

残余利益計算法の利益分割要因（日本ガイシ事件・控訴審¹⁾）

【文献種別】 判決／東京高等裁判所

【裁判年月日】 令和4年3月10日

【事件番号】 令和3年（行コ）第25号

【事件名】 法人税更正処分等取消請求事件

【裁判結果】 棄却

【参照法令】 措置法66条の4、措置法施行令39条の12（何れも平成22年改正前のもの）

【掲載誌】 判例集未登載

◆ LEX/DB 文献番号 25592516

広島大学教授 林 幸一

事実の概要

1 X（原告、被控訴人兼附帯控訴人）はセラミックス製品の製造販売を主な事業内容とする法人で、ディーゼル・エンジン車用微粒子除去フィルター（Diesel Particulate Filter：DPF）の製造に関する特許権やノウハウ等の無形資産を有していた。Xは、ポーランドに国外関連者であるA社を設立し、Aとの間でこれら無形資産の使用契約を締結した。Aは、これらの資産を用いエンジンフィルターを製造し、関連会社であるB社を通じ欧州の自動車メーカーに販売した。

2 Xは、平成19年3月期から22年3月期の法人税の確定申告に際し、当該契約の使用料を収益の額に算入した。課税庁Yは、本件収益額が独立企業間価格²⁾に満たないことを理由に、各年度の所得金額に使用料と残余利益分割法を適用した独立企業間価格との差額を加算すべきとし、法人税等の更正処分を行った。

3 主な争点は、独立企業間価格の算定に係る残余利益分割法の適用について、基本的利益の比較対象法人の選定及び残余利益の分割方法の適否である。Xは、欧州における排ガス規制やAの大規模設備投資による減価償却費などAの費用構造が基本的利益における比較対象法人の選定に際して考慮される以上、残余利益の発生要因にも含まれるべきである、と主張した。

4 一方、Yは、DPFの寡占状態は、Xが保有する重要な無形資産の独自性・先進性がもたらした競争上の優位により得られた、排ガス規制は行

政上の規制に過ぎず規制自体がAの利益を直接的に生じさせるとはいえない、売上高の増大には規模の利益は無関係であるとし、本件超過利益はX及びAが保有する重要な無形資産により生じたものであると主張した。

判決の要旨

1 残余利益分割法は、利益分割法の一つであり、法の規定³⁾によれば分割対象利益が、「国外関連による……購入、製造、販売その他の行為に係る所得が、……当該所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因に応じて当該法人及び当該国外関連者に帰属する」とする方法である。措置法通達⁴⁾は、その分割要因につき、「人件費等の費用の額、投下資本の額など、これらの者が当該分割対象利益の発生に寄与した程度を推測するにふさわしいものを用いる」としている。

2 また、「被控訴人及び本件国外関連者が重要な無形資産を保有していることは、本件国外関連者が利益を上げるための前提条件ではあったが、同様に、本件国外関連者がその重要な無形資産を使用した製品を必要な数だけ製造し得る規模の設備投資をしたことも、上記利益を上げるための前提条件であったといえる」。

3 2017年版OECD移転価格ガイドライン⁵⁾は、「独立企業間価格はたとえ同一の資産や役務に係る取引であっても市場により異なることがあ

ることを前提に、独立企業と関連者が事業を行っている市場の間に価格に重要な影響を及ぼす差異がないこと又は適切な調整が可能であることが求められることを⁶⁾、それぞれ述べるものであって、いずれも、残余利益分割法の適用に当たり、それらの要因を基本的利益の算定において考慮することを一義的に求めるものとはいえない。

4 そうすると、残余利益分割法は、基本的利益の算定において必ずしも市場条件及び差異調整は必要ではなく、『『重要な無形資産』であるか否かを問わず、分割対象利益の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因と認められる限り、これを分割要因とするものであると解される。

5 なお、「比較対象取引の比較可能性や本件比較対象法人の選定の妥当性（本件国外関連者との比較可能性）を検討するに当たり」、EU市場における排ガス規制の製品需要への影響や2社寡占状態や費用構造を「考慮していないからといって、本件の比較対象取引には比較可能性がないとか、本件国外関連者と本件比較対象法人とが比較可能性を有しないなどということとはできない。

