年度における「相互協議を伴う事前確認の状況」においては、移転価格に関する算定方法別の処理事案件数が公表されているが、平成 21 事務年度総処理件数 110 件のうち 61 件について取引単位営業利益法が用いられている。

方法よりも信頼性が低いものであってはならないこと、③取引単位営業利益法の基礎となる営業利益の算定に関して詳しい指針を設けていること、④取引単位営業利益法の指標に関する分母の選択は、関連者間取引の比較可能性分析と整合性を有するべきであるとし、それぞれの場合についてその指標を使用する際の留意点等を規定していることなど、その適用に関する明確化がなされている。これらの改正は、最適方法ルールを導入するに当たって、取引単位営業利益法の比較可能性を適切に確保するための指針が充実されたことにあり、比較可能性についての考え方が変更されたり、新たに比較可能性の要件が加わったものではなく、取引単位営業利益法を整備したものと考えられる。

我が国の移転価格税制についても、平成23年度の税制改正において、最適方法ルールが採用されることとされており、取引単位営業利益法が、独立企業間価格の算定手法として、従来にも増して採用されるものと想定される。

ところで、我が国の取引単位営業利益法については、その比較可能性の要件は、「国外関連取引と『同種』又は『類似』の棚卸資産であること、及び比較対象取引と国外関連取引とにおいて売手の果たす機能その他が類似であること」とされ、比較指標が営業利益率か粗利益率かの相違はあるものの、基本的に再販売価格基準及び原価基準法と同じ要件となっている。

ガイドラインでは、再販売価格基準法及び原価基準法は、資産又は役務の特徴の差異が一定程度であれば、粗利益又はコストへのマークアップに重要な影響を及ぼす可能性は低いとする一方、取引単位利益法は、伝統的取引基準法の場合ほどは資産又は役務の特徴の差異に敏感ではないとして明確に区別している。また、営業利益指標は、粗利益に比べて関連者間と非関連者間の取引の機能の差異に対して寛大かもしれないなど、取引単位営業利益法の長所をあげる一方、新規参入企業の脅威、競争上の地位及び事業戦略、経営の効率性、代替商品の脅威、コスト構造の変化、資本コストの差異、事業に関する経験の程度などの要因に、直接的に影響を受ける

可能性をあげ、これらの要因に重大な差異がある場合には、そのような差異を調整せずに取り引単位営業利益法を適用することは適切でないとし、比較可能性の相違を明らかにしている。

我が国における規定では、このような算定方法における相違が必ずしも明らかではない面があるため、その相違を明らかにする必要があるように思われる。ガイドラインでは、関連者間取引の性質を考慮した比較指標の選択の重要性、実務上問題となる営業利益の算定、運転資本等に関する差異調整などの項目について、新たにその取扱いに関する規定が設けられており、これらの点を含め、我が国においても、その適用に関する取扱いを通達等で更に明確化することが必要であろう。

また、取引単位営業利益法の利益水準指標については、OECD移転価格ガイドラインにおいて資産やベリ一比に係る指標が規定されており、OECD移転価格ガイドラインが租税条約上において国際的規範とされている点を考慮すれば、資産に関する取扱いや利用できる場合の条件などについて明確にした上、これらの指標を我が国の規定に導入することについて検討もすべきであろう。

第2節 改正OECD移転価格ガイドラインにおける 比較可能性

1 最適方法ルール

我が国においては、今回のOECD移転価格ガイドラインの改定等に伴い、平成23年度の税制改正において、独立企業間価格の算定方法の適用順位の見直しとして、現行の独立企業間価格の算定方法の適用優先順位を廃止し、独立企業間価格を算定するために最適な方法を事案に応じて選択適応することとされているが、ガイドラインにおける「最適方法ルール」を確認すると次のとおりである。

改正ガイドラインは、独立企業間価格の算定方法の選択を、従来の伝統的

取引基準法⁽¹⁴¹⁾の優先適用から、事案の状況に最も適した算定手法の選択に変更した。具体的には、算定方法の選択は、特定の事案において最も適切な方法を見出すことを常に目指すとした上で、選択プロセスにおいては、①OECDが認めた各方法の長所と短所、②機能分析によって判断される関連者間取引の性質に照らした方法の妥当性、③選択された方法又はその他の方法を適用するのに必要な信頼できる情報の利用可能性、そして、④関連者間取引と非関連者間取引との比較可能性の程度（両者の重要な差異を除去するために必要となる比較可能性の調整の信頼性を含む。）を考慮に入れるべきであるとしている⁽¹⁴²⁾。

他方で、伝統的取引基準法と取引単位利益法が同等の信頼性を持って適用可能な場合には、伝統的取引基準法の方が取引単位利益法よりも望ましく、独立価格比準法と他の移転価格算定方法が同等の信頼性を持って適用可能な場合には、独立価格比準法の方が望ましいとしている。伝統的取引基準法が優先される理由は、伝統的取引基準法は、関連者間の商業上及び資金上の関係において設定される条件が独立企業間のものであるか否かを決定する最も直接的な手段であると認識されており、関連者間取引の価格と比較対象の独立企業間取引の価格との間の差異は、通常、企業間で課される商業上及び資金上の関係に直接に辿り着くことができ、関連者間取引の価格を比較可能な独立企業間取引の価格で直接代替することで、独立企業間の条件を設定することができるからであるとしている⁽¹⁴³⁾。

この最適方法ルールは、伝統的取引基準法と取引単位利益法が同等の信頼性を持って適用可能な場合には、伝統的取引基準法の方が取引単位利益法よりも望ましいなど同等に類似性がある場合の取扱いを規定している点などを除くと、米国の財務省規則におけるベストメソッドルール（最適方法ルール）

(141) OECD 移転価格ガイドラインパラ 2.1 は、独立価格比準法、再販売価格基準法及び原価基準法を伝統的取引基準法、取引単位営業利益法及び取引単位利益分割法を取引単位利益法としている。

(142) OECD 移転価格ガイドラインパラ 2.2

(143) OECD 移転価格ガイドラインパラ 2.3

⁽¹⁴⁴⁾とおおむね同じ仕組みであるといえよう。

2 OECD移転価格ガイドラインにおける類似性の基準

ガイドラインにおいては、比較可能性を決定する際に重要な属性、すなわち「比較可能性要素」として、移転された資産又は役務の特徴、(使用した資産や引き受けたリスクを考慮した)当事者が遂行する機能、契約条件、当事者の経済状況、及び当事者が遂行している事業戦略などをあげ、比較可能性を確保する上でこれらの要素のうちどの要素がどの程度重要かという点は、関連者間取引の性格及び採用された価格算定方法によって異なる⁽¹⁴⁵⁾としている。

資産又は役務の比較可能性に係る要件が最も厳格であるのは、独立価格比準法であり、独立価格比準法では、資産又は役務の特徴における重要な差異は、いかなるものもその価格に影響を及ぼす可能性があり、適切な調整を検討することが必要になる。再販売価格基準法及び原価基準法においては、資産又は役務の特徴の差異が一定程度であれば、粗利益又はコストへのマークアップに重要な影響を及ぼす可能性は低く、取引単位利益法の場合、伝統的取引基準法の場合ほどは資産又は役務の特徴の差異に敏感ではない。ただし、このことは、納税者がこれらの方法を適用する場合に、資産又は役務の特徴の比較可能性の問題を無視できるという意味ではないとしている⁽¹⁴⁶⁾。

3 比較可能性の決定要素

(1) OECD移転価格ガイドラインの規定

OECD移転価格ガイドラインは、資産や役務の特徴、機能分析、契約条件、市場の状況、事業戦略の5つの要素をあげ、設例等も加えながら、これらの決定要素についてかなり詳しく解説するとともに、比較可能性の

(144) 財務省規則 § 1.482-1 (c)

(145) OECD 移転価格ガイドラインパラ 1.37

(146) OECD 移転価格ガイドラインパラ 1.40

検討ではこれらの要素を比較する必要があるとしている。

イ 資産又は役務

資産又は役務の特徴の比較が有益であるとし、比較可能性を決定する要素として、有形資産の場合には、資産の物理的特徴、品質及び信頼性並びに利用可能性と供給量、役務提供の場合には、役務の性質と程度、無形資産の場合には、ライセンス又は販売といった取引の形態、特許、商標又はノウハウといった資産の種類、保護期間と保護の程度及び当該資産の使用によって期待される利益をあげている⁽¹⁴⁷⁾。

ロ 機能分析

機能、リスク及び資産の分析に関しては、独立企業間の取引における対価はそれぞれの企業が遂行した機能（使用した資産や引き受けたリスクを考慮する。）を反映することから、比較可能性を判断するに当たっては、機能分析が必要になる⁽¹⁴⁸⁾としている。

