

74 独立企業間価格の意義——アドビ事件

東京高裁平成20年10月30日判決

(平成20年(行コ)第20号：法人税更正処分取消等請求控訴事件)
(税資258号順号11061)弁護士
藤枝 純
ふじえだ あつし

事実の概要

X(原告・控訴人)は、コンピューターソフトウェア製品の販売支援、マーケティング、製品サポート事業等を業とする株式会社である。P₁社(オランダ法人)およびP₂社(アイルランド法人)は、Xに係る、租税特別措置法(以下「租税法」という)66条の4第1項に規定する「国外関連者」である(以下、P₁社とP₂社を併せて「本件国外関連者」という)。

税務署長(処分行政庁)は、Xと本件国外関連者間の契約に基づいて行われたXの販売促進等の役務提供取引(以下「本件国外関連取引」という)について、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法(以下「本件算定方法」という)を適用して独立企業間価格を算定し、法人税の増額更正および過少申告加算税賦課決定(以下「本件処分」という)を行った。これに対し、Xは、処分行政庁の選定した比較対象法人(以下「本件比較対象法人」という)の行った比較対象取引(以下「本件比較対象取引」という)と本件国外関連取引との間の類似性の欠如等から、本件算定方法は違法である旨を主張して、国(被告・被控訴人)を相手どり、本件処分の取消しを求める訴えを提起した。

原審(東京地判平成19・12・7訟月54巻8号1652頁)は、Xの請求を棄却した。X控訴。

判旨

原判決一部取消し(確定)。

(1)「基本3法に準ずる方法と同等の方法」の意義

「〔平成23年法律82号による改正前の〕租税法66条の4第2項第2号ロに規定する『基本3法に準ずる方法と同等の方法』とは、棚卸資産の販売又は購入以外の取引において、それぞれの取引の類型に応じ、取引内容に適合し、かつ、基本3法の考え方から乖離しない合理的な方法という」。

(2) Xと本件比較対象法人の機能とリスクの比較

① 機能の比較

「本件国外関連取引は、本件各業務委託契約に基づき、本件国外関連者に対する債務の履行として、卸売業者等に対して販売促進等のサービスを行うことを内容とするものであって、法的にも経済的実質においても役務提供取引と解することができる」のに対し、「本件比較対象取引は、本件比較対象法人が対象製品であるグラフィックソフトを仕入れてこれを販売するという再販売取引を中核とし、その販売促進のために顧客サポート等を行うもの」であるから、「Xと本件比較対象法人とがその果たす機能において看過し難い差異があることは明らかである」。

② リスクの比較

「Xは、本件各業務委託契約上、本件国外関連者から、

日本における純売上高の1.5パーセント並びにXのサービスを提供する際に生じた直接費、間接費及び一般管理費配賦額の一切に等しい金額の報酬を受けるものとされ、報酬額が必要経費の額を割り込みリスクを負担していない」のに対し、「本件比較対象法人は、その売上高が損益分岐点を上回れば利益を取得するが、下回れば損失を被るのであって、本件比較対象取引はこのリスクを想定(包含)した上で行われている」であり、「Xと本件比較対象法人とはその負担するリスクの有無においても基本的な差異があり、これは受注販売形式を採っていたとしても変わりがない」。

(3) 結論

上記のような機能およびリスクの差異に照らせば、「本件算定方法は、それぞれの取引の類型に応じ、本件国外関連取引の内容に適合し、かつ、基本3法の考え方から乖離しない合理的な方法」とはいえないのであり、「再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法」に当たらないことはできない。

解説

1 本判決の意義

本判決は、移転価格税制に関する裁判において納税者を勝訴させた最初(かつ本稿執筆時点における唯一)の事例であるとともに、独立企業間価格の算定に関し、国外関連取引および比較対象取引それぞれの当事者間の機能およびリスクの比較が重要であることを判示した点において重要な意義を有する。

2 移転価格税制について

(1) 移転価格税制の意義

移転価格税制は、国外関連取引において、独立企業間価格とは異なる対価で取引が行われ、所得が国外に移転されることに対処する制度である。具体的には、租税法66条の4は、わが国の法人が、国外関連者との間で、資産の販売・資産の購入・役務の提供その他の取引(国外関連取引)を行った場合、その法人がその国外関連者から支払を受ける対価の額が「独立企業間価格」にみたないとき、または、その法人がその国外関連者に支払う対価の額が「独立企業間価格」を超えるときは、その法人の所得の計算において、その取引は「独立企業間価格」で行われたものとみなしている。「独立企業間価格」とは、「国外関連取引が独立の事業者の間で通常の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」である(租税法66条の4第2項)。

