

残余利益分割法の適用に関する一考察

—日本ガイシ事件を題材として—

片平 直子

本論文は、日本ガイシ事件（東京地裁令和2年11月26日判決、東京高裁令和4年3月10日判決）を題材に、残余利益分割法の適用をめぐる課税処分取消訴訟における中心的課題として、基本的利益（通常利益）と残余利益（超過利益）の峻別に関する分析検討プロセスのあり方と当事者による主張・立証及び裁判所による審理のあり方について論ずるものである。

残余利益分割法は、第1段階として、基本的利益を国内法人及び国外関連者に配分し、第2段階として、基本的利益配分後の残余利益を、各当事者が果たす「独自の機能」や彼らが保有する「重要な無形資産」による残余利益獲得への貢献度に応じて分割するハイブリッド型の独立企業間価格算定方法である。比較対象法人への参照（ベンチマーキング）により基本的利益を算定することで、利益分割法の課題とされてきた独立企業間価格算定の恣意性を改善し、客観性・信頼性の向上を目指すものであり、表裏をなす基本的利益と残余利益の峻別を行う第1段階が重要な分水嶺の役割を果たすこととなる。

本論文では、まず、日本ガイシ事件判決の判示内容及び先行文献を確認し、本判決の意義及び課題を整理したのち、6つの裁判例等を取り上げ、残余利益分割法の適用をめぐる中心的課題として①基本的利益と残余利益の峻別の根拠となる比較対象法人の選定及び比較可能性の問題、②比較可能性の有無の判断根拠となる課税要件事実認定プロセスの問題を抽出した。

次に、背景情報として、我が国移転価格税制の変遷を概観するとともに、残余利益分割法の基本概念やその中核をなす「重要な無形資産」及び「独自の機能」について関連法令等の内容を確認し、BEPS（税源浸食と利益移転）・行動計画13最終報告書の提言により導入された移転価格文書化制度を概観したのち、移転価格課税処分取消訴訟における課税要件事実認定をめぐる論点を確認した。

続いて、抽出した2つの課題について批判的検討を行った。経済分析の観点では、OECD 移転価格ガイドラインの指摘から、基本的利益算定段階での比較可能性分析においては、信頼性を重視し、ベスト・メソッド・ルールのもと、十分な比較可能性を担保するため慎重な検討を行う必要性が示唆され、経済分析の専門家の指摘から、各機能について高い比較可能性を有する比較対象法人の選定が困難な場合、客観性が担保された一定のルールに基づき選定の厳密性を緩和し、適切な差異調整や適切な利益水準指標の選択を行うアプローチが示唆された。司法論の観点では、租税訴訟においても、民事訴訟の場合と同様、釈明権の行使及び法的観点指摘義務の遂行による裁判所の紛争解決機能の強化の重要性が示唆された。これにより、当事者と裁判所との間で十分な議論が尽くされ、弁論主義の枠組みから逸脱することなく裁判の適正化が実現し、ひいては裁判所と当事者間の信頼関係の向上につながることを期待される。立法論の観点からは、残余利益分割法を含む利益法の解釈・適用の更なる明確化のため、基本的利益算定段階での比較可能性分析における留意事項を最低でも措置法通達レベルで明記し、近時の裁判例等の判示内容及びOECD 移転価格ガイドラインの指摘内容との整合を図る必要性が示唆された。

最後に、以上の検討結果を①比較可能性分析（経済分析）における信頼性の担保と文書化による当事者の主張・説明責任の強化、②課税取消訴訟における釈明権行使と法的観点指摘による裁判所の紛争解決機能の強化、③措置法通達への残余利益分割法の解釈・適用における比較可能性要件の反映、という3つの提言としてとりまとめた。

目 次

はじめに	1
第 1 章 日本ガイシ事件と利益法の適用等をめぐる課題.....	5
第 1 節 日本ガイシ事件の概要.....	5
第 2 節 認定事実.....	5
1. セラミックス製 DPF をめぐる E U 市場の寡占化	5
2. 本件製品の製造工程	6
第 3 節 争点及び当事者の主張.....	6
1. 争点	6
2. 納税者の主張の要旨	7
3. 国（課税庁）の主張の要旨	9
第 4 節 第一審判決	11
1. 本件超過利益の発生メカニズムに関する判示内容の要旨	11
2. 基本的利益の算定方法の適否（争点 1）に関する判示内容の要旨	12
3. 残余利益の分割方法の適否（争点 2）に関する判示内容の要旨	12
第 5 節 控訴審判決	14
1. 残余利益の分割要因は「重要な無形資産」に限られるのか（争点 2－1）	14
2. 設備投資による貢献は基本的利益で考慮済みであり，残余（超過）利益には貢献しないのか（争点 2－2）	14
3. 納税者が負担した研究開発費と国外関連者 A が負担した超過減価償却費の貢献度（ウェイトづけ）をどう考えるか（争点 2－3）	15
第 6 節 日本ガイシ事件判決の意義	15
1. 「超過利益の発生メカニズム」の解明のため，経済学の原理を適用しつつ詳細な事実認定を行ったこと	16
2. ソフトローである OECD 移転価格ガイドラインの記載内容を詳細に検討したこと	

.....	17
3. 国際課税においても、通達が租税法の法源ではない点を明確にしたこと、	19
4. 移転価格課税における国（課税庁）による法令等の適用誤りの可否の判定にとどまらず、裁判所の判断で所得金額を再計算したこと	21
第7節 本判決から導かれる問題点・課題	21
第8節 利益法の適用等をめぐる裁判例等と課題の一般化	25
1. ホンダ事件	25
2. 上村工業事件	26
3. TDK 事件	26
4. 日本圧着端子製造事件	27
5. IHI 事件	27
6. アドビ事件	28
7. 課題の一般化に関する検討	29
第9節 小括	29
第2章 我が国の移転価格税制と残余利益分割法の解釈・適用	31
第1節 移転価格税制の導入及び制度の趣旨	31
第2節 ベスト・メソッド・ルールと利益ベースの算定法の導入	33
第3節 残余利益分割法の基本概念	35
第4節 無形資産の定義及び特色	37
第5節 「重要な無形資産」及び「独自の機能」	40
第6節 BEPS と移転価格文書化制度	42
1. BEPS の問題提起と移転価格の問題	42
2. BEPS 行動計画最終報告書：行動8～10（移転価格税制の見直し）・行動13（移転価格文書化・国別報告制度）の概要	43
第7節 移転価格税制の課税処分取消訴訟における課税要件事実認定	44

第8節 小括	49
第3章 残余利益分割法の適用をめぐる2つの課題の検討	51
第1節 残余利益分割法の解釈・適用をめぐる法学者の懸念と争訟における論争	51
第2節 課題1：基本的利益算定における比較可能性（信頼性・客観性）の担保（移転価格・経済分析の観点からの検討）	52
第3節 課題2：課税取消訴訟局面における比較可能性の主張・立証及び課税要件事実認定のあり方	57
1. 論点2-1：課税要件認定の審理プロセスのあり方（司法論的観点からの検討）	58
2. 論点2-2：法源・通達等の整備（立法論的観点からの検討）	62
第4節 小括	65
第4章 残余利益分割法の円滑な適用に向けた提言	67
結びにかえて	69
参考文献	71

はじめに

1. 本論文の概要と問題の所在

本論文は、日本ガイシ事件（東京地裁令和2年11月26日判決¹，東京高裁令和4年3月10日判決²，これらをあわせて「日本ガイシ事件判決」という）を題材に，残余利益分割法³の適用をめぐる我が国の課税処分取消訴訟における中心的課題として，基本的利益（通常利益）と残余利益（超過利益）の峻別に関する分析検討プロセスのあり方と，当事者による主張・立証及び裁判所による審理のあり方について論ずるものである。これら課題の検討に当たっては，経済学的分析の観点や立法論の観点のほかに，司法論（弁論主義と事実認定）の観点からも考察を行うことで，課税庁，納税者，実務従事者，法令等立案担当者，裁判所といった関係者全体が，健全なバランスを維持しながら我が国移転価格制度の進展に貢献し，もって法的安定性や納税者の予測可能性に資するような提言を行うことを目指すものである。

残余利益分割法は，第1段階として，分割対象利益のうち，比較対象法人である類似事業を営む他社の営業利益率等に基づき算定した基本的利益を，国内法人及び国内法人与「特殊の関係」にある国外関連者⁴に配分し，第2段階として，基本的利益配分後の残余利益を，各当事者が果たす「独自の機能」や彼らが保有する「重要な無形資産」による残余利益獲得への貢献度に応じて分割するという，ハイブリッド型の独立企業間価格算定方法である⁵。

¹ 東京地判令和2年11月26日 Westlaw Japan 2020WLJPCA11269001。

² 東京高判令和4年3月10日 Westlaw Japan 2022WLJPCA03109005。

³ 租税特別措置法施行令（以下「措置法施行令」という）39条の12第8項1号ハ。租税特別措置法通達（以下「措置法通達」という）66の4(5)－4。

⁴ 租税特別措置法（以下「措置法」という）66条の4第1項，措置法施行令39条の12第1項1号～5号。典型例として，①発行済株式総数50%以上の直接または間接保有関係（親子会社など），②同一の者（個人を含む）による，発行済株式総数50%以上の直接または間接保有関係（兄弟会社など）などが挙げられる。

⁵ 平成23年改正前措置法66条の4第2項1号ニ，第2号ロ，及び平成23年改正前措置法施行令39条の12第8項1号に基づき制定された措置法通達66の4(4)－5により解釈上認められていた方法として，（国内）法人及び国外関連者の双方が重要な無形資産を有する場合に適用される。ただし，「措置法通達では，法人又は国外関連者のどちらかが重要な無形資産を有していればよいと読めますが，残余利益を分割する重要な無形資産が一

残余利益分割法の基本概念は、比較対象法人への参照（ベンチマーキング）により基本的利益を算定することで、利益分割法の課題とされてきた独立企業間価格算定の恣意性を改善し、客観性・信頼性の向上を目指すものである。このことから、表裏をなす基本的利益と残余利益の峻別を行う第1段階が重要な分水嶺の役割を果たすこととなる。

日本ガイシ事件では、第1段階の基本的利益が取引単位営業利益法により算定されたが、第一審判決は、比較対象法人の選定において、超過利益の発生要因である製品の特殊性及び当該特殊性に関連・起因する事業内容、市場条件、生産（収益）構造等の類似性を求めることはできないと判示し、一定の抽出基準に基づき機械的に絞り込みを行った課税庁による本件比較対象法人の選定方法は「事務運営指針及び参考事例集が示す在り方に沿うものとして合理性を有する」として適法性を認めた。その一方で、第一審判決及びそれを踏襲した控訴審判決は、第2段階の残余利益の分割方法については、国外関連者による多額の設備投資の残余利益獲得への貢献を認め、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分割するのが相当と判示し、課税処分は取り消された。日本ガイシ事件判決では「超過利益の発生メカニズム」の解明のため詳細な事実認定を行った点、結論を導く過程においてソフトローである OECD 移転価格ガイドライン⁶の記載内容を詳細に検討し、超過利益の発生要因は重要な無形資産に限らないとした点などが評価された一方、基本的利益（通常利益）と残余利益（超過利益）の峻別及び残余利益の分割に関する判示内容には課題が残された。OECD 移転価格ガイドライン⁷が利益分割法の長所として指摘する柔軟性

方の当事者にしか存在しない場合には取引単位営業利益法を適用すれば足りるので、法人及び国外関連者双方に重要な無形資産が存在する必要があると解されます。」とされていた（羽床正秀＝古賀陽子『移転価格税制詳解：理論と実践ケース・スタディ 平成21年版』（大蔵財務協会, 2009）を参照）。

⁶ 本事案は、平成19（2007）年3月期から平成22（2010）年3月期を対象年度としているが、本判決が2010年版ないし2017年版のOECD移転価格ガイドラインを参照している点を指摘する論者は、引用した記載内容が本件取引の時点における独立企業間価格の算定の考え方を改めたものと解することはできないが、2010年版OECD移転価格ガイドライン改訂の前後を通じて残余利益分割法の考え方に変更がない場合は、2010年版改定後のOECD移転価格ガイドラインを改訂前の事案に適用できることを認めたものと解することができる、としている（片平享介「残余利益分割法で無形資産以外の要因を考慮できるとした事例」ジュリスト1582号11頁（2023）を参照）。

⁷ 本論文においては、特段の明示がない限り、最新版である2022年版OECD移転価格ガイドラインを参照することとする。

は、裏を返せば、適用（信頼性・客観性の担保）の難しさという短所でもあり⁸、日本ガイシ事件判決を含め、利益分割法の適用をめぐる我が国の裁判例も、法令の解釈・適用の困難さを示している。

2. 本論文の構成

本論文の構成は以下の通りである。

第1章では、日本ガイシ事件判決の判示内容及び先行文献を確認し、本判決の意義及び課題を整理したのち、残余利益分割法の適用（もしくは残余利益分割法の第1段階で多用される、取引単位営業利益法の適用）や審理における立証責任の問題が争われた6つの裁判例等を取り上げ、課題の一般化を行った。この結果、残余利益分割法の適用をめぐる課税処分取消訴訟における中心的課題として①基本的利益と残余利益の峻別の根拠となる比較対象法人の選定及び比較可能性の問題、及び②比較可能性の有無の判断根拠となる課税要件事実の認定プロセスの問題を抽出した。

第2章では、残余利益分割法の適用を取り巻く背景情報として、我が国移転価格税制の変遷を概観するとともに、残余利益分割法の基本概念や、その中核をなす「重要な無形資産」及び「独自の機能」について、関連法令等の内容を確認し、近時の国際課税全般に影響を及ぼすBEPS（税源浸食と利益移転）行動13最終報告書の提言により導入された移転価格文書化制度を概観したのち、移転価格課税処分取消訴訟における課税要件事実認定をめぐる論点を確認した。

第3章では、第1章で抽出した2つの課題について批判的検討を行った。経済分析の観点では、OECD 移転価格ガイドラインの指摘から、基本的利益算定段階での比較可能性分析においては信頼性を重視し、ベスト・メソッド・ルールのもと、十分な比較可能性を担保するため慎重な検討を行う必要性が示唆され、経済分析の専門家の指摘から、検証対象法人が果たす各機能について高い比較可能性を有する比較対象法人の選定が困難な場合、客観性が担保された一定のルールに基づき選定の厳密性を緩和し、適切な差異調整や利益水準

⁸ See OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, paras. 2.121, 2.123 (OECD Publishing, 2022).
<https://doi.org/10.1787/0e655865-en> (Access Date: January 11, 2025).

国税庁 HP は下記 URL に日本語の仮訳を提供している。
<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/oecd/tp/2022.htm>（最終アクセス日 2025 年 1 月 11 日）。

指標の選択を行うアプローチが示唆された。司法論の観点からは、租税訴訟においても、民事訴訟の場合と同様に、釈明権の行使及び法的観点指摘義務の遂行による、裁判所の紛争解決機能強化の可能性が示唆された。移転価格税制における課税処分取消訴訟の局面においても、裁判所が弁論主義の根幹を維持しつつ釈明権を果敢に行使することにより、当事者に弁論を尽くさせて、もって真実の探求と裁判の適正を実現することが期待できる。また、裁判所が採用する法的構成が当事者の主張する論点と異なる場合には、裁判所が適切に法的観点指摘義務を果たす（当事者への開示義務を果たす）ことで当事者と裁判所との間で法的観点・法律構成についても十分に議論を尽くし、弁論主義の枠組みから逸脱することなく裁判の適正化に貢献することが可能となり、このことがひいては裁判所と当事者間の信頼関係の向上に資するものと期待する。立法論の観点からは、（残余利益分割法を含む）利益法の解釈・適用の更なる明確化のため、残余利益分割法が適用される場合には、基本的利益算定段階での比較可能性分析における留意事項を最低でも措置法通達レベルで明記し、近時の裁判例等の判示内容及び OECD 移転価格ガイドラインの指摘内容との整合を図る必要性が示唆された。

第4章では、第3章の検討結果を①比較可能性分析（経済分析）における信頼性の担保と文書化による当事者の主張・説明責任の強化、②課税取消訴訟における釈明権行使と法的観点指摘義務の遂行による裁判所の紛争解決機能の強化、③措置法通達への残余利益分割法の解釈・適用における比較可能性要件の明確な反映、という3つの提言としてまとめた。

なお、本稿において参照する各法令の基準日は、特段の断りがない場合は、令和6年11月1日とする。

第1章 日本ガイン事件と利益法の適用等をめぐる課題

本章では、日本ガイン事件の第一審判決及び控訴審判決を確認し、判示された残余利益分割法適用の考え方について、判例評釈が示す各論者の見解と彼らが指摘する問題点を整理するとともに、利益法の適用等をめぐる過去の裁判例等を確認し、これらの裁判例等に共通する問題点を抽出することで本論文での検討・考察に向けた課題の一般化を図る。

第1節 日本ガイン事件の概要

本事案では、セラミックス製 DPF（ディーゼル・パティキュレート・フィルター）という、排気ガス中の微粒子を除去する特殊なフィルター⁹に関し、国内納税者 X がポーランド子会社（以下「本件国外関連者」という）A と締結した製造技術ライセンス（使用許諾）契約取引（以下「本件国外関連取引」という）において対価として受け取ったロイヤルティの独立企業間価格としての妥当性と、国（課税庁）Y が行った約 62 億円の課税処分の適法性が争われた。国税不服審判所において約 1 億円が取り消されたのち、東京地裁が納税者の主張を概ね認め約 58 億円の取消しを認めた（第一審判決）。国（課税庁）及び納税者の双方が第一審判決を不服としてそれぞれが控訴及び付帯控訴を行ったが、東京高裁が国（課税庁）の控訴を棄却したため、第一審判決による課税処分の取り消しが確定した（控訴審判決）。

第2節 認定事実

1. セラミックス製 DPF をめぐる EU 市場の寡占化

ディーゼル車は、燃料の不完全燃焼による黒煙微粒子を核とする有害な粒子状物質（PM）を多く発生させる。EU 欧州委員会は、PM が人の健康に及ぼす悪影響を考慮し 1998 年に排ガスを規制する指令を定め、徐々に自動車の排ガス規制を強化していった。また、EU 欧州委員会は、これとは別に、大気中の PM を規制する EU 大気指令を 2005 年に施行し、これを受けて EU 加盟各国政府も独自の規制（各国規制）を定めた。

ディーゼル乗用車用のセラミックス製 DPF の市場は、セラミックス製 DPF の装着がなければ 2007 年 6 月に導入された Euro5 排ガス規制の厳しい基準を満たすことができない状況にあり、EU 市場におけるセラミックス製 DPF の需要が 2005 年以降ドイツを中心に

⁹ セラミックス製 DPF は、セラミックスの特質である微細で均一な気孔を用いて自動車の排ガスに含まれる黒煙微粒子を捕集し、薄壁で濾過することにより浄化ガスだけを通過させる仕組みである。捕集した黒煙微粒子の体積が増加すると、センサーの感知により DPF の温度が上がり、付着した黒煙微粒子が燃焼し二酸化炭素と水という無害な物質に化学変化し、大気中へと排出される。

急増した結果、世界で最初にセラミックス製 DPF を実用化した F グループのヨーロッパ子会社 G と 2003 年に納税者グループが設立しセラミックス製 DPF の製造を開始した A の売上高が増加し、EU 市場は G 及び A の 2 社による寡占状態となった。

2. 本件製品の製造工程

本件製品の製造工程は、以下の通りである。

- ①調合工程：原料となる炭化ケイ素及び金属シリコンの粉末を細かく砕き粒の形や大きさを揃え、コンピュータ制御により正確な割合で原料と結合剤を調合する。
- ②混練・成形・乾燥工程：水分を加え均一な粘土状にし、真空室内で空気を抜きながら練り、口金からハニカム（蜂の巣）構造に押し出し、高周波で内部の水分を除去したのち、熱風で乾燥させて、直方体のセグメントを生成する。
- ③目封じ工程：セグメントの断面の出入口が互い違いになるよう目封じする。
- ④焼成工程：セグメントを焼き上げる。これにより、微細な気孔が均一に分散する炭化ケイ素セラミックスが生成される。
- ⑤接合・加工・コート工程：複数のセグメントを組み立てて接合（セグメント複合体を形成）し、乾燥させ、外周を削って円筒形にし、外周面にコート剤を塗って強度を持たせ、乾燥させる。
- ⑥検査：圧損（空気を損なわないか）検査、外観（形状及び表面の目視）検査、寸法・重量検査を行う。

本件製品のように原料（粉末、液体、気体等）を加工して製品を生産する場合、多くは複数工程により連続的な加工が行われる。このような製造工程は「プロセス型」と呼ばれ、生産量の大小によらず一連の（多くの場合、大規模な）設備が必要となるため、生産量によって生産効率が大幅に異なるとされる。これに対し、自動車や家電製品など、固形の材料や部品の加工・組立てながら製品を製造する工程は「ディスクリート¹⁰型」と呼ばれている。

第 3 節 争点及び当事者の主張

1. 争点

第一審の争点は、本件国外関連取引に係る独立企業間価格の算定（残余利益分割法）の適用に関し、（１）基本的利益の算定方法（比較対象法人の選定等）の適否、（２）残余利益の分割方法の適否、の 2 点である。また、残余利益分割法適用の前提として、本件超過利益の発生メカニズムについても争われた。控訴審では、残余利益の分割方法の適否が中心的な争点

¹⁰ discrete, すなわち「別個の部分からなる」という意味。

となった。

2. 納税者の主張の要旨

第1 本件超過利益の発生メカニズムについて

重要な無形資産の寄与以外に多くの要因の寄与が相まって本件超過利益が発生した。Euro 規制等や、EU 自動車市場の高いディーゼル乗用車数によりセラミックス製 DPF の需要が急増し、A が自ら投資損失リスク・設備稼働率リスク等を負担して行った多額の設備投資により大量生産・供給体制が構築され、生産・供給量が増加したことで原価低減や競争力向上が実現し、参入障壁が構築されて 2 社寡占状態を形成した結果、販売単価下落の抑制効果が生まれた。また、需要増を受注増として取り込んだことで A の売上高と営業利益が増加し、規模の利益が実現した。

第2 基本的利益の算定方法の可否について（争点1）

Euro 規制等は、U 事件〔ホンダ事件〕^{11, 12}における規制と同様、A の売上高及び利益に影響を及ぼしたので、市場の条件として基本的利益の算定において考慮すべきである。X がセラミックス製 DPF を製造できる特許等の重要な無形資産を有していたとしても、現地の人的・物的投資や製造原価低減などの企業努力がなければ利益を上げることはできない。U 事件判決は、残余利益分割法の適用においては比較対象法人の選定に独立価格比準法のように厳密な類似性（同種性）は必要でなく、単なる類似性で足りるとした一方で、比較対象法人と検証対象法人とがその果たす機能、負担するリスクその他において差異がないことが必要とされる、と説示し、同種の事業（機能、リスクを含む）を営み、市場、費用構造、事業規模等の類似性を要件とすべきことを明示する。国（課税庁）は、本件国外関連者と本件比較対象法人の類似性を主張・立証していない。本件比較対象法人は業種コード 3714（自動車部品・付属品製造業）に属する企業であるのに対し、本件国外関連者は「化学、ゴム、プラスチック、非鉄金属」の下位分類「土石、ガラス、コンクリート製品製造業」のうち 3255（耐火粘土）に分類され、業種が明らかに異なる。検証対象法人と比較対象法人が業種コード大分類（上 2 桁）のレベルで異なる場合には、比較可能性の最低限の担保がなく類似性の推定は働かないというべきであるし、同じ自動車部品として分類された製品の中にも様々

