

移転価格税制における同時文書化義務規定の検討 —アメリカ租税法との比較検討を中心に— (1)

谷 口 智 紀

はじめに

- I 移転価格税制と税務調査—情報の非対称性の問題への対応
- II わが国の移転価格税制における文書化制度と法構造
- III わが国の文書化制度をめぐる問題点の整理 (以上本号)
- IV アメリカ租税法における文書化制度の法構造と特徴
- V アメリカ租税法とわが国の文書化制度の比較検討
- VI 結論

はじめに

多国籍企業グループでは、事業展開する各国の租税制度を鳥瞰することにより、グループ企業間の国際取引の価格を調整することで所得移転を図り、グループ全体での税負担の軽減を図るタックス・プランニング戦略が練られており、とりわけOECDでは、共通の国際課税ルールを策定することにより、これに対処してきた。

現在、わが国では、諸外国と協調して策定したルールを国内法として整備することにより、国際課税問題の解決が図られている。とりわけ、移転価格の問題の核心である、独立企業間価格を適正に算定することを目的として、移転価格税制を規定する租税特別措置法66条の4は、度重なる修正を受けている。

移転価格の適正性を担保するためには税務調査の実効性を担保することが不可欠であることから、租税特別措置法66条の4は、実体規定と、これを執行する手続規定により構成されている。移転価格をめぐっては、納税者と租税行政庁との情報の非対称性の問題があることから、税務調査の目的である

移転価格の情報収集の権限が強化されている。例えば、一定の書類を提示又は提出しない法人に対する推定課税及び同業者調査についての質問検査権を租税行政庁に授権する規定が置かれており、情報収集の実効性が確保されている。

ところが、移転価格をめぐる税務調査に非協力的な納税者に対応することに重点をおいて法整備が進められており、例えば、推定課税及び同業者調査についての質問検査権の規定の発動要件が不明確であることから、納税者の予測可能性の視点からの問題が指摘されてきた。平成28年度税制改正において、納税者のコンプライアンスの向上の観点から詳細な法整備がなされたが、移転価格税制の手続的側面の基本的な構造は維持された。

租税法律主義の下では、租税実体法領域だけではなく、租税の賦課・徴収手続という租税手続法領域でも法の支配が確立され、納税者に対して適正手続が保障されるべきである。納税者の権利利益の保護の視点から租税手続規定の整備が図られるべきであるにもかかわらず、移転価格税制の手続的側面では、この視点が欠けている。

本稿の目的は、アメリカ租税法との比較検討により、わが国の移転価格税制における文書化制度の問題点を指摘するとともに、移転価格税制の手続的側面が、コンプライアンスの向上だけではなく、納税者の権利利益の保護の視点から整備されるべきであることを明らかにすることにある。

本稿の構成は以下のとおりである。Ⅰでは、移転価格の税務調査において情報の非対称の問題に対応し、納税者が所有する情報を入手してきたかを概観する。Ⅱでは、わが国の文書化制度の沿革を確認したうえで、平成28年度税制改正における同時文書化規定の整備とその特徴を明らかにする。Ⅲでは、同業者調査に基づいて推定課税が行われた裁判例を検討し、文書化を発動要件とすることによる実際問題を明らかにする。Ⅳでは、アメリカ租税法における文書化制度を概観し、その特徴を明らかにする。Ⅴでは、アメリカ租税法との比較検討を通して、わが国の移転価格の手続的側面が、納税者の権利利益の保護の視点から整備されるべきであることを明らかにする。

I 移転価格税制と税務調査—情報の非対称性の問題への対応

1 移転価格をめぐる情報の非対称性の問題

法人は当事者間の合意により自由に取引価格を決定することができるが、とりわけ、関連者間取引において、法人が税負担の回避を意図して恣意的に取引価格を決定した場合には、当該価格に基づいて算出された所得が、必ずしも適正な所得であるとはいえない。法人税法の目的が担税力に応じた公平な課税を立法原理としていることから、例えば、法人税法22条2項は、税負担を回避する行為を阻止することを立法趣旨として、無償取引や低額取引といった取引形態の採用によって潜在化してしまった経済的利益をも、担税力としての所得に組み込むことを命じている¹。

実体法規定の実効性を担保するために、申告納税制度を採用しているわが国では、法人が申告をした所得について、租税行政庁が、国税通則法74条の2以下に規定する質問検査権を行使して税務調査を行い、取引価格が適正であるか否かを点検している。

税務調査の目的は、納税者の所有する情報、具体的には、取引価格の決定過程を明らかにする帳簿資料等を収集することにある。ところが、とりわけ、法人の国外関連者との国際取引に関する情報は、すべて当該法人の管理下にあるのに対して、通常の場合には、調査を行う租税行政庁はゼロベースからその収集をスタートするほかないことから²、法人である納税者と租税行政庁との情報の非対称性の問題が生じる³。

一般に移転価格の問題と呼ばれる国外関連者間取引に係る価格決定の問題をめぐっては、租税行政庁が税務調査を行う場合には、国境を越えて反面調査を実施することができないことから、法人の協力が得られないときには、課税要件事実に関する資料を入手することが極めて難しいという執行上の問

1 増田英敏『リーガルマインド租税法第4版』148頁（成文堂、2013年）。

2 本庄資「日本における質問検査権と立証責任の問題点」同編『移転価格税制執行の理論と実務』483頁（大蔵財務協会、2010年）。

3 情報の非対称性の問題には2つの側面がある。一つは、納税者側に情報が偏在化する側面であり、もう一つは、移転価格税制の推定課税におけるシークレット・コンパラブルの問題で見られる、租税行政庁側に情報が偏在化する側面である。

題がある⁴。

また、知的財産の国外関連者間取引をめぐるのは、情報の非対称性の問題はさらに深刻である。取引価格の決定は当事者間の自由な意思に委ねられることから、例えば、多国籍企業においては、親会社が創出した莫大な収益をもたらすと予測される知的財産を、租税回避地に所在する子会社に対して、当該知的財産の予測される経済的価値よりも極めて低額で移転することにより、その企業全体で見た場合の当該収益に対する税負担を軽減することがありえよう。多国籍企業は、新たに創出された知的財産と他の技術等とが組み合わせられることにより、知的財産がどの程度の収益を生み出す可能性があるかを予測することが可能であろうが、租税行政庁は、知的財産が秘める潜在的収益を把握する方法を必ずしも持ち合わせているわけではないことから、租税行政庁が適正な収益を測定することには困難を伴う。取引対象である知的財産に関する多くの情報はそれを創出した者である多国籍企業が独占しているのであるから、適正な取引価格を決定するために必要不可欠な情報は、多国籍企業側に偏在している⁵。

