

移転価格税制における文書化規定 －アドビ事案の争点を踏まえて－

吉 田 修 己

【キーワード】 文書化義務、シークレット・コンパラブル、同時文書化規定

1 初めに

1980年代半ばから日本企業の海外進出が積極的に進められるようになり、特に米国においては自動車産業を中心とした日本企業の進出が活発化するに伴い、日本企業が米国の移転価格税制への対応を迫られる事態が発生した。これは日本企業が米国の販売子会社を通じて製品等を販売する場合、または製造子会社が日本親会社から輸入する部品等の購入価格が通常よりも高いのではないかとの推定に基づき、米国内国歳入庁（IRS）が、もし親子関係のない企業間であれば適用されるであろう取引価格に基づいて利益の調整を行い、当該差額について課税を行うというものであった。意図的な価格操作の有無にかかわらず、独立した当事者間で通常設定されるであろう取引価格を IRS から提示され、日本企業は取引価格の根拠や経済分析等の多くの資料による説明を余儀なくされ、移転価格税制への対応が注目を集めるようになった。

国外での移転価格税制に伴う問題が取り沙汰される中、我が国においても昭和 61 年度税制改正において移転価格税制が導入され、その後、グローバル化の進展に伴う外国企業の日本進出や国際的な事業再編に伴う裁判事例等もあり、国外関連取引に係る説明文書について、何度かの改正が行われている。さらに 2015 年の OECD の BEPS 最終報告書を受けて、2016 年の税制改正において、3 階層の移転価格文書化制度、すなわち、国別報告書（CBCR）と事業概況報告事項（マスターファイル）の作成・提出が義務化されるとともに、ローカルファイルの同時文書化義務が導入されている。

以下においては、移転価格税制の裁判において納税者側が初めて勝訴したことから、その後の移転価格税制の改正等にもインパクトを与えたと考えられるアドビ事案を取り上げ、そこでの争点とその後の文書化規定に係る税制改正の内容を中心に検討してみることとする。

2 アドビ事案の概要

本事案の特徴は多国籍企業の日本子会社であるアドビ・システムズ株式会社（以下「A社」という。）が、グループの事業再編によって日本国内における販売に係る機能やリスクの移転を行い、A社の売上総利益率が事業再編以前に比して大幅に減少したことから、課税当局が移転価格税制を適用して更正処分を行ったが、納税者側の勝訴に終わり、多国籍企業の取引に対して移転価格税制を執行するうえで困難が伴うことを示唆した事案とされている。また事案の発生当時は独立企業間価格の算定に必要なとされる説明資料の定義や内容もさほど明確にされていなかったことも、困難さの一因と考えられる。

2.1 事案の概要

本件は、控訴人（原審原告）であるA社が、租税特別措置法（以下「措置法」という。）第66条の4第1項所定のA社の国外関連者であるAdobe Systems Benelux B.V.（以下「B社」という。）及びAdobe Systems Software Ireland Limited（以下「C社」という。）との間で締結されたコンピューターソフトウェア製品の販売及びマーケティング支援並びにサポートサービス等の役務提供に係る業務委託契約に基づいて、A社がB社又はC社から受けた対価の額（以下「当該対価の額」という。）が、措置法第66条の4第2項所定の独立企業間価格に満たないものとして受けた更正処分等について、その処分の取消しを求めて提訴した事案である。

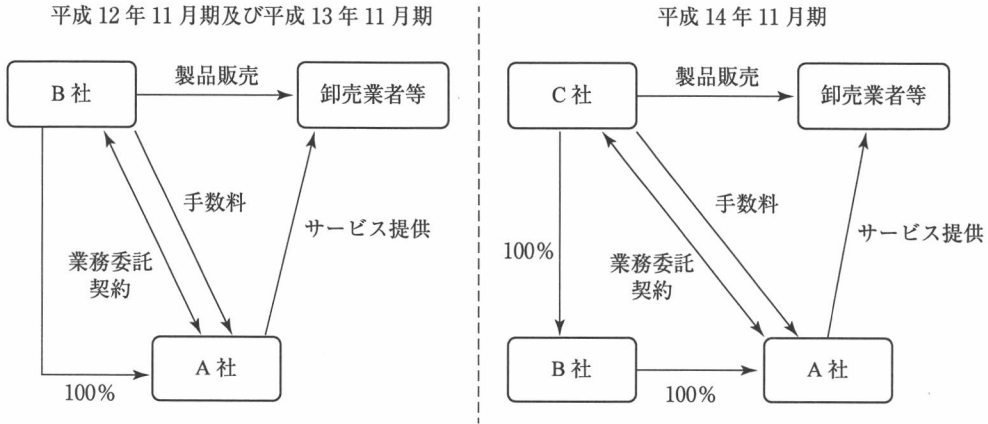
本件は東京地裁平成19年12月7日判決（以下「原審」という。）では原告であるA社の敗訴となったが、東京高裁平成20年10月30日判決（以下「控訴審」という。）では控訴人であるA社の勝訴となり、課税当局が上告を断念したためA社の勝訴が確定している。

