

最近の税務判例の傾向と対策

～移転価格税制における独立企業間価格の合理性～

デロイト トーマツ税理士法人 弁護士・ニューヨーク州弁護士・税理士 きたむら ゆたか 北村 豊

1. 思わぬ課税リスクへの実務上の対策

移転価格税制とは、内国法人が、外国の子会社などの関連者（国外関連者）との間で、資産の販売や購入、役務の提供その他の取引（国外関連取引）を行った場合に、その取引が、独立企業間価格で行われたものとみなして、法人税を課す制度をいう。ここに、独立企業間価格とは、その取引が、独立の企業の間（非関連者間）で、同様の状況の下で行われた場合に、成立するであろう価格をいう。

独立企業間価格は、その算定方法により、大きく金額が変わり得る。このため、納税者と税務当局との間で、見解の相違が生じやすい。内国法人は、移転価格税制の適用により、予想外に多額の課税を受けることがある。もっとも、日本と国外関連者の居住地国との間に租税条約があれば、日本と条約相手国との間の協議（相互協議）により、条約相手国の国外関連者に対する課税を減額して、調整できる場合がある。実務的には、この相互協議により、問題の解決が図られることが多い。しかし、何らかの理由により相互協議が調わない場合は、国外関連者に対する課税と調整することはできない。そうすると、納得できない内国法人は、税務当局が主張する独立企業間価格の合理性について、日本の審判所・裁判

所の判断を仰ぐことになる。移転価格税制に関する判例・裁決例は、ここ10年ほどで増加しており、既に25件以上の蓄積がある（判例1～10、裁決例1～15）。

このような思わぬ課税がなされるリスクへの実務上の対策としては、内国法人と国外関連者との間の国外関連取引について、それぞれが果たす機能、使用する資産及び引き受けるリスク等を分析し、それを関連者間の契約書に落とし込んで、あらかじめ文書化しておくことが極めて重要である。関連者間の契約書は、独立企業間価格の分析の出発点とされているからである。もし契約書がなければ、生の取引実態の把握から独立企業間価格の分析を始めることになるため、納税者と税務当局との間で見解の相違が生じやすく、思わぬ課税を招きやすい。

これまでの移転価格税制に関する判例・裁決例においては、独立企業間価格の合理性が主な争点となっている。そこで、本ニュースレターでは、この点を中心に取り上げる。

2. 独立企業間価格の算定方法

独立企業間価格の算定方法としては、法令上、主に次の5つが定められている。

① 独立価格比準法	非関連者間で、国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産を、国外関連取引と同様の状況の下で売買した取引の対価をもって、独立企業間価格とする方法
② 再販売価格基準法	国外関連取引に係る棚卸資産の買手が、非関連者に対して棚卸資産を再販売した対価から、通常の利潤を控除した金額をもって、独立企業間価格とする方法
③ 原価基準法	国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、製造その他の行為による取得の原価に、通常の利潤を加算した金額をもって、独立企業間価格とする方法
④ 利益分割法	国外関連取引に係る棚卸資産の取得及び販売により、内国法人及び国外関連者に生じた所得を、一定の方法により各当事者に配分して計算した金額をもって、独立企業間価格とする方法
⑤ 取引単位営業利益法	国外関連取引に係る棚卸資産の買手が、非関連者に対して棚卸資産を再販売した対価から、この対価に比較対象取引の営業利益率を乗じた金額に、棚卸資産の再販売のために要した販管費を加算した金額を控除した金額をもって、独立企業間価格とする方法など

なお、独立企業間価格の算定方法としては、上記に準ずる方法も認められる。また、国外関連取引が棚卸資産の販売や購入以外の取引であるときは、これらと同等の方法による。以下、それぞれの算定方法に関する判例・裁決例について検討する。

