

## 移転価格税制と関税評価制度の接点

水野正夫

(税理士・大阪大学大学院法学研究科後期課程2年)

## 目 次

- |                                     |                             |
|-------------------------------------|-----------------------------|
| I 移転価格税制と関税評価制度の接近の背景               | 2 原則的評価方法としての「取引価額」の採用      |
| 1 はじめに                              | 3 販売に係る状況の検討テストと検証価額による立証   |
| 2 移転価格税制と関税評価制度の接近の理由               | 4 積極的価額概念の採用                |
| 3 移転価格税制と関税評価制度の接近の方法<br>～最近の議論の鳥瞰～ | 5 禁止される評価方法                 |
| II 移転価格税制と関税評価制度の基本思想               | 6 販売に係る状況の検討テストの位置付け        |
| 1 国際経済法における規律原理                     | IV 販売に係る状況の検討テスト            |
| 2 国際経済活動の自由化と国際課税                   | 1 移転価格税制との接近の根拠としての独立企業原則   |
| 3 公正な競争条件の確保と国際課税                   | 2 多角的検討機能                   |
| 4 国際経済法の規律原理からみた移転価格税制              | 3 手続的保障機能                   |
| 5 関税評価における正常価格算出の理論                 | 4 移転価格税制と関税評価制度における接点に関する結論 |
| III 関税評価協定の法的構造                     | V 結びに代えて—若干の問題点の指摘          |
| 1 関税評価協定成立前の状況                      |                             |

## I 移転価格税制と関税評価制度の接近の背景

## 1 はじめに

近時、世界税関機構（以下、「WCO」とい

う)<sup>(1)</sup>において、移転価格税制と関税評価制度の関係についての議論を進め、その両者を接近させようという取組みが行われている。このような取組みは、2006年のWCOとOECDの共同会議から始まったものであるが、筆者は、当時そのような取組みが行われていると

(1) WCO (World Customs Organization) は、正式名称は関税協力理事会 (CCC: Customs Cooperation Council) であり、各国の税関制度の調和・統一及び国際協力の推進により国際貿易の発展に貢献することを目的として、1952年に設立された国際機関である。主要任務のひとつとして、

WTO (世界貿易機関) 主管の関税評価協定の統一の解釈及び適用のために技術的検討を行うことも含まれる。財務省のホームページ [http://www.mof.go.jp/customs\\_tariff/trade/international/wco/](http://www.mof.go.jp/customs_tariff/trade/international/wco/) [最終確認日: 2017年3月18日] 参照。

知った際、そもそも、法人所得課税の国際的な側面を有する移転価格税制と間接消費税という側面を有する関税評価<sup>(2)</sup>という似て非なるもの（と思われるもの）を接近させることについて、どのように捉えるべきかという問題意識を持った。その後、WCOは徐々にその取組みの成果を発表しており、最近でも2016年4月に移転価格税制と関税評価の関係についてのケーススタディ<sup>(3)</sup>を公表している。そこで本稿では、上記の問題意識とWCOにおける議論を踏まえ、移転価格税制と関税評価制度における接点について法理論的に検討を行うことを試みる。

我が国においては、筆者の知る限り、国際租税法の分野においてはもちろん、国際経済法の分野においても関税評価制度についての論考は数少なく、また、一部の論考<sup>(4)</sup>を除いては移転価格税制と関税評価制度の接点についての研究は進んでいない。したがって、本稿では両者の関係についての基礎理論的な考察を中心に行い、両制度の算定方法の違いなどのテクニカルな議論やWCOの見解の詳細は

必要最小限に止め、別稿に譲ることにしたい。

移転価格税制と関税評価制度を接近させる背景は何か、また、両者がどのようにリンクするべきとみるのかについて、考察しておくことは以下の理由から有益である。

第一に、関税制度がWTO体制の下で国際的調和が図られている状況において、今後WTO/WCOを中心に移転価格税制と関税評価制度の接近の議論が進んでいけば、我が国においてもこの問題をどのように取り扱っていくかが議論の俎上に上ることが考えられる。関税定率法に規定する我が国の関税評価制度は、WTO協定<sup>(5)</sup>の「1994年の関税及び貿易に関する一般協定第7条の実施に関する協定」<sup>(6)</sup>（以下、「関税評価協定」という）をほぼそのまま国内法に取り込んだものとして、実施されていることから<sup>(7)</sup>、WTO/WCOにおける見解は、我が国の関税評価制度に影響を及ぼすと考えられる。このような状況の中で、我が国でも移転価格税制と関税評価制度の接点について議論を進めておくことは意義があるであろう。

(2) 関税評価とは、一般に、輸入貨物の課税標準となる価格（課税価格）を決定することとされ（例えば、『関税評価303 [改訂7版]』（日本関税協会・2015年）3頁参照）、本稿においてもその意味で使用する。

(3) World Customs Organization, Case Study 14.1 - Use of transfer pricing documentation when examining related party transactions under article 1.2(a) of the agreement (2016). <http://www.wcoomd.org/en/media/newsroom/2016/april/new-instrument-on-transfer-pricing-and-customs-valuation-issued-by-the-tccv-now-available.aspx> [最終確認日：2017年3月18日]に掲載。

(4) 井村考諒「関税評価制度と移転価格税制をめぐる一考察～特殊関係における取引価格を中心とし

て～」税関研究所論集第45号1頁（2014年）。

(5) WTOを設立するマラケシュ協定（Marrakesh Agreement Establishing the World Trade Organization）及びその附属書（Annex）。関税評価協定は附属書1A（物品の貿易に関する多角的協定）を構成するものである。

(6) WTO協定上、関税評価は、GATT第7条及び当該関税評価協定によって規律されている。関税評価協定は、課税価格の算定方法（同1条～8条）の他、各国の法令等による同協定の実施に係る事項（不服申立権、公表義務等）、関税評価に係る紛争解決手段等について規定している。また、加盟国に対する法的な拘束力はないが、実務上重要なガイドラインとして、WCOの関税評価に関する技術委員会（以下、「WCO関税評価技術委員会」という）によるガイドラインがある。

第二に、関税評価協定はWTO加盟国が一括受諾方式により参加が義務付けられている条約であり、WTO加盟国がそれぞれ国内法に取り込み、実施されている。諸外国で関税評価に係る調査が頻繁に行われている現在の状況においては、多国籍企業にとって、WTOの関税評価協定における関税評価上の取扱い及び移転価格税制との関係を正しく理解しておくことが重要である。

移転価格税制は多国籍企業の所得の国家間の配分の規範としての租税条約に根拠を持つと同時に、租税条約によってその執行の制約を受ける一方で、関税制度は通商政策の色合いが強く、主にWTO体制の下で国際的な制約を受ける。租税政策と通商政策の関連性については、法律家にとって重要な課題の宝庫である<sup>(8)</sup>とされ、主にWTOの規律が所得課税にどのような影響を及ぼすのかという論点が重要とされる<sup>(9)</sup>。世界的に保護主義的な通商政策に各国がシフトする懸念が渦巻く今日において、保護主義的な政策が法人所得税に色濃く反映されることが現実味を帯びており<sup>(10)</sup>、今後もこの分野における研究は重要性を増していくであろう。

現在の移転価格税制と関税評価の関係におけるWCOでの議論で興味深いのは、関税評

価協定の定める規定の解釈において、移転価格税制の分析がどこまで許容されるかが議論されていることである。このことは、関税評価協定が移転価格税制に接近してきていることを意味するようにも思われる。

本稿においては、両者を接近させるその背景とWCOにおける議論の方向性を確認し(I)、両者の思想にその接点を見出すことができるのか(II)、その思想をベースとして関税評価協定がどのような法技術を用いた構造になっているのか(III)を検討した上で、その接点となる規定の解釈論的検討を行うことによって、両者の接点を見出すことを試みる(IV)。最後に今後の若干の課題について述べる(V)。

なお、両者の関係を議論するためには、移転価格税制と関税評価制度を十分に理解する必要があるが、移転価格税制においては理論的研究及び実務的研究が比較的蓄積されていること、及び、現在は移転価格税制と関税評価の議論が関税評価協定上の規定の解釈の問題として捉えられていること、という二つの理由により、本稿の議論の多くが関税評価の検討に割かれていることを予めお断りしておく。

(7) 宮武敏夫「外国法人及び非居住者に対する所得課税〈2〉」国際税務35巻6号42頁(2015年)は、「関税定率法(特に、同法4条乃至4条の7の関税評価に関する規定)は、……『千九百九四年の関税及び貿易に関する一般協定第七条の実施に関する協定』の和訳かと見間違う程、同協定に合致する内容の規定を有していることが注目される。これは、同協定で合意したとおりの関税評価の執行が如何に重要であるかを示している」としている。  
 (8) 増井良啓「租税政策と通商政策」塩野宏先生古稀記念論文集『行政法の発展と変革・下巻』(有斐

閣・2001年)520頁参照。

(9) WTOの規律が所得課税にどのような影響を及ぼすのかという論点について、宮崎綾望「WTO法と税制の研究—国際課税制度の再考に向けて—(前篇)(後篇)」租税研究750号324頁、751号294頁(2012年)、及び当該論文に引用されている論文を参照。

(10) 例えば、日本経済新聞「トランプ政権の法人税改革—国境調整税の導入、難題多く—留保利益還流でドル高も 森信茂樹 中央大学教授」2017年1月24日付電子版参照。

## 2 移転価格税制と関税評価制度の接近の理由

移転価格税制と関税評価はトレード・オフの関係にあるといわれる。「一般的に、輸入貨物の取引価格は、高価になればなるほど、関税の増加と法人税の減少を招き、低価になればなるほど、関税の減少と法人税の増加を招くトレード・オフの関係にある。このため、関税当局は、低価で申告がなされていないかの視点で審査・調査を行う。税務当局は、高価で申告されていないかの視点で審査・調査を行う」<sup>(11)</sup>ことになる。

この点に関して想起されるのは、日系の自動車メーカーが米国への輸出価格について、価格が安すぎるとして、米国からダンピング提訴を受け、ダンピングの事実がないという結論が出された直後に今度は価格が高すぎるとして移転価格税制に関する調査を受けた、いわゆる Auto Cases である<sup>(12)</sup>。日系の自動車メーカーは、関税当局に対し、取引価格が低すぎないという説明を行い、税務当局に対しては、取引価格が高すぎないという説明を行わないといけな、という状況に置かれたのである。

このような状況は今日においても当てはまる。税務当局と関税当局は別々の組織で運営されていることが多く、それぞれの当局は自己の担当する税務調査を行っている状況であり、納税者はそれぞれの対応を余儀なくされるのである。移転価格税制と関税評価のルー

ルが相違する中で、納税者にとっては、どちらの基準も満たす価格設定を行うことは困難を伴い、明確な基準がない中で常にどちらの価格で取引をするべきか判断に迫られている状況である。したがって、実際には、移転価格税制と関税評価制度の統合あるいは接近については、主に納税者の視点から検討することが要請されることになる。

移転価格税制と関税評価制度の統合論について、増井教授は、1996年の論文において、所得課税における独立企業間価格の決定と関税上の評価を統一すべきか否かという問題に関して、理論的には両論が可能であるとしながらも、どちらにも決定的な議論はなく、このような議論は実務上の観点からは非生産的であり、移転価格税制と関税評価が異なることについての問題は何か、もし問題があるとすればどのように解決するかを議論することがより現実的な方法であると説いている<sup>(13)</sup>。その上で、移転価格税制と関税の評価の違いから生ずる問題に対応するために、法人税と関税の評価を完全統合した場合の当局側の手続上のコスト、及び統合した基準を満たす納税者のコンプライアンスコストの双方が上昇することを理由として、両者の統合に否定的な見解を述べている<sup>(14)</sup>。

このことは一般論としては妥当であろう。しかしながら、今日では、以下で述べるように、両者の統合が行われていない現在の納税者の対応の困難性やコンプライアンスコストが問題とされている。国際取引における関係

(11) 井村・前掲注(4)35頁。

(12) Auto Cases については、中里実「国際租税法上の諸問題」総合研究開発機構編『多国籍企業の法と政策』（三省堂・1986年）211頁以下、藤江昌嗣『移転価格税制と地方税還付—トヨタ・日産の事例

を中心に—』（中央経済社・1993年）を参照。

(13) See, Yoshihiro Masui, *Transfer Pricing and Customs Duties*, Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol 50, No.7 at 317 (1996).

