

## 論 説

# 移転価格税制における課税要件事実の 認定プロセスに関する一考察

河野良介  
(弁護士)

### 目 次

- I はじめに
- II 移転価格税制における課税要件事実の概要
  - 1 基本構造
  - 2 移転価格税制における課税要件事実の認定手法の特徴
  - 3 相互協議が行われる場合の論点
- III 国外関連取引に関する論点
  - 1 国外関連取引の意義
  - 2 国外関連取引の一体的評価の可否
- IV 最適方法ルールに関する論点
  - 1 最も適切な方法の意義
  - 2 最も適切な方法であることの主張立証責任
- V 独立企業間価格の算定方法に関する個別論点
  - 1 総論
  - 2 国際的事業再編
  - 3 取引単位営業利益法
- VI おわりに

## I はじめに

我が国の移転価格税制は、昭和61年の税制改正で導入され、その後たびたび改正され現在に至っており、現行法令上は、租税特別措置法（以下「措置法」という。）66条の4及び租税特別措置法施行令（以下「措置法施行令」という。）39条の12を根拠として移転価格課税が行われることとなる。法人が国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は法人が国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を越えるときは、国外関連取引は独立企業間価格で行われたとみなされ課税対象となることから<sup>(1)</sup>（措置法66条の4）、移転価格税制における課税要件を検討する上での本質的課題は独立

企業間価格をいかに算定するかということである。

この点について、平成23年度税制改正により、独立企業間価格の算定に関する従来の原則であったいわゆる「基本三法優先の原則」が廃止され、代わって「最も適切な方法」により独立企業間価格を算定するという原則（以下「最適方法ルール」という。）を導入する旨の大幅なルール改正が行われたのは記憶に新しいところである。最適方法ルールに基づき独立企業間価格を算定するに当たっては、国外関連取引の内容及び国外関連取引の

(1) 我が国の移転価格税制は、国内取引には適用されず、かつ法人間の取引に限って適用されることになる。

当事者が果たす機能その他の事情を勘案することとされているが（措置法66条の4第2項）、政省令レベルでは「最も適切な方法」を選択するためのより詳細な基準は規定されておらず、租税特別措置法関係通達（法人税編）（以下「措置法通達」という。）66の4(2)－1等が上記の点に関する解釈を具体化しているに過ぎない。今後、最適方法ルールを前提とする新しい制度のもとで移転価格事案が訴訟で争われることになった場合には、特定の独立企業間価格算定方法が「最も適切な方法」に該当することについての主張立証責任の所在等が正面から問題とされることになるであろう。

本稿は、以上のような移転価格税制の抜本的な改正が行われたことを踏まえ、「最も適切な方法」の認定方法をはじめとする「移転価格税制における課税要件事実の認定プロセス」に関する諸問題を検討することをテーマとするものである。上記問題を検討するに当たっては、①国際的事業再編が行われる場合において従前から指摘されてきた独立企業間価格算定の困難性の問題、②最適方法ルールのもとで適用機会が増加することが予想される取引単位営業利益法に関する問題等についても併せて考察することにより、問題の本質

に迫りたい。

ところで、移転価格税制に関する裁判例、裁決を検討すると課税処分が取り消されているものが一定数存在しており<sup>(2)</sup>、さらに、報道発表による限り、異議申立手続段階で移転価格課税が部分的に取り消されているものも存在するようである<sup>(3)</sup>。また、移転価格課税事案について、相互協議が合意に達したため二重課税が排除されることになる旨のプレスリリースが公表されるのをたびたび目にするところがある。さらに、ある企業は、移転価格課税リスクがあることを認識して、当局による課税処分を受ける前に事前確認の申出を行っている可能性もある。

このように、移転価格問題を最終的に解決するための手続には様々なものがあるが、それぞれの手続において移転価格税制に関する課税要件事実の認定プロセスは必ずしも統一されているとは思われず、このような不統一が生じる原因について手続的側面から分析するとともに、そのような不統一が株主等の企業のステークホルダーに及ぼす影響についても併せて検討しておくことに一定の意義があるように思われる。

そこで、本稿では、課税処分取消訴訟における問題点の整理のみならず、①確定申告か

(2) 代表的なものとして、①原処分庁が採用した独立企業間価格算定方法が再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法に該当しないと判示されたアドビ事件高裁判決（東京高判平成20年10月30日（裁判所HP））、②審査請求において、原処分庁が採用した独立企業間価格算定方法である残余利益分割法の適用に関して、基本的利益の算定方法の一部に誤りがあり、さらに残余利益の分割ファクターの評価にも一部誤りがあるとして原処分の担当部分が取り消されたTDK事件裁決（平成22年1月27日国税不服審判所裁決）が挙げられる。

(3) 例えば、2012年4月6日付の武田薬品工業株式会社のニュースリリースでは、過去に受けた更正処分について、日米課税当局間の相互協議が合意に至らず終了した後、一旦中断していた異議申立手続を再開して正当性を主張した結果、原処分により更正された所得金額1,223億円のうち977億円を取り消す異議決定書を受領したことが公表されている。この点については、同社HP（[https://www.takeda.co.jp/news/2012/20120406\\_4888.html](https://www.takeda.co.jp/news/2012/20120406_4888.html)）[最終確認日：2013年9月20日]参照。

ら移転価格調査を経て更正処分に至るまでの段階、②更正処分後に相互協議の申立あるいは審査請求等の不服申立が行われる段階、及び、③事前確認の申出が行われる段階において「移転価格税制における課税要件事実の認定」に当たって特に留意すべき点についても、それぞれ関連項目にできる限り反映させるよう配意する。

なお、本稿は、筆者の個人的見解を述べるものであって、筆者が現在所属し、又は過去に所属したことのある組織の見解ではないことを申し添える。

## II 移転価格税制における課税要件事実の概要

### 1 基本構造

課税要件とは、一般に、「納税義務の成立要件、すなわち、それが充足されることによって納税義務の成立という法律効果を生ずる法律要件」と定義され、「各租税に共通の課税要件として、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準および税率の5つがある」とされるが<sup>(4)</sup>、移転価格税制の基本的課税要件（納税義務の成立要件）は措置法66条の4第1項に規定されているものと評価できる。措置法66条の4第1項によれば、法人が、国外関連者との間で、資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引（以下「国外関連取引」という。）を行った場合に、当該国外関連取引について、法人が国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は法人が国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を越えるときは、国外関連取引は独立企業間価格で行われたとみなされ、これにより、法人の所得が計

算されるという効果が生じることになるからである。

移転価格税制の課税要件の全要素について、逐一、分析的に検討することは紙幅の関係から困難であるため、以下では、措置法66条の4第1項の規定振りから、①国外関連取引が存在すること、及び、②当該国外関連取引について支払を受ける対価の額又は支払う対価の額が独立企業間価格と相違していることが、法人税の課税物件たる所得に関連する法律要件となっており、移転価格税制における課税要件（納税義務の成立要件）の最も重要な要素であると評価される点に着目して検討を進めることとしたい。

ところで、課税要件事実という概念の把握の仕方は、論者によって区々であるように思われる。例えば、課税要件事実とは、課税要件に包摂されるべき事実をいい、課税要件要素としての類型的事実に該当する個々の具体的事実（いわゆる「ナマの事実」）を意味する事実的概念であるとする有力な見解がある<sup>(5)</sup>。これに対して、「租税法の規定においては、各税法の階層ごとに具体的事実と抽象的な事実が課税要件（法律要件）として定められている」ことを前提に、「これら具体的事実と抽象的事実（評価的要件）を捉えて課税要件事実という」とする見解も存するところである<sup>(6)</sup>。いずれにしても、規範的要件（評価的要件）に係る課税要件事実を評価そのもののレベルで捉えるか、それとも評価を

(4) 金子宏『租税法（第18版）』（弘文堂、2013年）142頁。

(5) 谷口勢津夫『税法基本講義（第3版）』（弘文堂、2012年）50頁参照。

(6) 小柳誠「租税訴訟における立証責任—裁判例の検討を通じて—」税大論叢50号（2006年）334頁。

根拠付ける（あるいは障害する）個々のナマの事実レベルで捉えるかについては見解が分かれるところであるように思われる。この点については、上述の後者の見解に従えば、評価的要件が比較的多く用いられる移転価格税制との関係においても、評価的要件（「準ずる方法」、「最も適切な方法」といった要件）を具体的に根拠付ける個々の事実関係自体については、課税要件事実と捉えないように思われる<sup>(7)</sup>。

後述するとおり（本稿Ⅳ2参照）、課税処分取消訴訟においては、納税者に過度の主張責任ないし証明責任の負担を課すことを防ぐためにも、評価的要件については、評価的要件に該当すること自体を主要事実と捉えた上で国の主張立証責任の対象とすべきであると解されるところ、事実認定のプロセスは各手続間でできる限り統一されるのが望ましいという観点からすれば、課税要件事実を上記主要事実と一致することを前提に事実認定を行うのが合理的といえる。

したがって、本稿では、①課税要件事実と課税処分取消訴訟における主要事実是一致すること、及び、②評価的要件については、課税要件事実、主要事実ともに、評価的要件該当性という評価レベルを捉えて認定すべきであることを前提とする立場に立つものとす

る。

次に、従前の論点を整理するために、平成23年度税制改正前の措置法における課税要件の建付けを簡単に検討しておく、改正前措置法66条の4第2項は、①棚卸資産の売買取引については、基本三法<sup>(8)</sup>、基本三法に準ずる方法及びその他政令で定める方法<sup>(9)</sup>を、②棚卸資産の売買取引以外の取引については、基本三法と同等の方法<sup>(10)</sup>、基本三法に準ずる方法と同等の方法及びその他政令で定める方法と同等の方法<sup>(11)</sup>を規定していたが、これらの各種独立企業間価格の算定方法に係る優先順位としては、基本三法又は基本三法と同等の方法が、上記の取引の分類に応じてそれぞれ規定される「それ以外の方法」に優先するという（基本三法優先の原則）が規定されるのみであった。逆に言えば、基本三法内での優先順位あるいは基本三法以外の方法内における優先順位については、改正前措置法において特段の根拠規定が置かれていなかったものであるが、このような場合の優先順位について一定の判断を示した裁判例も存在することに留意しなければならない<sup>(12)</sup>。

これに対して、平成23年度税制改正に伴い措置法66条の4が改正された結果、基本三法優先の原則は廃止され、独立企業間価格は、国外関連取引が「棚卸資産の販売又は購入」

(7) 小柳・前掲注(6) 335頁（脚注45）によれば、広告宣伝費用該当性につき、評価の前提となる具体的事実を課税要件事実と考えることもできるとしながらも、当該解釈を導くことが議論の対象となりうることから、課税要件事実が「広告宣伝費用に該当しないこと」の段階で捉えるものとされている。

(8) 基本三法とは、独立価格比準法、原価基準法及び再販売価格基準法を指す。

(9) その他政令で定める方法とは、取引単位営業利

益法、取引単位営業利益法に準ずる方法及び利益分割法を指す。

(10) 基本三法と同等の方法とは、独立価格比準法と同等の方法、原価基準法と同等の方法及び再販売価格基準法と同等の方法を指す。

(11) その他政令で定める方法と同等の方法とは、取引単位営業利益法と同等の方法、取引単位営業利益法に準ずる方法及び利益分割法と同等の方法を指す。

という取引類型に該当するかそれ以外の取引類型に該当するかに応じて定める方法のうち、最も適切な方法により算定した金額でなければならないという最適方法ルールが新たに導入された（改正後措置法66条の4第2項）。

したがって、改正後措置法66条の4のもとでは<sup>12)</sup>、①納税者あるいは課税庁が採用したある独立企業間価格算定方法が、前提となっている国外関連取引との関係で、最も適切な方法に該当するといえるかどうかを検討すること（最適方法ルールの充足の有無）、及び、②最適方法ルールを充足しているとして、選定された算定方法について規定する法令上の要件<sup>13)</sup>の解釈を行いつつ、当該要件を充足する事実を認定して独立企業間価格を算定することが、移転価格税制における課税要件事実の認定に係る基本的なプロセスであると評価できる。なお、我が国の移転価格税制関連法令は、国外関連取引が棚卸資産の売買取引である場合を原則形として各種算定方法

を規定しており、国外関連取引が棚卸資産の売買取引以外である場合には、「同等の方法<sup>14)</sup>」を適用するという形で、算定方法を明確に区別していることなども踏まえると、措置法改正の前後を問わず、国外関連取引を的確に認定することが独立企業間価格算定に当たっての基礎となっていることに留意する必要がある。

