

特殊関連企業の独立企業間価格認定とタックス・コンプライアンス

Recognition of the Arm's Length Price between Associated
Enterprises and Tax Compliance

菅 原 計
(Kei Sugawara)

特殊関連企業の独立企業間価格認定とタックス・コンプライアンス

管 原 計

はじめに

1. OECD モデル条約による特殊関連企業課税
 - (1) OECD モデル条約第9条
 - (2) 相互協議による二重課税の調整
 2. 独立企業間価格の認定
 - (1) 独立価格比準法
 - (2) 再販売価格基準法
 - (3) 原価加算基準法
 - (4) 利益分割法
 3. 独立企業間価格認定の問題点
 - (1) 独立企業間価格認定の方法
 - (2) 理論的問題と実務的問題
 - (3) 我が国における問題点
 - (4) 租税調査会による改善点の提言
 4. 推定課税を巡る問題点
 - (1) 推定課税の法的要件
 - (2) 類似企業の利益率による推定課税の根拠
 - (3) 書類の不適正根拠と立証義務
 - (4) 特殊関連企業の特异性への配慮
 5. 移転価格税制とタックス・コンプライアンス
 - (1) タックス・コンプライアンスの意義
 - (2) タックス・コンプライアンス形成要因
 - (3) コンプライアンス・リスクと独立企業間価格認定
- おわりに

はじめに

国際課税の重要な問題として、特殊関連企業間における独立企業間価格による課税がある。これを移転価格税制というが、この移転価格税制は本来の独立企業間価格に基づく公平課税の観点から国家間の熾烈な税源争奪戦へと展開している。独立企業間で成立する価格をもって正常取引と認定する課税原則が、独立企業間価格認定のための計算原則へと進展し、いまや自国に有利な配分計算原則として展開されている。

しかし、本来の独立企業間価格による公平課税の原点に戻って、独立企業間価格を認定する必要があり、かかる認定原則を国際課税原則として国際的に統合化すべき段階に至っているように思われる。そもそも、タックス・コンプライアンスは、課税の公平性を基盤にして税制の信頼性の中から培われるものである。最近の移転価格税制は、課税の公平性も信頼性も根底から揺らいでいるといわざるをえない。

独立企業間価格に関する納税者と課税庁の認定判断をめぐる対立、さらに国家間の税源争奪をめぐる攻防へと発展する移転価格税制は、納税者の予測可能性をはるかに超えたものとなり、納税者のタックス・リスクをますます増大させる。タックス・コンプライアンスの形成は、予測可能なタックス・リスクを減少させることにあるから、中立で明確な租税法規とその正当な解釈を逸脱しない課税庁の恣意性排除こそ重要な論点となる。

1. OECD モデル条約による特殊関連企業課税

(1) OECD モデル条約第9条

OECD モデル条約においては、特殊関連企業 (Associated Enterprises) の定義を次の二つの場合に限定する。一つは、一方の締約国の企業が他方の締約国の企業の経営 (management)、支配 (control) 若しくは資本 (capital) に直接若しくは間接に参加している場合、他の一つは、同一の者が一方の締約国の企業及び他方の締約国の企業の経営、支配若しくは資本に直接若しくは間接に参加している場合である。

特殊関連企業とは、一方の締約国における企業と他方の締約国における企業との間に、経営 (management)、支配 (control)、資本 (capital) の直接又は間接的特殊関連性が認められる企業をいう。これらの特殊関連性が認められる企業間取引は、独立した企業間とは異なる取引条件による取引が行なわれる可能性がある。この場合に独立企業間価格に基づいて課税できるとする。

OECD モデル条約は次のように規定する。「商業上又は資金上の関係 (commercial or financial relations) において、双方の企業の間、独立の企業 (independent enterprises) 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 (but for those conditions) 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ことができる (may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly)。」⁽¹⁾

一方の国の特殊関連企業が、他方の国の特殊関連企業に独立企業間価格 (arm's length price) よりも低い価格で財又は役務を提供した場合、一方の国の企業の利得とならなかった独立企業間価格との差額を、一方の国の企業の利得に算入して租税を課することができるというものである。

この場合、一方の国の特殊関連企業に加算された利得は、他方の国の特殊関連企業においても課税されることになり、同一所得に対して国際的に二重に課税されることになる。また、一方の国の特殊関連企業が独立企業間価格よりも高い価格で財又は役務を提供した場合に、他方の国が独立企業間価格により課税すると他方の国の企業に加算された部分が二重課税となる。

