実務研究

日本税務会計学会
平成22年2月　月次研究会

移転価格課税を巡る争い

ーソフトウェア事件（平成20年10月30日東京高裁判決）の検討ー

石川敏夫［麻布］

1、はじめに

本件は、コンピューター・ソフトウェア製品の販売支援等の役務提供事業を行うA社が、移転価格税制を適用した課税処分等の取消しを求めたものであり、その控訴審判決（一審は国が勝訴）において、A社の主張が認められ、納税者全面勝訴という逆転判決が下された事案である。本件は、その後、国から上告申立、及び、上告受理申立がなされることなく確定した。わが国において移転価格税制を適用した更正処分の適否が裁判で争われた事案は、公表されている限り本件を含めて4件しか存在していない。それらの中で、本件は納税者が勝訴となった最初の、そして、唯一の事案である。

2、事案の概要

（1）事案の概要

本件は、A社とその国外関連会社との間で行われた役務提供取引に係る対価の額が、措置法66条の4第2項所定の独立企業間価格に満たないとして、移転価格税制を適用してなされた更正処分について、A社が当該処分を不服としてその取消を求めた事案である。

（2）取引の概要

本件更正処分対象年度において、A社は、その国外関連者に対して、日本国内の第三者を対象として販売されるコンピューター・ソフトウェア製品（以下「本件製品」という）の販売促進、マーケティング支援等の役務を提供し、その対価として、A社の当該役務を提供する際に生じた全ての費用の額に本件製品の日本での純売上高に一定率を乗じた額を当該役務提供に係る手数料として受取っていた。

（3）原処分庁の採用した独立企業間価格の算定方法

原処分庁は、本件国外関連者が国内で販売する本件製品と類似のソフトウェア製品を非関連者から仕入れ、国内で販売している匿名のB社のソフトウェア製品販売取引を比較対象取引として選定し、その比較対象取引の売上総利益率に金利調整率等の差異調整を加えた率を、本件国外関連者の日本における売上高に乗じることにより算定された金額を独立企業間価格とみなす方法（原処分庁は、当該方法は租税特別措置法第66条の4第2項第2号ロに規定する再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法に該当すると主張）を採用し、そして、当該方法によって算出された金額とA社がその国外関連者から受ける対価の額とを比較し、その比較によって生じた差額がA社から国外関連者に対する所得移転額であるとした（以下、原処分庁が選定した比較対象取引を「本件比較対象取引」、あるいは、「シークレット・コンパラブル」という）。

（4）争点

本件における争点は、①本件手数料の額が独立企業間価格に満たないものであるか、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、というものである。

3、判決のポイント

高裁は、上記①の争点について以下のように判示した上で、②の争点の検討を要することなく、本件算定方法を用いて独立企業間価格を算定した過程には違法があるとして、更正処分等を取り消した。

＊　原処分庁が採用した移転価格算定方法が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に関してだが、「準ずる方法」とは、取引内容に適合し、かつ、基本三法の考え方から乖離しない合理的な方法をいうものと解される。また、「同等の方法」とは、それぞれの取引の類型に応じて基本三法と同様の考え方に基づく算定方法を意味するものであると解されるから、結局、「基本三法に準ずる方法と同等の方法」とは、棚卸資産の販売又は購入以外の取引において、それぞれの取引の類型に応じ、取引内容に適合し、かつ、基本三法の考え方から乖離しない合理的な方法をいうものと解される。

＊　再販売価格基準法が独立企業間価格の算定方法とされているのは、再販売業者が商品の再販売取引において実現するマージン（以下、「通常の利潤の額」という）は、その取引において果たす機能と負担するリスクが同様である限り、同水準となると考えられているためである。したがって、再販売価格基準法は取引当事者の果たす機能及び負担するリスクが重要視される方法であり、本件算定方法が、取引の内容に適合し、かつ、基本三法の考え方から乖離しない合理的な方法であるか否かを判断するに当たっても、機能及びリスクの観点から検討する必要がある。