## 2 移転価格税制における課税要件事実の認定手法の特徴

我が国の移転価格税制について考察する限り、措置法、措置法施行令といった法令のみからは、独立企業間価格を算定するための実務上有用な基準を、個別具体的に把握し得ないという側面があり、措置法通達、移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）（以下「事務運営指針」という。）、事務運営指針の別冊「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集<sup>15)</sup>」（以下「参考事例集」という。）、OECD移転価格ガイドライン<sup>16)</sup>と

12) 例えば、「課税庁側の主張する独立企業間価格の算定方法が措置法66条の4第2項の規定に適合し、これにより算出される独立企業間価格の数値にも合理性が認められる場合には、これよりも優れた算定方法が存在し、算出される数値にもより高い合理性が認められることについての主張・立証がない限り、課税庁側の主張する独立企業間価格に基づく課税について、これを違法ということはできないものというべきである」（下線は筆者による。）と判示した裁判例がある（東京地判平成18年10月26日訴月54巻4号922頁）。なお、上記下線部については、客観的証明責任を転換したのではなく、現実の立証の必要性が納税者に移動したことを判示したに過ぎないと見るべきとの見解もある（太田洋ほか「タイパーツ移転価格課税事件東京地裁判決の検討」国際税務30巻10号（2010年）121頁参照）。

13) 改正後措置法の規定は、平成23年10月1日以降

を開始する事業年度分の法人税に適用される。

14) 独立企業間価格の算定方法に係る要件は、基本的な枠組みが、措置法66条の4第2項1号、2号で規定され、さらに、独立価格比準法を除いては、措置法の委任を受けて、より詳細な要件が措置法施行令39条の12第6項ないし8項において規定されている。改正前の法令と比較すると、利益分割法が比較利益分割法、寄与度利益分割法、残余利益分割法という類型ごとに措置法施行令で規定されるに至ったこと（同等の方法も同様）、上記各利益分割法についてそれぞれ「準ずる方法」という方法が設けられたことが、主な変更点である。

15) 前掲注(2)のアドビ事件高裁判決では、基本三法と同等の方法につき、「それぞれの取引の類型に応じて、基本3法と同様の考え方に基づく算定方法を意味するものと解される」と判示されている。

いった、法源とはいえない行政内部の指令やガイドライン等によって、法令の解釈指針が示されるなどしている。いずれにしても、移転価格税制の課税要件について規定する措置法66条の4及び措置法施行令39条の12は、行為規範としての側面<sup>(16)</sup>はあるにせよ、当該規定内容だけでは、実務において独立企業間価格を算定するのは困難であるという点で、行為規範としての機能は必ずしも十分とはいえず、一定の範囲で、措置法通達等が移転価格税制における行為規範としての役割を事実上果たしているとの評価も可能であるように解される。

もとより、移転価格実務において措置法通達及び事務運営指針等が果たす役割の重要性は否定されるべきではないものの、運用次第では、これらが当局側の規範として適正な法令解釈から離れて一人歩きするリスク（課税時）、行為規範として納税者を不利に誘導す

るリスク（申告時ないし修正申告時）が少なくとも抽象的には存在するものと解され、このようなリスクに対して租税法律主義の観点からいかに歯止めをかけるかという視点を持つことが、移転価格税制を検討する上で重要な意義を有する<sup>(19)</sup>。

さらに、移転価格税制においては、経済分析の重要性が指摘されているが、経済分析を重視するあまり経済的実質に依拠し過ぎて、本来あるべき課税要件事実の認定手法から逸脱した課税が行われるとすれば本末転倒であり、経済分析も課税要件事実の適切な認定という目的を達成するための手段であるという整理が必要である。

なお、平成23年度税制改正における移転価格税制の見直しに伴い、最適方法ルールを採用以外にも、利益分割法の明確化、独立企業間価格幅（レンジ）の取扱いの明確化、シークレットコンパラブルの運用の明確化が併せ

(16) 事務運営指針1-3によれば、参考事例集は、一定の前提条件を置いた設例に基づいて移転価格税制上の取扱いを取りまとめたものとされており、類似の事例であっても、前提条件が異なることにより移転価格税制上の取扱いが異なる可能性があることも示唆されている。

(17) 事務運営指針1-2(3)によれば、「移転価格税制に基づく課税により生じた国際的な二重課税の解決には、移転価格に関する各国税務当局による共通の認識が重要であることから、調査又は事前確認審査に当たっては、必要に応じOECD移転価格ガイドラインを参考にし、適切な執行に努める」とされている。

(18) 谷口・前掲注(5) 48頁によれば、課税要件法の実現は、常に裁判を前提としなければならないわけではなく、現行法においては、課税要件法の実現は、第一次的に、原則として納税義務者及び税務官庁の双方又は一方の行為にかからしめられていることからすれば、課税要件法の行為規範としての性格は否定できないとされている。

(19) 今村隆「移転価格税制における独立企業間価格の要件事実」税大ジャーナル12号（2009年）36-37頁は、「移転価格税制の課税実務は、もちろん措置法66条の4にその根拠を置くことはいうまでもないが、その他にも通達等も多く出され、これらによって形成されたいわばソフト・ローといてもいい分野である」とした上で、さらに続けて「移転価格税制における要件事実論を検討するに当たっては、これらソフト・ローも反映させたものでなければ、形式的で中途半端な要件事実論になってしまうおそれがある」と指摘している。たしかに、移転価格関連訴訟において、特定のソフト・ローの合理性が確認され、措置法66条の4及び措置法施行令39条の12において規定される課税要件の解釈において斟酌される可能性はあるが、例えば通達や事務運営指針に法源性がないのはいうまでもなく、通達等の内容が、課税要件解釈に当然の前提として反映されるということには必ずしもならないように思われる。

て行われた。上記の明確化は、2つの異なる視点に基づき整理しておくことが有用である。

まず、利益分割法の明確化については、改正前に措置法通達<sup>20)</sup>に定めがあったに過ぎなかった比較利益分割法、残余利益分割法が、措置法施行令レベルの規定に格上げされ、比較利益分割法、寄与度利益分割法、残余利益分割法がそれぞれ改正後措置法施行令39条の12第8項1号イ、ロ、ハにおいて明示されるに至っている。措置法改正前の枠組みにおいて、改正前措置法通達は残余利益分割法の直接の根拠規定とはなり得ず、改正前措置法施行令39条の12第8項の解釈の範囲内においてのみ残余利益分割法の適用が認められるとの見解もあったところであるが<sup>21)</sup>、比較利益分割法、残余利益分割法は、上記改正後は明確に法令上の根拠が認められることになった。かかる例からもわかるとおり、移転価格課税を検討するに当たっては、まずは必ず法令に根拠を求める必要があり、実質的に通達等のみに基づいて課税が行われることのないようにする必要があるという視点が重要である。

2番目の視点として、独立企業間価格幅（レンジ）の取扱いの明確化、及びシークレットコンパラブルの運用の明確化については、法令に新たな規定が設けられたわけではなく、措置法通達、事務運営指針でこれらの

事項に関する定めが新たに設けられたに過ぎないという点が重要である<sup>22)</sup>。独立企業間価格幅が認められるかといった問題や、シークレットコンパラブルに基づく課税処分が適法といえるかという問題は、平成23年度税制改正前から訴訟でも争いになるなど、移転価格税制上の懸案事項であった。このような重要な事項が、措置法施行令ではなく、取扱いのないし運用の「明確化」として、措置法通達ないし事務運営指針に置かれたことをどのように評価するかといった問題意識を持つことは、移転価格税制における課税要件事実を認定する上で有益であろう。独立企業間価格幅（レンジ）の問題については、本稿のV3(3)において、取引単位営業利益法との関係で若干の考察を行う。

なお、移転価格税制関連の課税処分取消訴訟において、主張立証責任の所在も踏まえながら、主要事実（要件事実）をいかなるレベルでどのように認定していくかについては、上述のとおり、課税要件事実の認定にも関連する問題であり、以下の個別論点において適宜検討を行うこととする<sup>23)</sup>。

### 3 相互協議が行われる場合の論点

#### (1) 更正処分後の相互協議

二国間相互協議の申立を前提として更正処分が行われる場合であっても、措置法66条の

20) 改正前措置法通達66の4(4)－4・5。

21) 藤枝純「残余利益分割法をめぐる実務上の諸問題」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010年）684頁参照。なお、かかる見解は、租税法主義という租税法の基本原則からすれば、措置法通達、事務運営指針及び参考事例集はいずれをとっても残余利益分割法の根拠規定となりうるものではないことを強調している（同書681、682頁参照）。

22) 改正後措置法通達66の4(3)－4は、独立企業間価格幅について、「国外関連取引に係る比較対象取引が複数存在し、独立企業間価格が一定の幅を形成している場合において、当該幅の中に当該国外関連取引の対価の額があるときは、当該国外関連取引については措置法第66条の4第1項の規定の適用はないことに留意する」と定めている。シークレットコンパラブルの運用の明確化については、事務運営指針2－5参照。

4に基づいて更正処分を行う以上、移転価格調査の結果に応じて、措置法ないし措置法施行令に掲げられた要件を充足する形での課税要件事実の認定が行われるべきことはいうまでもない。ところが、租税条約締約国間の課税権の配分を基本的な目的として行われる相互協議においては、更正処分を行った締約国側においても一定の譲歩を行わない限り合意が成立しないことが予想される。そして、一定の譲歩により相互協議の合意が成立した場合には、相互協議の合意内容と国内法令上の課税要件との関係が問題となるが、我が国の課税が独立企業基準を超える内容のものである場合には、当該課税につき我が国で減額更正を行う旨の合意を成立させることができることから<sup>24)</sup>、合意に当たり租税条約の特殊関連企業条項に規定する独立企業基準に従っている限り、国内法令の課税要件は条約による制限を受けるものと解される。したがって、この限りにおいて、移転価格の課税要件事実は、結果的には、条約上の独立企業基準に基づいて認定されている形になる。

ここで留意しなければならないのは、更正処分時において、更正処分の内容が明らかに我が国の関連法令に係る課税要件を充足していないと認識される場合に、①そもそも相互協議の申立を行うべきか否かという点、さら

には、②相互協議の申立を行ったとして、締約国間でまとまった合意条件（仮合意）を納税者として受入れるべきか否かという点である。

最初の点については、相互協議は、移転価格課税による二重課税を排除する手段としては最も優れた手段であるといえることから、仮に課税処分の内容には満足できなかったとしても、二重課税の排除を目的として、相互協議の申立を行っているのが現状であるように思われ、相互協議の申立を行うことに一定の合理性が認められる場合が多いように思われる。

2番目の点については、相互協議の結果、締約国間で合意条件が仮合意としてまとまった場合に、かかる仮合意を納税者が受諾すれば<sup>25)</sup>、理論的には、上述した枠組みの範囲内の問題として処理される結果、条約上の独立企業基準に基づいて課税要件事実の認定が行われ、我が国でも職権減額更正が行われて事案が終結するように思われる。以上のような実務処理は、国内法令、租税条約いずれの観点からしても、特に手続的な違法は存在しないように思われる。

しかしながら、仮に国内争訟手続で争った場合は、更正処分の全部又は大部分が取り消される蓋然性が高いような事案においては、

23) このような検討は、移転価格税制関連法令の裁判規範的側面に関する検討として位置付けることができるように思われる。ただし、谷口・前掲注(5)では、課税要件法は、納税義務の内容の判定基準としての裁判規範とみることができるとしつつも、上記でいう裁判規範が、課税要件法を解釈により、立証責任の分配という視点を踏まえて再構成するところの「裁判規範」とは区別して用いられている点に留意する必要がある（同書48、49頁参照）。

24) 大橋時昭「相互協議を巡る諸問題—移転価格課税に係る協議を中心として—」税大論叢44号（2004年）43頁参照。

25) 相互協議手続きについて（事務運営指針）18によれば、「庁相互協議室は、相手国等の権限ある当局と合意に至ると認められる状況となった場合には、合意に先立ち、合意案の内容を文書で申立者に通知するとともに、申立者が当該合意内容に同意するかどうかを申立者に確認する」とされている。

合意条件（仮合意）の内容や両国間の税率差にもよるが、仮合意の内容に同意せずに、国内争訟で課税処分の取消しという結論を得る方が、企業グループ全体のキャッシュフローの観点からは有利である場合も存在するように思われる<sup>26)</sup>。このような場合、手続の選択によって、結果的に、株主等のステークホルダーの利益に影響を与える可能性があることは否定できない<sup>27)</sup>。後述するとおり、OECD移転価格ガイドライン（2010年版）は事業再編に関する規定を新たに盛り込むなどしているが、我が国の法令が必ずしもOECD移転価格ガイドラインの規定内容に追いついていない側面があり、このような場合に、OECD移転価格ガイドラインに依拠することにより我が国法令の解釈の限界を超えるような課税が万一行われるような場合には、上述の懸念が顕在化する可能性がある。

