

## 第1章 序論

### 第1節 研究の目的

移転価格税制は、多国籍企業の関連者間取引<sup>1</sup>による所得移転を防止するため、独立企業間取引を参照して課税所得計算することを求めている。これは独立企業原則(Arm's Length Principle)と呼ばれ<sup>2</sup>、米国において発達してきた考え方であり、納税者が国外関連者との間で行う輸出入取引等で設定される移転価格について、比較可能な独立企業との間で行う取引等で設定される価格を指標として是正し、それに基づき課税所得計算を行うものである<sup>3</sup>。

移転価格税制に基づき課税処分が行われた場合、納税者としては、原告として課税処分

---

<sup>1</sup> OECD(Organization for Economic Co-operation and Development), Model Tax Convention on Income and on Capital[OECDモデル租税条約]では、特殊関連企業条項である9条第1項において、「(a) 一方の締約国の企業が他方の締約国の企業の経営、支配又は資本に直接又は間接に参加している場合、又は、(b) 同一の者が一方の締約国の企業及び他方の締約国の企業の経営、支配又は資本に直接又は間接に参加している場合」と定義している。

なお、OECDモデル租税条約及び同コメンタリーの日本語訳は、川端康之監訳「OECDモデル租税条約」日本租税研究協会2009年から引用又は参考にして作成した(以下、同様。)

<sup>2</sup> 独立企業原則は、OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OECD移転価格ガイドライン)の用語集において、OECDモデル租税条約9条を引用し、「商業上又は資金上の関係において、双方の企業の間、独立の企業間に設けられる条件と異なる条件が設けられ又は課されているときは、その条件がないとしたならば一方の企業の利得となったとみられる利得であってその条件のために当該一方の企業の利得とならなかったものに対しては、これを当該一方の企業の利得に算入して租税を課することができる。」と定義し、第1章独立企業原則パラグラフ1.1において、「OECD加盟国が、多国籍企業及び税務当局が租税目的上使用すべきであるとして合意した、国際的移転価格算定基準である」と明記している。

わが国では、移転価格税制の対象を法人としているため、Arm's Length Priceについて、制度上「独立企業間価格」という用語が使われ、Arm's Length Transactionについて、「独立企業間取引」という用語が使われているが、例えば、対象を個人も含める米国等の制度を念頭に、「独立当事者間基準」、「独立当事者間価格」及び「独立当事者間取引」という用語が使用される場合も多い(金子宏「アメリカ合衆国の所得課税における独立当事者間取引(arm's length transaction)の法理—内国歳入法典四八二条について—」『所得課税の法と政策』有斐閣1996年254頁。中里実「国際取引と課税—課税権の配分と国際的租税回避—」の「第3章移転価格の基礎理論—独立当事者間価格決定のメカニズム—」有斐閣1994年403頁。)。前者は、わが国で移転価格税制が導入される前(1980—1981年)にジュリスト有斐閣724号104頁、734号56頁、736号95頁に掲載されたものであり、種々のテクニカル・タームに付した日本語訳の多くが、わが国の実定法上の用語として採用されている(補論2、316頁)。なお、第2節第2款における米国家令の日本語訳は、同文献から引用又は参考にして作成した。

なお、本論では、引用等の場合を除き、「独立企業原則」、「独立企業間価格」及び「独立企業間取引」等の用語を使用する。

OECD移転価格ガイドラインの日本語訳は、日本租税研究協会「OECD移転価格ガイドライン—多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針2009年版」日本租税研究協会2010年から引用又は参考にして作成した(以下、同様。)

<sup>3</sup> 財貨サービス等が移転する際に設定される価格として、移転価格(Transferred Price)という用語が付されている。

取消訴訟を提起し、国内の裁判所で租税訴訟によりその解決を図るか、あるいは親会社と子会社等の国外関連者<sup>4</sup>との国際的二重課税を回避するため、租税条約上の相互協議によりその解決を図るか、いずれかの救済手段により解決が図られることになる。近年、国外関連者との間での取引において、有形資産だけでなく無形資産も対象となってきたことにより、比較可能な独立企業との間で行われる輸出入取引等で設定される価格を指標として独立企業原則を適用することが困難となり、各国での租税訴訟や租税条約上の相互協議において深刻な問題となっている。

特に、わが国の最近の裁判において、課税処分が取消された際に、裁判所が独立企業間価格の算定方法に係る基準を示すことができなかつたことにより、将来の事業年度に係る取引についての法的不安定を残したままの状態になっていることにつき、どのように解決を図っていくべきかという問題意識が論文執筆の契機となっている。

また、租税条約上の相互協議においても、国家間の算定方法の違いにより、権限のある当局が独立企業間価格の算定方法に係る基準を示すことができず、将来の事業年度に係る取引についての法的不安定を残したままの状態になる可能性があり、権限のある当局として、基準自体の合意を得るようによどのような工夫をしていくべきかという問題意識もある。

これまで、租税条約上の権限のある当局として、二重課税問題解決のための相互協議を行ってきた経験、及び国内の課税処分取消訴訟における被告側(課税庁)の訴訟指揮を執ってきた経験から、双方の救済手段での解決可能性を比較し、有形資産取引及び無形資産取引における独立企業間価格算定の困難性とその解決について考察することを論文の目的としている。

そこで、本章(第1章)において、移転価格税制における独立企業原則の適用について、米国及び OECD のルール等を概括した上で、第2章では、有形資産取引を前提として、租税訴訟において独立企業原則の適用が困難となっている状況として、独立企業間価格の算定における比較対象取引であるための要件事実立証の問題を取り上げ、独立企業間価格算定方法に係る法令上の要件と裁判での適用を分析する。裁判例の中で、独立企業間価格の算定に係る要件事実の立証を尽くしていないとして、課税処分が取り消され、裁判所が独立

---

<sup>4</sup> 租税特別措置法 66 条の 4 第 1 項では、国外関連者について、「外国法人で、当該法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資(当該他方の法人が有する自己の株式又は出資を除く。)の総数又は総額の百分の五十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(次項及び第五項において「特殊の関係」という。)のあるものをいう。」と定義している。

企業間価格の算定方法に係る基準を示すことができなかつたため、独立企業間価格の算定方法が確定していない問題を取り上げる。

第 3 章では、有形資産取引に係る独立企業原則適用の困難性を解決するため、課税庁及び納税者双方が立証を尽くすための方策について、民事訴訟法における立証責任の議論を踏まえ、裁判所の訴訟指揮により算定方法間の立証の優越により解決していくこと、さらには、2011 年の税制改正で導入された最適方法ルールの下で、独立企業間価格の算定方法に係る証明について、課税庁と納税者の間で適用すべき算定方法間の優越により解決していくことにより、独立企業原則の適用に係る証明度を軽減して、算定方法の確定を図っていくことが可能かについて検討する。

第 4 章では、より困難な問題を提起している無形資産取引を前提に、相互協議での解決を目的に、無形資産取引に最適な算定方法を模索していくとともに、国際間の算定方法の対立を考慮した上で、算定方法に係る基準を合意していくための方策について検討していく。特に、新たな算定方法としては、米国における 1986 年の内国歳入法 482 条改正を契機として、無形資産取引へ独立企業原則を適用する利益法の議論が発展しており、OECD においても、2010 年 7 月に改定された OECD 移転価格ガイドラインの中で、比較可能性の緩和と利益法の適用拡大の議論が行われている状況を踏まえて考察していくこととしたい<sup>5</sup>。

また、2011 年に開始された OECD における移転価格ガイドラインの改訂作業を取り上げ、無形資産の定義、認識及び評価における問題とマーケティング上の無形資産の認定に係る問題を指摘する。

近年、消費市場におけるマーケティング上の無形資産の認定と評価が国際的な二重課税の構造的な要因となっている状況を踏まえ、OECD での無形資産に係る新たなガイドライン策定のための論点を提示し、取引単位営業利益法と利益分割法の適用による相互協議での解決可能性を考察し、納税者と各国課税庁の間で算定方法が対立する状況を解決するため、取引単位営業利益法と利益分割法によるハイブリッド・アプローチの採用を提言していきたい。

---

<sup>5</sup> OECD, “Review of Comparability and of Profit Methods: Revision of Chapters I-III of The Transfer Pricing Guidelines.”2010  
([http://www.oecd.org/document/4/0,3343,en\\_2649\\_33747\\_45690500\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/4/0,3343,en_2649_33747_45690500_1_1_1_1,00.html)).

## 第2節 移転価格税制における独立企業原則の適用

### 第1款 わが国の規定

わが国の移転価格税制は<sup>6</sup>、租税特別措置法 66 条の 4(国外関連者との取引に係る課税の特例)をその根拠としており、多国籍企業の国外関連取引につき取引価格が独立企業間価格と異なっているときは、課税所得計算において独立企業間価格で行われたものとみなして計算するとしている<sup>7</sup>。独立企業間価格とは、同条第2項において規定された以下の算定方法により計算された金額としている。

#### 「1. 棚卸資産取引

##### イ 独立価格比準法<sup>8</sup>

##### ロ 再販売価格基準法<sup>9</sup>

---

<sup>6</sup> 1985年12月の政府税制調査会答申において、「近年、企業活動の国際化の進展に伴い、海外の特殊関連企業との取引の価格を操作することによる所得の海外移転、いわゆる移転価格の問題が国際課税の分野で重要になってきているが、現行法では、この点についての十分な対応が困難であり、これを放置することは、適正・公平な課税の見地から、問題のあるところである。また、諸外国において、既にこうした所得の海外移転に対処するための税制が整備されていることを考えると、わが国においても、これら諸外国と共通の基盤に立って、適正な国際課税を実現するため、法人が海外の特殊関連企業と取引を行った場合の課税所得計算に関する規定を整備するとともに、資料収集等、制度の円滑な運用に資するための措置を講ずることが適当である。」とされ、昭和61年度の税制改正において、移転価格税制が導入された(下線は、筆者が付した。以下、同様。)

<sup>7</sup> 取引価格が独立企業間価格と異なっている場合とは、輸出価格が独立企業間価格に満たないとき、あるいは輸入価格が独立企業間価格を超えるときに限定されており、脚注3の政府税制調査会答申で示されているとおり、所得の海外移転への対応を目的としたものであり、所得の国内への流入に相当する例えば輸出価格が独立企業間価格を超えるとき、あるいは輸入価格が独立企業間価格に満たないときには、是正措置は求められない。そのため、同条第1項では、「・・・国外関連取引につき、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、また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す。」と規定している。

<sup>8</sup> 独立価格比準法は、同条第2項1号イにより、「特殊の関係にない売手と買手が、国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同様の状況の下で売買した取引の対価の額(当該同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他に差異のある状況の売買した取引がある場合において、その差異により生じる対価の額の差を調整できるときは、その調整を行った後の対価の額を含む。)に相当する金額をもって当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。」と規定され、国外関連取引と同種の棚卸資産に係る比較可能な非関連者間取引において、取引段階、取引数量その他同様な状況の下での取引価格により独立企業間価格を算定するとしている。

<sup>9</sup> 再販売価格基準法は、同条第2項1号ロにより、「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の販売した対価の額・・・から通常の利潤の額(当該再販売価格に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額をいう。)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とする方法をいう。」と規定され、非関連者への再販売価格から通常の利潤の額を控除した金額により独立企業間価格を算定するとしている。

ハ 原価基準法<sup>10</sup>

ニ イからハマまでに掲げる方法に準ずる方法その他政令で定める方法

## 2. 棚卸資産以外の取引

イ 独立価格基準法、再販売価格基準法及び原価基準法と同等の方法

ロ 上記ニと同等の方法」

再販売価格基準法及び原価基準法では、独立企業間の利益率を国外関連取引に適用することとしており、租税特別措置法施行令 39 条の 12(国外関連者との取引に係る課税の特例)により、再販売価格基準法では売上総利益の収入に対する割合を使用し<sup>11</sup>、原価基準法では売上総利益の原価に対する割合を使用し<sup>12</sup>、課税所得計算を行うこととしている。なお、その他政令で定める方法として利益分割法及び取引単位営業利益法も同条で規定され、利益分割法は寄与度に応じた利益の帰属により<sup>13</sup>、取引単位営業利益法は営業利益率を使用し

<sup>10</sup> 原価基準法は、同条第 2 項 1 号ハにより、「国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、製造その他の行為による取得の原価の額に通常の利潤の額(当該原価の額に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額をいう。)を加算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とする方法をいう。」と規定され、取得原価に通常の利潤の額を加算した金額により独立企業間価格を算定するとしている。

<sup>11</sup> 再販売価格基準法で使用される通常の利益率は、租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 6 項により、「法第六十六条の四第二項第一号ロに規定する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または類似の棚卸資産を特殊の関係・・・にない者・・・から購入した者・・・が当該同種または類似の棚卸資産を非関連者に対して販売した取引・・・に係る当該再販売者の売上総利益の額・・・の当該収入金額の合計額に対する割合とする。ただし、比較対象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する。」と規定され、国外関連取引と同種または類似の棚卸資産を非関連者から購入した者の比較可能な売上総利益率を使用するとしている。

<sup>12</sup> 原価基準法で使用される通常の利益率は、同条第 7 項により、「法第六十六条の四第二項第一号ハに規定する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または類似の棚卸資産を購入・・・、製造その他の行為により取得した者・・・が当該同種または類似の棚卸資産を非関連者に対して販売した取引・・・に係る当該販売者の売上総利益の額・・・の当該原価の額の合計額に対する割合とする。ただし、比較対象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する。」と規定され、国外関連取引と比較可能な同種または類似の棚卸資産を非関連者へ販売した者の取得原価のマークアップを使用するとしている。

<sup>13</sup> 利益分割法は、同条第 8 項 1 号により、「・・・国外関連取引に係る棚卸資産の法第六十六条の四第一項の法人または当該法人に係る同項に規定する国外関連者による購入、製造、販売その他の行為に係る所得が、当該棚卸資産に係るこれらの行為のためにこれらの者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者が当該所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因に応じて当該法人及び当該国外関連者に帰属するものと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とする方法」と規定され、所得発生に寄与度に応じて利益分割を行うこととしている。なお、実務上使用されている残余利益分割法についても、日常的な機能の寄与度による帰属の部分と非日常的な機能の寄与度による帰属の部分に分けられて、それぞれの寄与度に応じて利益分割を行うと解釈され適用されてきている(租税特別措置法通達 66 の 4(4)～5(残

て<sup>14</sup>、課税所得計算を行うとしている。

法人が国外関連者との間で独立企業間価格と異なる対価で取引をした場合には、その取引は独立企業間価格で行われたものとみなして法人税関係法令を適用することとしており、法人は、その国外関連取引の対価が独立企業間価格と異なる場合には、独立企業間価格で申告しなければならないことを意味している点で、わが国の制度は申告調整型制度と言われている<sup>15</sup>。そのため、企業は関連企業との間の取引対価が独立企業間価格と異なる場合には、独立企業間価格で取引を行ったものとみなして申告調整をしなければならない。

他方、課税庁は法人の国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するために必要がある場合、法人に対して質問検査を行うことができ、国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類として財務省令で定めるもの又はその写しの提示又は

---

余利益分割法)、移転価格税制事務運営指針 3-5(残余利益分割法の取扱い))。

<sup>14</sup> 取引単位営業利益法では、再販売価格基準法における売上総利益の収入金額に対する割合に相当する営業利益の割合として、同項 2 号により、「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当該棚卸資産を販売した対価の額・・・から、当該再販売価格にイに掲げる金額のロに掲げる金額に対する割合(再販売者が当該棚卸資産と同種また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)を乗じて計算した金額に当該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当該国外関連取引の対価の額とする方法

イ 当該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

ロ 当該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」と規定している。

また、原価基準法における取得原価のマークアップに相当するフルコスト(取得原価+販売費及び一般管理費)のマークアップとして、同項 3 号により、「国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、製造その他の行為による取得の原価の額・・・に、イに掲げる金額にロに掲げる金額のハに掲げる金額に対する割合(販売者が当該棚卸資産と同種また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)を乗じて計算した金額及びイ(2)に掲げる金額の合計額を加算した金額をもって当該国外関連取引の対価の額とする方法

イ 次に掲げる金額の合計額

(1) 当該取得原価の額

(2) 当該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

ロ 当該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

ハ 当該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ロに掲げる金額を控除した金額」と規定され、国外関連取引と比較可能な同種または類似の棚卸資産を非関連者から購入した者の売上営業利益率により独立企業間価格を算定するとし、国外関連取引と比較可能な同種または類似の棚卸資産を非関連者へ販売した者のフルコスト(取得原価+販売費及び一般管理費)のマークアップにより独立企業間価格を算定している。

<sup>15</sup> 金子宏「移転価格税制の法理論的検討—わが国の制度を素材として—」『所得課税の法と政策』有斐閣 1996 年 363 頁。

提出を求め<sup>16</sup>、当該法人がこれらを遅滞なく提示又は提出しなかったときには、課税庁は租税特別措置法 66 条の 4 第 6 項及び租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 11 項に基づき、その法人の国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似する事業を営む法人のその事業に係る売上総利益率等を基礎として算定した金額をもって独立企業間価格と推定し、更正又は決定を行うことができる<sup>17</sup>。

## 第 2 款 米国の規定と独立企業原則の判例での確立

### 第 1 項 独立企業原則による所得配分の規定

米国の移転価格税制は、1917 年の戦時歳入法 77 条及び 78 条に関する財務省規則の 41 に於いて、投下資本又は課税所得のより適正な決定が必要な場合には、財務長官が関連企業の会計を連結する権限を有すると規定したことが起源とされており<sup>18</sup>、親子間で利益を移転する事例や会計処理を不正に操作する事例に対処するために導入されたと説明されている。

1921 年の歳入法 240 条(d)項では、利得、利益、所得、控除又は資本の正確な配分ないし

---

<sup>16</sup> 財務省令に定める書類とは、国外関連取引に関しては、①国外関連取引に係る資産の明細及び役務の内容を記載した書類、②国外関連取引において関連者が果たす機能及び負担するリスク（為替相場の変動、市場金利の変動、経済事情の変化その他の要因による当該国外関連取引に係る利益又は損失の増加又は減少の生ずるおそれをいう。）に係る事項を記載した書類、③関連者が当該国外関連取引において使用した無形固定資産その他の無形資産の内容を記載した書類、④国外関連取引に係る契約書又は契約の内容を記載した書類、⑤納税者が国外関連者から支払を受ける対価の額又は当該国外関連者に支払う対価の額の設定の方法及び当該設定に係る交渉の内容を記載した書類、⑥関連者の当該国外関連取引に係る損益の明細を記載した書類、⑦国外関連取引に係る資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引について行われた市場に関する分析その他当該市場に関する事項を記載した書類、⑧関連者の事業の方針を記載した書類、⑨国外関連取引と密接に関連する他の取引の有無及びその内容を記載した書類とされている。

また、独立企業間価格の算定に関しては、①選定した独立企業間価格の算定方法及びその選定の理由を記載した書類その他独立企業間価格を算定するに当たり作成した書類、②採用した国外関連取引に係る比較対象取引の選定に係る事項及び当該比較対象取引等の明細を記載した書類、③利益分割法を選定した場合における関連者に帰属するものとして計算した金額を算出するための書類、④当該法人が複数の国外関連取引を一の取引として独立企業間価格の算定を行った場合のその理由及び各取引の内容を記載した書類、⑤比較対象取引等について差異調整を行った場合の理由及び当該差異調整等の方法を記載した書類とされている。

<sup>17</sup> 法律上の推定とされるが、所得税法 158 条の規定と同様に、事実上の推定を認める規定として、この規定の下では、立証責任は納税者の側に転換すると解し、納税者は反証として比準同業者と自己の間の相違を挙げることにより推定を覆すことのできるの見方もある(前掲・金子「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－」381 頁)。

<sup>18</sup> 移転価格税制の初期の歴史については、Treasury Department and Internal Revenue Service, “A Study of Intercompany Pricing,” October 18, 1988. Chapter 2. Transfer Pricing Law and Regulations before 1986, A. Early History. Page 6 以下を参照した。同文献はわが国では、「内国歳入法 482 条に関する白書」と呼ばれており、本論では「米国『内国歳入法 482 条に関する白書』」として引用する。なお、日本語訳は、日本租税研究協会「内国歳入法第 482 条に関する白書(移転価格の研究)の概要」日本租税研究協会 1998 年から引用又は参考にして作成した。

割当をするために関連企業の会計を連結すると目的を明確化し、1924年の歳入法240条(d)項及び1926年の歳入法240条(f)項へ引き継がれている。

その後1928年の歳入法45条において、現行法と同様に「脱税の防止又は所得の正確な算定」のため関連企業間の総所得又は所得控除を「配分できる」権限が長官に与えられた。同条では、「(法人格を有するかどうか、米国において設立されたものかどうか、連結申告をする要件を満たしているかどうか、を問わず、)同一の利害関係者によって直接又は間接に所有され又は支配されている二以上の営業又は事業のいずれに対しても、内国歳入庁長官は、脱税を防止し、あるいはそれらの事業の所得を正確に算定するためにそれが必要であると認める場合には、それらの事業の間に総所得又は所得控除を配分し、割り当て、又は振り替えることができる。」と規定しており、1934年歳入法において適用範囲を「組織」へ拡大し、1943年歳入法では税額控除その他の控除の配分も認められることとなった。

独立企業原則が明確に表明されたのは1935年財務省規則からであり、  
「(歳入法)45条の目的は、関連企業の財産と事業から生ずる真の純所得を、非関連企業の基準に従って決定することによって、関連企業を非関連企業と課税上公平に扱うことにある。関連企業グループを支配している利害関係者は、各関連企業をして、その取引と会計帳簿がその財産と事業から生ずる純所得を真に反映するようにその業務を処理させる完全な力を有するものとみなされる。しかしながら、業務がそのように処理されず、そのために課税所得が過少に表現されている場合には、内国歳入庁長官は、事業に介入し、そして、総所得・所得控除その他の課税所得に影響を及ぼす全ての項目ないし要素の配分・割り当て又は振替えを関連企業の間に行うことによって、各関連企業の真の純所得を決定することができる。すべての事業において適用されるべき基準は、ある非関連企業が他の非関連企業と独立企業間の条件で取引する場合のそれである。」としている。

その後、1954年歳入法からは、現行と同じ482条として、  
「(法人格を有するかどうか、米国において設立されたものかどうか、連結申告をする要件を満たしているかどうか、を問わず、)同一の利害関係者によって直接又は間接に所有され又は支配されている二以上の組織、営業又は事業のいずれに対しても、財務長官又はその代理人は、脱税を防止し、あるいはそれらの組織、営業又は事業の所得を正確に算定するためにそれが必要であると認める場合には、それらの事業の間に総所得、所得控除、税額控除その他の控除を配分し、割り当て、又は振り換えることができる。」としている。



独立企業原則に基づき配分を行っていくため、1968年財務省規則1.482-2では、独立企業間価格の算定方法を規定し、非関連者間の取引を比較対象とする独立価格比準法(Comparable Uncontrolled Price Method)、再販売価格基準法(Resale Price Method)及び原価基準法(Cost Plus Method)により、独立企業間価格又は独立企業間利益率を算定することとなったが、非関連者間の比較対象取引が存在しない場合には、その他の方法による独立企業間価格の算定も認められた。

関連者間取引の対象が有形資産だけでなく、無形資産への広がりを見せる中で、1982年にはThe Tax Equity and Fiscal Responsibility Act (TEFRA)により、プエルトリコ所在の子会社に対し無形資産から生じる所得の帰属に係る取扱いを規定する936条を改正し、1984年にはThe Deficit Reduction Actにより、外国への無形資産の移転に係る取扱いを規定する367条を改正した。

482条について無形資産取引を対象にするため抜本的に改正したのは、1986年税制改革法であり、以下の第2センテンスを加え、

「無形資産(規則936(h)(3)(B)に定める)の移転(もしくはライセンス)に関する場合には、かかる移転やライセンスに関わる所得は無形財産に帰属する所得と相応しなければならぬ。」としている。同項は、スーパーロイヤルティ条項又は所得相応性基準と呼ばれている。

1988年には、1986年税制改革法により改正された482条について、「内国歳入法482条に関する白書(移転価格の研究)」が発表され、無形資産を含む取引を評価するための独立企業原則の適用について、Basic Arm's Length Return Method(BALRM)及びProfit Split Methodによる解決が検討された。

1992年の財務省規則案では、利益比準幅(Comparable Profit Interval (CPI) Method)の使用、1993年の財務省暫定規則では、利益比準法(Comparable Profit Method (CPM))の使用と独立企業間価格算定方法の優先順位に関する最適方法ルール(The Best Method Rule(BMR))が導入され、1994年の財務省最終規則では、残余利益分割法の使用と独立企業間価格算定における利益分割法適用の優先順位見直しが行われた。

米国の制度は、財務長官が脱税を防止しあるいはそれらの組織、営業又は事業の所得を正確に算定するためにそれが必要であると認める場合には、それらの事業の間に総所得、所得控除、税額控除その他の控除を配分し、割り当て、又は振り換えることができるとし

ている点で、わが国のような申告調整型制度と異なり、課税庁に否認権を認める否認型制度となっているのが特徴とされるが<sup>19</sup>、1994年財務省規則からは納税者による適用の可能性が認められ、「関連納税者は、独立企業間実績値を反映するために必要であれば、適時に提出される米国所得税申告書において、実際の請求価格とは異なった価格に基づきその実績値を申告することができる。」とされている<sup>20</sup>。

## 第2項 独立企業原則による価格算定の判例での確立

移転価格税制では、多国籍企業の関連者間取引における価格算定方法自体の合理性を評価するのではなく、独立企業原則の適用により、非関連者間取引における価格算定方法の合理性を基準に関連者間取引の評価を行うことが国際的なコンセンサスとなっている。このように独立企業原則の適用により価格算定方法の合理性を評価することは、米国の判例で確立されてきたものだが、関連者間取引自体の合理性でなく、非関連者間取引との比較により合理性を評価していくことが、どのように判例で確立してきたかを検証していくこととしたい<sup>21</sup>。

### 1. 「公正かつ合理的」の要件

独立企業原則の適用が、非関連者間取引との比較において行われるようになったのは、法令上は、1928年歳入法45条における「脱税の防止又は所得の正確な算定」を行うため、1935年財務省規則から、関連企業を非関連企業と課税上公平に扱うことを目的に独立企業間の条件を基準とすべきと規定されたことによる。

こうした財務省規則の規定は、当初の裁判例では尊重されておらず、1945年の *Seminole Flavor Co. v. Commissioner* 事件<sup>22</sup>では、パートナーシップの行う販売及び広告活動に対する

---

<sup>19</sup> 米国の制度の下では、課税庁による不意討ちの危険が絶えずあり、法的安定性が脅かされる恐れがあるとの指摘もある(前掲・金子「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—」371—372頁)。

<sup>20</sup> 米国における482条の適用は、かつては、内国歳入庁長官による積極的な裁量権行使 (affirmative discretionary action) であると位置付けられ、納税者側から482条の適用を求めることはできないとされていたが、1994年の改正以降、納税者による適用の可能性も開かれるに至った(米国財務省規則 § 1-482-1(a)(3)) (岡村忠生「税務訴訟における主張と立証—非正常取引を念頭に—」芝池義一、田中治、岡村忠生『租税行政と権利保護』ミネルバ書房1995年326頁注(23))。

<sup>21</sup> 独立企業原則による価格算定方法の米国判例での確立は、Reuven S. Avi-Yonah, Michigan Law, Public and Legal Theory Working Paper Series, Working Paper No. 92, 2007, “The Rise and Fall of Arm’s Length: A Study in the Evolution of U.S. International Taxation.”を参考とした。

<sup>22</sup> *Seminole Flavor Co. v. Commissioner*. 4 T.C.1215 (1945)。

報酬契約が「独立企業間取引」とは異なるものと認定して、内国歳入庁が、歳入法 45 条に基づき、パートナーシップへの報酬額を減額して納税者の所得を増額する課税処分を行ったのに対して、裁判所は、パートナーシップとの取引が、「独立企業間取引」と認定されるか否かの要件は、「公正かつ合理的」であるかによると初めて判示したものの、パートナーシップへの報酬契約自体が「公正かつ合理的」であったかを検証しただけで、独立企業間取引での契約と比較して「公正かつ合理的」であったかを評価したものではなかった<sup>23</sup>。

## 2. 「独立企業間取引との比較可能性」の要件への変更

関連者間取引が独立企業原則に適合しているか否かの判断に際して、「公正かつ合理的」の要件から、「独立企業間取引の比較可能性」の要件へ変更する過程で先駆的な判例としては、1959 年の Hall v. Commissioner 事件<sup>24</sup>が挙げられる。同事件は、1954 年歳入法から現行と同じ 482 条が規定されたのを受け、同規定に基づき課税処分が行われたものである。製造親会社である納税者が、販売子会社への関連者間の輸出取引について原価基準法による価格設定を行ったのに対して、非関連者間の輸出取引では、再販売価格基準法による価格設定を行っていたため、内国歳入庁が輸出価格を引き上げ、納税者の所得を増額する課税

<sup>23</sup> 同事件以前にも、Asiatic Petroleum Co. v. Commissioner, 31 B.T.A. 1152, 1159 (1935) 及び G.U.R. Co. v. Commissioner, 41 B.T.A. 223 (1940) において、独立企業原則に適合していないとの判示があったが、同事件から、「公正かつ合理的」であるか否かを「独立企業間取引」と認定されるための要件として採用するようになった。

同事件以後、「公正」が「独立企業間取引」と認定されるための要件として採用された事件としては、Grenada Industries, Inc. v. Commissioner, 17 T.C. 231, 260 (1951)、Palm Beach Aero Corp. v. Commissioner, 17 T.C. 1169, 1176 (1952)、Polak's Frutal Works, Inc. v. Commissioner, 21 T.C. 953, 976 (1954) 及び The Friedlander Corp. v. Commissioner, 25 T.C. 70, 77 (1955) が続いた。

<sup>24</sup> Hall v. Commissioner, 32 T.C. 390 (1959)。

本事件では、製造親会社が無形資産を保有していたことから、単純な原価基準法による輸出価格の設定が独立企業原則に適合するかについて問題となったものであり、原価基準法による輸出価格の設定では、無形資産による所得が製造親会社に帰属しない可能性があることが検討されているが、内国歳入庁の課税処分では、再販売価格基準法により販売子会社の所得を確定して、残余の部分を製造親会社の所得へ帰属させることで、保有する無形資産による所得を製造親会社へ再配分させることになったと考えられる。

現在の米国財務省規則 §1.482-3 「有形資産の移転に係る課税所得の算定方法」(d) 「原価基準法」(3) 「比較可能性及び信頼性の検討」(ii) 「比較可能性」(C) 「関連者間取引と非関連者間取引との調整」においても同様に、マーク・アップに影響を与える重要な差異がある場合には、比較可能な非関連者間取引において得られる売上総利益マーク・アップに対して調整が行われなければならないという考え方が採られており、製造親会社の無形資産の保有により、マーク・アップに影響を与える重要な差異がある場合として調整が求められたものと考えられる。

なお、米国財務省規則の日本語訳については、国税庁国際業務室長青山慶二監訳「米国内国歳入法第 482 条(移転価格)に関する財務省規則」日本租税研究教会 1995 年から引用又は参考にして作成した(以下、同様。)

処分を行ったものである。

判決では、製造親会社である納税者から販売子会社への関連者間の輸出取引において、原価基準法で価格設定したことによる所得の移転が、独立企業原則に適合していないものと判断されている。非関連者への再販売価格基準法での輸出価格を課税上の指標として内国歳入庁が行った所得再配分のための調整について、非関連者との取引であったならば得られる所得として、「独立企業間取引」を反映したもので妥当と判断したのである。同事件は、OECD 移転価格ガイドライン及び米国財務省規則のように、マークアップの大きさに影響を与える使用した資産及び引き受けたリスクを考慮した機能分析により比較可能性を検討すべきという立場に近いと考えられ、無形資産を保有する製造親会社から販売子会社への輸出価格の設定について、単純な原価基準法の適用が適切でないとした点で、無形資産取引に係る独立企業間価格の算定方法において比較可能性の分析を行った先駆的な判決と考えられる<sup>25</sup>。

しかし、1962年の *Frank v. International Canadian Corporation* 事件<sup>26</sup>では、「独立企業間取引

---

<sup>25</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.44 では、「原価基準法を適用するに当たっては、比較可能な原価ベースに対して、比較可能なマークアップを適用するよう注意を払うべきである。・・・マークアップの大きさに影響を与える関連者間取引と独立企業間取引の間の差異は、独立企業間取引のそれぞれのマークアップにどのような調整を行うべきかを決定するため、分析されなければならない。」としており、2.38において、「そのため、それぞれの当事者により果たされた機能及び負担されたリスクまたは比較される取引に関連する費用(営業費用及び資金調達費用を含む営業外費用)の水準及び種類における差異を検討することは特に重要である。それらの差異の検討としては以下のものが指摘できよう。1. 費用が、その方法の適用に際して考慮されていない機能の差異(使用した資産及び引き受けたリスクを考慮して)を反映する場合には、原価プラスマークアップに対する調整が必要となろう。2. その費用が、その方法によって検証される活動とは異なる追加的な機能を反映する場合には、それらの機能に対する別個の報酬を決定する必要がある。」としており、無形資産を保有している場合に、単純な原価基準法の適用が適切でないことが指摘されている。

現在の米国財務省規則§1.482-3「有形資産の移転に係る課税所得の算定方法」(d)「原価基準法」(3)「比較可能性及び信頼性の検討」(ii)「比較可能性」(B)「関連者間取引と非関連者間取引との調整」においても同様に、マーク・アップに影響を与える重要な差異がある場合には、比較可能な非関連者間取引において得られる売上総利益マーク・アップに対して調整が行われなければならないという考え方が採られている。

<sup>26</sup> *Frank v. International Canadian Corporation*. 308 F.2d 520 (9th Cir. 1962)。

同事件は、製造親会社である納税者が、販売子会社への輸出取引において、「合理的な価格かつ利益」を確保した価格設定を行っていたのに対して、内国歳入庁が独立企業間の取引とは異なる価格設定を行っていたことを理由に、輸出価格を増額する課税処分を行ったものである。

判決では、*Hall v. Commissioner* 事件で判示された非関連者への再販売価格基準法による価格設定が非関連者との取引での「独立企業間取引」を反映した所得であるとの立場は採られておらず、482条の適用に当たっては、独立企業原則に限定することなく、「合理的な価格かつ利益」を確保した価格設定も妥当であると判示した。

本判決では、従来判例で認められてきた「合理的な対価」を確保する所得配分であればよい

との比較可能性」の要件の立場から、**Seminole Flavor Co. v. Commissioner** 事件と同様、「公正かつ合理的」の要件の立場に戻った判断が行われ、**Hall v. Commissioner** 事件での非関連者間取引が「独立企業間取引」を反映した所得であるとの立場からは後退したものと考えられる。

その後、1964年の**Oil Base Inc. v. Commissioner** 事件<sup>27</sup>において、「独立企業間取引との比較可能性」の要件が判例の考え方として確立されることとなり<sup>28</sup>、1965年の**Johnson Bronze Company v. Commissioner** 事件<sup>29</sup>においても、「独立企業間取引との比較可能性」の要件が判

---

とする基準をさらに広げ、移転価格の設定において、「完全な公正価値」、「合理的な利益を含む公正価格」、「不合理でない方法」、「独立企業間取引を反映する公正な対価」、「公正かつ合理的」、「公正かつ合理的あるいは公正かつ合理的に達成されたもの」あるいは「公正に判断されたもの」までもが、45条の解釈として適用可能と判示し、内国歳入庁が課税処分を行う場合には独立企業間取引に基づく価格を立証する責任があるとする判断を行った。

<sup>27</sup> **Oil Base Inc. v. Commissioner**, 23 T.C. C.M. (CCH) 1838 (1964)。

本事件は、製造親会社である納税者が販売子会社へ販売手数料を支払っていたのに対し、内国歳入庁が、関連者間取引である販売子会社へ支払われる販売手数料に対して、非関連者間取引である他の国外販売会社へ支払われる販売手数料の2倍であったことを理由に、販売手数料を減額する課税処分を行ったものである。

判決では、製造親会社は国内販売と比較して多くの利益を確保しており「合理的」な販売手数料であるとの納税者の主張を退け、非関連者間取引である国外販売会社への販売手数料を基準に「独立企業間取引との比較可能性」の要件を充たす課税処分が、独立企業原則に適合していると判示された

比較可能な非関連者間取引である国外販売会社への販売手数料からの利益を課税上の指標にして課税処分する立場は、独立企業原則の考え方である **OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.22** の「関連者間取引における再販売者の再販売による利益は、同一の再販売者が比較可能な独立企業間取引における売買において得る再販売利益を参考に決定されよう。また、比較可能非支配取引において独立の企業が稼得する再販売利益も、指針となろう。」との立場と同様のものと考えられる。

米国財務省規則§1.482-3(c)再販売価格基準法(2)独立企業間価格の決定(ii)適用可能再販売価格でも同様に、独立企業間の再販売利益が課税上の指標になるとしている。

<sup>28</sup> 比較可能な非関連者間取引である国外販売会社への販売手数料からの利益を課税上の指標にして課税処分する立場は、現在の独立企業原則の考え方である **OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.22** の「関連者間取引における再販売者の再販売による利益は、同一の再販売者が比較可能な独立企業間取引における売買において得る再販売利益を参考に決定されよう。また、比較可能非支配取引において独立の企業が稼得する再販売利益も、指針となろう。」との立場と同様のものと考えられる。

米国財務省規則§1.482-3(c)再販売価格基準法(2)独立企業間価格の決定(ii)適用可能再販売価格でも同様に、独立企業間の再販売利益が課税上の指標になるとしている。

<sup>29</sup> **Johnson Bronze Company v. Commissioner**, 24 T.C.M. (CCH) 1542 (1965)。

本事件は、親会社である納税者が行っていたパナマ所在の販売子会社との取引において、国外販売の収益の大半が親会社でなく販売子会社に帰属していたとして、482条に基づき内国歳入庁は販売子会社の所得の100%を親会社へ再配分する課税処分を行ったものである。

判決では、販売子会社の所得の100%を親会社へ再配分するのは合理的でないとされたものの、販売子会社に国外販売の収益の大半を帰属させるのは販売子会社の機能から過大であり、再配分を独立企業原則により行うべきとされ、独立の販売会社の所得と同程度の所得配分がパナマ所在

例の考え方として踏襲され、1967年のEli Lilly & Company v. Commissioner 事件<sup>30</sup>では、「公正かつ合理的な取引」の要件が「独立企業間取引との比較可能性」の要件と明確に結び付けられることとなった<sup>31</sup>。

---

の販売子会社に配分されるべきであると判示した。

内国歳入庁が販売子会社の所得の100%を親会社へ再配分したのは合理的ではなかったが、独立の販売会社の所得と同程度の所得配分がパナマ所在の販売子会社に配分されるべきであるとした立場は、「独立企業間取引との比較可能性」の要件を採用したものであり、OECD 移転価格ガイドライン及び米国財務省規則での立場と同様と考えられる。

OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.28 では、「再販売価格基準法は、また、果たされた機能の比較可能性(使用した資産や引き受けたリスクを考慮して)にも依存する。」としており、販売子会社の果たされた機能の比較可能性により再販売利益の額が算定されるとの考え方が採られている。米国財務省規則§1.482-3(c)(3)比較可能性及び信頼性の検討(ii)比較可能性(A)機能的比較可能性でも同様に、果たされた機能、引き受けたリスク及び契約条件の類似性に比較可能性が依存すると指摘している。

<sup>30</sup> Eli Lilly & Company v. Commissioner, 372 F. 2d 990 (1967)。

本事件は、製薬親会社である納税者が、関連者である販売子会社への輸出取引において、「公正かつ合理的」な価格設定を行っていたと主張したのに対して、独立企業間の取引とは異なる価格設定を行っていたことを理由に、内国歳入庁が輸出価格を増額する課税処分を行ったものである。

判決では、独立企業原則の適用に当たり「公正及び合理的」の要件を充たすためには、関連者間ではなく独立企業間取引において「公正及び合理的」であるかが問題であるとし、これまでの判例で採用されてきた「公正」や「合理的」の要件については、独立企業間で「公正」や「合理的」であるか否かが問題であると明確に示されることとなった。

米国財務省規則§1.482-1(d)(3)(ii)契約上の条件(B)契約上の条件の識別でも同様に、経済実態からみて契約条件を検討する必要があると指摘している。

<sup>31</sup> The Ninth Circuit による判決文では、「『公正かつ合理的』あるいは『公正かつ合理的に達せられた』との要件は、独立企業間の『合理的』あるいは『適正』と定義されるものである。これは、関連者間取引で価格が『合理的』あるいは『適正』であるとされても、非関連者である納税者の価格に対する考え方とは異なるからであり、独立企業原則が唯一の基準でないにしても、最も重要な尺度となる。」としている。

同様に独立企業原則の適用による判示として、Woodward Governor Company v. Commissioner, 55 T.C. 56 (1970), Baldwin-Lima-Hamilton Corp. v. United States, 435 F. 2d 182 (1970), United States Gypsum Co. v. United States, 452 F. 2d 445 (7th Cir. 1971), PPG Industries, Inc. v. Commissioner, 55 T.C. 928 (1970), Lufkin Foundry and Machine Co. v. Commissioner, 468 F. 2d 805 (5th Cir. 1972) 及び Ross Glove Co. v. Commissioner, 60 T.C. 569 (1973).等が続いた。

また、OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.66 では、「(OECD モデル租税条約)第9条は、独立企業として取引する当事者の経済上及び商業上の実態に則して取引が構成された場合に設定されたであろう当事者の条件を反映させるために、取引条件について調整を行うことを認めている。」としており、その根拠について、「独立企業の間には通常存在する利害の対立が関連者間にしばしば存在しないことから、関連者は、独立企業に比べてはるかに多種多様な契約や協定を締結することができる。関連者は独立企業間にはみられない、あるいはまれにしかみられない特殊な性格の協定を締結することができ、かつ、頻繁に締結している。これは、特定の事例における状況の下で、様々な経済上、法律上または財政上の理由により行われている。また、多国籍企業全体の戦略に合わせて、多国籍企業内の契約は極めて簡単に変更、延期、延長または打ち切られることがあり、そのような変更が遡及的に行われることさえある。このような場合には、税務当局は、独立企業原則を適用する際に、契約の裏にある真の実態が何であるか判断しなければならないであろう。」としている。

### 第3款 OECD モデル租税条約等における独立企業原則の適用

現在の OECD モデル租税条約では、特殊関連企業条項である 9 条 1 項において、

「次の(a)又は(b)に該当する場合であって、そのいずれの場合においても、商業上又は資金上の関係において、双方の企業の間、独立の企業間に設けられる条件と異なる条件が設けられ又は課されているときは、その条件がないとしたならば一方の企業の利得となつたとみられる利得であってその条件のために当該一方の企業の利得とならなかったものに対しては、これを当該一方の企業の利得に算入して租税を課することができる。

- (a) 一方の締約国の企業が他方の締約国の企業の経営、支配又は資本に直接又は間接に参加している場合、又は、
- (b) 同一の者が一方の締約国の企業及び他方の締約国の企業の経営、支配又は資本に直接又は間接に参加している場合」としており、

関連企業間の取引が独立企業間の取引と異なる場合には、独立企業原則に基づき課税を行うことができるとしている。

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・パラグラフ 2 では<sup>32</sup>、

「本項は、一方の締約国の課税当局が、企業間に特殊な関係があるため、企業の計算が当該国で生じた真の課税対象利得を表していない場合には、特殊関連企業の租税債務の計算上当該企業の計算を修正することができることを規定している。このような調整がそのような状況下で是認されるべきことは明らかに妥当なものである。本項の規定は、二つの企業間に特別の条件が設けられ、あるいは課された場合にのみ適用される。このような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条件(独立企業間における条件)に基づいて行われた場合には、特殊関連企業の計算を修正することは認められない。」としており、また、パラグラフ 4 では、

---

米国財務省規則§1.482-1(d) (3) (ii)契約上の条件(B)契約上の条件の識別でも同様に、経済実態からみて契約条件を検討する必要があると指摘している。

<sup>32</sup> OECD モデル租税条約コメンタリーについては、いわゆるタックスヘイブン対策税制に係る最高裁判決平成 21 年 10 月 29 日判決(民集第 63 卷 8 号 1881 頁)において、「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、同条約に関して OECD の租税委員会が作成したコメンタリーは、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することができる」として、わが国の裁判では、参照されるべきものと明確に判示している。

「いくつかの加盟国において採られている関連者間における取引を扱うための特別な手続準則がこの条約に適合するものかどうかという問題が生ずる。例えば、しばしば国内法令において見られる立証責任の転換又はある種の推定が、独立企業原則に適合するものかどうかは問われ得よう。多くの加盟国は、本条が、本条における条件とは異なる条件の下での国内法に基づく利得の調整を決して妨げるものではなく、また、独立企業原則を条約レベルに引き上げる機能を有するものと解釈している。また、ほぼすべての加盟国は、通常の場合よりも厳格となっている追加的な情報提供に関する要件や、あるいは立証責任の転換ですら、第 24 条の意義における差別には該当しないものと考えている。しかしながら、いくつかの国の国内法の適用が本条の原則とは適合しない利得の調整を生じさせている場合もある。締約国は、本条により、対応的調整の手段で、また、相互協議に基づきかかる状況に対処することが可能となる。」として、OECD モデル租税条約 9 条の特殊関連企業条項の適用に当たっては、独立企業原則を条約レベルに引き上げるものと解釈し、そのために厳格となっている追加的な情報提供に関する要件や立証責任の転換が、第 24 条の意義における差別には該当しないとしている。

また、OECD 移転価格ガイドラインでは、独立企業原則は、類似の状況の下で類似の取引を行う独立企業間で見いだすことが期待される、商業上及び資金上の関係における条件を設定することにより達成されるとしており<sup>33</sup>、米国における独立企業原則の考え方と整合的なものと解することができる。

OECD では、さらに独立企業原則の考え方について、多国籍企業グループの構成企業を統合された事業体でなく別個の事業体として扱うアプローチを採用するものであることを明確にしている<sup>34</sup>。

---

<sup>33</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.3 では、「移転価格算定が市場調整力及び独立企業原則を反映していない場合、関連者の租税債務及び親会社の所在地国の税収は歪められる。そのため OECD 加盟国は、このような歪みを是正しそれにより独立企業原則が満たされることを確保するため、必要に応じて関連企業の利益を調整するという事に合意した。OECD 加盟国は、類似の状況の下で類似の取引を行う独立企業間において見いだすことが期待される商業上及び資金上の関係における条件を設定することにより達成されたと考えている。」と説明している。

<sup>34</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.6 では、「独立企業原則は、比較可能な状況下での比較可能な取引において、独立企業間であれば得られたであろう条件を課税上の指標として利益を調整しようというものであり、多国籍企業グループの構成企業を一つの統合された事業体の不可分な部分ではなく、別個に事業を営む主体として扱うアプローチに従うものである。この別個の事業体アプローチは、多国籍企業グループの構成企業を別個の独立した事業体として扱うため、焦点はこれら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かかれることとなる」としている。



### 第3節 問題の所在(独立企業原則適用の困難性)

移転価格税制における独立企業原則の適用では、支配関係のある多国籍企業グループ内の関連者間取引について、同種又は類似の比較可能性が認められる独立企業間取引を課税上の指標として独立企業間価格の立証を行うことが求められている。独立企業原則の適用は、市場参加者が限定されていない参入の自由な市場では、市場参加者の中に独立企業間の取引が含まれている可能性があることから、比較可能性のある独立企業間の取引を探し出すことは可能と考えられる。しかし、例えば特許等のように法的な規制等のある市場において、市場参加者が限定され独立企業間の取引が探し出せない場合には、比較可能性のある独立企業間の取引を課税上の指標とすることは困難と考えられ、無形資産取引に係る市場において独立企業間価格の立証は容易でないことが想定される。

移転価格税制の課税要件は、租税特別措置法 66 条の 4 第 1 項において、①納税義務者が法人であること、②相手方が国外関連者(外国法人で、当該法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式の総数又は出資金額の 100 分の 50 以上の株式の数又は出資の金額を直接又は間接に保有する関係その他特殊の関係のあるもの)であること、③納税義務者と相手方の国外関連取引(国外関連者との資産の販売、資産の購入、役務の提供、その他の取引)であること、④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、支払う対価の額が独立企業間価格を超えること、とされている<sup>35</sup>。

納税義務者である法人の申告を課税庁が独立企業間価格に基づいて更正処分をし、当該法人が原告として更正処分取消訴訟を提起した場合、原告は、請求原因事実として、当該更正処分の存在及び当該更正処分の違法を主張しなければならないが、更正処分の適法性については被告である課税庁が立証責任を負うことから、更正処分の違法性については、当該更正処分が違法であるとの抽象的主張で足りるとされ、課税庁の方は更正処分の適法性について抗弁として具体的に主張立証する必要がある<sup>36</sup>。

移転価格税制に関するわが国の裁判例としては、独立価格比準法の適用に係る松山地裁平成 16 年 4 月 14 日判決(以下「船舶事件地裁判決」という。)<sup>37</sup>及び高松高裁平成 18 年 10

<sup>35</sup> 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」ジュリスト有斐閣 2005 年 5 月 1-15 日号(No.1289)238 頁。「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 2009 年 10 月 13 頁。

<sup>36</sup> 佐藤繁「課税処分取消訴訟の審理」鈴木忠一、三ヶ月章監修『新・実務民事訴訟講座 10』日本評論社 1982 年 56 頁。今村隆「課税訴訟における要件事実論の意義」税大ジャーナル 4 号 2006 年 7 頁。

<sup>37</sup> 訟務月報 51 巻 9 号 2395 頁登載。

月 13 日判決（以下「船舶事件高裁判決」という。）<sup>38</sup>、独立価格比準法に準ずる方法の適用に係る東京地裁平成 18 年 10 月 26 日判決（以下「金利事件地裁判決」という。）<sup>39</sup>、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法の適用に係る東京地裁平成 19 年 12 月 7 日判決（以下「ソフト事件地裁判決」という。）<sup>40</sup>及び東京高裁平成 20 年 10 月 30 日判決（以下「ソフト事件高裁判決」という。）<sup>41</sup>並びに原価基準法の適用に係る大阪地裁平成 20 年 7 月 11 日判決（以下「電気部品事件地裁判決」という。）<sup>42</sup>がある。

これらの裁判例は、基本三法である独立価格比準法、再販売価格基準法及び原価基準法並びに基本三法に準ずる方法等を適用した課税処分に対する取消訴訟であり、各裁判では、比較対象取引であるための要件事実の立証が争点となっているが、ソフト事件高裁判決では、課税処分が取り消された際に、裁判所が独立企業間価格の算定方法に係る基準を示すことができなかつたことにより、将来の事業年度に係る取引についての法的不安定を残したままの状態になっている。また、租税条約上の相互協議は、2010 年 6 月の時点で 1 年間に過去最多 183 件が発生し、10 年前の 2000 年 6 月の時点と比較すると 3 倍の件数となっているが<sup>43</sup>、国家間の算定方法の違いにより、権限のある当局が独立企業間価格の算定方法に係る基準を示すことができず、将来の事業年度に係る取引についての法的不安定を残したままの状態になる可能性がある。

そこで第 2 章では、有形資産取引を前提として、租税訴訟において独立企業原則の適用が困難となっている状況として、独立企業間価格の算定における基本三法である独立価格比準法、再販売価格基準法及び原価基準法並びに基本三法に準ずる方法を適用するための法令上の要件及び裁判での適用を分析し、立証が困難な要因として、比較対象取引であるための要件事実の立証に係る問題を取り上げ、適用すべき独立企業間価格算定方法が不確定となる可能性を指摘する。

特にソフト事件高裁判決において、課税庁の主張立証により、納税者が独立企業間価格算定方法として使用した原価基準法と同等の方法を適用できないことが事実上推定された

---

<sup>38</sup> 訟務月報 54 巻 4 号 875 頁登載。最高裁が、平成 19 年 4 月 10 日に上告棄却、不受理決定を行い確定。

<sup>39</sup> 訟務月報 54 巻 4 号 922 頁登載。1 審で確定。

<sup>40</sup> 訟務月報 54 巻 8 号 1652 頁登載。

<sup>41</sup> 訟務月報に判決文の詳細は登載されておらず、裁判所の判例検索システム上の判決文から引用した。控訴審で確定。

<sup>42</sup> 判例タイムズ 1289 号 155 頁。2 審で確定され、判決は同旨と考えられるが、判決文が公開されていないことから、1 審を分析の対象とした。

<sup>43</sup> 国税庁「平成 21 事務年度の『相互協議を伴う事前確認の状況』について」2010 年 11 月。

にもかかわらず、納税者が原価基準法と同等の方法が適用できることを主張立証せずに、課税庁の使用した再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法の適用が、要件事実の立証を尽くしていないとして、取り消され、裁判所が独立企業間価格の算定方法に係る基準を示すことができなかつたため、当該国外関連取引に係る独立企業間価格が確定しなかつた問題を取り上げる。

国際的には、移転価格税制における独立企業原則適用の困難性は、立証責任の転換や情報提供義務を含め課税庁及び納税者双方が協力して、独立企業間価格を可能な限り確定していこうという取り組みが OECD 等で進められており、米国では最適方法ルールや利益法の導入により、可能な限り独立企業間価格の算定の幅を広げていこうとしている。

こうした各国の取り組みを受け、第 3 章では、有形資産取引における独立企業間価格算定の困難性を解決するため、課税庁及び納税者双方が立証を尽くすための工夫について、課税庁による独立企業間価格の算定が真偽不明となる場合、立証を尽くしていないとして、立証責任を負う当事者を敗訴させる結果となる裁判を可能な限り避けていくため、民事訴訟における立証責任の議論を踏まえ、裁判所の訴訟指揮により算定方法間の優越により解決していくこと、さらには、2011 年の税制改正で導入された最適方法ルールの下で、独立企業間価格の算定方法に係る証明について、課税庁と納税者の間で適用すべき算定方法間の優越により解決していくことにより、独立企業原則の適用に係る証明度を軽減し、算定方法の確定を図っていくことが可能かについて検討する。

第 4 章では、より困難な問題を提起している無形資産取引を前提に、相互協議での解決を目的に、無形資産取引に最適な算定方法を模索していくとともに、国際間の算定方法の違いを考慮した上で、算定方法に係る基準を合意していくための方策について検討していくこととしたい。特に、新たな算定方法としては、米国における 1986 年の内国歳入法 482 条改正を契機として、無形資産取引へ独立企業原則を適用するための議論を検証し、所得相応性基準の導入により、独立企業間の価格算定から利益算定へ変更した考え方を整理するとともに、OECD においても、2010 年 7 月に改定された OECD 移転価格ガイドラインの中で、比較可能性の緩和と利益法の適用拡大の議論が行われている状況を踏まえて、無形資産取引に最適な算定方法の検討を行っていくこととしたい。

また、2011 年に開始された OECD における移転価格ガイドライン改訂作業を取り上げ、無形資産の定義、認識及び評価における問題とマーケティング上の無形資産の認定に係る問題を指摘する。近年、消費市場におけるマーケティング上の無形資産の認定と評価が国

際的な二重課税の構造的な要因となっている状況を踏まえ、OECD での無形資産に係る新たなガイドライン策定のための論点を整理し、取引単位営業利益法と利益分割法の適用による相互協議での解決可能性を考察し、納税者と各国課税庁の間で算定方法が対立する状況を解決するため、取引単位営業利益法と利益分割法によるハイブリッド・アプローチの採用を提言していきたい。

## 第2章 租税訴訟における有形資産取引に係る独立企業原則適用の困難性

本章では、租税訴訟において独立企業原則の適用が困難となっている状況として、有形資産取引を前提として、独立企業間価格の算定における比較対象取引であるための要件事実立証の問題を取上げ、独立企業間価格算定方法である独立価格比準法、再販売価格基準法及び原価基準法並びに基本三法に準ずる方法等に係る法令上の要件と裁判での適用を分析する。その上で、独立企業間価格の算定に係る要件事実の立証を尽くしていないとして、課税処分が取り消され、裁判所が独立企業間価格の算定方法に係る基準を示すことができなかったため、独立企業間価格の算定方法が確定していない問題を取り上げる。

まず初めに、租税訴訟において課税処分取消しの訴えは、「行政庁の公権力の行使に関する不服の訴訟」として、行政事件訴訟法3条の抗告訴訟に当たる。これは、同条2項に定める「行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為の取消しを求める訴訟」であり、同法7条により、「この法律に定めがない事項については、民事訴訟の例による」とされる。

課税処分取消訴訟は、取消判決により処分の法律的效果がなくなる形成訴訟とされ、その訴訟物は、処分の適法性一般で、原告は、取消判決によってその法律効果を取り消すことを求めて訴訟を提起することになる。そのため、原告は、訴訟上の請求にかかる法律関係として、その処分に法律に規定する処分の要件を欠く違法があることを主張することになる<sup>44</sup>。

また、原告は、請求原因事実として、課税処分の存在及び課税処分の違法を主張しなければならないが、課税処分の適法性については、被告である課税庁が立証責任を負うことから、納税者は、当該課税処分が違法であるとの抽象的主張で足りるとされており、課税庁は、課税処分の適法性につき抗弁として具体的に主張立証することが求められている。

独立企業間価格に基づき行った課税処分の適法性について、課税庁が、抗弁として主張立証する場合、基本三法とされる独立価格比準法、再販売価格基準法及び原価基準法は、比較対象取引の対価の額又は通常の利潤の額を独立企業間価格の指標とするものであり、比較対象取引の存在が具体的な課税要件になるとされている。

以下では、基本三法に係る法令上の要件、OECD等での国際的な議論及びわが国租税訴訟における具体的な適用について概括し、租税訴訟における独立企業原則適用の困難性の要因を分析することとしたい。

---

<sup>44</sup> 前掲・佐藤「課税処分取消訴訟の審理」56頁。前掲・今村「課税訴訟における要件事実論の意義」7頁。

## 第1節 独立価格比準法及び準ずる方法

### 第1款 法令上の要件

独立価格比準法は、有形資産取引における独立企業間価格の算定を行うための方法であり、比較対象企業の行っている有形資産取引における対価の額を参照して独立企業間価格を算定するものである。比較対象企業の行っている有形資産取引を抽出するため、租税特別措置法66条の4第2項1号イは、この比較対象取引であるための要件として、①特殊の関係にない売手と買手との取引であること、②国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産の取引であること<sup>45</sup>、③国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同様の状況の下でなされた取引であること<sup>46</sup>、を充たしていることが求められている。

また、租税特別措置法66条の4第2項1号イ括弧書きでは、③の代わりに、当該同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他に差異のある状況の下で売買した取引がある場合において、その差異により生じる対価の額の差を調整できるときは、その調整を行った後の対価の額であることを選択的な課税要件としている。

独立価格比準法では、比較対象取引に付された対価の額を独立企業間価格とするものであるが、国外関連取引と比較対象取引との間に、重要な差異があり、当該差異を調整できるときは、調整後の対価の額を独立企業間価格としている<sup>47</sup>。そのため、課税庁には、移転

---

<sup>45</sup> 立法した際の説明では、「取引の対象となる棚卸資産が同種のものであると認められるためには、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るでしょうが、仮にこれらに差異がある場合であっても、それが価格に影響を及ぼす程度の差異でなければ、同種のものとしてよいでしょう。また、物理的・化学的に相当程度の類似性のある製品でも、一方の製品のみがブランド製品である場合には、異なる価格で取引されることもあることに留意する必要があります。」(「昭和61年改正税法のすべて」200頁)としている。

<sup>46</sup> 立法した際の説明では、「同様の状況の下でなされたものかどうかの判定においては、取引段階、取引数量、取引時期、引渡条件、支払条件、取引市場等が考慮すべき重要な要素となります。まず、価格が比較可能であるためには、生産者から消費者に至る過程の同一の取引段階で行われた取引である必要があります。すなわち、取引段階が小売段階であるか卸売段階であるかを見なければなりません。取引量が価格に影響を与える場合には、取引量についても比較可能でなければならないでしょう。また、市場価格は、季節要因により又は一般的な経済市況の変化により変動しますので、取引の時期の合理的な近接性も問題となります。棚卸資産の引換条件が積地条件か揚地条件かまた、支払条件や保証のあり方なども当然考慮すべきでしょう。経済・社会構造、地理的状況、消費者の習慣の多様性によって、同一商品の需給が国さらには地域によってかなり異なってくることもありますので、地理的に市場が異なる場合は、その経済的条件が同一であるかが問題となります。また、商品の販売に関連して売手が買手に対して付随的なサービスを提供しているかどうか、特許権、ノウハウ、暖簾、商標のような無体財産が提供されているかどうかといった点についても比較可能性の判定において考慮すべきでしょう。」(「昭和61年改正税法のすべて」200頁)としている。

<sup>47</sup> 立法した際の説明では、「同種の棚卸資産を国外関連取引と取引段階、取引数量その他に差異

価格税制における独立価格比準法に基づき課税処分を行う場合、比較対象取引であるための要件を充たす比較可能な非関連者間取引の存在を主張立証し、独立企業間価格を算定することが求められている。さらに、比較可能性の判定においては、有形資産取引自体だけでなく、付随する役務提供や無形資産の影響も考慮する必要があるとされている。

しかし、具体的にどの程度の影響を考慮すべきかについては、個別の役務提供や無形資産の価値に即して異なるものと考えられており、無形資産等による影響の程度を課税庁のみで立証していくことは極めて困難になるのではないかと考えられる。

なお、国外関連取引と比較対象取引の差異が取引価格の差に現れてくることが客観的に明らかな場合に限り、差異調整の立証を行っていくべきと考えられる。仮に、客観的に明らかでない場合にも差異調整が求められることとなれば、独立企業間価格の算定方法は極めて複雑なものとなり、実務上は、適用が困難になるものと考えられる。

## 第2款 国際的な議論

### 第1項 比較対象取引であるための要件

独立企業間価格算定方法における比較対象取引であるための要件について、OECD 移転価格ガイドラインでは、各算定方法で個別に規定することはせず、各算定方法に共通する比較可能性の議論として、比較可能な独立企業間取引であるために、資産、役務の特徴、機能分析、契約条件、経済状況及び事業戦略等の各要件を具体的に検討し、国外関連取引と比較対象取引との間で、比較可能性があるか否かを決定しなければならないとしている<sup>48</sup>。

---

のある状況の下で売買した取引であっても、その差異により生じる価格差を調整できるときは、その調整を行った後の価格をもって独立企業間価格としても差し支えないこととされます。例えば、取引段階が異なっても、小売業者の通常の利潤の額を算定できるときは、それを控除することにより卸売段階の取引と比較可能となることもあり得るでしょう。引渡条件の違いなどは、通貨、保険料等を調整し、支払条件が違う場合には、利子相当分の調整などが必要となるでしょう。実際問題としては、ある取引の価格を、そのまま問題となった国外関連取引の独立企業間価格として採用しうることは稀であると考えられ、通常は何らかの調整が必要となることが考えられます。その場合、両者の違いをどこまで調整すべきかが問題となりますが、その違いが取引価格の差に現れてくることが客観的に明らかであると認められる場合に限るべきであると考えられます。」(「昭和61年改正税法のすべて」201頁)としている。

租税特別措置法通達66の4(2)-1(比較対象取引の意義)(1)。移転価格事務運営要領3-1(差異の調整方法)。

前掲・今村「移転価格税制の適用範囲と独立企業間価格の算定方法」238頁。同「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—」245頁。同「移転価格税制における独立企業間価格の要件事実」14頁。

<sup>48</sup> OECD 移転価格ガイドライン第1章D節「独立企業原則の適用における指針」におけるD.1「比較可能性の分析」のD.1.2「比較可能性を決定する諸要素」。

そのため、国内法と同様に、独立価格比準法における比較対象取引であるための要件を引き直してみると、①独立企業間取引であること、②関連者間取引の対象と比較可能な資産又は役務であること、③関連者間取引と比較可能な状況の下で移転された資産又は役務の価格であること<sup>49</sup>、また④比較される取引間又はそれらの取引を行う企業間のいかなる差異も、自由市場における価格に重大な影響を与えないこと、⑤そのような差異の重大な影響を排除するため相当程度正確な調整を行うことができること、と考えられる。具体的に比較可能であるかどうかについては、使用した資産及び引き受けたリスクを考慮して果たされた機能を分析して比較可能であるか、契約条件を分析して比較可能であるか、経済状況及び事業戦略等において比較可能な状況であるか等について立証することが求められている<sup>50</sup>。

また、差異の調整については、独立価格比準法、再販売価格基準法あるいは原価基準法のいずれの方法においても求められており、例えば、独立価格比準法では、独立企業間で合意されたであろう価格を直接見積もる方法であるため、独立企業間に設けられる価格に重要な影響を与える非関連者間取引の特徴が比較可能でなければ、比較対象取引であるための要件を充たすことの信頼性は低くなると考えられる<sup>51</sup>。

なお、再販売価格基準法及び原価基準法においても、比較される状況の間に当該比較に重要な影響を与える差異がある場合、比較を行う際の信頼性を向上させるため、可能な限

---

OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.16 では、さらに「調整のためにあらゆる努力が払われるべきである。いずれの方法についてもそうであるが、独立価格比準法の相対的な信頼性は、比較可能性を達成するために行われる調整の正確さの程度により影響を受ける。」として、差異調整の重要性が強調されている。

<sup>49</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.13 では、「独立価格比準法は、関連者間取引において移転された資産又は役務の価格を、比較可能な状況の下で比較可能な独立企業間取引において移転された資産又は役務の価格と比較する方法である。」としている。

<sup>50</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.14。

なお、OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.33 では、「この比較を有効ならしめるためには、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。」としており、「比較可能であるということは、特定の方法の下で検討されている条件(例えば、価格や利幅)に実質的な影響を与える差異が全くないか、又は差異がある場合には、かかる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を意味している。」としており、「独立企業は、潜在的取引における条件を評価する場合、自己が現実に利用できる他の選択肢とその取引とを比較し、その取引よりも明らかに魅力的な代替取引が全くないと判断した場合に初めてその取引を行うであろう。」として、他の選択肢との比較により取引が行われるとしている。

<sup>51</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.35 では、さらに「独立企業が設定する価格又は独立企業が要求する収益に実質的な影響を与える、関連者間取引における状況と独立企業間取引における状況の間の差異を補正するため、調整が行われなければならない。」として、比較可能性を確保するための差異調整が必要と指摘している。



り比較可能性の調整を行う必要がある<sup>52</sup>。

しかし、差異の調整により比較可能性の要件を充たすことになる可能性が高いか否かと  
いった比較可能性の要件の重要性の違いにより、独立価格比準法と再販売価格比準法及び  
原価比準法との間で、差異調整の程度も異なるものになると考えられている<sup>53</sup>。すなわち、  
比較対象取引であるための要件において、独立価格比準法で求められる価格の比較可能性  
と再販売価格比準法や原価比準法で求められる利益の比較可能性との間では、異なるレベ  
ルが求められているものと考えられている。

比較対象取引であるための要件を充たすかどうかについて考慮すべき重要な特徴として  
は、有形資産取引では、物理的特徴、品質、信頼性、有用性及び供給量等が挙げられてい  
る。役務提供取引では、役務の性質及びその重要性が挙げられており、無形資産取引では、  
使用許諾又は販売等の取引形態、特許、商標又はノウハウ等の資産の種類、保護の対象期  
間・程度、及び資産の使用による期待利益等が挙げられている<sup>54</sup>。資産や役務の具体的な特

---

<sup>52</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.35 では、「独立企業原則を適用する全ての方法は、  
独立企業は、当該企業にとって利用可能な選択肢を考慮するとともに、各選択肢の比較に際して  
は選択肢間の差異でそれらの価値に大きな影響を与えるもの全てを考慮する、という考え方と結  
び付けることができる。・・・独立価格比準法では、関連者間取引に代わる市場での選択肢を直  
接的に用いた場合において、独立企業間で合意されたであろう価格を直接的に見積もるために、  
関連者間取引と類似の非関連者間取引とが比較される。しかしながら、独立企業間に設けられる  
価格に重要な影響を与える非関連者間取引における全ての特徴が比較可能でなければ、この方法  
は独立企業間取引に代わるものとしては信頼性の低いものとなる。同様に、再販売価格比準法及  
び原価比準法では、関連者間取引において稼得された粗利益と、類似の非関連者間取引において  
稼得された粗利益とが比較される。・・・独立企業と関連者の利益率又は利益を比較することで、  
関連者の一方又は双方が独立企業とのみ取引を行った場合に稼得したであろう利益を見積もり、  
関連者間取引において使用した資源の代償として独立企業間であったならば請求したであろう  
金額を見積もる。比較される状況の間に当該比較に重要な影響を与える差異がある場合、比較の  
信頼性を向上させるため、可能であれば比較可能性調整を行わなければならない。」と指摘し、  
独立価格比準法における差異調整の必要性の程度と再販売価格比準法及び原価比準法における  
差異調整の必要性の程度が異なることを説明している。

<sup>53</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.40 では、「移転価格算定方法により、この要素に  
与えられるウェイトは変化する。・・・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る。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。・・・再販売価格比準法及び原価比準法においては、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い。・・・また、  
取引単位利益法の場合、伝統的取引比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。それは、製品の差異は、検証対象当事者  
が遂行した機能、使用した資産又は引き受けたりスクの差異を伴う又は反映しているかもしれな  
いからである。」指摘し、独立企業間価格の算定方法間で、差異調整の必要性の程度が異なる  
としている。

<sup>54</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.39。

徴における差異は、競争市場での価値の差異につながる可能性があるとして、差異調整が特に行なわれるべきと考えられている<sup>55</sup>。

OECD 移転価格ガイドラインの考え方では、比較対象取引であるための要件として、各種の要素を全て検討すべきとしており、差異調整についても比較可能性を確保するために可能な限り行うべきとの立場を採っているが、価格に重要な影響を与える差異として、客観的に明らかなものだけを調整するのであれば、差異調整の範囲も限定的になり、立証も可能になると考えられる。

仮に、関連者間取引を行っている当事者である納税者が、取引条件の詳細を含む比較対象取引との違いを主張し、差異調整が十分になされなかったとして、独立企業間価格の算定に係る要件事実の立証を尽くしていないとして、課税処分が取り消されるのであれば、独立企業間価格の算定において極めて困難な立証を求めることにもなりかねず、比較対象取引であるための要件と差異調整による比較可能性については、課税庁及び納税者双方の独立企業間価格の立証を実効性あるものにしていく必要があると考えられる。

## 第2項 独立企業間価格レンジ

独立企業原則を適用して、国外関連取引と比較可能な独立企業間取引での価格又は利益率を課税上の指標とする場合、最適な単一の独立企業間価格算定方法を採用したとしても、複数の数値が見つげ出されることがある。そのため、当該数値につき同等の信頼性が確保されることになれば、複数の数値からなる独立企業間価格レンジが生み出される可能性が

---

<sup>55</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.34 では、「独立企業は、潜在的取引の条件を評価する際、当該企業が現実に利用できる他の選択肢と当該取引を比較し、当該取引よりも明らかに魅力的な代替取引が存在しないと判断した場合にのみ取引を行うと考えられる。例えば類似の条件下で他の潜在的な顧客が自社の製品に対してより多くの金額を支払おうとすることを知っている場合、独立企業がその製品に対して提示する金額を受け入れることはしないと考えられる。この点は比較可能性の問題とも関連し、独立企業は現実に利用できる選択肢を評価する場合、それらの選択肢間の経済的な差異（例えばリスク水準やその他の比較可能性要素の差異）を考慮することが一般的であり、独立企業原則の適用に伴う比較を行う場合、税務当局は、比較対象とされる状況間に比較可能性があるか否か及び比較可能性を実現するためにどのような調整が必要かを検証するに当たって、これらの差異についても考慮すべきである。」と指摘し、選択肢間の経済的な差異を考慮する必要があるとしている。

なお、課税庁においても同様に、独立企業原則の適用により比較を行う場合には、比較対象とされる資産や役務の具体的な特徴や状況において比較可能性があるか、あるいは比較可能性の要件を充たすためにどのような調整が必要かを検討するに際して、比較可能性に影響を与える差異を考慮することが求められている。

ある<sup>56</sup>。こうした独立企業間価格レンジを構成する数値の間にみられる差異は、独立企業原則の適用が独立企業間であれば成立したであろう条件を使用することにより生まれるものであると説明されている。これは、比較可能な状況の下で取引を行う独立企業であれば、複数の取引の中で同一の価格を設定しない可能性があるのではないかという状況を表している。

例えば、検討する比較対象取引の中で、比較可能性が他より劣ると判断できるのであれば、当該比較対象取引は除外されるべきであるが、比較対象取引を除外するための努力を払ったとしても、選定プロセスや利用可能な情報源の制約等もあり、比較対象取引にレンジが生まれる場合には、四分位レンジ等を考慮に入れた統計的手法を使用することが、信頼性の向上に役立つと考えられている<sup>57</sup>。また、複数の独立企業間価格算定方法が適用され、比較対象取引の数値にレンジが生まれる場合には、独立企業間価格算定方法毎の差異調整の違いによっても、データに偏差が生まれる可能性があり、比較対象取引毎に独立企業間価格の分析を行い、それらをレンジとして設定することが適切かについては、特に判断する必要があるとされている<sup>58</sup>。

この点については、後述するように、納税者及び各国の課税庁との間で、算定方法の採用において、比較可能性に異なるところはないとして、単一の算定方法にまとめることができない場合には、双方のレンジを折衷するハイブリッド的なアプローチも採用していかざるを得ない状況があるものと考えられる。

