

移転価格税制適用事案の判例

——アドビ事件（業務委託契約におけるリスク負担に対する裁判所の判断について）

公認会計士・税理士 村田守弘 *Morihiro Murata*

税理士 藤澤鈴雄 *Suzuo Fujisawa*

アドビシステムズ株式会社（A社）は、コンピューターソフトの販売支援、マーケティング、製品サポート事業を業とする内国法人であり、A社の親会社、ADOBE社（B社）はPDFソフトの開発・製品の販売を業とする外国法人である。本事案は、A社の所得が国外関連取引を通じて海外へ移転されたとして東京国税局により更正された移転価格事案である。この更正に対して、A社は賦課決定の取消しを求め、平成20年10月30日、東京高裁第16民事部（宗宮英俊裁判長）は、課税庁のした独立企業間価格の算定方法は合理的な方法とはいえないとして、課税処分を取り消した。課税庁が上告を断念したので納税者勝訴が確定した税務訴訟の内容について税理士の視点よりアドビ事件を検討する。

I アドビ案件が更正に至った経緯

平成10年頃から外資系輸入販売業者の間で「匿名組合」や、今回問題となっている「問屋契約」を使った関連者間取引がみられるようになってきた。

「匿名組合」は医療用輸入販売業者を中心にこれまでの親会社から直接輸入を行ってきた販売方式から、オランダ等で設立された会社に「匿名組合」を利用させることにより「合法的」に日本での利益の圧縮を図るものであるため、国税当局は、これに対して2つのアプローチで課税を行うことを模索していた。1つは、恒久的施設（PE）認定課税方式、もう1つは移転価格課税での対応である。移転価格課税について述べると、結論に至るまで紆余曲折があったものの同業他社の医療用具輸入販売業者の売り上げ総利益率をもとにした課税方法（再販売価格基準法に準ずる方法）を採用し、通常利益率算定のためには、完全に公表された会社ではない、いわゆる「シークレットコンパラブル」に該当する比

較対象企業を使用して課税した事案があり、相互協議において一応の決着をみたとされている。

一方「問屋契約」については、アドビ事案に先立ち移転価格上問題とされた事案があるといわれており、この事案に対して課税庁は、組織、人員等に変わりがないまま契約書上の変更だけでこれまでの輸入販売方式を「問屋契約（委託販売形式）」に変えたと考えた。この先行事案に対して課税庁は、同業の輸入販売業者X社の売上総利益率（いわゆるシークレットコンパラブルを利用）を問屋の通常利益率算定のために使用し、その結果を以って課税し決着したとされている。アドビ事案もこの流れを受け問屋契約移行後と前とは組織、人員等に変わりがないことから、輸入販売業者134社から1社（シークレットコンパラブルの甲社）を選定して課税するに至ったと聞いている。

II 事案の概要

A社は、平成11年12月、B社との間で、B

社の製品であるコンピューターソフトを卸売業者、第2次販売業者およびエンドユーザーに販売するのを支援するなどの業務委託契約を締結し、その手数料として、日本における当該コンピューターソフトの純売上高の1.5%およびA社の直接費、間接費および一般管理費配賦額の一切に等しい金額を受け取る旨が業務委託契約で定められ、この契約により計算した手数料を受領した。

これに対し、課税庁は、A社の調査を行い、同社の手数料の算定が合理的でないとし、グラフィックソフトを販売している法人を母集団として、在庫リスクのない受注販売方式で取引を行っている法人甲社を比較対象法人に選定し、租税特別措置法（以下「措法」という）66条の4⑨⁽¹⁾（同業他社に対する質問検査権の行使）に基づき、同社から資料の提供を受け、売上総利益率を算定し、この売上総利益率に必要な調整を加えたもの（「通常の手数料率」と呼ぶ）にA社の売上高を乗じて「再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法」によって独立企業間価格を算定し本件更正処分等を行った。

これに対して納税者であるA社は、課税庁が独立企業間価格であると主張する金額は、独立企業間価格ではない旨を主張して、国に対し、移転価格税制に基づく賦課決定の各取消しを求めた事案である。

(1) 国税庁の当該職員又は法人の納税地の所轄税務署若しくは所轄国税局の当該職員は、法人が第七項に規定する帳簿書類又はその写しを遅滞なく提示し、又は提出しなかつた場合において、当該法人の各事業年度における国外関連取引に係る第一項に規定する独立企業間価格を算定するために必要があるときは、その必要と認められる範囲内において、当該法人の当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む者に質問し、又は当該事業に関する帳簿書類を検査することができる。

