

東京地方裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分等取消請求事件

国側当事者・国(江東西税務署長)

令和5年12月7日認容・控訴

判 決

原告	株式会社E
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	藤枝 純 遠藤 努 永田 基樹
同補佐人税理士	角田 伸広
被告	国
同代表者法務大臣	小泉 龍司
処分行政庁	江東西税務署長 平栗 芳治
同指定代理人	長谷川 秀治 堀田 秀一 松村 忠憲 笹木 祐司 八屋 敦子 世古 佳敬

主 文

- 1 江東西税務署長が原告に対してした、別紙1 処分一覧記載の各処分をいずれも取り消す。
- 2 訴訟費用は被告の負担とする。

事実及び理由

本判決において用いる略称は、別紙2 略称一覧のとおりである(本文中で略称の定義付けをしたものについても、該当の頁を示している)。なお、数値は、末尾以下の桁の数を切り捨てて表す。

第1 請求

主文1項と同旨

第2 事案の概要

江東西税務署長は、原告とその国外関連者であるF社との間の車両過給機(ターボチャージャー)に係る部品輸出取引、無形資産取引及び役務提供取引について、これらの国外関連取引により原告が支払を受けた対価の額が、措置法施行令39条の12第8項2号所定の取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法で算定した独立企業間価格に満たないとして、当該国外関連取引が独立企業間価格で行われたものとみなして計算した所得金額を基に、法人税、

復興特別法人税及び地方法人税の各更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分（別紙３の１の１⑧、２⑤、３⑥、４③、別紙３の２の１⑧、２⑤、別紙３の３の１③の各更正処分等）をした。

本件は、原告が、江東西税務署長が独立企業間価格を算定するに当たって採用した上記方法は、取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法ではないから、江東西税務署長が算定した金額をもって独立企業間価格ということはできないなどとして、被告に対し、上記各更正処分及び賦課決定処分（ただし、別紙３の１の２⑥、４⑤、別紙３の２の２⑥、別紙３の３の１⑤の各更正処分等による減額後のもの）のうち自認金額（別紙３の１の１⑦、２④、別紙３の２の１⑦、２④の各更正処分及び別紙３の１の３③、４②、別紙３の３の１②の各修正申告による確定金額。なお、平成２７年３月期法人税に限っては別紙３の１の３⑥の更正処分によって増加した所得金額を加味した金額）を上回る部分の取消しを求める事案である。

１ 関係法令等の定め

（１）適用法令

平成２５年３月期、平成２６年３月期、平成２７年３月期及び平成２８年３月連結期（本件各事業年度）における国外関連取引の独立企業間価格の算定に当たって適用される法令は、次のとおりである（別紙４参照）。

ア 平成２５年３月期

措置法６６条の４第１項及び第２項（いずれも平成２６年法律第１０号による改正前のもの）

措置法施行令３９条の１２第８項（平成２５年政令第１１４号による改正前のもの）

イ 平成２６年３月期

措置法６６条の４第１項及び第２項（いずれも平成２６年法律第１０号による改正前のもの）

措置法施行令３９条の１２第８項（平成２８年政令第１５９号による改正前のもの）

ウ 平成２７年３月期

上記イに同じ。

エ 平成２８年３月連結期

措置法６８条の８８第１項及び第２項（いずれも平成２６年法律第１０号による改正後のもの（同法１０条中措置法６８条の８８第１項の改正規定を除く。））

措置法施行令３９条の１１２第８項（平成２８年政令第１５９号による改正前のもの）

（２）措置法６６条の４第１項（平成２６年法律第１０号による改正前のもの）の概要

法人が、各事業年度において、当該法人に係る国外関連者との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の国外関連取引を行った場合に、当該国外関連取引につき、当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないときは、当該法人の当該事業年度の所得に係る法人税法その他法人税に関する法令の規定の適用については、当該国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなす。

（なお、措置法６８条の８８第１項（平成２６年法律第１０号による改正後のもの）及び措置法６８条の８８第１項（平成２６年法律第１０号による改正後のもの（同法１０条中措置法６８条の８８第１項の改正規定を除く。））の概要も同じである。以下、これらの項を併せて「措置法６６条の４第１項」という。）

(3) 措置法66条の4第2項(平成26年法律10号による改正前のもの)の概要

措置法66条の4第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のうち、当該国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、当該国外関連取引が独立の事業者の間で通常取引の条件に従って行われるとした場合に当該国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法により算定した金額をいう。

1号 棚卸資産の販売又は購入 次に掲げる方法

イ 独立価格基準法

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から通常利潤の額(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

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

2号 1号に掲げる取引以外の取引 1号イからニまでに掲げる方法と同等の方法

(なお、措置法68条の8第2項(平成26年法律第10号による改正後のもの)及び措置法68条の8第2項(平成26年法律第10号による改正後のもの(同法10条中措置法68条の8第1項の改正規定を除く。))の概要も同じである。以下、これらの項を併せて「措置法66条の4第2項」という。)

(4) 措置法施行令39条の12第8項(平成25年政令114号による改正前のもの)の概要

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(以下、2号所定の取引単位営業利益法を「取引単位営業利益法(2号)」ということがある。))。

1号 利益分割法

国外関連取引に係る棚卸資産の措置法66条の4第1項の法人及び当該法人に係る国外関連者による購入、製造その他の行為による取得及び販売に係る所得が、次に掲げる方法によりこれらの者に帰属するものとして計算した金額をもって当該国外関連取引の対価の額とする方法

イ 比較利益分割法

ロ 寄与度利益分割法

ハ 残余利益分割法

2号 売上高営業利益率を指標とする取引単位営業利益法

国外関連取引に係る棚卸資産の買手が非関連者に対して当該棚卸資産を販売した対価の額(再販売価格)から、当該再販売価格にイに掲げる金額のロに掲げる金額に対する割合(再販売者が当該棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を非関連者に対して販売した取引(比較対象取引)と当該国外関連取引に係る棚卸資産の買手が当該棚卸資産を非関連者に対して販売した取引とが売手の果たす機能その他において差異がある場合には、その差異により生ずる割合の差につき必要な調整を加えた後の割合)を乗じて計算した金額に当該国外関連取引に係る棚卸資産の販売のために要した販売費及び一般管理費の額を加算した金額を控除した金額をもって当該国外関連取引の対価の額とする方法

イ 当該比較対象取引に係る棚卸資産の販売による営業利益の額の合計額

ロ 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

3号 総費用営業利益率を指標とする取引単位営業利益法

4号 1号から3号までに掲げる方法に準ずる方法

(なお、措置法施行令39条の12第8項(平成28年政令159号による改正前のもの)及び措置法施行令39条の112第7項(平成28年政令159号による改正前のもの)の概要も同じである。以下、これらの項を併せて「措置法施行令39条の12第8項」という。)

(5) 独立企業間価格の算定方法の一覧

本件各事業年度における独立企業間価格の算定方法の一覧は、別紙5のとおりである。

2 前提事実

当事者間に争いのない事実、後掲証拠及び弁論の全趣旨により認められる事実並びに当裁判所に顕著な事実は、次のとおりである。

(1) 当事者等

ア 原告及び国外関連者

(ア) 原告は、資源・エネルギー、社会インフラ、産業機械、航空・宇宙の4つの事業分野を中心に事業活動を行っている内国法人である。

なお、原告は、平成28年3月連結期において、法人税法4条の2(令和2年法律第8号による改正前のもの)所定の連結納税義務者として法人税を納めることにつき、国税庁長官の承認を受けた。

(イ) F社(本件国外関連者)は、平成14年2月、原告から直接的に又は原告の完全子会社であるG社を通じて間接的に合計90%の出資を受けて、タイに設立された外国法人であり、原告に係る措置法66条の4第1項所定の国外関連者である。

F社は、車両過給機の部品又はその部材を原告ないし現地サプライヤーから購入して、車両過給機を製造し、主として日系自動車メーカーに販売するほか、その一部完成品や部品を原告の関係会社に販売している。

イ 本件比較対象法人

(ア) H社は、タイの証券取引所に上場する企業である。同社は、タイにおいて、自動車部品(アクスルシャフト、ブレーキディスク・ブレーキドラム等)を製造し、主として日系自動車メーカーに販売している。(甲86の1・2、乙73)

(イ) I社は、タイの証券取引所に上場する企業である。同社は、タイにおいて、自動車部品(コントロールケーブル、ウィンドウレギュレーター)を製造し、主として日系自動車メーカーに販売している。(甲86の3・4、乙74の1・2)

(2) 原告とF社との間の国外関連取引

原告はF社との間で、本件各事業年度において、次のアないしウの各取引を行った(以下、アないしウの各取引をそれぞれ「本件輸出取引」「本件無形資産取引」「本件役務提供取引」といい、これらを併せて「本件国外関連取引」という。)

ア 輸出取引

原告が、F社に対し、G社から仕入れた車両過給機の部品を輸出販売する取引。

イ 無形資産取引

原告が、F社に対し、本件ライセンス契約に基づき、タイにおいて車両過給機を製造販売するための特許権及びノウハウの使用を許諾し、タイにおける独占販売権を付与する取引。

ウ 役務提供取引

原告が、F社に対し、本件ライセンス契約に基づき、技術情報の提供及び技術者の派遣又は研修生の受入れを通じてF社の事業を支援する取引。

(3) 車両過給機

車両過給機は、エンジンからの排気ガスでタービンを回すことによって、同軸上のコンプレッサで空気を圧縮し、密度を高めてエンジンに送り込むことにより、燃焼効率を向上させ、エンジンの出力を向上させる自動車部品である。

車両過給機の主要部位は、タービン、ベアリング部及びコンプレッサから構成される。タービンは、ハウジング、エンジンからの排気ガスのエネルギーを回転運動に変換するタービン軸、排気ガスを効率よく加速させるためのシュラウドアッシー等から構成される。ベアリング部は、ハウジング、軸受け部品等から構成される。コンプレッサは、ハウジング、タービン軸を通じて伝達される駆動力で回転し空気を圧縮するコンプレッサインペラ等から構成される。

(4) 江東西税務署長による独立企業間価格の算定

ア 江東西税務署長は、本件各事業年度の独立企業間価格を算定するに当たり、原告の平成25年3月期から平成28年3月連結期までの各事業年度とF社の平成24年12月期から平成27年12月期までの各事業年度とをそれぞれ対応させた上で、①F社の各事業年度における売上高から、②同売上高にF社の各事業年度に対応する事業年度の本件比較対象法人の売上高営業利益率の単純平均値（ただし、為替差損益及び会計処理方法の差異の調整を行った後のもの。以下「本件調整後売上高営業利益率」という。）を乗じて計算した金額、③F社の各事業年度の売上原価並びに④同各事業年度の販売費及び一般管理費（販管費）の合計額を減算し、⑤本件国外関連取引の対価の額を加算して算定する方法（以下「本件算定方法」という。）を採用した。これを算式で表すと次のとおりとなり、算式上は、2号所定の算式から非関連購入取引に係る原価を減算したということになる（別表の「争点1」「③損益単位」「エ 2号所定の算式の修正」（被告の主張）欄参照）。

【独立企業間価格】

＝①【F社売上高】

－（②【F社売上高】×【本件調整後売上高営業利益率】

＋③【F社売上原価】

＋④【F社販管費】）

＋⑤【本件国外関連取引の対価の額】

イ 江東西税務署長は、本件各事業年度の独立企業間価格を、本件算定方法に基づき別紙6の1枚目のとおり算定した。その基礎となった数額は別紙6の2枚目ないし4枚目のとおりである。

ウ 本件各事業年度における本件国外関連取引の対価の額、独立企業間価格及び国外所得移転金額に関する江東西税務署長の認定は、次のとおりである。

原告の事業年度 (本件国外関連者の事業年度)	平成 25 年 3 月 期 (2012 年 12 月 期)	平成 26 年 3 月 期 (2013 年 12 月 期)	平成 27 年 3 月 期 (2014 年 12 月 期)	平成 28 年 3 月 期 (2015 年 12 月 期)
本件国外関連取引の対価の額				
独立企業間価格				
国外所得移転金額				

(5) 課税の経緯等

ア 本件各事業年度等における課税の経緯は、別紙 3 の 1 ないし 3 のとおりであり、このうち所得金額等の更正の詳細は、別紙 7 のとおりである。(別紙 7 の各更正処分に係る略称は、以下同様に用いる。甲 1 の 1 ないし 1 2、弁論の全趣旨)。

イ 本件各事業年度等の調査の経緯等は、次のとおりである。

(ア) 東京国税局所属の調査担当職員は、平成 25 年 3 月期、平成 26 年 3 月期及び平成 27 年 3 月期の法人税並びに平成 25 年 3 月課税事業年度及び平成 26 年 3 月課税事業年度の復興特別法人税に関する調査(以下「本件前回調査」という。)の結果、更正処分等をすべきと認め、平成 28 年 5 月 16 日、通則法 74 条の 11 第 2 項所定の説明をした。

(イ) 東京国税局所属の調査担当職員は、平成 28 年 8 月 10 日、同年 3 月連結期の移転価格を対象とした調査(以下「本件 28 年調査」という。)を開始した。

(ウ) 原告は、平成 28 年 9 月 30 日、平成 27 年 3 月期の法人税につき修正申告書を提出した。また、江東西税務署長は、平成 28 年 10 月 31 日、上記(ア)の各年度の法人税及び復興特別法人税(ただし、平成 27 年 3 月期の法人税を除く。)について更正処分をした。

(エ) 東京国税局所属の調査担当職員は、平成 28 年 11 月 2 日以降、通則法 74 条の 11 第 6 項(平成 30 年法律第 16 号による改正前のもの。以下同じ。)所定の「新たに得られた情報に照らし非違があると認めるときに」に該当すると判断して、上記(ア)の各年度の法人税及び復興特別法人税について質問検査等を実施する再調査(以下「本件再調査」という。)を行った。

(オ) 江東西税務署長は、平成 30 年 6 月 27 日、本件各事業年度等の法人税、復興特別法人税及び地方法人税について更正処分をした。

ウ 原告は、国税不服審判所長に対する審査請求を適法に行ったが、審査請求を棄却する旨の令和 2 年 3 月 18 日付け裁決を受けた。これを不服とする原告は、同年 9 月 18 日、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分のうち自認金額を上回る部分の取消しを求める本件訴えを提起した。

第 3 本件各更正処分及び本件各賦課決定処分の根拠についての被告の主張

本件各更正処分及び本件各賦課決定処分の根拠に関する被告の主張は、後記第 4 の(被告の主張)のほか、別紙 8 のとおりである。原告は、争点に関する部分を除き、その計算の基礎となる金額及び計算方法を争っていない。

第 4 争点及び争点に関する当事者の主張

争点及び争点に関する当事者の主張は別表のとおりであり、その主張の骨子は次のとおりである。

1 争点 1 (本件算定方法は取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法か)

(被告の主張)

「準ずる方法」とは、①取引内容に適合し、取引単位営業利益法の考え方から乖離しない合理的な方法をいうところ、②本件国外関連取引をもって一つの取引とし（取引単位の問題）、③本件国外関連者の売上高と本件比較対象法人の売上高営業利益率を採用し、前者に後者を乗じて適正な営業利益を算出した上で、2号所定の算式に本件国外関連取引以外から取得した部材等に係る原価を控除するという修正を加え（損益単位の問題）、④本件国外関連者と本件比較対象法人との間に比較可能性を認めて、本件国外関連取引の独立企業間価格を算定するという本件算定方法は、本件国外関連取引の取引内容に適合し、取引単位営業利益法（2号）の考え方から乖離しない合理的な方法である。

したがって、本件算定方法は、取引単位営業利益法（2号）に準ずる方法と同等の方法である。

(原告の主張)

「準ずる方法」とは、①取引内容に適合し、取引単位営業利益法の考え方から乖離しない合理的な方法をいい、厳格かつ限定的に解されるところ、②本件国外関連取引をもって一つの取引とするのは、本件国外関連取引の内容に適合しない、取引単位営業利益法（2号）の考え方から乖離した不合理な方法である。

仮に、取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法が本件国外関連取引に適用できるとしても、③企業単位で同方法を適用することは許されず、かつ、2号所定の算式を修正する本件算定方法は、独立企業間価格ではなく法人間の所得移転金額の計算を中核とするものである上、④本件国外関連者と本件比較対象法人との間には、売上高営業利益率の算定に客観的に明らかな影響を及ぼす差異が存在し、適切な差異調整も行われていないから、本件国外関連者と本件比較対象法人との間に比較可能性はない。よって、本件算定方法は、本件国外関連取引の内容に適合しない、取引単位営業利益法（2号）の考え方から乖離した不合理な方法である。

したがって、本件算定方法は取引単位営業利益法（2号）に準ずる方法と同等の方法ではない。本件算定方法は、租税法律主義を定めた憲法84条に違反し、仮に当該違反が認められないとしても、措置法及び措置法施行令に違反する。

2 争点2（本件算定方法は本件国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法か）

(被告の主張)

本件国外関連者を検証対象法人とする取引単位営業利益法（2号）に準ずる方法と同等の方法（本件算定方法）が、本件国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法（最適方法）である。

(原告の主張)

本件国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するに当たっては、取引単位営業利益法（2号）に準ずる方法と同等の方法（本件算定方法）よりも、残余利益分割法及び寄与度利益分割法を用いる方が適切である。