同モデル条約は、この場合「当該一方の国は、これらの利得に対して当該一方の国で課された租税の額について、適当な調整を行なう。この調整にあたっては、この条約の他の規定に妥当な考慮を払うものとし、両締約国の権限ある当局（competent authorities）は、必要がある場合には相互に協議する（consult each other）」⁽²⁾と規定する。

(2) 相互協議による二重課税の調整

相互協議（mutual agreement procedure）について OECD モデル条約は第25条で「自己が居住者である締約国の権限のある当局に対して申し立てをすることができる。当該申し立てはこの条約の規定に適合しない課税に係る当該措置の最初の通知の日から3年以内にしなければならない。」⁽³⁾

申し立てられた権限のある当局が、満足すべき解決を与えることが出来ない場合には、「他方の締約国の権限のある当局との合意によって当該事案を解決するよう努める。成立した合意は、両締約国の法令上のいかなる期間制限にもかかわらず実施されなければならない。」⁽⁴⁾さらに同条第3項は、「この条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義（any difficulties or doubts）を合意によって解決するよう努める。両締約国の権限のある当局は、この条約に定めのない二重課税を除去するため（for the elimination of double taxation）、相互に協議することができる。」⁽⁵⁾と規定する。

特殊関連企業間の独立企業間価格による二重課税については、両締約国のどちらの企業からでも申し立てをすることができ、権限のある当局は他方の締約国の権限のある当局と相互協議をもって二重課税の調整をする。問題は、相互協議の結果、十分な合意に達しなかった場合、又は重要な疑義が生じた場合にどのように解決すべきかである。

2. 独立企業間価格（arm's length price）の認定

(1) 独立価格比準法

独立企業間価格を認定する方法として、比較可能な独立した企業間で成立する価格に置き換えて認定する独立価格比準法（Comparable Uncontrolled Price Method）がある。「この独立価格比準法のもとでは、その独立価格は同じ支配関係グループのメンバーではない買い手に対してなされた非支配販売基準により決定される。」⁽⁶⁾

独立価格比準法は、当該企業が非関連の企業に非支配販売基準で販売した価格をもって独立企業

間価格とするものであって、必ずしも支配関係のない第三者間での取引価格を比較可能価格とするものではない。

(2) 再販売価格基準法

再販売価格基準法は、比較可能な独立企業間価格の認定が困難な場合に再販売価格から独立企業間価格を認定しようとする。「再販売価格基準法 (Resale Price Method) は、独立企業間価格の決定 (the determination of arm's length price) を、非支配取引における販売総利益率から求める。この販売総利益額は、関連会社への販売の移転価格を認定するために、関連会社取引に包含される再販売価格から控除する。」⁽⁷⁾

この認定基準は、関連会社への独立企業間価格の認定を、当該関連会社が独立の第三者企業へ販売する価格から総利益相当額を控除することにより算定しようとする。故に、この方法は再販売にあたって利益率の一定及び付加価値の付与がないことが前提となる。

(3) 原価加算基準法

原価加算基準法 (Cost Plus Method) は、原価額に適正な利益額を加算することにより独立企業間価格を認定しようとする。「原価加算基準法 (Cost Plus Method) の下では、正常な原価計算の下で関連会社に販売する製品原価が決定され、その原価額に非支配取引分析から得られる適正な総利益加算が適用される。」⁽⁸⁾

原価加算基準法は、一般に製造業における製品の販売に適用されるが、原価の適正額と総利益加算 (gross profit markup) 額の適正額の算定が前提となる。

(4) 利益分割法

アメリカ財務省規則 (Treasury Regulation) 1968年改訂版では、利益分割法は公式な算定方法として認められていなかったが、1994年財務省規則は公式に認められた算定方法の一つとして採用した。「この利益分割法 (Profit Split Method) は、関連企業取引の結合営業損益を調査し、その金額を関連グループの各メンバーによる利益創造の貢献に対する相関価値に基づいて配分するものである。」⁽⁹⁾

利益分割法は、比較可能利益分割法 (Comparable Profits Split) と残余利益分割法 (Residual Profits Split) の二つがあり、前者は関連企業の損益を合算しそれを設計、研究開発、流通、広告宣伝等の比較可能な機能分析によって貢献度を算定し、その貢献価値に基づいて利益を分割する方法である⁽¹⁰⁾。後者は、通常の貢献利益配分をしたあとで、残っている残余利益を特殊な無形資産に

帰属するものとして、各当事者間の無形資産についての相対的な経済的貢献度に基づいて配分するものである⁽¹¹⁾。

OECD ガイドラインも取引単位利益法 (Transactional Profit Methods) として取引営業利益法 (Transactional Net Margin Method) と利益分割法 (Profit Split Method) を認めているが、「取引単位利益法は、最後の手段として適用されるべきであり、さもなければ取引価格法に関する一般的な合理性の検証を提供するために適用されるべきである。」⁽¹²⁾と基本三法とは明確に異なることを強調する。

