

移転価格税制における 推定課税の立証上の諸問題

太田 幸夫

- I はじめに
- II エスコ事件の経緯
 - 1 課税処分等
 - 2 第一審判決の概要及び上訴の結果
- III 推定課税に関する解釈論上の諸問題
 - 1 本則課税と推定課税の関係
 - 2 推定規定の適用要件
 - ア 納税義務者が提示又は提出すべき書類の範囲
 - イ 提示又は提出のタイムリミット
 - 3 推定の効果
 - 4 推定の方法
- IV 推定課税における立証上の諸問題
 - 1 推定課税の要件具備の判定
 - 2 比較対象法人の選定及び国外関連者との対比
 - 3 シークレット・コンパラブルの使用に係る問題
 - 4 納税義務者による独立企業間価格の立証の成否
- V 結語

I はじめに

移転価格税制訴訟においては実体法上及び手続法上の問題点が多数提示されるが、中でも実体的に主張された独立企業間価格が正当として認められるか否かの争点が最も重要である。独立企業間価格の算定については、租税特別措置法（以下、「法」という）66条の4第2項及び同法施行令39条の12第8項に各種の方法が定められており、その中から最も適切な方法により算定すべきものとされている。移転価格税制訴訟において当事者が主張・立証すべき事項には、算定方法如何にかかわらない共通のものと各種算定方法に特有なものがあ

るが^{*1}、通常の課税処分取消訴訟であれば、課税根拠となる要件事実については原則として国側に証明責任があるとするのが一般的である^{*2}。

他方、法においては、納税義務者が税務職員の求めた一定の書類を法定の期間内に提示又は提出しなかった場合、税務署長は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を基礎として再販売基準価格法、原価基準法等等により算出した金額を独立企業間価格と「推定」して更正又は決定をすることができるとの定めがある（同時文書化対象国外関連取引につき法66条の4第12項、同時文書化免除国外関連取引につき同条14項）^{*3}。法律上の推定規定である以上、この推定を破るため、独立企業間価格についての証明責任が納税義務者側に転換されると解される^{*4}。

本稿は、後者の推定課税の場合にどのような立証上の問題があり、どのように判断されるかについて、実際に独立企業間価格の推定課税の当否が本案訴訟

- * 1 共通の要件は、納税義務者が法人であること、当該法人と取引相手に法定の特殊な関係があること、国外関連取引が存在することである。次に、当該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の根拠事実を各種の算定方法によって主張・立証することとなる（太田幸夫「移転価格税制訴訟における独立企業間価格の立証（再販売価格基準法）」駿河台法学35巻2号2頁ないし5頁参照）。
- * 2 もっとも、課税要件中に規範的要件を含む場合、評価根拠事実と評価障害事実に分けて当事者間で主張・証明責任を分配する、いわゆる「主要事実説」と、これに対して規範的要件自体が主要事実（又は評価）であって、それを根拠付ける事実を間接事実とする「間接事実説」があり、実務上、主要事実説の方が優勢である。この問題について、別の論攷（太田幸夫「タックスヘイブン対策税制における適用除外要件の立証」駿河台法学34巻2号14頁及び同「基本通達と異なる評価方法による相続税課税処分と要件事実論」同誌35巻1号4頁）で触れたので、ここでは詳説を避ける。
- * 3 移転価格税制における推定規定は、後出のエスコ事件当時、法66条の4第7項のみであったが、平成28年度の税制改正により同時文書化義務が導入され、これに伴って別項でより詳細な要件が定められるに至った。
- * 4 法律上の推定と証明責任の転換の関係につき、高橋宏志・重点講義民事訴訟法上第2版補訂版560頁（2013）、高田裕成ほか編・注釈民事訴訟法第4巻48頁以下（大村雅彦執筆部分。2017）各参照。なお、推計課税と推定課税の対比について、井上康一「租税法における『推定』の諸相－推計課税に関する議論の整理を中心として」伊藤滋夫ほか編・租税訴訟における要件事実論の展開158頁以下（2016）参照。

で争われた、これまでで唯一の公刊物登載事例である後記エスコ事件を素材とし*5、主として裁判実務運営（要件事実論を含む）の観点から問題点を検討する。エスコ事件の経緯については後記Ⅱで概説し、解釈論上の問題について後記Ⅲ、立証上の問題について後記Ⅳに分けて分析し、最後に後記Ⅴで上記の問題点をまとめ、感想を含めて記述する（なお、同事件では調査手続の違法の有無も争点となったが、この点の考察は省略する）。

Ⅱ エスコ事件の経緯

1 課税処分等*6

内国法人X（株式会社エスコ）はパチスロメーカー等に販売するための小型モーターをF社（日本法人であるが、工場は中華人民共和国に所在する）から仕入れていたが、平成11年12月からはF社とXの間にXの国外関連者であるU社（香港法人）を介在させるようになった（以下、U社・X間の取引を「本件取引」という）。なお、XはU社から仕入れた小型モーターをS社に売り、S社はH社に転売した。