3. 独立価格比準法に関する判例・裁決例

独立価格比準法とは、国外関連取引が棚卸資産の販売や購入であるときは、非関連者間で、国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産を、国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同様の状況の下で売買した取引（比較対象取引）の対価をもって、独立企業間価格とする方法をいう。この方法は、理論的には、最も適切かつ容易な方法であり、基本的に他の方法よりも優れているとされる（判例1）。また、同種の棚卸資産を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差を調整できるときは、その調整を行った後の対価も、独立企業間価格として認められる。

独立価格比準法に関する判例・裁決例においては、主に、比較対象取引の選定と差異の調整の合理性が争われている（判例2、1、裁決例14、6、3、2、1）。比較対象取引の選定に関しては、比較対象取引を国外関連取引の当事者自身と非関連者との間の取引に限定する方法（内部取引価格比準法）と、純粋に第三者間の取引を対象とする方法（外部取引価格比準法）の区別がある。この点については、前者の方が後者に比べて調整すべき項目が少なく、調整自体も容易であるから、基本的に優れているとされる（判例1）。また、国外関連取引と比較可能な非関連者間の取引が実在する場合には、実在の取引を比較対象取引とすることが原則である。もっとも、そのような取引が実在しない場合において、市場価格等の客観的かつ現実的な指標により、国外関連取引と比較可能な取引を想定できるときは、そのような仮想取引を比較対象取引とすることも、独立価格比準法に準ずる方法として認められる（判例2、裁決例14、6）。

具体的な比較対象取引の選定に当たっては、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、最も合理的とされる。例えば、船舶建造請負取引の比較対象取引を選定するに当たり、船価決定に最も大きな影響を与えているのは、市況であるとされたケースがある。このケースでは、比較可能性が最も優れた取引を選定する際の考慮要素として、第一義的に市況を重視することには合理性があるとされた。それゆえ、国外関連取引と比較対象取引との契約締結日が近いことが、基本的な選択基準とされている（判例1）。

差異の調整に関しては、選択された非関連者取引について、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。したがって、調整の対象となる差異には、対価の差を生じさせ得るものすべてが含まれるわけではない。対価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。なお、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は生じ得る。また、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も、価格の幅が生じ得る。しかし、そのような事情がない限り、独立企業間価格は一義的に定めるべきとされる（判例1）。

4. 再販売価格基準法に関する判例・裁決例

再販売価格基準法とは、国外関連取引が棚卸資産の購入であるときは、国外関連取引に係る棚卸資産の買手が、非関連者に対して棚卸資産を再販売した対価から、その対価に通常の利益率を乗じた金額を控除した金額をもって、独立企業間価格とする方法をいう。通常の利益率とは、国外関連取引に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を非関連者から購入した買手が、それを非関連者に対して再販売した取引（比較対象取引）に係る、その買手の売上総利益の総収入金額に対する割合をいう。ただし、比較対象取引と、国外関連取引に係る棚卸資産の買手がした再販売取引とが、売手（再販売者）の果たす機能その他において差異がある場合には、その差異により生ずる割合の差につき、必要な調整を加えた後の割合とされる。

再販売価格基準法は、一定期間にわたる類似取引の通常の利益率から、独立企業間価格を算定するものである。再販売取引に係る通常の利益率が、その取引に係る棚卸資産の種類そのものよりも、むしろ売手の果たす機能及び負担するリスクと密接に関係することに着目し、主として売手の果たす機能の類似性に基づいて、独立企業間価格を算定する方法である。したがって、比較対象取引と国外関連取引に係る棚卸資産の買手がした再販売取引とが、売手の果たす機能や負担するリスク等において差異がないことが重要となる（判例9）。

再販売価格基準法に関する判例・裁決例においても、主に、比較対象取引の選定と差異の調整の合理性が争われている（判例9、3）。再販売価格基準法は、上記のように、比較対象取引の利益率を基礎として独立企業間価格を算定する方法である。したがって、比較対象取引の選定に当たっては、利益率に差を生ずるような差異があるか、差異がある場合には、それによって生ずる利益率の差について調整できるかを検討する必要がある。なお、差異調整は、その差異が通常の利益率の算定に影響を及ぼすことが客観的に明らかな場合に限られる。もっとも、そのような差異が存在する場合には、その差異により生ずる利益率の差について調整を行わなければなら