比較する必要がある機能として、設計、製造、組立、研究開発、役務の提供、購入、販売、市場開拓、宣伝、輸送、資金管理及び経営をあげている。また、資産に関しては、工場や設備などの使用する資産の種類、価値のある無形資産や金融資産等の使用、及び、経過年数、市場価値、場所、利用できる財産権の保護など、使用された資産の性格を検討しなければならないとするとともに、考慮すべきリスクとしては、投入価格と産出価格の変動などのマーケットリスク、資産、工場及び設備への投資や使用に伴う損失のリスク、研究開発への投資が成功するか失敗するかのリスク、為替相場や金利の変動などに起因する金融上のリスク、信用リスクなどをあげている⁽¹⁴⁹⁾。

ハ 契約条件

独立企業間取引においては、契約条件に関し、一般に取引の契約条件

(147) OECD 移転価格ガイドラインパラ 1.39

(148) OECD 移転価格ガイドラインパラ 1.42

(149) OECD 移転価格ガイドラインパラ 1.43～1.46

によって、責任、リスク及び便益をどのように当事者間で配分するか、明確に又は暗黙的に示される。したがって、機能分析の一環として契約条件の分析が行われなければならないとし、当事者の行動が契約条件と一致しているか、それとも、当事者の行動により契約条件が遵守されていないこと又は契約条件が仮装であることが示唆されるかを審査することが重要である⁽¹⁵⁰⁾としている。

ニ 経済状況

市場の類似性を決定する上で関係するであろう経済状況には、地理的場所、市場の規模、当該市場における競争の程度及び買手と売手の競争上の相対的地位、代替商品や代替役務の利用可能性又はリスク、市場全体及び特定の地域における需給の水準、消費者の購買力、市場に対する政府の規制の性格及び程度、地代、人件費、資本を含む生産コスト、輸送コスト、小売又は卸売などの市場のレベル、並びに取引の日時などが含まれるとし、これら経済状況の要素に関する差異が価格に重大な影響を与えるかどうか、また、当該差異の影響を取り除くために合理的に正確な調整を行うことが可能であるかは、個別の事案の事実及び状況によって決まるとしている⁽¹⁵¹⁾。

ホ 事業戦略

事業戦略については、企業の様々な側面、例えば、技術革新や新製品の開発、多様化の程度、リスク回避、政策変化の評価、現行及び将来の労働関連法令の実施、取極の期間、日常業務において生ずるその他の要素などを考慮に入れるとし、市場浸透計画についても事業戦略に含まれるとしている。この市場浸透計画については、それが、主張される事業戦略と一致するものであるか、その事業戦略の費用を負担する納税者と矛盾しないかどうか、事業戦略に従うことによって、独立企業間の取極で受け入れられたであろう期間内に、その費用を正当化するに足る利益

(150) OECD 移転価格ガイドラインパラ 1.52～1.53

(151) OECD 移転価格ガイドラインパラ 1.55

を生み出すという説得力のある予測があるか否かについて考慮すべきであるとしている⁽¹⁵²⁾。

(2) 我が国における取扱いとの比較検討

OECDガイドラインの比較可能性の要素は、上記のとおり5要素となっており、我が国の規定に比べると、各要素に関して詳しく説明がなされている。また、米国の規定も、OECDガイドラインとほぼ同様の内容の5要素が、比較可能性の決定要素とされている。

我が国の比較可能性の決定要素は、第3章第1節でみたとおり、①棚卸資産の種類、役務の内容等、②取引段階、③取引数量、④契約条件、⑤取引時期、⑥売手又は買手の果たす機能、⑦売手又は買手の負担するリスク、⑧売手又は買手の使用する無形資産、⑨売手又は買手の事業戦略、⑩売手又は買手の市場参入時期、⑪政府の規制、⑫市場の状況の12要素を例示し、それらの要素の類似性について判断するとされており、OECDガイドラインや米国の規定と比べその数が多いように思われる。

しかし、その内容を比較してみると、ガイドラインにおける機能分析には、我が国における⑥売手又は買手の果たす機能、⑦売手又は買手の負担するリスク、⑧売手又は買手の使用する無形資産の各要素が含まれること、ガイドラインにおける経済状況には、我が国における②取引段階、③取引数量、⑤取引時期、⑪政府の規制の各要素が含まれること、ガイドラインにおける事業戦略には、我が国における⑨売手又は買手の事業戦略、⑩売手又は買手の市場参入時期の各要素が含まれることを考慮すると、比較可能性の決定要素に関しては、その区分の仕方や記載の程度に違いがあるだけで、実質的には我が国の規定とほぼ同じ内容の例示をしているものと考えられる。

また、日米租税条約における議定書5においては、比較可能性に影響を与える要因には次のものが含まれることが了解されるとされ、「(a) 移転

(152) OECD 移転価格ガイドラインパラ1.59～1.63

された財産又は役務の特性、(b) 当該企業及びその関連企業が使用する資産及び引き受ける危険を考慮した上での当該企業及びその関連企業の機能、

(c) 当該企業とその関連企業との間の契約条件、(d) 当該企業及びその関連企業の経済状況、(e) 当該企業及びその関連企業が遂行する事業戦略」と、OECD移転価格ガイドラインが規定する5要素となっている。

以上のことからすると、比較可能性の決定要素については、個々の要素について我が国では12の要素を例示しているが、その1つ1つの要素の内容はガイドラインの要素と相違する点はなく、租税条約においてガイドラインが解釈規定とされていることなどを考慮すると、通達等においてガイドラインの規定と同じ5要素に統一すべきであろう。

4 比較可能性分析

(1) OECD移転価格ガイドラインの規定

今回のガイドラインの改正では、比較可能性の確保を図るため、比較可能性分析に関して新たに第3章を割り当て、比較可能性分析に関する詳しい規定を設けている。比較可能性分析は、最も適切な算定方法の選択適用というプロセスの一環として、最も信頼できる比較対象を見つけ出すことを常に目標としているとし、比較可能性分析を行う際の典型的なプロセスについて、新たに次のような規定を設け、各ステップについて詳細に解説をしている。

ステップ	内 容
ステップ1	対象年度の決定
ステップ2	納税者の状況の幅広い分析
ステップ3	検証対象当事者、事案の状況に最も適切な移転価格算定方法、検証対象となる財務指標を選択し、考慮に入れるべき重要な比較可能性の要素を特定するための、調査対象の関連者間取引についての理解
ステップ4	既存の内部比較対象がある場合には、その検討
ステップ5	外部比較対象について利用可能な情報源
ステップ6	最も適切な移転価格算定方法の選択、及びその方法に応じて関連する財務指標の決定
ステップ7	潜在的な比較対象の特定：潜在的に比較可能とみなされるために非関連者間取引であれば該当する主要な特徴の決定
ステップ8	比較可能性調整の決定及び実施
ステップ9	収集されたデータの解釈及び使用並びに独立企業間報酬の決定

各ステップに関する解説の概要については、次のとおりである（ステップ6を除く）。

ステップ2（納税者の状況の全体分析）は、産業上、競争上、経済上、規制上の要素、その他の要素で納税者及びその状況に影響を与えるものについての幅広い分析である⁽¹⁵³⁾。

ステップ3（関連者間取引の検討）は、検証対象当事者、最も適切な算定方法、検証対象となる財務指標等を選択し、比較可能性調整の決定に影響を与える要素を特定することを目的に行われる⁽¹⁵⁴⁾。検証対象当事者の選択は、より複雑性の低い機能分析となる者になることが最も多く⁽¹⁵⁵⁾、事案の状況に最も適した移転価格算定方法の選択適用のためには、調査対象の関連者間取引に関する比較可能性の要素についての情報、特に、当該関連者間取引の国外関連者を含む全ての当事者の機能、資産及びリスクに

(153) OECD 移転価格ガイドラインパラ 3.7

(154) OECD 移転価格ガイドラインパラ 3.8

(155) OECD 移転価格ガイドラインパラ 3.18

についての情報が必要になるとしている⁽¹⁵⁶⁾。

ステップ4（内部比較対象）は、外部比較対象よりも調査対象取引とより直接的かつ密接な関係を有するとされるが、必ずしも内部比較対象がより信頼性があるわけではなく、外部比較対象と同じように比較可能性の5要素を満たさなければならないとしている⁽¹⁵⁷⁾。

