

東京地方裁判所 平成●●年（○○）第●●号 法人税更正処分等取消請求事件
国側当事者・国（東税務署長）
令和2年2月28日棄却・確定

判 決
当事者の表示 別紙1「当事者目録」記載のとおり

- 主 文
- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
 - 2 訴訟費用は、原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

別紙2「請求の趣旨目録」記載のとおりである（同別紙で定める略称等は、以下においても用いることとする。）。

第2 事案の概要

本件は、東税務署長が、めっき薬品（めっき用化学品）の製造及び販売等を業とする原告に対し、原告が租税特別措置法66条の4第1項（本件各事業年度を構成する年度によって適用されるものが異なるが、以下、特に断らない限り、便宜、最も新しい年度に適用される平成26年法律第10号による改正前のものを指す。）に規定する国外関連者との間でしためっき薬品の半製品等の販売に係る取引及び当該半製品等を原料の一部とするめっき薬品を製造する際に必要とされる無形資産（ノウハウ、特許権等）の使用を許諾すること（以下「使用許諾」という。）に係る取引（以下「使用許諾取引」という。）について、原告が当該国外関連者から支払を受けた対価の額が、同条2項（平成23年法律第82号による改正前のもの。以下、現行のものを摘示するときにその旨を特に記載する場合を除き、同じ。）1号ニ、同項2号ロ、租税特別措置法施行令第39条の12第8項（平成23年政令第199号による改正前のもの。以下、現行のものを摘示するときにその旨を特に記載する場合を除き、同じ。）1号各所定の方法のうちの残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いて算定した独立企業間価格（租税特別措置法66条の4第1項）に満たないとして、当該独立企業間価格によって当該取引がされたものとみなして所得金額を計算し、平成19年3月期ないし平成24年3月期の法人税に係る本件各更正処分及び本件各賦課決定処分（本件各更正処分等）をしたところ、原告が、①残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いて上記の各取引の独立企業間価格を算定するのは違法である、②仮に、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いて上記の各取引の独立企業間価格を算定することができるとしても、その算定の過程に誤りがあるために被告がした独立企業間価格の算定は違法であるなどとして、本件各更正処分のうち申告額等を超える部分及び本件各賦課決定処分の全部の各取消しを求める事案である。

1 関係法令等の定め

別紙3「関係法令等の定め」のとおり（別紙4も含む。）である（別紙3で定める略称等は、

以下においても用いることとする。))。

2 前提となる事実関係 (証拠の掲記がない事実については、当事者の間に争いがない又は当裁判所に顕著な事実である。以下「前提事実」という。)

(1) 当事者等

ア 原告は、昭和8年に設立された、めっき薬品及び表面処理用機械の製造及び販売、工業用薬品及び非鉄金属の仕入販売等の事業を行う内国法人であり、日本国内において上記の事業を行うのみならず、海外においても同事業を展開している株式会社である。原告が製造及び販売している製品 (めっき薬品) には、プリント配線板を製造する際に用いられる複数の無電解ニッケルめっき液、無電解金めっき液等が含まれており、第三者に対し、当該めっき薬品を製造するために必要な無形資産 (ノウハウ、特許権等) の使用許諾をするなどしている。

原告には、めっき薬品に係る新製品の開発及び既存の製品の改良を担当する①があり、大きく3つの開発部に分けられている。第1開発部は、プリント基板、ウェハー、ICパッケージ等のめっき処理の開発を、第2開発部は、銅の配線パターンへのめっき手法の開発を、それぞれ担当し、いずれもめっきプロセスを開発するグループであって、研究開発全体の八、九割程度を占めている。第3開発部は、めっき装置、めっき薬品管理装置の開発を担当している。また、①には、以上のもののほか、基礎研究を担当する部門、管理部門等がある。

イ (ア) B有限公司 (B以下「B社」という。) は、台湾に本店を有し、めっき薬品の製造及び販売、表面処理用機械の仕入販売等の事業をしており、原告が本件各事業年度において、その発行済株式総数の50%以上 (その割合は、平成19年3月期ないし平成21年3月期において87.78%、平成22年3月期において88.76%、平成23年3月期及び平成24年3月期において92.01%であった。) を直接に保有する外国法人であり、原告の国外関連者である (乙18の1ないし6)。なお、B社は、研究所である「C」 (以下「C」という。) において、独自の製品の開発もしている。

(イ) D有限公司 (D以下「D社」といい、B社と併せて総称するときは、「本件国外関連者」という。) は、台湾に本店を有し、めっき薬品等の製造及び販売等の事業をしていた法人である。D社は、台湾における法人税の優遇措置を受けるため、平成15年にB社のいわゆる100%子会社として設立された法人であり、原告が本件各事業年度において、その発行済株式総数の50%以上を間接に保有する外国法人であって、原告の国外関連者であった。D社は、平成18年4月から平成23年3月までの5年間、製造したほとんどの製品による所得がいわゆる免税所得とされていたが、上記の優遇措置が終了した後である同年12月●日、B社に吸収併合されて解散した (以上、乙19)。

(ウ) 本件国外関連者は、台湾において、顧客に対し、①本来顧客が自ら行うべき認定取得の技術サポート業務 (本件国外関連者の顧客が、その取引先から製品を受注する場合に必要な認定を受けるための試作テスト、プロセス確定テスト、報告書作成等のアシスト)、新規ライン立ち上げ時のテクニカルスタッフの一定期間の常駐等の支援体制、②顧客サポート要員に24時間携帯電話を常備させ、クレーム発生時には顧客

担当者との緊急連絡が取れ、数時間以内に対策ミーティングができるサポート体制、③競合他社がしていなかった各分析機器による高グレードのクレーム解析サービスを顧客に提供することができる体制及び④本来顧客が自ら行うべき品質管理業務であるめっき液の分析、めっき皮膜等の物性測定、耐食性テスト及びめっき付けテストを代行して提供し、又は顧客と並行して行い、信頼性を高めるサービス業務を提供することができる体制によるサービス（営業技術支援）を提供していたところ、台湾においては、他に、このようなサービスを顧客に対して提供していた企業は見当たらない。

本件国外関連者は、本件各事業年度において、プリント配線板を製造するために用いられるめっき液（無電解ニッケルめっき液）の台湾の市場において高い占有率（●●割程度）を有していた（甲78、118、乙33、弁論の全趣旨）。

（エ）D社の売上高営業利益率は、平成19年3月期から平成24年3月期までの6事業年度の単純平均で40.44%であり、本件国外関連者の売上高営業利益率は、平成19年3月期から平成24年3月期までの6事業年度の単純平均で26.90%であった。なお、台湾において化学製品の製造業を営む企業22社の売上高営業利益率は、2006年（平成18年）から2011年（平成23年）までの6年間の単純平均で約5.3%であった。

ウ（ア）E有限公司（E以下「E社」という。）は、中華人民共和国（以下「中国」という。）香港特別行政区（以下「香港」という。）に本店を有し、めっき薬品、機械等の仕入販売の事業をしており、原告が本件各事業年度において、その発行済株式総数の75%を直接に保有する外国法人であって（いわゆる販売子会社（仕入販売の事業のみを営み、技術支援の業務を行っていない子会社のこと。以下同じ。）である。）、原告の国外関連者である（乙18の1ないし6）。

（イ）F有限公司（F以下「F社」という。）は、中国上海市に本店を有し、めっき薬品、機械等の仕入販売の事業をしているほか、独自の技術サポート拠点（「G技術センター」との名称によるもの。以下「G技術センター」という。）を有して技術支援の業務もしているところ、原告が本件各事業年度において、その発行済株式総数の100%を直接に保有する外国法人であって、原告の国外関連者である。

（ウ）H（以下「H社」という。）は、シンガポール共和国に本店を有し、めっき薬品及び表面処理用機械の仕入販売等の事業をしており、原告が本件各事業年度において、その発行済株式総数の100%を直接に保有する外国法人であって、原告の国外関連者である。

（エ）I（以下「I社」という。）は、アメリカ合衆国カリフォルニア州に本店を有し、めっき薬品及び表面処理用機械の仕入販売等の事業をしており、原告が本件各事業年度において、その発行済株式総数の100%を直接に保有する外国法人であって、原告の国外関連者である（乙17、18の1ないし6）。

（オ）J株式会社（J。以下「J社」という。）は、平成22年7月に設立された、大韓民国（以下「韓国」という。）に本店を有する法人であり、原告が本件各事業年度の一部の年度（平成23年3月期及び平成24年3月期）において、その発行済株式総数の100%を直接に保有する外国法人であって、原告の国外関連者（なお、以下、原告及びこれまでに指摘した原告の国外関連者を含む原告の国外関連者の全体を総称

して「原告グループ」という。)である。

エ (ア) K (以下「K社」という。)は、韓国に本店を有し、表面処理用化学品及び自動めっき機械の製造等を営む法人であり、原告の国外関連者に該当しない者 (以下、「非関連者」といい、原告の非関連者を「本件非関連者」という。)である。

(イ) L (以下「L社」という。)は、タイ王国に本店を有する法人であり、本件非関連者である。

(2) 原告と本件国外関連者との間の契約等

ア 原告と本件国外関連者との間の契約関係の概要等

原告は、B社との間で、2006年 (平成18年) 4月1日付け「TECHNICAL COLLABORATION AND LICENSE AGREEMENT」 (技術提携及びライセンス契約書。以下「Bライセンス契約書」という。)により、めっき薬品の製造等に必要なる無形資産の使用許諾に係る契約 (以下「ライセンス契約」という。)を締結し、2007年 (平成19年) 12月31日まで、有効に存続した。また、原告は、D社との間で、2005年 (平成17年) 9月1日付け「TECHNICAL COLLABORATION AND LICENSE AGREEMENT」 (技術提携及びライセンス契約書。2011年 (平成23年) 4月1日、同年9月1日及び2012年 (平成24年) 1月1日にそれぞれ内容を修正する旨の合意 (ただし、同日の修正の合意は、2011年 (平成23年) 12月31日付けでD社を吸収合併したB社との間でされたものである。) がされている。以下、特に区別する必要がある場合を除き、上記の各修正の前後を問わず、「Dライセンス契約書」といい、Bライセンス契約書と併せて総称するときは、「本件ライセンス契約書」という。)により、めっき薬品の製造等に必要なる無形資産の使用許諾に係る契約 (以下、上記の原告とD社との間のライセンス契約と原告とB社との間のライセンス契約とを総称して「本件ライセンス契約」という。)を締結し、2011年 (平成23年) 12月31日までは、D社との間で、2012年 (平成24年) 1月1日以降は、B社との間で、それぞれ有効に存続している。

原告は、本件ライセンス契約に基づき、本件国外関連者に対し、めっき薬品の製造、販売及び使用に係る特許権並びに全ての技術情報 (以下、これらの無形資産を総称して「ノウハウ等」ということがある。)の使用許諾並びに技術支援を行う取引 (以下、総称して「本件ライセンス取引」という。)をするとともに、BB (ブラックボックス) 品の名称で管理している物品 (めっき薬品を製造する際に使用される原材料の1つであって、いわゆるライセンス製品の原材料、添加剤、半製品又は製品そのもの (ライセンス製品を製造するためのノウハウ等の一部を構成するもの) であり、ライセンシーに対してその成分を開示しないことにより、ライセンス製品を製造する過程の一部をブラックボックス化し、機密情報の漏えいを防ぐ、又は遅延させる目的のものである。以下「BB品」という。)を販売する取引 (ただし、平成23年12月31日まではD社に対し、平成24年1月1日以降はB社に対するものである。以下、総称して「本件棚卸資産販売取引」といい、本件ライセンス取引と総称するときは、「本件国外関連取引」という。)をして、その対価を得ていた。

原告が本件国外関連者に対して本件ライセンス契約において開示したノウハウ等は、本件国外関連者が、上記のノウハウ等を使用してめっき薬品 (以下、本件ライセンス契約

において原告が本件国外関連者に対して使用を許諾したノウハウ等を使用して製造されためっき薬品を「本件ライセンス製品」という。)を製造する際に本件棚卸資産販売取引の目的物であるB B品を用いることを前提としたものであって、B B品を使用することなく本件ライセンス製品を製造することは不可能であり、原告も、本件国外関連者が、原告が本件ライセンス契約により本件国外関連者に使用を許諾したノウハウ等を使用してめっき薬品を製造する際には、その原材料の一部として本件棚卸資産販売取引の目的物であるB B品を必ず用いることを要求していた。

イ 本件ライセンス契約の概要

本件ライセンス契約は、概要、次のとおりのものである。

(ア) 原告が、本件国外関連者に対し、表面処理薬品(めっき薬品)の製造に関する特許権及び技術情報(ノウハウ等)を提供し、台湾で、当該めっき薬品を製造及び販売する排他的権利を付与するとともに、原告の技術専門家を本件国外関連者の工場に派遣して技術指導を行うこと及び本件国外関連者の従業員を原告の工場で受け入れて技術訓練を行うことを内容とする役務を提供する。

(イ) 本件国外関連者は、原告に対し、前記(ア)の使用許諾等に係るロイヤリティとして、本件ライセンス製品の純販売価格(販売された製品に関して顧客に請求した金額のうち輸送費用及び保険費用の額、値引きの額並びに公租公課の額を控除したもの。以下同じ。)の5%を支払う。

ウ 本件国外関連者と本件国外関連者以外の原告の国外関連者との間の取引の概要

本件国外関連者は、本件ライセンス製品を製造するとともに、当該製造した本件ライセンス製品を、直接、台湾の本件非関連者に販売しているほか、一旦、H社ほか数社の原告の国外関連者に販売した上で、当該国外関連者が台湾の本件非関連者に対して販売している(以下、本件国外関連者が他の原告の国外関連者を経由した上で本件非関連者に対して本件ライセンス製品を販売する取引を総称して「本件B等取引」といい、本件国外関連者が、直接又は他の原告の国外関連者を經由して本件非関連者に対して本件ライセンス製品を販売した取引に係る売上高を総称して「本件ライセンス製品外部売上高」という。)

本件B等取引の概要は、別紙5のとおりであり、D社は、E社、F社及びH社に対し、それぞれ本件ライセンス製品を販売しているほか、I社に対する売上げもあり、B社は、E社及びF社に対し、それぞれ本件ライセンス製品を販売している。また、D社とB社との間でも、めっき薬品及び原料の取引がされている。

(3) 原告とK社及びL社との間の取引等について

ア K社との間の契約関係の概要

原告は、K社との間で、2002年(平成14年)12月1日付け「ノウハウ・ライセンス契約書」(2008年(平成20年)1月1日、2009年(平成21年)1月1日及び2010年(平成22年)1月1日にそれぞれ内容を修正する旨の合意がされている。以下、特に区別する必要がある場合を除き、上記の各修正の前後を問わず、「旧Kライセンス契約書」という。)及び2011年(平成23年)6月9日付け「新ノウハウ・ライセンス契約書」(以下「新Kライセンス契約書」といい、旧Kライセンス契約書と総称して「Kライセンス契約書」という。)により、契約(以下、特に区別する必要がある

場合を除き、旧Kライセンス契約書に基づくものと新Kライセンス契約書に基づくものを区別することなく「Kライセンス契約」といい、原告がKライセンス契約によってK社に対して使用を許諾した技術情報を使用して製造された製品を、以下「Kライセンス製品」という。)を締結し、Kライセンス契約に基づき、めっき薬品の製造等のノウハウの使用許諾及び役務の提供に係る取引(以下「Kライセンス取引」という。)をしていた。

また、原告は、K社との間で、Kライセンス取引のほか、原告がK社に対してB B品を販売する取引(以下「K棚卸資産販売取引」という。)をしていた。

なお、原告は、2012年(平成24年)6月30日、K社との間の一切の取引を停止した。

イ Kライセンス契約の概要

Kライセンス契約は、概要、次のとおりのものである。

(ア) 原告が、K社に対し、契約品(原告が現在生産中の表面処理用のめっき薬品のうち一部のもの)につき、ノウハウ(契約品製造のため有用な技術情報及び技術データ)及び技術情報を提供し、韓国において契約品を製造、使用及び販売する非独占的实施権を付与するとともに、原告の技術専門家をK社の工場に派遣して技術指導を行うこと及びK社の訓練生を原告の工場に受け入れて技術訓練を行うことを内容とする役務を提供する。

(イ) K社が、原告に対し、ロイヤルティとして、契約期間中にK社により製造及び販売された契約品の総販売額から一部の費用の額(当該販売に要した包装費、広告宣伝費、保険費用、運送費用、車両維持費及び原告から購入した直接原料の額)を控除した後の金額(以下「正味販売額」という。)の5%に相当する金員を支払う。

ウ 原告とL社との間の契約等

原告は、L社との間で、原告が有するめっき薬品の製造等のノウハウの使用許諾及び役務の提供に係る取引(以下「役務提供取引」という。)に係る契約を締結し、L社又はその関連の企業を通じ、タイ王国においても、本件非関連者に対し、原告のめっき薬品が販売されている。

(4) 本件各更正処分等の経緯

ア 原告は、本件各事業年度の法人税について、別表1-1ないし1-6の各「区分」欄中の各「修正申告」欄(順号②。ただし、平成19年3月期については、順号②及び④)に対応する「年月日」欄に記載された年月日に、東税務署長に対し、上記の各「修正申告」欄に対応する「A所得金額」欄及び「B納付すべき税額」欄にそれぞれ記載された内容を記載した修正申告書をそれぞれ提出した。

東税務署長は、平成19年3月期ないし平成23年3月期の法人税について、別表1-1ないし1-5の各「区分」欄中の各「賦課決定処分」欄(順号③。ただし、平成19年3月期については、順号③及び⑤)に対応する「年月日」欄に記載された年月日に、原告に対し、上記の各「賦課決定処分」欄に対応する「C過少申告加算税」欄にそれぞれ記載されたとおり、過少申告加算税の賦課決定の処分をした。

イ 東税務署長は、平成20年3月期ないし平成23年3月期の法人税について、平成25年4月25日付け(別表1-2ないし1-5の各「区分」欄中の各「減額更正処分等」欄(順号④)に対応する「年月日」欄参照)で、原告に対し、上記の各「減額更正

処分等」欄に対応する「A所得金額」欄、「B納付すべき税額」欄及び「C過少申告加算税」欄にそれぞれ記載されたとおり、所得金額、納付すべき税額及び過少申告加算税を減額する旨の処分をした。

ウ 東税務署長は、本件各事業年度の法人税について、平成25年6月27日付け（別表1-1ないし1-6の各「区分」欄中の各「更正処分等」欄（順号⑤。ただし、平成19年3月期については順号⑥、平成24年3月期については順号③）に対応する「年月日」欄参照）で、原告に対し、上記の各「更正処分等」欄に対応する「A所得金額」欄、「B納付すべき税額」欄及び「C過少申告加算税」欄にそれぞれ記載されたとおり、本件各更正処分等をした。

エ 原告は、平成25年8月23日（別表1-1ないし1-6の各「区分」欄中の各「異議申立て」欄（順号⑥。ただし、平成19年3月期については順号⑦、平成24年3月期については順号④）に対応する「年月日」欄参照）、大阪国税局長に対し、本件各更正処分等について異議申立てをしたところ、大阪国税局長は、同年11月20日（別表1-1ないし1-6の各「区分」欄中の各「異議決定」欄（順号⑦。ただし、平成19年3月期については順号⑧、平成24年3月期については順号⑤）に対応する「年月日」欄参照）、原告に対し、上記の異議申立てをいずれも棄却する旨の決定（以下「本件異議決定」という。）をした。

オ 原告は、平成25年12月12日（別表1-1ないし1-6の各「区分」欄中の各「審査請求」欄（順号⑧。ただし、平成19年3月期については順号⑨、平成24年3月期については順号⑥）に対応する「年月日」欄参照）、国税不服審判所長に対し、本件異議決定を経た後の本件各更正処分等になお不服があるとして審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成27年3月5日、別表1-1ないし1-6の各「区分」欄中の各「審査裁決」欄（順号⑨。ただし、平成19年3月期については順号⑩、平成24年3月期については順号⑦）に対応する「A所得金額」欄、「B納付すべき税額」欄及び「C過少申告加算税」欄にそれぞれ記載されたとおり、本件更正処分等のうち平成19年3月期更正処分及び平成21年3月期更正処分並びにこれらに対応する過少申告加算税の各賦課決定の処分の一部を取り消し、その余の審査請求をいずれも棄却する旨の裁決（本件裁決）をした。

（5）本件訴えの提起

原告は、平成27年9月3日、本件訴えを提起した。

3 本件各更正処分等の根拠及び適法性に関する被告の主張

後記5に記載するもののほか、別紙6「本件各更正処分等の根拠及び適法性」に記載のとおりである（なお、同別紙で定める略称等は、以下においても用いることとする。）。

4 争点

（1）本件国外関連取引の独立企業間価格を算定する方法（争点1）

ア 本件国外関連取引の独立企業間価格を算定するにつき独立企業間価格の算定に当たり優先的に用いるべきものとされる方法（租税特別措置法66条の4第2項1号イないしハ所定の方法（以下、総称して「基本三法」という。）又は基本三法と同等の方法（同項2号イ））を用いることの可否（争点1-1）

イ 本件国外関連取引の独立企業間価格を算定するために残余利益分割法及び残余利益分

割法と同等の方法を用いることの可否（争点１－２）

（２）被告が用いた残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法の相当性（争点２）

５ 争点に対する当事者の主張の要点

争点１については、別紙７「争点１（本件国外関連取引の独立企業間価格を算定する方法）についての当事者の主張の要点」に、争点２については、別紙８「争点２（被告が用いた残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法の相当性）についての当事者の主張の要点」に、それぞれ記載のとおりである（なお、同別紙で定める略称等は、以下においても用いることとする。）。

第３ 当裁判所の判断

１ 争点１－１（本件国外関連取引の独立企業間価格を算定するにつき基本三法又は基本三法と同等の方法を用いることの可否）について

（１）はじめに

ア 国外関連取引の独立企業間価格を算定するためには、独立企業間価格を算定する取引の単位をどのように捉えるべきかにつき、最初に検討する必要があるところ、国外関連取引の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とされるものの（租税特別措置法通達６６の４（３）－１柱書き参照）、一定の事情が認められる場合には、複数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されている（租税特別措置法通達６６の４（３）－１（１）及び（２）参照）。

また、租税特別措置法６６条の４第２項１号及び２号の各柱書きの括弧書は、その他の方法又はその他の方法と同等の方法は、基本三法又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これを用いることができる旨を規定するから、本件においても、棚卸資産の販売又は購入以外の取引である本件ライセンス取引については基本三法と同等の方法を、棚卸資産の販売の取引である本件棚卸資産販売取引については基本三法を、それぞれ用いることができるか否かを差し当たり検討する必要があることになる。

イ そうすると、本件においては、まず、基本三法又は基本三法と同等の方法を用いることができるか否かを念頭に置きつつ、本件国外関連取引の独立企業間価格を算定するための取引の単位について検討する必要があることになるところ、被告は、基本三法又は基本三法と同等の方法を用いて本件国外関連取引の独立企業間価格を算定することができるか否かを検討する際には、本件ライセンス取引の全体又は本件棚卸資産販売取引の全体を、それぞれ１つの独立企業間価格を算定する単位として取り扱った上で、その独立企業間価格をそれぞれ算定することができるかという観点から主張し、原告は、本件国外関連取引を構成する個別の取引ごとに独立企業間価格を算定すべきである旨を主張するものと解される。

そこで、基本三法又は基本三法と同等の方法を用いて本件国外関連取引の独立企業間価格を算定することができるか否かを検討するに当たっては、上記の当事者の主張に沿い、本件ライセンス取引と本件棚卸資産販売取引とを分けた上で、まずは、本件国外関連取引のうち主たるものであることが取引の内容に照らして明らかである本件ライセンス取引について検討を加えることとし、多数の本件ライセンス製品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引から構成される本件ライセンス取引について、本件ライセンス取引を構成する個別の使用許諾取引ごとに独立企業間価格を算定することが合理的であるか否かを

検討するものとする（後記（３））。

その上で、原告が、基本三法と同等の方法のうちの１つである独立価格比準法と同等の方法を用いて本件ライセンス取引を構成する個別の使用許諾取引の独立企業間価格を算定することができる旨を主張するから、独立価格比準法と同等の方法を用いて本件ライセンス取引（又は本件ライセンス取引を構成する個別の使用許諾取引ごと）の独立企業間価格を算定することが可能であるか否かについて、検討を加えることとする（後記（４））。

さらに、原告は、仮に、独立価格比準法と同等の方法を用いることができないとしても、基本三法に準ずる方法と同等の方法のうちの１つである独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を用いることができる旨主張するところ、基本三法に準ずる方法と同等の方法は、その他の方法と同等の方法の１つであり、優先的に用いるべきものとされる基本三法と同等の方法と同列に取り扱うべきものとまでは直ちには解されないものの、独立価格比準法と同等の方法を用いることができるか否かという検討と重なる部分が多いものと解されることから、後記（４）の検討に引き続いて検討を加えることとし、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を用いて本件ライセンス取引（又は本件ライセンス取引を構成する個別の使用許諾取引ごと）の独立企業間価格を算定することが可能であるか否かについて、検討する（後記（５））。

ウ 前記イの検討に引き続き、本件国外関連取引のうち残る本件棚卸資産販売取引について基本三法を用い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必要があるところ、原告は、基本三法のうちの１つである原価基準法を用いて本件棚卸資産販売取引を構成する個別の棚卸資産の販売の取引の独立企業間価格を算定することができる旨を主張するから、原価基準法を用いて本件棚卸資産販売取引（又は本件棚卸資産販売取引を構成する個別の棚卸資産の販売の取引ごと）の独立企業間価格を算定することが可能であるか否かについて、検討を加える（後記（６））。

（２）証拠等により認定することができる事実関係（以下「認定事実」という。）

前提事実、当事者の間に争いのない事実、後に掲記する証拠及び弁論の全趣旨によれば、次の各事実が認められる。

ア めっきに関する一般的な知見等

（ア）めっきとは、ある固体の表面に薄い金属の皮膜を形成させる技術を総称したものであり、約２０種類の金属を始めとする材料（金属、合金、金属又は合金の酸化物及びそれらの複合材料）の皮膜が、耐食性、装飾性、機能性等を持たせる目的で用いられ、その用途に応じ、様々な特性が必要とされている。なお、本件国外関連者が販売しているめっき薬品は、本件国外関連者の顧客であるプリント基板を製造する企業が、プリント配線板を製造する際にするめっきに用いるものである。

めっきは、めっきをする対象となる固体に洗浄のその他の前処理を施し、目的に沿って必要な特性に応じためっきを実現することができるめっき薬品に上記の固体を一定時間浸すなどのめっき処理をし、めっきされた当該固体に中和等の後処理を施すという複数の工程（めっきプロセス）を経て完成するものである。

めっきの結果得られる材料の表面に被覆される金属の薄膜の形状及び性質は、めっき薬品を構成する原料の微妙な配合比、組成の違い等に応じて微妙に異なり、それぞれに

固有の特質を有するものとなる結果、当該微妙な差異により、顧客の様々な要望に応ずることが可能となる金属の薄膜の形状及び性質が得られることとなる。(以上、甲18ないし20、49、109、119、乙38、39、弁論の全趣旨)

(イ) プリント基板を製造する際に施されるめっきは、①回路形成用導電体としての金属を形成するもの、②回路形成用のエッチングレジストとして一時的に形成されるもの及び③外部との接続のための表面処理のためのものの3種類である。近時のプリント基板は、その配線密度が高くなり、非常に細かい導体回路が必要となっていることから、めっきの適否や精度が非常に重要な技術となっているほか、両面プリント配線板(基板の両面に回路があるもの)、多層プリント配線板(ウエハース状に絶縁体と回路を積み重ねて作成された基板)において重要な導体層間の接続の信頼性には、めっきの物性が大きく関係することから、その意味においても、めっきの形成の技術が非常に重要となってきた。(以上、乙41、42、弁論の全趣旨)

イ 本件ライセンス取引とKライセンス取引との間の異同等

(ア) 原告が使用を許諾している無形資産の種類

- a 原告が本件ライセンス契約において本件国外関連者に対して使用を許諾している無形資産は、特許権及び技術情報である(乙20、21)。
- b 原告がKライセンス契約においてK社に対して使用を許諾している無形資産は、ノウハウ及びその他の技術情報である(乙27ないし31)。

(イ) 使用許諾の対象となる技術情報の内実

- a 原告が本件ライセンス契約において本件国外関連者に対して使用を許諾している「技術情報」は、原告が製品の製造及び使用に関して使用する全ての情報及び知識であるとされているが、その具体的な内容についての定めは見当たらない(乙20、21)。
- b 原告がKライセンス契約においてK社に対して使用を許諾している「ノウハウ」は、原告が生産中の表面処理用のめっき薬品を製造するために有用な技術情報及び技術データで、原告で利用され、商業的に応用されるものであるとされ、具体的には、旧Kライセンス契約書(2002年(平成14年)12月1日付のもの)においては、①契約品配合カード、②製造指示書、③原料カード、④契約品品質管理書及び⑤設備仕様書と、上記の旧Kライセンス契約書以外のKライセンス契約書においては、①化成品開示書、②製品性状カード、③配合カード、④製造指示カード、⑤原料カード、⑥品質管理カード及び⑦設備仕様カードと、それぞれ定められている(乙27ないし31)。

(ウ) 原告が使用を許諾した無形資産の対象となる製品の数

- a 原告が本件ライセンス契約において本件国外関連者に対して使用を許諾している「技術情報」の対象となる「製品」の数は、246品目(Bライセンス契約書)、242品目(Dライセンス契約書)、180品目(2011年(平成23年)4月1日付けのDライセンス契約書の修正)又は189品目(2012年(平成24年)1月1日付けのDライセンス契約書の修正)である(乙20ないし22、24)。
- b 原告がKライセンス契約においてK社に対して使用を許諾している「ノウハウ」の対象となる「契約品」の数は、9品目(旧Kライセンス契約書)又は6品目(新Kラ

イセンス契約書)である(乙27ないし31)。

(エ) 原告が使用を許諾した無形資産の対象となる製品の内容

- a 原告が本件ライセンス契約において本件国外関連者に対して使用を許諾した「技術情報」の対象となる「製品」は、従来から存在するめっき薬品だけではなく、顧客からの個別的な要望(プリント基板の性状等)にきめ細かに対応するために開発された新規のめっき薬品(固有製品。なお、原告は、本件国外関連者以外の者に対し、固有製品の製造等のノウハウ等の使用を許諾したことはない。)が、累次のDライセンス契約書の修正により追加的に含まれるようになったほか、複数のめっきプロセスに対応することができるような幅広い内容のめっき薬品から構成されている(乙22、24、46、47、56、弁論の全趣旨)。
- b 原告がKライセンス契約においてK社に対して使用を許諾した「ノウハウ」の対象となる「契約品」は、全て従来から存在するめっき薬品であるほか、プリント基板の製造には用いることができないものも含まれているが、Kライセンス契約における「契約品」に新たに開発されためっき薬品が追加されることはなく、また、必ずしも、めっきプロセスに的確に対応するような構成にはなっていなかった(乙27ないし31、46、56、弁論の全趣旨)。

(オ) めっき薬品の売上構成の異同

- a 原告がKライセンス契約においてK社に対して使用を許諾した「ノウハウ」の対象となる「契約品」と同一のめっき薬品(共通製品及び汎用品である9品目)の売上高がDめっき製品売上高に占める割合は、最も多い年(2006年(平成18年))で42.37%、最も少ない年(2010年(平成22年))で25.58%であり(なお、2011年(平成23年)は、新Kライセンス契約書に基づき、「契約品」が6品目に減少したため、更に割合が減少し、11.52%となっている。)、時間の経過とともに、おおむね減少傾向にある(なお、無電解ニッケルめっきに一般的に用いられる原告の主力商品の1つ(共通製品)であるめっき薬品(「M」)の占める割合は、最も多い年(2006年(平成18年))で19.20%、最も少ない年(2011年(平成23年))で9.46%である。)一方、原告が新規に開発し、本件ライセンス契約において本件国外関連者に対して使用を許諾した「技術情報」の対象となる「製品」にも追加されためっき薬品(固有製品)の売上高は、年々おおむね増加する傾向にある(乙50の4。なお、別表2も参照)。
- b Kライセンス製品の売上高における各「契約品」別の売上高及びその割合は、別表2のとおりであり、無電解ニッケルめっきに一般的に用いられる前記aの共通製品であるめっき薬品(「M」)の占める割合が極めて大きい(最も多い年(2010年(平成22年))で75.6%、最も少ない年(2008年(平成20年))で72.7%)傾向にある(乙52の1ないし20)。

(カ) 使用許諾の条件

- a 本件ライセンス契約は、①原告が、本件国外関連者に対し、台湾において使用許諾の対象である特許権及び技術情報を用いて本件ライセンス製品を台湾で製造、販売及び使用することができる排他的なライセンスを付与する一方、本件国外関連者は、原告の許可を得ることなく台湾以外の国又は地域に本件ライセンス製品を輸出すること

はできず、そのおそれのある相手方に本件ライセンス製品を販売することもできない旨のものであり、②B社との間で2006年（平成18年）4月1日に、D社との間で2005年（平成17年）9月1日に、それぞれ締結され、③契約の有効期間を4年5か月又は5年とし、自動的に1年ずつ更新されるものであって、④本件国外関連者が原告に対して製品の純販売価格の5%をロイヤルティとして支払うものとされているが、⑤本件国外関連者が、本件ライセンス契約の契約期間中又は契約期間満了後一定期間、本件ライセンス契約により、本件ライセンス製品又はその類似品の製造及び販売に関して競業しない義務を負う旨の定めは見当たらない（乙20、21）。

- b Kライセンス契約は、①原告が、K社に対し、韓国において原告が生産中の表面処理用のめっき薬品を製造するために有用な技術情報及び技術データで、原告で利用され、商業的に応用されるものを使用し、上記のめっき薬品（Kライセンス製品）を製造、使用及び販売する非独占的な権利を付与する旨のものであり、②K社との間で2002年（平成14年）12月1日に、締結され、2008年（平成20年）1月1日、2009年（平成21年）1月1日及び2010年（平成22年）1月1日にそれぞれ内容を修正する旨の合意がされたほか、2011年（平成23年）6月9日に新たな内容によるものとして、締結され、③（あ）旧Kライセンス契約書のうち2002年（平成14年）12月1日付け「ノウハウ・ライセンス契約書」においては、契約の有効期間を5年とし、原告とK社との合意の下で延長することができるものとされていたが、（い）その後の旧Kライセンス契約書においては、契約の有効期間を1年とし、原告とK社との合意の下で延長することができるものとされ、（う）新Kライセンス契約書においては、契約の有効期間を1年3か月とし、契約の更新はしないものとされており、④K社が原告に対してKライセンス製品の正味販売額の5%をロイヤルティとして支払うものとされ、⑤K社は、Kライセンス契約の契約期間中又は契約期間満了後一定期間、Kライセンス契約により、Kライセンス製品又はその類似品の製造及び販売に関して競業しない義務を負うものとされている（乙27ないし31）。

（キ）台湾の市場と韓国の市場との異同

台湾の市場と韓国の市場との間には、①Kライセンス製品について、2004年度（平成16年度）の台湾の市場における価格と韓国の市場における価格比は、別表3のとおり、最少で21.2%（台湾での価格が韓国での価格の約5倍）、最大で225.4%（台湾での価格が韓国での価格の約44%）という格差がある（乙53）、②台湾には、収益性も技術力も高い大手のプリント基板メーカーが複数あって競争が激しく、様々なプリント基板を製造するために用いるめっき薬品が主要な取扱商品である一方、韓国では、最終のユーザーは大手のメーカーであるものの、その下請けとなるべき企業は、いずれも技術力の低い小さな会社がひしめいているにとどまり、利益率の高いめっき薬品のニーズもない（乙77）、③台湾は、韓国と比較すると為替市場が安定している一方、韓国は、為替市場が不安定であり、企業の業績もそれに大きく左右されがちである（乙82、83、弁論の全趣旨）などの違いがある。

（3）本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定する対象となる取引の単位

ア 複数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場合について

(ア) 我が国の移転価格税制は、法人が国外関連者との間で独立企業間価格と異なる対価により取引をした場合に、当該取引を独立企業間価格でされたものとみなして法人税関係法令を適用する制度であり（租税特別措置法66条の4第1項）、法人と国外関連者との間の具体的な取引における価格を問題とする制度であるから、原則として、個別具体的な取引1つごとに独立企業間価格を算定すべきものと解するのが相当であり、租税特別措置法通達66の4（3）－1柱書きも同旨を明らかにしたものであるといえる。

もっとも、独立企業間価格は、正常な対価で取引が行われたと仮定した場合の価格であり、実際の取引の実態を把握した上で算定されるべきものであると解されるから、いかなる場合においても、個別具体的な取引1つごとに独立企業間価格を算定しなければならないものではなく、個別具体的な取引のみに着目した場合には、その適正な独立企業間価格を算定することができない場合には、複数の取引を1つの単位としてまとめて独立企業間価格を算定することも許されるというべきである。租税特別措置法通達66の4（3）－1もこれと同旨を明らかにしたものであるといえる。

その上で、いかなる場合に複数の取引を1つの単位としてまとめて独立企業間価格を算定することができるのかについては、法令上その要件又は基準を明確に定めたものは見当たらないから、独立企業間価格を算定する対象となる取引に係る諸般の事情を総合的に考慮し、複数の取引を1つの単位としてまとめて独立企業間価格を算定することが合理的な場合であるといえるか否かにより、これを決すべきものと解するのが相当であるものの、国外関連取引の独立企業間価格の算定に関するものであることに照らし、国外関連取引の対象である資産の価格設定に影響を与えている事情の有無が、その重要な判断要素の1つとなると認められる（移転価格ガイドライン（2017年（平成29年）に改訂される前のもの）1.36、同1.42、同1.43及び同1.64も参照）。

(イ) 原告は、複数の取引をまとめて1個の取引とみなして独立企業間価格を算定することができるのは、複数の取引を構成する個々の取引の対価について、当該取引のみを個別に行った場合とは異なる価格設定をするであろう場合だけである旨主張する。

しかし、例えば、複数の取引を構成する個々の取引のみを個別に行うこと自体が合理的ではない場合又は当該取引の価格を算定すること自体が困難な場合には、原告の主張するところを前提とすると、適切な独立企業間価格を算定すること又は独立企業間価格を算定すること自体が不可能となる結果を招き得ることになり、不合理であるから、原告の主張は、採用することができない。

イ 本件ライセンス取引を構成する個々の使用許諾取引ごとに独立企業間価格を算定することの適否について

認定事実ア（ア）のとおり、めっきは、複数のめっき薬品が複数の工程の中で決められた順番で用いられることにより完成されるものであり、かつ、顧客の様々な要望に応ずることも可能となるものであるところ、これに加えて認定事実アの事実も前提とすると、顧客の多様な要望に応ずる様々な形状及び性質を有する薄膜を生み出すめっきを実現するためには、特定のめっき薬品の製造等のノウハウ等が個別的に開示されるだけでなく、様々なめっき薬品を様々な工程の中で使用することができるよう多種多様なめっき

薬品の製造等のノウハウ等が包括的に開示される必要があると認められる。そして、認定事実イ（エ） a のとおり、本件ライセンス取引においては、複数のめっきプロセスに対応することができる多様なめっき薬品の製造等のノウハウ等が開示され、その中には、追加的に開示された新規のめっき薬品の製造等のノウハウ等も含まれていたものである。

これらの事実を前提とすると、本件ライセンス取引は、個別かつ独立に存在する本件ライセンス取引を構成する使用許諾取引（個別のめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引）が単に集合したものではなく、それらの個別の使用許諾取引が多数存在し、それらの使用許諾取引の対象であるノウハウ等を組み合わせることにより多様な顧客の要望に応えることが可能となっており、このような個別のめっき薬品の製造等のノウハウ等それ自体を超えたものにも独自の経済的な価値が存し、本件ライセンス取引を構成する個別の使用許諾取引の価格（経済的な価値）にも、当該独自の経済的な価値が反映されるべきものと認められる。

そうすると、仮に、本件ライセンス取引を構成する個々の使用許諾取引のみに着目した場合の当該使用許諾取引の独立企業間価格と思われる価格を算定することが可能であったとしても、当該価格の総和が、本件ライセンス取引全体を1つの単位として算定した場合の独立企業間価格と等しくなるとはいえず、かつ、本件全証拠によっても、上記の独自の経済的な価値自体のみを抽出して当該経済的な価値の金額を個別に算出したり、それを個別の使用許諾取引に個別に割り付けて具体的な金額を算出したりすることが可能であるとも認め難いから、本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定するに当たっては、少なくとも、本件ライセンス取引全体を1つのものとして捉えるのが合理的である。

ウ 原告の主張に対する判断

前記イの認定及び判断に対する原告の主張は、次のとおり、いずれも採用することができない。

- (ア) a 原告は、移転価格税制は、国外関連者との間でされた実際の取引を別の取引に置き換えることを認める制度ではなく、ある法人と当該国外関連者が実際にした取引を前提に、当該法人の所得の計算上、当該取引が価格の点についてのみ独立企業間価格でされたものとみなして当該法人の所得の計算をする制度であるところ、本件ライセンス取引は、ノウハウ等ごとに異なる時期にライセンス契約が成立して開始しているのに、これを本件ライセンス取引の対象となるめっき薬品全ての製造等のノウハウ等をパッケージとしてされた使用許諾取引とみなすことは、移転価格税制の制度の趣旨と整合しない旨主張する。

しかし、前記ア（ア）のとおり、いかなる場合に複数の取引を1つの単位としてまとめて独立企業間価格を算定することができるのかについては、法令上その要件又は基準を明確に定めたものは見当たらないから、ノウハウ等ごとに異なる時期にライセンス契約が成立したとの一事をもって直ちに、それらのノウハウ等のライセンス契約をまとめて1つの単位として独立企業間価格を算定することが許されないということにはならず、このことは、複数の取引を1つの単位としてまとめて独立企業間価格を算定することが合理的であるとされる場合を例示する租税特別措置法通達66の4（3）－1や移転価格ガイドライン（2017年（平成29年）に改

訂される前のもの) 3. 9においても、ノウハウ等ごとに異なる時期にライセンス契約が成立している場合に、複数の取引を1つの単位としてまとめて独立企業間価格を算定してはならない旨の記載が見当たらないことから裏付けられる。

その上で、複数の取引を1つの単位としてまとめて独立企業間価格を算定することを許容していること自体が、ノウハウ等ごとに異なる時期にライセンス契約が成立していることがあり得ることを当然に予定した上でのものであるとも解し得ることにも照らすと、原告が指摘する事情は、その点をもって直ちに、前記イの認定及び判断を覆すには足りない。

- b 原告は、①本件ライセンス契約書は、多数のめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用を一括して原告から本件国外関連者に対して許諾する旨を合意したことを示す文書ではなく、原告と本件国外関連者との間の多数のめっき薬品の個別の製造等のノウハウ等の使用許諾取引の全てに適用される共通の契約条件を合意した基本契約の趣旨の文書である、②本件ライセンス取引においても、Kライセンス取引と同様、めっき薬品ごとに製造等のノウハウ等の使用許諾の合意をしている、③各めっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引の対価の額(ロイヤルティの額)は、他のめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引の対価の額のいかんにかかわらず、業界水準や台湾で一般に認められているロイヤルティ料率を勘案し、当該めっき薬品の純販売価格の5%と、各めっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引ごとに個別に設定したのであって、かつ、異なる時期に成立した複数の使用許諾取引のそれぞれの対価の額は、他の使用許諾取引の対価の額を考慮して決定されていないなどとして、本件ライセンス取引を構成する個別の使用許諾取引ごとに独立企業間価格を算定すべきである旨主張する。

しかし、仮に、原告が、めっき薬品ごとに製造等のノウハウ等の使用許諾取引をするかどうかを検討し、当該使用許諾取引の対価の額も使用許諾取引ごとに設定し、かつ、他の使用許諾取引の対価の額を考慮してそれを決定していなかったことを前提としたとしても、そのことをもって直ちに、原告が設定した個別の使用許諾取引の対価の額が、本件ライセンス取引という複数の使用許諾取引から構成されるもののうちの1つとしての当該取引の独立企業間価格と必ず同額になるという関係が基礎付けられるわけではないから、原告が上記に指摘する各事情は、いずれも、本件ライセンス取引を構成する個別の使用許諾取引ごとの独立企業間価格と思われる価格を算定してこれを合算することが本件ライセンス取引全体の適切な独立企業間価格を算定したことにならない旨の前記イに判示した認定及び判断を左右しない。

- (イ) 原告は、①2つのめっき薬品を使用することによって単体のめっき薬品を使用した場合以上の価値を生み出すことはなく、2つのめっきをすることによって個々のめっきが有する機能と異なる新たな価値が生み出されるわけではない、②複数のプロセスに対応するめっき薬品が存在するからといって、複数のめっき薬品の売上げが増加することではなく、当該複数のめっき薬品のうちの一方の価格が他方の価格を考慮して設定される関係も生じない、③めっき薬品の品ぞろえが豊富であることによってめっき薬品が多く売れることはあり得るが、原告が、新製品が販売されて品ぞろえが増加したことを理由としてめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引の対価の額を変更したことはな

い、④めっきの各作業工程は独立であって、同一メーカーのめっき薬品を一括して用いる必要はなく、顧客はそれぞれの工程ごとに当該工程で用いる最適なめっき薬品を個別に選定し、めっきプロセスにおいて使用されるめっき薬品についても、常に当該めっきプロセスで使用される複数のめっき薬品がパッケージとして取引されるわけではないから、各種めっき薬品は、一般に、ユーザーに対してパッケージで販売されるのが定型的な販売方法であるとはいえないなどとして、めっき薬品の特徴を踏まえても、めっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引の対価の額が、他のめっき薬品の使用許諾取引を考慮して決定されているという関係が立証されているとはいえない旨主張する。

しかし、本件においては、本件全証拠によっても、本件国外関連者が各種めっき薬品を単体で販売することが大半であったとか、めっき薬品の品ぞろえが豊富であること自体に何らの価値もなかったとかいうことをうかがわせる具体的な事情等は見当たらず、むしろ、原告が、薬品、機械及びめっき液管理装置の3つの全てを手掛けるめっき薬品の製造に携わる業界における唯一の企業であり、顧客のニーズに合致しためっき薬品の供給や技術サポートをすることを事業の大きな推進力としている旨を標榜しているほか（乙17）、原告自身、本件国外関連者は、めっきプロセスを構成する全てのめっき薬品を購入してもらえれば、めっきプロセスの全てについて本件国外関連者が責任を持つことをセールスポイントとして販売活動をしている旨を自認していること（原告準備書面（10）26項）にも照らすと、個別のノウハウ等の使用許諾取引が多数存在し、それらの使用許諾取引の対象である製造等のノウハウ等を組み合わせることにより多様な顧客の要望に応えることが可能となっていること等の個別のめっき薬品の製造等のノウハウ等それ自体を超えたものにも独自の経済的な価値が存することを原告自身も当然の前提としていることがうかがわれる。

そうすると、原告が上記に指摘する事情は、いずれも、原告が設定した個別の使用許諾取引に係る対価の額と本件ライセンス取引という複数の使用許諾取引から構成される取引のうちの1つのものとしての当該使用許諾取引の独立企業間価格とが、必ず同額になるという関係を基礎付ける事情であるとは認められず、本件ライセンス取引を構成する個別の使用許諾取引ごとの独立企業間価格と思われる価格を算定してこれを合算することが本件ライセンス取引全体の適切な独立企業間価格を算定したことにならない旨の前記イに判示した認定及び判断を左右しないというべきである。

（ウ）原告は、めっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾に伴ってされる役務提供取引（技術指導、技術訓練等）の対価を旅費交通費等の実費と定めており、本件ライセンス取引のうち上記のノウハウ等の使用許諾取引と役務提供取引を1つの取引として独立企業間価格を算定することはできず、それぞれの取引の独立企業間価格を個別に算定すべきである旨主張する。

しかし、証拠（乙20、21、23）によれば、本件ライセンス契約書においては、ノウハウ等の使用許諾取引と上記の役務提供取引とで、その対価の額が個別に定められていないことが認められ、他にこれらが個別に定められていることを具体的に認めるに足りる証拠もない。また、上記の役務の提供の対価を旅費交通費等の実費と定めているとされることについても、本件ライセンス契約書には、その旨の明示的な記載は見当たらない上、当該実費は、上記の役務の提供に伴って生ずる費用であって役務の提供の対

価の性質を当然に帯びるものではないから、原告が本件国外関連者に対して上記の役務を提供したことによって生じた実費を本件国外関連者が負担する旨の合意をもって、費用の負担に係る合意だけではなく上記の役務の提供の対価に係る合意としての性質も有するものとも直ちには認め難い。

そうすると、本件においては、原告及び本件国外関連者の合理的意思としても、ノウハウ等の使用許諾取引と上記の役務提供取引とを一体のものとして捉えた上で、ロイヤルティ料率及びそれに基づく対価の額が決定されているものと認められ、上記の役務提供取引については、費用の負担に係る合意しか存在しない以上、当該費用の負担に係る合意は、役務の提供自体の対価を無償とする又はノウハウ等の使用許諾取引の対価の額に含める旨の合意であると実質的には解すべきものと認められる。

したがって、本件においては、ノウハウ等の使用許諾取引と役務提供取引とで、その対価の額をそれぞれ個別に算定する事実の基礎自体が欠けているというべきである。

エ まとめ

以上のとおり、本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定するに当たっては、本件ライセンス取引を構成する個別の使用許諾取引ごとに独立企業間価格を算定することは合理的ではなく、少なくとも、本件ライセンス取引の全体を1つのものとして捉えるのが合理的である。

(4) 独立価格比準法と同等の方法を用いて本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定することの可否

前記(3)のとおり、本件ライセンス取引を構成する個別の使用許諾取引ごとに独立企業間価格を算定すべきである旨の原告の主張を採用することができない以上、それを前提として独立価格比準法と同等の方法を用いて本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定すべきである旨の原告の主張は、その余の点について判断するまでもなく、採用することができないものというべきであるが、前記(1)アのとおり、租税特別措置法が、基本三法と同等の方法を、その他の方法と同等の方法よりも優先的に用いるべき旨を規定していることに鑑み、本件ライセンス取引の全体を1つの単位として捉えた上で、独立価格比準法と同等の方法を用いてその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も、検討を加える。

ア 独立価格比準法と同等の方法を用いるための要件について

(ア) 独立価格比準法は、特殊の関係にない売手と買手との間で、ある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下で売買した取引がある場合に、当該取引の対価の額（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することができるときは、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独立企業間価格とするものであり（租税特別措置法66条の4第2項1号イ）、独立価格比準法と同等の方法は、棚卸資産の販売又は購入以外の取引の独立企業間価格を、上記と同様の方法により算定するものである（同項2号イ）。

上記のとおり、独立価格比準法及び独立価格比準法と同等の方法は、いずれも、検証対象である国外関連取引の対象との同種の対象について、当該国外関連取引と同様の状

況下でした特殊の関係にない売手と買手との間の取引がある場合に、当該取引の対価の額をもって独立企業間価格とするものであるから、独立価格比準法又は独立価格比準法と同等の方法による独立企業間価格の算定に当たっては、検証対象である国外関連取引と比較可能な独立当事者間取引（比較対象取引）が存することがその前提となる。

(イ) その上で、本件ライセンス取引のような無形資産の使用許諾取引について独立価格比準法と同等の方法を用いる場合には、比較対象取引に係る無形資産が国外関連取引に係る無形資産と同種であり、かつ、比較対象取引に係る使用許諾の時期、期間等の使用許諾の条件が当該国外関連取引と同様であることを要し、この場合において、比較対象取引と国外関連取引が、使用許諾の時期、期間等の使用許諾の条件に差異がある状況の下で行われた場合には、その差異により生ずる対価の額の差を調整することができるものに限られると解すべきであって、租税特別措置法通達66の4(2)-1の(1)及び同66の4(6)-6も、これと同旨を明らかにしたものである。

イ 本件ライセンス取引とその比較対象取引とされるKライセンス取引とで取引対象である資産が「同種」であるといえるか否かについて

(ア) 前記アのとおり、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同種性が要求されるというべきであり、これと同等の方法を用いる場合も同様に、取引対象の厳格な同種性が要求されるというべきであって、独立価格比準法についてのみ、「国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産」と定め、その余の方法については、いずれも「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」と定める租税特別措置法通達66の4(2)-1も、これと同旨を明らかにしたものである。

その上で、認定事実イのとおり、①原告が本件ライセンス契約において使用を許諾している無形資産には、ノウハウだけではなく特許権も含まれ、かつ、当該無形資産の内容も必ずしも限定的なものとはいえない一方、原告がKライセンス契約において使用を許諾している無形資産はノウハウその他の技術情報のみであり、かつ、当該無形資産の内容もKライセンス契約書において限定的に定められているのであって、原告が使用を許諾した無形資産の種類、内容等に差異があったこと、②本件ライセンス契約においては、多数の品目(180~246)のめっき薬品の製造等のノウハウ等が使用許諾の対象とされ、契約期間中に、原告が追加的に製造等のノウハウ等の使用を許諾した品目もあった一方、Kライセンス契約においては、限定的な品目(6~9)のめっき薬品の製造等のノウハウが使用許諾の対象とされるにとどまり、原告が契約期間中に追加的に製造等のノウハウの使用を許諾した品目もなかったものであり、使用許諾の対象となった無形資産の数、内容等にも差異があったこと、③本件各事業年度における本件国外関連者めっき製品売上高に占めるKライセンス製品と同一の製品の売上高の割合が、最大でも、4割強程度にとどまり、かつ、その割合が、時間の経過とともに、おおむね低下していく傾向にあることの各事実に加え、前記(3)のとおり、少なくとも本件ライセンス取引の全体を1つの単位として捉えるべきであることを前提とすると、その比較対象取引がKライセンス取引の全体となることも踏まえると、本件ライセンス取引とKライセンス取引とでは、取引の対象となる無形資産が同種のものであるとは認められない。

(イ) 前記(ア)の認定及び判断に対する原告の主張は、次のとおり、いずれも採用する

ことができない。

- a (a) 原告は、めっき薬品の製造等のノウハウ等に係る技術の内容には、高度の類似性が認められ、ノウハウ等の相互間の優劣もないとして、めっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引については、①ノウハウ等の使用許諾の対象である製品が同一種類の製品群に属する場合、②製品が同一種類の製品群に属さないとしても、類似する製品群に属し、かつ、製品群の差異が価格に影響を及ぼす程度ではない場合には、いずれも相当程度の類似性があり、同種であるというべきである旨主張する。

しかし、認定事実ア（ア）のとおり、めっきの結果得られる材料の表面に被覆される金属の薄膜の形状及び性質は、めっき薬品を構成する原料の微妙な配合比、組成の違い等に応じて微妙に異なり、それぞれに固有の特質を有するから、個々のめっき薬品の製造等のノウハウ等は、それぞれに個別性の高い無形資産であると認められる。

そうすると、同一種類の製品群に属するめっき薬品の製造等のノウハウ等の相互間においても、独立価格比準法と同等の方法を用いる際に求められる「同種」性を満たすものとまでは認め難いのであり、類似する製品群に属する場合では、なおさら上記の「同種」性を満たすものとは認め難い。

- (b) 原告は、原告が本件ライセンス取引を構成する個別の使用許諾取引において使用を許諾しているめっき薬品の製造等のノウハウ等は、いかなる原料をどのような比率で用いるのか、どのような順序でタンクに投入するのか、どれだけの時間かくはんするのかという点で共通しているから、使用する主要な原料が共通するめっき薬品の製造等のノウハウ等は、「同種」であるというべきである旨主張する。

しかし、原告が本件ライセンス取引を構成する個別の使用許諾取引において使用を許諾しているめっき薬品の製造等のノウハウ等が、原告が上記に指摘するとおりの共通点を有するとしても、前記（ア）のとおり、独立価格比準法と同等の方法を用いる場合においては、比較対象取引における資産との「同種」性が厳格に要求されること、前記（a）のとおり、原告が本件ライセンス取引を構成する個別の使用許諾取引において使用を許諾しているめっき薬品の製造等のノウハウ等が、それぞれに個別性の高い無形資産であることに照らすと、使用する主要な原料が共通するめっき薬品の製造等のノウハウ等が、独立価格比準法と同等の方法を用いる際に求められる資産の「同種」性を満たすものとまでは認め難い。

- (c) 原告は、①様々なユーザーのニーズに対応するため、品ぞろえを増やしているとしても、一方のめっき薬品が他方のめっき薬品よりも高度なノウハウ等を有しているわけではなく、いずれのノウハウも原料の構成比であって、その構成比が異なるにとどまるから、ノウハウの個別性が高いとしても、それは原料の配合比が異なることに尽きている、②従来の製品の製造等のノウハウ等も新製品の製造等のノウハウ等も、材料の表面に薄膜を形成するためのものであり、特定のユーザーのニーズにより合致するかどうかの違いがあるにすぎず、ノウハウ等の質的な差異はないなどとして、同一の製品群に属するめっき薬品の製造等のノウハウ等は、同種である旨主張する。

しかし、原料の配合比が異なることによりめっきの形状及び性質にも違いが生じ、そのことが、様々な付加価値を有するものと認められ、原料の配合比が異なることそれ自体にも経済的な価値があり、かつ、当該経済的な価値は、付加価値の違いによっても異なってくるから、原告の主張は、その前提を異にするものである。また、顧客の特定のニーズに対応することができる新製品には、当該ニーズに対応することができるという意味で、従来の製品にはない付加価値があるということができ、新製品の製造等のノウハウ等と従来の製品の製造等のノウハウ等との間には、無形資産の付加価値という意味で差異があるから、原告の主張は、その意味においても、前提を異にするものである。

したがって、上記の点は、同一の製品群に属するめっき薬品の製造等のノウハウ等が、独立価格比準法と同等の方法を用いる際に求められる「同種」性を満たすことを基礎付けるものとは認め難い。

- b (a) 原告は、無形資産の使用許諾取引等の計算式で対価の額が合意される取引については、その計算式に影響を及ぼす差異がない場合には、当然に「同種」のものとイえるというべきである旨主張する。

しかし、独立価格比準法又は独立価格比準法と同等の方法は、前記アのとおり、取引の対象の価格そのものを比較する方法であり、当該価格を導く計算式を比較するものではない上、取引の対象が「同種」であるか否かが、価格を導く計算式が同様であるか否かのみによって左右されるとも解し難い。

- (b) 原告は、異なる製品の製造等のノウハウ等であっても、当該ノウハウ等を構成する内容の類似性があり、当該ノウハウ等を用いて製品を製造するために必要な設備等も類似していて大きな追加投資やリスクの負担をすることなくある製品を製造するか別の製品を製造するかを選択することができるような場合には、製造等のノウハウ等の使用許諾取引における同種の要件を満たすものと判断し得ると解すべきである旨主張する。

しかし、前記アのとおり、無形資産の使用許諾取引の独立企業間価格を算定する際に用いる独立価格比準法と同等の方法において求められる「同種」性は、取引の対象である無形資産についてであり、かつ、前記（ア）のとおり、その程度も厳格なものが求められるから、無形資産そのものの類似性を離れ、無形資産を構成する内容の一部に類似性があるとか、当該無形資産を用いて稼働する設備が類似しているとか、追加投資又はリスクの負担が少ないとかいう事情が類似していることをもって直ちに、取引の対象である無形資産そのものが「同種」であるとまでは認め難い。

ウ 本件ライセンス取引とその比較対象取引とされるKライセンス取引とが「同様の状況」の下でされたものであるといえるか否かについて

- (ア) 認定事実イによれば、本件ライセンス取引とKライセンス取引との間には、①原告は、本件ライセンス契約においては、本件国外関連者に対し、台湾における独占的な実施権を付与しているのに対し、Kライセンス契約においては、K社に対し、韓国における非独占的な実施権を付与するにとどまっていること及び②台湾の市場と韓国の市場との間には、(あ) 同一のめっき薬品も含むめっき薬品の販売単価、(い) 需要のあるめっ

き薬品、(う) 顧客の規模、利益率等の属性にいずれも差異があるなどの市場の状況が異なっていることといった顕著な差異が存することが認められ、かつ、③本件ライセンス契約及びKライセンス契約の対象となる資産がいずれも無形資産であって、上記の差異が無形資産の対価の額に与える影響を具体的な金額として把握することが困難であること、④前記(3)のとおり、少なくとも本件ライセンス取引の全体を1つの単位として捉えるべきであり、その場合の比較対象取引がKライセンス取引の全体となることに照らすと、当該差異を調整することは不可能であると認められる。

したがって、本件ライセンス取引とKライセンス取引とが、同様の状況の下でされたものとは認め難い。

(イ) 前記(ア)の認定及び判断に対する原告の主張は、次のとおり、いずれも採用することができない。

a 原告は、独立価格比準法と同等の方法を用いるための要件である「同様の状況」の下という要件が満たされていないというためには、国外関連取引と比較対象取引との間の差異が対価の額に重大な影響を及ぼすことが客観的に明らかであることを要する旨主張する。

しかし、独立価格比準法又は独立価格比準法と同等の方法における「同様の状況」について、租税特別措置法66条の4第2項1号イ又は同項2号イの文言に照らし、原告が主張するように解すべき法令上の根拠は見当たらない。また、前記アのとおり、独立価格比準法又は独立価格比準法と同等の方法は、価格そのものを比較する方法であり、価格に重大ではない影響が生ずる場合であっても、当該影響(対価の額に生じた差)を調整することができない限り、比較可能性を喪失するものであるから(租税特別措置法通達66の4(2)-1の(1)参照)、その意味においても、原告の主張するように解釈すべき理由はない。

b 原告は、①本件国外関連者も、K社も、(あ) 共通製品のうちの1つのものをプリント基板メーカーに販売する目的で、原告から、ほぼ同時期に、当該めっき薬品の製造等のノウハウの使用許諾を受け、(い) 同一の競合他社と製品の販売を競っている、②本件ライセンス契約も、Kライセンス契約も、有効期間は、5年間である、③原告は、(あ) 韓国においてはK社に対してのみ、台湾においては本件国外関連者に対してのみ、当該めっき薬品の製造等のノウハウを開示し、(い) 本件国外関連者に対しても、K社に対しても、ノウハウの内容を記載した書面を交付するだけでなく、原告の技術者を派遣しており、かつ、その費用を本件国外関連者又はK社の負担とすることを合意しているなどとして、本件ライセンス取引とKライセンス取引が「同様の状況」の下にあるものといえる旨主張する。

しかし、前記(ア)に指摘した差異に照らすと、原告が上記に主張するところをもって直ちに、本件ライセンス取引とKライセンス取引が「同様の状況」の下でされたものであるとまでは認め難いから、原告の主張は、前記(ア)の判断を覆すには足りない。

c (a) 原告は、本件ライセンス取引とKライセンス取引との差異による具体的な影響額を算出することができず、その差異を調整することができないことのみによっては、当該差異が対価の額に重大な影響を及ぼすことが客観的に明らかとはいえない

旨主張する。

しかし、前記 a で判示したとおり、「同様の状況」の下という要件が満たされていないというためには、国外関連取引と比較対象取引との間の差異が対価の額に重大な影響を及ぼすことが客観的に明らかであることを要すると解すべき理由はないから、原告の主張は、その前提を欠くものである。

- (b) 原告は、本件ライセンス契約も K ライセンス契約も、実質上同一の条件の契約であって、契約書における独占又は非独占という差異が、ロイヤルティ料率に影響を及ぼすことについて、通常の合理的な判断をする者であれば誰もが疑いを入れる余地がないほどに客観的に明らかとはいえない旨主張する。

しかし、原告の主張するところは、韓国においても台湾においても特定の企業に対してのみ無形資産の使用を許諾していたという点で結果的に同一の現象が生じたことのみに着目し、韓国においては、原告の自由な選択の結果として K 社に対してのみ無形資産の使用を許諾した反面、台湾においては、契約上の義務として本件国外関連者に対してしか無形資産の使用を許諾することができないために本件国外関連者に対してのみ無形資産の使用を許諾したという結果に至る過程の違いを完全に捨象したものであって、ライセンサーが他社に対して同一の無形資産の使用を許諾し得るという選択肢を保有していること自体にも、独立の経済的な価値があることを捨象するものといわざるを得ない。

そうすると、他社に対しても同一の無形資産の使用を許諾することが契約上も可能であるか、契約上の債務不履行を構成するかという点は、当該無形資産の使用を許諾するライセンサーの選択の幅に差異を生じさせるものであって、その性質上、当該無形資産の使用を許諾する際の対価の額にもそれが反映されるべきものであるから、独占的な使用を許諾する契約に基づく取引と非独占的な使用を許諾するにとどまる契約に基づく取引とで、取引の状況が同様であるとはいえない。

- (c) 原告は、使用許諾を受けたノウハウ等を使用して製造した製品をどのような価格で販売するかはライセンサーの自由裁量に委ねられており、販売価格が異なればロイヤルティ料率も異なることが客観的に明らかとはいえない旨主張する。

しかし、前記イ（ア）のとおり、独立価格比準法と同等の方法は、国外関連取引と比較対象取引の価格そのものを比較する方法であって、ロイヤルティ料率を比較する方法ではないから、原告の主張は、その前提を異にするものである。そして、本件ライセンス取引及び K ライセンス取引の対価の額が、いずれも、販売価格を基準とした金額に一定のロイヤルティ料率を乗じて求められるものであること（前提事実（２）イ及び（３）イ）に照らすと、販売価格の差は、取引の対価の額に影響を及ぼすものと認められる。

- (d) 原告は、台湾と韓国とで、同一製品であっても販売価格に差異があるのは、本件国外関連者がユーザーに対してユニークなサービスを提供している半面、K 社がユーザーに対して同様のサービスを提供していなかったことによるものである旨主張する。

しかし、証拠（乙 53）によれば、本件ライセンス製品のうちの一部のものについては、韓国における価格よりも台湾における価格の方が安価であることが認めら

れるところ、本件全証拠によっても、上記の製品についてのみ、本件国外関連者が他の製品について提供しているとされるサービスを提供しなかったことを認めるに足りないから、台湾と韓国とで製品の販売価格に差異があることの原因が、専ら、本件国外関連者がユーザーに対して提供しているとされるサービスの有無にあるとは認め難い。

- (e) 原告は、本件国外関連者もK社も、グローバルにビジネスを展開する共通のエレクトロニクスメーカーにめっき薬品を販売しており、同一のエレクトロニクスメーカー向け基板の市場という統一の市場で事業を展開しているものといえ、本件ライセンス取引もKライセンス取引も、同一の市場で競争するプリント基板メーカー向けのめっき薬品に関するものである以上、その対象である市場は、同一である旨主張する。

しかし、原告の主張するところを前提としたとしても、例えば、①本件国外関連者のめっき薬品も、K社のめっき薬品も、最終的に同一のメーカーが全て購入していること、②本件国外関連者のめっき薬品とK社のめっき薬品が、それぞれ、最終的なメーカーに到達するまでの取引の経過が同一であることについて、原告は何ら主張立証しておらず、本件ライセンス取引とKライセンス取引とで、取引段階、取引当事者の果たす機能の状況、直接の顧客等が同様であるとは直ちには認め難いから、原告が上記に指摘する事情のみによっては、直ちに本件ライセンス取引とKライセンス取引の市場が、同一であるとは認め難い。

エ まとめ

以上のとおり、本件ライセンス取引とKライセンス取引が、その取引の対象である資産が同種のものであるとも、取引が同様の状況の下でされたものとも認められず、本件全証拠によっても、他に、独立価格比準法と同等の方法を用いて本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定することを可能とするような適切な比較対象取引も見当たらないから、本件においては、独立価格比準法と同等の方法を用いて本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定することはできないというべきである。

- (5) 独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を用いて本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定することの可否

ア はじめに

前記(4)のとおり、独立価格比準法と同等の方法を用いて本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定することができない上、当事者は、本件においては、基本三法と同等の方法のうち独立価格比準法と同等の方法以外のものを用いて本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定すべき旨を主張しておらず、かつ、本件全証拠によっても、基本三法と同等の方法のうち独立価格比準法と同等の方法以外のものを用いて本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定することが相当であることを認めるに足りないから、基本三法と同等の方法を用いて本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定することはできず、その他の方法と同等の方法を用いてその独立企業間価格を算定するのが合理的であると認められる。

ところで、原告は、本件ライセンス取引を構成する個別の取引ごとに、その他の方法と同等の方法のうちの1つである独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を用いること

ができる旨を主張するところ、前記（３）のとおり、本件ライセンス取引を構成する個別の使用許諾取引ごとに独立企業間価格を算定すべきである旨の原告の主張を採用することができない以上、それを前提とする上記の原告の主張も、その余の点について判断するまでもなく、採用することができないものである。

もっとも、上記のとおり、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法は、その他の方法と同等の方法のうちの１つのものであり、この段階で検討しておくことが便宜であると考えられることから（前記（１）イ参照）、ここで、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を用いて本件ライセンス取引の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、検討を加える。

イ 独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法の意義について

（ア）基本三法に準ずる方法と同等の方法は、棚卸資産の販売又は購入以外の取引において、それぞれの取引の類型に応じ、取引内容に適合し、かつ、基本三法と同等の方法の考え方からかい離しない合理的な方法をいうものと解するのが相当であるところ、それを前提とする限り、独立価格比準法と同等の方法については、前記（４）イ（ア）のとおり、価格そのものを比較する方法であって、国外関連取引と比較対象取引とで取引の対象が同種であること及び国外関連取引と比較対象取引とが同様の状況の下でされたものであることがいずれも重視される方法であること（移転価格ガイドライン（２０１７年（平成２９年）に改訂される前のもの）２．１４、租税特別措置法６６条の４第２項が規定する基本三法の要件の違いも参照）に照らすと、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法とされる方法が、国外関連取引と比較対象取引とで取引の対象が同種であること及び国外関連取引と比較対象取引とが同様の状況の下でされたことと整合性を有するか否かとの観点から、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法に該当するか否かを検討すべきものと解される。

（イ）原告は、棚卸資産の販売又は購入以外の取引について、独立価格比準法と同等の方法を用いることができる程度の（理想的な価格に近似するという法律上の推定が及ぶまでの）比較可能性がないとされた取引を比較対象取引として当該比較対象取引の価格と比較することにより独立企業間価格を算定する方法を、独立価格比準法と同等の方法と基本的な考え方が同じ方法であるものとして、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法として取り扱い、独立企業間価格の算定のために用いることができると解すべきである旨主張し、その根拠として、同種とはいえない程度の取引対象の差異があり、当該差異により生ずる対価の額の差異が重大であって、かつ、当該対価の額の差異を調整することができない場合であっても、残余利益分割法と同等の方法を含むその他の方法を用いて算定され得る独立企業間価格よりも、客観的存在としての独立企業間価格に近似し、算定された独立企業間価格の相対的な信頼性が高い場合には、法律上の推定を行い得ないとの理由のみで、独立企業間価格を算定する方法としての信頼性が劣った他の方法を基に独立企業間価格を算定しなければならないことを正当化する理由はないことを挙げる。

しかし、前記（ア）のとおり、独立価格比準法と同等の方法は、国外関連取引と比較対象取引とで取引の対象が同種であること及び国外関連取引と比較対象取引とが同様の状況の下でされたものであることがいずれも重視される方法であり、このことは、移転

価格ガイドライン（２０１７年（平成２９年）に改訂される前のもの）においても、比較される取引間又はそれらの取引を行う企業間のいかなる差異も、価格に重大な影響を与えない場合、又はそのような差異の重大な影響を排除するために、相当程度正確な調整を行うことができることが、ＣＵＰ法（これは、租税特別措置法６６条の４第２項２号ロに含まれる独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法をも包含する概念である。）を用いるための要件とされていること（同２．１４）からも明らかであって、原告が主張するように、独立価格比準法と同等の方法を用いることができる程度の比較可能性がないとされた取引を無制限に比較対象取引とすることは、ＣＵＰ法においても想定されていないものと解するのが相当であるから、原告の主張は、およそ独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を用いる要件を満たしていない方法をもって、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法と取り扱うべき旨を主張するものであって、その前提を異にするものというべきである。

したがって、原告の主張は、採用することができない。

ウ 原告が主張する方法が独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法といえるか否かについて

（ア）前記（４）イ及びウのとおり、本件ライセンス取引とＫライセンス取引とでは、取引の対象となる資産が同種のものであるとはいえず、かつ、本件ライセンス取引とＫライセンス取引が、同様の状況の下でされたものともいえないところ、前記（４）イ及びウに判示した差異の内容、程度等に加え、当該差異を調整することができないことにも照らすと、Ｋライセンス取引を比較対象取引とし、Ｋライセンス取引の価格と直接比較することにより本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定することは、独立価格比準法と同等の方法の考え方からい離しない合理的な方法であるとは認め難いであり、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を用いて独立企業間価格を算定したものとはいえないというべきである。

（イ）原告の主張は、次のとおり、いずれも採用することができない。

ａ 原告は、①原告が本件ライセンス取引において使用を許諾しためっき薬品の製造等のノウハウ等及び原告がＫライセンス取引において使用を許諾しためっき薬品の製造等のノウハウは、いずれもめっき薬品の製造という同一の事業に係るものであること、②上記①のノウハウは、いずれも表面処理を行うという同一の機能を果たし、めっき薬品を製造するために必要とされる技術情報等の種類、内容等において高度の類似性があること、③独立企業間で無形資産の使用許諾取引がされる場合にロイヤルティがどのように決定されているかという実態、④原告が本件非関連者であるＫ社との間で無形資産の使用許諾取引を行う際にロイヤルティをどのように決定したかという事実及び⑤本件ライセンス契約の対象であるめっき薬品の製造等のノウハウ等の特徴に鑑みると、比較対象取引の類似性は十分に満たされており、かつ、基本的な考え方も共通しているから、原告が主張する方法（Ｋライセンス取引を比較対象取引とする方法）は、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法に該当する旨主張する。

しかし、前記イ（ア）及び前記（ア）のとおり、独立価格比準法と同等の方法が、取引の対象の同種性及び取引の状況の同様性を重視する方法であり、原告が上記に指摘するような事情があるとしても、直ちに、取引の対象の同種性及び取引の状況の同

様性の点で、独立価格比準法と同等の方法の考え方からかい離しないとは認め難いから、原告が上記に主張する方法は、独立価格比準法と同等の方法の考え方からかい離しない合理的な方法とは認め難い。

- b 原告は、本件においては、台湾における残余利益の発生に本件国外関連者のユニークな役務の提供を伴ったマーケティング活動が大きく貢献している反面、原告の研究開発活動の貢献は不明であり、少なくとも本件国外関連者の活動の貢献ほどには残余利益の発生に貢献していないと思われることに照らし、残余利益分割法と同等の方法は、独立企業間であったならばされたであろう利益分割に近似する結果を算定し得る方法とはいえず、信頼性が低い一方で、Kライセンス取引を比較対象取引としてKライセンス取引のロイヤルティ料率を基に本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定する方法は、本件ライセンス取引もKライセンス取引も、業界の一般的なロイヤルティ料率の水準を基準にロイヤルティ料率を決定するという一般的な慣行に合致した方法で価格が設定されていることに照らし、独立企業間であれば成立したであろう価格に近似する価格を算定し得るから、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法として、本件ライセンス取引に係る独立企業間価格の算定に用いることができる旨主張する。

しかし、原告が主張する方法は、前記 a のとおり、独立価格比準法と同等の方法の考え方からかい離しない合理的な方法とはいえず、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法とはなり得ない上、本件に残余利益分割法と同等の方法が適切に用いられたか否かという問題と、本件において原告が主張する方法が独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法に該当するか否かという問題とは、論理的な関連がなく、別個の問題であって、仮に、被告が主張する残余利益分割法と同等の方法が不適切又は違法に用いられたものであったとしても、そのことをもって直ちに原告が主張する方法が独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法に該当すると評価し得ることになるわけではないから、その前提を異にするものである。

エ まとめ

以上のとおり、Kライセンス取引を比較対象取引として独立価格比準法と同等の方法と同様の手法を用いて本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定する方法は、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法とは認められず、本件全証拠によっても、他に、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を用いることを可能とするような適切な比較対象取引も見当たらないから、本件においては、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を用いて本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定することはできないというべきである。

(6) 原価基準法を用いて本件棚卸資産販売取引の独立企業間価格を算定することの可否

ア 原価基準法を用いるための要件について

原価基準法は、国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、製造その他の行為による取得原価の額に通常の利潤の額（当該取得原価の額に通常の利益率を乗じて計算した額）を加算して独立企業間価格を算定する方法であり（租税特別措置法66条の4第2項1号ハ）、上記の「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、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特殊の関係にない者に対して販売した取引（比較対象取引）に係る当該販売者の売上総利益

の額の当該原価の額の合計額に対する割合とするが、比較対象取引と当該国外関連取引とが売手の果たす機能その他において差異がある場合には、その差異により生ずる割合の差につき必要な調整を加えた後の割合とするものとされている（租税特別措置法施行令３９条の１２第７項）。

そうすると、原価基準法を用いて本件棚卸資産販売取引の独立企業間価格を算定するためには、本件棚卸資産販売取引の対象資産であるＢＢ品について、「通常の利益率」を算定する必要があることになる。

イ 本件棚卸資産販売取引における「通常の利益率」を算定することの可否について

（ア）まず、原価基準法を用いて本件棚卸資産販売取引の独立企業間価格を算定とした場合、原価基準法を用いる対象となる取引の単位を、本件棚卸資産販売取引を構成する個別のＢＢ品の販売取引とすべきか、本件棚卸資産販売取引の全体とすべきかが問題となるところ、本件棚卸資産販売取引についても、前記（３）において本件ライセンス取引について判示したところと同様の理由により、本件棚卸資産販売取引を構成する個々の取引ごとに独立企業間価格を算定することは合理的ではなく、少なくとも本件棚卸資産販売取引全体を１つのものとして取り扱うべきものと認めるのが相当である。

（イ）そして、本件棚卸資産販売取引における取引の対象物（棚卸資産）であるＢＢ品は、機密情報の漏えいを防ぐ又は遅延させることを目的とする製品であり、その成分が開示されないことに意味があるもの（このことについては、当事者の間に争いはない。）であるから、市場で一般的に取引される製品であるとは認められず、原告が有するめっき薬品の製造等のノウハウ等という特定の無形資産の存在及び利用を前提とした特殊な製品であると認められる。

