

1. はじめに

セッションIVは定番の移転価格税制関係の議題であり、今回は、参加国において文書化に関する税制改正が行われたことを受けて、「移転価格に係る文書化と事前確認制度」がテーマとされた。中日韓の発表ののち、パネル・ディスカッションが行われた¹。ホット・イシューであったことから、とりわけ実務界から高い関心を持たれていることが伺われた。

以下では、文書化と事前確認制度（APA）に分けて中国及び韓国の発表概要を紹介する²。

なお、日本からの発表内容については、後掲「我が国における移転価格に係る文書化と事前確認制度」を参照されたい。

2. 移転価格に関する文書化

(1) 中国の発表

企業所得税法实施条例114条の規定に基づき、企業は、当該年度の翌年5月31日までに、署名捺印の上、中国語で移転価格同時文書の準備を完了させ、税務機関の要求の日から20日以内に提出するとともに、10年間保存しなければならない（合併、分割の場合には、合併、分割後の企業に保存義務がある）。文書の内容には、組織構成、生産経営状況、関連取引状況、比較可能性分析、及び移転価格算定方法の選択・使用

が含まれる。

同時文書を準備する義務が免除されるのは、①売買に係る関連取引金額が2億人民元（約29.3百万USD）以下で、その他の関連取引金額が4千万人民元（約5.86百万USD）以下の場合、②事前確認の対象、③外国投資家の持分が50%未満で、かつ国内の関連取引のみの企業の場合である。

その他、追跡調査期間中の企業、費用分担契約に係る企業にも移転価格文書の提出義務がある。

文書化義務を遵守させる観点から、①行政上のペナルティ、②重点調査対象への選定、③権限に基づく課税、④5%の利息加算、⑤事前確認申請の不受理の措置が講じられている。

(2) 韓国の発表

イ. 過少申告加算税の免除

(イ) 国際租税調整に関する法律が改正され（2009年1月1日施行）、同時文書化を行う納税義務者には過少申告加算税（追加分納法人税の10%）の免除が認められることとなった。

加算税の免除を受けるためには、下記文書を保存し、当局から要求を受けてから30日以内に提出する必要がある。

① 事業の一般的な説明（資産・役務の価格に影響を及ぼし得る要因の分析を含む）

¹ 議長は Yunjun Park（韓国税務当局）、発表者は Sun Yimin（中国税務当局）、Henry An（韓国）、飯守一文（日本）、パネリストは Dong-Jun Yeo（韓国）、Garry Stone（米国）、Tae-Hyung Kim（韓国）、Yukang Wang（中国）、Rap Choi（韓国）、事務局は Hyejung Byun（韓国）の各氏。

² 訳語については、伏見俊行「中国の税制・税務行政の現状・課題」本誌726号273頁以下、黒川兼＝白崎亨「中国新移転価格ガイドライン「特別納税調整実施弁法」の要点解説」本誌713号270頁以下、裴元基＝菅原竜二「移転価格文書化規定に関する韓国国税庁の解釈」国際税務29巻12号52頁以下、裴元基＝呉泳錫＝菅原竜二「韓国移転価格税制(7)」国際税務29巻2号93頁以下を参考にした。

- ② 国外特殊関係者及び国外特殊関係者と納税義務者との関係（グループの組織構造）に関する情報を含む、移転価格に影響を及ぼし得る情報
 - ③ 納税義務者の法人税申告書に記載された正常価格算定方法の選択に関する証明資料
- (ロ) 納税義務者が独立企業間価格を合理的に決定したか否かの評価は、次の点を考慮して決定される。
- ① 課税年度末に得られた比較対象企業の収益性に関する数値に代表性があり (representative)、かつ、一定の比較対象企業の収益性を意図的に除外し納税義務者に有利な独立企業間価格を算定したものでないこと
 - ② 収集された数値は、正常価格算定方法の選択・適用のために体系的に分析されたものであること
 - ③ 納税義務者が、過去の課税年度に締結されたAPAで適用された正常価格算定方法、又は、過去の税務調査において税務当局が選択した算定方法と異なる算定方法を選択・適用した場合には、その理由について正当な根拠があること

ロ. 法人税申告における情報申告

法人税申告書と併せて次の文書を提出しなければならない。

- (イ) 様式1-3（有形資産、無形資産及び役務に係る企業間取引に係る正常価格算定方法の説明）

適用した正常価格算定方法について、選択理由の簡潔な説明と併せて報告することが必要である。

但し、①総取引金額が一定金額（資産は50億 円 、役務は5億 円 ）以下か、②各国外特殊関係者との個々の取引金額が一定金額（資産は10億 円 、役務は1億 円 ）以下の場合には不要である。
- (ロ) 様式8（国外関連取引の要約）

納税義務者が取引を行う国外特殊関係者とその取引金額を特定することが必要である。

(ハ) 様式8-2（国外特殊関係者の要約損益計算書）

納税義務者が国外取引の要約を提出することが求められる場合には、国外特殊関係者の損益計算書の要約も併せて提出することが必要である。但し、①各国外特殊関係者との取引金額が一定金額（資産は10億 円 、役務は1億 円 ）以下か、②海外子会社の詳細と財務情報の要約が法人所得税法により求められ、既に提出された場合には不要である。

ハ. 税務当局から要求される場合

税務当局は、正式文書要求を通じ、又は税務調査において、国際租税調整法に規定された詳細な移転価格関係文書として、①移転価格算定方針の証明文書（企業間合意、製品価格リスト、セグメント損益計算書、移転価格算定方針の文書、移転価格の文書化に係る分析報告書等を含む）、②その他、企業間役務及び（又は）費用分担契約に関する文書の提出を、納税義務者に対し要求することができる。これらの文書は、税務当局の要求から60日以内に提出しなければならないが、60日の期限延長が1回に限り認められる。文書の提出を怠った場合には、不遵守があった毎に最大3千万 円 のペナルティが科され、後日の文書提出もできなくなる。

- (3) ディスカッションにおいては、①移転価格分析書に示された情報の質、換言すれば、good documentationとpoor documentationの違いを当局がどのように判断するのか、その判断基準を示すべきではないか、②毎年行う文書化に際し、比較対象企業を変更することなく財務データを更新すれば済むのか、それとも比較対象企業の見直しが必要か、③グローバル企業が作成した移転価格分析書のローカル版でも文書化の要件が満たされるの

かといった点に関心が持たれていた。

3. APA

(1) 中国の発表

イ. 概要

事前確認協議は、企業所得税法42条、企業所得税法实施条例113条及び徴収管理法実施細則53条の規定に基づいて行われる。特別納税調整実施規則には、6の段階（事前相談、正式申請、審査評価、協議、協議書締結及び監督管理）、3の分類（国内、二国間及び多国間）、申出受理機関、一般基準、対象年度（3～5年度）、移転価格調査との関係等について定めがある。

ロ. 事前相談

事前相談は、匿名で行うこともできる。国内APAについては、対象期間、関連企業及び関連取引、過年度における生産経営状況、機能リスク分析、移転価格問題との関係、その他の状況についての資料が必要である。二国間（多国間）APAについては、国家税務総局（SAT）及び主管税務機関の双方に書面により協議の意向を提出し、国内APAに必要な資料に加え、協議相手国への事前相談の申請状況、過年度の生産経営状況及び関連取引状況、協議相手国に提案された移転価格算定方法に係る文書が必要である。

ハ. 正式申請

書面の申請書に加え、二国間（多国間）の場合には、「相互協議手続開始申請書」も同時に提出する必要がある。申請書には、組織構成、財務状態、関連取引、対象期間、機能リスク分析、算定方法、市況、財務の結果、二重課税問題、その他の関連事項を含めなければならない。なお、延期申請の申出が可能である。

ニ. 審査評価

過去の経営状況、機能及びリスクの状況、比較対象企業、前提条件、移転価格算定方法、想定される独立企業間価格又は利益レンジについて、審査、評価が行われる。

ホ. 協議

国内APAについては、両者が合意に達すれば、APAの素案と報告書をSATに報告し審査を受けなければならない。二国間（多国間）APAについては、相互協議の覚書に従ってAPAの素案が準備されなければならない。APAの素案は12項目からなる。

ヘ. 協議書締結

国内APAについては、税務機関と企業双方の代表者が正式のAPAに署名する。二国間（多国間）APAについては、SATと相手国の権限ある当局が正式のAPAに署名し、主管税務機関と企業がAPA執行協議書に署名する。

ト. 監督管理

税務機関は監督管理制度を確立し、APAの実施状況について監督管理しなければならない。実施状況に関する年次報告書の提出、履行状況の定期的検査、実際の経営業績に基づく調整、実質的变化に係る報告及び協議の修正・中止、国家税務局と地方税務局双方への報告及び両者による合同検査の実施について定めがある。