2.2 事案の前提となる事実

当事案において更正処分の対象となったのは、平成12年11月期及び平成13年11月期についてはA社がB社との業務委託契約に基づき提供した役務について得た手数料、平成14年11月期についてはC社との業務委託契約に基づき提供した役務について得た手数料である。（以下、これらをあわせて「本件手数料」という。）

下記の図1の通り、平成12年11月及び平成13年11月期はB社が、平成14年11月期はB社の100%親会社であるC社がソフトウェア製品（以下「アドビ製品」という。）を日本で販売し、B社またはC社の日本におけるアドビ製品の販売先である卸売業者、2次販売業者及びエンドユーザーに対して、A社がB社またはC社との業務委託契約に基づくサービスを提供し、その対価としてB社またはC社から本件手数料を取受するというものである。

【図 1】



A 社と B 社または C 社の間で締結された業務委託契約では、A 社が提供する役務の対価として収受する本件手数料は、B 社または C 社の日本における純売上高の 1.5% 並びに A 社がサービスを提供する際に生じた直接費、間接費及び一般管理費配賦額の一切の金額とされている。

これに対し課税当局は、「アドビ製品と同種または類似のソフトウェアについて、比較対象法人が非関連者との間で行った受注販売方式の再販売価取引を比較対象取引に選定」し、選定した比較対象法人の比較対象取引の「売上総利益率（必要な差異の調整を加えたもの）」を、B 社または C 社の日本におけるアドビ製品の売上高に乗じて独立企業間価格を算定（以下、「本件算定方法」という。）し、これと本件手数料との差額について課税処分を行った。

また課税当局は、比較対象取引に係る情報の入手に当たって、措置法第 66 条の 4 第 9 項（事案当時）の質問検査権、いわゆるシークレット・コンパラブルを行使した。

3 アドビ事案の争点と原審の判断

本事案では、（争点 1）本件手数料が措置法第 66 条の 4 第 2 項所定の独立企業間価格に満たないものであるか、（争点 2）本件処分に質問検査権限の行使に係る違法事由があるか、が争われ、その内容と原審の判断は以下のようであった。

3.1 （争点 1）本件手数料が措置法第 66 条の 4 第 2 項所定の独立企業間価格に満たないものであるか

3.1.1 事案当時の措置法の規定

争点の前提となる事案当時の規定、すなわち平成 23 年度税制改正前の措置法第 66 条の 4 第 2 項では、独立企業間価格の算定は以下の方法によることとされていた。

棚卸資産の販売又は購入（2項1号）

（イ）独立価格比準法、（ロ）再販売価格基準法、（ハ）原価基準法、（ニ）イからハまでに掲げる方法に準ずる方法（下線は筆者）、によるが、（ニ）については1号の柱書きで、「ニに掲げる方法は、イからハまでに掲げる方法を用いることができない場合に限り、用いることができる」として適用の優先順位を設け、イからハの方法が「基本3法」とされていた。すなわち、基本3法が適用できない場合に限り、基本3法に準ずる方法の適用が認められていたのである。

棚卸資産の販売又は購入以外の取引（2項2号）

（イ）前号イからハまでに掲げる方法と同等の方法（下線は筆者）、（ロ）前号ニに掲げる方法と同等の方法（下線は筆者）によることを定め、2項1号の柱書きと同様に「ロに掲げる方法は、イに掲げる方法を用いることができない場合に限り、用いることができる」と規定していたので、結局、棚卸資産の販売又は購入以外の取引については、基本3法と同等の方法を適用できない場合に限り、基本3法に準ずる方法と同等の方法が適用できるとされていた。

3.1.2 争点1の論点

A社の行う役務提供取引は、棚卸資産の販売又は購入以外の取引に当たるので、上記2項2号を適用することになる。そこで課税当局は基本3法と同等の方法（上記2項2号のイ）を適用するために必要な比較対象取引が存在するかについて調査を尽くしたが、比較対象となる適切な役務提供取引が見いだせなかったとして、アドビ製品と同種又は類似のソフトウェアの再販売取引業者を比較対象法人として選定し、その再販売取引を比較対象取引として選定したものである。そして課税当局は2項2号イの「基本3法と同等の方法」を用いることができない場合であり、本件算定方法は2項2号ロの「再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法」に該当する方法であると主張した。

