

■ 研究論文

移転価格税制における推定課税上の問題について

— 適用順序の解釈と質問検査権に焦点をあてて —

About a problem on the estimated taxation in a transfer pricing taxation
Please focus on interpretation and authority to inquire and inspect of an application order

神奈川大学大学院 経営学研究科
国際経営専攻 博士前期課程

松 浦 弘 昌

■ キーワード

1 はじめに

課税当局は、税務調査において、企業の国外関連者への所得移転を認定し、移転価格税制を適用していく場合には、企業の申告を是正するために租税特別措置法66条の4第1項と同条第2項に基づいて更正を行うこととなる¹。更正を行うにあたって課税当局の調査官は、企業に対して各事業年度における国外関連取引に係る、独立企業間価格を算定するために必要な帳簿書類等の提示、提出を求めることとなる。そうした場合に、企業側からこれらを遅滞なく提示し、又は提出されなかった場合には、一定の方法により算定した金額を独立企業間価格と推定して更正できる旨の規定がある(租特66条の4第7項)。これがいわゆる移転価格税制における推定課税であるが、この推定規定には、以前から問題とされる点が2つある。

1つ目は、同条第9項を含めた推定規定の適用順序の問題である。第9項は、税務職員の国外関連者への質問検査権限を認めた規定である。この

第9項は、独立企業間価格の妥当性を精査するためには、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不可欠であるという事実に基づき、平成3(1991)年の税制改正において創設されたものである。この第9項の特長は、第7項と同一の適用要件を掲げていることである。それゆえに推定課税による独立企業間価格の算定上、その適用順序を巡って意見の対立がある。その原因には、推定規定が移転価格税制導入当初より規定されているものの、裁判例や裁決例等が少ないため、第7項の解釈・適用を巡り、明確な判断の拠り所がないことが考えられる。

2つ目は、シークレット・コンパラブルの問題である。シークレット・コンパラブルとは、第9項により収集し得られた非公開情報に基づく比較対象取引をいう。移転価格税制に基づく更正処分に当たって、比較対象取引に関する情報を納税者に開示しないことは、納税者の反論の機会を奪う「不公正」な処分であり、予見可能性の面からみても大きな問題となっている。

そこで、本稿では、推定課税上問題となる第7項と第9項の適用関係と第9項に付随するシークレット・コンパラブルの問題に焦点をあてて、立法解釈により理想的な適用関係のあり方を明らかにするとともに、推定規定に内在する問題の所在を明らかにし、その改善を強く主張する。具体的には、第2章では、推定規定の根拠や適用要件を立法趣旨や条文解釈から考察し、その合理性と立証責任について明らかにしていく。そして第3章では、第9項の質問検査権に焦点をあてて、第7項との適用関係とシークレット・コンパラブルの問題について検討する。これらを通じて、移転価格税制における推定規定の全体像を把握し、その役割と今後の展望について論じる。

2 推定課税とはなにか

2-1 推定規定の根拠と立法趣旨

推定規定の根拠は、措置法66条の4第7項である。ここに規定する推定課税とは、「法人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又はその写しを課税当局の要求後、遅滞なく提示又は提出しなかった場合に、税務署長は、(1) その法人の国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似する法人のその事業に係る売上総利益率その他これに準ずる割合を基礎として、再販売価格基準法又は原価基準法又はこれらと同等の方法、そして(1)の方法が適用できない場合には、(2)利益分割法及び取引単位営業利益法を用いて算定した金額を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(租特66の4第7項、租特令39条の12第12項)²⁾」としている。

推定規定の立法趣旨は、当時の大蔵省(現、財務省)から公表された昭和61年版改正税法のすべてにおいて、「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、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³⁾」とある。

立法趣旨の解釈に関して、藤巻一男[2003]は、「第7項の創設趣旨は、資料提供について法人の協力を担保することである。法人にとっては独立企業間価格の算定に必要な帳簿書類等を遅滞なく提示・提出しなければ、推定課税を受けるかもしれないという懸念を抱かせることになるので、第7項は、法人のコンプライアンスを確保するための手段として位置付けられる。所得移転の蓋然性が認められるにもかかわらず、法人の協力が得られないために独立企業間価格の算定作業が遅々として進まないような場合、公開情報やその他利用可能な資料等から推定課税に必要なデータをそろえることができれば、推定課税は有効な対抗策となりえるであろう⁴⁾」と述べられている。

羽床正秀、古賀陽子[2006]は、「この推定規定が置かれた趣旨は、推定課税そのものを定めるといよりは、国外関連取引における独立企業間価格の算定根拠となる書類等の提示についての納税者の協力を担保することにあると思われる⁵⁾」と解している。

