

## TAX LAW NEWSLETTER

2014年11月号 (Vol.9)

### 移転価格税制に関する裁判例の検討 —東京地判平成26年8月28日を題材に—

#### I. はじめに

#### II. 東京地裁平成26年8月28日判決

#### III. 実務上の留意点

森・濱田松本法律事務所

弁護士 小島 義博

TEL. 03 5220 1805

yoshihiro.kojima@mhmjapan.com

弁護士 小山 浩

TEL. 03 6266 8589

hiroshi.oyama@mhmjapan.com

弁護士 尾登 亮介

TEL. 03 6266 8970

ryosuke.onobori@mhmjapan.com

#### I. はじめに

本件は、内国法人であるホンダが、同社とブラジル子会社との間で行った国外関連取引の対価の額が独立企業間価格を満たさないことを理由に、移転価格税制に基づき法人税の課税処分を受けた事件であり、東京地裁は本年8月28日、ホンダ側の主張を認め、約75億6,750万円の課税処分を取り消しました。

本件は、国が独立企業間価格の算定で適用した残余利益分割法の「基本的利益」の算定で行った「比較対象法人の選定」に関し、子会社がブラジルの自由貿易地域内で税恩典利益を享受していた点を重視し、当該税恩典利益を享受していない法人を比較対象法人とすべきではないとした判決として注目されます<sup>1</sup>。

#### II. 東京地裁平成26年8月28日判決

##### 1. 事案の概要

##### (1) 当事者の関係及び取引関係

##### ア 当事者の関係

ホンダは、ブラジル・アマゾナス州に設置されたマナウス自由貿易地域（以下「マナウスフリーゾーン」といいます。）で自動二輪車の製造及び販売事業を行っている外国法人であるHDA社並びにその連結子会社であるHCA社・HTA社（以下、HDA社、HCA社及びHTA社を併せて「HDA社等」といいます。）の各発行済株式総数の

<sup>1</sup> 本事件は、現在、控訴審である東京高等裁判所に係属しています。

## TAX LAW NEWSLETTER

99%超を間接に保有していました。

#### イ マナウス税恩典利益

マナウス税恩典利益とは、ブラジルの連邦又はアマゾナス州の法令の規定により、マナウスフリーゾーンに進出する企業に対して与えられる各種租税の減免措置をいい、マナウス税恩典利益のうち、輸入税<sup>2</sup>と ICMS<sup>3</sup>の減免は、ブラジル企業会計上、売上原価の低減項目として費用を減少させ、売上総利益ひいては営業利益を増加させるものでした。

HDA 社等は、それぞれマナウスフリーゾーンで事業活動を行い、HAD 社の各事業年度の営業利益合計額のうち、約 59%相当額がマナウス税恩典に係る利益によるものであったとのことでした。

#### ウ 取引関係

ホンダは、平成 9 年 4 月 1 日から平成 15 年 3 月 31 日までの各事業年度において（平成 11 年 4 月 1 日から平成 12 年 3 月 31 日までを除き、以下「本件各事業年度」といいます。）、HDA 社等との間で、①完成自動二輪車の販売取引、②自動二輪車の部品の販売取引、③自動二輪車の製造設備等の販売取引、④技術支援の役務提供取引、⑤無形資産の使用に係る取引（以下「本件国外関連取引」といいます。）を行い、対価を受領しました。

#### (2) ホンダによる法人税の確定申告及び税務当局による各更正処分等

ホンダは、本件国外関連取引により HDA 社等から支払を受けた対価の額を収益の額に算入して、本件各事業年度の法人税の確定申告をしたところ、処分行政庁から、上記の対価の額が、後述の残余利益分割法<sup>4</sup>により算定した独立企業間価格（以下「本件独立企業間価格」といいます。）に満たないことを理由に、租税特別措置法 66 条の 4 第 1 項<sup>5</sup>の移転価格税制の規定により、本件国外関連取引が本件独立企業間価格で行われたものとみなし、本件各事業年度の所得金額に本件独立企業間価格と本件国外関連取引の対価の額との差額を加算すべきであるとして、各更正等（以下「本件各更正処分等」といいます。）を行いました。

