

# 最近の移転価格税制の裁判例の具体的検証

独立企業間価格の算定方法を巡る議論を中心に

森 上 真 衣

(法学専攻 リーガル・スペシャリスト・コース)

はじめに

第1章 移転価格税制の課税要件

第1節 独立企業間価格の要件事実

第2節 移転価格税制の課税要件の概要

第2章 移転価格税制の最近の事案の紹介

第1節 今治造船移転価格税制事件

第2節 貸付金利子事件

第3節 アドビスシステムズ事件

第3章 アドビスシステムズ事件における独立企業間価格の算定方法の合理性

第1節 基本三法と同等の方法を用いることができない場合の主張立証責任の所在

第2節 基本三法に準ずる方法と同等の方法の立証責任について

第3節 納税者側における課題・注意点

第4章 過去の判例の再検証

第1節 今治造船移転価格事件における再検証

第2節 貸付金利子事件における再検証

おわりに

## はじめに

わが国においては移転価格税制事案で独立企業間価格の算定方法が争われた裁判例は非常に少ない<sup>1)</sup>。過去における移転価格税制の独立企業間価格に関する訴訟では、課税庁側勝訴の裁判例しか存在しなかったが、平成20年10月30日のアドビスシステムズ事件（以下「アドビ事件」という。）東京高裁においては、東京地裁での納税者敗訴を覆す、初の納税者逆転勝訴

が判示され、話題となった。

アドビ事件高裁判決においては、従来必ずしも明確に区別されて論じられることのなかった二つの論点に関する主張立証責任の所在について、それらを意識的に区別した上で各々について明確な回答を示した点で、重要な意義を有する<sup>2)</sup>。

その二つの立証責任とは、「基本三法に準ずる方法と同等の方法を用いることができないこと」についての立証責任の所在と、課税庁が用いる独立企業間価格が「基本三法に準ずる方法と同等の方法」に該当するかについての立証責任の所在である<sup>3)</sup>。アドビ事件高裁判決では前者は課税庁に立証責任があると判示した上で、納税者側においても基本三法を用いることができることの立証責任を負わせている。当該判示における立証責任の所在の解釈を本稿の主題としている。また後者に関しても、先の判例で学説が分かれていた論点であり、アドビ事件高裁判決で明確化してきたといえる。

そこでアドビ事件で確立し、今後も基準となるであろう事項を検討した上で、過去の判例に当てはめて、数少ない移転価格税制における裁判例を有効活用し、今後訴訟戦略の策定時や納税者が申告する上での指針とすることを本稿の目的とする。

まず第1章では移転価格税制が成立する上での課税要件を述べる。次に第2章で移転価格税制における独立企業間価格算定方法に関して争われた最近の裁判例を紹介し、そこで明確となった参考にすべき基準と今後の課題、問題点について言及する。そして第3章において「基本三法を用いることができないこと」の主張立証責任についてと、課税庁の用いる独立企業間価格が「基本三法に準ずる方法と同等の方法」に当たることの立証責任についてアドビ事件の判決を基に検討する。この立証責任については学説が二つに分かれているのだが、新たな説を提言している。最後に第4章でアドビ事件高裁判決を規範として過去の納税者敗訴の訴訟への当てはめ・検証を行い、納税者にとって有利な訴訟戦略や訴訟防止対策を提示し

て、本稿のまとめとする。

## 第1章 移転価格税制の課税要件

### 第1節 独立企業間価格の要件事実

移転価格税制においては、資本関係等において特殊の関係のある外国関連者（以下「国外関連者」という。）との取引については、より税負担の少ない国に所得を移転するように移転価格を意図的に操作することも可能であることが想定されている<sup>4)</sup>。そこで国外関連者との国外関連取引の実際の取引価格が独立企業間価格と異なるときは、独立企業間価格によって取引が行われたものとみなされ、当該差額が所得金額に加算される課税処分が行われる<sup>5)</sup>。

通常、課税処分が行われると二国間で二重課税が生じるので、租税条約相手国との間の事例であれば取消訴訟を提起することなく、相互協議を申し立てることで二国間の二重課税の回避に努めることになる<sup>6)</sup>。

わが国においては、法が独立企業間価格を基準として、法人税等の算定を行う際に用いられる取引価格自体を擬制し、独立企業間価格と乖離する取引価格については独立企業間価格を法人税法等の適用の基礎となる価格として常に用いることが実体法的に確定されている<sup>7)</sup>。従って納税者のみならず課税庁の裁量も入り込む余地がない仕組みとなっており、課税庁の具体的介入がなくても、取引価格と独立企業間価格に乖離が生ずれば実体法的に価格が擬制され、納税者は自ら申告調整を行うことで法的安定性と予測可能性を確保しやすい<sup>8)</sup>。そのため独立企業間価格がいくらであるかに課税庁と納税者の関心が集中するのである。

ここで問題となるのが独立企業間価格の算定方法であり、租税特別措置法第66条の4（以下「措置法66条の4」という。）にその具体的な記載がある。

わが国では申告納税制度を採用しているため、納税者自身が国外関連取

引との対価の額が独立企業間価格であると確認した上で申告する必要があると法は規定していると解釈できる。つまり納税者は、予め課税庁の算定するであろう独立企業間価格とほぼ同額の価格を申告する義務があるといえる。

独立企業間価格を算定するに当たってはその対象取引として、棚卸資産の販売又は購入による取引と、に掲げる取引以外の取引とが存在する。

の場合、イ、独立価格比準法、ロ、再販売価格基準法及びハ、原価基準法のいずれかを採用することができ、イからハまでに掲げる方法（以下総称して「基本三法」という。）を採用することができない場合に限り、基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法を採用することができる。

の場合、基本三法と同等の方法を採用することができ、基本三法と同等の方法を採用することができない場合は基本三法に準ずる方法と同等の方法又は政令で定める方法ないし政令で定める方法と同等の方法を採用することができる。いずれの場合も基本三法がその他の算定方法に優先して適用されるものとなる。ただし基本三法においては、租税法令上、各算定方法間の優劣に関する定めは特段存在しないことから、わが国の移転価格税制上、それらのいずれを用いるべきかについて優劣はないものと解するのが妥当である<sup>9)</sup>。

実定法を採用しているわが国の移転価格税制においても、なお、(イ) 基本三法のうちいずれの方法を選択するか、(ロ) 「準ずる方法」あるいは「準ずる方法と同等の方法」、その他政令で定める方法を選択した場合、基本三法を適用することができないといいうるか、(ハ) 選択した算定方法の合理性などの問題が残っている<sup>10)</sup>。これらの問題は、訴訟の場面に於いて独立企業間価格の算定方法の合理性につき、納税者・課税庁のいずれが立証責任を負っているかという問題に帰着しており<sup>11)</sup>、本稿の最大のテーマとなる。

## 第2節 移転価格税制の課税要件の概要

課税庁が納税者が申告した独立企業間価格の更正処分をし、納税者が当該更正処分の取消訴訟を提起したとする。この場合、原告である納税者は、請求原因事実として、当該更正処分が存在し、それが抽象的に違法であることを主張・立証するだけで足り、更正処分の適法性については課税庁が立証責任を負う。そこで課税庁が基本三法によって算定した独立企業間価格に基づいて当該更正処分の適法性を主張立証するための要件事実について検討する<sup>12)</sup>。

まず移転価格税制全体の課税要件は、(イ) 納税義務者が法人であること、(ロ) 取引相手が国外関連者であること、(ハ) 資産の販売等の取引であること、(ニ) 支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないこと又は支払う対価の額が独立企業間価格を超えることである<sup>13)</sup>。

### 1. 独立価格比準法における要件事実<sup>14)</sup>

独立価格比準法の場合は、独立企業間価格は比較対照可能な取引の価格とされている。

比較対照可能な取引であるための要件としては、特殊の関係にない売手と買手との取引であること、本件国外関連取引と同種の棚卸資産<sup>15)</sup>の取引であること、本件国外関連取引と同様の状況(差異についての調整を含む。)の下で売買した取引であることが抗弁するに当たり必要となる<sup>16)</sup>。

### 2. 再販売価格基準法における要件事実<sup>17)</sup>

再販売価格基準法並びに原価基準法の場合も、課税庁の抗弁事実は独立価格比準法と同様、比較対象取引の存在のみならず、国外関連取引及び再販売取引の存在についても主張・立証する必要がある。