(2) 独立企業間価格の算定方法に関する立証責任

平成23年法律82号による改正前の租税法66条の4第2項は、独立企業間価格の算定方法について、基本3法(独立価格基準法、再販売価格基準法および原価基準法)を原則的な方法と定めていた。原審判決は、「基本3法と同等の方法」(傍点筆者。「同等の方法」は役務提供等の場合に適用される)を用いることができない場合に当たることについては課税庁が立証責任を負うとしたうえで、その立証があったと認め、本判決もこの判断を踏襲した。

次に、「基本3法に準ずる方法と同等の方法」(傍点筆者)の意義について、本判決は、「それぞれの取引の類型に応じ、取引内容に適合し、かつ、基本3法の考え方から乖離しない合理的な方法」との解釈を示し、本件算定方法が、基本3法(本件では、再販売価格基準法)に「準ずる方法と同等の方法」に当たるとは、課税庁において主張立証責任を負うとした。

上記改正後の租税法66条の4第2項は、独立企業間価格の算定において基本3法の優先を廃止し、「最も適切な方法」を選定すべきものとしたので、基本3法の優先を前提とする上記の判示は現行法において直接的には妥当しないが、課税庁が適切な独立企業間価格算定方法を選択したことについては課税庁が立証責任を負うことを判示した限度では、本判決はなお意味を失っていない。

(3) 本判決における「機能及びリスク」に関する事実認定

本判決は、本件算定方法が、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法に当たるか否かにつき、「再販売価格基準法は、取引当事者の果たす機能や負担するリスクが重要視される算定方法である」ことを理由に、機能やリスクの点から検討を行った(租税法施行令39条の12第6項、租税法関係通達66の4(3)―3(2)参照)。原審判決と本判決は、機能とリスクに着目する点では共通するが、具体的な事実認定の点では以下のとおり大きく異なっている。

まず、原審判決は、機能につき、Xの活動が販売促進、マーケティング、宣伝広告、サポートサービスであるのに対し、比較対象法人の活動は、販売促進、サポート、広告であるとし、次に、リスクについては、Xは在庫リスク・顧客からの債権回収リスクを負担していないのに対し、比較対象法人は、受注販売方式であるため、在庫リスクはほとんどなく、売掛先が企業等の信用の高い顧客が多く、貸倒れのリスクが小さいなどとして、本件国外関連取引と本件比較対象取引との間に「相当程度の同種性又は類似性」を認めた。これに対し、本判決は、前記判旨記載のとおり、本件国外関連取引は「法的にも経済的実質においても役務提供取引」であるのに対し、本件比較対象取引は、「再販売取引」を中核としているとして、両者間の機能およびリスクの明白な差異を指摘した。

このように、原審判決は、事業活動におけるより細かな具体的な事実のレベルでの類似性に着目しているのに対して、本判決は、取引形態が、役務提供(本件国外関連取引)か物品販売(本件比較対象取引)かというより大きな法的形式を重視したレベルでの差異に着目している。すなわち、着目したレベルの差が機能およびリスクの類似性(差異)の判断において正反對の結果をもたらしているように思われる。本件においては基本3法に準ずる方法と同等の方法の適法要件が厳格に解釈された結果、納税者に有利に働いた。他方、このような解釈に関し、「一般的なプロトタイプを前提に判断がなされている」旨の批判(飯守・後掲637頁参照)に加えて、「過度に厳格な比較」などとの批判もある(望月・後掲45頁参照)。かかる厳格な解釈が、税務調査や争訟手続において、納税者が適切な比較対象取引を選定することをより困難にし、納税者に不利に働く場面を生じさせる点にも注意

が必要である。また、比較対象取引との比較を前提とする算定方法の適用範囲を狭めてしまうと、その分利益分割法(租税法66条の4第2項1号ニ・2号、租税法施行令39条の12第8項1号)等の適用範囲が広がる可能性があるが、たとえば実務上多用される残余利益分割法(租税法施行令39条の12第8項1号ハ)について、税務調査実務において十分な検討を欠いたまま処分を行うような場面も少なくないとの問題点が指摘されており(藤枝・後掲692頁)、その結果、紛争事案がより増加してしまうというおそれもある。

(4) 事業再編に関する問題点

本件においては、当初は、親会社である米国法人から日本法人(原告)に製品を販売し、日本法人がそれを第三者に再販売するという形態で取引が行われていたが、その後、日本法人は役務提供取引(本件国外関連取引)に特化する取引形態に事業が再編されたという経緯があったと指摘されている(太田・手塚・後掲58頁)。日本法人の機能およびリスクが限定されることにより、日本法人に支払われる対価が減少し、所得が日本から国外に移転された可能性がある。このような場合、事業再編自体に関し独立企業間価格の対価が交付されたか否かが問題となりうる(OECD移転価格ガイドライン2010年版第9章参照)。