(14) *Ibid.*, at 319.

会社間の取引の割合が増し、移転価格調査や関税調査が増加している今日において、この両者の接点について、特に納税者の観点から再度検討を加え、その接近を正当化してみようというのが本稿における問題意識である。

近時、移転価格税制と関税評価をできるだけ接近させようとする試みが、2006年及び2007年に開催されたWCOとOECDの共同会議を皮切りに、WCOを中心として進められている。その背景は何か。WCOのPing氏は、この背景には、産業界が法人税及び関税の双方の要求を満たすことについての困難性への懸念があることを表明しており、また、異なる当局が異なるルールを適用することから生じる複雑性とコストについての懸念が益々増加していることもあると述べた上で、調和に向けた努力がされない場合には、貿易及び投資に対する障害を生み出す二重課税が生ずる<sup>(15)</sup>、としている。

また、国際商工会議所による移転価格と関税評価に関するポリシーステイトメント<sup>(16)</sup>（以下、「ICCポリシーステイトメント」という）においても、多国籍企業が世界中のあらゆる地域で商品の評価についての困難に直面していることを認識し、その困難の原因は両制度の異なる規則及び相反する利益にあり、両制度の評価の一致がすべての当事者の利益にな

ることを確信する<sup>(17)</sup>、としている。また、税務当局と関税当局の権益の一致をみないこと、それぞれが異なる規定を有していることにより、①グローバル化において、複雑性、不確実性を生じさせること、②コンプライアンス費用の増加、③事業を行う上での柔軟性の欠如を増加させること、④重大な罰則リスクを生み出すこと、を指摘し、両制度の相違が自由貿易の障害となっており、あらゆる規模の企業の国際的な発展を抑制するものである<sup>(18)</sup>、としている。

さらに、WCO関税評価技術委員会が2015年6月に公表した関税評価及び移転価格に関するガイド<sup>(19)</sup>（以下、「WCOガイド」という）においては、当該問題をより深く理解し、アイデア及び解決策を共有することは、政府及び企業に対するさらなる確実性を提供し、より一貫したアプローチ及び正確な納税義務の履行に有効である、とされる。また、より効果的に結合したアプローチの実施は、ビジネスにおける負担の軽減も可能とし、重要な貿易促進手段として捉えることができる<sup>(20)</sup>、としている。

このように移転価格税制と関税評価の議論の背景には産業界からの要望がある。上記の見解は、両制度の相違が自由貿易の障害となっており、両制度を一貫したアプローチにす

(15) See, Liu Ping, *Transfer Pricing and Customs Valuation*, Global Trade and Customs Journal, Volume 2, No.3 at 118 (2007). なお、ここにいる二重課税は、法人税と関税の評価が異なることから生ずる税負担の増加を意味しているものとして使用されており、これを二重課税と呼ぶか否かについては議論のあるところであろう。

(16) International Chamber of Commerce, *Transfer Pricing and Customs Valuation – 2015 – Policy Statement* (2015).

(17) *Ibid.*, at 1.

(18) *Ibid.*, at 1.

(19) World Customs Organization, *WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* (2015).

(20) *Ibid.*, para 1.3 at 5. なお、このガイドは、関税評価と移転価格税制との関係について主に税関職員が理解を深めるために策定されたものであり、また、関心がある民間企業及び租税行政担当者も対象とされている。See, *Ibid.*, para 1.1 at 4.

ることが貿易促進の手段となる、という点で一致していると理解してよいであろう。移転価格税制と関税評価の関係については、以前から問題として認識されていたものが、移転価格調査や関税調査の高まりによって納税者の多大なコストとして認識されたものと思われる。

国際商工会議所及びWCO関税評価技術委員会は、以上のような背景の下で関税評価制度に移転価格税制の議論を取り込もうとしている<sup>21)</sup>。次にその議論を巡る国際的な動向を概観する。

### 3 移転価格税制と関税評価制度の接近の方法～最近の議論の鳥瞰～

#### (1) 議論の前提—規定と解釈—

2006年及び2007年に開催されたWCOとOECDの共同会議においては、民間も含め両制度の基準の統合と調和を模索し、フォーカスグループを設立することが決定された。フォーカスグループは2007年10月に会合を行い、関税評価協定はWTO体制の下で一括受諾方式により参加が義務付けられている条約であり、その条約自体は短中期的には改正が困難であるという認識の下に、統合又は調和という結論に至らなかった<sup>22)</sup>。しかしながら、フォーカスグループは、関税評価と移転価格について、関税評価協定1条2項(a)における

「販売に係る状況 (the circumstances surrounding the sale)」という文言の移転価格税制に対する適用についてWCO関税評価技術委員会にて検討を行うことを推奨した<sup>23)</sup>。上記の勧告を受けて、WCO関税評価技術委員会では2008年の第26回会合から議論が継続された<sup>24)</sup>。

WCO関税評価技術委員会において、議論の対象となっているのは、以下の規定である。関税評価協定1条1項は、「輸入貨物の課税価額は、輸入貨物の取引価額 (transaction value)、すなわち、貨物が輸入国への輸出のために販売された場合に現実に支払われた又は支払われるべき価格に第8条の規定による調整を加えた額とする。」と定め、関税評価の原則的評価方法を現実支払価格に調整を加えた「取引価額 (transaction value)」としている。ただし、「売手と買手が特殊の関係にある場合には、輸入貨物の取引価額が2の規定により関税評価上受諾可能なものであること」を条件としている (同項(d))。

関税評価協定1条2項(a)によれば、取引価額が受諾可能か否かを検討するに当たっては、特殊の関係にあるとの事実のみによって、取引価額を受諾できないものとみなしてはならず、そのような事実がある場合には、輸出のための販売に係る状況 (the circumstances surrounding the sale) について検討が行われ

(21) 調和を目指す場合、関税評価の方法をOECD移転価格ガイドラインに取り込む方法も考えられるところであるが、具体的な議論は見当たらない。

(22) World Customs Organization, *Supra* note 19, para 4.3 at 56.

(23) World Customs Organization, *Meeting of the Focus Group on Transfer Pricing, Brussels, 26 October 2007, Summary of the proceedings*

(2007) at 2. なお、WCOにおいては、移転価格税制において生じる価格調整金を関税評価上どのように取り扱うかについての議論が並行して行われているが、この問題については別稿に譲ることにする。

(24) World Customs Organization, *Supra* note 19, para 4.4 at 57.

るものとし、その特殊の関係が輸入貨物の価格に影響を及ぼしていない場合には、取引価額が受諾される。この規定は、取引価額が受諾可能か否かを検討するテスト（以下、「販売に係る状況の検討テスト」という）であり、後述するようにWCOにおいては、販売に係る状況の検討テストにおいて納税者が用意する移転価格分析を使用できるかどうかを議論しているのである。

少し長くなるが販売に係る状況の検討テストに関する規定（「1条2項(a)」及び関税評価協定附属書I<sup>25)</sup>の解釈のための注釈の第1条の規定に関する注釈）を引用しておく。当該規定においては、「販売に係る状況の検討テスト」の手続的要件を規定した前半部分（以下、「販売に係る状況の検討テストの手続的要件」という）と実体的要件を規定した後半部分（以下、「販売に係る状況の検討テストの実体的要件」という）があり、それを区分するために、便宜上後半部分は斜体にしておく。

#### 1条2項

「(a)輸入貨物の取引価額が1の規定の適用上受諾可能なものであるかないかを決定するに当たっては、売手と買手とが第15条に定める特殊の関係にあるとの事実のみによって、当該取引価額を受諾できないものとみなしてはならない。そのような事実がある場合には、輸出のための販売に係る状況について検討が行われるものとし、その特殊の関係が輸入貨物の価格に影響を及ぼしていない場合には、取引価額が受諾され

る。関税当局は、輸入者によって提供される情報に照らし又は他の方法により、当該特殊の関係が輸入貨物の価格に影響を及ぼしているとの心証を得た場合には、その理由を輸入者に通知するものとし、また、輸入者は、通知について意見を述べるための適当な機会が与えられる。輸入者が要請する場合には、理由の通知は、書面で行う。」

#### 関税評価協定附属書Iの解釈のための注釈の第1条の規定に関する注釈

「2. 第1条2(a)の規定は、売手と買手とが特殊の関係にある場合には、販売に係る状況について検討が行われなければならないこと及び、特殊の関係が輸入貨物の価格に影響を及ぼしていない場合には、取引価額が課税価額として受諾されなければならないことを定めている。もっとも、売手と買手とが特殊の関係にあるすべての場合において販売に係る状況について検討が行われることが予定されているものではない。検討は、取引価額が受諾可能なものであるかないかについて疑問がある場合においてのみ、必要とされる。取引価額が受諾可能なものであるかないかについて関税当局が疑問を有しない場合には、輸入者に対して追加の情報の提供を要求することなく、当該取引価額が受諾される。このような場合の例としては、関税当局が、売手と買手との間の特殊の関係について従前に検討したことがあること又は売手及び買手について既に詳細な情報を取得していることにより、当該特殊の関係が輸入貨物の価格に影響を及ぼしていないと認める場合が挙げられる。」

25) 当該附属書は本協定の不可分の一体とされている。また、外務省経済局国際機関第一課編『解説WTO協定』（財団法人日本国際問題研究所・1996年）320頁によれば、「詳細な注釈が設けられた背景には、七十九年協定の作成時に、課税価額の決定方法に関する規定についてはある程度一般的な

規定としてあらゆる場合に対応できるようにすべしとの意見と、恣意的な関税評価を排除するためできる限り詳細な規定を設けるべしとの意見が対立し、両者の妥協として、協定本文は一般的な規定ぶりとしつつ、詳細な注釈を附属書一として作成することで決着したことがある」とされている。