＊　本件国外関連取引においてA社が果たす機能と、本件比較対象取引において本件比較対象法人が果たす機能とを比較するに、本件国外関連取引は、本件各業務委託契約に基づき、本件国外関連者に対する債務の履行として、卸売業者等に対して販売促進等のサービスを行うことを内容とするものであって、法的にも経済的実質においても役務提供取引と解されるが、本件比較対象取引は、本件比較対象法人が対象製品であるグラフィックソフトを仕入れてこれを販売するという再販売取引を中核とし、その販売促進のために顧客サポート等を行うものであって、A社と本件比較対象法人とはその果たす機能において看過し難い差異があることは明らかである。さらに、原処分庁が採用した移転価格算定方法においては、我が国における本件製品の売上高に比較対象取引の売上総利益率を乗じて独立企業間価格を算出しているが、本件製品の売上高の中にはA社がおよそ関与しないまま本件製品が売却された場合も含まれるのであって、上記売上高は租税特別措置法第66条の4第2項第2号ロにいう再販売価格とは異なる要素を含むものである。

＊　また、本件国外関連取引においてA社が負担するリスクと、本件比較対象取引において本件比較対象法人が負担するリスクを比較するに、A社は、日本における純売上高の一定の率を乗じた額並びにサービス提供の際に生じた費用の額の一切に等しい金額の報酬を受けるものとされ、報酬額が必要経費の額を割り込むリスクを負担していないのに対し、本件比較対象法人は、その売上高が損益分岐点を上回れば利益を取得するが、下回れば損失を被るのであって、本件比較対象取引はこのリスクを想定（包含）した上で行われているのであり、A社と本件比較対象法人とはその負担するリスクの有無においても基本的な差異がある。

＊　以上によれば、本件国外関連取引においてA社が果たす機能及び負担するリスクは、本件比較対象取引において本件比較対象法人が果たす機能及び負担するリスクと同一又は類似であるということは困難であり、他にこれを認めるに足りる証拠はない。本件算定方法は、それぞれの取引の類型に応じ、本件国外関連取引の内容に適合し、かつ、基本三法の考え方から乖離しない合理的な方法とはいえないものといわざるを得ない。

＊　そうすると、処分行政庁が本件取引に適用した独立企業間価格の算定方法は、租税特別措置法第66条の4第2項第2号ロに規定する「再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法」に当たるということはできない。

4、コメント

本件更正処分では、移転価格算定法として再販売価格基準法に準ずる方法（ここでは便宜的に「同等の方法」を省略する）が使われている。しかし、一般的に再販売価格基準法に準ずる方法は役務提供取引になじまない方法である。仮に例外的に再販売価格基準法に準ずる方法が役務提供取引に適用できる場合があるとすれば、それは仕入販売方式で棚卸資産の売買を行うのと同様の結果を役務提供取引の形式で行っているといえるような場合だけである。本件製品は、日本の第三者が本件国外関連者から直接購入しており、この取引にA社は一切関与していない。A社が行っている活動は、法的にも経済実態的にも製品の販売促進・マーケティング支援活動等の純粋な役務提供活動である。従って、A社の事業内容は、本件製品を国外関連者から仕入れて第三者に販売するのと同一の事業活動を行っているのではないのであるから再販売価格基準法に準ずる方法を適用する余地はないと言える。高裁の判断はこの点について詳細に分析し、適切な判断が下されたものと考える。

なお、本件においては、②の「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」という争点、いわゆる、シークレット・コンパラブルの適用の適否に関しては判断がなされなかった。シークレット・コンパラブルを用いた更正処分については、税務当局が守秘義務を根拠としてその内容の開示が十分なされないため、納税者は独立企業間価格が正しく算定されているかにつき検証することも反論することも著しく困難になるという根本的問題が指摘されている。本高裁判決で判断されなかったため、このシークレット・コンパラブルの問題は積み残される形となった。