

## 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— (2・完)

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62巻3・4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 (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

#### 1 アメリカ租税法における文書化制度の意義

アメリカでは、内国歳入法典 (Internal Revenue Code) 482条を規定して、とりわけ同条後段において無形資産取引における移転価格の問題に対応してきた<sup>51</sup>。もっとも、内国歳入庁が調査対象法人の取引に関する情報を入手することができない場合には、同条を適用して、移転価格の問題の解決を図ることができない。そこで、連邦議会は、同条の権限の実施において、内国歳入庁の助けとなる報告要件 (reporting requirements)、文書化要件 (documentation requirements) 及び罰則 (penalties) という一連の規定を創設してきた<sup>52</sup>。

アメリカの税務調査のうち、サモンズ (summons) を発して納税者に記録書類の提出を求める調査については、内国歳入法典7601条以下で詳細に規

51 拙著『知的財産権取引と課税問題』16頁以下 (成文堂、2013年)。

52 Charles H. Gustafson, Robert J. Peroni, Richard Crawford Pugh ed., *Taxation of International Transactions Materials, Text and Problems*, 4th ed., 757 (2011).

定されている<sup>53</sup>。サモンズの手続は、サモンズ（行政召喚状）と呼ばれる文書を納税者またはその取引相手（third party）に送達して、出頭・宣誓のうえ証言をすること、または帳簿書類等を提出することを求め、それによって正しい税額の確定を行うことを目的とする制度である<sup>54</sup>。

帳簿及び証拠物件の調査（Examination of books and witnesses）については、内国歳入法典7602条は、内国歳入庁の担当調査官は、納税者及び第三者に帳簿、文書、記録その他の資料を検査し、宣誓の下に証言を得るために、サモンズを発行する権限を有すると規定しているが<sup>55</sup>、同条は広く解釈されており、アメリカの内国税のみではなく、アメリカとの条約締結国の課す租税の確定・徴収のための情報を収集するためにも利用されてきた<sup>56</sup>。

また、アメリカ子会社の税務調査に必要な外国親会社情報を入手するには外国親会社の協力が不可欠であるが、外国親会社は情報申告要件を課されていないことから、内国歳入庁の情報提供の要求を拒否することがあった<sup>57</sup>。この対策として、1982年に、租税訴訟において、一定の外国で保管されている文書（在外文書）（foreign-based documentation）を証拠として提出することを禁止する正式文書要請（formal document request）の手続が規定された<sup>58</sup>。

内国歳入法典982条(a)は、納税者が財務長官による正式文書要請の郵送日後の90日以内に納税者がそれに従わない場合には、当該調査項目の租税訴訟において、裁判所は、納税者が正式文書要請の対象である在外文書を証拠と

53 アメリカの質問検査権の規定の概要については、金子宏「アメリカにおける税務調査—質問検査権を中心として—」日税研論集9号11頁以下（1989年）参照。

54 金子宏「アメリカの国際課税と税務調査—質問検査権の領土的限界」同『租税法理論の形成と解明下巻』290頁（有斐閣、2010年）。アメリカの質問検査権の規定の特徴を概観する邦語の文献としては、増田・前掲注12・212頁以下参照。

55 I.R.C. § 7602(a).

56 金子・前掲注54・291頁。一定の場合には、外国親会社に対してサモンズを発行することは適法であるとした裁判例としては、See, U.S. v. Toyota Motor Corp., 561 F. Supp.534 (CD Cal. 1983); U.S. v. Toyota Motor Corp., 569 F. Supp. 1158 (CD Cal. 1983).

