

筑波ロー・ジャーナル

16号

2014年5月

論 説

- 事前確認の法制化は何故必要なのか
.....大野 雅人 1
- 中小会社の計算書類の信頼性の確保(1)
——アメリカ(1)——
.....弥永 真生 37
- 公正競争阻害性としての「競争手段の不公正さ」についての検討
.....山田 務 63



筑波ロー・ジャーナル編集委員会

目次

論 説

事前確認の法制化は何故必要なのか	大野雅人	1
中小会社の計算書類の信頼性の確保(1) ——アメリカ(1)——	弥永真生	37
公正競争阻害性としての「競争手段の不公正さ」についての検討	山田 務	63

事前確認の法制化は何故必要なのか

大野 雅人

1. はじめに
2. 事前確認の機能等
 - (1) 事前確認の法的性格
 - (2) 事前確認の目的と機能
 - (3) 事前確認の類型
 - (4) 事前確認の現状
3. 相互協議を伴う事前確認のプロセス等
 - (1) 事前確認と相互協議のプロセス
 - (2) 確認される内容
 - (3) 実績値が確認の内容から外れた場合の措置
 - (4) 移転価格課税と事前確認との違い
4. 事前確認の法制化についての検討
 - (1) 事前確認において税務当局に求められるバランス
 - (2) 法制化が必要といわれる理由
 - (3) 事前確認の法的拘束力を強めるための法制化
 - (4) 税務当局の権限を明確にするための法制化
 - (5) 事前確認について適正な手続を保障するための法制化
 - (6) 当面の結論
5. 諸外国における事前確認の法制化の例
6. おわりに

1. はじめに

本稿は、移転価格税制における事前確認の問題点といわれているものを概観し、相互協議を含む事前確認のプロセスを踏まえて、それら問題点といわれているものを解決するための方法として事前確認の法制化が有効かどうかについて考察するものである。後述「4」でみるように、事前確認については、①合

意内容が実現されるかどうか（納税者と税務当局の双方にとって）不安が残る、②税務当局による裁量の幅が大きい、③手間と時間がかかり過ぎる、④納税者の租税回避行為の手段として利用されるおそれがある、などの問題点が指摘され、それらの問題の解消のために事前確認の法制化が提言されている。しかし、論者の問題意識に応じて、法制化の方向性は様々である。そして、法制化の内容によっては、ある問題が解決されるにしても、他の問題が増幅されたり、新たな問題が生じる可能性がある。

本稿では、主に相互協議を伴う事前確認を対象に、事前確認の法制化によりこれらの諸問題の解決が可能かどうかについて考察する。本稿における筆者の結論は、事前確認の法制化はこれらの諸問題を解決するための手段としては有効なものとは考えられない、というものである。特に、①事前確認を根拠として税務当局が移転価格課税を行うというような制度の創設は、納税者の権利侵害となるおそれが大きく、また、②事前確認を取消訴訟の対象とし、あるいは事前確認を税務当局に義務付けるような制度の創設は、移転価格問題を争訟手続外で解決しようとする事前確認の趣旨に矛盾し、納税者と税務当局の双方にとっての事前確認の利便性を大きく損なうおそれがある、と考える。将来法制化を行うとすれば、それが何を目的とした法制化なのかを明確にし、当該法制化に伴う副作用も十分に考慮した上で行うべきである。

2. 事前確認の機能等

(1) 事前確認の法的性格

移転価格税制においては、納税者の予測可能性と法的安定性を確保する観点から、各国で事前確認又はAPA（Advance Pricing Arrangement若しくはAdvance Pricing Agreement）の仕組みが取り入れられている¹⁾。事前確認又はAPAとは、平たく言えば、納税者がその国外関連者との間で行う特定の取引が一定の条件下で行われていれば、税務当局は当該取引について移転価格課税を行わないということを、納税者からの申し出に基づいて、税務当局が何らかの形で保証する枠組みである。我が国においては、納税者が、当該納税者と

その国外関連者との取引に適用される独立企業間価格の算定方法等について税務当局に確認を求め、税務当局が確認をした場合には、当該取引が確認された内容で行われている限り、税務当局は当該取引が独立企業間価格で行われたものとして取り扱う（＝移転価格課税を行わない）、という枠組みとなっている（平成13年6月1日付査調7-1ほか国税庁長官通達「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）」5-2、5-16。以下本稿ではこの通達を「事務運営要領」という。）。国によっては、これを、納税者が一定の内容でその国外関連者と取引を行う場合には税務当局は移転価格課税を行わないとする、納税者と税務当局との合意として、その名称も“Advance Pricing Agreement”とすることもあるが²⁾、納税者と税務当局が契約によって租税法の規定と異なる課税関係を作り上げるかのような語感を避けたい国々（我が国を含む。）、agreementの語を用いず“Advance Pricing Arrangement”と呼称し、OECD等ではこの呼称が用いられている³⁾。いずれにせよ、この仕組みはAPAと略称されて、広く普及している。なお、事前確認の仕組みは、我が国の国税庁が

-
- 1) 事前確認に関する論文として、谷口勢津夫「事前確認制度」金子宏編『移転価格税制の研究』日税研論集64号103頁（2013）、井上博之「移転価格の事前確認制度に関する一考察－二国間の紛争処理としての機能を中心に－」税大論叢36号341頁（2001）、吉川保弘「事前確認制度の現状と課題－相互協議申立の濫用と補償調整処理を中心として」税大論叢50号1頁（2006）、濱田明子「事前確認の法的効力と紛争回避の視点－移転価格に関する事前確認について成立した相互協議の合意実施の問題から－」税大論叢45号171頁（2004）、大野雅人「事前確認手続の現状と課題」本庄資・編著『移転価格税制執行の理論と実務』（大蔵財務協会、2010）801頁等がある。
 - 2) “Advance Pricing Agreement”の呼称を用いるものとして、例えば米国のRev. Proc. 2006-9、英国のTIOPA 2010 1999年財政法85条。金子宏「移転価格税制の法理論的検討」『所得税の法と政策』（有斐閣、1996）363頁、385頁は、米国の“Advance Pricing Agreement Procedure”に「事前価格合意手続」の訳を当てている。
 - 3) “Advance Pricing Arrangement”の呼称を用いるものとして、1995年OECD移転価格ガイドラインのほか、カナダのInformation Circular 94-4 “International Transfer Pricing : Advance Pricing Arrangements (APAs),” (December 30, 1994)、豪州のPractice Statement Law Administration (PS LA 2011/1, 17 March 2011) “ATO’s Advance Pricing Arrangement Program” (17 March 2011)。

世界に先駆けて導入したものであり⁴⁾、当初は英語では“Pre-Confirmation System (PCS)”と呼称していたが⁵⁾、その後、米国が“Advance Pricing Agreement” (APA) の語を用い、世界的にAPA (Advance Pricing Arrangement の略であれ Advance Pricing Agreement の略であれ) が定着するようになり、我が国も自国の事前確認を英語ではAPAと呼んでいる⁶⁾。

事前確認について、我が国には法令の規定はなく、前述のように国税庁長官通達により運営されている。確認は行政上の事実行為であり⁷⁾、納税者の権利義務が変更されるものではない。税務当局が移転価格課税を行わないのは、信義則によるものとされている⁸⁾。また、昭和62年の通達発遣に始まる我が国の事前確認は、「一般的なアドバンス・ルーリングの先駆けをなすものとみることができよう」と評価されている⁹⁾。

4) 平成22年11月国税庁報道発表資料「事前確認の概要」1頁 (http://www.nta.go.jp/kohyo/press/2010/sogo_kyogi/index.htm)。導入時の事前確認は、昭和62年4月27日付査調5-1ほか国税庁長官通達「独立企業間価格の算定方法等の確認について」に基づき実施。同通達は、平成11年10月25日付査調8-1ほか国税庁長官通達「独立企業間価格の算定方法等の確認について（事務運営指針）」となり、更に平成13年6月1日付査調7-1ほか国税庁長官通達「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）」の第5章「事前確認手続」となった。米国では1991年（平成3年）に歳入手続91-22により事前確認制度（Advance Pricing Agreement）を導入した（現在は歳入手続2006-9）。1995年OECD移転価格ガイドラインでは第4章Fが事前確認取極（Advance Pricing Arrangement）を取り扱っている。

5) “PCS”の名称は、1986年6月に米国ニューヨークで開催されたInternational Taxation Institute, Inc.主催のセミナーにおいて桐淵利博・国税庁国税審議官が事前確認について説明した際に用いられた訳である。その後、事前確認の英訳として用いられていたが（例えば、五味雄治・編著『Q&A移転価格の税務（三訂版）』（財経詳報社、1997）305頁），“APA”の呼称が一般的になってきたため、我が国の事前確認の訳にも“APA”が使われるようになった。経緯につき、望月文夫「事前確認適用上の問題点－諸外国との比較を中心に－」租税研究716号160頁（2009）。

6) 例えば前注4の平成22年11月国税庁報道発表資料「事前確認の概要」1頁。

7) 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』（税務研究会出版局、1996）215頁、佐藤正勝編著＝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）227頁。

8) 山川・前注7、215頁。

外国では、APAを法制化している国もあれば（例えば、イギリス、フランス、韓国、中国。後述「5」参照）、法律では規定していない国もある（例えば、米国、ドイツ、カナダ、オーストラリア）。税務当局が移転価格課税を行わない根拠については、我が国のように信義則による国もあれば、税務当局と納税者との合意に基づくとするものもある¹⁰⁾。

(2) 事前確認の目的と機能

事前確認の目的は、「移転価格税制における法人の予測可能性を確保し、当該税制の適正・円滑な執行を図る」¹¹⁾ ことにある。算定が困難な独立企業間価格について、「納税者サービス」として納税者に予測可能性と法的安定性を与えることにより、移転価格課税に伴う税務当局と納税者との間の紛争を予防するという「紛争の未然防止」につながり、調査及び訴訟において生じるコストと時間の浪費を避けることができる。納税者と税務当局（あるいは税務当局どうし）が、「非対立的な雰囲気と環境の下で相談し協力する」¹²⁾ ことにより、当事者への情報の自由な流れと、データ及び情報の客観的な審査が可能となる¹³⁾。また、もしも納税者が既に移転価格課税を受けていて、当該課税についての相互協議が継続中であれば、将来年度における事前確認についての相互協議は、当該移転価格課税に伴う二重課税排除のための相互協議と同時進行で行われることが多いであろうから、移転価格課税に係る「紛争の解決」にも役立つ¹⁴⁾。

9) 増井良啓「租税法の形成におけるアドバンス・ルーリングの役割」COEソフトロー・ディスカッション・ペーパー・シリーズ4頁（2005）。国税庁が一般的文書回答の枠組みを整備したのは、平成13年6月22日付課総1-19ほか国税庁長官通達「事前照会に対する文書回答の実施について（事務運営指針）」による。なお、APAとアドバンス・ルーリングの違いについて、OECD移転価格ガイドライン4.132参照。

10) 例えば米国の歳入手続2006-9、Section 2、04。

11) 事務運営要領5-1

12) OECD移転価格ガイドライン4.143。

13) 同上。

(3) 事前確認の種類

事前確認には、納税者とその所在地国の税務当局の間で行われる「一国のみの事前確認」¹⁵⁾（「国内事前確認」¹⁶⁾、「ユニラテラルの事前確認」）と、納税者の所在地国とその国外関連者の所在地国の二つの税務当局による相互協議の合意を通じた「相互協議を伴う事前確認」¹⁷⁾（「二国間での事前確認」、「バイラテラルの事前確認」。事前確認と相互協議の当事国が3か国以上になれば、「多国間での事前確認」「マルチラテラルの事前確認」となる。）とがある。

一国のみの事前確認では、確認を受けても、将来相手国から移転価格課税を受ける（その結果、事前確認に要した手間暇が無駄になる）可能性がある。相互協議を伴う事前確認は、相手国税務当局との協議が必要なために、一国のみの事前確認よりも時間がかかるが、他方で、相互協議を伴う事前確認では我が国及び相手国の双方での課税を回避できるので、納税者の法的安定性・予測可能性は相互協議を伴う事前確認による方が格段に高まることとなる。

(4) 事前確認の現状

平成25年10月の国税庁報道発表資料「平成24事務年度の『相互協議の状況』について」¹⁸⁾によれば、平成24事務年度における事前確認に係る相互協議事案の発生件数は131件、処理件数は129件、平成24事務年度末における繰越件数は291件である。事前確認事案の全相互協議事案に対する割合は、発生件数では78.4%、処理件数では75.9%、繰越件数では81.7%を占めている（表1参照）。事前確認に係る相互協議事案の処理期間の平均は29.6か月（約2年半）

14) いわゆる「ロール・バック」による解決。OECD 移転価格ガイドライン付録「相互協議手続に基づいた事前確認取極（“MAP APA”）を実施するためのガイドライン」69、米国の歳入手続2006-9、Section 8 “Rollback of TPM”。

15) 前注4、国税庁報道発表資料「事前確認の概要」1頁。

16) 谷口・前注1、105頁。

17) 前注4、国税庁報道発表資料「事前確認の概要」1頁。

18) 国税庁ウェブサイト、http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2013/sogo_kyogi/index.htm

(表1) 相互協議事案数の推移

(単位：件)

事務年度		相互協議事案の種別			合計
		事前確認	移転価格 税	その他	
平成 22	発生	135	14	8	157
	処理	128	27	9	164
	繰越	312	45	16	373
平成 23	発生	112	21	10	143
	処理	135	15	7	157
	繰越	289	51	19	359
平成 24	発生	131	30	6	167
	処理	129	33	8	170
	繰越	291	48	17	356

(出典) 平成 25 年 10 月国税庁報道発表資料「平成 24 事務年度の『相互協議の状況』について」

である¹⁹⁾。

上記報道発表資料によれば、事前確認及び転価格課税事案において用いられた独立企業間価格算定方法は、取引単位営業利益法（TNMM：Transactional Net Margin Method）が 97 件で全体の 67.8 % を占め、次いで利益分割法が 16 件（11.2 %）、独立価格比準法 8 件（5.6 %）、原価基準法 3 件（2.1 %）、その他 19 件（13.3 %）となっており、TNMM と利益分割法で 80 % 近くを占めている²⁰⁾。TNMM と利益分割法が多用されているのは、TNMM については比較対象企業の情報が比較的入手し易いこと、また、利益分割法については、比較対象企業の情報が不要なためと思われる。税務当局が一定の要件の下に同業者調査権（租税特別措置法 66 条の 4 第 8 項）を行使し得る移転価格課税と異なり、事前確認では、確認申出企業は公開情報及び部内情報に拠らざるを得ないため、用いることができる独立企業間価格算定方法も限定されているものと推測でき

19) 石原茂行・古賀昌晴「最近の相互協議の状況について」国際税務 34 巻 3 号 24 頁（2014）。

20) 処理事案 1 件について複数の移転価格算定方法が使用されている場合には、それぞれの方法がカウントされているので、算定方法数の合計と処理件数は一致しない。

（表2） 移転価格税制における事前確認の申出及び処理の状況

（単位：件）

事 務 年 度		件 数
平成22	申出	111
	処理	115
	繰越	336
平成23	申出	103
	処理	101
	繰越	338
平成24	申出	127
	処理	138
	繰越	327

（注）平成25年10月国税庁報道発表資料「平成24事務年度 法人税等の調査事績の概要」の「Ⅲ 参考計表」の別表6の(4)、及び平成24年10月国税庁報道発表資料「平成23事務年度 法人税等の調査事績の概要」の「Ⅲ 参考計表」の別表6の(4)より、上記表1の体裁に合わせて筆者が作成。

る。

また、平成25年10月国税庁報道発表資料「平成24事務年度 法人税等の調査事績の概要」²¹⁾によれば、平成24事務年度に国税庁が受けた事前確認の申出件数は127件、処理件数は138件、平成24事務年度末の繰越件数は327件である（表2参照）。この数字は、事前確認審査部局が受理及び処理した事前確認事案の件数であり、したがって、一国のみの事前確認と相互協議を伴う事前確認とを合わせた件数である。

発生・申出と処理のタイミングについては、事前確認に係る相互協議の申立て（表1）と事前確認の申出（表2）で若干のずれがあると思われるし、件数のカウント方法も若干異なる可能性があるが²²⁾、この両者の数字を比べると、

21) 国税庁ウェブサイト、http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2013/hojin_chosa/03.htm。「平成24事務年度 法人税等の調査事績の概要」の「Ⅲ 参考計表」の別表6の(4)「移転価格税制における事前確認の申出及び処理の状況」

22) 相互協議の申立てには、補償調整に係る相互協議の申立て等が含まれている可能性がある。前注18の平成25年10月国税庁記者発表資料「平成24事務年度の『相互協議の状況』について」の参考2参照。

事前確認事案の大部分は相互協議を伴う事前確認であり、一国のみの事前確認の件数は少数にとどまっているものと思われる²³⁾。

3. 相互協議を伴う事前確認のプロセス等

次に、相互協議を伴う事前確認がどのようなプロセスで行われるのかについて、その概要を通達の規定に即して見ておきたい。

(1) 事前確認と相互協議のプロセス

事前確認については、前述したように法令に規定はなく、国税庁長官通達に基づき行われている。通達は二本立てになっており、前述の平成13年6月1日付査調7-1ほか国税庁長官通達「移転価格事務運営要領（事務運営指針）の制定について」（「事務運営要領」）の「第5章 事前確認手続」が、国税局の事前確認審査担当課（例えば東京国税局調査一部国際情報二課。本稿では以下「審査担当部局」という。）が納税者からの事前確認の申出を受けて確認を行うための手続を定め、平成13年6月25日付官協1-39ほか国税庁長官通達「相互協議の手続について（事務運営指針）」（以下「相互協議通達」という。）が、相互協議の手続に関して定めている。

これらの通達によれば、相互協議を伴う事前確認は次のような手続により行われる（図1参照）。

まず、事前確認を求めようとする納税者は、資料を添付して事前確認の申出を行う（事務運営要領5-2、5-3）。納税者は、審査担当部局又は国税庁相互協議室（以下「相互協議部局」という。）に事前に相談をすることもできる（事務運営要領5-10、相互協議通達5）。事前確認対象事業年度は原則として3事業年度から5事業年度である（事務運営要領5-7）²⁴⁾。審査担当部局は事

23) 城地徳政「国税庁調査課における国際課税に係る執行状況について」国際税務33巻1号70頁（2013）は、「事前確認については、そのほとんどが相互協議を伴うバイラテラルのもの」としている。

前確認の審査を行い、納税者の意向も確認しつつ、相互協議の申立てについても勧奨する（事務運営要領5-12）。納税者から相互協議の申立て（相互協議通達3、6）が行われた場合には、相互協議部局は納税者の国外関連者の居住地国の相互協議担当部局（以下「相手国の相互協議部局」という。）に相互協議の申入れを行い（相互協議通達15）、相互協議が開始される。納税者の国外関連者から相手国の相互協議部局にも相互協議の申立てが行われるので、相手国の相互協議部局から相互協議の申入れが行われて相互協議が開始されることもある（相互協議通達24）。事前確認に係る相互協議の申立てを行うためには、審査担当部局に事前確認の申出をすることが前提となる（相互協議通達26）。

相互協議が開始され、協議を経て、両国の相互協議部局間で合意に至ると認められる状況になれば、当該合意案は納税者に通知され、納税者に当該合意案に同意するかどうかの確認が行われる（相互協議通達18）。納税者が当該合意案に同意すれば、両国の相互協議部局間で当該合意案どおりの合意がされ、合意内容が相互協議部局から国税庁・国税局の関係課に通知される（相互協議通達30）。事前確認に係る相互協議の合意は、納税者が当初に審査担当部局に提出した事前確認申出とは異なっていることが通常であるので、納税者は当初の申出を相互協議で合意されたものに訂正し（事務運営要領5-8）、訂正後の申出に対して確認が行われる（事務運営要領5-15）。確認が行われた後、納税者が確認の内容に適合した申告を行っている場合には、確認を受けた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われ（事務運営要領5-16）、移転価格課税を受けることはない。

納税者が当該合意案に同意しなければ、両国の相互協議部局は納税者が同意できる案を求めて協議を継続するか、相互協議を終了することになる（相互協議通達20(1)へ）。ただし、両国の相互協議部局が事実上合意に至っているのであれば、納税者は二重課税のリスクを負わなくなり、事前確認の申出をした目

24) 事前確認の対象となる期間はどの国でも概ね同様の模様である。前注14のOECD「相互協議手続きに基づいた事前確認取極（“MAP APA”）を実施するためのガイドライン」51参照。

的は達成されるのであるから、納税者が当該合意案に同意しないということは考えにくい。

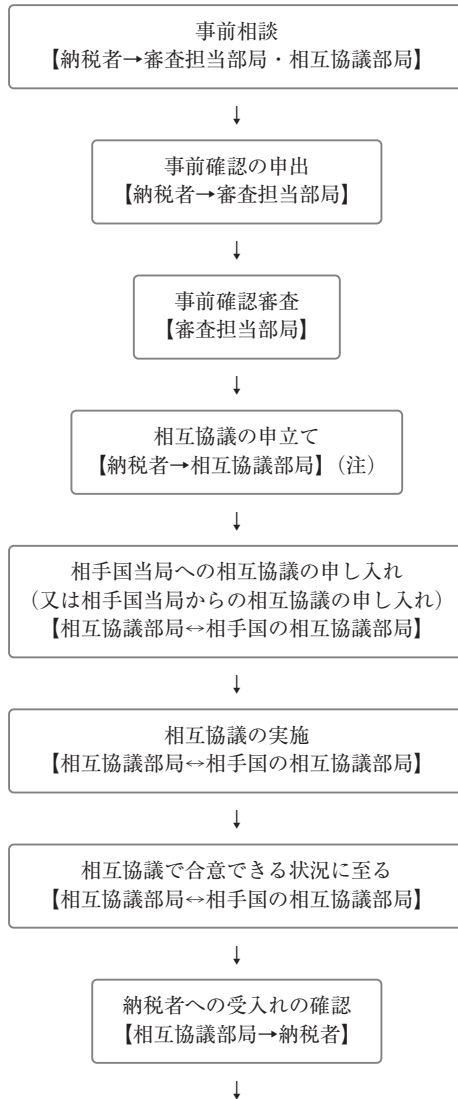
他方、相互協議が開始されても、両国の相互協議部局間で合意に至らないこと（すなわち、両国の相互協議部局が、「この事案についてはこれ以上協議しても合意できない」との結論に至ること）はあり得る。その場合、相互協議室はその旨を納税者及び国税庁・国税局の関係部局に通知し（相互協議通達20）、相互協議は終了する。この場合、納税者にとっては、一国のみの事前確認を審査担当部局に求めるか、事前確認の申出自体を取り下げるかという選択となる。

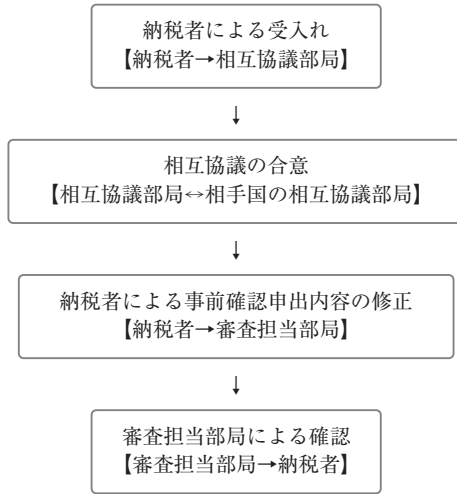
なお、事前確認の審査は法人税の調査ではなく（事務運営要領5-11(2)）、事前確認の際に納税者が局担当課に提出した資料が調査のために用いられることはない（事務運営要領2-22(2)）。