なお、更正処分に伴う二重課税は相互協議を通じて排除すれば足りるという発想で仮に更正処分が行われると、更正処分段階での独立企業間価格の算定に関する課税要件事実の認定が必ずしも適切には行われない可能性がある。かかる場合、相互協議が合意に至らず最終的に訴訟等での移転価格問題の解決が模索されるならば、最終的に課税要件事実（主要事実）の認定がやり直される可能性がある。そして、このような事態は、国側に一種

の不経済をもたらす可能性がある一方で<sup>28)</sup>、納税者側にも、納税者に有利な結論が仮に得られたとしても、移転価格問題の最終解決に長い年月と多額の費用がかかるという負担を負わせることになる。このような観点からすれば、相互協議の申立が予定されている事案であっても、移転価格課税においてできる限りの確な課税要件事実の認定が行われるよう、移転価格調査の段階から、納税者と課税庁が議論を尽くしておくことが重要であるように思われる。

## (2) 事前確認

事前確認制度とは、納税者が、移転価格課税リスクを避けるために、税務当局に対して、国外関連取引の全部又は一部である確認対象取引、独立企業間価格の算定方法及びそれが最も合理的であることの説明を行いつつ移転価格上の問題がないか確認を行うことを求め、これに対して税務当局が、「最も合理的と認められる独立企業間価格の算定方法及びその具体的内容等」について確認を行う手続である<sup>29)</sup>。

事前確認制度は法令上の根拠を持たず、現在では、事務運営指針の第5章に特別の定めが置かれている。確認法人が事前確認を受けた国外関連取引である確認取引について、確認事業年度において事前確認の内容に適合し

26) 例えば、相手国が低税率国であり、かつ、仮合意の段階で我が国における課税処分の減額の程度が予想以上に小さいことが判明しているような場合等が考えられる。

27) ただ、このような検証を行うためには、審査請求や訴訟での展開等がある程度予測した分析が必要となるため、実際の事案において当該検証を具体的にどのように行って経営判断につなげていくかが、重要な課題となるように思われる。

28) 国側が訴訟で敗訴した場合は、当初の課税要件事実の認定が誤りであったことに関連して、多額の還付加算金を支払わなければならないことになる。

29) 移転価格税制に基づく更正処分が過去事業年度について行われるのに対して、事前確認制度は、過去事業年度への遡及適用（ロールバック）が行われる場合を除けば、基本的に将来事業年度における移転価格問題の確認となる。

た申告を行っている場合には、当該取引は独立企業間価格で行われたものとして取り扱われる（事務運営指針5-16）。そこで、税務当局が確認した「最も合理的と認められる独立企業間価格の算定方法及びその具体的内容等」に基づき確定申告が行われた場合に、当該申告内容は、我が国の移転価格税制における課税要件を充足しているのかどうかが一応問題となり得る<sup>30)</sup>。

この点について、事前確認には、納税者が一方の当局に対してのみ確認を求めるユニラテラルAPAと、国外関連者所在地国の当局に対しても確認を求めるバイラテラルAPAがあることから、場合を分けて整理をする必要がある。

ユニラテラルAPAの場合は、我が国の税務当局との間でのみ確認を行うことから、事前確認及び当該確認に基づく申告においては、我が国の法令に規定される課税要件を充足する独立企業間価格の算定方法であることが本来求められているといえる。さらに、事前確認の対象は「最も合理的と認められる独立企業間価格の算定方法及びその具体的内容等」と定められているが、平成23年度税制改正後の措置法が適用される場合においては、選定される独立企業間価格算定方法は「最も

適切な方法」であることが要求されている。この点について、「最も合理的と認められる独立企業間価格の算定方法」という事前確認の要件は、「最も適切な方法」という要件とは本来異なった意味を与えられているものとは思われるが、現行法令のもとでは、「最も適切な方法」と読み替えて事前確認の運用がなされるのが、移転価格税制における課税要件事実の統一的認定という観点からは望ましいように思われる<sup>31)</sup>。

これに対して、バイラテラルAPAは、相互協議を伴うものであることから、国内法に準拠して行われる移転価格調査とは異なり、より柔軟性の高い移転価格手法が認められる可能性があるといわれており、実際にも、①我が国に取引単位営業利益法が導入される以前の段階から、米国が提示する利益比準（CPM）法との整合性を確保するために、修正RP法が考案され、粗利益での検証を実質的に営業利益での検証と同等の結果をもたらすような工夫が行われていた点、②米国等と我が国の主張の接点を見出すべく、CPM法と利益分割法のハイブリッド法などが考案・推進されたケースがある点などが指摘されている<sup>32)</sup>。このように、相互協議を伴う事前確認が行われる場合、事前確認に基づく申

30) 事前確認制度のより安定的な運用を目指すためには法令レベルへの格上げを検討したほうがよいとの意見もあろう。ただ、法令レベルで事前確認制度について規定する場合は、事前確認の対象となる事項が措置法66条の4などの現行法令と整合性を確保できるか慎重に検討しなければならないという問題が残るように思われる。

31) 佐藤正勝『移転価格税制の理論と適用—日米両国法制の比較研究—』（税務経理協会、1997年）131頁によれば、「最も合理的な方法」については、個別事案の固有の事情に応じて、合理的な方

法は具体的には異ならざるを得ないとした上で、一般的、抽象的な定義しかできないものの、結局国外関連取引との間に調整すべき差異項目が少なく、また当該調整をより合理的に行いうる取引を比較対象取引とする算定方法が採用されることになると指摘されている。なお、かかる指摘は、基本三法優先の原則の適用がある時代に行われたものである点に留意する必要がある。

32) 森信夫「事前確認手続における経済分析の必要性」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年）468-469頁参照。

告内容では、厳密に言えば、措置法66条の4、措置法施行令39条の12のもとでの課税要件事実を認定し得ない可能性もあるように思われる。

この点に関しては、事前確認は事実行為に過ぎず、法律上の効果ではないとの考え方による限り、税務当局が信義則上の拘束を受けるという前提のもとで納税者が相互協議の合意に基づく申告（ないし補償調整）を行っている限りにおいて、対税務当局との関係では、実務上、特に問題は生じないように思われる。

ただし、事前確認が事務運営指針において定められ、法律上の根拠を有しない制度であることなども考慮すると、仮に我が国の法令で規定される独立企業間価格算定方法とは完全に異なる算定方法が採用されるようなことがあれば、租税法律主義の観点からも一応問題が生じ得るように思われる<sup>33)</sup>。加えて、我が国の法令が規定する要件からかけ離れた内容の事前確認に基づき申告を行うことは、株主等の企業のステークホルダーとの関係においても、やはり一定の問題が生じ得る<sup>34)</sup>。したがって、バイラテラルAPAは、両国における移転価格リスクを予め排除し得るとい

点で極めて有用な制度であり、柔軟な手続運用が必要であるという側面は否めないものの、バイラテラルAPAに基づく我が国当局の確認内容については、我が国の法令に基づく課税要件事実の認定手法にできる限り近づける努力が行われることが、課税要件事実の統一的認定の観点からも望ましいといえる<sup>35)</sup>。

ところで、措置法66条の4及び措置法施行令39条の12に基づき移転価格課税を行うことに法的安定性が伴わない取引類型に対して、事前確認制度を活用することによって解決する方法が提唱されることがある。例えば、我が国では直接の法令上の根拠を持たず事務運営指針において解釈上の指針が示されているに過ぎない費用分担契約に係る移転価格問題<sup>36)</sup>のうち、予測便益の算定方法とバイ・インの取扱いについては、事前確認制度を活用して解決を図ることが望ましいとする見解がある<sup>37)</sup>。

しかしながら、事務運営指針2-15は、費用分担契約に基づく費用の負担及び持分の取得が国外関連取引に該当することを前提としているものの、その根拠については必ずしも明らかでない部分があるのに加えて、仮に国外関連取引であることが認められたとして

33) 井上博之「移転価格の事前確認制度に関する一考察—二国間の紛争処理としての機能を中心に—」税大論叢36号(2001年)437頁は、「事前確認は、租税法律主義(合法性原則)違反との疑義が生じるおそれが完全には払拭できないので、その批判を回避するためにも法令による制度化が望ましい」旨指摘している。

34) 中里実「資金調達に伴う課税」ジュリスト1445号(2012年)57頁は、移転価格課税における事前確認のように、非公表で裁判所を避けるかたちで問題解決を図ると、企業における代表訴訟のリスク等の問題が生じうることを指摘している。

35) 森・前掲注32)476頁によれば、「合意内容の最終結果だけを一方的に納税者に通知し、例えば具体的にどの比較対象を使用したのかすら納税者に通知されないケースもある」といった問題点が指摘されている。合意内容に係る納税者側の具体的な検証を困難にするこのような運用は、解消していく必要があるように思われる。

36) 事務運営指針2-14ないし2-18に定めがある。

37) 三田村仁「費用分担契約(Cost Contribution Arrangement)に関する一考察」税大論叢49号(2005年)316-317頁参照。

も、費用分担契約における法人の予想便益割合が当該法人の適正な予想便益割合に比して過大であることを根拠にしつつ、最適方法ルールのもとでいかなる独立企業間価格算定方法を適用し得るのか判然としないように思われる。いずれにしても、本問題に対する移転価格税制の適用に当たっての法的安定性を確保するためには、詳細な解釈適用基準の明確化が必要であり、このような明確化が法令レベルで行われない段階において、積極的に事前確認制度の活用が推進されると、厳密な法令解釈を行えば課税の対象とならない取引が、事務運営指針という法源性のない指針によって課税対象となる危険性を孕むように思われる<sup>88)</sup>。

### Ⅲ 国外関連取引に関する論点

#### 1 国外関連取引の意義

国外関連取引とは、前述のとおり、国外関連者との間で行われる資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引のことである。この国外関連取引の認定は、各種の独立企業間価格算定方法に基づき独立企業間価格を算定するための出発点となっており、いかなる範囲の取引を国外関連取引として認定し、移転価格税制を適用するかが実務上重要な課題となっている。例えば、法人がある国外関連者との間で、多種多様な資産の売買取引を行っている場合に、いかなる範囲の資産群を一つの単位として国外関連取引を認定するかは、適切な比較対象取引の選定の可否とも相俟って、最終的には、いかなる独立企業間価格算定方法を最も適切な方法として採用するかという点にも関連してくる重要な問題である。

さらに、国外関連取引という課税要件事実を認定する際に忘れてはならないのは、我が国の移転価格税制上、国外関連取引は現実の取引でなければならず、取引の経済的実質を考慮の上、取引を再構成して事実認定することは認められないということである。この点、OECD移転価格ガイドライン（2010年版）は、「税務当局は、実際の取引を無視したり他の取引と置き換えたりするべきではない」としつつも（パラ1.64）、「例外的に、関連者間取引を行う納税者が採用した仕組を否認することを検討することが、税務当局にとって適切かつ合法的な2つの特別な状況が存在する」とし、①取引の経済的実質がその取引の形式と異なる場合、②取引の内容と形式は同じであるが、取引に関連した取極が、総合的に判断して、商業的合理性のある形で行動する独立企業が行ったであろう取極とは異なり、かつ、実際の仕組が税務当局による適切な移転価格の決定を実務上妨げる場合が上記例外的な場合にあたる（パラ1.65）。

たしかに、事業再編の局面等において安定的に移転価格税制の執行を行うためには、OECD移転価格ガイドラインが指摘する上記例外的な処理が必要になるという現実的な要請もあるが、我が国の移転価格関連法令のもとで実際の国外関連取引を経済的実質や商業的合理性の観点から否認することは租税法律主義の観点からも問題があるように思われる<sup>89)</sup>。法令の厳格な解釈が要求される訴訟等の国内争訟の場面では以上の問題意識に沿っ

<sup>88)</sup> なお、費用分担契約について移転価格税制を適用せず、法人税法22条4項を用いて否認される可能性を指摘するものとして、高久隆太「知的財産と移転価格税制」租税研究709号（2008年）169頁。

た処理がなされるべきであるのは当然として、課税権の配分が問題となる相互協議（事前確認の場合を含む）の場面では、OECD移転価格ガイドラインの規定をベースに交渉せざるを得ないという現実から、例外的に国外関連取引を再構成する余地があるという議論が仮に成り立ちうるとすれば、少なくとも納税者としては、このような各手続における解釈の違いがもたらす効果を踏まえつつ、手続選択について十分な検討を行う必要があるように思われる。

