

大阪高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消請求控訴事件

国側当事者・南税務署長

平成22年1月27日棄却・確定

(第一審・大阪地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号ないし第●●号、平成20年7月11日判決、本資料258号-131・順号10989)

判 決

控 訴 人	A株式会社
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	山田 庸男
同	中村 和洋
同	増田 広充
同	大森 剛
被控訴人	南税務署長
	中粉 義博
同指定代理人	高橋 正典
同	新免 久弘
同	新屋 ひとみ
同	角南 多喜夫

主 文

本件控訴を棄却する。

控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 当事者の求める裁判

1 控訴人

- (1) 原判決を取り消す。
- (2) 被控訴人が控訴人に対して平成12年6月28日付けでした、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の再更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分(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)は、事業所得金額98億1802万6200円及び事業所得税額35億8010万4700円を超える部分を取り消す。
- (3) 被控訴人が控訴人に対して平成12年6月28日付けでした、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の再更正処分(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)のうち、事業所得金額95億2266万9896円及び事業所得税額33億0466万1300円を超える部分を取り消す。
- (4) 被控訴人が控訴人に対して平成12年6月28日付けでした、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の再更正処分のうち事業所得金額83億7069万7236円及び事業所得税額29億6361万1100円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分（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。

(5) 被控訴人が控訴人に対して平成12年6月28日付けでした、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の更正処分のうち事業所得金額73億4674万5158円及び事業所得税額23億7268万8600円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分（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。

(6) 訴訟費用は、第1、2審とも、被控訴人の負担とする。

## 2 被控訴人

主文同旨

## 第2 事案の概要

### 1 事案の骨子

本件は、電気、電子接続部品の製造、販売、輸出入業等を営む株式会社である控訴人が、平成8年3月期（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）、平成9年3月期、平成10年3月期及び平成11年3月期の法人税について確定申告をしたところ、シンガポール共和国及び香港（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）所在の各海外子会社（B社、C社）に対して行った製品の輸出取引（本件国外関連取引）について、被控訴人が租税特別措置法66条の4に定める移転価格税制を適用し、控訴人が台湾に所在する非関連者各社（台湾法人グループ）に対して行った製品の輸出取引（本件比較対象取引）を比較対象取引として、原価基準法により独立企業間価格を算定した上、いずれも平成12年6月28日付けで、上記各事業年度に係る更正及び過少申告加算税賦課決定（第2次更正処分等）をしたため、控訴人が確定申告額を超える部分全部の取消しを求めた事案である。

原審は、本件訴えのうち、被控訴人が平成11年5月31日付けで移転価格税制の適用を理由とせずに行った平成8年3月期ないし平成10年3月期の法人税の更正（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9年3月期に係る部分についてはその全部）は訴えの利益を欠くとして、本件訴えのうち、控訴人の平成8年3月期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、控訴人の平成9年3月期の法人税についての更正並びに控訴人の平成10年3月期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し、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の手続的違法はなく、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く、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しており、取引規模による調整の点を除くと被控訴人主張の国外移転所得額の計算の過程に不合理な点は認められず、取引規模による差異の調整の方法としては粗利率を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すれば足り、そのように計算した控訴人の所得金額及び差引納付すべき法人税額は裁決によって第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上回っていると推認され、裁決により一部取り消された後の

第2次更正処分等には違法な点は認められないとして、その余の請求を棄却した。

## 2 前提事実等

前提事実、争点及び争点に関する当事者の主張は、原判決9頁10行目冒頭に「(以下「E社」という。)」を加え、35頁8行目の「措置法」を「措置法施行令」に改め、次項のとおり当審における当事者の主張を付加するほかは、原判決が「事実及び理由」欄の第2の1ないし3に摘示するとおりであるから、これを引用する。

なお、略称は原判決に準じる。

## 3 当審における当事者の主張

(控訴人)

### (1) 比較対象取引としての適格性について

以下のとおり、台湾に所在する非関連者各社をグループ化し、圧着端子類とコネクタ類とを一括りにして、これを本件国外関連取引の比較対象取引とすることは相当ではない。

ア 措置法施行令39条の12第7項にいう「非関連者」は、単独の法人又は事業者を想定していると解するのが相当であり、複数と解してもよいと判断できるだけの法文上の根拠はない。

ある企業と複数の非関連者との取引を一まとめにして独立企業間価格を算出する方法を許容すると、比較対象性の有意化を図るために行うべき個々の非関連者との取引における調整事項が錯綜し、混濁し、調整すべき事項の存否、内容が不明確になり、当該国外関連取引との間の差異の有無、内容の検討が事実上不可能になって、比較対象取引の手法を採用する意味が失われる。このようなやり方が容認されると、税務当局が都合がよいように取引先を組み合わせ一まとめにすることが容易になり、公平・公正な移転価格税制の適用ができなくなる。