ステップ5（外部比較対象の情報源の決定）は、一般的な情報源として、編集機関により開発される商業データベース（企業が関係行政機関に提出した計算書を編集し、それらを検索や統計分析したもの）が、最も信頼性のある情報源となる可能性について言及するとともに、データベースを利用する際の留意点をあげている⁽¹⁵⁸⁾。また、国外の比較対象取引が採用できるか否かについては、比較可能性の5要素をどの程度満たしているかによらず、状況によって、国内のものではないという理由だけで直ちに排除されるべきでないとしている⁽¹⁵⁹⁾。さらに、比較対象となるデータに関連して、取引単位以外の全社レベルあるいはセグメントレベルでの第三者データを比較対象取引として採用できるか否かについては、当該第三者が、著しく異なる取引を行っているかということに依存するとし、全社ベースの第三者データの使用可能性について示唆するとともに、特定の市場や業種では独立企業間取引が稀にしか行われなない場合があるため、そのような場合にはケースバイケースで現実的な解決法を見つけ出す必要があるとしている⁽¹⁶⁰⁾。

ステップ7（潜在的な比較対象の選定）は、比較対象取引の選定に関して、①潜在的に比較可能な取引を行っていると考えられる第三者のリストを作成する「加法的」アプローチと、②同一の活動セクターで事業を営み、類似の機能を遂行する企業の幅広い集合から、選定基準と公開情報を用い

(156) OECD 移転価格ガイドラインパラ 3.20

(157) OECD 移転価格ガイドラインパラ 3.27～3.28

(158) OECD 移転価格ガイドラインパラ 3.30～3.33

(159) OECD 移転価格ガイドラインパラ 3.35

(160) OECD 移転価格ガイドラインパラ 3.37～3.38

て絞り込んでいく「減法的」アプローチを取り上げ、実務上、潜在的な比較対象を選定又は除外するための方法として、「売上高、資産又は従業員数に関する規模の基準」などをはじめとする定量的基準と定性的基準をあげている⁽¹⁶¹⁾。また、「減法的」アプローチの長所として、「加法的」アプローチよりも再現性や透明性が高い場合があることをあげる一方、一般的に両アプローチが併用されている場合が多いとしている⁽¹⁶²⁾。

ステップ8（比較可能性調整）については、比較可能性の調整の例として、会計処理の調整、資本、機能、資産又はリスクの差異調整、売掛金、買掛金及び棚卸資産の水準の差異を反映させるための運転資本調整の例をあげている。運転資本調整については、このような調整が実務上行われている事実がある一方、必ずしも義務的なものではなく、調整を行うには比較可能性が向上することを示す必要があるとしている⁽¹⁶³⁾。また、比較可能性の調整の目的は、それにより結果の信頼性が向上すると考えられる場合に検討すべきであるとし、強調すべき点として、比較可能性調整は比較可能性に重要な影響を与える差異に関してのみ適切であるとしている⁽¹⁶⁴⁾。

(2) 我が国における取扱いとの比較検討

我が国においては、措置法には比較可能性の分析に関する規定はないが、移転価格参考事例集事例1において、基本的な比較対象取引の選定方法が次のように解説されている。

独立企業間価格の算定のためには、個別の事実に即して法の定める要件に適合する合理的な方法を選択する必要がある。独立企業間価格の算定方法の選択に当たっては、まず、基本三法の適用の可否を検討する必要がある。基本三法適用の可否判断は個別の事実に即して行う必要があるが、一般的には、内部比較対象取引又は外部比較対象取引の有無について、①法人又は国外関連者の取引資料等の内部情報のほか、②有価証券報告書等の

(161) OECD 移転価格ガイドラインパラ3.41～3.43

(162) OECD 移転価格ガイドラインパラ3.44～3.45

(163) OECD 移転価格ガイドラインパラ3.48～3.49

(164) OECD 移転価格ガイドラインパラ3.50～3.51

企業情報等、③企業の財務情報等が収録されたデータベース及び④業界団体情報などの外部情報等を基に検討することとなる。

独立企業間価格の算定において比較対象取引として採用するためには、国外関連取引の種類ごとに、措置法通達66の4(2)-1(比較対象取引の意義)、同66の4(6)-2(有形資産の貸借の取扱い)、同66の4(6)-4(金銭の貸付け又は借入れの取扱い)、同66の4(6)-5(役務提供の取扱い)又は同66の4(6)-6(無形資産の使用許諾等の取扱い)に基づいて検討する必要がある、さらに、比較対象取引に該当するか否かについては、同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)に例示されている諸要素に関して、非関連者間取引との類似性について十分検討し判断することになる。

我が国における比較対象取引に関する選定方法のプロセスは、上述のとおりであり、基本的な比較対象取引の選定方法のプロセスについて改正ガイドラインと比較すると、最適方法ルールにおけるステップ6に関する取扱いが改正されていないなど、一部相違する点も認められるが、我が国の実務においても、このような選定プロセスに沿って、納税者の業界における分析、検証対象となる国外関連取引の分析、候補となる比較対象取引について有価証券報告書、企業情報データベース、業界団体情報などの検討作業、個々の状況に応じて売上高等の規模に関する基準等によるスクリーニング等が行われた上で、比較対象取引候補が絞られ、差異調整を行うことにより、最終的に類似性が認められる取引が選定されるなどの分析がなされることとされており、ガイドラインの規定とおおむね一致するものと思われる。

5 OECD移転価格ガイドラインにおける比較可能性

改正されたガイドラインは、比較可能性の意義について、①独立企業原則の適用は、比較対象とされる状況についての経済的に関連する特徴が十分に比較可能でなければならないこと、②比較可能であるとは、比較対象の状況

における差異が、特定の方法の下で検討されている条件（例えば、価格や利益）に重要な影響を与えない、又は当該差異の影響を取り除くために相当程度正確な調整が可能であるということの意味するとしており⁽¹⁶⁵⁾、比較可能性に関しては、従来の考え方を変えることなく、比較可能性の確保を維持しているものと考えられる。

他方、OECDは、現実社会で比較対象取引が把握できないような状況、比較対象取引に関する情報入手の問題も踏まえ、信頼できる情報の利用可能性と関連者間取引と非関連者間取引との比較可能性の程度を考慮に入れるとする「最適方法ルール」を導入することにより、比較可能性の確保と現実社会において類似の取引の把握が困難である場合との調整を図ったものといえる。そして、新たに比較可能性分析に関する規定を作ることにより、比較可能性の適用に関する要件を明らかにし、選定方法のプロセスを推奨することで比較可能性の確保を図っているものと考えられる。他方で情報に限度がある場合の対応として、未調整の差異について比較可能性に重要な影響を与える可能性がないと推定できる場合には、比較対象取引として否定されていないこと⁽¹⁶⁶⁾、②比較対象取引に関する情報の信頼性を考慮した上で、全社ベースでのデータ利用が示唆されていることなど、現実的な対応が容認される規定も設けられている。改正ガイドラインが第2章でみたように、世界各国の実務の動向を踏まえて改正されたことを考慮する⁽¹⁶⁷⁾と、我が国における比較可能性、特に、取引単位営業利益法に関する比較可能性を判断するに際しても、このような適用条件を整備することにより、その実行可能性にも配

(165) OECD 移転価格ガイドラインパラ1.33

(166) OECD 移転価格ガイドラインパラ1.38

(167) 税理士法人トーマツ編『移転価格税制と税務マネジメント』299頁～300頁（清文社、2011.3）では、米国における企業単位の営業利益を比較するCPMと取引単位の営業利益を比較するTNMMの違いについて、「実務上はそれほど大きな問題とはならない。というのは、第三者に関する取引単位の営業利益に関して情報を得ることが困難である場合には、TNMMにおいても企業単位の営業利益が唯一可能なデータとして用いられており、また取引単位の営業利益に関する情報が可能なケースでは、CPMにおいても取引単位のデータを用いることにより、厳密な結果を得られるからである。」としている。

意する必要があるものと思われる。

6 独立企業間価格「幅（レンジ）」

改正されたガイドラインは、独立企業間価格の「幅」について、①比較可能性が同等の信頼性で複数の比較対象取引がある場合⁽¹⁶⁸⁾、②比較対象法人の選定において利用可能な情報の制約の下で、特定又は定量化できないことに起因して一定の比較可能性の欠陥が残っていると考えられる場合⁽¹⁶⁹⁾、③1つの関連者間取引に対して複数の算定方法が適用され、同程度の比較可能性がある場合⁽¹⁷⁰⁾をあげ、独立企業間価格の算定結果に幅が生じ得るとしている。そして、ガイドラインでは、独立企業間価格の「幅」について、①比較可能性が同等の信頼性で複数の比較対象取引がある場合、②利用可能な情報の制約の下で特定又は定量化できないことに起因して一定の比較可能性の欠陥が残っていると考えられる場合をあげ、幅の中の最適な調整ポイントとして、前者の場合には幅の中のいずれのポイント、後者の場合には中央値等の使用を示唆している。