(2) 確認される内容

事前確認において確認される内容は、「確認対象事業年度、国外関連者、事前確認の対象となる国外関連取引、独立企業間価格の算定方法等」（傍点筆者）である（事務運営要領5-2）。「独立企業間価格の算定方法」のみを定めるだけでは「（納税者の）予測可能性を確保」（事務運営要領1-2(2)）したとは言い難いため、より具体的な数値を定めることが予測可能性を確保する見地から求められる。例えば、我が国の納税者（内国法人）であるJ社が、製品Pを製造し、F国に設立した子会社X社（販売会社で、特段の価値ある無形資産を有していない。）を通じて製品PをF国の第三者（小売業者）に販売している場合において、J社が将来の5事業年度について事前確認を求めた、という単純な事例を考える。この場合に、J社が、独立企業間価格の算定方法として、X社の営業利益率を基準とするTNMMを用いることについて当局に確認を求め、当局がこれに確認を与えたとしても、J社にとっては十分に満足できる解決にはならない。TNMMによるとしても、検証対象企業となるX社の比較対象企業としてどのような企業が選定されるのか、そして最終的にX社の営業利益率が何%であれば、J社からX社への製品Pの販売価格が独立企業間価格で

【図1】 相互協議を伴う事前確認のプロセス





(注) 相互協議の申立ては事前確認の申出と同時に行うこともできる。

あるとされるのかが、判然としないからである。このため、J社の事前確認及び当該事前確認に係る相互協議において中心となる問題は、どのような基準でX社の比較対象企業を選定し、その結果としてX社の適正営業利益率をどのように設定するか、ということになることが多い²⁵⁾。他方で、結果が合意内容に織り込まれる場合には、将来の状況変化に対応するため、重要な前提条件(critical assumptions)、X社の実績値が合意された幅から外れた場合の対処等が、検討・議論されることとなる。

例えば、仮設事例として、上記のJ社とX社の例で、次のように手続が進んでいったと考える（図2参照）。

J社は、X社についてTNMMで独立企業間価格を算定することが最も適当と考え、一定の条件により比較対象としてF国の法人（卸売業者）30社をいったん抽出し、そのうち10社については、何らかの理由で比較対象として不適切と判断し、比較対象から除外した。J社は、残った20社を比較対象企業として、独立企業間価格設定のベースとなるX社の営業利益率の幅（以下「適正営業利益率幅」という。）が5.5%～7.5%であるとして事前確認の申出を行ったが（図2の①）、申出内容を検討した我が国の審査担当当局は、独立企業間価格の算定方法としてTNMMが最も適当であるとの判断では一致したものの、J社が設定した比較対象企業の抽出条件や除外理由等が一部不適当と判断し、J社が選定した20社と一部異なる比較対象企業の財務データを用いて、X社の適正営業利益率幅は3.0%～5.0%であると考えた。相互協議当局もその意見に同意した。

ところが、同じ頃にX社から相互協議を伴う事前確認の申出を受けたF国

25) 事務運営要領別冊の「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」の事例27（目標利益率に一定の範囲を設定する事例）も、TNMMを独立企業間価格算定方法とし、目標利益率に一定の範囲を設定している。一定範囲の利益率等を事前確認の対象とすることについて、OECD移転価格ガイドライン4.124、前注14のOECD「相互協議手続に基づいた事前確認取極（“MAP APA”）を実施するためのガイドライン」39(e)、66(c)参照。

の税務当局は、独立企業間価格の算定方法として TNMM が最も適当であるとの判断では一致したものの、X 社による比較対象企業の抽出条件や除外理由等が一部不適当と判断し、J 社が選定した 20 社と一部異なる比較対象企業の財務データを用いて、X 社の適正営業利益率幅は 8.0 % ~ 10.0 % であると考えた (X 社の適正営業利益率幅が高めに設定されるほど、J 社の X 社に対する販売価格は低くなり、J 社の所得が少なくなることになる)。ここから相互協議が開始された (図 2 の②)。

両国の相互協議部局の数か月にわたる協議の過程で、比較対象企業の抽出条件と除外理由等についてある程度の共通認識が形成されていき、X 社の適正営業利益率幅については、我が国の相互協議部局は 4.25 % ~ 6.25 % と、また、F 国の相互協議部局は 6.75 % ~ 8.75 % と、それぞれ考えるようになり、互いの立場は接近してきたが、これではなお相互協議の合意に至ることはできない (図 2 の③)。

更に数か月の協議が行われた結果、X 社の適正営業利益率幅について、我が国の相互協議部局は 5.0 % ~ 7.0 % と、また、F 国の相互協議部局は 6.0 % ~ 8.0 % と考えるに至った (図 2 の④)。この結果、両国の相互協議部局は、X 社の営業利益率が 6.0 % ~ 7.0 % であれば移転価格課税を行う必要はないとの認識では一致し、次のような内容の合意案を作成した。

- (a) 独立企業間価格の算定方法は、X 社の営業利益率を基準とする TNMM とする。
- (b) X 社の適正営業利益率幅は 6.0 % ~ 7.0 % とする。
- (c) X 社の営業利益率の実績値が適正営業利益率幅内にある場合には、両国の税務当局は J 社又は X 社に対して移転価格課税を行わない。
- (d) もしも X 社の営業利益率が結果として上記(b)の幅からはずれた場合には、J 社及び X 社は、X 社の営業利益率が上記の幅にはいるように補償調整を行う。補償調整の詳細については、両国の相互協議部局は別途協議する。
- (e) 重要な前提 (critical assumptions) として、為替相場が一定の範囲に

あることなどを条件とし、重要な前提が満たされなかった場合のこの合意の取扱いについては、両国の相互協議部局が改めて協議する。

上記(a)～(e)の合意案を両国の相互協議部局から提示されたJ社及びX社はこの案に同意したので、両国の相互協議部局は上記合意案のとおり合意し、J社及びX社はそれぞれの国の審査担当部局に相互協議の合意に基づいて当初の事前確認の申出を修正し、それぞれの国の審査担当部局による確認が行われた。

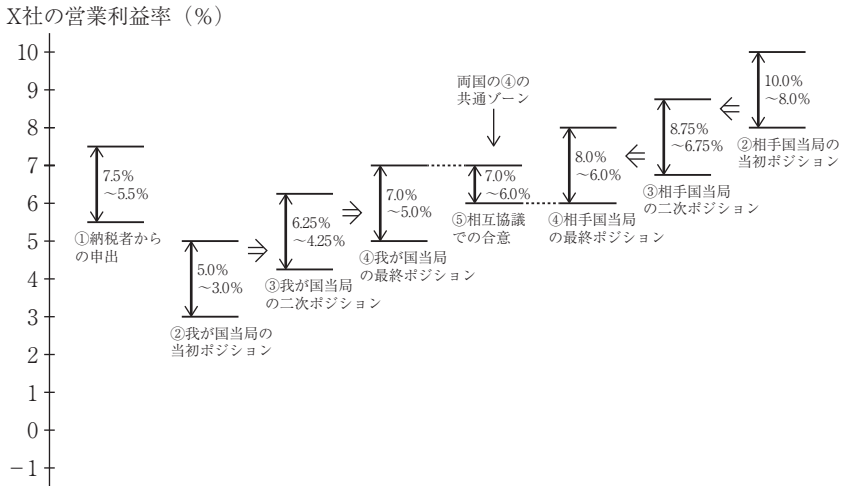
上記の設例は、やや戯画的で単純化され過ぎているかもしれない。実際の相互協議は、双方の国の相互協議部局が、用いるべき独立企業間価格算定方法、比較対象企業の抽出基準、除外条件等について、J社とX社が行う取引の実態や、両社の機能、資産、リスク等に基づき検討していく。しかし、その最終的な目的は、双方の国の相互協議部局が、事案に関する認識（上記の設例では、主としてX社の適正営業利益率を設定するための諸条件）を可能な限り共有し、合意に至ることにある。

(3) 実績値が確認の内容から外れた場合の処置

相互協議の合意に基づき両国の税務当局による事前確認が行われた場合には、納税者の実績が事前確認の内容に合致していれば（上記の設例では、X社の営業利益率が6.0%～7.0%に収まっていれば）、我が国及びF国の課税部局が移転価格課税を行うことは考えられない。J社及びX社も、製品Pの価格について、X社の営業利益率が合意された幅に収まるように設定をするだろう。その結果、多くの場合には、納税者の実績値は確認された内容に合致し（上記の設例では、X社の営業利益率が6.0%から7.0%の間に収まり）、移転価格課税は行われないうこととなる。

しかし、J社及びX社が、X社の営業利益率を合意された幅に収めようと価格設定をした場合であっても、X社の営業利益率が、X社の売上数量の変動やX社の販売費・一般管理費の変動等のため、結果として合意された幅から外れ

(図2) 相互協議の合意に至るまでのイメージ図



てしまうことは起こり得る。その場合には、J社とX社とは、上記合意の(c)の補償調整（決算時に行う決算調整、申告時に行う申告調整、申告後に行う修正申告又は更正の請求）により対応することができる²⁶⁾。このため、J社及びX社が事前確認の内容に沿った申告等を行わないということは、現実問題として考えづらい。また、事業の環境が大幅に変化したという場合には、重要な前提条件（上記仮設事例の合意内容の(d)）が満たされないこととなるのが通常であり、その場合には再び当局間の協議が行われることになるだろう。

(4) 移転価格課税と事前確認との違い

上記の設例のように、事前確認においても、移転価格課税におけると同様に、租税特別措置法66条の4の規定に則り、独立企業間価格算定方法の決定、比較対象企業の選定、独立企業間価格の算定（上記設例では独立企業間価格幅の設定）等が行われる。しかし、移転価格課税と事前確認とでは、前者が税務当

26) 事務運営要領5-19参照。

局の調査に基づくものであり、後者は調査に基づくものでないことのほかに、次のような点が異なっている。

第一に、移転価格課税においては税務当局がピンポイントで独立企業間価格や所得金額を計算しなければならないのに対し、事前確認は、一定の場合（上記設例ではX社の営業利益率が一定の範囲内にある場合）には移転価格課税を行わないと当局が約束するものである。比較対象取引において複数の独立企業間価格の存在が認められるとしても（したがって独立企業間価格に幅が存在するとしても）、税務当局が課税する場合には、その幅の中のひとつのポイントを何らかの方法で（幅の端にするか、複数の価格の平均にするか、中央値にするかなどして）選ばなくてはならない。したがって、移転価格課税では独立企業間価格には幅は（少なくとも課税時点では）ない。しかし、事前確認では、複数の独立企業間価格によって幅が認められれば、当該幅について確認が行われることがむしろ一般的である²⁷⁾。

第二に、移転価格課税を行う上で前提となる幅と、事前確認で用いられる幅は、異なり得る。上記の設例では、我が国の税務当局は、X社の適正営業利益率幅は（相互協議を経て）5.0%～7.0%と判断したが、相互協議の合意では適正営業利益率幅は6.0%～7.0%とされた。これは、相手国の税務当局が適正営業利益率幅について6.0%～8.0%と主張し、双方が一応納得できる共通のレンジが6.0%～7.0%となったためである。もしも我が国の税務当局がX社に移転価格課税を行うのであれば、その基礎となる適正営業利益率幅は5.0%～7.0%となり、ピンポイントでの課税点は幅の端（5.0%又は7.0%）、両端の中間値（6.0%）、あるいは比較対象企業の平均値又は中央値に決められるものと思われる（あるいは、最も適切な比較対象企業1社が抽出されるかもしれない）。

第三に、移転価格課税を行う上で前提となる幅と、事前確認で用いられる幅

27) 事務運営要領の参考事例27参照。事前確認においても幅を設けないことは可能であるが、その場合には常に補償調整が必要となるので、納税者にとっても税務当局にとっても手間がかかることになる。ただし、「使用料を3%とする」というような事前確認であれば、幅がなく、かつ、納税者が使用料を3%に設定すれば補償調整も必要なくなる。

とでは、幅の算定の精緻さに差があることである。移転価格課税が、最終的には取消訴訟の提起も念頭に置きつつ、税務当局が質問検査権を行使し、更正の除斥期間（6年）の制限の下で収集した資料によって得られた「当該数値を用いて課税しても訴訟で勝てると思われる」幅（あるいはピンポイント）であるのに対し、事前確認で用いられる幅は、「この程度の価格・利益であれば調査・課税の必要はないであろう」と考えられるものを、できるだけ迅速に算定したものである（ただし、相互協議を念頭に、相手国当局に対する説得材料を取り揃える必要はある。）。事前確認で用いられる幅であっても、課税の場合と同じ手順を踏み、審査担当部局が相当の時間をかけて精査したものであり、かなりのリソースが投入されているが、課税処分取消訴訟で争われるかどうかは、精緻さに当然に影響を与えるだろう²⁸⁾。

第四に、我が国の法制上、移転価格課税においては、税務当局が同業者調査（租税特別措置法66条の4第8項）によって入手した比較対象取引の財務データを用いることがあるのに対し、事前確認では、納税者からの申出を受けて税務当局が確認を与えるものであるため、納税者が入手しうる情報のみが用いられることである。

第五に、比較対象企業のデータの収集時期が異なることである。事前確認対象年度をY3年～Y7年の5年間であるとした場合に、納税者はY2年中に事前確認の申出をしなければならず²⁹⁾、そのためにはY2年中に収集できるデータしか用いることはできないが、そのようなデータは、多くは比較対象企業のY1年以前の財務データである³⁰⁾。このようなデータをベースに事前確認が行われるが、もしもY7年において納税者の実績値が確認の内容から外れて課税しなければならなくなった場合には、税務当局は比較対象企業の最新の財務デ

28) 移転価格課税に係る更正の除斥期間は6年であるが（措置法66条の4第16項）、事前確認にそれだけの期間を費やしては事前確認でなくなってしまう。

29) 事務運営要領5-2(2)。

30) もっとも、事前確認手続には数年を要するので、最終的に使われるデータは若干新しいものになっているかもしれない。

ータを用いることになるだろう。

4. 事前確認の法制化についての検討

(1) 事前確認において税務当局に求められるバランス

事前確認は、前述のとおり、納税者からの申出を受けて、納税者からの自主的な協力（資料提供等）を得つつ、税務当局が確認対象取引に係る独立企業間価格の算定方法等について検討して、一定の条件の下で確認し、納税者がその確認内容に適合した申告を行ってれば、税務当局は移転価格課税を行わない、という仕組みである。事前確認の申出をする納税者は、移転価格課税を受けた場合よりも軽い負担（税務当局に提出する書類の準備等）と短い期間（事前確認の審査及び相互協議に要する時間）で事前確認が行われ、紛争が未然に防止されることを期待する（そうでなければ事前確認を行うメリットはない。）。他方で、税務当局は、「この範囲であれば移転価格課税を行う必要はない」という条件を見つけ出さなければならないが、そのためには移転価格課税における独立企業間価格の算定という作業と同様の手順の作業が（「3」の(4)に述べたように程度に若干の差があるとしても）必要となる。このため、事前確認において、税務当局には、次のような要請にバランスよく応えることが求められることになる。

- A 課税権の確保 移転価格税制は、企業が関連者との間の取引を通じて所得を国外に移転させることに對抗するための税制であるから³¹⁾、移転価格税制の適正・円滑な実行を図るための手続である事前確認においても、我が国企業の所得が国外に流出するような内容の確認の申出に確認を与えることができないことは当然である³²⁾。
- B 納税者の権利保護 税務当局は納税者に対し、納税者が租税特別措置法66条の4の規定により負担すべき額以上の租税負担を負うこととなる

31) 『昭和61年度改正税法のすべて』188頁（荒巻健二執筆）。

32) 事務運営要領もこの点を明記している。事務運営要領5-1。

ような確認の申出・修正を求めることはできない。このことも租税法律主義の観点から当然のことである。

C 効率化と迅速化 事前確認は、納税者に予測可能性と法的安定性を与え、移転価格課税が行われることにより生じる紛争を未然に防止しようとするものであるから、移転価格課税が行われた場合と比して、納税者にとって手間と時間が節約できるものでなければ、納税者にとってのメリットはない³³⁾。税務当局にとっても、事前確認により手間と時間を節約することは行政の効率性につながる。

しかし、これらのバランスを図ることは難しい。課税権の確保(A)に力点が置かれ過ぎると、納税者の利益を高め、認定しようとするバイアスがかかる(Bに反する)。課税権の確保と納税者の権利保護とのバランスをとろうとすれば、徹底した資料収集と分析が必要となる(Cに反する)。効率化・迅速化に力点が置かれ過ぎると、審査に際して十分な検討ができず、あるいは相互協議において相手国との十分な協議が行われず、結果として所得の国外流出を招いたり(Aに反する)、納税者に重い負担を負わせることとなるおそれがある(Bに反する)。

このような中で、事前確認手続が期待どおりに進展しないと感じる納税者は、時間と手間がかかり過ぎるとの不满を持ち、また、申出の内容が税務当局に受け入れられなかった納税者は、当局の裁量の幅が大き過ぎるとの不满を持つかもしれない。他方で、税務当局は、事前確認が一部の納税者の租税回避に利用されているのではないかとの懸念を持つ³⁴⁾。さらに、納税者と税務当局の双方

33) 事務運営要領も、「的確」「迅速」な処理を強調している。事務運営要領5-1。

34) 吉川・前注1、12頁、20頁以下。また、移転価格税制における事前確認や費用分担取扱極(CCA)が租税回避の手段として使われているとの指摘は海外でもある。例えば、Memorandum to Members of the Subcommittee on Investigations, “Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code – Part 2 (Apple Inc)” (Senate Homeland Security and Governmental Affairs Committee, Permanent Subcommittee on Investigations, September 20, 2012)。その概略につき、大野雅人「海外論文紹介：意味ある法人の税法上の居住地」租税研究771号238頁、255頁以下(2014)参照。

にとって、せっかく手間暇をかけて事前確認と相互協議を行っても、それがどこまで遵守されるかについて不安が残るのかもしれない。納税者と税務当局の双方が抱く不満と不安と懸念とが、冒頭「1」に述べたような、事前確認手続の問題点として表明されることになる。

なお、相互協議を伴う事前確認においては、一国のみの事前確認と比べて、相手国の税務当局との相互協議を経なければならない分だけ時間はかかるが、相手国の税務当局が当事者として関与していることから、我が国の課税権の確保（A）にバイアスがかかるという懸念はなくなるだろう。また、納税者の関心は、双方の国の相互協議部局が合意することにより将来の双方の国による移転価格課税が回避されることにあるので、上記の仮設事例でいえばX社の適正営業利益率幅の設定等については、特段のこだわりはなく、相互協議の合意に委ねていることが多いと推測できる³⁵⁾。

（2）法制化が必要といわれる理由

事前確認を法制化すべきとの提言がこれまでに行われているが、各論者が現在の事前確認が抱える問題をどのように捉えているかによって、立法化の趣旨目的は異なる。事前確認の法制化が提言されてきた理由は、大きく分けて、(イ)事前確認の法的拘束力を強めるため、(ロ)税務当局の権限を明確化するため、(ハ)事前確認について適正な手続を保障するため、の3点にあると思われる。より具体的には次のようなものである³⁶⁾。

イ 事前確認の法的拘束力を強めるための法制化

(a) 納税者の実績値が事前確認の内容から外れた場合に、納税者に確認内容に合致した申告を義務付ける、あるいは税務当局が事前確認に基づく移転価格課税を行うことを可能にするための法制化

(b) 納税者の実績値が事前確認の内容に合致している場合に、税務当局が

35) また、仮に実績値が確認内容から外れたとしても、「3」の(3)でみたように、種々の事後調整が可能である。

移転価格課税を行わないことをより確実にするための法制化

□ 税務当局の権限を明確化するための法制化

- (c) 事前確認において、納税者の納税義務を減免する権限を税務当局に与えるための法制化

ハ 事前確認について適正な手続を保障するための法制化

- (d) 事前確認又は税務当局による確認拒否を取消訴訟の対象とするための法制化
- (e) 事前確認が税務当局によって拒否された場合に、義務付け訴訟を可能とするための法制化

以下、(3)~(5)でこれらの法制化の適否について検討する。

(3) 事前確認の法的拘束力を強めるための法制化

- (a) 納税者の実績値が事前確認の内容から外れた場合に、納税者に確認内容に合致した申告を義務付け、あるいは税務当局が事前確認に基づく移転価格課税を行うことを可能にするための法制化

この提言は、納税者の実績値が事前確認の内容と異なることとなった場合に、

36) 谷口・前注1、108頁は、「特に租税法律主義（課税要件法定主義）の見地からすると、事前確認制度のように移転価格税制との関係で課税上重要な意義を有する制度が、なぜ四半世紀以上たってもなお法律事項とされず通達上の制度にとどまっているのか、というような「素朴な」疑問も、同制度が実務上重要性を増してくるにつれ、強まってくるところである。」と述べる。イ〜ハに紹介したもののほか、21世紀政策研究所「わが国企業をめぐる国際租税制度の現状と今後」の「第2章 移転価格税制を巡る最近の諸問題」（岡田至康執筆部分）15頁（「国際租税制度の今後のあり方」中間報告書、2010）は、「APAをも促進するとの観点の下、柔軟な対応ができるよう法整備を図ることが求められる。」とする。このほか、納税者の実績値が事前確認の内容と異なることとなった場合に、納税者が更正の請求又は減算の申告調整を行えるようにするための法制化が必要であるとする見解（井上・前注1、436頁、岡田・同上、15頁）、「二国間事前確認については確認に当たって相互協議の合意を経ることから、ある意味では租税条約の規定が適用されるとも考えられるが、一国内だけの事前確認については少なくとも国内法の規定が必要であろう。」とする見解（高久隆太「移転価格税制をめぐる諸問題(1)」税経通信62巻3号29頁（2007））もある。

納税者に確認内容に合致した申告を義務付け、納税者がそのような申告を行わない場合には、税務当局が事前確認に基づく移転価格課税を行うことを可能とするための法制化提言である³⁷⁾。

例えば上記「3」の(2)の仮設事例において、X社の営業利益率が結果として7.5%となり、相互協議において合意された適正営業利益率幅（6.0%～7.0%）から外れてしまった場合であっても、上記「4」の(3)で述べたとおり、J社は補償調整を行うことにより、事前確認の内容に適合した申告（又は修正申告）を行うはずである。また、何らかの事情変更（為替相場の大幅な変動等）が生じたのであれば、重要な前提条件が満たされなくなったなどとして、納税者と審査担当当局・相互協議部局との協議や、両国の相互協議部局間の協議が行われるはずである。したがって、納税者が「事前確認の内容に適合した申告」を行わないというのは、現実問題としてはあまり考えられない。しかし、万が一、そのような事態が生じた場合には、移転価格調査が行われ（事務運営要領5-18(2)）、その結果、移転価格課税が行われる可能性がある。この提言は、そのような「万が一」の場合において、税務当局が改めて移転価格調査を行うことなく、事前確認に基づき、移転価格課税を行うこと許容する法制化を行うべきとの趣旨である（と筆者には思われる。）。また、この議論の背景には、税務当局が手間暇をかけて事前確認・相互協議を行い、税務当局は事前確認に拘束されるのに、納税者は自由に事前確認を反故にできるというのでは、これまでにかけて手間暇が無駄になるという、当局側の懸念があるのかもしれない。