移転価格税制は、独立企業間価格の算定において、原価基準法のほか、独立価格比準法及び再販売価格基準法を用意しているが、このうち独立価格比準法は、非関連者同士の相対取引による価格を独立企業間価格とするものであり、相対取引である以上、売手も買手も単独の法人又は事業者等であり、当然に1対1の取引とすることが前提となっている。再販売価格基準法及び原価基準法は、比較対象取引から算出した「通常の利益率」に基づき独立企業間価格を算定するものであり、その算定法上、比較対象取引における非関連者取引が1対1であると限定できるものではないが、算定方法として並列関係にある独立価格比準法が1対1の取引を想定している以上、再販売価格基準法及び原価基準法も非関連者との取引は1対1を想定しているというべきであり、「非関連者」は単独の法人又は事業者であると解するのが相当である。また、再販売価格基準法及び原価基準法における「通常の利益率」の算出に当たっては、措置法施行令39条の12第6項及び7項により、比較対象取引と当該国外関連者取引との間での差異により生じる割合の差につき必要な調整を加えるよう義務づけられているが、これは当該国外関連者取引との比較をする上で可及的に精緻な数値を算出するためであり、被対象取引となる当該国外関連取引は売手も買手も単独の法人又は事業者等である以上、当該国外関連取引と比較対象取引との間で差異を検討するためには、比較対象取引においても売手及び買手は単独の法人又は事業者であると解するのが素直である。

移転価格税制の適用に当たり課税庁が複数の法人又は事業者をグループ化して比較対象とすることを認める場合には、当該グループ化が恣意的か否かの判断や当該グループ化を行

っても「通常の利益率」について問題がないと認めることができるか否かの判断を課税庁とは異なる公正中立な第三者機関が行う必要があるが、紛争に発展した後に裁判所が判断すればよいとの発想は許されない上、そのような第三者機関が現に存在していないことに照らすと、複数の法人又は事業者をグループ化して比較の対象とするとの解釈は採り得ない。

イ 本件販売代理店契約に係る契約書（乙4の1。以下「本件販売代理店契約書」という。）には契約当事者の特定がないことから明らかなように、同契約書は、代理店契約を目的として作成されたものではなく、台湾法人グループに対する控訴人の売上げに応じて販売手数料の支払を約する趣旨で書面化されたものであって、契約書としての意味を有していない。また、本件販売代理店契約によっても、台湾法人グループは2グループに分けられており、両グループの間には取引品目及び取引数量において無視できない差異が存するから、両グループを一括りにして非関連者とするのは、厳格な適用を求められる移転価格税制の趣旨に反する。

ウ 圧着端子類とコネクタ類とは、性状、構造、機能等の面からみると差異があるため、利益率が定性的に異なっている。また、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、比較の対象とはなり得ない。したがって、圧着端子類とコネクタ類とを一括りにすることはできない。

## (2) 独立企業間価格算定の合理性について

本件比較対象取引と本件国外関連取引とでは、以下のとおり、買手の機能等をも比較する必要があり、取引段階に差異があるために、その間に重大な定性的差異が認められるから、調整が必要となる。この調整結果に加え、他の要素についても調整を加えれば、そもそも国外所得移転はないことになる。

ア 台湾法人グループ向け価格は、ハーネスメーカー向けに設定された価格であり、H社向け価格がこれとほぼ同一であったとしても、同社向け価格は、同社がD社とE社の資材調達部門であるという特殊性から、ハーネスメーカーと同等に設定され、その結果、通常の商社向け価格に比して例外的に高くなっているにすぎない。したがって、控訴人が商社であるH社とハーネスメーカーであるD社及びE社とに対し、ほぼ同一内容である本件価格表に基づいて製品を販売していることをもって、台湾法人グループ向け取引とB社及びC社向け取引との間に取引段階の差異がないとすることはできない。

イ メーカーが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ているから、原価基準法においては、売手の機能だけでなく買手の機能も考慮すべきである。また、取引段階の差異は利益率に影響を与えるものであるから、原価基準法においても取引段階の差異は考慮に入れるべきである。台湾法人グループ向け価格は、ハーネスメーカー向けに設定されたものであり、控訴人が台湾法人グループ向け取引から受ける利益には商社が得るべき利益が包含されているから、台湾法人グループ向け取引が比較対象取引となるためには、台湾法人グループ向け取引の粗利益から商社が得るべき利益を切り出して卸売機能のみに係る粗利率を抽出する作業が必要となる。現在、台湾には控訴人の国外関連者としてH社が存在しており、同社は、商社として、控訴人の製品をハーネスメーカー等に販売している。控訴人の同社に対する平成11年7月1日から翌8月31日までの間の売上げに係る粗利率は約9パーセントであるのに対し、控訴人の台湾法人グループに対する同期間の売上げに係る粗利率は約23～24パーセントである。このよ