Xの平成11年12月期から同15年12月期の法人税申告について、所轄税務署及び国税局の職員はXがU社より小型モーターを仕入れるようになってから仕入価格が2倍強に高騰した事実を把握し、Xに対し、6回にわたりU社の財務書類、4回にわたり本件取引の価格算定の根拠となった資料の各提示を求めたが、Xは応じなかった。そこで所轄税務署長は、法66条の4第7項（当時）に基づき、比較対象法人3社を選定し、原価基準法に基づいて独立企業間価格を推定したうえ、各期について更正処分及び過少申告加算税賦課決定をした。

Xは前置手続*7を経た後、国（Y）に対し、これらの処分等の取消しを求

*5 他に推定課税の仮差止め申立てが却下された事例として、東京地決平17.12.20税資255号順号10246がある。同決定は、行訴法37条の5第2項中、「償うことのできない損害を避けるため緊急の必要がある」との要件の具備を否定し、「本案について理由があるとき」との要件については判断するまでもないとした。

*6 課税処分等の経緯については、後出のエスコ事件第一審判決の記載により、必要な限度で簡略化して記述する。

*7 国税不服裁判所平18.9.4裁決・事例集72集424頁。解説として、宮塚久「モーター輸入販売事件国税不服審判所裁決」中里実ほか編・移転価格税制のフロンティア222頁以下（2011）がある。

めて提訴した。Xは推定課税の前提要件や推定方法の当否等を争うほか、S社・H社間の取引を比較対象取引とする独立価格比準法による独立企業間価格を主張した*8。

2 第一審判決の概要及び上訴の結果

第一審東京地判平 23.12.1 訟月 60 卷 1 号 94 頁、税資 261 号順号 11823*9 は、Yの原価基準法による推定課税に基づく更正処分等を正当と認め、Xの独立価格比準法による推定の覆滅等の主張を排斥してXの課税処分等取消請求を棄却した。具体的な争点とこれに対する裁判所の判断については、後記Ⅲ及びⅣにおいて検討する。

控訴審東京高判平 25.3.14 訟月 60 卷 1 号 149 頁、税資 263 号順号 12166*10 は、おおむね第一審判決の理由を引用し、Xの控訴を理由がないとして棄却した。

上告審最三小決平 26.8.26 税資 264 号順号 12517 は、Xの上告を適法な上告理由に当たらないとして棄却すると同時に上告受理申立てを不受理とした。

-
- * 8 Xが独立価格比準法による独立企業間価格を主張する目的は、税務署長による原価基準法による推定課税の必要性を否定することと、Yが抗弁で主張する原価基準法により推定された価格よりも合理性を有するとして再抗弁によりこの推定を覆滅させることにある（後記第一審判決の別紙10の3(1)）。なお、Xはさらに、Xが独立価格比準法を用いて算定した価格が独立企業間価格である旨の証明ができなくても、その価格がYの推定課税に基づく価格と比較して独立企業間価格に近いと証明できれば、Xの計算した金額を超える部分について更正処分は取り消されるべきであるとの主張もした（同所）。これは再抗弁に関して予備的に証明度の軽減を主張することになる（証明度の軽減については、坂田宏「証明の軽減」新堂幸司監・実務民事訴訟講座〔第3期〕第4巻129頁以下、特に144頁以下参照（2012））。後記のエスコ事件第一審判決は、Xの主張するS社・H社間の比較対象取引により算定した金額でYによる推定の効果が破られることはないとするが（第3、3（4））、証明度の軽減に通ずる主張については判断していない（控訴審判決も同様）。
- * 9 判例評釈として、宮塚・ジュリ1442号8頁以下、駒宮史博・ジュリ1462号124頁以下、古賀敬作・租税判例百選第6版144頁、水谷年宏・岡山大学経済学会雑誌45巻3号65頁以下、同・税大ジャーナル24号93頁以下等がある。
- * 10 判例評釈として、宮本十至子・新・判例解説Watch15号233頁以下がある。

Ⅲ 推定課税に関する解釈論上の諸問題

1 本則課税と推定課税の関係

納税義務者が税務職員の求めた一定の書類を法定の期間内に提示又は提出しなかったという要件を満たす場合、前記Ⅰで述べたとおり、税務署長が推定課税を行い得るほか、国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む者に対して質問検査権を行使することができ（同時文書化対象国外関連取引につき66条の4第17項、同時文書化免除国外関連取引につき同条18項。エスコ事件当時は同条9項）、その結果に基づいて法66条の4第2項による本則課税をすることもできる。上記要件を満たして本則課税と推定課税の双方が可能な場合について、本則課税が原則であるとする説^{*11}、同条2項の基本3法が適用できる場合にはそれが優先し、その他の方法と推定課税については、個々の事案により合理的に判断するとの説^{*12}、課税当局の判断に委ねられるとの説（裁量説）^{*13}がある。裁量説を相当と考えるが、課税当局による裁量判断の結果が正当と認められるか否かは別問題である。