判例の解説

一 背景

燃料の不完全燃焼による黒煙微粒子を核とする粒子状物質は、肺に深く侵入し人体に深刻な影響を及ぼす。ディーゼル車は、ガソリン車に比べ当該物質を多く発生させるが、EUにおいてはディーゼル車が占める割合が大きいことから、EU欧州委員会は1998年、排ガスを規制する指令を定め、以降順次規制を強化していった。2012年には規制が全面適用され、新車については基準を満たさない限り、EU加盟国における自動車の販売、新車登録又は利用が保証されないこととなっていた。当時、EU市場におけるディーゼル乗用車の新規登録は500万台前後で推移しており、マーケットシェアは名古屋に本社を置く同社グループと他に岐阜県大垣に本社を置くイビデン株式会社グループとでほとんどを占めていた。

東京地裁は、「A社に係る超過減価償却費を分割要因に加えて配分するのが相当」として、処分の取消しを求めるXの請求を一部認容する一方、

「重要な無形資産以外の利益発生要因を基本的利益の算定において考慮することはできない」として一部棄却している。

二 法の趣旨・目的

独立企業間価格は「当該国外関連取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合に当該国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法」⁷⁾によるとされ、本件の対象となる平成23年改正前においては、移転価格計算方法のうち基本三法と呼ばれる方法⁸⁾が利用できないときに限ってそれら以外の方法が利用できるとされていた。

基本三法が価格を直接的に算定するのに対し、残余利益分割法は、価格ではなく独立企業間における利益の算定法の1つであり、対象利益を基本的利益とそれ以外の残余利益とに分ける⁹⁾。基本的利益は比較対象に独自の機能が要求されない通常の利益であり、残余利益は対象利益から基本的利益を差し引いた残りの利益を事業者と国外関連者として配分する。こうしたことから、一般に残余利益分割法は、類似性の高い取引が存在しない場合でも適用できるとされる¹⁰⁾。

三 措置法等と関連通達

旧租税特別措置法施行令¹¹⁾は法の委任を受け、利益分割法における利益分割要因は「所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因」であるとしていた。一方、当時の通達は残余利益分割法について、「配分した金額の残額を当該法人又は国外関連者が有する当該重要な無形資産の価値に応じて合理的に配分する方法により独立企業間価格を算定することができる」とし、利益分割の要素は無形資産であるとしていた¹²⁾。

この点について、通達は事件発生当時、「重要な無形資産の価値に応じて、合理的に配分する」としていたが、平成23年の税制改正において、「残余利益等は、原則として、国外関連取引に係る棚卸資産の販売等において、当該法人及び国外関連者が独自の機能を果たすことによりこれらの者に生じた所得」とし、まずは無形資産の価値による配分という表現を廃している¹³⁾。そのうえで、「残余利益等を……配分するに当たっては、その配分に用いる要因として、例えば、法人及び国外関連

者が無形資産を用いることにより独自の機能を果たしている場合には、当該無形資産による寄与の程度を推測するに足りるものとして、これらの者が有する無形資産の価額、当該無形資産の開発のために支出した費用の額等を用いることができる」とし、無形資産による残余利益の配分は、その例示であるとしている。

本通達について判決は、改正前の通達が分割要因として重要な無形資産を挙げ、残余利益分割法を定めていたことに関し、「代表的な分割要因を例示して規定したものと解するのが相当である」としている¹⁴⁾。判決は、改正前の通達が残余利益の分割要因を無形資産としていることは、その例示に過ぎず、無形資産に限定することは妥当ではないと判断したものと考えられる。

四 差異調整

移転価格税制は、海外との取引に関する制度であることから、国際的なルールを尊重している。事件発生当時ではないが、移転価格ガイドライン2017における取引単位利益分割法は、「現地市場は、所有もコントロールもできない。状況によっては、これらが、独立企業間価格の算定に影響することもあり、比較可能性分析において考慮されるべき……」¹⁵⁾とし、比較対象としての合理性を確保するため、比較対象取引として選定された取引との市場条件の差異に対する調整を示唆している。