ない。差異調整ができないのであれば、その比較対象取引に基づいて独立企業間価格を算定すべきでない（判例9）。

例えば、幼児向け英語教材を輸入して訪問販売する取引の比較対象取引として、子供向け学習教材を仕入れて訪問販売する取引を選定して、更正処分をしたケースがある。このケースでは、いずれの取引も外交員による戸別の訪問販売であり、いずれの教材も仕入先が開発し製造したものであって、売手はいずれも製造機能を有していないから、売手の果たす機能において本質的な差異はないとされた。もっとも、広告宣伝の方法及び内容や外交員の構成及び報酬制度の差異があるため、売手の果たす機能において、通常の利益率の算定に影響を及ぼすことが客観的に明らかな差異があるとされた。そして、特に全国的に外交員の営業拠点を展開していたかどうかにより生ずる売上総利益率の差について、適切な調整がなされていないとされた。また、教材中で使用されるキャラクターの知名度や顧客に対する訴求力の差異により生ずる売上総利益率の差についても、適切な調整がなされていないとして、結論としては、比較対象取引の選定が否定されている（判例9）。

また、日本の卸売業者に対し製品の販売促進等の役務を提供する業務を、国外関連者から受託する国外関連取引の比較対象取引として、同種又は類似の製品について、非関連者間で行われた受注販売方式の再販売取引を選定して、更正処分をしたケースがある。このケースでは、この算定方法が、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法といえるかどうかが争われた。そして、この算定方法が、国外関連取引の内容に適合し、かつ、再販売価格基準法の考え方から乖離しない合理的な方法といえるかどうか、問題とされた。この点について、裁判所は、売手の果たす機能や負担するリスクの観点から検討すべきだと判示した。そして、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、比較対象取引は、再販売取引を中核とするものであって、売手（ないし役務提供者）の果たす機能において、看過し難い差異があるとされた。また、国外関連取引の役務提供者は、卸売業者による製品の再販売に伴うリスクを負担しないのに対し、比較対象取引の売手は、製品の再販売に伴うリスクを負担するので、負担するリスクについても基本的な差異があるとされた。このため、この算定方法自体、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法とはいえないとして、否定されている（判例3）。

このように再販売価格基準法に関する判例・裁決例は、特に、売手の果たす機能及び負担するリスクに関し差異があるかどうか、差異が存在する場合には適切な調整が可能かを、厳密に検証する傾向があるといえよう。

5. 原価基準法に関する判例・裁決例

原価基準法とは、国外関連取引が棚卸資産の販売であるときは、国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、

製造その他の行為による取得の原価に、その原価に通常の利益率を乗じた金額を加算した金額をもって、独立企業間価格とする方法をいう。通常の利益率とは、国外関連取引に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を、非関連者からの購入、製造その他の行為により取得した売手が、それを非関連者に対して販売した取引（比較対象取引）に係る、その売手の売上総利益の総原価に対する割合をいう。ただし、比較対象取引と国外関連取引とが、売手の果たす機能その他において差異がある場合には、その差異により生ずる割合の差につき、必要な調整を加えた後の割合とされる。

原価基準法に関する判例・裁決例においても、主に、比較対象取引の選定と差異の調整の合理性が争われている（判例4、裁決例4）。比較対象取引の選定に当たっては、販売される棚卸資産の種類が問題となり得る。この点について、比較対象取引において販売される棚卸資産には、国外関連取引に係る棚卸資産と、性状、構造、機能等の面において類似する棚卸資産も含まれる。これらの一部について差異がある場合でも、その差異が通常の利益率の算定に重大な影響を与えなければ差し支えないとされる。なお、仮に、国外関連取引と比較対象取引との間において、通常の利益率に重大な影響を与えるような差異が存在し、かつ、その差異による具体的影響額を算定できない場合には、比較対象取引の選定が否定される。もっとも、納税者は、通常の利益率に何らかの影響を与え得る差異が存在することを裏付けるに足りる証拠を、容易に提出し得る地位にある。したがって、税務当局が、取引態様等に照らし通常の利益率に影響を与え得る差異がないことについて、相応の立証をした場合には、納税者において、上記の差異の存在について具体的に立証すべきとされる。納税者が、この点について十分な立証を行わない場合には、そのこと自体から反証がないものとして、そのような差異が存在しないことが推認される（判例4）。