そこで争点1の「本件手数料の額が独立企業間価格に満たないものであるか」は、次の3点が争いとなっているので、次項以下でその内容をみていくこととする。

（争点1-1）2項2号ロ所定の方法により独立企業間価格を算定することができるか

（争点1-2）本件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といえるか

（争点1-3）本件比較対象取引に比較可能性はあるか

3.1.3 （争点1-1）2項2号ロ所定の方法により独立企業間価格を算定することができるか

この争点は、2項2号ロが2項2号イ所定の基本3法と同等の方法を用いることができない場合に限って用いることができる方法であることから、「ロの方法を用いることができるか」は、その前提となる「基本3法と同等の方法を用いることができない場合といえるか」

についての争いとなっている。

(A 社の主張)

租税訴訟においては、原則として課税当局が課税根拠事実の立証責任を負うものと解されているが、課税当局が本件において基本3法を用いることができないことを立証していないので、基本3法以外の方法を用いてなされた本件処分は違法である。

そしてその理由として以下の点を掲げている。

- 〔1〕 移転価格税制による課税は、実際の取引価額に基づき算定される所得に対して課税するという法人課税原則の例外であって、納税者に不利な要件であること
- 〔2〕 独立企業間価格算定のための資料は法人内部には存在しないことが多く、独立企業間価格については、課税当局よりも納税者の方が証拠に近く容易に立証し得るとはいえないこと
- 〔3〕 我が国の税法は文書化義務を課していないから、納税者の支配領域内に証拠が存在するともいえないこと
- 〔4〕 課税庁には比較対象企業に対する質問検査権限が一定の要件の下に認められていることから、課税庁の方がA社よりも独立企業間価格の立証が容易であるといえること

(課税当局の主張)

課税当局が措置法第66条の4第2項2号口に掲げる方法により独立企業間価格を算定したことを立証した場合は、「これを争う納税者側において、当該事案では同号イに掲げる方法を用いることができることを主張立証すべき」であるが、A社は「本件において基本3法と同等の方法を用いることができることを具体的に主張立証」していないので、課税当局が同号イの方法のうち再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法を用いたこと自体に問題はない。

仮に基本3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当局にあるとしても、課税当局が「合理的な調査を尽くしても基本3法と同等の方法の適用対象となり得る比較対象取引を見いだすことができなかったことが立証されれば、これによって、基本3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、これを争う納税者の側において基本3法と同等の方法を用いることができることを具体的に主張立証すべきことになる」と解すべきである」。

(原審における判断)

争点1-1について原審は、「課税当局は、課税処分の取消訴訟において、所得の存在について主張立証責任を負うので、所定の基本3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、立証責任を負うというべきである」とししつても、課税当局が「合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、基本3法と同等の方法を用いることができな

いことについて主張立証をした場合には、基本3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3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」と判示した。

その理由として、「課税当局が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、基本3法と同等の方法を用いることができない場合にあっては、それでもなお、基本3法に準ずる方法と同等の方法を適用することができないとすると、同号口を適用することは事実上困難となり、同号口を規定した趣旨を没却する恐れが大きい」ことを挙げている。

このように原審は課税当局の実施した調査の内容を評価して、「合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、基本3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被告の立証があったものというべきである」とし、したがって本件に係る独立企業間価格を算定するのについて、「同号イ所定の基本3法と同等の方法を用いることができない場合であると認めるのが相当である」と判示した。

3.1.4 (争点 1-2) 本件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といえるか (A社の主張)

以下の理由から本件算定方法は、「基本3法の考え方から乖離しない合理的方法」ではない。

- 〔1〕役務提供取引への適用はなじまないと一般に考えられている再販売価格基準法に準ずる方法であり、
- 〔2〕原告の役務提供取引について独立企業間価格を算定できない不合理な方法であり、
- 〔3〕比較対象企業が役務提供取引だけでなく棚卸資産の売買を行っていることの差異調整を行っていない方法である。

またA社が合意している手数料率は、コスト+日本におけるアドビ製品の純売上高の1.5%で、常に利益の確保が保証されており、リスクを負担しない事業者が採用している原価基準法が本件において適用すべき最も合理的な方法であること、そして果たしている機能面においても、本件比較対象法人と原告とでは明白な著しい差異があることから、比較可能性がないことは明白であって、本件比較対象法人の取引を比較対象取引として独立企業間価格を算定することはできない。

(課税当局の主張)

A社の果たす機能及び負担するリスクの観点から、比較対象取引に比較可能性はあり、「A社が受注販売方式を採る再販売者と同様の機能及びリスクを有することを考慮すると、我が国におけるアドビ製品の売上高に対する通常の手数料の額の割合は、受注販売方式を採る再販売者の売上総利益率と同等の水準になるものと解される」ことから、「アドビ製品と同種又は類似の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、その売上総利益率（必要な差異の調整を加えたもの）をアドビ製品の我が国における売上高に乗じることによって算定することが可能である。

再販売価格基準法は、「主として再販売者の果たす機能や負担するリスクに着目するもの」であり、A社が果たしている「機能及び負担しているリスクという観点から、受注販売方式による再販売取引との類似性に着目」した本件算定方法は、棚卸資産の販売又は購入の場合における再販売価格基準法の考え方から乖離するものではなく、本件におけるA社の事業内容や取引内容に適合した合理的な方法といえるから、「再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法に当たるといふべきである」。