うに、台湾においても、商社向け取引とハーネスメーカー向け取引とでは粗利率に有意な差異があるが、これは取引段階が異なるためであり、その間の調整が必要となる。

ウ B社やC社は、少なくとも、技術情報収集や広告宣伝の費用の3割を負担するほか、技術に関するサービスエンジニアとエンジニア以外にも多数の人員を擁して商社機能を果たしており、これらの人員の給与に加えて、事務所経費、ユーザーへの輸送費や商品在庫のための倉庫費用等を支出している。B社及びC社は、ハーネスメーカーへの販売価格から、控訴人からの仕入価格を控除した後に、上記諸経費及び適正利潤に見合う利益を残さなければならない。最終ユーザーの購入価格は均一であるべきことから、商社への卸値は最終ユーザーの購入価格から上記商社が得るべき粗利益相当額を控除した価格となり、ハーネスメーカーへの販売価格と商社への販売価格が異なってしまうべきことになる。これらの事実を無視して、控訴人が技術情報収集や広告宣伝の費用の7割を負担しているとの全体からみれば一部にすぎない事情を過大に評価し、台湾法人グループ向け取引とB社及びC社向け取引とを同列に考え、その間に定性的差異がないとするのは相当ではない。

エ 控訴人がB社及びC社に販売していた製品と台湾法人グループに販売していた製品とは、その販売単価に著しい差異がある。平成11年3月期の売上金額（原判決別表6の上段の表）をそれぞれの取引数量（同別表7の表）で除して製品単価をみると、売上の大半を占めるコネクタ類では、B社向けは1.92円、C社向けは1.02円、台湾法人グループ向けは0.76円である。工場仕切価（製造原価）の単価はさらに格差が大きくなり、平成11年3月期の工場仕切価格（同別表6の中段の表）をそれぞれの取引数量（同別表7の表）で除した単価は、B社向けは1.77円、C社向けは0.94円、台湾法人グループ向けは0.64円である。少量多品種で短納期の発注を不定期に行う台湾法人グループ向け単価が計画生産に基づき生産されるB社及びC社向け単価よりも廉価になるはずがないのに、そのように極めて廉価に設定されているのは、台湾法人グループ向けの出荷量が極めて少量であるがゆえに可能であるための廉価設定であり、政策的なものであると推認できる。したがって、実情に応じた仕切価格の調整が行われる必要がある。

オ 台湾法人グループ向け製品を製造するための機会原価の発生が及ぼす1個当たりの製品製造原価の平均増加率は、本件分析報告書（甲48）記載のとおり、8.418パーセントにも上っている。控訴人工場においては、台湾法人グループに対する製品の出荷も、B社及びC社に対する製品の出荷と同様に、受注生産による対応が原則であり、在庫対応は例外にすぎない。B社及びC社との取引は計画生産によって十分対応できるが、台湾法人グループとの取引については、稼働中の生産ラインを一旦止めた上で割込生産により対応せざるを得ないために計画生産を阻害してコストの上昇を招いており、また、取引数量が少ないために製造時間が増加してコストが増額しており、台湾法人グループ向け取引では、B社及びC社向け取引と比べて、商品1個当たりの固定費の負担が増大している。このようにして、台湾法人グループとの取引における製品の製造原価は、B社及びC社との取引におけるそれと比べて、割高となっている。

（被控訴人）

(1) 比較対象取引としての適格性について

以下のとおり、複数の法人又は事業者の取引を一体として比較対象取引とすることは許され、台湾法人グループを一体として比較対象取引に選定する方が台湾法人グループ内の個別の法

人との取引を比較対象取引に選定するより合理的であり、取引規模の比較は、圧着端子類のみを取り上げて比較することには意味がなく、取引全体で行うべきである。

ア 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かの問題としてとらえるべきであり、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又は事業者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すべき理由も見当たらない。

独立価格比準法が特殊な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、取引段階、取引数量その他が当該国外関連取引と同様の状況の下で売買した取引の対価の額そのものを独立企業間価格とするのに対し、原価基準法は、同種又は類似の棚卸資産による取引を基に計算することにより独立企業間価格を算定するものであるから、複数の非関連者との取引を基に独立企業間価格を算定する方がより法令の趣旨に沿った合理性のある金額が算出されることもあり得る。

控訴人は、複数の非関連者との取引を一体として独立企業間価格を算定すると、措置法施行令39条の12第7項が比較対象取引と当該国外関連取引との間での差異の調整を義務づけていることが有名無実化されると主張するが、同主張は、「比較対象取引の設定の問題」と「比較対象取引からの通常の利益率、さらには独立企業間価格を算定するに当たって行う差異の調整の問題」とを混同するものである。

また、控訴人は、課税庁が複数の法人又は事業者をグループ化して比較対象とした場合には、当該グループ化が恣意的か否かの判断や当該グループ化を行っても「通常の利益率」について問題ないと認めることができるか否かの判断をする第三者機関が必要であると主張するが、複数の法人又は事業者をグループ化するとなぜ「通常の利益率」に問題がないか否かを判断する第三者機関が必要となるのかは明らかではない。同見解は、控訴人独自の見解にすぎない。