「3. 関税当局は、追加の調査を行うことなしには取引価額を受諾することができない場合には、販売に係る状況を検討するために必要な詳細な追加の情報を提供するための機会を輸入者に与える。この場合において、関税当局は、売手と買手との間の特殊の関係が輸入貨物の価格に影響を及ぼしているかいないかを決定するため、取引の種々の側面（売手と買手との間の取引関係の実態及び問題となっている輸入貨物の価格の成立の仕組みを含む。）を検討する用意がなければならない。第15条の規定により特殊の関係にあると認められる売手と買手とが、特殊の関係にはないような状態で取引を行っていることが明らかとなった場合には、輸入貨物の価格は、特殊の関係によって影響を受けていないことが立証されたこととなる。例えば、輸入貨物の価格が、当該輸入貨物の産業における通常の価格設定の慣行又は特殊の関係にない買手に対する販売における売手の価格設定の方式に適合する方法で設定されている場合には、輸入貨物の価格は、特殊の関係によって影響を受けていないことが立証されたこととなる。また、輸入貨物の価格が、すべての費用に利潤（代表的な期間（例えば1年）に同類貨物を販売することにより得られる企業の利潤の総額を反映する単位当たりの利潤）を加えた額を回収するのに十分な価格であることが明らかとなった場合には、輸入貨物の価格は、特殊の関係によって影響を受けていないことが立証されたこととなる。」

## (2) 議論の展開

現在WCO関税評価技術委員会で議論されているのは、主に販売に係る状況の検討テストの実体的要件である。

2008年から継続して議論を続けてきたWCO関税評価技術委員会は、2010年にコメントリー23.1<sup>26)</sup>を公表し、販売に係る状況の検討テストにおいて、事案によっては移転価格分析が有益な情報限として使用できる場合が

あることに言及した。この時点においては、どのような場合に移転価格分析が販売に係る状況の検討テストにおいて使用できるかは明らかになっていなかったものと思われるが、WCOがコメントリーにおいて、販売に係る状況の検討テストを移転価格税制との接点と位置付けたことに意義があるものと思われる。

これを受けてICCポリシーステイトメント<sup>27)</sup>は、2015年に販売に係る状況の検討テストについて、下記の提言を行った。

- A) 独立企業原則に従った価格を設定する企業は、WCOのコメントリー23.1に基づき、関税評価上の現実支払価格に影響を及ぼさず、結果として、当該金額を受諾することの関税当局による認識を確立すること<sup>28)</sup>。
- B) 比較可能性の観点からより適正な比較対象取引を選定できない場合には、利益比準法（CPM）及び複数年度の比較対象者の使用を認めるべきこと。また、関税当局は、各法人の機能及びリスクを理解することが、より適正な販売に係る状況の検討テストを行うために必要かつ価値ある情報をもたらすことを認識すべきこと<sup>29)</sup>。
- C) 販売に係る状況の検討テストにおいて、移転価格文書を関税当局が容認することを認識すべきこと。また、両制度の目的を満たす目的で関税当局の要求項目を移転価格文書に組み込むために、関税当局が関税評価上の追加のデータを明確に定義し、公表すること<sup>30)</sup>。

<sup>26)</sup> World Customs Organization, *Customs Valuation Compendium*.

<sup>27)</sup> International Chamber of Commerce, *Supra* note 16.

<sup>28)</sup> *Ibid.*, proposal 1 at 2-5.

<sup>29)</sup> *Ibid.*, proposal 5 at 6.

上記の通り、国際商工会議所も販売に係る状況の検討テストをツールとして、関税評価に移転価格分析を持ち込むことについて、好意的に受け止めその議論を深めることを期待しているといっている。

その後公表されたWCOガイドは、ICCポリシーステイトメントの期待に応えるように、移転価格分析が「販売に係る状況の検討テストの実体的要件」においてどのように取り扱われるかについて、以下のような見解を示している<sup>30)</sup>。

- ① 販売に係る状況の検討テストにおいて、移転価格税制における機能分析を考慮すること。
- ② 移転価格税制における独立企業間価格算定方法のうち、営業利益率を利益水準指標とする取引単位営業利益法（以下、「TNMM」という）を考慮し、関税評価上の「利潤」が営業利益を示す場合もあること。
- ③ 税務及び関税目的で検討する「検証対象者（tested party）」について、移転価格税制上TNMM等の利益に基づいた独立企業間価格算定方法を適用する場合、検証対象者は買手（輸入者）の利益を検証することも多い（当事者の機能が複雑ではないことが多く、比較可能なデータが入手可能であるため）が、関税評価上もこの分析によって受諾可能である可能性があること。

上記③の見解について説明しておく、関税評価協定上、販売に係る状況の検討テストの実体的要件の中で示された例では、「すべての費用に利潤を加えた額を回収するのに十分な価格であること」とし、売手（輸出者）の利益を検証することとされているが、上記の

③では、（移転価格分析でしばしば使用される）買手（輸入者）の利益を検証することによっても、関税評価上受諾可能である可能性が示されている。WCOガイドは、販売に係る状況の検討テストの実体的要件の中で示された例は、あくまでも例示であり、限定列挙ではないとしている<sup>31)</sup>。

これらのWCO関税評価技術委員会の見解は、販売に係る状況の検討における実体的要件で示された例よりも踏み込んだ解釈を示している。WCO関税評価技術委員会は、関税評価協定1条の解釈の注釈に掲げる販売に係る検討の実体的要件を利用して、さらにそれを理解し解釈することによって、できるだけICCポリシーステイトメントに応えるような見解を示した、として評価してよいものと思われる。

販売に係る状況の検討テストにおいて、移転価格税制における機能分析が考慮され、移転価格税制において実務上よく使用されるTNMMの使用が認められ、その検証対象者に売手のみならず買手が選定され得ることになれば、移転価格分析は関税評価においてかなりの程度利用できるのではないかと思われる。さらにWCO関税評価技術委員会は、2016年に、その検証対象者に買手を選定したTNMMを適用した移転価格分析が、販売に係る状況の検討テストにおいて受諾可能な場合のケーススタディ14.1を公表している<sup>32)</sup>。

上記に概観した通り、納税者のコンプライアンスコストの増加等を背景として、WCOの

<sup>30)</sup> *Ibid.*, proposal 6 at 6.

<sup>31)</sup> World Customs Organization, *Supra* note 19 para 5.2.2 at 62-63.

<sup>32)</sup> *Ibid.*, para 5.2.2 at 63.

<sup>33)</sup> World Customs Organization, *Supra* note 3.

主導の下、関税評価上、移転価格税制の考え方を取り入れる国際的な動きになってきている。その議論においては、販売に係る状況の検討テストを両者の接点として位置付けているように思われる。移転価格税制と関税評価制度との関係において、販売に係る状況の検討テストを使用するというアイデアは、WCOで議論がはじまる以前から主張されていた<sup>84</sup>。WCOが移転価格税制と関税評価制度を結び付けるツールとして販売に係る状況の検討テストを位置付けたことにより、今後当該規定はその重要性を増していくと思われる。当該規定の意味・内容については、IVで検討を加えることにする。

## II 移転価格税制と関税評価制度の基本思想

### 1 国際経済法における規律原理

IIでは、移転価格税制と関税評価制度の接点を探る前提作業として、まず国際租税法と国際経済法の「思想」についての接点について検討することにする。なぜなら、移転価格税制と関税評価制度の接点を探るに当たって、両者（特に本稿においては後者）の属する法体系の規律原理ないし共通利益を確認しておくことが必要と思われるためである。この前提作業を経たうえで、移転価格税制と関税評価制度の基本的な思想を見出すことを試みる。

国際経済法には規律原理があるとされる。この点について、中川教授は、「規律対象や法形式（ハードローかソフトローか）を問わず、国際経済法には共通の規律目的がある。それは、国際社会の共通利益の観点から、あるいは国家の自己利益の観点から、国家の国際経済活動に対する規制権限を調整し、規制権限

に制約を加えることである。それでは、国際経済法がめざす国際社会の共通利益とは何か<sup>85</sup>とし、国際経済法を総体としてみた場合、それらが共通にかかげる国際社会の共通利益ないし規律原理として、①「国際経済活動の自由化」、②「公正な競争条件の確保」、そして、この二つの規律原理に対してさまざまな見地から修正を求める原理が挙げられ、その重要な修正原理として「南北問題への配慮」が挙げられるとする<sup>86</sup>。本稿においては、その基本となる①「国際経済活動の自由化」並びに②「公正な競争条件の確保」という規律原理から、国際租税法との関係について検討を進めたい。

### 2 国際経済活動の自由化と国際課税

「国際経済活動の自由化」について、中川教授は、「国際経済活動は、国により生産要素の価格が異なることを利用して、グローバルな資源配分の最適化、費用の最小化と利潤の最大化を目的として営まれる。この目的を達成するためには、国家による制限や規制を調整して、国際経済活動の自由を最大限に保証することが必要である。この目的を達成するためには、国家による制限や規制を調整し制限して、国際経済活動の自由を最大限に保証することが必要である。このようにしてグローバルな市場が形成されたとき、そこでグローバルな資源配分の最適化が達成され、世界の

<sup>84</sup> See Juan Martin Jovanovich, *Customs Valuation and Transfer Pricing: Is it Possible to Harmonize Customs and Tax Rules?*, (Kluwer Law International, 2002) at 122-123.

<sup>85</sup> 中川淳司ほか編著『国際経済法 [第2版]』（有斐閣・2012年）8頁 [中川淳司]。

<sup>86</sup> 中川ほか編著・前掲注<sup>85</sup> 8-9頁 [中川]。

人々の得る福利の最大化が達成されることが期待される。貿易の分野で18世紀から19世紀にかけてアダム・スミス（Adam Smith）やリカード（David Ricardo）によって唱えられたこのような考え方は、今日もなお、国際経済活動の自由化を推進する理論的な支柱として支持されている。その意味で、国際経済活動の自由化は国際経済法の最も基本的な規律原理である」<sup>37)</sup>と説明されている。

租税制度と通商協定の接点について、増井教授は、租税制度は様々な政策を詰め込んでおり、税制がそのまま通商政策のツールとして使われることがあること、国際課税の重要な任務の一つは、二重課税の排除を通じた貿易・投資の促進にあるという理由で、租税制度と通商協定の接点を論ずることについて、一定の意義を認めた上で<sup>38)</sup>、以下のようにその目的が違うことを指摘する。

「国際課税ルールのねらいが、通商協定のそれと、はたして同じものであるかどうかである。この点については、やはり、次の差異があるというべきであろう。つまり、国際課税ルールの場合には、国家間で税収を適正に配分する、という目的がある。この大前提の下で、資源配分の効率性や、企業の競争力確保の考慮を満たす、というのが、あるべきルールの姿である。これに対して、通商協定の世界では、保護関税をはじめとする通商阻害措置がなくなれば、それにこしたことはない。この点で両者には違いがある。ゆえに、国際課税ルールと通商協定とが接点を持つというとき、それは、全く同じ目的を無意味に別個のシステムで実施しているのではない。それぞれに別個のやり方をとる理由があるところ、貿易や投資の促進という側面において、両者が重複している、とみるべきであろう。」<sup>39)</sup>

上記の見解は、国際課税制度の目的と通商協定の目的が違うという点についての的を射ているものである。また、この指摘のように貿易や投資の促進に接点があるということについては異論がないと思われる。WTO協定の前文においては、「関税その他の貿易障害を実質的に軽減し及び国際貿易関係における差別的待遇を廃止するための相互的かつ互恵的な取極を締結する」ことを挙げ、OECDモデル租税条約の序論のパラグラフ1においても、二重課税が「財や役務の取引、資本、技術及び人の移動に悪影響を及ぼすことは広く認識されており、国際的経済関係の発展に対する二重課税という阻害要因を除去することの重要性については、いまだら強調するまでもない」と謳われている<sup>40)</sup>。国際課税ルールの重要な任務の一つが二重課税の排除であることを考えると、国際経済活動の自由化に両者の接点を求めることができると考えられるのである。

