

移転価格課税における文書化義務と推定課税

大野 雅人

1. はじめに
2. 我が国における文書化義務の整備（昭和61年の制度創設から平成22年度改正まで）
 - (1) 文書化と推定課税
 - (2) 文書化と同業者調査
 - (3) 加算税等を加重又は軽減する制度の不存在
 - (4) 制度全体の概観と問題点
3. 東京地裁平成23年12月1日判決
 - (1) 事案の概要
 - (2) 関連者間取引を比較対象取引として用いることについての裁判所の判断
4. 我が国における納税者の文書化義務とペナルティの問題点
 - (1) 納税者に求められる文書化の程度
 - (2) 関連者間取引を比較対象取引として用いることの可否
5. 主要国における納税者の文書化義務とペナルティ等
 - (1) 米国
 - (2) 英国
 - (3) カナダ
 - (4) オーストラリア
 - (5) ドイツ
 - (6) フランス
 - (7) 韓国
 - (8) まとめ
6. 我が国への示唆
 - (1) 納税者に求められる文書化の程度—独立企業間価格であることを税務当局が納得することが必要か
 - (2) 関連者間取引を比較対象取引として用いることができるか
7. おわりに

1. はじめに

本稿は、我が国の移転価格税制における文書化と推定課税に関する問題点を論じ、諸外国の立法例も参考にしつつ、制度改正と運用の改善についての提言を行うものである。

我が国の移転価格税制においては、納税者のいわゆる「間接文書化義務」が規定され、納税者が関連者と行った取引が独立企業間価格であることを証明する書類を税務当局に遅滞なく提示又は提出しなければ、税務当局は、(i)租税特別措置法（以下「措置法」という。）66条の4第6項に基づく「推定課税」を行うことができ、(ii)同条8項に基づき納税者の同業者に質問検査権を行使するなどして同条2項に定める方法により移転価格課税を行うことができ、(iii)更に、8項に基づく質問検査権の行使によって得られた資料（以下「同業者調査資料」という。）を用いて6項の推定課税を行うことも可能と解されている。(i)の「推定課税」と(ii)の「同業者に対する調査」の発動要件は、法文上は同一である。

ここで、「独立企業間価格であることを証明する書類を遅滞なく提示又は提出」することの意味が問題となる。納税者が真摯に書類を整え遅滞なく提示又は提出しても、税務当局が、当該書類に示された独立企業間価格を適切なものであると認めない場合には、「独立企業間価格であることを証明する書類」が遅滞なく提示又は提出されなかったものとして取り扱われるとすれば、税務当局により8項に基づく同業者への質問検査が行われ、同業者調査資料を用いて6項に基づく推定課税が行われる。推定課税が行われることとなった場合には、納税者にとっては次のような問題が生じることとなる。①同業者調査資料に基づく課税であるために納税者としてはこれを覆すことは極めて困難となる。②税務当局は、最近、推定課税の場合には関連者間取引を比較対象取引と用いることができるとの立場をとっているが、関連者間取引が比較対象取引として用いられた場合には、移転価格税制を逸脱した多額の課税が行われる懸念がある。③関連者間取引を比較対象取引とする移転価格課税はOECD移転価格ガイド

ラインに違反するとして相互協議の対象とならず、二重課税の解消ができなくなるおそれ大きい。

文書化を行わず所得の国外移転を図ろうとする納税者に対してであればともかく、誠実に文書化義務を果たそうとしている真面目な納税者もこのような状況に置かれる可能性があるが、それは納税者にとって酷に過ぎるし、それでは納税者に対し文書化を行うインセンティブを与えられないのではないか、というのが筆者の問題意識である。

このような問題意識の下に、筆者は次の2点について提言を試みる。第一に、納税者が法定の書類を合理的な努力を払って整えている場合であっても税務当局が納税者の示した独立企業間価格に納得できないことを理由に推定課税を行うことは、納税者と税務当局との情報の非対称性を考慮すれば、納税者に推定課税を回避する方法を失わせしめるものであり、推定課税の場合に納税者が被る大きな不利益を考慮すれば適当ではないと考える。このため、推定課税を行う要件と同業者調査を行う要件を異なるものとし（推定課税を行うためのハードルを上げ）、合理的な努力を払って書類を整えた納税者については推定課税の対象としないこと等を提言する。第二に、推定課税を行う場合においても、関連者間取引を比較対象取引として用いることは、(a)非関連者間取引から独立企業間価格を算定しようとする移転価格税制にとって自己矛盾となる、(b) OECD 移転価格ガイドラインに定める独立企業間価格算定方法から逸脱している、(c)上記(b)の理由から相手国税務当局に相互協議を拒否され二重課税の排除ができないおそれ大きい、という理由から、関連者間取引を比較対象取引として用いないことを提言する。

(本稿の構成)

本稿では、以下、「2」で我が国における文書化・推定課税及び同業者調査についての法制の整備の経緯を、昭和61年度税制改正における移転価格税制の創設から、平成22年度税制改正における「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」の租税特別措置法施行規則（以下「措置規則」という。）

での規定まで、概観する。「3」で、推定課税の適法性が争われた東京地裁平成23年12月1日判決（「エスコ事件」）¹⁾の事実関係と判決要旨を、推定課税における比較対象取引の範囲に関する部分に限定してとりあげ、続く「4」での議論の素材とする。「4」では、(1)6項と8項のそれぞれで納税者に要求されている文書化の程度と、(2)6項の推定課税を行う場合に関連者間取引を比較対象取引と用いることの可否について検討する。「5」では、同様の問題を主要国（米国、英国、ドイツ、フランス、カナダ、オーストラリア、韓国）ではどのように取り扱っているかを概観する。諸外国の立法例を踏まえ、「6」で「4」での議論を検証する。

2. 我が国における文書化義務の整備（昭和61年の制度創設から平成22年度改正まで）

(1) 文書化と推定課税

我が国の移転価格税制は、昭和61年度税制改正で創設された（制度創設時は措置法66条の5、平成4年度改正で措置法66条の4に条番号繰上げ）。同税制の下では、納税者の国外関連取引が独立企業間価格で行われていなかった場合（厳密には、国外関連者から受ける対価の額が独立企業間価格に満たない場合又は国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超える場合）には、当該取引は独立企業間価格で行われたものとされ、その差額は法人の所得の金額に上乘せられる（厳密には、損金不算入。現在の措置法66条の4第1項、4項）。この制度は申告調整型であり²⁾、一義的には納税者が同制度に基づき独立企業間価格によって所得の金額を計算して申告する必要がある、納税者が同制度に則った申告を行わない場合には、税務当局が更正又は決定を行うこととなる。

1) 東京地裁平成23年12月1日判決（平成19年（行ウ）第149号）・裁判所ウェブサイト。その控訴審・東京高裁平成25年3月14日判決（平成24年（行コ）第19号）・裁判所ウェブサイト。

2) 金子宏「移転価格税制の法理論的検討—わが国の制度を素材として—」『所得課税の法と政策』（有斐閣、1996）363頁、371頁。

昭和61年の制度創設の際に、納税者が国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するための資料の作成義務についても定められた。当時の措置法66条の5第6項は、税務当局が納税者に国外関連取引に係る独立企業間価格（定義は同条2項）を算定するために必要と認められる書類等の提示又は提出を求めた場合において、納税者がこれらを遅滞なく提示又は提出しなかったときは、税務署長は、納税者の当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するものの売上総利益率又はこれに準ずる割合として政令で定める割合を基礎として同法第2項一号口に規定する再販売価格基準法、同号ハに規定する原価基準法等と同等の方法により算定した金額を当該独立企業間価格と推定して、更正又は決定をすることができる」と規定している（傍点は筆者。以下本稿において同じ。なお、6項はその後項番号が変動しているので、以下この条項を便宜上「文書化・推定課税条項」と呼ぶ。）。同条を受けて同法施行令（以下「措置令」という。）39条の12第11項は、上記の「売上総利益率又はこれに準ずる政令で定める割合」について、「同項〔措置法66条の5第6項〕に規定する同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するものの…当該事業に係る総利益の額…の総収入金額又は総原価の額に対する割合」と規定している³⁾。

この規定は、納税者がこれらの書類等の作成を行わなかったという理由だけでは納税者に何らのペナルティ（過料等）を課すものではないが、納税者がこれらの書類等を税務当局の求めに応じて遅滞なく提示又は提出せず、かつ、税務当局が納税者の国外関連者との取引価格が独立企業間価格でないとの疑念を

3) この規定が置かれた趣旨について、立案当局は、「①本制度が、海外に所在する関連企業との取引について、多様な要因により決定される取引価格の妥当性を問題とする制度であり、問題となる取引価格の決定根拠や他の通常の取引価格に関する情報について納税者側から資料提供という形で協力が行われることが極めて重要であること、②仮に納税者からかかる協力が行われない場合に課税当局が何の手だてもなくこれを放置せざるを得ないことになれば、本制度の適正公平な執行を担保し難いことから設けられたものです。」と説明している。荒巻健二「移転価格税制の創設」『昭和61年度 改正税法のすべて』186頁、210頁。

持った場合には、推定課税が行われる（さらに、平成3年度税制改正後は、税務当局が納税者の同業者（同種事業類似法人）に対する質問検査権を行使し納税者に対して再販価格課税が行われる）可能性があるという意味で、納税者に間接的に当該書類等の作成を求めるものであり、「間接文書化義務」と呼ばれる。

再販価格税制創設当初の独立企業間価格算定方法としては、独立価格比準法（当時の措置法66条の5第2項一号イ）、再販売価格基準法（同号ロ）、原価基準法（同号ハ）及び利益分割法（同号ニ、措置令39条の12第8項）の4つの方法が規定されており、このうち再販売価格基準法と原価基準法について推定課税の方法が規定されていた（措置法66条の5第6項、措置令39条の12第11項）。このうち、再販売価格基準法と、推定課税を行う際の「再販売基準法と同等の方法」について比較すると、両者の違いは次の3点にある（表1参照）。

- ① 再販売価格基準法では、算定ベースとして用いられる売上総利益率は、「同種又は類似の棚卸資産を、…購入した者が当該同種又は類似の棚卸資産を…販売した取引」の売上総利益であるが、推定課税における「同等の方法」では「同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するもの」の売上総利益が算定ベースとして用いられる。これにより、比較対象の単位は推定課税において拡大される。
- ② 再販売価格基準法では差異の調整が必要であるが（措置令39条の12第6項後段）、推定課税における「同等の方法」では差異の調整は明文では求められていない。
- ③ 「…独立企業間価格と推定して…」という文言から、税務当局により推定課税が行われた場合には、その課税処分取消請求訴訟においては、納税者が国外関連取引に係る独立企業間価格を自ら主張立証して推定を破らなければ、課税処分が維持されることとなる⁴⁾。