イ 本件販売代理店契約は、控訴人とD社等6社の委任を受けたH社及びI社グループ2社を代表したI社との間で締結されたものである。控訴人は、自ら本件販売代理店契約書に署名したのであるから、同契約書が当事者の特定を欠いていると主張すること自体失当である。控訴人と台湾法人グループとの取引は、本件販売代理店契約に基づいて作成された本件価格表に記載された価格により現に行われていたのであるから、控訴人が同契約の効力を否定することはできない。また、H社グループ及びI社グループに係る本件価格表の内容はほぼ同様であり、取扱品目数の差も全体からみればわずかなものにすぎないのであり、控訴人との取引は、取引数量によって前提条件に差異を設けることなく行われていたから、取扱品目や取引数量が同一でないことは2グループを一体として取り扱うことの妨げにはならない。台湾法人グループ各社間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、控訴人は粗利益の算出に当たり台湾法人グループを一括して管理していたことから、台湾法人グループを一体として比較対象取引として選定するのが合理的である。

ウ 圧着端子類とコネクタ類は、いずれも電気機械・電気器具の電流の出入口や他の電気器具につなぐ箇所を接続するための製品であり、性状、構造、機能等の面からみて「同種又は類似の製品」であるから、独立企業間価格の算定上、「同種又は類似の棚卸資産」として、圧着端子類とコネクタ類の双方の製品群をもって比較対象取引とすることには合理性がある。

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の算定上の棚卸資産の区分であり、控訴人とB社及びC社との取引並びに控訴人と台湾法人グループとの取引は、当該製品群の区分なく行われているから、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には意味がない。被控訴人は、原価基準法による独立企業間価格の算定においては、控訴人と台湾法人グループとの取引のうち、付属品、工具・機械及び加工品については、個別性が高いために、本件比較対象取引から除外しており、コネクタ類に分類される製品のうち、メーカーとの直取引及び特注コネクタ製品については、個別性が高いことなどから、同様に本件比較対象取引から除外しているのであり、比較対象性のある圧着端子類及びコネクタ類を抽出し、それぞれの製品群ごとに「通常の利益率」及び独立企業間価格を算定している。

(2) 独立企業間価格算定の合理性について

以下のとおり、控訴人は、本件比較対象取引と本件国外関連取引のいずれにおいても、メーカーとしての機能を果たしており、売手の果たす機能に差異はなく、取引段階の差異も認められないから、その間の差異の調整は必要ない。本件における独立企業間価格の算定においては、通常の利益率の計算に当たり第2次更正処分等において調整した差異以外には調整すべき差異は認められない。

ア 台湾法人グループ各社向け価格は商社であるH社向け価格とほぼ同一であるから、台湾法人グループ向け価格が純然たるハーネスメーカー向けに設定された価格であるとはいえず、台湾法人グループ向け取引とB社及びC社向け取引との間に取引段階の差異があると直ちに認めることはできない。本件販売代理店契約締結当初にはH社への出荷実績がないとしても、そのことから直ちに同契約において同社が取引先として認識されていなかったとはいえない。H社がD社とE社の資材調達部門であるというのであれば、H社はむしろ商社と同じく卸売機能を果たしていることになり、卸売業に該当するH社を含め3社を一体としてハーネスメーカーとしてとらえるべきであるとする控訴人の主張は主張自体失当である。台湾法人グループ各社は、控訴人の販売代理店として、B社及びC社と同様、控訴人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、台湾市場において商社機能を果たしてきたのは台湾法人グループに他ならず、台湾法人グループがハーネスメーカーとしての機能を兼ね備えているとしても、そのことをもって台湾法人グループが商社機能を有していないとはいえない。

イ 原価基準法による独立企業間価格の算定において重要なのは、売手の果たす機能の類似性であり、買手が商社かハーネスメーカーかによっては直ちに取引価格に差異が生ずるとはいえず、この点は重要な意味を持つものではないから、調整を必要とする差異には当たらない。売手の果たす機能（製造、加工、組立て等）に差異がある場合には、当該差異が控訴人の原価又は販売価格に反映され、利益率に影響を及ぼすことが考えられ、原価基準法における「通常の利益率」の計算に当たり当該差異を反映するための調整を行うことが必要になるが、買手の機能に差異がある場合には、その差異が直ちに控訴人の原価又は販売価格に反映され、利益率に影響を及ぼしているとはいえない。仮にB社及びC社が顧客管理や倉庫管理の機能を有していたとしても、当該機能は、ハーネスメーカーが有しておらず商社のみが有している機能であるとは限らないし、B社及びC社が非関連者であれば、控訴人は、非関連者であるB社及びC社が上記機能を有するか否かを考慮して両社に販売する製品の利益率を調整