エスコ事件においてYは、推定課税に踏み切る前に基本3法と利益分割法による本則課税を試みたが、これらを用いることができなかつた旨主張した^{*14}。第一審判決は、この問題に特に触れていないが、裁量説によつたものと推測される。

*11 望月文夫「移転価格税制における推定課税の射程範囲に関する考察」税務弘報56巻9号88頁、松浦弘昌「移転価格税制における推定課税上の問題について―適用順序の解釈と質問検査権に焦点をあてて―」神奈川大学大学院経営学研究科研究年報13号52頁。

*12 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」税大論叢42号86頁（なお、同論文公表後、平成23年6月の税制改正により基本3法の優先規定が廃止された）。

*13 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」税大論叢42号48頁、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―」税大論叢59号672頁。太田洋＝北村導人「我が国の移転価格税制と文書化」中里実ほか編・移転価格税制のフロンティア270頁（2011）も同旨であるが、「運用のレベルでは、課税当局は推定課税をラスト・リゾートとしてのみ用いるよう、最大限努力すべきである」とする。

*14 第一審判決の別紙10の2(1)イ(ア)e。

2 推定規定の適用要件

ア 納税義務者が提示又は提出すべき書類の範囲

推定規定適用の前提として税務職員が提示又は提出を求める書類の範囲について、エスコ事件当時の法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と認められる帳簿書類」と規定するのみであり、その範囲については明確さを欠いていた。平成22年度税制改正により独立企業間価格を算定するために必要な書類について、国外関連取引の内容を記載した書類と国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するための書類の2種に分け、法施行規則22条の10第1項(当時)に列挙されるように至った^{*15}。平成28年度の税制改正による同時文書化義務制度(法66条の4第6項)の導入に伴い、前記Iで述べたとおり、同時文書化対象国外関連取引と同時文書化免除国外関連取引に分けて推定規定が設けられ、必要な文書について、それぞれ法施行規則22条の10第11項・12項に規定された。

これらの必要文書の範囲について、エスコ事件当時の規定にはかなり不明確な部分があったが、改正後でも規定の解釈や適用範囲について争う余地が残っていると思われる。その判断基準について、納税義務者の判断によるとの説(主観説)、客観的に判断すべきであるとの説(客観説)、納税義務者が必要書類と合理的に信じていた書類であれば足りるとの説(修正主観説)がある^{*16}。

*15 太田洋＝北村・前記(注13)論文256頁以下参照。

*16 学説については、太田洋＝北村・前記(注13)論文257頁以下参照。同論文は、主観説を妥当とし、修正主観説も一つの有力な解釈として成り立ち得るとされる。その論拠は、客観説は、課税当局が採用した独立企業間価格の算定方法が法令の定めた算定方法に適合することについての証明責任が国にあるとした判例(アドビ事件に関する東京高判平20.10.30税資258号順号11061)に反する、質問検査権を有しない納税義務者に法施行規則所定の各書類に客観的に該当する書類を全て提示等させるのは酷であり、申告納税制度を前提に組み立てられているわが国の移転価格税制の基本構造と矛盾する、というものである。これに対し、水谷・前記(注9)税大ジャーナル論文103頁以下は客観説に立ち、納税義務者は、必要な書類を提出すべきことによって証明責任を事実上負担する訳ではない、推定課税規定は、税務調査最終段階での適正公平な執行に重点があり、提示等の求めに応じない場合、推定課税又は同業者に対する質問検査権の行使を行い得ることは実質的に酷とはいえず、移転価格税制の基本構造と矛盾するとはいえないと反論する。

エスコ事件の第一審判決は、客観説に立っていると見られる。Xは、国外関連者であるU社の財務書類について入手できなかったと主張し、本件取引の価格算定のための書類も所持していないと主張したが、同判決は、前者についてはXが国外関連者であるU社から入手した上で提出することは可能であり、後者については本件取引に関する記録に基づいて新たに作成した上で提出することは可能であったとした（第3、3(2)）。

イ 提示又は提出のタイムリミット

税務署長がこの推定規定を適用するには、一定期間内に上記アの必要書類の提示又は提出を受けられなかったことが必要である。提示等の期限について、エスコ事件当時の法66条の4第7項は、税務職員が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」と定めていた。「遅滞なく」の意味は数値的に明確ではないが、求められた資料の内容と量により合理的と認められる期間とするほかない^{*17}。