上記3点に加え、再販売価格基準法では、算定ベースとして用いられる売上総利益率は、「同種又は類似の棚卸資産を、非関連者から購入した者が当該同種又は類似の棚卸資産を非関連者に対して販売した取引」に係る売上総利益率

に限定されるが、推定課税における「同等の方法」では購入先を非関連者に限定する旨の明確な規定はない。このため、推定課税においては、比較対象取引として、非関連取引だけでなく、関連者間取引を用いることも許容されるのかという議論が生じた。ただし、制度創設当時には、推定課税において比較対象取引として関連者間取引を用いることができるという説明が立案当局から行われていた様子はない。『昭和61年度 改正税法のすべて』による立案当局の説明にも、「同種の事業を営む、事業規模その他の事業の内容が類似する法人」が比較対象取引となることは述べられているが、比較対象取引が関連者間取引でもよいという記述はない⁵⁾。この点が当局サイドから明確に主張されたのは、平成15年に税大論叢に掲載された2本の論文⁶⁾においてであると思われる。ただし、民間サイドからは、執行当局が推定課税規定の運用に当たり、関連者取引を比較対象取引とするのではないかという懸念が示されていた⁷⁾。そしてこの問題は、東京地裁平成23年12月1日判決で正面から議論されることとな

-
- 4) 推定課税が行われた場合の、推定に係る前提事実の否定と推定事実の否定についての納税者の立証の程度について、太田洋＝北村導人「我が国の移転価格税制と文書化」中里実ほか編著『移転価格税制のフロンティア』（有斐閣、2011）248頁、271頁～273頁参照。
- 5) 荒巻健二「移転価格税制の創設」『昭和61年度 改正税法のすべて』186頁以下、特に「10 推定による課税」210～211頁。また、執行当局作成の「租税特別措置法関係通達（法人税編）」第66条の4関係においても、平成13年6月1日付国税庁長官通達「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）」においても、推定課税において比較対象取引として関連者間取引を用いることができる旨の記述はない。
- 6) 前原真一「移転価格税制における推定課税の解釈・適用について」税大論叢42号1頁（2003）及び藤巻一男「我が国の移転価格税制における推定課税について」税大論叢42号52頁（2003）。前原論文は、推定課税においては関連者間取引を比較対象取引として用いることができる理由として、①条文の文理解釈上、推定課税における比較対象取引は非関連者間取引に限定されていないこと、②推定課税では措置法66条の4第2項による独立企業間価格算定方法と同様の精緻さは要求されていないこと、③関連者間取引が独立企業間価格であることを検証することも可能であること、を挙げる。同論文27頁以下参照。また、藤巻論文は、上記①の理由のほか、④業種によっては比較対象取引として適当な非関連者取引を見つけることが困難な場合も多く、そのような場合に移転価格課税ができないとすると課税の公平を害することとなることを挙げる。同論文86頁以下参照。

(表1) 再販売価格基準法（2項）と、推計課税における再販売価格基準法と同等の方法（6項）

2項に規定する「再販売価格基準法」	6項に規定する「再販売価格基準法と同等の方法」
<p>● 租税特別措置法66条の5</p> <p>2 前項に規定する独立企業間価格とは、国外関連取引が次の各号に掲げる取引のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める方法により算定した金額をいう。</p> <p>一 法人税法第二条第二十一号に規定する棚卸資産（以下この項において「棚卸資産」という。）の販売又は購入 次に掲げる方法（二に掲げる方法は、イからハまでに掲げる方法を用いることができない場合に限り、用いることができる。）</p> <p>イ（略）</p> <p>ロ 再販売価格基準法（国外関連取引に係る棚卸資産の買手が特殊の関係にない者に対して当該棚卸資産を販売した対価の額（以下この項において「再販売価格」という。）から通常の利潤の額（当該再販売価格に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額をいう。）を控除して計算した金額をもつて当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。）</p> <p>ハ・ニ（略）</p> <p>二（略）</p>	<p>● 租税特別措置法66条の5</p> <p>6 国税庁の当該職員又は法人の納税地の所轄税務署若しくは所轄国税局の当該職員が、法人にその各事業年度における国外関連取引に係る第一項に規定する独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類若しくは帳簿又はこれらの写しの提示又は提出を求めた場合において、当該法人がこれらを遅滞なく提示又は提出しなかつたときは、税務署長は、当該法人の当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するものの当該事業に係る売上総利益率又はこれに準ずる割合として政令で定める割合を基礎として第二項第一号ロ若しくはハに掲げる方法又は同項第二号イに掲げるこれらの方法と同等の方法により算定した金額を当該独立企業間価格と推定して、当該法人の当該事業年度の所得の金額…につき…更正又は…決定をすることができる。</p>
<p>● 租税特別措置法施行令39条の12</p> <p>6 法第六十六条の五第二項第一号ロに規定する政令で定める通常の利益率は、同条第一項に規定する国外関連取引（…）に係る棚卸資産（…）と同種又は類似の棚</p>	<p>● 租税特別措置法施行令39条の12</p> <p>11 法第六十六条の五第六項に規定する売上総利益率又はこれに準ずる割合として政令で定める割合は、同項に規定する同種の事業を営む法人で事業規模その他の</p>

<p>卸資産を、特殊の関係（…）にない者（以下…「非関連者」という。）から購入した者（以下…「再販売者」という。）が当該同種又は類似の棚卸資産を非関連者に対して販売した取引（以下この項において「比較対象取引」という。）に係る当該再販売者の売上総利益の額（当該比較対象取引に係る棚卸資産の販売による収入金額の合計額から当該比較対象取引に係る棚卸資産の原価の額の合計額を控除した金額をいう。）の当該収入金額の合計額に対する割合とする。（後段略）</p>	<p>事業の内容が類似するものの同項の国外関連取引が行われた日を含む事業年度又はこれに準ずる期間内の当該事業に係る売上総利益の額（当該事業年度又はこれに準ずる期間内の棚卸資産の販売による収入金額の合計額（当該事業が棚卸資産の販売に係る事業以外の事業である場合には、当該事業に係る収入金額の合計額。以下この項において「総収入金額」という。）から当該棚卸資産の原価の額の合計額（当該事業が棚卸資産の販売に係る事業以外の事業である場合には、これに準ずる原価の額又は費用の額の合計額。以下この項において「総原価の額」という。）を控除した金額をいう。）の総収入金額又は総原価の額に対する割合とする。</p>
--	--

（注）昭和61年の制度創設時の規定

った。

文書化と推定課税に関する措置法66の5（平成4年度税制改正後は66条の4）第6項の規定は、その後、平成3年度改正で7項となり、平成18年度改正で、現行の一号（再販売価格基準法と原価基準法）・二号（その他）を分ける形式となった（その後平成22年度改正で6項）。また、同条2項及び措置令39条の12に規定する独立企業間価格の算定方法の種類が増えるとともに⁸⁾、措置令39条の12の推定課税関係規定も複雑化していった。

さらに、平成22年度改正では、納税者が準備すべき書類について「財務省令で定めるもの」とする改正が行われ、書類の詳細なりストが措置規則22条の10第1項に置かれたが（同項一号イ～リ及び二号イ～ホ）、推定課税の要件と推定課税における比較対象取引の範囲は変更されることなく今日に至っている（現行の措置法66条の4第6項、措置令39条の12第11項・12項）。

(2) 文書化と同業者調査

平成3年度税制改正では、税務当局が納税者の独立企業間価格を算定するために必要があるときは、その必要と認められる範囲内において、納税者の同業者（同種事業類似法人）に対し質問検査権を行使することができることとされた（平成3年度改正後の措置法66条の5第9項。その後項番号が変更され8項となるので、以下この条項を便宜上「同業者調査条項」と呼ぶ。）。この質問検査権の行使の要件としては、「法人が〔文書化・推定課税条項〕に規定する書類若しくは帳簿又はこれらの写しを遅滞なく提示し、又は提出しなかった場合」とされており、推定課税を行うための要件と同業者に対して質問検査権を行使

-
- 7) 植松守雄弁護士は、「この規定〔措置法66条の5第6項〕は、同業種、同規模の企業の取引価格をもとに問題会社の独立企業間価格を推定しようとするものですが、その基礎とする類似会社の取引価格自体が独立企業間価格、つまりアームズ・レングス・プライスであるということは書いていない。しかし、もし関連会社間取引価格をもって独立企業間価格と推定できるなら、それは大きな背理ですね。この点は当然ながら、合理的に解釈・適用すべきです。」と述べている。「新しい移転価格税制をどう評価するか」月刊国際税務6巻3号14頁、17頁（1986）。また、ゲリー・M・トーマス、川田剛「新春対談 今後の国際税務の動向を語る!!」月刊国際税務23巻1号16頁（2003）で、トーマス弁護士は次のように発言している。「この点については、幾つかの大きな問題があります。まず、この推定規定の解釈と適用についての基準が全くないことです。そして移転価格税制が導入されてから15年間の間にこの規定はまだ適用されていなかったようですから、この解釈と適用についての議論はほとんどなかったとっていいと思う。」（25頁）、「〔推定課税規定の適用に際しての類似企業の選定に関し〕第一の問題はその比較対象となる「類似企業」は独立企業であるべきなのか、または関連会社でもいいのか。実は国税当局の新執行方針によると「関連会社」を比較対象の「類似企業」として適用してもいいとなっているのです。なぜなら、関連会社を使っはいけないと明確に規定していないからというのです（…）。…関連会社を比較対象の「類似企業」として使うと、最初から独立企業価格を算定することは不可能です。…そして、これは明らかに租税条約の関連者間取引条項に抵触する考え方です。…諸外国から見ても、OECDのガイドラインから見ても明らかにこれから大きな問題になるのです。」（26頁）。
- 8) 平成16年度改正で取引単位営業利益法（TNMM）が追加され、平成23年度改正（平成23年6月改正）で利益分割法が「比較利益分割法」、「寄与度利益分割法」、「残余利益分割法」の3つに分割され、さらに平成25年度改正で「ベリー比」が追加された。

する要件は同じとされた⁹⁾。これにより、納税者が文書化・推定課税条項に規定する書類等を遅滞なく提示又は提出等しない場合には、税務当局は、(i)文書化・推定課税条項に基づき推定課税を行うか、(ii)同業者調査条項に基づく調査で得た同業者調査資料を用いて同条2項に規定する独立企業間価格算定方法(以下「2項の独立企業間価格算定方法」という。)に基づく移転価格課税を行うか、という選択肢を持つこととなった¹⁰⁾。更に、(iii)同業者調査資料に基づき推定課税を行うこともできると解されている(後述「4」の1)(d)参照)。

