

大阪地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●～第●●号 法人税更正処分取消請求事件
国側当事者・南税務署長
平成20年7月11日却下・棄却・控訴

判 示 事 項

- (1) 国税通則法77条1項及び2項(不服申立期間)の趣旨
- (2) 原告会社は、法定期間内に第1次更正処分に対する不服申立てを行っておらず、かつ、その違法事由をなんら主張しないから、第1次更正処分に対する不服申立期間経過後にされた第2次更正処分に対する行政上の不服申立て及び取消訴訟において第1次更正処分に係る課税標準又は税額を争う余地を認めることは、国税通則法77条の1項及び2項の趣旨を没却するものであり、よって、原告会社は、第2次更正処分等の取消しを求める訴えにおいて、第1次更正処分に係る課税標準及び税額を下回る部分の取消しを求める利益を欠くとされた事例
- (3) 審査請求に係る手続においては、第1次更正処分についてもあわせ審理がされており、しかも裁決において処分の一部が取り消されていることからすれば、第1次更正処分についても不服申立てを経ているものと評価し得るとの原告会社の主張が、あわせ審理(国税通則法104条2項)は、同一の国税について複数の更正決定等がされた場合、審理の重複、判断の矛盾・抵触等を避け、納税者の手数を軽減しつつ簡易迅速な権利救済を図る等の目的で、国税不服審判所長等が、納税者が不服申立てをしていない他の更正決定等についても職権で審理を行うことができるとしたものであって、あわせ審理がされた場合であっても、不服申立てのされていない他の更正決定等のうち取り消す必要がない部分についてまで必ず判断を行わなければならないものではないと解され(東京高裁平成●●年(〇〇)第●●号同12年1月26日判決・判例タイムズ1055号130頁)、また、本件裁決は、第1次更正処分については一部を取り消したほかになんら審理も行っておらず、実質的にも、本件裁決によっては第1次更正処分の内容すら明らかとなっていないことに照らすと、本件裁決において第1次更正処分の一部についてあわせ審理がされたという一事をもってしては、課税処分について取消訴訟を提起する前に行政上の二度の不服申立ての経由を原則とすることにより、裁判所にとっても早期に事案を解明しようとした国税通則法の趣旨はなんら達成されていないから、本件裁決におけるあわせ審理を根拠に第1次更正処分に対する不服申立てを不要と解することはいずれにせよ不合理であるとして排斥された事例
- (4) 移転価格税制の適用要件
- (5) 法人と国外関連者との間の取引価格が所与のものとして既に与えられている以上、その価格が当該取引に係る独立企業間価格と異なるか否かは、租税特別措置法66条の4第2項(国外関連者との取引に係る課税の特例)が定めるいずれかの方法で独立企業間価格を算出することを通じてのみ判断することができるのであって、他に、独立企業間価格の算定を行うに先立ってなんらかの手続の履践ないし要件の充足の確認を課税庁に義務付ける趣旨の規定は措置法その他にも見当たらないから、本件において、課税庁が原告会社から海外販売子会社への所得移転が存在する蓋然性等について調査することなく、国外関連取引に係る独立企業間価格を算出したとしても、その手続には特段違法とされるような瑕疵はないとされた事例
- (6) 原告会社にとって海外販売子会社からの安定受注は、原告会社本体の生産設備稼働率の上昇に直

結し、国内競争力の強化と利益に貢献しているとともに、原告会社は、海外販売子会社との間での販売価格の設定を同一にして業務の簡素化や販売と生産の流れの円滑化・柔軟化、販売量の最大化による国内利益の最大化を図っているのであるから、本件の国外関連取引に係る価格は、このような原告会社の経営戦略から合理的かつ自然に導き出されたものであって、このような価格こそが独立企業間価格であるとの原告会社の主張が、本件の国外関連取引は関連者間取引であるから、その価格設定にいかん原告会社にとっての経済合理性があるとしても、それが、独立企業間価格そのものであるとはいえず、その経済合理性を有する理由が、正に当該取引が関連者間取引であるがゆえであるというのであれば、そのような価格はいずれにせよ、自由競争市場において同一又は類似の条件の下に同様の取引が非関連者間で行われた場合の価格と解する余地はないとして排斥された事例

- (7) 原価基準法について定める租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 7 項（国外関連者との取引に係る課税の特例）に規定する「同種又は類似の棚卸資産」の意義
- (8) 比較対象取引としての評価
- (9) 原価基準法における取得原価の意義
- (10) 原価基準法の適用において、ある独立企業間取引が比較対象取引としての適格性を有するための要件
- (11) 原価基準法の適用において、国外関連取引と比較対象取引との間になんらかの要素について差異が存在する場合の調整の必要性
- (12) 通常の利益率になんらかの影響を与え得る差異が存在することの立証責任
- (13) 圧着端子類及びコネクタ類に属する原告会社製品が、いずれも性状、構造、機能等の面からみて租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 7 項（国外関連者との取引に係る課税の特例）にいう「同種又は類似の棚卸資産」に該当すること、本件比較対象取引が、台湾法人グループ各社との間で、本件販売代理店契約及び本件価格表に基づく継続的な製品供給取引として行われていたこと、原価基準法の下で本件国外関連取引と比較対象取引とを比較するに際し、本件各事業年度における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であることはいずれも明らかというべきであり、よって、本件比較対象取引は、租税特別措置法関係通達（法人税編）66 の 4 (2) - 3（比較対象取引の選定に当たって検討すべき諸要素）が列挙するような要素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することができない場合でない限り、全体として原価基準法の下での比較対象取引としての適格性を有するというべきであるとされた事例
- (14) 本件比較対象取引について、信用状を開設する間もなく出荷せざるを得ない取引が多く、原告会社が回収リスクを負うため、本件国外関連取引との間に回収リスクについて重大な差異があるとの原告会社の主張が、原告会社の側でそのような事実があったことが明らかとされていない上、そのような取引は緊急の場合に例外的に用いられたにすぎないことが推認され、原告会社も、本件審査請求においては、そのリスクによる差異の修正までは求めない旨の主張をしていたと認められる。そうすると、仮に本件比較対象取引の一部について原告会社が主張するような回収リスクの差異が存在していたことが事実であったとしても、それが通常の利益率に重大な差異を生じさせるようなものであるとまで認めることはできないとして排斥された事例
- (15) 国外関連者が市場とする香港及びシンガポールは大陸市場であって競争が激しいのに対し、台湾は部品類も質の高さを求められる一方、価格的にはそれほど競争がない市場であるため、市場について本件国外関連取引との間に重大な差異があるとの原告会社の主張が、原告会社は海外販売子会社

との間で販売価格設定を同一にして、業務の簡素化、販売と生産の流れの円滑化・柔軟化を図っているというのであるから、海外子会社に対する販売価格に関しては、取引市場間の差異を考慮に入れないことが明らかであり、原告会社の営業現場では、台湾市場における価格競争は厳しいとの認識を有していることがうかがわれる上、香港販売子会社及びシンガポール販売子会社の本件各事業年度を通じた売上総利益率はいずれも高く、営業利益率に限れば本件各事業年度を通じて原告会社の海外販売子会社8社ないし9社の中でも高位に位置していることから、香港販売子会社及びシンガポール販売子会社にとって、香港及びシンガポールの市場が原告会社の海外販売子会社が展開する他の市場にも増して厳しい競争環境であったと直ちに認めることはできないとして排斥された事例

(16) 国外関連取引が商社に対する販売取引であり、比較対象取引が台湾のハーネスメーカーに対する販売取引であるため、取引段階に差異があるとの原告会社の主張が、原告会社は台湾のハーネスメーカーと商社の双方に対し、ほぼ同一の内容である本件価格表に基づいて圧着端子類及びコネクタ類に属する製品を販売していたことが明らかであり、取引段階の差異について国外関連取引と比較対象取引との間に差異があるとはいえないとして排斥された事例

(17) 商社は強い情報力・営業力を有し、市場における発言力も強いことから、製造・供給業者の立場とすれば、新製品開発や事業計画の立案等において諸利益があるところ、シンガポール販売子会社及び香港販売子会社は商社であり、原告会社は両社との取引を通じて当該諸利益を享受し得るとの原告会社の主張が、原告会社はコネクタ類を拡販する目的で海外における技術情報を収集し、あるいは広告宣伝をするに当たり、各海外販売子会社から協力を受けているとして、日本から派遣された技術部員の給与・家賃・出張費・接待費・車両費・携帯電話代等及び技術部門の事務所の家賃・水道光熱費・電話代等、並びにカタログ製作・雑誌等への広告・展示会への出店費用等の広告宣伝費として支出した費用の各7割を負担するとの費用負担契約を各販売子会社と締結しており、当該諸利益のうち主なものについては、費用負担契約に基づく費用負担を通じて既にシンガポール販売子会社及び香港販売子会社に還元されているものと評価することもできるのであって、費用負担契約に加えて圧着端子類及びコネクタ類の両社に対する販売価格にもこの点を反映させるとすれば、両社に対する国外所得移転を二重に認めることになりかねず、妥当ではないとして排斥された事例

(18) 租税特別措置法39条の12第7項（国外関連者との取引に係る課税の特例）にいう「非関連者」とは、単独の法人又は事業者を想定していると解さざるを得ないとの原告会社の主張が、非関連者ごとにその個別具体的な差異に由来する利益率の較差が存する場合でも、これらをまとめて比較対象取引の相手方とすることで各法人ないし事業者間に存在する上記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場合も想定し得るとして排斥された事例

(19) 台湾法人グループと原告会社との取引は、各社ごとにその規模において10倍以上の差異がある上、ハーネスメーカーと商社とが混在しているのであって、このような様々な差異がある複数の非関連者を一体化して比較対象取引とすると、各取引におけるそれぞれの差異が錯綜して差異の調整が事実上不可能となってしまうとの原告会社の主張が、比較対象取引が、販売代理店契約及びこれに基づくほぼ同一の内容の本件価格表に基づいて行われていたものと認められることから、独立企業間価格の算定に当たり台湾法人グループを一体として比較対象取引とするのが合理的であることは明らかであるとして排斥された事例

(20) 原価基準法における差異の調整の意義

(21) 租税特別措置法関係通達（法人税編）66の4(2)-3（比較対象取引の選定に当たって検討すべき諸要素）が例示列举する諸要素のうち、①取引時期については、本件国外関連取引と本件比較対

象取引とは、いずれも本件各事業年度における取引であるから両者間に差異がないことは明らかであり、②売手又は買手の使用する無形資産、③売手又は買手の事業戦略、④売手又は買手の市場参入時期及び⑤政府の規制については、いずれも原告会社からこれらを理由とした実質的な差異があることをうかがわせるに足りる具体的な主張がない上、本件全証拠によっても、そのような差異を認めるに足りないから、本件国外関連取引と本件比較対象取引との間で、これらを理由とした調整を行う必要も認められないとされた事例

(22) 原告会社の主力工場では、1か月単位の計画生産を行っているところ、シンガポール販売子会社及び香港販売子会社との取引については、受注から納期までの平均期間が1か月以上あるため十分対応できるが、台湾法人グループ法人の場合、受注から納期までの平均期間は16日であり、稼働中の生産ラインをいったん止めた上で割込生産により対応せざるを得ず、金型の取り替え等でラインが止まる時間があり、生産コストの上昇を招くとし、分析調査報告書において、割込生産により増加した機会費用の割合が8.418パーセントになるとするとともに、台湾法人グループとの取引数量は相対的に少ないため、金型の交換時間等を考慮すると、製品1個当たりの製造時間が相対的に増加するためコストも増加するとの原告会社の主張が、当該分析調査報告書は、その結論において、受注金額が年間1億円に満たない台湾法人グループからの発注分を生産するために13億円以上の機会原価を喪失しているという、およそ経済合理性を有しない結論を導いていることだけからしても直ちにその内容を採用することはできない上、そもそも、比較対象取引において原告会社が主張する程の機会原価が生じるというのであれば、台湾法人グループのような多品種少量発注を行う顧客に対しては、在庫によって対応する方がはるかに合理的であり、証拠によれば、実際に原告会社がそのように対応するため在庫リスクを負っていると認められるとして排斥された事例

(23) 製品は時間とともに劣化するのであり、いつあるか予想することができない発注に備えて不定期的な受注を待つことはリスクが大きすぎ、商品の種類が多ければ多いほどそのリスクは高い上、在庫品の管理経費がかさむために非効率的である旨の原告会社の主張が、原告会社が提出する証拠によっても、在庫の劣化や在庫管理により増加する経費がどの程度のものかを判断することはできず、むしろ原告会社の会社概要説明書によれば、原告会社の製造する部品は、鉄道、船舶、航空機、パソコン、ICカード読み取り機、ハイビジョンテレビ等、精密機械や高い安全性が要求される機械を含む多彩な製品に使用されているのであり、このことから、原告会社の劣化に関する主張は到底採用することができない、また、原告会社製品の大きさやその性状等からしても、大部分の原告会社製品は通常の状態において屋内で保管管理することが比較的容易なものであると推認されるのであり、在庫品の管理経費が割込発注による弊害を上回る程のものであるとまではにわかに認め難いとして排斥された事例

(24) 国外関連取引について独立企業間価格を算定するに際して利益率の調整が必要となるとすれば、その理由は正に取引規模が際立って大きいためであると考えられることに加え、取引規模の拡大に伴って値引き圧力が加わる関係は国内取引と国外取引とで差はないと一般に考えられる上、本件においても、国内取引と国外取引とでは原告会社の粗利率に明確な差異は認められず、本件裁決が採用した取引規模による差異の調整の方法については直ちに不合理ということとはできないとされた事例

判 決 要 旨

(1) 国税通則法は、納税者の権利救済の実効性を確保しつつ、租税債務をめぐる法律関係を可及的早期に安定させ、かつ、更正処分の取消し等を求める行政訴訟において裁判所が国税不服審判所の専門技術的判断を参照して早期に事案の解明を図ることができるようにとの観点から、納税者が訴訟を提

起するに先立って原則として二段階の行政上の不服申立て手続を経由しなければならないものとした上、それらの不服申立ては2月（国税通則法77条1項）又は1月（同条2項）という比較的短い期間内に行わなければならないものとした趣旨であると解される。

(2)・(3) 省略

(4) 租税特別措置法66条の4及び同法施行令39条の12の各規定（国外関連者との取引に係る課税の特例）にかんがみると、ある法人に係る法人税の所得計算において移転価格税制を適用するに当たっては、当該法人が国外関連者との間で独立企業間価格と異なる価格によって取引を行ったことにより、結果として課税所得が減少していれば足り、法人の側で租税回避等の不当な意図を有していたか否か等は問われないものというべきである。

(5)・(6) 省略

(7) 原価基準法について定める租税特別措置法施行令39条の12第7項（国外関連者との取引に係る課税の特例）に規定する「同種又は類似の棚卸資産」は、独立価格比準法について定める租税特別措置法66の4第2項1号イに規定する「同種の棚卸資産」より広く、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である棚卸資産を含み、これらの一部について差異がある場合であっても、その差異が同法66の4第2項1号ハに規定する通常利益率の算定に重大な影響を与えないと認められるときは、同種又は類似の棚卸資産として取り扱うことができることが明らかである。

(8) 比較対象取引としての評価は、商品又は役務の供給の長期的な契約等、個々の取引が密接に結びついているか又は継続的に行われているため、別々には適正に評価することができないような場合には、これらをまとめて行った方がより合理的であることが明らかである。

(9) 取得原価を強調する原価基準法の下では、原則として取得原価は個々の製品に帰属せられるべきであり、その際、原材料費、労務費及び輸送費のように一定の期間にわたって変動するものについては、その原価を一定の期間にわたり平均したり、全製品グループ又はある特定の製品ラインを平均することが適当な場合もあり、また、異なる製品が同時に製造又は加工され、活動量変動する場合に、固定資産に係る費用についても平均することが適切であることが明らかである。

(10) 原価基準法の適用において、ある独立企業間取引が比較対象取引としての適格性を有するための要件は、当該取引が、①比較されるべき国外関連取引との間、又はそれらの取引を行う企業間に存在するいかなる差異も、競争市場における通常利益率に重大な影響を与えないものであるか、又は、②そのような差異による重大な影響を排除するために、相当程度正確な調整を行うことができるものであることが明らかである。

(11) 原価基準法の適用において、国外関連取引と比較対象取引との間になんらかの要素について差異が存在する場合、その差異が価格や利益に与える影響を十分正確に確認することができない場合には、その調整が不要である旨課税庁は主張するが、仮に、国外関連取引と比較対象取引との間において通常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することができない場合には、当該比較対象取引の比較対象としての適格性に疑義が生ずべきことは平成13年6月1日付で国税庁長官が定めた移転価格事務運営要領の別冊である「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」の事例9（差異の調整）に記載のとおりである。

(12) 通常利益率になんらかの影響を与え得る差異が存在することは、それが取引態様等から客観的に明らかなものでない限り、通常これを裏付けるに足る証拠を容易に提出し得る地位にある原告会社において具体的に立証すべきであり、原告会社がこの点についてなんら説得的な立証を行わない場

合には、そのこと自体から、そのような差異が存在しないことを推認し得るものというべきである。

(13)～(19) 省略

(20) 租税特別措置法施行令39条の12第7項（国外関連者との取引に係る課税の特例）が規定する差異の調整は、国外関連取引と比較対象取引との間に通常の利益率の算定に重大な影響を与えるような差異が存在する場合においても、当該差異を相当程度正確に調整することによって、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ができるようにする目的で行われるものと解される。したがって、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ものと解される。

(21)～(24) 省略

判	決
原告	A株式会社
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	増田 広充
同	大森 剛
同	中村 和洋
同	平山 芳明
同	山田 庸男
同	平山 忠
同	李 義
同	中世古 裕之
同	二宮 誠行
同	西村 勇作
同	安江 由里
同	西原 和彦
同	三好 吉安
同	河合 順子
被告	南税務署長
	初谷 茂二
同指定代理人	高橋 正典
同	原田 久
同	濱垣 治郎
同	池田 安範
同	角南 多喜夫

主 文

1 本件訴えのうち、原告の平成7年4月1日から平成8年3月31日までの事業年度の法人税についての更正のうち所得金額98億8725万4347円及び差引所得に対する

法人税額36億0606万5200円を超えない部分、原告の平成8年4月1日から平成9年3月31日までの事業年度の法人税についての更正並びに原告の平成9年4月1日から平成10年3月31日までの事業年度の法人税についての更正のうち所得金額84億9427万0541円及び差引所得に対する法人税額30億0995万2000円を超えない部分の各取消しを求める部分を却下する。

- 2 原告のその余の請求をいずれも棄却する。
- 3 訴訟費用は、原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

- 1 被告が原告に対して平成12年6月28日付けでした原告の平成7年4月1日から平成8年3月31日までの事業年度の法人税についての更正のうち、所得金額98億1802万6200円及び差引所得に対する法人税額35億8010万4700円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定（ただし、いずれも国税不服審判所長の裁決によって一部取り消された後のもの。）を取り消す。
- 2 被告が原告に対して平成12年6月28日付けでした原告の平成8年4月1日から平成9年3月31日までの事業年度の法人税についての更正のうち、所得金額95億2266万9896円及び差引所得に対する法人税額33億0466万1300円を超える部分（ただし、国税不服審判所長の裁決によって一部取り消された後のもの。）を取り消す。
- 3 被告が原告に対して平成12年6月28日付けでした原告の平成9年4月1日から平成10年3月31日までの事業年度の法人税についての更正のうち、所得金額83億7069万7236円及び差引所得に対する法人税額29億6361万1100円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定（ただし、いずれも国税不服審判所長の裁決によって一部取り消された後のもの。）を取り消す。
- 4 被告が原告に対して平成12年6月28日付けでした原告の平成10年4月1日から平成11年3月31日までの事業年度の法人税についての更正のうち、所得金額73億4674万5158円及び差引所得に対する法人税額23億7268万8600円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定（ただし、いずれも国税不服審判所長の裁決によって一部取り消された後のもの。）を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、4月1日から翌年3月31日までを事業年度とする株式会社である原告が、平成7年4月1日から平成8年3月31日までの事業年度（以下「平成8年3月期」といい、原告の事業年度については以下同様にその末日が属する年月をもって呼称することとする。）、平成9年3月期、平成10年3月期及び平成11年3月期（上記4事業年度を「本件各事業年度」と総称する。）の法人税について、それぞれ別表1ないし4各「確定申告」欄記載のとおり申告をしたところ、被告から、いずれも平成12年6月28日付けで、同表1ないし4各「原処分」欄記載のとおり、本件各事業年度に係る更正及び過少申告加算税賦課決定を受けたために、同表1ないし4各「確定申告」欄記載の申告額を超える部分全部を取り消すよう求めている事案である。

もつとも、原告は、被告が原告に対して平成11年5月31日付けでした平成8年3月期、平成9年3月期及び平成10年3月期の各事業年度の法人税についての更正及び決定（別表1ないし3各「第1次更正処分等」欄記載の更正及び加算税賦課決定）については、その違法事由を特段主張しない。

- 1 前提となる事実等（当事者間に争いがないか、掲記の書証等によって容易に認定することができる。なお、特に断らない限り、書証番号は枝番を含む。）

- (1) 法令等の定め

ア 租税特別措置法（平成14年法律第79号による改正前のもの。以下「措置法」という。）66条の4第1項は、法人が、昭和61年4月1日以後に開始する各事業年度において、当該法人に係る国外関連者（外国法人で、当該法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式の総数又は出資金額の100分の50以上の株式の数又は出資の金額を直接又は間接に保有する関係その他の政令で定める特殊の関係のあるものをいう。以下同じ。）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を行った場合に、当該取引（当該国外関連者が法人税法141条1号から3号までに掲げる外国法人のいずれに該当するかに応じ、当該国外関連者のこれらの号に掲げる国内源泉所得に係る取引のうち政令で定めるものを除く。以下「国外関連取引」という。）につき、当該法人が当該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満たないとき、又は当該法人が当該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、当該法人の当該事業年度の所得等に係る法人税に関する法令の規定の適用については、当該国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなす旨定める（同条によって創設された税制度を指して以下「移転価格税制」ということがある。）。

イ 租税特別措置法施行令（平成14年政令第271号による改正前のもの。以下「措置法施行令」という。）39条の12第1項は、措置法66条の4第1項にいう特殊な関係とは、2の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式の総数又は出資金額（以下「発行済株式等」という。）の100分の50以上の株式の数又は出資の金額を直接又は間接に保有する関係（1号）、2の法人が同一の者によってそれぞれその発行済株式等の100分の50以上の株式の数又は出資の金額を直接又は間接に保有される関係（前号に掲げる関係に該当するものを除く。）（2号）、① 他方の法人の役員の2分の1以上又は代表する権限を有する役員が、当該一方の法人の役員若しくは使用人を兼務している者又は当該一方の法人の役員若しくは使用人であった者であること、② 他方の法人がその事業活動の相当部分を当該一方の法人との取引に依存して行っていること、又は③ 他方の法人がその事業活動に必要とされる資金の相当部分を当該一方の法人からの借入れにより、又は当該一方の法人の保証を受けて調達していること、その他これに類する事実が存在することにより、2の法人のいずれか一方の法人が当該他方の法人の事業の方針の全部又は一部につき実質的に決定できる関係（前2号に掲げる関係に該当するものを除く。）（3号）をいう旨定める。

ウ 措置法66条の4第2項1号は、同条1項にいう「独立企業間価格」は、棚卸資産の販売又は購入については、① 独立価格比準法（特殊の関係にない売手と買手

が、国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同様の状況の下で売買した取引の対価の額に相当する金額をもって当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。)(同号イ)、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特殊の関係にない者に対して当該棚卸資産を販売した対価の額から通常の利潤の額を控除して計算した金額をもって当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。)(同号ロ)、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の額に通常の利潤の額(当該原価の額に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額をいう。))を加算して計算した金額をもって当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。)(同号ハ)、④ イからハまでに掲げる方法(以下「基本3法」という。))に準ずる方法その他政令で定める方法(同号ニ)(ただし、④の方法は、基本3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。))により算定した金額をいう旨定める。

また、措置法施行令39条の12第7項は、措置法第66条の4第2項1号ハに規定する政令で定める通常の利益率は、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、購入(非関連者(国外関連者以外の者をいう。以下同じ。))からの購入に限る。)、製造その他の行為により取得した者(以下「販売者」という。))が当該同種又は類似の棚卸資産を非関連者に対して販売した取引(以下「比較対象取引」という。))に係る当該販売者の売上総利益の額(当該比較対象取引に係る棚卸資産の販売による収入金額の合計額から当該比較対象取引に係る棚卸資産の原価の額の合計額を控除した金額をいう。))の当該原価の額の合計額に対する割合とするが、比較対象取引と当該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、その差異により生じる割合の差につき必要な調整を加えた後の割合とする旨定める。

エ 租税特別措置法(法人税関係)通達(昭和50年2月14日直法2-2、以下「措置法通達」という。))66の4(3)-1は、独立企業間価格の算定における取引単位について、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が、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等には、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、としている。

また、措置法通達66の4(2)-3は、措置法66条の4の規定の適用上、比較対象取引に該当するか否かについては、例えば、① 棚卸資産の種類、役務の内容等、② 取引段階(小売り又は卸売り、一次問屋又は二次問屋等の別をいう。)、③ 取引数量、④ 契約条件、⑤ 取引時期、⑥ 売手又は買手の果たす機能、⑦ 売手又は買手の負担するリスク、⑧ 売手又は買手の使用する無形資産(著作権、工業所有権等のほか、顧客リスト、販売網等の重要な価値のあるものをいう。)、⑨ 売手又は買手の事業戦略、⑩ 売手又は買手の市場参入時期、⑪ 政府の規制及び⑫ 市場の状況といった諸要素の類似性に基づいて判断することに留意する、としている。

さらに、措置法通達66の4(2)-1(3)は、原価基準法において用いるべき比較対象取引とは、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、購入(非関連者からの購入に限る。)、製造その他の行為により取得した者が当該同種又は類似の棚卸資産を非関連者に対して販売した取引(当該取引と国外関連取引とにおいて売手の果たす機能その他に差異がある場合には、その差異により生じる措置法施行令39条の12第7項に規定する割合の差につき必要な調整を加えることができるものに限る。)をいう、としている。

オ 措置法66条の4第4項は、同条1項の規定の適用がある場合における国外関連取引の対価の額と当該国外関連取引に係る同項に規定する独立企業間価格との差額(寄附金の額に該当するものを除く。)は、法人の各事業年度の所得の金額(法人税法102条1項1号に規定する所得の金額を含む。)の計算上、損金の額に算入しない旨定める。

(2) 本件の経緯

ア 原告は、電気、電子接続部品の製造、販売及び輸出入等を目的とする株式会社である。【甲1、弁論の全趣旨】

原告は、海外における販売業務等を営む子会社を複数設立しており、本件各事業年度を通じてその株式等の100パーセントを保有しているため、原告にとってこれらの海外子会社は、措置法66条の4第1項に定める国外関連者に該当し、その主要な損益申告状況は、別表5のとおりである。【甲1】

イ 本件各事業年度における原告の海外子会社に対する製品(棚卸資産)の輸出取引には、シンガポール共和国(以下「シンガポール」という。)に所在するB(以下「B社」という。)、及び香港(平成9年7月1日以降は中華人民共和国香港特別行政区をいう。以下同じ。)に所在するC(以下「C社」という。)に対して、原告の分類マスターにおける大分類「圧着端子・圧着スリーブ」(以下「圧着端子類」という。)並びに同じく大分類「連続端子・コンタクト」、「ハウジング」、「ソケット」、「ポスト・ヘッダー」及び「ソケット【追加】」(以下「コネクタ類」と総称する。)を販売する取引(以下「本件国外関連取引」という。)が含まれている。

ウ 原告は、本件各事業年度において、海外子会社に対する輸出取引に係る対価の額を、原則として、実際製造原価に社内利益を加算した価格(以下「工場仕切価格」という。)を0.909で除した金額としており、おおむね、工場仕切価格に10パーセントの率を乗じた利益の金額を加算した金額としている。

エ 本件各事業年度において原告が行った製品(棚卸資産)の輸出取引には、台湾に所在する非関連者各社(以下「台湾法人グループ」と総称する。)に対して、圧着端子類及びコネクタ類を販売する取引(ただし、台湾法人グループ向けに開発を行った特注品に係る取引を除く。)が含まれている。

台湾法人グループには、以下の各社が含まれている。なお、かつこ内の事業年度は、本件各事業年度のうち、当該社に対して圧着端子類及びコネクタ類を輸出した実績がある事業年度を示している。以下の各社に対して本件各事業年度において圧着端子類及びコネクタ類を販売した取引を、以下「本件比較対象取引」という。

① D(以下「D社」という。)(平成8年3月期ないし平成11年3月期)