エスコ事件においては、必要文書の範囲について争いのあったところであるが、客観説に立てば必要文書が税務職員の数次にわたる要求にもかかわらず提示されなかったというのであるから時間的数値を論ずるまでもなかったと思われる。

現行法66条の4第17項は、同時文書化対象国外関連取引について、提示等の期限を「求めた日から45日を超えない範囲内においてその求めた書類…の提示若しくは提出の準備に通常要する日数を勘案して当該職員が指定する日まで」とし、同条18項は、同時文書化免除国外関連取引について、「求めた日から60日を超えない範囲内において」とするほか17項と同様に定めている。「通常要する日数」について争いが生ずる余地がない訳ではないが、猶予期限の最大日数が法定されているので、実際に問題となることは少ないであろう。

3 推定の効果

納税義務者が上記2アの必要書類を同イの期限までに提出しなかった場合（前提要件）、上記Iで述べたとおり、税務署長は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売上総利益率等を基準とした再販売

*17 前原・前記（注13）論文21頁。

基準価格法、原価基準法、これらの方法と同等の方法等^{*18}により算出した金額を独立企業間価格と推定して更正又は決定をすることができることとなる。推定の前提要件に該当する事実（不提示等）と採用された算定方法による算定根拠となる事実については、国側が抗弁として証明責任を負う。この抗弁事実について納税義務者側の防御は裁判所の心証をぐらつかせる程度の「反証」をもって足りる（「本証」を要しない）^{*19}。抗弁事実が証明される場合、納税義務者は推定を覆すために再抗弁として自ら主張する独立企業間価格の算定根拠となる事実（再抗弁事実）について「本証」をもって証明する責任を負う^{*20}。前記Ⅰで述べたとおり、本推定規定は証明責任の転換を定めたものである。

上記前提要件を満たす場合、税務職員は同種事業者に対して質問検査権を有するところ（法66条の4第17項・18項）、納税義務者はそのような手段を欠くので、自ら独立企業間価格を本証をもって証明するには困難を伴うと思われる。エスコ事件判決においては、国は原価基準法により独立企業間価格の推定に成功し、他方、納税義務者は独立価格比準法により独立企業間価格を証明することに成功しなかったという結果となった（前記Ⅱ2）。

*18 現行の法施行令39条の12第8項は、利益分割法、取引単位営業利益法等について定める。これらの方法は、本文記載の方法を用いることができない場合に限りて用いることができる（法66条の4第12項・14項）。

*19 もっとも、エスコ事件のXは、比較対象法人の事業の同種性及び事業内容の類似性は規範的要件であり、Yにおいて評価根拠事実を主張しなければならない旨主張し（第一審判決の別紙10の2(2)オ(ア)）、Yは、粗利益率レベルでかなりの差を生じさせる事情があれば、Xにおいて事業が同種であること、事業が類似していることの評価を妨げる事情として主張立証すべきである旨主張する（同2(1)オ）。いずれも規範的要件に関する主要事実説に基づく主張である。主要事実説と間接事実説の間の論争及び主要事実説が課税根拠の一部について納税義務者側に証明責任を負担させることに異論が見られることについて、前掲注2記載の各拙稿参照。

*20 同旨、太田洋＝北村・前記（注13）論文272頁以下。再抗弁中に規範的要件があれば、主要事実説による限り、その評価障害事実は再々抗弁として国が証明責任を負う道理である。なお、租税法の教科書や論文等において法律上の推定を覆す立証を「反証」とする表記が慣用的に用いられているが、裁判実務上は紛らわしいように思われ、「本証」とする表記が望ましい。

4 推定の方法

推定の前提要件を具備することが認められる場合、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等を基礎として再販売基準価格法、原価基準法、これらの方法と同等の方法等により算出した金額を独立企業間価格と推定して更正又は決定をすることができる。

推定に係る算定方法の選択について、現行法では法に規定された方法と法施行令に規定された方法とでは前者を優先すべきほか^{*21}、制限はない。当該法人が申告時に用いた算出方法に問題がなければ、その方法による内容の当否をチェックし、場合によっては推定課税規定を適用せずに更正することもあり得よう。エスコ事件においてYは調査の過程で本件取引に係る小型モーターについてU社がF社から取得した価額を把握できたので、原価基準法による推定課税を選択したとされる（第一審判決の別紙10、2(1)イ(ア)f）。