そうすると、ＢＢ品は、市場において一般的に取引される製品ではない以上、その「通常の利益率」を一般的な市場の取引から算定することは、そもそも不可能であると認められる。

（ウ）前記（イ）の点をひとまずおき、仮に、Ｋ棚卸資産販売取引を比較対象取引として、本件棚卸資産販売取引における「通常の利益率」を算定することができると否かを考慮したとしても、証拠（乙１０４の２、乙１０５、１０６）によれば、①ＢＢ品の利益率は、その型番ごとに、最小のもので２％、最大のもので９１％と大きな違いがあり、個別性が高い資産であること、②Ｋ棚卸資産販売取引において取引されているＢＢ品が共通製品に係る３種類のみであること、③本件棚卸資産販売取引において取引されているＢＢ品は、時期によって異なるものの、最小で１２種類、最大で２２種類にも上っており、かつ、そのほとんどが固有製品に係るものであること、④本件棚卸資産販売取引におけるＢＢ品の売上金額のうちＫ棚卸資産販売取引においても取引されているＢＢ品の売上金額が占める割合は、本件各事業年度の加重平均で０．７６％にとどまることの各事実が認められる。

そうすると、前記（４）において本件ライセンス取引について判示したところに加え、上記①ないし④の事実も併せ考慮すると、Ｋ棚卸資産販売取引におけるＢＢ品は、本件棚卸資産販売取引との関係で、「同種又は類似の棚卸資産」であるとは認め難く、Ｋ棚卸資産販売取引全体の利益率をもって、本件棚卸資産販売取引における「通常の利益率」を算定することも不可能であると認められるから、Ｋ棚卸資産販売取引を比較対象

取引として、原価基準法を用いて本件棚卸資産販売取引の独立企業間価格を算定することはできないというべきである。

(エ) したがって、原価基準法を用いて本件棚卸資産販売取引の独立企業間価格を算定することはできないというべきである。

ウ 原告の主張に対する判断

原告は、①本件国外関連者に対するのと同様、K社に対し、B B品を販売している、②原告がK社に対して販売しているB B品も、本件国外関連者に対して販売しているB B品も、めっき薬品を製造するための半製品等であり、その性状、構造、機能等の面で同一であるか類似する、③原告は、K社に対するB B品についても、本件国外関連者に対するB B品についても、めっき薬品の製造に必要な複数の原料を混合するという製造行為を行った上で出荷している、④K棚卸資産販売取引と本件棚卸資産販売取引との間で、利益率に影響を及ぼすことが明らかな差異も認められないなどとして、K棚卸資産販売取引を比較対象取引として原価基準法を用いて本件棚卸資産販売取引の独立企業間価格を算定することができる旨主張するが、原告が上記に指摘するところは、いずれも、前記イに判示したところに照らしてその認定及び判断を覆すには足りず、他に、上記の原告の主張に沿う証拠も見当たらない。

したがって、原告の主張は、採用することができない。

(7) 小括

以上によれば、本件ライセンス取引及び本件棚卸資産販売取引のいずれについても、基本三法又は基本三法と同等の方法を用いてその独立企業間価格を算定することはできないと認められる。

2 争点1-2 (本件国外関連取引の独立企業間価格を算定するために残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いることの可否) について

(1) はじめに

前記1に判示したとおり、基本三法又は基本三法と同等の方法を用いて本件国外関連取引の独立企業間価格を算定することはできないから、その他の方法又はその他の方法と同等の方法(租税特別措置法66条の4第2項1号ニ又は2号ロ)を用いて本件国外関連取引の独立企業間価格を算定する必要があると認められる。

その上で、被告は、独立企業間価格を算定する取引の単位として、本件国外関連取引の全体を1つの単位と取り扱った上で、その他の方法及びその他の方法と同等の方法のうちの1つである残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いて本件国外関連取引の独立企業間価格を算定すべき旨を主張するから、まず、その他の方法又はその他の方法と同等の方法のうちの1つのものを用いる場合に、当該方法が、他のいかなる方法よりも適切であることを具体的に主張立証することを要するか否かを検討し(後記(2))、次に、本件国外関連取引の独立企業間価格を算定する取引の単位について、本件ライセンス取引と本件棚卸資産販売取引を一体のものと評価した上で本件国外関連取引全体を1つの単位として取り扱うことが合理的であるか否かについて検討を加え(後記(3))、最後に、本件国外関連取引について、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いてその独立企業間価格を算定することが適切か否かについて検討を加える(後記(4))ものとする。

(2) その他の方法（基本三法以外の方法）又はその他の方法と同等の方法（基本三法以外の方法と同等の方法）を用いる場合の要件

ア 租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項の解釈について

租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項は、国外関連取引の独立企業間価格を算定する際、基本三法又は基本三法と同等の方法を優先的に用いて国外関連取引の独立企業間価格を算定すべき旨を規定する一方（同項 1 号柱書き、2 号柱書き）、その他の方法又はその他の方法と同等の方法を用いて独立企業間価格を算定する場合に、当該方法のうちどの方法を優先的に用いなければならないのかについて、何らの規定も設けていないから（同項 1 号二、2 号ロ）、その他の方法又はその他の方法と同等の方法を用いて独立企業間価格を算定する場合には、当該事案の特徴に照らし、その他の方法又はその他の方法と同等の方法の中から、合理的な方法を選択すれば足りるものと解するのが相当である。

イ 原告の主張に対する判断

原告は、①課税要件明確主義によれば、複数の独立企業間価格を算定する方法の中から任意の 1 つを課税庁が選択して用いることはあり得ず、租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項の解釈によって、具体的な状況の下、独立企業原則に基づいて最も適切に独立企業間価格を算定することができる方法として一義的に決定され得る方法のみが適法な独立企業間価格を算定する方法である、②申告納税方式の下においては、課税庁の裁量次第で異なる数額の納税義務が確定することはあり得ない、③現行の租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項が規定する「最も適切な方法」という文言は、確認規定にすぎない、④基本三法を優先的に用いるべき旨の租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項の規定は、基本三法がその他の方法よりも適切な方法であるという法律上の推定を規定したものであるなどとして、その他の方法又はその他の方法と同等の方法を用いて国外関連取引の独立企業間価格を算定する場合には、課税庁が選択した方法がその他の方法又はその他の方法と同等の方法の中で最も適切な方法であることを要し、それを被告が主張立証すべきである旨主張する。

しかし、前記アのとおり、その他の方法又はその他の方法と同等の方法を用いる際、その適用の順序等を規定した法令上の根拠は見当たらず、また、課税庁がその他の方法又はその他の方法と同等の方法のうちで最も適切な方法を選択しなければならない旨を規定する法令上の明文の根拠も見当たらない上、課税庁が選択した方法が、適切な方法であることを要するのは、事柄の性質上当然のことであり、他に適切な方法が存する具体的な蓋然性があることがうかがわれるときに、課税庁が、当該他の方法よりも課税庁が選択した方法の方がより適切であることを具体的に検討し、その主張立証を要することはあり得るとしても、それを超えて、その他の方法又はその他の方法と同等の方法に属する全ての方法を用いることができるか否かを常に具体的に検討し、かつ、当該全ての方法によって一応算定される独立企業間価格とされるものの適否を具体的に比較検討した上で、課税庁が選択した方法が最善のものであることを常に具体的に主張立証しなければならないものとまでは解されないというべきである。

したがって、原告の主張は、採用することができない。

(3) 本件ライセンス取引と本件棚卸資産販売取引を一体のものとして捉えた上で本件国外関連取引の独立企業間価格を算定することの可否

ア 本件ライセンス取引と本件棚卸資産販売取引との関係について

(ア) 前提事実(2)アのとおり、BB品は、本件ライセンス製品の製造等のノウハウ等の一部を構成し、かつ、本件ライセンス製品を製造するために不可欠な原料又は当該めっき薬品の一部(半製品等)であり、また、原告が本件国外関連者に対して開示した本件ライセンス製品の製造等のノウハウ等は、当該ノウハウ等を使用して本件ライセンス製品を製造する際、原告が指定するBB品を使用することがその前提となっていた。

これを前提とすると、①BB品は、原告が本件ライセンス契約において使用を許諾しているノウハウ等を前提としない限り、それを有効に使用することが難しい物品であることになり、当該BB品単体としては、通常取引の対象となり得ない不完全なものであったといえること、②本件ライセンス契約に基づいて原告が本件国外関連者に対して開示したノウハウ等も、原告が提供するBB品を使用しない限り、当該ノウハウ等のみによって本件ライセンス製品を製造することが不可能なものであるため、当該ノウハウ等は、それ単体としては不完全なものにとどまり、通常取引の対象にもなり得ないものであったといえることの各事実が認められることとなる。

そうすると、本件ライセンス製品の製造等のノウハウ等とそれに対応するBB品については、それらが合わさって初めて本件ライセンス製品を製造等することができる独立した完全なノウハウ等として成立し、通常取引の対象としても観念し得るものとなって、その独立企業間価格を想定し得るものとなるものと認められる。

(イ) また、証拠(乙56、57、60、64、77)によれば、原告は、本件ライセンス取引に係るロイヤルティ収入のみでは、十分な利益を回収することができていないことから、価格を原告においてコントロールすることができ、かつ、本件ライセンス製品を製造するために必要不可欠であるBB品の取引によっても利益の回収を図る必要があるとの認識の下で本件ライセンス取引及び本件棚卸資産販売取引をしていたことが認められ、原告の主観的な認識においても、本件ライセンス取引と本件棚卸資産販売取引とが、別個独立のものとしてではなく、一体のものとして捉えられていたことが認められる。

(ウ) したがって、本件の証拠関係の下においては、本件ライセンス取引と本件棚卸資産販売取引を一体として捉えたものを1つの単位として、本件国外関連取引の独立企業間価格を算定することが合理的である(なお、租税特別措置法通達66の4(3)-1の(2)、移転価格ガイドライン(2010年(平成22年)に改訂される前のもの)1.42も参照)。

イ 原告の主張に対する判断

(ア) 原告は、平成19年3月期のBB品の取引は、240個の無形資産の使用許諾取引に対して僅か12品目にとどまっているとして、本件ライセンス製品を製造するに当たり、そのほとんどはBB品を原料として使用していないから、本件ライセンス取引のうちのほとんどのものには、その価格に影響を及ぼす可能性のあるBB品の取引(棚卸資産販売取引)がそもそも存在していない旨主張する。

しかし、証拠(乙139)によれば、BB品として管理される製品の数、年々増加していることが認められ、また、本件全証拠によっても、本件国外関連者が、平成19年3月期当時、本件ライセンス製品の全てを実際に製造していたことを認めるに足りな

いから、本件ライセンス契約に記載された本件ライセンス製品の総数と、平成19年3月期当時取引されていたBB品の数のみを殊更に取り出して比較した結果は、有意なものとはいえないと認められる。さらに、証拠（乙50の4、乙142）及び弁論の全趣旨によれば、本件各事業年度におけるDめっき製品売上高に占めるBB品が使用されたD本件ライセンス製品売上高の割合は、少なくとも6割を超えていることが認められるのであり、本件ライセンス取引と本件棚卸資産販売取引との間には有意な連関があることもうかがわれる。

そうすると、原告が上記に指摘するところを前提としたとしても、本件棚卸資産販売取引と本件ライセンス取引とを1つの単位として取り扱って独立企業間価格を算定すべきであるとの前記アの認定及び判断を覆すには足りない（なお、前記1（3）ア（ア）のとおり、複数の取引を1つの単位としてまとめ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は、独立企業間価格を算定する対象となる取引に係る諸般の事情を総合的に考慮し、複数の取引を1つの単位としてまとめて独立企業間価格を算定することが合理的な場合であるといえるか否かにより、これを決すべきものであるから、本件棚卸資産販売取引と本件ライセンス取引とを1つの単位としてまとめて取り扱って独立企業間価格を算定することができるのは、本件各事業年度におけるDめっき製品売上高に占めるBB品が使用されたD本件ライセンス製品売上高の割合が10割である場合に限られるとはいえないのであり、これに反する原告の主張は、採用することができない。）というべきである。

したがって、原告の主張は、採用することができない。

（イ）原告は、①BB品自体は、混合された原料の価格の合計額以上の価値を有するものではなく、BB品を含むノウハウ等の開示を受けたライセンシーに対する原料の販売に係る対価の額と完全なノウハウ等の開示を受けたライセンシーに対する原料の販売に係る対価の額は、競争市場においては、理論的には同一であって、ノウハウ等を含むものとして高値で取引されているものでもないから、BB品を原料の1つとして用いている製品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引について、BB品の価格が無形資産の使用許諾取引の対価の額の影響を受けている事実も、無形資産の使用許諾取引の対価の額がBB品の価格の影響を受けている事実もない、②BB品を用いたライセンス契約のロイヤルティ料率がBB品を含まないライセンス契約のロイヤルティ料率よりも低く設定されるという事実はなく、本件においてその立証もないなどとして、本件ライセンス取引と本件棚卸資産販売取引とを1つの単位としてまとめて取り扱って独立企業間価格を算定することはできない旨主張する。

しかし、原告が主張するところをもっても、本件ライセンス取引の対象である本件ライセンス製品の製造等のノウハウ等も、本件棚卸資産販売取引の対象であるBB品も、いずれも単体としては、不完全なものであり、通常取引の対象にもなり得ないものであったとの前記ア（ア）の認定を左右しないから、結局、前記アの認定及び判断も左右しない。

したがって、原告の主張は、採用することができない。

（4）残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いて本件国外関連取引の独立企業間価格を算定することの是非

ア 残余利益分割法の特徴について

残余利益分割法は、棚卸資産の販売又は購入に係る国外関連取引について、第一段階として、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で通常得られる利益（基本的利益）を国外関連取引の両当事者にそれぞれ配分し、第二段階として、基本的利益を配分した後の残余利益（重要な無形資産により生じた利益）を、当事者双方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方法であり（現行の租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 1 号ハ、租税特別措置法通達 66 の 4（4）－5 参照）、重要な無形資産により通常非関連者間取引に比して、より多額の営業利益（すなわち残余利益）を獲得していると考えられる場合に用いることができる方法であり（乙 8）、残余利益分割法と同等の方法は、棚卸資産の販売又は購入以外の国外関連取引の独立企業間価格を、上記と同様の方法により算定するものである。

そうすると、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法は、その残余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をその特徴の 1 つとするものであることになるから、適用対象法人及び国外関連者の双方が独自の重要な無形資産を有する場合には、当該独自の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手法であると認めることができるというべきである。

イ 残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いて本件国外関連取引の独立企業間価格を算定することの可否について

本件においては、前提事実（1）ア及びイ並びに同（2）に摘示した各事実に加えてこれまでに判示したところによれば、①原告は、めっき薬品の製造等に係る研究開発活動をし、各種めっき薬品の製造等のノウハウ等（無形資産）を形成した上で、本件国外関連者に対し、当該ノウハウ等（無形資産）の使用を許諾し（本件ライセンス契約）、その対価を得ていた（本件ライセンス取引）こと、②本件国外関連者は、原告から、上記のノウハウ等（無形資産）の開示を受けて多種多様なめっき薬品を製造することができるようになったことを前提として、顧客に対し、そのニーズにきめ細かに対応する表面処理（めっき）の技術を提供することが可能となったこと、③本件国外関連者は、顧客の認定取得の技術支援サポート、24 時間サポート、クレーム解析、アフターサービス等の業務による技術支援を提供することに係る無形資産を形成したこと、④本件国外関連者は、上記②及び③により、台湾において、プリント基板を製造するために必要なめっき薬品の少なくとも一部については、高い市場の占有率を獲得することに成功し、高い収益を得ることにも成功したことの各事実が認められる。

そうすると、本件国外関連取引については、原告及び本件国外関連者の双方が重要な無形資産を有し、各無形資産が利益の獲得に寄与していると認められるから、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いて本件国外関連取引の独立企業間価格を算定することは、合理的である。

ウ 原告の主張に対する判断

前記イの認定及び判断に係る原告の主張について、順に検討するが、次のとおり、いずれも採用することができない。

ただし、原告の主張のうち、残余利益の分割の基準が不合理であり、残余利益分割法及

び残余利益分割法と同等の方法を用いることが不適當である旨の主張については、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を具体的に用いて独立企業間価格を算定した結果の適否と密接に関連することから、後に検討する。

(ア) 原告は、本件においては、Kライセンス取引という比較対象取引が存在し、移転価格ガイドラインが定めるCUP法に該当する租税特別措置法が規定する独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を用いることができるから、残余利益分割法と同等の方法を用いるよりも適切な方法を用いることができる事案である旨主張するが、前記1(5)のとおり、原告が主張する方法は、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法に該当しないから、その前提を異にするものである。

(イ) 原告は、本件ライセンス取引とKライセンス取引との状況に差異があることを前提とし、これをロイヤルティ料率によって調整するとしても、当該調整により増えるロイヤルティ料率の割合は、5%を超えることはない(甲142、143)旨や、被告が主張する残余利益分割法と同等の方法を用いて本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定した結果をロイヤルティ料率に引き直すと、平成19年3月期のロイヤルティ料率が20%に達するが、これは通常のマーケットレートからは常識的に見てあり得ず、被告が主張する方法を用いた結果が、理想的な価格や所得の配分から著しくかい離した結果しか算定し得ないことを示している旨も主張する。

しかし、認定事実イ(エ) aのとおり、本件ライセンス取引を構成するめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引の大半が、本件国外関連者に対してのみその使用を許諾しているユーザーの個別のニーズにきめ細かに対応した固有製品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引であり、かつ、複数のめっきプロセスに対応することができるような幅広い内容のめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引から構成されていることに照らすと、本件ライセンス取引は、通常のマーケットレートとされるものを想定することが困難な無形資産を使用許諾取引の対象とするものであると認められる。これに加え、原告が上記に主張する通常のマーケットレート(5%)又はそれを修正したとされるもの(最大でも10%)と、被告が主張する計算結果について原告が主張するところ(20%)との差の程度も前提とすると、仮に、原告がした上記の計算が正確であることを前提としたとしても、そのことのみをもって直ちに、残余利益分割法と同等の方法を用いて本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定することが適切ではないとまではいえない。

(ウ) 原告は、台湾における圧倒的なシェア及び高い利益は、本件ライセンス契約が締結された後に、本件国外関連者のビジネスモデルの結果として達成されたものであり、現在も当該ビジネスモデルによって維持されているものである旨主張する。

しかし、前記イのとおり、本件国外関連者が、原告から使用許諾を受けた無形資産を使用して製造しためっき薬品(本件ライセンス製品)を用いて顧客のニーズにきめ細かに対応する表面処理の技術を提供することが可能であることが、本件国外関連者が提供している営業技術支援(原告が上記に主張する本件国外関連者のビジネスモデル)の前提となっているのであり、本件国外関連者が台湾において上げた高い収益が、専ら、上記の営業技術支援にのみ起因するものとは認め難い。

(エ) 原告は、①原告がする研究開発活動は、競合他社もしており、原告独自の機能では

ない、②競合他社と比較して売上高に占める研究開発費の比率も高くない、③原告の研究開発活動の成果であるめっき薬品の製造等のノウハウ等を用いて製造されためっき薬品は、競合他社も同様の機能を持つ代替可能な競合製品を販売しており、格別の優位性も差別化もない、④原告の有するノウハウであるめっき薬品の原料の配合比等のノウハウは、日本、韓国及び台湾における共通の取引対象であるにもかかわらず、日本や韓国においては、台湾におけるほど高いシェアも営業利益率も実現していない、⑤原告がした調査の結果（甲１１３）によれば、原告の研究開発活動が利益の発生に貢献しているとは認められず、仮に、貢献があるとしても、その程度は、本件国外関連者の顧客に対するサービス活動と比較して極めて小さいなどとして、原告の研究開発活動の結果は、原告及び本件国外関連者がめっき薬品の市場のプレイヤーであり続けるために必要な機能であるにすぎず、類似するめっき薬品の製造及び販売の事業をするための必要条件であって、残余利益を生み出すほどのユニークな機能ではなく、当該結果により、本件国外関連者が台湾で優位な競争上の地位を築いたという事実は存在しない旨主張する。

しかし、前記イに判示したところに加え、原告が上記に主張するところも、原告にはめっき薬品の製造等のノウハウ等が存在しない又は原告が保有する上記のノウハウ等が無価値なものであるという趣旨のものではなく、原告が保有する上記のノウハウ等が、競合他社との相対的な比較において優位性がないという趣旨のものにとどまっているから、原告の主張は、原告も競合他社も、それぞれが独自の無形資産を有していることを指摘するものにすぎず、原告が保有するノウハウ等が本件国外関連取引における残余利益の源泉であること自体を否定するものとはいえない。そして、原告が指摘する証拠（甲１１３）は、計量経済学の知見に基づく統計的手法を用いた分析であって、様々な仮定及び条件の下に組み立てられた意見の１つであるにとどまり、かつ、本件各事業年度とは異なる年度についてのものであるから、原告の主張を直接的に裏付けない上、①Ｂ社の真の研究開発費と異なる変数を用いて測定誤差を生じさせていること、②Ｂ社とサンプル企業とで分析の前提となる変数の定義付けを異なるものに設定していること等の問題点があると認められる（乙１５２）から、そもそも、原告の主張を的確に裏付けるものとは認め難い。

（オ）原告は、残余利益が生ずるためには、製品が高い価格で売れなければならないところ、顧客が製品をいくらで購入するかということと当該製品が顧客のニーズに合致していることとは無関係であるから、ノウハウ等が含まれた商品であり、顧客のニーズに合致した商品であるというだけでは、当該ノウハウ等の価値が高いとはいえず、また、仮に、ノウハウ等の含まれた商品の販売価格が高いものであるとしても、当該商品の販売とともに役務の提供もされている場合には、ノウハウ等の価値が高いから販売価格も高いのか、提供された役務の価値が高いから販売価格が高いのかを決する証拠を提示しない限り、高い販売価格の結果実現した残余利益の源泉が何に由来するものであるかが不明である旨主張する。

しかし、残余利益分割法又は残余利益分割法と同等の方法を用いる際に検討すべき残余利益は、重要な無形資産を有しない場合に得られる利益を超える部分の利益であり（租税特別措置法通達６６の４（４）－５参照）、製品の価格の高低のみによって左右される性質のものではないし、この点をおくとしても、ノウハウ等が含まれた顧客のニ

ーズに合致した商品は、そのこと自体に付加価値があり、独自の経済的な価値を有することが明らかであって、それに起因する残余利益を生ずるものと認められるから、原告の主張するところは、その前提を異にするものである。

また、原告の主張は、残余利益を実現した原因がノウハウ等又は役務のいずれかのみに存する事態しかあり得ないことを前提とするものであり、その意味においても、前提を異にするものというべきである。

(5) まとめ

以上のとおり、本件の証拠関係の下においては、本件国外関連取引自体を1つの単位とした上で、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いてその独立企業間価格を算定することは、本件国外関連取引の独立企業間価格を算定するための合理的な方法であると認められる。

そして、本件においては、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法以外の本件国外関連取引の独立企業間価格を算定するために用いるべき適切な方法が存する具体的な蓋然性があることをうかがわせる事情等は見当たらないから、被告が、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いて本件国外関連取引の独立企業間価格を算定したことは、適法である。

3 争点2（被告が用いた残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法の相当性）について

(1) 残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引の範囲

前提事実(2)ウのとおり、本件においては、複数の原告の国外関連者間で一連の取引（連鎖取引）がされていることから（本件B等取引）、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いて本件国外関連取引の独立企業間価格を算定するに当たり、本件B等取引を含めて算定する必要があるか否かがまず問題となるため、その点について検討を加える。

ア 連鎖取引に係る残余利益分割法の適用について

ある国外関連取引と連鎖する国外関連者間の取引（連鎖取引）が行われており、かつ、当該連鎖取引が独立企業間価格でされていない場合には、上記の国外関連取引の当事者である国外関連者の所得が減少するなどして、当該国外関連取引に係る分割対象利益の計算にも影響を及ぼすから、そのような場合には、当該国外関連取引の独立企業間価格を算定する際、当該連鎖取引も含めて独立企業間価格を算定すべきものと解される。

他方、連鎖取引が存在する場合であっても、(あ) 該当連鎖取引に移転価格税制上の問題（所得移転の蓋然性）があるとは認められない場合（例えば、業界の平均的な利益水準との比較等の検証をした結果、業界の平均的な利益水準と大差がなかった場合）、

(い) 取引の規模が小さい（取引の金額が少額である）ために国外関連取引に係る分割対象利益の計算に及ぼす影響が小さく、当該連鎖取引を無視したとしても分割対象利益の計算の信頼性を揺るがすような影響がない場合等については、当該国外関連取引の独立企業間価格を算定する際、当該連鎖取引を含めることなく独立企業間価格を算定したとしても、当該国外関連取引の独立企業間価格を適切に算定することができるから、そのような場合は、独立企業間価格を算定する対象となる国外関連取引に当該連鎖取引を含める必要はないと解するのが相当である。（以上につき、国税庁作成の「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」（乙110）も参照）

イ D社とH社及びI社との間の取引について

(ア) 証拠(乙112)及び弁論の全趣旨によれば、①本件各事業年度において、D全体売上高に占めるD社とH社との間の取引の売上高の割合が、最大で3.4%(2010年(平成22年))、最小で1.7%(2007年(平成19年)及び2008年(平成20年))であり、2006年(平成18年)から2011年(平成23年)までの加重平均で2.3%であったこと、②D社とH社との間の取引の売上高は、本件各事業年度において、最も多額のもので4679万台湾ドル(2010年(平成22年))。なお、同年のD全体売上高は、13億8056万1000台湾ドルである。)、最も少額のもので2737万台湾ドル(2008年(平成20年))。なお、同年のD全体売上高は、16億0016万3000台湾ドルである。))であり、2006年(平成18年)から2011年(平成23年)までの6年間の累計で、2億1119万1000台湾ドル(なお、上記の6年間の累計のD全体売上高は、90億9634万7000台湾ドルである。))であったこと、③本件各事業年度において、D全体売上高に占めるD社とI社との間の取引の売上高の割合が、いずれも0.1%未満であったこと、④D社とI社との間の取引の売上高は、本件各事業年度において、最も多額のもので6万2000台湾ドル(2007年(平成19年))。なお、同年のD全体売上高は、18億9420万7000台湾ドルである。)、最も少額のもので500台湾ドル未満(2009年(平成21年)及び2011年(平成23年))であり、2006年(平成18年)から2011年(平成23年)までの6年間の累計で、14万7000台湾ドル(なお、上記の6年間の累計のD全体売上高は、90億9634万7000台湾ドルである。))であったことの各事実が認められる。

以上の事実を前提とすると、D社とH社及びI社との間の取引の売上高は、いずれも、D全体売上高との関係では少額であり、かつ、D全体売上高に占める割合も低いと認められる。

したがって、D社とH社及びI社との間の取引を含めて本件国外関連取引の独立企業間価格を算定する必要はないと認められる。

(イ) 原告は、①独立企業間価格での取引であるか否かの検証は、年度ごとにされなければならない、6期の加重平均には、理論上の根拠はない上、本件各事業年度を構成する年度によっては、D全体売上高に占めるD社とI社又はH社との間の取引の売上高の比率が3%を超えている年度もある、②少なくとも、平成21年3月期及び平成22年3月期については、D社とH社との間の取引の価格が独立企業間価格であったか否かにより、原告とD社間での独立企業間の利益配分を計算する基礎となる分割対象利益の額に重大な影響を及ぼすなどとして、原則どおり、D社とH社又はI社との間の取引も、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引に含めるべきである旨主張する。

しかし、前記(ア)②のとおり、D社とH社との間の取引の売上高は、最大でも、4679万台湾ドル(2010年(平成22年))であり、同年のD全体売上高は、13億8056万1000台湾ドルであることに照らすと、上記の取引を含むD社とH社及びI社との間の取引の売上高がD全体売上高に占める割合は小さく、国外関連取引に係る分割対象利益の計算に及ぼす影響も小さいものと認められるところ、本件においては、

他に、原告の主張に沿う具体的な事情等は見当たらない（原告も、そのような事情を具体的に指摘していない。）から、本件の証拠関係の下においては、原告が指摘するところをもって、直ちに、前記（ア）の判断を覆すには足りないというべきである。

したがって、原告の主張は、採用することができない。

ウ 本件F取引について

（ア） a 証拠（乙17、113、114の1ないし3、145の1・2）によれば、①F社の売上高営業利益率は、最高で26.51%（平成20年12月期）、最低で14.58%（平成23年12月期）であり、6期（平成18年12月期から平成23年12月期まで）の加重平均で22.12%であったこと、②Fは、単なる販売子会社ではなく、G技術センターを有し、顧客に対する技術サポートも行う機能を有する組織であること、③中国に所在し、主業種がF社と類似するSICCコード5000番台及び5100番台の卸売業を営む企業として抽出した97社の中から、事業概況及び企業ウェブサイト等により、（あ）単独株主に発行済株式の50%以上を所有されている企業、（い）過去6事業年度のうち、4期以上財務のデータが入手できない企業、（う）過去6事業年度のうち、2期以上が連続して営業損失である企業又は3期以上営業損失である企業、（え）売上総利益に占める販売管理費の6期の平均がF社の同比率の上下5%から外れる企業、（お）純売上高がF社の6期の平均売上高の10分の1から10倍の範囲を外れる企業、（か）事業内容がF社と大きく異なる企業、（き）取扱製品がF社と大きく異なる企業及び（く）業務内容に技術サービスがない企業をいずれも除外した結果である9社の売上高営業利益率と比較しても、F社の売上高営業利益率は、本件各事業年度の全ての年度において、その最大値と最小値の範囲内に入っていることの各事実が認められる。

そうすると、F社の売上高営業利益率が、業務内容の技術サービスも併せて提供する同業他社の売上高営業利益率と比較して、顕著に高率であるとまではいえず、その比較的高い売上高営業利益率（6期の加重平均で22.12%）は、F社が顧客に対して提供する技術サービスにも起因するものであると推認することができるのであって、本件F取引の価格が、独立企業間価格からかい離していることが明らかであるとも認められない。

b 証拠（乙112）によれば、①本件各事業年度において、D全体売上高に占める本件F取引の売上高の割合が、最大で7.6%（2006年（平成18年））、最小で1.7%（2008年（平成20年））であり、2006年（平成18年）から2011年（平成23年）までの加重平均で4.7%であったこと、②本件F取引の売上高は、本件各事業年度において、最も多額のもので1億3327万9000台湾ドル（2006年（平成18年））。なお、同年のD全体売上高は、17億5306万3000台湾ドルである。）、最も少額のもので2783万5000台湾ドル（2008年（平成20年））。なお、同年のD全体売上高は、16億0016万3000台湾ドルである。）であり、2006年（平成18年）から2011年（平成23年）までの6年間の累計で、4億2791万4000台湾ドル（なお、上記の6年間の累計のD全体売上高は、90億9634万7000台湾ドルである。）

であったことの各事実が認められる。

そうすると、本件F取引の売上高は、最大でも、1億3327万9000台湾ドル（2006年（平成18年））であり、同年のD全体売上高は、17億5306万3000台湾ドルであることに照らすと、上記の取引を含む本件F取引の売上高がD全体売上高に占める割合は比較的小さいものであるということができ、国外関連取引に係る分割対象利益の計算に及ぼす影響も比較的小さいものと認められる。

- c 前記a及びbを前提とすると、本件F取引の価格が、独立企業間価格からかい離していることが明らかであるとはいえず、かつ、本件F取引が本件国外関連取引に係る分割対象利益の計算に及ぼす影響が比較的小さいものであることができるから、本件の証拠関係の下においては、本件F取引につき、移転価格税制上是正すべき所得移転の蓋然性があるとはいえないと認めるのが相当である。

その上で、いずれも国外に所在する国外関連者間の取引について、独立企業間価格を算定することが困難であることも併せ考慮すれば、本件F取引を含めて本件国外関連取引の独立企業間価格を算定する必要はないと認められる。

- (イ) 原告は、本件F取引の価格が独立企業間価格ではなかった場合、D社の営業利益は著しい影響を受け、そのような影響を受けた営業利益をD社と原告との間の利益分割の基礎としたのでは、独立企業間であればされたであろう利益分割の結果を正しく算定することはできないから、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引に本件F取引を含めるべきである旨主張する。

しかし、前記（ア）に判示したところに加え、本件において、他に、原告の主張に沿う具体的な事情等が見当たらない（原告も、そのような事情を具体的に指摘していない。）ことも併せ考慮すると、本件の証拠関係の下においては、原告が指摘するところをもっても、直ちに、前記（ア）の判断を覆すには足りない。

したがって、原告の主張は、採用することができない。

エ 本件E取引について

- (ア) a 証拠（乙17、115の2、146の1・2）によれば、①E社の売上高営業利益率は、最高で8.1%（2006年（平成18年））、最低で0.9%（2010年（平成22年））であり、6期（2006年（平成18年）から2011年（平成23年）まで）の加重平均で4.0%であったこと、②E社は、技術サービスを提供する機能を有しない販売子会社であること、③中国、台湾及び香港に所在し、主業種がE社と類似するSICコード5000番台及び5100番台の卸売業を営む企業として抽出した197社の中から、事業概況及び企業ウェブサイト等により、（あ）単独株主に発行済株式の50%以上を所有されている企業、（い）過去6事業年度のうち、4期以上財務のデータが入手できない企業、（う）過去6事業年度のうち、2期以上が連続して営業損失である企業又は3期以上営業損失である企業、（え）事業内容がE社と大きく異なる企業をいずれも除外した結果である23社の売上高営業利益率と比較しても、本件各事業年度の全ての年度について、E社の売上高営業利益率を下回る企業も、これを上回る企業も、複数存在していることの各事実が認められる。

そうすると、E社の売上高営業利益率が、本件各事業年度の全ての年度において、

販売子会社としての機能のみを有する同業他社の売上高営業利益率と比較して、高率であるとは認められず、本件E取引の価格が、独立企業間価格からかい離している蓋然性は低いと認められる。

- b 証拠（乙112）によれば、①本件各事業年度において、D全体売上高に占める本件E取引の売上高の割合が、最大で15.3%（2007年（平成19年））、最少で1.9%（2011年（平成23年））であり、2006年（平成18年）から2011年（平成23年）までの加重平均で9.7%であったこと、②本件E取引の売上高は、本件各事業年度において、最も多額のもので2億9001万4000台湾ドル（2007年（平成19年））。なお、同年のD全体売上高は、18億9420万7000台湾ドルである。）、最も少額のもので2543万3000台湾ドル（2011年（平成23年））。なお、同年のD全体売上高は、13億6588万9000台湾ドルである。）であり、2006年（平成18年）から2011年（平成23年）までの6年間の累計で、8億8199万3000台湾ドル（なお、上記の6年間の累計のD全体売上高は、90億9634万7000台湾ドルである。）であったことの各事実が認められる。

そうすると、本件E取引の売上高は、最大でも、2億9001万4000台湾ドル（2007年（平成19年））であり、同年のD全体売上高は、18億9420万7000台湾ドルであることに照らすと、上記の取引を含む本件E取引の売上高がD全体売上高に占める割合がそれほど大きなものとまではいえず、国外関連取引に係る分割対象利益の計算に及ぼす影響もそれほど大きなものとまではいえないと認められる。

- c 前記a及びbを前提とすると、本件E取引の価格が、独立企業間価格からかい離している蓋然性が低く、かつ、本件E取引が本件国外関連取引に係る分割対象利益の計算に及ぼす影響がそれほど大きなものとまではいえないといえることから、本件の証拠関係の下においては、本件E取引につき、移転価格税制上是正すべき所得移転の蓋然性があるとはいえないと認めるのが相当である。

その上で、いずれも国外に所在する国外関連者間の取引について、独立企業間価格を算定することが困難であることも併せ考慮すれば、本件E取引を含めて本件国外関連取引の独立企業間価格を算定する必要はないと認められる。

- (イ) 原告は、①D全体売上高のうち本件E取引の売上高が占める割合は、平成18年が14.9%、平成19年が15.3%、平成20年が10.9%、平成21年が6.4%及び平成22年が4.4%であり、いずれも3%を超えるものであった、②2006年（平成18年）のE社の売上高営業利益率が8.1%であるのに対して前記（ア）の比較対象企業の売上高営業利益率の平均値は、4.8%であり、2010年（平成22年）のE社の売上高営業利益率が0.9%であるのに対して前記（ア）の比較対象企業の売上高営業利益率の平均値は、3.6%であって（乙146の2）、著しい差異がある、③比較対象企業の売上高営業利益率の最大値と最小値の間にE社の売上高営業利益率があることは、本件E取引の価格が独立企業間価格であることを示さないなどとして、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引に本件E取引を含めるべきである旨主張する。

しかし、ある企業の売上高営業利益率が、年度によって、比較対象企業の売上高営業利益率の平均値を上回ったり下回ったりすることがあるとしても、企業の業績が常に一定なものではなく、常に上下に変動し得るものであること、当該企業の売上高営業利益率の変動が特異な要因によるものである場合も排除されないこと等に照らし、その一事をもって直ちに、当該企業の売上高営業利益率と比較対象企業の売上高営業利益率とがかい離していると評価すべきものとはいえない。そして、前記（ア）に判示したところに加え、本件において、他に、原告の主張に沿う具体的な事情等が見当たらない（原告も、そのような事情を具体的に指摘していない。）ことも併せ考慮すると、本件の証拠関係の下においては、原告が指摘するところは、直ちに前記（ア）の判断を覆すには足りない。

したがって、原告の主張は、採用することができない。

オ D社とB社との間の取引について

（ア）証拠（乙116）によれば、①本件各事業年度において、D全体売上高に占めるD社がB社に対してめっき薬品を販売する取引の売上高の割合が、最大で1.5%（2011年（平成23年））、最小で0.1%（2007年（平成19年）及び2010年（平成22年））であり、2006年（平成18年）から2011年（平成23年）までの加重平均で0.4%であったこと、②D社がB社に対してめっき薬品を販売する取引の売上高は、本件各事業年度において、最も多額のもので2102万2000台湾ドル（2011年（平成23年））。なお、同年のD全体売上高は、13億6588万9000台湾ドルである。）、最も少額のもので146万7000台湾ドル（2007年（平成19年））。なお、同年のD全体売上高は、18億9420万7000台湾ドルである。）、2006年（平成18年）から2011年（平成23年）までの6年間の累計で、4061万5000台湾ドル（なお、上記の6年間の累計のD全体売上高は、90億9634万7000台湾ドルである。）、であったこと、③本件各事業年度において、D社の全体の仕入金額に占めるD社がB社からめっき薬品を仕入れる取引の金額（仕入金額）の割合が、最大で14.2%（2006年（平成18年））、最小で0.1%（2008年（平成20年））であり、2006年（平成18年）から2011年（平成23年）までの加重平均で1.9%であったこと、④D社のB社からの仕入金額は、本件各事業年度において、最も多額のもので4444万3000台湾ドル（2006年（平成18年））。なお、同年のD社の全体の仕入金額は、3億1229万4000台湾ドルである。）、最も少額のもので43万台湾ドル（2008年（平成20年））。なお、同年のD社の全体の仕入金額は、5億8426万6000台湾ドルである。）、2006年（平成18年）から2011年（平成23年）までの6年間の累計で、5361万1000台湾ドル（なお、上記の6年間の累計のD社の全体の仕入金額は、28億1074万1000台湾ドルである。）、であったことの各事実が認められる。

以上の事実を前提とすると、D社とB社との間の取引は、いずれも、D全体売上高又はD社の全体の仕入金額との関係では少額であり、かつ、D全体売上高又はD社の全体の仕入金額に占める割合も低いものであると認められる。

したがって、D社とB社との間の取引を含めて本件国外関連取引の独立企業間価格を算定する必要はないと認められる。

(イ) 原告は、B社は、B社のためだけではなく、D社のためにも様々な販売管理活動をしてきたが、形式的にはグループ間の役務提供取引に該当するこれらの活動の対価を請求していないため、D社及びB社の各分割対象利益には、D社とB社との間でグループ内の役務提供取引について独立企業間の取引としての対価が請求されていないことに由来する著しいゆがみが生じているから、D社とB社との間の対価が請求されていないグループ内の役務提供取引は、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引に含められるべきである旨主張する。

しかし、本件においては、原告は、D社とB社との間の対価が請求されていないグループ内の役務提供取引とされる取引について、その役務（販売管理活動とされる活動）の具体的内容、規模、金額的評価等に係る具体的な事実を全く主張しておらず、本件全証拠によってもそれを認めるに足りないから、上記の役務提供取引とされるものが実際に存在していたこと自体に合理的な疑いを差し挟む余地がある。仮に、この点をひとまずおくとしても、証拠（乙64、91）及び弁論の全趣旨によれば、原告の主張するところを前提とする限り、上記の役務提供取引とされるものは、何らかの具体的な取引ではなく、本来D社が負担すべき費用をB社の費用として計上したという会計上の処理がされていることを意味するものと認められるから、営業利益の算定に当たってこれを考慮すれば足りると認められる。

したがって、原告の主張は、採用することができない。

カ まとめ

以上によれば、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いて本件国外関連取引の独立企業間価格を算定するにあたり、本件B等取引を考慮する必要はなく、本件国外関連取引のみを考慮してその独立企業間価格を算定すれば足りるものと認められる。

(2) 原告の営業利益の算定

残余利益分割法を用いて国外関連取引の独立企業間価格を算定するための前提として、当該国外関連取引に係る分割対象利益を算定する必要があるところ、上記の分割対象利益は、当該国外関連取引に係る棚卸資産の販売等により当該国外関連取引をした法人及び国外関連者に生じた営業利益の合計額であることは、明らかである。

そうすると、本件においては、①原告については、本件国外関連取引による収入金額から原告に生じた売上原価その他の費用に係る金額を控除した後のものを、②本件国外関連者については、本件ライセンス製品外部売上高から本件国外関連者に生じた売上原価その他の費用に係る金額を控除した後のものを、それぞれ算定する必要があることになる。

そこで、原告の営業利益及び本件国外関連者の営業利益の各算定について、以下順に検討を加える。

ア 原告の営業利益の算定総論

(ア) 原告の営業利益は、原告の本件国外関連取引による収入金額から、売上原価の額、販売管理費の額その他の費用の額を控除して算定するところ、本件においては、上記の費用のうち、本件国外関連取引に共通するものとして、①研究開発費、②法務部費用及び③海外展開プロジェクト費用が、本件棚卸資産販売取引についてのみ問題になるものとして、④国際営業部費用及び⑤売上原価の額が、それぞれ問題とされ、それ以外の費用については、当事者がその存在及び具体的な金額を主張立証しないから、本件の証拠

関係の下においては、上記の5つの費用に係る算定の適否を検討すれば足りるものと認められる。そして、上記⑤の存在及び算定方法については、当事者の間に争いがないから、以下においては、上記①から④までについて、順に検討することとする。

(イ) 原告は、本件各事業年度において、本件ライセンス取引に対応する費用は何も発生しないのであって、本件ライセンス取引に対応する原告の営業利益は、本件各事業年度に原告が収受したロイヤルティ収入の額そのものとすべきである旨主張する。

しかし、本件ライセンス取引の対象である無形資産（本件ライセンス製品の製造等のノウハウ等）は、原告がした研究開発の結果形成されたものであり、何らの費用も生ずることなく形成されたものとは認め難い。また、上記の無形資産の形成及び維持に当たり、本件各事業年度において何らの費用も生じていないともおよそ認め難い（原告も、それを基礎付ける事情を具体的に主張立証しない。）上、ライセンサーである原告が上記の費用の全額を負担すべきものであるとしても、そのことをもって直ちに、本件ライセンス取引に対応する原告の営業利益の算定に当たって当該費用を収入金額から控除することが許されないことが基礎付けられるわけではない。

したがって、原告の主張は、採用することができない。

イ 原告の本件国外関連取引による収入金額から控除すべき費用その1－研究開発費について

- (ア) a 前提事実及び証拠（乙86ないし88）によれば、①原告は、本件各事業年度において、本件国外関連取引以外にも、めっき薬品に係る取引をしていること、②原告は、本件各事業年度において、K社及びL社に対しても、めっき薬品の製造等のノウハウの使用許諾をしており、K社及びL社は、いずれも、当該ノウハウを使用して製造されためっき薬品を販売したこと、③原告は、その①において、表面処理用資材事業及び表面処理用機械事業の各事業について、研究開発をしていること、④①においてめっきプロセスの開発等を担当するのは、第1開発部及び第2開発部であること、⑤原告が本件各事業年度において支出した研究開発費は、おおむね9ないし10億円程度で一定していることの各事実が認められる。
- b 本件国外関連取引が、原告の研究開発活動の成果であるめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引（本件ライセンス取引）及び当該ノウハウ等を使用して本件ライセンス製品を製造する際に使用される原料等（BB品）の販売取引（本件棚卸資産販売取引）から構成されていることによれば、研究開発費は、本件国外関連取引に係る原告の営業利益を算定するに当たって控除されるべき費用に該当すると認められる。そして、前記aによれば、原告がする研究開発活動に係る費用が、原告グループのみならず、原告がその有するノウハウの使用許諾をしたK社及びL社のめっき薬品の売上高との関係でも、その営業利益を算定するに当たって控除されるべき費用に該当すると認められることも踏まえると、本件国外関連取引による収入金額から控除すべき研究開発費用は、本件各事業年度中に原告の①において生じた総費用（研究開発費及び共通管理費）の額に、①の総人員数に占める第1開発部及び第2開発部に所属する人員数の割合を乗じ、これに更に、本件連結売上高に占める本件ライセンス製品外部売上高の割合を乗じて計算した金額とするのが相当である。

(イ) 前記 (ア) の認定及び判断に対する原告の主張は、次のとおり、いずれも採用することができない。

a 原告は、めっき薬品は、未来永劫同じ機能を発するものとして存続し、その価値が陳腐化により減ずることはないという特色があり、研究開発費に乗ずる配賦率（＝本件国外関連者が当該年度に製造及び販売した数量÷当該製品が開発時以後将来にわたって販売される販売予想総数量）が限りなく零に近い数値となることから、各年度の受取ロイヤルティに対応する費用である研究開発費を零円とみなすことには合理性がある旨主張する。

しかし、表面処理技術は、日々進歩発展を遂げており、原告も、①において、多額の費用を投じて表面処理加工に係る新製品又は新技術の開発に日々取り組んでいることは、当事者の間に争いが無い上、あるめっき薬品の機能が常に同じであることと、それをどのように金銭的に評価するかということは異なる問題であることも併せ考慮すると、あるめっき薬品が有する金銭的な価値がおよそ陳腐化によって減ずることが無いとは到底認め難いのであって、原告の主張は、その前提を異にするものである。

b 原告は、①本件国外関連者に対して過去に開発されためっき薬品の製造等のノウハウ等の使用を許諾しているのであり、ロイヤルティを収受した年度の研究開発費は、本件ライセンス製品の製造等のノウハウ等に係る研究開発活動のために支出されたものではなく、将来に製造を開始する新製品を開発するためのものであるし、製品の開発期間と販売期間とは異なるため、ある1年間に支出された研究開発費は当該1年間のロイヤルティ収入に対応する費用ではない、②開発が成功するかどうか不明であり、かつ、開発に成功したとしても当該めっき薬品の製造等のノウハウ等が開示されるかどうか不明なめっき薬品の研究開発費について、別のめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引をしているライセンシーが負担することは、独立当事者間の取引ではあり得ない、③研究開発費は、当期の収益の発生に期間的に貢献しているものではなく、当期の収益に貢献しないことはもちろん、将来の収益に貢献するかどうか不明なことから、一度資産に計上した後に当該研究開発費を将来の収益に対応させて損益計算をすることを認めないものとされている上、分割対象利益を構成する営業利益は、企業会計上の営業利益そのものではなく、独立企業間であれば当事者の一方に帰属するのではなく双方で分け合う性質のものでなければならないなどとして、原告の営業利益を算定するに当たり、本件各事業年度のロイヤルティ収入から本件各事業年度に支出された研究開発費を控除することには合理性はない旨主張する。

しかし、前記 (ア) a の各事実に加え、①法人のある事業年度の営業利益の額は、当該法人の当該事業年度の売上高から、売上原価の額並びに当該法人の当該事業年度の販売費及び一般管理費の各金額を控除した後のものであるとされていること（企業会計原則第二の三参照）、②研究開発費は、一般管理費に該当し（法人税法22条3項2号参照）、企業会計上、いわゆる期間対応により、発生した事業年度において計上されるべきものであること（乙84も参照）の各事実も前提とすると、本件各事業年度に生じた研究開発費を当該事業年度の収益に期間的に対応する費用として取り扱うこと及び営業利益を算定する際に控除すべき費用として取り扱うことには、いずれも合理性があるものと認められる。また、分割対象利益を構成する営業利益は、独立

企業間であれば当事者の一方に帰属するのではなく双方で分け合う性質のものでなければならないとの解釈を採用すべき合理的な根拠はない。

- c 原告は、B B品は、単に複数の原料を配合しただけのもので、その配合のために研究開発がされている事実はないから、本件棚卸資産販売取引における原告の営業利益の算定に当たって、研究開発費を控除することは誤りである旨主張する。

しかし、証拠（乙57、60）によれば、①B B品は、情報漏えいの防止を図るとともに、経済的な価値も考慮した上で、原料の一部のうち付加価値の高いものを指定していること、②B B品には、本来的に必要な原料に加え、ごく少量、かつ、性能に影響が出ない物質を加えるものもあることの各事実が認められる上、B B品自体、原告の研究開発活動の成果であるめっき薬品（本件ライセンス製品）の製造等のノウハウの一部であることも併せ考慮すれば、B B品も、原告による研究開発活動の成果の一部を成すものと認められるから、本件棚卸資産販売取引における原告の営業利益の算定に当たって研究開発費を控除することは合理的であると認められる。

- ウ 原告の本件国外関連取引による収入金額から控除すべき費用その2－法務部費用について

(ア) a 前提事実、証拠（乙89）及び弁論の全趣旨によれば、①原告グループは、本件各事業年度において、本件国外関連取引以外にも、めっき薬品に係る取引をしていること、②法務部費用は、弁護士、弁理士等に対して支払う報酬等が計上される費目である法務部諸手数料と、一般的な法務、契約業務に関する人件費等の費用が計上される費目である法務部その他費用に区分されていること、③原告の法務部は、(あ) 契約に関する受付、審査及び保管に関する事項、(い) 工業所有権の出願、調査及び管理に関する事項、(う) 技術関連諸契約の維持管理に関する事項並びに (え) その他法務に関する事項を担当していること、④原告は、平成25年5月1日、本件調査担当者に対し、法務部諸手数料は、無形資産の使用許諾取引から生じた利益との関連性が高い一方、法務部その他費用には、一般的な法務又は契約業務に関する人件費のように無形資産の使用許諾取引から発生した利益との関連性が低い費用も含まれているとして、法務部諸手数料に計上された金額の全額と法務部その他費用に計上された額の2分の1を合計したものを本件国外関連取引の分割対象利益の計算上控除すべき法務部費用の基礎とすべき旨の意見を述べたことの各事実が認められる。

b 前記aによれば、法務部費用は、本件国外関連取引に係る原告の営業利益を算定するに当たって控除されるべき費用に該当するものと認められる。そして、本件国外関連取引による収入金額から控除すべき法務部費用は、法務部諸手数料に計上された金額の全額と法務部その他費用に計上された額の2分の1を合計したものに、本件連結売上高に占める本件ライセンス製品外部売上高の割合を乗じて計算したものとするのが相当である。

(イ) 原告は、①本件ライセンス取引に対応して発生する法務部費用は存在しない、②使用許諾取引の対象製品の製造等のノウハウ等の権利の維持のための費用は、一般にライセンサー自らの責務であり、ライセンサーが費用を負担すべきものとされるのであって、ライセンサーとライセンシーとの間で分担がされるべき性質の費用ではないとして、原

告の営業利益から法務部費用を控除するのは誤りである旨主張する。

しかし、前記（ア）のとおり、法務部費用は、本件ライセンス契約の締結、維持等に必要の費用であり、本件ライセンス取引に対応する費用であるといえる。また、分割対象利益を構成する営業利益を算定する際に営業利益から控除されるべき費用が、独立企業間であれば当事者の双方で分け合う性質のものでなければならないとの解釈を採用することができないのは、前記イ（イ）bと同様である。

したがって、原告の主張は、採用することができない。

エ 原告の本件国外関連取引による収入金額から控除すべき費用その3－海外展開プロジェクト費用について

（ア）a 前提事実、証拠（乙65）及び弁論の全趣旨によれば、①原告グループは、本件各事業年度において、本件国外関連取引以外にも、めっき薬品に係る取引をしていること、②海外展開プロジェクトは、（あ）プリント配線板及び半導体パッケージ技術、（い）ウェハ関連技術、（う）汎用技術並びに（え）ハードディスク関連技術について、原告グループ全体の技術情報の共有化及び海外に進出する顧客への迅速な技術支援を目的とする営業本部直轄のプロジェクトであり、海外展開プロジェクト費用の多くは、旅費等の交通費であって、外国に所在する原告の国外関連者及びその主要顧客先を訪問するための費用を含むこと、③原告は、平成25年4月18日、本件調査担当者に対し、海外展開プロジェクトは、本件国外関連取引に関連のある業務であり、海外展開プロジェクト費用の総額に原告グループの海外売上高に占める本件ライセンス製品外部売上高の割合を乗じたものを本件国外関連取引による収入金額から控除すべき海外展開プロジェクト費用とすべきである旨の意見を述べたことの各事実が認められる。

b 前記aによれば、海外展開プロジェクト費用は、本件国外関連取引に係る原告の営業利益を算定するに当たって控除されるべき費用に該当するものと認められる。そして、本件国外関連取引による収入金額から控除すべき海外展開プロジェクト費用は、その総額に、原告グループの海外売上高に占める本件ライセンス製品外部売上高の割合を乗じて計算したものとするのが相当である。

（イ）原告は、ライセンス対象製品の権利の維持のための費用は、一般にライセンサー自らの責務であり、ライセンサーが費用を負担すべきものとされるのであって、ライセンサーとライセンシーとの間で分担がされるべき性質の費用ではないとして、原告の営業利益から海外展開プロジェクト費用を控除するのは誤りである旨主張するが、原告の主張を採用することができないのは、前記ウ（イ）と同様である。

オ 原告の本件棚卸資産販売取引による収入金額から控除すべき費用－国際営業部費用について

前提事実、証拠（乙65、90）及び弁論の全趣旨によれば、①原告は、めっき薬品及び表面処理用機械の製造及び販売の事業を営んでいること、②原告の営業本部の下に国際営業部と称する組織が置かれていること、③国際営業部においては、本件棚卸資産販売取引と関連がある業務が行われていることの各事実が認められる。

そうすると、国際営業部費用は、本件棚卸資産販売取引に係る原告の営業利益を算定するに当たって控除されるべき費用に該当するものと認められる。そして、本件棚卸資産

販売取引による収入金額から控除すべき国際営業部費用の額は、国際営業部費用の総額のうち国際営業部のめっき薬品の売上高に対応する部分を算出した上で、当該めっき薬品の売上高に占める本件棚卸資産販売取引の売上高の割合を乗じて計算したものである。

カ まとめ

以上を前提とすると、別表4の順号1ないし17欄にそれぞれ記載されているとおり、本件各事業年度における原告の営業利益を計算すべきものと認められる。

(3) 本件国外関連者の営業利益の算定

ア 本件国外関連者の営業利益の算定総論

本件国外関連者の営業利益は、本件ライセンス製品外部売上高から、本件国外関連者それぞれの売上原価の額及び販売管理費の額を控除し、平成21年3月期から平成24年3月期までについては、更に、B社のめっき加工サービスに係る営業損失に相当する額を控除して算出すべきものと認められる（算出する過程については、当事者の間に争いがあるため、順次検討する。）。

そこで、以下においては、まず、D社について控除すべき費用として、①L&R費用を除く販売管理費、②L&R費用及び③減価償却費の有無及び内容を検討し、次に、B社について控除すべき費用として、④L&R費用を除く販売管理費及び⑤めっき加工サービスに係る営業損失の有無及び内容を検討し、最後に、原告の主張に対する判断をまとめて加えるものとする。なお、本件国外関連者それぞれの売上原価の額を本件国外関連者の営業利益の算定に当たって控除すべきこと及びその金額については、当事者の間に争いがない。

イ D社について控除すべき費用

(ア) 販売管理費のうちL&R費用を除く部分については、証拠（乙85）及び弁論の全趣旨によれば、D社の決算書に計上されている販売管理費の額【A】のうちL&R費用の額【B】を控除した後のものに、D全体売上高【C】に占めるD本件ライセンス製品売上高【D】の割合を乗じた後のもの（ $= (A - B) \times D / C$ ）と算定するのが相当である。

(イ) 販売管理費のうちのL&R費用（ただし、減価償却費を除く。）については、証拠（乙85）及び弁論の全趣旨によれば、(あ) D社の決算書に計上されている販売管理費の額の中のL&R費用の額【A】に、Dめっき製品売上高【B】に占めるD本件ライセンス製品売上高【C】の割合を乗じた後のもの（ $= A \times C / B$ ）と、(い) B社の決算書に計上されている販売管理費の額の中のL&R費用の額からD社に係る減価償却費の額（後記（ウ）参照）を控除したのものには、Cのうち開発部の業務に従事する者が当該業務について支出した費用の額及びB社の開発部の技術要員が顧客に提供する営業技術支援に関連して支出されたものが含まれており、当該費用の額の中の本件ライセンス取引に対応する部分は、本来、D社が負担すべき費用であると認められるから、B社の決算書に計上されている販売管理費の額のうちL&R費用の額【D】からD社に係る減価償却費の額【E】を控除したものに、Cの総人員数【F】とB社の開発部の人員数【G】を合計したものに占める、Cのうち開発部の業務に従事する人員数【H】とB社の開発部の人員数【I】とを合計したものの割合を乗じて求められたものに、さら

に本件国外関連者めっき製品売上高【①】に占める本件ライセンス製品外部売上高【⑫】の割合を乗じた後のもの（＝（①－⑤）×{(⑧＋①)／(⑥＋③)}×(⑫／①)）とを合計した金額（＝（あ）＋（い））であると算定するのが相当である。

（ウ）販売管理費のうちのL&R費用に含まれる減価償却費については、B社の決算書において固定資産の減価償却費が計上されているところ、証拠（乙64）及び弁論の全趣旨によれば、当該固定資産は、実際には、本件国外関連者の開発部及びCが共通して利用し、本件国外関連取引にもその他の取引にも関連して利用されていたことから、上記の減価償却費も両者に関連するものと認められ、かつ、本件国外関連取引との関係では、D社が負担すべき費用であると認められるところ、証拠（乙85）及び弁論の全趣旨によれば、B社の決算書に計上された減価償却費の額【④】に、Cの総人員数【⑥】、B社の開発部の人員数【⑦】及びD社の開発部の人員数【⑧】を合計したものに占める、Cのうちの開発部の業務に従事する者の数【⑨】とD社の開発部の人員数【⑧】を合計した後のものの割合を乗じたものに、Dめっき製品売上高【③】に占めるD本件ライセンス製品売上高【⑩】の割合を乗じた後の金額（＝④×{(⑨＋⑧)／(⑥＋⑦＋⑧)}×⑩／③）であると算定するのが相当である。

ウ B社について控除すべき費用

（ア）販売管理費のうちL&R費用を除くものについては、証拠（乙85）及び弁論の全趣旨によれば、B社の決算書に計上された販売管理費の額【④】からL&R費用の額【⑤】を除いたものに、B全体売上高【③】に占めるB本件ライセンス製品売上高【①】の割合を乗じた後の金額（＝（④－⑤）×①／③）であると算定するのが相当である。

（イ）証拠（乙64、66）及び弁論の全趣旨によれば、B社のめっき加工工場は、本件国外関連者の顧客の認定取得支援、トラブルシューティング等の営業技術による販売支援に係る業務をしており、当該業務に係る損益には、本件国外関連取引に係るものも含まれていることが認められるから、当該損益の一部は、本件国外関連者の営業利益の算定に当たって反映させるのが相当である。そして、上記の損益の額は、証拠（乙85）及び弁論の全趣旨によれば、B社のめっき加工サービスに係る売上高【④】からB社の当該サービスに係る売上原価の額【⑤】及び販売管理費の額【⑥】をいずれも控除したものに、本件国外関連者めっき製品売上高【①】に占める本件ライセンス製品外部売上高【②】の割合を乗じた後の金額（＝（④－⑤－⑥）×②／①）であると算定するのが相当である。

エ 原告の主張に対する判断

前記イ及びウの認定及び判断に対する原告の主張は、次のとおり、いずれも採用することができない。

（ア）原告は、本件国外関連者の営業利益の算定に当たって控除すべき販売管理費を算定する際、販売管理費の発生と直接の対応関係のない売上高を基準としてあん分計算することは妥当ではなく、販売管理費の発生と対応関係のある売上総利益を基準とすべきである旨主張する。

しかし、一般的に見て、売上高の多寡と販売管理費の多寡との間には、相応の相関関係があると認められるから、売上高を基準として販売管理費のあん分計算をすること自

体には、それが合理的なものとはいえない具体的な事情が見当たらない限り、相応の合理性を有するものであると認められる。他方、原告の主張するところは、営業利益が売上総利益から販売管理費を控除することによって計算されるという限度で、売上総利益と販売管理費との間に関連性があることを意味するにすぎないから、売上総利益を基準として販売管理費の額をあん分計算すべきことを基礎付ける合理的な理由となるものとは認め難い。その上で、売上総利益を基準に販売管理費をあん分する方法によると、①複数の事業セグメントのうち売上総利益が赤字のものと黒字のものがある場合には、販売管理費の全額が売上総利益が黒字の事業セグメントに配賦されることとなること、②複数の事業セグメントに係る売上高の額の多寡と売上総利益の額の多寡との間の相関関係がない場合には、売上高が少ないのに多額の販売管理費が配賦される事態が生じ得ること等の実態とはかけ離れたあん分計算をすることとなる事態が生じ得るのであり、その意味においても、適切な方法であるとは認め難い。以上のもののほか、本件において、売上高を基準として販売管理費のあん分計算をすることが合理性を欠く結果となることをうかがわせる具体的な事情等も見当たらない。

(イ) 原告は、本件国外関連者の事業活動の実態からすると、B社とD社を一体としてその合計の販売管理費の中から本件ライセンス製品の製造及び販売の事業活動に対応する費用を抽出する切り出し計算をしなければ、本件国外関連者の分割対象利益を適正に算出することはできないとして、被告が主張する本件国外関連者の営業利益の計算には誤りがある旨主張する。

しかし、D社とB社は、別個の法人格を有する企業であり、原告が主張するような事業の一体性も前提とした上で、それぞれ別の財務諸表を作成し、それぞれの企業ごとに、会計上の処理をしているものであるから（乙158及び159の各1・2）、合理的な理由もなく、両社を一体のものとして取り扱って営業利益の計算をすることはできないものと解すべきところ、原告の主張は、当該会計上の処理を一切考慮することなく本件国外関連者の営業利益の計算をする取扱いをすることが合理的である理由になるとは認め難いものであり、他に、原告の主張に沿う事情等も見当たらない。

(ウ) 原告は、B社による顧客のニーズに即した製品の開発とD社による本件ライセンス製品の売上げは不可分一体の関係にあり、両者が相まって収益が獲得されているから、C社の製品開発活動は、D社の収益獲得と密接な関連があり、D社の売上げに対応する費用からCの製品開発活動の費用を除外するのは誤りである旨主張する。

しかし、証拠（乙56、57）及び弁論の全趣旨によれば、Cにおいては、台湾における独自の研究テーマに基づく研究がされるとともに、それに基づく製品の開発もされており、Cにおいて新規に開発された製品も、全て当該独自の研究テーマに基づくものであって、本件ライセンス製品又はこれに関連する研究に基づくものではないことが認められるから、Cの製品開発活動に要した費用を本件ライセンス製品の販売に係る費用として取り扱うべきものとは認め難い。また、仮に、上記の製品開発活動の成果が、本件ライセンス製品の売上げに影響を及ぼしていることを前提としたとしても、当該成果は、上記のとおり、本件ライセンス製品そのものが有する利益又は価値に対して及ぶ性質のものではなく、かつ、本件において、当該成果によりどれだけの本件ライセンス製品の売上げの向上につながったのかという具体的な数額を認めるに足りる証拠が見当た

らないことにも照らすと、本件ライセンス製品の売上げの向上に何らかの寄与をしている面があるという間接的な影響を及ぼすにとどまると評価すべきものと認められる。そして、本件においては、前記イ（イ）のとおり、Cの活動の一部である本件国外関連者の開発部の業務に係る部分に要した費用については、本件ライセンス製品の販売に係る費用として取り扱っており、既に、本件ライセンス製品の売上げに対するCの活動の影響を織り込んで評価しているといえることができる。

したがって、前記イ（イ）において評価したところを超えて、Cの製品開発活動に要した費用を本件ライセンス製品の販売に係る費用として取り扱うことが合理的であると認め難い。

オ まとめ

以上を前提とすると、別表4の付表5にそれぞれ記載されているとおり、本件国外関連者の本件各事業年度における営業利益を計算すべきもの（なお、同別表の付表1ないし4も参照）と認められる。

（4）原告の基本的利益の算定

残余利益分割法を用いて国外関連取引の独立企業間価格を算定するための前提として、当該国外関連取引に係る分割対象利益を算定した後、当該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（基本的利益）を算定する必要があるところ、上記の基本的利益は、上記の定義からも明らかのように、残余利益分割法を用いる対象となる国外関連取引そのものから当然に算出することができるものではなく、当該国外関連取引の各当事者について、それぞれ比較対象とすることが可能な類似の法人を選定した上で、当該比較対象である法人における利益指標を算出し、当該利益指標に基づいて残余利益分割法を用いる対象となる国外関連取引の各当事者におけるそれぞれの基本的利益を算出するという過程を経て算出することができるものと解するのが相当である。

そうすると、本件においては、本件国外関連取引における基本的利益については、原告及び本件国外関連者とそれぞれ類似した比較対象法人を別個に選定した上で当該比較対象法人における利益指標を算出し、当該利益指標に基づいて原告及び本件国外関連者の各基本的利益をそれぞれ算定する必要があることになる。

そこで、原告及び本件国外関連者の各基本的利益の算定について、以下、それぞれ順に検討を加える。原告の基本的利益については、まず、本件国外関連取引を構成する本件ライセンス取引と本件棚卸資産販売取引とに分けて検討することとし、さらに、本件棚卸資産販売取引については、東税務署長が採用した方法及び内容が適正であるかについて順に検討し、最後に、原告の主張に対する判断を加えることとする。

ア 本件ライセンス取引における原告の基本的利益

本件ライセンス取引は、原告が有する重要な無形資産の使用許諾取引であり、その性質上、重要な無形資産が関係しない取引を想定すること自体も、また、これと類似した重要な無形資産を有しない非関連者間取引を観念することも不可能であるから、本件ライセンス取引における原告の基本的利益は、存在しないものと認めるのが相当である。

イ 本件棚卸資産販売取引における原告の基本的利益の算定において採用すべき利益指標

本件棚卸資産販売取引は、原告を売手とし、本件国外関連者を買手とする取引であり、

売手である原告の基本的利益を算定するために用いる利益指標を求める必要があるところ、本件においては、当事者の果たす機能その他の差異が指標に与える影響等が小さく、比較可能性を確保しやすい点等を考慮すれば、上記の利益指標としては、営業利益率を用いるのが相当であると認められる。

そして、利益指標としての営業利益率を求めるについては、上記のとおり、売手である原告の基本的利益を算定する以上、原告が売手である取引（原告の売上げに該当する取引であり、原告の収入金額に計上されるべきもの。本件棚卸資産販売取引もこれに該当する。）を含めて営業利益率を求めることは、検証する対象自体を指標の算出に含むこととなって不適切であるから、売上高に占める営業利益の割合である売上高営業利益率ではなく、総費用に対する営業利益の割合である総費用営業利益率を用いるのが適切であると認められ、複数の企業と比較することを前提とすると、総費用営業利益率の単純平均値を利益指標として採用することが合理的であると認められる。

ウ 本件棚卸資産販売取引における日本側比較対象企業の選定

まず、東税務署長が、いかなる方法によって日本側比較対象企業を選定したのかという事実を認定し、その上で、当該選定の内容が適正なものであるか否かについて、検討を加える。

(ア) 日本側比較対象企業の選定過程及びその結果は、次のとおりであり、当該事実関係については、当事者の間に争いはない。

- a 原告は、hを用いて、日本に所在し、主業種が原告と類似するS I Cコード2800番台の化学工業である企業として抽出した227社の中から、事業概況及び企業ウェブサイト等により、①単独株主に発行済株式の50%以上を所有されている企業、②直近3期分の財務データを入手することができない企業、③直近3事業年度のうち2期以上連続して営業損失が生じている企業、④売上高に占める研究開発費の割合が3期の加重平均で3%を超過する企業、⑤売上高に占める販売管理費の割合が3期の加重平均で15%を超過する企業、⑥事業内容が原告と大きく異なる企業を全て除外した結果として19社を選定し、平成24年8月頃、本件調査担当者に提示した。
- b 東税務署長は、hを用いて、日本に所在し、主業種が原告と類似するS I Cコード2800番台の化学工業である企業として抽出した225社の中から、事業概況及び企業ウェブサイト等により、①単独株主に発行済株式の50%以上を所有されている企業、②過去6事業年度のうち3期以上財務データを入手することができない企業、③過去6事業年度のうち2期以上連続して営業損失が生じている企業又は3期以上営業損失が生じている企業、④売上高に占める研究開発費の割合が3%を超過する企業、⑤売上高に占める販売管理費の割合が15%を超過する企業、⑥事業内容が原告と大きく異なる企業及び⑦製品の用途が半導体関連業ではない企業を全て除外した結果として、原告が、本件調査担当者的に提示した前記aの19社からさらに7社を除外した12社（N株式会社、O株式会社、P株式会社、Q株式会社、R株式会社、S株式会社、T株式会社、U株式会社、V株式会社、W株式会社、X株式会社及びY株式会社）を選定した。

東税務署長は、前記aのとおり、原告が、本件調査担当者的に提示した19社のうち、Z株式会社及びa株式会社は、肥料等エレクトロニクス製品とは関連性のな

い製品を取り扱っており、b株式会社、d株式会社、e株式会社、株式会社f及びg株式会社については、売上高に占める研究開発費の割合が3%を超過することから、これら7社を除外し、上記のとおり、選定したものである。

本件調査担当者は、平成25年3月頃、原告に対し、上記の結果を提示した。

- c 原告は、平成25年4月4日、本件調査担当者に対し、前記bにおいて本件調査担当者が提示した結果に対し、金額的にそれほど影響はない、納税者有利に判断してもらったなどとして、更に意見はない旨を伝えた。

(イ) 前記(ア)によれば、東税務署長は、日本側比較対象企業を、①化学工業を主たる業種とする企業から選定しており、原告と比較的類似した事業を営む企業の中から選定していること、②他社に支配されず、複数年の財務データを入手することができ、適正かつ安定的に通常の利益率を確保する企業の中から選定していること、③研究開発費を多く支出している企業を除外することで、重要な無形資産が売上高により強く反映している可能性が高い企業を除外して選定していること、④事業内容又は製品の用途が原告と大きく異なることが判明した企業を除外して選定していることの各事実が認められる上、原告は、少なくとも、調査の段階においては、これに納得していたことも併せ考慮すれば、東税務署長がした日本側比較対象企業の選定は、適切なものであったと認められる。

エ 原告の主張に対する判断

前記イ及びウに対する原告の主張は、次のとおり、いずれも、採用することができない。

(ア) 原告は、移転価格ガイドライン(2017年(平成29年)に改訂される前のもの)1.55、同2.68、同2.69及び同2.71において、厳格な比較可能性の確保が要求されている旨主張する。

しかし、これは、取引単位営業利益法を用いるに当たり非関連者間の比較対象取引を特定する場面について移転価格ガイドライン(2017年(平成29年)に改訂される前のもの)が指摘するところと、残余利益分割法を用いる場合における基本的利益の算定に当たって求めるべき営業利益率の算出の過程とが同様でなければならない旨の見解を前提とするものであり、その前提を異にするものというべきである。

(イ) 原告は、日本側比較対象企業は、いずれも、原告と棚卸資産の同種性又は類似性がなく、かつ、原告のユニークな機能であると被告が主張する研究開発活動の機能と同等の機能を有しているから、比較可能性があるとはいえない旨主張する。

しかし、利益指標としての営業利益率を算出する前提としての棚卸資産の類似性は、独立価格比準法における比較対象取引の同種性等とは異なり、その性質上、厳密なものまでは要求されず、比較的緩やかなもので足りると解するのが相当である(前記イも参照)。

本件においては、①日本側比較対象企業が全部で12社という相応の規模の母数であること、②日本側比較対象企業は、いずれも、化学品及びその関連品の製造業を営む企業であり、原告が取り扱う表面処理剤の製造も化学品及びその関連品の製造業の中に含まれていること、③最終的に、営業利益率の平均値をもって利益指標としての営業利益率とされることにより、個々の企業の差異が相当程度捨象されると認められることに照らすと、原告と日本側比較対象企業との間に、原告が主張するような棚卸資産の違いが

あることを前提としたとしても、総費用営業利益率を算出する前提としての棚卸資産の類似性は、満たしているものと認められるというべきである。

また、原告の比較対象企業となり得るような化学品及びその関連品の製造業を営むいわゆる上場企業のうち、何らの研究開発をしていないものは、極めて少数にとどまると合理的に推測され、そのような企業のみを比較対象企業として総費用営業利益率を算出した場合には、指標としての合理性を有さない特異な値が算出される蓋然性が高まるといふべきである上、前記ウ（ア）のとおり、東税務署長は、売上高に占める研究開発費の割合が３％を超過する企業を全て除外して日本側比較対象企業を選定しており、重要な無形資産がその売上高に相当程度の貢献をしているとかがわれる企業が除外されていると推認することができ、かつ、それらの企業の総費用営業利益率の平均値を採用することにより、個々の企業における差異も相当程度捨象されると推認することができることにも照らすと、原告が主張するところをもって、東税務署長がした日本側比較対象企業の選定が、研究開発活動との関係で比較可能性を有する程度に合理性があるとの認定を覆すには足りないといふべきである。

（ウ）原告は、ＢＢ品は、めっき薬品の製造等のノウハウである原料の配合比を不明とすることだけを目的として、単に複数のめっき薬品の原料を混ぜ合わせているだけのものであり、ＢＢ品の開発自体には研究開発活動は不要であって、新たな価値が生み出されるわけでもないし、めっき薬品の価値は、ＢＢ品を用いる場合もＢＢ品を用いない場合も全く同じであるところ、日本側比較対象企業は、重要な研究開発活動をしており、その結果生み出される無形資産が高い収益を実現している可能性があつて、原告のＢＢ品の開発とは明らかに研究開発活動の機能のレベルが異なるのであり、本件棚卸資産販売取引の基本的利益を算定する比較対象取引としては不適切である旨主張する。

しかし、ＢＢ品は、めっき薬品の原料の配合比というめっき薬品の製造のノウハウそのものが反映された製品であるから、仮に、ＢＢ品それ自体の開発に何らの研究開発活動を要しなかったとしても、その基となるめっき薬品については、相応の研究開発活動を要することが明らかであり、原告の主張は、その前提を異にするものといふべきである。その上で、前記（ア）及び（イ）に判示したところも併せ考慮すれば、原告が上記に主張するところによつても、東税務署長がした日本側比較対象企業の選定が、研究開発活動との関係で比較可能性を有する程度に合理性があるとの認定を覆すには足りないといふべきである。

オ まとめ

以上に判示したもののほか、原告の基本的利益の算定について、それが、合理性を欠くものであることをうかがわせる事情等は見当たらない。

したがって、本件においては、原告の基本的利益の算定に当たって算出すべき総費用営業利益率は、別表４付表６の順号１３に記載されているとおりであると認められ（その算出過程については、同付表の順号１ないし１２も参照）、それを踏まえた原告の基本的利益の額は、別表４の順号２４に記載されているとおりであると認められている（なお、その算出過程については、同別表順号２０ないし２３も参照）。

（５）本件国外関連者の基本的利益の算定

本件国外関連者の基本的利益については、まず、採用すべき利益指標を検討し、その上

で、東税務署長が採用した方法及び内容が適正であるかについて検討し、最後に、原告の主張に対する判断を加えることとする。

ア 本件国外関連取引における本件国外関連者の基本的利益の算定において採用すべき利益指標

本件国外関連取引は、原告を売手とし、本件国外関連者を買手とする取引であり、買手である本件国外関連者の基本的利益を算定するために用いる利益指標を求める必要があるところ、本件においては、当事者の果たす機能その他の差異が指標に与える影響等が小さく、比較可能性を確保しやすい点等を考慮すれば、原告の基本的利益の算定におけるのと同様、上記の利益指標として、営業利益率を用いるのが相当であると認められる。

そして、利益指標としての営業利益率を求めるについては、上記のとおり、買手である本件国外関連者の基本的利益を算定する以上、本件国外関連者を買手である取引（本件国外関連者の仕入れに該当する取引であり、本件国外関連者の費用に計上されるべきもの。本件国外関連取引もこれに該当する。）を含めて営業利益率を求めることは、検証する対象自体を指標の算出に含むこととなって不適切であるから、総費用に占める営業利益の割合である総費用営業利益率ではなく、売上高に占める営業利益の割合である売上高営業利益率を用いるのが適切であると認められ、複数の企業と比較することを前提とすると、売上高営業利益率の単純平均値を利益指標として採用することが合理的であると認められる。

イ 本件国外関連取引における台湾側比較対象企業の選定

まず、東税務署長が、いかなる方法によって台湾側比較対象企業を選定したのかという事実を認定し、その上で、当該選定の内容が適正なものであるか否かについて、検討を加える。