- ② E（平成8年3月期、平成9年3月期及び平成11年3月期）
- ③ F（平成8年3月期ないし平成10年3月期）
- ④ G（平成8年3月期及び平成9年3月期）
- ⑤ H（以下「H社」というが、前記のとおり原告の非関連者である。）（平成10年3月期及び平成11年3月期）
- ⑥ I（以下「I社」という。）（平成8年3月期ないし平成11年3月期）

オ 本件国外関連取引及び本件比較対象取引に係る各取引金額等は別表6及び7のとおりである。

(3) 処分の経緯

ア 原告は、別表1ないし4の各「確定申告」欄記載のとおり、本件各事業年度の法人税の確定申告書（以下それぞれ「平成8年3月期確定申告書」などという。）を被告に提出した。

イ 被告は、平成11年5月31日、別表1ないし3の各「第1次更正処分等」欄記載のとおり、平成8年3月期ないし平成10年3月期の法人税の更正（以下「第1次更正処分」という。）、過少申告加算税賦課決定及び重加算税賦課決定処分（以下これら各賦課決定処分と第1次更正処分とを併せて「第1次更正処分等」という。）をした。なお、第1次更正処分等は移転価格税制の適用を理由として行われたものではなく、原告は、第1次更正処分等について不服申立てを行っていない。

ウ 原告は、本件各事業年度において、海外子会社に対する製品（棚卸資産）の輸出取引につき、海外子会社から支払を受ける対価の額は、措置法66条の4第2項1号ハに定める原価基準法により算定した独立企業間価格であるとして、確定申告書の提出の際には、移転価格税制に関する法人税の申告調整を行ってはいなかった。

エ 被告は、平成12年6月28日、移転価格税制を適用して、別表1ないし4の各「原処分（第2次更正処分等）」欄記載のとおり、本件各事業年度の法人税の更正処分（以下「第2次更正処分」という。）及び過少申告加算税賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」といい、第2次更正処分と併せて「第2次更正処分等」という。）を行ったところ、原告は、第2次更正処分等について、同年8月25日に被告に対する異議申立てをしたが、同年11月22日付けで異議申立てが棄却されたため、同年12月22日に審査請求をした（以下「本件審査請求」という。）。

オ 国税不服審判所長は、本件審査請求につき、第1次更正処分等と併せて審理し、平成16年7月5日付けで第1次更正処分等及び第2次更正処分等の各一部を取り消す旨の裁決（以下「本件裁決」という。）をした。

(4) 本件裁決の概要

国税不服審判所長は、① 本件比較対象取引と本件国外関連取引との間には、前者がハーネスメーカー（電線の取付けや部品の組立てなど、仕入れた部品に新たな機能を付与すること（ハーネス加工）を業とするもの。以下同じ。）向け取引であり、後者が商社向け取引であるという取引段階の違いを認めるのが相当であるとした上、本件各事業年度を通じた原告と国内ハーネスメーカー及び商社との各取引のうち、粗利率が10パーセント以下及び70パーセント以上の取引を除いたもの（以下「本件国内取引例」という。）について、原価の額と粗利率との相関関係を取引先業態別に求

めたところ、原告と国内ハーネスメーカー又は商社との各取引の原価と粗利率との間には、それぞれ弱い又は中程度の負の相関関係があり、また、原価が最小の時のにおける平均粗利率は、ハーネスメーカーが0.522、商社が0.485で開差は0.037であるが、平均原価の額が増加するに従って両取引の平均粗利率はほぼ同じように逡減していき、開差はほぼ等間隔であるという傾向が認められ、「国内取引をベースとした…分析結果は、台湾法人グループと本件国外関連者の業態の違いに基因する取引段階による差異が存在すること及び当該差異が具体的に数量化できることを傍証するものと認められる。」とし、さらに、② 本件比較対象取引が、その取引規模を本件国外関連取引の程度にまで拡大した場合には、その取引規模が原告の製造原価の低減にいかほど寄与しているかという点に関する評価があった上で原告の取引価格設定が行われると考えることに合理性が認められるとして、本件国内取引例のうち原価の額が5000万円未満のものを除外した上、本件各事業年度を通じた国内ハーネスメーカーと商社とを併せた取引に係る原価と粗利率との関係をみたところ、一定の対数関数が導き出された、とした。

そして、国税不服審判所長は、平均原価の本件各事業年度平均は本件比較対象取引が約5億7587万円、B社との取引が約43億0692万円、C社との取引が約19億0943万円であるとした上、上記①の相関関係式に本件比較対象取引に係る上記平均原価の額を当てはめた場合の開差は0.026になるから、これを本件各事業年度における本件比較対象取引の粗利率から控除すべきである、とした（取引段階の差異の調整）。

さらに、国税不服審判所長は、上記②の対数関数式に本件比較対象取引、B社との取引及びC社との取引に係る上記各平均原価の額を当てはめた場合の粗利率がそれぞれ0.305、0.191及び0.237となることから、本件比較対象取引の規模が本件国外関連取引のうちB社及びC社のそれぞれと同取引規模になったときの粗利率は、以下の計算のとおり37.4パーセント又は22.3パーセントそれぞれ縮減すると推認することができるから、本件各事業年度における本件比較対象取引の粗利率を上記各割合だけ縮減すべきである、とした（取引規模の差異の調整）。

$$(0.305 - 0.191) \div 0.305 \div 0.374$$

$$(0.305 - 0.237) \div 0.305 \div 0.223$$

国税不服審判所長は、これらに加えて、販売手数料・貿易条件・ユーザンスについても差異の調整を行い、別表1ないし4の各「裁決」欄記載のとおり、平成8年3月期、平成10年3月期及び平成11年3月期に係る第2次更正処分等の一部、並びに平成9年3月期に係る第1次更正処分の一部及び第2次更正処分の全部、並びに平成12年6月28日付け過少申告加算税賦課決定処分の全部及び平成11年5月31日付け過少申告加算税賦課決定処分の一部をそれぞれ取り消す旨の本件裁決をした。

(5) 本訴で被告が主張する原告の本件各事業年度に係る法人税額等の計算過程

ア 平成8年3月期

(ア) 所得金額 110億0131万7020円

上記金額は、次のa及びbの金額を合計した金額である。

a 第1次更正処分における所得金額 98億8725万4347円

- b 所得金額に加算すべき金額 11億1406万2673円
措置法66条の4第1項に定める国外関連取引につき、原告がB社及びC社から支払を受けた対価の額と独立企業間価格との差額であり、その計算過程は別表8のとおりである。
- (イ) 所得金額に対する法人税額 41億2473万3875円
上記金額は、上記(ア)の所得金額(国税通則法(以下「通則法」という。)118条1項の規定に基づき1000円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。)に法人税法66条1項及び2項(ただし、平成10年法律第24号による改正前のもの。以下イ及びウにおいても同じ。)に規定する税率を乗じる方法(すなわち、年800万円以下の金額に税率100分の28を乗じて計算した金額に、年800万円を超過した金額に税率100分の37.5を乗じて計算した金額を加算する。)により計算した金額である。
- (ウ) 法人税額の特別控除額 3342万3362円
上記金額は、平成8年3月期確定申告書の「法人税の特別控除額」欄に記載された金額である。
- (エ) 法人税額から控除される所得税額 6747万1599円
上記金額は、平成8年3月期確定申告書の「控除税額」欄に記載された金額である。
- (オ) 納付すべき法人税額 40億2383万8900円
上記金額は、上記(イ)の金額から上記(ウ)及び国の金額を差し引いた金額(通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。)である。
- (カ) 第1次更正処分における法人税額 36億0606万5200円
- (キ) 差引納付すべき法人税額 4億1777万3700円
- (ク) 過少申告加算税額 4177万7000円
上記金額は、(キ)記載の金額を基礎として、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた4億1777万円に対して、同法65条1項の規定を適用し、100分の10の割合を乗じて算定した金額である。
- イ 平成9年3月期
- (ア) 所得金額 97億6318万6797円
上記金額は、次のa及びbの金額を合計し、cの金額を控除した金額である。
- a 第1次更正処分における所得金額 97億2044万4430円
- b 所得金額に加算すべき金額 1億7642万9807円
措置法66条の4第1項に定める国外関連取引につき、原告がB社及びC社から支払を受けた対価の額と独立企業間価格との差額であり、その計算過程は別表9のとおりである。
- c 事業税の損金算入額 1億3368万7440円
当事業年度の損金の額に算入された、被告主張額による所得金額の増加に伴う平成8年3月期の未納事業税額である。
- (イ) 所得金額に対する法人税額 36億6043万4750円

上記金額は、上記(ア)の所得金額（通則法１１８条１項の規定に基づき１０００円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。）に法人税法６６条１項及び２項に規定する税率を乗じる方法により計算した金額である。

(ウ) 法人税額の特別控除額 ８３０７万０１３８円

上記金額は、平成９年３月期確定申告書の「法人税の特別控除額」欄に記載された金額である。

(エ) 法人税額から控除される所得税額 １億８２５０万９３７３円

上記金額は、平成９年３月期確定申告書の「控除税額」欄に記載された金額である。

(オ) 納付すべき法人税額 ３３億９４８５万５２００円

上記金額は、上記(イ)の金額から上記(ウ)及び(エ)の金額を差し引いた金額（通則法１１９条１項の規定に基づき１００円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。）である。

(カ) 第１次更正処分における法人税額 ３３億７８８２万６９００円

(キ) 差引納付すべき法人税額 １６０２万８３００円

(ク) 過少申告加算税額 ７１２万４０００円

上記金額は、(キ)記載の金額及び第１次更正処分に基づく過少申告加算税の対象税額５５２２万４０００円を基礎として、それぞれについて通則法１１８条３項の規定により１万円未満の端数を切り捨てた後に合算した金額である７１２４万円に対して、同法６５条１項の規定を適用し、１００分の１０の割合を乗じて算定した金額である。

ウ 平成１０年３月期

(ア) 所得金額 ９３億０７２３万７３６２円

上記金額は、次の a 及び b の金額を合計し、c の金額を控除した金額である。

a 第１次更正処分における所得金額 ８４億９４２７万０５４１円

b 所得金額に加算すべき金額 ８億１８０９万５８６１円

措置法６６条の４第１項に定める国外関連取引につき、原告がＢ社及びＣ社から支払を受けた対価の額と独立企業間価格との差額であり、その計算過程は別表１０のとおりである。

c 事業税の損金算入額 ５１２万９０４０円

当事業年度の損金の額に算入された、被告主張額による所得金額の増加に伴う平成１０年３月期の未納事業税額である。

(イ) 所得金額に対する法人税額 ３４億８９４５万３８７５円

上記金額は、上記(ア)の所得金額（通則法１１８条１項の規定に基づき１０００円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。）に法人税法６６条１項及び２項に規定する税率を乗じる方法により計算した金額である。

(ウ) 法人税額の特別控除額 ８６０７万０７８０円

上記金額は、平成１０年３月期確定申告書の「法人税の特別控除額」欄に記載された金額である。

(エ) 法人税額から控除される所得税額 ８８５５万９１０２円

上記金額は、次の a の金額から b の金額を控除した金額である。

a 第1次更正処分における法人税額から控除される所得税額等

8856万8382円

b 法人税額から控除される外国法人税額の減少額

9280円

平成10年3月期における被告の主張する原告の所得金額及び法人税額等に基づき、当事業年度に控除できる外国税額を計算することにより減少することとなる外国法人税額の本額である。

(オ) 納付すべき法人税額

33億1482万3900円

上記金額は、上記(イ)の本額から上記(ウ)及び(エ)の本額を差し引いた金額(通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。)である。

(カ) 第1次更正処分における法人税額

30億0995万2000円

(キ) 差引納付すべき法人税額

3億0487万1900円

(ク) 過少申告加算税額

3048万7000円

上記金額は、(キ)記載の本額を基礎として、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた3億0487万円に対して、同法65条1項の規定を適用し、100分の10の割合を乗じて算定した金額である。

エ 平成11年3月期

(ア) 所得金額

80億4929万0848円

上記金額は、次の a 及び b の本額を合計し、c の本額を控除した金額である。

a 申告所得金額

73億4674万5158円

b 所得金額に加算すべき金額

8億0010万1610円

措置法66条の4第1項に定める国外関連取引につき、原告がB社及びC社から支払を受けた対価の本額と独立企業間価格との差額であり、その計算過程は別表11のとおりである。

c 事業税の損金算入額

9755万5920円

当事業年度の損金本額に算入された、被告主張額による所得金額の増加に伴う平成11年3月期の未納事業税額である。

(イ) 所得金額に対する法人税額

27億7624万5050円

上記金額は、上記(ア)の所得金額(通則法118条1項の規定に基づき1000円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。)に法人税法66条1項及び2項に規定する税率を乗じる方法(すなわち、年800万円以下の金額に税率100分の25を乗じて計算した金額に、年800万円を超過した金額に税率100分の34.5を乗じて計算した金額を加算する。)により計算した金額である。

(ウ) 法人税額の特別控除額

1億2129万7696円

上記金額は、平成11年3月期確定申告書の「法人税の特別控除額」欄に記載された金額である。

(エ) 法人税額から控除される所得税額

3988万0711円

上記金額は、平成11年3月期確定申告書の「控除税額」欄に記載された金額である。

(オ) 納付すべき法人税額 26億1506万6600円

上記金額は、上記(イ)の金額から上記(ウ)及び(エ)の金額を差し引いた金額(通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。)である。

(カ) 確定申告における法人税額 23億7268万8600円

(キ) 差引納付すべき法人税額 2億4237万8000円

(ク) 過少申告加算税額 2423万7000円

上記金額は、(キ)記載の金額を基礎として、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた2億4273万円に対して、同法65条1項の規定を適用し、100分の10の割合を乗じて算定した金額である。

2 争点

本件の訴訟物は第2次更正処分等の適法性の有無であり、その判断に当たり検討を要する主要な争点は以下の5つであるところ、うち(1)のみが本案前の争点である。

- (1) 原告には、第2次更正処分等のうち第1次更正処分等を下回る範囲、すなわち、
 - ① 平成8年3月期につき、納付すべき税額36億0606万5200円を超えない部分、
 - ② 平成9年3月期に係る部分、及び
 - ③ 平成10年3月期につき、納付すべき金額30億0995万2000円を超えない部分のそれぞれについて適法に取消しを求めることができるか。
- (2) 第2次更正処分等には、移転価格税制を適用するに当たって手続的な違法があるか。
- (3) 本件国外関連取引における価格は独立企業間価格に該当するか。
- (4) 本件国外関連取引の独立企業間価格を算定するに当たり、被告が原告と台湾法人グループとの間の取引(本件比較対象取引)を比較対象取引に選定したことは適法か。
- (5) 本件比較対象取引から被告が本件国外関連取引の独立企業間価格を算定するに当たって行った差異の調整には合理性があるか。

3 当事者の主張

- (1) 争点(1)(本件訴えのうち第1次更正処分等を下回る範囲の取消しを求める部分の適法性)について
(被告)

原告は、第1次更正処分等については異議申立て及び審査請求を行っていないから、平成8年3月期及び平成10年3月期に係る各第1次更正処分により確定した税額を超えない部分の取消しを求める訴えは不服申立前置の要件(通則法115条1項本文)を欠き、第2次更正処分等のうち平成9年3月期に係る部分は本件裁決によりその全部が取り消されているから、上記部分の取消しを求める訴えはその対象を欠く。したがって、本件訴えのうち第1次更正処分等を下回る範囲の取消しを求める部分は、いずれも不適法というべきである。

これに対し、原告は、本件第2次更正処分等の中には本件第1次更正処分等が含まれているから、前者について不服申立てがされている以上、後者についてもこれを経由していることになる旨主張する。しかしながら、増額再更正は当初更正によって確定した納付すべき税額に係る部分の国税についての納税義務に影響を及ぼさない(通

則法29条1項)から、当初更正について不服申立てがされないまま不服申立期間が経過している以上、その後に増額再更正がされたとしても、当初更正によって既に確定した部分について不服申立前置の要件を欠くことに変わりはない。なお、原告は、本件審査請求に係る審査請求書においても、不服申立ての対象とする処分を「原処分(下記⑧)の通知書に記載された年月日：平成12年6月28日付」と記載しているから(乙52)、第2次更正処分等のみの取消しを求めていることは明らかである。

さらに、原告は、本件審査請求の手續においては第1次更正処分等についてもあわせ審理がされており、しかも、本件裁決において第1次更正処分等の理由についても判断がされ、うち平成9年3月期に係る部分の一部が取り消されているから、第1次更正処分についても不服申立てを経ている旨主張する。しかしながら、通則法104条2項に規定するあわせ審理は、同一の国税について複数の更正等がされた場合に、審理の重複、判断の矛盾・抵触等を避け、納税者の手数を軽減しつつ簡易迅速な権利救済を図る等の趣旨から、国税不服審判所長等は、納税者が不服申立てをしていない他の更正等についても職権で審理を行うことができるとしているにとどまり、他の更正等を取り消す必要がないときは、不服申立てがされた更正等についてのみ裁決することになるし、現に、本件裁決では、第1次更正処分等のうち平成8年3月期及び平成10年3月期に係る部分は取り消されていないから、上記各事業年度についてあわせ審理されているとの一事をもって、審査請求を経ていると評価することはできない。このように解することは、通則法が、権利の救済と行政上の法律関係の早期安定という2つの要請の調和という観点から不服申立期間を制限し(77条)、訴訟提起に当たっては、行政庁の知識と経験を活用して事実関係の明確化に資するよう、あらかじめ2段階の不服申立制度(75条1項、3項)を経ること(115条1項)とした趣旨にも合致するというべきである。また、国税不服審判所長が本件裁決において第1次更正処分等のうち平成9年3月期に係る部分の一部を取り消したのは、第2次更正処分等について判断した結果、第1次更正処分等により確定した税額をも下回る所得金額が認定されたからにすぎず、第1次更正処分等についてなんらかの判断をしたからではない。

加えて、原告は、第1次更正処分等について不服申立てを経していないことについては正当な理由があるともいうが、これを根拠付ける具体的事情をなんら主張していない。

したがって、本件訴えのうち第1次更正処分等を下回る範囲の取消しを求める部分は、不適法であって却下を免れない。

(原告)

更正と増額再更正との関係については吸収説が妥当すると解されているところ(最高裁昭和●●年(○○)第●●号同55年11月20日第一小法廷判決・判例時報1001号31頁)、これによれば、増額更正は更正・決定に係る税額の脱漏部分のみを追加確認する処分ではなく、当該納税者の納付すべき税額を全面的に見直し、更正・決定に係る税額を含めて全体としての税額を確定する処分であり、当初の更正・決定は増額再更正の処分内容としてこれに吸収されて一体となり、その外形が消滅する。

そうであるとすれば、本件においても、第2次更正処分等の中には第1次更正処分等が含まれているのであるから、前者について異議申立て、審査請求がされている以上、第1次更正処分等についても不服申立てを経ていることになるというべきである。

また、本件審査請求に係る手続においては、第1次更正処分等についてもあわせ審理がされており、しかも本件裁決において第1次更正処分等の理由について判断がされ、そのうち平成9年3月期の分の一部が取り消されていることからすれば、第1次更正処分等についても不服申立てを経ていると評価し得るのである。

実質的に考えても、第1次更正処分等のうち平成9年3月期に係る部分の一部が取り消されたのは、平成8年3月期において国外移転所得が認定され、それが同期における原告の所得に加算されたため、平成9年3月期の損金の額に算入されるべき事業税の額が増加したことに加え、同期において国外移転所得がないと判断されたことも相まって、同期において納付すべき税額が第1次更正処分等において示された額をも下回ったからであるところ、このように、第2次更正処分等についての判断いかんによっては第1次更正処分等で示された額を超えない部分についても取り消される可能性があるのであるから、この部分の取消しを求める請求も適法と解すべきである。

したがって、原告は、第1次更正処分等についても不服申立てを経ているか、仮にそうでないとしても経ていないことについて正当な理由があるというべきであるから、本件訴えのうち、第1次更正処分等で示された額を超えない部分について取消しを求める部分も適法というべきである。

もっとも、原告としては、審査請求手続において特に争っていないということもあり、本件訴訟において第1次更正処分等の違法性を主張する意思はない。

(2) 争点(2) (移転価格税制を適用するに当たっての手続的違法の有無) について
(被告)

多国籍企業では、通常、グループ企業内において、商品の販売・役務の提供・特許の使用許諾・ノウハウの提供・資金の貸付け等の取引がひんばんかつ大量に行われるが、これらのグループ企業内移転に際して設定される価格は、様々な理由により、その取引が自由競争市場において非関連者間で行われた場合の価格からかい離する場合が生じる。このように、グループ企業内取引が非関連者間取引において成立する価格と異なる価格によって行われた場合、その結果として所得が一方の法人から他方の法人に移転し、課税の面からみると、最終的には関連企業の租税債務がゆがめられることになる。移転価格税制は、このような関連企業間の取引を通じた所得の国際的移転に対処するためのものであり、関連企業間で通常と異なる取引条件が設定され、結果として所得が移転し、最終的に関連企業の租税債務がゆがめられている場合に、一定の基準に基づき取引条件を是正し、租税債務のゆがみを取り除くことを目的としている。我が国の移転価格税制の基本的仕組みは、法人がその国外関連者で行う取引の対価の額が独立企業間価格と異なることにより課税所得が減少している場合に、その取引が独立企業間価格で行われたものとして所得計算を行うものであり、法人税法22条の定める所得計算の特則として、所得の具体的な計算方法を採用したものである。したがって、移転価格税制の適用に当たって、法人が租税回避の意図を持って恣意的な価格設定を行ったか否かは問わない。

この点につき、原告は、移転価格税制を適用するに当たっては、まず移転価格についての調査を行うこととなった法人において海外への所得移転の蓋然性があるか否かを調査し、そのような蓋然性が認められるために移転価格税制を適用すべきであるとの判断がされて初めて独立企業間価格の算出に進むという手順が踏まれるべきであるにもかかわらず、第2次更正処分等においては、まず独立企業間価格の算出を先行させ、そこから逆算して移転価格税制の適否を判断した点でその手順に根本的誤りがある旨主張する。しかしながら、措置法66条の4第1項は、移転価格税制の適用要件を「法人が当該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満たないとき」又は「当該法人が当該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」と規定するにとどまり、当該国外関連者との取引における当該対価の額がいかなる経緯、意図により設定されたか、その価格差がどの程度かなどの事情にかかわらず一律に適用されることが規定上明らかにされているというべきであるから、移転価格税制の適用に当たって原告が主張するような手順が踏まれなければならないと解すべき法律上の根拠はない。なお、措置法通達のうち国外関連者との取引に係る課税の特例に関する部分は、第2次更正処分等がされた後である平成12年9月8日付けで所要の追加改正等が行われたものであるが、上記改正は全く新たな解釈指針を示したものではなく、むしろ全体的には、移転価格税制制定後の具体的な執行の状況を踏まえ、単に解釈上、従前の考え方を補足解說的に説明した部分が多いことからすれば、第2次更正処分等における移転価格税制に係る法令解釈の指針としても十分に参考になるものといえる。

しかも、本件国外関連取引については、移転価格税制を適用すべき明確な所得移転の蓋然性があることは明らかであるから、いずれにせよ、原告が主張するような手順を取るか否かによって結論が左右されるものではない。すなわち、本件各事業年度において、原告とB社及びC社との取引（本件国外関連取引）と、台湾法人グループとの取引（本件比較対象取引）とにおけるそれぞれの売上総利益率を比較すると、本件比較対象取引に係る原告の売上総利益率は、本件国外関連取引に係るそれに比べて、それぞれ、おおむね平成8年3月期は2.8倍と2.4倍、平成9年3月期は各2.5倍、平成10年3月期は各3.0倍、平成11年3月期は1.9倍と1.8倍に及んでいる。このような売上総利益率の開差について、原告は、取引規模や取引市場等の差異によりもたらされたなどと説明するが、原告が平成11年6月に台湾に設立した国外関連者であるH社に対する平成11年7月及び8月の売上金額（104万4526円及び292万6768円）は同時期における本件比較対象取引に係る売上金額（1億1223万5883円及び1億4991万2242円）よりもはるかに少ないにもかかわらず、H社向け取引に係る原告の売上総利益率は、B社及びC社向け取引に係る原告の売上総利益率とほぼ同じく、台湾法人グループ向け取引よりも低い売上総利益率になるように価格設定されていた上、原告は、他の国外関連者、例えば、ベルギーに所在するg社、インドネシアに所在するh社等に対する取引に係る売上総利益率についても、取引市場や取引数量の差異にかかわらず、非関連者との取引に係る売上総利益率よりも低い売上総利益率となるように販売価格の設定を行っていたのであり、これらによれば、原告の上記主張は全く根拠がなく、本件国外関連取引と本

件比較対象取引との取引金額の差異は、原告の国外関連者に対する価格戦略によって生じているにすぎないことは明らかである。

そもそも、原告の主張によっても、海外販売子会社に対しては安定受注に基づく販売価格設定の同一化という経営政策が存在するというのであり、本件国外関連取引の価格が、基本的にはB社及びC社が国外関連者であるという理由により、自由競争市場において非関連者間で行われた場合よりも低く設定され、所得移転が繰り返し行われていたことを自認していることが明らかであるから、本件は、正に移転価格税制を適用すべき典型的事案というべきである。

(原告)

移転価格税制は、企業グループ内とはいえ、別法人間における私的取引の対価の設定に直接又は間接に影響を有するものであり、山川博樹・東京国税局調査第一部国際情報課長（当時）は、その著書「移転価格税制の執行－理論と実務」（税務研究会出版局）の中で、「経営の臍である価格の設定に影響を与えることがあるため、基本的には移転価格税制を多用ないし濫用すべきではない」と指摘している。また、我が国においては移転価格税制は「独立企業間価格」の観念を中心として構築されているところ、そもそも我が国のような申告調整型移転価格税制においては第三者間取引の把握が困難であり、独立当事者間で行われる類似の比較可能な取引の存在の可能性が低い場合、独立企業間価格を基準とすることには限界がある等の指摘がされており、独立企業間価格の算出に伴うこのような困難さを踏まえると、移転価格税制を適用するか否かの判断は常に慎重にされるべきであり、移転価格税制を適用すべきであるとの判断がされて初めて独立企業間価格の算出作業に進むとの手順が踏まれるべきである。これとは逆に、独立企業間価格の算出を先行させ、これから逆算して移転価格税制の適否を判断するというような手順は、独立企業間価格の算出過程には困難な問題が含まれていることに照らし、大きな誤りを招く危険性が高く、厳に慎まれるべきであり、仮にこのような手順で更正がされたとすれば、内容の吟味に至る以前の手続の選択という時点で既に違法であり、算出された独立企業間価格が一人歩きし、所得移転がない関連者間取引においても所得移転があるかのような結論が導かれる危険性があるというべきである。

特に、移転価格税制が我が国で導入されたのは昭和61年であるが、その後は試行錯誤の状態が続いており、国税庁が措置法通達を改正して、比較対象取引の選定に当たっての留意点、独立企業間価格の算定等について明文化したのはようやく平成12年9月8日になってからであるところ、第2次更正処分等はいずれも措置法通達の上記改正以前にされたものであるから、その移転価格税制適用の妥当性は、より一層慎重に検討し、判断されるべきである。

それにもかかわらず、被告は、所得移転の蓋然性は、国外関連者との取引に係る利益水準等により判断されるものであるとの前提の下に、原告の営業利益の算出において意図的に海外取引と無関係な本社経費や技術センター経費等を不適切に配賦するという操作を行い、その結果、本件国外関連取引について、原告の営業利益は赤字、B社及びC社の営業利益は大幅な黒字であったとして、これを唯一の根拠として移転価格税制を適用し、上記のような操作についてなんら釈明・検証をすることなく強引

にこのような見込みに合わせて独立企業間価格の算出を行い、これを基に形式的にB社及びC社と原告との間の取引価格が不当であるとの認定をしたものである。これは、いわば後付け的な検証方法で国外所得移転があったと判断したものであるから、第2次更正処分等は移転価格税制の適用の手順に根本的誤りがあったというべきである。

(3) 争点(3) (本件国外関連取引における価格の独立企業間価格非該当性) について (被告)

独立企業間価格は、非関連者との取引を基に算出されるものであるから、国外関連取引における価格を独立企業間価格とみなす余地はない (仮に国外関連取引における価格と非関連者取引を基に算定された独立企業間価格とが同一である場合には、措置法66条の4第1項にいう「当該法人が当該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満たないとき、又は当該法人が当該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」の要件を満たさないことになるだけである。)。しかるところ、原告は、本件国外関連取引の価格が、安定受注に基づく販売価格設定の同一化という経営政策に基づき、自由競争市場において非関連者間で行われた場合の価格からかい離していることを自認しているのであるから、そのような経営戦略により設定された価格が独立企業間価格と同一になるとは考え難い。