しかし、このような法制化は、上記設例でいえば「X社の営業利益率が6.0%～7.0%の範囲内に収まっている場合には税務当局は移転価格課税を行わない」という事前確認の性質を、「X社の営業利益率が6.0%～7.0%の範囲内に収まっていない場合には、何らかの移転価格課税を行われても納税者は争え

37) 例えば、井上・前注1、433頁以下、特に434頁、435頁、高久隆太「移転価格税制をめぐる諸問題(3)」税経通信62巻5号38頁・39頁（2007）。なお、谷口・前掲注1、132頁は、事前確認に基づく課税が行われる可能性が高いことを、下記(5)(d)の主張の前提としている。

ないことにする」という課税の根拠に変えるものである。前述「3」の(4)で見たように、事前確認における適正営業利益率幅は、移転価格課税における適正営業利益率幅とは異なり得るものである。納税者が事前確認の内容に適合する申告を行ってこないということは、事前確認における適正営業利益率幅が何らかの理由で適切でなくなったためである可能性があるため、そのような事情の下でもなお事前確認に基づく課税を行おうとすることは、事前確認を行う代償として納税者に租税法が定める以上の不利益を受忍させることとなり、適当ではないと考える。

仮に課税するとしても、どのように課税するのかという疑問もある。上記設例でいえば、事前確認において適正営業利益率幅とされた7.0%の端（納税者に最も有利なポイント）又は6.0%の端（納税者に最も不利なポイント）で課税するか、中間値の6.5%で課税するか、比較対象企業群の平均値又は中央値で課税するということが考えられるが（前述のとおり、課税はピンポイントで行う必要がある）、事前確認には、当然ながら、課税に関する内容は含まれていない。

(b) 納税者の実績値が事前確認の内容に合致している場合に、税務当局が移転価格課税を行わないことをより確実にするための法制化

この提言は、現状では信義則に基づき税務当局が移転価格課税を行わないとしているものを、法制化により、より明確に（より強い法的拘束力を有するべく）規定しようとするものである³⁸⁾。税務当局が移転価格課税を行わないことについては、税務当局は道義的に拘束されているとする理解もあるが³⁹⁾、現在は信義則に基づく法的拘束力を有するとする見解が有力であると思われる⁴⁰⁾。しかし、この提言は、法制化により、より明確に（より強い法的拘束

38) 谷口・前掲注1、136頁は、「納税者サービスという事前確認制度の基本コンセプト…からは、事前確認の法的拘束力に対する納税者の「不安」は解消すべきであろう。そのためには、信義則に基づく法的拘束力ではなく法律に基づく法的拘束力を事前確認に付与し、事前確認に対する納税者の信頼をより強く保護すべきであろう。」とする。

39) 岡田・前注36、15頁。

力を）規定すべきとするものである。

納税者が事前確認の内容に適合した申告を行っている場合に税務当局として移転価格課税を行わないという取扱いは、通達にも明記されており⁴¹⁾、納税者側に不安があるかは疑問であるが、法制化することについての問題もないように思われる。後述「5」及び末尾の参考2のとおり、事前確認について法制化を行っている国々も、同旨を規定している。

問題があるとすれば、下記(5)の論点とも関係するが、法制化に当たり、納税者が事実と異なる資料を提出して確認を受けていた場合の取扱いや、納税者が事前確認を租税回避スキーム組成のために利用しようとしている場合の取扱いについて、具体的にどのように規定すべきかという点であろう。そのような観点から、現行の事務運営指針5-14（事前確認及び事前確認手続を行うことが適当でない場合）に該当する場合には事前確認が行われないこと、及び税務当局が確認を行わないことについては争訟の対象とならないことなどが、法制化に当たり明確にされる必要があると考える。

(4) 税務当局の権限を明確化するための法制化

(c) 事前確認において、納税者の納税義務を減免する権限を税務当局に与えるための法制化

この提言は、事前確認は合法性原則に違反する可能性がある（租税法が規定する納税義務を税務当局が通達により免除している）ので、それが違法とならないように法的手当をすべきというものである⁴²⁾。

しかし、第三者間の取引であっても、様々な条件の違いや当事者の思惑など

40) 山川・前注7、215頁、谷口、前注1、128頁。

41) 事務運営要領5-16。

42) 井上・前注1、437頁は、「事前確認は、租税法律主義（合法性原則）違反との疑義が生じるおそれが完全には払拭できないので、その批判を回避するためにも法令による制度化が望ましい。」とする。この見解の前提には、事前確認は通達による課税標準等の課税要件の変更であるとの認識があるものと思われる。

から、同種の取引について複数の価格が存在し得る。これらの価格はいずれも独立企業間価格であって、独立企業間価格幅を形づくる。納税者の設定した価格が幅の中にはいるのであれば、そのような取引を対象に移転価格課税を行わないとすることは、合法性原則に違反するものではないと考えられる⁴³⁾。もちろん、特定の納税者について、不適当な適正営業利益率幅や独立企業間価格幅を認めるようなことがあれば、合法性の原則からも、課税権の確保の要請からも問題があるが、法制化により事前確認について合法性の原則の適用を排除することは、問題の解決にはならない。課税権の確保については、むしろ税務当局において強い問題意識を持っているところであるから、事前確認の内容について税務当局部内で適切にチェックされるべきものと思われる。

なお、この議論の背景には、事前確認を一層促進するという観点から、税務当局がより柔軟なスタンスで納税者及び相手国税務当局に臨むことを可能とするという考慮があるのかもしれない⁴⁴⁾。そのような考慮自体は、上記(1)の三つの要請のバランスをとろうとするものとして評価できるが、「心構え」を超えて法律としてどのような規定をつくっていくのかという問題はあろう。

(5) 事前確認について適正な手続を保障するための法制化

(d) 事前確認又は税務当局による確認拒否を取消訴訟の対象とする法制化

この見解は、事前確認の申出を行った納税者が税務当局によって不本意な内容変更を強要され、あるいは、当該内容変更を行わなければ移転価格課税が行われるであろうことを想定して、事前確認又は税務当局による確認拒否について取消訴訟の対象とすべきであるとするものと思われる⁴⁵⁾。税務当局側が課税権の確保にバイアスのかかった運営を行う事態を想定しての対抗措置と考え

43) その意味で、この見解は、独立企業間価格には幅がないとの立場に立っているものと思われる。なお、独立企業間価格における幅の概念につき、金子・前注2、387頁、小島信子「移転価格税制における独立企業間価格の算定に係る『レンジ』の採用について」税大論叢67号337頁(2010)、OECD移転価格ガイドライン(2010年改訂後)3.55～3.66参照。

44) 岡田・前注36、15頁。

られる。

しかし、相互協議を伴う事前確認は、利害が対立する相手国相互協議部局との議論を経て二重課税の事前防止のために行われたものであり、納税者に過重な税負担を求めるものとなっているとは考えられない。納税者とすれば、双方の相互協議部局が合意するのであれば、双方の国において将来の移転価格課税を回避できるので、事前確認の目的は達成され、特段の不利益は生じない。もしも納税者が、両国の相互協議部局による合意案に同意できないのであれば、納税者は同意できない旨を伝えれば相互協議による合意は成立しないのであり⁴⁶⁾、同意した後の確認の申出の修正についても自ら行うのであるから⁴⁷⁾、事前確認の内容が納税者の意図に反するものとは考えられない。以上から、事前確認を取消訴訟の対象とするための法制化は必要ないものとする。

さらに、「3」の(4)でみたように、移転価格課税と事前確認とは、独立企業間価格幅の考え方、収集データの範囲、データの収集時期が異なっており、課税当局が事前確認に基づく移転価格課税を行うことは不可能と考えられる⁴⁸⁾。したがって、事前確認に基づく課税を法制化で認めない限り（(3)で述べたよう

45) 谷口・前注1、132頁は、「納税者がその内容に適合した納税申告をしなければ行われるであろう移転価格課税に対する取消訴訟をいわば『先取り』して、納税者の権利救済上、事前確認を行政処分（形式的行政処分）として構成することは、立法論としては十分に可能であると考えられる（解釈論の余地を否定するものではないが）。」と述べる。また、谷口・前注1、138頁は、「事前確認制度の法制化に当たっては、納税者に事前確認の内容に関する審査・修正請求権を付与すべきであるといえよう。その際、課税庁の請求拒否に対する取消訴訟のほか、事前確認を形式的行政処分として構成することを前提にして申請型義務付け訴訟（行訴法3条6項2号）との接続についても、明確しておくべきであろう。これらの手続的整備によって、事前確認に関する納税者と課税庁との手続的権利義務の関係が対称的なものとなり、事前確認について適正な手続が保障されることになる。」と述べる。

46) 相互協議通達18。

47) 移転価格事務運営要領5-8。

48) 手続的にも、更正の理由附記に「事前確認に基づき」と記載することなど考えられない。

に筆者はそのような法制化には反対である。)、事前確認に基づく課税が行われる可能性はないのであるから、事前確認を対象として争訟を提起する実益もないものとする。

また、確認拒否に対する取消訴訟を法制化した場合、納税者が、自らの独立企業間価格算定方法等が税務当局に受け入れられなかったという不満、あるいは、将来課税処分を受けるかもしれないという不安を抱いただけで訴訟が提起されることになり、税務当局にとっては事務負担が増大することになる。他方で、納税者にとってのメリットも不明である⁴⁹⁾。

もともと事前確認は、移転価格課税をめぐる税務当局と納税者の争訟を未然に防ぐために、調査という公権力の行使や争訟手続の枠の外に準備された枠組みである。税務調査をする必要がないと税務当局に判断された納税者について、事前確認が行われる。納税者が確認を受けることができなかつた場合には、納税者は自らの見解を調査及び課税処分取消訴訟で主張すればよく、事前確認に調査や争訟手続を持ち込むことは、事前確認という仕組みが設けられた趣旨から外れるものと懸念される。

また、事前確認は、納税者からの申出について税務当局が納得できれば確認を与えるというものであり、税務当局が何らの強要を行うものではない。事前確認における納税者と税務当局の関係は対等であり、もしも見解の一致を見なければ両者が席を立つだけである。

(e) 税務当局が確認を行わない場合に義務付け訴訟を可能とするための法制化

この提言は、納税者が行った確認の申出の内容に税務当局が納得せず、確認が行われない場合⁵⁰⁾において、税務当局に確認を義務付けることができるようにするというものである⁵¹⁾。このような義務付け訴訟が税務行政において

49) 確認拒否が取り消されても、納税者が主張する内容で確認が行われる保障はない。

50) 移転価格事務運営要領5-15(4)。

51) 前掲注44参照。

許容されるべきかどうかについては、慎重な検討が必要と考える。仮にこのような法制化が行われれば、税務当局は、そのような訴訟が将来提起されるかもしれないことを前提に審査をせざるを得ないので、事前確認は訴訟の前哨戦に変容し、審査にも長期間を要するようになるかもしれない。また、上記(d)で述べたのと同様、事前確認に調査や争訟手続を持ち込むことは、事前確認という仕組みが設けられた趣旨から外れるものと懸念される。納税者の申出が独立企業間価格であることの立証責任が納税者にあるとすれば、納税者にとっても移転価格課税で争うよりも負担が軽減されるものではないと思われる。義務付け訴訟で勝訴しても、当該内容で事前確認に係る相互協議の合意に至ることは難しく（相互協議部局としては交渉の余地はないので、合意に至ることはおそろしくできないだろう。）、外国の税務当局から納税者が課税を受けても、相互協議で二重課税を排除する余地もなくなるとと思われる。そうすると、このような法制化は、事前確認手続に対立的環境を持ち込み、事前確認手続を全体として遅延させる一方で、納税者にとってはそれほどのメリットを与えないと懸念される。

（6）当面の結論

上記(3)～(5)の検討の結果、筆者の当面の結論は、事前確認を法制化する緊急の必要はなく、また、現在提言されているような法制化は、納税者の権利を侵害し、あるいは事前確認の仕組みを機能不全に陥れ、納税者と税務当局の双方にとってコストが嵩むことになる（したがって事前確認の存在意義を損なう）可能性が大きいというものである。

筆者は、事前確認を法制化すべきでないとは主張するものではないが、上記(3)～(5)で見たように、法制化を主張する意見のベクトルは様々であり（事前確認の拘束力の強化、税務当局の権限の明確化、適正手続の保障等）、法制化によってベクトルの異なる問題点が一挙に解決するものではなく、場合によっては多大の副作用を生じさせかねない。したがって、法制化を行う際にはこれらの諸点を慎重に検討すべきと考える。法制化をするということは、納税者と税務

当局との間の権利義務関係が書き換えられるということであるから、当該法制化の趣旨が（その副作用も含め）十分に検討されるべきである。

繰り返しになるが、事前確認は、調査及び争訟の枠外で、非対立的な環境の中で納税者と税務当局（及び相手国税務当局）との合意点を見出していこうとする作業である。事前確認手続の各ステップについて争訟の対象とした場合には、事前確認の本質が変容し、処理に要する期間がより長くなるなどの不都合が生じることとなり、納税者にとっても税務当局にとっても失うものは大きいと思われる。

5. 諸外国における事前確認の法制化の例

最後に、主要国において、事前確認が法律の根拠に基づいて行われているかどうか、及び、事前確認が法律に規定されている場合において、その規定がどのようなものであるかについて、末尾の参考1及び参考2で示した。

これら事前確認を法制化している国々において、前述「4」の諸問題についてどのように考えどのように取り扱っているのかは興味ある事項であり、今後研究を進めていきたい。

6. おわりに

本稿では、現行の事前確認のプロセスと、現行の事前確認について加えられている諸批判をみるとともに、提言されている事前確認の法制化がそれらの諸問題を有効に解消しうるかどうかについて検討した。筆者の当面の結論は、これらの問題は事前確認の法制化によって解決するものではなく、むしろ法制化によって（どのような法制化が行われるべきかについては論者によって方向性が異なるのだが）更なる問題が生じるおそれがある。

特に、事前確認の内容に合致した申告を行わない納税者について事前確認の内容による課税を可能にするという法制化は、もともと事前確認の内容である「課税されない範囲」「調査を行うまでもない範囲」を「調査なしで課税できる範囲」に転換することを意味し、納税者の権利を侵害することとなるおそれがある。

大きいと考えられる。また、事前確認又は確認の拒否を取消訴訟の対象とし、あるいは税務当局に確認を義務付ける訴訟の提起を可能にすることは、納税者と税務当局が非対立的な環境の中で問題解決のために議論をするという事前確認の本質を訴訟の前哨戦に変容させ、事前確認と相互協議を機能不全に陥れ、手続の長期化を招くなどして、納税者と税務当局の双方にとっての負担増となるおそれ大きいと考えられる。

このため、事前確認によって課税を行ったり、事前確認の各処理段階で税務当局に訴訟を提起するような法制度を創設し、無理に事前確認の枠内で独立企業間価格をめぐる納税者と税務当局との間の紛争を解決しようとするよりは、独立企業間価格について納税者と税務当局の間で大きな見解の相違があるのであれば、調査、更正、争訟という既存の制度の中で、意見を戦わせていく方が合理的ではないかと考える。

事前確認は、移転価格税制において、納税者の予測可能性と法的安定性の確保のために大きな役割を果たしており、その重要性は増している。そのような状況の中で、法制化によって事前確認の機能をより明確にし、不安定な要素を取り除き、処理の迅速化を図ることは重要なことであると考えますが、どのような法制化がその要請に応えることができるかについては、十分な検討が必要である。

（おおの・まさと 筑波大学大学院ビジネス科学研究科企業法学専攻教授）

(参考1) 各国における事前確認の根拠規定

国名	事前確認に法律の根拠があるか	事前確認の根拠規定 (法律でないものも含む)
アメリカ	-	2006年歳入手続 2006-9 (Revenue Procedure 2006-9) (Published : January 9, 2006)
イギリス	◎	2010年課税法 (国際等関係規定) (Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 “TIOPA 2010”) 218条～230条
カナダ	-	2001年インフォメーション・サーキュラー (Information Circular 94-4R (March 16, 2001) “International Transfer Pricing Arrangements (APAs)”) ”
オーストラリア	-	2011年プラクティス・ステイトメント (Practice Statement Law Administration, PS LA 2011/1 “ATO’s Advance Pricing Arrangement Program”) ⁵²⁾
ドイツ	-	2006年10月5日付情報リーフレット (5. Oktober 2006, Merkblatt für bilaterale oder multilaterale Vorabverständigungsverfahren auf der Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen (sog. “Advance Pricing Agreements” – APAs), Bundessteuerblatt, Teil I, S. 594 (13. November 2006))
フランス	◎	租税一般法 (Livres des Procédures Fiscales) L80B条7号 (2009年改正)
韓国	◎	国際租税調整に関する法律6条
中国	◎	企業所得税法42条

52) <http://law.ato.gov.au/atolaw> より入手可能。

（参考2）各国における事前確認に関する法律規定

● イギリス：TIOPA 2010

第220条 事前価格合意の当事者に対する効果

- (1) 第(2)項の規定は課税期間が事前価格合意に係るものである場合に適用する。
- (2) 税法の適用に当たり、当該課税期間において、理事（Commissioners）が合意を締結した者の事案につき、第218条(2)に記述される事項に関する諸問題は、
 - (a) 当該合意に従い、かつ、
 - (b) 当該合意がなければそれに従い諸問題が判断されたであろう諸規定を参照することなく、判断される。
- (3)～(5)（略）

● フランス：租税一般法 L80 A条及びL80 B条⁵⁴⁾

L80 A条 当局によって行われようとしている租税の増額更正の理由が、善意の納税者による租税法の解釈についての対立であり、かつ、当初の決定の根拠となった当該解釈が、当時において、当局によって明確に認められていたことが証明される場合には、租税についていかなる増額更正も行われることはない。

（第二段落省略）

L80 B条 L. 80 A条第1段落の保証は次に掲げる場合に適用される。

53) <http://www.legislation.gov.uk> より入手可能。同法218条～230条には、事前確認の定義、効果、合意が順守されなかった場合の効果等が規定されている。

54) <http://www.legifrance.gouv.fr> より入手可能。

1～6（略）

7 当局が、二重課税の排除のための二国間租税条約に定められた権限ある当局との間で、あるいは、納税者との間で、L. 13 B条第2号に規定された価格の決定方法に関し事前の合意に至った場合

8（略）

● 中国：企業所得税法⁵⁵⁾

第42条 企業は、税務機関に対してその関連者との取引価格の決定原則及び算定方法を提出し、税務機関が企業と協議・確認した上で、事前確認取極を締結することができる。

● 韓国：国際租税調整に関する法律⁵⁶⁾

第6条（正常価格算出方法の事前承認） 居住者は、一定期間の課税年度に適用する正常価格算出方法に対して大統領令が定めるところにより、その課税年度が開始する前に国税庁長に承認申請をすることができる。

2 前項の規定により申請された正常価格算出方法が承認された場合には、国税庁長及び居住者は、大統領令が定める条件に該当しない限り、承認された方法を遵守しなければならない。

55) 邦訳は、税理士法人プライスウォーターハウスクーパーズ編著・築瀬正人監修『中国税法全書（2008－2009年版）』（東洋経済新報社、2008）による。

56) 邦訳は、『韓国WEB六法』（<http://www.geocities.jp/koreanlaws/kokusai.html>）による。

中小会社の計算書類の信頼性の確保(1)

—アメリカ(1)—

弥 永 真 生

- 1 財務諸表の調製・レビューとアメリカ公認会計士協会の初期の対応
- 2 未監査財務諸表に関与した会計士の責任に関する裁判例
- 3 アメリカ公認会計士協会の対応
- 4 SSARS後の裁判例
- 5 財務情報に係る非監査業務に関する会計士の責任—Kozlowskiによる整理

1 財務諸表の調製・レビューとアメリカ公認会計士協会の初期の対応

アメリカにおいては、監査以外の形で、会計士が財務諸表に関与することが広く見受けられてきた。このような業務は、正規の監査を受けることが要求されておらず、また、監査に対応するための社内体制の整備や経済的負担に耐えられない中小企業（*See e. g.* Raiborn [1982] p.18-28; AICPA [1985]）に対して、しかも多くの場合は中小会計事務所によって、広く提供されていた（*See e. g.* Guy and Winters [1972] p.47）。しかし、このような業務に関する詳細かつ明確な基準が策定・公表されておらず¹⁾、会計事務所によって業務内容が異なるという事態が生じていたし、また、そのような業務の内容についての裁判所の理解もまちまちであった。

Ronaldson v. Moss Watkins, Inc. 事件判決²⁾ は、精密監査ではなく、貸借対照

1) もっとも、未監査財務諸表をめぐる会計士の責任について、1940年代後半には、すでに注目され始めていた。*See A Reader* [1947]. *See also* Joint Subcommittee on Labor-Management Reform Legislation, House of Representatives [1959] p.71-72.

2) 127 So. 467 (La. 1930).

表監査³⁾を依頼されたという事案に関するものであったが、会計士は依頼人の記録の妥当性については責任を負わないと判断した。すなわち、この時期における貸借対照表監査は実質的には未監査財務諸表業務に類するものであった。また、*O'Neil v. Atlas Automobile Finance Corp.* 事件判決⁴⁾は、依頼人の記録から月次計算書を作成する業務に関するものであったが、裁判所は、被告（依頼人）に提出された月次報告書は非保証であり未検証であり（uncertified and unverified）、原告会計士が引き受けた業務は、個々の項目をチェックすることなく、被告の総勘定元帳を前提として財務諸表を作成することであったとした。そして、原告会計士が精密な月次の調査と被告の事業取引及び会計帳簿の監査をするために雇用されたのであれば、原告は被告の売掛金勘定の正確性を確かめ、会計帳簿の貸借が一致しているかを確かめ、それについての真実かつ正確な表明を被告に対してなす義務を負うとした（at 786）。

未監査財務諸表に適用されうる最初の文献であるといわれているのは、アメリカ会計士協会が1941年に公表した監査手続書第1号『監査手続きの拡張（Extensions of auditing procedure）』である（See e.g. Hartgraves[1975]p.18）。

3) 判決によると、精密監査においては、監査人は資産の実在性ならびに事業に係るすべての書類、帳簿、計算書などについて独立した検証を行う必要があるのに対し、貸借対照表監査においては、事業所及び使用人が保存している財産目録、帳簿、計算書などに基づいて資産と負債について貸借が一致していることを確保することのみが期待され、財産目録等は正しいものと仮定することができた（at 470）。実際、*The Federal Reserve Bulletin*の1917年4月号に所収された*Uniform Accounting*は、公共会計士等による「検証済みの財務諸表は、大きく次のように分類される。(a)帳簿の監査に基づいて証明書が発行された財務諸表。この場合には、棚卸資産の实地棚卸の立会や専門的鑑定人によるすべての資産の独立的鑑定は行われていない。(b)棚卸資産の实地棚卸の立会やすべての資産の独立的鑑定に基づいて検証された財務諸表」としたうえで、「現在の実務では、公共会計士（public accountants）によって証明された財務諸表のおそらく90%以上は、上記パラグラフ(a)に示すようないわゆる貸借対照表監査である」と指摘していた。なお、精密監査と貸借対照表監査との区別が争われた事件に係る裁判例として、*National Department Stores Corp. v. House of Fashion, Inc.*, 96 So.2d 473 (La. 1957)がある。また、貸借対照表監査についての詳細な邦語文献としては、たとえば、千代田[2008]参照。

4) 139 Pa. Super.346, 11 A.2d 782 (1940).