チ. その他

以上のほか、APAの継続（更新）、複数以上の税務機関や国家税務局と地方税務局が係わる場合のSATによる統括・調整、守秘義務、企業に関連する事実関係に基づかない情報の爾後の税務調査への使用禁止、調停、税務機関からSATへの記録の提出について定めがある。

(2) 韓国の発表

イ. APAのメリットとして、①移転価格の受容性、及び、税務調査の間、移転価格問題を回避できる可能性、について確実性が得られること、②移転価格に精通した優秀かつ専門性の高い当局職員と交渉する機会があること、③APAの交渉は、移転価格調査に比べると立ち入ることが少ない（less invasive）こと、④APAの交渉を担当する職員がとる算定方法及びアプローチが一般的にOECDガイドラインに沿って

いること、⑤ APA の交渉は税務調査に比べると敵対的に行われず、APA 担当官は納税義務者に税を賦課すべく部内から圧力を受けておらず、納税義務者の企業間取引及び事業運営の実際的事実と状況を理解することについてより関心を有していることなどが挙げられる。

□. APA アニュアル・レポートは、APA の利用を促進するために公表されており、最近発表された2008年版で2回目の公式発表となる。APA の統計データのほか、APA 審査プロセスの短縮や APA 交渉の管理を可能にするモニタリング・システムの導入などの APA プログラムの改善のための様々な施策の検証結果が発表されている。

2008年末時点で、172件の申出を受け、106件が処理された。相手国別では、米国、

日本及びスイスが最も多く、業種別では、半導体・液晶、医薬品、消費財、高級品の件数が多い。終了件数の60%は有形資産取引であるが、ロイヤルティ及び役務取引も増加している。二国間 APA が国内 APA を僅かに上回っているが、近年、国内 APA の申出が急増している。2008年中に終了した事案に係る平均期間は、二国間 APA で2年3カ月、国内 APA で1年6カ月である。国税庁は、国内 APA について、申出から1年で終了する目標を定めた部内ガイドラインを策定した。

(3) ディスカッションにおいては、① APA で提出した情報が移転価格調査に利用されるのではないかとの懸念や、②ロールバック対象年度における APA と移転価格調査との関係などに関心が示された。

I. はじめに

経済のグローバル化が進んだ今日、企業の世界規模でのグループ展開とそれに伴う国境を越える取引の量的増加・質的複雑化は、多国籍企業だけでなく、一般の企業にも共通の問題となっている。

その意味で、国際課税、とりわけグループ企業間取引に係る移転価格税制は、グローバルなビジネスを行う上で重要かつ不可避な問題となっている。と同時に、移転価格税制は、他国への課税ベースの流出を防ぎ、自国の課税権を確保する必要があるという点において、課税当局にとっても極めて重要である。

我が国が1986年に移転価格税制を導入して概ね四半世紀が経過した。近時の移転価格の課税実績をみると、申告漏れ件数は2006事務年度101件、2007事務年度133件、2008事務年度111件、申告漏れ所得金額は2006事務年度1,051億円、2007事務年度1,696億円、2008事務年度270億円となっており²、相当数の移転価格調査が行われるとともに、金額面でも納税者の負担が相対的に高いことが伺われる。

この計数のみで判断するのは早計に過ぎるが、移転価格税制は今日においても、税務当局にとっては執行が容易ではなく、納税者にとっても負担の大きい制度であり、最も悩ましい税制の一つと言ってよいかも知れない。

しかし、こうした状況は我が国だけの問題で

はなく、移転価格税制を導入している主要国が共有する悩みでもあり、現在、1995年 OECD 移転価格ガイドライン（以下「OECD ガイドライン」）の見直しに向けて我が国を含めた加盟国が OECD において活発な議論を行っている所以である。

移転価格税制がこうした問題を抱える理由を極めて単純化して言えば、一つには、移転価格決定のメカニズムの予測可能性が欠如しているか、あるいは十分ではない点が挙げられ、それはまた会計ルールないし価格算定ルールと密接に関係している。

通常の課税所得が、一般に普及している企業会計ルールに基づいて算定されるのに対して、移転価格に係る所得は、独立企業原則という独自の課税ルールに基づいて算定される必要があるためである。移転価格税制の執行が難しいもう一つの理由は、税務当局による移転価格課税によって国際的・二重課税が惹起されることである。こうした二重課税の排除は、納税者としては当然必要なものだが手間がかかることは間違いない。

こうした移転価格税制の特徴に鑑みれば、移転価格税制の執行を円滑に行うためには納税者のコンプライアンス・コストを軽減することが必要であることは明らかである。具体的には、第1に、独立企業間価格算定方法が精緻かつ透明性が確保される方法で明定される必要があること、第2に、執行における予測可能性を確保するための枠組みが整備される必要があること、

¹ 本稿は、IFA 北東アジア 3 国租税会議（2010年5月19～20日）における筆者の英文発表資料を日本語に直した上で、若干の加筆修正を行ったものである。文中意見にわたる部分については、あくまで個人の見解であって、所属する組織のものではないことをあらかじめお断りする。

² 国税庁「法人税等の調査実績について」、available at http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2009/hojin_chosa/index.htm.

第3に、企業が自ら独立企業間価格を算定し得る実務慣行を確立させるための環境整備を図るべきであること、最後に、経済的二重課税が可能な限り排除されるべきであることを指摘しておきたい。

本セッションのテーマ「移転価格に係る文書化と事前確認制度」のうち、移転価格に係る文書化は第3の点に関係している。また、事前確認制度（Advance Pricing Arrangements; APA）は第2の点に関係するとともに、相互協議を伴う事前確認（二国間APA、バイラテラルAPA、BAPAなどとも呼ばれる。）を利用することにより、移転価格課税や二重課税が回避され得るという観点から第4の点にも関係している。

本稿においては、文書化（Ⅱ.）及び事前確認制度（Ⅲ.）について、我が国の現状と問題を論じ、最後に、将来における改正（Ⅳ.）にも簡単に言及する。

Ⅱ. 移転価格に係る文書化

1. 文書化とは何か

多くの国では、一定のルールの下に、移転価格算定に必要な帳簿書類その他の文書を、作成、保存及び提出することが義務付けられている。意図的であるかそうでないかを問わず、こうしたルールに従わない納税者に対しては、刑事罰その他のペナルティが科されるか、さもなければ、こうしたルールに従っている納税者に対し

て、過少申告加算税の免除といった優遇的取扱いがなされる。

2. 米国におけるルール

米国においては、とりわけ1988年の移転価格白書の発表を契機として、広範かつ強力な情報申告制度や文書化規則が定められ、今日に至っている³。第1に、米国の者（U.S. person）は、様式5471の提出を通じて、その支配する外国法人に関する情報を当局に申告しなければならない⁴。第2に、25%以上の株式を外国によって所有される米国内国法人は、様式5472の提出を通じて、取引を行う国外関連者及び国外関連取引に関する情報を申告しなければならない⁵。これに関して、セーフ・ハーバー・ルール⁶や内国歳入庁（IRS）との合意（agreement）⁷が認められる点に留意する必要がある。第3に、米国において営業又は事業に従事する外国法人は、情報を提供し記録を保存する必要がある⁸。

これらのルールに対する義務違反には、金銭によるペナルティが科せられる。第4に、正式文書要求（Formal Document Request）⁹及び行政上の召喚手続¹⁰により、移転価格算定に必要な情報を入手できる権限がIRSに認められている点は、極めて興味深い。最後に、過少納付に係る正確性関連ペナルティ（accuracy-related penalty）が科されるが、特定される方法ないし特定されない方法の別に応じて定められる要件並びに文書化要件が満たされる場合には、それに係る金額が移転価格調整額から減算

³ 米国の文書化及びペナルティについては、本庄資『アメリカの移転価格税制』（2009年、日本租税研究協会）9-11頁、100-124頁を参照。なお、米国の制度全般について、同書のほか、金子宏『租税法 第15版』（2010年、弘文堂）443-453頁、水野忠恒『租税法 第4版』（2009年、有斐閣）590-597頁、増井良啓『結合企業課税の理論』（2002年、東京大学出版会）149-192頁、中里実『国際取引と課税』（1994年、有斐閣）281-402頁を参照。

⁴ 内国歳入法典（IRC）§ 6038，財務省規則 § 1.6038-2。

⁵ IRC § 6038A，財務省規則 § 1.6038A-2。

⁶ 財務省規則 § 1.6038A-3 (c)。

⁷ 財務省規則 § 1.6038A-3 (e)。

⁸ IRC § 6038C。

⁹ IRC § 982。

¹⁰ IRC § 7602-7604。

されることとなっている。このように、アメとムチが文書化規則として組み込まれている点は注目に値する。

3. OECD ガイドライン

OECD ガイドラインは、税務調査における文書化の必要性を強調する¹¹一方で、次のようにも述べている。

「しかしながら、このプロセス〔筆者注：文書化〕の範囲については、複雑さと重要性の点で同程度の水準にある事業判断の評価プロセスにおいてとられている、慎重な事業経営の原則に従って決定されるべきである。更に、とりわけこのプロセスが、税を考慮することがなかったとすれば準備又は言及されることのなかったであろう書類の作成を示唆する場合には、文書の必要性はコスト及び執行上の負担との間でバランスが図られるべきである。」¹²