関連者間取引を行っている企業を同種事業類似法人に選定することができるか否かについては学説上争いがある。積極説^{*22}は、法文上、これを制限する規定がないこと、推定規定においては同種事業類似法人の「売上総利益率」を算出するが、本則課税では「通常の利潤の額」を算出することとして両者間に違いがあること、非関連者間取引が存在すれば本則課税が可能であるが、そうでない場合にこそ推定規定に実質的意義があること等を理由とする。消極説^{*23}は、独立企業間価格は非関連者間取引を比較対象取引とすべきであるとするOECD移転価格ガイドラインと不整合であり、二重課税排除のための相互協議上、相手国が取消しを求める可能性が大きい等を理由とする。エスコ事件第一審判決は、積極説を採用した（同判決の第3、4(1)、控訴審も同旨）。その理由は、推定規定上、関連者間取引を除外すべきことが規定されていないこと、同種事

*21 前記注18参照。

*22 藤巻・前記（注12）論文86頁以下、前原・前記（注13）論文27頁以下、岡・前記（注13）論文678頁以下、望月・前記（注11）論文88頁。

*23 大野雅人「移転価格課税における文書化義務と推定課税」筑波ロー・ジャーナル15号24頁以下、占部裕典「移転価格調査—推定課税規定を中心に—」日税研論集64号227頁以下等。宮本・前記（注10）控訴審判決評釈236頁は、二重課税が排除できない可能性があるとする見解が存することに照らし、租税条約と推定課税規定の関係についての検討が必要とされる。

業類似法人の売上総利益率等を用いて算定した金額は独立企業間価格そのものではないこと等を指摘する。確かに推定規定の要件は本則課税の要件より緩和されていると見られるし、納税義務者の協力が得られない場合に課税できないとすることは租税行政の公平上、問題があるから、積極説に賛同したい。納税義務者としては、課税当局との間で意思疎通を十分に行って必要とされる文書を提出し、容認されれば推定課税を受けなくて済むのであり、仮に推定課税が行われた場合には推定方法の適否を争い(反証等)、可能と思われる場合には自ら独立企業間価格を主張・証明(本証)することで対応すべきである。

本則課税での独立企業間価格の算定においては、比較対象取引と当該国外関連取引とが買手又は売手の果たす機能その他において差違がある場合、その差違により生ずる割合の差につき必要な調整を加えることが必要とされる(法施行令39条の12第6項・7項等)。これに対して推定課税の場合、法に差違調整を求める規定がない。この点も移転価格税制における推定課税規定の特色である。しかしながら、同種事業類似法人に対する質問調査権を行使した結果、機能等に差違が認められた場合、差違調整を加えて推定計算をする方が正確度を増して合理的であろう^{*24}。

IV 推定課税における立証上の諸問題

1 推定課税の要件具備の判定

エスコ事件においては、前記II1で述べたとおり、税務職員はXに対し、6回にわたりU社の財務書類、4回にわたり本件価格算定の根拠となった資料の各提示を求めたが、Xはこれに応じなかった。Xはその理由として、U社の財務書類についてXは、当時の法66条の4第8項が定めるとおり、国外関連者の保存する帳簿等の入手努力義務を果たしたが、入手できなかったこと、本件価格算定の根拠となった資料は存在していないことを主張した。

U社の財務書類は、独立企業間価格の算定において差違調整や寄与度判定のために必要であり、U社はXの国外関連者であるから、Xがこれらの文書入手することは容易であったと判断される。また、価格算定の根拠となった資料は、自社の取引であるから新たに再現して提示することは可能であったと思われる。従って、提示等を要する各書類の範囲についての客観説によれば、X

*24 同旨、藤巻・前記(注12)論文99頁以下、前原・前記(注13)論文26頁以下参照。

は税務職員による各書類の提示要求に応じるべきであったと考える（修正主観説によっても、Xの不提示には合理性がないであろう）。提示等のタイムリミットについて、当時、法には「遅滞なく」としか規定されていなかったのであるが、Xが税務職員の調査時の数次にわたる提示要求に全く応じなかった以上、Xは各書類を、遅滞日数の長短を論ずるまでもなく、提示しなかったことになる。従って推定課税の前提要件を具備しているとのエスコ事件判決（第一審及び控訴審）の判断は正当である。

2 比較対象法人の選定及び国外関連者との対比

推定課税における比較対象法人は、「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」（同種事業類似法人）でなければならない（エスコ事件当時と現在とで要件が変わりはない）。課税庁は、データベースや業界誌等の公開された資料、調査により入手した資料等から幅広く情報を集め、その中から適切な法人を絞り込む作業を行う。

エスコ事件において、課税当局は初め、情報誌記載の情報により小型モーターを扱う最大38社を候補に取り上げ、その内、香港所在の関連法人と取引を行っている国内の11社中から最終的に3社（本件類似3法人）を選択した（第一審判決の第3、1（1））。

第一審判決は、Yが選択した本件類似3法人の事業規模、業種、取扱製品、事業内容等とXの関連法人であるU社の業務内容等について詳細に事実認定をし（第3、1（2）ないし（4））、両者は、小型モーター等を仕入れて加工しないまま再販する卸売業を営んでいるという共通点を有することから事業の同種性が一応認められるとした（第3、4（2）ア）。

