

## 判例評釈

# 独立企業間価格の算定の適否をめぐる事例

(東京高裁平成 27 年 5 月 13 日判決 (確定) TAINS Z888-1929)

広島文化学園大学大学院博士後期課程 堀 真也

### 1. 事案の概要

X 社 (原告・被控訴人) は、自動二輪車・四輪車の製造及び販売を主たる事業とする内国法人である。

X 社は、その間接子会社である、ブラジル連邦共和国 (以下「ブラジル」という。)アマゾナス州に設置されたマナウス自由貿易地域 (以下「マナウスフリーゾーン」という。)で自動二輪車の製造及び販売事業を行っている外国法人の A 社及びその子会社との間で、自動二輪車の部品等の販売及び技術支援の役務提供取引 (以下「本件国外関連取引」という。)を行い、その取引により支払を受けた対価の額を収益の額に算入して、平成 10 年 3 月期から平成 15 年 3 月期 (以下、これらの事業年度を併せて「本件各事業年度」という。)の法人税の確定申告を行った。

課税庁 (被告・控訴人) は、X 社が支払を受けた対価の額が租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項 1 号ニ及び 2 号ロ、租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 8 項に定める方法 (以下「利益分割法」という。)により算定した独立企業間価格 (以下「本件独立企業間価格」という。)に満たないとして、租税特別措置法 66 条の 4 第 1 項の国外関連者との取引に係る課税の特例 (以下、「移転価格税制」という。)の規定により、本件国外関連取引が本件独立企業価格で行われたものとみなし、本件各事業年度の所得金額に本件独立企業間価格と本件国外関連取引の対価の額との差額を加算すべきであるとして、更正とその更正に係る過少申告加算税賦課決定 (以下、更正処分と過少申告加算税賦課決定処分を併せて「本件各更正等」という。)をした。

X 社は、これを不服として、不服申し立てを経て本件各更正等の取消しを求める訴えを提起したものである。

本件事案の主要な論点は、利益分割法の一つである残余利益分割法を用いてした本件独立企業間価格の算定の適否についてである。具体的には、①独立企業間価格の算定方法の選択の適否、②独立企業間価格の算定単位の設定の適否、③基本的利益の算定の適否である。

原審の東京地裁平成 26 年 8 月 28 日判決(注 1)では、「ブラジル側比較対象企業は、マナウス税恩典利益を享受していないという点で A 社等との比較可能性を有するものではないか

ら、処分行政庁が、上記の差異につき何らの調整も行わずにブラジル側基本的利益を算定した上、本件独立企業間価格を算定したことには誤りがあるというべきである。そして、上記の差異は、市場の特殊性という営業利益に大きく関わる基本的な差異であるため、そもそも、これにつき適切な差異調整を行うことができるのか否かは不明であり、いずれにしても、本件の証拠関係の下では、原告が本件国外関連取引により支払を受けた対価の額が独立企業間価格に満たないものであることにつき立証があったとは認められないから、本件国外関連取引に……移転価格税制の課税を行うことはできないというべきである」と判示し、原告の請求を認容した。

課税庁は、この原判決を不服として、その取消しを求めて控訴した。なお、課税庁は、原審では、ブラジル側比較対象企業がマナウス税恩典利益を享受していないことについて、差異調整を行う必要はないと主張していたが、控訴審では、この差異調整を行う必要はあるとする予備的主張を追加した。

## 2. 判 旨

控訴棄却（確定）。

「当裁判所も、原審と同様に被控訴人の各請求はいずれも理由があると判断する」として、原審の説示を引用しているので、原審の当該判断を摘示することとする。

### (1) 論点①・②について

#### i 基本三法の適用可能性の有無について

ア「基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法は、基本三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ものである……ところ、基本三法を用いることができないことについては、被告（国）が主張立証責任を負うが、被告（国）において、処分行政庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず基本三法を用いることができなかつた旨を主張立証した場合には、基本三法を用いることができないことが事実上推定され、原告（納税者）において、この推定を覆すに足りる主張立証をする必要が生ずる……。」