OECD ガイドラインは、特に、「納税者が外国関連企業の子会社であるか、少数株主に過ぎない場合には、当該納税者が当該関連企業を支配していないがゆえに、情報を入手するのは難しいかもしれない」¹³、また、会計原則及び法律上の文書化要件が国によって異なること¹⁴を指摘している。更に、調査対象である被支配取引に係る全ての関連企業の情報にまで対象を広げる必要がないかもしれないこと¹⁵や、税務当

局が、納税申告の段階で要求される情報の量を制限する必要があること¹⁶にも言及している。

4. 我が国の状況

我が国においては、法人税法に従って作成や保存が義務付けられる、財務会計に基づく帳簿書類¹⁷と異なり、現行法令上、法人が移転価格の決定に用いた帳簿書類の作成や保存を義務付ける直接的な規定はなく、その意味では我が国に上記1.で述べたような文書化規則は存在しない。

しかしながら、措置法第66条の4第15項により、国外関連者に関する明細書（別表17(3)）を法人税申告書に添付して税務当局に提出することが義務付けられている。国外関連者に関する明細書には、国外関連者に該当する事情、国外関連者の資本金等の額、主たる事業の内容、営業収益、営業費用、営業利益及び税引前当期利益の額、法人が国外関連者から支払を受ける対価の額の取引種類別の総額又は当該国外関連者に支払う対価の額の取引種類別の総額、当該対価の額に係る独立企業間価格につき法人が選定した算定方法等の記載が求められる¹⁸。こうした情報が移転価格調査を行うのに不可欠のものであることは言うまでもない。

これらの書類の作成又は保存を怠ることによりペナルティは科されないが、その代わりに、国外関連取引に係る独立企業間価格を算定する

¹¹ OECD ガイドライン・パラ5.28。

¹² *Id.* at パラ5.28。

¹³ *Id.* at パラ5.11。

¹⁴ *Ibid.*

¹⁵ *Id.* at パラ5.12。

¹⁶ *Id.* at パラ5.15。

¹⁷ 法人税法第150条の2第1項は、普通法人等が財務省令で定めるところにより帳簿を備え付けてこれにその取引を財務省令で定める簡易な方法により記録し、かつ、当該帳簿（当該取引に関して作成し、又は受領した書類及び決算に関して作成した書類で財務省令で定めるものを含む。）を保存しなければならない旨を定めている。なお、青色申告法人に対しては法人税法第126条に基づく特則がある。

¹⁸ 措置法規則第22条の10。

¹⁹ 推定課税規定により、取引単位でなく企業単位での比較により算定した金額を独立企業間価格と推定して、所得金額を更正することができる。

ために必要と認められる帳簿書類又はその写しについて、税務当局がその提示又は提出を求めた場合において、法人がこれらを遅滞なく提示又は提出しなかったときは、措置法第66条の4第6項（以下「推定課税規定」¹⁹）又は第8項（以下「シークレット・コンパラブル規定」²⁰）の規定が適用可能となる。

国外関連者が保存する帳簿書類又はその写しについては、税務当局がその提示又は提出を求めることができ、法人に対して入手努力義務が規定されている²¹が、入手しない場合にもペナルティは科されない。

一方、平成13年6月1日査調7-1「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」）2-4は、税務職員が調査を行う際に、上述の申告書の添付書類とは別に、補足的な情報として納税者の書類を検査するよう求めている。その書類は、(1)法人及び国外関連者ごとの資本関係及び事業内容を記載した書類等²²、(2)法人が独立企業間価格の算定に使用した書類等²³、(3)国外関連取引の内容を記載した書類等²⁴、並びに、(4)その他の書類等²⁵からなる。

このように推定課税規定やシークレット・コンパラブル規定によって移転価格算定に必要な帳簿書類の提示又は提出を担保するという法制

20 シークレット・コンパラブル規定により、当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む第三者に対して質問検査を行うことができる。

21 措置法第66条の4第7項。例えば、利益分割法を適用することが適切な場合には、国外関連者の国外関連取引に係る営業利益に関する情報が必要となるなど、所得移転の有無の検討や独立企業間価格の算定に当たって、国外関連者が作成・保存する帳簿書類又はその写しが必要となる場合も多いと考えられる。しかし、特に国外関連者が法人の親会社である場合など、そのような帳簿書類ないしデータの入手可能性は納税者サイドとしても必ずしも容易ではないことがある。

22 具体的には、次のとおり。

- イ 法人及び関連会社間の資本及び取引関係を記載した書類等
- ロ 法人及び国外関連者の沿革及び主要株主の変遷を記載した書類等
- ハ 法人にあっては有価証券報告書又は計算書類その他事業内容を記載した報告書等、国外関連者にあってはそれらに相当する報告書等
- ニ 法人及び国外関連者の主な取扱品目及びその取引金額並びに販売市場及びその規模を記載した書類等
- ホ 法人及び国外関連者の事業別の業績、事業の特色、各事業年度の特異事項等その事業の内容を記載した書類等

23 具体的には、次のとおり。

- イ 法人が採用した比較対象取引の選定過程及び当該比較対象取引の明細を記載した書類等
- ロ 法人が複数の取引を一の取引として独立企業間価格の算定を行った場合、その基となった個別の取引の内容を記載した書類等
- ハ 法人がその独立企業間価格の算定方法を採用した理由を記載した書類その他法人が独立企業間価格算定の際に作成した書類等
- ニ 比較対象取引について差異の調整を行った場合、その調整方法及びその理由を記載した書類等

24 具体的には、次のとおり。

- イ 契約書又は契約内容を記載した書類等
- ロ 価格の設定方法及び法人と国外関連者との価格交渉の内容を記載した書類等
- ハ 国外関連取引に係る法人又は国外関連者の事業戦略の内容を記載した書類等
- ニ 国外関連取引に係る法人及び国外関連者の損益状況を記載した書類等
- ホ 国外関連取引について法人及び国外関連者が果たした機能又は負担したリスクを記載した書類等
- ヘ 国外関連取引を行う際に法人又は国外関連者が使用した無形資産の内容を記載した書類等
- ト 国外関連取引に係る棚卸資産等に関する市場について行われた分析等に係る書類等
- チ 国外関連取引に係る棚卸資産等の内容を記載した書類等
- リ 国外関連取引と密接に関連する他の取引の有無及びその内容を記載した書類等

25 具体的には、次のとおり。

- イ 法人及び国外関連者の経理処理基準の詳細を記載したマニュアル等
- ロ 外国税務当局による国外関連者に対する移転価格調査又は事前確認の内容を記載した書類等
- ハ 移転価格税制に相当する外国の制度にあって同制度の実効性を担保するために適正な資料作成を求める規定（いわゆるドキュメンテーション・ルール）に従って国外関連者が書類等を準備している場合の当該書類等
- ニ その他必要と認められる書類等

は、他国にはあまり例がないように思われる。

なお、こうした我が国の制度を「日本版」文書化規則と位置付けることも可能ではあろうが、グローバルに採用されている文書化規則とは一応区別し、以下、後者のみを「文書化規則」と称する。

5. 2010年度税制改正

2010年度税制改正により、推定課税規定やシークレット・コンパラブル規定に係る帳簿書類を措置法規則第22条の10第1項に規定する改正が行われた。新たに規定された帳簿書類は、国外関連取引の内容を記載した書類等である上記4.(3)(同項第1号)、及び、法人が独立企業間価格の算定に使用した書類等である上記4.(2)(同項第2号)とほぼ同一のものとなっており、通達の一部が規則に格上げされたに過ぎないと言えなくもないが、この改正にはそれ以上の含意があるように思われる。

今般の改正は、移転価格税制に係る税務執行の透明化・円滑化を図る観点から独立企業間価格算定に必要な書類を規則上明確化するとともに、納税者の事務負担に配慮して国際取引を行う企業の見込可能性を確保することを目的としていとされている²⁶。

この改正により、規則による明確化を通じて、納税者の積極的な文書の作成が従前よりも一層促されるだけでなく、更には、近い将来において我が国に文書化規則を導入する上での橋頭堡と位置付けることも十分可能であるように思わ

