

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② -

(東京地判令和 2 年 11 月 26 日)

November 2022

In brief

東京地方裁判所は、2020 年(令和 2 年)11 月 26 日、セラミック製品の製造を主たる事業とする内国法人(以下、「原告」)がポーランド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昭和税務署長から受けた更正処分等について争った事件において、更正処分の大部分を取り消す判決を下しました(平成 28 年(行ウ)第 586 号 法人税更正処分等取消請求事件¹⁾)。その後の控訴審においても、原審判決は相当であるとして、控訴棄却の判決が下されています(東京高判令和 4 年 3 月 10 日)。

東京地裁は、原告とそのポーランド子会社との間のライセンス取引について、残余利益分割法を用いてその残余利益を分割する際、重要な無形資産以外の利益発生要因を分割要因として考慮することは許されるべきであるとして、ポーランド子会社側の重要な無形資産以外の要因による独自の価値ある寄与を認めて残余利益を分割することが相当であるとしてしました。

本件は、残余利益の分割要因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

本件は、セラミックス製品の製造を主たる事業とする内国法人(原告・被控訴人)が、国外関連者であるポーランド製造子会社(以下、「本件国外関連者」)に対して、ディーゼル車用の微粒子除去フィルター(以下、「DPF」)製造技術をライセンスし、その対価として一定のロイヤルティを徴収していたところ、課税庁(被告・控訴人)が、当該ロイヤルティの金額は独立企業間価格に満たないとして、独立企業間価格と当該ロイヤルティの金額との差額を国外移転所得金額として更正処分を行ったことを端緒として争われた事案です。

更正処分の概要(裁判の対象となった取引に関するものに限りします)

- 対象期間: 2007 年 3 月期から 2010 年 3 月期までの 4 事業年度
- 対象取引: 原告による本件国外関連者への無形資産の使用に関するライセンス契約に係る取引

¹ 税務訴訟資料 270 号順号 13486

- 移転価格算定方法：残余利益分割法

- ・ 分割対象利益

- ・ 原告： 支払を受けた本件ロイヤルティの金額
 - ・ 本件国外関連者： ライセンスを受けた製造技術により製造した製品の製造販売による営業利益の金額

- ・ 基本的利益

- ・ 原告： 0 円
 - ・ 本件国外関連者： 比較対象法人の売上高営業利益率の平均値を求め、これに本件国外関連者の総売上高を乗じることにより算出した金額（なお、比較対象法人は、EU 加盟国に所在する自動車部品製造業に分類されている企業から選定されています。）

- ・ 残余利益の分割要因：

原告および本件国外関連者が保有する重要な無形資産の開発のために支出した費用

- ・ 原告： その保有する重要な無形資産（本件製品に関する特許権及び製法等のノウハウ）に係る研究開発費の額をもって分割要因の基礎となる支出額とする
 - ・ 本件国外関連者： その保有する重要な無形資産（本件製品の量産工程における生産性改善に係る知見やノウハウ）が超過利益の獲得に寄与したものとし、本件国外関連者内の特定の部門の部門費をもって分割要因の基礎となる支出額とする

- 追徴税額： 約 62 億円

原告は、当該更正処分等の取消しを求めて 2016 年 12 月に東京地裁に対して訴訟を提起したところ、2020 年 11 月に東京地裁で課税処分の大部分を取り消す判決（以下、「第一審判決」）が下されました。その後の控訴審においても、2022 年 3 月に東京高裁が第一審判決を是認する判決を下しました。なお、その後、原告および課税庁の双方が上告等に進まなかったため、本判決は確定しています。

2. 争点

「1. 本件の概要」で触れたとおり、本件では、更正処分において既に、原告と本件国外関連者の双方が無形資産を使用して独自の機能を果たしている等、独自の価値ある寄与が認められる場合に適切とされる残余利益分割法が適用されています。裁判では、残余利益分割法の適用は所与のものとして、大きく以下の点が争点とされました。