これに対し、原告は、本件国外関連取引の価格は、原告の経営戦略から合理的かつ自然に導き出されたものであり、また、原告が価格設定を行う過程において国外への不当な所得移転を図る意図がないことは、原告の国内利益の高さにかんがみても明白であるから、このような価格こそが独立企業間価格である旨主張する。しかしながら、移転価格税制の適用においては、まずは非関連者の取引から独立企業間価格を算定した上で、これと国外関連取引との価格の差異に着目するだけであるから、問題とすべきは、本件国外関連取引の価格を独立企業間価格と比較するに際し、後者が措置法66条の4の規定に従って正しく計算されたものであるか否かのみであるところ、我が国の移転価格税制は、法人が租税回避の意図をもって恣意的な価格設定を行ったか否かは問うことなく、現実の価格を独立企業間価格に修正するものであり、措置法及び措置法施行令上も、法人の主観的事実について考慮すべきとする規定は置かれていない。したがって、移転価格税制の適用に際して、国外関連取引の価格設定が原告にとって経済的合理性を有するか否かについては検討する必要がないというべきである。

(原告)

商品の価格は企業経営において肝要な位置を占めるから、特に販売量が大きい企業であれば、当該企業の国際戦略、長期戦略等により、短期的・地域的利害とは別の観点から決せられることが少なくない。また、短期的・地域的にみても、商品価格の決定過程は、同業他社との間の競争や売却相手の事業内容や従前の取引経緯、売却相手が存する市場の状況等、多様な要因によって定まるものであり、場合によっては短期的には赤字になる価格設定をして取引をすることもあり、単純な事情で設定されるものではない。

しかるところ、原告が製造・販売している商品は、民生・産業電子機器、各種輸送機器等多様な機器に使用され、その大きさもコンマミリメートルから3メートルを超えるものまで大小様々であり、品種も4万点以上、金型も5万点以上である。1ロット

当たりの生産量についても、数個から数百万個まで多様であり、商品1個当たりの製造原価も数銭から数万円と幅広い。このように生産管理・販売管理とも他の電子部品にはみられない多様性を有していることから、原告の有する生産設備は、製造される商品の機能や価格に照らすと、極めて高度かつ大規模なものとなっているところ、原告は、国内競争力を維持するために、生産設備の能力及びその稼働率を高度化することから、商品の安定受注・生産すなわち設備稼働の安定化という方向が必然的に求められる。

そこで、原告は、B社及びC社を始めとする海外販売子会社との間で一括受注システムを採用することにより、海外からの受注と国内の受注とを統合し、商品生産の安定化システムを確立した。原告にとり、海外販売子会社からの安定受注は、原告本体の生産設備稼働率の上昇に直結し、原告の国内競争力の強化と利益に貢献している。その結果、原告は、コストを最小限にまで切りつめて海外販売子会社への供給価格を低価格に設定し、国際的にも国内的にも市場競争力を高めてきた。さらに、原告は、海外販売子会社との間で販売価格の設定を同一にして、各海外販売子会社があたかも一体の取引先であるかのように取り扱うことで、業務の簡素化や販売と生産の流れの円滑化・柔軟化を図り、販売量の最大化による国内利益の最大化を実現しているのである。

このように、本件国外関連取引に係る価格は原告の経営戦略から合理的かつ自然的に導き出されたものであり、このような価格こそが独立企業間価格に該当するというべきである。

また、上記経営戦略の成果として、原告は、本件各事業年度及びそれ以前から継続的に国内において非常に高い納税申告をしてきたのであり、国外への不当な所得移転を図ろうとする意図はなく、実際にも国外への不当な所得移転が存しないことは明白である。

そして、経済活動においては、様々な条件により数値にぶれが生じることは日常茶飯事であるから、独立企業間価格の当否の判断においては、価格設定に際しての経済的合理性の有無の検討は不可欠であり、措置法もこれを当然の前提としているというべきである。

(4) 争点(4) (本件比較対象取引を比較対象取引に選定したことの適否) について
(被告)

本件比較対象取引は、本件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製造行為により取得した原告が、当該同種又は類似の棚卸資産を非関連者である台湾法人グループに対して販売した取引である。

そして、原価基準法による独立企業間価格は、独立価格基準法のように非関連者への実際の取引価格を直接用いるのではなく、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の非関連者への販売実績を基に、その原価の額と通常の利益率から計算により求めるものとされている。そうすると、移転価格税制の適用に当たり、独立企業間価格の算定を、単独の非関連者との取引を基に行うか、複数の非関連者との取引を一体として行うかは、独立企業間価格を算定する趣旨に照らしてどちらがより合理的であるかの問題として捉えるべきであるから、措置法施行令39条の12第7項

にいう「非関連者」は、必ずしも単独の法人等であることを予定しているものではなく、そのように限定的に解釈すべき理由も見当たらない。また、取引単位についても、複数の非関連者との対象製品グループに属する取引を一体として独立企業間価格を算定することが、個別の取引を取引単位として独立企業間価格を算定することよりも合理的であると認められる限り、そのような計算方法を採用することは当然に認められるべきである。

しかるところ、台湾法人グループは、いずれも同一地域である台湾を本拠地としていることはもとより、各法人とも、原告とH社及びI社との間で締結された販売代理店契約（乙4の1、2。以下「本件販売代理店契約」という。）に基づいて作成された価格表（乙36の1、2。以下「本件価格表」という。）に記載された価格により、原告と取引を行っていた。しかも、台湾法人グループは、原告から一時期台湾における独占的な販売代理店として指定され、実際に原告から製品を輸入し、ユーザーに販売していたのであって、仮に、台湾法人グループの中に、原告から輸入した製品を一部加工して販売する企業が含まれていたとしても、台湾法人グループにおける独占的な販売代理店としての地位に差異はなく、そのことは、一つの販売代理店契約（本件販売代理店契約）によって原告と台湾法人グループとの取引が各法人ごとに業種等による前提条件の差異を設けることなく行われていたことから明らかである。さらに、原告が作成した「得意先別商品売上実績表」（乙8、10及び12）、「売上実績粗利益累計表」（乙24、26及び27）、「売上・受注実績累計表」（乙25）、「J・子会社販売実績表、代理店向け売上実績」（乙28）並びに「得意先別売上推移」（乙29）等にも台湾法人グループが一括して記載されていたこと（他方、売上実績粗利益累計表（乙24）によれば、台湾法人グループに属していない台湾法人である「K」（コード番号 ）は、台湾法人グループを一括して表している「H TAIWAN」（同 ）とは別に記載されている。）が示すように、原告自身も台湾法人グループを一体のものとして認識していたのであり、原告は、最も重要な粗利益率（得意先ごとの取引における原価の額や利益の額を基に行うものである。）の算出を行うに当たって台湾法人グループを一括して管理し、台湾法人グループ間における取引規模や業種の差異を利益率との関係でも特に考慮していないのである。

以上の諸点に照らせば、本件国外関連取引に関して比較対象取引を選定するに当たっては、原告と台湾法人グループとの取引を一体として選定する方が、個別の取引を選定するより合理的であることは明らかであり、本件比較対象取引は全体として措置法施行令39条の12第7項にいう「比較対象取引」に該当するというべきである。

これに対し、原告は、本件価格表が2種類存在し、それぞれ適用される法人群が分化されているという点に照らせば、台湾法人グループを一括して取り扱うことは不当である旨主張する。しかしながら、原告と台湾法人グループとの取引は現に本件価格表に記載された価格に基づいて行われている。なお、本件価格表は、D社等向けのもの（乙36の1）とI社向けのもの（乙36の2）との2種類に分かれているが、総品目の10パーセント以下の品目（D社等向けにおいては3188品目のうち、I社向けにおいては2943品目のうち各272品目）で単価に差異があるにすぎず、内容的にはほぼ同様のものとみることができる上、いずれも本件販売代理店契約に基づ

いて作成されているものであるから、原告が主張する点は台湾法人グループを一括して取り扱うことの障害になるものではない。

次いで、原告は、台湾法人グループに対して独占的販売権を付与していたという事実はなく、現に、商社であるL株式会社（以下「L」という。）を経由して台湾内の「M」という会社に製品を供給していた旨主張する。しかしながら、本件販売代理店契約の文言からは、原告が台湾法人グループを台湾における独占的な販売代理店として認めていることは明らかである上、Lは内国法人であるから、同社が台湾に所在する「M」に商品を出荷した事実が仮にあるとしても、そのことは直ちに台湾法人グループの独占的販売権に抵触するとはいえない。

さらに、原告は、原告が台湾法人グループの各企業ごとにコードを付して取引の内容を管理していることからすれば、同グループの売上金額を一括して売上総利益率を算定することは不合理である旨主張する。しかしながら、被告は、本件販売代理店契約に基づいて台湾法人グループが400万USドル以上の金額を購入することを条件に台湾法人グループとの取引に係る販売価格を定めていることに照らし、台湾法人グループとの取引を一括して計算することが合理的であるとしたにすぎず、原告が台湾法人グループと個別に取引をしていることを否定しているものではない。

加えて、原告は、圧着端子類とコネクタ類とを一括評価することは不当であり、特に圧着端子類については、台湾法人グループとの取引数量とB社及びC社に対する取引数量との比較において25.7倍から140.2倍もの開きがあり、取引規模の差が極めて大きく、そもそも比較対象たり得ない旨主張する。しかしながら、原価基準法においては、同種又は類似の棚卸資産に係る取引が比較対象となるところ（措置法施行令39条の12第7項本文）、「同種又は類似の棚卸資産」とは、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同種又は類似である棚卸資産をいう（措置法通達66の4(2)-2）と解すべきである。しかるところ、原告は、創業当時に「クリンプして接続する通電用端子」を「圧着端子」と命名し、これを社名としても用い、その後、マーケットニーズに対応するために多品目を有するに至ったのであり、端子もコネクタも、電気機械・電気器具の電流の出入口や他の電気器具につながる箇所を接続するための製品であり、両者は同種又は類似の製品であるといえる。したがって、同種又は類似の棚卸資産の区分として圧着端子類及びコネクタ類の製品群をもって比較対象としたことには合理性がある。その上、圧着端子類及びコネクタ類の分類は、あくまで独立企業間価格を算定するための棚卸資産に係る区分であり、実際には原告とB社及びC社との取引並びに原告と台湾法人グループとの取引は、当該製品群の区分に関係なく行われていることからすると、取引規模の比較は取引全体で行うべきであり、圧着端子類のみを取り上げて比較することは意味がないというべきである。

また、原告は、比較対象取引の選定に際しては、非関連者取引が、措置法通達66の4(2)-3の列举要素について比較可能な取引であることが確認されなければならないところ、本件国外関連取引と本件比較対象取引とは、定量的にその差異を示すことができない重大な定性的差異があり、比較対象たり得ないことは明らかである旨主張する。しかしながら、措置法通達66の4(2)-3の前文に「措置法第66条の4

の規定の適用上、比較対象取引に該当するか否かについては、例えば、次に掲げる諸要素の類似性に基づき判断することに留意する」とあるとおり、上記列举要素は例示的に列举されたものにすぎず、これらの諸要素における差異の有無及び差異の与える影響の程度がすべて個別に立証されなければ比較対象取引として採用することができないとする趣旨ではない。このことは、法令が、基本3法の各算定方法ごとに、差異の調整において考慮すべき要素として異なった要素を挙げていること（措置法66条の4第2項1号イ、措置法施行令39条の12第6項、7項各ただし書）からも明らかである（原価基準法については、売手の果たす機能が重要とされている。）。しかも、措置法施行令39条の12第7項が売手の果たす機能その他の差異の調整について規定したのは、原価基準法によって独立企業間価格を算定するに当たり、国外関連取引と比較対象取引との間に通常の利益率の算定に影響を与える差異が存在する場合に、その調整を行うことによって適正な通常の利益率を算定することができるようにしたものであるから、国外関連取引と比較対象取引との間になんらかの要素について差異が存在する場合であっても、その差異が、通常の利益率の算定に影響を与えない程度にとどまる場合や、価格や利益に与える影響を十分正確に確認することができない場合には、その調整は不要と考えられているのである。

具体的にも、原告が本件国外関連取引と本件比較対象取引との間に存在する差異として挙げる① 台湾法人グループに対しては信用状を開設する間もなく出荷せざるを得ない場合が多く、原告が回収リスクを負うとする点、② C社及びB社が市場とする香港及びシンガポールはいわゆる大陸市場であって競争が激しいのに対し、台湾では部品類も質の高さを求められる一方、価格的にはそれほど競争はないとする点、③ B社及びC社は商社であるのに対し、台湾法人グループはハーネスメーカーであって、市場における機能や立場が全く異なるとする点は、いずれも原告の販売価格ないし利益率に影響を与えているとは認められない。すなわち、①については、原告が台湾法人グループと信用状を開設せずに行った取引がどの程度存在するのかは不明である上、それらの取引において原告の負担する回収リスクが販売価格に反映されていることをうかがわせる事情は存在せず、②についても、原告が作成した会社概要のパンフレット（乙22）や、原告の営業サポートグループが作成した「海外向け仕切価格の相違について」（乙23）からみて、原告がアジアを一つの商圈として捉えており、また、台湾市場での価格競争が激しいとの認識を有していることが示されていることなどからみて、原告が台湾において香港及びシンガポールと比較して高めに価格を設定することができる状況にあるとは認めることができず、③に関しても、原告の取引先が商社かハーネスメーカーかという点は買手の機能の差異をいうものにすぎず、その差異が原価基準法における通常の利益率に与える影響はないと考えられる上、実際にも台湾法人グループは、平成11年3月期まではB社及びC社と同様に原告の販売代理店として原告と一次取引を行っており、本件比較対象取引と本件国外関連取引において原告が果たしている機能は同一であって、原告が主張するような差異が通常の利益率に影響を与えているとは考え難いのである。かえって、台湾における原告の国外関連者であるH社、B社及びC社との各取引では同一の利益率が設定されている一方、非関連者である台湾法人グループとの取引ではこれらより高い利益率が

設定されていることなどからすれば、原告が国外関連者に対する販売価格を低く設定していることはもとより、取引市場及び取引数量と売上総利益率とが連動していないことも明らかである。

(原告)

措置法39条の12第7項にいう「非関連者」とは、単独の法人又は事業者を想定していると解さざるを得ない。また、措置法通達66の4(3)-1では、独立企業間価格の算定は「個別の取引」ごとに行うことを原則としており、例外的に複数の取引を一つの取引としてみることができるのは、個々の取引を評価すると不合理な結果となる場合だけであることが前提となっているのであって、この場合でも、あくまでも個別企業を比較対象とし、その個々の取引についてこれを一連の取引として一体として扱ってもよいというにすぎない。このような一体化が安易に認められるとすれば、被告の裁量で、被告にとって好都合となる非関連者取引をどのようなにも想定できることとなり、妥当ではない。

しかるところ、台湾法人グループ（被告の挙げる6社にNを含めたもの。）は、それぞれ独立して経営されており、原告もこれら各社と個別に取引をしているのであって（売上帳票等についても各法人ごとにコードを付していることは証拠（甲10及び36）上も明白である。）、グループとして扱われていることはない。また、台湾法人グループと原告との取引は、各社ごとにその規模において10倍以上の差異がある上、ハーネスメーカーと商社とが混在しているのであって、このような様々な差異のある複数の非関連者を一体化すると、各取引におけるそれぞれの差異が錯綜して差異の調整が事実上不可能となってしまう。なお、台湾法人グループとの取引の実態に照らすと本件販売代理店契約にはほとんど意味がないから、このような契約が作成されていることを根拠に台湾法人グループを一つにまとめることはできない（本件販売代理店契約には、上記7社に含まれていないO社及びU社が記載されている上、原告が上記各販売代理店に独占的販売権を付与していた事実はなく、むしろ、商社であるLを通じて台湾内の「M」に製品を供給するなど、台湾における出荷窓口の分散を図る努力をしていたのである。）。仮に、本件販売代理店契約が有効なものであるとしても、契約書及び本件価格表が2種類あり、それぞれ適用される企業群が分化されている点に照らすと、いずれにせよ台湾法人グループを一体化して取り扱うことは不当である。さらに、被告は、同種又は類似の棚卸資産の区分として、圧着端子類及びコネクタ類の製品群をもって比較対象としているが、少なくとも圧着端子類については、台湾法人グループとの取引数量とB社及びC社との取引数量とでは25.7倍から140.2倍もの開きがあり、そもそも比較対象たり得ないのである。しかも、被告は、台湾法人グループについて各社ごとに、かつ、圧着端子類とコネクタ類とを分けて個々に評価した場合には不合理な結果となることをなんら論証していないのであって、この意味でも失当である。

加えて、措置法通達66の4(2)-3を素直にみれば、ある関連者取引について比較対象の候補となっている非関連者取引がある場合、上記通達に列挙された諸要素のそれぞれについて比較可能な取引であることが確認されなければならないという結論に至るはずであるから、定性的な差異が明らかでも、定量的にその差異を示すこと

ができない場合には、その差異を調整することができず、比較対象たり得ないという判断をすべきであり、移転価格税制が濫用されることのないようにその運用を慎重にすべきことからいっても、比較対象たり得ると判断することについて合理性があることの証明は被告が行わなければならないところ、本件国外関連取引と本件比較対象取引との間には、以下に示すように① 売手の負担するリスクの差異、② 市場の状況の差異及び③ 売手の果たす機能についてそれぞれ重大な定性的差異があるから、比較対象たり得ないことは明らかである。すなわち、①については、本件比較対象取引は、発注から納期までの期間が極端に短く、信用状を開設する間もなく出荷せざるを得ない場合も多いため、原告が回収リスクを負うことになる点で本件国外関連取引と異なる。また、②については、B社及びC社が市場とする香港及びシンガポールは大陸市場であって薄利多売・粗造乱売の傾向が強く、粗悪な模造品も横行しており、結果として完成品ひいては部品の価格競争が激しい一方、台湾では完成品の質が高く、質の高いものは価格も高くなって当然というコンセンサスが市場にあるため、価格的にさほどの競争はないのである。さらに、③については、B社及びC社が商社であるのに対し、台湾法人グループはその大部分がハーネスメーカーであるところ、商社に対する卸は、需要が量的・時期的・納期限の上で一定しており、計画的な出荷が可能であるのに対し、メーカーに対する卸は、これらがいずれも不安定であって、売手は買手からの臨機応変な要求に柔軟に応じるという商社的機能をも要求される上、商社は多くのセットメーカーを顧客に持ち、強い情報力・営業力を有し、市場における発言力も強いことから、製造・供給業者の立場とすれば、返品リスク等を心配することなく大量に納品することができ、新商品開発や事業計画の立案等においても極めて有益であるとのメリットがあるために販売政策として商社の意向にできるだけ沿う方向で価格決定が行われるのに対し、ハーネスメーカーはセットメーカーに対する依存度が高いために商社に対する販売におけるようなメリットがないのである（なお、原告が台湾法人グループに総代理権等を与えたことはなく、これら各社が自らの製品を販売するためにそのように喧伝しているとしても、これら各社が商社的機能を果たしている事実はない。）。

したがって、台湾法人グループとの取引は個別に評価すべきであって、上記法人群を一括りにして扱うという比較対象取引の選定は誤っているというべきである。

(5) 争点(5)（本件比較対象取引から本件国外関連取引の独立企業間価格を算定する際に行われた調整の合理性）について

(被告)

ア 調整の必要性

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ついて、措置法施行令39条の12第7項は「必要な調整を加える」と規定するのみであるが、一般的に、比較対象性の判定に当たっては、① 棚卸資産の売手の果たす機能（製造、販売、加工を同様に行っているか、あるいは、購入販売か製造販売か等）、② 売手の使用した特許権等の価格への影響及び③ 取引市場、が重要な要素であり、その他、棚卸資産の種類・役務の内容等、取引段階（小売り又は卸売り、一次問屋又は二次問屋等の別をいう。）、取引数量、取引条件等の諸要

素を総合的に検討すべきものと考えられている。そして、措置法施行令39条の12第7項が差異の調整について規定したのは、国外関連取引と比較対象取引との間に通常の利益率の算定に影響を与える差異が存在する場合に、その調整を行うことによって適正な通常の利益率を算定するようにしたものであるから、国外関連取引と比較対象取引との間になんらかの要素について差異が存在する場合であっても、その差異が通常の利益率の算定に影響を与えない程度にとどまる場合や、価格や利益に影響を与える程度を十分正確に確認することができない場合には、その調整は不要と解すべきである。

イ 諸要素の検討

そこで、以下において、① 本件国外関連取引と本件比較対象取引との間において上記のような諸要素に差異があるか否か、② 差異があるとして調整が必要か否か、③ 調整が必要な場合における相当な方法による調整の可否について検討する。

(ア) 売手の果たす機能・売手の使用する特許権等の価格への影響

売手の果たす機能・売手の使用する特許権等の価格への影響については、本件国外関連取引と本件比較対象取引とは、ともに原告が売手として行った取引であるから、いずれの差異も存在しない。

(イ) 市場の状況

市場の状況については、本件国外関連取引と本件比較対象取引とで差異があるか否か、差異があるとしてそれが通常の利益率にいかなる影響を与えるかは明確ではないから、その調整を行う必要はない。

(ウ) 棚卸資産の種類・役務の内容

棚卸資産の種類・役務の内容については、本件国外関連取引と本件比較対象取引とは、ともに同種又は類似の棚卸資産である圧着端子類又はコネクタ類の販売取引であるから、差異は存在しない。

(エ) 取引段階

取引段階については、本件国外関連取引と本件比較対象取引とは、ともにメーカーである原告から商社又はメーカーに対して行われた販売取引であって、いわゆる製造卸取引であるから、差異は存在しない。

(オ) 取引数量

取引数量については、確かに、本件国外関連取引と本件比較対象取引との間には、別表6のとおり取引数量の差異が認められるが、台湾法人グループとの取引に比して、B社及びC社に対する取引数量は、それぞれ、おおむね平成8年3月期は3.9倍と2.4倍、平成9年3月期は3.8倍と3.2倍、平成10年3月期は3.5倍と3.0倍、平成11年3月期は2.6倍と2.5倍であるところ、一般的には、取引規模の差異が1.0倍程度であれば差異の調整は不要であると考えられている。

(カ) 取引条件

取引条件については、本件国外関連取引と本件比較対象取引との間には、販売手数料の有無、貿易条件及び決済条件について差異が認められ、これらの差異は、その性質・程度等に照らし、いずれも通常の利益率の算定に影響を与えるものと

考えられることから、その調整を行う必要がある。しかるところ、① 販売手数料の差異に関し、原告は、平成8年3月期ないし平成10年3月期において、本件比較対象取引に関し、H社及びI社に対して販売手数料を支払う一方、本件国外関連取引については同様の支払はないことから、当該各事業年度の当該販売手数料の額を当該各事業年度の本件比較対象取引の額から控除して調整する（別表8ないし10の「1 通常の利益率の計算」の「②」）。次いで、② 貿易条件の差異に関し、本件国外関連取引は運賃保険料込渡条件建値取引（CIF取引）で行われているのに対し、本件比較対象取引は本船持込渡条件建値取引（FOB取引）で行われていることから、本件比較対象取引の対価の額に、同取引がシンガポール向け（B社に対する独立企業間価格の算定の場合）又は香港向け（C社に対する独立企業間価格の算定の場合）であると仮定した場合の海上運賃及び海上保険料に相当する金額をそれぞれ加算する方法により調整する（別表8ないし11の「1 通常の利益率の計算」の「④」ないし「⑦」）。さらに、③ 決済条件の差異に関しては、原告は、本件比較対象取引においては、緊急に製品を輸入する必要がある場合を除き、台湾法人グループに対して信用状を開設させた上で輸出取引を行っているのに対し、本件国外関連取引においては、B社に対しては本件各事業年度を通じて、C社に対しては平成8年3月期及び平成9年3月期について支払猶予期間を与えた輸出取引を行っていることから、本件比較対象取引の対価の額に、支払猶予期間に応じた金利として短期プライムレートによる金利相当額を加算して調整する（別表8ないし11の「1 通常の利益率の計算」の「⑨」ないし「⑫」）。

（キ） 取引時期

取引時期については、本件国外関連取引と本件比較対象取引とは、いずれも本件各事業年度を通じて継続的に行われた取引であるから、差異は存在しない。

（ク） 売手の負担するリスク

売手の負担するリスクについては、本件国外関連取引と本件比較対象取引との間で原告の負担するリスクの有無・内容及びそれらの差異が通常の利益率に与える影響は明確ではないから、差異の調整を行う必要はない。

（ケ） 売手の市場参入時期

売手の市場参入時期については、本件国外関連取引と本件比較対象取引との間で差異が認められるものの、取引先国への原告の市場参入時期の差異が通常の利益率に与える影響は明確ではないから、差異の調整を行う必要はない。

（コ） 売手の事業戦略

売手の事業戦略については、本件国外関連取引と本件比較対象取引との間で原告の事業戦略の内容及びそれらの差異が通常の利益率に与える影響は明確ではないから、差異の調整を行う必要はない。

（サ） 政府の規制

政府の規制については、本件国外関連取引と本件比較対象取引との間で取引先の政府の規制の内容及びそれらの差異が通常の利益率に与える影響は明確ではないから、差異の調整を行う必要はない。

(シ) 小括

したがって、本件国外関連取引と本件比較対象取引とは、売手の果たす機能等の重要な要素において差異がない上、その他差異の存在する要素については、いずれも差異の調整が必要でないか、あるいは相当な方法による調整が可能であるから、比較対象性が認められることは明らかである上、調整の必要な差異の存在する要素の調整方法にも、なんら適正を欠いている点はないというべきである。

ウ 工場仕切価格の調整

本件国外関連取引と本件比較対象取引の工場仕切価格には原告の社内利益が加算されていることから、その社内利益を調整し、実際製造原価の額を算定する（別表 8 ないし 11 の「1 通常の利益率の計算」の「⑭」ないし「⑯」及び同各別表「2 国外移転所得の額の計算」の「②」ないし「④」）。

エ 独立企業間価格

以上の方法によって算定された独立企業間価格は、別表 8 ないし 11 の「2 国外移転所得の額の計算」の「独立企業間価格」のとおりであり、その算定はいずれも適正である。

オ 原告に対する反論

これに対し、原告は、B 社及び C 社が商社である一方、台湾法人グループはハーネスメーカーであるから、売手の果たす機能、取引段階に差異があり、これらについて仮に比較が可能であるとしても、その差異を調整すべきである旨主張する。

しかしながら、そもそも、B 社及び C 社の売上先におけるハーネスメーカーの割合は、前者において顧客数で 45 パーセント、売上金額で約 51 パーセントにすぎず、後者において顧客数で 60 パーセント、売上金額で約 62 パーセントにすぎないことからすれば、B 社及び C 社を原告とハーネスメーカーとの間に立つ商社であると決めつけるのは必ずしも相当ではない。他方、台湾法人グループは、原告の販売代理店として B 社・C 社と同様に原告から商品を直接輸入し、台湾において長年にわたり市場を開拓してきたのであるから、台湾法人グループがそれぞれハーネスメーカーとしての機能を兼ね備える一方、原告も台湾法人グループからのクレーム処理を行い、同グループ各社に依存することなく独自に台湾における市場調査や営業活動を行う等の商社機能を果たしているとしても、そのことから、台湾法人グループが商社機能を有していないことにはならない。現に、H 社については、原告自ら商社であると認めており、その他の各社についても、原告にとって単なる販売先ではなく、原告の販売代理社として、原告が供給する商品を台湾市場に流通させる手助けをする商社としての機能を有していることは明らかである。また、原告は、買手が商社かハーネスメーカーかという点が異なれば、売手の果たす機能及び取引段階に差異が生じるかのように主張するが、それは結局、買手の機能の差異について表現を変えただけにすぎず、原告において、具体的にどの程度の差異が生じるのかを主張立証すべきである。また、本件で移転価格税制の対象となっているのは台湾独自の特注品ではなく、全世界的に通用すると認められる汎用品であるところ、たとい原告が台湾の顧客に対する市場調査や営業活動を基に試験研究・製品開発を行ったとしても、その研究開発が汎用品作成のためのものであれば、その効果はシ

ンガポール及び香港を含めた全世界の顧客に及ぶものであるから、本件比較対象取引においてのみ、原告が商社機能を果たしているとはいえない。同様に、クレーム処理については最終的に製品を製造した原告において対応するのが当然であるから、原告が台湾法人グループからのクレーム処理を行っているからといって、直ちに原告が同グループとの取引において商社機能を果たし、B社及びC社との取引において商社機能を果たしていないことにはならない。