また、旧措置法施行令は、関連者間取引と非関連者間取引との間の差異により価格又は利益率等の差が生じていても、その差異の調整ができる場合には、比較対象取引とすることができるとしている¹⁶⁾。とはいえ、差異調整は、選定された非関連者間取引の合理性を確保するために行われるものであるから、事務運営指針は対象となる差異を、経済状況や市場の条件等、対価の額に「影響を及ぼすことが客観的に明らか」である場合に行うとする¹⁷⁾。

本件の場合、課税庁はもともと比較対象にDPF製造法人を選定しておらず、基本的利益の中で差異調整として設備投資を反映する調整を行うことは、Xの利益と算出される利益との関係性をさらに薄めることになる。こうしたことから差異調整は、「対価の額の差」を生じさせ得るすべてを対象とするものではなく、したがって本件の比較対

象取引は、比較可能性を有するものと考えられる¹⁸⁾。

五 減価償却費と超過利益

判示は、移転価格事務運営要領¹⁹⁾を引用し、残余利益の分割に際し、「例えば、製造、販売等経常的に果たされている機能が利益の発生に寄与している場合には、当該機能を反映する人件費等の費用の額や減価償却費などを用いるのが合理的」とする。またガイドライン2010においても「規模の経済又はその他の統合による効率性から得られる利益を、納税者及び税務当局の双方が満足する形で分割するためにも用いることができよう」とし、規模の経済等による利益分割を認めている²⁰⁾。

基本的利益の計算においては、減価償却費を、生産設備を購入するかりースするかの違いによる比較可能性を担保するため、比較対象取引における利益率等の要素にすべきではないと思われる²¹⁾。しかしながら、本件では欧州における寡占市場を維持するには、設備投資による増産が最も重要な選択肢であり、それが超過利益に寄与したとする。そうすると、通常の減価償却費は基本的利益部分の非関連者との比較に用いることはできないが、超過利益に寄与した超過収益獲得のための設備投資による超過減価償却費は、残余利益部分の分割要因になり得る。すなわち、減価償却費の割合が比較対象法人の同割合を超過する超過減価償却費は、超過利益寄与分であり、利益分割要因として認められると考える²²⁾。

六 総括

法令、ガイドライン、また改正後の通達は、残余利益分割法が分割要因を無形資産に限定すると規定するものではなく、利益発生に対する独自の価値ある貢献 (unique and valuable contribution)²³⁾も利益分割要素となり得ると考えられ、その点で判示は相当と思われる。

本件の場合、本件設備投資による寡占状態の継続は、Aの超過利益の源泉であるから、残余利益の発生要因に含まれ、したがって重要な無形資産以外の超過減価償却費を分割要因に加えて配分することができると考えられる。

ただし、独自の価値ある貢献であれば、無形資産でなくとも残余利益の分割要因として取り扱

れることにより、分割要因の不明確さが増すことになる。判示は、「残余利益（超過収益）を獲得するために『何か特別なこと（支出）』をしたか」であり、特別な支出か否かは事実関係を総合勘案し判断するとの法律意見書²⁴⁾を引用し、残余利益の分割要因を説明している。これまで一般に無形資産以外の利益に対する寄与は、残余利益ではなく寄与度利益による分割として、残余利益分割法では基本的利益部分の算出要因としていたが、今後、利益に対する寄与が、基本的利益と残余利益の何れに当たるかは、何か特別な支出である「独自の価値ある貢献」であるか否かがその分水嶺になることが考えられる。

独立企業間価格の算定方法としての利益分割法は、他の方法の使用が困難な場合の切り札ともいわれる²⁵⁾。残余利益獲得のための独自の価値ある貢献がどのようなものであるかは、差し当たり事案に応じた判断の行方を見て行く必要がある。

