

移転価格裁判例を読み解く 判例紹介と比較可能性の再考 —2023 年(令和 5 年)12 月 7 日東京地裁判決—

November 2024

In brief

内国法人である A(原告)は、タイの製造販売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、B(税務署長-被告)から受けた更正処分等につき、その処分の取消しを求めて、訴訟を提起しました。これに対し、東京地方裁判所は、B がした独立企業間価格の算定とそれに基づく更正処分等は違法であるとして、A の請求を認容し、当該更正処分等は取消しとなったものです¹。

本件は、A がそのタイ子会社との間の棚卸資産取引、無形資産(ライセンス)取引、役務提供取引につき、利益分割法の適用による対価の検証の妥当性を主張していたところ、B が取引単位営業利益法(Transactional Net Margin Method, 以下、TNMM)に準ずる方法と同等の方法を適用し、更正処分を行ったものでした。裁判所は、B が適用した TNMM に準ずる方法と同等の方法に明確な違法性があるとは言えないものの、TNMM の適用にあたり検証対象法人とされたタイ子会社と比較対象法人との間に重要な「市場の状況の差異」があることを理由に、本件比較対象法人の財務数値を使用して独立企業間価格を算定しようとするのは、TNMM の考え方に則さず、違法であると判断しました。

移転価格税制で TNMM の適用可否を巡り争われた訴訟に裁判所の判決が示されたのは本件が初とされており、また、「市場の状況の差異」によって比較対象企業の比較可能性が否定されたという点は、今後の TNMM の適用にあたって重要な前例となる可能性があります。

In detail

1. 本件の概要

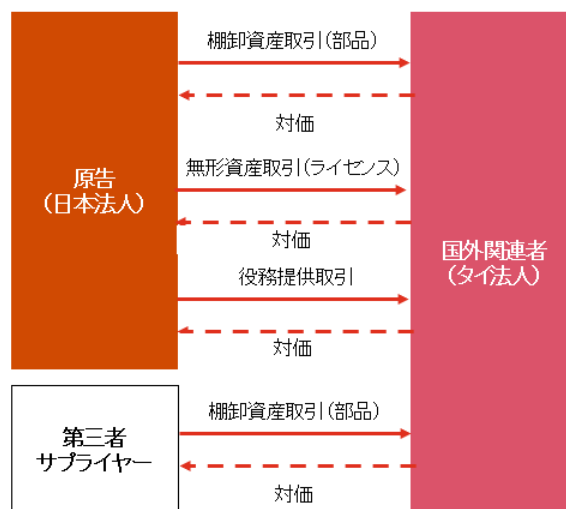
本件の原告である A のタイ子会社は、A または現地サプライヤーから部品または部材を購入し、自動車用部品である製品を製造して、第三者顧客または原告の関係会社に販売していました。A とタイ子会社の間では、棚卸資産取引、無形資産取引、役務提供取引(本件国外関連取引)が行われており、これらにつき A が支払いを受けた対価の額が、TNMM に準ずる方法と同等の方法を用いて算定した独立企業間価格に満たないとして、B により移転価格税制に基づく更正処分等を受けたものです。

A は、更正処分等を受けたのち、国税不服審判所に対し審査請求を行ったものの、2020 年(令和 2 年)3 月に審査請求が棄却されています。A は、これを不服とし、当該更正処分等の取消しを求めて、同年 9 月に訴訟を提起していたものでした。

¹ 東京地判令和 5 年 12 月 7 日裁判所ウェブサイト

具体的な本件国外関連取引の内容は、以下の通りです。

- ・ 棚卸資産取引: A が、タイ子会社に対し、原告の子会社から仕入れた原材料部品を輸出版売する取引
- ・ 無形資産取引: A が、タイ子会社に対し、ライセンス契約に基づいてタイで製品を販売するための特許権及びノウハウの使用を許諾し、またタイにおける独占販売権を付与する取引
- ・ 役務提供取引: A が、タイ子会社に対し、ライセンス契約に基づいて技術情報の提供および技術者の派遣、研修生の受け入れを行いタイ子会社の事業を支援する取引



2. 争点

本事件の裁判で争点となったのは、「本更正処分等で適用された移転価格算定方法は、TNMM に準ずる方法と同等の方法といえるか」です。そのための判断要素として、裁判所は①取引単位、②損益単位、③比較可能性、の 3 つに言及しました。