イ「基本三法の適用可能性の有無の判断に当たり本件国外関連取引をどのような単位でみるかについて検討するに、基本三法の適用可能性の有無の判断は、基本三法を適用して独立企業間価格の算定をすることができるか否かについての判断であるから、基本三法の適用可能性の有無の判断に当たり国外関連取引をどのような単位でみるかという問題にほかならない。そして、独立企業間価格の算定に当たり国外関連取引をどのような単位でみるかという点について明示的に規定した法令の定めはないところ、措置法通達 66 の 4(3) - 1 は、独立企業間価格の算定は、原則として、個別の取引を一の取引として独立企業間価格を算定することができるとした上、国外関連取引について、同一の製品グループに属する取引、同一の事業セグメントに属する取引等を考慮して価格設定が行われており、独立企業間価格についてもこれらの単位で算定することが合理的であると認められる場合、及び、国外関連取引について、生産用部品の販売取引と当該生産用部品に係る製造ノウハウの使用許諾取

引等が一体として行われており、独立企業間価格についても一体として算定することが合理的であると認められる場合を掲げている。独立企業間価格とは、当該国外関連取引が特殊の関係にない者（非関連者）の間で同様の状況の下で行われた場合に成立するであろう合意に係る価格をいうものであるところ、棚卸資産の販売価格の設定は、個別の取引ごとに行われるのが通常であるから、独立企業間価格の算定は、原則として、個別の取引ごとに行うべきものである。しかし、措置法通達 66 の 4(3) - 1 が掲げるように、複数の取引のそれぞれに係る棚卸資産の販売価格の設定が、各取引ごとに独立して行われるのではなく、それぞれの取引の関連性を考慮して行われるような場合や、複数の取引が、その目的、取引内容、取引数量等からみて、一体として行われているような場合には、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うことが合理的である。したがって、このような場合には、独立企業間価格の算定は複数の取引を一の取引として行うのが相当であり、このことは取引の当事者が複数の国外関連者に跨っている場合においても異なるものではないというべきである。

これを本件についてみると、……本件国外関連取引は、原告と A 社との間の自動二輪車の組立部品の販売取引を主要部分として、付随的に、原告と A 社等との間の完成自動二輪車の販売取引、自動二輪車の補修部品の販売取引、自動二輪車の製造設備等の販売取引、技術支援の役務提供取引及び無形資産の使用に係る取引を組み合わせ構成され、B 社及び C 社との取引を含めて一体として行われたものであるということが出来る。そうすると、本件国外関連取引については、B 社及び C 社との取引を含めて一の取引とみて独立企業間価格を算定するのが相当である。」

ウ「認定事実によれば、本件調査担当者は、ウェブサイト及び書籍の閲覧による公開情報の調査、原告に対する資料の提示又は提出の求め及び措置法 66 条の 4 第 9 項の規定に基づく原告の同業他社からの情報収集を行い、合理的な調査を尽くしたが、それにもかかわらず、本件国外関連取引を一の取引とみても、個別の取引とみても、これと比較可能な比較対象取引を把握することができず、本件国外関連取引に係る独立企業間価格の算定について基本三法を用いることができなかつたと認めることができる。そうであるとする、本件国外関連取引に係る独立企業間価格の算定については、基本三法を用いることができないことが事実上推定され、かつ、この推定を覆すに足りる事情は、本件全証拠によってもこれを認めることができない。

したがって、本件国外関連取引に係る独立企業間価格の算定については、基本三法を用いることができないということができるから、措置法 66 条の 4 第 2 項 1 号ニ及び 2 号ロに定める基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法を用いることができるというべきである。」

#### ii 残余利益分割法の選定等について

「残余利益分割法は、法人又は国外関連者が重要な無形資産を有する場合に適用されるものである……、原告及び A 社等は、本件各事業年度において、いずれも、重要な無形資