Ⅲ 裁判での争点

本事案での争点は、集約すると以下の2つである。

- ・争点(1)：Aが受領した手数料が独立企業間価格に満たないものであるかについて
- ・争点(2)：質問検査権限の行使にかかわる違法事由について

原審（地裁）および控訴審（高裁）はそれぞれ争点(1)「独立企業間価格に満たないものであるかについて」に対して判断を下している。下記参照されたい。しかし、争点(2)「質問検査権限の行使にかかわる違法事由について」に対する判断を下すことなしに、判決に至っている。

Ⅳ 裁判所の判断

1 原審の判断

課税庁勝訴の判決であった。争点(1)について

- ① 本件国外関連取引のような役務提供取引において、基本三法と同等の方法といえるためには、比較対象取引にかかる役務が本件国外関連取引に係る役務と同種（独立価格比準法）か、あるいは同種

目 次

I	アドビ案件が更正に至った経緯
II	事案の概要
III	裁判での争点
IV	裁判所の判断
1	原審の判断
2	控訴審の判断
V	裁判での争点(1)の検討——リスクの観点から
1	リスク引受者の認定
2	リスク結果損益の帰属
3	比較可能性と移転価格算定方式選定の問題
4	契約形態の選択（リスク負担の配分）とリスク移転取引否認の問題
VI	裁判での争点(2)の検討——シークレットコンパラブルについて
1	シークレットコンパラブルを用いた課税の相当性
2	措法66条の4⑨の充足要件
3	非現実的文理解釈
4	シークレットコンパラブルと守秘義務
5	シークレットコンパラブル課税の論理的帰結
VII	まとめ

または類似（再販売価格基準法および原価法）であり、かつ、比較対象取引にかかる役務提供の条件が本件国外関連取引と同様であることを要するものと解するのが相当である、

- ② 国において(ア)課税庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、基本三法と同等の方法を用いることができないことについて主張立証をした場合には、基本三法と同等の方法を用いることができないことが事実上推定され、納税者側において、(イ)基本三法と同等の方法を用いることができることについて、具体的に主張立証する必要があるものと解するのが相当であるところ、本件において、国は(ア)を主張立証したが、A社の(イ)の立証はない、
- ③ 本件において処分行政庁が適用した独立企業間価格の算定方法【(A社製品と同種または類似のソフトウェアについて非関連者間で行われた受注販売方式の再販売取引を比較対象取引に選定した上で、わが国におけるA社製品の売上高にその売上総利益率（必要な差異の調整を加えたもの）を乗じて、本件国外関連取引においてA社が受け取るべき通常の手数料の額（独立企業間価格）を算定するという方法】は、A社製品の販売においてA社が果たしている機能および負担しているリスクの観点からすると、受注販売方式を採用する再販売取引における再販売者の機能およびリスクと類似しているということが出来るから、「取引内容に適合し、かつ、基本三法の考え方（再販売価格基準法）から乖離しない合理的な方法」に当たるので、本件算定方法は、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法に当たるといふべきである、
- ④ この観点から本件国外関連取引と本件比較対象取引とを対比すると、相当程度の同種性または類似性があることが認められる、
- ⑤ A社は、処分行政庁の比較対象取引の

選定基準に合理性がなく、その算定が恣意的であることを理由に、本件比較対象取引を比較対象取引とすることはできない旨主張するが、(中略)本件比較対象取引の選定の経緯に不合理な点を見出すことはできない、

- ⑥ 以上のとおり、本件算定方法は再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法に当たり、本件比較対象取引に比較可能性があり、適正な差異の調整が行われていることが認められる。
- 納税者は、原審の判決を不服として控訴した。

2 控訴審の判断

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

- ① 「本件算定方法が措法66条の4②2号ロにおいて定める再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法に当たるとは、課税根拠事実ないし租税債権の要件事実には該当するから、上記事実については、処分行政庁において主張立証責任を負うものといふべきである。」「そこで、本件算定方法がそれぞれの取引の類型に応じて、取引の内容に適合し、かつ、基本三法の考え方から乖離しない合理的な方法といえるかどうかを検討する。
- ② 再販売価格基準法は取引当事者の果たす機能や負担するリスクが重要視される取引であることから、本件算定方法が、取引の内容に適合し、かつ、基本三法の考え方から乖離しない合理的な方法であるか否かを判断するに当たっても、上記の機能やリスクの観点から検討すべきものと考えられる。そこで、本件国外関連取引におけるA社と本件比較対象取引における本件比較対象法人とが、その果たす機能及び負担するリスクにおいて類似しているということが出来るかを検討す