なお、裁判所は「TNMM に準ずる方法」により独立企業間価格を算定することを許容する趣旨は、実際に行われている取引の複雑の複雑性を考慮し、個々の取引の態様等により TNMM が適用できない場合でも、これらの方法から乖離しない限りは、取引内容に適合した合理的な方法を採用できる余地を残すためであると述べています。すなわち、本件の判断においても、B が採用した手法が TNMM という本来の手法から大きく乖離しない、合理的な手法かどうかが基準となります。

また「TNMM と同等の方法」とは、棚卸資産の売買取引以外の取引を前提としたものであることから、本件国外関連取引で棚卸資産取引以外が存在する以上は、課税手法が「TNMM と同等の方法にあたるか」は中心の争点ではないと解されます。

(1) 取引単位について

A は、本件国外関連取引をもって一つの取引とするのは、本件国外関連取引の内容に適合しない、TNMM の考え方から乖離した不合理な方法であると主張しました。これに対し裁判所は、まず TNMM の考え方について、次のように述べています。

「棚卸資産の国外関連取引の独立企業間価格を、国外関連者から非関連者に対する「当該棚卸資産の再販売価格」から、それに適正な売上高営業利益率を乗じた額及び国外関連者の販管費を控除することによって求めようとするものである」

「内国法人と国外関連者の間の複数の取引が相互に密接に結びついている場合には、これらの複数の取引に対応する第三者取引の対象は、これらの複数の取引によって国外関連者が得た資産および同資産に国外関連者が付加した価値をすべて包含する」

これは本件に当てはめて考えれば、タイ子会社が第三者に販売する製品の販売には、本件国外関連取引の価値がすべて包含されているという趣旨であり、それならば製品の第三者販売価格から、タイ子会社が得る適正な利益及びタイ子会社の販管費を控除することで、本件国外関連取引を一体の取引単位として独立企業間価格を算定しようとする手法は、TNMM の考え方から乖離しない合理的な方法であるとし、原告の主張を退けました。

(2) 損益単位について

前述の通り、TNMM の考え方に基づく法令上の独立企業間価格の算定方法は、「国外関連者の売上高－国外関連者の販管費－適正な営業利益（売上高×独立企業間売上高営業利益率）」であるところ、本件では以下のような算定方法が採用されました。

「タイ子会社の売上高－（タイ子会社の売上高×比較対象法人の平均売上高営業利益率）－タイ子会社の売上原価－タイ子会社の販管費＋本件国外関連取引の対価の額」

本件で採用された独立企業間価格算定方法は、タイ子会社が第三者からも部品を調達していることを考慮し、法令に基づく独立企業間価格（第三者取引の対価も含んだ状態）から、第三者からの調達原価をさらに減算していることとなります。

裁判所は、本手法は、第三者との取引割合が小さい場合や、国外関連取引と第三者取引で扱う資産が近似する場合には、TNMM 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ものの、第三者との取引割合が大きい、または国外関連取引と第三者取引で扱う資産が異なる場合には、合理的な方法ではないと述べています。これは、国外関連取引と第三者取引を個別に行った場合と、同時に行った場合の外的条件は異なると考えられ、両取引の対価が同じになるとはいえないにもかかわらず、第三者取引も含んだ状態の法令上の独立企業間価格の算定結果から、第三者取引の対価を減ずるだけでは、国外関連取引のみを対象とした独立企業間価格が算定されることにはならないためと解されます。

実際に本件では、第三者からの部品調達がタイ子会社の売上原価に占める割合は高く、かつ、第三者から調達する部品は A から調達する部品とは同質とはいえず、A から調達する部品がより希少性が高いものでした。裁判所はこの事実を踏まえ、B の採用した独立企業間価格の算定方法が、TNMM の考え方から乖離しない合理的な方法とはいえない、としました。しかしながら、A から調達する部品の希少性を踏まえると、本来であれば国外関連取引への営業利益（価値）の割り付けが大きくなるところ、本算定方法では国外関連取引と第三者調達取引に対して営業利益の割り付けが均等にな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が本来よりも小さく算出されているという理由により、本件更正処分の違法性を惹起するものとはいえない、としています。