(3) 加算税等を加重又は軽減する制度の不存在

納税者が税務当局から移転価格課税(2項の独立企業間価格算定方法に基づく移転価格課税であれ、推定課税であれ)を受けた場合には、文書化を行っていたかどうかに関わりなく、過少申告加算税が国税通則法65条に基づき一律に課される。諸外国には、文書化を行っていれば移転価格課税にともなう加算税を軽減し、あるいは文書を行っていなければ加算税を加重するという例が多

9) 改正の趣旨について、立案当局は、「移転価格税制は、大量かつ頻繁に行われている関係会社間の取引の価格の妥当性を問題とする税制だけに、それを精査するためには、どうしても類似の事業を営む者から、第三者との取引価格や利益率等に関する情報収集が必要となります。法人税法の質問・調査権限に関する規定の下では、法人税の調査対象法人とその取引先を調査する権限は認められていますが、取引関係のない者に対する調査権限までは認められていません。そこで、今回の改正では、移転価格税制の執行に不可欠である比較対象企業からの情報収集に法的権限を与えることとし、比較対象企業の受忍義務違反については刑罰を科することとされました(措法66の5⑨)。」と説明している。小田嶋清治「国際課税関係の改正」『平成3年版 改正税法のすべて』282頁、287頁。

10) 前原・前注6、47-48頁は、2項による課税を行うか推定課税を行うかは当局の裁量であるとする。藤巻・前注6、65頁も同旨。他方、岡村忠生「移転価格税制」村井正編『国際税法の研究』(法研出版、1990)145頁は、「課税庁が十分な資料を入手している場合、または、容易に入手しうる場合には、推定による課税は違法であると思われる」とする。また、木村弘之亮『国際税法』(弘文堂、2000)1146頁は、「標準三法またはそれらのコンビネーション法の適用が努力し尽くされたこと」を推定課税を行うための要件のひとつとして挙げる。このほか、推定課税は2項による課税が行えない場合にのみ可能とする説として、太田=北村・前注4の268頁の注38に記載の諸論文。

くみられるが（後述「5」参照）、我が国の移転価格税制にはそのような制度はない¹¹⁾。

（4）制度全体の概観と問題点

以上、(1)から(3)までをまとめると、次のとおりである。①文書化・推定課税条項に基づく推定課税を行う要件と、同業者調査条項に基づく質問検査権の発動要件は、法文上は同じである。②納税者が文書化・推定課税条項に従って文書化を行わなかった場合には、税務当局によって推定課税が行われる可能性が生じ、あるいは、同業者調査条項に基づき同業者に対する調査が行われて、同業者調査資料を基に、2項の独立企業間価格算定方法に基づく移転価格課税（以下で推定課税における「同等の方法」と区別するために「2項の移転価格課税」という。）が行われる可能性（さらには同業者調査資料を基に推定課税が行われる可能性）が生じる。ただし、何をもって「文書化を行った」と言えるかという大きな問題は残されている（後述「4」の(1)参照）。③推定課税においては、本来の移転価格課税と比較して課税対象取引と比較対象取引の単位が拡大される。その際に、比較対象取引として関連者間取引を用いることができるかどうか問題となる（後述「4」の(2)参照）。④納税者が税務当局から移転価格課税（2項の移転価格課税であれ、推定課税であれ）を受けた場合には、文書化を行っていても行っていなくとも、過少申告加算税についての取扱いは同じである。

3. 東京地裁平成23年12月1日判決

上記「2」でみたように、納税者が文書化を行わなかった場合に、①文書化・推定課税条項に基づき税務当局から推定課税を受ける可能性が生じ、同時

11) 国外財産調書につき、類似の制度がみられる。内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律6条2項・3項（平成23年12月改正後。平成26年1月施行）。

に、②同業者調査条項に基づき税務当局が納税者の同業者について調査を行いこれに基づき移転価格課税を受ける可能性が生じる、という枠組みは平成3年度において出来上がり、平成22年度改正によって納税者が準備すべき書類が具体的に措置規則22条の10第1項に列挙された。しかし、(i)推定課税を避けるために具体的にどの程度の文書化がされていけばよいのか、また、(ii)推定課税に当たり関連者間取引を比較対象取引としてよいのか、という問題については曖昧さが残されていた。このうち(ii)の問題について正面から議論になったのが東京地裁平成23年12月1日判決¹²⁾である。文書化と推定課税に関する下記「4」以下での議論の素材として、この判決における事実関係の概要と判決要旨を、(ii)の問題に関する部分に限定して、みておきたい。

(1) 事案の概要

原告X(株式会社エスコ)は、パチスロメーカー向けコインホッパー用モーター(以下「本件モーター」という。)を平成11年12月まで非関連の日本法人F社から買い受けていた(実際にモーターを製造しているのはF社中国工場)が、平成11年12月からはXとF社との間にXの国外関連者である香港法人A社が介在し、XはA社から本件モーターを仕入れるようになり、その後、その仕入価格は2倍強に高騰した。Y税務署長は、Xから当該取引に係る独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類等が遅滞なく提示又は提出されなかったとして、X社の平成11年12月期から平成15年12月期までの5年分につき、文書化・推定課税条項(当時は措置法66条の4第7項)の規定に基づき移転価格課税(推定課税)を行った。これに対してXが適法な不服申立てを経て課税処分を求めたのが本件訴訟である。

本件の争点は、(i)Xは独立企業間価格を算定するために必要と認められる書

12) 前注1。なお、本判決は、平成22年度改正により現行の措置規則22条の10第1項が置かれる前の事案である。本判決の判例紹介として、宮崎久・ジュリスト1442号8頁(2012)。また、駒宮史博・判批がジュリスト2014年1月号に掲載予定。

類等を遅滞なく提示又は提出しなかったといえるかどうか（措置法66条の4第7項の適用の可否）、(ii)Y税務署長が推定した独立企業間価格は適法なものかどうか（措置法66条の4第7項所定の算定方法の要件を満たすかどうか）、(iii)Xが提示した他社との取引は独立企業間価格に基づくものといえるかどうか、(iv)本件各更正処分的前提となる調査手続における違法の有無、である。裁判所は、これらの争点すべてについてXの主張を斥け、請求を棄却した。本稿では、争点(i)についての、Xが独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類等を遅滞なく提示又は提出しなかったといえるとの判断を前提として、(ii)の争点のうち関連者間取引を比較対象取引とした部分について紹介する。

裁判所が認定した事実によれば、税務当局は次のような方法で比較対象取引を抽出しようと試みた。

(ア) まず、Xの代表者から聴取したりインターネットで検索したりして知った原告の同業者に対し取引内容を照会する文書を送付し、その中から抽出した8法人に対し臨場調査を行うことにより、比較対象取引を探索したが、比較対象取引を選定することはできなかった。

(イ) 次に、小型モーターの取引業者に関する情報誌である小型モーター需給動向報告書に掲載されている情報から比較対象取引をみつけようとし、本件モーターと同種又は類似の小型モーターを中国で生産する国内メーカーを抽出し、一定の条件に該当する法人を抽出又は除外して最終的に17法人を抽出し、照会文書を送付し又は臨場調査を行ったが、本件取引に係る独立企業間価格を算定することはできなかった。

(ウ) 次に公開データベース「OSIRIS」を用い、米国の産業分類を表すSICコード表から「卸売業（耐久消費財）」に属する企業を絞り込み、香港に所在する17法人を抽出したが、いずれの法人も取扱製品及び事業内容がA社と大きく異なっていた。

(エ) 次に公開データベース「JADE」を用い、帝国データバンク産業分類コード表の「パチンコ・娯楽機器・同付属品卸売業」による絞り込みを行い28

法人を抽出したが、いずれの法人も取扱い製品や取引段階などがA社と大きく異なっていた。

(オ) 上記の結果、税務当局は公開データベースから比較対象取引を得ることを断念し、上記(イ)で抽出された17法人に焦点を戻し、これら17法人から香港に所在する法人と取引を行う国内メーカー11法人を抽出した。これらの11法人の取引先である香港の法人は、いずれも当該11法人の関連法人であった。税務当局は、これら11法人から、香港での卸売事業に係る損益を抽出できなかった法人、売上規模が大きく異なる(A社の20倍～100倍以上と推定される)法人等を除外して、最終的に3法人を抽出した。そして、これら3法人とこれらの法人の取引先である香港法人との取引を比較対象取引として、X社に移転価格課税(推定課税)を行った。

(2) 関連者間取引を比較対象取引として用いることについての裁判所の判断
まず、文書化・推定課税条項における推定課税の趣旨について、裁判所は次のように述べる。

「…租特法66条の4第7項は、推定による課税の制度を設けているが、これは、主として、国外関連取引における独立企業間価格の算定の根拠となる帳簿書類等の提示又は提出についての納税者の協力を担保する趣旨で設けられたものである。すなわち、独立企業間価格の算定に必要な帳簿書類の入手は、国外関連者からのものを含めて移転価格税制の適用に必要不可欠なものであり、そのような帳簿書類等の提供又は提出について納税者側からの協力が得られない場合に、税務当局が何の手だてもなくこれを放置せざるを得ないということになれば、移転価格税制の適正公平な執行が不可能となることから、推定による課税の制度が設けられたものと解される。」¹³⁾

13) 「第3 当裁判所の判断」の2(1)

「税務署長が同項に基づいて更正処分を行った場合において、その処分にも不服のある納税者としては、推定課税が行われる要件が満たされていないにもかかわらず推定課税が行われたことや推定課税の方法（同種事業類似法人の選定方法等）が違法であること等を主張して当該更正処分の適法性を争うか（この場合には更正処分の適法性について被告に主張立証責任がある。）、当該国外関連取引に係る適正な独立企業間価格を自ら主張立証して、同項の推定を破るかのいずれかの方法を採用ことが考えられる。」¹⁴⁾

「この規定は、納税者側の書類の不提示、不提出という事情が存する場合に、独立企業間価格の立証責任を課税庁側ではなく納税者側に負わせることとする一種の立証責任の転換を定めた規定であると考えられ、同項に基づいて推定される金額は、同項所定の算定方法に従って算定された一応独立企業間価格と認められる金額であれば同項の趣旨に反するものではないと考えられること、同項の趣旨からは、同項による推定課税が不可能又は著しく困難となる場合が多くなることは移転価格税制の制度の意義を没却することにつながりかねないことからすると、当該国外関連取引に関する事業と推定課税の基礎となる法人の営む事業との間で事業が同種であること（事業の同種性）及び事業規模その他の事業の内容が類似するものであること（事業内容の類似性）については、それほど高度で厳格なものは要求されていないと解するのが相当である。同項が「同種の事業」とか「事業の内容が類似するもの」という比較的幅のあることを前提とした文言を用いているのもその趣旨と解される。納税者側は、独立企業間価格の算定のために必要な書類を提出すれば推定課税の適用を免れることができるし、仮に、何らかの事情で遅滞なくこれらの書類を提出できなかった場合でも、自ら適正な独立企業間価格を主張立証することにより、推定を破ることができることからすると、このように解することが、納税者側にとって過酷なものであって不当であるとい