再販売価格基準法による独立企業間価格は、再販売価格から通常の利潤

の額を差し引いた金額とされる。

通常の利潤の額であるための要件としては、本件国外関連取引が、特殊の関係にない売手と買手との取引であること、同種又は同類の棚卸資産であること、そして売手の果たす機能が類似していること（差異についての調整を含む。）が必要である<sup>18)</sup>。

### 3. 原価基準法における要件事実<sup>19)</sup>

原価基準法における独立企業間価格は、取得価格に通常の利潤の額を加えた金額とされる。

その要件としては、本件国外関連取引が、特殊の関係にない売手との取引であること、同種又は類似の棚卸資産であること、そして売手の果たす機能が類似していること（差異についての調整を含む。）が必要である<sup>20)</sup>。

## 第2章 移転価格税制の最近の事案の紹介<sup>21)</sup>

### 第1節 今治造船移転価格税制事件（松山地判平成16年4月14日， 高松高判平成18年10月13日，最高裁平成19年4月14日）

#### 1. 事案の紹介

##### (1) 松山地裁判決（平成16年4月14日）<sup>22)</sup>

この事件は、訴訟としてわが国で初めて移転価格課税に係る判決がなされた事案である。

今治造船（原告）がタックスヘイブンに所在する国外関連者から受注した船価が低く、独立企業間価格に満たないと認めにより更正されたことに対し、原告が取消請求を行った事案である。課税庁が課税処分にあたり、原告が非関連者から受注した造船受注取引を比較対象取引として、独立価格比準法に基づき独立企業間価格を算定したことは適切であるとして、更正処分取消請求は棄却された。

(2) **高松高裁判決**(平成18年10月13日)<sup>23)</sup>

控訴審においても原審の判決が支持されている。

本件地裁判決及び高裁判決ともに、独立価格比準法の適用における「同種の棚卸資産」及び「同様の状況の下で」の概念についての明確化を図っている。

(3) **最高裁判決**(平成19年4月14日)

最高裁においても上告棄却により、国側勝訴・納税者敗訴が確定した。

**第2節 貸付金利子事件**(東京地判平成18年10月26日)<sup>24)</sup>

1. 事案の紹介

本事案は、株式会社A社(原告)がタイ王国に所在する国外関連者へ自己資金から金利2.5%~3%、期間10年の条件でタイパーツ建融資を行ったが、課税庁がいわゆるスプレッド貸付の場合利率10.5%~19.2%を比較対象取引として、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法により独立企業間価格を算定したことが違法であるとして争われた事案である。本件各更正処分をいう原告の主張はいずれも理由がなく、本件各更正処分並びにこれに基づく本件各賦課決定処分も適法であるとして、原告の請求を棄却した事例である。本件は控訴がなく、確定した。

2. 当該判決で確定した基準、今後の課題

(1) **基本三法に準ずる方法と同等の方法に関する举证責任**

基本三法に準ずる方法と同等の方法を用いることが認められた場合に、独立企業間価格の算定方法として選定された方法が「基本三法に準ずる方法と同等の方法」に当たるか否かの主張立証責任をいずれの当事者が負うかという点が問題となった。

本件では「課税庁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というべきである。」と述べるに留まっていた。

この点についての理解は分かれていて、一説は、裁判所が主張・立証を求める表現で判示しているのだから、措置法66条の4の挙証責任が転換されたと理解している<sup>25)</sup>。他説は、課税庁が行った独立企業間価格の数値に合理性が認められるというのは、課税庁が更正処分により措置法66条の4に適合した内容の処分を行ったことの一応の立証を行おうとしたに止まり、それにより主観的証明責任のキャッチボールが行われたに過ぎないととらえ、依然、客観的立証責任は課税庁の手元にあると考える<sup>26)</sup>理解である。

またこれに対して、「主観的立証責任」は「勝訴するための証明責任を負う主要事実を証明しなければならないという一方当事者の行為責任」とされ、これをいずれの当事者が負担するかは、客観的立証責任の配分原理によって客観的に定まるのであり、訴訟の経過における「証明の必要」の変動によって変動するものではない<sup>27)</sup>とする見解から、このようなキャッチボールは考えられないとする意見もある。具体的な検討については、第4章で行う。

### 第3節 アドビシステムズ事件（東京地判平成19年12月7日， 東京高判平成20年10月30日）

#### 1. 事案の紹介

##### (1) 東京地裁判決（平成19年12月7日）<sup>28)</sup>

日本法人X（原告）は、原告の国外の100%親会社（以下「国外関連者」という。）が日本にある卸売業者等に対して販売したコンピュータ・ソフトウェア製品に関し、同製品の販売支援、マーケティング、製品サポート事業等を行う内国法人である。

原告は、当該製品の製造販売を行っていたA及びBから、前記役務提供

の対価としての手数料(原告の役務提供に要するコストに、AとBの販売先に対する売上高の1.5%を付加したもの)を得る取引を行っていた。原告は、一般に役務提供取引に再販売価格基準法は馴染まず、むしろ「原価基準法に準ずる方法と同等の方法」が採られるべきだと主張し、課税処分の取消しを求めた。

課税庁は、当該役務提供取引の対価として原告が国外関連者から支払を受けた額が、独立企業間価格に満たないとして、移転価格税制を適用する課税処分を行った。その際に課税庁は独立企業間価格の算定方法として、シークレット・コンパブルに基づき再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法(その他の方法)<sup>29)</sup>を用いている。

原審では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か否かについて、本件算定方法を合理的であると認めており<sup>30)</sup>、課税庁の課税処分が適法であるとしたことから、原告が控訴した。

主な争点は、その他の方法により独立企業間価格を算定する場合の基本三法を用いることができないことについての証明責任、シークレット・コンパブルの適用等である。

その他の方法を用いた課税庁に対し、基本三法を用いることができないことを立証していないから、基本三法以外の方法を用いてなされた課税処分は違法であるとして争われた。

## (2) 東京高裁判決(平成20年10月30日)<sup>31)</sup>

東京高裁は判決の中で控訴人の主張を認め、控訴人と比較対象取引との間には機能とリスクの両方において重大な差異があり、比較対象取引とすることは認められず課税庁の更正処分は違法であるとした。

原審判決と控訴審判決との結論の違いは一步踏み込んだ主張立証責任を課税庁に求めたことにある<sup>32)</sup>。

すなわち原審判決では、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についての立証責任の所在を明らかにしておらず、機能及びリスクの一部の類似性のみに着目して課税庁における算定方法を認めてい

る。両者の機能及びリスクを比較対照して慎重に分析すれば、X社の果たした機能及び負担するリスクと比較対象取引である「受注販売方式の再販売取引」を行う比較対象法人の果たす機能及びリスクとの間には差異が存在することは明らかである<sup>33)</sup>。よって原審判決は、取引内容の適合性の有無、再販売価格基準法の考え方からの「乖離」の有無及び「合理」性の認定に緻密さを欠くものといわざるを得ない<sup>34)</sup>。

一方、控訴審判決においては、算定方法が「棚卸資産の販売又は購入以外の取引において、……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」であるかについては、課税事実根拠ないし租税債権発生の要件事実に該当するから、課税庁において主張立証責任を負うべき（傍線筆者）であるとした。控訴審判決においては両法人の機能及びリスクの差異について丁寧に分析した上で、看過し難い差異が存在し、本件算定方法が取引内容に適合し、かつ再販売価格基準法の考え方から乖離しない合理的な算定方法とはいえないとしたものであり、正当な認定を行ったものとして評価し得る。

従って控訴審判決は課税庁側に「基本三法に準ずる方法と同等の方法」の要件事実の客観的主張立証責任が所在することを明確にしており、今後の移転価格実務において重要な意義を有する。

## 2. 当該判決で確定した基準、今後の課題

### (1) 「準ずる方法」、「準ずる方法と同等の方法」の要件事実

本件において「基本三法に準ずる方法」並びに「基本三法に準ずる方法と同等の方法」<sup>35)</sup>の意義が明らかにされ、今後このような解釈が定着していくものと思われる<sup>36)</sup>。

一方で選定された方法が、「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」であるかどうかの解釈に当たっては、納税者の予測可能性の観点から慎重に判断すべきである<sup>37)</sup>。

特に「取引内容に適合し」、「基本三法の考え方から乖離しない合理的」

であるかどうかという基準自体が曖昧であり、その解釈に幅のあるものと捉えられることから、裁判所が合理性の認定の水準等を緩くすることになれば、結果的に課税庁の恣意的な算定方法の選定を許すことになりかねない<sup>38)</sup>ため注意が必要である。