我が国では、「幅」に関して国内法に規定はなく、平成23年度における税制改正の一環として、その運用において、その取扱いの明確化が予定されている。比較可能性が同等の信頼性で複数の比較対象取引がある場合に、関連者取引が「幅（レンジ）」の中にある場合には、移転価格課税を行わないとされているが、類似性の程度が同等に高いと認められる比較対象取引がある場合も想定され、移転価格税制の適用に関し慎重に適用されるべきことを考慮したものと考えられ相当と思われる。また、レンジの外にある場合には比較対象取引の平均値に加え、その分布状況等に応じた合理的な値を用いた独立企業間価格の算定もできることを明確にするとされており、改正内容が注目される。

(168) OECD 移転価格ガイドラインパラ 3.55

(169) OECD 移転価格ガイドラインパラ 3.57

(170) OECD 移転価格ガイドラインパラ 3.58

第5章 移転価格課税に関する立証責任

第1節 移転価格税制における立証責任

1 立証責任

(1) 立証責任

行政訴訟に位置付けられる課税訴訟については、行政事件訴訟法が適用されるが、行政訴訟事件訴訟法に関し、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⁽¹⁷¹⁾とされ、行政訴訟においても民事訴訟の考え方がとられている。

民事訴訟における裁判において、裁判官が判決をするには、判決の基礎たる事実を認定しなければならないが、裁判所がある事実について存否いずれにも確定できないこともありうる。このような場合にも判決を可能にするための法規範が証明責任規範といわれるもので、その規範内容は、原則として、存否不明の事実は存在しないものとして扱い、その事実を要件とする法律効果の発生を認めない裁判をするように命じるものである。すなわち、ある事実の存否不明のときには、いずれかの一方の当事者が、その事実を要件とした自分に有利な法律効果の発生が認められないことになるという危険または不利益を負わされているとみることができる。このような当事者に及ぼす危険または不利益を証明責任または挙証責任（立証責任）という⁽¹⁷²⁾。立証責任は、事案の判断に必要な事実のうち証明を必要とする要証事実の存否について、裁判所が確信を持つに至らない、真偽不明の場合（ノン・リケット）を処理するための概念であり、立証責任は、最初から当事者の一方が負担することに決まっており、訴訟の途中で転換することはない⁽¹⁷³⁾とされている。

(171) 行政事件訴訟法第7条

(172) 新堂幸司『新民事訴訟法〔第4版〕』528頁（弘文堂、2008.12）

(173) 金子宏、新堂幸司、平井宜雄編集『法律学小辞典第4版』241頁（有斐閣、2004.1）

このような立証責任を「客観的証明責任」といい、一般にいう証明責任を意味する。客観的証明責任は、主要事実について定められており、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、かつ、それで足りる⁽¹⁷⁴⁾と解されており、主要事実に関する裁判規範といえる。たとえば、客観的証明責任があることにより、原告が証明責任を負う事実について有力な証拠を出して裁判官に確信を抱かせば、相手方としては反対の証拠を出して、その確信をゆるがさないと審理が打ち切られてその事実を認定されてしまう関係で立証の必要に迫られるが、これは被告がその事実の不存在につき証明責任を負わされるわけではなく、被告は反対の証拠によって裁判官の確信をゆるがし再びその存否いずれともわからない状況にもち込めば、原告に証明責任がある結果、その事実に基づく法律効果は認められないことになる。このように、客観的証明責任は、審理の最終段階でいずれにも心証形成をなしえない場合の裁判の仕方を定める規範となる⁽¹⁷⁵⁾。

他方、裁判に必要な事実に関する資料の収集は当事者の権能かつ責任であるとする弁論主義の下、当事者が自己に有利な判決を得るために自己に有利な事実を主張し、証明する責任が生じる。このような当事者が証明責任による敗訴の危険又は不利益を免れるために裁判所に証拠を提出するなどの行為責任については、客観的証明責任とは別に行為規範としてとらえられており、これを「主観的証明責任」という。この主観的証明責任は、当事者の具体的な本証・反証に応じて、原告と被告の間を振り運動することも説明されている⁽¹⁷⁶⁾。客観的立証責任は、当事者の努力や裁判所の能力の限界に達したときの限界的な場面で働く原則であり、自由心証主義が尽きたところで発動される原則であることから、当事者双方が証拠を提示し

(174) 新堂・前掲注(172) 529頁(弘文堂、2008.12)

(175) 新堂・前掲注(172) 530頁(弘文堂、2008.12)

(176) 春日偉知郎「行政訴訟における証明責任」南博方=高橋慈編『条解行政事件訴訟法〔第3版〕』203頁(弘文堂、2008.2)

て主張立証を尽くす場合、特に、評価的要件に関する要件該当性が争点となる場面が多い課税訴訟においては、客観的証明責任の原則の発動場面は少なく、主観的証明責任が重要となっているとする見解⁽¹⁷⁷⁾もある。

(2) 立証責任の分配基準

行政処分に関する取消訴訟に関する立証責任の分配の基準については、①行政訴訟においても民事訴訟における通説である法律要件分類説が該当するとする説、②当事者の公平、事案の性質・立証の難易度を考慮して立証責任を分配すべきとする個別具体説、③国民の自由を制限し、国民に義務を課する行政行為の取消しについては行政庁が立証責任を分担し、国民の側から権利の拡張を求める場合は原告が立証責任を負担するとする権利制限・拡張説の3つの見解があるとされる⁽¹⁷⁸⁾。

課税訴訟においては、課税訴訟が租税債権の成立やその範囲を問題とするものであり、民事訴訟における債務不存在確認請求訴訟と類似した側面をもち、民事訴訟における立証責任分配の基準が比較的なじみやすい分野として、裁判例では、必ずしもいずれの説によるものか明言しないものの、法律要件分類説によるものが多いといわれている⁽¹⁷⁹⁾。これに対しては、公法法規は公益と私益との調整を内容とし、裁判規範としてよりも、行政機関に対する行為規範としての性格を持っているので、民事訴訟における原則が当然妥当するものではないとの批判もあり、また、個別具体説に対しては具体的配分が明確でないとの批判がある。いずれの説においても、現在では課税訴訟においては、原則として課税庁が課税根拠事実の立証責任を負っているものと考えられている⁽¹⁸⁰⁾。

課税訴訟の立証責任に関する学説には、基本的には権利制限・拡張説に

(177) 小柳誠「税務訴訟における立証責任－裁判例の検討を通じて－」『税大論叢』50号360頁(2006)

(178) 春日・前掲注(176)204頁～210頁では、この3つの見解をあげるとともに、最近、この他に展開されている3つの学説をあげられている。

(179) 今村・前掲注(51)『課税訴訟における要件事実論』24頁

(180) 初期の学説や判例には、行政行為の公定力を根拠として、処分が違法であることについては納税者が全面的に立証責任を負うとする考え方があった。

より、課税庁が処分を適法とする根拠事実につき立証責任を負うことを原則としつつ、具体的な個々の問題については、その修正原理として、法律要件分類説による解釈を1つの基準とし、当該法規の趣旨・構造、当事者間の公平等も考慮して立証責任の所在を決定していくべきであるとする説⁽¹⁸¹⁾、租税法規は法律要件分類説がなじむ分野であることから、法律要件分類説を基調とし、個別具体説、権利制限・拡張説の考え方を取り入れていくべきとする説⁽¹⁸²⁾、課税処分には課税要件事実の認定が必要なことから、原則として法律要件分類説によりながら、課税要件事実に関する証拠との距離を入れ、利益状況に応じて修正し、一定の場合には納税者側に立証責任の転換を図っていくとする説⁽¹⁸³⁾などをはじめ、多くの学説⁽¹⁸⁴⁾が存在している。

課税処分取消訴訟における立証の責任の分配を考えると、租税法は、基本的に侵害規範であり、国民に義務を課するものであるとする租税法律関係の特殊性、課税訴訟の特殊性、課税訴訟の構造、個々の税法規定の立法趣旨、当事者間の公平、事案の性質、立証の難易度等を考慮して、真偽不明の場合にいずれの当事者の不利益に判断するののかという観点から決すべきと思われる⁽¹⁸⁵⁾。したがって、移転価格課税における立証責任についても、移転価格課税の立証責任の分配は、要件ごとにその要件を定める規定の趣旨・構造、当事者間の公平、事案の性質、立証の難易等を考慮して、

(181) 泉徳治ほか『租税訴訟の審理について(改定新版)』166頁～168頁(法曹会、2002)