れる。

6. 若干の提言

残念ながら、我が国は、主要国で文書化規則を有していない数少ない国の一つである²⁷。移転価格税制に固有の側面に鑑みれば、国外関連者との取引を行う納税者が、国外関連者、国外関連取引及び独立企業間価格の決定に係る帳簿書類その他の文書を、当該取引を行うと同時に、作成、保存及び提出し（いわゆる同時文書化）、もって税務当局が調査の際にこれらの事項を確認できるようにすることは、コンプライアンス確保の上で最も重要な条件の一つである。税務当局が税務訴訟において証明責任を負わされている我が国においては、特に、そうした要件は不可欠である。

以下では、文書化規則の詳細を検討するに当たって考慮に入れるべき点のいくつかに言及する。

a. グローバル・スタンダードに従ったルール

文書化規則については、インセンティブやデイスインセンティブを伴うルールがグローバル・スタンダードであると言えよう²⁸。我が国の現行ルールも、デイスインセンティブを伴うものであるが、円滑な税務執行の観点からは、推定課税やシークレット・コンパラブルを用いた課税の権限によって、移転価格に関する帳簿書類の作成や保存を行わしめることを、事実上、確保することは望ましいこととは言えないので

²⁶ 平成22年度(2010年度)税制改正大綱。

²⁷ 法令で文書化を定めている国として、アメリカ、カナダ、イギリス、ドイツ、スペイン、ノルウェー、スウェーデン、デンマーク、フィンランド、ハンガリー、トルコ、中国、インド等が挙げられている。灘野正規「平成22年度税制改正(国際課税関係)について」租税研究726号272頁。

²⁸ アメリカでは文書化そのものへの罰則はないが移転価格調査に係る加算税率の特例が定められ、文書化の効果として罰則の免除が定められている。イギリスでは文書化義務・保存義務違反に対する罰則が定められる一方、文書化の効果として罰則の減免、立証責任の転換が定められている。ドイツでは文書化義務違反や提出遅滞への罰則が定められ、文書化の効果として罰則の免除、不利な推計課税の回避、立証責任の転換が定められている。フランスでは提出遅延への罰則が定められ、文書化の効果として、罰則の免除、不利な推計課税の回避、立証責任の転換が定められている。灘野・前掲注27参照。

はないか。OECD ガイドラインは、次のように述べている。

「税務行政官は、他の納税者の調査から利用可能なより多くの情報を持っているかも知れない。しかし、そのようなデータに基づいて取引単位営業利益法を適用することは、納税者が自己の立場を防御し、法廷による司法的なコントロールを確保するための十分な機会が与えられるよう、(税法上の守秘義務による制限の範囲内で) データが納税者に開示され得るものでなければ、他の方法と同様に、不公平である。」²⁹

我が国にグローバル・スタンダードに従った文書化規則を導入する必要があることは論を俟たないであろう。ディスインセンティブを伴う文書化規則は、移転価格税制の目的で、刑事罰又は税務上のペナルティによって、文書化を担保するものである。税務上のペナルティは、納税者が文書を作成、保存又は提示しない場合のみならず、納税者が過少申告を行う場合にも科されるであろう。

一方、インセンティブを伴うルールは、移転価格税制の目的による、そうした刑事罰又は税務上のペナルティを、文書化要件を満たす限りにおいて、免除することによって、文書化を担保するものである。この問題を二者択一のものとしてとらえる必要はなく、インセンティブとディスインセンティブの双方を伴うルールを導入すべきであろうと考える。

このようなルールを導入する上で最も重要な点の一つは、いかなる種類の文書がルールの対象となるのかについて納税者と税務当局との間で異なる見解が生ずることのないよう、当該文書をできるだけ詳細に規則で定める必要があるということである。推定課税規定及びシークレット・コンパラブル規定を適用する上で必要

な文書について措置法規則で定められたことは既述のとおりであるが、近い将来、事務運営指針に当該文書の詳細についての定めが置かれることになるのではないと思われる。また、とりわけ刑事罰を伴う文書化規則が策定されるような場合には、罪刑法定主義の観点からも、対象となる文書について、より特定された文言ないし定義が設けられるべきである。財務会計原則に基づく通常の帳簿書類とは異なり、移転価格に係る文書についての外的な基準がなく自足的に定める必要がある以上、この問題は高いハードルとなり得る。

なお、国外関連者が外国で記録、保存する帳簿書類については、たとえ税務当局が必要性の高いものに限定した上で、提出期限を設定したとしても、それらの書類を確認する税務当局の行政上の努力は無に帰す場合も多いであろう。したがって、税務調査官がいかなる場合にもそれらの書類を確認できるよう、不遵守に対するペナルティを伴う実効性のある規定が不可欠であろう。

b. 分析のための十分な情報

税務当局のみならず、納税者自身も、独立企業原則の観点から、国外関連取引にいかなる問題が存在しているかを正しく確認できるよう、作成、保存されるべき書類には、次の点に関する納税者の判断の過程及び結果が含まれるべきである³⁰。

- (1) 法人の国外関連取引に係る売上総利益率又は営業利益率等（以下「利益率等」）が、同様の市場で法人が非関連者を行う取引のうち、規模、取引段階その他の内容が類似する取引に係る利益率等に比べて過少となっていないか。
- (2) 法人の国外関連取引に係る利益率等が、当該国外関連取引に係る事業と同種で、規

²⁹ OECD ガイドライン・パラ3.30。

³⁰ 事務運営指針 2-1 参照。

模，取引段階その他の内容が類似する事業を営む非関連者である他の法人の当該事業に係る利益率等に比べて過少となっていないか。

- (3) 法人及び国外関連者が国外関連取引において果たす機能又は負担するリスク等を勘案した結果，法人の当該国外関連取引に係る利益が，当該国外関連者の当該国外関連取引に係る利益に比べて相対的に過少となっていないか。

独立企業間価格算定方法については，移転価格分析目的で文書を作成する段階においては，一つの方法に限定することは望ましくはないであろう。納税者が移転価格の決定において選択した算定方法だけでなく，他の適用可能な算定方法についても，当該文書に含められるべきではないかと思われる。

c. 納税者のコストと負担

文書化に関しては，納税者のコストと負担を考慮に入れることが重要であることは明らかである。そのため，税務当局において，文書の見本やモデルを示すことが望まれる。これにより，納税者には，作成，保存すべき文書について具体的なイメージが与えられることになる。

前に触れたとおり，納税者の作成した文書が要件を満たすもので税務当局による確認がなされた場合に，過少申告加算税を免除するようなインセンティブを伴うルールを導入することは，検討に値する。その点で，米国で採用されているルールは示唆に富む。

d. 実務慣行の醸成

国外関連取引について上記 b. のような分析を行うためには，売上や売上原価を取引ごとに区分し，各取引に販売費・一般管理費を配賦することにより，売上総利益や営業利益を切り出すことが必要となる。そのような切り出し計算は，財務会計ルールにおいて要求されているも

のではなく，経営計画や価格決定などの意思決定に資するべく，法人が自社の業績を評価したり経営状態を把握するための管理会計上の分析手法の一つである。移転価格分析に関する実務慣行を醸成させるためには，管理会計的手法を用いた国外関連取引の分析が実務慣行として定着する必要がある。こうした点についての税務当局と民間セクター双方からのアプローチが期待される場所である。

Ⅲ. 事前確認制度

1. 事前確認制度とは何か

たとえ納税者が国外関連取引に係る独立企業間価格を算定し，文書化規則を遵守していたとしても，税務当局から移転価格課税を受ける可能性がなくなるわけではない。例えば，当該取引に係る独立企業間価格算定方法の決定について，納税者と税務当局との間で判断が乖離する場合があります。このような場合には，納税者の予測可能性は著しく損なわれることとなる。納税者にとって，移転価格調査，課税，それに伴う二重課税，及びペナルティを回避することは極めて重大な意義を持ち，事前確認制度は，納税者の予測可能性を確保し，移転価格調整を回避するための仕組みとして機能している。

我が国は，移転価格課税が可能な限り回避されるべきであるとの理由から，1987年に，今日でいう，相互協議を伴わない事前確認（ユニラテラル APA）と同様の制度である，事前確認制度（Prior Confirmation System）を導入した。この制度は，我が国が世界に先駆けて導入したものである³¹。

今日では，納税者が，自国のみならず相手国においても移転価格問題を回避することが可能であるという点で，1991年に米国において最初

³¹ See Masahiro Max Yoshimura, *Comment: The "Tax War" Between the United States and Japan under Internal Revenue Code § 482: Is There a Solution?* 12 WIS. INT'L L. J. 401 at 432-433 (1994).