<sup>2</sup>輸入税は、商品や生産物の輸入に課される連邦税であり、我が国の関税に相当するものです。認可を受けることで、部品等の輸入にあたり、輸入税の納付猶予を受けられ、その部品等を用いて製造した製品をマナウスフリーゾーン外に移出する時に納付すべき税額の 88%が軽減されます。

<sup>3</sup> ICMS とは、主に商品、製品及び生産物の流通に課される州税であり、付加価値税の一種です。アマゾナス州政府から認可を受けた場合、マナウスフリーゾーンで ICMS の減免（ICMS 税減免は、みなし仕入税額控除、税額免除及び税軽減から成ります。）を受けることができます。

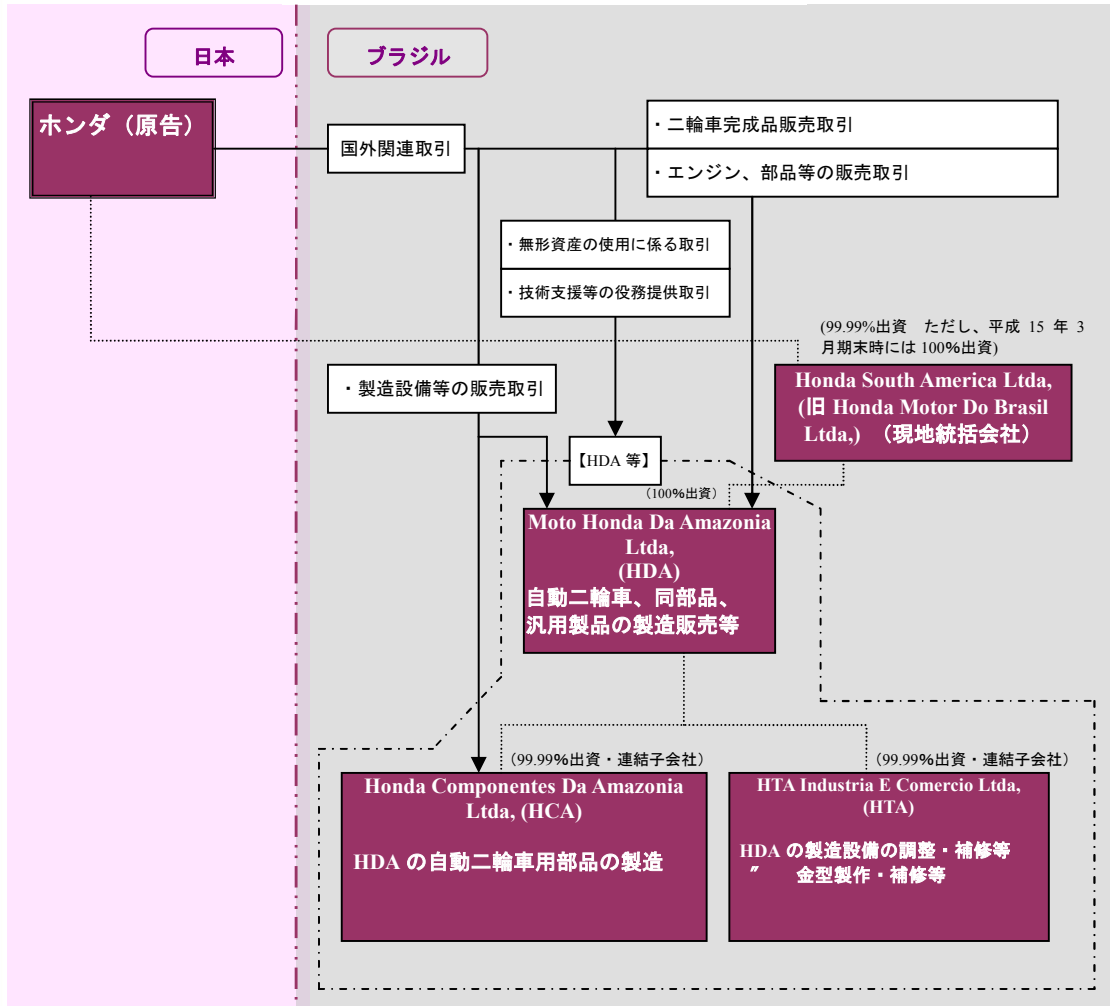
<sup>4</sup>当時、残余利益分割法は法律及び政省令に直接の明文規定がなく、旧租通 66 の 4(4) - 5 が定めるにすぎませんでしたが、平成 23 年税制改正により、特租令 39 条の 12 第 8 項 1 号ハに利益分割法の一つとして規定されるに至りました。