また、原告は、本件国外関連取引において卸売機能を有し、本件比較対象取引においてはこれに加えて商社機能をも有している一方、台湾法人グループは商社機能を有していないとの立場を前提に、仮に両取引を比較するにしても、ベリー比（粗利を販売費及び一般管理費（以下「販管費」という。）で除したもの）を用いた計算により、台湾法人グループとの取引における原告の利益率から、商社機能に係る利益率を控除して、卸売機能に係る利益率のみを抽出するための調整が必要であるとも主張する。しかしながら、その前提が失当であることを措いても、原告が採用した計算方法には、① 原告が取引先別に販管費を管理していなかったにもかかわらず、原告全体の販管費から配賦計算によって台湾法人グループとの取引に係る販管費を算出した上、これを基礎として商社機能に係る粗利を算出している点、② 原告が通常の商社におけるベリー比を求めるためとして選定した3社（Q株式会社、R株式会社及びS株式会社）は、原告とは取扱商品もほとんど共通しないなど事業の実態がかなり異なり、特にS株式会社は、昭和63年以前に設立された海外子会社を有しており、純粋に非関連者に対して商社としての活動を行っているとは言い切れない点、③ 原告がベリー比を用いた差異調整額の算出の基礎として使用しているB社及びC社の販管費は、原告以外の企業との取引や第2次更正処分等の対象としている商品以外に係る取引を含む両社の販管費の全額であり、一部には会計期間を15か月ベースで算出しているものがあるなど、原告の計算に都合の良い数値を用いて非論理的な計算を繰り返しているにすぎない点、で不適当というべきである。

次いで、原告は、本件国外関連取引と本件比較対象取引とは取引規模に差異があり、これが価格に影響を与えているにもかかわらず、なんらの調整も施さないのは誤りである旨主張する。

しかしながら、高松高裁平成18年10月13日第4部判決（乙55、以下「高松高裁平成18年判決」という。）も指摘するとおり、取引数量に応じて対価を減額するという一般的な慣行や認識が存在するわけではないから、取引条件の中に取引数量に応じて対価を変更することが明記されているとか、明記されていない場合でも客観的に取引数量に基づく値引き等が行われている事実があり、その金額が合理的に算定できるような場合でない限り、単に取引数量の差が大きいとの一事をもって常にその調整を行わなければならないという理由はない。しかるところ、原告が台湾法人グループに代わって台湾における原告からの商品輸入の一切を取り扱うために平成11年6月に設立したH社に対する同年7月1日から同月31日までの売上げは104万4526円、売上げ総利益率は9.09パーセントであるのに対し、同じ期間における台湾法人グループへの売上げはその約107倍に達する

1億1223万5883円であったにもかかわらず、売上総利益率は23.29パーセントとなっていたのであって、こうした事例からみても、取引規模の差異が販売価格に影響を与えているという原告の主張は、取引実態と明らかに矛盾しているというべきである。

さらに、原告は、1か月単位の計画生産を行っている原告の工場では、受注から納期までの平均期間が1か月以上あるB社及びC社との取引については計画生産により十分対応することができるのに対し、同期間が16日しかない台湾法人グループとの取引については割込生産により対応せざるを得ず、また、同グループによる発注が少量で時期も不特定であるため在庫を用意することも非効率的であることから、台湾法人グループ向けの商品については、原告のT工場の平成11年3月期における生産効率と製造費用に関する対応関係を検証した「分析調査報告書」（甲48、以下「本件分析報告書」という。）に基づいて、いかに少なく見積もっても8.418パーセントの製造原価の増加が認められ、この差異の調整が行われるべきである旨主張する。

しかしながら、製造業を営む企業においては、製造・販売活動を有効かつ効率的に実行するため、顧客からの受注に対し、納期を守り顧客のニーズに対応できるように、徹底した在庫管理や総合的な計画生産を行い、ある一定の商品量を棚卸商品として常時確保しているのが常識であり、原告作成の貸借対照表及び損益計算書の数値によっても、平成11年3月期における原告の棚卸商品回転率は7.15回、棚卸商品手持月数は1.7か月弱（ $12 \div 7.15$ ）と求められることからすれば、原告においても、原価低減に努め、安定した製造工程管理と在庫管理の徹底による即納体制が確立されていることがうかがわれるというべきである。特に、本件において移転価格税制の対象となったのは圧着端子類及びコネクタ類のうちの汎用品であり、顧客を限定して販売するものではないから、少量の急な注文に対し在庫で対応することにならば不都合はなく、かえって、効率的な生産システムによるスケールメリットを享受することができるのである。また、原告は、在庫として保管することにより、製品価値がどの程度下落し、販売価格に影響を与えているのか、通常の在庫の保管状態においてすべての在庫についてそのような劣化の事実が発生するのかという点について十分な立証を行っていない。仮に、台湾法人グループへの製品在庫を全く保有せず、B社・C社等の大量かつ頻繁に発注がある顧客に対してのみ製品在庫を用意している旨の原告主張に従ったとしても、B社・C社等向けの製品在庫の保管費用は生じることになるのであるから、原告の上記主張は、当該費用の発生を無視して、割込生産によるコスト上昇のみを捉えた一面的なものである上、工場での製品の製造においては、工場全体の生産効率を考慮して、他の生産ラインの効率的な活用や従業員の臨機かつ効率的な配置により、工場全体の生産効率の維持が図られるのが通常であるから、割込生産の部分だけを切り離し、製造原価に差異があるとして、その差額を特定の取引先との販売価格において反映させているという原告の主張は、そもそも原告の原価管理の実態ともかけ離れたものというべきである。

さらに、本件分析報告書には、① 原価計算制度の範囲外に属する機会原価とい

う概念を用いている点、② B社・C社からの受注分にはeのように平均納期日数が31日を大きく下回るものも含まれているにもかかわらず、両社からの受注分には割込生産はないとの誤った前提に立っている点、③ B社・C社からの受注分のうち平均納期日数が31日であるものについても、納期日数が30日以下のものについては計画生産を阻害することとなるにもかかわらず、両社からの受注が計画生産を阻害しないことを前提にしている点、④ 実際には成形工程を必要としない製品が相当個数あるにもかかわらず、工場の固定費がすべて成形工程から発生していることを前提とした計算を行っている点、⑤ 台湾法人グループからの受注に伴う年間割込生産回数の計算につき、1受注当たりの品種数を同グループからの年間受注延べ品種数と同じ51として計算するなど、その計算が極めて不正確なものである点、⑥ 成形工程における割込調整時間（成型機械につき生産すべき品種を変更する際に金型の入替えに要する時間）を6時間とする根拠について信頼性が乏しい上、計画生産においては割込調整時間が全く不要であるかのごとく計算している点で不合理である点、⑦ 成形機械の生産能力に関する記載に信ぴょう性がない点、⑧ 操業体制が1日24時間で360日の年間連続生産であるとしている根拠に乏しい点、⑨ 台湾法人グループ向け製品の主力工場でもないT工場における分析結果を他工場にも当てはめることができることを前提としている点、⑩ T工場における台湾法人グループからの年間約9300万円の受注金額と引き替えに割込生産により約13億円の機会原価が発生したとするなど、営利を目的とする正常な企業活動とはかけ離れた異常な結果を示している点、において誤りや矛盾があり、このような異常な分析方法、前提事実の誤り及び計算過程における根拠のない数値の乱用によりもたらされた恣意的な計算の結果によっては、仮に割込生産による製造原価への影響があったとしてもそれがどの程度であったのか全く定かではないといわざるを得ない。

カ 本件裁決に示された差異の調整方法の誤り

本件裁決は、B社及びC社は商社であり、台湾法人グループはハーネスメーカーであるとの前提の下に、国内のハーネスメーカー及び商社との各取引を基準として、本件国内取引例について、原価の額と粗利率との相関関係を分析し、弱又は中程度の相関関係が認められたとして取引段階の差異の調整を行っている。

しかしながら、B社及びC社が必ずしも原告とハーネスメーカーとの間に立つ商社ではなく、台湾グループが商社機能を有さないハーネスメーカーではない点で本件裁決の前提事実には誤認があることは明らかである。また、本件裁決は、上記のような相関関係の存在は、台湾法人グループとB社・C社の業態の違いに起因する取引段階による差異が存在すること及び当該差異が具体的に数量化できることの傍証であるなどとして極めて技巧的な手段で差異の調整を試みているが、これは、定量化できない要素までも無理に定量化して独立企業間価格の算定に盛り込もうとしたものであって、高松高裁平成18年判決とも異なる見解である。また、その技巧的手段の内容についても、取引規模が全く異なる国内取引を基準として分析し、これを単純に本件比較対象取引に当てはめている点で、およそ差異の調整方法としての合理性は見いだし難い。

また、本件裁決は、原価の額が５０００万円以上５億円以下の国内取引を対象に算定した売上原価の額と粗利率との間には弱又は中程度の相関関係があることを根拠に、両者間の相関係数は、原価の額では約５億５０００万円の本件比較対象取引と約４３億円のＢ社及び約１９億円のＣ社との本件国外関連取引にも適用できるとしている。

しかしながら、本件国外関連取引は、本件裁決で比較した取引金額とは大幅な差があり、また国外取引でもあることから、国内取引に係る売上原価と粗利率との間に弱又は中程度の相関関係があることを示すことによって、取引数量の多寡が販売価格に影響を与えているとはいえないというべきである。

(原告)

ア 調整の必要性

措置法通達６６の４(２)－３を素直に解釈すれば、ある関連者取引について比較対象の候補となっている非関連者取引がある場合、上記通達が列挙する諸要素について比較可能な取引であることが確認されなければ、当該非関連者取引を比較対象取引とすることはできないという結論になるはずであり、ある要素のうち、定性的な差異があることが明らかでも、定量的にその差異を示すことができないものがあれば、そのような比較不可能な要素を含む非関連者取引は、比較対象取引とすることができないという判断をすべきである。

イ 諸要素の検討

被告による独立企業間価格の算出方法は、以下の点で本件国外関連取引と本件比較対象取引との間の差異調整がされておらず、誤っているというべきである。

(ア) 売手の果たす機能・取引段階

Ｂ社及びＣ社には営業担当者・技術担当者がおり、現地において市場調査、営業活動、顧客からのクレーム処理を行うなど、商社としての機能を果たしている。よって、原告は、本件国外関連取引においては商社に対する卸として機能している。これに対し、台湾法人グループはハーネスメーカーであるため、原告が直接クレーム処理を行っており、また、原告はこれら各社に依存することなく、独自に市場調査、営業活動を行い、その結果を製品開発担当にフィードバックして製品開発を行っている。このように、本件比較対象取引については、原告が卸売機能に加えて商社機能をも有しているのであり、両取引は、売手の果たす機能及び取引段階において差異がある（別紙１。なお、別紙においてＪとあるのは原告を指す。以下同じ。）。そして、製造業者が商社を通さずにユーザーであるハーネスメーカーに直販する場合は、商社が得るべき適正利潤が製造業者の適正利潤に内包されることになるのである。したがって、両取引を比較するためには、本件比較対象取引における利益率から、商社機能に係る利益率を控除して卸売機能に係る利益率のみを抽出するための調整が必要である。

しかるところ、商社においては、その役務提供が反映される販管費を原価と捉えることができ、これに対するマークアップが粗利であることから、控除の対象となる商社機能に係る粗利の算定に当たっては、通常の商社におけるベリ－比を利用すれば販管費から粗利を算定することができる。ベリ－比算定のための商社

としては、原告と類似業種である国内電子部品関連会社の中から、合理的な基準（① 国内上場企業であること、② 商業に分類されていること、③ 電子部門関連の売上高構成割合が50パーセント強であること、④ 製造部門を有していないこと、⑤ 発行済み株式の50パーセント強以上を特定の者に所有されていないこと）に基づいて3社（Q株式会社、R株式会社及びS株式会社）を選定した。そして、別紙2ないし8の計算を経て本件比較対象取引における卸売機能に係る粗利を算出し、そこから卸売機能に係る粗利率を算定した上、これと本件比較対象取引における粗利率との差異を算出すると、別紙7及び8の「取引段階による粗利率の差異」欄のとおり、B社との取引における販管費の割合を基にした場合には、上記差異は平成8年3月期が9.60パーセント、平成9年3月期が6.56パーセント、平成10年3月期が9.61パーセント、平成11年3月期が6.97パーセントとなり、C社との取引における販管費の割合を基にした場合には、上記差異は平成8年3月期が9.15パーセント、平成9年3月期が5.50パーセント、平成10年3月期が8.16パーセント、平成11年3月期が5.54パーセントとなる。これらが、売手の果たす機能・取引段階の差異によって調整を要すべき部分となる。

（イ） 製造原価

原告のT工場（国内3工場のうち最大規模であり、国内における製造実績のおおむね5分の2を占める。）では、1か月単位の計画生産（ある月の生産計画の原案を前月15日までに作成し、実現可能でかつ最も効率的な生産計画を前月末までに設定した上、当該月の半ばを目処に当該月の15日から月末までの生産計画を修正する。）を行っているが、B社・C社との取引については、受注から納期までの平均期間は1か月以上あり、計画生産によって十分に対応できるのに対し、台湾法人グループの場合、受注から納期までの平均期間は16日であり、稼働中の生産ラインをいったん止めた上で割込生産により対応せざるを得ないため、計画生産を阻害し、コストの上昇を招く。他方で、同グループ各社のような少量で時期も不特定の発注しかない顧客に対して在庫を用意することは、在庫品の管理経費がかさむだけで非効率的であるため、在庫による対応をすることもできない。

しかるところ、原告が製造している製品群は4万点以上あり、金型も全部で5万種類を越えていて、T工場の場合であれば、成形加工機械が88台、組立加工機械が150台設置され、製造する商品の品種に応じ、それらの機械1台につき1個の金型を設置し、その機械ごとに商品を製造している（これらの機械は、基本的に常時稼働状態となるように生産計画が立てられている。）。製造する商品の種類を変える場合には、品種によってすべて金型が異なるので、金型の取替えを行う必要があるが、その作業には、① 成形加工の場合、取付けに約4時間（金型取付け・温度調整・試し打ち調整）、取外しに約2時間（冷却・クリーニング）、② 組立加工の場合、取付けに約3時間（仕掛品の除去・品種切替え・試し打ち調整）、取外しに約4時間（品種切替え・試し打ち調整）、③ プレスの場合、材料切替え・金型取付け・試し打ち調整が約5時間を要する。このほか、メッキ工

程まで変更する必要がある場合には、全長１００メートル近いメッキ過程のライン上に７０前後設置されたタンクについて、深度やメッキ対象材料の厚み等を微調整する必要があるため、実際には更に準備時間を要する場合もある。そして、計画生産の場合には金型の取付けに要する準備時間だけをみれば良いのに対し、スポット生産の場合、その時点で進行している作業を中断し、稼働中の機械を止めて金型を取り外し、新たに金型を取り付け、さらにスポット発注分の製造が終了した時点で金型を取り外して、作業中断により取り外した金型をまた取り付ける、という時間を要する。このことにより、本来であれば生産に振り向けることができた時間が減少するため、商品１個当たりの固定費の負担が増大することになる。

そこで、台湾法人グループからの発注が２回に１回の割合でＴ工場の計画生産を阻害し、割込生産対応になるという仮定で機会原価の増加分を計算したところ（本件分析報告書）、平成１１年３月期におけるＴ工場の台湾法人グループからの年間受注件数は８４２件であり、１件当たりの品種数は５１なので、割込生産回数は以下の計算のとおり、２万１４７１回となる。

$$842（回） \times 51（種類） \times 1 / 2 = 21,471（回）$$

そして、成形機械の場合には製造ライン切替えのために１回当たり６時間の調整時間を要するので、台湾法人グループのための割込生産により浪費される操業時間は以下の計算のとおり１２万８８２６時間となる。

$$21,471（回） \times 6（時間） = 128,826（時間）$$

そして、成形機械の１台１時間当たりの生産個数は５７６０個であるから、上記割込生産により生産ができなくなった製品の個数は以下の計算のとおり７億４２０３万７７６０個となる。

$$\begin{aligned} 5,760（個） \times 128,826（時間） \\ = 742,037,760（個） \end{aligned}$$

しかるところ、Ｔ工場において成形機械全８８台が可能最大操業時間分の操業をした場合（故障や点検等による浪費時間が生じるので、各機械の最大稼働率は８０パーセントと見込まれる。）、Ｔ工場で１年間に生産できる商品は、年間３６０日操業の下では以下の計算のとおり３５億０３５５万４５６０個となる。

$$\begin{aligned} 5,760（個） \times 88（台） \times 24（時間） \times 360（日） \times 8 / 10 \\ = 3,503,554,560（個） \end{aligned}$$

他方、可能最大操業時間でも実際操業時間でも生産原価のうちの固定費（６１億７３３４万０８５９円）は不変であるから、製品１個当たりの固定費単価は、以下の計算のとおり、可能最大操業時間による場合には１．７６２円となったはずである。

$$\begin{aligned} 6,173,340,859（円） \div 3,503,554,560（個） \\ \approx 1.762（円） \end{aligned}$$

そして、割込生産の成形過程の影響のみに限定した実際生産個数の２７億６１５１万６８００個（３，５０３，５５４，５６０－７４２，０３７，７６０＝２，７６１，５１６，８００）に上記固定費単価を乗じると、理想的な固定費の総額

は以下の計算のとおり 48 億 6579 万 2600 円となり、実際に要した固定費との差額 13 億 0754 万 8259 円が台湾法人グループのための割込生産により増加した固定費の総額（機会原価）ということになる。

$$\begin{aligned} & 2,761,516,800 \text{ (個)} \times 1.762 \text{ (円)} \\ & = 4,865,792,600 \text{ (円)} \\ & 6,173,340,859 \text{ (円)} - 4,865,792,600 \text{ (円)} \\ & = 1,307,548,259 \text{ (円)} \end{aligned}$$

したがって、平成 11 年 3 月期に計 155 億 3183 万 1359 円の製造費用を要している T 工場において、台湾法人グループのための割込生産により増加した機会費用の割合は、以下の計算のとおり、8.418 パーセントとなるのである。

$$\begin{aligned} & 1,307,548,259 \text{ (円)} \div 15,531,831,359 \text{ (円)} \\ & \div 0.084185 \end{aligned}$$

(ウ) 取引数量

前記(イ)のような金型取付け・取外しに要する時間を考慮すると、同じ製品でも 1 回の発注量に差があれば、発注量が大きい方が原価が低くなることは明らかである。例えば、10 万個の製造に成形加工過程で 10 時間を要する製品がある場合、100 万個の発注があればこれを製造するためには 106 時間（10×10+6）を要し、1 万個当たりの製造時間は 1.06 時間で済むのに対し、5 万個の発注しかなければ 11 時間（10×5÷10+6）を要するため、1 万個当たりの製造時間は 2.2 時間となるため、原材料費は同一でも、後者の製造コストは相対的に高価になることは明らかである。

ウ 本件裁決に基づく差異の調整についての予備的主張

本件裁決は、原告の国内取引におけるハーネスメーカーと商社の粗利率の加重平均の開差を用い、統計学的手法によって取引段階の差異における調整を行っているところ、この方法は、ベリー比を用いた調整に次いで合理性があると認められる。また、本件裁決の評価として重要なことは、本件国外関連取引と本件比較対象取引とではその取引段階に差異があり、原価基準法であってもその調整が必要であるとの前提に立っている点、及び、統計学的手法を用いることにより、取引段階の差異が販売価格に影響を与えることを示した点にある。原告は、取引段階の差異の調整について、本件裁決に示された方法（甲 1・35 頁以下）を予備的に主張する。

なお、被告は、H 社向け取引と台湾法人グループ向け取引との売上総利益の比較を行っているが、検討対象は、H 社の新規設立後わずか 2 か月におけるものであるところ、当時同社は新会社として立ち上がったばかりであり、台湾市場参入のため、原告から同社へは低い価格で販売していたのであり、いわば特別な状況下における取引であるから、このような期間における売上総利益の比較を行っても何の意味もない。また、H 社は原告のグループ会社としてその受発注が安定しており、原告の生産現場における計画生産に則った発注がされるため、生産コストが低廉に抑制されるから、その取引価格も低く設定することができるのは明らかである。むしろ、商社である H 社に対する取引に係る売上総利益が本件比較対象取引の売上総利益

よりも低いということは、両取引の取引段階の差異がマークアップ率に影響を与えていることを示しているというべきであり、このことは、同じく商社であるB社・C社向け取引と台湾法人グループ向け取引との関係でも同様である。

また、本件裁決は、本件国外関連取引と本件比較対象取引における取引規模の差異が価格に影響を与えており、調整が必要なことも認めているところ、原告は、本件裁決における取引規模の差異の調整方法についても援用する（甲1・36頁）。

エ 被告に対する反論

これに対し、被告は、原価基準法における利益率の調整に当たっては、主として売手の果たす機能の類似性が要求される場所、第2次更正処分等においては、既に所要の差異の調整は行われており、その余の差異の調整は不要である旨主張する。しかしながら、物の取引価格は、売手の機能のみでなく、買手の機能その他の要素が複雑に組合わされて決定されるものであることは自明であり、これら要素が売手の機能に影響を与えることも論をまたない。このことは、措置法施行令39条の12第7項が、原価基準法における通常の利益率の算定に当たり、比較対象取引と国外関連取引とが売手の機能「その他」において差異がある場合には調整を要していることなどからも明らかである。

また、被告は、原告が本件比較対象取引において商社機能を併有している事実はない旨主張する。しかしながら、台湾法人グループはH社を除けばいずれもハーネスメーカーであり、原告から部品を調達してハーネス加工を施すことにより、自己の商品を製作してセットメーカーに販売しているのであって、セットメーカーに対して販売活動を行っているとしても、それはあくまでも自己の商品についてのものにすぎず、原告の商社機能を代行しているわけではないことが明らかである。また、全売上先に占めるハーネスメーカーの割合は、被告の主張するとおり、B社が顧客数で45パーセント、売上額で約51パーセント、C社が顧客数で60パーセント、売上額で約62パーセントに達するのであるから、両社が原告とハーネスメーカーとの間に立つ商社であることは明らかである。さらに、本件において問題となっているのが汎用品であることについても、メーカーが商社に対してある国で市場調査、営業活動を行ってもらうのであれば、対象商品が汎用品であろうが特注品であろうがその活動に対して対価を払わなければならないのであるから、メーカーがこれを商社に頼らずに自ら行っているのであれば、いずれにせよ商社機能を併有していることは明白というべきである。

次いで、被告は、原告が、商社機能による粗利を算定するためのベリ一比を算定する基礎としてB社及びC社の販管費を用いていることに関し、① 原告以外の企業との取引を含むB社及びC社の販管費全額を対象としていること、② 会計期間を15か月ベースで算定しているものがあること、③ 対象商品のみではなくすべての取引に係る販管費が含まれていることから、基礎データとして極めて不明確であると主張する。しかしながら、①ないし③の点を補正して、B社及びC社向け取引における原告の販管費とB社・C社の販管費とを完全に対応させることは不可能であり、被告がそれでもなお補正を要求するのであれば、本件比較対象取引は比較対象取引たり得ないという結論になるほかないというべきである。

さらに、被告は、独立企業間価格の算定に用いる「原価の額」は、原価計算制度における「支出原価」とその概念を同じくするものであると主張して、本件分析報告書における生産原価の算出方法を否定する。しかしながら、独立企業間価格の算定に用いる「原価の額」が「支出原価」とその概念を同じくするものであるとなぜ断言できるのか不明である上、仮に被告の上記主張が妥当であったとしても、「支出原価」と「機会原価」とはいずれも原価をみる尺度の一つであるという点では共通しているから、時々に応じて両者を恣意的に使い分けるのであれば格別、なぜ「機会原価」のみを統一的に用いて生産原価を算出した本件分析報告書の結果が誤りであるのかは全く不明である。

加えて、被告は、eの平均納期日数は18.80日（B社）ないし16.40日（C社）であるから、B社・C社向けの製品でも割込生産が行われていることは明らかであるにもかかわらず、本件分析報告書はあたかもすべて計算生産で行われているという前提で分析している点で自己矛盾である旨主張する。しかしながら、本件分析報告書は、あくまでも平均的数値から、より実体に近い数値を科学的、理論的に算出することを目的としているのであって、そのために、台湾法人グループの割込生産率を大幅に控えめに設定する等の配慮も行っているのであって、T工場のすべての製品につき個々の納期や製造時間等を把握して数値化するのが到底不可能であることからすれば、本件分析報告書で用いたような方法にはなんら不合理な点はない。

そして、被告は、T工場における在庫管理について、急な注文に対応するために在庫を保有するのが法人の合理的な行動であるなどと主張する。しかしながら、製品は時間とともに劣化するのであり、いつあるか予想することができない発注に備えて不定期な受注を待つことはリスクが大きすぎ、商品の種類が多ければ多いほどそのリスクは高い上、在庫品の管理経費がかさむために非効率的である。よって、原告の営業部門は、各部署の責任で商品の先行発注を行い、生産部門は当月の全体の発注量に対し、生産効率を勘案して生産計画を立て、顧客ごとに在庫を保有して納期に対応しているのであって、原告が有する商品在庫は、原則として顧客先が確定しており、B社・C社を含む関連者等の大量かつ頻繁に発注がある顧客に対して用意されているだけである。

また、被告は、原告が通常の商社3社を選定するに際して用いた基準が抽象的である旨の主張もする。しかしながら、全く同じ企業は存在しない以上、一定の基準で類似しているものを抽出するしかないところ、原告が用いた基準は、できるだけ合理的な根拠に基づき、原告と類似業種である国内電子部品関連商社を選定するために設定されたものであり、十分に具体性、合理性を有するものであって、これ以上基準を厳しくすれば、該当する企業がいなくなってしまうが、そうすると、取引段階の差異の調整ができないことになり、そもそも本件比較対象取引は比較対象取引たり得ないことに帰着するというべきである。

なお、被告は、台湾法人グループとの取引数量とB社及びC社との取引数量とを比較し、圧着端子類とコネクタ類を合計した数量を用いて2.4倍ないし3.9倍しかないとした上、一般的には取引規模の差異が10倍程度であればその調整は不

要であると主張する。しかしながら、被告がその論拠とする「平成16年版 移転価格税制詳解」(乙2)は、取引規模が10倍以内の場合には、「価格に特に影響を及ぼす差異ではないのではないか」と述べるにとどまり、仮に取引規模が10倍以内であっても、その差異が価格に影響を及ぼすような場合には調整を要するとの立場に立っていることがうかがわれるところ、本件において取引規模の差異が価格に影響を与えており、その調整の必要があることは本件裁決も認めるところである。

オ 高松高裁平成18年判決について

高松高裁平成18年判決の事例は、納税者が、国外関連者との間の取引では、好不況にかかわらず、グループ全体として最大限の利益を確保するという事業戦略に基づき、不況時には市場価格より高めの取引価格を設定し、好況時には市場価格よりも低めの取引価格を設定していたというものであり、国外関連取引におけるコスト低減効果等の差異については、証拠上も具体的に明らかにされていないというものである。これに対し、原告は、国外関連者との取引価格を恣意的に設定したことはないから、高松高裁平成18年判決とは事例を全く異にするというべきである。

また、高松高裁平成18年判決が、調整の対象となる差異は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られ、かつ、その客観明白性についての立証責任を納税者の側において厳格に立証することまで要求する趣旨であるとすれば、それが誤った解釈であることは既に主張したとおりである。

第3 当裁判所の判断

1 争点(1)(第1次更正処分等を下回る範囲の取消しを求める部分の適法性)について

(1)ア 通則法24条は、税務署長は、納税申告書の提出があった場合において、その納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていないとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正するとし、同法26条は、同法24条の規定による更正等をした後、その更正等をした課税標準等又は税額等が過大又は過少であることを知ったときは、その調査により、当該更正又は決定に係る課税標準等又は税額等を更正する旨規定する。そして、同法29条1項は、同法24条又は26条の規定による更正で既に確定した納付すべき税額を増加させるものは、既に確定した納付すべき税額に係る部分の国税についての納税義務に影響を及ぼさないとする。

イ 通則法75条1項1号は、税務署長がした国税に関する法律に基づく処分(同条2項に規定する処分を除く。)に不服がある者は、その処分をした税務署長に対する異議申立てをすることができる旨規定し、同条3項は、適法にされた異議申立てについての決定があった場合において、当該異議申立てをした者が当該決定を経た後の処分になお不服がある場合には、その者は、国税不服審判所長に対して審査請求をすることができる旨規定し、同法77条は、不服申立て(75条3項の規定による審査請求を除く。)は、処分があったことを知った日(処分に係る通知を受けた場合には、その受けた日)の翌日から起算して2月以内にしなければならない(1項)、同法75条3項の規定による審査請求は、異議決定書の謄本の送達があった

日の翌日から起算して1月以内にしなければならない（2項）旨各規定している。

ウ 通則法115条1項は、国税に関する法律に基づく処分（酒税法第2章の規定による処分を除く。）で不服申立てをすることができるものの取消しを求める訴えは、審査請求をすることができる処分にあつては審査請求についての裁決を経た後でなければ提起することができないが、① 審査請求等がされた日の翌日から起算して3月を経過しても決定又は裁決がないとき、② 更正決定等の取消しを求める訴えを提起した者が、その訴訟の係属している間に当該更正決定等に係る国税の課税標準等又は税額等についてされた他の更正決定等の取消しを求めようとするとき、又は③ 審査請求についての裁決等を経ることにより生ずる著しい損害を避けるため緊急の必要があるとき、その他その決定又は裁決を経ないことにつき正当な理由があるとき、のいずれかに該当する場合にはこの限りではない旨規定する。