この手続書は、明示的には監査手続きが必要と考える範囲に及ばない場合における「意見差控え」(should not express the opinion)について規定していたにすぎなかったが(p.5.ただし、適切な場合には意見表明を省略した理由を記載する)、財務諸表への会計士の関与の事実が第三者に認識できる状況にある場合においては、会計士が関与した業務のうち、意見の表明が可能な監査業務以外すべてが意見差控えの対象となると解すると、未監査財務諸表に関する業務においては意見差控えを報告書において表明することになるという解釈があった。もちろん、意見の差控えは通常の監査業務を実施しようとしたにもかかわらず、何らかの理由によりその一部が実施不可能になり、必要と考えられる証拠が得られないか、あるいは未確定の重要事項がある場合に限定されるべきであり、監査の実施を前提としない業務に対して適用することは予定されていないと考え、未監査契約には監査手続書第1号の意見差控えについての規定は適用されないという見解も有力であった(See Montgomery [1940] p.601)。

その後、監査手続書第23号『意見が省略された場合の会計士報告書についての明確化(Clarification of accountant's report when opinion is omitted)』(1947年)では、対象となる財務諸表について総合意見を表明するために必要と考える範囲に監査手続きが及ばない場合は当該財務諸表について意見を述べる立場にはない旨を記載し、そしてその理由を明瞭に示すべきこととされた(para.6)。また、1949年にはこの手続書が改訂されたが、その際には、文書でまたは財務諸表に添付されるレターまたは長文式もしくは短文式報告書にインフォーマルな形で意見差控えを表明するか、監査の対象とされていない財務諸表が会計士の氏名が記載されている用紙を用いて作成されており、かつ、会計士のコメントが付されていないときは、財務諸表の各頁に目立つように(prominently)示された「監査されていない帳簿から作成された」というような警告文言が十分であると考えられると規定され(para.6)、未監査財務諸表に関する業務を会計士が行うことに明示的に対応された。もっとも、改訂後の監査手続書第23号も、コメントを付さずに、財務諸表を普通の用紙(plain paper)を用いて公表することについては規制を加えなかったため、かなりの

数の会計士が、この方法を用いていたと指摘されている（Blackwell [1979] p.6）。

他方、『一般に認められた監査基準：その重要性及び範囲（Generally Accepted Auditing Standards: Their Significance and Scope）』（1954年）の報告基準の4が、公認会計士は、彼が関与した財務諸表に対して総合意見もしくは意見差控えを表明しない場合または彼の氏名が印刷されている用紙に表示された財務諸表に対して何のコメントも付さない場合には、その財務諸表の各頁に「未監査」である旨を目立つように開示しないのであれば、会計士はその財務諸表に関与するものとして用いることを許容すべきではないと規定していたが、これは、1958年にはアメリカ公認会計士協会の倫理規定（Rules of Professional Conduct）にルール19として組み込まれた（さらに、職業倫理規定（Code of Professional Ethics）のRule 2.03に踏襲された）。

監査手続書第32号『限定と意見差控え（Qualifications and disclaimers）』（1962年）では、未監査財務諸表について、監査が実施されていない場合、または状況に照らして実施された監査手続きが微々たるもの（insignificant）であるときには、独立監査人が何らかの形で関与した財務諸表のすべての頁には明瞭かつ目立つように（conspicuously）に、彼のコメントを伴っているか否かにかかわらず、未監査である旨を示さなければならないとした（パラグラフ16）。また、独立監査人は虚偽またはミスリーディングであると考えられる未監査財務諸表にいかなる形でも関与することを拒まなければならないとされた（パラグラフ17）（これは、職業倫理委員会の意見書第8号を採り入れたものである）。1963年に、監査手続書第32号は、監査手続書第33号『監査基準と監査手続き（Auditing standards and procedures）』に統合されたが、第10章のパラグラフ17及び18は、監査手続書第32号パラグラフ16及び17を踏襲したものである。

その後、アメリカ公認会計士協会が1967年に公表した監査手続書（Statement on Auditing Procedure）第38号『未監査財務諸表（Unaudited Financial Statements）』（AICPA [1967]）⁵⁾は会計士が未監査財務諸表に「関与する（associated with）」⁶⁾場合における行為基準を示していた。もっとも、監査手

続書第38号は、会計士による財務諸表への「関与」を積極的に定義し、その場合に実施すべき手続きを規定するものではなかった。会計士が財務諸表に「関与した」ことによって、当該財務諸表を受領した第三者、場合によっては依頼人自身ですら、当該財務諸表の信頼性が高まったとみなしがちであることに鑑みて⁷⁾、そのような信頼を基礎として会計士の責任が生ずることを回避するため（Gutberlet [1980] p.314-316）の行為基準を定めるものであった。すなわち、未監査財務諸表とは、会計士が監査手続を全く実施していない財務諸表であるか、それについて意見を表明するに足りるだけの監査手続を実施していない財務諸表であるとされ、未監査財務諸表については、会計士は監査手続を実施するいかなる責任をも負わない（AICPA [1967] para.2）。他方、会計士が関与した未監査財務諸表には、「意見差控（disclaimer of opinion）」を明示しなければならないとされていた（AICPA [1967] para.4）。ここで、意見差控とは、会計士が当該財務諸表を監査しておらず、それゆえに当該財務諸表について意見を表明しない旨を示すものであり、意見差控は財務諸表に添付されまたは財務諸表に直接記載され、かつ、財務諸表の各頁に「未監査」と明瞭に表示されていなければならないとされていた。また、財務諸表が監査されたと誤解されることを防ぐため、会計士はなんらかの監査手続を実施した場合であっても、その旨を記載してはならないとされていた（AICPA [1967] para.8）。

2 未監査財務諸表に関与した会計士の責任に関する裁判例⁸⁾

未監査財務諸表に関する業務に係る責任が明確に争点とされた初期の裁判例

-
- 5) 1972年には、監査基準書第1号にセクション516として取り込まれた。
- 6) 会計士が、たとえば、会計帳簿の記帳代行のような業務を引受けた場合であっても財務諸表になんらかの形で自己の名前が表示されることを当該会計士が承諾したときまたは会計士が財務諸表を作成し、もしくは作成を補助した場合には、当該会計士は当該財務諸表に「関与した」とされる（AICPA [1967] para.3）。
- 7) See also Chazen and Solomon [1972] p.41-42.
- 8) このテーマについて、邦語文献で紹介したものとしては、古賀 [1990]（とりわけ、294頁以下）が詳細である。

としては、*Stanley L. Bloch, Inc. v. Klein* 事件判決⁹⁾がある。この事案では、会計士が顧客から提供された情報などに基づいて作成した財務諸表に誤謬があったが、当該財務諸表は意見を付すことなく会計士の業務用レターヘッド付用紙を用いて作成されており、顧客の帳簿及び記録中の未監査の数値に基づいて当該財務諸表が作成されている旨の免責条項（disclaimer）の印が押されていないという事実が存在した。そこで、裁判所は、上述したアメリカ公認会計士協会の職業倫理規定の Rule 2.03 違反を認定し（at 506）、損害の¹⁰⁾賠償義務を負うものとした。

そして、たとえば、*Escott v. Bar Chris Construction Corp.* 事件判決¹¹⁾や *Rhode Island Trust National Bank v. Swartz* 事件判決¹²⁾などにおいて、裁判所は、専門職業人の基準を専門職業的会計業務契約における責任を判断する上で依るべき基準として認めていた（Hartgraves [1975] p.71）¹³⁾。*Hartgraves*は、裁判所は、会計専門職業人がその業務実施の基準を設定する権限を支持しており、未監査財務諸表の作成についての公式かつ認められた（accepted）基準において要求されていない手続きを行わなかったことによっては公認会計士は有責とはされなかったと指摘していた（Hartgraves [1975] p.64）。

実際、*Anderson v. Strohm* 事件判決¹⁴⁾は、一般会計サービスを引き受け、財

9) 258 N. Y. S. 2d 501 (1965).

10) もっとも、認められた損害は報酬相当額と正しい財務諸表を確定するために生じた費用に限られ、原告の事業に生じた損害と会計士が免責条項を記載しなかったこととの間に因果関係があることについては十分な証拠が示されていないとした。

11) 283 F. Supp. 643 (1968).

12) 455 F. 2d 847 (4th Cir. 1972). この判決は、*Ryan v. Kanne* 判決（後掲注21）と同様、検証することを約定していない、情報の信頼性について意見差控えをすることによって、会計士は第三者に対する賠償責任を回避できるという立場によったものである。すなわち、依頼人との間の業務契約が独立した調査を認めている場合にのみ調査の義務が生じうるとした。もっとも、依頼人との間の業務契約が独立した調査を認めていない場合には、少なくとも、調査を行っていない旨を開示すべきであるとしていた（at 851）。

13) See also Hawkins [1959] p.821.

務諸表を調製した会計士の責任が問題となった事案につき、当該会計士は、未監査財務諸表の調製における一般に認められた会計の原則及び慣行から離脱していなかったとして、当該会計士は賠償責任を負わないとした。

また、*Stephens Industries, Inc. v. Haskins and Sells* 事件判決¹⁵⁾ は、監査の事案に関するものであるが、当該監査にあたっては、依頼人の指示に従い、売掛金につき会計事務所は顧客に対する確認を行わず、また、売掛金の回収可能性を検討しなかった。裁判所は、証拠に照らせば、会計事務所は専門職業人に求められる注意と技量を尽くしたと評価することができ、「依頼人から示された監査の範囲に従い、注意深く、自己の業務の成果を引き受けた業務と全く一致するように限定した」(at 361) と認定し、会計事務所は原告に対して損害賠償責任を負わないとした。ここでは、(任意) 監査についてでさえ監査(手続き)の範囲を限定することができ、それは、第三者に対しても主張できるという立場がとられている。

さらに、*MacNerland v. Barnes* 事件判決¹⁶⁾ も、原告と被告(会計士)との間に契約関係がなく、かつ、未監査財務諸表である場合について、とりわけ、意見差控えが明示された場合については、会計士に責任を負わせる説得力を有する先例を見出すことはできなかつたとし、*Ultramares* 事件判決 (*Ultramares Corp. v. Touche*, 255 N. Y. 170, 174 N. E. 441 (1931)) において *Cardozo* 判事が提示した準則から離脱する理由はないとした (at 371)¹⁷⁾。

他方、*1136 Tenants' Corporation v. Max Rothenberg & Co.* 事件では、会計事務所(被告)は、依頼人(原告)との間の契約によれば、会計事務所が引き受けたのは記帳代行業務にすぎず、監査手続を行うことは含んでいないと主張したのに対し、原告の損害賠償請求を認容した第1審判決¹⁸⁾ を維持し、ニューヨーク州最高裁判所控訴部¹⁹⁾ は、最も簡単な監査手続き (simplest audit

14) No.39112 (Super. Ct. Cal., October 5, 1971).

15) 438 F. 2d 357 (10th Cir. 1971).

16) 199 S. E. 2d 564, 129 Ga. App. 367 (1973).

17) See also Winters [1974] p.110-112, Rankin [1982] p.68-69.

procedures) を実施していさえすれば *Riker* の不正は発見できたはずである、被告が記帳業務のみを行うために雇用されたのだとしても、*Riker* によりなされているはずの支払伝票が欠けていることに被告は気づいており、少なくとも、その点については原告に通知する義務があったと認められ、被告がこれらの疑わしい状況を重要性がないと判断し、それらが無いものとして財務諸表を作成したことは是認されないとして、*Riker* による不正流用から生じた損害の賠償を命じた^{20, 21)}。

3 アメリカ公認会計士協会の対応

1136 Tenants' Corporation 事件判決をうけて、アメリカ公認会計士協会はタスクフォースを設置した。監査手続書第28号の下でも会計士は知り得た不正について調査・報告することを義務付けられていることから、タスクフォースは、*1136 Tenants' Corporation* 事件は監査手続書第28号の見直しを迫るものではないと結論づけたが (Task Force on Unaudited Financial Statements of

18) Supreme Court of New York County, No.10575/1965 (June 16, 1970). 被告は監査の実施を約定したにもかかわらず、当該契約において従うべき一般に認められた基準を遵守しておらず、したがって被告は契約不履行責任を負うと判示し、契約の内容が記帳業務であるか監査業務であるかにかかわらず、一定の監査手続きは必要とされ、会計士はその目的がなにてであろうと、財産の不正流用を発見する義務を負うとした。

19) 36 App. Div. 2d 804, 319 N. Y. S. 2d 1007 (1971). ただし、監査は実施されていない旨の書面が財務諸表に添付され、財務諸表の各頁に未監査である旨の注記がなされていたことに照らし、原告と被告との間の契約内容は記帳業務に限られたものであると考えられること、横領者が自身の横領の事実を暴くことになるような監査業務を会計士に依頼することは想定できないことなどを理由として、監査業務が契約内容であったと解することには疑義があるという反対意見 (*Steuer* 判事) が表明された。なお、アメリカ公認会計士協会及びニューヨーク州公認会計士協会が法廷助言者意見書 (AICPA and NYSSCPA [1971]) を提出したが、上告審判決であるニューヨーク州控訴裁判所判決 (30 N. Y. 2d 585, 281 N. E. 2d 846 (1972)) では、理由を付すことなく原判決が支持された。

20) *Blakely v. Lisac*, 357 F. Supp. 255 (Or. 1972) も、*1136 Tenants' Corporation* 事件判決に倣って、会計士は、監査でない記帳業務を行うときでも、提供された情報について最小限の調査を行う義務を有すると判示した (at 256)。

the Auditing Standard Division of the American Institute of Certified Public Accountants [1972] p.62)²²⁾、監査手続書第28号の枠組みの中での未監査財務諸表に対する会計業務の統一を図るため、ガイドラインを制定することとし、1975年にガイドラインを公表した (Task Force on Unaudited Financial Statements of the Auditing Standard Division of the American Institute of Certified Public Accountants [1975])²³⁾。このガイドラインでは、未監査財

21) *Bonhiver v. Graff*, 248 N.W. 2d 291 (Minn. 1976) は、会計士は財務諸表を調製したのではなく、帳簿記帳を依頼され、作成した調書及び修正仕訳を保険検査官に開示したという事案に関するものであるが、不正等が疑われる状況の下では、会計士は追加的な調査手続きを実施し、その実態を究明する義務を負う、不法行為法リステートメント第2版草案552条の立場によって (この判決は、*Ultramares* 事件判決における準則は妥当しなくなってきたとしていた)、この事案において、被告は保険監督者が被告の調書における表明 (representation) に依拠していることを現実に知っていたのであるから、過失による不実表示に係る責任を負うとの判断を裁判所は示した。*Coleco Industries, Inc. v. Berman*, 423 F. Supp. 275, 310 (E. D. Pa. 1976) , *aff'd in part*, 567 F. 2d 569 (1977) も、「会計事務所の責任は、引き受けたものによらなければならない、依拠可能性 (dependability) の拒絶によるべきではない。会計事務所は信頼性 (reliability) を否定する一般条項によって過失による責任を免れることはできない」とした *Ryan v. Kanne*, 170 N. W. 2d 395, 404 (Iowa 1969) (この判決は *C. I. T. Financial Corp. v. Glover*, 224 F. 2d 44 (2d Cir. 1955) を引用していた) を引用しつつ、当該事案における誤謬は捉えにくい (subtle) ものではなく、そのような誤謬を避けるためにはコストのかかるチェックや棚卸しは不要であったという事実関係の下では、監査済み財務諸表と未監査財務諸表とを区別する必要はないとした (footnote 60)。なお、*Ryan v. Kanne* 事件の事案においては、買掛金勘定については検証手続きによって正確な金額を算定するという合意がなされていたので、それについては、意見差控えという記載によって責任を免れることができないとしたものであって、買掛金項目以外については、未監査財務諸表であることを明示していること (意見差控え) によって、会計士の責任成立が妨げられるとの判断を裁判所は示した。

22) もっとも、たとえば、財務会計基準審議会の *Armstrong* は、「この国には、2つか3つの比較的小さな訴訟の結果として、未監査財務諸表に関与することの性質を再評価しておらず、おそらく変更していない多くの会計士が存在するのではないかと考えている」としていた (*Armstrong* [1974] p. 145-146)。また、*Horwitz* も、未監査財務諸表に関与する公認会計士にとっての潜在的リスクは監査済み財務諸表に関与する公認会計士にとってのそれと全く同じ大きさになった (has become just as great as) と評価していた (*Horwitz* [1974] p.29)。

務諸表についての会計業務を行う際に会計士が依頼人と取り交わすべき契約書式、会計業務として最低限実施すべき一連の手続き（監査手続きを含まない）について指針が示されていた。もっとも、このガイドラインでは、会計士の行う業務を正規の監査と未監査財務諸表に対する会計業務との2つにわけることのみが想定されていた。

しかし、1977年になって、アメリカ公認会計士協会は、未監査財務諸表に対する会計業務の内容を再検討するため、会計及びレビュー業務委員会（Accounting and Review Service Committee）を設置し、1978年には、会計及びレビュー業務基準書第1号（Statement on Standards for Accounting and Review Services（SSARS）No.1）（SSARS 1）を策定・公表した。SSARS 1は、正規の決算監査以外にも、会計士が財務諸表に関与することがありうることを前提として、会計士が未監査財務諸表に関与する場合の業務基準を定めたものであり、未監査財務諸表を対象とする会計業務の内容を明確にし、理解の統一を図ろうとしたものであった。すなわち、未監査財務諸表を対象とする会計業務を限定的な証明機能を有するレビュー業務と証明機能を有しないコンピレーション業務とに分けていた。このように、2つの業務を定義したのは、一方で、社内体制や経済的負担の観点から、正規の監査を受けることができない中小企業であっても、なんらかの形で自社の財務諸表について証明を受けたいという要請が強まっており、一部の会計士はこのような中小企業の要請に積極的に対応しようとしていたが、他方で、他の会計士は自己が提供する業務が監査手続きを明示的にも黙示的にも全く含まないものであることを明らかにしたいと望んでいたことを背景としている（Gutberlet [1980] p.315, Dzienkowski [1982] p.788-789）。

SSARS 1では、レビューは、当該財務諸表を一般に認められた会計原則そ

23) Chazenは、多くの実務家は監査済みから未監査への線を超えるのはどの時なのかを示してくれる明確な（black and white）ガイドラインを探していたと指摘していた（Chazen [1975] p.88）。

の他の包括的な会計基準に適合させるために、重大な修正を必要とする項目がないことにつき、限定的な保証を表明するものであるとした。会計士は、レビューを行う際には、企業が属する産業の会計原則や会計慣行について一定知識を得、企業の営業内容（企業の組織、活動の特色、資産・負債、収入・支出の性格等）について理解しなければならない（para.24 and 26）。手続きは、会社経営者、従業員に対する質問と分析的手続とからなる。会計士は、企業の採用する会計原則や会計慣行、その適用方法、取引の記録のような会計事項に関して質問することに加え、取締役会や株主総会の運営方法に関する質問も行う。分析的手続は、前期以前の財務諸表や次期の見積りとの比較によって、異常な関連性や項目を抽出することを目的として行われる。また、会計士は、財務諸表を閲読し、財務諸表が一般に認められた会計原則に準拠しているかどうかを検討する（para.27）。会計原則への準拠、会計帳簿と財務諸表との一致のみならず、レビューにおいても、資産や取引の存在性は対象とされるが、質問と分析的手続という方法が用いられ、内部統制体制の調査・評価や確認等の実証的手続は、通常、実施されない。もっとも、会計士は、与えられた情報が不正確、不十分、その他満足のかないものであるとき、限定的な保証の基礎を得るために手続きを追加しなければならない（para.29）。

ところが、追加的な手続きとしてどのような手続きを実施すべきか、そして、どの程度の心証を得る必要があるのかは明示されておらず、会計士にとって責任追及のリスクが生ずるおそれが懸念されていた（*e. g.* Miller [1979] p.15-16, Goldwasser [1980] p.30. See also Gutberlet [1980] p.317-318）

レビュー業務が実施された場合には、レビュー報告書が財務諸表に添付されるが、SSARS 1の下では、レビュー報告書には、会計士がアメリカ公認会計士協会の定めた基準に従いレビューを実施した旨、レビューは質問と分析的手続とから成り、正規の監査より手続きが限定されており、財務諸表全体に対する意見表明は行われず、及び、財務諸表を一般に認められた会計原則に適合させるために²⁴⁾、重大な修正を必要とする項目があるとは認められない旨が記載される（para.35）。

他方、SSARS 1の下では、コンピレーションとは、企業の経営者から示された情報を、いかなる保証も表明せずに、財務諸表の形で表示することであるとされている（para.4）。まず、コンピレーション業務を実施し、財務諸表を作成するにあたって、会計士は、企業の採用する会計原則、企業が属する産業の会計慣行について、一定の知識を取得しなければならないとされている（para.20）。コンピレーションは、財務諸表の調製を会計士が行うものであり、その業務を円滑に実施するために、取引の記録から始まる会計システムの各段階について、会計士の補助の必要があるか否かを把握する必要があるため、コンピレーションにおいては、当該企業が帳簿記入の代行、その他の会計事項に対する助言など、他の会計業務を必要としていないかどうかを確認するために、当該企業の環境の調査がなされる。

コンピレーションにおいては、会計士には、与えられた情報を検証することは求められないが、情報が明らかに不正確、不十分その他満足のいかないものであるとき、情報の付加、訂正を求め、この要求が受け入れられないときには、会計士はコンピレーションを打ち切る（para.12）。

そして、会計士は、作成された財務諸表を通読し、様式が整っているかどうか、会計原則の適用を含め、明白な誤りがないかどうかを確認する（para.13）。

コンピレーションが実施された場合には、コンピレーション報告書が財務諸表に添付されるが、コンピレーション報告書には、コンピレーションが実施されたこと、コンピレーション業務は経営者から提供された情報を財務諸表の形にして表示することにすぎないこと、財務諸表は監査またはレビューされておらず、会計士は財務諸表について、いかなる意見や保証も表明しない旨が記載される（para.14）。なお、業務の遂行中に、企業が一般に認められた会計原則に違反している事実が明らかになった場合には、会計士は、訂正を求めなければ

24) レビュー実施中に、会計原則に対する違反が発見された場合には、会計士は適切な修正を行うことを求め、それが受け入れられないときには、その事実をレビュー報告書において明らかにしなければならない（para.39 and 40）。

ばならず、この要求が受け入れられないときには、会計士はコンピレーション報告書において、逸脱の事実を指摘しなければならない (para.39-41)。

コンピレーション報告書には、当該財務諸表は監査またはレビューされておらず、会計士は財務諸表について、いかなる意見や保証も表明しない旨が記載されるが、たとえば、*Kelly*は、会計士には、専門的判断に基づき、依頼人が記帳代行、データ処理の補助等の会計業務を必要としていないかどうかを検討し、また、与えられた情報が明らかに不正確・不十分であるときには情報の追加・訂正を求めなければならないこと、及び、会計士は財務諸表を通読し、その内容がコンピレーション業務、他の会計業務、以前の契約等により得た情報と矛盾しないかどうかを検討しなければならないとされていることから、コンピレーション業務は数字の単なる機械的な移し替えではないと論じている (*Kelly* [1979] p.21)。また、コンピレーション報告書において会計原則違反の事実を指摘しないことは、会計士の知る限り重大な会計原則違反のないことを間接的に示していることにもなるため、コンピレーション報告書の内容に信頼を置いた第三者に対し、当該会計士が損害賠償責任を負う可能性もあると指摘されている (*e. g.* *Gutberlet* [1980] p.331-334; *Solomon, Chazen and Miller* [1983] p.54)。