¹¹ 東京地判平成 26 年 8 月 28 日（平成 23 年（行ウ）164 号）（以下「ホンダ事件第一審判決」という）。

¹² 東京高判平成 27 年 5 月 13 日（平成 26 年（行コ）347 号）（以下「ホンダ事件控訴審判決」という）。

な種類が存在するので、一括りにすることは不合理である。

第3 残余利益の分割方法の適否について（争点2）

平成23年改正前措置法施行令39条の12第8項1号は、国外関連取引の各当事者が分割対象利益の獲得に寄与した程度に応じて当該利益を合理的に分割することを求めるものであるから、残余利益分割法の適用も認められる¹³。基本的利益として捉えることのできなかった超過利益（残余利益）の獲得に寄与する分割要因は、重要な無形資産に必ずしも限定されるものではなく、重要な無形資産以外の要因はいずれもEU側（本件国外関連者側）に帰属すべき要因である。2社寡占状態は重要な無形資産によりもたらされた結果そのものとはいえない。国（課税庁）による本件分割方法は、分割要因として納税者のセラミックス製DPFに係る研究開発費及びAの■部門費のみを用いて残余利益を分割した結果、本件国外関連者の寄与を不当に過小評価している。本件超過利益の発生メカニズムを残余利益の分割において社会通念上合理的に反映するためには、本件超過利益の獲得に寄与したAの設備投資及び販売部門を有さないAの独占的な販売コミッション・エージェントである納税者のドイツ関連会社H（納税者が株式100%を間接保有）の販売活動を追加の分割要因として取り込む必要があり、基本的利益において考慮されている通常の製造・販売機能を超える独自の製造・販売機能に着目して当該機能を反映する分割要因を選定する必要がある¹⁴。A

¹³ 本事案は、平成23年度税制改正により、いわゆる最適方法（ベスト・メソッド）ルールが採用され、改正後措置法施行令39条の12第8項1号ハに残余利益分割法が明記される前の事案であったため、当該事項が争点の一部になっていた。

¹⁴ 本製品を欧州自動車メーカーへ販売していたH社（訴外、ドイツ間接子会社）の貢献が本件超過利益の発生に影響していた、という納税者による主張である。納税者側は、この点を原審でも、本件控訴審（付帯控訴として）でも主張したが、判決は当該主張を採用することはなかった。この点について、原審は、以下の判断を示し、原告の主張を退けている。利益分割法に内在する問題として、利益分割法が、二の関連当事者間の取引価格を所与のものとしてこれら二者間での所得の配分を行う手法である、ということである。したがって、本件のように、Aから別の国外関連者であるHへの移転が行われる場合には、当該移転価格の妥当性によって、連鎖する関連取引が独立企業間価格での取引でないと認められる場合には、国外関連取引に係る分割対象利益等の計算に影響するため、原則的には、非関連者間取引に挟まれる関連取引全体を検証対象にする必要があることにも留意が必要である（国税庁「移転価格税制事務運営要領」（運営指針）別冊「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」（2007）76頁、事例17を参照、

<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/010601/pdf/bessatsu.pdf> 最終アクセス日:

による設備投資を合理的に表象する費用は減価償却費である¹⁵。

3. 国（課税庁）の主張の要旨

第1 本件超過利益の発生メカニズムについて

Euro 規制等が A の売上高及び営業利益に影響を及ぼす機序は明らかになっていない。Euro 規制の充足が可能となる納税者の重要な無形資産を使用した当該製品の高性能が理由で需要が集まり、大きな利益が獲得できた。A の売上高や売上高営業利益率の推移をみると、A が「規模の経済性」を享受できているとはいえず、費用構造や事業規模の影響により超過利益が獲得できたとは認められない。H が本件製品の開発・量産過程において自動車メーカーからの様々な技術的な要求や質問に対応しているとしても、販売会社（部門）としてメーカーの要望を聴取して、その内容を製造会社（部門）に伝え、製品の開発・製造過程に反映させること自体は独自性のある貢献とはいえない¹⁶。

第2 基本的利益の算定について（争点1）

納税者は重要な無形資産を A に提供することによって対価を得たのであり、そのすべてが重要な無形資産の貢献により獲得した利益と認められるため、納税者の基本的利益の額は 0 円である。A は本件製品を製造及び販売することに利益を得たのであり、そのすべては重要な無形資産により獲得した利益であるとは認められず、基本的利益に該当する。A と同種の事業は「自動車部品・付属品製造業」であり、同種の事業を営む企業として自動車部品の販売市場に参入している企業が比較対象法人となる。市場の規模及び競争の程度についての類似性は確保され、同一の経済圏・販売市場となる EU 加盟国に所在する企業で、所在地

2025 年 1 月 11 日)。

¹⁵ 納税者はさらに、H の販売機能による貢献に関連して、H の独自販売機能に係る分割要因の算定は、A が H の販売機能に対して負担した対価（H による本件製品の正味売上高の ■ %）に、H の総人員に対する技術部員数の占める割合（技術者比率）を乗じて算出した金額を分割要因とすることが合理的である、と主張していた。

¹⁶ H の活動・機能に関する課税庁の主張は、以下の通りであった。A が H に対して負担した販売報酬は、H の活動、機能に対する対価として正当であって、所得移転は生じていない。このことは、X が税務調査時に自ら H に所得移転の蓋然性がない旨を述べていることから明らかである。H の技術サポート活動による寄与・貢献を考慮するのであれば、本来は連鎖取引として利益分割法を適用すべきか否かを検討すべきものであるが、A と H との取引において所得移転が生じておらず、これを連鎖取引として利益分割法を適用する必要はない。

が著しく異なる企業を除外することで、地理的場所の類似性は確保される。事業規模の類似性は、対象年度のいずれかの年度の売上高が A の約 10 倍から約 10 分の 1 の企業を比較対象法人とすることで確保される。事業年度ごとに本件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 A の総売上高を乗じることにより A の基本的利益を算出した。U 事件判決における政府規制は、企業の営業利益に直接的な影響を及ぼす税恩典を付与する点で Euro 規制等とは性格が異なる上、一定の条件を満たせば重要な無形資産を有しない企業に対しても付与されるものであったため、基本的利益において考慮すべき政府規制であるとされた。本件の場合、Euro 規制等による恩恵は重要な無形資産なしには享受し得ないものであり、基本的利益において考慮すべき政府規制とはいえない。

残余利益分割法は通常、比較可能性分析の結果、基本三法が適用できない場合に用いられるから、基本的利益の算定においては基本三法適用の場合と同様に厳格な比較可能性を求めることはできない。取引商品や機能の類似性の要件はなく、その他の要件も推定課税の要件に近いとされる。基本的利益の算定は、重要な無形資産を有さず、かつ、当該国外関連取引の事業と同種で、市場、事業規模等が類似する法人を比較対象法人として選定し、売上高営業利益率等の利益指標の平均値に基づいて算定するものである。比較対象法人の比較可能性は、国外関連者の基本的利益に係る市場利益の水準を合理的に推測するものであれば足り、本件比較対象法人 7 社を選定するために採用した抽出基準（本件抽出基準）は必要かつ十分な比較可能性を確保するものである。形式的な業種コードの分類に従って比較対象法人を選定すべき合理性はなく、本件抽出基準により選定した本件比較対象法人の製造製品と本件製品の間に基本的利益の算定に必要な比較可能性は確保されている。A と類似の製品を製造し、機能や市場の点で差異のない企業を選定するための母集団は、セラミックス製品製造業という広範かつ不特定の事業類型よりも、自動車部品製造業という事業類型に求めるのが相当である。

第3 残余利益の分割について（争点2）

残余利益の配分に当たっては、法人及び国外関連者が有する重要な無形資産の相対的な価値の割合を把握すれば足り、課税の恣意性を排除し判断の客観性を担保するためには、客観的な測定可能性などを考慮し、当該重要な無形資産の開発のために支出された客観的な費用等の額により配分を行うことが合理的である。納税者はセラミックス製 DPF に関する製造技術等の無形資産の形成・維持・発展に係る研究活動を継続して行い、そのための費用である研究開発費が当該研究活動を的確に反映するものであるから、当該研究開発費を納税者の有する重要な無形資産の価値を表す指標として採用した。本件において超過利益を生み出すセラミックス製 DPF に関する生産性改善のためのノウハウの構築という無形資産の形成・維持・発展は、主に A の寄与・貢献によるものであり、当該活動のための費用である ■部門費が当該研究活動を的確に反映するものであるから、A の有する重要な無形資

産の価値を表す指標として採用した。

残余利益の分割においては重要な無形資産以外の利益発生要因である「Euro 規制等」, 「消費者選好」, 「費用構造及び事業規模」, 並びに「寡占状態」といった要因は考慮すべきではない。超過利益の発生に大きく寄与・貢献したのは, 納税者の有する重要な無形資産であり, 納税者が Euro 規制への対応を見越してポーランドに A を設立することを決断し, 生産能力を拡大する投資判断（以下「本件投資判断」という）を行ったことである。A は, 形式的には設備投資をした主体ではあるが, Euro 規制等が影響した需要による超過利益の獲得に寄与・貢献したのは, セラミックス製 DPF の製造と生産性改善に過ぎず, A には経営判断や販売網の開拓等の特別な寄与・貢献がほとんどない。費用構造及び事業規模, 2 社寡占状態等の影響を分割要因として考慮したとしても, 本件分割方法により残余利益は合理的に分割されている。

第 4 節 第一審判決

1. 本件超過利益の発生メカニズムに関する判示内容の要旨

本件超過利益は, A に高い売上高及び売上高営業利益率が生じたことにより発生したものである。A において高い売上高が生じた要因は, EU で自動車排ガス規制を強化する Euro 規制が導入されたことなどを契機として, セラミックス製 DPF の需要が急増する中で, A が業界 2 番目という速さで EU 市場に参入し, 非常に高い参入障壁が形成されて 2 社寡占状態が継続した結果, A が高いシェアを維持できたこと等などによるものである。また, A に高い売上高営業利益率が生じた要因は, 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規模の利益が生じたこと, A が品質不良問題への対策を行った結果, 歩留率が改善して生産効率が向上したことなどによるものである。

残余利益分割法の適用において, 基本的利益は重要な無形資産の貢献により得られる利益でないことが前提とされているところ, 基本的利益の算定（比較対象法人の選定）に当たってセラミックス製 DPF であるが故の事業内容, 市場条件, 生産構造（収益構造）等について類似性を求めることは, 重要な無形資産を使用してセラミックス製 DPF を量産できる企業が比較対象法人に選定されることを求めることにほかならず, 残余利益分割法の本質と相容れないものになってしまう。本件超過利益は重要な無形資産により発生したものとそうでないものとに分別することが困難であることに照らせば, 本件超過利益をもたらした各要因のうち納税者が主張する重要な無形資産以外の利益発生要因を基本的利益の算定において考慮することはできず, これに反する納税者の主張は採用できない。〔下線は筆者〕

2. 基本的利益の算定方法の適否（争点1）に関する判示内容の要旨

事務運営指針は、基本的利益の算定について、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法人（比較対象法人）の事業用資産また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き計算するものとしている。また、参考事例集は、比較対象法人の選定について、例えば、業種コード、取扱製品、取引段階（小売か卸売か問う）、海外売上比率、売上規模、設備（有形資産）規模、従業員数、無形固定資産の有無、研究開発費や広告宣伝費の水準等を選定の基準として用いることが適当であるとした上で、比較対象法人の具体的な選定手順の例として、事業区分が同種の法人の中から、（1）非関連者間取引と認められない法人を除外し、（2）異なる市場で活動する法人を除外し、（3）事業規模が異なる法人を除外し、（4）重要な無形資産を有する法人を除外することを示している。このような基本的利益の算定方法は、基本的利益を算定する方法として合理性を有する。

本件比較対象法人の選定は、企業データベースである ORBIS 搭載の EU 加盟国所在の企業の中から業種コード 3714（自動車部品、付属品製造業）に当たる企業を抽出し、そのうち、一定の基準を満たさない企業を除外し、売上高及び営業利益率に影響する差異の調整ができない企業を除外するというものである。このような選定方法は、事務運営指針及び参考事例集に示された選定方法の在り方に沿うものとして合理性を有し、事業内容の相違、市場条件の相違、生産構造、収益構造の相違をもって比較可能性を欠くという納税者の主張は採用できない。ORBIS 事業コード 3255（耐火粘土）に分類される事業者が製造する製品は、自動車用部品であるセラミックス製 DPF とは類似性を有しない。本件比較対象法人の製品は、少なくとも自動車用部品であるという点では共通しており、自動車の販売台数の増減による影響を受けるという点でも一定の類似性が認められる。これらに照らせば、業種コードの相違をもって比較可能性を欠くとする納税者の主張は採用することができない。

事務運営指針によれば、基本的利益は、比較対象法人の事業用資産また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き計算するものとされており、売上高営業利益率が客観的な利益指標として選択しうるものであることは明らかである。本件製品が資本集約度の高い生産構造であるため、資本と利益の関係性をよく表す利益指標（事業用資産に対する営業利益の割合）を用いるべきとの納税者の主張は、A と本件比較対象法人との生産構造（収益構造）の相違を以って比較可能性を欠く旨の主張に帰結し、採用できない。よって、利益指標の選択の誤りに関する納税者の主張は採用できない。〔下線は筆者〕

以上より、国（課税庁）の主張する基本的利益の算定は相当である。

3. 残余利益の分割方法の適否（争点2）に関する判示内容の要旨

措置法通達 66 の 4(4)－2 は、利益分割法の適用に用いる分割要因につき、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おり、このような方法は措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 1 号の規定を具体化するものとして相当である。残余利益は重要な無形資産に起因して得られる利益であるが、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い。本件超過利益については、納税者及び A が保有する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ているものであり、このような状況で得られた超過利益（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。したがって、一般に、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であるから、国（課税庁）の主張は採用できない。〔下線は筆者〕

A による設備投資（本件設備投資）は、A が本件製品の量産を開始し EU 市場に参入するとともに、自動車メーカーが要求する本件製品の生産能力を確保し、長期供給契約を締結して、2 社寡占状態の継続により高いシェアを維持するために必要不可欠であった。これらの設備投資は、本件製品の生産構造につき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点でも重要な貢献をしているものと認められ、本件設備投資に係る減価償却費を納税者の研究開発費及び A の■部門費と同等のウェイトにより残余利益の分割要因とするのが相当である。A の減価償却費から■部門に係る減価償却費及び基本的な製造活動に係る減価償却費を控除した超過減価償却費が残余利益の分割要因となる。基本的減価償却費の計算に当たっては、本件比較対象法人における売上高に対する減価償却費の割合の平均値を A の売上高に乘じることにより求めるのが相当である。自動車部品について基本的な製造活動を営む本件比較対象法人がどの程度の減価償却費をもって製造活動を行っているのかは、A における本件設備投資による寄与の程度を推測するために参照するに値する有意な情報であり、これに代わるものとしてさらに的確な推測を可能とする情報が得られない以上、本件比較対象法人における売上高に対する減価償却費の割合に基づき基本的減価償却費を算定するという計算方法は合理性を有するものというべきであり、国（課税庁）の主張は採用できない¹⁷。〔下線は

¹⁷ 一方、H の販売機能・活動による貢献に関する判示内容は、以下の通りであった。A の実質的な販売部門である X の関連会社 H による貢献を残余利益の分割要因として考慮すべきである、との X の主張については、一般的に、販売会社（販売部門）が取引先の要望を聴取し、その内容を製造会社（製造部門）に伝え、製品の改良や開発に反映させること自体は、

筆者〕

第5節 控訴審判決

1. 残余利益の分割要因は「重要な無形資産」に限られるのか（争点2－1）

OECD 移転価格ガイドラインにおいても、残余分析の第1段階において、各参加企業が関わった関連者間取引に係るユニークではない貢献に対する独立企業間報酬が配分されるが、一般的に、各企業によるユニークな価値のある貢献（unique and valuable contribution）によって創出される利益については考慮しないこととされ、第2段階において第1段階の分割後の残余利益（又は損失）を事実及び状況に係る分析に基づき各参加企業間で配分する、とされている。我が国法令、OECD 移転価格ガイドラインのいずれにおいても、残余利益の分割要因について、基本的には「重要な無形資産」のみをもって考慮されることが想定されているとか、「重要な無形資産」に匹敵する程度の価値（重要性）を備えたものではなければ分割要因として考慮しない、といったことをうかがわせる条項も記載もない。また、平成23年改正前の措置法通達66条の4(4)－5が分割要因として「重要な無形資産の価値」を挙げて残余利益分割法を定めていたことについては、代表的な分割要因を例示して規定したものと解するのが相当であり、残余利益分割法の内容自体については法令上の変更がないにもかかわらず、平成23年度税制改正後の措置法通達66の4(5)－4では、分割要因を「重要な無形資産」に限定していないことから、残余利益の分割要因は「重要な無形資産」に限られない。〔下線は筆者〕

2. 設備投資による貢献は基本的利益で考慮済みであり、残余（超過）利益には貢献しないのか（争点2－2）

Aによる本件製品の生産については、市場条件や競争状況、設備投資の規模や資本集約度の高さ、規模の利益の発生等、比較対象法人に当てはまらない要因が存在し、これに基づいて利益が発生したという事情が認められる。それらの要因が重要な無形資産と重なり合い、相互に影響しながら一体となって超過利益（残余利益）が発生したと認められ、本件超過利益をそれぞれの要因ごとに分別し、当該要因のみによって生じた利益の額を算定することは困難である。重要な無形資産が存在しなければ本件国外関連者がEU市場に参入して本

それが営業担当社員の高い技術知識に基づき行われたものであるとしても、直ちに超過利益の獲得に対して独自性のある貢献といえるものではなく、AからHに対する本件製品の販売は独立企業間価格に基づくものであり、AがHに支払っていた販売手数料もXが主張するようなHの独自の機能を考慮した販売価格や販売手数料が設定されていたものとは解し難い、と判示して納税者の主張は棄却された。

件製品を量産すること自体が不可能であったのだから、重要な無形資産の影響は本件超過利益の全てに及んでおり、基本的利益の算定において考慮済みであるとはいえない。〔下線は筆者〕

3. 納税者が負担した研究開発費と国外関連者 A が負担した超過減価償却費の貢献度（ウェイトづけ）をどう考えるか（争点 2－3）

〔納税者が提出した複数の法律意見書の指摘によれば〕各利益発生要因と超過利益の関係性が具体的に認定されている限りにおいて、重要な無形資産と重要な無形資産以外の利益発生要因（本件設備投資）の取扱いに差異を設ける理由はないから、等しく分割要因とすることが認められるべきことは当然であり、本件製品の販売が不首尾に終わり、不採算となった場合、研究開発費も超過減価償却費も水泡に帰するという共通のリスクに直面していることなどから、残余利益の分割においてそれぞれを等しく扱うのが合理的である。また、本件設備投資のような多大なリスクを負う投資を行う者が、投資から得られた超過利益の多くの部分をライセンサーに獲得させるような合意をするとは考えられないから、本件設備投資の本件超過利益発生への寄与は、納税者の重要な無形資産や A の重要な無形資産と比較しても、その利益発生の結果に対する重要性や直接性において劣らないものであり、製品需要の減少という市場リスクの負担の点でも、本件設備投資に係る減価償却費につき、納税者の研究開発費及び A の■■部門費と同等のウェイトにより残余利益の分割要因とするのが相当である。〔下線は筆者〕

第 6 節 日本ガイシ事件判決の意義

日本ガイシ事件に係る先行研究^{18, 19}を総合すると、本判決の意義は以下の 4 点に整理す

¹⁸ 第一審判決については、以下の判例評釈を参考とした。川端康之「移転価格税制における残余利益分割法の適用」ジュリスト 1562 号 11－12 頁（2021）、中村信之「移転価格税制における残余利益の分割要因」国際商事法務 49 巻 11 号 1391－1396 頁（2021）、辻美枝「無形資産のライセンス契約に対する移転価格税制の適用－日本ガイシ事件」ジュリスト 1570 号 170－171 頁（2022）、林仲宜＝谷口智紀「残余利益分割法における残余利益の分割要因－日本ガイシ事件」税務弘報 70 巻 6 号 104－105 頁（2022）。

¹⁹ 控訴審判決については、以下の判例評釈を参考とした。林幸一「残余利益計算法の利益分割要因（日本ガイシ事件・控訴審）」法学セミナー増刊 速報判例解説 31 巻 265－268 頁（2022）、南繁樹「移転価格税制－残余利益分割法に関する新判断－東京高裁令和 4 年 3 月 10 日判決（上）」国際税務 42 巻 8 号 74－83 頁（2022）、南繁樹「移転価格税制－残余利益分割法に関する新判断－東京高裁令和 4 年 3 月 10 日判決（下）」国際税務 42 巻 10 号

ることができる。

- ①「超過利益の発生メカニズム」の解明のため、経済学の原理を適用しつつ詳細な事実認定を行ったこと
- ②結論を導く過程において、ソフトローである OECD 移転価格ガイドラインの記載内容を詳細に検討したこと
- ③国際課税においても、通達が租税法の法源ではない点を明確にしたこと
- ④移転価格課税における国（課税庁）による法令等の適用誤りの可否の判定にとどまらず、裁判所の判断で所得金額を再計算したこと

1. 「超過利益の発生メカニズム」の解明のため、経済学の原理を適用しつつ詳細な事実認定を行ったこと²⁰

国際移転価格税制における経済学的視点（あるいは、ファイナンス理論）を重視した検討の重要性は、独立企業間価格の算定方法として、基本三法に続くいわゆる「第四の方法」たる利益ベースの算定方法（「利益法」または「比較法」ともいう）が米国を中心に導入された 1980 年代後半から既に指摘されていた²¹。こうした利益法の中核をなす考え方は、1988 年 10 月 18 日に米国財務省及び内国歳入庁（Internal Revenue Service, 以下「IRS」という）が提出した、通称「移転価格白書」と呼ばれる報告文書²²において言及された BALRM (Basic

98－107 頁（2022）、添野裕章「租税法務学会裁決事例研究（第 299 回）移転価格税制における独立企業間価格の算定方法の適否の検証：利益分割法における残余利益分割方法が争点とされた事案を中心として〔東京高裁令和 4.3.10 判決〕」税務弘報 71 巻 12 号 160－167 頁（2023）、大野雅人「利益分割法の適用における無形資産の評価：支出費用の「器」としての無形資産概念」三田商学研究 65 巻 5 号 45－60 頁（2022）、迫野馨恵ほか「知財を強みとする法務パーソンのための実務ポイント（第 7 回・完）知財× 税務 移転価格税制における無形資産の取引価格の考え方」NBL 1251 号 86－92 頁（2023）、濱田明子「日本ガイシ事件判決における残余利益分割法の意義について：課税所得の ALA side から Allocation side への移行」明星大学経済学研究紀要 55 巻 1 号 19－30 頁（2023）、片平享介・前掲注 6・10－11 頁。

²⁰ 南・前掲注 19。

²¹ 利益ベースの算定方法の導入に至る経緯については、第 2 章第 2 節を参照。

²² Treasury Department and Internal Revenue Service, A study of Intercompany Pricing (hereinafter cited as 'White Paper'), Notice 88－123, 1988-2 C.B. 458 (1988).