3. 独立企業間価格認定の問題点

(1) 独立企業間価格認定の方法

租税条約における移転価格の独立企業間価格認定は、国際間の特殊関連企業の振替価格を特殊関係にない独立した企業との取引価格に置き換えて課税関係を考えるものである。その場合の伝統的な認定方法として、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価加算基準法の三つがある。しかし、これらの方法によって算定しえない場合には、他の類似的方法として独立取引比準法 (Comparable Uncontrolled Transaction Method)、利益比準法 (Comparable Profit Method)、利益分割法 (Profit Split Method)、原価配分法 (Cost Sharing Agreements) などが、アメリカにおいて開発され適用されている。

我が国では、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価加算基準法の伝統的基本三法を原則とし、これらの方法が適用出来ないときに利益分割法等のその他の方法が適用できる。アメリカでは、有形資産については、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価加算基準法、利益比準法、利益分割法その他の方法を適用し、無形資産については独立取引比準法、利益比準法、利益分割法、その他の方法を適用し、これらの間に適用順位はない。OECD は、取引に基づく方法として独立価格比準法、再販売価格基準法、原価加算基準法をあげ、これらの方法の適用が困難な場合に取引単位営業利益法、利益分割法をあげる⁽¹³⁾。

アメリカ財務省規則による認定方法は、アメリカ内国歳入法 (Internal Revenue Code) 482条に基づくが、この482条は国外関連者のみでなく国内関連者にも適用される。その意味では、OECD および我が国の移転価格税制よりも適用範囲が広い。独立企業間価格認定の「困難性にもかかわらず、482条に基づく財務省規則は、独立企業間価格の認定 (arm's length pricing) を所得の明確な反映のテストとしてみる。」⁽¹⁴⁾アメリカの独立企業間価格認定は、とにかく租税回避を防止するための方策として利益自体を適正に算定し配分しようとする。これに対し、「OECD 報告書は、なお伝統的な独立当事者間取引の比準という考え方を貫こうとしている。」⁽¹⁵⁾アメリカ財務省規則も OECD の

アームズ・レングス基準の原点に戻って再考する必要がある。

(2) 理論的問題と実務的問題

特殊関連企業に対して、独立企業間価格を適用し、移転価格を独立企業間価格に置き換えて課税するという根拠は、独立した企業と特殊関連企業との課税の公平性を維持することにある。そのために、所得の明確な反映テストが必要とされる。

所得の明確な反映テストとされる独立企業間価格の認定は、少なくとも現実の取引価格と独立企業間価格が異なる場合を想定する。異なる場合に、独立企業間価格に置き換えて課税関係を考えるという理論的根拠は何か。本来、現実の取引価格こそ、課税の明確な根拠となるべきである。関連者間取引とは、そもそも内部取引価格であり外部取引価格ではない。独自の内部取引価格に対して、内部取引価格と異なる外部取引価格を求めて、内部取引価格と比較可能な外部取引価格を計算上求めようとしていることに等しい。本質的に比較可能性のない取引価格を算定把握しようとするのであるから、どの計算方法にも限界があり、独立企業間価格の最適解が得られないことになる。

アイゼンバーグは、純粹理論上独立企業間価格は概念的に不完全であるとして次のように述べる。「関連者間の取引は、指揮・管理に従った生産及び流通の一つの統合体の部分である。その取引者は周知のとおり、単一の経済体又は企業の内的部分である。独立企業間価格 (arm's length price) とは、非関連者が値段等の交渉後に代金の請求又は支払をするところの価格である。単一の統合事業体での関連者の所得は、どんな計算方法を使っても、非独立企業 (non-arm's-length) の関連性しか反映しない。」⁽¹⁶⁾

移転価格は、単一体としての特殊関連企業間における合理的な価格である。これに対し、公平性という課税の合理性の根拠をもって独立企業間価格を認定しようとする。独立企業間価格に置き換えること自体、実は問題がある。「アームズ・レングス基準は、各国の事業の相互依存関係や、その統合がもたらす経済力を考慮しえず、関連法人グループが大規模に事業を行なうことによる利益 (economies of sale) や、事業を機能的に統合された形態で行なうことによる利益 (economies of integration) を、公平に関係各国に分配できないこと、また、これらの利益の配分基準としてきわめて不明確であることである。」⁽¹⁷⁾