に採用された、相互協議を伴う二国間 APA が各国で普及している。相互協議は、他国との間で租税条約を締結している国に居住する納税者がこれを利用することができる。

2. 我が国の状況

a. 手続

我が国における事前確認手続は、他の諸国との間で大きな相違はなく、次の4つの手続を経ることとなる³²。

第1に、事前確認を求める法人は、確認対象事業年度（原則として3事業年度から5事業年度）うち最初の事業年度開始の日の前日までに必要事項を記入した確認申出書を確認対象取引等に関する添付資料とともに所轄税務署長に提出しなければならない。相互協議を伴う事前確認を求める場合には、相互協議の申立書も提出する必要がある。

第2に、事前確認審査は、以下に基づいて行われる。(1)事前確認を申し出た納税者及び国外関連者の事業実態、国外関連取引に関する情報、(2)審査の際の基礎データとなる過年度における所得移転の蓋然性に関する分析、(3)独立企業間価格の算定方法の妥当性に関する分析、(4)比較対象取引の比較可能性に関する分析である。

第3に、事前確認審査を経た後、相互協議が行われ、相互協議において申出内容と同じ内容の合意に至れば、納税者あてに税務署長から確認通知が送付される。他方、相互協議において申出内容と異なる内容の合意に至り、納税者が

これに同意する場合には、納税者は合意内容に従った修正申出書を提出し、納税者あてに確認通知が送付される。事前確認の通知を受けた申出法人が、確認事業年度において事前確認の内容に適合した申告を行っている場合には、事前確認を受けた国外関連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。

最後に、確認通知を受けた法人は、確認事業年度の各年の確定申告書の提出期限に申告内容が事前確認の内容と合致しているか否かを明らかにする年次報告書を提出しなければならない。

b. 統計データ

事前確認の申出件数は、企業のグローバルビジネスの活発化等³³を反映して増加している。一方、処理件数は、担当者数の増員により一時的に増加したものの、その後一定を保っているため、繰越件数が次第に増加している（表参照）。国税庁によれば、2008事務年度において、174件の相互協議申立があり、そのうち130件が相互協議を伴う事前確認であり、その1件当たりの平均的な処理期間は23.7ヵ月である。また、これまで米国及び豪州の事案が大半を占めていたが、昨今はアジア諸国等との事案も増加してきている³⁴。

我が国が事前確認手続の迅速化を図るためには、我が国だけでなく、相互協議の相手国においても、事前確認審査や相互協議の担当者数の増員が必要であろう。また、納税者の協力も不可欠であるため、国税庁は、事前確認申出前の事前相談にも力を入れている³⁵。

(表)

| | 2004 事務年度 | 2005 事務年度 | 2006 事務年度 | 2007 事務年度 | 2008 事務年度 |
|------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| 申出件数 | 51 | 76 | 92 | 93 | 111 |
| 処理件数 | 34 | 32 | 72 | 70 | 70 |
| 繰越件数 | 160 | 204 | 224 | 247 | 288 |

³² 事務運営指針第5章。

³³ APA 申出件数の増加は、調査事績とも無縁ではないであろう。

³⁴ 国税庁「APA レポート」、available at http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2009/sogo_kyogi/index.htm.

³⁵ 国税庁「国税庁レポート」39頁、available at <http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/report.htm>.

3. 我が国における事前確認の仕組み

我が国における事前確認制度は、法令ではなく、国際的な価格調整及び納税者の予測可能性を確保する観点から、通達（事務運営指針）上、定められた手続である³⁶。

強行規定としての税法の下では、合法性の原則が働き、法律の根拠に基づくことなく、納税者と税務当局との間で、契約、協定ないし和解を行うことは認められないと解されている³⁷。では、税務署長が行う事前確認の性質を税法上どのように解すべきであろうか。前述のとおり、事前確認の通知を受けた申出法人が、確認事業年度において事前確認の内容に適合した申告を行っている場合には、事前確認を受けた国外関連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。それゆえ税務署長は、事前確認の内容に反する判断に基づいて、確認対象取引に係る課税所得や税額の更正を行うことができなくなるという意味で、信義則上、それに拘束されることとなると解される³⁸。

事前確認時に既に経過した確認対象事業年度がある場合において、当該確認対象事業年度に係る申告を事前確認の内容に適合させるために確認法人が修正申告書を提出する場合には、過少申告加算税が科されない³⁹。しかし、この法的効果は事前確認それ自体の効果として生じるものではなく、当該修正申告が、通則法第65条第5項に規定する「更正があるべきことを予知してされたもの」に該当しないことの結果として生ずるものである。

このように、事前確認は、納税者の権利義務

に影響を与える法的効果を伴うものではないから、行政庁が行う事実的な行為⁴⁰であると解される。

なお、事前確認の申出から事前確認通知が行われるまでの間に、確認対象事業年度に係る申告期限の到来により当該事業年度に係る申告が行われた場合において、事前確認手続が行われている間は、当該申告に係る確認対象取引は移転価格調査の対象とはならない⁴¹。

4. 移転価格調査と事前確認制度の比較

移転価格調査と事前確認制度はいずれも移転価格に関する価格調整手続であるが、両者の間には次の点において基本的な相違がある。

- (1) 移転価格調査が既往年度を対象とするのに対し、事前確認制度は将来年度を対象とする。但し、事前確認制度においても、既往年度に係るロール・バックが広く用いられている。
- (2) 移転価格調査が税務当局のみにより行われるのに対し、事前確認制度では納税者が主体的に開始し、税務当局は受動的に申出に依る。
- (3) 移転価格調査では、税務調査官が税法により付与された質問検査権を行使するのに対し、事前確認制度では質問検査権は行使されない。
- (4) 移転価格調査では、課税処分に伴い過少申告加算税が科されるが、事前確認制度では、原則として過少申告加算税が科されない。

³⁶ 我が国では、事前確認制度が法令に基づくものでないためか、事務運営指針では、事前確認制度ではなく事前確認手続と称している（第5章）。

³⁷ 金子・前掲注3・76頁は、「法律の根拠に基づくことなしに、租税の減免や徴収猶予を行うことは許されないし、また納税義務の内容や徴収の時期・方法等について租税行政庁と納税義務者との間で和解なり協定なりをすることは許されない。」とする。

³⁸ 水野忠恒『国際課税の制度と理論』（2000年、有斐閣）210頁。

³⁹ 事務運営指針5-16なお書き。

⁴⁰ なお、事前確認は、行政不服審査法第2条第1項に規定する事実行為とも異なる。

⁴¹ 事務運営指針別冊「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」事例27・解説1。

- (5) 事前確認制度ではレンジ（幅）の概念が認められているのに対し、移転価格調査ではそれが認められず、特定の金額ないしポイントが求められる。
- (6) 事前確認制度では原則として公開第三者財務情報が用いられるのに対し、移転価格調査では税務当局が質問検査権を用いて取得した非公開第三者財務情報が用いられる場合がある。

こうした状況は国により相違している点もある。(1)及び(2)は各国とも同様であり、(3)ないし(5)についても概ね各国共通であろう。他方、(6)はシークレット・コンパラブル課税制度を有している国に限定されている。

以下では、移転価格調査と事前確認制度のこうした相違に由来するいくつかの論点について検討する。

5. 公開情報と非公開情報

公開情報か非公開情報かという点に関わる移転価格調査と事前確認制度の相違については、データの厳密性と入手可能性の観点から分析することができる。

第1に、移転価格税制の下でのデータの厳密性に関しては、公開情報が、原則として企業単位（もしくは、しばしばセグメント単位）で提供されるのに対して、非公開情報は、税務当局が質問検査権を用いて特定の第三者から入手するものであるから、税務当局が、必要と認めるだけ、取引単位の詳細かつ厳密な財務情報を入手することが可能である。したがって、一般的に言えば、非公開情報を用いた移転価格課税においては、公開情報を用いた場合よりも高い比較可能性を確保することができよう。

データの厳密性に関するこのような相違は、

適用可能な独立企業間価格算定方法とも大きく関連する。なぜなら、伝統的取引法⁴²においては、一般に、他の算定方法の場合に比して、その適用上、高い比較可能性が求められるからである。加えて、伝統的取引法や比較可能性に重きを置く立場からは、公開情報は、伝統的取引法を適用するための要件を満たさないと考えられることが多いか、さもなければ、比較可能性の観点から、非公開情報が公開情報よりも望ましいととらえられることになる。もっとも、非公開情報を用いた移転価格課税が、高い比較可能性が確保されるという理由のみで許されるわけでない点は、留意が必要である。

第2に、データの入手可能性の観点からは、事前確認の中出を行い、事前確認に従う納税者にとって、公開情報のみが利用可能であることは言うまでもない。実際問題として、納税者が事前確認制度を利用する上で、非公開情報を用いることを強いるのは一般的に非現実的である。税務当局にとっても、非公開情報は特定の場合にのみ入手可能なものであるから、事前確認の文脈では公開情報のみが利用可能である。

移転価格調査と事前確認制度との間で生じるこのような取扱いの不均衡をどのように考えるべきであろうか。シークレット・コンパラブル規定が適用可能で、税務当局が納税者の同業他社（第三者）に対して質問検査権を行使し、非公開情報を入手できるのは、納税者が、税務調査官の求めに応じ、帳簿書類を遅滞なく提示・提出しない場合に限られている。加えて、この規定は、税務当局が税務訴訟において立証責任を負い、高い比較可能性が要求される伝統的取引法が移転価格税制において優先適用されるという前提の下で、合理性が担保されるものと考えられるであろう⁴³。