これらの解釈に依拠して考察すると、措置法66条の4第7項の隠れた機能が必然的に浮き彫りになってくる。それは、経営者に対するコンプライアンス経営の意識定着である。税務署長が推定による課税を行った場合には、納税者は、自己の取引価格が法定された移転価格の算定方法により、独立企業間価格であると立証しない限り、当局の課税を覆すことはできないこととなる⁶⁾。これを換言すれば、推定課税を受けた場合、企業側は、反証をあげて課税当局の判断を覆さなければならない。しかし、国外関連取引における複雑な要素の集大成である独立企業間価格について、自社の算定方法の正当性を立証することは非常に困難である。このような手間は、時間・費用・労力など本来、しっかりと措置法66条の4第7項に対するコンプライアンスに意識を向けていれば、かける必要の無かった無駄な負担である。だとするなら

ば、企業においては帳簿書類等の提示・提出を求められた際に速やかにその要求を実行できる準備を常時すべきであるといえよう。企業に対して「課税当局に対する調査協力」という姿勢を促すという観点からみると、「適正公平な執行のため、納税者の理解と協力を確保するための担保」となる規定である措置法66条の4第7項の役割は大きいものであると考えられよう。

2-2 推定規定の適用要件の解釈

この規定の適用要件としては、税務職員からの要請があったにもかかわらず、図表2-13に表される4要件のいずれかを履行しなかった場合である。1つ目は、独立企業間価格の算定に必要な資料の提示をしなかった場合、2つ目は、独立企業間価格の算定に必要な資料の提出をしなかった場合、3つ目は、提示又は提出はあったが、それが遅滞なく行われなかった場合、4つ目は、提示又は提示された資料が不十分だった場合、である⁷。

推定規定の根拠である措置法66条の4第7項について文理解釈を試みた際、疑問に沸く点がある。それは、帳簿書類等の写しの提示又は提出を求められた際、法人がこれらを遅滞なく提示し、又は提出しなかったときの「遅滞なく」という期間の基準はどうかという点である⁸。

これについて法令用語としての一般的見解をするならば、『「遅滞なく」は、事情の許す限りできるだけ早くという意味であり、正当な又は合理的な理由があれば、その遅滞も許容される⁹』となる。「遅滞なく」という用語と類似する用語に、「すみやかに¹⁰」と「直ちに¹¹」がある。これらは、い

ずれも行為又は事実とその後に続く行為との間の時間的な近接性を表す場合に用いられるが、それぞれの間には、遅滞の時間的許容範囲、遅滞があった場合の違法性の有無・程度といった点に差異がある¹²。

なぜ措置法66条の4第7項において時間的近接性を表す用語のなかで、「遅滞なく」が用いられているのかを考察するに、本規定が「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帳簿書類」の写しの提示又は提出を求めているからだと筆者は考える。つまり、独立企業間価格算定に係る帳簿書類を集めるには、国内取引に比べ、取引規模が国外に跨っているだけに時間を要し、取引額の巨額さ故に帳簿書類が膨大な量になっていることは火を見るより明らかであろう。したがって企業側のこうした帳簿書類の写しの提示又は提出をするための準備期間として、相当の日時を要するであろうという課税庁側の推測により、その時間的余裕を与える趣旨にしたかったためであるといえよう。

事実、国税庁の移転価格事務運営要領2-5 (2) においては、「法人が第7項に規定する書類等を遅滞なく提示し、又は提出したかどうかは、当該書類等の提示又は提出の準備に通常要する期間を考慮して判断する」とある。

川田剛 [2006] は、「『遅滞なく提出する』の期間の判断は、ケース・バイ・ケースということになるが、一般的にいえば、合理的期間内ということである。例えば、国外関連者の手許にある資料であれば、調査対象法人から当該国外関連者との通信に要する日数プラス必要書類の作成に要す

図表2-1 推定規定の適用要件

推定規定の適用要件
(1) 独立企業間価格の算定に必要な資料の提示をしなかった場合
(2) 独立企業間価格の算定に必要な資料の提出をしなかった場合
(3) 提示又は提出はあったが、それが遅滞なく行われなかった場合
(4) 提示又は提示された資料が不十分だった場合

(出所) 川田剛 [2006] 346頁をもとに、表を筆者作成

る日数及び先方から日本への送付に要する日数等が一応の目安となろう¹³⁾と述べられている。

いずれにしても、重要なことは、独立企業間価格の算定に必要と認められる資料等の提出については、可及的速やかに行われるように十分協力するということであるといえよう¹⁴⁾。

2-3 推定規定の合理性

推定規定の適用要件に該当した場合、措置法66条の4第7項に基づき、企業側は、課税当局から推定課税を受けることになる。その場合、課税当局としては十分な資料の手持ちがないという制約があるものの¹⁵⁾、与えられた権限を駆使し、可能な限りその推定の合理性を確保するよう努めねばならない¹⁶⁾。つまり、課税当局は、推定課税の必要性、合理性について立証責任¹⁷⁾を負わねばならないということである。しかし、課税当局側からすれば、「法人からの独立企業間価格の算定に必要な帳簿書類等が遅滞なく提出されなかったことから、最終的措置として第7項を適用し、一応独立企業間価格と推定される金額に基づき課税したに過ぎず、訴訟段階で法人の反証を認めるものであるから、当該課税段階では独立企業間価格の算定において第2項の適用による場合と同様の精緻さは要求されていない¹⁸⁾」ものと考えられるため、「その立証責任の程度は、『一応の立証』で良い¹⁹⁾」と解される。