独立企業間価格レンジの適用においては、納税者の行う関連者間取引で設定される価格や利益率等が、独立企業間価格のレンジに入っているのであれば、当該価格や利益率等に対する調整は行われるべきでないとされている。しかし、課税庁の主張する独立企業間価格レンジに入っていない場合には、納税者としては、関連者間取引の条件が独立企業原則を充たしている状況や独立企業間価格レンジがその実績値を含む状況を主張する機会が与えられるべきとされる<sup>59</sup>。

その上で、納税者が関連者間取引の条件について独立企業原則を充たしている状況及び関連者間取引の実績値が独立企業間価格レンジに含まれている状況を立証できない場合には、課税庁は独立企業間価格レンジを考慮し、納税者の行う関連者間取引における条件に

---

<sup>56</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 3.55。

<sup>57</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 3.57。

<sup>58</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 3.59。

<sup>59</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 3.61。

ついて、独立企業間価格としてどのように是正するか決定する必要がある。仮に、独立企業間価格レンジ内の各点で、比較可能性の水準に係る区別が可能であれば、課税庁による是正は、関連者間取引に係る事実と状況を最大限に反映する、比較可能性の水準を充たしている最適点から構成されるレンジの中の点に対して行われるべきであるとされる。

なお、比較可能性の検証により独立企業間価格を算定する場合、損失又は著しく高い利益等の異常値についても、再販売価格基準法での粗利益や取引単位営業利益法での営業利益等の財務指標として採用されたり、比較対象取引に係る比較可能性の除外要件に影響を及ぼしたりするが、こうした場合には、異常値の状況について再調査を行う必要があると考えられる<sup>60</sup>。

異常値の状況によっては、比較可能性の評価の障害となり、比較対象取引から排除される要因となる可能性がある。例えば、損失の発生している非関連者間取引を比較対象取引から排除する要因としては、通常の事業の条件を反映していない状況や関連者間取引のリスクが第三者における損失と比較できない状況が考えられる。ただし、特定の比較対象による数値が大きく異なっているというだけで、比較対象取引から排除されるべきではなく、比較可能性を充たすものであれば、損失や著しく高い利益を生み出している場合であっても、比較対象取引から排除されるべきではなく、独立企業間価格レンジにおける異常値の排除は、適切な情報を使用して判断すべきと考えられている<sup>61</sup>。

### 第3款 裁判での適用

#### 第1項 比較対象取引であるための要件

有形資産である船舶の取引において、独立価格基準法を適用して独立企業間価格を算定した船舶事件における高裁判決では、比較対象取引であるための要件について、国外関連取引に係る棚卸資産と「同種の棚卸資産」の取引であり、国外関連取引と取引段階、取引数量その他が「同様の状況の下で」された取引であるとしている。その上で、「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るとしている。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であるとしている。

<sup>60</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 3.63。

<sup>61</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 3.65。

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になるものと解されると判示している<sup>62</sup>。船舶事件地裁判決においても、同旨の要件が判示されているが<sup>63</sup>、地裁判決では、さらに、取引段階が小売段階なのか、卸売段階なのか、取引量が価格に影響を及ぼしているかなどを検討する必要があるほか、市場価格は、季節要因や一般的な経済市況の変化によっても変動するため、取引時期の合理的な近接性も問題となってくると判示している<sup>64</sup>。

独立価格比準法の適用においては、比較対象取引であるための要件として、国外関連取引の対象となっている有形資産と同種の資産であり、価格に影響を及ぼす差異であれば調整した上で、同様の状況の下でされた取引であることが求められている。

## 第2項 差異調整の立証

国外関連取引と比較対象取引の間で、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であるとしている。その上で、差異調整については、比較対象取引であるための要件で判示された項目以外については、例えば、販売管理費、一般管理費等、取引相手方ごとに変動する要素を考慮することは本来予定されていないとしている<sup>65</sup>。

同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他に差異のある状況で売買した取引がある場合に、その差異により生じる対価の額の差を調整できるときは調整を行うが、当該調整は、選択された比較対象取引につき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ことから、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り行われると解すべきと判示している<sup>66</sup>。具体的には、投下費用に起因する差異について、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ず、投下費用の節約と取引対価の

---

<sup>62</sup> 同高裁判決の「事実及び理由」の「第3 当裁判所の判断」の「3 本件各取引に独立価格比準法を用いることの適否」(2)ア。なお、これ以降の各判決についての引用では、「事実及び理由」及び「第3 当裁判所の判断」等の記載は省略する。

<sup>63</sup> 金利事件地裁判決においても、同旨の要件が判示されている(「2 争点②(措置法66条の4第2項2号口該当性)について」の「(1)比較対象取引の要実在性について」)。

<sup>64</sup> 同地裁判決の「3 独立企業間価格を算定するにあたり、独立価格比準法を用いたことの適否について」(2)ア。

<sup>65</sup> 同高裁判決の3の(2)イ。

<sup>66</sup> 同高裁判決の「4 調整項目について」の「(1)調整項目となり得るための要件」。

値引きとの客観的な対応関係が不明な場合には、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としている<sup>67</sup>。

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ができない場合には、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判示している<sup>68</sup>。

なお、船舶事件地裁判決では、不況時の高価格設定による国内への所得移転や好況時の低価格設定による国外への所得移転によりグループ全体の利益最大化を目指す事業戦略については、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ないと認定している。OECD 移転価格ガイドラインにおいて調整を行うべきとされる事業戦略については、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なおお、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。そのため、事業戦略に起因する差異として、比較可能性を検討する際の調整項目として認めることはできないと判示している<sup>69</sup>。

このように独立価格比準法の適用においては、差異調整の対象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り、差異調整を行うべきとしており、資産や役務の具体的な特徴における差異が競争市場における価値の差異につながっているとしても、差異調整の対象が取引価格の差に表れていることが客観的に明らかでない場合まで差異調整を求めることは、納税者及び課税庁に対して過大な負担をかけさせることになり妥当な判断と考えられる。

本事件では、納税者自らが非関連者との間で行う取引を比較対象取引として採用する内部取引価格比準法による課税であることから、投下費用に起因する差異の調整、取引数量に起因する差異の調整及び事業戦略に起因する差異の調整の要否については、証拠との距離を考慮したとも解され、事実の存否の立証に関し証拠を有するか入手しやすい者が当該事実の存否を立証すべきと判示されたものと考えられる。

---

<sup>67</sup> 同高裁判決の「4 調整項目について」の「(3)投下費用に起因する差異について」。

<sup>68</sup> 同高裁判決の「4 調整項目について」の「(4)取引数量に起因する差異について」。

<sup>69</sup> 同地裁判決の「4 調整項目について」の「(1)事業戦略に起因する差異と調整の是非」。

しかし、独立価格比準法の適用において外部の非関連者間取引における独立企業間価格を採用する場合には、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をどこで区切るか、また差異調整をどのように行うかについて検証し立証していくことは、取引時点から数年後に検証を行う課税庁にとって、比較可能な非関連者間取引の取引時点での市場の状況や設定された価格条件等に係る情報の収集を必要とするため極めて困難なものになると考えられる。

### 第3項 独立企業間価格レンジ

独立企業間価格にレンジが認められるかについて、船舶事件高裁判決では、租税法では、租税法主義の観点から、課税要件等の定めはなるべく一義的で明確でなければならないとされ、課税所得金額を一義的に確定することが要請されているものと解されるとの立場を採っている。移転価格税制の解釈・運用は、国内法である特別措置法66条の4の規定に基づき行われるとしており、立法時の説明において、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求められているとしている。そのため、実在する取引のうち、比較が容易で調整の具体性や信頼性が最も優れたものを選択すべきであり、比較対象取引が1つに決定できる場合には独立企業間価格も1つに決定されるべきと解している<sup>70</sup>。しかし、この点については、OECD 移転価格ガイドラインで示されるように、選定プロセスや利用可能な情報源の制約の下では、複数の独立企業間価格算定方法により比較対象取引の数値に幅が生まれる可能性がある<sup>71</sup>。

独立企業間価格幅の各点で、比較可能性の水準に違いがなければ、幅の設定も検討する必要があると考えられる<sup>72</sup>。そのため、「平成23年度税制改正大綱」2010年12月では、7. 国際課税(2)移転価格税制の見直し②独立企業間価格幅(レンジ)の取扱いの明確化において、「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します。」としており、わが国においても独立企業間価格レンジの取扱いが明確化されることになると考

<sup>70</sup> 同高裁判決の「6 独立企業間価格の「幅」について」の「(1)独立企業間価格に「幅」が認められるか」ウ。

<sup>71</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 3.55、58。

<sup>72</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 3.59。

えられる。なお、本事件では、納税者自ら非関連者との間で行っている取引を比較対象取引として使用する、内部取引価格比準法による独立企業間価格の算定であることから、同種の比較対象に係る情報を入手しやすい立場にある納税者が、レンジの中にある他の非関連者との比較対象取引の存否を主張立証していくべきであったと考えられ、そのような具体的な主張立証がない状況であれば、判決についても妥当であったと考えられる。

#### 第4項 独立企業間価格の算定方法に係る主張立証責任

船舶事件地裁判決では、独立企業間価格の算定方法に係る主張立証責任について、被告である課税庁が独立価格比準法により独立企業間価格を算定したのに対して、原告である納税者の方で別の算定方法がより適切であり、優れているとの主張立証をすれば、課税庁の使用した算定方法による独立企業間価格が覆りうることを判示している<sup>73</sup>。本件では、納税者が課税庁の使用した算定方法と異なる算定方法を主張立証しておらず<sup>74</sup>、船舶事件高裁判決においても、同様に、異なる算定方法を主張立証しなかったため<sup>75</sup>、独立企業間価格が覆ることはなかった。

また、金利事件地裁判決では<sup>76</sup>、「課税庁側の主張する独立企業間価格の算定方法が措置法 66 条の 4 第 2 項の規定に適合し、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場合には、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・立証がない限り、課税庁側の主張する独立企業間価格に基づく課税について、これを違法ということはできないものというべきである。」と判示している。

さらに、「被告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

<sup>73</sup> 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」ジュリスト有斐閣 2005 年 5 月 1-15 日号(No.1289)238 頁。

<sup>74</sup> 船舶事件地裁判決の「3 独立企業間価格を算定するにあたり、独立価格比準法を用いたことの適否について」(3)では、原告から、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、再販売価格基準法ないしそ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から、被告が、本件各取引に係る独立企業間価格の算定について、独立価格比準法を採用したこと自体には、特に、問題もないとしている。

<sup>75</sup> 船舶事件高裁判決の「3 本件各取引に独立価格比準法を用いることの適否」(1)エでは、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、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している。

<sup>76</sup> 金利事件地裁判決の「2 争点②(措置法 66 条の 4 第 2 項 2 号ロ該当性)について」「(4)被告主張の金利によることの経済的合理性について」イ。



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。」としている。仮に納税者の側が、課税庁が抗弁として独立価格比準法による独立企業間価格の算定を行っているのに対し、再抗弁として異なる算定方法による独立企業間価格の要件を基礎付ける具体的事実を立証し、その方法が独立価格比準法よりも比較可能性が高いことを主張立証した場合、独立企業間価格が覆るものと考えられる。

比較可能性が高いことの主張立証責任をいずれが負うかについて、推計課税の立証責任では、課税庁に最善であることの主張立証責任を求める最善説、課税庁に相対的優越性があることの主張立証責任を求める最適方法説、及び課税庁が一応合理的であると立証した場合に、納税者により優れた方法の主張立証責任を求める一応の合理性推定説がある。

移転価格税制における独立企業間価格は、推計課税における推計値と異なり、それ自体が法律上みなされた価格で立証対象となり、納税者が独立企業間価格を算定して申告調整を行うことが求められていることから、先行する算定方法が法令の規定に適合し、合理的であるということを前提に、先行する算定方法を争う側に主張立証責任があるとするのが相当であり、納税者において比較可能性が高いことの立証責任を負うと考えられている。この点について、後述するソフト事件高裁判決では、課税庁が外部の非関連者間取引を比較対象取引として使用する、外部取引価格比準法により独立企業間価格を算定していることから、第三者への質問検査権により類似の比較対象に係る外部情報を入手できる立場にある課税庁は、当該外部情報を入手できる立場にない納税者よりも有利であることから、最善であることの主張立証責任が求められたのではないかと考えられる。

#### 第5項 立法趣旨による基本三法に準ずる方法の適用

国外関連者への貸付に係る利子について、同種の金融取引における市場価格を比較対象として、独立価格比準法と同等の方法を適用して独立企業間価格を算定した金利事件の地裁判決では、独立価格比準法及び同等の方法は、比較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としている。しかし、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、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と判示している。

被告である課税庁の抗弁では、独立企業間価格の算定方法自体の合理性について、本件算定方法が、本件国外関連取引の内容と適合することを基礎付ける具体的事実として、①本件国外関連取引が円から交換したタイバーツによる長期間の貸付けであること、②タイバーツには国際的に金融市場が存在し、円からタイバーツを短期変動金利で調達するとともに、上記①と同一期間の金利スワップ取引を行うコストが算定できることが主張している。

原告である納税者の再抗弁では、独立企業間価格の算定方法自体の合理性について、本件算定方法が、独立価格比準法と乖離することを基礎付ける具体的事実として、本件国外関連取引が手持資金による貸付けで、円からタイバーツに交換する調達コストを要しないとして、原告が採用した原価基準法への適合性が主張している。

判決では、手持ち資金の場合でも調達コストを考慮する必要がないと断定することは困難と判示<sup>77</sup>、独立企業間であれば信用力に応じて資金調達コストが異なる点を考慮するのは合理的であり、資金調達コストが考慮された国際的な金融市場での市場価格を採用することが、独立価格比準法に準ずる方法の適用において、算定方法自体として合理性を有すると評価している。国外関連取引と比較可能な非関連者間の取引が実在する場合には、当該実在の取引を比較対象取引とすることを原則とするが、そのような取引が実在しない場合において、市場価格等の客観的かつ現実的な指標により国外関連取引と比較可能な取引を想定することができるときは、そのような仮想取引を比較対象取引として独立企業間価格の算定を行うことも、租税特別措置法第66条の4第2項1号ニの準ずる方法及び同項2号ロのこれと同等の方法として許容する趣旨と解するのが相当であるとしている。

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、当該国外関連取引の当事者自身が非関連者との間で同種の取引を行っていた場合であればともかく、そうでない限り通常は困難であると考えられる。しかし、親子会社間等特殊関連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

---

<sup>77</sup> 同判決の「2 争点②(措置法66条の4第2項2号ロ該当性)について」の「(1)比較対象取引の要実在性について」。

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<sup>78</sup>、基本三法に準ずる方法を適用して比較対象取引の範囲を広げ、独立企業間価格立証の困難性を解決していくことが、特殊関連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かなうと判示している。

また、同判決では、OECD 移転価格ガイドラインの用語集「比較可能性分析」の項の「関連者間取引と一又は複数の独立企業間価格を比較すること。」との記載について、文言上及び実質上の観点から、実在する個々の取引のみを前提としていると解釈しなければならない理由はないとしている。

さらに、OECD 移転価格ガイドラインの paragraph 1.7 において<sup>79</sup>、独立企業原則を採用する主たる理由の一つに、多国籍企業と独立企業が税務上の取扱いにおいてほぼ同等に置かれることがあげられていることにつき、市場価格に基づく比較可能な仮想取引を比較対象として独立企業間価格の算定を行うことによっても、当該市場に参加し又は当該市場価格を基準として市場外で取引を行う不特定多数の非関連者と国外関連取引の当事者とを税務上の取扱いにおいてほぼ同等に置くことができるのであるから、比較対象取引が実在する取引でなければならないということにはならないと判示している<sup>80</sup>。

なお、OECD1979 年報告書の paragraph 200 の記述からも、国外関連取引である金銭の貸借取引において、当事者がいずれの所在地国の市場金利を基準としたかが明らかな場合には、独立企業間価格も当該国の市場金利を基準として決定すべきであるとの考え方を読み

---

<sup>78</sup> 同判決の「2 争点②の「(1)比較対象取引の要実在性について」。

なお、OECD モデル租税条約「第 9 条(特殊関連企業の課税)に関するコメント」の 2 では、「本項は、一方の締約国の課税当局が、企業間に特殊な関係があるため、企業の計算が当該国で生じた真の課税対象利得を表していない場合には、特殊関連企業の租税債務の計算上当該企業の計算を修正することができることを規定している。このような調整がそのような状況下で是認されるべきことは明らかに妥当なものである。本項の規定は、二つの企業間に特別の条件が設けられ、あるいは課された場合にのみ適用される。このような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条件（独立企業間における条件）に基づいて行われた場合には、特殊関連企業の計算を修正することは認められない。」と規定しており、通常の公開市場での取引条件が独立企業間における条件であることが明示されている。

<sup>79</sup> 同判決では、旧 OECD 移転価格ガイドラインを引用しており、新 OECD 移転価格ガイドラインでは、 paragraph 1.8。

<sup>80</sup> 同判決の「2 争点②(措置法 66 条の 4 第 2 項 2 号ロ該当性)について」の「(1)比較対象取引の要実在性について」。

取ることが可能であり、比較可能性という観点からも妥当な考え方であり<sup>81</sup>、基本三法に準ずる方法として、市場における客観的資料によって想定される比較対象取引の価格を算定できる場合の一般的な判断の枠組みを判示したものと考えられる<sup>82</sup>。

---

<sup>81</sup> 同判決の「2 争点②の「(2)本件各取引との比較可能性について」イ。

<sup>82</sup> 前掲・今村「移転価格税制における独立企業間価格の要件事実」24頁。

## 第2節 再販売価格基準法及び準ずる方法

### 第1款 法令上の要件

再販売価格基準法は、有形資産取引における独立企業間価格の算定を行うための方法であり、比較対象企業の行っている有形資産取引における再販売売上に対する利潤の額を参照して独立企業間価格を算定するものである。算定方法としては、国外関連者からの購入価格を算定するに当たり、非関連者に対する再販売価格を基礎にして、この価格から比較対象取引における通常の利潤の額を控除することにより、計算し直した金額を独立企業間価格とするものである。

租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項 1 号ロ及び租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 6 項は、通常の利潤の算定の基礎となる通常の利益率の算定方法を示している。そこでは、比較対象取引であるための要件として、①特殊の関係にない者から購入した者が非関連者に対して販売した取引であること、②取引の対象が国外関連取引と同種又は類似の棚卸資産であること、③比較対象取引に係る当該再販売者の売手の果たす機能その他に差異が存在しないこと、を挙げている<sup>83</sup>。

また、租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 6 項ただし書きで、③の代わりに、比較対象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ることとしている。

再販売価格基準法では、比較対象取引により得られている利潤の額から独立企業間価格の算定を行うものであるが、比較対象取引の選択では、国外関連取引と比較対象取引との間で、使用した資産及び引き受けたりスクを考慮して果たされた機能を分析して、重要な差異がないことが要件となっており、仮に重要な差異がある場合には、差異の調整を行なった上で、独立企業間価格の算定を行うことになるとされている。そのため、課税庁は、移転価格税制における再販売価格基準法に基づき課税処分を行う場合、比較対象取引であるための要件を充たす比較可能な非関連者間取引の存在を主張立証し、独立企業間価格を算定することが求められている<sup>84</sup>。

<sup>83</sup> 前掲・今村「移転価格税制の適用範囲と独立企業間価格の算定方法」238頁。同「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—」245頁以下。同「移転価格税制における独立企業間価格の要件事実」14頁。

<sup>84</sup> 立法した際の説明では、「再販売者の果たす機能その他において差異がある場合には、その差異により生じる利益率の差について必要な調整を加えなくてはなりません。これは、この方法が

## 第2款 国際的な議論

国内法と同様に、再販売価格基準法における比較対象取引であるための要件を引き直してみると、OECD 移転価格ガイドラインでは、①独立企業に再販売した取引であること<sup>85</sup>、②関連者間取引と比較可能な製品であること<sup>86</sup>、③比較可能な非関連取引において独立の企業が稼得する再販売利益であり<sup>87</sup>、いかなる差異も、比較される取引間又はそれらの取引を行う企業間に、自由市場における再販売利益に重大な影響を与えないこと、④差異の重大な影響を除去するために、相当程度正確な調整を行うことができること、が要件となって

---

再販売者の得る利益率は、売買される資産よりも、再販売者の果たす機能と密接に関係するものであるという考え方に立っているからです。したがって、この方法の適用に当たっては、再販売者が、広告、マーケティング、配送、保守サービスその他の機能をどのように果たしているかを吟味する必要があります。例えば、問題となっている再販売価格取引においては、再販売者が問題の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必要があります。もっとも、この方法は、独立価格比準法のように、比較可能取引の価格自体を独立企業間価格とするものではなく、一定期間にわたる類似取引の利益率から独立企業間価格を算定するものですので、類似性の判定においても独立価格比準法における程の厳密な類似性は求められないこととなります。なお、この方法の下においては、再販売者の果たす機能のほかに、それらが機能を果たす地理的市場が同じか否か、再販売者が商標等の無体財産を用いているか否かなども類似性の判定において考慮すべき要素となります。」(「昭和61年改正税法のすべて」202頁)としている。

租税特別措置法通達 66 の 4(2)-1(比較対象取引の意義)(2)。移転価格事務運営要領 3-1(差異の調整方法)。

前掲・今村「移転価格税制の適用範囲と独立企業間価格の算定方法」238頁。同「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—」245頁以下。同「移転価格税制における独立企業間価格の要件事実」14頁。

<sup>85</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.21 では、「再販売価格基準法は、関連者から購入されたある製品が独立の企業に再販売される価格を出発点とする。次に、この価格(再販売価格)から、再販売者が販売費及びその他の営業費用を賄い、かつ、(使用した資産や引き受けたリスクを考慮して)果たした個々の機能に照らして適切な利益を得るための適切な粗利益(再販売利益)が控除される。当該製品の購入に関連するその他のコスト(例えば関税)を調整し、この粗利益を控除した後の残額は、当該関連者間における当初の資産移転に係る独立企業間価格とみなされ得る。この方法は、販売活動に適用される場合に恐らく最も有用な方法である。」としている。

<sup>86</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.23 では、「再販売価格基準法の適用の下で比較を行う場合には、製品の差異を補正するための調整の数は、通常、独立価格比準法による場合よりも少なくてもよい。その理由は、製品の僅かな差異は、それが価格に与える影響ほど重大に粗利益に影響を与える可能性は少ないからである。」としており、再販売価格基準法における製品の比較可能性の要求水準は、独立価格比準法のそれよりも緩和されたものとなっている。

<sup>87</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.22 では、「関連者間取引における再販売者の再販売による利益は、同一の再販売者が比較可能な独立企業間取引における売買において得る再販売利益を参考に決定されよう。また、比較可能な非関連取引において独立の企業が稼得する再販売利益も、指針となろう。」としている。

いる<sup>88</sup>。

再販売価格基準法は、販売活動に適用される場合に最も有用な方法とされており、関連者間取引での再販売者の再販売利益は、同一の再販売者が比較可能な独立企業間取引での売買により得られる再販売利益を課税上の指標として決定される<sup>89</sup>。具体的に比較可能であるかどうかについては、使用した資産及び引き受けたりスクを考慮して果たされた機能の比較可能性に依存し、独立企業の要件に重大な影響を及ぼす差異がある場合には、差異の調整が求められる<sup>90</sup>。

再販売者が、再販売活動に加え、重要な商業活動を行っている場合には、当該商業活動に相当する重要な再販売利益が期待されることになり、マーケティング組織のような再販売者の価値の高い無形資産を使用している場合には、比較対象取引には価値のあるマーケティング上の無形資産を有する再販売者が含まれる必要がある<sup>91</sup>。仮に、無形資産の形成又は維持のために再販売者が実質的な貢献をしている場合、移転された製品の最終製品の価値への貢献を評価することは容易ではないと考えられる<sup>92</sup>。一般に市場経済では、類似の機能を果たすことへの対価は、異なる活動でも同じになる傾向があり、異なる製品であっても互いに代替品であれば同じ対価になる傾向があるが<sup>93</sup>、製品の比較可能性が高ければ、より良い結果を生む可能性もあり、無形資産を伴う取引であっても製品の類似性に特別な配

---

<sup>88</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.23 では、「再販売価格基準法の適用上は、次の二つの条件のいずれか一方を満たす場合には、独立企業間取引は関連者間取引の比較可能(すなわち比較可能な非関連取引)とされる。すなわち、①いかなる差異も、比較される取引間又はそれらの取引を行う企業間に、自由市場における再販売利益に重大な影響を与えない、又は②そのような差異の重大な影響を除去するために、相当程度正確な調整を行うことができることである。」としている。

<sup>89</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.21。

<sup>90</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.28 では、その帰結として、「関連者間取引と独立企業間取引との間及びその取引の当事者間に差異があり、その差異が独立企業の条件を測定するために用いられる特質に重大な影響を及ぼしている場合(この事例では実現された再販売利益)には、再販売価格基準法の信頼性は低くなる。関連者間取引及び独立企業間取引において得られる粗利益に影響を及ぼす重大な差異(例えば、当該取引の各当事者が果たす機能の性質における)がある場合には、そのような差異を補正するために調整が行われるべきである。いかなる個別の事例においても、これらの調整における分析の相対的な信頼性に影響を及ぼすであろう。」と指摘し、差異調整の重要性が強調されている。

米国財務省規則§1.482-3 (c)再販売価格基準法(3)比較可能性及び信頼性の検討(ii)比較可能性(C)関連者間取引と非関連者間取引との調整でも同様に、関連者間取引と独立企業間取引の間で重要な差異がある場合には、粗利益を調整すべきとしている。

<sup>91</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.32。

<sup>92</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.29。

<sup>93</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.24。

慮が必要となる場合がある<sup>94</sup>。

また、再販売価格基準法により比較を行う場合には、製品の差異が価格ほど利益率に影響を与える可能性は少ないため、差異を補正するための調整の項目は、独立価格基準法よりも少なくてもよいとされ<sup>95</sup>、製品以外の全てにおいて比較可能性の要件を満たしている場合には、再販売価格基準法は移転された製品の差異に対して相当程度正確な調整ができなくても、独立価格基準法よりも信頼できるとされている<sup>96</sup>。仮に、仲介業を行っている場合には、再販売利益は仲介手数料と関連して、通常、製品の販売価格に対する率で計算され、仲介業者が代理人としての行動か、本人としての行動かを考慮しなければならないとされる<sup>97</sup>。仲介人が存在するが、リスク負担や商品の価値を増加させた経済的機能が立証できない場合には、仲介人の活動に帰属する価格の要素は、独立企業間では利益を分割せず、当該多国籍企業グループの他者へ帰属されることになる<sup>98</sup>。

## 第1項 機能・リスク

再販売価格基準法の適用に当たっては、比較対象取引であるための要件を充たすため、使用した資産や引き受けたリスクを考慮して機能の分析が求められており、果たした種々の機能から適切な利益を得るための適切な再販売利益を再販売価格から控除することにより、独立企業間価格が算定されることになる<sup>99</sup>。

### 1. 考慮すべき機能・リスク

独立企業間の取引における対価の額は、使用した資産や引き受けたリスクを考慮して、それぞれの企業が果たした機能を反映するものであり、経済的に重要な機能としては、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、資金管理及び経営等が挙げられる。機能分析では、工場や設備等の使用資産の種類、価値ある無形

<sup>94</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.25。

<sup>95</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.23。租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 6 項ただし書きにおいても、比較対象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であることが選択的な課税要件となっている。

<sup>96</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.26。

<sup>97</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.22。

<sup>98</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.33。

<sup>99</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.21。



資産や金融資産等の使用状況、使用経過年数、市場価値、適用範囲、利用できる無形資産の保護等からなる使用資産の性格を考慮し、重要な差異がある場合には調整をしなければならない<sup>100</sup>。

また、リスクについては、その負担が増加する場合には、期待収益の増加により報われるものであり<sup>101</sup>、投入価格と算出価格の変動などのマーケット・リスク、資産、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又は失敗するかのリスク、為替相場や金利の変動などが原因で生じる金融上のリスク及び信用リスク等を検討する必要がある<sup>102</sup>。仮に、販売会社が、自らの資源をリスクにさらすことにより市場開拓と宣伝を行う責任を引き受けた場合には、それに相当するだけ高い収益を期待する資格があるが、他方、単に代理店として活動した場合には、費用の弁済及びその活動に見合うだけの所得で十分であり、自らの資源をリスクにさらすか否かで期待収益は異なると考えられる<sup>103</sup>。

---

<sup>100</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.43。

米国財務省規則§1.482-1 (d)(3)(i)では、(A)研究開発、(B)製品デザイン及びエンジニアリング、(C)製造、生産及び処理に関するエンジニアリング、(D)製品の製造、抽出、組み立て、(E)仕入れ及び原材料の管理、(F)在庫管理、製品保証業務及び広告活動を含むマーケティング及び卸売機能、(G)運送及び倉庫業務、及び(H)経営、法律、会計及び財務、貸付及び代金回収、研修、及び人事管理に関する役務等を考慮すべきとしている。

OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.44。米国財務省規則§1.482-1 (d)(3)(i)では、(A)研究開発、(B)製品デザイン及びエンジニアリング、(C)製造、生産及び処理に関するエンジニアリング、(D)製品の製造、抽出、組み立て、(E)仕入れ及び原材料の管理、(F)在庫管理、製品保証業務及び広告活動を含むマーケティング及び卸売機能、(G)運送及び倉庫業務、及び(H)経営、法律、会計及び財務、貸付及び代金回収、研修、及び人事管理に関する役務等を考慮すべきとしている。

<sup>101</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.45 では、その理由として、「リスクの負担又は配分は、関連者間の取引の条件に影響を与えるからである。」としており、さらに、「競争市場においては、実際の利益は、リスクが実際にどの程度生じたかにより増加したりしなかったりするとはいえ、理論的には、リスク負担の増加は期待収益の増加に報われなければならない。」と指摘している。

<sup>102</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.46。

租税特別措置法施行規則 22 条の 10 第 1 項第 1 号ロでは、負担するリスクとして、為替相場の変動、市場金利の変動、経済事情の変化その他の要因による国外関連取引に係る利益又は損失の増加又は減少の生ずる恐れをいうとしている。

米国財務省規則§1.482-1 (d)(3)(iii)リスク(A)比較可能性では、(1)原価、需要、値付け及び在庫水準の変動を含む市場リスク、(2)研究開発活動の成功又は失敗に関連するリスク、(3)外国為替レート及び金利の変動を含む財務リスク、(4)貸付及び代金回収リスク、(5)製造物責任に関するリスク、及び(6)資産、工場及び設備の所有に関連する一般的な事業上のリスク等を考慮すべきとしている。

<sup>103</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.47 では、「(使用した資産の所有権を引き受けたリスクを考慮して)実行される機能は、ある程度両当事者間のリスクの分担を決定することから、それぞれの当事者が独立の立場で取引を行う場合に期待する取引条件も決定する。」としており、リスクの低い委託製造業者や委託調査会社などについて、「大したリスクを引き受けていない場合には、限定的な利益しか受け取る資格がないであろう。」とも指摘している。

基本的には、リスク負担は、それに応じて期待収益が増加するとして、それに見合う独立企業間価格が決定されることになる。そのため、国外関連取引に係る機能分析では、当事者が引き受けた重要なリスクを考慮しなければならず、それを欠く場合には、機能分析は不完全であり、不適切な比較対象取引の選定につながると考えられる<sup>104</sup>。また、国外関連取引と比較対象取引との間で引き受けたリスクに大きな差異がある場合には、その差異を調整ができなければ、比較可能性が認められないとされている。

## 2. 取引の経済実態の考慮

当事者間のリスク配分を分析する場合には、取引の経済実態に一致しているかを検証していく必要がある、当事者の実際の行動から、真のリスク配分を評価しなければならないとされる。例えば、契約書上は為替相場の変動リスクを販売会社が引き受けることとなっても、現実には為替リスクの影響から販売会社を守る移転価格設定が行われている場合があり、その場合には、納税者が主張する為替変動のリスク配分が課税庁により否認される可能性がある<sup>105</sup>。

このように当事者間のリスク配分が取引の経済実態と一致しているかについての検討は、事実認定の問題であるが、どのように認定されるかにより、リスク配分が異なり独立企業間価格が異なってしまう余地があることから、納税者と課税庁の間で争いとなる可能性がある。例えばリスク管理能力が相対的に大きな当事者であれば、当該リスクを相対的に多く負担することが合理的であり、また、在庫水準の管理を一方の当事者が行う場合には他方の当事者は在庫に関する実質的なリスクを引き受けないことが合理的と考えられる。

また、このような取引上の特定のリスクではなく、一般的な景気循環リスクについては、いずれの当事者も実質的管理能力を有していないと考えられ、独立企業間取引で各当事者が実際にどの程度リスクを引き受けるか判断するための分析が必要とされるが<sup>106</sup>、特に為替相場や金利変動リスクの引き受けを分析する場合には、当該リスクに関する事業戦略も考慮しなければならない。例えば、リスクの全体的回避を事業戦略とする場合とリスクの部分的回避を事業戦略とする場合で、市場内外でのヘッジ、先渡契約あるいはオプション

<sup>104</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.45。

<sup>105</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.48。米国財務省規則§1.482-1 (d)(3)(iii)(B)リスクを負担する納税者の識別でも、納税者の契約上のリスク配分が経済実態と一致している場合には尊重されるとしている。

<sup>106</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.49。

等によるリスクへの対応が異なる可能性があり、仮にリスクの部分的回避を事業戦略として、リスクの全体的回避を事業戦略としない説明を納税者が行った場合、多国籍企業グループ全体で発生した多額の損益を最も都合の良い源泉地へ移転させることが可能となる場合があり<sup>107</sup>、リスク配分に関する事業戦略の評価に十分な検討が必要と考えられる。

### 3. 事業再編に係るリスクの考慮

企業が行っている事業再編には多様な形態が取られる場合があり、例えば本格的販売会社（full-fledged distributor）と本格的製造会社（full-fledged manufacturer）との間で関連者間取引が行われていたのが、事業再編により取極めが修正され、当該本格的販売会社がリスク限定的販売会社（limited risk distributor）やコミッションネア（commissionaire）に転換し、事業再編前には本格的販売会社が負担していたリスクが本格的製造会社により負担される場合がある。

再編前の取極めに基づき当事者が遂行する機能、使用される資産又は負担されるリスクが、事業再編によりグループ内の他の関連当事者へシフトして、関連者間取引における所得配分が変更される場合には、移転価格上の問題が起きる可能性がある<sup>108</sup>。例えば、事業再編の結果、現地の事業がリスク限定的販売会社又はリスク限定的な契約製造会社に転換され、リスクが他方の当事者により負担された場合には、リスク限定的販売会社等には安定的だが相対的に低い利益が配分され、リスクを負担した他方の当事者には残余利益が配分されることになる。このような場合、課税庁としては、リスクの移転及び事業再編自体の分析に加え、事業再編後の取引に係る独立企業原則の適用に与える影響を評価することが必要となる<sup>109</sup>。そのため、事業再編に係るリスクの移転には適正な分析を行っていかなければならないが、仮に当該分析を欠いてリスクの負担を評価する場合には、関連者間で誤ったリスクの配分につながる恐れがあることから、国外関連者に所得が移転されても、適正な是正が困難となる可能性がある。

また、本格的販売会社がコミッションネアに転換され、国外の本人（principal）に在庫の所有権を移転し、当該移転に伴い在庫リスクも国外へシフトする場合が考えられる。この

<sup>107</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.50。

<sup>108</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 9.53。なお、「事業再編に伴う移転価格上の問題に関する OECD 移転価格ガイドライン第 9 章」の日本語訳については、日本租税研究協会「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 2009 年 7 月」日本租税研究協会 2009 年の該当部分から引用又は参考にして作成した（以下、同様。）。

<sup>109</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 9.10。

ような場合、課税庁としては、シフトした在庫リスクが経済的に重要かを評価する必要がある、例えば、①在庫投資の水準、②在庫の陳腐化の状況、③陳腐化に対する保険費用、④保険をかけていなければ販売による損失の実績等を検証することになり、事業再編に伴うリスクの移転に係る分析を行った上で、事業再編に伴う利益配分のあり方を独立企業原則により検証していく必要がある。このような場合においても、事業再編に伴うリスクの移転に係る分析を適正に行っていくことは困難となる可能性がある。

#### 4. 独立企業間取引におけるリスク配分結果の考慮

事業再編によるリスク配分結果について独立企業原則による検証を行う場合には、独立企業間であれば、当事者間のリスク配分が使用した資産及び引き受けたリスクを考慮して実行された機能により価格決定がなされるはずであると仮定する。そのため、大きなリスクを負担しない委託製造業者や委託調査会社は、限定的な収益だけを得ることになると期待され、そのような期待に応じて独立企業間価格も決定されるとして利益配分を行うことになる<sup>110</sup>。

また、納税者が主張するリスク配分について、実際にどのような経済実態を有しているのかを調査する際には、独立企業間取引であれば、リスク配分結果がどうなるはずかという観点から検証していくことが必要となる。仮に、関連者間取引におけるリスク配分が、比較可能な状況にある独立企業間の契約におけるリスク配分と同様のものとなっていることが、信頼性のある比較可能な取引データにより証明されるのであれば、関連者間取引の契約上のリスク配分については、独立企業間取引のものとみなされる。そのような場合には、比較可能な取引データに基づき、リスクを考慮した内部比較対象取引又は外部比較対象取引を使用して、独立企業間価格の算定を適正と評価することが可能となる。

しかし、関連者間の契約上のリスク配分について、独立企業間取引と同様であることを裏付ける比較対象取引が存在しない場合には、リスク配分について、同様の状況において独立企業間で合意されたと期待し得るものであるかを判断することが求められることになる。その場合には、取引の経済実態からみて、独立企業間で合意されたと期待し得るものであるとの立証が求められることになり、非常に困難と考えられる。

#### 5. リスク配分とコントロール

---

<sup>110</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.47。

引き受けたリスクを評価する場合には、リスク配分とコントロールについて考慮する必要があるが、具体的には、資本をリスクにさらす意思決定及びリスク管理・方法に係る意思決定を行う能力を指し、コントロールの機能を実行する権限を持ち、かつ実質的に実行する従業員又は役員を置いているかが考慮されることになる。

関連者間のリスク負担の配分について、日常的なリスク管理・監視を行うために、従業員を派遣しているというだけでは、派遣先へのリスク移転が正当化されることにはならず、関連者間取引におけるリスク配分と関連者によるコントロールの関係については、実質的な観点から検討がされなければならない<sup>111</sup>。仮に、相対的に小さなコントロールしかできない当事者であるのに、不相応なリスクが配分されている場合には、課税庁はリスク配分が独立企業間のものであるか検証することにより、課税庁により当該リスク配分が否認される可能性がある<sup>112</sup>。

他方、納税者の側が、契約上のリスク配分が独立企業間のものであるかについて、関連者間取引におけるリスク配分について、独立企業間のものと同様であるとする内部比較対象取引又は外部比較対象取引が存在していることを立証すれば、課税庁は納税者の関連者間取引におけるリスク配分に異を唱えることはできないと考えられる<sup>113</sup>。

なお、関連者間取引のリスクが、一方の当事者に配分されている場合においても、当該リスク配分が独立企業原則に合致することが証明されれば、当該当事者は、①リスクを管理するためのコスト、又はリスクを軽減するためのヘッジ費用又は保険料等のコストを負担し、②リスクの顕在化により生じるコストを負担することが認められ、他方③期待収益の増加により、それに相応する対価が支払われることになるとされる<sup>114</sup>。

リスクが経済的に重要であるかを評価するには、リスクの規模、実現の可能性及び予測可能性を考慮する必要があるが、納税者のリスク負担又は関連者へのリスク移転が必ずしも重大な潜在的損益をもたらさず、リスクが経済的に重要でないと評価された場合には、潜在的損益の点から当該価値は低いものと評価されることになると考えられる。経済的に重要でないと評価されたリスクについて、納税者の負担や関連者への移転が立証されたとしても、当事者の利益について相当程度の減少を正当化することにはつながらないが、これは、経済的に重要でないと認識されるリスク移転と引き換えに、当事者の潜在的利益の

<sup>111</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 9.23-24。

<sup>112</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 9.22。

<sup>113</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 9.35。

<sup>114</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 9.39。

大幅な移転が、独立企業間で行われる可能性は少ないと考えられているからである。どちらの当事者が、リスクへのコントロールをより行うことが可能かを検証する場合、独立企業間であれば、リスクの引受けが可能となる財務能力を有しているかについても確認しなければならないと考えられる<sup>115</sup>。

## 第2項 販売利益

再販売価格基準法の適用に当たっては、そのような販売利益を得ているのかについての観点から比較を行う必要があるが、再販売価格基準法が対象としている再販売利益については、再販売者が行う活動の水準に影響されるものとされている。例えば、商品を単に運ぶだけの運送業者としての最小限の役務から、広告宣伝、マーケティング活動、販売活動、製品保証サービス、在庫管理業務、その他関連する役務提供に対する責任やリスクの負担及び在庫の所有権に関する責任等、広範囲にわたる活動の水準があり、比較可能性を検討する場合には、詳細な分析が求められることになる。仮に、関連者間取引における再販売者が、重要な商業活動をせず、商品を第三者に引き渡すだけの活動を行っているのであれば、果たした機能に照らして再販売利益は少額となる。

他方、商品のマーケティング活動について専門的知識を有しており、実際にマーケティング活動に係る特別なリスクを負っていたり、その製品に関連する無形資産の形成又は維持を行うために実質的な貢献をしたりしているのであれば、再販売利益は高額となる。また、再販売者が、商品の独占販売権を有しているか否かによっても利益が異なるものと考えられている<sup>116</sup>。

再販売者による活動の水準が重要なものであるかどうかについては、実際の活動に関するそれぞれの証拠に裏付けられる必要があるとされ、例えば、支払った販売促進費について、商標の法的所有者のために行われた役務としてのものであることが明らかな場合であれば、原価基準法の適用が適当となる可能性がある<sup>117</sup>。

---

<sup>115</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 9.18-20。米国財務省規則§1.482-1 (d)(3)(iii)(B)(2)でも、リスクが顕在化して損失が発生した場合に、それを補える財務能力の存在を検証すべきとしている。

<sup>116</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.34。

<sup>117</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.31 では、このような場合には、不当に高額と認められるマーケティング費用が正当化される可能性があるとして指摘している。米国財務省規則 §1.482-3 (c)(3)(ii)(C)でも同様に、在庫レベル、契約条件、売上、マーケティング、広告等を調整すべきとしている。

なお、再販売利益については、再販売者の商品購入後、短期間に実現するのであれば、正確に算定することが可能となるが、商品購入後、再販売まで時間が経過するのであれば、再販売利益について、事後的に比較することになり、その場合には、市場価格の動向や為替レートの変動、あるいはコストの変動等、時間により変動する他の要素を考慮に入れる必要があり、その算定は一層困難になると考えられる<sup>118</sup>。

### 第3項 契約条件

国外関連取引の機能を分析する場合、使用した資産や引き受けたリスクを考慮して行っていく必要があるが、関連者間取引において、どのような契約条件により、資産の使用やリスクの引き受けが行われているかについて検証していく必要がある。

契約条件の検証は、現実の取引実態を反映しているか確認していかなければならず、それにより、適用する独立企業間価格の算定方法の選択に影響を及ぼすことになるため、納税者が、どのような法律上の資格でその機能を果たしているかについて、検討することが重要となってくる<sup>119</sup>。仮に、合法的に行われている商業上の取引について、税務上再構築して課税処分を行う場合には、恣意的な課税処分と批判される可能性がある<sup>120</sup>。

しかし、例外的に、関連者間取引を行った納税者が採用した取引関係の構築を無視することにより、再検討していくことが、課税庁にとり適切かつ合法的な特別な状況があるとされている。それは、第一には、取引の経済実態がその取引の形式と異なる場合であり、課税庁には当事者による契約条件等による取引の性格付けを無視し、経済実態に基づき取引の性格付けをやり直すことが認められている。第二には、取引の内容と形式は同じだが、取引に関連した取極めが、総合的にみて独立企業が商業上合理的に行ったであろう取極めと異なり、実際の取引構造が、課税庁による適切な移転価格決定を妨げる場合であれば、課税庁は、納税者の構築を無視して検討することが認められている<sup>121</sup>。

#### 1. 契約条件の推定

課税庁が、当事者による契約条件等による取引の性格付けを無視し、経済実態に基づき取引の性格付けをやり直す場合、慎重な検討が必要であるが、例えば、独立企業間取引で

<sup>118</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.30。

<sup>119</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.42。

<sup>120</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.64。

<sup>121</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.65。

は、一般に契約条件により明確又は暗黙裡に、責任、リスク及び便益の配分が示されるため、機能分析を行う場合には契約条件の検討が重要となるが、関連者間取引では、契約書が存在しない可能性もあり、その場合には、取引当事者の実際の行動や独立企業間での経済原則から契約条件の推定を行わなければならないとされている<sup>122</sup>。仮に、独立企業間取引であれば、取引当事者双方の利害が対立するので、双方の利害の限界まで交渉が行われた上で締結されることになる契約条件であれば、独立企業間の適正な取引条件を反映し、機能分析における重要な証拠になると考えられる。

しかし、関連者間取引であれば、一方の当事者の利益が他方の当事者の損失となる場合であっても、連結ベースでは相殺される同じパイの配分にしかすぎない状況にある可能性があり、取引当事者間の利害の対立を前提に、双方の利害の限界まで交渉が行われて締結されるような独立企業間の契約条件とは異なり、関連者間のどちら側に利益を配分しても構わないという点からは、独立企業間の適正な取引条件や公平な利益配分を反映するものとはなっていない可能性がある。そのため、契約条件自体をそのまま尊重するのは適当ではなく、取引当事者双方の実際の行動からみて契約条件がみせかけのものとなっていないか審査することが求められることになり、真の取引条件を確定させるための更なる分析が必要となる<sup>123</sup>。

なお、比較可能な非関連者間取引の契約条件について利用できる情報は、納税者が非関連者間取引の当事者でない場合には限られてしまう可能性があり、比較対象取引を確保するための情報の不足は、取引の種類や移転価格算定方法によって異なるものの、真の取引条件を確定させるための更なる分析にとって障害となっている。例えば、知的財産の使用にかかるライセンス契約について、独立価格比準法を適用する場合には、非関連者間のライセンスの主要な契約条件、例えば契約期間、地理的範囲、独占権等に関する情報は、比較可能性を合理的に評価する際には極めて重要と考えられるが<sup>124</sup>、十分な情報が得られるかどうか明らかでない場合が多く、その場合には独立企業間価格の検証が困難となる状況にあると考えられる。

---

<sup>122</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.52。

<sup>123</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.53 では、関連者間には、利害の食い違いが存在しないと考えられることから、契約条件が見せかけとして作成される可能性があることを指摘している。

<sup>124</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.53-54。



## 2. リスク負担に係る契約条件の検討

関連者間取引におけるリスク負担の分析においても、取引当事者間の契約条件の検討が出発点となるが、関連者間取引では契約上のリスク配分が経済実態と異なっているのであれば、関連者間取引でのリスク配分及び移転価格の設定への影響を分析する場合には、契約条件の検討だけでは不十分となる可能性があると考えられる。そのため、関連者が契約上のリスク配分を遵守しているか、関連者間のリスク配分が独立企業間のものとなっているか、さらには、リスク配分の結果がどのようなものとなっているか等について十分な検証を行っていく必要があるとされている。検証に当たっては、取引当事者の実際の行動は、リスクの真の配分に関して重要な証拠となる可能性があり、例えば契約上は、為替相場の変動によるリスクを販売会社が引き受けることとなっているのに、実際の移転価格の設定では、販売会社は為替変動リスクを回避する状況となっている場合には、課税庁は、契約条件による為替変動のリスク配分を尊重せず、経済実態に基づいたリスク配分を決定することが可能と考えられる。

同様に、取引当事者が在庫リスクを契約上負担することとなっている場合に、リスクの真の配分を検証するには、リスクの顕在化による在庫の評価減が実際に行われるかどうかを確認することになると考えられる。信用リスクの負担についても、本格的販売契約であれば、不良債権リスクは販売売上を計上する販売会社が負担し、貸借対照表に当該リスクが反映されることになるはずであるが、こうした状況を反映して、関連者間取引におけるリスクの真の配分を検証していく必要がある。また、負担するリスクの範囲についても、取引の相手方から回収不能な債権に対する補償を受けるかどうかで異なるはずであり、それに対する補償の負担等から、実際の取引条件の検討を行うことにより、不良債権リスクを取引当事者のどちらが負担するか判断が可能になるものと考えられる<sup>125</sup>。

### 第3款 裁判での適用

グラフィックソフトの販売取引において、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独立企業間価格を算定したソフト事件における高裁判決では、再販売価格基準法について、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再販売価額から通常の利潤の額を控除して計算した金額により独立企業間価格とする方法であるとしている。また、この方法が独立企業間価格の算定方法とされているのは、再販売業

<sup>125</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 9.11-16。

者が商品の再販売取引において実現する通常の利潤の額が、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、同水準になると考えられているためと判示している。

同判決では、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ことから、再販売価格基準法に準ずる方法が、取引の内容に適合し、かつ、基本三法の考え方から乖離しない合理的な方法であるか否かを判断するに当たっても、上記の機能やリスクの観点から検討すべきものとしている<sup>126</sup>。

以下では、本判決等で示された、再販売価格基準法の適用における主要な論点について分析していくこととしたい。

#### 第1項 機能・リスクの観点からの比較可能性

再販売価格基準法の適用に当たっては、使用した資産や引き受けたリスクを考慮して、それぞれの企業が果たした機能の観点から比較を行っていく必要がある。ソフト事件高裁判決では、国外関連取引において控訴人が果たす機能と比較対象取引において比較対象法人が果たす機能とを比較し、国外関連取引は業務委託契約に基づき、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るとしている。また、法的にも経済実態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、比較対象取引は、比較対象法人が対象商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り、控訴人と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認定している<sup>127</sup>。

比較対象取引との間の機能差異の程度について、同判決では、再販売業者が行う販売促進等の役務の内容が、控訴人の提供する役務の内容と類似しているとしても、およそ一般的に価格設定に係るそれ以外の販売促進の機能から、純粋な商品の受発注及び配送手配、仕入金額の支払及び販売代金の受領等の事務処理作業等について、単なる事務処理作業として、ほとんど考慮する必要がないものとはいえないとしている<sup>128</sup>。そのため、本件役務提供取引において控訴人の果たす機能と比較対象法人の果たす機能との間には、捨象でき

<sup>126</sup> 同高裁判決の「2争点(1)(本件手数料の額が独立企業間価格に満たないものであるか)について」の(2)ウ(ア)。

<sup>127</sup> 同高裁判決の2争点(1)の(2)ウ(イ)c。

<sup>128</sup> 同高裁判決では「考慮する必要性がないことを裏付けるに足りる具体的な証拠はない」と判示している。

ない差異があるものといわざるを得ないと認定し、そのような機能差異については差異調整等の考慮をしていく必要があると判示している<sup>129</sup>。

リスクの観点からの比較について、同判決では、国外関連取引で負担するリスクと比較対象取引で負担するリスクを比較すると、国外関連取引では、各業務委託契約上、国外関連者から、日本での純売上高の一定割合並びに控訴人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対価を受けるものとされており、対価の額が必要経費の額を割り込むリスクを負担していないとしている。

他方、比較対象法人においては、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り、比較対象取引は、このリスクを想定（包含）した上で行われ、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と判示している。そのため、機能・リスクの観点から、国外関連取引と比較対象取引の間には、捨象できない基本的な差異があり、差異調整の必要があるが、調整が行われない場合には、比較可能性を認めることはできず、比較対象取引であるための要件を充たしていないと判断している。

## 第2項 販売利益の観点からの比較可能性

販売利益の観点からの比較において、再販売価格基準法での再販売利益は、再販売者が行う活動の水準に影響され、商品を運送する業者としての最小限の役務から、広告、マーケティング、販売、製品保証、在庫管理、その他関連する役務への責任、リスク負担及び所有に関する全責任等まで広範囲にわたる可能性がある。ソフト事件高裁判決では、役務提供取引の対価に販売利益を含めるべきかについて、国外関連取引はグラフィックソフトの販売を行っておらず、收受すべき手数料にグラフィックソフトの販売利益が含まれないのに対し、比較対象法人の総売上利益率にはグラフィックソフトの販売利益も含まれると認定している。

国外関連取引では、役務提供に見合う利益だけを得るべきであるのに対して、比較対象法人は、再販売取引及び販売促進等の役務提供に見合う利益を得ていることになり、比較対象法人が行う役務提供の内容が、国外関連取引において控訴人が行う役務提供内容に類似しているとしても、比較対象法人は製品の再販売（卸売・小売）も行っていることから、

---

<sup>129</sup> 同高裁判決の2争点(1)の(2)ウ(イ)c。

総利益には製品の再販売利益も含まれており、比較可能性がないと認定されている<sup>130</sup>。

他方、国外関連者と特殊関係のない卸売業者が製品を仕入れて、販売利益を得て再販売し、平行して控訴人が小売業者に対して販売促進等を行うことにより、国外関連者に役務を提供する場合には、特殊関係のない卸売業者は再販売利益を得ることになるが、役務を提供する国外関連取引には製品を再販売する利益は含まれないこととなり、その点で異なることになる。そのため、本件算定方法のように、我が国における製品の売上高に対して、比較対象法人の売上総利益率を乗じて得られる利益額の中には、卸売業者が、国外関連者から製品を仕入れて、小売業者に再販売して得られる再販売利益も含まれている蓋然性が高いと認定している。

販売利益の観点から比較可能性を検討する場合には、販売活動の範囲をどこまでと認定するかにより、販売額を基準とする再販売業者との比較か、販売促進費を基準とするサービスプロバイダーとの比較かを選択することになる。仮に、役務提供の対価であっても、販売活動の範囲が広ければ販売額を基準とする方法が採用されることも合理的であり、販売活動の範囲が狭ければ販売促進費を基準とする方法が採用されることも合理的と考えられる。

本件のような取引では、販売促進費を基準とする原価基準法を検討するだけでなく、契約書上は役務提供取引のような場合であっても、商社の口銭取引のように、売上手数料方式により製品の売上高に応じて利益金額を算定する再販売価格基準法が採用される可能性も考慮していく必要がある。そのため、後述するように、取引内容に適合した合理的な方法であるかどうかについて、規範的要件として、取引内容に適合していることを基礎づける具体的事実を評価根拠事実とし、乖離していることを基礎づける具体的事実を評価障害事実として、総合的判断をしていくことにより、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法を採用すべきか検討すべきであったのではないかと考えられる。

### 第3項 契約条件の分析

国外関連者の機能分析は、適用する独立企業間価格の算定方法の選択に影響を及ぼすため、納税者がどのような法律上の資格でその機能を果たしているかを検討することが必要であるが、合法的に行われている商業上の取引であっても、税務上再構築して課税処分を

---

<sup>130</sup> ソフト事件高裁判決の「2 争点(1)(本件手数料の額が独立企業間価格に満たないものであるか)について」の(2)ウ(イ)c。

行うことが認められる可能性がある。ソフト事件高裁判決では、納税者が果たす機能について、各業務委託契約を尊重して、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し、法的にも経済実質においても役務提供取引と解することができるとしている。

それに対し、比較対象取引は、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販売するという再販売取引を中核とし、販売促進のために顧客サポート等を行うものであり、納税者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と認定している。そのため、納税者の果たす役割は、サービスを提供するものにすぎないのに対し、比較対象取引は、モノとサービスを販売するもので、モノを販売することによる利益を単に事務処理作業として考慮する必要はないと言い難いとしている。また、納税者が負担するリスクについても、各業務委託契約上、国外関連者から日本における純売上高の一定割合及びサービスを提供する際の直接費、間接費及び一般管理費配賦額に相当する対価を受けるもので、対価の額が必要経費の額を割り込むリスクを負担していないとしている。

さらに、比較対象法人は、売上高が損益分岐点を上回れば利益を取得するが、下回れば損失を被り、比較対象取引は当該リスクを想定した上で行われ、納税者と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、受注販売方式を採っていても変わらないと認定している。そのため、国外関連取引において納税者が果たす機能及び負担するリスクは、比較対象取引において比較対象法人が果たす機能及び負担するリスクと同一又は類似であるということは困難で、他にこれを認めるに足りる証拠はなく、本件算定方法は、取引の類型に応じ、国外関連取引の内容に適合し、かつ、基本三法の考え方から乖離しない合理的な方法とはいえないと判示している。

この判示については、関連者間取引である業務委託契約自体の合理性を前提としており、取引に関連した取極めが総合的にみて独立企業が商業上合理的に行ったであろう取極めと整合的であるかどうかについて検証していないことが問題ではないかと考えられる<sup>131</sup>。確かにリスクの検討は当事者間の契約条件によって決まるリスク負担の分析が出发点となるが、関連者間の契約上のリスク配分は経済実態と異なっている可能性があり、関連者間の

---

<sup>131</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.65 では、このような場合に、「税務当局としては、この取引の条件について単に価格を検討するのではなく、取引全体としてこの資産の移転に係る条件を、独立企業が関係する取引であったならば合理的に期待できたであろう条件に一致させることが適切であろう。」としている。

リスク配分と移転価格設定への影響を検討する際には、契約条件の検討だけでは不十分であり、国際的に議論されているように、真の取引条件を確定させる必要があると考えられる<sup>132</sup>。例えば、国外の関連者が契約により在庫リスクを全て負担する場合には、リスク配分の検討において、在庫の評価減が行われているか確認したり、リスクの契約上の配分に従っている証拠を確認したりする必要があるが、国外関連者の検証が困難な状況では、関連者間取引の契約上のリスク負担を経済実態に即して検証としておくことは極めて困難になっており、真の取引条件を確定するための手当てが課題となっていると考えられる。

本件国外関連取引のように、リスクを負担せずにサービスのみを提供している契約は、多国籍企業の関連者間取引では、下請けのサービス・プロバイダーとして存在する可能性があるものの、独立したサービス・プロバイダーがリスクを取らずに事業活動を行うことは想定困難であり、関連者間取引の契約をそのまま独立企業間と擬制して、比較可能性を検討するのは、独立企業原則の適用とは言えないのではないかと考えられる。

#### 第4項 基本三法に準ずる方法の適用取消し

基本三法に準ずる方法は、租税特別措置法66条の4第2項1号二において「イからハまでに掲げる方法に準ずる方法」と規定し、同号括弧書きにより、イからハまでに掲げる方法を用いることができない場合に限り、用いることができるとされ、立法した際の説明でも、イからハまでの方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を採用しうる途を残したものと<sup>133</sup>、実務上も同様に解されている<sup>134</sup>。

基本三法と同等の方法は、同項2号イにおいて「前号イからハまでに掲げる方法と同等の方法」と規定し、立法した際の説明では、棚卸資産の売買以外の取引としては、金銭の貸付け、役務提供取引等があるが、これらの取引についても、棚卸資産の売買と同様の考え方に立って独立企業間価格を算定することとしている<sup>135</sup>。実務上の取扱いも、有形資産の貸借取引、金銭の貸借取引、役務提供取引、無形資産の使用許諾又は譲渡の取引等、棚

<sup>132</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.53 では、関連者間には、利害の食い違いが存在しないと考えられることから、契約条件が見せかけとして作成される可能性があることを指摘している。

<sup>133</sup> 「昭和61年改正税法のすべて」(204頁)。

<sup>134</sup> 国税庁移転価格事務運営要領「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」第一章「独立企業間価格の算定方法に関する事例」の「事例1 独立価格比準法を用いる場合」においても同様に解されている。

<sup>135</sup> 「昭和61年改正税法のすべて」(204頁)。

卸資産の売買以外の取引において、それぞれの取引の類型に応じて基本三法、基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法に準じて独立企業間価格を算定する方法をいうとしている<sup>136</sup>。基本三法に準ずる方法と同等の方法は、同項 2 号口において「前号ニに掲げる方法と同等の方法」と規定し、「イからハマまでに掲げる方法に準ずる方法」と同等の方法としている。

ソフト事件高裁判決では、同等の方法は、取引の類型に応じて基本三法と同様の考え方に基づく算定方法を意味するものであると解され、準ずる方法は、①取引内容に適合し、かつ、②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。そのため、基本三法に準ずる方法と同等の方法は、棚卸資産の販売又は購入以外の取引において、取引の類型に応じ、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としている<sup>137</sup>。

ソフト事件において、被告である課税庁の抗弁では、独立企業間価格の算定方法自体の合理性に係る主張において、本件算定方法が国外関連取引の内容と適合することを基礎付ける具体的事実として、①既存の製品の販売促進並びに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機能、②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機能、③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機能、④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、顧客に対しサポートサービスを提供していた機能及び⑤納税者は製品の在庫を保有しておらず、在庫リスクを負担していないが、受注販売方式の再販売取引における再販売者も、在庫リスクを負担しておらず、双方ともに在庫リスクを負担していないという点において類似しているとしている。

他方、原告である納税者の再抗弁では、独立企業間価格の算定方法自体の合理性に係る主張において、本件算定方法が国外関連取引の内容と乖離することを基礎付ける具体的事実として、①再販売価格基準法がモノとサービスを販売する売主の機能に着目しているのに対し、本件国外関連取引がサービスを提供するものにすぎず、モノの販売による利益がないこと、②再販売価格基準法の売主は、売上高が損益分岐点を下回れば損失を被るのに

<sup>136</sup> 租税特別措置法関係通達(法人税編)66-4(6)-1。

<sup>137</sup> 同高裁判決の「2 争点(1)(本件手数料の額が独立企業間価格に満たないものであるか)について」の(2)イ。

対し、国外関連取引は、役務提供対価が必要経費の額を割り込むリスクがないとしている。

ソフト事件地裁判決では、納税者の機能について、被告である課税庁の抗弁に基づき、製品の販売で納税者が果たしている機能及び負担しているリスクは、受注販売方式を採る再販売取引での再販売者の機能及びリスクと類似し、受注販売方式での再販売取引に係る売上総利益率により独立企業間価格である通常の手数料の額を算定しようとする本件算定方法は、取引内容に適合し、かつ、再販売価格基準法の考え方から乖離しない合理的な方法であると判示している。

本判決では、相当程度の同種性又は類似性が認められ、比較対象取引の選定基準の合理性と比較対象取引とするか否かとは直接的な関係がないとし、必要な調整を加えた後の割合として売掛金及び買掛金に含まれる金利相当額の調整及び債権回収リスクに適正な差異の調整がなされているとしている<sup>138</sup>。

控訴審の控訴人補充主張において、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を主張立証した場合、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るとした判示につき、本来国にあるべき「基本三法が適用できない」という要件の主張立証責任を事実上納税者に転換すると同様の効果がある上、論理則及び経験則に著しく反すると主張している。

また、合理的な調査を尽くしたといえるか否かにつき場当たりの、「限られた資本資産しか有さない状態で事業を行っている、日本の独立販売代理店」の取引が原価基準法の比較対象取引になると明示しているだけで、原価基準法を適用する比較対象取引が存在しないといっているわけではないとし、課税庁の採用した本件算定方法の誤りを指摘している。

ソフト事件高裁判決では、本件算定方法が再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法に当たることは、課税根拠事実ないし租税債権発生の要件事実該当するから、上記事実においては、処分行政庁において主張立証責任を負うものというべきであるとしている。その上で、納税者が果たす機能につき、国外関連取引は各業務委託契約に基づき、法的にも経済実質においても役務提供取引と解することができるが、比較対象取引は再販売取引を中核として顧客サポート等を行うもので、納税者と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としている。

---

<sup>138</sup> ソフト事件地裁判決の「2 争点(1)(本件手数料の額が独立企業間価格に満たないものであるか)について」(5)差異の調整について イ(ア)売掛金及び買掛金に含まれる金利相当額の調整及び(イ)債権回収リスク。



また、国外関連取引において納税者が果たす機能及び負担するリスクについても、比較対象法人が果たす機能及び負担するリスクと同一又は類似であるということは困難であり、本件算定方法は、取引の類型に応じ、国外関連取引の内容に適合し、かつ、基本三法の考え方から乖離しない合理的な方法とはいえないものと判示している。

### 第3節 原価基準法

#### 第1款 法令上の要件

原価基準法は、有形資産取引における独立企業間価格の算定を行うための方法であり、比較対象企業の行っている有形資産取引における製造原価に対する利潤の額を参照して独立企業間価格を算定するものである。算定方法としては、国外関連者に対する販売価格を算定するに当たり、非関連者からの仕入れ等の原価の額を基準として、この原価の額に比較対象取引における通常の利潤の額を加算することにより計算し直した金額を独立企業間価格とするものである。

租税特別措置法66条の4第2項第1号ハ及び租税特別措置法施行令39条の12第7項は、通常の利潤の算定の基礎となる通常の利益率の算定方法を示し、比較対象取引であるための要件として、①非関連者からの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国外関連取引の対象と同種又は類似の棚卸資産であること、③売手の果たす機能その他において差異が存在しないこと、を挙げている。

また、租税特別措置法施行令39条の12第7項ただし書きで、③の代わりに、比較対象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であることが選択的な課税要件となっている<sup>139</sup>。すなわち、比較対象取引の選択においては、機能・リスクに差異がないことを前提に、差異がある場合には、差異の調整が求められている。

#### 第2款 国際的な議論

国内法と同様に、原価基準法における比較対象取引であるための要件を引き直してみる

---

<sup>139</sup> 立法した際の説明では、「棚卸資産の厳格な類似性は必要とされず、主として売手(生産者又は再販売者)の果たす機能の類似性が要求されます。国外関連取引と比較対象取引のそれぞれの売手の果たす機能(製造、加工、組立て等)に相違がある場合には、その差異を反映するため利益率に必要な調整を加える必要があります。なお、この方法の下においても、売手の果たす機能のほかに、それらが機能を果たす地理的市場が同じか否か、売手が特許権等の無体財産を使用しているか否かなども類似性の判定において考慮すべき差異となります。また、この方法の計算のベースとなる原価の額については、その計算が不相当と認められる場合などは、適正は原価に引き直してこの方法を適用することが必要であると考えられます。」(「昭和61年改正税法のすべて」203頁)としている。

租税特別措置法通達66の4(2)-1(比較対象取引の意義)(3)。移転価格事務運営要領3-1(差異の調整方法)。

前掲・今村「移転価格税制の適用範囲と独立企業間価格の算定方法」238頁。同「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—」245頁以下。同「移転価格税制における独立企業間価格の要件事実」14頁。

と、OECD移転価格ガイドラインでは、①独立企業のサプライヤー取引であること<sup>140</sup>、②関連者間取引と比較可能な製品であること<sup>141</sup>、③比較可能な非関連取引において独立の企業が稼得する再販売利益であり<sup>142</sup>、いかなる差異も、比較される取引間又はそれらの取引を行う企業間に、自由市場における再販売利益に重大な影響を与えないこと、④差異の重大な影響を除去するために、相当程度正確な調整を行うことができること、が要件となっている<sup>143</sup>。使用した資産及び引き受けたリスクを考慮して果たされた機能の比較可能性に依存し、独立企業の要件に重大な影響を及ぼす差異がある場合には、差異の調整が必要となる<sup>144</sup>。

---

<sup>140</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.39 では、「原価基準法は、関連者である購入者に販売された資産又は役務に係る関連者間取引における資産又は役務のサプライヤーの原価を出発点とする。果たされた機能及び市場の状況に照らした適正な利益を得るため、この原価に適正な原価プラスマークアップが加えられる。上記の原価に原価プラスマークアップを加えた後の金額が、当初の関連者間取引における独立企業間価格とみなされる。この方法は、半製品が関連者間で販売される場合、関連者同士が共同支援契約又は長期売買契約を締結した場合、あるいは関連者間取引が役務の提供である場合に恐らく最も有効な方法であろう。」としている。

<sup>141</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.41 では、「原価基準法の適用上、ある取引が比較可能な非関連取引であるか否かを決定するに当たっては、再販売価格基準法についてのパラグラフ 2.23～2.28 において述べたものと同一の原則が適用される。したがって、この原価基準法による場合は、独立価格比準法による場合よりも製品の差異を補正するために必要な調整の数は少なくなるであろう」と指摘し、再販売価格基準法と同様に、原価基準法における製品の比較可能性の要求水準は、独立価格比準法のそれよりも緩和されたものとなっている。

<sup>142</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.30 では、「関連者間取引におけるサプライヤーの原価プラスマークアップは、理想的には、比較可能な非関連取引において同一のサプライヤーが得る原価プラスマークアップを参考にして決定されるべきである。なお、独立の企業による比較可能な取引において得られたであろう原価プラスマークアップは指針となる。」としている。

<sup>143</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.41 では、「原価基準法の適用上、次の二つの条件のいずれか一方を満たす場合には、独立企業間取引は関連者間取引の比較可能(すなわち比較可能な非関連取引)とされる。すなわち、①いかなる差異も、比較される取引間又はそれらの取引を行う企業間に、自由市場における原価プラスマークアップに重大な影響を与えない、又は②そのような差異の重大な影響を除去するために、相当程度正確な調整を行うことができることである。」としている。

<sup>144</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.45 では、「それぞれの当事者により果たされた機能及び負担されたリスク又は比較される取引に関連する費用(営業費用及び資金調達費用を含む営業外費用)の水準及び種類における差異を検討することは特に重要である。それらの差異の検討としては以下のものが指摘されよう。①費用が、その方法の適用に際して考慮されていない機能の差異(使用した資産及び引き受けたリスクを考慮して)を反映する場合には、原価プラスマークアップに対する調整が必要となる。②その費用が、その方法によって検証される活動とは異なる追加的な機能を反映する場合には、それらの機能に対する別途の対価を決定する必要がある。そのような機能は、例えば適切な対価が定められる役務の提供と同様であろう。同様に、独立企業間では行われなような契約を反映する資本構造の結果生ずる費用も、別途調整が必要であろう。③通常の場合は、監督、一般管理費用のように、比較対象とされる当事者の費用の差異が、単に企業の効率性又は非効率性を反映する場合には、粗利益に対する調整を行わないのが適切であろう。」と指摘し、差異調整の重要性が強調されている。

原価基準法は、半製品が関連者間で販売される場合、関連者間同士が共同支援契約又は長期売買契約を締結した場合、あるいは関連者間取引が役務の提供である場合に最も有益な方法となり、資産又は役務の特徴の差異が一定程度であれば、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考えられている<sup>145</sup>。

#### 第1項 差異の調整

原価基準法の適用に当たっては、第一に比較される取引間又はそれらの取引を行う企業間のいかなる差異も、競争市場におけるコストへのマークアップに重大な影響を与えないこと、第二に差異の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こと、が要件となっている。

原価基準法の適用の下で比較を行う場合、製品の僅かな差異は、価格に与える影響ほどコストへのマークアップに影響を与える可能性は少ないため、製品の差異を補正するための調整は、独立価格基準法による場合よりも少なくてもよいが、取引の当事者が果たす機能の差異などのコストへのマークアップに重大な影響を与える差異がある場合には、差異の調整を行う必要がある<sup>146</sup>。

#### 第2項 機能・リスク

原価基準法の適用に当たっては、比較対象取引であるための要件を充たすため、使用した資産や引き受けたリスクを考慮して、当事者が果たした機能を分析するため、比較対象取引の営業費用・営業外費用の差異を検討することが重要となっている。そのため、第一に、考慮されていない機能差異があれば、それを反映するためコストへのマークアップを調整することが必要となる。第二に、コストが、検証対象となっている活動に追加の機能を反映している場合には、追加の機能に対する特別の対価を決定する必要があり、例えば独立企業間では結ばれない契約を反映する場合には、資本構造に係る費用も調整が必要になる可能性がある。第三に、比較対象企業における一般管理費の差異が、企業の効率性又は非効率性を反映したものである場合には、売上総利益に対する調整を行わない方が適切な可能性がある<sup>147</sup>。

---

<sup>145</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.52。

<sup>146</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.41。

<sup>147</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.45。

また、会計上の一貫性は、比較可能性の判断において重要な項目であり、関連者間取引と独立企業間取引の会計処理が異なる場合には、同種のコストを前提にマークアップを行っていくため、関連者間取引又は独立企業間取引において使用されるデータに適切な調整が必要となる<sup>148</sup>。なお、関連者であれば標準原価に基づき計算する場合があるが、非関連者であれば、相手方の効率性により原価が異なるとしても、価格変更を受け入れない可能性があり、その場合には原価差益を考慮する必要があると考えられている<sup>149</sup>。

### 第3款 裁判での適用

原価基準法に係る課税処分取消訴訟における課税庁の抗弁事実は、移転価格税制の適用対象となる国外関連取引及び取得原価の存在について、①売買契約及び②引渡しとされ、売上総利益率算定のための比較対象取引の存在について、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本件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③a 本件国外関連取引における売手の果たす機能その他に差異が存在しないこと又は③b 本件国外関連取引における売手の果たす機能その他に差異が存在するが、調整が可能であり、その調整後の割合の合理性を基礎付ける具体的事実、とされている<sup>150</sup>。

③a 又は③b の要件事実について、電気部品事件地裁判決では、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、ア 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、イ 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、が明らかであることとしている。

### 第1項 差異の調整

有形資産である電気部品の取引において、原価基準法適用して独立企業間価格を算定した電気部品事件における地裁判決では、差異の存在について、通常の利益率に何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

<sup>148</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.46。

<sup>149</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.52。

<sup>150</sup> 前掲・今村「移転価格税制における独立企業間価格の要件事実」17-18頁。

限り、通常これを裏付けるに足りる証拠を容易に提出し得る地位にある納税者において具体的に立証すべきであるとしている。そのため、納税者がこの点について何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ている<sup>151</sup>。

