

Ⅲ 凡例研究 Ⅲ

ソフトウェアに関わる役務提供の対価について
再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法を
採用し独立企業間価格を算定した平成19年12月
7日の東京地裁判決の意義について

安住修一

目次

- 1 問題の所在
- 2 事案の概要及び関連法令
- 3 平成19年12月7日東京地裁判決における判決
- 4 検討

1 問題の所在

(1) 移転価格税制導入の意義とその概要

わが国の企業が国外の関連企業との取引を通常の価格と異なる価格で行えば、一方の利益を他方に移転することが可能となる。このような国外の関連企業との取引（国外関連取引）を通じる所得の海外移転を防止するため、通常の取引価格（独立企業間価格）に引き直して課税する制度である移転価格税制が昭和61年に導入された。

この制度の概要は、①我が国の法人が特殊の関係のある外国法人（国外関連者）との間で行う取引において、②国外関連取引の対価の価格が独立企業間価格と異なる場合には、③異常な取引価格を正常な価格に引き直して課税するものである。

(2) 問題の所在

この独立企業者間価格の算定において、国外関連取引と比較すべき比較対象取引を把握することが困難な場合が多く、あるいは、現実に実在する比較対象取引がない場合もあり、特に国外関連取引が役務取引である場合は、役務提供の内容が種々様々で多様であり、単独で独立した役務提供は極めて少ないなどの理由から、適切な比較可能な役務取引を見出すのは極めて難しいのが現状である。一方、適切な比較対象取引がないとして独立企業間価格と異なる国外関連取引の対価をそのまま放置することは妥当でないところ、役務取引とは形態の異なる卸売販売取引をその機能やリスクに着目して比較対象取引とし、独立企業間価格を算定し得るという注目すべき平成19年12月7日東京地裁の判決が出されたので、その示された考え方の意義や問題点等を検討することとする。

(3) 平成19年12月7日東京地裁判決の骨子

グラフィックソフトウェア製品の販売促進・マーケティング、広報宣伝の支援及びサポート活動等の役務提供の対価について、比較可能な適切な役務提供取引がない状況において、その機能やリスクに着目して役務提供取引とは異なるグラフィックソフトウェア等の受注販売方式をとる卸売販売取引を比較対象取引とし、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法により独立企業間価格を算定しようとの判断を示し、原告の請求を棄却した。

2 事案の概要及び関連法令

(1) 事案の概要

グラフィックソフトウェア等の販売に関連するサポート等の役務提供を業とする原告と原告の国外関連者である原告の全株式を直接保有する外国法人B社（オランダ所在）及び原告の全株式を間接に保有する外国法人C社（アイルランド所在）との間で行われた役務提供取引について、被告の処分庁が、原告がB社又はC社から支払を受けた対価の額が租税特別措置法66条の4条2

項所定の独立企業間価格に満たないとして同条1項の規定に基づき、同役務提供取引により行われたものとして計算した所得金額を基に法人税の増額更正処分等をしたことから、原告がこれを不服としてその取消しを求め、適法に異議申し立て、審査請求をしたがいずれも棄却されたので、これを不服として訴えを提起した事案である。

(2) 関連法令

I 租税特別措置法第66条の4 (国外関連者との取引に係る課税の特例)

第1項

わが国の法人が、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取引を行った場合において、その法人（又は特定信託の受託者である法人）がその国外関連者から支払いを受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、または、その法人がその国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格をこえるときは、その法人の所得の計算において、その取引は独立企業間価格でおこなわれたものとみなす。

(注) 法人には受託法人を含む

第2項

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

一 法人税法第2条第21号に規定する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出来ない場合に限り、用いることができる。）

基本三法（イ～ハ）とその他の方法

イ 独立価格比準法

ロ 再販売価格比準法

国外関連取引に係る棚卸資産の買手が特殊の関係にない者に対して当該棚

卸資産を販売した対価の額（再販売価格）から通常の利潤の額（再販売価格に措置法施行令第39条の12第6項で定める通常の利益率を乗じて計算した額）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 イからハマまでに掲げる方法に準ずる方法その他政令で定める方法

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

イ 前号イからハマまでに掲げる方法と同等な方法

ロ 前号ニに掲げる方法と同等な方法

9項

国税庁の当該職員等は、法人が7項に規定する帳簿書類又は写しを遅滞なく提示し、又は提出しなかった場合において、当該法人の各事業年度における国外関連取引に係る1項に規定する独立企業間価格を算定するために必要があるときは、その必要と認められる範囲内において、当該法人の国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む者に質問し、又は当該事業に関する帳簿書類を検査することができる。

II 措置法施行令第39条の12第6項（通常の利益率）

再販売価格基準法における通常の利益率は、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、非関連者から購入した者が当該同種又は類似の棚卸資産を非関連者に販売した取引（比較対象取引）に係る当該再販売者の売上総利益額の当該収入金額の合計額に対する割合とする。