(ア) 台湾側比較対象企業の選定過程及びその結果は、次のとおりであり、当該事実関係については、当事者の間に争いはない。

a 本件調査担当者は、平成24年11月28日、原告に対し、hを用いて、台湾に所在し、主業種が原告と類似するS I Cコード2800番台の化学工業である企業として抽出した101社の中から、事業概況及び企業ウェブサイト等により、①単独株主に発行済株式の50%以上を所有されている企業、②過去6事業年度のうち、3期以上財務のデータが入手できない企業、③過去6事業年度のうち、2期以上が連続して営業損失である企業又は3期以上営業損失である企業、④売上高に占める研究開発費の割合が3%を超過する企業、⑤売上高が本件国外関連者の売上高の10倍以上又は10分の1以下の企業、⑥事業内容あるいは取扱製品が本件国外関連者と大きく異なる企業、⑦製品の用途が半導体関連業でない企業を除外した結果として、22社（a、b、c、d、e、f、g、h、i、j、k、l、m、n、o、p、q、r、s、t、u、v、w、x、y、z、及びaa）を抽出し、台湾側比較対象企業の候補として提示した。

b 原告は、平成25年2月19日、本件調査担当者に対し、前記aの22社のうち、①を除く21社は、本件国外関連者と著しく異なる製品を取り扱っていることを理由として、台湾側比較対象企業から除外すべきである旨の意見を述べるとともに、別の3社（aa、ab、及びac）を台湾側比較対象企業の候補とすべきである旨の意見を述べた。

- c 本件調査担当者は、平成25年3月12日、原告に対し、前記bを踏まえ、11社（⑥、④、①、⑧、⑨、⑩、⑦、⑭、⑮、⑯、及び、㉑）を台湾側比較対象企業の候補として提示した。
- d 原告は、平成25年3月26日、本件調査担当者に対し、前記cの11社に、エレクトロニクス産業向けの製品を取り扱っている4社（①、①、④及び⑦）を台湾側比較対象企業に加えるべきである旨の意見を述べた。
- e 本件調査担当者は、平成25年4月4日、原告に対し、前記cの11社に原告が前記dにおいて指摘した4社のうちの3社（①、①、及び④）を加えた14社を台湾側比較対象企業の候補として提示した。
- f 原告は、平成25年4月15日、本件調査担当者に対し、再度、前記dにおいて指摘したものの、前記eにおいて本件調査担当者が採用しなかった1社（⑦）を台湾側比較対象企業に加えるべきである旨の意見を述べた。
- g 本件調査担当者は、平成25年4月25日、原告が前記fにおいて指摘した企業（⑦）を台湾側比較対象企業に加えるとともに、従前、台湾側比較対象企業の候補としていた企業（㉑）が、売上高の水準が本件国外関連者と異なることを理由として、これを台湾側比較対象企業から外すこととし、最終的に、14社（①⑥、②④、③①、④⑧、⑤①、⑥⑨、⑦①、⑧①、⑨⑦、⑩①、⑪⑦、⑫①、⑬⑦、及び⑭⑦）を台湾側比較対象企業とする旨を伝えた。そして、東税務署長は、同年6月27日、上記の14社を台湾側比較対象企業とすることを前提とした本件各更正処分をした。
- (イ) 前記(ア)によれば、東税務署長は、台湾側比較対象企業を、①化学工業を主たる業種とする企業から選定しており、本件国外関連者と比較的類似した事業を営む企業の中から選定していること、②他社に支配されず、複数年の財務データを入手することができ、適正かつ安定的に通常の利益率を確保する企業の中から選定していること、③研究開発費を多く支出している企業を除外することで、重要な無形資産が売上高により強く反映している可能性が高い企業を除外して選定していること、④売上高の規模が本件国外関連者と明らかに異なることが判明した企業を除外して選定していることの各事実が認められる上、本件調査担当者と原告との間で、複数回にわたってやり取りをし、原告からの指摘を少なからず取り入れた形で台湾側比較対象企業が決定されていることも併せ考慮すれば、東税務署長がした台湾側比較対象企業の選定は、適切なものであったと認められる。

ウ 原告の主張に対する判断

前記イに対する原告の主張は、次のとおり、いずれも採用することができない。

- (ア) 原告は、被告が用いた台湾側比較対象企業のうち、(あ)台湾側比較対象企業①の主要な取扱製品は、繊維強化プラスチック等の合成樹脂製品であり、(い)台湾側比較対象企業④の主要な取扱製品は、コバルト、マンガン等の結晶体及び粉末であり、(う)台湾側比較対象企業⑥の主要な取扱製品は、プラスチック製品等の結晶体及び粉末であり、(え)台湾側比較対象企業⑨の主要な取扱製品は、ポリウレタン樹脂であり、(お)台湾側比較対象企業⑬の主要な取扱製品は、プラスチック製品であるから、いずれも本件国外関連者と棚卸資産の同種性又は類似性がない旨主張する。

しかし、証拠(乙99)によれば、①台湾側比較対象企業①の取扱製品の用途の一部

に、プリント基板用（エッチングインク、はんだ防腐用樹脂等）が挙げられているところ、これは、原告が調査段階において台湾側比較対象企業の候補として容認していた台湾側比較対象企業③（前記イ（ア）b参照）の取扱製品の用途であるとされるプリント基板のエッチング用と同様であるとうかがわれること、②台湾側比較対象企業④の取扱製品が、コバルト、マンガン、ニッケルの金属系特殊化学品、電子部品であり、その用途がプリント基板であること、③台湾側比較対象企業⑥の取扱製品が電子化学品であり、同企業の取扱製品の用途の一部にプリント基板（PCB）があること、④台湾側比較対象企業⑨の取扱製品の一部にコーティング剤があり、同企業の取扱製品の用途の一部にプリント基板があること、⑤台湾側比較対象企業⑬の取扱製品の一部に電子部品があり、同企業の取扱製品の用途の一部にモニターの半導体があることの各事実が認められ、前記（４）エ（イ）のとおり、利益指標としての営業利益率を算出する前提としての棚卸資産の類似性は、独立価格比準法における比較対象取引の同種性等とは異なり、その性質上、厳密なものまでは要求されず、比較的緩やかなもので足りると解するのが相当であるほか、最終的に、営業利益率の平均値をもって利益指標としての営業利益率とされることにより、個々の企業の差異が相当程度捨象されると推認することができることにも照らすと、原告と原告が指摘する台湾側比較対象企業の一部の企業との間に、原告が主張するような棚卸資産の違いがあることを前提としたとしても、売上高営業利益率を算出する前提としての棚卸資産の類似性は、満たしているものと認められる。

（イ） a 原告は、台湾側比較対象企業⑧は、主として、不飽和ポリエステル樹脂及び樹脂塗料を製造し、日本、東南アジア、オーストラリア、南アメリカ、中東、アフリカ等に対してこれらを供給する企業であるところ、不飽和ポリエステル樹脂の用途は、船舶等であるから、事業内容又は取扱製品が本件国外関連者と大きく異なる企業であって、その製造及び販売する製品の用途は、半導体関連ではない上、本件国外関連者が、主として台湾におけるプリント基板メーカーに対してその製造した製品を販売しているのに対し、台湾側比較対象企業⑧は、その製造した製品の大半を輸出するグローバル企業であるから、その市場も異なるとして、台湾側比較対象企業⑧は、本件国外関連者の比較対象企業とすることができない旨主張し、これに沿う証拠もある。

しかし、証拠（甲１２９の１・２、乙１６０）によれば、台湾側比較対象企業⑧の製品が、プリント基板や電子部品に使用されていることが認められ、台湾側比較対象企業⑧が、専ら、不飽和ポリエステル樹脂や樹脂塗料を取り扱っているわけではなく、半導体関連の事業も営み、プリント基板に使用される製品（本件国外関連者と同様の用途の製品）も取り扱っていることが認められる。

また、東税務署長が選定した台湾側比較対象企業のうち、原告から提案があった台湾側比較対象企業⑤、台湾側比較対象企業⑦及び台湾側比較対象企業⑩については、証拠（乙９５）及び弁論の全趣旨によれば、（あ）台湾側比較対象企業⑤は、同企業のホームページ上で、取扱製品の用途が電子部品向けと記載されているにとどまり、半導体関連の事業を営んでいるとまでは確認することができないこと、（い）台湾側比較対象企業⑦は、同企業のホームページ上で、取扱製品の用途がリチウム電池である旨の記載があるにとどまっていること、（う）台湾側比較対象企

業⑩は、同企業のホームページ上で、取扱製品の用途がLED向けと記載されており、プリント基板とは用途が異なっていることの各事実が認められ、本件においても、原告は、上記の各台湾側比較対象企業の本件国外関連者との比較可能性を争っていないところ、台湾側比較対象企業⑧と本件国外関連者との棚卸資産の類似性が、上記の各台湾側比較対象企業と本件国外関連者との間の棚卸資産の類似性との比較において、類似の程度が著しく異なっているとも認め難い。

その上で、前記（ア）と同様、利益指標としての営業利益率を算出する前提としての棚卸資産の類似性は、独立価格比準法における比較対象取引の同種性等とは異なり、その性質上、厳密なものまでは要求されず、比較的緩やかなもので足りると解するのが相当であるほか、最終的に、営業利益率の平均値をもって利益指標としての営業利益率とされることにより、個々の企業の差異が相当程度捨象されると推認することができることに照らすと、本件国外関連者と台湾側比較対象企業⑧との間に、原告が主張するような棚卸資産の違いがあることを前提としたとしても、売上高営業利益率を算出する前提としての棚卸資産の類似性は、いまだ失われていないものと認められる。

なお、原告は、本件国外関連者と台湾側比較対象企業⑧の顧客（市場）が異なっている旨も主張するが、顧客（市場）が異なるとしても、同様の事業を営む企業の売上原価（人件費、原材料費等）は、同じ国又は地域であれば、同様の水準にあると推認することができることに加え、顧客（市場）の違いが売上高営業利益率の直接的な差異を直ちにもたらす、との一般的な知見は見当たらず、本件全証拠によってもそれを裏付ける事情がうかがわれるとも認め難いから、原告の上記の主張は、上記の認定及び判断を覆すには足りない。

- b 原告は、台湾側比較対象企業⑫は、接着剤の製造メーカーであり、その製品の用途は、段ボール箱の梱包用のもの等であって、汎用的な建設資材、食品、飲料、太陽電池、靴等の接着剤、医療機器及びオフィス機器に用いられており、事業内容又は取扱製品が本件国外関連者と大きく異なる企業であって、その製造及び販売する製品の用途は、半導体関連ではない上、台湾側比較対象企業⑫の製品は、世界中に輸出されて販売されており、本件国外関連者とは、市場も異なるから、台湾側比較対象企業⑫は、本件国外関連者の比較対象企業とすることができないというべきである旨主張する。

しかし、前記 a に判示したところと同様の理由により、本件国外関連者と台湾側比較対象企業⑫との間に、原告が主張するような棚卸資産の違いがあることを前提としたとしても、売上高営業利益率を算出する前提としての棚卸資産の類似性は、失われていないと認められる。

- （ウ）原告は、平成19年3月期の台湾側比較対象企業の売上高営業利益率について、台湾側比較対象企業②の数値が欠落しており、実際には、同社の平成19年3月期の売上高が、8億1434万3000台湾ドル、営業利益が2億0620万4000台湾ドル、売上高営業利益率が25.3215168547%であることを前提とすると、売上高営業利益率の平均値は、7.0404468172%ではなく、7.8433484758%となるから、被告がした平成19年3月期の本件国外関連者の基本的利益の算定

は誤りである旨主張する。

しかし、証拠（乙153ないし157、166、167（ただし、枝番のあるものは枝番を含む。））及び弁論の全趣旨によれば、①台湾側比較対象企業②は、従来、高雄市内に唯一の工場を有していたが、2005年（平成17年）10月、屏東県（高雄市の南東にある県）に工場を移転させる事業に着手し、2006年（平成18年）12月に新しい工場が完成したこと、②上記①の従来の工場の移転に係る補償金が、台湾側比較対象企業②の2005年（平成17年）の営業外収入に計上されていること、③台湾側比較対象企業②の2006年（平成18年）の年報において、工場移転のために生産を繰り上げて完成品を蓄えておき、生産が停止している時期の顧客の需要に備えていた旨の記載が見られることに加え、④（あ）台湾側比較対象企業②の工場作業員の期末の人数が、2004年（平成16年）は76人であったところ、2005年（平成17年）は17人と減少し、2006年（平成18年）は42人と増加していること、（い）台湾側比較対象企業②が2005年（平成17年）及び2007年（平成19年）にそれぞれ給与として支出した金額（2005年（平成17年）につき5239万8000台湾ドル、2007年（平成19年）につき3918万4000台湾ドル）と2006年（平成18年）に給与として支出した金額（56万7000台湾ドル）との間には、大きな差があること、（う）台湾側比較対象企業②は、2005年（平成17年）及び2007年（平成19年）には、営業原価に属するものとして、労務費の一部である社会保険料、退職給付費用及びその他の人件費並びに固定資産減価償却費を計上している反面、2006年（平成18年）には、これらの営業原価に属するものを全く計上していないことの各事実によれば、台湾側比較対象企業②は、2006年（平成18年）において、売上原価の額に製造費用の額（労務費の一部である社会保険料、退職給付費用及びその他の人件費並びに固定資産減価償却費）を計上せず、かつ、直接労務費の額も少額しか計上していなかったといえるところ、これは、同年中には、工場で製品を製造していなかったことに起因するものと推認することができることの各事実を認めることができる。

そうすると、台湾側比較対象企業②は、2006年（平成18年）において、ほとんど製品を製造しておらず、本件国外関連者及び他の台湾側比較対象企業と同様の状況にはなかったものと認められるから、平成19年3月期については、台湾側比較対象企業②に係る数値を除外して台湾側比較対象企業の売上高営業利益率を算出するのが合理的であると認められ、東税務署長が、これと同様の考慮の下に、台湾側比較対象企業の売上高営業利益率を算出したことも、適切であると認められる。

エ まとめ

以上に判示したもののほか、本件国外関連者の基本的利益の算定が合理性を欠くことをうかがわせる事情等は見当たらない。

したがって、本件においては、本件国外関連者の基本的利益の算定に当たって算出すべき売上高営業利益率は、別表4付表7の順号15に記載されているとおりであると認められ（その算出過程については、同付表の順号1ないし14も参照）、それを踏まえた本件国外関連者の基本的利益の額は、別表4の順号27に記載されているとおりであると認められる（なお、その算出過程については、同別表順号25及び26も参照。）

（６）残余利益の分割要因

前記（２）及び（３）により本件国外関連取引における分割対象利益を、前記（４）及び（５）により本件国外関連取引における基本的利益を、それぞれ算出することができ、上記の分割対象利益から上記の基本的利益を控除した後の金額が、本件国外関連取引における重要な無形資産が獲得に寄与したと認められる利益（残余利益）であると認めることができる（別表４順号２８参照）。そして、原告及び本件国外関連者の双方が有する重要な無形資産の価値（分割要因）に応じ、当該残余利益を配分することにより、本件国外関連取引の独立企業間価格を算定することができることになる。

そこで、以下順に、原告及び本件国外関連者の各分割要因を算定する過程及び結論の合理性について、検討を加える。

ア 残余利益の配分の方法

残余利益の配分は、取引当事者が有する重要な無形資産の価値に応じて配分されるべきものであるところ、無形資産の価値それ自体を金額としての確に把握することがその性質上困難であることに加え、当該無形資産を生み出すために要した費用の額と当該無形資産の価値との間には、一定の合理的な相関関係があるとの一般的な経験則が存在することにも照らすと、当該無形資産の価値それ自体に代えて当該無形資産の開発のために支出した費用等の額を用いることも許されるものと解するのが相当である（租税特別措置法通達６６の４（４）―５の注も参照）。

イ 原告の分割要因の算定に関する検討

これまでに判示してきたとおり、本件国外関連取引における利益の獲得に寄与した原告が有する重要な無形資産は、本件ライセンス製品の製造等のノウハウ等であるところ、当該ノウハウ等の個別性等に照らし、当該ノウハウ等の価値自体を具体的な金額で評価することは困難であるから、当該ノウハウ等の開発のために支出した費用等の額を用いることとするのが相当であると認められる。

その上で、本件の証拠関係の下においては、個々のノウハウ等の開発のために支出した費用等の額を特定することができず、かつ、ノウハウ等を開発するために支出している費用（研究開発費用）の額が毎年おおむね一定していること（前記（２）イ（ア）a⑤）に照らすと、前記（２）イ（ア）と同様の理由により、本件国外関連取引の売上げと期間的に対応している当該費用の額をもって上記の売上げにおける利益の獲得に寄与した原告が有する重要な無形資産の価値と評価するのが相当である。

したがって、原告の分割要因は、本件各事業年度を構成する事業年度ごとの原告のめっき薬品の研究開発費の総額に、本件連結売上高に占める本件ライセンス製品外部売上高の割合を乗じた後のものと算出すべきものと認められる。

ウ 本件国外関連者の分割要因の算定に関する検討

これまでに判示してきたとおり、本件国外関連取引における利益の獲得に寄与した本件国外関連者が有する重要な無形資産は、本件国外関連者が顧客に対して提供していた様々な営業技術支援（前提事実（１）イ（ウ））であるところ、当該営業技術支援の内容、個別性等に照らし、当該営業技術支援の価値自体を具体的な金額で評価することは困難であるから、当該営業技術支援を遂行するために支出した費用等の額を用いることとするのが相当であると認められる。

その上で、本件の証拠関係の下においては、上記の営業技術支援に要した費用は、前記（３）イ（イ）のとおり、本件国外関連者の営業利益を算出するに当たりD社の販売管理費の一部を成すものとして評価すべきL&R費用の額（①D社の決算書に計上されている販売管理費の額のうちのL&R費用の額【A】に、Dめっき製品売上高【B】に占めるD本件ライセンス製品売上高【C】の割合を乗じた後のもの（＝A×C／B。前記（３）イ（イ）（あ）参照）と、②B社の決算書に計上されている販売管理費の額のうちのL&R費用の額【D】からD社に係る減価償却費の額【E】を控除したものに、Cの総人員数【F】とB社の開発部の人員数【G】を合計したものに占める、Cのうちの開発部の業務に従事する者の数【H】とB社の開発部の人員数【I】を合計したものの割合を乗じたものに、本件国外関連者のめっき製品売上高【J】に占める本件ライセンス製品外部売上高【K】の割合を乗じた後のもの（＝（D－E）×{（H＋I）／（F＋G）}×（K／J）。前記（３）イ（イ）（い）参照）とを合計した後の金額（＝①＋②）のことである。）に、証拠（乙64、66、85）によれば、本件国外関連者の分割要因とすることが相当であると認められるB社のめっき加工工場に係る費用の額を加算した後の金額であると認めるのが相当である。

したがって、本件国外関連者の分割要因は、本件各事業年度を構成する事業年度ごとの本件国外関連者の営業利益を算出するに当たりD社の販売管理費の一部を成すものとして評価すべきL&R費用の額に、B社のめっき加工工場に係る費用の額を加算した後の金額として算出すべきものと認められる。

エ 原告の主張に対する判断

前記アないしウに対する原告の主張は、次のとおり、いずれも採用することができない。

（ア）原告は、①台湾における原告が開発しためっき薬品の製造及び販売の事業の極めて高い利益の源泉は、日本（約20％。なお、ピーク時でも35％程度のシェアにすぎなかったものである。）及び韓国（約15％）と比較しても極めて高い台湾におけるシェア（約●●％）によるものであるところ、これは、本件国外関連者が、台湾で他社にはないユニークな営業活動を行うことによって、機能めっきの分野では後発企業であったにもかかわらず、プリント基板・ICパッケージ用プリント基板向けめっき薬品の市場において圧倒的な市場のシェアを占めるに至ったことによるものである、②原告の研究開発活動は、競合他社と比較して格別のユニークさはなく、競合他社も同様の研究開発活動をしていることから、原告が、同じ製品を市場に投入し、様々な営業活動をしているにもかかわらず、台湾以外では台湾で見られるような圧倒的な市場のシェアを実現していない、③上記①及び②によれば、台湾の市場において生み出されている残余利益に主として貢献しているのは、台湾での本件国外関連者の営業活動であり、原告の研究開発活動が台湾における残余利益の発生に貢献しているのかどうかは明らかではなく、仮に、貢献があったとしても、本件国外関連者の顧客サービスの貢献と比較すると極めてその程度が低いものにとどまっていたことを示しているとして、④原告の研究開発費の額と本件国外関連者の営業技術費用の額を分割要因としたのでは、このような実際の残余利益の発生の実態を反映しないのであって、原告の研究開発費の額と本件国外関連者の営業技術費用の額は、原告及び本件国外関連者の残余利益の発生に寄与した程度を推測するに足りるものとはいえない旨主張する。

しかし、前記２（４）ウ（ウ）に判示したとおり、本件国外関連者が、原告から使用許諾を受けた無形資産を使用して製造した製品を用いて顧客のニーズにきめ細かに対応する表面処理の技術を提供することが可能であることが、台湾における本件国外関連者の営業技術支援の前提となっているから、本件国外関連者が台湾において上げた高い収益が、本件国外関連者が提供した営業技術支援のみに起因するとか、原告の研究開発活動が台湾における残余利益の発生に貢献している程度が極めて低いとかいう事実があるとまでは直ちに認め難い。また、証拠（乙７７）によれば、原告が、本件国外関連者の営業に関連する研究開発活動に重点を置いて、めっき薬品の製造等のノウハウ等の研究開発活動をしていたことが認められるから、その意味においても、本件国外関連者が本件ライセンス製品の販売により得た収益に、原告がした研究開発活動が寄与し、当該研究開発活動に要した費用の額をもって原告の分割要因とすることが合理的であることが裏付けられていると認められる。

- （イ） a 原告は、仮に、原告及び本件国外関連者がそれぞれ有する無形資産がいずれも残余利益の発生に寄与しているとしても、原告が有する無形資産である本件ライセンス製品の製造等のノウハウ等の寄与の程度と、本件国外関連者が有する無形資産である本件ライセンス製品の販売に際して提供する技術サービスの寄与の程度の比率が、費用の額の比率であること、すなわち、本件国外関連者の技術サービスの費用１円当たりと、原告の研究開発費１円当たりとが、同様の割合で残余利益の発生に貢献したことを合理的に推測するに足る証拠が、何も存在しない旨主張する。

確かに、前記イ及びウの認定及び判断は、原告の研究開発費１円当たりと、本件国外関連者の営業技術支援の費用１円当たりとが、同様の割合で残余利益の発生に貢献したことを前提とするものであることは、原告が指摘するとおりであるところ、無形資産が残余利益の発生に貢献した程度を金額として具体的に把握することはその性質上困難である上、これを無形資産ごとに異なるべきものと認めるべき合理的な理由も見当たらないから、ある無形資産に関連して支出された費用の額と当該無形資産が残余利益の発生に貢献した程度との関連性が無形資産ごとに異なることを認めるに足る具体的な証拠又は事情が認められない限り、ある無形資産に関連して支出された金額の比率をもって当該無形資産が残余利益の発生に貢献した程度の比率であると評価することには相応の合理性があるというべきである。

その上で、本件においては、本件全証拠によっても、原告が有する無形資産である本件ライセンス製品の製造等のノウハウ等に係る研究開発活動に要した費用に当たると認められる原告の研究開発費の額と、本件国外関連者が有する無形資産である本件ライセンス製品の販売に際して提供する営業技術支援等に要した費用（L&R費用の額及びD社のめっき加工工場に係る費用の額を合計したもの）との比率をもって、原告が有する無形資産である本件ライセンス製品の製造に係るノウハウ等の寄与の程度と本件国外関連者が有する無形資産である本件ライセンス製品の販売に際して提供する営業技術支援等の寄与の程度の比率であると認めることができない具体的な証拠又は事情は見当たらないから、上記の費用の額の比率をもって寄与の程度の比率であると評価することは合理的である。

b 原告は、仮に、原告及び本件国外関連者がそれぞれ有する無形資産がいずれも残余利益の発生に寄与しているとしても、①原告の研究開発活動という機能と本件国外関連者の技術サービスという機能は、別個の独立した機能であって、全く異なる無形資産である、②異なる性質の無形資産が存在する場合、それらは無形資産として一くくりにしてそれぞれの費用の合計額を分割要因とすることはできず、無形資産ごとにその性質に照らした分割要因を検討し、かつ、それらの無形資産間の価値の重み付けをすることが必要である、③研究開発活動と技術サービスという種類の異なる機能によって残余利益が生み出されている場合には、各機能によって生み出された残余利益ごとに利益の分割を行わなければならないのであって、2つの異なる無形資産を区別することなく、その形成のために支出された費用の比率をもって2つの無形資産の価値の比率であるとするのは全く無意味であるとして、上記の費用の比率は、「所得（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」（租税特別措置法施行令39条の12第8項1号）に該当しない旨主張する。

しかし、本件においては、原告が有する無形資産である本件ライセンス製品の製造等のノウハウ等も、本件国外関連者が有する無形資産である本件ライセンス製品の販売に際して提供する営業技術支援も、本件ライセンス製品を第三者に対して販売することに向けて使用される無形資産であるから、共に本件ライセンス製品の販売によって生ずる残余利益の発生に寄与するものであると認められる。また、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法は、元々、国外関連取引の両当事者の有する無形資産がそれぞれ独自の機能を果たす場合に用いることが想定される方法である（前記2（4）ア参照）上、残余利益分割法又は残余利益分割法と同等の方法を用いて独立企業間価格を算定する際、国外関連取引の両当事者が有する無形資産が同様又は同種のものであることがその前提となっていることを認めるに足りる証拠等も見当たらない。

したがって、原告の主張は、その前提を異にするものである。

(ウ) a 原告は、①本件国外関連取引の対象は、過去の研究開発活動によって生み出されためっき薬品に係るものであり、本件各事業年度の残余利益の発生と因果関係があるのは、本件各事業年度よりも前の過去の研究開発費である、②めっき薬品の製品としての寿命は極めて長期に及び、一定の期間ごとにモデルチェンジが繰り返されて短期間で陳腐化する製品とは異なるから、いまだ原告が使用を許諾していないめっき薬品（将来開発されるという結果が生じるかもしれない製品）の製造等のノウハウ等に係る研究開発活動のために支出されている現在の研究開発費を、過去の開発によって生み出された製品の売上げから生ずる残余利益の発生に寄与している費用とすることの合理性は全くないとして、本件各事業年度の研究開発費は、本件国外関連取引における本件各事業年度の残余利益の発生には貢献しておらず、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もいえない旨主張する。

しかし、租税特別措置法施行令39条の12第8項1号は、「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」と規定しており、その「程度を推測するに足りる」との文言に照らすと、これが、分割要因と残余利益との間に、直接的な因

果関係や比例関係が存することまで要求する趣旨のものとは解し難いから、過去の研究開発活動によって生み出された無形資産が残余利益の発生に貢献した程度を評価するに当たり、現在の研究開発費をもって残余利益の分割要因とすること自体が直ちに、上記にいう「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」を満たさないものとまでは認め難い。その上で、前記イに判示したところを踏まえると、原告が上記に指摘するところをもっても、前記イの認定及び判断を覆すには足りない。

- b 原告は、過去に開発されためっき薬品の製造及び販売の利益と関連する研究開発費は、当該めっき薬品の開発期間に支出された研究開発費の累積額を当該めっき薬品に係る本件国外関連者の販売数量と当該めっき薬品が市場に登場してから退場するまでの予想販売累積量の合計に係る割合を乗じた後の金額であるところ、めっき薬品の開発には3年程度は要し、めっき薬品が市場に登場してから退場するまでの期間は、特許の期間である20年を下回らないから、製品の開発期間を3年、製品を開発した後の存続期間を20年と仮定し、年々の開発や販売に係る状況が安定的に推移すると仮定して原告の分割要因となる金額を計算すべきである旨主張する。

しかし、原告の主張は、無形資産の開発に要した費用の額を一定の期間に均等にあん分した後のものをもって当該無形資産の価値であるとするを前提とするものと解されるところ、そのように無形資産の価値を算出することが合理的であることを基礎付ける根拠は見当たらない。また、原告の主張を前提とすると、存続する期間が長い無形資産ほど1年当たりの価値又は価額が低くなることになるが、存続する期間が短い無形資産の方が、存続する期間の長い無形資産よりも価値又は価額が高いとの一般的な経験則は存在しない（むしろ、多額の費用をかけて開発したとしても、短い期間しか存続し得ないものの方が価値又は価額が低いとみる余地は十分に存する。）から、その意味においても、原告の主張は、合理性を欠くものというべきである。さらに、本件においては、本件ライセンス製品の製造等のノウハウ等について、一律に、開発期間を3年、存続期間を20年と仮定することが合理的であると認めるに足りる証拠ないし事情等も見当たらない。

- (エ) a 原告は、台湾の顧客は、本件国外関連者の開発部の技術要員等だけではなく、日常的に接する営業部の技術者が24時間体制で競合他社にはない技術サービスを提供することから、競合他社からではなく本件国外関連者から高い価格で多くのめっき薬品を購入していたのであり、本件国外関連者の開発部の技術要員等だけではなく営業部の技術者が提供している技術サービスも残余利益の発生に貢献しているから、本件国外関連者の開発部の費用のみが残余利益の発生に貢献した費用であるとしてこれを分割要因とするのは誤りである旨主張する。

しかし、原告は、原告が上記に指摘する「営業部の技術者が24時間体制で競合他社にはない技術サービスを提供する」とされるものの具体的な内容を何ら主張立証しておらず、本件においては、本件国外関連者が、顧客サポート要員に24時間携帯電話を常備させ、クレーム発生時には顧客担当者との緊急連絡が取れ、数時間以内に対策ミーティングができるサポート体制（前提事実（1）イ（ウ）②）を超えて、営業部の技術者が24時間体制で競合他社にはない営業技術支援に係る役務

を提供していたことを認めるに足りる的確な証拠がないから、原告の主張は、その前提を異にするものというべきである。この点をひとまずおくとしても、本件国外関連者が提供していた営業技術支援（前提事実（１）イ（ウ））については、本件国外関連者の分割要因として考慮されている（前記ウ②）から、それを超える部分については、特段の事情のない限り、当該営業技術支援に係る無形資産を有しない企業によるものと有意な差があるものとは認め難いのであって、基本的利益を算出する際に既に考慮されているものにおいて評価し尽くされていると認められるところ、本件においても、原告が指摘する「営業部の技術者が２４時間体制で競合他社にはない技術サービスを提供する」とされるものが、他の企業が提供する営業上の技術サービスと有意な差のあるものであることを認めるに足りる的確な証拠ないし事情等は見当たらないから、仮に、上記のような営業技術支援に係る役務の提供が存するとしたとしても、それは、本件国外関連者の基本的利益を算出した際に、既に評価され尽くされているものというべきである。

- b 原告は、Cは、台湾のプリント基板メーカーのニーズに即した製品やめっきのプロセスを開発するという機能を有しており、本件国外関連者の技術営業の活動と密接不可分な関係にあって、両者の活動が相まって顧客に新たな価値を提供し、本件国外関連者に高い収益をもたらしているから、Cの費用の全額が分割要因に含まれるべきである旨主張する。

しかし、前記（３）エ（ウ）と同様の理由により、本件の証拠関係の下においては、前記（３）イ（イ）において評価したところを超えて、Cの製品開発活動に要した費用を本件国外関連取引に係る費用として取り扱うことが合理的であるとは認め難いから、原告の主張は、その前提を異にするものというべきである。

オ まとめ

以上に判示したもののほか、原告及び本件国外関連者の各分割要因の算定について、それが合理性を欠くものであることをうかがわせる事情等は見当たらない。

したがって、本件においては、原告の分割要因は、別表４の順号３２に、本件国外関連者の分割要因は、同別表の順号３６に、それぞれ記載されているとおりであり、これを合計すると、本件各事業年度を構成する各事業年度に対応する同別表の順号３７にそれぞれ記載された金額になると認められる（その算出過程については、同別表の付表１及び付表８も参照）。

（７）残余利益の配分及び本件国外関連取引に係る所得移転額

ア 原告に帰属する残余利益

前記（６）の残余利益（別表４の順号２８）に、前記（６）オの原告及び本件国外関連者の分割要因を合計した金額（同別表の順号３７）に占める原告の分割要因（同別表の順号３２）の割合を乗じた後の金額が、本件各事業年度を構成する各事業年度の原告に帰属すべき残余利益の額であり、本件各事業年度を構成する各事業年度に対応する同別表の順号３８にそれぞれ記載された金額と同額であると認められる。

イ 本件国外関連取引に係る独立企業間価格

（ア）本件国外関連取引に係る独立企業間価格は、原告が支出した費用と原告に帰属すべき利益（基本的利益と残余利益を合計したもの）とを合計した後のものであることにな

るから、原告が本件国外関連取引について支出した費用（売上原価の額及び販売管理費の額）、原告の基本的利益（前記（４）オ）並びに原告の残余利益（前記ア）を全て合計したものであり、本件各事業年度を構成する各事業年度に対応する別表４の順号３９にそれぞれ記載された金額と同額であると認められる。

（イ）原告は、移転価格税制の適用に関して用いられる移転価格の算定方法は、当該具体的な取引状況等に照らし、独立企業間であればそのような価格付けをするであろうといえるものでなければ、独立企業原則に基づいた合理的な方法であるとはいえないところ、本件においては、支出した開発費用の１．７倍から３．６倍にも及ぶ巨額の利益を原告が得ることができる価格が独立企業間価格であることになるが、そのような巨額の利益を得ることができる開発の活動に関する取引が第三者間で成立することはあり得ない旨主張する。

しかし、そもそも、本件ライセンス取引のように、原告が有する重要な無形資産である本件ライセンス製品の製造等のノウハウ等の使用を包括的に許諾することを内容とする取引が第三者間又は独立企業間で成立することは、現実にはほぼ期待することができないとかがわれることからすると、巨額の利益を得ることができる開発の活動に関する取引が第三者間で成立することがあり得ないとされることをもって直ちに、支出した費用の１．７倍から３．６倍の利益を原告が得ることができるとされる価格が、独立企業間価格として不相当であることが基礎付けられるものとは認め難い。そして、本件ライセンス取引のような無形資産の包括的な使用を許諾することを内容とする取引が独立企業間で成立すると仮定した場合に成立する価格を求めるとすると、一般に成立し得る取引と比較して高額の対価を伴うものとなったとしても、何ら不合理ではないことにも照らすと、原告が上記に指摘するところをもっても、前記（ア）において認定した本件国外関連取引に係る独立企業間価格が相当なものであることを覆すには足りないというべきである。

したがって、原告の主張は、採用することができない。

ウ 本件国外関連取引に係る所得移転額

本件国外関連取引に係る原告から本件国外関連者に対する所得移転額は、前記イ（ア）の本件国外関連取引に係る独立企業間価格から実際の本件国外関連取引の対価の額（乙８５。別表４の順号３参照）を控除した後のものと認められるから、本件においては、本件国外関連取引について、同額の所得移転があったものと認めるのが相当である。

（８）小括

以上によれば、東税務署長が、租税特別措置法６６条の４第１項の規定により、原告の本件各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、本件国外関連取引が、前記（７）イ（ア）の独立企業間価格で行われたものとみなして本件各更正処分をしたことは、適法なものというべきである。

４ 本件各更正処分等の適法性について

以上に述べたところのほか、証拠（甲１ないし６、乙１）及び弁論の全趣旨によれば、本件各更正処分等の根拠及びその適法性については、別紙６に記載のとおり認めることができ、この認定判断を左右するに足る証拠ないし事情は見当たらない。

５ 結論

よって、原告の請求は、いずれも理由がないから、これらを棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第38部

裁判長裁判官 鎌野 真敬

裁判官 福渡 裕貴

裁判官 獅子野 祐介

当事者目録

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	山本 英幸
同補佐人税理士	石川 敏夫
被告	国
同代表者法務大臣	三好 雅子
処分行政庁	東税務署長
	木匠 正
被告指定代理人	水倉 義貴
同	早田 祐介
同	田口 敏也
同	松隈 日出海
同	吉岡 鮎美
同	諸岡 慎介
同	山元 智晶
同	赤羽 洋幸
同	石田 嘉男
同	表内 武司
同	岡本 和宏
同	松瀬 明
同	中島 佳孝
同	上之原 誠

以上

請求の趣旨目録

- 1 東税務署長が平成25年6月27日付けで原告に対してした原告の平成18年4月1日から平成19年3月31日までの事業年度（以下「平成19年3月期」という。）の法人税の更正の処分（ただし、国税不服審判所長が平成27年3月5日付けで原告に対してした裁決（以下「本件裁決」という。）により一部取り消された後のもの。以下、特に区別する必要がある場合を除き、本件裁決による一部取消しの前後を問わず、「平成19年3月期更正処分」という。）のうち所得金額44億1276万0296円、納付すべき税額8億6638万6200円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定の処分（ただし、本件裁決により一部取り消された後のもの）を取り消す。
- 2 東税務署長が平成25年6月27日付けで原告に対してした原告の平成19年4月1日から平成20年3月31日までの事業年度（以下「平成20年3月期」という。）の法人税の更正の処分（以下「平成20年3月期更正処分」という。）のうち所得金額36億1896万6568円、納付すべき税額6億1101万9100円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定の処分を取り消す。
- 3 東税務署長が平成25年6月27日付けで原告に対してした原告の平成20年4月1日から平成21年3月31日までの事業年度（以下「平成21年3月期」という。）の法人税の更正の処分（ただし、本件裁決により一部取り消された後のもの。以下、特に区別する必要がある場合を除き、本件裁決による一部取消しの前後を問わず、「平成21年3月期更正処分」という。）のうち所得金額27億3766万9958円、納付すべき税額3億9934万4900円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定の処分（ただし、本件裁決により一部取り消された後のもの）を取り消す。
- 4 東税務署長が平成25年6月27日付けで原告に対してした原告の平成21年4月1日から平成22年3月31日までの事業年度（以下「平成22年3月期」という。）の法人税の更正の処分（以下「平成22年3月期更正処分」という。）のうち所得金額27億5305万1741円、納付すべき税額5億1813万8400円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定の処分を取り消す。
- 5 東税務署長が平成25年6月27日付けで原告に対してした原告の平成22年4月1日から平成23年3月31日までの事業年度（以下「平成23年3月期」という。）の法人税の更正の処分（以下「平成23年3月期更正処分」という。）のうち所得金額27億7562万8212円、納付すべき税額6億5956万1900円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定の処分を取り消す。
- 6 東税務署長が平成25年6月27日付けで原告に対してした原告の平成23年4月1日から平成24年3月31日までの事業年度（以下「平成24年3月期」といい、平成19年3月期、平成20年3月期、平成21年3月期、平成22年3月期及び平成23年3月期と併せて総称するときは、「本件各事業年度」という。）の法人税の更正の処分（以下「平成24年3月期更正処分」といい、平成19年3月期更正処分、平成20年3月期更正処分、平成21年3月期更正処分、平成22年3月期更正処分及び平成23年3月期更正処分と併せて総称して「本件各更正処分」という。）のうち所得金額25億5126万9287円、納付すべき税額6億4863万5

400円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定の処分（以下、本件各更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定の処分（ただし、平成19年3月期更正処分及び平成21年3月期更正処分に係る各過少申告加算税の賦課決定の処分については、本件裁決により一部取り消された後のもの。以下、特に区別する必要がある場合を除き、本件裁決により一部取り消された後のものを指すものとする。）を総称して「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と本件各賦課決定処分を併せて総称するときは、「本件各更正処分等」という。）を取り消す。

以上

関係法令等の定め

1 租税特別措置法 66 条の 4（国外関連者との取引に係る課税の特例）の定め

(1) 租税特別措置法 66 条の 4 第 1 項の定め

租税特別措置法 66 条の 4 第 1 項は、法人が、昭和 61 年 4 月 1 日以後に開始する各事業年度において、当該法人に係る国外関連者（外国法人で、当該法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資（当該他方の法人が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の 100 分の 50 以上の数又は金額の株式又は出資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（以下「特殊の関係」という。）のあるものをいう。以下同じ。）との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行った場合に、当該取引（以下「国外関連取引」という。）につき、当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は当該法人が当該国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、当該法人の当該事業年度の所得に係る法人税法その他の法人税に関する法令の規定の適用については、当該国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなす旨を定めている。

(2) 租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項の定め

租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項は、同条 1 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旨を定めている。

1 号 棚卸資産の販売又は購入 次に掲げる方法（二に掲げる方法は、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。）

イ 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。）

ロ 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「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。）

ハ 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。）

ニ 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（以下「その他の方法」という。）

2 号 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。）

イ 前号イからハまでに掲げる方法と同等の方法

ロ 前号ニに掲げる方法と同等の方法

2 租税特別措置法施行令 39 条の 12（国外関連者との取引に係る課税の特例）の定め

（1）租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 7 項の定め

租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 7 項は、租税特別措置法 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「販売者」ということがある。）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（この項（別紙 3 の 2（1））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（本文）が、比較対象取引と当該国外関連取引とが売手の果たす機能その他において差異がある場合には、その差異により生ずる割合の差につき必要な調整を加えた後の割合とする（ただし書）旨を定めている。

（2）租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 1 号の定め

租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 8 項は、租税特別措置法 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旨を定めている。

1 号 国外関連取引に係る棚卸資産の租税特別措置法 66 条の 4 第 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

その余の号（略）

3 「租税特別措置法関係通達（法人税編）」（昭和 50 年 2 月 14 日付け直法 2－2 国税庁長官通達（平成 23 年課法 2－13 による改正前のもの。以下同じ。）。以下「租税特別措置法通達」という。乙 12、弁論の全趣旨）の定め

（1）租税特別措置法通達 66 の 4（2）－1 の（1）の定め

租税特別措置法通達 66 の 4（2）－1 は、租税特別措置法 66 条の 4 第 1 項に規定する独立企業間価格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を行った法人が非関連者との間で行う取引又は非関連者が他の非関連者との間で行う取引のうち、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旨を定めている。

（1）独立価格比準法 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租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項 1 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。）

（2）租税特別措置法通達 66 の 4（2）－3 の（8）の定め

租税特別措置法通達 66 の 4（2）－3 は、租税特別措置法 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旨を定めている。

- (8) 売手又は買手の使用する無形資産（著作権、法人税基本通達20-1-21（平成26年課法2-9による改正前のもの）に定める工業所有権等（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をいい、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、デザインもこれに含まれる。）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。）

- (3) 租税特別措置法通達66の4(3)-1（取引単位）の定め

租税特別措置法通達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旨を定めている。

- (1) 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
- (2) 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

- (4) 租税特別措置法通達66の4(4)-1（利益分割法の意義）の定め

租税特別措置法通達66の4(4)-1は、租税特別措置法施行令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、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（以下「分割対象利益」という。）を同号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旨を定めている。

- (5) 租税特別措置法通達66の4(4)-2（分割要因）の定め

租税特別措置法通達66の4(4)-2は、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旨を定めている。

- (6) 租税特別措置法通達66の4(4)-5（残余利益分割法）の定め

租税特別措置法通達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旨を定め、その注書において、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、これを認める旨を定めている。

- (7) 租税特別措置法通達66の4(6)-6（無形資産の使用許諾等の取扱い）の定め

租税特別措置法通達66の4(6)－6は、無形資産の使用許諾又は譲渡の取引について、独立価格比準法と同等の方法を適用する場合には、比較対象取引に係る無形資産が国外関連取引に係る無形資産と同種であり、かつ、比較対象取引に係る使用許諾又は譲渡の時期、使用許諾の期間等の使用許諾又は譲渡の条件が国外関連取引と同様であることを要することに留意する必要がある(前段)、また、無形資産の使用許諾又は譲渡の取引について、原価基準法と同等の方法を適用する場合には、比較対象取引に係る無形資産が国外関連取引に係る無形資産と同種又は類似であり、かつ、上記の無形資産の使用許諾又は譲渡の条件と同様であることを要することに留意する(後段)旨を定めている。

- 4 経済協力開発機構(OECD)租税委員会が作成している「OECD多国籍企業及び税務当局のため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。2010年(平成22年)に改訂される前のもの。乙9)の定め

(1) 移転価格ガイドライン1.17の定め

移転価格ガイドライン1.17は、独立企業間価格の算定に当たって比較を行う場合には、比較対象となる取引間又は企業間の実質的な差異を考慮に入れなければならない(前段)、実際の比較可能性を確保し、独立企業間の条件(又はその幅)を確立するためには、独立企業間の取引条件に影響を与えと思われる取引又は企業の属性を比較する必要がある(中段)、重要な属性としては、移転された資産又は役務の特性、(使用された資産や引き受けたリスクを考慮して)当事者が果たす機能、契約条件、当事者の経済環境、及び当事者が遂行している事業戦略等が挙げられる(後段)旨を定めている。

(2) 移転価格ガイドライン1.42の定め

移転価格ガイドライン1.42は、理想をいえば、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が(第1段)、個々の取引が密接に結びついているか又は継続的に行われているため、別々には適正に評価することができない場合がしばしばあり(第2段)、その例には、商品又は役務の供給の長期的な契約、無形資産の使用に関する権利、及び個々の製品又は取引の価格決定が実務的ではない場合には、密接に関連した製品(例えば一つの製品ライン)の価格幅が含まれ(第3段)、関連者である製造企業への製造ノウハウの使用許諾と不可欠な部品の供給もまたこの例で、このような場合には、個々の独立企業の条件を評価するよりも、双方をまとめて評価した方がより合理的であって(第4段)、最も適当な独立企業の原則に基づく1つ又は複数の方法を用い、まとめて評価を行うべきである(第5段)旨を定めている。

- 5 移転価格ガイドライン(2017年(平成29年)に改訂される前のもの。甲17)の定め(関係部分を抜粋したもの)

別紙4のとおりである。

- 6 移転価格ガイドライン(現行のもの)の定め

(1) 移転価格ガイドライン2.10の定め

移転価格ガイドライン2.10は、一般的な経験則の適用は、第1～3章の原則に基づき行われる完全な機能分析・比較可能性分析に代替するものとして適切ではなく(前段)、そのため、経験則は、ある価格又は所得の配分が独立企業間のものであることの証拠として使用することはできない(後段)旨を定めている。

(2) 移転価格ガイドライン6.144の定め

移転価格ガイドライン 6. 1 4 4 は、経験則の使用に関連するパラグラフ 2. 1 0 の規定は、無形資産の使用又は移転に関わる事例を含む関連者間取引における正確な移転価格の算定に適用されるから（前段）、特に無形資産のライセンス許諾者とライセンス使用者間で所得配分する場合を含めて、価格又は所得の割り当てが独立企業間のものであることを証明するために、経験則を適用することはできない（後段）旨を定めている。

以上

別紙 4

B 独立企業原則に関する記述

B. 1 OECDモデル租税条約第9条

1. 6 独立企業原則の正式な解釈はOECDモデル租税条約第9条第1項に記載されている。OECDモデル租税条約は、OECD加盟国及び多くの非加盟国が関与している二国間租税条約の基礎となっているものである。第9条は次のように規定している。

「商業上又は資金上の関係において、双方の〔関連〕企業の間、独立の企業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。」

独立企業原則は、比較可能な状況下での比較可能な取引において（すなわち「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として利益を調整しようというものであり、多国籍企業グループの構成企業を、1つの統合された事業体の不可分な部分ではなく、別個に事業を営む主体として扱うというアプローチに従うものである。この別個の事業体アプローチは、多国籍企業グループの構成企業を別個の独立した事業体として扱うため、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どうかにかかれることとなる。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。比較可能性分析に関する指針は、下記第D節及び第3章に示されている。

D 独立企業原則の適用のための指針

D. 1 比較可能性分析

D. 1. 1 比較可能性分析の重要性及び「比較可能」の意味

1. 33 独立企業原則の適用は、一般に、関連者間取引の条件と独立企業間取引の条件との比較の上に成り立っている。この比較を有効なものとするためには、比較対象とされる状況についての経済的に関連する特徴が十分に比較可能でなければならない。比較可能であるとは、比較対象の状況における差異が、特定の方法の下で検討されている条件（例えば、価格や利益）に重要な影響を与えない、又は当該差異の影響を取り除くために相当程度正確な調整が可能である、ということの意味する。比較可能性を確保するためにどのような調整が必要かという点を含め、比較可能性の程度を決定する際には、独立企業が潜在的取引をどのように評価するかという点について理解する必要がある。比較可能性分析の実施に関する詳細な指針は、第3章で定められている。

1. 34 独立企業は、潜在的取引の条件を評価する際、当該企業が現実に利用できる他の選択肢と当該取引を比較し、当該取引よりも明らかに魅力的な選択肢が存在しないと判断した場合にのみ

取引を行うであろう。例えば、ある企業は、類似の条件下で他の潜在的な顧客が自社の製品に対してより多くの金額を支払おうとすることを知っている場合、ある独立企業がその製品に対して提示する金額を受け入れることはしないであろう。この点は比較可能性の問題とも関連してくる。なぜならば、独立企業は、当該企業が現実利用できる選択肢を評価する場合、それらの選択肢間の経済的な差異（例えば、以下に論じるリスク水準やその他の比較可能性要素の差異）を考慮することが一般的であるからである。したがって、独立企業原則の適用に伴う比較を行う場合、税務当局は、比較対象とされる状況間に比較可能性があるか否か及び比較可能性を実現するためにどのような調整が必要かを確証するに当たって、これらの差異についても考慮すべきである。

1. 3 5 独立企業原則を適用する全ての方法は、独立企業は、当該企業にとって利用可能な選択肢を考慮するとともに、各選択肢の比較に際しては選択肢間の差異でそれらの価値に大きな影響を与えるもの全てを考慮する、という考え方と結び付けることができる。例えば、独立企業は、ある製品をある価格で購入する前に、通常、他の者から同一の製品を類似の取引条件でより安く購入することができるか否かを考えるであろう。したがって、第2章第2部で論じるように、独立価格基準法では、関連者間取引に代わる市場での選択肢を直接的に用いた場合において、独立企業間で合意されたであろう価格を直接的に見積もるために、関連者間取引と類似の非関連者間取引とが比較される。しかしながら、独立企業間に設けられる価格に重要な影響を与える非関連者間取引における全ての特徴が比較可能でなければ、この方法は独立企業間取引に代わるものとしては信頼性の低いものとなる。同様に、再販売価格基準法及び原価基準法では、関連者間取引において稼得された粗利益と、類似の非関連者間取引において稼得された粗利益とが比較される。この比較によって、一方の当事者が独立企業のために同じ機能を果たした場合に稼得できたであろう粗利益を見積もることができる。したがって、当該機能が独立企業間で果たされた場合に、当該一方の当事者が請求し、他方の当事者が支払ったであろう金額を見積もることができる。第2章第3部で取り上げるその他の方法では、独立企業と関連者の利益率又は利益を比較することで、関連者の一方又は各々が独立企業とのみ取引を行った場合に稼得したであろう利益を見積もり、関連者間取引において使用した資源の代償として独立企業間であったならば請求したであろう金額を見積もる。比較される状況の間に当該比較に重要な影響を与える差異がある場合、比較の信頼性を向上させるため、可能であれば比較可能性調整を行わなければならない。したがって、いかなる場合においても、未調整の産業平均収益は、それ自体では独立企業間の状況を立証することはできない。

1. 3 6 上述したとおり、これらの比較を行う場合には、比較対象となる取引間又は企業間の重要な差異を考慮に入れなければならない。実際の比較可能性を明らかにし、適切な調整を行うことにより独立企業間の条件（又はその幅）を確保するためには、独立企業間の条件に影響を与えるであろう取引又は企業の属性を比較する必要がある。比較可能性を決定する際に重要な属性、すなわち「比較可能性要素」としては、移転された資産又は役務の特徴、（使用した資産や引き受けたリスクを考慮した）当事者が遂行する機能、契約条件、当事者の経済状況、及び当事者が遂行している事業戦略などが挙げられる。これらの比較可能性要素に関しては、後述の第D. 1. 2節で詳述する。

D. 1. 2. 2 機能分析

1. 4 2 2つの独立企業間の取引において、対価は、それぞれの企業が遂行した機能（使用した資産や引き受けたリスクを考慮する。）を反映する。したがって、関連者間取引と非関連者間取引の比較又は企業間の比較が可能かどうかを判断するに当たっては、機能分析が必要になる。この機能分析は、取引の当事者が果たした経済的に重要な活動及び責任、使用した資産、引き受けたリスクを特定し比較しようとするものである。そのためには、当該グループの構造と組織、及びそれらが納税者の事業を行う状況に対してどのように影響を与えているという点を理解することが有効であろう。また、当該納税者が機能を果たす際の法令上の権利及び義務を特定することも重要であろう。

1. 4 3 納税者及び税務当局が特定し比較する必要がある機能には、例えば、設計、製造、組立、研究開発、役務の提供、購入、販売、市場開拓、宣伝、輸送、資金管理及び経営が含まれる。調査の対象となっている当事者の主要な機能は特定されなければならない。当該当事者の比較対象とされた独立企業が遂行する機能と重要な差異がある場合には、調整が行われるべきである。一方の当事者がその取引において他方の当事者に比べはるかに多くの機能を果たしている場合もあるだろうが、重要な点は、その頻度、性格及び当該取引の各当事者にとっての価値の観点からみたそれら機能の経済的重要性である。

1. 4 4 機能分析においては、工場や設備などの使用する資産の種類、価値のある無形資産や金融資産等の使用、及び、経過年数、市場価値、場所、利用できる財産権の保護など、使用された資産の性格を検討しなければならない。

1. 4 5 引き受けたリスクの間に大きな差異がみられ、それに対して調整を行うことができない場合、関連者間と非関連者間の取引や企業には比較可能性はない。それぞれの当事者が引き受けた重要なリスクを考慮に入れていない機能分析は、不完全である。なぜな

D. 1. 2. 4 経済状況

1. 5 5 独立企業間価格は、たとえ同一の資産や役務に係る取引であっても、市場により異なることがある。したがって、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の間に、価格に重要な影響を及ぼす差異がないこと、あるいは、適切な調整が可能であることが求められる。第一段階として、商品や役務についての利用可能な代替物を考慮し、関係する市場を特定することが重要である。市場の類似性を決定する上で関係するであろう経済状況には、地理的場所、市場の規模、当該市場における競争の程度及び買手と売手の競争上の相対的地位、代替商品や代替役務の利用可能性又はリスク、市場全体及び特定の地域における需給の水準、消費者の購買力、市場に対する政府の規制の性格及び程度、地代、人件費、資本を含む生産コスト、輸送コスト、小売又は卸売などの市場レベル、並びに取引の日時などが含まれる。経済状況の差異が価格に重大な影響を与えるかどうか、当該差異の影響を取り除くために合理的に正確な調整を行うことが可能であるかは、個別の事案の事実及び状況によって決まることになる。これについてはパラグラフ1. 3 8を参照されたい。

1. 5 6 サイクル（経済、景気又は製品のサイクル）の存在は、比較可能性に影響を及ぼす可能性がある経済状況の一つである。サイクルが存在する場合の複数年度データの使用については、パラグラフ 3. 7 7 を参照されたい。

1. 5 7 地理的市場も比較可能性に影響を及ぼす可能性がある経済状況の一つである。関係する市場を特定することは、事実に係る問題である。いくつかの産業においては、複数国にまたがる大規模な地域市場が合理的に同種なものとなることがあるだろうが、他方で、各国市場間の差異（又は国内市場内の差異でさえ）が極めて重大な意味を有する産業もあるであろう。

D. 2 実際に行われた取引の認識

1. 6 4 税務当局による関連者間取引の調査は、通常、納税者が適用する方法が第 2 章で述べられている方法と整合的である限り当該方法を用い、納税者によって構築がなされたとおり実際に納税者によって行われた取引に基づいて行われるべきである。例外的な場合を除き、税務当局は、実際の取引を無視したり他の取引と置き換えたりするべきではない。合法的な商業上の取引を再構築することは、完全に恣意的な行為であり、当該取引がどのように構築されるべきかについて他の税務当局と見解を共有できない場合には、二重課税が発生し、不公平が増幅しかねない。

1. 6 5 しかしながら、例外的に、関連者間取引を行う納税者が採用した仕組を否認することを検討することが、税務当局にとって適切かつ合法的な 2 つの特別な状況が存在する。1 つは、取引の経済的実質がその取引の形式と異なる場合である。このような場合、税務当局は、当該取引の性格を無視し、その実質に基づいて取引の性格付けを行うことができる。例えば、借入企業の経済状況を考慮すると、独立企業間ではそのような形での投資は期待できないという場合に、金利付きの負債という形で関連者に投資をする場合である。この場合、税務当局は、その経済的実質に基づいてこの投資を性格付けし、当該融資を出資として扱うのが適当であろう。もう 1 つの状況は、取引の内容と形状は同じであるが、取引に関連した取極が、総合的に判断して、商業的合理性のある形で行動する独立企業が行ったであろう取極とは異なり、かつ、実際の仕組が税務当局による適切な移転価格の決定を実務上妨げる場合である。例えば、（パラグラフ 1. 1 1 で示唆したように）長期契約に基づき、一括払いで、当該契約の条件として将来の研究結果から生じる知的財産権が無制限に付与される取引の場合である。この場合、当該取引を商業用資産の移転として尊重することが適切であるかもしれないが、それでもなお、税務当局としては、単に価格を参照するのではなく、当該移転に係る条件全般を、資産の移転が独立企業の取引であったならば合理的に期待できたであろう条件に一致させることが適切であろう。したがってこのような場合には、税務当局にとって、例えば商業的合理性のある形で、当該契約の条件を継続研究契約として調整することが適切であろう。

1. 6 6 上記のいずれの場合にも、その取引の性格は、通常の商業的条件によって決定されたものというよりは当事者間の関係性から導き出されたものであり、租税を回避又は最小化する目的のために納税者により構築された可能性がある。この場合、条件の全体が、独立企業間取引では設けられなかったであろう状況の結果といえる。したがって、第 9 条は、独立企業として取引する当事

者の経済的及び商業的実態に従って取引が構築された場合に設定がされたであろう当事者の条件を反映させるために、条件について調整を行うことを認めている。

1. 6 7 独立企業間では通常存在する利害の対立が関連者間ではしばしば存在しないことから、関連者は、独立企業に比べてはるかに多種多様な契約及び取極を締結することができる。関連者は、独立企業間では見られない又は極めて稀にしか見られない特殊な取極を締結することができ、かつ、頻繁に締結している。これは、事案の状況により、様々な経済的、法的又は財政的理由により行われている。また、多国籍企業全体の戦略に合わせて、多国籍企業内の契約は、極めて簡単に変更、延期、延長又は打ち切りがなされることがあり、そのような変更が遡及的に行われることさえある。そのような場合、税務当局は、独立企業原則を適用する際に、契約の裏にある真の実態が何であるか判断しなければならないであろう。

1. 6 8 更に、税務当局は、関連者間取引が独立企業原則を満たすか否か判断するため、独立企業間で代替的に構築された取引を参照することが有益であると考えられるかもしれない。特定の選択肢からの証拠を考慮することができるか否かは、特定の事案の事実と状況（関連者間取引と選択肢との間の差異を説明するために必要な調整の数と正確性及び利用できるかもしれないその他の証拠の質を含む。）に依存することとなる。

第2章 移転価格算定方法

第1部：移転価格算定方法の選択

A 事案の状況に最も適した移転価格算定方法の選択

2. 1 本章の第2部及び第3部は、関連者間における商業的又は資金的関係の下で設定された条件が独立企業原則に一致しているか否かを立証する際に使用しうる「伝統的取引基準法」と「取引単位利益法」をそれぞれ取り上げている。伝統的取引基準法とは、独立価格比準法すなわちCUP法、再販売価格基準法及び原価基準法である。取引単位利益法とは、取引単位営業利益法及び取引単位利益分割法である。

2. 2 移転価格算定方法の選択は、特定の事案において最も適切な方法を見つけ出すことを常に目指している。このため、選択プロセスにおいては、OECDが認めた各方法の長所と短所、特に機能分析によって判断される関連者間取引の性質に照らした方法の妥当性、選択された方法又はその他の方法を適用するのに必要な（特に、非関連の比較対象に関する）信頼できる情報の利用可能性、そして、関連者間取引と非関連者間取引との比較可能性の程度（両者の重要な差異を除去するために必要となる比較可能性の調整の信頼性を含む。）を考慮に入れるべきである。全ての起こりうる状況に適用できるような方法は1つも存在せず、特定の方法が状況に適さないということを証明する必要もない。

2. 3 伝統的取引基準法は、関連者間の商業上及び資金上の関係において設定される条件が独立企業間のものであるか否かを決定する最も直接的な手段であると認識されている。これは、関連者間取引の価格と比較対象の独立企業間取引の価格との間の差異は、通常、企業間で課される商業上及び資金上の関係に直接に辿り着くことができ、関連者間取引の価格を比較可能な独立企業間取引の価格で直接代替することで、独立企業間の条件を設定することができるからである。したがって、パラグラフ2. 2で述べた基準を考慮した上で、伝統的取引基準法と取引単位利益法が同等の信頼性を持って適用可能な場合には、伝統的取引基準法の方が取引単位利益法よりも望ましい。更に、パラグラフ2. 2で述べた基準を考慮した上で、独立価格比準法（CUP法）と他の移転価格算定方法が同等の信頼性を持って適用可能な場合には、CUP法の方が望ましい。CUP法に関する議論については、パラグラフ2. 13～2. 20を参照されたい。

2. 4 取引単位利益法の方が伝統的取引基準法よりも適切であると考えられる状況がある。例えば、各当事者が関連者間取引に関係する価値あるユニークな貢献を行っている場合や、当事者が高度に統合された活動に従事している場合には、一面的な方法よりも取引単位利益分割法の方が適切かもしれない。別の例としては、第三者の粗利益についての利用可能な信頼できる公開情報が存在しない又は限定的である場合には、内部比較対象が存在する場合を除き、伝統的取引基準法の適用は困難かもしれない。情報の利用可能性という観点から、取引単位利益法が最も適切な方法であるかもしれない。

2. 5 しかしながら、単に独立企業間取引に関するデータが入手困難であることや、データが一つ又は複数の点で不完全であるといった理由だけで、取引単位利益法を自動的に適用することは適切ではない。パラグラフ 2. 2 に示した、特定の状況において伝統的な取引基準法のいずれも信頼できる形で適用できないという当初の結論に到達する際に用いられたとの同様の基準が、取引単位利益法の信頼性を評価する場合にも再考されなければならない。

2. 6 利益に基づく方法は、特に比較可能性の点において、OECDモデル租税条約第9条に適合している場合のみに受け入れられうる。これは、独立企業間の価格算定に近似するようにこの方法を適用することで達成される。独立企業原則の適用は、一般に、特定の関連者間取引の価格、利幅又は利益と、独立企業間の比較可能な取引における価格、利幅又は利益との比較を基礎としている。取引単位利益分割法の場合、その基礎となるのは、独立企業であればその取引から実現を期待したと思われる利益分割の近似である（パラグラフ 2. 108 を参照）。

2. 7 いかなる場合でも、取引単位利益法は、平均より低い利益をあげているということを主な理由として企業に過大に課税したり、平均より高い利益をあげている企業に過少に課税したりする結果をもたらすように用いられてはならない。独立企業原則の下では、成功又は失敗の原因が商業上の要因に帰せられる場合、平均より成功していない企業に追加的な税負担を課すこと、あるいは逆に、平均より成功している企業の税負担を少なくすることは正当化されない。

2. 8 移転価格算定方法の選択は常に個々の事案に最も適切な方法を見出すことを目指すべきであるというパラグラフ 2. 2 の指針は、個々の事案において、最も適切な方法の選択に辿り着くのに、全ての移転価格算定方法の詳細な分析又は検証を行うべきであるということを意味するものではない。優れた慣行の問題としては、最も適切な方法及び比較対象の選定は、立証がなされるべきで、かつ、パラグラフ 3. 4 で提案されているとおり典型的な検索のプロセスの一環として行うことができる。

2. 9 更に、多国籍企業グループは、その価格が本ガイドラインに適合した独立企業原則を充足するのであれば、価格設定について本ガイドラインに述べられていない方法（以下「その他の方法」という。）を適用する自由を留保する。ただし、その他の方法は、OECDが認めた方法が、事案の事実及び状況に、より適合している場合、OECDが認めた当該方法に代わって使用されるべきではない。その他の方法が使用される場合、その選択は、OECDが認めた方法が当該事案の状況において不適切又は実行不可能とみなされる理由、及び選択された他の方法の方がより適切な解決策になるとみなされる理由の説明によって裏付けられるべきである。納税者は、移転価格の設定方法に関する文書を保存し、提供ができるようにしておくべきである。文書化に関する議論については、第5章を参照されたい。

2. 10 全ての事案に適用可能な特定のルールを作ることは不可能である。税務当局者は、些細な又は少額の調整は慎むべきである。一般に、当事者たちは、各種の方法の精度が完全なものでないこと、比較可能性の高いものを優先させること、また、問題の取引とより直接的かつ密接な関係を念頭に置き、合理的な調和点に到達するよう試みるべきである。比較可能性に関するいくつかの

厳格な基準を完全に満たしていないという理由だけで、関連者間取引と同一でない非関連者間取引から引き出された有益な情報を無視するようなことはなされるべきではない。同様に、関連者間取引を行っている企業から得られる証拠は、調査対象取引についての理解や更なる調査の指針として役立つであろう。更に、特定の方法が適用される取引に関与している多国籍企業グループの構成企業、及びこれらの構成企業を管轄する全ての税務当局にとって、その適用が合意できるものである場合には、いかなる方法であろうとも認められるべきである。

B 複数の方法の使用

2. 1 1 独立企業原則は、ある取引（又は、パラグラフ 3. 9 に示される基準に従って適切に包括された取引の集合）に対して複数の方法の適用を要求してはならず、事実、そのようなアプローチにやみくもに頼ることは、納税者に対し多大な負担を負わせかねない。このため、本ガイドラインでは、税務調査官及び納税者のいずれに対しても、複数の方法を用いて分析を行うことを要求していない。場合によっては、方法の選択が簡単でないこともあり、当初は複数の方法の適用が考慮されることもあろうが、一般的には、独立企業間価格の最適の推定値を提供しそうな 1 つの方法を選択することができるであろう。しかしながら、決定的なアプローチが存在しない困難な事案においては、柔軟なアプローチを適用することにより、様々な方法から得られる証拠を関連させて用いることができるであろう。そのような場合には、当該事案の事実と状況、入手できる各種の証拠及び考慮される種々の方法の相対的な信頼性を考慮し、実務的観点から、関係する全ての当事者が満足するような独立企業原則に一致した結論に到達するよう試みるべきである。複数の方法の使用により数値に幅が生じる場合に関する議論については、パラグラフ 3. 5 8 ～ 3. 5 9 を参照されたい。

第2部：伝統的取引基準法

A 序

2. 1 2 本章では、独立企業原則を適用するために用いられる伝統的取引基準法につき詳細に記述する。これらの方法とは、独立価格基準法又はCUP法、再販売価格基準法及び原価基準法である。

B 独立価格基準法（CUP法）

B. 1 総論

2. 1 3 CUP法は、関連者間取引において移転された資産又は役務の価格を、比較可能な状況の下で比較可能な独立企業間取引において移転された資産又は役務の価格と比較する方法である。双方の価格に差がある場合には、それは、関連者間の商業上又は資金上の関係における条件が独立企業間のそれではないこと、更に、独立企業間取引における価格がその関連者間取引における価格に置き換えられる必要があるかもしれないことを示しているといえよう。

2. 1 4 第1章で述べた原則に従えば、次の二つの条件の一つを満たす場合には、CUP法の適用上、独立企業間取引は関連者間取引との比較が可能である。すなわち、a) 比較される取引間又はそれらの取引を行う企業間のいかなる差異（仮にあっても）も、自由市場における価格に重大な影響を与えない、あるいは、b) そのような差異の重大な影響を排除するために、相当程度正確な調整を行うことができる、の二つである。比較可能な独立企業間取引を見いだすことができる場合には、CUP法は独立企業原則を適用するための最も直接的かつ信頼のおける方法である。したがって、そのような場合には、CUP法は他のいかなる方法よりも望ましい方法である。

2. 1 5 関連者間取引に十分類似し、価格に重大な影響を及ぼす差異のない独立企業間の取引を見いだすのは難しいであろう。例えば、全体として同じ利益率を得るほど事業活動の内容が十分に類似していたとしても、関連者間取引と独立企業間取引において移転された資産の僅かな差異が、価格に重大な影響を及ぼすことがある。そのような場合は、何らかの調整を行うことが適切であろう。以下のパラグラフ2. 1 6で論じるとおり、そのような調整の程度と信頼性が、CUP法の下での分析の相対的な信頼性に影響を与える。

2. 1 6 関連者間取引と独立企業間取引とが比較可能であるか否かの検討に当っては、単に製品の比較可能性だけではなく、より広い事業における機能が価格に与える影響に注意が払われるべきである（すなわち、第1章の比較可能性を決定する諸要素）。関連者間取引と独立企業間取引の間又はそれらの取引を行う企業間において差異がある場合には、価格に与える影響を排除するために相当程度正確な調整を行うことは困難であろう。相当程度正確な調整を行おうとする際に生じる困難があるからといって、CUP法の適用可能性を形にはめたように除外すべきではない。実際的な考えを採ることがCUP法の適用を可能とし、かつ、必要に応じて他の適切な方法による補強を可

能とするような柔軟なアプローチにつながる。他の適切な方法のすべてはその相対的な正確さに応じて評価されるべきである。データはCUP法において適切に使用されるよう、調整のためにあらゆる努力が払われるべきである。いずれの方法についてもそうであるが、CUP法の相対的な信頼性は、比較可能性を達成するために行われる調整の正確さの程度により影響を受ける。

B. 2 CUP法の適用事例

2. 17 以下の例は、独立企業間取引を比較可能非支配取引とするために調整を行うことが必要な状況を含めた、CUP法の適用について説明するものである。

2. 18 CUP法は、独立の企業が二つの関連者間で売買されるものと同種の製品を販売している場合に、特に信頼できる方法である。例えば、独立の企業が、二つの関連者間で売買されるものと類似した種類、品質、数量のノーブランドのコロンビア産コーヒー豆を販売しており、関連者間取引と独立企業間取引がほぼ同時期に、生産・流通過程において同一の段階で、かつ、類似した条件の下で行われると仮定する。唯一入手可能な独立企業間取引がノーブランドのブラジル産コーヒー豆の取引である場合には、コーヒー豆の違いが価格に重大な影響を与えるか否かを調査することが適当であろう。例えば、一般に自由市場において、コーヒー豆の原産地によりプレミアムが生じるか、あるいは、値引きが要求されるかを問うことは可能である。そのような情報は商品市場から入手可能であろうし、ディーラー価格から推定できよう。この差異が価格に重大な影響を与える場合には、いくつかの調整が適当であろう。相当程度正確な調整ができない場合には、CUP法の信頼性は減少し、CUP法と他のより直接的でない方法を組み合わせる、あるいは代わりにそれらの方法を用いる必要があるかもしれない。

2. 19 調整が必要な事例として、関連者間取引の販売価格は持込み価格で独立企業間取引の販売価格は工場渡し価格である点を除き、両取引を取り巻く状況は同様であると仮定する。輸送及び保険条件の差異は、通常、価格に明確かつ相当程度確認できる影響を与える。したがって、独立企業間販売価格を決定するためには、その価格に対し引渡条件に係る差異の調整を行うべきである。

2. 59 取引の各当事者がユニークな無形資産に寄与している場合、取引単位営業利益法は信頼性があるとは考えにくい。パラグラフ2. 4を参照されたい。このような場合、一般的に取引単位利益分割法が最も適切な方法であろう。パラグラフ2. 109を参照されたい。ただし、一方の当事者が関連者間取引に関係する全てのユニークな貢献をしており、他方の当事者がユニークな貢献を一切していない場合、一面的な方法（伝統的取引基準法又は取引単位営業利益法）が適用できることもあるだろう。このような場合、検証対象当事者は複雑性の低い方とすべきである。検証対象当事者の概念に関する議論については、パラグラフ3. 18～3. 19を参照されたい。

2. 60 取引の一方の当事者が、ユニークではない貢献をしている、例えば、ユニークでない事業プロセス又はユニークでない市場知識等のユニークでない無形資産を使用している、という場合も多くある。このような場合、伝統的取引基準法又は取引単位営業利益法の適用に係る比較可能性の要件を満たすことが可能であろう。なぜならば、比較対象も、ユニークでない貢献についての比

較可能な組み合わせを使用するものと予想されるからである。

2. 6 1 最後に、特定の取引に関係する価値あるユニークな無形資産が存在していないということは、取引単位営業利益法が最も適切な方法だということを自動的に意味するわけではない。

B. 3 適用のための指針

B. 3. 1 取引単位営業利益法に適用される比較可能性の基準

2. 6 8 比較可能性分析は、最も適切な移転価格算定方法を選択し適用するため、あらゆる事案において実施されなければならない。取引単位営業利益法の選択及び適用のプロセスは、他の方法よりも信頼性の低いものであってはならない。優れた慣行としては、取引単位営業利益法の適用する場合、他の方法の場合と同様に、比較可能な取引を特定し、それによって得られたデータを使用する典型的なプロセス（パラグラフ 3. 4 で述べているとおり）、又は分析が強固であること確保するよう策定された同等のプロセスに従うべきである。しかしながら、実務上、外部の比較可能な取引に影響を与える要因について利用できる情報の水準は、しばしば限定されていることが認識されている。独立企業間の結果について信頼できる推定を行うには、柔軟性と優れた判断を行うことが必要になる。パラグラフ 1. 1 3 を参照されたい。

2. 6 9 価格は、製品の差異に影響を受ける傾向があり、粗利益は、機能の差異に影響を受ける傾向がある。しかしながら、営業利益指標は、そのような差異によってそれほど大きな影響を受けない。ただし、取引単位営業利益法と類似する再販売価格基準法及び原価基準法と同様、これは、2つの企業間の機能が類似していれば常に信頼できる比較ができるということを意味するものではない。適用上、企業が遂行する可能性のある広範囲の機能の中から類似の機能を抜き出せたとしても、そのような機能に関連する営業利益指標は、例えば、当該企業が、異なる収益水準を有する異なる経済セクターや市場において当該機能を果たす場合には、やはり直ちに比較可能なものにはならないかもしれない。用いられる比較可能な非関連者間取引が独立企業間取引である場合、関連者間取引が比較可能であるためには、取引に関与した関連者と独立企業について多くの点で高い類似性が要求される。営業利益指標に重大な影響を及ぼしうる要因は、製品及び機能以外にも様々なものが存在する。

2. 7 0 営業利益指標の使用は、2つの理由から、移転価格の決定に、より大きな不安定さをもたらす可能性がある。第1の理由は、営業費用が企業によって様々である可能性があるため、営業利益指標は、粗利益及び価格には影響を及ぼさない（又は実質的若しくは直接的影響の少ない）要因に影響を受ける場合があるという点である。第2の理由は、営業利益指標は、競争上の地位のように粗利益及び価格にも影響を及ぼす要因によって影響を受けることがあるが、これらの要因の影響を容易には取り除くことができないという点である。伝統的取引基準法の場合であれば、製品と機能について、より高い類似性を求める結果、これらの要因の影響を取り除くことができるかもしれない。事案の事実と状況、特に、潜在的な比較対象の費用構造及び収入に影響を与える機能の差異に応じて、営業利益指標は、粗利益に比べて、機能の範囲と複雑性の差異及びリスク水準の差異

（契約上のリスク配分は独立企業間のものと仮定）に敏感でないことがある。他方、事案の事実と状況、特に、固定費と変動費の比率に応じて、取引単位営業利益法は、原価基準法又は再販売価格基準法に比べて、稼働率の差異に敏感であるかもしれない。これは、間接固定費（例えば、製造固定費又は販売固定費）の吸収の水準の差異は、営業利益指標に影響を与えるであろうが、価格の差異に反映されていなければ粗利益又は総コストマークアップに影響を与えない可能性があるからである。粗利益及び営業利益の指標の感度に関する説明について、本ガイドライン第2章の付録I「粗利益と営業利益の指標の感度」を参照されたい。

2. 7 1 営業利益指標は、次のような当該産業において作用する力によって、直接的に影響を受けるかもしれない。すなわち、新規参入企業の脅威、競争上の地位及び事業戦略、経営の効率性、代替商品の脅威、コスト構造の変化（例えば、工場や設備の経過年数に反映される）、資本コストの差異（例えば、自己資本か、借入金か）、事業に関する経験の程度（例えば、当該事業は、スタートアップ段階にあるか、成熟しているか）である。これらの各要因が、その他の多くの要因によって、次々に影響を受けることがある。例えば、新規参入企業の脅威の程度は、製品の差別化の程度、必要な資本額、政府の補助金や規制などの要素によって決定されるであろう。これらの要素のいくつかは、伝統的取引基準法の適用にも影響を与えるかもしれない。

2. 7 2 例えば、納税者は、最高品質のオーディオプレーヤーを関連者に販売し、比較可能な事業活動に関して唯一利用可能な利益に係る情報は、一般的な中品質のオーディオプレーヤーの販売であるとする。また、最高品質のオーディオプレーヤーの市場は売上が伸びており、参入障壁は高く、競争企業数は少なく、製品の差別化の可能性は大きいとする。これらの差異の全てが、調査対象の事業活動と比較対象の事業活動の収益性に対して重要な影響を及ぼすものと思われる。したがって、このような事例では調整が必要となるだろう。他の方法を採用する場合と同様、必要な調整の信頼性は、分析の信頼性に影響を与える。留意しなければならないのは、2つの企業が全く同一の業界に属していたとしても、それぞれの市場シェアや競争上の地位等により、その収益性は異なる場合があるということである。

A. 1 典型的なプロセス

3. 4 以下に示すのは、比較可能性分析を行う際の典型的な手順についての説明である。このプロセスは、優れた慣行と認められると考えられるが、義務的なものではなく、プロセスよりも結果の信頼性の方が重要であるため、信頼できる比較対象の特定に通ずる他のいかなるプロセスも受け入れ可能である（すなわち、このプロセスを経たからといってその結果が独立企業間のものであるという保証が与えられるわけではなく、またこのプロセスを経ないとその結果が独立企業間のものではないという意味でもない）。

- ステップ1： 対象年度の決定
- ステップ2： 納税者の状況の幅広い分析
- ステップ3： 検証対象当事者（必要な場合）、事案の状況に最も適切な移転価格算定方法、検証対象となる財務指標（取引単位利益法の場合）を選択し、考慮に入れるべき重要な比較可能性の要素を特定するための、調査対象の関連者

	間取引についての（特に機能分析に基づく）理解
ステップ 4 :	既存の内部比較対象がある場合には、その検討
ステップ 5 :	外部比較対象について利用可能な情報源（そのような外部比較対象が、その相対的な信頼性も考慮に入れつつ、必要とされる場合）
ステップ 6 :	最も適切な移転価格算定方法の選択、及びその方法に応じて関連する財務指標の決定（例えば、取引単価営業利益法の場合には、適切な営業利益指標の定義）
ステップ 7 :	潜在的な比較対象の特定：潜在的に比較可能とみなされるために非関連者間取引であれば該当する主要な特徴の決定（ステップ 3 で特定された関連する要素に基づき、かつパラグラフ 1. 38～1. 63 で示された比較可能性の要素に従う）
ステップ 8 :	比較可能性調整の決定及び実施（必要な場合）
ステップ 9 :	収集されたデータの解釈及び使用並びに独立企業間報酬の決定