3 争点3（本件再調査は「新たに得られた情報」に照らし非違があると認められたために実施されたものか）

(被告の主張)

東京国税局所属の調査担当職員は、平成28年8月10日に開始された同年3月連結期の移転価格を対象とした調査（本件28年調査）において新たに得られた情報と本件前回調査において得られていた情報とを総合勘案した結果、平成25年3月期、平成26年3月期及び平成27年3月期においても移転価格税制上の非違があると認められたことから、原告に対し、上記各年度の法人税及び復興特別法人税について質問検査等を実施する旨を伝えた上で、本件再調査を実施した。

本件再調査は、通則法74条の11第6項に規定する「新たに得られた情報」に照らして非違があると認められたために実施されたものである。

（原告の主張）

本件再調査は、通則法74条の11第6項に規定する「新たに得られた情報」に照らして非違があると認められないにもかかわらず、実施されたものである。

4 争点4（本件各更正通知書の理由の記載は理由付記として欠けるところがないか）

（被告の主張）

本件各更正通知書に付記された理由によれば、原告において、処分行政庁が、独立企業間価格の算定に当たり、取引単位営業利益法（2号）に準ずる方法と同等の方法を用いて算定したことやその判断過程が明らかである。したがって、本件各更正通知書に付記された理由は、理由付記制度の趣旨、目的を損なわないから、法人税法130条2項（令和2年法律第8号による改正前のもの。以下同じ。）所定の理由付記として欠けるところはない。

（原告の主張）

本件各更正通知書には、独立企業間価格を算定するに当たって候補となる算定方法の特定、長所・短所等の比較検討を内容とする判断過程、優劣の理由を踏まえた最適方法の選定・決定という3つの要素が記載されていない。したがって、本件各更正通知書に付記された理由は、法人税法130条2項所定の理由付記として不十分である。

第5 当裁判所の判断（争点1について）

争点1（本件算定方法は取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法か）に関する当裁判所の判断は次のとおりである。

1 ①判断枠組み

（1）措置法施行令39条の12第8項4号が、利益分割法（同項1号）、売上高営業利益率を指標とする取引単位営業利益法（同項2号）及び総費用営業利益率を指標とする取引単位営業利益法（同項3号）に「準ずる方法」により独立企業間価格を算定することを許容した趣旨は、実際に行われている取引の複雑性を考慮し、個々の取引の態様等により同項1号から3号までに掲げる方法が適用できない場合であっても、これらの方法から乖離しない限りにおいて、取引内容に適合した合理的な方法を採用し得る余地を残すことにあるものと解される（乙10の頁数204）。

そして、措置法66条の4第2項2号所定の「同等の方法」とは、棚卸資産の売買取引以外の取引を前提とするものであるから、措置法施行令39条の12第8項4号所定の取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法とは、棚卸資産の売買取引以外の取引において、当該取引内容に適合し、取引単位営業利益法の考え方から乖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。

（2）また、国際間の経済交流の進展に伴い、多国籍化した企業のグループ内取引が飛躍的に増

大したことを受けて、先進各国は、国家間の課税権の適切な調整の観点から、現実の取引対価ではなく、独立企業間価格で取引が行われたと仮定した場合に得られる各企業の所得に即して課税を行う制度（移転価格税制）を整備するようになり、我が国も、昭和61年の税制改正において移転価格税制を導入したものである（乙2、乙3、乙10）。このように、我が国の移転価格税制は、国家間の課税権の適切な調整の観点から導入されたものであるから、その解釈に当たっては、諸外国の移転価格税制との間の整合性を図る必要がある。

そして、OECDガイドラインは、経済協力開発機構の租税委員会における移転価格税制に関する議論を取りまとめたものであり、順次改定も行われているところ（乙4）、平成16年度税制改正において取引単位営業利益法が導入されたのは、政府税制調査会の答申において、国際的なコンセンサスを反映しているOECDガイドラインに沿う算定方法の導入が指摘されたことなどが契機になっている（乙12）。

そうすると、取引単位営業利益法の規定を解釈するに当たっては、諸外国の移転価格税制との間の整合性を図るという点から、OECDガイドラインの内容を考慮に入れるのが相当である。

- (3) なお、被告は、取引単位営業利益法においては、国外関連者及び比較対象法人の「それぞれが果たす機能や負担するリスク」が同様か否かが重要視されるから、これらが同一又は類似する比較対象法人の利益指標を基にした算定方法は、取引単位営業利益法（2号）に準ずる方法と同等の方法といえる旨主張する。

しかし、取引単位営業利益法（2号）は、国外関連取引に対応した国外関連者の非関連者に対する取引の対価から独立企業間価格を算定するものであるから、取引単位営業利益法（2号）に準ずる方法と同等の方法といえるか否かの検討においても、国外関連取引に対応する取引の存在を捨象することはできない。また、国外関連者及び比較対象法人の「それぞれが果たす機能や負担するリスク」に差異がないことは、両者に比較可能性があることを裏付ける判断要素の一つにとどまり、後記4（4）アのとおり、取引単位営業利益法（2号）はこれらの差異による影響を比較的受けにくいものといえる。そうすると、国外関連取引に対応する取引から離れて国外関連者と比較対象法人の「それぞれが果たす機能や負担するリスク」を殊更に重要視することはできない。

したがって、「それぞれが果たす機能や負担するリスク」が同一又は類似する比較対象法人の利益指標を基にした算定方法であれば、取引単位営業利益法（2号）に準ずる方法と同等の方法に該当する旨の被告の主張は、採用することができない。

2 ②取引単位

(1) 国外関連取引に対応する取引の範囲

ア 上記1（1）で説示したとおり、措置法施行令39条の12第8項4号所定の取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法とは、棚卸資産の売買取引以外の取引において、当該取引内容に適合し、取引単位営業利益法の考え方から乖離しない合理的な方法をいう。

この点につき、内国法人と国外関連者との間の取引（本件においては、本件国外関連者にとって上流の取引）及び国外関連者と非関連者との間の取引（本件においては、本件国外関連者にとって下流の取引）は、様々な形態を採り得るものである。そして、純然たる卸業以外の国外関連者は、国外関連取引で取得した資産（譲渡を受けた資産、貸付けを受けた資産及び提供を受けた役務等）に価値を付けることによって利益を得るのであるから、

国外関連取引で取得した資産と国外関連取引に対応する取引で譲渡する資産の同一性を要求し、国外関連取引と国外関連取引に対応する取引との対応関係を厳格に要求するのは、取引単位営業利益法（２号）に準ずる方法と同等の方法が適用される範囲を著しく小さくするものであって、妥当ではない。また、国外関連取引と国外関連取引に対応する取引との対応関係について、措置法施行令３９条の１２第８項２号が「当該棚卸資産」と限定するのに対し、「準ずる方法」を規定する同項４号には明確な定めがない。したがって、国外関連取引と国外関連取引に対応する取引との対応関係については、一定程度緩やかに解することが許容されるというべきである。

そして、取引単位営業利益法（２号）の考え方は、棚卸資産の国外関連取引の独立企業間価格を、国外関連者から非関連者に対する「当該棚卸資産」の再販売価格から、それに適正な売上高営業利益率を乗じた額及び国外関連者の販管費を控除することによって求めようとするものである。そうすると、取引単位営業利益法（２号）に準ずる方法と同等の方法においても、国外関連取引に対応する取引の対象が、国外関連者が内国法人との取引（国外関連取引）によって得た資産及び同資産に国外関連者が付加した価値をすべて包含するものであれば、取引単位営業利益法（２号）の考え方から乖離するものではないというべきである。具体的には、内国法人と国外関連者との間の複数の取引が相互に密接に結びついているような場合には、これら複数の取引に対応する取引の対象は、結果として、これらの複数の取引によって国外関連者が得た資産及び同資産に国外関連者が付加した価値をすべて包含するものになる。そうすると、国外関連者が相互に密接に結びついている取引（国外関連取引）によって得た資産に価値を付けたものを非関連者に譲渡した取引（国外関連取引に対応する取引）の価格に基づき当該国外関連取引の独立企業間価格を算定しても、取引単位営業利益法（２号）の考え方に反することはないというべきである。

イ また、OECDガイドライン（１０年版）パラグラフ３．９は、内国法人と国外関連者との間の取引ごとに独立企業原則を適用することで最も正確な独立企業間価格を算定できるとしつつ、個々の取引が密接に結びついている場合には、個々の取引の独立企業間価格を適正に評価することができない場合がしばしばあるとした上で、「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」と指摘している。

さらに、OECDガイドライン（１７年版）パラグラフ６．１３５は、「無形資産は、その他の無形資産と一体として、又は商品の販売又は役務提供と一体として移転されることも少なくない。このような場合、分析の信頼性を高めるために必要に応じて相互に関連する取引を一体として検討することで、移転価格分析の信頼性が最も高くなるかもしれない」と指摘している。

ウ 以上によれば、内国法人と国外関連者との間の複数の取引が相互に密接に結び付いており、個別の取引ごとに評価するのでは適正に独立企業間価格を算定することができないような場合において、複数の取引を一体の国外関連取引として取り扱って、これに対応する取引価格をもって独立企業間価格を算定する方法は、取引内容に適合し、取引単位営業利益法（２号）の考え方から乖離しない合理的な方法であるといえることができる。

（２）本件国外関連取引に対応する取引の存否

本件国外関連者は、本件無形資産取引で実施許諾を受けた無形資産及び本件役務提供取引で提供を受けた役務を利用して、本件輸出取引で購入した車両過給機の部品を加工し、完成品として販売している。よって、本件国外関連者が製造販売する車両過給機は、本件輸出取引、本件無形資産取引及び本件役務提供取引で得られた資産が相互に不可欠なものとして結び付いて、新たに生み出されたものといえる。

また、原告及び原告の関係会社から成るEグループは車両過給機事業を世界展開しているところ、原告が同事業を統括し、本件国外関連者が東南アジア市場向けの車両過給機の製造販売を行っている（乙14）。そして、原告が同事業を統括するに当たっては、原告の車両過給機セクターの

（乙34、乙47、乙48、乙50、乙113、乙114）。さらに、原告は、

という方針を採用しており（乙113の4頁）、

しており（乙66のスライド16枚目、乙113の5頁、乙116の3頁）、

そうすると、本件輸出取引、本件無形資産取引及び本件役務提供取引は相互に密接に結び付いており、個別の取引ごとに評価するのでは適正に独立企業間価格を算定することができないというべきである。

（3）原告の主張について

ア 原告は、取引単位営業利益法（2号）は、再販売価格から適正な額を控除して独立企業間価格を算定するという点で再販売価格基準法と同じであるから、取引単位営業利益法（2号）に準ずる方法と同等の方法においても、当該資産の再販売取引及び再販売価格の存在が不可欠であると主張し、また、購入した資産に大きな加工等をして別個の製品として販売する取引には、取引単位営業利益法（2号）に準ずる方法と同等の方法は適用できないと主張する。

確かに、取引単位営業利益法（2号）に準ずる方法と同等の方法においては、再販売価格基準法と同様に、国外関連取引と対応関係にある取引及びその対価の存在が不可欠であるということはあるが、それは、当該国外関連取引に係る適正な売上高営業利益率を算出するために要求されるものである。したがって、国外関連取引に対応する取引及びその対価の存在が不可欠であることから、国外関連取引に対応する取引として国外関連取引と同種の取引及びその対価の存在が要求されるということにはならない。国外関連取引が複数の取引から構成されていても、当該国外関連取引に対応する取引及びその対価が存在すれば、対応関係は満たされるというべきである。

また、国外関連者が国外関連取引によって得た資産に大きな加工等をして販売する取引においては、製造活動部分による利潤の額を正確に算出できる比較対象取引を見付けるの

は困難であるから、売上総利益を利益指標とする再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法を採用するのは困難であるとしても（OECDガイドライン（10年版）パラグラフ2. 29）、製造活動部分に係る費用は総営業費用の中で考慮されるのであるから、営業利益を利益指標とする取引単位営業利益法（2号）に準ずる方法と同等の方法を採用するのが困難であるということとはできない。再販売価格基準法と取引単位営業利益法（2号）とは、その採用する利益指標が異なるのであるから、計算方法の類似性をもって、その採用対象となる取引も同様に解すべきことになるわけではない。

そもそも、再販売価格基準法や同法と同等の方法において国外関連取引と同種の取引及びその対価の存在が要求されるとしても、再販売価格基準法に「準ずる方法」と同等の方法において、これらが要求されているものではない。OECDガイドライン（10年版）パラグラフ2. 58には、取引単位営業利益法は再販売価格基準法と一貫性のある形で適用されなければならない旨の指摘があるが、これは、取引単位営業利益法においても再販売価格基準法と同様に比較対象取引との比較可能性の分析をしなければならないという点を強調するものであるし、OECDガイドラインが規定する再販売価格基準法及び取引単位営業利益法は、措置法66条の4第2項1号ロや措置法施行令39条の12第8項2号が「当該棚卸資産」と規定するのとは異なり、国外関連取引に対応する取引を、当該国外関連取引と同種の取引に限定していない。

なお、租税規定の解釈においてみだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されないが、措置法施行令39条の12第8項4号は、取引単位営業利益法（2号）に「準ずる方法」と規定するにとどまるから、国外関連取引と同種の取引ではないものの、国外関連取引に対応する取引の対価の額から独立企業間価格を算定することは、「準ずる方法」という文言の拡張解釈や類推解釈には当たらない。また、上記（1）ウの方法（内国法人と国外関連者との間の個々の取引が相互に密接に結び付いており、個別の取引ごとに評価するのである適正に独立企業間価格を算定することができないような場合において、複数の取引を一体の取引として国外関連取引として取り扱う方法）においても、国外関連取引に対応する取引及びその対価を必要とするのであるから、この方法は、取引の法形式から離れ、専ら経済的な効果に着目して租税規定を解釈するものではない。

したがって、取引単位営業利益法と再販売価格基準法の類似定を理由に、本件算定方法が取引単位営業利益法（2号）に準ずる方法と同等の方法ではないとする原告の主張は、採用することができない。

イ 原告は、本件国外関連取引では相互に他の取引を考慮しての価格設定が行われておらず、また、本件ライセンス契約では[redacted]及び役務の再提供が禁じられているから、本件国外関連取引を一体の取引として取り扱うことはできないと主張する。

確かに、本件輸出取引の対価は、[redacted]
[redacted]である（乙32）。また、本件無形資産取引の対価は、[redacted]
[redacted]
[redacted]である（乙21、乙27の4・6）。そして、本件役務提供取引の対価は、[redacted]
[redacted]である（乙27の6、乙33）。

しかし、本件国外関連取引は、原告と、原告が直接的に又は原告の完全子会社であるG社を通じて間接的に発行済株式総数の90%を保有する本件国外関連者との間で行われたものであるから、上記の価格設定の合理性は必ずしも高いものではなく、現に、
（乙112、乙113）。また、
（乙50の4枚目、乙59）、上記（2）で認定した事実によれば、

といえる。そうすると、本件輸出取引、本件無形資産取引及び本件役務提供取引の各対価は、Eグループが世界展開する車両過給機事業における一定の事業方針の下で決定されていると解するのが相当である。

また、本件国外関連者は、本件ライセンス契約に基づいて原告から実施許諾を受けた無形資産及び提供を受けた役務を利用して車両過給機を製造し、これを販売しているのだから、当該及び当該役務の再提供に制限が加えられていることをもって、本件国外関連取引を一体の取引として取り扱うことが否定されるものではない。

よって、本件国外関連取引を一体の取引として取り扱うことができないという原告の上記主張は、採用することができない。

ウ 原告は、本件国外関連者は車両過給機の完成品の一部や部品を原告の関係会社に販売しており、その取引価格を含んだ本件国外関連者の売上高を起点として独立企業間価格を算定することはできないと主張する。

取引単位営業利益法（2号）は、国外関連者が非関連者との間で行った取引の対価を基に独立企業間価格を算定するものである。特殊の関係にある者との間で行った取引の対価は、自由市場における価格とは相違する可能性があり、そのような対価を基に独立企業間価格を算定することはできない。したがって、取引単位営業利益法（2号）に準ずる方法と同等の方法においても、原則として、非関連者を相手方とする取引でなければ、国外関連取引に対応する取引であるということとはできない。

もっとも、国外関連取引に対応する取引のうち、特殊の関係にある者を相手方とする取引が一部にとどまるのであれば、その全体の取引価格は、自由市場における価格と乖離するものではない。そこで、本件国外関連取引に対応する取引についてみると、原告の関係会社を相手方とする取引が占める割合（売上高ベース）は、平成25年3月期で%、平成26年3月期で%、平成27年3月期で%にすぎず、平成28年3月連結期においても%にとどまるから（甲20。訴状55頁参照）、本件国外関連取引に対応する取引全体の取引価格は、自由市場における価格と乖離するものではないといえる。

よって、本件国外関連者の売上高に原告の関係会社との間の取引の対価が含まれているとしても、このことをもって、本件算定方法が、取引内容に適合し、取引単位営業利益法（2号）の考え方から乖離しない合理的な方法ではないとまではいえない。

（4）まとめ

以上によれば、本件算定方法において、本件輸出取引、本件無形資産取引及び本件役務提供取引を一体の取引として国外関連取引として取り扱い、これに対応する取引価格をもって独立企業間価格を算定したことは、取引内容に適合し、取引単位営業利益法（2号）の考え