⁴² 伝統的取引法とは、独立価格比準法、再販売価格基準法及び原価基準法をいう。

⁴³ 大野雅人「移転価格調査における第三者間取引情報の使用について」租税研究595号（1999年）71頁は、シークレット・コンパラブル規定の趣旨について、「第三者間取引情報は、伝統的な取引基準法の使用を原則とし、税務当局に立証責任が課されている我が国において、税務当局が独立企業間価格の算定を行うために必要」であるためであるとする。

ところで、我が国の法令上は、独立企業間価格の算定上、用いられる情報が公開情報であるか非公開情報であるかが、問題にされているわけではない。2004年に取引単位営業利益法(TNMM)が導入される以前は、基本的に伝統的取引法と利益分割法しか認められていなかったから、例えば、納税者が、一般に比較対象取引の比較可能性が緩やかに解され、公開情報を用いて独立企業間価格を算定することを許容している、米国の利益比準法(CPM)を選択している場合に、日本の税務当局が、伝統的取引法と比較可能性に重きを置く税制の下で、適用可能であれば非公開情報を用いて、伝統的取引法により課税処分を行うことがあり得た⁴⁴。逆に、そのような状況の下で、公開情報を用いて伝統的取引法により課税処分を行えば違法な課税処分となる可能性もあった。

このように、税務当局が非公開情報に依存することには納得すべき理由があるようにも思われるが、他方で、非公開情報を用いた課税は、相互協議を通じた国際的な価格調整を行う上で障碍の一つともなってきた。例えば、米国のように非公開情報を用いない国に所在する国外関連者との取引について、第三者の非公開情報を用いて移転価格課税を行う場合には、調査を通じて決定された独立企業間価格との整合性がとれなくなるにも拘わらず、双方の国に利用可能

な公開情報を用いた独立企業間価格で、相互協議の合意をせざるを得ない場合もあり得るからである⁴⁵。

一方、事前確認が行政庁が行う事実的な行為であると解されるほか、将来年度の予測を行う観点からレンジが認められるという前提の下では、事前確認には、移転価格課税と同じ程度の比較可能性が求められないとしても、そのことが事前確認制度の目的に沿わないとは考えられないであろう。

以上のとおり、この問題の根は深いものがあり、ここではこの問題に対する暫定的な結論を示すに止めたい。即ち、シークレット・コンパラブル課税を許容する移転価格税制の下では、非公開情報と公開情報とのデータの厳密性に関する相違は、移転価格調査と事前確認制度の間の比較可能性に関する相違に基づく必要かつ合理的なダブル・スタンダードとして許容され得ると考える⁴⁶。一方、シークレット・コンパラブル課税を許容しない法制の下では、税務当局は、要件を満たす公開情報が入手できる限りにおいて課税を行うほかないという制約があるものの、移転価格調査と事前確認制度との間の整合性は確保されるであろう。

6. レンジの使用

事前確認にレンジが認められるのは、一つに

⁴⁴ 前述のとおり、税務当局が非公開情報を入手するための質問検査権を発動できることになるのは、納税者が帳簿等を遅滞なく提出しない場合である。これには、納税者が税務調査に非協力的な場合のほか、「法人と国外関連者との間の取引について市場価格や適切な内部コンパラが存在せず、かつ、当該取引価格が独立企業間価格かどうかについて法人が全く分析・検討を行っていないような場合や、法人の説明資料等が十分な説得力を持っていない場合」(大野・前掲注43・72頁)も含まれよう。「法人の説明資料等が十分な説得力を持っていない場合」については、取引単位営業利益法における比較可能性が伝統的取引法におけるよりも若干緩やかに解され、公開情報であっても相互協議の相手国と合意するために、相手国が用いる算定方法に合わせざるを得ない場合もある。この点につき、取引単位営業利益法を適用できるのであれば状況が異なってくることになる。

⁴⁵ 渡辺裕康「無形資産が絡んだ取引の移転価格課税 - TNMM (取引単位営業利益法) 導入の必要性」ジュリスト1248号78頁は、「事前確認事案における相互協議においては、修正RP法(Modified Resale Price Method)で合意されるケースも多くなっている。これは、粗利益を基本にしているものの、営業費用で修正するので、結果的には営業利益を比較するのとほとんど違わない。それよりは、本来の営業利益比較法であるTNMMを用いることによって事前確認の相互協議を行う方が、合理的であり、法律的にも明確である。」としている。

⁴⁶ なお、非公開情報を用いる事前確認が可能である場合(相互協議を伴う事前確認にあっては、当然のことながら相互協議の合意を要する)には、それによってダブル・スタンダードが回避されることとなる。

は、事前確認が確認申出法人の国外関連取引から生じる将来利益に関して納税者の移転価格課税に対する予測可能性を確保する手段であって、将来年度の独立企業間価格の確認という不確定な要素があるためである。いま一つには、事前確認においては公開情報のみが入手可能で、それゆえ事前確認の文脈では多数の比較対象取引が入手され得ることから、利益率等による一定のレンジ⁴⁷で確認を行うことが認められる多くのケースが存在し得るためである。このように、事前確認が適用される場合の取扱いは、過去の事業年度の所得金額を決定するため独立企業間価格を特定の水準（特定のポイント）で算定することが求められる調査の場合とは当然に異なり得ることとなる。

移転価格調査と事前確認のレンジに関する取扱いの相違については、上記5. で述べたと同様の理由で、必要かつ合理的なダブル・スタンダードとして理解され得よう。

7. ロール・バック

事前確認制度は原則として将来年度を対象とするものであるが、申出法人が事前確認対象事業年度における独立企業間価格算定方法等をその年度より前の各事業年度に準用すること（ロール・バックと呼ばれる。）の申出があった場合において、その事前確認の申出が相互協議の申立てを伴うものであって、当該独立企業間価格の算定方法等が確認対象事業年度前の各事業年度においても最も合理的と認められるときは、当該申出は、通常の前確認と同様に扱われる⁴⁸。

事前確認制度は、過少申告加算税が原則として賦課されない等の事前確認のメリット（相互協議を伴う事前確認にあっては相手国においても同様のメリットが認められる）があることによつて、納税者から広く活用されているものである。従つて、ロール・バックによつてその対象を広げることは、納税者のコンプライアンスの向上、移転価格税制の円滑な執行に資するという面は否定できない。そのため、ロール・バックは、OECDガイドラインにおいても認められている⁴⁹。

しかし、その一方で、同じ既往年度を対象とするものでありながら、ロール・バックを適用する納税者と移転価格調査を受ける納税者との間で権衡が失われてしまう点は執行上好ましいことではない。更に、ロール・バックの効果を享受することだけを目的とする、実質的な内容を伴わない事前確認申請を惹起しかねないのは深刻な問題である。もっとも、そのような申出は、実際には、事前確認審査の結果、確認が行われないこととなろう。

こうした不均衡は、質問検査権が行使可能か否かや、過少申告加算税が賦課されるか否かという点と密接に関係しているため、以下の節でこれらの点について検討する。

8. 質問検査権の行使

移転価格調査は法人税法第153条に基づく法人税に関する質問検査権（法人に質問し帳簿書類を検査する権限）を行使して行われるもので、いわゆる任意調査であるが、罰則により実効性が担保されている。これに対して、事前確認審

⁴⁷ 一定の範囲を設ける場合には、四分位法によるレンジのほか、比較対象取引のすべてから構成されるレンジの使用が適当と認められる場合もある。四分位法によるレンジとは、比較対象取引群の利益率等を高い順に四つに区分し、上位1/4と下位1/4を除き、1/4と3/4の値をそれぞれ上限値、下限値として設けられる範囲をいう。

相互協議を伴わない我が国のみによる事前確認の場合、検証の対象とした法人が国外関連者又は確認申出法人であるかに応じ、それぞれの範囲の上限又は下限のみを用いて確認することとなる。

事務運営指針・事例27・解説3。

⁴⁸ 事務運営指針5-23。

⁴⁹ 付属文書・パラ69。

査は、通達に基づいて行政庁が行う事実的な行為として行われるもので、法人税に関する調査には該当しないことが明示されている⁵⁰。事前確認審査は、確認申出書（添付資料を含む）及び税務当局が必要と認める書類に基づいて行い、必要な資料が提出されなければ不確認となり得る。こうした不確認のリスクが、任意の資料提供に基づく事前確認審査の実効性を辛うじて担保している。しかし、このような事前確認審査自体は質問検査権を欠くため、取引実態の解明、独立企業間価格算定方法の選択、独立企業間価格の算定について、移転価格調査と全く同程度の精度を求めることには自ずと限界がある。