3 独立企業間価格に関するその他の裁判例

移転価格税制に関する裁判例としては、本件のほか、船舶建造請負事件(高松高判平成18・10・13訟月54巻4号875頁、最終平成19・4・10税資257号順号10683により上告棄却・上告受理申立不受理)、タイパーツ貸付金事件(東京地判平成18・10・26訟月54巻4号922頁)および日本圧着端子事件(大阪高判平成22・1・27刊行物未登載、原審大阪地判平成20・7・11判タ1289号155頁)があり、いずれも独立企業間価格の妥当性が問題とされている。特に、日本圧着端子事件大阪高判は、原価基準法による独立企業間価格の算定に関し、「国外関連取引と比較対象取引との間に差異があるとしても、それが通常の利益率の算定に重大な影響を与えるようなものではない場合には、その調整を行う必要がない反面、このような差異が存在しているのであれば、当該差異は相当程度正確に調整することを要し、それができないのであれば、当該比較対象取引に基づく独立企業間価格を算定することは許されない」と判示しており、「通常の利益率の算定に重大な影響を与える」か否かを比較可能性および差異調整の判断基準としている。

※ 本稿の執筆にあたっては、筆者の所属する長島・大野・常松法律事務所パートナー南繁樹弁護士の実質的な協力を得た。ここに謝意を表したい。

●検討事項

国外関連取引の当事者と比較対象取引の当事者との間の機能およびリスクの比較検討を行うに際して、取引のどの部分に着目してどの程度厳密な分析を行う必要があるのか。

●参考文献

○金子宏「租税法」[第16版]。[2011] 458頁以下
○太田洋・手塚崇史・国際税務29巻3号43頁
○望月文夫・国税連報6064号42頁
○山本英幸・自由と正義61巻2号34頁
○藤枝純・南繁樹・税研148号132頁
○藤枝純「残余利益分割法をめぐる実務上の諸問題」金子宏編「租税法の発展」[2010] 679頁
○飯守一文「機能分析とリスク分析」本庄資綱著「移転価格税制の行の理論と実務」[2010] 633頁

〈凡 例〉

■文献略語

本書に引用される下記の文献については、原則として〔 〕内の略語例によった。

〔民 (刑) 録〕	大審院民 (刑) 事判決録	〔平成 (昭和) 〇〇〕	平成 (昭和) 〇〇年度重要判例
〔民 (刑) 集〕	大審院、最高裁判所民 (刑) 事判例集	〔年度重判解 (ジュリ) 〇〇号〕	解説 (ジュリスト) 〇〇号
〔集 民 (刑) 〕	最高裁判所民 (刑) 事裁判集	〔曹 時 〕	法曹時報
〔高 民 (刑) 集〕	高等裁判所民 (刑) 事判例集	〔最 判 解〕	最高裁判所判例解説
〔下 民 (刑) 集〕	下級裁判所民 (刑) 事裁判例集	〔法 協 〕	法学協会雑誌
〔行 集 〕	行政事件裁判例集	〔法 時 〕	法律時報
〔東高民 (刑) 時報〕	東京高等裁判所民 (刑) 事判決時報	〔リ マー ク ス〕	私法判例リマークス
〔訟 月 〕	訟務月報	〔新 聞 〕	法律新聞
〔裁 時 〕	裁判所時報	〔評 論 〕	法律評論
〔勞 民 集〕	労働関係民事裁判例集	〔民 商 〕	民商法雑誌
〔判 時 〕	判例時報	〔商 事 〕	商事法務
〔判 評 〕	判例時報添付の判例評論	〔法 教 〕	法学教室
〔判 タ 〕	判例タイムズ	〔法 セ 〕	法学セミナー
〔金 判 〕	金融・商事判例	〔ひ ろ ば 〕	法律のひろば
〔金 法 〕	金融法務事情	〔銀 法 〕	銀行法務21
〔勞 判 〕	労働判例	〔判 コ メ 〕	判例コンメンタール
〔ジ ュ リ 〕	ジュリスト	〔シ ュ ト 〕	シュートイエル
		〔税 大 論 叢 〕	税務大学校論叢

■「租税判例百選」の略称

租税判例百選 (1968年刊)→本百選〈第1版〉、同〈第2版〉(1983年刊)→本百選〈第2版〉、同〈第3版〉(1992年刊)→本百選〈第3版〉、同〈第4版〉(2005年刊)→本百選〈第4版〉、同〈第5版〉(2011年刊)→本書、とした。