納税者と租税行政庁との情報の非対称性の問題は、税務調査における行政コストおよびコンプライアンス水準に影響を与えると指摘されており、この問題をできる限り解消するための制度を整備することにより、行政コストを節約するとともに、納税者のコンプライアンス水準の向上を図ることが可能となる⁶。

税務調査の実効性を担保するためには、情報の非対称性の問題が適切に解決されなければならないことは当然であり、わが国だけではなく諸外国でも、国外関連者との国際取引に係る情報入手についての対応が進められてきた。

4 本庄・前掲注2・480頁。

5 多国籍企業をめぐる知的財産の国外関連者間取引をめぐる情報の非対称性の問題については、拙稿「アメリカ合衆国における知的財産を利用した租税回避に対する立法統制とその限界」税法学575号171頁以下（2016年）参照。

6 本庄・前掲注2・483頁。

2 移転価格税制と税務調査—移転価格調査をめぐる情報入手の手段

わが国では昭和61年税制改正において、法人間の国際取引に限って移転価格税制が導入された⁷。現行法である租税特別措置法66条の4第1項は、「法人が、…中略 各事業年度において、当該法人に係る国外関連者…中略との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行つた場合に、当該取引…中略 につき、当該法人が当該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とき、又は当該法人が当該国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、当該法人の当該事業年度の所得に係る同法その他法人税に関する法令の規定の適用については、当該国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなす。」と規定して、法人が行う国外関連者との間の一定の取引に係る対価の額は、独立企業間価格で行われたものとみなして所得金額を計算するとしている。この規定は、法人は国外関連者間取引については、独立企業間価格により所得を計算して申告しなければならないことを意味しており、申告調整の制度である⁸。

移転価格税制を規定する租税特別措置法66条の4は、実体規定と、これを執行するための手続規定により構成されている。現行法では、例えば、同条11項及び12項は、当該法人の国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む者に対する質問検査権を規定している。通常は、国内に存する法人に係る取引については、租税行政庁は、国税通則法74条2に基づく反面調査により取引先に調査を行うことで対応することができる。これに対して、租税特別措置法の規定は、国税通則法の規定では対応できない比較対象法人に対する質問検査を認める、質問検査権の根拠規定である⁹。

移転価格税制の導入と同時に規定された同業者調査についての質問検査権の規定だけではなく、法人は租税行政庁から要求があった場合には、要求された資料を国外関連者から入手するよう努める必要があるとして、法人に対

7 金子宏『租税法第22版』553頁以下（弘文堂、2017年）。

8 金子宏「移転価格税制の法理論的検討—わが国の制度を素材として—」同『所得課税の法と政策』371頁（有斐閣、1996年）。

9 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204頁（2013年）。

して国外資料についての入手努力義務が規定されていた¹⁰。

当時の「改正税法のすべて」は、「現行法人税は、税務調査に対し、納税者又は取引関係者に質問し、納税者又は取引関係者の保持する書類等の物件を検査する権限を与えています。しかしながら、本制度を適正かつ円滑に運用するためには、国外関連者の有する資料の入手が極めて重要となる場合があること、また、支配・被支配の立場の問題があるにしても、納税者とその国外関連者とは密接な関係を有していること等を鑑み、今回移転価格税制の導入に併せ、国外関連者の保存する資料の入手努力義務が設けられたものです。」¹¹と述べて、税務調査の実効性を担保するためには国外関連者間取引に係る情報を入手することが必要であることから、国外関連者の保存する資料についての法人に対する入手努力義務が課されたとしている。たとえ法人が入手努力義務を尽くさなかった場合であっても、当該法人に対して罰則が課されることはないが、法人は、同業者調査を通して入手した資料等に基づいて更正処分を受けることがあった。

申告納税制度を採用するわが国においては、税務調査は、課税要件法が納税者に等しく適用されるために不可欠な行政作用である。とりわけ、税務調査の一類型としての質問検査権の行使は、所得などの担税力測定の尺度を適正に捕捉するために必要不可欠である。税務調査は、適正な担税力測定を担保する法制度として重要な機能を果たしており、租税公平主義の要請を実質的に担保する制度として位置づけられる¹²。

同業者調査についての質問検査権や、国外資料についての入手努力義務の規定などの移転価格税制における手続規定の意義は、納税者と租税行政庁との情報の非対称性の問題に対応することにより、租税公平主義の要請である

10 移転価格税制の導入の当時は、同業者調査についての質問検査権の規定は、租税特別措置法66条の5第7項に置かれていた。また、平成28年度税制改正において同時文書化制度に移行したことから、国外関連者の保存する資料についての法人に対する入手努力義務の規定は、現行法では削除されている。

11 荒巻健二「移転価格税制の創設」国税庁「昭和61年度改正税法のすべて」208頁（大蔵財務協会、1986年）。

12 増田英敏『租税憲法学第3版』183頁（成文堂、2006年）。

担税力の適正な捕捉を実質的に担保することに見出すことができる。諸外国でも情報の非対称性の問題に対しては、様々な法整備を通して対応が進められてきたが¹³、わが国の手続的側面の法整備の特徴は、税務調査に非協力的な法人に対して罰則を課すことはないが、後述するとおり、一定の資料を提示又は提出しなかったことを要件に、推定課税及び同業者調査についての質問検査権を発動することにより、その実効性を確保してきたことにある。

II わが国の移転価格税制における文書化制度と法構造

1 移転価格税制における文書化制度の沿革

移転価格税制の導入時には、国外関連者の保存する資料についての法人に対する入手努力義務が規定されるだけでなく、国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するための資料についての法人に対する事実上の作成義務も規定された。

当時の租税特別措置法66条の5第6項は、税務職員が納税者に国外関連取引に係る「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類等」の提示又は提出を求めた場合において、納税者がこれを「遅滞なく提示又は提出」しなかったときは、税務署長は、一定の方法により算定した金額を当該独立企業間価格と推定して、更正又は決定をすることができると規定していた。

推定課税の規定は、法人が一定の書類等の作成を行わなかったことを理由に、法人に対して罰則を課すものではない。一方で、法人が「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等」を税務職員の求めに応じて「遅滞なく提示又は提出」しておらず、かつ、税務職員が納税者の国外関連者との取引価格が独立企業間価格でないとの疑念を持った場合には、法人

13 諸外国における主な制度には、①納税者に国際取引の課税要件事実に関する立証責任を負担させる制度（米国、イギリス、カナダ）、②文書化の制度（例えば、ドイツでは文書化ルールを定め、納税者がこれに従わないとき、一定の範囲で最も不利な金額を独立企業間価格として推定課税を行う。）、③租税条約における情報交換規定の活用、④推定課税、⑤公開情報による利益比準法、⑥納税者の資料提供の非協力に対する制裁の強化、などがある（本庄・前掲注2・483頁以下）。