方から乖離しない合理的な方法であるといえる。

3 ③損益単位

(1) 2号所定の算式から非関連購入取引に係る原価を減算するという算定方法（本件算定方法）の是非

ア 本件国外関連者は、原告から部品を仕入れ、無形資産の供与を受け、技術支援を受ける（国外関連取引）とともに、現地サプライヤーから部材を仕入れること（非関連購入取引）により、車両過給機を製造し、完成品を販売している。

このように、国外関連者が国外関連取引によって得た資産及びそれ以外の取引（非関連購入取引）によって得た資産から製品を製造し、これを販売する場合、当該販売取引が、当該国外関連取引及び当該非関連購入取引を包括した取引に対応する取引であったとしても、当該販売取引の価格から適正な営業利益及び販管費の合計額を控除して算出される価格は、当該国外関連取引及び当該非関連購入取引を包括した取引の独立企業間価格であって、当該国外関連取引の独立企業間価格にはならない。

これを是正するため、被告は、本件算定方法、すなわち、①国外関連取引及び非関連購入取引を包括した取引に対応する取引の対価の額から、②同対価の額に比較対象取引に係る売上高営業利益率を乗じた額、国外関連取引及び非関連購入取引を包括した取引の原価、国外関連取引及び非関連購入取引を包括した取引に係る販管費の合計額を減じ、③国外関連取引の対価の額を加えるという算定方法を採用して、本件国外関連取引の独立企業間価格を算定している。

そこで、国外関連取引及び非関連購入取引を包括する取引に対応する取引の価格に基づき当該国外関連取引の独立当事者間価格を算定する方法が、2号所定の算式から非関連購入取引に係る原価を減算するという算定方法（本件算定方法）を採用する限り、取引内容に適合し、取引単位営業利益法の考え方から乖離しない合理的な方法であるといえることができるかについて検討する。

イ 措置法施行令39条の12第8項2号は、①国外関連取引に対応する取引の対価の額から、②同対価の額に比較対象取引に係る売上高営業利益率を乗じた額、国外関連者に係る販管費の合計額を減じることによって、国外関連取引の独立当事者間価格を算定するものである。同号には、本件算定方法のように、②国外関連者の原価（国外関連取引及び非関連購入取引を包括した取引の原価）を減じることや、③国外関連取引の対価の額を加えることは規定されていない。

また、本件算定方法は、2号所定の算式から非関連購入取引に係る原価を減算するという算定方法（売上高－（適正な営業利益＋販管費）－非関連購入取引に係る原価）であるところ、これらの「売上高」「適正な営業利益」「販管費」はいずれも国外関連取引及び非関連購入取引を包括した取引に係るものであるから、これらの「売上高」「適正な営業利益」「販管費」によって算出される価格は、国外関連取引及び非関連購入取引を包括した取引の独立当事者間価格である。そして、国外関連取引及び非関連購入取引を包括した取引の独立当事者間価格から「非関連購入取引に係る原価」（独立当事者間価格）を減じて、国外関連取引の独立当事者間価格が当然に導かれるわけではない。なぜなら、国外関連取引と非関連購入取引とを個別に行った場合の外的条件と、国外関連取引及び非関連購入取引を包括して行った場合の外的条件は異なるものと考えられ、両者の対価が同じにな

るとはいえないからである。

さらに、本件算定方法は、国外関連取引に係る資産と非関連購入取引に係る資産の総体に対して国外関連者の事業活動によって付加された価値（営業利益）を、市場における各資産の価格の比率をもって、各資産に割り付けようとするものである。しかし、独立企業間価格は、国外関連者が具体的に行う国外関連取引に対するものであるから、当該価値（営業利益）の割り付けは、国外関連者の実際の事業活動における各資産の価値の比重を考慮すべきものである。そして、完全に自由な競争市場というものは現実には存在しないのであるから、市場における各資産の価格の比率と国外関連者の実際の事業活動における各資産の価値の比重とは、必ずしも一致するものではない。

ウ もっとも、国外関連者の購入取引において非関連購入取引が占める割合が小さい場合には、国外関連取引及び非関連購入取引を包括する取引に対応する取引の価格に基づいて、当該国外関連取引及び当該非関連購入取引を包括した取引の独立企業間価格を算定し、同価格から非関連購入取引に係る原価を減算した価格と、当該国外関連取引の独立企業間価格との相違は僅少なものとなる。

また、国外関連取引に係る資産と非関連購入取引に係る資産が同種類のものである場合には、国外関連取引と非関連購入取引とを個別で行った場合の外的条件と、国外関連取引及び非関連購入取引を包括して行った場合の外的条件が相違する程度や、国外関連取引に係る資産及び非関連購入取引に係る資産の国外関連者にとっての価値と市場における価格が相違する程度は、小さいものになると考えられる。

さらに、2号所定の算式から非関連購入取引に係る原価を減算するという算定方法（本件算定方法）は、同原価を減算することにより、非関連購入取引に係る資産の価格が加わることによって売上高が増大した部分が控除されているだけではなく、国外関連者の販管費が控除されることにより、非関連購入取引に係る資産に投じられた販管費によって売上高が増大した部分も一定程度控除されており、非関連購入取引を包括して独立企業間価格を算定した影響は相当程度減殺されている。

加えて、国外関連取引及び非関連購入取引を包括した取引に対応する取引に基づく独立当事者間価格の算定を一切許容しないのは、措置法施行令39条の12第8項4号が「準ずる方法」をもって独立企業間価格を算定することを許容した趣旨に反するものと解される。OECDガイドライン（10年版）も「独立企業間取引を必要な範囲で分析する際に、調査対象の関連者間取引に類似しない取引に帰属する利得は、比較から除外されるべきである。」（パラグラフ2.79）、「売上高の数値は、調査対象の関連者間取引における仕入商品に係る再販売高とすべきである。非関連者間の活動…から得られる売上高は、関連者間取引に対する報酬の決定又は検証に含めるべきではない。」（パラグラフ2.90）と指摘しつつも、「調査対象の関連者間取引と関係のない原価及び収入は、これらが非関連者間取引との比較可能性に大きな影響を与える場合、除外されるべきである。」（パラグラフ2.78）と指摘し、国外関連取引及び非関連購入取引を包括した取引に対応する取引の対価に基づいて当該国外関連取引の独立企業間価格を算定することを否定していないところである。

エ 以上によれば、国外関連取引及び非関連購入取引を包括する取引に対応する取引の価格に基づき当該国外関連取引の独立当事者間価格を算定する方法は、国外関連者の購入取引

に係る資産は希少性のあるものであるが、非関連購入取引に係る資産は汎用性のあるものである。本件国外関連者の事業活動における各資産のこのような性質を考慮すれば、本件国外関連者の事業活動によって各資産の総体に付加される価値（営業利益）は、本来は、市場における各資産の価格から算出される比率よりも、本件国外関連取引に係る資産により加重して割り付けられるべきものと解される。ところが、本件算定方法は、市場における各資産の価格の比率をもって当該価値を割り付けようとするものであるから、本件国外関連取引に係る資産への割り付け分が本来よりも小さくなり、結果として、本件国外関連取引の独立企業間価格が本来よりも小さく算出されることになる。

そうすると、本件国外関連取引及び非関連購入取引を包括する取引に対応する取引の価格に基づき本件国外関連取引の独立当事者間価格が算定されたことを理由に、本件各更正処分的基础とされた所得金額が本件各事業年度の所得金額よりも過大になっているということはいえない。

（４）まとめ

以上によれば、本件算定方法は、本件国外関連取引及び非関連購入取引を包括する取引に対応する取引の価格に基づき本件国外関連取引の独立当事者間価格を算定するという点において、取引内容に適合し、取引単位営業利益法（２号）の考え方から乖離しない合理的な方法であるということはいえないものの、このことは、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分の違法性を惹起するものとはいえない。

４ ④比較可能性

（１）判断基準

ア 措置法施行令の文言

措置法施行令３９条の１２第８項２号は、「再販売者が当該棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を非関連者に対して販売した取引」の売上高営業利益率を基に独立企業間価格を算定する旨規定し、また、国外関連者と再販売者との間で売手として果たす機能その他の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当該売上高営業利益率に施す旨規定する。

このように、同号は、再販売者の取引に係る棚卸資産が国外関連取引に係る棚卸資産と「同種又は類似」であれば、当該再販売者の取引の売上高営業利益率を基に独立企業間価格を算定することを許容している。また、同号は、国外関連者と再販売者との間で売手として果たす機能その他の差異があっても、その差異につき必要な調整が可能であれば、当該再販売者の取引の売上高営業利益率を基に独立企業間価格を算定することを許容している。

イ OECDガイドラインの指摘

国外関連者の非関連者に対する販売取引と比較対象取引とが比較可能であれば、後者の取引の売上高営業利益率をもって前者の取引の売上高営業利益率を算出することができる。ところ、OECDガイドライン（１０年版）のパラグラフ１．３３では「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。」と指摘されている。

ウ 判断基準

措置法施行令の上記アの文言に加え、OECDガイドラインの上記イの指摘を踏まえると、取引単位営業利益法（２号）に準ずる方法と同等の方法において、国外関連者と比較対象法人の差異が、①売上高営業利益率の相違に重要な影響を与えないか、又は②当該差異が与える影響を取り除くために相当程度正確な調整が可能であれば、比較対象法人の売上高営業利益率を基に、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というべきである。

エ 比較可能性の判断要素

措置法施行令３９条の１２第８項２号の文言によれば、取引単位営業利益法（２号）における比較可能性を検討するに当たっては、国外関連取引に対応する取引と比較対象取引における棚卸資産との類似性、国外関連者（F社）と再販売者（本件比較対象法人）の売手として果たす機能を考慮すべきことになる。

また、OECDガイドライン（１０年版）のパラグラフ１．３６には、比較可能性の判断要素として、移転された資産又は役務の特徴、当事者が遂行する機能、契約条件、当事者の経済状況、当事者が遂行している事業戦略が挙げられている。

さらに、租税特別措置法関係通達（法人税編）６６の４（３）－３は、比較対象取引の選定に当たって検討すべき諸要素として、事業の内容等のほか、棚卸資産の種類・役務の内容等、売手又は買手の果たす機能、契約条件、市場の状況、売手又は買手の事業戦略を挙げるところ、同通達は、措置法施行令及びOECDガイドラインの内容に沿う合理的なものと解される。

そこで、以下、F社と本件比較対象法人（H社、I社）の比較可能性について、措置法施行令、OECDガイドライン及び措置法の通達に挙げられた判断要素を踏まえ、事業の内容、製品の特徴、当事者の遂行する機能、市場の状況、経営の効率性の各要素から検討する。

（２）事業の内容

ア F社の事業の内容

Eグループの車両過給機事業は、平成２７年度の同グループ売上高の１１％を占める事業であって、その売上高は同年度において約１６７７億円である（（４５２４億＋１６８１億＋４０４７億＋５００２億）×１１％）。Eグループの車両過給機事業は、原告が統括して世界展開しており、原告が同年度に約■■■■■円の費用を支出するなどして研究開発及び特許権の管理を担当している。F社は、主に東南アジア市場向けの車両過給機の製造販売を担当している。（乙１４、乙１５の１・２、乙１６、乙３６、乙３７）

F社は、平成１４年２月、原告及び■■■■■の合弁会社として、原告又は■■■■■の設計及び仕様に従った車両過給機及びその部品の製造及び販売並びにこれらに付随又は関連する事業を行い、それ以外の事業活動は行わないものとして設立された（乙１１０の項２．０１）。F社は、本件各事業年度において、原告から車両過給機の部品の提供、無形資産の使用許諾及び技術支援を受け（本件国外関連取引）、その対価として、各年度に約■■■■■円、約■■■■■円、約■■■■■円及び約■■■■■円を支払い、車両過給機を主として日系自動車メーカーに販売することで、約■■■■■円、約■■■■■円、■■■■■円及び■■■■■円の売上げを得ていた（別紙６参照）。

EグループにおけるF社の役割及び規模が以上のようなものであることからすれば、F

社の事業の内容は、概要、Eグループが世界展開する車両過給機事業の中で、タイにおいて、専ら車両過給機を製造し、主に日系自動車メーカーに販売するというものであったと認められる。

イ 事業の内容に関する比較

本件比較対象法人はいずれも、タイにおいて自動車部品を製造して主に日系自動車メーカーに販売する一次サプライヤーである（前提事実（１）イ）。また、本件比較対象法人は、いずれも研究開発部門を有するものの、財務諸表において研究開発費が公開されていないことからすれば（乙７３、乙７４の１・２）、専ら自動車部品の製造販売を行っているものと認められる。

さらに、F社及び本件比較対象法人の平成２５年１２月期から平成２８年１２月期まで（原告の本件各事業年度に対応する事業年度）の各売上高は次のとおりであって（単位は百万バーツ。別紙６参照）、H社の売上高はF社と[REDACTED]、I社の売上高はF社の[REDACTED]、F社と本件比較対象法人とは類似している。

	平成２５年	平成２６年	平成２７年	平成２８年
F社	[REDACTED]			
H社	9,409	8,973	8,083	8,644
I社	2,354	3,655	2,731	2,828

そうすると、F社と本件比較対象法人の事業の内容は類似するものといえる。

（３）製品の特徴

ア F社が製造販売する車両過給機

本件国外関連取引に対応する取引に係る製品は、排気ガスのエネルギーを再利用し、エンジンの燃焼効率を高めるための車両過給機である。

車両過給機は、摂氏９００度を超える高温下で、ガスを圧縮する羽根部材が超高速回転する機械であって、その製造に当たっては、回転機械技術、流体解析技術、材料・構造設計技術、振動・騒音抑制技術、エンジンとのマッチング技術につき高度のものが必要であり（乙２３、乙６９）、製造許容誤差（許容偏心値。回転体の重心が本来あるべき回転中心線から偏ることが許容される最大値）は０．００１mm単位と極めて小さい（甲６５、甲１３３）。また、F社が製造販売する車両過給機は、F社において一定水準の機能を有することを保証して販売されている（甲６５の８・９頁）。

もっとも、車両過給機の製造業者は複数存在するほか、[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]（乙６２の７頁）。そして、製造工程における一番の課題はコストダウンとされ、その観点から、部材の調達のしやすさ、生産現場の状況を踏まえた設計、安定した性能維持、製造技術の進化が求められている（乙２３）。

そうすると、車両過給機の製造には相当の技術力が必要であるとはいえるものの、製品の性能による差別化が取引の対価に影響を与える程度は大きなものということとはできない。

イ 本件比較対象法人が製造販売する自動車部品

H社が製造販売する自動車部品のうち、アクスルシャフトは、エンジンで発生する駆動

力を車輪に伝える走行装置であり、ブレーキディスク・ブレーキドラムは、数点の構成部品から成り、車輪と一緒に回転する回転体を摩擦により減速・停止させる役目を果たす減速装置であり、いずれも自動車の機能を実質的に成り立たせる製品（以下「機能製品」という。）である。アクスルシャフトの許容偏心値は約0.3mmであり、ブレーキディスクの製造許容誤差（製造交差。厚みや平行度等について許容される誤差）は約0.01～0.05mmである（甲133）。

I社が製造販売する自動車部品は、自動車の様々なシステムの動作を制御するためのコントロールケーブル及び有線制御式ウィンドウレギュレーターであり、数点の構成部品から成り、売上割合の77%を占める前者は機能製品である（乙127、乙129）。コントロールケーブルに使用されるインナーケーブルの公称径（径の規格値を示す数値）と実径の許容差は約0.13～0.60mmである（甲133）。

このように、H社の製品及びI社の製品のうちコントロールケーブルは、いずれも機能製品であって、その製造には相応の技術力が必要とされるものと解される。また、両社とも「ISO/TS16949」（自動車メーカーが、その品質、納期その他の要求事項を満たすために、その自動車を構成する部品メーカーに対して要求する品質マネジメントシステムの国際規格。乙130）の認証を受けていることからすれば（乙125、乙127）、両社が製造販売する製品は、相応の品質が保たれているものといえる。

ウ 製品の特徴に関する比較

F社が製造販売する車両過給機と本件比較対象法人が製造販売する自動車部品とを比較すると、構造や動作内容、製造許容誤差に相違があり、これらの相違は各取引の価格に影響を及ぼすものといえる。もっとも、上記アのとおり、車両過給機の性能による差別化が取引の対価に影響を与える程度は大きなものということとはできない。また、上記イのとおり、H社が製造販売する自動車部品、I社が主に製造販売するコントロールケーブルはいずれも機能製品であって、相応の品質が保たれているものである。

さらに、国外関連取引に対応する取引に係る製品と比較対象取引に係る製品の差異は、各取引の価格に直接的に影響を及ぼすものの、当該各取引における原価及び販管費に対する上乗せ率は、製品そのものの差異による影響を直接受けるものではない。OECDガイドライン（10年版）のパラグラフ2.69では「価格は、製品の差異に影響を受ける傾向があり…。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。」と指摘されている。

そうすると、F社が製造販売する車両過給機と本件比較対象法人が製造販売する自動車部品との差異は、F社と本件比較対象法人の売上高営業利益率の相違に重要な影響を与えないものといえる。