ただし、比較対象取引と当該国外関連取引に係る棚卸資産の買手が当該棚卸資産を非関連者に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、その際により生じる割合の差につき必要な調整を加えた後の割合とする。

Ⅲ 租税特別措置法基本通達66の4(2)-3

国外関連取引の独立企業間価格の算定に当たって比較対象取引を用いる場合には、当該比較対象取引が当該国外関連取引と比較可能であることを要するところ、比較可能か否かの判断については、棚卸資産の種類及び役務の内容等、取引段階、取引数量、取引条件、取引時期、取引主体の果たす機能、取引主体の負担するリスク、取引主体の使用する無形資産、取引主体の事業戦略、取引主体の市場参入時期、政府の規制、市場の状況等を考慮するのが相当である

3 平成19年12月7日東京地裁判決における判決

I 前提事実

ア原告は、コンピューターソフトウェア製品の販売支援、マーケティング、製品サポート事業等を業とする株式会社である。

イB社又はC社は原告の国外関連者に該当する。

ウ本件における国外関連取引とは、平成12年11月期から平成14年11月期までの事業年度において、本件各国外関連取引者が日本に在る卸売業者等に対して販売した、原告と本件各国外関連取引者との間の各業務委託契約書に記載するソフトウェア製品に関し、原告が、本件各業務委託契約書に基づき、同卸売業者等に対する役務を提供し、その対価として本件各国外関連取引者から手数料を受領するという取引である。

II 争点

- (1) 本件手数料の額が独立企業間価格に満たないかものであるか
- (2) 本件各処分に関し、質問検査権限の行使に係る違法事由があるか

III 当事者の主張の要旨

争点(1) 本件手数料の額が独立企業間価格に満たないかものであるか

① 被告の主張

ア基本3法と同等の方法を用いることができないことの立証責任

被告が、租税特別措置法第66条の4第2項二号口に掲げる方法（基本3法の準ずる方法等と同等の方法）により国外関連取引の独立企業間価格を算定したことを主張立証した場合には、納税者側で同号イに掲げる方法（基本3法と同等の方法）を用いることができることを主張立証すべきである。

また、仮に基本3法と同等の方法を用いることができないことの立証責任が被告にあるという解釈をとる場合であっても、課税庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、基本3法と同等の方法を用いることが出来ないことについて、主張立証をした場合には、基本3法と同等の方法を用いることが出来ないことが、事実上推定され、納税者側において、基本3法と同等の方法を用いることが出来ることについて、具体的に主張立証すべきである。

イ独立企業間価格の算定方法

処分庁の用いた算定方法は、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法に当たるものである。

ウ比較対象取引の選定

平成12年11月期（平成12年度）については、本件比較対象法人が取り扱っている各種グラフィックソフトのうち、特定の主力商品に係る取引を比較対象取引に選定した。

平成13年11月期（平成13年度）及び平成14年11月期（平成14年度）については、本件比較対象法人の各部門のうちグラフィックソフトを取り扱っている部門の全取引を比較対象取引に選定した。

エ差異による調整

差異の調整は、当該差異が取引価格の差に表れていることが客観的に明らかであると認められる場合に限って行われるべきである。

売掛金回転率又は買掛金回転率の差異並びに債権回収リスクの差異が取引価

格の差に表れていることが客観的に明らかであることから、当該差異を調整した。

②原告の主張

ア基本3法を用いることが出来ないことを立証していないことから、本件各処分は違法である。

イ被告が主張する移転価格算定方法は、基本3法の考え方から乖離しない合理的な方法ではない。

比較対象法人の行う製品のデモなどは、正に自己のための販売活動そのものである。

エ原告が「役務提供」だけを行っているのに対し、本件比較対象法人は「役務提供+棚卸資産の売買」を行っており、その機能に差異があるにもかかわらず、その差異調整を行っていない

争点(2) 本件各処分に質問検査権限の行使に係る違法事由があるか

①被告の主張

原告は、租税特別措置法第66条の4第9項の規定に基づく比較対象企業に対する質問検査権の行使要件が充足されていない旨主張するが、法人税の更正処分の処分要件に当たらない法令の違反をいうにすぎない。

②原告の主張

課税当局に比較対象企業に対する質問検査権を認めるが、その権限の行使要件として、「法人が7項に規定する帳簿書類又は写しを遅滞なく提示し、又は提出しなかった場合」という不提出の要件を規定したものである。

本件更正は租税特別措置法第66条の4第9項所定の要件を満たしていないのにシークレット・コンパラブルを用いてされた処分であり違法である。

IV 裁判所の判断

1 次の事項についてその内容等を事実認定した。

- (1) 原告と訴訟外B社との間の業務委託契約
前文, 定義, サービス, 契約の期間及び終了
- (2) 原告と訴訟外C社との間の業務委託契約
前文, 定義, サービス, 契約の期間及び終了
- (3) 国外関連者から本件手数料を受領
- (4) 本件比較対象取引の選定過程