取扱製品について、同判決は、本件類似3法人の内、A社とC社が主としてステッピングモーターを取り扱っており、B社とU社はDCモーターを取り扱っているが、2種のモーターの卸売事業で粗利益にかなりの差が生ずることを的確に認めるに足る証拠はないとした（第3、4（2）イ）。

事業規模について、同判決は、従業員数がU社で多くて7、8名、A社で10名を超え20名以下、売上高がA社で最大50億円を超え60億円以下、U社が1億円ないし5億円であるが、小型モーターのメーカーには売上高数億円規模

の企業から1000億円を超える企業までであることに鑑みれば、本件類似3法人とU社の売上高の規模が大きく異なるとまではいい難いとした(第3、4(2)ウ)。

会社が担う機能及び負うリスクについて、同判決は、本件類似3法人が親会社の指示に基づいて中国に所在する製造会社が製造した小型モーター等を指定された得意先に渡すという限定された業務を行っており、特段のリスクを負っておらず、U社も取引に関して自ら主体的な役割を担っておらず、リスクを負っていたとはいいい難いとした(第3、4(2)エ)。

同判決は、そのほか、推定課税においては取引段階の差は同種事業類似法人と認めることの大きな障害にならないこと(第3、4(2)オ)、モーターの用途によって粗利益率レベルでかなりの差が生ずることを認めるに足りる証拠はないこと(第3、4(2)カ)、モーターの販売先の市場の違いによって粗利益率にかなりの差が生ずることを認めるに足りる証拠はないこと(第3、4(2)キ)、風営法による規制は、本件取引に係る事業と一般的な小型モーターを対象とする卸売取引との間で粗利益率にかなりの差を生じさせる点であるとはいいい難いこと(第3、4(2)ク)、パチスロ台の部品市場が寡占的な市場であったことを的確に認める証拠はないこと(第3、4(2)ケ)などを判示した。

以上の認定に基づき、同判決は、本件類似3法人とU社について、同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業内容が類似するものであると結論付けた(第3、4(3))。そして同判決は、平成11年12月期ないし同13年12月期についてはこれに相当する決算期のA社の粗利益を用い、同14年12月期及び同15年12月期についてはA社、B社、C社の粗利益の平均値を用いてU社の本件取引に係る製品の取得金額から独立企業間価格を推定した本件課税処分を適法であると認めた(同所)。

以上の認定された事実関係については争いのあるところが少なからずあったが、上級審で維持され、確定している。

3 シークレット・コンパラブルの使用に係る問題

課税庁が法66条の4第17項又は18項の質問検査権を行使して把握した情報により比較対象取引を選定した場合、比較対象取引の内容は、ひいては税額計算の根拠となるものであるから納税義務者にとっても検証の必要が生じるが、企業名や帳簿等は国税職員の守秘義務(国税通則法127条)によって開示

されない。この様な一部開示されない比較対象取引情報（シークレット・コンパラブル）に基づく課税処分は、武器対等の原則に反しており、許されないのではないかとの疑問が生ずる。

エスコ事件においてもXは、「十分な検証と反論を行うための情報がほとんど与えられておらず、適正な手続保障を与えられていない」、「さらに、このことからすれば、本件各更正処分等の通知書は、更正の理由の付記を欠いている」と主張した（第一審判決の別紙10の2(2)ウ）。しかし、第一審判決は、法は「税務当局がその事業内容や財務状況等について開示することができない同種事業類似法人を用いて推定課税をすることを予定している」、Xの主張は「立法政策の当否を問うものにすぎない」、「税務当局の職員が負っている守秘義務に反しない限度で、同種性、類似性について立証をし、これに対して納税者がその信用性を争うなどすることは可能である」、「推定課税の制度が、主として、国外関連取引における独立企業間価格の算定の根拠となる帳簿書類等の提示等についての納税者の協力を担保する趣旨で設けられたものであること、推定課税による更正処分等を受けた納税者は、自ら独立企業間価格を立証して推定を破る方法を探ることができることからすれば、このような制度になっていることが納税者にとって過酷であるとはいえない」としてXの主張を排斥した（第3、4エ）。

確かに、シークレット・コンパラブルを用いて推定課税処分を受けた納税義務者は、検証と反論についていささか制約を受けるが、同判決が示唆するように、国側に守秘義務に反しない限度で課税根拠を主張させ、納税者がこれを反証により争い、場合によっては推定を破るために本証を提出することで防御手段があること、これまでも裁判所は同業者率を用いた推計課税の事案において同業者の氏名等を伏せた資料による立証を許容していることから^{*25}、シークレット・コンパラブルを用いた課税処分が違法となる余地は少ないと考える^{*26}。課税当局は、納税義務者に対し、守秘義務に反しない最大限度で比較対象取引