推定の合理性について、さらに前原真一 [2003] は、「推定の合理性を満たすためには、独立企業間価格の算定において、同種の事業を営む、事業規模その他の事業の内容が類似する法人の売上総利益率またはこれに準ずる割合を用いる必要がある。この場合、調査法人と比較対象法人との比較可能性をどの程度厳密に判断するかが問題となる²⁰⁾」と述べられている。

ただし、課税当局がこれらの推定による課税を行った場合には、納税者である企業の非協力的という大義名分が存在するため、課税当局の判断が一応の合理性ありと推定され、一応の立証で良いとされるのは必然であると考えられよう。した

がって、納税者がこれに対して争うためには、原則として納税者側で、自己の主張とする価格が独立企業間価格としてより合理的であるということについて反証をあげて、課税当局の判断を覆さなければならない²¹⁾²²⁾。

2-4 推定課税における立証責任

課税当局が確定処分を行うためには、課税要件事実の認定が必要であるから、課税要件事実の存否²³⁾及び課税標準については、原則的として課税当局が立証責任を負うと解されており（最判昭和38年3月3日月報9巻5号668頁、熊本池判昭和33年6月19日行政例集9巻6号1149頁）²⁴⁾、移転価格税制の場合も同様と考えられる²⁵⁾。その根拠は、「合理性を欠く推計（推定）課税²⁶⁾は違法である²⁷⁾」という原則にあると考えるからである。また、「推定する²⁸⁾」とは、ある事柄について、当事者間に取決めがない場合、法律上その事柄を一応一定の事実状態にあると認定するが、他の事実状態にあるということが証明された場合には、反論を許す法令用語である²⁹⁾。従って、推定課税を受けた企業は、既述している通り、反証をあげてこの推定を覆すことができるのである。

しかし、現実には、企業側の反証は極めて困難であるといわれている。なぜならば、「法人側が反証するにあたって、課税当局が採用した比較対象法人が守秘義務によって開示されないため³⁰⁾」である。次項において述べるが、これがいわゆる移転価格税制に係るシークレット・コンパブルの問題である。

この推定規定について小松芳明 [1999] は「本規定は一種の立証責任の転換規定であって、課税庁側は、推計課税について争証があった場合に採られる方法に類似した比較的平易な方法で事実を立証すればよいのに対し、納税義務者側は、もしこの推定が自己に不利なものであれば、それを覆すためには、国外関連者が保存する各種の資料の提出を含めて、その基礎となる事実を立証する必要がある。この点について、納税義務者に過度の負担を課することになるのではないかとの疑問も

あるが、相当協力的な調査体制が取られないかぎり、税務当局には調査困難な事実が多いという性格を持つ国外関連取引について、その正当性を納税義務者が立証する必要があることは、ある意味当然であり、そのための納税義務者の負担も、特殊の関係を有する国外関連者に係る事実であるから納税義務者にとって、その果たすべき納税協力 (tax compliance) の範囲内のものと認めるべきではなからうか³¹⁾と述べられている。

そもそも措置法66条の4第7項は図表2-1の推定課税の適用要件 (1)、(2)、(3) に関していえば、企業側の帳簿書類等の提示または提出がなされなかったという過失³²⁾によって、適用される規定であるといえる。だとするならば、「法人の課税当局の推定規定による課税の合理性を揺るがせる程度の反証では足りない³³⁾」とする見解は至極当然の見解であり、企業側の立証責任の程度は、相当重いものであるとの認識を持たなければならない。したがって企業側、とりわけ多国籍企業である経営者はこれらの移転価格のリスクヘッジをする意味で、日々の経営活動を見直さなければならないことがあるのではないかとこのことを指摘しておきたい。

3 シークレット・コンパラブルの問題

3-1 第9項の質問検査権の目的

平成3 (1991) 年の税制改正時に比較対象企業に対する質問検査権の規定が創設された。それが措置法66条の4第9項である。第9項の創設趣旨には、以下の通り説明がなされている。

「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・検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根拠を与えることとし、比較対象企業の受忍義務違反に対しては刑罰を科すこととされました³⁴⁾」

このように、もともと法人税法において質問検査権の規定は存在している (税法153条1項)。したがって移転価格税制においても法人税法上の質問検査権は機能するため、法人及びその取引先に対する反面調査権もある。しかし、国外関連者に対しては課税権が及ばないため質問検査権の行使ができなかったのである³⁵⁾。そこで、国外関連者への調査を要する移転価格税制において、この権限を行使できるようにするために措置法66条の4第9項として規定されるに至ったのである。

3-2 第7項と第9項の適用関係

措置法66条の4第7項では、税務職員が法人にその事業年度における国外関連取引に係る第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帳簿書類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、又は提出しなかったときは、税務署長は独立企業間価格を推定して、更正をすることができる旨を規定している。

一方、措置法66条の4第9項では、税務職員は法人が第7項に規定する帳簿書類又はその写しの提示、又は提出しなかった場合において、当該法人の各事業年度における国外関連取引に係る第1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、又は当該事業に関する帳簿書類を検査することができる旨を規定している。