(3) 比較可能性について

裁判所はまず、国外関連者と比較対象法人の果たす機能その他の差異がある場合には、その差異が①売上高営業利益率の相違に重要な影響を与えないか、または②当該差異が与える影響を取り除くために相当程度正確な調整が可能であれば、比較対象法人の売上高営業利益率をもとに、国外関連取引の独立企業間価格を算定することができるというべきである、と述べています。

そのうえで裁判所は、本件更正処分等にあたり選定された比較対象企業 2 社と、タイ子会社との間で、事業活動に関する差異、保有する無形資産に関する差異、リスクに関する差異、経営の効率性に関する差異は、いずれも軽微であり、売上高営業利益率に重要な影響を与えない、としています。なおここで、A はタイ子会社が生産技術の改良、部品の内製化および部品の現地調達化において独自の機能を果たしていたと主張しましたが、裁判所は比較対象企業との比較のもと、タイ子会社が本件比較対象法人とは異なる機能を果たしており、それが売上高営業利益率の相違に重要な影響を与えるものであったということとはできない、と判示していることは留意が必要です。

一方で裁判所は、市場の差異については、以下の点で比較対象企業とタイ子会社の間に重要な差異があり、比較可能性があるとはいえないと判示しました。

- (a) タイ子会社が製造販売する製品は、タイ市場で高い市場占有率を有していた一方、比較対象法人は同製品以外の製品も取り扱っており、高い市場占有率を有していたとは考えにくい。
- (b) タイ子会社が取り扱っていた製品は、課税対象年度においてタイでの需要が増大しており、価格競争力の高まりとともに営業利益率の上昇に影響したと解されるところ、比較対象法人が取り扱う製品ではそのような需要の変化が生じたとは考えにくい。

さらに、この差異が売上高営業利益率に与える影響を取り除くための適当な手法も見当たらず、調整は不可能というべきであるとし、これら比較対象企業の売上高営業利益率をもって独立企業間価格を算定しようとする本件算定方法は、取引内容に適合し、TNMM の考え方から乖離しない合理的な方法ということではできず、本件更正処分等は違法であると判示し、A の請求を認容しました。

The takeaway

TNMM は移転価格の実務上、もっとも頻繁に用いられる手法です。本判決は、取扱製品の市場占有率や需要の差が営業利益に重要な差を与え、という理由で TNMM の適用が違法と判断された、前例のない判決となります。検証対象とする法人と比較対象企業の間で、営業利益に重要な影響を与えるほどの差異が生じていないかという判断は非常に難しく、納税者が今後 TNMM の適用を考えるうえでも、非常に影響の大きい判例となる可能性があります。

しかし、本件は敗訴した B が既に控訴を行っています。本件の判決の決め手となった市場占有率の差、需要の差と営業利益率の変動については、あくまで状況証拠でしかないともいえ、市場占有率と需要の差が比較対象企業と検証対象企業の営業利益率を左右したという明確な証拠は提示されていません。市場占有率と需要の差は、検証対象企業と比較対象企業との間の比較可能性を検討するうえで本当に重要な差異に該当するのかどうか、また、かかる差異については合理的に調整を行うことが不可能なのか、といった点は引き続き控訴審で議論になると考えられます。

また、移転価格の実務上は、比較可能性の検討は、公開データに基づき実施する必要があり、入手可能なデータは自ずと限られます。移転価格税制の制度自体が、入手可能な情報や範囲のなかで、独立企業間価格を追求していくという前提で設計されていることから、どこまで比較対象取引との間の比較可能性について厳密性を求めるのか、果たして控訴審ではどのような法令解釈が裁判所から示されるのか、控訴審の判決内容次第では今後の移転価格の執行実務にも大きな影響を与える可能性があります。TNMM に基づく課税では限界があるとして課税当局の課税手法に利益分割法の適用が再燃する、あるいは裁判の結果を踏まえ法改正が行われることも考えられ、行く末を注視する必要があります。

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 1 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 1 丁目 2 番 1 号 Otemachi One タワー

ディレクター

立道 裕太郎

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

過去のニュースレターのご案内

[過去のニューレターを読む](#)

ニュースレター配信のご案内

PwC Japan グループでは、会計基準や税制、法令等に関するニュースレターを発行しております。

[配信を登録する](#)

e-learning のご案内

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。

[お申し込み・詳細](#)

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 151 カ国に及ぶグローバルネットワークに 364,000 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。

© 2024 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.