産を有し、その貢献により重要な無形資産を有しない非関連者取引において通常得られる利益（基本的利益）を超える利益（超過利益）を得ていたと認めることができる。したがって、本件国外関連取引に係る独立企業間価格の算定については、基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法のうち、残余利益分割法を用いて行うのが最も適切であるというべきである。そして、……残余利益分割法を適用するに当たっては、B社及びC社との取引を含めて本件国外関連取引を一の取引とみて独立企業間価格を算定するのが相当である。」

## (2) 論点③について

### i 基本的利益の算定方法について

「基本的利益、すなわち、重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益に相当する金額は、例えば、当該国外関連取引（検証対象取引）の事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似する法人（重要な無形資産を有する法人を除く。）の事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利益指標に基づいて算定されるものであり（事務運営指針3-3）、そのようにして基本的利益の算定をする場合において、ある非関連者たる法人を比較対象法人として選定するためには、当該法人が当該国外関連取引の事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似するものであり（比較可能性）、かつ、重要な無形資産を有する法人ではないことが、その要件となる……。」

### ii マナウス税恩典利益の享受の有無と比較可能性について

「残余利益分割法の適用上、比較対象法人の事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利益指標に基づいて基本的利益の算定をする場合においては、比較対象法人が事業活動を行う市場と検証対象法人が事業活動を行う市場とが類似するものであること（市場の類似性）を必要とするところ、一般に、政府の規制や介入は、それが行われている市場における棚卸資産の価格や法人の利益に影響を及ぼし得る性質を有し、それが行われている市場の条件を構成するといえることができるから、検証対象法人が市場において事業活動を行うに当たりその利益に政府の規制や介入の影響を受けている法人を比較対象法人として選定するものでなければ、比較対象法人が事業活動を行う市場と検証対象法人が事業活動を行う市場とが類似するものであるといえることはできず、当該比較対象法人は検討対象法人との比較可能性を有するものではないこととなると解される……。なお、同一の国内であっても、政府の規制や介入がある特定の地域における棚卸資産の価格やある特定の地域で事業活動を行う法人の利益にのみ影響を及ぼす場合には、当該特定の地域とその他の地域とでは市場の条件が異なることとなるのであって、当該特定の地域とその他の地域はそれぞれ別個の市場であると解するのが相当である。」

### (3) 控訴審における補充的主張・予備的主張について

「控訴人は、当初は、本件各更正等において、ブラジル側比較対象企業がマナウス税恩典利益を享受していないことについて、差異調整を行う必要はないと主張していたものである。これに対し、当審における控訴人の予備的主張1は、この差異調整を行うというものである。しかし、『本件国外関連取引の対価が独立企業間価格に満たないこと』という同一の

課税要件事実に属し、ブラジル側比較対象企業の基本的利益の算定に直接関連するものであるとしても、マナウス税恩典が差異調整を要しないものであるとする場合と、差異調整を行うとする場合とでは、主張立証の対象となる事実が相当程度異なることになるのであるから、納税者としては、新たな攻撃防御を尽くすことを強いられ、かつ、その負担は軽くないというべきである。また、予備的主張2についても、被控訴人に物流コスト等や人件費較差について新たな攻撃防御を強いることになる。したがって、理由付記を求めている法の趣旨に照らすと、予備的主張1及び2は、いずれも違法な理由な差し替えに該当し許されないと解すべきである。」

### 3. 評 釈

結論及び理由づけともに判旨に賛成。

#### (1) 本件事案の争点について

本件事案は、移転価格税制における残余利益分割法の適用について、初めて裁判所による判断がされた事例である(注2)。本判決は、今後、実務上において先例として参考になるものと考えられる。すなわち、残余利益分割法を適用する場合における判断基準として参考になると考えられる。

