

2 今治造船事件高松高裁判決

太 田 洋
北 村 導 人

I はじめに

本節は、移転価格税制に基づく更正処分の適否が問題となった裁判例の中で最初の高裁判決となった、今治造船株式会社（以下「納税者」という）が移転価格税制に関する法人税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分（以下「本件課税処分」という）の取消しを求めた法人税更正処分等取消請求事件（以下「本件」という）の高松高判平成18年10月13日¹⁾（以下「本判決」という）について検討するものである。

本判決は、松山地判平成16年4月14日²⁾（以下「原審判決」という）と同様

1) 訟月54巻4号875頁。本判決の評釈としては、例えば、居波邦泰「移転価格事案の訴訟に係る対処等の検討—米国の判例等を踏まえて—」税務大学校論叢54号（2007年）220～228頁、北村導人「移転価格税制に関する裁判例の分析と実務上の留意点〔上〕」税務事例40巻11号（2008年）34頁以下等が存する。この他、本判決の分析を行っている文献等としては、川端康之「移転価格税制の展開」租税法研究36号（2008年）71～86頁、岡直樹「移転価格税制における情報義務と独立企業間価格の証明方法に関する考察—納税者・課税庁双方の利益を目指して—」税務大学校論叢59号（2008年）627、633、634頁等がある。

2) 訟月51巻9号2395頁。原審判決の評釈としては、例えば、今村隆「移転価格税制における独立企業間価格の立証—最近の裁判例を素材にして—」租税研究715号（2009年）250～253頁、今村隆「移転価格税制の適用範囲と独立企業間価格の算定方法」ジュリスト1289号（2005年）236頁以下、藤枝純「国際取引にかかわる租税判例、裁判例の分析第17回 船舶建造請負取引と移転価格税制の適用」国際商事法務32巻10号（2004年）1401頁以下、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—」（大蔵財務協会，2007年）435～450頁、品川芳宣「移転価格税制における独立企業間価格の算定」T&A Master No.104（2005年）24頁、居波・前掲論文（注1）220～228頁以下等が存する。この他、原審判決の分析を行っている文献等としては、赤松晃「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2版〕」（税務研究会出版局，2009年）330～332頁、岡・前掲論文（注1）655頁等がある。

に、納税者敗訴としたものであるが、本件で争点とされた、独立価格比準法（CUP法）における「同種の棚卸資産」及び「同様の状況」の意義、比較対象取引の選定方法、差異調整の対象範囲及び独立企業間価格の「幅」などに関する判示は、今後の移転価格税制に関する実務において参考になるものと思われる。

II 事案の概要と本判決の要旨

1 事案の概要

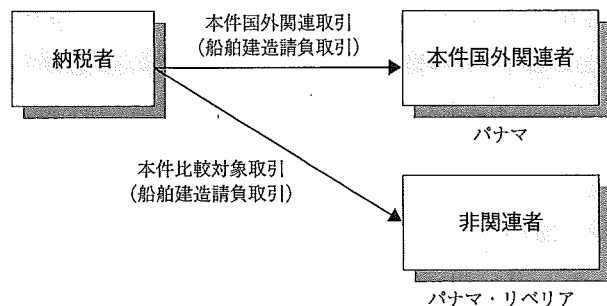
本件の事案は、船舶の製造及び修繕を業とする納税者が、パナマ共和国（以下「パナマ」という）に所在する納税者の国外関連者（以下「本件国外関連者」という）との間で行った、複数の船舶建造請負取引（以下「本件国外関連取引」という）における船価が、納税者³⁾と非関連者⁴⁾との間の船舶建造請負取引（以下「本件比較対象取引」という）に基づいて算定された独立企業間価格に満たないとして、移転価格税制を適用して本件課税処分がなされ、これに対して、納税者がその取消しを求めたものである。