4 SSARS 1 後の裁判例

多くの裁判例は、レビューやコンピレーションにおける範囲の限定や明示的な免責条項や限定を根拠として、業務実施者である会計士の対第三者責任の成立を否定してきた (*See e. g.* *Donohue* [2011] p.2)²⁵⁾。たとえば、*William Iselin & Co., Inc. v. Landau* 事件判決²⁶⁾ は、当該事件において、会計士はレビューを行い、証明を行っておらず、意見は表明されていない、原告は独自の分析を行

25) たとえば、レビューが中位の保証水準の保証業務であるという位置づけを前提とするものとして *Otto v. Pennsylvania State Education Association*, 330 F. 3d 125, 133-134 (3d Cir. 2003) がある。

っている、会計士と原告との間の実質的な関係は認められない (insubstantial) として、*Credit Alliance Corp. v Andersen & Co.* 事件判決²⁷⁾ の要件がみたされていないとして会計士の責任を否定した。また、たとえば、*Lattanzio v. Deloitte & Touche LLP*, 476 F. 3d 147, 155 (2d Cir. 2007) や *Overton v. Todman & Co.*, 478 F. 3d 479 (2d Cir. 2007) は、レビュー業務を行う場合には財務諸表の訂正義務を会計士は負わないと判示した。

さらに、*First Indemnity of America Insurance Co. v. Letters, Meyler & Co.* 事件判決²⁸⁾ は、未監査である旨が報告書に明示されていたという事情の下で、報告書の作成時点において、第三者がそれに監査済財務諸表としての不当な (unwarranted) 地位を認め、利用することは合理的に予見可能ではなかったとして、会計士の責任の成立を否定した (See also *Pacific Investment Management Co. LLC v. Mayer Brown LLP*, 603 F. 3d 144, 152 (2d Cir. 2010))。

なお、*Margolies v. Landy & Rothbaum* 事件判決²⁹⁾ において、裁判所は、監査業務に従事する際には、医師や弁護士のような他の専門職業人と同様に高い注意義務の水準が会計士に要求されるとしつつ、当該財務見通しにおける会計士の報告書には未監査と記載されていたのであるから、会計士が引き受ける注意義務の水準は低くなったとし、会計士が引き受けた責任 (業務) の性格は不

26) 128 A. D. 2d 453, 513 N. Y. S. 2d 3 (1987). もっとも、裁判所は、SSARS 1に言及しておらず、この結論は専門家としての会計士の証言に依拠したものであると指摘されている (Spalding [1993] p.87, Kozlowski [1988] p.768)。しかも、上告審判決 (71 N. Y. 2d 420 (1988)) では、SSARS 1及び一般に認められた監査の基準に言及しつつ、レビュー業務の本質的性格は伝統的な監査業務のそれとは異なり、レビューと監査を同視することはできないとしつつ、その業務の遂行にあたって正当な注意を払う必要があると指摘した。もっとも、*Credit Alliance Corp. v Andersen & Co.* 事件判決及び *Westpac Banking Corp. v Deschamps*, 66 N. Y. 2d 16, 19を参照しつつ、会計士と原告との間には契約関係に近い密接な関係 [a relationship sufficiently approaching privity] の存在の立証がないとして、請求は棄却した (See e. g. Kozlowski [1988] p.768)。

27) 65 N. Y. 2d 536, 551.

28) 741 A. 2d 176 (N. J. Super. Ct. Law Div. 1998).

29) 136 Ill. App. 3d 635, 483 N. E. 2d 626 (1985).

法行為の成否を判断する上で考慮されるべき要因であると判示した。この判決については、裁判所が、少なくとも、将来財務情報に関わる非監査業務において、会計士が正当な注意義務を行使したか否かを判断するにあたっての最低限の基準としてアメリカ公認会計士協会が公表した『将来情報についての会計士業務に係る基準書』（1985年）を認めたことを示唆するという指摘がなされている（Kozlowski [1988] p.769）³⁰⁾。

しかし、未監査財務諸表に関与したことによって会計士が第三者に対して責任を負うと判断した裁判例も少なからず存在する。これらの裁判例は、未監査財務諸表における限定と免責条項が実効的であるという一般原則に対して2つの例外を認めるものである³¹⁾。

第1の例外は、意見差控え（免責条項）にかかわらず、裁判所は、契約された会計関連業務の性質に注目するというものである。

たとえば、*Seedkem, Inc. v. Safranek* 事件判決³²⁾ では、*Ultramares* 事件と当該事件とは質的に異なり、また、*Ultramares* 事件判決における準則に対しては強い批判が加えられており、契約関係の法理に依拠することは時代遅れであるとされたのみならず、未監査の旨が記載され、意見差控えがなされていたとしても、それは、財務諸表に依拠した第三者に対する会計士の過失責任の成立を妨げるものではないとした。

また、*Ryan v. Kanne* 事件判決を引用しつつ、*Spherex, Inc. v. Alexander Grant & Co.* 事件判決³³⁾ は、「法律問題として、第三者が、被告会計士によって調製さ

30) See also *Cast Art Industries LLC v. KPMG LLP*, 38 A. 3d 562, 570-571 (N. J. App. 2010) (AICPA's Code of Professional Conduct), *reversed and remanded by Cast Art Industries, LLC v. KPMG LLP*, 2012 N. J. LEXIS 152 (N. J., Feb. 16, 2012), *Abrams & Wofsy v. Renaissance Investment Corp.*, 820 F. Supp. 1519, 1532-1533 (N. D. Ga. 1993) (AICPA Advisory Services Guidelines).

31) *First National Bank of Bluefield v. Crawford*, 386 S. E. 2d 310, 314-315 (W. Va. 1989) (レビュー報告書に信頼を第三者が置いた事案).

32) 466 F. Supp. 340, 345 (D. Neb. 1979).

33) 451 A. 2d 1308, 1312 (N. H. 1982).

れた未監査財務諸表において示された情報に信頼を置くこと、または未監査財務諸表に示された情報の実体的正確性を検証する会計士に信頼を置くことが合理的ではないと解することはできない。もちろん、会計士が、会計専門職業人の中で共通の理解がある用語によれば「レビュー」ではなく単に「コンピレーション」を提供するか否かが引き受けた業務の範囲に関して差異をもたらすことはある。財務諸表が未監査であるという性質にかかわらず、*Spherex*は事実審において、会計事務所が顧客との間の業務契約において引き受けた義務についての証拠を提出することができる」とした。そして、*Seedkem, Inc. v. Safranek* 事件判決に照らし、この事件において、*Alexander Grant*が*Spherex*に対して実際にした明示的な表示または両者間の理解についての証拠がかりにあれば、財務諸表が未監査であるという事実と無関係に、*Alexander Grant*が*Spherex*に対して負う義務を修正すると判示した。

Union Bank v. Ernst & Whinney 事件判決³⁴⁾においても、裁判所は、裁判所は、SSARS 1の下でのレビューがなされた旨の記載を無視した。当該報告書が無限定適正意見を表明したものではないという事実は会計士を免責するものではないとして、裁判所は、会計事務所が引き受けた業務の性格よりは、業務の実施において行使された技能の水準に注目した。

このようなアプローチは、*Ashland Oil, Inc. v. Arnett* 事件判決³⁵⁾、*Badische Corp. v. Caylar* 事件判決³⁶⁾ などにおいても採られている。また、たとえば、*In re ZZZZ Best Securities Litigation*, 864 F. Supp. 960, 971 (C. D. Cal. 1994) は、限定的レビュー（limited review）における過失についても、会計士は賠償責任を負うとした。

第2の例外は、いかなる業務を引き受けていても、会計士は、事業体の帳簿に重要な虚偽を発見し、それを開示しなかったときには、責任を負うことがあ

34) 227 Cal. App. 3d 1389, 278 Cal. Rptr. 490 (1991).

35) 875 F. 2d 1271, 1284 (7th Cir. 1989).

36) 356 S. E. 2d 198, 200 (Ga. 1987).

るというものである (See Dzienkowski [1982] p.783)。これは、すでにみた *Bonhiver v. Graff* 事件判決、*First National Bank of Bluefield v. Crawford* 事件判決などのとる立場である。刑事事件との関連であるが、*United States v. Natelli* 事件判決³⁷⁾ は、未監査であっても、会計士は「きわめて疑わしい数値 (highly suspicious figures) を知りつつ、無謀に (in reckless) 目を閉ざす」ことはできないと判示した。

Robert Wooler Co. v. Fidelity Bank 事件判決³⁸⁾ も非監査業務を実施するという契約は、危険信号 (red flag) を生じさせる可能性のある疑わしい状況を無視することから生ずる責任からの防壁とはならないとした³⁹⁾。この事件では、会計士は、レビュー業務を行うことを依頼されており、依頼人との間で内部統制の評価を行う旨の契約は締結していなかった。一般に認められた監査の基準は、監査業務においては内部統制の調査及び評価を要求していたが、SSARS 1 は、レビュー業務において内部統制の調査及び評価を要求していなかったし、レビュー報告書には、レビューは一般に認められた監査の基準に従った監査に比較して範囲が相当に狭い旨の記載が行われていたことから、レビュー報告書において内部統制に関する言及はなされていなかった。しかし、裁判所は、レビュー報告書に会計士業務の範囲に関する明確な記載がなされていたにもかかわらず、不法行為リステートメント第2版299A条⁴⁰⁾ に依拠して、非監査業務を引き受けたことにより、会計士は、他の会計士が有するのと同程度の技能の

37) 527 F. 2d 311, 320 (2d Cir. 1975), *cert. denied*, 425 U. S. 934 (1976).

38) 479 A. 2d 1027, 1032 (Pa. Super. Ct. 1984), *appeal denied*, 528 A. 2d 957 (Pa. 1987)

39) なお、見積財務諸表のコンピレーションとの関連で、たとえば、*Cogan v. Triad American Energy*, 944 F. Supp. 1325, 1333 (S. D. Tex. 1996) 参照。

40) 「より多くのまたはより少ない技能あるいは知識を有している旨を表明しない限り、専門家または職業の一環としてサービスを提供することを引き受けた者は、当該専門家または職業に属する、同様のコミュニティーにおいて優良であるとされる者であれば通常有する技能と知識を行使することが求められる。」 See *L.B. Laboratories v. Mitchell*, 39 Cal. 2d 56, 244 P.2d 385 (1952), *City of East Grand Forks v. Steele*, 121 Minn. 296, 141 N. W. 181, 45 L. R. A. N. S. 205, Ann. Cas. 1914C 720 (1913), *Stern v Lanng*, 106 La. 738, 31 So. 303 (1901).

行使を引き受けたことになる」と判示し、会計士は、従業員の不正につながった内部統制の欠陥を経営者に報告しなかったことによる損害賠償責任を負うとした。

さらに、*Joel v. Weber* 事件判決⁴¹⁾では、裁判所は、*Iselin & Co. v Mann Judd Landau* 判決を引用し、引受けた業務をレビューであると性格付けることによって、注意義務を尽くして業務を遂行する義務を会計事務所が免れるものではないとした。そして、「無謀な (reckless) 不実表示がないということを知らずに会計士の知るところによれば真実であると証明する表明またはその真実性を真に信じていないという結論に達するほど薄弱な根拠に基づく意見はすべて責任を根拠づけるのに十分である。明白なものから目をそむけること、疑わしいものを調査しないことは、それらが十分に重大であるならば、貸借対照表に信頼を置いた者が被った損害について責任を課すのに十分な詐欺の推論につながる証拠を提供することがある。言い換えるならば、結果を顧みない無頓着さと無謀さは故意 (deliberate intention) にあたるとされることがある。」とした *State St. Trust Co. v Ernst* 事件判決⁴²⁾ を引用した。

これら2つの例外のほか、会計士がレビュー業務など監査ではない会計業務を行う場合に対第三者責任を負うとされる根拠として重要なものは顧客を知る義務などを尽くさず、アメリカ公認会計士協会のガイドライン⁴³⁾に従って業務が遂行されなかったというものである (See e. g. *Anderson v. Deloitte & Touche*, 66 Cal. Rptr. 2d 512, 56 Cal. App. 4th 1468 (1997))。これは、アメリカ公認会計士協会が公表してきたレビュー業務のガイドラインにおいて、会計

41) 166 A. D. 2d 130, 569 N. Y. S. 2d 955 (1991).

42) 278 N. Y. 104, 112 (1938).

43) 会計士の専門家責任が追及される事案においては、アメリカ公認会計士協会のガイドラインが専門家証人によって繰り返し言及され、裁判所も注意義務の水準の判断にあたってガイドラインに依拠するという傾向がみられる。e. g. *Cast Art Industries LLC. V. KPMG LLP*, 3 A. 3d 562, 570-571 (N. J. App. 2010) (ただし、209 N. J. 208, 36 A. 3d 1049 (2012) により破棄差戻し), *Abrams & Wofsy v. Renaissance Investment Corporation*, 820 F. Supp. 1519, 1532-1533 (N. D. Ga. 1993).

士は顧客が属する業種と顧客について十分な理解を得ることが求められてきた(会計及びレビュー業務基準書第1号及び会計及びレビュー業務基準書第19号)ことによる。

なお、ある専門職業人とその顧客との間に信認関係があるとされると、依頼を受けていなくとも、顧客が洗練されていない場合には、自主的に追加的な助言やサービスを提供することがその専門職業人に求められることがあるが(See e. g. *Nichols v. Keller*, 15 Cal. App. 4th 1672, 1684 (1993))、監査人は受認者であるとは通常みられておらず(See *Franklin Supply Co. v. Tolman*, 454 F. 2d 1059, 1069 (9th Cir. 1991))、レビュー契約における顧客が洗練されていないということはまれであるため、この法律構成により、会計士が責任を負うということはあまり考えられない。

証券訴訟との関連では、*Central Bank of Denver, N. A. v. First Interstate Bank of Denver, N. A.* 事件判決⁴⁴⁾が、教唆または幫助を理由とする Rule 10b-5 違反に基づく民事責任を否定している。すなわち、1934年証券取引所法10条b項及びRule 10b-5の下では、第三者が違法行為を援助しうる自らの役割について一般的に理解しており、さらに、第一次違反者に対して「実質的な支援(substantial assistance)」を与えたことに注目する(See e. g. *Kraakman* [1986] p.84, note 93)「幫助または教唆(aiding and abetting)」に基づく第二次責任の概念は認められないとした。もっとも、詐欺的方策を用い、または重要な虚偽表示を行った弁護士、会計士、銀行などが、1934年証券取引所法10条b項及びRule 10b-5の下で、第一次違反者として責任を負うことが否定されたわけではない。

そして、第一次違反者の責任は、開示文書の作成に実質的に携わっていなくとも、開示文書の交付または公表に寄与したと認められる者にも適用されると判示した裁判例(*In re Enron Corp. Securities, Derivative & ERISA Litigation*, 235 F. Supp. 2d 549 (S. D. Tex. 2002))⁴⁵⁾もあるが、証券訴訟において、裁

44) 511 U. S. 164 (U. S. S. Ct. 1994).

判所は、会計士が未監査財務諸表の作成に関与したというだけでは、作成者（creator）としての責任を負わせないのが通常である。

5 財務情報に係る非監査業務に関する会計士の責任—Kozlowskiによる整理

財務諸表または見積り財務諸表に係る非監査業務における会計士の責任を広く認めるべきであるとする根拠として、たとえば、*Spherex, Inc. v. Alexander Grant & Co.* 事件判決は、財務諸表における虚偽記載のリスクを公衆に負担させるのは不適切であること、責任を会計士に負わせることによって、会計士の業務水準を向上させることができること、会計士は、保険を用いて損失を分散することが可能であることを指摘していた。これに加えて、*Kozlowski* は、会計士は財務問題についての「警察官（policeman）」としての特別な注意義務を負っていると社会において認識されていることに照らすとより広く責任を引き受けていると理解することに合理性があることを挙げている（*Kozlowski* [1988] p.776）。実際、*United States v. Arthur Young & Co.* 事件判決⁴⁵⁾ は、監査業務との関連においては、「会社の財政状態を全体的に描写する公表報告書を証明することによって、独立監査人は顧客との業務実施契約を超えた公的な（public）責任を引き受ける。この特別な職務を遂行する独立公共会計士は会社の債権者及び社員ならびに投資を行う公衆に対して究極的に尽くす義務を負っている。」（下線部—原文における強調箇所）と判示したが（at 817-818）、このような考え方によって、契約関係法理にかかわらず、監査業務以外の業務により会計士が第三者に対して損害賠償責任を負うことがいくつかの裁判例では認められている（*e. g.* *Spherex, Inc. v. Alexander Grant & Co.* 事件判決、*International Mortgage Co. v. John P. Butler Accountancy Corporation* 事

45) See also *In re Software Toolworks Inc. Securities Litigation*, 50 F. 3d 615 (9th Cir. 1994), *In re Lernout & Hauspie Securities Litigation*, 286 B. R. 33 (D. Mass. 2002), *In re Lernout & Hauspie Securities Litigation*, 236 F. Supp. 2d 161 (D. Mass. 2003).

46) 465 U. S. 805 (1984).

件判決⁴⁷⁾など)。

もっとも、*Kozlowski*は、非監査業務から生ずる会計士の責任を拡大すべきであるとする見解のこのような根拠に対しては、次のような反論が可能であるとする (*Kozlowski* [1988] p.778-778)。

すなわち、第1に、財務諸表の監査業務と非監査業務としてのレビュー及び調製との間の本質的な差異から、会計士の責任には異なるレベルが存在することが正当化されるということが考えられる。つまり、監査業務においては、会計士の報告書において財務諸表が適正か否かに関わる意見が表明されるので、財務諸表に虚偽記載があった場合には会計士に責任を負わせるのは適切であるのに対し、非監査業務においては、会計士の報告書には財務諸表の適正性に関する意見を表明しない旨が記載されているので、会計士は、財務諸表における虚偽記載のリスクを全面的には引き受けない旨を利用者に言明したことになる。

したがって、未監査の報告書を受け入れることにより、投資家及び債権者は財務諸表における虚偽記載の責任を分担しなければならないと考えられるというのである。

第2に、会計士の責任を拡大することは、会計士が非監査業務を提供しないというインセンティブを生じさせるという指摘がある。アメリカ公認会計士協会が公表している監査基準その他未監査業務としてのレビューについて公表している基準よりも他の基準がレビューに適用されるのであれば会計士は財務諸表に対するレビュー業務を引き受けなくなるであろうというのである。

第3に、会計士に対する訴訟の増加は、医者や弁護士について、すでに生じているような保険危機、すなわち、会計士は保険料が高騰すれば、それを非監査業務の提供を受けることを必要とする小規模な会社に転嫁するが、そのような会社は、会計士に対する、そのような報酬の増加に耐えきれない可能性がある。そして、独立第三者によって調製された財務諸表なしには債権者や投資家

47) 177 Cal. App. 3d 806, 233 Cal. Rptr 218 (1986).

が資金を供給しないため、そのような会社が倒産に陥るという可能性があるというのである。

第4に、財務に関する警察官としての役割は連邦や州の規制当局に任せたいほうが適切であるという指摘がある。すなわち、そのような広い公的な責任を会計士に負わせることは、会社の財務に関わるすべての問題についての総合的な責任を、会計士が引き受けるという誤った認識を公衆に与えてしまうというものである。

第5に、会計士に対する責任を拡大するために裁判所が援用する理論は、厳格責任である製造物責任についての法理⁴⁸⁾に由来するものであるが、身体被害に係る製造物責任の法理を経済的損害に係る過失による損害賠償請求に裁判所が適用することは不適切であるという指摘が可能であるとされている。

Bibliography

- AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) [1958] Rules of Professional Conduct, As Revised January 20, 1958, in: AICPA, *By-Laws/Rules of Professional Conduct/Numbered Opinions of the Committee on Professional Ethics*, AICPA, 1958
- AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) [1967] *Statement on Auditing Procedure No.38, Unaudited Financial Statements*
- AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) [1985] *Audits of Small Business*, AICPA
- AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) and NYSSCPA (New York State Society of Certified Public Accountants) [1971] AICPA - NYSSCPA Brief in 1136 Tenants' Corporation Case, *Journal of Accountancy*, vol.131, no.3: 57
- Armstrong, M. S. [1974] The Work and Workings of the Financial Accounting Standards Board, *Business Lawyer*, vol.29: 145 - 150
- Blackwell, B. D. [1979] *Guidelines for Determining the Nature of Procedures for Unaudited Financial Statement Engagements* (Dissertation, University of Arkansas), UMI
- Chazen, Ch. [1975] Unaudited Financial Statements, *Journal of Accountancy*, vol.140, no.5: 88 - 91

48) *Escola v. Coca Cola Bottling Company of Fresno*, 24 Cal. 2d 453, 150 P. 2d 436 (1944).