●—注

- 1) 原判決は、東京地判令2・11・26である（平28（行ウ）第586号、LEX/DB25587312）。
- 2) 判決文によると本件比較対象法人には、ORBIS 登載のEU加盟国企業から各種条件により順次選定が行われ、最終的にKLEIN、CAROFLEX、PRO-CARS、POSTEP、JESTICの5社が抽出されている。
- 3) 旧措置法施行令39条の12の8項1号。
- 4) 旧措置法通達66の4（4）－2。
- 5) 国税庁HP「OECD多国籍企業及び税務当局のための移転価格ガイドライン2017年版」パラ6.9 <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/oecd/tp/pdf/2017translated.pdf>（2022年7月30日閲覧）。
- 6) 同上、パラ1.110。
- 7) 旧措置法66条の4第2項。
- 8) 基本三法とは、移転価格計算方法のうち、取引の価格を直接比較する独立価格比準法、売上総利益率に基づき算定された価格を比較する再販売価格基準法、売上原価総利益率に基づき算定された価格を比較する原価基準法の3つの方法をいう。
- 9) 旧措置法通達66の4（4）－5。
- 10) 平成23年10月27日付課法2－13ほか2課共同「租税特別措置法関係通達（法人税編）等の一部改正について」（法令解釈通達）の趣旨説明（13頁）では、「基本的利益とは、非関連者間取引における通常（レーティン）の利益であり、国外関連取引に係る各当事者に独自の機能（略）が存在することによる差異を捨棄したもの」と記されている。
- 11) 旧措置法施行令・前掲注3）。
- 12) 旧措置法通達・前掲注10）。川端康之「判批」は、地

裁判決について「利益分割法と残余利益分割法を混同」しているとする（ジュリ1562号11頁）。また、辻美枝「判批」は、地裁判決に対し「本判決では、XとA（日本ガイシ及びポーランドにある海外関連会社：筆者加筆）が各々重要な無形資産の開発に要した費用等の額と超過減価償却費を『同等のウェイト』による分割要因と判断したが、なぜ同等なのか、その理由は判決文からは不明」としている（ジュリ1570号171頁）。

- 13) 措置法通達66の4（5）－4。
- 14) 本判決、第3当裁判所の判断2（1）イ。
- 15) 国税庁HP・前掲注5）パラ6.9。
- 16) 旧措置法施行令39条の12の8項1号。
- 17) 移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）差異の調整方法4－4。なお、同指針では差異調整の例示として、貿易条件、決済条件、取引数量に応じた値引き・割戻し、機能又はリスクが挙げられている。
- 18) 高松高判令18・10・13（平16（行コ）第17号、税資256号（順号10528））。同事件では、造船業者と国外関連者と取引に対する比較対象取引が問題となった。判示は、「調整の対象となる差異には『対価の額の差』を生じさせ得るものすべてを含むものとは解すべきでなく、対価の額に影響を及ぼすことが客観的に明らかであるものに限られる」としている。
- 19) 国税庁HP「移転価格事務運営要領別冊・移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」42頁 <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/010601/pdf/bessatsu.pdf>（2022年7月30日閲覧）。
- 20) 国税庁HP「2010年版OECD移転価格ガイドライン（第1章～第3章改訂）」パラ2.113。なお、当該説明は、厳密には取引単位利益分割法についてのものである。 <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/oecd/tp/pdf/33.pdf>（2022年7月30日閲覧）。
- 21) 例えば、財務分析上の概念の1つであるEBITDA（取引前利益に特別損益、支払利息、減価償却費を加算した値）は、同業他社との業績比較に有用な指標とされている。
- 22) 中村信行「判批」際商49巻11号は、ガイドラインにおける経済状況及び市場条件について注目し、「そうした経済状況は、X社・P社（日本ガイシ等・前掲注12））が作り出したものではなく、リスクをとって投資した結果であるといえるので、超過利益の源泉を投資意思決定によるものとみたことは相当」とする（1395頁）。
- 23) 2010年版ガイドライン・前掲注20）パラ2.121。また、2017年版ガイドライン・前掲注5）パラ2.127にも同様の表現が見られる。
- 24) 判決文、「第3当裁判所の判断」の「（大野雅人作成の法律意見書）」部分。
- 25) 国税庁『昭和61年改正税法のすべて』204頁では、利益分割法を「いわば、ラストリゾートともいえる方法」としている。