（４）当事者の遂行する機能

ア 判断要素としての位置付け

ある取引において売り手側企業及び買い手側企業が遂行した機能、すなわち、各企業が果たした重要な事業活動や使用した資産、引き受けたリスク分担の割合等は取引の対価に影響を及ぼすものであるから（OECDガイドライン（10年版）のパラグラフ1.42）、国外関連者と比較対象法人との比較可能性を検討するに当たっては、国外関連取引に対応する取引において国外関連者が遂行した機能と比較対象取引において比較対象法人

が遂行した機能とを比較する必要がある。

もっとも、上記の機能の程度については、原価や販管費に直接的に影響を及ぼすものの、原価及び販管費に対する上乗せ率には間接的な影響を及ぼすにとどまるから、機能に差異があることが売上高営業利益率に重要な影響を与えると直ちにはいえない。OECDガイドライン（10年版）のパラグラフ2.62では「各企業が遂行する機能の差異は、しばしば営業費用の差異に反映される。したがって、粗利益には大きな幅があったとしても、営業利益指標では概ね類似の水準となるかもしれない。」と指摘され、パラグラフ2.69では「…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。」と指摘されている。

そこで、以下、これらを前提にF社と本件比較対象法人の機能を比較することとする。

イ 製造活動

（ア）F社による車両過給機の製造活動

- a F社は、第一から第三までの3工場を保有し、非関連者向けの車両過給機については第一工場及び第二工場において製造している。

F社は、第二工場において、車両過給機の部品のうち、タービン軸、ベアリングハウジング及びコンプレッサインペラの各部品を、一部機種を除いて部材から加工することにより製造している。そして、第一工場において、これらの各部品とその余の部品とを組み立てて車両過給機を製造している。

- b 各部品の製造工程は次のとおりである。すなわち、タービン軸については、平成24年12月期までは原告からほぼ全ての部材を調達していたが、その後、現地調達化を進め、平成27年12月期には原告から■■■■の部材を調達し、現地サプライヤーから■■■■の部材を調達していた。これらの部材は、旋盤、洗浄、溶接、研削、計測及び検査の各工程を経ることでタービン軸に加工される。

ベアリングハウジングについては、本件各事業年度において、原告から約■■■■の部材を調達し、現地サプライヤーから約■■■■の部材を調達していた。これらの部材は、旋盤、切削、穿孔、洗浄、圧入及び検査の各工程を経ることでベアリングハウジングに加工される。

コンプレッサインペラについては、本件各事業年度において、原告から約■■■■の部材を調達し、日本のサプライヤーからその余の多くの部材を調達し、現地サプライヤーから少量の部材を調達していた。これらの部材は、旋盤、計測、洗浄及び検査の各工程を経ることでコンプレッサインペラに加工される。

これらの製造工程は、■■■■

c ■■■■

■■■■（乙62の7頁、乙149のスライド番号47）。上記の■■■■の各部品について、平成27年12月期においては、原告から約■■■■割の部品を調達し、現地サプライヤーからその余の多くを調達していた。これらの部品は、中心部の組立て、バランス計測（実際に高速回転させて、アンバランスを計測し、回転部の微小な切削を行い、アンバランスを修正する工程）、最終

組立工程を経ることで完成品になる。

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED] (乙38の6頁、乙46の3・4頁、

乙68、乙151の4頁)

(本項に掲示した各証拠のほか甲65、甲67、乙61、乙67、乙94、乙148)

(イ) 車両過給機の製造活動における原告とF社の役割

車両過給機の製造活動において [REDACTED]

[REDACTED] (乙49の3枚目)、F社は、 [REDACTED]

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED] (被告

側作成に係る図表 (乙147) 参照)。

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

[REDACTED] (乙61、乙62、乙64、乙66、乙151～154。な
お、 [REDACTED]

[REDACTED] (甲
115の1・2頁)、 [REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED])。

(本項に掲示した各証拠のほか、甲65の7・15・16頁、甲99、乙38～44、
乙52、乙53、乙58、乙61、乙114)。

(ウ) 本件比較対象法人による自動車部品の製造活動

H社は、「ISO/TS16949」の認証を受け、年次報告書において「研究開発
を最大限に活用した生産性の向上のための革新的な方法の活用」「生産過程における半

自動・自動システムへの投資」をしている旨報告している（乙１２５）。

I社は日本企業との間で技術支援契約を締結し、「ISO／TS 16949」の認証を受け、年次報告書において「お客様との間で信頼関係を構築するために、絶えず製造システムを改善」し、「製造ラインについては、製造プロセスにおけるエラーの解消や人員削減に資する自動化システムに向けた開発をし」、「コスト削減…のために、国内製造業者からの原材料や部品の調達を拡充するよう努力して」いる旨報告している（乙１２７）。

また、両社とも、主に日系自動車メーカーを取引先とする一次サプライヤーであり、その年間売上高もH社は約２００億円を超え、I社は約１００億円を有する企業であって、いずれも研究開発部門を有している。H社の製品やI社の製品の多くは機能製品であるところ、日系自動車メーカーが車両を開発する過程では、日系自動車メーカーのエンジニアと自動車部品メーカーのエンジニアとが共同して自動車部品の開発を行うことが特徴とされ（乙８３）、両社とも日系自動車メーカーから表彰を受けている（乙７３の３～５頁、乙７４の１の３頁）。

そうすると、本件比較対象法人は、主に自動車部品の量産活動を行っているところ、自動車部品の量産に当たっては、品質・コスト・納期の管理を相当のレベルで行い、相応の研究開発を行って設備仕様の作成や量産工程の構築に創意工夫をしているものと認められる。また、具体的内容は不明であるものの、本件比較対象法人も、一次サプライヤーとして、構成部品の内製化や現地調達化を、一定程度は進めているものと認められる。

（エ）製造活動に関する比較

上記のとおり、F社も本件比較対象法人も、主に自動車部品の量産活動を行うものであって、構成部品の品質管理を行うとともに、製造ラインの設計・構築に創意工夫をしている。F社が複雑な工程を含む量産活動を行っているとしても、部品の製造工程や組立工程に特に高度な作業が求められているものではない。F社が二次サプライヤーの管理を行っているとしても、本件比較対象法人も、日系自動車メーカーを顧客とする一次サプライヤーであるから、同程度の管理は行っているものと解される。

そうすると、F社による車両過給機の製造活動と本件比較対象法人による自動車部品の製造活動との差異は、F社と本件比較対象法人の売上高営業利益率の相違に重要な影響を与えないものといえる。

（オ）原告の主張について

- a 原告は、F社は生産技術の改良、部品の内製化及び部品の現地調達化において独自の機能を果たしていたと主張するので、以下検討する。
- b 生産技術の改良に関して、F社は、排ガス規制強化を意識した自動車メーカーの要請を受けて、Eグループの各社に先駆けて、平成１６年にVGS（排気ガスの流れをコントロールして出力を調整できる可変翼機構）車両過給機の生産を開始し、平成２５年にはVGS車両過給機は売上ベースで約■割を占めるようになったと認められる（甲８２、甲８９）。

しかし、VGSは、昭和６０年頃までに自動車メーカーによって開発された技術であり、平成６年頃にはトラック向けVGS車両過給機の量産が、平成１３年頃に

は乗用車向けVGS車両過給機の量産がそれぞれ他社で開始されていたものである（甲90、甲91）。F社は、VGS車両過給機の製造工程の考案、設計及び構築したにとどまり、その際には、原告の[]の補佐も得ていたものであって（甲66）、当該考案、設計及び構築自体に何らかの進歩性のある技術が導入されたことを示す的確な証拠もない。また、VGS車両過給機は、部品数が増加し、構造も複雑化するものであるところ、F社は、少品種大量生産という生産方式を採り、人件費も安く多くの労働者を生産ラインに配置することができたこと（甲66）から、VGS車両過給機の製造工程の考案、設計及び構築を行ったということが出来る。製品の特性や従業員の熟練度に応じて製造工程を考案、設計及び構築して製品を製造することは、製造業者として特別なものということとはできない。

したがって、生産技術の改良において、F社が本件比較対象法人とは異なる機能を果たしており、それが売上高営業利益率の相違に重要な影響を与えるものであったということとはできない。

- c 部品の内製化に関して、F社は、平成21年までタービン軸の全量を原告から輸入していたが、平成22年から内製化を開始し、平成24年からは部材の現地調達化を進めたものである。すなわち、平成24年には[]、平成27年には[]のタービン軸が内製化され、これらによる原価低減率は、[]のタービン軸で約[]のタービン軸で約[]に及ぶなどした。平成23年12月期から平成27年12月期までの、部材費総額に占める原告からの購入割合、原告以外からの購入割合及び売上高営業利益率の推移は次のとおりであった。（別紙6の2枚目、甲65、甲77、甲78の1・2、乙22の1・2）

平成23年12月期 平成24年12月期 平成25年12月期 平成26年12月期 平成27年12月期

原告からの購入割合

原告以外からの購入割合

売上高営業利益率

しかし、[]

[]（乙152）。そして、F社は、タービン軸の内製化の開始に当たり、原告の子会社から既存のタービン軸加工設備一式の提供を受けるとともに、原告からタービン軸を製造するためのノウハウの提供を受けている（甲65の14頁、乙27の6の項2、1、乙42）。その後も、原告は、[]（乙138のスライド14枚目）。F社は、[]原告からタービン軸を製造するためのノウハウの提供を受けるなどして、タービン軸の内製化を行ったものといえる。

また、部品の内製化により、新たに人件費や部材費、生産設備等による減価償却費が追加費用として発生するから、タービン軸の内製化がF社の営業利益率の増大

に与える影響は、相当程度抑制される。平成25年から平成27年にかけて進化した円安・パーツ高（乙89）により、日本からの輸入取引に係る部品の購入費用がタイパーツ建てで減少し、原価が低減したことによって営業利益率が増大した側面も否定できない。本件各事業年度におけるF社の営業利益率の増大に、F社が実施した車両過給機の部品の内製化が寄与した程度を過大視することはできない。

したがって、部品の内製化において、F社が本件比較対象法人とは異なる機能を果たしており、それが売上高営業利益率の相違に重要な影響を与えるものであったということとはできない。

- d 部品の現地調達化に関して、F社は、車両過給機の構成部品であるシュラウドアッシー（乙150）をEグループの取引先である[REDACTED]から輸入していたが、平成24年に[REDACTED]購入するようになり、これによる原価低減効果は約[REDACTED]割に達した。また、現地調達の割合は、金額ベースで平成23年に約[REDACTED]割であったものが、平成27年に約[REDACTED]割に増大した。（甲65の10～13頁）

しかし、F社が新たに部品の現地調達化を進めるに当たっては、自動車メーカーから調達先が指定されている場合や、量産図面の変更を伴うような場合には、[REDACTED]

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

[REDACTED]（甲115の5頁、乙46の4頁、乙106の4頁、乙155の4頁）。F社は原告の車両過給機セクターからの支援を受けずに現地調達化を実施したものということとはできない。シュラウドアッシーの現地調達化についても、F社は、日本国内の[REDACTED]から、[REDACTED]へと調達先を変更したにとどまる。[REDACTED]、シュラウドアッシーを安価に供給するために[REDACTED]のであって（甲65、甲115、乙105、乙106頁の5枚目）、[REDACTED]
[REDACTED]

したがって、部品の現地調達化において、F社が本件比較対象法人とは異なる機能を果たしており、それが売上高営業利益率の相違に重要な影響を与えるものであったということとはできない。

- e よって、生産技術の改良、部品の内製化及び部品の現地調達化において、F社が独自の機能を果たしていたとの原告の主張は、採用することができない。

ウ 無形資産

（ア）F社が保有する無形資産

F社は、[REDACTED]

[REDACTED]（甲7の1ないし4）。また、[REDACTED]のうち重要なものは、[REDACTED]（甲32の20枚目）。

しかし、まず、原告がタイにおいて保有する車両過給機に関する特許権は[REDACTED]件にとど

まるほか、本件各事業年度において、本件無形資産取引に係る無形資産に関する特許権は、タイでは登録されていない（甲８２の６頁、乙１５の２）。

また、国外関連者が国外関連取引によって保有するに至った無形資産を使用して事業活動を行っていたとしても、当該無形資産を通常使用するような方法で使用するにとどまり、無形資産の価値を増大させていない場合には、当該国外関連者は重要な無形資産を有しているとはいえない。OECDガイドライン（１７年版）においても、「移転価格算定上、多国籍企業グループが得る無形資産使用収益が、無形資産を使用する法的又は契約上の権利の結果として最初に法的所有者のものになるとしても、最終的に、無形資産の法的所有自体にその収益が帰属するわけではない。」（パラグラフ６．４２）、「法的所有者以外の関連者が、無形資産の価値に貢献すると考えられる機能を果たす場合、その関連者は…独立企業原則に沿った対価を受け取るべきである。」（パラグラフ６．５２）と指摘されている（なお、これらのパラグラフにいう「法的所有者」は、本件ではＦ社に該当する。）。本件において、Ｆ社が原告から重要な価値を有する技術ノウハウの提供を受けていたとしても、Ｆ社が当該技術ノウハウを利用することにより独自に当該技術ノウハウの価値を増大させていたとまでは認められない。同様に、Ｆ社がタイにおいてＥグループが開発する車両過給機に関する独占製造・独占販売権を有していたとしても、それによりＦ社が独自に当該独占製造・独占販売権の価値を増大させていたとは認められない。

さらに、Ｆ社は、VGS車両過給機の製造工程における技術ノウハウを保有しているということではあるが、これが独立企業間価格の算定に影響を与えるような重要な無形資産とはいえないことについては、上記イ（オ）ｂで説示したとおりである。

そうすると、Ｆ社が保有する無形資産は、自動車部品製造に係るタイの上場企業が通常有する程度のものというべきである。

（イ）本件比較対象法人が保有する無形資産

H社は、鋼鍛造工程や旋盤工程に関して、日本企業との間で技術支援契約を締結し、自社の開示書類において、この技術支援契約の締結により、専門的かつ認知度の高い技術を有する企業から技術移転をしている旨説明している（甲３１の１・２）。H社の関係会社は、[REDACTED]がタイで生産方式を普及するために開催する会合にも参加している（乙２５の１の頁数１６６～１７０）。

また、I社は、自動車部品に関して、日本企業との間で商標権の使用許諾及び技術支援契約を締結している（甲３３の１・２、乙１２８）。I社は、[REDACTED]がタイで生産方式を普及するために開催する会合にも参加している（乙２５の１の１６６～１７０頁）。

一方、両社が、重要な価値を有する特許権・技術ノウハウないしこれらの使用許諾権や重要な価値を有する資産等の独占製造・販売権を保有することを示す証拠はない。

そうすると、本件比較対象法人が保有する無形資産は、自動車部品製造に係るタイの上場企業が通常有する程度のものというべきである。

（ウ）無形資産に関する比較

F社も本件比較対象法人も、自動車部品製造に係るタイの上場企業が通常有する程度の無形資産を保有するものであるから、それぞれが保有する無形資産の差異は、F社と

エ リスク

このような観点から検討すれば、本件国外関連取引に対応する取引の対価に影響を及ぼすリスクにつき、売り手側企業（F社）と買い手側企業との間で引き受けた分担割合と、本件比較対象取引の対価に影響を及ぼすリスクにつき、売り手側企業（本件比較対象法人）と買い手側企業との間で引き受けた分担割合とを比較した場合、F社と本件比較対象法人の売上高営業利益率の相違に重要な影響を与えるような差異があることを示す的確な証拠はない。

また、原告は、F社が製造販売する車両過給機は自動車メーカーが内製化を行うことで失注するという内製化リスクがあり、現に、[REDACTED]がタイで製造するピックアップトラックの車両過給機を内製化することにより、売上げが急減した旨主張する。しかし、本件国外関連取引に対応する取引において、このような内製化リスクを売り手側企業（F社）が一方的に負担するにもかかわらず、これが対価算定の要素にならなかったとは考えにくいから、本件国外関連取引に対応する取引において、F社のみが内製化リスクを負担していたということはできない。また、ブレーキ部品やコントロールケーブル部品をタイにおいて製造販売する自動車メーカーの関係会社が存するから（乙139、乙140）、本件比較対象法人においても、同様の内製化リスクがあったものである。

27

張するところ、これは、本件国外関連取引に対応する取引において売り手側（F社）が負っていたリスクの検討に関係するものではない。被告の同主張は、本件国外関連取引に対応する取引においてF社が果たしていた機能を正確に把握し、これを本件比較対象法人の機能と比較して、その比較可能性を判断するという趣旨においては有意なものといえるところ、本件国外関連取引に対応する取引においてF社が遂行した機能については、上記イ（イ）及び（オ）で説示したとおりである。

オ 小括

以上のとおり、F社と本件比較対象法人との間の事業活動に関する差異、保有する無形資産に関する差異及びリスクに関する差異は、いずれもF社と本件比較対象法人の売上高営業利益率の相違に重要な影響を与えるような差異であるということとはできない。

（５）市場の状況

ア 市場占有率の比較

車両過給機については世界的にみて寡占市場が形成されているところ（乙１６）、タイでは、F社が設立された平成１４年当時、有力な競合他社が進出しておらず、積極的な事業展開もしていなかった。そのため、F社は、設立以降、タイの車両過給機市場における市場占有率を高めていった。もっとも、平成２７年以降、[redacted]の関係会社が車両過給機市場に参入するようになり、F社は、同年９月に[redacted]のタイ子会社からの発注を失い、同年及び平成２８年に[redacted]のタイ子会社からの発注を失い、その市場占有率が急落した。（甲７３、甲８２、甲９３）