14) 「第3 当裁判所の判断」の2(2)

うことはできない。」¹⁵⁾

続いて裁判所は、Xの、推定課税の適法性を判断する場合にも独立企業原則が適用される（すなわち、関連者間取引を比較対象取引として用いることは許されない）との主張を、次のような理由で斥ける。

「しかし、租特法66条の4第7項及び租特令第39条の12第11項には、その文言上、同種事業類似法人を選定する場合に関連者間取引を行っている法人を除外すべきことは規定されていない。そして、租特法66条の4第7項の推定課税の制度の適用が前記2で説示したものであることからすれば、上記アで説示したとおり、推定課税の適用が認められる場合における独立企業間価格と推定される金額の算定については、同項所定の算定方法に反しない限り、その要件を厳格に解する必要は必ずしもないというべきであり、同項の金額の算定に当たり、関連者取引を含んだ金額を基礎とすることが直ちに許されないものではないと解すべきである。」¹⁶⁾

このように説示して、同判決は、推定課税においては関連者間取引を比較対象取引として用いることができるものとした¹⁷⁾。この判断は控訴審においても維持された¹⁸⁾。

15) 「第3 当裁判所の判断」の4(1)ア。

16) 「第3 当裁判所の判断」の4(1)イ。

17) この他にもXは、①関連者間取引を比較対象取引として関連者間取引を用いることはOECD移転価格ガイドライン違反である、②7項と2項は「独立企業間価格」という同一の文言を用いている、③2項一号に規定された独立企業間価格の算定方法も推計的な方法である点で7項に規定された算定方法と本質的に差はない、④措置令39条の12第6項及び7項は通常の利益率という文言を用い、非関連者間の独立企業間価格を算定することを明らかにしている、等と主張したが、いずれも裁判所の受け入れるところとならなかった。判決文の「第3 当裁判所の判断」の4(1)ウ。

4. 我が国における納税者の文書化義務とペナルティの問題点

(1) 納税者に求められる文書化の程度

(a) 独立企業間価格であることを税務当局が納得することが必要か

文書化・推定課税規定において、どの程度まで納税者が書類を整えれば文書化を行った（「独立企業間価格であることを証明する書類を提示又は提出した」）といえるのかについては、様々な議論があるが¹⁹⁾、ここでは、納税者が独立企業間価格の算定につき合理的と考えられる努力を払い書類を整えたにもかかわらず、当該書類による独立企業間価格に税務当局が納得しなかった場合の取扱いの問題を取り上げる。現行の措置法66条の4第6項は、文書化すべき書類を「…第1項に規定する独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類として財務省令で定めるもの」とし、措置規則22条の12第1項が書類の内容を詳細に規定している。国税不服審所平成18年9月4日裁決は、平成22年度改正前の文書化・推定規定条項に係るものであるが、「独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類等とは、国外関連者が保有するものも含め、合理的、客観的に判断してその算定に必要な帳簿書類等であり、その帳簿書類等がなければ独立企業間価格の算定ができないものを意味し、たとえ、法人が自己の独立企業間価格の算定に用いた帳簿書類等を提示又は提出した場

18) 控訴審である東京高裁平成25年3月14日判決（前注1）は、「しかしながら、原判決…も適切に説示するとおり、租特法66条の4第7項及び同項所定の独立企業間価格の推定方法に関する租特令39条の12第11項には、同種事業類似法人を選定する場合に関連者間取引を行っている法人をその対象から除外するとは規定されていない。そして、前述のとおり租特法66条の4第7項の推定規定の制度趣旨に照らすと、推定課税の適用が認められる場合において、独立企業間価格と推定される金額の算定に当たって関連者間取引をも基礎とすることが直ちに否定されるものではないと解するのが相当である。」と述べる。

19) 太田＝北村・前注4は、議論のある事項として、①措置規則22条の10第1項所定の「書類」が一部でも欠けた場合、②同項所定の「書類」の内容に不備がある場合、③納税者と課税当局との間に選定すべき算定方法等に見解の相違がある場合、④「国外関連者が保存する帳簿書類」の入手努力義務を尽くしたが入手できなかった場合、を挙げている。同書260頁～268頁。

合であっても、その用いたデータ等が不適当な場合には、独立企業間価格の算定に必要と認められる帳簿書類を提示又は提出したことにはならないと解される」としている²⁰⁾。

この点につき、移転価格事務運営指針（平成13年6月1日付国税庁長官通達）は、「独立企業間価格を算定することができないこと」によって直ちに「提示又は提出がないもの」と取り扱うとは断定していないが、他方、納税者が合理的な努力をした場合には「提示又は提出があったもの」と取り扱うとも明言していない。事務運営指針の規定は次のとおりである。

（推定規定又は同業者に対する質問検査規定の適用に当たっての留意事項）

2-5 …法人が第6項に規定する書類を遅滞なく提示又は提出しなかったときには、同項又は同条8項（…）の規定を適用することができるのであるが、これらの規定の適用に当たっては、次の事項に留意する。

(1)・(2) (略)

(3) 法人から第6項に規定する書類に該当するものとして提示又は提出された書類を総合的に検討して独立企業間価格の算定ができるかどうかを判断するのであるが、当該判断の結果、当該書類に基づき独立企業間価格を算定することができず、かつ、措置法第66条の4第6項又は同条第8項の規定の適用がある場合には、当該法人に対しその理由を説明する。

納税者が、公開情報又は同業者間で共有されている業界情報を基に書類を整えたとしても、当該文書化による独立企業間価格について、税務当局が納得しない（税務当局が独立企業間価格でないと判断する）場合には、(i)文書化が行われていないと判断されて推計課税が行われることとなるのか、(ii)文書化が行われていると判断されて推定課税が行われないこととなるのか、微妙な問題と

20) 前掲東京地裁平成23年12月1日判決に係る事件の裁決。裁決事例集72集424頁。

なる²¹⁾。納税者が「主観的にこれで正しいと信じていた」と主張すれば文書化が行われていたとするのでは規定の実効性は失われるが、他方で、どれほどの資料を準備していても税務当局が納得しなければ推定課税が行われるというのも納税者にとって酷であると考えられる。何故なら、納税者は公開情報及び業界情報は入手できるとしても、税務当局が税務申告と税務調査を通じて入手可能な同業他社の取引情報や利益率に関する情報は入手できないという、情報の非対称性が存在するために、納税者が主張する独立企業間価格に税務当局が納得しない可能性は多分にあるからである（他方、税務当局も納税者の営業に関する情報は容易に入手できないので、納税者に文書化を求めることになる。）。また、もともと同業者調査は税務当局が納税者が算定した独立企業間価格が適切なものかどうかを確認するために行うものであるから、文書化が行われているかどうかの判断は、税務当局の主観による評価（納税者の示す独立企業間価格が適切なものかどうか）に委ねるのではなく、より客観的な基準（法令に規定する書類が整っているかどうか）によることが必要と考えられる。

(b) 納税者に不可能を強要するものではないか—インセンティブとしての意味の消滅

前掲東京地裁判決は、税務当局による比較対象取引の選定過程を詳細に叙述しており、適切な比較対象取引を見つけるために移転価格課税担当調査官が苦勞していることが分かる。しかし他方で、同様な努力を納税者に求めることは難しいのではないか（あるいは不可能ではないか）とも考えられる。

前掲東京地裁判決によれば、税務当局は、同業者等に対する照会文書の発送と臨場調査によっては比較対象法人を見つけられず、次に公開データベースによっても比較対象取引を見つけられず、公開データベースからの比較対象取引

21) 太田＝北村・前注4、264頁は、措置規則22条の10第1項第二号の「当該法人が選定した…算定の方法及びその算定の理由を記した書類」との文言から、「納税者が自ら合理的であると判断して選定した算定方法等に関する書類を提出すれば、『提示、又は提示しなかったとき』には該当しない」とする。

選定を断念して、再度同業者情報誌で抽出した17法人に焦点を戻し、香港法人と取引を行う11法人を抽出し、更に売上規模等から3法人に絞り込み、再販売価格基準法と「同等の方法」による推定課税を行ったのである。税務当局は、同業者調査条項に基づく質問検査権を行使してもなお、2項の移転価格課税を行うことができず、文書化・推定課税条項による推定課税（2項に規定する再販売価格基準法に比して「同種又は類似の棚卸資産」要件が緩和され、かつ、「非関連取引」要件が（国側主張によれば）ない）を行わざるを得なかった。質問検査権を持つ税務当局でさえそのような状況であるならば、質問検査権を持たない納税者が仮に同様の状況で文書化義務を果たそうと努力したとしても、「同種又は類似の棚卸資産」について、「非関連取引」を比較対象取引として、2項の独立企業間価格算定方法により独立企業間価格を算定し、文書化を行うなどということは、おおよそ不可能なことではないかと思われる。

(c) 納税者が推定を破ることは可能か

上記(c)の問題とも根は同じであるが、推定課税が行われたときに納税者は税務当局による推定を破れるであろうか。前掲東京地裁判決の事件において、税務当局は、文書化・推定課税条項に基づき、取引単位を拡大し、かつ、関連者間取引を比較対象として、ようやく推定課税を行うことができた。同業者調査条項に基づき同業者から関係資料を収集しても、2項の移転価格課税はできなかったのである。このことを考えれば、同じ状況下で、同業者に対する調査権限を持たない納税者が2項の独立企業間価格算定方法に基づく独立企業間価格を算定することはおおよそ不可能なことと考えられる。納税者が税務当局による推定を破ることができるのは、内部コンバラがある場合、利益分割法を用いることがより適当とされる場合など、極めて限られた局面に限定されることになるだろう²²⁾。

(d) 6項と8項の発動要件は同じでよいのか

文書化・推定課税条項と同業者調査条項は、ともに推定課税及び同業者調査

が行われる要件として、納税者が独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類等（平成22年度税制改正後は「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類として財務省令で定めるもの」）を税務当局の求めに応じて遅滞なく提示又は提出しなかったこと、としている（表2参照）。

しかし、推定課税と同業者調査による2項の移転価格課税とは、その目的も効果も異なる（はずの）ものである。推定課税が、納税者による文書化を奨励するための、いわば「ムチ」として使われるものであるのに対し、同業者調査による2項の移転価格課税は、納税者が設定した関連者との取引価格が独立企業間価格と異なる場合に当該価格を独立企業間価格に引き直すために行うものであり、納税者が文書化義務を果たしたか果たしていないかに関わらず、国家の課税権を確保し納税者間の課税の公平を維持するために行われるべきものである。そうすると、推定課税と同業者調査の発動要件が同じでよいのかとの疑問が生じる。