3. 5 実務上、このプロセスは直線的なものではない。特に、ステップ 5～7 については、十分な結論が得られるまで、すなわち最も適切な方法が選択されるまで繰り返し実施する必要があるだろう。これはとりわけ、利用可能な情報源の調査が移転価格算定方法の選択に影響を及ぼす場合があるからである。例えば、比較可能な取引に関する情報を見つけること（ステップ 7）、又は合理的に正確な調整を行うこと（ステップ 8）が不可能な場合、納税者は、他の転移価格算定方法を選択し、ステップ 4 からのプロセスをやり直さなければならないだろう。

3. 6 移転価格の設定、モニター及び検証のためのプロセスに関する議論については、パラグラフ 3. 82 を参照されたい。

A. 2 納税者の状況の幅広い分析

3. 7 「幅広い分析」は、比較可能性分析において不可欠なステップである。これは、産業上、競争上、経済上及び規制上の要素並びにその他の要素で納税者及びその状況に影響を与えるものについての分析ではあるが、まだ、問題となっている特定の取引を検討するという文脈で行われるものではないもの、と定義することができる。このステップは、比較対象となる非関連者間取引の条件及び納税者の関連者間取引の条件、特に、取引の経済状況を理解する上で有用である（パラグラフ 1. 55～1. 58 を参照）。

A. 3 関連者間取引の検討と検証対象当事者の選択

3. 8 調査対象となっている関連者間取引の検討は、検証対象当事者の選択（必要な場合）、事案の状況に応じた最も適切な移転価格算定方法の選択と適用、検証対象となる財務指標（取引単位利益法の場合）、比較対象の選択、及び関係する場合には比較可能性調整の決定に影響を与える、関連する要素を特定することを目的としている。

A. 3. 1 納税者の個別取引と包括取引の評価

3. 9 理想としては、独立企業間の条件の最も正確な近似値を得るためには、取引毎に独立企業原則を適用すべきである。しかしながら、個々の取引が密接に結びついている又は継続しているため、個別には適正に評価することができない場合がしばしばある。そのような例としては、1. 商品又は役務の長期的な提供契約、2. 無形資産の使用に関する権利、及び3. 密接に関連した一連の製品（例えば、製品ライン）で、製品毎又は取引毎に価格を設定することが現実的ではないものが含まれるかもしれない。別の例としては、関連製造業者に対する、製造ノウハウの使用許諾と不可欠な部品の供給があり、このような場合には、個々に独立企業の条件を評価するよりも、2つをまとめて評価する方がより合理的かもしれない。このような取引については、最も適当な独立企業原則に基づく1つ又は複数の方法を用いて、まとめて評価を行うべきである。更に別の例として、別の関連者を経由する取引があり、個々の取引を個別に検討するよりも、取引の全体を検討する方がより適切であるかもしれない。

3. 10 納税者の取引が包括的に扱われることがある他の例として、ポートフォリオアプローチに関係するものがある。ポートフォリオアプローチとは、納税者が、必ずしもポートフォリオのうちの単一の製品によってではなく、ポートフォリオを通じて適切な収益を稼得する目的で、取引を束にするという事業戦略である。例えば、ある製品が納税者によって低い利益又は損失となるように販売されうるが、その理由が、同じ納税者の別の製品や関連するサービスについて、需要が創出され、販売がなされて高い利益となるからということがある（例えば、コーヒーマシンと詰め替え用コーヒープック、プリンターとカートリッジなどといった、装置と専用の消耗品）。同様のアプローチは、様々な業種にみられる。ポートフォリオアプローチは、比較可能性分析において、比較対象の信頼性を調べる際に考慮すべき事業戦略の一例である。事業戦略についてはパラグラフ1. 59～1. 63を参照されたい。しかしながら、パラグラフ1. 70～1. 72で議論されるように、このような考慮は、全体的な損失の継続や、長期に渡る業績不振を説明するものではない。更に、ポートフォリオアプローチが許容されるためには、その対象が合理的でなければならず、様々な取引が様々な経済的論理を有し、区分されるべきである場合に、移転価格算定方法を納税者の全社ベースで適用するために、このようなアプローチが用いられてはならない。パラグラフ2. 78～2. 79を参照されたい。最後に、上述のコメントについては、多国籍企業グループ内の事業体が、当該多国籍企業グループの他の事業体に便益を与えるため、独立企業の場合よりも下回る収益を得ることを許容しているものと読み違えてはならない。特に、パラグラフ1. 71を参照されたい。

3. 11 関連者間で個別に契約されている取引について、その条件が独立企業間のものであるかを判断するため、包括的に評価する必要があるかもしれない一方で、関連者間で1つのパッケージとして契約されている取引について、個別に評価する必要があるかもしれない。多国籍企業は、特許、ノウハウ及び商標の使用許諾、技術サービス及び管理サービスの提供、並びに生産設備のリースのように、数多くの便益について、単一の取引としてパッケージ化し、1つの価格を設定することがある。この類の取極は、しばしば、パッケージ取引といわれる。しかしながら、商品に設定された価格が付随的サービスを含んでいる場合はあるかもしれないものの、このような総合的なパッ

ケース取引に商品販売が含まれる可能性は低いであろう。場合によっては、パッケージを1つの全体として評価することが不可能であり、パッケージの要素を分解しなければならないこともある。とはいえ、そのような場合、税務当局は、個々の要素についてそれぞれ移転価格を決定した後、パッケージ全体の移転価格が総体として独立企業間のものであるかを検討すべきである。

6. 2 1 関係する無形資産が特許である場合には、旧特許を基礎にして新特許が直ちに開発され、その結果、無形資産の実質的な保護がかなり延長されるかもしれないことに留意して、比較可能性の検討には特許の性格（製品特許かあるいは工程特許か）、関係国の特許法に基づき与えられる保護の程度、及び存続期間を考慮すべきである。法的に保護を受ける期間だけでなく、特許がその経済的価値を維持するであろう期間の長さもまた重要である。全く新しい他と異なる画期的な特許は、現在の特許を急激に陳腐化させ、既に現存の特許により制御されている工程の改良を意図したもの、あるいは容易に代用ができるものよりも高い価格で取引されるであろう。

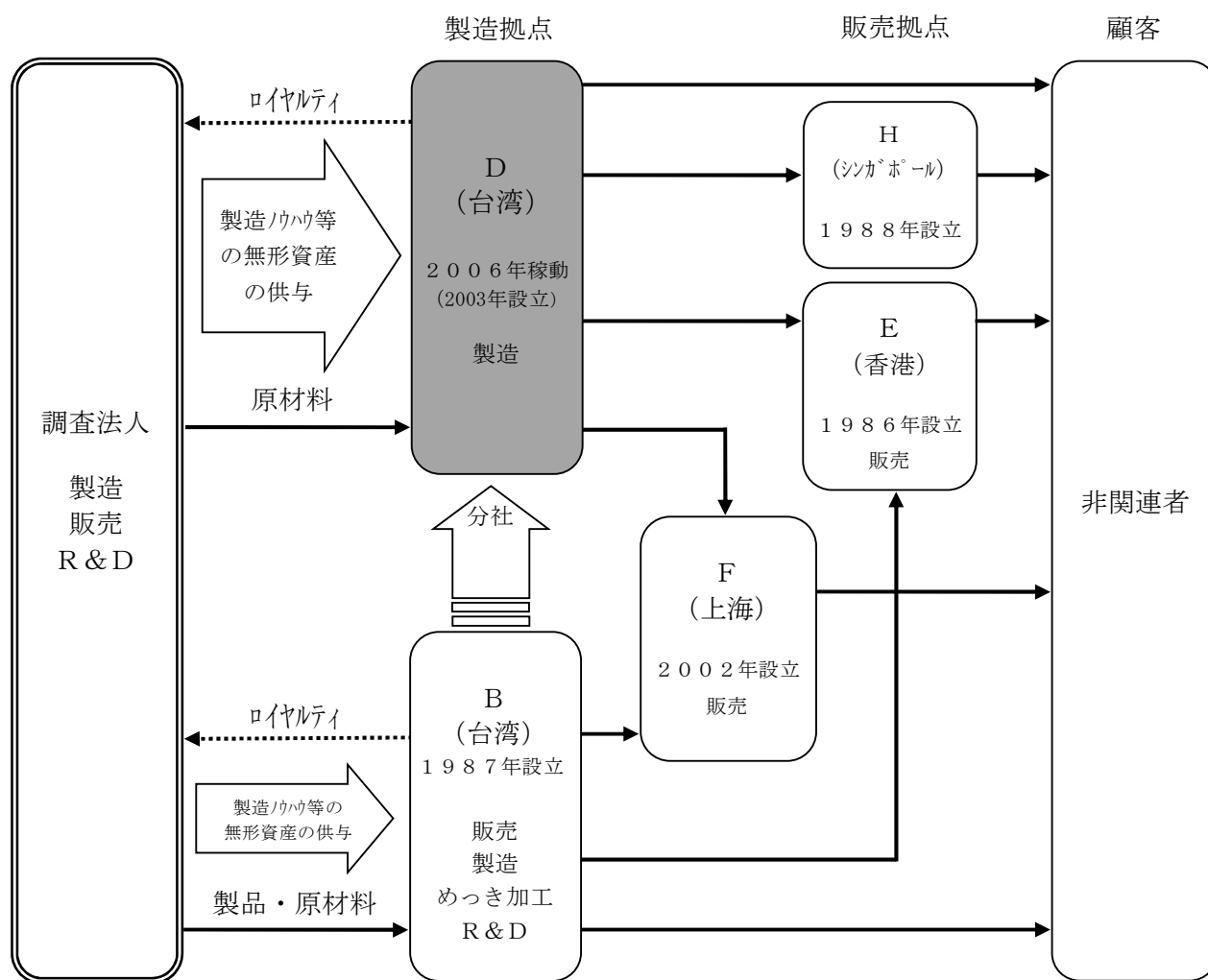
6. 2 2 特許に関するその他の要素としては、特許が使用される製造工程、及び当該工程が最終製品に与える価値が含まれる。例えば、特許とされた発明が装置の一部品のみを対象とする場合には、完成品の販売価格を参考にして当該発明に対する使用料を計算するのは適切でないであろう。そのような場合には、販売価格に対する割合を基礎とした使用料は、製品の他の部品に対する当該部品の相対的価値を考慮しなければならないであろう。また、無形資産にかかわる取引に対して果たされた機能を分析する（使用資産や引き受けたリスクを含む）際には、考慮すべきリスクとして、ますます重要になっている製造物製造責任及び環境に対する責任を含めるべきである。

6. 2 3 無形資産の譲渡あるいはライセンス供与について、独立企業間価格を算定する際に、同一の所有者が独立企業に対して比較可能な状況の下で比較可能な無形資産を譲渡あるいはライセンスする場合にはCUP法を使用することが可能である。情報の入手が可能ならば、同業種の独立企業間の比較可能な取引において請求される対価の金額も指針となり、また価格に幅をもたせることが適切かもしれない。独立企業への売り申込み、あるいは競争相手であるライセンス受領者の純粋な買い申込値段も考慮されるかもしれない。関連者が、当該資産を独立企業にサブライセンスする場合には、関連取引の条件を検討するためにある種の再販売価格基準法の使用が可能かもしれない。

6. 2 4 無形資産を含む製品の販売には、第2章の原則に基づくCUP法あるいは再販売価格基準法の使用が可能かもしれない。マーケティング上の無形資産（例えば、商標）がかかわる場合には、消費者の受入可能性、地理的重要性、市場占有率、販売規模、その他の関連要素を考慮して、当該商標により付加された価値を検討すべきである。商業上の無形資産がかかわる場合には、比較可能性の検討においては、更に当該無形資産（保護される特許あるいは排他的な無形資産）に帰せられる価値及び進行中の研究開発の機能の重要性を検討すべきである。

取引図 国外関連取引（台湾）

台湾国外関連取引



本件各更正処分等の根拠及び適法性

1 本件各事業年度における法人税の額の算定根拠

(1) 平成19年3月期

ア 所得の金額 54億2566万6115円

上記金額は、次の(ア)の金額に(イ)の金額を加算した後のものである。

(ア) 申告に係る所得の金額 44億1276万0296円

上記金額は、原告が、平成19年3月期の法人税の修正申告書(平成22年8月6日付け)に記載した所得の金額と同額である。

(イ) 国外関連者に対する所得の移転額 10億1290万5819円

上記金額は、原告が平成19年3月期において本件国外関連者との間で行った本件国外関連取引について、原告が本件国外関連者から支払を受けた対価の額(3億2170万7703円)が、当該取引に係る租税特別措置法66条の4第1項に規定する独立企業間価格(13億3461万3522円)に満たないことから、同項の規定に基づき、当該取引が独立企業間価格で行われたものとみなして原告の当期の所得の金額に加算すべき金額である。

イ 所得の金額に対する法人税の額 16億2769万9800円

上記金額は、前記アの所得の金額の54億2566万6000円(国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数金額を切り捨てた後のもの)に、法人税法66条(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(平成18年法律第10号による廃止前の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1項1号の規定を適用した後のもの)を乗じて算出した後のものである。

ウ 法人税の額から控除される所得税額等の額 4億5744万1709円

上記金額は、法人税法68条(平成20年法律第23号による改正前のもの)に規定する法人税の額から控除される所得税額209万7991円、法人税法69条(平成21年法律第13号による改正前のもの)に規定する法人税の額から控除される外国税額3億8170万8183円及び租税特別措置法42条の4(平成19年法律第6号による改正前のもの)に規定する法人税の額から控除される特別控除額7363万5535円を合計した後のものである。

エ 納付すべき法人税の額 11億7025万8000円

上記金額は、前記イの金額から前記ウの金額を差し引いた後のもの(ただし、国税通則法119条1項の規定により100円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。以下、納付すべき税額について同じ。)である。

オ 既に納付の確定した法人税の額 8億6638万6200円

上記金額は、原告が平成19年3月期の法人税の修正申告書(平成22年8月6日付け)に記載した納付すべき法人税の額と同額である。

カ 差引納付すべき法人税の額 3億0387万1800円

上記金額は、前記エの金額から前記オの金額を差し引いた後のものである。

(2) 平成20年3月期

ア 所得の金額 42億1497万8684円

上記金額は、次の(ア)の金額に(イ)の金額を加算し、(ウ)の金額を減算した後のものである。

(ア) 申告に係る所得の金額 36億1896万6568万

上記金額は、平成20年3月期の法人税についてされた平成25年4月25日付けの更正(減額する旨の更正)における所得の金額と同額である。

(イ) 国外関連者に対する所得の移転額 6億7380万3216円

上記金額は、原告が平成20年3月期において本件国外関連者との間で行った本件国外関連取引について、原告が本件国外関連者から支払を受けた対価の額(3億7551万3437円)が、当該取引に係る租税特別措置法66条の4第1項に規定する独立企業間価格(10億4931万6653円)に満たないことから、同項の規定に基づき、当該取引が独立企業間価格で行われたものとみなして原告の当期の所得の金額に加算すべき金額である。

(ウ) 損金の額に算入される事業税の額 7779万1100円

上記金額は、平成19年3月期更正処分により増加した原告の所得の金額に対して課された事業税の額に相当するものであり、平成20年3月期の損金の額に算入することができる金額である。

イ 所得の金額に対する法人税の額 12億6449万3400円

上記金額は、前記アの所得の金額42億1497万8000円(ただし、国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数金額を切り捨てた後のもの)に、法人税法66条(平成20年法律第23号による改正前のもの)に規定する税率を乗じて算出した後のものである。

ウ 法人税の額から控除される所得税額等の額 4億7467万0635円

上記金額は、法人税法68条(平成20年法律第23号による改正前のもの)に規定する法人税の額から控除される所得税額265万6883円、法人税法69条(平成21年法律第13号による改正前のもの)に規定する法人税の額から控除される外国税額4億0793万4909円及び租税特別措置法42条の4(平成20年法律第23号による改正前のもの)に規定する法人税の額から控除される特別控除額6407万8843円を合計した後のものである。

エ 納付すべき法人税の額 7億8982万2700円

上記金額は、前記イの金額から前記ウの金額を差し引いた後のものである。

オ 既に納付の確定した法人税の額 6億1101万9100円

上記金額は、平成20年3月期の法人税についてされた平成25年4月25日付けの更正において納付すべき法人税の額とされた金額と同額である。

カ 差引納付すべき法人税額 1億7880万3600円

上記金額は、前記エの金額から前記オの金額を差し引いた後のものである。

(3) 平成21年3月期

ア 所得の金額 30億1475万9088円

上記金額は、次の(ア)の金額に(イ)の金額を加算し、(ウ)の金額を減算した後の

ものである。

(ア) 申告に係る所得の金額 27億3766万9958円

上記金額は、平成21年3月期の法人税についてされた平成25年4月25日付けの更正（減額する旨の更正）における所得の金額と同額である。

(イ) 国外関連者に対する所得の移転額 3億2281万3630円

上記金額は、原告が平成21年3月期において本件国外関連者との間で行った本件国外関連取引について、原告が本件国外関連者から支払を受けた対価の額（2億3872万4363円）が、当該取引に係る租税特別措置法66条の4第1項に規定する独立企業間価格（5億6153万7993円）に満たないことから、同項の規定に基づき、当該取引が独立企業間価格で行われたものとみなして原告の当期の所得の金額に加算すべき金額である。

(ウ) 損金の額に算入される事業税の額 4572万4500円

上記金額は、平成20年3月期更正処分により増加した原告の所得の金額に対して課された事業税の額に相当するものであり、平成21年3月期の損金の額に算入することができる金額である。

イ 所得の金額に対する法人税の額 9億0442万7700円

上記金額は、前記アの所得の金額30億1475万9000円（ただし、国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）に、法人税法66条（平成22年法律第6号による改正前のもの）に規定する税率を乗じて算出した後のものである。

ウ 法人税の額から控除される所得税額等の額 4億2195万5754円

上記金額は、法人税法68条（平成23年法律第114号による改正前のもの）に規定する法人税の額から控除される所得税額252万0024円、法人税法69条（平成22年法律第6号による改正前のもの）に規定する法人税の額から控除される外国税額3億5680万8752円及び租税特別措置法42条の4（平成21年法律第61号による改正前のもの）に規定する法人税の額から控除される特別控除額6262万6978円を合計した後のものである。

エ 納付すべき法人税の額 4億8247万1900円

上記金額は、前記イの金額から前記ウの金額を差し引いた後のものである。

オ 既に納付の確定した法人税の額 3億9934万4900円

上記金額は、平成21年3月期の法人税についてされた平成25年4月25日付けの更正において納付すべき法人税の額とされた金額と同額である。

カ 差引納付すべき法人税の額 8312万7000円

上記金額は、前記エの金額から前記オの金額を差し引いた後のものである。

(4) 平成22年3月期

ア 所得の金額 29億8723万1700円

上記金額は、次の（ア）の金額に（イ）の金額を加算し、（ウ）の金額を減算した後のものである。

(ア) 申告に係る所得の金額 27億5305万1741円

上記金額は、平成22年3月期の法人税についてされた平成25年4月25日付けの

更正（減額する旨の更正）における所得の金額と同様である。

(イ) 国外関連者に対する所得の移転額 2億5544万1259円

上記金額は、原告が平成22年3月期において本件国外関連者との間で行った本件国外関連取引について、原告が本件国外関連者から支払を受けた対価の額（2億0372万4850円）が、当該取引に係る租税特別措置法66条の4第1項に規定する独立企業間価格（4億5916万6109円）に満たないことから、同項の規定に基づき、当該取引が独立企業間価格で行われたものとみなして原告の当期の所得の金額に加算すべき金額である。

(ウ) 損金の額に算入される事業税の額 2126万1300円

上記金額は、平成21年3月期更正処分により増加した原告の所得の金額に対して課された事業税の額に相当するものであり、平成22年3月期の損金の額に算入することができる金額である。

イ 所得の金額に対する法人税の額 8億9616万9300円

上記金額は、前記アの所得の金額29億8723万1000円（ただし、国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）に、法人税法66条（平成22年法律第6号による改正前のもの）に規定する税率を乗じて算出した後のものである。

ウ 法人税の額から控除される所得税額等の額 3億2365万0041円

上記金額は、法人税法68条（平成23年法律第114号による改正前のもの）に規定する法人税の額から控除される所得税額180万9239円、法人税法69条（平成22年法律第6号による改正前のもの）に規定する法人税の額から控除される外国税額2億6668万3610円及び租税特別措置法42条の4（平成22年法律第6号による改正前のもの）に規定する法人税の額から控除される特別控除額5515万7192円を合計した後のものである。

エ 納付すべき法人税の額 5億7251万9200円

上記金額は、前記イの金額から前記ウの金額を差し引いた後のものである。

オ 既に納付の確定した法人税の額 5億1813万8400円

上記金額は、平成22年3月期の法人税についてされた平成25年4月25日付けの更正において納付すべき法人税の額とされた金額と同額である。

カ 差引納付すべき法人税の額 5438万0800円

上記金額は、前記エの金額から前記オの金額を差し引いた後のものである。

(5) 平成23年3月期

ア 所得の金額 30億9509万3063円

上記金額は、次の(ア)の金額に(イ)の金額を加算し、(ウ)の金額を減算した後のものである。

(ア) 申告に係る所得の金額 27億7562万8212円

上記金額は、平成23年3月期の法人税についてされた平成25年4月25日付けの更正（減額する旨の更正）における所得の金額と同額である。

(イ) 国外関連者に対する所得の移転額 3億3735万6651円

上記金額は、原告が平成23年3月期において本件国外関連者との間で行った本件国

外関連取引について、原告が本件国外関連者から支払を受けた対価の額（２億３９６９万３７０８円）が、当該取引に係る租税特別措置法６６条の４第１項に規定する独立企業間価格（５億７７０５万０３５９円）に満たないことから、同項の規定に基づき、当該取引が独立企業間価格で行われたものとみなして原告の当期の所得の金額に加算すべき金額である。

（ウ）損金の額に算入される事業税の額 １７８９万１８００円

上記金額は、平成２２年３月期更正処分により増加した原告の所得の金額に対して課された事業税の額に相当するものであり、平成２３年３月期の損金の額に算入することができる金額である。

イ 所得の金額に対する法人税の額 ９億２８５２万７９００円

上記金額は、前記アの所得の金額３０億９５０９万３０００円（ただし、国税通則法１１８条１項の規定により１０００円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）に、法人税法６６条（平成２３年法律第１１４号による改正前のもの）に規定する税率を乗じて算出した後のものである。

ウ 法人税の額から控除される所得税額等の額 １億７７７３万４２０２円

上記金額は、法人税法６８条（平成２３年法律第１１４号による改正前のもの）に規定する法人税の額から控除される所得税額１７５万３１４７円、法人税法６９条（平成２３年法律第１１４号による改正前のもの）に規定する法人税の額から控除される外国税額１億１９０４万９６８６円及び租税特別措置法４２条の４（平成２３年法律第８２号による改正前のもの）に規定する法人税の額から控除される特別控除額５６９３万１３６９円を合計した後のものである。

エ 納付すべき法人税の額 ７億５０７９万３６００円

上記金額は、前記イの金額から前記ウの金額を差し引いた後のものである。

オ 既に納付の確定した法人税の額 ６億５９５６万１９００円

上記金額は、平成２３年３月期の法人税についてされた平成２５年４月２５日付けの更正において納付すべき法人税の額とされた金額と同額である。

カ 差引納付すべき法人税の額 ９１２３万１７００円

上記金額は、前記エの金額から前記オの金額を差し引いた後のものである。

（６）平成２４年３月期

ア 所得の金額 ２８億０５０７万４５８７円

上記金額は、次の（ア）の金額に（イ）の金額を加算し、（ウ）の金額を減算した後のものである。

（ア）申告に係る所得の金額 ２５億５１２６万９２８７円

上記金額は、原告が、平成２４年３月期の法人税の修正申告書（平成２５年４月２日付け）に記載した所得の金額と同額である。

（イ）国外関連者に対する所得の移転額 ２億７８２３万５１００円

上記金額は、原告が平成２４年３月期において本件国外関連者との間で行った本件国外関連取引について、原告が本件国外関連者から支払を受けた対価の額（２億１４８８万１０５９円）が、当該取引に係る租税特別措置法６６条の４第１項に規定する独立企業間価格（４億９３１１万６１５９円）に満たないことから、同項の規定に基づき、当

該取引が独立企業間価格で行われたものとみなして原告の当期の所得の金額に加算すべき金額である。

(ウ) 損金の額に算入される事業税の額 2442万9800円

上記金額は、平成23年3月期更正処分により増加した原告の所得の金額に対して課された事業税の額に相当するものであり、平成24年3月期の損金の額に算入することができる金額である。

イ 所得の金額に対する法人税の額 8億4152万2200円

上記金額は、前記アの所得の金額28億0507万4000円（ただし、国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）に、法人税法66条（平成23年法律第114号による改正前のもの）に規定する税率を乗じて算出した後のものである。

ウ 法人税の額から控除される所得税額等の額 1億1674万5250円

上記金額は、法人税法68条（平成23年法律第114号による改正前のもの）に規定する法人税の額から控除される所得税額187万5668円、法人税法69条（平成23年法律第114号による改正前のもの）に規定する法人税の額から控除される外国税額4317万7653円及び租税特別措置法42条の4（平成23年法律第114号による改正前のもの）に規定する法人税の額から控除される特別控除額7169万1929円を合計した後のものである。

エ 納付すべき法人税の額 7億2477万6900円

上記金額は、前記イの金額から前記ウの金額を差し引いた後のものである。

オ 既に納付の確定した法人税の額 6億4863万5400円

上記金額は、原告が平成24年3月期の法人税の修正申告書（平成25年4月2日付け）に記載した納付すべき法人税の額と同額である。

カ 差引納付すべき法人税の額 7614万1500円

上記金額は、前記エの金額から前記オの金額を差し引いた後のものである。

2 本件各更正処分が適法であること

被告が本訴において主張する原告の本件各事業年度における所得の金額及び納付すべき法人税の額は、前記1のとおりであるところ、本件各更正処分における所得の金額及び納付すべき法人税の額は、それぞれ別表5のとおりであり、いずれも前記1の金額と同額であるか、又は同金額を超えないものであるから、本件各更正処分は、いずれも適法である。

3 本件各賦課決定処分の根拠

国税通則法65条1項（平成28年法律第15号による改正前のもの。以下同じ。）は、期限内申告書が提出された場合において、更正等があったときは、当該納税者に対し、その更正等により新たに納付すべき税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する旨規定する。

なお、同条4項（平成28年法律第15号による改正前のもの。以下同じ。）は、同条1項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちに、その更正等の前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として一定の金額を控除して、同項の規定を適用する旨規定する。

前記２のとおり、本件各更正処分はいずれも適法であるところ、原告は、本件各事業年度の法人税について、納付すべき税額を過少に申告していたものであり、また、納付すべき税額を過少に申告していたことについて同条４項に規定する「正当な理由」は認められない。

したがって、本件各更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額を基礎として、以下の過少申告加算税が課されることとなる。

- (１) 平成１９年３月期（別表５「平成１９年３月期」欄に対応する「過少申告加算税額」欄（順号⑫）参照） ３０３８万７０００円

上記金額は、国税通則法６５条１項の規定に基づき、原告が平成１９年３月期更正処分によって新たに納付すべきこととなった法人税の額３億０３８７万円（ただし、同法１１８条３項の規定により１万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。別表５「平成１９年３月期」欄に対応する「過少申告加算税対象額」欄（順号⑪）参照）に１００分の１０の割合を乗じて算出したものである。

- (２) 平成２０年３月期（別表５「平成２０年３月期」欄に対応する「過少申告加算税額」欄（順号⑫）参照） １７８７万３０００円

上記金額は、国税通則法６５条１項の規定に基づき、原告が平成２０年３月期更正処分によって新たに納付すべきこととなった法人税の額１億７８７３万円（ただし、同法１１８条３項の規定により１万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。別表５「平成２０年３月期」欄に対応する「過少申告加算税対象額」欄（順号⑪）参照）に１００分の１０の割合を乗じて算出したものである。

- (３) 平成２１年３月期（別表５「平成２１年３月期」欄に対応する「過少申告加算税額」欄（順号⑫）参照） ８３１万２０００円

上記金額は、国税通則法６５条１項の規定に基づき、原告が平成２１年３月期更正処分によって新たに納付すべきこととなった法人税の額８３１２万円（ただし、同法１１８条３項の規定により１万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。別表５「平成２１年３月期」欄に対応する「過少申告加算税対象額」欄（順号⑪）参照）に１００分の１０の割合を乗じて算出したものである。

- (４) 平成２２年３月期（別表５「平成２２年３月期」欄に対応する「過少申告加算税額」欄（順号⑫）参照） ５４１万６０００円

上記金額は、国税通則法６５条１項の規定に基づき、原告が平成２２年３月期更正処分によって新たに納付すべきこととなった法人税の額５４１６万円（ただし、同法１１８条３項の規定により１万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。別表５「平成２２年３月期」欄に対応する「過少申告加算税対象額」欄（順号⑪）参照）に１００分の１０の割合を乗じて算出したものである。

- (５) 平成２３年３月期（別表５「平成２３年３月期」欄に対応する「過少申告加算税額」欄（順号⑫）参照） ９１０万６０００円

上記金額は、国税通則法６５条１項の規定に基づき、原告は平成２３年３月期更正処分によって新たに納付すべきこととなった法人税の額９１０６万円（ただし、同法１１８条３項の規定により１万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。別表５「平成２３年３月期」欄に対応する「過少申告加算税対象額」欄（順号⑪）参照）に１００分の１０の割合を乗じて算出したものである。

(6) 平成24年3月期(別表5「平成24年3月期」欄に対応する「過少申告加算税額」欄(順号⑫)参照) 759万7000円

上記金額は、国税通則法65条1項の規定に基づき、原告が平成24年3月期更正処分によって新たに納付すべきこととなった法人税の額7597万円(ただし、同法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。別表5「平成24年3月期」欄に対応する「過少申告加算税対象額」欄(順号⑪)参照)に100分の10の割合を乗じて算出したものである。

4 本件各賦課決定処分は適法であること

被告が本訴において主張する本件各更正処分に伴って賦課される過少申告加算税の額は、前記3のとおりであるところ、本件各賦課決定処分における過少申告加算税の額は、前記3の金額と同額であるから、本件各賦課決定処分は、いずれも適法である。

以上

争点 1（本件国外関連取引の独立企業間価格を算定する方法）
についての当事者の主張の要点

1 争点 1－1（本件国外関連取引の独立企業間価格を算定するにつき基本三法又は基本三法と同等の方法を用いることの可否）について

（被告の主張の要点）

（1）本件ライセンス取引を構成する個別の取引ごとに独立価格比準法と同等の方法を用いて独立企業間価格を算定することができないこと

ア 本件ライセンス取引を構成する個別の取引ごとに独立企業間価格を算定することが合理的ではないこと

（ア） a 租税特別措置法通達 66 の 4（3）－1 は、その柱書きにおいて、「独立企業間価格の算定は、原則として、個別の取引ごとに行うのであるが、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」旨を定めた上で、「（1）」として、「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ている場合」を掲げている。

また、移転価格ガイドライン（2010 年（平成 22 年）に改訂される前のもの）1. 42 においても、「理想をいえば、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。しかしながら、個々の取引は密接に結びついているか又は継続的に行われているため、別々には適正に評価することができない場合がしばしばある。その例には、（中略）無形資産の使用に関する権利（中略）が含まれよう。」とされている（移転価格ガイドライン（2017 年（平成 29 年）に改訂される前のもの）3. 9 も同旨）。

b 原告は、独立企業間価格の検証は、個別の取引ごとにするのが原則であり、例外的に複数の取引を一括して取引単位として検証することができるのは、一方の取引の価格が他方の取引の価格を考慮して決定されている場合等の複数の取引を構成する個々の取引の対価について当該取引のみを個別にした場合とは異なる価格設定をするであろう場合だけであるところ、このことは、移転価格ガイドライン（2017 年（平成 29 年）に改訂される前のもの）3. 9 が「理想としては、独立企業間の条件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。」としていることや、租税特別措置法通達 66 の 4（3）－1 の文言からも明らかである旨主張する。

しかし、前記 a に加え、個々の取引を別々に適正に評価することができない場合は、一方の取引の対価が他方の取引の対価を考慮して決定されている場合等価格設定に密接な影響を及ぼしている場合だけに限られないのであって、価格設定への影響は、飽くまでも、判断の際に考慮する一要素としての位置付けにすぎないから、原告の主張は、根拠のない独自の見解に過ぎない。

（イ）原告グループは、薬品、機械及びめっき液管理装置の 3 つの全てを手掛ける企業と

して、競合他社との差別化を図り、顧客のニーズに合致しためっき薬品やめっきプロセスを提供し、めっき薬品の供給及び技術サポートをするという事業形態を採用している。また、原告の主要なめっき薬品が用いられるプリント配線板向けめっき薬品の市場においては、一般に、1つのめっき薬品のみが使用されることによって1つの表面処理加工が完成するのではなく、複数の前処理剤等を含むめっき薬品がめっき処理のプロセスにおいて順次使用されることによって、顧客が求める表面処理加工が実現されることが多い（乙46、86、143）。そして、顧客が求める表面処理加工の性状等が様々であるため、個別の枝番ごとに分けられためっき薬品や個々のめっき薬品の製造、使用、管理等（以下「製造等」という。）のノウハウ等が単発的に開示されるのみでは、顧客が求める表面処理加工を実現するためのめっきプロセスは完成せず、これらが包括的に開示されることにより初めて顧客のニーズに対応した表面処理加工を可能とするめっきプロセスを提供することができる。例えば、K社に対して開示されたKライセンス製品によって対応することが可能なめっきプロセスは、1プロセスのみであったが（乙27ないし31、46、143）、本件国外関連者に対して開示された本件ライセンス製品によって対応することが可能なめっきプロセスは、4プロセスで、かつ、様々な表面処理加工を可能とするものであり（乙20ないし22、24、46、47、107、143）、このことが、台湾の市場における原告グループの事業活動の中核であり、本件国外関連者における超過利益の源泉となっていた。

このような原告グループの事業活動を前提とすると、原告から本件国外関連者に対して個々のめっき薬品の製造等のノウハウ等が単発的に開示されるというのはおおそ不十分であり、K社には開示されていないめっき薬品の製造等のノウハウ等も含めて多種多様なめっき薬品の製造等のノウハウ等が包括的に開示され、豊富な品ぞろえを備えるとともに、顧客の個別的なニーズに応えるための新製品の開発をし、かつ、当該新製品の製造等のノウハウ等も適時に開示されることが必要不可欠であったと認められ、本件国外関連取引は、このような包括的なめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾を内容とするものであった。

したがって、本件ライセンス取引について、個別のめっき薬品の製造等のノウハウ等ごとの使用許諾取引を単位としてKライセンス取引と比較することは、原告グループの事業活動の実態からかい離した手法であって、妥当性を欠くというべきである。

（ウ）原告は、様々な事情を指摘した上で、本件ライセンス取引を構成するある個別の取引の価格が、当該取引とは別の取引の価格を考慮して決定されておらず、複数の取引をまとめて検証することが許される場合に該当しないから、個々のめっき薬品に係る個別の取引ごとに独立企業間価格を検証すべきである旨主張するが、次のとおり、全て失当である。

a（a）原告は、被告が前記（イ）に主張するような事業実態は、いわゆる移転価格税制において考慮することを要しないものとされている規模の経済や広範な活動の相互関係等の多国籍企業グループ内の取引であることから生ずる関係を指摘するものにすぎない旨主張する。

しかし、移転価格ガイドライン（2017年（平成29年）に改訂される前のもの）は、取引単位の決定及び独立企業間価格の算定方法の決定は、いずれも比

較可能性分析の１つの典型的な手順であるとする（同３．４及び同３．９）とともに、比較可能性を決定する際の重要な要素として、①移転した資産又は役務の特徴、②当事者が遂行する機能、③契約条件、④当事者の経済状況及び⑤当事者が遂行している事業戦略を挙げているところ（同１．３６）、前記（イ）に主張した事業実態は、いずれも上記の要素に当てはまるものである。

- （b）原告は、前記（イ）の被告の主張は、具体的な取引を離れて企業グループの事業形態を主張するものであり、独立企業間価格を算定するための比較対象分析の問題とは無関係である旨主張する。

しかし、前記（イ）の被告の主張は、原告と本件国外関連者との間で実際にされた取引の実態について述べたものである。また、移転価格ガイドライン（２０１０年（平成２２年）に改訂される前のもの）１．１７においても、比較可能性分析において、移転された資産又は役務の特性、使用した資産や引き受けたリスクを考慮して当事者が果たす機能等の独立企業間の取引条件に影響を与えると思われる取引又は企業の属性を比較する必要がある旨が定められている（移転価格ガイドライン（２０１７年（平成２９年）に改訂される前のもの）１．３６も同旨）のであって、原告と本件国外関連者との間で取引されためっき薬品の製造等のノウハウ等という無形資産及びＢＢ品の特性、当事者の果たす機能等が、比較対象分析の問題とは無関係とはいえない。

- （c）原告は、本件国外関連者は、めっき薬品、機械及びめっき液管理装置を必ずセットで販売しているのではなく、また、仮にその全てを販売する場合においても、製品ごとに価格を決定している旨主張する。

原告の主張が、仮に、前記（イ）のような原告及び本件国外関連者の事業実態を否定する趣旨のものであれば、原告が作成しているパンフレット（乙１７）等の記載に反する。また、仮に、前記（イ）のような原告及び本件国外関連者の事業実態と本件国外関連取引の独立企業間価格を算定する際の取引の単位を確定することとが無関係である又は次元が異なるという趣旨のものであれば、原告及び本件国外関連者の事業実態を無視して独立企業間価格を算定する際の取引の単位を検討しようとするものであり、原告の主張によっては、本件国外関連取引の価値を適切に把握し得ないことを示すものである。

- b（a）原告は、２つのめっき薬品を使用するめっきプロセスについても、それぞれのめっきが有する機能に着目して行われるのであって、２つのめっきをすることによって個々のめっきが有する機能と異なる新たな価値が生み出されることはない旨主張する。

しかし、被告は、前記（イ）のとおり、本件国外関連取引は、めっき薬品の製造等のノウハウ等が包括的に開示され、品ぞろえが豊富であることにより顧客のニーズに対応した表面処理加工を可能とするめっきプロセスを提供することができるが、その超過利益の源泉である旨を主張するものであり、原告の主張は反論になっていない。

- （b）原告は、無電解金めっきをしたからといって、無電解ニッケルめっきの密着性を向上させるという機能が高められ、新たな価値を生み出すものでも、価値が高

められるものでもないし、i は、従来のめっきプロセスの枠内の置換金めっき液であって、新たな価値を生み出した画期的な製品ではない旨主張する。

しかし、被告は、品ぞろえが豊富なことにより無電解めっきの機能が高められるから付加価値を有すると主張していない上、i については、原告自身が、画期的なものとして業界雑誌において紹介している（甲120）。

- (c) 原告は、複数のプロセスに対応するめっき薬品が存在するからといって複数のめっき薬品の売上げが増加することはなく、複数のめっき薬品の一方の価格が他方の価格を考慮して設定される関係も生じない旨主張する。

しかし、本件ライセンス製品は、めっきプロセスごとにパッケージで販売されるのが通常であり、めっき薬品の品ぞろえの違いがめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引の対価の額に影響を与えるのであって、本件ライセンス取引について、一定の品ぞろえを伴った複数のめっき薬品の製造等のノウハウ等が包括的に開示されるパッケージとしての取引として評価して初めて、その価値を適切に把握することができるというべきである。

- (d) 原告は、めっき薬品の品ぞろえが豊富であることによってめっき薬品が多く売れることはあり得るが、そのことは、各めっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾の対価であるロイヤルティの額が、他のめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引を考慮して決定されていることを示すものとはいえない旨主張する。

しかし、品ぞろえが豊富であることにより顧客の様々なニーズを満たすめっきプロセスの提供が可能となり、本件ライセンス製品の売上げも向上することになる。そして、無形資産の使用許諾取引において、当該無形資産によっていわゆるライセンシーが獲得することが期待される利益が増加する場合には、その使用許諾取引に係る対価の額も高いものであってしかるべきである。そして、品ぞろえの違いが対価の額に影響を与える以上、本件国外関連取引は、一定の品ぞろえを伴った複数のめっき薬品の製造等のノウハウ等が包括的に開示されるパッケージとしての取引であると評価して初めて、その価値を適切に把握することができるものというべきである。

- c (a) 原告は、表面処理加工のプロセスを開発提供する事業をしているのではなく、ユーザーが公知の技術であるめっきをする際に使用するめっき薬品を開発しているだけである旨主張する。

しかし、原告は、本件各更正処分等に先立って大阪国税局がした調査の担当者（以下「本件調査担当者」という。）に対し、単にめっき薬品のみを販売しているのではなく、ユーザーが考えている表面処理に合うように相談をも含めてめっきの出来上がりまでを販売しているのではないかという問いを肯定する趣旨の回答をし（甲100）、平成23年3月期の有価証券報告書にも、めっき薬品の開発のみならず、各種めっきプロセスの開発をしていることを明記している（乙86）。

したがって、原告は、めっき薬品を利用した顧客の製品の表面処理の完成までに必要とされる技術指導等の役務をめっき薬品の製造等のノウハウ等と共に提供しているというべきである。

(b) 原告は、原告が本件国外関連者に対して製造等のノウハウ等の使用を許諾した多数のめっき薬品のうちめっきプロセスで使用されるものは一部であり、また、顧客は、特定のプロセスで用いられる複数のめっき薬品の全てを特定のメーカーから購入するとは限らず、本件国外関連者がめっきプロセスで使用されるめっき薬品の一部を単体で販売することもある旨主張する。

しかし、D社が販売する主要なめっき薬品（乙50の4）は、全てめっきプロセスにおいて使用される製品であって（乙46）、めっきプロセスで使用されないめっき薬品は僅かであったといえる。また、めっきプロセスにおいてはめっき薬品同士の相性が重要であることから（乙107）、めっきプロセスで使用されるめっき薬品が単体で取引されることは例外であり、D社の主力ユーザーも、通常、原告のめっき薬品を使用しためっきプロセスを利用していた。

(c) 原告は、顧客であるプリント基板メーカーが、めっきプロセスで使用するめっき薬品について、個々のめっき薬品ごとに購入の可否を決定するところ、現に、台湾のプリント基板メーカーによる最終表面処理の市場において、無電解ニッケルめっき液の原告グループのシェアは、約●●%であるが、無電解金めっき液の原告グループのシェアは、約●●%にとどまっており、これは、証拠（甲118、121、122）によっても裏付けられる旨主張する。

しかし、原告が上記に指摘する無電解金めっき液のシェア（甲118）については、他の証拠（甲24）との食い違いがあるほか、いつの時点のシェアについてのものであるかも不明であるから、信用性が乏しい。この点をひとまずおくとしても、約●●%のシェアは、それ自体高い占有率であるといえるし、無電解金めっき液については後発の企業であった原告が、それだけの高いシェアを獲得するに至ったのは、製造工程や化学製品の供給を一本化することを好み、通常は、1社のサプライヤーが1つの製造工程に対して責任を負い、問題が生じた場合には、メーカーは、特定のサプライヤーに直接支援を求めるとされる台湾の企業の傾向（甲78）にも鑑みると、競争力の高い無電解ニッケルめっき液の製品を擁していたからと推認することができる。そうすると、無電解ニッケルめっき液のシェアと無電解金めっき液のシェアが異なることをもって直ちに、本件国外関連者がこれらのものをパッケージとして販売していなかったとはいえず、これらを含む複数のめっき薬品をプロセス単位で販売することができることにより、本件国外関連者が台湾における無電解ニッケルめっき液の高いシェアを維持し、かつ、後発の無電解金めっき液についても高いシェアを獲得することができたものというべきである。

また、原告が指摘する証拠（甲121、122）は、そもそも関連性がないもの（甲122）か、信用性が乏しいもの（甲121）である上、本件国外関連者がめっき薬品をプロセスごとにパッケージとして販売していたこと（甲121）又は原告が複数のめっき薬品をパッケージとして販売していたこと（甲122）という被告の主張を裏付けるものともいえる。

(d) 原告は、各種めっき薬品は、一般に、ユーザーに対してパッケージで販売されるのが定型的な販売方法であるとはいえない旨主張する。

しかし、原告は、めっきプロセスにおける一連の薬剤をパッケージとして販売し、製品に不具合が生じた場合に全プロセスに責任を持つことを特徴としている（乙150）。加えて、前記（c）のような台湾のメーカーの傾向は、原告のめっき薬品のユーザーも同様であり、そのほとんどが原告のめっき薬品のみを用いためっきプロセスを採用している（乙49）から、ユーザーが個別の工程ごとに最適なめっき薬品を選定している場合があるとしても、めっきプロセスの一部の工程についてのみ本件ライセンス製品を用いることは、例外的である。

したがって、本件ライセンス製品は、台湾においては、めっきプロセスごとにパッケージで販売されるのが通常というべきである。

- （e）原告は、本件国外関連者は、各めっき薬品の販売価格を競合他社の販売価格と対比して決定しており、あるめっきプロセスに2つの本件国外関連者のめっき薬品が採用されているからといって、個別の販売価格よりも高く売ること、他の取引を勘案して価格を決めることもないし、本件国外関連者は、全てのめっき薬品を買ってくればめっきプロセスの全てについて本件国外関連者が責任を持つことをセールスポイントとして販売活動をしているが、その点に利点を感じないメーカーは、一部のめっき薬品しか購入しない旨主張する。

しかし、被告は、複数のめっき薬品を販売する場合に、個別で販売するよりも高く販売されると主張するものではなく、多様なめっき薬品をそろえてこれをめっきプロセスごとに提供することには、単に個々のめっき薬品を販売することの価値を足し合わせる以上の付加価値がある旨主張するものである。また、一般に、複数の製品をセットで販売する場合に個別の製品を販売する場合よりも値引きをすることはあるが、その場合においても、複数の製品が売れることにより利益は増加するのが通常である。

- （エ）原告は、様々な事情を指摘し、本件ライセンス取引を構成する個別の取引ごとに対価の合意が成立しているとして、複数の取引をまとめて検証することは許されない旨主張するが、次のとおり、全て失当である。

- a（a）原告は、移転価格税制は、国外関連者との間でされた実際の取引を別の取引に置き換えることを認める制度ではなく（移転価格ガイドライン（2017年（平成29年）に改訂される前のもの）1.64及び同1.65参照）、法人と当該国外関連者が実際にした取引を前提に、法人の所得の計算上、当該取引が価格の点についてのみ独立企業間価格でされたものとみなして当該法人の所得の計算をする制度であるところ、本件ライセンス取引においては、本件国外関連者がその取引の開始（製造等のノウハウ等の開示）の申込みをした時期も、原告が当該申込みを承諾して当該ノウハウ等を本件国外関連者に開示して取引を開始した時期も、めっき薬品の製造等のノウハウ等ごとに異なるから、本件ライセンス取引を本件ライセンス取引の対象となるめっき薬品全ての製造等のノウハウ等をパッケージとしてされた取引とみなすことは、移転価格税制の趣旨と整合しない旨主張する。

しかし、被告は、実際にされた取引を無視したり置き換えたりするのではなく、実際にされた取引の実態に着目しており、契約の裏にある真の実態を把握する必

要があることは移転価格ガイドライン（２０１７年（平成２９年）に改訂される前のもの）１．６７にも明示されている上、本件ライセンス取引を一定の品ぞろえを伴った複数のめっき薬品の製造等のノウハウ等が包括的に開示されたものと評価すべきであるのは、前記（イ）のとおりである。

（b）原告は、移転価格ガイドライン（２０１７年（平成２９年）に改訂される前のもの）１．６７は、独立企業間取引と異なる取決めをしていない場合においてまで、当事者の合意と異なる認定をすることを許容するものではないところ、原告は、K社等の本件非関連者とノウハウの使用許諾取引をする際、めっき薬品ごとにノウハウの使用許諾の合意をしており、本件ライセンス取引も同様である旨主張する。

しかし、原告の上記の主張は、原告が本件国外関連者との間で、個別の本件ライセンス製品ごとに製造等のノウハウ等の使用許諾の合意をしていることを前提とするものであるところ、当該前提には誤りがあるから、失当である。

b 原告は、本件ライセンス契約書は、本件ライセンス契約の対象であるめっき薬品の個別の製造等のノウハウ等の使用許諾取引の全てに適用される共通の契約条件を定める基本契約であり、本件ライセンス取引を構成する個々の使用許諾取引は、異なる時期に、個別のめっき薬品ごとにされているところ、一方が他方にノウハウ等の使用を許諾し、他方がその対価として一方に対してロイヤルティを支払うという当事者間の合意が個別にされている場合、合意の成立時に合意の内容に基づいて契約が成立することは、民法上明らかである旨主張する。

しかし、法形式として本件ライセンス契約を基本契約とする個々の本件ライセンス製品ごとのライセンス契約が成立していると観念する余地があるか否かにより、独立企業間価格を算定する方法に係る結論は左右されない。また、本件ライセンス取引については、本件ライセンス契約書のほかには個別のライセンス契約について定めた契約書は存在せず、ロイヤルティ料率も本件ライセンス契約書に定められているとおりであるから、原告が、本件ライセンス契約書上の合意とは別の個別の合意によって、個別の本件ライセンス製品の製造等のノウハウ等の使用を許諾していたとは認め難い。そして、原告が、本件ライセンス取引において、個々のめっき薬品ごとに順次具体的なノウハウ等を開示したとしても、最終的に、複数のめっき薬品の製造等のノウハウ等が包括的に開示されたことには変わりはなく、本件ライセンス取引については、一定の品ぞろえを伴った複数のめっき薬品の製造等のノウハウ等が包括的に開示されたものと評価すべきである。さらに、本件ライセンス契約書は、めっき薬品ごとの技術の先進性、開発コストの多寡性を捨象して一律のロイヤルティ料率を定めるものであり、本件ライセンス契約を締結した後に新規に開発されためっき薬品の製造等のノウハウ等の使用を許諾したことに係るロイヤルティについても本件ライセンス契約書上のロイヤルティ料率に拘束されるなど、単に取引の基本条件を定める基本契約の域を超えた実質的なものとして機能していたものである。

そうすると、前記（イ）のような本件国外関連取引の実態も踏まえると、本件ライセンス契約書は、本件ライセンス製品の製造等のノウハウ等について包括的に使用を許諾し、その対価として一律のロイヤルティ料率を定めたものとみるのが自然である

し、仮に、法形式として、本件ライセンス契約を基本契約とする個々の本件ライセンス製品ごとのライセンス契約が成立していると観念し、個別のめっき薬品の製造等のノウハウ等について実際に開示するか否かが個別に決定されていたと評価する余地があるとしても、本件国外関連取引の実態に即し、原告が、本件ライセンス製品の製造等のノウハウ等のうち現に使用を許諾したものについては、本件ライセンス契約に基づいて使用を許諾したものといえ、その対価の額は、本件ライセンス契約書上の包括的な合意に従って決定されていたものとして、本件ライセンス取引全体を1つの取引として評価すべきであることに変わりはない。

- c 原告は、本件ライセンス取引を構成する個々のめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引の対価の額（ロイヤルティの額）は、業界水準や台湾で認められるロイヤルティの料率を勘案し、個別の使用許諾取引ごとに設定されている旨主張する。

しかし、本件ライセンス取引の対価は、一律に純販売価格の5%とのロイヤルティ料率によって定められており（本件ライセンス契約書7条。乙20、21）、めっき薬品ごとの技術の先進性や開発コストの多寡等を捨象したものであって、めっき薬品ごとにその製造等のノウハウ等の価値を計測し、又は業界水準を検討して定められたものではなく、当該めっき薬品の製造等のノウハウ等の開発コスト（原告の研究開発費）の受益者負担という観点から、本件国外関連者の財務状況や台湾当局による規制等の兼ね合いによって機械的に定められたものであるから、各めっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引ごとに個別のロイヤルティ料率を定めたものとはいえない。この点は、原告が、2000年（平成12年）頃から、業界水準のロイヤルティ料率は5%であるとの判断の下、全ての許諾製品、製造販売許諾地域について、一律に、正味販売額の5%を許諾料率とするノウハウ等のライセンス契約を締結する方針である旨を自認していることから裏付けられる。

したがって、本件ライセンス取引については、本件ライセンス契約書における契約条件を基本契約として、全ての本件ライセンス製品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引について、純販売価格の5%のロイヤルティ料率とする旨の価格設定がされていたから、複数のめっき薬品の製造等のノウハウ等が一体として取引の対象となっているものと評価して独立企業間価格を算定すべきである。

- (オ) 原告は、ノウハウ等の使用許諾取引において、取引対象であるノウハウ等をライセンサーが使用することができるようにするために技術訓練、技術者の派遣等の役務の提供をすることや、その対価を旅費交通費等の実費と定めることはごく一般的なことであるところ、本件ライセンス取引のうちめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引の対価は、当該ノウハウ等の使用許諾に伴って原告が提供する役務の対価とは別途に設定されているのであり、めっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引の対価の額を上記の役務提供取引の対価の額を考慮して決定している事実も、その逆の事実も存在しないから、本件ライセンス取引のうちめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引と上記の役務提供取引を1つの取引として独立企業間価格を算定することはできず、それぞれの取引の対価について、個別に独立企業間価格を算定すべきである旨主張する。

しかし、本件国外関連取引のうち本件ライセンス取引に係る条件は、本件ライセンス契約書の記載に基づいているところ、本件ライセンス契約書においては、原告が、本件

国外関連者に対し、原告が有するめっき薬品の製造等に係る技術情報を提供することについて、めっき薬品の製造等のノウハウ等が提供されるとともに、原告から本件国外関連者に対する技術指導、技術訓練等も行われるものとされているから（本件ライセンス契約書4条及び5条。乙20ないし乙23）、本件ライセンス取引は、役務の提供が付属したノウハウ等の使用許諾取引である。そして、原告が有するめっき薬品の製造等に係る技術情報等は、単にめっき薬品の製造等のノウハウ等の開示を受けることによってのみならず、技術指導、技術訓練等の役務の提供によっても本件国外関連者に対して提供されるものであるから、本件ライセンス契約書に定められたロイヤルティは、めっき薬品の製造等のノウハウ等の提供に対する対価であるとともに、技術指導、技術訓練等の役務の提供に対する対価でもあるというべきである。

このように、本件においては、めっき薬品の製造等に係る技術情報が、めっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引及び技術指導、技術訓練等の役務提供取引の双方によって提供されており、その双方に対する対価がロイヤルティとして支払われているといえるから、めっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引と役務提供取引とで、別々にその対価を計算することは、合理的ではない。

イ 独立価格比準法又は独立価格比準法と同等の方法を用いるための要件

（ア）独立価格比準法は、特殊の関係にない売手と買手との間で、ある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下で売買した取引がある場合に、当該取引の対価の額（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することができるときは、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独立企業間価格とするものであり（租税特別措置法66条の4第2項1号イ）、独立価格比準法と同等の方法は、棚卸資産の販売又は購入以外の取引における独立企業間価格を、上記と同様の方法により算定するものである（同項2号イ）。

（イ）独立価格比準法は、特殊の関係にない売手と買手との間で同種の資産を同種の状況下で売買した取引がある場合に、当該取引の対価の額をもって独立企業間価格とするものであるから、独立価格比準法と同等の方法によって独立企業間価格を算定するに当たっては、検証対象となる国外関連取引と比較可能な独立当事者間取引（比較対象取引）が存することがその前提となる。そして、無形資産の使用許諾又は譲渡の取引について、独立価格比準法と同等の方法を用いる場合には、比較対象取引に係る無形資産が国外関連取引に係る無形資産と同種であり、かつ、比較対象取引に係る使用許諾の時期、使用許諾の期間等の使用許諾の条件が当該国外関連取引と同様であることを要し（租税特別措置法通達66の4（6）－6参照）、この場合において、比較対象取引と国外関連取引が、取引段階、取引数量その他に差異がある状況の下でされた場合には、比較対象取引とすることができるのは、その差異により生ずる対価の額の差を調整することができるものに限られると解すべきであり（租税特別措置法通達66の4（2）－1の（1）参照）、国外関連取引と比較対象取引との差異が価格又は利益率等に及ぼす影響を無視することができず、かつ、その差異による具体的影響額を算定することができない場合には、比較可能性自体に問題があることになる点に留意する必要がある。

そして、一般に、無形資産は、その価値の算定が困難で、内容もその所有者独自のものであったり、ユニークな特性を有するものであったりすることも多く、これを第三者に開示する場合であっても、当該第三者以外への秘密情報の漏洩を防止し、無形資産としての価値を維持し続ける観点から、当該開示の範囲は限定的なものになり、無形資産の使用許諾取引に係る取引条件等の経済的な情報の入手も極めて困難であるから、無形資産の使用許諾取引の独立企業間価格を算定する場合については、多くの場合は、信頼し得る比較対象取引の特定が難しい又は不可能である。

そうすると、適切な比較対象取引の存在を前提とする独立価格比準法と同等の方法は、本件のような無形資産の移転を伴う国外関連取引における独立企業間価格を算定する場合に適した方法とはいえない。

ウ Kライセンス取引の対象が本件ライセンス取引の対象と「同種」のものであるとはいえないこと

(ア) 棚卸資産の価格そのものを比較する独立価格比準法を用いる場合、棚卸資産についての厳格な同種性が要求されるため、独立価格比準法と同等の方法を用いる場合も同様に、取引対象の厳格な同種性が要求される。

しかし、Kライセンス取引に係る無形資産は、本件ライセンス取引に係る無形資産と同種とはいえないから、本件においては、比較対象取引に係る無形資産が国外関連取引に係る無形資産と同種であるとはいえず、独立価格比準法と同等の方法を用いる要件を満たさない。

(イ) a 原告が、本件ライセンス契約において、使用を許諾した無形資産には、特許権が含まれているのに対し、原告が、Kライセンス契約において、使用を許諾した無形資産は、ノウハウ及びその他の技術情報に限られ、特許権がそれに含まれていないから、本件ライセンス契約とKライセンス契約との間には、原告が使用を許諾した無形資産の対象の種類に差異があるといえる。

b 原告が本件ライセンス契約において使用を許諾した対象である技術情報は、製品の製造及び使用に関して原告が使用する全ての情報及び知識を意味するものとされているところ、①上記の「製品」には多数の品目が含まれていること、②本件ライセンス契約が締結された当初には対象となっていなかった品目の製造等のノウハウ等についても追加的に本件ライセンス契約において使用を許諾する対象とされたこと、③上記②において追加的に使用を許諾する対象となった製造等のノウハウ等に係る品目には、原告が新規に開発又は改良した品目も含まれていること、④上記の「技術情報」は、原告が本件国外関連者に対して使用を許諾し、又はその可能性がある無形資産を包括的に定める趣旨と解されることの各事実が認められる。

他方、原告がKライセンス契約において使用を許諾した対象であるノウハウは、契約品製造のため有用な技術情報及び技術データで、契約品製造のために原告で利用され、商業的に応用されるものを意味するものとされているところ、①上記の「契約品」は、原告が現在生産中である品目の一部に限定されていること、②原告が新規に開発又は改良しためっき薬品の製造等のノウハウ等が追加的にKライセンス契約の対象となった事実はないこと、③原告がK社に対して上記②の新規に開発又は改良しためっき薬品の製造等のノウハウ等の使用を許諾した事実もないこと、

④個々のめっき薬品について開示される化成品開示書その他所定の仕様書が上記の「ノウハウ」を構成するものとされており、当該「ノウハウ」は、原告がK社に対して使用を許諾する無形資産を限定的に定める趣旨と解されることの各事実が認められる。

このように、本件ライセンス契約にいう「技術情報」とKライセンス契約にいう「ノウハウ」には、明らかな差異がある。

- c 本件ライセンス契約及びKライセンス契約のいずれについても、原告が使用を許諾する無形資産の範囲は、製品名によって具体的に特定されているところ、本件ライセンス契約とKライセンス契約とは、契約の対象となっている製品名が異なっているから、無形資産の範囲も一義的には異なっている。また、本件ライセンス契約の対象となっている製品数は、180ないし246品目に上るのに対し、Kライセンス契約の対象となっている製品数は、6ないし9品目にとどまっているから、本件ライセンス契約とKライセンス契約との間で、無形資産の範囲が量的に異なっていることが明らかである。

さらに、Kライセンス契約の対象となっているのは、特定のプリント配線板用めっき液（以下「共通製品」という。）、前処理剤及び汎用性のあるめっき液（以下「汎用品」という。）であるところ、本件ライセンス契約においては、K社に対してはその製造等のノウハウ等が使用許諾されていない複数のプリント配線板用めっき液（以下「固有製品」という。）も対象とされている。固有製品は、それぞれのプリント配線板の性状に応じた個別性の高い特性を有するものであり、汎用品及び共通製品の特性と比較しても高度のものであるから、本件ライセンス契約とKライセンス契約との間には、製品名によって具体的に特定される無形資産の範囲に、質的にも差異があるというべきである。

- d (a) めっきは、個々のめっき薬品を単体で使用するのではなく、複数のめっき薬品をめっきプロセスという一連の工程の中で順次使用することにより、ユーザーの求める機能を実現するものであるところ（前記ア（イ））、本件国外関連者は、大手のプリント基板メーカーがひしめく台湾の市場でユーザーの細かなニーズに合致するめっきプロセスを提供するため、幅広いめっき薬品を取りそろえるとともに、ユーザー固有のニーズに応えられる新規のめっき薬品の開発をすることも必要であった。そのため、本件ライセンス契約においては、原告が開発しためっき薬品の製造等のノウハウ等が包括的に使用許諾されるとともに、原告が開発又は改良した新製品がその対象に追加されたところ、これにより、本件国外関連者は、ユーザーの要望に合致するめっき薬品を供給することが可能となって高い収益を実現することができた。

他方、K社については、前記cのとおり、ノウハウの使用許諾の対象となっている製品数は僅か6ないし9品目であり、新製品が追加されることもなかったから、本件国外関連者がするようなユーザーの要望に合致するめっき薬品を供給することは不可能であった。また、原告は、K社について、めっき薬品のコピーや偽造のおそれに関する懸念を有し、現に、本件各事業年度においてK社との取引を段階的に縮小して2012年（平成24年）6月末

には全ての取引を停止した（前提事実（３）ア）のであり、緊密な連携関係にある本件国外関連者とは異なる性質の取引相手であったことは明らかである。

このように、本件ライセンス取引とKライセンス取引とでは、技術供与の許諾状況において明らかな差異があり、取引対象に同種性はない。このことは、原告の役員が、新製品に価値がある旨や、本件ライセンス契約書とKライセンス契約書とでその作成の目的が異なる旨を供述していることからもうかがわれる。

- (b) 原告は、原告の子会社であって世界有数のプリント基板メーカーを主要な顧客とする本件国外関連者を原告の海外展開の重要拠点の１つとして位置付け、その市場における競争力を維持するため、本件国外関連者が求める新製品の製造等のノウハウ等を開示してきた。

他方、原告は、第三者であるK社に対しては、企業秘密を守る観点から、共通製品及び汎用品の製造に係るノウハウを開示するにとどめ、かつ、(あ) めっき薬品のコピーや偽造をするおそれがあるとの懸念を抱いていたこと、(い) 段階的に取引を縮小し、最終的には一切の取引を停止して技術提携関係を解消した上で、J社を通じて韓国の市場における事業展開を図ることとしたこと、(う) K社の顧客からも、共通製品の引き合いがあったにとどまること等に照らし、開示しているノウハウの範囲を広げることには消極的であり、むしろ、本件各事業年度の早い段階において、その範囲を縮小する方針であった。

- e Kライセンス製品の売上高合計に占める共通製品のうちの１つのもの（「M」）の売上高の割合は、72.7%から75.6%の間で推移しており、K社が使用する無形資産は、主として上記の共通製品に係るものといえる。

他方、本件各事業年度に対応するD社のめっき製品の売上高（以下「Dめっき製品売上高」という。）に占める共通製品の売上高の割合は、11.52%から25.38%であって（乙50の4）、Dめっき製品売上高の大半を固有製品の売上高が占め、本件国外関連者が使用する無形資産は、主として固有製品に係るものである。

そうすると、K社が使用している無形資産が、本件国外関連者が使用している無形資産と同種であるとはいえない。

- (ウ) 原告は、取引の対象の同種性について、次のとおり、一定の類似性があれば足りる旨主張するが、いずれも、失当である。

- a 原告は、めっき薬品は、原料を一定の順序でタンクの中に入れ、一定時間かくはんすることによって製造されるものであり、その製造等のノウハウ等は、いかなる原料をどのような比率で用いるのか、どのような順序でタンクに投入するのか、どれだけの時間かくはんするのかということにあり、技術の内容には高度の類似性が認められるから、①製品が同一種類の製品群に属する場合、②製品が同一種類の製品群に属さないとしても、類似する製品群に属し、かつ、製品群の差異が価格に影響を及ぼす程度ではない場合又は③使用する主要な原料が共通する場合には、無形資産の使用許諾取引の対象である製造等のノウハウ等は「同種」であるというべきである旨主張する。

しかし、めっき薬品の基本的な組成自体は公知の事実となっているものの、めっきの結果得られる材料の表面に被覆される金属の薄膜の形状及び性質は、めっき薬品を構成する原料の微妙な配合比や組成の違いに応じて微妙に異なるのであり、その原料の微妙な配合比がめっき薬品の製造等のノウハウである。このようにめっき薬品の製造等のノウハウ等は個別性が高く、製品の種類が同一であれば同種のノウハウ等であるとはいえない。原告の主張は、原告の有する無形資産の価値や独自性を過少に主張し、用途や形状に係る表面的な類似性のみに依拠するものであって、無形資産の使用許諾取引の本質を見誤るものである。

- b 原告は、様々なユーザーのニーズに対応するため、同種の製造等のノウハウ等を用い、異なる形状や性質の薄膜が形成できる数多くのめっき薬品を開発することによって品ぞろえを増やしているだけであって、原料の構成比が異なることによって特定のユーザーのニーズに合致するかどうかの違いがあるにすぎず、新たに開発されためっき薬品の製造等のノウハウ等が既存のめっき薬品のそれよりも高度なものを有しているわけではなく、ノウハウ等の質的な差異はないから、同一の製品群に属するめっき薬品相互間には、その製造等のノウハウ等に優劣はなく、相互に同種である旨主張する。

しかし、被告は、技術の高度性そのものを問題としているのではなく、顧客のニーズに対応することができる新製品及びその製造等のノウハウ等には、既存のめっき薬品では対応することができない顧客の新たなニーズを満たすことができる点で付加価値があり、市場収益率を上回る超過利益をもたらすから、このような新製品の製造等のノウハウ等が使用許諾取引の対象に含まれるか否かは、その後の獲得利益にも顕著な差をもたらすものであって、使用許諾取引の対象となる無形資産が質的にも異なる結果、無形資産の使用許諾取引の対価の額にも影響を及ぼすことが明らかな差異に該当するという点を主張しているのである。

また、様々なユーザーのニーズに対応するため、異なる形状や性質の薄膜が形成できる数多くのめっき薬品を開発することによって品ぞろえを増やしていることが、本件国外関連者をして、ユーザーのニーズに合致した新製品の供給を可能にしていることの表れであり、他方で、Kライセンス取引においては、このような顧客のニーズに対応した新製品の製造等のノウハウの供給は全くなかったから、本件ライセンス取引とKライセンス取引との間で、使用許諾取引の対象となる無形資産が、量的にも質的にも異なっていたことを示すものである。

- c 原告は、仮に、対価の額を絶対額であると解するとすると、計算式での対価の合意は、どのような単価、又はどれだけの数量で販売されようとも、同一の計算式で対価の額を算定することにその意義があるにもかかわらず、第三者間でも十分にされ得るそのような合意を適用した対価の額が独立企業間価格として認められないという不当な結果を招くこととなるとして、無形資産の使用許諾取引等において計算式で対価の額が合意される取引においては、その計算式に影響を及ぼす差異がない場合には、当然に「同種」のものといえるというべきである旨主張する。

しかし、独立価格比準法と同等の方法において比較対象取引となるのは、対価の額に影響を及ぼす差異がない取引であり、対価の額を計算する計算式に影響を及ぼすか

否かを検討すべきものではないから、関連者間取引の対価と比較対象取引の対価のいずれもが売上高に対する一定料率という計算式で合意されている場合であっても、当該計算式によって計算した結果である対価の額を比較する必要があることに変わりはない。

- d 原告は、製品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引においては、異なる製品の製造等のノウハウ等であっても、当該ノウハウ等を構成する内容の類似性があり、当該ノウハウ等を用いて製品を製造するために必要な設備等も類似していて大きな追加投資やリスクの負担をすることなくある製品を製造するか別の製品を製造するかを選択することができるような場合には、製造等のノウハウ等の使用許諾取引においては、同種の要件を満たすものと判断し得ると解すべきである旨主張する。

しかし、前記（ア）のとおり、独立価格比準法を用いる場合には、取引の対象である棚卸資産の内容について厳格な同種性が要求されるほか、取引状況についても価格に影響するような差異がないことが必要となるという点に特徴があり、基本三法の中でも要求される比較可能性の程度が特に高い。そして、前記（ア）のとおり、独立価格比準法と同等の方法も、独立価格比準法と同様、取引の対象となる資産の内容について厳格な同種性が要求される。これは、製造等のノウハウ等の使用許諾取引において、販売価額のような絶対額で取引されず、販売金額等に対する一定の料率により取引がされるのが通常である場合であっても同様である。

したがって、原告の主張は、独立価格比準法と同等の方法において求められる同種性を根拠もなく緩和しようとするものである上、ノウハウ（無形資産）の内容同士を比較せず、ノウハウ（無形資産）を構成する内容同士を比較すれば足りるかのようにより主張する点や、対価の額に影響を及ぼす無形資産そのものの差異とは直接関係のない設備の類似性や当事者の引き受けるリスク負担によって無形資産の同種性を判断すれば足りるかのようにより主張する点で、独立価格比準法と同等の方法において求められる同種性の解釈を誤ったものである。

- （エ） a 原告は、本件においては、本件ライセンス契約の対象となっているめっき薬品の中にKライセンス契約の対象となっているめっき薬品と同一であるもの（共通製品。例えば、「M」）があり、本件ライセンス取引のうち共通製品の製造等のノウハウの使用許諾取引の独立企業間価格は、Kライセンス取引のうち共通製品の製造等のノウハウの使用許諾取引を比較対象取引として、独立価格比準法と同等の方法を用いて算定することができる旨主張する。

しかし、原告が使用を許諾しためっき薬品の製造等のノウハウが同一であっても、当該めっき薬品の製造等のノウハウ等と共に使用を許諾する他のめっき薬品の製造等のノウハウ等のバリエーションにより、顧客に対して提供することができるめっきプロセスも異なるものとなり、その結果として、獲得することができる収益にも違いが生じ得たから、当該同一のノウハウに係る使用許諾取引における対価の額にも、当該違いが反映されてしかるべきであるところ、個別のめっき薬品の製造等のノウハウ等ごとの対価の額を検証する方法によっては、この点を無視することになるため、本件国外関連取引の実情に沿わず、不適切である。

- b 原告は、Kライセンス取引を開始した当時、K社との技術提携を解消することを

全く想定していなかった上、2008年（平成20年）以降も、同一のロイヤルティ料率で契約を更新したから、被告が前記（イ）dに主張する事情がKライセンス取引の対価の額に影響を及ぼしたことが明らかであるとはいえない旨主張する。

しかし、被告は、原告が本件各事業年度においてK社との技術提携を解消する途上にあったことは、本件ライセンス取引とKライセンス取引との間で、技術供与の許諾状況に明らかに差異があり、両取引について同種性がないことをうかがわせる1つの事情であると主張しているのであり、Kライセンス取引の対価の額に影響を及ぼしたことが明らかであることを主張しているのではない。

エ Kライセンス取引が本件ライセンス取引と「同様の状況」の下でされたものとはいえないこと

（ア）原告は、「同様の状況」の下という要件が満たされていないというためには、課税庁は、関連者取引と納税者が比較対象取引であると主張する独立企業間取引に差異が存するという主張だけではなく、当該差異が対価の額に重大な影響を及ぼすことが客観的に明らかであって、当該差異により、他のいずれの方法を用いて独立企業間価格を算定した結果よりも、独立価格比準法と同等の方法を用いて独立企業間価格を算定した結果の信頼性が低いことが明らかであること、すなわち、通常の合理的な判断をする者であれば誰もが価格に重大な影響を及ぼすことに疑いを抱かないような高度の蓋然性が客観的に認められることを立証しなければならない旨主張する。

しかし、租税特別措置法66条の4第2項2号イ、同項1号イの文言上は、価格に重大な影響を与える差異の有無を問題とすべきとする解釈上の明確な根拠はない。特に、重大な影響の有無のみを判断基準とするのであれば、客観的に価格に影響があることが明らかな場合であっても、重大な影響がなければ、比較可能性が否定されず、差異を調整することも不要であるということになるが、このような解釈は、上記の各規定からは読み取れない。また、原告の主張を前提とすると、価格にどの程度の影響がある場合にそれが重大な影響であるといえるのかについて明確にならないという問題点も生ずる。同様の状況の下でされた取引か否かは、差異が対価の額に影響を及ぼすことが客観的に明らかであると認められるか否かが問題とされるべきである。

（イ）本件においては、次のとおり、本件ライセンス取引とKライセンス取引とは、取引がされた条件に無視することができない差異がある上、これらの差異は、独立企業間価格（ロイヤルティ料率）に影響を及ぼし、かつ、当該差異による具体的な影響額を算出することができず、その差異を調整することもできないから、Kライセンス取引の使用許諾の時期、使用許諾の期間等の使用許諾の条件が本件ライセンス取引と同様であるとはいえず、これに反する原告の主張は、全て失当である。

a（a）本件ライセンス契約とKライセンス契約との間には、①製造販売地域の別、②実施権の付与に関する独占又は非独占の別、③契約時期並びに契約更新の条件及び期間の別、④ロイヤルティ料率を乗ずる対象となる金額（純販売価格又は正味販売額）の別、⑤競業避止義務の有無の別等、使用許諾の条件について多岐にわたる顕著な差異がある。特に、上記②の実施権については、非独占的实施権の場合、同一の地域において複数の当事者に実施権を許諾することができ、いわゆるライセンサー自身も実施することができることから、独占的实施権と比較して使

用許諾の対価が低く設定されるのが通常であり、上記②の点の差異が、ロイヤルティ料率に影響を及ぼすことが明らかであるところ、当該差異が、対価の額に与える影響を把握することは極めて困難であり、当該差異を調整することはできない。

- (b) 原告は、①Kライセンス契約は、Kライセンス契約書の文言上は非独占的な契約とされていたものの、実際に韓国において原告の取扱製品を製造して販売していたのはK社のみであり、かつ、原告がKライセンス契約の契約期間中に韓国の他社との間で同様のライセンス契約を締結する意図も計画もなかったから、実質的には韓国における独占的な権利を付与するものである、②本件ライセンス契約においては、B社とD社の2社に独占的な権利を付与している上、原告の都合により複数の当事者に権利を付与し得ることを予定したものであり、現に、2001年（平成13年）4月1日付けで、B社との間で、原告がB社に対して原告の有するめっき薬品の製造等のノウハウ等の独占的な使用を許諾する旨の契約を締結したものの、当該契約の契約期間の途中である2005年（平成17年）9月1日付けで、D社との間で、原告がD社に対して原告の有するめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用を許諾する旨の契約を締結し、さらに、2006年（平成18年）4月1日、Bライセンス契約書により、無形資産の独占的な使用を許諾する旨の契約を締結しているから、契約書の文言上は、独占的なものとされていたとしても、実質的には非独占のものであったのであり、契約当事者には、契約期間中に独占的な契約に係る契約上の義務に拘束される真実の意思がなかったなどと主張する。

しかし、原告は、K社については、K社が原告に無断で競合他社と業務提携契約を締結したこと等から、段階的に取引を縮小して最終的に全ての取引を停止したところ、非関係者との取引においては、このような状況が生じ得るのであり、仮に、独占的な契約を締結していた場合には、非関係者が上記のような行為をしたとしても、他社に権利を移行することができないなどのリスクを負うから、このようなリスクの違いは、使用許諾取引の対価の額にも影響を与えているものというべきである。また、B社とD社は、形式的には別法人であるが、D社が台湾における法人税の優遇措置を受けるためにB社の100%子会社としてB社から分社して設立された法人であって、実質的には取引が競合することがあり得ない関係である（甲47も参照）上、契約期間も、一部に重なりがあるものの、基本的には期間が重複しないように配慮され、B社とD社の双方に別個独立して独占的権利を付与してめっき薬品の製造等をさせることを念頭に置いたものではなく、重複する期間については、B社からD社へ又はD社からB社へ移行するための期間であって、本件各事業年度において、本件国外関係者が台湾における独占的権利を付与されていたことは明らかである。

- (c) 原告は、特定の市場を独占することができる場合にはその価値が大きいため、独占であるか否かによってロイヤルティ料率に差異があることはよく見られるものの、製造等のノウハウは、特許のように独占権が法律により認められたものではなく、類似品が現れることによってその価値が失われる危険を抱えているもの

であって、独占的権利として取引がされたとしても、さほど強固な権利ではない上、本件ライセンス製品は、公知の技術に基づいて開発された製品にすぎず、その構成原料は基本的に推知可能であって、その微妙な構成比が秘密であるにすぎないから、同様の製品を開発して市場に参入するハードルは比較的安く、現に、本件ライセンス製品と同様の機能又は性能を達成している競合他社の製品がいくつも存在し、特定の市場を独占することができるわけではないのであって、保証される市場の独占の利益も大きいものとはいえない旨主張する。