また、同判決では、認定した事実、並びに OECD 新ガイドライン 1.15 及び同 2.34 の記述に鑑みると、措置法施行令 39 条の 12 第 7 項が規定する差異の調整は、国外関連取引と比較対象取引との間に通常の利益率の算定に重大な影響を与えるような差異が存在する場合においても、当該差異を相当程度正確に調整することによって、当該対象取引に基づく独立企業間価格を算定することができるようにする目的で行われるものと解される。従って、国外関連取引と比較対象取引との間に差異があるとしても、それが通常の利益率の算定に重大な影響を与えるようなものでない場合には、その調整を行う必要がない反面、このような差異が存在しているのであれば、当該差異は相当程度正確に調整することを要し、それができないのであれば、当該比較対象取引に基づく独立企業間価格を算定することは許されないものと解されると判示している<sup>152</sup>。

## 第 2 項 具体的な差異の立証

回収リスクの差異については、本件比較対象取引のうち、信用状を開設する間もなく出荷せざるを得なかった割合がどの程度存在するのか、その際に本件価格表の価格を適用したのか否か、適用しなかったとすればいかなる価格とされたのか等の点について、仮にそのような事実があったのであれば納税者の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るとしている。しかし、何ら明らかにされておらず、このような出荷方法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、仮に本件比較対象取引の一部について原告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

---

<sup>151</sup> 同地裁判決の「争点(4) (本件比較対象取引の比較対象取引としての適格性) について」(2)。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 2009 年 10 月 18-19 頁。

この点について、ソフト事件では、独立企業間価格算定の際の比較対象取引が、独立第三者間の外部取引を使用したのに対し、電気部品事件では、独立企業間価格算定の際の比較対象取引が、納税者自身の独立第三者に対して行う内部取引を使用したものであったため、納税者の証拠との距離が両事件の間で異なっていたことにより、別の判示になったとも考えられる。

<sup>152</sup> 同判決の「争点(4) (本件比較対象取引の比較対象取引としての適格性) について」(2)

前掲・今村「移転価格税制における独立企業間価格の要件事実」18-19 頁。

とができないというべきであると判断している。

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している。多くの場合、国が異なっていればこ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されているものと認めることができる。

しかし、納税者は、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・柔軟化を図っていると認定している。そのため、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していないことが明らかであり、販売価格につき、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困難と判示し、原告の主張立証を退けている。

取引段階の差異については、比較対象取引がハーネスメーカー向け取引であり、国外関連取引が商社向け取引であるという取引段階の違いを認めるのが相当としている。しかし、比較対象取引の売手の機能に着目すれば、原告が国外関連者に販売している製品はいずれも同種又は類似のもので、納税者はいずれの取引においても製造卸として位置づけられることが明らかであるから、国外関連取引と比較対象取引において、売手の機能にも差異はないと認定している。こうした取引段階の差異は、利益率に重大な影響を与える差異に当たる可能性があるが、納税者は各海外販売子会社との間で費用負担契約を締結し、費用負担を通じて既に各海外販売子会社に還元されているとしている。そのため、台湾グループ各社の業種及び規模のいかんを問わず、ほぼ同一の価格表を適用した取引を行っており、本件価格表に納税者の主張するような事情に係る取引条件が反映されていたと直ちに認めるのは困難であると認定し、原告の主張立証を退けている<sup>153</sup>。

本事件では、納税者自らが非関連者との間で行う取引を比較対象取引として採用する内部取引価格比準法による課税であることから、原価基準法の適用に当たり、比較対象取引との差異の調整の要否については、証拠との距離を考慮したとも解され、事実の存否の立証に関し証拠を有するか入手しやすい者が当該事実の存否を立証すべきと判示されたものと考えられる。

---

<sup>153</sup> 電気部品事件地裁判決の4争点(4)の(5)。

## 第4節 基本三法に準ずる方法適用上の問題

### 第1款 基本三法に準ずる方法の適用可能性

#### 第1項 相互協議での適用

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、基本三法の考え方から乖離しない限りにおいて、取引内容に即して基本三法を修正して合理的な独立企業間価格の算定を行っていく余地を残したものとされている。基本三法に準ずる方法の適用は、わが国における取引単位営業利益法の導入前に、租税条約上の相互協議において、米国の利益比準法とわが国の再販売価格基準法との間で独立企業間価格算定方法の採用を巡る対立から実務上の解決策として採用された例がある。

取引単位営業利益法の導入前の相互協議においては、米国の利益比準法が営業利益率を利益水準指標とする算定方法であるのに対して、わが国の再販売価格基準法が売上総利益率を利益水準指標とする算定方法であったため、利益法としての利益比準法と基本三法である価格法としての再販売価格基準法との間には、独立企業間価格算定方法として大きな隔たりがあったとされている。しかし、再販売価格基準法における機能調整として営業費等の差異調整を行なうことにより、利益比準法の適用結果と整合することがあったことから<sup>154</sup>、修正再販売価格基準法として、基本三法の考え方から乖離しない限りにおいて、取引内容に即して基本三法を修正して合理的な独立企業間価格の算定を行うことができたと考えられている。

#### 第2項 規範的要件としての総合判断の可能性

##### 1. 規範的要件

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、基本三法の考え方から乖離しない限りにおいて、取引内容に即して基本三法を修正して合理的な独立企業間価格の算定を行っていく余地を残したものとされているが、「合理的」であると評価できるかどうかについての判断に際しては、規範的要件として検討していくことが適当と考えられる。

---

<sup>154</sup> 取引単位営業利益法が導入される以前のわが国の移転価格税制では、棚卸資産等に係る取引の価格について規定しており、基本三法に準ずる方法であっても、米国の利益比準法のように利益法の適用は、所要の法律改正が必要とされ、租税条約上の相互協議における合意に基づく対応的調整を行うことは適当でないとされてきた。しかし、再販売価格基準法の適用において、機能調整が行われることにより、結果的に利益比準法の適用結果と整合することがあり得るとされる(渡邊幸則「最近における移転価格税制の問題点」ジュリスト有斐閣 1075号 1995年 19頁)。



規範的要件に該当する法律要件としては、不法行為に基づく損害賠償請求権（民法 709 条）において、「故意又は過失によって他人の権利又は法律上保護される利益を侵害した者は、これによって生じた損害を賠償する責任を負う。」としている例が挙げられる。同条における「過失」のように、事実そのものではなく、いくつかの事実を総合して、過失と評価できるか否かというように、最終的に過失と評価できるか否かを問題とする要件がある。このような要件を規範的要件と呼び、規範的評価の成立が法律効果の発生要件となっているものと定義されている。

規範的要件の場合には、事実に該当するか否かだけの問題ではなく、いくつかの事実を総合し、そのような評価ができるか否かが問題となるが、評価と具体的事実のどちらが主要事実であるかについて二説ある。第一説は、主要事実説と呼ばれるものであり、規範的要件の規範的評価自体は、具体的事実が、当該規範的要件に当てはまるとの法的判断であり、規範的評価を根拠付ける具体的事実について主要事実とするため、規範的評価を根拠付ける具体的事実それぞれについて、立証責任の問題を意識することになる。第二説は、間接事実説と呼ばれるものであり、規範的要件の規範的評価自体を主要事実とし、それを根拠付ける具体的事実について間接事実とするため、規範的評価を根拠づける具体的事実それぞれについては、立証責任の問題を意識しないとされる。

主要事実説が有力説であり、裁判所も同説を採用し、いくつかの事実を総合して過失があるか否かを評価するのは裁判所の役割であるとする。そのため、規範的評価を基礎付ける具体的事実は、主要事実であり評価根拠事実といい、当該事実とは両立するが当該評価の成立を妨げる具体的事実を評価障害事実という。

評価根拠事実が請求原因であるとする、評価障害事実は当該事実と両立して当該規範的評価をマイナス方向で根拠づけるものであり、抗弁と考えられている。このように規範的要件は、プラス又はマイナス方向で根拠づける具体的事実が主要事実であるとされるが、事実的要件と規範的要件とで異なるのは、規範的要件が最終的に評価根拠事実と評価障害事実とを総合して当該評価が認められるか否かを判断するためとされている<sup>155</sup>。

## 2. 総合的判断の可能性

主要事実説については批判もあり、規範的要件を総合判断型の不確定概念として、主要

---

<sup>155</sup> 司法研修所編「増補民事訴訟における要件事実第一巻」法曹会 1986年 30頁。前掲・今村「課税訴訟における要件事実論の意義」7頁。

事実が真偽不明であっても、個々の主要事実のレベルにおいて存在・不存在を立証責任によって仮定することなく、間接事実の場合のように真偽不明の通りの五分五分とか六分四分とかの心証のままで他の主要事実と総合判断して正当事由成立・不成立の法的判断をすればよいとの立場がある。このような立場からは、直ちに不存在と仮定してしまうのは法的解釈として不当と考えられている。これは、正当事由等の不確定概念が法律要件の場合、その下層の具体的事実については、立証責任を及ぼさないとするとの立場であり、近年になって有力となってきた<sup>156</sup>。

移転価格税制における基本三法に準ずる方法は、租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項第 1 号二において「イからハまでに掲げる方法に準ずる方法」と規定しており、立法した際の説明では、イからハまでの方法、即ち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を採用しうる途を残したものとしており<sup>157</sup>、実務上も同様に解されている<sup>158</sup>、合理的であるかどうかの判断に当たっては、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 つの総合的判断、すなわち取引内容に適合していることを基礎づける評価根拠事実と基本三法から乖離していることを基礎づける評価障害事実との総合的判断により、規範的要件を検討すべきと考えられる<sup>159</sup>。特に、独立企業間価

---

<sup>156</sup> 総合判断型一般条項については、必ずしも立証責任を適用する必要はないということになり、個々の事実の真偽をあえて確定しなくても、真偽が不明のものはそのままの心証度により総合判断の基礎として、規範を適用すれば足りるのであり、立証責任を認めるべきではないと考えられる(高橋宏志「重点講義 民事訴訟法 上」有斐閣 2005 年 463 頁)。

また、実務家の立場から、賀集唱法務省司法法制調査部長は、(賀集唱、竜崎喜助、春日偉知郎、倉田卓次、加藤雅信、霧島甲一「証明責任論とその周辺」判例タイムズ 350 号 1977 年 14 頁以下において)正当事由のような総合判断型の不特定概念については、立証責任という観念を入れる余地はないとして、一つ下の次元にある各事実がノン・リケットであれば、ノン・リケットのまま正当事由の存否を判断すればよいから、「総合判断型の不確定概念については証明責任は消えてしまう。したがって残るのは証拠提出責任だけである、とこのように思います(48 頁)」として、「ある事実ですね、たとえば貸主が転勤しているけれども帰ってくるということは、ノン・リケットならノン・リケットのまま判断できるのじゃないかということ言いたかったのです。必ず帰ってくるか、例えば今年の年末に帰ってくるかという点については、帰ってくる可能性がフィフティ・フィフティだというのであれば、そのまま判断する。フィフティ・フィフティであることも一つの要素に入れて、灰色なら灰色のまま判断できるのではないか、こういうことを言いたかったのです。」と表明している。

同様に、山本和彦「総合判断型一般条項と要件事実—「準主要事実」概念の復権と再構成に向けて—」『要件事実・事実認定論と基礎法学の新たな展開(伊藤滋夫先生喜寿記念)』青林書院 2009 年 65 頁以下。

<sup>157</sup> 「昭和 61 年改正税法のすべて」(204 頁)。

<sup>158</sup> 国税庁移転価格事務運営要領「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」第一章「独立企業間価格の算定方法に関する事例」の「事例 1 独立価格比準法を用いる場合」においても同様に解されている。

<sup>159</sup> 基本三法に準ずる方法の適用を規範的要件として検討すべきとする見解は、前掲・今村「移

格の算定において、比較対象取引であるための要件事実の立証が困難であることにより、独立企業間価格の算定が困難となる場合、租税条約上の相互協議において基本三法に準ずる方法の適用により解決してきた方法と同様に、わが国の租税訴訟においても、基本三法に準ずる方法の適用可能性を拡大していく必要があると考えられる。

また、最近の事業再編等により、国外関連取引の機能・リスク分析が一層困難となっている状況においては、独立企業間価格算定方法として原価基準法と再販売価格基準法との間で、適用すべき方法が対立する可能性がある。しかし、再販売活動と役務提供との間で機能調整を行うことにより、例えば商社の口銭取引の売上手数料方式のように、役務提供であっても再販売価格基準法の適用結果と整合的となる可能性がある。そのため、基本三法に準ずる方法として、基本三法の考え方から乖離しない限りにおいて、取引内容に即して基本三法を修正して合理的な独立企業間価格の算定を行うことができるのではないかと考えられる。

この点について、ソフト事件地裁判決では、基本三法に準ずる方法と同等の方法の適用に係る判示として、抗弁として主張された算定方法自体の合理性について、本件算定方法が本件国外関連取引の内容と適合することを基礎付ける具体的事実を認定して、準ずる方法という規範的要件の評価根拠事実から適合していると判断していると考えられる。

しかし、ソフト事件高裁判決では、再抗弁として主張された算定方法自体の非合理性について、本件算定方法が本件国外関連取引の内容と乖離することを基礎付ける具体的事実を認定して、準ずる方法という規範的要件の評価障害事実から適合していないと判断している。

いずれも評価根拠事実又は評価障害事実のみから、基本三法に準ずる方法と同等の方法の適用における算定方法自体の合理性の有無が判断されているものと考えられる。課税処分における独立企業間価格算定方法が、基本三法に準ずる方法に当たるかどうかについて、規範的要件として評価根拠事実と評価障害事実とを総合判断して算定方法自体の合理性を評価すべきとの立場からは、国外関連取引が実質的に仕入れ販売の売主と同様の販売支援を行っているという特殊性を考慮すると、本件役務提供取引の対象となっている販売の売上高に売上販売方式での取引の売上総利益率を課税指標とする算定方法が、本件国外関連取引の独立企業間価格を算定する方法として合理的であるかどうかという問題が第一にあると考えられる。

---

「転価格税制における独立企業間価格の要件事実」21頁による。

その上で、基本三法に準ずる方法に当たるとされた場合の比較対象取引に比較可能性があるかどうかは第二の問題として分けて論じていくべきと考えられる<sup>160</sup>。第一の問題では、本件の独立企業間価格算定方法は、原価基準法に準ずる方法と同等の方法によるのではなく、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法によるべきとの判断を規範的要件として総合的に判断すべきと考えられる。その上で、第二の問題として、比較対象取引の比較可能性について検証すべきとの立場を採ることになる。

ソフト事件地裁判決では、本件算定方法が準ずる方法に当たるかどうかは、国外関連取引の機能分析に基づき、実質的な機能に応じて想定される受注販売方式での取引に基づいて合理的であると判断している。その上で、本件比較対象取引の比較可能性を具体的に判断するという 2 段階の判断をしているように考えられるが、ソフト事件高裁判決では、国外関連取引の機能分析では、実質的な機能に応じて想定される取引に基づいて合理的と判断するかどうかの段階と、本件比較対象取引の実態について認定するかどうかの段階とを同時に判断していると考えられ、準ずる方法に当たるかどうかの判断が 1 段階で行われていると考えられる<sup>161</sup>。

本件国外関連取引の特殊性を考慮し、役務提供取引であっても、実質的な機能が異なっていると判断される可能性がある場合には、第 1 段階における国外関連取引の機能リスク分析を十分に行い、それに基づいて規範的要件の評価根拠事実と評価障害事実とを総合判断することが、より適正な判断につながるものと考えられる。

棚卸資産の販売又は購入以外の取引における、それぞれの「取引の類型に応じて」という要件事実について、関連企業間で締結された契約条件について、独立企業間の利益相反の下での契約条件であったかの検証もなく、契約条件をそのまま尊重してしまうことには問題があると考えられる。

また、「取引内容に適合して」という要件事実について、機能リスクの類似性の度合いがどこまで求められるのかが明確にされていないという問題もあると考えられる。

さらに、基本三法に準ずる方法と同等の方法としての移転価格算定方法の選定に当たり、グループ内役務提供に対する対価としてのコストカバーによる移転価格の設定と再販売活動としての役務提供に対する対価としての収益に応じた手数料方式による移転価格の設定との違いを十分に区別していないのも問題と考えられる。

---

<sup>160</sup> 前掲・今村「移転価格税制における独立企業間価格の要件事実」26頁。

<sup>161</sup> 前掲・今村「移転価格税制における独立企業間価格の要件事実」26頁。

本判決では、基本三法に準ずる方法と同等の方法としての移転価格算定方法の選定に当たり、本件業務委託契約に基づき、純売上高に対する極めて低い割合と直接費、間接費及び一般管理費配賦額のコストカバーによる移転価格の設定を選定したことに対して、本件国外関連取引の独立企業間価格を算定する方法として合理的であるかどうかという問題に係る議論が尽くされていなかったのではないかと考えられる。

独立価格比準法の適用において引用した金利事件地裁判決では<sup>162</sup>、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、当該国外関連取引の当事者自身が非関連者との間で同種の取引を行っていた場合であればともかく、そうでない限り通常は困難であると考えられるとしている。

そのため、基本三法に準ずる方法を適用して、独立企業間価格立証の困難性を解決することが、親子会社間等特殊関連企業間の取引により行われる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かなうものであると判示している。

このように、独立企業間価格を算定する方法としての合理性の判断に当たり、立法趣旨による基本三法に準ずる方法の適用可能性についても考慮していくことが必要ではないかと考えられる。

## 第2款 独立企業間価格算定方法の不確定

### 第1項 基本三法と同等の方法を用いることができないことの推定

独立企業間価格の算定においては、比較対象取引であるための要件事実の立証が困難となっており、国外関連取引や比較対象取引に係る情報入手の困難性や最近の事業再編等により、使用した資産と負担リスクを考慮した機能分析が一層複雑困難となっている状況から、独立企業間価格算定方法が不確定となってしまう事態が想定される。

ソフト事件地裁判決<sup>163</sup>では、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から、租税特別措置法66条の4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、立証責任を負うものというべきであるとしている。そこで、同項第1号ニは、基本三法を独立企業

<sup>162</sup> 第1節第3款第4項「立法趣旨による基本三法に準ずる方法の適用」参照。

<sup>163</sup> 同地裁判決の2争点(1)の(1)ウ。

同高裁判決では、この点について、同地裁判決と同旨であるため引用している。

間価格算定の基本的な方法と位置付けつつ、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あっても、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を採用し得る余地を残したものと解すべきであり、同項第 2 号口も、これと同様の考え方に基づく規定であると解されるとしている。そのため、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場合にあつては、それでもなお、基本三法に準ずる方法と同等の方法を適用することができないとすると、同号口を適用することは事実上困難となり、同号口を規定した趣旨を没却するおそれが大きいといわざるを得ないとしている。

そこで、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をした場合には、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、具体的に主張立証する必要があるものと解するのが相当であると判示している<sup>164</sup>。

## 第 2 項 基本三法に準ずる方法と同等の方法の取消しによる算定方法の不確定

ソフト事件高裁判決では、基本三法に準ずる方法と同等の方法の適用について、本件役務提供取引において、控訴人の果たす機能と本件比較対象法人の果たす機能との間には、捨象できない差異があるものといわざるを得ないとし、そのような機能差異については、差異調整等の考慮をしていく必要があるとし、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

---

<sup>164</sup> 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.41No.11.2008 年 45-46 頁は、本判決について、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を主張立証した場合には、基本三法と同等の方法が適用できないことが事実上推定され、このような事実上の推定がなされた場合には、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、具体的に主張立証する必要があるとしている。そのため、当該判示は、課税庁が合理的な調査を尽くしたことにつき立証することにより、基本三法に準ずる方法と同等の方法の前提となる、基本三法と同等の方法を用いることの可否に関する主張立証責任を、課税庁から納税者に事実上転換しているものと考えられるとしている。

他方、太田洋、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.29No.3、2009 年 55 頁は、本判決について、課税庁が合理的な調査を尽くしたにも拘わらず、基本 3 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を主張した場合には、納税者側は基本 3 法と同等の方法を用いることができないことについての反証を行う必要が生じただけで、主観的証明責任が移動したにすぎないとしている。

としている。そのため、国外関連取引において果たす機能及び負担するリスクは、比較対象取引において果たす機能及び負担するリスクと同一又は類似であるということは困難であり、他にこれを認めるに足りる証拠はなく、本件算定方法は、それぞれの取引の類型に応じ、本件国外関連取引の内容に適合し、かつ、基本三法の考え方から乖離しない合理的な方法とはいえないと判断している<sup>165</sup>。これにより、本件算定方法を用いて独立企業間価格を算定した過程には違法があり、租税特別措置法 66 条の 4 第 1 項に規定する国外関連取引につき「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」との要件を認めることはできないから、上記独立企業間価格を用いてした本件各更正は違法であり、これを前提とする本件各賦課決定も違法であるとされている<sup>166</sup>。

ソフト事件地裁判決では、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、具体的に主張立証する必要があるものと解するのが相当であるとされている。

ソフト事件高裁判決においても、この点については、同地裁判決と同旨であるため引用し、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、具体的に主張立証する必要があるものと解するのが相当であるとされている。納税者において、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主張立証がないにもかかわらず、課税庁において、基本三法に準ずる方法と同等の方法の適用を立証できなかったため、課税処分が取り消されている。そのため、納税者の行っている国外関連取引が独立企業間価格での取引と異なるものであっても、それによる所得での申告が認められる結果となっている。

裁判の対象となった課税処分に係る事業年分については、独立企業間価格での取引と異なるものであっても、課税処分取消しにより申告は認められることになるが、後続の事業年分については、申告調整型制度とされるわが国では独立企業間価格での申告が求められるものと考えられる。

移転価格問題では、国外関連取引が継続する限り、適用すべき独立企業間価格の算定方法を確定していくことが必要と考えられるが、本件のように、基本三法と同等の方法を用

---

<sup>165</sup> 同高裁判決の 2 争点(1)の(2)ウ(ウ)。

<sup>166</sup> 同高裁判決の 2 争点(1)の(3)。

いることができないことが事実上推定されたにもかかわらず、基本三法に準ずる方法と同等の方法の適用が取消された場合には、納税者の採用した基本三法と同等の方法の適用についても、後続年分の申告において適用すべき独立企業間価格の算定方法として採用できるかは不確定になっているものと考えられる<sup>167</sup>。

課税当局にとっては、改めて後続年分について、国外関連取引において果たす機能及び負担するリスクが比較対象取引のそれと同一又は類似であることを認めるに足りる証拠を提示できる独立企業間価格の算定方法を適用し、必要な機能及びリスクの差異を調整することが可能となる場合もある。その場合には、それぞれの取引の類型に応じ、本件国外関連取引の内容に適合し、かつ、基本三法の考え方から乖離しない合理的な方法として、基本三法に準ずる方法と同等の方法が適用できる可能性もあり、納税者にとって後続年分に係る課税リスクを排除することにはなっていないものと考えられる。仮に、将来年分に係る課税リスクを回避し、予測可能性を高める観点から、事前確認を申し出た場合に、納税者が適用を主張した基本三法と同等の方法及び課税庁が適用を主張した基本三法に準ずる方法と同等の方法の双方ともに、独立企業間価格の算定方法として採用することは困難と考えられる。もっとも、課税処分<sup>168</sup>の適法性が認められず取消されるのであるから、独立企業間価格の算定方法について不確定の状態にあったとしても、租税訴訟の目的は達成されたと評価することも可能と考えられる<sup>168</sup>。

---

<sup>167</sup> 前掲・太田洋、手塚崇史「アドビ移転価格事件東京高裁判決の検討」52-53頁では、課税当局が採用した独立企業間価格の算定方法が「再販売価格に準ずる方法と同等の方法」に該当するか否かの判断は、機能とリスクの観点から納税者が行っていた本件国外関連取引と比較・分析して、それらに同一性ないし類似性が認められるかという基準によって行われるべきであることを明らかにした点で大きな意義を有するが、その点に同一性ないし類似性が認められれば「直ちに」課税当局が採用した独立企業間価格の算定方法が「再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法」に該当することになるかは、本件判決によって必ずしも明らかではなく、課税当局が採用した独立企業間価格の算定方法が「原価基準法に準ずる方法と同等の方法」に該当するか否かの判断はどのようなアプローチによって行われることになるかについても、本判決は直接の回答を与えるものではない。今後の裁判の積み重ねによって、これらの点が明確化されることが期待されていると指摘している。

<sup>168</sup> 前掲・太田洋、手塚崇史「アドビ移転価格事件東京高裁判決の検討」56頁は、本判決において、課税当局が合理的な調査を尽くしたにも拘わらず「基本3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にも拘わらず、納税者側の「基本3法と同等の方法」を用いることができないことについては反証にとどまるとの解釈から、反証はその事実の不存在について裁判官の確信を生ぜしめることは必ずしも必要ではなく、要証事実についての裁判官の確信を動揺せしめ、真偽不明(ノンリケット)の状態に追い込めば済むとして、課税処分の取消しにより独立企業間価格の算定方法が裁判所で確定しないことを許容している。

他方、前掲・北村真人「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)」45-46頁は、課税庁が合理的な調査を尽くしたことにつき立証することにより、基本3法に準ずる方法と同等の方法適用の前提となる、基本3法と同等の方法を用いることの可否に関する主張立証責



しかし、課税処分に係る事業年分については課税処分取消しにより結論が出たとしても、納税者にとって国外関連取引が継続する限り、後続年分の移転価格課税に係る紛争を解決したことにはならず、申告に当たっての予測可能性を含む課税関係の安定には至っていないものと考えられる。この点について、米国では、基本三法の適用が困難で、納税者と課税庁双方の独立企業間価格算定方法が適用できないと判断された場合には、裁判所が利益分割法の適用を判示して適用すべき独立企業間価格の算定方法を確定させることにより、移転価格課税の紛争解決が図られている<sup>169</sup>。

ソフト事件高裁判決のように、裁判所が独立企業間価格の算定方法に係る基準を示すことができなかつたことにより、将来の事業年度に係る取引についての法的不安定を残したままの状態になっていることについて、親子会社間等特殊関連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申告調整型の移転価格税制の趣旨に照らしても、納税者及び課税当局の双方にとって問題であると考えられる。

租税条約上の相互協議においても、相手国の独立企業間価格の算定方法が異なる場合、例えば既述したように取引単位営業利益法の導入前に、米国の利益比準法とわが国の再販売価格基準法との間で、独立企業間価格算定方法の合意が困難な状況があったが、当初は、差異調整により独立企業間価格の水準が一致したとしても、独立企業間価格算定方法の合意には至らず、二重課税を排除する対応的調整をするだけで、後続の事業年分に係る申告を行うことができないという問題があったが、再販売価格基準法に準ずる方法として、独立企業間価格算定方法の合意を行っていくことにより、後続の事業年分に係る納税者の申告又は独立企業間価格算定方法に係る事前確認を可能としてきている。

わが国の租税訴訟においても、例えば相続税法上の時価の評価において、「特別の事情」を認定した後に課税庁側の評価方法に関する主張を排斥した上で、裁判所自らが合理的な評価方法を示しており、客観的立証責任に及ばず、かつ真偽不明の状態にも陥らなかつた

---

任を、課税庁から納税者に事実上転換しているものと解され、基本3法と同等の方法を用いることができることを主張立証し、課税庁による推定を覆す必要があることを指摘し、課税庁が主張立証する基本3法に準ずる方法に係る課税根拠事実を否認し、反証するとともに、自由心証主義における証明の移行及び国税通則法116条の証拠提出責任を考慮して、課税庁の選定した方法よりも優れた算定方法が存在し、数値についてもより合理性の高い数値が算出されることについて主張立証することが必要と指摘している。

<sup>169</sup> *Eli Lilly & Co. v. Commissioner*, 84 T.C. 996 (1985), 856 F. 2d 855 (7th Cir. 1988). では、原価基準法による課税処分に対して、裁判所が職権により利益分割法の適用を行い独立企業間価格を算定している。

裁判例もある<sup>170</sup>。同様に、公示価格が大幅に下落した場合の評価額につき、税務署鑑定の比準価格と納税者鑑定の収益価格を単純平均して求めるのが相当であるとした裁判例や<sup>171</sup>、税務署の鑑定よりも裁判所による鑑定の方が合理的であるとして、更正処分の一部を取り消した裁判例もある<sup>172</sup>。租税訴訟における裁判所による事案解明の可能性を示唆するものとして、移転価格税制における独立企業間価格算定方法の解明についても参考にすべきではないかと考えられる。

ソフト事件高裁判決のように、納税者にとって後続の事業年分に係る独立企業間価格の算定方法が確定しない場合には、基本三法の考え方から乖離しない限りにおいて、取引内容に則して基本三法を修正して、事前確認を通じた将来年分の課税リスクの回避につながるような、適用すべき独立企業間価格の算定方法の確定について、裁判所が積極的に判断していく必要があるのではないかと考えられる。

---

<sup>170</sup> 最高裁決定平成 18 年 7 月 14 日平成 17 年（行ツ）第 279 号、平成 17 年（行ヒ）第 300 号。大阪高裁平成 17 年 5 月 31 日控訴棄却 平成 16 年（行コ）第 95 号。大阪地裁平成 16 年 8 月 27 日一部却下、一部認容、一部棄却 平成 12 年（行ウ）第 6 号。

<sup>171</sup> 東京地裁平成 15 年 2 月 26 日(判例時報 1888 号 71 頁)。

<sup>172</sup> 名古屋地裁平成 16 年 8 月 30 日（税務訴訟資料 254 号順号 9728）、判例タイムズ 1196 号 60 頁。

## 第5節 小括

本章では、わが国の租税訴訟での独立企業原則適用の困難性を示す事例として、独立企業間価格の算定における比較対象取引であるための要件事実立証の問題を取り上げ、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法及び基本三法に準ずる方法に係る法令上の要件と裁判での適用を分析し、比較対象取引であるための要件事実が、真偽不明の場合には、立証責任を負う当事者を敗訴させる結果となる裁判が行われることにより、適用すべき独立企業間価格算定方法が不確定となる可能性を指摘した。移転価格税制による課税処分における独立企業間価格の算定方法が適法であるかどうかは、課税根拠事実ないし租税債権発生の要件事実に該当し、独立価格比準法では、租税特別措置法66条の4第2項1号イ及び同号イ括弧書きの規定により、課税根拠事実としての独立企業間価格の立証が課税庁に求められることになる。差異調整については、調整の対象となる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り行われるべきものと解されている。

船舶事件高裁判決では、納税者自らが非関連者との間で行う取引を比較対象取引として採用する内部取引価格比準法による課税であることから、差異調整の要否については証拠との距離を考慮したとも解され、事実の存否の立証に関し証拠を有するか入手しやすい者が当該事実の存否を立証すべきと判示したものと考えられる。しかし、独立価格比準法の適用において、外部の非関連者間取引における独立企業間価格を採用する場合には、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をどこで区切るか、また差異調整をどのように行うかについて検証し立証していくことは、取引時点から数年後に検証を行う課税庁にとって、比較可能な非関連者間取引の取引時点での市場の状況や設定された価格条件等に係る情報の収集を必要とするため、極めて困難なものになると考えられる。

金利事件地裁判決では、国外関連取引と比較可能な非関連者間の取引が実在しない場合であっても、市場価格等の客観的かつ現実的な指標により国外関連取引と比較可能な取引を想定することができるときは、そのような仮想取引を比較対象取引として独立企業間価格の算定を行うことも、基本三法に準ずる方法として許容する趣旨と解するのが相当であると判示している。ここでは、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、当該国外関連取引の当事者自身が非関連者との間で同種の取引を行っていた場合であればともかく、そうでない限り通常は困難であるとしている。そのた

め、親子会社間等特殊関連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立法趣旨とは考えられないと判示しており、基本三法に準ずる方法の適用により、独立企業間価格立証の困難性が解決されるべきとの立場が採られている。

ソフト事件高裁判決では、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ことから、再販売価格基準法に準ずる方法が、取引の内容に適合し、かつ、基本三法の考え方から乖離しない合理的な方法であるか否かを判断するに当たっても、上記の機能やリスクの観点から検討すべきものとしている。

再販売価格基準法では、租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項 1 号ロ及び租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 6 項並びに同項ただし書きの規定により、課税根拠事実としての独立企業間での通常の利益率の立証が課税庁に求められているが、使用した資産や引き受けたリスクを考慮して、企業が果たした経済的に重要な機能を分析する必要があり、重要な差異がある場合にはその調整を検証し立証していかなければならない。そのためには、独立企業間取引でのリスク配分の考慮及びリスクの移転価格への影響を検証する必要があるが、関連者間取引でのリスク配分が独立企業間で合意されたと期待し得るものであるかの判断は非常に困難なものと考えられ、特に、事業再編により変更されたリスク配分が取引の経済実態からみて独立企業間で合意されたと期待し得るものであるか検証することは極めて困難と考えられる。また、契約条件の検証においては、関連者間取引は、独立企業間取引と異なり、取引当事者双方の利害が相反しないので、独立企業間の取引条件を反映するものとはならないことから、契約条件自体をそのまま尊重するのは適当ではなく、取引当事者双方の実際の行動からみて、真の取引条件を確定させるための更なる分析が必要と考えられる。

ソフト事件高裁判決では、関連者間取引である業務委託契約自体の合理性を前提としており、取引に関連した取極めが総合的にみて独立企業が商業上合理的に行ったであろう取極めと整合的であるかどうかについて検証しておらず、契約条件の分析において、真の取引条件を確定させる必要があったのではないかと考えられる。

リスクの検討においては、当事者間の契約条件によって決まるリスク負担の分析が出発点となるが、関連者間の契約上のリスク配分が経済実態と異なる場合がある。そのため、関連者間のリスク配分及び移転価格設定への影響を検討する際には、契約条件の検討だけ

では十分なものではない。検討に当たっては、第一に、関連者が契約上のリスク配分を遵守しているか、第二に、関連者間のリスク配分が独立企業間のものとなっているか、第三に、リスク配分の結果がどのようなものとなっているか等について分析していくことが必要と考えられる。

また、課税処分における独立企業間価格算定方法が、基本三法に準ずる方法に当たるかどうかについては、規範的要件として評価根拠事実と評価障害事実とを総合判断して算定方法自体の合理性を評価すべきであると立場を採るべきではないかと考えられる。そのため、国外関連取引が実質的に仕入れ販売の売主と同様の販売支援を行っているという特殊性から、本件役務提供取引の対象となっている販売の売上高に売上販売方式での取引の売上総利益率を課税指標とする算定方法が、本件国外関連取引の独立企業間価格を算定する方法として合理的であるかについて総合判断すべきであると考えられる。

さらに、納税者の採用した独立企業間価格算定方法である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たにもかかわらず、納税者がその適用を立証せず、課税庁による基本三法に準ずる方法と同等の方法の適用が取消された場合には、納税者の採用した基本三法と同等の方法は、後続年分の申告において適用すべき独立企業間価格の算定方法として採用できるか確定しておらず、問題ではないかと考えられる。

このように国外関連取引に係る後続年分の申告の課税上の指標となるような解決が行われない場合、移転価格課税に係る最終的な紛争解決には至っておらず、納税者及び課税庁の双方にとって問題と考えられる。仮に、将来年分に係る課税リスクを回避し、予測可能性を高める観点から、事前確認を申し出た場合には、独立企業間価格の算定方法として、納税者が適用を主張した基本三法と同等の方法による確認が行われることになるのか、課税庁が適用を主張した基本三法に準ずる方法と同等の方法による確認が行われることになるのか、又はいずれの方法にもよらず確認ができないのか問題になっているものと考えられる。この点について、米国では、基本三法の適用が困難で、納税者と課税庁双方の独立企業間価格算定方法が適用できないと判断された場合には、裁判所が利益分割法の適用を判示して適用すべき独立企業間価格の算定方法を確定させることにより、移転価格課税の紛争解決が図られている。

ソフト事件高裁判決のように、裁判所が独立企業間価格の算定方法に係る基準を示すことができなかったことにより、将来の事業年度に係る取引についての法的不安定を残したままの状態になっていることについて、親子会社間等特殊関連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申告調整型の移転価格税制の趣旨に照らしても、納税者及び課税当局の双方にとって問題であると考えられる。

租税条約上の相互協議においても、相手国の独立企業間価格の算定方法が異なる場合、例えば、既述したように取引単位営業利益法の導入前に、米国の利益比準法とわが国の再販売価格基準法との間で、独立企業間価格算定方法の合意が困難な状況があったと考えられる。取引単位営業利益法の導入前の相互協議においては、米国の利益比準法が営業利益率を利益水準指標とする算定方法であるのに対して、わが国の再販売価格基準法が売上総利益率を利益水準指標とする算定方法であったため、利益法としての利益比準法と基本三法である価格法としての再販売価格基準法との間には、独立企業間価格算定方法として大きな隔たりがあったと考えられる。

OECDの1979年移転価格ガイドラインの影響を受け、わが国で導入されて移転価格税制は、基本三法と言われる伝統的な取引単位での価格を参照する方法であったため、可能な限り関連者間取引における移転価格に近い指標である売上総利益での検証が求められていた。そのため、営業利益での検証を行う米国の利益比準法とは大きく隔たりがあり、相互協議での算定方法に係る合意は困難な状況にあり、例えば、本邦法人の米国子会社が赤字であった場合には、円高によるものだけでなく、市場参入を重視するため、スタートアップ費用としての広告宣伝費の支出が多額となる可能性があったと考えられる。

わが国としては、売上総利益での検証において、米国子会社が一定の売上総利益を上げているのであれば、広告宣伝費の支出により営業利益の水準が下がったとしても、米国子会社の利益水準の低さに責任を持つ必要はないとの立場を採っていたため、わが国と米国の権限のある当局間では、国内法の違いだけでなく、独立企業間価格の算定方法に係る立場の違いから、算定方法に係る合意を行うことが困難な状況にあったと考えられる。

そのため、当初は、差異調整により独立企業間価格の水準が一致したとしても、独立企業間価格算定方法の合意には至らず、二重課税を排除する対応的調整をするだけで、後続の事業年分に係る申告を行うことができない状況にあったが、再販売価格基準法における機能調整として営業費等の差異調整を行なうことにより、利益比準法の適用結果と整合することがあったことから<sup>173</sup>、修正再販売価格基準法として、基本三法の考え方から乖離し

---

<sup>173</sup> 取引単位営業利益法が導入される以前のわが国の移転価格税制では、棚卸資産等に係る取引の価格について規定しており、基本三法に準ずる方法であっても、米国の利益比準法のように利

ない限りにおいて、取引内容に則して基本三法を修正して合理的な独立企業間価格の算定を行うことができたと考えられている。このように、再販売価格基準法に準ずる方法として、独立企業間価格算定方法の合意を行っていくことにより、後続の事業年分に係る納税者の申告又は独立企業間価格算定方法に係る事前確認を可能としてきている。

わが国の租税訴訟においても、既述したとおり、相続税法上の時価の評価において、「特別の事情」を認定した後に課税庁側の評価方法に関する主張を排斥した上で、裁判所自らが合理的な評価方法を示しており、客観的立証責任に及ばず、かつ真偽不明の状態にも陥らなかった裁判例や、公示価格が大幅に下落した場合の評価額につき、税務署鑑定の比準価格と納税者鑑定の収益価格を単純平均して求めるのが相当であるとした裁判例、税務署の鑑定よりも裁判所による鑑定の方が合理的であるとして、更正処分の一部を取り消した裁判例もあり、租税訴訟における裁判所による事案解明の可能性を示唆するものとして、移転価格税制における独立企業間価格算定方法の解明についても参考にすべきではないかと考えられる。

ソフト事件高裁判決のように、納税者にとって後続の事業年分に係る独立企業間価格の算定方法が確定しない場合には、基本三法の考え方から乖離しない限りにおいて、取引内容に則して基本三法を修正して、事前確認を通じた将来年分の課税リスクの回避につながるような、適用すべき独立企業間価格の算定方法の確定について、裁判所が積極的に判断していく必要があるのではないかと考えられる。

---

益法の適用は、所要の法律改正が必要とされ、租税条約上の相互協議における合意に基づく対応的調整を行うことは適当でないとされてきた。しかし、再販売価格基準法の適用において、機能調整が行われることにより、結果的に利益比準法の適用結果と整合することがあり得るとされる(渡邊幸則「最近における移転価格税制の問題点」ジュリスト有斐閣 1075号 1995年 19頁)。

### 第3章 有形資産取引に係る独立企業原則適用の困難性を解決するための方策

前章では、有形資産取引を前提として、租税訴訟において独立企業原則の適用が困難となっている状況を検討し、独立企業間価格の算定における比較対象取引であるための要件事実立証の問題を取り上げ、独立企業間価格算定方法に係る法令上の要件と裁判での適用を分析した。

ソフト事件高裁判決では、独立企業間価格の算定に係る要件事実の立証を尽くしていないとして、課税処分が取り消されたが、裁判所が独立企業間価格の算定方法に係る基準を示すことができなかつたため、独立企業間価格の算定方法が確定していない問題を取り上げた。同判決のように、国外関連取引に係る後続年分の申告の課税上の指標となるような解決が行われない場合には、親子会社間等特殊関連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、申告調整型の移転価格税制の趣旨・目的に照らし、納税者及び課税当局の双方にとって問題であると考えられる。そのため、事前確認により将来年分の課税リスクの回避につながる、適用すべき独立企業間価格の算定方法の確定を裁判所が積極的に判断していく必要があるのではないかと指摘した。

本章では、有形資産取引に係る独立企業原則適用の困難性を解決するため、課税庁及び納税者双方が立証を尽くすための方策について、民事訴訟法における立証責任の議論を踏まえ、裁判所の訴訟指揮により算定方法間の立証の優越により解決していくこと、さらには、2011年の税制改正で導入された最適方法ルールの下で、独立企業間価格の算定方法に係る証明について、課税庁と納税者の間で適用すべき算定方法間の優越により解決していくことにより、独立企業原則の適用に係る証明度を軽減して、算定方法の確定を図っていくことが可能かについて検討する。

#### 第1節 立証を尽くすための方策

##### 第1款 民事訴訟における立証責任

本款では、有形資産取引に係る独立企業原則適用の困難性を解決するための方策を考察する前提として、真偽不明の場合に立証責任を負う当事者を敗訴させる結果となる裁判を避けるための民事訴訟における立証責任の議論を検証することとしたい。

##### 第1項 弁論主義に基づく法的判断



民事訴訟の目的は、民事に関する法的紛争の適正迅速な解決であり、原告が裁判の対象として訴訟で提示した実体法上の訴訟物の存否を確定するため、事実の認定が誤りなくされた上で、法的判断が加えられることになる。

民事裁判における判断が誤りなく行われるためには、裁判官による事実認定と法的判断の構造を分析する必要がある、訴訟物である原告の権利の存否を、権利の発生、障害、消滅、阻止等の各法律効果が生ずるために必要な裁判規範としての関連法規の要件に該当する具体的事実の存否の組合せにより判断することになる<sup>174</sup>。そこでは弁論主義が採用されており、第一に、主要事実は当事者が口頭弁論で陳述しない限り(弁論に提出しない限り)、判決の基礎とすることができず、当事者は自分に有利な主要事実はこれを主張しないとその事実はないものと扱われ、不利な裁判を受けることになる<sup>175</sup>。これにより、争点の形成を両当事者の意思にかからしめ、判決により解決すべき紛争の範囲を事実面からその意思により限定し、裁判所が存否を判断すべき範囲を定める機能がもたらされる。第二に、当事者間に争いのない事実(自白し又は自白したとみなされる事実)は、証拠により認定する必要があるだけでなく、これに反する認定をすることができず、当事者に対し事実に係る審判の範囲を限定する機能及び審判の内容をも決定する機能がもたらされる。第三に、当事者間に争いのある事実は証拠により認定するが、証拠は原則として当事者が申請したものでなければならない<sup>176</sup>。

## 第2項 要件事実の立証

弁論主義により、権利の発生、障害、消滅、阻止という法律効果の生じることを定めた

<sup>174</sup> 伊藤滋夫「要件事実の基礎 裁判官による法的判断の構造」有斐閣 2004年 12頁。司法研修所編「改訂 問題研究 要件事実—言い分法式による説例 15題—」法曹会 2006年 5頁。

<sup>175</sup> 当該不利益を主張責任といい、どの主要事実につきどちらの当事者がこの責任を負うかの定め、即ち主張責任の分配は原則として立証責任の分配に従うが、主張責任は弁論主義においてのみ観念しうるもので、職権探知主義の下では考えられない点で立証責任とは異なる。

<sup>176</sup> 弁論に提出されない主要事実が判決の基礎にできないという原則は、第一に、争点の形成を両当事者の意思にかからしめ、判決によって解決すべき紛争のいわば土俵を、事実面から、その意思によって限定する働きを持ち、その結果として、裁判所の作業範囲、特に存否を判断すべき事実の範囲を定める機能を持つ。

第二に、当事者に対し主張立証活動の指針を与えることになり、原告は、請求を理由づける主要事実、抗弁事実に対する認否、および再抗弁事実等を主張するように促され、被告は、訴状に記載された事実に対する認否、抗弁事実等を主張するように指導される。

第三は、この原則により、どちらの当事者も相手方の弁論した事実に対してのみ攻撃防御を尽くせば足りることになるため、当事者に事実面における攻撃防御の目標を明示し、かつ不意打ちの恐れを排除して防御の機会を実質的に保障する機能を持つことになる(新堂幸司「新民事訴訟法(第四版)」弘文堂 2008年 413頁)。

法律要件に該当する具体的事実が存在する場合には各法律要件が現実には生じることになるが、この具体的事実を要件事実という。要件事実に該当する具体的事実を主要事実、主要事実を経験則上推認させるような事実を間接事実、証人の性格や証人と立証者との利害関係等証拠の説明力を明らかにするための事実を補助事実と呼ぶ<sup>177</sup>。

主要事実については、当事者の主張がなければ判決の基礎とすることができないが、間接事実については、当事者の主張がなくても、裁判所はこれを判決の基礎として認定することが許される<sup>178</sup>。主要事実とは、権利の発生消滅という法律効果の判断に直接必要な事実であり、間接事実とは主要事実を推認するに役立つ事実とされる。また、第一に裁判所が事実審理を進める上で手続の明確な目標となり手続を混乱せしめない程度に具体的な事実でなければならない。第二に相手方にとっても防御活動が十分に行え、不意打ちの恐れのない程度に具体的でなければならない。

しかし、主要事実をあまりに具体的レベルのものとして捉えると、その事実の認定を不可能にし、立法目的に反する恐れがあることから、法条の立法目的、当事者の攻撃防御目標として明確かという観点、及び認定すべき事実の範囲が審理の整理・促進という観点からみて明瞭であるかという配慮に基づいて、具体的な事案の類型毎に主要事実を機能的に定めていくことになる<sup>179</sup>。例えば、XのYに対する貸金返還請求訴訟において、XがYに

---

<sup>177</sup> 前掲・伊藤「要件事実の基礎—裁判官による法的判断の構造」59頁。同「要件事実と実体法」ジュリスト有斐閣869号1986年14頁。同「続・要件事実と実体法(上)・(下)」ジュリスト有斐閣1987年881号86頁、882号56頁。

<sup>178</sup> 今村隆「再論・課税訴訟における要件事実論の意義」税大ジャーナル10号(2009年2月)29頁。

<sup>179</sup> 主要事実とは事実認定の目標となるもので、その抽象度は、これから進めるべき審理を円滑・迅速に進め、両当事者が攻防を尽くした充実した審理になるように配慮されたものでなければならない。その抽象度を決定する作業は、このような基本的要請を、審理の範囲を事実面から限定する機能を当事者に与えるという弁論主義の建て前の下で、満足させる作業であると考えられる。

そのため、主要事実とは、第一に裁判所が事実審理を進める上で手続の明確な目標となり手続を混乱せしめない程度に具体的な事実でなければならないとともに、第二に相手方にとっても防御活動が十分に行え、不意打ちの恐れのない程度に具体的でなければならないとしている。

他方、あまりにも具体的な事実を主要事実とすると、審理内容は煩雑となり、証明が困難となり、長期裁判化を避けられない。

また、当事者の主張する事実と裁判所が心証を得る事実とは、多かれ少なかれ、ずれがあるのは当然であるから、主要事実をあまり具体的レベルのものとして捉えると、その事実の認定を不可能にし、ひいては立法目的に反する恐れもあると考えられる。

そのため、法条の立法目的、当事者の攻撃防御目標として明確かという観点、及び認定すべき事実の範囲が審理の整理・促進という観点からみて明瞭であるかという配慮に基づいて、何が主要事実であるか具体的な事案の類型ごとに帰納的に定めていくことになる。

その意味で、個別ケースについての判例・学説の積み重ねにより、次第に明確な基準が確立されることを期待する以外にはなく、判例・学説の作業は、どの範囲の、いかなる事実を主張立証

対して、金銭を貸し渡したことは要件事実と考えられるが、返還約束があったか否か、あるいは金銭の交付があったか否かのように、該当する事実があるか否かを問題にする要件を事実的要件と呼ぶ場合がある。

民事訴訟では、申立てを基礎づける一切の裁判資料(主張、立証、証拠抗弁等)を攻撃方法といい、その反対申立てを基礎づける一切の裁判資料を防御方法という。この攻撃防御方法の体系の中核として、第一に請求原因が、原告が審判の対象として当該訴訟において提示している実体法上の権利の発生要件に該当する具体的事実、第二に抗弁が、請求原因と異なりかつ請求原因と両立する具体的事実であって請求原因から発生する法律効果を排斥するに足りるもの、第三に再抗弁が、抗弁と異なりかつ抗弁と両立する具体的事実であって抗弁から発生する法律効果を排斥するに足りるものとして、それぞれ定義される。

そして、それぞれの具体的事実は全て何らかの法律効果を発生させる法律要件に該当する具体的事実、すなわち要件事実であり、その性質上当該要件事実を主張する当事者に立証責任を負わせている<sup>180</sup>。

例えば、移転価格税制による課税処分における独立企業間価格の算定方法が適法であるかどうかは、課税根拠事実ないし租税債権発生 of 要件事実 に該当する。移転価格税制の課税要件は、租税特別措置法 66 条の 4 第 1 項において、①納税義務者が法人であること、②相手方が国外関連者(外国法人で、当該法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式の総数又は出資金額の 100 分の 50 以上の株式の数又は出資の金額を直接又は間接に保有する関係その他特殊の関係のあるもの)であること、③納税義務者と相手方の国外関連取引(上記②のものとの資産の販売、資産の購入、役務の提供、その他の取引)であること、④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、支払う対価の額が独立企業間価格を超えること、とされている<sup>181</sup>。

## 第 2 款 要件事実の立証責任

### 第 1 項 要件事実に係る真偽不明

---

すれば、その法条の要件事実ありと判断し、その法条の規定する法律効果を認めてよいか、又は認めるべきかを判断するものであり、実体法規の立法趣旨のみならず、訴訟上の種々の効果の比較考量を要する法解釈の課題であると考えられている(前掲・新堂「新民事訴訟法(第四版)」415頁)。

<sup>180</sup> 前掲・伊藤「要件事実の基礎—裁判官による法的判断の構造」149頁。

<sup>181</sup> 前掲・今村「移転価格税制の適用範囲と独立企業間価格の算定方法」238頁。同「移転価格税制における独立企業間価格の要件事実」13頁。

独立企業間価格の算定における比較対象取引であるための要件事実の立証について、裁判官の心証が証明度にまで至らず真偽不明に陥った時、裁判所はどうか。このような場合に、民事訴訟法では、その事実の存在又は不存在を仮定(擬制)することにより裁判を可能にするという方法を採用しており、真偽不明の場合に立証責任<sup>182</sup>を負う当事者を敗訴させる結果となる裁判とされている<sup>183</sup>。判決をするためには、判決の基礎とな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心証が形成できないままに審理が終わる場合に、事実が不明という理由で裁判をしないで放置すると、当事者間の紛争は解決されず、訴訟制度の目的も達せられないことになる。

そこで、事実が存否不明の場合であっても、判決を可能にするための法規制として証明責任規範が要請され、ここでは、原則として、存否不明の事実は存在しないものと扱い、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ことになるとされる。これを当事者の側から見ると、ある事実の存否不明の時には、いずれか一方の当事者が、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又は不利益が発生することになる。この危険又は不利益を立証責任といい、ある事実が真偽不明(non liquet ノンリケット)の場合であっても、現在の権利関係の存否に係る法律判断を可能にするためのものとして認識されることになる。

## 第2項 客観的立証責任

立証責任は、ある特定の請求を判断する上で、ある事実については、必ず一方が負担するものであり、一方がその事実の存在につき他方がその不存在についてそれぞれ立証責任を負担するということはありえないとされる。また、立証責任は、法律効果の発生・消滅の判断を可能にするために、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

---

<sup>182</sup> 現在の学説の多くは、証明責任と呼んでいるが、判例や実務では立証責任と呼んでいる場合が多いと考えられ(前掲・伊藤「要件事実の基礎—裁判官による法的判断の構造」73頁)、本論では引用等を除き、立証責任の用語を使用している。

<sup>183</sup> 裁判は、事実を確定してそれに法令を適用してなされる構造になっており、事実の確定は自由心証主義に委ねられ、五種の証拠調べ手続(証人尋問、鑑定、書証、検証、当事者尋問)と弁論の全趣旨が活用される(民事訴訟法247条)。しかし、これらの手段を尽くしたとしても、事実の存在・不存在につき裁判官が確信を持つに至らないということ、すなわち、裁判官の心証が証明度にまで至らない、真偽不明に終わったときにその事実の存在又は不存在が仮定されて裁判がなされることにより当事者の一方が被る危険ないし不利益を立証責任と呼ぶ(高橋宏志「重点講義民事訴訟法 上」有斐閣2005年456頁)。

当する事実である主要事実について定められ、それで足りるとされる<sup>184</sup>。

裁判所は、具体的な事実について証拠調べの結果及び弁論の全趣旨に基づいて法律要件要素に該当する事実である要件事実を証明ありと認めうるか否かを審理・判断する証拠評価を行うが、こうした審理を尽くし、口頭弁論を終始してもなお主張された要件事実が存否不明である場合に初めて立証責任は働くことになる<sup>185</sup>。

立証責任は、ある事実が真偽不明に終わったときに発動されるものであり<sup>186</sup>、定義上、決して証明活動をすべき行為責任ではなく、審理の終結段階において証拠調べが終わった後で問題となるものであり、客観的立証責任あるいは「結果責任としての立証責任」という用語が一般的には使われている。すなわち、裁判官が自由心証主義により事実の認定に努めたが、真偽不明に終わった場合に作用するものが立証責任であり、自由心証主義が尽きたところで立証責任は発動するとも言われている<sup>187</sup>。なお、立証責任の負担は主要事実について考えれば必要十分であり、主要事実だけ押さえれば、法規の適用・不適用の判断は可能であるため、裁判ができることになることから、間接事実・補助事実について立証責任の概念は不要とされる。

間接事実は、要件事実の存在の証明に結びついている観念ではないことから、要件事実についての推認力を性質上有する事実である間接事実について証明度に達していなければ無意味というわけではない。しかし、間接事実についての証明の程度とその性質上持っている推認力の強度によっては、間接事実と当該間接事実を除いて考えた場合の証明の状況

---

<sup>184</sup> 立証責任は、必ず当事者のどちらか一方が負担し、ある事実の真偽不明な場合にも現在の権利関係の存否の法律判断を可能にするためのものであり、ある特定の請求を判断する上で、ある事実については必ず一方が負担するもので、一方がその事実の存在につき他方がその不存在についてそれぞれ立証責任があるということとはありえないと考えられる。

また、立証責任は主要事実について定められ、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である主要事実について定めるべきであり、かつ、それで足りると考えられる(前掲・新堂「新民事訴訟法(第四版)」528頁)。

<sup>185</sup> 春日偉知郎「民事訴訟法研究—証拠の収集・提出と証明責任」有斐閣1991年15頁。

<sup>186</sup> 立証責任による判決が必要になるのは、裁判所がある法律効果の発生に必要な法律要件要素に該当する具体的事実について存否いずれとも確信を得ることができないため、その法律要件要素が実現しているとも実現していないとも、いずれとも判断できず、その結果法規を適用することも適用しないことも、いずれもできない場合に、裁判官に法適用による裁判を可能にするのが立証責任であるが、立証責任は、その実現の有無が判断できない法律要件要素が実現したもの、又は、実現しなかったものと仮定して裁判することを裁判官に指示するのであり、直接に立証責任の対象となるのは、法律要件要素自体であって、法律要件要素に該当する具体的事実ではないとの立場もある(松本博之「要件事実論と証明責任論」判例タイムズ679号1988年89頁)。

<sup>187</sup> 前掲・高橋「重点講義 民事訴訟法 上」457頁。

とが総合され、要件事実の証明があったとされる可能性がある。従って、間接事実についても真偽不明ということはあるが、間接事実においては、その事実があるのかないか分からず五分五分、あるいは七分三分だという心証のままで<sup>188</sup>、他の間接事実あるいは弁論の全趣旨を総合して主要事実の存在を認定すればよく<sup>189</sup>、かつ、その方がきめ細かい認定をすることができ<sup>190</sup>、間接事実の真偽不明は<sup>191</sup>、主要事実の真偽不明に吸収されるとも言われる<sup>192</sup>。

### 第3項 主観的立証責任

客観的立証責任とは別に、弁論主義の下では基本的には、証拠の提出は、当事者に任されているから、立証責任を負う当事者としては、証拠を提出しなければ、相手方当事者があえて当方に有利な証拠を提出しない限りは敗訴を免れない。この意味で弁論主義の下では、行為責任としての証拠を提出する責任が観念されるが<sup>193</sup>、この責任は主観的立証責任と呼ばれている<sup>194</sup>。客観的立証責任は、現実の訴訟以前に客観的抽象的に法規範により定まっているから、原則として当事者の証拠の提出や証明の難易あるいは裁判官の心証形成により影響を受けないと考えられる。

他方、証拠の提出責任は、現実の訴訟の経過進行における各段階で、どちらの当事者が

---

<sup>188</sup> 主要事実であっても立証責任を観念する必要がないものがあるのではないか、ということが指摘され、主要事実が真偽不明であっても個々の主要事実のレベルにおいて存在・不存在を立証責任によって仮定することなく、ちょうど間接事実の場合のように真偽不明の通りの五分五分とか六分四分とかの心証のままで他の主要事実と総合判断して正当事由等の成立・不成立の判断をすればよいとされる(研究会「証明責任論とその周辺」判例タイムズ350号1977年48頁の賀集唱発言)。

<sup>189</sup> 研究会「証明責任論の現状と課題」判例タイムズ679号1988年11頁の春日偉知郎発言。松本博之「証明責任の分配—分配法理の基礎的研究(新版)」信山社、1996年336頁。前掲・伊藤「要件事実の基礎—裁判官による法的判断の構造」125頁。

<sup>190</sup> 前掲・伊藤「要件事実の基礎—裁判官による法的判断の構造」77頁。

一般に間接事実や補助事実は、主要事実の証明の手段ないし過程として、証明の対象となりにすぎず、証明の終局の対象は、法条の構成要件に該当する主要事実であり、事実については原則として主要事実についてだけ、証明度を考究すればよいと解すべきとされる(村上博巳「民事裁判における証明責任」判例タイムズ社1980年7頁)。

<sup>191</sup> 前掲・高橋「重点講義 民事訴訟法 上」463頁。伊藤眞「民事訴訟法(第3版3訂版)」有斐閣2008年325頁注249)。研究会「証明責任論とその周辺」判例タイムズ350号1977年48頁の賀集唱発言)。

<sup>192</sup> 間接事実などの事実が真偽不明のときには、それを前提とする主要事実の証明の問題として考えれば足りるとしており、経験則についても、それが間接事実から主要事実への推認、又は証拠の評価に際して適用されるものであることを考えれば、同様の取扱いで足りると考えられる(伊藤眞「民事訴訟法(第3版3訂版)」有斐閣2008年325頁注249)。

<sup>193</sup> 上原敏夫、池田辰夫、山本和彦「民事訴訟法(第六版)」有斐閣2009年149頁。

<sup>194</sup> 前掲・伊藤「要件事実の基礎—裁判官による法的判断の構造」71頁。

敗訴の危険を免れるために事実の証拠を提出する必要があるかの問題であり、訴訟の審理の過程において、相手方当事者の証拠提出や、裁判所の心証形成の程度あるいは状況により左右され、証明又は反証を尽くす責任と考えられている<sup>195</sup>。

客観的立証責任を負う当事者の一方が、一応十分な証拠を提出した場合、相手方はその状態で審理を打ち切られないようにしながら、裁判官の心証形成における確信を抱かせるほどに強度なものでなくてよいが、証拠を提出する必要に迫られる。その場合の証拠は反証で足りるが、証拠提出責任が転換することになる<sup>196</sup>。なお、客観的証拠提出責任を負う当事者が全く証拠を申し出ない場合には、裁判所は相手方の申し出た反証について証拠調べをする必要がなく、無証明と扱うことになるため<sup>197</sup>、裁判官が立証を促す相手は第一に客観的証拠提出責任を負う当事者であるとされる<sup>198</sup>。

#### 第4項 主張責任

弁論主義の下では、法律効果の判断に必要な要件事実の存在は当事者が口頭弁論で主張したものに限定され、要件事実についての主張がなければ、その要件事実が仮に証拠によって認められるとしても、裁判所が当該要件事実を認定して当該法律効果の判断の基礎とすることは許されない。このように法律効果の発生要件に該当する要件事実が弁論に現れないために、裁判所がその要件事実の存在を認定することが許されなくなり、法律効果の発生が認められないという訴訟上の一方の当事者が受ける不利益又は危険を主張責任と呼ぶ。

主張責任は要件事実について存在するものであり、法律効果自体について存在するものではない。そのため、法律効果自体については当事者の主張がなくても、相手方の弁論を通じて、当該要件事実が弁論に現れているときは、裁判所は当該法律効果の発生について判断することができるとされる。主張責任が働く結果として、ある法律効果の発生要件事

<sup>195</sup> 前掲・高橋「重点講義 民事訴訟法 上」467頁。

<sup>196</sup> 村上博己「証明責任の研究(新版)」有斐閣1986年13頁。小林秀之「新版・アメリカ民事訴訟法」弘文堂1996年203頁。

<sup>197</sup> 行為規範としての立証責任が考えられるとすると、証拠不提出の場合の主観的立証責任だけでなく、証拠提出行為をしたが、その者の無能、拙劣及び不注意等により真偽不明の結果が招来された場合も、その者の行為責任として不利益を課しても背理ではなく、行為責任としての立証責任は、主観的立証責任と当事者の責に帰すべき事由により真偽不明になった場合の責任が考えられてよいとの指摘もある(竜崎喜助「証明責任論—訴訟理論と市民」有斐閣1987年190頁)。

<sup>198</sup> 前掲・高橋「重点講義 民事訴訟法 上」467頁。木川統一郎「民事訴訟法重要問題講義(中)」成分堂1995年388頁。

実が複数の事実から成り立っているとした場合、複数個のうちの一つでも主張がなされなければ、法律効果発生の要件事実の主張は不備となり、この抗弁あるいは再抗弁は、主張自体失当として、立証の成否を判断するまでもなく排斥されることになる。

主張責任は、ある要件事実が口頭弁論に現れなかった場合に働く訴訟上の一方の当事者の不利益であり、主張責任を負う当事者が当該要件事実を主張したのか、その相手方が当該要件事実を主張したのかは問われず、当該要件事実が口頭弁論に現れている限り、裁判所は当該法律効果の発生について判断することができることになる<sup>199</sup>。

要件事実について立証責任を負うとは、当該要件事実が立証できなかった場合に、これを要件事実とする法律効果の発生が認められないという不利益を受けることであるが<sup>200</sup>、要件事実について主張責任を負うとは、当該要件事実が弁論に現れなかった場合に、裁判所が当該要件事実を判断の基礎とすることができず、これを要件事実とする法律効果の発生が認められないという不利益を受けることであるから、立証責任と主張責任は同一の当事者に帰属するものと考えられている<sup>201</sup>。そのため、主張責任の分配は立証責任の分配に従い、分配の基準としては、法律効果の発生要件を定めた実体法の規定が該当し、実体法の解釈により法律効果の発生要件が定まる場合に、当該法律要件に該当する要件事実の立証責任及び主張責任の帰属が決まるものであり<sup>202</sup>、いずれも当該法律効果の発生によって

---

<sup>199</sup> 司法研修所編「民事訴訟における要件事実 第一巻」法曹会 1998年 11頁。

<sup>200</sup> 弁論主義の下では、主要事実とは、当事者が弁論で陳述しない限り判決の基礎に採用することができず、当事者は自分に有利な主要事実をこれを主張しないとその事実はないものと扱われ、不利な裁判を受けることになる。この不利益を主張責任といい、どの主要事実につきどちらの当事者がこの責任を負うかの定め(主張責任の分配)は原則として立証責任の分配に従うが、主張責任は弁論主義においてのみ観念しうるもので、職権探知主義の下では考えられない点で、立証責任と異なる(前掲・新堂「新民事訴訟法(第四版)」413頁)。

その他に、兼子一、松浦馨、新堂孝司、竹下守夫「条解民事訴訟法」弘文堂 1986年 941頁。前掲・伊藤「要件事実の基礎—裁判官による法的判断の構造」62頁。前掲・同「要件事実と実体法」14頁以下。前掲・同「続・要件事実と実体法」881号 86頁以下、882号 56頁以下。伊藤滋夫「要件事実と実体法断想(上)(下)」ジュリスト有斐閣 945号 1989年 103頁以下、946号 1989年 98頁以下参照。

<sup>201</sup> ある事実についていずれの当事者が主張責任を負うかは、当該事実についての立証責任の所在によって決定され、立証責任は、本来は立証の段階で問題となるものであるが、弁論主義により事実の提出そのものが当事者の責任とされることの結果として、その事実について立証責任を負う当事者が併せて主張責任を負うことになる(伊藤眞「民事訴訟法(第3版3訂版)」有斐閣 2008年 271頁)。

<sup>202</sup> 弁論主義の支配する訴訟において、主張責任の分配が立証責任の分配と原則的に一致するのは、ある事実が訴訟上確定できないことによって生じる、裁判に必要な事実の欠缺という事態と、ある事実が当事者のいずれからも主張されないことによって生じる、判決に必要な事実の欠缺という事態が、通常、判決との関係で共通の基準によって処理するに適しているからであるが、いかなる場合にも例外なく主張責任の分配と立証責任の分配が一致しなければならないことを意



利益を受ける者がこれを負担することになる<sup>203</sup>。

また、主張責任は立証責任に先行するもので、裁判所に顕著な事実や証拠調の結果から心象を得た事実で、立証責任が問題にならない場合であっても、当事者の弁論に現れない限りは主張責任の分配によって判決しなければならない。さらに、主張責任は、要件事実(主要事実)について問題となるものであって、間接事実(要件事実の存在を経験則上推認させるに役立つ事実)や補助事実(証拠の信用性に関する事実)について問題となるものではない。なお、要件事実以外的事实について主張責任がないということは、そうした事実について当事者が主張する義務がないということではなく、当事者双方が要件事実以外的事实についても、当該事件の解決に係る事実の全てをなるべく早期に明らかにすることは、事件の適正迅速な処理のために極めて重要と考えられる<sup>204</sup>。

### 第3款 租税訴訟における立証責任の分配

#### 第1項 修正法律要件分類説による立証責任の分配

わが国の租税訴訟における立証責任の分配については、初期の学説及び裁判例では、行政処分には公定力があり適法性が推定され、これを争う国民において行政処分が違法であることの立証責任を負うとされていた。しかし、公定力は処分が取り消されない限り国民及び他の国家機関もその効力を承認しなければならないとする効力にすぎず、当該処分の要件事実の存在自体を推定させるものではない。そのため、処分の公定力を失わせるためその適法性が問われている取消訴訟において、その適法性自体が推定されるとするのは、正義と公平の実現を目的とする立証責任分配の基本理念に反する等の批判があり、現在では支持されていない<sup>205</sup>。

近年、比較的有力と思われる説としては三説が挙げられる。第一の説は、行政訴訟においても、民事訴訟における法律要件分類説が妥当するとし、行政処分の権利発生事実は行政庁が、権利障害及び権利滅却事実は国民が立証責任を負うとするものである。法律要件分類説によれば、租税債権発生 of 要件事実については税務署長が、租税債権の障害又は消滅の要件事実について納税者が、それぞれ立証責任を負うことになる。この説に対しては、

---

味するのではないとの立場もある(松本博之「要件事実論と証明責任論」判例タイムズ 679号 1988年 93頁)。

<sup>203</sup> 司法研修所編「民事訴訟における要件事実 第一巻」法曹会 1998年 20頁。

<sup>204</sup> 前掲・伊藤「要件事実の基礎—裁判官による法的判断の構造」66—67頁。

<sup>205</sup> 司法研修所(渡辺伸平)「税法上の所得をめぐる諸問題」『司法研究報告書第一九輯第一号』1966年 101頁。

私法法規は対立する私的当事者の利害調整規定として、民事裁判における裁判規範としての性格を持ち、立証責任の合理的分配の原理を含んで立法されているとみられるのに対し、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<sup>206</sup>、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がある<sup>207</sup>。

第二の説は、当事者の公平、事案の性質、事物に関する立証の難易等によって具体的な事案につき、いずれの当事者に不利益に判断するかを決定するとするものである。公益と私益の調整を図り、正義と公平を実現しようとする行政法規及びこれが定める行政法関係の特殊性を考え、行政法規の具体的実現としての行政行為の特質に鑑み、立証の難易を考え併せ、正義公平の要請に合するよう分配するとしている<sup>208</sup>。この説によっても、租税訴訟における課税根拠事実は原則として税務署長が立証責任を負うとしているが、この説に対しては、具体的な分配の基準が明確でない、行政の便宜が過度に強調される恐れがあるなどの批判がある<sup>209</sup>。

第三の説は、憲法秩序(個人の自由の優越)から帰納し、国民のいわゆる「自由権的基本権」を制限する国家の行為は、国家自ら憲法に合することを担保しなければならないとするものである。そのため、国民の自由を制限し国民に義務を課する処分を取消しを求める訴訟では、行政庁が立証責任を負い、国民の側から国に対して、自己の権利領域・利益領域を拡張せんことを求める請求をする場合には原告がその請求権を基礎づける事実について立

---

<sup>206</sup> 租税実体法の構造は、民事実体法の構造に比し非常に複雑であるため、ある規定が如何なる法律効果の発生要件を定めているのか、また如何なる法律効果の不発生要件を定めているのか容易に理解できない場合が多く、従ってある具体的な法律効果の発生(ある具体的な税務行政処分の成立)は、如何なる法条と法条(多くの場合数個の法条)の如何なる要件を充たしたとき生ずるのか、また如何なる法条と法条の如何なる要件に該当するときはその効果が発生しないのかが必ずしも明らかでない(ある法条の要件は発生要件なのか不発生要件のかも明らかでない場合もある)場合が多く、税務訴訟においては民事訴訟における程、法条の構造に基づく立証責任の分配が重要視されない傾向にあるとの指摘もある(吉良実「税務訴訟における主張責任及び立証責任(四)」税法学 116号 22頁)。

<sup>207</sup> 滝川叡一「行政訴訟の請求原因、立証責任及び判決の効力」『民事訴訟法講座 5巻』有斐閣 1956年 1440頁。同「行政訴訟における立証責任」『岩松裁判官還暦記念 訴訟と裁判』有斐閣 1956年 484頁。

<sup>208</sup> 税務訴訟における立証責任の分配については、租税法律関係の特殊性、税務訴訟の構造、個々の税法規定の立法趣旨、当事者の公平、事案の性質、立証の難易等を考慮して、いずれの当事者に不利益に判断すべきかという観点から決すべきことになるとの指摘もある(紙浦健二「税務訴訟における立証責任と立証の必要性の程度」判例タイムズ 315号 37頁)。

<sup>209</sup> 雄川一郎「行政争訟法」有斐閣 1961年 212頁。田中二郎「租税法(第三版)」有斐閣 1990年 380頁。

証責任を負うこととし、税務署長が課税根拠事実の立証責任を負うとしている<sup>210</sup>。

いずれの説によっても、租税訴訟(取消訴訟)においては、原則として税務署長が課税根拠事実の立証責任を負うことになる<sup>211</sup>。

裁判例では、第一の法律要件分類説による解釈を基準としており<sup>212</sup>、個々の問題に即してその補充又は修正原理として、当該法規の趣旨・構造、当事者間の公平等をも考慮して、立証責任の所在を決定していくべきとする修正法律要件分類説が採られている<sup>213</sup>。裁判所が基本的には法律要件分類説を採る理由としては、租税訴訟の多くが税額の多寡の争いであり、租税債権債務関係を定めた租税法の解釈適用が中心的争点であることから、民事訴訟における債務不存在確認請求と似た側面を持ち、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であるからと考えられている。

## 第2項 移転価格税制での課税処分取消訴訟における立証責任の分配

移転価格税制での課税処分取消訴訟においても、他の租税訴訟と同様、法律要件分類説を基本として当該法規の趣旨・構造、当事者間の公平等を考慮し、立証責任の分配が行われていると考えられ、これまでの裁判例においても、比較対象取引であるための要件事実の立証責任は課税庁にあるとした上で、証拠との距離を考慮に入れて立証責任が分配されている。例えば、ソフト事件高裁判決では、外部の比較対象取引を使用する外部取引価格比準法による課税処分であったため、差異調整について課税庁に詳細な立証責任を負わせたのに対して、電子部品高裁判決では、納税者自らが非関連者で行っている比較対象取引を使用する内部取引価格比準法による課税処分であったため、証拠との距離を考慮し、差異調整の有無について納税者にも立証責任を負わせている。しかし、ソフト事件高裁判決