- Chazen, Ch. And K. I. Solomon [1972] The “Unaudited” State of Affairs, *Journal of Accountancy*, vol.134, no.6: 41 - 45
- Cogliati, N. [1968] Unaudited Financial Statements: disclosure of reservations, *Journal of Accountancy*, vol.125, no.4: 59 - 62
- Davis, E. F. and J. W. Kelley [1972] The Engagement Letter and Current Legal Developments, *Journal of Accountancy*, vol.134, no.6: 54 - 59
- Donohue, E. F., III [2011] Assessing the Liability Risks of Review Engagements, *The Professional Line* (Hinshaw & Culbertson LLP), vol.11, no.3: 1 - 3
- Dzienkowski, J. S. [1982] Accountants’ Liability for Compilation and Review Engagements, *Texas Law Review*, vol.60, no.4: 759 - 819
- Ehrlich, C. P. and J. D. Williams [2008] Limiting Liability through Contractual Agreement, *The CPA Journal*, vol.78, no.12: 54 - 59
- Federal Deposit Insurance Corporation [1992] *Interagency Advisory on the Unsafe and Unsound Use of Limitation of Liability Provisions in External Audit Engagement Letters* (July 2), 57 Fed. Reg. 29491
- Feinman, J. M. [2000] *Professional Liability to Third Parties*, American Bar Association
- Ferrucci, J. D. and S. D. Baron [1998] The Surety’s Claims against Third Parties, in: Bachrach, G. J. (ed.), *Salvage by the Surety*, American Bar Association: 209 - 262
- Garrison, M. J. and J. D. Hansen [1999] Using the Engagement Letter to Limit Auditors’ Professional Liability Exposure, *Ohio CPA Journal*, vol.58, no. 3: 59 - 62
- Goetsch, R. F. and Ch. R. War [2007] Deciding to Litigate: the surety’s recourse against third parties, in: Burner, Ph. L. and T. L. Haley (eds.), *Managing and Litigating the Complex Surety Case*, 2nd ed., American Bar Association: 173 - 258
- Goldwasser D. L. [1980] Liability Exposure in Compilation and Review Services, *The CPA Journal*, vol.50, no.9: 27 - 31
- Gregory, W. R. [1978] Unaudited, but OK?, It is now appropriate for the profession to embrace limited assurance, the author believes, *Journal of Accountancy*, vol.145, no.2: 61 - 65
- Gutberlet, L. G. [1980] Compilation and Review of Financial Statements by an Accountant, *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, vol.3, no.4: 313 - 338
- Guy, D. M. and A. J. Winters [1972] Unaudited Financial Statements: a survey, *Journal of Accountancy*, vol.134, no.6: 46 - 53
- Hartgraves, A. L., Jr [1975] *A Study of the Role and Responsibilities of Certified Public Accountants in the Preparation of Unaudited Financial Statements* (Dissertation, Georgia State University), UMI
- Hawkins, C. S. [1959] Professional Negligence Liability of Public Accountants, *Vanderbilt Law Review*, vol.12, no.3: 797 - 824
- Hepp, G. W. [1972] Checklists for Unaudited Financial Statements, *Journal of*

- Accountancy*, vol.134, no.6: 63 - 64
- Horwitz, R. M. [1974] Unaudited Financial Statements-What they are and how to protect yourself, *Practical Accountant*, vol.7, no.3: 26 - 29
- Joint Subcommittee on Labor - Management Reform Legislation, House of Representatives [1959] Hearings on financial reports of labor unions, *Journal of Accountancy*, vol.108, no.1: 71 - 77
- Kelly, Th. P. [1979] Compilation and Review: a revolution in practice, *The CPA Journal*, vol.49, no.4: 19 - 27
- Kozlowski, A. L. [1988] Accountants' Liability for Unaudited Historical and Prospective Financial Statements, *San Diego Law Review*, vol.25, no.4: 757 - 780
- Kraakman, R. H. [1986] Gatekeeper: The Anatomy of a Third - Party Enforcement Strategy, *Journal of Law, Economics, and Organization*, vol.2, no.1: 53 - 104
- Lytle, R. C. [1963] Explicit Disclaimer Recommended for Unaudited Financial Statements, *Journal of Accountancy*, vol.116, no.1: 71 - 72
- Miller, S. K. [1979] The Scope of Accountants' Liability under SSARS No.1 Remains Unclear, *The National Public Accountant*, vol.24, no.10: 14 - 22
- Montgomery, R. H. [1940] *Auditing Theory and Practice*, 6th ed., The Ronald Press
- Moyer, C. A. [1951] Early Developments in American Auditing, *Accounting Review*, vol.26, no.1: 3 - 8
- Nest, R. A. [1968a] Statement No.38 - Unaudited Financial Statements, *Journal of Accountancy*, vol.125, no.2: 63 - 67
- Nest, R. A. [1968b] More Inquiries on Statement No.38, *Journal of Accountancy*, vol.125, no.4: 62 - 63
- Public Company Accounting Oversight Board [2006] *Standing Advisory Group Meeting, Emerging Issue—The effects on independence of indemnification, limitation of liability, and other litigation - related clauses in audit engagement letters* <http://pcaobus.org/News/Events/Documents/02092006_SAGMeeting/Indemnification.pdf>
- Raiborn, D. D. [1982] *Audit Problems Encountered in Small Business Engagements*, AICPA
- Rankin, L. J. [1982] *A Study of the Effects of Compilation and Review Reports on CPAs' and Bankers' Perceptions of Reliability of Financial Statements* (Dissertation, Michigan State University), UMI
- Rankin, L. J. [1984] The Development of Compilations and Reviews, *Accounting Historians Journal*, vol.11, no.1: 63 - 82
- Raspante, J. F. and R. Rosario [2001] Understanding and Minimizing CPA Liability, *The CPA Journal*, vol.71, no.5: 19 - 23
- A Reader [1947] Auditor's Report, *Journal of Accountancy*, vol.83, no.1: 68 - 79
- Reinstein, A., P. G. Lobingier and B. P. Green [2009] Limiting Accountants' Liability

- through Engagement Letters, *The CPA Journal*, vol.79, no.11: 52 - 57
- Rosario, R. [1995] Making Documentation Pay off, *Journal of Accountancy*, vol.179, no.2: 70 - 74
- Solomon, K. I., Ch. Chazen and R. L. Miller, Jr. [1983] Compilation and Review: the safety factor, *Journal of Accountancy*, vol.156, no.1: 50 - 58
- Spalding, A. D. [1993] An Analysis of Statements on Standards for Accounting and Review Services No.1, *Research in Accounting Regulation*, vol.7: 81 - 93
- Task Force on Unaudited Financial Statements of the Auditing Standard Division of the American Institute of Certified Public Accountants [1972] Interim Report of the Task Force on Unaudited Financial Statements, *Journal of Accountancy*, vol.134, no.6: 62 - 63
- Task Force on Unaudited Financial Statements of the Auditing Standard Division of the American Institute of Certified Public Accountants [1975] *Guide for Engagements of Certified Public Accountants to Prepare Unaudited Financial Statements*, AICPA
- Terrell, J. H. [1973] Minimum Standards for Unaudited Financial Statements, *Journal of Accountancy*, vol.135, no.5: 54 - 60
- Van Son, W. P., D. M. Guy and J. F. Betts [1982] Engagement Letters: What practice shows, *Journal of Accountancy*, vol.153, no.6: 72 - 81
- Wegman, J. [2007] Impact of the Sarbanes - Oxley Act on Accountant Liability. *Journal of Legal, Ethical, and Regulatory Issues*, vol.11, no.1: 75 - 93
- Winters, A. J. [1974] *Unaudited Financial Statements: a delineation of issues, survey of practice, and statement of responsibility* (Dissertation, Texas Tech University)
- Wolfe, J. and S. Anderson [2001] A Nice Niche - If you minimize liability risk, *Journal of Accountancy*, vol.191, no.2: 49 - 53
- 近江正幸 [1981] 「未監査財務諸表問題の米国における歴史的展開」成蹊大学経済学部論集 18号 (11 巻 2号) : 114 - 130
- 片木晴彦 [1987] 「会計及びレビュー業務基準ステートメント第一号について—「調査・指導」への示唆—」*広島法學* 10 巻 3号: 243 - 264
- 古賀智敏 [1990] 『情報監査論』(同文館)
- 千代田邦夫 [2008] 『貸借対照表監査研究』(中央経済社)
- 山浦久司 [2000] 「保証業務の論理とニーズの構造」山浦久司編『会計士情報保証論』(中央経済社) : 3 - 28

本研究は JSPS 科研費 _25285026 の助成を受けたものです。

(やなが・まさお 筑波大学大学院ビジネス科学研究科企業法学専攻教授)

公正競争阻害性としての 「競争手段の不正さ」についての検討

山 田 務

- I はじめに
- II 「競争手段の不正さ」について
 - 1 公正競争阻害性としての評価
 - 2 「競争手段の不正さ」の基準
 - 3 「競争手段の不正さ」としての公正競争阻害性を判断する考慮要素
- III 法運用の状況
 - 1 従来の公正取引委員会の法運用の状況
 - 2 民事訴訟における事案
 - 3 最近における公正取引委員会の運用事例と問題点
- IV 問題点の検討
 - 1 問題点
 - 2 法運用の考え方
- V おわりに

I はじめに

独占禁止法は、公正な競争を阻害するおそれ（公正競争阻害性）のある行為を、不公正な取引方法として規制している¹⁾。

通説によれば、公正な競争を阻害するおそれのある行為とは、能率競争に悪影響を及ぼすおそれのある行為であり、①自由な競争を減殺する行為、②競争手段が不公正な行為又は③自由競争基盤を侵害する行為が該当するとされており、これらの3つの側面のいずれか又は複数を有する行為が、独占禁止法2条9項1号から5号までの規定及び同6号に基づく公正取引委員会の告示²⁾によ

1) 独占禁止法19条「事業者は、不公正な取引方法を用いてはならない。」

り、不公正な取引方法として具体的に規定されている。

本稿は、上記の公正競争阻害性の中で、特に、「競争手段の不公正さ」に焦点を当て、独占禁止法の違法性基準としての「競争手段の不公正さ」について、法適用の状況等を踏まえて、その問題点の検討を行ったものである。

II 「競争手段の不公正さ」について

1 公正競争阻害性としての評価

独占禁止法において、競争手段の不公正さを公正競争阻害性の一つの側面としてとらえ、規制を行う理由については、次のような説明が行われている。

すなわち、通説の根拠となっている、独占禁止法研究会報告書³⁾では、「不公正な取引方法の基本概念である『公正な競争を阻害するおそれ』（公正競争阻害性）は、公正な競争秩序に悪影響を及ぼすおそれがあることと一応定義づけられる」とした上で、「公正な競争」が実現されている状態として、三つの条件がみだされる必要があるとし、その一つの条件として、「自由な競争が価格・品質・サービスを中心としたもの（能率競争）であることにより、自由な競争が秩序付けられていること（競争手段の公正さの確保）」を挙げている⁴⁾。

この理解に基づいて、競争手段として不公正な行為については、公正競争阻害性のあるものと解され、不公正な取引方法として規制対象に含められている。

2) 「不公正な取引方法」（昭和57年公正取引委員会告示第1号。改正平成21年公正取引委員会告示第18号。以下、昭和57年の当初の告示を「昭和57年一般指定」と、平成21年改正後の告示を「現一般指定」という。）。その他、特定の分野を対象に不公正な取引方法が指定（特殊指定）されているが、本稿では、一般指定を対象として検討を行っている。

3) 独占禁止法研究会報告書「不公正な取引方法に関する基本的考え方」（昭和57年7月8日）

4) 独占禁止法研究会報告書第1部2。他の条件は、①事業者間の自由な競争が妨げられていないこと及び事業者がその競争に参加することが妨げられていないこと（自由な競争の確保）及び②取引主体が取引の諾否及び取引条件について自由かつ自主的に判断することによって取引が行われているという、自由な競争の基盤が保持されていること（自由競争基盤の確保）である。

具体的な不公正な取引方法の行為類型のうち、主として、競争手段の不正さの側面から、公正競争阻害性を有するものとして指定されているものとしては、次のものが挙げられている^{5) 6)}。

- ① 欺瞞的な顧客誘引（現一般指定8項）
- ② 不当な利益による顧客誘引（現一般指定9項）
- ③ 抱き合わせ販売等の取引強制（現一般指定10項）
- ④ 競争者に対する取引妨害、競争会社に対する内部干渉（現一般指定14項、15項）

なお、独占禁止法研究会報告書は、昭和57年の不公正な取引方法の一般指定の改正に際し、その前提として、不公正な取引方法の要件である公正競争阻害性について、その考え方を取りまとめたものであり、当然、当時の不公正な取引方法に係る規定及び法運用の状況⁷⁾が反映されていると考えられる。

このうち、不公正な取引方法に係る規定は、次のような状況であった。

独占禁止法研究会報告書等において、主として「競争手段の不正さ」の側面を持つ行為として、上記①から④までの行為類型が挙げられていたところ、昭和22年の制定法で規制していた「不公正な競争方法」の行為類型の中に、すでに、①から③に対応するものが「不当に、利益又は不利益を以て、競争者の顧客を自己と取引するように勧誘し、又は強制すること」（昭和22年法2条

5) 独占禁止法研究会報告書第一部二及び昭和57年一般指定に係る解説書である田中寿編著「不公正な取引方法」第1編第5（昭和57年）。なお、一般指定の規定は、昭和57年一般指定の規定に対応した現一般指定の規定を記載している。

不公正な取引方法は、平成21年の法改正により、一部の行為類型については法定化されているが、「競争手段の不正さ」の側面から公正競争阻害性を有するとされている行為類型は、すべて一般指定の行為類型の対象となっており、法定化されたものはない。

6) 田中寿編著「不公正な取引方法」第1編第5では、「行為類型によっては、同時に他の側面を併せ持つことがあるのが、通常であるように、この3つの側面は、相互に排他的ではなく、各行為類型の違法性の判断に当たっては、いずれを重視するかを個別ケースごとに判断していく必要があることは当然のこと」とされている。

7) 法運用の状況については、後記III1で記述している。

6項4号)として規制対象となっていた。

また、昭和28年改正法により、「不公正な競争方法」が「不公正な取引方法」となり、規制対象となる行為の内容が変更されたところ、上記2条6項4号に該当する行為が継続的に規制されるとともに（昭和28年法2条7項3号）、④に対応する行為（昭和28年法2条7項6号）が新たに規制対象として追加されている。

昭和28年改正により、不公正な取引方法は、昭和28年法2条7項に基づいて、公正取引委員会が具体的に指定する制度に変更されたところ、昭和28年一般指定⁸⁾においては、6項として、「不当な利益又は不利益による顧客の誘引又は強制」が、11項及び12項として、「競争者に対する取引妨害」及び「競争会社に対する内部干渉」が規定されている。

昭和57年一般指定は、規制内容の明確化を図る観点から、昭和28年一般指定の改正を行ったものであるところ、昭和28年一般指定6項の行為が、欺瞞的な顧客誘引（8項）、不当な利益による顧客誘引（9項）及び抱き合わせ販売等の取引強制（10項）に分けられ、行為内容がより具体的に規定されている。また、昭和28年一般指定11項及び12項については、技術的な文言の改正が行われただけで、おおむね旧規定どおり15項及び16項として規定されている。

このように、競争手段の不公正さの側面から公正競争阻害性を有するとされる行為類型については、すでに、昭和22年法及び昭和28年法から規制されており、これらの規制内容及び運用実態を前提として、公正競争阻害性の一側面として、「競争手段の不公正さ」が位置付けられたものと考えられる。

なお、独占禁止法研究会報告書のとりまとめに当たっては、当然、当時の公正競争阻害性の解釈に係る学説も踏まえたものと考えられるところ、当時の主要な2つの学説⁹⁾のいずれにおいても、能率競争（価格・品質による顧客獲得

8) 昭和28年公正取引委員会告示第11号

9) 独占禁止法研究会報告書第一部二。舟田正之、根岸哲「独占禁止法概説（4版）」第5章3（平成22年）

競争)を本位とした競争が行われている状態を「公正な競争」が実現されている状態の一要素として位置付けており、これを阻害する行為を公正競争阻害性のある行為として位置付けていた点に基本的差異はなかったものと考えられる。

2 「競争手段としての不正さ」の基準

前記1から、競争手段として不公正なものか否かの基準は、競争手段が、価格・品質・サービスを中心とした競争(能率競争)の観点から正当化されるか否か、このような能率競争に悪影響を及ぼすか否か基準となる¹⁰⁾。

違法行為の要件については、判断基準がより明確であることが望ましいところ、一般指定の規定内容及び法運用の状況から、より具体的な基準の有無を検討すると次のとおりである。

まず、競争手段の不正さの側面から公正競争阻害性があるとされる一般指定の具体的な行為類型からみると、前記1のとおり、欺瞞的な顧客誘引行為(現一般指定8項)、不当な利益による顧客誘引行為(現一般指定9項)、取引の相手方に対し取引を強制する行為(現一般指定10項)、競争者の取引を妨害する行為(現一般指定14項)等が価格・品質・サービスを中心とした競争(能率競争)に悪影響を及ぼす行為と評価されることができる。

しかし、このうち、競争者の取引を妨害する行為については、当然、能率競争に反して「取引を妨害する行為」が該当すると考えられるところ、現一般指定14項の規定自体からは、能率競争に反するか否かに関し、より具体性のある基準は導き出せない。

次に、近年の独占禁止法違反に係る事案において、競争手段としての不正さに着目して公正競争阻害性を認定した事案をみると、不正さの解釈に関し

10) 独占禁止法研究会報告書第一部二。金井貴嗣他「独占禁止法(第4版)」第7章第1節III(川濱昇)では、「「競争手段の不正さ」は、市場における競争が価格・品質・サービスを中心とする能率競争を本位として行われることを妨げるような、競争手段自体が非難に値するもの場合に認められる。」とされている。

て次のような考え方が示されている。

① 現一般指定10項（抱き合わせ販売）関係の事例

○東芝エレベータテクノスに対する損害賠償請求控訴事件（大阪高裁 平成5年7月30日（平成2年(ネ)第1660号））

「本件各部品とその取り替え調整工事は、それぞれ独自性を有し、独立して取引の対象とされている。そして、安全性確保のための必要性が明確に認められない以上、このような商品と役務を抱き合わせての取引をすることは、買い手にその商品選択の自由を失わせ、事業者間の公正な能率競争を阻害するものであって、不当というべきである。」

○藤田屋に対する件（審判審決 平成4年2月28日（平成2年（判）第2号））

「本件抱き合わせ販売は、ドラクエⅣが人気の高い商品であることから、その市場を利用して価格・品質等によらず他のゲームソフトを抱き合わせて販売したものであり、買手の商品選択の自由を妨げ、卸売業者間の能率競争を侵害し競争手段として公正さを欠くものと言わざるを得ない。」

② 現一般指定14項（競争者に対する取引妨害）関係の事例

○電気保安業務に関する不公正取引差止請求控訴事件（東京高裁 平成17年1月27日（平成16年(ネ)第3637号））

「競争者とその取引の相手方との間の取引の不当な妨害を禁止している趣旨は、このような行為が価格と品質による競争をゆがめ、顧客の商品・役務の選択を妨げるおそれがあることによるものであると解される。そうすると、本件のような顧客に対する働き掛けが問題となる事案における「不当性」の判断は、勧誘に用いられた手段が客観的にみて顧客の自由な意思決定に支障を来す程度のものであったかどうかにより判断されるべきものと解される。」

以上の判決・審決においても、特段、詳細な考え方は示されていないが、こ

れらによれば、能率競争（価格・品質等を中心とした顧客獲得競争）に悪影響を及ぼす行為については、顧客の商品選択の自由を妨げる行為（商品選択に支障を与える行為）と置き換えられている¹¹⁾。

すなわち、顧客が自由な意思で商品選択を行うことが確保されていれば、価格・品質等を基本に商品選択が行われ、事業者も、これに対応して価格、品質等により顧客獲得競争を行なわざるを得なくなるとの理解の下に、顧客の商品選択の自由を妨げる行為は、能率競争に悪影響を与える不正な競争手段と解されている。

顧客の商品選択の自由を妨げる行為（商品選択に支障を与える行為）を、競争手段として不正な行為と解した場合、次のように広範な行為が、その対象として解される余地がある。

- ① 顧客に対し、商品や競争者について事実を反した情報等を提供することにより、顧客の商品選択の自由を妨げる行為（商品選択に支障を与える行為）
- ② 顧客に対し、何らかの経済上の利益を提供することにより、顧客の商品選択の自由を妨げる行為（商品選択に支障を与える行為）
- ③ 顧客に対し、自己の取引上の地位を利用したり、何らかの不利益措置を講じることを通じて、顧客の商品選択の自由を妨げる行為（商品選択を拘束する行為、強制する行為）
- ④ 何らかの人為的な措置を講じて競争者の事業能力を低下させることにより、顧客の商品選択の幅を狭め、顧客の商品選択の自由を妨げる行為

3 「競争手段の不正さ」としての公正競争阻害性を判断する考慮要素

ある行為が、競争手段として不正で、公正競争阻害性があると評価する際

11) 田中寿編著「不正な取引方法」第三編第11においても、「不正な取引方法として規制される取引妨害、内部干渉行為とは、その行為自体の有する目的・効果から見て、そのまま放置されるなら独占禁止法第1条の目的で予定されていると考えられる価格・品質による競争が歪められ、顧客の商品選択を妨げるおそれがあるような行為である。」とされている。

の考慮要素としては、前記2で記載したように、能率競争に反する行為（＝顧客の商品選択の自由を妨げる行為）か否かを基準とした当該行為自体の内容・性格が中心的要素となるが、実際の法適用に当たっては、あわせて、当該行為の市場における競争秩序への影響の程度も考慮されていると考えられる^{12、13}。

この市場の競争秩序へ影響については、具体的な事例においては、当該行為の相手方の数、行為の継続性・反復性、伝搬性等の行為の広がり¹⁴、当該行為の競争者の取引に与える影響の程度¹⁵、当該行為の目的（競争者の排除、事業能力の低下のみを目的とする妨害行為等）¹⁶等が認定されている。

12) 考慮要素については、次の説明がみられる。

① 田中寿編著「不公正な取引方法」第三編第五、三

「抱き合わせ販売等の取引強制の公正競争阻害性の有無の判断に当たっては、能率競争の観点からみて競争手段として不公正であるかどうか为中心となり、市場全体における競争に及ぼす影響は必ずしも要件ではない。しかしながら、独占禁止法の規制対象となる行為であるから、当該行為の対象とされる相手方の数、当該行為の反復・継続性、行為の伝搬性等の行為の広がりを考慮することとなる。」

② 根岸哲「一般指定15項の競争者に対する取引妨害の公正競争阻害性」（ジュリスト1378号平成21年5月）

「競争手段の不公正さ」という場合には、それ自体に「公正競争阻害性」が内在しているものととらえ、「競争手段の不公正さ」が認められれば直ちに「公正競争阻害性」が肯定できると考えることもできる。」

③ 金井貴嗣他「独占禁止法（第4版）」第7章第7節II（金井）

「（熊本魚事件の場合）……事件であり、物理的妨害のみが競争手段として不公正とされた事件ではない。むしろ、次に見る事案と同様に、行為の目的・態様・影響等を考慮して公正競争阻害性が認定されたとみるべきであろう。」

13) 公正競争阻害性はあくまでも、公正な競争を阻害する「おそれ」があれば足りるので、市場の競争に与える影響についても、具体的な弊害を立証する必要はないとされている（金井貴嗣他「独占禁止法（第4版）」第7章第1節III（川濱昇））。

14) 藤田屋に対する件（審判審決平成4年2月28日（平成2年（判）第2号））

15) 第一興商に対する件（審判審決平成21年2月16日（平成15年（判）第39号））、デー・エヌ・エーに対する件（排除措置命令平成23年6月9日（平成23年（措）第4号））

16) 第一興商に対する件（審判審決平成21年2月16日（平成15年（判）第39号））他

Ⅲ 法運用の状況

1 従来の公正取引委員会の法運用の状況

競争手段の不正さの側面から公正競争阻害性があるとされている一般指定の各行為類型を対象に、過去の違反事件¹⁷⁾を整理し、これらの違反事件について、審決等の記述も考慮しながら、競争手段の不正さの側面から公正競争阻害性が主として捉えられた事案か否か、また、競争手段の不正さに関し具体的にどのような評価が行われているかとりまとめると、次のように考えられる。

- (1) 現一般指定8項、9項関係（欺瞞的又は不当な利益による顧客誘引。昭和28年一般指定6項、昭和57年一般指定8項、9項）

これらの行為類型は、基本的には、競争手段の不正さの側面から公正競争阻害性を有しているものと解されている。

これらの行為類型のうち、消費者向けの取引に係るものについては、昭和37年の景品表示法制定以降は、景品表示法により規制が可能となっているところ、独占禁止法によって規制が行われてきた事案をみると、次のように分類できる。

ア 事業者向け取引において、取引の相手先に対し不当な利益の提供を行い、取引の相手先を勧誘した事案 5件

- ① 証券業者による損失補てんに係る事案4件（平成3年（勧）第21号大和証券に対する件他）
- ② いわゆる化粧品の連鎖販売取引における販売員を勧誘するため不当な利益