Arm's Length Return Method) という概念に反映されている。企業が生産要素市場で調達し、生産活動において投入した資本財、土地・天然資源等の資産、労働力といった生産要素（すなわち、supply-side による input）に対し、負担したリスクや果たした機能に応じたりターンを獲得すべく価格を設定し、生産物を生産物市場で販売して output としての収益を獲得する、というものである²³。我が国における移転価格を扱ったこれまでの裁判例に対する批判として、文理解釈のみに依存し、事案の経済的事態に対する理解の欠如を指摘する論者が多数存在する。南は、本判決に対する評価として、経済的事象を正面から対象とし、市場、需要、供給、価格といった経済的な観念を「真実」として認定しようとした取り組みを指摘している²⁴。

2. ソフトローである OECD 移転価格ガイドラインの記載内容を詳細に検討したこと^{25, 26, 27}

米国における移転価格税制と比較した場合、我が国における移転価格税制に特徴的な点として、我が国の移転価格税制は、OECD 租税委員会が 1979 年に最初に作成した移転価格報告書（ガイドライン）を基礎としており、1986 年度税制改正による創設以降も、OECD 移転価格ガイドラインの主要な改訂に対応して制度改正がなされてきた、という点が挙げられる²⁸。我が国移転価格税制の規定の解釈・適用にあたり、OECD 移転価格税制ガイドラインのうち対応する法規化がなされていない部分の位置づけについて、東京地判平成 26 年 8 月 28 日（ホンダ事件第一審判決）²⁹は、重要な指針として重視しなければな

²³ 中里実『国際取引と課税：課税権の配分と国際的租税回避』305－311 頁（有斐閣，1994）。

²⁴ 一方で、移転価格税制において、経済学の原理による分析の合理性を認めつつも、課税要件事実等の分析を十分に行うことの必要性を主張する論者も存在する（例えば、河野・後掲注 118・92 頁）。

²⁵ 南・前掲注 19。

²⁶ 添野・前掲注 19 も同旨。

²⁷ 片平・前掲注 19 も同旨。

²⁸ 藤枝純＝角田伸広『移転価格税制の実務詳解（第 2 版）』219－220 頁（中央経済社，2020）。

²⁹ 前掲注 11。

らない旨を以下の通り明確に判示し、控訴審である東京高判平成 27 年 5 月 13 日³⁰もこれを支持している。

我が国の移転価格税制の規定の解釈・適用に当たっては、我が国の移転価格税制が独立企業原則という諸外国の移転価格税制と共通の基礎に立脚するものであることに配慮しなければならない。具体的には、OECD 租税委員会の移転価格報告書及び同報告書の各章を 1995 年（平成 7 年）以降順次改訂したものである『多国籍企業と税務当局のための移転価格の算定に関する指針』（移転価格ガイドライン）の記載を踏まえてしなければならない。

ただし、東京高判平成 25 年 3 月 28 日（「パシフィック・フルーツ・リミテッド事件」）³¹は、我が国移転価格税制の解釈・適用に当たって OECD 移転価格ガイドラインを重視することについて消極的な態度を示した³²が、この射程は限定的であると考えられている³³。当該判決においては、事案の対象年度において適用される 2010 年版 OECD 移転価格ガイド

³⁰ 前掲注 12。

³¹ 東京高判平成 25 年 3 月 28 日 税務訴訟資料 263 号順号 12187（「パシフィック・フルーツ・リミテッド事件控訴審判決」）。

³² 当該判決は、以下の旨を判示した。措置法施行令 39 条の 12 第 8 項は、分割要因について、法人又は国外関連者が「当該所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因」と規定しており、「当該所得の発生に寄与した要因」とは規定していないことからすれば、同条項の解釈としては、分割要因と分割対象損益との間に、他方の増減がもう一方の増減に影響するといった関連性の存在は要求されていないものというべきである。控訴人は、OECD 移転価格ガイドラインを根拠に、上記関連性の必要性を主張するが、同ガイドラインが直ちに、我が国における課税処分である本件各処分の違法性の根拠となり得るものではない。ほかに、上記控訴人の主張の裏付けとなる法令上の根拠は存在しないから、これを採用することはできない。

³³ このことについて、藤枝＝角田（前掲注 28・222 頁）は、ホンダ事件を担当した東京地裁の裁判長及び東京高裁の裁判長はいずれも多数の税務事案を担当した「税務のプロ」であったのに対して、パシフィック・フルーツ・リミテッド事件を担当した東京高裁の裁判長は税務事案についてそれほど経験を有していなかった点を指摘し、対象となっている OECD 移転価格ガイドラインの項目にもよるが、同ガイドラインの内容は、原則として、我が国移転価格税制規定の解釈適用に当たっても重要な指針として重視すべきであるという見解を示している。

ラインのほかに、適用となる部分に大幅な改訂がないことを前提に、判決時点で最新版であった 2017 年版 OECD 移転価格ガイドラインが参照されている。本論文において一般化した課題について今後のあり方を検討する際に参照する 2022 年版 OECD 移転価格ガイドラインは、取引単位利益分割法や評価困難な無形資産に関連する説明を拡充した内容となっている³⁴。

3. 国際課税においても、通達が租税法の法源ではない点を明確にしたこと^{35, 36, 37}

租税法に関する法の存在形式である法源には、憲法・法律・命令・条例・規則等の国内法源と、条約・交換公文等の国際法源とがある³⁸。租税法律主義のもとでは、課税要件及び租税の賦課・徴収の手続は、原則的に法律による規定が必要であることから、法律が租税法の法源としては最も重要である³⁹ことはいうまでもないが、我が国の租税法⁴⁰では、基本的・一般的事項を法律で規定し、細則的事項は政令に委任することが多いため、政令の中で減価償却の方法や棚卸資産の評価方法など、多くの重要事項が規定されているのが実情であり、その意味で、政令は、租税法の法源として重要である、といわれる⁴¹。

我が国における移転価格税制は、措置法 66 条の 4 をその根拠法令としているが、措置法は、各国税に関する租税特別措置を定めた法律であり、その規定は個別租税法の規定に対する特例としてやや特殊な性格を有するものであって、個々の国税に関する規定がこの法律

³⁴ 本論文に関連する OECD 移転価格ガイドラインの指摘内容に関しては、第 2 章以下を参照されたい。

³⁵ 南・前掲注 19。

³⁶ 林・前掲注 19 も同旨。

³⁷ 添野・前掲注 19 も同旨。

³⁸ 金子宏『租税法（第 24 版）』107 頁（弘文堂, 2021）。

³⁹ 金子・前掲注 38・110 頁。

⁴⁰ 国税に関する法律は、租税法律関係に関する基本的な事項ないし各国税に共通の事項を定めている「通則法」と呼ぶべきものと、所得税法、法人税法などのように、個別の国税の課税要件に関する定めや、個別の国税に特殊な問題に関する定め、通則法に対する特例の定め等の内容とする「個別租税法」と呼ぶべきものに大別される。

⁴¹ 金子・前掲注 38・112 頁

によってどのように修正されているかに注意を払う必要がある、といわれている⁴²。行政府が制定する一般的・抽象的法規範を「(法規) 命令」といい、この中には内閣が制定する政令(一般的に「施行令」と呼ばれるもの)と各省大臣が制定する省令(一般的に「施行規則」と呼ばれるもの)とが含まれ、命令の規定の中には、法律(または政令)の規定を施行するための「施行命令」と呼ばれるものと、法律(または政令)の特別の委任に基づく「委任命令」と呼ばれるものがある⁴³。そして、通達とは、上級行政庁が法令の解釈や行政の運用方針などについて、下級行政庁に対してなす命令ないし指令⁴⁴であって、租税行政においては、国税庁長官が多数の通達を発している。しかし、通達は上級行政庁から下級行政庁からの命令に過ぎないから、行政組織の内部では拘束力を有するが、国民に対して拘束力を持つ法規ではなく、裁判所もそれに拘束されることはない⁴⁵。このように、通達は租税法の法源ではないことは、すでに先行する裁判例⁴⁶等で確立済みであり、日本ガイシ事件判決では、国際課税においても同様の取扱いであることが明示された。ただ実際には、日々の租税行政が通達に依拠して行われており、租税法の解釈・適用に関する大多数の問題は、法令解釈通達に即して解決されることになる。その意味で、租税法規の統一的な執行のために通達の果たす機能もまた重要であることは否定できないが、このような重要性のゆえに、通達の内容は法律や法令に抵触するものであってはならず⁴⁷、逆に、通達に反する下級行政庁の処分も、法令に適合している限り、適法・有効である⁴⁸、とされる。

したがって、移転価格税制に係る課税処分取消訴訟の審理においては、法令の解釈を検討する際に、国税庁内部の法令解釈等を伝達する命令に過ぎないとされる措置法通達のみならず、ソフトローではあるが、重要な指針としての取扱いが要請されている OECD 移転価

⁴² 金子・前掲注 38・110 頁。

⁴³ 金子・前掲注 38・111－112 頁。

⁴⁴ 国家行政組織法 14 条 2 項。

⁴⁵ 最判令和 2 年 3 月 24 日判タ 1478 号 21 頁参照(宇賀克也裁判官及び宮崎裕子裁判官の補足意見)。

⁴⁶ 最判昭和 38 年 12 月 24 日月報 10 卷 2 号 381 頁参照。

⁴⁷ 法人税法に違反するとした例として、大阪高判平成 2 年 12 月 19 日月報 37 卷 8 号 1482 頁参照。法令に違反するとした例として、大阪高判平成 9 年 4 月 15 日月報 44 卷 8 号 1461 頁参照。

⁴⁸ 東京地判昭和 45 年 7 月 29 日月報 16 卷 11 号 1361 頁参照。

格ガイドラインの指摘内容を参照することが必要である。

4. 移転価格課税における国(課税庁)による法令等の適用誤りの可否の判定にとどまらず、裁判所の判断で所得金額を再計算したこと⁴⁹

我が国移転価格税制に係る従前の裁判例は、弁論主義を厳格に適用する立場を取ったためか、課税庁の主張を全て認容するか、全て棄却するかのいずれかの判断を示す結論にとどまっており、法令の文理解釈を重視する一方で、事実関係の把握において企業の国際戦略を全体として評価することが十分に成されていない点を批判されることが多々あったが、日本ガイシ事件判決の意義を認める論者は以下の点を評価している。すなわち、

ホンダ事件及び上村工業事件では、主として国(課税庁)の選択した独立企業間価格の算定方法が法令の適用誤りか否かを判断して全てを認容または取り消す判決であったが、日本ガイシ事件判決では移転価格課税について法令等の適用誤りの可否を判定するものではなく、裁判所の判断で所得金額を再計算した事例である。日本ガイシ事件判決により、納税者は残余利益の分割方法についてさまざまな要因を主張することができ、裁判官による精緻な事実確認に基づく判断が行われることとなるから意義のある判決であった⁵⁰。

上述の内容は、裁判所による審理のあり方において今後の改善に資する提言を導く糸口を示唆する重要な視点である。

第7節 本判決から導かれる問題点・課題

上述の通り、日本ガイシ事件判決は多くの点で重要な意義を有するが、その一方で、以下の①及び②が今後の課題として複数の論者から指摘されている。筆者はさらに、①に関連し、我が国移転価格税制における課税処分取消訴訟全般に内在する課題として、以下の③を指摘したい。

- ①基本的利益と残余利益の峻別のあり方が困難であること
- ②分割要因の評価の問題、設備投資に係る減価償却費の一部が基本的利益の算定において考慮されず、「超過減価償却費」として超過利益の分割要因とされたこと
- ③移転価格税制における課税要件には、抽象度が高い評価的要件が比較的多く含まれ、弁論主義を前提とする我が国の課税処分取消訴訟の局面での当事者による主張・立証のあり方や、裁判所による課税要件事実認定の審理のあり方には、改善の余地があること

⁴⁹ 添野・前掲注 19。

⁵⁰ 添野・前掲注 19。

まず、①の課題を指摘する論者は、以下のように指摘する。

- 今後、利益に対する寄与が、基本的利益と残余利益の何れに当たるかは、「独自の価値ある貢献」であるか否かがその分水嶺になる。独自の価値ある貢献がどのようなものであるかは、事案に応じた判断の行方を見て行く必要がある⁵¹。
- 本判決は、国際的な所得移転への対処局面が、比較対象取引のデータを使用して算出する基本的利益を算定する ALA side から、超過利益の分割を行う Allocation Side へと議論の重点が移行していることを示していると位置づけられる。今後の同法の適用においては、基本的利益とその算出に必要な差異調整の範囲が、独立企業価格算定における最適手法の判断のポイントなるであろう⁵²。

移転価格税制全般においても、また利益分割法に関しても、世界に先駆けて経済分析の観点から枠組みやアプローチの形成に貢献してきた米国における利益分割法⁵³の経緯を辿ると、残余利益分割法の適用の結果として得られた実績値の信頼性の判断については、比較可能性、データと推定の質を考慮する必要がある、との指摘があるという⁵⁴。さらに、少なくとも米国財務省は、残余利益分割法に基づく算定結果は、外部のデータに依存する第1段階はともかく、第2段階で行われる利益配分が市場基準に依存しない限りにおいて、信頼性の低下を招来する懸念があり、主として内部のデータに依存する第2段階にお

⁵¹ 林・前掲注 19。

⁵² 濱田・前掲注 19。

⁵³ 米国の移転価格税制において利益分割法が規定されたのは 1993 年規則案 (U.S. Treasury Regulations (1993 Temporary Regulations))においてである。

⁵⁴ U.S. Treasury Regulations (1994 Final Regulations), 26 CFR § 1.482-6(c)(3)(ii)(A) (hereinafter '1994 Final Regs.'). 望月文夫『日米移転価格税制の制度と適用：無形資産取引を中心に』237 頁 (大蔵財務協会, 2007) 参照による。(ii) *Comparability and reliability considerations*—(A) In general. Whether results derived from this method are the most reliable measure of the arm's length result is determined using the factors described under the best method rule in § 1.482-1(c). Thus, comparability and the quality of data and assumptions must be considered in determining whether this method provides the most reliable measure of an arm's length result. The application of these factors to the residual profit split is discussed in paragraph (c)(3)(ii)(B), (C), and (D) of this section. [下線は筆者]

いては、信頼性の低下があり得る、と考えていた⁵⁵。以上のことから、残余利益分割法による算定結果の客観性ひいては信頼性は、基本的利益の算定結果の比較可能性、データと前提条件となる推定の質に依存するため、本論文における重要検討項目と捉え、妥当性を判断するための根拠基準として取り扱う。

次に、②の課題を指摘する論者は、以下のように指摘する。

- 減価償却資産というルーチン資産から生ずる収益はむしろ基本的利益に含まれるべきで、残余利益に含まれる結果は残余利益の発想に歪みを与えている⁵⁶。
- 「独自の機能」について、超過減価償却費によりその価値を認識するのであれば、むしろ、基本的利益の算定段階で考慮すべきである。重要な無形資産以外の利益発生要因が基本的利益の算定段階で差異調整となるのか、あるいは残余利益の分割要因とされるのかの問題は事例ごとに個別に判断される⁵⁷。
- 減価償却費が一般論としての分割要因ではない点に留意が必要である⁵⁸。
- 残余利益の分割のための双方の当事者の寄与度の評価の問題は、「独立企業であればどのように利益を分割したであろうか」という、利益分割法の背後にある、いわば仮定的な思考から生じる本質的な問題であり、形式的・機械的な計算で解決することはできない⁵⁹。

以上のような批判があることに鑑みると、残余利益の分割において減価償却資産への投資コストに対応する指標として超過減価償却費が分割要因に採用されたことについては、

⁵⁵ 望月・前掲注 54・237－238 頁。1994 Final Regs., § 26 CFR 1.482-6(c)(3)(ii)(B).
(B) Comparability. The first step of the residual profit split relies on market benchmarks of profitability. Thus, the comparability considerations that are relevant for the first step of the residual profit split are those that are relevant for the methods that are used to determine market returns for the routine contributions. The second step of the residual profit split, however, may not rely so directly on market benchmarks. Thus, the reliability of the results under this method is reduced to the extent that the allocation of profits in the second step does not rely on market benchmarks.〔下線は筆者〕

⁵⁶ 川端・前掲注 18。

⁵⁷ 辻・前掲注 18。

⁵⁸ 片平・前掲注 19。

⁵⁹ 大野・前掲注 19。

一般論として論じるには事案の蓄積が不十分であると考えられる。そして、残余利益分割法の適用においては、基本的利益の算定と分割対象となる残余利益が表裏一体をなすため、基本的利益の算定における考え方を精緻化することにより、算定方法としての信頼性・客観性を向上させていくことが可能になると考えられる。したがって、本論文においては、分割要因に関する論点については、その内容を確認するにとどめ、批判的検討は次の機会に譲ることとしたい。

そして、③の課題に関する筆者の問題意識は、納税者が国（課税庁）の算定方法より適切な算定方法を示すか、あるいは、国（課税庁）による算定結果は、差異調整ができないほどの重要な差異が存在するため比較可能性を有さない、ということをも具体的な証拠をもって示すなどによって、積極的に自身の主張の正当性を立証⁶⁰しない限り、国（課税庁）の算定方法が適切であったとの判断がなされてしまうのではないか、という懸念によるものである。日本ガイシ事件判決においては、国（課税庁）側の基本的利益の算定方法が比較可能性に欠ける、という主張を納税者側が行った際、「通常の利益の算出において参照される比較対象企業の選出の条件は、事業内容、市場条件、生産構造（収益構造）等の類似性にあるべき」旨を主張し、より適切な比較対象企業として、セラミックス製品を製造し類似工程を取る企業群及び国外関連者たる A と同種の自動車部品企業群のうち、重要な無形資産を保有しない企業を比較対象法人として選定すべき、と主張したところ、第一審は、当該主張が「重要な無形資産を使用して、セラミックス製 DPF を量産できる企業を比較対象法人に選定されることを求めることにほかならず、残余利益分割法の本質と相いれないものとなってしまふ」として、納税者側の主張を採用せず、結果的に国（課税庁）の主張を相当であると判断した。控訴審も、第一審の判断を踏襲した判断を示したが、そのような判断は、説得力のある十分な根拠を欠くものであり、納税者の主張を失当と判断した帰結としての国（課税庁）の主張の認容であると考えられ、十分な議論を尽くし、心証を得た上での判示内容とは読み取り難い。

以上の問題意識から、利益法（残余利益分割法のうち、基本的利益の算定に取引単位営業利益法が適用される場合、及び取引単位営業利益法）の適用においては、比較可能性の問題

⁶⁰ 弘中の見解によると、課税庁は、自らの主張する独立企業間価格算定方法が法律上の適用条件をみたすことについて証明責任を負い、課税庁がこの点について証明に失敗した場合は、これのみで納税者は勝訴となると解すべきである、という。弘中聡浩「租税証拠法の発展—証明責任に関する問題を中心として」金子宏編『租税法の発展』476－477 頁（有斐閣、2010）。ただし、比較可能性に関する反証において納税者に求められる差異の存在の立証責任について、第 8 節で後述する日本圧着端子製造事件控訴審判決を参照。

は中核をなす争点であり、判断の前提となる要件事実認定のあり方（司法的な観点）は重要な論点であると考えられるため、本論文での検討課題として考察を行うこととする。

第8節 利益法の適用等をめぐる裁判例等と課題の一般化

本節では、取引単位営業利益法または残余利益分割法の適用等が争点となった裁判例等を概観し、日本ガイシ事件で抽出した問題点との比較を通じて課題の一般化を検討する。

1. ホンダ事件^{61, 62}

ホンダ事件では、マナウスフリーゾーン内で税恩典利益⁶³を享受している国外関連者等の営業利益は、マナウス税恩典によるところが大であることに鑑み、国外関連者と異なる立地条件の比較対象法人を選定し、基本的利益に差異調整を行わないまま残余利益分割法を適用した国（課税庁）による更正処分は、違法であるとの判示がなされた⁶⁴。これに対し、日本ガイシ事件判決では、ホンダ事件判決における政府規制は、企業の営業利益に直接的な影響を及ぼす税恩典を付与する点でEuro規制等とは性格が異なり、一定の条件を満たせば重要な無形資産を有しない企業に対しても付与されるものであったため、基本的利益において考慮すべき政府規制であるが、日本ガイシ事件の場合、Euro規制等による恩恵は、重要な無形資産なしには享受し得ないものであり、基本的利益において考慮すべき政府規制とはいえないと判示された。〔下線は筆者〕

⁶¹ 前掲注 11。

⁶² 前掲注 12。

⁶³ OECD 移転価格ガイドラインにおいても、税恩典利益によるロケーション・セービングは一般的に、それ自体は無形資産に該当せず、比較可能性の問題であると整理され、比較可能企業・取引が存在しない場合には機能・リスク及び資産といった事実を勘案した調整が必要、とされている（OECD 移転価格ガイドライン・前掲注 8、パラ 6.24）。

⁶⁴ 判例評釈として、佐藤修二「独立企業間価格の意義（2）—残余利益分割法」別冊ジュリスト租税判例百選〔第7版〕253号149－150頁(2021)、本田光宏「租税判例研究：ホンダ移転価格課税事件」月刊税務事例47巻4号19－26頁(2015)を参照。

2. 上村工業事件^{65, 66}

上村工業事件は、メッキ関連製品の製造等に係る技術やノウハウ等の無形資産許諾・役務提供取引に対し国（課税庁）が「残余利益分割法と同等の方法」を適用し課税処分を行った事件である。納税者側は、基本的利益の算定（比較対象企業の比較可能性の有無）及び残余利益の配分等について争ったが敗訴した。基本的利益の算定のための比較対象企業のうちの1社については、取扱製品（合成ゴム製品）が異なり、製造設備の規模に起因した重大な差異が存在するとの納税者の主張は、営業利益率の算定に重大な影響を与えるかどうか不明であること、営業利益率は取扱製品自体の差異によって影響を受けにくく、比較対象企業の利益率の中央値を用いることで個別的差異がある程度捨象されること、メッキ製品と合成ゴム製品がいずれも化学工業であることを理由として認容されなかった。また、別の比較対象企業1社の取扱製品（石油・化学製品：プラスチック、樹脂、溶剤）及び主たる事業（卸売業）の相違に係る納税者の主張についても、国（課税庁）の調査担当者による選定時点で化学工業に分類され、事業内容が工業薬品の製造、加工、貿易と記載されていたことを理由に認容されなかった。〔下線は筆者〕

3. TDK 事件⁶⁷

TDK 事件裁決は、電子部品の製造販売に係る無形資産等の供与等の取引について、国（課税庁）が「残余利益分割法と同等の方法」により行った更正処分の取り消しを納税者が求めて不服申立を行った事件であり、争点の1つとして基本的利益の算定における比較対象企業選定の適否が争われたものである。審判所は、国（課税庁）が選定した比較対象企業のうち、1社の売上高及び営業利益率の数値が著しく変動していること、及び国外関連者と同種の事業を営む子会社の損益が一部の期間の損益にしか反映されていないことを理由に、比較対象企業から除外して基本的利益を計算することが相当であると判断した。また、残余利益の分割要因として国外関連者が負担した研究開発費の一部は、納税者ではなく実際のリスクを負担した国外関連者の分割指標として扱うべきであると判断した。〔下線は筆者〕

⁶⁵ 東京地判平成 29 年 11 月 24 日訟月 65 巻 12 号 1665 頁（「上村工業事件第一審判決」）。

⁶⁶ 東京高判令和元年 7 月 9 日税資 269 号順号 13292（「上村工業事件控訴審判決」）。

⁶⁷ 平成 22 年 1 月 27 日裁決、TAINS コード：F0-2-463（「TDK 事件裁決」）。

4. 日本圧着端子製造事件^{68, 69}

日本圧着端子製造事件は、納税者のシンガポール子会社と香港子会社との間で行われた棚卸資産の輸出取引において原価基準法が適用された事件であり、控訴審は、納税者は、通常の利益率に何らかの影響を与え得る差異が存在することの裏付けとして足りる証拠を容易に提出し得る地位にあるから、国（課税庁）が取引態様等に照らし通常の利益率に影響を与え得る差異がないことにつき相応の立証をした場合には、納税者側が当該差異の存在について具体的に立証すべきであり、十分な立証を行わない場合には、そのこと自体から、反証はないものとし、そのような差異が存在しないものと推認することができると判示した。
〔下線は筆者〕

5. IHI 事件⁷⁰

IHI 事件は、車両過給機（ターボチャージャ）に係る部品輸出取引、無形資産取引及び役務提供取引をめぐる事案であり、取引単位営業利益法の適用において比較可能性が争点になった最新の事件である。本判決は、2010 年版 OECD 移転価格ガイドラインを参照して、本件国外関連者と比較対象法人の差異のうち、無形資産やリスク、事業の内容、製品の特徴、当事者の遂行する機能、製造活動の相違は売上高営業利益率の相違に重要な影響を与えないが、市場占有率や環境規制による需要の増大という市場の状況の差異は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り、これらの要因の影響を取り除くための相当程度正確な調整は可能ではない、と判示した⁷¹。〔下線は筆者〕