(2) **基本三法と同等の方法を用いることができない場合の主張立証責任**

本件の国外関連取引である役務提供取引は棚卸資産の販売又は購入取引以外の取引であるため、「基本三法と同等の方法」を用いるのが原則であり、例外として「基本三法に準ずる方法と同等の方法」を用いることができるかが問題となった。

本件原審の判旨によると、「課税処分<sup>39)</sup>の取消訴訟において、課税当局が所得の所在について主張立証責任を負うものであるから、措置法第66条の4第2項2号柱書き所定の基本三法と同等の方法を用いることができない場合に当たることについても立証責任を負うものというべきである(傍線筆者)」としている。つまり「基本三法と同等の方法」を用いることができないという事実は、課税が適法と認められるための要件事実であるから、訴訟の場においては、被告である課税庁の側が、原則として主張立証責任を負う<sup>39)</sup>。

「基本三法に準ずる方法と同等の方法」を用いるためには、国において課税庁が合理的な調査を尽くしたにも拘わらず、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(傍線筆者)としている<sup>40)</sup>。以下ではこの判示を「事実上の推定が認められた場合の納税者の立証責任を示したもの」と位置づけて話を進める。

貸付金利子事件では独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法が用いられたものの、特段判示されなかったのだが、本件判示で明確に判示された点は注目に値する。

### (3) 基本三法に準ずる方法と同等の方法に関する主張立証責任

原審では貸付金利子事件の判示と同様の立場に立っていた。しかし、控訴審では少なくとも課税庁側に「基本三法に準ずる方法と同等の方法」の要件事実の客観的主張立証責任が所在することを明確にしており、重要な意義を有するものといえる。具体的内容については、上記で述べた通りである。

## 第3章 アドビシステムズ事件における 独立企業間価格の算定方法の合理性

### 第1節 基本三法と同等の方法を用いることが できない場合の主張立証責任の所在

#### 1. 算定方法間で争いがある場合の証明

税務訴訟における立証責任の分配基準として現在比較的有力といわれるのは、民事訴訟における従来の通説である法律要件分類説、当事者の公平、事案の性質、物事に関する立証等の難易等によって具体的な事案についていずれの当事者に不利益に判断するかを決定するという説、国民の自由を制限し、国民に義務を課する処分の取消しを求める訴訟では、行政庁が立証責任を負うとする説の三つであるとされている<sup>41)</sup>。今村教授は、「説により税務署長が処分を適法ならしめる根拠事実につき立証責任を負うことを原則としつつ、具体的な個々の問題としては、その補充ないし修正原理として、説による解釈を一つの基準とし、当該法規の趣旨・構造・当事者間の公平等も考慮して、立証責任の所在を決定していくべきであろう<sup>42)</sup>」としておられる。つまりこの見解は、拡大解釈すれば「基本三法と同等の方法を用いることができないこと」の主張立証責任は課税庁にあるということになる。しかし従来から学説が分かれており、アドビ事件判決で指針が明確化された立証責任の移動に関してはどう捉えるべきかという疑問が生まれる。

ここで当該判決において第2章でも触れた、「事実上の推定が認められた場合の納税者の立証責任を示したものと位置づけた判示を検討する。

この点については、学説が分かれており、客観的証明責任は依然として課税庁が負い続けるとする説と客観的証明責任が納税者側に転換したとする説がある。

太田弁護士らは、措置法66条の4及び関連政令の構造に照らせば、課税庁が「基本三法に準ずる方法と同等の方法」を用いるのであれば、「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き裁判官に真実との確証を抱かせる程度の客観的証明責任を負うものとして、主観的証明責任移動説を主張しておられる<sup>43)</sup>。つまり、上記判決の趣旨は、納税者は、課税庁の主張立証活動の如何に拘わらず、「基本三法と同等の方法を用いることができること」について客観的立証責任を果たすまでは不要であって、単に「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、裁判官の確信を動揺せしめ、真偽不明の状態に追い込めば足りる、というものであると解すべきであるとしている<sup>44)</sup>。アドビ事件判決は、この点につき、「同等の方法を用いることができないこと」についての客観的立証責任は依然として課税庁にあることを明らかにしており、重要な意義を有するとしている。

一方で今村教授はアドビ事件判決は客観的立証責任転換説として理解すべきであるとしている。今村教授は上記判示について、「課税実務上、課税庁は非常に慎重な扱いをしていて、『その他の方法』を用いる場合には基本三法を一応試行してみてできないかということで色々調査して、できない場合に『その他の方法』を用いている」<sup>45)</sup>行動は、果たして訴訟の場面で必要なのか疑問視しておられる。

両者の意見を検討した結果、自身は主観的立証責任移動説に近い折衷説を主張する。そもそも客観的立証責任は「どちらの当事者が負うかは訴訟の最初の段階から抽象的に決まっており、訴訟の経過によって途中で変更されることは原則としてない」<sup>46)</sup>ことから客観的立証責任が途中で納税者

に転換したという意見には賛成できない。従って移転価格税制による更正を主張した課税庁側にあくまでも客観的立証責任はあるものとして捉えている。ただし課税庁が具体的な調査を行ったにも拘わらず、納税者の意図的な資料隠蔽により、証拠収集が困難となった場合には納税者にもある程度の立証責任が分配されると解釈すべきであると考えており、以下で詳しく検討していく。

## 2. 「用いることができないこと」の立証責任は必要か

役務提供取引に対する独立企業間価格の算定方法は、第1章で述べた通りであり、基本三法はその他の方法よりも優位な算定方法とされている。

ここでまずその他の方法により独立企業間価格を算定する場合に、課税庁側で基本三法を用いることができなかったことの立証は必要かという疑問が生じる。

今村教授や岡直樹氏は、基本三法を「用いることができないこと」に対する課税庁の主張立証はそもそも必要なかったとしてアドビ事件原審判決に反対する意見を述べている<sup>47)</sup>。その根拠としては、措置法66条の4第2項1号及び2号には、その他の方法は基本三法やこれと同等の方法を「用いることができなかった場合に限り、用いることができる。」と括弧書きで規定しているからである<sup>48)</sup>。

岡氏は「算定方法間の優劣の問題は、……複数の算定方法が主張された場合の独立企業間価格の証明方法の優劣の証明を巡る問題として取り扱われるべきである」としてその他の方法により独立企業間価格を算定する場合には、基本三法により算定できないことについての証明は不要と考えている<sup>49)</sup>。

今村教授も、「用いることができない場合」という規定の本質はあくまでも訴訟の場面においては「その他の方法を主張立証するための要件ではなく、基本三法とその他の方法が争いとなったときに、基本三法の方が比較可能性が高いことを法律上擬制するものであり、基本三法間で算定方法

の優劣が争いになったときには、比較可能性が高いことの立証の必要性はあるのに対し、基本三法とその他の方法の優劣が争いになったときには、基本三法の方が比較可能性が高いことの立証の必要はなく、常に基本三法が優先することの趣旨と考えるべきであり、これ以上の意味を持たせる必要はない<sup>50)</sup>と見え、その他の方法を用いるための要件ではないとしている。

アドビ事件においては、国側が主的に主張したことだが、「その他の方法」に当たるといふ要件だけ言えば足りて、「用いることはできない」ということまで主張する必要はない<sup>51)</sup>という主張である。ただし、納税者のほうで基本三法を「用いることができること」を主張立証して、それが立証された場合には、その他の方法よりも比較可能性が高いか低いかを問わず、基本三法が優先するという関係に立つことは認めておられる。今村教授からすれば、事実上の推定を用いた東京地裁の判断は、理論的にいうと非常に古い考え方<sup>52)</sup>に基づいた判断であり、それを現在も踏襲していることには問題があるとしている。

以上二つの学説を考察した結果、基本三法に代わってその他の方法を採用する場合には、課税庁による「用いることができないこと」についての立証責任が本件のように必要であると考えており、以下にその根拠を述べる。この根拠は自身が採用する折衷説に適用できるものである。

#### 根拠 証明責任の分配の不公平

一つ目の根拠としては、納税者と課税庁の証明責任の分配における不公平が挙げられる。その根拠条文としては措置法66条の4第7項、第8項及び第9項が挙げられる。

そもそも基本三法を用いることができない場合というのは、課税庁側が比較対象取引を見出すことができなかったケースが考えられる。しかし国際的取引の業務形態や取扱企業の増加により、比較対象取引の選定が困難なことに配慮して、帳簿書類が遅滞なく提示又は提出されなかった場合の