■判決文・条文の表記など

- ・判決文・条文を「 」で引用する場合は、原則として原典どおりの表記としたが、下記の点を変更している。また、解説文中では「 」を用いて判決文・条文の趣旨を書いているものもある。
 - ・漢数字は、成句や固有名詞などに使われているものを除いて算用数字に改めた。
 - ・旧字体の漢字は新字体に改めた。
 - ・促音や拗音を表すひらがなは原文にかかわらず小書きとした。
 - ・カタカナ表記で濁点・句読点の用いられていない判決文・条文について、執筆者によってひらがな表記に改められたものや濁点・句読点が補われているものがある。
- ・本文の記述の根拠条文を括弧内で示す場合、法令名は原則として有斐閣『六法全書』の略語例に従った。

別冊ジュリスト 207号

2011年12月25日発行

租税判例百選 [第5版]

編集人 信 国 幸 彦

編集・制作 担 当 小野美由紀

発行人 江 草 貞 治

発行所 株式会社 有 斐 閣

雑誌編集部/東京都文京区本郷6丁目2番9号

本 社/東京都千代田区神田神保町2丁目17番地

郵便番号101-0051

電 話 03 (3813) 4911

FAX 03 (3813) 4989

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

〔営業部〕電 話 03 (3265) 6811

FAX 03 (3262) 8035

e-mail: 100sen@yuhikaku.co.jp

印刷所 精文堂印刷株式会社

〔判例百選シリーズ一覧〕別冊ジュリスト

分 野	書 名	版	ISBNコード	税込定価	発行年月
公 法	憲法判例百選Ⅰ	第5版	11486-9	2,200円	2007/02
	憲法判例百選Ⅱ	第5版	11487-6	2,200円	2007/03
	行政判例百選Ⅰ	第5版	11481-1	2,310円	2006/05
	行政判例百選Ⅱ	第5版	11482-X	2,310円	2006/06
	地方自治判例百選	第3版	11468-4	2,600円	2003/10
	租税判例百選	第5版	11507-1	2,700円	2011/12
	環境法判例百選	第2版	11506-4	2,730円	2011/09
	メディア判例百選		11479-X	2,730円	2005/12
民事法	民法判例百選Ⅰ	第6版	11495-1	2,200円	2009/05
	民法判例百選Ⅱ	第6版	11496-8	2,200円	2009/04
	不動産取引判例百選	第3版	11492-0	2,730円	2008/07
	交通事故判例百選	第4版	11452-8	2,520円	1999/09
	消費者法判例百選		11500-2	2,850円	2010/06
	医事法判例百選		11483-8	2,730円	2006/09
	家族法判例百選	第7版	11493-7	2,400円	2008/10
	供託先判例百選	第2版	11458-7	2,940円	2001/07
	商法(総則・商行為)判例百選	第5版	11494-4	2,520円	2008/12
	会社法判例百選	第2版	11505-7	2,280円	2011/09
	保険法判例百選		11502-6	2,520円	2010/12
	手形小切手判例百選	第6版	11473-0	2,310円	2004/10
	民事訴訟法判例百選	第4版	11501-9	2,940円	2010/10
	倒産判例百選	第4版	11484-6	2,520円	2006/10
	民事執行・保全判例百選		11477-3	2,730円	2005/08
刑事法	刑法判例百選Ⅰ 総論	第6版	11489-0	2,310円	2008/02
	刑法判例百選Ⅱ 各論	第6版	11490-6	2,520円	2008/03
	刑事訴訟法判例百選	第9版	11503-3	2,520円	2011/03
社会・ 経済法	労働判例百選	第8版	11497-5	2,600円	2009/10
	社会保障判例百選	第4版	11491-3	2,730円	2008/05
	経済法判例・審決百選		11499-9	2,940円	2010/04
知的財産法	特許判例百選	第3版	11470-6	2,730円	2004/02
	著作権判例百選	第4版	11498-2	2,520円	2009/12
	商標・意匠・不正競争判例百選		11488-3	2,730円	2007/11
国際法・ 国際私法	国際法判例百選	第2版	11504-0	2,600円	2011/09
	国際私法判例百選	新法対応補正版	11485-2	2,520円	2007/01
	英米判例百選	第3版	11439-0	2,730円	1996/11

◆全国の有斐閣特約書店でおもとめ下さい。

☆弊社ホームページ「常備店」からお近くの書店をお探しいただけます。

◆ホームページよりお申し込みいただけます。 <http://www.yuhikaku.co.jp>

◆直接お申込みの方はこちらで。ブックサービス株式会社 (フリーダイヤル) TEL0120-29-9625
☆宅配便で、代金引換え【定価+手数料(1回につき200円)】となります。 FAX0120-299-635

〒101-0051 東京都千代田区神田
神保町2丁目17番地



有 斐 閣

営業 03-3265-6811
雑誌 03-3813-4911