- 争点①： 基本的利益の算定方法（比較対象法人の選定等）の適否
- 争点②： 残余利益等の分割方法（分割要因）の適否

以下では、このうち争点②に絞ってその内容を見ていきます。

争点②： 残余利益等の分割方法(分割要因)の適否について

既に触れたとおり、更正処分においては、本件における分割対象取引から基本的利益を控除した残余利益等については、原告及び国外関連者が保有する重要な無形資産の開発のために支出した費用を分割要因の基礎となる支出額とすることとされ、それぞれ以下のとおりとされています。

- 原告： その保有する重要な無形資産(本件製品に関する特許権及び製法等のノウハウ)に係る研究開発費の額をもって分割要因の基礎となる支出額とする
- 本件国外関連者： その保有する重要な無形資産(本件製品の量産工程における生産性改善に係る知見やノウハウ)が超過利益の獲得に寄与したものとし、本件国外関連者内の特定の部門の部門費をもって分割要因の基礎となる支出額とする

これに対して、原告は、本件国外関連取引に係る超過利益には、原告及び本件国外関連者が保有する重要な無形資産に起因するもののほか、Euro 規制等の EU 市場の状況や、本件国外関連者による大規模な設備投資など、重要な無形資産以外の要因により生じたものも含まれているというべきであり、そうであるにもかかわらず、課税庁が残余利益の分割に当たって重要な無形資産の開発に係る原告及び本件国外関連者の各支出額のみを分割要因として考慮すれば足りるとしていることは誤りであると主張しています。

裁判所の検討 超過利益の発生メカニズム

ここで裁判所は、争点②の検討にあたり、本件での前提事実を整理すると共にその超過利益の発生メカニズムを「高い売上高が生じた要因」と「高い営業利益率が生じた要因」に分けて以下のように整理しています。

本件国外関連者において高い売上高が生じた要因

- EU 市場におけるセラミックス製 DPF の需要の急増したこと(特に、2007 年 6 月に導入された Euro5 の厳しい基準を満たすためには、セラミックス製 DPF を装着することが不可欠であったことから、EU 市場におけるセラミックス製 DPF の需要が増加し続けたこと等)。
- 本件国外関連者が競争者に先駆けて業界 2 番目という早さで EU 市場に参入したこと(なお、業界 2 番目という早さで EU 市場に参入することができたのは、原告が Euro 規制等の動向やセラミックス製 DPP に対する需要の見通しについて、競争者に先駆けていち早く察知し事業計画を策定したことによるところが大きいとも言えるとも認定しています。また、EU 市場における需要の規模からしても相当規模の設備投資をする必要があったところ、本件国外関連者が初期投資を実施したこともポイントとして挙げられています)。
- 2 社寡占状態の継続により高いシェアを維持できたこと(なお、2 社寡占状態が継続できた要因としては、大手自動車メーカーのセラミックス製 DPF に対する需要が顕著に増加した 2005 年当時、EU 市場に参入した企業が先行 2 社のみであったこと、また、本件国外関連者の追加の設備投資により当該メーカーが要求する生産能力を確保することを前提に長期の契約期間が設定されたことなどを理由に、後続の参入企業にとって非常に高い参入障壁が形成されたことが挙げられています)。

本件国外関連者において高い売上高営業利益率が生じた要因

- 資本集約度が高い本件製品の生産構造の下で、損益分岐点を大きく超える売上高が得られたことにより、製品 1 個当たりの生産に必要な費用が大幅に減少するという規模の利益が生じたこと(一定の検討を経て、本件製品の生産が資本集約度の高い生産構造であるとした上で、本件国外関連者設立時の予想を大幅に上回る売上高であったことが背景として挙げられています)。

- 生産効率が向上したこと(量産開始の当初、原告側で開発・改良された技術や工程をそのまま適用した結果、日本とポーランドにおける湿度の違いなどから歩留率が極めて悪化する深刻な品質不良問題が発生していたところ、本件国外関連者においてこれに対する対策を講じた結果、歩留率が改善して生産効率が向上したとされ、また、上記の品質不良問題に対する対策は主に本件国外関連者の保有する重要な無形資産により可能となったものとされています)。

このように、裁判所は、高い売上高および高い売上高営業利益率が生じた要因は、原告及び本件国外関連者が保有する重要な無形資産のみに求められるのではなく、その他の要因にも求められるとしています。