しかし、実施権の付与に関する独占又は非独占の別に係る差異の検討において問題とすべきなのは、無形資産の使用許諾が独占的なものであるか否かの違いが、その対価の額に影響を及ぼすか否かであって、ノウハウという無形資産そのものの権利としての強固性ではない。また、めっき薬品については、構成原料の微妙な構成比こそが重要な無形資産であり、本件ライセンス製品に係る構成原料等の製造等のノウハウの基本的な部分が推知可能であるからといって、その価値は減殺されない。さらに、仮に、ライセンス契約が独占的なものであるものの、保証される市場の独占の利益は大きくないことを前提としたとしても、そのようなライセンス契約が独占的な契約の場合の対価の額と、当該ライセンス契約が非独占的契約である場合の対価の額に差異があるのであれば、結局のところ、「同様の状況」にあるとはいえないことには変わりはないのであり、特定の市場を独占することができる場合にしか価格に影響を及ぼす差異が生じないともいえない。

- b (a) 本件ライセンス取引とKライセンス取引との間には、①台湾の市場と韓国の市場とでは、同一製品であっても販売単価に著しい差異があるなどの市場の状況（需要と供給のバランス、競争状況等）、②本件国外関連者とK社との間の主要顧客のサプライチェーンにおける位置付け、③韓国のプリント基板業界には、韓国ウォン相場の相場変動の激しさ等に起因する好不調の波が激しいという韓国特有のリスクがあったことといった様々な要因に差異がある。

上記の市場の状況については、原告の役員が、台湾では市場の競争が激しいため、本件国外関連者から新製品の製造等のノウハウ等の使用を許諾するよう要求があった上、ユーザー自身が収益性の高い会社であって納める製品の利益率も高いが、韓国においては、小さな会社がひしめき合っているにすぎず、共通製品のみを製造していれば足り、台湾と同様の製品を持って行っても市場のニーズも顧客も台湾とは違っていて、売れない旨を供述しており（乙77）、めっき薬品の市場には明らかな差異があること、実際に同一のめっき薬品について販売単価に著しい差異が生じていることが認められるのであり（乙53）、このような違いがめっき薬品の製造等のノウハウ等の対価の額に影響を及ぼさないはずがない。

- (b) 原告は、台湾と韓国とで市場の状況が異なることは、製造等のノウハウ等の使用許諾取引の対価の額に影響を及ぼす可能性をいうものにすぎず、そのことが客観的に明らかであるとはいえない旨主張する。

しかし、無形資産の使用許諾及び役務提供の対象である製品の市場となる国又は地域が異なれば、景気の状態は当然異なるし、同一製品であっても販売価格に差異が生じ得るところ、本件ライセンス製品についても、2004年度（平成1

6年度)における台湾の市場における販売価格は、韓国の市場における販売価格の0.44~4.72倍であって(別表3参照)、個別のめっき薬品の販売価格につき大きな差異があり、このような差異は、本件ライセンス取引を一体の取引として捉えた場合においても、解消されるものとはいえないから、製造及び販売の地域の差異は、当該めっき薬品に係る無形資産の使用許諾取引の対価の額に影響を及ぼす事情といえる。

また、独立価格比準法と同等の方法は、取引の対価、すなわち価格そのものを比較する方法であることは、条文上明らかであるから、独立価格比準法と同等の方法において比較対象取引となるのは、対価の額に影響を及ぼす差異がない取引であって、ロイヤルティ料率に影響を及ぼす差異がない取引ではない。そして、本件ライセンス取引及びKライセンス取引においては、販売金額等に対して一定の料率を乗じたものが対価の額となるから、製造及び販売の地域の違いによって本件ライセンス製品の販売価格に差異があれば、それがそのまま対価の額の差として計算されることとなるのであって、本件においては、上記のとおり、台湾の市場における販売価格と韓国の市場における販売価格との間には大きな差異があるから、製造及び販売の地域の差異が、対価の額に影響を及ぼす差異であることは明らかである。

- (c) 原告は、使用許諾を受けたノウハウ等を使用して製造した製品をどのような価格で販売するかはライセンシーの自由裁量に委ねられており、販売価格が異なればロイヤルティ料率も異なることが客観的に明らかであるとはいえず、販売価格の差異がロイヤルティ料率に重大な影響を及ぼすことを立証する証拠もない旨主張する。

しかし、独立価格比準法と同等の方法において比較対象取引となるのは、対価の額に影響を及ぼす差異がない取引であって、ロイヤルティ料率に影響を及ぼすか否かではない。そして、本件のように対価の額であるロイヤルティ収入の額が、販売価格等に一定の率を乗ずることで計算されることとなっている場合、製品の販売価格が異なれば、当該対価の額にも影響があることが明らかである上、その差異も販売価格に係る差異が重大である以上、重大なものといえる。

- (d) 原告は、原告の主力商品(M)の台湾での価格が韓国における価格よりも高いのは、本件国外関連者がユーザーに対してユニークなサービスを提供している反面、K社がユーザーに対して同様のサービスを提供していなかったことによるものである旨主張する。

しかし、本件ライセンス製品のうちの一部については、台湾の市場における販売価格の方が韓国の市場における販売価格よりも安価であるところ(乙53)、本件国外関連者は、上記の製品についても、ユーザーに対して原告が主張するサービスを提供していた上、K社が、当該製品についてのみ異なるサービスを提供していたこともない。

したがって、台湾における本件ライセンス製品の価格は、韓国における当該価格よりも常に高額ではなく、その価格差の原因を本件国外関連者が提供するサービスのみ に 帰して合理的に説明することはできない。

(e) 原告は、本件国外関連者もK社も、グローバルにビジネスを展開する共通のエレクトロニクスメーカーにめっき薬品を販売しており、同一のエレクトロニクスメーカー向け基板の市場という同一の市場で事業を展開しているものといえ、本件ライセンス取引もKライセンス取引も、同一の市場で競争するプリント基板メーカー向けのめっき薬品の製造等のノウハウに関するものである以上、その対象である市場は、同一であるというべきであるから、製造及び販売の地域が台湾と韓国という違いがあるとしても、価格に重大な影響を及ぼさない旨主張する。

しかし、本件国外関連者の製品もK社の製品も、最終的には、共通のエレクトロニクスメーカーに製品が販売されているとしても、本件国外関連者から台湾のプリント基板メーカーへ製品を販売する取引は、台湾の企業間の取引であり、K社から韓国のプリント基板メーカーへ製品を販売する取引は、韓国の企業間の取引であるから、その後の取引先の属性が共通することによって、異なる国又は地域の間で価格に影響を与える差異がないことになる理由は不明であるし、グローバルな事業展開をする電子機器メーカーや携帯電話メーカーのサプライチェーンの一部を構成していることをもって、異なる国又は地域で価格に影響を与える差異がないのかは明らかではない。

この点をひとまずおくとしても、前記(a)のとおり、本件国外関連者とK社との間には、主要顧客のサプライチェーンにおける位置付け自体に差異があった上、台湾と韓国とでは、めっき薬品の市場のニーズと顧客も異なるとされていたから、その市場が同一であるとはいえず、上記の差異が、めっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引の対価の額に影響を及ぼすことも明らかである。

c 原告は、台湾における圧倒的なシェアは、B社のビジネスモデルの結果として達成されたものであり、現在も当該ビジネスモデルによって維持されている上、市場におけるシェアの差異がロイヤルティ料率に重大な影響を及ぼしていることが明らかであることを立証し得る客観的な証拠はない旨主張する。

しかし、B社がいかにユニークなサービスを提供しているとしても、当該サービスは、原告が、B社に対し、顧客の求める表面処理加工を実現することができる様々なめっきプロセスに対応しためっき薬品の製造等のノウハウ等の使用を許諾していることを前提とするものであるから、B社が提供しているユニークなサービスとされるもののみに、台湾における高いシェアの原因を求めることは誤りである。また、シェアが拡大した理由と、高いシェアを有することによって当該製品の市場における価格を決定する上での影響力又は収益力を有することになることとは、次元が異なるのであり、シェアが拡大した理由そのものは、無形資産の使用許諾取引の対価の額に影響を及ぼし得る市場の差異ではないから、これらを同視することはできない。そして、市場におけるシェアの違いは、当該製品の市場における価格を決定する上での影響力や収益力に影響を及ぼし、ひいては当該製品に係る無形資産の使用許諾取引の対価の額にも影響を及ぼす事情ということができる。

d 原告は、本件ライセンス契約も、Kライセンス契約も、有効期間は5年間である旨主張するが、当該有効期間の満了後の取扱いは、本件ライセンス契約においては、毎年自動更新とされているものの、旧Kライセンス契約書においては、当事者の合意に

より延長することができるものとされ、新Kライセンス契約書においては、更新をしない旨が合意されているから、有効期間に関する合意の内容は、本件ライセンス契約とKライセンス契約とで異なっている。

オ 本件ライセンス取引におけるロイヤルティ料率の決定方法がKライセンス契約と同様であることが独立価格比準法と同等の方法を用いることができることを直ちには基礎付けないこと

原告は、一般的な取引におけるロイヤルティ料率の決定方法と同様の方法によりKライセンス契約及び本件ライセンス契約における各ロイヤルティ料率を決定したことに鑑みれば、Kライセンス取引を比較対象取引とする独立価格比準法と同等の方法を用いて本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定することができる旨主張するが、次のとおり、失当である。

(ア) ライセンス契約の締結に当たり、どのようにロイヤルティ料率を決定したかというその方法の妥当性と、実際にされた取引の価格が独立企業間価格であるかということ（国外関連者への所得の移転が生じていないかということ）は、別の問題であり、ロイヤルティ料率の決定方法を根拠に独立企業間価格の計算方法を論ずることはできない。

(イ) a 原告は、2000年（平成12年）頃から、いわゆる業界相場を採用しようとするいわゆるマーケットアプローチにより、業界水準のロイヤルティ料率は5%であるとの判断の下、全ての許諾製品、製造販売許諾地域について、一律に、正味販売額の5%を許諾料率とするノウハウ等のライセンス契約を締結する方針であるところ、本件ライセンス取引におけるロイヤルティ料率も同様に決定している旨主張する。

しかし、マーケットアプローチは、業界相場の存在を前提とした方法であるところ、国外関連者との間における無形資産の使用許諾取引においては、第三者にはおよそ供与されない新製品の製造等のノウハウ等が開示される場合もあるなど、市場における業界相場が存在し得ない場合もあるから、国外関連者との間における無形資産の使用許諾取引におけるロイヤルティ料率の決定においてマーケットアプローチが常に有用であるとはいえない。また、マーケットアプローチが用いられる場合においても、独立価格比準法又は独立価格比準法と同等の方法におけるのと同様の対象資産の厳密な同種性が要求されることに変わりはないと解されるところ、前記ウのとおり、本件ライセンス契約とKライセンス契約との間においては、使用許諾取引の対象資産の厳密な同種性がないから、本件ライセンス契約におけるロイヤルティ料率の決定につき、マーケットアプローチによったことが妥当な方法であるともいえない。

b 原告は、業界水準に基づいてロイヤルティ料率が決定されているという慣行に基づき、同一又は同種のめっき薬品の製造等のノウハウについて、第三者であるK社との間でした取引と本件国外関連者との間の取引が存在しているとして、Kライセンス取引を比較対象取引として独立価格比準法と同等の方法を用いることができる旨主張する。

しかし、Kライセンス取引におけるロイヤルティ料率の決定と本件ライセンス取引におけるそれについて、同じ基本方針を有していたとしても、当該基本方針は、

両契約において取引の対象となる無形資産の差異に着目することなく、又は当該取引の対象となる無形資産が同種であるとの誤った認識に基づいて決定されたものにすぎない。

(ウ) 原告は、ロイヤルティ料率を決定する際、ライセンシーが無形資産の使用許諾を受けて実施した事業による利益の一定割合をロイヤルティとしてライセンサーに帰属させるというインカムアプローチ（例えば、Rule of thumb理論）を前提とすると、使用許諾の対象である無形資産を用いた事業から得られる利益率に差がなければ、製品の販売価格が異なっても、ロイヤルティ料率に差が生じない旨主張する。

しかし、インカムアプローチの一種とされるRule of thumb理論については、肯定的な見解もある一方で、批判的な考え方も多いとされ、その対象利益についても、理論的な定説がない、理論的な整理がされているとはいえないなどとされており、このような考え方に合理性があるとはいえない。また、インカムアプローチを前提としたとしても、その1つである残存利益アプローチによれば、残余利益分割法の考え方も、独立企業原則に照らして合理的なロイヤルティを決定する方法の1つといえる。

したがって、インカムアプローチというロイヤルティを算定することに係る理論をもって原告の主張を直ちに正当化することはできない。

(2) 本件ライセンス取引を構成する個別の取引ごとに独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を用いて独立企業間価格を算定することができないこと

ア 独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を用いるための要件

(ア) 基本三法に準ずる方法と同等の方法とは、棚卸資産の販売又は購入以外の取引において、それぞれの取引の類型に応じ、取引内容に適合し、かつ、基本三法と同等の方法の考え方からかい離しない合理的な方法をいうものとされるが、これは、基本三法と同等の方法において比較対象取引として求められる比較可能性の要件（租税特別措置法通達66の4(2)-3に掲げる諸要素の類似性）を緩めることを認めるものではなく、当該要件を満たさない取引については、基本三法に準ずる方法と同等の方法においても比較対象取引として用いることができないと解すべきである。

(イ) 原告は、租税特別措置法66条の4第2項1号イに規定する独立価格比準法と、移転価格ガイドライン（2017年（平成29年）に改訂される前のもの）における「独立価格比準法」（租税特別措置法66条の4第2項に規定する独立価格比準法及び独立価格比準法と同等の方法並びに独立価格比準法に準ずる方法及び独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法の全てを含むものである。以下「CUP法」という。）の基本的な考え方は同一であるところ、移転価格ガイドライン（2017年（平成29年）に改訂される前のもの）においては、①CUP法は、関連者間取引において移転された資産又は役務の価格を、比較可能な状況の下で比較可能な独立企業間取引において移転された資産又は役務の価格と比較する方法である旨（同2.13）、②比較される取引間又はそれらの取引を行う企業間のいかなる差異も、価格に重大な影響を与えない場合、又はそのような差異の重大な影響を排除するために、相当程度正確な調整を行うことができる場合、独立企業間取引は関連者間取引と比較可能であり、CUP法は、他のいかなる方法よりも望ましい方法である旨（同2.14）、③価格に重大な影響を及ぼす差異が存在し、かつ、相当程度正確な調整を行うことができない場合にも、CUP法の適用を

形にはめたように排除すべきではなく、CUP法の相対的な信用性は、比較可能性を達成するために行われる調整の正確性の程度により影響を受けるが、CUP法を独立企業間価格の算定方法として用いることができるか否かは、飽くまでも具体的な事案において、他の方法を用いた場合の信頼性との比較において判断されるべきものであって、比較可能性の程度が低く価格に重大な影響を与える差異が存在し、かつ、その差異を正確に調整できないとの理由のみによって適用が排除されるものではない旨（同2. 16）、④関連者間取引と独立企業間取引において移転される資産の僅かな差異が、価格に重大な影響を与えることがあるから、そのような場合は、何らかの調整を行うことが適切であろうが、この場合も、CUP法の適用を形にはめたように排除すべきではなく、調整の程度と信頼性が、CUP法の下での分析の相対的な信頼性に影響を与えることを念頭において、他の方法を用いた場合の信頼性との比較において最も適切な方法であるかが判断されるべきである旨（同2. 15）が、それぞれ定められている旨主張する。

しかし、移転価格ガイドライン（2017年（平成29年）に改訂される前のもの）は、CUP法の適用上、独立企業間取引と関連者間取引とが比較可能となる要件は、飽くまでも、比較される取引間又はそれらの取引を行う企業間のいかなる差異も、価格に重大な影響を与えない場合、又はそのような差異の重大な影響を排除するために、相当程度正確な調整を行うことができる場合としており（同2. 14）、相当程度正確な調整を行おうとする際に生じる困難があるからといって、CUP法の適用を形にはめたように除外すべきではなく、調整のためにあらゆる努力が払われるべき旨（同2. 16）を定めるものであるから、価格に重大な影響を及ぼす差異が存在し、かつ、相当程度正確な調整をすることができない場合にも、CUP法を用いることができる旨を定めるものではない。また、移転価格ガイドライン（2017年（平成29年）に改訂される前のもの）は、CUP法の相対的な信用性は、比較可能性を達成するために行われる調整の正確さの程度による影響を受け（同2. 16）、調整の程度と信頼性が、CUP法の下での分析の相対的な信頼性に影響を与えるとしている（同2. 15）から、比較可能性の程度が低く価格に重大な影響を与える差異が存在し、かつ、その差異を正確に調整できないとの理由のみによって適用が排除されるものではない旨を定めるものではない。

したがって、原告が主張する移転価格ガイドライン（2017年（平成29年）に改訂される前のもの）の解釈は、誤ったものである。

- （ウ） a 原告は、関連者間取引と独立企業間取引に差異が存在し、その差異により生ずる対価の額の差異が重大であり、かつ、当該対価の額の差を調整することができないとしても、直ちに、国外関連取引の独立企業間価格を算定する方法として独立価格比準法又は独立価格比準法と同等の方法の適用が排除されるわけではなく、独立価格比準法又は独立価格比準法と同等の方法の独立企業間価格を算定する方法としての信頼性が低下するにとどまる旨主張する。

しかし、非関連者間取引（独立企業間取引）が、関連者間取引と「同種」及び「同様の状況」の取引であることは、独立価格比準法又は独立価格比準法と同等の方法を用いるための要件であり、価格に影響を及ぼす差異があり、当該差異により生ずる対価の額の差を調整することができず、「同種」又は「同様の状況」の要件を満たさない場合には、独立価格比準法又は独立価格比準法と同等の方法を用いる

こと自体ができないから、原告の主張は、前提を誤っている。

- b 原告は、法律上の推定を行い得るほどに一般的類型的に見た理想的な価格への近似性はなくとも、具体的事情の下において他の適用可能な方法と比較した結果、理想的な価格に最も近似するといえるような場合（その他の方法又はその他の方法と同等の方法を用いて算定され得る独立企業間価格よりも、算定された独立企業間価格の相対的な信頼性が高い場合）には、独立価格比準法又は独立価格比準法と同等の方法を用いるための要件を満たすまでの比較可能性がないとされた取引を比較対象取引として独立企業間価格を算定する方法は、独立価格比準法に準ずる方法又は独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法といえる旨主張する。

しかし、原告の主張は、原告が主張する独立価格比準法に準ずる方法又は独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法とされるものと他の方法とのいずれが、独立企業間価格（原告が主張するところの理想的な価格）の近似値を算定し得るかを比較することが可能であることを前提とするものであるが、独立企業間価格がいくらであるかが客観的に明らかでなければ、原告が主張する独立価格比準法に準ずる方法又は独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法とされるものと他の方法とのいずれが、独立企業間価格の近似値を算定し得るのかを判断することができない。

また、原告は、取引の対象及び状況に相当程度の差異があるにもかかわらず、原告が主張する独立価格比準法に準ずる方法又は独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法とされるものを用いて算定した独立企業間価格が、その他の方法又はその他の方法と同等の方法を用いた結果よりも、原告が主張するところの理想的な価格に近似する価格を算定し得るのかという理由について、何ら合理的な説明をしない。

したがって、原告の主張は、原告が主張する方法によれば、理想的な価格の近似値を算定することができるはずであるという原告が主張したい結論を先取りするものにすぎない。

- c 原告は、原告が主張する独立価格比準法に準ずる方法又は独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法とされるものについて、比較可能性の要件を緩めて独立価格比準法又は独立価格比準法と同等の方法を用いようとするものではない旨主張する。

しかし、原告が主張する独立価格比準法に準ずる方法又は独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法とされるものは、独立価格比準法又は独立価格比準法と同等の方法においては比較可能性がない（同種ではない又は同様の状況の下で行われていない）との評価を受ける取引について、何らの差異の調整もすることなく、独立価格比準法又は独立価格比準法と同等の方法と同様の手法を用いて独立企業間価格を算定しようとするものであるから、租税特別措置法66条の4第2項において認められた独立価格比準法に準ずる方法又は独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法として許容されるものとはいえない。

- d 原告は、移転価格ガイドライン（2017年（平成29年）に改訂される前のもの）におけるCUP法を、基本三法の要件である「同種」は満たしていないとしても、基本三法と基本的な考え方は同じである方法として基本三法に準ずる方法に該当すると認めた上で、当該方法がその他の方法よりも適切である場合（客観的存在としての独立企業間価格により近似する価格を算定し得る場合）には、当該方法を

用いて独立企業間価格を算定すべきであるとして、関連者間取引と独立企業間取引の対価の額を比較する方法は、両取引に全く類似性がなく、両取引の価格に何らの相関関係もない場合を除き、少なくとも租税特別措置法66条の4第2項1号ニにおける独立価格比準法に準ずる方法には該当するから、当該方法がその他の方法よりも適切な方法である場合には、独立企業間価格は、当該方法により算定されるべきである旨主張する。

しかし、価格を直接比較して独立企業間価格を算定する方法である独立価格比準法は、その適用上、基本三法の中でも比較可能性がより厳格に求められ、比較可能性の要件を緩めることは、独立価格比準法における基本的な考え方からかい離するから、前記（ア）のとおり、独立価格比準法に準ずる方法において比較対象取引として求められる比較可能性の要件を緩めることは認められない。また、独立価格比準法と同等の方法と独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を区別することなく、それらに相当する方法をまとめてCUP法として定める移転価格ガイドライン（2017年（平成29年）に改訂される前のもの）2.14においても、前記（イ）のとおり、比較される取引間又はそれらの取引をする企業間のいかなる差異も、価格に重大な影響を与えない場合、又はそのような差異の重大な影響を排除するために、相当程度正確な調整をすることができる場合、すなわち、価格に重大な影響を与える差異がない又はそのような差異があってもこれを排除するための調整が可能という意味での比較可能性があることが、CUP法を用いる要件とされている。

したがって、独立価格比準法に準ずる方法において、比較対象取引として求められる比較可能性の要件を緩めることが認められないことは、租税特別措置法66条の4第2項の正当な解釈である。

イ Kライセンス取引を比較対象取引とする独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を用いて本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定することができないこと。

（ア）原告が主張する方法が、独立価格比準法と同等の方法における同種性又は比較可能性の要件を緩和したものであるとすれば、それは、比較対象取引との厳格な同種性又は比較可能性を要件とする独立価格比準法と同等の方法における当該要件を潜脱するものであり、独立企業間価格を算定する方法として許容される独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法とはいえない。Kライセンス取引は、前記（1）ウ及びエのとおり、対象となる無形資産や取引条件等の点において、およそ本件ライセンス取引とは比較可能性を欠くものであるから、これを比較対象取引とする独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を用いることはできない。

（イ）原告は、①独立企業間で無形資産の使用許諾取引がされる場合にロイヤルティがどのように決定されているかという実態、②原告が本件非関連者であるK社との間で無形資産の使用許諾取引をする際にロイヤルティをどのように決定したかという事実及び③本件ライセンス契約の対象であるめっき薬品の製造等のノウハウ等の特徴に鑑みると、Kライセンス取引を比較対象取引とする方法は、比較対象取引の類似性を十分に満たし、独立価格比準法と同等の方法と基本的な考え方も共通しているから、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法に該当する旨主張する。

しかし、本件ライセンス取引とKライセンス取引との間には、原告が使用を許諾した

無形資産の対象となるめっき薬品の種類及び用途に明確な差異が存在し、これが無形資産の対価の額に影響を及ぼすほか、使用許諾の条件、市場の状況等の様々な要因にも差異があり、当該差異が対価の額に与える影響を調整することも困難であるから、Kライセンス取引を比較対象取引とすることができる旨の原告の主張は、取引対象の無形資産の内容、取引状況等につき比較可能性がなく、独立価格基準法と同等の方法における比較対象取引としての要件を満たさない取引を用い、独立価格基準法と同等の方法と同様に価格自体を比較しようとする手法であって、結局のところ、価格に重大な影響を与える差異がある取引又は価格に与える影響を適切に調整することができない取引を、「準ずる」の文言の下に緩やかに比較対象取引として取り込んで独立企業間価格を算定しようとするものであり、独立価格基準法の基本的な考え方からかい離した方法を主張するものである。

(3) 再販売価格基準法若しくは再販売価格基準法と同等の方法又は原価基準法若しくは原価基準法と同等の方法を用いて本件国外関連取引の独立企業間価格を算定することができないこと

ア 再販売価格基準法と同等の方法又は再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法を用いて本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定することができないこと

再販売価格基準法は、国外関連取引における資産の買手が第三者に当該資産を販売した場合の対価の額を基準として独立企業間価格を算定する手法であり、ライセンス契約において再販売価格基準法と同等の方法を用いるためには、国外関連者が使用を許諾された無形資産を非関連者に対していわゆるサブライセンスをしている場合の当該サブライセンスの対価の額から通常の利潤の額（当該対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）を控除した後の金額を独立企業間価格とすべきものである。しかし、本件国外関連取引においては、本件国外関連者が無形資産のサブライセンスをしていないから、再販売価格基準法と同等の方法又は再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法を用いて本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定することは不可能である。

イ 原価基準法と同等の方法又は原価基準法に準ずる方法と同等の方法を用いて本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定することができないこと

原価基準法は、国外関連取引に係る資産の売手の購入、製造その他の行為による取得原価の額に通常の利潤の額（当該取得原価の額に通常の利益率を乗じて計算した金額）を加算して独立企業間価格を算定する手法であり、本件ライセンス取引について原価基準法と同等の方法を用いるためには、本件ライセンス取引に係るロイヤルティ収入に対応する無形資産について、その形成に要した費用及びその回収期間を特定するなどして比較可能な原価の額を算定し、当該原価の額に同種又は類似の無形資産の使用を非関連者に許諾した取引に係る通常の利益率を乗じて計算した金額を当該原価の額に加算して独立企業間価格を算定する必要がある。しかし、本件においては、本件ライセンス取引に係る無形資産の原価の額及び適正な利潤の額を算定することが困難であり、原告もそれを算出していない上、仮に、比較可能な原価の額を算定することができたとしても、無形資産については、発生した原価の水準と市場の価格との間に認識することができるような関連性がないことも考えられ得ることにも鑑みると、原価基準法と同等の方法又は原価基準法に準ずる方法と同等の方法を用いて本件ライセンス取引の独立企業間価格を

算定することは適当ではない。

ウ 原価基準法を用いて本件棚卸資産販売取引の独立企業間価格を算定することができないこと

原価基準法を用いて本件棚卸資産販売取引の独立企業間価格を算定するためには、前記イに照らし、本件棚卸資産販売取引の対象資産であるＢＢ品について通常の利潤の額を算定することができる必要がある。

しかし、本件棚卸資産販売取引における対象資産は、原告がＢＢ品として管理している棚卸資産であるところ、ＢＢ品は、原告が利益を確保するための戦略品として位置付けている資産であって、徹底した価格管理が行われている極めて個別性及び機密性の高い資産であり、ＢＢ品に含まれるノウハウはＢＢ品ごとにそれぞれ異なっている。そして、ＢＢ品の利益率は、その型番ごとに２％から９１％に上るものまで極めて大きな差異があり、型番の違いが価格に影響を与えることを示している。また、Ｋ棚卸資産販売取引において取引されているＢＢ品と本件棚卸資産販売取引において取引されているＢＢ品を比較すると、前者において取引されているＢＢ品が共通製品に係る３種類のみであるのに対し、後者において取引されているＢＢ品は、１２ないし２２種類であり、そのほとんどが固有製品に係るものである。そして、本件棚卸資産販売取引におけるＢＢ品の売上金額のうちＫ棚卸資産販売取引においても取引されているＢＢ品の売上金額が占める割合は、本件各事業年度の加重平均で０．７６％にすぎない。

したがって、Ｋ棚卸資産販売取引における利益率をもって本件棚卸資産販売取引における通常の利益率であるとはいえず、また、Ｋ棚卸資産販売取引を本件棚卸資産販売取引の比較対象取引とすることもできないのであって、本件棚卸資産販売取引について、「通常の利潤の額」を算定することはできないから、原価基準法を用いて本件棚卸資産販売取引の独立企業間価格を算定することもできないというべきである。

(原告の主張の要点)

(１) 本件ライセンス取引を構成する個別の取引ごとに独立価格基準法と同等の方法を用いて独立企業間価格を算定すべきこと

ア 本件ライセンス取引を構成する個別の取引ごとに独立企業間価格を算定すべきこと

次のとおり、本件ライセンス取引を構成する個々のめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引の独立企業間価格を検証することが可能であるから、本件ライセンス取引については、原則どおり、個別の取引ごとに独立企業間価格を検証しなければならず、そのことによって、独立企業間価格の最も正確な近似値を得ることができる。

(ア) 移転価格税制は、国外関連者との取引について、我が国の法人の所得の計算上、価格の点についてだけ独立企業間価格でされたものとみなす制度であって、実際にされた取引自体を所得の計算上否定したり、構成し直したりすることは、特段の事情がない限り、認められない。このことは、移転価格ガイドライン（２０１７年（平成２９年）に改訂される前のもの）１．６４及び同１．６５からも明らかである。

また、移転価格税制は、独立企業原則に基づく制度であって、移転価格税制の解釈に当たっては、常に独立企業原則に立ち返って判断しなければならず、同様の状況の下で同様の取引をする場合、独立当事者間においてはどのような条件で取引がされ、どのような価格付けがされるのかという観点から検討されるべきであるから、規模の経済や広

範な活動の相互関係等の多国籍企業グループ内の取引であることから生ずる関係を考慮する必要はなく、純粹に独立企業原則に基づいて判断すれば足りる。

(イ) a 複数の取引について独立企業間価格を算定する場合の単位は、所得の国外移転があるか否かを評価し、さらには所得の国外移転の金額を算出するに際し、個別の取引ごとに評価して所得の国外移転の金額を算出すべきか、又は複数の取引全体をまとめて所得の国外移転があるか否かを評価して所得の国外移転の金額を算出すべきかの問題であるところ、被告は、この独立企業間価格を算定する単位の問題と独立企業間価格を算定する方法の問題を混同している。

b 独立企業間価格の検証は、独立企業原則に従い、検証の対象となっている関連者間取引を、仮に独立の当事者間でしたとすれば、どのような価格で取引されるのかという観点から行われるべきものであるから、個別の取引ごとにするのが原則であり、複数の取引をまとめて検証することは、あくまでも例外である。

そして、個別の取引ごとではない検証が例外的に認められるのかという判断も、複数の取引をまとめて検証すれば、独立企業間がした場合の価格を合理的に求めることができるのかという観点から、独立企業原則に基づいてされるべきである。

したがって、複数の取引をまとめて検証することができるのは、個別に検証したのでは合理的な結果が得られない場合、すなわち、関連者間取引であるがゆえに生ずる非関連者間取引と比較した場合の租税債務の是正という制度趣旨が、個別の取引ごとに独立企業間価格を算定したのでは達成することができない場合であって、かつ、複数の取引をまとめて1個の取引とみなして独立企業間価格を算定すれば、そのような租税債務のゆがみを取り除くことができる場合のみである。具体的には、他の取引がある取引の価格設定に密接な影響を及ぼしている場合又は一方の取引の価格が他方の取引の価格を考慮して決定されている場合といった複数の取引を構成する個々の取引の対価について、当該取引のみを個別にした場合とは異なる価格設定をするであろう場合だけに認められるものというべきである。

移転価格ガイドライン（2017年（平成29年）に改訂される前のもの）3.9が「理想としては、独立企業間の条件の最も正確な近似値を得るためには、取引毎に独立企業原則を適用すべきである。」としている一方で、例外が認められる場合についての記述が、いずれも慎重な表現をしており、このことは、価格設定への影響が複数の取引を包括して評価することの要件であることを示唆するものといえるほか、より合理的な場合にのみ、複数の取引を包括して評価することが許される旨を示すものである。また、租税特別措置法通達66の4（3）－1は、「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」に例外的に複数の取引を包括して評価することができる旨を定めており、単に同一の製品グループに属する取引であること又は同一の事業セグメントに属する取引であることのみでは、例外的な取扱いをすることが認められるわけではない旨を明記している。

本件に即していえば、独立企業間で複数のめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用を許諾する取引がされる場合、個々のめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用を

単独で許諾する場合の対価の額を合計した金額とは異なる対価の額が合意されるとの事実が存する必要がある。

(ウ) a 次のとおり、本件ライセンス契約書は、個別の本件ライセンス製品の製造等のノウハウ等ごとに存する多数のライセンス契約に適用される基本契約であり、本件ライセンス取引は、本件ライセンス製品の製造等のノウハウ等1つごとに存する個々の使用許諾取引が集合したものであるから、本件ライセンス取引を構成する多数の使用許諾取引の個々について、それぞれ用いるべき独立企業間価格を算定する方法を定め、当該方法により、それぞれその独立企業間価格を算定すべきである。

(a) 前記(ア)のとおり、移転価格税制は、国外関連者との間でされた実際の取引を別の取引に置き換えることを認める制度ではなく、ある法人と当該国外関連者が実際にした取引を前提に、当該法人の所得の計算上、当該取引が価格の点についてのみ独立企業間価格でされたものとみなして当該法人の所得の計算をする制度である。本件ライセンス取引においては、本件国外関連者がその取引の開始(製造等のノウハウ等の開示)の申込みを原告にした時期も、原告が当該申込みを承諾して当該ノウハウ等を本件国外関連者に開示してライセンス契約が成立し、使用許諾取引が開始した時期も、本件ライセンス取引の対象となっているめっき薬品の製造等のノウハウ等ごとに異なるから、本件ライセンス取引を本件ライセンス取引の対象となるめっき薬品全ての製造等のノウハウ等をパッケージとしてされた使用許諾取引とみなすことは、移転価格税制の制度の趣旨と整合しない。

(b) Bライセンス契約書は、Bライセンス契約書添付書面1に記載されている多数のめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用を一括して原告からB社に対して許諾する旨を合意したことを示す文書ではなく、原告とB社との間の多数のめっき薬品の個別の製造等のノウハウ等の使用許諾取引の全てに適用される共通の契約条件を合意した基本契約の趣旨の文書である。

原告は、2001年(平成13年)4月1日、B社との間でライセンス契約(以下「本件旧ライセンス契約」という。)を締結し、本件旧ライセンス契約に係る契約書(以下「Bライセンス旧契約書」という。)を作成したところ、本件旧ライセンス契約は、原告とB社との間の多数のめっき薬品の個別の製造等のノウハウ等の使用許諾取引の全てに適用される共通の契約条件を定める基本契約として締結されたものである。このことは、Bライセンス旧契約書には、原告がB社に対して製造等のノウハウ等を開示する対象となるめっき薬品を明示する文書が添付されていないことや、本件旧ライセンス契約が締結された後に新たに開示されて使用が許諾されためっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引の集合にも本件旧ライセンス契約が適用されることから裏付けられる。Bライセンス契約書は、Bライセンス旧契約書を更新する趣旨のものであり、本件ライセンス契約は、本件旧ライセンス契約と同趣旨である。

そして、D社は、台湾における免税措置を適法に享受して投資することのみを目的として設立され、B社が従来してきた事業の内容や方法を変更することは全く意図されず、B社がしてきた事業活動は、B社とD社が一体となって従来と同

様に継続することが意図されていたのであり、Dライセンス契約書も、Bライセンス契約書と同趣旨である。

- (c) めっき薬品は、複数の原料をかくはんして溶解混合することにより製造されるものであって、その製造工程自体は複雑ではないが、原料である薬剤に何を使うか、その構成比をどのようにするかによってめっきの効果が多様に異なってくるため、原料である薬剤に何を使うか、その構成比をどのようにするかという原料の配合の違いに応じて数多くのめっき薬品が存在する。このように原料の配合がめっき薬品における最大のノウハウであり、最大の秘密情報である。めっき薬品は、薬品ごとにその製造等のノウハウ等が異なるため、製造等のノウハウ等の使用許諾取引は、めっき薬品ごとに取引が行われている。

原告は、Kライセンス取引においては、K社から、めっき薬品ごとに製造等のノウハウの開示の要請を受け、めっき薬品ごとにK社と製造等のノウハウの使用許諾取引をするかどうか（ノウハウを開示することの可否）を検討し、各めっき薬品の製造等のノウハウの使用許諾取引の対価の額も、取引ごとに設定している（甲40、42）。原告は、本件ライセンス取引においても、Kライセンス取引と同様の取扱いをしている（甲39、43）。

- (d) 本件ライセンス取引を構成する個別のめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引の対価の額（ロイヤルティの額）は、他のめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引の対価の額のいかんにかかわらず、業界水準や台湾で一般に認められているロイヤルティ料率を勘案し、当該めっき薬品の純販売価格の5%と、各めっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引ごとに個別に設定したのであって、他のめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引の対価の額を考慮して設定されていない。

- b 被告は、実際にされた取引を無視したり置き換えたりするのではなく、実際にされた取引の実態に着目しており、契約の裏にある真の実態を把握する必要があることは移転価格ガイドライン（2017年（平成29年）に改訂される前のもの）1.67にも明示されている旨主張する。

しかし、移転価格ガイドライン（2017年（平成29年）に改訂される前のもの）1.67は、独立企業間取引と異なる取決めをしているわけではない場合においてまで、当事者の合意と異なる認定をすることを許容するものではない。原告は、K社等の本件非関連者とノウハウの使用許諾取引をする際、めっき薬品ごとにノウハウの使用許諾の合意をしており、本件ライセンス取引も同様であるから、当該合意内容を否定することは認められない。

- c 被告は、原告が、本件ライセンス製品の製造等のノウハウ等のうち現に使用を許諾したものについては、本件ライセンス契約に基づいて使用を許諾したものといえるのであり、その対価の額は、本件ライセンス契約書上の包括的な合意に従って決定されていたものとして、本件ライセンス取引全体を1つの取引として評価すべきである旨主張する。

しかし、前記a(c)のとおり、各めっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引は、異なる時期に、個々のめっき薬品ごとにされており、本件ライセンス契約

書は、多数の個別の無形資産の使用許諾取引を対象とした基本契約書にすぎない。

d 被告は、原告が、本件ライセンス取引において、個々のめっき薬品ごとに順次具体的なノウハウ等を開示したとしても、これにより複数のめっき薬品の製造等のノウハウ等が包括的に開示されることとなったことには変わりはない旨主張する。

しかし、個々の製品について、一方が他方にノウハウ等の使用を許諾し、他方がその対価として一方に対してロイヤルティを支払うという当事者間の合意が個別にされている場合、合意の成立時に合意の内容に基づいて契約が成立することは、民法上明らかであり、異なる内容の合意が異なる時期にされている場合、個々の合意ごとの複数の契約が存在することを否定すべき理由もない。そして、本件においては、前記 a（d）のとおり、異なる時期に成立した複数の使用許諾取引の対価の額は、他の使用許諾取引の対価の額を考慮して決定されていないから、個別の使用許諾取引ごとに独立企業間価格が検証されるべきである。

(エ) 被告は、原告グループは、薬品、機械及びめっき液管理装置の3つの全てを手掛ける企業であり、めっき薬品の供給及び技術サポートをするという事業形態を採用している上、プリント配線板向けめっき薬品の市場においては、一般に、1つのめっき薬品のみが使用されることによって1つの表面処理加工が完成するのではなく、複数の前処理剤等を含むめっき薬品がめっき処理のプロセスにおいて順次使用されることによって、顧客が求める表面処理加工が実現されることが多いことから、個別のめっき薬品の製造等のノウハウ等が単発的に開示されるのみでは、顧客が求める表面処理加工を実現するためのめっきプロセスは完成せず、多種多様なめっき薬品の製造等のノウハウ等が包括的に開示され、豊富な品ぞろえを備えるとともに、顧客の個別的なニーズに応えるための新製品の開発をし、かつ、当該新製品の製造等のノウハウ等も適時に開示されることが必要不可欠であり、本件国外関連取引は、このような包括的なめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾を内容とするものであって、本件ライセンス取引について、個別のめっき薬品の製造等のノウハウ等ごとの使用許諾取引を単位としてKライセンス取引と比較することは、原告の上記のような事業活動の実態からかい離した手法であって、妥当性を欠く旨主張する。

しかし、これは、次のとおり、独立企業間価格を算定する単位であるノウハウ等の使用許諾取引の対価の設定の単位が、個々のめっき薬品の製造等のノウハウ等ごとであって、他のノウハウ等の使用許諾取引の対価と連動してあるノウハウ等の使用許諾取引の対価が定まっているわけではないことを看過したものであって、複数のめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引をする場合の各めっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引の対価が、当該めっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引が単独でされた場合の対価とは異なる事実を立証しない限り、全てのめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引の独立企業間価格をまとめて検証すべきであるとはいえない。

a 我が国の移転価格税制は、独立企業原則に基礎を置いているところ、独立企業原則は、比較可能な状況の下での比較可能な取引において、独立企業間であれば得られたであろう条件を参考として利益を調整しようというものであり、多国籍企業グループの構成企業を、1つの統合された事業体の不可分な部分ではなく、別個に事業を営む独立の主体として扱うというアプローチに従うものであって、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どうかという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ており、独立企業原則を適用する上での核心であるとされている（移転価格ガイドライン（2017年（平成29年）に改訂される前のもの）1.6参照）。

被告が主張するような事業実態は、前記（ア）のとおり、移転価格税制において考慮することを要しないものとされている規模の経済や広範な活動の相互関係等の多国籍企業グループ内の取引であることから生ずる関係を指摘するものにすぎず、原告と本件国外関連者との間の具体的な取引を離れて企業グループの事業形態を主張するにすぎないのであって、独立企業間価格を算定するための比較対象分析の問題とは無関係である。

b 本件国外関連者は、めっき薬品、機械及びめっき液管理装置を必ずセットで販売しているのではなく、また、仮にその全てを販売する場合においても、製品ごとに価格を決定しているから、一方の価格が他方の価格を考慮しているものとはいえない。また、本件国外関連者が、競合他社がしていない独自の営業技術支援をしていたことにより、個々のめっき薬品を高く販売することが可能となり、多額の利益を獲得することができているとはいえるが、そのような営業技術支援を提供しているか否かという問題と、複数のめっき薬品が販売されている場合に一方の価格が他方の価格に影響を与えているかという問題は、次元が全く違う問題である。

c（a）2つのめっき薬品を使用するめっきプロセスについても、それぞれのめっきが有する機能に着目して行われるのであって、2つのめっき薬品を使用することによって単体のめっき薬品を使用した場合以上の価値を生み出すことはなく、2つのめっきをすることによって個々のめっきが有する機能と異なる新たな価値が生み出されることはない。

例えば、無電解金めっきをしたからといって、無電解ニッケルめっきの密着性を向上させるという機能が高められ、新たな価値を生み出すものでも、価値が高められるものでもない。i は、従来のめっきプロセスの枠内の置換金めっき液であって、新たな価値を生み出した画期的なめっき薬品ではない。

（b）複数のプロセスに対応するめっき薬品が存在するからといって複数のめっき薬品の売上げが増加することはなく、複数のプロセスが存在するからといって複数のめっき薬品の一方の価格が他方の価格を考慮して設定される関係も生じないため、各めっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾の対価であるロイヤルティの額が他のめっき薬品の取引を考慮して設定されていることはなく、各種めっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引に関連性があるわけではない。そして、顧客の需要を満たすために新しいめっき薬品を販売することは、新たな収益を生み出すものではあっても、既存のめっき薬品を高く販売することができるようにするものではない。

また、めっき薬品の品ぞろえが豊富であることによって、めっき薬品が多く売れることはあり得るが、そのことは、各めっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾の対価であるロイヤルティの額が、他のめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引を考慮して決定されていることを示すものとはいえず、原告も、新

製品が販売されて品ぞろえが増加したことを理由として、ロイヤルティ料率を変更したことはなく、他のめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引を考慮してあるめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引の対価の額の設定をしていない。

- (c) このように、めっき薬品の特徴は、各めっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引の対価の額が、他の取引を考慮して設定されているという関係を立証するものではない。
- d (a) 原告は、表面処理加工のプロセスを開発提供する事業をしているのではなく、公知の技術であるめっきをユーザーがする際に使用するめっき薬品を開発しているところ、めっきをするためには、多数のめっき薬品がめっきの各作業工程で用いられるが、各作業工程は独立であって、同一メーカーのめっき薬品を一括して用いる必要はなく、顧客は、それぞれの工程ごとに当該工程で用いる最適なめっき薬品を個別に選定し、いずれかのメーカーから所要のめっき薬品を購入することによってそのニーズを満たすことができるから、特定のプロセスで用いられる複数のめっき薬品の全てを特定のメーカーから購入するとは限らず、個々のめっき薬品ごとに購入先を決定している。
- (b) 原告が本件国外関連者に対して製造等のノウハウ等の使用を許諾した多数のめっき薬品のうちめっきプロセスにおいて使用されるものは一部である。

また、本件国外関連者も、できるだけ多くの各種のプロセスで用いられるめっき薬品を顧客に販売するよう努力し、全てのめっき薬品を買ってくればめっきプロセスの全てについて本件国外関連者が責任を持つことをセールスポイントとして販売活動をしているものの、その点に利点を感じないメーカーは、一部のめっき薬品しか購入しないことから、めっきプロセスにおいて使用されるめっき薬品についても、常に当該めっきプロセスで使用される複数のめっき薬品がパッケージとして取引されるわけではなく、そのうちの一部であるめっき薬品の単体で販売することもあり、プリント基板メーカーが使用するめっき薬品のうち一部のめっき薬品しか販売していないことも多い。現に、台湾のプリント基板メーカーによる最終表面処理の市場において、無電解ニッケルめっき液の原告グループのシェアは、約70%であるが、無電解金めっき液のそれは、約30%であり、これは、証拠(甲118、121、122)によっても裏付けられている。

このように、各種めっき薬品は、一般に、ユーザーに対してパッケージで販売されるのが定型的な販売方法であるとはいえない。

- (c) 本件国外関連者は、各めっき薬品の販売価格を競合他社の販売価格と対比して決定しており、あるめっきプロセスに2つの本件国外関連者のめっき薬品が採用されているからといって、個別の販売価格よりも高く売ることも、他の取引を勘案して価格を決めることもない。
- e 原告は、本件国外関連者に対して原告が開発しためっき薬品の製造等のノウハウ等の一部の使用を許諾しているにすぎず、その他は本件国外関連者に輸出した上で顧客に販売しているし、新製品を開発した場合にも、本件国外関連者に輸出した上で顧客に販売するか、本件国外関連者に製造等のノウハウ等の使用を許諾するかを個別に検

討している。被告の主張するところは、顧客のニーズに応えるために顧客の求める複数のめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引を締結したいという欲求が存在するという程度のことにはすぎない。

移転価格税制上、パッケージ取引とは、複数の取引をパッケージ化して1つの価格を設定している場合のことをいい、それによる差異の調整が必要になるものの、本件ライセンス取引は、個々のめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引ごとに価格が設定され、複数のめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引をまとめてする場合であっても、全体について1つの価格を設定していないから、複数の使用許諾取引がまとめてされる場合があるという事実は、移転価格税制上の独立企業間価格を算定することとは何らの関係もない事情である。

(オ) 本件ライセンス取引のうちめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引の対価は、当該ノウハウ等の使用許諾に伴って原告が提供する役務（技術指導、技術訓練等）の対価とは別途に設定されているのであり、めっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引の対価の額を上記の役務提供取引の対価の額を考慮して決定している事実も、その逆の事実も存在しない。また、ノウハウ等の使用許諾取引において、取引対象であるノウハウ等をライセンシーが使用することができるようにするために技術訓練、技術者の派遣等の役務の提供をすることや、その対価を旅費交通費等の実費と定めることはごく一般的なことである。

したがって、本件ライセンス取引のうちめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引と上記の役務提供取引を1つの取引として独立企業間価格を算定することはできず、それぞれの取引の対価について、個別に独立企業間価格を算定すべきである。

イ 独立価格比準法又は独立価格比準法と同等の方法を用いるための要件

独立価格比準法と同等の方法とは、国外関連取引と同種の取引対象につき同様の状況の下でされた取引の対価の額により独立企業間価格を算定する方法である。これは、移転価格税制の前提である独立企業原則に基づく独立企業間価格を算定する方法の1つであるが、独立企業原則の適用は、一般に、関連者間取引の条件と独立企業間取引の条件との比較の上に成り立っており、この比較を有効なものとするためには、比較対象とされる状況についての経済的に関連する特徴が十分に比較可能でなければならないところ、ここでいう「比較可能」とは、比較対象の状況における差異が、特定の方法の下で検討されている条件（例えば、価格又は利益）に重要な影響を与えない又は当該差異の影響を取り除くために相当程度正確な調整が可能であるということの意味するものである（移転価格ガイドライン（2017年（平成29年）に改訂される前のもの）1.33も参照）。

したがって、「同種の取引対象」とは、取引対象の属性が独立価格比準法と同等の方法の下で検討されている条件（本件ではロイヤルティ料率）に重要な影響を与えない程度に類似していることを意味し、「同様の状況の下」とは、取引対象の属性以外の事項が独立価格比準法と同等の方法の下で検討されている条件（本件ではロイヤルティ料率）に重要な影響を与えない程度に類似していることを意味する。

ウ Kライセンス取引の対象が本件ライセンス取引の対象と「同種」のものであるといえること

(ア) a 独立価格比準法と同等の方法の要件である「同種」は、相当程度の類似性を意味し、同一よりも広い概念であることは、文言の自然の意味から当然に導き出される。めっき薬品は、原料を一定の順序でタンクの中に入れ、一定時間かくはんすることによって製造されるものであって、その製造等のノウハウ等は、いかなる原料をどのような比率で用いるのか、どのような順序でタンクに投入するのか、どれだけの時間かくはんするのかということにあり、技術の内容には高度の類似性が認められる。したがって、めっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引については、①ノウハウ等の使用許諾の対象である製品が同一種類の製品群に属する場合、②製品が同一種類の製品群に属さないとしても、類似する製品群に属し、かつ、製品群の差異が価格に影響を及ぼす程度ではない場合又は③使用する主要な原料が共通する場合には、いずれも相当程度の類似性があり、同種であるというべきである。

b 被告は、めっき薬品を構成する原料の微妙な配合比がめっき薬品の製造等のノウハウであって、めっき薬品の製造等のノウハウ等は個別性が高く、製品の種類が同一であれば同種のノウハウ等であるとはいえないとして、原告の主張は、原告の有する無形資産の価値や独自性を過少に主張し、用途や形状に係る表面的な類似性のみに依拠するものであって、無形資産の使用許諾取引の本質を見誤るものである旨主張する。

しかし、独立価格比準法と同等の方法を用いるための要件は、「同種」であって「同一」ではない上、原告は、原告が使用を許諾したノウハウの内容が、いかなる原料をどのような比率で用いるのか、どのような順序でタンクに投入するのか、どれだけの時間かくはんするのかという点で共通していることを捉えて、使用する主要な原料が共通するめっき薬品の製造等のノウハウ等は、「同種」であると主張しているのであり、用途や形状に係る表面的な類似性のみに依拠しているわけではない。

c 被告は、顧客のニーズに対応することができる新製品及びその製造等のノウハウ等には、既存のめっき薬品では対応することができない顧客の新たなニーズを満たすことができる点で付加価値があり、市場収益率を上回る超過利益をもたらすから、このような新製品の製造等のノウハウ等が使用許諾取引の対象に含まれるか否かは、その後の獲得利益にも顕著な差をもたらすものであって、使用許諾取引の対象となる無形資産が質的にも異なる結果、無形資産の使用許諾取引の対価の額にも影響を及ぼすことが明らかな差異に該当する旨主張する。

しかし、原告は、様々なユーザーのニーズに対応するため、同種の製造等のノウハウ等を用い、異なる形状や性質の薄膜が形成できる数多くのめっき薬品を開発することによって品ぞろえを増やしているだけであって、一方のめっき薬品が他方のめっき薬品よりも高度なノウハウ等を有しているわけではなく、いずれのノウハウも原料の構成比であって、その構成比が異なるにとどまるから、ノウハウの個別性が高いとしても、それは原料の配合比が異なることに尽きている。また、従来の製品の製造等のノウハウ等も新製品の製造等のノウハウ等も、材料の表面に薄膜を形成するためのものであって、同種のノウハウであるところ、めっきにより形成され

た金属薄膜の特性を評価するのであれば、それが高度か否かではなく、特定のユーザーのニーズにより合致するかどうかの違いがあるにすぎず、新たに開発されためっき薬品の製造等のノウハウ等が既存のめっき薬品のそれよりも高度なものを有しているわけではなく、ノウハウ等の質的な差異はない。

このように、同一の製品群に属するめっき薬品相互間には、その製造等のノウハウ等に優劣はなく、相互に同種である。

- d 対価の額が絶対額で合意される棚卸資産の売買においては、絶対額としての対価の金額に影響を及ぼす差異がある場合には、「同種」ととはいえないが、無形資産の使用許諾取引等の計算式で対価の額が合意される取引については、その計算式に影響を及ぼす差異がない場合には、当然に「同種」のものというべきである。

仮に、対価の額を絶対額であると解するとすると、全く同一の無形資産であったとしても、その対価の額が当該無形資産を利用して製造した製品の販売金額に一定のロイヤルティ料率を乗じた金額と合意されている場合には、販売金額は単価に数量を乗じた後のものであるから、異なる単価又は数量で販売された場合には、絶対額としての対価の額が異なることとなって、同種の要件を満たさないこととなるが、計算式での対価の合意は、どのような単価、又はどれだけの数量で販売されようとも、同一の計算式で対価の額を算定することに意義があるにもかかわらず、第三者間でも十分にされ得るそのような合意を適用した対価の額が独立企業間価格として認められないという不当な結果を招くこととなる。

- e 製品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引においては、その対価の額は、通常、販売価格のような絶対額で決定されるのではなく、販売金額等に対する一定の料率という計算式により決定され、使用許諾取引の対象であるノウハウ等の差異が計算式（ロイヤルティ料率）に影響を与える度合いが低いから、異なる製品の製造等のノウハウ等であっても、当該ノウハウ等を構成する内容の類似性があり、当該ノウハウ等を用いて製品を製造するために必要な設備等も類似していて大きな追加投資やリスクの負担をすることなくある製品を製造するか別の製品を製造するかを選択することができるような場合には、製造等のノウハウ等の使用許諾取引における同種の要件を満たすものと判断し得ると解すべきである。

めっき薬品については、その製造等のノウハウ等は複数の原料を一定の比率で投入してかくはんすることにより、同一の設備で複数のめっき薬品を製造することが可能であって、別のめっき薬品を製造するために大きな追加投資やリスクの負担を生ずるものではないから、本件ライセンス取引を構成する各めっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引とKライセンス取引を構成する各めっき薬品の製造等のノウハウの使用許諾取引は、同種のものというべきである。

- (イ) a 原告が本件国外関連者と実際にした取引は、個別のめっき薬品ごとに、異なる時期に、当該めっき薬品の製造等のノウハウ等の開示をするか否か及び当該めっき薬品の製造等のノウハウ等の使用を許諾することの対価の額をそれぞれ決定しており、新たなめっき薬品の製造等のノウハウ等を本件国外関連者に対して開示してその使用を許諾する取引をする際も、既にされためっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引の対価を見直していないから、本件ライセンス取引は、形

式的にも実質的にも、複数の取引を1つのパッケージとして1つの価格を設定していない。また、移転価格ガイドライン（2017年（平成29年）に改訂される前のもの）3.11が、複数のめっき薬品の製造ノウハウの使用を一括して許諾して1個の対価を設定する取引がされたとしても、当該パッケージを構成する個々のめっき薬品ごとの製造ノウハウの使用許諾取引の独立企業間価格を決定し、当該価格を合計して総体としての独立企業間価格の検証をすることを認めていることに鑑み、パッケージ取引であっても、独立価格比準法と同等の方法を用いることは可能である。

そうすると、本件ライセンス契約の対象となっているめっき薬品の中には、Kライセンス契約の対象となっているめっき薬品と同一のもの（共通製品。例えば、「M」）があり、本件ライセンス取引のうち共通製品の製造等のノウハウの使用許諾取引は、Kライセンス取引と同種の資産を対象とする使用許諾取引であることが明らかであるから、Kライセンス取引のうち共通製品の製造等のノウハウの使用許諾取引を比較対象取引として、独立価格比準法と同等の方法を用いて当該取引の独立企業間価格を算定することができる。

- b 本件ライセンス取引のうちKライセンス取引の対象となっているめっき薬品とは異なるめっき薬品を対象とするものについても、前記（ア）及び前記aのとおり、本件ライセンス取引とKライセンス取引が同種のものといえることに鑑みると、やはり、Kライセンス取引を比較対象取引として、独立価格比準法と同等の方法を用いて独立企業間価格を算定することができる。
- c 被告は、原告が、本件各事業年度においてK社との取引を段階的に縮小して2012年（平成24年）6月末には全ての取引を停止したのであり、緊密な連携関係にある本件国外関連者とは異なる性質の取引相手であったことは明らかである旨主張する。

しかし、原告は、Kライセンス取引を開始した当時、K社との技術提携を解消することを全く想定していなかった上、2008年（平成20年）以降も、同一のロイヤルティ料率で契約を更新したから、上記の事情が、Kライセンス取引の対価の額に影響を及ぼしたことが明らかであるとはいえない。

エ Kライセンス取引が本件ライセンス取引と「同様の状況」の下でされたものであるといえること

（ア）共通製品である原告の主力商品（「M」）の製造等のノウハウに係るKライセンス取引は、次のとおり、同主力商品に係る本件ライセンス取引と「同様の状況」の下にあるものといえる。

- a 当該めっき薬品は、無電解ニッケルめっきの工程で用いられる。
- b 本件国外関連者も、K社も、①当該めっき薬品をプリント基板メーカーに販売する目的で、原告から、ほぼ同時期に、ノウハウの使用許諾を受け、②同一の競合他社とめっき薬品の販売を競っている。
- c 本件国外関連者及びK社の各顧客は、いずれも、グローバルにビジネスを展開する携帯電話会社やエレクトロニクスメーカーであり、それらの企業の顧客層も共通しているため、コスト削減に努めながら互いに競争し、めっき薬品もできる限り有利な価

格で購入している。

d 本件ライセンス契約も、Kライセンス契約も、有効期間は、5年間である。

e 原告は、韓国においてはK社に対してのみ、台湾においては本件国外関連者に対してのみ、当該めっき薬品の製造等のノウハウを開示している。

f 原告は、本件国外関連者に対しても、K社に対しても、ノウハウの内容を記載した書面を交付するだけではなく、原告の技術者を派遣しており、かつ、その費用を本件国外関連者又はK社の負担とすることを合意している。

(イ) 移転価格ガイドライン（2017年（平成29年）に改訂される前のもの）2. 14によれば、「同様の状況」の下という要件が満たされていないというためには、価格に重大な影響を与える差異があることが必要であり、裁判例、立法担当者の説明等を前提とすると、当該差異が対価の額に重大な影響を及ぼすことが客観的に明らかであること、すなわち、通常の合理的な判断をする者であれば誰もが価格に重大な影響を及ぼすことに疑いを抱かないような高度の蓋然性が客観的に認められることについて被告が主張立証しなければならない。そして、上記の要件が、独立価格比準法の適用を排除するものであり、かつ、独立価格比準法が、他の方法と信頼性が同程度である場合には、他の方法に優先して用いられるべきものであることからすると、上記の価格に重大な影響を与える差異は、当該差異により、他のいずれの方法を用いて独立企業間価格を算定した結果よりも、独立価格比準法を用いて独立企業間価格を算定した結果の信頼性が低いことが明らかであるといえるほどに価格に対する影響が大きいものをいうものと解すべきである。

租税債権発生の要件事実については、課税庁が主張立証責任を負うから、その他の方法である残余利益分割法と同等の方法を用いて独立企業間価格を算定したことの適法性を主張する課税庁は、納税者が比較対象取引を具体的に指摘した上で基本三法と同等の方法の1つである独立価格比準法と同等の方法を用いることができる旨を主張している場合には、関連者間取引と納税者が比較対象取引であると主張する独立企業間取引に差異が存在するという主張だけではなく、当該差異が価格に影響を与えることが客観的に明らかであること及び当該価格への影響が重大であることを主張立証しなければならない。

被告は、状況に差異が存することによって対価の額に差異が生じ得るという可能性について主張するにすぎず、当該状況の差異が対価の額に重大な影響を及ぼすことが客観的に明らかであることを立証していない。

(ウ) a 被告は、本件ライセンス取引とKライセンス取引との差異は、独立企業間価格（ロイヤルティ料率）に影響を及ぼし、かつ、当該差異による具体的な影響額を算出することができず、その差異を調整することもできないから、本件ライセンス取引とKライセンス取引との比較可能性自体に問題がある旨主張するが、被告の主張によっても、差異が対価の額に影響を及ぼさないことを覆すに足りず、仮に、影響を及ぼすことを前提としたとしても、当該影響が重大なものであることが客観的に明らかであることを立証するものとはいえない。

b 被告は、本件ライセンス契約とKライセンス契約との間には、実施権の付与に関する独占又は非独占の別の差異があり、ロイヤルティ料率にも影響を及ぼす旨主張

するが、次のとおり失当である。

- (a) 製造等のノウハウ等の使用許諾取引は、複数の製造者の競争により価格が下落することがないよう、一地域において一事業者に対してしか当該取引をしないのが一般であるから、非独占的な契約であっても、契約地域内でのノウハウ等の使用を独占することを期待することができる。そして、実質上1社との間でのみされている製造等のノウハウ等の使用許諾取引と、独占的であることが定められている製造等のノウハウ等の使用許諾取引との差異が、ロイヤルティ料率に影響を及ぼすことが明らかであるといえるような客観的な証拠はなく、ロイヤルティ料率に影響を与えることが客観的に明らかとはいえない。

また、Kライセンス契約は、Kライセンス契約書の文言上は、非独占的な契約とされていたものの、実際に韓国において原告の取扱製品を製造して販売していたのはK社のみであり、かつ、原告がKライセンス契約の契約期間中に韓国の他社との間で同様のライセンス契約を締結する意図も計画もなかったから、実質的には韓国における独占的な権利を付与するものである。

他方、本件ライセンス契約においては、B社とD社の2社に独占的な権利を付与しているだけではなく、原告の都合により複数の当事者に権利を付与し得ることを予定したものであった上、関係者間の契約であったから、取引条件を独占的なものを非独占的なものに変更した上で原告が台湾において他社と無形資産の使用許諾契約を締結することも理論的には可能である。現に、原告は、2001年（平成13年）4月1日付けで、B社との間で、原告がB社に対して原告の有するめっき薬品の製造等のノウハウ等の独占的な使用を許諾する旨の契約を締結したところ、当該契約の契約期間の途中である2005年（平成17年）9月1日付けで、D社との間で、原告がD社に対して原告の有するめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用を許諾する旨の契約を締結し、さらに、2006年（平成18年）4月1日、Bライセンス契約書により、無形資産の独占的な使用を許諾する旨の契約を締結しているのであって、契約書の文言上は、独占的なものとされていたとしても、実質的には非独占のものであったのであり、契約当事者には、契約期間中に独占的な契約に係る契約上の義務に拘束される真実の意思がなかった。

このように、Kライセンス契約も、本件ライセンス契約も、実質上同一の条件での契約であって、契約書における独占又は非独占という差異が、ロイヤルティ料率に対して影響を及ぼすことについて、通常の合理的な判断をする者であれば誰もが疑いを入れる余地がないほどに客観的に明らかであるとはいえないから、対価の額に影響を与える差異があるとはいえず、価格に与える影響が重大であるともいえない。被告の主張は、独占と非独占の差異が、対価の額に影響を与える可能性があるというものにすぎず、当該差異が、対価の額に影響を与えることが客観的に明らかであることを示す証拠はない。

- (b) 特定の市場を独占することができる場合にはその価値が大きいため、独占であるか否かによってロイヤルティ料率に差異があることはよく見られる（ただし、化学の分野における技術ノウハウの使用許諾取引において、独占的なものであることがロイヤルティ料率に及ぼす影響の平均は、1.8%にとどまる。）ものの、

本件ライセンス取引の対象であるめっき薬品の製造等のノウハウは、特許のように独占権が法律により認められたものではなく、常に秘密性を喪失して類似品が現れることによってその価値が失われる危険を抱えているものであって、独占的権利として取引がされたとしても、さほど強固な権利ではない。しかも、本件ライセンス製品は、公知の技術に基づいて開発された製品にすぎず、その構成原料は基本的に推知可能であって、その微妙な構成比が秘密であるにすぎないから、同様のめっき薬品を開発して市場に参入するハードルは比較的低く、現に、本件ライセンス製品と同様の機能又は性能を別の配合比率で達成している競合他社のめっき薬品がいくつも存在しており、特定の市場を独占することはできないから、保証される市場の独占の利益も大きいものとはいえない。

- c (a) 被告は、本件国外関連取引は台湾におけるものであり、Kライセンス取引は韓国におけるものであって、製造及び販売の地域に客観的に明らかな差異がある旨主張するが、一般に、無形資産の使用許諾取引のロイヤルティ料率は、国の相違によって影響を受ける事例は多くなく、化学薬品業界においては、複数の国又は地域におけるノウハウ等のライセンス契約において、同一のロイヤルティ料率を定める例が複数見られる（甲34～36）から、製造及び販売の地域の差異が対価の額（ロイヤルティ料率）に影響を及ぼすとはいえない。
- (b) 被告は、個別のめっき薬品の台湾の市場における販売価格と韓国の市場における販売価格との間には大きな差異があるから、製造及び販売の地域の差異は、当該めっき薬品に係る無形資産の使用許諾取引の対価の額に影響を及ぼす事情であるといえる旨主張する

しかし、一般的に、販売価格に差異があるとしても、技術が同種である限り同一のロイヤルティ料率で使用許諾取引がされることがあるのは公知の事実であり、また、使用許諾を受けたノウハウ等を使用して製造した製品をどのような価格で販売するかはライセンシーの自由裁量に委ねられており、販売価格が異なればロイヤルティ料率も異なることが、客観的に明らかであるともいえず、販売価格の差異がロイヤルティ料率に重大な影響を及ぼすことを立証する証拠もないから、製造及び販売の地域又は販売価格に差異があるとしても、対価の額に重大な影響を及ぼす差異はないといえる。

また、本件においても、原告の主力商品（M）の台湾での価格が韓国における価格よりも高いのは、本件国外関連者がユーザーに対してユニークなサービスを提供している反面、K社がユーザーに対して同様のサービスを提供していなかったことによるものである。そして、本件国外関連者もK社も、グローバルにビジネスを展開する共通のエレクトロニクスメーカーにめっき薬品を販売しており、同一のエレクトロニクスメーカー向け基板の市場という同一の市場で事業を展開しているものといえ、本件ライセンス取引もKライセンス取引も、同一の市場で競争するプリント基板メーカー向けのめっき薬品の製造等のノウハウに関するものである以上、その対象である市場は、同一であるから、製造及び販売の地域が台湾と韓国という違いがあるとしても、価格に重大な影響を及ぼさない。

被告の主張は、製造等のノウハウ等の使用許諾取引の対価の額に影響を及ぼす可能性がある旨のものにすぎず、製造及び販売の地域又は販売価格の差異が、第三者間で合意される無形資産の使用許諾取引の対価の額（ロイヤルティ料率を用いて対価の額が計算されるという取引条件）に影響を及ぼすことが客観的に明らかであるとはいえない。

(c) 被告は、韓国においては、共通製品のみを製造していれば足り、市場のニーズも顧客も台湾とは違っていて、めっき薬品の市場に明らかな差異がある旨主張する。

しかし、原告が本件国外関連者に対して新製品の製造等のノウハウ等の使用許諾をした一方で、K社に対しては当該ノウハウ等の使用を許諾していないものの、これは、市場の状況の差異の問題ではない。そして、韓国でも台湾でも、共通製品の製造等のノウハウの使用許諾取引がされており、共通製品の製造等のノウハウと新製品の製造等のノウハウ等が「同種」であることは、前記ウ（ア）cのとおりであるから、上記の主張によっても、市場の状況の差異が共通製品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引の対価の額に影響があることが客観的に明らかであることを立証したものとはいえない。

d 被告は、本件ライセンス契約とKライセンス契約との間には、ロイヤルティ料率を乗ずる対象となる金額の別（純販売価格及び正味販売額の別）について、顕著な差異がある旨主張する。

しかし、独立第三者間でライセンス契約の対価の額を決める場合の当事者の関心事は、結果的に計算される金額であり、正味販売額が純販売価格よりも高額であることは自明であるから、Kライセンス取引を比較対象取引とする独立価格比準法と同等の方法を用いれば、本件ライセンス取引の価格は、独立企業間価格を下回ることになるのであり、移転価格税制が適用される前提を欠くこととなる。

e 原告及び本件国外関連者の台湾におけるシェアは元々0%であり、顧客に対する徹底的な技術サポートを販売契約締結前から販売契約締結後に至るまで提供し続けるというB社のユニークなビジネスモデルの結果として、B社に向けた潜在的な顧客に対する認知度が高まり、圧倒的なシェアを獲得するに至ったから、台湾における圧倒的なシェア（●●%）は、B社のビジネスモデルの結果として達成されたものであり、現在も当該ビジネスモデルによって維持されているものであって、めっき薬品自体の価格競争力や収益力に由来するものではない。現に、B社のようなサービスを提供していない原告は、日本において約28%のシェアしか有しておらず、K社は、韓国において約15%のシェアしか有していない。

そして、そのような理由によるシェアの差異が、無形資産の使用許諾取引の対価の額に影響を及ぼすことがないであろうこと及びその影響額が重大であるともいえないことも合理的に推測し得る上、被告は、市場におけるシェアの差異がロイヤルティ料率に重大な影響を及ぼしていることが明らかであることを立証し得る客観的な証拠を何ら提出していない。なお、仮に、シェアの相違を前提とするロイヤルティ料率への影響があるとしても、1%を超えることはないと思われる。

したがって、シェアの相違を理由として「同様の状況」ではないとはいえない。

オ 本件ライセンス契約におけるロイヤルティ料率の決定方法がKライセンス契約と同様であることが独立価格比準法と同等の方法を用いることができることを基礎付ける事情であること

(ア) 原告は、2000年（平成12年）頃から、業界相場を採用しようとするマーケットアプローチにより、業界水準のロイヤルティ料率は5%であるとの判断の下、全ての許諾製品、製造販売許諾地域について、一律に、正味販売額の5%を許諾料率とするノウハウ等のライセンス契約を締結する方針を有していた。また、ロイヤルティ料率を決定する際、ライセンシーが無形資産の使用許諾を受けて実施した事業による利益の一定割合をロイヤルティとしてライセンサーに帰属させるというインカムアプローチ（例えば、Rule of thumb理論）を前提とすると、使用許諾の対象である無形資産を用いた事業から得られる利益率に差がなければ、製品の販売価格が異なってもロイヤルティ料率に差が生じない。

(イ) Kライセンス契約は、平成14年以降、前記（ア）の方針に沿って更改し、ロイヤルティ料率を5%としており、本件ライセンス取引におけるロイヤルティ料率も、同様の方針に沿って、5%と決定しているから、本件ライセンス取引の性質、一般に第三者間の取引で行われているロイヤルティ料率の決定の方法（前記（ア）のマーケットアプローチ、インカムアプローチ等）に照らせば、Kライセンス取引を比較対象取引として、独立価格比準法と同等の方法を用いて本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定することが、最も合理的であるといえる。

(ウ) a 被告は、ライセンス契約の締結に当たり、どのようにロイヤルティ料率を決定したかというその方法の妥当性と、実際にされた取引の価格が独立企業間価格であるかということ（国外関連者への所得の移転が生じていないかということ）は、別の問題である旨主張する。

しかし、原告は、本件ライセンス取引の対価の額をマーケットアプローチに基づいて決定したから妥当である旨ではなく、本件ライセンス取引と同一の基本方針（マーケットアプローチ）に基づいて対価の額を決定したKライセンス取引があるから、Kライセンス取引を比較対象取引として独立価格比準法と同等の方法を用いることが合理的である旨を主張しているものである。

b 被告は、マーケットアプローチによるロイヤルティ料率の決定が妥当な方法であるとはいえない旨主張する。

しかし、原告は、業界水準に基づいてロイヤルティ料率が決定されているという慣行に基づき、同一又は同種のめっき薬品の製造等のノウハウについて、第三者であるK社との間でした取引と本件国外関連者との間でした取引が存在していることを理由として、Kライセンス取引を比較対象取引として独立価格比準法と同等の方法を用いて本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定することが合理的である旨を主張しているものである。

c 被告は、インカムアプローチの1つである残存利益アプローチによれば、残余利益分割法の考え方も、独立企業原則に照らして合理的なロイヤルティを決定する方法の1つといえる旨主張する。

しかし、インカムアプローチ（Rule of thumb理論）とは異なり、

第三者間で、残存利益アプローチによる価格付けが行われているという証拠はなく、残存利益アプローチは、単に理論的に考えられる方法として存在しているにすぎないから、独立企業原則からすると、残存利益アプローチという理論上の方法が存在すること自体によって、本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定する方法として残余利益分割法が最も合理的であることが立証されることにはならない。

(2) 本件ライセンス取引を構成する個別の取引ごとに独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を用いて独立企業間価格を算定すべきこと

ア 独立価格比準法に準ずる方法又は独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を用いるための要件

(ア) 移転価格ガイドライン（２０１７年（平成２９年）に改訂される前のもの）においては、資産又は役務の特徴の類似性（取引対象が同種であること）自体は、ＣＵＰ法の要件とされておらず、資産若しくは役務の特徴に差異があってもその差異が価格に重大な影響を与えていないか、又は価格に対する影響を排除することができる相当程度正確な調整が可能であれば、すなわち、比較可能であれば、適法なものとされている。

また、移転価格ガイドライン（２０１７年（平成２９年）に改訂される前のもの）においては、①ＣＵＰ法は、関連者間取引において移転された資産又は役務の価格を、比較可能な状況の下で比較可能な独立企業間取引において移転された資産又は役務の価格と比較する方法である旨（同２．１３）、②比較される取引間又はそれらの取引を行う企業間のいかなる差異も、価格に重大な影響を与えない場合、又はそのような差異の重大な影響を排除するために、相当程度正確な調整を行うことができる場合、独立企業間取引は関連者間取引と比較可能であり、ＣＵＰ法は、他のいかなる方法よりも望ましい方法である旨（同２．１４）、③価格に重大な影響を及ぼす差異が存在し、かつ、相当程度正確な調整を行うことができない場合にも、ＣＵＰ法の適用を形にはめたように排除すべきではなく、ＣＵＰ法の相対的な信用性は、比較可能性を達成するために行われる調整の正確性の程度により影響を受けるが、ＣＵＰ法を独立企業間価格の算定方法として用いることができるか否かは、あくまでも具体的な事案において、他の方法を用いた場合の信頼性との比較において判断されるべきものであって、比較可能性の程度が低く価格に重大な影響を与える差異が存在し、かつ、その差異を正確に調整できないとの理由のみによって適用が排除されるものではない旨（同２．１６）、④関連者間取引と独立企業間取引において移転される資産の僅かな差異が、価格に重大な影響を与えることがあるから、そのような場合は、何らかの調整を行うことが適切であろうが、この場合も、ＣＵＰ法の適用を形にはめたように排除すべきではなく、調整の程度と信頼性が、ＣＵＰ法の下での分析の相対的な信頼性に影響を与えることを念頭において、他の方法を用いた場合の信頼性との比較において最も適切な方法であるかが判断されるべきである旨（同２．１５）が、それぞれ指摘されている。

独立企業間価格を算定する方法としてのＣＵＰ法の信頼性の程度は、比較可能性の欠如が価格に対して与える影響の程度（差異の調整が可能な場合には、差異を調整した後のもの）に依存し、比較可能性の程度が低くても、他の方法を用いて独立企業間価格を算定した結果の信頼性が更に低い場合には、最も適切な独立企業間価格を算定する方法として用い得る場合もあり、どの独立企業間価格を算定する方法が適切かは、具体的な

事案における相対的な信頼性により決定され、一義的に定まるものではない。そして、租税特別措置法66条の4第2項が規定する独立価格比準法及び独立価格比準法と同等の方法とCUP法の基本的な考え方は同一である。

そうすると、同種とはいえない程度の棚卸資産の差異があるが、その差異が価格に重大な影響を及ぼさない場合又はその差異が価格に与える影響を排除し得る調整をなし得る場合には、移転価格ガイドライン上も租税特別措置法上も、適法な独立価格比準法に該当する。また、棚卸資産の購入又は販売以外の取引について、同種とはいえない程度の取引対象の差異があるが、その差異が価格に重大な影響を及ぼさない場合又はその差異が価格に与える影響を排除し得る調整をなし得る場合には、移転価格ガイドライン上の適法なCUP法に該当し、租税特別措置法上も、独立価格比準法と同等の方法として、適法なものとなる。

他方、関連者間取引と独立企業間取引に差異が存在し、その差異により生ずる対価の額の差異が重大であり、かつ、当該対価の額の差を調整することができないために、法律上の推定を行い得ない場合であっても、直ちに独立企業間価格を算定する方法として用い得ないわけではなく、独立企業間価格を算定する方法としての信頼性が低下するにとどまるのであって、残余利益分割法を含むその他の方法又は残余利益分割法と同等の方法を含むその他の方法と同等の方法を用いて算定され得る独立企業間価格よりも算定された独立企業間価格の相対的な信頼性が高い場合（一般的類型的に見た理想的な価格への近似性はなくとも、具体的な事情の下において他の適用可能な方法と比較した結果、理想的な価格に最も近似するといえるような場合）には、独立価格比準法又は独立価格比準法と同等の方法を用いることができる程度の（理想的な価格に近似するという法律上の推定が及ぶまでの）比較可能性がないとされた取引を比較対象取引として独立企業間価格を求める方法を、独立価格比準法に準ずる方法又は独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法として取り扱い、独立企業間価格を算定するために用いることができると解すべきである。移転価格ガイドライン（2017年（平成29年）に改訂される前のもの）2.10、同2.5にも、これに沿う記載がある。

これは、具体的な事実関係の下で、実際に他の方法と比較をして、他の方法よりも理想的な価格の近似値を算定し得るといえる場合にのみ、独立価格比準法に準ずる方法又は独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法として当該方法を用いて独立企業間価格を算定することができるという趣旨であり、比較可能性の要件を緩めて独立価格比準法又は独立価格比準法と同等の方法を用いようとするものではない。