推計規定や比較対象企業への質問検査権の実施の適用が課税庁に与えられていることから考えれば課税庁は外部情報が手に入れやすい環境にあるといえる。そこで具体的に質問検査権に的を絞って条文解釈を行う。

第9項によると、課税庁は、ある一定の要件を満たせば、質問検査権に基づく資料が入手可能である。つまり第三者の取引情報の収集を課税庁に認め、課税庁の手中には多様な取引情報が収集され得ることを認める規定であると判断できる。この場合質問検査権のない納税者は、販売価格、売上原価等の情報を競争相手ともいえる他の企業から入手することは困難であり、公開情報のみから独立企業間価格の適正性を判断しなければならない。そもそも国際課税における計算自体が納税者にとっては困難なものであり、その中で他社の情報が少ないとなると、実際の取引価格が適正であるかを確認することは更に困難となる。従って質問検査権を利用して外部情報を入手できる課税庁と、内部情報や比較対象取引の選定にあまり役立たない公開情報のみから価格を算定しなくてはならない納税者との間で、独立企業間価格の誤差が生じてしまうのである。そのような状況で課税庁側の立証責任は不必要とし、納税者にだけ課税庁が示した算定方法よりも適切かつ優れた算定方法があることの立証責任を押し付けたのでは、本来の証明責任の分配が果たされないことになる。

以上のことから判断すれば、納税者の情報収集能力との格差に照らした衡平の観点から、本判決が上記の客観的証明責任転換説を採用したものと理解するのは妥当ではないだろうとする太田弁護士らの主張<sup>53)</sup>を支持し、「用いることができないこと」の立証責任に関する本件判示は適正であったと考える。

#### 根拠 事実上の推定の効果

今村教授は、その他の方法を用いるのであれば、必ずしも基本三法を用いるための比較対象取引を見出すことができないとの消極的事実の立証を要する点からも東京地裁の判断を問題視しておられるが、本件で課税庁側

は「合理的な調査を尽くしたが、基本三法と同等の方法を用いることができなかった」という事実さえ証拠として挙げて主張立証すればよいと認められているのだから問題ないとする。

居波氏は、移転価格税制における客観的立証責任の転換は、過去の法人税の判例等から考察するに、一つの要件として、課税庁がその存否及び金額について検証の手段を有しないと認められる場合にその可能性があり得る<sup>54)</sup>と示しておられる。この消極的事実の立証を今村教授は立証不可能の根拠としておられるが、そもそも過去の判例では、消極的事実の立証を要する要件において事実上の推定の考えを持ち込むことは認められており<sup>55)</sup>、質問検査権による情報収集能力を備えているのだからこの主張は強い意味を持たないと考える。

また納税者しか把握していない取引を比較対象取引とした場合に課税庁側の立証が困難になるため立証は不要という考え方については、事前確認手続きの段階で納税者側がきちんと資料を添付し共通認識を深めていれば更正処分も免れるだろうから納税者がそれを守っている場合に限っては認められないと考える。

納税者が採用していた方法と異なる方法で更正する場合の立証責任は、原則課税庁にあり、異なる方法がその他の方法であるのならば、本来優先される基本三法を用いることができない理由を述べておかなければ、課税庁側が採用した方法が最適方法であることの立証としては弱いと考える。

#### 根拠 基本三法の適用の困難性

三つ目の根拠としては、近年における基本三法の適用の困難性が挙げられる。

例えば利益分割法のようなその他の方法に対して、基本三法が優位なのは先にも述べたとおりだが、現実には、特に無形資産取引に関して比較対象取引の把握が困難であること等から基本三法を適用できる余地は殆どないとされている<sup>56)</sup>。

最近では、基本三法のように価格に着目する方法からその他の方法のような利益に着目する方法に移行しており、今後は後者が多用されるだろうというご指摘もある<sup>57)</sup>。

そうなると基本三法を用いることができないケースがますます増えてくるわけだから、その他の方法を採用する側は前提として基本三法を「用いることができないこと」の主張立証をした上で基本三法よりも優位性の低いその他の方法をやむを得ず採用した旨を明確に示すべきである。

また今村教授が根拠としていた措置法66条の4第2項1号2号括弧書きの解釈について、今村教授は、その他の方法に当たるという要件を言えば足りるとして、上記条文の括弧書き部分についてのみに着目しておられる。しかし条文を順番通りに読み解けば、まずは優先適用される基本三法を検討した上で、それが不可能であったことを証明すれば本件は「基本三法を用いることができなかった場合」に該当するのでその他の方法が採用できるという流れで進むべきと解釈できる。つまりその他の方法に当たるという要件の中に、基本三法を用いることができないことの立証が含まれるべきである。また基本三法の使用が困難な中で、本件が「用いることができない場合」に該当するか否かという証明はその他の方法を用いる側に必要であると考えるので証明不要の根拠としては弱いと考える。

以上の理由より課税庁側に基本三法を用いることができない場合の立証責任を負わせた点に関して当該判決は妥当であると考え、「用いることができないこと」に関する客観的立証責任は課税庁側にあり、裁判官をして真実との確信を抱かせる程度の立証を行わなければならない。従って基本三法あるいはその他の算定方法の適用・選択に関しては、課税庁側に立証責任を負わせるとした、主観的立証責任移動説を採るものとする。これに加え、次項で納税者側の観点から判断した結果、折衷説を採るものとして論文を展開していく。

### 3. 納税者側の立証責任の必要性

アドビ事件で示された立証責任の判示は、元来の移転価格税制の取扱訴訟において非常に画期的なものであった<sup>58)</sup>。

先の貸付金利息事件では、アドビ事件と論点は異なるが独立企業間価格の算定につき「準ずる方法と同等の方法」適用の可否についての判示に関して学説が対立しており、アドビ事件判決は、「同等の方法を用いることができないこと」の立証責任が課税庁にあることを示した点で重要な意義を有する。

しかし一方でアドビ事件の問題点は、立証責任を納税者側にも負わせるかのごとき判示をしたことにある。今治造船事件、貸付金利息事件の判示と同様、当該判示による立証責任の分配や証明度についての裁判所の判断は、そもそも民事訴訟法における客観的立証責任一般という観点から分析すると、伝統的な理論を逸脱するもののように思われ、事実上卒然として納税者に負担を強いる結果をもたらすものであって看過し難いと、志賀櫻弁護士は述べておられる<sup>59)</sup>。太田弁護士らも納税者が「基本三法と同等の方法を用いることができること」についての客観的立証責任までは不要であったとしている<sup>60)</sup>。

自身も基本的には当該判示で納税者側に「基本三法を用いることができること」の立証責任を直ちに負わせたことには反対であり、あくまでも基本三法あるいはその他の方法のいずれが適用できるかの客観的立証責任は税務訴訟のもととなる更正を行った課税庁側にあると考えている。ただし基本三法あるいはその他の方法の適用に関して課税庁が立証活動を行う際に、質問検査権を行使したにも拘らず、納税者の過失により課税庁の立証が妨げられた場合は、納税者側にも一応の立証責任を移すことで立証責任の均衡が量れるとする、所謂折衷説を採用すべきである。納税者の過失とは、立証の段階で仮に納税者側が課税庁に十分な資料を与えなかった場合、納税者側が何らかの事情で故意に証明に必要な個人情報や課税庁側に提示しなかった場合等を想定している。この場合の立証は課税庁のように本証

までを必要とせず、納税者の立証活動の困難性、課税庁と納税者との情報量や経験値の差を配慮してある程度軽減した立証が認められるべきである。

折衷説を採用する根拠としては前項で述べた三つの理由及び国税通則法116条が挙げられる。小柳誠氏は主観的立証責任の分配について、「国税通則法166条の活用が図られるべきであるとともに、認定されるべき事実に関する証拠との距離、その距離と個別の利益状況に応じてその負担が定まるべきものである<sup>61)</sup>。」としている。このことから質問検査権が十分に機能しない状況で課税庁が一応の立証を行えば納税者に主観的立証責任が転換されるべきものであると考える。この考えに沿えば、仮に質問検査権を行使したにも拘らず、納税者が手元の資料を十分に与えないで課税庁の立証活動を妨げるような行為を行えば、事実上の推定により課税庁の立証が一応認められた後に立証責任が納税者に移るものと考えることができる。