57 本庄資『米国の移転価格税制』101頁（日本租税研究協会、2009年）。

58 金子・前掲注54・299頁。内国歳入法典982条の詳細については、本庄・前掲注57・101頁。

して提出することを禁止しなければならないと規定している<sup>59</sup>。

「在外文書」の用語は、アメリカ国外にあり、かつ、調査項目の課税上の取扱いに関連を有するまたは重要である (may be relevant or material) すべての文書を意味する。文書には、納税者によって支配されているか否かにかかわらず、国外の事業体 (foreign entity) により所有されている文書が含まれる。なお、「文書」の用語は帳簿及び記録を含むが、その範囲は制限されていない<sup>60</sup>。

同規定の目的は、在外文書を証拠として提出することを禁止することによって、納税者が通常の税務調査に応じて早めに在外文書を提出するのを促すことにあることから、文書の不提出が正当な理由によるものである場合には、同規定は適用されない<sup>61</sup>。

アメリカでは、移転価格をめぐる税務調査の問題に対応し、移転価格調査の実効性を確保するために、後述する文書化制度が整備される以前から、内国歳入法典7602条のサモンズの授權規定を広く解釈し、アメリカ国外の情報入手を努めるとともに、982条の在外文書の提出の禁止規定により、一定期限内に在外文書の提出を怠った納税者に対して、時期に遅れた在外文書を裁判所に証拠として提出することを禁止してきた。

## 2 アメリカ租税法における文書化制度の法構造と特徴

アメリカの移転価格の文書化制度は多くの規定により構成されているが<sup>62</sup>、以下では、内国歳入法典6038A及び6038C条の報告及び文書化の義務規定と、6662条の罰則規定の構造を概観し、その特徴を明らかにする<sup>63</sup>。

59 I.R.C. § 982(a).

60 I.R.C. § 982(d). See, Staff of the Joint Committee on Taxation, 97th Congress, 2d Session, General Explanation of the Revenue Provisions of the Tax Equity and Fiscal Responsibility Act of 1982, 247 (1982).

61 金子・前掲注54・299。I.R.C. § 982(b)(1).

62 アメリカの文書化制度を詳細に概観するものとしては、本庄・前掲注57・99頁以下参照。

63 アメリカ租税法における文書化制度の概要は、Charles H. Gustafson, *supra* note 52 at 757-759に基づいて整理する。

## (1) 報告及び文書化の義務

1980年代以来、内国歳入庁は、調査権を持っていない外国親会社ないし関連会社から、移転価格税制の執行のために必要な情報を入手することの困難に苦しんできたことから<sup>64</sup>、アメリカ内国法人と外国親会社等との間の取引についての移転価格税制の執行を容易にするために、1988年に、内国歳入法典6038A条が設けられた。

同規定が設けられる以前は、アメリカ親会社には、外国関連会社（foreign affiliates）についての取引及び外国関連会社との間の取引を報告することが要求されていたが、外国会社及びその外国関連会社のアメリカ事業体（U.S. subsidiary）との間の取引について報告することは要求されていなかった。その結果、当該取引の存在については、内国歳入庁は必然的に注意を払うことはなかった。そこで、連邦議会は、当該取引が報告される要件が、移転価格の濫用及び類似の濫用を減らし、外国会社によって支配されるアメリカの事業体を、アメリカの者（U.S. persons）によって支配されるアメリカの会社と平等関係（equal footing）に置くであろうと考えた<sup>65</sup>。

その後、1982年に、外国企業に対する調査権の問題を解決するために、内国歳入法典6038A条は改正され、内国歳入庁は、前例のない外国関連者の情報への接近を認められた。さらに、1990年に、6038A条が更に強化されるとともに、6038C条が新設された<sup>66</sup>。これは、主として、アメリカにおける外国法人が所有する事業において、アメリカの課税所得を減らすために移転価格を操作していた（manipulating）という疑い（suspicion）と、現行の権限の仕組みでは、内国歳入庁に実質的にこれらの移転価格を調査するための十分な手段（sufficient means）を与えていなかったという考慮（concern）からであった<sup>67</sup>。