（イ）租税特別措置法66条の4第2項は、基本三法優先の規定を設けることによって、基本三法がその他の方法よりも適切な方法であるという法律上の推定を規定していたため、棚卸資産の売買については、資産の僅かな差異が価格に重大な影響を及ぼすことがあることから、その他の方法よりも適切な方法であるという法律上の推定が働く独立価格比準法に該当する場合を同種の資産である場合に限定したにすぎない。

差異により生ずる対価の額の差異が重大であり、かつ、対価の額の差異を調整することができないために、上記の法律上の推定を行い得ない比較対象取引の価格と直接比較する方法により算定した独立企業間価格が、残余利益分割法を含むその他の方法を用いて算定され得る独立企業間価格よりも客観的存在としての独立企業間価格に近似する場

合、法律上の推定を行い得ないとの理由のみで、独立企業間価格を算定する方法としての信頼性が劣った他の方法を基に独立企業間価格を算定しなければならないとすることを正当化すべき理由はない。基本三法の要件は満たしていないとしても、基本三法と基本的な考え方は同じである方法を基本三法に準ずる方法と認めた上で、当該方法がその他の方法よりも適切である場合（客観的存在としての独立企業間価格により近似する価格を算定し得る場合）には、当該方法を用いて独立企業間価格を算定すべきである。

CUP法は、租税特別措置法66条の4第2項に規定する独立価格比準法及び独立価格比準法に準ずる方法の双方を含むものであるところ、関連者間取引の対価の額と独立企業間取引の対価の額を比較する方法は、両取引に全く類似性がなく、両取引の価格に何らの相関関係もない場合を除き、少なくとも租税特別措置法における「独立価格比準法に準ずる方法」には該当するから、当該方法がその他の方法よりも適切である場合には、独立企業間価格は、当該方法により算定されるべきである。

イ Kライセンス取引を比較対象取引として独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を用いて本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定することができること

仮に、原告が前記（１）に主張する方法が独立価格比準法と同等の方法における同種性の要件及び比較可能性の要件を満たさないとしても、前記ア（ア）のとおり、直ちに、CUP法の適用は否定されず、その他の独立企業間価格を算定する方法よりも相対的に信頼性が高い場合には、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法に該当し、当該方法を用いて独立企業間価格を算定することができること、本件においては、次のとおり、Kライセンス取引を比較対象取引として本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定する方法は、他の方法と比較して信頼性が高いから、当該方法を独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法として用いることができるというべきである。

（ア）①原告が本件ライセンス取引において使用を許諾しためっき薬品の製造等のノウハウ等及び原告がKライセンス取引において使用を許諾しためっき薬品の製造等のノウハウは、いずれもめっき薬品の製造という同一の事業に係るものであること、②上記①のノウハウ等又はノウハウは、いずれも表面処理をするという同一の機能を果たし、めっき薬品を製造するために必要とされる技術情報等の種類、内容等において高度の類似性があること、③独立企業間で無形資産の使用許諾取引がされる場合にロイヤルティがどのように決定されているかという実態、④原告が本件非関連者であるK社との間で無形資産の使用許諾取引をする際にロイヤルティをどのように決定したかという事実及び⑤本件ライセンス契約の対象であるめっき薬品の製造等のノウハウ等の特徴に鑑みると、比較対象取引の類似性は十分に満たされており、かつ、基本的な考え方も共通しているから、原告が前記（１）に主張する方法（Kライセンス取引を比較対象取引とする方法）は、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法に該当し、当該方法を用いて算定された価格は、独立企業間価格としての信頼性を有する。

（イ）CUP法は、関連者間の商業上及び資金上の関係において設定される条件が独立企業間のものであるか否かを決定する最も直接的な手段であることから、CUP法と他の独立企業間価格を算定する方法とが同等の信頼性をもって適用可能な場合には、CUP法の方が望ましいものとされ、また、無形資産の使用許諾取引について、独立企業間価格を算定する際に、同一の所有者が独立企業に対して比較可能な状況の下で比較可能な

無形資産の使用を許諾する場合には、CUP法を使用することが可能であるとされている（移転価格ガイドライン（2017年（平成29年）に改訂される前のもの）2.3及び同6.23参照）。

CUP法は、資産の差異が価格に重大な影響を及ぼす可能性があり、そのような価格に重大な影響を及ぼす差異がある場合には、相当程度の調整がされなければその信頼性が減少するという短所があるが、本件においては、①めっき薬品の製造等のノウハウ等の所有者である原告自身が独立の第三者であるK社に対し、同一又は極めて類似するめっき薬品の製造等のノウハウの使用を許諾する取引（Kライセンス取引）をしており、②本件ライセンス取引もKライセンス取引も、業界の一般的なロイヤルティ料率の水準を基準にロイヤルティ料率を決定するという一般的な慣行に合致した方法で価格が設定されているから、Kライセンス取引を内部の比較対象取引としてCUP法を用いることができ、独立企業間であれば成立したであろう価格に近似する価格を算定し得る。本件においては、CUP法の短所のゆえにその信頼性が低くなるとはいえず、CUP法の長所により、租税特別措置法が規定する独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法としての信頼性は高い。

他方、本件においては、台湾における超過利益の発生に本件国外関連者のユニークな役務の提供を伴ったマーケティング活動が大きく貢献している反面、原告の研究及び開発に係る活動（以下「研究開発活動」という。）の貢献は不明であり、少なくとも本件国外関連者の活動の貢献ほどには超過利益の発生に貢献していないと思われることに照らし、残余利益分割法と同等の方法は、独立企業間であったならばされたとであろう利益分割に近似する結果を算定し得る方法とはいえず、信頼性が極めて低い。

（3）本件棚卸資産販売取引については原価基準法を用いて独立企業間価格を算定すべきこと

原告は、本件国外関連者に対するのと同様、K社に対し、BB品を販売しているから、K棚卸資産販売取引を比較対象取引として原価基準法を用いて本件棚卸資産販売取引の独立企業間価格を算定することができる。

原告がK社に対して販売しているBB品も、本件国外関連者に対して販売しているBB品も、めっき薬品を製造するための半製品等であり、その性状、構造、機能等の面で同一である又は類似するから、両者は類似の棚卸資産と認められる。原告は、K社に対するBB品についても、本件国外関連者に対するBB品についても、めっき薬品の製造に必要な複数の原料を混合するという製造行為をした上で出荷しているから、原告が果たす機能に差異はない。また、K棚卸資産販売取引と本件棚卸資産販売取引との間で、利益率に影響を及ぼすことが明らかな差異も認められない。しかも、本件棚卸資産販売取引の売上総利益は、K棚卸資産販売取引の売上総利益を著しく上回っているから、本件棚卸資産販売取引について、移転価格税制を適用する要件を満たさないことも明らかである。

2 争点1－2（本件国外関連取引の独立企業間価格を算定するために残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いることの可否）について

（被告の主張の要点）

（1）当該事案における最も適切な方法であることの立証の要否

ア 課税庁が選択した方法が事案に照らして合理的であれば足りること

原告は、基本三法を用いることができない場合であったとしても、そのことによって直

ちに残余利益分割法を用いたことが適法となるのではなく、残余利益分割法を用いて独立企業間価格を算定したことが適法であるといえるためには、個々の具体的な状況の下で、独立企業原則に照らし、残余利益分割法がその他の方法の中で独立企業間価格を算定する上で最も信頼することができる方法であることを立証しなければならない旨主張する。

しかし、法令上、独立企業間価格を算定する場合に、その他の方法の間には、優劣関係はない（租税特別措置法６６条の４第２項１号ニ）上、その他の方法のうちの採用し得る全ての方法を全て比較検討した上で、残余利益分割法の方が信用することができる方法であることを逐一立証する必要はなく、当該事案の特徴に照らし、残余利益分割法を用いて独立企業間価格を算定することが合理的であれば、残余利益分割法を用いて独立企業間価格を算定することができると解すべきである。

そして、本件においては、前記１（被告の主張の要点）（１）ないし（３）のとおり、基本三法又は基本三法と同等の方法を用いて独立企業間価格を算定することができない上、本件国外関連取引は、無形資産が対象となる取引で、かつ、グループ企業内の複数の当事者に独自の寄与が認められるものであって、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いて独立企業間価格を算出することが、最も適切であるといえる。

イ その他の方法のうちの最も適切な方法を用いることがその他の方法を用いる場合の要件となっていたとは解せないこと

（ア）原告は、現行の租税特別措置法６６条の４第２項が規定する「最も適切な方法」という文言は、確認規定にすぎず、平成２３年法律第８２号による改正前の租税特別措置法６６条の４第２項においても、基本三法については、当該方法が基本三法の中で最も適切な方法であることが、その他の方法については、基本三法を用いることができず、かつ、当該方法がその他の方法の類型に属する方法の中で最も適切な方法であることが、要件となっていた旨主張する。

しかし、同項には、基本三法をその他の方法に優先して用いるべきである旨が定められていたが、「最も適切な方法」との文言はなく、その他の方法の間の適用に関する優劣関係は規定されていなかったから、本件各事業年度における本件国外関連取引の独立企業間価格を算定する方法の選択については、基本三法及び基本三法と同等の方法を用いることができないことを前提として、当該事案の特徴に照らし、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いて独立企業間価格を算定することが合理的であれば、それ以外の用い得る方法を全て比較した上で残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法の方がより信頼することができることを逐一立証しなくとも、当該方法の選択が違法となるものではないと解すべきである。また、現行の租税特別措置法６６条の４第２項には、「最も適切な方法」との文言があるが、同項の適用においても、独立企業間価格を算定するに当たって用いた方法が最も適切な方法であるか否かについて、全ての方法を深く分析して比較検討すべきであるとすることは、課税庁に極めて重い立証責任を課すだけではなく、公平な結論となるかどうかにも疑問がある（移転価格ガイドライン（２０１７年（平成２９年）に改訂される前のもの）２．８も参照）。

そうすると、「最も適切な方法」という限定が明文上付されていなかった租税特別措置法６６条の４第２項を、現行の租税特別措置法６６条の４第２項よりも更に厳格に解

さなければならない理由はなく、原告が主張するような厳格な立証は不要である。

- (イ) 原告は、申告納税方式の下においては、課税庁の裁量（複数の独立企業間価格を算定する方法のうちから任意の1つの方法を選択すること）次第で異なる数額の納税義務が確定することはあり得ず、特定の事実関係の下において用いるべき独立企業間価格を算定する方法は、法律の規定に基づいて一義的に定まっているといえる旨主張する。

しかし、本件においては、課税庁が合理的な調査を尽くしても、本件国外関連取引と比較可能性のある外部の比較対象取引を見いだすことができず、かつ、Kライセンス取引も含めて比較可能性のある内部の比較対象取引を見いだすこともできなかったから、基本三法及び基本三法と同等の方法を用いることはできないと判断した上で、本件国外関連取引が、無形資産を対象とするもので、かつ、国外関連取引の当事者の双方が重要な無形資産を保有する事案であったこと等を踏まえ、基本三法に準ずる方法及びその他政令で定める方法並びに基本三法に準ずる方法と同等の方法及びその他政令で定める方法と同等の方法の中から、最も適切に独立企業間価格を算定することができる合理的な方法として残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いたものである。

- (ウ) a 原告は、課税庁が当該事案において通常想定し得るその他の方法との比較をするなど合理的な検討及び調査を尽くしたにもかかわらず、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法よりも適切な方法が存在しなかったことを立証した場合には、原告が残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法よりも適切な方法を具体的に主張立証しない事実を間接事実として、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法が最も適切な方法であることが事実上立証されたものとするれば足りることを前提として、被告は、本件において、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法が、通常想定し得るその他の方法のいずれよりも適切であることを立証しなければならない旨主張する。

しかし、独立企業間価格を算定する各方法の特徴を適切に把握した上で、当該事案における国外関連取引の特徴等を子細に検討することにより、最も適切な独立企業間価格を算定する方法に係る分析をすることは可能であって、本件においても、そのような分析をした結果として、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法が最も適切な方法であると判断したものである。このことを超えて他により適切な方法が存在しないことを逐一立証すべきものと解すべき合理的理由はない。

- b 仮に、最も適切な方法であることの主張立証責任が第一次的には国の側にあるとしても、優先的に用いられるべき基本三法及び基本三法と同等の方法について、合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、これを用いることができないことを主張立証した後は、基本三法に準ずる方法及びその他政令で定める方法並びに基本三法に準ずる方法と同等の方法及びその他政令で定める方法と同等の方法の中から、算定方法及び国外関連取引の各特徴を踏まえた分析に基づき、特定の独立企業間価格を算定する方法が最も適切な方法であることを主張立証しさえすれば足り、納税者がこれを争う場合には、他により適切な独立企業間価格を算定する方法があることを具体的に反証すべきものと解すべきである。

- (エ) 原告は、残余利益分割法は、同様の取引が、同様の状況の下で、独立第三者間でされたとしたならば成立したであろう取引の価格に、独立価格比準法に準ずる方法を用い

る場合よりも近似する価格を算定することができる場合に限り、当該事案の状況に適した合理的な方法となる旨主張する。

しかし、関連者間取引と非関連者間取引との間に差異が存在し、当該差異により生ずる対価の額の差を調整することができない場合、独立価格比準法及び独立価格比準法に準ずる方法を用いること自体ができないから（前記１（被告の主張の要点）（２）ア（ウ）a参照）、そのような場合には、残余利益分割法との信頼性の比較をする前提も欠けることになる。また、原告の主張は、前記１（被告の主張の要点）（２）ア（ウ）bのとおり、独立企業間価格が客観的に明らかであることを前提に、その近似値を算定することができる方法が合理的であるという本末転倒した誤ったものである。

（２）本件ライセンス取引と本件棚卸資産販売取引とを一体のものとして残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いるべきであること

ア 独立企業間価格を算定する際の取引の単位について

前記１（被告の主張の要点）（１）ア（ア）に主張したところに加え、租税特別措置法通達６６の４（３）－１（２）は、「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。これらに反する原告の主張は、失当である。

イ 本件ライセンス取引と本件棚卸資産販売取引との関係

（ア）原告は、本件ライセンス取引について、ロイヤルティ収入のみでは十分な利益を回収するどころか、投下した研究開発費すら十分に回収することができていないとの認識を有していた。また、ＢＢ品は、原告が有するめっき薬品の製造等のノウハウ等の一部を構成するものであり、本件ライセンス製品を製造するために不可欠な原料又は当該めっき薬品の一部（半製品等）であるところ、原告は、上記のような認識の下、ＢＢ品を本件ライセンス製品の原材料の一部として指定し、その成分や配合比を明らかにしないまま、本件国外関連者に対してその購入を事実上義務付けていた。

原告は、これにより、情報漏えいの防止を図るとともに、ＢＢ品の価格を原告がコントロールすることが可能であることを背景にＢＢ品の販売に係る利益を確保し、当該利益を本件ライセンス契約において無形資産の使用を許諾したことの対価として実質的に収受し、当該無形資産を形成、維持又は発展させる費用（研究開発費）を回収することも企図していたから、本件棚卸資産販売取引の対価は、本件ライセンス取引において無形資産の使用を許諾したことの対価を回収することも考慮して設定されていたものとみることができる。

このような取引の実情を踏まえると、本件ライセンス取引と本件卸売資産販売取引は、一体のものとして行われているとみるべきであり、これらを一体のものとしてその独立企業間価格を算定するのが合理的である。

（イ）原告が本件国外関連者に対して製造等のノウハウ等の使用を許諾しためっき薬品については、それを製造するための原材料としてＢＢ品を使用することが一般的であったところ（後記エ（ア）も参照）、ＢＢ品は本件ライセンス製品の製造等のノウハウ等の一部を構成するものであって、成分の構成比すら不明な原材料の混合物であるため、これを用いためっき薬品の製造等のノウハウ等の開示を受けない限り、通常取引の対象

とはなり得ない不完全なものであったから、めっき薬品の製造等のノウハウ等とＢＢ品とは、一体のものとして取引されて初めて価値を有するものといえ、両者はあくまでも不可分一体のものとして取引がされる実態にあったといえることができる（後記エ（イ）及び（ウ）も参照）。

ウ 原告も本件ライセンス取引と本件棚卸資産販売取引が一体のものであるとの認識を有していたこと

（ア）本件において、本件棚卸資産販売取引と本件ライセンス取引との間に取引の一体性が認められるとして、原告と本件国外関連者との間の取引の独立企業間価格を算定する際、本件棚卸資産販売取引も含めた上で独立企業間価格を算定することを提案したのは、原告自身であり（乙６４）、原告も、本件棚卸資産販売取引により、本件ライセンス取引において無形資産の使用を許諾したことの対価を回収することが不足しているのを補っていたとの認識を有していたことがうかがわれる。

（イ）原告は、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いて独立企業間価格が算定される場合に備えて、本件調査担当者に対し、本件ライセンス取引及び本件棚卸資産販売取引の双方を残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象とすべき旨を上申した旨主張する。

しかし、原告は、上記の上申の際、自ら明確に根拠を示した上で、原告と本件国外関連者との間の取引の独立企業間価格を算定する際、本件棚卸資産販売取引も含めた上で独立企業間価格を算定すべきであることを提案し、本件国外関連取引全体としての対価を本件ライセンス取引におけるロイヤルティだけではなく本件棚卸資産販売取引における利益からも回収する実情にあったこと等を具体的に説明しており（乙６４）、これが、原告が主張するような動機に基づくものであるとしても、その根拠として挙げた事実そのものが直ちに虚偽であることになるわけではなく、現に、複数の資料、供述等（乙５０の４、乙５６、５７、６０、７１、７２、７７、１３９、１４２）により裏付けられているから、本件国外関連取引の実情に関する原告の説明は、十分に信用することができる。

エ 原告の主張が失当であること

（ア）原告は、本件国外関連者が、本件ライセンス製品を製造するに当たり、そのほとんどについてＢＢ品を原料として使用しておらず（例えば、平成１９年３月期のＢＢ品の取引は、２４０個の使用許諾取引に対して僅か１２品目にとどまっている。）、本件ライセンス取引のうちのほとんどのものには、その価格に影響を及ぼす可能性のあるＢＢ品の取引（本件棚卸資産販売取引）が存在していないから、本件ライセンス取引と本件棚卸資産販売取引がその価格設定について関連しているとはいえない旨主張する。

しかし、上記の原告の主張は、実際に製造等のノウハウ等が使用されている本件ライセンス製品の数ではなく、Ｄライセンス契約書（２００５年（平成１７年）９月１日付けのもの）に記載のある本件ライセンス製品の総数（乙２１）と平成１９年３月期時点で実際に取引されていたＢＢ品の個数（乙１０４の２）とを比較したものであるところ、本件ライセンス製品の全てが実際に製造されていたわけではないから、主張の前提自体を誤ったものである。また、原告は、本件ライセンス製品の原料について当初はＢＢ品として管理していなかったものの、２００２年（平成１４年）頃からＢＢ品としての管

理を開始し、２００４年（平成１６年）又は２００５年（平成１７年）頃以降、順次、原料にＢＢ品を用いた部分的な開示に切り替えていったのであって（乙５６）、ＢＢ品の品目数は、新製品の開発及び従来品の原材料についてのＢＢ品としての管理の拡大に伴い、年々増加しているから（乙１３９）、平成１９年３月期当時取引されていたＢＢ品の品目数のみで比較をすることは、相当ではない。

また、個別の枝番で分けられた個々の本件ライセンス製品についてみれば、それを製造するについてＢＢ品を用いないものが多数存在していることは事実であるが、同じ型番名で始まる製品群は、１つのめっき薬品を製造し、使用するために必要不可欠なものとして相互に密接に関連しているから、個別の枝番で分けられた本件ライセンス製品ごとにＢＢ品を使用するめっき薬品か否かを判断することは相当ではなく、１つのめっき薬品を作成し、使用するために必要な同じ型番で始まる製品群ごとに（枝番に分けられためっき薬品を全体の１つの単位として）判断する必要がある。そして、Ｄ社が販売する主要なめっき薬品のほとんどに原材料としてＢＢ品が使用されており、これを売上金額の割合で見た場合、本件各事業年度の平均で６割を超えるめっき薬品についてＢＢ品を使用することが必要である（乙５０の４、乙１４２）。

以上のとおり、原告が本件国外関連者に対して製造等のノウハウ等の使用を許諾しためっき薬品については、原材料としてＢＢ品を使用することが一般的であったといえる。（イ）原告は、ＢＢ品自体は、混合された原料の価格の合計額以上の価値を有するものではなく（したがって、ＢＢ品を含むノウハウ等の開示を受けたライセンシーに対する原料の販売に係る対価の額と完全なノウハウ等の開示を受けたライセンシーに対する原料の販売に係る対価の額は、競争市場においては、理論的には同一である。）、ノウハウ等を含むものとして高値で取引されているものでもないから、ＢＢ品の価格が無形資産の使用許諾取引の対価の額の影響を受けている事実も、無形資産の使用許諾取引の対価の額がＢＢ品の価格の影響を受けている事実もない旨主張する。

しかし、ＢＢ品は、本件ライセンス製品の原材料等であり、ライセンシーに対してその成分を開示しないことによって、本件ライセンス製品の製造工程の一部をブラックボックス化し、機密情報の漏えいを防ぐ又は遅延させることを目的とするものであるから、その成分が開示されないことに意味がある。本件国外関連者は、ＢＢ品の成分が不明である以上、ライセンサーである原告以外からは本件ライセンス製品の原材料であるＢＢ品を購入することができず、原告からＢＢ品を購入することを事実上強制されることとなつて、ライセンサーである原告がＢＢ品の価格の設定をコントロールすることができ、ＢＢ品の取引において原告が利益を確保することができることになる。このように、ＢＢ品については競争市場を観念できないから、ＢＢ品を含む原材料を購入する場合とＢＢ品を含まない原材料を購入する場合の対価の額が、競争市場においては理論的に同一であるとはいえない。成分の構成比が不明な原材料の混合物であるＢＢ品は、これを用いためっき薬品の製造等のノウハウ等の提供を前提としない限り、通常、取引の対象となり得ない不完全なものであって、めっき薬品の製造等のノウハウ等とＢＢ品とはあくまでも不可分一体のものとして取引される実態にあるから、このような取引の実態を無視し、別個に対価の額を検証することは、取引の実情からかい離した非合理的な手法である。

(ウ) 原告は、ＢＢ品を用いたライセンス契約のロイヤルティ料率がＢＢ品を含まないライセンス契約のロイヤルティ料率よりも低く設定されるという事実はなく、本件においてその立証もない旨主張する。

しかし、原告は、めっき薬品の製造等のノウハウ等を部分的に開示した上で、非開示部分の原材料の混合物をＢＢ品として供給していたところ、部分開示されためっき薬品の製造等のノウハウ等それ自体は、ＢＢ品の供給なしには取引の対象となり得ない不完全なものであって、これを独立のものとして一般的な対価の額を論ずることは不可能であるから、原告のいう「ＢＢ品を用いたライセンス契約のロイヤルティ」を独立のものとして観念し、これを原告のいう「ＢＢ品を含まないライセンス契約のロイヤルティ」と比較する手法自体が無意味である。

そして、めっき薬品の製造等のノウハウ等とＢＢ品とが不可分一体のものとして取引される以上、取引当事者の認識としても、両者を一体のものとして取引全体の対価を考慮するのが通常であって、これを分離して個別に対価の額を検証することは、取引当事者の認識にも沿わない結果となる。現に、原告は、本件ライセンス取引について、ロイヤルティ収入のみでは十分な利益を回収するどころか投下した研究開発費すら十分に回収することができていないとの認識を有しており（乙７１、７２、７７）、本件ライセンス製品について、その原料をＢＢ品として管理し、情報漏えいの防止を図るとともに、その利幅を大きく取ること、国外関連者にめっき薬品の開発に係る研究開発費等の費用負担を求めようとしていたものであるから（乙５７）、ＢＢ品の取引を開始する前後で、ロイヤルティ料率に変化がないことは当然である。

したがって、本件国外関連取引においては、原告が、ＢＢ品の利幅を大きく取ることにより本件国外関連取引全体として利益の回収を図るという実情があった以上、これを無視して本件国外関連取引全体の合理的かつ適正な独立企業間価格を算定することは不可能であるから、本件ライセンス取引と本件棚卸資産販売取引を一体の取引と評価した上で独立企業間価格を算定し、比較対象取引の存否も検討すべきである。

(エ) 原告は、①原告の主力商品（Ｍ）のロイヤルティ料率は、本件国外関連取引においても、Ｋライセンス取引においても、ＢＢ品の取引を開始する前後で変化はなく、当該ロイヤルティ料率は、ＢＢ品の取引を考慮して価格が設定されているわけではない、②平成１９年３月期において、本件国外関連者及びＫ社に対し、原告の主力商品（Ｍ）のＢＢ品を販売したところ、当該取引により原告が得た売上総利益（平成１９年３月期）は、本件国外関連者に対するものが１１万２６００円、Ｋ社に対するものが３１万１５２０円にすぎず（乙１０４の２、乙１０５）、その利益額は少額である、③ＢＢ品の取引の主たる目的は、めっき薬品の製造等のノウハウ等の秘密の保持にあり、ロイヤルティ収入の額の調整をする意味を全く有していないなどとして、本件ライセンス製品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引とＢＢ品の販売取引（本件棚卸資産販売取引）とを一体として独立企業間価格を算定すべき理由はない旨主張する。

しかし、前記イ（ア）のとおり、ＢＢ品の販売に係る利益を確保することによって本件ライセンス契約の対価を実質的に収受していたという本件国外関連取引の実情があったことを前提とすると、ＢＢ品の販売取引（本件棚卸資産販売取引）を開始する前後で、ロイヤルティ料率に変化がないことは、当然である。また、単に平成１９年３月期にお

けるB B品の一部のものについて、売上総利益が少額であったとしても、そのことをもって直ちに、B B品が本件国外関連取引全体としての利益を確保する目的を有していたことを否定することはできない。

- (オ) a 原告は、一般に、独立当事者間の取引においては、自己が使用許諾を受ける製品の開発のための費用ではないライセンサーの現在の研究開発費をライセンサーが負担することを目的とした価格設定がされることはないから、移転価格税制上は、そのような独立企業間の通常の合意とは異なる価格設定を無視して独立企業間においてどのような価格で取引がされるかが検証されるべきものであるし、移転価格税制の適用上、取引当事者の主観は、独立企業間価格の取引であるか否かという判断とは無関係であるから、取引当事者の主観に関係なく、ノウハウ等の使用許諾取引の独立企業間価格とB B品の販売における独立企業間価格とを個別に判断すれば足りるというべきである旨主張する。

しかし、取引の実態を無視して対価の額を検証することが、取引の実情からかい離した非合理的なものであることは、前記（イ）及び（ウ）のとおりであり、被告は、単に原告及び本件国外関連者の主観的な認識のみを前提として本件ライセンス取引と本件棚卸資産販売取引とを一体のものとして独立企業間価格を算定すべき旨を主張しているものでもない。

- b 原告は、仮に、本件ライセンス取引と本件棚卸資産販売取引とが相互に影響を及ぼしているとしても、そのことから直ちに両取引を合わせたものを1個の取引であるとして1個の独立企業間価格を算定する方法を用いなければならないものということはできず、2つの取引を移転価格税制の検証対象とすべき場合であっても、そのそれぞれの取引について独立企業間価格を算定して計算された所得の移転額を合算することにより検証をすることが可能である旨主張する。

しかし、部分開示とされためっき薬品の製造等のノウハウ等と、非開示部分の原材料の混合物であるB B品とは、これらが一体のものとして取引されて初めて価値を有する点に特色があり、これらのものが単独では取引の対象とはならないから、本件棚卸資産販売取引と本件ライセンス取引とを別個のものとして捉えた上で比較可能な外部の比較対象取引を見いだすことは困難である。

- (3) 本件については残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いることが適切であること

- ア 残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法以外の方法を本件に用いることが適切ではないこと

次のとおり、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法以外の方法を用いて本件国外関連取引の独立企業間価格を算定することは適切ではない。

- (ア) 取引単位営業利益法は、棚卸資産の販売又は購入をする国外関連取引に係る営業利益の水準と比較対象取引に係る営業利益の水準を比較する方法であり、比較的単純な機能を果たす取引当事者の一方に係る比較対象取引を選定して独立企業間価格を算定することになるが、取引当事者の双方に重要な無形資産が存する場合、無形資産が営業利益の水準に与える影響は様々であるため、比較可能性のある比較対象取引を見いだすことが困難となる。移転価格ガイドライン（2017年（平成29年）に改訂される前のもの

の) 2. 59においても、取引単位営業利益法は、双方の当事者がユニークな無形資産を保有している場合には信頼性が低く、そのような場合には、一般的に利益分割法が最も適切な方法となる旨が指摘されている。

したがって、取引当事者の双方が重要な無形資産を保有する本件国外関連取引においては、取引単位営業利益法又は取引単位営業利益法に準ずる方法及び取引単位営業利益法と同等の方法又は取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法は、適切な方法とはいえない。

(イ) 比較利益分割法は、棚卸資産の販売又は購入をする国外関連取引と類似の状況の下でされた非関連者間取引に係る非関連者間の分割対象利益等に相当する利益の配分割合を用いて、当該国外関連取引に係る分割対象利益等を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であるから、比較利益分割法を用いるためには、類似の状況の下でされた非関連者間取引が存在する必要があるが、本件においては、そのような非関連者間取引を見いだすことは困難であり、比較利益分割法又は比較利益分割法に準ずる方法及び比較利益分割法と同等の方法又は比較利益分割法に準ずる方法と同等の方法を用いることはできない。

(ウ) 寄与度利益分割法は、棚卸資産の販売又は購入をする国外関連取引に係る分割対象利益等をその発生に寄与した程度を推測するに足りる国外関連取引の当事者に係る要因に応じてこれらの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であるが、無形資産により生じた利益とそれ以外の利益とを区別しないため、法人又は国外関連者が重要な無形資産を有しており、それによっ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適切に評価する必要がある、これを区分しないまま、典型的な分割要因である人件費等の費用の額や投下資本の額等を分割要因として分割対象利益を分割するのでは、重要な無形資産の貢献による利益が存在するにもかかわらず、その貢献度が分割対象利益の配分に適切に反映されないことになり合理性を欠くといった問題点が指摘されている。

イ 残余利益分割法の特徴等

残余利益分割法は、第一段階として、棚卸資産の販売又は購入をする国外関連取引に係る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で通常得られる利益（基本的利益）を国外関連取引の両当事者にそれぞれ配分し、第二段階として、基本的利益を配分した後の利益（重要な無形資産により生じた利益。これを「残余利益」と呼ぶ。）を、当事者双方の有する重要な無形資産の価値に応じて合理的に配分し、独立企業間価格を算定する方法であり、重要な無形資産の貢献により通常非関連者間取引に比して、より多額の営業利益（残余利益）を獲得していると考えられる場合に、当該残余利益を重要な無形資産の価値に応じて合理的に配分し、適切な独立企業間価格を算定することができる方法である。

なお、残余利益分割法又は残余利益分割法と同等の方法において、超過利益とは、基本的利益と対になる概念であって、重要な無形資産を有しない場合に得られる利益（基本的利益）を超える部分の利益は、全て超過利益とされる（つまり、超過利益と残余利益は同じ意味である。以下、超過利益と残余利益の概念を区別することなく、「残余利益」として記載する。）。

したがって、残余利益分割法は、適用対象法人及び国外関連者が重要な無形資産を有する場合に用いられるべきであり、特に、グループ企業内の複数の当事者に独自の寄与が認められる場合には、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。

ウ 残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いて本件国外関連取引の独立企業間価格を算定することが相当であること

本件国外関連取引においては、原告は、①を中心にめっき薬品の製造等に係る研究開発をし、固有製品を始めとするめっき薬品の製造等のノウハウ等という無形資産を形成し、本件国外関連者は、原告から上記の無形資産の包括的な開示を受けることにより、顧客のニーズに即応するトータルな表面処理加工の技術を提供することができるとともに、顧客の認定取得の技術支援サポート、24時間サポート、クレーム解析、アフターサービス等の業務をすることによる営業技術支援に係る無形資産を形成して高い収益を実現しており、それぞれが、他社に優位な競争上の地位を築くことをもって本件国外関連取引における利益の源泉としている。このように、原告及び本件国外関連者の双方が有する重要な無形資産が利益の獲得に寄与していることに着目し、その重要な無形資産の価値に応じて残余利益を分配して本件国外関連取引の独立企業間価格を算定することが合理的である。

エ 原告の主張がいずれも失当であること

(ア) 原告は、①原告がする研究開発活動は、競合他社もしており、原告独自の機能ではないし、競合他社と比較して売上高に占める研究開発費の比率も高くない、②原告の研究開発活動の成果であるめっき薬品の製造等のノウハウ等を用いて製造されためっき薬品は、競合他社も同様の機能を持つ代替可能な競合製品を販売していることから、競合他社のめっき薬品と比較して格別の優位性も差別化もなく、製造等のノウハウ等又はめっき薬品の品質を理由として高い価格で多くのめっき薬品が購入されているという事実もないなどとして、原告がした研究開発活動の結果により、本件国外関連者が台湾で優位な競争上の地位を築いたという事実は存在しないから、原告と本件国外関連者の双方に重要な無形資産があることを理由として、本件に残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いることが適切である旨の被告の主張は、その前提を誤っている旨主張する。

しかし、仮に、原告の研究開発活動の成果であるノウハウ等を用いて製造されためっき薬品が、その品質又は内容において、競合他社のめっき薬品に劣るものであったとすれば、いかに本件国外関連者がする営業技術支援が競合他社にはない独自の優れた機能であったとしても、顧客のニーズを満たすめっきプロセス等を提供することは不可能であったのであり、本件国外関連者が現に得ていたような高い収益を得ることはできなかったはずである。そして、競合他社が研究開発活動をし、本件ライセンス製品と同等の機能を有する代替可能な競合製品を販売しているとしても、それは、原告及び本件国外関連者の競合他社も、それぞれに異なる独自の無形資産を有していることを意味するにすぎず、原告の研究開発活動の成果として蓄積されためっき薬品の原料の配合比等のノウハウ（無形資産）は、これを有しない場合との比較で残余利益をもたらす独自の価値を有することを否定しない。むしろ、原告が有する上記の無形資産は、前記ウの本件国

外関連者の独自の営業技術支援に係る無形資産の前提となっていたものといえるのであり、原告が有する当該無形資産が、本件国外関連取引における最大の強み又は利益の源泉であったといえることができる。

したがって、本件国外関連者は、原告から、原告がした研究開発活動の結果として蓄積されためっき薬品の製造等のノウハウ等という無形資産の開示を受けることにより、独自の機能を有しない他社に優位な競争上の地位を築き、他の独自の機能を有する競合他社とも比肩し得る競争力を保っているといえるから、原告が有する上記の無形資産が重要な無形資産に当たらない旨の原告の主張は、誤りである。

(イ) 原告は、残余利益が生ずるためには、製品が高い価格で売れなければならないところ、ノウハウ等の含まれた商品の販売価格が高いものであるとしても、当該商品の販売とともに役務の提供もされている場合には、ノウハウ等の価値が高いから販売価格も高いのか、提供された役務の価値が高いから販売価格が高いのかを決する証拠を提示しない限り、高い販売価格の結果実現した残余利益の源泉が何に由来するものであるかが不明であり、本件国外関連取引においても、原告の研究開発活動が利益の発生に貢献しているとは認められず、仮に、貢献があるとしても、その程度は、本件国外関連者の顧客に対するサービス活動と比較して極めて小さいことが認められるのであって、原告の研究開発活動の結果として、台湾における残余利益（高い価格で売れたこと）が生み出されていることを示す客観的な証拠も全く提出されていない旨主張する。

しかし、このような残余利益は、例えば、無形資産の活用により、そのような無形資産を利用せずに製造された製品よりも高く製品が販売される場合に生じるだけではなく、無形資産の独自の機能により、それを有しない場合よりも製品が多く売れる場合、取引機会が拡大する場合、損失を減少させる場合等、様々な形で発生し得るものであるから、原告の主張は、残余利益が様々な形で発生し得るものであることを見過ごしたものである。また、被告は、本件ライセンス製品の販売価格が高いかどうかを問題としておらず、ノウハウ等の価値が高いから販売価格も高いのか、提供された役務の価値が高いから販売価格が高いのかも問題とはならない。

そして、原告が有する無形資産の重要性は、原告自身がこれを前提としている上、原告が有する原料の配合比というノウハウは、それが顧客のニーズに沿っためっき薬品を生み出す場合には極めて価値の高い独自性のある無形資産といえるのであって、残余利益の源泉となるものといえることができる。また、原告が有する無形資産は、このような個々のめっき薬品の製造等のノウハウ等にとどまるものではなく、個々のめっき薬品をプロセスとして用いる場合における技術情報、ノウハウ等並びに顧客のめっきラインの立ち上げ及び不具合発生時の技術サポートをも包含しており、これらが台湾における残余利益の発生に貢献していることも明らかである。

その上で、本件国外関連取引における残余利益の発生についてみると、本件国外関連取引は、一定の品ぞろえを伴った複数のめっき薬品の製造等のノウハウ等が包括的に開示されるパッケージとしての取引であり、品ぞろえが豊富であることにより、複数のめっき薬品が組み合わせられて順次使用されるめっきプロセスにおいて、顧客の様々なニーズを満たすめっきプロセスの提供が可能となり、このことが本件国外関連者の取引機会の拡大、マーケットシェアの維持又は拡大等に結びついて本件国外関連者の残余利益を

生み出しているといえる。また、原告の有するめっき薬品の製造等のノウハウ等と本件国外関連者がする営業技術支援が共に重要な無形資産であり、その両方から残余利益が生み出されているものであるから、そのどちらか片方のみが残余利益の源泉であることを前提にする原告の立論は、その前提を誤っている。

(ウ) 原告は、被告が主張する残余利益分割法と同等の方法を用いた本件ライセンス取引の独立企業間価格に関する計算結果をロイヤルティ料率に引き直すと、平成19年3月期のロイヤルティ料率が20%に達するが、これは通常のマーケットレートからは常識的に見てあり得ないものであり、被告の主張する残余利益分割法と同等の方法が、理想的な価格や所得の配分から著しくかい離した結果しか算定し得ないことを示している旨主張する。

しかし、残余利益分割法と同等の方法を用いて独立企業間価格を算定したことが適切であることは、比較対象取引があるか否か、原告及び本件国外関連者が重要な無形資産を有しているか否かを適切に判断することによって担保されるべきものであり、通常のマーケットレートの常識とされるものから判断されるべきものではない。このことは、移転価格ガイドライン（現行のもの）2.10、同6.144の各定めからも裏付けられる。

また、原告が指摘する通常のマーケットレート等とされるものが、一般的な経験則として正しいこと自体に疑問がある上、本件は、本件国外関連者が突出して高い売上高営業利益率を上げているという特異な事案であるから、通常のマーケットレートとされるものを基準に本件を論ずること自体が失当である。そして、本件は、原告が、第三者に対してはおおよそ供与し得ない新製品の製造等のノウハウ等も含めて包括的にその使用を許諾したという事例であって市場における相場が存在せず、独立企業間価格をロイヤルティ料率に引き直した場合の結果は、残余利益分割法と同等の方法の合理性を検討するための参考とはなり得ない。

(原告の主張の要点)

(1) 残余利益分割法を用いることがその他の方法における最も適切な方法であることを被告が立証すべきこと

ア 一義的に定まる最も適切な独立企業間価格を算定することができる方法のみが適法なものであることは法令等の定めからも明らかであること

(ア) 租税特別措置法66条の4第2項は、独立企業間価格を算定する方法を基本三法とその他の方法とに二分し、基本三法を用いることができない場合でなければ、その他の方法を用いることができない旨を規定していた。これは、類型的に見て、基本三法が、その他の方法よりも独立企業間価格をより正しく計算することができる信頼性の高い方法であると考えていたからである。また、同項は、同一類型に属する複数の方法を用いることが可能な場合、いずれの方法を用いてもよいという選択を認めていたものではなく、基本三法のいずれの方法を用いることが可能であったとしても、3つの方法のうち事案の状況に最も適した方法（独立企業間価格を最も正しく計算することができる方法）を用いる必要があるとしていたのであって、これは、その他の方法の類型に属する複数の方法を用いることが可能な場合であっても同様である。つまり、基本三法については、当該方法が基本三法の中で最も適切な方法であることが、その他の方法について

は、基本三法を用いることができず、かつ、当該方法がその他の方法の類型に属する方法の中で最も適切な方法であることが、要件となっていた。

(イ) 憲法の規定を前提とすると、国は、その統治権の一環として課税権を有し、法律の定めるところに従って、国民に対し、租税を賦課し、徴収することができるが、その反面、法律の根拠なく租税を賦課し、徴収することはできない。このような課税要件明確主義によれば、納税者の経済活動における法的安定性と予測可能性を保障するため、課税要件並びに租税の賦課及び徴収の手続に関する法令の規定は、一義的でかつ明確なものでなければならないから、租税法においては、行政庁の自由裁量を認める規定を設けることは原則として許されないと解されており、複数の独立企業間価格を算定する方法の中から任意の1つを課税庁が選択して用いることはあり得ず、特定の事実関係の下において用いるべき独立企業間価格を算定する方法は、法律の規定に基づいて一義的に定まっているものといえ、当該独立企業間価格を最も適切に算定し得る方法のみが適法である。仮に、納税者に独立企業間価格を算定する方法の選択を認める趣旨であれば、納税者による選択の手続や納税者が選択しない場合の独立企業間価格を算定する方法の決定に関する規定が存在するはずであるが、租税特別措置法にはそのような規定は存在しない。

(ウ) 租税債務は、法律要件の充足によって法律上当然に成立するが、その具体的数額は、納税者及び課税庁によって主観的に把握されない場合が多く、自動的に明確になるものではないから、納税義務の数額を具体的に確認して、納税者及び課税庁の主観に反映させることが不可欠である。申告納税方式は、納税義務が納税者の申告行為により確定することを原則とし、その申告がない又は正しくない場合に限り、課税庁の処分により納税義務を確定させる方式をいい、課税庁による更正は、法律要件の充足によって当然に成立した一種の法定債務である納税義務を確認する行為にすぎない。そうすると、申告納税方式の下においては、課税庁の裁量（本件においては、複数の独立企業間価格を算定する方法のうちから任意の1つの方法を選択すること）次第で異なる数額の納税義務が確定することはあり得ず、特定の事実関係の下において用いるべき独立企業間価格を算定する方法は、法律の規定に基づいて一義的に定まっているものといえる。

(エ) 国税庁は、平成23年法律第82号によって租税特別措置法が改正される前に作成した文書（甲54）において、独立企業間価格を算定するに当たっては、法令に従い、個々の事例における事実関係に即して、最も合理的な方法を選択する必要がある旨を記載していた。

イ 租税特別措置法66条の4第2項においても最も適切な方法であることは同項を適用するための要件であったこと

被告は、租税特別措置法66条の4第2項には「最も適切な方法」という文言がないから、最も適切な方法であることは、同項の要件ではなく、当該事案の特徴に照らし、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法によって独立企業間価格を算定することが合理的であるといえれば、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法によって独立企業間価格を算定することができると解すべきである旨主張するが、次のとおり、同項においても、最も適切な方法であることが同項を適用するための要件であった。

(ア) 移転価格ガイドライン（2010年（平成22年）に改訂される前のもの）は、独

立企業間価格を算定する方法を、伝統的取引基準法（基本三法に相当するもの。以下同じ。）と取引単位利益法（取引単位営業利益法及び取引単位利益分割法。以下同じ。）という2つのカテゴリーに分け、伝統的取引基準法を原則的な方法とし、取引単位利益法は、伝統的取引基準法を用いることができない例外的な場合に用いることができるものと位置付けていた。租税特別措置法66条の4第2項も、上記の移転価格ガイドラインと同様、基本三法を原則的な方法とし、その他の方法は、基本三法を用いることができない場合に例外的に用いることができるとしていた。

しかし、平成7年以降の移転価格税制の運用の実態としては、取引単位利益法が用いられるケースが例外的とはいえないほど多かったため、移転価格ガイドライン（2017年（平成29年）に改訂される前のもの）は、上記の実態に合わせて取引単位利益法を例外的なものとする位置付けを改め、事案の状況に最も適した方法により独立企業間価格を算定すべきものとして、独立企業間価格を算定する方法の優先順位の柔軟化を図った。

もっとも、移転価格ガイドライン（2010年（平成22年）に改訂される前のもの）においても、独立企業原則に照らして具体的事案の下においてどの方法が正しい独立企業間価格を合理的に算定し得るかという観点から、伝統的取引基準法を用いることができる場合には、その中の最も適切な方法により独立企業間価格を算定しなければならない、伝統的取引基準法を用いることができない場合には、その他の方法の中の最も適切な方法により独立企業間価格を算定しなければならないと解されており、納税者又は課税当局に、独立企業間価格を算定する方法を選択することが認められていたわけではないから、移転価格ガイドライン（2017年（平成29年）に改訂される前のもの）が事案の状況に最も適した方法を選択すべき旨を定めているのは、従来からの解釈を確認するものにすぎない。

この点は、平成23年法律第82号による租税特別措置法66条の4第2項の改正も同様であり、従来は、納税者又は課税当局に独立企業間価格を算定する方法を選択することを認めていたのを最も適切な方法のみを認めるという厳格化を図ったのではなく、現行の租税特別措置法66条の4第2項が規定する「最も適切な方法」という文言は、確認規定である。このことは、移転価格税制が推計的要素を有すること及び現実に実現された所得に対して課税するという所得課税の建前から裏付けられ、理想的な価格や所得配分に最も近似する結果を算出することができる方法のみが適法な方法となるというべきである。

（イ）租税特別措置法66条の4第2項は、基本三法を優先的に用いるべき旨の規定を置いていたところ、これは、「同種」、「同様の状況」、「通常の利益率」等の要件が満たされる場合には高度の比較可能性があり、類型的に見て、その他の方法よりも客観的存在としての独立企業間価格に近似する価格を算出することができるため、基本三法は、その他の方法よりも適切な方法であるという法律上の推定を規定したものである。その結果、基本三法を用いることができる場合には、基本三法の中で客観的存在としての独立企業間価格に最も近似する価格を算出することができる方法が、最も適切な方法として同条1項の独立企業間価格を適法に計算する唯一の方法であり、基本三法を用いることができない場合には、その他の方法の中で客観的存在としての独立企業間価格に最も近

似する価格を算出することができる方法が最も適切な方法として同項の独立企業間価格を適法に計算する唯一の方法である。

ウ 被告の主張が失当であること

被告は、基本三法及び基本三法と同等の方法を用いることができないことを前提として、当該事案の特徴に照らし、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いて独立企業間価格を算定することが合理的であれば、それ以外の用い得る方法を全て比較した上で残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法の方がより信頼することができることを逐一立証しなくとも、当該方法の選択が違法となるものではないと解すべきである旨主張する。

しかし、被告の主張によれば、納税者及び課税庁が確認することができる租税債務が潜在的に複数存在し得ることとなり、法律の規定によって一義的に定まらないから、前記ア（イ）の課税要件明確主義により、誤りである。

また、被告の主張を、本件において、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法が他の潜在的な方法の全てと比較して適切であることの主張立証を求めるのは、課税庁に過大な負担を負わせるものであり、公平に反する旨のものと理解したとしても、課税庁が租税特別措置法66条の4第2項を適用する要件である最も適切な方法であることの立証責任を全く負わない旨の結論を導くものではない。公平の点についても、課税庁が当該事案において通常想定し得るその他の方法との比較をするなど合理的な検討及び調査を尽くしたにもかかわらず、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法よりも適切な方法が存在しなかったことを立証した場合には、原告が残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法よりも適切な方法を具体的に主張立証しない事実を間接事実として、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法が最も適切な方法であることが事実上立証されたものとすれば足り、移転価格ガイドラインが、最も適切な方法であることの立証が必要であるとしていること（移転価格ガイドライン（2017年（平成29年）に改訂される前のもの）2.8、同3.4及び同3.5参照）にも整合的である。

したがって、被告は、本件において、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法が、通常想定し得るその他の方法のいずれよりも適切であることを立証しなければならない。

エ 本件においては残余利益分割法又は残余利益分割法と同等の方法を用いることが独立価格比準法と同等の方法若しくは独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法又は原価基準法を用いるよりも適切であることを被告が積極的に立証すべきこと

（ア）独立企業間価格を算定する方法を選定するに当たり、仮に、基本三法を用いることができない場合であったとしても、そのことによって直ちに残余利益分割法の適用が適法となるものではない。残余利益分割法を用いて独立企業間価格を算定したことが適法であるといえるためには、個々の具体的な状況の下で、独立企業原則に照らし、残余利益分割法がその他の方法の中で独立企業間価格を算定する上で最も信頼することができる方法であることを立証しなければならない。すなわち、残余利益分割法は、独立価格比準法に準ずる方法を含むその他の方法のいずれのものを用いる場合よりも、同様の取引が同様の状況の下で、独立第三者間でされたとしたならば成立したであろう取引価格

により近似する価格を算定することができる場合に限って、事案の状況に適した合理的な方法となるのであり、その主張立証責任は、被告にある。しかも、本件においては、原告が、Kライセンス取引を比較対象とする独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を用いて本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定することができる旨を具体的に主張している。

しかし、被告は、残余利益分割法と同等の方法を用いて本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定することが、Kライセンス取引を比較対象取引とした独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を用いて独立企業間価格を算定することよりも独立企業原則に照らして信頼性が高い方法であること（本件ライセンス取引の理想的な価格又は所得の配分の近似値を算定し、最も適切な方法であること）及び残余利益分割法を用いて本件棚卸資産販売取引の独立企業間価格を算定することが、K棚卸資産販売取引を比較対象取引とする原価基準法を用いて独立企業間価格を算定することよりも独立企業原則に照らして信頼性が高い方法であることのいずれについても、何ら主張立証していない。

（イ）残余利益分割法も、独立企業原則に基づく方法であり、独立企業であればその取引から実現を期待したと思われる利益分割の近似が算定されなければならないから、独立企業間の合意において期待され反映されるであろう利益の分割に近似させるような経済的に合理的な基準が存在しなければならないが、そのような経済的に合理的な基準を決定するのに必要な資料が存在しない場合には、残余利益分割法を用いることは認められない。

（２）本件に残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる際の取引の単位を本件国外関連取引全体とすることが違法であること

ア 本件ライセンス取引と本件棚卸資産販売取引とが価格設定について関連していないこと

（ア）本件国外関連者は、本件ライセンス製品を製造するに当たり、そのほとんどについてB B品を原料として使用していないから、本件ライセンス取引のうちのほとんどのものには、その価格に影響を及ぼす可能性のあるB B品の取引（本件棚卸資産販売取引）が存在しない。例えば、平成19年3月期のB B品の取引は、240個の無形資産の使用許諾取引に対して僅か12品目にとどまっている。本件ライセンス取引と本件棚卸資産販売取引がその価格設定について関連しているとはいえないから、本件国外関連取引全体を1つの単位として独立企業間価格を検証することはできない。

（イ）めっき薬品は、B B品を用いる場合もB B品を用いない場合も、原料をタンクに投入してかくはんすることによって製造されるところ、めっき薬品の製造等のノウハウは原料の構成比にあって製造工程にはないため、その製造工程は同一である。B B品の目的は、あるめっき薬品の製造等のノウハウ等を開示するに当たってその原料の構成比をそのまま開示するのではなく、複数の市販品を混ぜ合わせたものをB B品として加え、B B品を含む原料の構成比をライセンシーに開示することによって、製造等のノウハウが第三者に流出することを防ぐことであって、原料の構成比を変えるものではないから、B B品自体は、混合された原料の価格の合計額以上の価値を有するものではなく（したがって、B B品を含むノウハウ等の開示を受けたライセンシーに対する原料の販売に係る対価の額と完全なノウハウ等の開示を受けたライセンシーに対する原料の販売に係る

対価の額は、競争市場においては、理論的には同一である。)、ノウハウ等を含むものとして高値で取引されているものでもない。B B品を含まない形式で製造等のノウハウ等を開示した場合も、B B品を含む形式で製造等のノウハウ等を開示した場合も、開示されたノウハウ等の内容は同一であり、少なくとも「同種」のものであるから、その対価の額も同一である。現に、B B品を用いたライセンス契約のロイヤルティ料率が、B B品を含まないライセンス契約のロイヤルティ料率よりも低く設定されるという事実はなく、本件においてその立証もない。

したがって、B B品を原料の1つとして用いているめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引について、B B品の価格が無形資産の使用許諾取引の対価の額の影響を受けている事実も、無形資産の使用許諾取引の対価の額がB B品の価格の影響を受けている事実もない。このことは、K社との取引において、当初は製造等のノウハウを全部開示していたのを、その後にB B品を含む部分開示に切り替えたにもかかわらず、K社との間の契約条件（ロイヤルティの額）をそのまま維持して何らの変更もしなかった事実からも裏付けられる。

(ウ) 仮に、B B品の価格が高く設定されていて原告が高い利益を得ていた事実があったとしても、それは我が国で申告されて課税された利益が独立企業間で取引がされたと仮定した場合よりも過大であったことを示すだけであり、移転価格税制上は、何の問題もない。

また、原告が、本件調査担当者に対し、本件ライセンス取引及び本件棚卸資産販売取引の双方を残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる国外関連取引とすべき旨を上申した（乙64）のは、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いて本件国外関連取引の独立企業間価格が算定される場合に備えたものであり、次善の策として、所得移転金額が少しでも少なくなるよう独立企業間価格を上回る価格で取引をしている本件卸売資産販売取引と本件ライセンス取引の双方を残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いて独立企業間価格を算定する対象とすべきことを主張したにすぎない。

イ 原告の主観や被告が主張する本件国外関連取引の実情とされるものは独立企業間価格を算定する取引の単位とは関係がないこと

(ア) 被告は、原告が、①B B品を販売することにより研究開発費を回収していた、②B B品の価格をコントロールすることが可能であった旨主張する。

しかし、製造等のノウハウ等の使用許諾取引の独立企業間価格の検証は、同様の製造等のノウハウ等の使用許諾取引を第三者間でしている場合には、当該取引を比較対象取引としてすることが可能であり、B B品の販売の有無によって、結論が異なることはないから、被告の主張するところは、原告がB B品の価格を独立第三者間における取引価格よりも高く設定していたというものにすぎず、本件ライセンス取引について、原則どおりに個々のめっき薬品の製造等のノウハウ等ごとの使用許諾取引について独立企業間価格を検証することができるかということや、本件棚卸資産販売取引の独立企業間価格を本件ライセンス取引とは別個に検証することができるかということとは、無関係なものである。

(イ) 被告は、D社が販売する主要なめっき薬品のほとんどに原材料としてB B品が使用

されており、これを売上金額の割合で見た場合、本件各事業年度の平均で6割を超えるめっき薬品についてB B品を使用することが必要であるなどとして、本件ライセンス製品については、原材料としてB B品を使用することが一般的であったといえる旨主張する。

しかし、B B品を使用することが一般的であるか否かは、本件ライセンス取引と本件棚卸資産販売取引を一体のものとして検証することが例外的に許されるか否かということとは全く関係がない。また、被告の主張を前提としても、B B品が使用されていない約4割のめっき薬品については、本件ライセンス取引と本件棚卸資産販売取引を一体のものとして検証する合理性がないから、それらの取引については、原則どおり、個別の取引ごとに独立企業間価格が検証されなければならない。

- (ウ) 被告は、①原告が、本件ライセンス取引について、ロイヤルティ収入のみでは十分な利益を回収するどころか投下した研究開発費すら十分に回収することができていないとの認識を有しており、B B品を本件ライセンス製品の原材料の一部として指定し、情報漏えいの防止を図るとともに、B B品の販売に係る利益を確保し、本件ライセンス取引の対価を回収することも考慮して本件棚卸資産販売取引の対価が設定されていた以上、本件ライセンス取引と本件棚卸資産販売取引を一体のものとみた上でその独立企業間価格を算定すべきである、②成分の構成比が不明な原材料の混合物であるB B品は、これを用いためっき薬品の製造等のノウハウ等の提供を前提としない限り、通常、取引の対象となり得ない不完全なものであって、めっき薬品の製造等のノウハウ等とB B品とはあくまでも不可分一体のものとして取引される実態にあるから、別個に対価の額を検証することは、取引の実情からかい離した非合理的な手法であるなどと主張する。

しかし、ノウハウ等の使用許諾取引の対価の額が、棚卸資産販売取引の有無によって異なる場合には、独立企業原則に照らし、棚卸資産販売取引を同時にしている場合であっても、比較可能な非関連者間のノウハウ等の使用許諾取引の対価の額に基づいて算定すべきものである。

さらに、一般に、独立当事者間の取引においては、自己が使用許諾を受ける製品の開発のための費用ではないライセンサーの現在の研究開発費をライセンシーが負担することを目的とした価格設定がされることはないから、移転価格税制上は、そのような独立企業間の通常の合意とは異なる価格設定を無視して独立企業間においてどのような価格で取引がされるかが検証されるべきものである。

また、移転価格税制の適用上、取引当事者の主観は独立企業間価格の取引であるか否かという判断とは無関係であるから、取引当事者の主観に関係なく、ノウハウ等の使用許諾取引の独立企業間価格とB B品の販売における独立企業間価格を個別に判断すれば足りるというべきである。

- (エ) 被告は、本件国外関連取引においては、原告が、B B品の利幅を大きく取ることによって本件国外関連取引全体としての利益の回収を図るという実情があったことを無視して、本件国外関連取引全体の合理的かつ適正な独立企業間価格を算定することは不可能である旨主張する。

しかし、原告の主力商品（M）の製造等のノウハウの使用許諾取引のロイヤルティ料率は、本件国外関連取引においても、Kライセンス取引においても、B B品の取引を開

始する前後で変化はなく、当該ロイヤルティ料率は、ＢＢ品取引を考慮して価格が設定されているわけではないから、本件ライセンス製品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引（本件ライセンス取引）と、本件ライセンス製品を製造するための原料であるＢＢ品の販売取引（本件棚卸資産販売取引）とを一体として独立企業間価格を算定すべき理由はない。現に、原告は、平成１９年３月期において、本件国外関連者及びＫ社に対し、原告の主力商品（Ｍ）のＢＢ品を販売したところ、当該取引により原告が得た売上総利益（平成１９年３月期）は、本件国外関連者に対するものが１１万２６００円、Ｋ社に対するものが３１万１５２０円にすぎず（乙１０４の２、乙１０５）、その利益の額は少額である。ＢＢ品の取引の主たる目的は、製造等のノウハウの秘密の保持にあり、ロイヤルティ収入の額の調整をする意味を全く有していない。

ウ 本件棚卸資産販売取引自体の独立企業間価格を算定することができること

本件棚卸資産販売取引については、前記１（原告の主張の要点）（３）のとおり、本件棚卸資産販売取引自体について、独立企業間価格を検証することが可能であるから、これを本件ライセンス取引と一体のものとして、その独立企業間価格を検証すべき合理的理由はない。

エ 本件ライセンス取引の独立企業間価格と本件棚卸資産販売取引の独立企業間価格を合算すれば足りること

仮に、本件ライセンス取引と本件棚卸資産販売取引とが相互に影響を及ぼしているとしても、そのことから直ちに両取引を合わせたものを１個の取引であるとして１個の独立企業間価格を算定する方法を用いなければならないものということとはできない。

例えば、ある法人が当該法人の国外関連者との間でしたのと同様の無形資産の使用許諾取引が独立企業間でされたと仮定した場合の対価の額を計算することができ、かつ、当該法人と当該法人の国外関連者との間でしたのと同様の棚卸資産販売取引が独立企業間でされたと仮定した場合の対価の額を計算することができたのであれば、当該仮定に係る上記の法人が得る所得の額と実際に法人が得た所得の額を比較することにより、所得の国外移転額を適法に計算することができる。このように、２つの取引を移転価格税制の検証対象とすべき場合であっても、そのそれぞれの取引について独立企業間価格を算定して計算された所得の移転額を合算することにより検証をすることが可能である。移転価格ガイドライン（２０１７年（平成２９年）に改訂される前のもの）３．９もその趣旨を明らかにするものである。

（３）本件に残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いることが不適切であること

ア 本件ライセンス取引については独立価格比準法と同等の方法又は独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を用いることができること

移転価格ガイドライン（２０１７年（平成２９年）に改訂される前のもの）においても、伝統的取引基準法と取引単位利益法が同等の信頼性をもって用いることが可能な場合には、伝統的取引基準法の方が取引単位利益法よりも望ましい旨や、独立価格比準法と他の独立企業間価格を算定する方法が同等の信頼性を持っており、そのいずれも用いることが可能な場合には、独立価格比準法のほうが望ましい旨が記載されており、比較対象取引が存在する場合には、一般に独立価格比準法が最も適切な方法であるとする考え方は、移転価格ガイドライン（２０１０年（平成２２年）に改訂される前のもの）から一

貫している。

本件においては、Kライセンス取引という比較対象取引が存在し、移転価格ガイドラインが定めるCUP法に該当する租税特別措置法が規定する独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を用いることができるから、残余利益分割法と同等の方法を用いるよりも適切な方法を用いることができる事案であるというべきである。

イ 本件は残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる要件を欠いていること

(ア) 被告は、①本件国外関連取引においては、原告が、①を中心にめっき薬品の製造等に係る研究開発活動をし、固有製品を始めとするめっき薬品の製造等のノウハウ等という無形資産を形成し、本件国外関連者は、原告から上記の無形資産の包括的な開示を受けることにより、顧客のニーズに即応するトータルな表面処理加工の技術を提供することができるとともに、顧客の認定取得の技術支援サポート、24時間サポート、クレーム解析、アフターサービス等の業務をすることによる営業技術支援に係る無形資産を形成して高い収益を実現しており、それぞれが、他者に優位な競争上の地位を築くことをもって本件国外関連取引における利益の源泉としている、②仮に、原告の研究開発活動の成果であるノウハウ等を用いて製造されためっき薬品が、その品質又は内容において、競合他社のめっき薬品に劣るものであったとすれば、いかに本件国外関連者の営業技術支援が競合他社にはない独自の優れた機能であったとしても、顧客のニーズを満たすめっきプロセス等を提供することは不可能であったのであり、本件国外関連者が現に得ていたような高い収益を得ることはできなかつたはずである、③原告の有する無形資産は、本件国外関連者の独自の営業技術支援の前提となっていたものといえるのであり、原告の有する当該無形資産が、本件国外関連取引における最大の強み又は利益の源泉であったなどと主張するが、次のとおり、誤りである。

a 台湾において、本件国外関連者の電子部品向けの機能めっきのシェアはゼロであったところ、顧客に対する徹底的な技術サポートを販売契約締結前から販売契約締結後に至るまで提供し続けるというB社のユニークなビジネスモデル（このようなサービスを提供する競合他社は、台湾には存在しない。）の結果として、B社に向けた潜在的な顧客に対する認知度が高まり、圧倒的なシェアを獲得するに至ったから、台湾における圧倒的なシェアは、B社のビジネスモデルの結果として達成されたものであり、現在も当該ビジネスモデルによって維持されているものである。このような本件国外関連者による技術サービスに係る無形資産は、本件国外関連者独自の機能であり、台湾の顧客は、当該機能の結果、本件国外関連者から高い価格で多くのめっき薬品を購入し、本件国外関連者は、高い利益及びシェアを享受している。

もっとも、原告は、①が過去にした研究開発活動の結果として生み出されためっき薬品の製造等のノウハウ等の一部しか、本件国外関連者に開示しておらず、また、本件国外関連者に対するめっき薬品の製造等のノウハウ等の開示は、めっき薬品ごとに個別に、別々の時期にされているものであって、これを包括的に開示した事実はない。

b 原告がする研究開発活動は、競合他社もしており、原告独自の機能ではないし、競合他社と比較して売上高に占める研究開発費の比率も高くない。また、原告の研究開発活動の成果であるめっき薬品の製造等のノウハウ等を用いて製造されためっき薬品

は、競合他社も同様の機能を持つ代替可能な競合製品を販売していることから、競合他社のめっき薬品と比較して格別の優位性も差別化もなく（ただし、これは、競合他社のめっき薬品と比較して原告のめっき薬品が劣っているということではない。）、製造等のノウハウ等又はめっき薬品の品質を理由として高い価格で多くのめっき薬品が購入されているという事実もない。被告が主張するところの「顧客のニーズに即応するトータルな表面処理加工の技術を提供すること」は、競合他社も同様にしている。

結局、原告の研究開発活動の結果は、原告及び本件国外関連者がめっき薬品の市場のプレイヤーであり続けるために必要な機能であるにすぎず、類似するめっき薬品の製造及び販売の事業をするための必要条件であって、残余利益を生み出すほどのユニークな機能ではない（現に、原告の有するノウハウであるめっき薬品の原料の配合比等のノウハウは、日本、韓国及び台湾における共通の取引対象であるにもかかわらず、日本や韓国においては、台湾におけるほど高いシェアも営業利益率も実現していないのであり、このことも、本件国外関連者のユニークなビジネスモデルが残余利益の源泉であることを示す間接事実であるといえる。）のであって、当該結果により、本件国外関連者が台湾で優位な競争上の地位を築いたという事実は存在しない。原告のめっき薬品と競合他社のめっき薬品との間に格別の品質の差異がないから、原告のめっき薬品の品質を理由として、顧客が、競合他社のめっき薬品よりも原告のめっき薬品を多く又は高く買うということはなく、本件国外関連者が競合他社にはないユニークなサービスをすることによって、原告のめっき薬品を多く又は高く買うから、本件国外関連者のユニークなサービスが、残余利益の源泉であって、原告の研究開発活動が、残余利益の源泉ではない。

被告も、原告の研究開発活動の結果として、台湾における残余利益（高い価格で売れたこと）が生み出されていることを示す客観的な証拠を全く提出していない。むしろ、原告がした調査の結果（甲 1 1 3）によれば、原告の研究開発活動が利益の発生に貢献しているとは認められず、仮に、貢献があるとしても、その程度は、本件国外関連者の顧客に対するサービス活動と比較して極めて小さいことが認められる。

c 残余利益が生ずるためには、製品が高い価格で売れなければならないところ、顧客が製品をいくらで購入するかということと当該製品が顧客のニーズに合致していることとは無関係であるから、ノウハウ等が含まれた商品であって、顧客のニーズに合致した商品であるというだけでは、当該ノウハウ等の価値が高いとはいえない、また、仮に、ノウハウ等の含まれた商品の販売価格が高いものであるとしても、当該商品の販売とともに役務の提供もされている場合には、ノウハウ等の価値が高いから販売価格も高いのか、提供された役務の価値が高いから販売価格が高いのかを決する証拠を提示しない限り、高い販売価格の結果実現した残余利益の源泉が何に由来するものであるかが不明である。

d 前記 a ないし c のとおり、原告の技術力又は研究開発活動の機能も、台湾におけるめっき薬品の販売の事業における高い利益の源泉である旨の被告の主張は、証拠に基づかない誤った主張であり、原告と本件国外関連者の双方に重要な無形資産があることを理由として、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いることが適切である旨の被告の主張は、前提を誤っているだけでなく、被告が用いた残余利益

分割法及び残余利益分割法と同等の方法が、独立企業間の利益配分に近似する合理的なものであることも立証できていないというべきである。

(イ) 本件においては、本件国外関連者のユニークなサービス提供活動の結果とめっき薬品の製造等のノウハウ等の残余利益の発生に対する貢献の相対的割合を合理的に推定する資料がなく、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を合理的に用いることができないから、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法は、本件において合理的な方法ではない。

ウ ロイヤルティ料率との関係でも本件に残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いることが不適切であること

(ア) 被告が主張する残余利益分割法と同等の方法を用いた本件ライセンス取引の独立企業間価格に関する計算結果をロイヤルティ料率に引き直すと、平成19年3月期のロイヤルティ料率が20%に達するが、これは通常のマーケットレートからは常識的に見てあり得ないものであり、被告の主張する残余利益分割法と同等の方法が、理想的な価格や所得の配分から著しくかい離した結果しか算定し得ないことを示すものである。

仮に、本件ライセンス取引とKライセンス取引との状況に差異があることを前提とし、これをロイヤルティ料率によって調整するとしても、当該調整により増えるロイヤルティ料率の割合は、5%を超えることはない(甲142、143)ことから、被告がした計算結果が独立企業間価格を上回っていて信頼性を欠くものであることが裏付けられている。

(イ) 被告は、原告が指摘する通常のマーケットレートとされるもの等が、一般的な経験則として正しいこと自体に疑問がある上、本件は、本件国外関連者が突出して高い売上高営業利益率を上げているという特異な事案であるから、通常のマーケットレートとされるものを基準に本件を論ずること自体が失当であるし、本件は、原告が、第三者に対してはおおよそ供与し得ない新製品の製造等のノウハウ等も含めて包括的にその使用を許諾したという事例であって市場における相場が存在しない事例であり、独立企業間価格をロイヤルティ料率に引き直した場合の結果は、残余利益分割法と同等の方法の合理性を検討するための参考とはなり得ない旨主張する。

しかし、本件国外関連者が高い売上高営業利益率を上げているのは、本件国外関連者がユニークなビジネス形態を採用しているからであり、原告グループにおいても、他に同様のビジネス形態を採用している企業はなく、同様の高い売上高営業利益率を得ていないことから明らかである。

また、無形資産の使用許諾取引におけるロイヤルティ料率は、無形資産の特性ごとに変動するものではなく、業種が同じであれば、無形資産の付加価値も同程度で著しく異ならないのが一般であり、業種全体の中での営業利益率とロイヤルティ料率の間に正の相関が見られるのであって、業種ごとにロイヤルティ料率の業界相場があり、これを基準にロイヤルティ料率の交渉がされるのが通常であるから、合理的な理由なく業界相場から著しくかい離したロイヤルティ料率を適用する結果となる独立企業間価格を算定する方法の信頼性は、著しく低いものというべきである。仮に、新製品であることによつてロイヤルティ料率に影響が及ぶとしても、業界相場にそれを加味して修正したロイヤルティ料率が適用されるはずであるから、この点も、被告の主張を支えるものとはいへ

ない。

以上

争点 2（被告が用いた残余利益分割法及び残余利益分割法
と同等の方法の相当性）についての当事者の主張の要点

（被告の主張の要点）

（1）被告が本件国外関連取引に用いた残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法の概要
ア 分割対象利益の算定について

（ア）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当該法人及び国外関連者に生じた営業利益の合計であるから、本件国外関連取引における分割対象利益は、原告と本件国外関連者の双方につき、本件国外関連取引から生じた利益、具体的には、本件国外関連取引による収入金額からこれに対応する売上原価その他の費用に係る金額を控除した後のものを算定することとなる。

その際、①分割対象利益の計算上控除する費用の額については、当該法人又は国外関連者の売上原価、販売管理費（販売費及び一般管理費のこと。以下同じ。）その他の費用のうち国外関連取引及びそれ以外の取引の双方に関連して生じたもの（以下「共通費用」という。）がある場合には、当該費用の額を個々の取引形態に応じ、当該双方の取引の内容及び費用の性質に照らして合理的と認められる要素の比に応じてあん分すべきであること、②各事業年度の利益の算定に当たっては、費用と収益との間に、個別的対応又は期間的対応があることが求められること、③研究開発費については、（あ）発生時には将来の収益を獲得することができるか否か不明であること、（い）研究開発計画が進行し、将来の収益の獲得に係る期待が高まったとしても、依然としてその獲得が確実であるとはいえないこと、（う）仮に、一定の要件を満たすものについて資産として計上すべきこととしたとしても、実務上客観的に判断することが可能な要件を設定することは困難であって、企業間の比較可能性が損なわれるおそれがあること等に鑑み、発生時に費用として処理すべきであることに留意が必要である。

（イ） a 本件国外関連取引に係る原告の営業利益（以下、特に断りのない限り、「原告の営業利益」という。）は、本件ライセンス取引及び本件棚卸資産販売取引によってそれぞれ得られた収入金額から、売上原価の額、販売管理費の額その他の費用の額を控除して計算するのが相当である。そして、営業利益を計算するに当たっては、本件ライセンス取引については、販売管理費である研究開発費、「法務部費用」とされる費用（以下「法務部費用」という。）及び「海外展開プロジェクト費用」とされる費用（以下「海外展開プロジェクト費用」という。）を、本件棚卸資産販売取引については、売上原価（ただし、原告自身、本件棚卸資産販売取引の売上原価について、国際部における売上原価から工場に留保される5%の利益相当額を控除する計算をしていたところ、工場に留保される利益は、本来原告の営業利益に含めるべきものであり、売上原価に含めるべきものではないから、上記の原告がしていたのと同様の計算をすべきものである。）のほか、販売管理費である研究開発費、法務部費用、海外展開プロジェクト費用及び「国際営業部費用」とされる費用（以下「国際営業部費用」という。）を、それぞれ控除するのが合理的であり、他に原告の営業利益の計算上、控除すべき費用はなく、原告からもそ

のような費用の提示はなかった。

- b 原告は、本件各事業年度において、表面処理用資材事業及び表面処理用機械事業の各事業につき、①における研究開発活動をしていたところ、本件国外関連取引は、主としてプリント配線板用めっき薬品の製造に関連した取引であるから、表面処理用資材事業に属するものである。原告が同事業について行う研究開発活動には、本件国外関連取引の対象製品並びにその技術及び用途を同じくする製品の試作、製品化又は改良が含まれており、本件各事業年度の本件国外関連取引に係る収入と関連性があるから、分割対象利益の算定上、費用として控除する必要がある。

具体的には、原告の研究開発費（①に係る総費用）のうち、めっきプロセスの開発等を手掛ける第1開発部及び第2開発部において要した費用（研究開発費のほか共通管理費を含む。）は、めっき薬品の開発に関する研究開発費として、本件国外関連取引との関連性を認めることができるが、本件国外関連取引以外の取引にも共通する費用でもあるため、上記の費用のうち、本件国外関連取引に関連する部分を抽出した上で分割対象利益の算定上控除すべき費用として計上すべきである。なお、厳密には、本件各事業年度の研究開発活動が、当該事業年度中にノウハウ等の形成に至り、これを用いた製品の製造又は販売に結び付くとは限らないから、収益と費用との間の期間的対応が問題となり得るが、本件各事業年度を通じて原告が支出する研究開発費（①に係る総費用）の額が10億円前後で一定していること及び企業会計処理上、研究開発費については、各期の総利益に期間的に対応する費用として、発生時に費用として処理することができるとされていること等に鑑み、本件各事業年度に属するある事業年度において生じた研究開発費用は、当該事業年度の収益に期間的に対応する費用として取り扱うべきである。

そうすると、本件国外関連取引の分割対象利益の算定上控除すべき研究開発費の額は、本件各事業年度中に原告の①において生じた総費用（研究開発費及び共通管理費）の額に、①の総人員数に占める第1開発部及び第2開発部の人員数の割合を乗じた後の金額を、本件国外関連取引とそれ以外の取引とで、それぞれのめっき薬品の売上高に応じてあん分して算定すべきである。

- c 原告は、本件調査担当者に対し、法務部費用について、弁護士、弁理士等に対する手数料が計上される費目である「法務部諸手数料」（以下「法務部諸手数料」という。）とそれ以外の費目が計上される「法務部その他費用」（以下「法務部その他費用」という。）に区分され、法務部諸手数料は、無形資産の使用許諾取引から生じた利益との関連性が高い一方、法務部その他費用には、一般的な法務又は契約業務に関する人件費のように無形資産の使用許諾取引から発生した利益との関連性が低い費用も含まれているとして、法務部その他費用の額のうち2分の1に相当する部分は、共通費用に当たらない旨の見解を示した。

したがって、法務部諸手数料の全額と法務部その他費用の額のうち2分の1に相当する部分を合計したものに、めっき薬品の連結売上高（K社及びL社の各売上高を含む。以下「本件連結売上高」という。）に占める本件ライセンス製品外部売上高の割合を乗ずることにより、本件国外関連取引の分割対象利益の算定上控除すべき法務部費用の額を算定すべきである。

d 原告は、本件調査担当者に対し、海外展開プロジェクト費用について、台湾の子会社を含めた関係会社の利益に関連性がある業務は「海外展開プロジェクト」と称するプロジェクト（以下「海外展開プロジェクト」という。）により行われているとして、海外展開プロジェクト費用の総額に、原告グループの海外売上高に占める本件国外関連者の本件ライセンス製品の外部売上高の割合を乗じて分割対象利益の算定上控除すべき海外展開プロジェクト費用の額を計算すべきである旨の見解を示した。

したがって、海外展開プロジェクト費用の総額に原告グループの海外売上高に占める本件ライセンス製品外部売上高の割合を乗ずる方法により、本件国外関連取引の分割対象利益の算定上控除すべき海外展開プロジェクト費用の額を算定すべきである。

e 原告は、本件調査担当者に対し、国際営業部において、本件棚卸資産販売取引に関連がある業務が行われている旨を述べた

したがって、国際営業部全体の費用の額を国際営業部のめっき薬品の売上高と国際営業部の機械の売上高の比率であん分し、当該めっき薬品の売上高に対応する国際営業部費用の額を算出した上、当該費用の額に国際営業部のめっき薬品の売上高に占める本件棚卸資産販売取引の売上高の割合を乗ずることにより、本件国外関連取引の分割対象利益の算定上控除すべき国際営業部費用の額を算定すべきである。

(ウ) a 本件国外関連者の本件国外関連取引に係る営業利益は、本件国外関連者における本件ライセンス製品の各売上高から、それぞれの売上原価の額及び販売管理費の額を控除して（平成21年3月期から平成24年3月期までについては、めっき加工サービスに係る営業損失に相当する額も更に控除して）算出すべきである。

b 本件国外関連取引の分割対象利益の算定上控除すべき売上原価の額については、B社又はD社が、本件ライセンス製品の売上げに個別に対応するものとして会計上認識した売上原価の額とすべきである。

c (a) 本件国外関連者において計上されている販売管理費には、「Laboratory & Research」費用とされるもの（以下「L & R 費用」という。）とそれ以外の販売管理費が含まれており、L & R 費用には、本件国外関連者の開発部（本件国外関連者が有する重要な無形資産とされる営業技術支援を行う部署。以下同じ。）の技術要員が主体となって顧客に提供する営業技術支援に関連して支出されたと認められる費用が含まれている。また、L & R 費用に計上されている共用資産の減価償却費は、その全額がB社において計上されており、D社においては計上されていないものの、D社の開発部の従業員がB社の固定資産を使用してD社の業務をしているから、当該固定資産に係る減価償却費の一部は、D社の費用として認識すべきである。しかも、本件国外関連者の本件ライセンス製品の販売に係る損益の状況を見ると、税制上の優遇を受けているD社の売上げがB社の売上げを大幅に上回る一方、B社において計上されているL & R 費用が、D社において計上されているL & R 費用を大幅に上回る状況にある。