市場占有率は、事業の収益性を決定する主要因の一つであり、市場占有率が高ければ、自動車メーカーから受注を獲得する際に、競争業者を意識して価格を引き下げる必要性が小さいから、価格競争力が高まる（甲９４）。本件国外関連取引に対応する取引に係る製品（PPV、Ban、Pickup向け）の販売台数、タイの車両過給機市場（ディーゼル小型商用車向け）におけるF社の占有率及びF社の営業利益率は次のとおりであり（別紙６の２枚目、甲８２、甲１０１（枝番を含む）、甲１２９の１、乙２４）、F社の市場占有率の低下が営業利益率の低下に影響しているといえることができる。

	15 年	16 年	17 年	18 年	19 年	20 年	21 年	22 年
1 段：年度(平成)	[redacted]							
2 段：販売台数								
3 段：占有率								
4 段：営業利益率								

一方、本件比較対象法人が製造販売する自動車部品のタイにおける市場占有率は明らかではないものの、これらの自動車部品の製造の難易度は、車両過給機と比較すると、構造や動作内容、製造許容誤差からみて低いといえるから、本件比較対象法人が当該自動車部品市場において高い市場占有率を有していたとは考えにくい。

そうすると、F社が製造販売する車両過給機のタイにおける市場占有率と本件比較対象

法人が製造販売する自動車部品のタイにおける市場占有率との差異は、F社と本件比較対象法人の売上高営業利益率の相違に重要な影響を与えるものというべきである。

イ 需要の比較

車両過給機市場は、エンジンの環境対応とダウンサイジング化の進展によって拡大を続けており、原告の連結売上高も、平成23年から平成30年にかけて年平均13%の割合で拡大していた（乙14）。

タイにおいても、乗用車及びピックアップトラックを含む小型商用車につき平成24年から排気ガスの規制が強化され、規制基準をクリアするためにはエンジン性能を向上させる必要があったところ、車両過給機を搭載することにより、PM（粒子状物質）とNO_x（窒素酸化物）の排出を低減させ（甲81の1・2、甲82、乙23）、エンジン性能を向上させることができた。そうすると、本件各事業年度において、車両過給機の需要は高まっていたものと認められるところ、実際にも、上記アの表のとおり、F社の車両過給機の販売台数は、本件各事業年度の1年目である平成24年度に特に増加し、本件各事業年度中も概ね微減するにとどまっている。本件各事業年度におけるF社が製造販売する車両過給機の需要の増大により、F社の価格競争力が高まり、ひいては営業利益率の上昇に影響したものと解される。

一方、本件比較対象法人が製造販売する自動車部品については、排気ガスの規制強化などの環境規制による需要の増大は想定されないから、本件各事業年度における環境規制の強化が本件比較対象法人の営業利益率に影響を及ぼしたとは考えにくい。

そうすると、F社が製造販売する車両過給機の需要と本件比較対象法人が製造販売する自動車部品の需要との差異は、F社と本件比較対象法人の売上高営業利益率の相違に重要な影響を与えるものというべきである。

なお、タイにおいては、車両過給機が主に搭載されるピックアップトラックの需要が普通乗用車の需要よりも大きく、タイにおける新車販売全体の4割超を1トンピックアップトラックが占める（甲73、甲74）。もっとも、平成17年から平成28年までの間において、タイの自動車市場におけるピックアップトラックの生産台数と乗用車の生産台数の増減は、おおむね同様の傾向にある（乙89）。したがって、車両過給機が主にピックアップトラックに搭載されるという点から、F社が製造販売する車両過給機の需要が、本件比較対象法人が製造販売する自動車製品の需要より特に大きかったとみることはできない。

ウ 差異調整の可能性

上記ア及びイのとおり、本件各事業年度における市場占有率や環境規制による需要の増大という市場の状況の差異は、F社と本件比較対象法人の売上高営業利益率の相違に重要な影響を与えている。

そして、この市場の状況の差異が与える影響を取り除くための適当な指標は見当たらない。OECDガイドライン（10年版）のパラグラフ2.70では「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」と指摘されている。

そうすると、F社と本件比較対象法人の市場の状況に関する差異が売上高営業利益率の相違に与える影響を取り除くための相当程度正確な調整は、可能ではないというべきであ

る。

エ 被告の主張について

(ア) 被告は、F社の高い市場占有率は、原告が技術的な参入障壁を構築し、顧客のニーズに合った製品を提供できたから実現したものであって、原告の貢献が大きい旨主張する。

確かに、原告は、

(乙91、乙92)、

(乙34～36)、

(上記(4)イ(イ)、

乙37の5頁、乙62、乙63、乙114)。そうすると、F社の車両過給機の市場占有率の高さに、

しかし、上記(4)イ(オ)で説示したとおり、F社においても、生産技術の改良、部品の内製化、部品の現地調達化を行うことで、車両過給機のコストダウンに努めていたものである。また、F社は、量産開始後において、個別の発注対応と完成品の納品を通じて顧客との関係性構築を担い、その後の価格交渉も担当していたものであり、顧客のニーズ把握、受注及び仕様等の承認など顧客との折衝という営業面において、タイ現地で直接の取引を行っているF社による情報収集や分析が果たした役割も無視することができない(甲82、甲124、乙63)。さらに、上記(3)アで説示したとおり、車両過給機のコストダウンにおいては、部材の調達のしやすさ、生産現場の状況を踏まえた設計、安定した性能維持、製造技術の進化が求められるところ、F社が車両過給機を量産するに当たり、部材の調達のしやすさ、生産現場の状況を踏まえた設計、安定した性能維持という点における原告の貢献は小さい。原告は、本件各事業年度において、本件無形資産取引に係る無形資産に関する特許権をタイで登録しておらず(上記(4)ウ(ア))、車両過給機の製造販売業者が複数存在することからすれば、原告がタイにおいて技術的な参入障壁を築いていたということもできない。加えて、原告の貢献の程度が変わらないにもかかわらず、F社の市場占有率は平成27年度以降低下し、これに伴い営業利益率の低下も生じているところである(上記アの表)。

したがって、F社による高い市場占有率の保持についての原告の貢献の程度は限定的なものにとどまるといわざるを得ないから、市場占有率についての原告の貢献に関する被告の上記主張は、採用することができない。

(イ) 被告は、F社の高い市場占有率は、原告による先行投資により実現したものであって、原告の貢献が大きい旨主張する。

確かに、平成13年当時、Eグループはタイ国内の日系自動車メーカーに対して

の車両過給機を販売していたところ、原告は、タイ国内における車両過給機の需要増が見込まれたことから、同年10月、車両過給機を製造販売する合弁会社を

と設立することを決定し、平成14年2月、Eグループが90%、

が10%の出資をすることによりF社を設立し、同年10月から生産工場を稼働さ

せたものである（乙25の1・2、乙26、乙92）。

しかし、そもそも、寡占による超過利益を算定することは困難である上、原告が行う投資判断から得られる利益は、本来、配当としてF社から原告に還元されるべきものである。

したがって、F社の高い市場占有率から得られる営業利益を、原告の先行投資により実現したものであるとして、本件国外関連取引の対価をもって還元すべきであるということとはできないから、被告の上記主張は採用することができない。

オ 小括

以上のとおり、F社と本件比較対象法人の市場の状況に関する差異は、F社と本件比較対象法人の売上高営業利益率の相違に重要な影響を与えるものであって、売上高営業利益率の相違に与える影響を取り除くための相当程度正確な調整は、可能ではないというべきである。

（6）経営の効率性

本件各事業年度における従業員一人当たりの売上高について、F社の額は本件比較対象法人の額よりも[]程度高く、有形固定資産額に対する売上高の割合について、F社の数値は本件比較対象法人の数値よりも[]程度高い。また、本件各事業年度において、製品原価の売上高に占める割合について、F社は[]%に低減する一方で、本件比較対象法人は一定の率に収斂している。（別紙6、甲36ないし39（各枝番を含む））

しかし、これらの比率や製品原価の売上高に占める割合の推移は、経営の効率性だけではなく、上記（3）ないし（5）で検討したとおり製品の特徴、当該企業が有する機能、市場の状況といった要素の影響を受けるものである。そうすると、これらの比率や推移の相違は、F社と本件比較対象法人との間に、売上高営業利益率に重要な影響を与える差異があることを窺わせる一事情にはなるものの、これらの比率や推移の相違のみをもって、F社と本件比較対象法人との間の経営の効率性に差異があり、これが売上高営業利益率に重要な影響を与えているということとはできない。

そして、F社と本件比較対象法人における市場の状況の差異がこれらの比率や推移の相違に影響を及ぼしていると考えられること、事業戦略の優位性などF社の経営の効率性の高さを裏付ける事実も見当たらないことからすれば、F社と本件比較対象法人との間の経営の効率性に関する差異が、F社と本件比較対象法人の売上高営業利益率の相違に重要な影響を与えるような差異であるということとはできない。

（7）所得移転の蓋然性について

被告は、原告及びF社が本件国外関連取引に果たす機能等を分析すれば、F社の売上高営業利益率の高さに原告が貢献している程度は高く、本件国外関連取引において原告からF社に所得移転が生じている蓋然性が高い旨主張する。

しかし、措置法66条の4第2項が国外関連取引の当事者（本件では原告とF社）が果たす機能等の勘案を求めるのは、措置法ないし措置法施行令が定める独立企業間価格を算定する複数の方法の中から最適方法を選択するためである。同項は、取引単位営業利益法（2号）において国外関連者と比較対象法人の比較可能性を検討するに当たり、国外関連取引の当事者が果たす機能等を勘案することを求めるものではない。また、国外関連取引において内国

なお、取引単位営業利益法（２号）において国外関連者と比較対象法人の比較可能性を検討するに当たっては、国外関連者と比較対象法人の機能等を検討する必要がある。そして、国外関連者の機能等に内国法人が貢献している場合には、内国法人の貢献を考慮して国外関連者の機能等を分析し、比較可能性を検討することになる。本件においては、上記（４）及び（５）で説示したとおり、Ｆ社と本件比較対象法人の機能等を検討するに当たり、原告の貢献を斟酌したものである。

F社と本件比較対象法人の差異のうち、市場の状況に関する差異は、売上高営業利益率の相違に重要な影響を与えるものであって、当該差異が与える影響を取り除くための相当程度正確な調整ができないものであるから、本件算定方法において当該差異の調整が実際にされているか否かについて検討するまでもなく、F社と本件比較対象法人との間に比較可能性があるということとはできない。

以上によれば、F社の売上高に本件比較対象法人の売上高営業利益率を乗じることにより、独立当事者間価格を算定しようとする本件算定方法は、取引内容に適合し、取引単位営業利益法（2号）の考え方から乖離しない合理的な方法ということとはできない。

第6 本件各更正処分及び本件各賦課決定処分の適法性

そして、原告は、本件各事業年度において、本件国外関連取引の適正な独立企業間価格が、平成25年3月期は[REDACTED]、平成26年3月期は[REDACTED]、平成27年3月期は[REDACTED]、平成28年3月連結期は[REDACTED]であることを前提に申告する（別紙6の4枚目）。原告の申告の前提となった上記各価格は、本件国外関連取引の価格算定方法（上記第5の2（3）イの第2段落目）に基づくものであるところ、同価格算定方法は、少なくとも平成21年から平成25年までの間においては独立企業間価格と大きな相違のない範囲内の価格を算出するものであった（乙21の頁数21）。また、原告の申告の前提となった上記価格よりも、本件国外関連取引の独立企業間価格が高いことを示す的確な証拠もない。そうすると、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は、原告の申告の前提になった上記各価格のとお

りであると認めるのが相当である。

よって、本件各更正処分のうち、原告の申告に係る上記各価格を前提とする所得金額を超える数額に基づき課された部分は違法である。また、本件各賦課決定処分は、全部が違法である。

第7 結論

以上によれば、その余の争点について判断するまでもなく、原告の請求はいずれも理由があるからこれを認容することとし、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第2部

裁判長裁判官 品田 幸男

裁判官 片瀬 亮

裁判官 彦田 まり恵

処分一覧

- 1 江東西税務署長が平成30年6月27日付けでした原告の平成24年4月1日から平成25年3月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、所得金額[REDACTED]、翌期へ繰り越す欠損金額[REDACTED]、還付金の額に相当する税額[REDACTED]を下回る部分及び過少申告加算税の賦課決定処分
- 2 江東西税務署長が平成30年6月27日付けでした原告の平成24年4月1日から平成25年3月31日までの課税事業年度の復興特別法人税の更正処分のうち、課税標準法人税額[REDACTED]、還付金の額に相当する税額[REDACTED]を下回る部分及び過少申告加算税の賦課決定処分
- 3 江東西税務署長が平成30年6月27日付けでした原告の平成25年4月1日から平成26年3月31日までの事業年度の法人税の更正処分（ただし、平成30年8月28日付けでされた更正処分による減額後のもの）のうち、所得金額[REDACTED]、納付すべき税額[REDACTED]を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、平成30年8月28日付けでされた変更決定処分による減額後のもの）
- 4 江東西税務署長が平成30年6月27日付けでした原告の平成25年4月1日から平成26年3月31日までの課税事業年度の復興特別法人税の更正処分（ただし、平成30年8月28日付けでされた更正処分による減額後のもの）のうち、課税標準法人税額[REDACTED]、納付すべき税額[REDACTED]を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、平成30年8月28日付けでされた変更決定処分による減額後のもの）
- 5 江東西税務署長が令和元年7月30日付けでした原告の平成26年4月1日から平成27年3月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、所得金額[REDACTED]、納付すべき税額[REDACTED]を超える部分及び平成30年6月27日付けでした同法人税に係る過少申告加算税の賦課決定処分
- 6 江東西税務署長が平成30年6月27日付けでした原告の平成27年4月1日から平成28年3月31日までの連結事業年度の法人税の更正処分（ただし、令和元年7月30日付けでされた更正処分による減額後のもの）のうち、連結所得税金額[REDACTED]、納付すべき税額[REDACTED]を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、令和元年7月30日付けでされた変更決定処分による減額後のもの）
- 7 江東西税務署長が平成30年6月27日付けでした原告の平成27年4月1日から平成28年3月31日までの課税事業年度の地方法人税の更正処分（ただし、令和元年7月30日付けでされた更正処分による減額後のもの）のうち、課税標準法人税額[REDACTED]、納付すべき税額[REDACTED]を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、令和元年7月30日付けでされた変更決定処分による減額後のもの）

以 上

略称一覧

措置法	租税特別措置法
措置法 66 条の 4 第 1 項	4 頁
措置法 66 条の 4 第 2 項	5 頁
措置法施行令	租税特別措置法施行令
措置法施行令 39 条の 12 第 8 項	6 頁
通則法	国税通則法
震災特例法	東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律
復興財源確保法	東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法
OECD ガイドライン	経済協力開発機構（OECD）が公表している「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」。1995 年版（甲 25）、2010 年版（乙 7）、2017 年版（乙 109）、2022 年版があり、版を特定する場合には「OECD ガイドライン（10 年版）」などと特定する。
最適方法	国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法
取引単位営業利益法（2 号）	5 頁
2 号所定の算式	措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 2 号において定められている「独立企業間価格＝再販売価格－（再販売価格×営業利益／収入金額＋販管費）」で表される算式
販管費	販売費及び一般管理費
非関連購入取引	国外関連者が行った棚卸資産の購入取引及び棚卸資産の購入取引以外の取引から国外関連取引を除いた取引
タイ	タイ王国
F 社	F （「本件国外関連者」ということもある。）
G 社	株式会社 G
H 社	H [REDACTED] [REDACTED]
I 社	I [REDACTED]
本件比較対象法人	H 社及び I 社 [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED]
機能製品	34 頁

本件輸出取引	7 頁
本件無形資産取引	7 頁
本件役務提供取引	7 頁
本件国外関連取引	7 頁
本件ライセンス契約	原告と本件国外関連者との間で締結された平成15年11月17日付け「LICENSE AGREEMENT」と題する契約ないしその後の各契約（平成18年8月28日付け「AMENDMENT TO LICENSE AGREEMENT」と題する契約、平成20年12月26日付け「AMENDMENT TO LICENSE AGREEMENT」と題する契約、平成23年6月30日「Amendment to Turbocharger License Agreement : No. 3」と題する契約、平成25年7月1日付け「AMENDMENT TO LICENSE AGREEMENT」と題する契約、平成23年6月30日付け「License Agreement for the Turbine Wheel and Shaft」と題する契約及び平成26年12月24日付け「Amendment to License Agreement for the Turbine Wheel and Shaft」と題する契約）で修正された契約
本件算定方法	9 頁
本件調整後売上高営業利益率	9 頁
平成25年3月期	原告の法人税に係る平成24年4月1日から平成25年3月31日までの事業年度
平成26年3月期	原告の法人税に係る平成25年4月1日から平成26年3月31日までの事業年度
平成27年3月期	原告の法人税に係る平成26年4月1日から平成27年3月31日までの事業年度
平成28年3月連結期	原告の法人税に係る平成27年4月1日から平成28年3月31日までの連結事業年度
本件各事業年度	上記4つの各事業年度を合わせたもの
平成25年3月課税事業年度	原告の復興特別法人税に係る平成24年4月1日から平成25年3月31日までの課税事業年度
平成26年3月課税事業年度	原告の復興特別法人税に係る平成25年4月1日から平成26年3月31日までの課税事業年度
平成28年3月課税事業年度	原告の地方法人税に係る平成27年4月1日から平成28年3月31日までの課税事業年度
本件各事業年度等	本件各事業年度及び上記3つの各事業年度を合わせたもの
平成25年3月期更正処分	江東西税務署長が原告に対し平成30年6月27日付けでした平成25年3月期に係る法人税の更正処分
平成26年3月期更正処分	江東西税務署長が原告に対し平成30年6月27日付けでした平成