は、推定課税の規定に基づいて更正処分を受けることがあった。納税者に間接的に当該文書の作成を求めていることから、「間接文書化義務」と呼ばれた¹⁴。

平成3年度税制改正において、同業者調査についての質問検査権の規定が新設されたことにより、法人が一定の資料を提示又は提出しなかったことを発動要件とする推定課税及び同業者調査についての質問検査権の規定が置かれ、現行法の全体像が整備された。ところが、両規定の発動要件である、税務職員によって提示又は提出を求められる書類については、「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又はその写し」と規定しているのみであったことから、当該「帳簿書類」の範囲は明らかではなかった。

当時の移転価格事務運営要領（事務運営指針）¹⁵ 2-4は、税務調査時に検査を行う書類等を列挙していたが、事務運営指針はあくまで租税行政内部の指針に過ぎないことから、法令上の「帳簿書類」の範囲は不明確であった¹⁶。そのため、税務調査において、いかなる書類等を求めるかについて租税行政に広範な裁量が認められていること、また、いかなる文書がそもそも「帳簿書類」に該当するかについて納税者間で理解が異なること、などの問題が指摘されていた¹⁷。

平成22年度税制改正において、この問題を解消するための法改正がなされた。

「改正税法のすべて」は、「課税当局への提示又は提出する書類（以下『価格算定文書』といいます。）とは、どのようなものであるのかという点について、法律上の規定からは、価格算定文書の範囲が必ずしも明確ではなかったことから、価格算定文書の範囲について、納税者の予見可能性を確保し、

14 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5頁以下（2013年）。

15 現行の事務運営指針については、「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）」（国税庁HP（<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/010601/00.htm>）〔平成30年12月15日最終閲覧〕）参照。

16 太田洋・北村導人「移転価格と『文書化』」日税研論集64号143頁（2013年）。

17 占部・前掲注9・183頁。

税務執行の透明化・円滑化の観点から、省令において明確化が図られました。」と述べて、納税者の予測可能性の確保と、税務執行の透明化・円滑化の観点から、租税特別措置法施行規則において価格算定文書の明確化が図られることとなったとしている。

具体的には、租税特別措置法では、「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」という文言が、「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として財務省令で定めるもの」との文言に改められた。また、財務省令である租税特別措置法施行規則22条10第1項では、当該書類を、「国外関連取引の内容を記載した書類」（同項1号）と、「法人が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」（同項2号）という二つのカテゴリーに分けて、それぞれにつき具体的な書類が限定列挙された¹⁸。

改正後は、租税特別措置法にいう「書類」の内容が租税特別措置法施行規則22条の10第1項にいう「書類」として具体的に明示された。租税法実務では、改正前と比べると、租税行政庁が、その不提示又は不提出の判断を、容易することができることから、当該改正の結果として、租税行政庁が実際に推定課税の規定を適用して課税する事案が大幅に増加する可能性が高くなった。すなわち、納税者が文書化を行わなかった場合には、租税行政庁に推定課税を行う「フリーハンド」を与えることになりかねないこととなった。また、文書化が行われなかった場合には、国外関連者間取引の価格について、それが移転価格税制において法令上で規定されている「独立企業間価格」に該当するものであることを、納税者が主張立証責任を事実上負うことになってしまう。リスクを極力軽減するためには、納税者は、同項にいう「書類」について、国外関連者間取引を実行する際に文書化を済ませておく必要性が高くなった¹⁹。

18 太田、北村・前掲注16・143頁。

19 太田、北村・前掲注16・144頁以下。なお、当時の事務運営指針2-5(3)は、当該書類を総合的に検討した結果、独立企業価格の算定ができる場合には、租税特別措置法66条の4第6項または第8項の規定の適用はないと明らかにしていることから、執行

以上のとおり、移転価格税制における手続規定を概観すると、①国外関連者の保存する資料についての法人に対する入手努力義務、②推定課税、③同業者調査についての質問検査権、という各規定が整備されてきた。とりわけ、推定課税及び同業者調査についての質問検査権の規定の発動要件である文書化をめぐることは、文書化が求められる「書類」の範囲が不明確であったことから、法改正及び財務省令での明確化により一定の問題解決が図られてきた。

2 平成28年度税制改正における同時文書化規定の整備とその特徴

OECDでは、近年のグローバルなビジネスモデルの構造変化より生じた多国籍企業の活動実態と、各国の税制や国際課税ルール間のずれが利用されていること、具体的には、多数の国で事業を行う多国籍企業が、各国の租税制度を組み合わせることで課税所得を人為的に操作し、企業グループの税負担の軽減を図っているという課税逃れ（税源浸食と利益移転、BEPS：Base Erosion and Profit Shifting）の問題に対処することに取り組んできた。OECD租税委員会は、平成24年（2012年）6月に「税源浸食と利益移転（BEPS）」プロジェクトを立ち上げ、G20（財務大臣・中央銀行総裁会議）の要請により策定された15項目の「BEPS行動計画」²⁰を発表し、これに沿って国際的に協調してBEPSに有効に対処していくための対応策について、各国政府が協議しながら新たな国際課税ルールの構築を目指して議論してきた。OECD租税委員会により、平成27年（2015年）10月5日に、「BEPS最終報告書」が公表され、これに基づいて、各国では国内法の改正などの整備に取り組んできた²¹。

上は、提示等がないことが、直ちにこれら条項の適用にはつながらない構造になっている（占部・前掲注9・188頁以下）。

20 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013).

21 BEPSプロジェクトの概要については、「BEPSプロジェクト」（国税庁HP（<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/beps/index.htm> [平成30年12月15日最終閲覧]））、増井良啓・宮崎裕子『国際租税法第3版』202頁以下（有斐閣、2015年）、青山慶二『現代税制の現状と課題（国際課税編）』301頁以下（新日本法規出版、2017年）、南繁樹「わ

移転価格の文書化については、BEPSプロジェクト行動13の最終報告書²²は、多国籍企業グループによる所得の海外移転に対して適正な課税を行うために、一定の規模を有する多国籍企業に対して、①事業概況報告事項（マスターファイル）、②国別報告書（Country-by-country report：CbCリポート）、③ローカルファイルの作成、保存または提供義務の枠組みにより、3層構造の文書化を義務づけることを勧告した²³。

平成28年度税制改正において、BEPSプロジェクト行動13の最終報告書に関して、経済界コンプライアンス・コストに配慮しつつ、多国籍企業の事業活動に関する透明性を高め、移転価格税制を適正に執行することを目的として、共通様式に基づいた多国籍企業情報の報告制度等を整備するとの勧告に基づいて、法規定の新設や改正の整備がなされた²⁴。