本件事案は、原告であるX社が、その間接子会社である外国法人のA社及びその子会社との間で取引を行い、その取引により支払を受けた対価の額を収益の額に算入して法人税の確定申告を行ったところ、課税庁は、X社が支払を受けた対価の額が利益分割法により算定した独立企業間価格に満たないとして、移転価格税制を適用し、本件各更正等をしたものである。X社は、これを不服として、訴えを提起し、原審の東京地裁判決では、原告が本件国外関連取引により支払を受けた対価の額が独立企業間価格に満たないものであることにつき立証があったとは認められないなどとして、移転価格税制の課税を行うことはできないと判示し、原告の請求を認容した。これに対し課税庁は、この原判決を不服として、その取消しを求めて控訴したのである。

本件事案の論点は、①独立企業間価格の算定方法の選択の適否、②独立企業間価格の算定単位の設定の適否、③基本的利益の算定の適否、であると考えられるので、この論点を検討することとする。

#### (2) 独立企業間価格の算定方法の選択の適否について

独立企業間価格の算定方法の選択の適否について争われた点は、本件の独立企業間価格の算定方法に利益分割法を適用することが妥当か否かである。そして、利益分割法は、基本三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のであるが、基本三法を用いることができないことについての主張立証責任は、課税庁側にあるのか納税者側にあるのかという点が問題となる。

この点について、裁判所は、基本三法の適用可能性の主張立証責任につき、課税庁側に主張立証責任があると解し、課税庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず基本三法を用

いることができなかつた旨を主張立証した場合には、基本三法を用いることができないことが事実上推定されると説示している。そして、その場合は、納税者側において、この推定を覆すに足りる主張立証をする必要があるという判断をしている。また、本件国外関連取引を一の取引とみて基本三法を適用して独立企業間価格を算定することができるか否かについては、調査担当者は、合理的な調査を尽くしたが、本件国外関連取引を一の取引とみても、個別の取引とみても、比較可能な比較対象取引を把握することができないときには、独立企業間価格の算定について基本三法を用いることができなかつたと認めることができることになる。すなわち、基本三法を用いることができないことが事実上推定され、また、この推定を覆すに足りる事情を認めることができないので、基本三法を用いることができず、基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法を用いることができるというべきであると判示している。

この基本三法の適用可能性の主張立証責任については、本件判決以前にも、同様の判断がされている事案がある。そして、この事案においても、基本三法を用いることができないことの立証責任は課税庁側にあると判断され、課税庁が基本三法を用いることができない旨の主張をした場合においては、納税者は、その主張を覆す主張立証が必要であると判示している(注3)。

本件事案における基本三法の適用可能性の主張立証責任に関する裁判所の判断は、先行事例と同一の解釈により判断されており妥当であると考えられる。もっとも、基本三法の適用について争われた点については、平成23年度に税制改正が行われている。その内容は、改正前までは、基本三法を用いることができない場合にのみ用いることとされていた「基本三法に準ずる方法と同等の方法」が、改正後は、基本三法を優先するのではなく、すべての算定方法の中から「最も適切な方法」を選択する最適方法ルールが導入され(注4)、基本三法を用いることができないことの立証責任について争われた点は、現行の規定では問題とならないところである。しかし、最適方法ルールが導入されたことにより、最も適切な方法の選定をどのように行うのかという新たな問題が生じると考えられる。そして、この最も適切な方法の選定方法について、事務運営要領3-1では、「措置法通達66の4(3)-3に掲げる諸要素等に基づいて国外関連取引の内容等を的確に把握し、措置法通達66の4(2)-1の(1)から(4)までに掲げる点等を勘案して当該国外関連取引に係る比較対象取引の有無等を検討することに留意する」とされている。すなわち、最も適切な方法の選定方法は、それぞれの算定方法の長所及び短所や国外関連取引と非関連者取引との類似性の程度等の事情を個別に勘案し選定することとされているのである(注5)。これに対して、納税者は、独立企業間価格の算定方法のうち、どの方法が最も適切な方法であるかを分析・検討する必要がある。しかし、どのような分析・検討を行えばよいかという具体的な基準が定められていないという問題がある。現在、納税者が独立企業間価格の妥当性を検討する場合において、その参考とすべき比較対象データとして利用できる公開情報は限定されている。そのため、たとえば、課税庁のみが有する事前確認制度(注6)の事例や相互協議(注7)の事例など、独立企業間価格の