	平成26年3月期に係る法人税の更正処分（平成30年8月28日付け更正処分による減額後のもの）
平成27年3月期更正処分	江東西税務署長が原告に対し令和元年7月30日付けでした平成27年3月期に係る法人税の更正処分
平成28年3月連結期更正処分	江東西税務署長が原告に対し平成30年6月27日付けでした平成28年3月連結期に係る法人税の更正処分（令和元年7月30日付け更正処分による減額後のもの）
平成25年3月課税事業年度更正処分	江東西税務署長が原告に対し平成30年6月27日付けでした平成25年3月課税事業年度に係る復興特別法人税の更正処分
平成26年3月課税事業年度更正処分	江東西税務署長が原告に対し平成30年6月27日付けでした平成26年3月課税事業年度に係る復興特別法人税の更正処分（平成30年8月28日付け更正処分による減額後のもの）
平成28年3月課税事業年度更正処分	江東西税務署長が原告に対し平成30年6月27日付けでした平成28年3月課税事業年度に係る地方法人税の更正処分（令和元年7月30日付け更正処分による減額後のもの）
本件各更正処分	上記7つの更正処分を合わせたもの
平成25年3月期賦課決定処分	江東西税務署長が原告に対し平成30年6月27日付けでした平成25年3月期に係る法人税の過少申告加算税賦課決定処分
平成26年3月期賦課決定処分	江東西税務署長が原告に対し平成30年6月27日付けでした平成26年3月期に係る法人税の過少申告加算税賦課決定処分（平成30年8月28日付け変更決定処分による減額後のもの）
平成27年3月期賦課決定処分	江東西税務署長が原告に対し平成30年6月27日付けでした平成27年3月期に係る法人税の過少申告加算税賦課決定処分
平成28年3月連結期賦課決定処分	江東西税務署長が原告に対し平成30年6月27日付けでした平成28年3月連結期に係る法人税の過少申告加算税賦課決定処分（令和元年7月30日付け変更決定処分による減額後のもの）
平成25年3月課税事業年度賦課決定処分	江東西税務署長が原告に対し平成30年6月27日付けでした平成25年3月課税事業年度に係る復興特別法人税の過少申告加算税賦課決定処分
平成26年3月課税事業年度賦課決定処分	江東西税務署長が原告に対し平成30年6月27日付けでした平成26年3月課税事業年度に係る復興特別法人税の過少申告加算税賦課決定処分（平成30年8月28日付け変更決定処分による減額後のもの）
平成28年3月課税事業年度賦課決定処分	江東西税務署長が原告に対し平成30年6月27日付けでした平成28年3月課税事業年度に係る地方法人税の過少申告加算税賦課決定処分（令和元年7月30日付け変更決定処分による減額後のもの）
本件各賦課決定処分	上記7つの賦課決定処分を合わせたもの
本件前回調査	10頁
本件28年調査	10頁

本件再調査

10頁

本件各更正通知書

平成25年3月期更正処分の通知書（甲1の1）、平成26年3月期更正処分の通知書（甲1の3）、江東西税務署長が原告に対し平成30年6月27日付けでした平成27年3月期に係る法人税の更正処分の通知書（甲1の7）及び平成28年3月連結期更正処分の通知書（甲1の9）

以 上

別紙4

適用法令等	平成25年3月期	平成26年3月期	平成27年3月期	平成28年3月連結期
措置法66条の4 (平成28年3月 連結期は同法68 条の88)	平成26年法律第10号による改正前のもの			平成26年法律第10号に よる改正後のもの(同法1 0条中措置法68条の88 第1項の改正規定を除 く。)
措置法施行令39 条の12(平成2 8年3月連結期は 同令39条の11 2)	平成25年政令第11 4号による改正前のも の	平成28年政令第159号による改正前のもの		
措置法通達	平成26年7月9日付け課法2-9ほかによる改正前のもの			
法人税 基本通達	平成26年7月9日付け課法2-9ほかによる改正前のもの			
事務運営要領 及び 参考事例集	平成25年6月28日 付け査調8-113ほ かによる改正前のもの	平成28年6月28日付け査調9-113ほかによる改正前のもの		

〔独立企業間価格の算定方法一覧〕（本件各事業年度のうち、平成25年3月期に係るもの）

棚卸資産の売買取引	棚卸資産の売買取引以外の取引
【基本三法】 ①独立価格比準法 （措置法66条の4第2項1号イ） ②再販売価格基準法 （措置法66条の4第2項1号ロ） ③原価基準法 （措置法66条の4第2項1号ハ）	【基本三法と同等の方法】 ①独立価格比準法と同等の方法 （措置法66条の4第2項2号） ②再販売価格基準法と同等の方法 （措置法66条の4第2項2号） ③原価基準法と同等の方法 （措置法66条の4第2項2号）
【基本三法に準ずる方法】 ①独立価格比準法に準ずる方法 （措置法66条の4第2項1号ニ） ②再販売価格基準法に準ずる方法 （措置法66条の4第2項1号ニ） ③原価基準法に準ずる方法 （措置法66条の4第2項1号ニ）	【基本三法に準ずる方法と同等の方法】 ①独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法 （措置法66条の4第2項2号） ②再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法 （措置法66条の4第2項2号） ③原価基準法に準ずる方法と同等の方法 （措置法66条の4第2項2号）
【その他政令で定める方法】 ①比較利益分割法 （措置法施行令39条の12第8項1号（同号イに係る部分に限る）） ②寄与度利益分割法 （措置法施行令39条の12第8項1号（同号ロに係る部分に限る）） ③残余利益分割法 （措置法施行令39条の12第8項1号（同号ハに係る部分に限る）） ④取引単位営業利益法 （措置法施行令39条の12第8項2号及び3号まで） ⑤①から④までの方法に準ずる方法 （措置法施行令39条の12第8項4号）	【その他政令で定める方法と同等の方法】 ①比較利益分割法と同等の方法 （措置法66条の4第2項2号） ②寄与度利益分割法と同等の方法 （措置法66条の4第2項2号） ③残余利益分割法と同等の方法 （措置法66条の4第2項2号） ④取引単位営業利益法と同等の方法 （措置法66条の4第2項2号） ⑤左欄の⑤の方法と同等の方法 （措置法66条の4第2項2号）

※ 平成26年3月期及び同27年3月期は、平成25年改正により、左欄「【その他政令で定める方法】」の「④取引単位営業利益法」が、措置法施行令39条の12第8項2号ないし5号となり、「⑤①から④までの方法に準ずる方法」が措置法施行令39条の12第8項6号となる。

次いで、平成28年3月連結期は、原告が法人税法4条の2の連結納税義務者となったことから、措置法66条の4に代わり、連結法人の国外関連者との取引に係る課税の特例である同法68条の88が適用となり、また措置法施行令39条の12第8項に代わり、同施行令39条の11第7項が適用となる。

賦課決定処分の根拠

1 平成25年3月期

上記金額は、平成25年3月期更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった法人税額 [REDACTED] (別紙8の平成25年3月期法人税の7) の金額から、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後の金額。) に、通則法65条1項に基づき、100分の10の割合を乗じて算出した過少申告加算税の金額である。

2 平成26年3月期

上記金額は、平成26年3月期更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった法人税額 [REDACTED] (別紙8の平成26年3月期法人税の7) の金額から、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後の金額。) に、通則法65条1項に基づき、100分の10の割合を乗じて算出した過少申告加算税の金額である。

3 平成27年3月期

上記金額は、平成27年3月期前回更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった法人税額 [REDACTED] のうち、過少申告加算税の対象となる [REDACTED] (別紙7「B」の「19」欄の金額から、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後の金額。) に、通則法65条1項に基づき、100分の10の割合を乗じて算出した過少申告加算税の金額である。

4 平成28年3月連結期

上記金額は、平成28年3月連結期更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった法人税額 [REDACTED] (別紙8の平成28年3月連結期法人税の7) の金額から、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後の金額。) のうち、 [REDACTED] に、通則法65条1項の規定に基づき100分の10の割合を乗じて算出した過少申告加算税の金額である。

5 平成25年3月課税事業年度

上記金額は、平成25年3月課税事業年度更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった復興特別法人税額 [REDACTED] (別紙8の平成25年3月課税事業年度復興特別法人税の6) の額から、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後の金額。) に、通則法65条1項に基づき、100分の10の割合を乗じて算出した過少申告加算税の金額である。

6 平成26年3月課税事業年度

上記金額は、平成26年3月課税事業年度更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった復興特別法人税額 [REDACTED] (別紙8の平成26年3月課税事業年度復興特別法人税の6) の額から、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後の金額。) に、通則法65条1項に基づき、100分の10の割合を乗じて算出した過少申告加算税の金額である。

7 平成28年3月課税事業年度

上記金額は、平成28年3月課税事業年度更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった地方法人税額 [REDACTED] (別紙8の平成28年3月課税事業年度地方法人税の5) の額から、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後の金額。) のうち、 [REDACTED] に、通則法65条1項の規定に基づき100分の10の割合を乗じて算出した過少申告加算税の金額である。

争点 1 (本件算定方法は取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法か)

(被告の主張)

(原告の主張)

①判断枠組み

我が国の移転価格税制に係る法令において、「準ずる方法」が規定された趣旨は、移転価格税制の対象となる国外関連者との取引内容は多種多様であり、それらの取引の内容に応じた方法をそれぞれ規定することはおよそ合理的とはいえないため、棚卸資産の販売又は購入に係る典型的な方法を規定した上で、それ以外の取引については「準ずる方法」により対処することができるようにしたものである。

したがって、措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 4 号所定の「準ずる方法」とは、取引内容に適合し、「その他政令で定める方法」(措置法 66 条の 4 第 2 項 1 号二)の考え方から乖離しない合理的な方法をいう。また、「同等の方法」(同項 2 号)とは、棚卸資産の売買以外の取引において、それぞれの取引の類型に応じて各算定方法に準じて独立企業間価格を算定する方法をいう。

そして、取引単位営業利益法においては、国外関連者と比較対象法人のそれぞれが果たす機能や負担するリスクが同様か否かが重要視されるから、国外関連者が果たす機能やリスクと比較対象法人が果たす機能やリスクとが同一又は類似するものであれば、当該比較対象法人の利益指標を基にした算定方法は、取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法といえる。

租税規定の解釈は、課税要件明確主義及び法的安定性の要請から、規定の趣旨目的を踏まえた文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない。また、取引単位営業利益法に係る規定の文言や対象となる取引の法形式から離れ、経済実質的な観点から解釈を拡張することは許されない。

したがって、取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法の適用は、取引単位営業利益法及び同法と同等の方法の重要な要件に整合性を有する場合に限られ、取引単位営業利益法に係る規定の文言に沿う形で厳格かつ限定的に解すべきである。

加えて、日本の移転価格税制の規定の解釈適用に当たっては、OECD ガイドラインの内容を重要な指針として考慮に入れなければならない。

②取引単位

ア 国外関連取引に対応する取引の範囲

内国法人と国外関連者との間で様々な形態を採り得る取引について、法

取引単位営業利益法(2号)は、再販売価格から適正な額を控除して国外関

令上、その取引単位の特定の基準は明確に定められていないところ、検討対象となる取引の実態に鑑みて、適切に独立企業間価格を算定することができる取引単位を特定すべきである。

そして、同一事業セグメント等に属する取引で、同一事業セグメント等に属する他の取引を考慮して価格設定が行われていたり、生産用部品の価格とその製造ノウハウの使用許諾とが相関関係にあるため当該取引等が一体として行われていたりするなど、各当事者間の契約に基づく個々の取引が相互に密接に結びついており、個別の取引ごとに評価するのでは適正に独立企業間価格を算定することができないような場合には、これらの取引の実態に応じ、いわゆるパッケージ取引として、複数の取引を一体の取引として独立企業間価格を算定することが合理的である。OECDガイドラインにおいても、無形資産取引を有形資産取引及び役務提供取引と一体として検討することの重要性が示されている。

「準ずる方法」は、法令の定める計算方法が典型的な取引についてのものであるため、それ以外の取引について対処すべく規定されたものであることからすれば、国外関連取引に対応する取引の形態が元の国外関連取引の形態と全く同一であることが要求されるわけではない。「販売」とは、財務会計上、「購入」して取得した棚卸資産（仕入品）、「製造」して取得した棚卸資産（製造品）及び「その他の行為により取得」した棚卸資産を売ることを全て含むものであるから、「準ずる方法」は、検証対象当事者である棚卸資産の買手が購入のほか製造行為を行っている場合にも対処できるものとして柔軟に適用するのが相当である。

また、取引単位営業利益法（２号）は独立企業間価格を営業利益から算定するものであり、再販売価格基準法は独立企業間価格を売上総利益から算定するものであるから、両者は本質的に異なる手法である。OECDガイドラインは、国外関連取引と対応関係にある取引と比較対象取引との間

連取引の独立企業間価格を算定するという点で、再販売価格基準法と同じであるから、取引単位営業利益法（２号）に「準ずる方法」と「同等の方法」においても、当該資産の再販売取引及び再販売価格の存在が不可欠である。OECDガイドラインも、取引単位営業利益法は、再販売価格基準法が適用される方法と整合的な方法で適用されなければならないとしている。また、取引単位営業利益法（２号）の条文は、当該棚卸資産の「販売」とのみ規定し、製造活動が行われることが念頭に置かれておらず、製造活動が行われる場合の利益率算定は困難であるから、取引単位営業利益法（２号）に準ずる方法と同等の方法は、購入した資産に大きな加工等をして別個の製品として販売する取引には適用できない。

本件無形資産取引及び本件役務提供取引について、本件国外関連者は無形資産及び役務を自ら用いているだけであり、[redacted]及び提供を受けた役務の再提供取引が存在しない。無形資産及び役務が対象部品の加工・組立ての際に用いられているという経済的実質と、第三者である顧客との間で[redacted]及び役務の再提供という法形式の取引が実在することとは、全く別個のものである。

また、本件輸出取引については、本件国外関連者は、原告から購入した部品（棚卸資産）と他社から購入した部材に対し加工・組立てを行い、完成品（別個の棚卸資産）として販売しており、当該棚卸資産の再販売取引が実在しない。原告からの部材の購入金額が売上高に占める割合（約[redacted]）に比べて他社からの部材の購入や加工等の製造が売上高に占める割合（約[redacted]）が非常に大きく、当該棚卸資産の再販売という重要な要件を満たさない。

さらに、本件輸出取引、本件無形資産取引及び本件役務提供取引を一個の国外関連取引と評価できたとしても、それに対応する国外関連者と非関連者との間の取引は実在しない。

	の比較可能性分析の際に、取引単位営業利益法と再販売価格基準法の整合性を求めるにとどまる。	
イ 本件国外関連取引に対応する取引の存否		
	本件輸出取引、本件無形資産取引及び本件役務提供取引から構成される本件国外関連取引は、いずれも本件国外関連者が車両過給機の製造・販売機能を果たすために行われるものであり、相互に他の取引を考慮して価格設定が行われるなど、各取引が密接に結びついているから、個別の取引ごとに評価するのでは適正に独立企業間価格を算定することはできず、一体の取引として独立企業間価格を算定するのが合理的である。 本件国外関連者の対価の額に他の関連者に対する再販売価格が含まれているとしても、その割合が僅かであることからすれば、直ちに本件算定方法が取引単位営業利益法に「準ずる方法」として許容されないものとはいえない。	本件国外関連取引では、相互に他の取引を考慮して価格設定が行われていない。また、本件ライセンス契約では[REDACTED]及び役務の再提供が禁じられている。したがって、本件国外関連取引を一体の取引として取引単位営業利益法（２号）を適用するのは、本件国外関連取引の取引内容に適合しない。 本件国外関連者は、車両過給機の一部完成品や部品を原告の関係会社に販売しており、その売上高が本件国外関連者の売上総額に占める割合は軽視できるものではないから、そのような取引価格を相当程度含んだ本件国外関連者の売上高を起点として独立企業間価格を算定することはできない。
③損益単位		
ア 損益単位の対象		
	本件算定方法は、本件国外関連取引を一体の取引とみて、取引単位により適切に独立企業間価格を算定しており、取引の類似性を離れて単なる企業単位での比較検討を行ったものではない。取引単位と原告のいう「企業単位」とが結果的に重なったにすぎない。 また、本件国外関連者の売上げや販管費を、本件国外関連取引に係る部分とその他の活動に係る部分に合理的に区分することはできない一方で、本件国外関係者の損益が全て車両過給機の製造・販売に係るものであることに照らすと、本件算定方法により独立企業間価格を算定するための損益は、本件国外関連者の全社損益とするのが合理的である。取引単位営業利益法を導入する措置法施行令の改正の際に、企業単位で営業利益率を比較することは否定されていなかったし、OECDガイドラインも、「企業単	取引単位営業利益法（２号）において、取引単位で比較検討を行うべきことは条文上明らかであって、取引単位営業利益法及びその考え方の重要な要素である。措置法施行令において取引単位営業利益法を導入するに当たっても、企業単位で営業利益率の比較を行う利益比準法の考え方が否定され、取引単位で営業利益率の比較を行う算定方法として取引単位営業利益法が導入されたものである。取引単位での比較が企業の事業単位での比較に緩和されるのは、推定課税の特則（措置法６６条の４第１２項）の場面に限られる。