具体的には、①移転価格税制において、国外関連者との取引におけ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）について同時文書化（取引時又は申告時において合理的に入手可能な情報に基づいて独立企業間価格算定文書を確定申告書の提出期限までに作成・取得し、保存すること）が義務づけられるとともに（租税特別措置法66条の4）、②多国籍企業グループの事業活動が行われる国または地域ごとの収入金額、税引前当期利益の額、納付税額等に関する情報の提供を求める制度（特定多

が国の移転価格税制の概要とBEPS対応」金子宏監修、中里実ほか編集代表『現代租税法講座第4巻国際課税』270頁以下（日本評論社、2017年）参照。

22 OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: 2015 Final Report (2015). BEPSプロジェクトの最終報告書を受けて、OECD租税委員会は、平成29年7月に、「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」(OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 (2017))を公表した。同ガイドラインの邦語の参考仮訳については、国税庁HP (<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/oecd/tp/pdf/2017translated.pdf> [平成30年12月15日最終閲覧])、同ガイドライン第5章の移転価格文書化の邦語の参考仮訳については、176頁以下参照。

23 南・前掲注21・274頁。行動計画13の概要については、EY税理士法人編『詳解新しい国際課税の枠組みBEPSの導入と各国の税制対応—企業への影響と留意点—』142頁以下（第一法規、2017年）参照。

24 高橋龍太ほか「国際課税関係の改正」『平成28年度改正税法のすべて』563頁（大蔵財務協会、2016年）。

国籍企業グループに係る国別報告事項の提供制度)が創設され(租税特別措置法66条の4の4)、③多国籍企業グループの組織構造、事業の概要、財務状況等のグローバルな事業活動の全体像に関する情報(マスターファイル)の提供を求める制度(特定多国籍企業グループに係る事業概況報告事項の提供制度)が創設される(租税特別措置法66条の4の5)、などした²⁵。

改正前の間接文書化を義務づける規定は、ローカルファイルの同時文書化の規定に改められた²⁶。租税特別措置法66条の4第6項は、「法人が、当該事業年度において、当該法人に係る国外関連者との間で国外関連取引を行つた場合には、当該国外関連取引に係る第一項に規定す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として財務省令で定める書類…中略 を、当該事業年度の…中略 申告書の提出期限までに作成し、又は取得し、財務省令で定めるところにより保存しなければならない。」と規定して、申告書の提出期限までに、「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として財務省令で定める書類」を作成又は取得し、保存しなければならないとして、納税者に対して同時文書化の義務を課した²⁷。

あわせて、推定課税及び同業者調査についての質問検査権の規定も改正された。推定課税の規定については、租税特別措置法66条の4第8項は、「国税庁の当該職員…中略 が、法人に各事業年度における同時文書化対象国外関連取引…中略 に係る第六項に規定する財務省令で定める書類…中略 若

25 高橋・前掲注24・563頁。あわせて、最終親会社届出事項の届出制度が租税特別措置法66条の4の4第5項に規定された。

26 移転価格税制における文書化制度の概要については、国税庁「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HP(<http://www.nta.go.jp/publication/pamph/pdf/h28iten-kakaku.pdf>[平成30年12月15日最終閲覧]))参照。また、国税庁は、「移転価格ガイドブック～自発的な税務コンプライアンスの維持・向上に向けて～(平成29年6月)」(国税庁HP(<http://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/itenkakakuzeisei/pdf/ikkatsu.pdf>[平成30年12月15日最終閲覧]))を発行している。文書化制度への実務上の対応については、EY税理士法人編『BEPS対応移転価格文書化の実務入門』(中央経済社、2016年)等参照。

27 従来の日本版移転価格文書化規定と比べて文書作成・提出期限等が厳格化された、ローカルファイルに関する同時文書化義務規定と呼ばれている(EY税理士法人・前掲注23・197頁以下)。

しくはその写しの提示若しくは提出を求めた場合においてその提示若しくは提出を求めた日から四十五日を超えない範囲内においてその求めた書類若しくはその写し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にこれらの提示若しくは提出がなかつたとき、又は法人に各事業年度における同時文書化対象国外関連取引に係る第一項に規定する独立企業間価格を算定するために重要と認められる書類として財務省令で定める書類…中略 若しくはその写しの提示若しくは提出を求めた場合においてその提示若しくは提出を求めた日から六十日を超えない範囲内においてその求めた書類若しくはその写し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にこれらの提示若しくは提出がなかつたときは、税務署長は、次の各号に掲げる方法…中略 により算定した金額を当該独立企業間価格と推定して、当該法人の当該事業年度の所得の金額又は欠損金額につき…中略 更正…中略 又は…中略 決定…中略 をすることができる。」と規定して、①同時文書化対象国外関連取引に係る6項に規定する財務省令で定める書類については、その提示若しくは提出を求めた日から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、②同時文書化対象国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するために重要と認められる書類として財務省令で定める書類については、その提示若しくは提出を求めた日から60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、までにこれらの提示若しくは提出がなかつたときは、税務署長は、一定の方法により推定課税をすることができるとした。

同業者調査についての質問検査権の規定については、租税特別措置法66条の4第11項は、「国税庁の当該職員…中略は、法人に各事業年度における同時文書化対象国外関連取引に係る第六項に規定する財務省令で定める書類若しくはその写しの提示若しくは提出を求めた場合においてその提示若しくは提出を求めた日から四十五日を超えない範囲内においてその求めた書類若し

くはその写し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にこれらの提示若しくは提出がなかつたとき、又は法人に各事業年度における同時文書化対象国外関連取引に係る第八項に規定する独立企業間価格を算定するために重要と認められる書類として財務省令で定める書類若しくはその写しの提示若しくは提出を求めた場合においてその提示若しくは提出を求めた日から六十日を超えない範囲内においてその求めた書類若しくはその写し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にこれらの提示若しくは提出がなかつたときに、当該法人の各事業年度における同時文書化対象国外関連取引に係る第一項に規定する独立企業間価格を算定するために必要があるときは、その必要と認められる範囲内において、当該法人の当該同時文書化対象国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む者に質問し、当該事業に関する帳簿書類を検査し、又は当該帳簿書類（その写しを含む。）の提示若しくは提出を求めることができる。」と規定して、推定課税の規定と同様に、一定の財務省令で定める書類については、その提示若しくは提出を求めた日から一定の日までにこれらの提示若しくは提出がなかつたときに、独立企業間価格を算定するために必要があるときは、同業者調査についての質問検査権を行使することができるとした。

改正税法のすべては、「我が国の移転価格税制では、独立企業間価格算定文書の作成及び保存義務を定める規定は措置されておらず、国税庁、国税局又は税務署の当該職員が、法人に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又はその写しの提示又は提出を求めた場合に、法人がこれらを遅滞なく提示し、又は提出しなかったときは、所定の方法により算定した金額を独立企業間価格と推定した課税及び同種の事業を営む者に対する質問検査を行うことができることとされており、結果的に、これらの提示又は提出がない場合には推定課税及び同業者調査が行われるという点で、間接的に独立企業間価格算定文書の作成及び保存を義務化しているのが現状でした。」としたうえで、「申告納税制度の下で、納税者が自らの申告内容の適切さに

