

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分等取消請求事件
国側当事者・国(麻布税務署長)
平成26年8月28日認容・控訴

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	宮崎 裕子 藤枝 純 宇野 総一郎 神田 遵 南 繁樹 平川 雄士 中島 慧 吉川 翔子
被告	国
同代表者法務大臣 処分行政庁	谷垣 禎一 麻布税務署長 大坪 亮太
同指定代理人	小西 俊輔 小柳 誠 中村 友亮 大原 高夫 木村 快 今井 努 原 正子 神谷 明夫 牧迫 洋行 松隈 日出海

主 文

- 1 処分行政庁が原告に対し平成16年6月29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の更正(ただし、平成19年7月9日付け異議決定による一部取消し後のもの)のうち納付すべき税額483億7486万3500円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定(ただし、上記異議決定による一部取消し後のもの)を取り消す。
- 2 処分行政庁が原告に対し平成16年6月29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の更正のうち納付すべき税額469億4874万6800円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

- 3 処分行政庁が原告に対し平成16年6月29日付けでした原告の平成12年4月1日から平成13年3月31日までの事業年度の法人税の更正のうち納付すべき税額マイナス（還付金の額に相当する税額）16億1706万4506円を下回る部分及び過少申告加算税賦課決定のうち過少申告加算税の税額1419万1000円を超える部分を取り消す。
- 4 処分行政庁が原告に対し平成16年6月29日付けでした原告の平成13年4月1日から平成14年3月31日までの事業年度の法人税の更正のうち納付すべき税額66億5617万7000円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定のうち過少申告加算税の税額89万2000円を超える部分を取り消す。
- 5 処分行政庁が原告に対し平成18年3月28日付けでした原告の平成14年4月1日から平成15年3月31日までの事業年度の法人税の更正のうち納付すべき税額88億8022万8700円を超える部分及び平成16年6月29日付けでした過少申告加算税賦課決定（ただし、平成17年4月27日付け変更決定による一部取消し後のもの）のうち過少申告加算税の税額3466万1000円を超える部分を取り消す。
- 6 訴訟費用は、被告の負担とする。

事実及び理由

第1 当事者の求めた裁判

1 請求の趣旨

(1) 主文第1項ないし第4項同旨（以下、いずれも処分行政庁が原告に対し平成16年6月29日付けでした、① 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の更正（ただし、平成19年7月9日付け異議決定による一部取消し後のもの）を「本件更正1」と、その更正に係る過少申告加算税賦課決定（ただし、上記異議決定による一部取消し後のもの）を「本件賦課決定1」と、② 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の更正を「本件更正2」と、その更正に係る過少申告加算税賦課決定を「本件賦課決定2」と、③ 原告の平成12年4月1日から平成13年3月31日までの事業年度の法人税の更正を「本件更正3」と、その更正に係る過少申告加算税賦課決定を「本件賦課決定3」と、④ 原告の平成13年4月1日から平成14年3月31日までの事業年度の法人税の更正を「本件更正4」と、その更正に係る過少申告加算税賦課決定を「本件賦課決定4」と、それぞれいう。また、本件更正1と本件賦課決定1を併せて「本件更正等1」と、本件更正2と本件賦課決定2を併せて「本件更正等2」と、本件更正3と本件賦課決定3を併せて「本件更正等3」と、本件更正4と本件賦課決定4を併せて「本件更正等4」と、それぞれいう。）

(2) 次のア又はイの選択的併合

ア 処分行政庁が原告に対し平成16年6月29日付けでした原告の平成14年4月1日から平成15年3月31日までの事業年度の法人税の更正（ただし、平成17年4月27日付け更正による一部取消し後のもの。以下「本件更正5-1」という。）のうち納付すべき税額87億8893万3900円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定（ただし、同日付け変更決定による一部取消し後のもの。以下「本件賦課決定5」といい、本件更正5-1と併せて「本件更正等5-1」という。）のうち過少申告加算税の税額3466万1000円を超える部分を取り消す。

イ 主文第5項同旨（以下、処分行政庁が原告に対し平成18年3月28日付けでした、原告の平成14年4月1日から平成15年3月31日までの事業年度の法人税の更正を「本件更正5-2」という。また、本件更正1ないし4並びに本件更正5-1及び本件更正5-2を併せて「本件各更正」と、本件賦課決定1ないし5を併せて「本件各賦課決定」と、本件更正等1ないし4並びに本件更正等5-1及び本件更正5-2を併せて「本件各更正等」と、それぞれいう。）

2 請求の趣旨に対する答弁

- (1) 本件各訴えのうち本件更正5-1及び本件更正5-2の各一部取消しを求めるものを却下する。
- (2) 原告のその余の請求をいずれも棄却する。

第2 事案の概要

本件は、自動二輪車、四輪車の製造及び販売を主たる事業とする内国法人である原告が、その間接子会社であり、ブラジル連邦共和国（以下「ブラジル」という。）アマゾナス州に設置されたマナウス自由貿易地域（以下「マナウスフリーゾーン」という。）で自動二輪車の製造及び販売事業を行っている外国法人である B L t d a .（以下「B社」という。）及びその子会社との間で、自動二輪車の部品等の販売及び技術支援の役務提供取引（以下「本件国外関連取引」という。）を行い、それにより支払を受けた対価の額を収益の額に算入して、平成10年3月期（平成9年4月1日から平成10年3月31日までの事業年度をいう。以下、他の事業年度についても同じ。）、平成11年3月期、平成13年3月期、平成14年3月期及び平成15年3月期（以下、これらの事業年度を併せて「本件各事業年度」という。）の法人税の確定申告をしたところ、処分行政庁から、上記の支払を受けた対価の額が租税特別措置法（平成10年3月期、平成11年3月期及び平成13年3月期については平成13年法律第7号による改正前のもの、平成14年3月期については平成14年法律第79号による改正前のもの、平成15年3月期については平成18年法律第10号による改正前のもの。以下、これらの改正前のものを包括して「措置法」という。）66条の4第2項1号ニ及び2号ロ、租税特別措置法施行令（平成10年3月期、平成11年3月期及び平成13年3月期については平成13年政令第141号による改正前のもの、平成14年3月期及び平成15年3月期については平成16年政令第105号による改正前のもの。以下、これらの改正前のものを包括して「措置法施行令」という。）39条の12第8項に定める方法（以下「利益分割法」という。）により算定した独立企業間価格（以下「本件独立企業間価格」という。）に満たないことを理由に、措置法66条の4第1項の国外関連者との取引に係る課税の特例（以下、この特例に基づく税制度を「移転価格税制」という。）の規定により、本件国外関連取引が本件独立企業間価格で行われたものとみなし、本件各事業年度の所得金額に本件独立企業間価格と本件国外関連取引の対価の額との差額を加算すべきであるとして、本件各更正等を受けたため、処分行政庁の所属する国を被告として、本件各更正等の一部又は全部の取消しを求める事案である。

原告は、B社及びその子会社はマナウスフリーゾーンで事業活動を行うことによる税制上の利益（以下「マナウス税恩典利益」といい、その基礎となる税制度を「マナウス税恩典」という。）を享受して多額の利益を得ているが、それはB社及びその子会社が事業活動を行う市場の条件に基づくものであるからB社及びその子会社に帰属すべきものであり、それが原告とB社及びその子会社に配分されるべきものであることを前提としてされた処分行政庁による本件独立企業間価格の算定は違法であるなどと主張している。

なお、本件の当事者等及び本件国外関連取引の概要は、別図（A（株）取引関係図）のとおりである。また、本判決の本文及び各別紙において定める用語のうち主要なものは、別紙1（略語一覧）のとおりであり、各別紙において定める用語の意義は、以下の本文においても同一であるものとする。

1 法令等の定め

本件に係る法令等の定めは、別紙2（関係法令等の定め）のとおりである（なお、措置法及び措置法施行令については、便宜上、平成15年3月31日現在のものを掲記する。）。

2 前提事実（証拠等を掲げていない事実は、当事者間に争いのない事実である。なお、以下、書証については、枝番を含むものとする。）

(1) 当事者等

ア 原告は、自動二輪車、四輪車、汎用製品の製造、販売等を主たる事業とする内国法人である。

イ B社は、1975年（昭和50年）にブラジルで設立された外国法人であり、後述するマナウスフリーゾーンで自動二輪車を製造し、主としてブラジル国内向けに販売しているものである（以下、B社が製造し販売する自動二輪車を「本件製品」ということがある。）。B社を設立し、その発行済株式の総数の99%超を保有しているC Ltda.（旧商号D Ltda.。以下「C社」という。）は、1971年（昭和46年）にブラジルで設立された外国法人であり、原告は、その発行済株式の総数の99%超を保有している。したがって、原告は、B社の発行済株式の総数の99%超を間接に保有していることになる。（乙16、17、19、28）

ウ B社は、1985年（昭和60年）にブラジルで設立された自動二輪車の部品の製造を主たる事業とする外国法人であるE Ltda.（以下「E社」という。）及び1992年（平成4年）にブラジルで設立された自動二輪車の製造設備の調整及び補修並びに金型の製作及び補修を主たる事業とする外国法人であるF Ltda.（以下「F社」という。）という二つの連結子会社を有している、（以下、B社と、E社及びF社の2社を併せて「B社等」という。）。E社は、B社がマナウスフリーゾーンに有する工場の敷地内において、B社が製造する自動二輪車の部品の製造し、B社に販売しており、F社は、同敷地内において、B社及びE社が使用する製造設備の調整及び補修並びに金型の製作及び補修をしている。B社は、E社及びF社の各発行済株式の総数の99%超を保有しており、したがって、原告は、C社及びB社を通じて、E社及びF社の各発行済株式の総数の99%超を間接に保有していることになる。（乙16、17、19、28）

エ 株式会社G（以下「G社」という。）は、昭和35年に原告の研究開発部門を分離して設立された内国法人であり、原告の委託を受けて技術や商品の研究開発を行っているものである。G社は、我が国に自動二輪車製品全般の開発を行う事業所としてH（以下「H」という。）を、ブラジルに自動二輪車の市場調査等を行う海外駐在事務所としてI（以下「I」という。）を、それぞれ設置している。（乙18）

J Ltda.（以下「J社」という。）は、C社が1981年（昭和56年）にブラジルで設立した外国法人であり、ブラジル特有の販売形態であるコンソルシオ販売の管理運営、あっせん等の業務を行っているものである。コンソルシオ販売は、ブラジルにおいてハイパーインフレーション等を背景に金融機関から融資を受けることができない低所得者向けに発達

した特有の販売形態であり、ある商品の購入希望者が講（コンソルシオ）を構成し、金員を出し合い、購入可能な数の商品を購入し、抽選で当たった参加者から順次商品の引渡しを受けるというものである。（乙16）

(2) マナウス税恩典利益

法人がマナウスフリーゾーンで事業活動を行うことにより享受する税制上の利益であるマナウス税恩典利益の概要は、次のとおりである。（弁論の全趣旨）

ア マナウス税恩典は、ブラジルの連邦又はアマゾナス州の法令の規定により、マナウスフリーゾーンに進出する企業に対し、マナウス自由貿易地域監督庁（以下「SUFRAMA」という。）等の承認によって与えられる各種租税の減免措置である。

ブラジル連邦政府は、1957年（昭和32年）6月、法律第3173号により、アマゾン地域に自由貿易地域を指定し、1966年（昭和41年）12月、アマゾン地域を開発し、経済的に統合することを宣言し、アマゾン地域の開発を重要な国家プロジェクトと位置付けた。ブラジル連邦政府は、1967年（昭和42年）2月、大統領令第288号（以下「税恩典大統領令」という。）により、自由貿易地域に進出した企業に対する税制上の優遇措置（税恩典）を拡大した。その期限は、当初、1997年（平成9年）までとされていたが、1988年（昭和63年）制定のブラジル連邦憲法にマナウスフリーゾーンの設置が明記された後、2013年（平成25年）までその存続期間が延長され、さらに、2023年（平成35年）まで再延長された。マナウスフリーゾーンは、ブラジル連邦憲法上設置が定められている唯一の自由貿易地域である。

連邦の税恩典に加えて、1989年（平成元年）制定のアマゾナス州法第1939号（以下「1989年州法」という。）により、商品流通サービス税（以下「ICMS」という。）に関するアマゾナス州の税恩典も定められている。1996年（平成8年）制定のLei Hana n（以下「ハナン法」という。）により、認可企業は、1989年州法による税恩典を受けるためには「雇用を創出し、人件費の割合が製品の最終コストの少なくとも10%に相当する」必要があるものとされた（なお、上記の人件費の割合は、その後の州法改正により10%から1.5%に改められた。）。ハナン法は、恩典付与の要件として「雇用人数の維持」や「新規雇用の創出」、一定の「給与水準」の維持を定めている。

イ マナウス税恩典による減免の対象は、輸入税、工業製品税、法人所得税（以上、連邦税）、ICMS（州税）、法人売上げに対する社会負担金及び社会統合基金（連邦の負担金）であるところ、これらのうち営業利益に重大な影響を及ぼすのは、輸入税とICMSである。

(ア) 輸入税は、商品や生産物の輸入に課される連邦税であり、我が国の関税に相当する。輸入税の納税義務は、輸入品の通関申告時に発生し、その課税標準額は、輸入品の価格に運賃と保険料を加えた外貨額を国内通貨に換算した金額である。

マナウスフリーゾーンで工場を建設し輸入税の軽減を受けようとする者は、SUFRAMAから輸入税の軽減を受けようとする工業プロジェクトに係る認可を受けなければならないが、1991年（平成3年）以降は、基本製造工程（以下「PPB」という。）基準を満たすことがその認可の要件とされている。PPB基準には、マナウスフリーゾーンで製造業を行うに当たり最低限履行すべき基本製造工程が定められており、オートバイ及びスクーターについては、1993年（平成5年）大統領令第783号の規定により、グループAの工程（プレス、鋳造、機械加工、塗装、プラスチック注入）から少なくとも2項目

を、グループBの工程（燃料タンクの溶接と腐食防止処理、車台の溶接と腐食防止処理、リアフォークの溶接と腐食防止処理、サイドスタンド、センタースタンド及びフットレストの溶接と腐食防止処理）から少なくとも2項目を、それぞれ選択して実施し、さらに、グループCの工程（エンジンの組立て、最終組立て、最終検査、梱包）を実施することが求められている。

輸入税の軽減に係る認可を受けた企業は、部品等を輸入するに当たり、輸入税の納付猶予を受けることができる。そして、この納付猶予に係る輸入税は、当該部品等を用いて製造した製品をマナウスフリーゾーン外に移出する時に、納付すべきこととなるが、その税額の88%が軽減される。

(イ) ICMSは、主に商品、製品及び生産物の流通に課される州税であり、付加価値税の一種である。ICMSの課税方式としては、累積排除型の多段階課税が採用されている。多段階課税とは、物やサービスの製造、卸、小売など流通の各段階で各事業者の売上げに課税していく制度であり、累積排除型とは、各事業者がその売上げに対する税額からその仕入れに含まれた税額を控除した額を納付し、課税が累積することを排除する制度である。ICMSにおいては、販売業者の売上げに係る税額から仕入額に含まれる税額を控除した額が納付すべき税額となる。

マナウスフリーゾーンでICMSの減免（以下「ICMS税減免」という。ICMS税減免は、後述のICMSみなし仕入税額控除、ICMS税額免除及びICMS税軽減から成る。）を受けようとする者は、アマゾナス州政府からICMS税減免に係る認可を受けなければならない。アマゾナス州における人件費が製造コストの一定の割合以上を占めることなどがその要件とされている。マナウスフリーゾーンで工場を建設し輸入税の軽減を受けようとする者は、SUFRAMAから工業プロジェクトに係る認可を受けなければならない。PPB基準を満たすことがその認可の要件とされていることは、上記(ア)のとおりであり、SUFRAMAから工業プロジェクトに係る認可を受けなければ、工場の建設及び稼働をすることができず、労働者を雇用することができないため、アマゾナス州における人件費が製造コストの一定の割合以上を占めることというICMS税減免に係る認可の要件を満たすことができない。アマゾナス州法上、ICMS税減免の要件としてPPB基準を満たすことが規定されているわけではないものの、実際には、PPB基準を満たさなければ、ICMS税減免を受けることができない。

アマゾナス州以外の州からの部品、原材料の購入がマナウスフリーゾーンでの製造のためのものである場合、ICMSは課されないため、ICMS税減免に係る認可を受けた企業がアマゾナス州以外の州から購入した部品等の価格にはICMSが含まれていないが、ICMS税減免に係る認可を受けた企業は、その価格に通常課されるICMSが含まれるものとみなして仕入税額控除（以下「ICMSみなし仕入税額控除」という。）を受けることができる。また、ICMS税減免に係る認可を受けた企業は、アマゾナス州政府と合意した生産販売数量基準を満たせば、基準数量を超過した製品に係る取引について税額免除（以下「ICMS税額免除」という。）を受けることができ、基準数量未滿の製品に係る取引についても税率軽減（以下「ICMS税軽減」という。）を受けることができる。なお、アマゾナス州の税恩典利益を享受するには、州政府に対し、中小企業奨励金（FMPE）、観光・地方開発事業基金（FTI）、アマゾナス州立大学奨励金（UEA）といっ

た拠出金を負担しなければならない。

ウ ブラジルの会計基準上、輸入税は売上原価となる場所、輸入税の軽減を受ける場合、製品を域外に移出するまでその税額が確定しないため、B社等は、上記イ(ア)のとおり納付猶予を受けた後の輸入税の納付時に、これを販売費として会計処理をしていた。

ブラジルの会計基準上、I CMSは総売上げの控除項目となる場所、I CMSみなし仕入税額控除は、売上原価の低減項目となり、I CMS 税額免除及びI CMS 税軽減は、総売上げの控除項目として処理される。なお、B社等は、アマゾナス州政府に対する拠出金を総売上げの控除項目として処理していた。

(3) 本件国外関連取引

原告は、本件各事業年度において、次のとおり、B社に対し完成自動二輪車、組立部品及び補修部品を販売し、B社及びE社に対し製造設備及び金型を販売し、B社等の事業活動を支援するためB社等の工場等に技術者又はコンサルタントを派遣する役務の提供をし、それらの対価の支払を受けた。なお、本件国外関連取引の中に、原告の有する重要な無形資産の使用に係る取引が含まれるか否かについては、後記のとおり、当事者間に争いがある。

ア 完成自動二輪車の販売取引

原告は、本件各事業年度において、B社に対し、完成自動二輪車を販売し、その対価の支払を受けた。

イ 自動二輪車の部品の販売取引

原告は、本件各事業年度において、B社に対し、自動二輪車のエンジン及び車体の製造に必要なドリブンギア、クランクシャフト、シリンダーヘッド等の組立部品並びに自動二輪車の修理に必要な補修部品を販売し、その対価の支払を受けた。

ウ 自動二輪車の製造設備等の販売取引

原告は、本件各事業年度において、B社及びE社に対し、自動二輪車若しくはその部品又は金型の製造に必要な鑄造設備、成型プレス設備等の製造設備及び金型を販売し、その対価の支払を受けた。

エ 技術支援の役務提供取引

原告は、本件各事業年度において、B社等の要請を受けて、B社等の事業活動を支援するため、B社等の工場に技術者を派遣して技術指導の役務の提供をし、その対価の支払を受けた。

(4) 課税処分の経緯

本件における課税処分の経緯は、別紙3（課税処分の経緯）及び別表1の1ないし5のとおりである。

(5) 本件各訴えの提起

原告は、平成23年3月11日、本件各訴えを提起した。（顕著な事実）

3 課税処分の根拠

本件において被告が主張する課税処分の根拠は、別紙4（課税処分の根拠）及び別表2の1ないし8のとおりである。

4 争点

(1) 本案前の争点

本件の本案前の争点は、本件更正5-1及び本件更正5-2の各取消しの訴えの適否（争点

1) であり、具体的には、① 本件更正5-1の取消しの訴えの利益の有無（本件更正5-1は本件更正5-2に吸収されて消滅したか否か。争点1-1）、② 本件更正5-2の取消しの訴えは国税通則法115条1項の不服申立て前置の規定及び行政事件訴訟法14条1項の出訴期間の規定に違反するか否か（国税通則法115条1項3号の「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」及び行政事件訴訟法14条1項ただし書の「正当な理由があるとき」に該当するか否か。争点1-2）である。

(2) 本案の争点

本件の本案の争点は、本件各更正等の適否であり、具体的には、処分行政庁が措置法66条の4第2項1号ニ及び2号ロ、措置法施行令39条の12第8項に定める利益分割法の一つである残余利益分割法を用いてした本件独立企業間価格の算定の適否（争点2）である。この争点は、次のとおり細分化することができる。

ア 独立企業間価格の算定方法の選択の適否（争点2-1）

処分行政庁が、独立企業間価格の算定方法として、基本三法の適用可能性がないことを理由に、措置法66条の4第2項1号ニ及び2号ロ、措置法施行令39条の12第8項に定める利益分割法を選択し、本件独立企業間価格を算定したことの適否

イ 独立企業間価格の算定単位の設定の適否（争点2-2）

処分行政庁が、原告とB社等との間の完成自動二輪車の取引、自動二輪車の部品の取引、自動二輪車の製造設備等の取引及び技術支援の役務提供取引から成る本件国外関連取引を一の取引として、本件独立企業間価格を算定したことの適否

ウ 基本的利益の算定の適否（争点2-3）

(ア) 処分行政庁が、マナウス税恩典利益を享受するB社等の比較対象法人として、マナウスフリーゾーン外で事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受していないブラジル側比較対象企業を選定し、マナウス税恩典利益の享受の有無について差異調整を行わずに、本件独立企業間価格を算定したことの適否

(イ) 処分行政庁がしたB社等の比較対象法人のその余の除外基準の設定及び選定の適否、並びに、処分行政庁がB社等とブラジル側比較対象企業との差異調整を行わずに本件独立企業間価格を算定したことの適否

(ウ) 処分行政庁が基本的利益の算定における利益指標として総費用営業利益率を選定したことの適否

エ 残余利益の分割の適否（争点2-4）

処分行政庁がした残余利益の分割要因（ブラジル側分割要因及び日本側分割要因）の算定の適否

5 当事者の主張の要旨

当事者の主張は別紙5（当事者の主張）のとおりであり、その要旨は次のとおりである。

(1) 本件更正5-1及び本件更正5-2の各取消しの訴えの適否（争点1）について

（被告の主張）

ア 本件更正5-1の取消しの訴えの不適法性（争点1-1）

処分行政庁は、平成15年3月期について、本件更正5-1の後に増額再更正である本件更正5-2をしたのであり、本件更正5-1は、本件更正5-2に吸収され、独立して取消訴訟の対象とする意義を失ったものである。したがって、本件各訴えのうち本件更正5-1

の一部取消しを求めるものは、訴えの利益を欠き、不適法である。

イ 本件更正5-2の取消しの訴えの不適法性（争点1-2）

本件各訴えのうち本件更正5-2の一部取消しを求めるものは、国税通則法115条1項の不服申立て前置を欠くものであり、そのことにつき同項3号の「正当な理由」があるということとはできない。また、その訴えは、行政事件訴訟法14条1項の出訴期間を経過して提起されたものであり、そのことにつき同項ただし書の「正当な理由」があるということとはできない。したがって、本件各訴えのうち本件更正5-2の一部取消しを求めるものは、不適法である。

（原告の主張）

ア 本件更正5-1の取消しの訴えの適法性（争点1-1）

本件更正5-2がされたからといって、本件更正5-1の一部取消しを求める訴えの利益は失われるものではない。したがって、その訴えは、不適法ではない。

イ 本件更正5-2の取消しの訴えの適法性（争点1-2）

本件各訴えのうち本件更正5-2の一部取消しを求めるものは、不服申立て前置を欠くことにつき国税通則法115条1項3号の「正当な理由」があるし、また、行政事件訴訟法14条の出訴期間を経過して提起されたことについても「正当な理由」がある。したがって、その訴えは、不適法ではない。

(2) 本件各更正等（本件独立企業間価格の算定）の適否（争点2）について

（被告の主張）

ア 本件各更正等の適法性

本件各更正は、原告が国外関連者であるB社等との間で本件国外関連取引を行い支払を受けた対価の額が措置法通達66の4(4)-5の残余利益分割法を用いて算定した本件独立企業間価格に満たないことから、措置法66条の4第1項の規定を適用してされたものであるところ、同項の規定により、本件国外関連取引が本件独立企業間価格で行われたものとみなして、原告の本件各事業年度の所得の金額を計算すると、原告の本件各事業年度の納付すべき税額は別紙4（課税処分の根拠）のとおりであり、これらの金額はいずれも本件各更正における納付すべき税額を上回るから、本件各更正はいずれも適法である。また、原告の本件各事業年度の法人税の過少申加算税の額は別紙4のとおりであり、これらの金額はいずれも本件各賦課決定における過少申加算税の額と同額であるから、本件各賦課決定はいずれも適法である。

イ 移転価格税制

移転価格税制は、法人が国外関連者（特殊の関係のある外国法人）との間で行った国外関連取引につき、支払を受ける対価の額（移転価格）が非関連者間で行われる取引において成立する価格（独立企業間価格）に満たない場合、又は支払う対価の額（移転価格）が独立企業間価格を超える場合（いずれも我が国の課税所得が減少する場合）に、当該国外関連取引が独立企業間価格で行われたものとみなして、課税所得を計算するものである（措置法66条の4第1項）。

（ア） 独立企業間価格

独立企業間価格は、支配従属関係のない独立した企業の間において当該国外関連取引と取引条件その他の事情が同一又は類似の状況の下で取引が行われた場合に成立するであ

ろう対価の額であり、その額は、措置法66条の4第2項に定める方法により算定される。すなわち、独立企業間価格は、独立価格比準法、再販売価格基準法若しくは原価基準法という基本三法又はこれらの方法に準ずる方法その他政令で定める方法のいずれかにより算定される（ただし、基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法は、基本三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。）。措置法施行令39条の12第8項に定める利益分割法は、その他政令で定める方法の一つである。

(イ) 残余利益分割法

残余利益分割法は、措置法施行令39条の12第8項に定める利益分割法（国外関連取引に係る棚卸資産の法人又は国外関連者による購入、製造、販売その他の行為に係る所得が、当該棚卸資産に係るこれらの行為のためにこれらの者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者が当該所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因に応じて当該法人及び当該国外関連者に帰属するものと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）の一つであって、利益分割法の適用に当たり、法人又は国外関連者が重要な無形資産を有する場合に、分割対象利益のうち重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益（基本的利益）に相当する金額を当該法人及び国外関連者にそれぞれ配分し、当該配分した金額の残額（残余利益）を当該法人又は国外関連者の有する当該重要な無形資産の価値に応じて合理的に配分する方法により独立企業間価格を算定するものである（措置法通達66の4(4)－5）。法人又は国外関連者が重要な無形資産を有しており、それが貢献して生み出された利益がある場合には、その貢献による利益を区分しないまま人件費等の費用の額、投下資本等の額等を分割要因として分割対象利益を配分すると、法人又は国外関連者の有する重要な無形資産の貢献により獲得した利益があるにもかかわらず、その貢献度が分割対象利益の配分に反映されないため、必ずしも合理的な配分ということができない。残余利益分割法は、第1段階で重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益に相当する金額（基本的利益）を配分し、第2段階で配分した金額の残額（残余利益）を当該重要な無形資産の価値に応じて合理的に配分することにより、重要な無形資産の貢献を分割要因に反映することができる点で合理的な算定方法である。残余利益分割法の適用に当たり、当該重要な無形資産の価値による配分を当該重要な無形資産の開発のために支出した費用等の額により行っている場合には、合理的な配分として認められる（措置法通達66の4(4)－5の注）。

ウ 本件国外関連取引

(ア) 本件国外関連取引の概要

本件国外関連取引は、原告とB社等との間の完成自動二輪車の販売取引、自動二輪車の部品の販売取引、自動二輪車の製造設備の販売取引、技術支援の役務提供取引に加えて、重要な無形資産の使用に係る取引から成るものであるところ、ここに技術支援の役務提供取引及び重要な無形資産の使用に係る取引とは、原告が、B社等の要請を受けて、B社等の現調化、新機種製造管理計画等を支援するため、B社等に対し、B社等の工場に原告又は設備メーカーの技術者を派遣して技術指導の役務を提供するとともに、それにより、B社等に対し、自動二輪車の製造及び販売に関する技術情報、部品及び製造設備の供給メーカー網を含む量産体制の確立及び生産体質の改革に関するノウハウを提供し、B社等がこ

これらの情報を使用して本件製品を製造及び販売し、原告の商標、ブランド等の市場に関する無形資産を使用することを許諾するものである。そして、原告とB社等は、ブラジルにおいてはロイヤルティの支払に関する規制が行われていることを踏まえて、ロイヤルティの収受を行っていなかった。

(イ) 本件国外関連取引に係る重要な無形資産

本件国外関連取引においては、B社の販売シェアの獲得、原告の研究開発活動、H及びIの市場調査、原告のB社等に対する技術者派遣による技術支援、原告のB社等に対する技術援助の委託、B社等の生産体制の確立、B社の販売網という、原告及びB社等の各自の企業活動により、原告については、① 知的財産権及びデザイン、図面、基準、設計書その他自動二輪車の製造及び販売に関する技術情報、② 部品及び製造設備の供給メーカー網を含む量産体制の確立及び生産体制の改革に関するノウハウ、③ 本件製品及び原告のブランドが、B社等については、④ ブラジル向け製品を具現化するための量産体制の確立と生産体制の改革に関する製造設備及び工作工程の設計改良のノウハウ、⑤ コスト削減を実現するための内製化及び現調化の推進に関するブラジル固有のノウハウ、⑥ 本件製品のイメージを普及させるためのノウハウが、それぞれ形成、維持又は発展され、これらが原告及びB社等の有する重要な無形資産として本件国外関連取引による利益の源泉となった。

エ 本件独立企業間価格

(ア) 独立企業間価格の算定方法の選択（争点2-1）

処分行政庁は、本件国外関連取引について合理的な調査を尽くしたが、本件国外関連取引を個別の取引とみても、一の取引とみても、比較可能性が担保された比較対象取引を把握することができず、基本三法を用いることができなかった。そこで、その他政令で定める方法の適用を検討すると、利益分割法のうち残余利益分割法の適用が最適である。すなわち、原告及びB社等は、上記ウ(イ)の無形資産を総合的に活用することにより、ブラジルの自動二輪車市場において圧倒的な販売シェアを有するに至っているのであり、原告及びB社等の有する重要な無形資産が利益の獲得に寄与している点に着目すると、本件国外関連取引については、利益分割法のうち重要な無形資産の価値に応じて残余利益を合理的に配分する残余利益分割法を適用して独立企業間価格を算定することが最適である。

(イ) 独立企業間価格の算定単位の設定（争点2-2）

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われるが、複数の取引を個別的に評価するよりも一の取引とみて評価する方が合理的である場合には、例外的に複数の取引を一の取引とみて独立企業間価格を算定することができる（措置法通達66の4(3)-1）。本件国外関連取引は、B社等の自動二輪車の製造及び販売に係る一体の取引であり、相互に重要な無形資産が寄与しているから、無形資産の寄与する範囲で一体とみて残余利益分割法を適用するのが合理的である。また、原告がB社等に輸出する自動二輪車の部品等は、それ自体が市場で評価されるものではなく、B社等が製造した自動二輪車を販売して初めて市場で評価されるものであるから、本件国外関連取引を、原告及びB社等のブラジルにおける自動二輪車の製造及び販売事業とみて、原告とB社等は、その業務を分担しているものにすぎないとするには、合理性がある。したがって、本件国外関連取引は、各取引を個別的に評価するよりも一の取引とみて評価する方が合理的であり、一の

取引とみて本件独立企業間価格を算定することができる。

(ウ) 本件国外関連取引に係る分割対象利益の算出

利益分割法は、国外関連取引に係る棚卸資産の法人又は国外関連者による購入、製造、販売その他の行為に係る所得が、当該棚卸資産に係るこれらの行為のためにこれらの者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者が当該所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因に応じて当該法人及び当該国外関連者に帰属するものと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であり、分割対象利益は、国外関連取引に係る棚卸資産の販売等により法人及び国外関連者に生じた営業利益の合計額である（措置法通達66の4(4)-1）から、利益分割法を用いて本件独立企業間価格を算定するに当たり、分割対象利益は、本件各事業年度及びB社各事業年度（本件各事業年度に対応するB社等の各事業年度）ごとの本件国外関連取引に係る原告及びB社等の営業利益の合計額となる。本件国外関連取引に係る原告の本件各事業年度の営業利益の額は、原告のB社等に対する売上高から当該売上高に係る売上原価、販売費及び一般管理費その他の営業費用、委託研究費を控除した金額である（別表2の1「原告の営業利益の算出」）。B社等のB社各事業年度の営業利益の額は、売上高から売上原価、販売費及び一般管理費を控除した金額に、営業外費用として会計処理されている売掛金及び買掛金に係る為替差損益を加算し、又は減算し、これにより算出された金額を電信売買相場の仲値の年中平均値によって円に換算した金額である（別表2の3「B社の営業利益の算出」）。

(エ) 本件国外関連取引に係る基本的利益の算定（争点2-3）

a 基本的利益の算定方法

残余利益分割法は、法人又は国外関連者が重要な無形資産を有する場合に、分割対象利益のうち、重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益（基本的利益）に相当する金額を法人及び国外関連者に配分し、残額（残余利益）を法人又は国外関連者の有する重要な無形資産の価値に応じて合理的に配分することにより、独立企業間価格を算定するものであるところ、基本的利益の額は、国外関連取引の事業と同種で、市場、事業規模等が類似する法人（重要な無形資産を有する法人を除く。）の事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利益指標に基づいて計算する。すなわち、基本的利益は、まず、検証対象法人と類似する重要な無形資産を有しない法人（比較対象法人）を選定し、次に、その事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利益指標を算出し、その利益指標に基づいて算定するものである。原告及びB社等の本件各事業年度又はB社各事業年度の基本的利益の額は、次のbのとおり、本件国外関連取引に係る原告の事業と比較可能な日本企業及びB社等の事業と比較可能なブラジル企業を選定し、次のcのとおり算定した金額である。

b 比較対象法人の選定

原告の基本的利益の算定の基礎となる原告の比較対象法人として、原告の事業と同種の日本企業を抽出し、公開情報に基づき、① 年売上高が50億円以下の企業であること、② 売上高に対する研究開発費の割合が3%を超える企業であること、③ 資本関係が20%以上の関係会社との取引が20%以上を占める企業であること、④ 3年以上連続した財務情報を入手することができないか又は現在稼動していない企業であること、⑤ 製造機能が50%未満の企業であることという条件のいずれかに該当する企

業を除外して、39社を選定した。

また、B社等の基本的利益の算定の基礎となるB社等の比較対象法人として、B社等の事業と同種のブラジル企業を抽出し、公開情報に基づき、① 二輪車又は四輪車に関連しない事業が50%以上の企業であること、② 年売上高が2500万ドル以下の企業であること、③ 3年以上連続した財務情報を入手することができない企業であること、④ アフターマーケット向けの製品に係る売上高が50%以上の企業であること、⑤ 関連会社との取引が売上げ又は総費用の50%以上の企業であること、⑥ 営業利益率がマイナスで債務超過の状態にあることから継続性に問題がある企業であることという条件のいずれかに該当する企業を除外して、8社を選定した。

c 基本的利益の算定

原告の基本的利益について、日本側比較対象企業の本件各事業年度に最も近接する事業年度ごとの総費用営業利益率（総費用に対する営業利益の割合）を算出し、その中位値を日本側基本的利益率とする。そして、本件国外関連取引に係る原告の本件各事業年度の総費用、その他の営業費用、委託研究費の額から原告が重要な無形資産の開発のために支出した費用等の額を控除し、この控除後の金額に日本側基本的利益率を乗ずると、原告の基本的利益の額は、別表2の4「原告の基本的利益及びB社の基本的利益の算定」の原告欄記載の金額となる。

また、B社等の基本的利益について、ブラジル側比較対象企業のB社各事業年度に最も近接する事業年度ごとの総費用営業利益率を算出し、その中位値をブラジル側基本的利益率とする。そして、B社等のB社各事業年度の総費用の額からB社等が重要な無形資産の開発のために支出した費用等の額を控除し、この控除後の金額にブラジル側基本的利益率を乗ずると、B社等の基本的利益の額は、別表2の4「原告の基本的利益及びB社の基本的利益の算定」のB社欄記載の金額となる。

(オ) 本件国外関連取引に係る残余利益の分割（争点2-4）

a 残余利益の算定

残余利益の額は、分割対象利益のうち基本的利益に相当する金額を法人及び国外関連者に配分した残額である。したがって、本件国外関連取引における残余利益の額は、本件各事業年度及びB社各事業年度ごとに、上記(ウ)で算出した分割対象利益の額から上記(エ)で算定した原告の基本的利益の額及びB社等の基本的利益の額を控除した額となる（別表2の5「残余利益の算定」）。

b 残余利益の分割比率の算出方法

残余利益の分割は、法人又は国外関連者の有する重要な無形資産の価値に応じて合理的に行うものであり、重要な無形資産の価値による配分を当該重要な無形資産の開発のために支出した費用等の額により行っている場合には、合理的な配分として認められるところ、法人又は国外関連者の有する重要な無形資産の価値については、当該無形資産の法的な所有関係のみならず、それを形成、維持又は発展させるための活動において法人又は国外関連者の行った貢献の程度をも勘案する必要がある。

c 分割比率の算定の基礎となる原告の支出額

本件各事業年度ごとに、上記aの残余利益の額を、原告又はB社等の有する重要な無形資産の価値に応じて合理的に配分するため、原告又はB社等が重要な無形資産の開発

のために支出した費用等の額についてみると、原告が支出した額は、本件国外関連取引に係る原告の本件各事業年度の総費用、その他の営業費用、委託研究費の額のうち、① ブラジル向け研究開発費（イネの遺伝子研究費用等及びKの開発費を含む。）、② ブラジル向けプロジェクト費用及び技術指導料（L社向けプロジェクト費用及び技術者派遣による技術支援の費用を含む。）、③ 提携部品メーカーへの支払ロイヤルティの合計額である。

d 分割比率の算出の基礎となるB社等の支出額

B社各事業年度ごとに、上記aの残余利益の額を、原告又はB社等の有する重要な無形資産の価値に応じて合理的に配分するため、原告又はB社等が重要な無形資産の開発のために支出した費用等の額についてみると、B社等が支出した額は、B社等のB社各事業年度の総費用の額のうち、① 新機種導入時の量産体制確立の費用、② 生産性向上の費用、③ 新規ディーラー開拓及びディーラー育成の費用、④ 広告宣伝費の合計額である。

e 原告に配分すべき残余利益の額

上記c及びdの原告及びB社等がそれぞれ重要な無形資産の開発のために支出した費用に基づいて上記aの残余利益を配分すると、原告に配分すべき残余利益の額は、上記aの残余利益の額に、原告とB社等の上記c及びdの各支出の合計額に占める原告の上記cの支出額の割合を乗じた金額となる（別表2の6「残余利益の分割比率の算出」及び同7「原告に配分すべき残余利益の額の計算」）。

(カ) 本件国外関連取引に係る所得移転額

a 独立企業間価格の算定

本件独立企業間価格は、本件各事業年度ごとに、本件国外関連取引の対価の額に、上記(エ)cの原告の基本的利益の額と上記(オ)eの原告に配分すべき残余利益の額との合計額から上記(ウ)の原告の営業利益の額を控除した後の金額を加えた金額である（別表2の8「独立企業間価格の算定と所得移転額の計算。」）。

b 所得移転額の計算

本件国外関連取引に係るB社等への所得移転額は、本件独立企業間価格から本件国外関連取引の対価の額を差し引いた金額であり、別表2の8「独立企業間価格の算定と所得移転額の計算」に記載のとおり、平成10年3月期について75億8414万5012円、平成11年3月期について69億2863万3860円、平成13年3月期について32億1717万3066円、平成14年3月期について49億3554万7134円、平成15年3月期について37億8983万8304円である。

(原告の主張)

ア 本件各更正等の違法性

次のイないしオのとおり、本件各更正等は、独立企業間価格の算定方法の選択、独立企業間価格の算定単位の設定、残余利益分割法の適用における基本的利益の算定、残余利益の分割にそれぞれ瑕疵がある違法なものであるから、取り消されるべきである。

イ 独立企業間価格の算定方法の選択の瑕疵（争点2-1）

措置法施行令39条の12第8項に定める利益分割法は措置法66条の4第2項1号イないしハ及び2号イに定める基本三法を用いることができない場合に限り用いることがで

きるものであるから、基本三法の適用可能性について合理的な調査を尽くすことなく利益分割法を用いて独立企業間価格の算定をすることは許されない。ところが、処分行政庁は、基本三法の適用可能性について合理的な調査を尽くさないまま、基本三法の適用可能性がないとし、利益分割法を用いて本件独立企業間価格の算定をしたのであって、処分行政庁による独立企業間価格の算定方法の選択には瑕疵がある。

ウ 独立企業間価格の算定単位の設定の瑕疵（争点2-2）

本件国外関連取引は、原告とB社、原告とE社、原告とF社の間のそれぞれ別個の取引から成り、また、これらの取引は、いずれも完成自動二輪車の販売取引、自動二輪車の部品の販売取引、自動二輪車の製造設備の販売取引、技術支援の役務提供取引という複数の種類の取引から成るところ、これらを一括して独立企業間価格の算定をすることに合理性はないから、本件独立企業間価格は、原告とB社、原告とE社、原告とF社のそれぞれの間のそれぞれの種類の取引ごとに算定しなければならない。ところが、処分行政庁は、複数の種類の取引を一の取引として本件独立企業間価格の算定をただけではなく、原告とB社、原告とE社、原告とF社の間のそれぞれ別個の取引を一の取引として本件独立企業間価格の算定をしたのであって、処分行政庁による独立企業間価格の算定単位の設定には瑕疵がある。

エ 基本的利益の算定の瑕疵（争点2-3）

措置法通達66の4(4)-5に定める残余利益分割法の基本的利益の算定に当たっては、当該国外関連取引の事業と同種で、市場、事業規模等が類似する法人（重要な無形資産を有する法人を除く。）を比較対象法人として選定し、その事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利益指標に基づいて基本的利益を計算する。ところが、次のとおり、処分行政庁は、B社等の比較対象法人を選定するために用いる除外基準としてマナウスフリーゾーン外で事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受していない法人を除外する基準を設けることなく、B社等の比較対象法人としてB社等との比較可能性を欠くブラジル側比較対象企業を選定する等してブラジル側基本的利益の算定をしたのであって、処分行政庁によるブラジル側基本的利益の算定には瑕疵がある。

(ア) マナウス税恩典利益

B社等は、マナウスフリーゾーンで事業活動を行い、ブラジル連邦憲法を始めとするブラジル連邦法及びアマゾナス州法の下でマナウス税恩典利益を享受しているものであり、その額は、本件各事業年度において合計約550億円に上る。B社等の営業利益は、B社等がマナウス税恩典利益を享受することにより、その額だけ増加しているところ、その額は、本件各事業年度のB社等の営業利益の60%以上を占める。マナウス税恩典利益を除外すると、B社等の営業利益は40%以下に落ち込み、営業利益率も低下する。

マナウス税恩典利益は、マナウスフリーゾーンというブラジル連邦憲法で保障された特殊な市場に基因するものであり、マナウスフリーゾーンで事業活動を行う認可企業に付与される政府助成金や補助金といった政府の介入の実質を有し、その享受の有無がB社等及びブラジル側比較対象企業の営業利益ひいては営業利益率に客観的に明らかで重大な影響を及ぼすから、マナウスフリーゾーン外で事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受していない企業は、マナウスフリーゾーンで事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受しているB社等との比較可能性を欠く。

(イ) B社等の比較対象法人の選定の瑕疵

処分行政庁は、B社等の比較対象法人を選定するために用いる除外基準として、マナウスフリーゾーン外で事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受していない法人を除外する基準を設けることなく、B社等の比較対象法人として、マナウスフリーゾーンから遠く離れたブラジル南部の工業地帯で事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受していないブラジル側比較対象企業を選定し、かつ、マナウス税恩典利益の享受の有無についてB社等とブラジル側比較対象企業との差異調整をすることなく、ブラジル側比較対象企業の総費用営業利益率の中位値をブラジル側基本的利益率としてブラジル側基本的利益の算定をしているが、マナウスフリーゾーン外で事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受していない企業は、マナウスフリーゾーンで事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受しているB社等との比較可能性を欠くことは、上記(ア)のとおりであり、B社等の比較対象法人の選定に当たっては、マナウス税恩典利益の享受の有無をB社等との比較可能性の判断における重要な要素として考慮し、マナウスフリーゾーン外で事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受していない法人を除外する基準を設けなければならないと、また、そのような企業をB社等の比較対象法人として選定するのであれば、マナウス税恩典利益の享受の有無についてB社等とブラジル側比較対象企業との間の適切な差異調整をしなければならない。処分行政庁がしたブラジル側基本的利益の算定には瑕疵がある。

(ウ) 基本的利益の算定のその他の瑕疵

a B社等の比較対象法人の除外基準の設定及び選定の瑕疵

処分行政庁がB社等の比較対象法人を選定するために用いた除外基準は、杜撰かつ不合理である。その基準には、重要な無形資産を有する法人を除外するための項目も、マナウスフリーゾーンと人件費水準が異なる市場で事業活動を行う法人、国外で事業活動を行う法人や輸出割合が大きい法人を除外するための項目も、設定されていない。事業規模が異なる法人、事業の種類や取扱製品が異なる法人を除外するための項目は、設定されているものの、いずれも、不合理に緩やかであり、B社等との比較可能性を欠く企業を除外することができない。処分行政庁がしたB社等の比較対象法人の除外基準の設定には瑕疵がある。

処分行政庁がB社等の比較対象法人として実際に選定したブラジル側比較対象企業は、B社等と人件費水準、販売市場、事業規模、事業内容等が異なり、B社等との比較可能性を欠いており、処分行政庁によるB社等の比較対象法人の選定には瑕疵がある。

b 差異調整の懈怠

B社等とブラジル側比較対象企業との間には、人件費水準の差異、販売市場の差異、事業規模の差異、事業内容の差異等多くの差異が存在し、総費用営業利益率に客観的に明らかで重大な影響を及ぼしているにもかかわらず、処分行政庁はこれらについて差異調整をしていない。

c 利益指標の選定の瑕疵

処分行政庁は総費用営業利益率をB社等の利益指標としているが、その基礎となった総費用の中には本件国外関連取引の対価が含まれているのであって、処分行政庁による利益指標の選定には瑕疵がある。

オ 残余利益の分割の瑕疵（争点2-4）

残余利益の分割は、残余利益を当該法人又は国外関連者の有する重要な無形資産の価値に

応じて合理的に配分する方法により行わなければならないところ、処分行政庁がした残余利益の分割には、B社等の有する重要な無形資産であるコンソルシオ販売網に係るブラジル側分割要因を選定しておらず、残余利益の発生に寄与した程度を合理的に推測するに足りる要因に応じて分割したということができない等の瑕疵がある。

第3 当裁判所の判断

1 本件更正5-1及び本件更正5-2の各取消しの訴えの適否（争点1）について

原告は、本件更正5-1の一部取消しを求める請求と本件更正5-2の一部取消しを求める請求を選択的に併合しているところ、後記のとおり、本件更正5-2の一部取消しを求める請求は全て認容すべきものであるから、本件更正5-1の一部取消しを求める訴えの利益の有無（争点1-1）については判断せず、本件更正5-2の一部取消しを求める訴えが不服申立て前置の規定及び出訴期間の規定に違反するものであるか否か（争点1-2）についてのみ判断する。

(1) 判断の要約

前提事実(4)及び(5)のとおり、原告は、本件更正5-2があったことを知った日の翌日から起算して2月以内に、処分行政庁に対し、本件更正5-2に対する異議申立てをしていないため、本件更正5-2に対する審査請求についての裁決を経しておらず、また、本件更正5-2の一部取消しを求める訴えを含む本件各訴えは、本件更正5-2があったことを知った日から6か月を経過した後に提起されているが、本件においては、次の(2)のとおり、本件更正5-2に対する審査請求についての裁決を経ないことにつき正当な理由（国税通則法115条1項3号）があり、また、次の(3)のとおり、本件各訴えのうち本件更正5-2の一部取消しを求めるものが出訴期間の経過を理由として不合法とされることはないというべきである。

(2) 国税通則法115条1項3号の「正当な理由」について

ア 国税に関する法律に基づく処分で税務署長がしたものに不服がある者は、その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、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（国税通則法75条1項1号、77条1項）、この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ときは、その者は、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、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（同法75条3項、77条2項）ところ、国税に関する法律に基づく処分でも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、異議申立てをすることができる処分（審査請求をすることもできるもの（異議申立てについての決定を経た後審査請求をすることができるものを含む。）を除く。）にあっては異議申立てについての決定を、審査請求をすることができる処分にあっては審査請求についての裁決をそれぞれ経た後でなければ、提起することができない（同法115条1項本文）が、異議申立てについての決定又は審査請求についての裁決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は、この限りでない（同項3号）。

国税通則法が国税に関する法律に基づく処分について特別な行政上の不服申立ての手続を設け、これを経た後でなければその取消しの訴えを提起することを許さないものとした趣旨は、国税に関する法律に基づく処分が大量かつ回帰的なものであり、当初の処分が必ずしも十分な資料と調査に基づいてされていない場合があることに鑑み、訴えの提起に先立って

行政庁に再検討の機会を与え、行政内部における自律的な解決を期待するとともに、納税者がその結果になお不服がある場合に初めて裁判所の判断を受けることができるものとして、裁判所の負担の軽減を図ろうとする目的に出たものであり、他方で、納税者に対しても、訴えの提起に先立って事案を熟知し事実関係の究明に適する地位にある行政庁に不服申立てをさせ、簡易かつ迅速な救済を受ける機会を与えたものであると解される。

国税通則法24条ないし26条に定める更正、決定及び再更正は、課税要件の充足によって同法15条2項各号に定める時（法人税の場合には事業年度の終了の時）に成立している納税義務の内容、すなわち、その国税についての納付すべき税額を確定する行為であるところ、再更正のうちのいわゆる増額再更正は、税務署長が、更正又は決定をした後、その更正又は決定をした課税標準等又は税額等が過少であることを知ったときに、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ものであり（同法26条）、当該納税者の納付すべき税額の計算の基礎となる課税要件事実を全面的に見直して納付すべき税額を確定するものであるから、増額再更正は、当初の更正又は決定に係る税額を含む総額としての税額を確定するものであり、当初の更正又は決定は、増額再更正の処分内容として増額再更正に吸収されて一体となり、その外形が消滅すると解するのが相当である（吸収説。最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同32年9月19日第一小法廷判決・民集11巻9号1608頁、最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同42年9月19日第三小法廷判決・民集21巻7号1828頁、最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同55年11月20日第一小法廷判決・裁判集民事131号135頁参照）。したがって、当初の更正がされ、これに対する異議申立てがされた後に、増額再更正がされ、その後、当初の更正についての異議決定を経て、当初の更正に対する審査請求がされた場合、増額再更正は、当初の更正とは別個の処分であるから、当初の更正に対する審査請求の対象となっていたということとはできないが、増額再更正は、当初の更正に係る税額を含む総額としての税額を確定するものであるから、増額再更正のうち当初の更正に係る税額に係る部分は、当初の更正とその目的及び効果を同一にするものであり、増額再更正は、当初の更正と相互に密接な関連を有するということができる（当初の更正の取消しの訴えを提起した者が、その訴訟の係属している間にされた増額再更正の取消しを求めようとするときには、同法115条1項2号の規定により、改めて審査請求についての裁決を経ることなく訴えを提起することができるのは、このことを前提としているというべきである。）。そうすると、増額再更正の取消しの訴えが、増額再更正の固有の違法事由を主張してその取消しを求めるものではなく、当初の更正に対する審査請求において主張した当初の更正の違法事由と同じ違法事由を主張して増額再更正の取消しを求めるものであるときは、当初の更正について適法な審査請求をし、この審査請求についての裁決を経たことをもって、増額再更正について審査請求をし、裁決を経たのと実質的に同視することができ、増額再更正について改めて不服申立てを経ることを要しないというべきであって、上記の場合に、増額再更正の取消しの訴えを提起するに当たり、改めて審査請求についての裁決を経ないことにつき正当な理由があると解するのが相当である。これを実質的にみても、増額再更正と当初の更正との間に上記のとおり関係があることによれば、当初の更正に対する異議申立て及び審査請求がされたことにより、増額再更正のうち当初の更正に係る税額に係る部分についても、行政庁に再検討の機会が与えられるとともに、納税者に対しても行政庁による簡易かつ迅速な救済を受ける機会が与えられたということができる

のであって、国税に関する法律に基づく処分取消しの訴えの提起について不服申立て前置を定めた国税通則法の趣旨にもとるところはない上、上記の場合に、増額再更正の取消しの訴えを提起するに当たり、改めて審査請求についての裁決を経なければならぬとするときには、行政庁に対しても、納税者に対しても、無益な手続を踏ませ、手続経済に反するとともに、納税者の救済を受ける権利を侵害することになるといふべきである。

イ これを本件についてみると、処分行政庁は、原告の平成15年3月期の法人税について、原告に対し、平成16年6月29日に本件更正等5-1をし、平成17年4月27日に減額再更正及び減額変更決定をした後、平成18年3月28日に増額再々更正である本件更正5-2及び過少申告加算税の賦課決定をしたところ、原告は、平成16年8月27日、国税通則法75条2項1号の規定に基づいて、東京国税局長に対し、本件更正等5-1の一部取消しを求める異議申立てをし、東京国税局長による平成19年7月9日付け異議決定を経て、同年8月9日、国税不服審判所長に対し、本件更正等5-1の一部取消しを求める審査請求をし、国税不服審判所長による平成22年9月9日付け本件裁決を経たものであり、かつ、本件更正5-2の取消しの訴えは、本件更正5-2の固有の違法事由を主張してその取消しを求めるものではなく、本件更正5-1に対する審査請求において主張した本件更正5-1の違法事由と同じ本件国外関連取引に対する移転価格税制の適用の違法を主張して本件更正5-2の取消しを求めるものであるから、原告が、本件更正5-1について審査請求をし、本件裁決を経たことをもって、本件更正5-2について審査請求をし、裁決を経たのと実質的に同視し、原告は、本件更正5-2について改めて不服申立てを経ることを要しないといふことができる。

したがって、原告が本件更正5-2の一部取消しを求める訴えを提起するに当たり、改めて審査請求についての裁決を経ないことについては、正当な理由があるといふべきである。

ウ 被告は、二つの処分がある場合に、一つの処分についてのみ不服申立てをし、他の処分について不服申立てをしないことに「正当な理由」があるときは、司法審査に先立ち不服申立てを経由させることにつき合理的理由がない場合、すなわち、各処分が実質的に同一である場合や、各処分がその理由を共通にし、不服申立てにおいて攻撃される点も専ら共通である場合であり、かつ、それに対する行政庁の基本的な判断が一つの処分に対する不服申立てにおいて既に示されており変更の余地がないような場合に限られると主張する。

しかし、国税通則法75条5項は、異議申立てをしている者は、異議申立てをした日の翌日から起算して3月を経過しても異議申立てについての決定がないときは、当該異議申立てに係る処分について、決定を経ないで、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と定め、また、同法115条1項1号は、国税に関する法律に基づく処分取消しを求める訴えであっても、審査請求がされた日の翌日から起算して3月を経過しても裁決がないときは、審査請求についての裁決を経た後でなくても、提起することができる旨を定めている。これらの規定によれば、同法が国税に関する法律に基づく処分について特別な行政上の不服申立ての手続を設け、これを経た後でなければその取消しの訴えを提起することを許さないものとした趣旨が、訴えの提起に先立って行政庁に再検討の機会を与え、行政内部における自律的な解決を期待するという限度を超え、納税者の迅速な救済を受ける権利を劣後させてまでも、行政庁に納税者の不服申立てに対する判断を示させようとしたものであると解することはできないのであって、被告が主張するように、

二つの処分がある場合に、一つの処分についてのみ不服申立てをし、他の処分について不服申立てをしないことに同項3号の「正当な理由」があるときは、行政庁の基本的な判断が一つの処分に対する不服申立てにおいて既に示されており変更の余地がないような場合に限られるということとはできない。被告の主張は採用することができない。

(3) 行政事件訴訟法14条の出訴期間の遵守について

ア 取消訴訟は、処分若しくは裁決があったことを知った日から6か月を経過したとき又は処分若しくは裁決の日から1年を経過したときは、提起することができず（行政事件訴訟法14条1項本文及び2項本文）、また、処分又は裁決につき審査請求をすることができる場合において、審査請求があったときは、処分又は裁決に係る取消訴訟は、その審査請求をした者については、これに対する裁決があったことを知った日から6か月を経過したとき又は当該裁決の日から1年を経過したときは、提起することができない（同条3項本文）が、正当な理由があるときは、この限りでない（同条各項ただし書）。

当初の更正がされ、これに対する異議申立てがされた後に、増額再更正がされ、その後、当初の更正についての異議決定を経て、当初の更正に対する審査請求がされた場合、増額再更正は、当初の更正とは別個の処分であるから、当初の更正に対する審査請求の対象となっていたということとはできないが、増額再更正の取消しの訴えが、増額再更正の固有の違法事由を主張してその取消しを求めるものではなく、当初の更正に対する審査請求において主張した当初の更正の違法事由と同じ違法事由を主張して増額再更正の取消しを求めるものであるときは、当初の更正について適法な審査請求をし、この審査請求についての裁決を経たことをもって、増額再更正について審査請求をし、裁決を経たのと実質的に同視することができることは、上記(2)アのとおりであるから、この場合、増額再更正の取消しの訴えは、それが当初の更正についての審査請求に対する裁決があったことを知った日から6か月を経過して提起されたものであるか、又は当該裁決の日から1年を経過して提起されたものである場合には格別、そうでない限りは、出訴期間の経過を理由として不適法とされることはないというべきである。

イ これを本件についてみると、処分行政庁は、原告の平成15年3月期の法人税について、原告に対し、平成16年6月29日に本件更正等5-1をし、平成17年4月27日に減額再更正及び減額変更決定をした後、平成18年3月28日に増額再々更正である本件更正5-2及び過少申告加算税の賦課決定をしたところ、原告は、平成16年8月27日、国税通則法75条2項1号の規定に基づいて、東京国税局長に対し、本件更正等5-1の一部取消しを求める異議申立てをし、東京国税局長による平成19年7月9日付け異議決定を経て、同年8月9日、国税不服審判所長に対し、本件更正等5-1の一部取消しを求める審査請求をし、国税不服審判所長による平成22年9月9日付け本件裁決を経て、同月16日に本件裁決があったことを知ったものである。そして、原告は、同日から6か月以内である平成23年3月11日、本件更正5-1に対する審査請求において主張した本件国外関連取引に対する移転価格税制の適用の違法を主張して本件更正5-2の一部取消しを求める訴えを提起したのであるから、同訴えは、出訴期間の経過を理由として不適法とされることはないというべきである。

2 独立企業間価格について

(1) 移転価格税制について

内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額であるとされる（法人税法22条1項）ところ、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の100分の50以上を直接又は間接に保有する関係など特殊の関係のあるもの）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（国外関連取引）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（当該取引が特殊の関係にない者（非関連者）の間で同様の状況の下で行われた場合に成立するであろう合意に係る価格）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に係る法人税法その他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される（措置法66条の4第1項）。この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独立企業間価格との差額は、法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入されない（同条4項）。

特殊の関係のある企業の間における資産の販売、役務の提供、特許又は商標の使用許諾、ノウハウの提供、資金の貸付けその他の取引の対価の額を一般に移転価格と呼ぶところ、上記取引の当事者たる企業が、それぞれ、異なる国で事業活動を行い、別個の課税管轄に属する場合において、移転価格が独立企業間価格と異なる額に設定されるときには、本来一方の企業の所得となるべきであった経済的利益が他方の企業に移転され、移転元となった企業がその課税管轄に属する国の課税権が侵害されるという問題が生ずる。この移転価格の問題は、国際的な経済交流の発展に伴い、企業の多国籍化が進み、そのグループ内取引が増大したことによって、各国の共通の関心事となり、米国を始めとする諸外国において移転価格税制が整備されたほか、OECD（経済協力開発機構）においても租税委員会を中心に検討が行われた。OECDは、1979年（昭和54年）5月16日、「移転価格と多国籍企業」と題する租税委員会の報告書を公表するとともに、加盟各国の政府に対し、独立企業間価格の算定に当たり同報告書の内容を考慮に入れるべきことを求める理事会勧告をしたところ、上記報告書は、税務当局がその権限の及ぶ地域外の特種関係企業と取引を行う企業に対する課税をするに当たり独立企業間価格に基づいて所得の計算をすることは一般に認められているところであり、特殊関係企業間の取引に関するOECDモデル租税条約9条1項もこれを前提とするものであるとした上、独立企業間価格によるアプローチは同報告書の底流を成す考え方であるとしている。また、上記モデル条約の規定は、「(a)一方の締約国の企業が他方の締約国の企業の経営、支配若しくは資本に直接若しくは間接に参加している場合又は(b)同一の者が一方の締約国の企業及び他方の締約国の企業の経営、支配若しくは資本に直接若しくは間接に参加している場合であって、そのいずれの場合においても、商業上又は資金上の関係において、双方の企業の間、独立の企業の間、に設けられる条件と異なる条件が設けられ又は課されているときは、その条件がないとしたならば一方の企業の利得となったとみられる利得であってその条件のために当該一方の企業の利得とならなかったものに対しては、これを当該一方の企業の利得に算入して租税を課することができる」と定めている。上記報告書の記載及び上記モデル条約の規定は、いずれも独立企業原則（特殊関係企業間の取引に、独立企業間の取引に設けられる条件と異なる条件が設けられ、それにより自国企業の利益が減少している場合には、その条件が設けられていなければ当該自国企業の利益となるはずであった利益を合算して当該自国企業に課税することが

できるとする原則)を明らかにしたものである。このような流れを受けて、我が国においても移転価格の問題が議論されるようになり、移転価格税制の導入を検討するものとした昭和56年の衆議院大蔵委員会の附帯決議及び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の計算に関する規定を整備することが適当であるとした昭和60年12月19日の税制調査会「昭和61年度の税制改正に関する答申」を経て、昭和61年法律第13号による措置法の改正により、「国外関連者との取引に係る課税の特例」として、法人間の取引に限り、かつ、国際取引に限って、移転価格税制が制定された。

このように、措置法66条の4第1項の移転価格税制の規定は、移転価格の問題を放置することには適正かつ公平な課税の見地から問題があること、及び、諸外国においては既に移転価格税制が整備されていることに鑑みて、我が国においても、諸外国と共通の基盤に立って、特殊の関係のある企業間の取引を通じた所得の海外移転に対処し、各国家の課税権の適切な調整を図り、もって適正な国際課税を実現するために規定されたものである。そうすると、我が国の移転価格税制の規定の解釈適用に当たっては、我が国の移転価格税制が独立企業原則という諸外国の移転価格税制と共通の基礎に立脚するものであることに配慮しなければならないのであって、具体的には、我が国の移転価格税制と諸外国の移転価格税制との間の整合性を確保するため、独立企業原則の見地から独立企業間価格の算定に当たり考慮すべき事項及び採り得る手段について記載しているOECD租税委員会の上記報告書及び同報告書の各章を1995年(平成7年)以降順次改訂したものである「多国籍企業と税務当局のための移転価格の算定に関する指針」(移転価格ガイドライン)の記載を踏まえてしなければならないというべきである。なお、移転価格の問題は多国籍企業による租税回避の問題であることも少なくはないが、独立企業原則は、特定の額の対価を支払うという当事者間の契約上の義務や租税の負担を軽減しようという当事者の意図の有無にかかわらず、現実の対価の額を独立企業間価格に修正するものであるから、移転価格税制が租税回避の防止に用いられることはあるものの、法人が租税回避の目的をもって移転価格を設定したことは移転価格税制の適用要件とはならない。

(2) 独立企業間価格の算定方法について

措置法66条の4第1項に規定する独立企業間価格とは、当該国外関連取引が特殊の関係にない者(非関連者)の間で同様の状況の下で行われた場合に成立するであろう合意に係る価格をいうことは、上記(1)のとおりであるところ、同条2項の規定は、上記(1)のOECD租税委員会の報告書を踏まえ、次のとおり、国外関連取引の類型ごとに、独立企業間価格の算定方法を定めている。すなわち、① 国外関連取引が棚卸資産の販売又は購入である場合については、i 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(当該同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他に差異のある状況の下で売買した取引がある場合において、その差異により生じる対価の額の差を調整できるときは、その調整を行った後の対価の額を含む。)に相当する金額をもって独立企業間価格とする方法。同項1号イ)、ii 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(再販売価格)から通常のプロットの額(当該再販売価格に政令で定める通常のプロット率を乗じて計算した金額)を控除して計算した金額をもって独立企業間価格とする方法。同号ロ)、iii 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プロットの額(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)を加算して計算した金額をもって独立企業間価格とする方法。同号ハ)、及び、iv これらの方法(基本三法)に準ずる方法その他政令で定める方法(同号ニ)という四つの方法を規定しており(ただし、基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法は、基本三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ものとしている。同号括弧書き)、また、② 国外関連取引が棚卸資産の販売又は購入以外の取引である場合については、v 基本三法と同等の方法(同項2号イ)、及び、vi 基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法と同等の方法(同号ロ)を規定している(ただし、基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法と同等の方法は、基本三法と同等の方法を用いることができない場合に限り、用いることができるものとしている。同号括弧書き)。

そこで、次に、これらの独立企業間価格の算定方法に関し本件で問題となる点について検討する。

ア 独立価格比準法

独立価格比準法(これと同等の方法を含む。以下同じ。)は、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非関連者間取引の対価の額に直接比準し、その対価の額に相当する金額をもって独立企業間価格とする算定方法である(措置法66条の4第2項1号イ)。したがって、ある非関連者間取引をもって、当該事案においてその対価の額が独立企業間価格を超え又はこれに満たないものであるか否かの検証の対象とされている国外関連取引(以下「検証対象取引」ともいう。)との比較対象取引とするためには、当該非関連者間取引が、① 検証対象取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産を、② 検証対象取引と取引段階、取引数量その他が同様の状況の下で売買した取引であることが、その要件となる。そして、上記①の比較対象取引に係る棚卸資産が検証対象取引に係る棚卸資産と同種のものであるというためには、比較対象取引に係る棚卸資産と検証対象取引に係る棚卸資産とがその性状、構造、機能等の面において同種のものである必要があるところ、その同種性の有無は、比較対象取引に係る棚卸資産と検証対象取引に係る棚卸資産との間の性状、構造、機能等の差異がそれらの棚卸資産の間に対価の額の差異を生じさせる差異であるか否かによって判定すべきものであり、また、上記②の比較対象取引が検証対象取引と同様の状況の下で売買した取引であるか否かは、取引段階が当該棚卸資産の製造から消費者による購入までの間のどの段階に属するか(小売であるか卸売であるか等)、取引数量が価格に影響を与える場合には取引数量、季節要因により又は一般的な経済市況の変化により価格が変動する場合には取引時期、棚卸資産の引渡条件が積地条件か揚地条件か、支払条件、当該市場の地理的位置、経済や社会の構造、消費者の消費性向、政府の規制などの市場の条件、特許権、商標権等の使用許諾、ノウハウの提供の有無等の諸般の事情を総合的に考慮して判定すべきものである(以上につき、措置法通達66の4(2)-2、3参照)。

もっとも、比較対象取引が検証対象取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産を当該検証対象取引と取引段階、取引数量その他に差異のある状況の下で売買した取引である場合においても、その差異により生じる対価の額の差を調整することができるときは、その調整(差異調整)を行った後の対価の額に相当する金額をもって独立企業間価格とすることができる(措置法66条の4第2項1号イ括弧書き)が、そのような差異調整を行うことができない場合には、当該比較対象取引の対価の額に比準して独立企業間価格を算定することはできないこ