(182) 今村・前掲注(51)25頁。また、同様に法律要件分類説を基調とし考える説として、加藤就一「立証責任(1)」『裁判実務大系(全20巻)租税争訟法』53頁(2002.5)がある。

(183) 金子・前掲注(7)863頁

(184) 岩崎政明「証明責任」南博方=高橋慈編『条解行政事件訴訟法〔第3版〕』211頁(弘文堂、2008.2)では、実額課税に関する取消訴訟の立証責任に関して、大きく、①積極勘定額・消極勘定額双方とも、原則として課税庁が立証責任を負うとする被告帰属説と②要件事実により課税庁と納税者に立証責任を分配すべきとする原被告分配説に分け、各説における多くの学説を詳しく解説されているが、その根拠や分配基準は各学説により相違している。

(185) 大野重国、東亜由美、木下雅博『租税訴訟実務講座〔改訂版〕』201頁(ぎょうせい、2005.4)

決定すべきものと考えられる。

(3) 課税訴訟における立証責任の分配

課税要件事実の存否と課税標準については、昭和 38 年 3 月 3 日付最高裁判決では「所得の存在及びその金額について決定庁（課税庁）が立証責任を負う」としており、原則として、課税庁が収入金額及び必要経費について立証責任を負うとされている。

収入金額に関する立証責任については、課税庁側に立証責任があるとされていることに争いはない。必要経費に関する立証責任については、必要経費の存否に関連する事実は、納税者において容易に立証できること、課税庁が必要経費を立証する場合は不存在の立証となるが、一般に不存在の立証は、存在の立証よりも容易でないこと、必要経費は、その存在を主張することが通常納税者側に明らかに利益であるとみられることなどから、必要経費の存否については、納税者に何らかの負担を負わせるべきであるとする説があり、現在の通説、判例であるとされている⁽¹⁸⁶⁾。

課税取消訴訟における必要経費に関する立証責任に関する裁判事例としては、次のもの等があげられる⁽¹⁸⁷⁾

- ① 課税庁の主張額を超える必要経費について納税者に立証責任があるとするもの（仙台地判昭和 50 年 6 月 23 日訟務月報 21 巻 9 号 1947 頁、長崎地判昭和 59 年 11 月 30 日行集 35 巻 11 号 1947 頁）、
- ② 特別経費については納税者側に立証すべき、あるいは、納税者が主張立証しない限りその不存在が推認されたとしたもの（大阪地判昭和 59 年 11 月 30 日行集 35 巻 11 号 1906 頁、福岡高裁平成 3 年 2 月 28 日税資 182 号 560 頁）
- ③ 納税者が、処分時に存在しないあるいは提出されなかった資料等に基

(186) 加藤・前掲注 (182) 54 頁。また、泉徳治ほか・前掲注 (181) 172 頁では、収入金額の存在及び必要経費の不存在の双方について課税庁側が立証責任を負うものとしながら、必要経費の不存在については事実上の推定を適正に働かすことにより妥当な解決を図っていこうとするのが、近時の学説・判例の傾向であるとされている。

(187) 中尾巧『税務訴訟入門（第 4 版）』222 頁～226 頁（商事法務、2008. 4）

づき、経費性を主張するときには、証拠との距離からみても、納税者において経費該当性を合理的に推認させるに足る立証を行わない限り、経費に該当しないと事実上の推定が働くとするもの（東京地判平成6年6月24日税資201号542頁）

- ④ 簿外の必要経費について青色申告帳簿書類に記載のないものは存在しないと事実上の推定を受け、主張する者がその推定を覆るに足る立証をする必要があるとしたもの（津地判平成3年9月26日税資186号598頁、熊本地判平成15年6月26日公刊物未搭載）
- ⑤ 使途不明金について、課税庁は損金の存否に関連する事実と直接関係していないのに対し、納税者はより証拠に近い立場にあること、一般に不存在の立証は困難なことにかんがみると、更正時に存在し、又は提出された資料等に基づき損金算入できないことが事実上推認できる場合には、納税者がこの推認を破る程度の具体的な反証を行わない限り、損金算入は否定されるとするもの（東京地判平成6年9月28日税資205号653頁）

以上のとおり、必要経費の立証責任については、課税庁の主張額を超える必要経費、特別経費、処分時に存在しないあるいは提出されなかった資料等に基づく必要経費、簿外の必要経費など一定のものについて、納税者側が立証責任を負うもの、あるいは、事実上の推定により解決が図られたものが存在する。

2 移転価格税制における立証責任の分配

(1) 移転価格税制における課税要件

一般に課税要件とは、納税義務の成立要件、すなわち、それが充足されることによって納税義務の成立という法律効果を生ずる法律要件のことであり、①納税義務者、②課税物件、③課税物件の帰属、④課税標準及び⑤

税率の5つとされている⁽¹⁸⁸⁾。課税訴訟における立証責任で問題となる課税要件は、更正処分を租税債権の発生原因と考えた場合、租税債権の発生、障害、消滅、阻止の各要件であるとされており、所得税や法人税の更正処分における要件事実をどのようにとらえるかについては、所得の発生原因に該当する具体的事実が主要事実として考えられることから、課税実務においても、この考え方で主張立証が行われている⁽¹⁸⁹⁾とされる。

移転価格課税における課税要件は、第3章でみたとおり、措置法66条の4の第1項に規定するとおり、国外関連取引が存在することを前提に、①納税義務者が法人であること、②取引の対象が国外関連者であること、③その国外関連者との間で行われた資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引であること（国外関連取引）、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こと、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ことが、基本的な課税要件となり⁽¹⁹⁰⁾、加えて、⑤国外関連取引に係る価格が独立企業間価格であることについて、措置法66条の4の第2項の各号に掲げる取引のいずれかに応じ、当該各号に定める方法に該当することが要件となる。

なお、措置法66条の4第1項は、このような要件に該当する場合には、当該法人の当該事業年度の所得及び解散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」と規定しており、要件が充足された場合には、独立企業間価格とみなされる⁽¹⁹¹⁾。

(188) 金子・前掲注(7) 138頁

(189) 今村・前掲注(51) 27頁

(190) 今村・前掲注(51) 180頁。

(191) 法制執務研究会編・前掲注(95) 697頁～699頁では、「みなす」とは、ある事物と性質を異にする他の事物について、一定の法律関係において、その事物と同一視して、そのある事物について生ずる法的効果をその他の事物について生じさせることをいい、「推定する」とされた場合に当事者間に別段の取決めがあり、又は反対の証拠があることが証明されるときは、その取決め又は証拠に基づいて判断され、処

(2) 移転価格課税における立証責任

課税訴訟における立証責任の分配においてみたとおり、課税要件事実の存否については、原則として、課税庁側が立証責任を負っているものとされることから、移転価格課税においても、課税要件事実に関する立証責任は原則として課税庁側にあるものと考えられる。しかしながら、上述のとおり、必要経費の立証責任については一定のものについて、納税者側が立証責任を負うもの、あるいは、事実上の推定により解決が図られたものが存在するように、移転価格課税における立証責任についても、証拠との距離や立証責任の難易度等により、考慮されるべきものがあると考えられる⁽¹⁹²⁾。

移転価格税制は、比較対象取引との比較を前提にしており、それに係る情報が必要であるが、シークレットコンバラ課税に関する場合のように課税庁側の資料が守秘義務のために開示されないケース、逆に、納税者側に国外関連者が保存する資料や国外における比較対象となる資料等が偏在するケースも想定される。

特に、国外における資料に関しては、課税庁に調査権限がなく、調べようのない外国のことにまで、課税庁が立証責任を負うのは正義衡平の理念に反するという考え方も成立しうる⁽¹⁹³⁾と考えられ、課税庁に調査権限がなく、立証手段が限られている国際取引の場合には、証拠に近い納税者からの反証がなされない場合には、立証に係る公平性の観点から事実上の推定が働くべきものとする。また、OECDが、2006年5月のパブ

理されるのに対し、「みなす」とされた場合には、一定の法律関係に関する限り、絶対的にその法律効果が「みなす」とされたことに同一視され、同一の事物でないこととの反証を許さない点に両者は異なるとしている。

(192) 田中二郎『租税法〔第3版〕』379頁(有斐閣、1990)では、「立証責任の分配の原則というものは、事実の性質に照らし、立証の難易や対立する当事者の均衡を考え、公平の見地に基づいて立てられた原則であって、租税法律主義の特殊性にかんがみ、さらに税務訴訟の構造に照らして考えると、課税処分等の税務行政庁の行為が合理的と認められる場合には、立証責任を転換し、納税義務者において、課税等の違法であることを立証するを要すると解するのが公平妥当ではないか」とされている。