なお、後述するアドビ事件で問題となったように、国外関連取引としては現実の取引を認定しつつも、いわゆる準ずる方法の範囲を拡大解釈することで、実質的には、国外関連取引を経済的実質に従って再構成するのと同様の効果が生じてしまう場合がある。このような場合は、形式的には「準ずる方法」という条文の文言解釈を行っているとはいえ、国外関連取引を経済実質に基づき再構成することは許されないというルールを事実上潜脱する可能性が否定できないことから、「準ずる方法」の解釈は厳格に行わなければならないといえる<sup>39)</sup>。

## 2 国外関連取引の一体的評価の可否

移転価格争訟においては、国外関連取引の範囲を巡って納税者と当局の間で見解の相違が生じやすいところである。

この点につき、措置法通達66の4(4)-1は、独立企業間価格の算定は、原則として、個別の取引ごとに行うと定めながらも、①国外関連取引について、同一の製品グループに属する取引、同一の事業セグメントに属する取引等を考慮して価格設定が行われており、独立企業間価格についてもこれらの単位で算定することが合理的であると認められる場合、②国外関連取引について、生産用部品の販売取引と当該生産用部品に係る製造ノウハウの使用許諾取引等が一体として行われており、独立企業間価格についても一体として算定することが合理的であると認められる場合には、これらの取引を一の取引として独立企業間価格を算定することができる旨定めている。

しかしながら、上記通達の定めは、なぜそのような場合に一体としての取引を国外関連取引と構成できるのかについて明確な根拠を示しているわけではない。さらには、課税庁

39) なお、親子会社間の貸付における利子の水準が問題となった事案（東京地判平成18年10月26日・前掲注12）において、原告は、各貸付が資本金に振り替えられていて実質的に出資と扱うのが相当であることから、移転価格税制の適用はない旨の主張を行ったが、裁判所は、「本件各貸付当時において、タイ国内企業に対する長期固定金利貸付がおよそ経済的合理性のない行為であったということはできず、本件各貸付がおよそ経済的合理性のない行為であったということはできず、本件各貸付はその約定どおり、金銭の貸付取引と評価するのが相当である」と判示した。かかる判示部分

の前提として、本判決は、OECD移転価格ガイドライン（旧版）のpara.1.37に言及しながら、およそ経済的合理性のない行為であったと認められれば、本件貸付を出資と評価することも可能であることを示唆しており、国外関連取引に関する解釈としてはやや疑問が残る。

40) なお、OECD移転価格ガイドライン（2010年版）は、我が国法令のように「準ずる方法」という概念について規定しておらず、取引の再構成を許容することで、全体としてある程度柔軟な解決ができるような建付けになっていると考える余地もあるように思われる。

側はかかる通達に基づき特殊な国外関連取引を認定することにより、個別の取引を国外関連取引とした場合に本来採用し得た納税者にとって有利な独立企業間価格算定方法の使用を阻止し、課税庁側に有利な算定方法を導くことができるという点で、上記通達は恣意的課税につながりやすい側面を有している点にも留意しなければならない。したがって、個別の取引ごとに独立企業間価格を算定するという原則に対する例外はよほどのことがない限り認められるべきではない。

この取引の一体性が争点となったのがいわゆるTDK事件<sup>(41)</sup>である。当該事案では、①国外関連者に対する電子部品の販売取引、②電子部品の完成品の国外関連者からの購入取引及び③無形資産供与取引という3種類の取引に着目して、これらの取引が一体であることを前提に基本三法（あるいは基本三法と同等の方法）を用いることができない場合であるとして残余利益分割法に基づき移転価格課税がなされた。本件判決は、基本三法及び基本三法と同等の方法が適用できるか否かを検討する前提として、上記3種類の取引を一の取引と見るべきか否かについて検討しており、「独立企業間価格の算定は、原則として個別の取引ごとに行うべきであるから、例外的に複数の取引を一の取引と見る場合には、個別の取引で評価するよりもより合理的であるとする理由が必要であるというべきである」とした上で、「請求人グループの行う（事業）

が一体的に営まれている事情は認められるものの、そのことから直ちに本件国外関連取引が一の取引であるとは言えず、基本三法又は基本三法と同等の方法の検討上本件国外関連取引を一の取引と見るべき合理的な理由は認められない」と判断している。このように、審判所が、基本三法又は基本三法と同等の方法の適用可能性を検討する前提として、3種類の取引を一体として評価した上で一体としての国外関連取引について比較可能性を判断するという手法を採用せず、個別の取引ごとに比較可能性を検証すべきという判断を示した点は評価に値する<sup>(42)</sup>。

他方で、同判決は、本件国外関連取引には特殊性があり、当該特殊性を考慮する必要があることを前提に、「このような状況下においては、請求人及び（国外関連者）が価値の高い重要な無形資産を使用して製造した製品と同種又は類似の製品に係る取引をそれぞれの取引の相互関係と同様の関係の下で把握することは現実的に極めて困難であったといえる」と述べた上で、「原処分庁は可能な限りの調査を尽くしているものと評価でき、にもかかわらず適切な比較対象取引を把握することができなかった以上、本件については、基本三法及び基本三法と同等の方法を用いることはできない」との結論を導いている。

本件において、審判所は3種類の個別取引ごとに、納税者が主張する独立企業間価格算定方法をもとに比較可能性の検討を一応行っ

(41) 前掲注(2)における平成22年1月27日国税不服審判所判決。

(42) なお、基本三法優先の原則が廃止された状況で、基本三法の適用の可否を判断する際に機能する一体性に関する上記判決の判断基準がどこまで効果的に活用できるのかという問題はあるが、後

述するとおり、基本三法の優先性は、事務運営指針レベルでは維持されているため、納税者側としては、安易な取引の一体評価に対しては、引き続き、上記判決の判断基準をもって対抗する余地があるように思われる。

てはいるものの、その判断過程で、取引の相互関係が各個別取引における比較可能性の検討にいかなる影響を与えるのか必ずしも十分に検討が行われていないようにも思われ<sup>43)</sup>、むしろ、請求人及び国外関連者の双方が無形資産を有しており、最終製品がこれらの無形資産を使用して製造されている事案においては、個別の取引ごとに比較可能性のある比較対象取引を見つけ出すのは困難であるとの一般化を行っているようにも思われる。

しかし、最終製品が重要な無形資産を使用して製造されているというだけですべての個々の取引についての比較可能性の検証が困難になるという解釈は、やや大雑把であるという印象がある。無形資産の使用が取引における価格や利益率に与える影響度を具体的に検証することができないのかという点を中心に、個々の取引ごとに、比較可能性に関するより精緻な事実認定が必要であるように思われる。

#### IV 最適方法ルールに関する論点

##### 1 最も適切な方法の意義

既に述べたとおり、改正後措置法は最適方法ルールを採用しており、措置法66条の4第2項によれば、独立企業間価格とは、同項各号に定める方法のうち、国外関連取引の内容及び国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、国外関連取引が独立の事業者の間で通常の取引条件に従って行われるとした場合に当該国外関連取引について支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法により算定した金額をいうとされている。この点について、措置法施行令等の政省令はさらに詳細な規定を設けているもの

ではなく、最も適切な方法を認定するための法令上の手がかりは、上述の「国外関連取引の内容及び国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案」という措置法の抽象的な規定に限られるように思われる。

そこで、最も適切な方法という要件を解釈する前提として、我が国の移転価格税制に最適方法ルールが導入された経緯についてまずは整理しておく必要があるが、この点については、①平成22年7月、OECDが、基本三法を利益分割法、取引単位営業利益法といった利益法に対して優先適用するという優先順位が実態に沿わなくなっていること等を背景とした見直しの議論を経て、事案の状況に応じて独立企業原則に一致した最も適切な方法を見いだすことを常に目指す、との考え方を採用したガイドラインの改定を行ったことを前提に、②わが国の移転価格税制においても、こうした国際標準との整合性を確保する観点から、従来の独立企業間価格の算定方法の適用上の優先順位を廃止し、個々の事案の状況に応じて独立企業原則に一致した最も適切な方法を選定することとする仕組みへと改正された、との説明がなされている<sup>44)</sup>。

このように、改正後措置法66条の4第2項における最も適切な方法を解釈するに当たっては、OECD移転価格ガイドラインの改定内容を考慮することも有益であるように思われる。

実際のところ、措置法通達、事務運営指針及び参考事例集は、最も適切な方法を認定す

<sup>43)</sup> ただし、判決の該当部分は墨塗りされている部分が多く、この点についての詳細な分析は困難である点に留意する必要がある。

<sup>44)</sup> 斎須朋之ほか『平成23年版改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2011年）495頁参照。

るためのプロセスについてある程度詳細な定めを置いているが、これらの定めは、概ね、OECD移転価格ガイドラインの改定内容に沿ったものになっているように思われる。

例えば、措置法通達66の4(2)-1は、措置法66条の4第2項の「最も適切な方法」の選定に当たり、同項の「当該国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して」とは、国外関連取引及び非関連者間取引に係る措置法通達66の4(3)-3に掲げる諸要素、並びに、①独立企業間価格の算定方法の長所及び短所、②国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者の果たす機能等に対する独立企業間価格の算定方法の適合性、③独立企業間価格の算定方法を適用するために必要な情報の入手可能性、④国外関連取引と非関連者間取引との類似性の程度を勘案することをいうものとしている。以上は、最も適切な方法の選定に当たって着目すべきポイントについて一般的な見地から定めたものといえるが、かかる定めは、OECD移転価格ガイドライン(2010年版)のpara2.2と親和性がある内容となっている。

さらに、事務運営指針3-2は、独立企業間価格の算定方法のうち、取引の価格を直接比較する独立価格比準法は、独立企業間価格を最も直接的に算定することができる長所を有し、また、売上総利益に係る利益率に基づき算定された価格を比較する再販売価格基準法及び原価基準法は、独立価格比準法に次いで独立企業間価格を直接的に算定することができる長所を有することを前提に、最も適切な方法の選定に当たり、措置法通達66の4(2)-1の(1)から(4)までに掲げる点等を勘案した結果、最も適切な方法の候補が複数ある場合

において、独立価格比準法の適用における比較可能性が十分であるとき(差異調整を行う必要がある場合は、差異調整を行うことができるときに限る)には、上記の長所により独立価格比準法の選定が最も適切となり、また、独立価格比準法を選定することはできないが、再販売価格基準法又は原価基準法の適用における比較可能性が十分であるときには、上記の長所により再販売価格基準法又は原価基準法の選定が最も適切となることに留意すべき旨定めている。

このように、事務運営指針レベルでは、最も適切な方法の候補が複数ある場合においては、基本三法の長所を重視し、比較可能性あることを条件として、基本三法が最も適切な方法となることを前提にしている。上記事務運営指針3-2の定めは、最適方法ルールについて、OECD移転価格ガイドライン(2010年版)よりも一步踏み込んだ解釈を行っているようにも思われる。OECD移転価格ガイドライン(2010年版)のpara2.3は、伝統的取引基準法の長所を指摘しながらも、伝統的取引基準法と取引単位利益法が同等の信頼性を持って適用可能な場合には、伝統的取引基準法の方が取引単位利益法よりも望ましいことを示唆しているに過ぎず、伝統的取引基準法が最も適切な方法に該当するとまでは断言していないのに対して、事務運営指針3-2は「最も適切となる」ことを強調しているからである。

## 2 最も適切な方法であることの主張立証責任

比較の観点から、改正前措置法における基本三法優先の原則について整理しておく、同原則のもとでは、例えば棚卸資産の売買取

引の場合、基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法は、「基本三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」という法令上の要件を充足しない限り、用いることができなかった。したがって、基本三法に準ずる方法や利益分割法（残余利益分割法）などを用いて更正処分が行われた事案が審査請求や訴訟に移行した場合、上記要件を充足しているか否かを巡って納税者と課税庁（国）が真っ向から対立する構図になっていたものと思われる。例えば、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法を適用して課税処分が行われたケースで、基本三法と同等の方法を「用いることができない」かつたといえるかが争点の一つとなったアドビ事件第一審<sup>(45)</sup>においては、「国において、課税庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、基本三法と同等の方法を用いることができないことについて主張立証をした場合には、基本三法と同等の方法を用いることができないことが事実上推定され、納税者側において、基本

三法と同等の方法を用いることができることについて、具体的に主張立証する必要があるものと解するのが相当である」と判示されているが、上記基準のもとで、課税庁が合理的な調査を尽くしていたかが詳細に認定されている<sup>(46)</sup>。また、かかる判示部分については、高裁判決でも同様の判断が下されている。

これに対して、最適方法ルールを採用した改正後措置法については、「最も適切な方法」という概念は規範的要件であるとして、税務当局は、「税務当局が使用した方法が最適であることを根拠付ける具体的事実」について主張立証責任を負い、納税者は当該方法が「最も適切」であることを否定する具体的事実（評価障害事実）を主張立証することによって、「最も適切」であることを争うことができるとする見解がある<sup>(47)</sup>。また、かかる見解の論者は、基本三法優先の原則が法令上は廃止された後も、基本三法の優先性が事務運営指針3-2から読み取れることを「限定基本三法優先ルール」と称して、「基本三法