納税者が文書化・推定課税条項に規定する書類を整えた程度と、当該書類による独立企業間価格に対する税務当局の評価について、次の4つの場合を想定してみる（表3参照）。

現在は、「B」の納税者についても税務当局は「文書化を行った」とは考えていない可能性があり、推定課税の対象とされることとなる²³⁾。この解釈によれば、納税者がいかに真摯に書類を整えても、納税者と税務当局の情報の非

22) 金子・前注2は、「〔企業は、内部取引価格比準法、内部利益率比準法、内部原価基準法を適用できない場合には〕他の企業の同種または類似の資産の取引にかかるデータを用いる必要があるが、それらの企業は競争相手である場合が多いであろうから、実際問題として、それらの企業のデータを入手することは不可能ないし困難であり、したがって独立企業間価格を、合理的に許容する範囲内の正確性をもって算定することは困難である場合が多いであろう。ここに申告調整型移転価格税制のアキレス腱がある。」(381頁)と述べる。

23) 前原・前注6、47-48頁；藤巻・前注6、65頁。また、前注20の国税不服審判所裁決や、猪野茂「日本における推定課税の現状と課題」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）405頁、412頁によれば、「データ等が不適当な場合」をどのように判断するかが問題となる。

(表2) 文書化・推定課税条項と同業者調査条項の発動要件

<p>● 租税特別措置法66条の4（現行）</p> <p>6 国税庁の当該職員又は法人の納税地の所轄税務署若しくは所轄国税局の当該職員が、法人にその各事業年度における国外関連取引に係る第一項に規定する独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類として財務省令で定めるもの（…）又はその写しの提示又は提出を求めた場合において、当該法人がこれらを遅滞なく提示し、又は提出しなかつたときは、税務署長は、次の各号に掲げる方法（…）により算定した金額を当該独立企業間価格と推定して、当該法人の当該事業年度の所得の金額又は欠損金額につき…更正…又は…決定…をすることができる。</p> <p>一・二（略）</p> <p>8 国税庁の当該職員又は法人の納税地の所轄税務署若しくは所轄国税局の当該職員は、法人が第6項に規定する財務省令で定めるもの又はその写しを遅滞なく提示し、又は提出しなかつた場合において、当該法人の各事業年度における国外関連取引に係る第一項に規定する独立企業間価格を算定するために必要があるときは、その必要と認められる範囲内において、当該法人の当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む者に質問し、当該事業に関する帳簿書類を検査し、又は当該帳簿書類（その写しを含む。）の提示若しくは提出を求めることができる。</p>
--

対称性により、納税者が推定課税を受ける可能性は常に残ることとなる（前述(a)）。しかし、他方で、「B」の納税者について「文書化を行った」ものと取り扱おうと、文書化による独立企業間価格が適切なものでなかったとしても、税務当局としては本来の移転価格課税ができなくなることになる。このような結論は税務当局として到底受け入れられるものではないであろう。これは、推定課税を行うための要件と同業者調査を行うための要件が文言上同一であるところから生じる問題である²⁴⁾。

24) 解釈上、推定課税を行うための要件と同業者調査を行うための要件は異なるとする見解につき、前注10参照。

(表3) 納税者による書類整備の程度及び税務当局の評価と、推定課税条項及び同業者調査条項の発動要件（現行）

	納税者が書類を整えた程度	当該書類による独立企業間価格（又は納税者の価格設定）に対する税務当局の評価	推定課税の発動	2項の移転価格課税	加算税
A	合理的な努力を払い、所定の書類を整備。	当該書類による独立企業間価格は適切	無	無	無
B	合理的な努力を払い、所定の書類を整備。	当該書類による独立企業間価格は適切でない	あり（?）	あり	あり
C	合理的な努力を払わず、所定の書類を整備せず。	納税者の価格設定に問題あり	あり	あり	あり
D	合理的な努力を払わず、所定の書類を整備せず。	納税者の価格設定に（結果として）問題なし	（無）	（無）	（無）

(2) 関連者間取引を比較対象取引として用いることの可否

(a) 法令の規定

2項の独立企業間価格算定方法としての「再販売価格基準法」についての規定と、推定課税としての「再販売価格基準法と同等の方法」についての規定の違いは前掲の表1のとおりである。藤巻論文²⁵⁾が指摘するように、措置令39条の12第11項が定める「売上総利益率又はこれに準ずる割合として政令で定める割合」を計算するに当たっては、同条6項のような「非関連者から購入した者」という限定は付されていない。しかし、措置法66条の4第7項には、「…売上総利益率又はこれに準ずる割合として政令で定める割合を基礎として第二項第一号ロ〔など〕に掲げるこれらの方法と同等の方法により算定した金額…」と規定されている。すなわち、読替えの主旨は、措置令39条の13第11項で同条7項に変更を加えているのは「同種又は類似の棚卸資産」を「同種の

25) 前注6、90-92頁。

事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するもの」としたものであり、再販売価格基準法を非関連者間の取引における売上総利益率を用いて納税者の再販売価格から原価を算定しようとする基本的な考え方は変わっていないと読むべきと考えられる（そこに2項の独立企業間価格算定方法と「同等の方法」と規定する意味があるのではないかと思われる。）。

(b) OECD 移転価格ガイドラインとの不整合

OECD 移転価格ガイドラインは次のように述べ、移転価格課税における独立企業間価格は非関連者間取引を比較対象取引とすべきであるとしている²⁶⁾。

1.6 …独立企業原則は、比較可能な状況下での比較可能な取引において（すなわち「比較可能な非関連者間取引」において）、独立企業間であれば得られたであろう条件を参考として利益を調整しようというものであり、多国籍企業グループの構成企業を、1つの統合された事業体の不可分の部分ではなく、別個に事業を営む主体として扱うというアプローチに従うものである。…

1.8 OECD加盟国や他の国々が独立企業原則を採用していることには、いくつかの理由がある。主たる理由は、独立企業原則により、多国籍企業グループと独立企業が、税務上ほぼ同等に扱われることである。…

もともと移転価格税制は、関連者間取引においては恣意的な価格設定がされるおそれがあることから、関連者間で設定された価格の適否を非関連者間で設定される価格を参考として判断しようとするものである。移転価格課税において比較対象取引として非関連者間取引が用いることは当然の前提と考えられ

26) OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995)。邦訳は、日本租税研究協会『OECD 移転価格ガイドライン：多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針（2010年版）』による。

る²⁷⁾。しかし、この点についての東京地裁平成23年判決及び東京高裁平成25年判決の判断は、前述「3」の(2)のとおりである。

また、OECD加盟国である我が国は、国内での移転価格税制の執行に当たりOECD移転価格ガイドラインに準拠することが求められており²⁸⁾、推定課税を行う場面においても同ガイドラインに準拠した執行が必要であると考えられる。しかし、この点につき、東京地裁平成23年判決は次のように述べ、推定課税は独立企業間価格それ自体の算定ではないので、問題ではないとしている（両者の異質性が理由とされている）。

「原告は、OECDガイドラインが、独立企業間価格の算定に当たっては、非関連者取引を比較対象とするものとしており、推定課税においても非関連者取引を行う法人を同種事業類似法人としなければならないことを前提としている旨主張するが、上記のとおり、独立企業間価格それ自体の算定とは異なる推定課税の適用に当たっては、独立企業間価格を厳密に適用する必要は必ずしもないと解すべきであるから、原告の上記主張は前提を欠き、失当である²⁹⁾。」

(c) 相互協議の困難性

OECD移転価格ガイドラインにおいては、上記のとおり、独立企業間価格の算定に当たり、比較対象取引を非関連取引とすることとされている。OECD移転価格ガイドラインは、OECDモデル条約第9条の解釈指針として位置付けられていることから³⁰⁾、我が国がある納税者に対して推定課税を行い、当該課税について租税条約に規定する二重課税排除のための相互協議（モデル条約

27) 同旨：植松・前注5、17頁；トーマス・前注5、25-26頁；志賀櫻『詳解 国際租税法の理論と実務』（民事法研究会、2011）329-330頁。

28) OECD移転価格ガイドライン序文16。

29) 「第3 当裁判所の判断」の4(1)ウ(ア)。

30) OECDモデル租税条約第9条に関するコメンタリー1。

25条) が開始された場合において、相手国の権限ある当局は、当該推定課税が条約9条に反した課税であるとして取消を求める可能性が大きいと考えられる。実際問題としては、そのようなことにならないように、推定課税の事案が条約相手国との間での協議の対象になることを我が国の税務当局（調査担当当局）は避けるであろう。現に、東京地裁平成23年判決の事案において推定課税の対象となったのは、納税者と、当時は租税条約を締結していなかった香港の関連会社との取引であった³¹⁾。しかし、そうすると、推定課税を受けた納税者は、相互協議によって二重課税を解消することは事実上できないということになる。

以上「4」でみてきた問題点をまとめると次のとおりである。

- (i) 我が国の制度では文書化・推定課税条項（現在の措置法66条の4第6項）と同業者調査条項（同法8項）の発動要件が同じとなっている。
- (ii) (i)の結果として、税務当局（調査担当当局）によって、「文書化を行った」ということと「取引を独立企業間価格で行っている」ということが同義として取り扱われるおそれがある（税務当局としては、そのように解釈しないと、取引を独立企業間価格で行っていない納税者に同業者調査条項を発動して移転価格課税を行うことができなくなる。）。
- (iii) (ii)の結果として、合理的な努力を払って書類を整えている納税者でも、税務当局がその独立企業間価格に納得しなければ、「文書化を行っていない」という評価を税務当局から受けて、推定課税を受ける可能性が常にある。税務当局は、納税者が持っていない、同業者に関する情報を、税務申告・税務調査により有しているので、このような見解の違いが生じることは避けられない。
- (iv) 推定課税は、①取引単位が拡大される、②同業者調査条項により得られた

31) 香港との租税条約の署名は平成22年、発効は平成23年。本件課税の対象年度は平成11年12月期～平成15年12月期、課税処分は平成17年3月。

同業者調査資料に基づいて行われ得る、③関連者間取引が比較対象取引として用いられ得る、という特徴がある。

- (v) 納税者は自ら独立企業間価格を示して推定を破ることができるが、特に上記(iv)②に関し、納税者は同業者の情報を入手できないため、推定を破ることは事実上は不可能と思われる。
- (vi) 推定課税が行われた場合には、上記(iv)③の理由から、独立企業原則を逸脱した多額の課税が行われるおそれがあり、また、相互協議による二重課税の解消も期待できない。
- (vii) 上記の結果、文書化を行っていない納税者とともに、文書化について合理的な努力を払って行っている納税者も、推定課税を受けるおそれがあり、その場合には、多額の課税を受け、かつ、裁判手続によっても相互協議手続によっても救済されないおそれが大きい。