2 争点 (1) 本件手数料の額が独立企業間価格に満たないかものであるか

i 争点 (1) について, 判決は, 次の項目に分けて判断を示した。

- (1) 租税特別措置法66条の4第2項2号ロ所定の方法により独立企業間価格を算定することが出来るか
- (2) 再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法といえるか
- (3) 本件比較対象取引に比較可能性があるか
- (4) 本件比較対象取引の選定過程
- (5) 差異の調整について
- (6) 小括

ii 判決要旨

I 争点 (1) 本件手数料の額が独立企業間価格に満たないかものであるかについて

(1) 租税特別措置法66条の4第2項2号ロ所定の方法により独立企業間価格を算定することが出来るか

ア同号ロ所定の基本3法に準ずる方法その他政令で定める方法と同等の方法は, 同号イ所定の基本3法と同等の方法を用いることが出来ない場合に限り用いることが出来る旨規定している。

同号イ所定の基本3法と同等の方法を用いることが出来ない場合であるとい

いえるかどうかを検討する。

イ基本3法の内容は次のとおりである。

- a 独立価格比準法
- b 再販売価格基準法
- c 原価基準法

租税特別措置法66条の4第2項2号イは基本3法と同等の方法により独立企業間価格を算定する旨規定するところ、この「同等の方法」とは、それぞれの取引の類型に応じて、基本3法と同様な考え方に基づく算定方法を意味すると解するのが相当である。

本件国外関連取引のような役務提供取引の場合における基本3法と同等の方法といえるには、比較対象取引に係る役務が本件国外関連取引に係る役務と同種（独立価格比準法）か、あるいは同種又は類似（再販売価格基準法及び原価基準法）であり、かつ、比較対象取引に係る役務提供の条件が本件国外関連取引と同様であることを要するものと解するのが相当である。

ウ被告は、課税処分取消訴訟において、所得の存在について主張立証責任を負うものであるから、租税特別措置法66条の4第2項2号の柱書き所定の基本3法と同等の方法を用いることが出来ない場合に当たることについても、立証責任を負うべきものというべきである。

同項1号ニは、基本3法を独立企業間価格算定の基本的な方法と位置づけつつ、基本3法を適用できない場合であっても、基本3法の考え方から乖離しない限りにおいて、取引内容に応じた合理的な方法を採用し得る余地を残したものと解すべきである。同項2号ロもこれと同様な考え方に基づく規定である。そうすると、課税庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、基本3法と同等の方法を用いることが出来ない場合にあっては、それでもなお、基本3法に準ずると同等の方法を用いることが出来ないとすると同号ロを適用する

ことは事実上困難になり、同号ロを規定した趣旨を没却するおそれ大きい。国において、課税庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、基本3法と同等の方法を用いることが出来ないことについて、主張立証をした場合には、基本3法と同等の方法を用いることが出来ないことが、事実上推定され、納税者側において、基本3法と同等の方法を用いることが出来ることについて、具体的に主張立証する必要があるものと解するのが相当である。

エ課税庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、基本3法と同等の方法を用いることが出来ないことについて、主張立証をしたといい得るか否かを検討する。

本件に基本3法と同等の方法を適用するために必要な比較対象取引が存在するか否かについて担当調査官が調査したが、いずれの調査においても適切な役務提供取引を見出すことが出来ないか、あるいは役務提供取引を行っていても、関連者間の取引であったり、取引開始から日が浅いなどの理由により比較対象取引とすることができなかったことが認められる。

課税庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、基本3法と同等の方法を用いることが出来ないことについて、被告の立証があったというべきである。

オ同号イ所定の基本3法と同等の方法を用いることが出来ない場合であると認定するのが相当である。

カ処分庁は、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法を用いて独立企業間価格を算定したものである。したがって、本件比較対象取引を比較対象取引として原価基準法と同等の方法を用いることができるということはできないから、原告の主張を採用することは出来ない。

(2) 再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法といえるか

ア基本3法に準ずる方法を規定した同項1号ニの趣旨が、基本3法の考え方か

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うる余地を残したものと解され、同項2号口は、これと同様な考え方に基づく規定であることからすると、この「準ずる方法」とは、取引内容に適合し、かつ、基本3法の考え方から乖離しない合理的な方法を言うものと解するのが相当である。

イ取引内容に適合し、かつ、再販売価格基準法の考え方から乖離しない合理的な方法であることを要するところ、再販売価格基準法は、取引当事者の果たす機能やリスクが重視される算定方法であることからこの機能やリスクの点から検討することが有益である。