IHI 事件については現在、国（課税庁）が第一審判決を不服として控訴しており、今後の動向が注目される。また、日本ガイシ事件同様、納税者グループが市場の寡占状態に関与し

⁶⁸ 大阪地判平成 20 年 7 月 11 日判タ 1289 号 155 頁（「日本圧着端子事件第一審判決」）。

⁶⁹ 大阪高判平成 22 年 1 月 27 日税資 260 号 14 順号 11370（「日本圧着端子事件控訴審判決」）。

⁷⁰ 東京地判令和 5 年 12 月 7 日 令和 2 年（行ウ）第 372 号（裁判所ウェブサイト）LEX/DB 文献番号 25611579（「IHI 事件第一審判決」）。

⁷¹ なお、判断がなされなかった他の 3 つの争点をめぐる納税者の主張には、本件更正通知書には独立企業間価格の算定に当たって①候補となる算定方法の特定、②長所・短所等の比較検討を内容とする判断過程、③優劣の理由を踏まえた最適方法の選定・決定の 3 要素が記載されておらず、本件更正通知書の理由の記載は理由附記として不十分である、という主張が含まれていた。

ていたにも関わらず、2段階の算定プロセスが絡む残余利益分割法ではなく、取引単位営業利益法の適用により独立企業間価格を算定する場合には、寡占状態に關与していることが比較対象法人に求められる、との判断がなされた点は重要である。

6. アドビ事件^{72, 73, 74}

アドビ事件では、利益法の適用による独立企業間価格の算定の適否は争われなかったが、独立企業間価格の算定方法に関する立証責任が争われた、という点で、本論文の検討課題に関連性するため、以下に判示内容を確認する。

アドビ事件では、グループ企業による事業再編の結果、日本のグラフィックソフト販売子法人の事業形態が役務提供へと変更され、同法人の利益が大幅に圧縮されたことを問題視した国（課税庁）が「再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法」を適用して独立企業間価格を算定した。独立企業間価格算定方法の適切性については、それを選択した国（課税庁）が主張・立証責任を負う旨が判示された⁷⁵。国（課税庁）が「基本三法と同等の方法を用いることができないこと」の事実上の推定を受けるためには、合理的な調査を尽くして、基本三法等と同等の方法を用いることができないことを主張・立証する必要があるとされ、裁判所は、合理的な調査が尽くされているかを判断するための根拠として具体的な調査内容を挙げて、合理的な調査が尽くされたという認定を行っている。裁判所によるこのような法令の解釈について、ある論者は、実務上、国（課税庁）に慎重な対応を求め、牽制的な効果を

⁷² 東京地判平成 19 年 12 月 7 日訴月 54 卷 8 号 1652 頁（「アドビシステムズ事件第一審判決」）。

⁷³ 東京高判平成 20 年 10 月 30 日 LEX/DB25450511（「アドビシステムズ事件控訴審判決」）。

⁷⁴ 判例評釈として、藤枝純「独立企業間価格の意義（1）—アドビ事件」別冊 Jurist 租税判例百選〔第 6 版〕 228 号 140—141 頁（2016）、山本英幸「移転価格課税における比較可能性」自由と正義 61 卷 2 号 34 頁（2010）、望月文夫「最新裁判・裁決例の要点② 国際課税 アドビ移転価格課税事件（平成 20 年 10 月 30 日東京高裁判決 平成 19 年 12 月 7 日東京地裁判決）」国税速報 6064 号 42 頁（2009）、北村導人「移転価格課税に関する裁判例の分析と実務上の留意点（下）」月刊税務事例 41 卷 1 号 45 頁（2009）。

⁷⁵ この事件は、平成 23 年度改正前の特措法 66 条の 4 第 2 項が適用される事案であり、基本三法の優先を前提とする判示内容ではあるが、国（課税庁）が立証責任を負うことを判示した点では、当該判決の射程は広く、現在もなお重要な意義を有する。

生むことを期待し、実際に行われた国（課税庁）の調査が不十分であると考えられる場合には、訴訟段階のみならず、調査過程においても一つの盾となり得る、と論じている⁷⁶。〔下線は筆者〕

7. 課題の一般化に関する検討

本節で掲げた裁判例等の複数が、残余利益分割法の適用による算定結果の信頼性（客観性）の担保のためには、基本的利益の算定のあり方が重要な共通の課題であることを示唆している。日本ガイシ事件における判示内容も併せて総合考慮すると、利益法全般の適用における比較可能性の有無の判断においては、①「重要な無形資産」等の超過利益の発生要因以外の観点から比較対象法人が選定されており、比較対象法人のデータを参照することにより算定される営業利益が比較可能性を有する（と客観性をもって示される）ことが必須であること、また、②必要な差異調整により比較可能性が確保できない場合には、（当該差異が及ぼす影響が軽微である場合を除き）比較可能性要件は充足されないと判断されること、そして逆に、③重要な差異が存在することを立証できない場合には、比較可能性要件が充足されていると推認されること、が示された。以上のことから、移転価格税制に係る課税処分取消訴訟においては特に、国（課税庁）が主張する算定方法の適法性を争うためには、納税者が比較可能性の有無の判断根拠となる事実関係を示して積極的に反証を行い、それに成功することが求められる、といえる。次章以降においては、残余利益分割法の適用をめぐる一般的な共通課題として、基本的利益算定における移転価格・経済分析の観点からの比較可能性（信頼性・客観性）の担保と、課税取消訴訟局面における比較可能性の主張・立証及び裁判所による審理（課税要件認定）のあり方の2点に焦点を絞って批判的検討を進めていくこととする。

第9節 小括

本章では、残余利益分割法に係る最新の裁判例として、日本ガイシ事件の第一審判決及び控訴審判決を概観し、本判決の意義及び本判決から導かれた問題点について整理した。本判決の意義としては、①「超過利益の発生メカニズム」の解明のため、経済学の原理を適用しつつ詳細な事実認定を行ったこと、②結論を導く過程において、ソフトローである OECD 移転価格ガイドラインの記載内容を詳細に検討したこと、③国際課税においても、通達が租税法の法源ではないことを明確にしたこと、④移転価格課税における国（課税庁）による法令等の適用誤りの可否の判定にとどまらず、裁判所の判断で所得金額を再計算したことが挙げられる一方で、本判決から導かれた問題点として、①基本的利益と残余利益の峻別のあ

⁷⁶ 北村・前掲注 74・46 頁。

り方が困難である点、②分割要因の評価の問題として、設備投資に係る減価償却費の一部が基本的利益の算定において考慮されず、「超過減価償却費」の形で超過利益の分割要因とされた点に加えて、規定の内容として評価的要件が多用されている移転価格税制に内在する問題として、③課税処分取消訴訟の局面における主張・立証のあり方及び課税要件事実認定の審理のあり方の問題を抽出した。過去の他の裁判例等も考慮しつつ課題としての一般化を試みた結果、①基本的利益算定における移転価格・経済分析の観点からの比較可能性（信頼性・客観性）の確保、そして②課税処分取消訴訟の局面における比較可能性の主張・立証及び審理（課税要件事実認定）のあり方について、検討を行う必要があるとの結論を得た。

第2章 我が国の移転価格税制⁷⁷と残余利益分割法の解釈・適用

本章では、残余利益分割法の適用を取り巻く背景情報として、我が国移転価格税制の変遷を概観するとともに、残余利益分割法の基本概念やその中核をなす「重要な無形資産」及び「独自の機能」について関連法令等の内容を確認し、近時の国際課税全般に影響を及ぼすBEPS（税源浸食と利益移転）行動 13 最終報告書の提言により導入された移転価格文書化制度を概観したのち、移転価格課税処分取消訴訟における課税要件事実認定をめぐる論点を確認する。

第1節 移転価格税制の導入及び制度の趣旨

多国籍企業（Multinational Enterprises, MNEs）の移転価格（Transfer Price）、すなわち多国籍企業グループの内部取引価格の算定は、本来、独立当事者間基準（Arm's Length Standard）の考え方に立脚し、独立の当事者の間であればなされたであろう取引を基準とする形で制度として立案され、発展してきた。この考え方は、古くは1933年に国際連盟財政委員会により起草された所得配分条約草案が、所得の国際的配分の方法として「独立会計（独立企業）原則」を採用し、「比率按分法（ユニタリー方式）⁷⁸」を否定したことにその萌芽が見られる。この考え方はまた、OECD モデル租税条約9条1項が規定する課税原則、すなわち、課税当局が条約相手国の関連企業と取引を行う企業に対して課税する際には、独立企業間価格に基づき所得を算定することができるとする規定の基礎となっている。

日本において移転価格税制が導入されたのは1986(昭和61)年度であり、導入の趣旨は、「諸外国と共通の基盤に立って適正な国際課税を実現するため、法人が海外の特殊関連企業と取引を行った場合の課税所得金額に関する規定を整備するとともに、資料収集等、制度の円滑な運用に資するための措置を講ずること⁷⁹」とされている。また、法人間の国際取引

⁷⁷ 我が国移転価格税制に関する制度・実務・判例を体系的に解説した文書として、藤枝＝角田・前掲注28を参照。

⁷⁸ ユニタリー方式とは、米国において、複数の州にまたがって事業を展開している法人に対して、有形資産、人件費、売上高の3つのファクターにより各州に事業所得を分配する州法人税の課税方式のことをいう。ユニタリー課税方式については、例えば、望月・前掲注54・63頁以下が詳しい。

⁷⁹ 税制調査会「昭和61年度の税制改正に関する答申」5頁（1986）

https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s6012_s61zeiseikaisei.pdf（最終アクセス日: 2025年1月11日）。

に限って適用され、国内法人が国外関連者に支払う対価が過大である（独立企業間価格を超える）場合及び国内法人が国外関連者から受け取る対価が過少である（独立企業間価格に満たない）場合にのみ適用される⁸⁰ことが大きな特徴となっている。

日本への移転価格税制の導入の直接の契機となったのは、合計で千億円単位に上る、米国のトヨタ、日産、ホンダの日系自動車メーカーに対する移転価格課税の発動であったが、それは単に、相互協議において 米国とパリティの立場に立つという理由にとどまらず、米国から一方的に移転価格課税を受けるという受け身の立場のままでは日本の歳入に影響が及ぶ、ということに対する危惧によるものでもあった⁸¹。

我が国移転価格税制の基本条文である措置法 66 条の 4 第 1 項は、次の通り規定する（ただし、括弧書きの記載は省略）。

法人が、昭和 61 年 4 月 1 日以後に開始する各事業年度において、当該法人に係る国外関連者との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行った場合に、当該取引につき、当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は当該法人が当該国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、当該法人の当該事業年度の所得に係る同法その他法人税に関する法令の規定の適用については、当該国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなす。

換言すると、我が国の移転価格税制は、「申告調整型制度」（すなわち、法人は、その国外関連取引の対価が独立企業間価格と異なる場合には、独立企業間価格で申告しなければならない、という制度）である。これは、「否認型制度」を取っている米国の制度とは対照的であるといわれ、納税者は本来、申告の時点までに国外関連取引の独立企業間価格を検証しておくことが求められるはずだが、平成 28（2016）年度税制改正によりようやく法人税申

⁸⁰ 措置法 66 条の 4 第 1 項。

⁸¹ 1970 代の日米貿易摩擦が拡大する中で、米国の関税局が日本の自動車メーカーに対してダンピングの疑いをかけたため、日系自動車メーカー各社が関連資料を提出したところ、この資料がその後関税局から米国内国歳入庁（IRS：Internal Revenue Service）へと回付され、米国販売子会社が不当に高額で親会社から車を輸入することにより仕入価格を課題に計上し、米国に納付すべき所得税を免れているとして、課税の申告漏れを指摘された、という経緯があった。駒宮史博「移転価格税制の導入」金子宏編『租税法の発展』229－234 頁（有斐閣, 2010）。

告時の「同時文書化」の法制化が実現している⁸²。

第2節 ベスト・メソッド・ルールと利益ベースの算定法の導入

移転価格税制の中核をなす概念が「独立企業間価格」であるが、独立企業間価格の算定方法は、移転価格制定当初から平成23年度税制改正までは、伝統的取引基準法とされた独立価格基準法、再販売価格基準法及び原価基準法のいわゆる「基本三法」をまず用いることとされ、基本三法を適用することができない場合に限り「基本三法に準ずる方法」及び「その他の政令で定める方法」として措置法施行令39条の12第8項が規定する利益分割法及び取引単位営業利益法を用いることができる、とされていた（いわゆる「ラスト・リゾート」として位置付けられていた）。

その後、国際技術市場は往々にして非効率的な市場であり、多国籍企業は無形資産（intangibles）に係る市場の失敗を内部組織化によって補っている⁸³との指摘がなされ始め、無形資産に帰せられる超過収益を組織外部の取引との比準によってとらえることの困難さに伴う独立当事者基準の執行上・理論上の問題に対処するためには、伝統的取引基準法が比較対象として求めるような外部の第三者との取引とは異なったメカニズムで価格決定がなされるべきとの議論に発展した⁸⁴。こうして、1980年代末から米国が他国に先駆けて独立当事者間基準を修正し、ベスト・メソッド（最適方法）ルール（Best Method Rule）を採用するとともに、経済理論に依拠した「利益ベース」の算定方法（「利益法」あるいは「比較法」）を導入して、従来の取引価格や粗利益に着目する「取引ベース」の算定方法（伝統的取引基準法）と同位のものとして位置付けたことが利益ベースの移転価格算定方法（Transfer Pricing Method）導入の始まりである。我が国においても、平成23年度の税制改正により、大幅なルール改正が行われ、ベスト・メソッド・ルール⁸⁵が導入された。我が国の移転価格税制に特徴的なことの一つとして、利益分割法が多用されていることが挙げられる⁸⁶。

⁸² 藤枝＝角田・前掲注28・224－226頁（中央経済社、2020）。

⁸³ 中里・前掲注23・291頁以下を参照。

⁸⁴ 増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法（第4版）』198－199頁（東京大学出版会、2022）。

⁸⁵ 現行の措置法66条の4第2項。

⁸⁶ 本論文が取り上げる日本ガイシ事件（前掲注1、前掲注2）のほか、判決として、パシフィック・フルーツ・リミテッド事件（東京地判平成24年4月27日 訟月59巻7号1937頁（「パシフィック・フルーツ・リミテッド事件第一審判決」）、同控訴審判決・前

ここで、移転価格税制の基本概念とされる独立企業原則（Arm's Length⁸⁷ Principle）と、基本三法に続く第四の手法として米国で誕生した利益ベースの算定方法との関係性を確認しておきたい。

利益ベースの算定方法が導入された背景には、①比準すべき独立当事者間の取引が外部市場には実際には見つからない場合があること、②高度に統合された企業においては、規模の利益や取引費用の節減を実現することにより高い収益率を享受しうること、そして、③多国籍企業は無形資産にかかる市場の失敗を内部組織化によって補っているため、無形資産に帰すべき超過利益は組織外部の取引との比準によって捉えることはできないことなどが経済理論の観点から指摘され、移転価格の適正性を取引価格のみに依拠した手法により検証することが困難となっていたという事情があった⁸⁸、といわれている。

利益ベースの移転価格算定方法を代表する手法としては取引単位営業利益法（Transactional Net Margin Method）及び利益分割法（Profit Split Method）が挙げられる。取引単位営業利益法は、文字通り営業利益により移転価格算定方法の妥当性を検証する手法であり、営業利益を原価、売上、資産等の適切な基準で測定し、関連者が独立企業との取引で得る営業利益または独立企業が比較可能な取引で得たであろう営業利益と比較する方

掲注 31)、ホンダ事件（前掲注 11、前掲注 12）、上村工業事件（前掲注 65、前掲注 66）、裁決として、TDK 事件裁決（前掲注 67）、平成 22 年 6 月 28 日裁決、武田薬品工業事件裁決（平成 25 年 3 月 18 日裁決）、平成 27 年 3 月 5 日裁決、平成 20 年 7 月 2 日裁決、平成 19 年 2 月 27 日裁決が挙げられている（藤枝＝角田・前掲注 28・257 頁）。

⁸⁷ Merriam-Webster Dictionary によると、arm's length という言葉の文字通りの意味は、“a distance discouraging personal contact or familiarity”（筆者訳：個人的な接触や親密さを妨げる距離感）であり、これが転じて“the condition or fact that the parties to a transaction are independent and on an equal footing”（筆者訳：取引の当事者が独立かつ対等な立場にあるという条件または事実）を意味する表現とされている。

<https://www.merriam-webster.com/dictionary/arm%20length> , Access Date: November 16, 2024) 従って、移転価格税制の基本的な原則（あるいは基準）である Arm's Length Price（あるいは Arm's Length Standard）は本来、独立の当事者の間であればなされたであろう取引に基づく原則（あるいは基準）に依拠するものであり、その意味で、外部市場における独立企業間の価格が考え方の根底にあるとされる。

⁸⁸ 増井＝宮崎・前掲注 84。

法である⁸⁹。これに対し、利益分割法は、関連者が得た所得の総額をそれぞれの関連者の貢献度によって配分することで適正な移転価格を算定しようとする手法である。利益分割法に固有の特徴は、他の移転価格算定方法では、片側検証のアプローチにより、取引当事者の一方が保有するデータさえあれば算定・検証が可能であるのに対し、利益分割法では、所得の総額を配分する必要があるため、国内法人及び国外関連者双方のデータを入手する必要がある、という点である。とりわけ、OECD が強調する「取引単位」での検証においては、取引の相手方である関連者向けの「データの切出し」作業が求められ、大きな事務負担となっていることが指摘されている⁹⁰。

利益分割法には、大きく分けて、所得の総額を一定の割合で配分する全体利益分割法 (Overall Profit Split Method) と、所得の総額を 2 段階で配分する残余利益分割法 (Residual Profit Split Method) がある。従来、利益分割法は移転価格算定方法の中で特殊な手法として例外的に適用することを認められてきたが、無形資産が関わる関連者取引に特徴的な BEPS の問題が顕在化するにつれ、利益分割法、とりわけ残余利益分割法が問題の解決手段として注目されるようになった。

第 3 節 残余利益分割法の基本概念

残余利益分割法の現行の根拠規定は措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 1 号ハである。残余利益分割法は、典型的に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、基本的利益を当該法人及び国外関連者それぞれに配分し、基本的利益配分後の残余（超過）利益を、それぞれの残余利益への貢献に応じ、何らかの合理的な方法で配分することに

⁸⁹ 米国の移転価格税制の下では、個別の取引条件や取引対象に着目せず、企業の収益性（営業利益）に注目した利益比準法（CPM: Comparable Profit Method）が規定されている。CPM を紹介した文献として、渡辺裕泰「無形資産が絡んだ取引の移転価格課税—TNMM（取引単位営業利益法）導入の必要性」ジュリスト 3 巻 1248 号 72–78 頁（2003）を参照。CPM は、対象法人と類似の事業活動を行う非関連者の利益水準指標（例えば企業単位又は事業セグメント単位の営業利益率）を用いて当該対象法人の課税所得を決定する、という考え方で、この算定方法は米国で 1988 年に表明され 1994 年から導入されている。CPM の理論的基礎は、「自由で競争的な市場においては、営業利益率はいずれは収束するはずであり、標準以下の企業の存在は市場が許さない」という近代経済学の考え方である、とされる。

⁹⁰ 山川博樹『移転価格税制：二国間事前確認と無形資産に係る実務上の論点を中心に』124 頁（税務研究会出版局, 2007）。

より独立企業間価格を算定する、という２段階のハイブリッド方式のアプローチを基本概念としている。残余利益分割法がこのような２段階の算定を経るのは、重要な無形資産については、その独自性・個別性により、市場において取引相場が存在せず、重要な無形資産の貢献により獲得される利益を直接把握することが困難であることなどによるものであるが、当事者の一方が重要な無形資産を実際に保有していなくとも残余利益分割法が適用され、当事者双方に残余利益が配分される場合もあることは日本ガイシ事件ですでに確認した通りである。

OECD 移転価格ガイドラインは、「取引単位利益分割法は、比較可能な一又は複数の取引を行う独立企業間であれば達成されたであろう結果に近似させるために、関連者間取引に起きる独立企業間利益を設定し、又は報告された利益を検証することを目的としている」ことを指摘する⁹¹。残余分析の適用が適切である可能性のある場合として、「各当事者による貢献の一部については、片側検証方法を利用することにより信頼できる形で評価可能で、かつ比較対象を用いてベンチマークでき、その他の部分についてはそれができないような場合」を挙げ、第１段階及び第２段階に対応する形で、関連者取引における関連利益を２つのカテゴリーに分割して説明している⁹²。すなわち、第１段階に対応する「１つ目のカテゴリー」〔基本的利益〕については、「信頼できる形でベンチマーク可能な貢献に起因する利益であり、これは通常、信頼できる比較対象を見つけることができる、より複雑でない貢献に起因する。通常、この報酬は、独立企業間の比較対象取引の報酬を特定するための伝統的取引基準法又は取引単位営業利益法を適用して算出される。したがって、それは一般的に、２つ目のカテゴリー〔残余利益〕のユニークで価値ある貢献によって創出される利益、及び/又は高度な統合若しくは経済的に重要なリスクの引受けの享有に起因する利益については考慮しない⁹³」としており、次の２つの点で重要であることをここで改めて確認する。すなわち、１点目として、「信頼できる比較対象取引の重要性が強調されていること」、そして、２点目として、日本ガイシ事件判決が判示した通り、「基本的利益の算定においては、残余利益である、ユニークで価値ある貢献によって創出される利益、あるいは高度な統合又は経済的に重要なリスクの享有に起因する利益について考慮しないこと」である。

また、同ガイドラインは、〔取引単位〕利益分割法の短所として、第一にその適用の難しさを掲げ、「取引単位利益分割法は、独立企業に関する情報に依存しない傾向があるこ

⁹¹ OECD・前掲注 8・パラ 2.114。

⁹² OECD・前掲注 8・パラ 2.152。

⁹³ OECD・前掲注 8・パラ 2.152。

とから、納税者にとっても税務当局にとっても、一見、容易に利用できると思われるかもしれない。しかし、関連者にとっても税務当局にとっても同様に、取引単位利益分割法を信頼性をもって適用するために必要となる詳細な情報入手は課題であろう。」と述べ、適切な利益分割指標の特定の困難さについても短所として言及している⁹⁴。そのうえで、「取引単位利益分割法の適用における各パラメーターの決定について判断する必要性を考慮すれば、分割対象利益の算定を含め、その手法がどのように適用されたか、及びどのように利益分割指標が決定されたかについて文書化しておくことが特に重要である。」と強調している⁹⁵。

残余利益分割法の適用において重要となる鍵が、分割対象利益の上記2つの利益カテゴリーへの峻別にあることは、すでに第1章で確認した通りであるが、この論点は、先行研究の多くが着目して議論を進めてきたものであり、本論文の着眼点の1つでもある。基本的利益の算定及び比較可能性の問題については、第3章で詳細に検討し、考察を行う。また、BEPS プロジェクトにおける行動8～10及び行動13に関連した移転価格税制に関する勧告内容及び我が国税制への反映状況については、本章の第6節を参照されたい。

第4節 無形資産の定義及び特色

経済学的あるいはコーポレート・ファイナンス的には、資産とは、金銭や他の資産と交換が可能なものか、あるいは将来、キャッシュ・フローのような「経済的便益」を生むことが期待できるものを意味し、有形・無形のものが含まれる⁹⁶。そして、移転価格税制上は、資産の経済的な価値や所有権が議論の対象となることから、無形資産についても特許権など法的に保護された資産に限られるものではない⁹⁷。経済理論的、あるいはコーポレート・フ

⁹⁴ OECD・前掲注8・パラ2.123。同ガイドラインは、利益分割法の短所として他にも、①関連者間取引に係る全ての関連者の関連収入及びコストを測定することは、帳簿及び記録に対する共通の基準を採用し、かつ会計実務及び通貨を調整する必要があること、②取引単位利益分割法を営業利益に適用する場合、当該取引に関連する適正な営業費用の額を把握し、コストを当該取引と当該関連者の他の活動とに区分することが課題となること、を掲げている。本論文では、本文で指摘した点を中心に取り上げることとする。

⁹⁵ OECD・前掲注8・パラ2.123。

⁹⁶ NERA エコノミックコンサルティング『移転価格の経済分析 超過利益の帰属と産業別無形資産の価値評価』164頁（中央経済社、2008）。

⁹⁷ NERA エコノミックコンサルティング・前掲注96。

ファイナンス的に考えた場合の、企業の無形資産の本質について、中里実は以下を趣旨とする考察を行っている。すなわち、

資産という Stock が所得という Flow を生み出すことは、有形資産・無形資産の双方に共通する特徴であり、無形資産の保有は企業により多くの所得をもたらすし、逆に、より多くの所得が生み出されることにより、無形資産の存在も確認できる。同じ製品を製造する複数の企業の利益が異なるのは、ノウハウ等を有することにより、より安価に生産を行うことができるか、ブランド等を有することにより、より高価で販売することができるからであって、これは過去の投資の結果である⁹⁸。

無形資産と有形資産との間には、重大な課税上の差がある点に留意しなければならない。それは、無形資産を作り出すための支出（R&D、広告費等）は、支出時に控除が認められることが多いのに対し、有形資産を作り出すための支出は、（減価償却の形で）繰り延べられるということである⁹⁹。

中里はさらに、無形資産の取引の特色について、無形資産は市場においては必ずしも効率的に取引されない（すなわち、市場の失敗が存在する）と考察し、その理由として、非定型的な無形資産の傾向である以下の 3 点を挙げ、比較的定型的な無形資産についてはこれらが必ずしも該当しないことを指摘する。

- ① 無形資産は、その製造の限界コストがゼロに近く、フリーライダーの問題があり、それゆえに公共的な性質を有し、市場に委ねておくと必要量は供給されない。
- ② 無形資産の取引に関しては、ゲーム理論的な「囚人のジレンマ」のような状況が存在する場合がある。つまり、供給者には、対価の全額を受け取るまで、無形資産に係る知識の全てを相手に提供できない（そうでないと、対価なしに知識を入手されてしまう）懸念がある一方で、需要者にも、知識の全部を教えてもらわないうちは、対価の全額を相手に支払うわけにはいかない（そうでないと、知識を得られないまま対価だけを取られてしまう）という懸念がある。
- ③ 無形資産は、その効果や有用性について不確実性が存在する。

⁹⁸ 中里・前掲注 23・314－315 頁。

⁹⁹ 中里・前掲注 23・315 頁より引用。cf. George Mundstock, *Taxation of Business Intangible Capital*, 135 University of Pennsylvania Law Review, 1311 (1987); Don Fullerton & Andrew B. Lyon, *Tax Neutrality and Intangible Capital in Lawrence H. Summers, ed., Tax Policy and the Economy* 2, 63 (1988).