それでは、このような問題について、諸外国はどのように対処しているのだろうか。以下「5」で、諸外国の取扱いを確認する。

5. 主要国における納税者の文書化義務とペナルティ等

主要国の移転価格税制においても、納税者の文書化義務が規定されている³²⁾。各国が定める文書化の内容は様々であるが、各国とも、納税者が文書化を行わなかった場合に「ムチ」として何らかの不利益を課し、あるいは、納税者が文書化を行った場合に「ニンジン」として何らかの優遇措置を与えている。以下では、主要国として、米国、英国、カナダ、オーストラリア、ドイツ、フランス及び韓国の7か国における文書化義務と、納税者が文書化を行わなかった場合の不利益措置及び文書化を行った場合の優遇措置について概観する。

32) 各国の文書化義務については、太田＝北村・前注4、276頁以下が30か国についてまとめている。

(1) 米国

米国においては、独立企業間価格の算定に係る一定の書類を提出した納税者については、移転価格課税を受けた場合の特別の加算税（penalty）を免除する旨の規定が置かれている（IRC 6662条(e)(3)）。

移転価格課税が行われた場合の加算税については、IRC 6662条(a)、(e)及び(h)に規定されている。これらの規定によれば、(i)関連者間取引における申告価格が調整後価格の200%以上（国外関連者からの購入の場合）若しくは50%以下（国外関連者への販売の場合）の場合又は(ii)IRC 482条による移転価格調整額が売上高の10%若しくは50万ドルのどちらか少ない方を超えた場合には、「評価に関する重大な誤申告」（a substantial valuation misstatement）があったものとされ（IRC 6662条(e)(1)(B)）、20%の加算税が課せられる（IRC 6662条(a)、(b)(3)）。また、(i)関連者間取引における申告価格が調整後価格の400%以上（国外関連者からの購入の場合）若しくは25%以下（国外関連者への販売の場合）の場合又は(ii)IRC 482条による移転価格調整額が売上高の20%若しくは200万ドルのどちらか少ない方を超えた場合には、IRC 6662条(h)により、20%に代えて40%の加算税が課せられる（IRC 6662条(h)(1)及び(2)）。ただし、これらの20%又は40%の加算税は、①納税者がIRC 482条の規定に基づき制定される財務省規則が定める独立企業間価格算定方法により価格の決定を行っており、②納税者が当該独立企業間価格算定方法によったものであるとともに当該方法が合理的であることを示す文書化を行っており、かつ、③納税者が税務当局の要請から30日以内に当該文書を提出したことを要件として、免除される（IRC 6662条(h)(3)(B)(i)(I)-(III)）。すなわち、米国における文書化義務は、これを果たしていればIRC 6662条(a)及び(h)に規定する加算税（通称「移転価格ペナルティー」）を回避できるということで、納税者に文書化義務の動機づけを行っている³³⁾。

33) IRC 6662条の訳として、本庄資『アメリカの移転価格税制』（日本租税研究協会、2009年）107-108頁参照。

なお、文書化を行っていない納税者について、特別な独立企業間価格算定ルールは設けられていない。

（2）英国

英国では、移転価格課税につき2010年にTIOPA（“Taxation（International and Other Provisions）Act 2010”）の規定（第4章）が設けられたが、移転価格税制のみに係る文書化についての特別の法令の規定はなく、税務当局が、納税者がどのような資料を準備していることが望ましいかについてのガイダンスを公表している³⁴⁾。国際マニュアル（INTM）483030では、考慮されるべき文書として、①主要な会計記録、②税調整記録、③関連者間取引の概要、④関連者間取引が独立企業原則に準拠していることを裏付ける証拠、が挙げられている。なお、納税者は文書化につき、その選択により、EU Code of Conduct on transfer pricing documentation（2006）によることもできる³⁵⁾。

納税者がこれらの文書化を行っていない場合、又は文書化が不正確である場合は、その過失又は悪質さの度合いによって、最大で追徴税額の200%の加算税（penalty）が課される可能性があり³⁶⁾、また、申告が「正確かつ完全（correct and complete）」なものであることを証明するための記録を保有していないと判断された場合には1事業年度につき3,000ポンドのペナルティが課される可能性もある³⁷⁾。いずれにしても移転価格税制に係る文書化だけを対象と

34) 平成25年10月15日現在で、HMRCのウェブサイトには、INTM483030-Transfer pricing: operational guidance: working a transfer pricing case: transfer pricing documentation が掲載されている。なお、従来のINTM433020を含む430000番台のマニュアルは削除されている。<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/>参照。

35) INTM483030。

36) 2007年財政法 Schedule 24参照。

37) 納税者が所持する書類等の調査権限につき、2008年財政法 Schedule 36。また、納税者がこれらの書類を作成・保存していない場合のペナルティとして、2008年財政法 Schedule 36, Part 7 及び Taxes Management Act 1970, 12B (5)。British Master Tax Guide 2013-2014 (CCH, 2013) 1456-1457頁、1511頁・1512頁も参照。

した特別の規定はない。

なお、文書化を行っていない納税者について、特別の独立企業間価格算定ルールは設けられていない。

(3) カナダ

カナダでは、納税者が税務当局から移転価格課税を受けた場合において、「移転価格調整額」から「適格費用分担契約に係る金額」と「納税者が独立企業間価格の決定に当たり合理的な努力（reasonable efforts）をしたと認められる部分に係る金額」の合計額を控除した金額が、納税者の総収入金額の10%又は500万カナダドルのどちらか低い金額を超えるときは、当該超える金額の10%の加算税（penalty）が課される³⁸⁾。そして、納税者が独立企業間価格の決定に当たり合理的な努力をしたかどうかは、①取引に係る資産又は役務、②取引の条件、③取引の当事者の特定及び当事者間の関係、④取引の当事者の機能、用いられる資産、負担されるリスク、⑤移転価格の決定等に際して考慮されたデータ及び方法並びに行われた分析、⑥移転価格の決定等に際して考慮された仮定、経営戦略及び政策等について記載した文書を作成し、かつ、税務当局の要請を受けて3か月以内に提出できるかどうかによる³⁹⁾。

したがって、カナダの移転価格税制における文書化義務は、移転価格課税を受けた場合の加算税を軽減することにより、納税者に文書化のインセンティブを与えるものとなっている。

なお、文書化を行っていない納税者について、特別の独立企業間価格算定ルールは設けられていない。

38) カナダ所得税法247条(3)。

39) カナダ所得税法247条(4)。なお、同条についての納税者向けの解説として、Circular 87-2R (September 27, 1999) がある。

(4) オーストラリア

オーストラリアでは2013年に移転価格税制の改正が行われた。改正後の所得税賦課法（ITAA: Income Tax Assessment Act）及び租税管理法（TAA: Taxation Administration Act）は、納税者が文書化を行わなければ移転価格課税及びPE課税に係るITAA815-B条及び815-C条の適用に際して「合理的に議論し得るポジション」（reasonably arguable position）をとれないとしている⁴⁰⁾。文書には、①移転価格税制が適用される理由、及び②同法815-135に掲げる文書（OECD移転価格ガイドライン等）との整合性が説明されていなければならない⁴¹⁾。そして、適切な文書化が行われた結果、納税者が「合理的に議論し得るポジション」にいる場合には、納税者は加算税を減免される⁴²⁾。

したがって、オーストラリアの移転価格税制における文書化義務は、移転価格課税を受けた場合の加算税を減免することにより、納税者に文書化のインセンティブを与えるものとなっている。

なお、文書化を行っていない納税者について、特別の独立企業間価格算定ルールは設けられていない。

(5) ドイツ⁴³⁾

ドイツでは、移転価格税制に係る文書化義務は、2003年に導入された。納税者の協力義務に関する租税通則法（AO: Abgabenordnung）90条の改正により、納税者は、移転価格税制の対象となる取引に関し、その種類と内容に関する文書を作成しなければならない⁴⁴⁾。このように、ドイツでは、納税者の文

40) 改正後のTAA 284-250、284-255(1)。2013年改正前においても、オーストラリアの税当局（ATO: Australian Taxation Office）は納税者に文書化を奨励していたが（Taxation Ruling, TR 98/11 “Income tax: documentation and practical issues associated with setting and reviewing transfer pricing in international dealings”）、法的な根拠はなかった。

41) 改正後のTAA 284-255(1)。

42) 改正後のTAA 284-160、284-165。

43) ドイツの移転価格税制の概要につき、拙稿「欧州主要国の移転価格税制の概要」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）53頁、63-67頁参照。

書化義務は、正面から税法に規定されているという意味で、直接義務である（後述のように、文書が提出されなかったこと自体に対するペナルティも置かれている。）。同規定の細則として、2003年文書化法規命令⁴⁵⁾及び2005年移転価格通達⁴⁶⁾が発出されている。

納税者が文書化義務を怠った場合には、租税通則法162条により、納税者は次のような不利益を被ることとなる。まず、納税者の課税所得の金額は納税者が申告した金額よりも大きいものと推定される⁴⁷⁾。これにより、所得金額の立証責任は納税者に転換される。また、税務当局が納税者の所得を推計しなければならぬ場合で、独立企業間価格に幅がある場合には、税務当局は納税者にとって最も不利益となるポイントを用いることができる（納税者が文書化義務を果たしている場合には、税務当局は独立企業間価格幅の中央値を用いる。）⁴⁸⁾。文書が租税通則法90条の規定に従って提出されない場合には、納税者は、1事業年度当たり5,000ユーロのミニマム・ペナルティーを課される⁴⁹⁾。納税者が60日の期間内に文書を提出しない場合には、税務当局は遅延1日当たり最低100ユーロ、最大100万ユーロまでのペナルティを課することができる⁵⁰⁾。移転価格課税が行われた場合には、納税者は所得調整額の5%から10%の範囲でのペナルティを課される⁵¹⁾。このペナルティは、所得の増額調整額に対するものであり、納税者の全体としての所得が赤字であっても課されることになる。

44) 租税通則法90条3項。

45) Decree - Law on the manner, content and extent of documentation in the sense of Sec. 90 (3) of the General Tax Code (13 November 2003, BGBl. 2003 I, p.2296)。

46) Principles for the audit of income allocation between related parties with cross-border business relations in respect of the duty of determination, the duty of cooperation, adjustments, mutual agreement procedures and EU arbitration procedures (12 April 2005, BStBl. 2005 I, p.570)。

47) 租税通則法162条3項1文。

48) 租税通則法162条3項2文。

49) 租税通則法162条4項1文。

50) 租税通則法162条4項3文。

51) 租税通則法162条4項2文。

これらのペナルティは、納税者側にやむを得ない事情等があると認められる場合には軽減される⁵²⁾。

このように、ドイツの文書化義務は直接義務であり、文書を提出しなかったこと自体に対してペナルティが課される可能性がある。また、文書化が行われていなかった場合には、特別の独立企業間価格算定ルールによる課税（独立企業間価格幅の中で最も不利益なポイントでの課税）が行われる。さらに、立証責任が納税者に転換される。