A製品の販売において原告が果たす機能

原告は、既存のA製品の販売促進及び新規のA製品の紹介及び説明のために、卸売業者を訪問し、顧客等を誘導していたこと、A製品のマーケティングの費用を負担し、マーケティング資料を作成して、マーケティングを行っていたこと、本件国外関連者による日本でのA製品の販売促進及び広告宣伝を支援していたこと、卸売業者、ディーラー及びエンドユーザーに対しA製品のトレーニングコースを提供していたこと、顧客に対しサポートサービスを提供していたことが認められるところ、これらの役務の内容は、再販売取引において再販売業者が果たす機能と類似しているということが出来る。

A製品の販売において原告が負担するリスクは受注販売方式をとる再販売取引における再販売者の負担するリスクと、在庫リスクを負担していないという点において類似しているということが出来る。

原告が果たしている機能及び負担しているリスクが、受注販売方式をとる再販売取引における再販売業者の機能及びリスクと類似しているということが出来るから、受注販売方式をとる再販売取引に係る売上総利益率をもって独

立企業間価格である通常の手数料の額を算定しようとする本件算定方法は、取引内容に適合し、かつ、再販売価格基準法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が出来る。

ウ以上のとおり、本件算定方法は、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法に当たるといふべきである。

(3) 本件比較対象取引に比較可能性があるか

本件国外関連取引と本件比較対象取引とを対比すると、相当程度の同種性又は類似性があることが認められる。

ア国外関連取引の独立企業間価格の算定に当たって比較対象取引を用いる場合には、当該比較対象取引が当該国外関連取引と比較可能であることを要するところ、比較可能か否かの判断については、棚卸資産の種類及び役務の内容等、取引段階、取引数量、取引条件、取引時期、取引主体の果たす機能、取引主体の負担するリスク、取引主体の使用する無形資産、取引主体の事業戦略、取引主体の市場参入時期、政府の規制、市場の状況等を考慮するのが相当である（租税特別措置法基本通達66の4(2)-3)

そして、再販売価格基準法の場合、一定期間にわたる類似取引の利益率から独立企業間価格を算定するものであるから、比較対象取引と国外関連取引との間に厳密な類似性は要求されず、同種又は類似の取引であれば足りると解すべきであり、また、再販売価格基準法は、取引当事者の果たす機能やリスクが重視される算定方法であることから、比較可能性の判断においても、この機能やリスクを中心に検討することが有益であると解される。

イ(ア)原告は、①既存のA製品の販売促進及び新規のA製品の紹介及び説明のために、卸売業者を訪問し、顧客等を誘導していたこと、②A製品のマー

ケティングの費用を負担し、マーケティング資料を作成して、マーケティングを行っていたこと、③本件国外関連者による日本でのA製品の販売促進及び広告宣伝を支援していたこと、④卸売業者、ディーラー及びエンドユーザーに対しA製品のトレーニングコースを提供していたこと、⑤顧客に対しサポートサービスを提供していたことが認められる。

また、原告は在庫リスクを負担しておらず、顧客からの債権回収リスクも負担していない。

(イ) 本件比較対象法人は、グラフィックソフトの卸売及び小売を行っているが、卸売取引について、卸売先の業者と共に潜在顧客先や小売店に赴いて製品のデモンストレーションをするなどの販売促進活動をし、エンドユーザーからの質問やクレームを受け付けて処理するというサポートをし、業界紙、ダイレクトメール及びウェブ上の広告活動を行っており、また、本件比較対象取引は、仕入販売取引であるが、受注販売方式を採っており、在庫を保有リスクはほとんどなく、売掛先が大企業等の信用の高い顧客が多く、貸倒れのリスクが小さいことが認められる。

(ウ) 本件国外関連取引と本件比較対象取引とを対比すると、相当程度の同種性又は類似性があることが認められる。

ウ原告の主張について

(ア) 原告がエンドユーザーに対するサポートを行っていなかったとの主張は証言等から採用できない。

(イ) 原告がいわゆる1次卸であるのに対し、比較対象法人はいわゆる2次卸であるから本件比較対象取引に比較可能性がない旨の原告の主張は、本件国外関連取引と本件比較対象取引とは、取引当事者の果たす機能やリスクを初め、共通する部分が多々存在していることからすると、当該取引形態の相

違点があることをもって、本件比較対象取引に比較可能性がないとはいえない。

エ本件比較対象取引は、本件国外関連取引と同種又は類似の取引であるといえることができるから比較可能性があるとすべきである。

(4) 本件比較対象取引の選定過程

比較対象取引の選定に当たって、選定基準が合理性を有するか否かということは、結局、当該選定基準によって選定された比較対象取引が比較可能性を有するか否かということに帰するのであって、選定基準が合理性を有するか否かによって直ちに比較対象取引とするか否かを決めることができものではない。