理論的問題があるにもかかわらず、現実には移転価格に対して各国は、独立企業間価格をベースとして課税権を発動する。租税条約における特殊関連企業条項は課税権行使の確認規定であり、具体的な課税権の行使は各国の国内租税法の規定による。したがって、実務レベルの問題としては、国内租税法による独立企業間価格認定の方法、手続、申告等に関する法規定上の問題、課税庁の認定に対する納税者の不服申立ての公正な手続保障の問題、国際間の対应的調整による二国間協議による対等的合意形成の問題等がある。

(3) 我が国における問題点

我が国租税特別措置法第3章第7節の2は、国外関連者取引との課税の特例を定める。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を行なった場合に、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、又は支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、当該国外関連取引は独立企業間価格で行なわれたものとみなす（措法66の4①）。

独立企業間価格とは、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法その他の方法で政令で定める方法により計算した金額をいう（措法66の4②）。

独立価格比準法とは、特殊の関係にない売手と買手が、国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同様の状況の下で売買した取引の対価の額に相当する金額をもって、当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。

再販売価格基準法とは、国外関連取引に係る棚卸資産の買手が特殊の関係にない者に対して当該棚卸資産を販売した対価の額から通常の利潤の額を控除して計算した金額をもって、当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。

原価基準法とは、国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、製造その他の行為による取得の原価の額に通常の利潤の額を加算して計算した金額をもって、当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。

同条第7項は、類似売上総利益率による推定課税規定を定める。国税庁の当該職員又は法人の納税地の所轄税務署若しくは所轄国税局の当該職員が、法人に国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類又はその写しの提示又は提出を求めた場合において、当該法人がこれらを遅滞なく提示し、又は提出しなかったときは、税務署長は、当該法人の当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む法人で、事業規模その他の事業の内容が類似するものの当該事業に係る売上総利益率又はこれに準ずる割合として政令で定める割合を基礎として、第2項第1号ロ若しくはハに掲げる方法又は同項第2号イに掲げるこれらの方法と同等の方法により算定した金額を、当該独立企業間価格と推定して更正又は決定をすることができる。

我が国の移転価格税制における重要な問題点として、次の諸点を指摘することができる。

- ① 伝統的な基本三法及びこれらの方法が使えない場合のその他の方法を含めて、より具体的な算定方法に関する規定が必要であること。
- ② 租税特別措置法ではなく、本法に規定すること。
- ③ 独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類とは何かを明示すること。
- ④ 推定課税の要件を明確にすること及び利益率による推定課税の合理性の根拠を明らかにすること。

(4) 租税調査会による改善点の提言

日本公認会計士協会租税調査会が、我が国の移転価格税制に対して提言した研究報告がある⁽¹⁸⁾。当研究会は、実務上の問題点を次の2点に絞る。

第1は、独立企業間価格の比較対象取引の比較可能性をどの程度要求しているのかが不明確であること、第2は独立企業間価格の算定資料の提出が極めて困難であることをあげる。

そのための提言として、次の4点を指摘する⁽¹⁹⁾。

- ① 利用情報の制限
- ② 独立企業間価格に幅を持たせることの容認
- ③ 複数年度の情報を用いることの容認
- ④ 取引単位営業利益法 (Transactional Net Margin Method)

利用情報の制限とは、納税者及び課税当局が公開情報から比較対象取引を探すことを条文上明記すべきであるとする。納税者は公開されている情報しか入手できないのに反し、課税当局は非公開情報の中から質の高い情報を入手することが可能であり、その非公開情報を基礎として更正・決定の処分が行なわれるのは公正ではない。

独立企業間価格に幅を持たせることの容認とは、そもそも比較可能な独立企業間価格を見出すこと自体問題があるのであるから、唯一の価格・比率を使用するのではなく、独立企業間価格に幅を持たせるのが合理的である。この容認規定を法令および通達上明確にすることが望ましいとする。OECD ガイドラインも独立企業原則 (arm's length principles) として独立企業間価格幅の利用 (use of an arm's length range) を次のように提言する。「ある範囲内における異なる分布点は、比較可能な状況が当該取引に全く同じ価格を設定するわけではないという事実を表しているといえる。」⁽²⁰⁾

複数年度の情報を用いることの容認とは、購入価格は市場環境の変化、製品ライフサイクルの状況、為替変動などにより大きな影響を受ける。そのため、単年度のみ情報では独立企業間価格であるか否かを立証することは困難となる。したがって、複数年度の情報を用いて判断することが合理的である。OECD ガイドラインも独立企業原則として複数年度資料の利用 (use of multiple year data) について次のように提言する。「当該支配取引に関連する事実及び状況を完全に理解するためには、一般に調査の年とそれ以前の数年からのデータを調査することが有効である。」⁽²¹⁾