<sup>5</sup>平成 10 年 3 月期、平成 11 年 3 月期及び平成 13 年 3 月期については平成 13 年法律第 7 号による改正前のもの、平成 14 年 3 月期については平成 14 年法律第 79 号による改正前のもの、平成 15 年 3 月期については平成 18 年法律第 10 号による改正前のもの。以下、「措置法」といいます。

TAX LAW NEWSLETTER

当事者関係、取引関係及び時系列についてまとると以下の図のようになります。

ホンダ 取引関係図



時系列表

平成 9 年 4 月 1 日から 平成 15 年 3 月 31 日まで	ホンダと HDA 社等間で本件国外関連取引
平成 16 年 6 月 29 日	課税庁が、ホンダに対して本件各更正処分等
平成 16 年 8 月 27 日	ホンダが、東京国税局長に対して異議申立て
平成 19 年 7 月 9 日	東京国税局長は、課税処分の一部について取り消し、本件に係る残りの異議申し立てを棄却する決定
平成 19 年 8 月 9 日	ホンダが国税不服審判所長に対し、審査請求
平成 22 年 9 月 9 日	国税不服審判庁がホンダの審査請求をいずれも棄却する裁決
平成 23 年 3 月 11 日	訴訟提起
平成 26 年 8 月 28 日	判決

## TAX LAW NEWSLETTER

## (3) 残余利益分割法

残余利益分割法は、利益分割法の一つで、法人又は国外関連者が重要な無形資産を有する場合に適用される方法であり、①比較可能な比較対象取引を元にする基本三法と異なり取引単位の営業利益を元にして独立企業間価格を算定すること、②2段階に分けて独立企業間価格の算定をすること、を特徴とします。

算定の第1段階として、国外関連取引に係る棚卸資産の販売等により法人及び国外関連者に生じた営業利益の合計額（分割対象利益）のうち重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益（基本的利益）に相当する金額を法人及び国外関連者に配分します。

第2段階として、配分した金額の残額（残余利益）を法人又は国外関連者の有する重要な無形資産の価値に応じて合理的に分割し、配分します。

以上の配分を受けた利益を得ることができる取引価格をもって独立企業間価格とします。

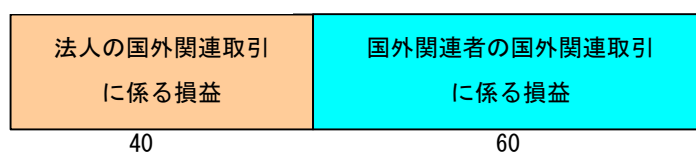
残余利益分割法の計算方法は次頁のとおりです<sup>6</sup>。

<sup>6</sup> 移転価格事務運営指針別冊参考事例集 84 頁より引用。なお、下記計算方法は、平成 23 年税制改正後の残余利益分割法に関するものではありませんが、改正前と方法自体に差異はないものと考えられます。かかる計算方法の前提条件は以下のとおりです。

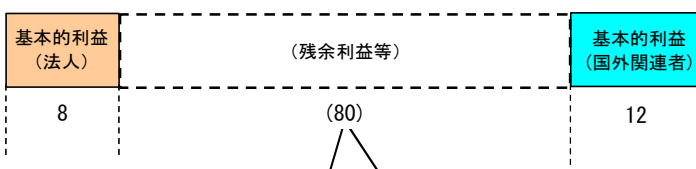
・法人の国外関連取引に係る損益	: 40
・国外関連者の国外関連取引に係る損益	: 60
・法人の基本的利益（計算後）	: 8
・国外関連者の基本的利益（計算後）	: 12
・残余利益の配分要因	
法人の分割要因 研究開発活動	: 相対比 80%
国外関連者の分割要因 広告宣伝活動	: 相対比 20%