本件比較対象取引に比較可能性があることは、前述のとおりであるから原告の主張を採用することは出来ない。

(5) 差異の調整について

措置法施行令第39条の12第6項は、通常の利益率につき、比較対象取引と当該国外関連取引に係る再販売取引とが売手の果たす機能その他において差異がある場合には、その差異により生じる割合の差につき必要な調整を加えた後の割合とする旨規定しているところ、当該調整は、当該差異が取引価格の差に表れていることが客観的に明らかであると認められる場合に限って行われるべきであると解するのが相当である。

(ア) 売掛金及び買掛金に含まれる金利相当額の調整

本件国外関連取引と本件比較対象取引と間で売掛金回転率又は買掛金回転率に差異がある場合には、本件国外関連取引に係る通常の手数料等の差異についての調整が必要であるところ、処分庁はその調整をし、その結果、本件比較対象取引に係る売上総利益率に加減算を行った。

(注) 売掛金回転率 (売上に占める売掛金の割合)

一般的に売掛金回転率が高い場合は、販売先からの代金回収に関して、実質的に多くの金利を負担していることになるから、これに相当する分だけ販売価格を高く設定する。

(イ) 債権回収リスク

当該差異を調整するために、貸倒損失が発生した平成14年11月期について、本件比較対象取引に係る貸倒損失の売上げに対する割合を本件比較対象取引に係る売上総利益率から減算した。

(6) 小括

本件算定方法は、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法に当たり、本件比較対象取引に比較可能性があり、適正な差異の調整が行われていることが認められる。

争点 (2) 本件各処分に関し、質問検査権限の行使に係る違法事由があるか

租税特別措置法第66条の4第9項は、税務職員による比較対象法人に対する質問検査権限を創設した規定であって、当該質問検査に係る手続自体が課税処分の要件となるものではないから、当該質問検査に係る手続が違法であることを理由に、直ちに課税処分が違法であるということはできず、当該質問検査に係る手続が刑罰法規に抵触し、又は公序良俗に反するような重大な違法がある場合に初めて、当該処分の取消事由となるものと解するのが相当である。

4 検討

(1) 移転価格税制の適用において主な争点となるのは、国外関連取引該当性の有無、独立企業者間価格の算定方法の適否、国外関連取引と比較対象取引の比較可能性、独立企業者間価格の算定の適否等である。

本判決においても、争点となった国外関連取引がプロフェッショナル向けのコンピュータ用グラフィックソフトウェアに係る役務提供取引であり、しかも比較可能な適切な役務提供取引がない状況において、役務取引である国外関連取引と役務取引でない取引形態の異なる卸売販売取引の間にその機能やリスクに着目して比較可能性ありとして、卸売販売取引を比較対象取引とし、算定方法として基本三法に準ずる方法と同等の方法により独立企業者間価格の算定を行うことが妥当かが問題となった。

(2) 独立企業者間価格の算定方法

イこのうち、独立企業者間価格の算定方法については、租税特別措置法66条の4第2項で国外関連取引が棚卸資産の販売等かそれ以外かによってそれぞれの方法を規定するところであるが、その具体的方法として、一号でその取引が棚卸資産の販売又は購入の場合であれば、基本三法（独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法）とその他の方法（基本三法それぞれに準ずる方法及び政令で定める方法）が定められ、二号で棚卸資産の販売又は購入以外の取引の場合は、上記の方法（基本三法とその他の方法）と同等の方法が規定されている。

ロ本件の事案は、国外関連取引がグラフィックソフトウェアに係る役務提供取引であるので、棚卸資産の販売又は購入以外の取引の場合の租税特別措置法66条の4第2項二号の適用の適否が問題となり、また、国外関連取引がグラフィックソフトウェアに係る役務提供取引である一方比較対象取引は役務提供取引ではないソフトウェアの卸売り販売とした方法（再販売価格基準法に準ずる方法）により移転価格の算定した課税庁の処分がなされたので、この方法の適否が問題となった。

ハ独立企業者間価格の算定方法とは具体的にどのようなものかについて法文の規定をみると、基本三法及びその他の方法のうちの政令で定める方法につ

いては法令等で明記されているが、その他の方法のうちの基本三法に準ずる方法についてはいかなる方法であるかが明記されていない。

そこで、基本三法に準ずる方法とは具体的にいかなる方法で、いかなる場合にどのような条件で用いることができるかを明確にしていくことが重要であるが、この判決はその具体例を示したことで大変意義があるといえる。