措置法66条の4第7項の推定規定の適用要件は、税務職員の要求に対し、法人が遅滞なく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を提示しなかったことであり、また第9項の質問検査権の行使に関する適用要件も、第7項に規定する書類等、すなわち、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を遅滞なく提示等しなかったことであるから、法文上、同一の要件が規定されている³⁶。

同一の要件が規定されているのだから、それぞれの規定においてどのような適用関係になるのかが疑問に思うところである。この点について、望月文夫 [2008] は、「第7項の射程範囲は、第9項を用いた後の第2項に規定する独立企業間価格算定方法の適用ができない場合で、かつ課税できない状況を放置しておけば課税の公平が保たれなくなる場合、という極めて限られたものとなる³⁷」と述べられている。つまりこの考え方による適用関係は、以下のようになる。企業が帳簿書類等を遅滞なく提示し、又は提出しなかったとき、課税当局は独立企業間価格を推定するため、まず措置法66条の4第9項の質問検査権を行使して、同業者の情報収集を行い、その情報に基づき措置法66条の4第2項の算定方法により求めようとするのである。しかし、それでも算定方法を適用することが出来なかった場合に、最後の手段として措置法66条の4第7項が適用されるという。この考え方の根拠は、一言でいえば、平成3 (1991) 年に措置法66条の4第9項が創設されたことにより、課税当局の情報収集活動に対して、法人は「協力」から法文化に伴う「義務」に変わった点であるといえよう。望月文夫 [2008] は、「平成3年に同業者への質問検査権が導入されてからは、課税当局が情報収集の観点から法人に劣ることはない、というよりも、むしろ法人よりも情報収集能力があるという状況が創出された³⁸」と述べられている。

つまり、課税当局の推定課税執行において、これまで第3者企業のもつ書類は、その企業の「協力」により収集が行われていたのである。しかし、「これは純粹の任意調査に過ぎないため、実際の執行にあたっては法人の協力も得られない³⁹」事態が出てきたため、措置法66条の4第9項として条文化することにより、第3者企業に義務を課し、この義務を果たさなければ、受忍義務違反となり10万円以下の罰金に処するとし (租特66の4第12

項)、法的な強行性を身に付けたのである。

独立企業間価格の算定については、措置法66条の4第2項が原則である。措置法66条の4第7項は、単に一定の要件に該当すれば独立企業間価格を推定して課税することを規定しているのみである。したがって、「第7項に基づいて算出された独立企業間価格は、第2項に規定する算定方法により算定された独立企業間価格とは異なるといっても過言ではない⁴⁰」といえる。だとするならば、法的な強行性を盾に、当該法人の各事業年度における国外関連取引に係る第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、又は当該事業に関する帳簿書類を検査し、得られた情報により (租特66条の4第9項)、措置法66条の4第2項に規定する算定方法を適用しようとする措置法66条の4第9項が措置法66条の4第7項より先に適用されることは妥当であるといえよう。したがって、筆者は、望月文夫の考えに対し賛成の立場であり、実務においてもこのように適用、実行されるべきであろうと考える。

3-3 シークレット・コンパラブルについて

シークレット・コンパラブルとは、移転価格税制に基づく調査、又は更正処分にあって、法人がこれらを遅滞なく提示又は提出しなかったときに、課税当局が同業者に対する質問検査権 (租特66条の4第9項) を通じて、収集した非公開情報に基づく比較対象取引をいう。移転価格税制に基づく更正処分に当たって比較対象取引に関する情報を納税者に開示しないというシークレット・コンパラブルについては、納税者の反論の機会を奪う「不公正」な処分であるとの批判を国際的にも招いている^{41 42}。

移転価格税制研究会で平成19年9月に出された中間報告書では、シークレット・コンパラブルの適用について、「更正処分を受けた企業は、課税当局の更正処分についての検証、反証を行うことが極めて困難となることから、企業にとって脅威

となっている⁴³」との指摘がなされている。また、非公開情報ゆえの税務職員の守秘義務について、「税務職員は公務員としての守秘義務が法律により課せられているが、個別の比較対象を特定するほどではないものの比較対象としての適切さを検証できる程度の情報開示は納税者に対して行われるべきである⁴⁴」との指摘がなされている⁴⁵。

また、日本公認会計士協会は、「平成15年度税制改正意見・要望書」を取りまとめて公表した。その中で、上記の指摘以外に、「事前確認制度を活用する際にも、納税者が独立企業間価格を主体的に算定し、これを基に税務当局と折衝を行うことを困難にしている。納税者と税務当局は共通の情報を基礎とすべきであり、したがって、税務当局は公開情報のみに基づいて比較対象取引の選定を行い移転価格税制の更正を行うことができるよう明確にされたい。また、これを実効あらしめるため、企業間算定価格に資する情報を極力開示されたい⁴⁶」と、独立企業間価格算定に関してのみならず、事前確認制度にまでその影響を示唆しているものであり、シークレット・コンパラブルの問題を訴える意味で、非常に有益な意見であるといえよう。しかしながら、この日本公認会計士協会による税制改正意見・要望書はこの平成15年度から平成21年度の7年度に渡り、同様のことが意見・要望として公表されている⁴⁷。つまりこの問題については一向に改善する措置が採られていないということになる。