【判示(1)】

(2) 上記(1)のような通則法の各規定に照らせば、同法は、納税者の権利救済の実効性を確保しつつ、租税債務をめぐる法律関係を可及的早期に安定させ、かつ、更正処分の取消し等を求める行政訴訟において裁判所が国税不服審判所の専門技術的判断を参照して早期に事案の解明を図ることができるようにとの観点から、納税者が訴訟を提起するに先立って原則として二段階の行政上の不服申立て手続を経由しなければならないものとした上、それらの不服申立ては2月（通則法77条1項）又は1月（同条2項）という比較的短い期間内に行わなければならないものとした趣旨であると解される。しかるところ、原告は、第1次更正処分に対する不服申立てをその法定の期間内に行っていないばかりか、その違法事由をなんら主張しないというのであるから、第1次更正処分に対する不服申立期間経過後にされた第2次更正処分に対する行政上の不服申立て及び取消訴訟において原告が第1次更正処分に係る課税標準又は税額を争う余地を認めることは、上記通則法の規定の趣旨を没却するものというほかなく、したがって、原告は、第2次更正処分等の取消しを求める本件訴えにおいて、第1次更正処分に係る課税標準及び税額を下回る部分（平成8年3月期及び平成10年3月期）の取消しを求める利益を欠くものというべきである。また、第2次更正処分中平成9年3月期に係る部分は本件裁決によってその全部が取り消されているから、平成9年3月期に係る第2次更正処分の取消しを求める訴えのうち第1次更正処分に係る課税標準及び税額を超える部分はその利益を欠くことが明らかである。

【判示(2)】

(3) これに対し、原告は、増額再更正である第2次更正処分は、原告の納付すべき税額を全体として見直し、第1次更正処分に係る部分を含めて全体としての税額を確定する処分であつて、第1次更正処分はいわば第2次更正処分に吸収されてこれと一体となっているから、後者について原告が適法な不服申立て手続を経ている以上、前者についても不服申立てを経由していることになる旨主張する。しかしながら、第1次更正処分に対して行政上の不服申立てをすることなくその申立て期間が経過した後された第2次更正処分に対する不服申立てにおいて第1次更正処分に係る課税標準又は税額を争う余地を認めることが租税法律関係の早期安定を図ろうとした通則法の趣旨に反し妥当とはいえないことは前記のとおりである。なお、通則法は、更正決定等について審査請求がされている場合において、当該更正決定等に係る国税の課税標準等又は税額等についてされた他の更正決定等について異議申立てがされたと

きは、当該異議申立てがされた税務署長等はその異議申立書等を国税不服審判所長に送付すべきこととし（90条1項）、上記送付が行われた場合には、送付がされた日に、国税不服審判所長に対し、当該異議申立てに係る処分についての審査請求がされたものとみなす（同条3項）旨規定し、また、前記(1)ウのとおり、通則法115条1項2号は、例外的に行政上の不服申立てを経由せずに国税に関する法律に基づく処分の取消訴訟を提起することができる場合として、更正決定等の取消しを求める訴えを提起した者が、その訴訟の係属している間に当該更正決定等に係る国税の課税標準等又は税額等についてされた他の更正決定等の取消しを求めようとするときを挙げているところ、通則法のこれらの規定は、当初の更正決定等がされた後に改めて更正決定等がされた場合において当初の更正決定等を争うためには当初の更正決定等に対する異議申立て等を経なければならぬことを前提としているものと解すべきである。

【判示(3)】

さらに、原告は、本件審査請求に係る手続においては、第1次更正処分についてもあわせ審理がされており、しかも本件裁決において上記処分のうち平成9年3月期に係る部分の一部が取り消されていることからすれば、第1次更正処分についても不服申立てを経ているものと評価し得る旨主張する。しかしながら、あわせ審理（通則法104条2項）は、同一の国税について複数の更正決定等がされた場合、審理の重複、判断の矛盾・抵触等を避け、納税者の手数を軽減しつつ簡易迅速な権利救済を図る等の目的で、国税不服審判所長等が、納税者が不服申立てをしていない他の更正決定等についても職権で審理を行うことができるとしたものであって、あわせ審理がされた場合であっても、不服申立てのされていない他の更正決定等のうち取り消す必要がない部分についてまで必ず判断を行わなければならないものではないものと解される（東京高裁平成●●年（○ ○）第●●号同12年1月26日判決・判例タイムズ1055号130頁）。そして、証拠（甲1）及び弁論の全趣旨によれば、本件裁決は、第1次更正処分の当否について判断を示すことはなかったものの、第2次更正処分の審理の結果、平成9年3月期に係る原告の国外移転所得金額を同期における確定申告書と同じく0円とした一方、平成8年3月期に係る国外移転所得金額についてはなお一部が残存するとしたことから、同期における事業税の増加額が3346万7600円発生したことになり、これを原告の平成9年3月期における損金の額に算入したことはいわば反射的效果として、同期分に係る第1次更正処分の一部を取り消す必要が生じたにすぎないこと、第2次更正処分のうち平成8年3月期、平成10年3月期及び平成11年3月期に係る部分についてはいずれも本件裁決後の差引所得に係る法人税額が第1次更正処分におけるそれを下回らなかったことが認められる。そうすると、本件裁決は、第1次更正処分については平成9年3月期に係る部分の一部を取り消したほかになんらの審理も行っておらず、したがってその裁決の対象ともしていなかったと解するほかはない。また、実質的にも、本件裁決によっては第1次更正処分の内容すら明らかとなっていないことに照らすと、本件裁決において第1次更正処分の一部についてあわせ審理がされたという一事をもってしては、課税処分について取消訴訟を提起する前に行政上の二度の不服申立ての経由を原則とすることにより、裁判所にとっても早期に事案を解明しようとした前記のような通則法の趣旨はなんら

達成されていないから、本件裁決におけるあわせ審理を根拠に第1次更正処分に対する不服申立てを不要と解することはいずれにせよ不合理というべきである。

加えて、原告は、第1次更正処分について行政上の不服申立てを経していないことについては正当な理由がある旨の主張もする。しかしながら、原告は、上記正当な理由を基礎付けるに足るような具体的事実の主張立証を行わない上、実質的にみても、第1次更正処分の理由は移転価格税制を適用した第2次更正処分の理由とは無関係というのであるから、第1次更正処分について不服申立てを経ることが無意味であるとは到底解することができず、他に上記正当な理由が存在することをうかがわせるような事情は認めることができない。

- (4) したがって、本件訴えのうち、第1次更正処分に係る課税標準及び税額を下回る範囲の取消しを求める部分（平成9年3月期に係る部分についてはその全部）は不適法である。

2 争点(2)（移転価格税制を適用するについての手続的違法）について

- (1) 証拠（乙54）及び職務上知り得た事実によれば、移転価格税制の趣旨等については、以下のとおり認められる。

ア 諸外国における移転価格税制度は、一般に、企業が国外にある親会社、子会社といった関連企業との間の取引を通じて所得を国際的に移転させることに対処するための税制であり、このような税制が諸外国の共通の関心事となってきた背景には、企業活動の国際化が進展する中、いわゆる多国籍企業が、かなりの程度共通した戦略の下に国際的な企業活動を展開する強力な国際経済主体として発展してきたという事実がある。すなわち、こうした多国籍企業は、ある程度集権化された経営の下でグループとして活動する一方、個々のメンバー企業はそれぞれ異なった国の国内法の枠組みの中で活動を行い、通常、グループ内で商品の販売、役務の提供、特許の使用許諾、ノウハウの提供、資金の貸付け等の取引が頻繁かつ大量に行っているが、これらのグループ内移転に付される価格は必ずしも自由市場価格ではなく、様々な理由により、その取引が自由競争市場において非関連者間で行われた場合の価格からかい離する場合があるため、結果的に所得が一方の法人から他方の法人に移転し、課税の面からみると、最終的に関連企業の租税債務がゆがめられることがあり得る。こうしたかい離は、各国間の税率格差を利用し、税率の低い国に所得を集中させることによってグループとしての税負担を最小化しようとする目的により生じる場合もあるが、為替統制、価格規制等、税以外の要因が主要な原因になっている場合もあるとされているところ、租税債務の上記のようなゆがみがいかなる原因で生じているにせよ、取引を正常な状態に引き直して課税所得を算定することにより、このようなゆがみを取り除く役目を果たするのが移転価格税制度である。そして、その場合のゆがみの是正の基準となるのが独立企業間価格であり、基本的には、問題となった関連企業間取引が、同様の状況の下で非関連者間で行われた場合に成立すると認められる価格を指すものとされている。

イ 経済協力開発機構（以下「OECD」という。）の理事会は、1979年（昭和54年）5月16日、「移転価格と多国籍企業」と題するOECD租税委員会第6作業部会の報告書（以下「OECD報告書」という。）を採択した。OECD報告

書は、租税の賦課のために移転価格を決定する際の一般的に合意された慣行を可能な限り考慮に入れて記述することを主要な目的とし、商品の移転、技術及び商標の移転、役務の提供、資金の貸付けのそれぞれについて独立企業間価格の算定方法を分析、検討したものであり、OECD理事会は、同日付けで、加盟国政府に対し、各税務当局が課税所得の決定に際して関連企業間の移転価格を見直し、必要ならば調整を行うに当たって、関連企業間の商品、技術、商標及び役務の提供又は貸付けの供与に係る独立企業間価格の算出に関し、OECD報告書に記されている検討内容及び方法を考慮に入れるべきであることなどを勧告した（関連企業間の移転価格決定に関するOECD理事会勧告）。

ウ OECD報告書は、独立企業間価格（Arm's length price）につき、自由競争市場において同一又は類似の条件の下に同様の取引が非関連者間で行われた場合の価格を指す、と定義した上、独立企業の原則は、特定の価格を支払うという当事者間の契約上の義務や租税負担を軽減しようという当事者の意図の存在に関係なく、現実の価格を独立企業間価格に修正するものであって、移転価格が脱税や租税回避に利用されることはあるものの、移転価格問題の検討に際して、脱税又は租税回避と混同してはならない、としていた。

エ 昭和60年12月17日に提出された税制調査会の「昭和61年度の税制改正に関する答申」は、移転価格税制の趣旨及び目的について次のように述べていた。

「近年、企業活動の国際化の進展に伴い、海外の特殊関係企業との取引の価格を操作することによる所得の海外移転、いわゆる移転価格の問題が国際課税の分野で重要となってきたが、現行法では、この点についての十分な対応が困難であり、これを放置することは、適正・公平な課税の見地から、問題のあるところである。また、諸外国において、既に、こうした所得の海外移転に対処するための税制が整備されていることを考えると、我が国においても、これら諸外国と共通の基盤に立って、適正な国際課税を実現するため、法人が海外の特殊関係企業と取引を行った場合の課税所得計算に関する規定を整備するとともに、資料収集等、制度の円滑な運用に資するための措置を講ずることが適当である。」

(2) 前記(1)で認定した事実に照らすと、我が国における移転価格税制が、OECD報告書において整理された先行する諸外国の移転価格税制度を参考にし、これと共通の基盤に立つものとして整備されてきた経緯が明らかである。このことに加え、措置法66条の4及び措置法施行令39条の12の各規定にかんがみると、ある法人に係る法人税の所得計算において移転価格税制を適用するに当たっては、当該法人が国外関連者との間で独立企業間価格と異なる価格によって取引を行ったことにより、結果として課税所得が減少していれば足り、法人の側で租税回避等の不当な意図を有していたか否かは問われないものというべきである。そして、当該法人と国外関連者との間の取引価格が所与のものとして既に与えられている以上、その価格が当該取引に係る独立企業間価格と異なるか否かは、措置法66条の4第2項が定めるいずれかの方法で独立企業間価格を算出することを通じてのみ判断することができるのであって、他に、独立企業間価格の算定を行うに先立ってなんらかの手の履践ないし要件の充足の確認を課税庁に義務付ける趣旨の規定は措置法その他にも見当たらないから、本

【判示(4)】

【判示(5)】

件において、被告が、原告から海外販売子会社への所得移転が存在する蓋然性等について調査することなく、本件国外関連取引に係る独立企業間価格をまず算出したとしても、その手続には特段違法とされるような瑕疵はないというべきである。

- (3) これに対し、原告は、移転価格税制は慎重に適用すべきであることや、独立企業間価格を算出することが困難であることからすれば、課税庁は、国外所得移転があり、これに移転価格税制を適用すべきであるとの判断を行ってから初めて独立企業間価格の算出作業を開始しなければならないところ、被告は第2次更正処分等においてこのような手続の履践を怠った旨主張する。しかしながら、国外関連者との取引を通じて国外で所得が発生しているとしても、当該取引が独立企業間価格によって行われている限り移転価格税制を適用する余地がないことからすれば、独立企業間価格の算出を離れて国外所得移転の有無を独立に判断することは不可能というべきである。原告の主張をふえんすれば、移転価格税制が適用されるのは、原価割れによる販売等により国外関連者との取引自体によって内国法人に損失が生じ、国外関連者に一方的な利得が生じていることが明らかであるような極端な場合に限られることになりかねないが、これでは、実質的に当該法人に直接的な租税回避の意図があることが取引自体から客観的に明らかな場合にのみ移転価格税制の適用を認める結果と異ならないから、前記(1)で認定したような移転価格税制の趣旨及び目的に照らし、妥当とはいえないことが明らかである。

また、原告は、被告が原告の営業利益の算出において意図的な操作を行い、本件国外関連取引における原告の営業利益が赤字、B社及びC社の営業利益が大幅な黒字と認定した上、これを唯一の根拠として移転価格税制の適用を行い、独立企業間価格の算出を行ったのであって、その手順に根本的な誤りがあった旨主張する。しかしながら、原告の上記主張によっても、被告が行ったとする意図的な操作の具体的内容は必ずしも明らかではなく、この点を措くとしても、移転価格税制の適用に先立って国外所得移転の蓋然性を認定する等の事前手続の履践を課税庁に要求した場合においても、原告が指摘するとおり、課税庁が意図的に営業利益の操作を行う可能性があるのであれば、そのような要件がこのような操作によって満たされてしまう危険性が常に存在するというべきであって、移転価格税制の濫用を防ぐことはいずれにせよできない結果となるから、結局、そのような不文の要件の充足を要求することにはさしたる実益もないというほかはない。

- (4) したがって、第2次更正処分等には、原告が主張するような手続的違法はないというべきである。

3 争点(3) (本件国外関連取引の独立企業間価格非該当性) について

- (1) 措置法66条の4及び措置法施行令39条の12等には、移転価格税制にいう「独立企業間価格」の定義規定は存在しないが、前記2のとおり我が国が移転価格税制を創設するに当たって参照したOECD報告書によれば、独立企業間価格とは、「自由競争市場において同一又は類似の条件の下に同様の取引が非関連者間で行われた場合の価格」と定義されている(乙54)。そして、前記のとおり、措置法66条の4第2項1号は、棚卸資産の販売又は購入に係る独立企業間価格については、独立価格比準法、再販売価格基準法若しくは原価基準法の基本3法又はこれらに準ずる方法そ

の他政令で定める方法により算定した金額をいう旨規定しており、基本3法のうちでどの方法を採用するかの間には優劣は定められていない。しかるところ、第2次更正処分等が独立企業間価格の算定に当たって原価基準法を採用していること、原価基準法における独立企業間価格とは、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の額に通常の利潤の額（当該原価の額に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額をいう。）を加算して計算した金額をいい、上記「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、販売者が当該同種又は類似の棚卸資産を非関連者に対して販売した取引（比較対象取引）に係る当該販売者の売上総利益の額の当該原価の額の合計額の割合（比較対象取引と当該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、その差異により生じる割合の差につき必要な調整を経た後の割合）であるとされていること、はいずれも前記のとおりである。

(2) 以上によれば、OECD報告書を受けて制定された我が国の移転価格税制においても、独立企業間価格が非関連者間で行われた取引における価格を指すものとして観念されていることは法令の規定上も明らかというべきである。よって、国外関連者との間で行われた棚卸資産の販売又は購入に係る価格は、それが独立企業間価格と一致しないしこれを上回った結果として移転価格税制が適用されないことはあり得るとしても、独立企業間価格そのものであると解する余地はないというべきである。

(3) これに対し、原告は、原告にとって海外販売子会社からの安定受注は、原告本体の生産設備稼働率の上昇に直結し、原告の国内競争力の強化と利益に貢献しているとともに、原告は、海外販売子会社との間での販売価格の設定を同一にして業務の簡素化や販売と生産の流れの円滑化・柔軟化、販売量の最大化による国内利益の最大化を図っているのであるから、本件国外関連取引に係る価格は、このような原告の経営戦略から合理的かつ自然に導き出されたものであって、このような価格こそが独立企業間価格である旨主張する。確かに、非関連者との間の取引に係る価格であれば、その価格設定が原告にとって経済合理性を有する場合には、原則として当該価格は独立企業間価格に一致するのが通常と思われる。しかしながら、本件国外関連取引は関連者間における取引であるから、その価格設定にいかん原告にとっての経済合理性があるとしても、それが独立企業間価格そのものであるとはいえないことはもとより、当該価格が原告にとって経済合理性を有する理由が、正に当該取引が関連者間取引であるがゆえであるというのであれば、そのような価格は、いずれにせよ、自由競争市場において同一又は類似の条件の下に同様の取引が非関連者間で行われた場合の価格と解する余地はないというべきである。しかるところ、原告の主張によっても、本件国外関連取引に係る価格が原告にとって合理性を有するのは、B社・C社が安定受注等を通じて原告と密接な協力関係にあるためとされている一方、本件全証拠及び弁論の全趣旨によっても、原告が台湾法人グループを始めとする非関連者との間でこれと同様の密接な協力関係に立ち、それに対応して本件国外関連取引と同様の低利益率での製品供給を長期的に行っていることを認めるには足りないから、上記のような原告と海外販売子会社との間の密接な協力関係は、正に関連者との間の取引であるからこそ構築されているものと推認することができる。したがって、原告の上記主張は、採用

【判示(6)】

することができない。

- (4) 以上によれば、本件国外関連取引に係る価格を独立企業間価格として採用する余地はないというべきである。

4 争点(4) (本件比較対象取引の比較対象取引としての適格性) について

- (1) 証拠(乙54)及び職務上知り得た事実によれば、原価基準法における比較対象取引の適格性について、以下のとおり認められる。

ア 措置法通達66の4(2)-2は、措置法66条の4第2項1号イに規定する「同種の棚卸資産」又は措置法施行令39条の12第6項及び第7項に規定する「同種又は類似の棚卸資産」とは、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同種又は類似である棚卸資産をいうが、これらの一部について差異がある場合であっても、その差異が措置法66条の4第2項1号イに規定する対価の額又は同号ロ及びハに規定する通常の利益率の算定に影響を与えないと認められるときは、同種又は類似の棚卸資産として取り扱うことができる旨定めている。

イ 1995年(平成7年)7月にOECD理事会で承認され公表された新移転価格ガイドライン(以下「OECD新ガイドライン」という。)によれば、理想的には、公正な市場価値の最も正確な近似値を得るためには取引ごとに独立企業原則を適用すべきであるが、商品又は役務の供給の長期的な契約等、個々の取引が密接に結びついているか又は継続的に行われているため、別々には適正に評価することができない場合がしばしばあり、このような場合には、個々に独立企業の条件を評価するよりもまとめて評価した方がより合理的であろう、とされ(1. 42)、原価基準法は、確かに取得原価を強調しすぎているかもしれないが、原則として取得原価は個々の製品に帰属せられるべきであり、原価には、例えば原材料費、労務費及び輸送費のように一定の期間にわたって変動するものがあるところ、そのような場合にはその原価を一定の期間にわたり平均することが適切であり、全製品グループ又はある特定の製品ラインを平均することが適当な場合もあり、また、異なる製品が同時に製造又は加工され、活動量の変動する場合には、固定資産に係る費用につき平均することが適切であろう、とされている(2. 42)。

ウ OECD新ガイドラインによれば、原価基準法の適用において、ある独立企業間取引が比較対象取引としての適格性を有するためには、当該取引が、① 比較されるべき国外関連取引との間、又はそれらの取引を行う企業間に存在するいかなる差異も、競争市場における通常の利益率に重大な影響を与えないものであるか、又は、② そのような差異による重大な影響を排除するために、相当程度正確な調整を行うことができること、が必要とされている(1. 15及び2. 34)。また、平成13年6月1日付けで国税庁長官が定めた移転価格事務運営要領(以下「移転価格事務運営要領」という。)の別冊である「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。)においては、国外関連取引と比較対象取引との差異が価格又は利益率等に及ぼす影響が無視できず、かつ、その差異による具体的影響額を算定することができない場合には、比較可能性自体に問題がある点に留意する必要がある、とされている(第1章・事例9参照)。

- (2) 前記(1)で認定した事実、並びに措置法66条の4及び措置法施行令39条の12

- 【判示(7)】 の規定内容等に照らすと、① 原価基準法について定める措置法施行令39条の12第7項に規定する「同種又は類似の棚卸資産」は、独立価格比準法について定める措置法66条の4第2項1号イに規定する「同種の棚卸資産」より広く、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である棚卸資産を含み、これらの一部について差異がある場合であっても、その差異が措置法66条の4第2項1号ハに規定する通常利益率の算定に重大な影響を与えないと認められるときは、同種又は類似の棚卸資産として取り扱うことができること、② 比較対象取引としての評価は、商品又は役務の供給の長期的な契約等、個々の取引が密接に結びついているか又は継続的に行われているため、別々には適正に評価することができないような場合には、これらをまとめて行った方がより合理的であること、③ 取得原価を強調する原価基準法の下では、原則として取得原価は個々の製品に帰属せられるべきであり、その際、原材料費、労務費及び輸送費のように一定の期間にわたって変動するものについてはその原価を一定の期間にわたり平均したり、全製品グループ又はある特定の製品ラインを平均することが適当な場合もあり、また、異なる製品が同時に製造又は加工され、活動量変動する場合には、固定資産に係る費用についても平均することが適切であること、④ 原価基準法の適用において、ある独立企業間取引が比較対象取引としての適格性を有するための要件は、当該取引が、ア 比較されるべき国外関連取引との間、又はそれらの取引を行う企業間に存在するいかなる差異も、競争市場における通常利益率に重大な影響を与えないものであるか、又は、イ そのような差異による重大な影響を排除するために、相当程度正確な調整を行うことができるものであること、が明らかである。
- 【判示(8)】
- 【判示(9)】
- 【判示(10)】
- 【判示(11)】 他方、④に関連して、被告は、原価基準法の適用において、国外関連取引と比較対象取引との間になんらかの要素について差異が存在する場合であっても、その差異が価格や利益に与える影響を十分正確に確認することができない場合には、その調整は不要である旨主張する。しかしながら、仮に、国外関連取引と比較対象取引との間において通常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することができない場合には、当該比較対象取引の比較対象としての適格性に疑義が生ずべきことは参考事例集に記載のとおりであるから、仮に被告の主張がこれに反する趣旨であるとすれば、当該主張は採用することができない。
- 【判示(12)】 もっとも、通常利益率になんらかの影響を与え得る差異が存在することは、それが取引態様等から客観的に明らかでない限り、通常これ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原告において具体的に立証すべきであり、原告がこの点についてなんら説得的な立証を行わない場合には、そのこと自体から、そのような差異が存在しないことを推認し得るものというべきである。
- (3) しかるところ、証拠(甲48及び50、乙4、22及び36)及び弁論の全趣旨によれば、本件国外関連取引及び本件比較対象取引に関し、以下の事実が認められる。なお、既に前記前提となる事実等(2)において摘示した事実についても便宜のために掲げることとする。
- ア 原告は、Aグループ(Aグループ)の中核会社として、「つなぐ技術」のベストカンパニーを標榜し、その会社概要説明書において、「より広い国際的視野に立つ

て、電力・電機・電子機器などの、あらゆる接続システムの製品開発に総力をあげ、努力する覚悟」をうたっている。原告の歴史は、昭和３２年、その創業者である乙が「圧着端子」と命名したクリンプして接続する通電用端子を国内で初めて製品化したことに始まり、以後、圧着端子の量産から、圧着機・圧着工具・圧接機等の製造・販売に手を広げ、昭和４７年からは圧着コネクタの、昭和５４年からは圧接コネクタ及び産業用コネクタの各製造・販売を開始し、現在では、ＩＣメモリーカード用の超薄型ＩＣＭコネクタ等の多様なコネクタ類の製造・販売も行っている。なお、端子もコネクタも、電気機械・電気器具の電流の出入口や他の電気器具につなが箇所を接続するための製品である。

イ 本件販売代理店契約（１９９４年（平成６年）７月２１日付け）の概要は、以下のとおりである。

（ア） 原告は、Ｈ社とＩ社とを、次に掲げる条件の下、独占的な販売代理店として指定する。

a 領域

台湾（中華民国）

b 取扱商品

裸圧着端子及びその他電子コネクタ製品で、銅圧着端子部品は除く。

c 最低購入数量

各代理店は、１９９４年（平成６年）７月２１日に開始する契約年度において、製品合計額が最低４００万米ドル相当額を購入するものとする。当該代理店においてその最低額を購入することができなかった場合、原告は本件販売代理店契約を終了する旨の意見を表明するものとする。

d 価格

適用価格は本件価格表のとおりである。もし原材料の急激な変化がなければ、その価格は本件販売代理店契約での最初の更新年度において有効であるものとする。値上げを実行する場合は、６０日の事前通知を条件とし、当該通知は書面で行うものとする。

e 契約期間

本件販売代理店契約の更新期間は１９９４年（平成６年）７月２１日に開始し、その後１年間継続するものとする。当該契約期間終了後、各代理店又は原告から本件販売代理店契約を終了する旨の書面による６か月前の事前通知がない限り、本件販売代理店契約はその後１年ごとに半永久的に自動継続するものとする。

（イ） Ｈ社グループは、１９９４年（平成６年）７月２１日において下記会社で構成される。

D社

E

F

G

O

U

I 社グループは、1994年（平成6年）7月21日において下記会社で構成される。

I 社

N

ウ 原告の台湾法人グループに対する圧着端子類及びコネクタ類の売上金額及び取引数量等は、別表6及び7のとおりである。また、本件価格表は、H社グループに対するものが3188品目、I社グループに対するものが2943品目により構成されているが、両者間で価格が異なるのは272品目のみである。なお、本件価格表に掲げられている品目は、いずれも汎用品である。

エ 原告のT工場（平成11年3月期において、原告の国内生産額の約4割を占めていた。）は、月次製造原価報告書からみると、平成11年3月期において、変動費のうち材料費が52億0872万4981円、外注加工費が30億3055万2179円（変動費の合計額が82億3927万7160円）、固定費のうち労務費が25億3948万4437円、製造経費が17億2899万6360円、減価償却費が19億0486万0062円（固定費の合計額が61億7334万0859円）であった。

また、同工場は、同期において、成型機械（樹脂を溶かして金型の中に流し込み、冷却して取り出すことによって部品を製造する機械）88台、組立機械（成型機械で製造した部品やプレスして製造した部品を組み合わせ、最終完成品とする機械）約100台を擁し、13万件を超える受注を受けて計1251品種、53億9156万1902個の製品を1日24時間、ほぼ年中無休の体制で製造していた（よって、変動費にせよ、固定費にせよ、原告が製造する個別の製品ごとに原価としてこれらを正確に割り付けるのが不可能に近いという事実は、容易に推認することができる。）。

なお、金型は、品種によってすべて異なり、機械1台につき金型1個が設置されていた。

【判示(13)】

(4) 前記(3)で認定した事実によれば、前記(2)①ないし③で説示したところに照らし、圧着端子類及びコネクタ類に属する原告製品が、いずれも性状、構造、機能等の面からみて措置法施行令39条の12第7項にいう「同種又は類似の棚卸資産」に該当すること、本件比較対象取引が、台湾法人グループ各社との間で、本件販売代理店契約及び本件価格表に基づく継続的な製品供給取引として行われていたこと、原価基準法の下で本件国外関連取引と比較対象取引とを比較するに際し、本件各事業年度における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であること、はいずれも明らかというべきである。よって、本件比較対象取引は、措置法通達66の4(2)－3が列举するような要素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することができない場合でない限り、全体として原価基準法の下での比較対象取引としての適格性を有するというべきである。

(5) しかるところ、原告は、本件比較対象取引について、① 台湾法人グループに対

しては信用状を開設する間もなく出荷せざるを得ない場合が多く、原告が回収リスクを負う点、② C社及びB社が市場とする香港及びシンガポールは大陸市場であって競争が激しいのに対し、台湾は部品類も質の高さを求められる一方、価格的にはそれほど競争がない市場である点、③ B社及びC社は商社であるのに対し、台湾法人グループはハーネスメーカーであって、市場における機能や立場が全く異なる点、で本件国外関連取引との間に重大な定性的差異がある旨主張する。