64 金子宏「移転価格税制の手続面に関する若干の検討」同『租税法理論の形成と解明 下巻』307頁（有斐閣、2010年）。

65 See, Staff of the Joint Committee on Taxation, *supra* note 60 at 250.

66 金子・前掲注64・307頁。

67 See, Boris I. Bittker, Lawrence Lokken, *Federal Taxation of Income, Estates, and Gifts*, 3rd ed., 65-82 (1999).

現行の内国歳入法典6038A条は、「一定の外国所有法人に関する情報」(Information with respect to certain foreign-owned corporations)<sup>68</sup>についての報告を要求する内国歳入庁の権限を規定している。また、6038C条は、「アメリカにおける事業に従事する外国法人に関する情報」(Information with respect to foreign corporations engaged in U.S. business)<sup>69</sup>についての報告を要求する内国歳入庁の権限を規定している。具体的には、6038A条は、「25%外国所有内国報告法人」(25% foreign-owned domestic reporting corporation)が各関連者に関する様式5472を提出して、報告法人と関連者との関係および取引をこの様式で報告することを要求するとともに、記録保存要件及び代理人の授権要件を規定することにより、内国報告法人の広範な情報報告要件を規定している<sup>70</sup>。また、6038C条は、アメリカで事業に従事する外国法人に対して、6038A条と同様の要件を課すことを規定している。

両規定の法構造は、以下の4点に整理することができる<sup>71</sup>。

第1は、25%外国所有国内報告法人とアメリカにおいて取引または事業を行う外国法人は、名称、主たる事業の場所、事業の性質及び関連者が組織されまたは居住する国を記載する毎年の情報申告書(annual information return)と、報告法人と「関連」する外国関連者との取引の報告書(reporting)を提出(file)しなければならない。

第2は、各報告法人は、帳簿及び記録(books and records)を保存(maintain)しなければならないが、これらの文書(documents)が、アメリカ、またはアメリカ国外にある場合には、内国歳入庁による文書の迅速な入手を可能にするとの同意の下で、どちらかで保存しなければならない。当該記録は、事業の概要、当該組織の構造、価格に影響を及ぼす経済的要因と法的要因の分析、考慮される代替の価格算定方法(alternative pricing methods)とこれらを使わなかった理由の説明、すべての支配取引(all controlled

68 I.R.C. § 6038A.

69 I.R.C. § 6038C.

70 本庄・前掲注57・104頁。

71 Charles H. Gustafson, *supra* note 52 at 757-758.

transactions) の説明及び考慮されるすべての被支配の比較対象取引 (all uncontrolled comparables) の説明を反映しなければならない。

第3は、報告法人に関連する各外国法人は、関連者取引に関係する記録または証拠 (records or testimony) に対する内国歳入庁のあらゆる要求またはサモンズに関する関連者の代理人 (related party' s agent) として、手続の対応を受諾する法人を指名 (designate) しなければならない。アメリカの納税者に関する在外文書及び証言に対する内国歳入庁のサモンズは、報告法人を通して関連外国者に送達される。

第4は、これらのルールにしたがわない場合には、実質的な金銭ペナルティ (substantial monetary penalties) が課される結果となるとともに、当該事案においては、内国歳入庁が関連者取引から報告法人の課税所得を単独で決定することを認められる。

以上のとおり、両規定の法構造を確認すると、①一定の事項についての報告義務があること、②一定の事項についての記録保存義務があること、③外国関連者の代理人となる義務があること、④これらの義務を怠る場合には罰則が課されること、が確認できる。

一方で、財務省規則 (Treasury Regulations) は、内国歳入法典6038A条の様々な要求に対するいくつかの例外を規定している。一つは、関連者取引については、外国関連者からの支払及び受領の総計の価格が500万ドル未満であり、かつ、アメリカでの総所得の10%未満である場合には、報告法人に対してデミニミスルール (de minimis rule) が適用される。同ルールが適用される当該法人は、記録保存要件にしたがうことを要求されず、当該外国関連者も代理人指名ルールを受けない<sup>72</sup>。もう一つは、デミニミスルールの10%の総所得要件を満たすことができない小規模法人を除外するために、「小規模法人」除外 ("small corporation" exception) 規定を採用している。この規定の下では、課税年度におけるアメリカの総受領が1,000万ドル未満である法人は、記録保存要件から除外されるとともに、当該外国

