

資料 1

法人税更正処分等取消請求事件

ホンダ事件第一審判決要旨

【事件番号】 東京地方裁判所判決／平成23年(行ウ)第164号

【判決日付】 平成26年8月28日

1. 事案の概要

本件は、自動二輪車、四輪車の製造及び販売を主たる事業とする内国法人である原告（本田技研工業株式会社）が、その間接子会社であり、ブラジル連邦共和国（以下「ブラジル」という。）アマゾナス州に設置されたマナウス自由貿易地域（以下「マナウスフリーゾーン」という。）で自動二輪車の製造及び販売事業を行っている外国法人である P 1 L t d a .（以下「P 1 社」という。）及びその子会社との間で、自動二輪車の部品等の販売及び技術支援の役務提供取引（以下「本件国外関連取引」という。）を行い、それにより支払を受けた対価の額を収益の額に算入して、平成10年3月期、平成11年3月期、平成13年3月期、平成14年3月期及び平成15年3月期（以下、これらの事業年度を併せて「本件各事業年度」という。）の法人税の確定申告をした。

ところが、処分行政庁から、上記の支払を受けた対価の額が租税特別措置法66条の4第2項1号ニ及び2号ロ、租税特別措置法施行令39条の12第8項に定める方法（以下「利益分割法」という。）により算定した独立企業間価格（以下「本件独立企業間価格」という。）に満たないことを理由に、措置法66条の4第1項の国外関連者との取引に係る課税の特例（以下、この特例に基づく税制度を「移転価格税制」という。）の規定により、本件国外関連取引が本件独立企業間価格で行われたものとみなし、本件各事業年度の所得金額に本件独立企業間価格と本件国外関連取引の対価の額との差額を加算すべきであるとして、本件各更正等を受けた。

原告は、処分行政庁の所属する国を被告として、以下の理由で、本件各更正等の一部又は全部の取消しを求める事案である。

原告は、P 1 社及びその子会社はマナウスフリーゾーンで事業活動を行うことによる税制上の利益（以下「マナウス税恩典利益」といい、その基礎となる税制度を「マナウス税恩

典」という。)を享受して多額の利益を得ているが、それはP 1 社及びその子会社が事業活動を行う市場の条件に基づくものであるからP 1 社及びその子会社に帰属すべきものであり、それが原告とP 1 社及びその子会社に配分されるべきものであることを前提としてされた処分行政庁による本件独立企業間価格の算定は違法であるなどと主張している。

＜コメント：原告の主張をまとめれば、P 1 社及びその子会社の利益は、原告の提供した無形資産によるものではなく、マナウス税恩典によるものであり、その利益を、日本法人である原告が受けるべきものとして、日本で課税されるのは不当である＞

2. 当局は、いかなる調査をしたか？

＜コメント：事業者は、当局がどのような調査をするかを知っておくのは、極めて有益である＞

本件調査担当者は、本件国外関連取引について、独立企業間価格を算定するため、次のとおり、調査を実施した。

ア 情報収集先法人の抽出

本件調査担当者は、本件各更正等に当たり、本件国外関連取引に係る比較対象取引の有無を検討するため、ブラジル市場の状況や原告及びP 1 社等が行う事業の実態について広く情報を収集することとし、有名国内自動二輪車メーカー3社の中からインターネット等により収集した企業情報等によりブラジルで自動二輪車の製造販売を行っている可能性のある2社を情報収集の対象とした(なお、残りの1社については、ブラジルでは自動二輪車の販売のみを行い、製造を行っていなかったため、情報収集の対象とはしなかった。)

本件調査担当者は、これ以外にも、ブラジルにおける自動二輪車の製造及び販売事業に関する情報の収集が見込まれる企業として、自動二輪車の部品メーカーが考えられたことから、株式会社P 2 7 発行の「○」や同社発行の「○」等により、「二輪車部品の製造」の分野から5社を、「ベアリング又は自動車部品の製造」の分野から自動二輪車の製造に関与している2社を抽出し、さらに、原告の取引先のうちブラジルへの進出が確認された1社を抽出した。

