

移転価格裁判事例を読み解く

— 残余利益分割法を用いた課税事案 —

October 2022

In brief

東京地方裁判所は、2020 年（令和 2 年）2 月 28 日、めっき薬品（めっき用化学品）の製造及び販売等を行う会社（原告）が、台湾子会社との国外関連取引について支払いを受けた対価の額が独立企業間価格に満たないとして東税務署長（大阪市）（被告）から受けた更正処分等について争った事件について、原告の請求を棄却しました（平成 27 年（行ウ）第 535 号：法人税更正処分等取消請求事件）¹。

東京地裁は、原告とその台湾子会社との間のライセンス取引と棚卸資産販売取引について、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いてその独立企業間価格を算定することは、当該国外関連取引の独立企業間価格を算定するための合理的な方法であると認められる上、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法以外の当該国外関連取引の独立企業間価格を算定するために用いるべき適切な方法が存する具体的な蓋然性があることをうかがわせる事情等も見当たらず、かつ、被告が用いた残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法による当該国外関連取引の独立企業間価格の算定の過程も適正なものであったから、被告が用いた残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法による当該国外関連取引の独立企業間価格の算定は、適法であると判断しました。

本件は、無形資産に係る国外関連取引の移転価格算定方法について争われた事件であり、その判決の内容が、企業の移転価格対応への示唆に富む内容であることから、本ニュースレターで紹介します。

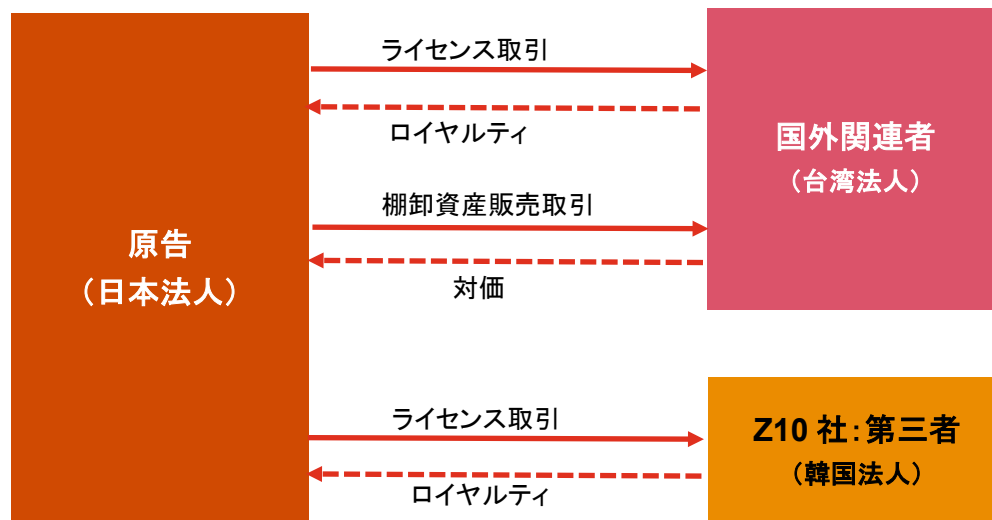
In detail

1. 本件の概要

本件の原告は、めっき薬品（めっき用化学品）の製造及び販売等を行う内国法人です。原告が国外関連者である台湾子会社との間で行っていたライセンス取引と棚卸資産販売取引（本件国外関連取引）において支払いを受けた対価の額が、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いて算定した独立企業間価格に満たないとして、移転価格税制に基づく更正処分等を受けたものです。対象期間は平成 19 年 3 月期から平成 24 年 3 月期の 6 年間、更正を受けた所得金額は 2,691 百万円、追徴税額は法人税、住民税及び事業税等を含め 1,338 百万円でした。原告は、当該更正処分等の取消しを求めて、平成 27 年 9 月に東京地裁に対して訴訟を提起していましたが、被告の更正処分等は適法であると判断された事件です。

