

移転価格税制における多国籍企業への独立企業原則適用の困難性とその解決

—租税訴訟での課題と租税条約上の相互協議での解決可能性の考察—

一橋大学大学院国際企業戦略研究科

博士後期課程経営法務専攻

角田伸広

## 目 次

第1章 序論	1
第1節 研究の目的	1
第2節 移転価格税制における独立企業原則の適用	4
第1款 わが国の規定	4
第2款 米国の規定と独立企業原則の判例での確立	7
第1項 独立企業原則による所得配分の規定	7
第2項 独立企業原則による価格算定の判例での確立	10
1. 「公正かつ合理的」の要件	
2. 「独立企業間取引との比較可能性」の要件への変更	
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	15
第3節 問題の所在(独立企業原則適用の困難性)	17
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	21
第1節 独立価格比準法及び準ずる方法	22
第1款 法令上の要件	22
第2款 国際的な議論	23
第1項 比較対象取引であるための要件	23
第2項 独立企業間価格レンジ	26
第3款 裁判での適用	28
第1項 比較対象取引であるための要件	28
第2項 差異調整の立証	29
第3項 独立企業間価格レンジ	31
第4項 独立企業間価格の算定方法に係る主張立証責任	32
第5項 立法趣旨による基本三法に準ずる方法の適用	33
第2節 再販売価格基準法及び準ずる方法	37
第1款 法令上の要件	37
第2款 国際的な議論	38
第1項 機能・リスク	40

1. 考慮すべき機能・リスク	
2. 取引の経済実態の考慮	
3. 事業再編に係るリスクの考慮	
4. 独立企業間取引におけるリスク配分結果の考慮	
5. リスク配分とコントロール	
第2項 販売利益	46
第3項 契約条件	47
1. 契約条件の推定	
2. リスク負担に係る契約条件の検討	
第3款 裁判での適用	49
第1項 機能・リスクの観点からの比較可能性	50
第2項 販売利益の観点からの比較可能性	51
第3項 契約条件の分析	52
第4項 基本三法に準ずる方法の適用取消し	54
第3節 原価基準法	58
第1款 法令上の要件	58
第2款 国際的な議論	58
第1項 差異の調整	60
第2項 機能・リスク	60
第3款 裁判での適用	61
第1項 差異の調整	61
第2項 具体的な差異の立証	62
第4節 基本三法に準ずる方法適用上の問題	64
第1款 基本三法に準ずる方法の適用可能性	64
第1項 相互協議での適用	64
第2項 規範的要件としての総合的判断の可能性	64
1. 規範的要件	
2. 総合的判断の可能性	
第2款 独立企業間価格算定方法の不確定	69
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	69

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	70
第5節	小括	75
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	80
第1節	立証を尽くすための方策	80
第1款	民事訴訟における立証責任	80
第1項	弁論主義に基づく法的判断	80
第2項	要件事実の立証	81
第2款	要件事実の立証責任	83
第1項	要件事実に係る真偽不明	83
第2項	客観的立証責任	84
第3項	主観的立証責任	86
第4項	主張責任	87
第3款	租税訴訟における立証責任の分配	89
第1項	修正法律要件分類説による立証責任の分配	89
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	91
第4款	立証責任に係る議論	92
第1項	法規不適用の原則	93
第2項	規範説を採る法律要件分類説	94
第3項	証明責任規範説	95
第4項	規範説を採らない修正法律要件分類説	96
第5項	利益考量説	98
第2節	立証努力を促す方法	102
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	102
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	102
第2項	事後調査による立証困難性	104
第3項	裁判所による立証責任の分配	106
第2款	立証責任を負わない当事者の事実解明義務	107
第1項	事実解明義務	108
第2項	移転価格税制における情報提供義務	111