取引単位営業利益法は、OECD ガイドラインでもその他の方法として認められている方法であり、原価、売上、資産等に対する営業利益の割合を比較する方法である⁽²²⁾。これによると、比較の段階を売上総利益ではなく、営業利益とすることにより、また売上、原価に加え資産を基準に加えることにより差異調整を行わずに国外関連取引と比較対象取引との比較可能性を確保することができる。

さらに同調査会は、税務当局が要求する資料をあらかじめ納税者に周知させることが必要であり、整備すべき必要な資料として次のものを挙げる⁽²³⁾。

- ・ 国外関連取引の実績
- ・ 納税者及び国外関連者の機能・リスクの分析状況結果
- ・ 納税者が採用する独立企業間価格算定方法
- ・ 比較対象取引の選定方法及び結果
- ・ 独立企業間価格算定結果

4. 推定課税を巡る問題点

(1) 推定課税の法的要件

租税特別措置法第66条の4第7項は、独立企業間価格を算定するために必要な帳簿書類又はその写しの提示又は提出を求めた場合に、当該法人がこれらを遅滞なく提示し、又は提出しなかったときは、当該法人の当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む法人で、事業規模その他の事業の内容が類似するものの当該事業に係る売上総利益率等により算定した金額を、当該独立企業間価格と推定して更正又は決定をすることができると規定する。

同66条の4第9項は、第7項に規定する帳簿書類又はその写しを遅滞なく提示し、又は提出しなかった場合において、当該法人の国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するために必要があるときは、その必要と認められる範囲内において、当該法人の国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む者に質問し、又は当該事業に関する帳簿書類を検査することができると定める。

同条第8項は、当該法人に係る国外関連者との間の取引に関する調査について必要があるときは、当該法人に対し、当該国外関連者が保存する帳簿書類又はその写しの提示又は提出を求めることができる。この場合において、当該法人は、当該提示又は提出を求められたときは、当該書類若しくは帳簿又はこれらの写しの入手に努めなければならないとする。

ここでの問題点として、推定課税の要件は十分か、同条第7項と第9項の優先的発動は課税当局の裁量権の範囲といえるか、第8項は努力規定ではあるが、第7項と関連させると企業はかなり膨大な資料の提出を要求される可能性があるのではないかと指摘することができる。

特に推定課税の要件として第7項は、「必要と認められる帳簿書類又はその移しの提示又は提出を求めた場合において、当該法人がこれらを遅滞なく提示し、又は提出しなかったとき」とするが、最も重要な推定課税の要件である必要か否かを判断する基準、必要と認められる帳簿書類等の中身が規定されていない。

(2) 類似企業の利益率による推定課税の根拠

推定課税要件が不備であるという主張に対し、法的要件は明確で問題がないとする次の主張がある。「申告調整型制度の下では、法人が、まず独立企業間価格の算定方法の選定や比較対象取引に係る資料情報の収集・分析等を行なうのであるから、課税当局が調査段階で第7項又は第9項を適用しようとする場合、法人の申告に係る独立企業間価格の算定に必要と認められる帳簿書類等の提示・提出を求めることになる。そして、課税当局がその帳簿書類等の提出を求めたが、結果的に、①その帳簿書類等が遅滞なく提示・提出されない場合又は②法人が自己の独立企業間価格の算定に用いたデータが不相当と認められる場合には、第7項又は第9項の要件が満たされることになる。」⁽²⁴⁾

最初の①の要件は、法人が申告をした独立企業間価格の算定に関する帳簿書類等を提示・提出しなかったため、課税当局が帳簿書類等の提示・提出を求めることになり、その求めに対し帳簿書類等が遅滞なく提示・提出されないわけであるから、推定課税もやむを得ないともいえる。その場合「税務署長は、当該法人の当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するものの当該事業に係る売上総利益率又はこれに準ずる割合として政令で定める割合を基礎として……算定した金額を当該独立企業間価格と推定して」(措法66の4⑦)更正又は決定をすることができるとする。

問題は、独立企業間価格の推定に関して、同種事業、類似企業の売上総利益率等により課税することにある。そもそも「独立企業原則の適用は、一般に支配取引における条件と独立企業間取引での条件を比較することにその基礎を置いている。」⁽²⁵⁾単なる同種・類似企業の売上総利益率によることは、ならん独立企業原則を適用したことになる。推定課税をするためには、推定の合理性が経済的適合性に合致するように十分に検討する必要がある。