ととなる。

イ 再販売価格基準法

再販売価格基準法（これと同等の方法を含む。以下同じ。）は、国外関連取引に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を非関連者から購入した者（再販売者）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に係る売上総利益率（当該再販売者の売上総利益の額、すなわち、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の当該収入金額の合計額に対する割合）を通常利益率として（措置法施行令39条の12第6項。ただし、同項ただし書の規定により、比較対象取引と、当該国外関連取引に係る棚卸資産の買手が当該棚卸資産を非関連者に対して販売した取引とが再販売者（売手）の果たす機能その他において差異がないことを必要とする。）、この売上総利益に係る利益率に基づいて算定された価格、すなわち、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（再販売価格）から通常利潤の額（当該再販売価格に上記通常利益率を乗じて計算した金額）を控除して計算した金額をもって独立企業間価格とする算定方法である（措置法66条の4第2項1号ロ）。したがって、ある非関連者間取引をもって比較対象取引とするためには、① 当該非関連者間取引が、検証対象取引に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を非関連者から購入した者（再販売者）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であり、② 当該非関連者間取引と、当該検証対象取引に係る棚卸資産の買手が当該棚卸資産を非関連者に対して販売した取引とが再販売者（売手）の果たす機能その他において差異がないことが、その要件となる。再販売価格基準法は、再販売取引に係る通常利益率が、当該取引に係る棚卸資産の種類そのものよりも、むしろ再販売者（売手）の果たす機能（及び負担するリスク）と密接に関係することに着目し、主として再販売者（売手）の果たす機能の類似性に基づいて独立企業間価格の算定をするものであるため、再販売価格基準法については、独立価格比準法のように比較対象取引に係る棚卸資産と検証対象取引に係る棚卸資産との間の厳密な類似性（同種性）は必要とならず、単なる類似性で足りる（上記①）一方で、比較対象取引と検証対象取引に係る棚卸資産の買手がした再販売取引とが再販売者（売手）の果たす機能、負担するリスクその他において差異がないことが必要となる（上記②）。そして、上記①の棚卸資産の類似性の有無は、比較対象取引に係る棚卸資産と検証対象取引に係る棚卸資産との間の性状、構造、機能等の差異が比較対象取引と検証対象取引に係る棚卸資産の買手がした再販売取引との間に再販売者（売手）の通常利益率の差異を生じさせる差異であるか否かによって判定すべきものであり、また、上記②の比較対象取引と検証対象取引に係る棚卸資産の買手がした再販売取引とが再販売者（売手）の果たす機能その他において差異がないか否かは、それぞれの再販売者（売手）の果たす機能、負担するリスクのほか、それらが機能を果たしている市場の条件、特許権、商標権等の使用許諾、ノウハウの提供の有無等の諸般の事情を総合的に考慮して判定すべきものである（以上につき、措置法通達66の4(2)-2、3参照）。したがって、類似の棚卸資産の卸売業者であっても、地理的な市場が異なれば、その利益率には階差が生ずると考えることができるし、また、特許権、商標の使用許諾やノウハウの提供をしている卸売業者とそれをしていない卸売業者とでも、その利益率には階差が生ずると考えることができる。

もつとも、比較対象取引と検証対象取引に係る棚卸資産の買手がした再販売取引とが再販売者（売手）の果たす機能その他において差異がある場合においても、その差異により生じる割合の差につき適切な調整（差異調整）を行うことができるときには、必要な差異調整を加えた後の割合をもって通常の利益率とすることができる（措置法施行令39条の12第6項ただし書）が、そのような差異調整を行うことができない場合には、当該比較対象取引の利益率に比準して独立企業間価格を算定することはできないこととなる。

ウ 原価基準法

原価基準法（これと同等の方法を含む。以下同じ。）は、国外関連取引に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を非関連者から購入するなどして取得した者（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に係る売上総利益の総原価に対する割合（当該販売者の売上総利益の額、すなわち、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の当該原価の額の合計額に対する割合）を通常の利益率として（措置法施行令39条の12第7項。ただし、同項ただし書の規定により、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ないことを必要とする。）、この売上総利益に係る利益率に基づいて算定された価格、すなわち、国外関連取引に係る棚卸資産の売手の取得原価の額に通常の利潤の額（当該原価の額に上記通常の利益率を乗じて計算した金額）を加算して計算した金額をもって独立企業間価格とする算定方法である（措置法66条の4第2項1号ハ）。したがって、ある非関連者間取引をもって比較対象取引とするためには、① 当該非関連者間取引が、検証対象取引に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を非関連者から購入するなどして取得した者（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であり、② 当該非関連者間取引と、当該検証対象取引とが販売者（売手）の果たす機能その他において差異がないことが、その要件となるところ、原価基準法は、検証対象取引に係る通常の利益率が、当該取引に係る棚卸資産の種類そのものよりも、むしろ販売者（売手）の果たす機能（及び負担するリスク）と密接に関係することに着目し、主として販売者（売手）の果たす機能の類似性に基づいて独立企業間価格の算定をするものであるため、原価基準法についても、独立価格比準法のように比較対象取引に係る棚卸資産と検証対象取引に係る棚卸資産との間の厳密な類似性（同種性）は必要とならず、単なる類似性で足りる（上記①）一方で、比較対象取引と検証対象取引とが販売者（売手）の果たす機能、負担するリスクその他において差異がないことが必要となる（上記②）。そして、上記①の棚卸資産の類似性の有無は、比較対象取引に係る棚卸資産と検証対象取引に係る棚卸資産との間の性状、構造、機能等の差異が比較対象取引と検証対象取引との間に販売者（売手）の通常の利益率の差異を生じさせる差異であるか否かによって判定すべきものであり、また、上記②の比較対象取引と検証対象取引とが販売者（売手）の果たす機能その他において差異がないか否かは、それぞれの販売者（売手）の果たす機能、負担するリスクのほか、それらが機能を果たしている市場の条件、特許権、商標権等の使用許諾、ノウハウの提供の有無等の諸般の事情を総合的に考慮して判定すべきものである（以上につき、措置法通達66の4(2)－2、3参照）。

もつとも、比較対象取引と検証対象取引とが販売者（売手）の果たす機能その他において差異がある場合においても、その差異により生じる割合の差につき適切な調整（差異調整）

を行うことができるときには、必要な差異調整を加えた後の割合をもって通常の利益率とすることができる（措置法施行令39条の12第7項ただし書）が、そのような差異調整を行うことができない場合には、当該比較対象取引の利益率に比準して独立企業間価格を算定することはできないこととなる。

エ その他の方法

(ア) 措置法66条の4第2項の規定は、上記アないしウの方法のほかに、これらの方法（基本三法）に準ずる方法その他政令で定める方法（これらと同等の方法を含む。以下同じ。）を規定している（措置法66条の4第2項1号ニ及び2号ロ）。これらの方法は、基本三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ものである（基本三法優先の原則。同項1号括弧書き及び2号括弧書き）ところ、課税処分の取消訴訟においては、被告（国）が所得の存在について主張立証責任を負うのであるから、基本三法を用いることができないことについても、被告（国）が主張立証責任を負うものと解すべきであるが、被告（国）において、処分行政庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず基本三法を用いることができなかった旨を主張立証した場合には、基本三法を用いることができないことが事実上推定され、原告（納税者）において、この推定を覆すに足りる主張立証をする必要が生ずるといふべきである。

(イ) 上記(ア)のその他の方法のうち、基本三法に準ずる方法は、基本三法の考え方から乖離せず、かつ、当該取引の内容に適合する合理的な方法であると解すべきである。

また、上記(ア)のその他の方法のうち、政令で定める方法として、措置法施行令は、昭和61年法律第13号による移転価格税制の制定当時、利益分割法を規定していた（39条の12第8項）。この方法は、国外関連取引に係る棚卸資産の法人又は当該法人に係る国外関連者による購入、製造、販売その他の行為に係る所得が、当該棚卸資産に係るこれらの行為のためにこれらの者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者が当該所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因に応じて当該法人及び当該国外関連者に帰属するものとして計算した金額をもって独立企業間価格とする算定方法（寄与度利益分割法）である。そして、我が国の移転価格税制の規定の解釈適用に当たっては、我が国の移転価格税制が独立企業原則という諸外国の移転価格税制と共通の基礎に立脚するものであることに配慮しなければならないことは、上記(1)のとおりであって、措置法66条の4第2項の規定は独立企業原則を反映しているものといふべきであるから、同項1号ニ及び2号ロの規定による政令への委任も独立企業原則に沿った独立企業間価格の算定方法を定めることを命じているものと解されるのであり、そのような委任に基づいて定められた措置法施行令39条の12第8項の規定の解釈及び適用も独立企業原則に従って行われる必要があるといふべきである。

上記(1)の1979年（昭和54年）のOECD租税委員会の報告書については、1993年（平成5年）から、同委員会において全面的な見直し作業が行われ、1995年（平成7年）以降順次「多国籍企業と税務当局のための移転価格の算定に関するガイドライン」（移転価格ガイドライン）として公表された。上記の見直し作業は、米国が1993年（平成5年）1月に財務省規則を改正し、独立企業間価格の算定方法として伝統的手法（基本三法）及び利益分割法のほかに利益比準法を新たに採用したことを契機として行われたものであり、独立企業間価格の算定方法として、我が国が採用していた利益分割法（寄与度

利益分割法)、米国が主張した残余利益分割法を採用したほか、利益比準法を企業単位から取引単位に修正した取引単位営業利益法を採用している。

我が国は、1995年(平成7年)の移転価格ガイドラインの公表に伴い、措置法施行令39条の12第8項の改正をすることはせず、平成12年9月8日課法2-13による措置法通達の改正により、利益分割法の意義(66の4(4)-1)を明らかにするとともに、その中に比較利益分割法(66の4(4)-4)及び残余利益分割法(66の4(4)-5)が含まれるという課税当局の解釈を明らかにし、平成13年6月1日には事務運営指針を発出した。また、我が国は、平成15年11月6日に締結した「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とアメリカ合衆国政府との間の条約」(平成16年条約第2号)の交換公文第3項において、移転価格ガイドラインに従って企業の移転価格の調査を行うものとするとして規定されたことを踏まえて、平成16年政令第105号による措置法施行令の改正により、措置法66条の4第2項1号ニ及び2号ロの政令で定める方法として、新たに取引単位営業利益法を追加した(39条の12第8項2号及び3号)。再販売価格基準法及び原価基準法は、売上総利益をベースにして原価の額又は売上金額を算出する方法であるところ、これに対して、取引単位営業利益法は、営業利益をベースにして原価の額又は売上金額を算出する方法である。

オ 平成23年法律第82号による措置法改正等について

措置法66条の4第2項の規定は、平成23年法律第82号により改正された。同改正前は、基本三法優先の原則により、基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法は、基本三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ものとされていた(上記エ(ア))ところ、同改正により、基本三法優先の原則は廃止され、独立企業間価格とは、同項各号に定める方法のうち、当該国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、当該国外関連取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合に当該国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法により算定した金額をいうものとされた(同項柱書き)。基本三法優先の原則は、移転価格ガイドラインを踏まえて設けられたものであるところ、上記改正は、移転価格ガイドラインが、基本三法優先の原則は移転価格税制の適用の実情に合わなくなったという理由により、2010年(平成22年)に改訂され、基本三法優先の原則が廃止されるとともに、当該事案の状況に応じて独立企業原則に一致した最も適切な方法を見出すことを目指すこととされたことに対応して、行われたものである。

そして、このような措置法の改正に伴い、上記のような独立企業間価格の算定方法の選択の仕組みの下では、法令において、利用可能な算定方法を一覧することができ、それらの内容が明確化されていることが望ましいため、措置法施行令39条の12第8項の規定が平成23年政令第199号により改正され、寄与度利益分割法(同項1号ロ)のほか、比較利益分割法及び残余利益分割法の意義が法令上明らかにされる(同項1号イ及びハ)とともに、取引単位営業利益法の意義も法令上明らかにされた(同項2号及び3号)。上記改正による残余利益分割法の規定は、それまで措置法通達66の4(4)-5によって明らかにされていた措置法施行令39条の12第8項の課税当局の解釈を確認した規定であり、新たな方法を創設した規定ではないと解される。

(3) 残余利益分割法について

ア 措置法施行令39条の12第8項と残余利益分割法について

平成16年政令第105号による改正前の措置法施行令39条の12第8項が、措置法66条の4第2項1号ニに規定する政令で定める方法として、国外関連取引に係る棚卸資産の法人又は当該法人に係る国外関連者による購入、製造、販売その他の行為に係る所得が、当該棚卸資産に係るこれらの行為のためにこれらの者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者が当該所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因に応じて当該法人及び当該国外関連者に帰属するものと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（利益分割法）を定めていたことは、上記(2)エ(イ)のとおりであるところ、この規定を受けて定められた平成16年12月20日課法2-14による改正前の措置法通達66の4(4)-1は、利益分割法の意義について、原則として、国外関連取引に係る棚卸資産の販売等により法人及び国外関連者に生じた営業利益の合計額（分割対象利益）を措置法施行令39条の12第8項に規定する要因により分割する方法をいうものとして、利益分割法における分割の対象となる利益が営業利益であることを明らかにしていた。そして、平成23年10月27日課法2-13による改正前の措置法通達66の4(4)-5は、利益分割法の一つである残余利益分割法について、利益分割法の適用に当たり、法人又は国外関連者が重要な無形資産を有する場合には、分割対象利益のうち重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益に相当する金額を当該法人及び国外関連者それぞれに配分し、当該配分した金額の残額を当該法人又は国外関連者の有する当該重要な無形資産の価値に応じて合理的に配分する方法により独立企業間価格を算定することができるとして、その意義を明らかにした上、その注において、当該重要な無形資産の価値による配分を当該重要な無形資産の開発のために支出した費用等の額により行っている場合には、合理的な配分として、これを認めるとしていた。

上記のとおり、措置法施行令39条の12第8項は、利益分割法を、国外関連取引に係る法人又は国外関連者の所得をこれらの者がその所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因に応じて分割した金額をもって独立企業間価格とする方法として定めていたところ、残余利益分割法は、法人又は国外関連者が重要な無形資産を有する場合に、国外関連取引に係る法人又は国外関連者の所得（分割対象利益）の金額を重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益（基本的利益）に相当する金額と残額（残余利益の金額）とに区分し、そのそれぞれをこれらの者がその所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因に応じて、すなわち、基本的利益に相当する金額については当該法人及び国外関連者それぞれに、残余利益の金額については当該法人又は国外関連者の有する当該重要な無形資産の価値に応じて合理的に、分割した金額をもって独立企業間価格とする方法であるといえるのであって、残余利益分割法は、上記(2)オの平成23年政令第199号による措置法施行令39条の12第8項の改正により明確化される以前から同項に規定されていたものと解することができる。したがって、平成23年政令第199号による措置法施行令改正前において、残余利益分割法を用いることが租税法律主義（憲法84条）に違反することにはならない。

イ 残余利益分割法の適用要件及び算定方法について

(ア) 残余利益分割法は、企業間の取引における無形資産の重要性が高まっている現況にあつて、従来の利益分割法によっては必ずしも合理的に分割対象利益を配分することができ

ない事例が増加してきたこと（特に、商標やブランド等のいわゆる「市場に関する無形資産」がその市場の消費者に深く受け入れられ、その貢献により多額の利益を生み出している場合には、人件費等の費用の額、投下資本の額等（措置法通達66の4(4)-2）を分割要因として分割対象利益を配分するのでは国外関連取引の当事者が当該分割対象利益の発生に寄与した程度を推測するにふさわしいものを用いた合理的な配分ということとはできないこと）から、1995年（平成7年）に公表された移転価格ガイドラインに採用され、我が国においても、このことを踏まえて、上記措置法通達の定めにより、措置法施行令で定める利益分割法に含まれることが明らかにされたものである。残余利益分割法は、法人又は国外関連者が重要な無形資産を有する場合に適用され、第1段階として、国外関連取引に係る棚卸資産の販売等により法人及び国外関連者に生じた営業利益の合計額（分割対象利益）のうち重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益（基本的利益）に相当する金額を法人及び国外関連者に配分し、第2段階として、配分した金額の残額（残余利益）を法人又は国外関連者の有する重要な無形資産の価値に応じて合理的に分割するという、2段階に分けて独立企業間価格の算定をすることを特徴とする。

(イ) そこで、まず、基本的利益の算定（配分）についてみるに、基本的利益、すなわち、重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益に相当する金額とは、例えば、当該国外関連取引の事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似する法人（重要な無形資産を有する法人を除く。）の事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利益指標に基づいて算定されるものである（事務運営指針3-3）ところ、この場合において、ある非関連者たる法人を比較対象法人として選定するためには、当該法人が当該国外関連取引（検証対象取引）の事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似するものであり、かつ、重要な無形資産を有する法人ではないことが、その要件となるところ、このような基本的利益の算定方法は、比較対象法人の事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利益指標に比準して基本的利益の算定をしようとするものであるため、独立価格比準法のように棚卸資産の厳密な類似性（同種性）は必要とならず、単なる類似性で足りる（①）一方で、比較対象法人と検証対象法人とがその果たす機能、負担するリスクその他において差異がないことが必要となる（②）。ここで、上記①の棚卸資産の類似性の有無は、比較対象法人による取引に係る棚卸資産と検証対象法人による取引に係る棚卸資産との間の性状、構造、機能等の差異が比較対象法人と検証対象法人との間にその事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等の差異を生じさせる差異であるか否かによって判定すべきものであり、また、上記②の比較対象法人と検証対象法人とがその果たす機能、負担するリスクその他において差異がないか否かは、それぞれの法人の果たす機能、負担するリスクのほか、それらが機能を果たしている市場の条件、特許権、商標権等の使用許諾、ノウハウの提供の有無等の諸般の事情を総合的に考慮して判定すべきものであることは、再販売価格基準法及び原価基準法と同様である。

もつとも、比較対象法人と検証対象法人とがその果たす機能その他においてその事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等の差異を生じさせる差異がある場合においても、当該差異につき適切な調整を行うことができるときには、その差異により生じる割合の差につき必要な調整（差異調整）を加えた後の割合をもって上記事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等としてこれに基づき基本的利益の算定をすることができるが、

そのような差異調整をすることができないときには、当該比較対象法人の事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等に基づいて基本的利益の算定をすることはできないと解される。

- (ウ) 次に、残余利益の分割についてみるに、残余利益とは、分割対象利益のうち基本的利益（重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益）に相当する金額を当該法人及び国外関連者それぞれに配分した金額の残額をいうものであり、法人又は国外関連者の有する重要な無形資産の価値に応じて合理的に配分されるべきものであることは、上記(ア)のとおりである（措置法通達66の4(4)－5）ところ、ここに重要な無形資産の価値というのは、措置法施行令39条の12第8項にいう「当該棚卸資産に係るこれらの行為のためにこれらの者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者が当該所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因」のことであり、上記の重要な無形資産の価値による配分については、それを当該重要な無形資産の開発のために支出した費用等の額により行っている場合には、合理的な配分として、これを認めることができるものと解される（措置法通達66の4(4)－5の注参照）。

3 認定事実

前提事実に加えて、後掲の証拠及び弁論の全趣旨によれば、次の事実を認めることができる。

(1) マナウスフリーゾーンとマナウス税恩典利益

ア マナウスフリーゾーンの設定と税恩典の整備

ブラジル連邦政府は、アマゾン地域の中心都市であるマナウスの振興を図るため、1957年（昭和32年）法律第3173号によりマナウスフリーゾーンを設定し、1967年（昭和42年）大統領令第288号（税恩典大統領令）により税恩典の整備を行った。税優遇措置の期間は、税恩典大統領令では1997年（平成9年）までの30年間と定められていたが、1988年（昭和63年）に制定されたブラジル連邦憲法により2013年（平成25年）まで延長され、その後の憲法改正により、2023年（平成35年）まで再延長された。

（甲26、30ないし32、162、乙77、99）

イ 現調規制とPPB基準

マナウスフリーゾーンに進出し事業活動を行う法人の全てがマナウス税恩典利益を享受することができるわけではなく、マナウスフリーゾーンで工場を建設しマナウス税恩典利益（輸入税の軽減）を享受しようとする者は、マナウス自由貿易地域監督庁（SUFRAMA）から、税恩典を享受しようとする工業プロジェクトに係る認可を取得する必要がある、この認可を取得するとマナウスフリーゾーンで工場を建設することが認められる。SUFRAMAの認可を取得するためには、進出企業に対して部品等につき一定の現調率を達成することを求める現調規制（現地調達規制）を満たさなければならないものとされていたところ、現調規制は、ブラジル連邦政府が1990年代に従来の国内産業の保護育成のための工業製品の輸入制限から輸入自由化に産業政策を転換したことに伴い、1991年（平成3年）法律第8387号により、現調規制よりも達成が容易なPPB（基本製造工程）基準に切り替えられた。PPB基準は、進出企業がマナウスフリーゾーンで事業活動を行うに当たり最低限履行すべき基本製造工程について定めているものであり、1993年（平成5年）大統領令第783号は、「オートバイ及びスクーター」に関する基本製造工程として、グループA「プレス、鋳造、加工、塗装、プラスチック注入」、グループB「燃料タンクの溶接と腐食防止

処理、車体の溶接と腐食防止処理、リアフォークの溶接と腐食防止処理、サイドスタンド、センタースタンド及びステップの溶接と腐食防止処理」、グループC「エンジンの組立て、最終組立て、最終検査、梱包」を定め、オートバイ及びスクーターのメーカーは、同指令の公示日から起算して18か月以内にグループAに定められた工程のうちの少なくとも2項目及びグループBに定められた工程のうちの少なくとも2項目を実行し、直ちにグループCに定められた工程を実行しなければならないものとしているが、各工程の内容や技術水準に関する具体的基準は示されていない。(甲26、30ないし32、40、41、162、乙76ないし78、99)

ウ アマゾナス州の税恩典

連邦の税恩典とは別に、アマゾナス州政府は、マナウスフリーゾーンへの産業の誘致と雇用の創出を図るため、1989年(平成元年)州法により、ICMSに関する税恩典を整備している。1989年州法による税恩典利益は、アマゾナス州の開発に対して基本的な重要性を有する企業に付与されるものであるところ、1996年(平成8年)アマゾナス州法第2390号(ハナン法)により、アマゾナス州の開発に対して基本的な重要性を有する企業であると州政府に認められ、ICMS税減免に係る認可を取得するためには、雇用に創出し人件費の割合が製品の最終原価の少なくとも10%に相当することを要するものとされ、その人件費の割合は、1996年(平成8年)アマゾナス州法第2430号により、10%から1.5%に改正された。マナウスフリーゾーンで工場を建設するためにはSUFURAMAから工業プロジェクトに係る認可を取得する必要があるが、この認可を取得するためには上記工業プロジェクトがPPB基準を満たす必要があることは、上記イのとおりであるから、進出企業は、上記工業プロジェクトについてPPB基準を満たし、SUFURAMAから認可を取得しない限り、工場を建設し稼働させることができず、労働者を雇用することもできないため、雇用に創出し人件費の割合が製品の最終原価の少なくとも1.5%に相当するという要件を満たすことができないこととなる。このように、アマゾナス州の税恩典を享受しようとする場合、PPB基準を満たし、SUFURAMAから工業プロジェクトに係る認可を取得しなければ、ICMS税減免に係る認可も取得することができないという関係がある。(甲33、34、乙77、78)

エ マナウス税恩典の内容

マナウス税恩典による減免の対象税目等は、輸入税、工業製品税、法人所得税(以上、連邦税)、ICMS(州税)、社会統合基金及び社会保険融資負担金(連邦の負担金)であるところ、これらのうち進出企業の営業利益に大きな影響を及ぼすのは、輸入税とICMSである。

輸入税は、ブラジルに輸入される商品や生産物に課される連邦税であり、我が国の関税に相当し、輸入品の通関申告時に発生する。その課税標準は、輸入品価格に運賃と保険料を加えた外貨額を国内通貨に換算した金額(購入金額)であり、NCM(南米共同市場(メルコスール)の域内共通商品分類番号)に基づいて商品分類が行われ、税率が設定されている。マナウス税恩典による輸入税の軽減は、次のとおりである。すなわち、マナウスフリーゾーンでの生産に用いる部品は輸入税の納付猶予を受けて輸入することができ、それを用いて製造した製品をマナウスフリーゾーン外に移出(販売)するとき輸入税を納付するところ、その際には輸入税の税額の88%が軽減される。ブラジルの企業会計上、輸入税は売上原価

を構成し、輸入税の軽減は、政府助成金と同様に売上原価の低減項目として費用を減少させ、売上総利益ひいては営業利益を増加させる。輸入税の軽減を受ける場合、その税額は製品のマナウスフリーゾーン外への移出まで確定しないため、B社等は、軽減後の輸入税（本来の税額の12%に相当する額）をその納付時に販売費として会計処理していた。

ICMSは、商品の移出や輸入等に課される州税であり、我が国の消費税（地方消費税）に相当する。ICMSについては、我が国の消費税と同様に、多段階課税・累積排除型の制度が採用されているため、販売業者の売上げに係る税額から仕入額に含まれる税額を控除したものが納付すべき税額となる。その税率は、州により異なり、対象商品によっても異なる。アマゾナス州の税恩典によるICMS税減免は、次のとおりである。すなわち、ハンナ法により、マナウスフリーゾーンでの生産に用いる部品、原材料の域外の供給者からの移入（購入）については、ICMSが免除されること、そのことと関わりなく、それらを用いて製造した製品をマナウスフリーゾーン外に移出（販売）するときには、それらの購入代金に通常課されるICMSが含まれているものとみなしてICMSみなし仕入税額控除を受けることができる。また、アマゾナス州政府と合意した数量を超えて製造及び販売をした製品に係る取引についてはICMS税額免除を受けることができ、その対象外の取引についてもICMS税軽減を受けることができる。ブラジルの企業会計上、ICMSみなし仕入税額控除は、政府助成金と同様に売上原価の低減項目として費用を減少させ、売上総利益ひいては営業利益を増加させる。ICMS税額免除及びICMS税軽減は、総売上げの控除項目であるICMS費用額の低減項目として純売上げを増加させ、売上総利益ひいては営業利益を増加させる。ICMSに関する税恩典利益を享受するためには、州政府に対し、ICMS税軽減額の6%に相当する中小企業奨励金（FMPE）、ICMSみなし仕入税額控除額の1%及び輸入品のFOB価格の2%に相当する観光・地方開発事業基金（FTI）、ICMSみなし仕入税額控除額の10%に相当するアマゾナス州立大学奨励金（UEA）を負担しなければならないところ、B社等は、これらの拠出金について総売上げの控除項目の中で費用処理をしていた。（甲37、45ないし47、162、乙77、99）

(2) ブラジルの自動二輪車市場と原告及びB社

ア 原告がマナウスフリーゾーンで現地生産を開始した経緯

原告は、1968年（昭和43年）にブラジルで完成自動二輪車の輸入が解禁されたのを受けて、1971年（昭和46年）に現在のC社を設立し、ブラジル向けの完成自動二輪車の輸出を開始した。原告は、ブラジル政府が外貨不足を理由として完成自動二輪車の輸入を再度禁止することを懸念し、ブラジルで自動二輪車の現地生産を行うことにし、1975年（昭和50年）にB社を設立した。原告は、東南アジア向けに開発されていたMをブラジルで製造し販売することを決定し、B社は、1976年（昭和51年）にマナウスフリーゾーンでM等の自動二輪車の製造を開始した。原告は、当初、サンパウロ周辺で自動二輪車の現地生産を行うことを検討し、用地も取得したが、同地域では既に自動車産業が集積していたため、ブラジル政府から現調率、雇用、投資額等について厳しい条件を課せられ、サンパウロ周辺で自動二輪車の現地生産を行うことを断念した。原告は、マナウスで原告の製品の輸入販売業を営んでいた会社から、マナウスフリーゾーンで自動二輪車の現地生産を行うことを勧められ、マナウス税恩典利益を享受することにより費用を低減することができること、現調率等の条件がより緩やかであることなどから、マナウスフリーゾーンで自動二輪車の現

地生産を行うことにした。なお、原告の競争事業者であるPは、1974年（昭和49年）にサンパウロ州で自動二輪車の製造を開始したが、1985年（昭和60年）以降、製造機能を順次マナウスフリーゾーンに移転した。（甲26、29、乙28、34、88）

イ B社によるマナウス税恩典認可の取得

B社は、1975年（昭和50年）に、SUFRAMAから、マナウスフリーゾーンで「A」ブランドの自動二輪車を製造するための工業を導入することを目的とするプロジェクトに係る認可を取得し、同プロジェクトの完遂義務を課せられた。B社は、1990年（平成2年）に、アマゾナス州政府から、「125CCオートバイ」等の製造についてICM合税減免に係る認可を取得した。E社及びF社も、それぞれマナウス税恩典について認可を受けている。（甲38、39、42、43、44）

ウ B社設立後の事業の状況とブラジル経済の混乱による業績の悪化

B社が現地生産を開始した1976年（昭和51年）当時、ブラジルの自動二輪車市場の販売台数は数千台にすぎず、B社の販売台数も2200台にすぎなかった。ブラジルでは、早くから欧米系の四輪車メーカーが進出し、四輪車の販売を行っており、B社が現地生産を開始した当時、高所得者には四輪車が普及していた。ブラジルの自動二輪車市場では、我が国や欧米諸国のような大型機種、高性能機種に対する需要がほとんどなく、四輪車を購入することができない低所得者向けの実用車を中心であり、自動二輪車の性能（先進性や数値性能）ではなく、悪路での耐久性、修理の容易さを含む経済性が重視されていたところ、Mに搭載されていたエンジンは、その開発当時既に旧式化していたOHV（オーバーヘッドバルブ）型エンジンではあったものの、より新しいエンジン型式であるOHC（オーバーヘッドカムシャフト）型エンジンに比べて機構が単純であるため、耐久性やメンテナンス性に優れており、Mは、ブラジルの自動二輪車市場において求められる基本性能を優に満たすものであった。B社等は、原告から供与された技術情報、ノウハウ等を用いて、M等の自動二輪車に改良を加え、その量産体制を確立するとともに、生産体質を改善し、その販売台数を順調に伸ばし、1981年（昭和56年）には販売台数が10万台を超え、1983年（昭和58年）には販売台数が約17万台、販売シェアが約80%に達した。しかし、ブラジル経済は、1985年（昭和60年）以降、ハイパーインフレーションの発生とブラジル政府によるその収束策の失敗のために混乱状態に陥り、ブラジルの自動二輪車市場は低迷し、B社の販売台数も大幅に減少した。B社は、1980年代後半、原告の指示により、インフレ分をディーラー向けの販売価格に上乗せする価格政策を採用しており、低所得者を主たる購買層とするMの小売価格は低所得者が容易に購入することができないものとなっていた。B社は、1989年（昭和61年）には、Mにマイナーチェンジを加えたOを発売したが、販売台数は増加しなかった。B社等の業績は、原告がブラジルでの自動二輪車の製造及び販売事業から撤退することを検討するほどに悪化し、原告は、現在のC社が果たしていたディーラーへの卸売機能をB社に移管し、B社が直接ディーラーに卸売をするようにすることで販売機能に係るコストの圧縮を図ったが、効果はなかった。（甲26、27、29、206、209、乙27、28、34、88ないし90、125、138、139）

エ 乙元工場長らによるy工場の再建

乙元工場長は、昭和35年に原告に入社した後、主として施設部門の仕事に携わり、1980年（昭和55年）から1年半、技術者としてB社に出向した。乙元工場長は、その後、

原告の自動二輪車生産部門課長、⑩本社生産企画部主任技師等を務め、⑪長を経て（この間、製造機能の海外移転のために稼働率が低下していた同製作所の再建を経験した。）、1992年（平成4年）にB社の副社長兼工場長としてブラジルに赴任し、2001年（平成13年）まで勤務した。乙元工場長の赴任の目的は、業績の悪化していたB社等のY工場を建て直し、B社等の経営的自立を果たすというものであった。その当時、ブラジルのハイパーインフレーションの下で、マナウスフリーゾーンの製造業全体が深刻な打撃を受けていたところ、乙前工場長は、原告からB社に出向した他の現地駐在員と共に、従業員の削減、工場の操業停止、コスト及び在庫の管理、価格政策の変更、従業員の意識改革、コンソルシオ販売の積極的活用等の工場再建策を実行した。（甲206、209、229）

オ ブラジル経済の安定とB社の販売台数の増加

ブラジル経済は、1994年（平成6年）のレアルプランの導入を契機にハイパーインフレーションが収束したことにより安定した。B社等は、ブラジル市場における自動二輪車に対する需要に見合うM等の低所得者向けの実用モデルに集中し、同年、Nを上市した。同機種は、前機種であるOの外観を変更しただけのものであり、その基本技術は、1976年（昭和51年）の自動二輪車の生産開始当時のものと大きく変わるものではないが、B社等は、製造コストの低減によって得た余力により、1993年（平成5年）の価格改定でディーラー向け販売価格を大幅に引き下げ、低所得者であってもコンソルシオ販売を利用することにより無理なく購入することができる程度の小売価格を設定し、その後の物価の上昇を反映させることなく基本的に据え置いたため、B社がMを販売することにより長年にわたって培ってきたAブランドに対する市場の信頼も相俟って、B社の販売台数は急速に増加し、1997年（平成9年）には販売シェアが90%を超えた。B社の販売台数中に占めるJ社のコンソルシオ販売の割合は、1997年（平成9年）の13.9%から、1998年（平成10年）に20.8%、1999年（平成11年）に28.4%、2000年（平成12年）に30.1%、2001年（平成13年）に30.7%、2002年（平成14年）に32.4%、2003年（平成15年）に34.4%と上昇した。なお、B社は、自動二輪車の大部分を国内のディーラーに販売しており、本件各事業年度の輸出割合は約4%から約10%であった。（甲8、26ないし28、206、209ないし211、乙19、28、34、88ないし90、125、138、139）

カ J社によるコンソルシオ販売

ブラジルでは、総人口に占める低所得者の割合が高いところ、ハイパーインフレーションとそれに対応するための金融引締策などの不安定な経済状況の下では、低所得者は、自動二輪車のような高額商品を購入するに当たり金融機関から借入れを受けることが困難であった。コンソルシオ販売は、このような事情を背景として金融機関から融資を受けることができない低所得者向けに発達した特有の販売形態であり、ある商品の購入希望者が講（コンソルシオ）を構成し、毎月、掛金を出し合い、購入可能な数の商品を購入し、抽選で当たった参加者から順次商品の引渡しを受ける仕組みである。コンソルシオ販売は、所得水準の高いブラジル南東部、南部よりも、所得水準の低いブラジル北部、北東部で重要性が高い。J社は、C社の子会社であり、コンソルシオの組成並びにその管理及び運営を業としている。B社は、その販促資料中に同じ企業グループに属するJ社についての説明を加えたり、共同マーケティングを行う、情報管理システムへのJ社の組込みを行うなどの協力を行い、販売拡

張を図っており、B社等の出身者がJ社の取締役となるなど人的関係も深かった。B社のディーラーは、J社から、コンソルシオ販売を委託され、コンソルシオ販売員をその販売に従事させており、J社は、コンソルシオ販売員の教育訓練等のほかに、販売・マーケティング資料を配布するなどすることにより、コンソルシオ販売員を援助し、また、ディーラーコミッションを支払うことにより、B社のディーラーを支援している。B社のディーラーは1997年（平成9年）の378店から2002年（平成14年）には563店となっており、B社の販売網は、多数のディーラー及び各ディーラーが雇用し又は委託契約を締結しているコンソルシオ販売員によるコンソルシオ販売網によりブラジルの大部分をカバーしている。（甲26、123、124）

キ 部品の内製化

B社がマナウスフリーゾーンで現地生産を開始した当時、現地の部品メーカーで原告の品質基準を満たすことができる技術を有するものはほとんど存在せず、マナウスフリーゾーンへの日系の自動二輪車の部品メーカーの進出も進まなかった。そこで、B社は、現調率規制をクリアするため、原告から自動二輪車の製造設備を購入し、また、原告に技術者の派遣を要請し、原告又は原告の委託を受けた部品メーカーから派遣された技術者による技術支援を受けて、部品の内製化及び現調化を推進し、その後、B社の販売台数が増加し、日系の自動二輪車の部品メーカーがマナウスフリーゾーンに進出するようになると、B社等がそれを支援し、内製部品が現調部品に切り替えられることもあった。本件各事業年度には、B社の主要機種であるMの現調率は約90%に達しており、B社等全体でみても、B社が製造に使用する部品の約80%が現調化されており、そのうちの30%が内製部品、50%が現調部品であり、残りの20%が原告から購入する組立部品であった。B社は、販売量が少ない大型機種及び製造に高度な技術を要する高性能機種については、自ら製造することなく、原告から完成自動二輪車を購入し、販売している。（甲26、27、29、乙28、34、88）

ク G社による研究開発

(ア) 原告は、その研究開発部門を分離して設立したG社に委託して研究開発を行っているところ、G社は、将来の製品の技術の基盤となる新技術の開発のための基礎研究を行うとともに、商品開発の具現化に向けた「Ⓜ」(技術要素の基本的な耐久性、信頼性、性能等を、長期的に研究評価し、創造的で革新的な技術として完成させることを目的として行われる研究)及び「Ⓧ」(社会のニーズや顧客の期待に応える商品づくりをすることを目的として行われる開発行為)と呼ばれる研究開発を展開している。(乙18)

(イ) G社の国内事業所の一つであるHは、原告が製造する自動二輪車の研究開発を行っており、一つ一つの部品から完成車までの全てに関与している。Hは、原則として図面を作成し、最終的に、全ての図面、仕様書を確認し、誰が作っても必ず同一の機能、性能、耐久性を持った製品(完成車)を作ることができるようにしている。原告は、毎期発生するHに対する委託研究費を、一定の基準で世界各地域に配賦しているところ、B社の製品については、後記ケのKの研究開発が行われるまで、新たな技術の開発を必要とするエンジンの変更は行われたことがないが、外観の変更等を中心とするマイナーチェンジの際などに、それによって発生する不具合のチェックや、製品の強度の確認等が実施されていた。また、ブラジルでは、DIN規格(ドイツ工業規格)が用いられているため、我が国のJIS規格による図面を使用することができないことから、B社等は、Hから提供された図

面をポルトガル語に翻訳し、日本の材料を現地調達する材料に置き換え、素材図、小組図、メーカー図を反映し、仕様変更したブラジル向け図面（原告及びB社等の中では「●●」の「●」をとって「●図」と呼ばれている。）を作成することにより、内製化や現調化を可能にしてきたところ、Hは、●図についても市場に出して問題がないか否かの最終確認を行っていた。（甲8、乙133）

(ウ) G社のブラジルにおける海外駐在事務所であるIは、本件製品に対する市場の評価やニーズを把握するため、市場調査やその結果の分析を行い、それによって得られた本件製品の価格や仕様に関する顧客のニーズや製品の開発のタイミング等に関するデータから、商品開発の基本コンセプトをまとめ、Hに提案している。B社等は、新機種導入時に量産化のために行う準備を「量産化イベント」と呼んでおり、この準備は、第1段階（PP1）段取確認、第2段階（PP2）量産確認、第3段階（PP3）最終品質確認から成るものであるところ、Iは、この量産化イベントも行っているが、Iの主要な業務は市場調査であり、Iのローカルスタッフがグループインタビューなどにより掘り下げた顧客の意見が上記のとおり本件製品の企画開発に生かされる。（乙35、133）

(エ) Hは、Iから調査結果の報告及び商品開発の提案を受け、Iと意見交換をしながら、Iのスケッチ及びフレーム構造の変更提案に基づく検討を行い、設計図を作成し、クレイモデル及びテスト車の製作を行っている。B社等は、製造の観点からHと合同で検討を行い、Iは、先行モデルを作成する。Hは、先行モデルの図面を作成してB社等に提供し、テスト車を製作してIと共同でテストを行っている。（乙34）

ケ ブラジルの自動二輪車市場の近時の動向

ブラジル政府は、1990年（平成2年）に、国内産業の保護育成のための輸入制限から貿易の自由化に産業政策を転換し、1994年（平成6年）に、マナウスフリーゾーンの現調規制を改正し、マナウス税恩典利益を享受するためにはPPB基準を満たした上で生産プロジェクトの申請をすることが必要となった。PPB基準による現調規制はこれを満たすことが容易であるため、2000年（平成12年）以降、①などの中国系の自動二輪車メーカーが、マナウスフリーゾーンに進出し、組立部品の輸入及びノックダウン生産を行い、低い販売価格を設定することにより、一時的に販売台数を伸ばしたが、その後、その販売台数は低迷している。他方で、Pが、2000年（平成12年）に、基本性能でNよりも優れたQの販売を開始し、販売シェアを高め、B社の販売シェアが低下したことや、排気ガス規制が強化されたことを受けて、原告及びB社等は、Mのフルモデルチェンジを行う必要があると判断し、原告が進展国向けの次世代実用モデルエンジンとして開発した150cc OHCエンジンを搭載するKを2004年（平成16年）に上市した。（甲26、128、165ないし170、乙28、34、101）

(3) ブラジルにおけるB社製品の販売シェア等

B社の1976年（昭和51年）から2003年（平成15年）までの間のブラジルにおける自動二輪車（本件製品）の生産台数及び販売シェアは、次のとおりである（各行の末尾の括弧内の数値は年間インフレ率である。）。（乙26、27）

76年	2,200台 (19.9%)	現地生産開始、M発売	
77年	26,791台 (75.1%)		(41%)
78年	29,022台 (76.5%)		(40%)

79年	47,100台 (71.0%)		(67%)
80年	70,523台 (61.3%)		(85%)
81年	103,403台 (74.4%)	J社設立 (C社)	(91%)
82年	149,049台 (70.3%)		(95%)
83年	169,691台 (79.2%)		(164%)
84年	116,848台 (82.4%)		(179%)
85年	104,939台 (85.4%)		(228%)
86年	103,614台 (69.5%)	E社設立	(68%)
87年	118,239台 (71.1%)		(367%)
88年	123,912台 (74.9%)		(892%)
89年	126,658台 (75.4%)	O発売	(1637%)
90年	107,070台 (75.9%)	輸入自由化	(1639%)
91年	92,204台 (79.1%)		(459%)
92年	67,632台 (77.7%)	F社設立	(1129%)
93年	64,313台 (76.8%)	現調率規制がP P B基準に変更	(2491%)
94年	111,105台 (84.0%)	レアプラン実施 N発売	(866%)
95年	180,734台 (86.0%)		(23.2%)
96年	256,255台 (88.5%)		(9.1%)
97年	381,182台 (90.7%)		(4.7%)
98年	435,659台 (91.3%)		(2.5%)
99年	436,467台 (92.2%)		(8.4%)
00年	562,528台 (88.6%)		(5.3%)
01年	658,094台 (88.1%)		(9.4%)
02年	742,306台 (86.2%)		(14.7%)
03年	817,925台 (86.0%)		

(4) 原告とB社との技術支援に関する合意の成立等

ア 原告とB社との技術支援に関する合意の成立

原告は、1988年(昭和63年)6月、B社との間で、次のとおりの内容の製造ライセンス及び技術支援に関する合意をした。(乙22)

(ア) 原告は、自動二輪車及びその部品の製造及び販売を業とし、これらの製品に関する工業所有権、製造及び組立てに係る情報とノウハウ、品質基準、マーケティングの手法を有している。B社は、ブラジルにおいて本件製品の製造、組立て、マーケティング及び販売を行おうとするものである。この目的を達成するため、原告とB社は、製造ライセンス及び技術支援に関する合意をする(前文)。

(イ) 原告は、B社に対し、M等の本件製品の製造、組立て及び販売、その部品の製造、その製造設備の製造又は設置、本件製品及びその部品のアフターサービスの提供のため、原告の有する情報(① 本件製品又はその部品の製造、② 本件製品又はその部品の製造に使用されるB社の工場の建設及び運営、③ 本件製品又はその部品の製造、組立て、試験、検査、保守、修理又はアフターサービスに必要な製造設備の設置及び運転に関する設計、

図面、基準、仕様その他全てのデータ、情報及び知識をいう。1条5号)及び工業所有権(本件製品、その部品又はその製造設備の生産又は販売に関する特許、商標、意匠、著作権その他法令に定める工業財産権をいう。同条7号)をブラジルにおいて使用することを許諾する(2条1項)。

(ウ) 原告は、B社に対し、① 技術情報の提供と開示、それに関する助言の提供をすること、② 原告の技術者又は原告が指定した他社の技術者をB社の工場等に派遣し、B社の従業員に技術指導を行うこと、③ 原告の工場又は原告が指定した他社の工場にB社の従業員を受け入れ、その技術研修を行うことにより、技術支援を行う(5条)。

(エ) B社は、原告に対し、本合意による情報及び工業所有権の使用許諾の対価として、ブラジル連邦共和国法に基づき原告へのロイヤルティの海外送金が許可された日以降の本合意期間中、ロイヤルティを支払う(12条)。

イ ブラジルにおけるロイヤルティの支払規制の改正

ブラジルでは、1962年(昭和37年)法律第4131号の規定により、国外関連者に対するロイヤルティの支払が制限されているが、1991年(平成3年)法律第8383号の規定により、ブラジル工業所有権院(以下「INPI」という。)の承認を受けた契約に基づくものである場合には国外関連者に対するロイヤルティの支払が例外的に認められることとなった。原告は、B社等を通じてブラジルの弁護士に相談した結果、国外関連者に対するロイヤルティの支払に係る契約についてINPIの承認を受けるためには当該技術、商標等が1992年(平成4年)1月以降にブラジルに導入されたものであることを必要とする上、ブラジル特許・商標局は当該技術が最新のものであることを求めていることを知り、B社等からロイヤルティを収受することについてINPIの承認を受ける見込みはないと判断し、INPIに対する承認申請を断念するとともに、上記製造ライセンス及び技術支援に関する合意の更新を拒絶した。そのため、その合意は1994年(平成6年)5月31日をもって終了したが、B社等は、その後も、従前と変わることなく、原告から購入した完成自動二輪車の販売、M等の自動二輪車の製造及び販売、部品の製造、製造設備の設置等を行っており、原告は、そのことに異議を述べず、技術者の派遣や現地駐在員の出向により技術支援を継続していた。(乙23ないし25、28)

ウ 原告とB社との技術者派遣に関する合意の成立

原告は、1998年(平成10年)10月、B社との間で、B社の支援のため、原告の生産技術及びノウハウの移転並びに製造設備の据付や事業計画の遂行のための打合せ、アドバイス等と実作業の外注委託を目的として、次のとおりの内容の技術者派遣及びコンサルタント派遣に関する合意をした。(乙29、30、32)

(ア) 技術者派遣に関する合意は、原告が自社の技術者を継続的にB社に派遣する基本的条件について取り決める。原告がB社の要請に応ずる場合、原告は、B社が製造する自動二輪車及びその製造に使用する製造設備に関して、① 自動二輪車の製造を開始するに当たって必要となる技術支援、② 製造設備の運転に必要となる技術支援、③ 上記①及び②に関連するB社の人員の研修を自社の技術者に実施させる目的で、自社の技術者をB社に派遣するものとする(1条)。

(イ) コンサルタント派遣に関する合意は、原告が自社のコンサルタントを継続的にB社に派遣する基本的条件について取り決める。原告がB社の要請に応ずる場合、原告は、B社

が製造する自動二輪車及びその製造に使用する製造が備に関して、① 自動二輪車、その発売時期等に関するコンサルティング、② 自動二輪車の製造及び製造設備の据付の開始に係る調査、③ 製造設備の据付及び管理、④ B社の事業に関する市場調査を自社のコンサルタントに実施させる目的で、自社のコンサルタントをB社に派遣するものとする（1条）。

(ウ) B社が原告からの技術者又はコンサルタントの派遣を希望する場合には、原告にその旨を書面で要請するものとする。原告がB社の要請に応ずる旨の決定をした場合には、B社にその旨を書面で通知するものとし、原告は、本合意の条件に従ってB社に自社の技術者又はコンサルタントを派遣するものとする（3条）。

(エ) 本合意に基づく原告の技術者又はコンサルタントの派遣の対価として、B社は、原告に対し、派遣された技術者又はコンサルタント一人について日当8万5000円を支払うものとする（5条）。

エ 原告のB社等に対する技術者の派遣

原告は、本件各事業年度において、上記ウの技術者派遣及びコンサルタント派遣に関する合意に基づいて、B社等の要請により、後記(5)のとおり、㉖及び㉗の各技術者等をB社等に派遣し、B社等から、技術者又はコンサルタント一人について日当8万5000円の対価の支払を受けた。（乙31）

オ 原告とB社との技術協力に関する合意の成立とロイヤルティの支払

(ア) B社の販売シェアは、1999年（平成11年）には92.2%に達したが、PがMの対抗機種であるQの販売を開始した2000年（平成12年）以降は徐々に低下した。原告は、Qに対抗する機種の製造及び販売のため、B社等に高度な技術を供与し、B社等は、2004年（平成16年）に、原告が進展国向けの次世代実用モデルエンジンとして開発した150cc OHCエンジンを搭載するKを上市したところ、この技術供与に伴い、原告は、2003年（平成15年）12月、B社との間で、技術協力に関する合意をした。（乙33）。

(イ) B社は、2004年（平成16年）1月、INPIに対し、Kに関連する技術の供与に係るロイヤルティの支払の承認申請をし、2005年（平成17年）1月、INPIから承認を受け、原告に対しロイヤルティを支払っている。なお、原告とB社は、Kの後続機種についても、上記オの合意とほぼ同様の技術協力に関する合意をし、B社は、INPIから承認を受け、原告に対しロイヤルティを支払っている。（乙34）

カ 原告と部品メーカーとの技術援助契約の締結

原告は、原告の自動二輪車の部品を製造するR及びSとの間で、Rについては昭和62年4月20日付けで、Sについては平成11年5月18日付けで、B社の自動二輪車の製造に関する技術援助契約を締結し、本件各事業年度において、同契約に基づいて、B社等の要請により、後記(5)のとおり、提携部品メーカーの技術者等をB社等に派遣した。（乙36）

キ 原告と設備メーカーとの技術援助契約の締結

B社等は、製造設備を購入する場合、設備メーカーから直接供給を受けるのではなく、原告を介して供給を受けることが多く、そのときは、原告と設備メーカーとの間の売買契約と、原告とB社等との間の売買契約とが、それぞれ締結されるところ、設備メーカーは、それに伴い原告との間で締結する技術援助契約に基づいて、その技術者をB社等に派遣し、製造設

備の据付、検査及び調整、試運転等を行わせ、原告は、設備メーカーに対し、その対価を支払った上、B社等から、技術者一人一日当たり8万5000円の対価の支払を受けた。原告が本件各事業年度において設備メーカーとの間の技術援助契約に基づいてしたB社等の要請による設備メーカーの技術者の派遣は、後記(5)のとおりである。(甲129、191、乙132)

(5) 原告の技術支援

原告は、海外の生産拠点の自立化を進めるとともに、自らは核となる製品技術、技術情報の開発や海外の生産拠点の支援業務を行うというグローバル戦略を採用しており、B社等については、原告の㉖が新機種導入の支援を、㉗が生産ラインの生産体質の向上等の支援を、それぞれ担当するものとしている。原告が本件各事業年度においてB社等の要請に応じB社等に対して行った技術者派遣等の支援業務は、次のとおりである。(乙34、132、134)

ア 新機種導入支援

原告は、B社等から、経験者及びノウハウ不足を補うための技術者派遣の要請を受け、㉖海外生産支援室による人選を経て、原告の技術者を派遣した。

イ 生産ラインの現調化推進支援

原告は、B社等から、技術者派遣の要請を受け、㉗は、B社等が現地調達しようと提案する備品が、図面の規格を満たしているか、材料の成分が適合しているか、耐久性を有するかという観点から適合性を検討し、又はテスト方法を提案し、適合証明書を発行した。

ウ 生産体質改革支援

原告は、B社等から、技術者派遣の要請を受け、㉗は、B社等に対して生産工程ごとにその担当者を派遣し、計画台数生産のための問題点を洗い出し、B社等に改善策を提案した。

B社等は、㉗の提案する改善策を実行するため、原告に、設備メーカーの推薦と、適切な製造設備の選択及びその発注を依頼した。原告は、設備メーカーとの間で、製造設備の売買契約を締結した。B社等は、原告との間で、原告の購入原価に一定の額を上乗せした価格で製造設備を購入する売買契約を締結した。

B社等は、新規導入設備が分解された状態で工場に到着した後、原告に対し、その据付、試運転に必要な作業を行う設備メーカーの技術者の派遣を要請した。原告は、設備メーカーに対し、新たに導入した製造設備の据付、試運転の支援のためにその技術者をB社等に派遣することを委託する技術者派遣委託契約を締結した。B社等は、原告に対し、製造設備の据付、試運転等のためにその技術者をB社等に派遣することを委託した。派遣された設備メーカーの技術者は、新規導入設備の据付、試運転支援をした。

エ 原告の提携部品メーカーに対する技術支援の委託

原告は、B社等の要請を受けて、提携部品メーカーに対し、B社等への技術支援を委託し、提携部品メーカーは、B社等に対し、その技術者を派遣して技術指導を行った。原告は、提携部品メーカーに対し、技術援助の対価としてロイヤルティの支払をした。

(6) 本件国外関連取引

原告は、本件各事業年度において、次のアないしエのとおり、B社に対し完成自動二輪車、自動二輪車の組立部品及び補修部品並びに金型を販売し、B社及びE社に対し自動二輪車の製造設備等を販売し、B社の事業活動を支援するためB社等の工場等に技術者又はコンサルタントを派遣するなどの役務の提供をし、それにより対価の支払を受けた。また、これらの取引に

は、次のオのとおり、無形資産の使用に係る取引が随伴していた。(乙19、21)

ア 完成自動二輪車の販売取引

原告は、本件各事業年度において、B社に対し、完成自動二輪車を販売し、その対価を各事業年度の収益の額に計上した。この取引は、技術的、販売数量的にみてB社で製造する合理性がない大型機種や高性能機種を輸出したものであり、その取引数量は年間数百台から千数百台にすぎなかった。その販売価格は原価基準法により原告の製造原価に一定の係数を乗じた金額として定められており、平成14年3月期の取引額は約2億円であった。

イ 自動二輪車の部品の販売取引

原告は、本件各事業年度において、B社に対し、自動二輪車のエンジン及び車体の製造に必要なドリブンギア、クランクシャフト、シリンダーヘッド等の組立部品並びに自動二輪車の修理のための補修部品を販売し、その対価を各事業年度の収益の額に計上した。この取引は、B社が自動二輪車の製造に用いる組立部品及び自動二輪車の販売に附随して販売する補修部品を輸出したものであり、本件国外関連取引の主要部分を構成する。その販売価格は原価基準法により原告の売上原価に係数1.534を乗じた金額として定められており、平成14年3月期の取引額は約194億円であった。部品の大部分は、原告が内製したのではなく、部品メーカーから供給を受けたものであり、Mの場合、エンジンの外製部品が180種類、内製部品が零種類、車体の外製部品が58種類、内製部品が零種類であった。

ウ 自動二輪車の製造設備等の販売取引

原告は、本件各事業年度において、B社及びE社に対し、自動二輪車の製造又はその部品若しくは金型の製造のために必要な鋳造設備、成型プレス設備等の製造設備及び金型を販売し、その対価を各事業年度の収益の額に計上した。この取引は、B社又はE社が用いる製造設備を原告が設備メーカーから購入してB社又はE社に転売したものであり、B社又はE社の要請を受けて臨時的に行われたものである。その販売価格は原価基準法により原告の売上原価に一定の係数を乗じた金額として定められており、平成14年3月期の取引額は約19億円であった。

エ 技術支援の役務提供取引

原告は、本件各事業年度において、B社等の要請を受けて、B社等の支援のため、技術者又はコンサルタントをB社等の工場等に派遣し、その対価の支払を受けた。この取引は、原告がB社等の新機種導入時の量産体制の確立、生産体制の改革、部品の内製化、製造設備の設置及び運転開始等の支援のため原告の技術者を派遣し又は部品メーカー若しくは設備メーカーに委託してその技術者を派遣し技術指導等の役務提供をしたものであり、B社等の要請を受けて臨時的に行われたものである。原告は、B社等から技術者派遣料を収受しており、平成14年3月期の取引額は約3億円であった。

オ 無形資産の使用に係る取引

原告は、本件各事業年度において、B社等に対し、自動二輪車の製造及び販売に関する技術情報、部品及び製造設備の供給メーカー網を含む量産体制の確立及び生産体制の改革に関するノウハウを供与し、原告の商標、ブランド等の市場に関する無形資産の使用を許諾していた。本件各事業年度において、原告とB社との間の製造ライセンス及び技術支援に関する合意は既に終了していたが、これは、同合意に定められていたB社の原告に対するロイヤリティの支払が社会観念上実現することができないことから、同合意を終了させたものであり、

B社等は、同合意の終了後も、従前と変わることなく、原告から購入した完成自動二輪車の販売、M等の自動二輪車の製造及び販売、部品の製造、製造設備の設置等を行っており、原告は、そのことに異議を述べず、技術者の派遣や現地駐在員の出向により技術支援を継続していた。

(7) 本件調査担当者による調査

本件調査担当者は、本件国外関連取引について、独立企業間価格を算定するため、次のとおり、調査を実施した。(乙122)

ア 情報収集先法人の抽出

本件調査担当者は、本件各更正等に当たり、本件国外関連取引に係る比較対象取引の有無を検討するため、ブラジル市場の状況や原告及びB社等が行う事業の実態について広く情報を収集することとし、有名国内自動二輪車メーカー3社の中からインターネット等により収集した企業情報等によりブラジルで自動二輪車の製造販売を行っている可能性のある2社を情報収集の対象とした(なお、残りの1社については、ブラジルでは自動二輪車の販売のみを行い、製造を行っていなかったため、情報収集の対象とはしなかった)。本件調査担当者は、これ以外にも、ブラジルにおける自動二輪車の製造及び販売事業に関する情報の収集が見込まれる企業として、自動二輪車の部品メーカーが考えられたことから、株式会社②発行の「㉔」や同社発行の「㉕」等により、「二輪車部品の製造」の分野から5社を、「ベアリング又は自動車部品の製造」の分野から自動二輪車の製造に関与している2社を抽出し、さらに、原告の取引先のうちブラジルへの進出が確認された1社を抽出した。そして、本件調査担当者は、遠隔地に所在する3社を情報収集対象外とし、合計7社に対する情報収集を措置法66条の4第9項の規定に基づいて実施した。

イ 情報収集

本件調査担当者は、上記7社に対し、事前に照会書面を送付した上、実際に臨場して情報収集を行った。本件調査担当者が収集した情報の内容は、情報収集先各社がブラジルの法人と行っている取引の内容、ブラジル又は南米への進出(事業展開)の経緯、国外関連者及び非関連者ごとの取引金額(組立部品等の売上金額及びロイヤルティ収入金額)、モデル別生産台数、国内販売台数、ブラジル又は南米の自動二輪車市場の特色(マーケット動向、顧客層、価格帯、人気クラス、人気ブランド等)と関連事業戦略、ブラジルでの自動二輪車の製造販売市場における原告の同業他社(ライバル企業)の状況、ブラジル及び南米の自動二輪車市場の情報全般である。本件調査担当者は、情報収集の過程で、ブラジルでの自動二輪車市場に参入している企業に係る情報源として、ブラジルの自動二輪車業界団体であるTのウェブサイトを把握しており、これも活用して、ブラジルで自動二輪車の製造及び販売事業を行う企業の製品別販売数量及び製造数量に関する情報(乙49)も入手した。本件調査担当者は、B社等の事業と関連して原告との間で無形資産の使用に係る取引を行う自動二輪車の部品メーカー1社に対する反面調査を実施した。本件調査担当者は、原告から独立企業間価格の算定に必要な資料等の提示又は提出が遅滞なくされなかったことから、措置法66条の4第9項の規定に基づいて、同業他社からの情報収集を実施した。具体的には、本件調査担当者は、原告に対し、平成15年7月31日付けでブラジルにおけるロイヤルティの支払規制に係る説明資料の提出を求め、また、同年8月25日付けでブラジル自動二輪車の製造及び販売事業に係る説明資料の提出を求めたが、INPIに対する申請内容、交渉等の経緯に

関する資料、B社等が第三者に支払っているロイヤルティ等の状況（相手先、契約内容、契約期間、支払金額）等に関する資料について遅滞なく提示又は提出がなく、ブラジル側の情報等が得られなかったため、上記規定に基づいて、同年10月16日、原告に対し、ブラジルに関する情報がすみやかに出てこないため、ロイヤルティ料率等の現地規制の概要、同業他社及び部品メーカー等のマーケット情報について、同業他社からの情報収集をすることを説明した上、同業他社からの情報収集を実施した。

ウ 調査の結果

本件調査担当者は、Tのウェブサイトから取得したブラジルで自動二輪車の製造及び販売を行う企業の製品別販売数量及び製造数量に関する情報や、上記書面照会及び原告の同業他社への臨場調査等で得られた情報を基に、棚卸資産が同種のものであること、比較対象取引の市場がブラジルであること等の条件により、基本三法の適用可能性の有無、すなわち、本件国外関連取引に係る比較対象取引の有無について検討を行ったところ、ブラジルで自動二輪車の製造及び販売を行っている企業の製品別販売数量及び製造数量においては、B社が圧倒的な販売シェアを有し、第2位のPを大きく引き離しており、本件各事業年度において、ブラジルの自動二輪車市場はB社及びPによる寡占状態にあった。B社及びP以外のブラジルの自動二輪車メーカーの取引は、いずれもその無形資産の供与、品質及び販売数量からみて本件国外関連取引との比較可能性を有するものということができず、唯一本件国外関連取引との比較可能性を有すると思われたPの取引は、関連者間取引のみが行われていることが確認され、比較対象取引とすることができなかつた。本件調査担当者は、本件国外関連取引を個別の取引に分けて比較可能なブラジル向け非関連者間取引の有無を検討することとし、そのうちの棚卸資産の販売取引との比較可能性を確保するためには比較対象取引に係る棚卸資産にも同程度の無形資産の価値が含まれている必要があると考え、本件国外関連取引と比較可能な棚卸資産の販売取引として、本件製品と比較可能な製品を構成する自動二輪車の部品に係るブラジル向け非関連者間取引、及び、本件製品と比較可能な製品を製造することができる製造設備に係るブラジル向け非関連者間取引の有無を検討したが、その存在を把握することはできなかつた。情報収集先の自動二輪車の部品メーカー5社は自動二輪車の製造及び販売を行うものではないところ、本件調査担当者は、これらについても、部品の販売取引、製造設備の販売取引、役務提供取引及び無形資産の使用に係る取引の内容について聴取し、比較可能なブラジル向け非関連者間取引の有無を検討したが、その存在を把握することはできなかつた。本件調査担当者は、本件国外関連取引のうちの役務提供取引がB社等に原告の有する技術情報、ノウハウを活用させるために行われたものであることを踏まえて、それと比較可能なブラジル向け非関連者間取引の有無を検討したが、その存在を把握することはできず、本件国外関連取引のうちの無形資産の使用に係る取引についても、比較可能なブラジル向け非関連者間取引の存在を把握することができなかつた。本件調査担当者は、このような外部比較対象取引に係る検討のほか、内部比較対象取引に係る検討をもしたところ、ブラジルで自動二輪車の製造及び販売を行う企業の中には、B社等以外に、原告から部品等の供給、役務の提供、無形資産の供与を受けているものではなく、比較可能な内部取引の存在を把握することはできなかつた。なお、本件調査担当者は、原告とL社との取引については、コロンビアとブラジルとでは市場が異なり、比較可能性がないことから、比較対象取引として採用しなかつた。このように、本件各事業年度のブラジルの自動二輪車市場において、B

社及びPによって市場が寡占され、他社の参入が困難な状況になっていたため、本件調査担当者は、無形資産の供与、品質及び販売数量の面で比較可能な水準にある自動二輪車に関する取引を見出すことができず、さらに、部品、製造設備の販売取引及び役務提供取引に無形資産の使用に係る取引が伴っているため、本件調査担当者は、完成自動二輪車の販売取引、自動二輪車の部品の販売取引、役務提供取引及び無形資産の使用に係る取引のそれぞれについて、比較可能な非関連者間取引を見出すことができなかった。

4 独立企業間価格の算定方法の選択の適否（争点2-1）及び算定単位の設定の適否（争点2-2）について

(1) 基本三法の適用可能性の有無について

ア 基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法は、基本三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ものである（基本三法優先の原則。措置法66条の4第2項1号括弧書き及び2号括弧書き）ところ、基本三法を用いることができないことについては、被告（国）が主張立証責任を負うが、被告（国）において、処分行政庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず基本三法を用いることができなかった旨を主張立証した場合には、基本三法を用いることができないことが事実上推定され、原告（納税者）において、この推定を覆すに足りる主張立証をする必要が生ずることは、上記2(2)エ(ア)のとおりである。

イ まず、基本三法の適用可能性の有無の判断に当たり本件国外関連取引をどのような単位でみるかについて検討するに、基本三法の適用可能性の有無の判断は、基本三法を適用して独立企業間価格の算定をすることができるか否かについての判断であるから、基本三法の適用可能性の有無の判断に当たり国外関連取引をどのような単位でみるかは、独立企業間価格の算定に当たり当該国外関連取引をどのような単位でみるかという問題にほかならない。そして、独立企業間価格の算定に当たり国外関連取引をどのような単位でみるかという点について明示的に規定した法令の定めはないところ、措置法通達66の4(3)-1は、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のであるが、例えば、次に掲げる場合には、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た上、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、及び、国外関連取引について、生産用部品の販売取引と当該生産用部品に係る製造ノウハウの使用許諾取引等が一体として行われており、独立企業間価格についても一体として算定することが合理的であると認められる場合を掲げている。独立企業間価格とは、当該国外関連取引が特殊の関係にない者（非関連者）の間で同様の状況の下で行われた場合に成立するであろう合意に係る価格をいうものであるところ、棚卸資産の販売価格の設定は、個別の取引ごとに行われるのが通常であるから、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べきものである。しかし、措置法通達66の4(3)-1が掲げるように、複数の取引のそれぞれに係る棚卸資産の販売価格の設定が、各取引ごとに独立して行われるのではなく、それぞれの取引の関連性を考慮して行われるような場合や、複数の取引が、その目的、取引内容、取引数量等からみて、一体として行われているような場合には、複数の取引を一の取引として独立企業間価格の算定を行うことが合理的である。したがって、このような場合には、独立企業間価格の算定は複数の取引を一の取引として行うのが相当であり、このことは取引の当事者が複数の国外関連者に跨がってい

る場合においても異なるものではないというべきである。

これを本件についてみると、上記3(6)の認定事実によれば、本件国外関連取引のうち、① 完成自動二輪車の販売取引は、B社の自動二輪車の販売機能を高めるため、自動二輪車の部品の販売取引に附随して行われた取引、② 自動二輪車の部品の販売取引のうち、組立部品の販売取引はB社に自動二輪車の製造機能を果たさせるため、補修部品の販売取引はB社に自動二輪車の販売機能を果たさせるため、それぞれ行われた取引であると解され、また、③ 自動二輪車の製造設備等の販売取引は、B社及びE社に自動二輪車又はその部品の製造機能を果たさせるため、自動二輪車の部品の販売取引に附随して行われた取引、④ 技術支援の役務提供取引は、B社等に自動二輪車の製造機能等を果たさせ又はその機能を高めるため、自動二輪車の部品の販売取引に附随して行われた取引、⑤ 無形資産の使用に係る取引は、B社等に自動二輪車の製造機能等を果たさせ、その機能を高め又はB社に自動二輪車の販売機能を果たさせるため、自動二輪車の部品の販売取引に附随して行われた取引であると解されるのであって、さらに、⑥ E社及びF社は、いずれも、B社の子会社であり、かつ、B社の自動二輪車の製造機能を補完する機能を果たしているものであることを併せ考えると、本件国外関連取引は、原告とB社との間の自動二輪車の組立部品の販売取引を主要部分として、付随的に、原告とB社等との間の完成自動二輪車の販売取引、自動二輪車の補修部品の販売取引、自動二輪車の製造設備等の販売取引、技術支援の役務提供取引及び無形資産の使用に係る取引を組み合わせ構成され、E社及びF社との取引を含めて一体として行われたものであるといえることができる。