二本件の移転価格の算定方法について再販売価格基準法に準ずる方法を採用した理由については、本件の国外関連取引と比較対象取引を比較すると、国外関連取引は役務提供取引であり、一方、比較対象取引はソフトウェアの卸売り販売であり、両者は取引の形態が同一といえないことから基本三法の1方法である再販売価格基準法そのものは採用できないが、「原告が果たしている機能及び負担しているリスクが、受注販売方式をとる再販売取引における再販売業者の機能及びリスクと類似しているということが出来るから、受注販売方式をとる再販売取引に係る売上総利益率をもって独立企業間価格である通常の手数料の額を算定しようとする本件算定方法は取引内容に適合し、かつ、再販売価格基準法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が出来る。」と判示され、機能やリスクの点で本件役務提供取引と比較対象取引である受注販売方式の卸売取引は実質的には同種の取引と考えられること、また、国外関連取引は棚卸資産以外のその他の取引に該当することから「再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法」を採用したものと考えられる。

ホ再販売価格基準法と独立価格基準法における類似性の程度について、判決は、「再販売価格基準法は、一定期間にわたる類似取引の利益率から独立企業間価格を算定するものであるから、比較対象取引と国外関連取引との間に厳密な類似性は要求されず、同種又は類似の取引であれば足りる」と解すべきとし、再販売価格基準法の性格から独立価格基準法におけるような比較対象取引と国外関連取引との厳密な類似性は要求されるものでないことを明確

にし、幅広い合理的な観点からその比較可能性を検討することができることを明らかにしたといえる。

へこのように、国外関連取引が役務提供取引で、比較対象可能な適切な比較対象取引である役務提供取引が見出しがたい場合においても、機能やリスクの点での類似性に着目して、役務提供取引以外の受注販売方式をとる卸売販売取引を取り上げ、再販売価格基準法は、取引当事者の果たす機能やリスクが重視される算定方法であることから、両者の機能やリスクを中心に同種又は類似の取引に該当するか否かを検討し、該当する場合には再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法として採用しうるとの判断を示し、役務提供取引における比較可能性の判断に当たっての貴重な基準及び考え方を示し、いわゆる基本三法に準ずる方法を採用しうる具体例を示した点で重要な意義を有する判決といえる。

なお、本事案に関し、原告は、従来、ソフトウェアの卸売り販売を行っていたが、その後、役務提供取引に変更した事実もある。

(参考)

基本三法に準ずる方法の適用に関しその当否が争点となった事例として、国外関連取引が外貨貸付けあるいは一種の保証契約といえるキープウエル契約に係る事案において、独立価格比準法に準ずる方法と同等な方法の適用を是認した判例及び裁決には次のものがある。

ここでは、比較対象取引が実在しない、あるいは、比較対象取引と国外関連取引が同一でないことから独立価格比準法そのものを採用できないが、実質的には同一であるといえる比較対象取引を見つけ出すことによって、それを独立価格比準法に準ずる方法と同等な方法と位置づけ、独立企業間価格の算定方法として採用したものと考えられる。

①東京地裁平成18年10月26日判決

貸付けを業としない者の国外関連者への外貨建て（タイパーツ）金銭貸付に

ついて、「移転価格税制の適用に関し、その比較対象取引として実在する非関連者間取引がない場合においても、市場価格等の客観的かつ現実的な指標により国外関連取引と比較可能な取引を想定することができる場合には、そのような仮想取引を比較対象取引として独立企業者間価格の算定を行う独立価格比準法に準ずる方法と同等な方法が許容される」と判示し、比較対象取引が実在しない場合に金融市場における価格（金利）等を基礎とする取引を比較対象取引とし、独立価格比準法に準ずる方法と同等な方法として採用し、その方法により算定した受取利息を独立企業者間価格として妥当であるとした判例

②平成14年5月24日判決

国外関連者であるオランダ法人の発行する債券に関して、請求人が締結したキープウェル契約と銀行保証取引とは実質的な保証である点では同じであるとして、銀行保証取引を比較対象取引とし、独立価格比準法に準ずる方法と同等な方法として採用し、キープウェル契約の締結等と同時期に実際に行われた銀行保証取引に係る保証率で算定した対価を独立企業者間価格として妥当であるとした判決

なお、キープウェル契約の締結等とは、請求人と外国子会社間で、「請求人は、外国子会社が債務を返済するに足る流動性資産を持たない場合には外国子会社に十分な資金を供給する」こと等を内容とする「KEEP WELL AGREEMENT」と題する英文の書面による契約を結び、これに基づき外国子会社が、各債券の発行目論見書に本件各キープウェル契約の存在及び内容を記載した役務提供取引をいう。

(3) 比較対象取引と国外関連取引との比較可能性

I 問題の所在

移転価格における独立企業間価格の算定において最も問題となるのは、適切な比較対象取引を見出すのが困難であることである。特に国外関連取引が本

件のようにプロフェッショナル向けのコンピューター用グラフィックソフトウェアに係る役務取引である場合は適切な比較可能な役務取引を見出すのは極めて難しいのが現状であり、実際に本件でも比較可能な役務取引を見出すことはできなかった。