	位」のデータを用いることを認めている（パラグラフ2. 78）。	
イ 本件国外関連者の売上高		
	本件国外関連者の売上高は、同者が原告から購入した部品を使用し、無形資産の使用許諾及び技術支援を受けて製造した製品に係るものであるから。その全てが本件国外関連取引に係るものである。 そして、本件国外関連者は、本件国外関連取引のほか非関連購入取引も行っているから、本件国外関連者の原価には、関連者間取引に係る原価と非関連購入取引に係る原価が存在する。もっとも、本件国外関連者の売上高のうち、非関連購入取引に係る原価やその他の製造原価、販管費は独立企業間価格そのものであるから、移転価格税制上問題にはならない。このことから、本件算定方法においては、非関連購入取引に係る原価の影響を除くため、後記エのとおり、2号所定の算式から非関連購入取引に係る原価を除く計算を加えている。	国外関連取引が企業活動全体の一部にすぎないにもかかわらず、その独立企業間価格を算定するために企業全体の数値を用いれば、当該国外関連取引とは別個の、検証対象外である非関連購入取引や事業活動に関する数値も取り込まれることになる。 本件国外関連者に売上高や営業利益を発生させる事業活動は、本件国外関連取引のみで可能となるものではない。また、本件国外関連取引は本件国外関連者全体の事業活動のうちの小さな一部にすぎず、本件国外関連者の事業活動の大部分は、本件国外関連取引とは内容も性質も異なる。本件における非関連購入取引は、本件国外関連者の売上高から適正な営業利益と販管費の合計額を控除した計算結果に対し、混然とした影響をもたらしており、本件国外関連者は、本件国外関連取引とは別個の非関連購入取引の影響で本件比較対象法人よりも利益率が高くなり、より多くの営業利益を獲得できている。 本件国外関連取引の独立企業間価格を算定するためには、非関連購入取引及び事業活動による営業利益を適切に控除する必要があるが、本件算定方式のように非関連購入取引の原価を控除するだけでは、売上高獲得に対する非関連者購入取引の貢献分を適切に排除できず、営業利益を適切に控除できない。本件算定方式は、本件国外関連取引に係る売上高営業利益率と非関連購入取引に係る売上高営業利益率が同一であるという不合理な前提に立つものである。
ウ 本件比較対象法人の売上高営業利益率		
	本件比較対象法人及び本件国外関連者は、十分に類似性を持った法人であるから、本件国外関連者が行う取引全体と本件比較対象法人が行う取引全体との間には類似性がある。本件算定方法は、取引の類似性を離れて単なる企業単位の比較検討を行ったものではない。 OECDガイドライン（10年版）においても、比較対象法人につき企	本件比較対象法人が本件国外関連取引に対応する取引に類似する比較対象取引を行っていたとしても、本件比較対象法人の事業活動はそれだけで成り立つものではないから、当該比較対象取引のみの売上高営業利益率と本件比較対象法人の売上高営業利益率とは同一ではない。したがって、本件比較対象法人の売上高営業利益率を用いて、本件国外関連取引に対応する取引の適正な営業利

	業単位での比較可能性分析が可能であることが示されている（パラグラフ 2. 103、103、3. 37）。	益の金額を算出することはできない。
エ 2号所定の算定の修正		
本件国外関連者は、本件国外関連取引により、原告から部品の仕入れ、無形資産の供与、技術支援の提供及び販売権の付与を受けるとともに、現地サプライヤーから部材を仕入れ、製造設備を購入し、また従業員を雇用して製造活動等を行うことにより、車両過給機を製造販売している。そして、そのいずれが欠けても車両過給機の製造・販売をすることはできないから、車両過給機の再販売価格である売上高の原価には、関連者間取引に係る原価と非関連購入取引に係る原価が含まれている。 本件算定方法は、2号所定の算式に、本件国外関連者の原価（本件国外関連取引原価と非関連購入取引原価の和）を減算し、本件国外関連取引原価（本件国外関連取引の対価の額）を加算するという計算を加えたものである。このことは、次の計算式のとおりに、あるべき原価（対価の額）を求めることにより独立企業間価格を求めようとする取引単位営業利益法（2号）の趣旨に沿った計算をするために、2号所定の算式に非関連者間取引原価を除く計算を加えたものということができるから、本件算定方法は、取引単位営業利益法（2号）の考え方から乖離しない合理的な方法である。 【本件算定方法】 売上高－（適正な営業利益＋本件国外関連者の原価＋販管費）＋本件国外関連取引の対価の額 ＝売上高－（適正な営業利益＋販管費）－（本件国外関連者の原価－本件国外関連取引の対価の額） ＝売上高－（適正な営業利益＋販管費）－非関連購入取引に係る原価 本件算定方法は、所得移転金額を計算した後、当該金額に本件国外関連		我が国の移転価格税制は、国外関連取引の対価を独立企業間価格に修正するという「取引の価格」に着目する制度である。しかし、本件算定方法は、最初に所得移転金額を計算した後、当該金額を本件国外関連取引の対価の額に加算することにより独立企業間価格を算定するものであり、法人間の「所得移転金額」の計算が中核になっている。すなわち、移転価格税制においては、独立企業間価格を算定した上で当該独立企業間価格を反映した所得金額の計算を行うべきであるにもかかわらず、本件計算方法は、最初に所得移転金額を計算した上で独立企業間価格の算定を行っており、計算の順序が正反対である上、独立企業間価格はほとんど実質的な役割を果たしておらず、その算定が形骸化している。 また、措置法所定の移転価格税制の適用による独立企業間価格の算定と、当該算定後の法人税法本則の適用による法人所得額の計算とは別個のプロセスであるにもかかわらず、本件算定方法においては、独立企業間価格の算定に使用した所得移転金額がそのまま更正対象の増差所得金額として原告の申告所得金額に加算されている。 さらに、本件算定方法は、本件国外関連者の売上原価の減算と本件国外関連取引の対価の額の加算を行わなければその算定式が成り立たない。取引単位営業利益法は、再販売価格基準法と実質的に同様の方法であるにもかかわらず、その導入に当たっては措置法施行令の改正が必要であったのであり、そのことからすれば、本件算定方法は取引単位営業利益法に準ずる方法ではなく、異質な算定方法を創造するものである。 加えて、本件算定方法は、本件国外関連者における実績値に営業利益と適正な営業利益との差額を本件国外関連取引によってもたらされた超過利益とみな

	取引の対価の額を加算して独立企業間価格を算定しようとするものではない。また、本件算定方法は適正な営業利益と実績営業利益との差額に基づき所得移転額を計算するものといえ、2号所定の算式は適正な売上原価と実績売上原価との差額に基づき所得移転額を計算するものであることからすれば、これらは本質的な違いはない。	し、同額を原告に帰属させているから、残余利益分割法の考え方になっている。
④ 比較可能性		
ア 判断基準		
	国外関連取引と対応関係にある取引と比較対象取引との類似性は、「売手の果たす機能その他」の観点から差異があるか否か、また、差異がある場合には当該差異を調整することができるか否かにより判断され、それが客観的に明らかでなければ差異調整は不要であり、差異調整を要するのは、営業利益率の算定に影響を及ぼすことが客観的に明らかである重大な差異がある場合に限られる。 そして、必要以上に厳密な比較可能性を要求するのは、納税者が申告調整型の制度の下で独立企業間価格を算定することを困難にし、申告納税義務の履行を困難にすることから、不適當である。	国外関連取引に対応する取引と比較対象取引との間の比較可能性は、売上高営業利益率の算定に影響を及ぼすことが客観的に明らかな差異があるか、差異がある場合にはそれにより生ずる売上高営業利益率の差について必要な調整をすることができるかについて検討されることになる。
イ 事業の内容		
	F社は、原告から部品を仕入れ、非関連者から他の部材等を調達した後、車両過給機の完成品を製造して他の非関連者に販売している。この際、F社は、XXXXXXXXXX原告から無形資産の使用許諾を受けるとともに、技術者の派遣等の技術支援を受けている。F社は、一般的に製造を行う企業が通常持っている機能を有するにとどまる。 一方、本件比較対象法人は、いずれもタイに所在する自動車部品製造業者であって、J社のデータベースであるK及び公開情報に基づいて、市場の同一性、棚卸資産の類似性、事業戦略の類似性、法人規模の類似性等の	F社は、自ら保有する無形資産の実施権を用いることにより独自の機能を果たし、自らの有する他の物的・人的資源やタイ市場特有の具体的状況等と組み合わせることで超過利益を生み出している。F社は、原告の工場や下請けなどではない。

	観点から選定されたものである。両社ともに、研究開発機能は限定的であるが、一定の技術水準も有している。			
ウ	製品の特徴			
	F社における車両過給機部品の製造工程及び車両過給機本体の加工工程は、製造活動として単純なものである。 一方、本件比較対象法人は、主に日系自動車メーカーを取引先とする一次サプライヤーであり、製造販売する自動車部品は、顧客の品質、コスト、納期に係る要求を満たしている。	F社が製造販売する車両過給機と本件比較対象法人が製造販売する自動車部品とでは、許容誤差・構成部品数など製造上の難易度が大きく異なり、販売単価、機能保証、品質保証などにも違いがある。		
エ	当事者の遂行する機能			
	(ア) 製造活動 <table><tr><td> F社の車両過給機の製造・販売活動は原告に依存しており、その機能は単純な製造機能に限られる。そして、本件比較対象法人も日系自動車メーカーに対して自動車部品を販売しており、自動車メーカーが要求する高度な品質を満たしていると考えられる。 原告が主張するF社の独自の生産技術の改良は、自動車部品を製造販売する企業として本件比較対象法人が日常的に実施しているものとどまり、内製化、現地調達化も、製造業者が原価の低減を図るための通常の活動にとどまる。 また、車両過給機の部材の内製化において、F社は、[REDACTED] [REDACTED]原告の子会社からタービン軸の製造ラインの払下げを受けるなどした。さらに、シュラウドアッシーの現地調達化についても、[REDACTED] [REDACTED] [REDACTED]などしている。内製化及び現地調達化による原価の低減額は、本件各事業年度において円安・パーツ高が進行していたこ </td><td> 車両過給機の製造につき、主に原告が量産図面を確定させるものの、その後の量産活動の場面では、F社が生産技術の改良、内製化、現地調達化を進めている。 例えば、生産技術の改良において、F社は、Eグループの他社に先駆けて、VGS車両過給機の製造工程の考案、設計及び構築を行い、平成16年以降に量産化し、本件各事業年度におけるF社の主力製品にした。また、内製化においては、F社は、自らが主体となって、原告から輸入するタービン軸の内製化を積極的に進め、費用を大きく低減させた。さらに、現地調達化においては、F社は、原告からの指示等によるのではなく、独自の判断に基づいて、車両過給機の構成部品であるシュラウドアッシーの現地調達先を選定した。そして、内製化及び現地調達化を進めた結果、本件各事業年度において、F社の売上高営業利益率は増加した。 </td></tr></table>		F社の車両過給機の製造・販売活動は原告に依存しており、その機能は単純な製造機能に限られる。そして、本件比較対象法人も日系自動車メーカーに対して自動車部品を販売しており、自動車メーカーが要求する高度な品質を満たしていると考えられる。 原告が主張するF社の独自の生産技術の改良は、自動車部品を製造販売する企業として本件比較対象法人が日常的に実施しているものとどまり、内製化、現地調達化も、製造業者が原価の低減を図るための通常の活動にとどまる。 また、車両過給機の部材の内製化において、F社は、[REDACTED] [REDACTED]原告の子会社からタービン軸の製造ラインの払下げを受けるなどした。さらに、シュラウドアッシーの現地調達化についても、[REDACTED] [REDACTED] [REDACTED]などしている。内製化及び現地調達化による原価の低減額は、本件各事業年度において円安・パーツ高が進行していたこ	車両過給機の製造につき、主に原告が量産図面を確定させるものの、その後の量産活動の場面では、F社が生産技術の改良、内製化、現地調達化を進めている。 例えば、生産技術の改良において、F社は、Eグループの他社に先駆けて、VGS車両過給機の製造工程の考案、設計及び構築を行い、平成16年以降に量産化し、本件各事業年度におけるF社の主力製品にした。また、内製化においては、F社は、自らが主体となって、原告から輸入するタービン軸の内製化を積極的に進め、費用を大きく低減させた。さらに、現地調達化においては、F社は、原告からの指示等によるのではなく、独自の判断に基づいて、車両過給機の構成部品であるシュラウドアッシーの現地調達先を選定した。そして、内製化及び現地調達化を進めた結果、本件各事業年度において、F社の売上高営業利益率は増加した。
F社の車両過給機の製造・販売活動は原告に依存しており、その機能は単純な製造機能に限られる。そして、本件比較対象法人も日系自動車メーカーに対して自動車部品を販売しており、自動車メーカーが要求する高度な品質を満たしていると考えられる。 原告が主張するF社の独自の生産技術の改良は、自動車部品を製造販売する企業として本件比較対象法人が日常的に実施しているものとどまり、内製化、現地調達化も、製造業者が原価の低減を図るための通常の活動にとどまる。 また、車両過給機の部材の内製化において、F社は、[REDACTED] [REDACTED]原告の子会社からタービン軸の製造ラインの払下げを受けるなどした。さらに、シュラウドアッシーの現地調達化についても、[REDACTED] [REDACTED] [REDACTED]などしている。内製化及び現地調達化による原価の低減額は、本件各事業年度において円安・パーツ高が進行していたこ	車両過給機の製造につき、主に原告が量産図面を確定させるものの、その後の量産活動の場面では、F社が生産技術の改良、内製化、現地調達化を進めている。 例えば、生産技術の改良において、F社は、Eグループの他社に先駆けて、VGS車両過給機の製造工程の考案、設計及び構築を行い、平成16年以降に量産化し、本件各事業年度におけるF社の主力製品にした。また、内製化においては、F社は、自らが主体となって、原告から輸入するタービン軸の内製化を積極的に進め、費用を大きく低減させた。さらに、現地調達化においては、F社は、原告からの指示等によるのではなく、独自の判断に基づいて、車両過給機の構成部品であるシュラウドアッシーの現地調達先を選定した。そして、内製化及び現地調達化を進めた結果、本件各事業年度において、F社の売上高営業利益率は増加した。			

ウ 製品の特徴

F 社が製造販売する車両過給機と本件比較対象法人が製造販売する自動車部品とでは、許容誤差・構成部品数など製造上の難易度が大きく異なり、販売単価、機能保証、品質保証などにも違いがある。

エ 当事者の遂行する機能

F社の車両過給機の製造・販売活動は原告に依存しており、その機能は単純な製造機能に限られる。そして、本件比較対象法人も日系自動車メーカーに対して自動車部品を販売しており、自動車メーカーが要求する高度な品質を満たしていると考えられる。

原告が主張するF社の独自の生産技術の改良は、自動車部品を製造販売する企業として本件比較対象法人が日常的に実施しているものとどまり、内製化、現地調達化も、製造業者が原価の低減を図るための通常の活動にとどまる。

また、車両過給機の部材の内製化において、F社は、
原告の子会社からタービン軸の製造ラインの払下げを受けるなどした。さらに、シュラウドアッシーの現地調達化についても、
などしている。内製化及び現地調達化による原価の低減額は、本件各事業年度において円安・パーツ高が進行していたこ

車両過給機の製造につき、主に原告が量産図面を確定させるものの、その後の量産活動の場面では、F社が生産技術の改良、内製化、現地調達化を進めている。

例えば、生産技術の改良において、F社は、Eグループの他社に先駆けて、VGS車両過給機の製造工程の考案、設計及び構築を行い、平成16年以降に量産化し、本件各事業年度におけるF社の主力製品にした。また、内製化においては、F社は、自らが主体となって、原告から輸入するタービン軸の内製化を積極的に進め、費用を大きく低減させた。さらに、現地調達化においては、F社は、原告からの指示等によるのではなく、独自の判断に基づいて、車両過給機の構成部品であるシュラウドアッシーの現地調達先を選定した。そして、内製化及び現地調達化を進めた結果、本件各事業年度において、F社の売上高営業利益率は増加した。

と、内製化によってF社には新たに人件費や生産設備等に係る減価償却費が追加費用として計上されるから、大きなものになるとは考えられない。

(イ) 無形資産

F社は、独立企業間価格の算定に影響を与えるような重要な無形資産を有しない。また、国外関連者による無形資産を使用する活動が、通常の機能を超える機能として超過利益の配分を受けるためには、それが無形資産の価値の増大に貢献している必要があるところ、F社の活動はそのようなものではない。

一方、本件比較対象法人は、いずれも日系自動車メーカーに対して自動車部品を納入する一次サプライヤーであり、「ISO/TS 16949」の認証の下で、自動車メーカーから要求される品質・コスト・納期を満たす製品を製造・販売しているから、F社の機能と同様の機能を有する法人が通常有するであろう無形資産を有する。