る。」

「本件国外関連取引においてA社が果たす機能と、本件比較対象取引において本件比較対象法人が果たす機能とを比較するに、認定事実のとおり、本件国外関連取引は、本件各業務委託契約に基づき、本件国外関連者に対する債務の履行として、卸売業者等に対して販売促進等のサービスを行うことを内容とするものであって、法的にも経済的実質においても役務提供取引と解することができるのに対し、本件比較対象取引は、本件比較対象法人が対象製品であるグラフィックソフトを仕入れてこれを販売するという再販取引を中核とし、その販売促進のために顧客サポート等を行うものであって、A社と本件比較対象法人とがその果たす機能において看過し難い差異があることは明らかである。」

- ③ 「本件国外関連取引においてA社が負担するリスクと、本件比較対象取引において本件比較対象法人が負担するリスクを比較するに、A社は、本件各業務委託契約上、本件国外関連者から、日本における純売上高の1.5%並びにA社のサービスを提供する際に生じた直接費、間接費及び一般管理費配賦額の一切に等しい金額の報酬を受けるものとされ、報酬額が必要経費の額を割り込むリスクを負担していないのに対し、本件比較対象法人は、その売上高が損益分岐点を上回れば利益を取得するが、下回れば損失を被るのであって、本件比較対象取引はこのリスクを想定(包含)した上で行われているのであり、A社と本件比較対象法人とはその負担するリスクの有無においても基本的な差異があり、これは受注販売方式を採っていたとしても変わりがない。本件比較対象取引において、この負担リスクが捨象できる程軽微であったことについては、これを認めるに足りる的確な証拠はない。」「以上によれば、本件国外関連取引においてA社が果たす機能及び

負担するリスクは、本件比較対象取引において本件比較対象法人が果たす機能及び負担するリスクと同一又は類似であるということは困難であり、他にこれを認めるに足りる証拠はない。本件算定方法は、それぞれの取引の類型に応じ、本件国外関連取引の内容に適合し、かつ、基本三法の考え方から乖離しない合理的な方法とはいえないものといわざるを得ない。そうすると、処分行政庁が本件取引に適用した独立企業間価格の算定方法は、措法66条の4②2号口に規定する【再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法】に当たるといえることはできない。」

- ④ 「したがって、本件において、本件算定方法を用いて独立企業間価格を算定した過程には違法があり、結局、措法66条の4①に規定する国外関連取引につき「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」との要件を認めることはできないことになるから、上記独立企業間価格を用いてした本件各更正は違法であり、これを前提とする本件各賦課決定も違法である。」

課税庁が上告を断念したことにより、納税者勝訴が確定する。

V 裁判での争点(1)の検討 ——リスクの観点から

現行制度上、移転価格算定方式の適用に当たっては取引当事者の引き受けたりスクを考慮して所得を算定することを求めている⁽²⁾。これは、リスクを引き受けた者を認定し、その者に当該リスクの結果損益を帰属せしめることであると理解できる⁽³⁾。アドビ事件ではリスクに関して次の論点が抽出できる。

(2) 「比較対象取引に該当するか否かについては、たとえば、次に掲げる諸要素の類似性に基づき判断する。(7)売手又は買手の負担するリスク」(措置法通達66の4(2)-3)「それぞれの当事者が引き受けた重要なリスクを考慮

に入れていない機能分析は不完全である」
(OECDガイドライン1.23)

- (3) リスク分析に基づいて移転価格算定手法をどのように適用するのか、またはリスク分析に基づいた所得計算をどのように行うのか、ということが法律的にも実務的にも明らかにされないままに「リスク分析」が行われているように見える。本稿ではリスク分析の意味をこの本文のように解釈して議論を進めることとする。

1 リスク引受者の認定

一般論としては、独立企業間であれば、契約上取引当事者の一方が引き受けたリスクに関して他方の取引当事者は何らの行動をとることはないが、関連者間であれば取引当事者の一方が引き受けたはずの在庫リスクに関して、他方の取引当事者も販促行動を行うということは当然のように行われ得る。これは他方の当事者も在庫リスクを負担していることを意味する。このように関連者間において真のリスク引受者を認定するためには双方の費用負担(所得)分析を必要とすることとなる⁽⁴⁾。このように、実際には、真のリスク引受者の認定は困難である。