するはずがないから、そもそも同機能を両社が商社として有していることを理由に差異を調整すべきとの控訴人の主張は失当である。そして、B社及びC社における売上先としてのハーネスメーカーの全売上先に占める割合からみても、B社及びC社が控訴人とハーネスメーカーとの間に立つ商社と決めつけるのは相当ではなく、台湾法人グループも、控訴人の販売代理店として台湾市場において商社機能を果たしてきたから、B社及びC社が商社機能のみを有しており、台湾法人グループが商社機能を全く有しないハーネスメーカーであるとするのも相当ではない。本件国外関連取引と本件比較対象取引は、ともに、メーカーであるという控訴人の機能に基づき、商社又はメーカーに対して行われた、いわゆる製造卸取引であり、また、控訴人はいずれの取引においてもメーカーとしての機能を果たしているのであるから、売手の果たす機能に差異は存しない。なお、控訴人は、H社、B社及びC社との取引において、いずれも同様の価格設定により、非関連者向けに通常設定される価格とは異なった低い価格を設定していたが、これは控訴人の国外関連者であるからこそ行えるものであり、当該価格設定が取引段階の差異を考慮したものでないことの1つの証左である。

ウ B社及びC社は、控訴人との間で締結した本件費用負担契約に基づいて、B社及びC社が行う市場調査、営業活動に伴って発生する技術部門経費及び広告宣伝費の7割を控訴人から受け取っているのであるから、こうした事実は、B社及びC社がいずれも商社機能に係る負担をそれぞれ単独で負っているのではなく、控訴人も商社機能を果たしていることを裏付けている。控訴人は、B社及びC社が技術に関するサービスエンジニアとエンジニア以外にも多数の人員を擁して商社機能を果たしていると主張するが、ハーネスメーカーにおいても、それらの人員が不要とはいえないから、そのような人員を擁していることがB社及びC社が商社機能のみを有していることの根拠となるものではない。したがって、買手の機能からみても、本件国外関連取引と本件比較対象取引の間には、B社及びC社が商社であり、台湾法人グループ各社がハーネスメーカーであるという明白な事実関係が存在するわけではなく、「通常の利益率」に影響を及ぼす客観的に明白な差異が存在するとはいえないから、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。

エ 控訴人がB社及びC社に販売していた製品と台湾法人グループに販売していた製品とを比較して、年間平均販売単価が大幅に異なっていたとしても、それ自体は不自然なことではなく、いわば本件の当然の前提であって、何ら比較対象性を左右するものではないから、通常の利益率に重大な影響を及ぼす取引上の差異に該当しない。この点は工場仕切価格についても同様であり、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」の製品群を比較対象としている以上、品種構成の相違から各製品群における工場仕切価格の平均単価に差異が認められるのは当然のことであるから、各製品群における当該平均単価の差異を調整すべきであるとの控訴人の主張は失当である。控訴人は、台湾法人グループ各社向けの工場仕切価格の単価が政策的に通常価格よりも割安に設定されていたと推認しているが、推認の具体的根拠を欠いている上、具体的に通常価格及び政策的に割安に設定した部分がいくらか不明であり、理由がない。

オ 台湾法人グループ向け製品を製造するための機会原価の発生が及ぼす1個当たりの製品製造原価の平均増加率は8.418パーセントにも上るとの控訴人の主張は、恣意的な計算により導き出された数値によるものにすぎず、理由がない。また、台湾法人グループからの受注に対してはすべて割込生産で対応し、在庫による対応を行っていないとの控訴人の主張



は、法人の合理的な行動から逸脱したものであって、採用し難いし、在庫品の管理経費が割込発注による弊害を上回るほどのものであるとも認め難い。

### 第3 当裁判所の判断

#### 1 判断の概要

当裁判所も、原審同様、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9年3月期に係る部分についてはその全部）は訴えの利益を欠いており、裁決により一部取り消された後の第2次更正処分等には違法な点は認められないものと判断する。

その理由は、次項のとおり原判決に補正を加え、3項のとおり当審における控訴人の主張に対する判断を付加するほかは、原判決が「事実及び理由」欄の第3の1ないし6において説示するとおりであるから、これを引用する。

#### 2 原判決の補正

(1) 原判決65頁3行目、71頁14行目及び85頁8行目にそれぞれ「職務上知り得た事実」とあるのをいずれも「弁論の全趣旨」に改める。

(2) 原判決70頁1行目の「合計額の割合」を「合計額に対する割合」に改める。

(3) 原判決74頁9行目の「通常の」から14行目末尾までの部分を以下のとおり改める。

「控訴人は、通常の利益率に何らかの影響を与え得る差異が存在することを裏付けるに足りる証拠を容易に提出し得る地位にあるから、被控訴人が取引態様等に照らし通常の利益率に影響を与え得る差異がないことについて相応の立証をした場合には、控訴人において上記の差異の存在について具体的に立証すべきであり、控訴人がこの点について十分な立証を行わない場合には、そのこと自体から反証がないものとして、そのような差異が存在しないものと推認することができる。」を加える。