¹ 東京地判令和 2 年 2 月 28 日税資第 270 号順号 13386 （注：平成 12 年 3 月期から平成 16 年 3 月期を対象とする同一の原告の事件について、東京地裁による平成 29 年 11 月 24 日の判決、東京高裁による令和元年 7 月 9 日の判決がありますが、本ニュースレターでは、平成 19 年 3 月期から平成 24 年 3 月期を対象とする東京地裁による令和 2 年 2 月 28 日の判決を取り上げています）。

- ライセンス取引: めっき薬品の製造、販売及び使用に係る特許権並びに全ての技術情報(これらの無形資産を総称して「ノウハウ等」)の使用許諾並びに技術支援を行う取引
- 棚卸資産販売取引: BB(ブラックボックス)品の名称で管理している物品(めっき薬品を製造する際に使用される原材料の一つであって、いわゆるライセンス製品の原材料、添加剤、半製品又は製品そのもの(ライセンス製品を製造するためのノウハウ等の一部を構成するもの)であり、ライセンシーに対してその成分を開示しないことにより、ライセンス製品を製造する過程の一部をブラックボックス化し、機密情報の漏洩を防ぐ、又は遅延させる目的のもの)を販売する取引



2. 争点

本事件の争点は、以下のとおりです。

- 争点 1-1: 本件国外関連取引の独立企業間価格を算定するために基本三法又は基本三法と同等の方法を用いることの可否
- 争点 1-2: 本件国外関連取引の独立企業間価格を算定するために残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いることの可否
- 争点 2: 残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法の相当性

3. 争点 1-1 について(基本三法又は基本三法と同等の方法を用いることの可否)

(ア) 取引単位について

東京地裁は、争点 1 の判断に当たり、独立企業間価格を算定する取引の単位をどのようにとらえるべきかについて、最初に検討をしています。原告は、本件国外関連取引を構成する個別の取引ごとに独立企業間価格を算定すべきである旨を主張する一方で、被告は、ライセンス取引の全体又は棚卸資産販売取引の全体を、それぞれ 1 つの独立企業間価格を算定する単位として取り扱った上で、その独立企業間価格をそれぞれ算定することができるかという観点から主張しています。

東京地裁は、独立企業間価格は、正常な対価で取引が行われたと仮定した場合の価格であり、実際の取引の実態を把握した上で算定されるべきものであると解されるから、いかなる場合においても、個別具体的な取引 1 つごとに独立企業間価格を算定しなければならないものではないと述べています。個別具体的な取引のみに着目すると、その適正な独立企業間価格を算定することができない場合には、複数の取引を 1 つの単位として、まとめて独立企業間価格を算定することも許されるというべきであるとしています。その上で、いかなる場合に複数の取引を 1 つの単位としてまとめて独立企業間価格を算定することができるのかについては、法令上その要件又は基準を明確に定めたものは見当たらないため、独立企業間価格を算定する対象となる取引に係る諸般の事情を総合的に考慮し、複数の取引を 1 つの単位としてまとめて独立企業間価格を算定することが合理的な場合であるといえるか否かにより、これを決すべきものと解するのが相当であるものの、国外関連取引の独立企業間価格の算定に関するものであることに照らし、国外関連取引の対象である資産の価格設定に影響を与えている事情の有無が、その重要な判断要素の 1 つとなると認められる（移転価格ガイドライン＜2017 年（平成 29 年）に改訂される前のもの＞）としています。

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

本件棚卸資産販売取引についても、本件ライセンス取引と同様の理由により、本件棚卸資産販売取引全体を 1 つのものとして取り扱うべきと判断しています。

（イ）ライセンス取引²について

上記のとおり、本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定するに当たっては、本件ライセンス取引を構成する個別の使用許諾取引ごとに独立企業間価格を算定することは合理的ではなく、少なくとも、本件ライセンス取引の全体を 1 つのものとして捉えるのが合理的であるとしたうえで、独立価格比準法と同等の方法を用いて本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定することの可否を検討しています。

本件ライセンス取引では、比較対象取引として Z10 社とのライセンス取引を選定していることから、Z10 ライセンス取引の取引対象である資産が「同種」であるといえるか否かについて、検討をしています。以下の理由から、否定しています。