<sup>210</sup> 高林克己「行政訴訟における立証責任」『行政法講座三巻』有斐閣 1965年 294頁。南博方編「注釈行政事件訴訟法」有斐閣 1972年高林克己執筆部分 83頁。市原昌三郎「取消訴訟における立証責任」鈴木忠一、三ヶ月章監修『実務民事訴訟講座 8 行政訴訟 I』日本評論社 1970年 235頁。宮崎良夫「行政訴訟における主張・立証責任」鈴木忠一、三ヶ月章監修『新・実務民事訴訟講座 9』日本評論社 1983年 225頁。

<sup>211</sup> 金子宏「租税法[第15版]」弘文堂 2010年 839頁。司法研修所(泉徳治、大藤敏、満田明彦)「租税訴訟の審理について」『司法研究報告書』第36輯第2号 1984年 146頁。春日偉知郎「行政訴訟における証明責任」『条解 行政事件訴訟法 第3版補正版』弘文堂 2009年 213頁。最高裁判決昭和38年3月3日月報9巻5号 668頁では判決理由において「所得の存在及びその金額について決定庁が立証責任を負うことはいうまでもないところである。」と判示している。

<sup>212</sup> 最高裁判所事務総局編「続々行政事件訴訟十年史上巻」法曹会 1981年 167頁。

<sup>213</sup> 司法研修所(泉徳治、大藤敏、満田明彦)「租税訴訟の審理について」『司法研究報告書』第36輯第2号 1984年 148頁。

では、納税者の採用した独立企業間価格算定方法である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たにもかかわらず、納税者がその適用を立証しないまま、課税庁による基本三法に準ずる方法と同等の方法の適用が取り消される結果となっている。そのため、適用すべき独立企業間価格算定方法が真偽不明となり、不確定となっているのではないかと考えられるが、移転価格税制における独立企業原則適用の困難性を踏まえ、租税訴訟での独立企業間価格算定方法の真偽不明を避けていくことが課題になっているものと考えられる。

他方、電気部品地裁判決では、差異の存在について、通常利益率に何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りる証拠を容易に提出し得る地位にある納税者において具体的に立証すべきであるとしている。そのため、納税者がこの点について何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ている<sup>214</sup>。これは、課税処分における独立企業間価格算定方法が、納税者自らが非関連者との間で行っている取引を比較対象とする内部取引価格比準法を使用していたことによると考えられ、証拠との距離に配慮し、納税者が差異の調整につき、立証すべきと判示したものと評価できる。

#### 第4款 立証責任に係る議論

有形資産取引に係る独立企業原則適用に当たり、比較対象取引であるための要件事実が真偽不明の場合、立証責任を負う当事者を敗訴させる結果となる裁判を避けるための民事訴訟における立証責任の議論を検証することとしたい。

##### 第1項 法規不適用の原則

立証責任論はドイツのローゼンベルクの学説に支配されていたとされ、その根幹には法規不適用の原則がある。そこでは、実体法は、その要件事実の存在が認められたときに初めて適用されるものであり、要件事実の不存在が認められたときはもちろん、真偽不明のときにも適用されないとされる。これは、真偽不明を法規の不適用に直ちに結び付けるもので<sup>215</sup>、ローゼンベルクによれば、争訟の基礎をなす事件の経過が細部すべてにわたって

<sup>214</sup> 同地裁判決の「争点(4) (本件比較対象取引の比較対象取引としての適格性) について」(2)。

<sup>215</sup> 高橋宏志「重点講義 民事訴訟法 上」有斐閣 2005年 458頁。春日偉知郎「民事訴訟法研究

は解明されず、裁判する上で必要な事実が一体起こったのか起こらなかったのか、調べ切れないという場合にどうするのかという問題がある。

裁判官は、事実問題が確定し難いからといって、法律問題を判断不能とする余地はなく、本案判決のための訴訟要件が存在する以上、常に、訴求された法律効果を発生したものと肯定して請求を認容するか、それとも発生せずと否定して請求を棄却するか、いずれかの判決をしなければならないと考えられる。そのため、判決の内容としては、両者以外のものはありえないと考えることにより、真偽不明の場合に、判断不能とせず、立証責任により法規不適用として判決することになっている<sup>216</sup>。

構成要件の存否不明の場合に、どのように裁判するかを裁判官に指示することにより、かかる不明にもかかわらず請求認容なり請求棄却なりの判決をなすに至るよう、裁判官を助けるものが立証責任の諸原則であると位置づけられている。すなわち、事実主張の真偽が確定し難い場合に、裁判官に対して、為さざるべき判決の内容を指示する点にこそ、証明責任規範の本質と価値が存在するとしている。そのため、立証責任が問題となるのは訴訟の終結段階であり、事実関係中争いない部分と争いある部分とが明らかにされ、後者について証拠調べの終わった後であるとしている<sup>217</sup>。

さらに、証明責任法則の適用が問題になるのは、争いある法律関係の成立上又は疑問ある法概念の適用上において不可欠な事実が争われ、不明のままになった場合に限るとしている。そのため、基礎をなす事実関係に争いが無い、完全に解明されている場合には、裁判官は、法規又は法概念の適用に内心疑問を懐いたとしても、それを事実問題に関する疑問のようにして、法規ないし法概念の事実上の要件を立証する責任のある当事者に負担を掛けることは許されないとされている。ここでは、自分の見解を明らかにして、勝たすか負かすかの判決を絞り出さねばならず、純粹法律問題の解決であれば、判断不能の事態を認めるわけにはいかないとしている<sup>218</sup>。すなわち、裁判官がある法規を適用して法律効果の発生を確定しうるのは、当該法規の前提要件の存在を推論しうるべき事実関係、即ち要件の存在につき積極的心証を懐いた時に限るため、逆に不存在的心証を懐いた時だけでなく、要件が存在するかどうか疑いが残った時にも、法規の適用は行われず、法規不適用の

---

—証拠の収集・提出と証明責任」有斐閣 1991 年 447 頁。

<sup>216</sup> レオ・ローゼンベルク「証明責任論(第4版)」[倉田卓次訳](判例タイムズ社 1980 年)6 頁

<sup>217</sup> レオ・ローゼンベルク「証明責任論(第4版)」[倉田卓次訳](判例タイムズ社 1980 年)7 頁。

<sup>218</sup> レオ・ローゼンベルク「証明責任論(第4版)」[倉田卓次訳](判例タイムズ社 1980 年)16 頁。

原則により判決することになるとしている<sup>219</sup>。

## 第2項 規範説を採る法律要件分類説

法規不適用の原則を前提として、ローゼンベルクは、一定の法規の適用がなければ自己の訴訟上の要求が成功しえない当事者が、その法規の要件事実が現実に実現していることにつき立証責任を負うとしている。すなわち、当事者の一方が立証責任を負うことになるのは、その当事者に有利な法規の要件についてであり<sup>220</sup>、立証責任分配の原理としては、各当事者は自己に有利な法規(その法律効果が自分に役に立つ法規)の諸条件を主張立証すべきであると主張している<sup>221</sup>。そこで、諸条件について有利な法規であるかどうかを見分けるには、実体法規の相互の論理的関係に求めることができるとして、規範説を主張している<sup>222</sup>。

実体法規の論理的関係としては、①訴による要求の基礎であり権利の発生を根拠づける権利根拠規定、②初めから権利根拠規定の効力の生起を妨害しその有効性を発揮しえないように法的効果が生じないようにする権利障害規定、③権利根拠規定の効果として一旦成立した権利を滅却させる権利滅却規定、及び④請求権を向けられた者に与えられる形成権を行使することにより自分に向けられた請求権の主張を排斥しうる権利排斥規定に分類されることになる。

原告の判決要求は独立の一法規を根拠とするものであり、権利根拠規定の要件を構成する諸事実の主張責任・立証責任は原告にあり、被告には権利障害規定、権利滅却規定及び権利排斥規定の要件事実を主張立証する責任がある<sup>223</sup>。権利根拠規定、権利障害規定及び権利滅却規定の識別は、法規の条文の形式的構造に依拠し、例えば、本文が権利根拠規定であり、但書きが権利障害規定となる。立証責任については、裁判官ごとに実質的考慮を入れて判断してはならず、実体法規に基づいてのみ立証責任の分配がなされるべきとして

<sup>219</sup> レオ・ローゼンベルク「証明責任論(第4版)」[倉田卓次訳](判例タイムズ社1980年)19頁。

<sup>220</sup> 春日偉知郎「証明責任論の方法と個別問題の解決(上)」判例タイムズ679号1988年109頁。竜崎喜助「証明責任論—訴訟理論と市民」有斐閣1987年168頁。松本博之「証明責任の分配—分配法理の基礎的研究(新版)」信山社、1996年40頁。春日偉知郎「証明責任論の一視点—西ドイツ証明責任論からの示唆—」判例タイムズ350号(1977年)102頁。司法研修所編「増補民事訴訟における要件事実第一巻」法曹会1986年8頁。

<sup>221</sup> レオ・ローゼンベルク「証明責任論(第4版)」[倉田卓次訳](判例タイムズ社1980年)112頁

<sup>222</sup> 松本博之「証明責任の分配—分配法理の基礎的研究(新版)」信山社、1996年42頁。

<sup>223</sup> レオ・ローゼンベルク「証明責任論(第4版)」[倉田卓次訳](判例タイムズ社1980年)122—3頁。

いる。

ローゼンベルクの規範説の特徴として、第一に、法規範は抽象的に定型化された仮定的要件事実が具体的現実と化し、その法的命令の前提たる当該外的事実が実際に生じたときにのみ当該命令の実現を要求するとしている。第二に、主要事実に関する当事者の証明が裁判官を納得させるだけの確実さに至らない場合(真偽不明)が不可避免的に起こると考えられている。第三に、真偽不明の問題を考えるのが立証責任であり、事実主張の真偽が確定し難い場合に裁判官に対して為すべき判決の内容を指示するという点に、証明責任規範の本質と価値が存在するとしている。第四に、立証責任の理論は、法適用の理論の一部であり、証明責任規範はすべての訴訟とは無関係に適用法条の抽象的な命題から得られるとしている<sup>224</sup>。

### 第3項 証明責任規範説

規範説を採る法律要件分類説に対しては、実体法は法律要件が存在しているときに法律効果を発動させると理解すべきで、法律要件の存否が不明の場合には、法律効果を発動させるか否かについて実体法自身からは出てこないとする批判がある。法律要件の真偽不明から、直ちに実体法不適用に結び付ける法規不適用の原則には飛躍があるとの批判がドイツのライポルドらにより展開された<sup>225</sup>。ライポルドの主張した証明責任規範説によれば、法規の文言上、法律効果は主要事実の存在に結びつき、その証明に結びついているわけではないとしている。そのため、主要事実の存在が認定された場合は別として、存否いずれ

<sup>224</sup> 春日偉知郎「証明責任論の方法と個別問題の解決(上)」判例タイムズ 679号(1988年)113頁。

<sup>225</sup> 「実体法規が、事実の存在またはその不存在に結びついている場合、真偽不明の場合どのように裁判すべきかということはこのことから直接には導き出されえない。『法規不適用』のテーゼは、仔細に検討してみると、みせかけの理由づけでしかないことが明らかになる。それを超えて、たしかに、権利根拠事実と権利滅却事実との区別は、実体法上の効果における区別である。なぜなら、権利根拠事実がない場合には、権利は全く成立しないのに対して、権利滅却事実も権利が一定の期間存在したことを変えるものではないからである。これに対して、ある事実(たとえば行為能力という要件)の存在が権利根拠的であるのか、それともその事実の不存在が権利障害的であるかは、実体法条、同一の事柄に帰する」として法規不適用原則を批判した(ディーター・ライポルド(春日偉知郎訳)「民事訴訟における証明度と証明責任」ディーター・ライポルド(春日偉知郎編訳『実効的権利保護—訴訟による訴訟における権利保護』信山社 2009年 169頁)。ライポルト(春日偉知郎訳)「民事訴訟における証明度と証明責任—1984年6月27日、ベルリン法律家協会での講演—」判例タイムズ 562号 1985年 39頁。高橋宏志「重点講義 民事訴訟法 上」有斐閣 2005年 458頁。

とも認定されなかった場合の判断不能は避けられなくなる<sup>226</sup>。そこでは、法律要件が真偽不明、すなわち自由心証の尽きた場合も、裁判官は本案判決のための訴訟要件が具備されている以上、常に判決により法的紛争を終局的に解決せねばならぬという要請を担っているとされている。

自由心証が尽きた領域で、実体法と並び別の判決の内容を指示する付随的規範により、事実問題の真偽不明から法律問題の真偽不明への連続性を遮断し、判決内容の特定を行うことになるとしている。こうした法規又は付随的規範が証明責任規範とされ、事実問題の真偽不明にかかわらず、実体法の適用又は不適用を裁判官に指示するという機能を持つとされている<sup>227</sup>。

#### 第4項 規範説を採らない修正法律要件分類説

規範説に対する批判等を踏まえ、わが国の民事裁判では、法律要件分類説を採ることは明確にしているが<sup>228</sup>、立証責任の分配を考えるに当たっては、各実体法規の文言、形式を基礎として考えると同時に、立証責任の負担の面での公平・妥当性の確保を常に考慮すべきであるとして、規範説を採っていないものと考えられる<sup>229</sup>。なお、実質的考慮を排除していないとすれば、規範説と同じように説かれることになるとして法律要件分類説と規範説を区別しない見解もある<sup>230</sup>。しかし、一般的には両説の相違は区別されており<sup>231</sup>、法律要件分類説は、各種の基準により法律の規定を権利根拠規定、権利障害規定、権利滅却規定などに分類し、それぞれに該当する事実について、主張立証責任を肯定するという立場を採るものである。

<sup>226</sup> 実体法が裁判の場面で作用するだけでなく、社会での行動を規律していると考えれば、証明責任規範説の方が通りがよいと考えられる(高橋宏志「重点講義 民事訴訟法 上」有斐閣2005年460頁注(7))。春日偉知郎「民事訴訟法研究—証拠の収集・提出と証明責任」有斐閣1991年336頁。松本博之「証明責任の分配—分配法理の基礎的研究(新版)」信山社、1996年20頁。吉野正三郎「西ドイツにおける証明責任論の現状」判例タイムズ679号1988年123頁。竜崎喜助「証明責任論—訴訟理論と市民」有斐閣1987年168頁。

また、証明責任規範が実体法適用又は不適用を指示する中で不利益の分配という実体的なものをも取り扱う点を批判し、実体法的に無色なものを想定しようとする立場もある(春日偉知郎「証明責任論の方法と個別問題の解決(上)」判例タイムズ679号1988年109頁)。

<sup>227</sup> 春日偉知郎「証明責任論の一視点—西ドイツ証明責任論からの示唆」判例タイムズ350号(1977年)100頁。高橋宏志「重点講義 民事訴訟法 上」有斐閣2005年458頁。

<sup>228</sup> 司法研修所編「増補民事訴訟における要件事実第一巻」法曹会1986年10頁。

<sup>229</sup> 伊藤滋夫「続・要件事実と実体法(上)」ジュリスト有斐閣881号1987年88頁。

<sup>230</sup> 竜崎喜助「証明責任論—訴訟理論と市民」有斐閣1987年169頁。同「証明論(証明とは何か)—証明責任論の課題(1)」法学教室68号1986年78頁。

<sup>231</sup> 松本博之「証明責任の分配—分配法理の基礎的研究(新版)」信山社、1996年41—43頁。



他方、規範説は、この分類に当たり法条の文言、構造をほとんど唯一の基準とする立場を採るものである<sup>232</sup>。修正法律要件分類説では、法律要件分類説の基本的立場を維持し、権利根拠事実と権利障害事実の区別につき疑問が生じる場合は、法文の表現にとらわれず実体法の立法趣旨・目的、取引の簡便、安全の確保、原則・例外などの実質的考慮に基づき、解釈による立証責任の分配を判断する立場と考えられている<sup>233</sup>。

租税訴訟においても、民事訴訟における規範説に対する批判等から税務署長が課税根拠事実の立証責任を負うとの考え方を原則として、法律要件分類説による解釈を一つの基準としている。その上で、個々の問題に即してその補充又は修正原理として、当該法規の趣旨・構造、当事者間の公平等をも考慮して、立証責任の所在を決定していくべきとする修正法律要件分類説が採られている<sup>234</sup>。そのため、課税要件事実とは、国家が個人又は法人に対して、一定額での租税債権を取得するために、必要なすべての法律要件事実を総称するものであるとしている。

所得税法及び法人税法上の課税要件事実としては、一般に、①課税権者と納税義務者、②課税所得とその帰属、③課税標準と税率等が含まれるものと解されている。また、一定期間における、特定の納税者の所得額及びその税額を算定するために、必要とされる一切の積極的法律事実の存在及び消極的法律事実の不存在を含むものとみられている。特に要証事実との関係で、法律上当然又は明白とみられるようなものを除き、ある年度又は事業年度における納税義務者たる特定の個人、又は法人に帰属する課税所得の存在と解されている。

移転価格税制に基づく課税処分において、独立企業間価格の算定方法が適法であるか否かは、課税根拠事実ないし租税債権発生の特典事実等に該当する。例えば、独立価格比準法では、租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項 1 号イ<sup>235</sup>及び同号イ括弧書き<sup>236</sup>の規定により、再販売価格基準法では、租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項 1 号ロ及び租税特別措置法施行令 39

<sup>232</sup> 伊藤滋夫「続・要件事実と実体法(上)」ジュリスト有斐閣 881 号 1987 年 88 頁。

<sup>233</sup> 小林秀之「新証拠法[第 2 版]」弘文堂 2003 年 186 頁。

<sup>234</sup> 司法研修所(泉徳治、大藤敏、満田明彦)「租税訴訟の審理について」『司法研究報告書』第 36 輯第 2 号 1984 年 148 頁。

<sup>235</sup> 比較対象取引であるための要件として、①特殊の関係にない売手と買手との取引であること、②国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産の取引であること、③国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同様の状況の下でなされた取引であること、としている。

<sup>236</sup> ③の代わりに、当該同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他に差異のある状況の下で売買した取引がある場合において、その差異により生じる対価の額の差を調整できるときは、その調整を行った後の対価の額であることが選択的な課税要件となっている。

条の12第6項<sup>237</sup>並びに同項ただし書き<sup>238</sup>の規定により、原価基準法では、租税特別措置法66条の4第2項1号ハ及び租税特別措置法施行令39条の12第7項<sup>239</sup>並びに同項ただし書き<sup>240</sup>の規定により、取引単位営業利益法では、租税特別措置法66条の4第2項1号ニ及び租税特別措置法施行令39条の12第8項2号<sup>241</sup>並びに同号括弧書きあるいは租税特別措置法施行令39条の12第8項3号括弧書きの規定により、課税根拠事実としての独立企業間価格の立証が課税庁に求められることになっている。

## 第5項 利益考量説

利益考量説では、立証責任の分配により、法規又は契約条項の適用の可否が決められることになるため、個々の法規の立法趣旨、契約条項の締結趣旨は、当然に、立証責任分配の基準として働くとし、権利救済の途を拓けるのが望ましいと考えるかどうかの立法趣旨や実体法の解釈・政策論、約定の趣旨についても、立証責任の分配を決定する重要な因子であるとしている<sup>242</sup>。同説では、立証責任を負うかどうかで権利の有無が決まる可能性があり、訴訟の勝敗が決まる恐れもあることから、その権利の有無を決める実体私法の理念

---

<sup>237</sup> 通常の利潤の算定の基礎となる通常の利益率の算定方法を示し、比較対象取引であるための要件として、①特殊の関係にない者から購入した者が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または類似の棚卸資産であること、③比較対象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に係る当該再販売者の売上総利益の額の当該収入金額に対する割合で売手の果たす機能その他に差異が存在しないこと、としている。

<sup>238</sup> ③の代わりに、比較対象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であることが選択的な課税要件となっている。

<sup>239</sup> 通常の利潤の算定の基礎となる通常の利益率の算定方法を示し、比較対象取引であるための要件として、①非関連者からの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非関連者に対して販売した比較対象取引に係る当該販売者の売上総利益の額(当該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当該比較対象取引に係る棚卸資産の原価の額の合計額を控除した金額をいう。)の当該原価の額の合計額に対する割合であること、としている。

<sup>240</sup> ③の代わりに、比較対象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であることが選択的な課税要件となっている。

<sup>241</sup> 通常の利潤に係る算定の基礎となる利益率の算定方法を示し、比較対象取引であるための要件として、①特殊の関係にない者から購入した者が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または類似の棚卸資産であること、③比較対象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に係る当該再販売者の売上営業利益額の当該収入金額に対する割合で売手の果たす機能その他に差異が存在しないこと、としている。

<sup>242</sup> 前掲・新堂「新民事訴訟法(第四版)」534—539頁。

である当事者間の利害を公平に調整するという観点から、あるいは訴訟上の武器対等の原則から、公平の観点を立証責任の分配に反映させるのは当然であるとしている。そのため、権利の存在を主張する者は、その発生原因たる事実(権利根拠事実)について、立証責任を負い、権利の不存在を主張する者は、権利の消滅原因たる事実(権利滅却事実)について、立証責任を負い、権利障害事実については、権利を争う者が立証責任を負うとしている。しかし、証拠の偏在が想定され、権利主張者にその主張に必要な事実・証拠を把握しにくい事情があるような場合には、必要な証拠方法をより利用しやすい地位にある当事者が、その事実の立証責任を負うのが公平であるとし、例外的な事象についてはその事実を主張する者が、立証責任を負担するのが、公平であるとしている<sup>243</sup>。

小林説は、修正法律要件分類説と利益考量説の差はそれほど大きくないとしている。す

---

<sup>243</sup> 利益考量説では、立証責任の分配に関する立法者の見解が法律上体现されていれば、これにより分配するが、立法者は民法典の編纂に際して、原則として立証責任の分配を予定していないため、立法者意思が法律上の規定に体现されていないとする。

そのため、立法者意思が他の法律上の規定における立法者意思に矛盾しているとする法律の衝突型欠缺や、実体法の立法趣旨に矛盾しているとする法律の立法趣旨不適合型欠缺が存在すると指摘している。

こうした立証責任の分配にかかる法律の欠缺の場合には、証明責任規範の創造を通して法律の欠缺が補充されなければならないとしている。

そのための第一の基準として、信義則(禁反言)が挙げられている。

すなわち、当事者は仮に真の権利者であり真の無義務者であっても、信義誠実の原則に従い正当な手続によってのみ利益の実現を得るべきとして、不当な手続により利益の満足を受けることは許されないとしている。

第二の基準として、実体法の立法趣旨を挙げ、立法趣旨による立証責任分配の場合には、真の権利者や真の無義務者の保護される可能性がそうでない立証責任分配の場合より大きいとは限らないが、証明責任規範は法律の欠缺の補充として定立され、立法趣旨に適合して立証責任の分配の基準になり得るとしている。

第三の基準としては、立証責任の分配に係る法律上の規定の類推解釈や反対解釈を行う前提として、立証責任の分配に関する法律上の規定の立法趣旨が解明されなければならないが、法律の欠缺が、既存の規定の類推解釈や反対解釈などで補充されない場合、法律の欠缺の補充は、解釈者の判断に任ずることになり判例により補充されるとしている。

第四の基準としては、証拠との距離であり、ある事実の存否の立証に関し証拠を有するか入手しやすい者が当該事実の存否を立証するというものであり、証拠に近いかどうかは口頭弁論終結時の具体的な訴訟の状況により個々の訴訟ごとに判断されるとする。

第五の基準としては、事実の性質による立証の難易を挙げており、ある事実の存在を立証するよりも、不存在を立証する方が困難であるため、事実の存在を主張する者が、その立証責任を負担すべきとしている。

第六の基準としては、事実の存在・不存在についての蓋然性によるものを挙げている。

すなわち、具体的な訴訟における裁判官の心証度とは別の、一般社会生活における蓋然性を基準とし、例えば、心裡留保の存在の蓋然性は、不存在の蓋然性より低いため、蓋然性の低い事実の存在・不存在を主張する者は、それにつき立証責任を負担すべきとしている。

これは、真に権利を有し、真に義務を負わない者の保護される可能性は、そうでない立証責任の配分の場合よりも大きくなるからと考えられている(石田穰「証拠法の再構成」東京大学出版会 1980年143頁。同「民法と民事訴訟法の交錯」東京大学出版会 1979年9頁)。

なわち、権利根拠事実、権利障害事実及び権利滅却事実の三種の事実による大まかな区別を肯定するか否かの差にすぎず、これまで法律要件分類説を基本にしてきた実務の運用との連続性を重視するのか、あるいは、立証責任の分配の基礎にある種々の要素を明確な形で提示することが好ましいのかに係る選択が決め手になるとしている<sup>244</sup>。

竜寄説は、結果責任としての立証責任は、a. 当事者の責に帰すべき証拠提出行為により真偽不明となった場合と、b. 当事者の責に帰し得ない事由により真偽不明となった場合に分けることができ、a は行為責任的立証責任、b は無過失責任的立証責任に分類されるとしている。行為責任的立証責任の分配については、権利根拠事由は権利主張者に、権利滅却事由は相手方に、証拠提出責任を課すのを原則とするが、立証の難易・証拠の近さ・蓋然性等の公平の基準及び実体法の趣旨により絶えず修正されるとしている。無過失責任的立証責任については、予防目的、権利実現の確保、弱者保護等の実体法の趣旨、場合によっては事案の内容により、裁判官の価値判断によって立証責任を課すべきとしている<sup>245</sup>。

松本説は、権利の主張者は、権利根拠規定の要件につき、相手方は、権利障害規定及び権利滅却規定の要件につき、それぞれ立証責任を負うという考え方は基本において正当であるとするが、権利根拠規定と権利障害規定の区別は、実質的な立証責任の原理を考慮に入れ決定されるべきであるとしている。すなわち、当事者対立構造に立脚する民事訴訟では、立証責任が当事者間で適正に分配されることが、目的合理性、正義、公平の要求であり、立証責任分配の観念は、当事者の訴訟上の地位を可及的に対等にするという公平の要求に由来されるとしている<sup>246</sup>。

春日説は、証拠上の考慮以外に、実体法上の考慮も勘案する必要があるとしており、真偽不明の場合、どちらの当事者を勝たせた方が当該実体法規の趣旨から見て座りがよいか、すべての場合に実体法の趣旨で明快に決められるものでなく、当事者間の公平も基準になるとしている<sup>247</sup>。

総じて、利益考量説では、法規の立法趣旨が立証責任分配の基準として働くとし、権利の有無を決める実体私法の理念である当事者間の利害を公平に調整するという観点から、あるいは訴訟上の武器対等の原則から、公平の観点を立証責任の分配に反映させるべきと

<sup>244</sup> 小林秀之「新証拠法[第2版]」弘文堂 2003年 188頁。同「新版・アメリカ民事訴訟法」弘文堂 1996年 228頁。

<sup>245</sup> 竜寄喜助「証明責任論—訴訟理論と市民」有斐閣 1987年 194頁。

<sup>246</sup> 松本博之「証明責任の分配—分配法理の基礎的研究（新版）」信山社、1996年 75頁。

<sup>247</sup> 春日偉知郎「証明責任論の一視点—西ドイツ証明責任論からの示唆—」判例タイムズ 350号（1977年）132頁。

している。また、証拠の偏在が想定されており、必要な証拠をより利用しやすい地位にある当事者が、その事実の立証責任を負うのが公平であるとしている。

証拠の偏在については、課税庁による質問検査権が国外に及ばないのに対して、多国籍企業による情報収集の可能性が高い場合があると考えられる。反面調査により取引相手を確認できる国内取引を対象とする課税処分の場合と異なり、移転価格税制による課税処分では、国外関連者に係る情報入手が困難となっている状況から、納税者に対しても立証責任の分配を図っていくこと、あるいは立証努力を促していくことについて、公平の観点から検討していくべきではないかと考えられる。

## 第2節 立証努力を促す方法

移転価格税制では、証拠の偏在が想定されており、課税庁による質問検査権は、国外に所在する関連者等に対して及ばないが、多国籍企業にとっては、国外関連者だけでなく、比較対象取引となり得る同業他社に係る市場情報についても、事業活動を通じて入手可能な状況にあり、納税者が競争当事者として、海外の市場に係る情報を収集し易い立場にあるとも考えられる。そのため、本節では、独立企業間価格に係る要件事実の立証につき、OECD 移転価格ガイドラインで指摘されている比較可能な非関連者間取引の検証における情報入手の困難性及び事後調査による立証の困難性を分析し、証拠の偏在等から、納税者へ立証努力を促す方法について考察していくこととしたい。

### 第1款 独立企業間価格の算定における裁判所による立証責任の分配

#### 第1項 比較可能な非関連者間取引の検証における情報入手の困難性

比較可能な非関連者間取引の検証に当たっては、主に①検証対象者の事実と状況の分析、②検証対象取引に最も適した移転価格算定方法を選択するための財務指標と機能の分析、③内部比較対象取引の利用可能性の検討、⑤外部情報の信頼性と外部比較対象取引の利用可能性の検討、⑥比較対象を特定するための要件の整理、⑦比較可能性を確保するための差異の調整、⑧収集されたデータによる独立企業間価格の決定等を行っていかねばならない。例えば、比較可能な非関連者間取引に係る情報の検索と比較対象取引の特定を行う場合、検証対象である関連者間取引と比較対象となる非関連者間取引の分析が求められることになるが、比較対象となる非関連者間取引に係る外部情報の利用可能性には限界があることに加え、比較対象取引に係る情報の検索には、実際には多大な負担がかかるという問題がある<sup>248</sup>。

また、検証対象である関連者間取引とは別の関連者間取引に係る情報は、関連者間取引におけるリスク負担等の評価においては有益な情報となる可能性があるが、検証対象の関連者間取引とそれ以外の関連者間取引との比較を行ったとしても、独立企業原則の適用とは認められないことから、納税者又は課税庁による独立企業間価格算定のための立証には使用できないと考えられている<sup>249</sup>。具体的に比較対象取引を分析する場合には、納税者又は国外関連者自らが非関連者と行っている取引を比較対象とする内部比較対象取引、あるいは非関連者

<sup>248</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 3.4-5。

<sup>249</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 3.24～3.25。

間で行われている取引を比較対象とする外部比較対象取引を使用することになる。

内部比較対象取引は、外部比較対象取引より検証対象取引と直接的かつ密接な関係にあり、同一の会計基準が使用されていることから、適用が容易で信頼性が高く、関係情報の入手においても、相対的に費用が少ないという長所がある<sup>250</sup>。他方、外部比較対象取引を使用する場合には、外部取引を検索するための情報源として、商業用のデータベースが実用的で費用対効果の高い方法とされているが、公開情報に依存している場合が多いため、検索対象企業の所在する国によっては、公開情報の利用可能性が異なり、比較可能な外部取引の立証の可能性に偏りが生じる恐れがあるものと考えられている<sup>251</sup>。

さらに、企業の法的形態等により開示内容が異なる場合があり、外部比較対象取引に係る情報の同質性が確保されず、比較可能性のある非関連者の情報が十分に得られなくなるほか、コンサルタント会社が開発した独自のデータベースを活用する場合には、使用できるデータの範囲が限定され偏る恐れがあるものと考えられる。そのため、独自のデータベースを活用して統計的手法を活用した独立企業間価格の立証を行う場合には、比較対象取引の選定プロセスの透明性を確保するために、課税庁による当該データベースへのアクセスが確保される必要があるものと考えられている<sup>252</sup>。

利用可能な第三者データとしては、企業単位よりも取引単位のデータから優れた比較対象が得られることになるが、企業単位のデータしかない場合には、可能な限りセグメント分けをしていく必要がある。セグメント分けを行う場合、共通費の各セグメントへの配賦基準によっては、利益水準が異なる可能性があり、外部比較対象取引を使用して独立企業間価格の立証を行っていくためには、共通費の各セグメントへの配賦基準の合理性の立証も必要となる可能性がある。

課税庁においても、他の納税者に係る調査情報や他の情報源により、納税者に開示されない情報を使用して独立企業間価格の立証を行う場合があるが、当該情報により独立企業間価格の立証を行うことは、納税者との間で公平ではないと考えられている。そのため、守秘義務の範囲内で当該データを納税者に開示していくことにより、納税者が自己の立場を擁護するための機会、あるいは裁判所による効果的なコントロールを確保するための機会が与えられることが、適用に当たっての条件と考えられている<sup>253</sup>。

---

<sup>250</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 3.27-28。

<sup>251</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 3.32。

<sup>252</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 3.33。

<sup>253</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 3.36。

租税特別措置法 66 条の 4 第 8 項により、課税庁の職員は、法人が財務省令で定める書類等を遅滞なく提示又は提出しなかつた場合、独立企業間価格を算定するため必要であれば、当該法人の当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む者に質問し、又は当該事業に関する帳簿書類を検査することができることとされている。当該質問検査権に基づき収集した情報による比較対象取引を使用して、独立企業間価格の算定を行う場合には、守秘義務により比較対象取引の情報を開示しない、シークレットコンパラブルによる課税処分が行われる可能性がある。このような場合には、納税者の予見可能性を確保するため、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明確にしていくとともに、納税者に対して守秘義務の範囲内でその内容を説明し、納税者が自己の立場を擁護するための機会、あるいは裁判所による効果的なコントロールを確保するための機会が与えられることが望ましいと考えられている<sup>254</sup>。

このように、外部比較対象取引を使用して独立企業間価格の立証を行うことは、ますます困難となってくると考えられており、内部比較対象取引を使用して独立企業間価格の立証を行っていくことが次第に求められている状況にあるが、内部比較対象取引に係る情報については、証拠の偏在が想定されている。すなわち、課税庁による質問検査権は、国外に所在する関連者等に対して及ばないが、多国籍企業にとっては、国外関連者だけでなく、内部比較対象取引や比較対象取引となり得る外部の同業他社に係る市場情報について、事業活動を通じて入手可能な状況にあり、納税者に立証努力を促していく必要があると考えられる。

## 第 2 項 事後調査による立証困難性

独立企業間価格の算定には、膨大な国際取引の評価を行うための負担を納税者と課税庁の双方にもたらすことになり、関連者間取引が行われた時点で設定した条件について、その後の特定の時点で、独立企業原則と整合的であるかどうかの検証が求められることになる。課税庁にとっては、現実の取引が行われた時点から数年後になって、独立企業間価格の立証が求められることになる。その場合には、比較可能な非関連者間取引や、取引が行われた時点での市場の状況等に係る情報を集めなければならないが、こうした情報収集に

---

<sup>254</sup> 前掲・「平成 23 年度税制改正大綱」では、シークレットコンパラブルの運用の明確化が求められている。



については、時間の経過に従い、より困難となる可能性がある<sup>255</sup>。

独立企業間価格の立証では、関連者間取引と同時期の同一の経済状況の下で、比較可能な非関連者間取引の条件に係る情報が必要となるが、同時期の非関連者間取引に係る情報の利用可能性は、情報収集を行うタイミングにより制約を受け、情報不足により、立証が困難となる可能性がある<sup>256</sup>。

また、独立企業間価格算定における比較可能性の分析では、重要な分析項目である事業戦略に従っているかどうかの検討が必要となるが、調査時期が遅くなることにより問題が生じるものと考えられる。例えば、市場への参入や市場シェアの拡大を意図する事業戦略では、将来の利益を増加させるために現在の利益を犠牲にする事業浸透戦略を採用する可能性がある<sup>257</sup>。仮に、当該事業浸透戦略がかなわず、将来において利益が増加しない場合には、課税庁は時効等の制約により、過去に遡って再調査をすることはできなくなるが、事業浸透戦略に係る問題を精査し、関連者間での費用負担の是非や事業浸透戦略として認容すべき期間をどこまでとするか等に係る検討が求められることになるが、このような検討は、実務上大きな困難を伴うものと考えられる<sup>258</sup>。納税者が関連者間取引の検証段階で予測できなかった将来の事象につき、その時点で評価が不確実であったとすれば、独立企業間価格の検証においては、比較可能な独立企業間の状況を想定して、評価の不確実性について、取引価格算定で考慮するであろうとされる独立企業間の行動から、事後的に参照していかなければならない。しかし、独立企業であれば価格調整メカニズムを求めたであろうと想定されるかについて、事後的に分析検討し、比較可能な非関連者間取引で定められるであろう調整条項又は再交渉により変更されるであろう独立企業間価格を算定することは、課税庁にとって極めて困難なものと考えられる<sup>259</sup>。

さらに、独立企業間価格の算定において、関連者間取引と非関連者間取引とを比較して、事業活動の評価を行う場合には、膨大な情報を必要とするが、入手可能な情報には限界があり、地理的な制限や情報入手先の関係者の事情に加え、取引上の機密により情報入手が

---

<sup>255</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.12。

<sup>256</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 3.68。

<sup>257</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 3.61。

<sup>258</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.63。

<sup>259</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 3.75～3.79。米国財務省規則§1.482-1(f)見直しの範囲(2)真の課税所得の決定に関するルール(iii)複数年度のデータにおいても、複数年度のデータは、関連事業者の実績値に影響を与えたと同様の経済状況が、独立企業間レンジを形成する非関連比較対象取引に対し、比較可能な期間において比較可能な影響を与えたかどうかを決定するに当たり考慮できるとしている。

困難となる可能性がある。例えば、垂直的統合が高度に進んでいる業種であれば、比較可能な独立企業が存在しない可能性が高く、比較対象取引に係る情報の入手が事実上不可能となる場合も想定されるため、独立企業間価格の立証が更に困難となる可能性がある<sup>260</sup>。

納税者の側においても、潜在的な比較対象を特定するための詳細な情報を入手する際に負担するコストには限度があり、比較対象取引の立証において、全ての潜在的な関係情報源を網羅的に検索することは不可能と考えられている<sup>261</sup>。

納税者及び課税庁が、特定の比較対象が合理的に信頼できるか、あるいは更に信頼できる比較対象を探していくべきかにつき検討した上で、判断をしていく必要があるが、実務上、大きな困難に直面すると考えられている<sup>262</sup>。例えば、特定の比較対象が合理的に信頼できるかについて検討する場合、比較対象取引の立証に係る証明度の設定により、独立企業間価格の算定可能性が異なる結果となるが、高いレベルでの比較可能性の立証が求められている場合には、更に信頼できる比較対象を探していくべきと判断するかもしれないが、相対的に高くないレベルでの比較可能性とデータの信頼性を組み合わせることにより、比較対象取引の採用を判断するのであれば、実務上、独立企業間価格の算定が可能になることもあると考えられる。そのため、比較対象取引の立証に係る証明度の設定について、課税庁が負担する客観的立証責任を前提に、高いレベルでの立証を求めるのではなく、可能な限り、納税者側にも立証努力を促していくことにより、実務上可能な独立企業間価格の算定を行っていく必要もあるのではないかと考えられる。

### 第3項 裁判所による立証責任の分配

証拠の偏在により、納税者にも立証努力を促すことについて、船舶事件地裁判決では、被告である課税庁が独立価格比準法により独立企業間価格を算定したのに対して、原告である納税者の方で別の算定方法がより適切であり、優れているとの主張立証をすれば、課税庁の使用した算定方法による独立企業間価格が覆りうることを判示している。納税者の側が、課税庁が抗弁として独立価格比準法による独立企業間価格の算定を行っているのに対し、再抗弁として異なる算定方法による独立企業間価格の要件を基礎付ける具体的事実を立証し、その方法が独立価格比準法よりも比較可能性が高いことを主張立証した場合、

<sup>260</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.13。

<sup>261</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 3.80。

<sup>262</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 3.81。

独立企業間価格が覆るものと考えられる。

比較可能性が高いことの主張立証責任をいずれが負うかについて、独立企業間価格は、推計課税における推計値と異なり、それ自体が法律上みなされた価格で立証対象となり、納税者が独立企業間価格を算定して申告調整を行うことが求められていることから、先行する算定方法を争う側に主張立証責任があるとするのが相当であり、納税者において比較可能性が高いことの立証責任を負うと考えられている<sup>263</sup>。

船舶事件高裁判決では、独立企業間価格の算定方法に係る主張立証責任について、被告である課税庁が独立価格比準法により独立企業間価格を算定したのに対して、原告である納税者の方で別の算定方法がより適切であり、優れているとの主張立証をしておらず、独立企業間価格が覆ることはなかった。

また、金利事件地裁判決では、課税庁側の主張する独立企業間価格の算定方法が措置法66条の4第2項の規定に適合し、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場合には、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・立証がない限り、課税庁側の主張する独立企業間価格に基づく課税について、これを違法ということはできないものというべきであると判示している。

さらに、電気部品事件地裁判決では、納税者自らが非関連者との間で行う取引を比較対象取引として採用する内部取引価格比準法による課税であることから、原価基準法の適用に当たり、比較対象取引との差異の調整の要否については、証拠との距離を考慮したとも解され、事実の存否の立証に関し証拠を有するか入手しやすい者が当該事実の存否を立証すべきと判示されたものと考えられる。

しかし、ソフト事件高裁判決では、課税庁が外部の非関連者間取引を比較対象取引として使用する、外部取引価格比準法により独立企業間価格を算定していることから、第三者への質問検査権により類似の比較対象に係る外部情報を入手できる立場にある課税庁は、当該外部情報を入手できる立場にない納税者よりも有利であることから、最善であることの主張立証責任が求められたのではないかと考えられる。

## 第2款 立証責任を負わない当事者の事実解明義務

---

<sup>263</sup> 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」ジュリスト有斐閣 2005年5月1-15日号(No.1289)238頁。

## 第1項 事実解明義務

主張立証責任を負う当事者が当該事案の争点につき實際上立証することが困難な事案について、その負担を軽減するために、主張立証責任を負わない他方の当事者に、事案の重要な部分について事実解明すべきことを求めた判決として、伊方原発訴訟最高裁判決がある<sup>264</sup>。同判決では、立証責任を負っている当事者の主張が、相当性を備えかつ具体的な論拠のある場合に、相手方が立証責任を負っていないとしても、法的に重要な事実の組合せや証拠方法の存在について解明させることを期待しうるなら、この者に事実解明責任を負担させることができ、証拠提出責任についても立証責任を負う当事者にのみ負担させるのではなく、相手方も反証提出責任を負担させるとしている。

国税通則法 116 条では、原告が行うべき証拠の申出として、1 項において課税処分に係る行政事件訴訟法 3 条 2 項の処分の取消しの訴えにおいて、原告(納税者)が必要経費又は損金の額の存在その他これに類する自己に有利な事実につき課税処分の基礎とされた事実と異なる旨を主張しようとするときは、被告(国)が当該課税処分の基礎となった事実を主張した日以後遅滞なくその異なる事実を具体的に主張し、併せてその事実を立証すべき証拠の申出をしなければならない(ただし、原告がその責めに帰することができない理由によりその主張又は証拠の申出を遅滞なくすることができなかつたことを立証したときは、この限りでない。)と規定している。また、2 項において原告が 1 項の規定に違反して行った主張又は証拠の申出は、民事訴訟法 157 条 1 項の時機に後れて提出した攻撃又は防御の方法とみなすと規定している。同条は、昭和 59 年の税制改正において、いわゆる納税環境整備の一環として国税通則法 116 条が全文改正されたものである。

当時の立法当事者は、旧 116 条では、証拠申出の順序として、課税処分に係る抗告訴訟において、裁判所が被告(国)の主張を合理的と認めたときは、原告(納税者)が、まず証拠の申出をするものとする旨定められていたにもかかわらず、同条の活用が十分になされなかつたことに鑑み、その適用の要件と効果を明確化することとしたと説明している<sup>265</sup>。昭和 58 年 11 月 16 日の税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」では、「現段階において一般的な立証責任を納税者に課すことを制度化することは見送り、判例等の今後の展開

<sup>264</sup> 最高裁判決平成 4 年 10 月 29 日民集 46 卷 7 号 1174 頁。この判示については、最高裁が、従来、一部の学説の説いてきた、主張立証責任を負わない当事者の事実解明義務の法理を、それと意識していたか否かは別として、実質的に承認し採択したものと見るべきと考えられている(竹下守夫「伊方原発訴訟最高裁判決と事実解明義務」木川統一郎博士古希祝賀『民事裁判の充実と促進中巻』判例タイムズ社 1994 年 19 頁)。

<sup>265</sup> 「昭和 59 年度改正税法のすべて」72 頁以下。

に待つこととするこゝもやむを得ないと考える」としている。しかし、「今回の改正により記帳及び記録に基づく申告制度が確立される場合には、納税者は取引の記録を整理して保持していることが一般的に予定される状況にあることになり、この面から、・・・証拠申出の順序の整備と相まって、今後の具体的な訴訟の展開において、納税者に立証を求める方向へ順次進んでいくことを期待できるのではないかと考える」としている。ここでは、税務訴訟における立証責任を納税者へ転換していくことが期待されている<sup>266</sup>。

課税庁は、納税者の所得発生の基礎となった事実を直接には関知しえない第三者的位置にあり、しかも大量的かつ反復的に課税処分をしなければならないので、個々の納税者の所得に関する訴訟において的確な証拠を提出するのが困難な立場にある。しかし、課税庁が課税処分に必要な資料を取得することを可能ならしむるために、罰則を伴う質問検査権(所得税法 234 条、法人税法 153 条ないし 155 条)、関係団体等への諮問・協力要請(所得税法 235 条、法人税法 156 条の 2)及び関係者に対する資料提出義務(所得税法 225 条ないし 232 条)などの調査権を認めていること等もあり、裁判例の多くが示すように、課税処分取消訴訟における立証責任の分配では、課税庁が、課税処分の適法性に係る立証責任を負うとしても、公平な立証責任の分配になっていると解されている<sup>267</sup>。

他方、国境をまたぐ取引に対する課税処分を行っていく場合に、国外に所在する取引相手又は国外関連者への質問検査権の行使は困難であり、国外関連者が保存している資料の入手は努力義務となっており、従わなかったとしてもペナルティーを課すものではないという問題がある。国外関連取引を行っている多国籍企業においては、国外に所在する関連者の情報はもとより外国における市場に関する情報の入手も可能となっている。そのため、国内取引に係る課税処分を行う場合の課税庁による質問検査権等による情報収集のレベルと国際取引に係る課税処分を行う場合の課税庁による情報収集のレベルは、異なるものとなっており、必ずしも課税庁に立証責任を負わせることが、公平な立証責任の分配になっているとは限らないのではないかと考えられる。このような場合に、立証責任の公平な分配としては、第 1 款で検討したように、裁判所による立証責任の分配のほかに、立証責任を負わない当事者に対する事実解明義務を負わせていくことも検討していくべきではない

<sup>266</sup> 同答申においても、現段階で立証責任を原告納税者に転換することに対しては、消極的見解を示している(答申第二・一・五(4)41 頁)。

<sup>267</sup> 前掲・佐藤「課税処分取消訴訟の審理」55 頁。石田孝雄「証明責任を負わない当事者の事実解明義務」季刊実務民事法八号 6 頁以下。

かと考えられる<sup>268</sup>。

立証責任を負担する当事者は、自己の権利を立証するための適切な手段又は可能性を、合理的な範囲内で予め与えられていなければならないが、立証責任を負う当事者が、適切な訴訟資料となる事実および証拠について情報を入手する可能性を制限されている半面、相手方は事実関係に接近している場合があり、その結果、紛争をめぐる事実の認識や情報について、当事者間で著しい不均衡が生じてしまう可能性がある。このような状況に対処するため、立証責任を負わない当事者に対して、証拠の収集及び提出並びに事実関係の解明を適正に行うよう促す法的規制が必要と考えられている。

こうした訴訟上の行為規範を通じ、両当事者の事実解明力のバランスを取り、立証責任を負っていない当事者にも一定の範囲で証拠の収集および提出を求め、事実関係の解明に携わらせる目的で事実解明義務が求めていくことも必要と考えられる。

事実解明義務の要件としては、相手方に事実解明を求める当事者において①自己の権利主張について合理的な基礎があることを明らかにする手掛りを示すこと、②当該当事者が客観的に事実解明をなしえない状況にあり、かつ③そのことにつき非難可能性がないこと、④相手方が事実解明を容易にでき、その期待可能性があること等が挙げられている<sup>269</sup>。移

---

<sup>268</sup> 原告納税者の側に証明妨害があった場合に、国税通則法 116 条の適用が考慮されてよいかという問題について、通説では裁判所の自由心証の範囲で考慮すれば足りると解されているが、立証責任を負う当事者に立証を期待しえないような客観的状況が生じた場合には、相手方当事者に、当該事実に関する解明義務を負わせることにより、実質的に立証責任を転換したのと同様の効果を生じせしめるドイツで提唱された「立証責任を負わない当事者の事実解明義務」の理論が注目される。

これは立証責任を軽減させる法技術として考案されたものであり、ドイツでは財政裁判所に職権で事実を解明する権能を認める職権探知主義が妥当する租税訴訟においては、「事実解明義務」は問題とされないが、租税訴訟が通常裁判所の管轄に属するわが国においては、「事実解明義務」は、租税訴訟における証明妨害等の効果を検討する上で、注目に値する理論であると考えられる(岩崎政明「租税訴訟における納税者の証拠提出責任—改正国税通則法 116 条の意義と適用範囲—」判タ 581 号(1986 年 3 月)49 頁)。前掲・紙浦「税務訴訟における立証責任と立証の必要性の程度」46 頁。

<sup>269</sup> 主張立証責任を負わない当事者に事実解明義務を強いる要件としては、①立証責任を負う当事者が、自己の権利主張を具体的事実により理由づける際に、その主張が一応納得し得るものであることを示し、自己の権利主張が合理的な基礎を有するものであることを明らかにする手懸りを述べること、②この者が、事実を詳細にし、真実の証明を可能とする事実経過の外にいるため、事実関係を解明しえず、しかもそうした不知について、その者を非難することができないこと、③逆に、立証責任を負っていない当事者が、事実解明を容易に行うことができ、事実解明が必要かつ期待可能であることの 3 点が挙げられている(春日偉知郎「証拠の蒐集および提出過程における当事者行為の規律—事実解明義務の要件を中心として—」民事訴訟雑誌 28 号 1982 年 60 頁以下)。

その他に、同「民事訴訟における事案解明(論)について」司研論集 1997 年 95 号 39 頁以下。「ペーター・アーレンス(松本博之訳)「民事訴訟における証明責任を負わない当事者の解明義務につ

転価格税制での独立企業間価格の算定方法に係る立証においても、課税庁による立証が困難な状況を踏まえ、上記要件を充たす場合があると考えられ、立証責任を負わない納税者に立証努力を促していくためにも、検討していく必要があるのではないかと考えられる。

## 第2項 移転価格税制における情報提供義務

移転価格税制では、租税特別措置法 66 条の 4 第 7 項において、国税庁、国税局及び税務署の各職員は、法人と当該法人に係る国外関連者との間の取引に関する調査について必要があるときは、当該法人に対し、当該国外関連者が保存する帳簿書類の提示又は提出を求めることができるとしている。既述したとおり、当該法人は、当該提示又は提出を求められたときは、当該帳簿書類又はその写しを国外関連者から入手するよう努めなければならないが<sup>270</sup>、国外関連者の保存する資料の入手は努力義務であり、従わなかったとしても、ペナルティーを課すものではない。求められた資料の内容が法人と国外関連者との取引に係る独立企業間価格の算定に必要な資料であって、納税者がそれをも含め国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類として財務省令で定めるものであれば、それを提出しなかった場合には、課税当局は一定の条件を満たす同業者の利益率を用いて算定した価格を独立企業間価格と推定して更正、決定できることとされている<sup>271</sup>。

移転価格税制における情報としては、例えば価格決定に関する情報への課税庁の入手可能性については、米国「内国歳入法第 482 条に関する白書」においても、①調査に必要な情報が、納税者から提出されない、②納税者が、移転価格の決定方法を説明できない、③

---

いて」民事訴訟雑誌 29 号 1983 年 57 頁以下。佐上善和「民事訴訟における模索的証明について—その不適法根拠の検討—」民商法雑誌 78 巻臨時増刊号(3)法と権利 3(末川先生追悼論集)200 頁以下。小林秀之「民事裁判の審理」有斐閣 1987 年 203-214 頁。前掲・春日「民事証拠法研究—証拠の収集・提出と証明責任」233-262 頁。「ペーター・アーレンス(松本博之訳)「民事訴訟における証明責任を負わない当事者の解明義務について」民事訴訟雑誌 29 号 57 頁以下。ロルフ・シュトルケナー(森勇訳)「民事訴訟における事案解明にあたっての当事者の義務—証明妨害理論にもよせて—」民事訴訟雑誌 32 号 101 頁以下。岩崎政明「租税訴訟における納税者の証拠提出責任—改正国税通則法 116 条の意義と適用範囲—」判タ 581 号(1986 年 3 月)44 頁以下。

<sup>270</sup> 立法した際の説明では、「現行法人税法は、税務職員に対し、納税者又は取引関係者に質問し、納税者又は取引関係者の保持する書類等の物件を検査する権限を与えています。しかしながら、本制度を適正かつ円滑に運用するためには、国外関連者の有する資料の入手が極めて重要となる場合があること、また、支配・被支配の立場の問題があるにしても、納税者とその国外関連者とは緊密な関係を有していること等に鑑み、今回移転価格税制の導入に併せ、国外関連者の保存する資料の入手努力規定が設けられたものです。」(「昭和 61 年改正税法のすべて」208 頁)としている。

<sup>271</sup> 租税特別措置法 66 条の 4 第 6 項。

タックス・ヘイブンにおける金融及び商業上の秘密保護法により、情報入手ができない、④外国所在の親会社の情報入手が困難となっている、⑤サモンズ等による資料提出要求は時間がかかり利用されていない等の問題が指摘されている<sup>272</sup>。特に、無形資産取引等により独立企業間価格の立証が困難となっている状況において、申告調整型の制度を採るわが国では、課税庁のみならず、納税者にとっても、独立企業間価格が真偽不明の状態に陥ることは妥当ではないと考えられ、立証責任を負う当事者だけでなく立証責任を負わない当事者にも独立企業間価格に係る事実解明義務を負わせることにより、独立企業間価格立証の困難性の解決が望まれる裁判所による真実発見の要請にも、応えていくことができるのではないかと考えられる。

### 第3款 租税訴訟における推定による立証軽減

#### 第1項 推定による立証軽減

推定の基本的機能は、ある事実(又は権利)を直接に証明する証拠がない場合に、他の事実からその事実(又は権利)を推認することによって、その事実(又は権利)の証明がなされたものになるということである。立証の公平という考え方の下に、立証の軽減を図るところに基本があり、間接事実からの要件事実の推認の場合の証明の程度は、直接証拠による認定の場合の証明の程度と比較して、程度の差は微妙であるが、全体としてはどちらかといえ、前者の程度が低いことが多いとされている<sup>273</sup>。

推定には、第一に、法律上の権利推定と呼ばれ、例えば民法 188 条における占有物について行使する権利の適法の推定があり、占有自体から適法な占有権原に基づいているという法律上の状態を直接推定したものであるから、最も徹底した立証の軽減であり、政策的規定の意味が強く、立証責任の転換をもたらすものとされている。第二に、法律上の事実推定と呼ばれ、例えば民法 186 条 2 項における占有の継続の推定があり、事物の自然の経過とは必ずしも同じではなく、立証軽減のための一種の政策的規定であるから、法律上の権利推定に次ぐ強い推定であり、立証責任の転換をもたらすものとされている。第三に、事実上の推定と呼ばれ、ある事実甲の存在から、経験則を適用して他の事実乙が存在することを推定する性質の推定があり、法律上の権利推定や法律上の事実推定の場合と異なり、

<sup>272</sup> 米国「内国歳入法 482 条に関する白書」第 3 章「内国歳入庁の第 482 条執行における最近の経験」A「価格情報への内国歳入庁のアクセス」13 頁以下。

<sup>273</sup> 前掲・伊藤「要件事実の基礎—裁判官による法的判断の構造」99 頁。



特定の場合における事実上の推定を可能にする根拠となる特定の規定はない。そこでは、民事訴訟法 247 条の自由心証主義が適用され事実の認定の 1 つの過程として行われるものであり、主張責任や立証責任の転換とは無関係とされる。しかし、直接証拠が決め手となりにくい場合において、直接証拠による程度の高い証明を必ずしも要求せず、間接事実からの推認で十分であるとする意味において、立証の軽減と考えられている<sup>274</sup>。

## 第 2 項 推定の機能

事実上の推定には、①証明度を下げるときの理論構成としての機能と、②相手方に反証提出義務を課す法技術として用いられる機能がある。推定に係る最高裁の判断は、昭和 34 年にいわゆる東大病院輸血梅毒事件において示されており<sup>275</sup>、因果関係を推知し得べき結果に関する証明度を下げるときの理論構成としての機能が示されたと考えられている<sup>276</sup>。しかし、昭和 43 年に示された建物取去土地明渡請求事件の判決では、一応の推定において証明度は上げていないと明確に判示している<sup>277</sup>。

その後、昭和 50 年のいわゆる東大ルンバール事件において、控訴審判決では、因果関係につき証明度に達せず、事実上の真偽不明により立証責任判決により請求を棄却したが、最高裁判決では、因果関係に関し総合検討すると、他の特段の事情が認められない限り、経験則上、因果関係を肯定するのが相当であるとして、証明度に達しているとの判断を示

---

<sup>274</sup> 事実上の推定とは、裁判官が心証を形成する過程で、経験則を利用してある事実から他の事実の推定を、事実上行うことをいい、この場合に利用される経験則には、高度の蓋然性をもつ場合もあれば、そうでない場合もあるとし、その経験則がかなり高度の蓋然性を持つならば、前提事実の証明をもって推定事実の心証も一挙に証明度に近づくとみてよく、このような事実上の推定を一応の推定と呼び、その証明に近い状態を指して表見証明ともいい、このような推定が成り立つ場合には、相手方がその推論を誤りとする、または少なくとも疑わしいとする別の事情を証明しなければそのまま推定事実が認定されると考えられる(前掲・新堂「新民事訴訟法(第四版)」542頁)。

前掲・伊藤「要件事実の基礎—裁判官による法的判断の構造」100—108頁。

<sup>275</sup> 最高裁判決昭和 34 年 2 月 16 日民集 15 卷 2 号 244 頁。「現に本件給血者 E は、職業的給血者ではあったが、原判決及びその引用する第一審判決の確定した事実によれば、当時別段給血によって生活の質を得なければならぬ事情にはなかったというのであり、また梅毒感染の危険の有無についても、問われなかったから答えなかったに過ぎないというのであるから、これに携わった D 医師が、懇ろに同人に対し、真実の答をなさしめるよう誘導し、具体的かつ詳細な問診をなせば、同人の血液に梅毒感染の危険あることを推知し得べき結果を得られなかったとは断言し得ない。」と二重否定により判示し、因果関係を推定により認定した。

<sup>276</sup> 太田勝造「裁判における証明論の基礎—事実認定と証明責任のベイズ論的再構成」弘文堂 1982 年 203 頁。

<sup>277</sup> 最高裁判決昭和 43 年 2 月 1 日判時 514 号 54 頁。「・・・所論中には、原判決がその理由中で、・・・、「推認」の語を用いたことを非難する部分があるが、右の用語法は、裁判所が、本件のように、証拠によって認定された間接事実を総合し経験則を適用して主要事実を認定した場合に通常用いる表現方法であって、所論のように証明度において劣る趣旨を示すものではない。」と判示し、証明度を下げるときの理論構成としての機能を否定した。

し、高裁の証明度よりも最高裁の証明度が低くなっていることが示されている<sup>278</sup>。因果関係についての鑑定4つと過失についての鑑定2つからは、ルンバールと本病変との因果関係を積極的に支持するものはなく、最高裁の判示においても、「殊に、本件発作は、上告人の病状が一貫して軽快しつつある段階において、本件ルンバール実施後一五分ないし二〇分を経て突然に発生したものであり、他方、化膿性髄膜炎の再燃する蓋然性は通常低いものとされており、当時これが再燃するような特別の事情も認められなかったこと」以外には、因果関係の認定への積極的な支持となるものは認めがたいとしている。ここでは、経験則を適用して証明度を下げたための理論構成としての機能が示されていると考えられる<sup>279</sup>。

### 第3項 推計課税による主張・立証

推定には、相手方に反証提出義務を課す法技術として用いられる機能があり、推計課税による主張・立証において発揮されている。課税処分は、本来、帳簿書類に基づく実額に対してなされるべきであるが、納税者が帳簿書類の備付け等をしない場合、帳簿書類の内容が不正確で信頼できない場合、あるいは納税者が税務調査に際し帳簿書類の提出を拒む場合には、帳簿書類に基づく実額課税が極めて困難になる。このような場合に課税を行わないことは、租税負担の公平の見地から許されないので、所得税法156条において、「税務署長は、居住者に係る所得税につき更正又は決定をする場合には、その者の財産若しくは債務の増減の状況、収入若しくは支出の状況又は生産量、販売量その他の取扱量、従業員数その他事業の規模によりその者の各年分の各種所得の金額又は損失の金額（その者の提出した青色申告書に係る年分の不動産所得の金額、事業所得の金額及び山林所得の金額並びにこれらの金額の計算上生じた損失の金額を除く。）を推計して、これを行うことができる。」と規定している。

<sup>278</sup> 最高裁判決昭和50年10月24日民集29巻9号1417頁。控訴審判決では、本件訴訟に現れた証拠によっては、本件発作とその後の病変の原因が脳出血によるか、又は化膿性髄膜炎もしくはこれに随伴する脳実質の病変の再燃のいずれによるかは判定し難いとし、また、本件発作とその後の病変の原因が本件ルンバールの実施にあることを断定し難いとして、証明度に達せず、事実上の真偽不明による立証責任判決により請求を棄却したが、本判決では、

「・・・以上の事実関係を、因果関係に関する前記一に説示した見地にたって総合検討すると、他の特段の事情が認められない限り、経験則上本件発作とその後の病変の弁印は脳出血であり、これが本件ルンバールに因って発生したものというべく、結局、上告人の本件発作及びその後の病変と本件ルンバールとの間に因果関係を肯定するのが相当である・・・」として、証明度に達しているとの判断を示した。

<sup>279</sup> 前掲・太田「裁判における証明論の基礎—事実認定と証明責任のベイズ論的再構成」203—204頁。

法人税法 131 条においても同趣旨の規定があり、最高裁昭和 39 年 11 月 13 日判決では<sup>280</sup>、「所得税法が、信頼しうる調査資料を欠くために実額調査のできない場合に、適当な合理的な推計の方法をもって所得額を算定することを禁止するものでないことは、納税義務者の所得を補足するのに十分な資料がないだけで課税を見合わせることを許されないことか  
らいっても、当然の事理であり、このことは、昭和 25 年に至って同法 46 条の 2 に所得推計の規定が置かれてはじめて可能となったわけではない。」と判示している<sup>281</sup>。

推計課税は、実額課税により得ない場合に、やむを得ず用いられる補充的課税方法とされる。推計課税は、第一に、納税者が帳簿書類等の資料を備え付けていない場合、第二に、帳簿書類等の資料の内容が不正確で信頼できない場合、第三に、税務調査に対して資料の提供を拒むなど非協力的な場合に限り、実額課税により得ない推計の必要性が存在するものとして推計課税が許されるとしている。このような推計の必要性は、手続的要件と解されており、税務署長において主張・立証しなければならない<sup>282</sup>。

#### 1. 推計の合理性

推計の合理性は、推計課税の適用要件とされており、推計課税をめぐる訴訟での最も重要な争点となっている。推計方法が合理的であるためには、

- ①推計の基礎事実が正確に把握されていること
- ②種々の推計方法のうち、具体的事案に最適なものが選択されるべきこと
- ③具体的な推計方法自体できるだけ真実の所得に近似した数値が算出され得るような客観的なものであること

が必要とされている。

具体的な推計においては、訴訟上最もよく現れる同業者率に関して、同業者の抽出基準の合理性として、同業者の類似性及び資料の正確性が挙げられている。また、抽出過程の合理性として、課税庁の思惑や恣意の介在する余地のないこと、比準同業者数の合理性、同業者率の内容の合理性等が挙げられている。推計課税の性質上、被告の主張がある程度典型的主張にとどまったとしても、主張自体として欠けるところはないと考えられている。

<sup>280</sup> 最高裁判決昭和 39 年 11 月 13 日税務訴訟資料 38 号 838 頁。

<sup>281</sup> 司法研修所(泉徳治、大藤敏、満田明彦)「租税訴訟の審理について」『司法研究報告書』第 36 輯第 2 号 1984 年 171 頁—172 頁。

<sup>282</sup> 司法研修所(時岡泰、山下薫)「推計課税の合理性について」『司法研究報告書』第三〇輯第一号 1981 年 2—3 頁。

実額課税が、客観的な所得額との一致の蓋然性を個別的・具体的に追求するものであるのに対して、推計課税は、一般的・抽象的な一致の蓋然性があることをもって足りるとするものである。そのため、推計の合理性を基礎づける事実についても、一般的・抽象的にみて実額に近似した金額を算出するのに必要な限度で類型的にとらえるべきであるとされている。これに対して、原告は、被告の主張する合理性を基礎付ける事実に対して、反証を提出して争うことができるほか、同業者比率が平均値によって推計されているときは、原告にはその平均値に収斂されないような特殊事情を積極的・具体的に主張・立証することにより、合理性を覆すことができる<sup>283</sup>。また、原告は、被告が採用したのとは別の合理的推計方法によれば、原告の所得はより少額になることを主張・立証して、被告の推計方法の合理性を争うことができる。

被告主張の推計方法と原告主張の推計方法のいずれがより合理的なものといえるかについては、いずれの方法によるのが原告の所得の実額に近い数字が出るかによって決まることになる。合理性の立証の程度については、推計方法が一般的にみて合理的であり、真実の所得金額と合致する蓋然性があると認められればよく、裁判所において、被告主張に係る推計の結果が真実の所得額に合致すると推認することができるとの心証までを得なければならぬものではなく、一応の立証あるいは一応の推定で足りるとされている。このような蓋然性が認められなければ、当該推計による処分は違法として取り消されることとなる。推計の合理性を基礎付ける事実が立証され、これらの事実により、推計の結果が真実の所得金額に一致する蓋然性が認められる場合は、原告において平均値に収斂されないような特殊事情や実額反証などの積極的な主張・立証に成功しない限り、当該推計は合理的で適法なものとする<sup>284</sup>。

---

<sup>283</sup> 司法研修所(時岡泰、山下薫)「推計課税の合理性について」司法研究報告書三〇輯第一号 1981年6頁、9頁以下、42頁。前掲・佐藤「課税処分取消訴訟の審理」68頁。

<sup>284</sup> 一応の合理性が認められる推計方法が他にあり、この方法による方が所得額が低くなるのとしても、そのいずれをとるかは、課税庁が、その裁量により決することができるから、他の推計方法による方が実額に近似することが立証されない限りは、被告の推計方法の合理性を肯定し得るとする立場と、当該推計方法より実額に近似した金額を算出できる他の合理的な推計方法を選択し得ると疑うに足りる相当な理由のないことの立証があれば、その合理性を肯定し得るから、他にも推計方法が存在し、その方法によれば所得額がより低くなるが、この方法と被告の主張する推計方法を比較していずれがより合理的であるかが不明な場合であれば、被告の推計方法は合理性を欠くことになるとの立場がある(広瀬正「判例からみた税法上の諸問題(新訂版)」新日本法規出版 1975年 195頁)。前掲・佐藤「課税処分取消訴訟の審理」68頁。

なお、一応の合理性又は証拠は、推定の観念に相当する意義を表すものであり、事実上の推定による証明について一応の証明といわれることがあるが、民事事件の場合には、相手方の反証がない限り、ある事実のために一応十分であるとされる証明は、相手方の反証によって、事実の存否が不確定の状態に戻されるとされる(村上博巳「民事裁判における証明責任」判例タイムズ社 1980年 12頁)。

## 2. 実額反証

審査請求又は訴訟の段階になって、納税者から帳簿等による実額に基づく反論がされることがあるが、これを実額反証と呼んでいる。例えば、事業所得の収入金額について、被告が反面調査等により実額で把握し、これに売上原価及び一般経費の同業者率を乗じて、売上原価及び一般経費を算出して所得を推計して主張する場合がある。これに対して、原告は、収入金額を認め、売上原価及び一般経費の実額を主張し、その証拠を提出する場合が考えられる。このような場合、推計課税の必要性が手続要件であるとしても、現処分の段階でその必要性が認められる以上、訴訟において実額を把握し得る資料が提出されることにより、推計課税が手続要件を欠き違法になると解すべき理由はないとされる。

推計課税あるいは実額課税については、別個独立の課税方式があるわけではなく、所得の認定方法の差にすぎないと考えられている。そのため、推計課税がされた場合においても、実額の主張は有効な反論になり得ないとはいえず、裁判例も、実額の主張を認めている<sup>285</sup>。

なお、訴訟において初めて実額の主張・立証をすることも、信義則に反することにはならないとされている。

しかし、国税通則法 116 条により、原告が必要経費又は損金の額の存在その他これに類する自己に有利な事実につき、課税処分の基礎とされた事実と異なる旨を主張しようとするときは、被告が課税処分の基礎とされた事実を主張した日以後遅滞なくその異なる事実を具体的に主張し、併せてその事実を証明すべき証拠の申出をしなければならないとされている（ただし、原告が、その責めに帰することができない理由によりその主張又は証拠の申出を遅滞なくすることができなかつたことを証明したときは、この限りではない。）。そのため、原告が同規定に違反して行った、主張又は証拠の申出は、民事訴訟法 157 条第 1 項の時機に遅れた攻撃防御方法の却下の規定が適用される、時期に後れて提出した攻撃又は防御の方法とみなされることになる<sup>286</sup>。

実額反証については、反証で足りるとして、原告は証拠提出責任を負うのみで、裁判所の心証と真偽不明の状態に戻せば足りるのか、立証責任を負うのかについては、推計課税の趣旨及び主要事実の把握の仕方により異なってくるものと考えられる。裁判所が妥当と考えている説では、推計の適用要件である推計の合理性を基礎付ける事実である推計方法

<sup>285</sup> 大阪地裁判決昭和 46 年 6 月 28 日訴訟月報 18 卷 1 号 35 頁。東京地裁判決昭和 53 年 9 月 11 日訴訟月報 25 卷 2 号 440 頁。

<sup>286</sup> 司法研修所(泉徳治、大藤敏、満田明彦)「租税訴訟の審理について」『司法研究報告書』第 36 輯第 2 号 1984 年 181 頁頁。

の合理性、基礎資料の正確性及び原告への適用の合理性が、主要事実を構成するとしている。同説を採用すれば、実額の主張は、間接反証事項として原告が主張・立証責任を負うとされる<sup>287</sup>。

#### 第4項 移転価格税制における推定規定

移転価格税制においても、課税庁は、法人の国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するために必要がある場合には、法人に対して質問検査を行うことができ、国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類として財務省令で定めるもの又はその写しの提示又は提出を求めた場合には、当該法人がこれらを遅滞なく提示又は提出しなかつたとき、課税庁は租税特別措置法 66 条の 4 第 6 項及び租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 11 項に基づき、その法人の国外関連取引に係る事業と同種・同規模・同内容の事業を営む法人のその事業に係る売上総利益率等を基礎として算定した金額をもって適正価格と推定し、更正又は決定を行うことができるとしている。

##### 1. 適用要件

推定規定による課税を行うための適用要件は、①独立企業間価格の算定に必要な書類として財務省令で定めるものが当局の要求後遅滞なく提示又は提出されなかつたこと、②同種の事業を営む、事業規模その他の事業の内容が類似する法人の売上総利益率又はこれに準ずる割合を用いること、又は③第二項第一号ニに規定する政令で定める方法又は同項第二号ロに掲げる方法（当該政令で定める方法と同等の方法に限る。）に類するものとして政令で定める方法、とされている。同種の事業の範囲については、制度の趣旨に照らして、個別の事例に即し決定すべきとされている。そのため、問題となっている取引の対象資産と同様の資産の卸売業者又は製造業者であり、事業規模が異なる企業、自ら技術開発を行って製品を製造している企業と技術導入により同様の製品を生産している企業のように粗利益率レベルでかなりの差が生じると見込まれるような相違があるかが問題になる。

<sup>287</sup> 早川登「税務訴訟上の立証責任について」税法学 43 号 20 頁。吉良実「税務訴訟における主張責任及び立証責任(四)ないし(五)」税法学 116 号 26 頁、117 号 15 頁。元村和安「推計課税における立証」税法学 243 号 1 頁。緒方節郎「課税処分取消訴訟の訴訟物」鈴木忠一、三ヶ月章監修『実務民事訴訟法講座 9 行政訴訟 II』日本評論社 1970 年 18 頁。前掲・紙浦「税務訴訟における立証責任と立証の必要性の程度」53 頁。田中二郎「新版行政法上巻全訂第二版 347 頁。前掲・佐藤「課税処分取消訴訟の審理」70 頁。

## 2. 推定方法

売上総利益率又はこれに準ずる割合は、「同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するものの国外関連取引が行われた日を含む事業年度又はこれに準ずる期間内の当該事業に係る売上総利益の額（当該事業年度又はこれに準ずる期間内の棚卸資産の販売による収入金額の合計額（当該事業が棚卸資産の販売に係る事業以外の事業である場合には、当該事業に係る収入金額の合計額＝総収入金額）から当該棚卸資産の原価の額の合計額（当該事業が棚卸資産の販売に係る事業以外の事業である場合には、これに準ずる原価の額又は費用の額の合計額＝総原価の額）を控除した金額をいう。）の総収入金額又は総原価の額に対する割合とする。」とされている<sup>288</sup>。