OECD 移転価格ガイドラインは、無形資産に該当するものの例として、特許、ノウハウ及び企業秘密、商標、商号及びブランド、政府の認可及び免許、契約上の権利、無形資産に関するライセンス及び類似の限定的な権利を掲げている¹⁰⁰。また、のれん及び継続事業の価値は、無形資産を構成する可能性はあるが、一般的に、事業資産から分離又は個別に移転されることはないと解説し¹⁰¹、無形資産に該当しないものの例として、グループシナジー、市場固有の特徴を掲げ、これらは無形資産ではないが、移転価格算定上、比較可能性分析において考慮されるべきであると解説している¹⁰²。2017 年版以降の OECD 移転価格ガイドラインは、OECD が BEPS プロジェクトと並行して継続的に行っていた無形資産に関する章（第 6 章）の改訂を反映したものとなっている。OECD が無形資産の章の改訂に着手した背景には、移転価格に関する紛争の大部分が無形資産に関するものでありながら、従来のガイドラインは棚卸資産の独立企業間価格算定方式に軸足を置いた編集であって、無形資産は単に Annex¹⁰³の形で簡潔に言及されるにとどまっており、複雑事案に対するガイダンス機能を十分に果たしているとはいえないとの不満が当局及びビジネスの双方から上がっていたという経緯があったとされ¹⁰⁴、それまでの OECD 租税委員会での検討の過程では、以下の点がガイドライン見直しの必要性との関係で指摘されてきた、という¹⁰⁵。

- ① 無形資産は非常に個別性の高い資産であり、比較対象取引に頼る伝統的移転価格算定方法の下では、取引対価の算定に困難があること、
- ② 納税者と課税当局の間に情報の非対称性が顕著に存在すると思われること、
- ③ 無形資産は、その移転が容易であり、リスクや所得の移転目的で取引対象とされる事例が多くみられるようになったこと、
- ④ 無形資産の人為的移転による租税回避に対しては一部の国で特別の対応策が国内立法で容易されているが、それについての OECD の評価が明らかでなく納税者にとって不確実性が払拭されていないこと、等。

我が国の移転価格税制では、令和元年度税制改正によって、無形資産の定義が規定された。

¹⁰⁰ OECD・前掲注 8・パラ 6.18 以下。

¹⁰¹ OECD・前掲注 8・パラ 6.27-6.29。

¹⁰² OECD・前掲注 8・パラ 6.30-6.31。

¹⁰³ 「別添の付属文書」の意。

¹⁰⁴ 青山慶二『現代税制の現状と課題 国際課税編』182－183 頁(新日本法規出版, 2017)。

¹⁰⁵ 青山・前掲注 104。

改正後の措置法では、無形資産は「有形資産及び金融資産以外の資産として政令で定めるもの」とされている¹⁰⁶。これを受けた措置法施行令は、無形資産を「特許権、実用新案権その他の資産（次に掲げる資産以外の資産に限る。）で、これらの資産の譲渡若しくは貸付け（資産に係る権利の設定その他の者に資産を使用させる一切の行為を含む。）又はこれらに類似する取引が独立の事業者の間で通常取引の条件に従って行われるとした場合にその対価の額が支払われるべきもの」と規定し、無形資産に該当しない「次に掲げる資産」に属するものとして「①有形資産（②を除く。）、②現金、預貯金、売掛金、貸付金、有価証券、法人税法 61 条の 5 第 1 項に規定するデリバティブ取引に係る権利その他の金融資産として財務省令で定める資産」が、無形資産の定義から除外されている。

さらに、措置法通達 66 の 4(8)－2 は、無形資産の具体例として以下のものを示しており、OECD 移転価格ガイドラインの内容との整合性が維持されている。

- ① 〔施行〕令第 183 条第 3 項第 1 号イからハまでに掲げるもの
- ② 顧客リスト及び販売網
- ③ ノウハウ及び営業上の秘密
- ④ 商号及びブランド
- ⑤ 無形資産の使用許諾又は使用許諾に相当する取引により設定される権利
- ⑥ 契約上の権利（(1)から(5)までに掲げるものを除く。）

BEPS プロジェクトにおける行動 8～10 及び行動 13 に関連した移転価格税制に関する勧告内容及び我が国税制への反映状況については、第 6 節で概観する。

第 5 節 「重要な無形資産」及び「独自の機能」

「重要な無形資産」という表現は、平成 23 年度税制改正前の旧措置法通達 66 の 4(4)－5 が規定する残余利益分割法の適用において用いられていた。その趣旨は、残余利益の分割要因は「重要な無形資産」の価値であって、それに代わるものとして、当該重要な無形資産の開発のために支出した費用等の額をもって算定することができる、とするものであり、裁判例等や裁決例もそのような認識に基づいた判断を行っていた¹⁰⁷。「重要な無形資産」に関する定義は明確ではないが、上記の規定が導入された当時、1988 年の米国移転価格白書に

¹⁰⁶ 措置法 66 条の 4 第 7 項 2 号。

¹⁰⁷ 例として、平成 22 年 1 月 27 日裁決（「TDK 事件裁決」、藤枝＝角田・前掲注 28・474－476 頁参照）、平成 25 年 3 月 18 日裁決（「武田薬品工業事件裁決」、藤枝＝角田・前掲注 28・479－481 頁参照）がある。

あらわれた発想に基づく米国財務省規則（U.S. Treasury Regulations）が、利益分割法の適用条件として、取引当事者の双方¹⁰⁸に「価値のある、特殊な（valuable, non-routine）無形資産」が存在すべきであること、また、当該無形資産が関連者間取引の合算利益に大いに貢献していること、という要件を設けていた¹⁰⁹ことが参考とされたと考えられる。「重要な」無形資産を残余利益の分割要因としたことについては、安易な認定による恣意的な課税を避けるため、このような限定を設けたとする見解がある¹¹⁰。

一方、「独自の機能」という表現は、平成 23 年度税制改正により、残余利益分割法が法令上の位置づけを得て、措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 1 号ハが残余利益の分割要因を「残余利益等の発生に寄与した程度を推測するに足りるこれらの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に係る要因」と規定したことに伴い措置法通達が改正され、残余利益の定義が「法人及び国外関連者が独自の機能を果たすことによりこれらの者に生じた利益」、残余利益の分割要因が「独自の機能」に基づく（同通達 66 の 4(5)－4）こととされた際に用いられることとなったものである。OECD 移転価格ガイドラインを参照し、「ユニークな価値のある貢献」は「重要な無形資産」に限られない、とした日本ガイシ事件判決の判示内容から、我が国の措置法通達が規定する「独自の機能」は、OECD 移転価格ガイドラインにおける「ユニークな価値のある貢献」と同義の意味を持ち、「重要な無形資産」より広範な概念であると解される¹¹¹が、「独自の機能」は、「比準や差異調整が

¹⁰⁸ 1994 年最終規則においては、関係当事者の一方に「価値のある、特殊な無形資産」がある場合にも、利益分割法が適用できる、と変更された（望月・前掲注 54・237 頁参照）。

¹⁰⁹ 望月・前掲注 54・237 頁，526 頁以下参照，大野・前掲注 19・53－54 頁参照。

¹¹⁰ 齋藤理基「残余利益分割法の適用をめぐる所得配分のあり方：リスク・超過コストアプローチの提唱」69 頁（租税資料，2023），
<https://cir.nii.ac.jp/crid/1520580837542629120>（最終アクセス日：2024 年 11 月 24 日）より，中里実「移転価格課税における無形資産の扱い」日税研論集 64 号 54－55 頁（2013）参照。

¹¹¹ 「独自の機能」は、「重要な無形資産」よりも広い概念であると考えられているものの，その外延は必ずしも明確ではない。山川博樹＝青山慶二「国際税務の執行を巡る最近の状況」国際課税 32 巻 1 号 44 頁（2013）を参照（藤枝純「移転価格税制における実務上の課題」金子宏＝中里実＝J. マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』462 頁（有斐閣，2014）注 43 より）。

できないような独自性として、限定的に捉えるべき」との見解¹¹²がある。また、「独自の機能」の外延が不明確なことにより、検証対象企業と比較対象企業との間の差異は、基本的利益では算定せず、残余利益の分割において考慮すればよいと安易に考えられるおそれもあるため、基本的利益の算定における比較可能性を厳密に検討することが重要になると指摘する論者は、特に、取引単位営業利益法の適用により基本的利益が算定される場合には、公開情報から情報を入手することができないという理由によって比較可能性を厳密に分析することなく適用されるおそれがあり、注意を要すると指摘する¹¹³。この論点は、第1章で抽出した課題1に関連するため、第3章で更に詳細に検討する。

第6節 BEPS と移転価格文書化制度

移転価格税制の近時の課題の検討に当たっては、BEPS（「税源浸食と利益移転」）と呼ばれる国際課税の問題現象に対する OECD/G20 を中心とした取り組みの成果物である「BEPS 行動計画」の実施措置として我が国が導入した税制改正による影響を考慮することが重要である。したがって、本節においては、BEPS 及び移転価格に関連する BEPS 行動計画の我が国における重要な実施内容の1つである移転価格文書化制度を概観し、第3章での検討において、現下の文書化制度を踏まえた今後のあり方を提言するための前提とする。

1. BEPS の問題提起と移転価格の問題¹¹⁴

1990年代後半ごろから急速に進んだグローバル経済のデジタル化に伴い、米国の巨大IT企業を含む多国籍企業の間では、グループ全体の実効税率を低く抑えて利益の最大化を実現しようとする動きが活発化し、企業活動に有利な法制・税制を提供して多国籍企業を誘致しようとする各国の間では租税競争が激化した。こうした現象は、グローバル経済全体の税源の縮小につながる「税源浸食と利益移転」（BEPS：Base Erosion and Profit Shifting）と呼ばれ、問題視されるようになった。こうして、OECD/G20 は、2012年6月のOECD租税委員会にてBEPSの問題提起を行うとともに検討プロジェクトを立ち上げ、2013年7月19日のG20財務大臣・中央銀行総裁会議（モスクワ）でBEPS行動計画として15の措置項

¹¹² 辻・前掲注18・171頁より、岡村忠生「租税利益と移転価格税制(1)」税研31巻5号80頁（2016）参照。

¹¹³ 藤枝・前掲注111・462頁。

¹¹⁴ BEPSの問題提起と移転価格の問題をめぐる経緯については、青山・前掲注104及び本庄資「ポストBEPSの新しい国際課税ルール」本庄資編『国際課税ルールの新しい理論と実務：ポストBEPSの重要課題』（中央経済社、2017）が詳しい。

目を公表した。この後、BEPS 行動計画は G20 サミット（2013 年 9 月 5～6 日、サンクトペテルブルク）に提出され、全面的な支持を受けた。移転価格の領域においては、経済実態としての「価値創造」の場所と、法に基づき形式的に契約書や会計帳簿等に表示される無形資産の帰属の不一致が課題として指摘された。

移転価格に関連する行動計画は、行動 8～10（移転価格税制の見直し）（行動 8：無形資産、行動 9：リスクと資本、行動 10：他のハイリスク取引）及び行動 13（移転価格文書化・国別報告）に反映されている。また、行動 13 は、勧告の規範性が最も強い「ミニマム・スタンダード」を提示するもの（すなわち、すべての OECD/G20 加盟国が一貫した実施を約束するもの）として位置付けられる一方、行動 8～10 は、勧告として 2 番目に規範性の強い「既存のスタンダードの改正内容の勧告」（すなわち、すべての参加国が基礎となる法制のスタンダードを共有するとは限らない現状を前提としつつも、改訂され実施することを約束するもの）として位置付けられている。

2. BEPS 行動計画最終報告書：行動 8～10（移転価格税制の見直し）・行動 13（移転価格文書化・国別報告制度）の概要¹¹⁵

BEPS 行動計画の最終報告書は 2015 年 10 月 5 日に公表された。移転価格税制との関係では、ミニマム・スタンダードとして提示された行動 13（移転価格文書化・国別報告書）¹¹⁶と、ミニマム・スタンダードに次ぐ規範性を持つ既存のスタンダードの改正内容の勧告としての行動 8～10（移転価格課税と価値創造の一致）¹¹⁷が含まれる。

行動 13 の検討は、我が国のビジネス関係者が最も関心を持ち意見表明のインプットを続ける形で進められた、といわれている。情報の偏在化による課税当局にとっての移転価格リスク評価の困難性に対処すべく、多国籍企業に対し、国別の所得、経済活動、納税額の配分に関する情報を、親会社を通じて共通様式により提出させ、原則として条約の自動的情報交

¹¹⁵ 我が国での参考文献としては、青山・前掲注 114 及び本庄・前掲注 114 を参照。

¹¹⁶ OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (OECD Publishing, 2015). <https://doi.org/10.1787/9789264241480-en> (Access Date: January 11, 2025).

¹¹⁷ OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (OECD Publishing, 2015). <https://doi.org/10.1787/9789264241244-en> (Access Date: January 11, 2025).

換スキームに基づき親会社所在地国の課税当局が子会社所在地国に提供する「国別報告書」を含む移転価格文書化義務のパッケージが提案され、BEPS 行動計画 15 項目のうち最初の具体的同意項目として公表された。このパッケージには、上記国別報告書のほか、関連取引情報や移転価格算定方法の基礎となる比較対象取引情報等を含んだ「ローカル・ファイル」、無形資産管理やグループ内金融活動、財務・税務ポジションを示す文書等、グループ全体の国際経営戦略を開示する「マスター・ファイル」が含まれ、これら 2 つのファイルについては、各子会社が対応する課税当局の求めに応じて提出することとされた。これを受けて、我が国では平成 28 年度改正で国別報告書等の提出義務が以下の通り法定化されている。

- ① 「国別報告事項」(国別報告書)(措置法 66 の 4 の 4, 措置法施行規則 22 条の 10 の 4): 多国籍企業グループ(以下「MNE グループ」という)の国別の所得、納税額等、MNE グループ全体の活動に関する定量的情報
- ② 「事業概況報告事項」(マスター・ファイル)(措置法 66 の 4 の 5 第 1 項, 措置法施行規則 22 条の 10 の 5 第 2 項): MNE グループの組織・財務・事業の概要等(無形資産に関する情報を含む)、MNE グループ全体の活動に関する定性的情報
- ③ 「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」(ローカル・ファイル)(措置法 66 の 4 第 6 項, 措置法施行規則 22 条の 10): 独立企業間価格算定上の詳細な情報

行動 8~10 は、BEPS パッケージにおいて多国籍企業に対し多面的・多角的なアプローチを試みる 15 の行動の中で、最も重要な部分を占めるとされ、無形資産及びリスク負担の評価に焦点を当てて BEPS 対応の処方箋を抜本的に検討した行動 8~10 報告書は、2010 年版 OECD 移転価格ガイドラインの重要な改正を提言し、その結果、2017 年版ガイドラインにおいては、無形資産に関係するすべての章が改訂された。

また、BEPS 最終報告書公表後の討議文書で、行動 7 (人為的な PE 認定回避)の討議文書である「PE 帰属所得に関する追加ガイダンス」(以下「帰属主義ガイダンス」という)と並んで重要なものとして移転価格の見直しに伴う実施ガイダンスが挙げられ、とりわけ、比較対象取引の発見が困難である無形資産を伴う取引に関する所得配分に係る利益分割法と所得相応性基準に関するガイダンスが最も必要とされていた。本論文に係る利益分割法に関するガイダンスは、ベスト・メソッド・ルールの適用において不可欠かつ重要な手法として位置付けられており、帰属主義ガイダンスとともに 2016 年 7 月に公表され、OECD 移転価格ガイドラインに取り込まれている。第 3 節で確認した利益分割法の基本概念は、この時の改訂内容を反映したものとなっている。

第 7 節 移転価格税制の課税処分取消訴訟における課税要件事実認定

移転価格税制の適用をめぐる租税訴訟の典型は、課税処分の取消訴訟であり、その審理に

においては、基本条文である措置法 66 条の 4 が基本的課税要件（納税義務の成立要件）の適用法令となるが、措置法 66 条の 4 第 1 項は「法人が国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は当該法人が当該国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、国外関連取引は独立企業間価格で行われたものとみなされる」旨を規定していることから、移転価格税制における課税要件の本質的課題は独立企業間価格の算定にある¹¹⁸といえる。また、既に述べた通り、平成 23 年度税制改正により、ベスト・メソッド・ルールが法令上の位置づけを得たが、最も適切な方法の選定のための検討を行う場合の留意事項については、政省令レベルでの詳細な基準は規定されておらず、措置法通達 66 の 4(2)－1 等がその解釈を具体化するととどまっている。同様に、残余利益分割法を含む独立企業間価格算定の基礎となる比較対象取引の選定に当たって検討すべき諸要素等についても、措置法通達 66 の 4(3)－3 等が具体的内容を示しているにすぎない。したがって、移転価格事案が訴訟で争われた場合、「最も適切な方法」の決定や「比較対象取引」の選定の妥当性等、課税要件事実の認定プロセスを取り巻く諸問題が顕在化する懸念については、かねてより複数の論者より指摘がなされており¹¹⁹、河野は以下の点を指摘する。

我が国移転価格税制における課税要件事実の認定手法の特徴として、措置法、措置法施行令といった法令のみからは、独立企業間価格を算定するための実務上有用な基準を、個別具体的に把握し得ないという側面があり、措置法通達、「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）」（以下「事務運営指針」という）、事務運営指針別冊「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」（以下「参考事例集」という）、OECD 移転価格ガイドラインといった、法源ではない行政庁内部の指令やガイドライン等によって法令の解釈指針が示されていることが挙げられ、移転価格税制の課税要件について規定する措置法 66 条の 4 及び措置法施行令 39 条の 12 は、行為規範としての側面はあるが、当該規定内容だけでは、実務において独立企業間価格を算定するのは困難であるという点で、行為規範としての機能は必ずしも十分とはいえず、一定の範囲で措置法通達等が移転価格税制の行為規範としての役割を事実上果たしているとの評価も可能であるように解される¹²⁰。移転価格実務において措置法通達及び事務運営指針が果たす役割の重要性は否定されるべきではないが、運用次第では、これらが当局側の規範として適正な法令解釈から

¹¹⁸ 河野良介「移転価格税制における課税要件事実の認定プロセスに関する一考察」税法学 570 号 63 頁(2013)。

¹¹⁹ 例えば、河野・前掲注 118・64 頁、今村隆「移転価格税制における独立企業間価格の要件事実」税大ジャーナル 12 号 36 頁(2009)。

¹²⁰ 河野・前掲注 118・67－68 頁。

離れて一人歩きするリスク（課税時）、行為規範として納税者を不利に誘導するリスク（申告時ないし修正申告時）が少なくとも抽象的には存在するものと解され、このようなリスクに対して租税法律主義の観点からいかに歯止めをかけるかという視点を持つことが、移転価格税制を検討するうえで重要な意義を有する¹²¹。

我が国は通常の訴訟において弁論主義¹²²を採用している¹²³。ベスト・メソッド・ルールのもと、課税処分取消訴訟において課税処分を採用された独立企業間価格算定方法が最も適切な方法に該当することが主要事実とされ、当該主要事実の真偽が不明の状況となった場合、客観的主張・立証責任が国（課税庁）側にあることを根拠に課税処分が常に全部取り消されることになれば、裁判所の紛争解決機能が後退する懸念があるが、裁判所が国（課税庁）、納税者のいずれもが主張しない算定方法を独自に採用して判決を下すことには弁論主義の観点からも問題があり¹²⁴、裁判所の証拠収集能力との関係でも現実的ではない、と河

¹²¹ 河野・前掲注 118・68 頁。

¹²² 山木戸によると、弁論主義という語は、ドイツの学者ゲンナー（Gönnner）によって初めて用いられたといい、ゲンナーは、弁論主義と職権探知主義という異別の原理があることを明らかにした、という。山木戸克己『民事訴訟法論集』4 頁（有斐閣, 1990）。

¹²³ 弁論主義が取られる根拠には諸説あるといわれ、多数説ないし通説として、裁判の前提となる事実関係の解明を当事者の役割とする弁論主義の根拠が紛争解決内容における当事者の意思の尊重にあるという考え方（本質説）がある。このほかに、裁判所に訴訟資料収集の責任を負わせることは不可能であるから、当事者の利己心を利用することにより、当事者に訴訟資料提出の責任を負わせることで必要な資料が収集されるという考え方（手段説）や、私的自治の尊重、真実発見の効率、不意打ち防止の観点、裁判の公平さへの信頼確保の要請といった多元的な根拠により歴史的に形成された事柄とする考え方（多元説）などが存在する、とされる。高橋宏志『重点講義民事訴訟法 上〔第 2 版補訂版〕』110 頁、409－413 頁（有斐閣, 2013）。