例えば、国外関連者に対して圧着端子類及びコネクタ類を輸出する国外関連取引の比較対象取引として、同じ納税者が複数の非関連者に対して圧着端子類及びコネクタ類を輸出する取引を選定したケースがある。このケースでは、いずれの製品も、性状、構造、機能等の面からみて同種又は類似の棚卸資産に該当するとされた。また、比較対象取引が、複数の非関連者との間で、販売代理店契約や継続的な製品供給取引として行われていたことから、各事業年度ごとの圧着端子類及びコネクタ類の取引全体を対象とするのが適切とされた。そして、複数の非関連者間に存在する差異を重視するのは相当ではなく、むしろ複数の非関連者を一体として比較対象取引とするほうが、差異が相殺されて利益率が平準化され、より適切な比較を行うことができるので、合理的とされた（判例4）。

なお、本来の業務に付随した役務提供取引については、その役務提供の総原価を独立企業間価格とすることも、原価基準法に準ずる方法と同等の方法として認めら

れる場合がある。判例上も、国外関連者における工場を順調に稼働させ、同工場で製造された製品を安定的に輸入するために、同工場における生産管理や技術指導などの役務提供を行ったケースにおいて、製品輸入取引という本来の業務に付随して行ったものとして、その役務提供の総原価を独立企業間価格としたものがある（判例8）。

6. 利益分割法に関する判例・裁決例

利益分割法のうち主なものは、①寄与度利益分割法と、②残余利益分割法である。

① 寄与度利益分割法

寄与度利益分割法とは、国外関連取引が棚卸資産の販売や購入であるときは、内国法人及び国外関連者によるその購入、製造その他の行為による取得及び販売に係る所得（分割対象利益）が、分割対象利益の発生に寄与した程度を推測するに足りる、支出した費用の額、使用した固定資産の価額、その他各当事者に係る要因（分割要因）に応じて、各当事者に帰属するものとして計算した金額をもって、独立企業間価格とする方法をいう。

寄与度利益分割法に関する判例・裁決例においては、主に、分割要因の選定の合理性が争われている（判例6、裁決例7）。寄与度利益分割法は、まず、各当事者が支出した人件費等の費用の額、使用した固定資産の価額、投下資本の額、その他各当事者の行為が分割対象利益の発生に寄与した相対的な程度を推測するに足りる分割要因を、事案に応じて選定する。そして、その割合に応じて利益を按分することにより、独立企業間価格が算定される。したがって、分割要因の選定に当たっては、国外関連取引の内容に応じて、各当事者が果たす機能を分析し、その機能に差異があるときは、それぞれの機能が分割対象利益の発生に寄与する程度や性格等を考慮し、各当事者が分割対象利益の獲得に寄与した相対的な程度を推測するに足りる要因を選定すべきである（判例6）。

例えば、国外関連者からエクアドル産バナナを輸入する国外関連取引の独立企業間価格を、寄与度利益分割法により算定するに当たり、販管費を分割要因として選定したケースがある。このケースでは、販管費は、一般的に、企業の営業利益の獲得に寄与する性質を有するものとして認められている費用であるとされた。また、国外関連取引に関し、内国法人及び国外関連者が行った業務は、仕入販売業務及びこれを支える一般管理業務のみであった。各当事者がこれらの業務のために支出した費用は、販管費として計上されていた。その他に、各当事者が、国外関連取引に関して何らかの業務を行い、そのために費用を支出したとは認められなかった。そのため、国外関連取引に関し、各当事者が支出した販管費は、各当事者が国外関連取引に係る営業利益の獲得に寄与した相対的な程度を推測するに足りる分割要因とされた（判例6）。