そうすると、本件国外関連取引については、E社及びF社との取引を含めて一の取引とみて独立企業間価格を算定するのが相当である。

ウ そこで、本件国外関連取引を一の取引とみて基本三法を適用して独立企業間価格を算定することができるか否かについて検討するに、上記3(7)の認定事実によれば、本件調査担当者は、ウェブサイト及び書籍の閲覧による公開情報の調査、原告に対する資料の提示又は提出の求め及び措置法66条の4第9項の規定に基づく原告の同業他社からの情報収集を行い、合理的な調査を尽くしたが、それにもかかわらず、本件国外関連取引を一の取引とみても、個別の取引とみても、これと比較可能な比較対象取引を把握することができず、本件国外関連取引に係る独立企業間価格の算定について基本三法を用いることができなかつたと認めることができる。そうであるとすると、本件国外関連取引に係る独立企業間価格の算定については、基本三法を用いることができないことが事実上推定され、かつ、この推定を覆すに足りる事情は、本件全証拠によってもこれを認めることができない。

したがって、本件国外関連取引に係る独立企業間価格の算定については、基本三法を用いることができないといえることができるから、措置法66条の4第2項1号ニ及び2号ロに定める基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法を用いることができるというべきである。

(2) 残余利益分割法の選定等について

次に、本件国外関連取引に係る独立企業間価格の算定については、措置法66条の4第2項1号ニ及び2号ロに定める基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法のうち、いずれの算定方法を用いるのが相当であるかについて検討するに、残余利益分割法は、法人又は国外関連者が重要な無形資産を有する場合に適用されるものであることは、上記2(3)イ(ア)のとおり

であるところ、① B社各事業年度中、B社がブラジルの自動二輪車市場において約90%にも及ぶ極めて高い販売シェアを有していたことは、上記3(3)のとおりであり、その間、B社等は多額の営業利益を得ていたことに加えて、② 原告は、本件各事業年度において、B社等に対し、自動二輪車の製造及び販売に関する技術情報、部品及び製造設備の供給メーカー網を含む量産体制の確立及び生産体質の改革に関するノウハウを供与し、原告の商標、ブランド等の市場に関する無形資産の使用を許諾していたこと(上記3(6)オ)、及び、③ B社等も、原告から供与された技術情報、ノウハウ等を用いて、M等の自動二輪車に改良を加え、その量産体制を確立するとともに、生産体質を改善する過程で、自動二輪車の製造に関する独自の技術、ノウハウを形成し、維持、発展させ、原告の商標、ブランド等の市場に関する無形資産を使用して、事業活動を行っていたのであって(上記3(2)ウ及びオ)、B社の販売網は、数百店を超える数多くのディーラー及び各ディーラーが雇用し又は委託契約を締結しているコンソルシオ販売員によるコンソルシオ販売網によりブラジルの大部分をカバーしていたこと(上記3(2)カ)をも併せ考えると、原告及びB社等は、本件各事業年度において、いずれも、重要な無形資産を有し、その貢献により重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益(基本的利益)を超える利益(超過利益)を得ていたと認めることができる。

したがって、本件国外関連取引に係る独立企業間価格の算定については、基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法のうち、残余利益分割法を用いて行うのが最も適切であるというべきである。そして、上記(1)イによれば、残余利益分割法を適用するに当たっては、E社及びF社との取引を含めて本件国外関連取引を一の取引とみて独立企業間価格を算定するのが相当である。

5 基本的利益の算定の適否(争点2-3)について

(1) 基本的利益の算定方法について

基本的利益、すなわち、重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益に相当する金額は、例えば、当該国外関連取引(検証対象取引)の事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似する法人(重要な無形資産を有する法人を除く。)の事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利益指標に基づいて算定されるものであり(事務運営指針3-3)、そのようにして基本的利益の算定をする場合において、ある非関連者たる法人を比較対象法人として選定するためには、当該法人が当該国外関連取引の事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似するものであり(比較可能性)、かつ、重要な無形資産を有する法人ではないことが、その要件となることは、上記2(3)イ(イ)のとおりである。

(2) B社等の比較対象法人の選定について

処分行政庁は、① B社等の事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似する法人で重要な無形資産を有しないものとして、市販のデータベースであるU社の「V」、W社の「X」及びY株式会社の「Z」に掲載されているブラジル企業のうち米国標準産業分類コードが3713、3714及び3751である二輪及び四輪車並びにその関係製品を製造しているものの中から、公開情報等に基づいて、次のアないしカの条件のいずれかに該当する企業を除外し、財務情報を確認した上、8社(a、b、d、e、f、g、h、i)を選定し(乙85、127)、② それらのB社各事業年度に最も近接する事業年度ごとの総費用営業利益率(金利負担の差異調整後のもの)の中位値をブラジル側基本的利益率として(乙84、85)、B社等のB社各事業年度の総費用(売上原価に販売費及び一般管理費、営業外費用として会計処理されてい

る売掛金及び買掛金に係る為替差損益を加えたもの)の額からB社等が支出した重要な無形資産の価値の指標となる費用の額を控除した金額に乗ずることにより、別表2の4「原告の基本的利益及びB社の基本的利益の算定」のB社欄記載の金額のブラジル側基本的利益の算定をしているところ、原告は、処分行政庁がしたブラジル側基本的利益の算定のうちB社等の比較対象法人の選定の違法を主張する。そこで、B社等の比較対象法人の選定の適否について、次の(3)で検討することとする。

- ア 二輪車又は四輪車に関連しない事業が50%以上である企業であること。
- イ 年売上高が2500万ドル以下の企業であること。
- ウ 3年以上連続したデータが入手できない企業であること。
- エ アフターマーケット向け製品の売上高が50%以上である企業であること。
- オ 関連会社との取引が売上げ又は総費用の50%以上である企業であること。
- カ 営業利益率がマイナス、かつ、債務超過という状況等から継続性に問題がある企業であること。

(3) マナウス税恩典利益の享受の有無と比較可能性について

ア 原告は、処分行政庁がB社等の比較対象法人を選定するために用いる除外基準として設定した基準の中に「マナウスフリーゾーン外で事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受していない企業であること」という基準がなく、B社等の比較対象法人として、マナウスフリーゾーン外で事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受していないブラジル側比較対象企業が選定されていることについて、マナウス税恩典利益を享受していないブラジル側比較対象企業は検証対象法人であるB社等との比較可能性を有するものではないのであって、その点に関し適切な差異調整を行うことなくしてされた本件各更正等は違法であると主張する。

イ そこで、検討するに、残余利益分割法の適用上、比較対象法人の事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利益指標に基づいて基本的利益の算定をする場合においては、比較対象法人が事業活動を行う市場と検証対象法人が事業活動を行う市場とが類似するものであること(市場の類似性)を必要とするところ、一般に、政府の規制や介入は、それが行われている市場における棚卸資産の価格や法人の利益に影響を及ぼし得る性質を有し、それが行われている市場の条件を構成するといえることができるから、検証対象法人が市場において事業活動を行うに当たりその利益に政府の規制や介入の影響を受けている場合には、そのような影響を検証対象法人と同様に受けている法人を比較対象法人として選定するの でなければ、比較対象法人が事業活動を行う市場と検証対象法人が事業活動を行う市場とが類似するものであるということとはできず、当該比較対象法人は検証対象法人との比較可能性を有するものではないこととなると解される(移転価格ガイドラインの paragraph 1.55は、「価格統制(場合によっては価格の切下げ)、金利統制、役務の提供や経営管理料に対する支払統制、使用料の支払に対する統制、特定の部門に対する助成傘、為替管理、反ダンピング課税又は為替相場政策などの政府介入を考慮して独立企業間価格の調整を行うべきだと納税者が主張する環境がある。原則として、これらの政府の介入は、特定の国の市場の条件として扱われるべきであり、通常ならば、その市場における当該納税者の移転価格を評価する場合に考慮に入れるべきである。そこで問題となるのは、これらの条件に照らした上で、関連当事者間で行われた取引が、独立企業間で行われる取引と矛盾しないかという点である」としており、改訂移転価格ガイドラインの paragraph 1.73にも、これと同旨の

記載がある。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、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」とした上、その(11)で「政府の規制」を掲げており、平成23年10月27日課法2-13による改正後の措置法通達66の4(3)-3の注2にも、これと同旨の定めがある。さらに、参考事例集の事例20は、国外関連者(S社)が事業活動を行うX国の市場において、政府の価格規制により製品Aの市場価格が国際的な水準からみて相当程度高く維持されており、業界平均の利益水準が世界平均よりも高くなっているという事例を掲げて、市場の特殊性による価格水準は、同じ市場で事業を行う者が同様に影響を受けるものと考えられ、残余利益分割法の適用上、市場の特殊性(政府の価格規制等)による価格への影響については、同様の影響を受けていると考えられるX国の法人を選定してS社の基本的利益を計算する過程で反映されることになるとしている。)。なお、同一の国内であっても、政府の規制や介入がある特定の地域における棚卸資産の価格やある特定の地域で事業活動を行う法人の利益にのみ影響を及ぼす場合には、当該特定の地域とその他の地域とは市場の条件が異なることとなるのであって、当該特定の地域とその他の地域はそれぞれ別個の市場であると解するのが相当である。

ウ これをマナウス税恩典利益の享受についてみると、マナウス税恩典利益は、それを享受する法人の輸入税及びICMSの負担を軽減し、その売上原価を低減させることなどにより、政府助成金や補助金と同様に当該法人の利益を増加させる性質を有している。すなわち、上記3(1)エのとおり、ブラジルの企業会計上、輸入税は売上原価を構成するところ、輸入税の軽減は、政府助成金や補助金と同様に売上原価の低減項目として費用を減少させ、売上総利益については営業利益を増加させ、また、ICMSみなし仕入税額控除は、政府助成金や補助金と同様に売上原価の低減項目として費用を減少させ、売上総利益については営業利益を増加させるし、ICMS税額免除及びICMS税軽減は、総売上げの控除項目であるICMS費用額の低減項目として純売上げを増加させ、売上総利益については営業利益を増加させる。そうすると、マナウス税恩典利益は、それを享受する法人の営業利益に影響を及ぼす性質を有し、政府助成金や補助金といった政府の介入の実質を有するものとして、マナウスフリーゾーンという市場の条件を構成するといえるのであって、検証対象法人がマナウスフリーゾーンで事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受している場合には、マナウスフリーゾーンで事業活動を行い検証対象法人と同様にマナウス税恩典利益を享受している法人を比較対象法人として選定するのではなく、比較対象法人が事業活動を行う市場と検証対象法人が事業活動を行う市場とが類似するものであるということではできず、当該比較対象法人は検証対象法人との比較可能性を有するものではないこととなるというべきである。

本件の場合、B社等は、マナウスフリーゾーンで事業活動を行い、マナウス税恩典利益を享受しており、B社等がB社各事業年度中に享受したマナウス税恩典利益は、それを享受するためにアマゾナス州政府に対しFMPE等の拠出金を負担しなければならなかったことを考慮しても、B社各事業年度のB社の営業利益の合計額である13億7608万9000レアルの約59%に相当する8億0692万7000レアル(輸入税の軽減額2億9293万6000レアル、ICMSみなし仕入税額控除額1億8958万3000レアル、ICMS税額免除額1億3193万8000レアル、ICMS税軽減額2億3059万9000レアルの合計額から、FMPE843万6000レアル、FTI2492万7000レアル、

UEA 476万6000リアルを控除した残額) に上っているのであって(甲45、52、133)、マナウス税恩典利益の享受がB社等の営業利益に大きな影響を及ぼしたことは客観的に明らかである。しかるに、処分行政庁がB社等の比較対象法人を選定するために用いる除外基準として設定した基準の中に「マナウスフリーゾーン外で事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受していない企業であること」という基準はなく、B社等の比較対象法人として選定されたブラジル側比較対象企業は、いずれも、マナウスフリーゾーン外のサンパウロ州ほかのブラジル南部の工業地帯で事業活動を行い、マナウス税恩典利益を享受していない(この事実は弁論の全趣旨により認められる)。したがって、ブラジル側比較対象企業が事業活動を行う市場とB社等が事業活動を行う市場とが類似するものであるということとはできず、ブラジル側比較対象企業は、B社等との比較可能性を有するものではないというべきである。

エ 以上と異なる被告の主張は、次のとおり、いずれも採用することができない。

(ア) 被告は、重要な無形資産を有しない法人がマナウス税恩典利益を享受したとしても、その効果は限定的なものにとどまるから、マナウス税恩典利益の享受の有無は比較対象法人の比較可能性に重大な影響を及ぼす有意な差異ではないと主張する。

しかし、マナウス税恩典による輸入税の軽減及びICMSみなし仕入税額控除の額は当該法人がマナウスフリーゾーンでの生産に用いるために購入した部品、原材料の購入金額を、ICMS税額免除及びICMS税軽減の額は当該法人がマナウスフリーゾーンで生産し販売した製品の売上金額を、それぞれ基礎として一定の税率を乗じて計算されるものであるから(上記3(1)エ)、マナウス税恩典利益を享受する法人は、重要な無形資産を有しているか否かにかかわらず、その事業規模に応じた税恩典を受けられるものであり、また、営業利益率という総費用や売上高に対する営業利益の割合という割合的な数値を問題とする限りにおいては、マナウス税恩典利益を享受する法人は、事業規模の大小にかかわらず、そのような税恩典利益を享受できない場合と比較して、より高い営業利益率を得られることは明らかであって、マナウス税恩典利益の享受の有無は、比較対象法人の比較可能性に重大な影響を及ぼすものであるというべきである。

なお、被告は、一般に、政府から助成金の交付を受けた法人は、供給を増やす行動を取り、その結果、販売価格が下落し、助成金の便益が消費者に移転する現象がみられるとし、マナウス税恩典利益を享受する法人は、必ずしもその全てを収益に計上するものではなく、その一部を価格政策に活用するといった現象が起こり得ると主張するが、マナウス税恩典利益を享受している法人にそのような現象が起こっていることを客観的に裏付ける証拠はなく、被告の主張するところは、マナウス税恩典利益の享受の有無は比較対象法人の比較可能性に重大な影響を及ぼすものであるという上記の判断を左右するものではない。

また、被告は、マナウスフリーゾーンで事業活動を行うことには、消費地及び部品調達基地として重要なブラジル南部との距離が長いことによる輸送費や保険料の増加というマイナスの効果があり、そのマイナスの効果を補って営業利益を得るためには、相当程度の事業規模を要することとなるから、重要な無形資産を有することなく基本的な機能のみを果たす法人は、マナウス税恩典利益を享受しても高い営業利益率を得ることはできないと主張するが、輸送費や保険料といった費用の額は、その性質上、当該法人の事業規模の大きさに従ってその大きさが決定されるものであり、事業規模が小さければ、それに応じ

てこれらの費用も小さくなると考えられることからすれば、被告の主張は直ちに採用することはできない。

- (イ) 被告は、B社等の製造工程は、原告及びB社等の有する重要な無形資産の寄与なくしては構築することができなかつたものであり、B社等がマナウス税恩典の認可要件であるPPB基準を満たす製造工程を備えるに当たり、原告及びB社等の有する重要な無形資産が寄与したことによれば、B社等がマナウス税恩典利益の享受によって得た利益は、原告及びB社等の有する重要な無形資産の貢献によって初めて得られたものであり、原告及びB社等の有する重要な無形資産の貢献と極めて密接な関係にあるから、マナウス税恩典利益の享受の有無は、基本的利益の算定において市場の条件として考慮されるべきではないと主張する。

そこで、検討するに、マナウスフリーゾーンで工場を建設しマナウス税恩典利益のうち輸入税の軽減を受けようとする者は、マナウス自由貿易地域監督庁（SUFURAMA）から、税恩典を享受しようとする工業プロジェクトに係る認可を取得する必要がある、この認可を取得するためには、進出企業がマナウスフリーゾーンで事業活動を行うに当たり最低限履行すべき基本製造工程を定めるPPB（基本製造工程）基準を達成する必要があること、アマゾナス州政府からICMS税減免に係る認可を取得するためには、雇用を創出し人件費の割合が製品の最終原価の少なくとも1.5%に相当することを要するところ、進出企業は、SUFURAMAから当該工業プロジェクトに係る認可を取得しない限り、工場を建設し稼働させることができず、労働者を雇用することもできないため、上記のICMS税減免に係る認可の要件を満たすことができないこととなることは、上記3(1)イ及びウのとおりである。したがって、進出企業がマナウス税恩典利益を享受するためには、税恩典を享受しようとする工業プロジェクトについてPPB基準を満たす必要があるということになる。

しかし、PPB基準は、進出企業がマナウスフリーゾーンで事業活動を行うに当たり最低限履行すべき基本製造工程について定めているものであるところ、これを本件で問題になる「オートバイ及びスクーター」に関するPPB基準についてみると、グループA「プレス、鋳造、加工、塗装、プラスチック注入」、グループB「燃料タンクの溶接と腐食防止処理、車体の溶接と腐食防止処理、リアフォークの溶接と腐食防止処理、サイドスタンド、センタースタンド及びステップの溶接と腐食防止処理」、グループC「エンジンの組立て、最終組立て、最終検査、梱包」と定めた上、オートバイ及びスクーターのメーカーは、グループAに定められた工程のうちの少なくとも2項目及びグループBに定められた工程のうちの少なくとも2項目を実行し、グループCに定められた工程を実行しなければならないものとしているにすぎず、各工程の内容や技術水準に関する具体的基準は示されていないのであって（上記3(1)イ）、このことによれば、PPB基準は、基本的活動のみを行い重要な無形資産を有しない法人であっても有しているような基本的な技術、ノウハウのみで満たすことができるものであり、重要な無形資産の貢献がなければ満たすことができないものではないということができる。

そうすると、B社等がマナウス税恩典利益の享受によって得た利益は、原告及びB社等の有する重要な無形資産の貢献によって初めて得られたものであるとか、原告及びB社等の有する重要な無形資産の貢献と極めて密接な関係にあるということとはできない。被告の

主張は採用することができない。

(ウ) 被告は、本件製品がブラジルの自動二輪車市場において圧倒的な販売シェアを獲得し、B社等が競争上優位な地位を築くことができたのは、原告及びB社等の有する重要な無形資産の貢献があったからであり、B社等が事業規模を拡大し、多額の超過利益を得ている主な要因は、原告及びB社等の有する重要な無形資産の貢献にあるとした上、マナウス税恩典利益は、原告及びB社等の有する重要な無形資産の寄与と一体的な関係にあるから、残余利益として認識し、原告及びB社等がそれぞれ有する重要な無形資産の寄与の程度に応じて分割するのが合理的であると主張する。

しかし、残余利益分割法は、法人又は国外関連者が重要な無形資産を有する場合に、分割対象利益のうち重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益（基本的利益）に相当する金額を当該法人及び国外関連者それぞれに配分し、当該配分した金額の残額（残余利益）を当該法人又は国外関連者の有する重要な無形資産の価値に応じて合理的に配分する方法により独立企業間価格を算定するものである。このように、法人又は国外関連者の有する重要な無形資産の寄与によって得られた超過利益が存在する可能性がある場合について、無形資産の寄与によって得られた利益自体を直接算出して配分するのではなく、基本的利益をまず算出して配分し、分割対象利益から基本的利益を控除した残額を法人又は国外関連者の有する重要な無形資産の寄与によって得られた超過利益と認識して、それを重要な無形資産の価値に応じて合理的に配分する算定方法が採用されているのは、技術、ノウハウ、ブランド等の無形資産は、それが法人の利益に寄与したといえる場合であっても、その範囲及び程度がどのようなものであるかを正確に判断することが極めて困難であるためであると解される。そして、このことは、原告又はB社等の有する無形資産についても当てはまるのであって、B社等が事業規模を拡大するに当たり、原告及びB社等の有する無形資産が寄与したということはできるとしても、そうであるからといって、マナウス税恩典利益を基本的利益の算定において考慮せずに、これを残余利益として認識し、本件国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するのは、残余利益分割法の適用を誤るものというべきである。被告の主張は採用することができない。

(エ) 被告のその余の主張についても、これまで説示したところに照らし、いずれも採用することができない。

(4) 小括

以上のとおり、ブラジル側比較対象企業は、マナウス税恩典利益を享受していないという点でB社等との比較可能性を有するものではないから、処分行政庁が、上記の差異につき何らの調整も行わずにブラジル側基本的利益を算定した上、本件独立企業間価格を算定したことは誤りがあるというべきである。そして、上記の差異は、市場の特殊性という営業利益に大きく関わる基本的な差異であるため、そもそも、これにつき適切な差異調整を行うことができるのか否かは不明であり、いずれにしても、本件の証拠関係の下では、原告が本件国外関連取引により支払を受けた対価の額が独立企業間価格に満たないものであることにつき立証があったとは認められないから、本件国外関連取引に措置法66条の4第1項を適用して移転価格税制の課税を行うことはできないというべきである。

6 本件各更正等の適否について

(1) 本件各更正について

本件国外関連取引に移転価格税制の課税を行わないことを前提として、原告の本件各事業年度の法人税の税額の計算をすると、別紙6（原告の法人税の税額）のとおり、平成10年3月期の納付すべき税額は483億7486万3500円、平成11年3月期の納付すべき税額は469億4874万6800円、平成13年3月期の納付すべき税額はマイナス（還付金の額に相当する税額）16億1706万4506円、平成14年3月期の納付すべき税額は66億5605万2100円、平成15年3月期の納付すべき税額は88億6419万3100円となる（なお、別紙6の税額計算の前提となる事実は、当事者間に争いのない事実及び弁論の全趣旨により認められる事実である。）。

そうすると、本件各更正のうち上記の各納付すべき税額を超える部分は違法である。

(2) 本件各賦課決定について

上記(1)によれば、平成10年3月期及び平成11年3月期の法人税については、それぞれ、本件更正1及び2により新たに納付すべき税額はなかったことになるから、本件賦課決定1及び2については、その全てが違法となる。

また、平成13年3月期、平成14年3月期及び平成15年3月期の法人税については、それぞれ、本件更正3及び4並びに本件更正5-1（ただし、いずれも上記(1)のとおり違法とされる部分を除く。）により新たに納付すべきこととなる税額（ただし、国税通則法65条4項の「正当な理由」があると認められる事実に係る分を除く。）に基づき原告が納付すべき過少申告加算税の税額を計算すると、別紙6（原告の法人税の税額）のとおり、平成13年3月期について1419万1000円、平成14年3月期について86万1000円、平成15年3月期について3304万4000円となるから、本件賦課決定3ないし5のうち上記の各納付すべき過少申告加算税の税額を超える部分は違法である。

第4 結論

よって、原告の請求はいずれも理由があるから（ただし、本件更正5-1の一部取消しを求める請求については、これと選択的に併合された本件更正5-2の一部取消しを求める請求を全部を認容することから、判決の対象にはならない。）、これらを認容することとし、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第2部

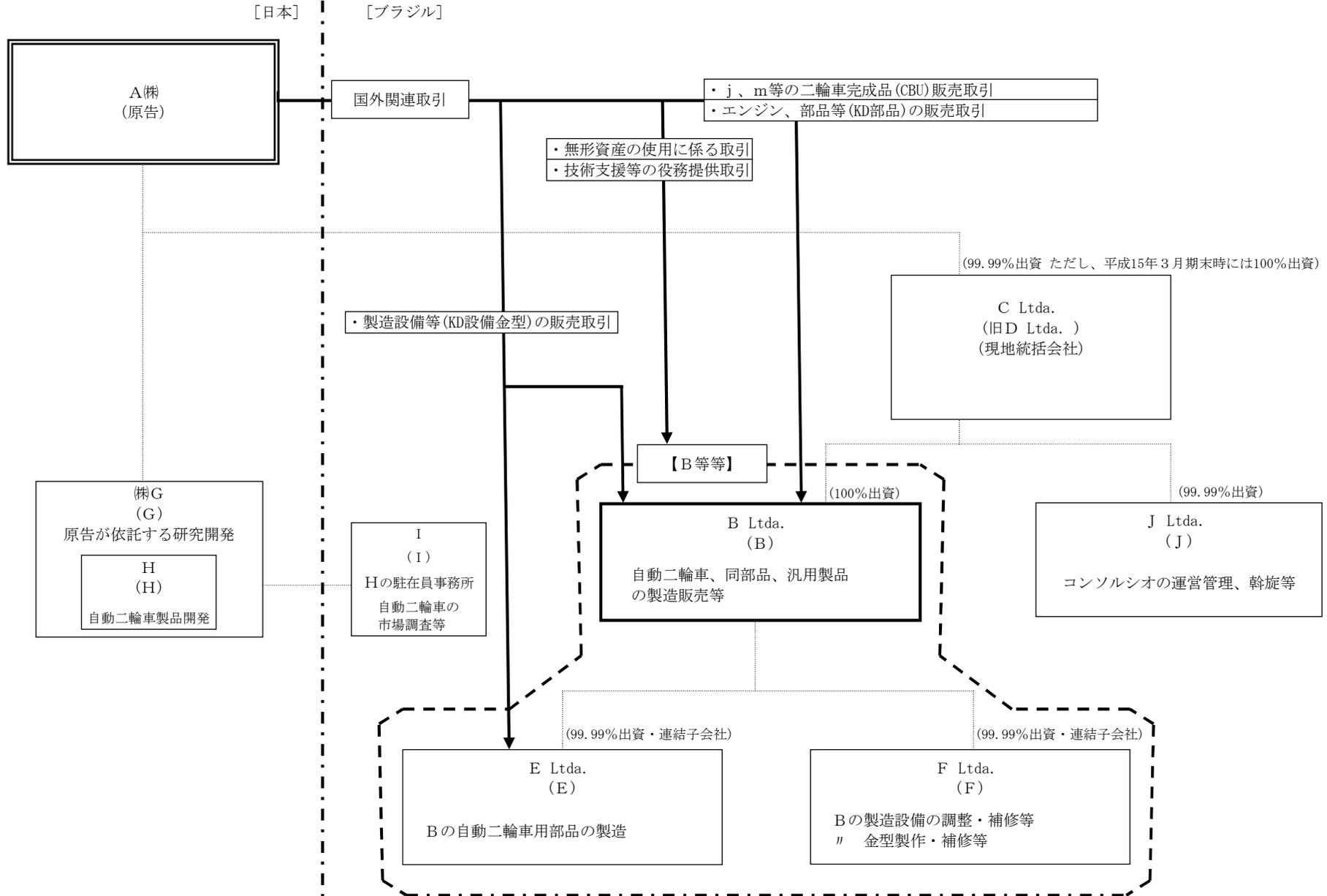
裁判長裁判官 増田 稔

裁判官内野俊夫及び裁判官日暮直子は異動のため署名押印をすることができない。

裁判長裁判官 増田 稔

(別図)

A (株) 取引関係図



(別紙1)

略語一覧

移転価格税制	措置法66条の4第1項の国外関連者との取引に係る課税の特例
国外関連者	外国法人で、内国法人との間に措置法66条の4第1項に規定する特殊の関係のあるもの
国外関連取引	法人が当該法人に係る国外関連者との間で行った資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引
独立企業間価格	国外関連取引が特殊の関係にない者（非関連者）の間で同様の状況の下で行われた場合に成立するであろう合意に係る価格
基本三法	独立価格比準法、再販売価格基準法及び原価基準法
独立価格比準法	措置法66条の4第2項1号イに定める独立企業間価格の算定方法
再販売価格基準法	措置法66条の4第2項1号ロに定める独立企業間価格の算定方法
原価基準法	措置法66条の4第2項1号ハに定める独立企業間価格の算定方法
利益分割法	措置法施行令39条の12第8項に定める独立企業間価格の算定方法
残余利益分割法	利益分割法のうち措置法通達66の4(4)－5に定める独立企業間価格の算定方法
分割要因	措置法施行令39条の12第8項に定める要因
分割対象利益	利益分割法において分割要因に応じて帰属計算を行う所得。国外関連取引に係る棚卸資産の販売等により法人及び国外関連者に生じた営業利益の合計額
基本的利益	重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益。検証対象法人と類似する重要な無形資産を有しない法人（比較対象法人）を選定し、その事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利益指標を算出し、その利益指標に基づいて算定されるもの
残余利益	分割対象利益から基本的利益に相当する金額を法人及び国外関連者にそれぞれ配分した残額
マナウスフリーゾーン	マナウス自由貿易地域
マナウス税恩典利益	法人がマナウスフリーゾーンで事業活動を行うことにより享受する税恩典利益
マナウス税恩典	マナウス税恩典利益の基礎となる税制度
SUFAMA	マナウス自由貿易地域監督庁
P PB基準	基本製造工程基準
ICMS	商品流通サービス税
ICMS 税減免	ICMS みなし仕入税額控除、ICMS 税額免除及びICMS 税軽減
ICMS みなし仕入税額控除	ICMS 税減免に係る認可を受けた企業がアマゾナス州以外の州から購入した部品等の価格に通常課されるICMSが含まれるものとみなして受けることができる仕入税額控除

I CMS 税額免除	I CMS 税減免に係る認可を受けた企業がアマゾナス州政府と合意した生産販売基準数量を超過した製品に係る取引について受けることができる税額免除
I CMS 税軽減	I CMS 税減免に係る認可を受けた企業がアマゾナス州政府と合意した生産販売基準数量未満の製品に係る取引について受けることができる税率軽減
B社等	B社、E社及びF社
B社	B Ltda.
E社	E Ltda.
F社	F Ltda.
C社	C Ltda.
G社	株式会社G
H	G社の事業所であるH
I	G社の海外駐在事務所であるI
J社	J Ltda.
本件国外関連取引	原告とB社等との間で行われた自動二輪車の部品等の販売及び技術支援の役務提供取引
本件製品	B社が製造し、販売する自動二輪車
本件独立企業間価格	処分行政庁が算定した本件国外関連取引に係る独立企業間価格
日本側比較対象企業	本件国外関連取引に係る原告の事業と比較可能な日本企業として処分行政庁が選定した法人
日本側基本的利益率	日本側比較対象企業の本件各事業年度に最も近接する事業年度ごとの総費用営業利益率の中位値
日本側基本的利益	原告の基本的利益として処分行政庁が算定した金額。本件国外関連取引に係る原告の本件各事業年度の総費用、その他の営業費用、委託研究費の額から原告が重要な無形資産の開発のために支出した費用等の額を控除し、この控除後の金額に日本側基本的利益率を乗じた金額
ブラジル側比較対象企業	本件国外関連取引に係るB社等の事業と比較可能なブラジル企業として処分行政庁が選定した法人。次の8社
	a a・S. A.
	b b・S. A.
	d d・S. A.
	e e・S. A.
	f f・S. A.
	g g・S. A.
	h h・S. A.
	i i・S. A.

ブラジル側基本的利益率	ブラジル側比較対象企業のB社各事業年度に最も近接する事業年度ごとの総費用営業利益率の中位値
ブラジル側基本的利益	B社等の基本的利益として処分行政庁が算定した金額。B社等のB社各事業年度の総費用の額からB社等が重要な無形資産の開発のために支出した費用等の額を控除し、この控除後の金額にブラジル側基本的利益率を乗じた金額
本件残余利益	本件国外関連取引により原告及びB社等に生じた営業利益の合計額から日本側基本的利益及びブラジル側基本的利益に相当する金額を原告及びB社等にそれぞれ配分した残額
日本側分割要因	原告の分割要因として処分行政庁が選定した要因
ブラジル側分割要因	B社等の分割要因として処分行政庁が選定した要因

(以上)

(別紙2)

関係法令等の定め

1 租税特別措置法（平成18年法律第10号による改正前のもの）

66条の4（国外関連者との取引に係る課税の特例）

(1) 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（当該他方の法人が有する自己の株式又は出資を除く。）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（次項及び6項において「特殊の関係」という。）のあるものをいう。以下この条において同じ。）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（（中略）以下この条において「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（中略）に係る法人税法その他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。（1項）

(2) 前項に規定する独立企業間価格とは、国外関連取引が次の各号に掲げる取引のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める方法により算定した金額をいう。（2項）

ア 棚卸資産の販売又は購入 次に掲げる方法（ニに掲げる方法は、イからハまでに掲げる方法を用いることができない場合に限り、用いることができる。）（1号）

(ア) 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（当該同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他に差異のある状況の下で売買した取引がある場合において、その差異により生じる対価の額の差を調整できるときは、その調整を行った後の対価の額を含む。）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。）（イ）

(イ) 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（以下この項において「再販売価格」という。）から通常の利潤の額（当該再販売価格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。）（ロ）

(ウ) 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。）（ハ）

(エ) イからハまでに掲げる方法に準ずる方法その他政令で定める方法（ニ）

イ 前号に掲げる取引以外の取引 次に掲げる方法（ロに掲げる方法は、イに掲げる方法を用いることができない場合に限り、用いることができる。）（2号）

(ア) 前号イからハまでに掲げる方法と同等の方法（イ）

(イ) 前号ニに掲げる方法と同等の方法（ロ）

(3) 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（括弧内省略）は、法人の各事業年度の所得の金額（括弧

内省略) の計算上、損金の額に算入しない。(4項)

2 租税特別措置法施行令（平成16年政令第105号による改正前のもの）

39条の12（国外関連者との取引に係る課税の特例）

- (1) 措置法66条の4第2項1号ロに規定する政令で定める通常の利益率は、同条1項に規定する国外関連取引（以下この条において「国外関連取引」という。）に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を、特殊の関係（措置法66条の4第1項に規定する特殊の関係をいう。）にない者（以下この項及び次項において「非関連者」という。）から購入した者（以下この項において「再販売者」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（以下この項において「比較対象取引」という。）に係る当該再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。）の当該収入金額の合計額に対する割合とする。ただし、比較対象取引と当該国外関連取引に係る棚卸資産の買手が当該棚卸資産を非関連者に対して販売した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。（6項）
- (2) 措置法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（以下この項において「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（以下この項において「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。ただし、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。（7項）
- (3) 措置法66条の4第2項1号ニに規定する政令で定める方法は、国外関連取引に係る棚卸資産の同条1項の法人又は当該法人に係る同項に規定する国外関連者による購入、製造、販売その他の行為に係る所得が、当該棚卸資産に係るこれらの行為のためにこれらの者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者が当該所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因に応じて当該法人及び当該国外関連者に帰属するものと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とする。（8項）

3 租税特別措置法関係通達（法人税編）（平成16年12月20日課法2-14による改正前のもの）

(1) 66の4(2)-1（比較対象取引の意義）

措置法66条の4第1項に規定する独立企業間価格（以下「独立企業間価格」という。）の算定の基礎となる比準取引（以下「比較対象取引」という。）は、例えば、同条2項1号に規定する棚卸資産の販売又は購入の場合にあつては、同条1項に規定する国外関連取引（以下「国外関連取引」という。）を行った法人が非関連者（同条6項に規定する非関連者をいう。以下同じ。）との間で行う取引（同項の適用がある取引を除く。）又は非関連者が他の非関連者との間で行う取引（以下これらの取引を「非関連者間取引」という。）のうち、次に掲げる算定の方法の区分に応じ、それぞれ次に掲げる取引となることに留意する。

ア 措置法66条の4第2項1号イに掲げる方法（以下「独立価格比準法」という。）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同様の状況の下で売買した取引（当該取引と国外関連取引とにおいて取引段階、取引数量その他に差異のある状況の下で売買した場合には、その差異により生じる同号イに規定する対価の額の差を調整することができるものに限る。）(1)

イ 措置法66条の4第2項1号ロに掲げる方法（以下「再販売価格基準法」という。）国外関連取引に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を、非関連者から購入した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6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。）(2)

ウ 措置法66条の4第2項1号ハに掲げる方法（以下「原価基準法」という。）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。）(3)

(2) 66の4(2)-2（同種又は類似の棚卸資産の意義）

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。

ただし、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。

(3) 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）

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、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。

ア 棚卸資産の種類、役務の内容等 (1)

イ 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。）(2)

ウ 取引数量 (3)

エ 契約条件 (4)

- オ 取引時期 ((5))
- カ 売手又は買手の果たす機能 ((6))
- キ 売手又は買手の負担するリスク ((7))
- ク 売手又は買手の使用する無形資産 (著作権、基本通達 20-1-21 に定める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。以下同じ。) ((8))
- ケ 売手又は買手の事業戦略 ((9))
- コ 売手又は買手の市場参入時期 ((10))
- サ 政府の規制 ((11))
- シ 市場の状況 ((12))

(4) 66の4(3)-1 (取引単位)

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のであるが、例えば、次に掲げる場合には、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。

ア 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 ((1))

イ 国外関連取引について、生産用部品の販売取引と当該生産用部品に係る製造ノウハウの使用許諾取引等が一体として行われており、独立企業間価格についても一体として算定することが合理的であると認められる場合 ((2))

(5) 66の4(4)-1 (利益分割法の意義)

措置法施行令 39 条の 12 第 8 項に規定する方法 (以下「利益分割法」という。) は、原則として、国外関連取引に係る棚卸資産の販売等により法人及び措置法 66 条の 4 第 1 項に規定する国外関連者 (以下「国外関連者」という。) に生じた営業利益の合計額 (以下「分割対象利益」という。) を措置法施行令 39 条の 12 第 8 項に規定する要因により分割する方法をいうことに留意する。

(6) 66の4(4)-2 (分割要因)

利益分割法の適用に当たり、分割対象利益の配分に用いる要因は、国外関連取引の内容に応じ法人又は国外関連者が支出した人件費等の費用の額、投下資本の額等これらの者が当該分割対象利益の発生に寄与した程度を推測するにふさわしいものを用いることに留意する。

なお、当該要因が複数ある場合には、それぞれの要因が分割対象利益の発生に寄与した程度に応じて、合理的に計算するものとする。

(7) 66の4(4)-4 (比較利益分割法)

利益分割法の適用に当たり、分割対象利益の配分を、国外関連取引と類似の状況の下で行われた非関連者間取引に係る非関連者間の分割対象利益に相当する利益の配分割合を用いて合理的に算定することができる場合には、当該方法により独立企業間価格を算定することができる。

(8) 66の4(4)-5 (残余利益分割法)

利益分割法の適用に当たり、法人又は国外関連者が重要な無形資産を有する場合には、分割対象利益のうち重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益に相当する金額を当該法人及び国外関連者それぞれに配分し、当該配分した金額の残額を当該法人又は国外関連者が有する当該重要な無形資産の価値に応じて、合理的に配分する方法により独立企業間価格を算定することができる。

注 当該重要な無形資産の価値による配分を当該重要な無形資産の開発のために支出した費用等の額により行っている場合には、合理的な配分として、これを認める。

4 移転価格事務運営要領（事務運営指針）（平成17年4月28日査調7-3ほかによる改正前のもの）

(1) 3-1（差異の調整方法）

国外関連取引と比較対象取引との差異について調整を行う場合には、例えば、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。

ア 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（(1)）

イ 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（(2)）

ウ 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（(3)）

エ 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又は売上原価に占める
割合を用いて調整する方法（(4)）

(2) 3-3（残余利益分割法の取扱い）

措置法通達66の4(4)-5に規定する残余利益分割法の適用に当たり、分割対象利益のうち
「重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益に相当する金額」につい
ては、例えば、当該国外関連取引の事業と同種で、市場、事業規模等が類似する法人（重要な無
形資産を有する法人を除く。）の事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利
益指標に基づき計算することに留意する。

5 租税特別措置法（平成23年法律第82号による改正後のもの）

66条の4（国外関連者との取引に係る課税の特例）

- (1) （1項については、本件との関係で実質的な改正がないため、省略）
- (2) 前項に規定する独立企業間価格とは、国外関連取引が次の各号に掲げる取引のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める方法のうち、当該国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、当該国外関連取引が独立の事業者の間で通常取引の条件に従って行われるとした場合に当該国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法により算定した金額をいう。（2項）

ア 棚卸資産の販売又は購入 次に掲げる方法（1号）

(ア) 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（当該同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他に差異のある状況の下で売買した取引がある場合において、その差異により生じる対価の額の差を調整できるときは、その調整を行った後の対価の額を含む。）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。）（イ）

(イ) 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（以下この項において「再販売価格」という。）から通常の利潤の額（当該再販売価格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。）（ロ）

(ウ) 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。）（ハ）

(エ) イからハマまでに掲げる方法に準ずる方法その他政令で定める方法（ニ）

イ 前号に掲げる取引以外の取引 同号イからニまでに掲げる方法と同等の方法（2号）

- (3) （4項については、本件との関係で実質的な改正がないため、省略）

6 租税特別措置法施行令（平成23年政令第199号による改正後のもの）

39条の12（国外関連者との取引に係る課税の特例）

(1)（6項及び7項については、本件との関係で実質的な改正がないため、省略）

(2) 措置法66条の4第2項1号ニに規定する政令で定める方法は、次に掲げる方法とする。（8項）

ア 国外関連取引に係る棚卸資産の措置法66条の4第1項の法人及び当該法人に係る国外関連者による購入、製造その他の行為による取得及び販売（以下この号において「販売等」という。）に係る所得が、次に掲げる方法によりこれらの者に帰属するものと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（1号）

(ア) 当該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による販売等（イにおいて「比較対象取引」という。）に係る所得の配分に関する割合（当該比較対象取引と当該国外関連取引に係る棚卸資産の当該法人及び当該国外関連者による販売等とが当事者の果たす機能その他において差異がある場合には、その差異により生ずる割合の差につき必要な調整を加えた後の割合）に応じて当該法人及び当該国外関連者に帰属するものとして計算する方法（イ）

(イ) 当該国外関連取引に係る棚卸資産の当該法人及び当該国外関連者による販売等に係る所得の発生に寄与した程度を推測するに足りるこれらの者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者に係る要因に応じてこれらの者に帰属するものとして計算する方法（ロ）

(ウ) (1)及び(2)に掲げる金額につき当該法人及び当該国外関連者ごとに合計した金額がこれらの者に帰属するものとして計算する方法（ハ）

a 当該国外関連取引に係る棚卸資産の当該法人及び当該国外関連者による販売等に係る所得が、当該棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産の非関連者による販売等（(1)において「比較対象取引」という。）に係る6項、前項又は次号から5号までに規定する必要な調整を加えないものとした場合のこれらの規定による割合（当該比較対象取引と当該国外関連取引に係る棚卸資産の当該法人及び当該国外関連者による販売等とが当事者の果たす機能その他において差異がある場合には、その差異（当該棚卸資産の販売等に関し当該法人及び当該国外関連者に独自の機能が存在することによる差異を除く。）により生ずる割合の差につき必要な調整を加えた後の割合）に基づき当該法人及び当該国外関連者に帰属するものとして計算した金額（(1)）

b 当該国外関連取引に係る棚卸資産の当該法人及び当該国外関連者による販売等に係る所得の金額と(1)に掲げる金額の合計額との差額（(2)において「残余利益等」という。）が、当該残余利益等の発生に寄与した程度を推測するに足りるこれらの者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者に係る要因に応じてこれらの者に帰属するものとして計算した金額（(2)）

イ 国外関連取引に係る棚卸資産の買手が非関連者に対して当該棚卸資産を販売した対価の額（以下この号において「再販売価格」という。）から、当該再販売価格にイに掲げる金額のロに掲げる金額に対する割合（再販売者が当該棚卸資産と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（以下この号において「比較対象取引」という。）と当該国外関連取引に係る棚卸資産の買手が当該棚卸資産を非関連者に対して販売した取引とが売手の果たす機能

その他において差異がある場合には、その差異により生ずる割合の差につき必要な調整を加えた後の割合) を乗じて計算した金額に当該国外関連取引に係る棚卸資産の販売のために要した販売費及び一般管理費の額を加算した金額を控除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 (2号)

(ア) 当該比較対象取引に係る棚卸資産の販売による営業利益の額の合計額(イ)

(イ) 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(ロ)

ウ 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 (以下この号において「取得原価の額」という。) に、イに掲げる金額にロに掲げる金額のハに掲げる金額に対する割合 (販売者が当該棚卸資産と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 (以下この号において「比較対象取引」という。) 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、その差異により生ずる割合の差につき必要な調整を加えた後の割合) を乗じて計算した金額及びイ(2)に掲げる金額の合計額を加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 (3号)

(ア) 次に掲げる金額の合計額(イ)

a 当該取得原価の額 (1)

b 当該国外関連取引に係る棚卸資産の販売のために要した販売費及び一般管理費の額 (2)

(イ) 当該比較対象取引に係る棚卸資産の販売による営業利益の額の合計額(ロ)

(ウ) 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ロに掲げる金額を控除した金額(ハ)

エ 前各号に掲げる方法に準ずる方法 (4号)

7 租税特別措置法関係通達（法人税編）（平成23年10月27日課法2-13による改正後のもの）

(1) 66の4(2)-1（最も適切な算定方法の選定に当たって留意すべき事項）

措置法66条の4第2項に規定する「最も適切な方法」の選定に当たり、同項の「当該国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して」とは、国外関連取引（同条1項に規定する国外関連取引をいう。以下同じ。）及び非関連者間取引（法人が非関連者（同条5項に規定する非関連者をいう。以下同じ。）との間で行う取引（同項の適用がある取引を除く。）、国外関連者（同条1項に規定する国外関連者をいう。以下同じ。）が当該国外関連者の非関連者との間で行う取引又は法人若しくは国外関連者の非関連者が当該非関連者の他の非関連者との間で行う取引をいう。以下同じ。）に係る66の4(3)-3に掲げる諸要素並びに次に掲げる点を勘案することをいうのであるから留意する。

- ア 独立企業間価格（同条1項に規定する独立企業間価格をいう。以下同じ。）の算定における同条2項各号に掲げる方法（以下「独立企業間価格の算定方法」という。）の長所及び短所（(1)イ 国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者の果たす機能等に対する独立企業間価格の算定方法の適合性（(2)ウ 独立企業間価格の算定方法を適用するために必要な情報の入手可能性（(3)エ 国外関連取引と非関連者間取引との類似性の程度（当該非関連者間取引について、措置法規則22条の10第1項2号ホに規定する差異調整等を行う必要がある場合には、当該差異調整等に係る信頼性を含む。）（(4)

(2) 66の4(3)-1（比較対象取引の意義）

独立企業間価格の算定の基礎となる取引（以下「比較対象取引」という。）は、国外関連取引との類似性の程度が十分な非関連者取引をいうのであるから、例えば、措置法66条の4第2項1号に規定する棚卸資産の販売又は購入の場合にあっては、次に掲げる独立企業間価格の算定方法の区分に応じ、それぞれ次に掲げる取引となることに留意する。

- ア ((1)ないし(4)は省略)
- イ 措置法施行令39条の12第8項1号に掲げる方法（同号ハに掲げる方法に係る部分に限る。以下「残余利益分割法」という。） 同号ハ(1)に掲げる金額（以下「基本的利益」という。）を計算する場合において、66の4(3)-1の(2)、(3)、(6)又は(7)に掲げる取引（ただし、それぞれの取引に係る「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」の差異からは、法人及び国外関連者に独自の機能が存在することによる差異がある場合の当該差異を除く。）（(5)ウ ((6)及び(7)は省略)

(3) 66の4(3)-2（同種又は類似の棚卸資産の意義）

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、7項並びに8項1号イ、同号ハ(1)、2号及び3号に規定する「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。

ただし、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若しくは同号ロ及びハに規定する通常の利益率の算定又は措置法施行令39条の12第8項1号イ、同号ハ(1)、2号及び3号に規定する割合の算定に影響を与

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。

(4) 66の4(3)－3 (比較対象取引の選定に当たって検討すべき諸要素)

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き国外関連取引と非関連者間取引との類似性の程度を判断する場合には、例えば、法人、国外関連者及び非関連の事業の内容等並びに次に掲げる諸要素の類似性を勘案することに留意する。

ア 棚卸資産の種類、役務の内容等

イ 売手又は買手の果たす機能

ウ 契約条件

エ 市場の状況

オ 売手又は買手の事業戦略

注1 (2)の売手又は買手の果たす機能の類似性については、売手又は買手の負担するリスク、売手又は買手の使用する無形資産(著作権、基本通達20-1-21に定める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。以下同じ。)等も考慮して判断する。

2 (4)の市場の状況の類似性については、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。)、取引規模、取引時期、政府の政策(法令、行政処分、行政指導その他の行政上の行為による価格に対する規制、金利に対する規制、使用料等の支払に対する規制、補助金の交付、ダンピングを防止するための課税、外国為替の管理等の政策をいう。)の影響等も考慮して判断する。

3 (5)の売手又は買手の事業戦略の類似性については、売手又は買手の市場への参入時期等も考慮して判断する。

(5) (取引単位については、実質的な改正がないため、省略)

(6) 66の4(5)－1 (利益分割法の意義)

措置法施行令39条の12第8項1号に掲げる方法(以下「利益分割法」という。)は、同号イからハマまでに掲げるいずれかの方法によって、国外関連取引に係る棚卸資産の販売等により法人及び国外関連者に生じた所得(以下「分割対象利益等」といい、原則として、当該法人に係る営業利益又は営業損失に当該国外関連者に係る営業利益又は営業損失を加算した金額を用いるものとする。)を当該法人及び国外関連者に配分することにより独立企業間価格を算定する方法をいうことに留意する。

(7) 66の4(5)－2 (分割要因)

利益分割法の適用に当たり、分割対象利益等又は措置法施行令39条の12第8項1号ハ(2)に規定する残余利益等(以下「残余利益等」という。)の配分に用いる要因が複数ある場合には、それぞれの要因が分割対象利益等又は残余利益等の発生に寄与した程度に応じて、合理的に計算するものとする。

(8) 66の4(5)－4 (残余利益分割法)

残余利益分割法の適用に当たり、基本的利益とは、66の4(3)－1の(5)に掲げる取引に基づき算定される独自の機能を果たさない非関連者間取引において得られる所得をいうのであるから、分割対象利益等と法人及び国外関連者に係る基本的利益の合計額との差額である残余利益等は、原則として、国外関連取引に係る棚卸資産の販売等において、当該法人及び国外関連者が独自の機能を果たすことによりこれらの者に生じた所得となることに留意する。

また、残余利益等を法人及び国外関連者で配分するに当たっては、その配分に用いる要因として、例えば、法人及び国外関連者が無形資産を用いることにより独自の機能を果たしている場合には、当該無形資産による寄与の程度を推測するに足りるものとして、これらの者が有する無形資産の価額、当該無形資産の開発のために支出した費用の額等を用いることができることに留意する。

8 移転価格事務運営要領（事務運営指針）（平成23年10月27日査調8-130ほか3課共同による改正後のもの）

(1) 2-1-1（調査において検討すべき無形資産）

調査において無形資産が法人又は国外関連者の所得にどの程度寄与しているかを検討するに当たっては、例えば、次に掲げる重要な価値を有し所得の源泉となるものを総合的に勘案することに留意する。

ア 技術革新を要因として形成される特許権、営業秘密等(イ)

イ 従業員等が経営、営業、生産、研究開発、販売促進等の企業活動における経験等を通じて形成したノウハウ等(ロ)

ウ 生産工程、交渉手順及び開発、販売、資金調達等に係る取引網等(ハ)

なお、法人又は国外関連者の有する無形資産が所得の源泉となっているかどうかの検討に当たり、例えば、国外関連取引の事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似する法人のうち、所得の源泉となる無形資産を有しない法人を把握できる場合には、当該法人又は国外関連者の国外関連取引に係る利益率等の水準と当該無形資産を有しない法人の利益率等の水準との比較を行うとともに、当該法人又は国外関連者の無形資産の形成に係る活動、機能等を十分に分析することに留意する。

(2) 2-1-2（無形資産の形成、維持又は発展への貢献）

無形資産の使用許諾取引等について調査を行う場合には、無形資産の法的な所有関係のみならず、無形資産を形成、維持又は発展（以下「形成等」という。）させるための活動において法人又は国外関連者の行った貢献の程度も勘案する必要があることに留意する。

なお、無形資産の形成等への貢献の程度を判断するに当たっては、当該無形資産の形成等のための意思決定、役務の提供、費用の負担及びリスクの管理において法人又は国外関連者が果たした機能等を総合的に勘案する。この場合、所得の源泉となる見通しが高い無形資産の形成等において法人又は国外関連者が単にその費用を負担しているというだけでは、貢献の程度は低いものであることに留意する。

(3) 3-1（最も適切な方法の選定に関する検討）

措置法66条の4第2項に規定する最も適切な方法（以下「最も適切な方法」という。）の選定のための検討を行う場合には、措置法通達66の4(3)-3に掲げる諸要素等に基づいて国外関連取引の内容等を的確に把握し、措置法通達66の4(2)-1の(1)から(4)までに掲げる点等を勘案して当該国外関連取引に係る比較対象取引の有無等を検討することに留意する。

(4) 3-2（独立企業間価格の算定における基本三法の長所）

独立企業間価格の算定方法のうち、取引の価格を直接比較する独立価格比準法（独立価格比準法と同等の方法を含む。以下同じ。）、は、独立企業間価格を最も直接的に算定することができる長所を有し、また、売上総利益に係る利益率（措置法66条の4第2項1号ロ及びハに規定する政令で定める通常の利益率をいう。）に基づき算定された価格を比較する再販売価格基準法及び原価基準法（再販売価格基準法と同等の方法及び原価基準法と同等の方法を含む。以下同じ。）は、独立価格比準法に次いで独立企業間価格を直接的に算定することができる長所を有することに留意する。

したがって、最も適切な方法の選定に当たり、措置法通達66の4(2)-1の(1)から(4)までに掲げる点等を勘案した結果、最も適切な方法の候補が複数ある場合において、独立価格比準法

の適用における比較可能性が十分であるとき（国外関連取引と比較対象取引との差異について調整を行う必要がある場合は、当該調整を行うことができることに限る。以下同じ。）には、上記の長所により独立価格基準法の選定が最も適切となり、また、独立価格基準法を選定することはできないが、再販売価格基準法又は原価基準法の適用における比較可能性が十分であるときには、上記の長所により再販売価格基準法又は原価基準法の選定が最も適切となることに留意する。

(5) 3-3（差異の調整方法）

国外関連取引と、比較対象取引又は措置法通達66の4(3)-1の(5)に掲げる取引との差異について調整を行う場合には、例えば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号イに規定する対価の額若しくは同号ロ及びハに規定する通常の利益率の算定又は措置法施行令39条の12第8項2号及び3号に規定する割合の算定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（措置法66条の4第2項2号の規定の適用において同じ。）。

((1)ないし(4)は省略)

(6) 3-7（残余利益分割法の取扱い）

残余利益分割法の適用に当たり、措置法施行令39条の12第8項1号ハ(1)に掲げる金額（以下「基本的利益」という。）については、同号ハ(1)に規定する「6項、前項、次号又は3号に規定する必要な調整を加えないものとした場合のこれらの規定による割合」のうち、最も適切な利益指標を選定して計算することに留意する。

注 措置法通達66の4(3)-1の(5)に掲げる取引が複数存在する場合の基本的利益の計算については、原則として、当該取引に係る上記の割合の平均値を用いるのであるが、当該上記の割合の分布状況等に応じた合理的な値が他に認められる場合は、これを用いることに留意する。

なお、上記の割合は、措置法施行令39条の12第8項1号ハ(1)のかっこ書きに規定する必要な調整を加えた後の割合であることに留意する。

(以上)

課税処分の経緯

1 確定申告

原告は、本件各事業年度の法人税について、いずれも確定申告書の提出期限内に、処分行政庁に対し、確定申告をした。それらの確定申告においては、原告が本件国外関連取引によりB社等から支払を受けた対価の額が本件各事業年度の収益の額に算入されていた。

2 法人税の更正等

(1) 処分行政庁は、平成16年6月29日、原告に対し、原告が本件国外関連取引によりB社等から支払を受けた対価の額が利益分割法により算定した本件独立企業間価格に満たないことを理由に、措置法66条の4第1項の規定により、本件国外関連取引が本件独立企業間価格で行われたものとみなして、本件更正等1ないし4及び本件更正等5-1をした。(甲1ないし5)

原告は、処分行政庁が原告に対し本件各事業年度のうち平成10年3月期、平成11年3月期、平成13年3月期及び平成14年3月期の法人税について本件更正1ないし4の直前にした増額更正、すなわち、①平成13年6月27日付けでした原告の平成10年3月期法人税の更正(以下「本件直前更正1」という。)、②平成14年5月28日付けでした原告の平成11年3月期法人税の更正(以下「本件直前更正2」という。)、③平成15年4月23日付けでした原告の平成13年3月期法人税の更正(ただし、平成16年6月7日付け更正による一部取消し後のもの。以下「本件直前更正3」という。)、④平成15年4月23日付けでした原告の平成14年3月期法人税の更正(ただし、平成16年6月7日付け更正による一部取消し後のもの。以下「本件直前更正4」という。)については不服申立てをしておらず、本件更正1ないし4のうち本件直前更正1ないし4に係る所得金額及び法人税額を超えない部分は確定しているので、本件各事業年度のうち平成10年3月期、平成11年3月期、平成13年3月期及び平成14年3月期については、上記所得金額及び法人税額を基礎として本件更正1ないし4の根拠を摘示する。

(2) 本件更正1ないし4及び本件更正5-1の概要は、次のとおりである。

ア 国外関連者

原告は、B社等の発行済株式の総数の99%超を間接に保有しており、B社等は、措置法66条の4第1項、措置法施行令39条の12第1項1号に定める国外関連者に該当する。

イ 国外関連取引

本件国外関連取引、すなわち、原告がB社等との間で行った完成自動二輪車、その部品、製造設備等の販売取引、役務提供取引とこれらに密接に関係する重要な無形資産の使用に係る取引を、措置法66条の4第1項の規定の適用の有無の検討対象とする。

ウ 独立企業間価格の算定

(ア) 算定方法の選択

本件国外関連取引は、完成自動二輪車、その部品、製造設備等の販売取引、役務提供取引と重要な無形資産の使用に係る取引とが一体となって営まれているものであるため、比較対象取引を得ることができず、措置法66条の4第2項1号イに定める方法(以下「独立価格比準法」という。)、同号ロに定める方法(以下「再販売価格基準法」という。)、同号ハに定める方法(以下「原価基準法」といい、これらの方法を併せて「基本三法」という。)及び同項2号イに定める基本三法と同等の方法(以下、基本三法はそれぞれそれと同等の方法を含むものとする。)を用いることができない。そこで、同項1号ニ及び2号ロ、措置法施行

令39条の12第8項に定める利益分割法を用いて、措置法66条の4第1項の独立企業間価格を算定する。

(イ) 分割対象利益及びその分割方法の決定

本件国外関連取引に係る原告の営業利益及びB社等の営業利益の合計金額を、措置法施行令39条の12第8項に定める要因（以下「分割要因」という。）に応じて帰属計算を行う所得（以下「分割対象利益」という。）とし、租税特別措置法関係通達（以下「措置法通達」という。）66の4(4)－5（平成23年10月27日課法2－13による改正前のもの。以下同じ。）に定める残余利益分割法を用いて、分割対象利益のうち、重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益（以下「基本的利益」という。）に相当する金額を原告及び国外関連者にそれぞれ配分し、その残額（以下「残余利益」という。）を当該重要な無形資産の価値に応じて原告及び国外関連者にそれぞれ配分する。

(ウ) 基本的利益の算定

a 原告の基本的利益の算定

㊦等の会員や㊧の標準産業分類コードが自動車及びオートバイ製造業である日本企業の中から、① 年間売上高が50億円以下の企業であること、② 売上高に対する研究開発費の割合が3%を超える企業であること、③ 資本関係が20%以上の関係会社との取引が20%以上を占める企業であること、④ 3年以上連続した財務情報を入手することができないか又は現在稼働していない企業であること、⑤ 製造機能が50%未満の企業であることという除外条件に該当するものを除外して選定した39社を、本件国外関連取引に係る原告の事業と比較可能な日本企業（以下「日本側比較対象企業」という。）とし、その総費用（売上原価に販売費及び一般管理費を加えた金額）に対する営業利益の割合（総費用営業利益率）の中位値（以下「日本側基本的利益率」という。）を本件国外関連取引に係る原告の総費用、その他営業費用、委託研究費の合計金額（ただし、原告が支出した重要な無形資産の価値の指標となる費用の金額を除く。）に乗じて、原告の基本的利益（以下「日本側基本的利益」という。）を算定する。

b B社等の基本的利益の算定

米国の標準産業分類コードが二輪及び四輪車並びにその関係製品の製造業であるブラジル企業の中から、① 二輪車又は四輪車に関連しない事業が50%以上の企業であること、② 年間売上高が2500万ドル以下の企業であること、③ 3年以上連続した財務情報を入手することができない企業であること、④ アフターマーケット向けの製品に係る売上高が50%以上の企業であること、⑤ 関係会社との取引が売上げ又は総費用の50%以上の企業であること、⑥ 営業利益率がマイナスで債務超過の状態にあることから継続性に問題がある企業であることという除外条件に該当するものを除外して選定した次の8社を、本件国外関連取引に係るB社等の事業と比較可能なブラジル企業（以下「ブラジル側比較対象企業」という。）とし、B社等との売掛金、棚卸資産、買掛金に係る金利負担の差異を調整した上、その総費用営業利益率の中位値（以下「ブラジル側基本的利益率」という。）を本件国外関連取引に係るB社等の総費用、売掛金及び買掛金の為替差損益、銀行手数料の合計金額（ただし、B社等が支出した重要な無形資産の価値の指標となる費用の金額を除く。）に乗じて、B社等の基本的利益（以下「ブラジル側基本的利益」という。）を算定する。

- (a) a・S. A. (以下「a」という。)
- (b) b・S. A. (以下「b」という。)
- (c) d・S. A. (以下「d」という。)
- (d) e・S. A. (以下「e」という。)
- (e) f・S. A. (以下「f」という。)
- (f) g・S. A. (以下「g」という。)
- (g) h・S. A. (以下「h」という。)
- (h) i・S. A. (以下「i」という。)

(エ) 残余利益の分割

上記(イ)の分割対象利益から、上記(ウ) a 及び b の日本側基本的利益及びブラジル側基本的利益を控除して、重要な無形資産の価値に応じて原告及びB社等に対して配分される残余利益（以下「本件残余利益」という。）を算出する。その上で、本件残余利益を原告及びB社等がそれぞれ有する重要な無形資産の価値に応じて合理的に配分するため、原告が支出した重要な無形資産の価値の指標となる費用（ブラジル向けの開発費用（委託研究費）、ブラジル側の生産体制の確立のためのプロジェクト費用及び技術指導料、ブラジル側の部品の社内製造化（以下「内製化」という。）、現地調達化（以下「現調化」という。）等のためのノウハウの導入に必要な部品メーカーへの支払ロイヤルティ。以下「日本側分割要因」という。）の金額と、B社等が支出した重要な無形資産の価値の指標となる費用（新機種導入時の量産体制確立の費用、生産性向上の費用（内製化、現調化の推進、現地仕様図面の作成の費用）、新規ディーラー開拓及びディーラー育成の費用、広告宣伝費。以下「ブラジル側分割要因」という。）の金額とを用いて、原告に配分される残余利益の比率を算出し、これを残余利益の金額に乗じて、原告に配分される残余利益を算定する。

(オ) 独立企業間価格の算定

上記(ウ) a の日本側基本的利益と上記(エ)の原告に配分される残余利益との合計金額から本件国外関連取引に係る原告の営業利益を控除した金額に、原告がB社等から支払を受けた本件国外関連取引の対価の額を加えて、本件独立企業間価格を算定する。

エ 措置法66条の4第1項の規定の適用

原告が本件国外関連取引によりB社等から支払を受けた対価の額が本件独立企業間価格に満たないことを理由に、措置法66条の4第1項の規定により、本件国外関連取引が本件独立企業間価格で行われたものとみなして、更正をする。

3 異議申立て及び決定

原告は、平成16年8月27日、東京国税局長に対し、本件国外関連取引に対する措置法66条の4第1項の規定の適用の違法を理由に、本件更正等1ないし4及び本件更正等5-1の一部取消しを求める異議申立てをしたところ、東京国税局長は、平成19年7月9日、原告に対し、日本側比較対象企業の一部について誤って前事業年度の財務情報を用いていたことを理由に、本件更正等1を一部取り消し、原告のその余の異議申立てをいずれも棄却する決定をした。（甲142）

4 平成15年3月期法人税の再更正

処分行政庁は、平成17年4月27日、原告に対し、平成15年3月期法人税について、本件国外関連取引に対する措置法66条の4第1項の規定の適用の違法以外の違法を理由に、本件更正等5-1の減額再更正及び減額変更決定をした。（甲6）

5 平成15年3月期法人税の再々更正

処分行政庁は、平成18年3月28日、原告に対し、平成15年3月期法人税について、本件国外関連取引に対する措置法66条の4第1項の規定の適用以外を理由に、増額再々更正である本件更正5-2及び過少申告加算税の賦課決定をした。(甲7)

6 審査請求及び裁決

原告は、平成19年8月9日、国税不服審判所長に対し、本件国外関連取引に対する措置法66条の4第1項の規定の適用の違法を理由に、本件更正等1ないし4及び本件更正等5-1の一部取消しを求める審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成22年9月9日、原告に対し、原告の審査請求をいずれも棄却する裁決(以下「本件裁決」という。)をした。原告は、同月16日に本件裁決があったことを知った。(甲8ないし10)

(以上)

(別表1)

1 平成10年3月期

(単位 円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき税額	過少申告加算税の額	重加算税の額
確定申告	10. 6. 26	208,038,470,648	47,535,097,300	-	-
更正等	11. 4. 30	209,588,517,311	48,207,168,700	66,503,000	2,460,500
更正等	12. 3. 28	209,773,158,689	48,276,409,100	1,299,000	19,687,500
更正等	13. 6. 27	210,035,703,239	48,374,863,500	9,845,000	-
本件更正等1	16. 6. 29	217,556,165,182	51,195,036,700	282,017,000	-
異議申立て	16. 8. 27	措置法66条の4第1項(移転価格税制)適用部分の取消し			
異議決定	19. 7. 9	217,528,218,632	51,184,556,600	△1,048,000	-
審査請求	19. 8. 9	措置法66条の4第1項(移転価格税制)適用部分の取消し			
審査裁決	22. 9. 9	棄却			

* 「過少申告加算税の額」欄の「△」は、当該決定により減少する税額を意味する。

2 平成11年3月期

(単位 円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき税額	過少申告加算税の額	重加算税の額
確定申告	11. 6. 29	265, 220, 754, 494	45, 793, 599, 000	-	-
更正等	12. 3. 28	266, 283, 162, 061	46, 230, 297, 000	43, 445, 000	784, 000
更正等	13. 6. 27	267, 015, 156, 392	46, 483, 945, 200	25, 364, 000	-
更正等	14. 5. 28	268, 362, 407, 118	46, 948, 746, 800	46, 480, 000	-
本件更正等2	16. 6. 29	274, 186, 341, 098	48, 958, 004, 100	200, 925, 000	-
異議申立て	16. 8. 27	措置法66条の4第1項(移転価格税制)適用部分の取消し			
異議決定	19. 7. 9	棄却			
審査請求	19. 8. 9	措置法66条の4第1項(移転価格税制)適用部分の取消し			
審査裁決	22. 9. 9	棄却			

3 平成13年3月期

(単位 円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき税額	過少申告加算税の額	重加算税の額
確定申告	13. 6. 29	190,572,101,329	△2,581,185,852	-	-
更正等	14. 6. 26	193,186,494,567	△1,678,058,076	90,305,000	-
更正等	15. 4. 23	193,405,790,695	△1,602,025,960	7,603,000	-
更正等	16. 6. 7	192,953,089,195	△1,758,981,924	△15,695,000	-
本件更正等3	16. 6. 29	196,335,594,791	△586,233,615	117,274,000	-
異議申立て	16. 8. 27	措置法66条の4第1項(移転価格税制)適用部分の取消し			
異議決定	19. 7. 9	棄却			
審査請求	19. 8. 9	措置法66条の4第1項(移転価格税制)適用部分の取消し			
審査裁決	22. 9. 9	棄却			