¹²⁴ 高橋・前掲注 123・413 頁の注 8 は、弁論主義については、判決の基礎となる事実資料の収集を当事者の責任かつ機能とするという思想的・理念的側面（あるいは本来的弁論主義）と、当事者の主張しない事実を裁判所が認定することができない等の技術的側面（機能的弁論主義）という二つに分ける考え方を提唱した小林秀之（『民事裁判の審理』（有斐閣, 1987））の説を紹介し、高橋はその考え方に賛同の意を示している。小林説は、英米法のアドヴァーサリー・システムとの比較を重視する中で、アメリカの裁判官は受け身ではあるが、民訴規則の上では主張のない事実も柔軟に認定することができ、弁論主義の双生児である処分権主義は明文で否定されている（換言すると、弁論主義的規律は緩い）、と

野は指摘する¹²⁵。一方、弁論主義は裁判所と当事者との間での権限・責任の分配の問題であり、当事者のうち原告、被告の間の分配は重視されていない、とされる。この意味するところは、弁論主義違反となるのは、どちらの当事者からも主張のない事実を判決の基礎とすることは許されないが、主張責任を負わない当事者の主張による事実であっても、それを判決の根拠とすることは問題とされない、ということである¹²⁶。法令規定の抽象度が非常に高く、法令レベルで課税要件認定の解釈・適用の拠りどころとできる規定が少ない移転価格税制の争訟事案、特に、利益法の適用が絡む案件は、このような判断の困難さから、実務家も納税者も、争訟より予測可能性の確保につながる事前確認制度¹²⁷を選択してきた¹²⁸という経緯があり、事案の蓄積が進まない一要因となっている可能性は否定できない。移転価格税制の領域では、国内争訟は基本的な紛争処理方法であるが、必ずしも実効性のある紛争解決手段であるとの評価がなされておらず、改善の余地がある、ともいえる。ある論者は、国内争訟を最善の解決策と考えない理由として、国際的に共通の租税手続法や租税争訟法が確立されていないこと、処理の迅速性の問題や構成及び経済性の問題、主要要件事実について裁判所の判断が異なること、各国の立証責任の負担の相違があること等を挙げ¹²⁹、別の論者は、主張・立証責任について納税者の負担が重く、理論的根拠の薄弱な独立企業間価格の主張・立証について、課税庁の恣意的な判断を裁判所が追認しているとしか考えられない、という批判を掲げ、納税者側に重い主張・立証責任を課すことを容認するような議論¹³⁰に

する。他方、ドイツでは弁論主義の規律は厳格であるが、裁判官は釈明をはじめ積極的能動的である、といい、米・独で交錯があると論じている、という。

¹²⁵ 河野・前掲注 118・81－82 頁。

¹²⁶ 高橋・前掲注 123・406 頁。

¹²⁷ 英語では Advance Pricing Agreement (APA) と呼ばれる。現行制度下の課税紛争解決方法の 1 つとされ、事前の紛争回避の手段として、我が国では昭和 62(1987)年に、世界に先駆けて創設された。「納税者が税務当局に申し出た独立企業間価格の算定方法等について、税務当局がその合理性を検証し確認を与えた場合には、納税者がその内容に基づき申告を行っている限り、移転価格課税を行わないという制度」である、とされる。大城隼人「実効性のある課税紛争解決」本庄資編『国際課税ルールの新しい理論と実務：ポスト BEPS の重要課題』391 頁（中央経済社, 2017）。

¹²⁸ 山川・前掲注 90・280－281 頁。

¹²⁹ 大城・前掲注 127・393 頁。

¹³⁰ 今村隆「租税判例研究 (395) 移転価格税制の適用範囲と独立企業間価格の算定方法－

対し、民事訴訟法の正統的な主張・立証責任論から乖離する裁判所の判断を支持しているとして疑問を呈している¹³¹。

しかしながら、近時の裁判例等を見ると、IHI 事件第一審判決では、比較可能性の検討において措置法施行令のみならず OECD 移転価格ガイドラインの指摘内容を丁寧に参照して判示を行っていることが読み取れる。同様に、日本ガイシ事件の第一審判決でも、超過利益の発生メカニズムの解明のため、経済学の原理を適用しつつ詳細な事実認定を行ったことや、移転価格課税における国（課税庁）による法令等の適用誤りの可否の判定にとどまらず、裁判所の判断で所得金額を再計算したことなどが評価されていることから、弁論主義と法令レベルの根拠規定の不足という制約の中でも、裁判所による紛争解決機能の改善に向けた努力がうかがえる。次章においては、裁判所による紛争解決機能に着目し、弁論主義と釈明権¹³²、¹³³及び法的観点指摘義務¹³⁴の考え方にヒントを得て、裁判における審理のあり方

松山地判平成 16.4.14」ジュリスト 1289 号 236－239 頁（2005）。

¹³¹ 志賀櫻『詳解 国際租税法の理論と実務』345 頁（民事法研究会, 2011）。

¹³² 釈明権は、裁判所が、訴訟関係を明瞭ならしめるため、当事者に対し事実上及び法律上の事項に関し問を発し、または立証を促す機能であるが（民事訴訟法 127 条）、これを裁判所の義務の側面からみれば釈明義務という（山木戸・前掲注 122・21 頁参照）。

¹³³ 釈明（求釈明とも言われる）の内容は、事実についての主張を質したり促したりすることだけではなく、立証活動を促すことも含まれる。高橋・前掲注 123・443 頁）。高橋はさらに、有力説（奈良次郎「訴訟資料収集に関する裁判所の権限と責任」新堂幸司編『講座民事訴訟第 4 巻 審理』125 頁以下、特に 144 頁（弘文堂, 1985））によれば、不明瞭をただす釈明、不当を除去する釈明、訴訟材料補完の釈明、訴訟材料新提出の釈明、立証についての釈明、に分類される、とする。

¹³⁴ 高橋（前掲注 123・451－456 頁）によると、「弁論主義は、訴訟資料たる事実の収集の権限・責任の問題ではあるが、実体法たる法的観点のもとに提出されることから、採用される法的観点によって主張される事実も異なってくる。事実についての主張がなく弁論主義違反とされた判例の中には、真の問題点は法的観点ないし法律構成にあったものが存在する。弁論主義がもっぱら事実のみ関わるものと捉え、事実の法的評価は当事者の主張に拘束されずに裁判所が自由になし得るものであると考えるならば、弁論主義違反はないと考えることができ、この方がむしろ伝統的な弁論主義の理解に合致するかもしれない」という。ただし、高橋はさらに、裁判所の採る法的構成がどのようなものでありうるかを当事者に伝え、それに備えて十分な主張・立証活動を保証する方が、不意打ち防止（弁論

についても若干の検討と考察を試みることにしたい。

第8節 小括

本章では、我が国における残余利益分割法の適用に関連する背景情報として、我が国移転価格税制の導入及び制度の趣旨、ベスト・メソッド・ルールと利益ベースの算定法導入の経緯を概観したのち、残余利益分割法の適用において中核をなす情報として、残余利益分割法の基本概念、無形資産の定義及び特色、「重要な無形資産」及び「独自の機能」について関係法令等を概観し、今後の移転価格税制の運用に大きな影響を及ぼす要因として、BEPSの問題と移転価格文書化制度を概観した。さらに、課税処分取消訴訟を前提とする我が国移転価格関連事案の検討においては理解が不可欠であることから、移転価格税制の課税処分取消訴訟における課税要件事実認定手法の特徴や適用となる弁論主義の概要、紛争解決手段として指摘される課題等についても概観し、次章における課題の批判的検討の参考とした。

「独立企業間価格」の算定方法は、移転価格税制制定当初から平成23年度税制改正までは、基本三法をまず用いることとされ、利益分割法及び取引単位営業利益法はいわゆる「ラスト・リゾート」として位置付けられていたが、平成23（2011）年度の大規模な税制改正によりようやくベスト・メソッド・ルールが導入された。我が国の移転価格税制に特徴的なことの一つとして、利益分割法が多用されていることが挙げられる。残余利益分割法の適用に関しては、OECD移転価格ガイドラインにおいて信頼できる比較対象取引の重要性が強調されているが、一方で、信頼性をもって適用するための詳細な情報入手に伴う課題や、適切な利益分割指標の特定の困難さ、文書化の重要性が指摘されている。

OECD租税委員会での問題提起をきっかけに始まった「税源浸食と利益移転」(BEPS)プロジェクトは、移転価格税制との関係では、規範性が最も高いミニマム・スタンダードとして行動13（移転価格文書化・国別報告書）を行動計画に含んでいた。2015年10月に公表された最終報告書の勧告内容に従い、我が国においても平成28年度改正で国別報告書（措置法66の4の4）、マスター・ファイル（措置法66の4の5）、ローカルファイル（措

権保証）の理念にふさわしく、釈明義務の問題として捉えるべきである、とする。また、この場合、①弁論主義違反ではなく、釈明義務違反として捉える説と、②従来は法的観点の面は裁判所の専権で当事者は関与しないとしていたことを自覚的に反省し、法的観点においても不意打ち防止の必要を認め、当事者に開示して当事者と裁判所との間で法的観点・法律構成についても十分に議論を尽くす義務（「裁判所の法的観点指摘（摘示）義務」、「法律問題指摘義務」、あるいは「法的対論の要請」と呼ぶ）とする説を詳細に紹介し、②の方向へ進むべきだろう、とする。

置法 66 の 4 第 6 項) の提出義務が法定化されている。

移転価格税制における課税要件の本質的課題は独立企業間価格の算定にあるが、ベスト・メソッド・ルールに基づき検討を行う場合、移転価格税制の課税要件を規定する措置法 66 条の 4 及び措置法施行令 39 条の 12 だけでは行為規範としての機能は必ずしも十分ではなく、措置法通達がその解釈を具体化するにとどまっている。移転価格事案が訴訟で争われた場合、措置法、措置法施行令といった法令のみからは、課税要件の根拠となる独立企業間価格を算定するための実務上有用な基準を個別具体的に把握し得ないという側面があり、「事務運営指針」、「参考事例集」、OECD 移転価格ガイドラインといった、法源ではない行政庁内部の指令やガイドライン等を参照せざるを得ないという事情が存在する。

課税処分取消訴訟においては弁論主義が適用される。法令規定の抽象度が非常に高く、法令レベルで課税要件認定の解釈・適用の拠りどころとできる規定が少ない移転価格税制の争訟事案、特に、利益法の適用が絡む案件においては、基本的な紛争処理方法である国内争訟は、必ずしも実効性のある紛争解決手段であるとの評価がなされておらず、改善の余地があるが、近時の裁判例等には、裁判所による紛争解決機能の改善に向けた努力がうかがえる。次章においては、裁判所による紛争解決機能に着目し、弁論主義と釈明権及び法的観点指摘義務の考え方にヒントを得て、裁判における審理のあり方についても若干の検討と考察を試みることにする。

第3章 残余利益分割法の適用をめぐる2つの課題の検討

本章では、第2章で整理した、我が国移転価格税制に係る課税処分取消訴訟をめぐるさまざまな論点を踏まえつつ、第1章で一般化した2つの課題について批判的検討を行い、今後に資する改善案の提示を試みる。

第1節 残余利益分割法の解釈・適用をめぐる法学者の懸念と争訟における論争

前章で概観した通り、我が国は、米国移転価格税制で日系企業に対して多く適用されたCPMに対抗する形で、利益分割法の適用を早期から提案し、OECD 移転価格ガイドライン等への反映に働きかけを行うとともに、国内法制においても利益分割法を比較的早期から位置づけていた¹³⁵ことから、実務においても残余利益分割法は取引単位営業利益法に次いで多用されてきたという経緯がある。その一方で、残余利益分割法を含め、利益法の解釈・適用に当たって不明瞭な部分が多く、結果として、十分な検討がなされることなく適用されてしまっている事例も少なくないことが元来指摘されてきた¹³⁶。したがって、利益法の適用に当たっては特に、独立企業間価格の算定方法としての合理性を担保するため十分な検討が必要であることが強調されている¹³⁷。金子は「実際問題として、移転価格税制の適用は、ともすると恣意的になりやすい。このことは、納税者の側からみれば、法的安定性と予測可能性を害される危険がたえずあることを意味する。したがって、移転価格税制について何より必要なことは、その解釈適用基準を明確化することである。」¹³⁸と指摘しており、残余利益分割法の解釈・適用に当たってはこの点に特に留意が必要であることは繰り返すまでもない。〔下線は筆者〕

日本ガイシ事件判決は、残余利益分割法の適用において上述の法学者の懸念の顕在化を再認識させるとともに、超過利益の発生が市場の寡占状態に関連している場合の基本的利

¹³⁵ 望月（前掲注54・508頁以下）によると、我が国における利益分割法は、移転価格税制成立時の1986年に明文化されたものだが、その根源は、少なくとも1962（昭和37）年にまで遡ることができ、同年に大改正が行われた外国法人の事業所得課税の規定において初めて独立企業原則が法令上採用され、法人税法施行規則（昭和22年3月31日）第1条の2第1項4号及び第1条の2第2項に「～所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因」という表現が盛り込まれた、という。

¹³⁶ 藤枝・前掲注111・467頁。

¹³⁷ 藤枝・前掲注136。

¹³⁸ 金子宏『所得課税の法と政策』364頁（有斐閣、1996）。藤枝・前掲注136より引用。

益の算定が分割対象利益全体の分割のあり方に及ぼす影響の重大性を浮き彫りにした。基本的利益と超過利益の境界をどのように線引きするかについては、従来から問題提起がなされていた¹³⁹が、同判決においては、基本的利益の算定方法及び比較可能性の争点において、ヨーロッパ圏で自動車部品製造事業を展開するが、本件国外関連者のような資本集約型・プロセス型の製造業ではなく、労働集約型・ディスクリート型の製造業者を国（課税庁）が比較対象法人として選定したことへの反論として納税者側が提示した比較対象法人は、セラミックス製 DPF を製造する納税者の競争企業であり、残余利益分割法において超過利益の分割段階でのみ配慮すべき重要な無形資産を保有しているという理由から採用されず、反証は失当と判断され、結果的に国（課税庁）による算定方法が適法であるとの判断が示された。このような経緯は、残余利益分割法の適用をめぐる課題として、一般的に広く論じられている経済分析や法源等の解釈・適用に関連する課題に加え、課税処分取消訴訟の審理における当事者による主張・立証と裁判所による判断という、一連の課税要件認定プロセスのあり方の課題を惹起するものである。

第 2 節 課題 1：基本的利益算定における比較可能性（信頼性・客観性）の担保（移転価格・経済分析の観点からの検討）

OECD 移転価格ガイドラインは、信頼できる比較対象取引の重要性を強調し、基本的利益の算定においては、残余利益である、ユニークで価値ある貢献によって創出される利益、あるいは高度な統合又は経済的に重要なリスクの享有に起因する利益について考慮しないことを指摘している¹⁴⁰。また、同ガイドラインは、比較可能性分析の一般的なプロセスとして、以下の 9 ステップを示す¹⁴¹。

¹³⁹ 志賀・前掲注 131・314 頁、望月文夫「移転価格税制における残余利益分割法：無形資産に対応した方法の模索」経営学研究論集 22 巻 60－61 頁(2005)。

¹⁴⁰ OECD・前掲注 8・パラ 2.152。

¹⁴¹ OECD・前掲注 8・パラ 3.4。なお、比較可能性分析の典型的・一般的なこの 9 つのプロセスは、2010 年版 OECD 移転価格ガイドラインにおいても、2017 年版 OECD 移転価格ガイドラインにおいても、説明内容に大きな変更はない。

OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, para. 3.4 (OECD Publishing, 2010). <https://doi.org/10.1787/tpg-2010-en> (Access Date: December 30, 2024).

OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax

- ステップ1：対象年度の決定
- ステップ2：納税者の状況の幅広い分析
- ステップ3：検証対象者（必要な場合）、事案の状況に最も適切な移転価格算定手法、検証対象となる財務指標（取引単位利益法の場合）を選択し、考慮に入れるべき重要な比較可能性の要素を特定するため、調査対象の関連者間取引の（特に機能分析に基づく）理解
- ステップ4：既存の内部比較対象がある場合には、その検討
- ステップ5：外部比較対象について利用可能な情報ソースの決定（そのような外部比較対象が、その相対的な信頼性も考慮に入れつつ、必要とされる場合）
- ステップ6：最も適切な移転価格算定手法の選択、及びその手法に必要な財務指標の決定（例えば、取引単位営業利益法の場合には、適切な営業利益指標の定義）
- ステップ7：比較対象取引の候補の特定：ステップ3で特定された要素に基づき、第1章D.1〔独立企業原則の適用のための指針－商業上または財務上の関係の特定〕で示された比較可能性の要素に該当する主要な特徴を決定する。当該ステップは、比較対象取引になり得る非関連者間取引を選定するための特徴を決定するためのものである。
- ステップ8：比較可能性に係る差異調整¹⁴²の決定及び実施（必要な場合）
- ステップ9：収集されたデータの解釈及び使用並びに独立企業間価格の算定
〔いずれも下線は筆者〕

同ガイドラインはさらに、「実務上、このプロセスは直線的なものではない。特に、ステップ5－7については、十分な結論が得られるまで、すなわち最も適切な手法が選択されるまで繰り返し実施する必要があるだろう。これはとりわけ、利用可能な情報ソースの調査が移転価格算定手法の選択に影響を及ぼす場合があるからである。例えば、比較可能な取引に関する情報を見つけること〔ステップ7〕、又は合理的で正確な差異調整〔ステップ8〕が不可能な場合、納税者は、他の移転価格算定手法を選択し、ステップ4からのプロセスをやり直さなければならないだろう。」と述べ、比較可能性の検討を慎重に行い、ベスト・メソッドが選択され、十分な比較可能性が担保されたことの検証を繰り返し実施する必要性を

Administrations 2017, para. 3.4 (OECD Publishing, 2017). <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en> (Access Date: December 30, 2024).

¹⁴² 比較可能性向上のための差異調整について詳細に解説した我が国の文献として、森信夫『移転価格の経済学 BEPS 問題への対応と無形資産評価（抜粋版）』201頁以下（中央経済社、2014）。

指摘する。

また、同ガイドラインは、比較対象法人の選定において考慮する項目としては、概ね我が国の事務運営指針が具体的に掲げる項目（業種コード、取扱製品、取引段階（小売か卸売か問う）、海外売上比率、売上規模、設備（有形資産）規模、従業員数、無形固定資産の有無、研究開発費や広告宣伝費の水準等）¹⁴³と類似の項目（取引の契約条件、取引の各当事者が使用する資産及び引き受けるリスクを踏まえた各当事者が果たす機能、取引をめぐる状況及び業界の実務、譲渡される資産や提供される役務の特徴、当事者及び当事者が活動する市場の経済状況、当事者が採用する事業戦略）¹⁴⁴を掲げているが、OECD 移転価格ガイドラインによると、本件国外関連取引の正確な描写のための機能分析及びリスク分析（特に、経済的に重要なリスクの具体的な特定）において、使用する工場や設備等の有形資産の規模や精密性は看過できない要素であることが示唆されており¹⁴⁵、移転価格分析を経済的観点から論じた文献も、自動車産業に属する比較対象法人の選定について以下を指摘する。

自動車産業では、各機能についての比較可能性の高い比較対象を見出すことが困難であるという背景の中で考えられる方向性として、ある客観性の担保されたルールに基づいて比較対象取引・企業の選定における厳密性を緩和し、選定された比較対象取引・企業の類似性には限界があることを考慮しながら、比較可能性を高めるための差異調整や適切な利益水準指標の選択といった点に十分な検討を行うことを前提¹⁴⁶に比較対象取引を適用するアプローチが現実的である¹⁴⁷。例えば、製造機能に特化してみたときに、自動車

¹⁴³ 第1章第4節（12頁）参照。

¹⁴⁴ OECD・前掲注8・パラ1.36。

¹⁴⁵ 例えば、機能分析において工場や設備等の使用資産の特性を検討すること（同ガイドライン・前掲注8・パラ1.54）、経済的に重要なリスクの特定におけるインフラリスクとして、資産の性能及び利用可能性を考慮すること（同ガイドライン・前掲注8・パラ1.72）など。

¹⁴⁶ NERA エコノミックコンサルティング・前掲注96・35頁の注14は、2008年執筆当時のOECD 移転価格ガイドライン・パラ1.16を参照し、「未調整の産業の収益の平均値はそれ自体では独立企業間の状況を立証することはできない」とあることに触れ、ここでは、客観的なルールの下、適切な調整を施すことを前提としている、とする。OECD 移転価格ガイドラインでは、パラ1.40に同旨の説明がある。

¹⁴⁷ NERA エコノミックコンサルティング・前掲注96・34頁。ただし、比較可能性は確保されなければならないとし、「厳密性の緩和」は、移転価格算定方法と利益水準指標に応

の完成車の組立を行う事業と、完成車に使われる部品の製造を行う事業は、資本利益率の観点からみて比較可能であろうか？という問いが浮かび上がる。自動車産業が、各国または経済圏ごとに独自の経済サイクルを持ち、その限りで資本利益率が収斂するとすれば、例えば自動車の組立製造の比較対象企業として自動車の部品製造の比較対象企業を用いることは、後述するいくつかの重要な調整を施すことによって、可能になると考えられる¹⁴⁸。

自動車は、一般的な車種でもおよそ2－3万点に及ぶ膨大な部品点数の組み合わせで生産されている。各部品の生産工程はそれぞれ異なり、鑄造設備のような高価な生産設備を要する部品もあれば、人手をかけて多数のサブ部品を組み合わせで作る部品もある。ここでは、便宜的に前者を「製造」、後者を「組立」と呼ぶ。自動車の完成車そのものの生産ラインについても、どちらかといえば「組立」の要素が強い。経済学的に見れば、この「製造」と「組立」の相違は、「資本集約度」に現れる。資本集約度とは、例えば売上高に対する有形固定資産（固定資本）残高で表される。「組立」に比べて「製造」のほうが、一定の売上に対して多くの資本を必要とし、多額の資本を投下する分だけ付加価値も大きい。このとき、他の要素を一定とすれば、投資家の立場から見て広い意味での自動車産業に投資を行おうとする場合、製造に投下する資本と組立に投下する資本に対して要求するリターン率は大きく変わらないはずである。仮に製造のほうが安定的に高いリターンが得られるのであれば、製造に投下される資本が増え、結果として競争が激化、価格が下落、リターン率が低下して組立のリターン率と同水準になるであろう。〔下線は筆者〕

したがって、このような裁定のメカニズムが働く限りにおいて、後述する PLI〔Profit Level Indicator：利益水準指標〕の問題をクリアできれば、自動車部品製造機能に対して自動車組立機能も比較可能であるという結論を導くことができる。このような比較方法は、資本市場の市場原理によって、WACC〔Weighted Average Capital Cost：加重平均資本コスト〕と資本の期待収益率が収斂していくことを前提としており、資本市場の類似性に依拠した比較といえることができる¹⁴⁹。製造業についてはそもそも ROS〔売上高営業利益率または売上高粗利益率〕等の損益計算ベースの PLI を用いるのは一般的ではないが、損益計

じて、例えば「製品の類似性」に関してどのくらいの範囲であれば比較可能性が担保されるか、または調整等を施すことにより比較可能性を高めることができるかという検討に基づく、としている。