そして、本件調査担当者は、遠隔地に所在する3社を情報収集対象外とし、合計7社に対する情報収集を措置法66条の4第9項の規定に基づいて実施した。

イ 情報収集

本件調査担当者は、上記7社に対し、事前に照会書面を送付した上、実際に臨場して情報

収集を行った。本件調査担当者が収集した情報の内容は、情報収集先各社がブラジルの法人と行っている取引の内容、ブラジル又は南米への進出（事業展開）の経緯、国外関連者及び非関連者ごとの取引金額（組立部品等の売上金額及びロイヤルティ収入金額）、モデル別生産台数、国内販売台数、ブラジル又は南米の自動二輪車市場の特色（マーケット動向、顧客層、価格帯、人気クラス、人気ブランド等）と関連事業戦略、ブラジルでの自動二輪車の製造販売市場における原告の同業他社（ライバル企業）の状況、ブラジル及び南米の自動二輪車市場の情報全般である。

本件調査担当者は、情報収集の過程で、ブラジルでの自動二輪車市場に参入している企業に係る情報源として、ブラジルの自動二輪車業界団体であるP28のウェブサイトを把握しており、これも活用して、ブラジルで自動二輪車の製造及び販売事業を行う企業の製品別販売数量及び製造数量に関する情報も入手した。

本件調査担当者は、P1社等の事業と関連して原告との間で無形資産の使用に係る取引を行う自動二輪車の部品メーカー1社に対する反面調査を実施した。本件調査担当者は、原告から独立企業間価格の算定に必要な資料等の提示又は提出が遅滞なくされなかったことから、措置法66条の4第9項の規定に基づいて、同業他社からの情報収集を実施した。

具体的には、本件調査担当者は、原告に対し、平成15年7月31日付けでブラジルにおけるロイヤルティの支払規制に係る説明資料の提出を求め、また、同年8月25日付けでブラジル自動二輪車の製造及び販売事業に係る説明資料の提出を求めたが、INPIに対する申請内容、交渉等の経緯に関する資料、P1社等が第三者に支払っているロイヤルティ等の状況（相手先、契約内容、契約期間、支払金額）等に関する資料について遅滞なく提示又は提出がなく、ブラジル側の情報等が得られなかったため、規定に基づいて、同年10月16日、原告に対し、ブラジルに関する情報がすみやかに出てこないため、ロイヤルティ料率等の現地規制の概要、同業他社及び部品メーカー等のマーケット情報について、同業他社からの情報収集をすることを説明した上、同業他社からの情報収集を実施した。

ウ 調査の結果

本件調査担当者は、P28のウェブサイトから取得したブラジルで自動二輪車の製造及び販売を行う企業の製品別販売数量及び製造数量に関する情報や、上記書面照会及び原告の同業他社への臨場調査等で得られた情報を基に、棚卸資産が同種のものであること、比較対象取引の市場がブラジルであること等の条件により、基本三法の適用可能性の有無、すなわち、本件国外関連取引に係る比較対象取引の有無について検討を行った。

ブラジルで自動二輪車の製造及び販売を行っている企業の製品別販売数量及び製造数量においては、P1社が圧倒的な販売シェアを有し、第2位のP14を大きく引き離しており、本件各事業年度において、ブラジルの自動二輪車市場はP1社及びP14による寡占状態にあった。

P1社及びP14以外のブラジルの自動二輪車メーカーの取引は、いずれもその無形資

産の供与、品質及び販売数量からみて本件国外関連取引との比較可能性を有するものということができず、唯一本件国外関連取引との比較可能性を有すると思われたP 1 4の取引は、関連者間取引のみが行われていることが確認され、比較対象取引とすることができなかつた。

本件調査担当者は、本件国外関連取引を個別の取引に分けて比較可能なブラジル向け非関連者間取引の有無を検討することとし、そのうちの棚卸資産の販売取引との比較可能性を確保するためには比較対象取引に係る棚卸資産にも同程度の無形資産の価値が含まれている必要があると考え、本件国外関連取引と比較可能な棚卸資産の販売取引として、本件製品と比較可能な製品を構成する自動二輪車の部品に係るブラジル向け非関連者間取引、及び、本件製品と比較可能な製品を製造することができる製造設備に係るブラジル向け非関連者間取引の有無を検討したが、その存在を把握することはできなかつた。

情報収集先の自動二輪車の部品メーカー5社は自動二輪車の製造及び販売を行うものではないところ、本件調査担当者は、これらについても、部品の販売取引、製造設備の販売取引、役務提供取引及び無形資産の使用に係る取引の内容について聴取し、比較可能なブラジル向け非関連者間取引の有無を検討したが、その存在を把握することはできなかつた。