【判示(14)】

そこで検討するに、①（回収リスクの差異）については、原告の主張によっても、本件比較対象取引のうち、信用状を開設する間もなく出荷せざるを得なかった割合がどの程度存在するのか、その際に本件価格表の価格を適用したのか否か、適用しなかったとすればいかなる価格とされたのか等の点について、仮にそのような事実があったのであれば原告の側で比較的容易に明らかにすることができるものと推認されるにもかかわらず、なんら明らかとされていない上、証拠（甲1）によれば、上記のような出荷方法は緊急の場合に例外的に用いられたにすぎないことが推認され、原告も、本件審査請求においては、そのリスクによる差異の修正までは求めない旨の主張をしていたことが認められる。そうすると、仮に本件比較対象取引の一部について原告が主張するような回収リスクの差異が存在していたことが事実であったとしても、それが通常の利益率に重大な差異を生じさせるようなものであるとまで認めることはできないというべきである。

【判示(15)】

次いで、②（市場の差異）については、証拠（乙2）によれば、取引市場の差異とは、必ずしも地理的な意味における差異ではなく、商品が販売される経済的環境における差異を意味し、具体的には、商品等に関する競争状況、政府等による規制の状況、市場での特別な慣習、市場のレベル（取引段階）、及び流通機構における特殊性等をいうとされ、多くの場合、国が異なっていれば上記のような意味における取引市場の差異は存在するのが通常であるとされているものと認めることができる。しかしながら、そもそも、原告は、その主張からも明らかとおり、海外販売子会社との間で販売価格設定を同一にして、各海外販売子会社があたかも一体の取引先であるかのように取り扱うことで、業務の簡素化、販売と生産の流れの円滑化・柔軟化を図っているというのであるから、海外子会社に対する販売価格に関する限り、取引市場間の差異を考慮に入れていないことが明らかである。加えて、被告が指摘するとおり、平成11年9月20日付けで原告の営業サポートグループが作成した「海外向け仕切価格の相違について」と題する書面（乙23）においては、「海外子会社を除き、年間3億円以上の売上高は台湾4社とV（韓国）であり、両社で〔海外代理店〕売上高の約80%を占めていますが、価格競争の厳しい両市場において両社ともハーネスメーカーとしての付加価値を有していることが市場確保の原資になっています。」、「台湾市場における厳しい価格競争はすでにご説明したとおりですが、その様な中でも新製品の開発などによって製品代謝を進め利益の確保を図っています。」との各記載がされていることが認められ、これらの記載によれば、原告の本訴における主張に反して、原告の営業現場では、台湾市場における価格競争は厳しいとの認識を有していることがうかがわれる（証拠（乙51）によっても、台湾、香港及びシンガポールは、韓国と並んで東アジアにおいて開放的でアクセスが極めて良いグループに分類されており、

輸出はハイテク工業品やサービスにシフトし、物流コストは非常に競争的な水準にあり、輸送量は多く、複合的輸送手段がよく整備されていて、所得も高いとされている。）。のみならず、別表５のとおり、Ｂ社及びＣ社の売上総利益率は、平成８年３月期（会計年度を３月決算かつ１年間として調整計算を行った後のもの。）がそれぞれ１８パーセントと１７パーセント、平成９年３月期がそれぞれ３１パーセントと４１パーセント、平成１０年３月期がそれぞれ３３パーセントと３４パーセント、平成１１年３月期がそれぞれ２５パーセントと３１パーセントといずれも高く、営業利益率に限れば本件各事業年度を通じて原告の海外販売子会社８社ないし９社の中でも高位に位置していたことも明らかであって、そうであるとすれば、香港市場及びシンガポール市場がＣ社及びＢ社（商社にすぎないことは原告が繰り返し主張するとおりである。）にとって、原告の海外販売子会社が展開する他の市場にも増して厳しい競争環境であったと直ちに認めることはできない。さらに、仮に原告が競争条件に応じて圧着端子類及びコネクタ類につき取引市場ごとに大きな価格差を付けたとしても、本件国外関連取引及び本件比較対象取引における製品が汎用品であることに加え、証拠（甲５ないし８）によれば、いずれも平成１０年当時であるが、大阪空港から台北空港までの空輸便では、重量８．５キログラム（申告額１８万７７７５円）の製品について輸送料が７８６０円、通関料が４０００円、重量１３０．５キログラム（申告額１６５万１２８８円）の製品について輸送料が８万１１２０円、通関料が４０００円、重量３６．５キログラム（申告額２０９万６０１０円）の製品について輸送料が２万８３１５円であり、神戸港から基隆港までの船便では、重量５４１．９キログラム（申告額９４万５５１８円）の製品について輸送料が１４８．６５米ドルであったことがそれぞれ認められるところ、同様の地理的距離にある香港・シンガポール・台湾間の製品の輸送に際してもほぼ同程度の料金しか要しないとすれば、原告が取引市場間における価格差に着目した並行輸入を容易に阻止することができないであろうことも優に推認することができる。現に、内国法人であるＬは、台湾法人である「Ｍ」に対して並行的に原告製品を供給していたというのであり、証拠（甲４２）によれば、台湾法人グループは、Ｌがダンピング的な供給価格を設定していることにより台湾内での商権がおびやかされているとして、強い危機感を原告に示していたことが認められるのである。そうすると、同種又は類似の製品について、原告が香港・シンガポールに所在する非関連者に対し、圧着端子類及びコネクタ類の販売価格につき、台湾法人グループに対するものと比較して、通常利益率に大きな影響が出る程度に変更することができたものと想定することは、いずれにせよ困難というべきである。

【判示(16)】

また、③（取引段階の差異）については、確かに、前記前提となる事実等(4)記載のとおり、本件裁決は、本件比較対象取引と本件国外関連取引とは、前者がハーネスメーカー向け取引であり、後者が商社向け取引であるという取引段階の違いを認めるのが相当であるとした上、その差異の調整として本件各事業年度における本件比較対象取引の粗利率から２．６パーセントを控除している。しかしながら、証拠（甲１）によれば、本件裁決は、本件比較対象取引に係る取引金額の約９割を占めるＤ社及びＩ社がハーネスメーカーであり、Ｈ社もおそらくハーネスメーカーであると考えられる以上、台湾法人グループの他の法人の業態は必ずしも明らかではないものの、これ

らは全体としてハーネスメーカーと判断すべきであるとしたものと認められるところ、本訴においては、少なくともH社が商社であることについて当事者間に争いがなく、証拠（甲1）によっても、アメリカの信用調査会社であるW社による平成11年8月31日付けの報告書にも、同社の事業内容は「端子の卸売業」であり、従業員数は10人であるとの記載がある一方、ハーネスメーカーであるD社やI社は同時期において工員を中心に100人以上の従業員を雇用していたことが認められる。そうであるとすれば、原告は、いずれも台湾法人グループに属する商社（H社）とハーネスメーカーの双方に対し、ほぼ同一の内容である本件価格表に基づいて圧着端子類及びコネクタ類に属する製品を販売していたことが明らかなである。加えて、本件比較対象取引における売手の機能に着目すれば、原告が台湾法人グループ各社に販売している製品はいずれも同種又は類似のものであったのは前記のとおりであり、被告が指摘するとおり、原告はいずれの取引においても製造卸として位置付けられることが明らかなであるから、本件国外関連取引と本件比較対象取引において、売手の機能にも差異はないといえることができる。

もっとも、上記③の点につき、原告は、商社に対する卸は、需要が量的・時期的・納期限の上で一定しており、計画的な出荷が可能であるのに対し、メーカーに対する卸は、これらがいずれも不安定であって、売手は買手からの臨機応変な要求に柔軟に応じるといふ商社機能をも要求される上、商社は強い情報力・営業力を有し、市場における発言力も強いことから、製造・供給業者の立場とすれば、返品リスク等を心配することなく大量に納品することができ、新商品開発や事業計画の立案等においても極めて有益であるとのメリットがある旨主張するが、原告の主張する上記の諸点は、実質的にはいずれも買手の機能の差異に着目したものであって、利益率に対する影響としては、取引条件及び取引数量の差異として位置付けられるべきものと解される。しかるところ、確かに、原告が主張するような事情は、一般的には、利益率に重大な影響を与える差異に当たる可能性がある。しかしながら、証拠（乙49）によれば、原告においては、遅くとも平成9年4月1日以降、コネクタ類を転販する目的で海外における技術情報を収集し、あるいは広告宣伝をするに当たり、各海外販売子会社から協力を受けているとして、日本から派遣された技術部員の給与・家賃・出張費・接待費・車両費・携帯電話代等及び技術部門の事務所の家賃・水道光熱費・電話代等、並びにカタログ製作・雑誌等への広告・展示会への出店費用等の広告宣伝費として支出した費用の各7割を原告が負担するとの旨の契約（以下「本件費用負担契約」という。）を各海外販売子会社との間で締結していること、本件費用負担契約により、技術センターを擁するB社については技術部門経費と広告宣伝費の双方、C社についても広告宣伝費に関し原告からの費用負担を受けており、特にB社については平成9年3月31日以前から技術部門経費については事実上同様の費用負担を原告から受けていたことが認められる。そうすると、少なくとも平成10年3月期及び平成11年3月期については、原告がB社及びC社との取引を通じて原告が享受し得ると主張する諸利益のうち主なものについては、本件費用負担契約に基づく費用負担を通じて既に両社に還元されているものと評価することもできるのであって、本件費用負担契約に加えて圧着端子類及びコネクタ類の両社に対する販売価格にもこの点を反映させ

【判示(17)】

るとすれば、両社に対する国外所得移転を二重に認めることになりかねず、妥当ではないというべきである。他方で、前記のとおり、原告は、台湾法人グループとの取引について、平成6年7月ころから、商社であるH社及びハーネスメーカーであるI社との間でこれら両社を原告の台湾における独占的な販売代理店とする本件販売代理店契約を締結した上、同グループに属する各社の業種及び規模のいかんを問わず、ほぼ同一の内容の価格表（本件価格表）を適用した取引を行っていたというのであり、このような取引態様にかんがみると、台湾法人グループとの間の取引（本件比較対象取引）の相当部分がハーネスメーカー（D社及びI社）に係るものであったことをしんしゃくしても、本件価格表に原告が主張するような事情に係る取引条件が反映されていたと直ちに認めるのは困難である（なお、原告は、原告が台湾法人グループに独占的販売権ないし総代理権等を付与した事実はなく、本件販売代理店契約は台湾法人グループとの取引の実態に照らすとほとんど意味がないのであって、台湾法人グループに属する各社が自らの製品を販売するためにそのように喧伝しているとしても、これら各社が商社的機能を果たしている事実はない旨主張するが、内国法人であるLを通じて間接的に台湾法人である「M」に対し原告製品を供給することが本件販売代理店契約に直ちに抵触すると解することはできないから、上記事実から直ちに本件販売代理店契約がその実体を欠くものであると推認することはできず、他に原告の上記主張事実を認めるに足り的確な証拠はない。）。また、本件国外関連取引と本件比較対象取引との間における取引数量の差異が通常の利益率に与える影響が重大であるとまでは解し得ないことは、後記5(5)のとおりである。

したがって、本件比較対象取引と本件国外関連取引との間には、原告が主張するような重大な定性的差異は存在しないものと推認することができるというべきである。

- (6) これに対し、原告は、措置法39条の12第7項にいう「非関連者」とは、単独の法人又は事業者を想定していると解さざるを得ない旨主張するが、その法文上の根拠は必ずしも明らかとはいえない。確かに、原告が指摘するとおり、課税庁において比較対象取引の相手方を恣意的に選択すれば、非関連者間取引における利益率を計算上で意図的に高くすることも理論的には可能となるが、そのような場合にはこれを「通常の利益率」と認めることができないこととなるだけであって、そのような意図的な操作の危険性があるからといって、「非関連者」を単独の法人又は事業者に限定して解さなければならないまでの必要はない。むしろ、非関連者ごとにその個別具体的な差異に由来する利益率の較差が存する場合でも、これらをまとめて比較対象取引の相手方とすることで各法人ないし事業者間に存在する上記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場合も想定し得るというべきである。

【判示(18)】

【判示(19)】

また、原告は、台湾法人グループと原告との取引は、各社ごとにその規模において10倍以上の差異がある上、ハーネスメーカーと商社とが混在しているのであって、このような様々な差異がある複数の非関連者を一体化すると、各取引におけるそれぞれの差異が錯綜して差異の調整が事実上不可能となってしまう旨主張する。しかしながら、以上説示したところに加えて、本件比較対象取引が、本件販売代理店契約及びこれに基づくほぼ同一の内容の本件価格表に基づいて行われていたものと認められ

ることは前記のとおりであることを併せ考えると、独立企業間価格の算定に当たり台湾法人グループを一体として比較対象取引とするのが合理的であることは明らかというべきである。

- (7) 以上によれば、本件比較対象取引は、本件国外関連取引につき原価基準法を適用するに際して、比較対象取引としての適格性を有するものと認めることができる。

5 争点(5) (被告による独立企業間価格算定の合理性) について

- (1) 職務上知り得た事実によれば、原価基準法における独立企業間価格の調整について、以下のとおり認められる。

ア 前記のとおり、措置法施行令39条の12第7項は、原価基準法において用いるべき「通常の利益率」とは、比較対象取引に係る販売者の売上総利益の額の当該原価の額の合計額に対する割合とするが、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、その差異により生じる割合の差につき必要な調整を加えた後の割合とする旨定め、措置法通達66の4(2)－3は、措置法66条の4の規定の適用上、比較対象取引に該当するか否かについては、例えば、① 棚卸資産の種類、役務の内容等、② 取引段階、③ 取引数量、④ 契約条件、⑤ 取引時期、⑥ 売手又は買手の果たす機能、⑦ 売手又は買手の負担するリスク、⑧ 売手又は買手の使用する無形資産、⑨ 売手又は買手の事業戦略、⑩ 売手又は買手の市場参入時期、⑪ 政府の規制及び⑫ 市場の状況、といった諸要素の類似性に基づいて判断することに留意する、としている。

イ 移転価格事務運営要領は、国外関連取引と比較対象取引との差異につき調整を行う場合には、次に掲げる場合に応じ、それぞれ次に定める方法により行うことができることに留意する（なお、差異の調整は、その差異が措置法66条の4第2項1号ハに規定する通常の利益率の算定等に影響を及ぼすことが客観的に明らかである場合に行うことに留意する。）とし、その例として、① 貿易条件について、一方の取引がF O B（本船渡し）であり、他方の取引がC I F（運賃、保険料込み渡し）である場合：比較対象取引の対価の額に運賃及び保険料相当額を加減算する方法、② 決済条件における手形一覧後の期間について、国外関連取引と比較対象取引に差異がある場合：手形一覧から決済までの期間の差に係る金利相当額を比較対象取引の対価の額に加減算する方法、③ 比較対象取引に係る契約条件に取引数量に応じた値引き、割戻し等がある場合：国外関連取引の取引数量を比較対象取引の値引き、割戻し等の条件に当てはめた場合における比較対象取引の対価の額を用いる方法、及び④ 機能又はリスクに係る差異があり、その機能又はリスクの程度を国外関連取引及び比較対象取引の当事者が当該機能又はリスクに関し支払った費用の額により測定することができると認められる場合：当該費用の額が当該国外関連取引及び比較対象取引に係る売上げ又は売上原価に占める割合を用いて調整する方法、を列举している。

ウ O E C D新ガイドラインによれば、製品のわずかな差異は、それが価格に与える影響ほど重大に利益率に影響を与える可能性は少ないから、原価基準法においては、独立価格基準法ほどには製品の差異を補正するための調整の数は多くなくてもよい、とされている（2. 16及び2. 34）。

【判示(20)】

(2) 前記(1)で認定した事実、並びにOECD新ガイドライン1.15及び同2.34の前記のような記述にかんがみると、措置法施行令39条の12第7項が規定する差異の調整は、国外関連取引と比較対象取引との間に通常の利益率の算定に重大な影響を与えるような差異が存在する場合においても、当該差異を相当程度正確に調整することによって、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ができるようにする目的で行われるものと解される。したがって、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ものと解される。

これに対し、被告は、国外関連取引と比較対象取引との間になんらかの要素について差異が存在する場合であっても、その差異が価格や利益に影響を与える程度を十分正確に確認することができない場合には、その調整は不要と解すべきである旨主張するが、被告の上記主張が、通常の利益率に重大な差異が存在する場合であっても、それが価格や利益に影響を与える程度を十分正確に確認することができない場合にはその調整が不要であるとの趣旨であるとするれば、採用することができない。むしろ、このような場合、当該比較対象取引の比較対象としての適格性が問題となると解すべきことは、既に前記4で説示したとおりである。

(3) そこで、本件国外関連取引と本件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及ぼすような差異があるか否か、仮にそのような差異があるとして、被告が、前記前提となる事実等(5)において、相当程度正確にその調整を行っているといえるか否かについて検討する。

弁論の全趣旨（前記前提となる事実等(5)及び別表8ないし11）によれば、被告は、措置法通達66の4(2)－3が例示列举する諸要素につき検討した上、① 棚卸資産の種類・役務の内容等、② 取引段階、③ 取引数量、⑤ 取引時期、⑥ 売手又は買手の果たす機能、⑦ 売手又は買手の負担するリスク、⑧ 売手又は買手の使用する無形資産、⑨ 売手又は買手の事業戦略、⑩ 売手又は買手の市場参入時期、⑪ 政府の規制及び⑫ 市場の状況についてはいずれも差異が存在しないか、又は差異があるとしてもそれが通常の利益率にいかなる影響を与えるかが明確ではないとして差異の調整を行わず、④ 契約条件についてのみ、ア 販売手数料の差異、イ 貿易条件の差異、及びウ 決済条件の差異についてそれぞれ調整を行った上で工場仕切価格の調整を行い、独立企業間価格を算出しているものと認められる。

しかるところ、前記(1)イのような移転価格事務運営要領の記載に加え、証拠（甲1）及び弁論の全趣旨に照らすと、被告が行った④ 契約条件の差異に係る各調整の手法については、いずれも不合理な点は認められないというべきである。

また、上記諸要素のうち、① 棚卸資産の種類・役務の内容等、② 取引段階、⑥ 売手又は買手の果たす機能、⑦ 売手又は買手の負担するリスク及び⑫ 市場の状況については、本件国外関連取引と本件比較対象取引との間で通常の利益率に重大な影響を及ぼすような差異は存在しないと認められることは、前記4までにおいて既に説

示したとおりである。

【判示(21)】

加えて、⑤ 取引時期については、本件国外関連取引と本件比較対象取引とは、いずれも本件各事業年度における取引であるから両者間に差異がないことは明らかであり、⑧ 売手又は買手の使用する無形資産、⑨ 売手又は買手の事業戦略、⑩ 売手又は買手の市場参入時期及び⑪ 政府の規制については、いずれも原告からこれらを理由とした実質的な差異があることをうかがわせるに足りる具体的な主張がない上、本件全証拠によっても、そのような差異を認めるには足りないから、本件国外関連取引と本件比較対象取引との間で、これらを理由とした調整を行う必要も認められないというべきである。なお、前記のとおり、原告は、海外販売子会社との間で販売価格の設定を同一にして、各海外販売子会社があたかも一体の取引先であるかのように取り扱うことで業務の簡素化や販売と生産の流れの円滑化・柔軟化を図り、国内利益の最大化を実現してきた旨主張するが、こうした価格戦略は、原告グループ全体でみた場合の利益の最大化を図るものであることがその主張自体から明らかであり（いかに国内の生産効率を上げるためとはいえ、国外非関連者に対しても販売価格を国外関連者に対するものと同一に設定したとすれば国内利益の最大化を図り得ないことは自明であり、現に、原告の粗利益率は、本件比較対象取引において一貫して国外関連者との取引におけるそれよりも高いのである。）、正に国外関連取引であるがゆえに採用し得るものであると解されるところ、措置法通達66の4(2)－3が例示する⑨ 売手又は買手の事業戦略とは、市場浸透や市場防衛のため、非関連者に対する販売価格を一時的に競合品よりも安く設定するといった、競争的な市場において、短期的に利益が減少してでも長期的な利益の確保を目指すような場合を典型的なものとして想定しているものと考えられるから（OECD新ガイドライン1.31以下の記述もこれと同旨をいうものと解される。）、ここでいう事業戦略に基づく差異をもたらす要素とはいえないことが明らかである。

- (4) これに対し、原告は、措置法通達66の4(2)－3が列举する諸要素のうち、② 取引段階及び⑥ 売手の果たす機能に関連して、B社及びC社は商社であるのに対し、台湾法人グループはハーネスメーカーであるため、原告が直接クレーム処理を行い、また独自に市場調査や営業活動をして、その結果を製品開発担当にフィードバックして製品開発を行っていることからすれば、本件国外関連取引と本件比較対象取引とを比較するためには、後者における利益率から商社機能に係る利益率を控除する旨の調整が必要であるとし、具体的には、通常の商社におけるベリ－比を利用して販管費から粗利を算定すべきである旨主張する。しかしながら、本件国外対象取引と本件比較対象取引との比較においては、原告が主張するような上記差異は、実質的には原告が本件比較対象取引に比較対象としての適格性がない理由として述べていた諸事情と大差がないと認められ、これら諸事情が通常の利益率に重大な影響を与えているとまでは認めることができないのは、前記4(5)で説示したとおりである。また、確かに、証拠（甲44及び45）によれば、台湾で発生した原告製品に係るクレームにつき、顧客に対する不良原因の報告や代替品の発送といった処理を原告において行っている例があること、市場調査、新製品の広告宣伝及び顧客訪問等のために原告が台湾に出張人員を派遣する例があることは認められるが、原告が海外販売子会社を置いてい

る地域において同様の例がないとまでは認められず、かえって、前記4(5)のとおり、本件費用負担契約は、日本から派遣された技術部員の給与、家賃、出張費等のうちB社が出捐した費用の70パーセントを原告が負担することを取り決めているのであって、このことは、自前の技術センターを有するB社ですら、親会社である原告から技術部員の派遣を受けていた事実を裏付けているものというべきである。加えて、被告の指摘するとおり、原告が本件比較対象取引において台湾法人グループに対して販売している圧着端子類及びコネクタ類がいずれも汎用品であることからすると、原告が台湾におけるクレーム処理や新製品開発、市場調査等を契機として蓄積した知見は他の多くの市場においても転用が可能であると考えられるから、そのために要した費用を本件比較対象取引を通じて得られた利益のみによって吸収することには必ずしも合理性が認められない上、原告の製品である以上、クレームが海外販売子会社を置いた地域において発生したとしても、その技術的な原因説明や再発防止策の策定等は最終的に原告の責任において行わなければならないのが通常であると考えられ、その必要は、C社のように自前の技術部門のない海外販売子会社の置かれた地域においては特に顕著であると考えられる。したがって、原告の上記主張は、その前提において失当というほかはない。

- (5) また、原告は、上記諸要素のうち③ 取引数量及び④ 契約条件に関連して、原告の主力工場であるT工場では、1か月単位の計画生産を行っているところ、B社・C社との取引については、受注から納期までの平均期間が1か月以上あるために十分に対応できるのに対し、台湾法人グループの場合、受注から納期までの平均期間は16日であり、稼働中の生産ラインをいったん止めた上で割込生産により対応せざるを得ないため、金型の取り替え等でラインが止まる時間があり、そのことで生産コストの上昇を招く旨主張し、具体的には、本件分析報告書に基づいて、割込生産により増加した機会費用の割合は8.418パーセントであるとし、また、台湾法人グループとの取引数量は相対的に少ないため、金型の交換時間等を考慮すると、製品1個当たりの製造時間が相対的に増加するため、そのコストもこれに従って増加する旨主張する。

確かに、証拠（甲50及び52）及び弁論の全趣旨によれば、T工場では、1か月分の製品の製造について、本社営業部を経由して工場に対して発注される取引先からの注文を毎月15日時点で取りまとめ、翌月1か月分の生産計画を策定し、月末にそれまでに入った受注を前提として翌月の生産計画を策定し直し、この計画に従って製造に必要な人員の配置、資材の手配、金型の準備手配を行っていること、機械1台につき1個の金型を設置し、機械ごとに商品を製造しているが、製造する商品を変更する際には金型の取替えを行う必要があること、金型を交換する際には冷却を待ってから行う必要があり、機械の清掃等も必要になるために数時間を要すること、割込発注で生産計画が変わると、メンテナンスやクリーニングの計画自体も変更を余儀なくされるなど、生産現場が混乱する可能性があること、台湾法人グループからの受注数量はB社及びC社からの受注数量よりも相対的に少ない上、受注から納期までの平均期間も、B社及びC社がそれぞれ45日及び31日であるのに対し台湾法人グループが16日と短いこと、が認められる。

【判示(22)】

しかしながら、本件分析報告書は、被告が指摘するとおり、その結論において、受注金額が年間1億円に満たない台湾法人グループからの発注分を生産するために13億円以上の機会原価を喪失しているという、およそ経済合理性を有しない結論を導いていることだけからしても（証拠（甲48）によれば、本件分析報告書も、「企業経営の見地からこれに対応する方法は、このfのような生産不効率を余儀なくされる取引先には販売価格を高く設定するか、生産現場の労働時間効率を上げるために習熟させるかであるが、いずれの方法も限界があることからこういった取引を停止するかという経営判断をすることもある。」と注記していることが認められるが、上記報告書の内容を前提とする限り、原告にとって本件比較対象取引を継続する経済的合理性はおおよそ認め難いものというべきである。）、直ちにその内容を採用することはできない。また、本件分析報告書が機会原価の算出に至る過程をみても、上記報告書に記載されている製品区分ごとの受注日から納期までの平均日数等に照らすと、B社・C社からの受注分には割込生産が一切生じないとの前提が採り得ないことが明らかである点、台湾法人グループからの1受注当たりの品種数を同グループからの年間受注延べ品種数と同じ51として計算している点等において不合理であるのは被告が主張するとおりといわざるを得ない。また、そもそも、本件比較対象取引において原告が主張する程の機会原価が生じるというのであれば、被告が主張するとおり、台湾法人グループのような多品種少量発注を行う顧客に対しては、在庫によって対応する方がはるかに合理的であり、実際にも、証拠（甲48、乙23）によれば、平成11年3月期においてT工場の製品在庫が4億3000万円程度あったこと、原告は、平成11年9月20日付けの「海外向け仕切価格の相違について」と題する文書において、台湾法人グループはメーカーの発注を受けた後に随時これに要する製品を原告に発注してくるため、「緊急対応のための在庫のリスク」があると記載していたことが認められるのである（他方、B社・C社のような海外販売子会社向けにはおおむね計画生産が可能である上、取引規模も大きいのであるから、原告においてそのための在庫を抱える必要性は一般に乏しいというべきである。そもそも、原告が作成した会社概要説明書（乙22）においても、「地球上のどこでも通用する、クオリティーとデリバリーのチカラ。世界が求める品質をユーザーのもとへスピーディにお届けする、私たちAです。」と記載されてあるとおり、原告においては顧客に対する製品の納期を可及的に短くすべく努めているものと認められること、海外販売子会社は台湾法人グループのようにメーカーからの発注を受けて随時発注する形態を取っていないものと認められること（乙23）に照らすと、B社・C社といった海外販売子会社において、当該会社が対象としている海外市場の顧客の需要をあらかじめ分析した上、これに対応した在庫を現地において確保しているものと解する方が自然である。）。この点について、原告は、製品は時間とともに劣化するのであり、いつあるか予想することができない発注に備えて不定期な受注を待つことはリスクが大きすぎ、商品の種類が多ければ多いほどそのリスクは高い上、在庫品の管理経費がかさむために非効率的である旨主張するが、原告が提出する証拠（甲52ないし54）によっても、在庫の劣化や在庫管理により増加する経費がどの程度のものかを判断することはできない。むしろ、原告の会社概要説明書（乙22）によれば、原告の製造する部品は、鉄道、