（原審の判断）

争点1-2について原審は、「本件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当たり、本件比較対象取引に比較可能性があり、適正な差異の調整が行われていることが認められる」と判示し、その理由として、以下のような点を挙げている。

- 〔1〕「準ずる方法」とは、取引内容に適合し、かつ基本3法の考え方から乖離しない合理的な方法をいうものと解するのが相当であり、「同等の方法」とは、それぞれの取引の類型に応じて、基本3法と同様の考え方に基づく算定方法を意味するものであると解されることからすると、結局、「基本3法に準ずる方法と同等の方法」とは、棚卸資産の販売又は購入以外の取引において、取引内容に適合し、かつ、基本3法の考え方から乖離しない合理的な方法をいうものと解するのが相当であり、
- 〔2〕再販売価格基準法は、取引当事者の果たす機能や負担するリスクが重要視される算定方法であることから、この機能やリスクの点からA社の役務提供取引の内容及び負担するリスクを検討すると、
- 〔3〕A社が果たす機能は、再販売取引において再販売者が果たす機能と類似しており、
- 〔4〕A社が負担するリスクは、受注販売方式を採る再販売取引における再販売者の負担するリスクと、在庫リスクを負担していないという点において類似しているといふことができるので、
- 〔5〕アドビ製品の販売においてA社が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ける再販売者の機能及びリスクと類似しているといふことができるから、受注販売方式を採る再販売取引に係る売上総利益率をもって独立企業間価格である通常の手数料の額を算定しようとする本件算定方法は、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方法であるといふことができる。

3.1.5 (争点1-3) 本件比較対象取引に比較可能性はあるか

(A社の主張)

以下の理由から、比較対象法人の取引とA社の役務提供取引の間には比較可能性がないことは明白であり、比較対象法人の取引を比較対象取引として独立企業間価格を算定することはできない。

- 〔1〕比較対象法人の行う活動は、A社ではなく、アドビ製品のリセラーが行っている活動と同種か類似するものであり、機能面においても本件比較対象法人とA社とは明白な著しい差異がある。
- 〔2〕A社が「役務提供」だけを行っているのに対し、本件比較対象法人は「役務提供＋棚卸資産の売買」を行っており、その機能に明確な差異があるにもかかわらず、課税当局の本件算定方法には、その差異調整を行っていない致命的な欠陥がある。

(課税当局の主張)

以下の理由から、A社の取引と比較対象法人の行った取引の間には「果たす機能及び負担するリスクの観点からみれば、十分な比較可能性のあるものと認められる」。

- 〔1〕再販売価格基準法は、主として再販売者の果たす機能や負担するリスクに着目するものであり、また価格自体ではなく一定期間にわたる類似取引の利益率から独立企業間価格を算定するものであるから、独立価格基準法のように棚卸資産の厳密な類似性は必要とされず、同種又は類似の棚卸資産の再販売取引であれば、比較可能性のある比較対象取引となるものと解される。
- 〔2〕したがって、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法が適用される本件においても、棚卸資産や提供される役務の厳密な類似性までが要求されるものではなく、果たす機能及び負担する負担するリスクから、取引の類似性を検討すべきである。

(原審の判断)

原審は、「再販売価格基準法の場合、厳密な類似性は要求されず、同種又は類似の取引であれば足りるものと解すべき」であり、比較可能性の判断においても果たす機能やリスクの検討が有益で、機能及びリスクの観点からA社の取引と比較対象取引は、「同種又は類似の取引であるということが出来るから、比較可能性があるというべきである」と判示した。

3.1.6 争点1における原審の判断

以上の、争点1-1から争点1-3の判断を受けて、争点1については、課税当局が算定した独立企業間価格を認め、「本件手数料の額はこれに満たないものであることは明らかである」と判示した。

3.2（争点2）本件処分に質問検査権限の行使に係る違法事由があるか

（A社の主張）

以下の理由から、本件各更正は、措置法第66条の4第9項所定の要件を満たしていないのにシークレット・コンパラブルを用いてなされた課税処分であり、違法であるから取り消されるべきである。

- 〔1〕9項は課税当局に比較対象企業に対する質問検査権限を与えるものの、その権限の行使要件を規定するとともに、シークレット・コンパラブルを用いた課税処分を受け納税者の法益を保護するために「法人が第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」という不提出の要件を規定している。
- 〔2〕A社は課税当局が提出を求めた「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」をすべて遅滞なく提出して、事業内容等の聴取にも積極的に協力したのであって、9項の行使要件は満たされていない。