本件調査担当者は、本件国外関連取引のうちの役務提供取引がP 1社等に原告の有する技術情報、ノウハウを活用させるために行われたものであることを踏まえて、それと比較可能なブラジル向け非関連者間取引の有無を検討したが、その存在を把握することはできず、本件国外関連取引のうちの無形資産の使用に係る取引についても、比較可能なブラジル向け非関連者間取引の存在を把握することができなかつた。

本件調査担当者は、このような外部比較対象取引に係る検討のほか、内部比較対象取引に係る検討をもしたところ、ブラジルで自動二輪車の製造及び販売を行う企業の中には、P 1社等以外に、原告から部品等の供給、役務の提供、無形資産の供与を受けているものはなく、比較可能な内部取引の存在を把握することはできなかつた。

なお、本件調査担当者は、原告とP 1 2社との取引については、コロンビアとブラジルとは市場が異なり、比較可能性がないことから、比較対象取引として採用しなかつた。

このように、本件各事業年度のブラジルの自動二輪車市場において、P 1社及びP 1 4によって市場が寡占され、他社の参入が困難な状況になっていたため、本件調査担当者は、無形資産の供与、品質及び販売数量の面で比較可能な水準にある自動二輪車に関する取引を見出すことができなかつた。

さらに、部品、製造設備の販売取引及び役務提供取引に無形資産の使用に係る取引が伴っているため、本件調査担当者は、完成自動二輪車の販売取引、自動二輪車の部品の販売取引、役務提供取引及び無形資産の使用に係る取引のそれぞれについて、比較可能な非関連者間取引を見出すことができなかつた。

3. 複数の取引を一つの取引として算定できるか。

独立企業間価格の算定は、原則として、個別の取引ごとに行うべきものである。

しかし、措置法通達66の4(3)-1が掲げるように、複数の取引のそれぞれに係る棚卸資産の販売価格の設定が、各取引ごとに独立して行われるのではなく、それぞれの取引の関連性を考慮して行われるような場合や、複数の取引が、その目的、取引内容、取引数量等からみて、一体として行われているような場合には、複数の取引を一の取引として独立企業間価格の算定を行うことが合理的である。

したがって、このような場合には、独立企業間価格の算定は複数の取引を一の取引として行うのが相当であり、このことは取引の当事者が複数の国外関連者に跨がっている場合においても異なるものではないというべきである。

これを本件についてみると、本件国外関連取引のうち、① 完成自動二輪車の販売取引は、P1社の自動二輪車の販売機能を高めるため、自動二輪車の部品の販売取引に附随して行われた取引、② 自動二輪車の部品の販売取引のうち、組立部品の販売取引はP1社に自動二輪車の製造機能を果たさせるため、補修部品の販売取引はP1社に自動二輪車の販売機能を果たさせるため、それぞれ行われた取引であると解され、また、③ 自動二輪車の製造設備等の販売取引は、P1社及びP5社に自動二輪車又はその部品の製造機能を果たさせるため、自動二輪車の部品の販売取引に附随して行われた取引、④ 技術支援の役務提供取引は、P1社等に自動二輪車の製造機能等を果たさせ又はその機能を高めるため、自動二輪車の部品の販売取引に附随して行われた取引、⑤ 無形資産の使用に係る取引は、P1社等に自動二輪車の製造機能等を果たさせ、その機能を高め又はP1社に自動二輪車の販売機能を果たさせるため、自動二輪車の部品の販売取引に附随して行われた取引であると解されるのであって、さらに、⑥ P5社及びP6社は、いずれも、P1社の子会社であり、かつ、P1社の自動二輪車の製造機能を補完する機能を果たしているものであることをも併せ考えると、本件国外関連取引は、原告とP1社との間の自動二輪車の組立部品の販売取引を主要部分として、付随的に、原告とP1社等との間の完成自動二輪車の販売取引、自動二輪車の補修部品の販売取引、自動二輪車の製造設備等の販売取引、技術支援の役務提供取引及び無形資産の使用に係る取引を組み合わせる構成され、P5社及びP6社との取引を含めて一体として行われたものであるといえることができる。