(193) 中里実『タックスシェルター Tax Shelters』277頁(有斐閣、2002. 6)

リックコメント⁽¹⁹⁴⁾において、税務当局は納税者に利用可能な内部情報の多くを(量的にも質的にも)欠いており、これは特に内部比較対象の評価にかかわる問題であるが、税務当局がガイドラインの比較可能性の基準を利用可能な外部データに最も効果的に適用できるかどうか、また、税務当局が納税者の移転価格算定方式選択の裏づけとなる適切な事実と状況を十分理解できるかどうかといった点にも影響を与えると指摘しているように、企業が行う取引や企業活動に関する膨大な資料は、企業に偏在しているものと考えられる。このように、立証すべき資料が納税者に偏在している場合については、納税者側にも説明責任があるものと考えられ、同様に解されるべきであろう。

なお、納税者と課税庁との間における情報の非対称性から生じる問題については、移転価格に関する価格算定文書の作成・保存義務を導入することにより、その環境整備を図ることが重要であると思われる。我が国においては、平成 22 年度の税制改正において移転価格調査における納税者の協力が得られない場合の推定課税規定における提示又は提出を求めている書類の範囲について、①国外関連取引の内容を記載した書類(措置法規則 22 の 10①一)と②独立企業間価格を算定するための書類(措置法規則 22 の 10①二)などの規定が新たに設けられ、その明確化がなされたところであるが、移転価格税制に係る文書化制度については、法令で文書化を定めている国⁽¹⁹⁵⁾が標準となってきた現状をみれば、移転価格文書の作成・保存義務の規定を設けることにより、移転価格税制の適用の透明化を図って行くことが必要であろう⁽¹⁹⁶⁾。

(194) 2006 年 5 月「OECDパブリックコメントー利用可能な情報源とその信憑性の見極め」コメントパラ 8

(195) 法令で文書化を定めている国としては、米国、カナダ、イギリス、フランス、ドイツ、スペイン、ノルウェー、スウェーデン、デンマーク、フィンランド、ハンガリー、トルコ、中国、インドなどの国々があげられる。

(196) 本庄資「情報の非対称性と文書化の必要性」本庄資編『移転価格税制執行の理論と実務』501 頁(大蔵財務協会、2010. 7)では、文書化の必要性について、「各国間の課税紛争と各国と多国籍企業との課税紛争が生ずる政治的軋轢と経済的非効率

また、移転価格税制は、国外関連者との間における経済取引の価格に着目し、多種多様な要因により決定される価格の妥当性に関し、独立企業間価格との比較によって検証する制度であるといわれるように、多くの要素により、独立企業間価格の妥当性を判断する必要がある。OECD移転価格ガイドラインが、移転価格課税における立証責任については、移転価格算定の分析は困難であることから、納税者と税務当局の双方ともに移転価格事案の調査の過程で特別の注意を払い、拳証責任への依存を抑制するのが適当であると指摘している⁽¹⁹⁷⁾ように、移転価格課税問題の解決に当たっては納税者と課税当局の双方に誠意ある対応が望まれよう⁽¹⁹⁸⁾。

3 最適方法ルールにおける立証責任

改正OECD移転価格ガイドラインにおいては、最適方法ルールの下での移転価格算定手法の選択適用プロセスは、①各算定手法の長所と短所、②機能分析を通じて判断される国外関連取引の性格に照らした方法の妥当性、③信頼できる情報の入手可能性及び④差異調整を含む比較可能性の程度を考慮すべきであるとした上、特定の方法が状況に適さないということを証明する必要もないとしている。

OECD移転価格ガイドラインの改正を踏まえて、我が国においても、現行の独立企業間価格の算定方法の適用優先順位を廃止し、独立企業間価格を算定するために最適な方法を事案に応じて選択適用する最適方法ルールへの

は、各国間または各国と多国籍企業の情報の非対称性を減らす措置を講じることによって最小化することが可能である。EU、OECDにとどまらず、世界的規模で文書化ルールの共通化を目指し、国内法および租税条約で所要の措置を講じる必要があるであろう。」とされている。

(197) OECD 移転価格ガイドラインパラ 4.16

(198) 岡村忠生「移転価格税制」村井正編『国際租税法の研究』144頁（育英堂1990）では、独立企業間価格を証明責任規範により判決する困難性について、商品の独立企業間価格に関し100円と120円で争いとなっている例をあげ、「一方の当事者が証明に失敗した場合に、他方のいうがままの価格が認定されるとすれば、訴訟の場において証明責任を負担しない当事者が、一方的に有利になると思われる。むしろ、訴訟においては、お互いがあるべき取引価格について、法的な主張を行うものとして、裁判所を説得すべきであろう。」とされている。

改正が予定されている。我が国では、ガイドラインを参考に適切な執行に努めるとしていることから、我が国に最適方法ルールが導入される場合にも、上記の各要素を総合判断して算定方法の適格性が判断される旨の取扱い規定等が設けられるものと考えられる⁽¹⁹⁹⁾。

最適方法ルールは、独立企業間価格の算定方法の適用優先順位が廃止され、事案に応じて算定方法を選択適用する仕組みであることから、各算定方法間における適用の優劣はなくなるものと思われ、移転価格税制における独立企業間価格は、当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、信頼できる情報の入手可能性や差異調整を含む比較可能性の程度など、独立の事業者の間で通常取引の条件に従って行われるとした場合における対価の額を算定するための最も適切な方法により算定した金額となろう。すなわち、最適方法ルールにおける「最も適切な方法」とは、単純に事実の存否が問題となる事実的要件ではなく、いくつかの事実の総合判断により判断される規範的要件になるものと考えられ、最終的には信頼できる情報の入手可能性の範囲内で、差異調整を含む比較可能性の程度により、算定方法の選択適用に関する判断がなされるのではないかと考えられる。そうすると、そのような要件を示す具体的な事実である評価根拠事実については課税庁が、これに反する評価障害事実については納税者がそれぞれ主張立証責任を負うことになるものと思われる。

第2節 移転価格課税事例にみる立証責任

1 独立企業間価格の算定に関する立証責任

船舶造船事例及び貸付金利子事例における立証責任に関する判示について、

(199) 平成23年6月22日に財務省ホームページに公表された法律改正案では、措置法66条の4第2項は、「前項に規定する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て当該各号に定める方法のうち、当該関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、当該国外関連取引が独立の事業者の間で通常取引の条件に従って行われるとした場合に当該国外関連取引につき支払われる対価の額を算定するための最も適切な方法により算定した金額をいう。」とされている。

その判示内容が、客観的証明責任を示したものとみるか、主観的証明責任を示したものとみるかの2つの学説に分かれている。

(1) 課税事例における判示内容

イ 船舶造船事例

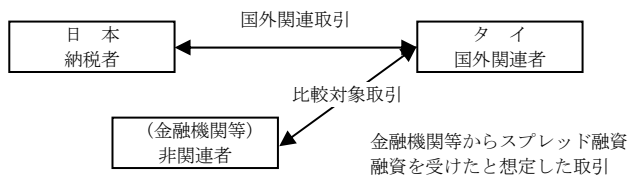
船舶造船事例において高松高裁は、国外関連取引に独立価格比準法を用いることに関して、「国際的な船舶建造請負取引については取引相場が存在しており、一定の価格水準なるものを観念することができるのであるから、本件各取引に係る船価を他の取引と比較することによって独立企業間価格を算定することが、一般的に不合理ということとはできない。」とした上、納税者からの主張立証に関しては「なお、控訴人から、独立企業間価格を算定するにつき、独立価格比準法を用いるよりも、上記の他の方法によることがより適切であり、優れているとの主張、立証もされていない。」と判示した。

ロ 貸付金利子事例

貸付金利子事例は、製造業を営む内国法人がタイに所在する子会社である国外関連者に対して、自己資金から平成9年1月から平成10年11月までの間において、6回に分わり、利率2.5%ないし3%の固定金利、貸付期間を10年とし、総額1億2822万5000タイバートの貸付を行った取引に対し、課税庁が、その国外関連者が非関連者である金融機関等から、同様の条件で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、すなわち、その国外関連者が非関連者である金融機関等からスプレッド融資⁽²⁰⁰⁾を受けた場合を想定して、その金利を求めた上、「独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法」を用いて課税した事例である。

(200) 菊池義明『金融ビジネス用語英和辞典』398頁(アイビーシーパブリッシング、2005)では、スプレッド融資とは、調達金利に一定のマージンを上乗せして行う銀行融資としている。ユーロ市場などの自由金利市場で調達した金利に一定の利ざや(スプレッド)を上乗せして貸付金利を決定する融資方法である。