② 残余利益分割法

残余利益分割法は、国外関連取引が棚卸資産の販売や購入であるときは、第1段階として、上記の分割対象利益のうち、独自の機能を果たさない非関連者間取引において通常得られる所得（基本的利益）を、内国法人及び国外関連者に配分する。そして、第2段階として、配分した金額の残額（残余利益）を、各当事者が果たす独自の機能に応じて配分して、独立企業間価格を算定する。残余利益は、その発生に寄与した程度を推測するに足りる、支出した費用の額、使用した固定資産の価額、その他各当事者に係る分割要因に応じて、各当事者に配分される。残余利益分割法は、内国法人又は国外関連者が重要な無形資産を有する場合など、独自の機能を果たしている場合に適用することが想定されている。特に、国外関連取引が重要な無形資産の使用許諾等であるときは、比較対象取引を見出すことができないとして、残余利益分割法の適用が検討されることが少なくない。

例えば、国外関連者に対し製品の製造・販売に係る技術やノウハウ等の無形資産の使用許諾及び役務提供をする国外関連取引について、同一法人による非関連者に対する無形資産の使用許諾取引を比較対象取引とし、「同種」や「同様の状況」の要件を多少緩めた、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を適用すべきと納税者が主張したケースがある。しかし、裁判所は、比較対象取引に求められる「同種」や「同様の状況」の要件を緩和し、本来は比較対象取引とならない取引を比較対象として独立価格比準法と同等の方法を適用することが許容されるのか疑問と指摘した。また、国外関連取引と比較対象取引との間には、取引の対象及び状況に相当程度の差異が存在することから、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を適用することは合理的でないとし、残余利益分割法の適用を支持した（判例10）。

残余利益分割法に関する判例・裁決例においては、主に、分割対象利益の算定、基本的利益の算定と残余利益の分割要因選定の合理性が争われている（判例10、7、裁決例15、13、12、10、9、8）。利益分割法における分割対象利益は、国外関連取引に係る棚卸資産の販売等により、内国法人及び国外関連者に生じた営業利益を対象とするものである。営業利益は、収入から費用を控除して算出される。したがって、分割対象利益を算定するに当たっては、収入から当該収入を得るために要した費用を控除すべきである（判例10）。

例えば、前述の無形資産の使用許諾及び役務提供をする国外関連取引のケースでは、残余利益分割法を適用するに当たり、分割対象利益の算定が問題となった。このケースでは、分割対象利益を算定する際に、内国法人の国外関連者からのロイヤルティ収入から、一定の研究開発費が控除された。研究開発費については、一般に、企業会計処理上、各期の総利益に期間的に対応する費用として、発生時に費用処理するとの会計基準が採用されている。法人税に係る損金算入に関しても、原則として、収益との直接の対応関係が要求される原価ではなく、期

間対応の費用である一般管理費に当たるものとされている。したがって、分割対象利益の算定に当たり、ある事業年度のロイヤルティ収入から、当該事業年度において支出された研究開発費を控除するのが相当とされた（判例10）。

基本的利益は、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、独自の機能を果たさない非関連者（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算定される。それゆえ、比較対象法人として選定されるためには、その非関連者が、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、かつ、独自の機能を果たす法人ではないことが必要とされる（判例7）。

例えば、ブラジルにおいて各種税金が軽減されるマナウスフリーゾーンに所在する国外関連者の比較対象法人として、マナウスフリーゾーンに所在しないブラジル法人を選定して、更正処分をしたケースがある。このケースでは、一般に、政府の規制や介入は、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、市場の条件を構成するとされた。また、マナウスフリーゾーンにおける各種税金の軽減措置は、法人の営業利益に影響を及ぼす性質を有し、政府助成金や補助金といった政府の介入の実質を有するものとして、マナウスフリーゾーンという市場の条件を構成するとされた。したがって、マナウスフリーゾーンに所在しないブラジル法人は、マナウスフリーゾーンにおいて各種税金の軽減措置を享受する国外関連者の比較対象法人にはならないと判示された（判例7）。