そこで、本件においては、比較対象取引として役務取引でない卸売り販売取引を採りあげたところ、最も問題となったのは、次のように、国外関連取引はグラフィックソフトウェア等の販売に関連するサポート等の役務提供取引である一方、比較対象取引はソフトウェアの卸売り販売であり、両者は取引の形態が同一といえないことからこの両者の間に比較可能性があるといえるか否かであった。

a 国外関連取引である原告の役務提供取引

B社、C社の日本国内の代理店に販売するプロフェッショナル向けのコンピューター用グラフィックソフトウェア及びその他のソフトウェアのA S社製品を対象とした販売促進・マーケティング・サポート等の役務提供の取引

b 処分庁が選定した比較対象取引

プロフェッショナル向けのコンピューター用グラフィックソフトウェアと同種又は類似のソフトウェアを、非関連者から仕入れ、国内の非関連者に販売する法人のグラフィックソフトウェア販売取引

II 比較対象取引と国外関連取引との比較可能性

独立企業間価格の算定に当たって比較対象取引を用いる場合における比較可能か否かの判断基準について総論的には通達で次のように要素が定められているが実際にこれらの要素のうちどの要素を重視して比較可能性ありとするかが問題となる。

国外関連取引の独立企業間価格の算定に当たって比較対象取引を用いる場合

には、当該比較対象取引が当該国外関連取引と比較可能であることを要するところ、比較可能か否かの判断については、棚卸資産の種類及び役務の内容等、取引段階、取引数量、取引条件、取引時期、取引主体の果たす機能、取引主体の負担するリスク、取引主体の使用する無形資産、取引主体の事業戦略、取引主体の市場参入時期、政府の規制、市場の状況等を考慮するのが相当である（租税特別措置法基本通達66の4（2）-3）

本件においては、通達で示された要素のうちで、取引主体の果たす機能、取引主体の負担するリスク及び棚卸資産の種類及び役務の内容等の点が重視され、一次卸か二次卸かという取引段階の相違はさほど重要でないとして考慮されなかった。

具体的には、国外関連取引の役務提供取引と比較対象取引である卸売業者の取引の間で、①取引主体の果たす機能については、両者にグラフィックソフトウェア製品の販売促進・マーケティング、広報宣伝の支援及びサポート活動という共通な役務提供があること、②リスクについては、比較対象取引はグラフィックソフトウェアと同種又は類似のソフトウェアを取り扱っている受注販売方式による卸売業者の取引で在庫リスクが存在しないこと、売掛先は大企業等の信用の高い顧客が多く貸倒れのリスクが小さいことから国外関連取引の役務提供取引とリスクの程度が同じといえること③棚卸資産の種類及び役務の内容等については、両者ともプロフェッショナル向けのコンピューター用グラフィックソフトウェアに係るものである点が考慮要素とされ、機能、リスク及び棚卸資産の種類及び役務の内容についての類似性があり、両者には比較可能性ありと認定された。

（4）その他の注目事項

I 立証責任

基本3法を用いることができない場合であることの立証責任は誰が負うかについて、判決は、基本3法に準ずる方法その他政令で定める方法と同等の方

法は、同号イ所定の基本3法と同等の方法を用いることが出来ない場合に限り用いることができる旨規定されているとし、その優先順位を明確にするとともに、基本3法と同等の方法を用いることができないことについての立証責任は処分庁側が負うことを明確にする一方で、課税庁において基本3法を用いることができないことについて合理的な調査を尽くした場合には、できないことの事実上の推定が働き、納税者にできることについて具体的に主張立証する必要が生じるとし、初めて裁判所の立証責任の分担に対する考え方を明確にしたものであり今後の指針となるといえる。

Ⅱ 比較対象取引の選定過程自体の合理性

本件比較対象取引の選定過程自体も合理性を有する必要があるか否かについて、「比較対象取引の選定に当たって、選定基準が合理性を有するか否かということは、結局、当該選定基準によって選定された比較対象取引が比較可能性を有するか否かということに帰するのであって、選定基準が合理性を有するか否かによって直ちに比較対象取引とするか否かを決することができるものではない。」と判示し、移転価格税制における比較対象取引の選定については、推計事案における推計の合理性を担保するうえで要件とされる同業者選定の合理性と同様な選定過程の合理性は要求されるものではなく、その結果としての選定された比較対象取引が比較可能性を有するか否かを判断すれば良いとした点は注目すべきである。

移転価格税制では、モノやサービスに係る単一的で個別的な価格そのものの額を問題とするのに対し、所得税等の推計課税においては収入から経費を控除して算出するネットの額としての所得額を基とした所得率（業種や業態により平均値に収斂する傾向がある）を問題とするものであることから、その差異が生じることも妥当と考えられる。