## TAX LAW NEWSLETTER

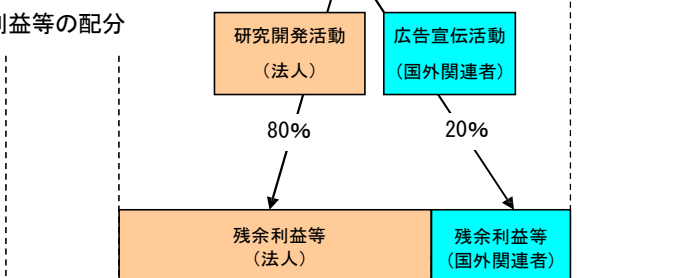
### ①分割対象利益等の計算



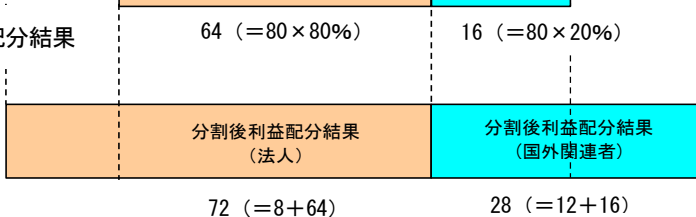
### ②基本的利益の配分



### ③残余利益等の配分



### ④利益配分結果



以上のように、分割対象利益から基本的利益を控除した残余利益が大きいほど、無形資産の寄与度に応じて配分される利益額が大きくなり、その結果、無形資産への寄与度が高いと思われるホンダに配分される利益額が大きくなります。

そこで、基本的利益の算定において、比較対象法人から国外関連者の基本的利益として配分されるであろう国外の税恩典利益を享受していない法人を除外せず、国外関連者たる HDA 社等がマナウスフリーゾーンで享受している税恩典利益を考慮しなかったことの適法性が本件において特に問題になりました。

## 2. 争点及び裁判所の判断

東京地裁は、以下の各争点<sup>7</sup>につきそれぞれ判断を示し、国が算定した独立企業間価格は誤りとして、ホンダが本件国外関連取引により支払を受けた対価の額が独立企業間価格に満たないものであることにつき立証があったとは認められず、本件国外関連取引に関して移転価格税制に基づく課税を行うことはできないとしました。

<sup>7</sup> なお、本件では「残余利益の分割」も争点となっていました。争点ウの判断によって判決が下されており、かかる争点については判断が示されていません。

## TAX LAW NEWSLETTER

争点	ホンダの主張	国の主張	裁判所の判断
残余利益分割法の適否（争点ア）	残余利益分割法によったことは違法	残余利益分割法によったことは適法	国の主張のとおり
独立企業間価格の算定単位として、本件国外関連取引を一の取引として設定したことの適否（争点イ）	本件国外関連取引は、それぞれの種類ごとに算定しなければならない	本件国外関連取引は、各取引を個別に評価するよりも一の取引とみて評価する方が合理的	国の主張のとおり
残余利益分割法における基本的利益の算定の適否（争点ウ）	比較対象法人から、税恩典利益を享受していない法人を除外せず、適切な差異調整をしなかったことは違法	処分行政庁は、比較対象法人として、マナウスフリーゾーンで税恩典利益を受けていない法人を選出	納税者の主張のとおり

## (1) 争点アについて

まず、裁判所は本件が基本三法を用いることができない場合に該当すると判断した上<sup>8</sup>、処分行政庁が採用した残余利益分割法については、それが法人又は国外関連者が重要な無形資産を有する場合に適用されるものであるところ、ホンダ及び HDA 社等は、独自の技術・ノウハウやブランド、販売網等を保有していた等の事情を元に、いずれも、重要な無形資産を有し、その貢献により重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益（基本的利益）を超える利益（超過利益）を得ており、本件国外関連取引に係る独立企業間価格の算定については、残余利益分割法を用いて行うのが最も適切である、と判断しました。