(45) 東京地判平成19年12月7日訴月54巻8号1652頁。

(46) なお、不服申立手続における立証責任については、松沢智『新版租税争訟法—異議申立てから訴訟までの理論と実務—』（中央経済社、2001年）76-79頁が詳しい。同書では、①異議申立てにおける審理庁の審理には、二当事者の対立構造を前提とする主張・立証責任分配の法理の適用はないとされ（同書76頁参照）、②審査請求については、ある事実が審理を尽くしても存否不明を生ずることは免れえないので、そのような場合に立証責任の法理に準じた解決の必要性を否定できないとしつつも、職権主義を基調とし実体的真実発見が強く要請される審査請求においては、主張・立証責任分配の法理は、厳密に言えば適用がないとされている（同書77頁参照）。前述したTDK事件でも、基本三法優先の原則との関係で、アドビ事件と同様の論点が生じていたが、同裁判において

は、「原処分庁は可能な限りの調査を尽くしていた」という認定にとどまっており、立証責任や事実上の推定といった点には特段言及していない。ただ、実質的には、訴訟においても審査請求においても、基本三法の適用の可否について調査が尽くされていたかが重視されている点は同様であり、納税者としては、訴訟、審査請求等でこのような点を崩せるよう、移転価格調査等の過程で課税当局に対して適切な対応を行い、一定の証拠化を図るなどしておくことが実務上重要であるように思われる。

(47) 藤枝純＝南繁樹「移転価格税制の最新動向と実務への影響～ケース・スタディと理論の解明～（第6回）」国際商事法務Vol.40, No.5（2012年）749頁参照。なお、小柳・前掲注(6) 342頁は、課税訴訟における客観的立証責任の原則は、課税要件事実が、具体的事実の場合には機能するが、評価的要件の場合には機能しないとしている。

を検討せずして、他の方法が『最適』であることは立証されていないというべきであろう」としており、改正後の最適方法ルールのもとでも、基本三法（と同等の方法）を用いることができないことの立証に関して、アドビ判決の関連判示部分の考え方<sup>48)</sup>が当てはまることを強調している<sup>49)</sup>。

しかしながら、事務運営指針3-2は、最も適切な方法の候補が複数ある場合における税務調査段階での判断手順を定めた基準に過ぎず、基本三法（と同等の方法）を用いることができない場合にはじめて他の算定方法を使用することができるという手続的要件についてまで定めたものではない。また、事実上の推定は、間接事実から、経験則により主要事実の存在を推認する場合を指すところ、基本三法を「用いることができない場合に限り、用いることができる」という要件が税制改正により消滅したことに伴い「用いることができない」という事実の立証は不要になっている以上、事実上の推定という用語をかかると文脈において用いることにはやや疑問を感じる。

一方で、租税法規上の課税要件事実とは、民法の要件事実と比較すれば規範性が高いものも少なくなく、規範的要件の外延が曖昧なまま民法の要件事実論を中心に発展してきた規

範的要件事実の概念を租税訴訟の分野に持ち込めば、規範的要件に当たるといだけの理由で、本来課税庁が証明責任を負っている事実の一部につき、納税者に証明責任を転換するのと同様の効果が生じることになるといったことを理由に、租税訴訟においては、原則として、規範的要素を含む要件を含め、課税要件事実そのものを主要事実と捉えざるを得ないとする見解がある<sup>50)</sup>。そして、かかる見解による限り、本問題についても上記原則どおりとすれば、ある算定方法が最も適切な方法に該当すること自体を主要事実（課税要件事実）とすることになるように思われる。

最も適切な方法に係る主要事実を評価根拠事実と評価障害事実のレベルで捉える考え方は、国と納税者がそれぞれ最も適切であると考える算定方法を戦わせながら問題の解決を図ることができるという意味で、実務上の要請にある程度沿ったものになるというメリットはあるものの、運用次第では、納税者に過度の主張責任ないし証明責任を負わせる可能性があるのに加えて<sup>51)</sup>、租税法分野に一般民事法上の要件事実論をそのまま持ち込めるかという問題についても議論の余地があるように思われる<sup>52)</sup>。

以上のことを考慮すれば、取引単位営業利益法といった特定の独立企業間価格算定方法

48) 税務当局において、税務当局が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、基本三法を用いることができないことについて主張立証した場合には、基本三法を用いることができないことが事実上推定されるとの考え方。

49) 藤枝=南・前掲注47) 750頁参照。

50) 弘中聡浩「租税証拠法の発展—証明責任に関する問題を中心として—」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010年）472頁参照。

51) ただし、申告納税制度のもとでは納税者も本来

「最も適切な方法」により独立企業間価格を算定することが要請されていると解されることに加え、平成22年度税制改正により導入された間接的な文書化制度に伴う推定課税ないし第三者に対する質問検査権の行使を回避するためには、納税者としても独立企業間価格の算定資料を予め準備する必要があることから、「最も適切な方法」に係る主張の一部を納税者に負担させても納税者の予測可能性を害することにはならないとの反論はあり得るかもしれない。

が最も適切な方法に該当すること自体が主要事実（課税要件事実と一致）であり、このことを根拠付ける事実あるいは障害する事実は間接事実的に捉えざるを得ないように思われる。このような考え方は、例えば、アドビ事案の高裁判決において、採用された算定方法が再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法に該当することは、課税根拠事実ないし租税債権発生要件事実の要件事実と該当することから、処分行政庁に主張立証責任がある旨判示されていることから明らかなとおり、移転価格税制における規範的要件そのものを主要事実と考える近時の裁判例の傾向とも合致しているように思われる<sup>53)</sup>。

ただし、以上のような整理を行ったとしても、納税者としては、実際のところ、自らが最も適切な方法であると考えられる独立企業間価格算定方法を示すなどして、積極的に反証を行う必要性があるように思われる<sup>54)</sup>。

なお、我が国の裁判所は、後続年度の独立企業間価格算定方法に関する判断基準を提供できないなど移転価格課税に関して十分に紛争解決機能を果たしていない点を指摘する見解がある<sup>55)</sup>。たしかに、訴訟において、課税処分で採用された独立企業間価格算定方法が最も適切な方法に該当すること自体が主要事実とされ、当該主要事実について真偽不明の状況になった場合において、客観的主張立証

52) 谷口・前掲注(5)49-50頁は、「司法過程における要件事実論それ自体の機能・有用性を否定するものではないが、課税要件法の解釈に要件事実の観点からアプローチする場合には、常に『法解釈の限界』を明確に意識した慎重な解釈態度をとるべきであろう」とした上、「とりわけ、課税の範囲を拡大する結果につながるような要件事実論的解釈については、特に慎重な判断が必要であろう」と指摘している。

53) 推定課税が問題となった近時の移転価格関連訴訟（東京地判平成23年12月1日判例集未登載（平成19年（行ウ）第149号））においても、原告は、措置法66条の4第7項の事業の同種性、類似性が評価的、規範的構成要件要素であることを前提に、被告は類似という評価をもたらすような具体的事実を評価根拠事実として主張しなければならないと主張したが、裁判所は、単に、「推定課税が適法であるためには、事業の同種性及び事業内容の類似性が必要であり、これらについては、推定課税の適法性を主張する被告に立証責任がある」旨判示しており、事業の同種性及び事業内容の類似性を主要事実と捉えているように解される。

54) OECD移転価格ガイドライン（2010年版）のパラ2.8では、「個々の事案において、最も適切な方法の選択に辿り着くのに、全ての移転価格算定方

法の詳細な分析又は検証を行うべきであるということの意味するものではない」とされている点に留意する必要がある。「最も適切な」というのは改正前措置法にはなかった要件ではあるが、上記OECD移転価格ガイドラインの規定等を踏まえれば、このような要件は、的確に反論しなければ、比較的緩やかな解釈のもとに認定されてしまう可能性もあるように思われる。

55) アドビ事案高裁判決に関しては、「米国では、裁判所が、納税者及び課税当局の双方の採用した比較対象取引が否認され基本三法の適用が困難な場合に、利益分割法の適用を判示して、適用すべき独立企業間価格の算定方法を確定させることを通じて、移転価格課税の紛争解決を図っており、ソフト事件高裁判決のように国外関連取引に係る後続年分の申告の参考となるような解決が行われない場合には、納税者及び課税当局にとって、適用すべき独立企業間価格の算定方法の確定がなされておらず、移転価格課税に係る最終的な紛争解決には至っていないのではないかと考えられる」との懸念が示されている（角田伸広「移転価格課税紛争解決手段に関するわが国の選択肢—国内争訟及び相互協議での紛争解決上の論点—」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年）916頁）。

責任が国側にあることを根拠に課税処分が常に全部取り消されるとすれば、最適方法ルールのもとで、裁判所の紛争解決機能はより後退してしまう可能性もある。そこで、裁判所は、自らある独立企業間価格算定方法が最も適切な方法であることを認定して、例えば、一部取消判決を下すことができるか否かが一応問題となり得る。しかし、課税処分において採用される独立企業間価格算定方法が最も適切な方法に該当すること自体を主要事実と考える以上、訴訟において、裁判所が国及び納税者のいずれも主張していない算定方法を独自に採用して判決を下すのは、弁論主義の観点からも問題があり、そもそも裁判所の証拠収集能力との関係においても現実的選択肢であるとはいえないように思われる。

また、仮に最も適切な方法に係る主要事実を評価根拠事実と評価障害事実のレベルで捉える考え方に立ったとしても、裁判所は、国及び納税者が主張する各算定方法しか認識し得ないことから、いずれにしても、独自の立場で、最も適切な方法としての独立企業間価格算定方法を認定するのは現実的に困難であろう<sup>56)</sup>。

## V 独立企業間価格の算定方法に関する個別論点

### 1 総論

課税処分取消訴訟においては、ある特定の独立企業間価格算定方法が最も適切な方法であることが証明されたとしても、当該算定方法について規定している法令上の要件（例えば独立価格比準法について規定する措置法66条の4第2項1号イ）に該当する事実（主要事実）について証明できなければ、裁判所は

国の主張する独立企業間価格を認定することができず、結果として独立企業間価格と実際の対価の額との相違についても認定することができない。また、更正処分時においても、処分庁は、特定の独立企業間価格算定方法について規定する関連法令から導かれる課税要件事実を認定して独立企業間価格の算定を行っているものと解されるところ、前述した私見によれば、税務当局が更正処分において認定する課税要件事実が訴訟における主要事実と重なり合うことになる。

そこで、このような特定の独立企業間価格算定方法に係る課税要件事実（主要事実）の認定プロセスがいかなるものであるかについて、以下検証する。

## 2 国際的事業再編

### (1) 事業再編に係る移転価格上の問題点の分類

多国籍企業は、機能、資産又はリスクを国境を越えて再編することがあり、OECD移転価格ガイドライン（2010年版）は、第9章「事業再編に係る移転価格の側面」を設けて、事業再編に関する移転価格上の問題について整理している。例えば、パラ9.1では、事業再編は、価値ある無形資産の国境を越えた移転を伴うかもしれないと指摘され、さら

<sup>56)</sup> ただ、裁判所が、納税者側の主張する評価障害事実にウェイトを置きつつ納税者側の主張する算定方法が「最も適切な方法」とであると認定することも考えられる。かかる場合、裁判所が、さらに進んで、納税者の主張する算定方法に基づき独立企業間価格を再検討し、これが実際の取引価格と乖離している場合に、一部取消の判決を下す余地があるのかといった点については、今後、実務の動向を踏まえつつ、更に検討が進められる可能性があるように思われる。

にパラ9.2では、典型的な事業再編の例として、①本格的販売会社から、本人として活動を行う外国の関連企業のためのリスク限定的販売会社又はコミッションアへの転換、②本格的製造会社から、本人として活動を行う外国の関連企業のための契約製造会社又は受託製造会社への転換、③グループ内の中央拠点（いわゆる「知的財産管理会社」等）への無形資産の移転が列挙されている。

事業再編について移転価格税制が適用される可能性があるのは、①事業再編後の関連者間取引、②事業再編自体ということになり、OECD移転価格ガイドライン（2010年版）はいずれの問題に対しても、独立企業間価格を算定するに当たっての考慮事項を詳細に示している<sup>57)</sup>。

このように、OECD移転価格ガイドラインのレベルでは、国際的事業再編に伴う移転価格上の問題に対する対応策が盛り込まれているものの、我が国の移転価格税制関連法令の解釈として、OECD移転価格ガイドライン（2010年版）第9章の規定内容をそのまま実現できるかといえ、やや疑問が残るといわざるを得ない。