72 Treas. Reg. § 1.6038A-1(i).

関連者は、代理人指名ルールから除外される<sup>73</sup>。もっとも、デミニミスルール及び小規模法人除外規定の便益を与えられる報告法人であっても、情報報告要件にしたがわなければならない。また、デミニミスルール及び小規模法人除外は、報告法人に対して、一般的な記録保存要求（a general record maintenance requirement）を課すことを規定する内国歳入法典6001条の適用を除外するものではない<sup>74</sup>。

また、これらの規定以外に、アメリカが租税条約を締結する国々の居住者である一定の外国法人に対する除外規定として、当該法人が適用されうる条約の文言上、アメリカにおける恒久的施設（permanent establishment）を有していない場合には、当該法人は、報告法人として取扱われず、内国歳入法典6038C条のいかなる要件にもしたがうことはない<sup>75</sup>。なお、内国歳入法典6114条は、外国法人に対して、条約の便益が与えられていることを内国歳入庁に通知しなければならないと規定している<sup>76</sup>。

以上のとおり、内国歳入法典6038A条及び6038C条は、25%外国所有国内報告法人とアメリカにおいて取引または事業を行う外国法人に対して、報告義務、外国関連者の記録保存及び提出の義務、外国関連者の代理人となる義務を規定しているが、財務省規則はデミニスルール及び小規模法人除外規定を設けて、一定の小規模法人に対して、報告義務を除外している。とりわけ、アメリカの文書化制度で注目されることは、情報の保存義務及び提供義務の履行を怠った当該法人は、各課税年度につき、25,000ドルのペナルティが課されるとともに、内国歳入庁から義務の不履行を通知されてから90日以上が継続するときには、30日の期間ごとに25,000ドルのペナルティが課される点である<sup>77</sup>。

この義務の不履行によるペナルティが科された場合には、内国歳入庁は、

73 Treas. Reg. § 1.6038A-1(h).

74 See, Charles H. Gustafson, *supra* note 52 at 758. デミニスルールについては、本庄・前掲注57・111頁以下。

75 Treas. Reg. § 1.6038A-1(c)(5)(i).

76 See, Charles H. Gustafson, *supra* note 52 at 759.

77 I.R.C. § 6038A(d).

その裁量により、手元にある情報を基礎として、義務の不履行が関係する関連者との取引に関する売上原価その他の控除を決定することができることから、内国歳入法典6038A条の義務の不履行は、きわめて深刻な結果を報告会社にもたらすことになる<sup>78</sup>。

## (2) 制裁規定

1990年に、移転価格税制による増額更正を適用対象に取り込んだ内国歳入法典6662条は、クリントン政権の方針を受けて、1993年の改正によって、加算税が強化されることになった。加算税の制度とその強化によって、移転価格税制は、納税者が独立当事者間価格から逸脱した場合に内国歳入庁がそれを是正する措置から、その適用を受ける企業に対して制裁の威嚇の下で、その取引が独立当事者間取引に該当するかを自ら分析し、文書化を義務づける制度へと変質したといわれている<sup>79</sup>。

同規定の目的は、実質的に内国歳入法典482条を適用する内国歳入庁の能力を実質的に高めるとともに、価格の調整がなされる一定の事例における歳入を増加させることにある<sup>80</sup>。

内国歳入法典6662条 (b) に規定する8つの租税の過少納付のうち、「チャプター1に基づく実質的評価誤謬」(substantial valuation misstatement un-

78 金子・前掲注64・306頁以下、本庄・前掲注57・105頁。ノンコンプライアンスに適用されるルールについては、See, I.R.C. § 6038A(e)(3).