(3) 書類の不適正根拠と立証義務

次の②の要件は、納税者が提示・提出した帳簿書類等が独立企業間価格算定のために不相当であると課税当局が認めた場合である。課税当局がその他に必要と認められる帳簿書類等の提示を求めたにもかかわらず、法人が遅滞なく提示・提出をしなかったことが推定課税の法的要件となる。ここでの問題は、課税当局がなぜ不相当であると認めたかの根拠が明確になっていなければならない。ただ単に、不相当であるということで、帳簿書類等の提示・提出が求められ、それが極めて入手困難な資料にもかかわらず、推定課税の要件が満たされたと解されるとすれば重大な問題である。

情報入手に関して、「課税当局及び納税者双方にとって、しばしば独立企業原則 (arm's length principles) を適用するための十分な情報を入手することが困難である場合が生じる。なぜなら、独

立企業原則は通常、納税者と課税当局に非支配及び独立企業の事業活動を評価し、これらと特殊関連企業の取引及び活動とを比較することを要するため膨大なデータを必要とする⁽²⁶⁾からである。

第7項の必要な書類とは何かについて、独立企業間価格算定のために必要な帳簿書類であるから、その中身は課税当局が自由に判断できるとする見解がある。「すなわち、独立企業間価格の算定に必要な書類等の『必要な』の意味は、独立企業間価格の算定のため以外の法的な制約はないのであり、逆を言えば、その書類等が無ければ独立企業間価格が算定できない書類であるといえる。例えば、移転価格調査を実施する場合、まず、その算定方法が適用可能なか、又は適切なかを判断するために必要な資料を入手する必要があるが、これらも当然に含まれることとなる。ここで、その必要性を合理的・客観的に判断をするのは、法人にその必要な書類等の提示等を要求した課税当局ということになる。」⁽²⁷⁾しかし、これは、明らかに租税法律主義に抵触する。

企業が申告調整方式の下で、既に独立企業間価格の算定及び帳簿書類等を提出している場合に、課税当局がさらに独立企業間価格を算定するために必要と認める帳簿書類等を要求することが第7項の趣旨とはいえない。その場合の立証義務は課税当局にあるのであるから、第9項による質問検査権を行使した後に第7項が適用されると解すべきである。第7項と第9項の「いずれを優先適用するかは、基本的には個々の執行判断（裁量）の問題であると考えられる」⁽²⁸⁾とする解釈は租税法律主義の理念からみて基本的に成立しない。

(4) 特殊関連企業の特殊性への配慮

企業が入手可能な独立企業原則に関するデータは公開情報に限定されるから、課税当局にとっても入手可能データを公開情報に限定する必要がある。また、具体的な独立企業間価格の算定方法、独立企業間価格を算定するために必要とされる具体的な情報については、法令上明示すべきである。法令によって要求されたデータが提示・提出されないときにはじめて推定課税の要件が満たされるということになる。

そもそも、特殊関連企業の移転価格を独立企業間価格に置き換えることは、異なる条件を機能的に分析すればするほど大量のデータが必要となるとともに、独立企業間価格自体の認定も困難になる。したがって、恣意性及び裁量権の幅を出来るだけ縮小すべく法規定を明確にする必要がある。独立企業間価格とは、独立した企業での取引価格を意味し、独立した企業間価格も商業的・財務的条件により変化するものであるから、当然ながら移転価格認定における独立企業間価格も幅をもたせることが必要となる。

OECD ガイドラインも次のように実務上の問題を指摘する。「独立企業原則を適用する際の実務的困難性は、特殊関連企業が独立企業では引き受けない取引に従事することにある。かかる取引は、

必ずしも租税回避に動機づけられるものではなく、独立企業間とは異なる営利的状況に直面する多国籍企業グループの構成企業がお互いに行なう事業取引から生じることによる。」⁽²⁹⁾

5. 移転価格税制とタックス・コンプライアンス

(1) タックス・コンプライアンスの意義

タックス・コンプライアンスとは、「時宜を得た適切な税務申告書と適正な税額を納付することを含む税法に対する納税者の対応をいう。」⁽³⁰⁾ 法的な意味でのタックス・コンプライアンスとは、税法に従って適正な税務申告書の提出と適正な納税額の納付をいう。適正な納税額とは、納税者にとっては適正な租税債務を意味し、課税庁にとっては適正な租税債権を意味する。タックス・コンプライアンスの本質的意味は、税法の規定に従って租税債権の金額と租税債務の金額が一致することである。

税法を遵守させるためには、遵守させるべき税法の規定が明確になっていなければならない。移転価格税制におけるタックス・コンプライアンスは、必ずしも税法遵守の問題ではなく、課税庁による独立企業間価格認定の問題である。移転価格税制におけるタックス・コンプライアンスの形成は、独立企業間価格の概念形成とその計算方法の合理的妥当性、適正な許容価格幅の設定、立証手続きの簡便性、国家間の公正な協議の累積、国家間協議が満足のできる合意に達しなかった場合の国際的裁定機関の設置等が前提となる。