ついて検証するとともに、移転価格税制の適切な執行を担保する観点から、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について、確定申告書の提出期限までに作成・取得するとともに、これを保存することが義務化されました。」²⁸と述べて、申告納税制度の下において、納税者が自らの申告内容の適切さについて検証するとともに、移転価格税制の適切な執行を担保する観点から、同時文書化を義務づける規定が整備されたとしている。

平成28年度税制改正の概要は、以下のとおり整理することができる²⁹。

第1は、前述したとおり、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に関する同時文書化の義務化である。

第2は、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、いわゆるローカルファイルの範囲の明確化である。租税特別措置法施行規則22条の10第1項に規定す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に関する記載項目の明確化が図られるとともに、BEPSプロジェクト最終報告書で示されたOECD移転価格ガイドライン第5章改定案の別添2の記載項目が同項各号に掲げる書類に追加された。

第3は、一定の国外関連取引についての同時文書化義務の免除である。BEPSプロジェクト最終報告書では、ローカルファイルについては同時文書化の実施が望ましいとする一方で、納税者に不釣り合いなコンプライアンス・コストを負わせるべきではないとして、租税行政庁は同時文書化の要請と納税者の事務負担とのバランスを考慮すべきであるとしていた。そこで、国外関連者との間の国外関連取引が一定金額以下である場合には、その国外関連者との間の国外関連取引については同時文書化の義務が免除された。

第4は、国外関連者が保存する帳簿書類の入手努力義務の削除である。ローカルファイルの作成、取得、保存が義務化されることとの整合性と、推定課税及び同業者調査は納税者が入手努力を尽くさないことを要件としてい

28 高橋・前掲注24・569頁。

29 平成28年度税制改正、とりわけ移転価格税制の手続的規定についての概要については、高橋・前掲注24・569頁以下参照。

ないことの明確性の観点から、入手努力義務の規定が削除された。

第5は、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の提出等がない場合の推定課税及び同業者調査の要件の明確化である。改正前は、両規定の発動要件である「遅滞なく」については、要求後可及的速やかにということの意味し、要求された資料の内容とボリュームの関係から妥当な期間が算定されていたが、具体的な日数は必ずしも明らかではなかった。改正後は、これまでの執行の経験や諸外国の状況等を踏まえ、同時文書化義務が課されている書類等についてはその提示又は提出を求めた日から45日を超えない範囲内の当該職員が指定する日までとする等として、発動要件が明確化された。

以上のとおり、一定の期日までに一定の書類の提示又は提出がなかったこと、すなわち、同時文書化を、推定課税及び同業者調査についての質問検査権の規定の発動要件とする、基本的な法構造は維持されている。もっとも、発動要件の問題の一つであった「遅滞なく」の文言が一定の日数を掲げることで明確化されたことは、納税者の予測可能性の観点から評価することができる。

ところで、同条9項は、同時文書化対象国外関連取引と同様の内容である、一定の書類の提示又は提出がなかったことを発動要件とする、同時文書化免除国外関連取引に係る推定課税を規定するとともに、同条12項は、同内容を発動要件とする、同時文書化免除国外取引に係る同業者調査についての質問検査権を規定した。同時文書化免除国外取引についても、国外関連者間取引では、推定課税及び同業者調査についての質問検査権の規定が発動されるおそれがあることから、租税法実務では、一定の書類を作成して対応することになる³⁰。

以上のとおり、平成28年度税制改正において、BEPSプロジェクト計画13の最終報告書を踏まえて、同時文書化の規定が整備された。租税手続規定については、円滑な税務行政を運営するための納税環境の整備と、納税者の納

30 EY税理士法人・前掲注26・71頁以下。

税義務の適正な履行のほかに、納税者の権利利益の保護の観点から法整備がなされるべきである³¹。一方で、同改正においては、BEPSプロジェクトの最終報告書の勧告を受けて、納税者のコンプライアンスの向上に焦点が当てられた法整備がなされたことに、移転価格税制の手続的側面の特徴を見出すことができる。同改正を受けて、移転価格調査への影響や、主張立証責任の納税者への転換やその範囲をめぐっての租税争訟への影響が指摘されており、租税法実務における対応が求められている³²。

Ⅲ わが国の文書化制度をめぐる問題点の整理

1 推定課税及び同業者調査の発動要件としての文書化

移転価格税制を適用して行われる更正処分には、租税特別措置法66条の4第2項を適用して独立企業間価格を算定してなされる更正処分と、同条8項及び9項を適用して独立企業間価格を推定してなされる更正処分がある。推定課税の発動要件と同業者調査についての質問検査権の発動要件は、法文上は同じであることから、租税行政庁が、租税特別措置法66条の4第11項及び12項に規定する同業者についての質問検査権を第三者に対して行使することにより入手した非公開情報を比較対象取引として利用して、同条2項により独立企業間価格を算定するだけでなく、同条8及び9項により独立企業間価格を推定して、移転価格に関する更正処分を行うことも、理論上はありうる³³。

31 増田英敏編『基本原理から読み解く租税法入門』224頁（成文堂、2014年）。

32 同時文書化の整備を受けた租税法実務の影響については、竹内茂樹「ポストBEPS時代の移転価格調査<1>」国際税務37巻9号62頁以下（2017年）、佐藤雅弘・白樫恵「ローカルファイルの同時文書化による調査、争訟への影響<3>」国際税務37巻11号87頁以下（2017年）、石川智恵子「ローカルファイルの同時文書化による推定課税及び同業者調査の影響<4>」国際税務37巻12号109頁以下（2017年）等参照。

33 山本英幸「シークレット・コンパラブルによる移転価格課税と申告納税制度」租税訴訟3号126頁以下（2010年）。

本来は推定課税と同業者調査による2項の移転価格課税とは、その目的も効果も異なるはずのものである。推定課税は、納税者による文書化を奨励するための、いわば「ムチ」として使われるものであるのに対して、同業者調査に基づく2項の移転価格課税は、納税者が文書化義務を果たしたか否かにかかわらず、国家の課税権を確保し納税者

非公開の第三者情報であるシークレット・コンパラブルを利用した移転価格課税に対しては、2つの視点からの問題が指摘されている。第1は、シークレット・コンパラブルの詳細な内容が守秘義務を理由に開示されないことから、納税者は反論・防御をすることができず、また、シークレット・コンパラブルによる課税が適法であるか否かについて納税者が検証をすることができないという点である。第2は、納税者が実際に、第三者の非公開情報であるシークレット・コンパラブルを入手することは不可能であることから、そもそもシークレット・コンパラブルによる課税と同様の課税標準・税額の申告をすることは納税者には不可能であるという点である³⁴。