79 金子・前掲注64・303頁。金子宏教授は、この改正によって、移転価格税制は、否認型制度から申告調整型制度へ変わったと述べられている(同・前掲注64・303頁)。

1990年以前の罰則については、See, Boris I. Bittker, Lawrence Lokken, *Federal Taxation of Income, Estates, and Gifts*, 3rd ed., 114-28-30 (1999). アメリカ租税過料法を検討する邦語の論考としては、増田英敏『納税者の権利保護の法理』283頁以下(成文堂、1997年)参照。

80 See, Charles H. Gustafson, *supra* note 52 at 757-759. 内国歳入法典6662条の主要な目的は、納税者に対して、独立企業間価格算定方法に関する同時文書化(contemporaneous documentation)を求めることにより、独立企業原則に対するコンプライアンスを奨励するとともに、納税者の準備した文書を税務調査に役立たせることにある(望月文夫『日米移転価格税制の制度と適用—無形資産取引を中心に—』309頁(大蔵財務協会、2007年))。



der chapter 1) (移転価格ペナルティ) については<sup>81</sup>、6662条 (e) は、482条の下における一定の大きさの調整に関する20%の「正確性関連ペナルティ」(accuracy-related penalty) を課すとして、取引ペナルティ (transactional penalty) と純調整ペナルティ (net Section 482 adjustment penalty) を規定している。具体的には、取引における資産またはサービスの価格 (移転価格) が、482条の下で正確な金額 (correct amount) であると決定された金額の200%以上または50%以下であるときには、20%の取引ペナルティが課される<sup>82</sup>。また、課税期間における482条の移転価格調整額が500万ドルまたは総収入の10%をいずれか少ない方を超えるときには、20%の純調整ペナルティが課される<sup>83</sup>。アメリカでの取引または事業に実質的に関係があるアメリカ源泉所得または課税所得の決定に影響することがないもっぱら外国法人間の取引に帰する純増加の割合は、ペナルティが課されるか否かを決定するにおいて除外される<sup>84</sup>。なお、課税期間における過少税額 (underpayment) が、サブチャプターC法人については10,000ドル、または多くのその他の納税者については5,000ドルを超えることがないときには、ペナルティは課されない<sup>85</sup>。

純調整ペナルティの目的のため、納税者が合理的な方法の一つとして用いた算定方法が、内国歳入法典482条の財務省規則のもとで示される方法の一つ (または、特定の方法が示されていないならば、所得を反映する明確に設計された別の方法) として合理的に用いられていることを立証する文書化を

81 本庄・前掲注57・116頁。

82 I.R.C. § 6662(a), (e)(1).

83 I.R.C. § 6662(a), (e)(1)(B)(ii). 内国歳入法典6662条は、課税期間中に納税者が合理的に self-compliance の手続を完了していないときには、①内国歳入庁が移転価格税制を適用して500万ドルまたは総収入額の10%を超える金額の増額更正をした場合には、増差税額の20%の加算税を課すこと、また、②2000万ドルまたは総収入金額の20%を超える金額の増額更正をした場合には、増差税額の40%の加算税を課すことを規定している (金子・前掲注64・303頁)。

84 I.R.C. § 6662(3)(B)(iii).

85 I.R.C. § 6662(e)(2).

有する場合には、除外規定が適用される<sup>86</sup>。もつとも、納税者は、納税申告をする場合には、主要文書 (principal documents) と背景文書 (background documents) を作成しなければならず、提出の要求があったときには、30日以内に内国歳入庁に提出しなければならない<sup>87</sup>。

取引ペナルティについては、移転価格が正確な金額の40%以上または25%以下であるとき、または、純調整ペナルティについては、移転価格調整金額が2,000万ドルまたは総収入の20%をいずれか少ない方を超えるときには、ペナルティは40%となる<sup>88</sup>。

以上のとおり、内国歳入法典6662条は、移転価格において過少納付があるときに、納税者が文書化の義務を果たしていない場合には、20%または40%の加算税を課すことを規定しているが、文書化の義務を果たすことで加算税を回避できることを認めて、納税者に文書化義務の動機づけを行っている。同規定の重要な意義は、①482条の関連者間取引を行う大部分の納税者は潜在的に加算税を課されるおそれがあることと、②すべての納税者に対して加算税を回避することができるセーフハーバー手続 (文書化条項) が規定されていること、にある。納税者が文書化を行い、これに基づいて最適方法ルールにしたがって、選択した方法についての理由を説明し、他の方法を使用しない理由を説明するのであれば、移転価格ペナルティを避けることができるのである<sup>89</sup>。

ところで、BEPSプロジェクトの行動13に伴い、アメリカの多国籍企業の企業情報の文書化については、国別報告書にかかわる財務省最終規則が2016年6月に発表され、2016年6月30日以降に開始する事業年度から内国歳入庁

86 Charles H. Gustafson, *supra* note 52 at 759. See, I.R.C. § 6662(e)(3)(B). 純調整ペナルティの回避の詳細については、本庄・前掲注57・117頁以下参照。

87 金子・前掲注64・303頁。See, I.R.C. § 6662(e)(3)(B)(iii).