(2) タックス・コンプライアンス形成要因

タックス・コンプライアンスは、第一に納税者の自発性、第二に課税庁の税法羈束性、第三に租税裁判の公正性が相互に関連性をもちながら税制の信頼性が基盤となって形成される。納税者の自発性は、税法の中立性、課税庁との信頼性、租税の予測可能性、公正な手続的保証性によって醸成される。

かつてタックス・コンプライアンスは、タックス・ギャップの縮小という意味で課税側の目標概念とされてきた。タックス・ギャップとは納税者の租税債務の額と自発的な納付額との差額を意味し、伝統的にはタックス・ギャップを縮小させるために罰則の強化などが図られてきたが、罰則の強化だけではタックス・コンプライアンスは達成できない。

タックス・コンプライアンスとは、「租税法及び税務行政の法令的要件又は意味に従って行動する納税者の自発性 (willingness) をいう。」⁽³¹⁾ この納税者の自発性を促す理論として手続的公正論 (procedural justice theory) がある。これは、「実施手続きの公正な判断に力点が置かれ、かかる判断の行動的態度的効果に力点を置く」⁽³²⁾ ことによって、納税者の道義的、倫理的意識に作用させ

る理論を提供する。

申告納税制度の下では、納税者は税法に従って適正な納税申告書を作成しなければならない。そのためには税法の規定は一義的でなければならない。提出された納税申告書の否認権は第二義的に課税庁にあるが、課税庁の否認権は、事実と反するか、税法規定に違反する場合にしか行使してはならない。税法解釈上、納税者と課税庁の見解に相違をもたらす場合には租税争訟の問題となり、最終的には租税裁判で判断される。裁判の公正性とは、税法解釈の中立性であり、それは憲法上の租税法律主義の観点から公正に判断されなければならない。

移転価格税制における第一の要件は、納税者が独立企業間価格で移転価格を設定したことを立証する必要がある。第二の要件は、課税庁が納税者の設定した移転価格が独立企業間価格と異なるという判断をした場合には、異なるという理由を立証しなければならない。その場合の判断資料は納税者と同一の資料で立証する必要がある。第三の要件は、移転価格税制は、国際間の課税の問題であるから、権限のある課税当局による相互協議が必要となる。この相互協議は、国家の課税高権を超過して公正な観点（global fairness）から検討する必要がある。相互協議が国際的に公正であるか否かについては、国際租税裁判所のような国際的上位機関による解決方法も検討する必要がある。

(3) コンプライアンス・リスクと独立企業間価格認定

タックス・コンプライアンスは、タックス・リスクを最小限に抑えることである。タックス・リスクとは、税法に違反することにより生ずる罰則規定の適用、各種の加算税などの付加、さらには社会的信頼の喪失などを意味する。タックス・コンプライアンスはタックス・リスクが生じないように納税申告書を提出し税額を納付することを意味するが、タックス・リスクが生じた場合のリスクを最小限に食い止める対応策も検討しておく必要がある。もっとも、一貫性のない恣意的な更正又は決定による予測できないタックス・リスクの増大は、タックス・コンプライアンスの低下をもたらす。手続的公正論は、タックス・コンプライアンス形成の公正判断要因として、首尾一貫性（consistency）、正確性（accuracy）、不偏性（bias suppression）などをあげる⁽³³⁾。

移転価格税制におけるコンプライアンス・リスクとは、納税者が適正な独立企業間価格で税務申告をしているにもかかわらず、課税庁による類似業種の独自の資料等によって否認されることである。そもそも、タックス・コンプライアンスとは現実に生じた取引事実と取引価格に基づいて、納税額を確定する判断、処理、申告、納税を意味するものであるが、移転価格税制はその取引事実における現実の取引価格を否認して独立企業間価格に置き換えて課税することを正当化するものである。したがって、常にコンプライアンス・リスクが生じる可能性が高いといえる。

納税者は、移転価格が独立企業間価格であることを証明する帳簿資料等を添付する必要があるが、

課税庁が帳簿資料等の不備を指摘した場合には、さらに多くの帳簿資料等を速やかに提出する必要がある、それが遅滞なく提出されないときは、推定課税が可能であるとする。

推定課税を容認する租税特別措置法66条の4第7項の規定は、明らかにコンプライアンス・リスクを最大にする可能性のある規定となる。何をどのように遵守すべきかが税法によって規定されていなければ、そもそもタックス・コンプライアンスそれ自体が成立しない。制度上、タックス・ギャップを埋めるためにタックス・コンプライアンスの必要性が強調されるなら、まず租税法主義の観点から、立証できる帳簿資料等の中身と範囲が法定される必要がある。