### 3 公正な競争条件の確保と国際課税

国際経済法の規律原理の二つ目である「公正な競争条件の確保」について、中川教授は、以下のように説明される。「自由化を推進してグローバルな市場が形成されたとしても、競争の公正さが確保されなければ、市場にゆがみが生じ、資源配分の最適化と福利の最大化は達成されない。独占禁止法をはじめとする国内の経済法と同様に、国際経済法は、自由

<sup>37)</sup> 中川ほか編著・前掲注35)8頁〔中川〕。

<sup>38)</sup> 増井良啓「租税制度と通商協定の接点に関する二、三の法的論点」『国際商取引に伴う法的諸問題(10)』（財団法人トラスト60・2002年）92頁参照。

<sup>39)</sup> 増井・前掲注38)93頁。

<sup>40)</sup> 国連モデル租税条約の序論のパラグラフ6も参照。

化を通じて形成されるグローバルな市場における公正な競争条件の確保をめざす。そして、公正な競争条件の確立をはばむもの（国家による規制や制限、私人・私企業による競争制限的慣行）を規制し、それを取り除こうとする。公正な競争条件の確保は、自由化と必ずしも対立するものではない。それは経済合理性という観点から、そして究極的には各国の消費者保護という観点から、自由化の目標（グローバルな資源配分の最適化、費用の最小化と利潤の最大化）が完全に達成されるように確保することをめざすものである。<sup>(41)</sup>

一方で、所得課税の国際的な側面においては、上述した国際的二重課税の問題に加え、「各国の租税負担の相違ないし格差に着目して、本来ならば自国で課税されるべき所得等を、国外へ不当に移転するような行為が、しばしば行われるようになる。その結果、その国の課税権が侵食されると同時に、国際的経済活動に歪みが生ずることにもなる。これを国際的租税回避問題という」<sup>(42)</sup>とされる。国際的租税回避問題については、「各国は、国内的立法措置によってこれらの問題の解決を図ってきた。しかし、今日のように国際的経済活動が増大し、複雑化している時代においては、それだけでは不十分であって、これらの問題を適切に解決するためには、国家間の協力が

不可欠である」<sup>(43)</sup>とされている。

OECDの租税委員会が2012年6月に立ち上げた「税源浸食と利益移転（Base Erosion and Profit Shifting, BEPS）に関するプロジェクト」においては、各国の税法では適法とされた国際的租税回避が問題とされたのであるが、BEPSに関与していない企業の競争条件が不利になり公正・公平な競争が阻害されること、納税者の不公平感が高まり税制に対する信頼が揺らぐこと、また、各国の税収の減少を受け各国の財政が悪化すること、がその問題点として挙げられている<sup>(44)</sup>。この背景には、課税権の侵食と共に、グローバルな市場における公正な競争条件が確保されないという問題意識があるのである<sup>(45)</sup>。

この意味において、国際的二重課税問題又は国際的租税回避問題が国際経済活動に歪みを生じさせ、国際協力の下で対応すべき問題とされる現在の国際租税法の分野においても、公正な競争条件の確保はその規律原理として重要な意味を持つものといえよう。国際経済法の規律原理である公正な競争条件の確保が、主に国家による規制や制限、私人・私企業による競争制限的慣行を排除することに主眼が置かれ、国際経済活動の自由化を補完する規律原理であるのと同時に、国際課税ルールは国家間で税収を適切に配分するという目的の

(41) 中川ほか編著・前掲注(35)8-9頁〔中川〕。

(42) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第5版〕』（弘文堂・2016年）6頁。

(43) 金子宏『租税法〔第21版〕』（弘文堂・2016年）495頁。

(44) See OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013) at 8.

(45) 取材・文／風間立信「特集—新たな国際課税ルールを策定『BEPS プロジェクト』の取組と概要」ファイナンス2015年11月号6頁は、「公正な競争条件（Level Playing Field）を確保し、多国籍企業が国際的な税制の隙間や抜け穴を利用して課税逃れを行うことがないように、国際課税ルールを世界経済及び企業行動の実態に即したものにするとともに、各国政府・多国籍企業の透明性を高めるために国際課税ルール全体を見直すことが必要であるところ、OECD租税委員会（議長：浅川財務省財務官）は、2012年6月より『BEPSプロジェクト』を立ち上げた」としている。

下で、様々な二重課税の排除の規定や国際的な租税回避に対抗する措置を設けることによって公正な競争条件の確保を目指している。したがって、公正な競争条件の確保という側面においても、両者が重複していると考えられるのである<sup>(46)</sup>。

上記の通り、国際経済活動の自由化と公正な競争条件の確保という規律原理から、国際経済法と国際租税法の接点について整理を試みた。次にこの「国際経済活動の自由化」と「公正な競争条件の確保」の二つの規律原理から移転価格税制を検討する。

#### 4 国際経済法の規律原理からみた移転価格税制

移転価格税制とは、「親子会社・兄弟会社等の関連会社の間で、独立当事者間の正常な市場価格と乖離した価格ないし対価で資産の譲渡、役務の提供等の取引が行われた場合に、独立当事者間の正常な価格ないし対価 (arm's length price) で取引が行われたものとみなして所得を計算しなおし、課税する制度である」<sup>(47)</sup>とされる。

移転価格税制は、OECDモデル租税条約9条の特殊関連企業条項を国内法化したものである。同条項は、「独立の企業の間」に設けられる条件と異なる条件が設けられ、又は課され

ているときは、その条件がないとしたならば一方の企業の利得となったとみられる利得であってその条件のために当該一方の企業の利得とならなかったものに対しては、これを当該一方の企業の利得に算入して租税を課することができる」として、独立企業原則を定め、「企業間に特殊な関係があるため、企業の計算が当該国で生じた真の課税対象利得を表していない場合には、特殊関連企業の租税債務の計算上当該企業の計算を修正することができることを規定している」<sup>(48)</sup>とされている。

独立企業原則は、公開市場を前提として成立する考え方であり、公開市場における通常の取引条件との比較において、関連企業の利益を調整しようとするところに、その特徴がある<sup>(49)</sup>。

移転価格税制は、租税回避の否認を重要な目的とするが、その適正な所得を独立企業原則に従って算出することによって当該関連企業を非関連企業と課税上公平に置くことを目的に、租税回避の意図の有無を問わず適用される。また、独立企業原則に従って適正な所得を算出することによって、適切な国家間の所得の配分も移転価格税制の目的の一つである<sup>(50)</sup>。移転価格税制は、先ほど述べた規律原理のうち、関連企業を非関連企業と課税上公平に置くという意味で、公正な競争条件の確保

(46) 国家間の税収の配分を目的とする国際租税法の分野において、二重課税はもちろん、二重非課税も許されないという考え方を、上記の「国際経済活動の自由化」と「公正な競争条件の確保」という規律原理から導き出すことも可能であろう。すなわち、国際経済活動の自由化の観点からは二重課税は排除されるべきであり、公正な競争条件の確保の観点からは、二重課税は排除されるべきと同時に、二重非課税や租税回避は許されないと考えるのである。なお、国際課税における手続の分

野について、国家間の公正な競争条件の確保が重要とされる。See, OECD, *Tax Co-operation 2010: Towards a Level Playing Field, Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information* (2010).

(47) 金子宏「移転価格税制の研究 第1章序説一意義と内容」日税研論集64号(2013年)3頁。

(48) OECD Commentary on Article 9, para 2.

(49) 谷口勢津夫『租税条約論』(清文社・1999年)90頁参照。

に重点を置いた税制であると整理してよいと思われる。

一方で、金子教授は、「独立企業間価格という概念は、不確定概念ではないとしても、きわめて不明確な概念である。……そのため、実際問題として、移転価格税制の適用は、恣意的になりやすい。このことは、納税者の側から見れば、法的安定性と予測可能性を害される危険がたえずあることを意味する。したがって、移転価格税制について何よりも必要なことは、その解釈適用基準を明確化することである。第二に、移転価格税制は、実際問題として、私的自治ないし契約自由の原則と抵触することになりやすい。……納税者が、移転価格税制の適用をおそれるあまり、租税行政庁の意向を忖度して対価を設定することは、実際問題として十分にありうることであり、その意味で、移転価格税制が、私的取引における対価の設定をリードし、それによって私的自治ないし契約の自由に事実上介入する可能性をもっていることは否定できない」<sup>50)</sup>とし、法的安定性の要請と私的自治の尊重は「移転価格税制のデザインにおいても、またその解釈・適用においても、最も留意を要する点である」<sup>51)</sup>として、「一方では私的取引にお

いて法的安定性を害する危険性を持ち、他方では、私企業の価格形成に対する租税行政庁の介入—私的自治への介入—の危険性をもつことを指摘」<sup>52)</sup>する。

また、金子教授は、「移転価格税制が国際的二重課税を惹き起こし、国際的経済活動に好ましくない影響を与える恐れがあることをかんがみると、各国は、十分に慎重な態度で控え目にそれを適用すべきである」<sup>54)</sup>とする。移転価格税制における法的安定性の要請・私的自治の尊重は先ほど述べた規律原理のうち、国際経済活動の自由化に通ずるものであると捉えることもできるであろう<sup>55)</sup>。

以上のように捉えた場合、「法的安定性の確保・私的自治の尊重≒国際経済活動の自由化 vs. 課税上の公平≒公正な競争条件の確保」という対立の図式を示すことができる。このような対立の図式で関税評価（協定）を捉えた場合、どのように関税評価の枠組みを整理できるのか次に検討する。

## 5 関税評価における正常価格算出の理論

波多江教授は、関税評価協定が成立する東京ラウンド前の1971年の論文<sup>56)</sup>において、関税の性格として消費税的負担公平と算術的負担

50) 金子宏「アメリカ合衆国の所得課税における独立当事者間取引の法理」同『所得課税の法と政策』所収（有斐閣・1996年）260-270頁〔初出、1980年〕参照。

51) 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—」同『所得課税の法と政策』所収（有斐閣・1996年）364-365頁〔初出、1993年〕参照。

52) 金子・前掲注(51)365頁。

53) 金子・前掲注(51)389頁。

54) 金子・前掲注(51)388頁。

55) なお、移転価格税制の適用の結果、国際的な二

重課税が発生する。この経済的二重課税を排除するために、租税条約は相互協議条項を置き、対応的調整条項を置くことによって、二重課税の排除に努めるよう租税条約締約国に求めているが、これは国際経済活動の自由化に通ずるものであると捉えることもできるであろう。二重課税の排除も含めた広義の移転価格税制は、国際的な租税回避を防止し課税上の公平を実現すると共に、国家間での課税権の配分を通じて二重課税を排除するという相反する二つの難題を、独立企業原則に従って適正な所得を算出することによって達成しようとする仕組みであるともいえるであろう。