- 原告が本件ライセンス契約において使用を許諾している無形資産には、ノウハウだけではなく特許権も含まれ、かつ、当該無形資産の内容も必ずしも限定的なものとはいえない一方、原告が Z10 ライセンス契約において使用を許諾している無形資産はノウハウその他の技術情報のみであり、かつ、当該無形資産の内容も Z10 ライセンス契約書において限定的に定められているのであって、原告が使用を許諾した無形資産の種類、内容等に差異があったこと
- 本件ライセンス契約においては、多数の品目（180～246）のめっき薬品の製造等のノウハウ等が使用許諾の対象とされ、契約期間中に、原告が追加的に製造等のノウハウ等の使用を許諾した品目もあった一方、Z10 ライセンス契約においては、限定的な品目（6～9）のめっき薬品の製造等のノウハウが使

² 判決には、原告はライセンス取引の料率を 5%として設定していたところ、「被告が主張する残余利益分割法と同等の方法を用いて本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定した結果をロイヤルティ料率に引き直すと、平成 19 年 3 月期のロイヤルティ料率が 20%に達する」との記載があります。

用許諾の対象とされるにとどまり、原告が契約期間中に追加的に製造等のノウハウの使用を許諾した品目もなかったものであり、使用許諾の対象となった無形資産の数、内容等にも差異があったこと

- 本件各事業年度における本件国外関連者めっき製品売上高に占める Z10 ライセンス製品と同一の製品の売上高の割合が、最大でも、4 割強程度にとどまり、かつ、その割合が、時間の経過とともに、おおむね低下していく傾向にあること

また、本件ライセンス取引とその比較対象取引とされる Z10 ライセンス取引とが「同様の状況」の下でされたものであるといえるか否かについても検討をしていますが、以下の理由から否定しています。

- 原告は、本件ライセンス契約においては、本件国外関連者に対し、台湾における独占的な実施権を付与しているのに対し、Z10 ライセンス契約においては、Z10 に対し、韓国における非独占的な実施権を付与するにとどまっていること
- 台湾の市場と韓国の市場との間には、①同一のめっき薬品も含むめっき薬品の販売単価、②需要のあるめっき薬品、③顧客の規模、利益率等の属性にいずれも差異があるなどの市場の状況が異なっていることといった顕著な差異が存することが認められること
- 本件ライセンス契約及び Z10 ライセンス契約の対象となる資産がいずれも無形資産であって、上記の差異が無形資産の対価の額に与える影響を具体的な金額として把握することが困難であること
- 少なくとも本件ライセンス取引の全体を 1 つの単位として捉えるべきであり、その場合の比較対象取引が Z10 ライセンス取引の全体となることにも照らすと、当該差異を調整することは不可能であると認められること

本件ライセンス取引と Z10 ライセンス取引が、その取引の対象である資産が同種のものであるとも、取引が同様の状況の下でされたものとも認められず、本件全証拠によっても、他に、独立価格比準法と同等の方法を用いて本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定することを可能とするような適切な比較対象取引も見当たらないから、本件においては、独立価格比準法と同等の方法を用いて本件ライセンス取引の独立企業間価格を算定することはできないというべきであるとしています。

(ウ) 棚卸資産販売取引について

本件棚卸資産販売取引を構成する個々の取引ごとに独立企業間価格を算定することは合理的ではなく、少なくとも本件棚卸資産販売取引全体を 1 つのものとして取り扱うべきものと認めるのが相当であるとしたうえで、原価基準法を用いて本件棚卸資産販売取引の独立企業間価格を算定することの可否について、検討していますが、以下のとおり原価基準法の適用を否定しています。

- 本件棚卸資産販売取引における取引の対象物(棚卸資産)である BB 品は、機密情報の漏えいを防ぐ又は遅延させることを目的とする製品であり、その成分が開示されないことに意味があるものであるから、市場で一般的に取引される製品であるとは認められず、原告が有するめっき薬品の製造等のノウハウ等という特定の無形資産の存在及び利用を前提とした特殊な製品であると認められる。そうすると、BB 品は、市場において一般的に取引される製品ではない以上、原価基準法でいうところの「通常の利益率」を一般的な市場の取引から算定することは、そもそも不可能であると認められる。