（課税当局の主張）

以下の点から、A社の主張は失当である。

- 〔1〕9項は質問検査権限の創設規定であって、法人税の更正処分の処分要件ではなく、本件各更正に係る調査手続が「重大な違法を帯び、何らの調査なしに更正処分をしたとの評価を受ける」ものでもないから、そもそも本件更正の取消原因たり得ない。
- 〔2〕本件において9項所定の比較対象企業に対する質問検査権限の行使要件は満たされている。

（原審の判断）

争点2について原審は、以下の理由から「課税当局が9項所定の要件に該当しないにもかかわらず、上記質問検査権限を行使したことを理由に、本件処分が違法であるとのA社の主張を採用することはできない」と判示し、A社の主張を退けている。

- 〔1〕9項について、「質問検査権限を創設した規定であって、当該質問検査に係る手続要件自体が課税処分の要件となるものではないから、当該質問検査に係る手続が違法であることを理由に、直ちに課税処分が違法であるということとはできず、当該質問検査に係る手続が刑罰法規に抵触し、又は公序良俗に反するような重大な違法がある場合に初めて、当該処分の取消事由になるものと解するのが相当」であり、
- 〔2〕質問検査権限によって得られた非公開情報について、納税者側が十分な検証を行うことができない場合があっても、「そのことから直ちに、同項所定の要件が課税処分の要件であり、同項所定の要件を満たすことなくされた質問又は検査の結果から得られた資料に基づき税処分がなされた場合に、直ちに重大な違法があると解することとはできない」。
- 〔3〕A社が求められた書類等を遅滞なく提出したにもかかわらず9項に基づき質問検査

権限の行使によって情報収集したこと、重大な違法があるということとはできない。

4 各争点についての控訴審の判断

4.1 (争点1-1) 2項2号口所定の方法により独立企業間価格を算定できるか

この争点1-1については、控訴審は原判決の判断と同旨であるとして、この点についての原審の判示を引用している。

4.2 (争点1-2) 本件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といえるか

4.2.1 控訴審においても、再販売価格基準法が「独立企業間価格の算定方法とされているのは、再販売業者が商品の再販売取引において実現するマージンは、その取引において果たす機能と負担するリスクが同様である限り、同水準となると考えられているため」であり、「再販売価格基準法は、取引当事者の果たす機能や負担するリスクが重要視される取引方法である」として、原審と同様にA社と比較対象法人の果たす機能及び負担するリスクの類似性について検討している。

4.2.2 果たす機能について

控訴審は、A社は「卸売業者等に対して販売促進等のサービスを行うものであって、法的にも経済的実質においても役務提供取引であると解することができる」のに対し、比較対象取引は、比較対象法人が対象製品を仕入れて販売するという再販売取引を中核とし、その販売促進のために顧客サポート等を行うものであって、A社と比較対象法人とが「その果たす機能において看過し難い差異があることは明らかである」として、原審とは異なり、果たす機能について差異があること認めている。

課税当局の「A社と異なる再販売者固有の機能は、商品の受発注や配送手配等の事務処理作業に過ぎず、そのような事務処理作業を通じて商品の取引価格や売上総利益率に影響するような多大な利益が生ずることは想定し難い」ので、「A社の利益率を算定するには、モノとサービスを販売する比較対象取引の利益率からモノを販売する取引の利益率を控除する必要がない」との主張に対しては、「単なる事務処理作業としてほとんど考慮する必要がないとはいい難いのであって、両者の果たす機能には捨象できない差異があるといわざるを得ない」としている。

また、A社は「役務提供取引に見合う利益」のみを取得するのに対し、比較対象法人は「再販売取引及び販売促進等の役務提供に見合った利益」を取得することになると解され、比較対象法人の取引における総利益には製品の再販売の利益も含まれることになるので、アドビ製品の売上高に比較対象法人の売上総利益率を乗じて得られる利益の額の中には、(ア

ドビ製品の) 卸売業者が取得する販売利益も含まれている蓋然性が高いとして、比較対象法人の取引に含まれるであろう製品の再販売利益の存在の可能性を指摘している。

さらに、「B 社又は C 社の我が国での売上高には A 社が関与しないままに売却された場合も含まれるのであって、上記売上高は「2 号口にいう再販売価格とは異なる要素を含むものである」としている。

4.2.3 負担するリスクについて

A 社が受取る報酬額は必要経費の額を割り込むリスクを負担していないのに対し、比較対象法人はその売上高が損益分岐点を下回れば損失を被るリスクを想定(包含)しているのであって、「負担するリスクの有無においても基本的な差異」があり、「この負担リスクが捨象できる程、軽微であったと認めるに足る的確な証拠はない」として、負担するリスクについても差異があることを認めている。

4.3 (争点 1-3) 本件比較対象取引に比較可能性はあるか

本事案ではシークレット・コンパラブルによって比較対象取引の選定が行われていたため、原審では「準ずる方法」に該当する判断した上で、「比較対象取引の比較可能性」を判断していたが、控訴審では上記 4.2 に含めて判断をして結論を導いている¹⁾。