公平があり、前者は、関税が間接消費税であることに着目し、「価格の高いものには高く、低いものには低くという『消費税的負担公平』が追及されねばならぬ宿命をもっている」<sup>57)</sup>とされ、後者は、関税が物税であることに着目し、「性能、規格等を同じくする同一商品に対しては、たとい取引当事者が異なる等のために異った価格で輸入されたとしても、同一額の関税を負担させると云う、云はば『算術的負担公平』を亦追及されねばならぬ宿命を持っている」<sup>58)</sup>とされる。

波多江教授はさらにこの両者を関税評価の国際的な議論に当てはめ、以下のように論ずる。

「『関税評価』の問題も、あくまで『実際価格』を主張する自由要求側と『平均的価格』を主張する保護要求側とのその意味での争点の一つであると看することも亦一つの見解とも考えられる。而も保護側にとって、KR等に伴う関税率の低下に対する抵抗の一方策として受け止められている処にも根の深いことが判る。その背景として、冒頭で述べた『消費税的負担公平』原則を掲げて、貿易業者が事前に関税額を予想確認できること、実際価格の採用による迅速通関、要約すれば、不当に高い課税を行われないことを旗印として、貿易の障害除去、世界貿易の拡大を推進しようとする立場（それは国としては当然貿易立国の立場をとる国となるが）からの主張が一方にある。他方これに対し、『算術的公平』即ち関税の物税的側面を背景として、一部低価申告による関税通脱の存在、低価格輸入に対する保護関税率の機能の減退、正常な輸入価格把握の困難性等々従価税が持つ本質的なマイナス面に着目しての前者への抵抗がある訳である。これは算術的負担公平と云う名におけ

る保護主義的傾向の現れと断ずるのは些か行き過ぎであるが、特に新興の保護関税のみならず財政関税を強く意識する国々にその例の多いことは事実である。」<sup>59)</sup>

波多江教授の挙げる二つの主張のうち、「一方」の主張は、「国際経済活動の自由化」に軸足を置いた考え方であり、「他方」の主張は、適正な価格を算出することによって公平を達成しようという「公正な競争条件の確保」に軸足を置いた考え方と捉えることができる。本稿においては、前者を「実際価格説」、後者を「正常価格算出説」と呼ぶことにする。

関税評価における実際価格説と正常価格算出説の対立は、前の4で検討した移転価格税制における対立、すなわち、「法的安定性の確保・私的自治の尊重≒国際経済活動の自由化 vs. 課税上の公平≒公正な競争条件の確保」と同様の対立であると捉えることができる。移転価格税制においては、この両者をどのように妥協・調和させるかについて議論が重ねられてきたといつてよい。

このように関税評価を「実際価格説」と「正常価格算出説」の対立として整理することは、移転価格税制と関税評価制度の接点を探る前提作業として、現在の関税評価協定の成り立ち及び法的構造を正確に理解する手助けになると考えられる。なぜならば、「関税が自らもつ性格の中に既に消費税的負担公平と算術的

56) 波多江俊孝「関税評価と実際価格—関税評価問題の動向に関連して—」福岡大学商学論叢15巻1号(1971年)1頁。

57) 波多江・前掲注56)5頁。

58) 波多江・前掲注56)6頁。

59) 波多江・前掲注56)49-50頁。なお、文中のKRの略が何を意味するかは明らかにされていないが、文脈からするとケネディラウンドを指していると考えられる。

負担公平の二つの相矛盾するものを、妥協・調和させねばならない宿命を内包して」<sup>60</sup>おり、関税評価協定はⅢで検討するように実際価格説と正常価格算出説の妥協・調和の産物であるからである。

関税評価においては、「抽象的には、『実際価格』であるべきが当然であるが、然しそれはあくまで、正常な取引の正常な価格と云う基礎の上に立つものでなければならない。と結論づけられよう」<sup>61</sup>という波多江教授の指摘が、関税評価の本質を適切に表現しているように思われる。Ⅲでは関税評価協定が実際価格説と正常価格算出説をどのような法技術によって妥協・調和させているかを念頭に置き、その法的構造について検討を加えることにする。

### Ⅲ 関税評価協定の法的構造

#### 1 関税評価協定成立前の状況

関税及び貿易に関する一般協定（以下、「1947年GATT」という）7条(a)は、「輸入貨物の関税上の価額は、関税を課せられる輸入貨物又は同種の貨物の実際の価額に基くものでなければならない、国内原産の産品の価額又

は任意の若しくは架空の価額に基くものであつてはならない」と定め、同条(b)は、「『実際の価額』とは、輸入国の法令で定める時に、及びその法令で定める場所で、その貨物又は同種の貨物が通常の商取引において完全な競争的条件の下に販売され、又は販売のために提供される価格をいう」としている。

1947年GATT 7条はあくまでも「関税評価について原則的なルールを定めるのみであり、具体的な評価方法は各国の自主性に委ねている」<sup>62</sup>とされ、1973年から1979年にかけて行われた東京ラウンドにおいて関税評価協定が成立するまで、各国は関税率を引き下げの一方で、関税評価を引き上げることで、国内産業を保護する政策をとることが多かった。

関税評価協定が締結される以前の関税評価に関する条約として、1950年に欧州関税同盟研究団<sup>63</sup>が作成した「税関における物品の評価に関する条約」<sup>64</sup>（以下、「ブラッセル評価条約」という）が存在していたが、米国・カナダ等の国は批准せず、GATTの協定に組み込まれていなかった。ブラッセル評価条約は、1条で課税標準となる物品の価額を「正常価格、すなわち、関税が納付されるべき時に、相互に独立した売手と買手との間で完全な競

(60) 波多江・前掲注56) 6頁。

(61) 波多江・前掲注56) 50頁。

(62) 例えば、津久井茂充『ガットの全貌〈コンメンタール・ガット〉』（日本関税協会・1993年）55頁。

(63) 欧州関税同盟研究団は、1947年に第二次世界大戦後の欧州においてマーシャルプランに基づき組織された欧州経済協力委員会（Committee for European Economic Co-operation）において、欧州13か国の政府が、欧州関税同盟研究団（the European Customs Union Study Group）を設立したものである。1948年には、同研究団は、経済委員会（Economic Committee）と関税委員会

（Customs Committee）を設置した。なお、経済委員会は、現在の経済協力開発機構（OECD：Organization for Economic Co-operation and Development）となり、関税委員会は、現在の世界税関機構（WCO：World Customs Organization）になるものである。その意味でOECDとWCOは同根の組織である。藤倉博『貿易の円滑化と関税政策の新たな展開—WTO体制とWCO体制の国際行政法的分析』（日本関税協会・2011年）128頁参照。

(64) Convention on the Valuation of Goods for Customs Purposes.

争条件のもとにおいて当該物品が販売される  
とした場合 (would fetch) の価格」と定義し  
ており、一般に、ブラッセル価額定義  
(brussels definition of value, 以下、「BDV」  
という。) と呼ばれている<sup>65)</sup>。同条約2条にお  
いては、「相互に独立した売手と買手との間の  
完全な競争条件の下における販売は、特に、  
次のことを前提とする」として、「価格が唯一  
の対価であること」とされており、具体的な  
評価方法は規定されておらず、観念的価額概  
念 (notional concept) であるといわれている<sup>66)</sup>。

BDVはまさに、正常価格算出説に重きを置  
くものであり、「相互に独立した売手と買手と  
の間で完全な競争条件の下に」という意味に  
おいて、移転価格税制における独立企業原則  
と概念的には同様のものと位置付けられよう。  
BDVに対しては、米国、カナダ等の  
国からは、BDVは観念的価額概念を用いてお  
り、課税価額を恣意的に引き上げる可能性を  
多分に秘めているという反論がなされてい  
た<sup>67)</sup>。この評価方法は、波多江教授が、「その  
評価方法が不安定であること、各国政府の恣  
意による面が多すぎることを、したがって輸入  
者として関税負担額の予測に困難性を生ずる

こと、それがやがて輸入意欲の減退、貿易障  
害となり、貿易拡大方策に適しないという面  
からの批判であることである」<sup>68)</sup>とするように  
実際価格説からの批判が強くなり、BDVは関税評  
価協定においては採用されなかったのである。

一方、米国は、BDVのような観念的価額概  
念ではなく、複数の評価方法を国内法に規定  
し、その適用順序を定めた関税評価制度を有  
していた。欧州各国で採用していたBDVの観  
念的価額概念との対比として、「実際の価額」  
をベースとする積極的価額概念 (positive  
concept) という考え方である<sup>69)</sup>。例えば、米  
国は、米国内における同種の米国産品の卸売  
価格を課税標準とするASP (American Sales  
Price) という評価方法を有していた。ASPは  
各国から恣意的な評価方法であるとの批判を  
受けていた<sup>70)</sup>。

東京ラウンドにおいては、「関税評価につい  
て公正かつ中立的な単一の国際ルールを策定  
することによって、関税評価制度の国際的な  
調和を図ることを目指して交渉が行われた結  
果」<sup>71)</sup>、以下に述べるような関税評価協定が策  
定されるに至った。

(65) Sheri Rosenow and Brian J. O'Shea, *A Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement*, (Cambridge University Press, 2010) at 6.

(66) *Ibid.*, at 6. See also, Henk De Pagter and Richard Van Raan, *The valuation of goods for customs purposes*, (Kluwer law and taxation publishers, 1981) at 5.

(67) 津久井・前掲注62)55頁参照。なお、国際商工会議所は、BDVを採用する欧州型のシステムについて、BDVができた当初から反対を表明し、企業が実際の取引価額を原則とする国際的な評価システ

ムの採用を主張していた。See, GATT Executive Secretary, *Resolutions submitted by the International Chamber of Commerce on Valuation, Nationality of Manufactured Goods and Formalities Connected with Quantitative Restrictions* (GATT/CP/123), G/22 (1952).

(68) 波多江・前掲注66)50頁。

(69) See, Sheri Rosenow and Brian J. O'Shea, *Supra* note 65 at 6.