さらには、以下のとおり指摘しています。

- Z10 棚卸資産販売取引における BB 品は、本件棚卸資産販売取引との関係で、「同種又は類似の棚卸資産」であるとは認め難く、Z10 棚卸資産販売取引全体の利益率をもって、本件棚卸資産販売取引における「通常の利益率」を算定することも不可能であると認められるから、Z10 棚卸資産販売取引を比較対象取引として、原価基準法を用いて本件棚卸資産販売取引の独立企業間価格を算定することはできないというべきである。

4. 争点 1-2 について(残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いることの可否)

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

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

5. 争点 2 について(残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法の相当性)

争点 2 については、東京地裁は、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる取引の範囲を検討しています。複数の原告の国外関連者間で一連の取引(連鎖取引)がされていることから、本件国外関連取引の独立企業間価格を算定するにあたり、連鎖取引に係る国外関連者の利益を考慮すべきか否か検討していますが、各国外関連者の利益水準などを確認したうえで、連鎖取引を含めて、検討する必要はないと結論付けています。

また、原告と本件国外関連者の各営業利益、原告の国外関連取引による収入 金額から控除すべき費用(研究開発費用)など検討した上で、被告が算定した原告の基本的利益や残余利益は合理的であることなどを認定しています。

The takeaway

移転価格の実務では、国外関連者とのライセンス取引の料率の算定にあたって、独立価格比準法と同等の方法(比較対象取引の料率を参照して、料率を設定する方法)を、棚卸資産販売取引については、原価基準法や取引単位営業利益法(発生する費用に対して一定の利益をのせて価格設定する方法)を用いることが多くあります。ところが、本件では、ライセンス取引について独立価格比準法と同等の方法を、棚卸資産販

売取引について原価基準法の適用をいずれも否定したうえで、本件国外関連取引について、残余利益分割法が適用されています。

国外関連者とのライセンス取引に関連して、残余利益分割法を用いて課税を受けるケースはそれほど多くないと思われます。これは、残余利益分割法の適用にあたっては、内国法人側だけでなく、国外関連者側にも重要な無形資産が存在することを認める必要があるところ、そうした事実認定をすると、比較的高い利益率を国外関連者に帰属させることになるためです。その意味で、本事件は、必ずしも一般的な事例ではないかもしれません。

しかしながら、国外関連者の利益率が非常に高い（そして、その高利益率に対する国外関連者の貢献度が高い）場合において、独立価格比準法と同等の方法を用いて国外関連者から受領するライセンス取引の料率を決定している場合には、残余利益分割法の考え方を用いて、料率の妥当性を確認しておくことが有用になるかもしれないことを、本事件の判決は示唆していると言えます。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 税理士法人

〒100-0004 東京都千代田区大手町一丁目 2 番 1 号 Otemachi One タワー

Email: jp_tax_pr-mbx@pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

東京事務所

〒100-0004

東京都千代田区大手町一丁目
2 番 1 号 Otemachi One タワー

大阪事務所

〒530-0011

大阪府大阪市北区大深町 4 番 20 号
グランフロント大阪 タワーA 36 階

名古屋事務所

〒450-6038

愛知県名古屋市中村区名駅 1 丁目
1 番 4 号
JR セントラルタワーズ 38 階

パートナー

水島 吾朗

PwC 税理士法人は、企業税務、国際タックス、M&A 税務、税務業務のデジタルトランスフォーメーション (DX) などを含む幅広い分野の税務コンサルティングにおいて、PwC グローバルネットワークと連携しながら、ワンストップでサービスを提供しています。国内外のプロフェッショナルの知見と経験を結集し、企業のビジネスパートナーとして重要な経営課題解決を包括的にサポートします。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose (存在意義) としています。私たちは、世界 155 カ国に及ぶグローバルネットワークに 327,000 人以上のスタッフを擁し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2022 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.