* 「納付すべき税額」欄の「△」は、還付金の額に相当する税額を意味する。「過少申告加算税の額」欄の「△」は、当該決定により減少する税額を意味する。

4 平成14年3月期

(単位 円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき税額	過少申告加算税の額	重加算税の額
確定申告	14. 6. 28	279, 266, 525, 378	6, 610, 100, 000	-	-
更正等	15. 4. 23	281, 359, 212, 488	6, 672, 880, 600	6, 278, 000	-
更正等	16. 6. 7	280, 504, 966, 238	6, 647, 253, 200	△2, 563, 000	-
本件更正等4	16. 6. 29	285, 103, 227, 817	6, 785, 201, 100	13, 776, 000	-
異議申立て	16. 8. 27	措置法66条の4第1項(移転価格税制)適用部分の取消し			
異議決定	19. 7. 9	棄却			
審査請求	19. 8. 9	措置法66条の4第1項(移転価格税制)適用部分の取消し			
審査裁決	22. 9. 9	棄却			

* 「過少申告加算税の額」欄の「△」は、当該決定により減少する税額を意味する。

5 平成15年3月期

(単位 円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき税額	過少申告加算税の額	重加算税の額
確定申告	15. 6. 30	316, 399, 758, 632	8, 442, 322, 900	-	-
本件更正5-1	16. 6. 29	320, 606, 931, 779	9, 698, 474, 800	-	-
本件賦課決定5	16. 6. 29	-	-	125, 602, 000	-
異議申立て	16. 8. 27	措置法66条の4第1項(移転価格税制)適用部分の取消し			
更正等	17. 4. 27	320, 577, 891, 779	9, 689, 762, 800	△871, 000	-
本件更正5-2	18. 3. 28	320, 882, 207, 055	9, 781, 057, 600	-	-
賦課決定	18. 3. 28	-	-	9, 129, 000	-
異議決定	19. 7. 9	棄却			
審査請求	19. 8. 9	措置法66条の4第1項(移転価格税制)適用部分の取消し			
審査裁決	22. 9. 9	棄却			

* 「過少申告加算税の額」欄の「△」は、当該決定により減少する税額を意味する。

(別紙4)

課税処分の根拠

1 平成10年3月期法人税（本件更正1の根拠）

原告の平成10年3月期の所得金額は2176億1984万8251円、納付すべき法人税額は512億1891万7800円である。これらの計算根拠は、次のとおりである。

(1) 所得金額 2176億1984万8251円

上記金額は、次のアの金額にイの金額を加算した金額である。

ア 本件直前更正1における所得金額 2100億3570万3239円

上記金額は、本件直前更正1における所得金額と同額である。

イ 所得金額に加算すべき金額 75億8414万5012円

上記金額は、原告が平成10年3月期に国外関連者であるB社等との間で行った本件国外関連取引について、原告がB社等から支払を受けた対価の額が本件独立企業間価格に満たないことから、措置法66条の4第1項の規定に基づいて本件国外関連取引が本件独立企業間価格により行われたものとみなして算出された、原告の当期の所得金額に加算すべき金額である（ただし、平成19年7月9日付け異議決定による一部取消し後のもの）。上記金額の計算は、別表2の1ないし8の各「平成10年3月期」欄のとおりである。

(2) 所得金額に対する法人税額 816億0744万3000円

上記金額は、上記(1)の所得金額（国税通則法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金額。以下同じ。）に法人税法66条（平成10年法律第24号による改正前のもの）に規定する税率である100分の37.5を乗じて計算した金額である。

(3) 法人税額の特別控除額 78億0144万2625円

上記金額は、措置法42条の4（平成10年法律第23号による改正前のもの）に規定する試験研究費の額が増加した場合の法人税額の特別控除額であり、本件直前更正1における金額と同額である。

(4) 法人税額から控除される所得税額等 225億8708万2500円

上記金額は、法人税法68条（平成15年法律第8号による改正前のもの。以下同じ。）に規定する法人税額から控除される所得税額10億0242万9763円及び同法69条（平成10年法律第24号による改正前のもの）に規定する法人税額から控除される外国税額215億8465万2737円の合計額であり、本件直前更正1における金額と同額である。

(5) 納付すべき法人税額 512億1891万7800円

上記金額は、上記(2)の金額から上記(3)の金額と上記(4)の金額を差し引いた金額（国税通則法119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金額。以下同じ。）である。

(6) 既に納付の確定した本税額 483億7486万3500円

上記金額は、本件直前更正1において確定した法人税額と同額である。

(7) 差引納付すべき法人税額 28億4405万4300円

上記金額は、上記(5)の金額から上記(6)の金額を差し引いた金額であり、原告が新たに納付すべき法人税額である。

2 平成11年3月期法人税（本件更正2の根拠）

原告の平成11年3月期の所得金額は2743億9193万9178円、納付すべき法人税額は

490億2893万5400円である。これらの計算根拠は、次のとおりである。

(1) 所得金額 2743億9193万9178円

上記金額は、次のアの金額にイの金額を加算し、ウの金額を減算した金額である。

ア 本件直前更正2における所得金額 2683億6240万7118円

上記金額は、本件直前更正2における所得金額と同額である。

イ 所得金額に加算すべき金額 69億2863万3860円

上記金額は、原告が平成11年3月期に国外関連者であるB社等との間で行った本件国外関連取引について、原告がB社等から支払を受けた対価の額が本件独立企業間価格に満たないことから、措置法66条の4第1項の規定に基づいて本件国外関連取引が本件独立企業間価格により行われたものとみなして算出された、原告の当期の所得金額に加算すべき金額である。上記金額の計算は、別表2の1ないし8の各「平成11年3月期」欄のとおりである。

ウ 事業税の損金算入額 8億9910万1800円

上記金額は、本件更正1によって本件直前更正1から増加した所得金額に、地方税法72条の22第1項（平成10年法律第27号による改正前のもの）に定められている事業税の標準税率である12.0%を乗じて算出された事業税相当額であり、法人税基本通達9-5-2により、損金の額に算入される金額である（なお、当該金額は、本件更正等1が平成19年7月9日付け異議決定により一部取り消された後の増加所得金額で再計算した額である。）。

(2) 所得金額に対する法人税額 946億6521万8955円

上記金額は、上記(1)の所得金額に法人税法66条（平成18年法律第10号による改正前のもの）に規定する税率である100分の34.5を乗じて計算した金額である。

(3) 法人税額の特別控除額 43億0081万8224円

上記金額は、措置法42条の4（平成11年法律第9号による改正前のもの）に規定する試験研究費の額が増加した場合の法人税額の特別控除額であり、本件直前更正2における金額と同額である。

(4) 法人税額から控除される所得税額等 413億3546万5314円

上記金額は、法人税法68条に規定する法人税額から控除される所得税額9億5595万5423円及び同法69条（平成11年法律第160号による改正前のもの）に規定する法人税額から控除される外国税額403億7950万9891円の合計額であり、本件直前更正2における金額と同額である。

(5) 納付すべき法人税額 490億2893万5400円

上記金額は、上記(2)の金額から上記(3)の金額と上記(4)の金額を差し引いた金額である。

(6) 既に納付の確定した本税額 469億4874万6800円

上記金額は、本件直前更正2において確定した法人税額と同額である。

(7) 差引納付すべき法人税額 20億8018万8600円

上記金額は、上記(5)の金額から上記(6)の金額を差し引いた金額であり、原告が新たに納付すべき法人税額である。

3 平成13年3月期法人税（本件更正3の根拠）

原告の平成13年3月期の所得金額は1965億7958万8569円、還付されるべき法人税額は5億0163万8455円である。これらの計算根拠は、次のとおりである。

(1) 所得金額 1965億7958万8569円

上記金額は、次のアの金額にイの金額を加算し、ウの金額を減算した金額である。

ア 本件直前更正3における所得金額 1929億5308万9195円

上記金額は、本件直前更正3における所得金額と同額である。

イ 所得金額に加算すべき金額 36億2709万7851円

上記金額は、次の(ア)ないし(エ)の金額を合計した金額である。

(ア) 国外関連者に対する所得移転金額 32億1717万3066円

上記金額は、原告が平成13年3月期に国外関連者であるB社等との間で行った本件国外関連取引について、原告がB社等から支払を受けた対価の額が本件独立企業間価格に満たないことから、措置法66条の4第1項の規定に基づいて本件国外関連取引が本件独立企業間価格により行われたものとみなして算出された、原告の当期の所得金額に加算すべき金額である。上記金額の計算は、別表2の1ないし8の各「平成13年3月期」欄のとおりである。

(イ) 売上げの計上漏れ 1億6140万1440円

上記金額は、原告は技術指導料の収益計上基準として役務提供完了基準を採用していたところ、平成8年9月1日に原告と国外関連者であるトルコのnとの間で締結した技術者交換覚書に基づく技術指導料について、平成13年3月期中に役務の提供を完了していたにもかかわらず技術指導料として益金の額に算入しなかった金額であり、益金の額に算入すべき金額である。

(ウ) 損金の額に算入されない国外関連者に対する寄附金の額 130万3500円

上記金額は、原告が国外関連者であるq有限公司との技術者派遣契約に基づいて請求すべき技術指導料のうち免除した金額であるが、免除することに相当の理由はなく、当該金額を同社に対する寄附金の額と認めたものである。当該金額は、国外関連者に対する寄附金であり、措置法66条の4第3項の規定により、損金の額に算入されない。

(エ) 減価償却資産の償却超過額 2億4721万9845円

上記金額は、減価償却資産である内燃力又はガス発電設備、焼却炉、ガソリン地下タンク及び計量機について、減価償却の算出に係る耐用年数の適用を誤ったことにより、正当な耐用年数に基づき算出された償却限度額を超えて損金の額に算入された金額であり、法人税法31条1項の規定により、損金の額に算入されない。

ウ 貸倒引当金の繰入限度額超過額の過大額 59万8477円

上記金額は、法人税法52条2項に規定する一括評価金銭債権に係る貸倒引当金について、上記イ(イ)により売掛金の額が1億6140万1440円増加することに伴い、法人税法施行令96条2項(平成13年政令第194号による改正前のもの)の規定に基づいて、期末一括売掛債権等の額に1億6140万1440円を加算することにより貸倒引当金の損金算入額の再計算を行った結果、当期繰入限度額が59万8477円増加することとなるため、損金の額に算入される金額である。

(2) 所得金額に対する法人税額 589億7387万6400円

上記金額は、上記(1)の所得金額に、経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律16条に規定する税率である100分の30を乗じて計算した金額である。

(3) 法人税額の特別控除額 56億1438万2992円

上記金額は、措置法42条の4(平成13年法律第7号による改正前のもの)に規定する試験

研究費の額が増加した場合の法人税額の特別控除額であり、本件直前更正3における金額と同額である。

(4) 法人税額から控除される所得税額等 533億5949万3408円

上記金額は、法人税法68条に規定する法人税額から控除される所得税額及び同法69条（平成13年法律第6号による改正前のもの）に規定する法人税額から控除される外国税額の合計額であり、上記(2)の金額から上記(3)の金額を差し引いた金額を限度として法人税額から控除される金額である。

(5) 納付すべき法人税額 △5億0163万8455円

上記金額は、上記(4)において平成13年3月期法人税額から控除しきれなかった所得税額及び外国税額の金額であり、控除の対象となる所得税額17億3044万8702円及び控除の対象となる外国税額521億3068万3161円の合計額538億6113万1863円から、上記(4)の金額を差し引いて算出される還付所得税額等の金額である。なお、金額に「△」を付したものは、当該金額が還付金額であることを表す。

(6) 既に納付の確定した本税額 △17億5898万1924円

上記金額は、本件直前更正3において確定した還付所得税額等の金額と同額である。

(7) 差引納付すべき法人税額 12億5734万3400円

上記金額は、上記(5)の金額から上記(6)の金額を差し引いた金額であり、原告が新たに納付すべき法人税額である。

4 平成14年3月期法人税（本件更正4の根拠）

原告の平成14年3月期の所得金額は2854億5254万7886円、納付すべき法人税額は67億9568万0700円である。これらの計算根拠は、次のとおりである。

(1) 所得金額 2854億5254万7886円

上記金額は、次のアの金額にイの金額を加算し、ウの金額を減算した金額である。

ア 本件直前更正4における所得金額 2805億0496万6238円

上記金額は、本件直前更正4における所得金額と同額である。

イ 所得金額に加算すべき金額 52億2926万4949円

上記金額は、次の(ア)ないし(キ)の金額を合計した金額である。

(ア) 国外関連者に対する所得移転金額 49億3554万7134円

上記金額は、原告が平成14年3月期に国外関連者であるB社等との間で行った本件国外関連取引について、原告がB社等から支払を受けた対価の額が本件独立企業間価格に満たないことから、措置法66条の4第1項の規定に基づいて本件国外関連取引が本件独立企業間価格により行われたものとみなして算出された、原告の当期の所得金額に加算すべき金額である。上記金額の計算は、別表2の1ないし8の各「平成14年3月期」欄のとおりである。

(イ) 売上げの計上漏れ 2077万8211円

上記金額は、原告は技術指導料の収益計上基準として役務提供完了基準を採用していたところ、平成14年3月期中に役務の提供を完了していたにもかかわらず技術指導料として益金の額に算入しなかった金額であり、益金の額に算入すべき金額である。

(ウ) 損金の額に算入されない国外関連者に対する寄附金の額 1429万1100円

上記金額は、原告が国外関連者であるq有限公司から收受すべき技術指導料を免除したことによる寄附金の額であり、措置法66条の4第3項の規定により、損金の額に算入されな

い。

(エ) 売上原価の過大計上額 1億1031万2432円

上記金額は、原告が「⑤」中のENG基幹部品現調費用として損金の額に算入した金額であるが、平成14年3月期においてその役務は提供されていないのであり、損金の額に算入されない。

(オ) 減価償却資産の償却超過額 1億3773万7595円

上記金額は、減価償却資産である内燃力又はガス発電設備、焼却炉、ガソリン地下タンク及び計量機について、適用すべき耐用年数を誤ったことにより、償却限度額を超えて損金の額に算入された金額であり、法人税法31条1項（平成16年法律第14号による改正前のもの）の規定により、損金の額に算入されない。

(カ) 子会社株式の取得価額に算入すべき額 1000万0000円

上記金額は、原告が情報収集費として損金の額に算入した金額であるが、原告がその子会社である株式会社tの株式を取得するために要した費用であり、子会社株式の取得価額に含めるべきものであるから、損金の額に算入されない。

(キ) 一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の繰入額 59万8477円

上記金額は、本件更正3において損金の額に算入された一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の繰入額（上記3(1)ウ）と同額である。当該金額は、法人税法52条9項（平成14年法律第79号による改正前のもの）の規定により、翌事業年度において、益金の額に算入される（この点については、国税通則法65条4項に規定する「正当な理由」が認められる。）。

ウ 所得の金額から減算される金額 2億8168万3301円

上記金額は、次の(ア)及び(イ)の各金額を合計した金額である。

(ア) 貸倒引当金の繰入限度超過額の過大額 42万2201円

上記金額は、法人税法52条2項（平成14年法律第79号による改正前のもの）に規定する一括評価金銭債権に係る貸倒引当金について、上記3(1)イ(イ)及び上記イ(イ)により売掛金の額が1億8217万9651円増加することに伴い、法人税法施行令96条2項（平成14年政令第271号による改正前のもの）の規定に基づき計算した損金の額に算入される金額が42万2201円増加することとなるため、損金の額に算入される金額である。

(イ) 事業税の損金算入額 2億8126万1100円

上記金額は、本件更正3によって本件直前更正3から増加した所得金額（ただし、平成13年3月期に係る平成16年6月7日付け法人税の更正により減額された金額を除く。）に、地方税法72条の22第1項（平成15年法律第9号による改正前のもの）に定められる事業税の標準税率である9.6%を乗じて算出された事業税相当額であり、法人税基本通達9-5-2により、損金の額に算入される金額である。

(2) 所得金額に対する法人税額 856億3576万4100円

上記金額は、上記(1)の所得金額に経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律16条に規定する税率である100分の30を乗じて計算した金額である。

(3) 法人税額の特別控除額 84億7811万8990円

上記金額は、措置法42条の4（平成14年法律第15号による改正前のもの）に規定する試験研究費の額が増加した場合等の法人税額の特別控除額であり、本件直前更正4における金額と

同額である。

- (4) 法人税額から控除される所得税額等 703億6196万4396円
上記金額は、次のアの金額とイの金額を合計した額である。

ア 法人税額から控除される所得税額 9億2008万3797円
上記金額は、法人税法68条に規定する法人税額から控除される所得税額であり、本件直前更正4における金額と同額である。

イ 法人税額から控除される外国税額 694億4188万0559円
上記金額は、次の(ア)の金額と(イ)の金額を合計した金額である。

(ア) 本件直前更正4に係る法人税額から控除される外国税額 681億0603万3729円

上記金額は、法人税法69条(平成14年法律第79号による改正前のもの)に規定する法人税額から控除される外国税額であり、本件直前更正4における金額と同額である。

(イ) 控除される外国税額の増加額 13億3584万6870円

法人税法69条(平成14年法律第79号による改正前のもの)の規定に基づき計算した外国税額控除限度額は694億4188万0599円であり、本件直前更正4における控除額681億0603万3729円との差額13億3584万6870円が法人税額から控除される金額である。

- (5) 納付すべき法人税額 67億9568万0700円
上記金額は、上記(2)の金額から上記(3)の金額と上記(4)の金額を差し引いた金額である。

(6) 既に納付の確定した本税額 66億4725万3200円
上記金額は、本件直前更正4において確定した法人税額と同額である。

(7) 差引納付すべき法人税額 1億4842万7500円
上記金額は、上記(5)の金額から上記(6)の金額を差し引いた金額であり、原告が新たに納付すべき法人税額である。

5 平成15年3月期法人税(本件更正5-2の根拠)

原告の平成15年3月期の所得金額は3212億5640万5709円、納付すべき法人税額は98億9331万7000円である。これらの計算根拠は、次のとおりである。

(1) 所得金額 3212億5640万5709円
上記金額は、次のア金額にイの金額を加算し、ウの金額を減算した金額である。

ア 申告所得金額 3163億9975万8632円
上記金額は、原告の平成15年3月期の法人税確定申告書(以下「平成15年3月期確定申告書」という。)に記載された所得金額と同額である。

イ 所得金額に加算すべき金額 55億6698万1687円
上記金額は、次の(ア)ないし(チ)の各金額を合計した金額である。

(ア) 国外関連者に対する所得移転金額(本件更正5-1) 37億8983万8304円

上記金額は、原告が平成15年3月期に国外関連者であるB社等との間で行った本件国外関連取引について、原告がB社等から支払を受けた対価の額が本件独立企業間価格に満たないことから、措置法66条の4第1項の規定に基づいて本件国外関連取引が本件独立企業間価格により行われたものとみなして算出された、原告の当期の所得金額に加算すべき金額である。上記金額の計算は、別表2の1ないし8の各「平成15年3月期」欄のとおりである。

- (イ) 売上計上漏れ（本件更正5-1） 2億8722万9255円
上記金額は、原告が、① 国外関連者であるnに対する売上げにおいて、誤って二重に値引計上したため、益金の額に算入しなかった金額1億5221万1120円、② 技術指導料の収益計上基準として役務提供完了基準を採用していたところ、平成15年3月期において、国外関連者との技術派遣契約に基づく技術者派遣について、役務の提供を完了していたにもかかわらず技術指導料として益金の額に算入していなかった金額、すなわち、同社に対する技術指導料の額5173万0292円、④A有限公司に対する技術指導料の額1997万2858円、④B Co. Ltd. に対する技術指導料の額3867万7707円、④C Ltd. に対する技術指導料の額1498万0478円、q 有限公司に対する技術指導料の額965万6800円の合計額であり、益金の額に算入すべき金額である。
- (ウ) 損金の額に算入されない国外関連者に対する寄附金の額（本件更正5-1及び本件更正5-2） 4億0314万5285円
上記金額は、原告が支出した寄附金の額のうち、国外関連者に対するもの、すなわち、q 有限公司に対する寄附金の額6131万5893円、④A有限公司に対する寄附金の額9883万0009円、④D Ltd. に対する寄附金の額1億1534万0188円、④E Ltd. に対する寄附金の額4666万5943円、④F Ltd. に対する寄附金の額8099万3252円の合計額である。これらは、いずれも国外関連者に対する寄附金であるから、措置法66条の4第3項の規定により、損金の額に算入されない。
- (エ) 売上原価の過大計上額（本件更正5-1） 5億2192万4923円
上記金額は、原告が売上原価として損金の額に算入した「⑤」に係るENG基幹部品現調費用の額4億5875万9363円及び24万台能拡費用の額6316万5560円の合計額である。平成15年3月期においてその役務は完了していないので、上記金額は損金の額に算入されない。
- (オ) 子会社株式の取得価額に算入すべき額（本件更正5-1） 2億1438万7480円
上記金額は、原告が監査・鑑定弁護士料等として損金の額に算入した契約手数料等の額1億3113万5663円及び監査法人、法律事務所等に対する報酬等の額8325万1817円の合計金額である。当該金額は、原告が子会社である株式会社tの株式を取得するために要した費用であり、子会社株式の取得価額に算入すべきものであるから、損金の額に算入されない。
- (カ) 減価償却資産の償却超過額（本件更正5-1） 2億4029万9057円
上記金額は、原告が、減価償却費として損金の額に計上したもののうち、適用すべき耐用年数を誤ったことによる償却超過額1億6808万2811円、ソフトウェアの取得価額として資産計上すべき償却超過額7133万5691円及び一括償却資産の損金算入に係る明細書を添付することなく取得価額の全額を損金の額に算入したことによる償却超過額88万0555円の合計金額であり、法人税法31条（平成16年法律第14号による改正前のもの）の規定により、損金の額に算入されない。
- (キ) 棚卸資産の計上漏れ（本件更正5-1） 2423万8123円
上記金額は、原告が二輪部品を棚卸資産として計上した額と、同部品の価額を材料費及び加工費の額に基づいて算出した額との差額であり、期末の棚卸資産の価額を過少に計上して売上原価を過大に計上したものであるから、損金の額に算入されない。

- (ク) 固定資産の計上漏れ (本件更正5-1) 949万3800円
上記金額は、原告が、㊦工場に係る修繕費及び㊧工場に係る試験研究費として損金の額に計上した金額であるが、これらは、機械装置等の新規取得に要したものであり、当該資産の取得価額とすべきものであるから、損金の額に算入されない。
- (ケ) 国内普及活動費の過大計上額 (本件更正5-1) 712万5000円
上記金額は、原告が国内普及活動費として損金の額に計上した金額であり、これは、消費税等の仮払金額であるから、損金の額に算入されない。
- (コ) 貯蔵品の計上漏れ (本件更正5-1) 684万0000円
上記金額は、原告が設備修繕費として損金の額に算入した金額であるが、平成15年3月期において、使用していない物品に係る金額であり、貯蔵品として計上すべきものであるから、損金の額に算入されない。
- (サ) 売上金額の減算過大額 (本件更正5-1) 493万0044円
上記金額は、国内ロイヤルティの売上金額9860万0891円に係る消費税等の金額であり、原告が売上金額として二重に計上していたところ、消費税等の経理処理において税抜経理方式を採用しているにもかかわらず、当該消費税額である仮受消費税等の額493万0044円を含めた額1億0353万0935円を申告調整において所得金額から減算したことにより、仮受消費税等に相当する額を過大に益金の額から減算しているから、益金の額に算入される。
- (シ) 外国源泉税の損金過大計上額 (本件更正5-1) 1064万4145円
上記金額は、原告が外国法人税等(外国税額控除)として損金の額に算入した金額のうち、カナダからの技術指導料について課された外国源泉税等であり、カナダ税務当局への還付申請により還付される税額であるから、損金の額に算入されない。
- (ス) 過年度調査額に係る加算漏れ (本件更正5-1) 2171万0042円
上記金額は、平成13年3月期法人税の更正に係る決算上の受入処理に伴い、所得金額に加算した金額1億9041万8766円と、平成13年3月期法人税の更正に伴い所得金額に加算すべき金額2億1212万8808円との差額であり、益金の額に算入されていないから、益金の額に算入される。
- (セ) 未収消費税の受入れとして過大に減算した額 (本件更正5-1) 1648万4906円
上記金額は、原告が消費税等の経理処理において税抜き経理方式を採用しているところ、仮受消費税、仮払消費税及び納付すべき消費税の額の端数調整をしていたにもかかわらず、さらに所得金額から減算した金額であり、損金の額に算入されない。
- (ソ) ロイヤルティ計上漏れ (本件更正5-1) 226万9122円
上記金額は、原告がベトナムからのロイヤルティについて、4億9590万6107円を売上げとして計上すべきところ、4億9363万6985円を売上げとして計上したことにより生じた差額であり、益金の額が過少に計上されているから、益金の額に算入される。
- (タ) 益金の額に算入される貸倒引当金の繰入額 (本件更正5-1) 42万2201円
上記金額は、本件更正4において損金の額に算入された貸倒引当金の繰入額(上記4(1)ウ(ア))と同額であり、法人税法52条9項(平成15年法律第8号による改正前のもの)の規定により、翌事業年度において、益金の額に算入される(この点については、国税通則

法65条4項に規定する「正当な理由」が認められる。)

(チ) 控除対象外国税の損金不算入額 (本件更正5-1) 600万0000円

上記金額は、法人税法69条(平成15年法律第8号のよる改正前のもの)の外国税額控除の計算において、ポルトガルからの配当金に係る外国源泉税等の額1億5672万9750円について、1億5072万9750円を税額控除対象として所得金額に加算したことにより生じた差額であり、同法41条の規定により損金の額に算入されない。

ウ 所得金額から減算すべき金額 7億1033万4610円

上記金額は、次の(ア)ないし(オ)の各金額を合計した金額である。

(ア) 退職給付引当金等で所得金額から減算すべき金額 (本件更正5-1)

3億1366万1398円

上記金額は、退職給付引当金及び役員退職慰労引当金について、当期に所得の金額から減算すべき金額が3億1366万1398円過少であることから、損金の額に算入される。

(イ) 前期更正額の当期減算漏れ (本件更正5-1) 776万4376円

上記金額は、原告の本件直前更正2に係る申告調整において、所得金額から減算すべき金額は、繰延資産計上漏れに係る当期の償却額1363万1789円及び固定資産計上漏れに係る償却額189万6963円の合計1552万8752円であるにもかかわらず、776万4376円を減算したことにより生じた差額であり、損金の額に算入される。

(ウ) 貸倒引当金の繰入限度超過額の過大額 (本件更正5-2) 44万3436円

上記金額は、法人税法52条2項(平成15年法律第8号による改正前のもの)に規定する一括評価金銭債権に係る貸倒引当金について、平成15年3月期末における売掛金の額が4億6940万8906円増加し、未収入金の額が745万8176円増加することに伴い、法人税法施行令96条2項(平成20年政令第156号による改正前のもの)の規定に基づき計算した損金の額に算入される金額が44万3436円増加することとなるため、同額が損金の額に算入される。

(エ) 事業税の損金算入額 (本件更正5-1) 3億5942万5400円

上記金額は、本件更正4によって本件直前更正4から増加した所得金額(ただし、平成14年3月期に係る平成16年6月7日付け法人税の更正により減額された金額を除く。)に、地方税法附則第40条10項(平成15年法律第9号による改正前のもの)に定められる事業税の標準税率である9.6%を乗じて算出された事業税相当額であり、法人税基本通達9-5-2により損金の額に算入される金額である。

(オ) 配当金の過大計上額(平成15年3月期法人税に係る平成17年4月27日付け減額再更正) 2904万0000円

上記金額は、原告が◎有限公司からの受取配当金として収益に計上したものであるが、実際に配当されていないから、益金の額から減算される。

(2) 課税所得金額に対する法人税額 963億7692万1500円

上記金額は、上記(1)の所得金額に経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律16条に規定する税率である100分の30を乗じて計算した金額である。

(3) 法人税額の特別控除額 98億6991万6638円

上記金額は、措置法42条の4(平成15年法律第8号による改正前のもの)に規定する試験

研究費の額が増加した場合等の法人税額の特別控除額であり、平成15年3月期確定申告書において法人税額の特別控除額とされた金額と同額である。

(4) 法人税額から控除される所得税額等 766億1368万7801円

上記金額は、次のア及びイの各金額の合計額である。

ア 法人税額から控除される所得税額 10億6937万8722円

上記金額は、平成15年3月期確定申告書に、法人税法68条（平成15年法律第8号による改正前のもの）に規定する法人税額から控除される所得税額として記載された金額と同額である。

イ 法人税額から控除される外国税額 755億4430万9079円

上記金額は、次の(ア)及び(イ)の各金額の合計額である。

(ア) 平成15年3月期確定申告書記載額 755億3830万9079円

上記金額は、平成15年3月期確定申告書に、法人税法69条（平成15年法律第8号による改正前のもの）に規定する法人税額から控除される外国税額として記載された金額と同額である。

(イ) 控除される外国税額の増加額 600万0000円

上記金額は、法人税法69条（平成15年法律第8号による改正前のもの）の規定に基づき計算した法人税額控除限度額の増加額であり、法人税額から控除される金額である（本件更正5-1）。

(5) 納付すべき法人税額 98億9331万7000円

上記金額は、上記(2)の金額から上記(3)の金額と上記(4)の金額を差し引いた金額である。

(6) 既に納付の確定した法人税額 84億4232万2900円

上記金額は、原告が平成15年3月期確定申告書に記載した法人税額と同額である。

(7) 差引納付すべき法人税額 14億5099万4100円

上記金額は、上記(5)の金額から上記(6)の金額を差し引いた金額である。

6 本件賦課決定1ないし4の根拠

本件更正1ないし4により新たに納付すべき法人税額の基礎となった事実のうち、本件更正1ないし4よりも前における税額の基礎とされていなかったことについて、国税通則法65条4項に規定する「正当な理由」があると認められる部分は、平成14年3月期の上記4(1)イ(キ)の貸倒引当金の繰入限度超過額過大戻入に係る59万8477円の部分のみであり、これ以外に「正当な理由」があるとは認められない。したがって、本件更正1ないし4に伴って課される過少申告加算税の各税額は、次の(1)ないし(4)のとおりである。

(1) 本件賦課決定1の根拠 2億8096万9000円

上記金額は、本件更正1における差引納付すべき法人税額28億0969万円（国税通則法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の金額。以下同じ。）に、同法65条1項の規定に基づき、100分の10の割合を乗じて算出した過少申告加算税の税額である。

(2) 本件賦課決定2の根拠 2億0104万1000円

上記金額は、本件更正2における差引納付すべき法人税額20億1041万円に、国税通則法65条1項の規定に基づき、100分の10の割合を乗じて算出した過少申告加算税の税額である。

(3) 本件賦課決定3の根拠 1億1727万4000円

上記金額は、本件更正3における差引納付すべき法人税額11億7274万円に、国税通則法65条1項の規定に基づき、100分の10の割合を乗じて算出した過少申告加算税の税額である。

(4) 本件賦課決定4の根拠 1377万6000円

上記金額は、本件更正4における差引納付すべき法人税額のうち、「正当な理由」があると認められる部分（上記4(1)イ(キ)の貸倒引当金の繰入限度超過額過大戻入の洗替え）を除いた部分に対応する法人税額1億3776万円に、国税通則法65条1項の規定に基づき、100分の10の割合を乗じて算出した過少申告加算税の税額である。

7 本件賦課決定5の根拠 1億2473万1000円

本件賦課決定5（ただし、平成17年4月27日付け変更決定により一部取消し後のもの）は、本件更正5-1（ただし、同日付け更正により一部取消し後のもの）に基づくものである。そして、同更正により新たに納付すべき法人税額の基礎となった事実のうち、同更正よりも前における税額の基礎とされていなかったことについて、国税通則法65条4項に規定する「正当な理由」があると認められる部分は、上記5(1)イ(タ)の貸倒引当金の繰入限度超過額過大戻入に係る42万2201円の部分のみであり、これ以外に「正当な理由」があるとは認められない。

したがって、本件更正5-1（ただし、平成17年4月27日付け更正により一部取消し後のもの）によって差引納付すべき税額は12億4743万9900円であるところ、これに伴って課される過少申告加算税は、上記の「正当な理由」があると認められる部分を除いた部分に対応する法人税額12億4731万円に、国税通則65条1項の規定に基づき、100分の10の割合を乗じて算出した1億2473万1000円となる。

(以上)

別表2 省略

当事者の主張

(1) 本件更正5-1及び本件更正5-2の各取消しの訴えの適否(争点1)について

(被告の主張)

- ア 本件更正5-1の取消しの訴えは訴えの利益を欠く不適法なものであること(争点1-1)
本件各訴えのうち本件更正5-1の一部取消しを求めるものは、訴えの利益を欠き、不適法であるから、却下されるべきである。
- (ア) 当初の更正後に増額再更正がされた場合、増額再更正のみが取消訴訟の対象となり、当初の更正の取消しを求める訴えの利益は失われる。すなわち、増額再更正は、増差税額に係る課税標準及び税額のみを追加するものではなく、納付すべき税額を全面的に見直し、当初の更正に係る税額を含む総額としての税額を確認するものであるから、当初の更正を包含し、当初の更正は増額再更正に吸収されると解される(吸収説)ところ、このように解すると、当初の更正における確認行為は、税額確定の効果を失わせるという取消訴訟の目的に照らし、独立して取消訴訟の対象とする意義を失い、増額再更正における確認行為に吸収され、消滅することとなる。
- (イ) 処分行政庁は、平成15年3月期について、本件更正5-1の後に増額再更正である本件更正5-2をしたのであり、本件更正5-1は、本件更正5-2に吸収され、独立して取消訴訟の対象とする意義を失ったものである。したがって、本件各訴えのうち本件更正5-1の一部取消しを求めるものは、訴えの利益を欠き、不適法であるから、却下されるべきである。
- イ 本件更正5-2の取消しの訴えは不服申立て前置の規定及び出訴期間の規定に違反する不適法なものであること(争点1-2)
本件各訴えのうち本件更正5-2の一部取消しを求めるものは、次の(ア)のとおり、国税通則法115条1項の不服申立て前置を欠くものであり、次の(イ)のとおり、そのことにつき同項3号の「正当な理由」があるということとはできない。また、その訴えは、次の(ウ)のとおり、行政事件訴訟法14条1項の出訴期間を経過して提起されたものであり、そのことにつき同項ただし書の「正当な理由」があるということとはできない。したがって、本件各訴えのうち本件更正5-2の一部取消しを求めるものは、不適法であるから、却下されるべきである。
- (ア) 国税通則法115条1項の不服申立て前置を欠くこと
次のとおり、本件各訴えのうち本件更正5-2の一部取消しを求めるものは、不服申立て前置を欠く。
- a 国税通則法115条1項が国税に関する処分について不服申立て前置を要求している趣旨は、国税に関する処分は課税標準の認定が複雑かつ専門的であるため、司法審査の前に、専門的な知識と経験を有する行政庁に再検討の機会を与え、それによる自主的解決を期待するとともに、大量かつ反復的に行われる国税に関する処分について訴訟が大量に提起されることを回避し、税務行政の統一的、安定的運用を図るものである。また、同項が異議申立てについての決定及び審査請求についての裁決という2段階の不服申立て前置を要求している趣旨は、国税不服審判所長に国税に関する処分の当否を再検討させることに加えて、納税者が所定の期間内に不服申立てをしない限り当該処分の効力を前提としてその後の徴収事務等を行うことができるようにすることにより、税務行政の安定を図るこ

ともある。

このような国税通則法115条1項の趣旨によれば、国税に関する処分については、その取消しの訴えが提起される前に、当該処分について納税者による不服申立てがされ、その不服申立てについての決定又は裁決がされることが予定されているということが出来る。このように解することは、同項の「異議申立てについての決定」又は、「審査請求についての裁決」という文言にも合致する。したがって、同項に規定する不服申立て前置を満たすためには、国税に関する処分について、納税者が不服申立てをし、それについての裁決を経なければならぬ。

b 増額再更正の取消訴訟の場合、上記ア(ア)のとおり、増額再更正が当初の更正を吸収する関係にあるものの、これらは別個独立の処分であり、処分の理由が異なるから、実体法上当然に一方が他方に吸収されるものではない。国税通則法90条及び104条が、当初の更正及び増額再更正がいずれも不服申立ての対象となることを前提として、併合審理等に関する規定を設けていることからしても、取消しの訴えの提起前の段階では、当初の更正と増額再更正が併存することは明らかである。増額再更正が当初の更正を吸収する関係にあるとしても、それは、当初の更正と増額再更正を別訴で争うことにより審判の矛盾、抵触が生ずるのを避けるため、当初の更正は増額再更正に包摂され、訴訟上吸収されると解しているにすぎず、取消しの訴えの提起前の段階においては、それぞれの更正は併存するのであるから、処分の確定を妨ぐためには、それぞれ不服申立てを行わなければならない。

c これを本件についてみると、原告は、本件更正5-1については、異議申立て及び審査請求をし、決定及び裁決を経ている。しかし、本件更正5-2は平成18年3月28日付けでされ、その頃通知書が送達されたにもかかわらず、原告は、その通知書が送達された日の翌日から2月の不服申立て期間内に、本件更正5-2について不服申立てをしていない。したがって、本件各訴えのうち本件更正5-2の一部取消しを求めるものは、審査請求についての裁決を経たものではないから、国税通則法115条1項の不服申立て前置を満たしているということができない。

(イ) 国税通則法115条1項3号の「正当な理由」がないこと

次のとおり、本件各訴えのうち本件更正5-2の一部取消しを求めるものは、審査請求についての裁決を経ないことにつき国税通則法115条1項3号の「正当な理由」があるということができない。

a 国税通則法115条1項が国税に関する処分について不服申立て前置を要求している趣旨は、上記(ア) aのとおりであって、二つの処分がある場合に、一つの処分についてのみ不服申立てをし、他の処分について不服申立てをしないことに「正当な理由」があるときは、司法審査に先立ち不服申立てを経由させることにつき合理的理由がない場合、すなわち、各処分が実質的に同一である場合や、各処分がその理由を共通にし、不服申立てにおいて攻撃される点も専ら共通である場合であり、かつ、それに対する行政庁の基本的な判断が一つの処分に対する不服申立てにおいて既に示されており変更の余地がないような場合に限られると解される。これは、先行する処分についての不服申立てに対する判断が未だ示されていない段階では、なお他の処分について改めて不服申立てをして行政庁の判断を求めることは無意味ではないからである。

b これを本件についてみると、本件更正5-2は平成18年3月28日付けでされたものであり、これに対する不服申立てはその通知を受けた日の翌日から2か月以内に行うことができた。本件更正5-1についての異議申立てを棄却する旨の決定は平成19年7月9日付けでされている。したがって、本件更正5-2に対する不服申立てをすることができた期間においては、本件更正5-1に係る異議申立ては審理中であり、行政庁の基本的な判断が未だ示されていなかったのであって、本件更正5-2について、行政庁の基本的な判断が本件更正5-1に対する不服申立てにおいて既に示されており変更の余地がないような状況にあったということはできないから、本件更正5-2に対する不服申立てが無意味ということはできず、これを經由しないことにつき、国税通則法115条1項3号の「正当な理由」があるということはできない。

c 原告の主張について

原告は、本件更正5-1に対する不服申立てにおいて移転価格税制の適用に関する原告の主張には理由がない旨の实体判断がされており、これと異なる判断がされることは考えられないことを根拠として、本件各訴えのうち本件更正5-2の一部取消しを求めるものが審査請求についての裁決を経していないことにつき国税通則法115条1項3号の「正当な理由」があると主張する。

しかし、当初の更正に対する不服申立てについての裁決がされた後に再更正がされた場合であれば、再更正がされた時には当初の更正に対する不服申立てにおいて行政庁の基本的な判断が示されているが、本件はそれと異なり、本件更正5-2がされた時には、本件更正5-1に対する不服申立てについての裁決がされておらず、行政庁の基本的な判断は示されていなかった。原告の主張に係る事情は、本件更正5-2に対する不服申立て期間を経過した後にされた決定及び裁決に基づくものにすぎない。同期間中には、本件更正5-1に対する不服申立てについての異議決定及び裁決はいずれもされていないのであるから、原告の主張に係る事情は、本件更正5-2に対する不服申立てを經由しない理由となるものではない。

(ウ) 行政事件訴訟法14条1項ただし書の「正当な理由」がないこと

次のとおり、本件各訴えのうち本件更正5-2の一部取消しを求めるものは、行政事件訴訟法14条1項の出訴期間を経過して提起されたものであり、そのことにつき同項ただし書の「正当な理由」があるということができない。

a 本件更正5-2は平成18年3月28日付けでされたものであり、その通知書はその頃原告に送達されている。そして、本件各訴えは平成23年3月11日に提起されたものであるから、本件各訴えのうち本件更正5-2の一部取消しを求めるものが、原告が本件更正5-2があったことを知った日から6か月を経過した後に提起されたものであることは明らかである。

b 原告の主張について

原告は、出訴期間を経過したことにつき行政事件訴訟法14条1項ただし書の「正当な理由」がある旨を主張する。

しかし、「正当な理由」の有無は、諸般の事情を総合して遅れた出訴を許容するのが社会通念上相当であると評価することができるか否かにより決せられるものであるところ、当初の更正に対する不服申立てについての裁決がされた後に再更正がされた場合であれ

ば、再更正がされた時には当初の更正に対する不服申立てにおいて行政庁の基本的な判断が示されており、再更正に対する不服申立てをする独自の意味が失われているが、本件はそれと異なり、本件更正5-2がされた時には、本件更正5-1に対する不服申立てについての裁決がされておらず、行政庁の基本的な判断は示されていなかったのであって、本件更正5-2に対する不服申立てをする独自の意味は未だ失われていなかった。本件においては、原告に本件更正5-2の取消しの訴えを提起することができない事情があったということもできないのであって、遅れた出訴を許容するのが社会通念上相当であると評価することはできない。したがって、本件において、原告が本件各訴えのうち本件更正5-2の一部取消しを求めるものを出訴期間を経過して提起したことにつき行政事件訴訟法14条1項ただし書の「正当な理由」があるということとはできない。

(原告の主張)

ア 本件更正5-1の取消しの訴えは訴えの利益を欠く不適法なものではないこと（争点1-1）

次のとおり、本件更正5-2がされたからといって、本件更正5-1の一部取消しを求める訴えの利益は失われるものではない。したがって、その訴えは、不適法ではない。

(ア) 吸収説を根拠として課税処分を争う途が狭められてはならないこと

一般に、当初の更正後に増額再更正がされた場合、増額再更正は、納付すべき税額を全面的に見直し、当初の更正に係る税額を含む全体としての税額を確定するものであるから、当初の更正は、増額再更正に吸収され、独立した存在意義を失うとされているところ、この考え方（吸収説）は、課税処分の取消訴訟において納税義務を矛盾なく確定させる上で取消しの対象を単一の処分に集約する必要があることから採用されているものであって、当初の更正が増額再更正に吸収され外形上消滅するという説明は便宜的なものにすぎず、実体的に課税処分の吸収消滅の事実が生ずるものではない。吸収説は、実体的に不可分一体である課税要件事実について取消しの対象となる課税処分が複数併存し裁判所の判断に矛盾抵触が生ずることを避けるため便宜的に創出された整理概念にすぎないというべきである。そして、吸収説がこのような単なる整理概念にすぎないことによれば、吸収説は、それを採用することにより納税者に実体的な不利益が生じないことを当然の前提とするものであるということが出来るから、吸収説を根拠として納税者が課税処分を争うことが困難になるような解釈をすることは許されない。吸収説を採用することにより納税者に実体的な不利益を生じさせることは、吸収説の本来の目的を逸脱する。

(イ) これを本件についてみると、本件更正5-1がされた後に増額再更正である本件更正5-2がされているが、再更正は当初の更正とは別個独立の処分であり、再更正がされても当初の更正はその存在を失うものではないから、当初の更正の取消しを求める訴えの利益は失われないと解するのが相当であり、本件更正5-2がされたからといって、本件更正5-1の一部取消しを求める訴えの利益は失われたいというべきである。

イ 本件更正5-2の取消しの訴えは不服申立て前置の規定又は出訴期間の規定に違反する不適法なものではないこと（争点1-2）

本件各訴えのうち本件更正5-2の一部取消しを求めるものは、次の(ア)のとおり、不服申立て前置を欠くことにつき国税通則法115条1項3号の「正当な理由」がある。また、その訴えは、次の(イ)のとおり、行政事件訴訟法14条の出訴期間を経過して提起されたことにつ

き「正当な理由」がある。したがって、本件各訴えのうち本件更正5-2の一部取消しを求めるものは、不適法ではない。

(ア) 国税通則法115条1項3号の「正当な理由」があること

a 国税通則法115条1項が国税に関する処分について不服申立て前置を要求している趣旨は、行政庁の知識と経験を活用し訴訟に至ることなく事件の解決を図ることができること、訴訟に移行した場合の事実関係の明確化に資すること、裁判所が訴訟の氾濫に悩まされることを回避することができること、税務行政の統一的運用に資することにあると解されるところ、このような不服申立て前置の趣旨を踏まえ、直接の訴訟提起を認めても上記趣旨を阻害せず、むしろ、迅速な権利救済という観点からは合理的と解されるような場合は、不服申立て前置を欠くことにつき「正当な理由」があるというべきである。そして、本件のように、当初の更正後に増額再更正がされた場合、① 当初の更正について不服申立てを経ていること、② 当初の更正と再更正の内容が実質的に同一であること、③ 当初の更正と再更正を通じて原告が主張する違法事由が共通であること、④ 当初の更正に対する異議申立て及び審査請求の審理に長期間を要していること、⑤ 当初の更正に対する審査請求に再更正に対しても不服申立てをする趣旨が含まれていることといった事情が認められるのであれば、「正当な理由」があるというべきである。

b これを本件についてみると、原告は、本件更正5-1について裁決を経ており、処分行政庁及び国税不服審判所長は、移転価格税制を課税根拠とする部分の取消しを求める原告の主張には理由がない旨の実体判断をしている。本件更正5-1と本件更正5-2は、いずれも原告の平成15年3月期法人税に関する処分であり、原告が争う意図を有しない寄附金課税を除き、移転価格課税を課税根拠とする部分については実質的に同一である。原告が本件更正5-2について主張する違法事由は、本件更正5-2に固有の課税根拠である寄附金課税の違法ではなく、本件更正5-1の課税根拠である移転価格課税の違法であり、原告が主張する違法事由は本件更正5-1と本件更正5-2を通じて共通である。本件更正5-1に対する異議申立ては約3年、審査請求も約3年を要しており、本件更正5-2について不服申立ての前置を欠くことを理由にその取消しの訴えを不適法とすれば、膨大な時間を掛けて本件更正5-1に対する不服申立てをした原告から合理的理由なく権利救済の機会を奪うこととなる。本件更正5-1と本件更正5-2は実質的に同一の処分であり、原告が主張する違法事由も共通であるから、本件更正5-1に対する審査請求には本件更正5-2に対しても不服申立てをする趣旨が含まれている。このように、本件各訴えのうち本件更正5-2の一部取消しを求めるものについては、上記aの①ないし⑤のいずれの事情も認められるのであって、本件更正5-1について不服申立て前置をしているにもかかわらず、司法審査に先立ち本件更正5-2について別途不服申立て前置をさせることに合理的理由はなく、本件更正5-2については不服申立て前置をさせることなく直接の訴え提起を認めることこそが迅速な権利救済に資する。本件更正5-2について不服申立て前置をしていなくとも、不服申立て前置が要求される上記趣旨に何ら反するものではない。本件各訴えのうち本件更正5-2の一部取消しを求めるものが不服申立て前置を欠くことについては、国税通則法115条1項3号の「正当な理由」があるというべきである。

(イ) 行政事件訴訟法14条1項ただし書の「正当な理由」があること

- a 行政事件訴訟法14条1項の趣旨は、処分が一般公共の利害に関係することから、行政上の法律関係を早期に安定させ、法秩序の維持を図ることにあるところ、同項ただし書の「正当な理由」の有無は、諸般の事情を総合して遅れた出訴を許容するのが社会通念上相当であるか否かによって判断すべきである。そして、本件のように、当初の更正後に増額再更正がされ、増額再更正の取消しの訴えの出訴期間が経過している場合については、訴えを適法と認めても同項の趣旨に反せず、むしろ、原告の権利救済の必要性が高い場合に、「正当な理由」があるというべきである。具体的には、① 当初の更正について出訴期間内に訴えを提起していること、② 当初の更正と増額再更正が同一の対象についてされた共通の処分であること、③ 当初の更正及び増額再更正を通じて主張する違法事由が共通であること等の事情が認められる場合には、「正当な理由」があると解される。
- b これを本件についてみると、本件更正5-1の取消しの訴えの出訴期間は原告が本件判決があったことを知った日から6か月であるところ、原告が本件判決があったことを知った日は平成22年9月16日であり、本件各訴えが提起された日は平成23年3月11日であるから、原告は、本件更正5-1については出訴期間内に訴えを提起している。また、本件更正5-1と本件更正5-2が実質的に同一であると解されることは、上記(ア)bのとおりであるから、本件更正5-1と本件更正5-2は同一の対象についてされた共通の処分である。原告が主張する違法事由は本件更正5-1と本件更正5-2を通じて共通であることも、上記(ア)bのとおりである。そうすると、本件更正5-2の一部取消しを求める訴えの提起を許容するのが社会通念上相当であり、本件各訴えのうち本件更正5-2の一部取消しを求めるものについては出訴期間を経過して提起されたことにつき「正当な理由」があるというべきである。

(2) 本件各更正等（本件独立企業間価格の算定）の適否（争点2）について
（被告の主張）

ア 本件各更正等の適法性

本件各更正は、原告が国外関連者であるB社等との間で本件国外関連取引を行い支払を受けた対価の額が措置法通達66の4(4)-5の残余利益分割法を用いて算定した本件独立企業間価格に満たないことから、措置法66条の4第1項の規定を適用してされたものであるところ、同項の規定により、本件国外関連取引が本件独立企業間価格で行われたものとみなして、原告の本件各事業年度の所得の金額を計算すると、原告の本件各事業年度の納付すべき税額は別紙4（課税処分の根拠）のとおりであり、これらの金額はいずれも本件各更正における納付すべき税額を上回るから、本件各更正はいずれも適法である。また、原告の本件各事業年度の法人税の過少申加算税の額は別紙4のとおりであり、これらの金額はいずれも本件各賦課決定における過少申加算税の額と同額であるから、本件各賦課決定はいずれも適法である。

イ 移転価格税制

(ア) 移転価格税制の趣旨

移転価格税制は、法人が国外関連者（特殊の関係のある外国法人）との間で行った国外関連取引につき、支払を受ける対価の額（移転価格）が非関連者間で行われる取引において成立する価格（独立企業間価格）に満たない場合、又は支払う対価の額（移転価格）が独立企業間価格を超える場合（いずれも我が国の課税所得が減少する場合）に、当該国外関連取引が独立企業間価格で行われたものとみなして、課税所得を計算するものである。国際間の経

済交流の進展に伴い、多国籍化した企業のグループ内取引が飛躍的に増大しているところ、このような企業グループ内における財貨又はサービスの移転に伴う取引価格は、一般に移転価格 (Transfer Price) と呼ばれ、自由市場における価格とは掛け離れたものとなることが少なくない。そして、このような取引の当事者が異なる課税管轄内に所在する場合には、所得が減少する企業を管轄する国の租税収入が減少し、その課税権が侵害される。移転価格税制は、国外関連取引を通じて所得の海外移転が行われることを防止し、適正な国際課税を実現しようとするものである。

(イ) 移転価格税制の概要

a 移転価格税制の仕組み

移転価格税制は、法人が国外関連者との間で国外関連取引を行った場合に、法人が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、又は法人が国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、その取引が独立企業間価格で行われたものとみなして、法人税法その他法人税に関する法令の規定を適用するものである (措置法 66 条の 4 第 1 項)。

b 独立企業間価格

(a) 独立企業間価格の概念

独立企業間価格 (arm's length price) は、国外関連取引の当事者の所得を適正に計算するための基準であり、支配従属関係のない独立した企業の間において当該国外関連取引と取引条件その他の事情が同一又は類似の状況の下で取引が行われた場合に成立するであろう対価の額である。独立企業間価格の額は、当該国外関連取引が棚卸資産の販売又は購入であるか、それ以外の取引であるかに応じて、措置法 66 条の 4 第 2 項に定める方法により算定される。すなわち、独立企業間価格は、棚卸資産の販売又は購入については、独立価格比準法、再販売価格基準法若しくは原価基準法という基本三法又はこれらの方法に準ずる方法その他政令で定める方法のいずれかにより算定され (同項 1 号イないしニ。ただし、基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法は、基本三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。同号括弧書き)、それ以外の取引については、基本三法と同等の方法又は基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法と同等の方法により算定される (同項 2 号イ及びロ。ただし、基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法と同等の方法は、基本三法と同等の方法を用いることができない場合に限り、用いることができる。同号括弧書き)。措置法施行令 39 条の 12 第 8 項に定める利益分割法は、基本三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、その他政令で定める方法の一つである。

比較対象取引を用いて独立企業間価格を決定する場合、検証対象取引と比較対象取引との比較可能性の有無とその程度について判断する必要があるところ、措置法通達 66 の 4 (2) - 3 は、独立企業間価格の算定における比較対象取引に該当するか否かについては、例えば、棚卸資産の種類、役務の内容等、取引段階、取引数量、契約条件、取引時期、売手又は買手の果たす機能、売手又は買手の負担するリスク、売手又は買手の使用する無形資産、売手又は買手の事業戦略、売手又は買手の市場参入時期、政府の規制、市場の状況の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おり、また、経済協力開発機構 (以下「OECD」という。) 租税委員会の移転価格ガイドライン (以

下「移転価格ガイドライン」という。)も、比較可能性を判断する上での諸要素として概ね同様の要素を挙げている。

(b) 独立企業間価格の算定単位

独立企業間価格の算定の基礎となる取引の単位について規定した法令の定めはないところ、措置法通達66の4(3)-1は、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、例えば、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や、同一の事業セグメントに属する取引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や、国外関連取引について、生産用部品の販売取引とその製造ノウハウの使用許諾取引が一体として行われており、独立企業間価格についても、一体として算定することが合理的であると認められる場合には、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。この通達は、独立企業間価格の算定は個々の取引ごとに行うのが原則であるが、同一製品グループや同一事業セグメントに属する取引、生産用部品の価格とその製造ノウハウの使用許諾とが相関関係にあるため一体として行われているような取引の場合には、その実態に応じ、いわゆるパッケージ取引として算定することができるとしたものであり、移転価格ガイドラインも、これらの取引を一の取引として算定することができるとしている。

(c) 独立企業間価格の算定における無形資産の取扱い

我が国の企業が海外で子会社を設立し、その子会社の工場が本格的に稼動するまでの過程で、多くの無形資産が使用される。具体的には、特許権や製造ノウハウ、製造に関する指示書やマニュアルなどの著作権などであり、工場における機械のレイアウトなども高収益の源泉となっている場合があり、これも無形資産といえることができる。ところが、無形資産はその価値を適正に評価することが困難なことが多く、無形資産の取引の場合においても、比較対象取引を見出すことは困難である。そのため、無形資産の貢献を適切に把握して独立企業間価格を算定するには特に配慮を要する。措置法通達66の4(2)-3は、比較対象取引の選定に当たり検討すべき諸要素として売手又は買手の使用する無形資産を挙げ、措置法通達66の4(4)-5は、利益分割法の適用に当たり法人又は国外関連者が重要な無形資産を有する場合にはその無形資産の貢献度を考慮して利益分割がされるよう配慮するとしており、この考え方は、移転価格ガイドラインにも現れている。

移転価格税制における無形資産の意義を定めた法令の規定はなく、措置法通達66の4(2)-3は、無形資産とは、著作権、法人税基本通達20-1-21に定める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とする。そして、法人税基本通達20-1-21に定める工業所有権等とは、特許権、実用新案権、意匠権、商標権の工業所有権及びその実施権等のほか、これらの権利の目的にはなっていないが、生産その他業務に関し繰り返し使用し得るまでに形成された創作、すなわち、特別の原料、処方、機械、器具、工程によるなど独自の考案又は方法を用いた生産についての方式、これに準ずる秘けつ、秘伝その他特別に技術的価値を有する知識及び意匠等であり、ノウハウはもちろん、機械、設備等の設計及び図面等に化体された生産方式、デザインも含まれるが、海外における技術の動向、製品の販路、特定の品目の生産高等

の情報又は機械、装置、原材料等の材質等の鑑定若しくは性能の調査、検査等は含まれない。

c 利益分割法

(a) 利益分割法の概要

措置法施行令39条の12第8項は、措置法66条の4第2項1号ニに規定する政令で定める方法は、国外関連取引に係る棚卸資産の法人又は国外関連者による購入、製造、販売その他の行為に係る所得が、当該棚卸資産に係るこれらの行為のためにこれらの者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者が当該所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因に応じて当該法人及び当該国外関連者に帰属するものと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とすると定めている。この利益分割法（Profit Split Method）は、他の算定方法を用いることが困難な場合においても関連者間の取引を通じた所得の海外移転に対して適正な課税を実現するための方法として、国外関連取引に係る棚卸資産の販売等を行う各取引当事者の営業利益を合算した分割対象利益を各取引当事者が支出した費用の額など当該分割対象利益の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因（分割要因）に応じて各取引当事者に分割した金額をもって独立企業間価格を計算するものである。立法担当者によれば、利益分割法は、他の方法の使用が困難な場合に、法人と国外関連者が当該棚卸資産の製造、販売等による所得の発生に寄与した程度に応じて利益の配分を受ける結果となるような価格を算定するものであり、利益配分の基準としていかなるものを用いるかは個々の事案に即して判断すべきであるが、取引当事者が果たす機能を正確に分析し、製造、輸送、販売といった様々な行為に妥当なウエイトを付けることができる基準でなければならないとされている。

(b) 残余利益分割法の概要

措置法通達66の4(4)－5は、利益分割法の適用に当たり、法人又は国外関連者が重要な無形資産を有する場合には、分割対象利益のうち重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益（基本的利益）に相当する金額を当該法人及び国外関連者にそれぞれ配分し、当該配分した金額の残額（残余利益）を当該法人又は国外関連者の有する当該重要な無形資産の価値に応じて合理的に配分する方法により独立企業間価格を算定することができるとして、残余利益分割法を定めた上、その適用に当たり、当該重要な無形資産の価値による配分を当該重要な無形資産の開発のために支出した費用等の額により行っている場合には、合理的な配分として、これを認めるとしている。法人又は国外関連者が重要な無形資産を有しており、それが貢献して生み出された利益がある場合には、その貢献による利益を区分しないまま人件費等の費用の額、投下資本等の額等を分割要因として分割対象利益を配分すると、法人又は国外関連者の有する重要な無形資産の貢献により獲得した利益があるにもかかわらず、その貢献度が分割対象利益の配分に反映されないため、必ずしも合理的な配分ということができない。残余利益分割法は、第1段階で重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益に相当する金額（基本的利益）を配分し、第2段階で配分した金額の残額（残余利益）を当該重要な無形資産の価値に応じて合理的に配分することにより、重要な無形資産の貢献を分割要因に反映することができる点で合理的な算定方法であって、

移転価格ガイドラインの paragraph 3.7 も、利益分割法の下では、関連者間取引の当事者の双方が評価の対象とされるため、いずれか一方の当事者に極端かつ非現実的な利益が残る結果になる可能性が低いことを指摘している。

(c) 残余利益分割法の適用要件

残余利益分割法は、重要な無形資産の貢献により通常非関連者間取引よりも多額の営業利益（超過収益）を獲得している場合に、その営業利益を重要な無形資産の価値に応じて合理的に配分することにより、適切な独立企業間価格の算定を可能とする方法であって、適用対象法人又は国外関連者が重要な無形資産を有する場合に適用される。「重要な」無形資産とは、無形資産のうち基本的活動のみを行う法人との比較において基本的活動のみからは発生しない超過収益の源泉となっているものである。

(d) 残余利益分割法による独立企業間価格の算定

残余利益分割法を用いて独立企業間価格の算定をする場合、まず、分割対象利益の算出をする。分割対象利益は、国外関連取引に係る棚卸資産の販売等により適用対象法人及び国外関連者に生じた営業利益の合計額である。

次に、適用対象法人及び国外関連者のそれぞれの基本的利益の算定をし、分割対象利益から配分する。基本的利益の額は、例えば、国外関連取引の事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等々が類似する法人（重要な無形資産を有するものを除く。比較対象法人）の事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利益指標に基づいて計算する。残余利益分割法を用いて独立企業間価格の算定をする場合、他の算定方法よりも比較対象法人の比較可能性の要件を緩和し、取引商品や機能の類似性は要求せず（棚卸資産の価格そのものを比較する独立価格比準法においては棚卸資産についての厳格な類似性（同種性）が要求され、売上総利益に係る利益率を比較する再販売価格基準法や原価基準法においては主として売手又は買手の果たす機能の類似性が要求される。）、その他の要件も推定課税に近いものとする。そもそも、比較可能性分析の結果、比較対象取引を把握することができず、基本三法の適用可能性がないと判断して、残余利益分割法を適用する場合について、再度同程度に厳密な比較可能性分析を行う必要があるということとはできないのであって、残余利益分割法における基本的利益の算定は、米国財務省規則に規定する利益比準法（Comparable Profit Method）により、資料の入手が可能な範囲において、独立企業であれば合理的に期待したであろう利益分割に可能な限り近似させるため、平均的な市場利益の水準を推測することができるものであれば足り、比較可能性について厳密な検討が求められるものではないと解するのが相当である。そして、このような観点からすると、検証対象法人と比較対象法人との間の差異が、当該比較対象法人に係る取引の価格や利益に重要な影響を及ぼすことが客観的に明らかであるか否かにより、比較可能性の有無や差異調整の要否を判断すべきである。

最後に、分割対象利益から適用対象法人及び国外関連者の基本的利益の合計額を控除して残余利益の算出をし、適用対象法人又は国外関連者の有する重要な無形資産の価値に応じて合理的に残余利益の分割をする。重要な無形資産の価値による配分は、その無形資産の開発のために支出した費用等の額によって行うことができる（措置法通達 66 の 4(4)－5)。

(e) 原告の主張について

原告は、平成23年政令第199号による措置法施行令改正により残余利益分割法が明文化され、租税法律主義違反の疑いは解消されたものの、従前の事業年度についてはかえってその疑いが浮き彫りになったのであり、同改正前の規定は、合理的限定解釈を行うのでなければ、残余利益分割法を定めていると解することは困難であると主張する（原告の主張イ(ウ) b）。

しかし、平成23年政令第199号による措置法施行令改正は、独立企業間価格の算定方法の適用上の優先順位について、個々の事案の状況に応じて最も適切な方法を選定することとしたことに伴い、利用可能な独立企業間価格の算定方法が法令において一覧することができることが望ましいことから、従前、法令上は利益分割法として一括して規定されていた比較利益分割法、寄与度利益分割法及び残余利益分割法について、それぞれ法令において明確化することとしたものにすぎず、残余利益分割法に租税法律主義違反の疑義があったわけではない。同改正前の措置法施行令39条の12第8項は、残余利益分割法を包含する。1979年（昭和54年）に公表された移転価格ガイドラインには記載されていなかった比較利益分割法、残余利益分割法及び取引単位営業利益法が、1995年（平成7年）の改訂において新たに加えられたことに伴い、我が国の既存の法令の規定から読み取ることができる比較利益分割法及び残余利益分割法は、平成12年の措置法通達の改正により法令解釈として明らかにされ、我が国の既存の法令の規定から読み取ることができない取引単位営業利益法は、平成16年度税制改正により創設されたものである。昭和61年の移転価格税制の創設時の措置法施行令39条の12第8項の規定が、比較利益分割法及び残余利益分割法の適用を念頭に置くものではなかったとしても、その規定内容から移転価格ガイドラインの新たな算定方法（比較利益分割法及び残余利益分割法）を読み取ることができるのであれば、法令解釈による対応で何ら問題はなく、残余利益分割法が措置法通達にしか根拠を有しないということにはならない。

ウ 本件国外関連取引

(ア) 本件国外関連取引の概要

本件国外関連取引は、原告とB社等との間の完成自動二輪車の販売取引、自動二輪車の部品の販売取引、自動二輪車の製造設備の販売取引、技術支援の役務提供取引に加えて、重要な無形資産の使用に係る取引から成るものであるところ、ここに技術支援の役務提供取引及び重要な無形資産の使用に係る取引とは、原告が、B社等の要請を受けて、B社等の現調化、新機種製造管理計画等を支援するため、B社等に対し、B社等の工場に原告又は設備メーカーの技術者を派遣して技術指導の役務の提供をするとともに、それにより、B社等に対し、自動二輪車の製造及び販売に関する技術情報、部品及び製造設備の供給メーカー網を含む量産体制の確立及び生産体質の改革に関するノウハウを提供し、B社等がこれらの情報を使用して自動二輪車を製造及び販売し、原告の商標、ブランド等の市場に関する無形資産を使用することを許諾するものである。そして、そうであるにもかかわらず、原告とB社等は、ブラジルにおいてはロイヤルティの支払に関する規制が行われていることを踏まえて、ロイヤルティの收受を行っていなかった。原告は、後記エ(カ) d (a)のとおりB社等に配賦した委託研究費の一部をB社等との間の棚卸資産の取引の価格に含ませることにより、一部回収しているが、当該価格は、ブラジルの移転価格税制に準拠して売上総利益率が20%になるよ

うに固定されているから、その固定された価格に阻まれて、十分なロイヤルティを回収することができていない可能性がある。

(イ) 本件国外関連取引に係る重要な無形資産

本件国外関連取引においては、次の a ないし g の原告及び B 社等の各自の企業活動により、次の h の技術情報、ノウハウ及びブランドが形成、維持又は発展され、これらが原告及び B 社等の有する重要な無形資産として本件国外関連取引による利益の源泉となった。

a B社の販売シェアの獲得

B社の1997年（平成9年）から2002年（平成14年）まで間のブラジルにおける自動二輪車の販売シェアは、86.2%ないし92.2%であり、B社は、ブラジルの自動二輪車市場において圧倒的な地位を得ていた。

b 原告の研究開発活動

原告は、その委託研究機関であるG社において、将来の製品技術の基盤となる独創的、革新的な新技術の創造のための基礎研究を行うとともに、商品開発の具現化に向けて「㊄」（技術要素の基本的な耐久性、信頼性、性能等を、長期的に研究開発し、創造的で革新的な技術として完成させることを目的として行われる研究）及び「㊅」（社会のニーズや顧客の期待に応える商品づくりをすることを目的として行われる開発）を行っている。G社の国内事業所であるHは、原告が製造する自動二輪車の研究開発を行っており、一つ一つの部品から完成車までの全てに関与している。Hは、原則として図面を作成するとともに、最終的に全ての図画、仕様書を確認し、誰が作っても必ず同一の機能、性能、耐久性を持った製品を作ることができるようにしている。

c H及びIの市場調査

G社の海外駐在事務所であるIは、ブラジルにおいて、製品に対する市場の評価やニーズを把握するための市場調査やその結果の分析を行い、それによって得られた価格面、仕様面に関する顧客のニーズや開発のタイミングに関するデータから商品開発の基本コンセプトをまとめ、Hにその方向性を提案している。Hは、Iから調査結果の報告及び商品開発の提案を受けて、Iと意見交換をしながら、Iのスケッチ及びフレーム構造変更の提案に基づく検討を行い、設計図を作成し、クレイモデル及びテスト車を製作している。B社は、製造者としてHと合同で検討を行い、Iは、先行モデルを製作する。Hは、先行モデルを受けて、図面を作成して、B社に提供し、テスト車を製作して、Iと共同でテストを行っている。

d 原告のB社等に対する技術者派遣による技術支援

原告は、海外の生産拠点の自立化と現地化を進めながら核となる生産技術の開発や現地支援業務は自らを中心として行うグローバル戦略を採用しているところ、ブラジルの自動二輪車市場については、㊆が新機種導入の支援を担当し、新機種に関連する組立部品の出荷を含む品質、コスト、物流の領域を支援することとし、㊇が生産ラインの支援を担当し、生産能力拡大、生産体質の向上、品質保証体制の確立を支援することとしている。原告は、本件各事業年度において、B社等に対する支援として、次のようなプロジェクトを立ち上げ、技術者の派遣による支援を行った。