残余利益の分割要因の選定に関しては、内国法人又は国外関連者が無形資産を用いることにより独自の機能を果たしている場合、何を分割要因とするかが問題となり得る。この点については、無形資産による寄与の程度を推測するに足りるものとして、各当事者に帰せられる無形資産の価額、その開発のために支出した費用等を、分割要因とすることができるとされる。なお、無形資産の帰属に関しては、無形資産の法的な所有関係のみならず、無形資産を形成、維持又は発展させるための活動において、各当事者の行った貢献の程度も勘案する必要がある。そして、無形資産の形成等への貢献の程度を判断するに当たっては、無形資産の形成等のための意思決定、役務の提供、費用の負担及びリスクの管理において、各当事者の果たした機能等を総合的に勘案すべきとされる（裁決例12）。

例えば、国外関連者に対する医療用医薬品の輸出取引とそれに係る無形資産の使用許諾取引の独立企業間価格を、残余利益分割法により算定するに当たり、内国法人が負担した、米国において医療用医薬品を販売するための臨床試験費用を、内国法人に係る分割要因として、更正処分をしたケースがある。このケースでは、内国法人は、医療用医薬品を開発・製造する製薬会社として位置付けられ、国外関連者は、その販売会社として位置付け

られていた。また、臨床試験の成果は、販売会社としての国外関連者の利益に直接寄与するものであるとともに、国外関連者とその成否についてのリスクを直接負担していた。したがって、臨床試験に係る無形資産の形成等のための意思決定及びリスク管理等の主体は、国外関連者であったといえるため、この臨床試験費用は、国外関連者に係る分割要因とされた（裁決例12）。

7. 取引単位営業利益法に関する判例・裁決例

取引単位営業利益法とは、国外関連取引が棚卸資産の購入であるときは、国外関連取引に係る棚卸資産の買手が、非関連者に対して棚卸資産を再販売した対価から、この対価に比較対象取引の営業利益率を乗じた金額に、棚卸資産の再販売のために要した販管費を加算した金額を控除した金額をもって、独立企業間価格とする方法をいう。ここに、比較対象取引とは、同種又は類似の棚卸資産を非関連者から購入した者（比較対象法人）が、それを非関連者に対して販売した取引をいう。また、営業利益率とは、比較対象取引に係る営業利益の総収入金額に対する割合をいう。ただし、比較対象取引と、国外関連取引に係る棚卸資産の買手がした再販売取引とが、売手（再販売者）の果たす機能その他において差異がある場合には、その差異により生ずる割合の差につき、必要な調整を加えた後の割合とされる。

取引単位営業利益法は、国外関連取引と比較対象取引の価格そのものではなく、その営業利益率を比較することにより、独立企業間価格を算定するものである。比較対象取引としては、実在の取引が想定されている。もっとも、比較可能な取引を複数抽出することができる場合は、その平均値などの仮想取引を比較対象取引として独立企業間価格の算定を行うことも、取引単位営業利益法に準ずる方法として認められる（裁決例11）。

取引単位営業利益法に関する判例・裁決例においては、主に、比較対象取引の選定と差異の調整の合理性が争われている（裁決例11）。この点については、内国法人又は国外関連者が独自の機能を果たしているかどうか、特に、重要な無形資産を有するかどうかの問題となる。もしいずれかが重要な無形資産を有していれば、比較対象法人の果たす機能その他との関係で、差異の調整が必要となり得るからである。無形資産が内国法人又は国外関連者の所得にどの程度寄与しているかを検討するに当たっては、①技術革新を要因として形成される特許権、営業秘密等、②従業員等が経営、営業、生産、研究開発、販売促進等の企業活動における経験等を通じて形成したノウハウ等、③生産工程、交渉手順、開発、販売、資金調達等に係る取引網等の、重要な価値を有し所得の源泉となるものが、総合的に勘案される。そして、重要な無形資産とは、それが内国法人又は国外関連者の営業利益に影響を及ぼすことにより、比較対象法人の営業利益には含まれない超過利益の源泉となるものをいう