さらに、裁判所は、課税庁が、本件超過利益はその全部が原告及び本件国外関連者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、その根拠として、①2社寡占状態は原告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ものであること、②Euro規制は自動車の排ガスを規制するものにすぎず、これ自体が本件国外関連者の利益を直接的に生じさせるものとはいえないこと、③本件国外関連者において売上高の増大による規模の利益が得られたとはいえないことを掲げていることに対しても、①については、既述した種々の利益発生要因が重なり合い、相互に影響し合った結果として本件超過利益が得られたものというべきであるとし、②については、Euro規制の導入に伴う需要の増加が本件製品の売上高を増大させる重要な要因であったことは明らかであるとし、③については、本件国外関連者が行った設備投資は大規模なものであり、本件製品の生産が資本集約度の高い生産構造の下で行われたことや損益分岐点を大きく超える売上高が得られたことから規模の利益が得られたことも認められるとして、いずれも否定しています。

裁判所の検討 残余利益の分割において重要な無形資産以外の利益発生要因を考慮することの可否

なお、課税庁は、残余利益分割法は分割対象利益から基本的利益を控除した後の残余利益をもって重要な無形資産の貢献により獲得された利益とみなし、これを重要な無形資産の価値に応じて法人又は国外関連者に配分するものであるから、残余利益の分割において重要な無形資産以外の利益発生要因を考慮することはそもそも想定されていないと主張していました。

この点に関しては、裁判所は以下のような点を考慮して、残余利益の分割において重要な無形資産以外の利益発生要因を分割要因として考慮することは許されるべきとしています。

- 残余利益分割法は、法人又は国外関連者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者が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(分割要因)に応じて、当該分割対象利益を当該法人及び当該国外関連者に帰属させるものとする方法であること。
- 分割要因については、法人又は国外関連者が支出した人件費等の額、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ものとし、分割要因が複数ある場合には、それぞれの要因が分割対象利益の発生に寄与した程度に応じて合理的に計算するものとしていること。
- 残余利益(超過利益)をもたらした利益発生要因は必ずしも一つに限られるものではなく、重要な無形資産以外の利益発生要因が寄与していることも十分に想定し得ること。
- 本件のように重要な無形資産とともに他の複数の利益発生要因が重なり合い、相互に影響しながら一体となって得られた超過利益(残余利益)を法人及び国外関連者に合理的に配分するためには、重要な無形資産以外の利益発生要因に関しても、当該法人又は当該国外関連者が支出した人件費の額や投下資本の額など、その寄与の程度の推測にふさわしい要素(分割要因)を適切に考慮すべきであること。

裁判所の検討 本件超過利益の発生に対する原告及び本件国外関連者の寄与および重要な無形資産以外による寄与について

これまで検討してきた超過利益の発生要因について、裁判所は原告及び本件国外関連者の寄与をそれぞれ以下のように整理しています。

原告の寄与：

- 原告が、EU 市場におけるセラミックス製 DPF の需要の見通しを競争者に先駆けていち早く察知し、ポーランドに本件国外関連者を設立する旨の事業計画を策定したこと（以下、「事業化決定」）
- 原告の保有する本件製品の製造に係る技術やノウハウ等の重要な無形資産

本件国外関連者の寄与：

- 本件国外関連者の初期の設備投資
- 本件国外関連者が、自動車メーカーが要求する生産能力を確保するための追加の設備投資を行ったこと
- 本件国外関連者が初期・追加の設備投資を行い、本件製品が資本集約度の高い生産構造によるものとなったこと
- 本件国外関連者が、本件製品の品質不良問題に関し、歩留率を改善するための対策を講じたこと（本件国外関連者が保有する本件製品の生産性改善に係る知見やノウハウ等の重要な無形資産）