¹⁴⁸ NERA エコノミックコンサルティング・前掲注 96・35 頁。

¹⁴⁹ NERA エコノミックコンサルティング・前掲注 96・35－36 頁。

算書ベースの PLI を用いる場合には、比較対象企業を選択するにあたり、資本集約度の水準に留意する必要がある¹⁵⁰。〔いずれも下線は筆者〕

ROS 等の損益計算書ベースの PLI を用いる場合には、資本集約度の差異も考慮する必要がある。資本を投下して設備を導入すれば、より効率的な生産が可能となり、生産コストが下がるか、高付加価値製品の生産が可能となることで利益率が向上するケースを想定する。この場合、資本と利益の関係が強く、売上や売上原価は事業に投下された資本の量やその費用を必ずしも適切に反映しないため、ROS や ROTC〔コストプラス：原価基準法〕では正確な利益水準指標とならない可能性がある¹⁵¹。〔比較可能性の高い類似企業 2 社が存在し、D 社が S 社の 2 倍の資本を投下し製造工程の大部分を自動化していると仮定した場合、一般的な資本市場理論が正しければ、両者は同じ投資収益率が期待されるため、D 社の利益は S 社の 2 倍となるはずである。このような場合、例えば ROS の結果を単純に比較すれば、製造工程を自動化していない S 社に求められる利益水準が過大評価されてしまうため、〕売上に対する資本の比率（資産の効率性）が検証対象企業と同水準にある比較対象企業を選択するか、比較対象企業の資産の効率性を検証対象企業と同等になるような調整を加えることで初めて比較可能となる¹⁵²。〔いずれも下線は筆者〕

また、前述の IHI 事件判決（第 1 章第 8 節）の判示内容によると、取引単位営業利益法が適用される場合において、通常有する程度の無形資産を保有する法人は比較対象法人となり得る¹⁵³。前述の NERA エコノミックコンサルティングによる提案も勘案すると、利益分割法の適用における基本的利益の算定アプローチとして以下の 2 パターンが考えられる。

アプローチ 1：国外関連者の属する地域における自動車産業全体の売上高営業利益率の平均値を国外関連者の売上高に適用することで基本的利益を算定した上で、

¹⁵⁰ NERA エコノミックコンサルティング・前掲注 96・101－102 頁。

¹⁵¹ NERA エコノミックコンサルティング・前掲注 96・100－101 頁。

¹⁵² NERA エコノミックコンサルティング・前掲注 96・101 頁。

¹⁵³ IHI 事件第一審判決・前掲注 70 の判決文（「第 5 当裁判所の判断（争点 1 について）4 ④比較可能性（4）当事者の遂行する機能 ウ 無形資産（ウ）無形資産に関する比較」における判示内容）を参照。「A 社も本件比較対象法人も、自動車部品製造に係るタイの上場企業が通常有する程度の無形資産を保有するものであるから、それぞれが保有する無形資産の差異は、A 社と本件比較対象法人の売上高営業利益率の相違に重要な影響を与えないものといえる。」

資本集約度の差異に対し必要な調整を施す（NERA エコノミックコンサルティングの指摘を参考としたアプローチ）

アプローチ 2：国外関連者の属する地域における製造業に属する企業のうち、国外関連者と同等の資本集約度を有するが、超過利益の発生につながるような重要な無形資産を保有しない（すなわち、通常有する程度の無形資産を保有する）企業¹⁵⁴を比較対象企業とし、これら企業の売上高営業利益率の平均値を国外関連者の売上高に適用して基本的利益を算定し、業種による差異に対し必要な調整を施す¹⁵⁵（IHI 事件判決を参考としたアプローチ）

上記のようなアプローチを選択肢として検討し、これらのうち、より比較可能性に優れた方法を採用することにより信頼性が改善され、恣意性の問題が緩和される（つまり、結果的に残余利益の額が減少する）ことが期待される。（日本ガイシ事件のように、超過減価償却費以外に適切な分割要因がない場合でも）基本的利益の額が増加することで、移転価格分析の客観性・信頼性、ひいては納税者の予測可能性と法的安定性の向上が見込まれる。そして、BEPS 行動 13 最終報告書の勧告が作成を義務付ける「ローカル・ファイル」の記載内容は、指針である OECD 移転価格ガイドラインの要求事項と整合性を有するものであるから、納税者においては、文書化制度のもと、全世界レベルの一貫した文書を作成し積極的に活用していくことで、統一的な税務リスク管理体制を整備し、ガバナンスの強化を推進するとともに、独立企業間価格算定において採用した手法や手順の相当性の主張を根拠づけていくことが期待される¹⁵⁶。

第 3 節 課題 2：課税取消訴訟局面における比較可能性の主張・立証及び課税要件事実認定のあり方

日本ガイシ事件における、基本的利益の算定方法の適否に係る原告（納税者）と被告（国・

¹⁵⁴ 資本集約度の高い企業の全てが超過利益を生むわけではないから、資本集約度の高い製造業者のうち、通常有する程度の無形資産を保有する法人を対象とし、一定の基準を設け、幅広く比較対象となり得る企業を選定した上で、超過利益を生んでいる企業を除外するというアプローチは、IHI 事件判決の判示内容と整合性を有すると考えられる。

¹⁵⁵ ただし、この場合、当該無形資産の使用許諾に係る通常のロイヤルティを許諾権者の対価として配分する必要性を考慮すべきであろう。

¹⁵⁶ 山川博樹編著『移転価格対応と国際税務ガバナンス』170－171 頁（中央経済社、2017）も同旨。

課税庁)の論争と裁判所による判断の経緯を改めて確認すると、我が国の課税処分取消訴訟に共通する2つの論点が浮かび上がってくる。1つ目の論点は、国(課税庁)による算定結果に重大な差異が存在する、という主張・立証に納税者が失敗し、結果的に国(課税庁)による基本的利益の算定方法が認容されてしまったという、課税要件認定の審理プロセスの問題である。2つ目の論点は、利益分割法の適用においては、比較可能性分析を慎重に行いながら基本的利益を算定することが重要であるとされているにも関わらず、裁判所(第一審)は、基本的利益の算定の適否の判断において、法源でない事務運営指針及び参考事例集を参照し、ソフトローではあるが指針として重視することが要請されている OECD 移転価格ガイドライン¹⁵⁷の内容をほとんど全く参照しなかったという、法源・通達等の整備の必要性の問題である¹⁵⁸。よって、本節においては、課題2をこれらの2つの論点に分けて検討を行うこととする。

1. 論点2-1：課税要件認定の審理プロセスのあり方(司法論的観点からの検討)

移転価格税制に係る課税処分取消訴訟における主張・立証責任が国(課税庁)にあるという原則は、アドビ事件判決の判示内容(第1章第8節)で既に確認した通りであり、学説上の通説及び判例の多数説によっても、課税処分取消訴訟は、一般の行政処分取消訴訟同様、形成訴訟とされ、その訴訟物は課税処分の取消原因となる違法性(適法要件の欠缺)一般であると解されている。したがって、被告である国(課税庁)は、租税債権の発生要件事実として、課税処分が実体法上及び手続上の適法要件を具備していることを抗弁として主張しなければならない¹⁵⁹。そして、実体法上の違法性の観点からは、原処分の税額が正しい税額を上回っている場合にはその処分は違法とされ、正しい税額を超える部分が取り消しとなる¹⁶⁰。原告による訴訟物の特定は、違法性一般を訴訟物として捉える見解においては、このような処分の取消しを求める旨の抽象的な主張で足りると考えられており、請求原因

¹⁵⁷ この点については、ホンダ事件第一審判決・前掲注11が判示した通り。

¹⁵⁸ 第一審判決は、関係法令等として2010年版 OECD 移転価格ガイドラインを記載するが、基本的利益の算定に関する判示内容においては、同ガイドラインに関する参照は、管見する限り一度もなされていない。

¹⁵⁹ 例えば、金子・前掲注38・148頁、泉徳治=大藤敏=満田明彦『租税訴訟の審理について』95-96頁(法曹会, 2018)、酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論〔第6版〕-要件事実と主張・立証責任を理解する-』147頁、159-160頁(財經詳報社, 2023)、木山泰嗣『入門 課税要件論』186頁(中央経済社, 2020)などを参照。

¹⁶⁰ 酒井・前掲注159・140頁。

の主張は不要であるとされる¹⁶¹が、いわば本案前の手続として、国（課税庁）に当該処分
の適法性を具体的に主張させることで原告が具体的違法事由を特定し、それが審判の対象
となるとする見解もある¹⁶²。課税要件は一般に、納税義務者、課税物権、課税物権の帰属、
課税標準及び税率の 5 つで構成される¹⁶³ため、理論上はこれらすべてについて課税処分
の実態的違法事由を主張・立証する必要があると解することもできるが、実務上はそうにな
り取り扱われない、とされる¹⁶⁴。

有力な見解によると、課税要件事実とは、課税要件に包摂されるべき事実をいい、課税要
件要素としての類型的事実に該当する個々の具体的事実（税法の適用・税法的評価を受ける
前のいわゆる「ナマの事実」）を意味する事実的概念として解すべきである、とされる¹⁶⁵が、
租税法の規定においては「これら具体的事実と抽象的事実（評価的要件）を捉えて課税要件
事実という」と考える見解¹⁶⁶もあるとされ¹⁶⁷、河野は、後者の見解に従えば、評価的要件
（例えば、「準ずる方法」、「最も適切な方法」といった要件）が比較的多く用いられる移転
価格税制との関係においては、評価的要件を具体的に根拠づける個々の事実関係自体を課
税要件事実と捉えないように思われる、と論じている¹⁶⁸。規範性の高い（すなわち、不特

¹⁶¹ 泉ほか・前掲注 159・82－83 頁、酒井・前掲注 159・141 頁参照により、佐藤繁「課
税処分取消訴訟の審理」鈴木忠一＝三ヶ月章監修『新・実務民事訴訟講座(10)』56 頁（日
本評論社, 1982）。

¹⁶² 酒井・前掲注 159・141 頁参照により、杉本良吉「裁判の今日的課題－行政事件訴訟」
判時 465 号 6 頁（1967）。

¹⁶³ 金子・前掲注 38・156 頁。

¹⁶⁴ 酒井・前掲注 159・139 頁。

¹⁶⁵ 谷口勢津夫『税法基本講義〔第 7 版〕』58 頁（弘文堂, 2021）。

¹⁶⁶ 小柳誠「税務訴訟における立証責任－裁判例の検討を通して」税務大学校論叢 50 号
334 頁（2006）。

¹⁶⁷ いずれにせよ、規範的要件（評価的要件）に係る課税要件事実を、評価そのもののレ
ベルで捉えるのか、評価を根拠づける（または障害する）個々の事実レベルで捉えるか
については見解が分かれるようである。

¹⁶⁸ 河野・前掲注 118・66 頁。

定・不確定概念によって示され、裁判官の推論ないし価値判断を必要とする)¹⁶⁹課税要件事実の存否が争点となっている場合、評価根拠事実の存在の証明のみで国(課税庁)の説明責任が尽きると考える理由は乏しいことから、国(課税庁)は、評価根拠事実と評価障害事実の総合評価の結果、当該課税要件事実が存在するということまで説明責任を負うと考えられ、このため、租税訴訟においては、原則として、規範的要素を含む要件を含め、課税要件事実そのものを主要事実と捉えざるを得ない、とする見解¹⁷⁰がある、という¹⁷¹。

河野は、主要事実¹⁷²を評価根拠事実と評価障害事実のレベルで捉える考え方は、国と納税者がそれぞれの主張を戦わせながら問題の解決を図ることができるという意味で、実務上の要請にある程度沿ったものになるというメリットはあるものの、運用次第では、納税者に過度の主張責任ないし説明責任を負わせる可能性があるのに加えて、租税法分野に一般民事法上の要件事実論をそのまま持ち込めるかという問題についても議論の余地がある¹⁷³、とし、納税者としては、実際のところ、国の主張に対抗する自らの主張を示すなどして、積極的に反証を行う必要性がある¹⁷⁴、と論じている。

以上のことから考察すると、現行制度における課税要件事実認定のあり方については統一的な見解がなく、このため納税者の予測可能性及び司法制度の信頼性が損なわれることが懸念される。そもそも要件事実論は、民法等の実体法の解釈学によって各法条の要件と

¹⁶⁹ 山木戸・前掲注 122・51 頁参照。

¹⁷⁰ 弘中・前掲注 60・472 頁(有斐閣, 2010)。

¹⁷¹ 要件事実論で難しいのは評価と事実の区別である。伊藤滋夫＝難波孝一『民事要件事実講座 1, 総論 I, 要件事実の基礎理論』120 頁(青林書院, 2005)。

¹⁷² 伊藤＝難波(前掲注 171・117 頁)によると、要件事実とは、主要事実、直接事実、要証事実と同義であり、間接事実、補助事実と区別される。学説は、要件事実とは法律効果発生に必要な実体法の条文に記載された各類型的事実である抽象的事実であるとし、要件事実に当てはめることができるかどうかの判断の対象となる具体的事実を、主要事実と定義している。これに対し、司法研修所は、要件事実を具体的事実ととらえて、学説のいう条文上の抽象的事実の存在は意味がないとする(司法研修所編『民事訴訟における要件事実第一巻』30 頁(法曹会, 1985))、といい、裁判実務では、主要事実ではなく、要件事実という語が用いられるとしている。

¹⁷³ 河野・前掲注 118・80 頁。

¹⁷⁴ 河野・前掲注 118・81 頁。

して取り上げられる事項について、主張・立証責任の分配に合わせて攻撃防御方法の体系に組み立てなおそうとする考え方であるから、従来の実体法の研究成果（解釈学）が前提となるため、正しい攻撃防御方法の体系の構築には解釈学の進歩に期待するところが大きいとされている¹⁷⁵。そうであるなら、とりわけ解釈学の進歩が不十分な移転価格税制の領域においては、要件事実論の観点から課税要件事実認定のあり方を論じることは時期尚早であるとの帰結が得られる。関係者全体が健全なバランスを維持しながら我が国移転価格制度の進展に貢献し、もって法的安定性や納税者の予測可能性に資するような提言を行うという本論文の主旨・目的に鑑み、ここから先は若干視点を変え、当事者と裁判所の協働関係を促進する効果が期待できる、という観点から、裁判所の釈明権行使による紛争解決機能の強化の可能性に着目して、更なる検討を試みたい。

第2章第7節で概観した通り、裁判所の釈明権とは、訴訟関係を明瞭にし、当事者に対して事実上・法律上の事項に関し問を発し、または立証を促す機能であって、同時に釈明義務とも評される¹⁷⁶ものであるが、通説では、釈明権の行使は、当事者が不備ないし不明確な陳述や申立を補充し、あるいは明確にし、また、証拠方法を十分に申し出るように働きかけるものであり、その当事者や相手方当事者が弁論を十分に尽くすように協力するものである、という意味で、弁論主義を補完するものであるが、同時に、当事者の弁論を傍観しないでこれに後見的に干渉するものである、という意味で、弁論主義を修正ないし制限する面を有する、とも解されている¹⁷⁷。ただし、裁判官が釈明権を行使しても、当事者がそれに従わない場合（つまり、当事者があらためて事実の主張や証拠の申出をせず、あるいは申立を改善しない場合）には、裁判所は従前の訴訟資料に基づき、あるいは従前の申立に対して裁判をするほかなく、この意味で、裁判所の職権行為は釈明権を逸脱して職権探知にまで及ぶ

¹⁷⁵ 伊藤＝難波・前掲注 171・87 頁。

¹⁷⁶ 山木戸（前掲注 122・21 頁）によると、ドイツ法は「裁判長は、当事者をして重要な一切の事実につき十分に陳述をなしかつ適当な申立をなさしめるように、特に主張した事実の不十分な開示をも補充し及び証拠方法を表示せしめるように努力しなければならない。裁判長は、この目的のため、必要な限りは、事実及び訴訟関係を事実上及び法律上の両面にわたって当事者と討論し及び問を発しなければならない」と規定し、釈明を裁判長の義務として規定している、という。このことは、高橋（前掲注 123・415 頁）が、ドイツでは、弁論主義は克服され、裁判官と当事者とが共同して事実収集に努めるべきであり法的討論を活発に行うべきである、と論じ、協働（協同）主義に至ったとする説が有力に唱えられている、としていることとも整合的である。

¹⁷⁷ 山木戸・前掲注 122・21 頁。

ものではなく、弁論主義に抵触するものではない。

以上のことから、移転価格税制における課税処分取消訴訟の局面においても、裁判所が弁論主義の根幹を維持しつつ、釈明権を果敢に行使することにより、当事者の事実上・法律上の陳述・申立の不明瞭・矛盾・誤謬・欠缺・不適當に対し注意を促して是正の機会を与え、証拠方法の提出を促すことが可能となるほか、当事者の主張を促し、あるいは意思の確認を行うことも可能となる。裁判所による釈明権の行使に応じた当事者に不利な結果が生じないよう、周到的配慮が必要であるが、当事者に弁論を尽くさせて、もって真実の探求と裁判の適正を実現することが期待できる¹⁷⁸という点で、裁判所による釈明権の積極的な行使を提案する¹⁷⁹。また、第2章第7節（注134）にて既述の通り、裁判所が採用する法的構成が当事者の主張する論点と異なる場合には、裁判所は、当該法的構成がどのようなものでありうるかを当事者に伝え、それに備えて十分な主張・立証活動を保証することにより、不意打ち防止（弁論権保証）の理念を実践しつつ釈明義務を果たすことが可能となる。このように、裁判所が法的観点指摘義務¹⁸⁰を果たし、適切に当事者への開示義務を果たすことで当事者と裁判所との間で法的観点・法律構成についても十分に議論を尽くすことが可能となれば、弁論主義の枠組みから逸脱することなく裁判の適正化に貢献するとともに、裁判所と当事者間の信頼関係の向上にも資するものと期待される。

2. 論点2-2：法源・通達等の整備（立法論的観点からの検討）

日本ガイシ事件判決では、「事業内容、市場条件、生産構造（収益構造）等について類似性を有し、納税者が自らの競合企業と考えるセラミックス製DPF製造業を営む法人を比較対象法人に選定することは、残余利益分割法の本質と相容れず、認められない」ことが判示され、納税者の主張が棄却された。このことは、利益分割法における比較可能性の解釈・適用基準の明確化の必要性を示唆している。なぜなら、残余利益分割法の適用においては、たとえ検証対象法人と最も高い比較可能性を有すると考えられる競合企業であっても、基本的利益算定のための比較対象法人として選定することができない場合がある、ということは、留意事項として明記し、共通の認識を図るべき重要な内容であると考えられるからであ

¹⁷⁸ 山木戸・前掲注122・23-24頁。高橋（前掲注123・442頁以下）も同旨。

¹⁷⁹ ただし、最高裁判所は法律審であるから、釈明権の行使及び法的観点指摘義務の遂行をなし得ない。したがって、釈明権の行使及び法的観点指摘義務の遂行は、下級審である第一審及び控訴審において取り得る選択肢であることに留意すべきである。この点に関しては、伊藤＝難波・前掲注171・107頁を参照。

¹⁸⁰ 高橋・前掲注123・451頁以下。

る。よって、本論点においては、措置法通達の内容を改めて確認し、法源・通達等の整備の必要性について批判的検討を行うこととする。

残余利益分割法の適用における留意事項を規定した措置法通達 66 の 4 (5)－4 は、以下の通り規定する。

残余利益分割法の適用に当たり、基本的利益とは、66 の 4(3)－1 の(5)に掲げる取引に基づき算定される独自の機能を果たさない非関連者間取引において得られる所得をいうのであるから、分割対象利益等と法人及び国外関連者に係る基本的利益の合計額との差額である残余利益等は、原則として、国外関連取引に係る棚卸資産の販売等において、当該法人及び国外関連者が独自の機能を果たすことによりこれらの者に生じた所得となることに留意する。また、残余利益等を法人及び国外関連者で配分するに当たっては、その配分に用いる要因として、例えば、法人及び国外関連者が無形資産（重要な価値のあるものに限る。以下 66 の 4(5)－4 において同じ。）を用いることにより独自の機能を果たしている場合には、当該無形資産による寄与の程度を推測するに足りるものとして、これらの者が有する無形資産の価額、当該無形資産の開発のために支出した費用の額等を用いることができることに留意する。〔下線は筆者〕

一方、残余利益分割法の適用における比較対象取引の意義を規定した措置法通達 66 の 4(3)－1 の(5)は、以下の通り規定する。

独立企業間価格の算定の基礎となる取引（以下「比較対象取引」という。）は、国外関連取引との類似性の程度が十分な非関連者取引をいうのであるから、例えば、措置法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号に規定する棚卸資産の販売又は購入の場合にあっては、次に掲げる独立企業間価格の算定方法の区分に応じ、それぞれ次に掲げる取引となることに留意する。〔(1)～(4)は省略〕

(5) 措置法〔施行〕令第 39 条の 12 第 8 項第 1 号に掲げる方法（同号ハに掲げる方法に係る部分に限る。以下「残余利益分割法」という。） 同号ハ(1)に掲げる金額（以下「基本的利益」という。）を計算する場合における、66 の 4 (3)－1 の(2)、(3)又は(6)から(9)までに掲げる取引¹⁸¹（ただし、それぞれの取引に係る「当該取引と国外関連取引とに

¹⁸¹ 66 の 4 (3)－1 の(2)は再販売価格基準法、(3)は原価基準法、(6)から(9)は取引単位営業利益法に対応し、取引単位営業利益法において用いる利益指標としては、(6)は売上高営業利益率（措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 2 号）、(7)は総費用営業利益率（同 3 号）、(8)および(9)は営業費用売上総利益率（ベリ－比）（同 4 号＝検証対象が買手の場合、同 5 号＝検証対象が売手の場合）を指す。

において売手の果たす機能その他に差異がある場合」の差異からは、法人及び国外関連者に独自の機能が存在することによる差異がある場合の当該差異を除く。）〔下線は筆者〕

また、措置法通達 66 の 4(3)－3 は、「比較対象取引の選定に当たって検討すべき諸要素等」という標題のもと、「措置法第 66 条の 4 の規定の適用上、比較対象取引に該当するか否かにつき国外関連国外関連取引と非関連者間取引との類似性の程度を判断する場合には、例えば、法人、国外関連者及び非関連の事業の内容等並びに次に掲げる諸要素の類似性を勘案することに留意する。」と規定し、「棚卸資産の種類、役務の内容等」、「売手又は買手の果たす機能」、「市場の状況」等の 5 つの項目を掲げ、注 1 として、売手又は買手の果たす機能の類似性については、売手又は買手の負担するリスク、売手又は買手の使用する無形資産のうち重要な価値のあるもの等も考慮して判断する旨を規定し、注 2 として、市場の状況の類似性については、取引段階（小売又は卸売、一次問屋又は二次問屋等の別）、取引規模、取引時期、政府の政策（法令、行政処分、行政指導その他の行政上の行為による価格に対する規制、金利に対する規制等）の影響等も考慮して判断する旨を規定し、注 3 として、売手又は買手の事業戦略の類似性については、売手又は買手の市場への算入時期等も考慮して判断する旨を規定している。しかしながら、当該規定が措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 1 号を根拠規定とする残余利益分割法（取引単位営業利益法により基本的利益を算定する場合）に適用されるか否かについては、日本ガイシ事件判決の判示内容と矛盾するとも捉えることができるため、疑義が残る。〔下線は筆者〕

したがって、残余利益分割法の解釈・適用においては、基本三法に適用される「比較対象取引の選定に当たって検討すべき諸要素等」に対応する（有効な）規定は存在しない、と捉えることもできる。標題の紛らわしさに加え、「比較対象取引の選定に当たって、市場の寡占状況等の類似性が残余利益等の発生そのものに関わる可能性がある場合には、市場が類似する法人を比較対象法人として選出して基本的利益を算定することは認められない」という、日本ガイシ事件判決等、残余利益分割法の適用に係る裁判例の判示内容や OECD 移転価格ガイドラインの指摘内容と整合性を持つような表現を前述の文言から読み取ることが容易ではない。