また、第二項第一号ニに規定する政令で定める方法又は同項第二号ロに掲げる方法（当該政令で定める方法と同等の方法に限る。）に類するものとして政令で定める方法とは、棚卸資産の販売又は購入である場合には、①企業集団の財産及び損益の状況を連結して記載した計算書類による国外関連取引が行われた日を含む事業年度又はこれに準ずる期間の当該国外関連取引に係る事業所得が、支出した当該国外関連取引に係る事業に係る費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者が当該所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因に応じたこれらの者に帰属するものと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とする方法、②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当該棚卸資産を販売した対価の額から、当該再販売価格に当該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当該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を乗じて計算した金額に当該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当該国外関連取引に對価の額とする方法、③国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、製造その他の行為による取得の原価の額に、当該取得原価の額と当該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、当該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、当該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、当該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を控除した金額、に対する割合を乗じて計算した金額及び当該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金額の合計額を加算し

<sup>288</sup> 租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 11 項。

た金額をもって当該当該国外関連取引の対価の額とする方法、とされている<sup>289</sup>。

### 3. 推定規定による課税の効果

税務署長が、推定による課税を行った場合には、納税者は、自己の主張する価格が法定された方法による独立企業間価格であることを立証しない限り、当局の算定した価格が独立企業間価格になるとされる<sup>290</sup>。推定規定による課税は、取引単位での独立企業間価格算定方法を緩和するものであり、その点において立証軽減につながり、課税庁による立証困難性の解決につながるものと考えられる。仮に、納税者が反証として、取引単位での独立企業間価格算定を主張・立証した場合には、算定方法としての合理性は、取引単位での独立企業間価格算定の方が、優先すると考えられ、推定が覆される可能性があるのではないかと考えられる<sup>291</sup>。

移転価格税制では、独立企業間価格の算定に必要な書類として、関連者間取引における価格設定の状況等に係る詳細な情報が必要であるが、こうした情報を遅滞なく提出しなかったときを推定規定による課税要件とすることにより、納税者から独立企業間価格の算定に必要な情報の提出を促す結果になると考えられる。それにより、課税庁による独立企業間価格算定が可能となれば、間接的な意味において、課税庁による独立企業間価格立証の困難性を解決するための方策になるものと考えられる。

## 第4款 事前確認による算定方法の確定

### 第1項 事前確認の適用可能性

事前確認は、申告調整型制度とされるわが国の移転価格税制において、法人自らが申告調整をするために独立企業間の取引を比較対象として検証するものである。課税庁は、法人の検証の適否を確認し、その内容に適合した申告が行われる場合には、事後調査において否認されないとする手続を確保することが目的とされている。事前確認は、移転価格税制の適正円滑な執行を図るために必要であるとして、昭和62年の制度施行当初から導入されているものである。

<sup>289</sup> 租税特別措置法施行令第39条の12第12項。

<sup>290</sup> 「昭和61年改正税法のすべて」211頁。

<sup>291</sup> OECD等の国際的議論においても、取引単位での独立企業間価格算定を緩和した方法が、取引単位での独立企業間価格算定方法に優先するとは考えられず、納税者の反証により推定が覆される可能性は否定できないものと考えられる。



事前確認の法令上の根拠は、条約上は、例えば日米租税条約第 25 条の相互協議条項において、「両締約国の権限のある当局は、この条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義を合意によって解決するよう努める。特に、両締約国の権限のある当局は、次の事項について合意することができる。」として、(d)として、「事前価格取決め」が規定されていることによるが<sup>292</sup>、国内での取扱いは、移転価格税制の適正円滑な執行を図るための国税庁事務運営指針<sup>293</sup>が根拠とされている。そこで、事前確認での独立企業間価格算定方法確定の可能性につき、課税処分前における、当初申告及び過去の事業年分に係るロールバックでの算定方法確定、課税処分後における、課税事案に対する相互協議及び租税訴訟を引き継ぐ後続年分に係る算定方法確定の可能性を分析することとしたい。

## 第 2 項 課税処分前の事前確認での算定方法の確定

### 1. 当初申告における事前確認

事前確認はその効果として、確認法人が、事前確認を受けた国外関連取引に係る各事業年度において、事前確認の内容に適合した申告を行っている場合には、当該国外関連取引は独立企業間価格で行われたものとして取り扱うとしている<sup>294</sup>。そのため、確認法人が、事前確認の内容に適合した申告を行うために、確定決算で行う必要な調整は、移転価格上適正な取引として取り扱われる<sup>295</sup>。また、確認法人は、確認事業年度に係る確定申告前に、確定決算が、相互協議の合意が成立した事前確認の内容に適合していないことにより、所得金額が過大となることが判明した場合には、補償調整に係る相互協議の合意内容に従い、申告調整により、所得金額を減額することができるとしている<sup>296</sup>。

そのため、確認法人は、確認事業年度に係る確定申告後に、確定申告が相互協議の合意が成立した事前確認の内容に適合していないことにより、所得金額が過大となっていたことが判明した場合には、補償調整に係る相互協議の合意内容に従い、国税通則法第 23 条第 2 項に基づき減額更正の請求を行うことができる<sup>297</sup>。

法人は、適用する独立企業間価格の算定方法が、事前確認により認められた場合には、

---

<sup>292</sup> 日米租税条約第 25 条第 3 項。

<sup>293</sup> 平成 13 年 6 月 1 日付「移転価格事務運営要領の制定について(事務運営指針)」平成 22 年 6 月 22 日最終改正(以下、「事務運営指針」という。)

<sup>294</sup> 事務運営指針第 5 章事前確認手続 5-16。

<sup>295</sup> 事務運営指針第 5 章事前確認手続 5-19(1)。

<sup>296</sup> 事務運営指針第 5 章事前確認手続 5-19(2)。

<sup>297</sup> 事務運営指針第 5 章事前確認手続 5-19(2)ニ。

確認対象となっている事業年度に係る課税庁による事後調査において、当該国外関連取引に対する移転価格税制による課税処分を免れることになる。そのため、法人の行っている独立企業間価格の算定について、将来の事業年分に係る課税リスクを回避することにより、移転価格税制の執行に係る予測可能性が確保されることになる。

## 2. 過去の事業年分に係るロールバックにおける事前確認

移転価格税制に係る課税処分は、租税特別措置法第 66 条の 4 第 15 項により国税通則法第 70 条に規定にかかわらず、6 年間と定められているため、将来の事業年分に係る事前確認を行ったとしても、それ以前 6 年間の事業年分に係る課税リスクを回避することにはならない。

過去の事業年分に係る課税リスクを回避するためには、将来の事業年分の課税リスクを回避する事前確認の申立てを行い、ロールバックにより過去の事業年分に係る独立企業間価格であることの検証を行うことも必要となる。そのため、事前確認が行われた時点で、既に経過した確認対象事業年度がある場合には、当該確認対象事業年度に係る申告を事前確認の内容に適合させるため、確認法人が提出する修正申告書については、国税通則法第 65 条((過少申告加算税))第 5 項に規定する「更正があるべきことを予知してされたもの」には該当しないとして、過少申告加算税が課されないこととしている<sup>298</sup>。

法人は、適用する独立企業間価格の算定方法が、事前確認により認められた場合には、確認対象となっている将来の事業年分に係る課税リスクを回避できるだけでなく、過去の事業年分において適用した独立企業間価格の算定方法についても、ロールバックにより、認められることになる可能性がある。これにより、将来の事業年分だけでなく、過去の事業年分に係る課税リスクも確認を受けることにより、回避できることになり、国外関連取引について移転価格税制の執行に係る予測可能性が、過去の事業年分だけでなく、将来の事業年分についても確保されることになる。

## 第 3 項 課税処分後の事前確認での算定方法の確定

移転価格税制に基づく課税処分が行われた場合、法人は租税条約上の相互協議を申立て、権限のある当局間の合意により二重課税を排除する救済を求めるか、あるいは原告として

<sup>298</sup> 事務運営指針第 5 章事前確認手続 5-16。

更正処分取消訴訟を提起して、裁判所の判決により課税処分を取消す救済を求めるか<sup>299</sup>、二つの可能性が考えられる。

#### 1. 相互協議による課税事案の後続年分に係る事前確認

移転価格税制に基づく課税処分による二重課税を排除するためには、法人は、租税条約の規定に適合しない課税を受けたとして、日米租税条約であれば第 25 条第 1 項に基づき、相互協議の申立てを行い、第 2 項に基づく条約に適合しない課税を回避するための権限のある当局間の合意による救済を求めることになる。このような場合、租税条約上の相互協議において、権限のある当局間の合意による二重課税の排除が行われるまでの間に、後続年分に係る申告期限が到来する可能性がある。

法人は、後続年分に係る申告では課税処分前の独立企業間価格によることになり、権限のある当局間の合意により独立企業間価格が確定した場合に、当該独立企業間価格が法人の当初設定したものと同一であれば、後続する事業年分についても申告内容が是認されるが、異なるのであれば、法人は、改めて後続年分に係る移転価格課税のリスクを負うことになる<sup>300</sup>。このような後続年分に係る課税リスクを回避していくためには、課税処分に係る相互協議の申立てを行うとともに、後続年分に係る事前確認及び相互協議の申立てを行っていく必要がある。

課税処分に係る相互協議により独立企業間価格算定方法が確定し、事前確認においても適用する独立企業間価格算定方法が確定した場合には、法人は、過去の事業年分の処理に加え、確認対象となっている将来の事業年分に係る課税リスクを回避できることになり、国外関連取引について移転価格税制の執行に係る予測可能性が、過去の事業年分だけでなく、将来の事業年分についても確保されることとなる。

移転価格問題は、国外関連取引が継続する限り解決の継続性が求められており、後続の事業年分に係る事前確認により、独立企業間価格算定方法の確定がなされない場合には、解決の継続性が保証されず、課税関係の安定には至っていないことになる。そのため、同一の取引に係る後続の事業年分で適用する独立企業間価格算定方法を確定していくことが、

<sup>299</sup> 課税処分に対しては、課税庁に対する異議申立て及び国税不服審判所に対する審査請求があるが、ここでは、最終的な解決としての相互協議及び裁判に焦点を当てるため、異議及び不服審査については分析を省略する。

<sup>300</sup> 過去の移転価格課税事案では、後続年分に係る移転価格課税が行われ、後続年分に係る相互協議を改めて行うという事態が発生し、二重課税問題の効率的な解決が問題となった。

移転価格税制の執行に係る予測可能性を確保することにつながり、法人にとっての移転価格問題の解決に欠かせないものと考えられる。

## 2. 租税訴訟での課税処分取消しによる後続年分に係る事前確認

租税訴訟においても、裁判所による判決が行われるまでの間に、後続年分に係る申告期限が到来する可能性がある。

法人は、後続年分に係る申告では課税処分前の独立企業間価格の算定方法によることになり、判決により独立企業間価格が確定した場合に、独立企業間価格算定方法が、法人の当初使用していたものと同じであれば、後続する事業年分でも申告内容が是認されることになる。しかし、判決により確定した独立企業間価格算定方法が、法人の当初使用していたものと異なるのであれば、法人は、改めて後続年分に係る移転価格課税のリスクを負うことになる。

上記 1 のように、法人が、課税事案の後続年分に係る事前確認を申立てる場合に、判決により独立企業間価格算定方法が確定するのであれば、事前確認において独立企業間価格算定方法を判決に適合させることにより対応が可能と考えられる<sup>301</sup>。しかし、租税訴訟において、課税処分が取消されたにもかかわらず、法人の独立企業間価格も適用できないとして、判決により独立企業間価格算定方法が確定しなかった場合には、後続年分に係る独立企業間価格の算定をどのように行っていくか問題となる可能性がある。

ソフト事件高裁判決では、本件算定方法は、それぞれの取引の類型に応じ、本件国外関連取引の内容に適合し、かつ、基本三法の考え方から乖離しない合理的な方法とはいえないとして、独立企業間価格を用いた本件各更正は違法であり、これを前提とする本件各賦課決定も違法であるとされ、課税処分が取消されている<sup>302</sup>。このように、国外関連取引に係る後続年分の申告での課税上の指標となるような解決が行われない場合には、特殊関連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・目的に照らし、法人及び課税庁の双方にとって不都合で

---

<sup>301</sup> 事務運営指針 5-14(2)イでは、「確認申出法人から、移転価格税制に基づく更正等に係る取引と同様の取引を確認対象とする申出がなされている場合において、当該更正等に係る不服申立ての採決若しくは決定又は裁判の確定を待って事前確認審査を行う必要があると認められるとき」には、事前確認手続が保留されることになるが、裁判の確定により、事前確認審査が再開されることにより、後続年分に係る事前確認が行われることになり、課税リスクの回避にはつながることになる。

<sup>302</sup> 同高裁判決の 2 争点(1)の(3)。

あり、適用すべき独立企業間価格算定方法を裁判所が確定し、事前確認での将来年分の課税リスク回避へつなげていくことが必要と考えられる。

#### 第5款 証明度軽減の法理

移転価格税制では、比較可能な非関連者間取引の検証における情報入手の困難性や事後調査による立証の困難性により、独立企業間価格の算定における立証努力を促す方法が、課題になっているものと考えられる。そのため、裁判所による立証責任の分配、立証責任を負わない当事者の事実解明義務、及び租税訴訟における推定による立証軽減が、立証努力を促す方策として考えられる。裁判所による立証責任の分配及び立証責任を負わない当事者の事実解明義務については、納税者に立証努力を促す方法として効果があると評価でき、判例の積み重ねにより、納税者である多国籍企業の立証努力が促されることになると考えられる。また、租税訴訟における推定による立証軽減についても、移転価格税制における推定規定による課税については、立証軽減よりも、むしろ納税者の情報提供への協力を促す方法として効果があると考えられる。このように、立証努力を促すことにより、納税者及び課税庁双方により独立企業間価格の算定に係る立証が行われることで、裁判において、独立企業間価格の算定が、より可能になっていくものと考えられる。

しかし、ソフト事件高裁判決のように、独立企業間価格の算定における詳細な差異調整が求められ、納税者及び課税庁の双方の立証が高い証明度に達しなかった場合には、依然として独立企業間価格算定方法の確定が行われなかったのではないかと考えられる。移転価格税制における独立企業間価格に係る情報の入手困難性や立証の困難性を前提とすると、事実認定に関して、通常の高い証明度、すなわち高度の蓋然性により、証明があったとするのでは、証明度に達せず、依然として真偽不明となる可能性があるのではないかと考えられる。仮に、事実認定の証明度について、高度の蓋然性により、証明があったとするために、証明度に達せず、独立企業間価格が真偽不明となり確定しないこととなれば、特殊関連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申告調整型の移転価格税制の趣旨に照らし、裁判が機能していないことにつながるのではないかと考えられる。そのため、独立企業間価格算定方法の確定を行うための方策として、立証が困難な事実の認定においては、通常の高い証明度では立証が困難となる可能性があるとして、事実認定の証明度自体を軽減させてはどうか、本款で考察してみることとしたい。

## 第1項 事実認定の証明度

裁判は、事実に法令を適用する形で行われるため、事実が何であったかを明らかにする作業が必要であり、こうした事実認定についての規律を広義の証拠法と呼んでいる<sup>303</sup>。証拠法の理念としては、第一に、事実をできるだけ明らかにすることにあり、真実発見を目標とし、かつ、費用は低廉である方がよく、また迅速であることも要求される<sup>304</sup>。第二に、適正さが強く要請され、一方当事者に通知せずになされた証拠調べは、それが客観的にいかに真実に合致し、低廉・迅速であっても、民訴法の証拠調べとしては肯定できず、証拠調べに当事者は立ち会い、かつ、証拠調べの結果につき意見を言う機会が保障されなければならないとされる<sup>305</sup>。

証拠による事実の認定に共通する問題は、事実の認定のためにプラスに働く証拠又は事実の力が、どの程度までに達した場合に、当該事実を証明ありとするかという点にあると考えられる。証明があったということは、間接事実や弁論の全趣旨を含む証拠の状況から判断される証明の程度が証明度に達したということの意味するが、それは、個々の裁判官

---

<sup>303</sup> 認定と確定の違いとして、第一に、弁論主義の働く訴訟では、ある要件事実の存在が当事者間に争いがなければ、裁判所は、これに拘束され、当該要件事実を存在するものとして扱わなければならないが、裁判所の実事認定の結果そうなるのではなく、裁判所の実事認定の権限は排除され、事実の認定以外の方法で法的判断の前提となる事実が確定される。

第二に、立証責任の法理による事実の確定があり、裁判所や当事者が努力して証拠調べをしても要件事実の存否が判明しない場合の発生することは避けられず、このような場合には、立証責任の法理によって解決するほかないが、その場合、この事実は存在したものとは扱われないことになり、そういう形で法的判断の前提となる事実が確定されることになる。

第三に、民事訴訟法の明文の規定によって、事実が擬制される場合がある。

第四に、証明妨害、事案解明義務の不履行など考え方をどのように理論構成するかは別として、何らかの意味での民事訴訟において要求された信義則の適用の結果、ある事実が存在したものと扱われる。

第五に、証拠による事実の認定、間接事実による推認という分野に属する方法によって法的判断の前提としての事実が確定される場合がある(伊藤滋夫「事実認定の基礎 裁判官による事実判断の構造」有斐閣 2004年 127-131頁)。

<sup>304</sup> 真実発見に対しては、それを強調することへの懐疑論も根強く、刑事訴訟法と異なり、民事訴訟法では実体的真実ではなく、形式的真実で満足すべきだとも言われ手いる。

そのため、国家権力を用いて事実を可及的に明らかにする刑事訴訟とは違い、民事訴訟では当事者が争わない事実(自白)につき証拠調べが行われないように、真実を可及的に追究するという姿勢は強くなく、逆に、真実を追究しようとする余り、当事者間の自主的な紛争解決の動きを阻害することも起こりうる(高橋宏志「重点講義 民事訴訟法 下(補訂第2版)」有斐閣、2010年 26頁注(1))。前掲・伊藤「事実認定の基礎 裁判官による事実判断の構造」19頁。

<sup>305</sup> ドイツ民訴法 357条1項は、「当事者は証拠調べに立ち会うことができる」と規定するが、明文のない我が国でも同様に解されなければならないと考えられる(前掲・高橋「重点講義 民事訴訟法 下(補訂第2版)」27頁注(2))。

が証明度に達したことは間違いないというように考える心理状態になることが必要なのか、あるいはそのような心理状態にならなくても客観的に見て証拠の状況が証明度に達していれば十分であるのか、さらにはそのような裁判官の心理状態と証拠の状況の双方が必要であるのかという問題がある<sup>306</sup>。

心理状態としては、裁判官という人間の個人的な心理状態でなく、当該事件審理をしている裁判官としての心理状態であり、証明の対象となった事実が当該事件において、必要とされる証明度に達したことは間違いないと考えている状態とされている。そのため、証明とは、裁判の基礎として認定すべき事実について、それが存在したことの確からしさ(蓋然性)が、証拠や経験則などによって、裁判官が確信できる程度に、又は合理的疑いを懐かせない程度に、裏付けられた状態をいうとされている<sup>307</sup>。

自由心証主義で裁判官が心証を固めていくとしても<sup>308</sup>、どの程度になれば事実の有無を

---

<sup>306</sup> 証明度という言葉には二つの意味があり、「表見証明において証明度を下げている」という場合の証明度は、事実の認定に必要とされる証明の程度ないし心証の程度であるが、「この判例は証明度が低いのに事実を認定している」という場合の証明度は、具体的事実についての証拠調べの結果得られる証明の程度ないし心証の程度である。

ここでは事実認定に必要とされる証明の程度を証明度あるいは証明責任点とし、具体的事実について得られた証明の程度については証明点ないし証明主題の蓋然性と呼ぶのが適切と考えられる(前掲・太田「裁判における証明論の基礎—事実認定と証明責任のベイズ論的再構成」5頁)。

<sup>307</sup> 前掲・新堂「新民事訴訟法(第四版)」500頁。

なお、当該事件の審理をしている裁判官が証明度に達しているとはいえないと考えていながら、証明があったという判断をすることは一種の虚偽の判断をすることになり許されないと考えられる。

これを許すことは、裁判官が証明があったという判断をする基準を不明として、裁判官がいわば恣意的に証明があったとして判断することを許す恐れがあるからである。

また、当該裁判官が証明度に達していることは間違いないと考えたとしても、そのときに客観的に見て証拠の状況が証明度に達していなければ、証明があったとすることはできない。

これを容認することは、裁判官が証明度に達していることは間違いないと考えていればよく、それが客観的に間違ってもよいということになり、相当ではない。

この場合には、当該裁判官にとっては、証明度に達していることは間違いないと自身が考えているのであるから、その誤りに自ら気づくことはできないとされる。

仮に、それが経験則違反の判断であっても、上告審で是正できなくなり、誤った事実認定がされる危険を増加させる恐れが全くないとは言いきれないと考えられる(前掲・伊藤「事実認定の基礎 裁判官による事実判断の構造」158-159頁)。

<sup>308</sup> 証明の途中で、それまで形成されてきた心証が、新たな証拠で、さらに高められる場合と、逆に低くなる場合がある。

また、証明主題の主観的蓋然性が、新たな証拠でさらに高くなる場合と、逆に低くなる場合がある。

18世紀の英国の長老派の牧師トーマス・ベイズ(Thomas Bayes, 1702~1761)により示された確率論上の定理であるベイズの定理により、事象甲がおきたという情報を知る前に持っていた事象乙についての蓋然性を事前確率として、事象甲がおきたという情報を知った後での乙についての蓋然性を事後確率とすれば、事前確率から事後確率への変換のされ方が関数で表され、当該証明主題が存在するときに見出される蓋然性が、当該証明主題が存在しないときに見出される蓋然性

判定してよいかというように、事実認定をしてよい心証の度合いを証明度という。これは、要証事実の存在について裁判官がどの程度の心証を得たときに証明ありとして、その存在を確定してよいかという問題を判断するための基準又は尺度と解することができる。証拠評価は、具体的事実において主張された事実について、その証明があるものと裁判官によって認められるか否かという審査に限定される事実問題であると考えられる。

他方、証明度は、立証責任と同様に、ある法領域においていかなる証明度が妥当すべきかという一般的・抽象的な評価問題で、法規によって予め規律されていなければならない法律問題であり、誤った証明度による事実認定は上告理由に当たるとされている<sup>309</sup>。

なお、立証責任と証明度の問題は、いずれも法律問題であるという点では共通しているが、立証責任が原則として実体法に属するのに対し、証明度は訴訟法に属すると考えられ、例えば、国際私法上、訴訟手続は法廷地法に依るべしとの原則に従うが、立証責任は準拠法たる法規の規律に従って分配されると考えられている<sup>310</sup>。

## 第2項 証明度の設定に係る判例

### 1. 証明度の設定

裁判では、判決の基礎として認定すべき事実につき、それが存在したことの確からしさ（蓋然性）が、証拠や経験則などにより、裁判官が確信できる程度に、又は合理的疑いを懐かせない程度に裏付けられた状態にあることが求められる。ある事実の存否について、証拠等によって真実であるとの裏付けをどの程度得たときに、裁判官は確信を抱くことになるのか。この点については、日常生活上の決定や行動の基礎とすることをためらわない程度に、真実であることの蓋然性が認められれば、確信を抱いてよく、証明があったとき

---

よりも高い徴憑は、当該証明主題の蓋然性を高くする証拠方法(本証)となり、逆に低い徴憑は当該証明主題の蓋然性を低くする証拠方法(反証)となるという命題が成立することになり、裁判官は証拠調べに際して、当該証明主題が存在する場合と存在しない場合とでは、どちらの場合の方がこの証拠が存在する蓋然性が高いのかと問題設定をして証拠調べを行うべきであり、この問題設定により事実認定での誤った推論をする蓋然性が低くなるとされる(太田勝造「裁判における証明論の基礎—事実認定と証明責任のベイズ論的再構成」弘文堂 1982年 76—83頁)。

<sup>309</sup> 前掲・春日「民事訴訟法研究—証拠の収集・提出と証明責任」17頁。同「自由心証主義の現代的意義」講座民事訴訟法第五巻 27頁以下。

<sup>310</sup> 兼子一「推定の本質及び効果について」民事法研究第一巻(1974年 10月)355頁以下。齊藤秀夫編「注釈民事訴訟法(4)(1975年 4月)373頁以下。村上博己「証明責任の研究(新版)」有斐閣 1986年 16—20頁。ディーター・ライポルド(森勇訳)「ドイツ連邦共和国における国際民事訴訟法の改正—国際私法改革のための法律がもたらしたもの—」民事訴訟の現代的構築(染野義信博士古稀記念)(1989年 1月)39頁以下。



れる。

「確信する」又は「合理的な疑いを懐かせない程度の蓋然性」は、個々人の心理状態であり、主観的判断要素をもっていることから、同じ証拠に接しても、人により確信したり、確信するに至らなかつたりする場合がある。そこで、個々の裁判官が確信し、証明ありとして事実認定するときの証明度について、証明点と言い換え、その基準として「確信」というような観念を用いるとすると、証明点は、事実認定をする裁判官によってそれぞれ異なることを、初めから前提としていることになると考えられる。

しかし、立証の程度が、多くの人が確信するような程度に達した時には、たとえ一部の者が主観的には確信に達していなくとも、多くの人と一緒に確信すべきであるという形で、その証明ありとの判断に拘束されざるを得ず、拘束されるべきと考えられる。実際問題として、合議制で事実認定をする場合、このようないわば確信の擬制(合議体の各裁判官に共通する証明点のいわば客観的な基準設定)が行われざるを得ないのではないかと考えられる。そのため、証明点に係る客観的な基準設定は、かなり幅のある基準となる可能性があり、各人の証明点について、「確信してよい」という低い証明度から、「確信しなければならず、そこで証明ありとしないならば、経験則違反になる」という高い証明度まで、ある一定の領域内にあるべきという「証明点基準領域」の客観的な設定という性格を証明度の設定は持つことになると考えられている<sup>311</sup>。

## 2. 高度の蓋然性

証明度の設定に関する最初の最高裁の判断は、刑事事件について、昭和23年に示されている<sup>312</sup>。同判決では、「元来訴訟上の証明は自然科学の用いるような実験に基づくいわゆる論理的証明ではなくして、いわゆる歴史的証明である。論理的証明は『真実』そのものを目標とするに反し、歴史的証明は、『真実の高度な蓋然性』をもって満足する。いいかえれば、通常人なら誰でも疑いを差挟まない程度に真実らしいとの確信を得ることで証明できたとするものである。だから、論理的証明に対しては、当時の科学の水準においては反証というものが容れる余地は存在し得ないが、歴史的証明である訴訟上の証明に対しては、通常反証の余地が残されている。」としている<sup>313</sup>。

<sup>311</sup> 前掲・新堂「新民事訴訟法(第四版)」501頁注(1)。

<sup>312</sup> 最高裁判決昭和23年8月5日刑集2巻9号1123頁以下。

<sup>313</sup> 同判決については、証明の程度が論理的証明より低いことを示すために、「『真実』そのものを目標」とするか「真実の高度な蓋然性」で満足するか、の対比や「反証の余地」の有無が、何

民事事件については、昭和 50 年の東大ルンバール事件において示されている<sup>314</sup>。

同判決では、「訴訟上の因果関係の立証は、一点の疑義も許されない自然科学的証明ではなく、経験則に照らして全証拠を総合検討し、特定の事実が特定の結果発生を招来した関係を是認しうる高度の蓋然性を証明することであり、その判定は、通常人が疑いを差し挟まない程度に真実性の確信を持ちうるものであることを必要とし、かつ、それで足りるものである。」としている<sup>315</sup>。同判決では、「経験則に照らして全証拠を総合検討」しており、証明度は「高度の蓋然性を証明すること」とされ、その判定基準は、「通常人が疑いを差し挟まない程度に真実性の確信を持ちうるものであること」としており、厳密な科学的証明よりは低くてよいが、証拠の優越よりは高めと考えられている。

### 3. 相当程度の蓋然性

証明度の設定について、高度の蓋然性ではなく、相当程度の蓋然性でよいのではないかと議論があり、いわゆる長崎原爆松谷訴訟の控訴審判決では、相当程度の蓋然性により

---

の整理もなされずに用いている点や、「反証」と「蓋然性」の関係が不明確である点などが指摘されている。

また、「蓋然性」「反証の余地」「歴史的証明」がそれぞれ異なるものであるのに、その違いについて何の検討もなく、証明の程度を示す基準として同一視して用いている問題がある。

さらに、裁判官の主観的・個人的・心理的状态を示す「真実らしいとの確信」という基準については、「いいかえれば」という形で用いており、「蓋然性」や「反証の余地」等の有無が、証明主題たる事実命題の属性であるのに対して、「確信」は裁判官の心理状態であり、同一視できるか疑問であるとの指摘がある(太田勝造「裁判における証明論の基礎—事実認定と証明責任のベイズ論的再構成」弘文堂 1982 年 9—10 頁)。

<sup>314</sup> 最高裁判決昭和 50 年 10 月 24 日民集 29 卷 9 号 1417 頁。

<sup>315</sup> 控訴審判決では、本件訴訟に現れた証拠によっては、本件発作とその後の病変の原因が脳出血によるか、又は化膿性髄膜炎もしくはこれに随伴する脳実質の病変の再燃のいずれによるかは判定し難いとし、また、本件発作とその後の病変の原因について、本件ルンバールの実施にあることを断定し難いとして、請求を棄却している。

しかし、本判決では、「原審確定の事実、殊に、本件発作は、上告人の病状が一貫して軽快しつつある段階において、本件ルンバール実施後一五分ないし二〇分を経て突然に発生したものであり、他方、化膿性髄膜炎の再燃する蓋然性は通常低いものとされており、当時これが再燃するような特別の事情も認められなかったこと、以上の事実関係を、因果関係に関する前記一に説示した見地にたって総合検討すると、他の特段の事情が認められない限り、経験則上本件発作とその後の病変の弁印は脳出血であり、これが本件ルンバールに因って発生したものであると、結局、上告人の本件発作及びその後の病変と本件ルンバールとの間に因果関係を肯定するのが相当である。」としており、

「したがって、現判示の理由のみで本件発作とその後の病変が本件ルンバールに因るものとは断定し難いとして、上告人の本件請求を棄却すべきものとした原判決は、因果関係に関する法則の解釈適用を誤り、経験則違背、理由不備の違法をおかしたものであると、その違法は結論に影響することが明らかであるから、論旨はこの点で理由があり、原判決は、その余の上告理由についてふれるまでもなく破棄を免れない。」と判示している。

証明があったと判示している<sup>316</sup>。同事件では、原子爆弾の障害作用に起因する旨の認定をするため、被爆者が、現に医療を要する状態にあること(要医療性)に係る立証とともに、現に医療を要する負傷又は疾病が原子爆弾の放射線に起因するものであるか、又は同負傷又は疾病が放射線以外の原子爆弾の障害作用に起因するものであり、その者の治癒能力が原子爆弾の放射線の影響を受けているため同状態にあること(放射線起因性)に係る立証を行うことが問題となった<sup>317</sup>。

控訴審判決では、同認定は、放射線起因性を具備していることの証明があった場合に、始めてされるものであるが、原子爆弾による被害の甚大性、原爆後障害症の特殊性、法の目的、性格等を考慮すると、認定要件のうち放射線起因性の証明の程度について、物理的、医学的観点から「高度の蓋然性」の程度にまで証明されなくても、被爆者の被爆時の状況、その後の病歴、現症状等を参酌し、被爆者の負傷又は疾病が、原子爆弾の障害作用に起因することについての「相当程度の蓋然性」の証明があれば足りると解すべきであると判断し、放射線起因性を認める判断を行っている。

最高裁判決では、行政処分の要件として、因果関係の存在が必要とされる場合に、その拒否処分の取消訴訟において被処分者がすべき因果関係の立証の程度については、特別の定めがない限り、通常の民事訴訟における場合と異なるものではなく、訴訟上の因果関係の立証は、一点の疑義も許されない自然科学的証明ではないが、経験則に照らして全証拠を総合検討し、特定の事実が特定の結果発生を招来した関係を是認し得る高度の蓋然性を証明することであり、その判定は、通常人が疑いを差し挟まない程度に、真実性の確信を持ち得るものであることを必要とすると解すべきであるから、放射線起因性についても、要証事実につき、『相当程度の蓋然性』さえ立証すれば足りるとすることはできないと判示

---

<sup>316</sup> 福岡高裁平成9年11月7日判決タイムズ984号103頁。

<sup>317</sup> 原子爆弾被爆者の医療等に関する法律(昭和32年法律第41号。平成6年法律第117号により廃止。)7条1項において「厚生大臣は、原子爆弾の障害作用に起因して負傷し、又は疾病にかかる、現に医療を要する状態にある被爆者に対し、必要な医療の給付を行う。ただし、当該負傷又は疾病が原子爆弾の放射能に起因するものでないときは、その者の治癒能力が原子爆弾の放射能の影響を受けているために現に医療を要する状態にある場合に限る。」としている。

また、同法8条1項では「前条第一項の規定により医療の給付を受けようとする者は、あらかじめ、当該負傷又は疾病が原子爆弾の障害作用に起因する旨の厚生大臣の認定を受けなければならない。」と規定している。

これらの規定によれば、原子爆弾の障害作用に起因する旨の認定について、法8条1項に基づく認定をするには、被爆者が現に医療を要する状態にあること(要医療性)とともに、現に医療を要する負傷又は疾病が原子爆弾の放射線に起因するものであるか、又は同負傷又は疾病が放射線以外の原子爆弾の障害作用に起因するものであって、その者の治癒能力が原子爆弾の放射線の影響を受けているため同状態にあること(放射線起因性)を要すると解されている。

している<sup>318</sup>。放射線に起因するものでない負傷又は疾病については、その者の治癒能力が放射線の影響をうけているために医療を要する状態にあることを要するところ、当該『影響』を受けていることについても高度の蓋然性を証明することが必要であることはいうまでもなく、控訴審の同判断は、訴訟法の問題である因果関係の立証の程度につき、実体法の目的等を根拠として原則と異なる判断をしたものであるとすれば、法及び民訴法の解釈を誤るものといわざるを得ないとして、「高度の蓋然性の証明」が必要であるとする原則を維持している。しかし、原審の確定した事実関係を引用して、放射線起因性があるとの認定を導くことも可能であって、それが経験則上許されないものとまで断ずることはできず、本件において放射線起因性が認められるとする原審の認定判断は、是認し得ないものではないから、原審の訴訟上の立証の程度に関する前記法令違反は、判決の結論に影響を及ぼすことが明らかであるとはいえないとして、原判決の結論を維持している<sup>319</sup>。最高裁判決では、証明度につき「高度の蓋然性」を求めているが、実体法が、要証事実自体を因果関係の厳格な存在を必要としないものと定めていることがある場合を指摘しており、実体法の趣旨目的により「相当程度の蓋然性」により証明度に達したとする可能性があるものと考えられる。

### 第3項 証明度に関する学説

#### 1. 通説の考え方

判例と同様、わが国における通説は民事裁判で対象となる権利の性質と両当事者の公平から、高度の蓋然性を求めている<sup>320</sup>。証拠が十分に収集できるわけではない民事裁判では、

<sup>318</sup> 最高裁平成12年7月18日判決判時1724号29頁。

<sup>319</sup> 同判決では「原子爆弾の放射線を相当程度浴びたため、重篤化し、又は右放射線により治癒能力が低下したために重篤化した結果、現に医療を要する状態にある、すなわち、放射線起因性があるとの認定を導くことも可能であって、それが経験則上許されないものとまで断ずることはできない。そうであるとするならば、本件において放射線起因性が認められるとする原審の認定判断は、是認し得ないものではないから、原審の訴訟上の立証の程度に関する前記法令違反は、判決の結論に影響を及ぼすことが明らかであるとはいえない。」としている。

<sup>320</sup> 松本博之・上野泰男「民事訴訟法」(第三版)弘文堂2003年323頁。

民事裁判の場合には、あまりにも高い証明度を要求すると、訴えられた被告の立場は守られるかもしれないが、権利の救済を求めて訴えを提起した原告にとっては、その要求が認められないことになる。

こうした敗訴当事者の被る不利益について、民事裁判では刑事裁判に比べればそれほど大きくないこと及び実質的に利害の相反する直接の当事者がいることに鑑み、民事裁判における証明度を刑事裁判におけると同じ程度に高いものとするのは不相当と考えられる。

その上で、民事裁判といえども、人の権利義務に大きな影響を及ぼすものであるから、要証事

証拠の優越を基準とすると、事実認定が偶然の要素に大きく左右されてしまうこと、訴訟制度は現状の保護の方に価値を置いていること、公権力による強制的な権利実現のもとになる判決は基礎が十分であるべきことが根拠とされる。

証明度として高度の蓋然性を要求するのが相当であるか、あるいは証拠の優越で足りるとするのが相当であるかについては、第一に、民事訴訟に期待される実体的真実発見の要請の観点から、相対的に当事者の証拠収集能力が低いといえる民事訴訟では、証拠の優越説や蓋然性説では、事実認定が偶然の要素に大きく左右されることになりかねず、証明度として要求される事実の蓋然性の程度は基本的に高度のものであることが必要と考えられている。第二に、訴訟制度は、自力救済を禁止していることから明らかなように、現状の保護が図られることに価値を置いていると考えることができるから、現状を覆す当事者に対して、より大きな負担を課することが合理的であり、法的安定性の確保にも有益と考えられている。第三に、証拠調べを実施することによってなされる証明というものについては、公権力による強制的な権利実現がオーソライズされる判決の基礎となるものであることも考慮されなければならない、証明度として要求される事実の蓋然性の程度は、基本的に高度のものであることが必要にして相当であると解されている<sup>321</sup>。また、実体法の考え方によれば、何らかの意味での信義則又は権利の濫用などの性質を有する法理により対応するほかはなく、それらの法理は別の考慮として、裁判官の裁量的判断で、実際上の困窮度の強い当事者にとって不利となる要証事実の証明度を上げ、実際上困窮度の強い当事者にとって有利となる事実の証明度を下げるといったことを行うことは許されないとされる<sup>322</sup>。

## 2、高度の蓋然性に係る問題

こうした通説の立場に対して、証明度をどの程度と設定するかにつき、事実認定が誤りであった場合に、原告・被告が被る損失効用により判断することも必要ではないかとする

---

実の証明の程度について、単に可能性があるという程度では足りず、何らかの意味で蓋然性のあることが必要とされることになったと考えられる(前掲・伊藤「事実認定の基礎 裁判官による事実判断の構造」172頁)。

<sup>321</sup> 加藤新太郎「手続裁量論」弘文堂1996年133-134頁。同「証明度軽減の法理」木川純一郎博士古希祝賀『民事裁判の充実と促進(中)』判例タイムズ社1994年110頁以下。

その他に、田尾桃二・加藤新太郎編「民事事実認定」判例タイムズ社1999年275頁。松本博之「民事証拠法の領域における武器対等の原則」講座新民訴法III頁、24頁。加藤新太郎「確信と証明度」鈴木正裕先生古希祝賀・民事訴訟法の史的展開有斐閣2002年549頁。山木戸克己「民事訴訟法論集」有斐閣1990年29頁は、立法論ないし法解釈の問題として証拠法則として説く。山本克己「自由心証主義と損害額の認定」講座新民訴法II301頁参照。

<sup>322</sup> 前掲・伊藤「事実認定の基礎 裁判官による事実判断の構造」169頁。

立場もある。当該損失効用は、当該適用法規範の趣旨・目的によって評価され、高い証明度が、証明困難のために不当な証明責任による判決を導くこととなり、適用実体法の規範目的・趣旨に反する結果となる場合には、証明度が軽減されることもあり得るのではないかと考えられている<sup>323</sup>。

通説によれば、裁判官が確信に到達した場合には、心証を得たことになるが、数字を持って比喩的に 80%の蓋然性とすれば、裁判官は 80%以上の蓋然性をもって事実の存否を判断できる場合に、事実の存否につき確信に到達し、事実の存在を認定できることになる。そのため、立証責任の問題は生じないことになる<sup>324</sup>。

しかし、裁判官が 80%以上の蓋然性をもって事実の存否を判断できないが、70%の蓋然性をもって事実の存否を判断できる場合には、蓋然性の基準が 80%以上であるため、裁判官は事実の存否の確信に到達せず、存否不明として扱われることになる。この場合には、立証責任の問題が生じることになるが、こうした事例において、立証責任の問題として処理するのが妥当であるか疑問が生じることとなる。例えば、民法 117 条 1 項の代理権の存否の立証責任において、他人の代理人として契約を締結した者が、代理権の存在を 70%の蓋然性で示した場合であっても、代理権の存否は不明とされることになり、民法 117 条 1 項により、代理権の不存在の蓋然性が 30%しかないのに、代理権が不存在の場合と同じく扱われることになる。これは、裁判官が 70%の蓋然性をもって代理権の存在を判断できる場合でも、代理権の存否が不明として、立証責任規範である民法 117 条 1 項を適用するからと考えられるが、このような場合には、むしろ代理権が存在するものと認定した方が妥当ではないかと考えられる<sup>325</sup>。

---

<sup>323</sup> 太田勝造「裁判における証明論の基礎—事実認定と証明責任のベイズ論的再構成」弘文堂 1982 年 150—155 頁。

<sup>324</sup> 真実の蓋然性という概念は価値概念であり、数学的な尺度を意味するものではないが、心証形成の程度について、段階を設けるとすれば、以下のとおりになるとされている。

(イ) 最高度の真実蓋然性(合理的疑のない程度の証明) : 事実の存在 90%~99%

(ロ) 高度の真実蓋然性 (明白で説得力のある証明) : 事実の存在 80%~90%

(証拠の優越による証明) : 事実の存在 70%~80%

(ハ) 軽度の真実蓋然性 (半証明)(疎明) : 事実の存在 55%~70%

ここで、事実の存在の蓋然性を表す数字は、厳格なものではなく、事実の存在と不存在との心証が均衡している場合を、50%と仮定した上で、説明の便宜のために付したものである。

例えば、高度の真実蓋然性は、ドイツ法上のそれと一致したものではなく、英米証拠法の見解を導入し、修正したものであるが、民事裁判における要件事実の場合は、(ロ)の高度の真実蓋然性の問題として考えられている(村上博巳「民事裁判における証明責任」判例タイムズ社 1980 年 7 頁)。

<sup>325</sup> 石田穰「証拠法の再構成」東京大学出版会 1980 年 142—143 頁。

### 3. 蓋然性の優越

米国では、蓋然性の優越で足りるとする蓋然性説が、相当積極的に主張されているが、蓋然性の程度として、3種類の異なる証明度が設定されている。第一は「合理的な疑いを超える証明(proof beyond a reasonable doubt)」という証明度であり、これは「事実上の確実性(virtual-certainty)」が認められる程度とされ、刑事法以外の分野で適用されることはほとんどなく、蓋然性(確率)の目盛りにおける上限とされる。第二は「証拠の優越(preponderance of the evidence)」という証明度であり、これは「どちらかといえばありうる(more-likely-than-not)」程度とされ、民事訴訟における一般的な証明度で、蓋然性(確率)の目盛りにおける下限として法律の様々な分野で適用される。第三は「明白、強力かつ確信的な証拠(clear, strong and convincing evidence)」という証明度であり、これは民事訴訟ではあるが、刑事制裁に近い性質をもつ訴訟類型における証明度であり、「どちらかといえばかなりありうる(much-more-likely-than-not)」程度とされ、例えば親権の剥奪のような特殊な状況下における特定の争点に適用される<sup>326</sup>。

米国法における証拠の優越は、真実であるとの心証が不真実であるとの心証よりも少しでも優越であれば前者を認定すべきだという意味ではなく、合理的疑いのない程度よりは相当低い程度の心証で足りるとするものである。立証責任の分配に関する米国の通説では、いくつかの要素を総合的に考慮して個別的に決定するとしており、具体的には①政策、②公平、③証拠の所持あるいは証拠との距離、④蓋然性、⑤経験則、⑥便宜、⑦現状に変更を求める当事者が立証責任を負うことが自然であること等が考慮されている<sup>327</sup>。

### 4. 事案類型による証明度の軽減

訴訟における事実認定は、社会生活上の生活利益の帰属及びその分配を法に従い、公平かつ合理的に行うための基礎として、事実関係を明らかにするものであるとされる。そのため、証明活動の限界についても、分配されるべき利益の性質・価値により、自ら画されるはずであるから、証明ありとしてよい程度についても、このような当事者に期待し得る、

<sup>326</sup> ケヴィン M クラーモント(三木浩一訳)「民事訴訟の証明度における日米比較」『アメリカ民事訴訟法の理論』(2006年、商事法務)147頁。

<sup>327</sup> 小林秀之「新版・アメリカ民事訴訟法」弘文堂1996年228頁。田中和夫「新版証拠法[増補第三版](1971年12月)32頁。

証明活動の合理的な範囲内で決定されるべきと考えられる<sup>328</sup>。

また、民事裁判における証明度の決定については、民事裁判において対象となる権利の性質と対立する両当事者の公平という観点から定められている。ここで、一般的証明度である「高度の蓋然性」という証明度が、当該事案の特質から、不相当ということになれば、それを具体的事案の特質に応じて変容させるということは、不合理なことではないと考えられる。例えば推定の有する共通の機能が、立証の公平という考え方の下での立証の軽減として、かつ民事訴訟法における一種の制度として認められているのであれば、訴訟制度における民事紛争の適正迅速な解決のために、必要な限りにおいて、法的な根拠付けを十分に工夫することにより、明文がない場合の特別の推定を採用したり、他の方法を採用したりして、立証の軽減という目的を実現することは、十分に検討してよいと考えられている<sup>329</sup>。

また、裁判官にとって証明度の問題は、民事裁判において証明がなされたとする認識と、具体的事件において現実に証明されていると考えられる程度との比較により、当該事件における証明度について、どの程度に考えるべきかということを検討することであり、当該事件に係る現実の証明の程度が、その証明度に達していると間違いなくいえるかと考えることになる。

事件の特質又は実情に応じて、この程度まで審理をしなければ裁判をするに熟するとはいえないという認識があり、その点が充足されるまでは、審理を続け、その点が充足され

---

<sup>328</sup> 証明度の設定に係る論点としては、限定された材料・費用・時間内での証明が必要となる場合に、集団的疾患とその発生源との因果関係の証明のために、疫学の成果を利用することが例として挙げられることがある。

疫学は、本来集団現象を取り扱うものであるため、その集団的データを個人対個人の民事訴訟に、どのように反映させるかという困難な問題があるが、その場合であっても、「事実上の推定」のためのより客観化された基準として疫学の成果を利用することは十分可能であると考えられている(前掲・新堂「新民事訴訟法(第四版)」502頁注(2))。

その他に、ベンダー「証明度」アーレンス編『西独民事訴訟法の現在』中央大学出版部1988年249頁。萩原金美「スウェーデン証拠法序説」神川法学25巻3号1990年573頁。同「民事証明論覚え書」民訴雑誌1998年44号1頁。徳本鎮「企業の不法行為責任の研究」一粒社1974年128頁。

<sup>329</sup> 前掲・伊藤「事実認定の基礎 裁判官による事実判断の構造」184頁。

その他に、春日偉知郎「自由心証主義の現代的意義」『講座民事訴訟法5』弘文堂1983年27頁。前掲・同「民事訴訟法研究—証拠の収集・提出と証明責任」41頁。ハンス・ブリュッティング(渡辺武文訳)「西ドイツにおける証拠法、とくに証明責任論の現状」判例タイムズ553号1985年23頁以下。18頁須藤典明発言。橋本鎮「企業の不法行為責任の研究」130頁。条解508頁、竹下守夫。加藤新太郎ほか「(座談会)民事事実認定と供述審理」田尾、加藤282頁、三木浩一発言参照。



たとえれば、当事者から更に審理の続行を求める旨の申出があっても、審理を終えることになる。そのため、証明度が引き下げられるならば、真偽不明の領域がそれだけ減少し、要件事実の立証を尽くしていないとして取り消される場合を少なくすることができると思われる<sup>330</sup>。

裁判官が、現在与えられている証拠だけからは事実の認定を躊躇することになるのは、証明度に達していないからであったり、解明度が足りずもっと他に証拠を見たいということであったりする可能性があるが、証明度と解明度は理論的には区別され、解明度とは、新たな証拠によってそれまでの証拠調べの結果が覆される恐れが少ないことを言い、「審理結果の確実性」とも言い換えられている<sup>331</sup>。

米国の影響の下に、望ましい証明度は、事実誤認により生ずる現実のコストを最小限にする蓋然性でなければならないとし、誤って事実を認定したことによってもたらされる結果と誤って事実を認定しなかったことによってもたらされる結果の得失の比較を通じて、証明度及び立証責任が決定されるべきとの指摘がなされている<sup>332</sup>。さらに、統一的証明度を否定し、多段階的な証明度を設け事例の類型毎に証明度を定めることが妥当であり、事例によっては証拠の優越（半分を超えた証明）でよいとする立場も、近年有力となってきた<sup>333</sup>。裁判官は、ある事実の存否につき確信を得られないとしても、相当程度の蓋然性で判断できる場合、その判断に従って事実の存否を認定できるということになるが、相

---

<sup>330</sup> 通常の高い証明度では、証明困難のゆえに、不当な証明責任判決を導き、適用実体法の規範目的・趣旨に反する結果となる場合に、証明度を軽減するのであり、高い証明度では証明困難の故に、証明責任担当当事者が証明度を達成することが適用実体法の予定する以上に困難であって、相手方に対して不当に不利益を被る場合に、高い証明度という、相手方の利益の一方的重視を排除して、証明責任負担者の利益とを均衡させることを意味する(前掲・太田「裁判における証明論の基礎—事実認定と証明責任のベイズ論的再構成」214頁)。

<sup>331</sup> 審理結果の確実性としての解明度が達せられれば、裁判官が判断に熟するとしてその争点の審理を打ち切ることになるが、証拠調べ手続の弾力化とともに、低い審理結果の確実性で事実判断をする場合や刑事などの如く、重大な社会的利益の保護が対立する訴訟では、十分に審理を尽くし、高い審理結果の確実性が要求されると考えられ、手続の時間的物質的な費用と争われる利益の絶対量の比較が決めてとなるが、これに対し、必要とされる証明主題の蓋然性(証明度)の決定に際しては、争われる利益の絶対量ではなく、紛争当事者間で争われる利益の効用の比の値が問題となる(前掲・太田「裁判における証明論の基礎—事実認定と証明責任のベイズ論的再構成」109—110頁)。

<sup>332</sup> 証明度をどの程度と認定するかは、事実認定が誤りであった場合に原告・被告が被る損失効用によらず、その損失効用は当該適用法規範の趣旨・目的によって評価されるとする。高い証明度が、証明困難のために不当な証明責任による判決を導き、適用実体法の規範目的・趣旨に反する結果となる場合には、証明度が軽減されると考えられる(前掲・太田「裁判における証明論の基礎—事実認定と証明責任のベイズ論的再構成」150—155頁)。

<sup>333</sup> 伊藤真「証明・証明度および証明責任」法学教室254号2001年33頁以下。

当程度の蓋然性とは、事実の存在の立証が不存在の立証に優越する場合あるいはその逆の場合で、証明の優越あるいは証拠の優越といわれるものに近いと考えられる<sup>334</sup>。

#### 5. 高度の蓋然性から優越的蓋然性への証明度軽減

高度の蓋然性と優越的蓋然性に係る論点として、第一に、証明度を上げれば上げるほど、事実認定は、真実に近づくと指摘があるが、証明度を高く設定すればするほど、そこに到達しないという理由から立証責任による判決が増え、かえって真実から遠ざかることになり、証明度を高く設定することは、逆に真実発見を断念する結果につながる恐れがあるも考えられる。第二に、高度の蓋然性から優越的蓋然性に証明度を軽減する場合には、立証責任を負担する当事者の立証努力が怠られることになり、真実発見がおろそかになるのではないかと指摘があるが、証明度を軽減しても、立証責任を負担する当事者の立証努力は変わらず、立証責任を負わない相手方の立証努力は、より多くのものが要求されることになるから、解明度が高まると考えられる。第三に、裁判所は、証明の程度が優越的蓋然性は超えたとしても、高度の蓋然性に達しない場合に、立証責任を適用して判断しているとされているが、実際に、立証責任が適用されているのは、優越的蓋然性にも達していないような場合であると考えられる。

実際には、優越的蓋然性を超えているにもかかわらず、高度の蓋然性に達しないという理由から、立証責任を適用している判決は、非常に少ないのではないかと考えられる。

第四に、原則的証明度は、比較的証明が容易な事案類型を基準として定め、証拠の偏在など、証明が困難な事案類型について、原則的証明度を軽減する方向で、検討すべきとの指摘がある。しかし、証拠の偏在がなく、比較的証明が容易な事案類型では、優越的蓋然性を証明度としても、実際には、高度の蓋然性に達する証明がなされると考えられるのに対し、証拠の偏在が典型的に認められるような、立証困難な事例類型では、優越的蓋然性を証明度としなければ、社会的正義や当事者の公平に反する裁判となる危険があると考えられる。例えば、不法行為の因果関係であれば、権利発生事実として、それについて立証責任を負担する損害賠償請求権者は、その存在について、高度の蓋然性をもって裁判所の確信を形成しない限り、損害賠償請求権の発生という法律効果を認められないため、因果

---

<sup>334</sup> 伊藤眞「証明度をめぐる諸問題—手続的正義と実体的真実の調和を求めて」判例タイムズ 1998号 2002年 10-12頁)。伊藤眞、山本和彦、酒巻匡、大江忠、須藤典明、加藤新太郎「民事訴訟における証明度」判例タイムズ 1086号 2002年 14-15頁伊藤眞発言。  
その他、前掲・春日「民事訴訟法研究—証拠の収集・提出と証明責任」50-55頁を参照。

関係の存在にかかわる証拠をできる限り収集し、裁判所の確信を形成しうるよう努力することになる。しかし、立証責任を負担しない損害賠償義務者の側は、裁判所の確信を揺るがす程度の立証活動をすれば足りるから、その負担ははるかに軽いものとなり、公平の観点から問題となる。

また、主張立証責任のある当事者にとって、立証の困難な事案における証明度の問題として、例えば、自己の手元に豊富な関係資料を有しながら、自己に立証責任がないという理由で、立証責任のある当事者の立証活動を傍観し、立証責任を負う当事者が関係資料を十分に所持しておらず、立証手段が乏しいために敗訴するといったことが考えられる。こうした場合に、事実解明義務が相手方当事者に認められるべきかという問題も視野に入れて検討するとともに、費用・時間という観点を含め事柄の性質からくる立証の困難が本質的に避け難い場合で、かつ当該事案に関係する法律制度の趣旨・適用又は類推すべき実定法規の趣旨なども考慮に入れて総合的に考えた結果、当該事案において証明が不十分であるという理由で、当該当事者を敗訴させることが、当事者間の公平に著しく反すると判断される場合に限り、証明度の引き下げを肯定することも可能ではないかと考えられる<sup>335</sup>。

なお、証明度軽減はそれで証明ありとしてよいということであるから、損害額でいえば全額の賠償を命ずべきことになり、賠償額を心証に応じて割合的に減額して支払いを命ず

---

<sup>335</sup> 証明点基準領域について、幅をもって捉える立場もあり、確信してもよいという低い証明度から、確信しなければならず、しなければ経験則違反になるという高い証明度に至る一定の領域を指し、証明点基準領域の中で証明度に達したとする範囲に幅が生まれ、事実認定もそれにより幅が生まれることになる。

上告審は法律審であることから、一般的には事実認定は上告理由にならないが、証明点基準領域の範囲内で、経験則に違反した事実認定については、上告理由(上告受理の申立て理由)となりうると解されている。

また、事実認定は、通常人の常識に照らして考えうる判断でなければならず、種々の経験法則によりながら、各証拠を評価して事実を推論し、また、間接事実から直接事実を推論する作業であり、事実認定が当事者や一般人の納得をえ、裁判に対する信頼を保持するためには、その推論の過程が、常識ある者の一応の納得、すなわちそのような推論も常識上考えうるという程度の納得を得られるものでなければならず、納得が得られる程度の証明を判決の理由中に示さなければならぬとされている。

また、その判決理由中の説明から、事実認定の判断過程がまったく納得できず、常識上とうていあり得べからざる推論に基づいた事実認定とみられるときは、適法は事実認定といえず、やはり判決の法令違背として上告審による原判決破棄理由となる。

さらに、事実認定の推論過程で用いる経験法則の取捨選択は、事実審裁判官の専権に属するけれども、その選択があまりにも非常識であるときには、この判決理由において示される判断過程が非常識なものとなったり、論理的に飛躍したものとなり、通常人の一応の納得を得られる適法な事実認定といえなくなり、このような限度で事実裁判官による経験法則の取捨選択の自由も上告審のコントロールを受けることになる(前掲・新堂「新民事訴訟法(第四版)」524-526頁)。最高裁判決昭和36年8月8日民集15巻7号2005頁、百選II一九二事件(加藤哲夫解説)。

る割合的認定とは同じではないと考えられている<sup>336</sup>。

## 第6款 最適方法ルールによる独立企業間価格算定方法の確定

本節では、平成23年度税制改正大綱において、「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する仕組みに改正」するとしていることを踏まえ<sup>337</sup>、2011年6月に導入された最適方法ルールにより<sup>338</sup>、独立企業間価格算定方法の画定が可能かについて検討していくこととしたい。

### 第1項 独立企業間価格立証の困難性による証明度軽減法理の適用可能性

移転価格税制では、多国籍企業の関連者間取引に対して独立企業原則が適用され、独立企業間価格の立証が課税要件となっているが、要件事実の立証が困難であり、OECDでは、追加的な情報提供や立証責任の転換も、租税条約上の差別的な取扱いにはならないとした上で、最適方法ルールの下で独立企業間価格算定方法の選択肢を広げることにより、解決を図っていくことが、国際的コンセンサスとなってきている。

#### 1. 真偽不明を避ける裁判所による真実発見の要請

OECD 移転価格ガイドラインでは、移転価格算定の分析は困難であることから、納税者と課税庁双方が、移転価格事案の調査の段階で特別の注意を払い、立証責任への依存を抑制するのが適当であるとしている<sup>339</sup>。例えばソフト事件高裁判決のように、納税者の採用した独立企業間価格算定方法である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たにもかかわらず、納税者がその適用を立証せず、課税庁による基本三法に準ずる方法と同等の方法の適用が取消された場合には、独立企業間価格算定方法が不確定となっており、納税者及び課税庁の双方に適用可能な算定方法の立証を促していくことにより、裁判所が算定方法の確定を行っていくべきではないかと考えられる。

<sup>336</sup> 加藤新太郎「注釈民訴(4)」155頁では、減額する場合のあることを認める。松本博之・上野泰男「民事訴訟法」(第三版)弘文堂2003年325頁も引き下げを肯定する。

<sup>337</sup> 平成23年度税制改正大綱「7. 国際課税(2)移転価格税制の見直し①独立企業間価格の算定方法の適用順位の見直し」。

<sup>338</sup> 「現下の厳しい経済状況及び雇用情勢に対応して税制の整備を図るための所得税法等の一部を改正する法律」平成23年6月22日成立、同年10月1日以後に開始する事業年度分の法人税について適用。

<sup>339</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ4.16。

移転価格税制における独立企業間価格算定方法の確定は、国際的に立証が困難なものと考えられているが、多国籍企業が、国外に所在する親会社・関連者間取引に係る情報及び各国の市場や競合他社に係る情報を有している場合であっても、自己に立証責任がないという理由から、立証責任のある当事者の立証活動を傍観する可能性があるのではないかと考えられる。

他方、立証責任を負う課税庁において立証手段が乏しいために敗訴し、独立企業間価格が真偽不明となり、算定方法が確定しない場合には、親子会社間等特殊関連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、当事者間の公平に著しく反することになるのではないかと考えられる。独立企業間価格が真偽不明となり、立証責任を負う当事者を敗訴させる結果となる裁判を可能な限り回避していくためには、裁判所が真実発見の要請に応え、納税者及び課税庁双方の立証努力を促す訴訟指揮を行い、証明度の軽減により算定方法の確定を図っていくことが必要ではないかと考えられる。

## 2. 証明度軽減法理の適用可能性

### (1) 証明度軽減の要件

証明度の軽減を認める場合には、裁判官の恣意的判断にならないように注意する必要があり、法的安定性を害してはならない。そのためには、必要な事項に限り何らかの基準で事案を類型化することにより、証明度の軽減を考慮していくとともに、それ以外は一般的証明度を採用すべきと考えられる。

また、証明度の軽減が慣行として定着する場合を除き、審理の過程でその点について、当事者と意見交換をするか、当事者に注意喚起をする必要がある。一般的証明度で攻撃防御をしている当事者に対して、判決の段階で、裁判所が証明度の軽減により判断するのは、不意打ちになる恐れがあると考えられる<sup>340</sup>。

証明度軽減を許容するに当たり考慮すべき点として、第一に、要証事実が、例外のない

---

<sup>340</sup> 前掲・伊藤「事実認定の基礎 裁判官による事実判断の構造」188頁。

なお、証明度の多段階的構成については、証明度を明白、十分、相当、一応と多段階に設定し、事実毎にどの段階の証明度かを割り振る考え方がスウェーデン法では通説であり、ドイツ法では有力説であると指摘されている(ベンダー「証明度」アーレンス編(小島武司編訳)『西独民事訴訟法の現在』中央大学出版会 1988年264頁)。萩原金美「主張・証明責任論の基本問題」神奈川法学29巻2号1996年89頁。同「民事証明論覚え書」民訴雑誌44号1998年6頁。(同「訴訟における主張・立証の法理」信山社2002年337頁。

科学的因果法則により証明され得るもの場合には、例外のある一般的経験則や統計学的経験則によってしか証明され得ないもの場合と比較して、高度の蓋然性の認識が異なるという点である。例外のある一般的経験則や統計学的経験則によってしか証明され得ない要証事実の場合には、経験則による証明となるため、高度の蓋然性といっても、相対的に低い証明度で、証明があったとされる可能性があるものと考えられる。そのため、証明度は、立証主題と立証方法の特徴によって、影響され得る点を考慮していく必要がある。第二には、証明基準領域に表れているように、証明とは、事実の存在を認定する場合であっても、証明ありとしてよいという段階から証明ありとしなければならないという段階まで、一定の幅のあることに留意すべきという点である。第三には、現代型訴訟に象徴されるように、当事者の対等関係が実質的に維持されず、証拠の偏在が著しいとされる訴訟では、証明度を軽減しなければ、争点事実を証明するに足る証拠がないとして請求は棄却されることになる。これでは、本来、実体法の適用の前提のために行われる事実認定のプロセスにおいて、原則的証明度を要求することにより、かえって実体法の趣旨が没却される恐れが生まれるという実体的正義に反する結果を招く可能性がある。また、訴訟手続として原則的証明度を要求することにより、当事者の実質的武器平等という手続的正義に反する結果を招来していることになるのではないかという点である。

第一及び第二の点からは、高度の蓋然性の認識まで達しない場合であっても、経験則による証明や証明ありとしてよいという段階を考慮すると、高度の蓋然性に近いときには、事実が存在するという方向で事実認定をすることは可能ではないかという結論を導くことができると考えられている。第三の点からは、例外的に原則的証明度の軽減により、立証者の過度の負担を軽くする余地を認めていくことの正当性について、実体的正義及び手続的正義の観点に求めてよいのではないかという考え方を導くことができる<sup>341</sup>。

---

<sup>341</sup> 加藤新太郎「手続裁量論」弘文堂 1996年 144-145頁。

なお、民事訴訟法 248 条では、「損害が生じたことが認められる場合において、損害の性質上その額を立証することが極めて困難であるときは、裁判所は、口頭弁論の全趣旨及び証拠調べの結果に基づき、相当な損害額を認定することができる。」としており、独占禁止法違反の価格協定によって消費者が、本来の市場価格より高い価格による商品購入を余儀なくされたことによる損害賠償を求める場合には、通説である差額説を前提とすると、本来の市場価格、すなわち想定購入価格と現実購入価格との差が損害額となるが、損害額については、権利発生事実の 1 つとして消費者が立証責任を負うことになり、多くの場合、想定購入価格について証明度に達する証明を行うことは容易でなく、このような場合には、248 条の適用可能性があるといわれ、損害額についての証明度が引き下げられると考えられている。

しかし、本事例に関する最高裁判決平成元年 12 月 8 日民集 43 卷 11 号 1259 頁では、経済的要因等の変動があるために、価格協定実施の直前価格をもって想定購入価格を推認することが許さ

証明度軽減を許容する場合に、民事訴訟における実体的真実発見の要請及びその裏面であるルーズな事実認定を回避すべき要請を考慮すると、証明度軽減の例外を安易に認めることは適当とはいえない。そのため、実践的場面において、証明度軽減を許容するための要件としては、必要性、相当性、補充性を基礎として、それらを具体化した次のような三要件が考えられている。

① 事実の証明が事柄の性質上困難

証明度軽減の必要性及び相当性を具体化する要件であり、当事者の怠惰・不熱心な証拠収集態度など当事者にその責任を帰せられる要因で事実の証明が困難となっているケースを排除する趣旨で設けられる。

② 証明困難である結果、実体法の規範目的・趣旨に照らして著しく不正義

証明度軽減の必要性と補充性に関わるものであり、証明度軽減は例外的なものとして、証明度軽減を行わなければ生じ得る不正義の著しいことを要求して、限定する趣旨で設けられる。

③ 原則的証明度と等価値の立証が可能な代替的手段の想定不能

証明主題としての特徴と証明方法を検討することにより、立証者にとって、負担可能な証明方法が工夫され得る場合には、それによらしめるという趣旨で設けられる<sup>342</sup>。

以下では、この三要件について、移転価格税制における独立企業間価格立証の困難性に当てはめて考察する。

(2) 事実の証明が事柄の性質上困難

独立企業間価格の立証においては、例えば、①取引に関連した取極めが、総合的にみて独立企業が商業上合理的に行ったであろう取極めと整合的であるかどうかの検証、②契約条件の分析における真の取引条件の確定、③リスクの分析では、第一に関連者が契約上のリスク配分を遵守しているか、第二に関連者間のリスク配分が独立企業間のものとなっているか、第三にリスク配分の結果がどのようなものとなっているか等の検証、④関連者間

---

れないとし、かつ、想定購入価格推定の基礎となる価格形成要因について消費者側が何ら立証しておらず、通常の意味での証明度軽減が働くものとみるのは困難であり、248条の適用を認めるためには証明度軽減ではなく、損害額をどのように定めるかについて裁判所の自由裁量を認めたものと解さざるを得ないとされている(伊藤眞「証明、証明度および証明責任」法学教室 254号 2001年 33頁以下)。同「独占禁止法違反損害賠償訴訟(上)(下)」ジュリスト有斐閣 1990年 963号 54頁、965号 53頁。

<sup>342</sup> 加藤新太郎「手続裁量論」弘文堂 1996年 145頁)。加藤新太郎「注釈民訴(4)」55頁。

取引でのリスク配分が、独立企業間で合意されたと期待し得るものであるかどうかの検証、さらには⑤事業再編により変更されたリスク配分が、取引の経済実態からみて独立企業間で合意されたと期待し得るものであるかどうかの検証等が求められている。

判例で示されている水準まで、独立企業間価格の立証に係る証明度に達するためには、①現実の取引が行われた時点から数年後に独立企業間価格の立証が求められることから、比較可能な非関連者間取引や取引が行われた時点での市場の状況等に係る情報を収集することが、時間の経過に従いより困難になるという問題、②入手可能な情報には限界があり、多国籍企業の国外関連者に係る情報の入手困難性だけでなく、地理的な制限や情報入手先の当事者の事情としての取引上の機密により、情報入手が困難となる問題、③垂直的統合が高度に進んでいる業種の場合には、比較可能な独立企業が存在せず、情報入手が不可能となり、独立企業間価格の立証が更に困難となる問題等が考えられる。

さらに、独立企業間価格の立証には、事業再編等が行われたことによる、多国籍企業に係る機能・リスク分析の困難性や後述するように無形資産取引に係る比較対象取引立証の困難性等から、独立企業間価格の算定における立証が、事柄の性質上、特に困難となっているものと考えられる。

### (3) 証明困難の結果、実体法の規範目的・趣旨に照らし著しく不正義

移転価格税制の規範目的及び導入の趣旨は、海外の特殊関連企業との取引の価格を操作することによる所得の海外移転への対応困難性を放置することが適正・公平な課税の見地から問題となっていたことを背景としている。そのため、諸外国と共通の基盤に立った適正な国際課税を実現するため、課税所得計算に関する規定を整備するとともに、資料収集等、制度の円滑な運用に資するための措置を講ずることとされている。

諸外国と共通の基盤に立つということについて、OECD 移転価格ガイドラインでは、移転価格算定が、市場調整力及び独立企業原則を反映していない場合には、関連者の租税債務及び親会社の所在地国の税収は歪められることになると指摘している。そのため、このような歪みを是正しそれにより独立企業原則が満たされることを確保するため、必要に応じて関連企業の利益を調整するという事に合意したとしている<sup>343</sup>。独立企業間価格立証の困難性から、OECD 加盟国は、追加的な情報提供や立証責任の転換も、差別的な取扱いにはならないとし、独立企業間価格の立証困難性の解決が求められることが国際的なコンセン

<sup>343</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.3。



サスとなっている。

また、各国の国内法令における立証責任の転換について、「ほぼすべての加盟国は、通常の場合よりも厳格となっている追加的な情報提供に関する要件や、立証責任の転換ですら、第 24 条の意義における差別には該当しないものと考えている。」として、独立企業原則の適用に当たり、立証責任の転換が行われる可能性を示唆している<sup>344</sup>。

わが国では、独立企業間価格の算定における文書化の規定は推定規定による課税要件となっており、国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類として財務省令で定めているが、追加的な情報提供に関して十分な整備が行われておらず、立証責任の転換も困難な状況となっている。加えてわが国の制度は、米国と異なり申告調整型とされ、納税者自らが独立企業間価格に基づく申告調整を行わなければならないが、独立企業間価格の立証が困難であることにより独立企業間価格算定方法が不確定となることは、納税者の将来の申告における指針になっていないという問題がある。このように、独立企業間価格立証の困難性を解決しないことは、諸外国と共通の基盤に立った適正な国際課税を実現するために導入されたとされる、実体法の規範目的・趣旨に照らし、著しく不正義な結果になっているのではないかと考えられる。

#### (4) 原則的証明度と等価値の立証が可能な代替的手段の想定不能

租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項 1 号括弧書きでは、基本三法を適用できない場合に限り、基本三法に準ずる方法を適用できると規定している。租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項 1 号二に係る立法をした際の説明では、イからハまでの方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を採用しうる途を残したものと<sup>345</sup>、実務上も同様に解されている<sup>346</sup>。

ソフト事件高裁判決では、基本三法に準ずる方法と同等の方法の適用につき、本件役務提供取引において控訴人の果たす機能と本件比較対象法人の果たす機能との間には、捨象できない差異があるものといわざるを得ないとし、そのような機能差異については、差異調整等の考慮をしていく必要があるとしている。その上で、本件比較対象取引において、

<sup>344</sup> OECD モデル租税条約第 9 条(特殊関連企業の課税)に関するコメント第 4 パラグラフ。

<sup>345</sup> 「昭和 61 年改正税法のすべて」(204 頁)。

<sup>346</sup> 国税庁移転価格事務運営要領「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」第一章 独立企業間価格の算定方法に関する事例」の「事例 1 独立価格比準法を用いる場合」においても同様に解されている。

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認定している。しかし、本判決では、関連者間取引である業務委託契約を前提としているだけで、取引に関連した取極めが総合的にみて独立企業が商業上合理的に行ったであろう取極めと整合的であるかどうか検証していないという問題がある<sup>347</sup>。

こうした事例においては、国外関連取引において果たす機能と負担するリスクについて、比較対象取引の機能・リスクと同一又は類似という立証が困難となっているが、他方で、納税者が使用した基本三法と同等の方法については、用いることができないことが事実上推定されたにもかかわらず、納税者がその適用を立証しないまま、課税庁が使用した基本三法に準ずる方法と同等の方法の適用が取り消される判断が行われる場合には、基本三法に係る原則的証明度と等価値の立証が可能な代替的手段として、基本三法に準ずる方法を適用することは困難となっているのではないかと考えられる。

また、租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項第 1 号二及び租税特別措置法施行令 39 条の 13 第 8 項では、基本三法を適用できない場合に限り、その他政令で定める方法として利益分割法及び取引単位営業利益法が規定され、利益分割法は寄与度に応じた利益の帰属により、取引単位営業利益法は営業利益率を使用して、課税所得計算を行うとしている。

利益分割法の適用については、比較対象取引の立証が困難となる場合に、関連者間取引の各取引当事者が寄与した重要かつユニークな無形資産の存在や高度に統合された活動の関与が認められる事例では、基本三法や取引単位営業利益法のような一面的な方法よりも、双方の取引当事者を検証する二面的な利益分割法の適用が適切であると考えられている。そのため、利益分割法の適用により、独立企業であればその取引から実現を期待したと思われる利益分割の近似として、独立企業原則にも適合すると考えられている。しかし、その適用に当たっては、基本三法及び取引単位営業利益法が取引当事者の中で機能の低い一方の当事者を検証対象とするのに対して、取引当事者双方に係る情報の入手が必要となり、特に国外に所在する親会社の情報については、十分な情報収集ができない場合があり、分割対象となる取引当事者間の合算利益の算定が困難となる可能性がある。そのため、租税特別措置法 66 条の 4 第 7 項に基づき、国外関連者が保存する帳簿書類の提示又は提出を求め、その入手に努めたとしても、入手ができない場合には、努力義務にとどまるため、利