4.4 控訴審の結論

原審とは異なり、「A 社が果たす機能や負担するリスクは、本件比較対象取引において本件比較対象法人が果たす機能及び負担するリスクと同一又は類似であるということは困難であり、他にこれを認めるに足る証拠はない」として、「本件算定方法は、それぞれの取引の類型応じ、取引の内容に適合し、かつ、基本 3 法の考え方から乖離しない合理的な方法とはいえないものといわざるを得」ず、「課税当局が本件取引に適用した独立企業間価格の算定方法は、措置法第 66 条の 4 第 2 項 2 号口に規定する『再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法』に当たるとすることはできない」と判断し、その結果、「本件算定方法を用いて独立企業間価格を算定した過程には違法があり、A 社が B 社又は C 社から受ける支払の額が独立企業間価格に満たないとの要件を認めることはできない」と判示し、原判決を取消した。

5 考察

結局、控訴審では争点 1-2 の本件算定方法が、措置法第 66 条の 4 第 2 項 2 号口所定の方法に該当しないものなので違法であるとして、この段階の判断において、原審の結論を破棄

し、争点1-3及び争点2については特に踏み込まないまま判決が出されている。

つまり、原審と控訴審における結論に差異をもたらしたのは、争点1-2であったことになるので、以下にその判断の相違点を検討してみる。

5.1 「基本3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

独立企業間価格の算定において、「基本3法と同等の方法」以外の方法を用いることができるための要件である、「基本3法と同等の方法を用いることができない場合」についての立証責任については、原審、控訴審とも課税当局側にあることを認めている。

その上で、措置法第66条の4第2項2号口を規定した趣旨から、「課税当局が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、基本3法と同等の方法の方法を用いることができないことについて主張立証をした場合には、基本3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3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」とし、課税当局の調査内容を評価して、課税当局による立証があったものと判断しており、この点については原審と控訴審の間で差異はない。

5.2 「本件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といえるか」

5.2.1 原審は、「基本3法に準ずる方法と同様の方法とは、取引内容に適合し、かつ、基本3法の考え方から乖離しない合理的な方法をいうものと解するのが相当」であり、「再販売価格基準法は、取引当事者の果たす機能や負担するリスクが重要視される算定方法である」ことから、その立証責任を明確にしないまま、A社の取引と比較対象法人の比較対象取引において、両者の果たす機能と負担するリスクに着目して検討している。そしてA社の果たしている機能と負担するリスクが、比較対象法人の機能及びリスクと類似しているといえるので、「本件算定方法は、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方法である」と結論付けたものである。

5.2.2 これに対し控訴審は、「本件算定方法が2項2号口所定の再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法に当たることは、課税根拠事実ないし租税債権発生の要件事実²⁾に該当する」ので、課税当局がその主張立証責任を負うべきものと判示した。

その上で取引当事者の果たす機能と負担するリスクの観点から類似性を厳密に検討し、比較対象取引が果たしている機能及び負担するリスクとA社の果たしている機能及び負担するリスクが、同一ないし類似であることが立証されていないとして、本件算定方法が「再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法」に該当しないと結論付けたものと思われる²⁾。

また控訴審では果たす機能やリスクについて、A社の取引を「法的にも経済的実質においても役務提供取引である」と認定する一方、比較対象法人の取引は「再販売取引」を中核と

する点を指摘し、役務提供取引と物品販売という、A 社と比較対象法人の法的形式を重視した判断となっているようである³⁾。

5.3 推測される背景

原審判決文によれば、平成 10 年 11 月期までの事業年度においては A 社が製品のうちアップグレード分のみを B 社から仕入れて、日本の卸売業者等に販売する仕入販売取引方式を採用し、平成 11 年 11 月期においてはすべてのアドビ製品について仕入販売方式を採っていた。B 社及び C 社はアドビ製品を開発・所有する Adobe Systems Incorporated（以下「ASI 社」という。）のグループ会社によって 100%の株式を所有されており⁴⁾、B 社はオランダ法人、C 社はアイルランド法人で共に低税率国に設立された法人であり、上記期間における取引形態の変更は ASI 社によるグローバルベースでのタックスプランニングに基づく国際的事業再編の結果によるものと推察される。

この取引形態の変更によって、A 社はそれまで売上高の 10%の利益を得ていたものが、B 社または C 社から受け取る手数料のみになったことから、利益率が 1.5%と以前に比べて 8.5%も減少したとされている⁵⁾。