課税当局側にとってシークレット・コンパラブルの問題について積極的な改善措置が取られない背景には、やはり税務職員の守秘義務の規定（法163条）がその障壁として存在しているのではないかと考えられる。なぜならば、質問検査権（租特66条の4第9項）を通じて、収集した非公開情報に基づく比較対象取引を納税者に開示することは、法人税の調査に関する事務に従事していた者が、その事務に関して知ることのできた秘密を漏らし、又は盗用したとき（法163条）の「秘密を漏らし」にあたりと解することができるからである。しかし、これを論理解釈したならば、措

置法66の4第7項、第9項の趣旨、目的から考えて、「秘密を漏らし」にあたりとは思えない。「漏らす」とは、「故意に」というニュアンスを含んでいると一般的にいわれるからである⁴⁸。だとするならば、移転価格税制研究会の「個別の比較対象を特定するほどではないものの比較対象としての適切さを検証できる程度の情報開示は納税者に対して行われるべきである」という指摘は、理に適っているものといえよう。換言すれば、比較対象としての適切さを検証できる程度の情報開示をすることは、(1) 租税正義、負担の公平を実現するという租税法の大原則を遵守することにつながり、(2) 諸事情への対応の観点からは、租税紛争の抑止につながると考えられる。また恐縮ながら誤解を恐れずにいうならば(3) これら結論の妥当性については、先人である尊敬すべき法学者や、国内外をはじめとする多くの税務会計分野の職業会計人、機関などから同様な意見・要望・提言がなされていることから、これは社会一般、経済的事象からの要求ともいえるものであり、普遍的妥当性のある結論であるといえよう⁴⁹。したがって、これら3つの観点から、この問題に対して積極的な改善策を講じる必要があることを改めて強く主張したい。

4 おわりに

このように、「適正な国際課税を実現するため、企業が国外関連企業と取引を行った場合の課税所得計算に関する規定を整備するとともに、資料収集等、制度の円滑な運用に資するための措置を講ずることが適当である⁵⁰」という目的の実現を目指し、移転価格税制は導入後から度重なる税制改正の度に、進化を遂げて、今日に至っているが潜在する問題点はまだまだ存在しているため、この傾向は今後も続くといえよう。

独立企業間価格の算定方法に関する、原則的な算定手法を定めた根拠は措置法66条の4第2項である。しかし、課税当局の移転価格調査にあたり、税務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の写しの提示又は提出を求めたにもかかわらず、企業からこれらを遅滞なく提示又は提出されず、協力をえられなかった場合は価格算定しようがないことになる。そして、これらの状況に陥った場合、課税当局が何の手段も有さなければ、本税制における適正かつ公正な課税執行は不可能となってしまふ。それゆえに課税当局は、措置法66条の4第7項の推定規定を設けることにより、価格算定の最後の手段を得たわけである。

しかし、平成3(1991)年の税制改正において、措置法66条の4第9項の質問検査権の創設により、課税当局の価格算定方法は、新たな局面を迎えた。措置法66条の4第9項は、上記状況に陥った際、第三者企業つまり同業者に対する調査権限を法的に与え、課税当局の情報収集レベルを強化させたのである。これは、課税当局の採るべき価格算定方法に大きな変化をもたらした。これまで企業側の非協力により措置法66条の4第2項が適用できない場合は、最終手段として措置法66条の4第7項の推定規定により、独立企業間価格を推定した。しかし、平成3(1991)年以後は、その中間に措置法66条の4第9項によって得られた資料をもとに措置法66条の4第2項を適用できないかどうか再び検討することができることになったといえよう。その結果として、措置法66条の4第9項によって得られた資料が、措置法66条の4第2項の適用要件を満たす資料等であった場合は、措置法66条の4第2項を適用して、課税を行うべきである。そして上記にあてはまらない場合に、本当に最後の手段として、措置法66条の4第7項が適用されるべきではないか。こうした考えにより、措置法66条の4第7項と措置法66条の4第9項は、同一の適用要件であるからといって、どちらも選択可能であり、その判断は、課税当局の裁量によるという考えには同意できないところである。

また、措置法66条の4第9項に関連したシークレット・コンパラブルの問題は、納税者の反論の機会を奪う「不公正」な処分であるといえる。納

税者である企業にとって、こうした不透明な手段による処分は、課税当局に対する不信や不満を招く結果に思えてならない。したがって、「個別の比較対象を特定するほどではないものの、比較対象としての適切さを検証できる程度の情報開示は納税者に対して行われるべき⁵¹⁾」である。そうすることにより、移転価格課税の透明性が増し、適正かつ公正な課税を実行しているとして、世界的にも評価されるといえよう。また、納税者である企業から不信不満の原因が解消され、移転価格税制全体に対する理解と協力がより一層増すという副次的な産物を得ることができるのではないかと考える。したがって、今後もシークレット・コンパラブルの問題に対する改善を継続して訴えていきたい。