以上の考え方から、アドビ事件判決において納税者側に直ちに立証責任を負わずかのような判示を行ったことは問題があると考えられる。

#### 4. 小括・私見

現行のアドビ事件判決において課税庁と納税者の立証の均等分配とはどのように考えるべきか。

本件において、課税庁側は「合理的な調査を尽くしたが、基本三法と同等の方法を用いることができなかった」という事実さえ主張立証すれば、「基本三法と同等の方法を用いることができない」という事実そのものを推定しようという訴訟上のテクニックを利用しているだけであり、「事実上の推定」が認められただけである<sup>62)</sup>。これは事実上の推定の後に、今度は納税者がその点、反証しなければならぬ責任を負うということを示していることから鑑みても納税者側の負担は大きいものと考えられる。

以上のことから考えると、課税庁との立証の公平さを保つために納税者側に立証の負担を強いた本判決は、不存在の証明という困難な証明を要求

されてはいるが事実上の推定で対応できる課税庁側とのバランスを考えると不合理なもののように思われる。川端教授は貸付金利子事件において主観的立証責任移動説を主張する理由の一つに措置法66条の4第7項の課税庁の情報収集能力と納税者の情報収集能力の衡平に注目し、裁判所が拳証責任を納税者の側に転換させる実益は少ないと主張しておられる<sup>63)</sup>。やはり基本的には課税庁側に立証責任を負わせ、納税者側がその立証に不利な影響を与える場合に限り納税者に立証責任を負わせる形式をとれば本当の意味での立証の均衡が図れるのではないか。

そこで自身は次のような手順で立証を行うべきであると考えます。

まずは課税庁に「基本三法を用いることができないこと」の立証責任を本証という形で負わせ、納税者としてはそれを否認する立場をとり、課税庁の主張に対する反証を行うことが必要である。課税庁の主張を真偽不明の状態に追い込めば納税者に有利となるので、納税者としては早い段階から課税庁への情報提供に落ち度がないよう注意する必要がある。

以上より自身は本件をあくまでも客観的立証責任は課税庁にあるという主観的証明責任移動説を支持しながらも、例外的に納税者側で基本三法を用いることができることの立証責任が移動し得るとして、折衷説という形でアドビ事件高裁判決の判示を捉えている。

## 第2節 基本三法に準ずる方法と同等の方法の立証責任について

アドビ高裁判決は、課税庁の算定方法が基本三法に準ずる方法と同等の方法に該当することについての立証責任は、課税庁が客観的立証責任を負うことを明確にしている。従って本件ではその他の方法を採用した課税庁側に独立企業間価格が「基本三法に準ずる方法と同等の方法」であるかの立証責任を果たす必要があり、課税庁側の主張を真偽不明の状態に持ち込めば、納税者がそれ以外の算定方法を用いる方が「適切であり、かつ優れている」ことの立証を果たすことなく移転価格税制は退けられるはずである。

しかし 過去の判示から、納税者側でより優れた方法があることを主張立証していない場合に納税者の主張が退けられたこと、課税庁の主張に対し、反証を行うことが納税者にとって非常に困難であること、過去の判例から見ても納税者が自ら立証を行う形跡がみられていること等を鑑み、あえて課税庁の算定方法の合理性の立証に関しても折衷説という考え方を提示し、納税者側に選択する権利を与えている。

ここでの折衷説の考え方は、基本的には課税庁側に独立企業間価格が適切かつ合理的であるかの立証責任を負わせ、その上で課税庁の主張を反証し真偽不明の状態に持ち込むか、あるいは課税庁の採用した算定方法より「より適切、かつ優れた算定方法」が存在することを一定の主張が認められる範囲で立証するかいずれか一方を納税者が選択できることとした。この立証に関しても、本証である必要はなく、納税者側は一定の緩和された程度の立証で足りるとして、納税者への負担を配慮する仕組みとする。

折衷説を採用する根拠としては、自由心象主義の下における「証拠の必要」の移行及び国税通則法116条の証拠提出責任<sup>64)</sup>を考慮している。主観的立証責任に審理過程において当事者の立証活動に応じて移動する行為責任として「証拠提出責任」の存在が主張されている<sup>65)</sup>。この根拠条文は、処分取消しの訴えを起こした原告側に証拠提出を負わせることで、課税庁の主張を退ける役割と、納税者が優れた算定方法を主張することを可能にする意味をもっている。つまりこの部分で納税者自身が選択して自己に有利な主張を行うことは客観的立証責任の転換とは考えられず、あくまでも主観的立証責任の移動を基本として、それに自ら主張する権利を与えただけである。本来は立証責任は納税者にとって困難を極めるものであるからあくまでも課税庁側に立証責任がある姿勢を貫くべきであるが、仮に納税者側でより優れた算定方法を主張できれば課税庁の主張を論破する大きな糸口となる。

従って算定方法の立証は納税者側にとっては強制的なものではなく、あくまでも訴訟戦略の一つとして利用すべきものと考えるので、この立証が

なかったことを批判する判示に対しては異議を唱える。

### 第3節 納税者側における課題・注意点

#### 1. アドビシステムズ事件の原告側の独立企業間価格の検証

そもそも納税者は、措置法の規定に拘束されることなく独立企業間価格を算定することができるので、納税者が適用した算定の方法については、何ら問題とされることはない。

ただ納税者も、基本三法のいずれも用いることができない場合のみ、その他の方法が適用できるのだが、客観的立証責任はあくまでも課税庁側にあるので、基本三法を用いることができないことの立証責任は納税者側にはないと考える。従って納税者には基本三法あるいはその他の方法の適用に関する立証責任はなく、課税庁の主張を覆すことだけを考えればよかった。

次に算定方法の適法性を巡って、本判決において、納税者は独自の算定方法に基づく対抗的な独立企業間価格を提示して反論することも考えるべきであった。課税庁の採用した算定方法よりも優れた算定方法が存在し、算出される数値に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あれば納税者側の主張は認められたはずである。ただ、課税庁が控訴審で主張したように本件原告のような形態の事業を営んでいる法人自体が少なく、更に独立の企業間で本件のような取引が行われている可能性は非常に低いことから、他の算定方法を適用するのは難しい場合もあるが、課税庁側の立証に対して反証を行うことと比較してみれば選択する手段が望ましかった。

今後本事案と類似するような事業形態が増えることを鑑みると、本判決を基に課税庁の主張を覆すような訴訟展開に向けて納税者側としても対応していく必要がある。納税者と課税庁との間の独立企業間価格に誤りがないことを納税者は示したいのだから内部情報を最大限に駆使して納税者側の価格が正しいことを主張したいと考える。

本件においても納税者は移転価格調査の段階で、課税庁に対して移転価格分析報告書を提出しているのだが、この報告書における分析の質を高めることが肝要であった。本判決では当該報告書が課税庁側の証拠として提出されており、本来の目的である納税者の価格算定の適法性を裏付ける役割を果たしていない。納税者は法律専門家と事前協議を重ねた上で、納税者側の独立企業間価格の算定方法が妥当である旨を主張するための証拠として使えるレベルにまで当該報告書の精度を高めるべきである。

納税者側にしてみれば、「競争相手から企業データを入手することは不可能ないし困難であり、したがって独立企業間価格を、合理的に許容しうる範囲内の正確度をもって算定することは不可能な意思困難である場合が多いであろう」<sup>66)</sup>ことから、きちんと報告書を提出しさえすれば多少の誤差は配慮され課税処分という自体は免れたのではないかと考える。

あくまでも自身は独立企業間価格自体の適法性に関して折衷説を採用する立場を採っている。ここで主観的立証責任では、「審理過程において当事者の立証活動に応じて移動する行為責任として「証拠提出責任」の存在が主張されている」<sup>67)</sup>ため、納税者側である程度必要事項を記載した書類を提出し的確に対応する必要があると考える。

## 2. 独立企業間価格の算定方法を選定する上で指針となる基準の設定

本判決から得られる教訓としては、一つ目に税務訴訟において、主張立証責任の所在が決定的な意味を持つということを認識すべきであるということである。本判決において、地裁と高裁との間で異なる結論に至ったのも、本判決が「再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法」に該当する旨の主張立証責任が課税庁に存するとの立場を明示的に採用したからである。この点に注意して、立証責任の分配がきちんとなされているか常に把握しておく必要があると考える。

