

**移転価格税制の適用に当たり  
推定課税が認められた事例**

移転価格税制は、独立企業間価格の算定に当たって納税者の協力を担保するため、一定の要件の下で、課税庁が独立企業間価格を推定し、当該推定金額に基づいて課税できるとする規定を置いています。先般、かかる推定課税による更正処分等を適法とした初の判決(東京地裁平成23年12月1日判決・公刊物未登載)があり、企業の皆さまの関心も高いと思われますので、本ニュースレターで紹介いたします。

**I. 事案の概要**

精密小型モーター等の販売等を行う原告(X)は、製造業者であるF社からモーター等を仕入れて販売していたが、平成11年12月以降、F社製のパチスロメーカー向けコインホッパー用モーターをM社から仕入れるようになった(以下「本件取引」という。)。M社は香港所在の外国法人であり、Xの国外関連者〔租税特別措置法(平成16年法律第14号による改正前のもの)66条の4(以下「本条」という。)第1項〕に該当する。

平成14年4月頃からXに対する税務調査を行っていた税務当局は、上記のとおりXがM社から仕入れるようになってからXの仕入価格が2倍に高騰したとの事実を把握し、同年6月以降、Xに対し、少なくとも、M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き4回提示を求めたが、Xはこれらの資料を提示しなかった。

そこで処分行政庁(Y)が、平成15年12月期までの5期分の法人税につき、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(以下「必要帳簿書

類等」という。)を遅滞なく提示又は提出しなかったとして本条7項(現行6項。以下単に「7項」という。)を適用し、独立企業間価格を推定して更正処分等を行ったので、Xがその取消しを求める訴えを提起した。

**II. 判決の要旨**

本件では、①Xが必要帳簿書類等を遅滞なく提示又は提出しなかったかどうか(7項の適用の可否)、②Yが推定した独立企業間価格が適法か(7項所定の算定方法の要件を満たすか)どうか、③Xが比較対象取引として提示した他企業間の取引は独立企業間価格に基づくものといえるかどうか、④更正処分等の前提となる調査手続に違法があったかどうかの4点が争われました。本判決は①、②を肯定し、③、④を否定して、Xの請求を棄却しましたが、今回は、争点①に絞って詳しく説明します。

**(1) 推定規定(7項)の趣旨**

「7項は、…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。」

**(2) Xは必要帳簿書類等を遅滞なく提示又は提出しなかったといえるか**

「前提事実…によれば、Yは、Xに対し、少なくとも、…6回にわたり、文書又は口頭で、M社の財務書類の提示を求め、また、…4回にわたり、文書又は口頭で、Xにおける本件取引の価格算定の根拠となった資料の提示を求めたが、Xは、これらの書類を提示しなかったことが認められる。独立企業間価格算定のためには、〔本条〕2項及び〔租税特別措置法施行令(平成16年政令第105号による改正前のもの)〕39条の12第8項に定めるいずれの方法に

**本ニュースレターの執筆者**みやづか ひさし  
宮塚 久パートナー  
弁護士いとう ゆりこ  
伊東 有理子アソシエイト  
弁護士

本ニュースレターは法的助言を目的するものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。本ニュースレターに関する一般的なお問合せは、下記までご連絡ください。

西村あさひ法律事務所 広報室  
(電話: 03-5562-8352 E-mail: newsletter@jurists.co.jp)

よる場合でも、当該国外関連取引と比較対象取引の差異を調整するため(独立価格比準法…)や、通常の利益率(再販売価格基準法及び原価基準法…)並びに所得の発生に寄与した程度(利益分割法…)を算定するために、本件取引の当事者である X 及び M 社が本件取引においてどのような役割を果たしていたかを客観的に把握することが必要であるところ、M 社の財務書類は M 社の機能を端的に知ることを可能とする客観的な書類として、…X における本件取引の価格算定のための資料は X と M 社の役割を X がどのように見積もっていたかを知るための資料として、いずれも独立企業間価格の算定に必要な書類であり、これらを提示しなかったことにより、X は、「必要帳簿書類等」を遅滞なく提示又は提出しなかったものというべきである。」

### (3) 提示又は提出すべき必要帳簿書類等の範囲

「[必要帳簿書類等]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。これを本件についてみると、…M 社の財務書類は、…X において M 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、…上記特段の事情があったということはできない(現に…これらの書類の一部は本件訴訟において提出されるに至っている。)。また、…価格算定のための資料は、…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、上記特段の事情があったとはいえない。」

### (4) 本条 8 項の入手義務が尽くされていれば推定課税を回避できるか

「X は、X が本条 8 項[現行 7 項]後段の努力義務を尽くしているから、7 項の適用の前提を欠く旨主張するが、…7 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、…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。」

### (5) 推定課税を覆すためには

「[7 項の]推定課税を行う要件が満たされた場合、…納税者側が推定された金額と異なる金額が[本条 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れば、推定は破られ」る。しかし、「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る」。