(4) 原判決84頁7行目の「措置法」を「措置法施行令」に改める。

(5) 原判決92頁9行目の「年間受注延べ品種数」を「年間受注合計品種数」に、同頁10・11行目の「いわざるを得ない。」を「いわざるを得ないし、本件各証拠を検討しても、台湾法人グループのための割込生産の回数等は明らかではなく、また、控訴人が当審において提出した作業手順書及び平成11年3月期の在庫一覧（甲55ないし57）によっても、受注数に一定数が加算されて製造指図がなされること、各販売部門の在庫数や販売実績を基に在庫計画が行われていること、台湾法人グループからの発注に対し割込生産を回避する方法が存在したこと等の事実を認めることができるから、B社及びC社との取引は計画生産で十分対応できるが、台湾法人グループとの取引は割込生産により対応せざるを得ないとまでいうことはできない。」にそれぞれ改める。

(6) 原判決92頁14行目の「合理的であり、」の次に「控訴人も、少なくとも、恒常的に発注が見込める汎用製品については、工場の判断で生産し在庫として保有していたことや、これらの在庫品の発注に基づき生産される製品に対する割合が3分の1に達していたことを認めていること、」を加え、同頁16行目の「あったこと」を「あったが、これらが発注を受けて生産した製品在庫であると断ずる証拠はないこと」に改める。

(7) 原判決93頁末行の「別表6」を「別表7」に改める。

#### 3 当審における控訴人の主張について

(1) 比較対象取引としての適格性について

ア 控訴人は、措置法施行令39条の12第7項にいう「非関連者」は、単独の法人又は事業

者を想定していると解するのが相当であり、複数と解してもよいと判断できるだけの法文上の根拠はないこと、原価基準法においても、独立価格基準法と同様に、非関連者との取引は1対1を想定しており、「非関連者」は単独の法人又は事業者であると解するのが相当であること、原価基準法における「通常の利益率」の算出に当たって、当該国外関連取引と比較対象取引との間で差異を検討するためには、当該国外関連取引がそうであるように、比較対象取引においても売手及び買手は単独の法人又は事業者であると解するのが素直であること、複数の非関連者との取引を一まとめにして独立企業間価格を算出する方法を許容すると、比較対象性の有意化を図るために行うべき個々の非関連者との取引における調整事項が錯綜し、混濁し、調整すべき事項の存否、内容が不明確になり、当該国外関連取引との間の差異の有無、内容の検討が事実上不可能になって、比較対象取引の手法を採用する意味が失われ、税務当局が都合がよいように取引先を組み合わせ一まとめにすることが容易になり、公平・公正な移転価格税制の適用ができなくなる旨主張する。しかしながら、措置法施行令39条の12第7項にいう「非関連者」が単独の法人又は事業者を想定していると解さなければならない法文上の根拠は見当たらないし、原価基準法が当然に非関連者との取引として1対1を想定しているということもできない上、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するか、複数の非関連者との取引を一体として行うかは、いずれがより合理的であるかの問題にすぎないところ、原判決が説示するとおり、複数の非関連者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に存在する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ことが想定し得るのであって、合理性があり、公平・公正な移転価格税制の趣旨にも何ら反するものではないというべきである。

イ 控訴人は、本件販売代理店契約書には契約当事者の特定がないことから明らかなように、同契約書は、代理店契約を目的として作成されたものではなく、台湾法人グループに対する控訴人の売上げに応じて販売手数料の支払を約する趣旨で書面化されたものにすぎず、販売代理店契約書としての意味を有しない旨主張する。しかしながら、証拠（乙4の1・2）によると、本件販売代理店契約書には、注記欄に、Hグループは、下記会社で構成されるとして、D社外5社の会社名が、iグループは下記会社で構成されるとして、同会社外1社が記載され、その上で控訴人の権限を有する代表者並びにH社及びi社の各代表者が署名した契約書であって、また、この契約書の柱書部分には、「控訴人は、H及びiを次に掲げる条件の下、独占的な販売代理店として指定します。」旨が記載されていることが認められ、これによると、本件販売代理店契約は、控訴人が台湾法人グループ各社にその独占的販売権限を付与する販売代理店契約として有効に成立していると認められるものであって、上記の控訴人主張は失当である。

そして、控訴人は、このように台湾法人グループが2グループに分れていることについて、2つのグループの間では取引品目及び取引数量において無視できない差異があるから、上記の本件販売代理店契約書を根拠に両グループを一括りにして非関連者とすることはできないとして、本件比較対象取引は比較対象取引としての適格性を欠いており、台湾に所在する非関連者各社をグループ化して、これを本件国外関連取引の比較対象取引とすることは相当ではない旨主張する。しかしながら、控訴人は、台湾法人グループ各社を台湾における独占的な販売代理店として指定した上で、取扱商品を裸圧着端子及びその他電子コネクタ製品とし、製品合計につきその最低購入額を定めるだけで、その取引規模や各社が商社かハーネス