## (2) 事業再編後の関連者間取引

まず、事業再編後の関連者間取引を国外関連取引として移転価格課税を行うことが困難であることを痛感させられたのが前述のアドビ事件高裁判決である。同事案においては、国内において再販売者として再販売取引に従事していた控訴人（内国法人）が、グループの事業再編によって、従前の販売先等に対する販売支援等のサービスを行うことを内容とする国外関連者に対する役務提供を行うようになっていたところ、税務当局は、上記役務

提供取引を国外関連取引とした上で、比較対象取引を再販売取引とする再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法を適用して独立企業間価格を算定した。上記再編後において、控訴人は、顧客に対するサポートサービス等の限定された機能のみを果たし、在庫リスク、債権回収リスクを負担しないという意味でリスクも限定され、結果的に、日本国内における純売上高の一定割合（1.5%）並びにサービス提供に係る直接費、間接費及び一般管理費配賦額に等しい金額の報酬のみを受け取ることとなっていた。なお、比較対象取引（シークレットコンパラブル）とされた再販売取引については、受注販売方式が採用され在庫リスクがほとんどない点、売掛先も大企業等の信用の高い顧客が多く、貸倒れのリスクが小さい点などが認定されている<sup>58)</sup>。

東京高裁は、基本三法に準ずる方法と同等の方法とは、「棚卸資産の販売又は購入以外の取引において、それぞれの取引の類型に応じ、取引内容に適合し、かつ、基本三法の考え方から乖離しない合理的な方法をいう」とした上で、採用された算定方法が再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法に該当することは、課税根拠事実ないし租税債権発生の要件事実該当することから、かかる事実については処分行政庁に主張立証責任がある旨判示した。さらに、再販売価格基準法は、取

<sup>57)</sup> 事業再編自体に係る問題については第9章第2部（パラ9.48ないし9.122）において、事業再編後の関連者間取引に係る問題については同第3部（パラ9.123ないし9.160）において定められている。

<sup>58)</sup> これは、国外関連取引である役務提供取引において内国法人が在庫リスク、貸倒れリスクを負担していないこととの関係で、比較可能性を確保することが意図されているものと思われる。

引当事者の果たす機能や負担するリスクが重要視される取引方法であることから、採用された算定方法が、取引の内容に適合し、かつ、基本三法の考え方から乖離しない合理的な方法であるかを判断するに当たっては、機能やリスクの観点から検討すべきであるとした。その上で、国外関連取引において控訴人が果たす機能及び負担するリスクは、比較対象取引において比較対象法人が果たす機能及び負担するリスクと同一又は類似であるということは困難であることから<sup>59)</sup>、採用された算定方法は、それぞれの取引の類型に応じ、国外関連取引の内容に適合し、かつ、基本三法の考え方から乖離しない合理的な方法とはいえないと結論付けられている。

以上のとおり、アドビ事件高裁判決は、「準ずる方法」を厳格に解釈しており、このことが納税者勝訴の結論を導いた主たる要因になっているようにも思われることから、準ずる方法の意義、あるいは準ずる方法に関する課税要件事実の認定のあり方について検証しておくことが有益である。

まず、課税処分取消訴訟において、規範的要件である準ずる方法自体は主要事実ではなく、処分庁の算定方法が国外関連取引の内容と適合し、基本三法の考え方から乖離しないことを基礎付ける具体的事実を評価根拠事実と考え、処分庁の算定方法が国外関連取引の内容と適合せず、基本三法の考え方から乖離することを基礎付ける具体的事実を評価障害事実と考える見解がある<sup>60)</sup>。

しかしながら、前述したとおり、そもそも一般論として、課税要件の解釈に要件事実論的観点を持ち込むことには慎重であるべきであり、さらに、OECD移転価格ガイドラインやアメリカ等の諸外国の税制には存在せず我が国独自の枠組みとなっている「準ずる方法」について、基本三法の考え方から乖離することを基礎付ける具体的事実を評価障害事実と捉えて納税者に主張責任ないし証明責任を負わせる解釈手法は、準ずる方法の範囲を恣意的に広げることにより課税範囲を拡大することにもつながりかねないため、採用し得ないと解する<sup>60)</sup>。

59) 機能については、本件国外関連取引が法的にも経済的実質においても役務提供取引と解することができるの対して、本件比較対象取引は、本件比較対象法人がグラフィックソフトを仕入れてこれを販売するという再販売取引を中核とするものであって、控訴人と比較対象法人間で看過し難い差異があると判示されている。また、負担するリスクについても、控訴人は、報酬額が必要経費の額を割り込むリスクを負担していないの対して、比較対象法人は、売上額が損益分岐点を上回れば利益を取得するが、下回れば損失を被るといった点で、基本的な差異があると認定されている。

60) 今村隆『課税訴訟における要件事実論』（日本租税研究協会、2011年）190頁、196-198頁参照。なお、かかる見解は、アドビ事件地裁判決が、同見解でいう評価根拠事実のみで準ずる方法を認定

し、同事件高裁判決が評価障害事実のみで準ずる方法を認定したことに問題意識を見出そうとしているように思われる（同書197-198頁参照）。

61) 立法当初、基本三法では対処できない事案について補完し、適正な課税を実現する働きが期待されていた「準ずる方法」ではあるものの、少なくとも有形資産については、取引単位営業利益法（TNMM）によりその補完的役割が十分に果たされているとの指摘もある（望月文夫「移転価格税制における『準ずる方法』の位置づけ」租税研究2012年7月号268頁参照）。準ずる方法の解釈の厳格化が進めば、取引単位営業利益法による補完機能がより一層高まる可能性があり、取引単位営業利益法に係る課税要件事実の認定が今後ますます重要になっていくものと思われる。

いずれにせよ、アドビ事件高裁判決が、「採用された算定方法が再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法に該当すること」という評価的要件そのものが、課税根拠事実ないし租税債権発生の要件事実該当すると判断し、この点について処分行政庁に主張立証責任がある旨判示している点は実務上参考になる。評価的要件の場合、訴訟では理論上それ自体が主張立証の対象となることを前提に、納税者及び国が、当該評価的要件を認定又は否定するための具体的事実（間接事実）の積上げを、それぞれの立場から検討することが重要であるように思われる。

### (3) 事業再編自体

アドビ事件関連訴訟は、OECD移転価格ガイドライン（2010年版）の制定前に終結しているものの、同ガイドラインの第9章「事業再編に係る移転価格の側面」の規定内容をもとに、アドビ事件において問題となり得た事業再編自体に関する論点を振り返れば、今後関連する事案が発生した場合における当該論点に係る対応方法について検証を行うことができ、有益であると思われる。そこで、以下かかる観点から若干の考察を行う<sup>62)</sup>。

まず、パラ9.54にあるとおり、事業再編自体の移転価格上の問題を考える上で重要なのは国外関連「取引」の認定であるが、アドビ

事件において問題となり得るのは無形資産の移転取引である。例えば、原告（控訴人）が販売網などのマーケティング無形資産を我が国において仮に開拓してきたのであれば、事業再編に伴い、国外のグループ会社に対して当該無形資産が移転されていないか検討する余地がある（パラ9.90参照）。ただし、措置法66条の4の国外関連取引を認定するためには、抽象的にマーケティング無形資産の存在を指摘するだけでは不十分であり、マーケティング無形資産の種類や範囲について個別具体的に特定した上で、当該無形資産が現実に海外グループ会社に承継されていることを根拠付ける事実の認定が求められることになる。

また、原告（控訴人）は、もともと再販売者として国内卸売業者等との間で契約関係を有していたものと思われるところ、かかる契約上の権利を事業再編に際して放棄し、海外のグループ会社が同様の権利とそれに伴う潜在的利益を新たに取得したという考え方も成り立ち得ることから<sup>63)</sup>、契約上の権利の移転（一種の無形資産の移転<sup>64)</sup>）を国外関連取引と構成して移転価格税制を適用することも、一応検討に値すると思われる（パラ9.91、9.92参照）。しかし、パラ9.92は、上記のような場合において、原告（控訴人）及び海外のグループ会社の認識次第では、実質的

62) アドビ事件の事業再編において実際にどのような契約上の取極等があったかについて、判決から読み取るのは困難であることから、以下は、基本的にすべて一定の状況を仮定した議論である。なお、アドビ事件の事業再編の概要については、居波邦泰「アドビ事案に係る国際的事業再編の観点からの移転価格課税の検討（上）」税大ジャーナル14号（2010年）を参照している。

63) あるいは、契約上の権利が、海外のグループ会社に対して直接移転したと構成することも可能であるように思われる。

64) 我が国の法令、通達、事務運営指針あるいはOECD移転価格ガイドラインは、移転価格課税の文脈における無形資産の範囲を極めて広く捉えていることに留意する必要がある。

に国内卸売業者等を含めた三者間での取引になるとしているが、国内卸売業者等との契約上の権利が直接的に海外のグループ会社に移転する場合はともかくとして、上述のような権利放棄型の場合、我が国の租税法上、そもそも「取引」を構成し得るのかについては十分な検討が必要である<sup>65)</sup>。

次に、事業再編に伴う無形資産の移転という取引を仮に認定し得たとしても、当該取引の独立企業間価格をいかにして求めるかという難問に直ちに直面することに留意しなければならない。すなわち、無形資産については、市場性がない場合が多く、比較対象取引を発見することが通常困難であることから、比較対象取引を前提とする算定方法によることはできない可能性が高い<sup>66)</sup>。さらに、残余利益分割法も、事業再編自体に関して認定された国外関連取引について残余利益を分割するに当たって、分割ファクターの認定（無形資産の特定、帰属先認定及び評価等）が難しいことなどもあり、適用が困難であるように

思われる。したがって、OECD移転価格ガイドライン（2010年版）の第9章第2部「再編自体に対する独立企業間対価」を我が国の現行移転価格税制に沿った形で運用することは、いずれにしても、現実的には困難であるといえる。

この点について、契約上の権利の移転に関する独立企業間報酬については、一方の国外関連者が当該契約を終了させることにより失うことになったと想定される将来利益の額を算定することにより、それが独立企業間において補償されることが認められるのであれば、実存する比較対象取引が存在しない場合でも、「独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法」によって独立企業間価格を算定し得るとする見解がある<sup>67)</sup>。かかる見解は、「契約上の権利の移転」の場合、特許権やマーケティングのような無形資産の譲渡に係る独立企業間価格を算定する場合と異なり、想定取引によって補償の存否さえ判定できれば（質的把握）、実際に失うこととなった将来利益

65) 措置法66条の4の国外関連取引における「取引」と法人税法22条2項の「取引」は同一の概念であると考えられるのか、それとも措置法66条の4の「取引」のほうが広いと考える余地があるのかについては、今後の検討課題である。なお、オープンシャホールディング事件の控訴審判決（東京高判平成16年1月28日訴月50巻8号2512頁）が法人税法22条2項の取引について判示したのと同様に、「関係者間の意思の合致に基づいて生じた法的又は経済的な結果を把握する概念」として措置法66条の4における「取引」を捉えることが可能であれば、バラ9.92のような取引認定も場合によっては可能であろう。

66) 価値ある重要な無形資産については一般的に比較対象取引が存在せずその評価も困難であることから、独立企業間取引に比較対象を求めることで独立企業間価格を算定することに限界があることを指摘するものとして、居波・前掲注62) 132頁参

照。これに対して、無形資産そのものの売買に関する移転価格算定手法として、ディスカウントキャッシュフローの手法を用いることを許容するか否かについては議論があるが、わが国の課税当局は否定も肯定もしていない点を指摘しつつ、ディスカウントキャッシュフローに基づく利益の算定に当たっては、取引単位営業利益法等の一般的な移転価格算定手法を用いることが可能とするものがある（藤森康一郎『実務ガイダンス移転価格税制（第3版）』（中央経済社、2013年）133頁参照）。ただ、上記手法が、比較対象取引に基づかずに移転価格を計算することを想定しているのであれば、国内法令上の根拠を見出し難いようにも思われる。

67) 居波邦泰「アドビ事案に係る国際的事業再編の観点からの移転価格課税の検討（下）」税大ジャーナル15号（2010年）131頁参照。

の額から独立企業間価格を算定し得ることを前提にしているが<sup>68)</sup>、このような場合だけ実存する比較対象取引を用いずに独立企業間価格を算定し得る理論的根拠が明確には示されておらず、我が国の移転価格税制のもとでは採用し得ない解釈であるように思われる<sup>69)</sup>。

なお、我が国において事業再編自体に移転価格税制を適用するのは上述のとおり困難な側面があることから、比較対象取引の存在を前提にして独立企業間価格を算定する同税制ではなく、時価算定をベースとする法人税法22条2項、37条により処理を行うという考え方もあり得るように思われる<sup>70)</sup>。