注

- 1 藤巻一男 [2003] 75頁。
- 2 望月文夫 [2008] 81頁。
- 3 大蔵省「昭和61年版改正税法のすべて」210頁。
- 4 藤巻一男 [2003] 52頁。
- 5 羽床正秀,古賀陽子 [2006] 473頁。
- 6 羽床正秀,古賀陽子 [2006] 473頁。
- 7 川田剛 [2006] 346頁。
- 8 その他にも適用要件の4つ目にある「提示又は提示された資料が不十分だった場合」について、藤巻一男は「課税当局が、法人の独立企業間価格の算定に用いたデータについて、比較可能性がないなどの理由により不適當であると認定した段階で、第7項又は第9項の要件が満たされる。もっとも、不適當かどうかの最終的な判断は、裁判に委ねられることであろう」と述べられている。ここにある第9項については、第3章第1節で詳しく述べることにする。
- 9 伊藤義一 [2008] 158頁。
- 10 「すみやかに」は、「直ちに」よりは緊迫の程度、時間的接近性の度合いが低い場合について訓示的意味を持つものとして用いられ、通

- 常の事務処理に従ってできる限りすみやかに
行えば、「直ちに」行われなくても、違法とは
ならない（伊藤義一 [2008] 157頁）。
- 11 「直ちに」は、即時性が最も強い言葉で、「す
ぐに」処理しろという意味である。したがっ
て、時間的近接性が最も強く、仮に間髪を入
れずに処理しなかった場合には、不当という
だけでなく、違法となる（伊藤義一 [2008]
157頁）。
- 12 伊藤義一 [2008] 156頁。
- 13 川田剛 [2006] 346頁。
- 14 羽床正秀,古賀陽子 [2006] 476頁。
- 15 しかしながら、望月文夫は平成3（1991）年
に同業者への質問検査権が導入されてからは、
課税当局が情報収集の観点から法人に劣るこ
とはない、というより、むしろ法人よりも情
報収集能力があるという状況が創出されたと
考えている、という見解を示している（望月
文夫 [2008] 82頁）。この同業者への質問検
査権の法的根拠は、租特66の4第9項である
が、これについては、第3章第1節で検討を
加えることとする。
- 16 土屋重義 [2007] 82頁。
- 17 推定課税における立証責任については、次項
4-4で詳しく述べる。
- 18 前原真一 [2003] 27頁。
- 19 土屋重義 [2007] 84頁。
- 20 前原真一 [2003] 25頁。
- 21 川田剛 [2006] 346頁、また川田剛は同頁（注）
において、「米国では、納税者が資料を提出
しなかったため推計課税が行われた場合には、
不服申立てや訴訟の段階になって自己に有利
な資料を提出するということは認められない。
したがって、納税者としては、課税当局が採
用したこれらのデータの不合理性について争
い、それを自ら立証するか、より合理的な方
法を反証としてあげなければならないことと
されている（IRC982条）」と米国について
紹介されている。
- 22 金子宏 [2008] 418頁。
- 23 金子宏は、課税要件事実の存否、つまり認定
については、租税法の適用にあたり租税公平
主義の観点から必要不可欠であるとしている。
また、課税要件事実の認定に必要な事実関係
や法律関係の「外観と実体」ないし、「形式
と実質」がくいちがっている場合には、外観
や形式に従ってではなく、実体や実質に従っ
てそれらを判断し、認定しなければならない
と述べられている。これは移転価格税制にお
ける各課税要件についても、取引の外観や形
式だけに囚われず、取引の実体や実質に沿っ
て慎重に調査しなければならないことを明示
する重要な示唆であると考ええる。
- 24 金子宏 [2008] 779頁。
- 25 前原真一 [2003] 32頁。
- 26 推計課税と推定課税の違いについて、吉良実
は、『推定』は法律上の用語であり、それは
ある間接的な事実からおしはかって、他のあ
る事実の存在を決定し、その事実に対して、
法律が適用され、一定の法律効果が生ずるこ
となるものである。ところが、所得税法
156条と法人税法131条で規定されている『推
計』とは、所得金額等や収入・費用等の金額
の実額を捕捉・測定するに足る十分な直接的
課税資料を税務官庁が得られない場合に、間
接的な資料から蓋然的考察によって実学近似
値の所得金額等や収入・費用等の金額を推算
し、推認することをいうのである」とし、『推
定』と『推計』の違いの結論を「同じく法律
の用語であり、かつ法律効果が付与されるこ
となるものであるという点では、先程の『推
定』と『推計』とは共通性をもつものである
が、しかし『推計』はあくまで金額の計算に
対して認められるものである」と述べている。
- 27 金子宏 [2008] 656頁。
- 28 「推定する」の類義法令用語として、「みなす」
がある。この「みなす」とは、法律上その事
柄を他のある事柄と同一視するため、いわば
法律の力で白を黒としてしまうことから、こ
れは絶対的なものであって、事実はそのよう