(a) B社等から技術者派遣の依頼を受けて、㊆において、新機種導入の支援として、B社等に対し、製造管理計画の作成のノウハウを伝えるため、原告の技術者を派遣した。

- (b) ㉖において、生産ラインの現調化推進の支援として、B社等が現調化を提案する部品が規格を満たすか否か、材料の成分が適合するか否か、耐久性を有するか否かを検討し、又はB社等にテスト方法を提案し、適合証明書を発行した。
- (c) B社等から技術者派遣の依頼を受けて、㉖において、生産体制の改革の支援として、B社等に対し、生産工程ごとに担当者を派遣し、B社等が計画台数を生産する上での問題点を洗い出し、その改善策を提案した。B社等は、この提案を受けて、設備メーカーの推薦及び適切な設備の選択を依頼し、㉖において、B社等に対し、設備の導入及び保守のノウハウを伝えるため、設備メーカーと契約を締結し、その技術者を派遣することを委託した。
- e 原告のB社等に対する技術援助の委託
- 原告は、原告に向けて自動二輪車の部品を製造する株式会社R（以下「R」という。）及びS株式会社（以下「S」といい、Rと併せて「提携部品メーカー」という。）との間で、技術援助契約を締結しているところ、提携部品メーカーは、この契約に基づいて、原告に対し、本件製品の部品の製造及び組立てに必要な技術資料を提供し、原告の要請を受けて、B社等に対し、提携部品メーカーの従業員を派遣して、技術指導をし、また、本件製品の部品の製造に必要な製造設備を製作し、B社等に対し、引き渡した。原告は、本件各事業年度において、提携部品メーカーに対し、これらの技術援助の対価として、ロイヤルティの支払をした。
- f B社等の生産体制の確立
- 原告の進出当時、ブラジルでは完成自動二輪車の輸入規制が強く、現地で自動二輪車を製造する必要があった。しかし、ブラジルには、自動二輪車向けの部品メーカーがなく、現地の技術では、原告が求める品質の部品を供給することができなかった。そこで、B社等は、Hから提供された図面を翻訳し、我が国の材料を現地の材料に置き換え、仕様変更したブラジル向け図面（以下「●図」という。）を作成し、このことにより本件製品の部品の内製化及び現調化を可能にした。本件製品は、部品の内製化及び現調化によってコスト削減を図ったことが高収益の一因となった。Hから提供された図面は、B社の製品技術部で●図に置き換えられ、仕様管理課が●図に基づいて工程表及び部品表を作成する。その後、生産技術課が内製工程、能力の検証、設備の検討、生産負荷シミュレーションを行い、将来投資を提案し、投資削減のため、工数削減を行う。新機種センターは、新機種が目指す販売価格を実現するため、投資やコストの管理を行い、生産管理部は、新機種センターの提案を実行することができるか否かを検討し、段取確認、量産確認、最終品質確認のイベント管理及び生産計画への反映を行う。製品技術部テスト課は、試作された完成車及びエンジンの耐久テストを行う。このような過程を経て、商品の生産が開始される。
- g B社の販売網
- B社のブラジルにおける販売店数は、1997年（平成9年）から2002年（平成14年）までの間に、378店から563店に増加した。B社のディーラーは、店舗販売とコンソルシオ販売という二つの販売システムを有し、店舗販売に従事する店舗販売員とコンソルシオ販売に従事するコンソルシオ販売員を、雇用又は本件製品の販売委託により、確保している。コンソルシオ販売員は、人の往来が多い場所に設けられたセールスポイントを拠点とし、本件製品を車に載せて遠くまで出かけて行き、本件製品を展示し、デモン

ストレーションを行うなど、店舗以外の場所で販売を行っている。B社のディーラーは、J社と様々な催し物を共催するなどして、本件製品の販売促進を行っている。

h 原告及びB社等の有する重要な無形資産

本件製品は、原告の技術情報、ノウハウに裏付けられた品質ときめ細かなサービス、ブラジル人の求めるデザインと価格帯により、頑丈で経済的なブラジルのポピュラーバイクの地位を確立し、ブラジルの自動二輪車市場において圧倒的な販売シェアを有しているのであって、原告及びB社等は、これにより、競争上優位な地位を築いている。原告及びB社等がこのような地位を獲得することができたのは、原告が、研究開発、市場の調査及び分析、海外支援体制の確立等の企業活動により、① 知的財産権及びデザイン、図面、基準、設計書その他自動二輪車の製造及び販売に関する技術情報や、② 部品及び製造設備の供給メーカー網を含む量産体制の確立及び生産体質の改革に関するノウハウを提供することによって、③ 本件製品及び原告のブランドを形成、維持又は発展させ、また、B社等が、原告の支援を受けながら、④ ブラジル向け製品を具現化するための量産体制の確立と生産体質の改革に関する製造設備及び工作工程の設計改良のノウハウや、⑤ コスト削減を実現するための内製化及び現調化の推進に関するブラジル固有のノウハウを形成するとともに、⑥ 本件製品のイメージを普及させるためのノウハウを形成、維持又は発展させ、量産体制及び販売網を確立して、本件製品を製造及び販売したためである。本件国外関連取引において、上記①ないし③は原告の有する重要な無形資産であり、上記④ないし⑥はB社等の有する重要な無形資産である。

i 原告及びB社等の有する上記技術情報等が重要な無形資産に該当すること

(a) 残余利益分割法の適用において重要な無形資産であるか否かを判断するに当たっては、その資産を使用する法人にとって当該無形資産が利益を得る上で重要であるか否かを個別的に検討しなければならないところ、残余利益分割法は、重要な無形資産の貢献により通常の非関連者間取引に比べて多額の利益（超過利益）を得ていると考えられる場合に、その超過利益を重要な無形資産の価値に応じて合理的に配分することにより独立企業間価格を算定する方法であり、重要な無形資産は、超過利益を合理的に配分するための指標であるから、比較対象法人が一切保有し使用していないような検証対象法人独自の無形資産には限られず、比較対象法人が保有し使用しているような無形資産であっても、その無形資産を用いて行う活動（機能）自体が独自の（ユニークな）ものであり、そのような活動を行っていない者が得られる利益を超える利益（超過利益）を得ている場合には、当該利益をそのような無形資産の価値に応じて合理的に配分することが当然に予定されている（平成23年政令第199号による改正後の措置法施行令において、重要な無形資産を含む概念として「独自の機能」という概念が用いられることとなったのも、このような考え方に基づいている。）。したがって、重要な無形資産であるか否かを判断するに当たっては、当該無形資産が基本的活動のみを行う法人との比較において基本的活動のみからでは生じない所得の源泉となっているか否かが指標とされるべきであり、重要な無形資産は、比較対象法人が一切保有し使用していないような検証対象法人独自の無形資産に限られるものではない。

(b) 原告の主張について

原告は、残余利益分割法の適用上、重要な無形資産とは、基本的活動のみを行う法人

との比較において独自性があるもののみをいうところ、上記hの①ないし⑥の多くは、ブラジル側比較対象企業の通常の事業活動において保有し使用されているものであり、独自性があるものではなく、超過利益の源泉である重要な無形資産たり得ないと主張する（原告の主張カ(ア) d (b) vii）。

しかし、B社等は、ブラジルにおいて自動二輪車の需要が急拡大した時期に、本件製品が9割にも達する販売シェアを獲得し、競争上優位な地位を築き、事業規模を拡大したことにより、本件各事業年度において、基本的活動のみからでは生じない超過利益を得たところ、これは、B社等が、原告から自動二輪車の製造に関する技術情報及び製造ノウハウやブランドイメージの保持活用を含む販売ノウハウ（上記hの①ないし③）の提供を受け、ブラジルにおいてAブランドの自動二輪車を効率よく量産及び販売することができる体制を構築するとともに、それらの技術情報、ノウハウを蓄積することができた（上記hの④ないし⑥）からなのであって、上記の技術情報、ノウハウは、基本的活動のみを行う法人との比較において基本的活動のみからでは生じない所得の源泉となったものであり、残余利益分割法の適用における重要な無形資産に該当する。原告は、ブラジル側比較対象企業においても、これらの技術情報、ノウハウを保有している旨をいうが、例えば、コスト削減を実現するための活動に関するノウハウについてみると、B社等は、コスト削減目的から、設計図を変更し、現地調達率（以下「現調率」という。）を更に高め、製造原価を大幅に低減させたものであり、この活動は、ブラジル側比較対象企業では成し遂げることができない水準で現調化を達成し、製造原価を低減させ、本件製品の価格競争力を高め、超過利益の源泉となったものであるから、上記のノウハウは、重要な無形資産に該当する。

エ 本件独立企業間価格

(ア) 本件国外関連取引の特殊性

本件国外関連取引は、原告とB社等との間で行われた、① 完成自動二輪車の販売取引、② 自動二輪車の部品の販売取引、③ 自動二輪車の製造設備の販売取引、④ 技術支援の役務提供取引、⑤ 重要な無形資産の使用に係る取引から成るところ、B社の有する工場の敷地内において、E社は、B社が製造する自動二輪車のマフラー、リム、ホイール、シート等の部品の製造を行い、F社は、B社及びE社が使用する製造設備の調整及び補修並びに金型の製作及び補修を行い、それぞれB社の自動二輪車の製造工程の一部を担う不可欠の役割を果たしている。

ここで、本件国外関連取引とB社等の役割との関係についてみると、上記③の自動二輪車の製造設備の販売取引により、B社及びE社が、原告から自動二輪車の製造設備及び金型を買い受け、自動二輪車の部品の製造する。上記②の自動二輪車の部品の販売取引により、B社が、原告からブラジル側で製造していないドリブンギヤ、クランクシャフト、シリンダーヘッド等の部品を買い受け、自動二輪車を製造する。その過程で、上記④の技術支援の役務提供取引及び上記⑤の重要な無形資産の使用に係る取引により、原告から、B社及びE社は、自動二輪車の製造に必要な技術支援を受け、F社は、自動二輪車の製造設備の調整及び補修に必要な技術支援を受けている。そして、B社は、自らが製造した自動二輪車と上記①の完成自動二輪車の販売取引により仕入れた自動二輪車をブラジルの自動二輪車市場で販売し、その販売シェアを拡大している。これは、上記⑤の重要な無形資産の使用に係る取引に基づ

いて、原告から提供される販売戦略に関するコンサルタントにより、幅広いラインナップを揃えることができるためであり、原告から使用許諾を受けた商標の使用により、Aブランドの付加価値を上乘せすることができるためでもある。上記④の技術支援の役務提供取引及び上記⑤の重要な無形資産の使用に係る取引は、技術支援だけでなく、重要な無形資産である技術情報、ノウハウ及びブランドの提供をも目的とするものであり、これらの技術支援や重要な無形資産の提供が本件製品の価値を高めているといえることができる。また、原告は、B社に対し、本件製品の製造及び販売を許可し、技術情報及び商標の使用を許諾しているといえることができる。本件国外関連取引は、B社等の自動二輪車の製造及び販売に係る一体の取引であり、相互に重要な無形資産が寄与している点に特殊性がある。

(イ) 処分行政庁が合理的な調査を尽くしても基本三法を適用することができなかつたこと

処分行政庁は、本件国外関連取引について合理的な調査を尽くしたが、本件国外関連取引を個別の取引とみても、一の取引とみても、比較可能性が担保された比較対象取引を把握することができず、基本三法を用いることができなかった。すなわち、棚卸資産の種類の同種性又は類似性の観点からすると、本件国外関連取引に係る比較対象取引は、自動二輪車の製造及び販売に係る取引でなければならず、その自動二輪車は、品質や販売数量において本件製品と比較可能なものでなければならない。契約条件、売手又は買手が果たす機能、売手又は買手が負担するリスク、政府の規制、市場の状況の類似性を担保するためには、本件国外関連取引に係る比較対象取引は、その市場がブラジルであることが不可欠である。処分行政庁は、まず、内部比較対象取引（原告又はその国外関連者と非関連者との間で行われた比較対象取引）について調査したところ、ブラジルにおいては、B社等のほかに、原告から部品の供給、無形資産の提供を受けて自動二輪車の製造及び販売を行っている企業や、原告と役務提供取引を行っている企業はなく、本件国外関連取引と比較可能な内部比較対象取引を把握することはできなかった。処分行政庁は、次に、外部比較対象取引（非関連者の間で行われた比較対象取引）について調査したところ、ブラジルの自動二輪車市場は、圧倒的な販売シェアを占める本件製品と、第2位の販売シェアを有するP株式会社（以下「P」という。）製の自動二輪車による寡占状態にあり、そのほかの企業が製造した自動二輪車は、その品質や販売数量において本件製品との比較可能性を欠き、P製の自動二輪車の製造及び販売については、関連者間取引のみが行われているため、本件国外関連取引と比較可能な外部比較対象取引を把握することはできなかった。このように、処分行政庁が本件国外関連取引について合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、本件国外関連取引には基本三法を用いることができなかったことによれば、本件は基本三法を用いることができない場合に該当する。

(ウ) 本件独立企業間価格の算定方法として残余利益分割法が最適であること及び独立企業間価格の算定単位

a 本件独立企業間価格の算定方法として残余利益分割法が最適であること

そこで、措置法66条の4第2項1号ニ及び2号ロに規定するその他政令で定める方法の適用を検討すると、利益分割法のうち残余利益分割法の適用が最適である。すなわち、原告とB社等は、ブラジルにおいて自動二輪車の製造及び販売を行うため、その業務を分担しているものであるから、本件独立企業間価格は、双方の営業利益の合計を分割する利益分割法により算定するのが妥当であるところ、原告は、B社等に対し、① 知的財産権及びデザイン、図面、基準、設計書その他自動二輪車の製造及び販売に関する技術情報や、

② 部品及び製造設備の供給メーカー網を含む量産体制の確立及び生産体質の改革に関するノウハウを提供することによって、③ 本件製品及び原告のブランドを形成、維持又は発展させたのであるから、上記①ないし③は、いずれも原告の有する無形資産であるし、また、B社等は、原告の支援を受けながら、④ ブラジル向け製品を具現化するための量産体制の確立と生産体質の改革に関する製造設備及び工作工程の設計改良のノウハウや、⑤ コスト削減を実現するための内製化及び現調化の推進に関するブラジル固有のノウハウを形成するとともに、⑥ 本件製品のイメージを普及させるためのノウハウを形成、維持又は発展させたのであるから、上記④ないし⑥は、いずれもB社等の有する無形資産である。そして、原告及びB社等は、これらの無形資産を総合的に活用することにより、ブラジルの自動二輪車市場において圧倒的な販売シェアを有するに至っているのであるから、本件国外関連取引において、それぞれ利益の源泉である重要な無形資産を有しているといえることができる。このように原告及びB社等の有する重要な無形資産が利益の獲得に寄与している点に着目すると、本件国外関連取引については、利益分割法のうち重要な無形資産の価値に応じて残余利益を合理的に配分する残余利益分割法を適用して独立企業間価格を算定することが最適である。

b 独立企業間価格の算定単位

(a) 本件国外関連取引に残余利益分割法を適用して独立企業間価格を算定するに当たっては、その単位が問題になるところ、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われるが、複数の取引を個別的に評価するよりも一の取引とみて評価する方が合理的である場合には、例外的に一の取引とみて独立企業間価格を算定することができる（措置法通達66の4(3)-1）。そこで、この点について検討すると、本件国外関連取引のうち、自動二輪車の部品の販売取引と自動二輪車の製造設備の販売取引は、ブラジルにおける製造過程の一部を担い、完成自動二輪車の販売取引は、ブラジルの自動二輪車市場における販売戦略と密接に関連している。技術支援の役務提供取引及び重要な無形資産の使用に係る取引は、技術支援だけでなく、重要な無形資産である技術情報、ノウハウ及びブランドの提供をも目的とするものであり、これらの技術支援や重要な無形資産の提供が本件製品の価値を高めている。原告は、B社等に対し、本件製品の製造及び販売を許可し、技術情報及び商標の使用を許諾しているところ、無形資産の一つ一つが製品の価値を高めるのにどの程度の寄与をしているかを測ることは困難であって、本件国外関連取引は、B社等の自動二輪車の製造及び販売に係る一体の取引であり、相互に重要な無形資産が寄与しているから、無形資産の寄与する範囲で一体とみて残余利益分割法を適用するのが合理的である。また、本件国外関連取引と市場の関係についてみても、原告がB社等に輸出する自動二輪車の部品等は、それ自体が市場で評価されるものではなく、B社等が製造した自動二輪車を販売して初めて市場で評価されるものであるから、本件国外関連取引を、原告及びB社等のブラジルにおける自動二輪車の製造及び販売事業とみて、原告とB社等は、その業務を分担しているものにすぎず、本件国外関連取引は、B社等の自動二輪車の製造及び販売に係る一体の取引であるとするには、合理性がある。したがって、本件国外関連取引は、各取引を個別的に評価するよりも一の取引とみて評価する方が合理的であり、一の取引とみて本件独立企業間価格を算定することができる。

(b) この点について敷衍すると、マナウス税恩典利益のうち法人所得税に係るものは、ブラジル連邦政府から認可を受けることにより、10年間その全額の免除を受けることができ、10年間が経過した後も更に認可を受けることにより、その軽減を受けることができるが、その軽減の内容は75%の控除にとどまるところ、E社は、B社が設立から10年を経過し、法人所得税の全額免除が50%（当時の控除割合）の控除に縮小されるおそれがあったことから、設立されたものであり、F社は、1992年（平成4年）に上記優遇措置が取り消されるおそれがあったことから、設立されたものである。このような設立経緯及び上記事業実態によれば、B社、E社及びF社は、B社という一つの法人がブラジルにおける自動二輪車の製造及び販売事業を行うに当たりマナウス税恩典利益を享受し続けるために形式上三つに分割され、原告及びB社のブラジルにおける自動二輪車の製造及び販売事業の業務を分担しているものにすぎず、このように複数の国外関連者が共助一体的に事業を行っている場合、当該複数の国外関連者について個別的に残余利益分割法を適用すると、内部利益が含まれたままの利益が分割されることになり、適正な利益を基礎とする分割にならないから、当該複数の国外関連者の内部取引に係る損益を消去した連結利益を一括して、残余利益分割法を適用し、独立企業間価格の算定を行うことには合理性がある。

(c) 原告の主張について

原告は、措置法66条の4第1項が国外関連取引を法人と国外関連者との間の一对一の取引と定義していることからすると、国外関連者が複数存在する場合、独立企業間価格の算定は法人と各国外関連者との間の取引ごとに行わなければならないと主張する（原告の主張オ(ウ)）が、同項に、国外関連者を単独の法人に限る趣旨があるとは解されず、同項は、国外関連取引を法人と国外関連者との間の一对一の取引と定義しているものではない。同項の定めは、本件国外関連取引を一の取引とみることを否定する根拠とはならないのであり、原告の上記主張は失当である。

(エ) 本件国外関連取引に係る分割対象利益の算出

a 分割対象利益の算出方法

利益分割法は、国外関連取引に係る棚卸資産の法人又は国外関連者による購入、製造、販売その他の行為に係る所得が、当該棚卸資産に係るこれらの行為のためにこれらの者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者が当該所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因に応じて当該法人及び当該国外関連者に帰属するものと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であり、措置法施行令39条の12第8項に規定する分割要因に応じて帰属計算を行う分割対象利益は、国外関連取引に係る棚卸資産の販売等により法人及び国外関連者に生じた営業利益の合計額である（措置法通達66の4(4)-1）。したがって、利益分割法を用いて本件独立企業間価格を算定するに当たり、分割対象利益は、本件各事業年度及びB社各事業年度（本件各事業年度に対応するB社等の各事業年度。以下同じ。）ごとの本件国外関連取引に係る原告及びB社等の営業利益の合計額となる。

b 原告の営業利益の算出

本件国外関連取引に係る原告の本件各事業年度の営業利益の額は、原告のB社等に対する売上高から当該売上高に係る売上原価、販売費及び一般管理費その他の営業費用、委託

研究費を控除した金額である（別表 2 の 1 「原告の営業利益の算出」）。上記売上原価、販売費及び一般管理費その他の営業費用、委託研究費の額は、原告の総費用、その他の営業費用、委託研究費の全額ではなく、本件国外関連取引に係る部分に限定した金額である。

c B社等の営業利益の算出

B社等のB社各事業年度の営業利益の額は、原告が本件の調査を担当した東京国税局の所部の係官（以下「本件調査担当者」という。）に提出したB社等の連結損益計算書中のドル建ての計算書における売上高から売上原価、販売費及び一般管理費を控除した金額に、営業外費用として会計処理されている売掛金及び買掛金に係る為替差損益を加算し、又は減算し、これにより算出された金額を電信売買相場の仲値の年平均平均値によって円に換算した金額である（別表 2 の 3 「B社の営業利益の算出」）。

(オ) 本件国外関連取引に係る基本的利益の算定

a 基本的利益の算定方法

残余利益分割法は、法人又は国外関連者が重要な無形資産を有する場合に、分割対象利益のうち、重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益（基本的利益）に相当する金額を法人及び国外関連者に配分し、残額（残余利益）を法人又は国外関連者の有する重要な無形資産の価値に応じて合理的に配分することにより、独立企業間価格を算定するものであるところ、基本的利益の額は、国外関連取引の事業と同種で、市場、事業規模等が類似する法人（重要な無形資産を有する法人を除く。）の事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利益指標に基づいて計算する。（平成 13 年 6 月 1 日付け査調 7-1 ほか 3 課共同「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）」（以下「事務運営指針」という。） 3-3）。すなわち、基本的利益は、まず、検証対象法人と類似する重要な無形資産を有しない法人（比較対象法人）を選定し、次に、その事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利益指標を算出し、その利益指標に基づいて算定するものである。原告及びB社等の本件各事業年度又はB社各事業年度の基本的利益の額は、次の b 及び c のとおり、本件国外関連取引に係る原告の事業と比較可能な日本企業及びB社等の事業と比較可能なブラジル企業を選定し、次の d 及び e のとおり算定した金額である。なお、利益分割法における比較対象法人の選定基準は、利益分割法が基本三法では比較対象法人を選定することができない場合に代替手段として用いられるものであることに鑑みると、基本三法における比較対象法人の選定基準よりも緩やかにならざるを得ず、また、原告及びB社等の比較対象法人の選定に当たっては、日本側企業とブラジル側企業とでは財務情報の取得可能性が異なり、日本側企業の除外基準とブラジル側企業の除外基準を同一のものとするは適当でないことをも勘案し、合理的な除外基準を設定しなければならない。

b 原告の比較対象法人の選定

(a) 原告の基本的利益の算定の基礎となる原告の比較対象法人として、㊦又は㊩の会員企業及び市販のデータベースであるU社の「㊦」に掲載されている日本企業のうち㊤標準産業分類コードが 3 7 1 1 1（自動車及びオートバイ製造業）に該当するものを抽出し、ホームページ等の公開情報に基づき次の i ないし v の条件のいずれかに該当する企業を除外して、39社を選定した。

i 年売上高が 50 億円以下の企業であること。

- ii 売上高に対する研究開発費の割合が3%を超える企業であること。
- iii 資本関係が20%以上の関係会社との取引が20%以上を占める企業であること。
- iv 3年以上連続した財務情報を入手することができないか又は現在稼動していない企業であること。
- v 製造機能が50%未満の企業であること。

(b) 原告の比較対象法人の選定の合理性

処分行政庁がした原告の比較対象法人の選定は、まず、データベース等を基礎として日本に所在する原告と同種の事業を営む企業を抽出した上、関連者間取引、機能、取扱製品の特徴、事業規模、継続性に留意して除外基準を設け、iの基準により事業規模が異なる企業を、iiの基準により重要な無形資産を有する企業を、iiiの基準により関連者間取引を行う企業を、ivの基準により一定期間連続した財務情報を入手することができない企業を、vの基準により製造機能の割合が低い企業を、それぞれ除外したものであるところ、これは、抽出の段階で取扱製品、事業の類似性を、iの基準により事業規模の類似性を、iiの基準により重要な無形資産の有無を、iiiの基準により通常利益率の適正さを、ivの基準により財務情報の連続性を、vの基準により機能の類似性を、それぞれ検討し、様々な観点から原告との比較可能性を欠く企業を除外したものであるから、合理性がある。

c B社等の比較対象法人の選定

(a) B社等の基本的利益の算定の基礎となるB社等の比較対象法人として、市販のデータベースであるU社の「V」、W社の「M」又はY株式会社の「Z」に掲載されているブラジル企業のうち米国標準産業分類コードが3713、3714、3751（二輪、四輪車、その関係製品の製造）に該当するものを抽出し、ホームページ等の公開情報に基づき次のiないしviの条件のいずれかに該当する企業を除外して、8社（a、b、d、e、f、g、h、i）を選定した。

- i 二輪車又は四輪車に関連しない事業が50%以上の企業であること。
- ii 年売上高が2500万ドル以下の企業であること。
- iii 3年以上連続した財務情報を入手することができない企業であること。
- iv アフターマーケット向けの製品に係る売上高が50%以上の企業であること。
- v 関連会社との取引が売上又は総費用の50%以上の企業であること。
- vi 営業利益率がマイナスで債務超過の状態にあることから継続性に問題がある企業であること。

(b) B社等の比較対象法人の選定の合理性

処分行政庁がしたB社等の比較対象法人の選定は、まず、データベース等を基礎としてブラジルに所在するB社等と同種の事業を営む企業を抽出した上、関連者間取引、機能、取扱製品の特徴、事業規模、継続性に加えて、財務情報の取得可能性が日本側とブラジル側とで異なることにも留意して除外基準を設け（ブラジル企業については日本企業と同程度の財務情報を取得することができないため、比較対象法人の選定について日本側とは異なる基準を採らざるを得なかった。）、iの基準により明らかにB社等との比較可能性を欠く企業を、iiの基準により事業規模が異なる企業を、iiiの基準により一定期間連続した財務情報を入手することができない企業を、ivの基準により取扱製品の類

似性を欠く企業を、vの基準により関連者間取引を行う企業を、viの基準により通常の事業状況にない企業を、それぞれ除外したものであるところ、これは、抽出の段階並びにi及びivの基準により取扱製品、事業の類似性を、iiの基準により事業規模の類似性を、iiiの基準により財務情報の連続性を、v及びviの基準により通常の利益率の適正さを、それぞれ検討し、様々な観点からB社等との比較可能性を欠く企業を除外したものであるから、合理性がある。

なお、ブラジル側比較対象企業の重要な無形資産の有無については、貸借対照表上の勘定科目として無形資産が計上されていても、当該無形資産が移転価格税制において考慮すべき重要な無形資産であるか否かを判断することはできないこと、例えば、自己創設の営業権は貸借対照表上に計上されず、償却の有無によっても会計処理が相違するなど、貸借対照表の記載のみでは無形資産の有無を正確に判断することはできないことから、貸借対照表上の無形資産の有無は、B社等の比較対象法人を選定するために用いる除外基準として採用しなかった。本件調査当事者は、ホームページ等の公開情報に基づいて個別に確認しても、重要な無形資産の有無を判断することができなかつたため、財務諸表上の研究開発費の割合により重要な無形資産の有無を判断することとし、財務諸表上の研究開発費を確認することができた2社のうち、その割合が高い1社を除外することとしたが、同社は他の除外基準（上記(a)のiの基準）に該当するものであったことから、B社等の比較対象法人を選定するために用いる除外基準として重要な無形資産の有無に関する基準は設定しなかった。

d 原告の基本的利益の算定

日本側比較対象企業の本件各事業年度に最も近接する事業年度ごとの総費用営業利益率（総費用に対する営業利益の割合）を算出し、その中位値を日本側基本的利益率とする。そして、本件国外関連取引に係る原告の本件各事業年度の総費用、その他の営業費用、委託研究費の額から後記(カ) dの原告が重要な無形資産の開発のために支出した費用等の額を控除し、この控除後の金額に日本側基本的利益率を乗ずると、原告の基本的利益の額は、別表2の4「原告の基本的利益及びB社の基本的利益の算定」の原告欄記載の金額となる。

e B社等の基本的利益の算定

ブラジル側比較対象企業のB社各事業年度に最も近接する事業年度ごとの総費用営業利益率（次の金利負担の差異調整をした後のもの）を算出し、その中位値をブラジル側基本的利益率とする。そして、B社等のB社各事業年度の総費用（B社等については、売上原価に販売費及び一般管理費だけでなく営業外費用として会計処理されている売掛金及び買掛金に係る為替差損益を加えたもの。以下同じ。）の額から後記(カ) eのB社等が重要な無形資産の開発のために支出した費用等の額を控除し、この控除後の金額にブラジル側基本的利益率を乗ずると、B社等の基本的利益の額は、別表2の4「原告の基本的利益及びB社の基本的利益の算定」のB社欄記載の金額となる。

なお、金利負担の差異調整は、① 売掛債権の回転期間が長い比較対象法人は、高い販売価格で金利相当分を回収していると考えられるため、金利相当分を調整額として売上高から減算し、② 買掛債務を多く有する比較対象法人は、仕入先に金利相当分割高な購入価格を支払っていると考えられるため、金利相当分を調整額として総費用から減算し、③

棚卸資産を長期間有している比較対象法人は、金利相当分を高い販売価格又は低い購入価格で回収していると考えられるため、調整額を総費用に加算するものである。

(カ) 本件国外関連取引に係る残余利益の分割

a 残余利益の算定

残余利益の額は、分割対象利益のうち基本的利益に相当する金額を法人及び国外関連者に配分した残額である。したがって、本件国外関連取引における残余利益の額は、本件各事業年度及びB社各事業年度ごとに、上記(エ)で算出した分割対象利益の額から上記(オ)で算定した原告の基本的利益の額及びB社等の基本的利益の額を控除した額となる(別表2の5「残余利益の算定」)。

b 残余利益の分割比率の算出方法

残余利益の分割は、法人又は国外関連者の有する重要な無形資産の価値に応じて合理的に行うものであり、重要な無形資産の価値による配分を当該重要な無形資産の開発のために支出した費用等の額により行っている場合には、合理的な配分として認められる(措置法通達66の4(4)-5)ところ、法人又は国外関連者の有する重要な無形資産の価値については、当該無形資産の法的な所有関係のみならず、それを形成、維持又は発展させるための活動において法人又は国外関連者の行った貢献の程度をも勘案する必要がある、その貢献の程度は、当該無形資産の形成等のための意思決定、役務の提供、費用の負担及びリスクの管理において法人又は国外関連者が果たした機能を総合的に判断して決定される(平成19年6月25日付け査調7-21ほか3課共同による改正後の事務運営指針2-12)。これは、市場に関する無形資産を形成、維持又は発展させるためには、費用の掛かる宣伝活動やその他のマーケティング活動を行うことを要するので、販売者は、売上げや販売シェアを通じて無形資産の価値を高めた場合、その投資から収益を得る資格があるためである。また、重要な無形資産の開発のために支出した費用等の額を残余利益の分割要因とする場合、当該無形資産の形成活動と関係が深い費用(特許権、製造ノウハウ等の製造活動に用いられる無形資産については、研究開発部門、製造部門の関係費用等。ブランド、商標、販売網、顧客リスト等のマーケティング活動に用いられる無形資産については、広告宣伝部門、販売促進部門、マーケティング部門の関係費用等。事業判断、リスク管理、資金調達、営業に関するノウハウ等の上記以外の事業活動に用いられる無形資産については、企画部門、業務部門、財務部門、営業部門等、活動の主体となっている部門の関係費用等)の中から関係する費用を特定する(事務運営指針の別冊「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」(以下「参考事例集」という。)の事例22)。

c 本件国外関連取引に係る重要な無形資産

原告は、① 知的財産権及びデザイン、図面、基準、設計書その他自動二輪車の製造及び販売に関する技術情報や、② 部品及び製造設備の供給メーカー網を含む量産体制の確立及び生産体質の改革に関するノウハウを提供することによって、③ 本件製品及び原告のブランドを形成、維持又は発展させたのであるから、上記①ないし③は、いずれも原告の有する無形資産である。また、B社等は、原告の支援を受けながら、④ ブラジル向け製品を具現化するための量産体制の確立と生産体質の改革に関する製造設備及び工作工程の設計改良のノウハウや、⑤ コスト削減を実現するための内製化及び現調化の推進に関するブラジル固有のノウハウを形成するとともに、⑥ 本件製品のイメージを普及させ

るためのノウハウを形成、維持又は発展させたのであるから、上記④ないし⑥は、いずれもB社等の有する無形資産である。そして、これらが原告及びB社等の利益の獲得に貢献した重要な無形資産である。

d 分割比率の算出の基礎となる原告の支出額

本件各事業年度ごとに、上記aの残余利益の額を、原告又はB社等の有する重要な無形資産の価値に応じて合理的に配分するため、上記cの重要な無形資産の開発のために支出した費用等の額についてみると、原告が支出した額は、本件国外関連取引に係る原告の本件各事業年度の総費用、その他の営業費用、委託研究費の額のうち、次の(a)ないし(c)の合計額である。

(a) ブラジル向け研究開発費

原告は、G社に対し、技術や商品の研究開発を包括的に委託しているところ、G社は、その国内事業所であるHにおいて自動二輪車製品の開発を行い、ブラジルにおける海外駐在事務所としてIを設置している。上記ウ(イ) b及びcのとおり、G社は、自ら又はH若しくはIにおいて、原告の研究開発活動及びブラジルの市場調査を行っているところ、原告は、上記委託に係る委託研究費のうち、

[REDACTED]

管理会計上、B社などの国外関連者に負担させている。これらの委託研究費は、原告と当該国外関連者との間で、棚卸資産の取引の価格に含まれ、又はロイヤルティの支払として、回収されているが、原告とB社等との間では、上記ウ(ア)のとおり、その一部が棚卸資産の取引の価格に含ませることにより回収されているにとどまり、回収されていない。これらのブラジル向け研究開発費は、上記cの①ないし③の重要な無形資産の開発のために原告が支出した費用であるから、その額（原告が本件各事業年度において管理会計上B社等に係る研究開発費として計上した平成15年9月26日付け「セグメント別損益」と題する書面の1998年3月期及び1999年3月期、2001年3月期ないし2003年3月期の [REDACTED] に記載された額。ただし、1998年3月期及び1999年3月期の額は、2001年3月期以降、研究開発費の配賦方式が単体売上高によるものから連結売上高によるものに変更されたことから、上記欄に記載された額を現行の配賦方式によるものに引き直したもの）は、日本側分割要因となる。

ブラジル向け研究開発費のうち、原告が日本側分割要因とならないとする、イネの遺伝子研究、太陽電池の開発、航空機の風洞実験及び風力シミュレーション、自立歩行ロボットに関する原告の基礎研究等の費用（以下「イネの遺伝子研究費用等」という。）、Kの開発費が日本側分割要因となることは、次のi及びiiのとおりである。

i イネの遺伝子研究費用等

イネの遺伝子研究費用等は、本件各更正等の調査時に、原告自らが特定したものであり、そこでB社等が便益を享受したものとして配賦された金額は、日本側分割要因

となる。本件では、原告の有する「A」ブランドが、重要な無形資産として、超過利益の発生に寄与しているところ、原告は、自立歩行ロボット、太陽電池、航空技術、イネの遺伝子研究等の先駆的技術の開発に積極的に投資し、それにより企業イメージの向上を図っており、これらの基礎研究活動の成果は、実際にB社のパンフレットやブラジルで行われたモーターショーで広告宣伝のために活用され、B社等は、その便益を享受している。イネの遺伝子研究等は、原告の企業イメージを向上させ、そのブランド力を高める要因になっている。原告は、こうした取組により、種々の先進技術を有していることを発信し、企業イメージを向上させているのであり、原告が基礎研究に係る便益を享受しているグループ企業に対し、その便益に対応する一定の基準をもってその費用を配賦していることからすれば、イネの遺伝子研究費用等を日本側分割要因として選定することに特段の不合理はない。このことは、イネの遺伝子研究等が、モビリティに主眼を置き、二次元から三次元へ、更に四次元へと事業領域を広げる（航空技術研究、ロボット技術研究）、エネルギー分野での取組を行う（太陽電池研究、イネの遺伝子研究）という二つの方向に沿ったものであること、及び、このような基礎研究を行うことが、原告の企業イメージを向上させ、直ちに業績面に寄与することはないにしても、いずれ原告のグローバルな活動を引っ張るエンジンになるという原告の認識からも、裏付けられる。イネの遺伝子研究等は、原告の有する重要な無形資産であるブランドを形成、維持又は発展させたものであるから、その費用は、原告の有する重要な無形資産が残余利益の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因であり、イネの遺伝子研究費用等のうちB社等に配賦された金額は、日本側分割要因となる。

ii Kの開発費

Kは、B社の最新機種であり、本件各事業年度には販売されていなかったが、B社は、原告の継続的な研究開発活動により、自ら研究開発活動を行わなくても幅広い製品の品揃えを実現することができるという意味でも、幅広い製品の品揃えによって醸成される「A」ブランドを使用することができるという意味でも、これらの研究開発費が支出された年度において便益を受けているということが出来るから、製品の販売が翌期以降となる研究開発費についても、研究開発活動が継続的に行われている限り、費用として計上された事業年度に係る分割要因とすることには一定の合理性がある。すなわち、無形資産の取得原価のように、重要な無形資産を形成、維持又は発展させるために支出した費用を資産化することができる場合には、残余利益の発生と分割要因とを直接対応させることができるから、前の事業年度に支出した費用であっても、当該事業年度において残余利益の発生に寄与したもものとして分割要因とすることができる。他方で、当該事業年度に支出した費用であっても、当該事業年度以降に販売する製品の開発のために支出したものは、基本的には、当該事業年度においては残余利益の発生に寄与したものではないから、分割要因とすることができない。しかし、特許権や製造ノウハウを形成、維持又は発展させるために継続的に研究開発が行われる場合には、その費用を支出した時点と研究開発の結果、無形資産に価値が生ずる時点との間にずれが生ずることがあるし、複数の技術やノウハウを同時並行して研究開発することもあるため、研究開発のために支出した費用を個別に特定することは困難

なことが多いのであって、これらによれば、無形資産の研究開発活動が継続的に行われており、その活動を反映する費用の発生状況が各事業年度において安定している場合、上記費用の額は、各事業年度において重要な無形資産が残余利益の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因となると解される。

これを本件についてみると、Kの開発においては、搭載されるエンジンの型式がMのものから切り替えられたものの、その他の仕様及び構造には大幅な変更はない。そして、新たに採用されたエンジンも、その機構自体は既に確立されていたものであって、Kの開発は、新しい技術を開発したものではなく、既存の技術をブラジルに適合させるものであったといえることができる。したがって、Kの開発は、本件各事業年度において、既存の技術の延長線上にある開発行為が継続的に行われたものとみるべきである。また、本件各事業年度におけるブラジル向け研究開発費の発生状況は比較的安定している。そうすると、本件においては、原告による無形資産の開発活動を反映する本件各事業年度の費用の額は、本件各事業年度において原告の有する重要な無形資産が本件残余利益の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因となるから、Kの開発費を日本側分割要因とすることができる。

(b) ブラジル向けプロジェクト費用及び技術指導料

上記ウ(イ) dのとおり、原告は、本件各事業年度において、B社等に対する支援プロジェクトを立ち上げ、B社等に対し、㉖及び㉗の技術者の派遣による支援を行った。原告が本件各事業年度において、B社等の新機種導入、生産ラインの現調化推進等の支援のための㉖及び㉗のプロジェクト費用及び技術指導料として計上した費用は、上記cの①ないし③の重要な無形資産の開発のために原告が支出した費用であるから、その額（原告が本件調査担当者に提出した平成15年12月18日付け「二輪南米課プロジェクト費用／技指料推移（74～79期）」と題する書面の74期及び75期、77期ないし79期の「Ms s」欄及び「Ks s」欄の「プロジェクト費用合計」欄の各期「実績」欄に記載された額。なお、上記「Ms s」は㉖を、上記「Ks s」は㉗を、それぞれ意味する。）は、日本側分割要因となる。

ブラジル向けプロジェクト費用及び技術指導料のうち、原告が日本側分割要因とならないとする、コロンビア共和国（以下「コロンビア」という。）で事業活動を行っているコロンビア企業であり原告の取引先であるL（以下「L社」という。）向けの原告のプロジェクト費用、原告の技術者及び設備メーカーの技術者をB社等に派遣して行った技術支援の費用が日本側分割要因となることは、次のiないしvのとおりである。

i L社向けプロジェクト費用

L社向けプロジェクト費用は、本件各更正等の調査時に、原告自らがブラジル向けプロジェクト費用及び技術指導料として特定したものであり、日本側分割要因となる。L社は、原告やB社から組立部品の供給を受けて、M等のB社モデルを中心とする自動二輪車の製造及び販売事業を行っているものである（原告は、L社との資本関係は有しないものの、技術援助契約を締結し、技術情報及びノウハウを供与し、その対価としてロイヤルティの支払を受けている。）ところ、原告が本件各事業年度にB社等に対してした技術者派遣による技術支援の中には、B社がL社に供給する組立部品の製造に関する技術指導が含まれているのであって、L社向けプロジェクト費用は、B

社においてL社に対する自動二輪車の組立部品の供給事業を行うため、原告がB社等に対しL社向けの組立部品の製造に関する技術情報及びノウハウを供与するために支出されたものであるから、B社等のブラジル自動二輪車事業による利益と関連性を有する。L社向けプロジェクトにおいても、他のB社等に対する技術支援と同様に、原告の有する重要な無形資産が提供されているのであり、それにより、B社等は、L社との取引を通じて超過利益を獲得した。したがって、L社向けプロジェクト費用は、本件各事業年度において原告の有する重要な無形資産が本件残余利益の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因となるから、日本側分割要因となる。

ii 技術者派遣による技術支援の費用

原告は、平成10年10月1日付けで、B社との間で、技術者派遣覚書を作成し、自動二輪車の製造又は製造設備の運転に必要な技術支援、人員の研修を行うことを目的として、原告は原告及び設備メーカーの技術者をB社に派遣し、B社は技術指導料として技術者一人一日当たり8万5000円を原告に支払う旨の合意をした。原告は、本件各事業年度において、この合意に基づいて、B社等に対し、原告の技術者を派遣し、又は設備メーカーに委託してその技術者を派遣させ、B社等の量産体制の確立及び生産体質の改革を主眼とする技術指導をした。原告は、それ以前は、製造ライセンス及び技術支援に関する合意に基づいて、B社等に対する技術支援に際し、B社等に対して、原告の有する重要な無形資産である技術情報及びノウハウを提供していたところ、本件各事業年度においては、原告とB社等との間で、無形資産の提供に関する合意書は作成されていないが、実際には、原告は、本件各事業年度においても、それ以前と同様に、B社等に対する技術支援に際し、B社等に対して、原告の有する重要な無形資産である技術情報及びノウハウを提供していたのであって、原告とB社との間の技術者派遣覚書に基づく合意には、技術支援に際し、原告の有する重要な無形資産である技術情報及びノウハウを提供する旨の合意が含まれていた。原告のB社等に対する技術者派遣は、B社等が原告から技術情報及びノウハウの提供を受けることなくしては原告が指示する仕様の部品や製品を製造することが困難な状況にあったことから行われたものであって、原告の有する技術情報及びノウハウの提供を含み、B社等の超過利益の発生に寄与している。技術者派遣による技術支援によって技術情報及びノウハウを提供する態様は二つある。一つは、現地従業員を指導教育することにより、製造関連の技術及びノウハウを体得させ、現地においても原告と同じ水準で作業することができるようにするというものであり（主として㉞が担当した技術支援）、もう一つは、既に確立した技術及びノウハウについて、ブラジルに適合するよう現地仕様化を図った上で伝授するというものである（主として㉟が担当した技術支援）。原告のB社等に対する技術者派遣は、原告からB社等に派遣された技術者が、原告の有する技術情報及びノウハウを使用して技術指導を行い、B社等に当該技術情報及びノウハウを伝授するという一連の活動であり、人的役務の提供の側面と原告の有する重要な無形資産の提供の側面とを切り分けることはできない。このように、B社等に提供された自動二輪車の製造に関する技術情報並びに量産体制の確立及び生産体質の改革に関するノウハウは、B社等が新たに開発したものではなく、原告の有する重要な無形資産であり、B社等は、それを使用しているにすぎないのであって、B社等

が原告に支払った技術者一人一日当たり8万5000円の技術指導料は、原告の有する重要な無形資産をB社等が使用するために支出した費用にすぎず、B社等の有する重要な無形資産の形成、維持又は発展のために支出した費用ではないから、ブラジル側分割要因となるものではない。

原告が支出した原告及び設備メーカーの技術者派遣の費用は、日本側分割要因となる。すなわち、原告が、原告の技術者をB社等に派遣し、新機種導入の支援及び生産ラインの支援を行うことにより、B社等は、原告から、原告の有する重要な無形資産である自動二輪車の製造に関する技術情報並びに量産体制の確立及び生産体制の改革に関するノウハウの提供を受け、これらを使用して生産体制を整え、本件製品を製造及び販売し、その結果、販売シェアを拡大し、超過利益を得ることができたのであって、原告が支出した原告の技術者派遣の費用は、単なる役務提供の費用にとどまらず、原告の有する重要な無形資産の形成、維持又は発展のために支出した費用であるから、原告の有する重要な無形資産が本件残余利益の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因として、日本側分割要因となる。また、原告は、設備メーカーとの間で、技術者派遣委託契約を締結し、B社等において製造設備の設置工事、調整及び試運転を実施するに当たり、設備メーカーが、設備メーカーの技術者をB社等に派遣し、B社等に技術指導をし、原告がその対価として技術料を設備メーカーに支払うこととしていたところ、原告が、技術者派遣委託契約に基づいて設備メーカーに技術者派遣の対価を支払い、設備メーカーの有する無形資産を原告の支配下に置くことにより、B社等は、設備メーカーから、初めて設備メーカーの技術情報及びノウハウの提供を受け、これと原告固有の技術情報やノウハウを一体的に使用して生産体制を整え、本件製品を製造及び販売し、その結果、販売シェアを拡大し、超過利益を得ることができたものである（乙132によれば、B社等は、設備メーカーから購入した機械や、その据付け、試運転等の技術情報及びノウハウについて、専ら設備メーカーに依存しており、原告は、それらの技術情報及びノウハウを有していないため、B社等が原告にその関係で技術指導を求めることはなかったというのであり、設備メーカーは、B社等に対し、人的役務の提供をするのみならず、技術情報、ノウハウ等の無形資産の供与をもしていたものである。）。原告の有する重要な無形資産がB社等において十分発揮されるためには、原告は、設備メーカーに技術者派遣の費用を支払わなければならないところ、そのことは、B社等の残余利益の発生に寄与するものであり、原告が支出した設備メーカーの技術者派遣の費用は、単なる役務提供の費用にとどまらず、原告の有する重要な無形資産の形成、維持又は発展のために支出した費用であるから、原告の有する重要な無形資産が本件残余利益の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因として、日本側分割要因となる。

iii 原告の主張について

原告は、設備メーカーによる設備の設置等は、無形資産の提供ではなく、通常の役務提供取引であり、原告が設備メーカーに支払った費用は、役務提供を受けるために支出した費用にすぎないのであって、当該設備メーカーが無形資産を有していても、原告は、その無形資産を有するに至るものではないと主張する（原告の主張キ(エ) b）。

しかし、原告が、設備メーカーの技術者に対し、B社等への派遣中に知り得た量産

体制の確立及び生産体制の改革の内容について秘密保持義務を負わせていることから明らかなとおり、自動二輪車の量産体制の確立及び生産体制の改革に係るノウハウは、原告の有する重要な無形資産であり、その形成、維持又は発展に貢献した程度を測る分割要因として設備メーカーに支払った設備の設置等の費用を選定したことは、合理的である。また、残余利益分割法において、残余利益は、国外関連取引の当事者の有する重要な無形資産の価値に応じて分割されるものである（措置法通達66の4(4)－5)が、重要な無形資産の価値を検討する上で、その対象は、法律上の所有関係のある無形資産のみに限定されるものではなく、商業活動における使用上所有又は支配することができる無形資産も、その対象に含まれるところ、原告は、設備メーカーとの間の契約に基づいて、設備メーカーに対価を支払うことにより、設備メーカーの有する無形資産を原告の支配下に置き、B社等がその事業を行うに当たり不可欠な技術情報、ノウハウの提供を図っているのであって、設備メーカーの有する無形資産も、原告が商業活動における使用上支配することができるものであるから、原告の有する無形資産であるとするのが相当である。

- iv 原告は、B社等から一人一日当たり8万5000円の対価の支払を受けたことについて、それにより原告及び設備メーカーの技術者派遣の費用の負担が零円となるため、その費用を原告の有する無形資産の本件残余利益の獲得に対する寄与とみることはできないと主張する（原告の主張キ(エ) b及びc）。

しかし、残余利益分割法は、国外関連取引の当事者の下に発生した残余利益を、国外関連取引の当事者の有する重要な無形資産の貢献の程度に応じて分割するものであるから、分割要因は、法人及び国外関連者がそれぞれ有する重要な無形資産が残余利益の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因であることを要する。そして、そうであれば、費用の補填又は回収がされた金額があるとしても、当初支出した金額からこれを控除した金額を直ちに残余利益の分割要因とすることは合理的でなく、当初費用を支出した者の有する重要な無形資産の貢献の程度を減殺する要因に伴い費用が分担された場合に初めて、当初支出した金額から費用分担した額を控除した残額を残余利益の分割要因とすべきである（参考事例集の事例14）。そこで検討するに、原告がB社等から技術指導料の支払を受けたことにより、原告の有する重要な無形資産が本件残余利益の発生に寄与した程度は減殺されるものではなく、また、そもそも、B社等は、技術者派遣に係る原告の費用を負担したのではないから、いずれにしても、原告の上記主張は失当である。

原告がB社等から技術指導料の支払を受けたことにより、原告の有する重要な無形資産が本件残余利益の発生に寄与した程度は減殺されるものではない。技術者派遣による技術支援において、原告の有する重要な無形資産が本件残余利益の発生に寄与した程度についてみると、その技術支援の目的は、B社等の生産体制を整えるため、原告の有する無形資産をB社等に提供することであり、当該無形資産は、原告からの原告及び設備メーカーの技術者派遣という手段を通じて初めてB社等にもたらされたものである。これは、原告が派遣した技術者が、原告の有するノウハウを現場で伝授することにより、当該ノウハウが実践で利用することができる状態になったことを意味しており、その意味において、技術者派遣に係る原告の活動は、当該ノウハウの価

値を高めたものである。そして、そうであるからこそ、原告が支出した原告及び設備メーカーの技術者派遣の費用は、原告の有する無形資産を形成、維持又は発展させるために支出された費用として捉えることができ、原告の有する無形資産が本件残余利益の発生に寄与した程度を測る指標となるのである。このような事情を踏まえて、原告がB社等から支払を受けた技術指導料についてみると、その技術指導料は、B社等が原告からの技術支援の対価として支払ったものであり、原告の有する重要な無形資産の形成、維持又は発展のために原告が貢献した程度に影響を与えるものではない。原告がB社等から技術指導料の支払を受けたことにより、原告の有する重要な無形資産の形成、維持又は発展のために原告が負担するリスクや果たすべき機能に変更が生ずるものではなく、原告における重要な無形資産の形成、維持又は発展に係る活動の内容や範囲が縮小するものではないから、原告の有する重要な無形資産が本件残余利益の発生に寄与した程度は減殺されるものではない。

また、B社等が原告に対して支払った技術指導料は、B社等が原告の有する重要な無形資産を使用するために支出されたものにすぎず、原告において発生した費用を補填する目的で支払われたものではない。本件では、単に、技術支援に係る原価に対応する収入が原告において計上されているにすぎず、原告がB社等から費用の負担を受ける（あるいは原告とB社等が費用を分担している）というのではなく、B社等は、技術者派遣に係る原告の費用を負担したのではない。

- v ここで、原告が派遣した技術者が、原告の有するノウハウを現場で伝授することにより、当該ノウハウが実践で利用することができる状態になり、その意味において、技術者派遣に係る原告の活動は、当該ノウハウの価値を高めたものであることについて敷衍すると、原告の技術者をB社等に派遣してした原告の活動は、原告の有する技術情報及びノウハウを、現地で使用することができない状態から使用することができる状態に転化させることにより、その価値を高めたものであり、原告の有する重要な無形資産の「発展」に寄与したといえることができる。ライセンスから無形資産の提供を受けただけでは、ライセンシーが当該無形資産を使用することができる状態には至らず、ライセンスがライセンシーに技術指導をすることにより初めて、ライセンシーが当該無形資産を使用することができる状態に高められることがある。残余利益分割法は、国外関連取引の当事者の下に発生した残余利益を、国外関連取引の当事者の有する重要な無形資産の貢献の程度に応じて分割するものであるから、分割要因は、国外関連取引の当事者がそれぞれ有する重要な無形資産の絶対的な価値（金額）を意味するものではなく、それぞれの有する重要な無形資産が残余利益の発生に寄与した程度ないし割合を相対化することができるものであれば足りるところ、ライセンシーが無形資産を提供したライセンスがした、ライセンシーが当該無形資産を使用することができない状態から使用することができる状態に転化させる活動は、当該無形資産を実施の筋道の立つものとして十分に機能させるためにされたものであり、その意味において、当該無形資産の価値を高めたものにほかならず、当該無形資産の「発展」に寄与したといえることができる。これを本件についてみると、原告の技術者をB社等に派遣してした原告の活動は、原告の技術者を派遣してB社等に技術指導を行い、原告の有する重要な無形資産である技術情報及びノウハウを伝授したものであり、この

技術指導がなければ、原告がB社等に提供した技術情報及びノウハウは、B社等において実施の筋道が立たない無形資産であったとすることができる。そうすると、原告の技術者をB社等に派遣してした原告の活動は、原告の有する技術情報及びノウハウを、B社等において使用することができない状態から使用することができる状態に転化させたものであり、そのことにより、原告の有する技術情報及びノウハウの価値を高めたものであるから、原告の有する重要な無形資産の「発展」に寄与したとすることができる。

また、原告の技術者をB社等に派遣してした原告の活動は、原告の技術者が技術指導を通じて得た見識ないし知見を、原告の有するノウハウに還元することにより、その価値を高めたものであり、原告の有する重要な無形資産の「発展」に寄与したとすることができる。原告からB社等に派遣された原告の技術者は、現地従業員と交わり、技術指導を行うことにより、我が国では得られない見識ないし知見を得る場合があり、この見識ないし知見がその後の技術支援に生かされるという意味において、原告の技術者をB社等に派遣することは、原告の技術者が得た見識ないし知見を、原告の有するノウハウに還元し、その価値を高めるものであるから、原告の有する当該ノウハウの「発展」に寄与する。原告は、「需要のある所で生産する」という理念の下、世界各地に生産活動の場を広げ、生産拠点の自立化を進めており、原告自身が果たす役割として、先進の技術を生み出し世界に供給することや、全世界最適のためのコーディネートを行うことなど、支援機能を大切にしているのであって、技術情報及びノウハウを世界全体に通用するものとして調整することも、原告自身が果たす役割となる。そして、そうであれば、原告は、世界各地の生産拠点の現地法人に対する技術支援を行う中で技術者が得た経験を基に、原告の有する技術情報及びノウハウの価値を高め、世界各地の現地法人に対する供給源となることを企図していると考えられる。原告からB社等に派遣された原告の技術者は、現地従業員に技術及びノウハウを体得させたものにおいても、技術及びノウハウを現地仕様にしたものにおいても、つまり、上記iiの技術支援によるノウハウ等の提供の二つの態様のいずれを行った者においても、B社等における技術指導の経験から得た見識ないし知見を次回以降の技術支援に生かす旨を表明しているのであって、原告からB社等に派遣された原告の技術者は、技術指導により、我が国では得られない見識ないし知見を得て、その後の技術支援に生かしており、原告の技術者をB社等に派遣してした原告の活動は、原告の技術者が技術指導を通じて得た見識ないし知見を、原告の有するノウハウに還元することにより、その価値を高めたものであり、原告の有する重要な無形資産の「発展」に寄与したとすることができる。

加えて、設備メーカーの技術者をB社等に派遣してした原告の活動は、設備メーカーの有する重要な無形資産を原告の支配下に置くためのものであり、原告の有する重要な無形資産の「形成、維持又は発展」に寄与したとすることができる。原告は、技術者派遣委託契約に基づいて、設備メーカーに対し、B社等への技術者派遣の対価を支払うことにより、当該設備メーカーの有する重要な無形資産を原告の支配下に置き、これと原告固有の重要な無形資産を併せてB社等に提供することにより、B社等がその業務を行うに当たり不可欠な一連のノウハウを初めて得ることができるようにし

ているのであって、原告が設備メーカーに支払った設備メーカーの技術者派遣の費用は、原告固有の無形資産がB社等において十分発揮されるための費用であるという意味において、当該無形資産の維持又は発展に寄与するものであるということが出来る。また、設備メーカーの有する重要な無形資産を原告の支配下に置くための活動は、原告における重要な無形資産の「形成又は維持」に寄与するものでもある。設備メーカーとB社等との間には、無形資産の使用に関する取決めが存在していないから、設備メーカーの技術情報やノウハウをB社等に提供するためには、原告が設備メーカーの無形資産を支配下に置く必要がある。移転価格税制上の無形資産とは、有形資産や金融資産ではないもので、商業活動における使用上所有又は支配することができるものをいうところ、このような考え方に立てば、移転価格税制上は、他の者の有する無形資産であるが、自己の支配下に置き、自らが望むように使用することができるようになった段階で、新たな無形資産を形成し、これを維持しているとみることが出来る。

vi 原告が技術者派遣覚書に基づいてB社等に対してした技術支援は、原告から派遣された技術者が、単に現地従業員に代わって作業を行ったものではなく、B社等の生産体制を整えるためのノウハウをB社等に提供したのものであるものであり、両者は一体的に行われ、不可分の関係にあるから、技術者派遣の費用は、その全額が原告の有する重要な無形資産の形成、維持又は発展のための費用として日本側分割要因となる。

(c) 提携部品メーカーへの支払ロイヤルティ

提携部品メーカーに対するロイヤルティの支払は、原告と提携部品メーカーとの間の技術援助契約に基づいてされたものである。上記ウ(イ)eのとおり、提携部品メーカーは、原告との間の技術援助契約に基づいて、原告に対し、本件製品の部品の製造及び組立てに必要な技術資料を提供したほか、原告の要請を受けて、B社等に対し、提携部品メーカーの従業員を派遣し、技術指導をしており、原告は、提携部品メーカーに対し、これらの技術援助の対価として、ロイヤルティの支払をした。提携部品メーカーからの技術支援も、B社等の自動二輪車の量産体制の確立及び生産体質の改革に係るノウハウの形成、維持又は発展に貢献したものであるから、その費用は、無形資産の開発のための費用として日本側分割要因となる。また、原告は、提携部品メーカーの技術情報及びノウハウを利用し、その対価としてロイヤルティを支払ったのであり、これは、本件製品及び原告のブランドを形成、維持又は発展させるため、他社のノウハウを利用したものであるから、本件製品及び原告のブランドという無形資産の開発のための費用という面からも、日本側分割要因となる。無形資産の価値を検討する上で、重要な無形資産の保有を法律上の所有関係のみに限定すべきではない。原告が本件各事業年度において、上記技術援助契約に基づいて提携部品メーカーに技術援助の対価として支払ったロイヤルティは、原告が第三者である提携部品メーカーの技術情報や製造ノウハウを使用する対価として支払ったものであり、上記cの②及び③の重要な無形資産の開発のために原告が支出した費用であるから、その額（原告が本件調査担当者に提出した平成15年12月18日付け「部品メーカーへの支払いロイヤルティ」と題する書面の97年、98年及び00年の「契約先R」欄の各年「合計金額」欄に記載された額）は、日本側分割要因となる。

原告は、提携部品メーカーとの間で、B社等への技術援助を委託する技術援助契約を

締結しているところ、この技術援助契約によれば、① 提携部品メーカーは、原告に対し、自動二輪車の部品の製造及びその組立てに必要な技術資料を提供し、原告は、B社等に対し、その技術資料を開示することができる、② 提携部品メーカーは、原告の要請に応じて、B社等に対し、提携部品メーカーの従業員を派遣して技術指導をするほか、製造設備を製造して引き渡す、③ 原告は、提携部品メーカーに対し、これらの対価としてロイヤルティを支払うことになる。原告は、提携部品メーカーとの契約関係に基づいて、提携部品メーカーに対し、技術支援の対価であるロイヤルティを支払うことにより、提携部品メーカーの有する無形資産を原告の支配下に置き、これと原告固有の無形資産を併せてB社等に提供しているところ、B社等は、これにより、必要な技術情報やノウハウを初めて得ることができるのであって、B社等は、提携部品メーカーから技術情報やノウハウの提供を受け、これと原告固有の技術情報やノウハウを一体的に使用して生産体制を整え、本件製品を製造及び販売し、その結果、販売シェアを拡大し、超過利益を得ることができた。原告の有する重要な無形資産がB社等において十分発揮されるためには、原告は、提携部品メーカーにロイヤルティを支払わなければならないところ、そのことは、B社等の残余利益の発生に寄与するものであり、原告が支出した提携部品メーカーへの支払ロイヤルティは、原告の有する重要な無形資産の形成、維持又は発展のために支出した費用であるから、日本側分割要因となる。

e 分割比率の算出の基礎となるB社の支出額

B社各事業年度ごとに、上記aの残余利益の額を、原告又はB社等の有する重要な無形資産の価値に応じて合理的に配分するため、上記cの重要な無形資産の開発のために支出した費用等の額についてみると、B社等が支出した額は、B社等のB社各事業年度の総費用の額のうち、次の(a)ないし(d)の合計額である。

(a) 新機種導入時の量産体制確立の費用

B社等は、新機種導入時に、上記ウ(イ) fのとおりHから提供された図面その他の技術情報を使用して、製造設備及び製造工程を設計し、新機種の量産体制を確立した。B社等がB社各事業年度において、新機種導入時の量産体制確立の関係部署である製品技術部テスト課、仕様管理課、新機種センター、生産企画室、生産技術課、生産管理部、品質管理部部品検査課及び材料検査課について支出した費用は、新機種を高品質に量産するための生産体制の確立に貢献したものであり、上記cの④の重要な無形資産の開発のためにB社等が支出した費用であるから、その額（原告が本件調査担当者に提出した平成16年5月7日付け「EMPLOYES QUANTITY-NEW MODEL」と題する書面に記載された額）は、ブラジル側分割要因となる。

(b) 生産性向上の費用

B社等は、上記ウ(イ) fのとおりHから提供された図面その他の技術情報を使用して、本件製品の部品の内製化及び現調化を推進し、生産性を向上させた。B社等がB社各事業年度において支出した、① 製品技術部設計課における●図の発行に貢献のある費用、② 生産体質の改革に関する費用のうち上記(a)の新機種導入時の量産体制確立の費用を控除したもの、③ 材料検査、研究及びテストに係る費用は、コスト削減を実現する内製化及び現調化の推進、生産性の向上に貢献したものであり、上記cの⑤の重要な無形資産の開発のためにB社等が支出した費用であるから、その額（上記①について、上

記(a)の「EMPLOYES QUANTITY-NEW MODEL」と題する書面に記載された額、上記②及び③について、原告が本件調査担当者に提出した「Process Engineering Department (生産体質改革)」及び「Quality Control Department (品質管理部門 (材料検査課))」と題する書面に記載された額は、ブラジル側分割要因となる。

(c) 新規ディーラー開拓及びディーラー育成の費用

B社は、新規ディーラーの開拓及びディーラーの育成を行い、上記ウ(イ)gのとおり販売網を確立した。B社がB社各事業年度において支出した新規ディーラーの開拓及びディーラーの研修のための費用は、本件製品のイメージを普及させるためのノウハウを形成、維持又は発展させるのに貢献したものであり、上記cの⑥の重要な無形資産の開発のためにB社等が支出した費用であるから、その額(原告が本件調査担当者に提出した「DEALER DEVELOPMENT-related」と題する書面及び「B-SIGNS IN DEALERS DEPRECIATION EXPENSES」と題する書面に記載された額)は、ブラジル側分割要因となる。

(d) 広告宣伝費

B社は、本件製品の広告宣伝を行い、本件製品のイメージを普及させた。B社がB社各事業年度において支出した広告宣伝費は、本件製品のイメージを普及させるためのノウハウの形成、維持又は発展に貢献したものであり、上記cの⑥の重要な無形資産の開発のためにB社等が支出した費用であるから、その額(原告が本件調査担当者に提出した「㊸」と題する書面に記載された額)は、ブラジル側分割要因となる。

f 原告に配分すべき残余利益の額

上記d及びeの原告及びB社等がそれぞれ重要な無形資産の開発のために支出した費用に基づいて上記aの残余利益を配分すると、原告に配分すべき残余利益の額は、上記aの残余利益の額に、原告とB社等の上記d及びeの各支出の合計額に占める原告の上記dの支出額の割合を乗じた金額となる(別表2の6「残余利益の分割比率の算出」及び同7「原告に配分すべき残余利益の額の計算」)。

(キ) 本件国外関連取引に係る所得移転額

a 独立企業間価格の算定

本件独立企業間価格は、本件各事業年度ごとに、本件国外関連取引の対価の額に、上記(オ)dの原告の基本的利益の額と上記(カ)fの原告に配分すべき残余利益の額との合計額から上記(エ)bの原告の営業利益の額を控除した後の金額を加えた金額である(別表2の8「独立企業間価格の算定と所得移転額の計算」)。

b 所得移転額の計算

本件国外関連取引に係るB社等への所得移転額は、本件独立企業間価格から本件国外関連取引の対価の額を差し引いた金額であり、別表2の8「独立企業間価格の算定と所得移転額の計算」に記載のとおり、平成10年3月期について75億8414万5012円、平成11年3月期について69億2863万3860円、平成13年3月期について32億1717万3066円、平成14年3月期について49億3554万7134円、平成15年3月期について37億8983万8304円である。

(原告の主張)

ア 本件各更正等の違法性

次の(イ)ないし(オ)のとおり、本件各更正等は、独立企業間価格の算定方法の選択、独立企

業間価格の算定単位の設定、残余利益分割法の適用における基本的利益の算定、残余利益の分割にそれぞれ瑕疵がある違法なものであるから、取り消されるべきである。

(ア) 残余利益分割法の概要

残余利益分割法は、重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益に相当する金額（基本的利益）の算定を比較可能な独立企業の非関連者間取引の利益率を用いて行い、法人及び国外関連者にそれぞれ配分した残額（残余利益）を当該重要な無形資産の価値に応じて合理的に分割する、という２段階で分割対象利益を分割する利益分割法である。利益分割法には、残余利益分割法のほかに、分割対象利益の発生に寄与した割合に応じて利益を分割する寄与度利益分割法及び類似の状況下で比較可能な非関連者間取引の利益の分割割合に応じて利益の分割を行う比較利益分割法が存在する。残余利益分割法は、基本的利益の算定と残余利益の分割という２段階の分割を行うことを特徴とし、基本的利益の算定と残余利益の分割は、いずれも残余利益分割法の不可欠の構成要素である。