## Ⅲ. 本判決の検討

### 1. 推定規定の趣旨

7 項の推定規定は、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規定です(Ⅱ(1))。そのため、納税者が十分に協力義務を果たさず、7 項が適用されると、通常の独立企業間価格の算定方法よりも比較的平易で差異調整等も行われぬ方法で一方向的に独立企業間価格が推定されることとなり、これに不服な納税者は、自らが主張する独立企業間価格が適正であることにつき立証責任を負わなければなりません(Ⅱ(5))。

### 2. 本件で問題となった必要帳簿書類等

本件において、具体的に X が提示を求められたのは、① M 社の決算書写し及び納税申告書写し、②本件取引に係る契約書写し、③本件取引の取引価格の設定理由を記載した資料、④本件取引の取引価格の決定に関する社内検討資料の 4 種類の書類です。これに対して X は、本件取引の価格設定は M 社の担当者との間での口頭での価格交渉の結果合意したもので、検討資料は作成せず、M 社からの見積書があるだけであるとして、当該見積書や両者間で取り交わされた取引条件を記載した書面等を提出しましたが、①、③、④の書類は提示しませんでした。

その結果、X は 7 項を用いた推定課税を受け、本判決も、独立企業間価格の算定がいずれの方法による場合でも、国外関連者の財務書類及び本件取引の価格算定のための資料は必要帳簿書類に該当するとして、同項の適用要件を満たすと判示しました(Ⅱ(2))。

本判決によれば、税務当局から要求された書類を現に所持していなくても、不提出が許容される理由とはならず、それが独立企業間価格の算定に必要と認められる以上、特段の事情なく当該書類を提出しない場合には、推定課税の要件が満たされることとなりますが、事後的に当該書類を作成・入手して提出することもできることとなります(Ⅱ(3))。

従って、納税者が推定課税を回避するためには、国外関連取引を行う段階から、独立企業間価格の算定に必要と認められる書類については積極的に作成・入手しておき、税務当局から要求があればすぐに提示できるよう予め準備しておくことが有効です。その際、どのような書類を準備しておくべきかについては、平成 22 年度税制改正により新設された租税特別措置法施行規則 22 条の 10 第 1 項において具体的に規定されています。この点、国外関連者の財務書類そのものは独立企業間価格の算定に必要な書類として同条項に規定されているわけではないので(勿論その全部又は一部がこれに該当することはあり得ます。)、納税者の選択した算定方法によっては不要な場合もあり得ます。しかし、本件で提示が求められた決算書や納税申告書の写しのように、ごく基本的な書類については、予め国外関連者から入手しておく方が安全であるように思われます。

なお、たとえ納税者が本条 8 項後段の入手義務を尽くしたとしても、入手不可能な特段の事情があると認められない限り、推定課税を回避できるわけではないこと(Ⅱ(4))には注意が必要です。

### 3. 文書化への取組みの重要性

冒頭に述べたように、本判決は推定課税を適法とした初の判決であり、これまで推定規定の適用事案は(公表された限りでは)ありませんでした。

しかしながら、前述のとおり租税特別措置法施行規則 22 条の 10 の新設によって、文書化すべき書類の範囲が明確化され、更に本判決が出されたことで、以前よりも推定規定の適用が容易になったことは否めません。また国税庁は、今年から文書化の指導を強化する姿勢を打ち出しており、今後、適切に文書化に対応しない企業に対しては厳しい姿勢を示すことも考えられます。かかる状況の下では、文書化への取組みの重要性は、一層高まっていくものと思われます。

企業にとって文書化に対応することの意義は、国外関連取引に係る価格の正当性の根拠を文書として残すことによって、移転価格課税を受けるという自らの税務リスクを軽減することにあると思われますので、自衛手段としても、各企業においてコストに見合った適切な文書化への対応が望まれるところです。

## 書籍のご案内

### 「M&A・企業組織再編のスキームと税務」

太田 洋・矢野 正紘 編著

2012 年 6 月 18 日 大蔵財務協会 3,800 円(税込)

当事務所は、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟をはじめ、税務争訟・訴訟において多数の実績を上げ、現在も複数の移転価格案件、国際金融取引に関する大型税務訴訟等において、クライアントに助言しています。本ニューズレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスに携わる弁護士・税理士から構成されるビジネス・タックス・ロー研究会により定期的に発行される予定です。当事務所のビジネス・タックス・ロー研究会は、当事務所の弁護士・税理士が、クライアントに対しより一層的確なサービスを提供できるよう、税務に関する最新の情報・ノウハウを共有・蓄積するとともに、ビジネス・ローに関する最新の情報を発信することを目的として活動しています。なお、本ニューズレターのバックナンバーは、<http://www.jurists.co.jp/ja/topics/newsletter.html> に掲載しておりますので、併せてご覧下さい。

(当事務所の連絡先) 東京都港区赤坂 1-12-32 アーク森ビル 〒107-6029

電話 : 03-5562-8500(代) FAX : 03-5561-9711~9714

E-mail : [info@jurists.co.jp](mailto:info@jurists.co.jp) URL : <http://www.jurists.co.jp/ja/>

© Nishimura & Asahi 2012