



# 移転価格税制におけるアームズ・レングス原則の司法的限界 ～米・仏・豪の司法判断を主な素材として～

泉, 裕章

---

(Degree)

博士 (法学)

(Date of Degree)

2019-03-25

(Date of Publication)

2020-03-01

(Resource Type)

doctoral thesis

(Report Number)

甲第7396号

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/D1007396>

※ 当コンテンツは神戸大学の学術成果です。無断複製・不正使用等を禁じます。著作権法で認められている範囲内で、適切にご利用ください。



学位請求論文審査報告要旨

論文内容の要旨

博士学位論文

内容の要旨および審査結果の要旨

氏 名 景 裕 肇

学位の種類 博士 (法学)

学位授与の要件 神戸大学学位規程第 5 条第 1 項該当

学位論文の題目 移転価格税制におけるアームズ・レングス原則の  
司法的限界——米・仏・豪の司法判断を主な素材として——

審 査 委 員 主 査 教 授 中川丈久  
教 授 角松生史  
教 授 淵 圭吾

本論文は、少なくとも OECD 主要加盟国間において移転価格税制の枠組み自体は概ね同様と考えられるにもかかわらず、各国における司法判断の違いが生じているという事実を、アメリカ、フランス、オーストラリア、そして日本における判決例を比較することにより明らかにしたものである。

移転価格税制とは、親子会社・兄弟会社等の「関連会社間」で、「独立当事者間」の正常な市場価格（独立企業間価格）と乖離した価格ないし対価で資産の譲渡、役務の提供等の取引が行われた場合に、独立当事者間の正常な価格ないし対価で取引が行われたものとみなして所得を計算しなおし、課税する制度である。日本における移転価格税制は、1986 年、国際取引に限って導入された（租税特別措置法）。

論述にあたり、著者は、アメリカ、フランス、オーストラリアの各司法判断の違いが見られる背景について、各国における移転価格税制の発展の歴史が関係しているのではないかと仮説をたて、上記 3 か国における移転価格税制の発展の歴史を 3 つに区分する。すなわち、①移転価格税制のあり方について各国がそれぞれ独歩していたと考えられる 1972 年まで、②移転価格税制のあり方について OECD を中心とする国際協調の動きが始まったものの、各国がそれぞれのあり方を模索し続けたと考えられる 1972 年から 2000 年まで、③国際協調の成果が現れてきたのか、移転価格税制のあり方について各国の接近が見られ出した 2000 年以降の 3 つである。

また、著者は、法令（法律及び委任立法）がどの程度、算定方法（棚卸資産の販売又は購入の取引の場合は、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法などが主要な算定方法である）を規定しているか、それとも、通達や運用要領などの内部基準に記されているにとどまるかも、結論を左右するファクターではないかという仮説も立てている。

そこから、次のような結論を得た。

アメリカの移転価格訴訟における司法判断は、4 か国（日本を含む）の中では、納税者から見ても厳しい立ち位置にある。すなわち、アメリカは、移転価格の判定方法について、絶えず法令（通達等の内部基準ではなく、厳密に法令のこと）の制定・改廃を実行することによって利益移転を捕捉しようとしてきたが、司法判断の面でも、課税庁にとって一部勝訴にとどまるとは言え、裁判所が合理的裁量を行使して、利益移転額を認定してしまうという判断構造が見られている。

そして、この構造が利益移転捕捉の確実性を高めている。裁判所のこうした裁量権行使は、納税者にとって不利なようにも思われるが、理論的には利益移転が存在する以上、これが確実に捕捉されることについては正当性が認められる。

フランスの移転価格訴訟における司法判断は、4 か国（日本を含む）の中では、納税者から見ても穏健な立ち位置にある。すなわち、「経営上の異常な行為」の法理が判例上登場し、これが柔軟に用いられている点に、同国の司法判断のとりわけ大きな特徴が見られる。

機械的な判定方法を目指す移転価格税制（アメリカはそのように運用する）とは異なり、「経営上の異常な行為」は、そのような取引をした趣旨等を考慮しようとするものである。そのため、司法判断は、一般に納税者に有利に働く傾向がある。

アメリカや日本において、合理的な経営判断といった視点を考慮する立場は必ずしも支

配的でないため、このフランスの方法は極めて特徴的である。他方、移転価格事務運営要領という内部基準が実在する等の事情に鑑みると、フランスと日本との間には一定の親和性が認められる。

オーストラリアの移転価格訴訟における司法判断(ただし、近時における、OECD 移転価格ガイドラインを法律の中に直接取り込んだ法改正の前)は、上のようなアメリカとフランスの立ち位置に対して、その中間に位置している。オーストラリアは、「基本となる法律規定があり、これをガイダンス(通達)やOECD 移転価格ガイドラインが補足する」という制度構造を持っているところ(この意味では、日本と類似している)、同国の司法判断の特徴は、あくまでも法律規定の文言解釈が終始一貫しているという点に見られる。その結果として、課税庁は移転価格訴訟において敗北しているものの、こうした特徴は、その後の法改正という動きにつながっている。また、オーストラリアの実際の移転価格訴訟では、フランスの「経営上の異常な行為」の法理を想起させるような判示が垣間見られ、こうした点も、アメリカとフランスの中間的立ち位置という前述の評価につながる。なお、オーストラリアの現在の方向性は、近時における、OECD 移転価格ガイドラインを法律の中に直接取り込んだ法改正である。