おわりに

移転価格税制における独立企業間価格とは、当該企業が独立した企業と取引した場合の価格に置き換えて課税関係を考えるという独立価格比準法から出発した概念であるが、独立企業間価格がない場合の認定方法として推計による認定方法が開発されてきた。これには、同種且つ類似の他の企業と比較して独立企業間価格を推定する方法である独立取引比準法、全体利益を当事者間に何らかの基準で配分する利益分割法など種々の方法がある。推計による独立企業間価格の認定は、計算自体がいかに精密であっても近似値でしか過ぎない。計算要素に恣意性が介入するとその近似値は独立企業間価格から大きく乖離する可能性を秘めている。帳簿資料等の立証資料の適正性を判断する段階で、恣意性が介入すると計算自体が正しくても、真実な独立企業間価格と全く異なる推計値をもたらすことになる。

タックス・コンプライアンスを前提とすれば、先ず当該企業が独立企業間価格の適正性を証明する資料を添付して立証しなければならぬ。証明する資料の中身と範囲及び証明要件については税法において明確にされていなければならない。課税庁は、税法に規定のない証明資料を要求してはならない。移転価格は国際的取引から生ずるものであるから、国内法だけの問題に留まらない。国内法を整備するとともに、租税条約を通して国際的合意にまで発展させる必要がある。

(了)

(注)

- (1) OECD, *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital* (2003), Chap. 3, Article 9, 1.
- (2) *Ibid.*, Article 9, 2.
- (3) *Ibid.*, Chap. 6, Article 25, 1.
- (4) *Ibid.*, Article 25, 2.
- (5) *Ibid.*, Article 25, 3.
- (6) Paul R. McDaniel and Hugh J. Ault, *Introduction to United States International Taxation* (The Hague, The

- Netherlands: Kluwer Law International, 1998), p.143.
- (7) *Ibid.*, p.143.
 - (8) *Ibid.*, p.144.
 - (9) *Ibid.*, p.145.
 - (10) 五味雄治『国際取引課税—その理論と実務』財経詳報社, 1996年, 64頁.
 - (11) 同書, 67頁.
 - (12) Roy Rohatgi, *Basic International Taxation* (The Hague, The Netherlands: Kluwer Law International, 2002), p.417.
 - (13) 五味雄治, 前掲書, 52頁.
 - (14) Joseph Isenbergh, *International Taxation* (New York, NY: Foundation Press, 2000), p.61.
 - (15) 村井正『国際租税法の研究』法研出版, 1990年, 120頁.
 - (16) Joseph Isenbergh, *op. cit.*, p.60.
 - (17) 村井正, 前掲書, 114頁.
 - (18) 日本公認会計士協会租税調査会『国際租税に関する諸問題についての研究報告(中間報告—移転価格税制)』(租税調査会研究報告第3号), 2001年6月18日.
 - (19) 同研究報告, II, 2. (1).
 - (20) OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (Paris, France: OECD Publications, 2001), Chap. I, p. 19.
 - (21) *Ibid.*, Chap. I, p. 20.
 - (22) *Ibid.*, Chap. III, p. 9.
 - (23) 日本公認会計士協会租税調査会, 前掲研究報告, II, 2. (2).
 - (24) 藤巻一男「我が国の移転価格税制における推定課税について」『税務大学校論叢』(第42号), 2003年, 65~66頁.
 - (25) OECD Guidelines, *op. cit.*, Chap. I, p.7.
 - (26) *Ibid.*, Chap. I, p. 5.
 - (27) 前原真一「移転価格税制における推定規定の解釈・適用について」『税務大学校論叢』(第42号), 2003年, 18~19頁.
 - (28) 藤巻一男, 前掲論文, 74頁.
 - (29) OECD Guidelines, *op. cit.*, Chap. I, p.4.
 - (30) Robert Sellers Smith, *West's Tax Law Dictionary* (St. Paul, MN: West Publishing Co., 1998), p.877.
 - (31) Simon James, *A Dictionary of Taxation*(Cheltenham,UK: Edward Elgar Publishing Limited, 1998),p.31.
 - (32) Ronald G. Worsham, Jr.,“The Effect of Tax Authority Behavior on Taxpayer Compliance: A Procedural Justice Approach,” *The Journal of the American Taxation Association* (Fall, 1996), p. 20.
 - (33) *Ibid.*, p.20.

(2005年9月24日受理)