88 I.R.C. § 6662(h).

89 本庄・前掲注57・115頁。アメリカ、カナダ、オーストラリア、日本のPATA (Pacific Association of Tax Administrators) 4カ国は、各国の罰則が自国の多国籍企業に課せられることを避けるために、罰則を回避するための基準及び納税者に提出すべき移転価格の文書を明確化する、「移転価格に関する文書化に係るPATAドキュメンテーション・パッケージ」を、2003年3月に公表した (本庄・前掲注57・125頁)。

に情報を求められることになった。マスターファイル及びローカルファイルに関しては規定が発表されていないため提出義務はないが<sup>90</sup>、とりわけ、本稿の検討対象であるローカルファイルに関しては、現行の移転価格文書化規定が同等の情報を求めていることから、内国歳入庁としては別途ローカルファイルの提出を納税者に求める必要性は低いとされている<sup>90</sup>。

## V アメリカ租税法とわが国の文書化制度の比較検討

これまでに概観したアメリカの文書化制度をわが国にそのままの形で導入すべきか否かを議論することは、両国間の制度上の差異があることから実益に乏しい。以下では、アメリカの文書化制度に示唆を得て、とりわけ、租税法律主義の視点から、わが国の文書化制度の実効性がいかに担保されるべきかを検討する。

租税行政庁による権限行使の一場面である移転価格調査は、厳格な法的コントロールの下におかれるべきであることは当然である。憲法30条及び84条を法的根拠とする租税法律主義の内容の一つである手続保障の原則は、租税の賦課徴収だけでなく、租税手続も明確な法規定が整備されることにより、運用されるべきであることを要請している<sup>91</sup>。移転価格税制の手続的側面においても、手続保障の原則からは、明確な法規定が整備されなければならないことは当然である。

ところで、移転価格税制を申告納税方式または賦課課税方式のどちらで制度設計するかは各国の立法政策上の問題であるが、わが国の移転価格税制では、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して申告しなければならないとしており、申告納税制度の一制度として設計されている<sup>92</sup>。

また、申告納税制度の下では、納税者が自己の納税額について租税法を通

90 EY税理士法人・前掲注23・267頁。

91 増田・前掲注1・32頁。

92 山本・前掲注33・130頁以下。

して見通しが見つからないことになれば、その過程において納税者は、租税行政庁の見解や指導などに依存せざるを得なくなり、結果として、租税行政庁の存在を余儀なくされる。申告納税制度は、国家と納税者が租税法の下にダイレクトな法律関係を構築し、納税義務を確定させるところにその最大の特徴がある。租税行政庁の存在を排除しえない状況では、申告納税制度の趣旨が没却されかねない。申告納税制度にとって、租税法主義の機能の一つである納税者の予測可能性の確保は不可欠である<sup>93</sup>。申告納税制度における予測可能性の確保は、実体規定にとどまるものではなく、手続規定にも要請されるものである。

現行の移転価格税制の手続的側面については、租税法主義の視点からは、手続保障の原則の要請を受けた明確な法規定が整備されるにより移転価格税制の執行がなされているか、そして、租税法によって租税行政庁の存在が排除され、予測可能性が確保されているか、が検証されなければならない。具体的には、①移転価格調査固有の問題と、②税務調査一般の問題から、移転価格税制の手続的側面における法整備のあり方を指摘することができる。

第1は、移転価格税制の実効性を確保するために、同時文書化についての一定の要件が充足されていないことが、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されていることである。