A 社は組織再編以降、アドビ製品の「販売自体からは撤退し、アドビ製品のマーケティングや販売支援、サポートサービス等の役務提供取引に特化するに至ったという経緯」⁶⁾があり、「この業態の変更はアドビ製品の日本国内での販売及び物流機能のみを B 社や C 社に移管し、アドビ製品の販売に係る利益の相当部分を我が国の課税権の及ばない国へ移すものであったと評価することも可能」であり、「それだからこそ、我が国の課税当局が、比較対象取引として選定された取引にやや難があったにも拘わらず、敢えて移転価格税制の適用に踏み切ったものと推察される」との見解もある⁷⁾。

したがって原審ではその事業再編の目的や効果（結果）に着目して、果たす機能及び負担するリスクの実体にチャレンジしたものとも見ることができよう。これに対し控訴審はあくまでも、比較対象法人の比較対象取引と、A 社の業務契約上の役務提供取引に基づく機能と負担するリスクの同一性ないし類似性を厳格に判断し、かつ経済的実質よりも法的形式を重視して判断したものと考えられる。

5.4 シークレット・コンパラブル

アドビ事案では課税当局によって措置法第 66 条の 4 第 9 項（平成 22 年改正後の 8 項）のシークレット・コンパラブルが用いられ、原審ではその適用要件に問題はないとの判示がなされたが、控訴審では上記争点 1 の段階で課税当局が採用した独立企業間価格の算定方法が違法と判断され、シークレット・コンパラブル適用の可否についての判断は見送られている。

しかしながらシークレット・コンパラブルを用いての課税処分については、納税者側から

の反論が困難になるという問題や、課税当局が「守秘義務を、調査を受ける比較対象企業の保護規定であると主張して、シークレット・コンパラブルの内容を裁判の場においても開示することを拒めば、課税の相当性について裁判所も判断することができない」⁸⁾等の指摘もあり、課税当局及び納税者側、双方の慎重な対応が不可欠である。

また提出された説明書類の評価についても、課税当局との見解の相違も生じやすいものと思われ、実際、アドビ事案でもA社は課税当局の要請した資料は全て提出したが、課税当局はA社が提出した資料等を分析対象が異なるので合理的でないと認めず、提出がなかったものとして9項の要件を満たしていると判断したようであり、不提出等の事実認定にも課題があると考えられる。なお質問検査権限に関しては、その後、事務運営指針2-5（平成28年改正後は3-5）において、提出の可否や提出期限、提出がない場合の取扱い等を詳細に定め、行使の条件や方法が明確化されている。

5.5 文書化規定の整備

5.5.1 アドビ事案当時の措置法第66条の4第7項では「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」とあるのみで明確な規定はなく、その15項で「国外関連者との間の取引」について確定申告書に添付する書類を定め、これを措置法施行規則第22の10において「国外関連者の資本金、営む事業、営業収益、営業費用、営業利益、税引前当期利益、国外関連者から支払いを受ける対価の額、そして独立企業間価格の算定のために選定した算定方法」等を規定しているだけであった。

移転価格税制における大きな課題は、アドビ事案でも争われたように、適用した独立企業間価格の算定根拠及びその説明資料の整備である。特に移転価格税制の対象が役務提供取引やノウハウの供与のような無形資産の場合は、比較すべき同一又は類似の取引を選定することが困難であり、納税者にとって、その正当性を立証すべき説明資料の整備は重要となる。また課税当局にとっても独立企業間価格の判断に必要な資料を納税者に整備させておく必要がある。

5.5.2 このような背景もあってか、平成22年の税制改正において（措置法第66条の4の7項は6項に、9項は8項に改正）、旧7項において「帳簿書類」とあったものを改正後の6項では「財務省令で定めるもの」とし、措置法施行規則第22の10の改正を行って、以下のような詳細な規定を設けて、必要な説明資料を明確にした。

① 国外関連取引の内容を記載した書類

国外関連者が果たす機能並びに負担するリスクや使用した無形資産の内容、国外関連者から支払いを受ける額又は支払う額の設定方法及びその交渉の内容、等

②独立算定価格を算定するための書類

算定方法とその選定理由、採用した比較対象取引、比較対象取引について差異調整を行った場合の理由及び差異調整等の方法、等

5.5.3 さらに平成 23 年の租税特別措置法の改正で、それまで独立価格比準法、再販売価格基準法及び原価基準法のいわゆる基本 3 法をまず用いるものとし、「基本 3 法に準ずる方法」及び「その他の政令で定める方法」は「基本 3 法を用いることができない場合に限り、用いることができる」と規定されていたものを、改正後の措置法 66 の 4 第 2 項は、「当該国外関連取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合に当該国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するために最も適切な方法により算定した額」を独立企業間価格と定め、いわゆるベストメソッドルールを導入した。これによって、アドビ事案で争点の原因ともなった算定方法の適用順位の規定は解消されている。

なおここでは詳細の説明は省略するが、平成 23 年改正では、措置法施行令の 39 条の 12 第 8 項において、比較利益分割法、寄与度利益分割法及び残余利益分割法を明記することによって利益分割法を明確化し、独立企業間価格の算定方法の整備も行っている。