本件国外関連取引は、納税者がパナマに設立した本件国外関連者との間で平成元年5月24日から平成5年6月15日にかけて締結した5件の船舶建造請負契約に基づき、それぞれ一隻ずつ船舶建造請負の発注を受け、平成3年9月17日から平成6年1月26日にかけて、それぞれ完成した船舶を本件国外関連者に引き渡すという取引であった。なお、当該5件の本件国外関連取引の一つであったS-486取引に関する課税処分については、差異の調整の結果、船価が独立企業間価格を上回るとされたため、国税不服審判所はこれを取り消す裁判⁵⁾を出した。

本件の主な特徴として、①本件国外関連者の所在国が我が国と租税条約を締結していないパナマであり、納税者が相互協議を利用できない事案であったこ

3) 「非関連者」とは、納税者の国外関連者（租特法66条の4に定義する「国外関連者」）以外の者をいう。なお、以下、租特法及び租特法施行令の各条文番号は、特段の記載なき限り、全て平成22年度税制改正後・平成23年度税制改正前のものである。

4) 国税不服審判所平成11・7・5裁決〔裁決事例集未登載〕。



と、②本件国外関連取引は船舶建造請負取引であり、目的物件の個別性が強い取引が対象であったこと、③課税庁が、基本3法の一つである独立価格比準法(内部取引価格比準法⁵⁾)を用いていることが挙げられる。

本件については、原審判決及び本判決はいずれも納税者の請求を棄却したが、最高裁も、最決平成19年4月10日⁶⁾をもって納税者による上告及び上告受理の申立てにつきそれぞれ上告棄却及び上告不受理の決定を行い、課税庁勝訴・納税者敗訴が確定している。

2 本判決の要旨

(1) 本件国外関連取引に独立価格比準法を採用することの適否

本判決は、本件国外関連取引に独立価格比準法を採用することの適否について、以下のとおり判示している⁷⁾。

5) 例えば、日本の親会社が海外の子会社に棚卸資産を販売した取引(国外関連取引)の価格が妥当か否かを問題とする場合に、親会社が非関連者に販売した取引価格を採用するのが「内部取引価格比準法」であり、非関連者間の取引価格を採用するのが「外部取引価格比準法」である(武田昌輔編『DHC コメントール法人税法』(第一法規、加除式)4974頁)。

6) 最決平成19・4・10 LEX/DB25463328。

7) 原審判決は、本争点に入る前に、納税者側から主張された、①本件国外関連取引は個別的色彩が強い取引であり、そもそも「比較可能性」が前提となる「独立企業間価格」を観念することができないこと、②移転価格税制は、対価に経済的合理性がない場合に、その対価と独立企業間価格との差額について課税権を行使するものであるところ、本件国外関連取引の船価決定は極めて高度な経済的合理性があること、③相手国が無税国であるパナマであり、相手国から独立企業間価格の妥当性について検証される余地がないことを理由として、移転価格税制の適用がない、との主張をいずれも排斥している。主張①について

(a) 独立価格比準法を採用したことの相当性

本判決は、まず、棚卸資産の売買取引に関する独立企業間価格の算定方法について、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法及びその他の方法のいずれの方法を採るべきかについては、何らの規定がなく、課税庁の判断に委ねられていることを示している。そして、本件国外関連取引が個別性の強いものであったとしても、国際的な船舶請負建造取引には取引相場が存在しており、一定の価格水準なるものを観念することができることから、本件国外関連取引に係る船価を他の取引と比較することによって独立企業間価格を算定することが一般的に不合理であるということとはできないとした。

その上で、独立価格比準法は理論的には最も適切かつ容易な方法であって、基本的に他の方法よりも優れているものと理解されており、そのうち納税者と非関連者との取引を比較対象とする内部取引価格比準法は、第三者間の取引を比較対象とする外部取引価格比準法に比べて調整項目が少なく、調整自体も容易であることから他の方法よりも優れているものと理解されているとし、「なお、控訴人〔筆者ら注：納税者〕から、独立企業間価格を算定するにつき、独立価格比準法を用いるよりも、上記の他の方法によることがより適切であり、優れているとの主張、立証もされていない」と付言した上で、課税庁が本件の独立企業間価格を算定するに当たって独立価格比準法を採用したことは相当と認めることができると判示した。