残余利益分割法の解釈・適用に当たっては、基本的利益の算定における比較可能性が信頼性・客観性の担保の観点から重要な鍵となることは、すでに述べた通りである。通達課税からの脱却と法的安定性や予測可能性の改善を目指す趣旨からは、本来は法令レベル（すなわち、最低でも措置法施行令レベル）での明確化が望ましいが、他の規定とのバランスを考慮すると、当該項目のみを法令レベルに追加することは現実的ではない。残余利益分割法の重要性に鑑みると、法令の解釈・適用の明確化の観点から、①残余利益分割法の適用について定めた措置法通達 66 の 4(5)－4 に、基本的利益の算定における比較可能性に関する考え方を明記するか、②措置法通達に残余利益分割法が適用される場合の比較可能性に関する考

え方に関し、別個に新たな項目を設定すること等の対応が望まれる。

第4節 小括

本章では、第2章で確認した残余利益分割法の適用をめぐる背景情報を踏まえ、第1章で指摘した課題について、経済分析の観点、立法論（法源・通達等の整備）の観点、及び司法論の観点から検討した。

基本的利益と残余利益の峻別のあり方の問題に関しては、残余利益分割法を含む利益法の解釈・適用基準を明確化し、独立企業間価格の算定方法としての合理性を担保するため十分な検討を行うことの必要性が指摘されてきた。移転価格分析を経済的観点から論じた文献を参照した結果、資本集約度の水準の差異に留意する必要性があることを確認できた。そして、日本ガイシ事件においては、基本的利益の算定において国（課税庁）が採用した比較対象法人の選定基準及び算定結果には、資本集約度の水準の差異に対する配慮や比較可能性を担保するための差異調整が、必要かつ十分といえる程度にはなされていないのではないかという疑義が残り、複数の論者が結果の妥当性について課題を指摘していることから、裁判所による比較可能性の判断のあり方に改善の余地があることが示唆される。OECD 移転価格ガイドラインは、比較可能性分析のプロセスにおいて信頼性を担保するために慎重な検討を行うべきことを指摘する。利益法の適用に当たっては、国（課税庁）が比較可能性を担保する努力を尽くしたという十分な証拠を示し、説明責任を尽くすよう今後も引き続き求めていく必要がある。BEPS 行動 13 の勧告の実施により我が国が法定化した移転価格文書化制度は、独立企業間価格算定において採用した手法や手順の相当性を裏付ける情報を記載した「ローカル・ファイル」の作成・提出を納税者に対し要求する。「ローカル・ファイル」の記載内容は、指針である OECD 移転価格ガイドラインの要求事項と整合性を有するものであるから、納税者側においても、当該情報を活用し、自らの主張・立証を積極的に行っていくことにより、当事者間の十分な議論に貢献することが今後ますます必要となる。

現行制度における課税要件事実認定のあり方については、統一的な見解がないことが納税者の予測可能性を阻害し司法制度の信頼性に悪影響を及ぼすことが懸念されるが、要件事実論の体系の構築には実体法の研究成果（解釈学）の進歩に期待するところが大きい、とされることから、解釈学の進歩が不十分な移転価格税制の領域においてはむしろ、弁論主義における裁判所の紛争解決機能の強化の可能性に着目し、裁判所が釈明権を果敢に行使することにより当事者に弁論を尽くさせ、もって真実の探求と裁判の適正を実現することを目指すよう提案する。また、裁判所が採用する法的構成が当事者の主張する論点と異なる場合、裁判所が法的観点指摘義務を果たすことによって、当事者と裁判所との間で法的観点・法律構成についても十分に議論を尽くすことが可能となり、弁論主義の枠組みから逸脱す

ることなく裁判の適正化に貢献するとともに、裁判所と当事者間の信頼関係の向上に資するものと期待する。

残余利益分割法の解釈・適用の観点では、「比較対象取引の選定に当たって検討すべき諸要素等」に係る措置法通達規定の適用関係や、日本ガイシ事件判決等、残余利益分割法の適用に係る裁判例の判示内容及び OECD 移転価格ガイドラインとの整合性が明確ではない。残余利益分割法の解釈・適用に当たっては、基本的利益の算定の重要性に鑑みると、①措置法通達 66 の 4 (5)－4 に比較可能性に関する考え方を明記するか、②措置法通達に残余利益分割法が適用される場合の比較可能性の考え方に関する新たな項目を設定する等の対応が求められる。

第4章 残余利益分割法の円滑な適用に向けた提言

本章では、前章までの検討内容を踏まえ、残余利益分割法の円滑な適用に資すると考えられる項目を、以下3つの提言としてまとめた。

提言1：比較可能性分析（経済分析）における信頼性の担保と文書化による説明責任の強化

利益分割法を含む利益法の移転価格分析に関しては、比較対象取引の入手困難性や情報不足を理由に、比較可能性が十分に検証されることなく独立企業間価格が算定されてしまう懸念とともに、残余利益分割法を含む利益法の解釈・適用基準を明確化し、独立企業間価格の算定方法としての合理性を担保することの必要性が法学者や経済学の専門家から指摘されてきた。OECD 移転価格ガイドラインは、比較対象取引及びベスト・メソッドの選定プロセスにおいて慎重な検討を行うことの必要性や、信頼性の確保の重要性を強調しており、経済学の専門家も、例えば自動車産業のように、検証対象法人が果たす各機能について比較可能性の高い比較対象を見出すことが困難である場合の方向性として、比較対象取引・企業の選定における厳密性を緩和し、利益を比較する場合には、製品の類似性より関連者の果たす「機能とリスク」の相応の類似性を優先させる現実的なアプローチを提案するが、その場合には、比較可能性の確保のために差異調整や適切な利益指標の選択といった点で十分な検討を行うことが当然の前提であると述べている。

OECD 移転価格ガイドラインは、比較可能性分析のプロセスにおいて信頼性を担保するために慎重な検討を行うべきことを指摘する中で、最も適切な手法が選択されたという十分な結論が得られるまで一定のステップを何度か繰り返し、比較可能性の検討を慎重に行うべきことを説明している。日本ガイシ事件判決では、基本的利益の算定において国（課税庁）が採用した比較対象法人の選定基準及び算定結果には、資本集約度の水準の差異に対する配慮や比較可能性担保のために必要な調整が十分になされていないのではないかという疑義が残り、複数の論者が基本的利益の算定結果の妥当性について課題を指摘していることから、裁判所による比較可能性の判断のあり方には改善の余地があることが示唆される。利益法の適用に当たっては、比較可能性分析に関し課税要件事実を認定するための審理を行う際には、国（課税庁）に対し、比較可能性を担保する努力を尽くしたことを示す十分な証拠を示して主張・立証責任を果たすよう、今後も求めていく必要がある。BEPS 行動13の最終報告書が掲げたミニマム・スタンダードの実施により我が国が法定化した移転価格文書化制度は、独立企業間価格算定において採用した手法や手順の相当性を裏付ける情報を記載した「ローカル・ファイル」の作成・提出を納税者に対して要求する。「ローカル・ファイル」の記載内容は、指針である OECD 移転価格ガイドラインの要求事項と整合性を有するものであるから、納税者側としても、当該情報を活用することにより、国（課税庁）側に主張・立証責任を十分に果たすことを要求するとともに、自らの主張・立証を積極的に行っていくことで、当事者間の十分な議論に貢献することが今後ますます重要となる。

提言 2：課税取消訴訟における、釈明権行使と法的観点指摘による裁判所の紛争解決機能の強化

現行制度における課税要件事実認定のあり方に関しては統一的な見解がなく、そのことが当事者の混乱を招くとともに納税者の予測可能性を阻害し、司法制度への信頼性に悪影響を及ぼすことが懸念される。民事訴訟の議論においては、一般的に、要件事実論の体系の構築には実体法の研究成果（解釈学）の進歩に期待するところが大きいとされている。したがって、規定の内容に抽象度の高い評価的要件が多く含まれ、解釈学の進歩が十分であるとは言い難い移転価格税制の領域においては、現段階で課税要件事実認定論の議論を進めることより、むしろ、弁論主義における裁判所の紛争解決機能の強化の可能性に着目し、裁判所が釈明権を果敢に行使することにより当事者に弁論を尽くさせて、もって真実の探求と裁判の適正の実現を目指すことを提案する。裁判所が採用する法的構成が当事者の主張する論点と異なる場合には、裁判所の法的観点指摘義務を果たすことで、当事者と裁判所との間で法的観点・法律構成についても十分に議論を尽くすことが可能となり、弁論主義の枠組みから逸脱することなく裁判の適正化、ひいては裁判所と当事者間の信頼関係の向上の実現に資するものと期待される。

提言 3：措置法通達への、残余利益分割法の解釈・適用における比較可能性要件の明確な反映

我が国移転価格税制においては、かねてより法令の適用・実務に必要な直接の規定が少ないことが課題として指摘されてきた。平成 23 年度の大幅な税制改正によって利益分割法の法令上の位置づけなどの規定が整備され、「通達課税」と評される状況に相当の改善がなされたものの、残余利益分割法の適用においては、依然として基本的利益と残余利益の分水嶺としての役割を果たすともいえる「独自の機能」の外延が不明確であることが課題となっている。残余利益分割法の解釈・適用においては、「比較対象取引の選定に当たって検討すべき諸要素等」に係る措置法通達規定の適用関係や近時の裁判例等との整合性が不明確であることが本論文での検討・考察から示唆された。残余利益分割法の解釈・適用における基本的利益の算定の重要性に鑑み、①残余利益分割法の適用に係る措置法通達 66 の 4 (5)－4 に、基本的利益の算定における比較可能性に関する考え方を明記するか、あるいは②措置法通達に残余利益分割法が適用される場合の比較可能性の考え方に関する新たな項目を別個に設定するよう提案する。

結びにかえて

本論文では、残余利益分割法に係る最新の裁判例として、日本ガイシ事件の第一審判決及び控訴審判決を題材とし、過去の裁判例等との比較を通じて課題の一般化を行い、残余利益分割法の適用をめぐる我が国の課税処分取消訴訟における中心的課題として、基本的利益（通常利益）と残余利益（超過利益）の峻別に関する分析検討プロセスのあり方と、当事者による主張・立証及び裁判所による審理のあり方に着目して考察を行った。

第1章では、日本ガイシ事件判決の判示内容及び先行文献を確認し、本判決の意義及び課題を整理したのち、残余利益分割法の適用（もしくは残余利益分割法の第1段階で多用される取引単位営業利益法の適用）や、審理における立証責任の問題が争われた6つの裁判例等を取り上げ、残余利益分割法の適用をめぐる課税処分取消訴訟における中心的課題として①基本的利益と残余利益の峻別の根拠となる比較対象法人選定や比較可能性の問題、及び②比較可能性の有無の判断根拠となる課税要件事実認定プロセスの問題を抽出した。

第2章では、残余利益分割法の適用を取り巻く背景情報として、我が国移転価格税制の変遷を概観するとともに、残余利益分割法の基本概念や、その中核をなす「重要な無形資産」及び「独自の機能」について、関連法令等の内容を確認し、BEPS（税源浸食と利益移転）行動13最終報告書の提言により導入された移転価格文書化制度を概観したのち、移転価格課税処分取消訴訟における課税要件事実認定をめぐる論点を確認した。

第3章では、第1章で抽出した2つの課題について批判的検討を行った。経済分析の観点では、OECD 移転価格ガイドラインの指摘から、基本的利益算定段階での比較可能性分析においては信頼性を重視し、ベスト・メソッド・ルールのもと、十分な比較可能性を担保するため慎重な検討を行う必要性が示唆され、経済分析の専門家の指摘から、検証対象法人が果たす各機能について高い比較可能性を有する比較対象法人の選定が困難な場合、客観性が担保された一定のルールに基づき選定の厳密性を緩和し、適切な差異調整や利益水準指標の選択を行うアプローチが示唆された。司法論の観点からは、租税訴訟においても、民事訴訟の場合と同様に、裁判所による釈明権の行使及び法的観点指摘義務の遂行を提案する。移転価格税制における課税処分取消訴訟の局面においても、裁判所が弁論主義の根幹を維持しつつ、釈明権を果敢に行使することにより、当事者に弁論を尽くさせ、もって真実の探求と裁判の適正を実現することが期待できる。また、裁判所が採用する法的構成が当事者の主張する論点と異なる場合には、裁判所が適切に法的観点指摘義務を果たすことで当事者と裁判所との間で法的観点・法律構成についても十分に議論を尽くして、弁論主義の枠組みから逸脱することなく裁判の適正化に貢献することが可能となり、このことがひいては裁判所と当事者間の信頼関係の向上に資するものと期待する。立法論の観点からは、残余利益分割法を含む利益法の解釈・適用の更なる明確化のため、基本的利益算定段階での比較可

能性分析における留意事項を最低でも措置法通達レベルで明記し、近時の裁判例等の判示内容及び OECD 移転価格ガイドラインの指摘内容との整合を図る必要性が示唆された。

第4章では、第3章の検討結果をとりまとめ、①比較可能性分析（経済分析）における信頼性の担保と文書化による当事者の主張・説明責任の強化、②課税取消訴訟における釈明権行使と法的観点指摘による裁判所の紛争解決機能の強化、③措置法通達への残余利益分割法の解釈・適用における比較可能性要件の反映、という3つの提言とした。

本論文が残余利益分割法の解釈・適用に関する研究の更なる進展に資するものとなれば幸いである。

参考文献

- 青山慶二『現代税制の現状と課題 国際課税編』（新日本法規出版, 2017）
- 泉徳治=大藤敏=満田明彦『租税訴訟の審理について』（法曹会, 2018）
- 伊藤滋夫=難波孝一『民事要件事実講座 1, 総論 I, 要件事実の基礎理論』（青林書院, 2005）
- 今村隆「租税判例研究（395）移転価格税制の適用範囲と独立企業間価格の算定方法－松山地判平成 16. 4. 14」ジュリスト 1289 号（2005）
- 今村隆「移転価格税制における独立企業間価格の要件事実」税大ジャーナル 12 号（2009）
- 大城隼人「実効性のある課税紛争解決」本庄資編『国際課税ルールの新しい理論と実務：ポスト BEPS の重要課題』（中央経済社, 2017）
- 大野雅人「利益分割法の適用における無形資産の評価：支出費用の「器」としての無形資産概念」三田商学研究 65 巻 5 号（2022）
- 岡村忠生「租税利益と移転価格税制(1)」税研 31 巻 5 号（2016）
- 片平享介「残余利益分割法で無形資産以外の要因を考慮できるとした事例」ジュリスト 1582 号（2023）
- 金子宏『租税法（第 24 版）』（弘文堂, 2021）
- 金子宏『所得課税の法と政策』（有斐閣, 1996）
- 川端康之「移転価格税制における残余利益分割法の適用」ジュリスト 1562 号（2021）
- 北村導人「移転価格課税に関する裁判例の分析と実務上の留意点（下）」月刊税務事例 41 巻 1 号（2009）
- 木山泰嗣『入門 課税要件論』（中央経済社, 2020）
- 河野良介「移転価格税制における課税要件事実の認定プロセスに関する一考察」税法学 570 号（2013）
- 小林秀之『民事裁判の審理』（有斐閣, 1987）
- 国税庁「移転価格税制事務運営要領」（運営指針）別冊「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」（2007）<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/010601/pdf/bessatsu.pdf>（最終アクセス日: 2025 年 1 月 11 日）

- 駒宮史博「移転価格税制の導入」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣, 2010)
- 小柳誠「税務訴訟における立証責任－裁判例の検討を通して」税務大学校論叢 50 号 (2006)
- 齋藤理基「残余利益分割法の適用をめぐる所得配分のあり方：リスク・超過コストアプローチの提唱」(租税資料館, 2023) <https://cir.nii.ac.jp/crid/1520580837542629120> (最終アクセス日：2024 年 11 月 24 日)
- 酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論〔第 6 版〕－要件事実と主張・立証責任を理解する－』(財経詳報社, 2023)
- 迫野馨恵＝山口亮子＝松田誠司「知財を強みとする法務パーソンのための実務ポイント (第 7 回・完) 知財×税務 移転価格税制における無形資産の取引価格の考え方」NBL 1251 号 (2023)
- 佐藤繫「課税処分取消訴訟の審理」鈴木忠一＝三ヶ月章監修『新・実務民事訴訟講座(10)』(日本評論社, 1982)
- 佐藤修二「独立企業間価格の意義(2)－残余利益分割法」別冊ジュリスト租税判例百選〔第 7 版〕253 号(2021)
- 志賀櫻『詳解 国際租税法の理論と実務』(民事法研究会, 2011)
- 司法研修所編『民事訴訟における要件事実 第一巻』(法曹会, 1985)
- 杉本良吉「裁判の今日的課題－行政事件訴訟」判時 465 号(1967)
- 税制調査会「昭和 61 年度の税制改正に関する答申」(1986)
https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s6012_s61zeiseikaisei.pdf (最終アクセス日 2025 年 1 月 11 日)
- 添野裕章「租税法務学会裁決事例研究(第 299 回)移転価格税制における独立企業間価格の算定方法の適否の検証：利益分割法における残余利益分割方法が争点とされた事案を中心として〔東京高裁令和 4.3.10 判決〕」税務弘報 71 巻 12 号 (2023)
- 高橋宏志『重点講義民事訴訟法 上〔第 2 版補訂版〕』(有斐閣, 2013)。
- 谷口勢津夫『税法基本講義〔第 7 版〕』(弘文堂, 2021)
- 辻美枝「無形資産のライセンス契約に対する移転価格税制の適用－日本ガイシ事件」ジュリ

スト 1570 号 (2022)

中里実「移転価格課税における無形資産の扱い」日税研論集 64 号 (2013)

中里実『国際取引と課税：課税権の配分と国際的租税回避』(有斐閣, 1994)

中村信之「移転価格税制における残余利益の分割要因」国際商事法務 49 巻 11 号 (2021)

奈良次郎「訴訟資料収集に関する裁判所の権限と責任」新堂幸司編『講座民事訴訟第 4 巻 審理』(弘文堂, 1985)

NERA エコノミックコンサルティング『移転価格の経済分析 超過利益の帰属と産業別無形資産の価値評価』(中央経済社, 2008)

羽床正秀＝古賀陽子『移転価格税制詳解：理論と実践ケース・スタディ 平成 21 年版』(大蔵財務協会, 2009)

濱田明子「日本ガイシ事件判決における残余利益分割法の意義について：課税所得の ALA side から Allocation side への移行」明星大学経済学研究紀要 55 巻 1 号 (2023)

林幸一「残余利益計算法の利益分割要因（日本ガイシ事件・控訴審）」法学セミナー増刊速報判例解説 31 巻 (2022)

林仲宜＝谷口智紀「残余利益分割法における残余利益の分割要因—日本ガイシ事件」税務弘報 70 巻 6 号 (2022)

弘中聡浩「租税証拠法の発展—証明責任に関する問題を中心として」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣, 2010)

藤枝純「独立企業間価格の意義（１）—アドビ事件」別冊ジュリスト租税判例百選〔第 6 版〕228 号 (2016)

藤枝純＝角田伸広『移転価格税制の実務詳解（第 2 版）』(中央経済社, 2020)

藤枝純「移転価格税制における実務上の課題」金子宏＝中里実＝J. マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』(有斐閣, 2014)

本庄資「ポスト BEPS の新しい国際課税ルール」本庄資編『国際課税ルールの新しい理論と実務：ポスト BEPS の重要課題』(中央経済社, 2017)

本田光宏「租税判例研究：ホンダ移転価格課税事件」月刊税務事例 47 巻 4 号 (2015)

増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法（第 4 版）』(東京大学出版会, 2022)

南繁樹「移転価格税制－残余利益分割法に関する新判断－東京高裁令和4年3月10日判決（上）」国際税務42巻8号(2022)

南繁樹「移転価格税制－残余利益分割法に関する新判断－東京高裁令和4年3月10日判決（下）」国際税務42巻10号(2022)

望月文夫『日米移転価格税制の制度と適用：無形資産取引を中心に』（大蔵財務協会, 2007）

望月文夫「最新裁判・裁決例の要点② 国際課税 アドビ移転価格課税事件（平成20年10月30日東京高裁判決 平成19年12月7日東京地裁判決）」国税速報6064号(2009)

望月文夫「移転価格税制における残余利益分割法：無形資産に対応した方法の模索」経営学研究論集22巻(2005)

森信夫『移転価格の経済学 BEPS問題への対応と無形資産評価（抜粋版）』（中央経済社, 2014）

山川博樹『移転価格税制：二国間事前確認と無形資産に係る実務上の論点を中心に』（税務研究会出版局, 2007）

山川博樹編著『移転価格対応と国際税務ガバナンス』（中央経済社, 2017）

山川博樹＝青山慶二「国際税務の執行を巡る最近の状況」国際課税32巻1号(2013)

山木戸克己『民事訴訟法論集』（有斐閣, 1990）

山本英幸「移転価格課税における比較可能性」自由と正義61巻2号(2010)

渡辺裕泰「無形資産が絡んだ取引の移転価格課税－TNMM（取引単位営業利益法）導入の必要性」ジュリスト3巻1248号(2003)

最判昭和38年12月24日月報10巻2号381頁

最判令和2年3月24日判タ1478号21頁

大阪高判平成2年12月19日月報37巻8号1482頁

大阪高判平成9年4月15日月報44巻8号1461頁

大阪高判平成22年1月27日税資260号14順号11370

東京高判平成20年10月30日LEX/DB25450511

東京高判平成25年3月28日税資263号順号12187

東京高判平成 27 年 5 月 13 日（平成 26 年（行コ） 347 号）

東京高判令和元年 7 月 9 日税資 269 号順号 13292

東京高判令和 4 年 3 月 10 日 Westlaw Japan 2022WLJPCA03109005

大阪地判平成 20 年 7 月 11 日判タ 1289 号 155 頁

東京地判昭和 45 年 7 月 29 日月報 16 卷 11 号 1361 頁

東京地判平成 19 年 12 月 7 日訴月 54 卷 8 号 1652 頁

東京地判平成 24 年 4 月 27 日訟月 59 卷 7 号 1937 頁

東京地判平成 26 年 8 月 28 日（平成 23 年（行ウ） 164 号）

東京地判平成 29 年 11 月 24 日訟月 65 卷 12 号 1665 頁

東京地判令和 2 年 11 月 26 日 Westlaw Japan 2020WLJPCA11269001

東京地判令和 5 年 12 月 7 日令和 2 年（行ウ） 第 372 号（裁判所ウェブサイト）LEX/DB 文
献番号 25611579

平成 19 年 2 月 27 日裁決

平成 20 年 7 月 2 日裁決

平成 22 年 1 月 27 日裁決, TAINS コード : F0-2-463

平成 22 年 6 月 28 日裁決

平成 25 年 3 月 18 日裁決

平成 27 年 3 月 5 日裁決

Don Fullerton & Andrew B. Lyon, *Tax Neutrality and Intangible Capital* in Lawrence H. Summers, ed., *Tax Policy and the Economy* 2, 63 (1988)

George Mundstock, *Taxation of Business Intangible Capital*, *University of Pennsylvania Law Review* 135, 1311 (1987)

OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010* (OECD Publishing, 2010). <https://doi.org/10.1787/tpg-2010-en>
(Access Date: December 30, 2024)

日本語仮訳：<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/oecd/tp/33.htm> (最終アクセス日 2024 年 12 月 30 日)

OECD, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (OECD Publishing, 2015). <https://doi.org/10.1787/9789264241480-en> (Access Date: January 11, 2025)

OECD, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (OECD Publishing, 2015). <https://doi.org/10.1787/9789264241244-en> (Access Date: January 11, 2025)

OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017* (OECD Publishing, 2017). <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en> (Access Date: December 30, 2024)

日本語仮訳：<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/oecd/tp/2017.htm> (最終アクセス日 2024 年 12 月 30 日)

OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022* (OECD Publishing, 2022). <https://doi.org/10.1787/0e655865-en> (Access Date: January 11, 2025)

日本語仮訳：<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/oecd/tp/2022.htm> (最終アクセス日 2025 年 1 月 11 日)

Treasury Department and Internal Revenue Service, *A study of Intercompany Pricing (hereinafter cited as 'White Paper')*, Notice 88-123, 1988-2 C.B. 458 (1988).