- いというような反論が許されない。そういった意味で、「推定する」と用語自体は似ているようだが、反対語としての意味を持っているといえよう。
- 29 伊藤義一 [2008] 143頁。
- 30 前原真一 [2003] 頁。
- 31 小松芳明 [1999] 267頁。
- 32 「過失」とは、自己の行為から一定の結果が生じることの認識・予測可能性があり、結果の回避が可能だったにもかかわらず、回避するための行為を怠ったことをいう。この意味にあてはめて考えるならば、企業側は帳簿書類等をすみやかに提示・提出しなければ、推定規定を受けることは予見可能であるのだから、回避するための行為、つまりすみやかな帳簿書類の提示・提出を怠ったことは過失といえよう。したがってここではそれを明示する意味を込めて、「過失」という用語を使用した。
- 33 国税庁 [1986] 211頁。
- 34 大蔵省 [1991] 287頁。
- 35 前原真一 [2003] 38頁。
- 36 前原真一 [2003] 42頁。
- 37 望月文夫 [2008] 88頁。
- 38 望月文夫 [2008] 82頁。
- 39 前原真一 [2003] 39頁。
- 40 望月文夫 [2008] 88頁。
- 41 赤松晃 [1998] 40頁。
- 42 2008年10月5日（日）に開催された租税法学会第37回総会、今村隆報告によると、日本以外で、シークレット・コンパラブルは、カナダ、フランス、ドイツ、オーストラリアで用いられている。
- 43 移転価格税制研究会平成19年9月中間報告書 7頁。
- 44 移転価格税制研究会平成19年9月中間報告書 7頁。
- 45 シークレット・コンパラブルの影響により、各国では独立企業間価格算定に係る情報の文書化の義務がなされている。この文書化は、移転価格事務運営要領2-4に基づき作成されるべきものである。こうして国外関連取引価格の決定的根拠を具体的な資料によって提示することにより、課税当局による推定課税や質問検査権の行使が行われるリスクを軽減し、課税当局による移転価格調査の効率も格段に向上するものとされている。しかし、これに関しても、文書化の過重な負担が企業活動を圧迫することについての懸念もなされている。
- 46 日本公認会計士協会租税調査会 意見報告平成15年度税制改正に対する意見・要望書 http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/pdf/00704-002179。
- 47 平成16年度から平成21年度の意見・要望書では、平成15年度のものと比較して内容は同じであるが文言が少し異なっている。なお、平成20年度のものから、「移転価格税制について、その執行に当たっては、納税者の予見可能性に十分配慮して加算税の課税を行う等の適切な執行が担保されるよう制度を整備すること」が新たに追加されている。詳しくは、http://www.hp.jicpa.or.jp/ippan/sp_publicinfo_opinion/を参照。
- 48 大辞林第三版によると、「漏らす」の意味には、「秘密などをこっそりと他の人に伝える。」とある。この「こっそり」という部分が故意的な印象を与える故である。
- 49 伊藤義一は、解釈に当たり留意すべき基本的態度として、①正義と公平、②諸事情の変化への対応、③結論における妥当性の3つをあげている。それゆえに筆者はこの3つの観点に沿って、シークレット・コンパラブルの問題について解釈・検討したことをここに主張したい。
- 50 羽床正秀,古賀陽子 [2006] 4頁。
- 51 移転価格税制研究会平成19年9月中間報告書 7頁。