とされる（裁決例11）。

例えば、国外関連者に対し棚卸資産を輸出する国外関連取引に取引単位営業利益法を適用するに当たり、国外関連者の営業利益に影響を及ぼす重要な無形資産は存在しないとされたケースがある。このケースでは、具体的には、棚卸資産に係るブランドについて、内国法人の識別標章の一つとして顧客から認識され、市場に浸透しているものであるから、国外関連者の営業利益に影響を及ぼすような超過利益の源泉とはなっていないとされた。また、国外関連者の販売網について、一般に、販売会社は、それぞれ販売網を有していることからすれば、国外関連者がその有する販売網から得る便益は、通常、比較対象法人の営業利益に含まれるとされた。さらに、本件では、国外関連者の有する販売網は、内国法人の積極的な関与の下に整備されたものであるから、国外関連者の営業利益に影響を及ぼすような超過利益の源泉となるものではなく、重要な無形資産とはいえないとされた（裁決例11）。

なお、取引単位営業利益法は、上記のように、比較対象取引に係る営業利益等を指標とする。そのため、取引の当事者が果たす機能に多少の差異があっても、その差異は営業費用の水準差に反映される場合がある。すなわち、営業利益の水準ではその差異が一定の範囲で吸収され、差異の調整が不要となる場合があるとされる（裁決例11）。

8. おわりにー推定課税のリスク

このように移転価格税制が適用されると、納税者にとって予想外の価格が独立企業間価格とされるリスクがある。もちろん、審判所・裁判所において、独立企業間価格の合理性が再検証された結果、課税処分全部又は一部が取り消されることは、少なからずある（判例9、7、3、裁決例15、13、12、10、9、8、4、3、2）。しかし、例えば、差異の調整は、対価や利益率に影響を及ぼすことが客観的に明らかであるものに限定されているなど、一定の割り切りの下に成り立っている制度であることは否めない。したがって、冒頭で述べたように、あらかじめ関連者間の契約書を整備しておくなどの、事前の対策が欠かせない。

なお、独立企業間価格の主張立証責任は、原則として、国が負う（判例5、3）。ただし、税務当局が、国外関連取引の独立企業間価格を算定するために重要と認められる書類の提示又は提出を求めたにもかかわらず、納税者が提示又は提出しなかった場合は、別論である。その場合、税務当局は、国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む法人で、事業規模その他の事業の内容が類似するもの（同種事業類似法人）の売上総利益率等を基礎として算定した金額を、独立企業間価格と推定できるこ

ととされている。納税者側の書類の不提示、不提出という事情が存する場合に、独立企業間価格の立証責任を国側ではなく納税者側に負わせることとする、一種の立証責任の転換である（判例5）。

この推定課税に関する判例・裁決例では、主に、事業の同種性及び事業内容の類似性が争われている（判例5、裁決例5）。この点について、推定課税が不可能又は著しく困難となる場合が多くなることは、移転価格税制の制度の意義を没却することにつながりかねない。そのため、事業の同種性及び事業内容の類似性については、それほど高度で厳格なものは要求されていない。納税者側は、自ら適正な独立企業間価格を主張立証することにより、推定を破ることができる。それゆえ、納税者側にとって過酷で不当とはいえないとされる（判例5）。