(70) 津久井・前掲注62)55頁参照。

(71) 津久井・前掲注62)55頁。

## 2 原則的評価方法としての「取引価額」の採用

関税評価協定1条1項は、原則的評価方法として、輸入貨物の課税価額は、輸入貨物の取引価額、すなわち、貨物が輸入国への輸出のために販売された場合に現実に支払われた又は支払われるべき価格（現実支払価格）に8条の規定による調整を加えた額とすると定め、関税評価協定の序説は、「貨物の関税評価の基礎として、可能な限り、貨物の取引価額が用いられるべきであること」を謳っている。

関税評価協定成立当時の解説書が「新関税評価制度では、特別な事情がない限り、実際の輸入取引価格を課税価格とすることとなります。これまでの制度における理論的価格を課税価格とする評価方式と根本的に相違する点であります」<sup>72)</sup>と解説するように、「取引価額」を原則的な課税価格の評価方法に据えているところに特徴がある。関税評価協定のあるコメントリーでは、関税評価の原則的評価方法として、輸出入取引において売手と買手が合意した取引価格が「最も簡明で、最も予測可能性があり、最も商慣行上現実的な基準である」<sup>73)</sup>とされている。これは、まさに実際価格説の考え方であり、法的安定性の要請及び私的自治の尊重に適合したものであるといえよう。

## 3 販売に係る状況の検討テストと検証価額による立証

しかしながら、すべての場面で「取引価額」が採用されるわけではない。関税評価協定1条1項は、売手と買手とが特殊の関係にある場合には、輸入貨物の取引価額が関税評価上受諾可能なものであることを条件として「取

引価額」の採用を認めているのである。そして、「取引価額」が関税評価上受諾可能か否かの判定として、「販売に係る状況の検討テスト」と「検証価額による立証」の二つのテストを置いている。

### (1) 販売に係る状況の検討テスト

販売に係る状況の検討テストにおいては、「特殊の関係にあるとの事実のみによって、取引価額を受諾できないものとみなしてはならない」と規定されている。

前述のコメントリーは、輸入者において関税と法人税のトレード・オフの関係にことあるがゆえに、特殊関連者間の取引から生ずる関税の租税回避が行われることは稀であるにもかかわらず、関税評価が引き下げられていると各国の関税当局が認識して行動するかもしれない、という懸念を表明した上で、関連者間の取引というだけで特殊関係が価格に影響を及ぼしているとしてはならない、と強調している<sup>74)</sup>。

関税評価協定の序説が「可能な限り、貨物の取引価額が用いられるべき」としていることからすると、関税評価協定は、「取引価額」から離れた代替的な算定方法による評価方法の適用を、販売に係る状況の検討テストといういわば「防波堤」の役割を果たす規定を置くことによって、避けようとしている、と考

<sup>72)</sup> 日本関税協会『新関税評価制度の手引』（日本関税協会・1980年）8頁。当時関税評価協定が成立するまで我が国もブラッセル評価条約に批准していた。

<sup>73)</sup> Saul L. Sherman and Hinrich Glashoff, *Customs Valuation Commentary on the GATT Customs Valuation Code*, (New York, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1988) at 62.

<sup>74)</sup> *Ibid.*, at 189-191.

えられるのである。ここに販売に係る状況の検討テストの存在意義を見出すことができよう。これは実際価格説に重きを置いた考え方であると整理してよいであろう。この規定の機能については、IVで検討する。

(2) 検証価額による立証

取引当事者が特殊の関係にある場合でも、輸入貨物の取引価額が、特殊関係にない者の間での同種又は類似貨物の取引価額等に近似していることを輸入者が立証したときは、輸入貨物の取引価額が受諾される（1条2項(b)）。この規定は「検証価額による立証」と呼ばれる。この規定は、①輸入貨物の輸入国への輸出のために同種貨物又は類似貨物が特殊の関係にない買手に販売された場合におけるこれらの取引価額、②5条による国内販売価格からの逆算価額、③6条による生産費等の積算価額、のいずれかに近似していることを立証すべきことを求めている。

WCOガイドが「製品製造には多国籍企業独自の技術又は知的財産が含まれることが多く、したがって、一般的にはそのような価格の比較は利用できない。さらに、多国籍企業が自社グループ内で販売する製品は非関連当事者に販売されない場合が多い。したがって、本選択肢は実務上ほとんど使用されない」<sup>(75)</sup>として、この規定を使用した移転価格税制との関連性についての議論は行われていないことから察するに、納税者が行った取引価額を代替的な算定方法によって検証するという比較的厳格な方法であるように思われ、WCOでは移転価格税制との協調を図る規定としては柔軟性に欠けるものであると考えられている、と捉えることができるであろう。

4 積極的価額概念の採用

販売に係る状況の検討テストと検証価額による立証によってもなお、1条の規定により課税価額を決定できない場合には、輸入貨物の課税価額は次の順序で評価を行うことになる。

- ① 同種貨物の取引価額（2条）
- ② 類似貨物の取引価額（3条）
- ③ 国内販売価格からの逆算価額（5条）
- ④ 生産費等の積算価額（6条）。ただし、輸入者が要請する場合には、5条の規定に先立って6条の規定を適用する。
- ⑤ 本協定及びGATT7条の原則並びにこれらの一般規定に適合する方法（7条）。

移転価格税制との比較としてみた場合、次の点にその法技術の相違がみられる。第一に、移転価格税制は租税条約において独立企業原則を定めているが、独立企業間価格の算定方法をOECDガイドラインで具体化しているのに対して、関税評価協定は評価方法を多国間条約である自身の中に規定していることである。第二に、移転価格税制は、OECDガイドラインの中で独立企業間価格の算定方法の適用順序について「最も適切な方法」を選択する方式を採用しているのに対して、関税評価協定は、恣意的な評価を排除するために評価方法についての順序を設けていることである。

このように関税評価協定が評価方法の適用順序を規定するのは、米国が国内法で採用していた「実際の価額」をベースとする積極的価額概念の考え方を採用したものである。

<sup>(75)</sup> World Customs Organization, *Supra* note 19 at 9.

東京ラウンドの直前に作成された米国関税委員会のスタッフ・レポートによれば、欧州各国が批准していたブラッセル評価条約における観念的価額概念は、適正な課税価額を算定するために規定された評価方法の適用順序に従って適用していく必要はなくなるという意味で税関にとって柔軟性があるという利点があるのに対して、税関に大きな裁量権が与えられるため、恣意的な評価が行われる危険が大きいという欠点がある、とされる<sup>76)</sup>。一方、米国が採用していた積極的価額概念は、税関が規定された評価方法を適用順序に従って適用する義務があり、恣意的な評価ができないという利点があるのに対して、適正な評価方法による算定ができるまで課税価格を暫定的に決定することが困難であり柔軟性に欠けるという欠点がある、とされている<sup>77)</sup>。

関税評価協定は、原則的評価方法として「取引価額」を採用し、さらにそれが適用できない場合であっても、米国式の積極的価額概念(代替的な評価方法の適用順序)を採用することによって、恣意的な評価をできるだけ排除しようとしているのである。特殊の関係が輸入貨物の価格に影響を及ぼしている場合に税関が正常価格を算定できるという関税評価協定の考え方は「正常価格算出説」に基づくものであるが、一方で、関税評価協定は、実際価格説に基づく積極的価額概念により恣意的な評価を排除しようとする仕組みを取り入れ、「実際価格説」と「正常価格算出説」という相反するものを妥協・調和させていると評価しうる。

移転価格税制において注目すべきは、金子教授が同様の指摘をしていることである。「移転価格税制においては、法的安定性の要請と私的自治とが相互に対立しあう関係にあることである。この二つの価値をどのように調整

し、そのトレード・オフをどのように解決するかは、移転価格税制の最も大きな課題の一つである」<sup>78)</sup>とする。この指摘は、算定方法の適用基準を明確にすれば、恣意的な課税が排除され、法的安定性の要請に適合するが、一方で独立企業間価格が硬直的になり、私的自治への介入の恐れが高まるということである。

関税評価協定が、積極的価額概念を採用することにより恣意的な課税を排除していることは、法的安定性の要請に適合するものである。しかし、一方で、積極的価額概念を採用することにより、関税評価が硬直的になり、私的自治への介入の恐れが高まる効果もあるものと思われる。

移転価格税制との接点という観点からすれば、関税評価上、「取引価額」が受諾可能ではないとされた場合には、関税評価の代替的算定方法の硬直性によって移転価格分析と一致させることの柔軟性は制限されているように考えられる。すなわち、代替的な算定方法による恣意的な評価の排除を指向すると、他方で移転価格税制との調和が困難になるように思われる。

## 5 禁止される評価方法

「[関税評価協定が] 策定されたことの一つの重要な意義は、各国が採用してはならない評価制度について……国際的な合意が得られたことである」<sup>79)</sup>といわれるように、関税評価

<sup>76)</sup> United States Commission, Customs valuation: *Staff report to the Commission on Investigation No. 332-68 under Section 332 of the Tariff Act of 1930*, T.C. Publication 501 (1972) at 109-110.

<sup>77)</sup> *Ibid.*, at 109.

<sup>78)</sup> 金子・前掲注(5)365頁。

<sup>79)</sup> 津久井・前掲注(6)255頁。

協定は恣意的な関税評価を排除することを目的としている。

具体的には、関税評価協定7条2項が、「輸入貨物の課税価額の決定は、次の価格等に基づいて行ってはならない」として、以下の価格等を用いることを禁止している。

- ① 輸入国において生産された貨物の当該輸入国における販売価格
- ② 特定の二の価額のうちいずれか大きい方の価額の採用について定める制度
- ③ 輸出国の国内市場における貨物の価格
- ④ 6条の規定により同種貨物又は類似貨物について既に決定された積算価額以外の積算による価額
- ⑤ 輸入貨物の輸入国以外の国への輸出のために販売される貨物の価格
- ⑥ 最低課税価額
- ⑦ 恣意的な又は架空の価額

米国やカナダは、様々な取引段階の取引価額を評価方法として規定することによって、自国に有利な関税評価を行ってきた。上記①について、米国のASPは米国内における同種の米国産品の卸売価格を課税標準とするものであったし、②についても、米国は関税評価上輸出価格又は輸出国における卸売価格のいずれか高い方を課税標準とする制度を有していた。③について、カナダは、商品の輸出国における国内販売価格を公正市場価額（fair market value）として課税標準に用いていた<sup>80</sup>。しかしながら、米国やカナダは、関税評価協定が禁止される評価方法を定めたことによって、上記の評価方法を廃止したのである。

## 6 販売に係る状況の検討テストの位置付け

関税評価協定は、その序説において、「加盟国は、……貨物についての公正（fair）、画一

的（uniform）かつ公平（neutral）な関税評価のための制度であって、恣意的な又は架空の課税価額が用いられないようにする制度の必要性を認め、……次のとおり協定する」としている。

関税評価協定の序説における恣意的な又は架空の課税価額が用いられないようにする公正かつ公平な制度という原則について、あるコメンタリーでは次のように説明されている。「公平（neutrality）の概念は協定の原則の中核をなすものであり、公平の意味するところは、……公平性（fairness）が基本方針であるということである。大抵は、関税評価は各国政府が輸入を不公平（unfairly）に取り扱うことにより、国内産業を保護する傾向がある。この態度が関税評価を貿易に対する非関税障壁に変えるのである。東京ラウンド交渉の基本目的はこのような措置を排除することであった。公平の概念は、……障壁を取り除くことを表しているのである。」<sup>81</sup>要するに、国内産業を保護する、不公平と考えられる恣意的な関税評価を排除することが、公正かつ公平であると考えられているのである。

その背景には、移転価格税制のように納税者の税負担の公平ではなく、関税評価協定が商業上の慣行を重視し、国際貿易の障害となる恣意的又は架空の価額に引き直すような保護主義的な関税評価をできるだけ取り除くことにより、公正及び公平を実現するという基本的な考え方がより強く表現されていると思われる。この点において、関税評価協定は、先ほど述べた規律原理のうち、「国際経済活動

<sup>80</sup> 津久井・前掲注6255-56頁参照。

<sup>81</sup> Saul L. Sherman and Hinrich Glashoff, *Supra* note 73, at 61.