以上のとおり、「事業再編自体」及び「事業再編後の関連者間取引」の独立企業間価格に係るOECD移転価格ガイドラインの規定は実務上有益ではあるが、我が国における移転価格課税という局面においては必ずしも実用的といえない印象を受ける。事業再編が関連する移転価格上の問題は、事前確認手続の中でOECD移転価格ガイドラインの関連部分を

適宜参照することによって解決すればよいという考え方もあるかもしれないが、事業再編に係る移転価格課税につき十分な国内法上の根拠を見出せない状況で当該問題について事前確認手続により解決することは、租税法律主義の観点からも問題がないとはいえないように思われる。

したがって、我が国において事業再編が関連する移転価格上の問題に適切に対応するためには、立法的解決を行う必要があるように思われるが、ドイツの税制改革に倣って我が国の移転価格税制において「賢明な企業経営者原則」や「所得相応性基準」を採用することを検討するのであれば、慎重な議論が必要である<sup>71)</sup>。

### 3 取引単位営業利益法

#### (1) 問題意識

改正後措置法において基本三法優先の原則が廃止され、最適方法ルールが導入されたことに伴い、取引単位営業利益法<sup>72)</sup>を適用して

68) 居波・前掲注67) 131頁参照。

69) 貸付金利が移転価格上問題となった事案では、実在しない取引を比較対象取引として用いているが（東京地判平成18年10月26日・前掲注12)参照）、これは金融市場における利率という点で客観的な相場が想定されることから例外的に用いられたとみるべきであり、想定取引を比較対象取引として採用し得るとい一般化は困難であるように思われる。

70) 増井良啓「事業再編に伴う無形資産の国外移転」ジュリスト1445号（2012年）47-48頁参照。

71) 居波・前掲注67) 118頁以下は、2008年1月1日に施行されたドイツ企業税制改革法2008の内容を詳しく紹介しており参考になる。上記論稿では、2008年のドイツの税制改正により、①賢明な企業経営者原則が国際取引課税法において規定され、比較対象取引が存在しない場合であっても、賢明

な企業経営者原則に基づき論理的思考によって判断することで、独立企業間価格の算定が可能になり、②所得相応性基準が導入され、移転された無形資産等からの事後的な実際の収益と当初において仮想的な独立企業間価格の算定の基礎とした収益との間に「著しい乖離」が認められる場合には、当初の独立企業間価格の修正として、適正な調整金額の課税を行うこととされたことなどが、解説されている（同論稿120-122頁参照）。上記①、②のような考え方は、各国の課税確保のためには有用であると思われるものの、独立企業間原則との関係をいかに解するかが常に問題となるように思われる。

72) 取引単位営業利益法は、平成16年度税制改正により導入され、平成16年4月1日以降に開始する事業年度から適用されている。

課税処分が行われる局面がこれまで以上に増えることが予想される。取引単位営業利益法に関する課税要件事実の認定プロセスを検討するに当たっては、取引単位営業利益法が最も適切な方法であることを認定するプロセスも重要であるが、採用された算定方法が、措置法施行令39条の12第8項に規定される取引単位営業利益法に基づく独立企業間価格の基本的算定要件を充足しているか否かを検討するプロセスはより重要であるように思われる。

特に、取引単位営業利益法は、平成23年度税制改正に伴う措置法改正の前から比較的使用頻度が高い算定方法といわれてきたにもかかわらず、現時点で、公刊物に登載された関連裁判例は存在しないように思われ、取引単位営業利益法に基づく独立企業間価格の算定に係る裁判規範的側面あるいは要件事実論的側面の分析は十分に行われていないのが現状である。そこで、改正後措置法のもとで、取引単位営業利益法に基づく課税処分が不服申立手続を経て訴訟で争われることになった場合を想定して、問題となり得る解釈上の論点についていくつかの試論を展開したい。

## (2) 取引単位営業利益法の特徴

取引単位営業利益法は、再販売価格基準法や原価基準法のように粗利益ベースで利益率を比較するのではなく、営業利益ベースで利益率を比較することが特徴となっている。粗利益に関するデータは公開されない場合が多いため、内部比較対象取引が見つからず外部比較対象取引を前提に独立企業間価格を計算せざるを得ないようなケースでは、ビューロー・ヴァン・ダイク等のデータベースから必要なデータを入手し、取引単位営業利益法を

最も適切な方法として独立企業間価格が算定される場合が比較的多いものと思われる<sup>73)</sup>。

ところで、各企業が遂行する機能の差異は、販売管理費等の営業費用の差異に反映されることから、粗利益には大きな幅があったとしても、営業利益指標では概ね類似の水準となるといわれており、営業利益指標は、粗利益に比べて、関連者間と非関連者間の取引の機能の差異に対して寛大であるとされる<sup>74)</sup>。

取引単位営業利益法は、公開情報から入手される比較対象取引に関する情報の範囲には一定の限界があり、選定される比較対象企業と国外関連取引の当事者の間には機能の差異が存在する可能性があることを出発点としつつも、営業利益指標をベースに比較を行う算定方法であることから、機能の差異は営業利益指標に影響を与えないものとして一定の範囲で無視し得る場合があること、つまり、機能に差異があったとしても、例えば再販売価格基準法におけるのと同様の機能差異に関する差異調整を行う必要はないことを前提にしているように思われる<sup>75)</sup>。

## (3) 取引単位営業利益法の課税要件事実の認定

前述のような特徴を一般的に有する取引単位営業利益法に係る課税要件事実を認定する上で留意しなければならない点は以下のとおりである。

まず、取引単位営業利益法の原則形として、比較対象取引の売上高営業利益率を利益指標に用いる方法<sup>76)</sup>、総費用営業利益率を利

<sup>73)</sup> 参考事例集の事例6参照。

<sup>74)</sup> OECD移転価格ガイドライン（2010年版）のパラ2.62参照。

益指標に用いる方法<sup>75)</sup>及び営業費用売上総利益率を利益指標に用いる方法<sup>76)</sup>がある。上記いずれの方法を用いるにしても、検証対象法人を決定する必要があるところ、この点については、より単純な機能を果たしている方を検証対象とするのが望ましいといえる<sup>77)</sup>。

売上高営業利益率を利益指標とする取引単位営業利益法を、国外関連者を検証対象法人として用いるケースというのは、例えば、法人が国外関連者に対して棚卸資産を販売するという国外関連取引がある場合に、国外関連者が非関連者に対して当該棚卸資産を販売し

た対価の額（「再販売価格」）から、再販売価格に比較対象取引（再販売者が当該棚卸資産と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）に係る売上高営業利益率<sup>78)</sup>（ただし、差異がある場合は差異調整後のもの）を乗じた額、並びに、当該国外関連取引に係る棚卸資産の販売のために要した販売費及び一般管理費の額を、それぞれ控除することにより独立企業間価格を算定する場合といえる。

取引単位営業利益法に係る課税要件事実の認定において重要なのは、再販売価格基準法

(75) 参考事例集にも、「営業利益の水準も取引の当事者が果たす機能の差異によって影響を受けることがあるが、事業を行う場合に遂行される機能の差異は、一般的に機能の遂行に伴い支出される販売費及び一般管理費（以下「営業費用」という。）の水準差として反映され、売上総利益の水準では大きな差があっても営業利益の水準では一定程度均衡すると考えられることから、取引の当事者が果たす機能に差異があっても調整が不要となる場合がある。したがって、取引単位営業利益法は、基本三法よりも差異の影響を受けにくい方法ということができ、公開情報から比較対象取引を見いだすことができる場合が多くなる。このため、国外関連取引と非関連者間取引との間に措置法施行令第39条の12第8項第2号から第5号までに規定する割合（利益指標）の算定に影響を及ぼすことが客観的に明らかな差異が認められない限り、当該非関連者間取引は取引単位営業利益法を適用する上での比較対象取引として採りうることに留意する必要がある」との記載がある（事例1の解説（参考2）(1)ハ参照）。

(76) 措置法施行令第39条の12第8項第2号。使用した資産や引き受けたりスクを考慮して、国外関連取引に係る棚卸資産等の買手が果たした機能の価値が、売上との間に関係があると認められる場合（例えば、再販売会社を検証する場合）に適切な方法である（参考事例集・事例6・前提条件2の解説3(1)参照）。

(77) 措置法施行令第39条の12第8項第3号。使用した資

産や引き受けたりスクを考慮して、国外関連取引に係る棚卸資産等の売手が、営業費用に反映されない機能（製造機能等）を有していると認められる場合（例えば、製造販売会社を検証する場合）に適切な方法である（参考事例集・事例6・前提条件2の解説3(2)参照）。

(78) 措置法施行令第39条の12第8項第4号、5号。使用した資産や引き受けたりスクを考慮して、国外関連取引に係る棚卸資産等の買手又は売手が果たした機能の価値が、①営業費用との間に関係があると認められ、②販売された製品の価値によって重要な影響を受けておらず、売上との間に関係がないと認められ、③営業費用に反映されない機能（製造機能等）を有していないと認められる場合（例えば、仲介業者や単純な役務提供者を検証する場合）に適切な方法である（参考事例集・事例6・前提条件2の解説3(3)参照）。

(79) 参考事例集の事例1の解説（参考2）(2)ロ参照。複雑な機能を果たしている法人を検証対象とする場合は、機能の差異の調整が困難となることが予想される。特に、いずれか一方の法人のみが重要な無形資産を保有することにより特別な機能を果たしているような場合に当該法人を検証対象とすることは避けなければならないといえる。

(80) 当該比較対象取引に係る棚卸資産の販売による営業利益の額の合計額を、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で除したものの。

などと同様、①比較対象取引に係る具体的事実<sup>(81)</sup>、及び、②国外関連取引と比較対象取引に差異がある場合の差異調整に係る具体的事実を適切に認定することである。そこで、このようなケースにおいて比較対象取引を認定するためには、国外関連取引に係る棚卸資産と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」に係る事実をまず認定しなければならない。また、売上高営業利益率を利益指標とする取引単位営業利益法における差異調整は、売手は買手の果たす機能その他において差異がある場合に行われるものであるところ、このような差異調整は、法令上、国外関連取引と比較対象取引との比較により行われるべきものであるから、厳密に言えば「取引」単位での比較が必要となる。

ところが、前述したとおり、取引単位営業利益法を最も適切な方法として選定する場合には、選定過程で、内部比較対象取引は存在しないこと、及び、外部比較対象取引についても公開情報しか入手できないことが判明しているものと思われる。したがって、ここでの問題は、取引の状況について必ずしも個別具体的な情報を反映しているとは限らない公開情報のみから、いかにして「国外関連取引に係る棚卸資産と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」を抽出し、かつ、上記両取引における機能その他の差異を調整して、比較対象取引に係る売上高営業利益率を算定するかということになる。

この点について、参考事例集の事例1の解説は、「国外関連取引と非関連者間取引との間に措置法施行令第39条の12第8項第2号から第5号までに規定する割合（利益指標）の算定に影響を及ぼすことが客観的に明らかな差異が認められない限り、当該非関連者間取

引は取引単位営業利益法を適用する上での比較対象取引として採りうることに留意する必要がある」とした上で、「上記のような特徴から、取引単位営業利益法の適用においては、企業単位の事業において非関連者が果たす機能と国外関連取引の当事者が果たす機能との類似性が高く、利益指標の算定に影響を及ぼすことが客観的に明らかな機能の差異が認められない場合に、当該事業を当該国外関連取引に対応する一の取引とみなして比較対象取引の選定を行える場合がある」としている。

しかしながら、上記のような説明も、取引単位営業利益法に関する課税要件事実の認定との関係からすれば、「取引」単位での検討を行っているとの前提があってはじめて認められるものであるといえる。「企業単位の事業において非関連者が果たす機能」というのも、「当該事業を構成している各種取引において非関連者が果たす機能」というように考えなければ、我が国の取引単位営業利益法の枠組み内で処理することは困難であると解される。つまり、当該企業単位の事業を構成している各種取引に関するある程度正確な事実認定を抜きにして、当事者の果たす機能を議論する余地はないように思われるのである。例えば、選定された比較対象企業が同種又は類似の棚卸資産の仕入れ・販売取引以外の取引を有していないかどうかの検討は重要であ

(81) 措置法通達66-4(3)-3によれば、比較対象取引の選定に当たっては、①棚卸資産の種類、役務の内容等、②売手又は買手の果たす機能、③契約条件、④市場の状況、⑤売手又は買手の事業戦略といった諸要素の類似性等を勘案すべきとされており、これは取引単位営業利益法に対しても適用されるべきものである。