アドビ事件ではA社は契約上損失リスクを負担していない。この契約はA社が従前行っていた購入販売に係る全事業リスク(事業損失リスク)をB社に移転した取引と見ることができる。上の一般論におけるように個別リスクを取り上げた場合には真のリスク引受者の認定は困難だが、このような形で「全ての事業リスク」を対象とした場合には、その結果損益を把握することができるから、リスク引受者の認定は可能である。

- (4) 乙が非関連者甲から商品を仕入れて販売する場合に、その商品が甲に返品可能(つまり甲が在庫リスクを負担するという)ことであれば、乙は在庫リスクを動機とした販促活動は行わないであろう。しかし、甲と乙とが関連者(たとえば甲が親会社で乙がその子会社)であれば、乙は親会社甲が不良在庫を抱えないように自己の費用で販促活動を行うであろう。その結果売れ残りが出なかったとすると、甲は在庫リスクを原因として何らの損失を被らなかったのに対して、乙には在庫リ

スクを原因として販促費用の支出という損失が生じている。この事例の場合には、実際に在庫リスクを負担したのは甲ではなく乙であるといえる。このように、実際のリスク負担者を認定するためには、費用負担関係等の分析を要する。

2 リスク結果損益の帰属

一般論としては、リスクの結果損益はこれを他の損益から区分把握することができないので、それをリスク引受者に帰属させることができない。たとえば、販促活動による費用のうち、在庫リスクを原因とした部分だけを抽出することはできない⁽⁵⁾。また、同じリスクを負担した場合においても、リスクの結果は不確定なものであるから、その結果損益は異なるものである。再販売価格基準法適用上、検討対象の結果損益と比較対象取引のそれは異なるはずであるから、再販売価格基準法適用によってリスク負担者にその結果損益を帰属せしめることはできない⁽⁶⁾。

一方、金融取引にかかるリスク、保険リスクおよび全事業リスクの場合にはリスクの結果損益を把握することができる。アドビ事件では従前の商品売買取引形態でA社が負っていた事業(損失)リスクは確かにB社に帰属している。

- (5) 概念的には、在庫リスクを負担していないとした場合の販促費が10であるとして、在庫リスクを負担した場合には販促費13が支出されるとすると、3(=13-10)だけが在庫リスクに対応する販促費であるといえる。実際にはこのような区分計算はできない。
- (6) 同等の在庫リスクを負担した比較対象取引が把握できたとしても、関連者取引においては(実際には把握できないのだが)10の在庫リスク損失が発生し、比較対象取引では6の損失が発生するというように、リスクの結果の不確定性から結果損益にはズレが生じるはずである。その比較対象取引の在庫リスクにかかる6の損失を含む売上総利益率を適用するという事は、再販売価格基準法の適用により、比較対象取引の結果損益を指標として、関連者間に在庫リスクの負担関係を6対4で配分することとなる。これは関連者の一方が在庫リスクを負担したという、リスク分析に基づいて置いた前提と矛盾する。

3 比較可能性と移転価格算定方式選定の問題

一般的に独立企業間においては、リスクの引受関係も含めた取引条件に基づいて一定額の対価が合意される。アドビ事件における対価は定額ではなく、算定方法（売上の1.5%+販管費）として合意されており、かつその対価算定方法自体にリスク負担関係が組み込まれている。つまり対価算定方法がリスク負担関係と対価の双方を決定している。

一方、税法に定められている移転価格算定方式も独立価格比準法を除いては取引対価の算定方法であり、それ自体も一定のリスク負担関係を創出するといえる。たとえばCP法を適用する場合には輸出者側には原価割れリスクはないとみることができるし、輸入者側にTNMMを適用する場合には輸入者には営業損失リスクがないとみることができる。また、寄与度利益分割法を適用した場合には関連者双方があらゆるリスクを寄与度に応じて負担しているとみることができる。

このように、納税者が採用する対価算定方法とは異なる移転価格算定方式を適用することは、必ず原契約とは異なるリスクの負担関係を創出するものであるといえる⁽⁷⁾。リスクの負担関係を変更しないように移転価格算定方式を適用することはもともと不可能なのである。