これらの国々に対して、日本の移転価格訴訟における司法判断は、オーストラリア同様、アメリカとフランスの中間的立ち位置にあるものと考えられるが、オーストラリアとの関係では、納税者から見て相対的に厳しい立ち位置(すなわち、オーストラリアの立ち位置よりも少しアメリカ寄り)にあると言える。なぜなら、上で述べたオーストラリアの特徴(法律規定の文言解釈が終始一貫している点、フランスの「経営上の異常な行為」の法理を想起させるような判示が垣間見られる点)は、概して納税者に有利に働いていると考えられるところ、こうした特徴は日本よりも明瞭に示されているからである。

#### 論文審査の結果の要旨

本論文の最大の貢献は、各国の移転価格税制の「司法的運用」に目を向け、なかでも、フランスの特徴である「経営上の異常な行為」法理がどのように登場し、どのように移転価格税制の運用に影響を与えているかを説明し、これが他国(アメリカやオーストラリア、そして日本)と異なっていることを、歴史的視点をもって示した点である。

フランスでは、裁判所が「経営上の異常な行為」の法理を判例上発展させることにより、租税回避の否認の法理のごとき運用をしている。この法理の存在は、以前から日本でも学説上、簡単にはあれ指摘されてきたところであったが、本論文は、アメリカ、オーストラリアとの比較法、とりわけ歴史的な時間軸を使って比較しながら、その法理が、どのように司法判断に影響してきたかを明快にしたことに、重要な特徴がある。とりわけ、OECD の移転価格ガイドラインを、各国が法令や内部基準で採用している時期においてもなお、フランスは独自の判断方法を採用していることが注目される。

このほか、各国の司法判断の異同を、法令の状況にも着目して説明することが可能ではないかという、興味深い仮説も提示している。すなわち、移転価格税制で課税庁が用いるべき判定方法について、法令で明示せず、通達や通知などの内部基準に落とそうとする傾向が強い国と、法令を改正してできるだけ細かく書き込もうとする国(著者のいう「法

令対応)とを対比し、後者の国(アメリカ)では、司法判断も積極的なものとなり、裁量で必要な判断を済ませる傾向が強くなると指摘する。

わが国における移転価格税制の研究は、圧倒的にアメリカの制度の研究が中心であり、フランスの研究は、それは比べると、かなり少ない。本論文は、こうした学説上の研究上の欠落を一定程度埋め、かつまた、「司法的判断」の違いという点から統一的な叙述をすることに成功している。

ひろん、著者自身の出した課題に、まだ十分に答えられていない部分はある。著者も認めるとおり、「なぜ」このような司法判断の違いが出てきたのかの説明が、本論文ではまだ形成途上である。「なぜ」の疑問について、論文の末尾で著者は、次のような推測をつけている。

ひとつは、移転価格税制の趣旨・目的については、アメリカは、関連者間取引と非関連者間取引との間で納税者を等しく扱うというタックス・パリティ(平等原則)がなにより重要であるのに対し、他の3か国は、自国の税収減少を防止し、国外への所得移転の防止を重視するという違いがあるためではないかという観点からのアプローチである。

後者のアプローチをとる国では、実質判断として、税収が減るといふほどの影響があるのか、また、本来減るべきではない税収なのかといったさらに大きな問題に影響される可能性があり、結果として、裁判所が積極的な判断をしづらという傾向が生まれるかもしれないという推測である。

もうひとつは、移転価格税制の適用範囲について、アメリカだけは、国際取引だけでなく国内取引にも適用するが、他の3か国は国際取引にのみ適用するという違いがあることに、説明を求めることができないかというアプローチである。

どちらのアプローチも、直ちに納得的な説明要因を提示しているとは必ずしもいうことができない。しかしながら、この問いは、相当に大きな比較法的課題であり、そのことをもって、本論文の価値を下げるものではない。本論文の価値は、移転価格税制における司法判断の違い——それもかなり本質的な違い——が、OECD による国際強調が機能し始めたと考えられる時代においてもなお、存在するという事実を発見したことである。

この事実は、さらに他の研究シーズを生み出すものでもある。たとえば、OECD 等による各国の法制統一(調和)化への動きがうまく働く要因と、働かない要因を探り当てるといふ別の研究のタネも提供しているといえ、その観点からも、貴重な研究成果である。

以上の理由により、審査委員は、本論文の著者である泉裕章氏が博士(法学)の学位を授与されるのに十分な資格を有するものと判定する。

平成31年 2月27日

審査委員 主査 教授 中川丈久

教授 角松生史

教授 淵 圭吾