(b) 比較対象取引の存在並びに「同種の棚卸資産」及び「同様の状況の下で」の意義

納税者は、船舶建造請負取引の個別性が強いことから、比較対象となるべき取引を想定できず、非関連者船と国外関連者船⁸⁾の各建造原価、販管費を含む

は、「比較可能性」の問題は、租特法66条の4第2項の独立企業間価格算定の過程において問題となるものであり、同条第1項の要件に「比較可能性」の要件を加えて限定解釈をしなければならない根拠はないこと、主張②については、移転価格税制は、企業グループ内における所得の移転を把握し、適正な課税を実現することを目的としたものであり、当該取引における価格設定の目的・理由などについては問わないこと、主張③については、租特法66条の4に無税国の国外関連者との取引についてその適用を排除するとの規定はないことを理由として、いずれの納税者の主張も排斥している。なお、控訴審では、納税者側から同様の主張がなされていないため、争点となっていない。

8) 原審判決及び本判決中、特段定義されていないが、「非関連者船」とは、納税者と非関

総原価の多寡には著しい相違があることを捨象して独立価格比準法により比較対象船の船価を独立企業間価格とするのは不当であると主張した。当該主張につき、本判決は、独立価格比準法を用いて独立企業間価格を算定する場合の「比較対象となるべき取引」とは、国外関連取引と(a)「同種の棚卸資産」の取引であり、かつ(b)取引段階、取引数量その他が「同様の状況の下で」された取引であるところ、「同種の棚卸資産」の取引と認められるためには、「資産の性状・構造・機能等の面で、物理的・化学的な相当程度の類似性が必要となり(ただし、多少の差異があっても、価格に影響を及ぼす程度のものでなければこれを同種の取引であると判断し、合理的な方法によってその差異を調整することが可能であれば同種の資産とする。)」⁹⁾、また、「同様の状況の下で」された取引と認められるためには、「取引の段階、数量、時期、引渡条件、支払条件、取引市場等について類似性が必要」となるものと解されるところ。そして、「同種の棚卸資産か否か」の判断において、総原価の多寡など各取引相手方毎に変動する要素を考慮することは本来予定されていないとして、納税者の主張を排斥している。

(2) 独立企業間価格算定における差異調整の対象範囲

独立価格比準法に基づく独立企業間価格には、「当該同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他に差異のある状況の下で売買した取引がある場合において、その差異により生じる対価の額の差を調整できるときは、その調整」を行った後の対価の額が含まれるとされている⁹⁾。

納税者は、この調整項目には「価格に影響を及ぼす可能性のあるものがすべて含まれるべき」¹⁰⁾〔傍点筆者ら〕であり、課税庁が本件課税処分をする際に考慮した項目(決済条件、建造延期、追加発注、契約月日、追加装備等に起因するもの)のほか、①空き船台で国外関連者船を建造することにより船台の完全操業を実現するという納税者独自の事業戦略に起因するもの、②空き船台の解消によるコスト低減効果等及び議決権行使や役員を通じた本件国外関連者におけるモニ

⁹⁾ 連者との間で締結される船舶建造請負契約に基づき製造される船舶をいい、「国外関連者船」とは、納税者と国外関連者との間の船舶建造請負契約に基づき製造される船舶をいうものと思われる。

⁹⁾ 租特法 66 条の 4 第 2 項 1 号イ。

タリング・コストの軽減等の投下費用に起因するもの、③国外関連者船の一取引相手当たりの建造数が、非関連者船の一取引相手当たりの建造数よりも多いことによる原価低減という取引数量に起因するもの等が含まれるべきであると主張した。