対価算定方法に組み込まれたリスク負担関係も比較可能性テスト上考慮しなければならないとすると、同様の対価算定方法を採用する比較対象取引を用いた独立価格比準法を適用する場合でないと比較可能性が得られないことになってしまう⁽⁸⁾。アドビ事件においては、対価が特定の算定方法に基づいて決定されており、それによるリスク負担関係が特に明示的であるが故に、その違いを以て比較可能性がないとされたものと想定されるが、これは一般的にもいえることであるから、アドビ事件における対価算定方法に組み込まれたリスク負担関係に着目した比較可能性テストの方法を適用するという立場を採るならば、

独立価格比準法を適用する場合以外のほとんどのケースにおいて手法が適用できないという奇妙な帰結をもたらしそうである。

- (7) 加えて、仮に納税者が採用する対価算定方法と同じ移転価格算定方法が選定されたとしても、異なる比較対象取引が採用された場合には、前掲注(2)で述べたようにリスクの不確実性から、納税者の原取引とは異なるリスクの負担関係が創出されることとなる。
- (8) 特にアドビ事件における対価算定方法によると、A社は際限無く販売促進費を投じてB社の売上を伸ばすより多くの業務委託手数料を受領できることとなる。このようなモラル・ハザードを引き起こす可能性のある対価算定方法（リスク負担関係）を持つ比較対象取引を独立企業間に見出すことは、不可能と考える。

4 契約形態の選択（リスク負担の配分）とリスク移転取引否認の問題

アドビ事件の場合には、商品売買と業務委託契約とではリスク負担関係が大きく異なることとなるが、一体どちらが独立企業間のものであるのかという問題がある。わが国の法律は、単に「関連者間の価格を独立企業間価格とみなす」規定であるので、価格以外の契約条件を変更（否認）することが可能とは思われない。一方で、既述のように、一般的にはリスク引受者を認定してこれにリスク結果損益を帰属せしめるということは不可能といえる。仮に正しいリスク分析に基づいて移転価格算定方式を適用して所得計算を行っても、その結果はリスク分析上認定したリスク引受者に当該リスクの結果損益を帰属させるものではなく、むしろ新たなリスク負担関係を設定するものであるといえる。このことは移転価格算定方式の適用により、原取引におけるリスク負担関係がすでに否認されていることを意味する。

アドビ事件ではリスク引受関係が契約上明確に定められ、その結果損益の帰属関係も整合的である。上述のように、一般的に移転価格算定方式の適用によりリスク負担関係が否認されているということであれば、このように明確かつ整合的なりリスク負担関係でもこれ

を(移転価格算定方式の適用により)否認することは可能であるという見方があるかもしれない。しかし一方で、税務はこれまで金融取引や保険取引における関連者間のリスク移転を容認してきている事実がある。アドビ判決は、このように関連者間におけるリスク移転についての税務の不統一的な取扱いを明らかにしたという点でも大きな意味を有するといえる。

Ⅶ 裁判での争点(2)の検討——シークレットコンパラブルについて

1 シークレットコンパラブルを用いた課税の相当性

シークレットコンパラブルを用いた課税は、課税の相当性を検証するための資料がシークレットゆえ調査の段階で納税者に明らかにされない。その結果、課税の相当性について納税者から反論することができないという根本的な問題がある。課税庁は、①納税者の協力が得られなければ独立企業間価格の算定を課税庁が行うことができないので、シークレットコンパラブルを用いた課税の必要性がある、②納税者が課税庁の要請する資料の提出を拒む場合に限ってシークレットコンパラブルを用いるのだからやむを得ない、という弁明をしている。確かに、措法66条の4⑨では、独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類を遅滞なく提示し、または提出しなかった場合には、質問検査権を行使して、比較対象企業を訪れ、比較対象企業の情報を収集できることを定めている。

2 措法66条の4⑨の充足要件

開示された資料を見る限り、A社は東京国税局の要請した資料はすべて提出しているように見受けられる。課税庁は、A社が提出した移転価格分析は不十分であり、よって、独立企業間価格を算定し得ないという理由から、措法66条の4⑨の要件を満たしていると主張しているようである。しかし、これは要請し

て提出を受けた書類が気に入らなかったというだけであり、本件においては提出の要請を受けながら提出していない資料はないのであるから、措法66条の4⑨の要件は満たしていないと解する。措法66条の4⑨に違反した課税方法であるから、取り消されるべきである。

3 非現実的文理解釈

課税庁は、ほとんどの場合、納税者の提出した移転価格分析は不十分であるとして一蹴している。それは、非現実的文理解釈を通常の利益率を定めた措令39条の12⑥、⑦に対して行なっているためである。非現実的文理解釈に基づく課税要件を満たすために、納税者の提出した移転価格分析は不十分であるとして一蹴するというさらなる間違いを犯している。