(6) フランス⁵³⁾

フランスでは、1996年に、租税手続法（LPF：Livre des Procédures Fiscales）L13B条が新設され、移転価格課税調査の際における納税者の情報提供義務が定められた。納税者は、税務当局から同条に基づく情報提供要請を受けた場合には、2か月（場合によっては3か月）以内に設定される回答期限までに、求められた情報を提供しなければならない。不回答に対しては、1事業年度当たり10,000ユーロのペナルティが課される。回答が行われた場合であっても、税務当局がその回答を不十分と判断した場合には、税務当局は改めて30日以内の回答を求める。再回答についても税務当局が不十分と判断した場合には、不回答とみなされ、10,000ユーロのペナルティが課される。不回答の場合には、所得の金額は税務当局が持つ情報により決定されることとなり、立証責任が納税者に転換される。

また、2009年に追加された租税手続法L13AB条により、2010年1月から、売上高又は総資産4億ユーロの大規模会社等には、新たな文書化ルールが適用されている。新ルールが適用される会社は、その関連会社グループに関する一般的な情報（企業グループの活動内容、関連企業によって担われる機能とリス

52) 租税通則法162条4項4文、5文。

53) フランスの移転価格税制の概要につき、拙稿「欧州主要国の移転価格税制の概要」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）53頁、58-63頁参照。

ク、移転価格ポリシー等）と、調査対象となった会社に関する情報（当該会社の活動、関連企業と行う取引、費用分担取極（CCA）・事前確認・ルーリングの一覧表等）を準備し、税務当局の要請に応じて提出しなければならない。要求後30日以内に適切な文書を提出できなければ、調査対象年度毎に移転価格調整額の5%相当額（最低10,000ユーロ）の加算税が課される⁵⁴⁾。

(7) 韓国⁵⁵⁾

韓国では、2008年以前から、納税者が移転価格課税を受けた場合において、申告された取引価格と正常価格との際に対して納税義務者の過失がないものと相互協議の結果確認されたときには、国税基本法上の過少申告加算税を賦課しないものとされていたところであるが、2009年の国税基本法改正により、「納税義務者が税務申告の際に適用した正常価格算出方法に関する‘証明資料’があり、合理的な判断に基づいて正常価格算出方法を選択して適用したと認められる場合」にも、国税基本法上の過少申告加算税を賦課しないものとされた⁵⁶⁾。納税者は、税務当局から資料の提出を求められた場合には、60日以内に資料を提出しなければならない⁵⁷⁾。税務当局から資料提出を求められたにもかかわらず正当な事由なく資料を提出期限内に提出しなかった納税者が、不服申立て又は相互協議の際に資料を提出しても、それらの資料は課税資料として用い

54) 租税一般法（CGI：Code Général des Impôts）1735条の3。

55) 韓国の移転価格税制における文書化義務については、サムジョンKPMG日本事業本部（<http://jpn.kr.kpmg.com>）の「韓国ビジネス実務のすべて」の「第3章V 国際租税調整に関する法律」、裴元基ほか「韓国移転価格税制(7)—合理的な判断に基づく正常価格算出方法に関する‘証明資料’を保管・具備している場合の過少申告加算税免除条項新設」月刊国際税務29巻2号93頁（2009）及び趙珍姫「韓国の移転価格税制の概要」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）83頁によった。

56) 国際租税調整に関する法律13条1項、同法施行令23条。移転価格課税を受けた場合、納税者は過少申告加算税（本税の10%）と納付不誠実加算税（年10.95%）を納付しなければならないが、本措置により免除されるのは過少申告加算税のみである。裴、前注53、94頁。

57) 国際租税調整に関する法律11条2項・3項。

られない⁵⁸⁾。また、税務当局から資料提出の要求を受けた納税者が、正当な理由なく資料を提出期限内に提出せず、又は虚偽の資料を提出した場合には、1億ウォン以下の過怠料が課せられる⁵⁹⁾。

したがって、韓国の移転価格税制における文書化義務は、書類が提出されなかったという理由のみでペナルティを与え得る、直接義務型となっている。他方で、文書化が行われていた場合には移転価格課税を受けた際の加算税を軽減することにより、納税者に文書化のインセンティブを与えている。なお、文書化を行っていない納税者について、特別の独立企業間価格算定ルールは設けられていない。

(8) まとめ

以上のような各国の立法例をまとめると、次のとおりである（表4参照）。

(a) 直接の文書化義務

仮に当局による移転価格課税が行われなくとも、納税者から書類が提出されないことのみを理由として何らかのペナルティを課し得るのは、ドイツ、フランス、韓国である（ただし、これらの国において制度がどのように運用されているのかは必ずしも明らかでない）。

(b) 優遇措置

納税者が文書化を行っていた場合に他の一般の納税者と比して何らかの優遇措置を納税者に与えるのは、米国、カナダ、オーストラリア、韓国であり、その内容は、移転価格課税が行われた場合の加算税の減免である。

このことは、納税者が文書化を行っているとは税務当局に認められても、税務当局による移転価格課税が行われ得ること（また、税務当局による移転価格課税が行われる場合でも、納税者が文書化を行っているとは認められること）を意

58) 国際租税調整に関する法律 11 条 4 項。

59) 国際租税調整に関する法律 12 条 1 項。

味している。納税者が法令の規定に従って文書化義務を果たすことと、当該文書化によって作成された書類に記載された独立企業間価格が税務当局によって適正なものと認められることとは、異なる基準で判断される事項なのである⁶⁰⁾。

(c) 不利益取扱い

文書化が行われなかった場合に、(a)の直接的ペナルティと別に、他の一般の納税者と比して何らかの不利益措置を納税者に与えるのは、オーストラリア、ドイツ、フランスである。不利益措置の内容としては、①特別ルールによる独立企業間価格の算定（ドイツ）、②立証責任の転換（ドイツ）、及び③移転価格課税を受けた場合の加算税の重課（ドイツ、フランス）である。

ドイツにおける独立企業間価格算定のための特別ルールは、独立企業間価格幅のうち納税者にとって最も不利益なポイントで課税するというものである。比較対象取引に関連者間取引を用いるという手法をとる国は確認できなかった。

6. 我が国への示唆

(1) 納税者に求められる文書化の程度—独立企業間価格であることを税務当局が納得することが必要か

移転価格税制の執行において、納税者に一定の文書化を求めることは多くの国で行われている。前述「5」でみたように、立法例としては、納税者の文書化義務を直接に規定し、文書化が行われていない場合には、そのことのみをもって何らかの金銭的ペナルティを課す（少なくとも制度上は課することができる）国もあれば、文書化が行われていないだけではペナルティを課すことはなく、実際に税務当局による移転価格課税が行われた場合に何らかのペナルティを課す国（あるいは文書化義務が行われていればペナルティの減免を行う国）もあ

60) ドイツとフランスにおいても、文書化義務違反に対するペナルティと移転価格課税によるペナルティは別に規定されている。

(表4) 移転価格税制における納税者の文書化義務と当該義務に係る不利益取扱い及び優遇措置

国名 項目	日本	米国	カナダ	オーストラリア
移転価格税制における文書化義務	あり (措置法 66 条の 4 第 6 項)	あり (IRC 6662 条(h)(3))	あり (所得税法 247 条(4)(b))	あり (TAA 284-255)
提出期限	法令に規定なし	30 日以内 (IRC 6662 条(h)(3))	3 か月以内 (所得税法 247 条(4)(c))	法令に規定なし ただし、同時文書化の要請あり (TAA 284 - 255(1)(a))
納税者が文書化を行った場合の優遇措置	なし	IRC 6662 条(a)及び(h)に規定する移転価格ペナルティの免除。	加算税の免除・軽減 (所得税法 247 条(3))	加算税の免除・軽減 (TAA 284 - 160, 284 - 165)
納税者が文書化を行わなかった、又は不十分だった場合の不利益取扱い	<ul style="list-style-type: none"> ● 文書化義務を果たさなかったことによる直接のペナルティ <ul style="list-style-type: none"> ・ なし ● 移転価格課税があった場合のペナルティ <ul style="list-style-type: none"> ・ なし ● 特別ルールによる独立企業間価格の算定 <ul style="list-style-type: none"> ・ 比較単位の変更 ・ 比較対象取引として関連者間取引を使用可 (平成 23 年東京地裁判決参照) ● 推定課税 	<ul style="list-style-type: none"> ● 文書化義務を果たさなかったことによる直接のペナルティ <ul style="list-style-type: none"> ・ なし ● 移転価格課税があった場合のペナルティ <ul style="list-style-type: none"> ・ IRC 6662 条(a)及び(h)に規定する移転価格ペナルティ 	<ul style="list-style-type: none"> ● 文書化義務を果たさなかったことによる直接のペナルティ <ul style="list-style-type: none"> ・ なし ● 移転価格課税があった場合のペナルティ <ul style="list-style-type: none"> ・ なし 	<ul style="list-style-type: none"> ● 文書化義務を果たさなかったことによる直接のペナルティ <ul style="list-style-type: none"> ・ なし ● 移転価格課税があった場合のペナルティ <ul style="list-style-type: none"> ・ なし

移転価格課税における文書化義務と推定課税

項目 \ 国名	ドイツ	フランス	韓国
移転価格税制における文書化義務	あり (租税通則法90条)	あり (租税手続法L13B条)	あり (国際租税調整法11条)
提出期限	60日 (租税通則法162条)	原則として2か月以内(大規模会社については30日以内) (租税手続法L13B条、L13AB条)	60日以内 (国際租税調整法11条)
納税者が文書化を行った場合の優遇措置	なし	なし	過少申告加算税の免除 (国際租税調整法13条)
納税者が文書化を行わなかった、又は不十分だった場合の不利益取扱い	<ul style="list-style-type: none"> ● 文書化義務を果たさなかったことによる直接のペナルティ <ul style="list-style-type: none"> ・ 5000ユーロのミニマム・ペナルティ。 ・ 期限の遅れにつき、最低1日当たり100ユーロ、最大100万ユーロのペナルティ ● 移転価格課税があった場合のペナルティ <ul style="list-style-type: none"> ・ 移転価格調整額の5%~10%のペナルティ ● 特別ルールによる独立企業間価格の算定 <ul style="list-style-type: none"> ・ 価格幅について納税者に最も不利益なポイントで課税。 ● 推定課税 	<ul style="list-style-type: none"> ● 文書化義務を果たさなかったことによる直接のペナルティ <ul style="list-style-type: none"> ・ 回答がない場合には1万ユーロのペナルティ。 ● 移転価格課税があった場合のペナルティ <ul style="list-style-type: none"> ・ 大規模会社については、移転価格調整額の5%のペナルティ ● 当局資料による課税 	<ul style="list-style-type: none"> ● 文書化義務を果たさなかったことによる直接のペナルティ <ul style="list-style-type: none"> ・ 3000万ウォン以下の過怠料 ● 移転価格課税があった場合のペナルティ <ul style="list-style-type: none"> ・ なし