以上の寄与要因のうち、原告および国外関連者が保有する重要な無形資産によるものについては、課税庁による分割要因の算出方法を基本的には是認しています。

一方、重要な無形資産以外の寄与のうち本件国外関連者の寄与（初期・追加の設備投資）については、本件国外関連者による初期の設備投資が本件製品の量産を開始し EU 市場に参入するために不可欠なものであったこと、また、追加の設備投資が本件国外関連者が自動車メーカーの要求する本件製品の生産能力を確保するために不可欠であったことを挙げています。また、かかる生産能力の確保により本件国外関連者は自動車メーカーとの間で長期の契約期間による供給契約を締結し、2 社寡占状態を継続させて高いシェアの維持が可能となっていました。これら初期及び追加の設備投資が本件製品の生産構造の資本集約度を高めるものであり、損益分岐点を大きく超える売上高が得られたことと相まって規模の利益をもたらしたことから、本件超過利益をもたらした複数の利益発生要因に関して重要な貢献をしているものと認められるとしています。そして、残余利益の分割要因としては、減価償却費から一定の減価償却費や基本的な製造活動に係る減価償却費（以下、「超過減価償却費」）を控除した金額を考慮すべきとしています。

他方、重要な無形資産以外の寄与のうち原告の寄与（事業化決定）については、原告がポーランドに同グループの子会社である本件国外関連者を設立する旨の事業計画を策定したというものであって、その行為自体について本件国外関連者から対価を受けるべき性質のものではなく、また、このようなグループ会社の親会社が行う投資判断から得られる利益は本来配当として子会社から親会社に還元されるべきものであることを考慮すると、原告の本件事業化決定による寄与は、独立企業間価格の算定において原告に利益を帰属させるのが相当といえるものではないため、残余利益の分割要因として考慮することができないとしています。

この事業化決定に係る判断と同様に、本件国外関連者が行う経済活動に通常伴うリスクは、原告の資金力、技術力、ブランド力のほか、需要予測や設備設計等の実施によって極限まで低減されたものであり、このようなリスクのコントロールに係る原告の貢献は残余利益の分割要因として考慮されるべきではないかという課税庁の主張に対しては、裁判所は、本件国外関連者が設備投資を行うための資金調達に原告の財

務力や信用力のために容易になった面はあるにしても、このようなグループ会社としての財務力や信用力によってもたらされた利益は、本来、配当によって親会社へ還元されるべきものであり、独立企業間価格の算定において残余利益の分割要因として考慮されるべきものではないとして否定しています。

このような検討を経て、裁判所は、残余利益の分割に当たり課税庁の算出した分割要因は採用できず、原告については重要な無形資産に係る支出額を分割要因とし、本件国外関連者については重要な無形資産に係る支出額及び超過減価償却費を分割要因として、それぞれに配分するのが相当であるとしています。

The takeaway

本件では、残余利益分割法において考慮できる分割要因としては、課税庁が主張しているような重要な無形資産に関連する要因のみには必ずしも限定されないことが示されました。さらに、本件は、残余利益分割法において、重要な無形資産以外の要因による独自の価値ある寄与が成立しうることを示したものと言えます。

その一方で、重要な無形資産以外の要因による独自の価値ある寄与として認められたのは、本件国外関連者による初期・追加投資といういわば行為であり、また、裁判の中でも、例えば、需要の急増という好機を活かして利益を得るために取引当事者がどのような行為をしたのかを評価すべきであるとされている点からしても、具体的な行為にまで落とし込んだ検討が必要であることが伺えます。

このような点を留意しつつ、例えば、国外関連者の利益率が高い場合などに、利益発生メカニズムがどのようなものか、重要な無形資産以外の独自の価値ある寄与が存在しないか、という観点から検討しておくことが有用であるかもしれないことを、本件は示していると考えられます。

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

中牟田 賢志

PwC 税理士法人は「Tax Academy」を開設し、国際税務領域の人材育成支援を目的とした e-learning コンテンツを 2022 年 10 月より配信しています。

「Tax Academy」のシリーズ講座は、日本企業が海外に事業展開する際に事前に検討すべき論点を網羅しているほか、当法人の国際税務領域における豊富な実務経験や、PwC グローバルネットワークを通じて得た知見を生かすことで広範囲な専門分野をカバーしています。各コース(有料)を通じて、国際税務を基礎から体系的に学びたい方や、企業の税務部門担当として国際税務の知識を身に付けてスキルアップしたい方をサポートします。

詳細は以下をご参照ください。

www.pwc.com/jp/tax-academy

PwC 税理士法人は、企業税務、インターナショナルタックス、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 152 カ国に及ぶグローバルネットワークに 328,000 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.