(取引図)



東京地裁は、課税庁の想定する比較対象取引が、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、金利スワップ取引を行うことにより、実質的に長期固定金利の資金を調達したのと同様の債務状況とした上で、この調達金利（スワップレート）に、日本の銀行が発表した新短期プライムレートからロンドン市場における円の短期調達金利である円LIBOR を差し引いたスプレッドを加算してタイの国外関連者に貸し付けるもの、すなわち、タイの国外関連者が金融機関等からスプレッド融資を受けた場合を想定し、国外関連者が国外関連取引と同様の条件で借りたとして付される場合の市場金利であると解している。そして、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年から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金融機関の間で一般的となっていたことが認められるとした上、課税庁が、納税者が取引銀行から融資を受ける際に新短期プライムレートが適用されていることから、原告の信用力を基準として日本の都市銀行が発表した新短期プライムレートから、タイバーツの調達金利として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、スプレッドを算出していることについても合理性が認められるとしている。

そして、東京地裁は、「被告（課税庁）の主張する独立企業間価格の算定方法は措置法66条の4第2項の規定に適合するものということができ、また、これにより算出される独立企業間価格の数値にも合理性が認められる。これに対して、これよりも優れた算定方法が存在し、算出さ

れる数値にもより高い合理性が認められることについての主張・立証はないから、被告（課税庁）の主張する独立企業間価格に基づいて行われた本件各更正処分を違法ということはできない。」と判示した。

（2）立証責任に関する検討

立証責任に関する2つの学説は、課税庁の主張立証により独立企業間価格の算定に関する立証責任が納税者側に転換されたとする「客観的証明責任転換説」と、課税庁の主張立証がなされても納税者側には主観的証明責任が移動するだけであるとする「主観的証明責任移動説⁽²⁰¹⁾」である⁽²⁰²⁾。

客観的証明責任転換説は、上述の船舶造船事例において、①裁判所が「納税者側でこれより優れた算定方法が存在し、より高い合理性が認められることについての主張・立証もされていない」と判示しており、仮に主観的証明責任の移動であれば「反証がない限り課税庁の主張する算定方法が合理的だと推認される」と判示すると思われること、②移転価格税制の立証の構造に関わる問題として、独立企業間価格は措置法66条の4で「みなす」という規定であり、課税庁側が法律に従った算定方法を採用し、立証がなされた場合には、独立企業間価格とみなされてしまうために、それを覆すためにはより比較可能性が高いことを証明する必要があることの2つの理由から、立証責任が納税者に転換したとする見解である。

これに対して、主観的証明責任移動説は、課税庁が措置法66条の4に適合した内容の更正処分を行なったことの一応の立証を行おうとしたに止まり、それにより主観的証明責任のキャッチボールが行われたに過ぎないととらえ、依然、客観的証明責任は課税庁にあるとの見解である。その理由は、①課税庁には、措置法66条の4第8項により多様な取引情報が収集されていること、②独立企業間価格が法人税の他の分野とは異なり専門技術性の高い内容であること、③独立企業間価格が一点であるという判示がな

(201) 川端・前掲注(64)「移転価格税制の展開」82頁

(202) 太田洋ほか・前掲注(23)121頁では、現実の立証の必要性が納税者に移動したことを判示したに過ぎないと見るべきであろうとされている。

されていることから、客観的証明責任が転換され、かつ価格は一点であるというのは「合理性のあるもの」と「より合理性のあるもの」という表現からして矛盾と考えられることとしている⁽²⁰³⁾。また、船舶造船事例における判示については、裁判所が納税者側の「立証」ということ文言を用いていることから、(a)本証と反証の証明度の程度の差についての一般的な理論とは異なる理論を選択し、課税庁の選択した算定方法の適切性・優位性に対する反証につき、納税者が本証の程度にまで達する証明度をもって証明をしなければならないことを意味しているのか、又は(b)さらに進んで、算定方法につき客観的証明責任が納税者側に移行することを意味しているということであれば、裁判所は従前の伝統的な証明責任論から乖離した結論を取っており、問題があるといわざるを得ないといった見解⁽²⁰⁴⁾もある。

租税訴訟における通説、判例では、確かに、課税要件事実に関する証明責任は課税庁側が負うこととされ、グラフックソフト事例においても、課税庁が課税根拠事実の立証責任を負うと解されるとされているように、原則として課税処分に係る立証責任は課税庁側にあるものと考えられる。

そこで、第3章で取り上げた船舶造船事例をみると、船舶の比較可能性に関しては、差異調整すべき項目が少なく、調整も容易とされる内部比較対象取引を採用し、もともと類似性があると思われる船舶の総重量、積載量、大きさ、性能等が同一である同種船を比較対象とした上で、決済条件に起因する差異や追加装備等に起因する差異など5項目の差異に関してその調整がなされおり、その程度は高いものと考えられる。松山地裁において、国外関連取引に係る5隻の船舶が個々に検討され、その比較対象取引の選定において「原告（納税者）が同時期に行った他の同型船の建造のうち、比較可能性が最も高いものと認められる」、あるいは「契約内容は決済条件を除き、まったく同一のものであって、比較対象の可能性も強いも

(203) 川端・前掲注(64)124頁～125頁

(204) 北村・前掲注(22)「移転価格課税に関する裁判例の分析と実務上の留意点(上)」41頁

のである。」などと判示されているように、船舶造船事例では、その高い比較可能性の結果、課税庁側の立証活動が裁判所の心証を得て、課税庁が採用した比較対象取引が比較可能性の要件を満たし、措置法66条の4の要件を充足したもの、すなわち、本証の立証に成功したものであると思われる。

また、独立価格比準法に順ずる方法と同等の方法を適用して課税された貸付金利子事例においては、通常では客観的指標が得られないため比較可能性の判断に迷うことが多いところ、金融市場という客観的なマーケットにおける比較対象取引が把握されており、東京地裁が、「被告（課税庁）の主張する独立企業間価格の算定方法は措置法66条の4第2項の規定に適合するものということができ、また、これにより算出される独立企業間価格の数値にも合理性が認められる。」としているように、この事例においても、課税庁側の立証活動が裁判所の心証を得て、その比較対象取引が比較可能性の要件を充足し、措置法66条の4第2項の規定に適合すること、すなわち、本証の立証に成功したものであると思われる。

そうすると、上述のとおり、移転価格税制は措置法66条の4で「みなす」という規定であり、課税庁側が法律に従った算定方法を採用し、立証がなされた場合には独立企業間価格とみなされることから、それを覆すためにはより比較可能性が高いことを証明する必要があるとする判示は、立証責任が納税者に転換したとする客観的証明責任転換説が妥当するものと思われる。

2 基本三法を用いることができないことの証明

グラフィックソフト事例において、基本三法を用いることができない場合であることについて、課税庁に立証責任があるか否かが問題となっている。納税者は、租税訴訟においては、原則として被告が課税根拠事実の立証責任を負うと解されることから「基本三法を用いることができない場合であること」は課税根拠事実であり、納税者に不利な要件であることなどからすれば、

「基本三法と同等の方法を用いることができないこと」の立証責任は、課税庁にあると主張した。

これに対し東京地裁は、「被告（課税庁）は、課税処分取消訴訟において、所得の存在について主張立証責任を負うものであることから、措置法66条の4の第2項2号柱書き所定の基本三法と同等の方法を用いることができない場合に当たることについても、立証責任を負うべきである。」とし、基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法は、実際に行われている取引の複雑性を考慮し、個々の取引の態様等により基本三法が適用できない場合でも、基本三法の考え方から乖離しない限り、取引の内容に適合した合理的な方法を採用し得る余地を残したものと解すべきであるとした上で、「課税庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、基本三法と同等の方法を用いることができないことについて主張立証した場合には、基本三法と同等の方法を用いることができないことが事実上推定され、納税者側において、基本三法と同等の方法を用いることができることについて、具体的に主張立証をする必要があるものと解するのが相当である。」と判示した。そして、課税庁側の行った比較対象取引の選定過程に係る調査を事実認定した上で、本件においては、課税庁において、調査を尽くしたにもかかわらず、基本三法と同等の方法を用いることができないことの立証があったというべきと判断した。また、東京高裁判決も同様に原審判決を支持している。

この判示は、措置法66条の4の第2項2号柱書き所定の基本三法と同等の方法を用いることができない場合に当たることについて、課税庁が立証責任を負うべきか否かについてのものであるが、立証が困難とされる消極的事実について、事実上の推定を採用することにより解決を図っており相当と考えられる。なお、平成23年度の税制改正において、最適方法ルールの採用が予定され、基本三法優先の原則が変更されることとなっていることから、税制改正後にはこの問題は生じないこととなろう。