の自由化」により重きを置いていると整理してよいであろう。この考え方は、上記の2から5で述べた通り、以下の法技術、すなわち、

- ① 原則的評価方法としての「取引価額」の採用
- ② 「取引価額」から外れる場合の販売に係る状況の検討テストの設定
- ③ 「検証価額による立証」テストの設定
- ④ 代替的な算定方法を使用する場合の適用順序の規定
- ⑤ 一定の評価方法の禁止

という法技術によって、表現されているように思われる。

移転価格税制との接点の観点からすると、上記3及び4で論じたように、上記③④においては代替的算定方法の硬直性によって、移転価格税制との接点を見出すことが困難になると思われる。また、上記⑤では取引段階が違う価格の算定方法が禁止されており、移転価格税制との接点はそもそも見出せない。

したがって、上記②の販売に係る状況の検討テストにおいて、特殊関係が取引価額に影響を与えていないことを納税者が示すことができなければ、関税当局及び納税者は上記の③④に寄らざるを得ず、関税評価の柔軟性はなくなってしまうように思われる。これは、移転価格税制と関税評価において調和のとれた算定結果が得られる可能性が低減することを示している。その意味でも、移転価格税制との接点を見出す可能性を残し、「防波堤」の役割を果たす、販売に係る状況の検討テストは重要である。問題は販売に係る状況の検討テストの射程範囲、すなわち、この規定にどの程度、移転価格分析を受け入れる余地が存在しているのかである。IVにおいては、販売に係る状況の検討テストを検討することにす

る。

#### IV 販売に係る状況の検討テスト

##### 1 移転価格税制との接近の根拠としての独立企業原則

Jovanovich氏は、関税評価協定が販売に係る状況の検討テストにおいて独立企業原則を採用していると説く。そしてそれが関税評価協定において移転価格税制と調和をしていく根拠となるというのである<sup>82</sup>。すなわち、関税評価協定1条2項(a)は、「輸出のための販売に係る状況について検討が行われるものとし、その特殊の関係が輸入貨物の価格に影響を及ぼしていない場合には、取引価額が受諾される」(下線筆者)と規定しており、移転価格税制と関税評価制度は、少なくとも関連者間取引の取扱いに関して特殊関係に影響を及ぼしていない取引価格(すなわち独立企業間における価格)を求めるという共通の目的を持っており、共通の原則(すなわち独立企業原則)を持っているとする<sup>83</sup>。この見解は、独立企業原則が関連者間取引と非関連者間の取引を比較するところにその本質があるという意味において、妥当な見解であろう<sup>84</sup>。

この点について、井村氏は、「両制度は、特殊な関係が取引価格に影響を及ぼすという点で共通の認識を持っている。さらに、移転価格税制における独立企業間において設定される価格は、関税評価制度の特殊関係にある買手と、特殊関係になり買手の両者に同様の価

<sup>82</sup> Juan Martin Jovanovich, *Supra* note 34, at 7.

<sup>83</sup> そして、その共通の目的と原則が、移転価格と関税評価の調和へのプロセスの基礎的な根拠と位置付けている。*Ibid.*, at 7.

<sup>84</sup> *Ibid.*, at 12-13.

格設定を求める例示と類似していると考えられる。したがって、両制度の特殊関係における取引価格の審査は、特殊関係が取引価格に影響を及ぼすという共通の認識をもち、特殊関係に影響をおよぼしていない取引価格を求めている点で、目的が類似していると言える<sup>85)</sup>としている。

井村氏は関税評価協定が独立企業原則を採用しているとは言及していないが、Jovanovich氏と井村氏の記述は、販売に係る状況の検討テストにおいて、独立企業原則の本質である、関連者間取引と非関連者間の取引を比較することに共通点があるとしているところで一致していると思われる。

一方で、Rosenow氏及びO'Shea氏は、特殊関係に影響をおよぼしていない取引価格を求める目的は類似しているとしながらも、関連者間取引と非関連者間の取引を比較する要素が異なると指摘している<sup>86)</sup>。すなわち、OECDガイドラインにおいては、その比較の際に、「(使用した資産や引き受けたリスクを考慮して)当事者が果たす機能、契約条件、当事者の経済環境、及び当事者が遂行している事業戦略」を重視するが、関税評価協定は製品の類似性に重視しているという指摘である。この見解は、例示として、広告宣伝等を自ら行うトースターの輸入者が購入する場合と広告宣伝等を自ら行わないトースターの輸入者では移転価格税制上は比較できないことになる

ことを挙げている<sup>87)</sup>。この見解は直接的な記述はないが、両取引において移転価格税制上はトースターの価格は異なるべきであるが、関税評価上は同じであるべきである、という考え方を示しているものと思われる。

しかしながら、関税評価は比較する要素のうち製品の類似性を重視している点で移転価格税制と異なるとのRosenow氏及びO'Shea氏の見解は、少なくとも販売に係る状況の検討テストにおいては妥当しないように思われる。なぜなら、関税評価協定は、販売に係る状況の検討テストにおいて、「取引の種々の側面(売手と買手との間の取引関係の実態及び問題となっている輸入貨物の価格の成立の仕組みを含む。)を検討する用意がなければならぬ」としており、文理上、製品の類似性だけでなく「取引の種々の側面」を検討すべきと解されるからである。仮に上記の見解がOECD移転価格ガイドラインに掲げる比較要素である「当事者が果たす機能、契約条件、当事者の経済環境、及び当事者が遂行している事業戦略」などが「取引の種々の側面」には含まれないと主張するのであれば、それはいささか行き過ぎた議論のようにも思われる。

販売に係る状況の検討テストは、関税評価上の評価方法によって厳格な価格を算定するものではないのであり、過度に製品の類似性を重視しすぎることについては抑制的であるべきであろう。むしろ、販売に係る状況の検

85) 井村・前掲注(4)42頁。なお、引用中の「例示」として、関税評価協定の注釈にいう「特殊の関係にない買手に対する販売における売手の価格設定の方式に適合する方法で設定されている場合」を挙げている。

86) Sheri Rosenow and Brian J. O'Shea, *Supra* note 65 at 85. この論述においては、「」で囲んだ部分について、OECD移転価格ガイドラインパラ1.36

を引用しているが、OECDガイドラインはその前に「移転された資産又は役務の特性」を挙げていることを付言しておく。なお、井村氏はこの論述と同じ立場に立っていると考えられる。井村・前掲注(4)47頁参照。

87) Sheri Rosenow and Brian J. O'Shea, *Supra* note 65 at 85-86.

討テストが「売手と買手との間の特殊の関係が輸入貨物の価格に影響を及ぼしているかないかを決定する」規定であること、及び実際には同種又は類似の製品を見出すことが困難であることを考えると、「取引の種々の側面(売手と買手との間の取引関係の実態及び問題となっている輸入貨物の価格の成立の仕組みを含む。)」を検討する上で、その価格の成立の背景にある「当事者が果たす機能、契約条件、当事者の経済環境、及び当事者が遂行している事業戦略」という比較要素の状況の検討も必要不可欠であるように思われるのである。

販売に係る状況の検討テストは、いわば、輸入者が行った取引価額が適正な課税価格を下回っていないかの蓋然性を判断(低価評価の蓋然性の判断)する機能を持つ規定であり、取引の種々の側面について多角的な検討を求めていると考えられるのである。

上記を勘案すると、特殊関係に影響を及ぼしていない取引価格を求めるという共通の目的を持つ移転価格税制と関税評価協定においては、(関税評価上、独立企業原則と呼ぶかどうかは別として)独立企業原則の本質である関連者間の取引を非関連者間の取引というレンズを通して物事を判断する、という意味においてその基準は共通しており、また、その比較要素について、少なくとも販売に係る状況の検討においては多分に共通性を有している、とみるべきであろう。

## 2 多角的検討機能

販売に係る状況の検討テストを「低価評価の蓋然性の判断」のテストであると捉えた場合には、我が国の移転価格税制の実務において使用される「所得移転の蓋然性の判断」と多分に共通性を持つものであるように思われ

る。

移転価格税制においても、企業が行うすべての取引について独立企業間価格算定方法を適用して、移転価格課税を行うわけではない。移転価格事務運営指針は、「移転価格税制上の問題の有無を的確に判断するために、……国外関連取引を検討することとする。この場合においては、形式的な検討に陥ることなく個々の取引実態に即した検討を行うことに配慮する」(下線筆者)<sup>88</sup>としている。所得移転の蓋然性の判断は、独立企業間価格の算定方法の選定及び適用が行われる前に行われるものであり、「独立企業間価格の算定を行うまでには、個々の取引実態に即した多面的な検討を行うこととし、……移転価格税制上の問題の有無について検討し、効果的な調査展開を図る」(下線筆者)<sup>89</sup>としている。

これは、関税評価協定が、販売に係る状況の検討テストにおいて、「取引の種々の側面(売手と買手との間の取引関係の実態及び問題となっている輸入貨物の価格の成立の仕組みを含む。)を検討する用意がなければならぬ」とする販売に係る状況の検討テストと同じ機能、すなわち、関連者間の取引を非関連者間の取引というレンズを通して、取引の種々の側面を観察し、多面的に検討する機能(多角的検討機能)を有するテストであるといえよう。

このように考えていくと、移転価格税制と関税評価制度では以下に掲げる同様のプロセスを採用しているといえよう<sup>90</sup>。

### ① 国外取引の実態を把握

<sup>88</sup> 移転価格事務運営要領3-1(調査の方針)。

<sup>89</sup> 移転価格事務運営要領3-2(調査に当たり配慮する事項)。

- ② 所得移転の蓋然性の判断（関税評価制度においては低価評価の蓋然性の判断）
- ③ 蓋然性が高いと判断された場合、実際の取引を容認せず、規定される算定方法を検討
- ④ 比較対象取引の比較可能性の検討

このことから明らかなように、販売に係る状況の検討テストは、算定方法を適用する前に行われるテストであり、納税者の行う移転価格分析に関税評価上過度に比較可能性の評価（例えば製品の類似性）を与えることについては抑制的であるべきであろう。Jovanovich氏は、販売に係る状況の検討テストは以下の特徴を持っているとして、OECDガイドラインを使用する十分な余地があるとする<sup>90)</sup>。

- ① 方法論は確立されていない
- ② 方法論の適用順序、優先順位はない
- ③ 協定で挙げられている例示はあくまでも例示である
- ④ そして何よりOECDガイドラインと同じ目的を持っている。

筆者は、移転価格分析を使用する十分な余地があるとする見解について、上記に加え、低価評価の蓋然性を判断する多角的検討機能を持った規定である、というところにも根拠

を求めることが可能と考える。このことは「私的自治の尊重＝恣意的な評価の排除」の観点から肯定されるべきものであろう。現実的には、OECDガイドラインを全面的に受け入れることに対しては関税当局の観点からの抵抗があると思われるが、I-4に述べた国際商工会議所の提案、すなわち、両制度の目的を満たす目的で関税当局の要求項目を移転価格文書に組み込むために、関税当局が関税評価上の追加のデータを明確に定義し公表すること、が法的安定性の確保の観点から参考になると思われる。

### 3 手続的保障機能

関税評価協定1条2項(a)は、「輸入貨物の取引価額が1の規定の適用上受諾可能なものであるかないかを決定するに当たっては、売手と買手とが第15条に定める特殊の関係にあるとの事実のみによって、当該取引価額を受諾できないものとみなしてはならない。そのような事実がある場合には、輸出のための販売に係る状況について検討が行われる」としている。