17) 公正取引委員会審決等データベースシステムに登録されている事案のうち、競争手段の不正さの側面から公正競争阻害性を有するとされている一般指定の規定が適用されたものを対象とした。本稿Ⅲ3記載の最近の2事例は、別途検討したため除外している。

提供を行った事案1件（昭和50年（勸）第16号ホリデイ・マジックに対する件）

イ 当時、景品表示法で規制が行われていなかった¹⁸⁾、消費者に対し懸賞によらない方法により過大な景品類の提供を行った事案4件（昭和43年（勸）第2号綱島商店に対する件他）

ウ 競争者排除のために行われた複数の行為のうちの一部の行為（競争者の顧客に対する金銭の提供による誘引）について、昭和28年一般指定6項を適用した事案1件（昭和35年（勸）第1号熊本魚に対する件）

上記の事件はすべて勧告審決の事案であり、事実及び法令の適用において、競争手段の不正さに関し明示的な記述は行われていないが、アの①の事案では、規制対象となった損失補てん行為は、「投資家が自己の判断と責任で投資するという証券投資における自己責任原則に反し、証券取引の公正性を阻害するものであって、証券業における正常な商慣習に反するものであると認められる。」と評価している。

ア及びイの事案は、現状では、景品表示法や他の法律（特定商取引に関する法律、金融商品取引法）より規制が可能な事案となっている。

また、ウの事案については、競争者を排除するという同一目的のために行った複数の手段について、それぞれ不公正な取引方法の一般指定の規定を適用し、法令の適用と排除措置の内容を合致させた運用が行われたものである。

ある目的を達成するために複数の手段を講じることは一般的であり、また、複数の手段は相互に関連性があることから、行為の内容、性格及び競争への影響を全体としてとらえて法運用を行うことが適当であり、また、法令の適用と

18) 「一般消費者に対する景品類の提供に関する事項の制限」に関する告示により、昭和52年から景品表示法の規制対象となっている。

排除措置の内容は分けて考えることができると考えられる。

なお、近年、このような法運用はなくなってきているところ、村上教授により、このような運用は、独占禁止法が本来の競争法として運用できなかつた時期において、独占禁止法を不正競争法的に運用せざるを得なかつた時期における歴史的産物である旨評価されている¹⁹⁾。

- (2) 現一般指定10項関係（抱き合わせ販売等の取引強制。昭和28年一般指定6項、昭和57年一般指定10項）

これらの行為の公正競争阻害性については、競争手段の不正さと自由競争減殺（競争の回避効果又は競争者の排除効果）の2つの側面を有していると解されている。

審決の記述からは、どちらの側面が重視された事案か明確でないものが多いが、行為者の市場（競争者の排除が関係する市場）における地位及び競争者の排除効果について両方認定されているか否か、競争手段の不正さを明示しているか否かを基準に整理すると、概要、次のように分類できる。

ア 競争手段の不正さ型

- ① 家庭用電子玩具の抱き合わせ販売（人気商品に在庫商品を抱き合わせ）に係る事案6件（平成2年（判）第2号藤田屋に対する件他）
- ② 教科書の取扱いに関連づけた普通図書の購入強制に係る事案1件（昭和38年（判）第4号長野県教科書供給所などに対する件）

イ 自由競争減殺型

- ・パソコンの応用ソフトの抱き合わせ販売に係る事案1件（平成10年（勸）第21号マイクロソフトに対する件）

19) 村上政博「不公正な取引方法の理論上の脆弱性」（国際商事法務 Vol.42 No.3 平成24年10月）

アの事案のうち、①の藤田屋に対する事案については、前記Ⅱ2のとおり、当該抱き合わせ販売が、顧客の商品選択の自由を妨げ、卸売業者間の能率競争を侵害することにより競争手段として公正さを欠くものであること、また、行為の広がりがあり、被抱き合わせ商品市場における競争秩序に悪影響を及ぼすおそれがあるもので、公正競争阻害性があると認定している。

また、長野県教科書供給所に対する件では、競争手段の不公正さという観点からは、当該行為が教科書会社との契約で禁止されていたこと、及び長野県内における唯一の教科書卸売業者の地位にある行為者が普通図書の購入量が一定基準に達しない取次店を整理統合する旨を明示して取引を強制していることが、事実及び法令の適用で示されている。

イの事案も、抱き合わせ商品の商品力を利用して、他の応用ソフトの抱き合わせを強制したものであるが、ア①の事案と異なり、当該行為により、被抱き合わせ商品の市場において、行為者が第一位の地位を獲得したことが認定されている²⁰⁾。

(3) 現一般指定14項関係（競争者に対する取引妨害。昭和28年一般指定11項、昭和57年一般指定15項）

これらの行為も公正競争阻害性については、競争手段の不公正さと自由競争減殺の2つの側面を有していると解されている。

審決の記述からは、どちらの側面が重視された事案か明確でないものが多いが、行為者の市場における地位（ブランド品の輸入総代理店の地位等を含む。）及び価格の維持、市場シェアの低下防止等の行為の目的又は競争回避効果若しくは競争者排除効果について両方認定されているか否かを基準に整理すると、

20) 公正取引委員会の担当者による解説（坂本耕造他「マイクロソフト株式会社による独占禁止法違反事件について」（公正取引580号平成11年2月））によれば、「本件は、主として前記①の自由競争減殺の観点から抱き合わせ販売の公正競争阻害性を認定した初めての事例である。」とされている。

概要、次のように分類できる。これによれば、競争手段の不正さ型のものは少ない。

ア 競争手段の不正さ型

- ・家庭用ミシン機のメーカーが、競争者とミシンの予約販売契約を締結した者に対し、払込済掛金の全部または一部に相当する500円から1000円の値引きを申し出て、その不履行を誘引することにより、他社のミシンの販売を不当に妨害した事案1件（昭和37年（勸）第6号東京重機工業に対する件）

イ 自由競争減殺型

- ① 輸入総代理店等が、安価な輸入品（真正の並行輸入品等）の増加により、自己の取扱製品の価格への影響を懸念し、競争者の輸入取引、輸入品の国内販売を妨害した事案8件（平成2年（勸）第8号ヤシロに対する件他）
- ② 共同経済事業を実施している生コンなどの協同組合が、アウトサイダーを排除するために、アウトサイダーのセメントメーカー等との取引を妨害した事案4件（平成元年（勸）第7号神奈川生コンクリート協同組合に対する件他）
- ③ メーカー系列のエレベータ、機械式駐車設備保守事業者が、自己の契約率の低下、保守料金の低下を防止するため、部品供給に当たり差別的な取扱いを行うことにより、独立系保守事業者の事業活動を妨害した事案2件（平成14年（勸）第7号三菱電機ビルテクノサービスに対する件他）
- ④ 競争者排除のために行われた複数の行為のうちの一部の行為（顧客が競争者と買受契約を結結することを威圧を加えて阻止、及びせり場の周辺に障壁を設け、監視することにより買受人がせりに参加することを妨害）について、昭和28年一般指定11項を適用した事案1件（昭和35年（勸）第1号熊本魚に対する件）

このうち、競争手段の不正さ型の東京重機工業に対する件については、審決では、「競争者と予約販売契約を締結した者に対するその不履行を誘引した

行為」について、特段、当該行為が競争手段として不公正である旨明記されていない一方、当該行為によって、購入先を行為者に変更したものが相当数あったことも認定されている。

自由競争減殺型の事案は、ほとんどが実質的に直接又は間接の取引拒絶の事案と評価できるものであり、これらの事案について、競争手段の不公正さの側面を問題視し、現一般指定14項が適用されたというよりも、①行為の内容が多様な手段を講じている等、他の一般指定（取引拒絶等）の要件に適合しなかったこと、また、②違反行為の目的・効果を端的に示すことができることから、行為要件が一般的に規定されている競争者に対する取引妨害の規定（現一般指定14項）が適用されたものと考えられる。これらの事件については、法適用は現一般指定14項であっても、現一般指定2項（取引拒絶）等と同様に、主に自由競争減殺の側面としての公正競争阻害性が問題となる事案と考えられる²¹⁾。

なお、熊本魚に対する件は、前記のとおり、競争者を排除するという同一目的のために行った複数の手段のうちの一部の行為について、昭和28年一般指定11項の適用が行われたものである。

- (4) 現一般指定15項関係（競争会社に対する内部干渉。昭和28年一般指定12項、昭和57年一般指定16項）

この行為類型に該当した違反事例はない。

(5) 評価

以上をまとめると、競争手段の不公正さの側面のみから公正競争阻害性があるとして違反とされた事案は少ないことがうかがえる。また、これらの事案については、次のように整理することができる。

- ① これらの事案は不当な利益提供による顧客誘引（上記(1)及び(3)アの事案）及び抱き合わせ販売（取引強制）（上記(2)アの事案）に係るものであり、こ

21) 川濱昇他「ベーシック経済法（第3版）」第4章（泉水文雄）

のうち、(1)のア及びイの事案は、現状においては、他の法律で規制されることが可能となっていること。

- ② 上記(1)のア及びイの事案（他の法律で規制可能）を除けば、当該行為による市場における競争への影響が認定されていること。

また、複数の手段のうちの一部の行為について、競争手段としての不正さが認定された事案（上記(1)ウ及び(3)イ④の事案）についても、複数の手段を同一目的を達成するためのものとし、全体をとらえて法適用を行った場合には、自由競争減殺の側面からの公正競争阻害性の問題として解することができるものと考えられる。

2 民事訴訟における事案

独占禁止法違反行為に係る民事訴訟事案のうち、競争手段の不正さの側面から公正競争阻害性が認められた事案をみると、次のものがある²²⁾。

- (1) 東芝エレベータテクノスに対する損害賠償請求控訴事件（大阪高裁 平成5年7月30日（平成2年(ネ)第1660号））

本事案は、東芝エレベータテクノスが、独立系保守業者と取引をしている東

22) 神戸地裁は、平成26年1月14日に、タクシー会社が、駅前に設置されたタクシー乗り場に乗り入れようとした個人タクシーに対し、タクシーの前に立ちはだかったり、個人タクシーが客待ちの先頭にならないようにするなどの妨害行為を行ったことに対する独占禁止法24条に基づく差止請求等の訴訟事件（平成23年(ワ)3452号。判例集未登載）において、当該行為に対し、独占禁止法19条（現一般指定14項）に違反する旨の判断を行っている。

本件については、泉水文雄「物理的妨害による取引妨害と差止請求—神鉄タクシー事件判決」（公正取引763号平成26年5月）で判決の紹介・検討が行われている。これによれば、判旨として「各タクシー待機場所への乗入れについて実力行使による阻止を通知し、実際に物理的な取引妨害をする行為が競争手段として不正なものであることは否定することはできず、公正競争阻害性が認められる」との考え方が紹介されている。判決では、公正競争阻害性の判断に当たり、市場の競争秩序への影響は明示されていないものと思われるが、筆者は、関係する市場を検討した上で、「本件取引妨害行為により当該市場において独占が維持され自由競争減殺が生じているという認定はできそうである。」としている。

芝製エレベータのユーザーに対し、修理サービスと部品を抱き合わせて販売したこと、及び部品の供給を遅延させたことについて、それぞれ不正な取引方法19条（前者は昭和57年一般指定10項（現一般指定10項）、後者は昭和57年一般指定15項（現一般指定14項））に違反すると認定され、損害賠償請求が認容されたものである。

このうち、抱き合わせ販売の公正競争阻害性については、Ⅱ2で記述したように、「安全性確保のための必要性が明確に認められない以上、このような商品と役務を抱き合わせての取引をすることは、買い手にその商品選択の自由を失わせ、事業者間の公正な能率競争を阻害するものであって、不当というべきである。」としている。

一方、部品の供給遅延行為の昭和57年一般指定15項該当性については、「部品の常備及び供給が東芝及びその子会社で東芝製エレベータの部品を一手に販売している控訴人の同エレベータ所有者に対する義務であると解される一方で、エレベータが交通（輸送）機関の一種であって、これに不備が生じた場合迅速な回復が望まれるのは極めて当然であることからすると、控訴人の保守契約先でないからといって、手持ちしていた部品の納期を3か月も先に指定することに合理性があるとは到底みられず、不当とされても止むを得ないところである。したがって、控訴人の乙事件行為は、一般指定15項の不当な取引妨害行為に当たるといふべきである。」とするのみで、昭和57年一般指定15項の不当性（公正競争阻害性）について、競争との関係を踏まえた評価が明示的に行われていないが、民法709条の不法行為該当性に関する判示において、「控訴人は、東芝製エレベータの保守を一手に独占し、独立系保守業者等他の競争者を排除しようとの意図の下に本件各行為を行ったものと容易に推認することができる。」としており、当該行為自体については、競争者の排除効果について評価を行っている。

(2) 取引妨害禁止等仮処分申立事件（東京地裁 平成23年3月30日（平成22年(㊦)第20125号）²³⁾

本事案は、ドライアイスの有力な製造販売業者（ドライアイスのうち角ドライアイスで国内の約49%を出荷）が、競争者の顧客等に対し、競争者を誹謗中傷する内容（競争者が競業避止義務に違反していること、及び競争者が商品供給不能になり倒産の危機に瀕していること）の告知を行い、当該競争者との取引を停止するように働きかけた行為について、当該競争者が独占禁止法24条等に基づく差止め請求権を被保全権利として、東京地裁に、取引妨害禁止等仮処分の申立てを行い、一部認容された事案である。

本決定では、上記告知行為について、独占禁止法19条違反（現一般指定14項。競争者に対する取引妨害）の認定が行われたところ、現一般指定14項該当性の判断に関しては、上記の告知行為のみを取り上げ、本件行為は、「それ自体、公正な競争を阻害するものであるというべきである」と判示している²⁴⁾。

なお、上記の現一般指定14項（競争者に対する取引妨害）該当性の認定とは別に、差止要件該当性の判断においては、当該行為により、競争者がドライアイス事業を継続することが著しく困難になるとの認定が行われている。

(3) 評価

上記事案において問題となった行為は、安全性確保の必要性が認められない抱き合わせ販売、供給義務に反した部品の供給遅延行為及び競争者に対する誹謗中傷行為であり、その行為自体の性格・内容を基に、競争手段として不公正なもので、公正競争阻害性があるとの判断が示されている。

23) 池田千鶴「独占禁止法に基づく差止め請求と競業避止義務違反の告知による競争者に対する取引妨害」(NBL971号平成24年2月)において、事案の紹介、論評が行われている。

24) 同決定においては、当該記述の後に、なお書きとして、①競争者がパレットドライアイスに新規参入したことが妨害行為の経緯となり、また、②競争者に対し、全面的な取引停止、損害賠償の請求等の措置を講じていた中で、本件告知行為が行われたことを踏まえると、「本件告知行為の公正競争阻害性は明らかである」としている。

このように、公正競争阻害性の判断に当たっては、特段、競争者への影響等、当該行為の市場の競争に与える影響は考慮要素として明示されていないが、当該行為の不法行為該当性や行為の差止要件該当性の判断においては、行為者の市場における地位等を踏まえた上で、当該行為の競争者の排除効果が認定されている。

3 最近における公正取引委員会の運用事例と問題点

最近、競争手段の不正さの側面をとらえて公正競争阻害性を認定した事案として、第一興商に対する件、ディー・エヌ・エーに対する件の2つの事案がみられた。

これらの事案については、従来の公正取引委員会の事例とは異なる法適用の考え方もみられており、競争手段の不正さに係る法適用の在り方について検討すべき論点もあると考えられる。

- (1) 第一興商に対する件（審判審決 平成21年2月16日（平成15年（判）第39号））

ア 事案の概要

ア) 違反行為

本件は、通信カラオケ事業（遊興飲食店、カラオケボックス等に、通信カラオケ機器を販売又は賃貸するとともにカラオケを制作して配信する事業）における有力な事業者（通信カラオケ機器の出荷及び稼働台数ベースで約44%、第1位の市場シェアを占める。）が行った下記の行為について、独占禁止法19条違反（昭和57年一般指定15項。現一般指定14項）を認定したものである。

- ① 子会社であるレコード会社2社をして、競争者であるエクシング（前記通信カラオケ機器の出荷台数ベースで約13%、稼働台数ベースで約11%、第3位の市場シェアを占める。）に対し、当該2社の管理楽曲の使用を承諾しないようにさせた行為
- ② 上記①の行為をさせる旨又はエクシングの通信カラオケ機器では本件管理

楽曲が使えなくなる旨を通信カラオケ機器の卸売業者等に告知した行為

(イ) 公正競争阻害性の認定

本件行為の公正競争阻害性については、次のように認定している。

「(2)……被審人は、通信カラオケ機器の取引において、クラウン及び徳間の管理楽曲の重要性を利用して、エクシングの事業活動を徹底的に攻撃していくとの方針の下、クラウン及び徳間をして、従来継続的に行われてきた管理楽曲使用承諾契約の更新を突如拒絶させるとともに、自らが行わせた当該更新拒絶の帰結となる「エクシングの通信カラオケ機器ではクラウン及び徳間の管理楽曲が使えなくなる」旨を自ら卸売業者等に告知することにより、エクシングと卸売業者等との取引を妨害したものである。このような行為は、価格・品質・サービス等の取引条件を競い合う能率競争を旨とする公正な競争秩序に悪影響をもたらす不公正な競争手段である。

また、本件違反行為は、通信カラオケ機器の取引分野における有力な事業者である被審人が会社を挙げて行ったものであり、通信カラオケ機器にとって重要なクラウン及び徳間の管理楽曲が使えなくなることへの懸念から、卸売業者等がエクシングの通信カラオケ機器の取扱い又は使用を中止することにより、エクシングの通信カラオケ機器の取引機会を減少させる蓋然性が高いというべきである。

(3) このように、本件違反行為は、競争手段として不公正であるとともに、当該行為により、妨害の対象となる取引に悪影響を及ぼすおそれがあるものであって、一般指定第15項の「不当に」の要件に該当する。」

上記のとおり、審決では、当該行為の目的・態様を踏まえて、競争手段としての不正さを認定するとともに、あわせて、当該行為が競争者の取引機会を減少させる蓋然性が高いことを挙げ、これらを根拠に、公正競争阻害性を認定している。

このうち、後者の競争者の取引機会への影響に関しては、第一興商が有力な

事業者であること（通信カラオケ機器の取引分野）、行為が会社を上げて組織的に行われたこと、レコード会社2社の管理楽曲が通信カラオケ機器にとって重要であること、及びレコード会社2社の管理楽曲に関する問題への懸念から、卸売業者がエクシングとの取引を取りやめたことがうかがわれる複数の事例があること等を根拠として認定している。なお、本件行為の競争者の取引への影響を示すものとして、競争者の通信カラオケ機器の稼働台数シェアに係るデータを審査官が提出していたが、データの連続性については疑問があるとしてシェアの推移について認定は行われていない。

イ 検討

本件についての論点は、公正競争阻害性を認定した根拠である「競争手段の不正さ」と「競争者の取引機会を減少させる蓋然性が高いこと＝妨害の対象となる取引に悪影響を及ぼすおそれがあること」の相互の関係性をどのように評価するのかという点である。

すなわち、本件は、①競争手段の不正さと自由競争減殺の2つの公正競争阻害性の側面を持った行為と評価するのか²⁵⁾（この場合でも、それぞれの公正競争阻害性の認定に当たっては、他方がその判断の要素の一つとなり得る。）、②あくまでも、競争手段の不正さによる公正競争阻害性が中心であり、競争者の取引への影響に係る証拠は、競争手段の不正さについての公正競争阻害性を認定する上での考慮要素と評価するのか²⁶⁾、③競争手段の不正さだけからは公正競争阻害性を認定することが不十分なため、取引への影響を認定したものであり、自由競争減殺の側面から公正競争阻害性をとらえたものと評価

25) 白石忠志「第一興商審決について」（公正取引703号平成21年5月号）では、「本審決の考えはいずれか一方のみでも十分であるが念のため両方を併記したというものであったのではないかと推測される。」とされている。

26) 根岸哲「一般指定15項の競争者に対する取引妨害の公正競争阻害性」（ジュリスト1378号平成21年5月）では、「本件は、一般指定15項の「公正競争阻害性」が「競争手段の不正さ」に求められた久しぶりの事件となった。」とされている。

するのか²⁷⁾、という論点である。

本件行為に対して、昭和57年一般指定15項（現一般指定14項）を適用しているため、いずれの解釈も可能であるが、審決における記述内容からは、上記のいずれかの考え方に基づくものか必ずしも明確ではない。

しかしながら、公正競争阻害性の側面として、「競争手段の不正さ」、「自由競争減殺」等3つの側面があると解し、法運用を行っている以上、法適用に当たっては、どの側面からの公正競争阻害性があり、どのような要素から判断したか明らかにすることが適当と考えられる。

また、上記の3つの側面については、単独でも公正競争阻害性が認定できると解している以上、「競争手段の不正さ」と「自由競争減殺」の2つの側面を持つ事案の場合であっても、それぞれの観点からの公正競争阻害性の解釈・考慮要素については、単独で公正競争阻害性が認定される事案の場合と同様に解釈・運用する必要があると考えられる²⁸⁾。

現一般指定14項は、競争手段の不正さと自由競争減殺の2つの側面からの公正競争阻害性を持つ行為類型とされてきているところであるが、前記Ⅱ2のとおり、競争手段の不正さについては、能率競争に反する行為がすべて対象になり得るものであり、その適用範囲も広範なものとなり得るところ、公正競争阻害性の評価・認定を厳格に行うことなく、また、市場における競争への

27) 金井貴嗣「取引妨害の公正競争阻害性」（公正取引709号平成21年11月号）では、「競争手段の不正さのみで公正競争阻害性があったとするには不十分だと考えて、さらに、Aの取引への影響を認定して「自由な競争の減殺」も合わせて公正競争阻害性を認定したものと解される。」とされている。また、本件に関しては、自由競争減殺の意味で公正競争阻害性が認められそうであり、わざわざ「競争手段の不正さ」を持ち出す意味はないようにも考えられると評価している。

28) 山部俊文「公正競争阻害性・再論」（日本経済法学会年報30号平成21年）においては、公正競争阻害性の3要素に係る事項を総合することによって公正競争阻害性の有無を判断するという手法については、その手法の可能性を追及する必要性を指摘する一方、①3要素が異なる性格・性質をもつものとして切り分け整理されたものであれば、仮に足し算しても、公正な競争の阻害は積みあがらないこと、②総合的に考慮することで、判断基準はブラックボックスのようになること等の問題点が指摘されている。

影響の認定が不十分なままに、安易に競争手段の不公正さを根拠とし、現一般指定14項の適用を行うことは問題があると考えられる²⁹⁾。

(2) ディー・エヌ・エーに対する件（排除措置命令平成23年6月9日（平成23年（措）第4号））

ア 本件の概要

(ア) 違反行為

本件は、携帯電話向けソーシャルネットワーキングサービスを提供する事業における有力な事業者（ソーシャルゲームに係る売上高第一位の地位を占める。）が行った下記の行為について、独占禁止法19条違反（昭和57年一般指定15項。現一般指定14項。競争者と有力なソーシャルゲーム提供事業者との取引を妨害）を認定したものである。