Ⅲ 「準ずる方法」の定義

判決は、「租税特別措置法66条の4第2項1号ニは、基本3法を独立企業間価格

算定の基本的な方法と位置づけつつ、基本3法を適用できない場合であっても、基本3法の考え方から乖離しない限りにおいて、取引内容に応じた合理的方法を採用し得る余地を残したものと解すべきである。同項2号口もこれと同様な考え方に基づく規定である。」と判示し、「準ずる方法」は、基本3法を適用できない場合に取引内容に応じた合理的方法として採用し得る方法であり、「準ずる方法」を取引内容に適合し、かつ、基本3法の考え方から乖離しない合理的方法をいうものと定義意義付けた。本件における方法は、取引内容に適合し、かつ、再販売価格基準法の考え方から乖離しない合理的方法であることを要するところ、再販売価格基準法は、取引当事者の果たす機能やリスクが重視される算定方法であることからこの機能やリスクの点から検討することが有益であるとした。

IV 独立企業間価格の算定

再販売価格基準法では、比較対象取引に係る再販売価格から通常の利潤の額を控除して計算した金額（いわば通常の仕入価額）を国外関連取引の対価の額とするのが普通のパターンであるが、本件では国外関連取引がグラフィックソフトウェアの販売促進等の役務取引であることから、役務提供の対価である手数料と比較対象取引に係る通常の利潤の額が類似しているとして比較対象取引の売上総利益率に金利等の差異を調整した割合を、製品取扱高に乗じて算出した額を基に独立企業間価格を算定した点でも国外関連取引が販売促進等の役務取引であるがゆえに一般的な再販売価格基準法における算式とは相違があることに注目すべきである

(参考)。

本件の独立企業間価格 = 製品取扱高 × 比較対象取引の売上総利益率（金利等の差異調整後）

一般的な独立企業間価格 = 再販売価格 - 再販売価格 × 売上総利益率（比較対象取引に係る棚卸資産の販売収入 - 棚卸資産の原価 / 販売収入）

V 比較対象法人に対する質問検査権限の行使に係る違法事由の有無

「租税特別措置法第66条の4第9項は、税務職員による比較対象法人に対する質問検査権限を創設した規定であって、当該質問検査に係る手続自体が課税処分要件となるものではないから、当該質問検査に係る手続が違法であることを理由に、直ちに課税処分が違法であるということとはできず、当該質問検査に係る手続が刑罰法規に抵触し、又は公序良俗に反するような重大な違法がある場合に初めて、当該処分の取消事由となる」とし、租税特別措置法第66条の4第9項は、税務職員による比較対象法人に対する質問検査権限を創設規定と位置づけ、当該質問検査に係る手続自体が課税処分要件となるものではないとした点は結論的には妥当といえるが、条文の文言からは比較対象法人に対する質問検査権限の行使の前提として納税者の帳簿の不提出等がその要件となっているとの誤解を招くおそれのある規定の仕方であり、比較対象法人に対する質問検査権限の行使における例示規定としてはやや疑義を生じるのではないか。

VI 比較対象取引を選定する過程

移転価格税制の適用において、比較対象取引を選定する過程が公開されることは少ないが、本判決ではその過程が詳細に述べられており、実務の取り扱いについて貴重な資料を一般に提供するものといえる。

役務取引の比較対象取引を見出すことができなかった本件において、処分庁の比較対象取引の選定は次のような過程を経たものであるが、取り扱い製品、機能、リスク等に関しての類似性の観点から非関連者間取引として比較可能なものを追求していき、最終的に取引当事者の果たす機能やリスクの類似性からプロフェッショナル向けのコンピューター用グラフィックソフトウェアと同種又は類似のソフトウェアを取り扱っている受注販売方式で、在庫リスクが存在しない卸売業者の非関連者間取引を比較対象取引として1社を選定した。

i 国内のコンピューター用ソフトウェアの販売業者の中から①主としてブ

ロフェショナル向けのコンピューター用グラフィックソフトウェアを取り扱っていること②在庫リスク、債権回収リスクが存在しないこと等の選定基準を設定して比較対象取引を選定しようとして、グラフィックソフトウェアを取り扱っていない者、ソフトウェアの開発会社、顧客が個人、関連者間取引を行っている者を除外して販売会社26社を抽出し、

- ii パッケージソフトウェア、すなわち、プロフェショナル向けのコンピューター用グラフィックソフトウェアと同種又は類似のソフトウェアを取り扱っている点から競合する5社を抽出、
- iii この中から関連者間取引を行っていることから2社を除外し、3社が残った。
- iv 3社のうち2社は仕入れ販売方式、1社は卸売業者であるが受注販売方式であり、在庫リスクが存在しないため、当該1社を比較対象法人に選定した。

参考文献

川田剛 「国際課税の基礎知識（六訂版）」 税務経理協会
金子宏 「租税法」