本判決は、当該差異調整は、選択された非関連者取引(本件比較対象取引)について、比較対象取引としての合理性を確保するために行われるものであるから、調整の対象となる差異には、「対価の額の差」を生じさせ得るものすべてを含むものと解すべきではなく、「対価の額に影響を及ぼすことが客観的に明らかであるものに限られるべき」¹⁰⁾〔傍点筆者ら〕であるとした上で、②投下費用に起因するものについては、「投下費用の節約と取引対価の値引きとの客観的な対応関係は不明といわざるを得ないから、取引対価に影響を与えることが客観的に明らかであるとはいえない」とし、③取引数量に起因するものについても、本件国外関連取引と本件比較対象取引は取引数量の差異があるわけではなく、また、本件各国外関連取引に対応する「具体的に節約された金額や、それが取引対価にどのように反映されたのかについては証拠上明らかでなく、具体的な対応関係は明らかにされていない」として、納税者側の主張をいずれも排斥している(なお、①の事業戦略に起因するものに関する本判決における判示については閲覧制限により確認ができないが、原審判決¹⁰⁾と同旨のように思われる)。

(3) 比較対象取引の選定

本判決は、比較対象取引の選定基準の妥当性について、「一般に、いくつかの価格決定要因が存在する場合に、最も比較可能性の高い取引を選定しようとするならば、それを不適当とする特段の事情がない限り、価格決定要因のうち、最も影響力の大きいものに着目して候補を絞り込んでいく方法が最も合理的であると解される」とし、本件では、船舶には国際的な市場及び取引相場が存在

¹⁰⁾ 原審判決では、「原告のいわゆる『事業戦略』は、国外関連者との関係を利用して、通常の対価とは異なる船価を設定し、国外関連者との間で所得移転を繰り返しているものではない。そして、そのようなことは、移転価格税制がまさしく問題にしている『所得の国外移転』を意味するものというべきである」と判示している。また、原審判決は、OECD 移転価格ガイドライン(後掲〔注 11〕参照)において「事業戦略」も比較可能性の検討要素として挙げられているが、ここでいう「事業戦略」は市場確保、市場拡大戦略などを指し、納税者の事業戦略はここにいう「事業戦略」には該当しないとした。

し、需給関係によって船価が左右されること等から、船価決定に最も影響を与えているのは「市況」であるとして、契約締結日の近接を基本的な選択基準として本件比較対象取引を選定した課税庁の判断は相当と解されると判示した。

(4) 独立企業間価格に「幅」が認められるか

(a) 独立企業間価格に「幅」が認められるか

本件において、納税者は、本件国外関連取引は個性・特異性が強く、仮に独立価格比準法によるとしても、一つの「点」をもって独立企業間価格を定めることは困難であり、独立企業間価格の「幅」の概念を認めるべきである旨主張したが、本判決は、以下の理由により、独立企業間価格の「幅」の概念は採用する必要はないと判示している。

- ① 租税法 66 条の 4 に定める移転価格税制は、法人税法本則の特例として所得の具体的な計算方法を採用するものであるところ、同条第 1 項は、移転価格税制が適用される要件として、「対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は……対価の額が独立企業間価格を超えるとき」と規定し、同条第 4 項は、「対価の額と……独立企業間価格との差額……は、……損金の額に算入しない」と規定し、独立企業間価格が特定の金額でもって算定されることを前提としていること。
- ② 租税法主義の観点から、課税要件等の定めはなるべく一義的で明確でなければならないとされ、課税所得金額を一義的に確定することが要請されており、仮に独立企業間価格が「幅」をもって算定されると、損金不算入額が一義的に定まらず、具体的な税額を確定できないこと。
- ③ 比較対象取引となり得る取引が限定される場合、又は、比較対象取引の候補となり得る取引が複数存在しても、その比較可能性に明らかな差があり、容易に比較対象取引を一つに絞り込むことが可能である場合には、「幅」の概念を用いるまでもなく、最も比較可能性の高い取引を比較対象取引として独立企業間価格を算定すればよいこと。

なお、本判決は、上記判示の過程において、「独立企業間価格」は、あくまで類似の取引との比較可能性があることを前提としているものであって、差異を調整するにしても完全に同一の条件で調整ができるとは限らないから、調整上の誤差という意味での価格の『幅』が出てくることは予想できる。また、独立