二つ目に、早い段階から、会計・税務の専門家からのアドバイスだけでなく、法律専門家の助言も踏まえて首尾一貫した対応方針を策定し、それ

を基に課税庁との間で協議を行うことが望ましい。本件のような独立企業間価格の算定方法の選定があった場合も、納税者は基本三法ないし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少なくとも合理的な調査を尽くすよう、粘り強く課税庁に求めていくことが重要であろう<sup>68)</sup>。太田弁護士らは当事者間の立証責任の分配まで視野に入れた対応には、国際課税の実務に精通した法律専門家による助力が不可欠であるという<sup>69)</sup>。法律専門家が前面に出て課税庁と折衝することにより、「あるべき独立企業間価格」を巡る果てしのない進学論争に陥ることなく、課税庁と納税者とは、手持ちの「証拠」を睨みつつ、訴訟になった場合の行く末をも見据えた上で、お互いに建設的な議論を行うことも可能になるのではないかと思われる<sup>70)</sup>。

## 第4章 過去の判例の再検証

### 第1節 今治造船移転価格事件における再検証

#### 1. 立証責任の分配

本件において、基本三法に限らず、その他の方法についても課税庁がその裁量により自由に選択できると判示したことは、解釈論としては妥当ではないと考える<sup>71)</sup>。アドビ事件の判示を規範とすると、仮に基本三法以外の算定方法を課税庁が用いるときは、「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」について主張立証責任を尽くす必要があるため、本件判示は誤謬があったと考える。

本件は基本三法間の争いであることから立証の必要性はないが、基本的に立証責任は訴訟を提起した課税庁側にあり、折衷説を採用すると納税者側に過失がない限り立証責任は移らないという点に注意する。

次に算定方法の合理性の立証責任について検討する。

本判決では、納税者側から「独立企業間価格を算定するにつき、独立価格比準法を用いるよりも、上記の他の方法によることがより適切であり、

優れているとの主張・立証もされていない」旨述べており、課税庁が独立価格比準法を採用したこと自体には問題はないとしている。

この判示の解釈は今まで検討してきたように客観的証明責任転換説<sup>72)</sup>と主観的証明責任移動説<sup>73)</sup>に分かれていた。しかし折衷説に則って本件を省みると納税者側にも同時に独立価格比準法以外の算定方法を用いる方が「適切であり、かつ優れている」ことの主張立証責任を同程度負わせるかのような本判決の判示は誤った判断である。

先に述べたように課税庁にはシークレット・コンパラブルに準じた情報収集能力があるのだから、税務訴訟を提起した課税庁側に算定方法の適法性に関する客観的立証責任は独立企業間価格の算定方法として独立価格比準法を用いることを選択した課税庁にあるとして、納税者は課税庁の立証を真偽不明の状態に持ち込む努力をするべきであった。

仮に反証するよりも納税者自らが合理性のある算定方法があることを主張することを選択し、それに成功すれば同様の効果が得られると考える。

いずれにしても、結論として本判決はアドビ事件と同様、折衷説を採るべきであった。

## 2. 主張立証責任から考える訴訟戦略策定時の留意事項

本件はアドビ事件高裁判決を受けて、折衷説に沿って考えれば次に示すような手順で立証を行うべきであった。本件の場合、基本三法間の争いなので、基本三法とその他の方法の適用を巡る立証は不要であると考ええる。

実務上は、例えば、課税庁が基本三法の一つである独立価格比準法を採用した場合においては、納税者としては、課税庁の主張する独立価格比準法の適用を否認し、当該算定方法自体に対して合理的な疑いを差し挟む程度に反証を行い、真偽不明の状態に持ち込めばよい<sup>74)</sup>。この反証が困難であると判断すれば、納税者側で課税庁の選択した基本三法よりも適切で、優れている算定方法であることをある程度主張していくことを選択適用することの必要性が生じることを念頭に置いて訴訟戦略を検討し、

準備していく必要がある<sup>75)</sup>。

税務訴訟である以上、課税根拠事実である独立企業間価格の算定方法及びその算定方法に基づく価格の客観的立証責任は課税庁側に課せられているものと考えられ、本来は独立価格比準法の適用が適切であることにつき納税者が真偽不明の状態に持ち込めば、課税庁の証明責任は果たされていないことになり、原処分は取り消されるはずである<sup>76)</sup>。

訴訟戦略上、どのレベルまで主張していくかは各事案ごとの事実関係、各主張の強弱、立証の難易など高度な判断によるので今後の裁判を見た上で検討していくべき事項であると考え。本件地裁判決で納税者側はそもそも本件請負取引には移転価格税制の適用がないという主張を基礎に置いており、「仮に移転価格税制の適用があったとしても、独立価格比準法よりも他の方法がより適切であり、優れているという主張・立証を行うことは納税者側の主張を弱めるとも考えられ、十分に裁判において適切な独立企業間価格の算定方法について議論を尽くしていないことは理解し得るところである。」<sup>77)</sup>と北村弁護士は主張しておられる。他方、高裁においても、納税者側の予備的主張として特段他の算定方法を主張・立証していない理由は不明であるが、おそらく他の算定方法を用いた場合に得られる価格の有利性・不利性、立証の難易等の総合判断によって決定されたものと推察される<sup>78)</sup>。このように納税者自らに課税庁の主張を反証するか、納税者自らがより優位性の高い算定方法を提示するかは、過去の判例や今後の判示を参考に検討した上で、決定する必要があると考える。

また本件では納税者側に算定方法の妥当性を証する書類が原告サイドで十分に整っていなかったのではないかという解釈もある。それゆえ、被告の採用した移転価格算定方法より、優れている移転価格算定方法を原告が使用していたと主張するのであれば、原告の主張する移転価格算定方法がより優れていることの举证責任が納税者に転嫁されている<sup>79)</sup>と考える意見もある。こういった事象を避けるためにも取引段階からその採用に関する算定方法等についての主張・立証という点に十分な注意を払って、同時

文書化ということを行っておくことが紛争回避の面からも重要である。

## 第2節 貸付金利子事件における再検証

本件はアドビ事件とは異なり、二つの立証責任の所在を明確に区別しないままに、納税者の主張が退けられていた。また「基本三法と同等の方法を用いることができないこと」の立証責任が課税庁又は納税者のいずれにあるのかという点に関する判示を特段していない。やはりここでもアドビ事件高裁判決を受けて、客観的立証責任は課税庁側にあるものと考えて、課税庁が「基本三法を用いることができないこと」の立証責任を果たす必要がある、折衷説を適用すべきである。

また算定方法の合理性の立証責任に関しても、本件判示については従来学説の対立があったが、アドビ事件の判決を検討した際に、折衷説を取るべきであると判断した<sup>80)</sup>。

そこでアドビ事件高裁判決における判示を当てはめ、再検証を行う。ちなみに本件は基本三法以外のその他の方法間で争いがあった事案であるため、「基本三法を用いることができないこと」の立証が必要となる。

本件においては、まず、基本三法を用いることができないことの主張立証を課税庁が果たすべきであった。その上で合理的な調査を尽くしたにも拘わらず、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した場合には、事実上の推定が認められるのだが、納税者としては課税庁が合理的な調査を尽くしていないことの主張をすべく、課税庁側に立証責任のある事実について否認し、反証を行う必要があった。折衷説に則れば仮に合理的な調査が尽くされていたとしても、納税者は証拠提出に落ち度がない限り、基本三法を用いることができることの立証までは負わない。

ここで合理的な調査が尽くされていないことは一つの盾となり得る。本裁判例では合理的な調査が尽くされているか否かを判断するために、具体的な調査内容を挙げて、合理的な調査が尽くされたことと認定している<sup>81)</sup>。課

税庁が基本三法以外の手法を用いる場合には、まずは基本三法を用いることができないことの合理的な調査を尽くさなければならないことを明らかにするものであり、実務上は、課税庁に慎重な対応を求め、牽制的な効果を生むのではないかと期待している<sup>82)</sup>。納税者としては、本裁判例で挙げられた調査手法に比し、実際に行われた課税庁の調査が不十分であると考えられる場合には、訴訟段階に限らず、調査過程においても、合理的な調査を尽くしていないという主張を一つの反論とすることができるものと考え<sup>83)</sup>。

そして 仮に基本三法又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も、課税庁が採用した基本三法又は基本三法と同等の方法以外の算定方法の課税根拠事実<sup>84)</sup>に該当する事実がないことを主張立証することを念頭に置く必要がある<sup>84)</sup>。納税者はこの部分につき真偽不明の状態に持ち込めば納税者有利に状況を変えることができる。反証が困難であれば、課税庁の選定した算定方法よりも優れた算定方法が存在し、数値についてもより合理性の高い数値が算出されることについて主張立証することも訴訟戦略策定において検討すべきものと考えられる<sup>85)</sup>。