第3款 租税訴訟における推定による立証軽減	112
第1項 推定による立証軽減	112
第2項 推定の機能	113
第3項 推計課税による主張・立証	114
1. 推計の合理性	
2. 実額反証	
第4項 移転価格税制における推定規定	118
1. 適用要件	
2. 推定方法	
3. 推定規定による課税の効果	
第4款 事前確認による算定方法の確定	120
第1項 事前確認の適用可能性	120
第2項 課税処分前の事前確認での算定方法の確定	121
1. 当初申告における事前確認	
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	
第3項 課税処分後の事前確認での算定方法の確定	122
1. 相互協議による課税事案の後続年分に係る事前確認	
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	
第5款 証明度軽減の法理	124
第1項 事実認定の証明度	125
第2項 証明度の設定に係る判例	128
1. 証明度の設定	
2. 高度の蓋然性	
3. 相当程度の蓋然性	
第3項 証明度に関する学説	132
1. 通説の考え方	
2. 高度の蓋然性に係る問題	
3. 蓋然性の優越	
4. 事案類型による証明度の軽減	
5. 高度の蓋然性から優越的蓋然性への証明度軽減	

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	140
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	140
1.	真偽不明を避ける裁判所による真実発見の要請	
2.	証明度軽減法理の適用可能性	
(1)	証明度軽減の要件	
(2)	事実の証明が事柄の性質上困難	
(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	
(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	
第2項	最適方法ルールによる証明度の軽減	147
1.	最適方法による独立企業間価格の算定	
2.	独立企業間価格算定方法の優越	
(1)	比較可能性の水準	
(2)	データの完全性と正確性	
(3)	仮定の信頼性	
(4)	データと仮定の欠陥による影響	
3.	蓋然性の優越による立証	
(1)	事例に即した算定方法間の優劣	
(2)	蓋然性の優越による証明度の軽減	
第3節	小括	159
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	162
第1節	無形資産取引に係る独立企業原則の適用	162
第1款	無形資産取引に係る比較可能性	164
第2款	所得相応性基準	167
第3款	利益法の独立企業原則との整合性	170
第1項	企業統合による超過利益	170
第2項	総収益と総報酬の一致	172
第3項	利益を指標とする代替的なアプローチ	173
第4款	取引単位営業利益法の適用	174
第1項	特徴	174

第2項 利益水準指標	175
1. 営業利益	
(1) 機能分析との整合性	
(2) 関連者間取引から独立した数値の使用	
(3) 評価基準の合理性	
2. ベリー比	
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	
(2) 価格規制等による利益の帰属	
(3) 売上総利益率による再販売価格基準法での検証	
(4) 営業費による機能利益の評価	
第2項 比較可能性の要件	185
1. 法令上の要件	
2. 国際的な議論	
第3項 差異の調整	188
1. 差異調整の目的	
2. 運転資本調整	
第4款 利益分割法の適用	191
第1項 法令上の要件	191
第2項 利益分割法の特徴	191
1. 取引当事者双方の分析(親会社情報の重要性)	
2. 利益分割の推定	
3. 利益分割ファクター	
第3項 利益分割法の分類	196
1. 比較利益分割法	
2. 寄与度利益分割法	
3. 残余利益分割法	
4. ユニタリー・アプローチ	
第4項 高度に統合された事業での利益分割法の適用	199
1. AOA における議論	

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	
第2節 無形資産取引に係る利益法の相互協議での適用	202
第1款 利益法の適用可能性	202
第1項 独立企業間価格の算定	202
1. 無形資産の定義	
2. 独立企業間価格の算定	
第2項 独立企業間価格の立証	206
1. 同種の無形資産取引の立証	
2. 比較可能な無形資産取引の立証	
3. 他の方法による立証	
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	208
1. 現行の OECD 移転価格ガイドラインの考え方	
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	
3. 移転価格問題における無形資産の定義	
4. 無形資産の評価と独立企業間価格の算定	
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	
(2) マーケティング上の無形資産	
第2款 ハイブリッド・アプローチによる解決可能性	214
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	214
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	
2. ブランド所有者と現地市場での販売活動	
第2項 独立企業間レンジ	216
第3項 利益法のハイブリッド・レンジ	217
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	219
第5項 ハイブリッド・アプローチによる解決	220
第3節 小括	223
第5章 結論	225
第1節 わが国の租税訴訟での課題と解決のための方策	225

第2節 無形資産取引への独立企業原則適用の柔軟なアプローチによる解決 . . . . 228

(参考文献) . . . . . 230