例えば、国外関連者からパチスロメーカー向けコインホッパー用モーターを輸入した国外関連取引に関し、帳簿書類等が遅滞なく提示又は提出されなかったとして、推定課税がなされたケースがある。このケースでは、国外関連者と同種事業類似法人とされた3社は、いずれも、小型モーターを中心とする商品を仕入れて、加工しないまま再販する卸売業を営んでいた。そのため、事業の同種性が、一応認められるとされた。そして、卸売業を営む法人がメーカーから小売までのどの取引段階にあるかによって、粗利益率に多少の差が生ずることがあっても、同種事業類似法人として選定することの大きな障害にはならないとされた。また、小型モーターは、それが組み込まれる製品の仕様によって細かな差異はあるものの、一般的には、汎用性のある製品である。それゆえ、用途が異なるモーターを取り扱うことによる差異があっても、同種性類似性は直ちには否定されなかった（判例5）。

さらに、推定課税においては、独立企業間価格と推定される金額の算定に当たり、関連者間の取引を含む金額を基礎とすることも許される。また、税務当局の職員は、推定課税をするに当たり、同種事業類似法人に質問し、帳簿書類を検査し、その提示又は提出を求めることができる。そして、当該職員は、質問検査をした同種事業類似法人の事業内容や財務状況等の詳細について、当然に守秘義務を負っている。そのため、税務当局は、その事業内容や財務状況等について開示することができない同種事業類似法人に関する資料（シークレット・コンパラブル）を用いて、推定課税することもできる（判例5）。

このように推定課税が適用されると、納税者にとっては、さらに想定外の課税がなされるリスクがある。もっとも、推定課税がなされるリスクは、独立企業間価格を算定するために重要な書類を事前に準備することにより、回避することができる。移転価格税制対策の要諦は、何よりも、入念な事前の準備に尽きるといえよう。

【引用判例・裁決例一覧】

判例1	高松高判平成18年10月13日訟務月報54巻4号875頁
判例2	東京地判平成18年10月26日訟務月報54巻4号922頁
判例3	東京高判平成20年10月30日税務訴訟資料258号203順号
判例4	大阪高判平成22年1月27日税務訴訟資料260号11370順号
判例5	東京高判平成25年3月14日訟務月報60巻1号149頁
判例6	東京高判平成25年3月28日税務訴訟資料263号12187順号
判例7	東京高判平成27年5月13日税務訴訟資料265号12659順号
判例8	大阪高判平成28年6月10日TAINSデータベース
判例9	東京地判平成29年4月11日判例集未掲載
判例10	東京地判平成29年11月24日判例集未掲載
裁決例1	審判所裁決平成10年11月30日TAINSデータベース
裁決例2	審判所裁決平成11年3月31日TAINSデータベース
裁決例3	審判所裁決平成14年5月24日TAINSデータベース
裁決例4	審判所裁決平成14年6月28日TAINSデータベース
裁決例5	審判所裁決平成17年6月23日TAINSデータベース
裁決例6	審判所裁決平成17年9月30日TAINSデータベース
裁決例7	審判所裁決平成19年2月27日TAINSデータベース
裁決例8	審判所裁決平成20年7月2日TAINSデータベース
裁決例9	審判所裁決平成22年1月27日TAINSデータベース
裁決例10	審判所裁決平成22年6月28日TAINSデータベース
裁決例11	審判所裁決平成25年3月5日TAINSデータベース
裁決例12	審判所裁決平成25年3月18日TAINSデータベース
裁決例13	審判所裁決平成27年3月5日TAINSデータベース
裁決例14	審判所裁決平成28年2月19日TAINSデータベース
裁決例15	審判所裁決平成28年6月21日TAINSデータベース

デロイト トーマツ税理士法人の税務係争解決チームは、Tax Controversy Newsletterを発行して、最近の税務判例の傾向と対策などについて情報発信しております。詳しくは、次のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/controversy-nl

また、最近の税務判例の傾向と対策について、説明会・勉強会を随時実施しております。ご希望の方は、下

記のメールアドレスにご連絡ください。

デロイト トーマツ税理士法人 税務係争解決チーム
ディレクター 北村 豊

yutaka.kitamura@tohmatsu.co.jp

以 上