---

<sup>347</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.65 では、このような場合に、「税務当局としては、この取引の条件について単に価格を検討するのではなく、取引全体としてこの資産の移転に係る条件を、独立企業が関係する取引であったならば合理的に期待できたであろう条件に一致させることが適切であろう。」としている。

益分割法の適用のための分割対象合算利益の算定ができないという問題があると考えられる。

取引単位営業利益法については、独立価格比準法の指標である価格が、製品や取引上の差異に影響を受け、再販売価格基準法及び原価基準法の指標である売上総利益が、機能の差異に影響を受けるのに対して、取引単位営業利益法の指標である営業利益については、製品や機能の差異にそれほど影響を受けることがないという特徴がある。そのため、比較可能性の高い非関連者間取引がない場合に、比較対象取引の範囲を広げ、独立企業間価格の算定を可能としている。例えば機能の差異については、営業費用の差に反映されることから、売上総利益に幅がある場合でも、営業費用の控除により差異が平準化され、営業利益では概ね類似の水準となる可能性がある。そのため、売上総利益に係る公表データが十分に入手できないため、売上総利益による比較が困難であっても、営業利益の使用により比較可能性が評価できる可能性がある。しかし、上記2「事実の証明が事柄の性質上困難」のところで指摘したように、独立企業間価格の立証では、基本三法と同様、検証に係る5項目の困難性と情報入手に係る3項目の困難性を解決することができず、証明度の設定を高度の蓋然性としたままでは、原則的証明度と等価値の立証が可能な代替的手段を想定できなくなる場合もあるのではないかと考えられる。

## 第2項 最適方法ルールによる証明度の軽減

### 1. 最適方法による独立企業間価格の算定

平成23年度税制改正大綱(2010年12月)では、「7. 国際課税(2)移転価格税制の見直し①独立企業間価格の算定方法の適用順位の見直し」において、「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する仕組みに改正」することとしており、2011年6月に租税特別措置法の改正により、最適方法ルールが導入されている<sup>348</sup>。OECD 移転価格ガイドラインでは、最適な方法を選択するために、独立企業間価格算定のための各方法の長所・短所、機能分析による関連者間取引の性質から考えた算定方法の妥当性を考慮しなければならないとしている。

また、非関連の比較対象に係る信頼できる情報の利用可能性の観点及び重要な差異調整に係る信頼性を備えた関連者間取引と非関連者間取引との比較可能性の程度等についても、考慮しなければならないとしている。独立企業間価格の算定において、起こりうる全ての

<sup>348</sup> 平成23年10月1日以後に開始する事業年度分の法人税に適用する。

状況に適合する方法があるとはせず、基本三法の優越性をなくした上で、特定の方法を適用する場合に、他の方法が状況に適合していないとの立証は必要ないとの立場を採っている<sup>349</sup>。

最適方法ルールは、1994年米国財務省規則で導入されたものであり、関連者間取引での独立企業間実績値は、事実と状況の下で「最も信頼できる尺度」を使用して決定されるとしており、独立企業間価格算定方法には厳密な優先順位を設けず、算定方法間で信頼性が一律に高いということはないとしている。同規則では、独立企業間実績値の決定は、他の方法の適用不可能を立証しなくても、特定の方法で決定できるとしており、後になって別の方法が独立企業間実績値のより信頼できる尺度であると立証された場合には、当該別の方法が使用されなければならないとしている。この点において、独立企業間価格算定方法の最適性は、納税者及び課税庁の双方が使用した算定方法間の優越により決するものと考えられるが、そのためには「比較可能性」だけでなく、「信頼性」も重要な観点として採用されてきている。

例えば、米国財務省規則における「最も信頼できる尺度」(the most reliable measure)は、OECD 移転価格ガイドラインにおける「最も信頼できる比較対象」(the most reliable comparables)<sup>350</sup> や 2009年9月に公表された OECD 移転価格ガイドライン第1章～第3章改定(案)における、「合理的に信頼できる比較対象」(reasonably reliable comparable)の概念に近いものと考えられ、最適方法ルールの適用に当たり、comparabilityの観点からの考慮に加え、reliabilityの観点からの考慮が、優越を決するに当たっての重要な要素になるとの立場が採られているものと考えられる<sup>351</sup>。

独立企業間価格の算定では、最も比較可能性の高い比較対象を見つけ出すことを目標としているが、情報の利用可能性には限界があり、比較対象データの検索には大きな負担がかかることが認識されていることから、比較対象となり得る全ての情報源を網羅的に検索することを求めるのではなく、可能な限り信頼性のあるデータにより算定方法を決定していくべきとの考え方が採られている<sup>352</sup>。

---

<sup>349</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.2。改定前の 1995 年 OECD 移転価格ガイドラインにおいても、伝統的な取引基準法は、関連者間の商業上及び資金上の関係において、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方法であるとして、他の方法よりも望ましいとしていた(1995 年 OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.49)。

<sup>350</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 3.2。

<sup>351</sup> 2009 年 OECD 移転価格ガイドライン第 1 章～第 3 章改定(案)・パラグラフ 2.1。

<sup>352</sup> 2009 年 OECD 移転価格ガイドライン第 1 章～第 3 章改定(案)・パラグラフ 3.2。

わが国の現行の移転価格税制では、基本三法が優先的に適用され、租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項 1 号括弧書き及び 2 号括弧書きにより、基本三法を用いることができない場合に限り、基本三法に準ずる方法、その他政令で定める方法、基本三法に準ずる方法と同等の方法及びその他政令で定める方法と同等の方法を用いることができるとしている。

基本三法又は基本三法と同等の方法が適用できないという要件の主張立証責任については、課税庁にあるとされており、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を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ることになる。その場合には、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、具体的に主張立証する必要があるものと解するのが相当であるとソフト事件高裁判決では判示されている<sup>353</sup>。しかし、最適方法ルールの下では、基本三法に準ずる方法、その他政令で定める方法、基本三法に準ずる方法と同等の方法及びその他政令で定める方法と同等の方法を用いるのは、基本三法を用いることができない場合に限られることにはならないため、基本三法又は基本三法と同等の方法が適用できないという要件の主張立証責任を課税庁が負うことにはならないと考えられる。

## 2. 独立企業間価格算定方法の優越

最適方法ルールの下では、各算定方法間で優先順位がないため、各算定方法を適用した結果、異なる独立企業間実績値となる可能性があり、その場合には、事実と状況の下で、以下の要素を考慮して、最も信頼できる尺度により決定されなければならないとしている<sup>354</sup>。

### (1) 比較可能性の水準

非関連者間取引が独立企業間の実績値に基づくかどうかの相対的信頼性は、比較可能性の水準に依存し、比較可能性が高いものであれば、不正確な分析の原因となる潜在的な差異を減らすことになると考えられている。

また、比較可能性を高めるための差異調整の数、規模及びその信頼性によっては、分析

<sup>353</sup> ソフト事件高裁判決の 2 争点(1)(本件手数料の額が独立企業間価格に満たないものであるか)について(1)において、基本三法と同等の方法を用いることができない場合であるといえるか否かについての判断は、原判決の「事実及び理由」の「第 3 当裁判所の判断」の 2(1)に記載するところと同旨であるから、これを引用するとしている。

<sup>354</sup> 米国財務省規則§1.482-1(c)(1)。

結果全体の信頼性に影響を与える可能性があるとしている。そのため、独立価格比準法に基づく分析は、比較可能性の高い非関連者間取引に基づくものであれば、信頼性に影響を与える差異の数も少なく、他の独立企業間価格算定方法に基づく分析よりも信頼できるものになると考えられている<sup>355</sup>。

最適方法ルールの下でも、一般的な評価として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で設定される条件が、独立企業間のものであるかを決定する最も直接的な方法とされている。そのため、伝統的取引基準法が取引単位利益法と同等の信頼性で適用可能な場合には、伝統的取引基準法が望ましく、独立価格比準法が他の独立企業間価格算定方法と比較して、同等の信頼性で適用可能な場合には、独立価格比準法が望ましい方法とされている<sup>356</sup>。

## (2) データの完全性と正確性

独立企業間価格の算定に当たり使用するデータの完全性と正確性は、特定の算定方法に基づく独立企業間実績値に影響を与える要因を識別して定量化することに影響を与えられている。使用データの完全性と正確性は、関連者間取引と非関連者間取引との間の差異の程度や差異調整の信頼性を決定することにつながり、それらが増すことにより独立企業間実績値の分析に係る相対的信頼性が増すことになると考えられている<sup>357</sup>。例えば、各当事者が、関連者間取引に関して価値のあるユニークな貢献をしている場合や、高度に統合された活動に関与している場合には、国外関連取引の片方の当事者を検証する伝統的取引基準法よりも、取引単位利益分割法の方がより適切な方法として使用されるべきと考えられている。また、売上総利益に係る信頼できる第三者の公開情報が存在しないか、あるいは限られている場合には、内部取引の比較対象がある場合を除き、伝統的取引基準法の適用は困難であり、取引単位利益法の方が情報の利用可能性によっては最適な方法になる可能性があると考えられている<sup>358</sup>。

## (3) 仮定の信頼性

独立企業間価格算定方法は、独立企業間取引に係る特定の仮定に基づいていることから、

<sup>355</sup> 米国財務省規則§1.482-1(c)(2)最適方法の決定(i)比較可能性。

<sup>356</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.3。

<sup>357</sup> 米国財務省規則§1.482-1(c)(2)(ii)データ及び仮定(A)データの完全性及び正確性。

<sup>358</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.4。

仮定がしっかりとしたものであれば、独立企業間実績値の信頼性が確保されると考えられている。例えば、関連者間取引と非関連者間取引との間の支払条件における差異の調整は、独立企業間取引であれば、当該差異は金銭の時間的価値を反映する価格の差異につながるものとの仮定に基づいている。そのため、差異調整に当たっては、適正金利の選択に判断が必要となるが、仮定の基礎となる経済分析は相対的には根拠のあるものと考えられている。

他方、残余利益分割法の適用において、資本化された無形資産の開発費用が、各当事者が寄与した無形資産の相対的価値を反映しているとの仮定に基づく場合がある。この場合に、開発費用が、無形資産の市場価値とは関連がない可能性もあり、無形資産の相対的価値を反映しているとする仮定が根拠のあるものか否かによっては、残余利益分割法による結果の信頼性に影響を与えると考えられている<sup>359</sup>。

#### (4) データと仮定の欠陥による影響

使用データ及び設定した仮定に欠陥がある場合には、独立企業間実績値に影響を与える程度が、独立企業間価格算定方法間で異なってくる可能性があると考えられている。例えば、再販売価格基準法は、関連者間取引及び非関連者間取引の資産や役務の類似性に大きく依存しており、機能、資源及びリスクの類似性の影響が重要とされている。また、利益分割法は、関係する事業活動の定義、コスト、所得及び資産の適正な配分の影響が重要となっている。さらに、関連者間取引と非関連者間取引との間の差異の調整は、独立企業間価格算定方法の間で、結果の信頼性に異なる影響を及ぼす可能性があると考えられている。例えば、経営効率の差異は、独立価格比準法よりも利益比準法による分析により大きな影響を与える可能性があるが、製品の差異は、利益比準法よりも独立価格比準法による分析により大きな影響を与える可能性があるとされている<sup>360</sup>。このような差異の調整に係るデータに欠陥がある場合には、その欠陥による影響の程度からみて、差異調整に係る信頼性を確保するための最適な算定方法の選択に制約がかかる可能性があると考えられている。

### 3. 蓋然性の優越による立証

最適方法ルールの下での、独立企業間価格の算定においては、算定方法間の優先順位が示されなくなったため、最適な独立企業間価格の選択に当たっては、国外関連取引の事実

<sup>359</sup> 米国財務省規則§1.482-1(c)(2)(ii)(B)仮定の信頼性。

<sup>360</sup> 米国財務省規則§1.482-1(c)(2)(ii)(C)データ及び仮定の欠陥による影響の程度。

と状況、比較可能性の水準による影響、データの完全性と正確性のほか、データと仮定の欠陥による影響の程度等を考慮して、算定方法間の優越を決定していく必要がある。

#### (1) 事例に即した算定方法間の優劣

米国財務省規則では、比較可能性、データの質及び仮定の信頼性について他のいかなる方法よりも信頼性が高いという場合に限り、特定の独立企業間価格算定方法につき特定の事案に適用できるとしている<sup>361</sup>。算定方法の具体的な適用では、各算定方法の相対的信頼性により判断されることになり、他の方法が、独立企業間価格実績値のより信頼性の高い尺度であることが立証された場合、当該他の算定方法が用いられなければならないとしている<sup>362</sup>。以下では、事例に即した算定方法間の優越を決定する要件について、米国財務省規則で示されている最適方法ルールの事例により確認していくこととしたい。

##### ① 独立価格比準法の優越

関連者間取引と内部の比較対象取引との間で、販売される製品があらゆる点で同じであり、双方の取引の間に、重要な差異が存在していない事例では、内部の比較対象取引による独立価格比準法の適用が、他のどんな方法を適用した場合より、信頼度の高い独立企業間実績値の指標になると考えられている<sup>363</sup>。

##### ② 再販売価格基準法の独立価格比準法に対する優越

関連者間取引と内部の比較対象取引との間で、関連者間取引で販売される製品が、内部の比較対象取引で販売される製品より、実質的に品質が高いが、当該品質上の差異が価格に及ぼす影響を正確に判定できず、双方の取引の間には重要な差異が存在していない事例では、他の非関連者から類似する再販売価値を有する製品を購入して、再販売する取引を比較対象取引とする再販売価格基準法の適用が、内部の比較対象取引による独立価格比準法の適用より、信頼度の高い独立企業間実績値の指標になると考えられている<sup>364</sup>。

##### ③ 再販売価格基準法の独立価格比準法及び利益比準法に対する優越

<sup>361</sup> 米国財務省規則§1.482-8 最適方法ルールの設例。

<sup>362</sup> 米国財務省規則§1.482-1(c)(1)。

<sup>363</sup> 米国財務省規則§1.482-8 設例 1。

<sup>364</sup> 米国財務省規則§1.482-8 設例 2。



非関連者から、他の非関連の流通業者が、販売時のブランドを含め特性には顕著な差異が存在する類似の製品を輸入して再販売しており、ブランドの差異がもたらす影響について、信頼性のある調整は行えないが、支払条件及び在庫水準における差異については、信頼性のある調整が可能となっている事例では、販売時のブランドを含め特性には顕著な差異が存在しており、信頼性のある調整が行えないことから、他の非関連流通業者を比較対象とする独立価格基準法によっては、信頼度の高い独立企業間実績値の指標にはならず、再販売価格基準法での売上総利益率指標は、利益基準法での営業利益率指標よりも、特定されていない差異の影響を受ける可能性は低いと考えられている<sup>365</sup>。

#### ④ 利益基準法の再販売価格基準法に対する優越

経費支出が多額に上るため、当該支出が原価として処理されるのか、営業費用として処理されるのかにより、売上総利益率は重要な影響を受けることになるが、会計処理の差異について、信頼性のある調整ができないため、再販売価格基準法の信頼性は大幅に低下するが、関連者間取引と非関連者間取引の間に、機能の高い類似性があり、潜在的な会計上の差異を除く全ての重要な際については、信用できる調整が行われている事例では、利益基準法は、当該潜在的な会計処理上の差異による悪影響を受けることにはならないため、利益基準法が再販売価格基準法よりも、信頼度の高い独立企業間実績値の指標になると考えられている<sup>366</sup>。

#### ⑤ 原価基準法の利益基準法に対する優越

関連者間取引と非関連者間取引の間の会計基準及び売上原価と営業費用の処理区分に係る差異を調整するために十分な会計情報が入手可能となっており、関連者間取引と非関連者間取引とは、近似的な機能上の類似性を有しており、売上総利益に影響を及ぼし得る重大な差異について、信頼できる調整を行うことができる事例では、原価基準法での売上総利益マークアップの方が、利益基準法での営業利益率指標よりも、特定されていない差異の影響を被る可能性が低いと考えられ、原価基準法の方が、高い比較可能性が確保され、信頼度の高い独立企業間実績値の指標になると考えられている<sup>367</sup>。

---

<sup>365</sup> 米国財務省規則§1.482-8 設例 3。

<sup>366</sup> 米国財務省規則§1.482-8 設例 4。

<sup>367</sup> 米国財務省規則§1.482-8 設例 5。

#### ⑥ 利益比準法の原価基準法に対する優越

部品等のタイプ及び製造工程の複雑さの点で大幅な差異に加え、機能上の差異は売上総利益に重要な影響を与える可能性があり、個別の差異は特定不能で、売上総利益に及ぼす影響についても信頼性のある調整はできず、機能上の違いは、営業費用の差異として反映されるため、利益比準法での営業利益率指標は、機能差異を調整した指標になる事例では、利益比準法は、関連者間取引と非関連者間取引相互の重要な機能上の差異に影響される可能性が原価基準法より少ないため、信頼度の高い独立企業間実績値の指標になると考えられている<sup>368</sup>。

#### ⑦ 独立取引比準法の優越

親会社が新薬を開発し、特許及び行政上の認可を取得した上で、子会社へ製造・販売するためのライセンスを供与し、隣国の非関連者へも製造・販売するためのライセンスを供与している事例では、非関連者との間で取り交わされたライセンス契約に規定されているロイヤルティ率は、子会社との間で取り交わされている関連者間取引における、信頼度の高い独立企業間実績値の指標を提供し得るため、関連者間取引と非関連者間取引の双方において、同種の資産の移転が行われ、取引の発生した状況が実質的に同様であれば、独立取引比準法は、他のいかなる方法よりも、信頼度の高い独立企業間実績値の指標になると考えられている<sup>369</sup>。

#### ⑧ 残余利益分割法の優越

親会社が、製品の開発、製造及び販売を行っており、外国に所在する子会社が、広範囲な研究及び開発活動を実施し、外国市場で製品の開発、製造及び販売を行っている場合で、親会社は、子会社に対して外国市場でのライセンス供与をする一方で、子会社も親会社に対して開発した技術ライセンスを供与し、双方の関連者の内部データが信頼できるものであり、かつ双方の関連者の通常の貢献から市場利益を算定するために、受け入れ可能な比較対象が見出せる事例では、残余利益分割法が、信頼度の高い独立企業間実績値の指標を

---

<sup>368</sup> 米国財務省規則§1.482-8 設例 6。

<sup>369</sup> 米国財務省規則§1.482-8 設例 7。

提供し得る<sup>370</sup>。

#### ⑨ 利益比準法の利益分割法に対する優越

親会社は、広範な活動に従事する大規模な複合企業であり、固有の、極めて高い価値のある無形資産を所有しており、類似点を見出しうる非関連者は存在していない事例では、利益分割法を適用するには、親会社の無形資産への貢献に対して価値を付与するという困難で問題の多い作業が必要となり、外国子会社は、比較的通常の製造及び販売活動に従事しており、同様の業務を行う非関連者も多数存在しているため、外国子会社を検証対象とする利益比準法が、利益分割法よりも信頼度の高い独立企業間実績値の指標になると考えられている<sup>371</sup>。

#### ⑩ 役務原価基準法の優越

事業活動の一環として、子会社と同様の販売促進活動を行っている独立の卸売業者又は電化製品の販売許可を得た者を見つけ出すことは可能であるが、事業活動の一環で行っている、販売促進活動に係る比較可能な取引コスト又は役務提供の総コストの計算を可能とする会計情報が公開されていない事例では、利益比準法の適用はできず、内部取引の比較対象取引が存在するのであれば、役務原価基準法の適用が、信頼度の高い独立企業間実績値の指標になると考えられている<sup>372</sup>。

#### ⑪ 役務利益比準法の優越

事業活動の一環として、同様の製品について、子会社と同様の販売促進活動を行っている非関連の再販売業者や販売許可を得た者を見つけ出すことは可能であるが、事業活動の一環として行っている販売促進活動に係る比較可能な取引コスト又は役務提供の総コストの計算を可能とする会計情報が公開されていない。しかし、子会社の活動に類似し、本人として非関連の広告・メディア関係の活動を行っている会社を見つけ出すことは可能であることから、役務利益比準法が、最も信頼度の高い独立企業間実績値の指標になると考えられている<sup>373</sup>。

---

<sup>370</sup> 米国財務省規則§1.482-8 設例 8。

<sup>371</sup> 米国財務省規則§1.482-8 設例 9。

<sup>372</sup> 米国財務省規則§1.482-8 設例 10。

<sup>373</sup> 米国財務省規則§1.482-8 設例 11。

## ⑫ 残余利益分割法の優越

子会社が、非関連の卸売業者から商品の再販売を行う全ての取引を分離することが可能であり、親会社と子会社が商標を使用する同製品を販売促進する活動を除き、1年目以降に、親会社と子会社が行っている他の機能に係る独立企業間の報酬について、信頼性のある決定ができる事例では、残余利益分割法が親会社と子会社との間の営業利益の適切な配分をもたらすものであり、マーケティング及び販売促進活動への非日常的な貢献に対して、所得を帰属させる配分結果になるものと考えられている<sup>374</sup>。

### (2) 蓋然性の優越による証明度の軽減

最適方法ルールでは、関連者間取引の独立企業間価格算定に当たり、事実と状況の下で最も信頼できる尺度により決定されなくてはならないとしている。同ルールは、独立企業原則を適用するための比較対象取引や独立企業間の配分割合等に係る情報収集の困難性を前提としているものであり、各独立企業間価格算定方法の適用に十分な情報に基づき最善の状態で適用することが困難となっている中で、算定しなければならない状況を反映しているものと考えられる。

米国財務省規則における設例では、重要な差異が存在しない状況であれば、差異調整に係る追加的な情報を必要としないため、独立価格比準法の適用が望ましいが(設例①)、製品の品質上の差異が価格に及ぼす影響を正確に測定できない場合には、再販売価格基準法の適用に優越があると考えられている(設例②)<sup>375</sup>。また、販売時のブランドを含め特性に顕著な差異が存在していても、信頼性のある調整が行えない場合には、他の非関連流通業者を比較対象とする独立価格比準法は、信頼度の高い独立企業間実績値の指標にはならず<sup>376</sup>、会計処理の差異について信頼性のある調整が行えない場合には、再販売価格基準法の信頼度は大幅に低下すると考えられている(設例④)<sup>377</sup>。

原価基準法での売上総利益のマークアップについては、利益比準法での営業利益率指標よりも特定されていない差異の影響を被る可能性が低いことから、その他の差異について信頼性のある差異調整が行われるのであれば、原価基準法の適用に優越があると考えられ

<sup>374</sup> 米国財務省規則§1.482-8 設例 12。

<sup>375</sup> 米国財務省規則§1.482-8 設例 1 及び 2。

<sup>376</sup> 米国財務省規則§1.482-8 設例 3。

<sup>377</sup> 米国財務省規則§1.482-8 設例 4。

ている(設例⑤)<sup>378</sup>。

機能上の差異が売上総利益に重要な影響を与える可能性があるにもかかわらず、個別の差異は特定不能で、売上総利益に及ぼす影響について信頼性のある調整ができない場合であっても、機能上の差異については、営業費用の差異として反映されるため、利益比準法での営業利益率指標であれば、機能差異を調整した指標になり、優越があると考えられている(設例⑥)<sup>379</sup>。

さらに、重要な差異が存在しないのであれば差異調整に係る追加的な情報を必要とせず、独立取引比準法の適用が可能となるが、関連者間で譲渡された有形資産や無形資産と比較可能な非関連者間取引が存在しない場合には、双方の関連者の内部データが信頼できて、かつ双方の通常の貢献から市場利益を算定する比較対象が見出せれば、残余利益分割法の適用に優越があると考えられている(設例⑧)<sup>380</sup>。

親会社が、広範な活動に従事する大規模な複合企業で、固有の、極めて高い価値のある無形資産を所有し、類似点を見出せる非関連者が存在しない場合に利益分割法を適用するには、親会社の無形資産への貢献に対して価値を付与するという困難で問題の多い作業が必要となる。他方、外国子会社は比較的通常の製造及び販売活動に従事しており、同様の業務を行う非関連者も多数存在している場合には、外国子会社を検証対象とする利益比準法が利益分割法よりも、信頼度の高い独立企業間実績値の指標になると考えられている(設例⑨)<sup>381</sup>。

同様の販売促進活動を行っている非関連者の特定は可能だが、比較可能な広告宣伝費等に係る会計情報が公開されておらず、利用できないが、比較可能な独立企業間のマークアップに係る情報が利用可能であれば、役務原価基準法の適用が、信頼度の高い独立企業間実績値の指標になると考えられている(設例⑩)<sup>382</sup>。

仮に、役務原価基準法の適用が可能となるような非関連の卸売業者の情報も利用可能でない場合に、子会社と同様の販売促進活動を行っている非関連の再販売業者や販売許可を得た者を見つけ出すことは可能だが、販売促進活動に係る比較可能な取引コスト又は役務提供の総コストの計算を可能とする会計情報が公開されていない場合がある。このような

---

<sup>378</sup> 米国財務省規則§1.482-8 設例 5。

<sup>379</sup> 米国財務省規則§1.482-8 設例 6。

<sup>380</sup> 米国財務省規則§1.482-8 設例 8。

<sup>381</sup> 米国財務省規則§1.482-8 設例 9。

<sup>382</sup> 米国財務省規則§1.482-8 設例 10。

場合には、役務利益比準法が、最も信頼度の高い独立企業間実績値の指標になると考えられている(設例⑪)<sup>383</sup>。

売上原価又は販売費一般管理費の区分が、子会社のものとは異なっていることがあるが、非関連者と検証対象の納税者との間にある会計処理上のこのような違いは、総役務提供コストに対する営業利益の割合を使用する場合には、それほど重要とはならないと考えられている。子会社が、非関連の卸売業者から商品の再販売を行う全ての取引を分離することが可能であり、親会社と子会社が行っている他の日常的な機能に係る独立企業間の報酬について、信頼性のある決定ができるような事例で、マーケティング及び販売促進活動に係る機能分析によれば、親会社及び子会社の双方が、事業活動に対する非日常的な貢献をしたと示され、比較可能で信頼性のある市場での基準が他にない場合には、残余利益分割法が、信頼度の高い独立企業間実績値の指標になると考えられている(設例⑫)<sup>384</sup>。

ここまで分析してきたように、最適方法ルールでは、独立企業間価格算定方法の適用に際して、情報収集の困難性を前提として、収集できた情報を前提に算定方法を選択するとの立場が採られているものと考えられる。同ルールでは、比較可能性に対する検証の対象となる比較対象取引等に関するデータの信頼性が重要な基準になっており、各算定方法間の優越は、使用できるデータの信頼性に依存することとなる。そのため、同ルールの下で最も適切な独立企業間価格算定方法の決定を行っていくためには、データの信頼性に応じて影響を受ける各選定方法間の優越をどのように判断していけるかが問題になるものと考えられる。同ルールの下で、データの信頼性を加味した各算定方法間の優越の判断を行っていくためには、各算定方法の適切さに係る相対的な優越を決する必要がある、その場合には、独立企業間価格算定方法の立証について、高度の蓋然性から優越的蓋然性へ証明度を軽減していくことが求められ、それにより立証困難な独立企業間価格算定方法の確定を図っていくべきと考えられる。

---

<sup>383</sup> 米国財務省規則§1.482-8 設例 11。

<sup>384</sup> 米国財務省規則§1.482-8 設例 12。

### 第3節 小括

本章では、有形資産取引に係る独立企業原則適用の困難性を解決するため、課税庁及び納税者双方が立証を尽くすための方策について検討した。

独立企業間価格の算定には、膨大な国際取引の評価を行うという負担を納税者及び課税庁の双方にもたすことになり、関連者間取引において取引時点で設定した条件をその後の特定の時点で独立企業原則と整合的であるか証明することが求められることになる。特に課税庁には、現実の取引が行われた時点から数年後に独立企業間価格の立証が求められることになり、比較可能な非関連者間取引や取引が行われた時点での市場の状況等に係る情報を収集しなければならないが、当該情報の収集は時間の経過に従いより困難になる可能性がある。

裁判において、国外関連取引の後続年分の申告に係る課税上の指標となるような解決が行われない場合、納税者及び課税当局にとり適用すべき独立企業間価格の算定方法の確定がなされず、移転価格課税に係る最終的な紛争解決には至っていないという問題を検討し、真実発見の要請から適用すべき独立企業間価格の算定方法の確定につなげていくべきであると指摘した。

移転価格税制では、比較可能な非関連者間取引の検証における情報入手の困難性や事後調査による立証の困難性により、独立企業間価格の算定における立証努力を促す方法が、課題になっているものと考えられる。そのため、裁判所による立証責任の分配、立証責任を負わない当事者の事実解明義務、及び租税訴訟における推定による立証軽減が、立証努力を促す方策として考えられる。裁判所による立証責任の分配及び立証責任を負わない当事者の事実解明義務については、納税者に立証努力を促す方法として効果があると評価でき、判例の積み重ねにより、納税者である多国籍企業の立証努力が促されることになると考えられる。

租税訴訟における推定による立証軽減についても、移転価格税制における推定規定による課税については、立証軽減よりも、むしろ納税者の情報提供への協力を促す方法として効果があると考えられる。このように、立証努力を促すことにより、納税者及び課税庁双方により独立企業間価格の算定に係る立証が行われることで、裁判において、独立企業間価格の算定が、より可能になっていくものと考えられる。

しかし、ソフト事件高裁判決のように、独立企業間価格の算定における詳細な差異調整が求められ、納税者及び課税庁の双方の立証が高い証明度に達しなかった場合には、依然

として独立企業間価格算定方法の確定が行われないのではないかと考えられる。移転価格税制における独立企業間価格に係る情報の入手困難性や立証の困難性を前提とすると、事実認定に関して、通常の高い証明度、すなわち高度の蓋然性により、証明があったとするのでは、証明度に達せず、依然として真偽不明となる可能性があるのではないかと考えられる。

事実認定の証明度について、高度の蓋然性による証明が求められ、結果として証明度に達せず、独立企業間価格が真偽不明となり確定しないこととなれば、特殊関連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申告調整型の移転価格税制の趣旨に照らし、裁判が機能していないことにつながるのではないかと考えられる。そのため、独立企業間価格算定方法の確定を行うための方策として、立証が困難な事実の認定においては、通常の高い証明度では立証が困難となる可能性があるとして、事実認定の証明度自体を軽減させていくこととし、多国籍企業の国外関連取引を分析し、比較対象取引の存在を立証する制度固有の困難性を前提に、租税訴訟における特別な事情として厳格に適用するため以下の要件を提示した。

①事実の証明が事柄の性質上困難であることによる要件として、

- (i) 事業再編等による多国籍企業に係る機能・リスク分析の困難性
- (ii) 多国籍企業の国外関連者に係る情報の入手困難性
- (iii) 比較可能性のある独立企業間取引の立証困難性

また、証明困難の結果、実体法の規範目的・趣旨に照らし著しく不正義であるとの要件として、

②独立企業間価格の算定に係る要件事実の立証を尽くしていないとして取り消され、独立企業間価格算定方法が確定せず、所得の海外移転への対応が不可能となることが、適正公平な課税の見地から問題であり、移転価格税制の規範目的・趣旨に照らし著しく不正義であること

さらに、原則的証明度と等価値の立証が可能な代替的手段が想定不能であるとの要件として、

③基本三法による原則的な証明度と等価値の立証が可能な代替的手段としての基本三法に準ずる方法及びその他政令で定める方法適用の困難性

これらの要件を充たす場合には、証明度軽減の法理を適用して、独立企業間価格立証に係る困難性解決のための米国及び OECD での議論を反映した追加的な情報提供や立証責任



に係る課題を解決していくことが必要となっているのではないかと考えられる。

このような中、平成 23 年度税制改正大綱で導入が検討され、2011 年 6 月に導入された最適方法ルールにより、独立企業間価格に係る要件事実の立証における、証明度の設定を高度の蓋然性から蓋然性の優越へ軽減していくことについて検討した。同ルールでは、独立企業間実績値の決定は、他の方法の適用不可能を立証しなくても、特定の方法で決定できるとしており、後になって別の方法が独立企業間実績値のより信頼できる尺度であると立証された場合には、当該別の方法が使用されなければならないとしている。この点において、独立企業間価格算定方法の最適性は、納税者及び課税庁の双方が使用した算定方法間の優越により決するものと考えられるが、そのためには「比較可能性」だけでなく、「信頼性」も重要な観点として採用されてきている。同ルールでは、比較可能性分析は最も信頼できる比較対象を見つけ出すことを目標とするが、比較対象となり得る全ての情報源を網羅的に検索することが求められているのではなく、情報の利用可能性に限界があり、比較対象データの検索に大きな負担がかかることが認識されている。

最適方法ルールの下での、独立企業間価格の算定においては、算定方法間の優先順位が示されなくなったため、最適な独立企業間価格の選択に当たっては、国外関連取引の事実と状況、比較可能性の水準による影響、データの完全性と正確性のほか、データと仮定の欠陥による影響の程度等を考慮して、算定方法間の優越を決定していく必要があると考えられる。特に、各算定方法間の優劣は、使用できるデータの信頼性に依存していると考えられ、最適方法ルールの下で最も適切な独立企業間価格算定方法を決定していくためには、データの信頼性による各選定方法間の優越の判断をいかに行っていくかが課題になっているものと考えられる。同ルールの下で、データの信頼性を加味した各算定方法間の優越の判断を行っていくためには、各算定方法の適切さに係る相対的な優越を決する必要がある、その場合には、独立企業間価格算定方法の立証について、高度の蓋然性から蓋然性の優越へ証明度を軽減していくことが求められ、それにより立証困難な独立企業間価格算定方法の確定を図っていくべきと考えられる。

#### 第4章 無形資産取引に係る独立企業原則適用の困難性と相互協議での解決可能性

これまで論じてきた有形資産取引に係る独立企業原則適用と比較して、より困難な問題を提起している無形資産取引についても、最適な算定方法を模索していく必要がある。

米国では、1986年の内国歳入法482条改正を契機として、無形資産取引へ独立企業原則を適用する利益法<sup>385</sup>の議論が定着してきており、OECDにおいても、2010年7月に改定されたOECD移転価格ガイドラインの中で、比較可能性の緩和と利益法の適用拡大の議論が行われている<sup>386</sup>。

2011年には、新たに無形資産取引に係るOECD移転価格ガイドラインの改訂作業が開始されているが、特に、消費市場におけるマーケティング上の無形資産の認定と評価が国際的な二重課税の要因となっている状況にあり、本章では、国際間での算定方法の対立を解決するため、取引単位営業利益法と利益分割法の適用による相互協議での算定方法に係る合意を目指していくための方策を検討していくこととしたい。

##### 第1節 無形資産取引に係る独立企業原則の適用

無形資産取引に係る独立企業原則の適用では、比較対象取引を探し出すことが有形資産取引よりも困難であり、無形資産の価値が移転した後に向上する可能性があることから、取引時点で移転価格の算定が正確にできない場合があり、事後的に無形資産の価値を評価していくことが課題となっている<sup>387</sup>。

米国における無形資産取引に係る独立企業原則の適用が争いとなった裁判においても、多国籍企業の関連者間取引だけで行われているような特有の無形資産取引について、独立企業間取引としての算定を行っていくことの困難性が示されている。実務上も、比較可能性のある独立企業間取引を実際には見つけることができない場合が多く、独立企業原則の適用に係る明確な指標とすべきものがないため、独立企業間価格の算定が困難となっているという問題に直面している。例えば、無形資産が、有形資産の譲渡又は賃貸に伴い移転している事例において、当該有形資産の譲渡取引に基本三法を適用して独立企業間価格を

<sup>385</sup> 独立企業間価格の算定方法の中で、移転価格自体を比較する方法を伝統的な取引単位価格法、あるいは基本三法と呼び、独立価格基準法、再販売価格基準法及び原価基準法を指すが、関連当事者の利益自体を比較したり、分割したりする方法を利益法と呼び、利益基準法、取引単位営業利益法及び利益分割法を指す。

<sup>386</sup> OECD, “Review of Comparability and of Profit Methods: Revision of Chapters I-III of The Transfer Pricing Guidelines.”2010 ([http://www.oecd.org/document/4/0,3343,en\\_2649\\_33747\\_45690500\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/4/0,3343,en_2649_33747_45690500_1_1_1_1,00.html)).

<sup>387</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 6.13。

算定する場合には、関連者間取引と比較対象取引との間で、無形資産の有無により重大な差異が生じる可能性があり、当該差異の調整が必要となる。その際には、無形資産のもたらす有形資産取引への影響を考慮しなければならないが、どの程度の影響があるかを見積もることにより、差異調整の大きさが異なってくるため、基本三法による独立企業間価格の算定では、無形資産の有無により、大きな影響を受ける可能性がある。

また、無形資産が、役務提供取引に伴い移転している事例として、親会社から、収益性の高いノウハウを有する従業員を子会社へ出向させて、役務提供を行うことにより、当該ノウハウを移転する場合がある。その際、どのような役務提供取引により無形資産の譲渡が行われているのか検証を行い、無形資産の価値を評価していく必要があるが、役務提供取引に対して基本三法を適用する場合には、役務提供に伴い移転する無形資産の影響を独立企業間価格の算定にどのように反映させていくのかが問題となっている<sup>388</sup>。

このように独立企業間価格の算定において、無形資産取引に関わる場合には、無形資産の認識、価値評価、比較対象取引の抽出及び差異の調整において、様々な困難に直面する可能性があるが、無形資産取引に関わる所得の配分を決定するための基準として、米国では、1986年税制改革法において、内国歳入法 482 条に以下の第 2 センテンスを加え、所得相応性基準を導入している。

「無形資産(規則 936(h)(3)(B)に定める)の移転(もしくはライセンス)に関する場合には、かかる移転やライセンスに関わる所得は、無形資産に帰属する所得と相応しなければならない。」

この改正を受け、1988年には、「内国歳入法 482 条に関する白書(移転価格の研究)」が公表され、無形資産を含む取引を評価するための独立企業原則の適用について、Basic Arm's Length Return Method(BALRM)及び Profit Split Method による解決が提案されている。同白書を受け、1992年には財務省規則案が策定され、利益比準幅(Comparable Profit Interval (CPI) Method)の使用による解決が提案されている。続いて、1993年の財務省暫定規則では、利益比準法(Comparable Profit Method (CPM))が導入され、独立企業間価格の算定方法における基本三法優先をやめ、各算定方法の中で最も適した方法を採用する最適方法ルール(The Best Method Rule(BMR))が導入されている。1994年には財務省最終規則が公表され、残余利益分割法が導入されるとともに、独立企業間価格の算定方法における利益分割法適用に係る優

---

<sup>388</sup> 米国「内国歳入法 482 条に関する白書」第 3 章「内国歳入庁の 482 条執行における最近の経験」B「無形資産」19 頁。

先順位の引き上げが行われている。

本節では、無形資産取引に係る比較可能性が問題となった米国での裁判を分析し、独立企業間の価格算定から、所得相応性基準による独立企業間の利益算定へ変更した理論的な整理を検証する。

#### 第1款 無形資産取引に係る比較可能性

無形資産が関わる有形資産取引において独立企業間価格を算定する場合、国外関連取引と比較対象取引の間で、無形資産の影響をどのように評価して、差異を調整していくかの立証が困難となる可能性がある。

1979年のE.I. DuPont de Nemours & Co. v. Commissioner 事件<sup>389</sup>は、独立企業間価格の算定に当たり再販売価格基準法を適用したが、比較対象取引の存否が争われ、比較対象取引の使用が困難となった事例であるが、営業活動による価値を反映するため、営業費に対する売上総利益や資本収益率の割合を採用すれば、機能を反映した比較対象取引を使用できるとして、再販売価格基準法の適用における比較対象取引使用の困難性を解決できる可能性を示唆している<sup>390</sup>。

1980年のU.S. Steel Corp. v. Commissioner 事件<sup>391</sup>では、非関連者間取引に係る比較可能性

---

<sup>389</sup> E.I. DuPont de Nemours & Co. v. Commissioner, 608 F.2d 445 (Ct. Cl. 1979)。

本事件は、米国所在の製薬親会社から、スイス所在の販売子会社への輸出取引について、利益の大半をスイスの販売子会社へ帰属させていたのに対して、内国歳入庁が、販売子会社と同様の機能を有する企業の営業費用に対する売上総利益の割合を独立企業間価格であると採用して、輸出価格を増額する課税処分を行ったものである。

判決では、納税者主張の再販売価格基準法による利益率を採用しないで、営業費用に対する売上総利益の割合や資本収益率を課税上の指標にして、所得の再配分を行うべきと判示している。<sup>390</sup> なお、OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.62 では、「取引単位営業利益法の一つの長所は、営業利益指標(例えば、資産収益率、売上営業利益率、その他の適切な財務比率)は、独立価格比準法の下で用いられる価格の割合と比較して取引上の差異による影響が少ないという点である。営業利益は、また、再販売価格基準法や原価基準法で用いられる売上総利益の場合と比べて、関連者間取引と独立企業間取引との間の機能差異に対してより寛大といえよう。各企業の果たす機能の違いは、しばしば営業経費の違いに反映される。したがって、企業の売上総利益率には大きな幅があったとしても、営業利益のレベルではほぼ近似しているであろう。」としており、再販売価格基準法や原価基準法の適用における比較可能性の問題を解決できる可能性があることが示されている。

<sup>391</sup> U.S. Steel Corp. v. Commissioner, 617 F. 2d 942 (2nd Cir. 1980)。

本事件は、鉾石を輸入する際に外国子会社に対して支払う船積料が、親会社が国内で製造する鉄鋼価格と同じ鉄鋼価格になるように設定されたため、船積料自体は非関連企業に対する船積料と同じであったとしても、外国子会社が高い利益を上げることができたとして、内国歳入庁が所得を再配分する課税処分を行ったものである。

租税裁判所では、関連者間での船積料の支払取引について、非関連企業との独立企業間の船積

の基準を緩和し、厳密な同種性を求めるのではなく、同種性だけでなく類似性まで条件を緩和していくことにより、比較対象取引に係る立証の困難性を克服していくべきであると判断している。

また、収益性の高いユニークな無形資産が関係する取引に係る独立企業間価格の算定は、独立企業間の比較対象取引の立証が特に困難となる可能性があり、1983年の *Hospital Corporation of America v. Commissioner* 事件<sup>392</sup>では、基本三法による比較対象取引の立証ができなかったため、利益分割法による所得配分が行われている。本事件では当事者から比較可能な取引に関する証拠書類が提出されず、裁判所も比較対象取引を確認することができなかったため、再販売価格基準法等による再配分ができず、利益分割法を適用して再配分を行ったものであるが、独立企業間に比較対象取引が存在しない場合、比較対象取引に直接依存しない利益分割法の長所を活かしているものと考えられる<sup>393</sup>。

---

料取引とは異なっているとして所得の再配分を認めた。

しかし、控訴裁判所では、非関連企業との当該船積料の支払取引について、納税者が「非関連企業の独立企業間取引における同種又は類似の役務提供」であることを示した場合には、内国歳入庁による所得の再配分を免れると判示している。

本判決では、比較可能性の要件につき、必ずしも「同一」まで求めているものではなく、「同種又は類似」であればよいとしているが、独立価格比準法の適用で比較可能性の要件をどこまで求めるかについては、OECD 移転価格ガイドラインのように、比較される取引間又はそれらの取引を行う企業間のいかなる差異についても、自由市場における価格に重大な影響を与えない、あるいは、そのような差異の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場合に限るとの立場もある。

その点では、本判決における「類似」の範囲は、広く設定されているのではないかと考えられる。

なお、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」の2では、「本項は、一方の締約国の課税当局が、企業間に特殊な関係があるため、企業の計算が当該国で生じた真の課税対象利得を表していない場合には、特殊関連企業の租税債務の計算上当該企業の計算を修正することができることを規定している。このような調整がそのような状況下で是認されるべきことは明らかに妥当なものである。本項の規定は、二つの企業間に特別の条件が設けられ、あるいは課された場合にのみ適用される。このような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条件(独立企業間における条件)に基づいて行われた場合には、特殊関連企業の計算を修正することは認められない。」としており、真の課税対象利得の反映を求めている。

<sup>392</sup> *Hospital Corporation of America v. Commissioner*, 81 T.C. 520(1983)。

本事件は、ケイマン諸島に設立された病院経営のための契約締結を行う子会社について、子会社の有する機能がほとんどなかったにもかかわらず所得が留保されているとして、内国歳入庁が子会社の存在を虚偽として所得金額の全てを親会社に帰属させる課税処分を行ったものである。

判決では、子会社には最小限の機能があり、役員及び従業員が所属していることから、存在を虚偽とすることはできず、所得の再配分が必要としても、全てではなく、利益を分割して再配分すべきであると判示した。

<sup>393</sup> なお、OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.109 においても、「利益分割法は、独立企業においては見られないような関連者の特殊で恐らくユニークな事実及び状況を考慮に入れるという柔軟性を有している一方、独立企業が同様の状況にあった場合には合理的に行ったであろうことを反映するという範囲において、独立企業アプローチである。」としており、比較対象取

1988年のEli Lilly & Co. v. Commissioner事件<sup>394</sup>では、収益性の高い特許権やノウハウ等の製造無形資産の比較対象となる独立企業間の取引がなかったため、基本三法が適用できず、利益分割法による所得配分が行われている。無形資産を開発あるいは維持するために負担される費用の金額、性格及び影響等を分析することにより、比較可能性や各関係者の貢献に係る相対的価値の決定を裏付けることができる場合があるが、他方では、負担される費用と相対的価値の間には必然的なつながりがない場合もあり、利益分割法の適用が困難になる可能性がある<sup>395</sup>と示されている。

このように米国における裁判例では、無形資産が関わる有形資産取引において独立企業間価格を算定する場合、比較可能性のある非関連者間取引を探し出し、立証することが困難となっており、例えば、E.I. DuPont de Nemours & Co. v. Commissioner事件のように、再販売マージンでなく、営業費に対する売上総利益や資本収益率を採用したり、U.S. Steel Corp. v. Commissioner事件のように、比較可能性の基準を緩和したり、Hospital Corporation of

---

引がない場合にも、独立企業原則を適用できるというメリットが指摘されている。

<sup>394</sup> Eli Lilly & Co. v. Commissioner, 84 T.C. 996 (1985), 856 F. 2d 855 (7th Cir. 1988)。

本事件は、プエルトリコに設立された製造子会社が特許を保有し、製造した医薬品の米国親会社への輸出取引における特許から生じる利益について、内国歳入庁が特許は親会社により開発されたとして子会社への帰属を否認する課税処分を行ったものである。

本事件では、政府の専門家による米国で最も成功した医薬品の調査において、特許権が移転する例は、関連者間の取引を除きほとんどないことが判明し、非関連者であれば無形資産の移転はあり得ないとして、比較対象取引が存在しないと主張したものである。

租税裁判所では、特許の保有を否認することはできないとして、特許から生じる所得の子会社への帰属の否認は認められなかった。非関連者であれば高収益を生む無形資産を研究開発も継続できない契約の下で移転するはずはないとして、親会社にも所得を帰属させるべきであるが、独立価格比準法、再販売価格基準法及び原価基準法が適用できないため、利益を分割することにより親会社及び製造子会社の双方に所得を帰属させなければならないとして、製造費用の100%に加えロケーションセービング及び販売無形資産から生じる所得の55%を製造子会社へ帰属させるべきと判示した。

控訴裁判所では、非関連者であれば高収益を生む無形資産の移転はあり得ないとする租税裁判所の判断は覆されることになり、子会社株式に加え販売権及び技術援助契約の保有により高収益を生む無形資産の移転はあり得るとされ、米国親会社が広範囲に及び研究開発を長期間行ってきたことと、特定の特許により生じる所得との関係について、利益分割法の適用においてどのように反映させていくかということが問題となったが、利益分割法の適用は不合理ではないと判示した。

<sup>395</sup> なお、OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 6.27 では、「無形資産がかかわる取引の条件が、独立企業間の取引を反映するかどうかを評価する際に、特に利益分割法が使用される場合には、無形資産を開発あるいは維持するために負担される費用の金額、性格、影響が、比較可能性や各関係者の貢献の相対的価値の決定を裏付けるために調査されるかもしれない。しかしながら、費用と価値の間には必然的なつながりはない。」としており、利益分割法の適用における費用等による貢献度の測定と無形資産の価値や生じる所得との関係に直接的なつながりがないため、利益分割法による解決は必要であるとしても、その適用は極めて困難であることが指摘されている。

America v. Commissioner 事件や Eli Lilly & Co. v. Commissioner 事件のように、利益分割法による算定を行ったりすることにより、基本三法の適用に係る困難性を解決しようと試みられている。

## 第2款 所得相応性基準

無形資産取引では、無形資産による収益性が後になって向上する可能性があり、移転した時点では適正な価格が算定できず、事後的に独立企業原則を適用して使用料の価格を変更すべきかについて議論となる可能性がある。この点につき、1973年の R.T.French Co. v. Commissioner 事件<sup>396</sup>では、独立企業原則を適用したとしても、契約変更により使用料の引き上げまで求めていくものではないとの判断がなされている。同様に、1985年の Ciba-Geigy Corp. v. Commissioner 事件<sup>397</sup>においても、当初は予想されていなかった収益増については、

---

<sup>396</sup> R.T.French Co. v. Commissioner, 60 T.C.836 (1973)。

本事件は、外国親会社の保有する特許等の無形資産に対して米国所在の子会社の支払った使用料が、特許から高い収益が得られるにもかかわらず低く抑えられていたとして、内国歳入庁が低い部分について外国親会社への配当とみなして源泉税の対象とする課税処分を行ったものである。

判決では、使用料契約が締結された時点では独立企業間のものであり、その後高い収益が得られたとしても、契約締結時点の独立企業間の検証は有効であり、その後の契約変更により使用料を引き上げることまで求められないと判示した。

本判決では、契約締結後、高い収益性が明らかになった場合であっても無形資産から生じる所得に相応した使用料率の改定まで求めないとしている。

<sup>397</sup> Ciba-Geigy Corp. v. Commissioner, 85 T.C.172 (1985)。

本事件は、スイス所在の親会社が研究開発した医薬品について、米国子会社により製造販売される際の無形資産の使用料が10%を越えていたことに対して、内国歳入庁が米国での事業活動を親会社と製造子会社のジョイントベンチャーと認定して、米国市場での成功を親会社の無形資産の貢献だけとは認めず、無形資産の使用料の引き下げを行う課税処分を行ったものである。

判決では、米国市場での成功は親会社が開発した医薬品の無形資産であると認定したが、追加的な収益増については、当初契約された使用料の対象となる無形資産の貢献を超えるものとして、使用料に対する当初契約が独立企業間の厳しい交渉によるものであったとして、その使用料率10%の支払いまでを認めるべきと判示している。

ここでは、当初予想されていなかった収益増についての追加的な使用料の改定は求めるべきではないとの立場を堅持している。

他方、独立企業であれば比較可能な状況において価格調整を要求したとみられる場合には、「無形資産に帰属する所得に相応した」とする条項がないとしても、長期にわたり使用料率が変更されないことに対する独立企業間での「公正かつ合理的」の要件からの是正の可能性もあるのではないかと、独立企業であれば無形資産の価値を増加させるマーケティング活動に係る将来の収益を得る資格を得るのではないかと、立場も採りうる可能性があったのではないかと考えられる。

なお、OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 6.34 においても、「独立企業であれば、比較可能な状況において価格調整条項を要求したとみられる場合には、税務当局が当該条項に基づき価格を算定することが可能であるとすべきである。同様に、独立企業が、予見されない取引後の変化が非常に重要であるために、それらの状況の発生により予想される取引の価格算定の再交渉

追加的な使用料の改定を求めていくべきではないとの判断がなされている。

同判決に加え、収益性の高い無形資産がタックス・ヘイブンへ移転しているという問題や、無形資産の実施権については非関連者へ供与されることがないために、比較対象取引を見出すことが困難となっている問題等から<sup>398</sup>、1986年の税制改革法では、無形資産の移転及び実施権の供与について、対価の算定に当たり当該無形資産に帰属すべき所得に相応したものでなければならないとする所得相応性基準を導入している。

問題となっている無形資産は、一般的な無形資産と収益性の高い無形資産とに分類され、一般的な無形資産については、実施権供与に係る比較対象取引が存在し、独立企業間取引の証拠となり得るため、独立企業間取引においても所得に相応する形で所得が分配されると考えられている。そのため、比較対象取引が適正であれば、基本三法により算定される独立企業間価格が所得相応性基準による価格と同一になると考えられる。

他方、収益性の高い無形資産については、独立第三者への無形資産の実施権供与が存在しない場合が多く、仮に存在する場合であっても、収益性の高い無形資産の実施権供与に係るロイヤリティのレートは、一般の無形資産の実施権供与と大きく異なるものであり、ロイヤリティのレートは極めて高いものとなるため、いわゆるスーパー・ロイヤリティ・レートを設定することが必要となる<sup>399</sup>。例えば、無形資産に帰属する所得に大幅な変化があった場合や、関連者が果たした経済的活動、使用資産、負担した経済コスト及びリスク

---

が行われるであろう場合には、そのような状況によって関連者間の比較可能な関連取引の価格算定の修正が行われるべきである。」としており、「無形資産に帰属する所得に相応した」の条項が導入されていない場合であっても、独立企業原則から価格算定の再交渉を前提とした価格算定の是正が正当化される可能性はあるものと考えられる。

OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 6.38 では、「販売者が実際にマーケティング活動の費用を負担する場合には、(例えば、所有者がその経費を支払う契約がない場合)、販売者が当該活動から生じ得る収益をどの程度享受できるのかが問題となる。一般に、独立企業間取引においては、マーケティング上の無形資産の法律上の所有者でない者が、当該無形資産の価値を増加させるマーケティング活動に係る将来の収益を得る資格は、原則的にはその者の権利の実質中身によるであろう。例えば、当該契約が商標製品の独占販売権に係る長期の契約である場合には、販売者は、売上げや市場のシェアを通じて無形資産の価値を高める場合には、その投資から収益を得る資格があるかもしれない。そのような場合には、当該販売者が取得する収益の持分は、独立販売者が比較可能な状況において得るであろう収益に基づき決定されるべきである。いくつかの場合には、販売者は同様の権利を有する独立の販売者が自己の販売活動に係る収益のために負担するであろう費用を超えて多額のマーケティング費用を負担するかもしれない。そのような場合には、独立の販売者は、恐らく製品の仕入価格の割引や使用料の料率の引下げにより、当該商標の所有者から追加的な利益を得るであろう。」としており、マーケティング活動による追加的な売上増により、使用料率の引下げが行われる可能性を示唆している。

<sup>398</sup> 米国「内国歳入法 482 条に関する白書」第 6 章 A「立法経緯」45 頁以下。

<sup>399</sup> 米国「内国歳入法 482 条に関する白書」第 6 章 C「一般的な無形資産と収益性の高い無形資産への所得相応性基準の適用」50 頁以下。



に大幅な変化があった場合には、その変化を反映させるために対価の修正が求められることになる。

無形資産に係る所得が大幅に変化したとされる要因としては、①市場規模や市場の数、②製品の市場シェア、③製品の販売量、④製品の売上高、⑤技術の使用数、⑥技術の改良、⑦マーケティングの利用、⑧生産コスト、⑨無形資産の使用に関連して各当事者が提供するサービス、⑩製品のプロフィット・マージン又はプロセスのコスト・セービング等が挙げられている<sup>400</sup>。

収益性の高い無形資産による所得については、無形資産の研究開発をした者に帰属することとなり、当該無形資産を使用して製造を行う場合に、委託製造業者に配分されるべき所得をどのように決定するのか、あるいは研究開発活動の費用の回収により、無形資産による所得の帰属がどのような影響を受けるか等により、所得配分は大きな影響を受けるものと考えられている。

こうした問題は、裁判においても争点となっており、1989年の *Bausch & Lomb, Inc. v. Commissioner* 事件<sup>401</sup>は、内国歳入法 482 条が改正された後に、収益性の高い無形資産を国外関連者へ移転して製造を行う事業が、委託製造業者と認定されるかが争われ、内国歳入庁による委託製造業者の認定は覆され、納税者の主張した比較対象取引による独立価格比準法の適用が適正とされている。

1991年の *Merck & Co. v. United States* 事件<sup>402</sup>では、無形資産の研究開発活動に対する費用

---

<sup>400</sup> 米国「内国歳入法 482 条に関する白書」第 8 章「定期的調整」B「定期的検証」66 頁以下。

<sup>401</sup> *Bausch & Lomb, Inc. v. Commissioner*, 92 T.C. 525 (1989)。

本事件は、アイルランドに設立された製造子会社が、米国親会社の持つ独自の製法により製造したコンタクトレンズを米国親会社へ輸出した取引において、独自の製法に対する使用料 5% を米国親会社へ支払う代わりに製造子会社の製造原価の削減分に係る所得を製造子会社へ帰属させていたことに対して、内国歳入庁が使用料 5% の米国親会社への支払いを否認する代わりに、製造子会社を委託製造業者と認定した上で製造子会社の所得を収益の 20% に抑える課税処分を行ったものである。

判決では、委託製造業者の認定は覆され、納税者の主張した比較対象取引による独立価格比準法の適用が適正であるとして、独自の製法に対する使用料率について 20% が妥当であると判示している。

本件では、納税者主張の独立価格比準法により裏付けられた移転価格が裁判所により支持された。独自の製法を開発した米国親会社の機能やその製法を使用した製造子会社の機能に対する分析が重視されるべきであったが、判決では機能分析を重視する立場が採られていなかったものと考えられる。

<sup>402</sup> *Merck & Co. v. United States*, 24 Cl. Ct. 73 (1991)。

本事件は、米国親会社の研究活動により開発された無形資産をプエルトリコ所在の製造販売子会社へ移転した取引について、内国歳入庁が無形資産及び販売援助に対する使用料を製造販売子会社が支払うよう課税処分を行ったものである。

の回収が、無形資産の使用料支払に影響を与えるかが争われたが、研究開発活動に係る費用が回収されているのであれば、親会社にとっては使用料を受け取る必要はないとの判断がなされている。しかし、製造販売子会社にとっては、依然として無形資産を使用しているのであるから、使用料が継続して請求されることとなれば、支払うべきとする余地もあったのではないかと考えられる<sup>403</sup>。また、研究開発活動に対する費用の回収について、直接的なものに限定されず、間接的な費用についても製品の販売から無形資産の使用料として回収すべきとの立場を採ることにより、研究開発活動に対する費用の回収が完了していないとの主張も可能であったのではないかと考えられる<sup>404</sup>。

このように無形資産の認識、評価及び事後的な使用料の変更について、独立企業原則を適用することは困難な問題となっており、R.T.French Co. v. Commissioner 事件や Ciba-Geigy Corp. v. Commissioner 事件のように、事後的な使用料の変更について認められなかったり、Bausch & Lomb. Inc. v. Commissioner 事件や Merck & Co. v. United States 事件のように、事後

---

判決では、研究開発活動が無形資産移転の前に回収されていたことを理由に継続して使用料を支払う必要はないと判示した。

<sup>403</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.43 では、「納税者と税務当局が識別し比較する必要がある機能には、例えば、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、資金管理及び経営が含まれる。調査の対象となっている当事者の主要な機能は識別されなければならない。

その当事者の比較対象とされた独立企業が果たす機能と重要な差異がある場合には、調整が行われるべきである。一つの当事者がその取引において他方の当事者に比べはるかに多くの機能を果たす場合もあるが、重要な一点は、その頻度、性格及びその取引の各当事者にとっての価値の観点からみたそれらの機能の経済的重要性である。」としており、独立価格比準法による単なる市場価格との比較ではなく、取引当事者の機能分析に基づく比較が必要であると指摘している。

また、パラグラフ 1.22 では、「果たした機能を識別し比較する場合には、活用された資産あるいは活用されることとなる資産を考慮することも適切であり有益であろう。この分析においては、工場や設備などの使用資産の種類、価値のある無形資産等の使用、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、使用資産の性格を検討しなければならない。」としており、独自の製法等の価値のある無形資産等の使用状況等を考慮した上での製造機能の分析が必要であるとの指摘がなされている。

<sup>404</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 6.27 では、「無形資産の実際の市場価格は、当該資産の開発、維持のための費用との関連からはしばしば測定できない。一つの理由は、特許やノウハウのような無形資産は長期間のそして費用のかかる研究開発の成果であるということである。研究開発予算の実際の規模は、競争相手あるいは潜在的な競争相手の政策、当該研究開発活動により見込まれる収益性、収益の傾向、あるいは売上高の指標を基礎にした対価、一定の将来の支出レベルのための基礎としての過去の研究開発からの成果物の評価を含む様々な要素により決定される。研究開発予算は、問題の製品が当該研究開発の直接の、あるいは、恐らく間接の成果でない場合であっても、製品の販売により回収しようとするかもしれない。もう一つの理由は、無形資産は継続的な研究開発と一定の範囲の製品に役立つ品質管理を必要とするかもしれないということである。」としており、無形資産の開発に直接貢献した費用だけでなく、間接的に貢献した費用も含めて、無形資産の使用料として製品販売から回収しようとする可能性を示唆している。

的に無形資産の評価が低くなる場合には使用料による回収が認められなかったりする場合があり、独立企業原則の適用により無形資産の事後的な使用料による回収を行っていきけるかが大きな課題となっている。

### 第3款 利益法の独立企業原則との整合性

#### 第1項 企業統合による超過利益

多国籍企業のように高度に統合された企業は、独立した企業よりも効率的であり、規模の経済等により低コストで統合された経済活動を行うことができると考えられる。そのため、統合されたグループにより実際に稼得される総利益は、グループ内の個々の企業が、独立して行った活動に対する利益の合計額よりも大きくなる可能性がある。こうした企業の統合による超過利益の存在が、多国籍企業の組成の要因になっていると分析されている<sup>405</sup>。企業の統合により関連者間取引が行われるようになる場合、規模の経済による低コストの恩恵や超過利益について、どのような基準により配分することが可能となるかが問題となる可能性があり、現状では、広く受け入れられる客観的な基準は存在していないと考えられている<sup>406</sup>。

しかし、企業統合による規模の経済等から多国籍企業が存在する場合であっても、個々の移転価格算定では独立企業原則を排除するものではないとの立場が OECD 等では採られており、取引当事者は、各拠点における活動及び使用資産の所得への貢献度を反映して、非関連者であれば行われたであろう利益配分がなされるべきと考えられている。例えば、多国籍企業が、垂直的又は水平的に統合された生産技術を使用する場合には、統合されていない生産技術を使用する非関連者よりも低いコストで生産できることから、多国籍企業の関連者と非関連者の利益の間に不一致が生じる可能性がある。仮に、関連者間取引と非関連者間取引の間でコストに差異がない産業であれば、共通の生産技術を非関連者間取引でも使用することになり、伝統的な独立企業原則を適用して、独立企業間価格を算定することができ、移転価格問題の解決が可能になると考えられる。仮に、統合された生産技術が多国籍企業だけに使用可能である場合には、多国籍企業の関連者間取引だけが低コスト

<sup>405</sup> 米国「内国歳入法 482 条に関する白書」第 10 章「482 条の執行に関する経済理論」B「統合された事業における独立企業アプローチの理論」81 頁。

Langbein, Stanley L., "The Unitary Method and the Myth of Arm's Length," *Tax Notes*, 1986 年 2 月 17 日 625 頁以下及び Robinson, Peyton H., "The Globally Integrated Multinational, the Arm's-Length Standard, and The Continuum Price Problem," *Transfer Pricing*, Vol. 9, No.13, 2000 年 11 月 1 日を参照。

<sup>406</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.10。

での生産が可能となり、非関連者間取引を行っている独立の企業は統合された生産技術を使用できず、長期的には、競争に負けて存在しなくなってしまうため、こうした独立の企業による第三者価格を比較対象として使用して独立企業間価格を算定することは不可能になるであろうと考えられる。

## 第2項 総収益と総報酬の一致

垂直的又は水平的に統合された事業が競争的であり、生産要素が同一で可動的であれば、長期的には、経済的な超過利益(限界利益)が逡減してゼロになるので、製品を生産するために使用する土地、労働、資本その他の生産要素を支払うための収益が得られるだけになると考えられている。超過利益がゼロになるといっても、競争的な産業では、企業の総収益と企業の使用した全ての生産要素により稼得される市場での総報酬が一致するだけであり、超過利益である限界利益がゼロになるとしても課税所得はゼロにならない。仮に、企業の総収益が市場での総報酬よりも高い場合には、企業が超過利益を得ることになり、超過利益の存在は他の企業の市場への参入を促し、更なる競争により、超過利益が消滅することになる。

他方、企業の総収益が市場での総報酬よりも低い場合には、企業が使用した生産要素を支払うだけの収益を得ないことになり、長期的には、当該企業の活動は縮小又は消滅することになる。このように、競争市場の理論からは、企業の総収益は、企業の使用した全ての生産要素により稼得される市場での総報酬に等しくなるとされ、競争市場を前提とした独立企業原則を企業の総収益に対して適用させることは、独立企業原則を市場での総報酬に対して適用させることと同じになると考えられている。そのため、企業の使用した全ての生産要素により稼得される市場での総報酬を採用して、独立企業原則を適用することとしても、多国籍企業の関連者間取引での適正な所得配分の決定に使用できると考えられている。

こうした考え方はさらに進んで、独占市場における関連者間取引や無形資産の関係した関連者間取引に係る分析においても、各関連者が使用した生産要素を測定し、それにより稼得される市場での報酬を計算することにより、競争市場における独立企業間利益の算定のための最適な代替手段として使用できると考えられている<sup>407</sup>。企業の総収益又は企業の

---

<sup>407</sup> この方法は、基本的に資本コストの理論にその基礎を置いており、第一に収益逡減の局面において資本市場と金融市場が自由であるとの仮定の下に、企業の調達する資本は、株式資本であ

使用した全ての生産要素により稼得される市場での総報酬は、非関連者間取引において稼得するであろう各当事者の総投入に対する総報酬に一致すると考えられ、当該報酬は、多国籍企業が関連者間取引で投入・使用した技術による産出物と同一の産出物を生産するために非関連者へ支払わなければならない金額にも一致すると考えられている。

各関連者へ当該総報酬の各部分を帰属させることにより、関連者の課税ベースは、独立企業間で非関連者へ帰属される課税ベースと仮想的に一致することになり、これにより、関連者間取引での課税上の誘引や妨害にもならないと考えられている。このように総収益と総報酬が一致するとの立場から、独立企業原則を価格だけでなく、利益にも適用し得るとして、利益法が価格法である基本三法の代替的な手段となり、多国籍企業の関連者間取引における適正な所得配分のために使用されることになる。

### 第3項 利益を指標とする代替的なアプローチ

競争企業の収益は、価格に産出量を乗じたものであり、価格を指標とする伝統的な独立企業アプローチは、競争市場における企業の収益としての産出面に着目したものとなっている。また、競争企業の収益は、使用した生産要素により市場で稼得する総報酬にも等しくなるとされ、利益を指標とする代替的なアプローチは、生産要素が稼得する報酬を決定するものとして、競争市場における企業が使用した生産要素の投入面に着目したものとなっている。

伝統的な独立企業間価格算定方法である売上総利益での比較により移転価格を算定する再販売価格基準法と営業利益での比較により移転価格を算定する取引単位営業利益法との間には、会計上は売上総利益と営業利益という違いがあるだけで、単に営業費を控除するだけの差異に過ぎないが、両者の間には、独立企業間の価格算定か、あるいは独立企業間の利益算定かという理論的には異なるアプローチによる算定方法であることに留意する必要があると考えられる。

ただし、いずれのアプローチにおいても、関連者間取引での所得配分を決定するために、

---

っても、負債であっても、利回りが資本コストに等しくなるまで投下されるとする。

第二に企業の生産する製品又はサービスの市場において自由競争の原理が効率的に働いているとの仮定の下に、資本が各企業の利益に比例して投入され、資本利益率が異なれば、新規参入が生じ、どの企業についても資本利益率が等しくなるように資本投下が行われることになる。

そのため、移転価格は使用資本に比例して利益が生ずるよう決定されることになり、独立企業原則と整合的になるという説明がなされる(前掲・渡邊「最近における移転価格税制の問題点」22頁)。

非関連者に係る情報を使用しており、価格を指標とする伝統的な独立企業アプローチと利益を指標とする代替的なアプローチは、無形資産取引に独立企業原則を適用させるという目的に一致したものであり、両者は独立企業間価格算定方法として整合的であると理論的には整理されている<sup>408</sup>。

#### 第4款 取引単位営業利益法の適用

##### 第1項 特徴

伝統的取引基準法である独立価格比準法の指標である価格については、製品や取引上の差異に影響を受け、再販売価格基準法及び原価基準法の指標である売上総利益については、機能の差異に影響を受けるという特徴がある。それに対し、取引単位営業利益法の指標である営業利益については、製品や機能の差異にそれほど影響を受けることがなく、比較可能性の高い非関連者間取引がない場合には、比較対象取引の範囲を広げることにより、独立企業間利益の算定を行うことが可能になるとされている。例えば機能の差異については、営業費用の差に反映されることになるため、比較対象の売上総利益の間に幅がある場合であっても、営業費用の控除により、機能の差異が平準化され、営業利益では、概ね類似の水準になる可能性があるとしている。そのため、売上総利益に係る公表データが十分に入手できないため、売上総利益による比較が困難となる場合には、営業利益を使用することにより比較可能性を確保できることになる<sup>409</sup>。

また、取引単位営業利益法は、一方の当事者だけを検証対象者とするため、利益分割法のように全事業参加者の帳簿等を共通の会計基準で記録したり、費用の配賦をしたりする必要がないという実務上の利点があるとされている。このように、関連者間取引における他方の当事者が複雑で相互に関連する活動を行い、情報の入手が困難となっている場合には、取引単位営業利益法の使用が適当であると考えられる。それでも、関連者間取引を適切に性格付けした上で、最適な独立企業間価格の算定方法を選択するためには、機能分析

---

<sup>408</sup> 米国「内国歳入法 482 条に関する白書」第 10 章 C「統合された事業における独立企業アプローチの実務」83-84 頁。

<sup>409</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.62、2.69。米国財務省規則§1.482-5 利益比準法 (c) 比較可能性及び信頼性の検討(2)比較可能性(ii)機能、リスク及び資源についての比較可能性においても、利益比準法の下で信頼できる実績値を導き出すために求められる機能の比較可能性の程度は、一般に再販売価格基準法又は原価基準法で求められる比較可能性の程度よりも低くなるとしており、その根拠として果たした機能の差異は営業費用に反映されることから、異なった機能を果たす納税者は売上総利益率は違っても、同程度の営業利益を確保することがあるためとしている。

等により比較可能性を検討しなければならず、検証対象者と比較対象者双方に係る定性的な情報収集は必要となっている<sup>410</sup>。

他方、一方の関連当事者だけを検証対象とするため、多国籍企業の関連者間取引において、不相応な利益が、他方の関連当事者に帰属する結果となっても、検証できない可能性があるという問題がある。さらに、関連者間取引の両当事者がユニークな無形資産の開発に寄与している場合には、取引単位営業利益法の適用は適切ではなく、利益分割法の適用が望ましいとされている<sup>411</sup>。なお、取引単位営業利益法の適用により、独立企業間営業利益の算定が可能となっても、営業利益のレベルから、移転価格のレベルまで遡ることが不可能であれば、他方の関連者による適切な対応的調整が困難になるという問題もある。例えば、納税者が売上と仕入双方で関連者と取引を行っている場合には、取引単位営業利益法により、納税者の利益を増額調整することが求められることになっても、売上先か仕入元か、どちらの関連者の利益から減額すべきか判断することが困難となる可能性がある<sup>412</sup>。

## 第2項 利益水準指標

取引単位営業利益法の適用に当たり最適な利益水準指標を選択するためには、①関連者間取引の性格及び機能分析に適合した利益水準指標の妥当性、②利益水準指標に係る情報の利用可能性、③利益水準指標に基づく比較可能性や差異調整の信頼性等について、検討する必要がある<sup>413</sup>。利益水準指標としては、検証対象の関連者間取引に直接又は間接に関係した営業活動の指標に限られ、関連者間取引と関係のない費用及び収入は除外されるべきとされている<sup>414</sup>。また、利益水準指標の検証では、関連者間取引の財務データをセグメ

<sup>410</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.63。

<sup>411</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.3、2.58、2.59-60。米国財務省規則§1.482-4 無形資産の移転に係る課税所得の算定方法(c)独立取引比準法(2)比較可能性及び信頼性の検討(iii)比較可能性(B)比較可能性の決定に際し考慮されるべき要素(1)比較可能な無形資産(ii)においても、独立取引比準法に関する比較可能性の議論であるが、類似した潜在的収益を有していることが比較可能性の要件となっており、取引の当事者がユニークな無形資産に寄与している場合には、比較可能性分析による信頼性が得られない可能性があることが示されている。

<sup>412</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.64-67。

<sup>413</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.76。米国財務省規則§1.482-5(b)独立企業間実績値の決定(4)利益水準指標においても、特定の利益水準指標を使用することが適当であるかどうかは、多数の要因に依存しており、当該要因には検証対象者の活動の性格、非関連比較対象に関する入手可能なデータの信頼性、及びすべての事実と状況を考慮して、検証対象者が、関連納税者と独立企業の原則に基づき取引を行ったならば稼働したであろう所得についての信頼できる指標をもたらすような利益水準指標が含まれるとしている。