○ディー・エヌ・エーは、有力なソーシャルゲーム提供事業者に対し、競争者であるグリー（ソーシャルゲームに係る売上高第二位の地位を占める。）の運営するソーシャルネットワーキングサービス（GREE）を通じて、新たにソーシャルゲームを提供しないように要請していくこととし、当該要請に反してグリーと取引した場合には、当該ソーシャルゲーム提供事業者がディー・エヌ・エーの運営するソーシャルネットワーキングサービス（モバゲータウン）を通じて提供するソーシャルゲームのリンクをモバゲータウンのウェブサイトに掲載しないという不利益措置を課すこととし、これらの方針を有力なソーシャルゲーム提供事業者に伝えるとともに、前記不利益措置を講じていた。

29) 白石忠志「第一興商審決について」（公正取引703号平成21年5月）では、「競争手段の不公正さ（不正手段）の議論を目くらし的に用いて「自由な競争の侵害」（反競争性）の議論を稀釈化するのは適切でない、ということであるに過ぎない。」とされている。

また、川濱昇他「ベーシック経済法（第3版）」第4章（泉水文雄）では、「一般指定15項においても、自由競争阻害型の補完として規制される場合、他の一般指定と同程度に緻密な市場支配力分析がなされねばならない」とされている。

なお、排除措置命令において、前記要請を受けた有力なソーシャルゲーム提供事業者の少なくとも過半は、ディー・エヌ・エーが許可したものを除き、GREEを通じて新たにソーシャルゲームを提供しなかったこと（排除効果）を認定している。

(イ) 公正競争阻害性の認定

本件行為の公正競争阻害性については、排除措置命令では明示されていないが、公正取引委員会の担当者の解説³⁰⁾によれば、(1)の第一興商に対する件と同様に、競争手段の不正さと競争の減殺効果³¹⁾の2つの点を踏まえて、公正競争阻害性を認定したものとされている。

このうち、競争手段の不正さに関しては、ソーシャルゲーム提供事業者にとって、ディー・エヌ・エーは重要な取引先である一方、ウェブサイトに掲載されるリンクはユーザーを誘引する重要な経路となっていることから、要請に反した場合の措置（ウェブサイトリンク掲載しない措置）の効果が大きいとの評価に基づいて、当該手段については、「特定ソーシャルゲーム提供事業者とグリーとの取引を妨げようとし、特定ソーシャルゲーム提供事業者の自由な意思決定を阻害し、取引先選択の自由を侵害するものであり、競争手段として不正なものであった」としている。

また、競争の減殺効果に関しては、ディー・エヌ・エーとグリーの両社にとって、有力なソーシャルゲーム提供事業者との取引に係る売上額が大きな割合を占めていること、ソーシャルゲームが代替性の低い商品であることから、両社にとって、有力なソーシャルゲーム提供事業者と取引を行い、これらの事業者のソーシャルゲームをモバゲータウン又はGREEを通じて提供させることが競争上非常に重要なものであると評価した上で、本件行為の結果、グリーは、

30) 大胡勝他「株式会社ディー・エヌ・エーに対する排除措置命令について」（公正取引73号平成23年11月）

31) 前記解説においては、自由競争減殺との表現は用いられていないが、同じものとして本稿では論を進めている。

本件要請を受けた有力なソーシャルゲーム提供事業者の少なくとも過半から新たにソーシャルゲームの提供を受けることが困難になった事実を踏まえて、本件行為について、携帯電話向けソーシャルネットワークサービスを提供する事業者とソーシャルゲーム提供事業者との取引に係る競争を減殺する効果を持つものとしている。

イ 検討

本件についても、第一興商に対する件で記したような、競争手段の不公正さと自由競争減殺との関係に係る論点がある。また、これに関連するものとして、次のように一般指定の適用規定に係る論点がある。

公正取引委員会は、本件措置の1年半前に、大分大山町農業協同組合（以下、「大山農協」という。）に対し、排除措置命令（平成21年12月10日（平成21年（措）第24号））を行っている。

この事案は、大分県日田市において農産物直売所を運営する事業において、有力な事業者である大山農協（大山農協は、日田市に農産物直売所2店舗を運営し、2店舗における直売用農産物の販売金額の合計は、日田市内の農産物直売所全体（計8店舗）の過半を占めていた。）が、農産物直売所を運営する新規参入事業者を排除した行為に対し、独占禁止法19条違反（昭和57年一般指定13項（拘束条件付取引）。現一般指定12項）を認定したものである。

具体的には、大山農協は、新規参入事業者が日田市内に農産物直売所を開設して営業を開始する動きがみられたところ、当該店舗の営業開始により、自己の店舗の販売金額の減少を懸念し、次の措置を決定し、自己の出荷登録者に周知するとともに、制裁措置を実施した。

- ① 自己の店舗の出荷登録者のうち、新規参入事業者の店舗にも直売用農産物の出荷を希望する者（以下、「双方出荷登録者」という。）に対し、新規参入事業者の店舗に出荷させないようにすること
- ② その手段として、双方出荷登録者に対し、新規参入業者の店舗に出荷した場合には、自己の店舗への直売用農産物の出荷を取りやめるように申し入れ

ること

- ③ また、双方出荷登録者が自己の店舗に出荷した直売用農産物を、自己の店舗において人目に付かない売場に移す等の制裁措置を講ずること

これらの大山農協の措置により、双方出荷登録者40名程度のうち、19名が新規参入事業者への出荷を取りやめ、2名がこれまで継続していた大山農協の店舗への出荷を取りやめ、これらの結果、新規参入事業者は、必要な量の直売農産物を確保することが困難な状態となる等、その運営に支障を来している旨、認定されている。

これらの2つの事案を比較すると、両方とも、取引先に対し、要請に従わない場合に不利益措置を課すという実効確保手段を講ずることによって、取引先が自己の競争者（特定の競争者）と取引することを制限したもの（相手方の事業活動を拘束して取引したもの）であり、また、両方とも、当該行為により、特定の競争者の事業活動に影響を及ぼしていることが認定されている。

これを踏まえれば、ディー・エヌ・エーの件でも、法適用として、現一般指定12項の適用も可能であったと考えられる。

ディー・エヌ・エー事件においては、リンクをモバゲータウンのウェブサイトに掲載できなくなるという行為に着目して、競争手段の不正さを問題にし、現一般指定14項を適用したとする議論に関しては、大山農協の事案でも、店舗において人目に付かないところに取引先の商品を移動させる等の不利益措置を講じており、能率競争に反する競争手段という観点からは、両者の実効確保手段の不正さに関しても特段差はないと考えられる³²⁾。

この点については、命ずべき排除措置の内容から、本件については、現一般

32) 公正取引委員会の担当者の解説（岡田哲也他「大分大山町農業協同組合による独占禁止法違反事件について」（公正取引713号平成22年3月））によれば、本件の公正競争阻害性については、日田市における農産物直売所で販売される直売用農産物の集荷市場における公正な競争が阻害されるおそれ（自由競争減殺）とするほか、大山農協の出荷登録者の出荷選択の自由が阻害されている点からも公正競争阻害性が認められるとしている。

指定14項の適用が行われたものとの評価がある³³⁾。すなわち、本件行為を拘束条件付取引と捉えれば、GREEを通じてソーシャルゲームを提供しないようにさせていた拘束行為を将来に渡って禁ずる措置となるが、このような広範かつ抽象的な排除措置は競争に対する弊害を取り除くのに過剰であると判断し、その具体的な手段を含めて違反行為とすることによって、排除措置の内容を限定したとみるのが適当ではないかとしている。

しかし、この点については、特定の実効確保手段を前提とした、取引の相手先の事業活動の拘束（それによる競争減殺効果の存在）に対しても、現一般指定12項の適用も可能であり、また、排除措置の内容も特定の行為に焦点を絞ったものとする事は可能ではないか考えられる。

仮に、競争減殺効果の認定の困難さを回避するために、競争手段の不正さを強調し、現一般指定14項を適用するような場合には問題もあると考えられる。

IV 問題点の検討

1 問題点

我が国の場合、公正競争阻害性の一つの側面として「競争手段の不正さ」が位置づけられることにより、競争手段の不正な行為が不公正な取引方法として規制が行われている。すなわち、我が国の独占禁止法は、競争手段の不正さが違法性基準の一つになっている。

しかし、不公正な取引方法の規制が設けられた以降、長期間が経過しており、

33) 伊永大輔「命ずべき排除措置の内容から競争者に対する取引妨害と評価した事例」（ジュリスト1492号平成23年9月）及び岸井大太郎「競争者との取引を行う者のリンク削除による取引妨害」（ジュリスト1440号平成24年4月）。なお、後者では、関連して、「このような法適用は、特定の手段に着目した迅速かつ効果的な法運用を可能とするメリットを有しており、競争減殺効果の認定が適切になされている限り、事案に即した法運用として是認しうるものである。また、未成熟で市場の状況が変動しやすい分野における初めての法適用の試みとして、競争減殺効果との関係が確実な行為に焦点を絞った法運用を行ったとの評価も可能である。」としている。

我が国の経済状況が変化し、また、独占禁止法や関連する法律の整備等が進むとともに、独占禁止法の違法性基準について明確性が求められてきている。このような中で、最近時の法運用の状況も踏まえると、違法性基準としての競争手段の不正さの在り方について改めて検討する必要があると考えられる。

競争手段の不正さを公正競争阻害性の側面として解釈、運用する場合、現状において、次のような問題があると考えられる。

(1) 「競争手段の不正さ」の基準の広範性

「競争手段の不正さ」が公正競争阻害性の一つの側面として評価されているところ、不公正か否かの判断は、当然、反社会性・反倫理性の観点からの基準でなく、審判決によれば、価格・品質・サービスを中心とした競争（能率競争）の観点から正当化されるか否かが基準となり、また、これを別の側面からとらえると、取引の相手先の商品選択の自由を妨げる行為（商品選択に支障を与える行為）か否かが基準となっている。

しかし、前記Ⅱ2のとおり、取引の相手先の商品選択の自由を妨げる行為（商品選択に支障を与える行為）には、多様なものがあり、その結果、競争手段として不公正なものとして評価される行為の範囲は広範なものとなり得る。

すなわち、何らかの不利益又は利益の提供により、取引の相手先の行動を強制・拘束する行為、不当表示に見られるように相手方が適切な商品選択を行う上で必要な情報を提供しない行為、また、競争者の事業活動を妨害することのみを目的とし、それにより競争者の事業能力を低下させる行為も、顧客の商品選択の幅を狭め、商品選択の自由を妨げるものと評価することができる。

不公正さの程度、すなわち、取引の相手方の商品選択の自由に与える影響の程度についての評価にも幅が生じ得る。

このような適用範囲が広くなり得る基準を用いる場合には、違法性基準の明確性、法運用の安定性という観点から問題が生じるおそれがある。

これに関連して、競争手段の不正さの側面からの公正競争阻害性を判断する際に、当該行為の市場における競争への影響の程度を考慮することにより、

適用範囲を限定することも考えられる。しかし、この場合でも競争への影響の程度について一定の判断基準がない場合には、同じく恣意性が生じるという問題がある。

（2）自由競争減殺など他の公正競争阻害性の側面との重複

一般的に、競争法は、一定の行為類型に該当する行為が、市場の競争秩序に一定の悪影響を及ぼす効果を持つ場合に、当該行為を禁止するという規制内容となっているところ、前者の行為要件に該当する行為は、当然、能率競争の観点から正当化されない行為＝競争手段が不公正なものと評価される行為が対象になると解されていると考えられる。

例えば、私的独占の事案であるが、東日本電信電話による審決取消請求事件（最高裁平成22年12月17日。平成21年（行ヒ）348号）において、私的独占の要件の一つである排除行為について、「自らの市場支配力の形成・維持ないし強化という観点からみて正常な競争手段の範囲を逸脱するような人為性を有するものであり、競業者のFTTHサービス市場への参入を著しく困難にするなどの効果を持つもの」と判示されている³⁴⁾。

すなわち、ある事業者が良質・廉価な商品の供給を促進するための事業活動を実施した結果、競争者を排除し、市場支配力を形成・維持・強化することとなったとしても、競争法の観点からは、当該行為は禁止されず、当該行為が能率競争の観点から正当化されない手段を用いた場合に初めて規制対象となる。

不公正な取引方法のうち、自由競争減殺の側面から公正競争阻害性を有していると解されている行為類型についてみても、自由競争減殺が、競争の実質的制限（市場支配力の形成・維持・強化）が生じない程度の競争機能の阻害の有無を基準として評価されていることを踏まえると、行為要件に該当する行為については、能率競争に反する行為として評価されるものに限定されると考えら

34) EUの市場支配的地位の濫用行為に対する規制、米国のシャーマン法2条の規制に当たっても、同様に、能率競争に反する行為が要件となっている。

れる。

現行の規定をみると、例えば、法2条9項3号の不当廉売のうち、原価を著しく下回る対価で継続して商品又は役務の供給を行うことは、「企業努力又は正常な競争過程を反映せず、競争事業者の事業活動を困難にさせるなど公正な競争秩序に悪影響を及ぼすおそれが多い」³⁵⁾とされており、競争手段として不正なものとして明らかに評価できる。

また、自由競争減殺型の不正な取引方法として問題となる事案については、それ自体としては、直ちには競争手段として不正なものとして評価されない行為であっても、当該行為が行われた目的、行為の内容、当該行為の実効確保手段等を考慮すれば、競争手段として不正なものとして評価できるものである。

このように、自由競争減殺の側面を有し、不正な取引方法として規制される行為は、競争手段として不正さを常に伴うものと解することができると考えられる³⁶⁾。

また、競争手段の不正さの評価に当たり、顧客の取引（商品）選択の自由が妨げられることが基準とされているところ、顧客にとって取引選択の自由が妨げられていること（顧客にとって他の代替的な商品の購入の余地がなくなっていること）は、競争者の取引の機会が狭められていること（競争者の取引に影響を及ぼしていること）を意味しており、自由競争減殺効果が生じていると認定できる場合もあると考えられる。

また、競争者の取引に影響を及ぼしていることのみから、直ちに自由競争減殺効果が認定できないとしても、近年の法適用では、前記のとおり競争手段の

35) 「日本食品による損害賠償請求上告事件」（最高裁平成元年12月14日（昭和61年(オ)第655号)）

36) 根岸哲「一般指定15項」の競争者に対する取引妨害の公正競争阻害性」（ジュリスト1378号平成21年5月）では、一般指定15項の公正競争阻害性が「競争手段の不正さ」と「競争の減殺」に求められてきたとの評価に関連して、「「競争手段の不正さ」と「競争の減殺」とは、實際上重なり、判然と区別することが困難な場合も多く、また、いずれかに該当すれば足りるので、両者を厳密に区別する意味があるかという問題もある。」としている。

不公正さを問題とする事案でも、あわせて、当該行為が市場の競争に与える影響も認定されている。競争手段の不公正さの明示の有無によって、違法となる市場の競争に与える影響の程度に関し差を設けることについて、合理的な説明を行うことはできないと考えられ、市場の競争秩序への影響に関しては、自由競争減殺効果という統一的な基準で違法性を認定することが適当と考えられる。

これらを踏まえると、競争手段の不公正さそれ自体を、単独で不公正な取引方法の違法性基準（公正競争阻害性）として位置付けることは余り意味がないと考えられ³⁷⁾、意味があるとしてもその範囲は、非常に限定されると考えられる。

競争法の観点からは、競争手段の不公正さを指摘すること自体問題はないが、競争手段の不公正さを明示的に論じる場合には、その不公正さの内容については当該行為の市場成果への影響を評価する際の一要素として位置付けることが適当であり、当該行為が市場成果に及ぼす影響について明示的に説明を行う必要と考えられる。

このような対応により、Ⅲ 3(1)に記したように、2つの要素を併記し、それらをあわせて公正競争阻害性を認定するという問題もなくなると考えられる。

なお、以上は、競争手段の不公正さと自由競争減殺との関係であるが、自由競争基盤の侵害との関係でも、同様に解することができると考えられる。

すなわち、優越的地位の濫用行為の規制において、規制対象となる濫用行為と評価される行為は、取引の相手先の自由かつ自主的な判断による取引を阻害する行為であり、これは、従来の解釈によれば、競争手段として不公正なものと評価できるものであり、自由競争基盤の侵害の公正競争阻害性についても、競争手段の不公正さの観点からの公正競争阻害性を含む概念と評価し得る。

被抱き合わせ商品の市場への影響が少なく、不要品を抱き合わせるなど購入者に不利益を与える抱き合わせ販売については、それが可能となる取引関係を

37) 前記「日本食品による損害賠償請求上告事件」においても、能率競争に反する廉売行為に対し、特段、競争手段として不公正なものであるとの評価・明示は行われていない。

踏まえれば、「競争手段の不正さ」を根拠としなくても、優越的地位の濫用行為としての規制することも可能と考えられる。

2 法運用の考え方

能率競争に反する競争手段の行使については、競争法の観点から、否定的に評価しうるものであり、競争手段の不正さを違法性基準とすることは、一般的受け入れやすい面がある。

しかしながら、上記の問題点があり、また、競争法の世界において、違法性基準として行為基準よりも効果基準が重視される状況の下では、競争手段の不正さを不公正な取引方法の単独の違法性基準と位置付けることについて再考が必要になってきていると考えられる。

具体的には、競争手段の不公正さを根拠にした公正競争阻害性の認定、法運用については、次のようにとらえていくことが適当と考えられる。

(1) 公正競争阻害性の独立の側面としての競争手段の不公正さについての限定
競争手段の不公正さについては、自由競争減殺や自由競争基盤の侵害の評価にすでに含まれているものと解した場合、公正競争阻害性の解釈に当たっては、自由競争減殺及び自由競争基盤の侵害の側面をより重視し、認定を行うことが適当と考えられる。

従来、競争手段の不公正さの側面から公正競争阻害性を有する行為類型とされる、取引強制（現一般指定10項）や競争者に対する取引妨害（現一般指定14項）についても、通常、市場における有力な地位又は取引上の優越的な地位にある事業者が行わなければ、取引強制や取引妨害も実効性を持たないと考えられる。また、競争手段の不公正さについては、顧客の商品選択の自由を妨げることが判断基準とされているところ、顧客の商品選択の自由が制限されていることは、競争者の観点からは、顧客との取引の機会が狭められていることと評価できる。このように考えれば、基準の広範性・あいまい性という問題を持つ競争手段の不公正さをことさら論じなくても、当該行為による自由競争減

殺効果、自由競争基盤の侵害効果の有無を評価すれば、良いと考えられる。

この点からは、現一般指定10項の取引強制、現一般指定14項の運用に当たっては、基本的には、他の一般指定の適用において、公正競争阻害性（自由競争減殺）を認定する場合と同じ判断基準により、行為者及び競争者の市場における地位、行為の目的・内容、競争者の事業活動への影響、価格・品質等への影響、市場の競争状況、新規参入の容易さ等の多様な証拠を基に、競争回避効果、競争者排除効果を認定し、法適用を行うことが適当と考えられる。

現一般指定10項、現一般指定14項の適用において、競争手段の不公正さを指摘すること自体問題はないが、それは、あくまでも自由競争減殺の有無を評価・判断するための要素として位置付けるべきで、その理由づけを明らかにする必要があると考えられる。自由競争減殺効果の認定が困難な場合において、単に、競争手段の不公正さを強調し、公正競争阻害性を認定することは適当でないと考えられる。

(2) 競争手段の不公正さの側面のみから、公正競争阻害性を評価できる場合
以上を踏まえると、公正競争阻害性については、自由競争減殺又は自由競争基盤の侵害を中心に位置づけることが適当であり、競争手段の不公正さを公正競争阻害性として規制するとする場合でも、規制対象となる行為を限定することが適当と考えられる。

競争手段の不公正さを単独の基準として、公正競争阻害性を認定し、規制すべき分野としては、自由競争減殺や自由競争基盤の侵害に係る固有の要件（自由競争減殺効果、行為者の取引上の優越的な地位）に該当しない場合で、かつ、市場における競争への影響を認定できるものが考えられる。

具体的には、①行為自体が能率競争に反するものであるとともに、②市場における地位にかかわらず実施できる行為で、かつ、波及性のある行為が考えられる。

例えば、自社の商品について虚偽の情報提供を行ったり、不当性のある利益の提供による誘引行為（現一般指定8項、9項に該当する行為）が該当する。

これらの行為は、行為者自身の取引上の優越性、市場における地位に関係せず、すなわち、取引の強制や拘束を行うことなく、比較的容易に、顧客の商品選択を誤らせるものであり、また、波及性があることにより、競争政策の観点から介入することが正当化できる。

過去に、昭和28年一般指定11項、(現一般指定14項)の適用が行われた利益提供による顧客奪取についても、同様に規制対象となり得る。

これらの行為については、前記のように景品表示法や他の法律(不正競争防止法、特定商取引に関する法律、金融商品取引法等)により規制も可能であり、また、対事業者向け取引においては、虚偽の情報提供等による顧客誘引効果は小さく、規制の必要性は少ないとも考えられるが、競争法の観点から規制する規定を有すること自体、問題ないと考えられる。

V おわりに

競争手段として不正な行為については、競争法上の観点から、問題性のある行為と評価することについては、理解が得られやすく、法適用に際し、競争手段の不正さを指摘すること自体、特段問題はないと考えられる。

また、競争手段の不正さに係る解釈は、法制定時からの規定や運用を前提にしたもので、その歴史も長い。

しかしながら、競争手段の不正さを根拠とする法運用については、本稿で論じてきたような問題があると考えられるところであり、「競争手段の不正さ」を根拠に事業者の行為を規制することについて、今後、より慎重な法運用を行う必要があると考えられる。

本稿の論点については、既に、脚注に記した文献等において、各論者が指摘している事項である。本稿では、これらの見解を踏まえ、また、法運用の実態を整理して、考え方をとりまとめたものである。

(やまだ・つとむ 筑波大学大学院ビジネス科学研究科企業法学専攻教授)

お詫びと訂正

以下の箇所に誤りがありました。お詫びして訂正いたします。

『筑波ロー・ジャーナル12号』

1頁 標題の3行目及び本文1行目（CCCTB理事会指令案の公表日）

誤) 2011年3月11日

正) 2011年3月16日

筑波ロー・ジャーナル 16号

2014年5月発行

発行者 筑波大学大学院
ビジネス科学研究科企業法学専攻 〒112-0012 東京都文京区大塚 3-29-1
〒112-0012 東京都文京区大塚 3-29-1 TEL/FAX 03-3942-6897
TEL 03-3942-5433
FAX 03-3942-5434

教授 大野 雅人
大淵 真喜子
川田 琢之
潮海 久雄
平嶋 竜太
本田 光宏
弥永 真生
山田 務

准教授 木村 真生子
小林 和子
藤澤 尚江

助教 上山 一

教授 植草 宏一
大石 和彦
大塚 章男
北 秀昭
田村 陽子
徳本 穰
森田 憲右

准教授 岩下 雅充
直井 義典
日野 辰哉
姫野 博昭
渡邊 卓也

編集者 筑波ロー・ジャーナル編集委員会
制作 株式会社TKC
印刷所 倉敷印刷株式会社

TSUKUBA LAW JOURNAL

No. 16 May 2014

Articles

- Why Do People Say Advance Pricing Arrangement (APA) Should Be Legislated ?
.....**Masato Ohno** 1
- Enhancing the Credibility of Financial Statements of SMEs (1)- United States (1)
.....**Masao Yanaga** 37
- A Study of Unfairness of Competition Means as Illegal Criteria
.....**Tsutomu Yamada** 63

ISSN:1881-8730

Edited by Tsukuba Law Journal Editorial Board
University of Tsukuba, Tokyo, Japan