り<sup>82)</sup>、仮に有しているとすれば、そのような取引において当該企業が果たす機能、及び、当該機能が利益指標に影響を及ぼす程度を検討してはじめて、「一の取引とみなして比較対象取引の選定」を行うための前提が整うものと解される。

このような子細な検討は、相互協議へ進むことを前提に取引単位営業利益法に基づく更正処分が行われるような事案において実務上採用されている課税要件事実の認定手法とは異なる部分もあるかもしれない。しかしながら、更正処分を受けた後に相互協議の申立を行ったとしても、案件の性質、相手国の対応如何では、最終的に相互協議が合意に達しない可能性もあることから、最終的には、国内争訟において更正処分における課税要件事実の認定について争うことも視野に入れた検討が必要であるように思われる。

なお、平成23年度税制改正に伴い、国外関連取引に係る比較対象取引が複数存在し、独立企業間価格が一定の幅を形成している場合に、当該幅の中に国外関連取引の対価の額がある場合は、移転価格課税を行わないとされている（措置法通達66-4(3)-4参照）。そもそも比較可能性が十分な非関連者間取引（比較対象取引）を複数選定しうる場合とい

うのは、事実上、取引単位営業利益法（同等の方法、準ずる方法を含む）を用いる場合が大半であるように思われるところ、納税者としては、取引単位営業利益法が最も適切な方法として適用される場合においては、比較可能性が十分な複数の非関連者間取引（比較対象取引）を選定して、できる限り広いレンジを構成することで、課税を受けずに済む場合も存在するように思われる。今回の改正で幅の概念が法令化されず通達で定められるにとどまったこともあり、上記問題は、①幅の概念が措置法66条の4の解釈上当然に認められるものか<sup>83)</sup>、それとも措置法通達66-4(3)-4は緩和通達的に捉える必要があるのかという論点、②合法性の原則を踏まえ、幅を構成するための基礎となる比較対象取引をいかなる形で認定するかという実務上の論点の検討に集約されるように思われる。また、仮に国外関連取引の対価の額が上記措置法通達の幅の外にある場合に、課税ポイントを比較対象利益率の平均値、中央値、分布状況等に応じた他の合理的な値<sup>84)</sup>、あるいは納税者に最も有利なエッジのうちいずれにするのかという問題は、まさに取引単位営業利益法に係る課税要件事実の認定プロセスにも関連するものであり、今後さらなる研究が必要である<sup>85)</sup>。

82) 実務上は、比較対象取引候補のスクリーニング過程で吟味されている問題であるように思われる。参考事例集の事例1の解説では、比較対象取引候補のスクリーニング例が説明されている。

83) 船舶価格の独立企業間価格が問題となった高松高判平成18年10月13日訴月54巻4号875頁は、独立企業間価格に幅が認められるか否かについて判示しており参考になる。同判決は、結論的には、幅の概念を採用する必要はないとしているが、「比較可能性が同等に認められる取引が複数存在するため、比較対象取引を1つに絞り込むことが

困難で、あえて1つに絞り込むことがかえって課税の合理性を損ねると判断されるような場合には一定の範囲（価格帯）が形成、認識できることになり、そのような意味での独立企業間価格の「幅」の概念が採用される余地はある」との判断も示している。

84) 事務運営指針3-5参照。

85) 平均値や中央値を採用すれば、準ずる方法に該当すると思われるが、かかる場合、準ずる方法の解釈が別途問題となるように思われる。

(4) 取引単位営業利益法に準ずる方法（と同等の方法）の課税要件事実の認定

参考事例集の事例6の前提条件3（無形資産の使用許諾取引の場合）の事例で一般論が示されているとおり、製造販売会社である内国法人が、製造販売子会社である国外関連者に対して、特許権及び製造ノウハウ等の無形資産を使用許諾する国外関連取引に対して移転価格課税がなされる場合がある。かかる場合、国外関連者は、例えば、原材料を現地で直接調達するか日本の親法人から調達するなどして最終製品を製造し、現地の代理店等の第三者に販売するケースが多いものと思われる。このような無形資産の使用許諾取引が行われる場合に、最も適切な方法として想定される独立企業間価格算定方法としては、独立価格比準法と同等の方法<sup>86)</sup>、あるいは、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法<sup>87)</sup>などが一応考えられる。かかる算定方法は、基本的に同種の無形資産を使用許諾する取引を比較対象取引として選定して、ロイヤルティ料率を直接比較することを前提とするものである。したがって、無形資産の同種性といった比較可能性要件を充足する比較対象取引を発見できなければ、そもそも実務において適用困難な算定手法であるといえる。さらに、無形資産のように独占利潤をもたらすものについて市場価格を発見しようとするのはある種の論理矛盾であることを前提に、無形資産が関連する場合における基本三法の適用の限界を理論的観点から指摘する見解もある<sup>88)</sup>。このように、ロイヤルティ料率を直接比較する手法を採用することが實際上又は理論上困難といえる場合、当該使用許諾取引に関する独立企業間価格を算定するための方法としては、利益法、とりわけ残余利益分割法又は取

引単位営業利益法を活用するしかないのが現状であると思われる。

この点について、上述した参考事例集の事例6（前提条件3）では、内国法人と国外関連者との間の無形資産の使用許諾取引に係る対価を直接算定することに代え、比較対象取引の営業利益率により国外関連者の機能に見合う通常の利益を計算し、これを超える国外関連者の残余の利益を特許権及び製造ノウハウの使用許諾に係る対価の額として間接的に独立企業間価格を算定するため、国外関連者を検証対象の当事者とする取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法を最も適切な方法として選定することが妥当であるとされている。このような算定方法は、国外関連者の機能に見合う通常の利益のみを国外関連者に帰属させ残余の利益を使用許諾取引の対価と見る点で経済分析的な観点からは合理的な手法であるように思われるが、実際の事案においては、当該算定方法が取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法に該当するか否か（主要事実、課税要件事実）について、十分な分析を行う必要があるように思われることから<sup>89)</sup>、以下、かかる点について若干の考察を行う。

まず、移転価格税制は国外関連取引に対して適用されるものであるところ、上記事例に

<sup>86)</sup> 最適方法ルールのもとではないものの、かかる方法を適用したものとして、平成10年11月30日国税不服審判所裁決参照。

<sup>87)</sup> 最適方法ルールのもとではないものの、かかる方法を適用したものとして、平成11年3月31日国税不服審判所裁決参照。

<sup>88)</sup> 中里実「移転価格課税と経済理論：実務における経済理論の利用可能性」中里実ほか編著『移転価格税制のフロンティア』（有斐閣、2011年）39頁参照。

において国外関連取引は無形資産の使用許諾取引であって棚卸資産の売買取引ではないため、上述の算定方法が、同等の方法に該当することに争いはないと思われる。

これに対して、取引単位営業利益法に準ずる方法とは、アドビ事件高裁判決の規範に照らせば、①取引内容に適合し、かつ、②取引単位営業利益法の考え方から乖離しない合理的な方法をいうことになると思われる。そして、アドビ事件高裁判決は、再販売価格基準法が、取引当事者の果たす機能や負担するリスクが重要視される方法であることを前提に、問題となった算定方法が、取引の内容に適合し、かつ、基本3法の考え方から乖離しない合理的な方法であるか否かは、機能やリスクの観点から検討すべきとして、機能やリスクを詳細に分析している。ところが、取引単位営業利益法は、前述のとおり、そもそも機能等の差異による影響を受けにくいといわれる営業利益を指標としており、機能やリスクの類似性を過度に強調すると準ずる方法の範囲を狭め過ぎる可能性がある。

したがって、取引単位営業利益法の考え方から乖離しない合理的な方法といえるか否かを検討するに当たっては、機能やリスクの類似性についても一つの考慮要素とした上で、これらの要素が利益指標に影響を与えるかどうかという観点から、ある程度柔軟に判断せざるを得ないように思われる。なお、前述したとおり、取引単位営業利益法の原則形としては、①売上高営業利益率を利益指標に用いる方法、②総費用営業利益率を利益指標に用いる方法、及び、③営業費用売上総利益率を利益指標に用いる方法があり、上記各算定方法は、売手又は買手が果たす機能に応じて合理的な利益指標を対応させている。そのた

め、無形資産の使用許諾取引の独立企業間価格を上記のとおり間接的に算定する手法が選択された場合、国外関連者の機能に見合う利益を計算する段階においては、国外関連者が取引において果たす機能を的確に認定して、当該機能に客観的に対応する利益指標を選定する必要があるといえる。仮に取引の当事者が果たす機能とは全く関連性のない利益指標を選択して、国外関連者の機能に見合う利益を計算したとすれば、機能の類似性に対する配慮を怠ったものとして、取引単位営業利益法の考え方から乖離しない合理的な方法という課税要件事実が認定できない場合もあり得ると解される。

以上に対して、取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法に該当するか否かを判断する決め手として、取引内容に適合した方法であるかどうかという要素については厳格な検討が必要であるように思われる。

すなわち、参考事例集の事例6（前提条件3）のようなケースであれば、国外関連取引は内国法人が国外関連者に対して無形資産の使用許諾を行う取引である以上、当該使用許諾取引とは無関係の利益が独立企業間価格に反映されるような算定方法は準ずる方法には該当しないという考え方も成り立ち得るように思われる。例えば、現地子会社の生産性向上努力や経営ノウハウなどその他の無形資産や特別の要因によっても超過利益は生じることが指摘されているところ<sup>89</sup>、このような要

<sup>89</sup> 前述したとおり、アドビ事件高裁判決では、処分庁の算定方法が、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法に当たることは、課税根拠事実ないし租税債権発生要件事実該当するから、上記事実については処分庁において主張立証責任を負う旨判示されている。

因を除外することなく超過利益の全てを当該無形資産の使用許諾取引に帰属させる方法は、無形資産の使用許諾取引という取引内容を軽視して無形資産の過大評価を行うことに他ならないことから、取引内容に適合した算定方法とはいえず、取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法には該当しないものと解される。

## VI おわりに

以上、本稿では、移転価格税制に基づき独立企業間価格を算定する際に問題となり得る重要な点を、課税要件事実の認定プロセスに着目しつつ把握することを試みた。複雑な移転価格税制を読み解くには、①国外関連取引の認定、②採用した独立企業間価格算定方法が最も適切な方法に該当することの認定、③当該算定方法について規定する法令上の要件を充足する具体的事実の認定、といった移転価格税制に係る課税要件事実の認定を丁寧に行っていくプロセスが不可欠である。

近時は、事業再編に係る移転価格上の問題がクローズアップされており、このような問題について、我が国においても移転価格課税を行う方法が模索されているように思われる。また、基本三法優先の原則の廃止と最適方法ルールを導入により、取引単位営業利益法といった利益に着目した算定方法が今後ますます活用されることが予想され、このことに伴い、独立企業間価格幅（レンジ）の取扱いに関する議論も成熟していくものと思われる。

上記のような移転価格上の問題を検討するに当たって、最先端の経済分析等を通じた経済的実態の把握が有用であることは否定できないが、把握された経済的実態のみが一人歩

きして課税要件事実の適切な認定を欠くことになっていないか、法的側面から常に検証する必要がある。例えば、国際的的事业再編について、経済的実態の把握に努めた結果、再編前後で当事者の機能、リスクの変更が把握できたとしても、我が国の法令に基づく課税要件事実の認定が一つでも欠ければ、事業再編後の取引、事業再編自体に係る取引のいずれに関しても、移転価格課税を行うことができない。

以上のような検証を、更正処分、不服申立手続及び訴訟といった各ステージにおいて行う必要があるのは当然であるとして、それぞれのステージにおける課税要件事実（主要事実）の認定に対しては、立証責任の適用の有無を含めた各手続上の特徴が影響を与えるため、移転価格税制に係る課税要件事実（主要事実）の認定を行う上では、実体的側面のみならず、手続的側面による影響についても十分に考慮する必要がある。また、最適な手続選択（更正処分後の相互協議の申立、事前確認の申出を行うか否かといった選択を含む）を行うためには、措置法通達、事務運営指針及び参考事例集等のみならず、過去の移転価格関連の裁判例、裁決についても、必要に応じて十分に検討しておくことが望ましい。

さらに、移転価格問題の解決に当たっては、二重課税の排除を目的として相互協議手続が利用される場合が多いため、①相互協議の合意内容が国内法令に基づく課税要件事実の認定結果と乖離することにならないかの検討、②相互協議が合意に至らなかった場合に

90) NERAエコノミックコンサルティング編『移転価格の経済分析—超過利益の帰属と産業別無形資産の価値評価』（中央経済社、2008年）172頁参照。

不服申立手続が再開する可能性がある点を踏  
まえた更正処分時における課税要件事実の認

定のあり方に関する検討などが必要となる場  
合もあることに留意しなければならない。