<sup>414</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.78。

ント分けする必要があるが、異なる種類の関連者間取引が混在し、独立企業間での同様な取引の統合による比較が不可能な場合には、企業単位で取引単位営業利益法を適用することは適切ではないとされている。

他方、再販売取引において、どのような製品を再販売するにしても、再販売者としての機能に異なるところがない場合には、セグメント分けして、セグメント毎に独立企業間の営業利益率を算定したとしても、企業単位で独立企業間の営業利益率を算定したとしても、同じ数値になる可能性があり、このような場合には、企業単位での取引単位営業利益法の適用にも、合理性があるものと考えられる。

なお、為替差損益や利子について、営業利益に含めるべきかどうかは、事業取引としての性格を有するものであるかにより決まると考えられている<sup>415</sup>。例えば、貸付等を行っている金融活動が、納税者にとって、通常の事業活動を構成する場合には、当該利子の影響を利益水準指標において考慮していくことが、適切と考えられている<sup>416</sup>。

スタートアップ費用や事業終了費用についても、利益水準指標に含めるべきかどうかは、比較可能な状況において、独立企業間の当事者がスタートアップ費用又は予想される事業終了費用の負担に同意するか、あるいはマークアップを載せて請求することに同意するかについて検証することにより決定できると考えられている<sup>417</sup>。

## 1. 営業利益

### (1) 機能分析との整合性

営業利益を利益水準指標として採用するためには、使用した資産及び引き受けたリスクを考慮してなされる機能分析と整合的であるか、又は関連者間取引における関連当事者の間でのリスク配分を反映したものであるかを判断する必要がある<sup>418</sup>。そのため、使用した資産や引き受けたリスクを考慮してなされる機能分析を反映する指標としては、販売活動の場合には販売に係る営業費が、役務提供の場合には総費用又は営業費が、資本集約的な

---

<sup>415</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.82。

<sup>416</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.83。

<sup>417</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.85。米国財務省規則§1.482-4(c)(2)(iii)(B)(1)(ii)においても、無形資産の潜在的収益が、必要なスタートアップ・コストを考慮して、当該無形資産の使用又は将来の移転により実現される利益の現在価値を直接に計算することにより、最も信頼できる測定が行われるとしている。

<sup>418</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.86。



製造活動や公共事業等の活動の場合には営業資産が、適切な指標とされている<sup>419</sup>。例えば、製造業を行っている事業者に係る機能分析と整合的であるかどうかを判断する場合には、資本集約的な事業活動の要素を相対的に重視すべきとされており、市場リスクや在庫リスク等の営業上のリスクは相対的に限定的なものと考えられるため、むしろ投資リスクに対する評価を行うための基準を採用していかなければならないと考えられている。

投資リスクに対する評価を行っていくための基準としては、資産又は使用資本に対する営業利益の割合が使用されることがあるが、その場合には、どちらの取引当事者がリスクを負担しているかに応じて、又は関連者間取引と比較対象取引の間の投資リスクの程度の差異に応じて、調整を行う必要があると考えられている<sup>420</sup>。

## (2) 関連者間取引から独立した数値の使用

利益水準指標を算定する場合には、関連者間取引から独立した客観的な数値を使用することが求められている。例えば、販売会社が、非関連者へ再販売を行うために、関連者から商品を仕入れる取引での原価は、独立企業間価格の検証が求められる関連者間取引そのものであることから、関連者からの仕入原価に対する営業利益の割合を利益水準指標とすることはできない。同様に、サービス・プロバイダーが関連者へ役務を提供する取引において、役務提供に係る収益は、独立企業間価格での検証が求められる関連者間取引そのものであることから、関連者への役務提供収益に対する営業利益の割合を利益水準指標とすることはできない。なお、本社経費、賃貸料及び使用料等の関連者間で配賦される費用が、利益水準指標に重大な影響を与える場合には、比較可能性の分析を歪めないように、配賦に当たっては、比較対象取引と整合性のある会計基準を適用し、共通の基準による配賦処理が求められている<sup>421</sup>。

## (3) 評価基準の合理性

営業利益に対する評価基準として、売上、費用及び資産等、どのような項目が合理性を

---

<sup>419</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.87。

<sup>420</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.92。米国財務省規則§1.482-5(b)独立企業間実績値の決定(4)利益水準指標(ii)財務比率においても、財務比率は、利益と費用又は売上との関係を測定する。機能の差異は、一般に、利益と営業資産との関係よりも、利益と費用又は売上との関係に大きく影響を及ぼすため、財務比率は使用資本利益率よりも機能の差異に左右され易いとしている。

<sup>421</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.88。

有するかについては、取引の形態、機能分析及び評価方法等により判断されることになる。

#### ○ 売上を基準とする評価の合理性

売上に対する評価が、基準として合理性を有すると考えられるのは、非関連者へ再販売を行っている取引において、関連者からの商品仕入に係る独立企業間価格を算定する場合とされている。評価基準として使用される売上高の数値は、関連者間取引で仕入れた商品を非関連者へ再販売する取引セグメントでの再販売収益が適切と考えられている。なお、関連者へ再販売する取引セグメントでの再販売収益を含めて、評価基準として使用する場合には、独立企業間価格を算定することにはならない。

しかし、非関連者へ再販売する取引と関連者へ再販売する取引とが、機能が同様に密接に結び付いており、取引毎のセグメントに切り分けることが困難な場合には、関連者への再販売取引セグメントに係る収益を含んだままで、独立企業間価格の算定を行うことも、やむを得ないものと考えられている。

#### ○ 費用を基準とする評価の合理性

費用に対する評価が、基準として合理性を有すると考えられるのは、検証対象となっている関連当事者が使用した資産及び引き受けたリスクを考慮して、機能を分析することにより独立企業間価格を算定する場合とされている。評価基準として使用される費用の項目は、関連者間取引に直接又は間接に関係する費用だけを対象としなければならない。

多様な機能を有している関連者間取引については、各機能に応じて適切なセグメントに分け、異なるセグメントに係る事業活動又は取引に係る費用を除外して、当該セグメントでの営業に係る費用だけを評価基準に含めることにより、独立企業間価格を算定することが求められている。そのためには、事業活動又は取引に帰属する直接費・間接費を含む総費用を関連者間で適切に配賦する必要がある。

利益に帰属していない費用について、パススルー・コストとして、各関連者へ配賦することが独立企業間でどの程度認められているかが問題となる可能性もある。その場合には、独立企業であれば、発生した費用に対価が与えられないことをどの程度まで認めるかについて、関連者間取引に係る機能分析により比較可能な状況を想定して、当該費用との関係

で生み出された付加価値を参考に検討すべきと考えられている<sup>422</sup>。

なお、実際の原因が予算上の原因と大きく異なる場合に、予算上の原因をそのまま使用できるかどうかは、独立企業であれば、予算査定を考慮した価格設定に合意しているかどうかにかかっている<sup>423</sup>。独立企業であれば、実際の原因が過去の予算上の原因と異なる場合や予測できない状況が発生した場合には、価格変更を考慮せずに、予算上の原因をそのまま採用することはないと考えられ、その場合には、過去の予算上の原因を基準として採用していくことは適切でないと考えられる<sup>424</sup>。

#### ○ 資産を基準とする評価の合理性

資産に対する評価が、基準として合理性を有すると考えられるのは、資産集約的な製造において、売上や費用よりも資産が検証対象者による付加価値の合理的な評価基準となる場合とされ、資産又は資本に対する営業利益が適切な利益水準指標として使用されることになる。評価基準とする資産は、営業用の資産だけが対象となり、①土地、建物、工場及び設備等の有形固定資産、②特許やノウハウ等の事業に使用された無形資産、及び③買掛債務を差し引いた売掛債権及び棚卸資産等の運転資本が含まれる。営業用の資産以外の投資活動や現金残高等の資産は除外されることになる<sup>425</sup>。

資産を評価基準とする場合には、資産の評価を簿価で行うべきか、あるいは市場価格で行うべきかという問題がある。仮に、資産の評価を簿価で行う場合には、償却済の資産を有する企業と償却中の資産を有する企業との間での比較可能性において問題となるほか、外部から取得した無形資産を使用する企業と自社開発の無形資産を使用する企業との間での比較可能性においても問題となる可能性がある。

他方、資産の評価を市場価格で行う場合には、例えば、無形資産の評価方法が不確実であれば、検証に係る信頼性が損なわれる可能性があり、信頼性のある無形資産の評価方法の確立に過度の費用負担が発生するのではないかという問題が指摘されている。そのため、関連者間取引と比較対象取引との間で、資産の評価方法に差異がある場合に、その調整を行う必要があるが、簿価、調整簿価、市場価格又はその他利用可能な評価方法の中で、取

<sup>422</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.93-94。

<sup>423</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.95。

<sup>424</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.95-96。

<sup>425</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.97。米国財務省規則§1.482-5(d)定義(6)営業資産においても、検証対象者の関連事業区分において用いられるすべての資産の価値とされ、固定資産及び流動資産が含まれ、営業資産は正味簿価又は市場価格により測定されるとしている。

引の規模、複雑性、関連する費用及び当事者の負担等を考慮して、最適な評価方法を選択していく必要がある<sup>426</sup>。

## 2. ベリー比

関連者間取引の業種によっては、業種固有のデータが存在しているため、当該固有のデータに応じて、独自の利益水準指標を検討することが有益な場合がある。例えば、小売販売における床面積、輸送された製品の重量、従業員数、輸送時間及び距離等のような、関連者間取引で付加される価値に応じた合理的な指標が存在し、当該指標に関する比較対象取引の情報についても十分に信頼性があれば、当該指標を採用し、独自の利益水準指標を使用することも可能と考えられている<sup>427</sup>。こうした利益水準指標の一つとして使用されているベリー比は、売上総利益の営業費に対する比率として定義される。ベリー比を利益水準指標として使用する場合には、利子や副次的な収入については売上総利益から除外することとし、償却費については評価方法や比較可能性への影響の程度により、営業費の中にも含めるかを判断して使用することになる<sup>428</sup>。

ベリー比は、E.I. DuPont de Nemours & Co. v. Commissioner 事件<sup>429</sup>において、内国歳入庁側の専門家証人であるチャールズ・ベリー博士が、販売子会社と同様の機能を有する企業の売上総利益の営業費に対する割合を計算して使用したものであり、①役務提供活動に係る利益を測定する場合、②資産の測定が難しい場合、③所得と費用との関係が所得と資産との関係よりも安定して測定可能な場合等に有効とされている<sup>430</sup>。ベリー比の使用においては、関連者間取引の機能分析や財務指標の選択・決定に必要な注意を払わない場合には、不適切な適用になる可能性があるほか、営業費の範囲に応じて数値が大きく異なる可能性があるという問題も指摘されている。そのため、ベリー比の適用要件として、①関連者間取引で使用した資産及び引き受けたリスクを考慮した機能の価値が、営業費に比例してい

<sup>426</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.98。米国財務省規則§1.482-5(b)(4)利益水準指標 (iii)その他の利益水準指標においても、検証対象者が関連納税者と独立企業の原則に基づいて取引を行っていたならば稼得していたであろう所得について信頼できる指標を提供する場合に使用し得るとしている。

<sup>427</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.99。

<sup>428</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.100。

<sup>429</sup> E.I. DuPont de Nemours & Co. v. Commissioner, 608 F.2d 445 (Ct. Cl. 1979)。

<sup>430</sup> 米国「内国歳入法 482 条に関する白書」第 11 章「無形資産を含む取引の評価のための独立企業原則の方法」C「独立企業利益比準法」1「基本的独立企業利益比準法」b「独立企業情報の使用」97 頁。

ること、②当該機能の価値が、販売製品の価格に影響がないため、売上に比例しないこと、③その他の方法あるいは財務指標により、対価が支払われるような他の重要な機能を納税者が遂行していないこと、が挙げられている<sup>431</sup>。

ベリ一比の使用が有用とされる状況としては、納税者が関連者から商品を仕入れ、他の関連者へ再販売する仲介活動が挙げられている。このような場合、再販売価格基準法では、非関連者への売上が存在しないため適用不能であり、原価基準法では、非関連者からの仕入れが存在しないため適用不能と考えられるが、仲介業者の営業費が、関連者に支払われる本社経費、賃貸料及び使用料等の関連者間費用に重要な影響を受けなければ、ベリ一比は適切な指標になると考えられている<sup>432</sup>。

### 3. 他の利益水準指標との比較

#### (1) 営業費の評価を巡る営業利益と売上総利益の違い

取引単位営業利益法では、競争市場の理論に基づき、企業の総収益が、企業の使用した全ての生産要素により稼得される市場での総報酬に等しくなるはずであると仮定することにより、企業の総収益に適用させている独立企業原則を、市場での総報酬にも適用させることができるとして、比較対象取引の営業利益を利益水準指標として、独立企業間の報酬を算定しようとするものである。

価格を指標とする伝統的な独立企業アプローチは、競争市場における企業の収益である産出面に着目して、売上総利益を利益水準指標として再販売価格基準法及び原価基準法を適用しているが、利益を指標とする代替的なアプローチは、競争市場における企業の生産要素である投入面に着目して、総報酬である営業利益を利益水準指標として取引単位営業利益法を適用していると考えられている。

売上総利益を利益水準指標として使用する再販売価格基準法及び原価基準法において、営業費は、売上総利益から控除される項目となっているため、比較対象取引における独立企業間利益率を参照して、一定水準の売上総利益の確保が求められた場合、営業費が増加すると、売上総利益から営業費を控除した営業利益は、反射的に減少する構造にある。

他方、営業利益を利益水準指標として使用する取引単位営業利益法において、比較対象取引における独立企業間利益率を参照して、一定水準の営業利益の確保が求められた場合

<sup>431</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.101。

<sup>432</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.102。

には、営業費が増加すると、それを賄うため、売上総利益は増加しなければならず、その増加率が 1 を上回ると営業利益の水準も増加することになり、売上総利益を利益水準指標として使用した場合と逆の結果となる。すなわち、営業費に着目した場合、売上総利益を利益水準指標とする再販売価格基準法及び原価基準法では、営業費の増加は、ネガティブに作用し、営業利益の減少につながるのに対して、営業利益を利益水準指標とする取引単位営業利益法では、営業費の増加は、ポジティブに作用し、営業利益の増加につながる可能性があると考えられる。このように、価格を指標とする伝統的な独立企業アプローチと利益を指標とする代替的なアプローチの間では、営業費の増減により、営業利益水準への影響が、逆方向に働くという違いがあると考えられる。

## (2) 価格規制等による利益の帰属

価格を指標とする伝統的な独立企業アプローチと利益を指標とする代替的なアプローチは、双方とも、独立企業原則に整合的であるとされているが、機能利益に貢献する営業費の評価を巡り、再販売価格基準法及び原価基準法と取引単位営業利益法との間で、どちらの利益水準指標を採用すべきかという問題が起きる可能性がある。

過去には、価格規制等のある市場では国内の市場価格が下方硬直的で、為替変動により円高となったにもかかわらず、国内市場価格の見直しが行われず、国外からの輸入取引で円貨での価格引き下げが行われない状況が見られた。海外からのインバウンドの国外関連取引に係る移転価格の設定で、円建て価格の引下げが行われない場合には、外貨換算により反射的に外貨建ての価格が上昇する状況にあったと考えられる。例えば、プラザ合意の前後で、円ドルレートが 1 ドル約 240 円から 1 ドル約 160 円へ、急激に円高となった状況において、プラザ合意前に 1 ドル 240 円を前提に、移転価格を 240 円と設定して、国外関連取引において輸入を行っていたが、プラザ合意後も、価格規制等により市場価格が変更されなかったため、移転価格も 240 円を変更しなかった状況を考えてみる。

外貨建ての移転価格は、プラザ合意前のレートでは 240 円は 1 ドルに相当していたが、プラザ合意後では、実勢レートである 1 ドル 160 円で換算すれば、240 円は 1.5 ドルに相当することになり、円建ての移転価格を変更しない場合には、米国側の国外関連者のドル建ての移転価格は 1.5 ドルに上昇し、収益もそれに応じて増加することになり、円高による差益が国外関連者の収益に吸収されてしまう可能性が考えられる。このように、海外からのインバウンドの国外関連取引では、価格規制等により市場価格が下方硬直的である場合に、

円高による差益が国外関連者の収益に吸収されてしまうことにより、国内の関連者から国外の関連者へ所得が移転してしまう可能性があるものと考えられる。

また、無形資産の保護等により、特許切れ後の後発品等の流通が行われる前の段階では、実勢レートを反映して、第三国から同一の商品を1ドル160円で輸入する機会が制限される状況が考えられる。

国内産業の保護等のために行われている価格規制や無形資産の保護等が、内外価格差により国外関連者の高収益に貢献する結果になっていると考えられるが、独立企業間価格を円貨で240円と認定すべきか、または国際価格を実勢レートで為替換算して1ドルに相当する160円と認定すべきか、という問題をどのように解決していくかが課題になっていたものと考えられる。仮に、国外関連者における製造コスト等の検証で、1ドルの移転価格が設定される場合、わが国だけが、価格規制等による価格の下方硬直性から、240円の移転価格を維持し、円高であっても1.5ドルの移転価格が正当化するのであれば、合理的な説明が必要と考えられる。このように、国内産業の保護等を目的とした価格規制等による超過利益の帰属について、関連者間の適切な配分を行うための基準の策定が、困難な課題として議論されてきている。

### (3) 売上総利益率による再販売価格基準法での検証

これまで述べてきたように、内外価格差を背景とした高価買い入れの問題については、移転価格税制に基づく独立企業間価格を算定して解決するに当たり、国際価格を比較対象取引として、内外価格差を直接問題とする方法が考えられる。

しかし、無形資産の保護等による規制がある場合には、独立企業間での比較対象取引を探し出すことが事実上不可能となっている状況があり、金融取引等の市場での時価の立証が可能な取引を除き、一般的には、内外価格差を直接問題として国際価格を比較対象取引とする方法の適用は困難と考えられている。そのため、実務上は、国内の非関連の製造販売会社等を比較対象取引として、売上総利益率により再販売価格基準法を適用して独立企業間価格の算定を行う場合がある<sup>433</sup>。

輸入販売を行っている子会社では、研究開発等を行うような複雑な機能を有していない

---

<sup>433</sup> 国際価格を比較対象取引として、内外価格差を直接問題とする方法は、無形資産の保護等により、独立企業間での比較対象取引を探し出すことが事実上不可能となっている状況から、適用は困難と考えられている。

ため、機能に応じて営業費も低い水準にある場合には、再販売価格基準法の適用により、売上総利益の水準が引き上げられることになると、控除される営業費の水準が低いため、営業利益の水準が極めて高い結果となる可能性がある。このように営業費の水準が低いにもかかわらず、高い営業利益の確保が求められる場合には、低い営業費の水準に応じて低い営業利益を求めるべきとの立場を採る取引単位営業利益法による検証結果とは対立するものと考えられる。

しかし、比較対象取引となっている国内の非関連者において、営業費の水準が低いにもかかわらず、同様に高い営業利益の水準を確保しているのであれば、機能利益とは異なる観点から、国内市場における高収益性についても正当化される可能性があり、これまでは、国内市場の特殊性として議論され、実務上も利用されてきている。そのため、独立企業間価格の算定方法としては、売上総利益による再販売価格基準法の適用が、わが国市場での価格規制等の影響による特殊性を反映する方法として使用されてきている。

#### (4) 営業費による機能利益の評価

営業費の水準が低いにもかかわらず、高い営業利益の確保が求められることに対して、非関連者間取引では、研究開発活動への対価であるロイヤルティが営業費から支出されているのに対して、関連者間取引では、親会社の研究開発費が商品価格へ転嫁されるので、研究開発活動への対価が輸入子会社の売上原価へ算入され、売上総利益の水準は低くなるとしても営業利益の水準は高くなるのであれば、さらに高い営業利益の確保を求めることは正当化されないとも考えられる。

輸入子会社の売上総利益については、比較対象法人のそれよりも低いものの、営業利益が比較対象法人のそれよりも高くなるのであれば、比較対象法人の売上総利益に合わせて輸入子会社の売上総利益の水準を引き上げることにより、営業利益の水準をより高くするのは合理的ではないからである。こうした問題は、研究開発費だけでなく、ブランド品におけるグローバルな広告宣伝費についても同様に指摘されており、価格へ転嫁されて売上原価へ算入されるか、営業費へ算入されるかにより、売上総利益と営業利益の水準が反対方向へ動く可能性がある。この点については、棚卸資産の価格へ転嫁されている親会社の研究開発費やグローバルな広告宣伝費の妥当性を確認した上で、その部分を売上原価から営業費へ振り替える調整を行うことができれば、低い営業費に対して反射的に高い営業利益の水準を求める課税を修正することができると考えられている。



移転価格調査では、租税特別措置法 66 条の 4 第 7 項により、調査対象法人に対して国外関連者(親会社)が保存する帳簿書類等の提示又は提出を求めることができるとしても、調査対象法人に提出義務はなく、入手努力義務に止まっている。そのため、課税庁としては親会社の研究開発費やグローバルな広告宣伝費の内容を確認できず、納税者としても、検証対象者が輸入子会社であれば片側を検証するだけであり、親会社の情報開示に応じる必要はないとの立場を採る可能性がある。その場合には、売上原価から営業費へ振り替える調整を十分に行うことができないまま、低い営業費に対して反射的に高い営業利益の水準を求める課税がなされる可能性があると考えられる。

内外価格差等のない状況において、国内市場の特殊性による高い営業利益の水準を確保していくためには、むしろ、価格規制のない競争市場を前提とした機能利益の考え方から、ポジティブな項目である営業費の増加に応じて、売上総利益の水準を増加すべきとの立場を採ることも可能と考えられる。その上で、営業費に対する売上総利益の増加割合が 1 を上回るのであれば、営業利益の水準もさらに増加すべきと考えられ、営業費に対する売上総利益の割合を示すベリー比が、1 を上回っている状況を説明することにより正当化されるものと考えられる。ベリー比は、米国市場での卸売業者の営業費に対する売上総利益の割合が安定しているとの分析により、営業費の増加に応じて、機能利益としての営業利益も増加すべきであるとの立場が正当化されたものであるが<sup>434</sup>、この場合には、市場の特殊性により正当化されるとの立場に対抗し、営業費の増加によりマーケティング無形資産が形成される場合の収益性の高さにより正当化されるとの立場を採っているものと考えられる。

### 第 3 項 比較可能性の要件

#### 1. 法令上の要件

取引単位営業利益法は、再販売価格基準法と同様に、国外関連者からの購入価格を算定するに当たり、非関連者に対する再販売価格を基準として、この価格から比較対象取引に

---

<sup>434</sup> 卸売業者 21 社の実証分析に基づきベリー比の妥当性を立証しているが、検証対象がスイス所在の欧州市場における卸売業者であったのに対して、比較対象企業として米国所在の卸売業者 21 社のベリー比が採用されたことについては、市場の差異を検討する余地があったものと考えられる。

仮に米国及びスイスとの間での相互協議により解決を図ることになった場合には、スイスの権限のある当局から比較対象企業としてスイス所在の卸売業者の利益水準指標を採用すべきと主張するものと想定され、ベリー比が欧州市場におけるスイス所在の卸売業者の利益水準指標として妥当なものであったかについては疑問が残るのではないかと考えられる。

における通常の利潤の額を控除することにより、独立企業間価格を算定するものである。また、原価基準法と同様に、国外関連者への販売価格を算定するに当たり、非関連者からの仕入れ等の原価の額を基準として、この原価の額に比較対象取引における通常の利潤の額を加算することにより、計算し直した金額を独立企業間価格とするものである。

取引単位営業利益法は、租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項 1 号二及び第 2 項 2 号ロを根拠とし、その他政令で定める方法として規定されている。

租税特別措置法第 66 条の 4 第 2 項 1 号括弧書きにより、基本三法を用いることができない場合、及び 2 号括弧書きにより基本三法と同等の方法を用いることができない場合、に限り用いることができるとしている。また、租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 2 号では、通常の利潤に係る算定の基礎となる利益率の算定方法を示しており、比較対象取引であるための要件として、①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比較対象取引に係る非関連者に対して販売した対価の額から、営業利益の額の収入金額に対する割合を乗じて計算した金額に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で、売手の果たす機能その他に差異が存在しないこと、としている。

租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 3 号は、比較対象取引であるための要件として、①非関連者からの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比較対象取引に係る当該製造者の取得原価及び販売費一般管理費の額に比較対象取引に係る当該販売者の営業利益の額の当該収入金額の合計額に対する割合を乗じて計算した金額で、売手の果たす機能その他に差異が存在しないこと、としている。また、租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 2 号括弧書きで、③の代わりに、比較対象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であることとしている。あるいは、租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 3 号括弧書きで、③の代わりに、比較対象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であることとしており、選択的な課税要件となっている。

基本三法に準ずる方法については、租税特別措置法第 66 条の 4 第 2 項 1 号括弧書きにより、二に掲げる「イからハまでに掲げる方法に準ずる方法その他政令で定める方法」は、

イからハまでに掲げる方法を用いることができない場合に限り、用いることができるとされており、独立価格比準法、再販売価格基準法及び原価基準法に準ずる方法その他政令で定める利益分割法及び取引単位営業利益法は、独立価格比準法、再販売価格基準法及び原価基準法を用いることができない場合に限り、用いることができるとされている。なお、比較対象取引であるための要件は、再販売価格基準法及び原価基準法と同一のものとされている<sup>435</sup>。

## 2. 国際的な議論

取引単位営業利益法の利益水準指標として使用する営業利益は、再販売価格基準法及び原価基準法で使用する売上総利益と比較して、比較対象の費用構造や収入に影響する機能及びリスクの差異には敏感ではないが、固定費と変動費の比率による稼働率に反映される経営の効率性に敏感であるとされている<sup>436</sup>。これは、間接費における固定費のレベルの違いは営業利益の水準に影響を与えるものの、価格に反映されなければ、売上総利益又は総コストマークアップ(取得原価及び販売費一般管理費の額に営業利益の収入金額に対する割合を乗じた金額)には影響を与えないと考えられるからである<sup>437</sup>。

---

<sup>435</sup> 立法した際の説明では、「独立企業間価格の算定方法については、1995年に各国の課税権を適切に配分し、二重課税を回避することを目的としてOECD移転価格ガイドラインが作成されました。また、政府税制調査会の平成16年度税制改正に関する答申においては、『移転価格税制については、国際的コンセンサスを反映しているOECD移転価格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。』と指摘しています。さらに、本年3月に批准書の交換が行われた日米新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ています。このような状況を踏まえ、独立企業間価格の算定方法に、同ガイドラインで認められている算定方法で我が国の移転価格税制に規定されていない取引単位営業利益法を導入することとされました。」としている。

参考として、OECD移転価格ガイドラインの該当部分を引用し、「取引単位営業利益法は、納税者が一つの関連取引から実現する適切な基準に対する営業利益を調べるものである。このため、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と同じような方法で機能するものである。この類似性は、取引単位営業利益法が信頼できるように適用されるためには、再販売価格基準法及び原価基準法が適用される方法と整合的な方法で適用されなければならないということの意味している(パラ3.26)」（「平成16年改正税法のすべて」312頁）と説明している。

また、改正の内容として、「比較対象取引と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売手の果たす機能その他において差異がある場合におけるその差異の調整については、再販売価格基準法と同様とされています。」としている。

さらに、「比較対象取引と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おけるその差異の調整については、原価基準法と同様とされています。」と説明している。

そこでは、比較可能性を確保するための差異調整において、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と同レベルを求めることが示されている。

<sup>436</sup> OECD移転価格ガイドライン・パラグラフ2.69。

<sup>437</sup> OECD移転価格ガイドライン・パラグラフ2.70。

営業利益の水準は、①新規参入企業の脅威、②競争上の地位及び事業戦略、③経営の効率性、④代替商品の脅威、⑤工場や設備の経過年数に反映されるコスト構造の変化、⑥自己資本又は借入金等の資本コストの差異、⑦事業に関する経験の程度、⑧製品の差別化の程度、⑨必要な資本額、⑩政府の補助金や規制等の各要素により、影響を受ける可能性がある<sup>438</sup>。また、取引単位営業利益法の適用では、比較可能な状況での非関連者間取引により営業利益が決定される場合において、営業利益に重大な影響を与える差異を適切に調整されなければ、使用されるべきではないとされている。

企業の特徴に係る差異が、営業利益に重大な影響を与える場合には、差異を調整せずに取引単位営業利益法を適用することは適切ではなく、調整の程度や信頼性が分析の信頼性に影響を与えることになる<sup>439</sup>。営業利益を算定する場合の会計基準についても一貫性が求められており、例えば減価償却や引当金のように営業利益に影響を与える可能性がある営業費用と営業外費用については、国外関連者及び比較対象企業の間で、統一した基準で取扱うことが求められている<sup>440</sup>。また、比較対象取引に係るデータは、可能な限りセグメント別のデータを使用すべきであるが、仮に全社ベースのデータしか得られず、セグメント分けが実務上不可能となる場合であっても、利用できる証拠に基づき、適切な調整を行い、比較可能性を向上させていくことが求められている<sup>441</sup>。

### 第3項 差異の調整

比較対象取引であるための要件を充たすためには、差異について、独立企業間価格算定方法における各条件に重要な影響を与えないか、又は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ことが求められている。具体的な事案で比較可能性の調整を行うべきか、あるいはどのような調整を行うべきかについては、個別の事案に即して判断していく必要があり、コンプライアンス上の負担として、課税庁及び納税者の入手可能な情報であるかどうかの問題にも照らして、差異調整の是非が評価されるべきとされている

<sup>438</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.71。

<sup>439</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.72-74。

<sup>440</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.75。米国財務省規則§1.482-5(c)(3)データ及び推定(ii)会計処理の一貫性においても、営業利益に重大な影響を及ぼす関連者間取引と非関連比較対象取引との会計処理上の一貫性の程度は、実績値の信頼性を左右するとしており、例えば、在庫及びその他の原価の会計処理の差異が営業利益に重大な影響を与える場合、そのような差異について信頼し得る調整ができるかどうかは実績値に対する信頼性に影響を与えることになるとしている。

<sup>441</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.103。

## 1. 差異調整の目的

取引単位営業利益法を使用するに当たり、重要な差異の調整として行われるべき項目としては、貸借対照表における調整として売掛金、買掛金及び棚卸資産の水準の差異を反映するための運転資本調整が挙げられる。また、会計基準における調整として、費用の分類の差異に対応するための調整が挙げられており、契約条件の差異に対応するための調整等も重要な差異として調整されるべきと考えられている。

差異の調整に当たっては、それにより比較可能性が向上していることを示す必要があり、調整の対象となるデータの質、調整の目的及び信頼性について、十分な配慮を行っていかなければならない。仮に、関連者と非関連者の間で、運転資本の水準に重要な差異があるが比較可能性の向上が示せない場合には、他の比較対象取引について再調査することが必要となる可能性がある。また、あまりに複雑過ぎる調整が行われることになれば、一見、厳密で正確な調整を行っているかのように誤認される恐れもあり、むしろ分かりやすいシンプルな調整の方が望ましいとされている。比較対象取引の数値に対して、あまりに大きな影響を与えるような調整についても、比較対象取引自体の比較可能性を疑わせる結果になるとされており、望ましい調整とはみなされないと考えられる。

他方、比較可能性を確保するための調整であるとしても、重要な影響を与えないような差異であれば、あえて調整を行って是正する必要はないとされている<sup>443</sup>。納税者の行っている関連者間取引と非関連者の行っている比較対象取引の間には、常に差異が存在するものであり、未調整の差異が比較可能性に重要な影響を与えないと合理的に推定できる場合には、差異があるというだけで比較が拒絶されるべきではないと考えられている<sup>444</sup>。

## 2. 運転資本調整

運転資本調整は、検証対象企業と比較対象企業との間で、売掛金、買掛金及び棚卸資産等の運転資本に差異がある場合には、運転資本に応じた金利相当分だけ営業利益の水準を調整するものである。このような調整を行う理由としては、運転資本の水準が高い場合に

---

<sup>442</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 3.47。

<sup>443</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 3.48。

<sup>444</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 3.52。

は、対応する営業利益の水準を増加させていくべきと考えられるからであり、機能利益としての営業利益に対して運転資本がポジティブなものとして、より高い営業利益を得るべきであるとの評価が前提になっているものと考えられる。例えば、信用条件と販売価格との間に相関関係がある場合には、営業利益の水準を計算する場合において、販売価格へ影響を与える短期の運転資本に係る利子収入を考慮して、信用条件の差異を調整していくことが合理的と考えられている。

しかし、営業利益を変動させる項目としての運転資本については、ポジティブなものとして評価するのか、あるいはネガティブなものとして評価するのかの違いにより、調整の是非について評価が分かれる可能性がある。例えば、棚卸資産において、不良在庫を抱えている場合には、必ずしも信用条件と販売価格との間に相関関係があるとは限らない場合がある。その場合には、運転資本について、全てポジティブなものとして評価し、金利相当分の差異を調整すべきか議論が分かれる可能性があり、そのような場合には、検証対象法人の営業利益の実績が低いとしても、運転資本調整による高い水準の営業利益を求めないことが正当化される可能性もあると考えられる。営業費のように機能利益を示す指標が大きくなれば、営業利益の増加につながるとしてポジティブな指標と評価できるのは、上で述べたように、ベリ一比である営業費に対する売上総利益の割合が、1より大きい場合を前提としている。このような場合であれば、営業費の増加に応じて、売上総利益をより多く増加させるとして、売上総利益から営業費を控除した営業利益についても、ベリ一比が1より大きい分だけ、増加することが正当化されると考えられる。

仮に、ベリ一比が1より小さい場合には、営業費の増加に応じて、売上総利益が減少することになり、売上総利益から営業費を控除した営業利益は、ベリ一比が1より小さい分だけ減少することが正当化されると考えられる。このような場合には、売上総利益から営業費が控除されることにより、営業利益が算定されるという構造から、営業費が増加すれば営業利益が減少し、営業費が減少すれば営業利益が増加するという反射的な関係となる。そのため、運転資本が高いことにより、全ての運転資本に対して、金利相当分だけ営業利益の水準を増加させるべきとする点については議論が分かれる可能性があり、国によっては、売掛金、買掛金及び棚卸資産の中で、どこまでを運転資本調整の対象として、差異の調整を行うか取扱いが分かれている場合がある。運転資本調整の範囲をどこまでとするかにより、営業利益等の利益水準指標が変動し、独立企業間価格の算定が異なる可能性があると考えられる。

## 第4款 利益分割法の適用

### 第1項 法令上の要件

利益分割法の適用要件は、租税特別措置法第66条の4第2項第1号ニ「イからハまでに掲げる方法に準ずる方法その他政令で定める方法」及び第2項ロ「上記ニと同等の方法」を根拠としている。その他政令で定める方法として、租税特別措置法施行令第39条の12第8項第1号では、国外関連取引に係る棚卸資産の法人又は国外関連者による購入、製造、販売その他の行為に係る所得が、当該棚卸資産に係るこれらの行為のためにこれらの者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者が当該所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因に応じて当該法人及び当該国外関連者に帰属するものとして計算した金額をもつて当該国外関連取引の対価の額とする方法により、課税所得計算を行うこととしている<sup>445</sup>。

なお、租税特別措置法第66条の4第2項第1号括弧書きにより基本三法を用いることができない場合、又は第2号括弧書きにより基本三法と同等の方法を用いることができない場合、に限り用いることができるとしている。

### 第2項 利益分割法の特徴

#### 1. 取引当事者双方の分析(親会社情報の重要性)

比較対象取引の立証が困難な場合、米国では利益分割法が最も多く用いられたとされている<sup>446</sup>。関連者間取引の各取引当事者が寄与した、重要かつユニークな無形資産の存在や高度に統合された活動の関与が認められる場合には、基本三法及び取引単位営業利益法の

---

<sup>445</sup> 所得発生に寄与度に応じて利益分割を行うこととされ、実務上使用されている残余利益分割法については、日常的な機能の寄与度による帰属の部分と非日常的な機能の寄与度による帰属の部分に分けられて、それぞれの寄与度に応じて利益分割を行うと解釈され適用されてきている(租税特別措置法通達66の4(4)―5(残余利益分割法)、移転価格税制事務運営指針3―5(残余利益分割法の取扱い))。

立法した際の説明では、「いわば、ラストリゾートともいえる方法で、他の方法の使用が困難な場合には、法人と国外関連者が、当該棚卸資産の製造、販売等による所得の発生に寄与した程度に応じて利益の配分を受ける結果となるような価格を算定しようというもの」(「昭和61年改正税法のすべて」203頁)としている。

租税特別措置法通達66の4(4)―1(利益分割法の意義)(3)。移転価格事務運営要領3―1(差異の調整方法)。

<sup>446</sup> 米国「内国歳入法482条に関する白書」第5章「482条の下での第4の方法の分析」B「利益分割法」36頁。

ような一面的な方法よりも、双方の取引当事者を検証する二面的な利益分割法の適用が適切であるとされる。同方法は、独立企業であればその取引から実現を期待したと思われる利益分割の近似として、独立企業原則にも適合すると考えられている<sup>447</sup>。

利益分割法の長所としては、一面的な方法が適切でないと思われる、高度に統合された事業活動に対する解決策となりうると考えられている。例えば、OECD 租税委員会が 2008 年 6 月 24 日に承認した「恒久的施設への利得の帰属に関する報告書」第 3 部 C-1 節では、関連者間において行われている金融商品のグローバル・トレーディングについて、利益分割法の適用が適切と位置づけている。

また、取引双方の当事者が、無形資産等のユニークな価値ある資産に寄与している場合においても、利益分割法が最も適切な方法とされている。一方の当事者が、関連者間取引において、ユニークな無形資産の開発に貢献し、他方の当事者が、ユニークな無形資産の開発について、一切貢献していない場合には、当該他方の複雑でない当事者を検証する方法として、基本三法又は取引単位営業利益法を適用することも可能と考えられる。

しかし、取引双方の当事者がユニークな無形資産の開発に貢献している場合には、基本三法及び取引単位営業利益法は信頼性が認められず、両当事者を検証する方法である利益分割法が適切であるとされている。

利益分割法は、関連者間取引において、独立企業が実現を期待するであろう利益を分割することにより、関連者間取引で設定された特別の条件により利益が受けた影響について、排除しようとするものとされている。算定方法としては、第一に、関連者間取引から関連者のために分割すべき利益を把握し、第二に、当該利益を独立企業間の合意において期待され反映されるであろう、利益の分割に近似させるような経済的に合理的な基準により、各関連者間で分割することになる。

合算利益は、寄与度分析における当該取引から生ずる利益の合計だけでなく、ユニークな無形資産から生ずる利益のように、一方に割り当てることが困難な残余の利益を対象とする場合もある。

各関連当事者の貢献度については、使用した資産及び引き受けたりスクを考慮した機能分析に基づき、入手可能な外部市場のデータにより評価される。例えば、比較可能な機能

---

<sup>447</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.4、2.6。米国財務省規則§1.482-6 利益分割法(a) 総論においても、利益分割法では、関連者間取引に帰属する合算営業利益又は損失の配分が、当該合算利益又は損失に対する各関連納税者の貢献の相対的価値を考慮することにより、独立企業の原則によっているかを評価するとしている。



を有する、独立企業間での利益分割割合を指標として採用する場合がある。仮に、信頼性のある比較可能な非関連者間取引がない場合には、納税者自身の事業活動からの内部データを考慮することも認められている<sup>448</sup>。また、関連者間取引の双方の当事者が評価の対象となるため、いずれか一方の当事者に極端かつ非現実的な利益が残るという結果になる可能性は低いとされている。さらに、関連者間取引で使用された無形資産、規模の経済やその他の統合による効率性等から得られる利益についても、納税者及び課税庁の双方が満足する形で分割するために用いることができると考えられている。

基本三法及び取引単位営業利益法が、取引当事者の中で機能の低い一方の当事者を検証対象とするのに対して、利益分割法の適用においては、取引当事者双方に係る情報の入手が必要となる。特に、国外に所在する親会社の情報については、十分な情報収集ができない場合があり、分割対象となる取引当事者間の合算利益の算定が困難となる可能性がある。そのため、租税特別措置法 66 条の 4 第 7 項に基づき、国外関連者が保存する帳簿書類の提示又は提出を求め、その入手に努めることになるが、仮に、入手ができない場合には、努力義務にとどまるため、利益分割法の適用のための分割対象合算利益の算定ができない可能性があると考えられる。

## 2. 利益分割の推定

独立企業であれば同意したであろうと想定される利益の分割を推定する場合には、実現利益あるいは適切な予測利益に基づく複数のアプローチが考えられており、寄与度分析により利益を分割する場合と残余分析により利益を分割する場合がある。寄与度分析は、検証対象となっている関連者間取引の合算利益について、独立企業間で比較可能な取引が行われた場合に、実現するであろうと想定される利益分割方法の合理的な近似に基づいて関

---

<sup>448</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.59、2.108。米国財務省規則§1.482-6 利益分割法 (b)利益及び損失の適切な配分においても、関連当事者の貢献の相対的価値は、関連事業活動に関与する各当事者が果たした機能、負担したリスク及び活用した資源を反映するような方法により決定すべきとしている。

OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.109～2.114。米国財務省規則§1.482-6(c)適用(3)残余利益分割法(ii)比較可能性及び信頼性の検討(C)データ及び推定においても、残余利益分割法から導き出される結果の信頼性は、この方法の適用時に用いられるデータ及び推定の質に影響され、(1)費用、収益及び資産の配分の信頼性、(2)会計処理の一貫性、(3)関連当事者が貢献した無形資産の評価において使用されたデータ及び推定の信頼性、とりわけ開発費を資産化したものを無形資産の価値を推定するのに利用している場合、無形資産の開発費が市場価値に関連するとは限らない点のほか間接費の配賦や耐用年数に関する推定の不確実性等により、信頼性が影響と受けるとしている。

連者間で分割を行うものである。信頼性のある比較対象取引に係るデータが入手可能であれば、それにより裏付けられて利益分割を行うことになる。仮に、信頼性のある比較対象取引に係るデータが存在しない場合には、関連者間取引に参加した関連当事者が使用した資産や引き受けたリスクを考慮した機能分析により、双方の相対的寄与度を評価し、それに基づき利益が分割されることになる。関連者間取引に参加した関連当事者の相対的寄与度の評価が困難な場合には、役務提供、開発費用の負担、投下資本の額等の関連当事者の様々な貢献の性格及び程度を比較して、利益分割を行うことになる<sup>449</sup>。

残余利益分析は、2つの段階で検証対象の関連者間取引の合算利益を分割することになる。第1段階では、各参加者が関連者間取引で使用した資産や引き受けたリスクを考慮した機能分析により、ユニークでない部分へ帰属する独立企業間の対価を算定して配分する。第2段階では、第1段階で関連者間取引の合算取引から分割された後の残余の利益又は損失について、各関連当事者の相対的寄与度の評価に基づき、利益分割を行うことになる。

### 3. 利益分割ファクター

利益分割法の適用において、分割対象となる利益については、寄与度分析では関連者間取引の合算利益であり、残余分析では残余の利益であり、双方ともに、検証対象となっている関連者間取引から生じた利益に限定される。そのため、関連者間取引に係るセグメントを特定し、関連取引当事者に適用される会計基準を一致させた上で合算する必要がある<sup>450</sup>。利益分割では、独立企業が比較可能な取引で実現しているような利益の分割を推定することになるため、設定段階では、当該事業活動の実現利益を知ることが不可能であり、予測利益に基づいて条件設定が行われることになる。

課税庁においては、企業の実現利益に基づき利益分割の条件を評価することになるため、後知恵を避けるため、関連者が経験したと想定される状況と類似の状況の下で、関連者が当該取引を開始した時点で知っていた又は合理的に予見し得た情報に基づき、利益分割法が適用される必要があるとされている<sup>451</sup>。合算利益の分割に使用されるファクターは、第一に、関連者間の移転価格算定方式からは独立したものとすべきであり、関連者への売上

<sup>449</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.118～2.120。米国財務省規則§1.482-6(c)(3)(i)総論(B)残余利益の配分においても、関連事業活動に対する各当事者の無形資産の貢献の相対的価値に応じて、関連当事者間で分割され、各当事者の貢献に係る無形資産の相対的価値は、当該無形資産の適正な市場価値を反映する外部の市場の基準によって算定し得るとしている。

<sup>450</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.124～2.126。

<sup>451</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.127～2.131。

等の関連者間取引の対価に係るデータに基づくべきではなく、非関連者への売上等の客観的なデータに基づくべきものと考えられている。第二には、信頼性のある比較対象データあるいは内部データにより、裏付けられるべきと考えられている<sup>452</sup>。

合算利益を比較可能な非関連者間取引から実際に得られた利益分割に基づいて分割するアプローチでは、利益を共有する独立当事者間のジョイントベンチャーの取極めとして、例えば、石油・ガス産業における開発プロジェクト、製薬業界の提携、共同マーケティング又は共同販売促進の取極め、独立したレコード・レーベルと音楽家との間での取極め、金融サービス業での非関連者間での取極めなどを適用していくことが考えられる<sup>453</sup>。

利益分割法による合算利益の分割に使用されるファクターとしては、比較可能な取引での分割割合に基づく特定の数値や、参加企業のマーケティング支出の相対値のような変数が考えられる。具体的には、資産のファクターとしては、営業資産、固定資産及び無形資産等があり、資本のファクターとしては、使用資本等が考えられている。また、研究開発、エンジニアリング及びマーケティング等の重要分野における投資等の支出ファクターのほか、収益の増加等を生み出す重要な機能に係る従事人員数や費やした時間数もファクターとして使用される場合がある<sup>454</sup>。

合算利益の分割を裏付ける信頼性のある比較可能な非関連者間取引が存在しない場合においては、国外関連取引に係る内部データを使用して独立企業間の利益分割を行うことも考えられている。例えば、資産ベースのファクターであれば、関連当事者の資産全てが、検証対象となる関連者間取引に関係しているわけではなく、関連当事者の貸借対照表から除外すべき貸借を特定して、国外関連取引に係る取引単位の貸借対照表を作成していくための分析も必要となる。同様に、費用ベースのファクターでは、関連当事者の損益計算書から除外すべき費用を特定して、国外関連取引に係る取引単位の損益計算書を作成していくための分析も必要となる。なお、内部データについては、関連者間取引における各当事者の寄与度を評価するため、特に、関連者間取引の当事者によりもたらされた経済的に重

---

<sup>452</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.132。

<sup>453</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.133。米国財務省規則§1.482-6(c)(2)比較利益分割法(i)総論においても、比較利益の分割法は、関連事業活動において関連当事者が行ったものと類似の取引及び活動を行っている非関連事業者の合算営業利益から導かれ、非関連事業者の合算営業損益に対する各非関連事業者の比率を用いて、関連事業活動に係る合算営業損益の配分が行われるとしている。

<sup>454</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.134、2.135。

要な機能、特に無形資産及びリスクに係るファクターの妥当性が重要となっている<sup>455</sup>。その場合には、無形資産の相対的価値に基づく分割を行うことになるが、相対的価値で足りると考えられている<sup>456</sup>。

### 第3項 利益分割法の分類

#### 1. 比較利益分割法

比較利益分割法は、比較可能な機能を有する独立企業間での利益分割割合を指標として採用する方法である。利益分割割合の比較は、関連者間の営業利益の分割割合について、類似の状況の下で、類似の事業活動を行っている、非関連者間取引での営業利益の分割割合と比較することになる。比較利益分割法における非関連者間取引との比較可能性を決定するための基準については、使用した資産及び引き受けたリスクを考慮した機能分析に基づき行われ、基本三法における比較可能性とともに、営業利益による比較であることから、取引単位営業利益法における比較可能性の基準を考慮することになる<sup>457</sup>。

関連者間取引における契約条件は機能及びリスク配分に係る決定要因となるため、関連者間取引と非関連者間取引との間の契約条件の類似性は重要な要素と考えられている。また、利益分割の対象となる合算損益について、関連者間取引と非関連者間取引との間で大きく異なっている場合には、比較可能性として低いものとされ、比較利益分割法の適用は、適切でないと考えられている。

比較利益分割法による結果の信頼性は、データ及び前提とする仮定の質に影響を受けることになり、特に、費用、収益及び資産の配分の信頼性により、関連当事者間の合算営業利益及び利益分割の決定の適正さが確保されることになる。そのため、費用、収益及び資産の配分を直接行うことができない場合には、近似として、合理的な配分方式が認められる場合があるが、信頼性は低下することになると考えられている<sup>458</sup>。また、営業利益の金額とその配分に重大な影響を与える、関連者と非関連者との間での会計処理の一貫性の程度は、信頼性に影響を与えることになるとされている<sup>459</sup>。

---

<sup>455</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.141～2.145。

<sup>456</sup> 米国「内国歳入法 482 条に関する白書」第 11 章 C.2「基本的独立利益比準法に利益分割法を併用」101 頁。

<sup>457</sup> 米国財務省規則§1.482-6(c)(2)比較利益分割法(ii)比較可能性及び信頼性の検討(B)比較可能性(1)総論。

<sup>458</sup> 米国財務省規則§1.482-6(c)(2)(ii)(C)データ及び仮定(1)。

<sup>459</sup> 米国財務省規則§1.482-6(c)(2)(ii)(C)(2)。

## 2. 寄与度利益分割法

寄与度利益分割法の適用においては、検証対象となっている関連者間取引の合算利益について、独立企業が比較可能な取引を行っている場合に、実現されるであろう利益分割の合理的な近似に基づき、関連者間で分割するものとなっている。各関連当事者の貢献度については、使用した資産及び引き受けたリスクを考慮した機能分析に基づき、入手可能な外部市場のデータにより評価される。

外部市場のデータが入手可能でない場合には、検証となっている関連者間取引の当事者が遂行した機能について、使用した資産と引き受けたリスクを考慮した相対的価値により、分割することとなる<sup>460</sup>。例えば、資産を利益分割ファクターとして使用する場合には、関連当事者の貸借対照表のデータを使用することになるが、取引単位の貸借対照表とするためには、切り出し計算をする必要があると考えられている。

また、費用を利益分割ファクターとして使用する場合には、関連当事者の損益計算書のデータを使用することになるが、同様に、関連者間取引に関する取引単位の費用を切り出し計算する必要があり、例えば、給与や減価償却等の費用の種類に応じて、あるいは、費用が関連者間取引のために支出されたものであるかどうかに応じて、決定されるべきと考えられている<sup>461</sup>。

さらに、関連者間取引の当事者による経済的に重要な機能、使用した資産及び負担したリスクの関連者間取引における付加価値に対する相対的重要性の評価により、寄与度が測定されることになるとされている<sup>462</sup>。関連者間取引における当事者の寄与度の相対的価値に係る評価は、当事者の行っている役務の提供、開発費用の負担及び投資資本の額による貢献の性格や程度を比較し、相対的な貢献の割合と外部の市場データに基づく割合を参照して、決定される場合もある<sup>463</sup>。

## 3. 残余利益分割法

残余利益分割法は、ユニークな無形資産から生ずる利益で、双方の関連当事者の貢献がある場合に、一方の当事者に割り当てることが困難な残余の利益を対象に適用される。

---

<sup>460</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.119。

<sup>461</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.142。

<sup>462</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.144。

<sup>463</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.120。

適用に当たっては、検証対象となっている関連者間取引の合算利益を 2 段階で分割することになる<sup>464</sup>。第 1 段階では、各関連当事者について、機能分析を行い、使用した資産及び引き受けたリスクのうち、ユニークなものとは認められない通常の利益の部分について、独立企業間報酬が割り当てられることになる。通常の利益の割り当てにおいては、基本三法又は取引単位営業利益法を適用して、独立企業間の比較可能な取引での報酬を参考にして決定される。この段階では、各関連当事者が寄与しているユニークな無形資産による利益については考慮しない。

第 2 段階では、合算利益から第 1 段階で割り当てられた通常の利益部分を控除し、残余の利益部分について、ユニークな無形資産の開発に寄与した程度に応じて分割を行うことになる。その場合には、研究開発、マーケティングなどの重要な活動に対する相対的な支出水準や投資額等による配分キーの採用が行われている。また、取引の価値を生み出す上で重要な機能に従事している職員数や特定の業務に従事した職員の時間数等も考慮される場合がある<sup>465</sup>。

代替的アプローチとしては、競争市場における独立企業間の価格交渉の結果に倣い、第 1 段階において、各関連取引当事者に帰属する対価は、独立の販売者が合理的に受け入れる最低価格及び購入者が合理的に支払う最高価格に相当するとして算定する。第 2 段階において、第 1 段階で算定された販売者の最低価格と購入者の最高価格の差につき、独立企業でどのように分割するかを示唆する関連取引当事者のファクターの分析に基づき利益分割を行うことになる<sup>466</sup>。

スタートアップの段階で、関連者間取引による事業に係る予測期間のキャッシュフローの割引現在価値を考慮することにより、残余利益分割を行うことも可能と考えられている。当初、当該事業の実現可能性を評価するためのキャッシュフローが推定され、資本投資額と収益が相当程度正確に予測できる場合において、適正な割引率を市場のベンチマークを参考に決定することができれば、このような方法の使用は可能と考えられている。

#### 4. ユニタリー・アプローチ

<sup>464</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.121。

<sup>465</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.135。

<sup>466</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.121~2.123。米国財務省規則§1.482-6(c)(3)(ii)(D) 信頼性に影響を及ぼすその他の要因においても、残余利益分割法による分析の信頼度は、第二段階で実施される利益配分が外部の市場の基準に依存していない点において、市場の基準に依存する方法との関係において低下するとしている。

高度に統合された事業での利益分割法の適用を行うに当たり、従来から、全世界的定式配分(Global Formulary Apportionment)と呼ばれる方法が主張されてきている。これは、米国の州税において、複数の州にまたがり事業活動を行っている場合の、各州の課税権を決定するユニタリー・タックスと呼ばれる方式から主張されてきたものであり、独立企業原則に代わるものとして提案されているが、これまで国家間で適用されたことはないとされている<sup>467</sup>。全世界的定式配分では、多国籍企業の連結損益について事前に決められた機械的な定式配分により、関連当事者に分配するものであるが、第一に、分配を行うための連結損益の範囲について決定する必要があるが、多国籍企業グループの子会社等について、どこまでを定式配分の対象に含めるかが問題となる<sup>468</sup>。ここでは、以下のグローバル・トレーディングに係る議論でも指摘されているように、高度に統合された事業活動を行っている子会社等を対象とするのか、あるいは分離企業として独立して事業活動を行っている子会社等まで対象とするのかという点から、対象範囲の特定を行っていく必要があると考えられている。第二には、定式配分の対象となる全体利益を正確に決定していくことが必要となるが、対象範囲の確定した子会社等に係る連結損益だけを合算した場合において、対象範囲から除外された子会社等に係る損益等の影響を考慮すべきか検討する必要があると考えられる。第三には、各拠点における課税所得の配分を決定するための定式の確立が問題となり、多くの場合には、原価、資産、給与及び売上等のいくつかを組み合わせ、定式配分方式を確定することになる。

定式配分は、利益を配分するために事前に定められた定式を全ての納税者に対して使用するのに対して、取引単位利益分割法では、個々の事例に即して、比較可能な独立企業間での利益分割の状況との比較を前提とするものであるとされている<sup>469</sup>。こうした定式配分については、米国における州税あるいはEUにおける共通連結法人課税ベース<sup>470</sup>を前提として定式の合意が行われることになれば、その後は、コンプライアンス・コストを下げることに繋がると考えられる<sup>471</sup>。しかし、現実問題としては、事前に定式化された方式について合意することは相当困難と考えられ、定式配分の対象となる子会社等の所在する国家間において、国際的な調整を行っていくことが十分に確保されるのか、具体的には、多国

<sup>467</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.16。

<sup>468</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.17。

<sup>469</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.18。

<sup>470</sup> 2011年3月、欧州委員会は、Common Consolidated Corporation Tax Baseによる課税ベースの統一とEU加盟各国への所得配分ルールの提案を行っている。

<sup>471</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.20

籍企業グループの全世界での課税ベースの計算方法、共通の会計基準の使用、課税ベースを配分するためのファクター及びウェイト付け等についての合意の可能性は全く不明であるとされている<sup>472</sup>。

#### 第4項 高度に統合された事業での利益分割法の適用

##### 1. AOA における議論

多国籍企業の高度に統合された事業を分析する場合には、OECD モデル租税条約 9 条の特殊関連企業条項における議論に加え、7 条の事業所得条項における議論も参考になる。同条では、恒久的施設(Permanent Establishment: PE)に帰属する企業の利得について、PE の所在地である源泉地国に課税権があると定めている。PE に帰属する企業の利得について、関連事業アプローチと機能的分離企業アプローチの異なる解釈があったが、2010 年の OECD 「恒久的施設に対する利得の帰属」報告書(以下、「OECD2010 年 PE 報告書」という。)<sup>473</sup>では、OECD 承認アプローチ (Authorized OECD Approach: AOA) として、機能的分離企業アプローチを採ることとされている。

機能的分離企業アプローチでは、PE に帰属する所得は、PE が分離・独立した法人として稼得していたであろう利益とされており、特殊関連企業条項の独立企業原則との整合性に配慮したものとなっている。同アプローチでは、PE 帰属所得の算定に当たり、第一に、PE を本店から独立した企業体として擬制し、第二に、PE に帰属する所得に対して、独立企業原則を適用して、PE 帰属所得を算定することとしている。同報告書では、第 2 部では銀行業について、第 3 部ではグローバル・トレーディングについて、第 4 部では保険業について AOA の適用が議論されている。

##### 2. グローバル・トレーディングにおける統合モデルでの利益分割法の適用

グローバル・トレーディングに係る PE 帰属所得の算定における議論では、グローバル・トレーディングを全世界ベースあるいは 24 時間ベースでマーケット・メイキングを行い、複数の国において、顧客のために金融商品の売買又はブローカレッジを行う活動と定義している<sup>474</sup>。グローバル・トレーディングは、統合モデル(Integrated Trading Model)、中央管理

<sup>472</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 1.22。

<sup>473</sup> OECD, “The 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments,” 2010.

<sup>474</sup> OECD2010 年 PE 報告書第 2 部 B-1 金融のグローバル・トレーディングの定義



モデル(Centralized Product Management Model)、分離企業モデル(Separate Enterprise Trading Model)の3つに分類されている。

統合モデルは、各国の拠点にいるトレーダーが、各国に所在する市場の時間に取引を行い、ブックと呼ばれるポジションのポートフォリオ管理を後続する時間の市場所在国のトレーダーへ引き継ぐことになり、例えば通貨オプション取引に利用されるモデルである。

中央管理モデルは、特定の金融商品の市場リスクを特定のトレーディング拠点で集中管理するものであり、ブックはトレーディング拠点に止まり、引き継がれず、各国のトレーディングを中央で直接ブッキングするか、back-to-back 取引でトレーディング拠点に集約されるものであり、現物取引に多く利用されるモデルとなっている。

分離企業モデルは、各拠点が独立した Profit Center となって活動し、取引数量に偏りのある為替スポットや Forward 取引等に利用されるモデルとなっている。

中央管理モデル及び分離企業モデルでは、比較対象取引が存在する可能性があり、基本三法による独立企業間価格の算定が可能と考えられている。他方、統合モデルについては、多種多様な機能が各国の拠点で行われ、トレーディングやリスク管理機能、販売・企画機能やサポート機能等に係る機能分析を行っていく必要があるが、比較対象取引が存在する可能性は低く、独立企業原則を適用して、各国の拠点に帰属する所得を算定するためには、利益分割法の適用が合理的であると考えられている。

## 第2節 無形資産取引に係る利益法の相互協議での適用

### 第1款 利益法の適用可能性

独立企業間価格の算定では、最も比較可能性の高い比較対象を見つけ出すことを目標としているが、情報の利用可能性には限界があり、比較対象データの検索に大きな負担がかかることから、比較対象となる全ての情報源を網羅的に検索することを求めるのではなく、可能な限り信頼性のあるデータにより算定方法を決定していくべきとの考え方が採られている。ただし、独立価格比準法に基づく分析については、比較可能性の高い非関連者間取引に基づくものであれば、信頼性に影響を与える差異の数も少なく、他の独立企業間価格算定方法に基づく分析よりも信頼できるものになると考えられている<sup>475</sup>。

最適方法ルールの下でも、一般的な評価としては、伝統的取引基準法である基本三法は、関連者間の商業上及び資金上の関係で設定される条件につき、独立企業間のものであるかを決定する最も直接的な方法とされているが<sup>476</sup>、各当事者が、関連者間取引に関して価値のあるユニークな貢献をしている場合や、高度に統合された活動に関与している場合には、国外関連取引の片方の当事者を検証する基本三法よりも、双方の当事者を検証する取引単位利益分割法の方が、より適切な方法として使用されるべきであると考えられている。

最適方法ルールの下での独立企業間価格算定では、算定方法間の優先順位が示されなくなったため、最適な独立企業間価格算定方法の選択は、国外関連取引の事実と状況に応じ、比較可能性の水準が確保されるかどうか、あるいはデータの完全性と正確性の程度を考慮し、データや仮定の欠陥による影響も見越して、算定方法間の優越を決定していかなければならない。そのため、高い水準の比較可能性が求められる伝統的取引基準法の適用が困難となれば、納税者及び課税庁ともに、利益法の適用が容易であると判断することになると考えられている<sup>477</sup>。

### 第1項 独立企業間価格の算定

#### 1. 無形資産の定義

---

<sup>475</sup> 米国財務省規則§1.482-1(c)(2)最適方法の決定(i)比較可能性。

<sup>476</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.3。改定前の 1995 年 OECD 移転価格ガイドラインにおいても、伝統的な取引基準法は、関連者間の商業上及び資金上の関係において、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方法であるとして、他の方法よりも望ましいとしていた(1995 年 OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.49)。

<sup>477</sup> 国税庁「平成 21 事務年度の『相互協議を伴う事前確認の状況』について」2010 年 11 月 ([http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2010/sogo\\_kyogi/pdf/01.pdf](http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2010/sogo_kyogi/pdf/01.pdf))。

現行の OECD ガイドラインでは、無形資産には、特許、商標、商号、デザイン、形式等の産業上の資産を使用する権利のほか、文学上、学術上の財産権及びノウハウや企業秘密等の知的財産権も含まれるとしている<sup>478</sup>。無形資産は、マーケティング上の無形資産とそれ以外の商業上の無形資産に分類され<sup>479</sup>、マーケティング上の無形資産は、製品やサービスの宣伝に役立つ商標や商号、顧客リスト、販売網、関連製品への重要な宣伝価値のあるユニークな名称・記号・写真等を含んでいる。マーケティング上の無形資産の価値は、過去における製品やサービスの品質に係る商標や商号に対する評判や信頼性だけでなく、品質管理への消費者の評判、流通網による製品の入手可能性、顧客開発のための宣伝活動、販売ネットワーク開発につながる広告活動やマーケティング活動、製品の市場でのシェアや評判等により評価されるものと考えられている<sup>480</sup>。

また、商業上の無形資産の価値は、リスクを負担し、研究開発のためのコストをかけることにより創出されると考えられていることから、製品の開発者は、販売活動、役務提供契約及び製造・販売等に係るライセンス契約等により、研究開発に投下したコストを回収し、リスク負担に応じた利益を獲得するものとされている<sup>481</sup>。ノウハウや企業秘密等の知的財産権についても、マーケティング上の無形資産あるいは商業上の無形資産として認識される場合があり、例えば特許権によりカバーされていない企業秘密となっている製造工程や産業上あるいは学術上の経験に関する秘密情報等も価値の高いものとして評価される可能性がある<sup>482</sup>。

特許等のような商業上の無形資産は、法的な保護に基づき排他的な権利として価値評価が確立されていると考えられるが、マーケティング上の無形資産については、販売活動等により創出され、法的な保護の有無に関わらず、実質的な価値を有する権利であり、価値

---

<sup>478</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 6.2。

米国財務省規則では、§1.482-4 無形資産の移転に係る課税所得の算定方法(b)無形資産の定義において、内国歳入法 482 条の適用上、無形資産とは、個人的な役務の提供から独立し、かつ、重要な価値を有する資産として、以下を挙げている。(1)特許、発明、製法、製造工程、意匠、様式、又はノウハウ、(2)著作権及び文学作品、音楽作品、又は芸術作品、(3)商標、商号、又はブランド・ネーム、(4)フランチャイズ、ライセンス、又は契約、(5)方法、プログラム、システム、手続、宣伝、調査、研究、予測、見積り、消費者リスト、又は技術データ、及び(6)その他類似のものとして、価値が物理的属性によるものでなく、知的内容又は他の無形資産から派生しているもの。

<sup>479</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 6.3。

<sup>480</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 6.4。

<sup>481</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 6.3。

<sup>482</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 6.5。

評価等が十分に確立されていないと考えられる。そのため、無形資産の認識において、商業上の無形資産に分類されるかマーケティング上の無形資産に分類されるかにより、価値の評価方法が異なることになり、それに応じて独立企業間価格の算定方法も異なる可能性があるものと考えられる。無形資産の定義を明確化していくことが、無形資産取引における独立企業間価格の算定にとって大きな課題となっており、後述するように、OECDでの移転価格ガイドライン改定の議論において検討の対象となっている。

## 2. 独立企業間価格の算定

無形資産取引に係る独立企業間価格を算定する場合、非関連者間取引における比較対象の抽出が困難であることに加え、無形資産の移転が行われた時点の独立企業間価格の算定を遡って行うことが大きな課題となっている<sup>483</sup>。比較対象取引の抽出においては、無形資産の権利保護に係る地理的制限、製品の輸出先制限、無形資産の権利保護の排他性、無形資産の開発に係る資本投資の規模、市場シェア獲得へのスタートアップ費用の影響、無形資産の開発業務に係る評価、サブライセンスの付与、販売網構築の方法、後継製品開発への関連当事者の参加可能性等を考慮する必要があると考えられる。

また、無形資産の移転が行われた時点での予想収益がどうであったか、それを前提に、割引現在価値をどのように算定していくかという課題を解決していく必要があり、この点において、有形資産取引よりも価格設定での適正価格の算定が困難と考えられている<sup>484</sup>。例えば、特許の場合であれば、製品特許か工程特許かの違い、各国の特許権保護の法制、特許の有効期間、製造物責任や環境に対する責任等についても考慮して、機能分析を行い、比較可能性を検討すべきとされている<sup>485</sup>。

さらに、無形資産の譲渡あるいはライセンス供与の場合、比較可能な非関連者間の取引を探し出すことができれば、独立価格比準法により独立企業間価格が算定でき<sup>486</sup>、第三者

<sup>483</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 6.13。

<sup>484</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 6.20。

米国財務省規則では、§1.482-4(c)独立取引比準法(1)総論(iii)比較可能性(B)比較可能性の決定に際し考慮されるべき要素において、(1)同一の産業又は市場における類似の製品又は工程に関連して用いられていること、及び(2)類似した潜在的収益を有していることを挙げている。

無形資産の潜在的収益は、資本投資や必要なスタートアップ・コスト、負担されるリスク及び他の関連する対価を考慮して、当該無形資産の使用又は将来の移転により実現される利益の現在価値を直接に計算することにより、最も信頼できる測定ができるとしている。

<sup>485</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 6.21-22。

<sup>486</sup> 米国財務省規則では、§1.482-4(c)(1)(iii)(B)(2)比較可能な状況として、以下の要素を考慮すべ

へサブライセンスする場合には、再販売価格基準法により独立企業間価格が算定できる場合があると考えられている<sup>487</sup>。無形資産とともに製品が販売される場合には、独立価格比準法又は再販売価格基準法の適用が可能と考えられるが、商標等のマーケティング上の無形資産が関わる取引であれば、当該製品に対する消費者の受入可能性、販売市場の地理的重要性、当該製品の市場占有率、及び販売規模等を考慮して、当該商標等で付加されたマーケティング上の無形資産の価値を評価して独立企業間価格を算定することになる。

商業上の無形資産が関わる場合には、保護される特許や独占的使用権、権利保護による価値の向上や進行中の研究開発機能の重要性を考慮して独立企業間価格を算定しなければならない<sup>488</sup>。特に、価値ある無形資産の場合には、比較可能な非関連者間取引を探し出すことは困難であり、関連者間取引の双方の当事者が、価値あるユニークな無形資産を所有しているのであれば、基本三法及び取引単位営業利益法の適用は困難であり、利益分割法による独立企業間価格の算定が適用と考えられる<sup>489</sup>。

利益分割法の適用においては、無形資産を開発・維持するために負担される費用と価値の間には必然的なつながりはなく、経済実態に応じて、利益分割ファクターを選択しなければならない。例えば、特許やノウハウ等の無形資産については、長期に渡り費用を負担する研究開発活動の成果であり、研究開発予算の規模は、競争相手の政策、見込まれる収益性、利益の傾向、売上高の指標、あるいは過去における研究開発からの成果物の評価等により、決定されると考えられている<sup>490</sup>。

なお、無形資産に関わる関連者間取引が行われる時点では、無形資産の評価が、極めて不確実である場合には、取引の開始時における価格算定のための手段として、予想収益を使用する可能性があるが、その場合には、後知恵にならないように、合理的に予測された

---

きとしている。(1)無形資産の使用権、独占的又は非独占的権利、使用に関する制限、あるいは当該権利が使用される地理的な区域の制限を含む移転の条件、(2)無形資産が使用される市場における、無形資産の開発段階(該当する事項がある場合には、必要とされる政府の許諾、認可又はライセンスを含む)、(3)無形資産に関し、更新、修正及び変更されたものを得る権利、(4)関係国の法律に基づき、無形資産に対して付与される保護の程度及び期間を含む、資産の特殊性及び当該特殊性が存続する期間、(5)ライセンス、契約又はその他の取り決めの期間、及び終結又は再交渉の権利、(6)譲受者が負担する経済的リスク及び製造物責任に係るリスク、(7)譲受者と譲渡者の間の、付随的な取引又は現行の営業上の取引関係の存在及びその範囲、及び(8)補助的又は従属的な役務提供を含む、譲渡者及び譲受者によって果たされる機能。

<sup>487</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 6.23。

<sup>488</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 6.24。

<sup>489</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 6.26。

<sup>490</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 6.27。

変化を考慮して、適切な見積もりを行ったかどうかを検証しなければならないと考えられる<sup>491</sup>。そのため、独立企業であれば、比較可能な状況において、価格調整条項を要求したはずであると確認できる場合に初めて、課税庁は、当該価格調整条項に基づき価格調整を求めることが可能になると考えられる<sup>492</sup>。

## 第2項 独立企業間価格の立証

米国では、無形資産の移転について、譲受者が名目的な対価を支払うだけであったり、あるいは対価を全く支払っていなかったりする場合で、譲渡者が当該無形資産の実質的な権利を保有しているのであれば、他の方法が適正と立証されない限り、独立企業間の対価として、ロイヤルティを支払う方法が採られなければならないとしている<sup>493</sup>。その上で、無形資産の移転に係る独立企業間価格として各事業年度において請求すべき対価の額は、所得相応性基準により当該無形資産に帰属すべき所得の金額に相応するものとするための定期的調整が求められることになる。そのため、納税者において、無形資産の移転に係る独立企業間価格の立証がなされない限り、定期的調整が求められることになる。

課税庁は、所得相応性基準に基づき、調査対象事業年度において、定期的調整を行うかについて、無形資産が使用される全期間における全ての関係する事実と状況に関して考慮に入れることができる。そのため、過年度において無形資産に対する請求額が適正価格であると決定された場合であっても、課税庁は、その後の課税年分において、当該無形資産に対する請求額の調整を行うことができるとされている。

また、当初の無形資産の移転に係る課税年分が、税法に定められた期間制限よりも過去の年分であったとしても、所得相応性基準に基づく定期的調整は、翌課税年分に行うことができることとなっている<sup>494</sup>。

### 1. 同種の無形資産取引の立証

無形資産が関連者間取引で移転されている場合に、当該関連者間取引と実質的に同様の状況で、同種の無形資産が非関連者に対して移転されているのであれば、当該無形資産の非関連者への取引については、定期的支払いが求められる最初の課税年分において、独立

<sup>491</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 6.28-32。

<sup>492</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 6.34。

<sup>493</sup> 米国財務省規則§1.482-4(f)無形資産の移転に関する特別ルール(1)対価の支払方法。

<sup>494</sup> 米国財務省規則§1.482-4(f)(2)定期的調整(i)総論。

取引比準法の適用の基礎として使用することができる。そのため、当該課税年分において、無形資産の移転に係る対価の額が、独立企業間価格であることが立証された場合には、その後の課税年分において、定期的調整に基づく配分は行われ<sup>495</sup>ない。

## 2. 比較可能な無形資産取引の立証

無形資産の移転に係る独立企業間の実績値が、関連者間取引と比較可能な状況の下で、比較可能な無形資産の移転に基づく独立取引比準法の適用から得られ、以下の事実が立証される場合には、定期的調整に基づく配分は行われ<sup>496</sup>ない。

- ① 関連者となっている納税者が、書面で各課税年分の無形資産の移転に係る対価の額を定める関連者間取引の契約を締結し、当該契約に基づき、実質的な定期的調整額の支払が要求される最初の課税年分において、当該対価の額が適正額で、かつ見直しの対象となる課税年分において当該契約が有効であること。
- ② 適正対価を立証する根拠となる、独立企業間取引の条件を規定する非関連者間取引の書面での契約が存在し、当該契約において、見直しの対象となる課税年分における関連者間取引の状況と比較可能な状況で、対価の額の変更、再交渉又は契約の終結を認める旨の規定が含まれていないか、あるいは認めるとしても、対価の額に対して、特定された、偶発的でない定期的変更だけであるとの規定が含まれていること。
- ③ 当該関連者間取引の契約が、有効期間及び上記②について、非関連者間取引の契約と実質的に類似していること。
- ④ 当該関連者間取引の契約が、無形資産の使用につき、業界の慣行や非関連者間取引の契約における当該制限条項と整合的に、特定の分野又は目的を限定していること。
- ⑤ 予測不能な事態により変更される場合を除き、関連者間取引の契約締結後、関連者である譲受者が果たす機能に実質的に変更がなかったこと。
- ⑥ 関連者となっている納税者の、調査中の課税年分及び過去の全課税年分において、無形資産を使用して実際に稼得した利益又は達成した費用削減額の合計が、非関連者間取引の契約との比較可能性が確保された時点で予測した期待利益又は期待費用削減額の80%未満又は120%超となっていないこと<sup>496</sup>。

<sup>495</sup> 米国財務省規則§1.482-4(f)(2)(ii)例外(A)同種の無形資産に係る取引。

<sup>496</sup> 米国財務省規則§1.482-4(f)(2)(ii)(B)比較可能な無形資産に係る取引。

### 3. 他の方法による立証

無形資産の移転に係る独立企業間価格が、独立取引比準法以外の方法で算定され、以下の事実が立証される場合には、定期的調整に基づく配分は行われぬ。

- ① 関連者となっている納税者が、書面で対象となる各課税年分における無形資産取引に係る対価の額を定めた関連者間取引の契約を締結し、かつ、見直しの対象とされる課税年分において当該契約が有効であること。
- ② 多額な定期的調整額の支払が要求された最初の課税年分において、関連者間取引の契約において要求された無形資産取引に係る対価の額が適正額であったこと、かつ、関連する証拠書類の作成が、当該関連者間取引の契約締結と同時に行われたこと。
- ③ 予測不能な事態により変更される場合を除き、関連者間取引の契約締結以来、譲受者が果たす機能に実質的に変更がなかったこと。
- ④ 調査中の課税年分及び過去の全課税年分において、無形資産を使用して実際に稼得した利益又は達成した費用削減額の合計が、関連者間取引の契約が締結された時点で予測した期待利益又は期待費用削減額の 80%未満又は 120%超となっていないこと<sup>497</sup>。

なお、特別な状況として、以下の要件が満たされている場合には、定期的調整に基づく配分は行われぬ。

- ① 関連者となっている納税者の管理が及ばないものであり、かつ関連者間取引の契約が締結された時点では合理的に予想できなかった特別な状況により、実際に稼得した利益の合計又は達成した費用削減額の合計が、期待利益又は費用削減額の 80%未満又は 120%超となっていること。
- ② 比較可能な無形資産取引の立証及び他の方法による立証の要件の全てが満たされていること。

## 第3項 マーケティング上の無形資産に帰属する収益の認識

### 1. 現行の OECD 移転価格ガイドラインの考え方

商標又は商号を所有していない企業が、マーケティング活動を行う場合に、役務提供者として、販売促進に係る役務提供に係る報酬を得るべきか、あるいはマーケティング活動を行う者として、マーケティング上の無形資産に帰属する追加収益を得るべきか、という

<sup>497</sup> 米国財務省規則§1.482-4(f)(2)(ii)(C)独立取引比準法以外の方法。



問題がある<sup>498</sup>。販売者が単なる代理人として活動し、マーケティング上の無形資産所有者から販売促進のための経費の弁済を受ける場合には、代理活動のみに係る報酬を得る資格があると考えられるが、マーケティング上の無形資産に帰属する追加収益を得るべきではないとされている<sup>499</sup>。

他方、販売者がマーケティング活動の費用を負担する場合には、独立企業間取引では、マーケティング上の無形資産の所有者でない者が、当該無形資産の価値を増加させることにつながるマーケティング活動により、将来の収益を得る資格があるかどうかは、契約等に基づく権利の実質的中味によると考えられている。例えば、商標の対象となる製品に係る長期の独占販売契約を締結している場合、販売者が売上や市場シェアの増加を通じて、無形資産の価値を高めることになれば、それに係る投資から収益を得る資格がある可能性があると考えられている。

販売促進のための支出した費用について、マーケティング上の無形資産に帰属する追加収益に貢献したものと評価して、その程度を測定することは困難であるが、商標の対象となる製品から得られる高い収益については、広告や販売促進のための支出による貢献と、製品自体のユニークな特徴又は高い品質による貢献の可能性があり、双方の貢献をどのように評価していくかは、長期的な観点から検証が必要と考えられている<sup>500</sup>。

## 2. 無形資産の移転価格問題に係る OECD 新プロジェクトでの検討

無形資産取引における独立企業間価格の算定については、無形資産を開発した時点での移転価格の算定と、その後の収益増による定期的調整について、後知恵(hindsight)になるのではないかと懸念に加え、そもそも無形資産の定義、認識及び評価について、国際的なガイダンスが不十分であるとの指摘がある。それを受け、2010年7月、OECDでは、無形資産に係る移転価格ガイドライン見直しの検討を開始し、以下の項目に係るコメントを募集した。

- ① 無形資産の移転価格に関して実務上直面している重要な問題は何か。
- ② 現行の OECD ガイドラインに不足する点は何か。
- ③ どのような分野に OECD が取り組むことが有益か。

---

<sup>498</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 6.36。

<sup>499</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 6.37。

<sup>500</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 6.38–39。

④ OECD の取り組みの成果を最終的にどのような形にすべきか<sup>501</sup>。

2010年9月、OECDは、無形資産の移転価格に係る新プロジェクトを2011年に開始すると表明し、多国籍企業や法律・会計事務所等から出された46のコメントを公表している<sup>502</sup>。

2010年11月には、コメントを提出した多国籍企業等と意見交換を行い<sup>503</sup>、2011年1月には、無形資産に係る移転価格上の問題を検討する新プロジェクトの視点を示す文書を公表している<sup>504</sup>。そこでは、以下の7項目について検討を行う予定であるとしている。

- ① 無形資産に係る移転価格問題を分析するための枠組み
- ② 移転価格問題における無形資産の定義に係る問題
- ③ 特定の無形資産に係る問題
- ④ 無形資産の移転
- ⑤ 所有していない無形資産からの利益分配の権利
- ⑥ 費用分担取決め
- ⑦ 無形資産の評価

2011年3月には、移転価格目的での無形資産の評価方法等について、多国籍企業や法律・会計事務所等と改めて意見交換を行っている<sup>505</sup>。これまでOECDに対して提出又は発表されてきた、多国籍企業や法律・会計事務所等の無形資産の移転価格問題に対する関心事項について、以下では、移転価格問題における無形資産の定義、無形資産の評価と独立企業間価格の算定及び研究開発活動及びマーケティング活動により創出される無形資産について検討していくこととしたい。

### 3. 移転価格問題における無形資産の定義

無形資産の定義について、明確でなかったのではないかと考えられており、例えば、economic rentを生み出すnon-routineの資産とする場合には、こうした無形資産に係る適切なガイダンスがなく、特にnon-routineの無形資産を識別する基準がないという指摘がな

---

<sup>501</sup> OECD invites comments on the scoping of its future project on the Transfer Pricing Aspects of Intangibles([http://www.oecd.org/document/55/0,3746,en\\_2649\\_33753\\_45565303\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/55/0,3746,en_2649_33753_45565303_1_1_1_1,00.html)).