算定方法等のデータを公開することが必要であると思われる。その結果、納税者は、公開された多くの情報から独立企業間価格の分析・検討を行うことが可能となり、最も適切な方法を選定することができると考えられる。また、最も適切な方法であることの主張立証責任は、課税庁側にあるのか納税者側にあるのかという問題もある。この点については、これまでの基本三法の適用可能性の主張立証責任の裁判で判断されているように、最も適切な方法であることの主張立証責任についても課税庁側にあると考えられる。そして、課税庁は、最適方法ルールが導入される前は、基本三法が適用できないことを主張立証すればよかったのであるが、最適方法ルールが導入されたことにより、納税者が算定した方法よりも、課税庁が算定した方法が最も適切な方法であるという主張立証を行う必要があると考えられる(注 8)。

### (3) 独立企業間価格の算定単位の設定の適否について

独立企業間価格の算定単位の設定の適否について争われている点は、国外関連取引が複数の取引から成る場合の独立企業間価格を、それぞれの取引ごとに算定を行うのか、または、一括して独立企業間価格の算定を行うのかという問題である。

この独立企業間価格の算定単位については、現行の租税特別措置法通達 66 の 4(4) - 1 では、「独立企業間価格の算定は、原則として、個別の取引ごとに行うのであるが、例えば、次に掲げる場合には、これらの取引を一の取引として独立企業間価格を算定することができる」とされており、どのような場合に、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うのかという事例が挙げられている。具体的には、「国外関連取引について、同一の製品グループに属する取引、同一の事業セグメントに属する取引等を考慮して価格設定が行われており、独立企業間価格についてもこれらの単位で算定することが合理的であると認められる場合」と「国外関連取引について、生産用部品の販売取引と当該生産用部品に係る製造ノウハウの使用許諾取引等が一体として行われており、独立企業間価格についても一体として算定することが合理的であると認められる場合」である。

この算定単位の問題点について裁判所は、基本三法の適用可能性の有無の判断にあたり、国外関連取引をどのような単位でみるかという点であり、その判断基準は、措置法通達 66 の 4(3) - 1 が掲げるように(注 9)、複数の取引の販売価格の設定が、各取引ごとに独立して行われるのではなく、それぞれの取引の関連性を考慮して行われるような場合や、複数の取引が、その目的・取引内容等からみて、一体として行われているような場合には、一の取引として独立企業間価格の算定を行うことが相当である。このことは取引の当事者が複数の国外関連者に跨っている場合においても異なるものではないので、本件国外関連取引については、一の取引とみて独立企業間価格を算定するのが相当であると判示している。つまり、複数の取引を一の取引として独立企業間価格を算定することができるか否かの判断基準は、原則として、現行の租税特別措置法通達 66 の 4(4) - 1 に掲げられている内容により、その事案ごとに個別に判断されることになる。この算定単位の判断については、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う場合において、取引の当事者が複数の国外関連者に跨っている場合においても異なるものではないという考え方を示している点が注目に

値する(注10)。わが国企業の国際化が進む中、今日の多国籍企業の取引では、複数の国外関連者に跨る場合も多くなっていると思われるので(注11)、この新たな算定単位の判断基準の提示は、従来の基準から踏み込んだものであり、妥当であると考えられる。