アメリカ租税法では、納税者が文書化を怠っている場合には、納税者に対して内国歳入法典6038A条及び6038C条に規定するペナルティだけではなく、6662条に規定する極めて重い加算税が課されることによって、その実効性が確保されている<sup>94</sup>。また、6662条には、納税者が文書化の義務を果たし

93 増田・前掲注1・70頁。

94 内国歳入法典6662条と6038A条との関係については、何回かにわたる6662条とその関係条文及び規則の改正によって、納税者にself-complianceの義務、すなわち外国関連者との取引価格が独立企業間価格に合致しているかどうかを最善と考える方法によって自ら分析し、それにしたがって文書を作成して、要求がある場合には提出する義務が課された結果、6038A条の相対的重要性は減少したが、納税者が6662条の義務を果たさない場合や、内国歳入庁が外国関連者の資料の入手を必要であると考えられる場合には、

ている場合にはその適用を回避することができるとのセーフハーバー条項が置かれており、移転価格調査に協力を得られた納税者に対する優遇的取扱いを整備している<sup>95</sup>。

一方で、アメリカ租税法と比較すると法整備が進んでいなかったわが国の文書化制度は、平成22年度及び平成28年度税制改正において大規模な法整備が行われた結果、以前に比べると、文書化の範囲が明確化され、また、税務調査における提示又は提出の期間に一定の日数が掲げられるなど、納税者の予測可能性の確保の視点から評価されるべき改正がなされてきた。ただし、移転価格税制の実効性を確保するために、一定の同時文書化の要件が充足されていないことを条件に、推定課税及び同業者調査を認めていることには問題が残る。

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、納税者は、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。比較対象法人の情報を十分に得られない中で、納税者は、自己申告をした独立企業間価格が適正であることを主張立証しなければならない。

確かに、移転価格の情報入手を通して、移転価格の適正性が税務調査により確認されるべきであることは課税の公平を実現するために不可欠である。しかし、納税者が租税行政庁に適切な情報を提供していない、言い換えると、租税行政庁が適切な情報を入手できないことを理由に、納税者に対する一種の制裁として、推定課税及び同業者調査についての質問検査権の規定が発動されうる可能性がある。

アメリカのように、非協力的な納税者に対して罰則が課されるべきか否かには議論の余地があるが、申告納税制度を担保するための制度である推定課税や同業者調査についての質問検査権を、移転価格税制の実効性を確保するた

---

6038A条の果たす役割は依然として大きいとされている（金子・前掲注64・307頁）。

95 大野・前掲注14・36頁。

めの道具として用いることの妥当性が、再検証すべきであろう<sup>96</sup>。

第2は、税務調査の手續規定が十分に整備されていないことである。アメリカ租税法をめぐる移転価格の問題において、サモンズの議論が取り上げられていることから明らかであるとおり、移転価格調査は、質問検査権行使の一場面である。アメリカ租税法の文書化制度では、コンプライアンスがいかに確保されるべきかに重点を置いて規定が整備されていたが、わが国と比較した場合には、アメリカの税務調査手續は納税者の権利利益の保護の視点から適切に整備されている<sup>97</sup>。

わが国の税務調査手續規定めぐっては、質問検査権規定の明確な発動要件が置かれていないことや、調査手續規定に不備があること等をめぐって、これまでに多くの問題が議論されてきた<sup>98</sup>。

租税特別措置法66条の4第8項及び9項に規定する推定課税において、帳簿等の「提示又は提出」を求めた場合とは、国税通則法74条2項の質問検査権の行使の場面であることから<sup>99</sup>、税務調査手續規定の不備の問題は、移転価格調査に直接影響を及ぼす。

移転価格税制めぐっては、OECDにおける議論を踏まえて、移転価格税制の手續的側面では、コンプライアンスの確保という目的を達成するための法整備が進められてきた。ところが、わが国では、税務調査一般において納税者の権利利益の保護が不十分であるにもかかわらず、一方で、移転価格税制の手續的側面における納税者のコンプライアンス確保のための法整備を重