(注) 英国の文書化ルールは移転価格税制だけに適用されるものでないために、この表には掲載しなかった。

る。

文書化の程度であるが、納税者がどのように真摯に書類を整えても、税務当局が当該書類化による独立企業間価格に納得できなければ文書化を行ったと認められないのであれば、文書化を行ったかどうかの判断は「ブラックボックス」としての税務当局に委ねられることとなり、納税者がコントロールできることではなくなる。納税者は公開情報や業界情報しか入手できないのに対し、税務当局は税務申告と税務調査で得た情報を有しているため、納税者が示した独立企業間価格に税務当局が納得しない可能性は常に、かつ多分にあるからである（前述「4」(1)）。また、納税者に文書化のインセンティブを与えるためにも、納税者が一定の努力をすれば文書化義務を果たしたものと判断されるとする制度とすることが必要である。

前述「5」の(8)(b)のとおり、諸外国では、納税者が文書化義務を行ったかどうかという基準と、当該文書化による独立企業間価格が適切なものかという基準は、異なるものと解されている。これに対して我が国の法令では、文書化を行うための要件と同業者調査を行うための要件が同じ規定ぶりであるため、納税者が文書化を行っているとして税務当局が認めれば、税務当局は同業者調査を行わず、ひいては移転価格課税を行えなくなる。このため、合理的な努力を払い書類を整えた納税者までもが「文書化を行っていない」と判断され、推定課税を受けることとなるおそれ大きい。そして推定課税を受ければ、納税者は大きな不利益を被ることとなる（前述「4」）。

この問題を解決するための一つの方法は、諸外国と同様に、推定課税を行うための要件と、移転価格課税を行うための要件に、差を設けることである。例えば、「合理的な努力を払い、法令に規定する書類を整えた納税者」（前掲表3の「B」の納税者）については、たとえ当該書類による独立企業間価格に対し税務当局が納得しなかった（適切と認められなかった）場合であっても推定課税を行わないこととし、他方で、そのような場合には同業者調査等に基づき2項の移転価格課税は行えるようにしておくことで、誠実な納税者は推定課税という大きな不利益を被ることはなくなり、他方、税務当局によって適切な独立

企業間価格が適用され移転価格課税が行われることによって、国家の課税権は確保されることとなる。税務当局にとっても、法令に定める書類は納税者によって整えられ提出されるのであるから、文書化の努力を払わない納税者（前掲表3の「C」・「D」の納税者）と比べて税務調査ははるかに効率的に行えることとなると思われる。重要なことは、文書化を行ったかどうかを、なるべく客観的な基準で判断できるようにしておくこと（独立企業間価格が適切かどうかというような、複雑かつ困難な評価をしなければならない主観的な基準を用いないこと）である。

また、移転価格税制が多分に評価に係るものであることを考慮すれば、文書化を行った納税者には、何らかの優遇措置が与えられてよいものと思われるし、それが文書化を行うインセンティブにもなるだろう。

以上をまとめると、前掲表3は、次の表5のような形に改善しうるものと考えられる（表5は、「B」の納税者と「C」の納税者との取扱いに差を設けるという趣旨で一案を示したものであり、この他にも様々な制度設計が考えられよう。）⁶¹⁾。

他方、推定課税の規定を、納税者に文書化を促すためのペナルティであると捉えず、2項の移転価格課税を行うことができない場合の最後の手段として捉えるならば、条文の構造自体が改められるべきであり、また、文書化を行った納税者に対して何らかの特別措置（加算税の減免等）を置くことが必要となるだろう。更に、その場合には、何故我が国だけが文書化を行っている納税者に対して推定課税を（しかも関連者間取引を比較対象取引として）行う必要があ

61) この問題を解決するためのもうひとつの方法は、執行当局が、「B」の納税者について推定課税を行わないとする運用をすることである。前掲東京地裁平成23年判決も、「…同項にいう独立企業間価格の算定に必要な書類とは、納税者が現に所持したり、作成している書類に限られるものではないのであって、提示を求められた書類が納税者の現に所持していないものであったとしても、当該納税者において新たに作成し又は入手した上で提出することも不可能ではなく、…」と述べ、納税者において作成し又は入手できない同業者情報を含んだ書類までもを要求するものではないことを示唆している。「第3当裁判所の判断」の3(2)。

(表5) 納税者による書類整備の程度及び税務当局の評価と、推定課税条項及び同業者調査条項の発動要件（見直し案）

	納税者が書類を整えた程度	当該書類による独立企業間価格（又は納税者の価格設定）に対する税務当局の評価	推定課税条項の発動	同業者調査条項の発動	加算税
A	合理的な努力を払い、所定の書類を整備。	当該書類による独立企業間価格は適切	無	無	無
B	合理的な努力を払い、所定の書類を整備。	当該書類による独立企業間価格は適切でない	無	あり	減免
C	合理的な努力を払わず、所定の書類を整備せず。	納税者の価格設定に問題あり	あり	あり	あり
D	合理的な努力を払わず、所定の書類を整備せず。	納税者の価格設定に（結果として）問題なし	（なし）	（なし）	（-）

るのか、我が国の移転価格税制と他国の移転価格税制との間に何か本質的な違いがあるのかについての検証を行うことも必要と思われる。

(2) 関連者間取引を比較対象取引として用いることができるか

上記「4」の(2)で述べたとおり、筆者は、推定課税を行うに際し、現行法制も比較対象取引として正面から関連者間取引を用いることまでは想定していないものと考えているが、仮に関連者間取引を用いることが解釈上可能であるとしても、比較対象取引として関連者間取引を用いるべきではないと考える。もともと関連者間取引を比較対象取引として独立企業間価格が算定できるとは考えられず、また、関連者間取引を比較対象取引として用いる場合には、これまでに述べたように、納税者に多大な（比例原則に反する）不利益を与えるものと考えられるからである。

前述の7か国の中でも、比較対象取引として関連者間取引を用いることができる旨を規定している国はない。また、我が国の法令も、比較対象取引として

関連者間取引を用いることができる旨を明示的には規定していない（したがって、この問題は立法の問題というよりは執行の問題であるようにも思える。）。

前掲東京地裁判決の事案において担当調査官が比較対象取引として関連者間取引を選定したのは、推測ではあるが、①原告Xの本件製品の仕入価額が、Xのもともとの仕入先F社との間に関連法人A社（香港法人）が介在するようになってから2倍強に高騰したことが判明しており、移転価格課税を行われなければ公平の観点からの問題があると考えられたこと、②2項の移転価格課税を行うための非関連取引を見つけることができなかったこと、の二つの理由があるのではないかと思われる。しかし、②が理由のひとつであるなら、納税者にとっても2項の独立企業間価格算定方法を用いることは困難だったはずである。

また、関連者間取引であってもそれが独立企業間価格で行われていれば問題はない旨の主張もあるが⁶²⁾、関連者間取引であるためにそれが独立企業間価格で行われているかどうか分からないことが問題なのであり、当該関連者間取引が独立企業間価格で行われていることを示すに足りる非関連取引が見いだせるのであれば、当該非関連取引を比較対象取引として用いるべきであろう。

1995年に改訂されたOECD移転価格ガイドラインでは、公開情報から一定の企業を選定し、統計的処理により独立企業間価格幅を算出するという、取引単位営業利益法（TNMM：Transactional Net Margin Method）が、新たな手法として加えられた。TNMMは、我が国でも平成16年度税制改正で導入され（措置令39条の12第8項二号・三号）、更に平成23年度改正（6月改正）により基本三法優先方式がベスト・メソッド・ルールに改められたため、この方法を使える場面は大きく広がった。TNMMによれば公開情報をベースにして独立企業間価格を算定することも可能であることから⁶³⁾、納税者が文書化を行う際にも有用と考えられるし、また、批判の多いシークレット・コンパラブル

62) 前原・前注6、28頁。

63) OECD移転価格ガイドライン2.62, 2.103。

の問題をクリアできる方法としても期待される。他方、もしも TNMM が使い勝手が悪いのであれば、納税者が文書化を行うことも難しいものになるおそれがあり、納税者の権利保護の見地からも、その検証も必要になると思われる。

7. おわりに

本稿における筆者の問題意識は、(i)我が国の移転価格税制において、推定課税（現行の措置法66条の4第6項）を行う要件と同業者調査（同条8項）を行う要件が、いずれも納税者が文書化を行っていないこととされているために、納税者が文書化で示した独立企業間価格算定方法につき税務当局が納得しない場合には、納税者は文書化を行っていないとされるおそれがあり、(ii)その場合には、文書化のための書類を合理的な努力を払って整えてきた納税者に対しても、①税務当局による同業者調査が実施され、②同業者調査の結果を用いて推定課税が行われ、③推定課税に当たっては関連者間取引も含め同業者調査情報が用いられ、(iii)その結果として、①同業者調査情報が用いられるために納税者としては当該推定課税を覆すことはほとんど不可能となり、②関連者間取引が比較対象として用いられるために移転価格調整額が独立企業間価格を逸脱して多額なものとなるおそれがあり、③関連者間取引が比較対象として用いられるために相互協議における二重課税の解消も図られないおそれがある、という二重三重の大きな負担を納税者に負わせることになるのではないかと、いうものである。

上記の(iii)①～③のような負担を、合理的な努力を払って（自らと関連者ができる範囲で）文書化を行った納税者については負わせることのないよう、外国の立法例も参考にして、本稿では次のような提言を行った。

- (1) 納税者が文書化について合理的な努力を払って行ったが、結果として適切な独立企業間価格となっていないと税務当局が判断した場合（本稿でいう「B」の納税者の場合）と、納税者が文書化について合理的な努力を払

って行ったとは認められない場合（本稿でいう「C」の納税者の場合）とを区分し、「B」の納税者については推定課税の対象としないこととする。

- (2) (1)を前提に、推定課税が行われなくとも、同業者調査条項に基づき2項の移転価格課税が行われる場合があるが、「B」の納税者については、文書化を行うインセンティブとして、過少申告加算税の減免措置を講じることが望ましい。また、「B」の納税者について、2項の移転価格課税を行えない事情があるとすれば、その問題の分析が必要である。
- (3) 関連者間取引を比較対象取引として用いることは独立企業原則を逸脱するものであり、推定課税の場合であっても、関連者取引を比較対象取引として用いるべきではない。

（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）