推定課税と同業者調査についての質問検査権の規定の発動要件を同一にするだけではなく、移転価格に関する更正処分では、独立企業間価格を算定してもよいし、それを推定してもよいとすることにより、租税行政庁に一定の裁量を認める内容で構成されている。独立企業間価格の算定又は推定という2つの選択肢が準備されることで、その使い分けが認められており、租税行政庁の権限を強化するものである。

また、推定課税の要件が通常の移転価格課税の要件よりも緩和して解されることにより、納税者が推定課税を避けるために、資料提出に非協力的な態度を改めて、資料提示に協力することを促す効果も期待されている³⁵。

ところで、納税者がシークレット・コンパラブルを用いた更正処分を受けた場合には、第三者の非公開情報であることを理由とする守秘義務の壁に阻まれ、納税者は租税争訟上、極めて不利な攻撃防御を強いられる。納税者は租税行政庁が更正処分で用いたデータを得ることができないまま、租税行政

間の課税の公平を維持するために行われるものである。そうすると、推定課税と同業者調査の発動要件が同じでよいのかとの疑問が生ずる（大野・前掲注14・22頁）。

34 山本・前掲注33・129頁以下。更正処分においてシークレット・コンパラブルが利用されていることについては、納税者が移転価格税制の2つの課税要件事実、すなわち、①更正処分の根拠とされた取引がそもそも比較可能性を有するのか、及び、②仮に比較可能性を有するとしても必要かつ合理的な差異調整が行われているのかを、更正理由書において検証確認することができないことに問題がある（赤松晃「シークレット・コンパラブルの機能と限界」国際税務18巻11号40頁（1998年））。

35 駒宮史博「判批」ジュリスト1462号126頁（2014年）。

庁と争わざるを得ないことから、租税争訟において納税者と租税行政庁との情報の非対称性の問題がある³⁶。

この問題は立法により解決を図らざるを得ないものであるが³⁷、現行法の下では、まずは、推定課税と同業者調査についての質問検査権の規定の発動要件である同時文書化が厳格な法的コントロール下におかれなければならない³⁸。

2 東京地裁平成23年12月1日判決の判断構造

平成22年度税制改正前は、「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又はその写し」と規定されるのみで「帳簿書類」の範囲が法文上では不明確であったことから、推定課税を避けるためには、納税者は具体的にはどの程度の文書化を求められているか、という実際問題があった。

36 納税者は公開情報及び業界情報は入手できるとしても、税務当局が税務申告と税務調査を通じて入手可能な同業他社の取引情報や利益率に関する情報は入手できないという情報の非対称性が存在する（大野・前掲注14・20頁）。

37 納税者の不利益を緩和し審理の公正・中立を図るためには、民事訴訟法226条6項に規定するインカメラ審査の活用が必要であるが、立法論としてはその要件と範囲を再検討する必要がある（金子・前掲注7・564頁）。

38 平成23年度税制改正大綱では、移転価格税制の見直しとして、独立企業間価格幅（レンジ）の取扱いの明確化及びシークレット・コンパラブルの運用の明確化することとされたことを受けて（「平成23年度税制改正大綱（平成22年12月16日）」（財務省HP（https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/news/2010/_icsFiles/afldfile/2010/12/25/221216taikou.pdf [平成30年12月15日最終閲覧]））、当時の移転価格事務運営要領2-5（4）は、シークレット・コンパラブルを用いる場合には、国税通則法126条に規定する守秘義務の範囲内でその内容を法人に対して十分に説明すると定めた（金子・前掲注7・569頁）。現行の移転価格事務指針では、推定規定又は同業者に対する質問検査規定の適用に当たっての留意事項として、同指針3-5（6）は、「措置法第66条の4第11項又は第12項の規定を適用して把握した非関連者間取引を比較対象取引として選定した場合には、当該選定のために用いた条件、当該比較対象取引の内容、差異の調整方法等を法人に対し十分説明するのであるが、この場合には、国税通則法第126条（職員守秘義務規定）の規定に留意するとともに、当該説明を行った事実を記録する。」と定めている。

この改正により独立企業間価格幅（レンジ）の概念が国内法に導入されたことから、実務上、シークレット・コンパラブルによる課税処分は過去のものとなっているとの指摘がある（赤松見『国際課税の実務と理論～グローバル・エコノミーと租税法～第4版』484頁（税務研究会、2015年））。

この推定課税規定の解釈をめぐる、発動要件である文書化の意義とその範囲が争われたのが東京地裁平成23年12月1日判決³⁹である。

パチスロ台用モーター等の製造・販売を行う同族会社であるXは、国外非関連者のA社である製造業者から直接、小型モーターを仕入れていたが、平成11年12月以降、XとA社との間に香港所在の外国法人である国外関連者のB社を介在させ、A社から小型モーターを仕入れるようになった（以下「本件取引」という）。その結果として、Xの仕入価格が2倍強に高騰したとの事実を把握したことから、国税当局は、平成14年4月頃から、Xに対する調査を行った。税務調査において、B社の財務書類につき6回、本件取引の価格算定の根拠となった資料について4回、文書または口頭で提出を求めていたが、Xはこれらの資料提供請求に応じずに提示しなかった。そこで、Y税務署長は、平成11年12月期から平成15年12月期までの各事業年度について、平成16年法律第14号による改正前の租税特別措置法66条の4第7項に基づいて、関連間取引を行っている同種事業の類似3法人の非公開情報をもとに本件取引の独立企業間価格を推定して更正処分等をした。これに対して、Xは、同項による推定課税の要件を欠いており処分は違法であるとして、その取消しを求めて出訴した。

本件の争点は、①X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又はその写しを遅滞なく提示又は提出しなかったといえるか否か（租税特別措置法66条の4第7項の適用の可否）、②Y税務署長が推定した独立企業間価格は適法なものか否か（租税特別措置法66条の4第7項所定の算定方法の要件を満たすかどうか）、③Xが提示した取引は独立企業間価格に基づくものといえるか否か、④本件各更正処分等の前提となる調査手続における違法の有無であるが、①の争点についての判断基準を明らかにする⁴⁰。

39 東京地判平成23年12月1日訟月60巻1号94頁（第一審）、東京高判平成25年3月14日訟月60巻1号149頁（控訴審）、最決平成26年8月26日税資264号順号12517（上告審）。

40 評釈としては、宮塚久「判批」ジュリスト1442号8頁以下（2012年）、駒宮・前掲注35・124頁以下、赤松晃「判批」税研178号（30巻4号）162頁以下（2014年）、水谷年宏「移転価格税制に関連する推定課税規定についての一考察—東京地裁平成23年12月1日判決を起点として—」税大ジャーナル24号93頁以下（2014年）、宮本十至子「判批」新・