- メーカーにかかわらず、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これに基づくほぼ同一の内容の本件価格表に基づいて取引を行っていたことに照らすと、独立企業間価格の算定に当たって、台湾法人グループ各社間に存在する差異を重視するのは相当ではなく、むしろ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、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、合理的であって、そのような取り扱いをしたとしても、税務当局が台湾に所在する非関連者各社を恣意的にグループ化したものとはいえないし、何ら公平・公正な税制の趣旨にも反するものではないというべきである。
- ウ 控訴人は、移転価格税制の適用に当たり課税庁が複数の法人又は事業者をグループ化して比較対象とした場合には、当該グループ化が恣意的か否かの判断や当該グループ化を行っても「通常の利益率」について問題ないと認めることができるか否かの判断を課税庁と異なる公正中立な第三者機関が行う必要があるが、そのような第三者機関は現に存在しないから、複数の法人又は事業者をグループ化して比較の対象とすることはできない旨主張する。しかしながら、移転価格税制の適用に当たり課税庁が複数の法人又は事業者をグループ化して比較対象とした場合に、当該グループ化が恣意的か否かの判断や当該グループ化を行っても「通常の利益率」について問題ないと認めることができるか否かの判断を課税庁と異なる公正中立な第三者機関が行う必要があるとする理由は明らかではなく、そのように解すべき根拠はない。
- エ 控訴人は、圧着端子類とコネクタ類とは、性状、構造、機能等の面からみると差異があるため、利益率が定性的に異なっているし、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、比較の対象とはなり得ないから、圧着端子類とコネクタ類とを一括りにして、これを本件国外取引の比較対象取引とすることは相当ではない旨主張する。しかしながら、措置法施行令39条の12第7項所定の「同種又は類似の棚卸資産」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」と解されるところ（措置法通達66の4(2)-2）、端子及びコネクタはともに電気機械・電気器具の電流の出入口や他の電気器具につなぐ箇所を接続するための製品であり、圧着端子類及びコネクタ類に属する控訴人製品は、性状、構造、機能等の面からみて「同種又は類似の棚卸資産」に該当することは明らかである。また、控訴人とB社及びC社との取引は、製品群の区分に関係なく行われているものであるし、控訴人と台湾法人グループとの取引も、本件販売代理店契約によれば、取扱商品を「裸圧着端子及びその他電子コネクタ製品」とし、台湾法人グループ各社が購入すべき最低購入数量もこのような製品合計額につき定められているものであることなどに照らすと、取引規模の比較は、圧着端子類及びコネクタ類の取引全体で行うべきものであり、「圧着端子類」の取引数量のみを取り上げることは、措置法施行令39条の12第7項の「同種又は類似の棚卸資産」と規定した趣旨に沿わないものであって、相当でない。
- オ 以上のとおりであり、台湾に所在する非関連者各社をグループ化し、圧着端子類・コネクタ類を一括りにして比較対象取引とすることは相当でない旨の控訴人の主張は、これを採用することができない。

(2) 独立企業間価格算定の合理性について

- ア 控訴人は、B社及びC社向け取引は商社向け取引であり、台湾法人グループ向け取引はハーネスメーカー向け取引であることを前提とした上で、原価基準法においては、売手の機能

だけでなく買手の機能も考慮すべきであり、台湾法人グループ向け価格はハーネスメーカー向けに設定された価格であって、商社であるB社、C社及びH社向け価格とは、取引段階に差異があることから異なった価格となっていること、控訴人が台湾法人グループ向け取引から受ける利益には商社が得るべき利益が包含されているから、台湾法人グループ向け取引が比較対象取引となるためには、台湾法人グループ向け取引の粗利益から商社が得るべき利益を切り出して卸売機能のみに係る粗利率を抽出する作業が必要となること、控訴人が技術情報収集や広告宣伝の費用の7割を負担しているとの全体からみれば一部にすぎない事情を過大に評価して、台湾法人グループ向け取引とB社及びC社向け取引とを同列に考えることはできないことを挙げて、本件比較対象取引と本件国外関連取引とは取引段階に差異があり、その間に重大な定性的差異が認められるから、調整が必要である旨主張する。そして、当審において、B社及びC社が技術情報収集や広告宣伝のみならず、控訴人からの商品を取り扱う商社として、顧客管理や倉庫管理の機能を有しており、これらの機能を果たすため、人件費、賃料その他の販売管理費をまかない、かつ適正な利潤を得るだけの粗利を上げる必要があり、ハーネスメーカーへの販売価格と商社への販売価格が異なってしまうべきであるとして、子会社組織概要及び倉庫使用料一覧表等（甲58ないし62）を提出する。しかしながら、引用説示のとおり、控訴人は、本件各事業年度において、B社及びC社を含め、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工場仕切価格を0.909で除した金額（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、非関連者向けに通常設定される価格とは異なった低い価格を設定しているのであって、このような価格設定は取引段階の差異を考慮して定められたものとはいえない。また、台湾法人グループ各社は、控訴人の販売代理店として、控訴人から製品を直接輸入し、台湾市場において商社機能を果たしてきたのであるから、H社を除く台湾法人グループ各社がハーネスメーカーであるとしても、そのことをもって上記各社が商社機能を有していないとはいえず、買手の機能からみても、本件国外関連取引と本件比較対象取引との間には、B社及びC社が商社であり、台湾法人グループ各社がハーネスメーカーであるという明白な事実関係が存在するわけではない。そして、台湾法人グループ各社向け価格は商社であるH社向け価格とほぼ同一であるから、台湾法人グループ向け価格が純然たるハーネスメーカー向けに設定された価格であると直ちにいうことはできない。さらに、本件国外関連取引と本件比較対象取引は、ともに、メーカーである控訴人の機能に基づき、商社又はメーカーに対して行われた、いわゆる製造卸取引であり、控訴人はいずれの取引においてもメーカーとしての機能を果たしているのであるから、売手の果たす機能に差異は存しない。このようにして、本件国外関連取引と本件比較対象取引が取引段階を異にし、その間に「通常の利益率」に影響を及ぼす客観的に明白な差異が存在するとはにはわかには認め難いところ、控訴人が上記差異が存在することについて具体的な立証をしたとはいえないから、そのような差異が存在しないものと推認するのが相当である。