#### (4)基本的利益の算定の適否について

基本的利益の算定の適否について争われている点は、比較可能性を欠くブラジル側比較対象企業を選定する等してブラジル側基本的利益の算定をしたことの適否についてである。

この比較対象取引の選定にあたっては、事業内容等の諸般の事情を考慮する必要がある。具体的には、①棚卸資産の種類、役務の内容等、②売手又は買手の果たす機能、③契約条件、④市場の状況、⑤売手又は買手の事業戦略、等を考慮して類似性を勘案することとされている(租税特別措置法関係通達66の4(3)-3)。そして、これまでの裁判例においても、この通達の規定に基づいて比較可能性の判断がされてきている(注12)。

本件事案では、課税庁が比較対象として選定したのは、マナウス税恩典利益の享受を受けていない地域の法人であり、経済環境が異なるので比較対象とすることに合理性はないように思われる(注13)。そのため、マナウス税恩典利益の享受を受けている地域の法人と受けていない地域の法人を比較するためには一定の差異調整が必要であり、そのままでは比較の対象とならないと考えられる。

課税庁は、原審において、マナウス税恩典利益の享受の有無は比較対象法人の比較可能性に重大な影響を及ぼす差異ではないと主張していた。しかし裁判所は、検証対象法人がマナウスフリーゾーンで事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受している場合には、検証対象法人と同様にマナウス税恩典利益を享受している法人を比較対象法人として選定するのでなければ、比較対象法人と検証対象法人の事業活動を行う市場は類似するものということとはできず、比較可能性を有するものではないと判断している。そして、マナウス税恩典利益の享受が営業利益に大きな影響を及ぼしたことは客観的に明らかであり、課税庁が比較対象法人を選定するために用いる除外基準の中に「マナウスフリーゾーン外で事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受していない企業であること」という基準はなく、選定された比較対象企業は、いずれも、マナウスフリーゾーン外で事業活動を行い、マナウス税恩典利益を享受していない企業であり、比較対象企業と事業活動を行う市場とが類似するものであるということとはできず、比較可能性を有するものではないと解している点も注目になる。この判断基準については、比較対象法人の範囲を広げることのないように注意を促す意味があると思われ、また、比較可能性の判断を厳格に行ったものであり、妥当であると考えられる。

なお、課税庁は、控訴審において、ブラジル側比較対象企業がマナウス税恩典利益を享受していないことについて、差異調整を行う必要はあるとする予備的主張を追加したが、東京高裁は、マナウス税恩典が差異調整を要しないものであるとする場合と、差異調整を行うとする場合とでは、主張立証の対象となる事実が相当程度異なることになり、納税者としては、新たな攻撃防御を尽くすことを強いられるなどとして、予備的主張は、違法な理由な差し替



えに該当し許されないと解すべきであると判断し、課税庁の主張は排斥されている。

(5)おわりに

本件事案は、移転価格税制における独立企業間価格に関する先例的事例であるように思われ、三つの論点について検討を行った。その結果、裁判所の判断は妥当であると考えられる。

本件事案の論点の中で特に重要な論点は、基本的利益の算定の適否で判断がされている残余利益分割法を適用する場合における比較対象取引の選定方法についてであると考えられる。

この点につき、裁判所は、比較対象法人の基本的利益の算定をする場合においては、比較対象法人が事業活動を行う市場と検証対象法人が事業活動を行う市場とが類似するものであることを必要とすると判断している。すなわち、比較対象取引の選定にあたっては、比較対象法人の市場の類似性が必要であるということである。そして、比較対象法人が、同一の国内の場合であっても、政府の規制や介入が、特定の地域における棚卸資産の価格や特定の地域で事業活動を行う法人の利益にのみ影響を及ぼす場合には、当該特定の地域とその他の地域とでは市場の条件が異なることとなり、当該特定の地域とその他の地域はそれぞれ別個の市場であると解するのが相当であると判示している。このように、残余利益分割法を適用する場合には、比較対象法人の類似性が重要であり、マナウス税恩典利益を享受しているという市場の特殊性が最大限の考慮対象となることが本判決により明らかにされたと考えられる(注14)。そして、この判断については、今後の独立企業間価格算定の比較対象法人を選定するために用いる基準に一定の判断基準が示されたように思われ、今後の実務上参考になると考えられる。