裁判所は、「租特法66条の4第1項は、法人が国外関連者との間で独立企業間価格と異なる対価で取引（国外関連取引）をした場合には、その取引は独立企業間価格で行われたものとみなして法人税関係法令を適用するものと定めているが、この規定によれば、法人は、その国外関連取引の対価が独立企業間価格と異なる場合には、独立企業間価格で申告しなければならないことになるのであり、このことからすれば、我が国の移転価格税制は申告調整型の制度であるといえることができる。

また、租特法66条の4第7項は、推定による課税の制度を設けているが、これは、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又は提出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。すなわち、独立企業間価格の算定に必要な帳簿書類等の入手は、国外関連者からのものを含めて移転価格税制の適用に必要不可欠のものであり、そのような帳簿書類等の提供又は提出について納税者側からの協力が得られない場合に、税務当局が何の手だてもなくこれを放置せざるを得ないということになれば、移転価格税制の適正公平な執行が不可能となることから、推定による課税の制度が設けられたものと解される。」と判示して、租税特別措置法66条の4第1項が申告調整の制度であることを確認するとともに、同条7項は、移転価格税制の適正公平な執行を目的として、国外関連者間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又は提出についての納税者の協力を担保するものであるとした。

そのうえで、裁判所は、「同項の文言及び上記のとおり本邦における移転価格税制が申告調整型の制度であることからすれば、同項にいう独立企業間価格の算定に必要な書類とは、納税者が現に所持したり、作成したりしている書類に限られるものではないのであって、提示を求められた書類が納税者の現に所持していないものであったとしても、当該納税者において新たに作成し又は入手した上で提出することも不可能ではなく、その書類が独立企業

判例解説Watch15号233頁以下（2014年）、古賀敬作「判批」中里実ほか編『租税判例百選第6版』144頁（有斐閣、2016年）等参照。

間価格の算定に必要と認められる以上は、特段の事情がない限り、その書類が提出されない場合には、同項の推定課税の要件は満たされるというべきである。」と判示して、独立企業間価格の算定に必要な書類とは、納税者が現に所持したり、作成したりしている書類に限られるものではないと広く解して、その書類が独立企業間価格の算定に必要と認められる以上は、特段の事情がない限り、その書類が提出されない場合には、推定課税の要件は満たされるとした。

本件では、税務署の職員等がXに対して提示を求めた書類のうち、B社の財務書類は、Xの代表者及びその親族がその全株式を保有する、Xの国外関連者であるB社の財務書類であり、B社はその当時、当該財務書類を既に作成し所持していたとしたうえで、Xが現に所持していないものであったとしても、XにおいてB社から入手した上で提出することは可能であったと認められることから、特段の事情があったということはできないとした。また、Xにおける本件取引の価格算定のための資料は、X自身のものであり、Xは本件取引を行うに当たり当然にその価格算定をしていたとしたうえで、Xが現に所持していないものであったとしても、Xにおいて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認められることから、特段の事情があったとはいえないとした。

租税特別措置法66条の4第8項に規定する国外関連者の保存する帳簿書類等の入手努力義務との関係については、裁判所は、「同項の推定課税は当該法人が同項所定の帳簿書類等を遅滞なく提示又は提出しなかったことを要件としているのであって、当該法人において同条8項後段の義務を尽くしたが、国外関連者からその保存する帳簿書類等を入手することができなかったときは、この限りでないと解すること、すなわち、同条8項後段の入手義務が尽くされないことが推定課税の要件となると解することはでき」ないと判示して、納税者が、同条8項に規定する国外関連者の保存する帳簿書類等についての入手義務を尽くしていた場合であっても、同条7項に規定する帳簿書類等を遅滞なく提示又は提出しなかった場合には、推定課税の要件を充足

するとした。

以上のとおり、裁判所は、租税特別措置法66条の4に規定する移転価格税制が申告調整の制度であることを根拠に、同条7項に規定する推定課税は、移転価格税制の適正公平な執行を目的として、国外関連者間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又は提出についての納税者の協力を担保するものであるとした。そして、同条7項が規定する独立企業間価格の算定に必要な書類とは、納税者が現に所持したり、作成したりしている書類に限られるものではないと広く解して、その書類が独立企業間価格の算定に必要と認められる以上は、特段の事情がない限り、その書類が提出されない場合には、同項の推定課税の要件は満たされるとの判断基準を明らかにした。

3 文書化をめぐる問題点—発動要件の不明確性

本件をめぐるのは、推定課税の発動要件である「書類」の意義の問題のほかにも、独立企業間価格の推定において、シークレット・コンパラブルを利用することの問題などが論じられてきたが、以下では、推定課税規定の発動要件（手続要件）の問題、とりわけ、文書化すべき「書類」の範囲の問題を検討する⁴¹。

平成22年度税制改正前である本件当時には、租税特別措置法66条の4第7項にいう「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」を「遅滞なく提示し、又は提出しなかったとき」に推定課税をすることができるものと規定するのみであり、これを受けて、事務運営指針は、税務調査時に検査を行う書類等を列挙するのみであった。推定課税の発動要件をめぐるのは、

41 文書化を発動要件とすることをめぐっては、それ以外にも、①納税者が租税特別措置法施行規則22条の10第1項にいう「書類」の一部でも提示または提出しなかった場合、②納税者が提示又は提出した同項にいう「書類」の内容に不備がある場合、③納税者と課税当局との間に選定すべき算定方法等に見解の相違がある場合、④「国外関連者が保存する帳簿書類」の入手努力義務を尽くしたが、入手できず、提示若しくは提出できなかった場合に、それぞれ「提示し、又は提出しなかつた」ときに該当するか否かが問題となる（太田、北村・前掲注16・153頁）。

「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」とは何か、そして、「遅滞なく提示し、又は提示しなかったとき」とはどのような場合か、という2つの問題があった。

前者については、当時の規定は、①誰がどのような理由で必要と認めるか、②帳簿書類は現に作成されているものに限定されるか、③新たに作成し又は入手することが可能な資料も含むか、ということに対して税務職員に広範な裁量を付与する規定であった。平成22年度税制改正において、財務省令で定める書類が遅滞なく提示又は提出されない場合に推定課税が適用されることが明示的に規定されたことから、推定課税の適用要件の明確性の問題は、立法的に解決されている⁴²。後者についても、平成28年度税制改正において、一定の解決が図られている。

文書化の範囲の問題については、平成22年度税制改正後は、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」が租税特別措置法施行規則22条の10第1項1号及び第2号に列挙されたことから、現行法では、納税者が提示又は提出しなかった書類が、同項所定の各書類のいずれに該当するか否かが問題となる⁴³。