イ 控訴人は、控訴人がB社及びC社に販売していた製品と台湾法人グループに販売していた製品とは、その販売単価に著しい差異があり、少量多品種で短納期の発注を不定期に行う台湾法人グループ向け単価が計画生産に基づき生産されるB社及びC社向け単価よりも廉価になるはずがないのに、そのように極めて廉価に設定されているのは、台湾法人グループ向けの出荷量が極めて少量であるがゆえに可能となった廉価設定であり、政策的なものである

と推認できるから、実情に応じた仕切価格の調整が行われる必要がある旨主張する。しかしながら、既に説示したとおり、本件比較対象取引において販売された製品は、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」に該当すると認められるのであり、販売単価が異なることが直ちにこれを妨げる理由となるものではないし、台湾法人グループ向け単価の方が廉価となる理由は必ずしも明らかではなく、それが政策的なものであると直ちに推認することはできない。

ウ 控訴人は、控訴人T工場の1年間の生産状況に関する現実の情報量を完全忠実にデータ化し、分析することはおよそ不可能であるとした上で、本件分析報告書は会計的手法を用いて、平成11年3月期の控訴人T工場の受発注、生産、出荷等の状況を解析し、その過程において、膨大かつ複雑に相互関連しているデータ群を有意な分析を行える限度で簡素化・標準化したものであるとし、本件分析報告書に基づき、台湾法人グループとの取引における製品の製造原価は、B社及びC社との取引におけるそれと比べて、割高となっている旨主張し、当審において、作業手順書（甲55、56）を提出するとともに、「機会原価」の概念を用いた分析方法による本件分析報告書が正当であるとして、分析調査意見書（甲63）を提出する。しかしながら、本件分析報告書は、控訴人の主張によっても、その計算の前提条件については、種々の仮定値をも織り交ぜたものであって、必ずしも実績値に基づくものではなく、原判決が説示するとおり、種々の不合理な点が存するから、到底採用できるものではないし、独立企業間価格の算定上、原価計算基準に含めない（乙59）とされている「機会原価」なる概念を用いた数値が法人税法上の所得計算において何らかの意味を有する数値とはいえず、このことは上記分析調査意見書の提出があっても何ら変わるものではない。また、当審において提出された上記作業手順書にも、受注数に一定数が加算されて製造指図がなされることや各販売部門の在庫数や販売実績を基に在庫計画が行われていることが記載されているのであって、このような在庫品が台湾法人グループに出荷されないことを認めるに足りる証拠はないし、そもそも、控訴人においては、販売先からの受注を割込生産で対応することがあるとしても、同一工場で同一製品を製造するに当たり、計画生産であるか割込生産であるかによって区別した原価計算を行っていないのであって、このことは、本訴において計画生産による場合の原価と割込生産による場合の原価を端的に立証できず、法人税法における原価計算制度の範囲外のものである「機会原価」なる概念を用いて、割込生産による製造原価への影響額を数値化しようとしていることから明らかである。したがって、台湾法人グループからの受注を割高な割込生産で行っているとして、これを販売価格に反映させているとする控訴人の主張は、そもそも控訴人の原価管理の実態と乖離したものであり、到底採用できない。

エ 以上のとおりであり、控訴人の独立企業間価格算定に関する上記主張はいずれも理由がなく、本件比較対象取引と本件国外関連取引のいずれにおいても控訴人が果たしている機能に差異はなく、取引段階における差異も認められないから、控訴人主張に係る調整の必要は認められない。

#### 4 結論

以上の次第で、原判決は相当であり、本件控訴は理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第4民事部

裁判長裁判官 一宮 和夫

裁判官 富川 照雄

裁判官 山下 寛