企業間価格を算定するに当たり、比較可能性が同等に認められる取引が複数存在するため、比較対象取引を一つに絞り込むことが困難で、あえて一つに絞り込むことがかえって課税の合理性を損ねると判断されるような場合には一定の範囲（価格帯）が形成、認識できることになり、そのような意味での独立企業間価格の『幅』の概念が採用される余地はあると解される」としている。

(b) 独立企業間価格の「幅」と事前確認制度・OECD 移転価格ガイドライン¹¹⁾

事前確認制度においては、独立企業間価格の「幅」の概念が認められているとの納税者の主張に対して、本判決は、「事前確認制度は、課税庁と納税者との間で、納税者が申し出た独立企業間価格の算定方法等の合理性を事前に確認することにより、移転価格課税に関する納税者の予測可能性を確保し、その適正・円滑な執行を図るための制度であって、確認の対象となる法人の将来における国外関連取引から生じる利益を予測するものであると認められるから、事前確認制度の運用においては、所得移転がないと判断できる範囲で確認する場合が多くなることもやむを得ず、むしろ、特定の一点にあらかじめ決定しておくことは合理的でない」のに対して、租税法 66 条の 4 を適用し、過去の年度における課税所得を決定するためには「独立企業間価格」を一点で算定する必要がある、これらは場面を異にするとしている。

また、本判決は、我が国の移転価格税制は、国際的な基本ルールを尊重しつつも、具体的な解釈・運用は国内法である租税法 66 条の 4 の規定に基づいて行われているものであるところ、独立企業間価格の算定方法の解釈・運用に当たっては、〔1〕比較可能性が常に重要なポイントになること、〔2〕より高い比較可能性を有している取引を採用すべきことが指摘されるとし、OECD 移転価格ガイドラインの見解又は「幅」を認める学説上の見解は、比較対象取引が複数存在し、そのいずれか一つに絞り込むことが相当でない場合に限って、「幅」なる概念を認める可能性を示唆ないし支持しているものか、立法論として主張されるものと解すべきであるとした。そして、本件では、比較対象取引を一つに絞り込むことができるのであるから、「幅」を認めるという主張は採

11) OECD（経済協力開発機構）で承認された、“Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”（1995 年 7 月から順次改正）を、以下「OECD 移転価格ガイドライン」という。

用できないとした。

(c) 「法律要件としての独立企業間価格」と「法律効果としての独立企業間価格」
納税者は、「法律効果としての独立企業間価格」には「幅」がないが、「法律要件としての独立企業間価格」には「幅」がある旨主張した。しかし、本判決は、租特法 66 条の 4 第 2 項は「独立企業間価格とは、……により算定した金額をいう」と定めており、「法律効果としての独立企業間価格」と「法律要件としての独立企業間価格」とを区別なく「一律に定義を与えて」おり、「法令中に定義規定が置かれている用語が、これと異なる意味に解釈される余地はなく、同条 1 項の規定で用いられている複数の『独立企業間価格』という文言を、その都度異なる意味に解釈することは許されない」としている。

(d) 統計学的手法に基づく経済分析

納税者は、統計学的手法に基づく経済分析（回帰分析）によって独立企業間価格の「幅」の存在及びその「幅」の適正な範囲の主張・立証をしている。しかしながら、本判決は、当該分析は、比較対象取引につき「同種の棚卸資産の取引であること」、「同様の状況の下でされた取引であること」という租特法 66 条の 4 第 2 項所定の要件を無視し、納税者が過去 23 年間に製造・販売した 2 つの船種の船舶についての実際の船価を、仕様、性能、取引条件等を考慮しないまま分析するものであり、そもそも当該条項の解釈論として失当といわざるを得ないとしている。

(e) 小 括

以上から、本判決は、結論的に、本件の各国外関連取引に係る独立企業間価格に「幅」を認めるべきであるとの主張は、立法論としてはともかく、現行法の解釈としては採用することはできないとした。