(脚注)

---

(注1) 東京地判平成26年8月28日(TAINS Z888-1886)。評釈として、本田光宏「判批」月刊税務事例47巻4号(2015年)19頁、水野忠恒「判批」月刊国際税務35巻3号(2015年)43頁、渡辺充「判批」ジュリスト1476号(2015年)8頁、吉村政穂「判批」税務弘報62巻13号(2014年)60頁、等がある。

(注2) 本田・前掲注(1)19頁参照。

(注3) 高松高判平成18年10月13日訟月54巻4号875頁、東京高判平成20年10月30日税資258号順号11061。

(注4) 措置法66条の4第2項では、「前項に規定する独立企業間価格とは、国外関連取引が次の各号に掲げる取引のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める方法のうち、当該国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、当該国外関連取引が独立の事業者の間で通常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の最も適切な方法により算定した金額をいう」と規定されている。この改正前においては、基本三法に準ずる方法、その他政令で定める方法については、基本三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ものとされていた。

(注5) 米国では、1994年に最適方法ルールが導入され、入手可能な資料の完全性と正確性・比較可能性の程度・必要な調整の範囲を考慮して最も適切な方法を検討することとされている（本庄資『国際的脱税・租税回避防止策』（大蔵財務協会，2004）609頁参照）。

(注6) 事前確認制度とは、移転価格事務運営要領1-1(35)に定められており、納税者が、独立企業間価格の算定方法等について、事前に課税庁に確認することにより、移転価格課税が行われることを回避するための制度である（曾田隆之「移転価格税制に関する考察」帝京大学大学院経済学年誌12号（2004年）102頁，藤井昭顕「移転価格税制について」広島経済大学経済研究論集24巻3号（2001年）54頁参照）。

(注7) 相互協議とは、OECDモデル租税条約25条に規定されており、移転価格課税により国際的な二重課税が生じた場合において、納税者が申し立てを行うことにより、外国税務当局との相互協議を実施して問題の解決を図るための制度である（川田剛・徳永匡子『OECDモデル租税条約コメンタリー逐次解説』（税務研究会，2008年）442頁，国税庁HP「[https://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2014/sogo\\_kyogi/index.htm](https://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2014/sogo_kyogi/index.htm)」〔最終確認日：2015年4月21日〕参照）。

(注8) この点については、「課税当局が原価基準法に基づき独立企業間価格を算定して更正処分をした場合に、納税者が同程度の比較可能性を有する独立企業間価格を主張立証した場合には、課税当局が選定した原価基準法が『最も適切な方法』であるか否かが真偽不明の状態となり、その主張立証責任を負う課税当局は、さらに選定した算定方法がより適切であることを主張立証しない限り、敗訴することになる」という見解がある（太田洋＝北村導人「独立企業間価格の幅（レンジ）の明確化」税務弘報60巻1号（2012）42~43頁）。

(注9) 平成23年度の改正により、現在は措置法通達66の4(4)-1。

(注10) 同旨、本田・前掲注(1)22頁参照。

(注11) 製造業においては、海外生産比率・海外投資比率が年々増加してきている（経済産業省「第44回海外事業活動基本調査（2014年7月調査）概要」（2015年）<[http://www.meti.go.jp/statistics/tyo/kaigaizi/result/result\\_44/pdf/h2c44-1.pdf](http://www.meti.go.jp/statistics/tyo/kaigaizi/result/result_44/pdf/h2c44-1.pdf)>〔最終確認日：2016年2月18日〕参照）。

(注12) 高松高判平成18年10月13日訟月54巻4号875頁，東京高判平成20年10月30日税資258号順号11061，東京高判平成25年3月14日税資263号順号12166。

(注13) 同旨、水野・前掲注(1)58頁参照。

(注14) 渡辺・前掲注(1)9頁参照。