この販売に係る状況の検討テストに関する手続的側面についてのパネル<sup>91)</sup>は次のように論じている。

90) 事前確認においても次のような順序で行われることが示されている。「イ 事前確認を申し出た納税者及び国外関連者の事業実態、国外関連取引の事実関係の把握、ロ 審査の際の基礎データとなる過年度における所得移転の蓋然性の有無の検討、ハ 独立企業間価格の算定方法の妥当性の検討、ニ 比較対象取引の比較可能性の検討」国税庁「事前確認の概要」（2010年）5頁、[http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2010/sogo\\_kyogi/index.htm](http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2010/sogo_kyogi/index.htm) [最終確認日：2017年3月18日]に掲載。

91) Juan Martin Jovanovich, *Comparison between Customs Valuation and OECD Transfer Pricing Guidelines*, *Transfer Pricing and Customs Valuation – Two Worlds to Tax as One* – Edited by Anuschka Bakker and Belema Obuoforibo, (IBFD, 2009) at 175. なお、④にいう共通の目的とは、移転価格税制と関税評価制度は、少なくとも関連者間取引の取扱いに関して特殊関係に影響を及ぼしていない取引価格（すなわち独立企業間における価格）を求めるという共通の目的のことである。

ここにいう「検討 (examination)」の通常の意味は、税関が慎重に輸入者から提供される情報を考慮 (consider) し、調査 (investigate) し、審査 (inquire) すべきということである。関税評価の原則的評価方法が「取引価額」であるという本質を考慮すると、取引価額に疑問を呈する状況において、税関には販売に係る状況について、深い洞察、考察、調査が当然に要求される<sup>92</sup>。「検討」という用語は、関連する情報を積極的に調査し、税関が販売に係る状況の検討における役割を果たすことである。そのためには、輸入者が提供した情報をどのように審査するかを明確に示すべきであり、必要な場合には、どのような情報が取引価額の正当性を審査するのに役立つかを伝えるべきである。税関はまた、その特殊関係が価額に影響を及ぼしていると考える理由を説明し、輸入者に合理的な反論の機会を与えなければならない<sup>93</sup>。これは「検討」という用語の意味、及び文脈においては、当然のことである。輸入者に説明し、機会を与えなければ、税関は販売に係る状況を「検討」することができないであろう<sup>94</sup>。輸入者は、税関が販売に係る状況の検討を行う際に、重要な情報源であるから、資料提供の機会、及び輸入者の見解を提出する機会を与えられるべきであり、中心的な役割を果たすと考えるべきである<sup>95</sup>。税関には輸入者に機会を与える義務があり、輸入者には情報を提供する義務がある<sup>96</sup>。「検討」する際には、必要な情報

について、積極的に、注意深く検証しコミュニケーションを行い、説明を行うことが求められる<sup>97</sup>。

以上に述べたような販売に係る状況の検討テストに、移転価格分析を使用することについて、井村氏は、「関税当局は、どのような場合に移転価格の検証結果を販売に係る状況の審査で利用可能な情報として活用できるか検討しなければならない。しかしながら、移転価格文書は、移転価格税制に対応したものであって、必ずしも関税評価制度に対応しているものではない<sup>98</sup>」とし、「輸入者が膨大な情報の中から販売に係る状況の審査に関連する情報を整理し、関税当局に説明を行い、関連文書を関税当局に提出すべき<sup>99</sup>」という考え方が妥当するのではないかとしている。

しかしながら、上記のパネルの見解の通り、関税評価協定は、販売に係る状況の検討テストにおいて、関税当局と納税者の双方が主体的に手続に参加する機会を制度的に保障し、両者の協力・協同による事実関係の把握と、価格に影響を及ぼしているかどうかの主体的解明の手続の充実を目的としていると考えられる。

販売に係る状況の検討テストは、輸入者の実体的な権利の保護を実現する機能（権利保護機能）を持つと考えられ、輸入者と関税当局を適正手続に関与させる（責任分担ルールに基づいて対話を尽くさせる）ことによって両当事者の理解を深め、販売に係る状況の検討テストの適正性を確保する機能（手続保障

<sup>92</sup> WTO Report of the Panel, *Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines*, WT/DS371/R, (15 November 2010).

<sup>93</sup> *Ibid.*, Para 7.159 at 164.

<sup>94</sup> *Ibid.*, Para 7.164 at 166.

<sup>95</sup> *Ibid.*, Para 7.165 at 166.

<sup>96</sup> *Ibid.*, Para 7.161 at 165.

<sup>97</sup> *Ibid.*, Para 7.170 at 167.

<sup>98</sup> *Ibid.*, Para 7.171 at 167.

<sup>99</sup> 井村・前掲注(4)49頁。

<sup>100</sup> 井村・前掲注(4)49頁。

機能)をあえて協定にビルトインしておくことにより、加盟国に責任分担ルールを手續上の義務として遵守させようとしている、と考えられるのである。このように考えた場合、納税者が主体的に十分な情報を提供し、納税者の見解を伝える必要がある一方で、上記の通り関税当局が主体的に「検討」を行うことが必要となると考えられる。

実際には、輸入者及び関税当局による移転価格分析の内容の理解がどこまで及ぶかという問題が手續保障機能の実現の大きな壁となろう。その場合には関税当局が主体的に輸入者による移転価格分析などを真摯に理解し、受諾可能か否かの判断を行う必要があると思われる。また、WCOが指摘するように<sup>(101)</sup>、まずは関税当局が移転価格分析を理解するための、税務当局とのコミュニケーションが必要になると思われる。

#### 4 移転価格税制と関税評価制度における接点に関する結論

上記の通り、実際に行われた取引の価格について、国家間での適正な所得配分、又は関連者と非関連者との課税上の公平を目的として、適切な独立企業間価格の算定方法について追求してきた移転価格税制と、保護主義的な関税評価を取り除くことを主な目的として、使用してはならない取引段階毎の方法論を排除し、貿易円滑化のために「取引価額」を原則的評価方法とすることとなった関税評価制度とでは、制度の目的及び成り立ちは異なる。したがって、制度の目的及び成り立ちが異なるため、両者にその接点を見出すことは困難であるという意見も考えられる。

しかしながら、筆者は、WCOが販売に係る状況の検討テストの解釈の範囲内で移転価

格税制における算定方法が関税評価上どこまで許容できるのかを検討していることについて、次の通り理解したい。すなわち、課税上の公平を求める移転価格税制によって算出された独立企業間価格を企業が採用して取引を行う場合、自由貿易主義を標榜し、各加盟国による恣意的な関税評価を禁止し、現実に行われた取引価額をできるだけ尊重すること(私的自治の尊重)が公正・公平であるとしている関税評価協定がそれを受諾できる「余地」があり、そこに移転価格税制と関税評価制度の接点があると考えられるのである。そして、関税評価協定が移転価格税制によって算出された取引価額を受け入れる「余地」を、法解釈的には関税評価協定1条2項(a)における販売に係る状況の検討テストに求めるのである。この規定は、いわば移転価格税制と関税評価制度を結びつける緩衝材としての役割を与えられていると考えられる。

産業界からの、法人税及び関税の双方の要求を満たすことについての困難性、異なる当局が異なるルールを適用することから生じる複雑性とコストについての懸念を背景に、移転価格税制と関税評価制度を結びつける手段として、販売に係る状況の検討テストを手段として位置付けるWCOの方向性は、現実的で正しい道筋なのではないかと考えられるのである。WTO/WCOが当該テストについての解釈を移転価格税制の議論を受けた形で明確にすることによって(機能・リスクへの言及、営業利益をベースとしたTNMMの受諾等の)移転価格税制分析を受け入れる努力が行われている。

(101) World Customs Organization, *Supra* note 19 at 69-70.

その根底にあるのは、関税評価が非関税障壁として認識され、ともすると保護主義的になりがちな各国の関税政策、及び関税当局の執行をできるだけ排除し、貿易を円滑化し当該関税評価が貿易の障壁にならないようにするという基本的な考え方である。移転価格税制に基づいて設定された取引価額が関税当局に販売に係る状況の検討テストにおいて、受け入れられるか否かの判断基準が明確になれば、国際取引における納税者の法的安定性及び予測可能性が高まるであろう。

## V 結びに代えて—若干の問題点の指摘

我が国においては、販売に係る状況の検討テストは、関税定率法基本通達4-19に規定されている。その内容は概ね関税評価協定と同様のものであるが、同じく輸入貨物の価格が特殊の関係によって影響を受けているか否かの判定を行う「検証価額による立証」が関税定率法4条2項但し書で規定されているのと対照的である。通商政策の側面と租税としての側面を持ち合わせる関税においては、WTO体制の下での制約と一方で租税法律主義による制約を受けることになる。販売に係る状況の検討テストが通達で定められている状態は、協定を国内的に実施に移すための国内法が存在しないという意味での関税評価協定と関税定率法との消極的抵触<sup>(102)</sup>が生じている状態であると考えられ、租税法律主義の内容である課税要件法定主義及び手続的保障原則からすれば、当該協定の内容については、法令で規定されるべきであろう。国際協調主義の尊重と租税法律主義の要請との均衡の観点からも法律で規定されるべきと考えられる。なぜなら、販売に係る状況の検討テストに違反することを争うとした場合、法律に規定されてい

ない場合には、納税者が必ずしも司法手続において関税評価協定違反を問えるとは限らないからである<sup>(103)</sup>。販売に係る状況の検討テストは、納税者の権利保護、手続的保障の観点から重要であり、また、今後も重要性を増していくであろう。その意味でも法令で規定し、具体的な解釈基準を通達で示していくことが望ましい。

また、先進国だけではなく、発展途上国にも移転価格税制の執行が広がってきている状況においては、販売に係る状況の検討テストを参考に、移転価格税制における「所得移転の蓋然性の判断」の国際的な導入について検討してもよいように思われる。関税評価協定上の販売に係る状況の検討テストは、いわば、関税評価に課税上の問題があるか否かの蓋然性を判断するテストであるがそれを多国間条約である関税評価協定で詳細に規定している。一方、移転価格税制においては、租税条約の特殊関連企業条項に「所得移転の蓋然性の判断」は規定されておらず、国内法でも規定されていない。我が国の移転価格調査においては具体的な独立企業間価格算定方法の適用の前に、「所得移転の蓋然性の判断」が実務上行われており、それを制度として具体化することが納税者の権利保護、適正手続の保障の観点からは有用であり、今後検討に値すると思われる。特に、移転価格税制の執行の手続は

(102) 移転価格税制における租税条約と国内法との間の消極的抵触について、谷口・前掲掲(49)81頁参照。

(103) 近時、豚肉の差額関税制度について、WTO農業協定の直接適用を否定する判決が出ている。この問題について、さしあたり、岡部克則「判批」ジュリスト1479号286頁(2015年)参照。また、移転価格の課税について通達に定める所得移転の蓋然性の手続を要しないとした事例として、大阪高判H22・1・27税資260-14(順号11370)参照。

各国でそれぞれ異なることから、できれば多国間条約又は二国間租税条約において（あるいは少なくとも OECD 移転価格ガイドラインにおいて）、「所得移転の蓋然性の判断」に関するテストを設けることは、法的安定性、予測可能性の観点から税務当局にとっても納税

者にとっても有益であろう。また、法的安定性の要請と私的自治の尊重とが相互に対立し合う関係にある移転価格税制において、それらを両立させることに大いに寄与すると考えられるのである。