(5) 結 論

本判決は、以上を踏まえて、本件課税処分について、これを取り消すべき違法な点は見当たらないとして、納税者の控訴を棄却した。

Ⅲ 検 討

1 独立企業間価格の算定方法の選定

我が国の移転価格税制において、独立企業間価格は、①棚卸資産の販売又は購入と②それ以外の取引の取引類型毎に、①の場合には、基本 3 法（独立価格比準法、再販売価格基準法及び原価基準法）、基本 3 法に準ずる方法及びその他政令で定める方法（取引単位営業利益法、取引単位営業利益法に準ずる方法、寄与度利益分割法、比較利益分割法、残余利益分割法）により、②の場合には、各算定方法と同等の方法により算定されるものとされている。

そして、上記のうち、基本 3 法に準ずる方法及びその他政令で定める方法（各方法と同等の方法）は、基本 3 法（と同等の方法）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とされており¹²⁾、基本 3 法がその他の算定方法に優先して適用されるものとされている（基本 3 法優先の原則）¹³⁾。

本判決では、前記Ⅱ2(1)(a)記載のとおり、独立企業間価格の算定方法の選択について、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法及びその他の方法のいずれの方法を採るべきかについては、「規定がなく、課税庁の判断にゆだねられている」としている。

この点、基本 3 法については、租税法令上、各算定方法間の優劣に関する定めは特段存しないことから、我が国の移転価格税制上、それらのいずれを用いるべきかについて優劣はないものと解するのが妥当である¹⁴⁾。しかしながら、

12) 租特法 66 条の 4 第 2 項 1 号、2 号の柱書括弧内参照。

13) 独立企業間価格の算定方法の種類及び優先関係については、太田洋＝手塚崇史「アドビシステムズ事件東京高裁判決」（本書第 2 章 1154～55 頁）にまとめられている。その他、国税庁が公表している移転価格事務運営要領（事務運営指針）の別冊「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」（以下「参考事例集」という）の事例 1 の参考 2 の図表参照。なお、この「基本 3 法優先の原則」は平成 23 年度税制改正によって廃棄されている。この点の詳細については、太田洋「我が国の移転価格税制の概要」（本書第 1 章 118～9 頁）参照。

14) 岩下正・大蔵省主税局企画官（当時）ほか『昭和 61 年改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1986 年）199 頁、金子宏『租税法（第 16 版）』（弘文堂、2011 年）462 頁。なお、我が国では、米国のように、利益法を含む全ての算定方法に優劣を設けずに最も信頼し得る独立企業間価格算定方法（“the most reliable measure”）を選択しなければならないとす

Hatch, John 347, 350~352, 355
 Higinbotham, Harlow N. 23
 Hirshleifer, Jack 22
 Malkiel, Burton 355
 MAP/APA 17
 Noonan, John T. 315, 316, 320, 322, 325
 Reinhardt, Stephen 325, 327
 Shulman, James S. 23

Sundstrand 事件判決 349, 352
 Veritas 事件判決 308, 341~358
 WACC (weighted average cost of capital)
 335, 354, 355
 Weston, J. Fred 23
 Witte, Ann Dryden 37, 38
 Xilinx 事件判決 308~340, 341~343



移転価格税制のフロンティア
Frontiers of Transfer Pricing

2011年7月15日 初版第1刷発行

編著者	中 太 弘 宮	里 田 中 塚	実 洋 浩 久
発行者	江 草 貞 治		
発行所	有 斐 閣		

郵便番号 101-0051

東京都千代田区神田神保町2-17

電話 (03)3264-1314 (編集)

(03)3265-6811 (営業)

<http://www.yuhikaku.co.jp/>

印刷・萩原印刷株式会社／製本・牧製本印刷株式会社

©2011, M. Nakazato, Y. Ota, A. Hironaka, H. Miyatsuka. Printed in Japan

乱丁・落丁本はお取替えいたします。

★定価はカバーに表示してあります。

ISBN 978-4-641-13096-8

JCOPY 本書の無断複写(コピー)は、著作権法上での例外を除き、禁じられています。複写される場合は、そのつど事前に、(社)出版者著作権管理機構(電話03-3513-6969, FAX03-3513-6979, e-mail:info@jcopy.or.jp)の許諾を得てください。