その解決方法の一つとして、移転価格調査と事前確認審査との間の権衡を図るため、将来年度とロール・バック対象年度の事前確認審査においても、税務調査官に質問検査権を付与することが考えられる⁵¹。ただ、そのためには、次の条件が必要となる。

第1に、事前確認制度を法令上の制度として位置付ける必要がある。なぜなら、法人税法第153条は、法令上明定されていない事前確認制度の目的のために質問検査権を行使することを認めていないためである。

第2に、過少申告加算税について、質問検査権を行使して行われる（ロール・バック対象年度に係る）事前確認審査の場合にも科されるようにすることが必要であろう。前述のとおり、通則法第65条第5項は、納税者が「調査」があったことにより更正があるべきことを予知して修正申告を行ったのでない場合に、当該修正申告に過少申告加算税が科されない旨規定している。ロール・バックの場合には、納税者が相

互協議の合意の結果として修正申告を提出することになるが、質問検査権を用いて行われる事前確認審査も、「調査」に含めて解される必要がある。この問題については、更に次の節において取り上げる。

9. 過少申告加算税の賦課

上記Ⅱ. で述べたとおり、米国においては、移転価格の不遵守を事由とするかなり厳しいペナルティが定められているが、同時に、特定される方法ないし特定されない方法の別に応じて定められる要件と文書化要件とを満たす場合に、関連する金額が移転価格調整の対象から減算される。このように、ペナルティが、特定目的を実現するためのディスインセンティブとインセンティブを与えるツールとして用いられていることを確認したが、これは我が国の過少申告加算税を考える上で大いに示唆に富むものと考えられる。以下において、ディスインセンティブとインセンティブの観点から、検討する。

a. ディスインセンティブの側面

ペナルティの目的は、不遵守に対してディスインセンティブを与えることであり、過少申告等の不遵守が遵守よりもコスト高になるように一般に設計されるとされている⁵²。既に提言ないし示唆を行ったように、ディスインセンティブとしての過少申告加算税は、ロール・バックに伴う修正申告を含めた、移転価格関連の過少申告に用いられる必要がある。

米国においては、ペナルティのうち移転価格の評価誤謬に対して適用されるものとして、20%と40%のペナルティが規定されている⁵³。実質的評価誤謬ペナルティ（20%ペナルティ）

⁵⁰ 事務運営指針5-11(2)なお書き。

⁵¹ もっとも、特定の納税者に対し、移転価格調査と事前確認審査を同時に行うことは、現行法の下でも実務上、実行が可能で、税務調査官に質問検査権を行使させるのと同様な効果をもたらすと思われる。しかし、そのようなケースは、既往年度についてロール・バックの申請が未だなされず、移転価格調査が開始されている場合で、納税者の協力が得られる場合に限られよう。

⁵² OECDガイドライン・パラ4.18。

⁵³ IRC § 6662(e)及び(h)。

は、正当な独立企業間価格の200%以上又は50%以下の価格で評価を行っていた場合（取引ベース）、並びに、正味調整額が5百万ドルと総収入の10%のいずれか少ない額を超える場合（正味調整ベース）に科される。また、過大評価誤謬ペナルティ（40%ペナルティ）は、正当な独立企業間価格の400%以上又は25%以下の価格で評価を行っていた場合（取引ベース）、並びに、正味調整額が2千万ドルと総収入の20%のいずれか少ない額を超える場合（正味調整ベース）に科される。なお、一般の評価誤りについては、正当な評価額又は調整後ベースの150%以上の価格で評価を行っていた場合には実質的评价誤謬ペナルティが、正当な評価額又は調整後ベースの200%以上の価格で評価を行っていた場合には過大評価誤謬ペナルティが科される。

我が国においては、過少申告加算税の税率は10%（一定金額を超える過少申告部分については15%）に設定されており⁵⁴、米国の税率よりもかなり低い。そのため、移転価格関連の過少申告に係る過少申告加算税は、他の過少申告部分を変えないとすれば、それよりも高率に設定すべきである。こうした改正は、OECDガイドラインの「一法域における極度に厳しいペナルティ制度は、第9条〔筆者注：モデル租税条約の独立企業原則〕に反して、当該法域への課税所得を過大申告するインセンティブを納税者に与える可能性がある」⁵⁵との記述によっても正当化され得るであろう。もっとも、過少申告加算税の通常の税率をそのまま維持すべきか否かの問題は残る。

b. インセンティブの側面

我が国の税制においては、修正申告前の計算の基礎とされていなかったことについて正当な

理由があると認められる場合か、修正申告書の提出が、調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してなされたものでない場合を除いて、過少申告加算税が賦課される⁵⁶。このため、移転価格調査において移転価格の算定誤りによる過少申告がなされていると認められれば、過少申告加算税を免れる余地はない。この点においても米国と異なることは既述のとおりであり、所定の文書化要件を満たしていれば過少申告加算税を免除するという制度に変更することが検討されるべきであろう。

ところで、もし、二つの高税率国の間で関連取引を行う納税者が、それぞれの国に対し、所得金額を余すところなく申告し、全額の納税を行った場合、換言すれば、納税者の唯一の誤りが当該所得の一部を申告すべき税務当局の選択を間違っただけであるという場合で、かつ、将来的に相互協議を通じて二重課税が排除され得るときに、当該納税者に過少申告加算税を科するのは、やや酷な面があるのではないかと思われる。移転価格税制の特異な性格に鑑みると、このような場合に加算税を科すことは納税者のコンプライアンスの上でマイナス効果をもたらす可能性もある。むしろ、敢えて過少申告加算税を賦課しないこととすれば、長期的視点に立てば移転価格に係るコンプライアンスを向上させることにつながることを期待されよう。

もとより、移転価格の算定誤りをおかしているにもかかわらず過少申告加算税を免除することは、「自国における」過少申告を防止するという過少申告加算税その他のペナルティの趣旨に反するほか、過少申告加算税が科される一般の場合との権衡を失することとなるため、安易にこれを認めるわけにはいかないのは当然である。

⁵⁴ 通則法65条第1項及び第2項。

⁵⁵ OECDガイドライン・パラ4.26。

⁵⁶ 通則法第65条第4項及び第5項。

そこで、例えば、次のような要件を満たすことが税務当局から確認されることを条件として、過少申告加算税を賦課しないことができることとするのが望ましいのではないかと考える⁵⁷。

- (1) 法人と国外関連者の国外関連取引に係る全世界ベースの申告所得金額に不足がないこと。
- (2) 両国とも高税率国で、かつ、いずれの国に特定部分の所得を申告するかによって両国での税率の相違により合計の申告税額・納付税額が大きく変わらないこと。
- (3) 納税者に租税を回避する意図がなかったことが確認されること。
- (4) 相互協議を通じて二重課税が排除され得ること。

言うまでもないが、一国のみが過少申告加算税を賦課しないこととすれば、相手国に過大申告することを誘引することとなるため、移転価格調査における過少申告加算税を原則として賦課しないという法制をとることには、国際的なコンセンサスと協力が得られることが重要かつ基本的な前提となる。

c. ディスインセンティブとインセンティブの関係

上記 a. と b. における提案は必ずしも矛盾するものではない。例えば、ディスインセンティブ措置として、移転価格に係る過少申告の過少申告加算税率を20%に設定し、その一方で、インセンティブ措置として、文書化要件が満たされていれば通常の加算税率（10ないし15%）にまで軽減し、さらに、上記 b. で述べたような要件を満たす場合には、その加算税を免除することも考えられる。

10. 事前確認制度の法制化

事前確認制度については、現行法制の枠組み

の中で行政上の措置として執行されているものであるため、移転価格調査との間でダブル・スタンダードが避けられず、また、他国の制度とのハーモナイゼーションに欠ける側面があることも否定できない。そのため、通達に代えて、法令上の制度として位置付けることにより、こうした問題を解消するのが望ましいであろう。ただ、法令上の制度とすることによって、例えば、現在よりも厳格な取扱いとなり、事前確認審査や相互協議が円滑に進みにくくなる可能性もないとは言えないことは肝に銘じておく必要がある。

また、米国⁵⁸その他の諸外国においては、事前確認制度を利用する場合に手数料を徴する例が少なくない。我が国で事前確認制度の利用に手数料を徴していない理由の一つは、我が国の事前確認制度が法律に規定されていないことであろうが、いま一つは、事前確認手続がむしろ納税者サービスの一環として行われているためではないかと考える。法制化を行う場合には、手数料徴収の可否も併せて検討されるべきであり、その際、手数料を徴収することで納税者の負担を増加させる恐れがあることを念頭におく必要がある。