そうすると、本件国外関連取引については、P5社及びP6社との取引を含めて一の取引とみて独立企業間価格を算定するのが相当である。

4. 基本三法は適用できない

そこで、本件国外関連取引を一の取引とみて基本三法を適用して独立企業間価格を算定することができるか否かについて検討するに、

本件調査担当者は、ウェブサイト及び書籍の閲覧による公開情報の調査、原告に対する資料の提示又は提出の求め及び措置法66条の4第9項の規定に基づく原告の同業他社からの情報収集を行い、合理的な調査を尽くしたが、それにもかかわらず、本件国外関連取引を一の取引とみても、個別の取引とみても、これと比較可能な比較対象取引を把握することができず、本件国外関連取引に係る独立企業間価格の算定について基本三法を用いることができなかつたと認めることができる。

そうであるとする、本件国外関連取引に係る独立企業間価格の算定については、基本三法を用いることができないことが事実上推定され、かつ、この推定を覆すに足りる事情は、本件全証拠によつてもこれを認めることができない。

したがつて、本件国外関連取引に係る独立企業間価格の算定については、基本三法を用いることができないといふことができる。

5. 残余利益分割法の選定は適切か？

残余利益分割法は、法人又は国外関連者が重要な無形資産を有する場合に適用されるものである。

① P1社各事業年度中、P1社がブラジルの自動二輪車市場において約90%にも及ぶ極めて高い販売シェアを有していたことは、その間、P1社等は多額の営業利益を得ていたことに加えて、

② 原告は、本件各事業年度において、P1社等に対し、自動二輪車の製造及び販売に関する技術情報、部品及び製造設備の供給メーカー網を含む量産体制の確立及び生産体質の改革に関するノウハウを供与し、原告の商標、ブランド等の市場に関する無形資産の使用を許諾していたこと、及び、

③ P1社等も、原告から供与された技術情報、ノウハウ等を用いて、P13等の自動二輪車に改良を加え、その量産体制を確立するとともに、生産体質を改善する過程で、自動二輪車の製造に関する独自の技術、ノウハウを形成し、維持、発展させ、原告の商標、ブランド等の市場に関する無形資産を使用して、事業活動を行つていたのであつて、P1社の販売網は、数百店を超える数多くのディーラー及び各ディーラーが雇用し又は委託契約を締結しているコンサルシオ販売員によるコンサルシオ販売網によりブラジルの大部分をカバーしていたことを併せ考えると（低所得者は、コンサルシオという一種の講を構成して、商品を購入していた）、

原告及びP1社等は、本件各事業年度において、いずれも、重要な無形資産を有し、その貢献により重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益（基本的利益）を超える利益（超過利益）を得ていたと認めることができる。

したがつて、本件国外関連取引に係る独立企業間価格の算定については、基本三法に準ず

る方法その他政令で定める方法のうち、残余利益分割法を用いて行うのが最も適切であるというべきである。

そして、残余利益分割法を適用するに当たっては、P 5 社及びP 6 社との取引を含めて本件国外関連取引を一の取引とみて独立企業間価格を算定するのが相当である。

6. 基本的利益の算定の適否

(1) 基本的利益の算定方法について

基本的利益、すなわち、重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益に相当する金額の算定をする場合において、ある非関連者たる法人を比較対象法人として選定するためには、当該法人が国外関連取引の事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似するものであり（比較可能性）、かつ、重要な無形資産を有する法人ではないことが、その要件となる。

(2) P 1 社等の比較対象法人の選定について

処分行政庁は、

① P 1 社等の事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似する法人で重要な無形資産を有しないものとして、市販のデータベースであるP 2 9 社の「○」、P 3 0 社の「○」及びP 3 1 株式会社の「○」に掲載されているブラジル企業のうち、米国標準産業分類コードが3 7 1 3、3 7 1 4及び3 7 5 1である二輪及び四輪車並びにその関係製品を製造しているものの中から、公開情報等に基づいて、次のアないしカの条件のいずれかに該当する企業を除外し、財務情報を確認した上、8社（P 3 2、P 3 3、P 3 4、P 3 5、P 3 6、P 3 7、P 3 8、P 3 9）を選定した。