参考文献

- 赤松晃 [1998] 「シークレット・コンパラブルの機能と限界」『国際税務』第18巻第11号,国際税務研究会,40-41頁。
- 伊藤雄二,萩谷忠 [2006] 『図説移転価格税制』税務研究会出版局。
- 伊藤義一 [2008] 『税法の読み方判例の見方 改訂新版』TKC出版。
- 今村隆 [2006] 「無形資産取引と移転価格税制の課税要件」『Lexis企業法務』第8号,レクシスネクシス・ジャパン,17-28頁。
- 大蔵省 [1991] 『平成3年版改正税法のすべて』大蔵財務協会。
- 大蔵省 [1986] 『昭和61年版改正税法のすべて』大蔵財務協会。
- 財務省 [2006] 『平成18年版改正税法のすべて』大蔵財務協会。
- 金子宏 [2008] 『租税法 第13版』弘文堂。
- 金子宏 [1999] 『所得税の理論と課題』税務経理協会。
- 金子宏 [1997] 『国際課税の理論と実務』有斐閣。
- 川田剛 [2006] 『国際課税の基礎知識 7訂版』税務経理協会。
- 川田剛,徳永国子 [2006] 『OECDモデル租税条約 コメントリー逐条解説』税務研究会出版局。
- 吉良実 [1982] 『所得課税法の論点』中央経済社。
- 吉良実 [1980] 『実質課税論の展開』中央経済社。
- 清永敬次 [2007] 『税法 第7版』ミネルヴァ書房。
- 小島大徳 [2008] 「経営学と株式会社論」『国際経営論集』第35号,神奈川大学経営学部,13-25頁。
- 小島大徳 [2007] 『市民社会とコーポレート・ガバナンス』文眞堂。
- 小島大徳 [2004] 『世界のコーポレート・ガバナンス原則』文眞堂。
- 小柳誠 [2006] 「税務訴訟における立証責任—裁判例の検討を通して—」『税務大学校論叢』第50号,税務大学校,313-388頁。
- 小松芳明 [1999] 『国際租税法講義〔増補版〕』税務経理協会。
- 大戸浩継 [2007] 「国際課税関係の改正について平成19年度改正税法詳解特集号」『税経通信』第62巻第9号通号881臨増,税務経理協会,305-352頁。
- 高久隆太 [2007a] 「移転価格税制を巡る諸問題(1)」『税経通信』第62巻第3号通号875,税務経理協会,25-36頁。
- 高久隆太 [2007b] 「移転価格税制を巡る諸問題(2)」『税経通信』第62巻第4号通号876,税務経理協会,17-34頁。
- 高久隆太 [2007c] 「移転価格税制を巡る諸問題(3)」『税経通信』第62巻第5号通号877,税務経理協会,31-43頁。
- 田畑英樹 [2008] 「平成20年度改正税法詳解 国際課税関係の改正」『税務弘報』第56巻第8号,中央経済社,226-251頁。
- 土屋重義 [2007] 「移転価格税制における推定規定について」『税経通信』第62巻第1号通号873,税務経理協会,81-87頁。
- 中里実 [1985] 『国際租税法上の諸問題』総合研究開発機構。
- 羽床正秀 [2000] 「寄付金課税と移転価格課税の関係について」『国際税務』第20巻第6号,国際税務研究会,20頁。
- 羽床正秀 [1997] 『移転価格税制詳解』大蔵財務協会。
- 羽床正秀,古賀陽子 [2006] 『移転価格税制詳解』大蔵財務協会。
- 藤巻一男 [2003] 「我が国の移転価格税制における推定課税について」『税務大学校論叢』第42号,税務大学校,51-106頁。
- 堀口大介 [2005] 「税務調査からみた移転価格税制の現状」『税務弘報』第53巻第13号,中央経済社,86-96。
- 本庄資 [2002] 『国際租税法』大蔵財務協会。
- 前田睦人 [2007] 「平成19年度改正税法詳解 国際課税関係の改正」『税務弘報』第55巻第7号,中央経済社,239-282頁。
- 前原真一 [2003] 「移転価格税制における推定規定の解釈・適用について」『税務大学校論叢』

第42号,税務大学校,1-49頁。

村上睦 [1996]『多国籍企業と移転価格税制』文眞堂。

望月文夫 [2008]「移転価格税制における推定課税の射程範囲に関する考察」『税務弘報』第56巻第9号,中央経済社,80-90頁。

望月文夫 [2007]「移転価格税制における無形資産の価格と税務上の限界」『税理』第50巻12号,日本税理士会連合会,66-73頁。

参考資料

今村隆 [2008]「租税訴訟における文書提出命令」租税法学会第37回総会における報告資料,1-8頁。

国税庁 [2004]『国税庁レポート2004年度版』。
<http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/2004.pdf>

国税庁 [2005]『国税庁レポート2005年度版』。
<http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/2005.pdf>

国税庁 [2006]『国税庁レポート2006年度版』。
<http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/2006.pdf>

国税庁 [2007]『国税庁レポート2007年度版』。
<http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/2007.pdf>

国税庁 [2008]『国税庁レポート2008年度版』。
<http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/2008.pdf>

国税庁 [2001]『移転価格事務運営要領』。
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/010601/00.htm>

国税庁 [2001]「別冊 移転価格税制適用の当たつての参考事例集」『移転価格事務運営要領』。

<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/kaisei/070625-2/bessatsu.pdf>

国税庁 [2007]「移転価格事務運営要領新旧対照

表」『移転価格事務運営要領』。

<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/kaisei/070625-2/01.pdf>

租税調査会 [2002] 意見報告「平成15年度税制改正意見・要望書」日本公認会計士協会。

http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/pdf/00704-002179.pdf

租税調査会 [2003] 意見報告「平成16年度税制改正意見・要望書」日本公認会計士協会。

http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/pdf/00677-002134.pdf

租税調査会 [2004] 意見報告「平成17年度税制改正意見・要望書」日本公認会計士協会。

http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/pdf/00658-002090.pdf

租税調査会 [2005] 意見報告「平成18年度税制改正意見・要望書」日本公認会計士協会。

http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/pdf/00628-001988.pdf

租税研究会 [2006] 意見報告「平成19年度税制改正意見・要望書」日本公認会計士協会。

http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/pdf/00602-001877.pdf

その他協会案件 [2007] 意見報告「平成20年度税制改正意見・要望書」日本公認会計士協会。

http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/pdf/4-44-0-2c-20070702.pdf

その他協会案件 [2008] 意見報告「平成21年度税制改正意見・要望書」日本公認会計士協会。

http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/pdf/4-44-0-2a-20080630.pdf