【判示(23)】

しかしながら、本件分析報告書は、被告が指摘するとおり、その結論において、受注金額が年間1億円に満たない台湾法人グループからの発注分を生産するために13億円以上の機会原価を喪失しているという、およそ経済合理性を有しない結論を導いていることだけからしても（証拠（甲48）によれば、本件分析報告書も、「企業経営の見地からこれに対応する方法は、このfのような生産不効率を余儀なくされる取引先には販売価格を高く設定するか、生産現場の労働時間効率を上げるために習熟させるかであるが、いずれの方法も限界があることからこういった取引を停止するかという経営判断をすることもある。」と注記していることが認められるが、上記報告書の内容を前提とする限り、原告にとって本件比較対象取引を継続する経済的合理性はおおよそ認め難いものというべきである。）、直ちにその内容を採用することはできない。また、本件分析報告書が機会原価の算出に至る過程をみても、上記報告書に記載されている製品区分ごとの受注日から納期までの平均日数等に照らすと、B社・C社からの受注分には割込生産が一切生じないとの前提が採り得ないことが明らかである点、台湾法人グループからの1受注当たりの品種数を同グループからの年間受注延べ品種数と同じ51として計算している点等において不合理であるのは被告が主張するとおりといわざるを得ない。また、そもそも、本件比較対象取引において原告が主張する程の機会原価が生じるというのであれば、被告が主張するとおり、台湾法人グループのような多品種少量発注を行う顧客に対しては、在庫によって対応する方がはるかに合理的であり、実際にも、証拠（甲48、乙23）によれば、平成11年3月期においてT工場の製品在庫が4億3000万円程度あったこと、原告は、平成11年9月20日付けの「海外向け仕切価格の相違について」と題する文書において、台湾法人グループはメーカーの発注を受けた後に随時これに要する製品を原告に発注してくるため、「緊急対応のための在庫のリスク」があると記載していたことが認められるのである（他方、B社・C社のような海外販売子会社向けにはおおむね計画生産が可能である上、取引規模も大きいのであるから、原告においてそのための在庫を抱える必要性は一般に乏しいというべきである。そもそも、原告が作成した会社概要説明書（乙22）においても、「地球上のどこでも通用する、クオリティーとデリバリーのチカラ。世界が求める品質をユーザーのもとへスピーディにお届けする、私たちAです。」と記載されてあるとおり、原告においては顧客に対する製品の納期を可及的に短くすべく努めているものと認められること、海外販売子会社は台湾法人グループのようにメーカーからの発注を受けて随時発注する形態を取っていないものと認められること（乙23）に照らすと、B社・C社といった海外販売子会社において、当該会社が対象としている海外市場の顧客の需要をあらかじめ分析した上、これに対応した在庫を現地において確保しているものと解する方が自然である。）。この点について、原告は、製品は時間とともに劣化するのであり、いつあるか予想することができない発注に備えて不定期な受注を待つことはリスクが大きすぎ、商品の種類が多ければ多いほどそのリスクは高い上、在庫品の管理経費がかさむために非効率的である旨主張するが、原告が提出する証拠（甲52ないし54）によっても、在庫の劣化や在庫管理により増加する経費がどの程度のものかを判断することはできない。むしろ、原告の会社概要説明書（乙22）によれば、原告の製造する部品は、鉄道、

船舶、航空機、パソコン、ＩＣカード読み取り機、ハイビジョンテレビ等、精密機械や高い安全性が要求される機械を含む多彩な製品に使用されているというのであり、現に、原告も、「当社のすべての製品には、試作品の段階で各種の環境試験が課せられます。技術センターの統括のもと温度、湿度、振動、衝撃など、過酷ともいえる条件下で多種多様な試験を実施。そのすべての項目をクリアしたものだけが、量産化を許されユーザーのもとへと供給されるのです。」とうたっているのであって、このことからすると、在庫品の劣化に関する原告の上記主張は到底採用することができない。また、証拠（乙２２）及び弁論の全趣旨からうかがわれる原告製品の大きさやその性状等からしても、大部分の原告製品は通常の状態において屋内で保管管理することが比較的容易なものであると推認されるのであり、原告からこれに反する具体的な主張や立証がない限り、在庫品の管理経費が割込発注による弊害を上回る程のものであるとまではにわかに認め難い。

さらに、取引数量に関してみても、別表６のとおり、本件国外関連取引と本件比較対象取引との間には差異が認められるが、その範囲は４倍以内にとどまっているところ、証拠（乙２）によれば、通常は、取引規模の差異が１０倍以内である場合には、その調整は不要と解されていることが認められる（もっとも、本件比較対象取引を台湾法人グループを構成する個々の法人ごとに分割すれば、個々の取引額では本件国外関連取引との取引規模の差異は１０倍を優に超えるものと認められるが、既に説示したとおり、本件比較対象取引はいずれも本件販売代理店契約及び本件価格表に基づいて行われているのであり、原告からみた販売価格は共通であることなどからすれば、原価基準法の適用において本件比較対象取引をあえて個々の法人ごとに分割した上で本件国外関連取引と比較する必要はないというべきである。）。

この点に関し、原告は、金型の取付け・取外しに要する時間を考慮すると、同じ製品でも１回の発注量に差があれば、製造時間ひいては製造コストは発注量が多い方が下がることは明らかである旨主張する。しかしながら、既に説示したとおり、原告が少量の発注に対しては可能な限り在庫で対応していることがうかがわれることからすると、原告が台湾法人グループからの発注の都度、その発注量だけを製造するといった経済的に不合理な方法を採用しているとはにわかに解し難い上、取引数量による製造コストの差異が原告の主張するとおり通常の利益率に重大な影響を与えるほど大きいものであれば、本件販売代理店契約や本件価格表において、原告が発注量の増加に従って価格を下げる等の価格政策を採用することがむしろ通常であると推測されるにもかかわらず、原告が本件価格表において最低発注数量のみを定め、価格自体は取引数量にかかわらず固定していることからみても、原告の上記主張は採用することができない。

もっとも、証拠（乙２）によれば、取引規模の差異は、「子会社●社との取引が貴社自身の売上の何割かを占める程大きなもので、仮に●社が独立した者であれば相当なバーゲニング・パワーを有することから、特に値引き販売をせざるを得ないと認められる場合」には価格に特に影響を及ぼすものと考えられていることが認められるのであって、取引規模の拡大に伴って上記のような値引き圧力が加わる関係は取引社会における経験則に照らして一般的に首肯し得るものであるところ、証拠（乙２４、２

6及び27)によれば、原告のB社及びC社に対する売上金額の全体に占める割合は、平成8年3月期がそれぞれ37.5パーセント及び11.6パーセント、平成9年3月期がそれぞれ36.0パーセント及び16.3パーセント、平成11年3月期がそれぞれ32.30パーセント及び16.95パーセントであったことが認められることからすれば、仮にB社及びC社が原告の非関連者であったとした場合、原告がこれらに対する販売価格について相応の値引きを迫られていたであろう可能性を合理的に排除するのは困難である(加えて、B社やC社が大量発注した原告製品について前記のとおり自前で在庫を管理しているとするれば、これに要するコストも原告に代わって負担していることになるところ、このような差異も取引規模の差異に含めて評価すべきことが考えられる。))。

しかるところ、前記のとおり、本件裁決は、本件比較対象取引が、その取引規模を本件国外関連取引の程度にまで拡大した場合には、その取引規模が原告の製造原価の低減にいかほど寄与しているかという点に関する評価があった上で原告の取引価格設定が行われると考えることに合理性が認められるとして、本件国内取引例のうち原価の額が5000万円未満のものを除外した上、本件各事業年度を通じた国内ハーネスメーカーと商社とを併せた取引に係る原価と粗利率との関係から一定の対数関数を導き出し、この対数関数式に本件比較対象取引、B社との取引及びC社との取引に係る上記各平均原価の額を当てはめた場合の粗利率がそれぞれ0.305、0.191及び0.237となることから、本件比較対象取引の規模が本件国外関連取引のうちB社及びC社のそれぞれと同取引規模になったときの粗利率は、37.4パーセント又は22.3パーセントそれぞれ縮減すると推認することができるとして、本件各事業年度における本件比較対象取引の粗利率を上記各割合だけ縮減すべきである、としていたのであり、原告も予備的主張として本件裁決が採用した上記調整方法を援用している。

【判示(24)】

本件裁決によるこのような差異の調整方法につき、被告は、本件国外関連取引は、本件裁決で比較した取引金額とは大幅な差があり、また国外取引でもあることから、国内取引に係る売上原価と粗利率との間に相関関係があることを示すことによって、取引数量の多寡が販売価格に影響を与えているとはいえない旨主張する。しかしながら、本件国外関連取引について独立企業間価格を算定するに際して利益率の調整が必要となるとすれば、前記のとおり、その理由は正に取引規模が際立って大きいためであると考えられることに加え、取引規模の拡大に伴って上記のような値引き圧力が加わる関係は国内取引と国外取引とで差はないと一般に考えられる上、証拠(乙24、26及び27)によっても、国内取引と国外取引とでは原告の粗利率に明確な差異は認められないことからすると、被告の上記主張は採用することができない。そして、証拠(甲1)及び弁論の全趣旨に照らし、本件裁決が採用した取引規模による差異の調整の方法については、直ちに不合理ということはできず、上記調整方法による調整を超えた調整を必要とするような事情の存在を認めるに足りる証拠もない。

以上の取引規模による調整の点を除くと、他に本訴において被告が主張する国外移転所得の額の計算(別表8ないし11)の過程に不合理な点は認められない。

(6) 前記(5)までにおいて説示したとおり、被告が主張する本件比較対象取引からの独

立企業間価格算定の方法には、取引規模による調整の点を除いて、特段不合理な点はないと認められ、取引規模による差異の調整の方法としては、本件裁決が示すとおり、粗利率をB社との取引について37.4パーセント、C社との取引について22.3パーセントそれぞれ縮減させれば足りるものというべきである。そして、上記のような調整を行ったとしても、このようにして計算された原告の所得金額及び差引納付すべき法人税額は、本件裁決がこれに加えて行った取引段階における調整を経していない以上、本件裁決によって第2次更正処分及び第1次更正処分のそれぞれ一部が取り消された後のものを優に上回っているものと推認することができる。

6 争点(2)ないし(5)のまとめ

以上によれば、本件各事業年度における原告の所得金額、差引納付すべき法人税額及び過少申告加算税額は本件裁決によって一部取り消された後の第2次更正処分等に基づく額を下回るものとは認められない。そして、本件全証拠によっても、本件裁決により一部（平成9年3月期に係る部分については全部）取り消された後の第2次更正処分等については、その余の部分についても違法な点は認められないというべきである。

第4 結論

以上のとおりであるから、本件訴えのうち、第1次更正処分等を下回る範囲の取消しを求める部分はいずれも不適法であるので却下し、その余の部分は理由がないのでいずれも棄却することとし、訴訟費用の負担について行政事件訴訟法7条、民訴法61条を適用して、主文のとおり判決する。

大阪地方裁判所第2民事部

裁判長裁判官 西川 知一郎

裁判官 岡田 幸人

裁判官森田亮は、転補のため署名押印することができない。

裁判長裁判官 西川 知一郎

別表 1

課税の経緯（平成 8 年 3 月期）

（単位：円）

項目 \ 区分		確定申告	第1次更正処分等	原処分 (第2次更正処分等)	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
年 月 日		平成8年5月28日	平成11年5月31日	平成12年5月28日	平成12年8月25日	平成12年11月22日	平成12年12月22日	平成16年8月19日
所得金額①		9,818,026,200	9,887,254,347	11,036,845,727	原処分 の全部 取消し	棄却	原処分 の全部 取消し	10,166,151,854
法人税額②		3,680,999,750	3,706,960,250	4,138,056,875				3,811,546,625
法人税額の特別控除額③		33,423,362	33,423,362	33,423,362				33,423,362
法人税額計④		3,647,576,388	3,673,536,888	4,104,633,513				3,778,123,263
控除所得税額⑤		67,471,599	67,471,599	67,471,599				67,471,599
差引所得に対する法人税額⑥		3,580,104,700	3,606,065,200	4,037,161,900				3,710,651,600
既に納付の確定した法人税額⑦		2,077,275,500	3,580,104,700	3,606,065,200				3,606,065,200
納付すべき税額⑧		1,502,829,200	25,960,500	431,096,700				104,586,400
過少申告加算税の額⑨		-	-	43,109,000				10,458,000
重加算税の額⑩		-	9,086,000	-				-

別表 2

課税の経緯（平成 9 年 3 月期）

（単位：円）

項目 \ 区分		確定申告	第1次更正処分等	原処分 (第2次更正処分等)	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
年 月 日		平成9年6月30日	平成11年5月31日	平成12年5月29日	平成12年8月25日	平成12年11月22日	平成12年12月22日	平成15年8月19日
所得金額①		9,522,669,896	9,720,444,430	9,784,553,558	原処分 の全部 取消し	棄却	原処分 の全部 取消し	8,686,976,830
法人税額②		3,570,240,875	3,644,406,500	3,668,447,375				3,631,856,000
法人税額の特別控除額③		83,070,138	83,070,138	83,070,138				83,070,138
法人税額計④		3,487,170,737	3,561,336,362	3,585,377,237				3,548,785,862
控除所得税額⑤		182,509,373	182,509,373	182,509,373				182,509,373
差引所得に対する法人税額⑥		3,304,661,300	3,378,826,900	3,402,867,800				3,366,276,400
既に納付の確定した法人税額⑦		1,790,052,300	3,304,661,300	3,378,826,900				3,378,826,900
納付すべき税額⑧		1,514,609,000	74,165,600	24,040,900				△12,550,500
過少申告加算税の額⑨		-	5,522,000	2,404,000				△1,255,000
重加算税の額⑩		-	6,629,000	-				-

※ 平成 9 年 3 月期の裁決において、第 1 次更正処分等の所得金額、法人税額及び過少申告加算税の額の一部を取り消している。

別表 3

課税の経緯（平成10年3月期）

（単位：円）

項目	区分	確定申告	第1次更正処分等	原処分 (第2次更正処分等)	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
年 月 日		平成10年5月30日	平成11年5月31日	平成12年6月28日	平成12年8月25日	平成12年11月22日	平成12年12月22日	平成16年8月19日
所得金額①		8,370,697,236	8,494,270,541	9,332,087,344	原処分 の全部 取消し	棄却	原処分 の全部 取消し	8,725,920,513
法人税額②		3,138,251,375	3,184,591,250	3,498,772,625				3,271,460,000
法人税額の特別控除額③		86,070,780	86,070,780	86,070,780				86,070,780
法人税額計④		3,052,180,595	3,098,520,470	3,412,701,845				3,185,389,220
控除所得税額⑤		88,569,409	88,568,382	88,558,857				88,565,239
差引所得に対する法人税額⑥		2,963,611,100	3,009,952,000	3,324,142,900				3,096,823,900
既に納付の確定した法人税額⑦		1,652,330,600	2,963,611,100	3,009,952,000				3,009,952,000
納付すべき税額⑧		1,311,280,500	46,340,900	314,190,900				86,871,900
過少申告加算税の額⑨		-	3,179,000	31,419,000				8,687,000
重加算税の額⑩		-	5,089,000	-				-

別表 4

課税の経緯（平成11年3月期）

（単位：円）

項目	区分	確定申告	原処分 (第2次更正処分等)	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
年 月 日		平成11年6月29日	平成12年6月28日	平成12年8月25日	平成12年11月22日	平成12年12月22日	平成16年8月19日
所得金額①		7,346,745,158	8,066,848,242	原処分 の全部 取消し	棄却	原処分 の全部 取消し	7,502,776,399
法人税額②		2,533,867,025	2,782,302,560				2,587,697,720
法人税額の特別控除額③		121,297,696	121,297,696				121,297,696
法人税額計④		2,412,569,329	2,661,004,864				2,466,400,024
控除所得税額⑤		39,880,711	39,880,711				39,880,711
差引所得に対する法人税額⑥		2,372,688,600	2,621,124,100				2,426,519,300
既に納付の確定した法人税額⑦		1,179,857,000	2,372,688,600				2,372,688,600
納付すべき税額⑧		1,192,831,600	248,435,500				53,830,700
過少申告加算税の額⑨		-	24,843,000				5,383,000
重加算税の額⑩		-	-				-

別表 5

海外販売子会社の損益状況

平成11年3月期

(金額単位 100 万円)

略称	事業年度	所在地	売上高	原価	売上総利益	販管費	営業利益	売上総利益率	営業利益率	利益剰余金
B	10. 4. 1-11. 3. 31	シカゴ・ホール	7, 569	5, 669	1, 900	968	932	25%	12%	946
C	10. 4. 1-11. 3. 31	香港	4, 486	3, 095	1, 391	268	1, 123	31%	25%	441
X	10. 4. 1-11. 3. 31	米国	3, 872	2, 485	1, 387	1, 379	8	36%	0%	300
Y	10. 4. 1-11. 3. 31	ベルギー	2, 000	1, 547	453	325	128	23%	6%	140
Z	10. 4. 1-11. 3. 31	英国	2, 159	1, 294	865	447	418	40%	19%	129
a	10. 4. 1-11. 3. 31	ドイツ	2, 612	1, 581	1, 031	745	286	39%	11%	150
b	10. 4. 1-11. 3. 31	フランス	1, 251	801	450	348	102	36%	8%	51
d	10. 1. 1-10. 12. 31	上海	717	443	274	62	212	38%	30%	111
P	10. 4. 1-11. 3. 31	スペイン	523	290	233	97	136	45%	26%	37

平成10年3月期

(金額単位100万円)

略称	事業年度	所在地	売上高	原価	売上総利益	販管費	営業利益	売上総利益率	営業利益率	利益剰余金
B	9. 4. 1-10. 3. 31	シカゴ・ホール	9, 395	6, 268	3, 127	760	2, 367	33%	25%	686
C	9. 4. 1-10. 3. 31	香港	4, 820	3, 200	1, 620	237	1, 383	34%	29%	289
X	9. 4. 1-10. 3. 31	米国	4, 424	2, 337	2, 087	1, 141	946	47%	21%	197
Y	9. 4. 1-10. 3. 31	ベルギー	1, 850	1, 094	756	600	156	41%	8%	61
Z	9. 4. 1-10. 3. 31	英国	2, 643	1, 531	1, 112	498	614	42%	23%	80
a	9. 4. 1-10. 3. 31	ドイツ	2, 176	1, 447	729	589	140	34%	6%	98
b	9. 4. 1-10. 3. 31	フランス	852	424	428	429	-1	50%	0%	38
d	9. 1. 1-9. 12. 31	上海	168	104	64	29	35	38%	21%	36
P	9. 4. 1-10. 3. 31	スペイン	480	262	218	96	122	45%	25%	22

平成9年3月期

(金額単位100万円)

略称	事業年度	所在地	売上高	原価	売上総利益	販管費	営業利益	売上総利益率	営業利益率	利益剰余金
B	8. 4. 1-9. 3. 31	シカゴ・ホール	9, 333	6, 463	2, 870	725	2, 145	31%	23%	424
C	8. 4. 1-9. 3. 31	香港	3, 711	2, 207	1, 504	208	1, 296	41%	35%	154
X	8. 4. 1-9. 3. 31	米国	4, 081	2, 265	1, 816	1, 732	84	44%	2%	130
Y	8. 4. 1-9. 3. 31	ベルギー	1, 574	965	609	465	144	39%	9%	23
Z	8. 4. 1-9. 3. 31	英国	2, 617	1, 767	850	388	462	32%	18%	45
a	8. 4. 1-9. 3. 31	ドイツ	1, 352	731	621	407	214	46%	16%	25
b	8. 4. 1-9. 3. 31	フランス	705	484	221	244	-23	31%	-3%	9
P	8. 4. 1-9. 3. 31	スペイン	355	194	161	75	86	45%	24%	2

平成8年3月期

(金額単位100万円)

略称	事業年度	所在地	売上高	原価	売上総利益	販管費	営業利益	売上総利益率	営業利益率	利益剰余金
B	7. 4. 1-8. 3. 31	シカゴ・ホール	9, 414	7, 716	1, 698	346	1, 352	18%	14%	969
C	7. 4. 1-8. 3. 31	香港	2, 851	2, 367	484	180	304	17%	11%	237
X	7. 4. 1-8. 3. 31	米国	3, 016	2, 280	736	665	71	24%	2%	323
Y	7. 4. 1-8. 3. 31	ベルギー	1, 809	1, 334	475	554	-79	26%	-4%	110
Z	7. 4. 1-8. 3. 31	英国	2, 118	1, 480	638	331	307	30%	14%	147
a	7. 4. 1-8. 3. 31	ドイツ	1, 356	656	700	520	180	52%	13%	68
b	7. 4. 1-8. 3. 31	フランス	677	337	340	340	0	50%	0%	28
P	7. 4. 1-8. 3. 31	スペイン	281	149	132	70	62	47%	22%	

(注) 各子会社の決算期に変更があったため、会計年度を3月決算かつ1年間として調整計算を行った後のもの。

別表 6

売上金額

(単位：円)

区分		平成8年3月期	平成9年3月期	平成10年3月期	平成11年3月期
B 社	圧着端子類	112, 073, 767	115, 910, 075	85, 729, 898	83, 527, 648
	コネクタ類	4, 833, 200, 282	4, 198, 314, 192	4, 435, 548, 118	4, 910, 351, 522
	合計	4, 945, 274, 049	4, 314, 224, 267	4, 521, 278, 016	4, 993, 879, 170
C 社	圧着端子類	49, 855, 076	73, 948, 595	64, 820, 822	52, 951, 268
	コネクタ類	1, 504, 093, 693	1, 874, 255, 709	2, 167, 725, 968	2, 562, 909, 102
	合計	1, 553, 948, 769	1, 948, 204, 304	2, 232, 546, 790	2, 615, 860, 370
台湾法人 グループ	圧着端子類	2, 503, 739	1, 336, 601	1, 196, 779	615, 589
	コネクタ類	887, 648, 767	548, 646, 637	650, 889, 601	765, 733, 105
	合計	890, 152, 506	549, 983, 238	652, 086, 380	766, 348, 694

工場仕切価格

(単位：円)

区分		平成8年3月期	平成9年3月期	平成10年3月期	平成11年3月期
B 社	圧着端子類	101, 989, 644	105, 522, 412	78, 072, 301	76, 299, 018
	コネクタ類	4, 306, 271, 527	3, 918, 840, 931	4, 109, 192, 520	4, 531, 528, 810
	合計	4, 408, 261, 171	4, 024, 363, 343	4, 187, 264, 821	4, 607, 827, 828
C 社	圧着端子類	45, 344, 103	67, 239, 009	58, 955, 504	48, 212, 521
	コネクタ類	1, 311, 210, 869	1, 746, 035, 579	2, 006, 956, 147	2, 353, 782, 434
	合計	1, 356, 554, 972	1, 813, 274, 588	2, 065, 911, 651	2, 401, 994, 955
台湾法人 グループ	圧着端子類	1, 767, 690	987, 396	819, 085	418, 536
	コネクタ類	615, 166, 942	454, 842, 795	505, 873, 849	651, 626, 074
	合計	616, 934, 632	455, 830, 191	506, 692, 934	652, 044, 610

売上総利益率

区分		平成8年3月期	平成9年3月期	平成10年3月期	平成11年3月期
B 社	圧着端子類	8. 998%	8. 962%	8. 932%	8. 654%
	コネクタ類	10. 902%	6. 657%	7. 358%	7. 715%
	合計	10. 859%	6. 719%	7. 388%	7. 730%
C 社	圧着端子類	9. 048%	9. 073%	9. 049%	8. 949%
	コネクタ類	12. 824%	6. 841%	7. 417%	8. 160%
	合計	12. 703%	6. 926%	7. 464%	8. 176%
台湾法人 グループ	圧着端子類	29. 398%	26. 126%	31. 559%	32. 010%
	コネクタ類	30. 697%	17. 097%	22. 280%	14. 902%
	合計	30. 693%	17. 119%	22. 297%	14. 915%

別表 7

取引数量

(単位：個)

区分		平成8年3月期	平成9年3月期	平成10年3月期	平成11年3月期
B 社	圧着端子類	70,743,599	85,075,905	64,154,530	62,572,702
	コネクタ類	3,313,141,403	2,437,990,240	2,585,291,351	2,547,192,077
	合計	3,383,885,002	2,523,066,145	2,649,445,881	2,609,764,779
C 社	圧着端子類	32,902,000	59,279,640	54,720,450	45,865,000
	コネクタ類	2,019,737,860	2,103,390,410	2,193,918,378	2,503,511,343
	合計	2,052,639,860	2,162,670,050	2,248,638,828	2,549,376,343
台湾法人 グループ	圧着端子類	1,278,000	896,900	770,500	446,300
	コネクタ類	864,113,295	667,019,730	746,183,930	1,007,005,943
	合計	865,391,295	667,916,630	746,954,430	1,007,452,243

別表 8

国外移転所得の額の計算（平成8年3月期）

1 通常の利益率の計算

（単位：円）

項目		区分	B 社		C 社	
			圧着端子類	コネクタ類	圧着端子類	コネクタ類
本 件 比 較 対 象 取 引 の 対 価 の 額		①	2,503,739	887,648,767	2,503,739	887,648,767
販 売 手 数 料 に よ る 差 異 の 額		②	248,064	89,257,338	248,064	89,257,338
販 売 手 数 料 調 整 後 の 本 件 比 較 対 象 取 引 の 対 価 の 額（①－②）		③	2,255,675	798,391,429	2,255,675	798,391,429
貿易 条件 の 調 整	海 上 運 賃 料 率	④	0.475%	0.475%	0.465%	0.465%
	海 上 運 賃 の 額（③×④）	⑤	10,714	3,792,359	10,489	3,712,520
	海 上 保 険 料 の 料 率	⑥	0.128%	0.128%	0.128%	0.128%
	海 上 保 険 料 の 額 （（③＋⑤）×1.1×⑥）÷（1－1.1×⑥）	⑦	3,196	1,131,067	3,195	1,130,955
貿易条件の差異調整後の本件比較対象取引の対価の 額（③＋⑤＋⑦）		⑧	2,269,585	803,314,855	2,269,359	803,234,904
決 済 条 件 の 調 整	短期プライムレートの間平均利率	⑨	1.930%	1.930%	1.930%	1.930%
	決 済 条 件 の 日 数 の 差 異	⑩	220日	220日	220日	220日
	決 済 条 件 の 差 異 の 調 整 率（⑨×⑩÷360）	⑪	1.179%	1.179%	1.179%	1.179%
	決 済 条 件 の 差 異 の 調 整 額（⑧×⑪）	⑫	26,758	9,471,082	26,756	9,470,140
取 引 の 差 異 調 整 後 の 本 件 比 較 対 象 取 引 の 対 価 の 額（⑧＋⑫）		⑬	2,296,343	812,785,937	2,296,115	812,705,044
本 件 比 較 対 象 取 引 に 係 る 工 場 仕 切 価 格		⑭	1,767,690	615,166,942	1,767,690	615,166,942
原 価 差 額 の 額		⑮	64,467	22,434,762	64,467	22,434,762
実 際 製 造 原 価 の 額（⑭－⑮）		⑯	1,703,223	592,732,180	1,703,223	592,732,180
取引の差異調整後の売上総利益の額（⑬－⑯）		⑰	593,120	220,053,757	592,892	219,972,864
通 常 の 利 益 率（⑰÷⑯）		⑱	0.3482339071278	0.3712532648388	0.3481000432709	0.3711167900484

※ ④、⑥、⑨、⑪は小数点以下第3位未満を、その他円未満を四捨五入している（以下別表6まで同じ）。

原価差額とは、本件国外関連取引及び本件比較対象取引の工場仕切価格と実際製造原価の差額をいう（以下別表6まで同じ）。

2 国外移転所得の額の計算

（単位：円）

項目		区分	B 社		C 社	
			圧着端子類	コネクタ類	圧着端子類	コネクタ類
本 件 国 外 関 連 取 引 の 対 価 の 額		①	112,073,767	4,833,200,282	49,855,076	1,504,093,693
本 件 国 外 関 連 取 引 に 係 る 工 場 仕 切 価 格		②	101,989,644	4,306,271,527	45,344,103	1,311,210,869
原 価 差 額 の 額		③	3,719,500	157,047,090	1,653,672	47,819,059
実 際 製 造 原 価 の 額（②－③）		④	98,270,144	4,149,224,437	43,690,431	1,263,391,810
独立企業間価格（④×（1＋上記1の⑱））		⑤	132,491,140	5,689,637,556	58,899,072	1,732,257,723
国 外 移 転 所 得 の 額（⑤－①）		⑥	20,417,373	856,437,274	9,043,996	228,164,030
国外移転所得の合計（⑥の横の合計）		⑦	1,114,062,673			

国外移転所得の額の計算（平成9年3月期）

1 通常の利益率の計算

（単位：円）

項目		区分	B 社		C 社	
			圧着端子類	コネクタ類	圧着端子類	コネクタ類
本 件 比 較 対 象 取 引 の 対 価 の 額		①	1,336,601	548,646,637	1,336,601	548,646,637
販 売 手 数 料 に よ る 差 異 の 額		②	132,276	54,357,088	132,276	54,357,088
販 売 手 数 料 調 整 後 の 本 件 比 較 対 象 取 引 の 対 価 の 額 (① - ②)		③	1,204,325	494,289,549	1,204,325	494,289,549
貿易 条件 の 調 整	海 上 運 賃 料 率	④	0.475%	0.475%	0.465%	0.465%
	海 上 運 賃 の 額 (③ × ④)	⑤	5,721	2,347,875	5,600	2,298,446
	海 上 保 険 料 の 料 率	⑥	0.128%	0.128%	0.128%	0.128%
	海 上 保 険 料 の 額 ((③ + ⑤) × 1.1 × ⑥) ÷ (1 - 1.1 × ⑥)	⑦	1,706	700,251	1,706	700,182
貿易条件の差異調整後の本件比較 対象取引の対価の額 (③ + ⑤ + ⑦)		⑧	1,211,752	497,337,675	1,211,631	497,288,177
決 済 条 件 の 調 整	短期プライムレートの年間平均利率	⑨	1.625%	1.625%	1.625%	1.625%
	決 済 条 件 の 日 数 の 差 異	⑩	120日	120日	100日	100日
	決済条件の差異の調整率 (⑨ × ⑩ ÷ 360)	⑪	0.542%	0.542%	0.451%	0.451%
	決済条件の差異の調整額 (⑧ × ⑪)	⑫	6,568	2,695,570	5,464	2,242,770
取引の差異調整後の本件比較対象取引の対価の 額 (⑧ + ⑫)		⑬	1,218,320	500,033,245	1,217,095	499,530,947
本 件 比 較 対 象 取 引 に 係 る 工 場 仕 切 価 格		⑭	987,396	454,842,795	987,396	454,842,795
原 価 差 額 の 額		⑮	52,356	24,117,864	52,356	24,117,864
実 際 製 造 原 価 の 額 (⑭ - ⑮)		⑯	935,040	430,724,931	935,040	430,724,931
取引の差異調整後の売上総利益の額 (⑬ - ⑯)		⑰	283,280	69,308,314	282,055	68,806,016
通 常 の 利 益 率 (⑰ ÷ ⑯)		⑱	0.3029603011636	0.1609108482276	0.3016501967830	0.1597446793717