したがって、販売管理費については、①本件国外関連者において計上され

ている販売管理費をL & R費用とそれ以外の費用に区分し、②L & R費用を減価償却費とそれ以外の費用に更に区分した上で、③それぞれの費用について、本件ライセンス製品の売上げに係る部分の金額を計算する必要があるところ、④B社が計上しているL & R費用のうち本件ライセンス製品の売上げに関する費用と認められる部分は、D社の費用として取り扱ってD社の営業利益の計算上控除するものとし、⑤B社が計上している減価償却費の一部（D社の営業技術支援に係る費用の一部を構成するもの）については、D社の費用として取り扱ってD社の営業利益の計算上控除するものとすべきである。

- (b) D社の決算書に計上されている販売管理費の額のうちL & R費用の額を控除した後の金額に、D社の全体の売上高（以下「D全体売上高」という。）に占めるD社の本件ライセンス製品の売上高（以下、「D本件ライセンス製品売上高」という。）の割合を乗じて、D社のL & R費用を除く販売管理費の額のうち本件国外関連取引に関する部分を算定すべきである。
- (c) D社のL & R費用の額に、Dめっき製品売上高に占めるD本件ライセンス製品売上高の割合を乗じて、D社のL & R費用のうち本件国外関連取引に関する部分を算定すべきである。
- (d) B社において計上されている減価償却費（B社の固定資産）の額については、当該固定資産は、実際には、B社及びD社の各開発部並びにCにおいて共通して利用され、その減価償却費は、本件国外関連取引とそれ以外の取引の双方に関連して生じたものであるから、当該減価償却費を本件国外関連取引に係る部分とそれ以外の部分とであん分して分割対象利益の算定上控除すべき減価償却費の額を算定すべきである。

すなわち、上記の減価償却費の額のうち、当該固定資産がD社の開発部の業務に用いられる部分に対応する金額を当該業務に従事する者の人員の比により計算し、これにDめっき製品売上高に占めるD本件ライセンス製品売上高の割合を乗じて、分割対象利益の算定上控除すべき減価償却費の額を算定すべきである。

- (e) B社のL & R費用のうち本件国外関連取引に関する部分の額については、B社のL & R費用の額【A】に、Cの総人員数【B】及びB社の開発部の人員数【C】の合計【B+C】に占めるCの人員のうち開発部の業務に従事する人員数【D】及びD社の開発部の人員数【E】の合計【D+E】の割合（ $= (D+E) / (B+C)$ ）を乗じた後の金額（ $= A \times \{ (D+E) / (B+C) \}$ ）に、本件国外関連者のめっき製品の売上高の合計額（以下「本件国外関連者めっき製品売上高」という。）【F】に占める本件ライセンス製品外部売上高【G】の割合（ G/F ）を乗ずること（ $= A \times \{ (D+E) / (B+C) \} \times G/F$ ）によって算定すべきである。
- (f) B社のL & R費用を除く販売管理費の額は、L & R費用を除いたB社の販売管理費の額に、B社の全体の売上高（以下「B全体売上高」という。）に占めるB社の本件ライセンス製品の売上高（以下「B本件ライセンス製品売上高」

という。)の割合を乗じて計算した金額とすべきである。

(g) B社の決算書に計上されている販売管理費の額のうちL&R費用の額とされるものについては、前記(e)のとおり、本件ライセンス取引に該当する部分をD社の本件国外関連取引に係る営業利益の計算上控除すべきであるから、B社の本件国外関連取引に係る営業利益の計算上は、控除しないものとすべきである。

d B社のめっき加工工場は、顧客の認定取得支援、トラブルシューティング等の営業技術による販売支援をしており、その損益には、本件国外関連取引に係るものが含まれるから、同工場において発生した損益の額に、本件国外関連者めっき製品売上高に占める本件ライセンス製品外部売上高の割合を乗じて計算した金額を、本件国外関連者の分割対象利益の計算に加算すべきである。

イ 基本的利益の算定について

(ア) a 基本的利益とは、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であるから、その算定に当たっては、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重要な無形資産を有しない法人を抽出し、当該法人の売上高に対する営業利益の割合等の利益指標を算出した上で、当該利益指標に基づき国外関連取引の当事者それぞれの基本的利益の金額を算出すべきである。

b 一般に、価格は、製品の差異に影響を受ける傾向があり、いわゆる粗利益は、取引当事者の果たす機能の差異に影響を受ける傾向があるが、営業利益指標は、そのような差異によってそれほど大きな影響を受けないとされる(移転価格ガイドライン(2017年(平成29年)に改訂される前のもの)2.69参照)。

したがって、独立価格比準法のように、国外関連取引の価格と比較対象取引の価格を直接比較する方法においては、取引の対象となる棚卸資産の厳格な同種性が要求される一方、売上総利益(粗利益)の水準で比較をする再販売価格基準法又は原価基準法においては、売上総利益の水準は、取引の対象となる棚卸資産それ自体の差異の影響は受けにくいとされるが、取引当事者の果たす機能の差異の影響を受けやすいとされる。また、取引単位営業利益法のように営業利益の水準で比較を行う方法の場合には、営業利益の水準は、取引当事者が果たす機能の差異によって影響を受けることがあるものの、事業を行う場合に遂行される機能の差異は、一般的に機能の遂行に伴い支出される販売費及び一般管理費の水準差として反映され、売上総利益(粗利益)の水準では大きな差があっても営業利益の水準では一定程度均衡すると考えられるため、利益指標に売上総利益(粗利益)を用いる場合に比して、当事者の果たす機能その他の差異が営業利益率に与える影響は限定され、営業利益指標の算定に影響を及ぼすことが客観的に明らかな差異が認められない限り、比較対象取引として採用することが可能であると考えられている。

c 残余利益分割法における基本的利益の算定においては、価格自体を直接比較する独立価格比準法のような手法を用いることは予定されておらず、利益指標(売上総利益率又は営業利益率)を用いて利益の水準を算定することになるところ、価格自体の比較ではなく、利益の水準に着目した方法による場合、棚卸資産それ自体の差

異の影響を受けにくくなるため、棚卸資産の厳格な類似性（同種性）は要求されない。また、利益指標として、売上総利益率ではなく営業利益率を用いる場合には、当事者の果たす機能その他の差異が利益率に与える影響がより限定的であるため、営業利益率に影響を及ぼすことが客観的に明らかな差異があるか否かという観点から、比較可能性の有無を検討する必要がある。

- d 利益指標の算出の基礎とするための比較対象となる企業の選定基準については、利益分割法が、比較対象法人を選定することができないために基本三法の代替手段として利用される算定方法であることに鑑みると、基本三法における比較対象企業の選定基準よりも緩やかなもので足り、他の算定方法と比較しても、比較対象性の要件は緩和されているところ（前記b及びc参照）、利益指標算出のための比較対象となる企業の選定に当たっては、その対象から除外する基準としては、関連者間取引の割合、製品の特徴、事業の継続性等の観点から設定すべきである。

(イ) a 本件ライセンス取引に係る原告の基本的利益については、原告の事業活動のほとんどが原告の重要な無形資産を使用して行われていることから、存在しないものとすべきである。

- b 本件棚卸資産販売取引に係る原告の基本的利益については、本件国外関連取引に係る事業と比較可能な日本の企業（以下「日本側比較対象企業」という。）を選定の上、これらの企業の総費用に対する営業利益の比率（以下「総費用営業利益率」という。）の単純平均値を利益指標として採用し、原告の本件棚卸資産販売取引に係る費用の額に同利益指標を乗じて計算すべきであり、その際、基本的利益の計算から重要な無形資産の影響を除くため、原告の総費用の額から研究開発費の額を控除した後の金額（本件棚卸資産販売取引に係る売上原価の額及び販売管理の額を合計した後の金額）をもって、上記の利益指標を乗じるべき原告の費用の額とすべきである。

日本側比較対象企業の選定については、h（欧州の企業が提供している世界各国の多数の企業の詳細なデータが登載されているデータベースのこと。以下同じ。）を用いて、日本に所在し、主業種が原告と類似するS I Cコード（様々な業界をその機能と製品とにより定義するためにアメリカ合衆国政府が定めた4けたの番号のこと。以下同じ。）2800番台の化学工業である企業として抽出した225社の中から、事業概況、企業ウェブサイト等により、①単独株主に発行済株式の50%以上を所有されている企業、②過去6事業年度のうち3期以上財務のデータを入手することができない企業、③過去6事業年度のうち2期以上連続して営業損失が生じている企業又は3期以上営業損失が生じている企業、④売上高に占める研究開発費の割合が3%を超過する企業、⑤売上高に占める販売管理費の割合が15%を超過する企業、⑥事業内容が原告と大きく異なる企業及び⑦製品の用途が半導体関連業ではない企業を全て除外した結果として12社（①N株式会社、②O株式会社、③P株式会社、④Q株式会社、⑤R株式会社、⑥S株式会社、⑦T株式会社、⑧U株式会社、⑨V株式会社、⑩W株式会社、⑪X株式会社及び⑫Y株式会社。以下、上記の企業のうち個別の企業を指すときは、「日本側比較対象企業①」のようにいう。）を選定した。なお、これは、原告から提案を受けた19社からエレクトロニ

クス製品と関連性のない製品を取り扱っている企業（Z株式会社及びa株式会社）、売上高に占める研究開発費の割合が3%を超過する企業（b株式会社、d株式会社、e株式会社、株式会社f及びg株式会社）を除外したものであり、本件各更正処分等をする前の段階においては、原告からも特段の意見が出なかった。

- c 日本側比較対象企業の抽出（除外）基準は、①原告と市場条件が類似する日本の企業を抽出の対象としていること、②S I Cコードには、めっき薬品又は表面処理剤の製造業という分類はないが、当該業種は、大分類上S I Cコード2800番台に分類されるものと考えられ、同コード番号を抽出の対象とすることにより他のS I Cコード番号に比べ、本件棚卸資産販売取引との事業の類似性が高く、同種の事業を営む企業が含まれていると考えられること、③単独株主に発行済株式の50%以上を所有されている企業を除外していること、④入手できる財務データが3年未満であるなど財務データが少ない企業を除外していること、⑤2期以上連続して営業損失を計上している若しくは3期以上営業損失を計上している、又は、販売管理費の比率が15%超であるなど、通常の利益率を確保する上での適正及び安定性が認められない企業を除外していること、⑥研究開発費比率が3%超であるなど重要な無形資産を有する可能性が高い企業を除外していること並びに⑦抽出された企業のウェブサイト等から、事業内容が原告と大きく異なる企業及び製品の用途が半導体関連業でない企業を除外していることなどからして、合理的である。

また、比較可能性及び公平性を確保するため、公開情報から得られたデータ及び上記抽出（除外）基準を、原告から比較対象企業の候補として提案された19社に一律に当てはめる手法は合理的であり、比較対象企業の選定過程に恣意性も認められず、当該19社のうち一定の比較可能性が確保される比較対象企業として12社を選定した上で、それに基づき基本的利益を算出した上記基本的利益の算定は合理的である。

- (ウ) a 本件国外関連者の基本的利益は、本件国外関連者の事業と比較可能な台湾の企業（以下「台湾側比較対象企業」という。）を選定の上、これらの企業の売上高に対する営業利益の比率（以下「売上高営業利益率」という。）の単純平均値を利益指標として採用し、本件国外関連者の合計売上高にこれに乗じて計算すべきである。
- b 台湾側比較対象企業の選定については、hを用いて、主業種が本件国外関連者と類似するS I Cコード2800番台の化学工業である企業として抽出した101社の中から、事業概況、企業ウェブサイト等により、①単独株主に発行済株式の50%以上を所有されている企業、②過去6事業年度のうち、3期以上財務のデータが入手できない企業、③過去6事業年度のうち、2期以上連続して営業損失が生じている企業又は3期以上営業損失が生じている企業、④売上高に占める研究開発費の割合が3%を超過する企業、⑤売上高が本件国外関連者の売上高の10倍以上又は10分の1以下の企業、⑥事業内容又は取扱製品が本件国外関連者と大きく異なる企業及び⑦製品の用途が半導体関連業でない企業を除外した結果として14社（①b、②d、③f、④g、⑤j、⑥q、⑦r、⑧t、⑨7、⑩7、⑪7、⑫㊦、⑬㊦及び⑭7。以下、上記の企業のうち個別の企業を指すときは、「台湾側比較対

象企業①」のようにいう。)を選定した。なお、これは、原告側と複数回のやり取りを経た上で、原告側の意見も一部取り入れながら選定したものである。

- c 前記bの①ないし⑦の抽出基準は、①台湾の企業である本件国外関連者と市場条件が類似する企業を抽出の対象としていること、②S I Cコードには、めっき薬品又は表面処理剤の製造業という分類はないが、当該業種は、大分類上S I Cコード2800番台に分類されるものと考えられ、同コード番号を抽出の対象とすることにより他のコード番号に比べ、本件国外関連取引との事業の類似性が高く、同種の事業を営む企業が含まれていると考えられること、③単独株主に発行済株式の50%以上を所有されている企業を除外していること、④入手できる財務データが3年未満であるなど財務データが少ない企業を除外していること、⑤2期以上連続して営業損失を計上している又は3期以上営業損失を計上しているなど通常の利益率を確保する上での適正及び安定性が認められない企業を除外していること、⑥研究開発費比率が3%超であるなど重要な無形資産を有する可能性が高い企業を除外していること、⑦売上高が本件国外関連者の売上高の10倍以上又は10分の1以下であるなど売上規模が異なる企業を除外していること並びに⑧抽出された企業のウェブサイト等から、事業内容又は取扱商品が本件国外関連者と大きく異なる企業及び製品の用途が半導体関連業でない企業を除外していることなどからして、合理的である。

また、比較可能性及び公平性を確保するため、公開情報から得られたデータ及び上記抽出(除外)基準を比較対象企業として選定された企業に一律に当てはめる方法も合理的であり、比較対象企業の選定過程に恣意性も認められない。これに加え、台湾企業に関する公開情報が限られているという制約の下で、原告とも協議し、その意見も取り入れて、一定の比較可能性が確保される比較対象企業として14社(平成19年3月期は12社)を選定した上で、それに基づき基本的利益を算出するものであり、上記基本的利益の算定には合理性がある。

ウ 残余利益の算定について

残余利益の額は、分割対象利益の額から基本的利益の額を控除した後のものであるから、本件国外関連取引における残余利益の額は、前記アの分割対象利益の額から前記イの基本的利益の額を控除した後のものである。

エ 残余利益の配分について

- (ア) 残余利益は、法人及び当該法人の国外関連者が有する重要な無形資産の価値に応じて当該法人と当該国外関連者に合理的に配分することになる。そして、当該重要な無形資産の価値の配分に係る具体的な方法は、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うのが合理的であるから(租税特別措置法通達66の4(4)ー5)、本件国外関連取引に係る残余利益の配分も、これによるべきである。

無形資産の価値を判断する要素については、法的な所有関係だけではなく、無形資産を形成等させる活動において関連当事者が行った貢献の程度についても勘案する必要があるから、当該無形資産を形成等するための意思決定、役務の提供、費用の負担及びリスクの管理において、関連当事者が果たした機能等を総合的に勘案して判断すべきであるものの、所得の源泉となる見通しが高い無形資産を形成等するにおいて法人又は当該

法人の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、貢献の程度は低いと判断すべきである。また、当該無形資産を形成等する活動に係る支出費用の額が、過去から大きく変動しておらず、毎年おおむね一定しており、個々の製造等のノウハウ等（無形資産）を形成する費用を特定することができないときは、当該費用は、平均的に無形資産の形成及び維持に貢献しているものと考えられるから、単年度ごとの支出費用の額をもって、残余利益の分割要因とすべきである。そして、共通費用は、前記ア（ア）①と同様、個々の取引形態に応じて、当該双方の取引の内容及び費用の性質に照らして合理的と認められる要素の比に応じてあん分すべきである。

（イ）原告の分割要因は、原告が支出しためっき薬品の研究開発費のうち、本件国外関連取引に係る部分の額を基礎とすべきであり、具体的には、めっき薬品の研究開発費の総額につき、本件連結売上高に占める本件ライセンス製品外部売上高の割合を乗じて計算すべきである。

原告は、研究開発に積極的に取り組んでめっき技術に係る無形資産を形成等してきたところ、当該無形資産は、プリント配線板の性状等及び顧客の要望等に応じて個別性の高い特性を有するめっき薬品の製造等の高度なノウハウ等を含んでいるものと認められ、原告は、研究開発によりめっき技術に係る無形資産を形成していることから、研究開発費を残余利益の分割要因として用いることは合理的である。また、原告の研究開発費の支出額は、毎年おおむね一定である一方で、他に合理的な計算方法を見いだすこともできないから、本件各事業年度における原告の研究開発費の額をそれぞれの事業年度に係る分割要因の基礎とすることにも合理性がある。そして、原告が行う研究開発は、本件国外関連取引とそれ以外の取引の双方に関連するものであるところ、原告の研究開発費のうち本件国外関連取引の対象製品であるめっき薬品に係る部分を、その成果であるめっき薬品の売上高（本件連結売上高）に占める割合に応じて本件国外関連取引とそれ以外の取引に配分しており、かつ、関連者間取引の対価ではなく外部売上高をその基準としていることには合理性がある。

（ウ）本件国外関連者は、①本来顧客が自ら行うべき認定取得の技術サポート業務（本件国外関連者の顧客が、その取引先から製品を受注する場合に必要な認定を受けるための試作テスト、プロセス確定テスト、報告書作成等のアシスト）、新規ライン立ち上げ時のテクニカルスタッフの一定期間の常駐等の支援体制、②顧客サポート要員に24時間携帯電話を常備させ、クレーム発生時には顧客担当者との緊急連絡が取れ、数時間以内に対策ミーティングができるサポート体制、③競合他社がしていなかった各分析機器による高グレードのクレーム解析サービスを顧客に提供することができる体制、④本来顧客が自ら行うべき品質管理業務であるめっき液の分析、めっき皮膜等の物性測定、耐食性テスト及びめっき付けテストを代行して提供し、又は顧客と並行して行い、信頼性を高めるサービス業務を提供することができる体制による技術サービスをしており、当該技術サービスは、開発部の技術要員等が顧客に対して提供してきたものであり、超過収益に寄与する無形資産を形成していることから、当該営業技術支援に係る費用を本件国外関連者の分割要因とすべきである。このことは、原告が、本件調査担当者に対して提出した書面（乙64、66、103）の記載にも整合的である。

したがって、本件国外関連者の分割要因については、B社及びD社の各営業技術費用

の額に加え、B社のめっき加工工場に係る費用の額もそれぞれ算定し、これらの合算額をもって算定すべきである。

(エ) 以上の分割要因に基づいて前記ウのとおり算定された残余利益を配分すべきである。

オ 独立企業間価格及び所得移転額について

(ア) 本件国外関連取引に係る独立企業間価格は、分割対象利益のうち原告に帰属する利益の額（原告の基本的利益と原告に配分された残余利益を合計した後のもの）と原告が本件国外関連取引について支出した総費用（売上原価及び販売管理費）の額を合計した後の金額であり、本件各事業年度ごとに、次のとおりである。

- a 平成19年3月期 13億3461万3522円
- b 平成20年3月期 10億4931万6653円
- c 平成21年3月期 5億6153万7993円
- d 平成22年3月期 4億5916万6109円
- e 平成23年3月期 5億7705万0359円
- f 平成24年3月期 4億9311万6159円

(イ) 本件各事業年度における本件国外関連取引に係る国外関連者への所得移転額は、前記（ア）の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後のものであり、それぞれ、次のとおりである。

- a 平成19年3月期 10億1290万5819円
- b 平成20年3月期 6億7380万3216円
- c 平成21年3月期 3億2281万3630円
- d 平成22年3月期 2億5544万1259円
- e 平成23年3月期 3億3735万6651円
- f 平成24年3月期 2億7823万5100円

(2) 本件B等取引がいわゆる連鎖取引である点について

ア 連鎖取引に係る利益分割法の適用方法

利益分割法の適用に当たり、複数の国外関連者間で一連の取引（連鎖取引）がされている場合、これらを利益分割法を用いる対象に含めるか否かについては、1つの製品に係る一連の取引であるか否か等により判断され、当該一連の取引が独立企業間価格によるものではないと認められる場合には、国外関連取引に係る分割対象利益等の計算に影響するため、原則的には、非関連者間取引に挟まれる関連取引全体を利益分割法を用いる対象にする必要がある。もっとも、連鎖する関連者間取引がある場合であっても、業界平均的な利益水準との比較等の検証に基づき、移転価格税制上の問題があるとは認められない場合や、取引規模が少額であるために国外関連取引に係る分割対象利益等の計算に与える影響が小さいと認められる場合には、利益分割法を用いる対象となる取引に含めなければならないとはいえない。

イ 本件における残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となるべき取引

本件B等取引の概要は、前提事実（2）ウのとおりであるところ、複数の国外関連者間で一連の取引（連鎖取引）がされていることから、当該取引の状況を確認して取引の規模による分割対象利益等の計算に与える影響を検討するとともに、各国外関連者の利益

水準等を検討することによって、連鎖するそれぞれの取引が独立企業間価格からかい離したものであるか否かを検討する必要がある。

(ア) D社とH社及びI社との間の取引については、取引の金額を本件各事業年度に対応する6期の加重平均で見たところ、いずれの取引についても、D全体売上高に占める比率が3%に満たない少額なものであったから、これらを残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引に含める必要はないというべきである。

(イ) D社とF社との間の取引（以下「本件F取引」という。）の本件各事業年度に対応する6期の加重平均で見た金額のD全体売上高に占める比率は、4.7%であったところ、F社の売上高営業利益率は、本件各事業年度に対応する6期の加重平均で22.12%であり、製造機能を持たない販売子会社としては、比較的高い水準で推移している。もっとも、その原因は、F社が、単なる販売子会社ではなく、華東地区の技術サポート拠点としてのG技術センターを傘下に有し、通常の営業スタッフ以外に技術スタッフも有し、新規顧客開拓のためのめっき薬品のデモンストレーション、サンプル付け等の技術サービスを行うなどの技術サービス機能を有する企業であることにあった。

そして、F社の比較対象企業として、hを用い、中国に所在し、主業種がF社と類似するS I Cコード5000番台及び5100番台の卸売業を営む企業として抽出された97社のうちから、事業概況、企業ウェブサイト等により、①単独株主に発行済株式の50%以上を所有されている企業、②過去6事業年度のうち4期以上財務のデータを入手することができない企業、③過去6事業年度のうち2期以上連続して経営損失が生じている企業又は3期以上営業損失が生じている企業、④売上高に占める販売管理費の6期平均がF社の同比率の上下5%から外れる企業、⑤純売上高がF社の6期平均売上高10分の1から10倍の範囲を外れる企業、⑥事業内容がF社と大きく異なる企業、⑦取扱い製品がF社と大きく異なる企業及び⑧業務内容の技術サービスがない企業を全て除外した結果として9社を選定した。

上記に選定した企業の売上高営業利益率とF社の売上高営業利益率を比較した結果、本件各事業年度のF社の売上高営業利益率は、それぞれ、上記の選定企業の売上高営業利益率の範囲内にあり、業界平均的な利益水準と同等程度のものであって、F社における比較的高い利益水準は、F社の技術サービス機能によるものであると合理的に推認することができるから、本件B等取引のうち本件F取引については、その取引の価格が独立企業間価格からかい離しているものとはいえないというべきである。

したがって、本件F取引については、移転価格税制上の問題があるとはいえないから、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引に含める必要はないというべきである。

(ウ) D社とE社との間の取引（以下「本件E取引」という。）の本件各事業年度に対応する6期の加重平均で見た金額のD全体売上高に占める比率は、9.7%であったところ、E社の売上高営業利益率は、本件各事業年度に対応する6期の加重平均で4.0%であった。

E社は、純粋な販売子会社であるところ、E社の比較対象企業として、hを用い、中国、台湾又は香港に所在し、主業種がE社と類似するS I Cコード5000番台及び5100番台の卸売業を営む企業として抽出された197社のうちから、事業概況、企業

ウェブサイト等により、①単独株主に発行済株式の50%以上を所有されている企業、②過去6事業年度のうち4期以上財務のデータを入手することができない企業、③過去6事業年度のうち2期以上連続して営業損失が生じている企業又は3期以上営業損失が生じている企業及び④事業内容がE社と大きく異なる企業を全て除外した結果として23社を選定した。

上記に選定した企業の売上高営業利益率とE社の売上高営業利益率を比較した結果、本件各事業年度のE社の売上高営業利益率は、それぞれ、上記の選定企業の売上高営業利益率の範囲内にあり、業界平均的な利益水準と同等程度のものであったから、本件B等取引のうち本件E取引については、その取引の価格が独立企業間価格からかい離しているものとはいえない。

したがって、本件E取引については、移転価格税制上の問題があるとはいえないから、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引に含める必要はないというべきである。

(エ) D社とB社との間の製品及び原料の取引については、D社の全めっき薬品の売上金額に占めるB社へのめっき薬品の売上金額の割合は、本件各事業年度に対応する6期の加重平均で0.4%と僅少であり、D社の全めっき薬品の仕入金額に占めるB社からのめっき薬品の仕入金額の割合は、本件各事業年度に対応する6期の加重平均で1.9%と僅少であり、いずれも、本件国外関連取引の分割対象利益等の計算に与える影響は小さいものというべきである。

したがって、D社とB社との間の取引については、これらを残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引に含める必要はないというべきである。

ウ 原告の主張に対する反論

(ア) a 原告は、独立企業間価格での取引であるか否かの検証は、年度ごとにされなければならない、6期の加重平均には、理論上の根拠がない上、本件各事業年度を構成する年度によっては、D全体売上高に占めるD社とI社及びH社との間の取引の売上高の比率が3%を超える年度もあるとして、D社とI社及びH社との間の取引を残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象に含めるべきである旨主張する。

しかし、取引状況等が大きく変動するなどの特段の事情がないにもかかわらず、常に取引額の僅かな変動をとらえて残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引を年度ごとに区々にすることは、実態に即した独立企業間価格の算定にはつながらない。また、本件においては、D社とI社及びH社との間の取引がD社の全売上高に占める比率は、最大でも3.4%（平成22年におけるもの）であり、取引金額が極めて少額であることに変わりはない。

b 原告は、3%という基準が、一般的によく用いられる重要性の判断基準であり、客観的かつ合理的な基準であるところ、平成21年3月期及び平成22年3月期においては、D全体売上高に占めるD社とH社との間の取引の売上高の比率が3%を超えるものであったから、少なくとも、上記の年度については、原則どおり、D社とH社との間の取引を残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象に含めるべきである旨主張する。

しかし、国外関連者の全体の売上高に占める連鎖取引の売上高の割合が3%を超えるか否かが、一般的に重要性を判断するための客観的かつ合理的な基準であるとするべき根拠はない。そして、D社とH社との間の連鎖取引については、D全体売上高に占めるH社に対する取引の売上高の比率は、本件各事業年度に対応する6期の加重平均で2.3%、年度ごとでは、1.7%から3.4%までであり、この取引の規模からして、国外関連取引に係る分割対象利益等の計算に与える影響は小さいから、上記の連鎖取引を残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象に含める必要はないというべきである。

(イ) 原告は、D全体売上高に占める本件F取引の売上高の比率は、3%を超えるものであり、F社の本件各事業年度の売上高営業利益率は、製造機能を持たない企業としては利益水準が高く、移転価格税制上問題のある価格で取引がされている可能性があり、本件F取引の価格が独立企業間価格であったか否かによって、分割対象利益の額に重大な影響を及ぼすから、原則どおり、本件F取引を残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象に含めるべきである旨主張する。

しかし、全体の売上高に占める連鎖取引の売上高の比率が3%を超えるか否かが、分割対象利益等の計算に与える影響が小さいと認められるか否かの量的判断基準であるとするべき根拠はない。そして、D社とF社との間の連鎖取引について、D全体売上高に占めるF社に対する取引の売上高の比率は、本件各事業年度に対応する6期の加重平均で4.7%、年度ごとでは、1.7%から7.6%までとおおむね少額であったのであり、上記の割合の数字のみをもって直ちに、分割対象利益等に与える影響が小さくないとまではいえない。また、F社の利益水準についても、前記イ(イ)のとおり、本件国外関連取引に連鎖する本件F取引の価格が独立企業間価格から必ずしもかい離する状況にあるとはいえず、移転価格税制上の問題はない。

その上で、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引に含めるか否かを判断する段階において、我が国の課税庁が、いずれも国外に所在する国外関連者同士の取引について、比較対象取引、比較対象企業の有無等を調査し、独立企業間価格を算定することは極めて困難であり、当該独立企業間価格を算定することまで要求することは、課税庁に不可能を強いるものである。また、仮に、国外関連者同士の取引の独立企業間価格を必ず算定しなければならないものとする、移転価格税制の対象となる法人である納税者は、国外関連者との間で独立企業間価格と異なる価格で取引をした場合、法人税等の申告をする際に申告の調整等を要するから、納税者自身も、利益分割法により独立企業間価格を算定している場合には、連鎖取引に移転価格税制上の問題があるとはいえない場合であっても、必ず全ての連鎖取引が独立企業間価格でされたか否かを算定した上で当該連鎖取引を利益分割法の対象に含めなくてもよいという判断をすることを要求されるのであり、かつ、課税庁に対し、当該判断の妥当性を確認するための膨大な資料の提出を求められることになる。

したがって、連鎖取引を利益分割法を用いる対象に含めるべきか否かを判断するに当たって独立企業間価格を算定するのではなく、所得移転の蓋然性（業界平均的な利益水準の比較等の検証に基づき移転価格税制上の問題があるか否か）を判断することにより、利益分割法を用いる対象とすべき取引か否かを判断するのが合理的である。

本件においても、前記イ（イ）のとおり、F社の売上高営業利益率について、F社の事業と同種で、規模、取引段階その他の内容がおおむね類似する複数の非関連者に係る売上高営業利益率と比較して検討しても、本件F取引に移転価格税制上の問題があるとはいえず、所得移転の蓋然性はないと判断することができるから、上記の取引を残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象に含める必要はないというべきである。

（ウ）原告は、被告がE社の比較対象企業として抽出した企業は、業界の平均的な利益水準を求める目的で抽出されたものにすぎず、厳密な比較可能性の分析をしていないから、その比較対象企業の売上高営業利益率の最大値と最小値の間にE社の売上高営業利益率があることは、本件E取引の価格が独立企業間価格であることを示すものではない旨主張する。

しかし、前記（イ）のとおり、業界平均的な利益水準の比較等の検証に基づき移転価格税制上の問題があるか否かの判断は、所得移転の蓋然性の有無を判断するものであり、当該判断において厳格な比較可能性の分析をしなければならないとすべきではなく、ある程度緩やかな比較可能性分析で足りるというべきである。そして、所得移転の蓋然性の有無を判断する際、国外関連者の売上高営業利益率が、ある程度緩やかな比較可能性分析を基に抽出した比較対象企業について、その売上高営業利益率の最大値と最小値の間にあるか否かを検討することは合理的であるところ、前記イ（ウ）のとおり、本件E取引については、移転価格税制上の問題があるとはいえないから、本件国外関連取引について残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引に含める必要はないというべきである。

（エ） a 原告は、B社とD社との分社は、法形式上異なる企業として存在するが、ビジネスの実態としては一体のものとして事業活動をしていたから、これに即して独立企業間価格を算定するためには、両者を検証対象とすることに高度の合理性があるとして、本件国外関連取引の分割対象利益の計算において、D社とB社との間の取引もその対象に含めるべきである旨主張する。

しかし、B社とD社との間で明確に取引として行われていたものについては、前記イ（エ）のとおり、考慮すべき程度の取引規模を有しないものである。そして、本件においては、①B社の本件ライセンス製品に係る製造セグメントの損益を分割対象利益の計算に取り込み、②B社の販売管理費として計上されていた金額のうちD社の販売管理費としての実質を有し、D社の営業利益の計算上控除すべき部分を特定した上でこれを控除して分割対象利益を計算し、③B社のめっき加工工場に係る損益の一部をD社の営業利益の算定に加え、④B社のめっき加工サービスセグメントについても、本件国外関連取引に関連する部分の損益を分割対象利益の計算上取り込んでいる。

b 原告は、B社は、B社のためだけではなく、D社のためにも様々な販売管理活動をしていたところ、形式的にはグループ間の役務提供取引に該当するこれらの活動の対価の支払を請求していないため、D社及びB社の各分割対象利益には、D社とB社との間でグループ内の役務提供取引について独立企業間の取引としての対価が請求されていないことに由来する著しいゆがみが生じているから、D社とB社との

間の対価が請求されていないグループ内の役務提供取引を残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象に含める必要がある旨主張する。

しかし、原告は、B社がD社のためにしていたとされる販売管理活動を何ら具体的に主張立証しておらず、そのような活動が存在したこと自体に疑問がある。また、仮に、B社においてD社が費用を負担すべき営業活動がされていたとしても、それは、D社が負担すべき費用をB社の経費として負担させていたというだけであり、当該費用の付け替えに由来する財務会計上のゆがみについては、前記（1）ア（ウ）cのとおり、独立企業間価格の算定において一定の調整をしている。

- c 原告は、被告が前記bにおいて指摘する調整は、B社がD社に対して提供した役務提供取引の全てを含むものではなく、その一部にすぎないし、調整の方法も、当該役務提供取引の独立企業間価格を算定してD社の分割対象となる営業利益を調整するのではなく、単にB社に発生した費用の一部を特異な計算方法によりD社の費用として加算する旨のものにすぎない旨主張する。

しかし、前記bに主張したところに加え、そもそも、上記のような調整の方法は、原告が自ら提案したものであり（乙64）、かつ、具体的な根拠に基づく合理的なものである。

（3）原告の営業利益の算定に誤りはないこと

ア 本件ライセンス取引における原告の営業利益の計算に当たって様々な支出を費用として控除することが相当であること

- （ア）a 原告は、本件ライセンス取引については、本件各事業年度において、本件ライセンス取引に対応する費用は何も発生しないのであって、本件ライセンス取引に対応する営業利益は、本件各事業年度に原告が収受したロイヤルティ収入の額そのものである旨主張する。

しかし、原告が原告の各子会社から得るロイヤルティ収入は、原告が①を中心とした研究開発活動をし、当該各子会社に対して当該研究成果であるめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用を許諾した結果として得られるものであり、このことは、原告が本件国外関連取引において得るロイヤルティ収入についても同様であるから、原告に生じた研究開発費の総額のうち本件国外関連取引に関して支出された部分は、客観的に見て、原告が本件国外関連取引から得るロイヤルティ収入に関連して支出された費用と位置付けられるべきものである。

したがって、原告の研究開発費の総額を、本件国外関連取引に係る部分とそれ以外の部分とに区分し、本件国外関連取引に係る部分の研究開発費の額を本件国外関連取引における原告の収益であるロイヤルティ収入の額に対応する費用として控除すべきである。

- b 原告は、めっき薬品は、未来永劫同じ機能を発揮するものとして存続し、その価値が陳腐化により減ることがないという特色があり、研究開発費に乗ずる配賦率（＝本件国外関連者が当該年度に製造及び販売した数量÷当該製品が開発時以後将来にわたって販売される販売予想総数量）が限りなく零に近い数値となることから、各年度のロイヤルティ収入に対応する費用である研究開発費の額を零円とみなすことには合理性がある旨主張する。

しかし、表面処理技術は、急速な技術革新がされており、めっき薬品が、未来永劫同じ機能を発揮するものとして存続し、その価値が陳腐化により減ずることがないなどと到底いえないし、(本件国外関連者が当該年度に製造及び販売した数量÷当該製品が開発時以後将来にわたって販売される販売予想総数量)の結果が限りなく零に近い数値となるともいえない。また、研究開発費には、製品を開発する途上でとん挫した研究開発活動等に要した費用等も含まれており、全ての研究開発活動が個別の製品の売上げに直接結び付くものとはいえず、個別の製品の売上げに直接結び付く研究開発費のみが費用となるわけではなく、原告が支出しためっき薬品の研究開発費は、全てめっき薬品に係る収入に対応する費用といえる。そして、研究開発活動が継続的に行われている状況においては、各製品に配賦される研究開発費の合計金額は、これを平準化すれば毎期の費用の平均に近づいていくのであるから、各期の費用の額を各期の収入に対応する費用として控除することは、合理的である。

したがって、原告がロイヤルティ収入を獲得する上で研究開発費が不可避の支出であることは、その経済活動の実態に照らして明らかであるから、各年の売上高に対応する研究開発費の金額を見積もるのが困難であるなどの理由によって、研究開発費を費用として計上すること自体が妨げられるべきではなく、営業利益の算定上、発生時に費用として計上すべきである。

- (イ) a 原告は、本件国外関連者に対して過去に開発されためっき薬品の製造等のノウハウ等の使用を許諾しているのであり、ロイヤルティを収受した年度の研究開発費は、本件ライセンス製品の製造等のノウハウ等に係る研究開発活動のために支出されたものではなく、将来に製造を開始する新製品を開発するためのものであるし、製品の開発期間と販売期間とは異なるため、ある1年間に支出された研究開発費は、当該1年間のロイヤルティ収入に対応する費用ではないから、本件各事業年度のロイヤルティ収入から本件各事業年度に支出された研究開発費を控除することは許されない旨主張する。

しかし、前記(1)ア(ア)及び(イ)bのとおり、原告は、本件各事業年度の前後を通じ、B社を含む原告グループ全体の収益を向上させることを目的として、継続的に研究開発活動に取り組んでおり、原告が支出する研究開発費(㊦における費用)の額は、例年10億円前後で一定していたところ、企業会計処理上、研究開発費については、各期の総利益に期間的に対応する費用として発生時に処理すると会計基準が採用されているほか、研究開発費が、収益と直接の対応関係が要求される原価(法人税法22条3項1号)とは異なり、期間対応の費用とされる一般管理費(同項2号)に該当することも踏まえると、本件各事業年度に生じた研究開発費につき、当該事業年度の収益に期間的に対応する費用として取り扱うのが相当である。

- b 原告は、研究開発費は、当期の収益の発生に期間的に貢献しているものではなく、当期の収益に貢献しないことはもちろん、将来の収益に貢献するかどうかも不確かであるから、一度資産に計上した後に当期の研究開発費を将来の収益に対応させて損益計算することが認められていないところ、分割対象利益を構成する営業利益は、

独立企業間であれば当事者の一方に帰属するのではなく、双方で分け合う性質のものであるべきであって、独立当事者間で無形資産の使用許諾取引をしている場合、将来、新製品の開発が成功するかどうかは不確かであり、しかも、自己に使用が許諾されるかどうかも不確かな新製品の製造等のノウハウ等を開発するための費用（研究開発費）を、ライセンシーが負担し、その研究開発費を控除した後の利益を分割することに合意することはあり得ず、専らライセンサーが負担すべき費用であるから、原告の研究開発費を控除して残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法により独立企業間価格を算定した結果は、独立当事者間で取引がされたのであれば成立するであろう理想的な価格及び所得分配からは著しくかけ離れたものとなっている旨主張する。

しかし、原告の主張は、分割対象利益の対象となる営業利益の計算において、あたかも収益と直接対応関係のある費用（原価性のある費用）のみ控除することができることを前提とするものであって、失当である。研究開発費を資産に計上することができないからこそ、当該費用については、一般管理費として発生時に費用に計上する取扱いがされることになるのであり、研究開発費を資産に計上することができないことは、研究開発費を他の一般管理費と同様に、税務上は期間対応の費用と評価すべきことの根拠となるにすぎない。

そして、被告は、原告の無形資産の作成、維持及び発展の活動に着目し、原告の当該活動が継続的に行われ、活動を反映する各期の費用の発生状況が比較的安定している状況にあることを踏まえて主張しているところ、原告の主張は、無形資産の形成のみに着目したものにすぎない。

さらに、被告は、原告の研究開発費が原告の営業利益から控除されるべき旨を主張しているものであり、ライセンシーに研究開発費を分担させる旨の主張をしているわけではない。原告の主張を前提とすると、ライセンシーの分割対象利益の計算上、販売管理費を控除することも許されないこととなり、その意味においても、原告の主張は、失当である。

- (ウ) a 原告は、本件ライセンス取引に対応して発生する法務部費用及び海外展開プロジェクト費用は存在しない旨主張する。

しかし、法務部費用は、めっき薬品等の技術に係る特許等の取得、維持、管理等に係る費用であり、海外展開プロジェクト費用は、原告による海外子会社に対するめっき薬品に係る最新の技術等の紹介等の研究開発活動に係るフォロー業務等の費用であって、いずれも原告が有するめっき薬品の製造等のノウハウ等という無形資産の形成及び維持に係る費用であるから、本件国外関連取引によるロイヤルティ収入に対応する費用というべきである。そして、原告自身、本件各更正処分に係る調査の段階においては、これらの費用をロイヤルティ収入から控除すべきである旨主張していたところである。

- b 原告は、独立当事者間の無形資産の使用許諾取引において、当該使用許諾取引の対象製品の権利の維持のための費用は、一般にライセンサー自らの責務であり、ライセンサーが費用を負担すべきものとされるのであって、ライセンサーとライセンシーとの間で分担がされるべき性質の費用ではないから、法務部費用及び海外展開

プロジェクト費用を原告の営業利益から控除することは誤りである旨主張するが、前記（イ）bと同様の理由により、失当である。

イ 本件棚卸資産販売取引における原告の営業利益の計算に誤りはないこと

原告は、本件棚卸資産販売取引の対象資産であるB B品は、単に複数の原料を配合しただけのものであって、その配合のために研究開発がされている事実はないから、本件棚卸資産販売取引における原告の営業利益の算定に当たって、研究開発費を控除しているのは誤りである旨主張する。

しかし、B B品について、その配合のためだけにめっき薬品の開発とは別の研究開発がされている事実はないとしても、原告は、顧客のニーズに合わせた形状及び性質の金属の薄膜を形成することができるようなめっき薬品の原料の配合比を求めて試行錯誤的な実験を繰り返し、新しいめっき薬品を開発しているところ、B B品の成分そのものが原告の上記のような研究開発活動の成果といえることから、本件棚卸資産販売取引における原告の営業利益の計算について、費用として研究開発費を控除することは合理的である。

（4）本件ライセンス製品の販売の取引に係る本件国外関連者の営業利益（以下、「本件国外関連者の営業利益」という。）の算定に誤りはないこと

ア 売上総利益を基準とした販売管理費のあん分をすることの可否

原告は、販売管理費の支出は、個々の販売とは対応関係にないが、一会計期間の売上高及び売上原価の発生に期間的に対応しており、売上総利益の発生に貢献しているから、売上総利益からこれを控除して営業利益を算出することとされていることに鑑みると、販売管理費を本件国外関連取引に関連するものとそれ以外のものに切り分けるに際し、販売管理費の発生と直接の対応関係のない売上高ではなく、販売管理費の発生と対応関係のある売上総利益を基準としたあん分計算がされるべきである旨主張する。

しかし、原告の主張は、販売管理費と売上高には対応関係がなく、販売管理費と売上総利益には対応関係があるというもののようであるが、原告の主張にいう「対応関係」の意味が不明である。そして、販売管理費を事業セグメント別に配賦する場合に、売上高を基準にあん分する方法は、販売管理費の典型的な配賦方法の1つであって、一般的に不合理なものとはいえない。また、本件各更正処分に先立って本件国外関連者の本件ライセンス製品に係る製造及び販売の損益を切り出す計算を原告に依頼したところ、原告自身、販売管理費を売上高によりあん分する計算をしていた（乙122、123）。

他方、販売管理費を売上総利益を基準にあん分する方法は、一般的な方法ではない上、原告が設定した設例自体、極めて不合理な前提（採算が取れない事業から撤退する前後で、企業全体の販売管理費が変動しないものとされている。）のものであって、原告が主張する方法の合理性を裏付けるものとはいえない。さらに、販売管理費を売上総利益を基準にあん分する方法によると、例えば、ある企業において複数の事業セグメントがある場合に、そのうちの一部のセグメントの売上総利益が赤字になっているときには、少なくとも販売管理費の全額を売上総利益が黒字のセグメントにおいてあん分し、売上総利益が赤字のセグメントには全く配賦されないこととなるが、このような方法が、売上高を基準にあん分する方法よりも合理的なものとはいえないことは、明らかである。

イ 本件国外関連者の販売管理費についてD社とB社が実質的に一体として事業活動をし

ていることを前提とすることの可否

原告は、D社は税制上の優遇措置の適用を受けることのみを目的とした会社であったことから、D社の稼働後も、B社の事業運営の実態に変化はなく、B社とD社は、一体として事業活動をしており、損益計算上は、一体となった事業活動によって生ずる販売管理費のうち専らD社の事業に関わるものはD社の販売管理費とされたが、それ以外の販売管理費は全てB社の販売管理費として計上されたところ、上記のような事業運営の実態を前提とすると、D社によるめっき薬品の製造及び販売の事業に係る収益に対応する販売管理費は、D社の決算書上の販売管理費だけではなく、B社の販売管理費も該当することになるから、B社とD社を一体としてその合計の販売管理費の中から本件ライセンス製品の製造及び販売の事業に対応する費用を抽出する切り出し計算を行うべきである旨主張する。

しかし、原告は、前記（２）ウ（エ）のとおり、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引については、B社とD社とが別個の企業であることを前提として、両者の間の取引も含めて残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いるべきである旨主張しているところ、本件国外関連者の営業利益の算定については、上記のとおり、B社とD社を一体のものとして取り扱うべきである旨を主張するものであるから、原告の主張は、場当たりのなものというほかない。この点をおくとしても、D社とB社は、それぞれ、会計士による財務諸表の会計監査を受け、それぞれの財務諸表が関係法令及び一般に公正妥当と認められた会計原則に従って編成されたものであるとの監査報告もされているのであり（乙１５８及び１５９の各１・２）、原告とD社との間の国外関連取引を検討するに当たって、別々の会計処理がされている法人であるD社とB社について、何らの根拠もなく、一体の企業と評価して損益等を計算することはできないというべきである。

ウ 本件ライセンス製品の製造及び販売に対応する費用の範囲等

（ア）原告は、本件国外関連者の技術サービスの提供は、顧客であるプリント基板メーカーのニーズを把握し、顧客のニーズに即した製品を提供する活動をしているところに特徴があり、顧客に対して本件ライセンス製品を提供するだけでは顧客のニーズを充足することができずに販売をすることができない場合には、本件国外関連者は、顧客のニーズに即した製品を開発し、本件ライセンス製品と当該開発した製品を一体として顧客に販売し、一体とした製品販売を前提とした技術サービスを顧客に提供することによって、上記のB社の開発製品だけではなく本件ライセンス製品の販売の拡大にもつなげている旨主張する。

しかし、原告は、別紙７の１（原告の主張の要点）（１）ア（エ）bのとおり、本件国外関連者は、複数の製品をセットで販売しているのではなく、個々の製品ごとに販売している旨を主張しているから、上記の原告の主張は、これと矛盾するものであって、場当たりのものというべきである。また、上記の原告の主張は、むしろ、別紙７の１（被告の主張の要点）（１）ア（イ）及び同（ウ）c（d）における被告の主張に沿うものである。

（イ）原告は、B社による顧客ニーズに即した製品の開発とD社による本件ライセンス製品の売上げは不可分一体の関係にあり、両者が相まって収益が獲得されているから、C

の製品の開発に係る活動（以下「製品開発活動」という。）は、D社の収益獲得と密接な関連があり、D社の売上げに対応する費用から、Cの製品開発活動の費用を除外しているのは誤りである旨主張する。

しかし、Cの製品開発活動の費用は、本件ライセンス製品とは関係のない本件国外関連者独自の開発品に係るものであるから（乙56、57）、本件ライセンス製品の損益の計算に直接含めるべき費用ではない。仮に、Cの製品開発活動により得られた知見が、本件ライセンス製品の売上げの一部に貢献する場合があるとしても、上記の知見は、飽くまでも当該開発された製品に係るものであって、本件ライセンス製品に係る利益の増加に直接結び付くものではなく、顧客の認定支援、クレーム解析体制、アフターサービス業務体制等のB社の開発部の営業技術支援の業務を通じて間接的に本件ライセンス製品の売上げの増加に結び付き得るという程度の貢献にとどまるから、Cの製品開発活動で得られた知見を活用した業務に係る費用は、B社の開発部の業務に係る費用において評価され尽くされているものというべきである。

（ウ）原告は、Cによるデスマリア製品（プリント基板を製造する過程で生ずる樹脂の残さ（スマリア）を除去する（デスマリア）工程で用いられる製品のこと。以下同じ。）の開発により、本件ライセンス製品を構成する特定のめっき薬品の販売が増大した事例がある旨主張する。

しかし、上記の原告の主張自体が漠然としたものであり、これを裏付ける証拠もないから、失当である。この点をおくとしても、本件各更正処分の前の段階から本件訴えにおける主張立証を通じて、従前、原告は、上記のような主張をしたことはないから、このような主張が突如されることからして不自然極まりない。さらに、原告の主張によっても、Cが開発したデスマリア製品は、結局、顧客に採用されることはなかったというのであるから、上記のCが開発したとされるデスマリア製品が、本件ライセンス製品の販売に重要な役割を果たしていたとはいえない。

（5）基本的利益の算定に誤りはないこと

ア 原告の基本的利益の算定に誤りがないこと

（ア）原告は、被告が原告の基本的利益の算定のために用いた日本側比較対象企業は、原告との棚卸資産の類似性が認められない旨主張する。

しかし、日本側比較対象企業の選定の基準は、前記（1）イ（イ）bのとおりであるところ、S I Cコード2800番台には、原告が扱う表面処理剤とは異なる製品を扱う会社が比較対象企業として含まれていることは否定し難いものの、S I Cコードには、めっき薬品の製造業又は表面処理剤の製造業という分類はないから、S I Cコードの選定が不合理であったとはいえない。また、前記（1）イ（ア）b及びcのとおり、①営業利益の水準による基本的利益を算定する場合の比較対象法人の選定に当たっては、製品の厳格な類似性（同種性）までは必要ではないことからすると、同じ化学品及び関連品の製造業を主業種として営む企業を抽出することにより、基本的利益の算定に必要な製品の類似性を満たすものというべきであること、②売上総利益（粗利益）率に比べて当事者の果たす機能その他の差異等による影響を受けにくいと考えられる総費用営業利益率を用いていること及び一定数の企業を抽出の上でその営業利益率の平均値を用いることにより個々の企業の差異が捨象されて平均化されるものと考えられることにも鑑

みると、日本側比較対象企業について、総費用営業利益率を用いた基本的利益の算定に当たり必要な比較可能性は確保されている。

したがって、日本側比較対象企業の抽出基準等は合理的であり、抽出された日本側比較対象企業には、営業利益指標を用いた基本的利益の算定に必要な比較可能性が確保されているというべきである。

- (イ) a 原告は、被告が原告の基本的利益の算定のために用いた日本側比較対象企業は、原告と同種の機能（研究開発活動）を有して重要な研究開発活動をしており、その結果生み出される無形資産が高い収益を実現している可能性があるから、比較可能性がない旨主張する。

しかし、原告の主張を裏付ける的確な証拠はなく、実態は不明である。この点をおくとしても、日本側比較対象企業の選定に当たっては、当該各企業の本件各事業年度に対応する事業年度において、研究開発費の売上高に占める割合が1期でも3%を超える企業を除外しており、重要な無形資産を用いた取引をしていないと考えられる企業を抽出する基準としては合理的であり、研究開発活動を一切していない企業を抽出することまでは求められていないというべきである。原告の比較対象企業となり得るような規模の化学品及び関連品の製造を業とする企業において、一切研究開発活動をしていない企業はごく少数のものに限られることは合理的に推測できるのであり、当該ごく少数の企業の中から比較対象企業を抽出することがより妥当な結論を導き得るものともいえない。

- b 原告は、B B品は、めっき薬品の製造等のノウハウである原料の配合比を不明とすることだけを目的として、単に複数のめっき薬品の原料を混ぜ合わせているだけのものであり、B B品の開発自体には研究開発活動は不要であって、新たな価値が生み出されるわけでもないから、日本側比較対象企業がする研究開発活動のレベルとは異なっていることが明らかであり、日本側比較対象企業は、本件棚卸資産販売取引の基本的利益を算定する比較対象としては不適切である旨主張する。

しかし、めっき薬品は、その微妙な原料の配合比こそがノウハウであって、B B品は、めっき薬品の原料の配合比というノウハウそのものであるから、B B品を開発するためだけの研究開発活動を要しないのは当然であるとしても、めっき薬品の研究開発活動によって得られたノウハウに従ってB B品が製造されるものである。そして、原告は、めっき薬品の製造等のノウハウ等を部分的に開示するとどめた上で開示しない部分の原材料の混合物をB B品として供給していたから、上記の部分的に開示されためっき薬品の製造等のノウハウ等は、B B品の供給がなければ取引の対象とはなり得ない不完全なものであり、めっき薬品の製造等のノウハウ等とB B品とは不可分一体のものというべきである。

イ 本件国外関連者の基本的利益の算定に誤りがないこと

- (ア) 原告は、被告が本件国外関連者の基本的利益の算定のために用いた台湾側比較対象企業は、本件国外関連者との棚卸資産の類似性が認められず、比較可能性がない旨主張する。

しかし、営業利益指標を用いた基本的利益の算定に当たり、製品の厳密な類似性（同種性）が不要であることは、前記ア（ア）と同様である。また、台湾側比較対象企業の

選定の基準は、前記（１）イ（ウ）bのとおりであるところ、海外に所在する企業について入手することができる情報は極めて限られたものであり、詳細に比較及び検証することが難しい状況にあることも併せ考慮すれば、台湾側比較対象企業の抽出には、十分な合理性があり、営業利益指標を用いた基本的利益の算定に必要な比較可能性も確保されているものというべきである。

（イ）原告は、台湾側比較対象企業の売上高営業利益率について、台湾側比較対象企業②の数値が欠落しており、これを含めて再計算すると被告が用いた数値とは異なった数値となるとして、平成１９年３月期の本件国外関連者の基本的利益の算定が誤っている旨主張する。

しかし、原告が指摘する数値を記載していないのは、台湾側比較対象企業②の平成１９年３月期の売上高営業利益率が、入手した資料から算定した場合に、同社の他の年分と比較して、異常な値となるところ、当該異常な値の原因が台湾側比較対象企業②の平成１９年３月期の状況が、他の台湾側比較対象企業と同様の状況にはなかったことが判明し、これを平成１９年３月期の売上高営業利益率の検討から除外したためである。

すなわち、台湾側比較対象企業②は、工場を移転させるため、２００５年（平成１７年）中に生産を停止し、２００６年（平成１８年）中は自ら製造していなかったことから、同年の売上原価には製造費用が計上されず、直接労務費も少額しか計上されていなかったのであり（乙１５４の１、１５５の１、１６６の１・２、１６７の１・２）、他の台湾側比較対象企業とは同様の状況にあったとはいえず、同年の台湾側比較対象企業②を他の年分と同様に台湾側比較対象企業に含めることができないものである。

したがって、平成１９年３月期について、台湾側比較対象企業②に係る数値を除外して台湾側比較対象企業の売上高営業利益率を算定したことは、合理的である。

（ウ）a 原告は、台湾側比較対象企業⑧及び同⑫について、その製造及び販売する製品の用途が半導体関連企業ではなく、事業内容又は取扱製品が本件国外関連者と大きく異なるから、本件国外関連者の比較対象企業とすることができない旨主張するが、次のとおり、失当である。

（a）台湾側比較対象企業⑧については、同社のホームページにおいて、同社の製品の用途例として「PCハードディスクの磁気部品、回路基板と電子部品」が含まれる旨（乙１６０）や、「電子部品及び車両部品」等を使用される旨（甲１２９の２）が記載されている。また、台湾側比較対象企業⑫については、同社のホームページには、同社の製品が「光学及びエレクトロニクス業界で使用される」、「主にエレクトロニクス及びMEMS（微小電気機械システム）用途のために」などという記載（乙１６１の１・２）や、商品の使用例として、「光エレクトロニクス、フラットパネルディスプレイ、電子・電気機器」等である旨の記載（甲１３１の１）がある。このように、両者の公表資料には、その製造及び販売する製品の用途が、半導体関連企業であることを示す内容が含まれている。

そうすると、前記（１）イ（ア）b及びcのとおり、営業利益の水準による基本的利益を算定する場合の比較対象法人の選定に当たっては、製品の厳格な類似性（同種性）までは必要ではなく、また、一定数の企業を抽出の上でその営業利益率の平均値を用いることにより個々の企業の差異が捨象されて平均化されるも

のと考えられることに照らすと、製品の用途に半導体関連業のものとそうではないものが混在していたとしても、直ちに、売上高営業利益率の算定に影響を及ぼすような明らかな差異があるとか、当該算定の結果が合理性を欠くとかいうことにはならないというべきである。

(b) 台湾側比較対象企業⑤、同⑦及び同⑩についても、明確に半導体関連の企業とは認められなかったものの、その用途が電子部品、電子機器、LED等を含むものであったため、原告からの提案を受け入れて台湾側比較対象企業に加えたもの（前記（１）イ（ウ）b参照）であり、これらの企業に係る棚卸資産と本件国外関連者に係る棚卸資産との同種性の程度との均衡からしても、台湾側比較対象企業⑧及び同⑫の事業内容又は取扱製品が、本件国外関連者とは大きく異なるとはいえないというべきである。しかも、台湾側比較対象企業⑤、同⑦及び同⑩の売上高営業利益率は、他の台湾側比較対象企業と比較して高いものであり、原告に有利な取扱いをしている。

b 原告は、台湾側比較対象企業⑧については、その製造した製品の大半を輸出するグローバル企業であり、台湾側比較対象企業⑫については、同社の製品は世界中に輸出されて販売されているから、本件国外関連者とは、市場が異なる旨主張する。

しかし、単に市場が異なるだけで、直ちに比較対象法人と検証対象法人とに比較可能性を否定すべき差異があるということにはならない。そして、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行うものであるから、営業利益指標の算定に影響を及ぼすことが客観的に明らかな差異が認められない限り、比較可能性を肯定することができる。

本件においては、原告は、台湾側比較対象企業⑧及び同⑫の製品の販売先が海外向けである割合が多いことを単に主張するのみであり、これが台湾の内部向けの販売が主である場合と比べて営業利益率にどのような影響を与えるのかについて具体的な主張立証を全くしていない。また、一般に製造業においては、製造拠点が国内であるか海外であるかということは、双方の人件費の水準等の違いが直接に原価及び販売管理費に影響を及ぼすことから、営業利益率にも一定の影響があるものと考えられるが、販売先の違いは、原価及び販売管理費への影響が比較的小さく、営業利益率に及ぼす影響も限定的なものと考えられる。その上で、台湾側比較対象企業⑧及び同⑫は、いずれもその生産拠点は本件国外関連者と同様に台湾にあるものである（乙162、163）。

そうすると、本件国外関連者の比較対象企業として選定された企業は、前記（１）イ（ウ）bのような経緯も踏まえると、本件国外関連者の基本的利益の算定に当たって必要な比較可能性を有しているというべきである。

(6) 分割要因の決定及び計算に誤りはないこと

ア 原告及び本件国外関連者の寄与の程度等について

(ア) 原告は、プリント基板又はICパッケージ用プリント基板向けめっき薬品市場において、台湾以外では台湾で見られるような圧倒的な市場シェアを実現していないところ、台湾の市場において生み出されている残余利益に主として貢献しているのは、台湾での

本件国外関連者のユニークな営業活動にあるから、原告の研究開発費の額と本件国外関連者の営業技術費用の額が、原告及び本件国外関連者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であることが立証されているとはいえない旨主張する。

しかし、前記（１）エ（イ）及び（ウ）に加え、残余利益に寄与する独自の貢献（本件においては、原告についてめっき薬品の製造等のノウハウ等という無形資産、本件国外関連者について営業技術支援を含む販売活動という無形資産）を形成するための費用を基礎とすることが、分割に当たって恣意性を排除して客観性を担保する上で合理的である。また、原告が、台湾以外では台湾で見られるような圧倒的な市場シェアを獲得していないのは、原告の研究開発活動が、主に台湾向けのめっき薬品の開発のために行われていたためであり、原告が台湾以外において圧倒的な市場シェアを実現していないのは当然であって、そうであればこそ、原告の研究開発費の額を台湾の市場における残余利益の分割要因として用いることができる。

（イ）原告は、原告の研究開発活動という機能と本件国外関連者の技術サービスという機能は、全く別個の独立した機能であって、仮に、それぞれが残余利益の発生に寄与しているとしても、その寄与の程度が費用の額の比率であることを推測するに足りる証拠はなく、本件国外関連者の技術サービスの費用１円当たりと、原告の研究開発活動の費用１円当たりとが、同様の割合で残余利益の発生に貢献したことを合理的に推測するに足りる証拠は何も存在しない旨主張する。

しかし、残余利益に対する無形資産の寄与の程度を測るため、無形資産の形成、維持又は発展の活動を反映する支出費用の額を用いることは、評価が困難な無形資産の価値を客観的かつ定量的な基準に基づいて評価し、比較しようとするものとして合理性を有する。また、本件国外関連者の技術サービスの費用１円当たりと、原告の研究開発活動の費用１円当たりとが、どのような割合で残余利益の発生に貢献したかが明らかではないとしても、これを等しいものと考えて残余利益の分割要因とすることは、他にその割合をより合理的に調整することができる方法がない限りは、合理性があるというべきである。なお、仮に、本件国外関連者の技術サービスの費用１円当たりの残余利益への寄与の程度が、原告の研究開発活動の費用１円当たりの寄与の程度よりも大きいものと仮定した場合には、両者の寄与の程度を等しいものとして残余利益の分割要因とすると、原告に対する残余利益の配分割合が実際よりも高くなり、原告にとって不利益となるが、本件においては、原告の有する無形資産が本件国外関連者の技術サービスの前提となっていることからして、本件国外関連者が有する無形資産よりも原告が有する無形資産の方が寄与の程度が低いとはいえないことが明らかであり、両者の１円当たりの寄与の程度を同等と評価して残余利益の分割要因としたことは、原告に不利益な配分を避ける保守的なものといえるのであり、その意味においても、不合理なものとはいえない。

（ウ）原告は、①本件においては、原告の研究開発活動の結果として形成された無形資産と、本件国外関連者による技術サービスの提供を伴うユニークなビジネスモデルの結果として形成された無形資産という２つの異なる無形資産が存在する、②仮に、本件国外関連者のユニークなサービスの機能だけではなく、原告の研究開発活動の機能によっても残余利益が生み出されているとしても、上記の２つの機能は、全く別個の独立した機能であり、両者が同等の利益を生み出すと想定すべき理論的根拠は何もない、③異なる

性質の無形資産が存在する場合、それらを無形資産として一くくりにしてそれぞれの費用の合計額を分割要因とすることはできず、無形資産ごとにその性質に照らした分割要因を検討し、かつ、無形資産間の価値の重み付けをすることも必要であり、各機能によって生み出された残余利益ごとに利益を分割しなければならない、④関連する2つの異なる無形資産を区別することなく、その形成のために支出された費用の比率（原告の研究開発費のうち本件国外関連取引に関連して支出したと認められる部分と、本件国外関連者については研究開発費（実質は、ユーザーへの技術サービスというマーケティング関連の費用である。）のうち本件国外関連取引に関連して支出したと認められる部分の比率）をもって2つの無形資産の価値の比率であるとするのは、全く無意味である、⑤両機能により生み出された残余利益を区別することなく合算し、原告と本件国外関連者に残余利益を分割している点において、被告が用いた残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法は、合理的ではなく、信頼性も低い旨主張する。

しかし、それぞれの無形資産による残余利益を特定することができるのであれば、それは正に当該無形資産を有する者に帰属すべき利益であるが、重要な無形資産が関連する国外関連取引に係る利益のうち特定の重要な無形資産の貢献によってのみもたらされる残余利益を直接把握することが事実上困難であるため、分割対象利益から基本的利益を控除した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方法をとることにならざるを得ないのであり、このことは、租税特別措置法通達も許容するところである（租税特別措置法通達66の4（4）－5）。本件においても、原告が有する無形資産と本件国外関連者が有する無形資産の両機能により生み出された残余利益について、どちらの機能から生じた残余利益であるかを区別することが可能なのであれば、それこそが残余利益の分割になるのであって、それらを明確に区別することができないからこそ、分割ファクターによるあん分計算をすることによって残余利益の分割をする必要が生ずるから、原告の主張は、その前提を誤ったものである。

（エ）原告は、本件国外関連者は、競合他社にはないユニークな営業活動（技術サービスの提供）をすることによって、めっき薬品の市場において圧倒的なシェアを占めるに至るとともに、競合他社よりも高い価格で多くのめっき薬品を顧客に購入してもらっているところ、当該サービスに係る無形資産（マーケティングの無形資産）が、台湾における残余利益の発生に大きく貢献していることは明白である反面、原告の研究開発活動が台湾における残余利益の発生に貢献しているのかどうかは明らかではなく、仮に、貢献があったとしても、本件国外関連者の顧客サービスの貢献と比較すると極めてその程度が低いものにとどまっていたと思われる旨主張する。

しかし、本件国外関連者が行う営業技術支援は、顧客のめっきラインにおいて生じた不具合に24時間体制で対応するサポート体制、顧客が取引先から製品を受注するに当たって必要な認定を受けるための製品の信頼性を裏付ける試作テスト、プロセス（仕様）確定テスト、報告書作成などをアシストする業務、新規のめっきラインの立上げ時にテクニカルスタッフが一定期間顧客の工場に常駐するなどの技術支援等を内容とするものであり、いずれもめっき薬品の製造等のノウハウ等という無形資産を有していなければ行い得ない業務であるところ、このようなめっき薬品の製造等のノウハウ等という無形資産は、本件国外関連者の研究開発費（開発部の費用）により形成、維持及び強化

されているものであって、広告宣伝費のような販売促進活動に係るマーケティングの無形資産とはいえない。

そして、原告は、その有する無形資産であるめっき薬品を製造するための原料の配合比にとどまらないめっき薬品の製造等のノウハウ等を、研究開発活動によって、形成、維持及び強化しているのであり、このようなめっき薬品の製造等のノウハウ等は、主に本件国外関連者に対する役務提供等の技術支援を通じて利用されているのである。

そうすると、原告及び本件国外関連者が有する無形資産が、異質なものとはいえないというべきであるところ、これを前提とする限り、残余利益に対する無形資産の寄与の程度を測るため、無形資産の形成、維持及び強化に係る活動を反映する支出費用の額を用いることは、評価が困難な無形資産の価値を、当該無形資産に密接に関連する客観的かつ定量的な基準によって評価して比較するものであって、合理性があるというべきである。

したがって、本件において、原告側及び本件国外関連者側のいずれにおいても、めっき薬品の製造等のノウハウ等を形成、維持及び強化している研究開発費を分割要因として用いていることは、残余利益の分割要因として合理的なものというべきである。

イ 原告の研究開発費の額を分割要因として用いることについて

(ア) 原告は、本件国外関連取引の対象は、過去の研究開発によって生み出されためっき薬品の製造等のノウハウ等であり、本件各事業年度の残余利益の発生と因果関係があるのは、本件各事業年度よりも前の過去の研究開発費であるから、本件各事業年度の原告のめっき薬品の研究開発費は、本件国外関連取引における当該各事業年度の残余利益の発生には貢献しておらず、残余利益の発生に寄与した程度（相対的割合）を推測するに足りる要因とはいえない旨主張する。

しかし、租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 1 号にいう「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」については、分割要因と残余利益との間に直接的な関連性又は対応関係が存することを要求する趣旨の規定ではないから、原告の主張は、前提を誤っている。

また、原告グループにおいては、原告の①を核として、基本技術と主軸製品の開発等に係る研究開発活動を行い、原告の連結子会社において、テクニカルサービス部門により、顧客対応やコンサルティングをしていたところ、原告グループにおいて、顧客の要求に応えた製品や技術を適時に提供することが、原告グループ全体の収益の源泉となっていたことは明らかであり、そのためには、原告の行う継続的な研究開発活動が不可欠であって、原告が継続的に支出する研究開発費が、原告が保有するめっき薬品の製造等のノウハウ等を始めとする重要な無形資産を形成し、維持及び管理し、発展させるために必要な費用であることから、原告が保有する重要な無形資産の価値を示す客観的な指標といえる。

したがって、原告グループ全体の収益を向上させることを目的として継続的に支出される原告の研究開発費のうち、本件各事業年度において、本件国外関連取引による収益に対応するものとして計算された部分の金額を、本件各事業年度における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認め、原告の分割要因として用いることは、合理的である。

(イ) 原告は、過去に開発されためっき薬品の製造及び販売の利益と関連する研究開発費は、当該めっき薬品の開発期間に支出された研究開発費の累積額を当該めっき薬品に係る本件国外関連者の販売数量と当該めっき薬品が市場に登場してから退場するまでの予想販売累積量の合計に係る割合を乗じた後の金額とすべきであるところ、製品の開発期間を3年、製品開発後の存続期間を20年と仮定し、年々の開発や販売に係る状況が安定的に推移すると仮定して原告の分割要因となる金額を計算すると、被告が主張する原告の分割要因の額（別表4「項目」欄のうちの「残余利益分割の計算」欄の「分割要因」欄の「原告」欄中の「原告の分割要因」欄（順号32）にそれぞれ記載されている金額）に上記の割合（開発期間／製品開発後の存続期間）を乗じた後のものとなるというべきである旨主張する。

しかし、残余利益の配分は、当該法人又は国外関連者が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ものであり（租税特別措置法通達66の4（4）—5参照）、その分割要因は、重要な無形資産の価値を表したものでなければならぬところ、一般に、ある製品に係る重要な無形資産の価値は、一定の期間においてあん分されるような性質のものではない（ある年における当該重要な無形資産の価値が、その存続期間によってあん分した価値しか有さないわけではない）から、存続期間であん分して分割要因としての当該重要な無形資産の価値を捉えること自体が誤りである。仮に、当該重要な無形資産の価値がその存続期間中に定額で減価するとして、当該重要な無形資産の価値自体の減価を考慮した場合であっても、ある年における当該重要な無形資産の価値が、その存続期間によってあん分した価値しか有さなくなるわけではないことに変わりはない。

したがって、原告の主張する計算方法は、ある製品に係る重要な無形資産の開発に要した費用に原告が主張する割合を乗じて当該製品に係る重要な無形資産の価値を不当に低く評価するものであって、失当である。この点をおくとしても、原告の主張によっても、上記の仮定した数値が本件に妥当する根拠も、それを被告が主張する原告の分割要因の額に乗ずるべき根拠も不明であるから、結局、原告の主張は、原告の仮定したところを何らの根拠もなく単に本件における計算過程に入れ込み、原告が主張する割合を乗ずべきというものにすぎない。

ウ 本件国外関連者の分割要因について

(ア) 原告は、残余利益の発生に寄与した本件国外関連者の機能は、本件国外関連者の開発部の技術要員等のみによって顧客に対して提供されたのではなく、顧客と日常的に接する営業部の技術者も、24時間体制で競合他社にはない技術サービスを提供しているとして、本件国外関連者の開発部の費用のみが残余利益の発生に貢献した費用であるとしてこれを分割要因とするのは誤りである旨主張する。

しかし、前記（1）エ（ウ）のとおり、本件国外関連者による①認定取得支援体制、②24時間サポート体制、③クレーム解析体制及び④アフターサービス業務体制に係る費用は、本件国外関連者の分割要因として算定されているところ、これらの体制の下で提供される技術サービスの内容は、試作テスト、プロセス確定テスト、新規ラインの立上げ時のテクニカルスタッフの常駐支援等の業務であり、いずれも技術的な専門性が極めて高い業務であるのに比し、原告が上記に主張する営業部の活動は、上記のような高

い技術的専門性を有しないから、補助的なものととどまる。

そうすると、本件国外関連者の営業部等の活動は、残余利益を生むような独自の機能を果たしているとはいえず、当該活動に係る費用の額は、基本的利益を算定する際に抽出した比較対象企業の費用の額に包含された上で、本件国外関連者の基本的利益が算定されているというべきである。

(イ) 原告は、Cは、台湾のプリント基板メーカーのニーズに即した製品やめっきのプロセスを開発するという機能を有しており、本件国外関連者による営業技術支援と密接不可分な関係にあって、両者の活動が相まって顧客に新たな価値を提供し、本件国外関連者に高い収益をもたらしているから、Cの費用の全額が分割要因に含まれるべきであるところ、本件各更正処分においては、本件国外関連者のL&R費用のうちB社のものについては、その一部しか、本件国外関連者の分割要因に含めていない旨主張する。

しかし、前記(4)ウ(イ)のとおり、Cの製品開発活動の費用は、本件ライセンス製品とは関係のない台湾における独自の開発品に係るものであって、直接本件ライセンス製品の損益の計算に含めるべき費用ではなく、仮に、Cにおける製品開発活動において得られた知見が、本件ライセンス製品の売上げの一部に貢献する場合があるとしても、それらは、直接本件ライセンス製品に係る利益の増加に結びつくものではなく、顧客の認定支援、クレーム解析体制、アフターサービス業務体制等のB社の開発部の業務を通じて間接的に本件ライセンス製品に係る利益の増加に結び付き得るにとどまるのであり、当該開発部に係る費用は、本件各更正処分においても評価し尽くされているところである。

したがって、B社のL&R費用のうち本件ライセンス製品とは無関係である製品開発活動の費用については、これを残余利益の分割要因に含める理由はないから、前記(1)エ(ウ)のとおり、B社のL&R費用のうち本件ライセンス製品の売上高に関する部分についてのみ、分割要因に含めれば足りるというべきである。

エ 独立企業間価格の計算に誤りがないこと

原告は、支出した開発費用の1.7倍から3.6倍にも及ぶ巨額の利益が得られる製品開発活動に関する取引が第三者間で成立することはあり得ないとして、被告が算定した独立企業間価格が、不合理である旨主張する。

しかし、原告に帰属する残余利益の額を原告が切り出した販売管理費で割った数値にどのような意味があるかは判然とせず、支出した製品開発活動の費用の1.7倍から3.6倍に及ぶ利益が得られる製品開発活動に関する取引が存在し得ないことの立証もない。また、本件においては、原告が開発又は改良した新製品の製造等のノウハウ等が次々と本件ライセンス契約において原告が使用を許諾する対象に追加されるなど、原告が本件国外関連者に対してめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用を包括的に許諾することによって、本件国外関連者が、台湾の市場において、顧客の要望にかなう製品を供給することが可能となっており、これが本件国外関連者の高い収益を生んでいるのであって、原告の製品開発活動がなければ、本件国外関連者の高い収益は実現し得ないにもかかわらず、原告と本件国外関連者の利益配分の状況が偏っているのである。さらに、最新のノウハウ等の包括的な使用を許諾するライセンス契約は、その契約の相手が国外関連者であるからこそ成立するのであって、通常、第三者間ではそのような契約は成立し得な

いから、当該契約が第三者間で成立すると仮定した上で独立企業間価格を求めた場合には、一般の取引と比較して高収益の取引となるのは、ある意味当然である。

(原告の主張の要点)

(1) 被告が本件B等取引が連鎖取引であることを考慮していないこと

ア 残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引を本件国外関連取引に限定する合理的根拠の立証がないこと

(ア) 利益分割法の適用に当たり、複数の国外関連者間で一連の取引（連鎖取引）が行われている場合、原則として、非関連者間取引に挟まれる国外関連取引全体を利益分割法を用いる対象にしなければならない。

本件においては、本件非関連者に対して製品が販売されるまでに、原告とD社及び原告とB社との間でそれぞれ取引があるだけではなく、H社、E社、F社等の国外関連者との間の取引も介在しているほか、D社とB社との間においても、製品又は原料の販売、役務の提供等の様々な取引がされているから、これらの全ての国外関連者との間の取引を含めて残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いなければ、適法な独立企業間価格を算定することはできないはずであるところ、被告は、合理性を何ら主張立証することなく、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引を本件国外関連取引に限定している。

(イ) 被告は、取引状況等が大きく変動するなどの特段の事情がないにもかかわらず、常に取引額の僅かな変動をとらえて残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引を年度ごとに区々にすることは、実態に即した独立企業間価格の算定にはつながらない旨主張する。

しかし、ある取引に連鎖する取引がある場合、これを利益分割法を用いる対象に含めなければ、連鎖する取引が独立企業間価格での取引ではないことによる分割対象利益のゆがみにより、利益分割法を用いても適正な独立企業間の利益分割をすることができないために、原則的には、非関連者間取引に挟まれる関連取引全体を利益分割法を用いる対象とする必要があるとされている。例外的に、連鎖する取引の規模が極めて小さく、連鎖する取引が独立企業間価格での取引ではなかったとしても分割対象利益にほとんど影響を与えない場合には、利益分割法を用いる対象に連鎖する取引を含めないことが認められているにすぎない。移転価格税制上重要なのは、連鎖取引の額の前年からの変動の程度ではなく、各年度における連鎖取引の分割対象利益に対する影響の程度であり、各年度の分割対象利益に影響を及ぼすのは、対応する年度の連鎖取引であるから、対応する年度の連鎖取引の規模が極めて小さいという事情がない限り、当然に、利益分割法を用いる対象に連鎖取引を含めなければならない。また、計算の一貫性を問題とするのであれば、全ての年度について利益分割法を用いる対象に連鎖取引を含めて検証すればよいのであり、計算の一貫性を理由として、利益分割法を用いる対象から連鎖取引を除外することは容認されない。

イ D社とH社又はI社との間の取引も残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象とすべきこと

(ア) 被告は、D社とH社又はI社との間の取引については、取引の金額を本件各事業年度に対応する6期の加重平均で見たところ、いずれの取引についても、D全体売上高に

占める比率が３％に満たない少額なものであったから、これらを残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象に含める必要はないというべきである旨主張する。

しかし、独立企業間価格での取引であるか否かの検証は、年度ごとにされなければならない、６期の加重平均には、理論上の根拠はない上、本件各事業年度を構成する年度によっては、Ｄ全体売上高に占めるＤ社とＩ社又はＨ社との間の取引の売上高の比率が３％を超えている年度もあるから、Ｄ社とＨ社又はＩ社との間の取引も、原則どおり、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引に含めるべきである。