ア 二輪車又は四輪車に関連しない事業が5 0 %以上である企業であること。

イ 年売上高が2 5 0 0 万ドル以下の企業であること。

ウ 3年以上連続したデータが入手できない企業であること。

エ アフターマーケット向け製品の売上高が5 0 %以上である企業であること。

オ 関連会社との取引が売上げ又は総費用の5 0 %以上である企業であること。

カ 営業利益率がマイナス、かつ、債務超過という状況等から継続性に問題がある企業であること。

② それらのP 1 社各事業年度に最も近接する事業年度ごとの総費用営業利益率（金利負担の差異調整後のもの）の中位値をブラジル側基本的利益率とした。

そして、P 1 社等のP 1 社各事業年度の総費用（売上原価に販売費及び一般管理費、営業

外費用として会計処理されている売掛金及び買掛金に係る為替差損益を加えたもの)の額からP1社等が支出した重要な無形資産の価値の指標となる費用の額を控除した金額に乗ずることにより、ブラジル側基本的利益の算定をしていた。

6. マナウス税恩典利益の享受の有無と比較可能性について

ア 原告は、P1社等の比較対象法人として、マナウスフリーゾーン外で事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受していないブラジル側比較対象企業が選定されている。

マナウス税恩典利益を享受していないブラジル側比較対象企業は検証対象法人であるP1社等との比較可能性を有するものではないのであって、その点に関し適切な差異調整を行うことなくしてされた本件各更正等は違法であると主張する。

イ そこで、検討するに、残余利益分割法の適用上、比較対象法人の事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利益指標に基づいて基本的利益の算定をする場合においては、比較対象法人が事業活動を行う市場と検証対象法人が事業活動を行う市場とが類似するものであること(市場の類似性)を必要とする。

一般に、政府の規制や介入は、それが行われている市場における棚卸資産の価格や法人の利益に影響を及ぼし得る性質を有し、それが行われている市場の条件を構成するということができるから、検証対象法人が市場において事業活動を行うに当たりその利益に政府の規制や介入の影響を受けている場合には、そのような影響を検証対象法人と同様に受けている法人を比較対象法人として選定するものでなければ、比較対象法人が事業活動を行う市場と検証対象法人が事業活動を行う市場とが類似するものであるということとはできず、当該比較対象法人は検証対象法人との比較可能性を有するものではないこととなると解される。

マナウス税恩典利益は、それを享受する法人の輸入税及びICMSの負担を軽減し、その売上原価を低減させることなどにより、政府助成金や補助金と同様に当該法人の利益を増加させる性質を有している。

すなわち、ブラジルの企業会計上、輸入税は売上原価を構成するところ、輸入税の軽減は、政府助成金や補助金と同様に売上原価の低減項目として費用を減少させ、売上総利益ひいては営業利益を増加させる。

また、ICMSみなし仕入税額控除は、政府助成金や補助金と同様に売上原価の低減項目として費用を減少させ、売上総利益ひいては営業利益を増加させるし、ICMS税額免除及びICMS税軽減は、総売上げの控除項目であるICMS費用額の低減項目として純売上げを増加させ、売上総利益ひいては営業利益を増加させる。

そうすると、マナウス税恩典利益は、それを享受する法人の営業利益に影響を及ぼす性質を有し、政府助成金や補助金といった政府の介入の実質を有するものとして、マナウスフリ

ーゾーンという市場の条件を構成するということができる。

検証対象法人がマナウスフリーゾーンで事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受している場合には、マナウスフリーゾーンで事業活動を行い検証対象法人と同様にマナウス税恩典利益を享受している法人を比較対象法人として選定するの でなければ、比較対象法人が事業活動を行う市場と検証対象法人が事業活動を行う市場とが類似するものであるということとはできない。

しかるに、処分行政庁がP 1社等の比較対象法人を選定するために用いる除外基準として設定した基準の中に「マナウスフリーゾーン外で事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受していない企業であること」という基準はなく、P 1社等の比較対象法人として選定されたブラジル側比較対象企業は、いずれも、マナウスフリーゾーン外のサンパウロ州ほかのブラジル南部の工業地帯で事業活動を行い、マナウス税恩典利益を享受していない（この事実は弁論の全趣旨により認められる。）。

したがって、ブラジル側比較対象企業が事業活動を行う市場とP 1社等が事業活動を行う市場とが類似するものであるということとはできず、ブラジル側比較対象企業は、P 1社等との比較可能性を有するものではないというべきである



金子博人法律事務所

〒104-0061 東京都中央区銀座8丁目10番4号 和孝銀座8丁目ビル7階

<http://www.kaneko-law-office.jp>

掲載内容の無断転載・転用を固く禁じます。