<sup>502</sup> Public comments received on the scoping of a new project on the Transfer Pricing Aspects of Intangibles([http://www.oecd.org/document/5/0,3746,en\\_2649\\_33753\\_46030661\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/5/0,3746,en_2649_33753_46030661_1_1_1_1,00.html)).

<sup>503</sup> OECD meets with business commentators on the scoping of its project on the transfer pricing aspects of intangibles([http://www.oecd.org/document/3/0,3746,en\\_2649\\_33753\\_46376835\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/3/0,3746,en_2649_33753_46376835_1_1_1_1,00.html)).

<sup>504</sup> OECD releases a scoping document for its new project on the transfer pricing aspects of intangibles([http://www.oecd.org/document/44/0,3746,en\\_2649\\_33753\\_46988012\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/44/0,3746,en_2649_33753_46988012_1_1_1_1,00.html)).

<sup>505</sup> OECD meets with business commentators on the valuation of intangibles for transfer pricing purposes ([http://www.oecd.org/document/52/0,3746,en\\_2649\\_33753\\_47445940\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/52/0,3746,en_2649_33753_47445940_1_1_1_1,00.html)).

されている<sup>506</sup>。無形資産の定義では、従来の基準に加え、法律上の保護があることを要件として限定的に認識すべきではないかとの立場や、無形資産を創出する機能又は活動を特定して、無形資産の認識を制限的にすべきとの指摘もある。また、基礎となる無形資産に何らかの無形資産が付加される場合には、付加される無形資産をどのように区別できるか問題となり、実務上の解決が求められている状況にある。そのため、日常的なものと非日常的な無形資産との区別をする中で、日常的な無形資産というカテゴリーを設けるべきではないかとの指摘もある。さらに、無形資産とならないネガティブな分類を設けることで、無形資産の存在を明確化し、人的資産、出向及び研究開発に係るがリスクを負わない役務提供等については、無形資産には該当しないとして明確化すべきではないかとの指摘もある<sup>507</sup>。

このように、無形資産の定義については、明確化を図るため、法律上の保護があることを要件とする等、より厳格な定義を設けて、価値のない無形資産まで、過大評価して利益の帰属を求めることのないようにすべきと考えられている。

他方、無形資産の範囲を制限的に解することを避け、新たな無形資産についても、定義を明確化することを前提に、広く解していくべきとの指摘もあると考えられる。無形資産の定義をどこまで明確化できるかにより、無形資産の認識について、納税者と課税庁の間で共有できることにつながり、現行の OECD 移転価格ガイドラインの改定では、無形資産の範囲を定め、定義を明確化することが、二重課税を回避することにつながると考えられている。

#### 4. 無形資産の評価と独立企業間価格の算定

無形資産の評価については、non-routine の無形資産に対する独立企業間価格を算定する適切な指針が不十分であるとの指摘がある。例えば、商標、特許、流通革新等の中央で集中管理されている無形資産やノウハウ等に係る独立企業間価格の算定や、基礎研究や製品開発等の継続的なノウハウの活用を通じた無形資産の創出に係る独立企業間価格の算定を

---

<sup>506</sup> Altus Alliance, "Comments on Chapter VI and VII of the OECD TP Guidelines." (<http://www.oecd.org/dataoecd/41/29/46018080.pdf>).

Isabel Verlinden, Andrew Casley, Jutta Menninger (PwC), "The notion of economic rent. Usefulness of the designations routine and non-routine." (<http://www.oecd.org/dataoecd/20/42/46365081.pdf>).

PriceWaterhouseCoopers, "Transfer Pricing Aspects of Intangibles." (<http://www.oecd.org/dataoecd/52/7/46043673.pdf>).

<sup>507</sup> An Theeuwes (VNO-NCW), "OECD Project on the Transfer Pricing aspects of Intangibles, Definitional issues." (<http://www.oecd.org/dataoecd/20/41/46365062.pdf>).

行うための指針が欠けていると指摘されている<sup>508</sup>。また、経済学的アプローチから独立企業原則適用を無形資産に適用することの困難性は、米国「内国歳入法 482 条に関する白書」での議論と同様、解決が困難であると指摘されている<sup>509</sup>。

無形資産の評価については、国際財務報告基準(IFRS3R)による公正価値評価のほか、国際会計基準(IAS38)による市場アプローチ、所得アプローチ及び費用アプローチによる評価を、無形資産の内容に応じて適切に選択すべきと指摘されている<sup>510</sup>。無形資産の評価において、単独では評価できない相乗効果等の特別な市場価値の評価についても、認識した上で評価すべきとの立場もある<sup>511</sup>。さらに、無形資産評価における偶発債務に係る不確実性の問題も実務家から指摘されており、移転価格課税の透明性確保のために、具体的な指針の策定が求められている<sup>512</sup>。

## 5. 研究開発活動及びマーケティング活動により創出される無形資産

### (1) 商業上の無形資産

研究開発活動により創出された無形資産については、その定義を明確にして、当該無形資産の所有権をどのように認定するかについて指針の策定が求められている。また、当該無形資産の対価をどのように算定するのか、当該無形資産の開発にかかったコスト・プラスによる算定でよいのか、あるいは費用分担取決めによるべきか等、取扱いを明確にすべきと指摘されている。さらに、無形資産の認識については、研究開発のプロセスの中で、どの段階で無形資産が創出されたと認識すべきか明確な判断基準を構築すべきとの指摘も

<sup>508</sup> Altus Alliance, "Comments on Chapter VI and VII of the OECD TP Guidelines."  
(<http://www.oecd.org/dataoecd/41/29/46018080.pdf>).

<sup>509</sup> 無形資産の評価は、戦略的、会計目的、税務目的、経営目的及び法律目的等から、様々な議論があり、各評価は整合的となっていないと考えられている (Pim Fris and Emmanuel Llinares (NERA) "Understanding the Merger & Acquisition Landscape." :  
<http://www.oecd.org/dataoecd/5/21/47420850.pdf>). (Pim Fris (NERA) "Scoping of the new OECD project on the Transfer Pricing Aspects of Intangibles -Valuation issues." :  
<http://www.oecd.org/dataoecd/20/24/46366900.pdf>).

<sup>510</sup> IFRS3R による公正価値評価の他、IAS38 による市場アプローチ、所得アプローチ及び費用アプローチによる評価が、無形資産の内容に応じて適切に選択されるべきと考えられている (Jim Eales, "Valuation of Intangibles under IFRS 3R, IAS 36 and IAS 38."  
:<http://www.oecd.org/dataoecd/4/53/47421362.pdf>).

<sup>511</sup> Frank Bollmann (International Valuation Standards Council), "The Valuation of Intangible Assets."  
(<http://www.oecd.org/dataoecd/5/18/47420919.pdf>).

Clark Chandler (KPMG) (<http://www.oecd.org/dataoecd/4/33/47421301.pdf>).

<sup>512</sup> Johann H. Müller (Tax Executive Institute), "Valuation in a highly uncertain environment: Commonality and valuation of contingent purchase prices, price adjustment clauses, and renegotiations."  
(<http://www.oecd.org/dataoecd/5/13/47421134.pdf>).

ある。

無形資産の移転については、無形資産を創出して販売する権利を明確にすべきであり、当該無形資産を更に発展させることのできる権利を区別して、それぞれ評価すべきであるとの立場があるが、そのような区分が有益であるのかという指摘もある。研究開発のプロセスから創出された無形資産の法的及び経済的所有権をどのように決定すべきか議論の分かれるところであり、実質的な開発の担い手と資金面での貢献を行っている国外関連者との間で、無形資産の所有権に争いが生まれる可能性がある。

このような関連者間での無形資産の所有者の分散の可能性については、無形資産を中央で一括管理して保有する形態と各拠点が分散して保有する形態の違いにより分かれるものと考えられる。無形資産の所有者が分散する場合には、研究開発に対する報酬額をどのように決定して配分すべきかが問題となる可能性がある<sup>513</sup>。

## (2) マーケティング上の無形資産

商標等の所有権とは別に、マーケティング上の無形資産が創出される場合があり、当該無形資産の認識と評価が受け入れられてきている。このような状況となる要因としては、現地子会社の販売促進及び広告活動に対する支出に対する補償がなされていない場合や、現地子会社による事実上の売上コントロール及びマーケティング活動が、現地市場が際立った成長を遂げた期間を含む長期間継続している場合に、マーケティング上の無形資産が創出することになると考えられている。

起業家としての実体から、限定されたリスク又はコミッショネアへ転換した場合には、マーケティング上の無形資産に報酬が支払われるべきかという問題と仮に支払われるとすれば、どのように報酬を算定するのかが問題となっている<sup>514</sup>。このような場合に、取引の再構築を行う場合があるが、再構築を行うための要件を限定的に解すべきであり、課税庁による再構築が容易に行われることとなれば、取引に係る不確実性をもたらすことになるとの指摘がある<sup>515</sup>。

<sup>513</sup> Johann H. Müller (Tax Executive Institute), “Definitional and ownership issues related to intangibles developed through research and development.” <http://www.oecd.org/dataoecd/20/46/46366876.pdf>

<sup>514</sup> Robert Green (Skadden), “Presentation on OECD Project on Transfer Pricing Issues Relating to Intangibles.” (<http://www.oecd.org/dataoecd/1/22/46364462.pdf>) .

Sheena Bassani (Barsalou Lawson), Andrew Cousins (Cadbury), “Marketing Intangibles?” (<http://www.oecd.org/dataoecd/20/43/46366788.pdf>).

<sup>515</sup> Alister Collins (AstraZeneca), John Neighbour (KPMG), “Characterization of intangible transfers and transfers made in connection with a cost contribution agreement.”

無形資産の法的所有権が国外関連者にあるとしても、現地子会社にマーケティング上の無形資産を認識して、日常的でない報酬を帰属させる場合があり、透明性に欠ける場合があると指摘されている<sup>516</sup>。その他に、新しい無形資産としてデータベースについても著作権保護の対象となる権利を有すると考えられている<sup>517</sup>。さらに、機能の分権化等により、各拠点に **Soft intangible** が形成される場合があるとの指摘もなされているほか<sup>518</sup>、ノウハウ等の無形資産と役務の区別に係る指針がないと考えられている<sup>519</sup>。

## 第2款 ハイブリッド・アプローチによる解決可能性

### 第1項 無形資産開発拠点と販売市場との間の帰属利益の争い

商業上の無形資産とマーケティング上の無形資産について、その所有者が異なる拠点にある場合には、帰属利益の争いが国際間で行われる可能性がある。

#### 1. 特許権所有者と現地市場でのマーケティング上の無形資産開発者の争い

無形資産開発拠点と販売市場が異なる例として、本国において医薬品の研究開発を行い、他国において当該医薬品の販売を行う場合に、特許権を所有する親会社と、他国の市場において上市のための臨床試験や販売認可を得るための手続き等をする子会社との間では、現地市場におけるマーケティング上の無形資産を認識して、それに相応する利益を子会社へ配分すべきかという争いが起きる可能性がある。同様に、現地市場において **MR(Medical Representative)**を通じて販売拡大を行っている場合、当該活動についても、活動内容によってはマーケティング上の無形資産の開発が認識され、それに相応する利益を子会社へ配分すべきかという争いが起きる可能性がある。

特許権を所有する親会社が所在する国の課税庁から見れば、現地市場における活動は、ユニークな無形資産を開発したとまでは評価できないとして、取引単位営業利益法により、現地市場での利益を固定して、残余利益は全て親会社に帰属させるべきと主張する傾向が

---

(<http://www.oecd.org/dataoecd/20/23/46366888.pdf>). Alister Collins (AstraZeneca), "Transfer Pricing Aspects of Intangibles Project Scoping." (<http://www.oecd.org/dataoecd/37/49/46025487.pdf>).

<sup>516</sup> Barsalou Lawson, "Reply to the Invitation to Comment on the Scoping of the OECD's future project on the Transfer Pricing Aspects of Intangibles." (<http://www.oecd.org/dataoecd/37/4/46025988.pdf>).

<sup>517</sup> Isabelle Leroux and Anne Quenedey (Bird & Bird), "Legal protection of intangibles." (<http://www.oecd.org/dataoecd/4/35/47421262.pdf>).

<sup>518</sup> Ronald van den Brekel (Ernst & Young), "Soft intangibles." <http://www.oecd.org/dataoecd/20/44/46366839.pdf>

<sup>519</sup> Altus Alliance, "Comments on Chapter VI and VII of the OECD TP Guidelines." (<http://www.oecd.org/dataoecd/41/29/46018080.pdf>).

ある。他方、子会社が参入している現地市場が所在する国の課税庁から見れば、現地市場ではマーケティング上の無形資産が開発されており、それに相応した利益を現地市場の子会社へ帰属させるためには、取引単位営業利益法により、現地市場での利益を固定するのではなく、例えば残余利益分割法を適用して、マーケティング上の無形資産による利益の配分を行うべきと主張することも考えられる。このような場合、第一に、現地市場においてマーケティング上の無形資産を認識できるかにつき争いとなり、マーケティング上の無形資産が認識されたとしても、第二に、それによる利益の配分を残余利益分割法により配分するのが最も適切な方法であるのか、第三に、利益配分を行うためのファクターをどのように決定するのか等につき、親会社が所在する国の課税庁と現地市場が所在する国の課税庁との間で、争いとなる可能性がある。

このような問題は、例えば、欧州や米国の親会社とわが国の子会社との間で、あるいは欧州の親会社と米国の子会社との間で争いとなっているが、最近では、中国を初めとする新興国市場においても、マーケティング上の無形資産の主張が行われるようになってきており、国際間で深刻な問題となってきている。

既述した多国籍企業等による無形資産の移転価格問題に係る OECD へ提出したコメントにおいても、現地市場におけるマーケティング上の無形資産の認識・評価につき、拡大していく傾向にあることが認識されている。

## 2. ブランド所有者と現地市場での販売活動

特許等でなく、商標等のブランドにおいても、同様の問題が提起されており、無形資産開発拠点と販売市場が異なる例として、本国においてデザインやグローバルな広告契約等によりブランド価値構築のための活動が行われ、他国において当該製品の現地販売活動を行う場合がある。このような場合には、本国でブランドを所有する親会社と、現地の販売市場でブランド価値を高めるための活動を行う子会社との間の関連者間取引において、現地市場におけるマーケティング上の無形資産の開発が認識される場合には、それに相応する利益を子会社へ配分すべきではないかという争いが起きる場合がある。ブランド価値やグローバルな広告契約等の効果が国によって大きく異なることがない想定されるにもかかわらず、特定の国の現地市場だけが高収益を上げている場合に、特定の国に市場におけるマーケティング上の無形資産を認識する必要があると考えられる。

既述したように、価格の下方硬直性がある市場においては、海外からのインバウンドの

国外関連取引では、円高による差益が国外関連者の収益に吸収されてしまう可能性がある。例えば、1ドル120円の時に120円の輸入価格が設定され、国外関連者は1ドルの収益が上げられていた状況において、1ドル80円となっても国内市場でのブランド価値が影響を受けず、120円のままで輸入価格が維持された場合には、反射的に国外関連者は1.5ドルの収益を上げることになる。このような場合に、ドルベースでは内外価格差が生まれ、海外の市場で相対的に安価で同一製品の購入が可能となるが、短期的には円貨での価格設定が変更されない場合には、特定の市場にのみ、高い収益性が生まれることになる。また、国内市場でのブランド価値が影響を受けず、価格が維持される要因として、現地市場におけるマーケティング上の無形資産を認識するかについて、ブランドを所有する親会社と、現地の販売市場でブランド価値を高めるための活動を行う子会社との間の関連者間取引において、争いとなる可能性がある。

なお、中国等の新興国では、WTO加盟前には国内産業保護のために、特定の製品に輸入関税が高く設定されていたが、WTO加盟後に当該輸入関税が撤廃されたにもかかわらず、品質やブランド価値等から、価格引下げをしなくても市場競争力が維持できる場合には、輸入関税相当分だけ、超過利益が生じる可能性がある。このような超過利益に対して、品質やブランド価値等により、価格引下げをしない要因として、現地市場におけるマーケティング上の無形資産を認識するかについて、同様に、争いとなる可能性がある。現地市場におけるマーケティング上の無形資産を認識するに当たり、特定の市場だけが収益が高い要因として、販売数量の増加によるのか、あるいは販売価格の差によるのかにより、評価が分かれるものと考えられる。販売数量の増加による収益増は、スケールメリットによるものであると考えられるが、販売価格の差による収益増は、ブランド価値等によるものと考えられ、特定の市場のみにブランド価値等が生ずるローカル・プレミアムの評価と帰属の問題は、販売市場の特殊性として、これまでのわが国移転価格課税における重要な論点となっている。同様に、特定の市場のみに製造コスト減等が生ずるロケーション・セービングの評価と帰属の問題は、労働市場等の特殊性として、中国等の新興国では、自国への帰属を求め、移転価格課税における重要な論点となっている。

## 第2項 独立企業間レンジ

国外関連取引と比較可能な独立企業間取引での価格又は利益率について、課税上の指標として独立企業間価格の算定を行う場合には、最適な独立企業間価格算定方法を採用した



としても、比較対象取引が複数存在する等により複数の数値が見つげ出されることがあるが、当該数値につき同等の信頼性が確保されることになれば、複数の数値で構成される独立企業間レンジが生み出される可能性がある。その場合、独立企業間価格幅を構成する数値の間にみられる差異は、独立企業間であれば成立したであろう条件を使用することにより生じると説明され、比較可能な状況の下で取引を行う独立企業であれば、複数の取引の中で同一の価格を設定しない場合として正当化されるものと考えられる。

独立企業間レンジを使用する場合には、関連者間取引で設定される価格や利益率等が、独立企業間価格のレンジ内に入っているならば、当該価格や利益率に対する調整は行われないうこととされている。

選定プロセスや利用可能な情報源の制約等から、比較対象取引にレンジが生まれる場合、四分位レンジや百分位値等の中心化傾向を考慮に入れた統計的手法が、信頼性の向上に役立つとされている<sup>520</sup>。関連者間取引の実績値が営業利益率レンジの外にある場合には、レンジ内のいずれかの点に調整することが認められるが、仮に四分位レンジや百分位値等の中心化傾向による統計的手法を採用した場合には、全実績値の中位値に調整することが一般的と考えられる<sup>521</sup>。関連者間取引での実績値が、課税庁の主張する独立企業間価格幅に入っていない場合、納税者は、関連者間取引の条件が独立企業原則を充たしているという状況を説明するか、独立企業間価格幅がその実績値を含んでいるという状況を説明する機会が提供されるべきと考えられる。

### 第3項 利益法のハイブリッド・レンジ

OECD 移転価格ガイドラインでは、独立企業間価格の算定は、厳密な科学ではなく、最も適切な方法を適用した結果、その全てについて相対的に同等の信頼性があるという複数の数値からなるレンジが生み出される可能性がある<sup>522</sup>と指摘している<sup>522</sup>。

複数の独立企業間価格算定方法が適用され、比較対象取引の数値に幅が生まれる場合に、独立企業間価格算定方法毎の差異調整の違いにより、データが偏差を持つ可能性がある。そのため、比較対象取引毎に独立企業間価格の分析を行った上で、レンジを設定することが適当かを判断する必要がある<sup>523</sup>。各算定方法により生み出されたレンジは、独立企業の複

<sup>520</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 3.55～3.59。

<sup>521</sup> 米国財務省規則§1.482-1(e)(3)。

<sup>522</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 3.55。

<sup>523</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 3.55～3.59。

数の数値から構成される受入れ可能なレンジを設定するために使用できるが、複数のレンジから得られたデータについて、例えば複数のレンジが重複する場合には、独立企業間価格レンジをより正確に定めるために有用と考えられている。

他方、複数のレンジが重複しない場合には、複数のレンジの使用に関しては、レンジの決定に使用する独立企業間価格算定法の相対的な信頼性と、各算定方法で用いられている情報の質に依存するため、一般的に可否を判断することができないとされている。例えば、取引単位営業利益法により、一方の関連当事者に一定の水準の営業利益の確保が求められる場合に、関連者間取引による合算利益が、当該営業利益金額を上回っているのであれば、当該関連当事者へ当該営業利益金額を配分し、残余の営業利益金額を他方の関連当事者へ配分することが可能となる。しかし、仮に、関連者間取引による合算利益が、当該営業利益金額を下回っているのであれば、当該関連当事者へ当該営業利益金額を配分するためには、他方の関連当事者は、残余の営業利益金額の配分でなく、損失の負担が求められることになる。このように、関連者間取引における合算利益が少ないか、又は合算損失の場合に、一方の関連当事者の営業利益を創出するために、他方の関連当事者が営業損失を負担する状態をインカム・クリエーションと呼んでいる。

日米間の相互協議では、日本からの輸出取引が、円高等により合算損失となった状況において、米国の企業を比較対象とする利益比準法の適用により、米国に所在する本邦企業の子会社の営業利益が創出され、本邦親会社が、対応的調整により税を還付するインカム・クリエーションが大きな問題となった。そのため、関連者間取引による合算利益が、利益比準法による営業利益を下回っている状況において、インカム・クリエーションを避けるため、合算利益又は合算損失を前提とする利益分割法又は損失分割法による検証を行うこととし、利益比準法及び利益分割法のハイブリッド・アプローチにより、利益比準法による営業利益が引下げられ、インカム・クリエーションの解決につながったとされている。このように、関連者間取引による合算利益が、利益比準法による営業利益を下回る状況では、利益比準法による営業利益レンジが利益分割法による配分結果と重複しないため、利益分割法による検証を優先して、利益比準法による営業利益レンジの引下げを行うことが必要となる可能性がある。

仮に、関連者間取引による合算利益が、利益比準法による営業利益を上回る状況では、利益比準法による営業利益レンジと利益分割法による配分結果が重複する可能性があり、独立企業間価格レンジをより定めることが可能になると考えられる。既述したように、再

販売価格基準法における機能調整として営業費等の差異調整を行なうことにより、利益比準法の適用結果と整合化させた事例においても、利益比準法及び再販売価格基準法のハイブリッド・アプローチにより、利益比準法による営業利益レンジと再販売価格基準法による売上総利益レンジを重複させて独立企業間価格を算定したものと評価される。

#### 第4項 比較法と利益分割法によるハイブリッド・アプローチ

基本三法、利益比準法、取引単位営業利益法及び比較利益分割法は、非関連者間の比較対象取引を使用して独立企業間価格を算定するため、独立企業原則の適用において、より客観的な方法と考えられている。利益分割法である寄与度分割法及び残余利益分割法は、関連者間取引における内部情報に基づくファクターを使用するため、客観的な方法とは評価されず、ファクターの採り方により、恣意的な配分が行われるのではないかとの懸念があるが、基本三法、利益比準法及び取引単位営業利益法についても、関連者間取引の片方の当事者を検証対象とするため、他方の当事者の反射的利益が検証されず、バランスを欠いた所得配分になるのではないかとの懸念がある。

比較利益分割法、寄与度分割法及び残余利益分割法は、関連者間取引の双方の当事者を検証対象とするため、バランスのある所得配分になる可能性があるという特徴がある。比較対象取引を使用して客観性が確保され、双方の当事者を検証対象としてバランスのある所得配分が期待できる比較利益分割法については、開示され利用可能な利益配分情報が、ジョイント・ベンチャーやライセンサー・ライセンシーの利益分配割合しか使用できないため、実務上はあまり活用されない状況となっている。そのため、これまでの独立企業間価格算定方法の選択についての議論では、基本三法、利益比準法及び取引単位営業利益法等の比較法か、または内部ファクターを使用した利益分割法である寄与度分割法や残余利益分割法かの争いになっていると考えられる。

納税者及び課税庁双方にとって、複数の独立企業間価格算定方法の検証には、コストがかかることから、可能であれば特定の1つの算定方法による検証が望ましいが、実務上は、複数の算定方法を検証して、最適な方法を選択していく必要があり、複数の算定方法による検証が必ずしも排除されるものではないと考えられている。既述したように、基本三法、利益比準法及び取引単位営業利益法等の比較法では、客観性が確保され、寄与度分割法や残余利益分割法等の利益分割法では、双方の当事者を検証することにより、バランスのある利益配分が期待されることから、比較法と利益分割法の双方の特徴を活かしたハイブリ

ッド・アプローチを採ることにより、独立企業間価格算定方法の改善を図っていくことも検討していく必要があると考えられる。

特に、これまでの日米の相互協議において、困難な局面を解決してきた経験からは、ハイブリッド・アプローチによる柔軟な解決が現実的な選択肢として有効に機能するものと考えられる。また、最適方法ルールの下では、各算定方法間の優越について、限られた情報を前提とすると、必ずしも判然としない状況も想定される。裁判において、算定方法の確定を行うためには、独立企業間価格であることの蓋然性がより高いことにより、最適な算定方法を決する必要がある。しかし、相互協議では、蓋然性の優越によって、最適な算定方法を決するだけでなく、ハイブリッド・アプローチにより柔軟な解決が図られてきたこともあり、比較法及び利益分割法のように、双方の算定方法による検証が、独立企業間価格の算定において、客観性の確保とバランスの取れた利益配分をもたらすという理由から、より良い結果をもたらす可能性がある場合には、ハイブリッド・アプローチによる独立企業間価格の算定についても、前向きに検討する必要があると考えられる。裁判での解決と同様、過去年度の金額合意でなく、将来の基準を示すために、困難を克服し、算定方法について合意すべきであり、ハイブリッド・アプローチによる独立企業間価格算定方法の合意を目指すべきと考えられる。

#### 第5項 ハイブリッド・アプローチによる解決

ハイブリッド・アプローチは、複数の独立企業間価格算定方法によるレンジが重複する場合、独立企業間価格レンジの正確性を向上させるために有用となるが、複数の独立企業間価格算定方法によるレンジが重複しない場合、レンジの決定に使用する独立企業間価格算定方法の相対的な信頼性と、各算定方法で用いられている情報の質に依存することから、複数のレンジは、事実と状況に応じて判断しなければならない。そのため、複数の独立企業間価格算定方法によるハイブリッド・レンジについて、重複するレンジ内では、独立企業間価格であることの蓋然性が、より高くなると考えられるが、重複しないレンジ内では、独立企業間価格であることの蓋然性が、より低くなると考えられる。

しかし、重複しないレンジ内においても、第2項で述べたように、利益比準法による、一方の関連当事者の営業利益確保のためのインカム・クリエーションを避けるため、双方の関連当事者の利益配分を検証する利益分割法とのハイブリッド・アプローチは、正当化されると考えられる。このように、ハイブリッド・レンジについては、独立企業間価格で

あることの蓋然性の向上に有益な側面と、独立企業間価格算定方法における欠陥を補う側面があり、両側面を活用することにより、独立企業間価格の算定における困難性の解決に役立っていくものと考えられる。ただし、ハイブリッド・レンジの設定については、検討対象となっている比較対象取引の全てについて相対的に同等の比較可能性がない場合には、比較可能性の程度が劣るものを除外することが前提となっている<sup>524</sup>。また、比較対象取引について利用可能な情報には制約があるので、比較可能性を高めるための調整が特定できず、定量化できないような場合には、レンジの設定では四分位幅等を考慮した統計的手法により行われるべきと考えられる<sup>525</sup>。

本論で分析してきたように、独立企業間価格の算定には、比較対象取引の抽出困難性、差異調整に係る情報入手の限界、及び無形資産取引に係る認識、評価及び独立企業間価格算定の困難性等、様々な困難に直面することになる。そのため、独立企業間価格算定方法につき、独立企業間価格であることの高度の蓋然性を確保する最善の方法を求めるのではなく、蓋然性の優越により比較優位な方法を求める最適方法ルールが採用されている。その上で、相互協議では、二重課税を回避するために、決裂ではなく合意に向けたあらゆる努力を行っていくことが求められており、独立企業間価格算定方法が確定できないという状況は避けていかなければならない。

特に最近では、OECD加盟国以外の新興国において、移転価格税制の執行が強化され、二重課税問題が発生しているが、使用する独立企業間価格算定方法が対立し、算定方法の確定ができない状況が起きている。例えば、中国では、課税権の主張として、人件費やインフラ等が国際的に低廉であることによるロケーション・セービングの問題がある。人件費等が安いことによる製造利益については、中国側に課税権があるとの主張であるが、わが国からはノウハウが提供されることによる利益であるとして対立することになる。ノウハウの提供によるものである場合には、使用料による回収が行われるべきであるが、特許等と異なり、中国では十分な理解が得られない場合もあり、使用料自体を否認したり、極めて定率な使用料しか認めなかったりする場合が多く、協議は難航する状況となっている。

また、単純組み立てを行う委託製造会社として、材料・部品を支給し、製品の買い上げを行っている取引において、原価基準法により低いマークアップを載せるだけで、残余利益を本国へ移転させようとする場合には、中国側から、マークアップ自体を引き上げるべ

---

<sup>524</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 3.56。

<sup>525</sup> OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 3.57。

きとの主張のほか、マークアップの対象となる原価について、組み立てを行う人件費だけでなく、材料費・部品代を加えた、トータル・コストにマークアップを載せるべきとの主張がなされることがある。

国際的には、このような単純組み立ての場合には、材料費・部品代を差し引いたネット・コストにマークアップを載せるべきであるが、その点で対立が深刻化する場合もある。

他方、中国は、消費市場としても成長を遂げており、一部の製品には、ローカル・プレミアムとなる高収益を挙げている企業もある。このような事例においては、消費市場におけるマーケティング上の無形資産の認定と評価が大きな争点となってきた。仮に、取引単位営業利益法により、低い利益だけ中国子会社につけ、残余利益を本国へつけるような利益分配を行っている場合には、残余利益の部分についても、利益分割法により、中国側が分配を受けるべきとの主張がなされることがある。

わが国が、過去の円高等により赤字であった時期に、米国との間で、損失分割を行うためのハイブリット・アプローチと異なり、ローカル・プレミアムを帰属させるためのハイブリット・アプローチであり、算定方法自体での合意が困難になる可能性が出てきている。このように、納税者と課税庁だけでなく、各国の権限のある当局間で、独立企業間価格算定方法の選択を巡り対立する状況においては、柔軟なアプローチとして、例えば、基本三法に準ずる方法の適用可能性を高めたり、あるいはハイブリッド・アプローチを採用したりすることにより、独立企業間価格算定の困難性を解決する方法が模索していく必要があると考えられる。

### 第3節 小括

本章では、有形資産取引と比較して、より困難な問題を提起している無形資産取引を前提に、無形資産取引に最適な算定方法を模索していくとともに、国際間の算定方法の争いを考慮した上で、算定方法に係る基準を合意していくための方策について検討してきた。

米国では、内国歳入法 482 条に所得相応性基準を導入して、利益法による独立企業間価格の算定が、多国籍企業の関連者間取引だけでなく、独占市場や無形資産に係る取引でも、適正所得配分のための最適な代替手段として使用できるとしている。また、2011 年に開始された OECD における移転価格ガイドラインの改訂作業を取り上げ、無形資産の定義、認識及び評価における問題とマーケティング上の無形資産の認定に係る問題を指摘している。近年、消費市場におけるマーケティング上の無形資産の認定と評価が国際的な二重課税の構造的な要因となっている状況を踏まえ、OECD での無形資産に係る新たなガイドライン策定のための論点を提示し、取引単位営業利益法と利益分割法の適用による相互協議での解決可能性を考察し、納税者と各国課税庁の間で算定方法が対立する状況を解決するため、取引単位営業利益法と利益分割法によるハイブリッド・アプローチの採用を提言している。

利益法の適用において、比較対象取引の立証が困難な場合には、利益分割法が選択されることになるが、関連者間取引の各取引当事者が開発に貢献した重要でユニークな無形資産や高度に統合された活動に係る取引に対しては、基本三法や取引単位営業利益法のような一面的な方法よりも、双方の取引当事者を検証する利益分割法のような二面的な方法が、適切であると評価されている。利益分割法は、独立企業であればその取引から実現を期待したであろう利益分割の近似として、独立企業原則に適合すると考えられている。しかし、利益分割法は取引当事者双方に係る情報の入手が必要であり、国外に所在する親会社の情報について十分な情報収集ができない場合には、分割対象となる取引当事者間の合算利益の算定が困難となる可能性がある。

また、OECD 移転価格ガイドラインでは、独立企業間価格の算定は、厳密な科学ではなく、最も適切な方法を適用した結果、その全てについて相対的に同等の信頼性があるという複数の数値からなるレンジが生み出される可能性があるとは指摘している。各算定方法により生み出されたレンジは、独立企業の複数の数値から構成される受入れ可能なレンジを設定するために使用できるが、複数のレンジから得られたデータについて、例えば複数のレンジが重複する場合には、独立企業間価格レンジをより正確に定めるために有用と考えられている。他方、複数のレンジが重複しない場合には、複数のレンジの使用に関しては、レ

レンジの決定に使用する独立企業間価格算定法の相対的な信頼性と、各算定方法で用いられている情報の質に依存するため、一般的に可否を判断することができないとされている。

ハイブリッド・レンジについては、独立企業間価格であることの蓋然性の向上に有益な側面と、独立企業間価格算定方法における欠陥を補う側面があり、両側面を活用することにより、独立企業間価格の算定における困難性の解決に役立っていくものと考えられる。独立企業間価格の算定は、比較対象取引の抽出困難性、差異調整に係る情報入手の限界、及び無形資産取引に係る認識、評価及び独立企業間価格算定の困難性等の問題がある。

相互協議では、二重課税を回避するために、決裂ではなく合意に向けたあらゆる努力を行っていくことが求められており、独立企業間価格算定方法が確定できないという状況は避けていかなければならない。とりわけ、最近では、OECD加盟国以外の新興国において、移転価格税制の執行が強化され、二重課税問題が発生しているが、使用する独立企業間価格算定方法が対立し、算定方法の確定ができない状況が起きている。例えば、中国では、課税権の主張として、人件費やインフラ等が国際的に低廉であることによるロケーション・セービングの問題がある。さらに、近年、消費市場としても成長を遂げており、一部の製品には、ローカル・プレミアムとなる高収益を挙げている企業もある。

このような事例においては、消費市場におけるマーケティング上の無形資産の認定と評価が大きな争点となってきた。このように、納税者と課税庁だけでなく、各国の権限のある当局間で、独立企業間価格算定方法の選択を巡り対立する状況においては、柔軟なアプローチとして、例えば、基本三法に準ずる方法の適用可能性を高めたり、あるいはハイブリッド・アプローチを採用したりすることにより、独立企業間価格算定の困難性を解決する方法が模索していく必要があると考えられる。



## 第5章 結論

### 第1節 わが国の租税訴訟での課題と解決のための方策

移転価格税制は、多国籍企業の関連者間取引による所得移転を防止するため、独立企業間取引を参照して課税所得計算することを求めている。移転価格税制に基づき課税処分が行われた場合、納税者としては、原告として課税処分取消訴訟を提起し、国内の裁判所で租税訴訟によりその解決を図るか、あるいは親会社と子会社等の国外関連者<sup>526</sup>との国際的二重課税を回避するため、租税条約上の相互協議によりその解決を図るか、いずれかの救済手段により解決が図られることになる。近年、国外関連者との間での取引において、有形資産だけでなく無形資産も対象となってきたことにより、比較可能な独立企業との間で行われる輸出入取引等で設定される価格を指標として独立企業原則を適用することが困難となり、各国での租税訴訟や租税条約上の相互協議において深刻な問題となっている。

本論では、第一に、わが国の租税訴訟での独立企業原則適用の困難性を示す事例として、独立企業間価格の算定における比較対象取引であるための要件事実立証の問題を取り上げ、独立価格比準法、再販売価格基準法及び原価基準法における法令上の要件及び国際的な議論を前提に、わが国裁判での適用を分析し、立証が困難な要因としての、独立企業間取引との比較可能性及び差異調整に係る立証責任の問題を提示した。

ソフト事件高裁判決において、納税者の使用した基本三法と同等の方法が適用できないことが事実上推定されたにもかかわらず、納税者がその適用を立証しないまま、課税庁による基本三法に準ずる方法と同等の方法の適用が取消されたため、納税者の使用した基本三法と同等の方法についても、後続年分の申告において独立企業間価格の算定方法として使用できるか不明となっている問題を指摘した。米国では、Eli Lilly & Co. v. Commissioner事件のように、収益性の高い特許権やノウハウ等の製造無形資産の比較対象となる独立企業間の取引がなかったため、基本三法が適用できず、利益分割法による所得配分が行われた事例がある。

独立企業間価格の算定には、膨大な国際取引の評価を行うという負担を納税者及び課税庁の双方にもたらすことになり、関連者間取引において取引時点で設定した条件をその後

---

<sup>526</sup> 租税特別措置法 66 条の 4 第 1 項では、国外関連者について、「外国法人で、当該法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資(当該他方の法人が有する自己の株式又は出資を除く。)の総数又は総額の百分の五十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(次項及び第五項において「特殊の関係」という。)のあるものをいう。」と定義している。

の特定の時点で独立企業原則と整合的であるか証明することが求められる。特に、課税庁には、現実の取引が行われた時点から数年後に、独立企業間価格の証明が求められ、比較可能な非関連者間取引や、取引が行われた時点での市場の状況に係る情報を集めなければならず、時間の経過に従いより困難となる可能性がある。また、裁判において、国外関連取引の後続年分の申告に係る課税上の指標となるような解決が行われない場合、納税者及び課税当局にとり適用すべき独立企業間価格の算定方法の確定がなされず、移転価格課税に係る最終的な紛争解決には至っていないという問題を検討し、真実発見の要請から適用すべき独立企業間価格の算定方法の確定につなげていくべきであると指摘した。

移転価格税制では、比較可能な非関連者間取引の検証における情報入手の困難性や事後調査による立証の困難性により、独立企業間価格の算定における立証努力を促す方法が、課題になっているものと考えられる。そのため、裁判所による立証責任の分配、立証責任を負わない当事者の事実解明義務、及び租税訴訟における推定による立証軽減が、立証努力を促す方策として考えられる。

裁判所による立証責任の分配及び立証責任を負わない当事者の事実解明義務については、納税者に立証努力を促す方法として効果があると評価でき、判例の積み重ねにより、納税者である多国籍企業の立証努力が促されることになると考えられる。また、租税訴訟における推定による立証軽減についても、移転価格税制における推定規定による課税については、立証軽減よりも、むしろ納税者の情報提供への協力を促す方法として効果があると考えられる。このように、立証努力を促すことにより、納税者及び課税庁双方により独立企業間価格の算定に係る立証が行われることで、裁判において、独立企業間価格の算定が、より可能になっていくものと考えられる。

しかし、ソフト事件高裁判決のように、独立企業間価格の算定における詳細な差異調整が求められ、納税者及び課税庁の双方の立証が高い証明度に達しなかった場合には、依然として独立企業間価格算定方法の確定が行われないのではないかと考えられる。移転価格税制における独立企業間価格に係る情報の入手困難性や立証の困難性を前提とすると、事実認定に関して、通常の高い証明度、すなわち高度の蓋然性により、証明があったとするのでは、証明度に達せず、依然として真偽不明となる可能性があるのではないかと考えられる。

事実認定の証明度について、高度の蓋然性による証明が求められ、結果として証明度に達せず、独立企業間価格が真偽不明となり確定しないこととなれば、特殊関連企業間の取

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申告調整型の移転価格税制の趣旨に照らし、裁判が機能していないことにつながるのではないかと考えられる。そのため、独立企業間価格算定方法の確定を行うための方策として、立証が困難な事実の認定においては、通常の高い証明度では立証が困難となる可能性があるとして、事実認定の証明度自体を軽減させていくこととし、多国籍企業の国外関連取引を分析し、比較対象取引の存在を立証する制度固有の困難性を前提に、租税訴訟における特別な事情として厳格に適用するため以下の要件を提示した。

①事実の証明が事柄の性質上困難であることによる要件として、

(i) 事業再編等による多国籍企業に係る機能・リスク分析の困難性

(ii) 多国籍企業の国外関連者に係る情報の入手困難性

(iii) 比較可能性のある独立企業間取引の立証困難性

また、証明困難の結果、実体法の規範目的・趣旨に照らし著しく不正義であるとの要件として、

②独立企業間価格の算定に係る要件事実の立証を尽くしていないとして取り消され、独立企業間価格算定方法が確定せず、所得の海外移転への対応が不可能となることが、適正公平な課税の見地から問題であり、移転価格税制の規範目的・趣旨に照らし著しく不正義であること

さらに、原則的証明度と等価値の立証が可能な代替的手段が想定不能であるとの要件として、

③基本三法による原則的な証明度と等価値の立証が可能な代替的手段としての基本三法に準ずる方法及びその他政令で定める方法適用の困難性

これらの要件を充たす場合には、証明度軽減の法理を適用して、独立企業間価格立証に係る困難性解決のための米国及び OECD での議論を反映した追加的な情報提供や立証責任に係る課題を解決していくことが必要となっているのではないかと考えられる。

2011年6月の租税特別措置法改正により導入された最適方法ルールは、米国では、独立企業間実績値の決定は、他の方法の適用不可能を立証しなくても、特定の方法で決定できるとしており、後になって別の方法が独立企業間実績値のより信頼できる尺度であると立証された場合には、当該別の方法が使用されなければならないとしている。この点において、独立企業間価格算定方法の最適性は、納税者及び課税庁の双方が使用した算定方法間の優越により決するものと考えられるが、そのためには「比較可能性」だけでなく、「信頼

性」も重要な観点として採用されてきている。同ルールでは、比較可能性分析は最も信頼できる比較対象を見つけ出すことを目標とするが、比較対象となり得る全ての情報源を網羅的に検索することが求められているのではなく、情報の利用可能性に限界があり、比較対象データの検索に大きな負担がかかることが認識されている。また、データの信頼性を加味した各算定方法間の優越の判断を行っていくためには、各算定方法の適切さに係る相対的な優越を決する必要がある、その場合には、独立企業間価格算定方法の立証について、高度の蓋然性から優越的蓋然性へ証明度を軽減していくことが求められ、それにより立証困難な独立企業間価格算定方法の確定を図っていくべきと考えられる。

## 第2節 無形資産取引への独立企業原則適用のハイブリッド・アプローチによる解決

有形資産取引と比較して、より困難な問題を提起している無形資産取引を前提に、無形資産取引に最適な算定方法を模索していくとともに、国際間の算定方法の争いを考慮した上で、算定方法に係る基準を合意していくための方策について検討した。

米国における内国歳入法 482 条の改正により、所得相応性基準が導入されたことから、利益法による独立企業間価格の算定が、競争市場を前提とした独立企業原則と整合的で、多国籍企業の関連者間取引での適正所得配分に使用できることとなっている。独占市場や無形資産が関係する経済状況でも、競争市場における独立企業間価格の算定のための最適な代替手段として使用できると位置づけられている。比較対象取引の立証が困難な場合、利益分割法が用いられることになり、関連者間取引の各取引当事者が寄与した重要かつユニークな無形資産の存在や高度に統合された活動の関与が認められる場合は、基本三法や取引単位営業利益法のような一面的な方法よりも、双方の取引当事者を検証する二面的な利益分割法の適用が適切であると評価されている。無形資産を開発あるいは維持するために負担される費用の金額、性格及び影響等を分析することにより、比較可能性や各関係者の貢献に係る相対的価値の決定を裏付けることができる場合があるが、他方では、負担される費用と相対的価値の間には必然的なつながりがない場合もあり、利益分割法の適用が困難になる可能性があると示されている。また、2011年に開始された OECD における移転価格ガイドラインの改訂作業を取り上げ、無形資産の定義、認識及び評価における問題とマーケティング上の無形資産の認定に係る問題を指摘した。

近年、消費市場におけるマーケティング上の無形資産の認定と評価が国際的な二重課税の構造的な要因となっている状況を踏まえ、OECD での無形資産に係る新たなガイドライン

策定のための論点を提示し、取引単位営業利益法と利益分割法の適用による相互協議での解決可能性を考察し、納税者と各国課税庁の間で算定方法が対立する状況を解決するため、取引単位営業利益法と利益分割法によるハイブリッド・アプローチの採用を提言した。ハイブリッド・レンジについては、独立企業間価格であることの蓋然性の向上に有益な側面と、独立企業間価格算定方法における欠陥を補う側面があり、両側面を活用することにより、独立企業間価格の算定における困難性の解決に役立っていくものと考えられる。独立企業間価格の算定は、比較対象取引の抽出困難性、差異調整に係る情報入手の限界、及び無形資産取引に係る認識、評価及び独立企業間価格算定の困難性等の問題がある。

相互協議では、二重課税を回避するために、決裂ではなく合意に向けたあらゆる努力を行っていくことが求められており、課税年分の紛争解決のみならず、後続年分の申告に対する指針を示すという観点からも、独立企業間価格算定方法が確定できないという状況は避けていかなければならない。とりわけ、最近では、OECD加盟国以外の新興国において、移転価格税制の執行が強化され、二重課税問題が発生しているが、使用する独立企業間価格算定方法が対立し、算定方法の確定ができない状況が起きている。例えば、中国では、課税権の主張として、人件費やインフラ等が国際的に低廉であることによるロケーション・セービングの問題がある。さらに、近年、消費市場としても成長を遂げており、一部の製品には、ローカル・プレミアムとなる高収益を挙げている企業もある。このような事例においては、消費市場におけるマーケティング上の無形資産の認定と評価が大きな争点となってきた。このように、納税者と課税庁だけでなく、各国の権限のある当局間で、独立企業間価格算定方法の選択を巡り対立する状況においては、柔軟なアプローチとして、例えば、基本三法に準ずる方法の適用可能性を高めたり、あるいはハイブリッド・アプローチを採用したりすることにより、独立企業間価格算定の困難性を解決する方法が模索していく必要があると考えられる。

独立企業間価格算定方法の選択に係る柔軟性を高めることにより、関連者間取引に係る独立企業間価格を確定し、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が求められていると考えられる。

(参考文献)

青山慶二「プロフィット・スプリット法」金子宏編『国際課税の理論と実務』有斐閣 1997年4月。

同「相互協議と移転価格税制」租税研究(租税研究協会)2005年3月。

赤松晃「国際租税原則と日本の国際租税法－国際的事業活動と独立企業原則を中心に－」税務研究会 2001年。

同「国際課税の実務と理論－グローバル・エコノミーと租税法－」税務研究会 2007年。

伊川正樹「アメリカにおける税務訴訟の実態(1)(2)－税務訴訟における和解再検討の一素材として」民商 133 卷 1 号、2 号。

石田穰「証拠法の再構成」東京大学出版会 1980年。

伊藤滋夫「要件事実と実体法」ジュリスト 869 号有斐閣 1986年。

同「続・要件事実と実体法(上)・(下)」ジュリスト有斐閣 1987年 881号、882号。

同「要件事実と実体法断想(上)(下)」ジュリスト 1989年 945号、946号。

同「事実認定の基礎 裁判官による事実判断の構造」有斐閣 2004年。

同「要件事実の基礎 裁判官による法的判断の構造」有斐閣 2004年。

伊藤眞「民事訴訟法[第3版補訂版]」有斐閣 2005年。

今村隆「課税訴訟の理論と実務」税務経理協会 1998年。

同「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 2005年 5月 1-15日号(No.1289)。

同「課税訴訟における要件事実論の意義」税大ジャーナル 4号 2006年。

同「移転価格税制における独立企業間価格の証明責任」(Business Law Journal) 2008年。

同「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 2009年。

同「移転価格税制における独立企業間価格の立証－最近の裁判例を租税にして－」租税研

究 2009 年。

同「再論・課税訴訟における要件事実論の意義」税大ジャーナル 10 号 2009 年。

岩崎政明「租税訴訟における納税者の証拠提出責任—改正国税通則法 116 条の意義と適用範囲—」判例タイムズ 581 号 1986 年。

同「租税訴訟における証明責任」南博方編『条解行政事件訴訟法』弘文堂 1992 年。

大岩利依子「移転価格税制における無形資産取引の考察—無形資産の所有権について(1—3) 商学研究 58 巻 2・3 合併号、58 巻 4 号、59 巻 1 号(2007—2008 年)。

大江忠「第 2 版 要件事実民法 上」第一法規 2002 年。

同「要件事実租税法(上)(下)」第一法規 2004 年。

太田勝造「裁判における証明論の基礎—事実認定と証明責任のベイズ論的再構成」弘文堂 1982 年 35 頁以下。

太田洋「アドビ移転価格事件 東京高裁判決の検討」国際税務 3 月号 2009 年。

同、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 7 月号 2009 年。

岡村忠生「関連法人グループと内国歳入法典四八二条(1)~(3)・完」税法学 1984 年 404 号、405 号、406 号。

同「内国歳入法典四八二条の適用における告知と証明責任」法学論叢 1989 年 124 巻 5=6 号)

同「税務訴訟における主張と立証—非正常取引を念頭—」芝池義一、田中治、岡村忠生編「税務行政と権利保護」ミネルバ書房 1995 年。

同「内国歳入法 482 条における費用分担取決めについて」京都大学法学部創立百周年記念論文集第 2 巻 245 頁。

同「無形資産の課税繰延取引と内国歳入法典 482 条(1)(2)」民商 118 巻 4—5 号 610 頁。6 号 803 頁。

雄川一郎「行政訴訟法」有斐閣 1957 年。

春日偉知郎「証明責任論の一視点—西ドイツ証明責任論からの示唆—」判例タイムズ 350 号 1977 年。

同「証拠の蒐集および提出過程における当事者行為の規律—事実解明義務の要件を中心として—」民事訴訟雑誌 28 号 1982 年。

同「自由心証主義の現代的意義」『講座民事訴訟法 5』弘文堂 1983 年 31 頁以下、35 頁以下。

同「証明責任論の方法と個別問題の解決」判例タイムズ 679 号 1988 年。

同「民事訴訟法研究—証拠の収集・提出と証明責任」有斐閣 1991 年。

同「行政訴訟における証明責任」『条解 行政事件訴訟法 第 3 版補正版』弘文堂 2009 年 254 頁以下。

金子宏「アメリカ合衆国の所得課税における独立当事者間取引 (arm's length transaction) の法理—内国歳入法典 482 条について—」『所得課税の法と政策』有斐閣 1996 年。

同「相互協議(権限ある当局間の協議および合意)と国内的調整措置—移転価格税制に即しつつ—」『所得課税の法と政策』有斐閣 1996 年。

同「移転価格税制の法理論的検討—わが国の制度を素材として—」『所得課税の法と政策』有斐閣 1996 年。

同「無償取引と法人税—法人税 22 条 2 項を中心として」『所得課税の法と政策』有斐閣 1996 年。

同「租税法[第 15 版]」弘文堂 2010 年。

紙浦健二「税務訴訟における立証責任と立証の必要性の程度」判例タイムズ 315 号。

川上英樹、光内法雄、前田圭「『移転価格税制』の納税者勝訴に関する考察」経理情報 1208 巻 2009 年。

川端康之「米国内国歳入法典四八二条における所得配分—関係理論から見た『所得創造理論』—(一)~(四・完)」民商法雑誌第 101 巻第 2~5 号 1989~1990 年。



同「移転価格税制－経済理論の浸透－」租税法研究第 21 号 1993 年。  
同「移転価格税制と経済分析」総合税制研究第 2 号 1993 年 63 頁。  
同「利益分割法における分割要素」関西大学商学論集第 43 巻第 4 号 1998 年。  
同「移転価格税制の展開」『租税法研究』(租税法学篇)第 36 号有斐閣 2008 年 71 頁。  
同「国際課税における代替的紛争解決モデル序説－租税仲裁手続を中心に」総合税制研究 3 号 61 頁。  
同監訳「OECD モデル租税条約」日本租税研究協会 2009 年。

岸田貞夫「合衆国連邦租税法における争訟制度について」租税法研究 3 号 1975 年。

木村弘之亮「租税証拠法の研究」成分堂 1987 年。

同「移転価格の審査に関する一般原則」金子宏編『所得課税の研究』 1991 年。  
同「移転価格の審査に関する特殊原則－利息および類似の報酬－(一)～(二・完)」法学研究 1991 年 64 巻 9 号、10 号。  
同「多国籍企業税法－移転価格の法理」慶応大法学研究会 1993 年。  
同「OECDvsUS 移転価格税制－利益比準法、取引単位営業利益法、利益分割法をめぐって」慶応義塾大学法学研究会『法學研究』2000 年 72 巻 12 号。  
同「OECD モデル条約における相互協議手続の性質(1)(2)(3・完)」慶応義塾大学法学研究会『法學研究』1998 年 71 巻 7、9、10 号。

倉田卓次「証明責任論の現状と課題」判例タイムズ 679 号 1988 年。

黒田覚「違法性の推定と税務訴訟の立証責任」『税法学』綜合法規研究所・三晃社 7 号 1 頁 1951 年。

後藤正幸「租税回避行為と主張立証責任」税法学 553 号 2005 年。

小林博志「税務訴訟における主張責任、証明責任」日税研論集 43 号 2000 年。

駒宮史博「租税条約に係る紛争処理制度のための比較研究」ジュリスト 1257 号 113 頁。

五味雄治「国際取引における『独立企業の原則』の適用をめぐる問題について」国際税務第2巻第3号1982年。

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巻2006年。  
同「租税法と準拠法—課税要件事実の認定場面における契約準拠法の考察—」税大論叢2002年。

斉藤明「合衆国租税裁判所の歴史的沿革と最近の動向」租税法研究2号1974年。

佐藤繁「課税処分取消訴訟の審理」鈴木忠一、三ヶ月章監修『新・実務民事訴訟講座10』日本評論社1982年。

佐藤正勝「移転価格税制の理論と適用—日米両国法制の比較研究—」税務経理協会1997年。  
同、高久隆太、望月文夫「Q&A 移転価格税制—制度・事前確認・相互協議—」税務経理協会2007年。

滋賀櫻「移転価格税制の基本的諸問題」税務事例40巻9号2008年。

品川芳宣「移転価格税制における独立企業間価格の算定」TKC 税研情報14巻1号2005年。

司法研修所(渡辺伸平)「税法上の所得をめぐる諸問題」『司法研究報告書第一九輯第一号』1966年。

同「増補 民事訴訟における要件事実 第一巻」法曹会1985年。

同「要件事実一巻」司法研修所民事裁判教官室『増補民事訴訟における要件事実第一巻』法曹会1986年。

同「要件事実二巻」司法研修所民事裁判教官室『民事訴訟における要件事実第二巻』法曹会1992年。

同「判決起案の手引」司法研修所民事裁判教官室『八訂民事判決起案の手引』法曹会1999年。

同「民事弁護の手引」司法研修所民事裁判教官室『六訂民事弁護の手引(補正第二版)』法曹会 1999年。

同「類型別要件事実」司法研修所民事裁判教官室『紛争類型別要件事実－民事訴訟における攻撃防御の構造－』法曹会 1999年。

同「改訂 行政事件訴訟の一般的問題に関する実証的研究」法曹会 2000年。

同(泉徳治)「租税訴訟の審理について(改定新版)」法曹会 2002年。

新堂幸司「新民事訴訟法(第四版)」弘文堂 2008年 528頁

高久隆太「移転価格税制を巡る諸問題(1)(2)」税経通信平成 19年 2月号、3月号 2007年。

高橋克己「行政訴訟における立証責任」『行政法講座』3巻有斐閣 1965年。

高橋宏志「重点講義 民事訴訟法 上」有斐閣 2005年。

滝川叡一「行政訴訟における立証責任」岩松裁判官還暦記念『訴訟と裁判』有斐閣 1956年。

田中勝次郎「租税訴訟と挙証責任」『税法学』綜合法規研究所・三晃社 6号 8頁 1951年。

田中二郎「租税法(第3版)」有斐閣 1990年。

谷口勢津夫「課税要件法上の選択手続と法的救済」山田古希『税法の課題と超克』2000年。

同「移転価格課税に関する租税条約と国内法との関係」甲南法学研究会『甲南法学』1997年 37巻 3号。

同「租税条約上の権利救済手続－ドイツにおける展開」甲南法学研究会『甲南法学』2000年 40巻 3=4号。

都筑政則「課税処分取消訴訟における立証責任」『現代裁判法大系 29巻』新日本法規 1999年。

角田伸広「多国籍企業に対する課税について－移転価格税制執行の現状」租税研究第 574 号 1997 年。

同「為替変動の移転価格への転嫁と二重課税リスクの基本的構造」租税研究第 679 号 2006 年。

ディーター・ライポルド(森勇訳)「ドイツ連邦共和国における国際民事訴訟法の改正－国際私法改革のための法律がもたらしたもの－」民事訴訟の現代的構築(染野義信博士古稀記念)1989 年。

同(春日偉知郎訳)「民事訴訟における証明度と証明責任」ディーター・ライポルド(春日偉知郎編訳『実効的権利保護－訴訟による訴訟における権利保護』信山社 2009 年。

中里実「独立当事者価格決定のメカニズム」租税法研究 21 号 1993 年。

同「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 年。

同「タックスシェルター」有斐閣 2002 年。

同「アメリカに於ける国際課税の動向と問題点」水野忠恒編著『21 世紀を支える税制の論理(第 4 卷)国際課税の理論と課題』税務経理協会 2005 年。

同「政策税制の政策目的に沿った限定解釈」租税研究 2006 年 9 月号。

同「制定法の解釈と普通法の発見(上)(下)－複数の法が並存・競合する場合の法の選択としての『租税法と私法』論－」ジュリスト 1368 号(2008 年)、1369 号(2008 年)。

同「国際租税訴訟の最前線」有斐閣 2010 年。

中村雅秀「国際移転価格の経営学」清文社 2006 年。

難波孝一「規範的要件・評価的要件」民事要件事実講座第 1 巻」青林書院 2005 年。

並木茂「民事訴訟における主張と証明の法理(上)(下)」判例タイムズ 645・646 号 1987 年。

日本租税研究協会「内国歳入法第 482 に関する白書(移転価格の研究)の概要」日本租税研究協会 1998 年

羽床正秀「移転価格税制における無形資産の評価について」国際税務第 20 号第 1 号 2000 年。

同「国際課税問題と政府間協議」大蔵財務協会 2002 年。

同、古賀陽子「移転価格税制詳解[平成 21 年版]」大蔵財務協会 2009 年。

濱田明子「移転価格課税における比較可能性の限界－判断基準を中心として－」税務大学校論叢第 36 号 2002 年。

平石雄一郎「移転価格問題に対する税制上の規制」租税法研究 10 号『国際租税法の諸問題』1982 年。

藤枝純「IRS による米国移転価格税制の再検討－日米租税摩擦－(上)、(下)」国際商事法務第 17 巻第 1・2 号 1989 年。

同「日米移転価格税制の考察(1)、(2)」国際商事法務第 19 巻第 6・7 号 1991 年。

同「米国移転価格最終規則の解説(上)、(下)」国際税務第 14 巻第 8・10 号 1994 年。

増井良啓「移転価格税制－経済的二重課税の排除を中心として－」日税研論集 33 号 1995 年。

同「技術的生産活動と移転価格税制」金子宏編『国際課税の理論と実務』1997 年。

同「移転価格税制の長期的展望」水野忠恒編『国際課税の理論と課題』税務経理協会 2005 年。

同「移転価格税制－経済的二重課税の排除を中心として」日税研論集 33 巻 1995 年 41 頁。

同「租税条約上の仲裁に関する IFA 報告書」ジュリスト 1244 号 278 頁。

水野忠恒「Arm's Length Transaction の法理」税理第 22 巻第 10 号 1979 年。

同「独立企業間価格の算定方法等の確認について」税務弘報 35 巻 7 号 1987 年。

同「租税法(第 4 版)」有斐閣 2009 年。

同「租税調査と国際取引－カナダにおける移転価格調査を中心として」松沢智先生古希記念論文集『租税行政と納税者の救済』中央経済社 1997 年。

三ヶ月章「民事訴訟法(第3版)」弘文堂 1995年。

三井哲夫「要件事実の再構成(増補・新版)」信山社 1993年。

南博方「西独の租税争訟制度」租税法研究 2号 1974年。

宮崎良夫「行政訴訟における主張・立証責任」『現代行政法体系 5』有斐閣 1984年。

村井正「トランスファー・プライシングによる租税回避行為の規制」関西大学『多国籍企業の研究』1980年。

望月文夫「日米移転価格税制の制度と運用－無形資産取引を中心に」大蔵財務協会 2007年。

森信夫「経営行動としての移転価格設定をめぐる課題と対応」国際税務第20巻第1号 2000年。

同「グローバル移転価格政策の立案と実施のプロセスについて」国際税務第23巻第7号 2003年。

同「移転価格の実務と経済分析」国際税務第27巻第12号 2007年。

矢内一好「租税条約における特殊関連企業条項の意義」租税研究第537号 1994年。

同「移転価格税制の理論」中央経済社 1998年。

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－」税務研究会 1996年。

同「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－」税務研究会 2007年。

渡辺裕泰「無形資産が絡んだ取引の移転価格課税－TNMM(取引単位営業利益法)導入の必要性」ジュリスト 1248号 2003年。

渡邊幸則「最近における移転価格税制の問題点」ジュリスト 1075号(1995年)、

NERA エコノミックコンサルティング「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－」中央経済社 2008 年

Altus Alliance, "Comments on Chapter VI and VII of the OECD TP Guidelines."  
(<http://www.oecd.org/dataoecd/41/29/46018080.pdf>), 2010.

AstraZeneca, "Transfer Pricing Aspects of Intangibles Project Scoping,"  
(<http://www.oecd.org/dataoecd/37/49/46025487.pdf>), 2010.

Avi-Yonah, Reuven S., "The Rise and Fall of Arm's Length: A Study in the Evolution of U.S. International Taxation." Michigan Law, Public and Legal Theory Working Paper Series, Working Paper No. 92, 2007.

Barsalou Lawson, "Reply to the invitation to Comment on the Scoping of the OECD's future project on the Transfer Pricing Aspects of Intangibles,"(<http://www.oecd.org/dataoecd/37/4/46025988.pdf>), 2010.

Barsalou, Lawson, "Reply to the Invitation to Comment on the Scoping of the OECD's future project on the Transfer Pricing Aspects of Intangibles."  
(<http://www.oecd.org/dataoecd/37/4/46025988.pdf>), 2010.

Bassani, Sheena (Barsalou Lawson); Cousins, Andrew (Cadbury), "Marketing Intangibles?"  
(<http://www.oecd.org/dataoecd/20/43/46366788.pdf>), 2010.

BEB-VVA-Gallo, "Comments of the scoping of the OECD future project on the Transfer Pricing Aspects of Intangibles" (<http://www.oecd.org/dataoecd/37/3/46026017.pdf>), 2010.

BIAC, "BIAC Responses to the OECD Questions for Purposes of Scoping an OECD Project on Intangibles."(<http://www.oecd.org/dataoecd/18/33/46026029.pdf>), 2010.

Bird & Bird, "Comments on the Transfer Pricing Aspects of Intangibles."  
(<http://www.oecd.org/dataoecd/41/28/46018101.pdf>), 2010.

Bollmann, Frank (International Valuation Standards Council), "The Valuation of Intangible Assets."  
(<http://www.oecd.org/dataoecd/5/18/47420919.pdf>), 2011.

Collins, Alister (AstraZeneca), "Transfer Pricing Aspects of Intangibles Project Scoping."  
(<http://www.oecd.org/dataoecd/37/49/46025487.pdf>), 2011.

Collins, Alister (AstraZeneca); Neighbour, John (KPMG), "Characterization of intangible transfers and transfers made in connection with a cost contribution agreement."  
(<http://www.oecd.org/dataoecd/20/23/46366888.pdf>), 2011.

Eales, Jim “Valuation of Intangibles under IFRS 3R, IAS 36 and IAS 38.”  
(<http://www.oecd.org/dataoecd/4/53/47421362.pdf>), 2011.

Green, Robert (Skadden), “Presentation on OECD Project on Transfer Pricing Issues Relating to Intangibles.” (<http://www.oecd.org/dataoecd/1/22/46364462.pdf>), 2011.

Krugman, Paul R., 1986, “Pricing to Market When the Exchange Rate Changes,” NBER Working Paper No. 1926 (Cambridge, Massachusetts: National Bureau of Economic Research).

Leroux, Isabelle and Quenedey, Anne (Bird & Bird), “Legal protection of intangibles.”  
(<http://www.oecd.org/dataoecd/4/35/47421262.pdf>), 2011.

Müller, Johann H. (Tax Executive Institute), “Valuation in a highly uncertain environment: Commonality and valuation of contingent purchase prices, price adjustment clauses, and renegotiations.” (<http://www.oecd.org/dataoecd/5/13/47421134.pdf>), 2011.

Müller, Johann H. (Tax Executive Institute), “Definitional and ownership issues related to intangibles developed through research and development.”  
<http://www.oecd.org/dataoecd/20/46/46366876.pdf>, 2011.

OECD, “Transfer Pricing Guideline for Multinational Enterprises and Tax Administrations.”1995.

OECD, “Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP).”2007.

OECD, “Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes.”2007.

OECD, “Review of Comparability and of Profit Methods: Revision of Chapters I-III of The Transfer Pricing Guidelines.”2010.

OECD, “Report on the Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings, Chapter IX of The Transfer Pricing Guidelines.”2010.

OECD, “The 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments.”2010.

OECD, “The 2010 Update to the Model Tax Convention.”

Pim Fris and Emmanuel Llinares (NERA) “Understanding the Merger & Acquisition Landscape.”  
(<http://www.oecd.org/dataoecd/5/21/47420850.pdf>), 2011.

PriceWaterhouseCoopers, “Transger Pricing Aspects of Intangibles.”  
(<http://www.oecd.org/dataoecd/52/7/46043673.pdf>), 2011.

Theeuwes, An (VNO-NCW), “OECD Project on the Transfer Pricing aspects of Intangibles, Definitional issues.” (<http://www.oecd.org/dataoecd/20/41/46365062.pdf>), 2011.



U.S. Treasury Department and Internal Revenue Service “A Study of Intercompany Pricing.” 1988.

Verlinden, Isabel; Casley, Andrew; Menninger, Jutta (PwC), “The notion of economic rent. Usefulness of the designations routine and non-routine.”  
(<http://www.oecd.org/dataoecd/20/42/46365081.pdf>), 2011.

WTS, “New New Project on the Transfer Pricing Aspects of Intangibles.”  
(<http://www.oecd.org/dataoecd/16/48/46028142.pdf>), 2011.