4 シークレットコンパラブルと守秘義務

課税庁は、守秘義務を、調査を受ける第三者(比較対象企業)の保護規定だと主張して、シークレットコンパラブルの内容を裁判の場においても開示することを拒否した。しかし、このことは、課税の相当性について裁判所も判断できないという根本的な問題を提起した。このことは、裁判官の心証をひどく害したものと推測する。

5 シークレットコンパラブル課税の論理的帰結

争点(2)シークレットコンパラブルを採用するに至った「質問検査権限の行使にかかる違法事由について」を課税庁が争うと、事実認定ではなく、課税の違法性から必ず課税庁が敗訴する状況になると思料する。

- ① 通常の利益率を定めた措令39条の12⑥、⑦に対する非現実的文理解釈をしていること。
- ② 提出の要請を受けながら提出していない資料はないのであるから、措法66条の4⑨に違反した違法取扱いが行なわれたこと。
- ③ シークレットコンパラブルによる課税

は、その課税の相当性について裁判所も判断できないという根本的な問題を提起したこと。

- ④ その課税の相当性について裁判所も判断できないのであれば、シークレットコンパラブルによる課税は、申告納税制度の基本に反する課税である。

Ⅶ まとめ

(1) 地裁判決では、契約に組み込まれたリスク負担関係を差異として認識せず、比較可能性についての検討は販促活動その他の企業活動の外見に依存して判断しているように見える。既述したリスクと所得との関係からすると、本来はそのような外見的な機能に着目して比較対象取引を選定し、その利益率をリスク負担関係とともに対象取引に移植すべきなのかも知れない。その観点からは、地裁判決は結果的にはリスクについての取扱いの欠陥を補完した解釈により、あるべき方向を示したものと評価できる⁽⁹⁾。

(2) 高裁判決では、地裁判決に比してリスクに関しても契約の形式面を重視したものとなっているといえる。特に業務委託契約に組み込まれたリスク負担関係が比較対象取引には存在しないことを理由の1つとして「準ずる方法」には該当しないとしている。既述のように、これは独立価格比準法を適用する場合以外はどのような手法も適用できないこととなることと同義な奇妙なものである。しかし、現行の取扱いは確かにリスク分析に基づいた所得計算を求めているのであり、高裁判決はそのとおりの判断をしたということであろう。高裁判決はリスクに関する現行の矛盾した取扱いについて警鐘を鳴らしたものととらえるべきなのかもしれない。

(3) 現行の取扱いはリスク分析に基づいた所得算定を求めているが、リスクと所得とは密接不可分なものであり、所得を変えることはリスクの負担関係を変えることに等しい。本来はリスク分析に基づいた所得計算はできないのである。移転価格算定方式を適用して

所得を算定することは、同時にリスクの負担関係を関連者間に配分することを意味する。

一般的な個別リスクが問題となった場合には、移転価格算定方式適用上リスク引受者とリスク結果損益の帰属者を整合させることはできないが、金融取引にかかるリスク、保険リスクおよび全事業リスクのように結果損益が区分把握できる特定のリスクの場合には、これを整合させることが可能である。現在の取扱いは、一般的なリスクとこのような特定リスクとの税務上一貫しない取扱いの違いを生んでいるように見える。

(4) アドビ事件はこのような制度の弱点を突いた、見事なスキームであったと評価できる。課税庁の果敢な挑戦に対し、地裁判決は問題のある制度を解釈により補完する判断を示し、高裁判決はストレートな制度解釈に基づき問題の所在を明らかにしたといえる。アドビ判決は移転価格税制における本質的な問題であるリスクの取扱いを浮きだたせた点でその意義は大きい。早急な制度対応が望まれる。

なお、争点(1)で決着がついたので争点(2)「質問検査権限の行使にかかわる違法事由について」に対して裁判所の判断は下されなかったが、課税庁がシークレットコンパラブル採用に至った経緯を争うことを避けたと解する。まったくの推測であるが、課税庁が上告しなかった理由の1つは、シークレットコンパラブルによる課税が違法であるとの最高裁の判断をおそれたためと考えられる。

- (9) ただし、判決自体がそう考えたのであれば在庫リスクや債権回収リスクについても個別の検討は行われないはずであるが、判決ではこれらについて検討し、類似すると結論づけている。