5.5.4 BEPS への対応

このような改正が図られている中、米国等の一部多国籍企業が費用分担契約等によって重要な無形資産をタックスヘイブンや低税率国に実質的に移転し、また、そのような無形資産を活用して国際的事業活動を行うに際し、租税条約や関係国の租税制度の隙間や抜け穴を巧妙に利用して、課税を免れたり、著しく租税負担を軽減する結果となる BEPS という国際的二重非課税問題が発生し、OECD はこれらの問題に対抗するため BEPS プロジェクトを立ち上げ、移転価格の分野においても 2015 年 10 月に最終報告を公表し多くの勧告や提言を行った⁹⁾。

我が国においてもこの「BEPS プロジェクトの勧告（行動 13「多国籍企業情報の文書化」）を踏まえ、平成 28 年度税制改正により、租税特別措置法の一部改正」を行って、移転価格税制に係る文書化制度の整備を行った¹⁰⁾。

この平成 28 年税制改正によって、措置法第 66 の 4 の 4 を新設し、特定多国籍企業グループに係る国別報告事項（CbC レポート：Country by Country Report）の提供を求めることになり、措置法施行規則 22 条の 10 の 4 においてその内容を規定した。また措置法第 66 の 4 の 5 を新設して、特定多国籍企業グループに係る事業概況報告事項（マスターファイル）の提供を求め、その詳細を措置法施行規則 22 の 10 の 5 において規定している。

独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類（ローカルファイル）は平成 28 年改正以前から措置法 66 の 4 第 6 項及び措置法施行規則第 22 の 10 において詳細に規定さ

れていたが、平成28年改正では措置法66の4第6項の改正で、当該書類は申告書の提出期限までに作成または取得して保存しなければならないこととされ、いわゆる同時文書化規定が設けられた。

なお措置法66の4第7項において「一つの国外関連者との取引について、①国外関連取引の合計金額（前事業年度）が50億円未満、及び②無形資産取引の合計金額が3億円未満」である場合は、同時文書化規定の適用を受けないこととされ、申告書の提出期限までに当該書類を作成または入手する必要はないものの、税務調査の際には6項に定める書類を課税当局の指定する期限までに提出又は提示する義務を負っているもので、いずれにしても作成等をしておく必要がある。このように納税者にとって、新設ルールに準拠したローカルファイルの文書化は極めて重要である。

6 おわりに

国内外企業の経済活動はますますグローバル化するとともに、より効率的な事業運営のために国際的な事業再編や組織変更が必要となる場合もあろうが、移転価格税制は租税回避の意図がなくても、各国の税務当局はその国での所得が国外に移転していることを問題とするものなので、関連当事者間における取引については慎重に取引価格等を設定する必要があり、また各国の税務当局が要求する説明資料の整備が極めて重要である。

我が国においても平成28年の税制改正においてBEPSに対応した文書化の改正が行われ、作成すべき文書等の内容の明確化が図られた。該当する取引を有する企業はそれぞれの取引内容に応じて、措置法の要求に合致する資料を作成又は入手しなければならず、各企業にとって大きな負担とはなるが、以上、見てきたように移転価格税制における文書化の整備は極めて重要であり、専門家等のアドバイスも活用して、十分な説明資料を準備しておくことが求められる。

注

- 1) 今村 P.261
- 2) 中里・太田・弘中・宮塚 P.61
- 3) 藤枝・南 P.133-134
- 4) 中里・太田・弘中・宮塚 P.46
- 5) 居波 P.123
- 6) 中里・太田・弘中・宮塚 P.66
- 7) 中里・太田・弘中・宮塚 P.67
- 8) 村田 P.43

9) 藤枝・角田 P.2

10) 「移転価格税制に係る文書化制度に関する改正のあらまし」(平成 28 年 6 月 国税庁)

参考文献

金子宏著『租税法(第二十二版)』弘文堂、2017 年 4 月

中里実・太田洋・弘中聡浩・宮塚久編著『移転価格税制のフロンティア』有斐閣、2011 年 7 月

藤枝純・角田伸広著『移転価格税制の実務詳解』中央経済社、2017 年 2 月

日本公認会計士協会東京会編『税務判例の分析と実務対応』公認会計士協会出版局、2012 年 4 月

今村隆「移転価格税制における独立企業間価格の立証」税務研究、2009 年 5 月

藤枝純・南繁樹「移転価格税制における独立企業間価格の算定方法―アドビ事件」税研 2009 年 11 月
(No.148) P.133-134

居波邦泰「アドビ事案に係る国際的事業再編の観点からの移転価格税制の検討(上)」税大ジャーナル
14 2010 年 6 月

村田守弘「移転価格税制適用事案の判例(アドビ事件)」税務事例 2010 年 3 月(Vol.42 No.3)

(よしだ おさみ・青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科特任教授)