(イ) 独立企業間価格の算定方法の選択の瑕疵（争点２－１）

措置法施行令３９条の１２第８項に定める利益分割法は措置法６６条の４第２項１号イないしハ及び２号イに定める基本三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ものであるから、基本三法の適用可能性について合理的な調査を尽くすことなく利益分割法を用いて独立企業間価格の算定をすることは許されない。ところが、処分行政庁は、基本三法の適用可能性について合理的な調査を尽くさないまま、基本三法の適用可能性がないとし、利益分割法を用いて本件独立企業間価格の算定をしたのであって、本件独立企業間価格の算定には瑕疵がある。この点については、後記エで詳論する。

(ウ) 独立企業間価格の算定単位の設定の瑕疵（争点２－２）

本件国外関連取引は、原告とＢ社、原告とＥ社、原告とＦ社の間のそれぞれ別個の取引から成り、また、これらの取引は、いずれも完成自動二輪車の販売取引、自動二輪車の部品の販売取引、自動二輪車の製造設備の販売取引、技術支援の役務提供取引という複数の種類の取引から成るところ、これらを一括して独立企業間価格の算定をすることに合理性はないから、本件独立企業間価格は、原告とＢ社、原告とＥ社、原告とＦ社のそれぞれの間のそれぞれの種類の取引ごとに算定しなければならない。ところが、処分行政庁は、複数の種類の取引を一の取引として本件独立企業間価格の算定をしただけでなく、原告とＢ社、原告とＥ社、原告とＦ社の間のそれぞれ別個の取引を一の取引として本件独立企業間価格の算定をしたのであって、本件独立企業間価格の算定単位の設定には瑕疵がある。この点については、後記オで詳論する。

(エ) 基本的利益の算定の瑕疵（争点２－３）

措置法通達６６の４(４)－５に定める残余利益分割法の基本的利益の算定に当たっては、当該国外関連取引の事業と同種で、市場、事業規模等が類似する法人（重要な無形資産を有する法人を除く。）を比較対象法人として選定し、その事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利益指標に基づいて基本的利益を計算する。ところが、次のとおり、処分行政庁は、Ｂ社等の比較対象法人を選定するために用いる除外基準としてマナウスフリーゾーン外で事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受していない法人を除外する基準を設けることなく、Ｂ社等の比較対象法人としてＢ社等との比較可能性を欠くブラジル側比較対象企業を選定する等してブラジル側基本的利益の算定をしたのであって、本件独立企業間

価格のブラジル側基本的利益の算定には瑕疵がある。この点については、後記カで詳論する。

(オ) 残余利益の分割の瑕疵（争点2-4）

残余利益の分割は、残余利益を当該法人又は国外関連者の有する重要な無形資産の価値に応じて合理的に配分する方法により行わなければならないところ、処分行政庁がした残余利益の分割には、B社等の有する重要な無形資産であるコンサルシオ販売網に係るブラジル側分割要因を選定しておらず、残余利益の発生に寄与した程度を合理的に推測するに足りる要因に応じて分割したということができない等の瑕疵がある。この点については、後記キで詳論する。

イ 残余利益分割法

(ア) 残余利益分割法と独立企業原則

a 独立企業原則

我が国の移転価格税制は、1979年（昭和54年）のOECD租税委員会報告書「移転価格と多国籍企業」及びOECD理事会の勧告を受けて、米国ほかの諸外国の制度を基礎付ける独立企業原則を取り入れることを目指して導入されたものであって、立法担当者の解説である「昭和61年度改正税法のすべて」は、移転価格税制について、特殊関係企業との取引を通じた所得の海外移転に対処し、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ことを目的とするものであり、諸外国がその制度を基礎付けている独立企業原則を我が国においても取り入れるものであるとしている。また、移転価格ガイドラインは、独立企業原則について、比較可能な非関連者間取引において独立企業間であれば得られたであろう条件を参考に利益を調整しようとするものであり、焦点はこれらの構成企業間の取引の性質及びその条件が比較可能な非関連者間取引において得られたと思われる条件と異なるか否かに置かれることとなるとした上、このような関連者間取引と非関連者間取引の分析は「比較可能性分析」と呼ばれ、独立企業原則を適用する上での核心であるとしている。このように、独立企業原則は、我が国の移転価格税制の根幹を成すものであり、比較可能性分析は、それを適用する上での核心であることによれば、残余利益分割法の適用の適否は、独立企業原則及び比較可能性分析に基づいて判断しなければならない。

b 残余利益分割法の適用基準の明確化の必要性

独立企業間価格という概念は、不確定概念ではないが、不明確であるため、独立企業間価格の算定については処分行政庁に自由裁量はなく、何が独立企業間価格であるかは司法審査に服するものの、移転価格税制の適用は恣意的になりやすく、法的安定と予測可能性が害される危険が大きい。そのため、移転価格税制については、その趣旨に遡って、独立企業間価格の算定方法を明確化しなければならず、特に、利益分割法は、利益を配分する基準に客観性がなく、その適用が恣意的になりやすいため、明確化の必要性はより大きい。また、そもそも、残余利益分割法は、通達に定められているものであり、法令にその根拠を有しないから、租税法律主義違反の可能性もあり、その疑念を解消する上でも、明確化され、法的安定と予測可能性を確保しなければならない（課税要件明確主義）。そして、この明確化は、我が国の移転価格税制の根幹を成す独立企業原則に従ってしなければならない。すなわち、残余利益分割法は、法的安定と予測可能性の確保の観点から、独立企業原則に則した合理的な方法でなければならず、その適用の適否の判断は厳格にしなければならない。

(イ) 措置法及び措置法施行令の規定の解釈

a 措置法の政令への委任も独立企業原則を反映していること

措置法66条の4第2項は独立企業原則を反映しているものであるから、同項1号ニ及び2号ロの政令への委任も独立企業原則に沿った方法を定めることを命じていると解すべきである。そして、そのような委任に基づいて定められた措置法施行令39条の12第8項の解釈及び適用は独立企業原則に従って行われなければならない。

b 措置法施行令は独立企業原則に沿った内容を定めていること

移転価格課税は、国外関連取引の当事者を独立企業と課税上同等に置き、比較可能な独立企業間取引であれば設定されたであろう独立企業間価格に基づいて行われる。そのため、利益分割法においては、同様の状況に置かれた独立企業であればどのように利益を分割するかという観点から検討するのであれば独立企業原則を踏み越えるおそれがあるのであり、そのような事態を避けるためには、独立企業原則の内容を示す移転価格ガイドラインを検討しなければならない。

残余利益分割法は、従前から、法令上の明確な根拠を欠き、措置法通達66の4(4)ー5のみによって認められる、租税法律主義違反の疑いがあるとされてきたところ、平成23年政令第199号による措置法施行令改正は、この問題をクローズアップした。すなわち、同改正により残余利益分割法が明文化され(39条の12第8項1号ハ)、租税法律主義違反の疑いは解消されたものの、従前の事業年度についてはかえってその疑いが浮き彫りになったのであり、上記改正前の同項の規定は、上記aの合理的限定解釈を行うのであれば、残余利益分割法を定めていると解することは困難である。同規定と上記改正後の同項1号ロの寄与度利益分割法の規定は、表現が若干異なるだけで、実質的に同一であるところ、寄与度利益分割法と残余利益分割法は、別個のものとして上記改正後の同号ロ及びハに規定されており、上記改正後の寄与度利益分割法の規定(同号ロ)から同号ハに規定された残余利益分割法を読み取ることは困難であるから、上記改正前においても、同項の規定から残余利益分割法を読みとることは困難であった。このように、残余利益分割法は、法令上の根拠を欠き、租税法律主義違反の疑いがあるものであるから、上記aの合理的限定解釈を行う必要がある。ところが、処分行政庁は、これを行わず、かえって同項の規定から残余利益分割法を読み取ることが困難であることに藉口して処分行政庁に広範な裁量が付与されているかのような解釈適用を行っている。措置法通達や参考事例集は、予測可能性の確保の観点からできる限りその文言のとおり解釈適用を行うべきものであり、あたかも処分行政庁が広範な裁量を付与されているかのような解釈適用を行うことは許されない。

このように、平成23年政令第199号による改正前の措置法施行令39条の12第8項には租税法律主義違反の疑いがあり、この疑いを回避するためには独立企業原則に厳格に則して比較可能性の基準の内容を明らかにする合理的限定解釈を行わなければならない。具体的には、残余利益分割法の基本的利益の算定における比較可能性の基準は、取引単位営業利益法の比較可能性の基準から実質的に乖離しない範囲で、市場等について「類似性の程度が十分」で「十分な比較可能性が確保」される比較対象取引又は比較対象法人を選定するものである必要がある。

c 残余利益分割法の基本的利益の算定も比較可能性分析に基づいてする必要があること

関連者間取引の条件が非関連者間取引の条件と比較可能か否かを分析することが、比較可能性分析と呼ばれ、独立企業原則を適用する上での核心であることは、上記(ア) a のとおりであるところ、このことは利益分割法にも当てはまり、平成23年度税制改正大綱は、利益分割法には寄与度利益分割法のみならず比較利益分割法及び残余利益分割法も含まれるとしている。すなわち、利益分割法は、比較可能な非関連者間取引における利益の分割割合に応じて利益分割を行う比較利益分割法と、残余利益の分割前に比較可能な非関連者間取引における営業利益率により基本的利益の算定をする残余利益分割法という、比較可能性分析を核心とする二つの算定方法を含んでいる。したがって、これら二つの利益分割法の適用の適否を判断するに当たっては、比較可能性分析を核心とする独立企業原則を反映するものとして、その適法性の基準（後記のとおり、基本三法や取引単位営業利益法の比較可能性の基準及び差異調整の基準から実質的に乖離しない合理的な基準）に従った解釈をしなければならない。

(ウ) 残余利益分割法の基本的利益の算定

a 市場の特殊要因による影響を排除しなければならないこと

独立企業間価格の算定は、比較可能な非関連者間取引を選定することにより市場の特殊要因による価格や売上総利益又は営業利益への影響を排除してすべきものである。すなわち、移転価格課税は、国外関連取引価格の独立企業間価格との乖離の有無及び程度を検討するものであるところ、移転価格の設定以外の要因が価格又は利益に及ぼす影響を排除しなければ、上記乖離の有無及び程度を検討を正確に行うことができなくなるのであり、このことは、残余利益分割法の基本的利益の算定にも当てはまる。

b 残余利益分割法の基本的利益は取引単位営業利益法と実質的に同じ方法で算定すること

参考事例集及び事務運営指針は、残余利益分割法の基本的利益の算定について、政府助成金を含む政府の規制や市場の特殊要因を考慮して行うべきであるとしているものの、類似性又は比較可能性の基準や差異調整の基準は示しておらず、比較可能性分析を核心とする独立企業原則の観点からすると各基準を明確化する必要がある。そして、その際には、独立企業原則を謳う移転価格ガイドラインや、我が国の移転価格税制の参考となった米国の移転価格税制を参照すべきであるところ、平成22年7月に公表された移転価格ガイドライン（以下「改訂移転価格ガイドライン」という。）のパラグラフ2. 121は、残余利益分割法の基本的利益の算定について、「関連者間取引に係るユニークではない貢献に対する独立企業間報酬が配分される。通常、この報酬は、伝統的な取引基準法又は取引単位営業利益法を適用し、独立企業間の比較可能な取引の報酬を参考にして決定される」としており、米国移転価格規則も、「残余利益分割法の基本的利益の算定における営業利益率は、基本三法と適合した形で、類似の活動に従事する非関連者が獲得する利益率を参照して決定すべきである」としている。基本三法（伝統的な取引基準法）には、再販売価格基準法と原価基準法が含まれており、取引単位営業利益法は、国外関連取引の一方当事者の機能に類似する独立企業の比較可能な非関連者間取引における当該独立企業の営業利益率を基準に独立企業間価格の算定をする方法である。そして、残余利益分割法の基本的利益の算定と取引単位営業利益法とは実質的に同じであり、平成23年政令第199号による改正後の措置法施行令第39条の12第8項1号ハは、残余利益分割法の基本的

利益の算定について、再販売価格基準法、原価基準法又は取引単位営業利益法の比較対象取引の利益率により行うものとしている。このように、上記改正後の措置法施行令も、改訂移転価格ガイドラインも、再販売価格基準法や原価基準法のような伝統的な取引基準法や取引単位営業利益法を適用して残余利益分割法の基本的利益の算定をすることで、残余利益分割法の基本的利益は、比較可能な非関連者間取引において得られる通常の利益を取引単位営業利益法と実質的に同じ基準で算定するものである。

残余利益分割法において、比較可能性分析を核心とする独立企業原則は、基本的利益の算定に強く反映されているのであり、残余利益分割法の基本的利益の算定が、基本三法又は取引単位営業利益法の比較可能性の基準に比べて基準を不合理に緩め、独立企業原則に反してされた場合には、措置法66条の4第2項1号ニ及び2号ロの委任に基づき独立企業原則を反映した適正な利益分割法の基準を逸脱し、違法となる。例えば、検証対象法人と比較対象法人との間の差異が営業利益率に客観的に明らかな差異をもたらす場合、その差異について適切な調整をしない限り、違法となる。

c 基本三法及び取引単位営業利益法における比較可能性の基準及び差異調整の基準

そこで、まず、基本三法及び取引単位営業利益法における比較可能性の基準及び差異調整の基準についてみると、次のとおりである。

(a) 基本三法における比較可能性の基準

政府の規制の態様、市場の地理的場所等を含む市場の状況が価格に影響を及ぼすことは自明である。同一の国内であっても、政府の規制や介入により生産市場の状況が他の地域と大きく異なり、価格や利益率に影響を及ぼす。再販売価格基準法及び原価基準法の下では、同じ商品の販売業者であっても、販売市場が異なれば売上総利益率に階差が生じ得るため、販売市場の同一性も重要である。改訂移転価格ガイドラインは、比較可能性の要件を満たすためには、比較対象法人と検証対象法人が事業を行っている市場の差異が価格ひいては利益率に重要な影響を及ぼさないことが必要であるとし（パラグラフ1. 55）、政府による助成金などの政府の介入は特定の国又は地域の市場の条件として扱われるべきであるとしており（パラグラフ1. 73）、政府助成金も、政府の規制と同様に、特定の国又は地域の市場の条件として比較可能性の判断において重視しなければならないから、検証対象法人が政府助成金を受けられる市場で事業を行っている場合、それを受けられない市場で事業を行っている企業の取引を比較対象として選定することは、それが市場の差異の故に価格や売上総利益率に客観的に明らかな差異をもたらすときは、比較可能性を欠き、違法となる。

(b) 取引単位営業利益法における比較可能性の基準

取引単位営業利益法は、再販売価格基準法又は原価基準法と類似の形で機能する。改訂移転価格ガイドラインは、取引単位営業利益法が信頼性をもって適用されるためには、再販売価格基準法又は原価基準法が適用される形と整合性のある形で適用されなければならないとしているのであり（パラグラフ2. 58）、取引単位営業利益法の比較可能性の判断においても市場の類似性は重要である。そして、取引単位営業利益法は、営業利益を基準とする独立企業間価格の算定方法であり、営業利益に影響を及ぼす政府の助成金や規制などの市場の要因によりその信頼性が影響を受ける（パラグラフ2. 71）から、政府助成金や政府の規制といった市場の特殊要因が検証対象法人の営業利益に影

響を及ぼしている場合、このような市場の影響を同様に受けている比較対象法人を選定し、移転価格の設定とは無関係な市場の特殊要因の有無が営業利益に及ぼす影響を排除しなければならない。そうすると、検証対象法人が政府助成金を受けられる市場で事業を行っている場合、それを受けられない市場で事業を行っている企業の取引を比較対象として選定することは、それが市場の差異の故に営業利益率に客観的に明らかな差異をもたらすときは、比較可能性を欠き、違法となる。

(c) 基本三法及び取引単位営業利益法における差異調整の基準

基本三法については、国外関連取引と比較対象取引との間に差異がある場合に調整をすべきことが法令に規定され（措置法66条の4第2項1号イないしハ、措置法施行令39条の12第6項及び7項）、この調整に当たっては、売手又は買手の機能及びリスク、政府の規制、市場の状況等を考慮すべきものとされている（措置法通達66の4(2)－3）。差異調整は、調整対象の差異が取引価格の差に表れていることが客観的に明らかであるときに、行うべきであり、価格ではなく通常の利益率に基づいて独立企業間価格の算定をする再販売価格基準法及び原価基準法の場合、政府の規制や市場の状況等が通常の利益率に影響を及ぼすことが客観的に明らかであるときに、行う必要がある（平成23年10月27日査調8－130ほか3課共同による改正後の事務運営指針3－3）。そして、差異調整を欠くときは、違法となる。

取引単位営業利益法については、国外関連取引と比較対象取引との間の差異調整は再販売価格基準法又は原価基準法と同様に行うものとされ、売手の果たす機能その他の差異が営業利益率に客観的に明らかな差異をもたらしているときは、差異調整を行わなければならないものとされている（平成23年政令第199号による改正後の措置法施行令39条の12第8項2号及び3号、平成23年10月27日査調8－130ほか3課共同による改正後の事務運営指針3－3）。そのため、差異調整は、検証対象法人と比較対象法人との間で市場の特殊要因の影響の有無又は程度に違いがあり、営業利益率に客観的に明らかな影響を及ぼしているときに、行うべきであり、差異調整を欠くときは、違法となる。

d 残余利益分割法における比較可能性の基準及び差異調整の基準

上記cを前提として、残余利益分割法における比較可能性の基準及び差異調整の基準についてみると、次のとおりである。

(a) 残余利益分割法における比較可能性の基準

残余利益分割法も、独立企業間価格の算定方法の一つであるところ、残余利益分割法における基本的利益の算定も、比較可能性分析を核心とする独立企業原則に沿った合理的なものであることが求められ、その基本的利益の算定としては、それと実質的に同じものである取引単位営業利益法が用いられるから、基本的利益の算定が適法であるためには、基本三法又は取引単位営業利益法における比較可能性の基準から実質的に乖離しない比較可能性の基準を満たさなければならず、検証対象法人が事業を行っている市場と同一の市場で事業を行う企業を比較対象として選定しなければならない。したがって、残余利益分割法の基本的利益の算定に当たっても、政府助成金や政府の規制といった市場の特殊要因が検証対象法人の営業利益率に影響を及ぼしている場合、このような市場の影響を同様に受けている比較対象法人を選定し、移転価格の設定とは無関係な市場の

特殊要因の差異が営業利益率に及ぼす影響を排除しなければならない。そうすると、検証対象法人が政府助成金を受けられる市場で事業を行っている場合、それを受けられない市場で事業を行っている企業の取引を比較対象として選定することは、それが市場の差異の故に営業利益率に客観的に明らかな差異をもたらすときは、比較可能性を欠き、違法となる。

(b) 残余利益分割法における差異調整の基準

残余利益分割法における基本的利益の算定は、取引単位営業利益法と実質的に同じものであり、基本的利益の算定においては、通常、基本三法又は取引単位営業利益法が用いられることによれば、残余利益分割法における差異調整についても、上記 c (c) が基本的に当てはまる。すなわち、差異調整は、当該市場の差異が営業利益率に客観的に明らかな影響を及ぼしているときに、行うべきであり、差異調整を欠くときは、違法となる。

e 残余利益分割法における比較可能性の基準と市場の類似性

ここで、残余利益分割法の基本的利益の算定における比較可能性を、市場の類似性に焦点を当てて検討すると、次の(a)ないし(c)のとおり、政府助成金や補助金のような政府の介入（税恩典利益もを含む。）は、移転価格ガイドラインでも市場の条件とされており、基本的利益の算定において考慮しなければならない。

(a) 十分な比較可能性が確保される必要があること

平成23年10月27日課法2-13による改正後の措置法通達66の4(3)-1は、国外関連取引との類似性の程度が十分な非関連者間取引を比較対象取引として選定しなければならないとしている。また、参考事例集の事例21の解説も、基本的利益の算定において、本件のように公開情報から得られる企業単位による数値を用いる場合、十分な比較可能性が確保される必要があるとしている。基本的利益の算定における比較可能性の基準を満たすためには、比較対象取引を行う比較対象法人が、国外関連取引を行う検証対象法人との間で、類似性の程度が十分で十分な比較可能性が確保されていなければならない。残余利益分割法の基本的利益の算定における市場の類似性の判断は、取引単位営業利益法の比較可能性の基準又はその基準から実質的に乖離しない合理的基準により十分な比較可能性が確保されているかという観点から行わなければならない。

(b) 市場の類似性の基準

基本的利益の算定においては、市場が類似する企業を選定する必要がある。移転価格ガイドラインは、「比較可能性を達成するためには、独立企業と関連者が事業を行っている市場が類似していること、市場の差異が価格に実質的な影響を及ぼさないこと、あるいは、適切な調整を行うことができることが求められる」としている。上記(a)のとおり、残余利益分割法の基本的利益の算定においては、独立企業原則に則して類似性の程度が十分な比較対象取引を選定する必要がある。そのためには市場の類似する比較対象法人を選定しなければならない（市場の類似性の基準）ところ、このことは移転価格ガイドラインからも明らかである。そして、残余利益分割法の下では、残余利益は重要な無形資産の貢献から生ずるとされているから、市場の類似性の問題は、残余利益ではなく基本的利益との関連において検討しなければならない。

生産市場が異なれば原材料費や人件費が異なり、販売市場が異なれば商品に対する需

給や競争状況が異なるので、市場の差異は売上総利益率や営業利益率に影響を及ぼす可能性が高く、残余利益分割法の基本的利益の算定において比較可能性を達成するためには検証対象法人と市場の類似する比較対象法人を選定する必要がある。残余利益分割法について租税法律主義違反の疑いを避けようとするならば、独立企業原則に厳格に則して類似性の程度が十分な比較対象取引を選定し、基本的利益の算定をしなければならぬところ、基本的利益の算定は、取引単位営業利益法と実質的に同じであるから、措置法通達66の4(4)－5についても、それをより具体的に定めた事務運営指針3－3についても、取引単位営業利益法の比較可能性の基準又はその基準から実質的に乖離しない合理的基準により十分な比較可能性が確保されているかという観点からその合理的解釈を行わなければならない。参考事例集の事例21を素直に読めば、基本的利益の算定において検証対象法人と市場が類似する比較対象法人を選定しなければならないことは明らかであり、この解釈は移転価格ガイドラインとも整合する。基本的利益の算定に当たっては、市場が類似する比較対象法人を選定しなければならず、異なる市場で事業活動を行う法人は除外しなければならない。

(c) 政府の規制と市場の類似性

被告は、移転価格ガイドラインにおいて、政府助成金や補助金といった政府の介入が市場の条件とされていることを前提としつつ、そのパラグラフ1.56を引用し、政府から助成金の交付を受けた企業が通常どのような行動を取るかを一定程度推測することができれば、これに基づいて市場の条件として考慮するか否かを判断することも許されると主張する（被告の反論ア(ア) b(a)）。

しかし、移転価格ガイドラインのパラグラフ1.56は、「価格統制を行っている国は、当該統制の対象となっている商品を販売する企業が稼得し得る利益にはこれらの統制が影響を与えるであろうということを考慮しなければならないことは、極めて明白である」とし、政府助成金と同様に政府の介入の一つとされる価格統制は、それが行われている市場で事業活動を行う企業の利益に影響を及ぼすから、市場の条件として考慮しなければならないとしているのであり、政府の介入は、市場の条件として基本的利益の算定において考慮しなければならない。そして、政府の介入が企業の利益率に客観的に明らかで重大な影響を及ぼす場合には、その政府の介入が行われている市場で事業活動を行う企業とそれが行われていない市場で事業活動を行う企業は類似性を欠く。

政府の規制、市場の地理的場所等を含む市場の状況が価格に影響を及ぼすことは自明であり、同一の国内であっても、政府の介入により、ある地域の生産市場の状況が他の地域の生産市場の状況と大きく異なり、価格や利益率に重大な影響を及ぼすこともある。同一の国内であっても、政府助成金という政府の介入が存在する地域と、それが存在しない地域とでは、同様の事業活動を行っていても、企業の利益率に大きな差異が生ずる。参考事例集の事例20は、市場の特殊性（顧客の嗜好、政府の価格規制等）による価格水準は同じ市場で事業を行う者が同様に影響を受けるとした上、残余利益分割法の適用に当たり、市場の特殊性による利益への影響は、同様の影響を受けている法人を選定して基本的利益の算定をする過程で反映されるとしている。措置法通達66の4(2)－3は、類似性の判断要素として政府の規制を挙げ、平成23年10月27日課法2－13による改正後の措置法通達66の4(3)－3も、類似性の判断要素として市場の状況を

挙げ、その中には価格に対する規制や助成金の交付といった政府の政策が含まれるとしている。検証対象法人が政府の規制が存在する市場で事業活動を行う場合、基本的利益の算定において十分な比較可能性を確保するためには、同様の影響を受けて事業活動を行う法人を比較対象法人として選定しなければならない。

政府助成金や補助金は、残余利益分割法の基本的利益の算定において市場の条件として考慮しなければならないのであり、被告の上記主張は誤りである。移転価格税制は、国外関連取引の価格設定を通じた所得の国外移転に対処するため比較可能な非関連者間取引において成立する価格や利益率からの乖離の有無及び程度を分析することを基本的内容とするところ、政府の介入の影響を排除しなければ、国外関連者の利益率が高いとしても、それが、国外関連取引の価格設定を通じた所得の移転によるものか、政府の介入によるものかが明らかでなく、独立企業間価格の算定が困難となる。企業の利益率に客観的に明らかで重大な影響を及ぼす政府の介入の影響を比較対象法人の選定を通じて排除することなくした課税処分は、適切な差異調整をしない限り、違法である。

ウ B社等の事業活動とマナウス税恩典

(ア) B社等の事業活動

a B社等の事業活動の概要

B社等は、自動二輪車の製造に必要な部品、原材料の多くを国内で調達しており、輸入部品、原材料の割合は大きくない。B社の主要機種であるMの場合、部品総数の90%を国内で調達しており、2002年（平成14年）の時点で国内の供給業者は100社を上回っていた。B社は、完成自動二輪車を国内のディーラーに販売しており、本件各対象事業年度の輸出割合は4%ないし10%にすぎない。同年の時点でB社のディーラーは563店に達しており、処分行政庁も、B社のディーラー販売網はB社等の有する重要な無形資産であるとしていた。B社と他社とではコンソルシオ販売網に圧倒的な違いがあり、1994年（平成6年）以降のB社の販売の伸びにはそれが大きく貢献した。コンソルシオ販売がB社等の超過利益に重要な貢献をしていることは、後記キ(イ)のとおりである。

b B社の設立及び事業活動

B社の設立及び操業場所の選定に決定的な影響を及ぼしたのはマナウス税恩典であった。マナウスフリーゾーンでの製造は、マナウス税恩典により、製造原価を大きく低減させる。当初サンパウロに進出していたPも、マナウスフリーゾーンとの差異から生ずる製造コストの違いのため、1985年（昭和60年）以降、マナウスフリーゾーンに移転せざるを得なくなった。B社がブラジルの自動二輪車市場において圧倒的なシェアを確保している理由として、当初からマナウスフリーゾーンに進出したAはPに比べてコスト競争力に勝るといふ指摘がある。

(イ) マナウス税恩典

a マナウス税恩典の目的

マナウス税恩典は、ブラジルの安全保障の観点から導入された制度である。アマゾン地域は、ブラジルの国土の60%を占め、7か国と接し、その国境線が1万kmにも及んでいるため、そこが産業のない無人地帯であることは、国家の安全保障、豊富な天然資源の確保の観点からみて重大な問題である。マナウス税恩典は、アマゾン地域に産業を誘致し、雇用の創出を図り、住民の定住を促進することをその目的とする。

b 原告ほかの企業がマナウスフリーゾーンに進出した理由

原告のみならず、P、①株式会社など500を超える企業がブラジル南部の都市部から遠く離れたマナウスに進出しているのは、その短所を補ってなお余りある長所がある、すなわち、マナウス税恩典利益を享受することにより、製造コストが低減し、多額の利益を得ることができるためである。B社は、1975年（昭和50年）に、輸入税、工業製品税及び法人所得税に係る税恩典についてブラジル連邦政府の認可を受けた。その当時、マナウス税恩典利益を享受するためには、一定の現調率を達成する必要があったが、その後、連邦政府が国内産業の育成と雇用の促進を目的とする輸入制限から輸入自由化に政策を変更したため、その基準は、マナウスフリーゾーンにおける雇用の確保を目的とするPPB基準に切り替えられた。B社は、1990年（平成2年）に、ICMSに係る税恩典についてアマゾナス州政府の認可を受けた。E社及びF社も、それぞれマナウス税恩典について認可を受けている。

c 輸入税の軽減及びICMS税減免がB社等の利益に及ぼす影響

ブラジルの会計基準上、輸入税は製造原価となるため、B社等は、納付猶予を受けた後の輸入税の納付時に、これを販売費として会計処理をしていたのであり、輸入税の軽減はB社等の営業利益を増加させる。

また、ブラジルの会計基準上、ICMSは総売上げの控除項目となるため、ICMSみなし仕入税額控除は、売上原価の低減項目となり、B社等の売上総利益ひいては営業利益を増加させる。ICMS税額免除及びICMS税軽減は、総売上げの控除項目の貸方として処理され、ICMSみなし仕入税額控除と同様に、B社等の売上総利益及び営業利益を増加させる。

エ 独立企業間価格の算定方法の選択の瑕疵（争点2-1）

次の(ア)のとおり、利益分割法は基本三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ものであるから、基本三法の適用可能性について合理的な調査を尽くすことなく利益分割法を用いて独立企業間価格の算定をすることは許されない。ところが、次の(イ)のとおり、処分行政庁は、基本三法の適用可能性について合理的な調査を尽くさないまま、基本三法の適用可能性がないとして、利益分割法を用いて本件独立企業間価格の算定をしたのであって、本件独立企業間価格の算定には瑕疵がある。

(ア) 基本三法が優先されること

基本三法のうち、独立価格比準法は、国外関連取引により移転された棚卸資産の価格を比較可能な非関連者間取引により移転された同種の棚卸資産の価格と比較して独立企業間価格の算定をする方法である。再販売価格比準法及び原価比準法は、国外関連取引の当事者と類似の機能を果たす独立企業の比較可能な非関連者間取引に係る売上総利益率（粗利益率）を用いて独立企業間価格の算定をする方法である。基本三法は、伝統的な取引比準法とも呼ばれ、国外関連取引と比較可能な非関連者間取引を用いて独立企業間価格の算定をする方法である。基本三法はその他の方法に優先され（措置法66条の4第2項1号及び2号の各括弧書き）、利益分割法は基本三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ものであるから、基本三法の適用可能性について合理的な調査を尽くすことなく利益分割法を用いて独立企業間価格の算定をすることは許されない。

(イ) 基本三法の適用可能性について合理的な調査を尽くさなかったこと

処分行政庁は、適切な比較対象取引を把握することができず、基本三法を用いることはできないとし、利益分割法を用いて、本件独立企業間価格の算定をしているが、基本三法の適用可能性について合理的な調査を尽くさないまま、基本三法の適用可能性がないとして、利益分割法を用いたものである。例えば、自動二輪車の製造設備の販売取引は、原告がB社等の依頼に基づいて設備メーカーから設備を購入しB社等に転売するものであって、機械設備の売買を行う商社であれば類似の取引を行っていることが合理的に予測され、このような比較可能な取引を行う商社の売上総利益率を使用して再販売価格基準法を適用すれば、独立企業間価格の算定をすることができる。このように、本件国外関連取引には基本三法を用いることが可能であることは適切な調査を行えば容易に分かるのであって、処分行政庁は、基本三法の適用可能性について合理的な調査を尽くさないまま、基本三法の適用可能性がないとして、利益分割法を用いたものである。

オ 独立企業間価格の算定単位の設定の瑕疵（争点2-2）

次の(ア)のとおり、本件国外関連取引は、別個の取引から成り、次の(イ)のとおり、これらの取引は、いずれも複数の種類の取引から成るところ、次の(ウ)のとおり、これらを一括して独立企業間価格の算定をすることに合理性はないから、本件独立企業間価格は、原告とB社、原告とE社、原告とF社のそれぞれの間のそれぞれの種類の取引ごとに算定しなければならない。ところが、処分行政庁は、複数の種類の取引を一の取引として本件独立企業間価格の算定をただけではなく、それぞれ別個の取引を一の取引として本件独立企業間価格の算定をしたのであって、本件独立企業間価格の算定単位の設定には瑕疵がある。

(ア) 本件国外関連取引が別個の取引から成ること

B社、E社及びF社は、それぞれ別個の国外関連者であり、本件国外関連取引は、原告とB社、原告とE社、原告とF社の間のそれぞれ別個の取引から成る。

(イ) 本件国外関連取引が複数の種類の取引から成ること

完成自動二輪車の販売取引、自動二輪車の部品の販売取引、自動二輪車の製造設備の販売取引、技術支援の役務提供取引は、それぞれ別個の取引であり、原告とB社、原告とE社、原告とF社の間の取引は、いずれも複数の種類の取引から成る。

(ウ) 本件独立企業間価格は個別の取引ごとに算定しなければならないこと措置法66条の4第2項及び措置法施行令39条の12第8項は、独立企業間価格の算定は個別の取引ごとに行うものとしており、移転価格ガイドラインが「取引単位利益法」、「取引単位利益分割法」、「取引単位営業利益法」という名称を付しているのも、これと同じ趣旨によるものである。また、措置法66条の4第1項が国外関連取引を法人と国外関連者との間の一対一の取引と定義していることからすると（同項にいう「法人」が単独の法人であることが明らかであり、同項が「国外関連者」を法人と同等のものとしていることによれば、国外関連者も単独の法人であると解するのが合理的である。）、国外関連者が複数存在する場合、独立企業間価格の算定は法人と各国外関連者との間の取引ごとに行わなければならない。

そして、完成自動二輪車の販売取引と自動二輪車部品の販売取引といった複数の種類の本件国外関連取引は、それぞれ独自に完結する性質の取引であり、個別に評価したのではかえって不合理であるという実情にはない。また、原告とB社、原告とE社といった複数の国外関連者との本件国外関連取引は、いずれかの取引の価格等の取引条件を考慮して他の取引の価格等の取引条件を設定するといった相関関係がなく、取引を一つにまとめて価格を一本化

するいわゆるパッケージ取引にも該当しない。措置法通達66の4(3)-1は、「生産用部品の販売取引と当該生産用部品に係る製造ノウハウの使用許諾取引等が一体として行われて」いる場合として、同一製品について各取引が一体として行われるからこそ一体的な評価が許されることを示しており、移転価格ガイドラインも、「製造ノウハウの使用許諾と不可欠な部品の供給」(パラグラフ1.42)、「多くの便益について、取引を一つにまとめ、価格を一本化する」場合(パラグラフ1.43)を挙げ、一体的評価のためには、取引の一体性又は価格設定における不可分性がなければならないことを示しているところ、本件国外関連取引の場合、原告とB社等との間の完成自動二輪車の販売取引、E社との間の自動二輪車の部品の販売取引及びF社との間の自動二輪車の製造設備の販売取引は、それぞれ対象製品が同一でなく、同一製品の販売と使用許諾のような取引の一体性又は不可分性も存在しないから、一括りの評価をすることは許されないというべきである。これらの事情がないにもかかわらず、一括りの評価をすれば、「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とする取引単位の原則(移転価格ガイドラインのパラグラフ1.42)に反する。

本件国外関連取引を一括して独立企業間価格の算定をすることに合理性はなく、本件独立企業間価格は、原告とB社、原告とE社、原告とF社のそれぞれの間のそれぞれの種類の取引ごとに算定しなければならない。

カ 基本的利益の算定の瑕疵(争点2-3)

B社等は、マナウスフリーゾーンで事業活動を行い、ブラジル連邦憲法を始めとするブラジル連邦法及びアマゾナス州法の下でマナウス税恩典利益を享受しているものである。これに対して、ブラジル側比較対象企業は、いずれも、マナウスフリーゾーン外のサンパウロ州ほかのブラジル南部の工業地帯で事業活動を行い、マナウス税恩典利益を享受していない。処分行政庁は、B社等の比較対象法人を選定するために用いる除外基準としてマナウスフリーゾーン外で事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受していない法人を除外する基準を設けることなく、B社等の比較対象法人としてブラジル側比較対象企業を選定し、かつ、マナウス税恩典利益の享受の有無についてB社等とブラジル側比較対象企業との差異調整をすることなく、ブラジル側比較対象企業の総費用営業利益率の中位値をブラジル側基本的利益率として、ブラジル側基本的利益の算定をしている。しかし、マナウス税恩典利益は、マナウスフリーゾーンというブラジル連邦憲法で保障された特殊な市場に基因するものであり、マナウスフリーゾーンで事業活動を行う認可企業に付与される政府助成金や補助金といった政府の介入の実質を有し、その享受の有無がB社等及びブラジル側比較対象企業の営業利益ひいては営業利益率に客観的に明らかで重大な影響を及ぼすものであるから、マナウスフリーゾーン外で事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受していない企業は、マナウスフリーゾーンで事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受しているB社等との比較可能性を欠くのであって、B社等の比較対象法人の選定に当たっては、マナウス税恩典利益の享受の有無をB社等との比較可能性の判断における重要な要素として考慮し、マナウスフリーゾーン外で事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受していない法人を除外する基準を設けなければならないと、また、そのような企業をB社等の比較対象法人として選定するのであれば、マナウス税恩典利益の享受の有無についてB社等とブラジル側比較対象企業との間の適切な差異調整をしなければならなかった。

そのほかにも、処分行政庁は、B社等の比較対象法人を選定するために杜撰かつ不合理な除

外基準を用い、B社等の比較対象法人としてB社等との比較可能性を欠くブラジル側比較対象企業を選定するなどしているのであって、本件独立企業間価格のブラジル側基本的利益の算定には瑕疵がある。

(ア) マナウス税恩典利益を享受していない企業を除外する基準を設定することなく、マナウス税恩典利益を享受していない企業をB社等の比較対象法人として選定し、適切な差異調整を行わなかった瑕疵

a マナウス税恩典利益の享受の有無は基本的利益の算定において考慮しなければならないこと

独立企業原則が根幹を成す我が国の移転価格税制では、残余利益分割法の基本的利益の算定において、同様の市場の状況にある企業を比較対象法人として選定しなければならないところ、マナウス税恩典利益の付与は、政府助成金や補助金の交付などの政府の介入の実質を有し、その享受の有無は、B社等及びブラジル側比較対象企業の営業利益ひいては営業利益率に客観的に明らかで重大な影響を及ぼしているから、マナウス税恩典利益を享受していないブラジル側比較対象企業は、B社等との比較可能性を欠くのであり、マナウス税恩典利益の享受の有無は、マナウスフリーゾーンという市場の条件として、ブラジル側基本的利益の算定において考慮しなければならない。

b マナウス税恩典利益の付与は政府助成金や補助金の交付といった政府の介入の実質を有すること

次のとおり、マナウス税恩典利益は、マナウスフリーゾーンというブラジル連邦憲法で保障された特殊な市場に基因するものであり、マナウス税恩典利益の付与は、マナウスフリーゾーンで事業活動を行う認可企業に対する政府助成金や補助金の交付といった政府の介入の実質を有する。

(a) マナウス税恩典利益の付与は、政府助成金や補助金の交付といった政府の介入の実質を有する。一定の要件の下で輸入税やI CMSを減免するマナウス税恩典利益の付与は、ブラジル連邦政府やアマゾナス州政府によって行われる助成金の交付と実質的に同じである。マナウス税恩典利益の享受は、政府によってもたらされる人為的なロケーションセービングであり、マナウスフリーゾーンに進出した企業のみを超過利益をもたらす政府の規制である。そもそも、関連の法令を制定し、マナウス税恩典を創設、維持し、マナウスに工場を誘致するのは、市場の条件とされる政府の介入にほかならない。マナウス税恩典利益の享受の有無は、基本的利益の算定において考慮される市場の条件である。

(b) マナウス税恩典は、マナウスに産業を誘致し、雇用を作り出すことにより、国家の安全保障を図るといった目的の下に付与されるものであり、マナウスの生産市場と密接不可分である。マナウス税恩典利益は、マナウスフリーゾーンで事業活動を行う法人のみに付与されるものであり、マナウスフリーゾーン外で事業活動を行う法人は、享受することができず、このように地域と密接不可分な利益がその地域に進出した企業に帰属することは明らかである。マナウスフリーゾーンに進出した企業のみがマナウス税恩典利益を享受することができるのであるから、ブラジル側基本的利益としなければならない。B社等は、マナウスフリーゾーン外に進出した企業には付与されない恩典による超過利益を、通常の製造機能を通じて達成しているのであり、このように特殊な要因によって

もたらされる利益はB社等に帰属する。この利益は、重要な無形資産が生み出す残余利益ではなく、マナウス税恩典が生み出す基本的利益である。マナウス税恩典利益は、原告に配分されるべきではなく、基本的利益としてB社等に配分されるべきである。マナウス税恩典利益は、マナウスフリーゾーンと密接不可分であり、これをマナウスフリーゾーンから切り離し残余利益とすることは、マナウス税恩典の制度趣旨を正解しないものである。

- (c) マナウス税恩典利益は、その享受の有無がブラジル側基本的利益の算定において考慮され、B社等の基本的利益としてB社等に帰属する。
- c マナウス税恩典利益はこれを享受している企業の営業利益率に客観的に明らかで重大な影響を及ぼすこと

マナウス税恩典利益の享受の有無は、B社等及びブラジル側比較対象企業の営業利益ひいては営業利益率に客観的に明らかで重大な影響を及ぼしている。マナウス税恩典利益の享受の有無は、これを享受している企業の営業利益ひいてはその営業利益率に客観的に明らかで重大な影響を及ぼすから、比較可能性の判断に当たり、市場の特殊要因として重視しなければならない。

- (a) マナウス税恩典利益の享受の有無は、B社等の営業利益ひいては営業利益率に客観的に明らかで重大な影響を及ぼしている。マナウス税恩典利益は、B社の営業利益の45%ないし68%を占め、営業利益に重大な影響を及ぼしている。B社が本件各事業年度に享受した輸入税の軽減額は2億9293万リアル、ICMS税減免の額は5億5212万リアルであり、その合計額である8億4505万リアル(550億円)は、B社の本件各事業年度の営業利益の62%を占めている。
- (b) 仮にB社等がマナウスフリーゾーン外のサンパウロ州で事業活動を行うものであるとすると、B社等は、マナウス税恩典利益を享受することができなくなる反面、そのことによるマイナスの効果である、消費地としても部品調達基地としても重要なブラジル南部との距離が長いことによる輸送費や保険料の増加、アマナス州に対する拠出金の負担を免れることとなるが、その金額は、マナウス税恩典利益の額に比べて相当に小さいので、B社等の営業利益は、やはり大きく減少する。マナウス税恩典利益を享受することによるマイナスの効果を検討しても、マナウス税恩典利益の享受の有無がB社等の営業利益ひいては営業利益率に客観的に明らかで重大な影響を及ぼしていることは異なる。
- (c) 総費用営業利益率に基づく基本的利益の算定は、事業内容や機能の類似する企業が同じ費用を投入すれば同じ基本的利益を上げることができることを前提とするものであり(平成23年10月27日課法2-13による改正後の措置法通達66の4(3)-1は、比較対象取引は国外関連取引との類似性が十分な非関連者間取引でなければならないとし、事務運営指針の事例21も、比較対象法人は十分な比較可能性が確保されていないとされている。)、B社等とブラジル側比較対象企業が十分に類似しているならば、B社等の総費用にブラジル側比較対象企業の利益指標であるブラジル側基本的利益率を乗ずることにより、B社等が行う基本的な事業活動(及び機能)が通常もたらす基本的利益の算定をすることができる。しかし、B社等は、輸入税の軽減及びICMS税減免による利益を享受することができるのに対して、ブラジル側比較対象企業

は享受することができないのであり、マナウス税恩典利益の享受の有無に差異があるから、B社等の総費用にブラジル側基本的利益率を乗じても、あるべきブラジル側基本的利益を導くことはできない。マナウスフリーゾーン外で事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受していないブラジル側比較対象企業の総費用営業利益率は、B社等の総費用営業利益率よりもマナウス税恩典利益の分だけ小さくなるから、これに乗じてブラジル側基本的利益率を算定すると、マナウス税恩典利益の分だけ基本的利益が圧縮される。輸入税の軽減及びI CMS税減免による利益を享受していないことは、ブラジル側比較対象企業の総費用営業利益率に客観的に明らかで重大な影響を及ぼしている。マナウス税恩典利益を享受しているB社等と享受していないブラジル側比較対象企業との間に市場の類似性はなく、ブラジル側比較対象企業がB社等との比較可能性を有しないことは明らかである。

d 被告の反論について

(a) 被告の反論ア(ア)について

- i 被告は、重要な無形資産を有しない法人がマナウス税恩典利益を享受したとしても、その効果は限定的なものにとどまるから、マナウス税恩典利益を享受している重要な無形資産を有しない法人は、マナウス税恩典利益を享受しておらず重要な無形資産を有しない法人に比して、平均的な市場利益の水準として高い営業利益率を得ているものではないのであって、マナウス税恩典利益の享受の有無は、比較対象法人の比較可能性に重要な影響を及ぼす有意な差異ではなく、基本的利益の算定において市場の条件として考慮されるべきではないと主張する。
- ii しかし、マナウス税恩典に係る認可を受けた企業（以下「マナウス税恩典認可企業」という。）が享受する輸入税の軽減の額はその輸入金額を、I CMSみなし仕入税額控除の額はそれがアマゾナス州外から購入する部品、原材料の代金額を、I CMS税額免除はそれが基準数量を超過して製造及び販売する製品に係る売上金額を、それぞれ基礎として計算されることから、マナウス税恩典利益の大きさは、当該企業の事業規模（製造原価等の費用から構成される総費用や売上高）の大きさと強い関連性を有しているのであって、事業規模が大きくなれば、重要な無形資産の有無にかかわらず、マナウス税恩典利益の額も増加するから、B社等と事業規模が類似する企業であれば、重要な無形資産の有無にかかわらず、B社等と同様に、営業利益ひいては営業利益率に客観的に明らかで重大な影響を及ぼすマナウス税恩典利益を享受することとなる。そして、事業規模の大きさは、重要な無形資産の貢献のみによってもたらされるものではないのであって、重要な無形資産を有しない法人であっても、その事業規模は大きくなり得る（①株式会社や台湾の①のように、重要な無形資産を有していても事業規模参大きな企業は現に多数存在している。）。ブラジルの自動二輪車市場においては、高度な技術情報及びブランドを含む重要な無形資産を有していても、低価格販売戦略が成功しさえすれば、事業規模は大きくなる。事業規模の大きさは、重要な無形資産の有無よりも、その市場における潜在的な顧客の数、その所得水準、その市場の成熟度といった市場の状況によって大きな影響を受けるものであり、低所得者の数が圧倒的に多いブラジルの自動二輪車市場においては、重要な無形資産を有しない独立企業も、低価格販売によって販売シェアを伸ばすことができる。

iii これを、マナウスフリーゾーンで、重要な無形資産を有することなく、自動二輪車の製造及び販売事業を行っている会社である①・S. A. (以下「①」という。)の自動二輪車セグメントについてみると、マナウス税恩典利益は、2004年(平成16年)には営業利益の38%を、2005年(平成17年)には36%を、それぞれ占め、総費用営業利益率は、2004年(平成16年)には33.3%、2005年(平成17年)には34.6%と、ブラジル側比較対象企業の中位値の2倍ないし3倍になっている。また、これを、株式会社②のマナウスフリーゾーンにおける子会社で、重要な無形資産を有することなく、B社等及びPの子会社であるP Ltda. (以下「P」という。)に向けて自動二輪車用発電機の製造及び販売事業を行っている③ Ltdaについてみても、総費用営業利益率は、2003年(平成15年)には39.5%、2004年(平成16年)には31.3%、2005年(平成17年)には33.5%と、ブラジル側比較対象企業の中位値の2倍ないし3倍になっている。

iv 上記ii及びiiiによれば、被告が主張するように、重要な無形資産を有しない法人がマナウス税恩典利益を享受したとしても、その効果は限定的なものにとどまるということではできないのであって、マナウス税恩典利益の享受は、重要な無形資産を有することなく、マナウスフリーゾーンで自動二輪車の製造及び販売事業を行っている独立企業の営業利益ひいては営業利益率にも客観的に明らかで重大な影響を及ぼしている。

v 被告は、一般に、政府から助成金の交付を受けた法人は、供給を増やす行動を取り、その結果、販売価格が下落し、助成金の便益が消費者に移転する現象がみられるのであって、助成金の交付を受けた法人にその全てが利益として残存するものではないと主張する(被告の反論ア(ア) b (b))。

しかし、仮に、助成金の交付を受けた法人が、低い販売価格を設定し、供給を増やす行動を取るとしても、上記iiのとおり、マナウス税恩典利益の大きさは、当該企業の事業規模の大きさと強い関連性を有していることからすると、製品に対する需要が増加し、売上げが伸びている局面では、マナウス税恩典利益の額は、かえって増加すると考えられる。すなわち、合理的な企業であれば、販売価格を維持してマナウス税恩典利益をそのまま享受するよりも、マナウス税恩典利益を用いて販売価格を下げることによって売上げを伸ばした方が、より多くのマナウス税恩典利益を享受することができることから、販売価格を下げるものであるはずである。また、需要が大きく増加している局面では、販売価格を下げなくても、売上げは伸びるから、企業には、マナウス税恩典利益を用いて販売価格を下げるインセンティブが働かないと考えることもできる。被告の上記主張は、利益の最大化を追求する企業の活動を理解していないものである。

被告は、B社は、本件製品の小売価格にインフレーションを反映させない価格政策を採用し、低所得者でも購入可能な値段に据え置いたと主張する(被告の反論ア(ア) b (b))ところ、確かに、B社は、1994年(平成6年)には、Mの小売価格を大きく引き下げたが、1997年(平成9年)には、インフレ率にほぼ見合った形でその小売価格を引き上げたのであって、被告が主張するように、マナウス税恩典利益は実質的には消費者に移転しているということではできない。

vi 被告は、マナウス税恩典認可企業の状況をみても、その営業利益率が高い水準に収斂する傾向はみられず、様々な営業利益率を示していることを指摘する（被告の反論ア(ア) b (c)）。

しかし、マナウス税恩典認可企業の営業利益率年差異が生ずるのは、経済状況の変化や市場の変動、事業戦略等により業績に差異があるためであり、営業利益率だけをみたところで、マナウス税恩典利益の額を測らない限りは、マナウス税恩典利益の享受が企業の営業利益ひいては営業利益率に及ぼす影響の有無及び程度を知ることはできない。相当額のマナウス税恩典利益を享受していても、競争激化のため、業績が悪化し、営業利益ひいては営業利益率が低下することもあるところ、マナウス税恩典利益を享受している法人の営業利益には、マナウス税恩典利益が含まれており、その額は自明ではないから、マナウス税恩典利益の額を測らないまま、営業利益率だけをみても、マナウス税恩典利益の享受が営業利益ひいては営業利益率に及ぼす影響の有無及び程度を明らかにすることはできない。

vii 被告は、マナウスフリーゾーンで事業活動を行うことにより、常に、ブラジル南部との距離が長いことによる輸送費や保険料の増加というマイナスの効果が生ずるかのよう主張する（被告の反論ア(ア) b (d)）。

しかし、2000年(平成12年)の時点でブラジル全体に対する販売割合で39%を占めており、近時重要性を増しているブラジル北部に製品を出荷する場合については、マナウスフリーゾーンで事業活動を行う方が、ブラジル南部で事業活動を行うよりも、輸送費や保険料の負担は軽くなる。B社の販売台数のうち、ブラジル北部向けのものは、全体の4割を占めているのであって、ブラジル北部向けのものよりも南部向けのものの方が若干多いことによる差額分のみ、マナウスフリーゾーンで事業活動を行うことにより輸送費や保険料が増加するにすぎない。

viii 被告は、重要な無形資産を有することなく基本的な機能のみを果たす法人においては、マナウスフリーゾーンで事業活動を行うことによるマイナスの効果があるため、最終的に得られる営業利益は相当に少額となるから、マナウス税恩典利益の享受により上記のマイナスの効果を補ってなお余りある営業利益を上げることはできないと主張する（被告の反論ア(ア) b (d)）。

しかし、上記iiのとおり、マナウス税恩典利益は、事業規模と強い関連性を有し、事業規模が大きくなれば、マナウス税恩典利益の額も増加するものであるところ、輸送費や保険料の負担は、輸送数量（すなわち事業規模）と比例的関係にあるから、事業規模の大小にかかわらず、輸送費及び保険料を控除した後のマナウス税恩典利益の額は、事業規模と比例的になるのであって、被告が主張するように、相当の事業規模がなければ、マナウス税恩典利益の享受はプラスには作用しないということはいえない。

(b) 被告の反論ア(イ)について

i 被告は、B社等の製造工程は、原告及びB社等の有する重要な無形資産なくしては構築することができなかつたものであり、B社等がマナウス税恩典の認可要件であるPPB基準を満たす製造工程を備えるに当たり、原告及びB社等の有する重要な無形資産が寄与したことによれば、仮にB社等がマナウス税恩典利益の享受によって得た

利益があるとしても、その利益は、原告及びB社等の有する重要な無形資産の貢献によって初めて得られたものであり、原告及びB社等の有する重要な無形資産の貢献と極めて密接な関係にあるから、マナウス税恩典利益の享受の有無は、基本的利益の算定において市場の条件として考慮されるべきではないと主張する。

- ii しかし、マナウス税恩典利益は、重要な無形資産の貢献によって初めて得られるものではなく、重要な無形資産の貢献と密接な関係にはない。自動二輪車のPPB基準は、自動二輪車の製造に関し、最低限履行すべき基礎的な製造工程を抽象的に定めているものにすぎず、各工程の技術の内容や水準については何ら示していない。自動二輪車のPPB基準は、単純な組立作業さえ許容しており、高度な技術とは関係しない。自動二輪車の組立部品を輸入し、マナウスフリーゾーンでは組立作業を行っているにすぎない①の研究開発費は、売上高の0.2%にすぎず、①は、重要な無形資産を有していないが、PPB基準を満たし、輸入税の軽減を受けているのであって、重要な無形資産の貢献は、PPB基準を満たし、マナウス税恩典の認可を取得する上で不可欠な要素ではなく、輸入税の軽減は、重要な無形資産の貢献によって初めて得られるものではない。PPB基準は、マナウスフリーゾーンにおける雇用の確保を目的とするものであり、工場労働者の人件費は、基本的利益の算定において考慮されるものであるから、PPB基準を満たすことにより享受することができる輸入税の軽減は、基本的利益との関連性が強く、重要な無形資産の貢献と密接な関係にはない。また、PPB基準は、ICMS税減免を受けるために満たすことが必要とされるものではなく、ICMS税減免は、重要な無形資産の貢献によって初めて得られるものではないところ、マナウスフリーゾーンにおける雇用の創出を目的とするICMS税減免は、基本的利益との関連性が強く、重要な無形資産の貢献と密接な関係にはない。
- iii B社の販売台数は、B社が実用車を中心とする販売戦略の大きな転換やコンソルシオ販売の積極的活用を行った1990年代中頃以降、急増したものであり、原告の有する技術情報、ノウハウ、商標等の無形資産がその原因であるとするには重大な疑問がある。B社の販売台数は、現地生産を開始した1976年（昭和51年）から1993年（平成5年）までは、低迷していたところ、原告の有する技術情報、ノウハウ、商標等の無形資産が販売台数の増加に大きく貢献するのであれば、そのようにはならなかったはずである。B社の販売台数の急増の原因は、ブラジルのインフレーションが収束し、経済が安定する中、低所得者が圧倒的に多い市場の特性を重視して、実用モデルであるMを中心機種とし、低価格販売に事業戦略の大きな転換を図ったことと、コンソルシオ販売を積極的に活用したことである。コンソルシオ販売は、ブラジルにおいて一般的な販売形態であるが、それを積極的に活用するの でなければ、販売台数の増加にはつながらない。B社の販売戦略の転換とコンソルシオ販売の積極的活用が、顧客のニーズに合致し、金融機関から融資を受けることができない低所得者の需要を掘り起こしたことにより、販売台数が急増したものである。Mは、元々、アジア市場（発展途上国）用に開発されたものであり、原告が先進国で販売する機種に用いている高度な先端技術を必要としない。Mのベースとなったモデルには、当時既に主流となっていたOHC（オーバーヘッドカムシャフト）エンジンが搭載されていたが、発展途上国で求められる耐久性やメンテナンス性を重視して、Mには、敢えて

古い機構であるOHV（オーバーヘッドバルブ）エンジンが搭載され、B社は、その後、OHCエンジンを搭載したKを開発するまで、Mについては、日常の使い勝手の向上を目的とする変更と、消費者を飽きさせないための外観の変更のみを行い、本件各更正等の当時既に陳腐化した旧式の機構となっていたOHVエンジンを含む基本設計は変更しなかった。

被告は、原告がしたOHVエンジンの採用や市場調査がB社等の事業規模の拡大に貢献したかのように主張する（被告の反論ア(イ) b(b)）が、1993年、（平成5年）以前においても、M及びそのマイナーチェンジモデルであるOにはOHVエンジンが搭載されていたにもかかわらず、その販売は低迷し、B社等の事業規模は拡大しなかったものであり、原告がしたOHVエンジンの採用がB社等の事業規模の拡大に貢献したということとはできない。また、日本人とブラジル人とでは美感や好み異なるため、ブラジル人の感性を正確に把握しようとするならば、日本人が市場調査を行うことはできず、現地のブラジル側従業員に頼らざるを得ないのであって（現に、1994年（平成6年）に上市したNの市場調査は、B社のローカルスタッフがそのほとんどを行っている。）、原告がした市場調査がB社等の事業規模の拡大に貢献したということとはできない。

iv 1994年（平成6年）以降のB社等の事業規模の拡大及びそれによるマナウス税恩典利益の増加をもたらした主たる要因としては、B社等とその従業員が、次のとおり、① B社等を再建するため、インフレ率に応じて本件製品の販売価格を引き上げる原告主導の販売戦略を、低価格販売戦略に転換したこと、② 本件製品の低価格化のため、大幅な人員削減を断行した上、もの造りの原点に立ち返って、工場の製造現場で地道で日常的な努力を積み重ねる工場改革を実行し、生産効率の向上並びに内製化及び現調化によるコスト削減を実現したこと、③ それとともに、コンソルシオ販売を積極的に活用し、低所得者が多いブラジル北部市場を開拓したこと、④ 同年のレアルプランの導入によるブラジル経済の安定及び発展に伴い、ブラジル国民の所得が増加し、自動二輪車に対する需要が高まった絶妙なタイミングで、OのマイナーチェンジモデルであるNを上市したことを挙げることができるところ、これらは、いずれも、無形資産の貢献ではなく、B社等の基本的活動に関係し、重要な無形資産によらないブラジル側基本的利益の獲得の要因となるものなのであって、B社等の事業規模の拡大は、原告及びB社等の有する重要な無形資産の貢献によるものではない。

B社は、それまで、原告の指示に従って、インフレ率に応じて本件製品の販売価格を引き上げ、通貨価値の下落分を消費者に転嫁していたため、本件製品は低所得者には購入することができないものとなり、その販売は低迷していた。原告からB社に工場長として出向していた乙（以下「乙元工場長」という。）ほかのB社等の従業員は、その再建を目的として、1994年（平成6年）のNの上市を契機にB社の販売戦略を低価格販売戦略に転換し、低所得者でも購入できるように本件製品の価格を大幅に引き下げた。乙元工場長らは、工場の操業を一時停止し、大幅な人員削減を行い、工場の製造現場で、生産効率の向上等のための地道で日常的な努力を積み重ね、内製化及び現調化を推進し、コストを削減し、低コストで頑強な企業体質を作り上げた。乙元工場長らは、人員削減により一旦解雇した従業員を再雇用するなど人を

大切に施策を採ることにより、ブラジル人従業員の意識改革にも成功し、生産効率及び品質が大きく向上した。乙元工場長らは、コンサルシオ販売の積極的活用及びブラジル北部市場の開拓を進め、本件製品に対する需要を拡大した。Nの上市のタイミングは、ブラジルのハイパーインフレーションが収束し、経済が安定した時期と重なり、ブラジル国民の所得水準の高まりに伴い、本件製品に対する需要も大きく増加した。B社等の事業規模の拡大は、B社が販売戦略を低価格販売戦略に転換し、工場の製造現場での地道で日常的な努力の積み重ねによりコストを削減し、販売価格を引き下げることにより本件製品に対する需要が拡大したことによるものである。

Pも、原告と同様に技術力とブランドに定評のある世界有数の自動二輪車メーカーであり、原告と同じ時期にブラジルで自動二輪車の製造販売を開始したにもかかわらず、両者の間で大きな事業規模の格差が生じていることからすれば、B社等の事業規模の拡大は、原告及びB社等の有する重要な無形資産の貢献によるものではない。

v 被告は、原告からB社に出向した乙元工場長らの活動を原告の有する無形資産の供与と同視している。しかし、処分行政庁は、乙元工場長ほかの原告からB社に出向した者の活動は、それらの者の人数に限られており、日々の生産管理に追われていること、及び、日々の生産管理と並行した生産性向上の努力は原告の工場でも通常行われていることからすると、B社等の基本的利益の獲得に貢献したにとどまり、B社等の超過利益の発生に貢献したのではなく、原告からB社に出向した者に係る人件費は原告又はB社等の有する無形資産のB社等の超過利益の発生に対する貢献の指標となるものではないと判断し、原告からB社に出向した者に係る人件費を日本側分割要因及びブラジル側分割要因の双方から除外しているのであって、上記のとおり、被告が、原告からB社に出向した乙元工場長らの活動を原告の有する無形資産の供与と同視していることは、処分行政庁が、原告からB社に出向した者に係る人件費が、原告の有する無形資産のB社等の超過利益の発生に対する貢献となることを否定していたことと矛盾し、不合理である。そして、被告が乙元工場長らの活動として掲げる項目は、いずれも、原告の有する無形資産の貢献ととらえることができず、ブラジルにおいても製造業者であれば通常行われる日常的活動として（原告には馴染みのないインフレ会計に対応するコスト管理の改善については、ブラジルの製造業者であれば通常行われる日常的活動として）B社等の基本的活動に関係するものである。なお、被告は、親会社が海外子会社に社員を出向させ、親会社が形成、維持又は発展させた無形資産をその社員を通じて海外子会社に供与した場合の例として、参考事例集の事例15を引用するが、その解説によれば、同事例は、出向社員が従前所属していた親会社の技術開発部門の同僚研究者と頻りに連絡を取り合い、資料の提供を受けたり、アドバイスをもらったりしているという事実を前提としているのであり、乙元工場長らが原告の支援を期待することができない状況の下でB社に出向し、原告から独立した努力を継続した本件とは事案が異なる。

被告は、処分行政庁は、本件各事業年度における現地駐在員の人件費について、日本側とブラジル側のいずれの分割要因とも認めることができないという判断を示したにすぎないのであって、それ以前の事業年度における現地駐在員の活動がB社等の超過利益の発生に貢献したのではないと判断したものではないと主張する（被告の

反論ア(イ) b (g) が、被告が乙元工場長らの活動として掲げる項目が、いずれも、原告の有する無形資産の貢献ととらえることができず、B社等の基本的活動に関係するものであることは、上記のとおりであるところ、このことに、本件各事業年度におけるものであるか、それ以前の事業年度におけるものであるかによる差異はないから、本件各事業年度におけるものが、無形資産の貢献ととらえることができず、B社等の基本的活動に関係するものであるとされた以上、それ以前の事業年度におけるものも同様に扱われるべきである。また、現地駐在員の数は、乙元工場長らが赴任した1992年(平成4年)当時は10人であり、13人ないし21人がいた本件各事業年度よりも少なかったのに対して、生産量の増加割合は、1992年(平成4年)以降の方が本件各事業年度よりも大きかったのであって、本件各事業年度についてさえ、現地駐在員の人数に限られており、生産量の増加に伴い日々の生産管理に追われているとして、B社等の基本的活動に関係するものとされる以上、それ以前の事業年度についても、同様とされるべきである。加えて、処分行政庁は、超過利益の獲得に対する重要な無形資産の貢献を、本件各事業年度に支出された費用に基づいて把握しているのであって、それ以前の事業年度に支出された費用は、本件各事業年度の重要な無形資産の貢献として扱われていない。本件各事業年度以前の事業年度に支出された費用によって表象される現地駐在員の貢献は、本件各事業年度の重要な無形資産の貢献には該当せず、本件各事業年度に発生したマナウス税恩典利益との関連性も全くない。被告の上記主張は失当である。

- vi そもそも、上記(a) ii のとおり、事業規模の大きさは、重要な無形資産の貢献のみによってもたらされるものではなく、企業の事業規模は、重要な無形資産を有していても、相当程度に至り得る。また、事業規模を表す指標である売上高、人件費等の総費用は、基本的利益の算定の基礎となるものであり、基本的利益の算定における比較可能性の有無の判断の重要な考慮要素の一つでもあるから、事業規模は基本的利益との関係が強固であるところ、被告は、原告及びB社等の有する重要な無形資産の貢献により、B社等の事業規模が拡大し、その結果、マナウス税恩典利益が増加したから、原告及びB社等の有する重要な無形資産とマナウス税恩典利益との関連性が認められるとするが、そうであるとするならば、重要な無形資産の貢献により、事業規模が拡大し、その結果、事業規模と強固な関係が認められる基本的利益が増加することとなるので、重要な無形資産と、重要な無形資産の貢献によらない利益とされている基本的利益との関連性が認められるという結論となり、論理矛盾が生ずる。
- vii 被告の主張(被告の主張ウ(イ) i (a))に係る原告及びB社等の有する重要な無形資産は、不当に広範なものである。残余利益分割法の適用上、重要な無形資産とは、基本的活動のみを行う法人との比較において独自性があるもの(販売網については、他にはみられない広範なものやユニーク(独自)なもの)のみをいい、重要な無形資産に該当するためには、当該無形資産自体に独自性があることを必要とすると解されるところ、被告が主張する原告及びB社等の有する重要な無形資産の多くは、ブラジル側比較対象企業の通常の事業活動においても保有し使用されているものであり、独自性があるものではなく、超過利益の源泉である重要な無形資産たり得るものではない。すなわち、ブラジル側比較対象企業においても、① 知的財産権及びデザイン、

図面、基準、設計書その他自動二輪車、四輪車の部品等の製造及び販売に関する技術情報や、② 部品及び製造設備の供給メーカー網を含む量産体制の確立及び生産体制の改革に関するノウハウを保有しているのであり、③ 後記(イ) a (b)のとおり、b及びfにおいてはブランドを保有している。さらに、ブラジル側比較対象企業は、④ 量産体制の確立と生産体制の改革に関する製造設備及び工作工程の設計改良のノウハウや、⑤ コスト削減を実現するための活動に関するノウハウ、⑥ 販売網を含む販売ノウハウをも保有している（なお、上記①について、B社等は、HがJ I S規格に準拠して作成した図面を、ブラジルで用いられるD J N規格（ドイツ工業規格）に準拠するものに作り直し、国内で入手可能な部品、原材料を使用することができるようにしている。また、上記②について、B社等は、多くの製造設備を種々の国から独自に購入し、製造設備の供給メーカー網を形成、維持又は発展させる活動に大きな役割を果たしているほか、部品の供給メーカー網を形成、維持又は発展させる活動をも主体的に行っている。）。