また、実務の訴訟活動においては、課税庁の主張した独立企業間価格の算定方法の要件充足等に対する反証を行うことに重きを置きつつ、一つの選択肢として納税者側で適当と考え得る算定方法の主張立証も積極的に行っていくことも考慮する必要がある。そのためにも納税者は前もって法律専門家と協力して、適正な移転価格分析報告書を作成し、いざという時に提出して証拠として使えるよう、事前段階で準備しておく必要がある。

## お わ り に

移転価格税制自体が抽象的かつ不明確な条項により構成された税制であり、仮定や推定に基づいて行われる課税であることから、その執行面において課税庁と納税者との間で共通理解が得られていない部分が数多く存在

する。その共通理解の欠落、情報の非共有から独立企業間価格の算定を巡る問題は後を絶たない。

昨今の事務運営要領の改訂や参考事例集の公表により明らかになりつつある実務上の指針はあるが、なお曖昧な部分は残されており、本裁判例のような司法判断等により一つひとつ法解釈を明らかにすることで、課税庁及び納税者双方の視点からより適切な移転価格税制の執行が実現できるのではないかと考える。しかし移転価格税制における裁判例は少なく、当判決をもってしても未だに幅の問題や質問検査権の適用の違法性、シークレット・コンパラブルに関する問題等、今後も検討すべき課題は多い。

だが今回のアドビ事件における主張立証方法の明示化は、今後の訴訟戦略を考える上で一助になり得るものと考えられる。移転価格税制における従来の裁判例においては、独立企業間価格を巡って納税者と課税庁の主張が分かれた場合、納税者に圧倒的に不利な立証責任が課されたり、立証責任の分配が不透明だった部分が残っていた。しかし本稿での検討を経て、納税者が訴訟に直面した場合に、納税者側にも立証責任が課されることがあり得るということを念頭に置き、訴訟戦略を考えるきっかけになったと考える。アドビ事件高裁判決においては納税者側に「より適切、かつ優れている」算定方法があることの立証がないことで納税者側の主張を退けた点では、異論を唱えるが、客観的立証責任は課税庁にあることを明示的に示した上で当該判決のもたらす影響は大きいと考える。

アドビ事件において、事実上の推定を受けるためには合理的な調査を尽くして基本三法と同等の方法を用いることができないことを主張立証しなければならぬと判示された。納税者側はこの点に注目し、アドビ事件高裁判決で示された調査手法に比し、実際に行われた課税庁の調査が不十分であると考えられる場合は、訴訟段階に限らず、調査過程においても、合理的な調査を尽くしていないという主張を一つの反論とすることができるのではないかと考える。

また納税者の円滑な主張立証を行うために同時文書化の奨励を掲げてい

る。移転価格分析報告書を正しく作成することで、そもそも納税者が課税庁の求める形の独立企業間価格算定が行えること、そして訴訟の場面でも内部情報の証拠として使えることを本稿で強く提示している。報告書の作成は、納税者にとっては大きな負担であるが、内部状況を十分に理解し、いざという時に証拠として提出することができること等から、訴訟を有利に運ぶだけでなく、紛争防止の効果ももっていると考えられるため、今後報告書の作成が普及することを期待している。

- 1) 理由として、移転価格課税事案には紛争解決手段として税務訴訟手続の他に租税条約上の相互協議を利用できる場合があること、移転価格税制自体が、複雑・難解であり、納税者にとって争いが困難な領域であること、課税庁と納税者に情報の非対称性があること、裁判所において独立企業間価格の判断が難しく、課税庁の判断の追認になり、公正な判断が期待できないこと等が挙げられる。(北村導人「移転価格課税に関する裁判例の分析と実務上の留意点(上)」税務事例40巻11号34頁参照(2008))。
- 2) 太田洋=手塚崇史「アドビ移転価格事件東京高裁判決の検討」国際税務29巻3号53頁(2009)。
- 3) 太田=手塚・前掲注(2)53頁。
- 4) 品川芳宣「移転価格税制における独立企業間価格の算定」TKC 税研情報14巻1号60頁(2005)。
- 5) 品川・前掲注(4)60頁。
- 6) 措置法66条の4第19項等参照。
- 7) 川端康之「移転価格税制の展開」『租税法研究』第36号72頁(租税法学編,有斐閣,2008)。
- 8) 川端・前掲注(7)72頁参照。
- 9) 金子宏『租税法』429頁(弘文堂,第14版,2008)。金子宏「移転価格税制の法理論的検討」『所得課税の法と戦略/所得課税の基礎理論・下巻』373頁(有斐閣,第1版,1996)では、わが国のような「申告調整型の制度の下では、申告上の便宜のために、納税者にとって最も利用しやすい方法の選択を認める必要がある。」との理由から算定方法間に序列を定めないことが必要であると主張しておられる。
- 10) 伊川正樹「判評」課税庁が用いた独立企業間価格の算定方法が『再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法』に該当しないとされた事例」速報判例解説 TKC ローライブラリー 租税法 No.23 2頁(2009)参照。
- 11) 伊川・前掲注(10)2頁参照。
- 12) 今村隆教授は、課税訴訟において要件事実論が妥当であると主張しておられる。詳細については今村隆「課税訴訟における要件事実論の意義」税法ジャーナル4号(2006)、「再論・課税訴訟における要件事実論の意義」税大ジャーナル10号27頁(2009)を参照。
- 13) 措置法66条の4第1項参照。

最近の移転価格税制の裁判例の具体的検証（森上）

- 14) 以下は今村隆「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15頁（2009）以下を参照。
- 15) 独立価格比準法が「同種の棚卸資産」と比較対象取引を限定的に規定しているのに対し、再販売価格基準法と原価基準法は「同種又は類似の棚卸資産」と比較対象取引を広げて規定している点に留意する。
- 16) 措置法66条の4第2項1号イ参照。
- 17) 以下は今村・前掲注（14）17頁参照。
- 18) 措置法施行令39条の12第6項参照。
- 19) 以下は今村・前掲注（14）17頁参照。
- 20) 措置法施行令39条の12第7項参照。
- 21) アドビ事件以降に「日本住着端子移転価格課税事件（大阪地判平成20年7月11日）」が発生しており、ここでは経済的合理性と移転価格税制の射程、差異調整が必要なことについての証明責任等が争われた。本件大阪地裁において納税者は敗訴しており、現在も係争中である（平成22年1月7日現在）。
- 22) 税理士情報ネットワークコード Z254 9626。
- 23) 税理士情報ネットワークコード Z256 10528。
- 24) 税理士情報ネットワークコード Z256 10554。
- 25) 北村導人「移転価格課税に関する裁判例の分析と実務上の留意点（下）」税務事例41巻1号45頁（2009）。
- 26) 川端・前掲注（7）82頁。本件は訴訟法的観点からは、客観的立証責任の移行を示しているのか、事実上の主観的立証責任の転換を行っているのか、単に「証明の必要」について課税庁から納税者への移動を示したに過ぎないのかという点につき不明確な部分が残っていた。（北村・前掲注（25）45頁以下。）
- 27) 上田徹一郎『民事訴訟法』376頁，377頁（法学書院，第5版，2007）。
- 28) 税理士情報ネットワークコード Z888 1303。
- 29) 本件において課税庁が適用した独立企業間価格の算定方法は、アドビ製品と同種または類似のコンピュータ・ソフトウェアについて非関連者間で行われた受注販売方式の再販売取引を比較対象取引に選定した上で、わが国におけるアドビ製品の売上高にその売上利益率（必要な差異の調整を加えた後のもの）を乗じて本件国外関連取引において日本人Xが受け取るべき通常の手数料の額を算定する。
- 30) 原審判決においては、原告の役務提供業務の内容から、原告の果たしている機能及び負担しているリスクが受注販売方式を採る再販売取引において再販業者が果たしている機能及びリスクと類似しており、算定方法に一定の合理性を認めることができるとして、課税処分の違法性を否定している。
- 31) 税理士情報ネットワークコード Z888 1377。
- 32) 以下の主張は加藤俊行「課税庁の採用した独立企業間価格の算定方法は、『再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法』に該当しないとされた事例」税務事例41巻9号25頁（2009）以下を参照している。
- 33) 北村・前掲注（25）47頁。控訴審判決では、日本人Xが、本件取引で報酬額が必要経