*25 金子宏・租税法第24版1138頁（2021）、泉徳治ほか・租税訴訟の審理について第3版226頁以下（満田明彦執筆部分）参照（2018）。

*26 太田洋＝手塚崇史「移転価格税制」中里ほか編・国際租税訴訟の最前線131頁（2010）における太田洋弁護士の「当局の側のご苦勞も分からないではないといえますか、シークレット・コンパラブルを使わざるを得ない局面が多々あるというの理解はできると思っております」との発言参照。

情報を開示するのが相当であり^{*27}、課税処分取消訴訟を審理する裁判所もその方向で訴訟指揮権を行使すべきである。

4 納税義務者による独立企業間価格の立証の成否

移転価格税制において推定課税が行われた場合、その処分の取消訴訟においては、国側が抗弁として課税根拠を証明する責任を負い、他方、納税義務者側はこれを反証により争うほか、証明責任の転換により自ら再抗弁として独立企業間価格を主張し、本証によりこれを証明することが可能である（前記Ⅲ3）。エスコ事件においては、Yが抗弁として、比較対象法人3社を選定し、原価基準法に基づいて独立企業間価格による推定額を主張したのに対し、Xは再抗弁として、小型モーターの販売先であるS社とその転売先であるH社の間の取引を比較対象取引として独立企業間価格を主張した。裁判所がYの抗弁を認め、Xの再抗弁を排斥したことは前記Ⅱ2のとおりである。

エスコ事件の第一審判決は、この再抗弁を排斥する理由として、本件取引が一次卸売業者（U社）の二次卸売業者（X）に対する売買取引であるのに対し、S社・H社間の比較対象取引は、三次卸売業者が当該製品を加工して新たな部品を製造する業者に対して販売する取引であるから、両者は取引段階を異にすること、取引の対価の額は、卸売段階から小売段階に進むに従って各事業者の経費や利潤に相当する金額が累積することにより上昇するが、U社及びXの経費や利潤に相当する金額をにわかに認めることができず、Y主張のS社・H社間の比較対象取引にはメーカーからS社に至る間にU社とXとの間の関連者取引を経ているなどからすれば、差違調整をすることができない（それが可能である旨のXの主張もない）と述べた（第3、3（3）イ）^{*28}。

^{*27} 国税庁の移転価格事務運営要領3-5(6)は、質問検査権を行使することによって把握した非関連者取引を比較対象取引として選定した場合に、選定のために用いた条件、当該比較対象取引の内容、差違の調整法等を法人に対し十分説明することと定めている。このことは関連者取引を比較対象取引として選定した場合にも当てはまることであろう。

^{*28} 第一審判決の論理に従えば、Xが差違調整を主張し、そのための証拠資料を提出する余地はあったかとも思われる。なお、証明度の軽減に通ずるXの主張（前記注8参照）について、エスコ事件の第一審判決は、Xの主張するS社・H社間の比較対象取引により算定した金額でYによる推定の効果が破られることはない

質問検査権を有しない納税義務者が推定課税を破って独立企業間価格を証明しなければならないのは、かなり困難なことであろうと思われる。納税義務者としては、課税当局から提示等を求められた書類が手元にない場合、これを入手したり、あらためて作成するなどして提示等に努め、課税当局との意思疎通を通じて推定課税に至らないようにすること、仮に訴訟となった場合には、国が抗弁として主張する推定課税の根拠の正当性を反証によって争うのが先決である。納税義務者が再抗弁により独立企業間価格の本証による証明を試みるには、適切な比較対象取引に係る情報を入手して証拠化し、それによる立証の成功が見込まれることを必要とする。

V 結 語

移転価格税制は昭和 61 年度税制改正によってわが国に導入され、当初から納税義務者が独立企業間価格を算定するために必要な帳簿書類の提示等の求めに応じない場合に税務署長が独立企業間価格を推定して課税できるとする規定があった^{*29}。しかし、推定課税による処分取消訴訟の判決で公刊物に搭載されたのは現在までエスコ事件 1 件のみである。このように推定規定の適用事例が乏しかった理由としては、わが国の移転価格税制が必要書類の提示等の求めに応じないと本則課税と比較して要件が緩和された推定課税が行われ、納税義務者はより要件が重い独立企業間価格の証明責任を負担することになる法的構造であり、推定課税規定の存在が納税義務者の課税当局に対する協力を促す効果を有していたこと^{*30}、課税当局が移転価格について原則として本則課税により課税し、推定課税の適用に謙抑的であったことによるものと推測される。