被告は、無形資産そのものではなく、その無形資産を用いて行う活動（機能）に、独自性が認められれば、重要な無形資産となる旨を主張する（被告の主張ウ(イ) i (a)）ところ、確かに、平成23年政令第199号による改正後の措置法施行令においては「独自の機能」という概念が用いられているが、本件に適用されるのは同改正前の措置法施行令であり、同改正前の措置法施行令及び措置法通達66の4(4)－5は、残余利益を法人及び国外関連者の有する重要な無形資産の価値に応じて分割する旨を定めるにとどまり、「独自の機能」という概念は一切用いていない。被告の上記主張は、平成23年政令第199号による改正後の措置法施行令から同改正前の措置法施行令及び措置法通達66の4(4)－5にいう「重要な無形資産」の意義を明らかにしようとするものであり、不合理である。

e マナウス税恩典利益を享受していない企業を除外する基準を設定し又はマナウス税恩典利益の享受の有無について適切な差異調整をしなけりばならなかつたこと

上記b及びcによれば、マナウスフリーゾーン外で事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受していない企業は、マナウスフリーゾーンで事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受しているB社等との比較可能性を欠くのであり、B社等の比較対象法人の選定においては、市場の特殊要因であるマナウス税恩典利益の享受の有無をB社等との比較可能性の判断における重要な要素として考慮し、マナウスフリーゾーン外で事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受していない法人を除外する基準を設けなければならず、マナウスフリーゾーン外で事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受していない企業をB社等の比較対象法人として選定するのであれば、マナウス税恩典利益の享受の有無についてB社等とブラジル側比較対象企業との間の適切な差異調整をしなけりばならなかつた。

(a) マナウス税恩典利益を享受していない企業を除外する基準を設定しなけりばならなかつたこと

マナウスフリーゾーン外で事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受していない企業は、マナウスフリーゾーンで事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受しているB社等との比較可能性を欠くのであり、B社等の比較対象法人の選定においては、マナウス税恩典利益の享受の有無をB社等との比較可能性の判断における重要な要素として考

慮し、マナウスフリーゾーン外で事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受していない法人を除外する基準を設け、マナウス税恩典利益を享受している比較対象法人を選定することにより、国外関連取引の価格設定とは無関係な市場の特殊要因の営業利益率への影響を排除しなければならなかった。

(b) マナウス税恩典利益の享受の有無について適切な差異調整を行わなければならなかったこと

国外関連取引と比較対象取引との差異調整は、比較対象取引としての合理性を確保するために行われるものであるところ、処分行政庁は、B社等とブラジル側比較対象企業の売掛金、棚卸資産及び買掛金の割合の差異に係る金利負担の差異調整のみを行い、マナウス税恩典利益の享受の有無に係る差異調整は行っていない。上記金利負担の差異調整は、運転資本が利益に与える影響を排除するものにすぎず、マナウス税恩典利益の享受の有無は、それとは比べものにならない影響をB社等及びブラジル側比較対象企業の営業利益ひいては営業利益率に及ぼしているものであるから、処分行政庁は、マナウス税恩典利益め享受の有無について適切な差異調整を行わなければならなかった。

残余利益分割法の基本的利益の算定は、取引単位営業利益法と実質的に同じであるから、残余利益分割法の差異調整は、取引単位営業利益法の差異調整と実質的に同じでなければならない。平成23年政令第199号による改正後の措置法施行令第39条の12第8項1号ハは、国外関連取引と比較対象取引との間で当事者の果たす機能その他に差異がある場合には差異調整を行う旨を定めているところ、その文言は、取引単位営業利益法の差異調整に関する同項2号の規定とほぼ同じである。取引単位営業利益法において、国外関連取引と比較対象取引との間の差異調整は、再販売価格基準法又は原価基準法と同様に行われており、原価基準法においては、利益率の算定に重大な影響を及ぼす差異が存在するのであれば、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いて独立企業間価格の算定をすることは許されないと解される（移転価格ガイドラインの paragraph 1.30も、市場に差異がある場合、比較可能性を達成するためには適切な調整を行うことができることが求められるとしており、そのような調整をすることができないときは比較対象取引とすることができない。）ところ、この解釈は、残余利益分割法の基本的利益の算定にも当てはまる。

f 本件独立企業間価格のブラジル側基本的利益の算定の瑕疵

上記eのとおり、B社等の比較対象法人の選定においては、マナウスフリーゾーン外で事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受していない法人を除外する基準を設けなければならないが、処分行政庁は、そのような除外基準を設けることなく、B社等の比較対象法人としてブラジル側比較対象企業を選定した。また、B社等の比較対象法人としてマナウスフリーゾーン外で事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受していない企業を選定するのであれば、マナウス税恩典利益の享受の有無について適切な差異調整をしない限り、比較対象法人としてそのような企業を選定してした基本的利益の算定は違法となるが、処分行政庁は、そのような差異調整をすることなく、ブラジル側比較対象企業の総費用営業利益率の中位値をブラジル側基本的利益率としてブラジル側基本的利益の算定をした。これらの瑕疵があることによれば、本件独立企業間価格のブラジル側基本的利益の算定は、

独立企業原則を反映した措置法施行令39条の12第8項に沿った合理的なものと解することができない。

g 本件各更正等の違法性

以上のとおり、本件独立企業間価格のブラジル側基本的利益の算定には、B社等の比較対象法人を選定するために用いる除外基準の設定及びB社等の比較対象法人の選定の瑕疵があり、かつ、マナウス税恩典利益の享受の有無に係る差異調整をすることなくブラジル側基本的利益の算定をした瑕疵がある。そして、独立企業間価格の算定は、第1段階の基本的利益の算定と第2段階の残余利益の分割とによって構成されることから、これらは、いずれも独立企業間価格の算定の重要な要素であるから、第1段階の基本的利益の算定が違法であれば、その違法性が第2段階の残余利益の分割については独立企業間価格の算定全体に影響を及ぼすのであって、ブラジル側基本的利益の算定の上記瑕疵は、本件独立企業間価格の算定全体の違法をもたらす。本件各更正等は違法である。

(イ) 基本的利益の算定のその余の瑕疵1 (B社等の比較対象法人の除外基準の設定及び選定の瑕疵)

本件独立企業間価格のブラジル側基本的利益の算定には、上記(ア)のマナウス税恩典利益の享受の有無に係る瑕疵のほか、次のとおり、B社等の比較対象法人を選定するために用いる除外基準の設定及びB社等の比較対象法人の選定の瑕疵があり、かつ、B社等とブラジル側比較対象企業との差異に係る差異調整をすることなくブラジル側基本的利益の算定をした瑕疵がある。これらの瑕疵があることによれば、本件独立企業間価格のブラジル側基本的利益の算定は、独立企業原則を反映した措置法施行令39条の12第8項に沿った合理的なものと解することができない。そして、ブラジル側基本的利益の算定の瑕疵は、本件独立企業間価格の算定全体の違法をもたらすのであって、本件各更正等は違法である。

a 重要な無形資産を有する法人を除外する基準が設定されていないこと及び重要な無形資産を有していること

(a) 処分行政庁がB社等の比較対象法人を選定するために設けた基準には、重要な無形資産を有する法人を除外する基準が設けられていない。残余利益分割法は、まず重要な無形資産に関わらない基本的利益の算定をし、次に国外関連取引の当事者の有する重要な無形資産の価値に応じて残余利益の分割をするものであり、比較対象法人が重要な無形資産を有していると、基本的利益の算定が歪められ、残余利益の分割にも重大な影響を及ぼすから、基本的利益の算定は、重要な無形資産を有しない法人の取引によってしなければならない。ところが、処分行政庁が設けた基準には、重要な無形資産を有する法人を除外する基準が設けられていないのであり、独立企業原則を反映した措置法施行令39条の12第8項に沿った合理的なものと解することができない。

(b) 重要な無形資産を有する法人は、比較対象法人としての適格性を欠くから、比較対象法人の選定において除外しなければならないところ、ブラジル側比較対象企業のうち、b、h、e及びfは、いずれも、特許権や技術、ノウハウ、商標及びブランドといった重要な無形資産を有しているのであって、比較対象法人としての適格性を欠く。bは、世界最大のバス車体メーカーの一つであり、多くの著名ブランドに加えて、重要な技術情報、ノウハウを有している。また、fは、自らが営む自動車部品、鉄道機器、車両及び設備の製造販売事業にかかわる多くの特許権を有していた。

- b 人件費水準が異なる法人、国外で事業活動を行う法人や輸出割合が大きい法人を除外する基準が設定されていないこと及びB社等と人件費水準や販売市場の差異があること
- (a) 人件費水準が異なる法人を除外する基準が設定されていないこと及び人件費水準の差異があること
- i 処分行政庁がB社等の比較対象法人を選定するために設けた基準には、マナウスフリーゾーンと人件費水準が異なる市場で事業活動を行う法人を除外する基準が設けられていない。人件費水準が低い地域で事業活動を行うと、製造原価が低減し、営業利益が増加するのであり（ロケーションセービング）、低い人件費水準は、営業利益については営業利益率に影響を及ぼすから、検証対象法人が事業活動を行う市場の低い人件費水準の恩恵を受けている場合、比較対象法人から人件費水準が異なる市場で事業活動を行う法人を除外し、比較対象法人として同一地域で同様に低い人件費水準の恩恵を受けている法人を選定することにより、比較可能性を確保しなければならない（参考事例集の事例19）。マナウスフリーゾーンとブラジル南部の工業地帯の間には、人件費水準の差異があり、マナウスフリーゾーンで事業活動を行う法人は、低い人件費水準の恩恵を受けている。人件費水準の差異により、マナウスフリーゾーンで事業活動を行うか、ブラジル南部で事業活動を行うかによって、製造コストが大きく異なり、営業利益率に重大な影響が及ぶ。ところが、処分行政庁が設けた基準には、マナウスフリーゾーンと人件費水準が異なる市場で事業活動を行う法人を除外する基準が設けられていないのであり、独立企業原則を反映した措置法施行令39条の12第8項に沿った合理的なものと解することができない。
- ii 人件費水準が異なる市場で事業活動を行う法人は、検証対象法人との比較可能性を欠くから、比較対象法人の選定において除外しなければならないところ、ブラジル側比較対象企業の製造拠点は、サンパウロ州ほかのブラジル南部の工業地帯に置かれており、サンパウロ州で製造業に従事する労働者一人当たりの人件費は、本件各事業年度において、マナウスフリーゾーンで製造業に従事する労働者一人当たりの人件費に比べて46%ないし69%も高い。この人件費水準の差異は、マナウスフリーゾーンからサンパウロ州に製造拠点を移管することにより軽減される輸送費の額よりも大きく、B社の営業利益の15.8%ないし26.6%を占めているのであり、B社等の営業利益率に重大な影響を及ぼしている。ブラジル南部で事業活動を行うブラジル側比較対象企業は、いずれも、マナウスフリーゾーンで事業活動を行うB社等と人件費水準が大きく異なるのであって、B社等との比較可能性を欠く。
- (b) 国外で事業活動を行う法人や輸出割合が大きい法人を除外する基準が設定されていないこと及び販売市場の差異があること
- i 処分行政庁がB社等の比較対象法人を選定するために設けた基準には、ブラジルの国外で事業活動を行う法人や輸出割合が大きい法人など販売市場が異なる法人を除外する基準が設けられていない。B社等の比較対象法人としては、B社等と市場が類似する法人を選定しなければならないところ、B社等は、ブラジルの国内で事業活動を行っており、輸出割合も小さいから、B社等の比較対象法人としては、国内で事業活動を行っている法人を選定しなければならないから、国外で事業活動を行う法人は、B社等との比較可能性を欠く。また、同じ製品であっても、販売市場が異なれば、需給や

競争の状況も異なり、営業利益率に影響を及ぼすから、輸出割合が大きい法人は、B社等との比較可能性を欠く。ところが、処分行政庁が設けた基準には、国外で事業活動を行う法人や輸出割合が大きい法人など販売市場が異なる法人を除外する基準が設けられていないのであり、独立企業原則を反映した措置法施行令39条の12第8項に沿った合理的なものと解することができない。

ii 販売市場が異なる法人は、検証対象法人との比較可能性を欠くから、比較対象法人の選定において除外しなければならないところ、ブラジル側比較対象企業のうち、b、a、i及びeは、いずれも、ブラジルの国外で重要な事業活動を行っており、又は輸出割合が大きく、B社と販売市場が異なるのであって、B社等との比較可能性を欠く。bは、アルゼンチン共和国、コロンビア、メキシコ合衆国、南アフリカ共和国に工場を有し、国外での事業活動及び輸出に係る売上げが全体の63%を占め、また、iは、米国向け輸出に係る売上げが全体の33%を占めるところ、これらの国は、ブラジルと経済状況が異なるのであり、b及びiの売上げには、ブラジルと経済状況が異なる国での売上げが相当量含まれている。

c 取引段階が異なる法人や機能及びリスクが異なる法人を除外する基準が設定されていないこと並びにB社等と取引段階や機能及びリスクの差異があること

(a) 処分行政庁がB社等の比較対象法人を選定するために設けた基準には、取引段階が異なる法人や機能及びリスクが異なる法人を除外する基準が設けられていない。取引段階の差異は価格や利益率に大きな影響を及ぼすから、基本的利益の算定において取引段階を考慮し、異なる市場で活動する法人を除外しなければならない（参考事例集の事例21）。完成品の製造及び販売事業を行う法人の比較対象法人として部品の製造及び販売事業を行う法人を選定し、その営業利益率を用いて検証対象法人の通常利益率を求めようとしても、完成品の製造及び販売においては組立工程や広告宣伝活動の比重が大きいなど、各取引段階ごとに必要となる資産や労働者数、原材料その他の投入要素が異なるため、費用構造が異なり、営業利益率も異なることから、適正な基本的利益を算定をすることができない。我が国の完成自動車メーカーと部品メーカー（1次サプライヤー）の間には、営業利益率に客観的に明らかな差異があり、ブラジルにおいても同様の可能性が高い。ところが、処分行政庁が設けた基準には、取引段階が異なる法人を除外する基準が設けられていないのであり、独立企業原則を反映した措置法施行令39条の12第8項に沿った合理的なものと解することができない。また、売手又は買手の果たす機能及び売手又は買手の負担するリスクが異なれば、営業利益率も異なることからすると、比較対象法人の機能及びリスクは、検証対象法人の機能及びリスクと類似のものでなければならず、基本的利益の算定において機能及びリスクが異なる法人を比較対象法人から除外しなければならない。ところが、処分行政庁が設けた基準には、機能及びリスクが異なる法人を除外する基準が設けられていないのであり、独立企業原則を反映した上記規定に沿った合理的なものと解することができない。

(b) 取引段階が異なる法人は、検証対象法人との比較可能性を欠くから、比較対象法人の選定において除外しなければならないところ、バスの完成車の製造及び販売を行うbを除くブラジル側比較対象企業は、いずれも、完成車メーカーに供給する部品の製造及び販売を行うか、又はその重要性が大きいメーカーであり、B社等と取引段階に差異が

あるのであって(特に、iは、部品メーカーに供給する部品の売上げが半分近くを占め、2次サプライヤーとしての機能も大きい)、B社等の取引先で利益配分において利害が対立するe及びaだけではなく、i、f、g、h及びdも、B社等との比較可能性を欠く。また、機能及びリスクが異なる法人は、検証対象法人との比較可能性を欠くから、比較対象法人の選定において除外しなければならないところ、B社等とブラジル側比較対象企業は、取引段階が異なるため、機能及びリスクが異なる。すなわち、B社等が、自動二輪車の製造及び販売を主たる事業活動とし、多数のディーラーに完成自動二輪車を販売し、多数のサプライヤーから部品の供給を受けているのに対して、bを除くブラジル側比較対象企業は、自動車部品の製造及び販売を主たる事業活動とし、少数の完成車メーカーに部品を供給し、少数のサプライヤーから原材料の供給を受けている。そのため、上記ブラジル側比較対象企業は、いずれも、B社等と機能及びリスクが異なるのであって、B社等との比較可能性を欠く。

d 事業規模が異なる法人を除外する基準が不合理に緩やかであること及びB社等と事業規模の差異があること

(a) 処分行政庁は、原告の比較対象法人を選定するための除外基準として年売上高が50億円以下の企業という基準を、B社等の比較対象法人を選定するための除外基準として年売上高が2500万ドル以下の企業という基準を、それぞれ設けている。参考事例集の事例21は、事業規模が異なる法人を除外するとしているところ、平成15年3月期の原告のB社向け売上高は約236億円であり、B社の売上高は約9億9200万ドルであるから、処分行政庁は、日本側について原告のB社向け売上高の約5分の1、ブラジル側についてB社の売上高の約40分の1という異なる基準を採用したということになる。そのため、売上高が10分の1の場合には、日本側では比較対象法人から除外されるのに対して、ブラジル側では除外されないという正反対の結果がもたらされることとなるが、売上高が10分の1であっても比較対象法人として選定されてしまうような事業規模の差異にかかわる除外基準は、独立企業原則を反映した措置法施行令39条の12第8項に沿った合理的なものと解することができない。

(b) 事業規模が異なる法人は、検証対象法人との比較可能性を欠くから、比較対象法人の選定において除外しなければならないところ、gの2000年(平成12年)ないし2002年(平成14年)の売上規模はB社の20分の1、iの2001年(平成13年)及び2002年(平成14年)の売上規模はB社の10分の1未満であり、bの純売上げはB社の2分の1であるものの、その余のブラジル側比較対象企業の純売上げはいずれもB社の3分の1以下にすぎない。比較可能性の確保のためには売上高が5分の1の範囲内の法人を選定しなければならないとするならば、ブラジル側比較対象企業のうち、g及びiだけではなく、2001年(平成13年)及び2002年(平成14年)のf及びeも、B社等と事業規模が異なるのであって、B社等との比較可能性を欠く。

e 事業の種類や取扱製品が異なる法人を除外する基準が不合理に緩やかであること及びB社等と事業の種類や取扱製品の差異があること

(a) 処分行政庁は、B社等の比較対象法人を選定するための除外基準として、二輪車又は四輪車に関連しない事業が50%以上の企業という基準を設けている。事業の種類や取扱製品が異なれば、それに伴って機能及びリスクが異なり、営業利益率も異なるから、

事業の種類や取扱製品の同種性は、比較可能性の判断の要因となり（参考事例集の事例21）、B社等と事業の種類や取扱製品が異なる法人は、B社等との比較可能性を欠く。ところが、処分行政庁は、上記の緩やかな基準を設けたにすぎず、このような基準では、事業の種類や取扱製品がB社等と異なる事業が相当部分を占める法人も比較対象法人として選定されてしまうのであり、独立企業原則を反映した措置法施行令39条の12第8項に沿った合理的なものと解することができない。

- (b) 事業の種類や取扱製品が異なる法人は、検証対象法人との比較可能性を欠くから、比較対象法人の選定において除外しなければならないところ、ブラジル側比較対象企業のうち、バスの完成車の製造及び販売を行うb、合弁会社を通じて鉄道車両の製造及び販売を行うf並びに特殊車両用部品の製造及び販売を行うdは、B社等と事業の種類や取扱製品が異なるのであって、B社等との比較可能性を欠く。
- f 通常の事業状況にない法人を除外する基準が不合理に緩やかであること及び通常の事業状況にないものがあること
 - (a) 処分行政庁は、B社等の比較対象法人を選定するための除外基準として、営業利益率がマイナス、かつ、債務超過という状況から継続性に問題がある法人という基準を設けている。基本的利益は、非関連者間取引において通常得られる利益であるから、比較対象法人として通常の事業状況にない法人を選定することは許されない。ところが、処分行政庁は、上記の限定的な除外基準を設けたにすぎず、このような基準では、親会社からの支援なしには事業活動を継続することが困難な法人や、会計監査人から財務諸表について無限定適正意見を得られなかった財務情報の信頼性に問題がある法人を除外することができないのであり、独立企業原則を反映した措置法施行令39条の12第8項に沿った合理的なものと解することができない。
 - (b) 通常の事業状況にない法人は、比較対象法人としての適格性を欠くから、比較対象法人の選定において除外しなければならないところ、ブラジル側比較対象企業のうち、2002年（平成14年）に親会社が多額の債務を引き受けた上で全株式をわずか10レアルで売却したi及び数年にわたり一貫して多額の営業損失を計上し財務諸表について会計監査人の限定意見が付されていたfは、通常の事業状況になかったのであって、比較対象法人としての適格性を欠く。
- g 関連会社との取引割合の大きい法人を除外する基準が不合理に緩やかであること及び関連会社との取引割合の大きいものがあること
 - (a) 処分行政庁は、原告の比較対象法人を選定するための除外基準として関係会社との取引が20%以上の企業という基準を、B社等の比較対象法人を選定するための除外基準として関連会社との取引が売上げ又は総費用の50%以上の企業という基準を、それぞれ設けている。基本的利益は、非関連者間取引において通常得られる利益であるから、比較対象法人として営業利益率に影響を及ぼす関連者間取引を行っている法人を選定することは、基本的利益の算定を歪め、独立企業原則に反する。関連者間取引の割合が10%であったとしても、その取引価格が独立企業間価格から大きく乖離しているならば、営業利益率に重大な影響を及ぼす可能性があるから、20%という割合さえも、関連者間取引が営業利益率に及ぼす影響を排除するために適切であるということはず、少しでも関連者間取引を行っている企業は比較対象法人から除外するのが独立企業

原則に沿う。また、処分行政庁は、B社等に係る除外基準について、原告のそれよりも高い割合を採用しているが、仮に日本企業に比べてブラジル企業は入手可能な公開情報が限られるとしても、除外基準を不合理に緩めて独立企業原則に反する基本的利益の算定をすることを正当化することはできない。

(b) 関連会社との取引割合の大きい法人は、比較対象法人としての適格性を欠くから、比較対象法人の選定において除外しなければならないところ、ブラジル側比較対象企業のうち、i、h及びeは、関連会社との取引の割合が大きいのであって、比較対象法人としての適格性を欠く。

h 上記aないしgのとおり、本件独立企業間価格のブラジル側基本的利益の算定には、B社等の比較対象法人を選定するために用いる除外基準の設定及びB社等の比較対象法人の選定の瑕疵があるところ、B社等の比較対象法人として上記aないしgのとおり企業を選定するのであれば、B社等とそれらの企業との差異について適切な差異調整をしない限り、比較対象法人としてそのような企業を選定してした基本的利益の算定は違法となるが、処分行政庁は、そのような差異調整をすることなく、ブラジル側比較対象企業の総費用営業利益率の中位値をブラジル側基本的利益率としてブラジル側基本的利益の算定をした。

(ウ) 基本的利益の算定のその余の瑕疵 2 (利益指標の選定の瑕疵)

残余利益分割法の基本的利益の算定における利益指標としては、総費用営業利益率のほか、事業用資産に対する営業利益の割合や売上高に対する営業利益の割合が存在し、いずれを用いるかにより基本的利益の額が異なる可能性があるから、処分行政庁は、本件事案に最も適切な利益指標を選定しなければならなかった。特に、取引段階が異なる法人を比較対象法人として選定し、その総費用営業利益率を用いて基本的利益の算定をすると、機能及びリスクの差異の故に合理性を欠く結果がもたらされるし、総費用営業利益率には、検証対象である国外関連取引の対価による影響を受けるという問題がある。すなわち、B社の総費用には、本件国外関連取引の対価が含まれており（例えば、原告から供給された部品に対する対価はB社の売上原価に含まれている。）、そのような総費用にブラジル側比較対象企業の総費用営業利益率の中位値を乗じてブラジル側基本的利益の算定をすることが独立企業原則に沿った合理的なものであるか否かが問題になる（処分行政庁は、本件国外関連取引の対価の額は低すぎるとするのであるから、本来あるべき対価の額を用いるならば、B社の総費用はより高くなる。そして、その額に基づいて算定すれば、B社等に配分されるブラジル側基本的利益はより高くなるから、残余利益はより低くなり、本件各更正等に係る更正額も低くなる。）。残余利益分割法においては、基本的利益の算定を正確にしなければ、独立企業間価格の算定を正確にすることができないところ、総費用営業利益率を用いて基本的利益の算定をする場合、独立企業間価格が確定しなければ、総費用の額が確定せず、基本的利益の算定を正確にすることができないという循環論に陥るのであって、本件独立企業間価格のブラジル側基本的利益の算定が適法であるためには、このような問題があるにもかかわらず、他の利益指標ではなく、総費用営業利益率を用いることが、独立企業原則に沿った合理的なものであるといえなければならない。

ところが、処分行政庁は、本件事案に最も適切な利益指標を慎重に検討することなく、総費用営業利益率を用いてブラジル側基本的利益の算定をしたのであり、本件独立企業間価格

のブラジル側基本的利益の算定は、独立企業原則を反映した措置法施行令39条の12第8項に沿った合理的なものと解することができない。そして、ブラジル側基本的利益の算定の瑕疵は、本件独立企業間価格の算定全体の違法をもたらすのであって、本件各更正等は違法である。

キ 残余利益の分割の瑕疵（争点2-4）

本件独立企業間価格の残余利益の分割には、次の(ア) a のとおり、本件残余利益にマナウス税恩典利益が混入した瑕疵があるほか、次の(ア) b 及び(イ) のとおり、本件残余利益の発生に寄与したB社等の要因をブラジル側分割要因として選定せず、次の(ウ) 及び(エ) のとおり、本件残余利益の発生に寄与していない原告の要因を日本側分割要因として選定したという、本件残余利益の発生に寄与した程度を合理的に推測するに足りる要因を選定していない瑕疵がある。これらの瑕疵があることによれば、本件独立企業間価格の残余利益の分割は、独立企業原則を反映した措置法施行令39条の12第8項に沿った合理的なものと解することができない。そして、本件残余利益の分割の瑕疵は、本件独立企業間価格の算定全体の違法をもたらすのであって、本件各更正等は違法である。

(ア) マナウス税恩典利益の混入とブラジル側分割要因の選定の瑕疵(1)

次の a のとおり、残余利益は、専ら重要な無形資産に基因する利益のみによって構成されるものであるにもかかわらず、本件残余利益には、マナウス税恩典利益が混入している。また、次の b のとおり、本件独立企業間価格のブラジル側分割要因は、マナウス税恩典利益の発生に寄与したB社等の要因が選定されていないのであり、本件残余利益の発生に寄与した程度を合理的に推測するに足りるものではない。

a マナウス税恩典利益の混入

(a) 残余利益分割法は、基本的利益の算定と残余利益の分割という2段階の分割を行うことを特徴とするところ、基本的利益の算定においては、比較可能性分析がされ、比較可能な非関連者間取引における利益率に応じた配分が行われるのに対して、残余利益の分割においては、重要な無形資産の価値を、残余利益の発生に寄与した程度を合理的に推測するに足りる要因として、これに応じた分割が行われるのであって、その分割が合理的であるためには、その対象となる残余利益が専ら重要な無形資産に基因するもののみでなければならない。残余利益の中に重要な無形資産以外の要因に基因するものが含まれているにもかかわらず、その要因を無視し、重要な無形資産の価値のみに応じて分割するのは、不合理である。

マナウス税恩典利益は、重要な無形資産に基因するものではなく、マナウスフリーゾーンという市場の特殊要因に基因するものであるから、残余利益の分割ではなく、基本的利益の算定において考慮しなければならない。ところが、処分行政庁は、基本的利益の算定において、マナウスフリーゾーン外で事業を行いマナウス税恩典利益を享受していない企業をB社等の比較対象法人として選定し、適切な差異調整もしなかつたのであって、専ら重要な無形資産に基因する利益のみによって構成されるべきものである本件残余利益に、マナウス税恩典利益が混入している。

(b) マナウスフリーゾーンという特定の市場と密接不可分の関係にあるマナウス税恩典利益を、その市場から切り離して残余利益に含め、その分割を通じて原告に帰属させ、我が国の課税権に服せしめることは、我が国とブラジルとの間の租税条約の趣旨にも反

する。すなわち、「所得に対する租税に関する二重課税の回避のための日本国とブラジル連邦共和国との間の条約」（昭和42年条約第21号。以下「日伯租税条約」という。）22条(2)(b)iiは、「ブラジルの経済開発を促進するための特別の奨励措置であって1976年3月23日に実施されているもの又はその修正若しくはそれへの追加としてブラジルの租税に関する法令にその後導入されることがあるものに従って免除又は軽減が行われなかったならば納付されたであろうブラジルの租税の額」を、いわゆるみなし外国税額控除の対象としている。これは、日伯租税条約の締結時のブラジルのような発展途上国が先進国からの投資を促進するため租税を減免すると、先進国が外国税額控除の対象とする外国税額も減少し、発展途上国がした優遇税制の効果が減殺されることから、我が国の外国税額控除の適用上、上記優遇税制は存在しないものとみなし、減免前の外国税額の控除を認めるものであり、我が国の税収が減少するという財政的犠牲の下で発展途上国の経済開発を支援する制度である。そして、日伯租税条約を修正補足する議定書に関する書簡の交換の告示及び合意された議事録7条(1)(b)は、マナウスフリーゾーンを含むアマゾン地域における投資に係る所得に対する租税の軽減又は免除をみなし外国税額控除の対象とする旨を定めている。

マナウス税恩典利益には、輸入税の軽減及びICMS税減免のほか、法人所得税の軽減も含まれるところ、法人所得税の軽減は、みなし外国税額控除の対象とされている。アマゾン地域の経済開発の目的でB社等に付与されたマナウス税恩典利益を残余利益に含め、その分割を通じて原告に帰属させ、我が国の課税権に服せしめることは、ブラジル連邦政府の税収を我が国が横取りするものであり、我が国の財政的犠牲の下で発展途上国の経済開発を支援するみなし外国税額控除の趣旨に反し違法である。

b ブラジル側分割要因の選定の瑕疵(1)

仮に本件残余利益にマナウス税恩典利益が混入していることをもって直ちに違法としないとしても、マナウス税恩典利益は、B社の営業利益の60%以上を占めるものであるから、マナウス税恩典利益の発生に寄与したB社等の要因をブラジル側分割要因として選定するのでなければ、本件残余利益の発生に寄与した程度を合理的に推測するに足りる要因に応じた適正な分割にはならない。残余利益分割法は、残余利益の発生に寄与した程度を合理的に推測するに足りる要因に応じて当該利益を分割するものであり、マナウス税恩典利益が本件残余利益に含まれるのであれば、その分割は、その発生に寄与した程度を合理的に推測するに足りる要因に応じてしなければならない。ところが、処分行政庁は、マナウス税恩典利益の発生に寄与したB社等の要因をブラジル側分割要因として選定していないのであり、マナウス税恩典利益が本件残余利益に含まれるとした上、マナウス税恩典利益の発生とは無関係な無形資産に係る費用に応じて本件残余利益を分割した本件各更正等は、残余利益分割法の基本的な考え方に反し、著しく不合理である。本件独立企業間価格のブラジル側分割要因は、本件残余利益の発生に寄与した程度を合理的に推測するに足りるものではない。

(イ) ブラジル側分割要因の選定の瑕疵(2)

次のとおり、コンサルシオ販売網は、B社等の有する重要な無形資産であり、本件残余利益には、B社のコンサルシオ販売網に基因する利益が含まれている。ところが、処分行政庁は、コンサルシオ販売網が本件残余利益の発生に寄与した程度を合理的に推測するに足りる

要因をブラジル側分割要因として選定していないのであり、本件独立企業間価格のブラジル側分割要因は、本件残余利益の発生に寄与した程度を合理的に推測するに足りるものではない。

- a 被告は、ブラジル特有のノウハウを形成、維持又は発展させ、付加価値を創出し、販売網を確立したことをもって、B社等の有する重要な無形資産であるものとしている。そして、そうであるならば、B社の販売網の一部を構成するコンソルシオ販売網も、B社等の有する重要な無形資産であるというべきである。
- b 本件残余利益には、B社のコンソルシオ販売網に基因する利益が含まれている。ブラジル国民の自動二輪車の購入におけるコンソルシオ販売の役割は大きい。1993年（平成5年）には10万台に満たなかったB社の自動二輪車の生産台数が2002年（平成14年）には約90万台に達した重要な原因として、コンソルシオ販売の積極的活用がある。ブラジルでは低所得者の割合が大きく、その多くは金融機関から借入れを受けることができないため、高額商品である自動二輪車を単独で購入することは困難であるが、コンソルシオ販売の積極的活用成功すれば、購買層を拡大し、売上げ及び利益を大幅に増加させることができる。J社が組成し管理するコンソルシオ販売を利用して販売されたB社の自動二輪車の売上台数は、全体の売上台数の30%を超えている。
- c ブラジル側比較対象企業は、コンソルシオ販売を行っていないのであり、B社のコンソルシオ販売網に基因する利益は、B社等の基本的利益ではなく、本件残余利益に含まれている。仮にB社のコンソルシオ販売がPのコンソルシオ販売と同程度の販売台数にとどまったものとする、B社の自動二輪車の販売台数は20%減少し、B社の営業利益は、1997年（平成9年）事業年度から2002年（平成14年）事業年度までの間、15%（合計150億円）減少するのであって、コンソルシオ販売は、B社の営業利益に大きな影響を及ぼしている。
- d ところが、処分行政庁は、J社が負担した広告宣伝費及びB社のディーラーに対するコミッションの支払をブラジル側分割要因として選定していないのであり（これらの費用は、コンソルシオ販売網の形成、維持又は発展に大きく貢献している。）、コンソルシオ販売網が本件残余利益の発生に寄与した程度を合理的に推測するに足りる要因を選定していない。

(ウ) 日本側分割要因の選定の瑕疵(1)

処分行政庁は、L社向けの原告のプロジェクト費用、イネの遺伝子研究費用等、Kの開発費を日本側分割要因として選定している。しかし、ある無形資産の形成、維持又は発展に貢献した費用が残余利益の分割の分割要因に該当するためには、当該無形資産が重要な無形資産であることに加えて、当該無形資産ないし費用が残余利益と関連性を有するものであることをも要するものと解されるところ、次のとおり、上記の各費用は、いずれも、本件残余利益との関連性を有さず、本件残余利益の獲得に寄与しているものではないのであって、本件独立企業間価格の日本側分割要因は、本件残余利益の発生に寄与した程度を合理的に推測するに足りるものではない。

a L社向けプロジェクト費用

L社向けプロジェクト費用は、B社等とは別個の法人であるL社における部品、原材料の現調率を高めるプロジェクトの費用であり、被告が日本側分割要因であるとするブラジ

り、⑧費に含まれるところ、その金額は、XXXXXXXXXXである。しかし、Kは、2004年（平成16年）2月に生産が開始されたB社の最新機種であり、本件各事業年度には販売されていなかったのものであって、本件残余利益は、その前機種であるMの販売により獲得されたものである。Kの開発費は、本件残余利益との関連性を有さず、本件残余利益の獲得に寄与しているものではない。

被告は、Kの開発がMに関する既存の技術の延長であるかのように主張する（被告の主張エ(カ) d (a) ii）が、明らかに誤っている。原告における自動二輪車の開発は、技術革新や改善の程度に応じて、四つの種類に分類される。最も大きな技術革新を伴うフルモデルチェンジが「Pフロー」、単なるカラーリングやストライプの変更といった最も小さな変更が「Sフロー」であり、その間に、「Mフロー」と「Cフロー」がある。Mに加えられてきた改良は、全てSフロー等のマイナーチェンジであったのに対して、Kの開発は、B社の設立以来初となるPフローに該当し、ブラジル生産モデルとしては初めてR領域に属するエンジン開発が行われたのものであって、Mの開発や改良とは技術レベルの全く異なり、Mの開発とKの開発との間に継続性はなく、断絶的である。OHVエンジンを採用するMと、燃費を飛躍的に向上させたOHCエンジンを採用するKとでは、技術的近接性はないため、Kの開発は、専らKの販売による利益の獲得に貢献しているのであり、Mの販売による利益の獲得に貢献するものではない。そして、Kの生産及び販売の開始は、2004年（平成16年）2月であったから、本件各事業年度に支出されたKの開発費は、本件各事業年度において原告の有する重要な無形資産がB社等の残余利益の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因とはならない。被告は、費用の発生状況が比較的安定しているか否かを重視するが、費用の発生状況は、研究開発費を分割要因に含めるか否かとは全く関連性を有しない事実であるし（費用の発生状況が同程度であっても、研究開発活動の内容は異なり得るから、費用の発生状況が安定しているからといって、費用を同程度のものとみることとはできない。）、そもそも、本件各事業年度中の原告のB社向け委託研究費は大きく変動しており、費用の発生状況が安定しているということとはできない。

(エ) 日本側分割要因の選定の瑕疵(2)

処分行政庁は、原告が提携部品メーカーに支払ったロイヤルティ、設備メーカーに支払った設備の設置等の費用、原告がその従業員をB社等に派遣して行った技術支援の費用を日本側分割要因として選定している。しかし、次のとおり、これらの費用は、いずれも、重要な無形資産の保有とは関係がなく、原告及びB社等の有する重要な無形資産に基因する本件残余利益の獲得に寄与しているものでなく、本件独立企業間価格の日本側分割要因は、本件残余利益の発生に寄与した程度を合理的に推測するに足りるものではない。

a 提携部品メーカーへの支払ロイヤルティ

原告は、提携部品メーカーに対し、ロイヤルティ（使用料）を支払っている。提携部品メーカーに対するロイヤルティの支払の金額は、平成10年3月期につき33万1933円、平成11年3月期につき38万3061円、平成13年3月期につき102万8698円である。なお、原告は、提携部品メーカーに対するロイヤルティの支払について、B社等から何らの支払も受けていない。

残余利益分割法において、残余利益は、国外関連取引の当事者の有する重要な無形資産

それに付随する技術者派遣契約の締結を原告が仲介しているというのが実態に近い。設備の据付、検査及び調整、試運転は、専ら設備メーカーの技術者とB社等の従業員が行っており、原告の従業員は、その作業には関与せず、設備メーカーの技術者をB社等の従業員等に紹介するなどしているにすぎないし、設備メーカーの技術者が作業を行う際には原告の技術者が必ず同行するという関係もない。原告が設備メーカーとの間で技術者派遣委託契約を締結していることのみをもって、設備メーカーの有する無形資産を原告がその支配下に置いているということとはできない。)。さらに、残余利益分割法の適用上、重要な無形資産とは、基本的活動のみを行う法人との比較において独自性があるもののみをいうことは、上記カ(ア) d (b) vのとおりであるところ、設備メーカーは、B社等に限らず、設備を購入した顧客に対しては、設備の据付、検査及び調整、試運転の指導を行うものであるから、ブラジル側比較対象企業も、通常の事業活動の過程において、類似の設備メーカーにより、購入した設備の据付、検査及び調整、試運転の指導を受けていると推認することができるのであって、被告が、設備メーカーがB社等に対して提供したと主張するノウハウは、ブラジル側比較対象企業の通常の事業活動において保有し使用されているものであり、独自性があるものではないから、超過利益の源泉である重要な無形資産たり得るものではない。原告が設備メーカーに支払った設備の設置等の費用は、重要な無形資産の保有とは関係がなく、原告の有する重要な無形資産の形成、維持又は発展のための費用として捉えることができないから、日本側分割要因とならない。上記費用は、原告及びB社等の有する重要な無形資産に基因する本件残余利益の獲得に寄与しているものではない。

加えて、原告は、設備メーカーに支払った設備の設置等の費用について、B社等から一人一日当たり8万5000円の対価の支払を受けているのであり、実質的には立替払をしたにすぎない。仮に、設備メーカーの技術者派遣の費用の負担により、原告が本件残余利益の獲得に寄与したものとしても、原告は、B社等から一人一日当たり8万5000円の対価の支払を受けたことにより、設備メーカーの技術者派遣の費用を全て回収しており、その負担が零円となるため、その費用を原告の有する無形資産の本件残余利益の獲得に対する寄与とみることはできない。原告が設備メーカーに支払った技術者派遣の費用の額は、平均すると一人一日当たり8万5000円を下回るものであり、それを原告の有する無形資産の本件残余利益の獲得に対する寄与とみることはできず、日本側分割要因とならない。

c 原告の従業員をB社等に派遣して行った技術支援の費用

原告は、B社等の要請により、B社等を支援するため、B社との間の技術者派遣に関する覚書に基づいて、原告の技術者をB社に派遣する。そして、その場合、原告は、B社等から、技術者一人一日当たり8万5000円と定められた対価の支払を受ける。原告の技術者派遣の費用は、被告が日本側分割要因であるとするブラジル向けプロジェクト費用及び技術指導料の一部であるところ、その金額は、平成10年3月期につき2294万5827円(574日分)、平成11年3月期につき3301万2706円(811日分)、平成13年3月期につき6054万1898円(1508日分)、平成14年3月期につき5165万5605円(1295日分)、平成15年3月期につき1億3342万1783円(3013日分)である。

残余利益分割法において、残余利益は、国外関連取引の当事者の有する重要な無形資産の価値に応じて分割されるものであるところ、従業員の派遣による技術支援は、無形資産

の開発とは異なり、通常の役務提供取引であり（契約の一方当事者が技術者の派遣を他方当事者に要請し、派遣された技術者が一定の期間、要請された作業を行い、その対価として一人一日当たり定額の支払を受けるのは、役務提供取引の典型的な内容である。これに対して、ノウハウの提供の場合、一定の期間及び範囲の中で、ライセンサーによる技術資料や技術情報の裁量的な使用が許諾され、典型的には、その対価として、売上高や生産高の一定割合のロイヤルティの支払が義務付けられる。本件の場合、原告とB社との間の技術者派遣覚書の定めは、役務提供取引の典型的な内容であり、原告の技術者の派遣による技術支援は、原告から出向した駐在員が通常業務の処理で手一杯であるため、新機種導入時の人手不足の際に駐在員に代わって役務提供を行うという、駐在員の役務提供の代替的な性質を有するものであった。）、無形資産の保有に至るものではないのであって、原告がその従業員をB社等に派遣して行った技術支援の費用は、役務提供のために支出した費用にすぎない。また、上記カ(ア) d (b) vのとおり、残余利益分割法の適用上、重要な無形資産とは、基本的活動のみを行う法人との比較において独自性があるもののみをいうところ、原告がその従業員をB社等に派遣して行った技術支援の内容は、多くの製造業者がその製造活動において行っている作業と同様のものであって、被告が、原告がB社等に対して提供したと主張するノウハウは、ブラジル側比較対象企業の通常の事業活動において保有し使用されているものであり、独自性があるものではないから、超過利益の源泉である重要な無形資産たり得るものではない。原告がその従業員をB社等に派遣して行った技術支援の費用は、重要な無形資産の保有とは関係がなく、原告の有する重要な無形資産の形成、維持又は発展のための費用として捉えることができないから、日本側分割要因とならない。上記費用は、原告及びB社等の有する重要な無形資産に基因する本件残余利益の獲得に寄与しているものではない。

加えて、原告は、その従業員をB社等に派遣して行った技術支援の費用について、B社等から一人一日当たり8万5000円の対価の支払を受けているのであり、実質的には立替払をしたにすぎない。仮に、原告の技術者派遣の費用の負担により、原告が本件残余利益の獲得に寄与したものとしても、原告は、B社等から一人一日当たり8万5000円の対価の支払を受けたことにより、原告の技術者派遣の費用を全て回収しており、その負担が零円となるため、その費用を原告の有する無形資産の本件残余利益の獲得に対する寄与とみることはできない。原告の技術者派遣の費用の額は、一人一日当たり4万5000円に満たないのであり、それを原告の有する無形資産の本件残余利益の獲得に対する寄与とみることはできず、日本側分割要因とならない。

d 被告の主張について

i 被告は、原告の技術者をB社等に派遣してした原告の活動は、原告の有する技術情報及びノウハウを、現地で使用することができない状態から使用することができる状態に転化させることにより、また、原告の技術者が技術指導を通じて得た見識ないし知見を、原告の有するノウハウに還元することにより、その価値を高めたものであり、原告の有する重要な無形資産の「発展」に寄与したということができると主張する(被告の主張エ(カ) d (b) v)。

しかし、仮に原告の技術者を派遣してする技術支援に原告の有するノウハウの提供の側面があるとしても、技術指導の過程で原告の有するノウハウを提供し、これを実

践で利用することができる状態にすることや、派遣された技術者が技術指導の過程で経験を積んだ結果、将来の技術支援に生かすことができるようになることは、当該ノウハウの価値を高めるものではなく、単なる技術指導の役務提供取引の具体的遂行又はそれを通じた技術者の経験の蓄積を意味するにすぎないのであって、原告の技術者派遣の費用は、原告の有する重要な無形資産の形成、維持又は発展のための費用と捉えることができない。B社等が要請した技術者による技術支援の目的が達成されるためには、派遣された技術者による技術指導の現場でノウハウが提供され、実践で使用することができる状態にならなければならない。このように、技術指導の過程でノウハウを提供し、これを実践で使用することができる状態にすることは、役務提供取引の具体的遂行そのものであり、役務提供の結果、技術支援の目的が達成されたことを意味するにすぎないのであって、原告の有するノウハウの状態が転化したことを意味するものではなく、役務提供の過程で原告の有するノウハウを当てはめた結果、B社等の便益の程度が高まったにすぎない。また、仮にB社等に派遣された技術者が技術指導の過程で経験を積んだ結果、将来の技術支援に生かすことができるようになったとしても、それが本件国外関連取引から生じた本件残余利益の発生に寄与したというためには、少なくとも、当該技術者が、本件各事業年度中に、B社等に対する技術支援に再度派遣されていなければならないし、そもそも、技術者の経験の蓄積をもって超過利益の発生に寄与する重要な無形資産と捉えることには無理がある。B社等における技術指導を通じた技術者の経験の蓄積が将来の技術支援に生かすことができるものであるとしても、そのことは、原告の技術者派遣の費用が日本側分割要因となることの根拠とはならない。

- ii 被告は、B社等に対する技術者派遣は役務提供の側面とノウハウの提供の側面が一体的に行われ、不可分の関係にあるから、技術者派遣の費用は、その全額が原告の有する重要な無形資産の形成、維持又は発展のための費用として日本側分割要因となると主張する（被告の主張エ(カ) d (b) vi）。

しかし、仮に、原告の技術者を派遣してする技術支援に原告の有するノウハウの提供の側面があり、技術者を派遣してする役務提供の側面と原告の有するノウハウの提供の側面とを切り分けることが容易でないとしても、それを根拠に、技術者派遣の費用は、その全額をノウハウの提供の費用と捉えるべきであるとするには、何の合理性もない。法人税基本通達20-1-23は、工業所有権等の無形資産の提供が役務提供を通じて行われる場合において、当該取引の対価のうち、工業所有権等の無形資産の提供の対価（使用料）として扱われる部分は、工業所有権等を使用した回数、期間、生産高等に応じて算定されるもの、または、役務提供に要した経費の金額に通常の利潤の額を加算した金額を超えるものであり、それらに該当する金額以外の金額は、役務提供の対価であるとしている。この通達は、移転価格税制とは別の局面における扱いを定めたものであるものの、無形資産の提供の対価と役務提供の対価の区別という同一の問題について、社会通念上合理的な考え方を示すものであり、移転価格税制の適用においても、同様の考え方によるのが合理的である。

(オ) 残余利益の分割のその余の瑕疵

本件各事業年度における我が国とブラジルの人件費や物価水準は大きく異なる。そのため、

同じ技術を有する原告の日本人従業員とB社等のブラジル人従業員が、それぞれ我が国とブラジルで同様の残余利益の獲得にかかわる開発作業に携わったとしても、ブラジル側分割要因に比べて日本側分割要因の額が著しく大きくなってしまっているのであって、このような差異に全く意を払わずに残余利益の分割を行うことは、残余利益の発生に寄与した程度を合理的に推測するに足りる要因により残余利益を分割することを求めている措置法施行令39条の12第8項の規定に違反するというべきである。

(被告の反論)

ア 基本的利益の算定の適否(争点2-3)について

(ア) 重要な無形資産を有しない法人においてはマナウス税恩典利益の効果は限定的なものにとどまること(原告の主張カ(ア)について(1))

原告は、マナウス税恩典利益は、その付与がマナウスフリーゾーンで事業活動を行う認可企業に対する政府助成金や補助金の交付といった政府の介入の実質を有するため、その享受の有無がブラジル側基本的利益の算定において考慮され、B社等の基本的利益としてB社等に帰属する旨を主張する。しかし、次のとおり、マナウス税恩典利益の付与が政府助成金や補助金の交付と同じ効果をもたらすものであるとみた場合には、マナウス税恩典利益の享受の有無を市場の条件として捉えることもできないものではないが、マナウス税恩典利益を享受している重要な無形資産を有しない法人は、マナウス税恩典利益を享受しておらず重要な無形資産を有しない法人に比して、平均的な市場利益の水準として高い営業利益率を得ているものではないのであって、マナウス税恩典利益の享受の有無は、比較対象法人の比較可能性に重要な影響を及ぼす有意な差異ではなく、基本的利益の算定において市場の条件として考慮されるべきではない。基本的利益の算定において、マナウスフリーゾーン外で事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受していない企業をブラジル側比較対象企業として選定したからといって、B社等との比較可能性が損なわれることにはならない。

a マナウス税恩典利益の享受の有無は、比較対象法人の比較可能性に重要な影響を及ぼす有意な差異ではなく、基本的利益の算定において市場の条件として考慮されるべきではないこと

(a) 基本的利益の算定は、国外関連取引の事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似する法人(重要な無形資産を有する法人を除く。)の事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利益指標に基づいて行われるところ、移転価格ガイドラインのパラグラフ1.55は、市場の類似性について、「価格統制、金利統制、役務の提供や経営管理料に対する支払統制、使用料の支払に対する統制、特定の部門に対する助成金、為替管理、反ダンピング課税、又は為替相場政策などの政府の介入を考慮して独立企業間価格の調整を行うべきだと納税者が主張する環境がある。原則として、これらの政府の介入は、特定の国の市場の条件として扱われるべきであり、通常ならば、その市場における当該納税者の移転価格を評価する場合に考慮に入れるべきである」としており、措置法通達66の4(2)-3も、比較対象取引の選定に当たり検討すべき要素の一つとして「政府の規制」を挙げている。そして、税自体は、いずれの企業でも発生する製造及び販売コストの要因の一つにすぎないが、原告が主張するように、マナウス税恩典利益の付与が政府助成金や補助金の交付と同じ効果をもたらすものであるとみた場合には、マナウス税恩典利益の享受の有無を市場の条件として捉えることもでき

ないものではない。

- (b) 原告は、市場の条件による利益は基本的利益に含まれるから、マナウス税恩典利益の享受の有無が市場の条件である以上、マナウス税恩典利益は基本的利益に含まれる旨を主張するが、市場の条件として捉えることができるものであっても、基本的利益の算定において差異調整を要する市場の条件として直ちに考慮すべきこととなるものではない。基本的利益の算定が、比較可能な法人の事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利益指標に基づいて行われることは、上記(a)のとおりであるところ、比較可能性の有無の判断をする際には、検証対象法人との間の実質的な差異の有無を考慮しなければならず、独立企業間の取引条件に影響を与える取引又は企業の属性を考慮する必要がある。この属性として、移転される資産又は役務の特性、当事者が果たす機能、契約条件、当事者の経済環境、当事者が遂行している事業戦略が挙げられ（移転価格ガイドラインのパラグラフ1.17）、当事者の経済環境として、市場の類似性、市場の差異が価格又は利益率に実質的な影響を及ぼさないこと、適切な調整を行うことができることが挙げられるところ、市場の類似性の要素の一つとして市場に対する政府の規制の性格と程度がある（パラグラフ1.30）。基本的利益の算定において市場の条件として考慮されるべきであるか否かは、個々の事案に応じ、その市場の条件が比較対象法人の比較可能性に重要な影響を及ぼす有意な差異であるか否かを検討し判断すべきものであり、市場の条件として捉えることができるからといって、それを基本的利益の算定において差異調整を要する市場の条件として直ちに考慮すべきであることにはならない。基本的利益の算定において市場の条件として考慮するためには、その市場の条件が比較対象法人の比較可能性に重要な影響を及ぼす有意な差異であることを要する（その市場の条件が比較対象法人の比較可能性に重要な影響を及ぼす有意な差異ではないのであれば、当該比較対象法人は市場の条件について比較可能性を有するが、有意な差異であるのであれば、適切な差異調整をして比較可能性を確保しない限り、当該比較対象法人は比較可能性を有することとならない。）。

これを本件についてみると、マナウス税恩典利益の享受の有無を基本的利益の算定において市場の条件として考慮するためには、マナウス税恩典利益の享受の有無が比較対象法人の比較可能性に重要な影響を及ぼす有意な差異であることを要するところ、基本的利益は、重要な無形資産を有しない法人が基本的な機能のみを果たすことにより通常得られる利益であり、その算定は、国外関連取引の事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似する法人で、重要な無形資産を有しないもの（比較可能な比較対象法人）の事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利益指標に基づいて行われるものであるから、比較対象法人の比較可能性に重要な影響を及ぼす有意な差異であるか否かは、マナウス税恩典利益を享受している重要な無形資産を有しない法人が、マナウス税恩典利益を享受しておらず重要な無形資産を有しない法人に比して、平均的な市場利益の水準として高い営業利益率を得ているものであるか否かという観点から判断されるべきである。そして、次のbのとおり、マナウス税恩典利益を享受している重要な無形資産を有しない法人は、マナウス税恩典利益を享受しておらず重要な無形資産を有しない法人に比して、平均的な市場利益の水準として高い営業利益率を得ているものではないのであって、マナウス税恩典利益の享受の有無は、比較対象法人の比較可

能性に重要な影響を及ぼす有意な差異ではなく、基本的利益の算定において市場の条件として考慮されるべきではない。

- b 重要な無形資産を有しない法人はマナウス税恩典利益を享受しても高い営業利益率を得ているものではないこと

次のとおり、重要な無形資産を有しない法人がマナウス税恩典利益を享受したとしても、その効果は限定的なものにとどまるから、マナウス税恩典利益を享受している重要な無形資産を有しない法人は、マナウス税恩典利益を享受しておらず重要な無形資産を有しない法人に比して、平均的な市場利益の水準として高い営業利益率を得ているものではない。なお、被告が、重要な無形資産を有しない法人がマナウス税恩典利益を享受したとしてもその効果は限定的なものにとどまるとする「効果」とは、税恩典による税の減免額に対する効果ではなく、営業利益ないし営業利益率に対する効果を指す。

- (a) 移転価格ガイドラインのパラグラフ 1. 55 によれば、「特定の部門に対する補助金」は、市場の条件である政府の介入の一つとして検討することとなるが、そのパラグラフ 1. 56 は、「多国籍企業は、実際にはかかる統制を考慮してその移転価格に調整を行うことなどせず、発生するであろう利益に対する制約を最終販売者に被らせたままにするか、あるいは最終販売者と中間の供給者との間で何らかの方法により負担を分け合うよう価格を設定するであろう。独立した供給企業であれば価格統制によって発生するコストを分担するか否か、また、独立企業であれば別の製品ラインや事業機会を模索するかどうかを考慮すべきである」としているのであって、政府から助成金の交付を受けた企業が通常どのような行動を取るかを一定程度推測することができれば、これに基づいて市場の条件として考慮するか否かを判断することも許されるところ、次の(b)のとおり、政府から助成金の交付を受けた法人は、供給を増やす行動を取り、その結果、販売価格が下落し、助成金の便益が消費者に移転するのであって、助成金の交付を受けた法人にその全てが利益として残存するものではない。次の(c)のとおり、重要な無形資産を有することなく基本的な機能のみを果たす法人においては、B社等と同程度のマナウス税恩典利益の享受の効果が発生するものではないから、当該法人に対するマナウス税恩典利益の付与を政府助成金としてみても、当該法人が享受するマナウス税恩典利益の額は、B社等と比べて、相当に少額になるし、次の(d)のとおり、マナウス税恩典利益の享受をすることによるマイナスの効果（消費地としても部品調達基地としても重要なブラジル南部との距離が長いことによる輸送費や保険料の増加）をも考慮すると、重要な無形資産を有することなく基本的な機能のみを果たす法人を比較対象とする限り、マナウス税恩典の享受の有無は顕著な利益水準の差異を生じさせない。重要な無形資産を有しない法人においては、当該法人が最終的に享受するマナウス税恩典利益は相当に少額となり、その効果は限定的なものにとどまる。

- (b) 一般に、政府から助成金の交付を受けた法人は、供給を増やす行動を取り、その結果、販売価格が下落し、助成金の便益が消費者に移転する現象がみられるのであって、助成金の交付を受けた法人にその全てが利益として残存するものではない。これと同様に、マナウス税恩典利益を享受する法人は、必ずしもその全てを収益に計上するものではなく、その一部を価格政策に活用するといった現象が起こり得る。実際に、B社等は、本件製品の小売価格にインフレーションを反映させない価格政策を採用し、低所得者で

も購入可能な値段に据え置くことにより、潜在顧客に対し、割安感を演出した。B社等では、マナウス税恩典利益の享受により製造コストを下げ、販売価格を維持することによって売上げを伸ばし、売上げの増加によってマナウス税恩典利益を増加させるという好循環が続いている。このように、B社等は、マナウス税恩典利益を価格政策に活用しているのであり、マナウス税恩典利益は、実質的には消費者に移転している。

- (c) マナウス税恩典認可企業が享受する輸入税及びI CMSに係る減免額は、当該企業の部品、原材料の購入金額又は売上高を基礎として計算されるものであるから、当該企業の事業規模の大きさに比例して大きくなる性質を有している。すなわち、輸入税は、輸入品の価格に運賃と保険料を加えた金額を課税標準とするものであるから、輸入税の軽減を受けるマナウス税恩典認可企業においては、輸入金額が増加すれば軽減される輸入税の額も増加する。B社等においても、製造販売数量の拡大に伴い、原告からの部品等の輸入金額が増加するに従って、軽減される輸入税の額も増加している。また、事業者がI CMSを納付する場合、売上げに係るI CMSの額から仕入れに係るI CMSの額を控除して納付額を算出するところ、I CMSみなし仕入税額控除の額は、I CMSが含まれていないアマゾナス州以外の州から購入した部品等の価格に通常課されるI CMSが含まれるものとみなして仕入税額控除を受けるものであるから、I CMSみなし仕入税額控除を受けるマナウス税恩典認可企業においては、アマゾナス州以外の州から購入する部品等の代金額が増加すればI CMSみなし仕入税額控除の額も増加する。B社等においても、製造販売数量の拡大に伴い、アマゾナス州以外の州からの部品等の購入が増加するに従って、I CMSみなし仕入税額控除の額も増加している。さらに、I CMS税額免除は、アマゾナス州政府と合意した生産販売数量基準を満たしたマナウス税恩典認可企業が基準数量を超過した製品に係る取引について受けることができるものであるから、I CMS税減免を受けるマナウス税恩典企業においては、基準数量を超過する製造販売数量が増加すればI CMS税減免の額も増加する。B社等においても、製造販売数量の拡大に伴い、基準数量を超過する製造販売数量が増加するに従って、I CMS税減免の額も増加している。このように、マナウス税恩典認可企業が受ける輸入税及びI CMSに係る減免額は、当該企業の製造原価及び売上高の増大に伴って、すなわち、事業規模の拡大に伴って大きくなる。B社等は、1994年（平成6年）以降、ブラジル経済が安定し、自動二輪車の需要が急拡大した時期に、他社の製品を寄せ付けず、その事業規模を拡大し、それに応じた税の減免による利益を享受しているものである。

重要な無形資産を有することなく基本的な機能のみを果たす法人である①の場合、2004年（平成16年）の自転車セグメントの売上高は1億2860万リアルであるのに対して、自動二輪車セグメントの売上高は4290万リアルであり、自転車セグメントは自動二輪車セグメントの3倍以上の事業規模を有しているにもかかわらず、自転車セグメントの営業利益率はマイナス0.54%、自動二輪車セグメントの営業利益率は21.68%であって、事業規模と営業利益率は比例的關係になく、また、2005年（平成17年）、自転車セグメントにおいて、付加価値の高い製品に重点を置くなどの変更を行ったことにより、売上高が1億1880万リアルに減少したにもかかわらず、営業利益率は3.96%に上昇している。そのほかにマナウス税恩典認可企業の状況を

みても、その営業利益率が高い水準に収斂する傾向はみられず、様々な営業利益率を示していることによれば、重要な無形資産を有することなく基本的な機能のみを果たす法人においては、事業規模と営業利益率は必ずしも連動せず、B社等と同程度のマナウス税恩典利益の享受の効果が発生するものではない。

(d) マナウスフリーゾーンで事業活動を行うことには、消費地及び部品調達基地として重要なブラジル南部との距離が長いことによる輸送費や保険料の増加というマイナスの効果があり、そのマイナスの効果を補ってなお余りある営業利益を得るためには、マナウス税恩典の仕組みからみて、当程度の事業規模を票することとなるから、重要な無形資産を有することなく基本的な機能のみを果たす法人は、マナウス税恩典利益を享受しても、そのマイナスの効果を補ってなお余りある営業利益を得ることはできない。マナウス税恩典認可企業であるP・S. A. の営業利益率は、2000年（平成12年）から2010年（平成22年）まで、マイナスが続いており、マナウス税恩典認可企業の営業利益率が高水準に収斂する傾向は見て取ることができない。重要な無形資産を有することなく基本的な機能のみを果たす法人においては、上記のマイナスの効果があるため、最終的に得られる営業利益は相当に少額となる。B社等がマナウス税恩典利益の享受によりその事業規模に応じた多額の営業利益を上げているとしても、それは、B社等が、原告及びB社等の有する重要な無形資産の貢献により、ブラジル一国の自動二輪車市場をほぼ独占するまでに事業規模を拡大することができたからこそ可能となったものであり、重要な無形資産を有することなく基本的な機能のみを果たす法人であれば、マナウス税恩典利益の享受により上記のマイナスの効果を補ってなお余りある営業利益を上げることはできない。そして、そうであるとすれば、重要な無形資産を有することなく基本的な機能のみを果たす法人を比較対象法人とする限りにおいては、マナウス税恩典の享受の有無は顕著な利益水準の差異を生じさせないというべきである。

(イ) B社等が享受したマナウス税恩典利益は原告及びB社等の有する重要な無形資産の貢献と極めて密接な関係にあること（原告の主張カ(ア)について(2)）

基本的利益の算定において、比較対象法人としては重要な無形資産を有しない法人を選定しなければならないところ、ある税制度によって得られる利益が重要な無形資産の貢献によって初めて得られるなど、その利益が重要な無形資産の貢献と極めて密接な関係にある場合に、その税制度の有無を市場の条件として考慮し比較対象法人を選定すると、実質的には重要な無形資産を有する法人を選定することと等しくなるのであって、その場合には、その税制度の有無は、基本的利益の算定において市場の条件として考慮されるべきではない。

これを本件についてみると、B社等の製造工程は、原告及びB社等の有する重要な無形資産の寄与なくしては構築することができなかつたものであり、B社等がマナウス税恩典の認可要件であるPPB基準を満たす製造工程を備えるに当たり、原告及びB社等の有する重要な無形資産が寄与したことによれば、仮にB社等がマナウス税恩典利益の享受によって得た利益があるとしても、その利益は、原告及びB社等の有する重要な無形資産の貢献によって初めて得られたものであり、原告及びB社等の有する重要な無形資産の貢献と極めて密接な関係にあるから、マナウス税恩典利益の享受の有無は、基本的利益の算定において市場の条件として考慮されるべきではない。

a B社等の多額の利益は本件製品によるブラジルの自動二輪車市場の占有によって得ら

れたものであることを踏まえて基本的利益の算定をしなければならないこと

本件製品は、原告の技術情報、ノウハウに裏付けられた品質ときめ細かなサービス、ブラジル人の求めるデザインと価格帯により、頑丈で経済的なブラジルのポピュラーバイクの地位を確立している。1994年（平成6年）以降、ブラジルの自動二輪車市場が急成長する中で、本件製品が9割にも達する販売シェアを獲得し、競争上優位な地位を築いたことにより、B社等は、事業規模を拡大し、多額の超過利益を得ている。本件製品の販売台数は、ブラジルにおいて、インフレーションの抑制のため、レアルプランが導入されてから、急速に増加し、本件各事業年度には40万台から70万台を超えるまでに達したのであって、B社等は、このような事業規模の拡大により、多額の利益を得ている。本件においては、本件製品が成長を続けるブラジルの自動二輪車市場を占有していることを背景にB社等が事業規模を拡大し超過利益を得ている状況や、本件製品がブラジルの自動二輪車市場を占有している要因を踏まえて、基本的利益の算定をしなければならない。

b B社等の多額の利益は原告及びB社等の有する重要な無形資産の貢献によって得られたものであること

(a) 本件製品がブラジルの自動二輪車市場において圧倒的な販売シェアを獲得し、B社等が競争上優位な地位を築くことができたのは、原告の有する技術情報、ノウハウ、商標やB社等の有するノウハウ、ディーラー販売網の貢献があったからである。原告の有する無形資産が、高品質、高イメージで価格競争力がある本件製品を生み出し、ブラジルにおけるAブランドを形成、維持又は発展させ、B社等の有する無形資産が活用されることにより、ブラジルの自動二輪車市場の需要拡大期における拡大需要の大半を取り込むことができたのである。上記aのとおり、急成長するブラジルの自動二輪車市場において、本件製品が圧倒的な販売シェアを獲得し、B社等が競争上優位な地位を築き、事業規模を拡大し、多額の超過利益を得ている主な要因は、原告及びB社等の有する重要な無形資産の貢献にある。

(b) この点について敷衍すると、原告の有する市場調査及び分析に係るノウハウの貢献により、ブラジル人のニーズに合致する製品が生み出された。B社の主力製品であるMにOHVエンジンが搭載されたのは、OHCエンジン搭載の自動二輪車はその機構の複雑さから発展途上国での過酷な乗り方と当時の販売店のサービス力とではその長所を生かすことができず、市場調査の結果、実用的で耐久性がある自動二輪車とりわけメンテナンスフリーのエンジンの開発が要請されたためであり、Mは、自動二輪車の使用状況が過酷で相当な強度が必要とされるブラジルの市場特性に適合したものであった。そして、Mのモデルチェンジ時の企画又は提案に係る原告の貢献によれば、原告の有する重要な無形資産の貢献がブラジル人のニーズに合致する製品が生み出された要因の一つとなったといえることができる。すなわち、Iのローカルスタッフは、1994年（平成6年）のモデルチェンジ時に、市場調査やその結果の分析を行い、Hからの出向者のサポートを受けながら次期モデルの方向性を固め、Iとして新機種 of 企画提案書を作成した。Iは、ブラジルマインドを織り込んだ具体的な製品スケッチを作成し、Hは、それを元にクレイモデルを製作し、Iと共に検討を行った。Iは、1999年（平成11年）のモデルチェンジ時にも、「NEW Mモデル提案書」を作成した。

また、原告の有する技術情報、ノウハウを用いた支援体制は、B社等の事業規模の著

しい拡大を支えた。原告は、技術情報、ノウハウを用いてB社等を支援していたところ、この技術支援が、B社等の新機種導入に係る量産体制の確立、部品の内製化及び現調化によるコスト削減、生産体質の改革による生産能力の拡大といった効果をもたらすことで、ブラジルの自動二輪車市場の急成長に対応するためのB社等の生産体制を構築するとともに、価格競争力を強化し、B社等の事業規模の著しい拡大を支えた。市場が急成長する局面においては、これに見合う供給体制がなければ急増する需要に応えることができず、他社による販売シェアの浸食を防ぐためには価格競争力を高める必要があるところ、原告の有する技術情報、ノウハウを用いた支援体制が要因の一つとなって、ブラジルの自動二輪車市場が急成長する局面においても、B社等は、急増する需要に応え、その生産販売数量を著しく増加させることができ、他社による販売シェアの浸食を防ぐことができた（本件製品の生産販売数量は、1994年（平成6年）までは、インフレーションによる経済の混乱等の影響もあって大きく伸びていなかったが、本件製品の販売シェアは、それ以前から、長期にわたり70%程度を維持していた。）。