IV. おわりに

2010年度税制改正大綱においては、移転価格税制の将来の改正について、次のように言及された。

「今後、OECDにおける移転価格ガイドライン見直しの議論の動向などを踏まえつつ、関連者の判定基準における実質的な判断や独立企業間価格の算定方式における「幅（レンジ）」の概念のあり方などについて検討を行うとともに、独立企業間価格の算定

⁵⁷ シークレット・コンパラブル批判への対応策として過少申告加算税の賦課免除を唱える見解がある。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－」税大論叢54号418-419頁。

⁵⁸ 内国歳入手続91-22。

方式の適用優先順位の柔軟化や比較対象取引の候補となりうる取引が複数存在する場合等の選定のあり方の更なる明確化、シークレットコンパラブル（類似の取引を行う第三者から質問検査等により入手した比較対象取引についての情報）のあり方、執行体制の充実などによる事前確認の一層の迅速化など、必要な方策を検討〔する〕。」

これは、「グローバルに活動する企業の予測可能性を一層高める環境を整備する」、「二重課税に伴う負担を軽減する」という、2007年度税制改正答申において示された考え方の延長線上に位置付けられるものではあるが、本稿で取り上げた部分も含め、根本的・抜本的な見直しが求められることになることは間違いない。

ところで、移転価格税制の執行は、移転価格調査、APA 及び相互協議を主体に運営されており、独立企業間価格算定方法などこれらに共

通する問題もあれば、移転価格調査と事前確認など相互に関連する問題やそれぞれに固有の問題もある。また、これらは制度的には国際的に概ね統一が図られているものの、シークレット・コンパラブルの取扱いなど各国間で相違している部分も少なくない。加えて、執行そのものの問題もあるが、むしろ制度に由来して執行上問題が生じている面が大きい。

更に、一国のみが OECD ガイドラインと異なる制度を導入することは、グローバルに活動する企業に対し、偏った利益・不利益を与えるとともに、自国の課税権が損なわれたり、過剰に確保されることにもなりかねない。

こうした点も念頭におきつつ、我が国において、2011年度以降に向けた移転価格税制の改正論議が進められるとともに、そうした議論が OECD やアジア三か国会議等の国際会議にも反映されることを期待したい⁵⁹。

⁵⁹ なお、本稿で取り上げた点を含め、移転価格税制に関する改正提言については、本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』（2010年、大蔵財務協会）の飯守分担執筆論文（第5章1, 3, 10, 第6章1, 7, 8, 9, 11, 15, 16）も参照されたい。

IFA 韓国支部のリー会長、組織委員会の委員の皆さま、会場の皆さま、ただいまご紹介いただきました金子でございます。まず最初に、この韓国支部主催の3ヶ国租税会議が関係諸氏の入念な準備によって、このように盛大に開催されたことについて心からの祝意と敬意を表します。

ランチョン・スピーチの機会を与えていただき、まことにありがとうございます。私にとって大変に名誉なことでもあります。

本日は、国際人道税 (International Humanitarian Tax) についてお話します。国際人道税というのは、多くの人々にとって初めて聞く言葉であると思います。私は1998年に Tax Notes International に「国際人道税の提案」というタイトルの短いエッセイを書いて、各国は、国連の国際的人道活動を財政的に支援するために、それぞれの国内で発行される国際航空券に消費税をかけて、その税収を国連に送金する制度を採用すべきである、という提案をしました。そのエッセイは、この Conferene Book の178頁に収録されていますので、ご覧下さい。

国際人道税の構想と仕組みはそれほど複雑ではありません。むしろシンプルであると言ってよいと思います。その骨子は、次の2点です。

第1に、各国は、国際航空券の購入者に低い税率の消費税をかけることとし、その徴収は、旅行代理店その他の発券業者に、航空券の代金と一緒に特別徴収の方法で徴収してもらい、発券業者は1月単位または2月単位で徴収した税金を国の特別預金口座に送金する。

第2に、国は集まった税金を1月単位又は2月単位で国連に送金し、国連はそれを人道目的の諸活動の費用に充てる。

私の基本的発想は、国際航空運賃に対しては国際社会が課税権をもっているという考え方で

す。国際航空は各主権国家の領域外のことから、各国家はそれに対して課税することはできない、あるいは課税すべきではないと一般に考えられています。むしろ、それは国際社会の課税権の下にあると云ってよいでしょう。しかし、国際社会は、いまだに国家に匹敵するような統治組織をもっておらず、徴税組織もっていないから、自らの手で航空運賃に対する租税を賦課・徴収することはできない。そこで、国家が国際社会の機関 (代理人) として、国際社会に代わってそれを賦課・徴収しその税収を国際社会の中心的政治組織としての国連に送金する。こういう考え方です。

租税理論からいうと、現在、国内航空運賃には消費税がかかっているのに対し、国際航空運賃にはかかっていないという、税制の消費中立性の欠如の問題が国際人道税の導入によって多少とも改善されるというメリットがあります。

また、今もそうですが、私の頭の中で国際航空券税の構想が固まりつつあった1980年代には、世界各地で宗教対立、部族闘争、民族紛争、内乱等が頻発し、多くの犠牲者が出ていました。また疾病による被害も甚大でした。テレビで放映される、犠牲になった子供達の惨状は目をおおぅばかりでした。しかし、その救済の中心組織であるユニセフの資金不足は、いつも深刻でした。そこで私は、国際航空券税は人道支援、特に各種の紛争の犠牲になって苦しんでいる人々、その中でも特に児童の救援に充てるための目的税として仕組むのが適当であると考えたわけですが、そこで、国際人道税という名称をつけたわけです。

国際人道税の提案を Tax Notes International に発表するすこし前に、私は“税研”という日本の専門誌に、ほぼ同じ内容のエッセイを発表しました。ハーバード・ロー・スクールの

故オリバー・オールドマン教授に、この話をしたところ、自分の知る限り、国際航空券に消費税を課税して税収を国際的人道支援に充てるという提案はまだ誰もしていないから、是非ともアメリカの雑誌に発表するようにとすすめられ、同教授のアレンジメントで Tax Notes International に発表したわけです。それを読んで何人かの友人から電話や手紙で感想を知らせてくれましたが、その中の1人は、アメリカでは航空会社が強力な圧力団体だから国際人道税を採用することは彼らの反対でむずかしいだろうと云ってきました。

その後、2000年の5月にオールドマン教授の80歳の記念シンポジウムがハーバード・ロー・スクールで開催されました。私もスピーカーとして招待され、国際人道税についてスピーチをしました。統計資料を用いて税収の見積もりにも触れました。オールドマン教授の専門の関係で、国際機関の関係者や国際課税・発展途上国税制の専門家もかなり出席していました。その中には、国際航空券税や国際人道税という新しい発想に興味を持った人がかなりいたようで、この問題はやがて関係者の間で話題になっていったようです。

その後、フランスのNGOの関係者の間で、フランスは国際航空券税を採用して、その税収をフランスの旧植民地のアフリカの国々のマラリア・エイズ等の疫病の予防・治療等の費用に充てるべきだという主張が強くなり、その採用に向けて運動が活発化し、やがてシラク大統領もそれに賛成して、2006年に国際連帯税という名称で国際航空券税が導入されました。

その後、いくつかのヨーロッパの国々、いくつかのラテン・アメリカの国々、アジアでは韓国がフランスに追隨して国際連帯税を導入しました。韓国が採用したことは、私も知っていた

のですが、制度の内容についてはまだ研究不足でよく知りませんでした。今度 Seon-Gib Choi 弁護士から制度の内容を教えていただき、非常に有益でした。

フランスの制度は、国際航空券に課税し、その税収を発展途上国の救済に充てるという点で、発想は国際人道税に似ているのですが、国際人道税とは大きな相違があります。それは、国際人道税では税収が国際社会の収入となり、国連（たとえばユニセフ）がその用途を決め、その活動資金とするのに対し、国際連帯税では、各国の税収となり、各国が用途を決め、支出することです（フランスが他のヨーロッパの国と組んで税収をプールし支出する例もある）。その意味で、国際連帯税は伝統的国家主権タイプであるのに対し、国際人道税は国際社会タイプであるといえます。

しかし、このことは必ずしも国連連帯税が制度としておけているということではありません。国際連帯税も、現在のように主権国家が分立している状態の下では、随分前向きな制度だと思います。

しかしやはり、それは過渡的な制度なのではないか。グローバル化がさらに進展し、また、国際協調の精神が強まると、国際連帯税を国際人道税に切り替えようという動きが出てくるのではないかと思います。これは、私の個人的な夢あるいは期待なのかもしれませんが、21世紀に入り、何事も変化のスピードが早いので、各国が国際人道税の採用にふみ切る日もそれほど遠くないかもしれません。

国際人道税という、租税の世界における新生児の誕生の早からんことを切望します。そしてそれが誕生した場合には、順調に成長するように、皆さん愛情を注いでやっていただければ幸いです。どうぞご清聴ありがとうございました。