(イ) ３％という基準は一般的によく用いられる重要性の判断基準であり、客観的かつ合理的な基準であるから、例外的な取扱いがされるべきか否かの基準とされるべきであって、これを超える場合には、原則どおり、利益分割法を用いる対象に連鎖取引を含めることにより正しい独立企業間価格が算定されることになるというべきところ、Ｄ全体売上高に占めるＤ社とＨ社との間の取引の売上高の比率は、平成２１年３月期においては３．２％、平成２２年３月期においては、３．４％であったから、少なくとも、平成２１年３月期及び平成２２年３月期については、Ｄ社とＨ社との間の取引の価格が独立企業間価格であったか否かにより、原告とＤ社間での独立企業間の利益配分を計算する基礎となる分割対象利益の額に重大な影響を及ぼすのであり、原則どおり、Ｄ社とＨ社との間の取引も、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引に含めるべきである。

ウ 本件Ｆ取引も残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象にすべきこと

(ア) Ｄ全体売上高に占める本件Ｆ取引の売上高の比率は、３％を超えるものであった上、Ｆ社の本件各事業年度の売上高営業利益率は、製造機能を持たない企業としては利益水準が高く、移転価格税制上問題のある価格で取引がされている可能性がある。そうすると、本件Ｆ取引の価格が独立企業間価格であったか否かによって、分割対象利益の額に重大な影響を及ぼすから、原則どおり、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象に本件Ｆ取引を含めるべきである。

(イ) 被告は、Ｆ社の比較対象企業の売上高営業利益率とＦ社の売上高営業利益率を比較した結果、本件各事業年度のＦ社の売上高営業利益率（６期の加重平均で２２．１２％）は、それぞれ、上記の比較対象企業の売上高営業利益率の範囲内にあり、業界平均的な利益水準と同等程度のものであったから、本件Ｂ等取引のうち本件Ｆ取引については、その取引の価格が独立企業間価格からかい離しているものとはいえない旨主張する。

しかし、被告が選定した上記のＦ社の比較対象企業の売上高営業利益率の最小値は４．４％、最大値は３３．５％であり、その差異は３０％近く存するところ、Ｆ社（売上高営業利益率２４．７％）の機能が上記の最大値の企業の機能と類似しているのであれば、Ｆ社は、Ｄ社から独立企業間価格を上回る価格で製品を購入していたのであり、上記の最小値の企業の機能と類似しているのであれば、その逆であったことになる。いずれにせよ、本件Ｆ取引の価格が独立企業間価格ではなかった場合、Ｄ社の営業利益は著しい

影響を受けるのであって、そのような影響を受けた営業利益をD社と原告との間の利益分割の基礎としたのでは、独立企業間であればされたであろう利益分割の結果を正しく算定することはできないというべきである。

したがって、本件F取引を、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引に含めるべきである。

エ 本件E取引も残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象とすべきこと

(ア) D全体売上高のうち本件E取引の売上高が占める割合は、平成18年が14.9%、平成19年が15.3%、平成20年が10.9%、平成21年が6.4%及び平成22年が4.4%であり、いずれも3%を超える重大なものであったから、本件E取引の価格が独立企業間価格であったか否かによって、原告とD社との間で独立企業間の利益配分を計算する基礎となる分割対象利益の額に重大な影響を及ぼすのであり、原則どおり、本件E取引も、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引に含めるべきである。

(イ) 被告は、E社の比較対象企業の売上高営業利益率とE社の売上高営業利益率を比較した結果、本件各事業年度のE社の売上高営業利益率は、それぞれ、上記の比較対象企業の売上高営業利益率の範囲内にあり、業界平均的な利益水準と同等程度のものであったから、本件B等取引のうち本件E取引については、その取引の価格が独立企業間価格からかい離しているものとはいえないというべきである旨主張する。

しかし、独立企業間価格は年度ごとに検証されるべきものであり、複数年度の加重平均は、ある年度の取引が独立企業間価格で行われているかどうかとは関係がない。また、本件においては、2006年（平成18年）のE社の売上高営業利益率が8.1%であるのに対して上記の比較対象企業の売上高営業利益率の平均値は、4.8%であり、2010年（平成22年）のE社の売上高営業利益率が0.9%であるのに対して上記の比較対象企業の売上高営業利益率の平均値は、3.6%であって、著しい差異があるから、E社の獲得する本件各事業年度の売上高営業利益率は、業界平均的な利益水準とは異なるというべきであり、移転価格税制上問題がないものとして、本件E取引を残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引に含める必要がないとはいえないというべきである。

なお、上記の比較対象企業は、業界の平均的な利益水準を求める目的で抽出されたものにすぎず、厳密な比較可能性の分析をしていないから、その比較対象企業の売上高営業利益率の最大値と最小値の間にE社の売上高営業利益率があることは、本件E取引の価格が独立企業間価格であることを示すものではない。

オ D社とB社との間の取引も残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象とすべきこと

(ア) D社とB社は、法形式上異なる企業として存在するが、その実態は、同一の企業であり、実質上、同一の企業のごとく行動していた。B社は、B社のためだけでなく、D社のためにも様々な販売管理活動をしていたが、形式的にはグループ間の役務提供取引に該当するこれらの活動の対価を請求していないため、D社及びB社の各分割対象利益には、D社とB社との間でグループ内の役務提供取引について独立企業間の取引とし

ての対価が請求されていないことに由来する著しいゆがみが生じている。

したがって、D社とB社との間の対価が請求されていないグループ内の役務提供取引を残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引に含めるべきである。

(イ) 被告は、D社とB社との間の製品及び原料の取引については、D社の全めっき薬品の売上金額に占めるB社へのめっき薬品の売上金額の割合は、本件各事業年度に対応する6期の加重平均で0.4%と僅少であり、D社の全めっき薬品の仕入金額に占めるB社からのめっき薬品の仕入金額の割合は、本件各事業年度に対応する6期の加重平均で1.9%と僅少であり、いずれも、本件国外関連取引の分割対象利益等の計算に与える影響は小さいものというべきである旨主張する。

しかし、原告が問題としているのは、前記(ア)のとおり、対価の請求がされていないグループ間の役務提供取引であるから、被告の主張は、その前提を欠き、失当である。

また、分割対象利益への影響の大小は、2つの関連者が取引を行った価格に基づいて判断し得るものではなく、第三者間であったならば行ったであろう取引の価格に基づかないと判断することができないところ、D社は、台湾での税制上の優遇を受ける目的で設立された会社であり、計算上、従来のB社を2つの会社に分けただけのものであって、ビジネスの実態としては、一体のものとして事業活動をしていたから、このような実態に即し、計算上のゆがみを是正して独立企業間価格を算定するためには、両者を検証対象とすることに高度の合理性を有する。

(ウ) 被告は、仮に、B社においてD社が負担すべき営業活動が行われていたとしても、それは、D社が負担すべき費用をB社の経費として負担させていたというだけであり、当該費用の付け替えに由来する財務会計上のゆがみについては、独立企業間価格の算定において一定の調整をしている旨主張する。

しかし、連鎖取引として利益分割法を用いる対象となる取引に取り込むかという問題と、被告がしたとされる調整の問題とは、次元が異なる。被告がしたとされる調整は、B社がD社に対して提供した役務提供取引の一部にすぎないし、その調整の方法も、当該役務提供取引の独立企業間価格を算定した上でD社の分割対象となる営業利益の額を調整するのではなく、単に、B社に発生した費用の一部を特異な計算方法により、D社の費用として加算しているにすぎない。D社とB社を別個独立の主体として計算するのであれば、調整されるべきD社の営業利益は、D社とB社との間の取引の独立企業間価格であり、B社に発生している費用ではない。

(2) 被告が原告の営業利益の算定を誤っていること

ア 本件ライセンス取引に対応する原告の営業利益は原告が収受したロイヤルティ収入の額そのものであること

(ア) 本件ライセンス取引は、原告がめっき薬品の製造等のノウハウ（原料の構成比）を本件国外関連者に開示してその使用を許諾し、本件国外関連者が原告にその対価としてロイヤルティを支払うというものであるところ、原料の配合比についての情報さえ得られれば、使用許諾を受けためっき製品を製造することは可能である。本件ライセンス取引においては、原告が、本件ライセンス契約を締結した当初にめっき薬品の製造等のノウハウ等を開示した際、当該ノウハウが記載された書面を本件国外関連者に提供すれば、

それ以外の原告から本件国外関連者に対して経常的な活動は、基本的には何もないから、本件各事業年度において、本件ライセンス取引に対応する費用は何も発生しないのであって、本件ライセンス取引に対応する原告の営業利益は、本件各事業年度に原告が収受したロイヤルティ収入の額そのものとすべきである。

(イ) めっき薬品は、未来永劫同じ機能を発するものとして存続し、その価値が陳腐化により減ずることはないという特色があり、研究開発費に乗ずる配賦率（＝本件国外関連者が当該年度に製造及び販売した数量÷当該製品が開発時以後将来にわたって販売される販売予想総数量）が限りなく零に近い数値となることから、各年度のロイヤルティ収入に対応する費用である研究開発費の額を零円とみなすことには合理性がある。

イ 本件各事業年度の研究開発費は原告が本件各事業年度に収受したロイヤルティ収入に対応する費用ではないこと

(ア) 原告は、本件国外関連者に対して過去に開発されためっき薬品の製造等のノウハウ等の使用を許諾しているところ、ロイヤルティを収受した年度の研究開発費は、本件ライセンス製品の製造等のノウハウ等に係る研究開発活動のために支出されたものではなく、将来に製造を開始する新製品を開発するためのものであるし、製品の開発期間と販売期間とは異なるため、ある1年間に支出された研究開発費は、当該1年間のロイヤルティ収入に対応する費用ではないから、本件各事業年度のロイヤルティ収入から本件各事業年度に支出された研究開発費を控除することは合理性がない。

(イ) 研究開発費は、その開発が成功するか否かが確実ではないため、資産に計上することが相当ではないことを理由に、企業会計上、当期の費用として処理されるものである。また、仮に、原告がした研究開発活動が成功し、めっき薬品の製造等のノウハウ等が開発されたとしても、原告が、本件国外関連者に対し、当該ノウハウ等を開示するとは限らない。

このように、開発が成功するかどうか不明であり、かつ、開発に成功したとしても当該めっき薬品の製造等のノウハウ等が開示されるかどうか不明なめっき薬品の研究開発費用について、別のめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引をしているライセンシーが負担することは、独立当事者間の取引ではあり得ないから、研究開発費を分割対象利益の計算に際して控除することは誤りである。

(ウ) 研究開発費は、当期の収益の発生に期間的に貢献している（対応している）ものではなく、当期の収益に貢献しないことはもちろん、将来の収益に貢献するかどうか不明なことから、一度資産に計上した後に当期の研究開発費を将来の収益に対応させて損益計算をすることを認めないものとされている。また、分割対象利益を構成する営業利益は、企業会計上の営業利益そのものではなく、独立企業間であれば当事者の一方に帰属するのではなく双方で分け合う性質のものでなければならない。企業会計上、研究開発費を当期の費用として処理することが求められるのは、全社の損益計算書を作成する際の指針にすぎず、当該全社の損益計算書を基に、移転価格の検証対象である関連者間取引とそれ以外の取引とに切り出し計算を行う際、研究開発費が当該関連者間取引に係る費用となるか否かは、研究開発費が当期の費用として処理されることとは全く別問題である。

独立当事者間で無形資産の使用許諾取引をしている場合、自らが使用許諾を受けてい

るものではなく、かつ、将来、新製品の開発が成功するかどうか不確かであり、しかも、自己に使用が許諾されるかどうか不確かな新製品の製造等のノウハウ等を開発するための費用（研究開発費）を、ライセンシーが負担し、その研究開発費を控除した後の利益を分割することに合意することなどにはあり得ない。ライセンサーが使用を許諾していない製品の研究開発費用は、無形資産の使用許諾取引とは無関係の費用であって、独立当事者間では、専らライセンサーが負担すべき費用である。

したがって、原告の研究開発費を控除することは不合理である。

ウ 本件棚卸資産販売取引における営業利益の算定に誤りがあること

本件棚卸資産販売取引の対象資産であるＢＢ品は、単に複数の原料を配合しただけのものであって、その配合のために研究開発がされている事実はないから、本件棚卸資産販売取引における営業利益の算定に当たって、研究開発費を控除することは誤りである。

エ 法務部費用及び海外展開プロジェクト費用はロイヤルティに対応する費用ではないこと

（ア）本件ライセンス取引は、原告が、本件国外関連者に対し、めっき薬品の製造及び販売に係る事業活動をすることを許諾し、その対価としてロイヤルティを取得する取引であるから、本件ライセンス取引に対応して発生する法務部費用は存在しない。

（イ）独立当事者間の無形資産の使用許諾取引において、当該使用許諾取引の対象製品の製造等のノウハウ等の権利の維持のための費用は、一般に、ライセンサーが自らの責務として負担すべきものとされており、ライセンサーとライセンシーとの間で分担がされるべき性質の費用ではない。

したがって、原告の営業利益から法務部費用及び海外展開プロジェクト費用を控除するのは誤りである。

（３）被告が本件国外関連者の営業利益の算定を誤っていること

ア 売上総利益を基準として販売管理費をあん分すべきこと

販売管理費の支出は、個々の販売とは対応関係にないが、一会計期間の売上高及び売上原価の発生に期間的に対応し、売上総利益の発生に貢献するから、売上総利益からこれを控除して営業利益を算出するものとされている。

そうすると、販売管理費を本件国外関連取引に関連するものとそれ以外のものに切り分けるに際し、販売管理費の発生と直接の対応関係のない売上高を基準としてあん分計算をすることは妥当ではなく、販売管理費の発生と対応関係のある売上総利益を基準としたあん分計算がされるべきである。このことは、採算が取れる事業と採算が取れない事業を営む企業が、採算が取れない事業から撤退したとした場合（ただし、上記の採算が取れない事業から撤退する前後で、企業全体の販売管理費の額には、変動がないものとする。）、売上高を基準として販売管理費をあん分すると企業全体の営業利益が減少するという不合理な結果になる一方で、売上総利益を基準としてあん分すると収益の状況を正しく反映することができることから裏付けられる。

イ 本件国外関連者の販売管理費についてはＤ社とＢ社が実質的に一体として事業活動をしていることを前提とすべきこと

Ｄ社は、税制上の優遇措置の適用を受けることのみを目的とした会社であって、Ｄ社の稼働後も、Ｂ社の事業運営の実態に変化はなく、Ｄ社とＢ社は、一体として事業活動

していた。損益計算上は、一体とした事業活動による販売管理費のうち専らD社の事業に関わるものはD社の販売管理費とされたが、それ以外の販売管理費は全てB社の販売管理費として計上された。B社は、B社に関するものだけではなくD社に関する一般販売管理の業務もしていたが、当該役務提供取引の対価の支払をD社に請求していない。D社によるめっき薬品の製造及び販売に係る事業活動の収益に対応する販売管理費は、D社の決算書上の販売管理費だけではなく、B社の販売管理費にも該当する。

このような事業活動の実態に鑑み、B社とD社を一体としてその合計の販売管理費の中から本件ライセンス製品の製造及び販売に係る事業活動に対応する費用を抽出する切り出し計算をしなければ、本件国外関連者の分割対象利益を適正に算出することができない。被告は、平成21年3月期から平成23年3月期にかけて、B社に発生したL&R費用の一部及びめっき加工サービスに係るものを除き、分割対象利益の計算に組み入れていないのであり、本件国外関連者の営業利益の計算を誤っている。

ウ 本件ライセンス製品の製造及び販売に対応する費用について

Cにおける製品開発活動は、大きく分類すると、本件国外関連者が原告からノウハウ等の使用許諾を受けて製造する製品の改良及び販売と、原告では開発することができない台湾の市場に適合する製品の開発という2つのものがあり、両者は不可分一体の密接な関係がある。本件国外関連者の技術サービスの提供は、顧客であるプリント基板メーカーのニーズを把握し、顧客のニーズに即した製品を提供する活動をしているところに特徴があり、顧客に対して本件ライセンス製品を提供するだけでは顧客のニーズを充足することができず販売をすることができない場合には、本件国外関連者が、顧客のニーズに即した製品を開発し、本件ライセンス製品と当該本件国外関連者が開発した製品を一体として顧客に販売し、当該一体の製品の販売を前提とした技術サービスを顧客に提供することによって、上記の本件国外関連者が開発した製品だけではなく本件ライセンス製品の販売の拡大にもつなげている。その典型的な例が、B社がデスマア製品を開発したことにより、本件ライセンス製品を構成する特定の製品の販売が増大した事例である。B社によるデスマア製品の開発と技術サービスの提供の結果、本件国外関連者による本件ライセンス製品の売上げが実現しており（当初、上記のデスマア製品の採用を働きかけた顧客には、当該デスマア製品を採用してもらえなかったが、他の数多くの顧客には原告のめっき薬品と併せて採用してもらうことができ、売上げも急増した。）、B社による顧客ニーズに即した製品の開発とD社による本件ライセンス製品の売上げは不可分一体の関係にあり、両者が相まって収益が獲得されている。

したがって、Cの製品開発活動は、D社の収益獲得と密接な関連があり、D社の売上げに対応する費用からCの製品開発活動の費用を除外するのは誤りである。

（4）被告が原告の基本的利益の算定を誤っていること

ア 被告が用いた日本側比較対象企業の比較可能性がないこと

基本的利益の算定に当たって比較対象企業を選定する際に営業利益率を利益指標として用いるのであれば、営業利益に影響を与える差異があるか否かが比較可能性の有無のメルクマールであるから、異なった収益水準を有する異なった経済セクター又は市場の棚卸資産を取り扱う企業は、比較可能性があるとはいえない。このことは、移転価格ガイドライン（2017年（平成29年）に改訂される前のもの）1.55、同2.68、

同 2. 6 9 及び同 2. 7 1 から明らかなであり、厳格な比較可能性の確保が要求されている。

被告が用いた日本側比較対象企業のうち、少なくとも、日本側比較対象企業①、日本側比較対象企業⑥、日本側比較対象企業⑧、日本側比較対象企業⑨及び日本側比較対象企業⑫は、そのホームページ等で当該企業が標ぼうする製品の特長等又は研究開発活動の内容に鑑み、いずれも、原告と棚卸資産の同種性又は類似性がなく、かつ、原告のユニークな機能であると被告が主張する研究開発活動の機能と同等の機能を有しているから、比較可能性がない。上記に挙げた以外の個別の日本側比較対象企業も、同様である。

イ 本件棚卸資産販売取引についての比較可能性がないこと

B B 品は、めっき薬品の製造等のノウハウである原料の配合比を不明とすることだけを目的として、単に複数のめっき薬品の原料を混ぜ合わせているだけのものであり、B B 品の開発自体には研究開発活動は不要であって、新たな価値が生み出されるわけでもない。めっき薬品の価値は、B B 品を用いる場合も B B 品を用いない場合も全く同じである。

他方、日本側比較対象企業は、重要な研究開発活動をしており、その結果生み出される無形資産が高い収益を実現している可能性がある。例えば、日本側比較対象企業⑩は、そのホームページに、「様々な色材を軸に発展してきた W の技術は顔料分散技術・樹脂改質技術・成形加工技術に、生産技術・分析評価技術を加えた 5 つのコア技術から成り立っています。これらのコア技術を複合し、幅広い分野の要求に応える着色剤、機能性製品を開発しています。」と記載しており、原告の B B 品の開発とは明らかに研究開発活動の機能のレベルが異なるのであり、本件棚卸資産販売取引の基本的利益を算定する比較対象取引としては不適切である。

(5) 被告が本件国外関連者の基本的利益の算定を誤っていること

ア 被告が用いた台湾側比較対象企業の棚卸資産が同種又は類似ではなく比較可能性がないこと

(ア) 被告が用いた台湾側比較対象企業のうち、(あ) 台湾側比較対象企業①の主要な取扱製品は、繊維強化プラスチック等の合成樹脂製品であり、(い) 台湾側比較対象企業④の主要な取扱製品は、コバルト、マンガン等の結晶体及び粉末であり、(う) 台湾側比較対象企業⑥の主要な取扱製品は、プラスチック製品等の結晶体及び粉末であり、(え) 台湾側比較対象企業⑨の主要な取扱製品は、ポリウレタン樹脂であり、(お) 台湾側比較対象企業⑬の主要な取扱製品は、プラスチック製品であるから、いずれも本件国外関連者と棚卸資産の同種性又は類似性がある企業とはいえない。

(イ) a 台湾側比較対象企業⑧は、不飽和ポリエステル樹脂及び樹脂塗料を製造し、日本、東南アジア、オーストラリア、南アメリカ、中東、アフリカ等に対してこれらを生産する企業であるところ、不飽和ポリエステル樹脂の用途は、船舶等であり、その買手は、半導体関連企業とは競争上の地位が相違する船舶関係企業であるから、事業内容又は取扱製品が本件国外関連者と大きく異なる企業であって、その製造及び販売する製品の用途は、半導体関連ではない。台湾側比較対象企業⑧の売上げに半導体関連企業に対する売上げが含まれているとしても、半導体関連企業以外の企業に対する売上げが混在している以上、売上高営業利益率に影響

が及び、比較可能性を喪失することには変わりはない。

また、本件国外関連者は、主として台湾におけるプリント基板メーカーに対してその製造した製品を販売しているのに対し、台湾側比較対象企業⑧は、その製造した製品の大半を輸出するグローバル企業であって、市場も異なるのであり、売上高営業利益率にも、当然影響を及ぼす。

したがって、台湾側比較対象企業⑧の売上高営業利益率には、本件国外関連者の売上高営業利益率と比較不可能な差異があるから、これを比較対象企業とすることができないというべきである。

- b 台湾側比較対象企業⑩は、接着剤の製造メーカーであり、その製品の用途は、段ボール箱の梱包用のもの等であって、汎用的な建設資材、食品、飲料、太陽電池、靴等の接着剤、医療機器及びオフィス機器に用いられており、事業内容又は取扱製品が本件国外関連者と大きく異なる企業であって、その製造及び販売する製品の用途は、半導体関連のものではなく、その買手も、半導体関連企業とは競争上の地位が相違する企業である。台湾側比較対象企業⑩の売上げに半導体関連企業に対する売上げが含まれているとしても、半導体関連企業以外の企業に対する売上げが混在している以上、売上高営業利益率に影響が及び、比較可能性を喪失することには変わりはない。また、台湾側比較対象企業⑩の製品は、世界中に輸出されて販売されており、本件国外関連者とは市場が異なり、売上高営業利益率にも当然に影響を及ぼすものである。

したがって、台湾側比較対象企業⑩は、本件国外関連者の比較対象企業とすることができないというべきである。

- イ 平成19年3月期の台湾側比較対象企業の売上高営業利益率の計算に誤りがあること

平成19年3月期の台湾側比較対象企業の売上高営業利益率については、その基となっている表（別表4の付表7）における台湾側比較対象企業②の数値が欠落しており、実際には、同社の平成19年3月期の売上高が、8億1434万3000台湾ドル、営業利益が2億0620万4000台湾ドル、売上高営業利益率が25.3215168547%である。これを前提とすると、売上高営業利益率の平均値は、7.0404468172%ではなく、7.8433484758%であるから、被告がした平成19年3月期の本件国外関連者の基本的利益の算定は誤りである。

- (6) 被告が分割要因の決定及び計算を誤っていること

- ア 原告及び本件国外関連者の寄与の程度に係る評価を誤っていること

- (ア) a 残余利益分割法又は残余利益分割法と同等の方法を用いる場合には、残余利益の発生に貢献した割合に応じて残余利益を分割しなければならない、内国法人及び国外関連者の支出した費用の割合が、残余利益の発生への貢献の割合であると推認できる（残余利益の発生に貢献した割合の近似値である）場合には、これを用いることができるが、内国法人及び国外関連者が支出した費用の割合が、残余利益の発生に貢献した割合の近似値であるといえない場合には、これを分割要因として残余利益分割法又は残余利益分割法と同等の方法を用いることは許されない。

- b 台湾における原告が開発しためっき薬品の製造及び販売に係る事業活動の極めて高い利益の源泉は、日本（約20%。なお、ピーク時でも35%程度のシェアにす

ぎなかったものである。)及び韓国(約15%)と比較しても極めて高い台湾におけるシェア(約●●%)によるものである。本件においては、本件国外関連者は、台湾で競合他社にはないユニークな営業活動をした(技術サービスを提供した)ことによって、機能めっきの分野では後発企業であったにもかかわらず、プリント基板・ICパッケージ用プリント基板向けめっき薬品の市場において圧倒的なシェアを占め、台湾の顧客が、競合他社よりも高い価格で多くの製品を本件国外関連者から購入した反面、原告は、同じ製品を市場に投入し、様々な営業活動をしているにもかかわらず、台湾以外では台湾で見られるような圧倒的な市場シェアを実現していない。また、原告の研究開発活動は、競合他社と比較して格別のユニークさはなく、競合他社も同様の研究開発活動をしているところ、このことは、めっき薬品の製造及び販売の事業において、研究開発活動の機能が、同事業に参入して事業を継続する上で不可欠で重要な機能であるということではできても、残余利益を生み出す機能であるとはいえないことを示すものであって、原告の製品開発活動が、台湾における残余利益の発生に貢献しているのかどうかは明らかではなく、仮に、貢献していたとしても、本件国外関連者の顧客サービスの貢献と比較すると極めてその程度が低いものととどまっていたと思われる。

このことは、台湾の市場において生み出されている残余利益に主として貢献しているのは、台湾での本件国外関連者のユニークな営業活動(マーケティングの無形資産)にあることを示しているから、原告の研究開発費の額と本件国外関連者の営業技術費用の額を分割要因としたのでは、このような実際の残余利益の発生の実態を反映しないのであって、原告の研究開発費の額と本件国外関連者の営業技術費用の額の割合は、原告及び本件国外関連者の残余利益の発生に寄与した程度を推測するに足りるものとはいえない。

(イ) a 仮に、本件国外関連者のユニークなサービスの機能だけではなく、原告の研究開発活動の機能によっても台湾における残余利益が生み出されているとしても、被告は、原告が本件各事業年度に支出した研究開発活動の費用の額と本件国外関連者が本件各事業年度に支出した技術サービスの費用の額の割合が、原告と本件国外関連者が残余利益の発生に寄与した相対的割合と合致すること、すなわち、本件国外関連者の技術サービスの費用1円当たりと原告の研究開発活動の費用1円当たりが、同様の割合で残余利益の発生に貢献したことを、何ら主張立証していない。

b 原告の研究開発活動という機能と本件国外関連者の技術サービスという機能は、別個の独立した機能であり、全く異なる無形資産である。

異なる性質の無形資産が存在する場合、それらを無形資産として一くくりにしてそれぞれの費用の合計額を分割要因とすることはできず、無形資産ごとにその性質に照らした分割要因を検討し、かつ、それらの無形資産間の価値の重み付けをすることが必要である。例えば、関連者の双方が、同種の品目に関する技術上の設計に向けた研究開発活動をしている場合には、1つの無形資産を共同で形成しているといえるから、当該無形資産によって生み出される残余利益は、当該無形資産の形成に向けた各関連者の貢献度によって分割されることが合理的であり、各関連者の貢

献度を研究開発費の相対的支出額で確定することも合理的である。

しかし、移転価格ガイドライン（２０１７年（平成２９年）に改訂される前のもの）の第２章の付録Ⅱにおいて、「試験研究の種類における差異は斟酌される必要がある」とされていて、研究開発活動という同じ機能であっても、試験研究の種類が異なればその費用の比で残余利益を分割することはできないものとされていることからすれば、研究開発活動と営業サービスという種類の異なる機能によって残余利益が生み出されている場合には、各機能によって生み出された残余利益ごとに利益を分割しなければならないのであって、残余利益の合計額を異なる機能の遂行に要した支出額の比率で分割することは合理的ではない。関連する２つの異なる無形資産を区別することなく、その形成のために支出された費用の比率（原告の研究開発費のうち本件国外関連取引に関連して支出したと認められる部分と、本件国外関連者の研究開発費（実質はユーザーへの技術サービスというマーケティング関連の費用）のうち本件国外関連取引に関連して支出したと認められる部分の比率）をもって２つの無形資産の価値の比率であるとするのは全く無意味である。

本件のように、全く異なる２つの無形資産を、国内法人と国外法人が別個にそれぞれ形成し、その無形資産がそれぞれ残余利益の発生に結び付いている場合、単純にそれぞれの無形資産に関する支出費用の割合で残余利益が発生しているとする推測をする合理性はないし、まして前記（ア）のような状況を前提とすると、原告の研究開発活動が残余利益の発生に結び付いていることが定かではないのであって、上記のような推測をすることは明らかに誤りである。

そうすると、両方の機能により生み出された残余利益を区別することなく合算した上で、原告と本件国外関連者に残余利益を分配することはできず、原告の研究開発活動の結果として形成されためっき薬品の製造等のノウハウ等という無形資産と本件国外関連者のユニークなビジネスモデルの結果として形成された無形資産という２つの種類の異なる無形資産について、その年度の各無形資産と関連して支出された費用の比率は、「所得（残余利益）の発生に寄与した程度を推測するに足る要因」（租税特別措置法施行令３９条の１２第８項１号）に該当しないのであり、これを用いて残余利益の発生に貢献しているものとして残余利益を分割することにも合理性はない。

- （ウ） a 被告は、それぞれの無形資産による残余利益を特定することができるのであれば、それは正に当該無形資産を有する者に帰属すべき利益であるが、重要な無形資産が関連する国外関連取引に係る利益のうち特定の重要な無形資産の貢献によってのみもたらされる残余利益を直接把握することが事実上困難であるため、分割対象利益から基本的利益を控除した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方法をとることにならざるを得ない旨主張する。

しかし、重要な無形資産が関連する国外関連取引に係る利益を直接把握することが事実上困難である場合には、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いた結果は、独立企業間の利益配分とは何らの関連性もないものとなるのであって、独立企業原則に鑑み、そのような方法を用いること自体が認められないものというべきである。

b 被告は、原告及び本件国外関連者が有する無形資産が、異質なものとはいえない旨主張する。

しかし、原告が組織的に形成し、組織として保有して管理しているノウハウ等は、本件ライセンス製品の原料の成分比等の製造等のノウハウ等であり、これを用いて製造された本件ライセンス製品を顧客が他社の製品よりも優れていることを理由に高い価格で購入することによって発生した残余利益は、原告によるめっき薬品の研究開発活動に起因するものである。他方、本件国外関連者が顧客に提供しているサービスは、めっき薬品の販売後にプリント基板メーカーの製造工程の管理の一部を担い、トラブル等に日常的に対処し、製造方法の改善を提案するなどの独特のサービスであり、台湾で、かつ、本件国外関連者によってしか、提供されていないものである。台湾の顧客は、原告のめっき薬品と競合他社のめっき薬品が同等であると考えて原告のめっき薬品が競合他社のめっき薬品よりも価格が高いために購入をしない場合であっても、本件国外関連者が顧客に対して上記のような独特のサービスを提供することを理由として競合他社のめっき薬品よりも高い価格で原告のめっき薬品を購入するのであるから、これによって発生した残余利益は、本件国外関連者が技術サービスの提供という特別の機能を果たすユニークなビジネスモデルを形成したことに起因するものである。

したがって、両者の無形資産は、全く異なるものであるから、めっき薬品の研究開発活動による無形資産が残余利益の発生に貢献する程度と、本件国外関連者のユニークなビジネスモデルが残余利益の発生に貢献する程度とが、費用の支出額の比率であるとするのは誤りである。

イ 原告の分割要因の決定に誤りがあること

(ア) 本件国外関連取引の対象は、過去の研究開発活動によって生み出されためっき薬品の製造等のノウハウ等であり、本件各事業年度の残余利益の発生と因果関係があるのは、本件各事業年度よりも前の過去の研究開発費である。めっき薬品の製品としての寿命は極めて長期に及び、一定の期間ごとにモデルチェンジが繰り返されて短期間で陳腐化する製品とは異なるから、いまだ原告が使用を許諾していないめっき薬品（将来開発されるという結果が生じるかもしれないめっき薬品）の製造等のノウハウ等に係る研究開発活動のために支出されている現在の研究開発費を、過去の研究開発活動によって生み出されためっき薬品の売上げから生ずる残余利益の発生に寄与している費用とすることの合理性は全くない。

したがって、本件各事業年度のめっき薬品の研究開発費は、本件国外関連取引における本件各事業年度の残余利益の発生には貢献しておらず、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いえない。

(イ) 過去に開発されためっき薬品の製造及び販売の利益と関連する研究開発費は、当該めっき薬品の開発期間に支出された研究開発費の累積額を当該めっき薬品に係る本件国外関連者の販売数量と当該めっき薬品が市場に登場してから退場するまでの予想販売累積量の合計に係る割合を乗じた後の金額である。

めっき薬品の開発には3年程度は要し、めっき薬品が市場に登場してから退場するまでの期間は、特許の期間である20年を下回らないから、製品の開発期間を3年、製品

開発後の存続期間を20年と仮定し、年々の開発や販売に係る状況が安定的に推移すると仮定して原告の分割要因となる金額を計算すると、被告が主張する原告の分割要因の額（別表4「項目」欄のうちの「残余利益分割の計算」欄の「分割要因」欄の「原告」欄中の「原告の分割要因」欄（順号32）にそれぞれ記載されている金額）に上記の割合（開発期間／製品開発後の存続期間）を乗じた後のものである。

ウ 本件国外関連者の分割要因の決定に誤りがあること

（ア）残余利益の発生に寄与した本件国外関連者の機能は、本件国外関連者の開発部の技術要員等が顧客に提供したもののみではない。台湾の顧客は、本件国外関連者の開発部の技術要員等だけではなく、顧客と日常的に接する営業部の技術者が24時間体制で競合他社にはない技術サービスを提供することから、競合他社からではなく本件国外関連者から高い価格で多くのめっき薬品を購入していた。

したがって、本件国外関連者の開発部の技術要員等だけではなく営業部の技術者が提供している技術サービスも残余利益の発生に貢献しているから、本件国外関連者の開発部の費用のみが残余利益の発生に貢献した費用であるとしてこれを分割要因とするのは誤りである。

（イ）被告は、本件国外関連者のL&R費用のうちB社のL&R費用の一部しか本件国外関連者の分割要因に含めていないところ、Cは、台湾のプリント基板メーカーのニーズに即した製品やめっきのプロセスを開発するという機能を有しており、本件国外関連者による営業技術支援の業務と密接不可分な関係にあつて、両者の活動が相まって顧客に新たな価値を提供し、本件国外関連者に高い収益をもたらしているから、Cの費用の全額が分割要因に含まれるべきである。

エ 被告が主張する独立企業間価格が不当なものであること

移転価格税制の適用に関して用いられる移転価格の算定方法は、当該具体的な取引状況等に照らし、独立企業間であればそのような価格付けをするであろうといえなければ、独立企業原則に基づいた合理的な方法とはいえない。

本件においては、被告は、本件各事業年度において原告が取得すべき利益の額が、それぞれ、10億2422万円、7億4118万円、3億6172万円、2億7417万円、3億7664万円及び2億9793万円であるとしているが、その一方で、当該利益を取得するために原告が支出した費用（その大半が研究開発費である。）の額が、それぞれ、2億8701万円、2億4070万円、1億8748万円、1億6152万円、1億7144万円及び1億6736万円としており、これらを前提とすると、支出した費用の3.6倍、3.1倍、1.9倍、1.7倍、2.2倍及び1.8倍の利益を原告が得ることができる価格が独立企業間価格であることになるが、支出した開発費用の1.7倍から3.6倍にも及ぶ巨額の利益を得ることができる開発の活動に関する取引が第三者間で成立することはあり得ないから、このような不合理な対価の額を前提とする本件各更正処分等は、違法である。

以上

課税の経緯

別表 1－1

平成 19 年 3 月期

(単位：円)

区分		年月日	A 所得金額	B 納付すべき税額	C 過少申告 加算税
確定申告	①	平成 19 年 6 月 28 日	4,340,058,657	842,382,800	－
修正申告	②	平成 20 年 3 月 5 日	4,411,579,551	866,031,900	－
賦課決定処分	③	平成 20 年 3 月 28 日	－	－	2,364,000
修正申告	④	平成 22 年 8 月 6 日	4,412,760,296	866,386,200	－
賦課決定処分	⑤	平成 22 年 9 月 29 日	－	－	35,000
更正処分等	⑥	平成 25 年 6 月 27 日	5,426,030,674	1,170,367,200	30,398,000
異議申立て	⑦	平成 25 年 8 月 23 日	全部取消し		
異議決定	⑧	平成 25 年 11 月 20 日	棄却		
審査請求	⑨	平成 25 年 12 月 12 日	全部取消し		
審査裁決	⑩	平成 27 年 3 月 5 日	5,425,666,115	1,170,258,000	30,387,000

別表 1－2

平成 20 年 3 月期

(単位：円)

区分		年月日	A 所得金額	B 納付すべき税額	C 過少申告 加算税
確定申告	①	平成 20 年 6 月 27 日	3,617,821,492	610,675,600	－
修正申告	②	平成 22 年 8 月 6 日	3,619,368,790	611,139,700	－
賦課決定処分	③	平成 22 年 9 月 29 日	－	－	46,000
減額更正処分等	④	平成 25 年 4 月 25 日	3,618,966,568	611,019,100	△12,000
更正処分等	⑤	平成 25 年 6 月 27 日	4,214,741,681	789,751,600	17,873,000
異議申立て	⑥	平成 25 年 8 月 23 日	全部取消し		
異議決定	⑦	平成 25 年 11 月 20 日	棄却		
審査請求	⑧	平成 25 年 12 月 12 日	全部取消し		
審査裁決	⑨	平成 27 年 3 月 5 日	棄却		

別表 1－3

平成 21 年 3 月期

(単位：円)

区分		年月日	A 所得金額	B 納付すべき税額	C 過少申告 加算税
確定申告	①	平成 21 年 6 月 29 日	2,736,003,058	398,665,600	－
修正申告	②	平成 22 年 8 月 6 日	2,737,918,880	399,419,600	－
賦課決定処分	③	平成 22 年 9 月 29 日	－	－	75,000
減額更正処分等	④	平成 25 年 4 月 25 日	2,737,669,958	399,344,900	△8,000
更正処分等	⑤	平成 25 年 6 月 27 日	3,014,798,258	482,483,600	8,313,000
異議申立て	⑥	平成 25 年 8 月 23 日	全部取消し		
異議決定	⑦	平成 25 年 11 月 20 日	棄却		
審査請求	⑧	平成 25 年 12 月 12 日	全部取消し		
審査裁決	⑨	平成 27 年 3 月 5 日	3,014,759,088	482,471,900	8,312,000

別表 1－4

平成 22 年 3 月期

(単位：円)

区分		年月日	A 所得金額	B 納付すべき税額	C 過少申告 加算税
確定申告	①	平成 22 年 6 月 28 日	2,749,326,828	517,140,300	－
修正申告	②	平成 23 年 5 月 23 日	2,753,306,263	518,213,200	－
賦課決定処分	③	平成 23 年 6 月 28 日	－	－	107,000
減額更正処分等	④	平成 25 年 4 月 25 日	2,753,051,741	518,138,400	△8,000
更正処分等	⑤	平成 25 年 6 月 27 日	2,986,519,326	572,305,600	5,416,000
異議申立て	⑥	平成 25 年 8 月 23 日	全部取消し		
異議決定	⑦	平成 25 年 11 月 20 日	棄却		
審査請求	⑧	平成 25 年 12 月 12 日	全部取消し		
審査裁決	⑨	平成 27 年 3 月 5 日	棄却		

別表 1－5

平成 23 年 3 月期

(単位：円)

区分		年月日	A 所得金額	B 納付すべき税額	C 過少申告 加算税
確定申告	①	平成 23 年 6 月 29 日	2,751,763,221	655,006,200	－
修正申告	②	平成 24 年 4 月 13 日	2,776,091,634	659,699,400	－
賦課決定処分	③	平成 24 年 5 月 30 日	－	－	469,000
減額更正処分等	④	平成 25 年 4 月 25 日	2,775,628,212	659,561,900	△14,000
更正処分等	⑤	平成 25 年 6 月 27 日	3,094,522,157	750,622,300	9,106,000
異議申立て	⑥	平成 25 年 8 月 23 日	全部取消し		
異議決定	⑦	平成 25 年 11 月 20 日	棄却		
審査請求	⑧	平成 25 年 12 月 12 日	全部取消し		
審査裁決	⑨	平成 27 年 3 月 5 日	棄却		

別表 1－6

平成 24 年 3 月期

(単位：円)

区分		年月日	A 所得金額	B 納付すべき税額	C 過少申告 加算税
確定申告	①	平成 24 年 6 月 28 日	2,549,029,252	647,963,400	－
修正申告	②	平成 25 年 4 月 2 日	2,551,269,287	648,635,400	－
更正処分等	③	平成 25 年 6 月 27 日	2,804,527,062	724,612,800	7,597,000
異議申立て	④	平成 25 年 8 月 23 日	全部取消し		
異議決定	⑤	平成 25 年 11 月 20 日	棄却		
審査請求	⑥	平成 25 年 12 月 12 日	全部取消し		
審査裁決	⑦	平成 27 年 3 月 5 日	棄却		

Kライセンス製品の売上高の状況

(単位：ウォン)

製品名	2008 年 (平成 20 年)		2009 年 (平成 21 年)		2010 年 (平成 22 年)		2011 年 (平成 23 年)	
	売上高	割合	売上高	割合	売上高	割合	売上高	割合
j	328,589,800	7.7%	248,176,885	6.6%	46,943,497	1.9%	35,452,235	1.8%
m	208,755,000	4.9%	213,882,358	5.6%	147,854,959	5.9%	100,359,859	5.0%
n	3,114,810,000	72.7%	2,816,010,203	74.4%	1,887,428,990	75.6%	1,483,391,430	74.0%
q	243,914,000	5.7%	179,727,188	4.8%	206,060,011	8.2%	171,282,328	8.5%
r	177,953,000	4.1%	202,431,883	5.3%	81,525,992	3.3%	77,179,159	3.9%
t	207,880,832	4.9%	126,578,358	3.3%	127,963,519	5.1%	135,326,028	6.8%
合計	4,281,902,632	100.0%	3,786,806,875	100.0%	2,497,776,968	100.0%	2,002,991,039	100.0%
(内 プリント配線板用)	(3,829,233,632)	89.4%	(3,393,197,329)	89.6%	(2,143,861,998)	85.8%	(1,731,348,852)	86.4%
(内 汎用)	(452,669,000)	10.6%	(393,609,546)	10.4%	(353,914,970)	14.2%	(271,642,187)	13.6%

K ライセンス製品の販売単価の比較

製品名	台湾市場	韓国市場	価格比
	①	②	②÷①
r-007	249.2 円	561.7 円	225.4%
r-009	369.4 円	581.7 円	157.5%
n-M	649.6 円	463.3～469.6 円	71.3～72.3%
n-A	489.5 円	285.2 円	58.3%
n-B	514.8 円	340.1 円	66.1%
n-C	388.1 円	142.8 円	36.8%
n-D	332.8 円	206.7 円	62.1%
t-1B	403.9 円	85.7 円	21.2%
j	3,648.7 円	1,870.8 円	51.3%
m-M	330.7 円	301.8 円	91.3%
m-A	258.7 円	268.8 円	103.9%
m-B	330.7 円	249.8 円	75.5%
m-C	162.1 円	116.6 円	71.9%
q-M	362.7 円	318.4 円	87.8%
q-A	334.3 円	271.4 円	81.2%

別表 4

国外移転所得金額等の計算

(単位：円)

項目			番号等	平成19年3月期	平成20年3月期	平成21年3月期	平成22年3月期	平成23年3月期	平成24年3月期
分割対象利益の計算	原告の営業利益	本件ライセンス取引	1	295,214,903	289,578,502	184,142,953	150,944,636	171,879,334	147,086,901
		本件棚卸資産販売取引	2						
		収入金額	3	1+2	321,707,703	375,513,437	238,724,363	203,724,850	239,693,708
		本件ライセンス取引	4	0	0	0	0	0	0
		本件棚卸資産販売取引	5						
		売上原価	6	4+5	21,778,057	63,075,039	21,512,745	22,387,662	27,161,324
		本件ライセンス取引	7	8+9+10	283,779,238	232,924,234	181,408,127	155,082,108	163,830,812
		研究開発費	8	付表1「29」欄	270,379,044	220,760,489	170,609,358	145,977,530	155,551,706
		法務部費用	9	付表2「17」欄	6,550,867	6,932,786	7,262,624	6,882,005	5,641,840
		海外展開プロジェクト費用	10	付表3「14」欄	6,849,327	5,230,959	3,536,145	2,222,573	2,637,266
		本件棚卸資産販売取引	11	12+13+14+15	3,236,313	7,776,768	6,078,883	6,445,760	7,613,068
		研究開発費	12	付表1「28」欄	3,031,013	7,295,754	5,705,623	6,060,730	7,222,164
		法務部費用	13	付表2「16」欄	73,437	229,117	242,881	285,729	261,947
		海外展開プロジェクト費用	14	付表3「13」欄	76,783	172,874	118,258	92,277	122,447
		国際営業部費用	15	付表4「8」欄	55,080	79,023	12,121	7,024	6,510
		販管費	16	7+11	287,015,551	240,701,002	187,487,010	161,527,868	171,443,880
		営業利益	17	3-6-16	12,914,095	71,737,396	29,724,608	19,809,320	41,088,504
		本件国外関連者の営業利益	18	付表5「45」欄	2,622,356,899	2,365,173,899	1,197,423,432	981,927,764	1,272,838,015
		分割対象利益	19	17+18	2,635,270,994	2,436,911,295	1,227,148,040	1,001,737,084	1,313,926,519
基本的利益及び残余利益の計算	原告の基本的利益	本件棚卸資産販売取引に係る売上原価	20	5	21,778,057	63,075,039	21,512,745	22,387,662	27,161,324
		本件棚卸資産販売取引に係る販売管理費	21	13+14+15	205,300	481,014	373,260	385,030	390,904
		本件棚卸資産販売取引に係る総費用	22	20+21	21,983,357	63,556,053	21,886,005	22,772,692	27,552,228
		日本側比較対象企業の総費用営業利益率	23	付表6「13」欄	7.2409271145%	7.0020281539%	3.7285788722%	4.7307074464%	6.5284938518%
		基本的利益	24	22×23	1,591,799	4,450,213	816,037	1,077,309	1,798,746
	本件国外関連者の基本的利益	本件ライセンス製品の売上高	25	付表5「(1)欄+(5)欄×(4)欄	5,887,392,465	5,909,742,615	3,664,992,448	2,999,149,039	3,454,289,781
		台湾側比較対象企業の売上高営業利益率	26	付表7「13」欄	7.0404468172%	7.3327925795%	5.2072523964%	7.0133729905%	6.8346046886%
		基本的利益	27	25×26	414,498,735	433,349,168	190,845,407	210,341,509	236,087,051
	残余利益		28	19-24-27	2,219,180,460	1,999,111,914	1,035,486,596	790,318,266	1,076,040,722
残余利益分割の計算	原告	めっき薬品に係る研究開発費	29	付表1「14」欄	960,026,167	848,181,717	832,114,834	772,361,443	778,650,090
		本件連結売上高	30	付表1「15」欄	23,203,303,310	24,394,249,537	18,293,738,987	16,031,455,497	17,155,373,077
		本件ライセンス製品外部売上高	31	付表1「22」欄	6,608,170,372	6,559,043,648	3,876,220,088	3,155,769,393	3,586,266,161
		原告の分割要因	32	29×31÷30	273,410,057	228,056,243	176,314,981	152,038,260	162,773,870
	本件国外関連者	D社の営業技術費用	33	付表8「15」欄	78,279,120	101,494,659	126,737,853	101,634,021	103,053,071
		B社の営業技術費用	34	付表8「27」欄	240,704,497	285,637,141	210,173,525	155,992,394	144,135,967
		B社のめっき加工工場費用	35		0	0	5,853,185	28,593,270	55,065,587
		本件国外関連者の分割要因	36	33+34+35	318,983,617	387,131,800	342,764,563	286,219,685	302,254,625
	合計		37	32+36	592,393,674	615,188,043	519,079,544	438,257,945	465,028,495
	原告に帰属する残余利益		38	28×32÷37	1,024,228,115	741,090,399	351,722,201	274,173,270	376,646,409
	分割対象利益のうち原告に帰属する利益と総費用の合計（独立企業間価格）		39	6+16+24+38	1,334,613,522	1,049,316,653	561,537,993	459,166,109	577,050,359
国外移転所得金額の計算	本件国外関連取引の対価の額		40	3	321,707,703	375,513,437	238,724,363	203,724,850	239,693,708
	国外移転所得金額		41	39-40（負の場合は0）	1,012,905,819	673,803,216	322,813,630	255,441,259	337,356,651

(注) 色付き箇所は計算結果について1円未満を四捨五入している。

別表４の付表１

分割対象利益の計算上控除する研究開発費

(単位：円)

項目		番号等	平成 19 年 3 月期	平成 20 年 3 月期	平成 21 年 3 月期	平成 22 年 3 月期	平成 23 年 3 月期	平成 24 年 3 月期
①の総費用		1	1, 072, 970, 422	995, 691, 581	984, 952, 252	903, 827, 221	916, 058, 929	1, 000, 926, 241
各部の 人員数	第 1 開発部及び第 2 開発部	2	51 人	46 人	49 人	47 人	51 人	53 人
	第 3 開発部	3	3 人	5 人	5 人	5 人	7 人	8 人
	基礎研究（分析）	4	3 人	3 人	4 人	3 人	2 人	2 人
	中央管理部及び共通部門	5	7 人	7 人	7 人	7 人	7 人	5 人
	合計	6	2+3+4+5	64 人	61 人	65 人	62 人	68 人
人員比 で算出 した各 部の 費用	第 1 開発部及び第 2 開発部	7	1×2÷6	855, 023, 305	750, 849, 389	742, 502, 467	685, 159, 345	697, 298, 588
	第 3 開発部	8	1×3÷6	50, 295, 489	81, 614, 064	75, 765, 558	72, 889, 292	95, 707, 649
	基礎研究（分析）	9	1×4÷6	50, 295, 489	48, 968, 438	60, 612, 446	43, 733, 575	27, 345, 043
	中央管理部及び共通部門	10	1×5÷6	117, 356, 140	114, 259, 690	106, 071, 781	102, 045, 009	95, 707, 649
	合計	11	7+8+9+10	1, 072, 970, 423	995, 691, 581	984, 952, 252	903, 827, 221	916, 058, 929
中央管理部及び共通部門を除く人員に対する、第 1 開発部及び第 2 開発部の人員の比率		12	2÷(2+3+4)	89. 4736842105%	85. 1851851852%	84. 4827586207%	85. 4545454545%	85. 0000000000%
第 1 開発部及び第 2 開発部へ配賦した管理共通費		13	10×12	105, 002, 862	97, 332, 328	89, 612, 367	87, 202, 098	81, 351, 502
めっき製品に係る研究開発費		14	7+13	960, 026, 167	848, 181, 717	832, 114, 834	772, 361, 443	778, 650, 090
本件連結売上高 (K 社及び L 社の売上高を含む)		15		23, 203, 303, 310	24, 394, 249, 537	18, 293, 738, 987	16, 031, 455, 497	17, 155, 373, 077
	E 社経由	16		1, 266, 039, 942	1, 183, 561, 741	443, 181, 068	199, 069, 116	171, 671, 445
	F 社経由	17		792, 373, 602	713, 169, 461	184, 469, 879	221, 113, 864	212, 493, 129
	H 社経由	18		143, 488, 607	132, 075, 343	81, 866, 493	130, 029, 542	143, 368, 554
	直接販売	19		4, 401, 642, 288	4, 530, 237, 103	3, 166, 702, 648	2, 605, 556, 871	3, 058, 733, 033
D 本件ライセンス製品売上高		20	16+17+18+19	6, 603, 544, 439	6, 559, 043, 648	3, 876, 220, 088	3, 155, 769, 393	3, 586, 266, 161
B 本件ライセンス製品売上高		21		4, 625, 933	0	0	0	0
本件ライセンス製品外部売上高		22	20+21	6, 608, 170, 372	6, 559, 043, 648	3, 876, 220, 088	3, 155, 769, 393	3, 586, 266, 161
本件連結売上高に占める本件ライセンス製品外部売上高の比率		23	22÷15	28. 4794379650%	26. 8876631685%	21. 1887798922%	19. 6848588925%	20. 9046235538%
研究開発費のうち本件国外関連取引に係る部分		24	14×23	273, 410, 057	228, 056, 243	176, 314, 981	152, 038, 260	162, 773, 870
原告の本件国外関連者に対する B B 品の売上高		25	別表 5「2」欄	26, 492, 800	85, 934, 935	54, 581, 410	52, 780, 214	67, 814, 374
本件ライセンス製品外部売上高に係る売上原価		26	(付表 5「20」欄 +付表 5「28」 欄)×3 月締め期 中平均レート	2, 389, 761, 717	2, 686, 219, 582	1, 686, 673, 132	1, 324, 033, 966	1, 528, 407, 204
本件ライセンス製品外部売上高に係る売上原価に占める B B 品の仕入高の比率		27	25÷26	1. 1085958827%	3. 1991031402%	3. 2360395719%	3. 9863187316%	4. 4369310628%
本件棚卸資産販売取引に配賦する研究開発費		28	24×27	3, 031, 013	7, 295, 754	5, 705, 623	6, 060, 730	7, 222, 164
本件ライセンス取引に配賦する研究開発費		29	24-28	270, 379, 044	220, 760, 489	170, 609, 358	145, 977, 530	155, 551, 706

(注 1) 色付き箇所は計算結果について 1 円未満を四捨五入している。

(注 2) 「13」欄の計算は、番号等欄では便宜上「10×12」と表記しているが、「(1×5÷6)×12」により算定している。

別表４の付表２

分割対象利益の計算上控除する法務部費用

(単位：円)

項目		番号等		平成 19 年 3 月期	平成 20 年 3 月期	平成 21 年 3 月期	平成 22 年 3 月期	平成 23 年 3 月期	平成 24 年 3 月期
	法務部諸手数料	1		38,511,362	44,991,272	62,168,707	44,362,030	47,507,458	48,576,617
	法務部その他費用	2		31,316,197	36,730,753	45,108,513	59,682,092	37,356,708	37,759,490
	法務部費用		3	1＋2	69,827,559	81,722,025	107,277,220	104,044,122	84,864,166
配賦計算の対象となる法務部費用		4	1＋2×50%	54,169,461	63,356,649	84,722,964	74,203,076	66,185,812	67,456,362
本件連結売上高 (K社及びL社の売上高を含む)		5		54,037,530,249	58,023,549,841	43,755,195,841	32,669,712,182	40,204,691,750	40,439,478,430
	E社経由	6	付表1「16」欄	1,266,039,942	1,183,561,741	443,181,068	199,069,116	171,671,445	49,751,635
	F社経由	7	付表1「17」欄	792,373,602	713,169,461	184,469,879	221,113,864	212,493,129	237,348,797
	H社経由	8	付表1「18」欄	143,488,607	132,075,343	81,866,493	130,029,542	143,368,554	72,885,520
	直接販売	9	付表1「19」欄	4,401,642,288	4,530,237,103	3,166,702,648	2,605,556,871	3,058,733,033	2,141,863,572
D本件ライセンス製品売上高		10	6＋7＋8＋9	6,603,544,439	6,559,043,648	3,876,220,088	3,155,769,393	3,586,266,161	2,501,849,524
B本件ライセンス製品売上高		11	付表1「21」欄	4,625,933	0	0	0	0	478,993,596
本件ライセンス製品外部売上高		12	10＋11	6,608,170,372	6,559,043,648	3,876,220,088	3,155,769,393	3,586,266,161	2,980,843,120
本件連結売上高に占める本件ライセンス製品外部売上高の比率		13	12÷5	12.2288534312%	11.3041061189%	8.8588795308%	9.6596179832%	8.9200190448%	7.3711215766%
法務部費用のうち本件国外関連取引に係る部分		14	4×13	6,624,304	7,161,903	7,505,505	7,167,734	5,903,787	4,972,290
本件ライセンス製品外部売上高に係る売上原価に占めるBB品の仕入高の比率		15	付表1「27」欄	1.1085958827%	3.1991031402%	3.2360395719%	3.9863187316%	4.4369310628%	5.0607411514%
本件棚卸資産販売取引に配賦する法務部費用		16	14×15	73,437	229,117	242,881	285,729	261,947	251,635
本件ライセンス取引に配賦する法務部費用		17	14－16	6,550,867	6,932,786	7,262,624	6,882,005	5,641,840	4,720,655

(注) 色付き箇所は計算結果について1円未満を四捨五入している。

別表４の付表３

分割対象利益の計算上控除する海外展開プロジェクト費用

(単位：円)

項目		番号等	平成 19 年 3 月期	平成 20 年 3 月期	平成 21 年 3 月期	平成 22 年 3 月期	平成 23 年 3 月期	平成 24 年 3 月期
海外展開プロジェクト費用		1	24,075,386	21,862,720	21,672,386	12,166,268	16,200,489	23,490,251
海外売上高		2	22,970,218,000	26,536,449,000	22,987,869,000	16,585,925,000	21,052,645,000	22,348,065,000
	E 社経由	3 付表 1 「16」 欄	1,266,039,942	1,183,561,741	443,181,068	199,069,116	171,671,445	49,751,635
	F 社経由	4 付表 1 「17」 欄	792,373,602	713,169,461	184,469,879	221,113,864	212,493,129	237,348,797
	H 社経由	5 付表 1 「18」 欄	143,488,607	132,075,343	81,866,493	130,029,542	143,368,554	72,885,520
	直接販売	6 付表 1 「19」 欄	4,401,642,288	4,530,237,103	3,166,702,648	2,605,556,871	3,058,733,033	2,141,863,572
D 本件ライセンス製品売上高		7 3+4+5+6	6,603,544,439	6,559,043,648	3,876,220,088	3,155,769,393	3,586,266,161	2,501,849,524
B 本件ライセンス製品売上高		8 付表 1 「21」 欄	4,625,933	0	0	0	0	478,993,596
本件ライセンス製品外部売上高		9 7+8	6,608,170,372	6,559,043,648	3,876,220,088	3,155,769,393	3,586,266,161	2,980,843,120
海外売上高に占める本件ライセンス製品外部売上高の比率		10 9÷2	28.7684268909%	24.7171113513%	16.8620244356%	19.0267916501%	17.0347534051%	13.3382604713%
海外展開プロジェクト費用のうち 本件国外関連取引に係る部分		11 1×10	6,926,110	5,403,833	3,654,403	2,314,850	2,759,713	3,133,191
本件ライセンス製品外部売上高に 係る売上原価に占める B B 品の仕 入高の比率		12 付表 1 「27」 欄	1.1085958827%	3.1991031402%	3.2360395719%	3.9863187316%	4.4369310628%	5.0607411514%
本件棚卸資産販売取引に配賦する 海外展開プロジェクト費用		13 11×12	76,783	172,874	118,258	92,277	122,447	158,563
本件ライセンス取引に配賦する海 外展開プロジェクト費用		14 11－13	6,849,327	5,230,959	3,536,145	2,222,573	2,637,266	2,974,628

(注) 色付き箇所は計算結果について 1 円未満を四捨五入している。

別表 4 の付表 4

分割対象利益の計算上控除する国際営業部費用

(単位：円)

項目	番号等		平成 19 年 3 月期	平成 20 年 3 月期	平成 21 年 3 月期	平成 22 年 3 月期	平成 23 年 3 月期	平成 24 年 3 月期
国際営業部費用	1		16,618,877	8,080,151	1,343,894	835,385	689,545	15,252,647
国際営業部のめっき薬品売上高	2		5,971,160,379	7,563,860,755	5,137,919,924	5,675,316,101	6,707,152,040	6,392,105,503
国際営業部の機械売上高	3		2,022,315,178	1,223,037,337	913,747,650	602,021,322	476,250,088	1,000,220,495
めっき薬品の売上高の比率	4	2 ÷ (2 + 3)	74.7004270723%	86.0811252823%	84.9008948554%	90.4096071084%	93.3701318746%	86.4694753009%
国際営業部のめっき薬品に係る費用	5	1 × 4	12,414,372	6,955,485	1,140,978	755,268	643,829	13,188,884
本件棚卸資産販売取引の売上金額	6	別表 5「2」欄	26,492,800	85,934,935	54,581,410	52,780,214	67,814,374	67,794,158
国際営業部のめっき薬品売上高に占める本件棚卸資産販売取引の売上金額の比率	7	6 ÷ 2	0.4436792569%	1.1361252908%	1.0623250422%	0.9299960224%	1.0110755444%	1.0605919750%
本件棚卸資産販売取引に配賦する国際営業部費用	8	5 × 7	55,080	79,023	12,121	7,024	6,510	139,880

(注) 色付き箇所は計算結果について 1 円未満を四捨五入している。

別表４の付表５

分割対象利益を構成する本件国外関連者の営業利益

項目				番号等	通貨	平成 19 年 3 月期	平成 20 年 3 月期	平成 21 年 3 月期	平成 22 年 3 月期	平成 23 年 3 月期	平成 24 年 3 月期	
売上高	D 社	めっき薬品 (本件ライセンス製品)	1		台湾ドル	1,643,216,475	1,678,769,572	1,163,489,666	1,048,653,510	1,242,550,281	904,726,493	
		めっき薬品 (本件ライセンス製品以外)	2		台湾ドル	220,073,931	229,093,307	174,369,703	154,723,907	167,784,345	133,230,498	
		工業薬品及び機械	3		台湾ドル	2,095,212	8,935,757	64,546	5,757,729	42,563	105,519	
		合計	4		1+2+3	台湾ドル	1,865,385,618	1,916,798,636	1,337,923,915	1,209,135,146	1,410,377,189	1,038,062,510
	B 社	めっき薬品 (本件ライセンス製品)	5		台湾ドル	1,306,560	134,580	0	0	0	198,371,512	
		めっき薬品 (本件ライセンス製品以外)	6		台湾ドル	1,915,161	21,000	630,618	35,028,657	101,897,164	111,720,827	
		商品売上げ (第三者製品の再販売を除く)	7		台湾ドル	68,908,400	125,183,741	134,891,975	136,280,580	168,787,802	184,162,500	
		商品売上げ (第三者製品の再販売)	8		台湾ドル		59,704,022	99,101,262	115,547,437	192,140,128		
		工業薬品及び機械	9		台湾ドル	183,869,297	333,624,155	137,774,193	141,055,808	292,981,755	423,387,692	
		合計	10		5+6+7+8+9	台湾ドル	255,999,418	458,963,476	333,000,808	411,466,307	679,214,158	1,109,782,659
		内 めっき加工サービスに係るもの	11			台湾ドル	0	0	632,058	35,028,657	101,897,164	102,543,055
		めっき製品に係る売上高合計に占める 本件ライセンス製品の売上高の比率				12	(1+5)÷(1+2+5+6+7)	84.9698043427%	82.5743820265%	78.9672804478%	76.2830938199%	73.9164663466%
	売上原価	D 社	めっき薬品 (本件ライセンス製品)	13		台湾ドル	770,412,394	871,008,221	584,970,945	459,058,643	643,586,085	460,423,799
			めっき薬品 (本件ライセンス製品以外)	14		台湾ドル	145,769,900	149,520,178	130,503,809	88,044,424	127,991,617	113,908,604
工業薬品及び機械			15	台湾ドル		1,987,394	8,500,778	60,993	6,349,879	40,268	100,457	
合計			16	13+14+15		台湾ドル	918,169,688	1,029,029,177	715,535,747	553,452,946	771,617,970	574,432,860
決算書原価		17		台湾ドル	794,974,527	901,433,552	654,963,975	558,143,187	659,158,668	497,042,135		
差額		18	17-16	台湾ドル	-123,195,161	-127,595,625	-60,571,772	4,690,241	-112,459,302	-77,390,725		
原価差額の配賦額		19	18×13÷16	台湾ドル	-103,369,867	-108,001,640	-49,519,157	3,890,296	-93,799,321	-62,030,803		
本件ライセンス製品の 売上げに係る売上原価		20	13+19	台湾ドル	667,042,527	763,006,581	535,451,788	462,948,939	549,786,764	398,392,996		
B 社		めっき薬品 (本件ライセンス製品)	21		台湾ドル	461,441	121,028	0	0	0	101,739,099	
		本件ライセンス製品以外	22		台湾ドル	167,469,584	309,036,167	0	0	0	704,979,990	
		合計	23	21+22	台湾ドル	167,931,025	309,157,195	0	0	0	806,719,089	
		内 めっき加工サービスに係るもの	24		台湾ドル	0	0	8,659,292	57,666,312	110,763,002	97,309,456	
		決算書原価	25		台湾ドル	177,843,596	316,703,751	0	0	0	789,781,477	
		差額	26	25-23	台湾ドル	9,912,571	7,546,556	0	0	0	-16,937,612	
		原価差額の配賦額	27	26×21÷23	台湾ドル	27,238	2,954	0	0	0	-2,136,081	
		本件ライセンス製品の 売上げに係る売上原価	28	21+27	台湾ドル	488,679	123,982	0	0	0	99,603,018	
販管費		D 社	L & R 費用控除後の決算書販管費	29		台湾ドル	176,106,664	152,820,627	154,599,898	149,455,641	143,858,145	163,701,699
			売上按分により配賦後の販管費	30	29×1÷4	台湾ドル	155,132,198	133,843,281	134,443,657	129,619,243	126,739,839	142,674,707
	本件ライセンス製品の売上げに係る L & R 費用		31	付表 8「9」欄× 付表 8「13」欄	台湾ドル	19,321,569	25,905,332	36,067,844	32,125,826	33,560,738	29,824,219	
	営業技術費用		32	付表 8「26」欄	台湾ドル	67,235,893	81,146,915	66,721,754	54,542,795	51,847,470	54,976,418	
	減価償却費		33	付表 8「8」欄× 付表 8「13」欄	台湾ドル	2,544,107	2,928,378	4,166,395	3,410,545	3,508,713	3,156,561	
	B に計上されている本件ライセンス製品の 売上げに係る L & R 費用		34	32+33	台湾ドル	69,780,000	84,075,293	70,888,149	57,953,340	55,356,183	58,132,979	
	B 社	決算書販管費	35		台湾ドル	153,585,763	217,028,967	230,036,957	187,707,525	212,684,118	284,012,154	
		L & R 費用	36		台湾ドル	103,400,257	130,815,085	120,008,410	104,461,335	98,174,972	115,779,082	
		L & R 費用控除後の販管費	37	35-36	台湾ドル	50,185,506	86,213,882	110,028,547	83,246,190	114,509,146	168,233,072	
		内 めっき加工サービスに係るもの	38	37×11÷10	台湾ドル	0	0	208,842	7,086,855	17,178,908	15,544,605	
		本件ライセンス製品の売上げに係る販管費	39	37×5÷10	台湾ドル	256,135	25,280	0	0	0	30,071,337	
		D 社の営業利益	40	1-20-30-31-34	台湾ドル	731,940,181	671,939,085	386,638,228	366,006,162	477,106,757	275,701,592	
B 社の営業利益	41	5-28-39	台湾ドル	561,746	-14,682	0	0	0	68,697,157			
めっき加工サービス損益	42	(11-24-38)×12	台湾ドル	0	0	-6,503,805	-22,674,776	-19,251,356	-7,423,288			
本件国外関連者の営業利益	43	40+41+42	台湾ドル	732,501,927	671,924,403	380,134,423	343,331,386	457,855,401	336,975,461			
3 月締め期中平均レート	44			3.58	3.52	3.15	2.86	2.78	2.69			
本件国外関連者の営業利益	45	43×44	円	2,622,356,899	2,365,173,899	1,197,423,432	981,927,764	1,272,838,015	906,463,990			

(注) 色付き箇所は計算結果について 1 円未満を四捨五入している。

日本側比較対象企業

企業名	番号	総費用営業利益率					
		平成 19 年 3 月期	平成 20 年 3 月期	平成 21 年 3 月期	平成 22 年 3 月期	平成 23 年 3 月期	平成 24 年 3 月期
N株式会社	1	5.5348220153%	4.8497948587%	1.8768920283%	4.4462989840%	6.4152961626%	5.7740024135%
O株式会社	2	2.9784210008%	3.0620644097%	5.8481520074%	7.3009527256%	6.4109339106%	4.8357354734%
P株式会社	3	8.4573182324%	7.8721202268%	4.7937239590%	5.2547916078%	6.9624399732%	4.5184880719%
Q株式会社	4	3.4227803896%	1.7944728787%	0.7065525433%	4.4412769594%	3.5502543704%	2.5332046680%
R株式会社	5	2.6582876846%	2.7640917095%	1.7806289157%	4.4478170801%	5.2364723593%	5.0045572166%
S株式会社	6	16.3456186794%	12.4793407821%	5.8160395952%	13.3636078190%	16.2763953892%	10.5021805682%
T株式会社	7	4.5625750441%	3.9855126861%	-0.1724039947%	2.8596629131%	3.6868793814%	1.9839689567%
U株式会社	8	8.1256221876%	8.0999106243%	2.7420365086%	-0.7293767729%	5.1054364995%	5.8697250003%
V株式会社	9	17.5575960329%	21.4560536169%	20.2290719218%	6.7937639427%	10.8904977189%	11.0813500466%
W株式会社	10	1.1902689786%	1.3461828590%	-0.9512742517%	1.1837045936%	0.8957161402%	0.6912737359%
X株式会社	11	8.3596947302%	7.6933589835%	-2.6948113539%	2.1191960472%	5.1517516662%	3.5781203600%
Y株式会社	12	7.6981203983%	8.6214342118%	4.7683385868%	5.2867934577%	7.7598526497%	7.7627997779%
平均値	13	7.2409271145%	7.0020281539%	3.7285788722%	4.7307074464%	6.5284938518%	5.3446171908%

台湾側比較対象企業

企業名	番号	売上高営業利益率					
		平成 19 年 3 月期	平成 20 年 3 月期	平成 21 年 3 月期	平成 22 年 3 月期	平成 23 年 3 月期	平成 24 年 3 月期
㊦	1	9.4662010613%	8.4488815827%	5.9597551358%	11.0477352765%	4.3685846798%	-3.3712353915%
㊧	2		3.3298943719%	1.4794825636%	4.1150017205%	8.1464114560%	5.8929669169%
㊨	3	4.2428821906%	5.4938503577%	7.4995382288%	5.5869509068%	8.4383017683%	6.9983893507%
㊩	4		9.6311511432%	1.3558340149%	4.0790580771%	4.4091401845%	4.8861169095%
㊪	5	7.4818528300%	6.2739416867%	3.4687452854%	9.5252877892%	8.6946316093%	5.7286730629%
㊫	6	4.2717341265%	8.6000115683%	4.9605696853%	10.8973881109%	10.9220752505%	5.6818615206%
㊬	7	10.5926125296%	13.8654134663%	6.8913346226%	5.4538315763%	9.4672935874%	6.2259818507%
㊭	8	0.4684980423%	1.2966649721%	1.7045965781%	2.9366460671%	2.6406521351%	2.8284413658%
㊮	9	5.3190024473%	4.8689651716%	2.3489191304%	4.6521921003%	6.4375571302%	2.0915611565%
㊯	10	12.0620730953%	7.9399142783%	9.5175945543%	10.3034158370%	5.9808348508%	5.5405366697%
㊰	11	12.7200547298%	15.8176683727%	15.6434158841%	14.0954829684%	10.7365112007%	4.2154993446%
㊱	12	2.3161195598%	4.0807284415%	1.5854078994%	1.6943067272%	1.4169871553%	3.0335430260%
㊲	13	3.6908939216%	2.5897067545%	1.1046883653%	2.0430845036%	3.3746321688%	2.3278008813%
㊳	14	11.8534372721%	10.4223039461%	9.3816516021%	11.7568402061%	10.6508524631%	10.7858461099%
平均値	15	7.0404468172%	7.3327925795%	5.2072523964%	7.0133729905%	6.8346046886%	4.4904273410%

別表４の付表８

本件国外関連者の分割要因

項目		番号等	通貨	平成 19 年 3 月期	平成 20 年 3 月期	平成 21 年 3 月期	平成 22 年 3 月期	平成 23 年 3 月期	平成 24 年 3 月期
D 社の営業技術費用	B 社の L & R 費用に計上されている減価償却費	1	台湾ドル	15,578,114	14,025,139	13,539,229	11,400,938	10,024,919	9,365,684
	C の人員数	2		13 人	14 人	15 人	14 人	15 人	16 人
	C の人員のうち研究開発の業務に従事する人員の数	3		3 人	3 人	3 人	1 人	3 人	1 人
	B 社の研究開発の人員数	4		34 人	34 人	30 人	31 人	32 人	31 人
	D 社の研究開発の人員数	5		7 人	11 人	20 人	22 人	26 人	28 人
	合計人員数	6		54 人	59 人	65 人	67 人	73 人	75 人
	D 社の研究開発の業務に従事する人員数	7		10 人	14 人	23 人	23 人	29 人	29 人
	B 社の L & R 費用に計上されている減価償却費のうち D 社の研究開発の業務に係るもの	8	台湾ドル	2,884,836	3,327,999	4,790,804	3,913,755	3,982,502	3,621,398
	D 社の L & R 費用	9	台湾ドル	21,909,283	29,440,503	41,473,254	36,865,841	38,092,519	34,216,149
	D 社の調整後の L & R 費用	10	台湾ドル	24,794,119	32,768,502	46,264,058	40,779,596	42,075,021	37,837,547
	D 社本件ライセンス製品売上高	11	付表 5 「1」 欄	1,643,216,475	1,678,769,572	1,163,489,666	1,048,653,510	1,242,550,281	904,726,493
	D 社の本件ライセンス製品以外のめっき薬品の売上高	12	付表 5 「2」 欄	220,073,931	229,093,307	174,369,703	154,723,907	167,784,345	133,230,498
	D 本件ライセンス製品売上高の比率	13	11 ÷ (11+12)	88.1889623705%	87.9921502996%	86.9665147892%	87.1425286187%	88.1032244471%	87.1641600610%
	本件国外関連取引に係る D 社の営業技術費用（分割要因）	14	台湾ドル	21,865,676	28,833,710	40,234,239	35,536,371	37,069,450	32,980,780
		15	14 × 3 月締め期中平均レート 円	78,279,120	101,494,659	126,737,853	101,634,021	103,053,071	88,718,298
B 社の営業技術費用	B 社の L & R 費用	16	付表 5 「36」 欄	103,400,257	130,815,085	120,008,410	104,461,335	98,174,972	115,779,082
	B 社の L & R 費用から D 社に係る減価償却費を控除した金額	17	16－8	100,515,421	127,487,086	115,217,606	100,547,580	94,192,470	112,157,684
	C の人員のうち B 社の研究開発活動に従事する人員の数	18	2－3	10 人	11 人	12 人	13 人	12 人	15 人
	C の人員のうち研究開発の業務に従事する人員の数と B 社の研究開発の人員数との合計	19	3+4	37 人	37 人	33 人	32 人	35 人	32 人
	C の総人員数及び B 社の研究開発の人員数の合計	20	18+19	47 人	48 人	45 人	45 人	47 人	47 人
	B 社の L & R 費用のうち研究開発の業務に係るもの	21	17 × 19 ÷ 20	79,129,161	98,271,295	84,492,911	71,500,501	70,143,329	76,362,678
	B 本件ライセンス製品売上高	22	付表 5 「5」 欄	1,306,560	134,580	0	0	0	198,371,512
	B 社の本件ライセンス製品以外のめっき薬品の売上高	23	付表 5 「6」 欄	1,915,161	21,000	630,618	35,028,657	101,897,164	111,720,827
	B 社の商品売上高（第三者製品の再販売を除く）	24	付表 5 「7」 欄	68,908,400	125,183,741	134,891,975	136,280,580	168,787,802	184,162,500
	本件ライセンス製品外部売上高の比率	25	(11+22) ÷ (11+12+22+23+24)	84.9698043427%	82.5743820265%	78.9672804478%	76.2830938199%	73.9164663466%	71.9938316231%
	本件国外関連取引に係る B 社の営業技術費用（分割要因）	26	21 × 25	67,235,893	81,146,915	66,721,754	54,542,795	51,847,470	54,976,418
		27	26 × 3 月締め期中平均レート 円	240,704,497	285,637,141	210,173,525	155,992,394	144,135,967	147,886,564

(注 1) 色付き箇所は計算結果について 1 円未満を四捨五入している。

(注 2) 「26」 欄の計算は、番号等欄では便宜上「21×25」と表記しているが、「(17×19÷20)×25」により算定している。

本件各更正処分等の内訳

【単位：円】

事業年度 項目			平成 19 年 3 月期	平成 20 年 3 月期	平成 21 年 3 月期	平成 22 年 3 月期	平成 23 年 3 月期	平成 24 年 3 月期	
申告所得金額			①	4,412,760,296	3,618,966,568	2,737,669,958	2,753,051,741	2,775,628,212	2,551,269,287
加算	国外関連者に対する 所得移転額		②	1,012,905,819	673,594,213	322,813,630	254,731,885	336,785,745	277,687,575
減算	事業税の損金算入額		③	0	77,819,100	45,724,500	21,264,300	17,891,800	24,429,800
所得金額 (①＋②－③)			④	5,425,666,115	4,214,741,681	3,014,759,088	2,986,519,326	3,094,522,157	2,804,527,062
課税所得金額 (千円未満の端数切捨て)			⑤	5,425,666,000	4,214,741,000	3,014,759,000	2,986,519,000	3,094,522,000	2,804,527,000
課税所得金額に対する法人税額			⑥	1,627,699,800	1,264,422,300	904,427,700	895,955,700	928,356,600	841,358,100
法人税額から控除される所得税額等の額			⑦	457,441,709	474,670,635	421,955,754	323,650,041	177,734,202	116,745,250
納付すべき法人税額 (⑥－⑦、百円未満の端数切捨て)			⑧	1,170,258,000	789,751,600	482,471,900	572,305,600	750,622,300	724,612,800
既に納付の確定した法人税額			⑨	866,386,200	611,019,100	399,344,900	518,138,400	659,561,900	648,635,400
差引納付すべき法人税額 (⑧－⑨)			⑩	303,871,800	178,732,500	83,127,000	54,167,200	91,060,400	75,977,400
過少申告加算税対象額 (⑩の 1 万円未満の端数切捨て)			⑪	303,870,000	178,730,000	83,120,000	54,160,000	91,060,000	75,970,000
過少申告加算税額 (⑪×10%)			⑫	30,387,000	17,873,000	8,312,000	5,416,000	9,106,000	7,597,000