3 比較可能性及び差異調整に関する立証責任

電子部品事例において、比較対象取引としての適格性及び差異の調整に関する立証責任について、次のような判示がなされている。

(1) 電子部品事例における判示内容

電子部品事例において大阪地裁は、比較可能性の要件に関連し差異の調整に関する要否及び立証責任に関して、仮に国外関連取引と比較対象取引との間において通常の利益率に重大な影響を与えるような差異が存在し、かつ、その差異による具体的影響額を算定することができない場合には、比較対象取引としての適格性に疑義が生ずるとした上で、「もっとも、通常の利益率になんらかの影響を与え得る差異が存在することは、それが取引態様等から客観的に明らかなものでない限り、通常これを裏付けるに足る証拠を容易に提出し得る地位にある原告において具体的に立証すべきであり、原告がこの点についてなんら説得的な立証を行わない場合には、そのこと自体から、そのような差異が存在しないことを推認し得るものというべきである。」と判示した⁽²⁰⁵⁾。そして、本件における国外関連取引と比較対象取引との間に、通常の利益率に重大な影響を及ぼすような差異があるかどうかについて、措置法通達 66 の 4 (2) - 3 に例示する 12 の比較可能性の決定要素を検討し、①売手の負担するリスクにおける差異（回収リスクの差異）及び②製造原価の差異に関して、次のように判示した。

イ 売手の負担するリスクにおける差異（回収リスクの差異）

台湾グループとの比較対象取引について、信用状を開設する間もなく出荷せざるを得ない取引が多く、納税者が回収リスクを負うとする売手の負担するリスクの差異については、比較対象取引のうち信用状を開

(205) 大阪高裁は、この点について「被控訴人（課税庁）が取引態様等に照らし通常の利益率に影響を与え得る差異がないことについて相応の立証をした場合には、控訴人（納税者）において上記の差異の存在について具体的に立証すべきであり、控訴人がこの点について十分な立証を行わない場合には、そのこと自体から反証がないものとして、そのような差異が存在しないものと推認することができる。」と改めている。

設する間もなく出荷せざるを得なかった割合や本件価格表の価格をどの程度適用したかについて「仮にそのような事実があったのであれば原告側（納税者側）で比較的容易に明らかにすることができるものと推認され、そのような取引は緊急の場合に例外的に用いられたにすぎないことが推認され、原告（納税者）も、本件審査請求においては、そのリスクによる差異の修正までは求めない旨の主張をしていたと認められる。そうすると、仮に本件比較対象取引の一部について原告会社が主張するような回収リスクの差異が存在していたことが事実であったとしても、それが通常の利益率に重大な差異を生じさせるようなものであるとまで認めることはできない」とした。

ロ 製造原価の差異

納税者の主力工場では1ヶ月単位の計画生産を行っているところ、本件国外関連取引については、受注から納期までの平均期間が1ヶ月以上あるのに対し、台湾法人グループの場合には、受注から納期までの期間が16日であり、稼働中の生産ラインを止めた上で割り込み生産により対応せざるを得ないため、金型の取替え等でラインが止まり生産コストの上昇を招き、割込生産により増加した機会費用に関する差異があるとして、納税者は製造原価に関する差異を主張した。このような製造原価の差異について、大阪地裁判決は、このような機会原価が生じるのであれば課税庁側が主張するように台湾グループ法人のような多品種少量発注を行う顧客に対しては、在庫で対応する方がはるかに合理的であり、実際にも製品在庫が存在することを認定した上、「大部分の原告製品は通常の状態において屋内で保管管理することが比較的容易なものであると推認されるのであり、原告（納税者）からこれに反する具体的な主張や立証がない限り、在庫品の管理経費が割込発注による弊害を上回る程のものであるとまでは、にわかに認め難い。」と判示し、納税者の主張を退けている。

(2) 比較可能性及び差異調整に関する立証責任の検討

電子部品事例は、電子部品の製造を行う納税者が、香港及びシンガポール所在の国外関連者との国外関連取引に対して、課税庁が、納税者と台湾所在の第三者グループとの間の取引を比較対象取引として独立企業間価格を算定し課税したものであり、この事例においては、比較対象取引には、納税者と独立した第三者間との取引である内部比較対象取引が採用されている。

納税者は、内部比較対象取引における回収リスクに関する差異と製造原価に関する差異が存在することについて主張しているが、移転価格課税の立証責任の分配は、上述のとおり、要件を定める規定の趣旨・構造、当事者間の公平、事案の性質、立証の難易等を考慮して決定すべきものと考えられ、特に、立証手段が限られている国際取引の場合や立証すべき資料が納税者に偏在している場合については、納税者にも立証責任が分配されるべきであると考えられる点を考慮すると、本件のように、課税庁が、通達66の4(2)-3に例示されているような取引において想定される比較可能性に関する一定の諸要素について、類似性のあることを立証した場合には、比較可能性に関する立証があったものと事実上推定されるべきものと思われる。また、差異の調整に関しても、納税者は、価格や利益率に関し比較可能性を決定する諸要素について最も知り得る立場にあることから、納税者がなんら立証を行わない場合には、そのこと自体から、そのような差異が存在しないことを推認し得るものとの判示は相当と思われる。

結びに代えて

世界のグローバル化に伴い多国籍企業の海外展開は急速に進展しており、関連者間取引から生じる所得を規定する制度である移転価格税制は、従来にも増してその重要性が高まっている。特に、我が国では、平成 21 年の税制改正により海外子会社からの受取配当に関して益金不算入の制度が導入されたが、同制度の導入により多国籍企業の海外への所得移転も懸念され、移転価格税制には関心が集まっている。

本稿においては、我が国における移転価格税制における比較可能性の要件について、基本的仕組みなどを整理した上、課税事例等の分析、OECD 移転価格ガイドラインとの比較等を踏まえ現行の制度を考察した。移転価格課税における比較可能性の要件は、企業取引における価格や利益率に影響を及ぼす要素の類似性により判断することから、検証対象となる国外関連取引と比較対象取引に関する取引実態の的確な事実認定とその経済的な分析評価が重要なポイントとなる。移転価格税制の実際の適用をみると、移転価格税制は国外関連者との間における経済取引の価格に着目し、多種多様な要因により決定される価格の妥当性に関し、独立企業間価格との比較によって検証する制度であるとされるように、現実的にはピッタリとした比較対象取引を把握することは、公開市場がある場合や内部比較対象取引がある場合などに限られ、一定の指針に基づき、個々の事案の状況に応じケースバイケースでの高い判断が求められている。

移転価格税制は、もともとその成立の経緯を追うと、第三者間で行われたであろう取引価格を中心とした取引概念であったものが、近年では、我が国においても多国籍企業グループの無形資産取引や機能・リスク移転の問題など、比較対象取引が把握できないような取引が増加しており、原則としていた取引概念では比較対象取引を見つけ出すことが困難な状況も生じている。また、アジアの新興国では、移転価格税制が導入され、自国の税收確保のため我が国企業の子会社に移転価格課税等を行う傾向がみられるとも伝えられ、移転価格を巡る情勢は、同税制が導入された当初に比べ、より複雑化しているように思われ

る。このような中、世界の各国が、独自に移転価格税制を適用して課税権を行使した場合には、当然に二重課税が生じることとなり、移転価格税制には、このような二重課税の排除と課税権の確保の両面からバランスのとれた、世界における共通のコンセンサスの上に成立したルールに基づく執行が求められている。

このような状況に対し、世界における移転価格税制に関する実務の動向は、OECD移転価格ガイドラインの改正にみるように、取引価格や粗利益での検証が困難である状況に対し、最適方法ルールを導入することにより現実的に比較対象取引が把握可能となる営業利益をベースとする取引単位営業利益法の活用へ大きくシフトするとともに、国際的事業再編における移転価格上の諸問題等にも一定の対応をしてきている状況にある。我が国においても、このような世界の流れを踏まえ、基本三法優先という従来の適用条件が廃止され、各事案に応じてそれぞれ最適な方法が選択適用されることとなるが、取引単位営業利益法や利益分割法の執行上の取扱いを一層明らかにするとともに、比較可能性に関する判断要素や適用条件を整備するなど、移転価格税制の適用に関する予測可能性を高めることが重要と考える。

移転価格税制については、未だ無形資産取引をはじめとする多くの課題が残されている。今後とも、グローバルな視野に立ち課税の公平に適う制度が整備され、円滑な執行がなされることを期待したい。