## (2) 争点イについて

裁判所は、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べきとしながらも、旧措置法通達 66 の 4 (3) -1 が掲げるように、複数の取引のそれぞれに係る棚卸資産の販売価格の設定が、各取引ごとに独立して行われるのではなく、それぞれの取引の関連性を考慮して行われるような場合や、複数の取引が、その目的、取引内容、取引数量等からみて、一体として行われているような場合には、複数の取引を一の取引として独立企業間価格の算定を行うことが合理的であり、このような場合には、独立企業間価格の算定は複数の取引を一の取引として行うのが相当であり、このことは取引の当事者が複数の国外関連者に跨がっている場合においても異なるものではないというべきであるとしました。

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

そして、残余利益分割法を適用するに当たっては、HCA 社及び HTA 社との取引を

<sup>8</sup> 平成 23 年税制改正前は、「基本三法に準ずる方法」及び「その他の政令で定める方法」は、基本三法を「用いることができない場合に限り、用いることができる」とされていたため、まずは基本三法の適用可能性から検討することとなっていました。

## TAX LAW NEWSLETTER

含めて本件国外関連取引を一の取引とみて独立企業間価格を算定するのが相当と判断しました。

## (3) 争点ウについて

## ア 基本的利益算出のための要件について

裁判所は、基本的利益は、当該国外関連取引（検証対象取引）の事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似する法人（重要な無形資産を有する法人を除く。）の事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利益指標に基づいて算定されるものであり（旧事務運営指針3-3）、そのようにして基本的利益の算定をする場合において、ある非関連者たる法人を比較対象法人として選定するためには、

- ① 当該法人が当該国外関連取引の事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似するものであり（比較可能性）
  - ② 重要な無形資産を有する法人ではないこと
- が、その要件となるとしました。

## イ 課税庁が選定した比較対象法人

課税庁は、要件①につき、比較対象法人の除外基準の中に、「マナウスフリーゾーン外で事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受していない企業であること」という基準を設けずに、市販のデータベースに掲載されているブラジル企業のうち二輪及び四輪車並びにその関係製品を製造している企業から選定しました。

この課税庁の選定に対してHondaは、マナウス税恩典利益を享受していないブラジル側比較対象企業は検証対象法人である HDA 社等との比較可能性を有するものではないのであって、その点に関し適切な差異調整を行うことなくしてされた本件各更正等は違法であると主張しました。

## ウ 裁判所の判断

裁判所は、マナウスフリーゾーン外にある法人では、マナウスフリーゾーン内で税恩典利益を享受している HDA 社等との比較可能性がないとしました。

具体的には、政府の規制や介入の影響を受けている場合には、そのような影響を受けている法人を比較対象法人としなければならないとした上、輸入税及び ICMS は営業利益に影響を及ぼす性質を有し、政府の介入の実質を有しているため、マナウスフリーゾーンで事業活動を行い、税恩典利益を受けている法人を比較対象法人とすべきである旨を判示しました。

以上の解釈を前提として、本件において、HDA 社等の比較対象法人として選定されたブラジル側比較対象企業は、いずれも、マナウスフリーゾーン外で事業活動を行い、マナウス税恩典利益を享受していないことから、ブラジル側比較対象企業が

## TAX LAW NEWSLETTER

事業活動を行う市場と HDA 社等が事業活動を行う市場とが類似するものであるということはできず、ブラジル側比較対象企業は、HDA 社等との比較可能性を有するものではないとの結論を下しています。

## Ⅲ. 実務上の留意点

本判決は、残余利益分割法の基本的利益の算定における比較対象法人の選定に関して、営業利益に影響を及ぼす優遇税制の重要性を評価し、当該優遇税制による利益を享受していない企業を比較対象から除外したものです。

平成 23 年税制改正により、基本三法優先の原則が撤廃され政令上の算定方法として定められたことを受けて、今後は課税庁により無形資産が関係する取引に適した算定方法として、残余利益分割法が利用される頻度が高まることが予想されます<sup>9</sup>。特に、新興国においては、自国への投資呼び込みのために優遇税制を設けていることが多く、かかる優遇税制の適用を受けている企業も多いと思われますので、優遇税制が営業利益に重要な影響を与えている場合には、本判決は参考になると考えられます。