原告は、コンソルシオ販売の積極的活用がB社の販売台数の増加に貢献したと主張する（原告の主張カ(ア) d (b) iii）が、コンソルシオ販売は、ブラジルにおける一般的な販売形態の一つにすぎない上、1999年（平成11年）以降、B社の販売台数が増加するに従い、その販売台数中のコンソルシオ販売を利用したものの割合は低下しており、B社の販売台数中のJ社によるコンソルシオ販売を利用したものの割合は30%にとどまる。また、原告は、Mは、元々、アジア市場（発展途上国）用に開発されたものであり、原告が先進国で販売する機種に用いている高度な先端技術を必要としないと主張する（原告の主張カ(ア) d (b) iii）が、ある製品が市場で受け入れられるか否かは、市場のニーズや嗜好を的確に汲み取り、それを十分に満たすことができるか否かにかかっており、販売戦略を構築するに当たっては、技術の最新性だけが問題になるものではない。上記のとおり、原告は、ブラジルの自動二輪車市場のニーズを汲み取り、MにOHVエンジンを搭載することを選択したものであり、それがB社の販売台数の増加に貢献したのであるから、仮にMに使用された原告の技術が高度な先端技術でなかったとしても、そのことをもって、原告の有する重要な無形資産の貢献を否定することはできないものというべきである。

- (c) 原告からB社に出向した乙元工場長らは、その経歴からして原告の有する様々なノウハウを知悉しているものであるところ、それらの者の活動を通じてB社等の事業規模が拡大したことも、原告の有する無形資産が「重要な無形資産」としてB社等の超過利益の発生に貢献したことを裏付ける。

親会社が、海外子会社に社員を出向させ、その社員を通じて海外子会社に親会社が形成、維持又は発展させた無形資産を供与し、その供与された無形資産が、基本的活動のみを行う法人との比較において、国外関連取引に係る所得の源泉となっている場合、その無形資産による貢献は親会社にあるものと解される（参考事例集の事例15）ところ、出向社員を通じて親会社から海外子会社に供与される無形資産には、当該出向社員の親会社における各種経験に基づくノウハウも含まれる。

乙元工場長らは、B社等において、工場の操業停止や従業員的大幅な削減といったリストラ策、ブラジル人従業員の技術向上や意識改革、コスト管理の改善といった各種の

工場改革を発案、実行したほか、人動率の向上や製造工程の見直しにより製造効率の改善を図り、メンテナンスや生産過程の無駄の排除をも行った。これらの活動は、いずれもB社等の業務ないし収益の改善に寄与したものである（これらの活動により、B社等において、コスト削減を実現するための内製化及び現調化の推進に関するブラジル固有のノウハウが形成、維持又は発展され、生産効率の向上や現調化を更に推し進めることが可能となり、コストの削減につながり、小売価格を下げることができた結果、大幅に販売シェアを拡大することができた。）ところ、乙元工場長らが原告の従業員として原告の業務に従事した経験に基づいて行われ、あるいは、原告から駐在員の派遣を受けるなどして行われたものであるから、原告の支援や協力を受けて実施されたということができ、B社の工場長等としてB社等に貢献しただけではなく、原告によるB社等に対する貢献としても評価されるべきである。すなわち、乙元工場長らが原告の従業員として原告の業務に従事した経験を通じて形成された「モノづくり」に関するノウハウが、乙元工場長らがB社に出向しB社の業務に従事することによりB社等にもたらされ、1994年（平成6年）以降のB社等の事業規模の拡大に貢献したのであって、原告の主張に係るB社等の事業規模の拡大の要因となったB社等における各種の工場改革は、乙元工場長らがその経験に基づいて発案し原告の支援や協力を受けながら実行したことにより現実のものとなったといえる。そして、乙元工場長らによってB社等にもたらされた上記ノウハウ（部品及び製造設備の供給メーカー網を含む量産体制の確立及び生産体質の改革に関するノウハウ）は、乙元工場長らが原告の従業員として原告の業務に従事した経験を通じて形成されたものであるから、原告により形成、維持又は発展されたものとして原告の有する無形資産になるというべきであり、原告からB社に出向した乙元工場長らがその経験に基づいて行った各種の工場改革ほかの活動を通じてB社等の事業規模が拡大したことは、原告の有する無形資産が重要な無形資産としてB社等の超過利益の発生に貢献したといえる。

(d) 原告は、1994年（平成6年）以降のB社等の事業規模の拡大は、乙元工場長ほかのB社の従業員がその再建を目的として工場の製造現場で生産効率の向上等のための地道で日常的な努力を積み重ねたことによるものであるとし、原告からの技術支援によりもたらされる生産効率等の向上の効果は限定的である旨を主張する（原告の主張カ（ア）d（b）iv）。

しかし、原告の上記主張は、原告の技術支援や、原告の有する重要な無形資産が、B社等の事業規模の拡大に貢献したことを過小評価するものであり、失当である。B社等の要請に応じ、原告の⑤、⑥及び原告の取引先である設備メーカーの技術者がB社等に派遣されたところ、これらの技術者の出張期間は、短いものは1、2週間程度であるが、1か月を超えるものが多く、長いものは100日を超えている。この原告からB社等に対する技術者の派遣による支援は、原告の組織的な関与の下で、計画的に行われた。原告が、B社等に対する技術者の派遣による支援を、B社等がその時々で必要とする技術的課題を踏まえた上で、組織として計画し、実行していたことによれば、それによりもたらされた技術情報や各種のノウハウは、B社等が生産効率の向上やコストの削減を図り、その事業規模を拡大する上で、必要なノウハウの形成に貢献したといえるべきである。

(e) 原告は、1993年（平成5年）以前は、本件製品の販売は低迷し、B社等の事業

規模は拡大しなかったのであり、B社等の事業規模の拡大は、原告及びB社等の有する重要な無形資産の貢献によるものではないと主張する（原告の主張カ(ア) d (b) iii）。

しかし、1993年（平成5年）以前に、B社等の事業規模が拡大しなかったのは、リアルプラン導入前の同年までは、ハイパーインフレーションによるブラジル経済の混乱の影響があり、異常ともいえる経済状況の下、景気が後退する局面にあったためであって、B社において、その影響を受け、販売台数が伸び悩み、あるいは減少したとしても、それは、いわば当然ともいえる事態である。このような時期に、B社等の事業規模が拡大しなかったからといって、原告及びB社等の有する重要な無形資産がB社等の事業規模の拡大に貢献したことを否定する根拠となるものではない。

- (f) 原告は、事業規模を表す指標である売上高、人件費等の総費用は、基本的利益との関係が強固であるところ、被告が主張するように、原告及びB社等の有する重要な無形資産の貢献により、B社等の事業規模が拡大し、その結果、マナウス税恩典利益が増加したものとして、原告及びB社等の有する重要な無形資産とマナウス税恩典利益との関連性を認めることができるとするならば、重要な無形資産の貢献により、事業規模が拡大し、その結果、事業規模と強固な関係が認められる基本的利益が増加することになるので、重要な無形資産と、重要な無形資産の貢献によらない利益とされている基本的利益との関連性が認められるという結論となり、論理矛盾が生ずると主張する（原告の主張カ(ア) d (b) vi）。

しかし、基本的利益の額は、国外関連取引の事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似する比較対象法人（重要な無形資産を有するものを除く。）の事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利益指標に基づいて計算するものであるところ、基本的利益が重要な無形資産の貢献によらない利益であるということができるのは、基本的利益が重要な無形資産を有しない事業規模等が類似する比較対象法人の営業利益の割合等で示される利益指標に基づいて計算されるものであるからであって、重要な無形資産の貢献により、事業規模が拡大し（売上高、人件費等の総費用が増加し）、その結果、基本的利益が増加するという関係があったとしても、重要な無形資産を有しない事業規模等が類似する比較対象法人の営業利益の割合等で示される利益指標に基づいて計算する限りは、基本的利益が重要な無形資産の貢献によらない利益であることに変わりはないから、重要な無形資産と基本的利益との間に関連性があるということにはならないし、原告が主張するような論理矛盾が生ずるものでもない。

- (g) 原告は、処分行政庁は、原告からB社に出向した者の活動は、それらの者の人数が限られており、日々の生産管理に追われていることなどからすると、B社等の基本的利益の獲得に貢献したにとどまると判断し、原告からB社に出向した者に係る人件費を日本側分割要因及びブラジル側分割要因の双方から除外していると主張する（原告の主張カ(ア) d (b) v）。

しかし、処分行政庁は、本件の税務調査において、本件各事業年度にB社に出張した者が、その出張時におけるB社等の状況について、現地駐在員の数に限られており、生産量の増加に伴い日々の生産管理に追われている旨を述べたことを踏まえて、本件各事業年度における現地駐在員の人件費を日本側とブラジル側の双方の分割要因に含めないこととしたものである。処分行政庁は、本件各事業年度における現地駐在員の人件

費について、日本側とブラジル側のいずれの分割要因とも認めることができないという判断を示したにすぎないのであって、それ以前の事業年度における現地駐在員の活動がB社等の超過利益の発生に貢献したものではないと判断したのではなく、乙元工場長らの工場改革等の活動がB社等の超過利益の発生に貢献したものではないと判断したものである。また、更にいうと、仮に、本件各事業年度における現地駐在員の活動が、基本的機能を果たしたのみのものであり、B社等の基本的利益の獲得に対する貢献にとどまるとしても、それ以前の事業年度における乙元工場長らの工場改革等の現地駐在員の活動によって、原告の有する重要な無形資産がB社等に供与され、B社等において重要な無形資産が形成、維持又は発展され、これらが本件においてB社等の超過利益の発生に貢献したという関係が見て取れる。処分行政庁が、本件各事業年度における現地駐在員の活動がブラジル側基本的利益の獲得に対する貢献にとどまると判断したからといって、被告が、それ以前の事業年度における現地駐在員の活動が本件におけるB社等の超過利益の発生に貢献したとすることに、何らの矛盾や抵触はない。原告の上記主張は失当なものである。

c マナウス税恩典利益は原告及びB社等の有する重要な無形資産の寄与と一体的な関係にあること

マナウス税恩典利益は、原告及びB社等の有する重要な無形資産の貢献によって初めて得られたものである。P P B基準に定められた項目は、いずれも自動二輪車の製造に欠かすことができない工程であり、B社等も、これらの工程を有している。原告は、B社等に対し、自動二輪車の製造設備を販売し、また、B社等との間で、現調化、新機種製造管理計画及び金型現調化の支援のため、原告及び設備メーカーの技術者を派遣し、技術指導の役務提供を行うとともに、自動二輪車の製造に関する技術情報を提供し、部品及び製造設備の供給メーカー網を含む量産体制の確立及び生産体質の改革に関するノウハウを提供している。B社等の有する量産体制の確立と生産体質の改革に関する製造設備及び製造工程の設計改良ノウハウ並びにコスト削減を実現するための内製化及び現調化の推進に関するブラジル固有のノウハウは、本件製品の製造工程に作用して量産体制の確立に寄与している。B社等の製造工程は、原告及びB社等の有する重要な無形資産の寄与なくしては成り立たないのであり、原告及びB社等の有する重要な無形資産は、P P B基準を満たし、S U F R A M A及びアマゾナス州政府の認可を取得する上で不可欠な要素となっている。マナウス税恩典利益を享受するためには、原告及びB社等の有する重要な無形資産が不可欠であり、それらの無形資産なくしてはマナウス税恩典利益を享受することはできないことからすれば、マナウス税恩典利益は、原告及びB社等の有する重要な無形資産の貢献と極めて密接な関係にあるということが出来る。B社等がマナウス税恩典利益を享受するためには、原告及びB社等の有する重要な無形資産が不可欠であり、マナウス税恩典利益は、それらの無形資産なくしては享受することができない。

B社等において、より多くのマナウス税恩典利益を享受するためには、原告及びB社等の有する重要な無形資産の貢献が不可欠である。輸入税及びI C M Sに係る減免額は、B社等が購入した部品等の金額又は販売した製品の売上高を基礎として計算されるから、その額は、B社等の製造原価及び売上高の増大に伴って、すなわち、B社等の事業規模の拡大に伴って大きくなる。そして、B社等の事業規模の拡大は、本件製品がブラジルの自動

二輪車市場において圧倒的な販売シェアを有していることを背景とする生産数量の増大によってもたらされたものであり、その要因として、原告及びB社等の有する重要な無形資産の寄与がある。B社等がより多くのマナウス税恩典利益を享受するためには、原告及びB社等の有する重要な無形資産の貢献が不可欠であり、マナウス税恩典利益は、原告及びB社等の有する重要な無形資産の寄与と一体的な関係にあるということが出来る。マナウス税恩典利益を享受し、マナウスフリーゾーンで事業活動を行うことによるマイナスの効果を補ってなお余りある営業利益を上げるためには、相当程度の事業規模を要するところ、B社等が事業規模を拡大することができたのは、原告及びB社等の有する重要な無形資産の貢献によるところが大きいのであり、マナウス税恩典利益は、原告及びB社等の有する重要な無形資産の寄与と一体的な関係にある。

d 超過利益はマナウス税恩典利益を享受しているだけで得られるものではないこと

超過利益は、マナウス税恩典利益を享受しているだけで得られるものではなく、B社等の多額の利益は、原告及びB社等の有する重要な無形資産の貢献によって得られたものである。基本的利益の算定に用いる比較対象法人には、重要な無形資産を有しない法人を選定するので、仮に重要な無形資産を有しない法人がマナウス税恩典利益を享受しているだけでB社等と同様の多額の利益を得られるものであれば、マナウス税恩典利益の享受の有無を基本的利益の算定において考慮しなければならない。しかし、重要な無形資産を有しない法人がマナウス税恩典利益を享受したとしても、B社等と同様の多額の利益を得られるものではない（例えば、①等の多くの中国企業がブラジルの自動二輪車市場に参入し、マナウス税恩典利益を享受しているが、その販売は低迷している。①のブランドである②の販売シェアは、2008年（平成20年）には4.2%、2009年（平成21年）には1.7%、2010年（平成22年）には0.6%にとどまっている。ブラジルの自動二輪車市場においては、低価格であるだけでは競争力はなく、品質やブランドが重視され、重要な無形資産を有しない法人が低価格販売を内容とする事業戦略だけで成功することはできない。）から、B社等の多額の利益は、重要な無形資産の貢献によって得られたものであると考えるほかなく、マナウス税恩典利益の享受の有無は、基本的利益の算定において考慮しなければならないものではない。企業の利益の趨勢は各企業の事業展開いかんによるというほかないのであって、マナウスフリーゾーンで事業活動を行うことによるマイナスの効果を補ってなお余りある営業利益を上げるためには、単に基本的な機能を果たすだけでは足りず、重要な無形資産を有しない法人は、マナウス税恩典利益を享受したとしても、B社等と同様の多額の利益を得られるものではない。換言すれば、単に基本的な機能を果たしているだけの法人は、マイナスの効果を補う程度でしかマナウス税恩典利益を享受することができず、マナウス税恩典利益を十分に享受するためには、マイナスの効果を補ってなお余りある営業利益を上げることができなければならない。そして、このような場合には、その法人の有する重要な無形資産が貢献していることが推測されるのである。

e B社等の多額の利益の中に、マナウス税恩典利益が含まれているとしても、それは、原告及びB社等の有する重要な無形資産の貢献によって初めて得られたものであり、原告及びB社等の有する重要な無形資産の寄与と一体的な関係にあるから、残余利益として認識し、原告及びB社等がそれぞれ有する重要な無形資産の寄与の程度に応じて分割するのが

合理的である。マナウス税恩典利益は、原告及びB社等の有する重要な無形資産の貢献と極めて密接な関係にあるのであって、重要な無形資産を有しない法人であることを前提とする比較対象法人の選定においてマナウス税恩典利益の享受の有無を考慮することは許されない。

f 被告は、P P B基準を満たすためには重要な無形資産による貢献が不可欠であると主張するものではない。重要な無形資産を有しない法人であっても、P P B基準を満たす場合があるが、P P B基準を満たし、マナウス税恩典利益を享受するだけで、当然に高い営業利益率が得られるというものではない。本件においては、B社等がマナウス税恩典利益の享受の要件であるP P B基準を満たすための製造工程を備えるに当たり、原告及びB社等の有する重要な無形資産が寄与していることからすると、重要な無形資産なくしては、B社等は、その製造工程を構築し稼働させることができなかつたのであって、B社等がマナウス税恩典利益を享受することにより生じた利益があるとしても、それは、原告及びB社等の有する重要な無形資産の貢献がなければ得られなかつたものである。

(ウ) マナウス税恩典利益の享受の有無以外のB社等の比較対象法人の除外基準の設定及び選定に瑕疵はないこと (原告の主張カ(イ)について)

a 重要な無形資産を有する法人の除外について

原告は、処分行政庁がB社等の比較対象法人を選定するために設けた基準には、重要な無形資産を有する法人を除外する基準が設けられておらず、ブラジル側比較対象企業の一部は、重要な無形資産を有していると主張する (原告の主張カ(イ) a)。

確かに、B社等の比較対象法人の選定に当たり、重要な無形資産を有する法人を除外する基準は設けられてはいない。しかし、B社等の基本的利益の算定の基礎となるB社等の比較対象法人として抽出された法人のうち、その財務情報により、研究開発費の額を確認することができたのは、h及び®・S. Aのみであったところ、前者については、その研究開発費が売上高に占める割合が0.93%ないし1.56%であり、原告の比較対象法人の除外基準のiiの条件 (売上高に対する研究開発費の割合が3%を超える企業であること) に照らしても低いことから、重要な無形資産を有する法人ではないと認められ、後者については、その事業概要から航空機関連の事業を行うものであり、B社等の比較対象法人の除外基準のiの条件 (二輪車又は四輪車に関連しない事業が50%以上の企業であること) に該当することから、除外されたのであって、重要な無形資産を有するか否かを含めて財務情報等を確認し、改めて個々に検討が行われているから、形式的に重要な無形資産を有する法人を除外する基準が設けられていなかったことをもってB社等の比較対象法人の選定を不合理とすることはできない。

また、基本的利益の算定において考慮される「重要な」無形資産は、基本的活動のみを行う企業との比較において基本的活動のみからでは生じない利益の源泉となっている無形資産であり、単に特許権や商標権を有することのみから、「重要な」無形資産を有するということとはできないのであって、仮にb、h、e及びfが特許権や技術、ノウハウ、商標及びブランドといった無形資産を有しているものとしても、そのことのみから、「重要な」無形資産を有する法人であるということとはできない。さらに、bについては、その財務情報によっても、研究開発費が計上されていないし、その総費用営業利益率は、平均8%程度にすぎず、格別高収益ではないから、bが保有する無形資産が「重要な」無形資産で

あるということとはできない。なお、技術革新を要因として形成される特許権、営業秘密等は、通常多額の研究開発費の投下がなければ得られないと考えられるので、比較対象法人の選定において、無形資産の有無だけではなく、研究開発費の水準にもより、重要な無形資産を有するか否かの検討を行うことには、合理性がある。

b 人件費水準や販売市場が異なる法人の除外について

(a) 人件費水準が異なる法人の除外について

原告は、処分行政庁がB社等の比較対象法人を選定するために設けた基準には、人件費水準が異なる市場で事業活動を行う法人を除外する基準が設けられておらず、ブラジル側比較対象企業は、B社等と人件費水準が異なるものであると主張する（原告の主張カ(イ) b (a)）。

しかし、マナウスフリーゾーンとブラジル南部の工業地帯との間に人件費水準の大きな差異は存在しないし、仮に人件費水準の大きな差異が存在するものとしても、重要な無形資産を有しない法人が低い人件費で労働者を雇用した場合に、人件費水準の差異に相当する部分をそのまま利益として享受することができるか否かは客観的に明らかでない（その便益が需要側に還元されることも考えられるし、安価な労働力である故に生産性が低下して逆にコスト高になることも考えられる。）から、人件費水準の差異は、基本的利益の算定において比較対象法人から除外しなければならないほどに重要な影響を及ぼすものではないとしても、特段不合理ではない。基本的利益の算定において比較対象法人に求められる比較可能性は、通常の貢献に対して独立企業であれば合理的に期待したであろう利益分割に可能な限り近似させるため、平均的な市場利益の水準を推測することができるものであれば足りるところ、このような観点からすると、B社等とブラジル側比較対象企業との間の人件費水準の差異が、ブラジル側比較対象企業に係る取引の価格や利益に重要な影響を及ぼすことが客観的に明らかであるということとはできないのであるから、ブラジル側比較対象企業は、B社等との比較可能性を有するといふべきである。

(b) 販売市場が異なる法人の除外について

原告は、処分行政庁がB社等の比較対象法人を選定するために設けた基準には、市場が異なる法人を除外する基準が設けられておらず、ブラジル側比較対象企業の一部は、B社等と市場が異なるものであると主張する（原告の主張カ(イ) b (b)）。

しかし、輸出割合等が大きい法人を除外する基準を設けるのは、例えば、物価水準の違いにより製品の販売価格に内外格差が生じている場合、国内売上げと国外売上げとの間に営業利益の水準の差異が存在する可能性があるから、できる限りこのような影響を受けていない企業に絞って選定対象とすることも効率性の観点からは合理的であるとされるためであり、比較対象法人の選定において、考えることができる除外基準の全てを最初から設けなければならないわけではないし、比較対象法人に係る国外売上げ又は国外事業の割合が高いというだけで、営業利益率に重要な影響を及ぼすことが客観的に明らかであるとまでいうことはできない。実際にブラジル側比較対象企業を確認してみても、ブラジルと経済状況が大きく異なる国での売上げが相当割合に上るなど当該法人の輸出割合等の水準がブラジル側比較対象企業の総費用営業利益率に重要な影響を及ぼすことが客観的に明らかであるということとはできない（bについては、コロンビ

アを含む中南米での売上げが多いとしても、サンパウロ州と米国との物価水準の差異に比して、ブラジルと中南米諸国との物価水準の差異は大きく異なるものではない。また、iの総売上げに占める輸出割合は50%ないし60%程度を占めるが、そのうち米国向けの輸出の割合は60%程度であるから、iの米国向けの輸出割合は30%程度である。)。基本的利益の算定において比較対象法人に求められる比較可能性は、通常の貢献に対して独立企業であれば合理的に期待したであろう利益分割に可能な限り近似させるため、平均的な市場利益の水準を推測することができるものであれば足りるところ、このような観点からすると、B社等とブラジル側比較対象企業との間の販売市場の差異が、ブラジル側比較対象企業に係る取引の価格や利益に重要な影響を及ぼすことが客観的に明らかであるということとはできないのであるから、ブラジル側比較対象企業は、B社等との比較可能性を有するというべきである。

c 取引段階や機能及びリスクが異なる法人の除外について

原告は、処分行政庁がB社等の比較対象法人を選定するために設けた基準には、取引段階が異なる法人や機能及びリスクが異なる法人を除外する基準が設けられておらず、ブラジル側比較対象企業は、B社等と取引段階や機能及びリスクが異なるものであると主張する（原告の主張カ(イ)c)。

しかし、取引段階とは、小売り又は卸売り、一次問屋又は二次問屋等の別をいうものである（措置法通達66の4(2)-3）ところ、原告は、完成品製造と部品製造との間の取引段階、機能及びリスクの差異をいうが、完成品製造も、部品製造も、いずれも製造を行うものであることに変わりはないから、B社等の比較対象法人として、二輪車及び四輪車、その部品の製造及び販売を行っている法人を抽出したことには、合理性がある。基本三法は、価格又は粗利益の水準に着目して独立企業間価格を算定する方法であるため、その適用においては、取引段階が重視される（例えば、小売と卸売の場合、小売価格は、卸売価格に小売業者のマージンが付加されたものであるから、これらの価格又は売上総利益率を単純に比較することはできない。）が、残余利益分割法のように営業利益の水準（営業利益率）を指標とする算定方法の場合、基本三法に比べて差異に対して寛大であるという特徴があるから、このことを考慮して比較可能性の有無を検討しなければならない。そして、我が国の完成自動車メーカーと部品メーカー（1次サプライヤー）との間に、営業利益率に大きな差異はなく（平成20年4月から平成21年9月までの四半期ごとの完成自動車メーカーと部品メーカーの平均売上高総利益率の推移をみると、10%の階差があるが、平成17年4月から平成22年12月までの四半期ごとの平均売上高営業利益率の推移をみると、1.9%の階差があるにすぎないのであり、取引段階に差異があっても、営業利益率は影響を受けにくいことがわかる。）、B社等とブラジル側比較対象企業との間の取引段階の差異が、ブラジル側比較対象企業に係る取引の価格や利益に重要な影響を及ぼすことが客観的に明らかであるということとはできないのであるから、ブラジル側比較対象企業は、B社等との比較可能性を有するというべきである。

d 事業規模が異なる法人の除外について

原告は、処分行政庁がB社等の比較対象法人を選定するために設けた基準は、事業規模が異なる法人を除外する基準が不合理に緩やかであり、ブラジル側比較対象企業は、B社等と事業規模が異なるものであると主張する（原告の主張カ(イ)d)。

しかし、一国の市場をほぼ占有しているB社等と同じ事業規模の法人を選定対象とすれば、重要な無形資産を有する法人を選定することになりかねないのであり、本件においては、比較対象法人の事業規模についてB社等と同程度であることを求めることが必ずしも比較可能性を確保することにはならない点を踏まえる必要がある。処分行政庁がした事業規模が異なる法人を除外する基準の設定も、入手可能な公開情報が限られ、選定可能な企業数も限られている状況の下では、比較対象法人を選定する手法として一定の合理性があり、原告が指摘する4社の売上規模の差が、基本的利益の算定に重要な影響を及ぼすということもできない。基本三法の適用上は、取引の規模ないし数量に応じてボリュームディスカウント（数量値引き）が行われ、取引価格又は粗利益の水準に影響を及ぼす可能性があるから、事業規模の差異については慎重な検討が必要となるが、営業利益の水準（営業利益率）を指標とする算定方法の適用上は、事業規模の差異が直ちに営業利益率に大きな影響を与えるか否かは客観的に明らかでなく、このことを踏まえると、B社等とブラジル側比較対象企業との間の事業規模の差異が、ブラジル側比較対象企業に係る取引の価格や利益に重要な影響を及ぼすことが客観的に明らかであるということとはできないのであるから、ブラジル側比較対象企業は、B社等との比較可能性を有するというべきである。

e 事業の種類や取扱製品が異なる法人の除外について

原告は、処分行政庁がB社等の比較対象法人を選定するために設けた基準は、事業の種類や取扱製品が異なる法人を除外する基準が不合理に緩やかであり、ブラジル側比較対象企業の一部は、B社等と事業の種類や取扱製品が異なるものであると主張する（原告の主張カ(イ)e）。

しかし、処分行政庁は、B社等の比較対象法人の選定に当たり、業種コードで把握した法人について、公開情報を基に二輪車及び四輪車、その部品の製造及び販売を行っている法人を抽出しているのであり、合理性がある。B社等とブラジル側比較対象企業との間の事業の種類や取扱製品の差異が、ブラジル側比較対象企業に係る取引の価格や利益に重要な影響を及ぼすことが客観的に明らかであるということとはできないのであるから、ブラジル側比較対象企業は、B社等との比較可能性を有するというべきである。

f 通常の事業状況にない法人の除外について

原告は、処分行政庁がB社等の比較対象法人を選定するために設けた基準は、通常の事業状況にない法人を除外する基準が不合理に緩やかであり、ブラジル側比較対象企業の一部は、通常の事業状況にないものであると主張する（原告の主張カ(イ)f）。

しかし、製造業の場合、投下した設備コストを回収することができない期間は赤字になることがあるし、一時的に債務超過になることもある。i及びfは、いずれも、一時的に債務超過等に陥ったものの、回復しており、継続損失及び債務超過の影響も受けていなかった。i及びfは、いずれも、上場を継続しており、客観的な財務情報を入手することができたことから、事業の継続性には問題がなかった。

g 関連会社との取引割合の大きい法人の除外について

原告は、処分行政庁がB社等の比較対象法人を選定するために設けた基準は、通常の事業状況にない法人を除外する基準が不合理に緩やかであり、ブラジル側比較対象企業の一部は、関連会社との取引の割合が大きいものであると主張する（原告の主張カ(イ)g）。

しかし、比較対象法人の選定に当たっては、当該国における公開情報の量及び質を踏ま

えて、利益指標に重要な影響を及ぼし得る程度の関連者間取引を排除すれば足りるところ、処分行政庁は、いわゆる実質的支配関係に関する措置法施行令39条の12第1項3号の規定を斟酌し、事業活動の半分以上を特定の一社との取引に依存している法人の利益水準は平均的な利益水準から大きく乖離する可能性が高いとして、関連者との取引の割合が50%以上の企業を除外する基準を設けたものであり、このような基準であっても、利益指標に重要な影響を及ぼし得る程度の関連者間取引を排除することができるのであるから、ブラジル企業について入手可能な公開情報が限られている状況の下では、一定の合理性がある。

(エ) ブラジル側比較対象企業とB社等との間の差異調整を行わなかったことに違法はないこと（原告の主張カ(ア) e 及び(イ) h について）

- i 原告は、処分行政庁が、マナウス税恩典利益の享受の有無について、並びに、ブラジル側比較対象企業とB社等との間の人件費水準や販売市場の差異、取引段階や機能及びリスクの差異等について、差異調整を行わなかったことの違法を主張する。
- ii しかし、基本三法及び取引単位営業利益法の適用上、比較対象取引の候補として選定された非関連者間取引と国外関連者間取引との間の差異により価格又は利益率に差が生じていても、その差異を調整することができる場合には、独立企業間価格を算定する上で比較対象取引とすることができる場所、差異調整は、比較対象取引の候補として選定された非関連者間取引について比較対象取引としての合理性を確保するために行われるものであるから、調整の対象となる差異は、当該比較対象法人に係る取引の価格や利益に重要な影響を与えることが客観的に明らかであり、調整をしない限り比較対象取引としての合理性を確保することができないほど重大なものでなければならず、対価の額の差を生じさせる全ての差異を意味するものではない（上記のような差異でなければ、差異調整をしなくても、当該比較対象法人は比較可能性を有する。）。そして、基本的利益の算定においては、独立企業が受入れ可能と考えられる平均的な市場利益の水準を推測するに足りる程度に比較可能性が満たされればよいのであって、原告が主張するような厳密な差異調整が必要となるものではない。
- iii これを本件についてみると、マナウス税恩典利益が比較対象法人に係る取引の価格や利益に重要な影響を与えることが客観的に明らかであるということとはできない。B社等は、マナウスフリーゾーンで事業活動を行っている一方で、ブラジル側比較対象企業は、ブラジル南部の工業地帯で事業活動を行っているものであり、両地域で、企業が事業活動を行う経済状況が全く同じではないから、マナウス税恩典利益の享受の有無を含め市場の状況に係る差異が存在することが想定されるが、上記(ア) b (a) のとおり、重要な無形資産を有しない法人においては、当該法人が最終的に享受するマナウス税恩典利益は相当に少額となり、その効果は限定的なものにとどまること、上記(イ) e のとおり、マナウス税恩典利益は、原告及びB社等の有する重要な無形資産の貢献によって初めて得られたものであり、原告及びB社等の有する重要な無形資産の貢献と極めて密接な関係にあるのであって、B社等がマナウス税恩典利益の享受により多額の利益を得ているのは、B社等に特有の事情によるものであることからすると、上記差異が基本的利益の算定において確保されるべき比較可能性を欠くということが出来るほど重要な影響を及ぼすことが客観的に明らかであるということとはできず、ブラジル側比較対象企業について差異調整をしなければならな

いものではない。処分行政庁がしたB社等の比較対象法人の選定は、合理的なものであり、基本的利益の算定において、基本三法や取引単位営業利益法に当てはまる比較可能性基準と同等の比較可能性基準を満たさなければならないものではない。処分行政庁がマナウス税恩典利益の享受の有無等について差異調整を行わなかったことは違法でない。

(オ) 基本的利益の算定における利益指標として総費用営業利益率を用いたことに違法はないこと（原告の主張カ(ウ)について）

i 原告は、処分行政庁が基本的利益の算定における利益指標として総費用営業利益率を用いたことについて、本件国外関連取引の対価が含まれているB社の総費用にブラジル側比較対象企業の総費用営業利益率の中位値を乗じてブラジル側基本的利益の算定をすることが独立企業原則に沿った合理的なものであるということができると主張する。

ii しかし、処分行政庁は、基本的利益の算定における利益指標の選定に当たり、① 自動二輪車の製造機能に係る利益に対する貢献度を測る上で、その果たず機能は売上高よりも投下された費用と対応的な関係にあると考えられること、② 資産だけに着目した利益指標ではなく、労働コスト等も考慮に入れた総費用を分母とすることが合理的であることから、総費用営業利益率を選定したものであって、その判断に不合理な点はないというべきである。また、本件においては、原告がB社等から無形資産の使用に係るロイヤルティを収受しておらず、ブラジル自動二輪車事業における所得の配分がB社等に大きく偏っていることが移転価格税制上の最大の問題であり、B社の総費用には、原告に対するロイヤルティの支払額が含まれていないか、仮に含まれていたとしても、その額は微々たるものであると考えられるから、B社の総費用を基礎とする営業利益率を利益指標として選定しても、基本的利益の算定に重要な影響は及ぼさない。そのため、処分行政庁は、B社の総費用に計上された原告との取引の対価の額については、基本的に移転価格税制上の問題点はないものとして、検証の対象とせず、原告との取引の対価の額を含むB社の総費用の額を基礎として、基本的利益の算定を行ったのであり、この基本的利益の算定については、原告が主張するような問題はないというべきである。

イ 残余利益の分割の適否（争点2-4）について

(ア) マナウス税恩典利益を残余利益として分割することは許されるし、日伯租税条約の趣旨にも反しないこと（原告の主張キ(ア)について(1)）

a 原告は、残余利益の分割が合理的であるためには、その対象となる残余利益が専ら重要な無形資産のみに基因するものでなければならないにもかかわらず、本件残余利益には、マナウス税恩典利益が混入していると主張する。

しかし、マナウス税恩典は、経済的社会的要因の一つである税制度であり、税自体は、いずれの企業においても発生する製造及び販売のコストの一つであるところ、コスト削減による利益は、原告とB社等のいずれもが享受すべき利益の一つとして両者の営業利益を構成するものである。利益は、マナウス税恩典自体から生ずるものではなく、営業活動の結果生ずるものであり、マナウス税恩典利益が営業利益とは別の利益を構成するものではないのであるから、マナウス税恩典利益が分割対象利益に含まれることには何らの問題もない。そして、仮にマナウス税恩典利益が生じているとしても、それを具体的に算定することはできないし、マナウス税恩典利益の享受のために原告の有する重要な無形資産も貢

献していることは明らかであるから、マナウス税恩典利益は、B社等のみに帰属するのではなく、残余利益として原告とB社等に合理的に配分されるべきである。

この点について敷衍すると、残余利益分割法は、重要な無形資産の貢献により通常の非関連者間取引よりも多額の営業利益を獲得している場合に、その営業利益を重要な無形資産の価値に応じて合理的に配分することにより、適切な独立企業間価格の算定を可能とする方法であって、残余利益は、分割対象利益から基本的利益を控除した残額にすぎず、厳密な意味で重要な無形資産の貢献により得られた利益のみに限定されるものではない。仮にマナウス税恩典利益が多額であったとしても、その額がマナウス税恩典認可企業の製造原価及び売上高の増大に伴って、すなわち、事業規模の拡大に伴って大きくなるものであることを踏まえると、B社等がマナウス税恩典を享受しマナウスフリーゾーンで事業活動を行うことによるマイナス要因を補ってなお余りある多額の利益を享受した主な要因は、原告及びB社等の有する重要な無形資産の寄与により事業規模が拡大したことにあるというべきである。そして、重要な無形資産を有しない法人がマナウス税恩典利益を享受したとしても、その効果は限定的なものにとどまるから、基本的利益の算定においてマナウス税恩典利益の享受の有無を特段考慮する必要はないことによれば、マナウス税恩典利益の大半は、原告及びB社等の有する重要な無形資産の寄与と密接に関連するものとして、残余利益に含まれるべきものであって、マナウス税恩典利益を残余利益として分割することが許される。

- b 原告は、マナウスフリーゾーンという特定の市場と密接不可分のマナウス税恩典利益を、その市場から切り離して残余利益に含め、その分割を通じて原告に帰属させ、我が国の課税権に服せしめることは、日伯租税条約の趣旨にも反すると主張する（原告の主張キ(ア) a (b)）。

しかし、輸入税及びICMSは、関税又は付加価値税であり、外国税額控除の対象となる法人所得税ではない。外国税額控除は、所得課税に係る国際的二重課税を排除することを目的として、外国において課された税額を自国税額から控除する制度であり、外国税額の対象となるのは、外国の法令に基づき法人の所得を課税標準として課される税のみである。みなし外国税額控除は、そのことを前提としつつ、所得源泉地国において特別措置により税の軽減又は免除がされた税額について、その軽減又は免除がなかったものとみなし、外国税額控除を認める制度であり、発展途上国が資本等を導入するために行う外国企業に対する税制上の優遇措置が、我が国の課税によって無意味にならないようにするために設けられた制度である。このように、外国税額控除は、法人所得税についての制度であり、日伯租税条約によるみなし外国税額控除の対象となるのは、ブラジルの法人所得税である。これに対して、輸入税及びICMSは、関税又は付加価値税であり、所得に係る税ではなく、その源泉地に争いが生じ得るものではないから、国際的な経済的二重課税を引き起こす性質の税ではない。輸入税及びICMSは、日伯租税条約によるみなし外国税額控除の対象とされているものではなく、日伯租税条約において配慮されるべきものではない。また、マナウス税恩典利益の享受は、B社等の営業費用である製造原価を減少させ、又は純売上げを増加させて、B社等の営業収益を増加させるが、B社等が稼得した利益（営業活動の成果としての営業利益）そのものではないのであって、原告の上記主張は、マナウス税恩典利益が所得の基礎となる営業利益の中にそのまま残存する関係にないにもかかわらず

らず、それがそのまま残存するかのような前提に立っているものであり、失当である。

(イ) 本件残余利益にマナウス税恩典利益が含まれているとしてもブラジル側分割要因は適正であること（原告の主張キ(ア)について(2)）

原告は、本件残余利益にマナウス税恩典利益が混入していることをもって直ちに違法としないとしても、マナウス税恩典利益の発生に寄与したB社等の要因をブラジル側分割要因として選定するのでなければ、本件残余利益の発生に寄与した程度を合理的に推測するに足りる要因に応じた適正な分割にはならないと主張する。

しかし、B社等がマナウス税恩典利益としてその事業規模に応じた多額の利益を得ているとしても、その利益は、原告及びB社等の有する重要な無形資産による貢献と密接に関連するものであるから、残余利益に含められるべきである。そして、本件残余利益の分割に当たっては、B社等の有する重要な無形資産の価値を表すものとして、新機種導入時の量産体制確立の費用、生産性向上の費用、新規ディーラー開拓及びディーラー育成の費用、広告宣伝費が選定されているのであるから、その分割は適正なものである。また、仮に、原告が主張するように、本件残余利益が重要な無形資産に基因する利益とマナウス税恩典利益とから構成されているとしても、上記aのとおり、残余利益は、分割対象利益から基本的利益を配分した残額にすぎず、厳密な意味で重要な無形資産の貢献により得られた利益のみに限定されるものではないのであり、マナウス税恩典利益も、本件残余利益に含まれ、重要な無形資産に基因する利益と一体となるから、重要な無形資産の価値に応じて分割されるべきである。

(ウ) B社のコンソルシオ販売網を考慮してもブラジル側分割要因は適正であること（原告の主張キ(イ)について）

原告は、コンソルシオ販売網は、B社の有する重要な無形資産であるにもかかわらず、本件独立企業間価格のブラジル側分割要因には、コンソルシオ販売網が本件残余利益の発生に寄与した程度を合理的に推測するに足りる要因が選定されていないと主張する。

確かに、コンソルシオ販売網は、B社のディーラー販売網の一部を構成し、コンソルシオ販売を利用した販売は、B社の総売上台数の一定割合を占めている。しかし、コンソルシオ販売は、ブラジルにおいて、ハイパーインフレーションを背景に、金融機関から融資を受けることができない低所得者向けに発達した、ブラジル特有の販売形態であり、B社の独自の販売形態ではないから、それがB社等の高収益の要因であると認めることはできない。コンソルシオ販売は、ブラジルにおける一般的な販売形態の一つにすぎず、B社等のみに高収益をもたらす要因となるものではないから、B社等の有する重要な無形資産ではないし、コンソルシオ販売が本件残余利益の発生に寄与した程度は、B社等の有する重要な無形資産であるディーラー販売網の形成、維持又は発展のために支出された費用（新規ディーラー開拓及びディーラー育成に係る費用並びに広告宣伝費）を分割要因とすることにより考慮されているといえることができる。

また、J社が負担した広告宣伝費及びJ社から支払われたB社のディーラーに対するコミッションは、いずれも、B社のコンソルシオ販売網の形成、維持又は発展に資するものではなく、ブラジル側分割要因として選定することができない。すなわち、J社は、自動二輪車の販売について、コンソルシオの運営、管理、販売斡旋等の業務を行っているものであって（具体的には、コンソルシオの参加者を募集、管理して、抽選及び納車を行い、販売教育のためのマニュアルを作成し、ディーラーに対してコンソルシオ販売に関する訓練を実施し、

コンソルシオ販売の宣伝を行うなどの業務を行っている。)、J社が負担した広告宣伝費とは、本件製品の販売に係るものではなく、コンソルシオの宣伝に係るものであり、コンソルシオ販売を普及させる目的で支出された費用であるから、B社のディーラー販売網の形成、維持又は発展に資するものではない。そもそも、J社が負担した広告宣伝費は、B社等が支出した費用ではなく、ブラジル側分割要因として選定することができない。また、J社から支払われたB社のディーラーに対するコミッションは、コンソルシオ販売の実態（コンソルシオ販売を利用して本件製品を購入する場合、参加者は、J社に対し、自動二輪車の購入代金、J社に対する管理手預料、積立負担金及び信用保証会社への保険料の合計額を月賦で支払い、毎月、購入代金及び積立負担金として集められた金員から購入可能な台数の自動二輪車が購入され、抽選で当たった参加者に引き渡される。J社は、参加者から集めた金員を管理し、保険料をまとめて信用保証会社に支払うとともに、管理手数料から、B社のディーラーに対し、コミッションとして、販売価格の5%を支払う。）に照らすと、参加者がコンソルシオ販売の金融機能を利用する手数料として負担した金員の一部であり、コンソルシオ販売を利用して自動二輪車を購入することをB社のディーラーが容認したことに対する対価であって、B社のディーラー販売網の形成、維持又は発展に資するものではない。そもそも、J社から支払われたB社のディーラーに対するコミッションは、B社等が支出した費用ではなく、ブラジル側分割要因として選定することができない。

(エ) 我が国とブラジルの人件費や物価水準の大きな差異を考慮しても本件残余利益の分割は適正であること（原告の主張キ(オ)について）

原告は、本件各更正等の残余利益の分割には、我が国とブラジルの人件費や物価水準の大きな差異に全く意を払わずに行った瑕疵があると主張する。

しかし、そもそも、利益分割法の適用に当たっては、諸要因の寄与により獲得された利益を合算し、その合算した利益を、法人及び国外関連者がその発生に寄与した程度として人件費や物価水準を反映した金額を基準として配分することにより、独立企業間価格を算定するところ、合算された利益は、法人及び国外関連者のそれぞれの人件費や物価水準に応じた利益であるから、その利益を分割する場合も、法人及び国外関連者のそれぞれの人件費や物価水準に応じた分割をすれば足りるのであって、その人件費や物価水準の差異を別途調整する必要はないというべきである。このような差異を調整して残余利益の分割を行うと、ブラジル側に人件費や物価水準に照らして過大な利益を配分することとなり、不当な結果が生ずることは明らかである。

(以上)

(別紙6)

原告の法人税の税額

1 平成10年3月期法人税

原告の平成10年3月期の所得金額は2100億3570万3239円、納付すべき法人税額は483億7486万3500円である。これらの計算根拠は、次のとおりである。

(1) 所得金額 2100億3570万3239円

上記金額は、本件直前更正1における所得金額と同額である。

(2) 所得金額に対する法人税額 787億6338万8625円

上記金額は、上記(1)の所得金額(国税通則法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金額。以下同じ。)に法人税法66条(平成10年法律第24号による改正前のもの)に規定する税率である100分の37.5を乗じて計算した金額である。

(3) 法人税額の特別控除額 78億0144万2625円

上記金額は、措置法42条の4(平成10年法律第23号による改正前のもの)に規定する試験研究費の額が増加した場合の法人税額の特別控除額であり、本件直前更正1における金額と同額である。

(4) 法人税額から控除される所得税額等 225億8708万2500円

上記金額は、法人税法68条(平成15年法律第8号による改正前のもの。以下同じ。)に規定する法人税額から控除される所得税額10億0242万9763円及び同法69条(平成10年法律第24号による改正前のもの)に規定する法人税額から控除される外国税額215億8465万2737円の合計額であり、本件直前更正1における金額と同額である。

(5) 納付すべき法人税額 483億7486万3500円

上記金額は、上記(2)の金額から上記(3)の金額と上記(4)の金額を差し引いた金額(国税通則法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金額。以下同じ。)である。

(6) 既に納付の確定した本税額 483億7486万3500円

上記金額は、本件直前更正1において確定した法人税額と同額である。

(7) 差引納付すべき法人税額 零円

上記金額は、上記(5)の金額から上記(6)の金額を差し引いた金額であり、原告が新たに納付すべき法人税額である。

2 平成11年3月期法人税

原告の平成11年3月期の所得金額は2683億6240万7118円、納付すべき法人税額は469億4874万6800円である。これらの計算根拠は、次のとおりである。

(1) 所得金額 2683億6240万7118円

上記金額は、本件直前更正2における所得金額と同額である。

(2) 所得金額に対する法人税額 925億8503万0415円

上記金額は、上記(1)の所得金額に法人税法66条(平成18年法律第10号による改正前のもの)に規定する税率である100分の34.5を乗じて計算した金額である。

(3) 法人税額の特別控除額 43億0081万8224円

上記金額は、措置法42条の4(平成11年法律第9号による改正前のもの)に規定する試験研究費の額が増加した場合の法人税額の特別控除額であり、本件直前更正2における金額と同額

である。

(4) 法人税額から控除される所得税額等 413億3546万5314円

上記金額は、法人税法68条に規定する法人税額から控除される所得税額9億5595万5423円及び同法69条（平成11年法律第160号による改正前のもの）に規定する法人税額から控除される外国税額403億7950万9891円の合計額であり、本件直前更正2における金額と同額である。

(5) 納付すべき法人税額 469億4874万6800円

上記金額は、上記(2)の金額から上記(3)の金額と上記(4)の金額を差し引いた金額である。

(6) 既に納付の確定した本税額 469億4874万6800円

上記金額は、本件直前更正2において確定した法人税額と同額である。

(7) 差引納付すべき法人税額 零円

上記金額は、上記(5)の金額から上記(6)の金額を差し引いた金額であり、原告が新たに納付すべき法人税額である。

3 平成13年3月期法人税

原告の平成13年3月期の所得金額は1933億6241万5503円、納付すべき法人税額はマイナス（還付金の額に相当する税額）16億1706万4506円である。これらの計算根拠は、次のとおりである。

(1) 所得金額 1933億6241万5503円

上記金額は、次のアの金額にイの金額を加算し、ウの金額を減算した金額である。

ア 本件直前更正3における所得金額 1929億5308万9195円

上記金額は、本件直前更正3における所得金額と同額である。

イ 所得金額に加算すべき金額 4億0992万4785円

上記金額は、次の(ア)ないし(ウ)の金額を合計した金額である。

(ア) 売上げの計上漏れ 1億6140万1440円

上記金額は、原告は技術指導料の収益計上基準として役務提供完了基準を採用していたところ、平成8年9月1日に原告と国外関連者であるトルコのnとの間で締結した技術者交換覚書に基づく技術指導料について、平成13年3月期中に役務の提供を完了していたにもかかわらず技術指導料として益金の額に算入しなかった金額であり、益金の額に算入すべき金額である。

(イ) 損金の額に算入されない国外関連者に対する寄附金の額 130万3500円

上記金額は、原告が国外関連者であるq有限公司との技術者派遣契約に基づいて請求すべき技術指導料のうち免除した金額であるが、免除することに相当の理由はなく、当該金額を同社に対する寄付金の額と認めたものである。当該金額は、国外関連者に対する寄付金であり、措置法66条の4第3項の規定により、損金の額に算入されない。

(ウ) 減価償却資産の償却超過額 2億4721万9845円

上記金額は、減価償却資産である内燃力又はガス発電設備、焼却炉、ガソリン地下タンク及び計量機について、減価償却の算出に係る耐用年数の適用を誤ったことにより、正当な耐用年数に基づき算出された償却限度額を超えて損金の額に算入された金額であり、法人税法31条1項の規定により、損金の額に算入されない。

ウ 所得の金額から減産される金額 59万8477円

上記金額（貸倒引当金の繰入限度額超過額の過大額）は、法人税法52条2項に規定する一括評価金銭債権に係る貸倒引当金について、上記イ(ア)により売掛金の額が1億6140万1440円増加することに伴い、法人税法施行令96条2項（平成13年政令第194号による改正前のもの）の規定に基づいて、期末一括売掛債権等の額に1億6140万1440円を加算することにより貸倒引当金の損金算入額の再計算を行った結果、当期繰入限度額が59万8477円増加することとなるため、損金の額に算入される金額である。

(2) 所得金額に対する法人税額 580億0872万4500円

上記金額は、上記(1)の所得金額に、経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律16条に規定する税率である100分の30を乗じて計算した金額である。

(3) 法人税額の特別控除額 56億1438万2992円

上記金額は、措置法42条の4（平成13年法律第7号による改正前のもの）に規定する試験研究費の額が増加した場合の法人税額の特別控除額であり、本件直前更正3における金額と同額である。

(4) 法人税額から控除される所得税額等 523億9434万1508円

上記金額は、法人税法68条に規定する法人税額から控除される所得税額及び同法69条（平成13年法律第6号による改正前のもの）に規定する法人税額から控除される外国税額の合計額であり、上記(2)の金額から上記(3)の金額を差し引いた金額を限度として法人税額から控除される金額である。

(5) 納付すべき法人税額 △16億1706万4506円

上記金額は、上記(4)において平成13年3月期法人税額から控除しきれなかった所得税額及び外国税額の金額であり、控除の対象となる所得税額17億3044万8702円及び外国税額522億8095万7312円の合計額540億1140万6014円から、上記(4)の金額を差し引いて算出される還付所得税額等の金額である。なお、金額に「△」を付したものは、当該金額が還付金額であることを表す。

(6) 既に納付の確定した本税額 △17億5898万1924円

上記金額は、本件直前更正3において確定した還付所得税額等の金額と同額である。

(7) 差引納付すべき法人税額 1億4191万7400円

上記金額は、上記(5)の金額から上記(6)の金額を差し引いた金額（国税通則法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金額）であり、原告が新たに納付すべき法人税額である。

4 平成14年3月期法人税

原告の平成14年3月期の所得金額は2807億9826万1852円、納付すべき法人税額は66億5605万2100円である。これらの計算根拠は、次のとおりである。

(1) 所得金額 2807億9826万1852円

上記金額は、次のアの金額にイの金額を加算し、ウの金額を減算した金額である。

ア 本件直前更正4における所得金額 2805億0496万6238円

上記金額は、本件直前更正4における所得金額と同額である。

イ 所得金額に加算すべき金額 2億9371万7815円

上記金額は、次の(ア)ないし(カ)の金額を合計した金額である。

- (ア) 売上げの計上漏れ 2077万8211円
 上記金額は、原告は技術指導料の収益計上基準として役務提供完了基準を採用していたところ、平成14年3月期中に役務の提供を完了していたにもかかわらず技術指導料として益金の額に算入しなかった金額であり、益金の額に算入すべき金額である。
- (イ) 損金の額に算入されない国外関連者に対する寄附金の額 1429万1100円
 上記金額は、原告が国外関連者であるq有限公司から收受すべき技術指導料を免除したことによる寄附金の額であり、措置法66条の4第3項の規定により、損金の額に算入されない。
- (ウ) 売上原価の過大計上額 1億1031万2432円
 上記金額は、原告が「⑤」中のENG基幹部品現調費用として損金の額に算入した金額であるが、平成14年3月期においてその役務は提供されていないのであり、損金の額に算入されない。
- (エ) 減価償却資産の償却超過額 1億3773万7595円
 上記金額は、減価償却資産である内燃力又はガス発電設備、焼却炉、ガソリン地下タンク及び計量機について、適用すべき耐用年数を誤ったことにより、償却限度額を超えて損金の額に算入された金額であり、法人税法31条1項（平成16年法律第14号による改正前のもの）の規定により、損金の額に算入されない。
- (オ) 子会社株式の取得価額に算入すべき額 1000万0000円
 上記金額は、原告が情報収集費として損金の額に算入した金額であるが、原告がその子会社である株式会社tの株式を取得するために要した費用であり、子会社株式の取得価額に含めるべきものであるから、損金の額に算入されない。
- (カ) 一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の繰入額 59万8477円
 上記金額は、本件更正3において損金の額に算入された一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の繰入額（上記3(1)ウ）と同額である。当該金額は、法人税法52条9項（平成14年法律第79号による改正前のもの）の規定により、翌事業年度において、益金の額に算入される（この点については、国税通則法65条4項に規定する「正当な理由」が認められる。）。
- ウ 所得の金額から減算される金額 42万2201円
 上記金額（貸倒引当金の繰入限度超過額の過大額）は、法人税法52条2項（平成14年法律第79号による改正前のもの）に規定する一括評価金銭債権に係る貸倒引当金について、上記3(1)イ(ア)及び上記イ(ア)により売掛金の額が1億8217万9651円増加することに伴い、法人税法施行令96条2項（平成14年政令第271号による改正前のもの）の規定に基づき計算した損金の額に算入される金額が42万2201円増加することとなるため、損金の額に算入される金額である。
- (2) 所得金額に対する法人税額 842億3947万8300円
 上記金額は、上記(1)の所得金額に経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律16条に規定する税率である100分の30を乗じて計算した金額である。
- (3) 法人税額の特別控除額 84億7811万8990円
 上記金額は、措置法42条の4（平成14年法律第15号による改正前のもの）に規定する試験研究費の額が増加した場合等の法人税額の特別控除額であり、本件直前更正4における金額と

同額である。

- (4) 法人税額から控除される所得税額等 691億0530万7176円
上記金額は、次のアの金額とイの金額を合計した額である。

ア 法人税額から控除される所得税額 9億2008万3797円
上記金額は、法人税法68条に規定する法人税額から控除される所得税額であり、本件直前更正4における金額と同額である。

イ 法人税額から控除される外国税額 681億8634万7659円
上記金額は、次の(ア)の金額と(イ)の金額を合計した金額である。

(ア) 本件直前更正4に係る法人税額から控除される外国税額 681億0603万3729円

上記金額は、法人税法69条(平成14年法律第79号による改正前のもの)に規定する法人税額から控除される外国税額であり、本件直前更正4における金額と同額である。

(イ) 控除される外国税額の増加額 7918万9650円

法人税法69条(平成14年法律第79号による改正前のもの)の規定に基づき計算した外国税額控除限度額は681億8522万3379円であり、本件直前更正4における控除額681億0603万3729円との差額7918万9650円が法人税額から控除される外国税額の増加額である。

- (5) 納付すべき法人税額 66億5605万2100円
上記金額は、上記(2)の金額から上記(3)の金額と上記(4)の金額を差し引いた金額である。

(6) 既に納付の確定した本税額 66億4725万3200円
上記金額は、本件直前更正4において確定した法人税額と同額である。

(7) 差引納付すべき法人税額 879万8900円
上記金額は、上記(5)の金額から上記(6)の金額を差し引いた金額であり、原告が新たに納付すべき法人税額である。

5 平成15年3月期法人税

原告の平成15年3月期の所得金額は3178億2599万2805円、納付すべき法人税額は88億6419万3100円である。これらの計算根拠は、次のとおりである。

(1) 所得金額 3178億2599万2805円
上記金額は、次のア金額にイの金額を加算し、ウの金額を減算した金額である。

ア 申告所得金額 3163億9975万8632円
上記金額は、平成15年3月期確定申告書に記載された所得金額と同額である。

イ 所得金額に加算すべき金額 17億7714万3383円
上記金額は、次の(ア)ないし(タ)の各金額を合計した金額である。

(ア) 売上計上漏れ 2億8722万9255円

上記金額は、原告が、① 国外関連者であるn・A・S.に対する売上げにおいて、誤って二重に値引計上したため、益金の額に算入しなかった金額1億5221万1120円、② 技術指導料の収益計上基準として役務提供完了基準を採用していたところ、平成15年3月期において、国外関連者との技術派遣契約に基づく技術者派遣について、役務の提供を完了していたにもかかわらず技術指導料として益金の額に算入していなかった金額、すなわち、同社に対する技術指導料の額5173万0292円、㊸有限公司に対する技術指導料の額1

997万2858円、㊸Co. Ltd. に対する技術指導料の額3867万7707円、㊹Ltd. に対する技術指導料の額1498万0478円、q 有限公司に対する技術指導料の額965万6800円の合計額であり、益金の額に算入すべき金額である。

(イ) 損金の額に算入されない国外関連者に対する寄附金の額 4億0314万5285円
上記金額は、原告が支出した寄附金の額のうち、国外関連者に対するもの、すなわち、q 有限公司に対する寄附金の額6131万5893円、㊺有限公司に対する寄附金の額9883万0009円、㊻Ltd. に対する寄附金の額1億1534万0188円、㊼Ltd. に対する寄附金の額4666万5943円、㊽Ltd. に対する寄附金の額8099万3252円の合計額である。これらは、いずれも国外関連者に対する寄附金であるから、措置法66条の4第3項の規定により、損金の額に算入されない。

(ウ) 売上原価の過大計上額 5億2192万4923円
上記金額は、原告が売上原価として損金の額に算入した「㊾」に係るENG基幹部品現調費用の額4億5875万9363円及び24万台能拡費用の額6316万5560円の合計額である。平成15年3月期においてその役務は完了していないので、上記金額は損金の額に算入されない。

(エ) 子会社株式の取得価額に算入すべき額 2億1438万7480円
上記金額は、原告が監査・鑑定弁護士料等として損金の額に算入した契約手数料等の額1億3113万5663円及び監査法人、法律事務所等に対する報酬等の額8325万1817円の合計金額である。当該金額は、原告が子会社である株式会社tの株式を取得するために要した費用であり、子会社株式の取得価額に算入すべきものであるから、損金の額に算入されない。

(オ) 減価償却資産の償却超過額 2億4029万9057円
上記金額は、原告が、減価償却費として損金の額に計上したもののうち、適用すべき耐用年数を誤ったことによる償却超過額1億6808万2811円、ソフトウェアの取得価額として資産計上すべき償却超過額7133万5691円及び一括償却資産の損金算入に係る明細書を添付することなく取得価額の全額を損金の額に算入したことによる償却超過額88万0555円の合計金額であり、法人税法31条（平成16年法律第14号による改正前のもの）の規定により、損金の額に算入されない。

(カ) 棚卸資産の計上漏れ 2423万8123円
上記金額は、原告が二輪部品を棚卸資産として計上した額と、同部品の価額を材料費及び加工費の額に基づいて算出した額との差額であり、期末の棚卸資産の価額を過少に計上して売上原価を過大に計上したものであるから、損金の額に算入されない。

(キ) 固定資産の計上漏れ 949万3800円
上記金額は、原告が、㊿工場に係る修繕費及び㊽工場に係る試験研究費として損金の額に計上した金額であるが、これらは、機械装置等の新規取得に要したものであり、当該資産の取得価額とすべきものであるから、損金の額に算入されない。

(ク) 国内普及活動費の過大計上額 712万5000円
上記金額は、原告が国内普及活動費として損金の額に計上した金額であり、これは、消費税等の仮払金額であるから、損金の額に算入されない。

(ケ) 貯蔵品の計上漏れ 684万0000円

上記金額は、原告が設備修繕費として損金の額に算入した金額であるが、平成15年3月期において、使用していない物品に係る金額であり、貯蔵品として計上すべきものであるから、損金の額に算入されない。

(コ) 売上金額の減算過大額 493万0044円

上記金額は、国内ロイヤルティの売上金額9860万0891円に係る消費税等の金額であり、原告が売上金額として二重に計上していたところ、消費税等の経理処理において税抜経理方式を採用しているにもかかわらず、当該消費税額である仮受消費税等の額493万0044円を含めた額1億0353万0935円を申告調整において所得金額から減算したことにより、仮受消費税等に相当する額を過大に益金の額から減算しているから、益金の額に算入される。

(サ) 外国源泉税の損金過大計上額 1064万4145円

上記金額は、原告が外国法人税等(外国税額控除)として損金の額に算入した金額のうち、カナダからの技術指導料について課された外国源泉税等であり、カナダ税務当局への還付申請により還付される税額であるから、損金の額に算入されない。

(シ) 過年度調査額に係る加算漏れ 2171万0042円

上記金額は、平成13年3月期法人税の更正に係る決算上の受入処理に伴い、所得金額に加算した金額1億9041万8766円と、平成13年3月期法人税の更正に伴い所得金額に加算すべき金額2億1212万8808円との差額であり、益金の額に算入されていないから、益金の額に算入される。

(ス) 未収消費税の受入れとして過大に減算した額 1648万4906円

上記金額は、原告が消費税等の経理処理において税抜き経理方式を採用しているところ、仮受消費税、仮払消費税及び納付すべき消費税の額の端数調整をしていたにもかかわらず、さらに所得金額から減算した金額であり、損金の額に算入されない。

(セ) ロイヤルティ計上漏れ 226万9122円

上記金額は、原告がベトナムからのロイヤルティについて、4億9590万6107円を売上げとして計上すべきところ、4億9363万6985円を売上げとして計上したことにより生じた差額であり、益金の額が過少に計上されているから、益金の額に算入される。

(ソ) 益金の額に算入される貸倒引当金の繰入額 42万2201円

上記金額は、本件更正4において損金の額に算入された貸倒引当金の繰入額(上記4(1)ウ)と同額であり、法人税法52条9項(平成15年法律第8号による改正前のもの)の規定により、翌事業年度において、益金の額に算入される(この点については、国税通則法65条4項に規定する「正当な理由」が認められる。)

(タ) 控除対象外国税の損金不算入額 600万0000円

上記金額は、法人税法69条(平成15年法律第8号による改正前のもの)の外国税額控除の計算において、ポルトガルからの配当金に係る外国源泉税等の額1億5672万9750円について、1億5072万9750円を税額控除対象として所得金額に加算したことにより生じた差額であり、同法41条の規定により損金の額に算入されない。

ウ 所得金額から減算すべき金額 3億5090万9210円

上記金額は、次の(ア)ないし(エ)の各金額を合計した金額である。

(ア) 退職給付引当金等で所得金額から減算すべき金額 3億1366万1398円

上記金額は、退職給付引当金及び役員退職慰労引当金について、当期に所得の金額から減算すべき金額が3億1366万1398円過少であることから、損金の額に算入される。

(イ) 前期更正額の当期減算漏れ 776万4376円

上記金額は、原告の本件直前更正2に係る申告調整において、所得金額から減算すべき金額は、繰延資産計上漏れに係る当期の償却額1363万1789円及び固定資産計上漏れに係る償却額189万6963円の合計1552万8752円であるにもかかわらず、776万4376円を減算したことにより生じた差額であり、損金の額に算入される。

(ウ) 貸倒引当金の繰入限度超過額の過大額 44万3436円

上記金額は、法人税法52条2項（平成15年法律第8号による改正前のもの）に規定する一括評価金銭債権に係る貸倒引当金について、平成15年3月期末における売掛金の額が4億6940万8906円増加し、未収入金の額が745万8176円増加することに伴い、法人税法施行令96条2項（平成20年政令第156号による改正前のもの）の規定に基づき計算した損金の額に算入される金額が44万3436円増加することとなるため、同額が損金の額に算入される。

(エ) 配当金の過大計上額 2904万0000円

上記金額は、原告が◎有限公司からの受取配当金として収益に計上したものであるが、実際に配当されていないから、益金の額から減算される。

(2) 課税所得金額に対する法人税額 953億4779万7600円

上記金額は、上記(1)の所得金額に経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律16条に規定する税率である100分の30を乗じて計算した金額である。

(3) 法人税額の特別控除額 98億6991万6638円

上記金額は、措置法42条の4（平成15年法律第8号による改正前のもの）に規定する試験研究費の額が増加した場合等の法人税額の特別控除額であり、平成15年3月期確定申告書において法人税額の特別控除額とされた金額と同額である。

(4) 法人税額から控除される所得税額等 766億1368万7801円

上記金額は、次のア及びイの各金額の合計額である。

ア 法人税額から控除される所得税額 10億6937万8722円

上記金額は、平成15年3月期確定申告書に、法人税法68条（平成15年法律第8号による改正前のもの）に規定する法人税額から控除される所得税額として記載された金額と同額である。

イ 法人税額から控除される外国税額 755億4430万9079円

上記金額は、次の(ア)及び(イ)の各金額の合計額である。

(ア) 平成15年3月期確定申告書記載額 755億3830万9079円

上記金額は、平成15年3月期確定申告書に、法人税法69条（平成15年法律第8号による改正前のもの）に規定する法人税額から控除される外国税額として記載された金額と同額である。

(イ) 控除される外国税額の増加額 600万0000円

上記金額は、法人税法69条（平成15年法律第8号による改正前のもの）の規定に基づき計算した法人税額控除限度額の増加額であり、法人税額から控除される金額である。

- (5) 納付すべき法人税額 88億6419万3100円
 上記金額は、上記(2)の金額から上記(3)の金額と上記(4)の金額を差し引いた金額である。
- (6) 既に納付の確定した法人税額 84億4232万2900円
 上記金額は、原告が平成15年3月期確定申告書に記載した法人税額と同額である。
- (7) 差引納付すべき法人税額 4億2187万0200円
 上記金額は、上記(5)の金額から上記(6)の金額を差し引いた金額である。

6 平成13年3月期法人税及び平成14年3月期法人税の過少申告加算税

本件更正3及び4（ただし、いずれも違法な部分を除く。）により新たに納付すべき法人税額の基礎となった事実のうち、本件更正3及び4よりも前における税額の基礎とされていなかったことについて、国税通則法65条4項に規定する「正当な理由」があると認められる部分は、平成14年3月期の上記4(1)イ(カ)の貸倒引当金の繰入限度超過額過大戻入に係る59万8477円の部分のみであり、これ以外に「正当な理由」があるとは認められない。したがって、本件更正3及び4に伴って課される過少申告加算税の各税額は、次の(1)及び(2)のとおりである。

- (1) 平成13年3月期法人税の過少申告加算税 1419万1000円
 上記金額は、本件更正3（ただし、違法な部分を除く。）により新たに納付すべき法人税額1億4191万円（国税通則法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の金額。以下同じ。）に、国税通則法65条1項の規定に基づき、100分の10の割合を乗じて算出した過少申告加算税の税額である。

- (2) 平成14年3月期法人税の過少申告加算税 86万1000円
 上記金額は、本件更正4（ただし、違法な部分を除く。）により新たに納付すべき法人税額のうち、上記の「正当な理由」があると認められる部分を除いた部分に対応する法人税額861万円に、国税通則法65条1項の規定に基づき、100分の10の割合を乗じて算出した過少申告加算税の税額である。

7 平成15年3月期法人税の過少申告加算税 3304万4000円

本件更正5-2に吸収された本件更正5-1（ただし、違法な部分を除く。）により新たに納付すべき法人税額の基礎となった事実のうち、同更正よりも前における税額の基礎とされていなかったことについて、国税通則法65条4項に規定する「正当な理由」があると認められる部分は、上記5(1)イ(ソ)の貸倒引当金の繰入限度超過額過大戻入に係る42万2201円の部分のみであり、これ以外に「正当な理由」があるとは認められない。

そうすると、本件更正5-1（ただし、違法な部分を除く。）により新たに納付すべき法人税額のうち、上記の「正当な理由」があると認められる部分を除いた部分に対応する法人税額3億3044万円に、国税通則法65条1項の規定に基づき、100分の10の割合を乗じて算出した金額である3304万4000円が本件更正5-1（ただし、違法な部分を除く。）に伴って課されるべき過少申告加算税の税額となる。

(以上)