2 国外移転所得の額の計算

（単位：円）

項目		区分	B 社		C 社	
			圧着端子類	コネクタ類	圧着端子類	コネクタ類
本 件 国 外 関 連 取 引 の 対 価 の 額		①	115,910,075	4,198,314,192	73,948,595	1,874,255,709
本 件 国 外 関 連 取 引 に 係 る 工 場 仕 切 価 格		②	105,522,412	3,918,840,931	67,239,009	1,746,035,579
原 価 差 額 の 額		③	5,595,285	207,795,031	3,565,323	92,582,864
実 際 製 造 原 価 の 額 (② - ③)		④	99,927,127	3,711,045,900	63,673,686	1,653,452,715
独立企業間価格 (④ × (1 + 上 記 1 の ⑱))		⑤	130,201,079	4,308,193,444	82,880,866	1,917,582,989
国 外 移 転 所 得 の 額 (⑤ - ①)		⑥	14,291,004	109,879,252	8,932,271	43,327,280
国外移転所得の合計 (⑥ の 横 の 合計)		⑦	176,429,807			

国外移転所得の額の計算（平成10年3月期）

1 通常の利益率の計算

（単位：円）

項目		区分	B 社		C 社	
			圧着端子類	コネクタ類	圧着端子類	コネクタ類
本件比較対象取引の対価の額		①	1,196,779	650,889,601	1,196,779	650,889,601
販売手数料による差異の額		②	99,654	47,345,911	99,654	47,345,911
販売手数料調整後の本件比較対象取引の対価の額（①－②）		③	1,097,125	603,543,690	1,097,125	603,543,690
貿易条件の調整	海上運賃料率	④	0.475%	0.475%	0.465%	0.465%
	海上運賃の額（③×④）	⑤	5,211	2,866,833	5,102	2,806,478
	海上保険料の料率	⑥	0.128%	0.128%	0.128%	0.128%
	海上保険料の額 （（③＋⑤）×1.1×⑥）÷（1－1.1×⑥）	⑦	1,554	855,030	1,554	854,945
貿易条件の差異調整後の本件比較対象取引の対価の額（③＋⑤＋⑦）		⑧	1,103,890	607,265,553	1,103,781	607,205,113
決済条件の調整	短期プライムレートの年間平均利率	⑨	1.625%	1.625%	1.625%	1.625%
	決済条件の日数の差異	⑩	200日	200日	0日	0日
	決済条件の差異の調整率（⑨×⑩÷360）	⑪	0.903%	0.903%	－	－
	決済条件の差異の調整額（⑧×⑪）	⑫	9,968	5,483,608	0	0
取引の差異調整後の本件比較対象取引の対価の額（⑧＋⑫）		⑬	1,113,858	612,749,161	1,103,781	607,205,113
本件比較対象取引に係る工場仕切価格		⑭	819,085	505,873,849	819,085	505,873,849
原価差額の額		⑮	46,421	28,670,084	46,421	28,670,084
実際製造原価の額（⑭－⑮）		⑯	772,664	477,203,765	772,664	477,203,765
取引の差異調整後の売上総利益の額（⑬－⑯）		⑰	341,194	135,545,396	331,117	130,001,348
通常の利益率（⑰÷⑯）		⑱	0.4415813341892	0.2840409190820	0.4285394427591	0.2724231398300

2 国外移転所得の額の計算

（単位：円）

項目		区分	B 社		C 社	
			圧着端子類	コネクタ類	圧着端子類	コネクタ類
本件国外関連取引の対価の額		①	85,729,898	4,435,548,118	64,820,822	2,167,725,968
本件国外関連取引に係る工場仕切価格		②	78,072,301	4,109,192,520	58,955,504	2,006,956,147
原価差額の額		③	4,424,699	232,885,919	3,341,266	113,742,986
実際製造原価の額（②－③）		④	73,647,602	3,876,306,601	55,614,238	1,893,213,161
独立企業間価格（④×（1＋上記1の⑱））		⑤	106,169,008	4,977,336,291	79,447,133	2,408,968,235
国外移転所得の額（⑤－①）		⑥	20,439,110	541,788,173	14,626,311	241,242,267
国外移転所得の合計（⑥の横の合計）		⑦	818,095,861			

別表 1 1

国外移転所得の額の計算（平成 1 1 年 3 月期）

1 通常の利益率の計算

（単位：円）

項目		区分	B 社		C 社	
			圧着端子類	コネクタ類	圧着端子類	コネクタ類
本 件 比 較 対 象 取 引 の 対 価 の 額		①	615, 589	765, 733, 105	615, 589	765, 733, 105
販 売 手 数 料 に よ る 差 異 の 額		②	0	0	0	0
販 売 手 数 料 調 整 後 の 本 件 比 較 対 象 取 引 の 対 価 の 額 (① - ②)		③	615, 589	765, 733, 105	615, 589	765, 733, 105
貿易条件の調整	海 上 運 賃 料 率	④	0. 475%	0. 475%	0. 465%	0. 465%
	海 上 運 賃 の 額 (③ × ④)	⑤	2, 924	3, 637, 232	2, 862	3, 560, 659
	海 上 保 険 料 の 料 率	⑥	0. 128%	0. 128%	0. 128%	0. 128%
	海 上 保 険 料 の 額 ((③ + ⑤) × 1. 1 × ⑥) ÷ (1 - 1. 1 × ⑥)	⑦	872	1, 084, 801	872	1, 084, 693
貿 易 条 件 の 差 異 調 整 後 の 本 件 比 較 対 象 取 引 の 対 価 の 額 (③ + ⑤ + ⑦)		⑧	619, 385	770, 455, 138	619, 323	770, 378, 457
決 済 条 件 の 調 整	短 期 プ ラ イ ム レ ー ト の 年 間 平 均 利 率	⑨	1. 553%	1. 553%	1. 553%	1. 553%
	決 済 条 件 の 日 数 の 差 異	⑩	360 日	360 日	0 日	0 日
	決 済 条 件 の 差 異 の 調 整 率 (⑨ × ⑩ ÷ 360)	⑪	1. 553%	1. 553%	-	-
	決 済 条 件 の 差 異 の 調 整 額 (⑧ × ⑪)	⑫	9, 619	11, 965, 168	0	0
取 引 の 差 異 調 整 後 の 本 件 比 較 対 象 取 引 の 対 価 の 額 (⑧ + ⑫)		⑬	629, 004	782, 420, 306	619, 323	770, 378, 457
本 件 比 較 対 象 取 引 に 係 る 工 場 仕 切 価 格		⑭	418, 536	651, 626, 074	418, 536	651, 626, 074
原 価 差 額 の 額		⑮	30, 927	48, 151, 061	30, 927	48, 151, 061
実 際 製 造 原 価 の 額 (⑭ - ⑮)		⑯	387, 609	603, 475, 013	387, 609	603, 475, 013
取 引 の 差 異 調 整 後 の 売 上 総 利 益 の 額 (⑬ - ⑯)		⑰	241, 395	178, 945, 293	231, 714	166, 903, 444
通 常 の 利 益 率 (⑰ ÷ ⑯)		⑱	0. 6227796568191	0. 2965247759148	0. 5978034565761	0. 2765705959726

2 国外移転所得の額の計算

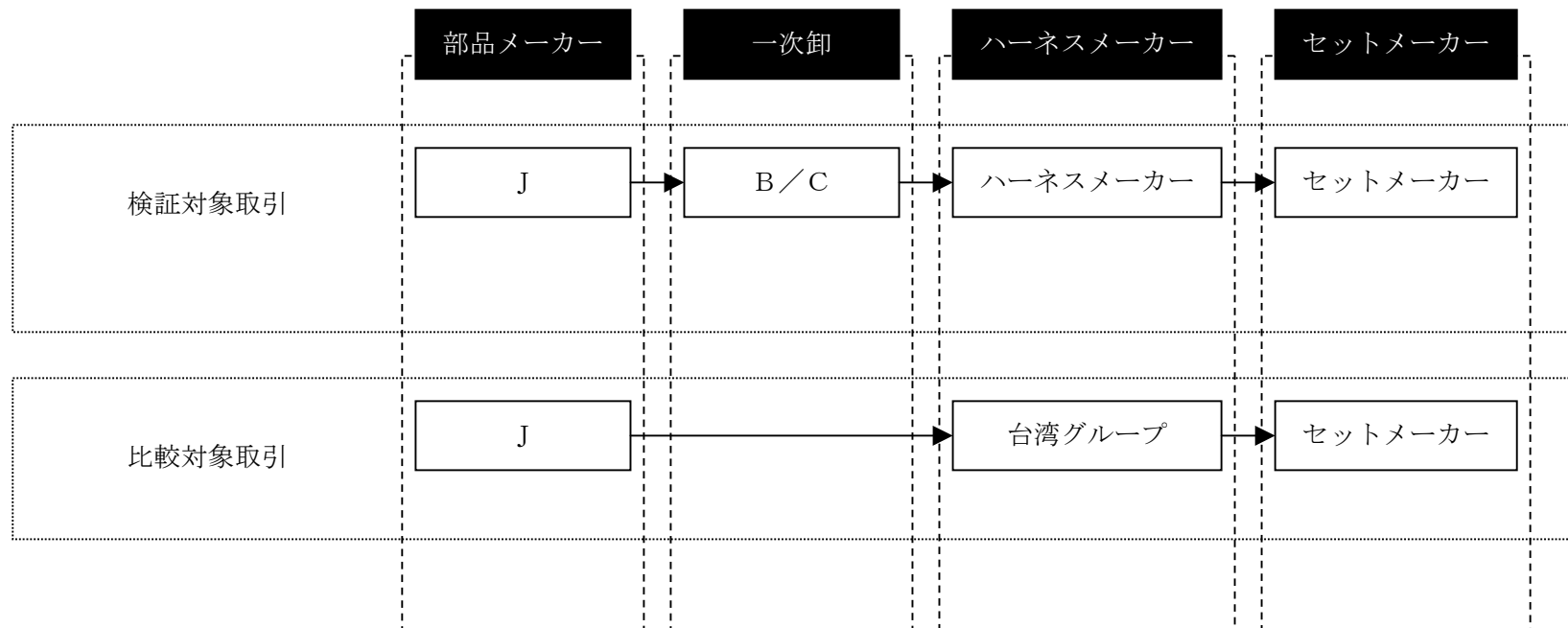
（単位：円）

項目		区分	B 社		C 社	
			圧着端子類	コネクタ類	圧着端子類	コネクタ類
本 件 国 外 関 連 取 引 の 対 価 の 額		①	83, 527, 648	4, 910, 351, 522	52, 951, 268	2, 562, 909, 102
本 件 国 外 関 連 取 引 に 係 る 工 場 仕 切 価 格		②	76, 299, 018	4, 531, 528, 810	48, 212, 521	2, 353, 782, 434
原 価 差 額 の 額		③	5, 638, 017	334, 851, 426	3, 562, 602	173, 929, 691
実 際 製 造 原 価 の 額 (② - ③)		④	70, 661, 001	4, 196, 677, 384	44, 649, 919	2, 179, 852, 743
独 立 企 業 間 価 格 (④ × (1 + 上 記 1 の ⑱))		⑤	114, 667, 235	5, 441, 096, 205	71, 341, 795	2, 782, 735, 915
国 外 移 転 所 得 の 額 (⑤ - ①)		⑥	31, 139, 587	530, 744, 683	18, 390, 527	219, 826, 813
国 外 移 転 所 得 の 合 計 (⑥ の 横 の 合 計)		⑦	800, 101, 610			

別紙 1

検証対象取引と比較対象取引の取引段階

次のチャートは、検証対象取引であるB及びCとの取引と本分析において比較対象取引とする台湾グループとの取引の流れをまとめた。



別紙 2

J の取引先別データ

J の取引先別損益データ（圧着端子及びコネクタ製品）

（単位：百万円）

取引先	圧着端子+コネクタ			販売手数料 [4]	粗利 [5]=[1]- SUM([2]:[4])	販管費 [6]	営業利益 [7]=[5]-[6]	粗利率 [8]=[5]/[1]	営業利益率 [9]=[7]/[1]
	売上高[1]	工場仕切[2]	原価差額[3]						
1996/03									
B	4,945.27	4,408.26	-180.77	0.00	697.78	361.17	336.61	14.1%	6.8%
C	1,553.95	1,356.55	-49.47	0.00	246.87	125.65	121.21	15.9%	7.8%
台湾グループ	890.15	616.93	-22.50	89.51	206.21	90.88	115.33	23.2%	13.0%
国外取引計	12,733.41	11,118.73	-405.49	0.00	2,020.17	1,059.87	960.31	15.9%	7.5%
1997/03									
B	4,314.22	4,024.36	-213.39	0.00	503.25	258.68	244.57	11.7%	5.7%
C	1,948.20	1,813.27	-96.15	0.00	231.08	118.44	112.63	11.9%	5.8%
台湾グループ	549.98	455.83	-24.17	54.49	63.83	27.21	36.63	11.6%	6.7%
国外取引計	11,541.35	10,465.89	-554.95	0.00	1,630.41	830.35	800.06	14.1%	6.9%
1998/03									
B	4,521.28	4,187.26	-237.31	0.06	571.26	303.23	268.03	12.6%	5.9%
C	2,232.55	2,065.91	-117.08	0.00	283.72	150.44	133.28	12.7%	6.0%
台湾グループ	652.09	506.69	-26.72	47.45	126.67	55.11	71.55	19.4%	11.0%
国外取引計	12,408.43	11,198.64	-634.68	0.00	1,844.47	964.18	880.29	14.9%	7.1%
1998/03									
B	4,993.88	4,607.83	-340.49	0.00	726.54	328.10	398.44	14.5%	8.0%
C	2,615.86	2,401.99	-177.49	0.00	391.36	177.38	213.98	15.0%	8.2%
台湾グループ	766.35	652.04	-48.18	0.00	162.49	57.11	105.38	21.2%	13.8%
国外取引計	14,561.59	13,209.93	-976.13	0.00	2,327.79	1,008.84	1,318.95	16.0%	9.1%

別紙 3

J の取引先別損益データに関する注記

1. 圧着端子製品及びコネクター製品の取引にかかる損益データ

本分析の対象は、検証対象取引及び比較対象取引のうち、圧着端子製品及びコネクター製品の取引にかかる損益であるため、J の損益データから、当該製品の取引データを特定した。

2. 取引先別損益データ

J は売上高及び工場仕切価格については、取引先別に管理していることから、かかるデータから、B 及び C、並びに台湾グループとの取引データを抽出した。1996 年 3 月期の B との取引における工場仕切価格及び 1999 年 3 月期の台湾グループとの取引における工場仕切価格にそれぞれ 100 円差異が生じていることを除けば、当該データは、審判所裁決別表 3-1 及び 3-2 と一致している。

3. 原価差額の取扱

原価差額のうち、圧着端子製品及びコネクター製品にかかる原価差額は、工場仕切価格の割合に応じて配賦している。

4. 販管費の切出し計算

原処分庁である大阪国税局が行った販管費の切出し計算のうち、不適切な切出しがなされている事業税及び事業所税、研究開発費、並びに貸倒引当金については配賦対象金額自体を修正した。配賦対象販管費のうち、海上運賃及び保険料の配賦については、大阪国税局の使用データ*を用いているが、他の販管費項目については、国外取引に係る粗利総額に占める取引先別の粗利を配賦基準とし、配賦計算を行っている。

*（注）海上運賃及び保険料だが、大阪国税局は国外関連者向け売上総額に販売手数料合計額を加えた金額に対する取引先別売上高の割合に、国外関連取引に係る海上運賃及び保険料を乗じることにより、配賦を行っているようである。

別紙 4

B 及び C の損益データ

B 及び C の損益データ（単体ベース）

B の損益データ（単体ベース）

	95/01-96/03	96/04-97/03	97/04-98/03	98/04-99/03
(単位: 千シンガポールドル)				
売上高	155, 903	108, 603	114, 147	108, 645
売上原価	127, 778	75, 207	758, 152	81, 370
粗利	28, 126	33, 396	37, 994	27, 275
販管費(為替操作損益含む)	5, 733	8, 445	9, 238	3, 899
為替差損益	3, 946	663	254	137
営業利益	18, 447	24, 299	29, 010	13, 514
為替レート	75. 59	85. 94	82. 31	69. 67
(単位: 百万円)				
売上高	11, 785	9, 333	9, 395	7, 569
売上原価	9, 659	6, 463	6, 268	5, 669
粗利	2, 126	2, 870	3, 127	1, 900
販管費(為替操作損益含む)	732	782	739	959
営業利益	1, 394	2, 088	2, 388	941
利益指標(%)				
粗利率	18. 04%	30. 75%	33. 29%	25. 10%
営業利益率	11. 83%	22. 37%	25. 41%	12. 44%

C の損益データ（単体ベース）

	95/01-96/03	96/04-97/03	97/04-98/03	98/04-99/03
(単位: 千香港ドル)				
売上高	259, 206	231, 804	282, 709	288, 505
売上原価	215, 165	150, 821	187, 685	195, 802
粗利	44, 041	80, 983	95, 024	92, 703
販管費(為替操作損益含む)	16, 360	13, 008	13, 884	17, 263
営業利益	27, 681	67, 975	81, 130	75, 450
為替レート	13. 75	16. 01	17. 05	15. 55
(単位: 百万円)				
売上高	3, 564	3, 711	4, 820	4, 486
売上原価	2, 959	2, 415	3, 200	3, 045
粗利	606	1, 297	1, 620	1, 442
販管費(為替操作損益含む)	225	208	237	268
営業利益	381	1, 088	1, 383	1, 173
利益指標(%)				
粗利率	16. 99%	34. 94%	33. 61%	32. 13%
営業利益率	10. 68%	29. 32%	28. 70%	26. 15%

【注 1】 裁決別表 2「海外販売子会社の損益状況」にあるデータと比較すると次のとおり。

- a) 96/03期のデータとして、裁決では12ヵ月ベースのデータを使用しているが、本分析では15ヵ月ベースのものを使用しているため、データが一致しない。
- b) B の販管費だが、裁決別表 2にあるデータには為替差損益が含まれているが、本分析では販管費に計上されている為替差損益を控除した。その結果、本分析で使用している B の販管費は裁決別表 2と一致しない。他方、C の損益データだが、為替差損益は日本と同様、営業外損益に計上されているため、特に会計基準の調整 (GAAP Adjustment) を要しない。
- c) C の原価だが、裁決別表 2 では97/03期は2, 207百万円、99/93期は3, 095百万円となっており、本分析に使用する上記データと差異が生じているが、上記データで間違いのないことを確認している。

【注 2】 B/C の単体ベースの損益データであり、J からの仕入品に係る損益データではないことに留意を要する。

販管費の機能別切出し

比較対象取引（台湾グループとの取引）に係る J の販管費を卸売機能に係る費用と小売機能に係る費用とに切出すにあたり、J が B／C との取引において生じた販管費の額と B／C が生じた販管費の額の割合を用いた。

(単位：百万円)	Ref.	1996. 03	1997. 03	1999. 03	2000. 03	合計
J の販管費(配賦)の額と B／C の販管費の額の割合を用いて比較対象取引の販管費を卸売と小売へ配賦						
J と B との取引に係る販管費						
B との取引に係る J の販管費(配賦)	[1]	361	259	303	328	1,251
B の販管費	[2]	732	782	739	959	3,212
卸売に係る販管費の割合	[3]=[1]/([1]+[2])	33.05%	24.86%	29.08%	25.50%	28.04%
小売に係る販管費の割合	[4]=[2]/([1]+[2])	66.95%	75.14%	70.92%	74.50%	71.96%
J と C との取引に係る販管費						
B との取引に係る J の販管費(配賦)	[5]	126	118	150	177	572
C の販管費	[6]	225	208	237	268	938
卸売に係る販管費の割合	[7]=[5]/([5]+[6])	35.84%	36.25%	38.84%	39.80%	37.87%
小売に係る販管費の割合	[8]=[6]/([5]+[6])	64.16%	63.75%	61.16%	60.20%	62.13%

【注 1】 J は、圧着端子製品及びコネクタ製品に加え、一部他製品の販売を行っているが、本分析では、審判所の裁決において対象取引とした圧着端子製品及びコネクタ製品の取引における独立企業間価格の算定を行うことを目的とし、当該 2 製品の取引に係る財務データを用いて分析を行っている。(圧着端子製品及びコネクタ製品に区分し分析するには、B／C の財務データを、製品別に切出す必要がある。)

【注 2】 B／C は、圧着端子製品及びコネクタ製品以外の製品の販売及び J 以外の者からの圧着端子製品及びコネクタ製品の仕入販売も行っているが、本分析では製品及び仕入先に拘わらず、B／C の単体ベースの損益データを用いて分析をしている。

【注 3】 J は取引先別に販管費を管理していないことから、販管費については配賦計算を行っている。配賦計算の概要については、先述した「J の取引先別損益データに関する注記」を参照ください。

【注 4】 B／C の販管費の額は、単体ベースのものを使用しているが、当該データの使用にあたり注意すべき点は次のとおり。

- a) 会計期間：1996/03期は会計年度の変更により15ヵ月ベースのものとなっていること
- b) B／C のSG&Aには、圧着端子製品及びコネクタ製品以外の販売管理にかかる費用が含まれていること
- c) B／C は、J 以外の関連者からの仕入商品の販売活動を行っていること

別紙6

ベリ－比の算定

選定企業の財務データ及びベリ－比

(単位：百万円)	FYE	売上高 [1]	原価 [2]	粗利 [3]	販管費 [4]	営業利益 [5]	粗利率 [6]=[3]/[1]	営業利益率 [7]=[5]/[1]	販管费率 [8]=[4]/[1]	ベリ－比 [9]=[3]/[4]	ベリ－比 中位値
FYE 1996/03											
Q(株)	1996/01	120,219	106,752	13,467	7,980	5,487	11.20%	4.56%	6.64%	1.688	1.457
R(株)	1996/03	103,558	92,178	11,380	7,809	3,571	10.99%	3.45%	7.54%	1.457	
S(株)	1996/03	150,446	136,570	13,876	10,130	3,746	9.22%	2.49%	6.73%	1.370	
FYE 1997/03											
Q(株)	1997/01	115,762	103,145	12,617	7,743	4,875	10.90%	4.21%	6.69%	1.630	1.612
R(株)	1997/03	94,463	83,780	10,683	7,443	3,240	11.31%	3.43%	7.88%	1.435	
S(株)	1997/03	209,855	190,989	18,866	11,703	7,163	8.99%	3.41%	5.58%	1.612	
FYE 1998/03											
Q(株)	1998/01	119,043	106,191	12,852	8,075	4,777	10.80%	4.01%	6.78%	1.592	1.592
R(株)	1998/03	100,191	89,349	10,842	7,719	3,123	10.82%	3.12%	7.70%	1.405	
S(株)	1998/03	194,542	176,063	18,479	11,455	7,024	9.50%	3.61%	5.89%	1.613	
FYE 1999/03											
Q(株)	1999/01	108,099	98,127	9,972	7,315	2,657	9.22%	2.46%	6.77%	1.363	1.363
R(株)	1999/03	82,597	74,240	8,357	6,990	1,367	10.12%	1.66%	8.46%	1.196	
S(株)	1999/03	151,407	136,760	14,647	10,359	4,288	9.67%	2.83%	6.84%	1.414	

別紙 7

小売機能に係る粗利率の差異

J と B が生じた販管費の割合をもとに比較対象取引に係る販管費を切出したときの小売機能に係る粗利率の算定

(単位：百万円)	Ref.	1996/03	1997/03	1998/03	1999/03	合計
ベリー比	[1]	1.457	1.612	1.592	1.363	
B との取引に係る J の販管費と B の販管費の割合を用いた場合						
比較対象取引のデータ及び取引段階の差異による粗利率の算定						
台湾グループ向け売上高	[2] (×. 裁決別表3-1)	890.15	549.98	652.09	766.35	2,858.57
販売手数料	[3] (×. 裁決別表6-1)	89.51	54.49	47.45	0.00	191.44
台湾向け売上高 (販売手数料控除後)	[4]=[2]-[3]	800.65	495.49	604.64	766.35	2,667.13
台湾向け予定原価	[5]	616.93	455.83	506.69	652.04	2,231.50
台湾取引に係る粗利	[6]=[4]-[5]	183.71	39.66	97.95	114.30	435.63
粗利率	[7]=[6]/[4]	22.95%	8.00%	16.20%	14.92%	16.33%
台湾取引に係る販管費	[8]	90.88	27.21	55.11	57.11	230.31
小売に係る販管費の割合 (B/(J+B))	[9] (販管費の割合)	66.95%	75.14%	70.92%	74.50%	
小売に係る販管費の額	[10]=[8]*[9]	60.84	20.44	39.08	42.55	162.92
小売に係る粗利の額	[11]=[1]*[10]	88.66	32.96	62.21	58.00	241.83
卸売に係る粗利の額	[12]=[6]-[11]	95.05	6.71	35.74	56.30	193.80
台湾向け予定原価	[13]=[5]	616.93	455.83	506.69	652.04	2,231.50
予定原価に対するマークアップ率	[14]=[12]/[13]	15.41%	1.47%	7.05%	8.63%	
卸売の対価	[15]=[13]+(1+[14])	711.98	462.54	542.44	708.35	2,425.30
卸売に係る粗利率 (ALP)	[16]=[12]/[15]	13.35%	1.45%	6.59%	7.95%	
取引段階による粗利率の差異	[17]=[7]-[16]	9.60%	6.56%	9.61%	6.97%	

別紙 8

小売機能に係る粗利率の差異

J と C が生じた販管費の割合をもとに比較対象取引に係る販管費を切出したときの小売機能に係る粗利率の算定

(単位：百万円)	Ref.	1996/03	1997/03	1998/03	1999/03	合計
ベリ－比	[1]	1. 457	1. 612	1. 592	1. 363	
C との取引に係る J の販管費と C の販売管理費の割合を用いた場合						
比較対象取引のデータ及び取引段階の差異による粗利率の算定						
台湾グループ向け売上高	[2] (×. 裁決別表3-1)	890. 15	549. 98	652. 09	766. 35	2, 858. 57
販売手数料	[3] (×. 裁決別表6-1)	89. 51	54. 49	47. 45	0. 00	191. 44
台湾向け売上高（販売手数料控除後）	[4]=[2]-[3]	800. 65	495. 49	604. 64	766. 35	2, 667. 13
台湾向け予定原価	[5]	616. 93	455. 83	506. 69	652. 04	2, 231. 50
台湾取引に係る粗利	[6]=[4]-[5]	183. 71	39. 66	97. 95	114. 30	435. 63
粗利率	[7]=[6]/[4]	22. 95%	8. 00%	16. 20%	14. 92%	16. 33%
台湾取引に係る販管費	[8]	90. 88	27. 21	55. 11	57. 11	230
小売に係る販管費の割合(C)(J+C))	[9] (販管費の割合)	64. 16%	63. 75%	61. 16%	60. 20%	
小売に係る販管費の額	[10]=[8]*[9]	58. 31	17. 34	33. 71	34. 38	143. 74
小売に係る粗利の額	[11]=[1]*[10]	84. 97	27. 96	53. 65	46. 86	213. 44
卸売に係る粗利の額	[12]=[6]-[11]	98. 74	11. 70	44. 30	67. 44	222. 19
台湾向け予定原価	[13]=[5]	616. 93	455. 83	506. 69	652. 04	2, 231. 50
予定原価に対するマークアップ率	[14]=[12]/[13]	16. 01%	2. 57%	8. 74%	10. 34%	
卸売の対価	[15]=[13]+ [1+ [14]]	715. 68	467. 53	551. 00	719. 48	2, 453. 69
卸売に係る粗利率(ALP)	[16]=[12]/[15]	13. 80%	2. 50%	8. 04%	9. 37%	
取引段階による粗利率の差異	[17]=[7]-[16]	9. 15%	5. 50%	8. 16%	5. 54%	