なお、本件は、平成 16 年の更正処分から第一審判決に至るまで約 10 年経過しております。企業の紛争コストを抑えるという観点からは、国外関連取引を行う際には、独立企業間価格の分析資料を事前に適切に文書化し<sup>10</sup>、場合によっては専門家への相談や当局に対する事前確認<sup>11</sup>を行い、移転価格税制の適用を受けないよう慎重な対応をとることが必要になってくるものと思われます。

## セミナー情報

- セミナー 『株式を対価とする外国企業との M&A～「クロスボーダー合併」の実務』  
開催日時 2014 年 11 月 26 日（水） 13:30～16:30  
講師 大石 篤史  
主催 ナレッジ・コミュニティ経営研究セミナー  
株式会社芝浦通信
  
- セミナー 『税理士が知っておくべき契約書の急所』  
開催日時 2014 年 12 月 12 日（金） 13:30～16:30  
講師 大石 篤史  
主催 株式会社日税ビジネスサービス

<sup>9</sup> 残余利益分割法が用いられたその他の事件として、国税不服審判所平成 25 年 3 月 18 日裁決、同平成 22 年 1 月 27 日裁決があります。

<sup>10</sup> OECD における「税源浸食及び利益移転」(BEPS) の議論において、多国籍企業に対してマスターファイルとローカルファイルを作成することを義務付けることが検討されています。

<sup>11</sup> 事前確認の件数は、平成 24 年事務年度において、過去最高に並ぶ 127 件の申出があったとのことです（『国税庁レポート 2014 年』41 頁参照）。



## TAX LAW NEWSLETTER

### 文献情報

- 本 『取引スキーム別 契約書作成に役立つ税務知識 Q&A』（2014年10月20日刊）  
出版社 株式会社中央経済社  
著者 大石 篤史、小島 義博、酒井 真、小山 浩、栗原 宏幸、中嶋 将良、坂尾 陽、羽深 宏樹、内津 冬樹、尾登 亮介、呂 佳観、山田 彰宏
- 本 『The Private Wealth and Private Client Review (3rd edition)』（2014年9月刊、Japan Chapterを担当）  
出版社 Law Business Research Ltd  
著者 大石 篤史、酒井 真
- 論文 「株式を対価とする外国企業との M&A の実務（上）（下）－「クロスボーダー合併」の新展開－」  
出版社 旬刊商事法務 No. 2044・2045  
著者 大石 篤史
- 論文 「Countering BEPS: Preventing Abusive Commissionnaire Arrangements」  
掲載誌 Tax Notes International 2014年9月29日号  
著者 小山 浩

### NEWS

- [Asia Law & Practice の Asialaw Profiles 2015 The Guide to Asia-Pacific's Leading Domestic Law Firms](#) において高い評価を得ました  
Asialaw Profiles 2015 The Guide to Asia-Pacific's Leading Domestic Law Firms において、当事務所は Recommended firms として紹介され、TAX 分野を含む 11 の分野で特に高い評価を得ました。また、Asialaw recommended individuals として、大石 篤史を含む当事務所の弁護士 13 名がとりあげられました。
- [International Tax Review の World Tax 2015](#) において [Leading Firms](#) として上位に選ばれました  
International Tax Review が発行する "World Tax 2015" において、当事務所が日本の [Leading Firms](#) として上位に選ばれました。
- [Who's Who Legal: Japan 2014](#) において高い評価を得ました  
Who's Who Legal: Japan 2014 において、日本を代表する弁護士として、大石 篤史（TAX 分野）を含む当事務所の弁護士 15 名が選ばれました。

## TAX LAW NEWSLETTER

- The Fifth Edition of Best Lawyers in Japan において高い評価を得ました  
Best Lawyers（ベスト・ロイヤー）による、The Fifth Edition of Best Lawyers in Japan に大石 篤史（Tax Law 分野）を含む当事務所の弁護士 57 名が選ばれました。
- Legal500 にて高い評価を得ました  
The Legal 500 Asia Pacific 2015 にて、当事務所は Tax 分野を含む 12 の分野で上位グループにランキングされました。また、各分野における leading individuals として、大石 篤史を含む当事務所の弁護士 16 名が選ばれました。

（当事務所に関するお問い合わせ）  
森・濱田松本法律事務所 広報担当  
mhm\_info@mhmjapan.com  
03-6212-8330  
www.mhmjapan.com