F社は、原告が保有する無形資産の権利とは別個の実施権として、原告が保有する特許権・技術ノウハウの使用許諾権及び独占製造・独占販売権を有している。F社が保有する無形資産の実施権と本件比較対象法人が保有する無形資産に関する利用権とは種類が異なり、重要性の程度も大きく異なる。

また、F社は、VGS車両過給機の製造工程の考案、設計及び構築を行い、製造ノウハウに関する重要な無形資産を有している。

(ウ) リスク

原告及びF社は、それぞれが果たす機能に起因するリスクを負担しているところ、Eグループの車両過給機事業においてF社が果たす機能に起因するリスクの負担は限定的である。

すなわち、研究開発リスクは専ら原告が負担し、調達や製造に起因するリスクは主にF社が負担し、在庫リスクは主にF社が負担し、製品保証・製造物責任リスクのうち製造工程に起因する部分はF社が、開発・設計に起因する部分は原告がそれぞれ負担し、市場リスクのうち販売価格の変動のリスクは大きくないものの販売数量の変動リスクはF社と原告の双方が負担し、為替リスクは、

F社は、自らが当事者となって現地の自動車メーカーとの間で売買契約を締結し、車両過給機を直接販売しており、価格変動リスク、失注リスク、調達や製造に関するリスクを負っていたほか、

特に、自動車業界においては、落札時に定められた販売価格がいつまで維持されるかについて期間は示されず、落札後の価格は、自動車メーカー自身の競争状況や部品メーカーのコスト削減の努力・進展状況を考慮して、交渉の上で決められることになるから、価格変動リスク、失注リスクは小さなものではない。F社が製造販売する車両過給機は、自動車メーカーが内製化を行うことで失注するという内製化リスクもあった。

				なお、原告のリスクを分析しても、F社と本件比較対象法人の比較可能性の検討においては意味がない。
オ 市場の状況				
		F社は、原告が平成13年10月にタイにおける[]との合弁会社の設立を決定したことにより設立されたものである。そして、F社の設立時点において、[] [] F社は、設立当初から各自動車メーカーから車両過給機の製造販売を受注することができた。その後も、原告が技術的な参入障壁を構築し、原告の技術や営業ノウハウによって、顧客のニーズにあった製品を提供できたことから、F社は高い市場占有率や高い販売価格を維持できたものである。 F社のタイにおける市場占有率が高いとすれば、それは原告の貢献によるものであって、F社が自らの活動により寡占業者の地位を獲得したとは認められない。		
		F社は、競争業者に先駆けてタイに早期に進出することで、タイ市場において高い市場占有率[]を保持し、顧客との価格等の条件交渉において相対的に有利な立場にあったことで、先行者利益を享受していたものである。F社が製造する製品の大部分は、原告がF社の設立当初から確保していたものではなく、F社がその設立後に新たに受注したものであって、原告の貢献の程度は小さい。 また、F社の製品である車両過給機は主にピックアップトラックのエンジンに搭載されるところ、タイにおいては、ピックアップトラックの需要が普通乗用車の需要よりも大きかった。さらに、タイにおいては、排ガス規制強化のためにピックアップトラック向け車両過給機に対する需要が増大していた。これに対して、本件比較対象法人の製品は普通乗用車及び二輪自動車向け製品であり、また、排ガス規制に関わる製品でもない。 そして、OECDガイドラインでは、営業利益指標から、競争上の地位による影響を容易に取り除くことができない旨が指摘されている（パラグラフ2.70）。		
カ 経営の効率性				
		原告の主張する経営の効率性は、事業の遂行上の機能に収められ、その中で評価されるべきものであるから、その指標の差異が独立企業間価格の算定に独自に影響を与えるものとは認められない。 F社は、原告の車両過給機セクターの[]が日系自動車メーカーの引合いや入札への対応を含め自ら主導して顧客に対する営業活動を行い、[] []に基づき、タイにおける寡占		
		F社は、本件比較対象法人と比較して、人件費の売上高に対する比率、設備費の売上高に対する比率、製品原価の売上高に対する比率が小さく、経営の効率性が高い。 経営の効率性に関して、F社による部品の現地調達化及び内製化によるコスト低減の効果は大きく、これらにつき原告の貢献が大きいということはない。		

オ 市場の状況

F 社は、設立当初から各自動車メーカーから車両過給機の製造販売を受注することができた。その後も、原告が技術的な参入障壁を構築し、原告の技術や営業ノウハウによって、顧客のニーズにあった製品を提供できたことから、F 社は高い市場占有率や高い販売価格を維持できたものである。

F 社は、競争業者に先駆けてタイに早期に進出することで、タイ市場において高い市場占有率 [REDACTED] を保持し、顧客との価格等の条件交渉において相対的に有利な立場にあったことで、先行者利益を享受していたものである。F 社が製造する製品の大部分は、原告が F 社の設立当初から確保していたものではなく、F 社がその設立後に新たに受注したものであって、原告の貢献の程度は小さい。

そして、OECDガイドラインでは、営業利益指標から、競争上の地位による影響を容易に取り除くことができない旨が指摘されている（パラグラフ 2.70）。

原告の主張する経営の効率性は、事業の遂行上の機能に収められ、その中で評価されるべきものであるから、その指標の差異が独立企業間価格の算定に独自に影響を与えるものとは認められない。

F社は、本件比較対象法人と比較して、人件費の売上高に対する比率、設備費の売上高に対する比率、製品原価の売上高に対する比率が小さく、経営の効率性が高い。

	市場に製品を供給して高価格で販売することができたことから、本件比較対象法人に比べて高い売上高営業利益率を保持することができたものである。	
キ 所得移転の蓋然性		
	原告の研究開発・設計と営業が一体となって顧客との密接な関係を築いて培った高い技術力が、寡占市場において製品を供給し、高価格で販売できる主たる要因となっており、F社の高水準の利益に結びついている。したがって、本件国外関連取引においては、所得移転の蓋然性が高い。原告及び日本国内で車両過給機を製造する原告子会社とF社の利益配分は、本件各事業年度の平均で■■■■■となっており、F社側に利益が偏って計上されている。 比較可能性分析を行うに当たり、国外関連取引における当事者双方の機能及びリスクの分析をすることなく、単に検証対象当事者であるF社だけをみて、その果たす機能を評価し、その機能と同程度の比較対象法人の機能を比較した場合には、多国籍企業グループを適用対象とした適切な利益配分という移転価格税制の目的を実現することはできない。	移転価格税制は、国外への所得移転を直接問題とするものではなく、独立企業間価格の算定を通して、納税者の適正な所得を計算する制度である。価格を意識せずに、最初から国外に移転された所得を計算する制度ではない。原告の機能等をF社の機能等と対比することによって所得移転の蓋然性を主張しても、所得移転の蓋然性は取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法の適用要件ではないから、無意味かつ不合理である。 取引単位営業利益法（2号）における比較可能性は、国外関連取引における内国法人（原告）の機能等を検証対象法人の機能等と対比して検討するものではない。また、本件国外関連取引における原告の機能等を検証し、F社の機能等に対する原告の貢献を検討するとしても、本件国外関連取引についての被告の分析は不正確である。
ク 差異の調整		
	取得単位営業利益法における差異調整は、比較可能性を高めるために行うものであるから、関連者間取引と非関連者間取引の機能を比較して、売上高営業利益率に与える差が客観的に明らかである重要な差異に限って調整すべきである。 そして、本件算定方法においては、売上高営業利益率の算定に影響を与える差異（為替差損益及び会計処理方法の差異）の調整が適正に行われている。	本件国外関連取引を行うF社と本件比較対象法人との間には、売上高営業利益率の算定に客観的に明らかな影響を及ぼす差異があるにもかかわらず、本件算定方法においては、適切な差異調整が何ら行われていない。

争点 2（本件算定方法は本件国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法か）

（被告の主張）

（原告の主張）

ア 本件算定方法（取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法）の適切性 「最も適切な方法」であるか否かは、全ての算定方法を深く分析して検討するという厳格なものではなく、独立企業原則に配慮しつつ、国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、独立企業間価格を算定するための最も適切な方法を事案に応じて選定すれば足りる。OECDガイドラインにおいても「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の意味するものではない」（パラグラフ 2. 8）などとされている。 本件国外関連取引と比較可能な内部比較対象取引や本件国外関連取引と同種と認められるような外部比較対象取引は見当たらず、他方で、本件国外関連者は単純な製造機能等を有するにとどまり、独自の機能を有していないから、本件国外関連取引に係る独立企業間価格の算定においては、本件国外関連者を検証対象当事者とする「取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法」を用いることが適切である。そして、H社及びI社を比較可能性のある取引を行う法人として選定することができた。したがって、本件国外関連取引の独立企業間価格の算定に当たっては、本件国外関連者を検証対象法人とする取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法が、最も適切な方法である。	本件国外関連取引の独立当事者間価格を算定する最適方法として、残余利益分割法、寄与度利益分割法及び取引単位営業利益法と同等の方法と、取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法との優劣を慎重に検討すべきである。 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、取引単位営業利益法を適用するのは、争点 1（原告の主張）のとおり重大な問題がある。また、取引単位営業利益法は製造活動を念頭に置いておらず、付加価値の大きい製造活動に従事する本件国外関連者に適用するのは不適切である上、片側検証という問題点もある。
イ 利益分割法（残余利益分割法ないし寄与度利益分割法）との比較 原告は研究開発機能等を有し無形資産を保有する一方、本件国外関連者は単純な製造機能等を有するにとどまり、独自の機能を有していない。また、本件国外関連者が原告から供与を受けた特許権・技術ノウハウの使用許諾権及び独占製造・独占販売権も、原告側の無形資産に由来するものである。このように原告側にしか重要な無形資産のない本件において、残余利益分割法を適用するのは適切ではない。	本件国外関連者は、争点 1（原告の主張）④比較可能性で主張したとおりの機能を有していた。すなわち、本件国外関連者は、独自の生産ラインの考案、設計及び構築等の生産技術の改良や、原告が有する特許権・技術ノウハウの使用許諾権及び独占製造・独占販売権を保有することで、独自の機能を有していた。原告及び本件国外関連者双方が独自の機能を果たしているから、残余利益

また、機能について、原告は顧客のニーズに合った製品を開発及び設計し、顧客に対する受注活動も行っている一方、本件国外関連者は一般的な製造機能を果たすにとどまるから、分割対象利益の発生に寄与した程度を推測することができる適切な要因を特定するのは困難である。本件において、寄与度利益分割法を適用するのは適切ではない。

分割法が最適方法に該当する蓋然性が高い。この点、国税庁が作成する事務運営指針参考事例集〔事例８〕も、特許権及び製造ノウハウの実施許諾並びに部品の販売から成る国外関連取引の双方当事者が独自の価値ある寄与を行っている事例について、残余利益分割法に準ずる方法が最適方法に該当するとしている。

また、寄与度利益分割法は、比較対象取引がなくとも、分割対象利益等の獲得に寄与した程度を推測するに足りる要因を用いれば適用できるという点に長所があり、分割要因の選定に当たって、分割対象利益との厳密な関連性は不要である。そして、本件国外関連取引に係る分割対象利益の発生に寄与した程度を推測することができる本件国外関連者の適切な要因としては、
に
係る費用を特定し得る。この点、事務運営指針参考事例集〔事例７〕は、日本の親会社から外国子会社が部品の供給を受け現地調達部品も用いて製品を製造し現地で販売する取引について、当該製品が寡占市場の状況にあり、比較対象取引を見いだすことができないことなどを理由に、比較対象取引を用いない寄与度利益分割法が最適方法になるとしている。

争点3（本件再調査は「新たに得られた情報」に照らし非違があると認められたために実施されたものか）

（被告の主張）

（原告の主張）

ア 「新たに得られた情報」に照らして非違があると認めるときの解釈 通則法74条の11第6項の趣旨は、納税者の負担の軽減を図りつつ、従前の調査で得られた情報だけでは必ずしも非違を認めることはできないものの、その後取得した情報に照らしてみると非違があると認められるときに、更に調査を行って、改めて課税標準等又は税額等を正しく認定して課税を行い、もって適正公平な課税の確保を図ることにある。また、同項の「新たに得られた情報」との文言の通常の意味や、調査の過程で収集されず、現に有していない情報に基づいて更正決定等をすべきか否かの判断をすることがあり得ないことからすれば、「新たに得られた情報」とは、当該職員がその通知又は説明の時点において現に有していた情報以外の情報をいうと解するのが相当である。 そして、「新たに得られた情報に照らして非違があると認めるとき」とは、新たに得られた情報と前回調査において得られていた情報とを総合勘案した結果、既調査年度について非違があると認められるときをいう。	「新たに得られた情報に照らして非違があると認めるとき」とは、調査担当職員が、前回調査において容易に「非違があると認める」ために必要な資料を入手し、必要な情報を確認できたにもかかわらず、漫然とこれを怠ったことにより得ることができなかったと客観的に認められるような情報に照らして非違があると認めるときをいう。 実質的に何ら制限なく再調査を認めるような規定は妥当ではないとして、再調査の要件を定める通則法74条の11第6項が導入されたのであるから、これを広く解するのは通則法改正の趣旨に反する。また、再調査の要件を限定的に解しても、課税庁は、納税者から「区分同意書」を取得すれば、一般法人税調査と移転価格調査を別個に行うことができるのであるから、不都合はない。
イ 本件再調査の実施に当たり「新たに得られた情報」に照らして非違があったといえるか 東京国税局所属の調査担当職員が本件28年調査において入手した資料及び聴取した情報は、本件前回調査の調査結果の内容説明を行った時点において東京国税局所属の調査担当職員が現に有していた情報以外の情報であるから、通則法74条の11第6項に規定する「新たに得られた情報」に該当する。本件前回調査において得られたような資料から本件国外関連取引に係る原告と本件国外関連者の切出損益を計算することは容易ではない。 そして、本件28年調査において新たに得られた情報と本件前回調査において得ていた情報とを総合勘案すれば、既調査年度においても移転価格税制上の非違があると認められる。	調査担当職員は、原告が本件前回調査において提出した各資料により、本件国外関連取引の内容、対価の設定方法や本件国外関連者の売上高営業利益率が高い水準にあったことを容易に認識可能であった。また、本件前回調査において、本件国外関連取引に係る切出損益を計算したり、原告に資料提出を依頼したりすることにより、原告と本件国外関連者との間の利益の配分割合について容易に認識することが可能であった。 したがって、調査担当職員は、本件前回調査においてこれらの情報を容易に確認できたのであるから、本件28年調査で当該情報が新たに得られたとして、本件再調査を実施することはできない。

争点４（本件各更正通知書の理由の記載は理由付記として欠けるところがないか）

（被告の主張）

原告は、法人税及び地方法人税につき、平成２５年３月期ないし平成２７年３月期において青色申告書を提出し、平成２８年３月連結期において連結確定申告書を提出したところ、法人税法１３０条２項は、これらの申告書に係る法人税の課税標準等を更正する場合には、その更正の理由を付記しなければならない旨規定する。そして、帳簿書類の記載について納税者と法的な評価を異にする場合に更正通知書に付記すべき理由の内容、程度については、更正処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するものである限り、法の要求する更正理由の付記として欠けるところはない。

本件各更正通知書には、いずれも独立価格基準法、再販売価格基準法及び原価基準法並びにそれと同等の方法や準ずる方法が適用できないこと、原告及び本件国外関連者の双方が独自の機能を果たしていないこと、比較対象法人として２社を選定し、当該２社は、取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法の適用上十分比較可能性があること、取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法が独立企業間価格を算定するに当たり最も適切な方法と認められたことが記載されており、理由付記制度の趣旨目的を十分に充足するに足りる記載がされている。

（原告の主張）

平成２３年度税制改正により、措置法６６条の４第２項に最適方法ルールが規定された。同項は、複数の所定の独立企業間価格の算定方法の中から、「国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情」を比較検討した上で最も適切な算定方法を選択するものとしている。処分庁は、複数の算定方法候補を前提として、それらの長所・短所を比較するなどの判断過程を経て最適方法を選択しなければならない。

したがって、処分庁は、更正通知書に、独立企業間価格を算定するに当たって候補となる算定方法の特定、長所・短所等の比較検討を内容とする判断過程、優劣の理由を踏まえた最適方法の選定・決定という３つの要素を記載しなければならない、最終的に選定した最適方法を記載するだけでは、法人税法１３０条２項の理由付記として不十分である。

別紙3の1～3の3、別紙6～8 省略

事件番号 令和●●年（○○）第●●号

法人税更正処分等取消請求事件

原告 株式会社E

被告 国

更 正 決 定

頭書事件について、令和5年12月7日当裁判所が言い渡した判決に明白な誤りがあるから、当裁判所は、職権により、次のとおり決定する。

主 文

- 1 上記判決の59頁5行目の「 」のあとの「■」を「 」に改め、6行目から7行目にかけての「 」を「 」に改める。
- 2 上記判決の59頁10行目の「 」のあとの「■」を「 」に改め、11行目の「 」を「 」に改める。

令和5年12月12日

東京地方裁判所民事第2部

裁判長裁判官 品田 幸男

裁判官 片瀬 亮

裁判官 彦田 まり恵