96 文書化規定の意義は、納税者からの協力を得ることに求められることから、過少申告加算税の免除規定などが整備されるべきであろうとの指摘がある（水谷・前掲注40・125頁）。

97 増田英敏教授は、アメリカ租税法における税務調査手續を検討されたうえで、①包括的権利保障法にみられるように、納税者の権利を尊重することにより、納税者の協力を得ることが税務行政の円滑な遂行に寄与するとの視点から、税務調査手續が体系的に構築されていること、②調査手續きが極めて具体的かつ明確に規定されていること、③わが国で議論されているような調査日時の事前通知や調査理由の開示が調査の効率性を損なうから、要件とすることに消極的にならざるを得ないといった議論は見当たらないこと、を指摘されている（同・前掲注12・231頁以下）。

98 わが国における税務調査の問題については、増田・前掲注31・234頁以下参照。

99 占部・前掲注9・192頁。

視して進められてきたといわざるを得ない状況である。納税者の権利利益の保護の視点を踏まえた移転価格調査を含む質問検査権規定の法整備が図られるべきであろう。

税務調査の一場面である移転価格調査は、納税者が申告納税をした後に、納税者と租税行政庁とが初めて対峙する場面であり、紛争が生じやすい。租税行政庁が強力な権限を持つことを容認するためには、両者の力関係を調整するための手続規定が不可欠である理由はこの点に見い出されるのである。納税者の権利利益を保護するためには、手続保障の原則が要請する明確な手続規定の整備が早急になされるべきである。

## VI 結論

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つた。

移転価格調査における納税者と租税行政庁との情報の非対称性の問題への対応が求められている。ただし、移転価格調査の特殊性を強調することにより、とりわけ納税者のコンプライアンス向上のみを目的として、租税行政庁側にフリーハンドの巨大な権限を与えることを主眼において移転価格税制の手続的側面の法整備が進められるべきではない。この問題の本質は、租税法律主義の視点から要請される納税者の権利利益の保護と、租税公平主義の視点から要請される税務行政の効率かつ確実な執行の調整にある。

増田英敏教授は、「納税者の権利は法によって保護される。しかしながら、その法規定が不明確で不備であれば、その法の有する権利保護機能は麻痺する。納税者と国家が直接対峙することになる質問検査の場面では、納税者の権利を保護するための法規定が厳然と存在すべきであると思料する。なぜならば、国家は納税者に対して圧倒的に巨大な力を有するからであ

る。』<sup>100</sup>と述べられ、法によって納税者の権利利益が保護されることにより初めて、納税者と租税行政庁が対等な立場に立つことができると指摘されている。

租税手続法の整備においては、納税者の権利利益の保護という視点が不可欠であることから、わが国では、①移転価格税制の実効性を確保するための推定課税及び同業者調査による質問検査権の規定が、税務調査の非協力に対する制裁の目的で用いられることがないように、移転価格の手続的側面がいかに整備されるべきか、②移転価格税制の手続的側面では軽視されがちである納税者の権利利益の保護のために、一般的な質問検査権の規定がいかに整備されるべきか、が今後の検討課題とされなければならない。

国際取引課税において狡猾な納税者による租税回避の問題が存在することから、これを法により封じ込めることで課税の公平が実現されるべきであることは言うまでもない。ただし、このことは、コンプライアンス向上を目的に納税者の権利利益を軽視した法整備がなされることを認めるものではない。租税回避への対応を念頭に置いて立法された規定であったとしても、当該規定の要件を充足する以上は、租税公平主義の要請する平等取扱原則により、すべての納税者に等しく適用されるのである。租税行政庁の恣意的運用の可能性が排除され、納税者の権利利益の保護が重視されなければならないことは、この点に見出される。

移転価格税制の手続的側面の問題をめぐっては、文書化制度以外にも、事前確認制度や、相互協議制度などをあわせた多角的な研究を通して、納税者の権利利益がいかに保護されるかに意を払いつつ、課税の公平を実現する具体的な法整備が図られるべきである。

\* 本研究はJSPS科研費18K12628の助成を受けたものである。