この問題をめぐっては、①納税者が主観的に租税特別措置法施行規則22条の10第1項各号に該当すると認識しているものと解する考え方（主観説）、②納税者の主観に拘らず、客観的に同項各号に該当するものであると解する考え方（客観説）、③納税者が同項所定の「書類」であると合理的に信じて準備していた書類であれば、同項所定の「書類」に該当し得ると解する考え方（修正主観説）の3つの見解がある⁴⁴。

主観説に立つ見解は、客観説が妥当であるとした場合には、①租税行政庁による推定課税を回避するためには、客観的に見て租税特別措置法施行規則22条の10第1項所定の各「書類」に該当する書類を全て提示又は提出しなけ

42 赤松・前掲注40・164頁。

43 太田、北村・前掲注16・149頁以下。

44 太田、北村・前掲注16・150頁以下、水谷・前掲注40・103頁。

ればならないことから、納税者は、結局、自らが主張する価格が独立企業間価格に該当することについて、事実上の主張立証責任を負担しているのと同じ状態に置かれること、②同業者調査についての質問検査権等の行使に基づく調査権を有さない納税者に、各「書類」に客観的に該当する書類を全て提示又は提出することを要求するのは、実質的にも酷であり、③そのような解釈は、申告納税制度を前提に組み立てられている移転価格税制の基本構造とも矛盾すること、を指摘している⁴⁵。

一方で、客観説に立つ見解は、主観説からの問題点の指摘に対して、①独立企業間価格を算定するために必要な書類を求めたからといって、納税者は自ら主張する取引価格が独立企業間価格に該当することの主張立証責任を事実上負担しているわけではないこと、②わが国の推定課税規定は間接的な文書化規定にとどまっており、原則的に立証責任は租税行政庁にあり、納税者が算定した独立企業間価格に基づく申告が誤っていると判断する場合には、租税行政庁自らが独立企業間価格を算定して更正処分等をしていることから、同項所定の書類に該当するものを全て提示又は提出することを要求し、従わない場合には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、実質的に酷であるとはいえないこと、③同項1号の書類に該当するものを見る限りは、納税者を含む多国籍企業グループのいずれかにとって入手可能であり、かつ、当該書類が提示又は提出されれば、シークレット・コンパラブルを用いた課税を行う前段階である同業者に対する質問検査権が行使されることはないことから、申告納税制度を前提に組み入れられているわが国の移転価格税制の基本構造とも必ずしも矛盾しないこと、を指摘している。そして、主観説の根拠は弱く、推定課税及び同業者に対する質問検査権の規定は、税務調査の最終段階での適正公平な執行に重点が置かれるべきであることから、租税特別措置法施行規則22条の10第1項1号の書類に関しては、客観説を採るのが妥当であるとしている⁴⁶。

45 太田、北村・前掲注16・150頁以下。

46 水谷・前掲注40・103頁以下。

主観説の場合には、納税者が「主観的にこれで正しいと信じていた」と主張すれば文書化が行われていたとするのでは規定の実効性は失われるが、一方で、客観説の場合には、どれほどの資料を納税者が準備していても、租税行政庁が納得しなければ推定課税が行われるというのも納税者にとって酷である。納税者は公開情報及び業界情報は入手できるとしても、租税行政庁が税務申告と税務調査を通じて入手可能な同業他社の取引情報や利益率に関する情報を入手できないという情報の非対称性が存在する。同業者調査は、納税者が算定した独立企業間価格が適切なものかどうかを確認するために行うものであるから、文書化が行われているかどうかの判断は、租税行政庁の主観による評価（納税者の示す独立企業間価格が適切なものかどうか）に委ねるのではなく、より客観的な基準（法令に規定する書類が整っているかどうか）によるべきであるとの指摘がある⁴⁷。

また、青色申告制度は、帳簿書類の記載に高い信頼性を認める制度であることを考慮した場合には、平成22年度税制改正において、事実上、一定の書類の作成の負担が課される法人が租税行政庁に提出した当該書類は、青色申告制度の帳簿書類に類似する書類として、理由附記の観点から、一定の信頼性が認められる書類として位置づけることが可能であるかという点から検討すべきであろうとの指摘もある⁴⁸。

以上のとおり、推定課税の発動要件である文書化の「範囲」をめぐる問題は、納税者の予測可能性と、租税行政庁の適正公平な課税の執行との調整に、その本質を見出すことができる。平成22年度税制改正により文書化の範囲が明確化された後も、法文上の「書類」の要件を満たさない限りは、推定課税及び同業者調査についての質問検査権の規定が発動されことになる。また、両規定の発動要件が同じであることから、両規定を併用して更正処分をすることも、理論上は可能である。

47 大野・前掲注14・20頁。

48 野一色直人「シークレットコンパラブルを用いた更正処分の理由附記をめぐる課題」
Accord Tax Review 5号35頁（2013年）。

申告納税制度における税務調査は、納税者が申告をした税額が適正かどうかを点検し実質的な担税力を担保するための制度であるが、国家の公権力と私人の基本的な人権の衝突する場合であることから、適正手続の保障の法理によって民主的統制が図られなければならない⁴⁹。ところが、移転価格税制の手続的側面では、①文書化は納税者に事務負担を強いるだけでなく、同時文書化規定の求める一定の水準が担保されない場合には、推定課税及び同業者調査についての質問検査権の行使がなされること、②推定課税を破るためには、納税者は自己が算定した価格が独立企業間価格であることを主張立証しなければならないが⁵⁰、このハードルは低いものではないこと、③同業者調査に基づいて独立企業間価格が算定又は推定される場合には、シークレット・コンパラブルの問題から、租税争訟の場面で納税者は租税行政庁の主張の根拠であるデータにアクセスできないこと、という問題を抱えている。移転価格税制の手続的側面は、納税者のコンプライアンスの向上に重点をおいて租税行政庁の権限強化を図るものであり、租税手続法領域における納税者の権利利益の保護という視点を欠いたものに変容している。

49 松沢智『租税手続法—租税正義実現のために—』209頁（中央経済社、1997年）。

50 本件では、裁判所は、「推定課税を行う要件が満たされた場合、推定課税の制度が、同項に基づいて計算された価格を独立企業間価格と推定するものであることからして、納税者側が推定された金額と異なる金額が適正な独立企業間価格であることを立証すれば、推定は破られ、租特法66条の4第7項に基づいて算定された金額を独立企業間価格と推定することは許されないこととなる。しかし、法律に定められた推定を破るという法律効果が生ずるものであることからして、納税者側が主張する金額が適正な独立企業間価格であることの立証責任は、納税者側が負うと解するのが相当であり、納税者側は、その主張する金額が、同条2項に定める方法に従って計算された適正な独立企業間価格であることを立証する必要がある。」と判示して、納税者が書類を提示または提出しなかったという事情が存する場合には、独立企業間価格の主張立証責任は、租税行政庁ではなく納税者側が負うとした。