とのみ述べ（同判決の第3、3（4））、証明度の軽減に通ずる主張について判断していない。

*29 我が国の移転価格税制の沿革等について、太田洋「我が国の移転価格税制の概要」中里ほか編・前記（注13）移転価格税制のフロンティア 5 頁以下、南繁樹「わが国の移転価格税制の概要と BEPS 対応」金子監・現代租税法講座第 4 巻253頁以下（2017）、増井良啓＝宮崎裕子・国際租税法第 4 版202頁以下（2019）各参照。

*30 駒宮・前掲（注 9）評釈126頁はこの効果を指摘する。なお、国税庁の移転価格事務運営要領3-5（5）は、法人から提示又は提出された書類により独立企業間価格を算定することができず、推定規定又は同種事業者に対する質問検査権の規定の適用がある場合、当該法人にその理由を説明すると定めている。当該法人はこの説明を受けるとさらなる対応を迫られることになる（同所の注記参照）。

さらには、平成22年度税制改正によって法施行規則中に必要書類が列挙され、同28年度の税制改正によって同時文書化義務が定められたことから必要書類の提示等が争われる機会が減ったことも一因であろう。

エスコ事件の判決により移転価格税制における推定規定の適用における解釈論上の諸問題が一応、整理され(前記Ⅲ)、立証上生じた諸問題についても判断方法の道筋が具体的に見えて来た(前記Ⅳ)。

裁判運営の観点から見ると、要件事実論を意識して当事者が主張し、裁判所が争点整理を行っていることが判明する^{*31}。エスコ事件第一審の判決文には、本件類似3法人が推計課税における比較対象法人の要件である同種事業類似法人に当たるか否かの争点について納税義務者が主張する差違点(取扱製品の種類及び用途、事業規模、会社が担う機能及び負うリスク、販売先の市場等)により粗利益率にかなりの差が生ずるとは「認められない」とする記述が見られる(前記Ⅳ2)。この記述を要件事実論の観点から見ると、規範的要件に関する主要事実説の立場から同種事業法人であることの評価障害事実としての再抗弁を排斥したと解することができるが、間接事実説の立場から抗弁事実の事実上の推定を覆す反証が十分でないと判断したと解することも可能である^{*32}。

Xの再抗弁の証明度に関する新主張^{*33}も興味を惹く。独立企業間価格幅(レンジ)の問題^{*34}に通ずる面もあるが、局面を異にし、自由心証主義の問題も絡んでおり、今後に残された検討課題である。

*31 注19に第一審判決文中に当事者による評価根拠事実及び評価障害事実の各主張が記載されていることを示した。なお、現在用いられている新様式による民事判決書では、旧様式による民事判決書と異なり、必ずしも要件事実論を反映した事実摘示が求められている訳ではない(拙稿・前記(注2)の駿河台法学34巻2号登載論文2頁以下の注4参照)。

*32 エスコ事件第一審判決は、その第3、4(2)の本文において、「事業及び事業内容の差違が粗利益率レベルでかなりの差をもたらすものでないことが事業の同種性及び事業内容の類似性を認めるための一応の判断基準になるというべきである」としつつ、続いて括弧書において「立証の対象としての事実は事業の同種性及び事業内容の類似性であり、粗利益率レベルでかなりの差をもたらすものでないことを事実として立証する必要があるとは解されない」と付加する。この本文と括弧書との間の整合性に疑問を挟む余地がないではないが、全体的に見れば規範的要件に関する間接事実説に親和的であると見られる。

*33 前記注8参照。

*34 法通達66条の4(3)-4(比較対象取引が複数ある場合の取扱い)参照。

シークレット・コンパラブルを用いた推定課税処分に対して納税義務者が検証と反論に制約を受ける点については、課税庁職員の負う守秘義務に反しない最大限度で比較対象取引情報が開示されるよう裁判所の訴訟指揮権の行使が期待される。

本稿では、主として独立企業間価格の法律上の推定について証明責任と要件事実論の観点に重点を置いて考察した。証明責任と要件事実論は、訴訟運営について羅針盤の役割を果たすが、それ自体が目的ではなく、最終結論を簡単に導き得るものではない。OECD「多国籍企業及び税務当局のための移転価格ガイドライン2017年版」*³⁵の第4章B.2の4.16には、「移転価格算定の分析は困難であることから、納税者と税務当局の双方ともに移転価格事案の調査の過程で特別の注意を払い、举证責任への依存を抑制するのが適当である」との記載がある。移転価格税制は、納税義務者（法人）と当局の間の協力関係に基づいて運用されるのが理想であり、見解の相違により紛争に至ったとしても文書の不提示等を理由とする推定課税がなるべく行われないうに納税義務者と課税当局双方の努力が必要であろう。

*35 [nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/oced/tp/pdf/2017translated.pdf](https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/oced/tp/pdf/2017translated.pdf)（国税庁参考仮訳）による（令和4年5月7日閲覧）。