費を割り込むリスクを負担していないのに対して、比較対象法人は、再販売者として当然のことながら、再販売による売上高が損益分岐点を下回った場合に損失を被るリスクを想定して行われていることから、両者の間に基本的な差異があることを認めた。また原価基準法がモノとサービスを販売する売主の機能に着目しているのに対し、本件国外関連取引がサービスを提供するものにすぎず、モノの販売による利益がないことも機能面での乖離を裏付ける点として主張された。

- 34) 北村・前掲注(25)47頁参照。原審においては、売上総利益率に影響を及ぼす具体的な要素の検討に踏み込むことなく、機能の類似性を肯定した。
- 35) 前者は棚卸資産の販売又は購入取引に対して、後者はそれ以外の取引に対して「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もの」と解するのが相当であると判示されている。
- 36) 本判決は、貸付金利子事件東京地裁における「準ずる方法」と「同等の方法」の解釈を基本的に承継した上で、より洗練させた形で解釈論として提示したものといえる。これらの基となっている考え方は、昭和61年の「改正税法のすべて」に説明がある。
- 37) 北村・前掲注(25)46頁。
- 38) 平成16年の取引単位営業利益率法の導入に際して、営業利益に着目した当該算定方法が「準ずる方法」に該当するのではないかという議論が展開された。そうなると利益比率法も準ずる方法に含まれる可能性があることになるが、それは不適切であった。(高久隆太「移転価格税制を巡る諸問題(2) 移転価格税制に係る訴訟の増加の中で」税経通信62巻4号20頁(2009) )
- 39) 金子宏『租税法』779頁(弘文堂、第13版、2008)。
- 40) 控訴審においても基本三法を用いることができないことの主張立証責任についても原審判決と同様の内容になっている。堺澤良「実額反証における立証の範囲」税務事例41巻2号10頁(2009)によれば、「立証責任の分配が、立証手続きの容易性を中核に据えて考察すべきものとすれば、納税者は、課税対象とされる経済取引の当事者としてその内容を知悉しているものである以上、申告内容の正当性を説明する義務を負っていることは当然で、かつ、極めて容易であることは論をまたない。」として納税者への立証責任の分配を述べている。
- 41) 泉徳治ほか『租税訴訟の審理について(改定新版)』165-167頁(法曹会、司法研修所編、2002)。
- 42) 泉・前掲書注(41)168頁。今村・前掲注(14)12頁以下にも詳しい。
- 43) 太田=手塚・前掲注(2)55,56頁。北村弁護士、伊川准教授も同意見でそれぞれ北村・前掲注(25)、伊川・前掲注(10)3頁以下に詳しい。
- 44) 太田=手塚・前掲注(2)56頁参照。
- 45) 今村隆「移転価格税制における独立企業間価格の立証 最近の裁判例を素材にして」『租税研究』第715号250頁(2009)。
- 46) 宮脇幸彦・林屋礼二『民事手続法辞典(上巻)』228頁(ぎょうせい、1995)。
- 47) 岡直樹「移転価格税制における情報義務と独立企業間価格の証明方法に関する考察 納税者・課税庁双方の利益を目指して」税務大学校論叢59号701頁。

最近の移転価格税制の裁判例の具体的検証（森上）

- 48) 今村・前掲注（12）33頁。
- 49) 岡・前掲注（47）625頁。
- 50) 今村隆『移転価格税制における独立企業間価格の証明責任』ビジネスロー・ジャーナル 6号77頁（2008）。同書76～78頁では、「X社が課税庁が把握していない取引を比較対象取引とする基本三法による算定を主張すれば、たとえ課税庁がこれを更正処分時に把握していなかったとしても、課税庁に常にこれを比較対象取引とする算定が基本三法として適法でないことの立証責任を負わせることとなり、結局は、消極的要件について不可能の立証を強いることになる。」との理由を述べておられる。
- 51) 今村・前掲注（45）261頁。
- 52) 今村・前掲注（45）260, 261頁。今村教授によると、OECDの様々な国における移転価格税制においては、その他の方法を用いるにあたって、基本三法を用いることができないということの立証が、訴訟上必要だとしている国はないという。アメリカにおいても1994年に財務省規則が最適方法ルールに改正されてからは優先順位はない方向に変更となったため、アドビ事件原審は、当時のアメリカの旧規則を念頭において規定されたようである。
- 53) 太田＝手塚・前掲注（2）56頁。
- 54) 居波邦泰「移転価格事案の訴訟に係る対処等の検討 米国の判例等を踏まえて」税務大学校論叢54号205頁参照。
- 55) 消費税額控除の帳簿書類等の保存について、東京地裁平成11年3月30日判決で消極的事実の立証を肯定的に判示している。この判決の意義については今村・前掲注（12）12頁以下に詳しい。
- 56) 高久・前掲注（38）19頁。
- 57) 高久准教授によると、OECD移転価格ガイドラインでは、利益法の適用可能性の見直しが検討されており、米国においては、「最適方法ルール」が採用された。わが国においても基本三法に優位性を置くことに疑問が生まれ、合理的な方法を採用することを明文化すべきではないかという意見が出ている。
- 58) 措置法66条の4が「準ずる方法と同等の方法」を設けた趣旨を没却することを回避するためにこのような立証責任のあり方が示された。（伊川・前掲注（10）3頁参照。）
- 59) 志賀櫻「移転価格税制の基本的諸問題」税務事例40巻9号36頁（2008）。
- 60) 太田＝手塚・前掲注（2）56頁。
- 61) 小柳誠「税務訴訟における立証責任 裁判例の検討を通じて」税務大学校論叢50号319頁。
- 62) 川上英樹＝光内法雄＝前田圭『『移転価格税制』の納税者勝訴に関する考察』経理情報1208巻27頁（2009）。
- 63) 今村ほか「国際租税法の新たな潮流」『租税法研究』第36号、租税法学編、有斐閣（2008）125頁〔川端発言〕。
- 64) 北村・前掲注（25）46頁参照。
- 65) 岡伸浩『民事訴訟法の基礎』281頁（法学書院，2005）。
- 66) 金子・前掲注（9）381頁。

- 67) 岡・前掲注(65)281頁。
- 68) 北村・前掲注(1)46頁。
- 69) 太田=手塚・前掲注(2)59頁。
- 70) 太田=手塚・前掲注(2)59頁。
- 71) わが国の移転価格税制において基本三法がその他の方法に優先して適用される旨が明示的に定められていることに反するからである。(太田洋=北村導人「今治造船移転価格税制事件高松高裁判決の検討」国際税務29巻7号57頁(2009)。
- 72) この見解は、判示の文言として「主張」ないし「立証」との文言が用いられていること、及び措置法66条の4第1項が「みなす」規定となっており、一旦独立企業間価格とみなされた価格は、より比較可能性の高いことを立証しない限り、覆せないと考えられることを根拠としている。(太田=北村・前掲注(71)68頁。)
- 73) この理解は、措置法66条の4第9項が第三者の取引情報の収集を課税庁に認めている結果、課税庁的手中には多様な取引情報が収集されており、このような課税庁と納税者の情報収集能力の不均衡を考えると、衡平の観点から、証明責任を納税者の側に転換させるべきではないと解されること、独立企業間価格の算定は法人税の他の分野におけるものとは異なり、専門技術性の高い内容であることなどを根拠としている。(太田=北村・前掲注(71)68頁。)
- 74) 北村・前掲注(25)46頁。
- 75) 北村・前掲注(1)41頁,42頁参照。
- 76) 北村・前掲注(1)41頁。
- 77) 北村・前掲注(1)42頁。
- 78) 北村・前掲注(1)42頁。
- 79) 村田守弘「裁判における争点の検討と移転価格課税の現状の検討」税務事例40巻1号42頁(2008)。
- 80) 川端教授は、貸付金利息事件の判示は客観的立証責任の転換を認めたものではなく主観的立証責任の移動が生じることを述べたに過ぎないものと理解されており(川端発言・前掲注(63)82,123-125頁参照。),山田二郎教授も結論的に川端教授と同意見である(山田発言・前掲注(63)122頁参照。)  
これに対し、今村隆教授は、当該判示が「主張・立証」という語を用いていることを重視して、本文所掲の判示は客観的証明責任の転換を認めたものであると理解されると示している(今村発言・前掲注(63)123頁参照。)
- 81) 北村・前掲注(25)46頁。
- 82) 北村・前掲注(25)46頁。
- 83) 北村・前掲注(25)46頁。
- 84) 北村・前掲注(25)46頁。
- 85) 北村・前掲注(25)46頁参照。