

移転価格税制適用事案の判例（アドビ事件）

— 裁判所が判断を下さなかったシークレットコンパラブルについて —

公認会計士・税理士 村田 守弘

I はじめに

アドビシステムズ株式会社（A社）は、コンピュータソフトの販売支援、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税制適用事案である。この更正に対して、A社は賦課決定の取消しを求めたところ、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、処分行政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。処分行政庁が上告を断念したので納税者勝訴が確定した。本稿では、本事案での主要争点の一つであったが、裁判所の判断が得られなかった質問検査権限の行使に係わる違法事由、つまり、シークレットコンパラブルについて私見を述べることにする。

II アドビ事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、本事案で問題となっている「問屋契約」を使った国外関連取引が見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、これに対して二つのアプローチで課税を行うことを模索していた。一つは、恒久的施設（PE）認定課税方式、もう一つは移転価格課税での対応である。移転価格課税を採用する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上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、通常の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。

「問屋契約」についても、恒久的施設（PE）認定課税方式、あるいは移転価格課税を国税当局は考えたといわれている。最終的に国税当局が採用した課税方式は移転価格課税であった。アドビ事件に先立ち移転価格上問題とされた「問屋契約」事案があるといわれており、その事案に対して処分行政庁は、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（委託販売方式）」

に変えたと考えた。この先行事案に対して処分行政庁は、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）を問屋の通常の利益率算定のために使用し、その結果をもって課税し決着したとされている。アドビ事件もこの流れを受け問屋契約移行後と前とでは組織、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伝えられている。

III 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ソフトを卸売業者、第2次販売業者及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ソフトの純売上高の1.5%及びA社の直接費、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、処分行政庁は、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66条の4第9項⁽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「再销售价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、処分行政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。

IV 裁判での争点と裁判所の判断

本事案での争点は、集約すると以下の二つである。

- 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係わる違法事由について

原審（東京地裁平成19年12月7日判決・訟務月報54巻8号1652頁）及び控訴審（東京高裁平成20年10月30日判決）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。争点1に対する東京高裁の判断を要約すると以下のとおりである。

「本件算定方法が租税特別措置法66条の4第2項2号ロにおいて定める再销售价格基準法に準ずる方法と同等の方法に当たることは、課税根拠事実ないし租税債権の要件事実⁽²⁾に該当するから、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うべきである。」しかし、処分行政庁は、その主張立証責任を果していない。主張立証責任を果さないで処分行政庁は別の独立企業間価格算定方法を採用した。別の独立企業間価格算定方法は、違法なものである。その違法な算定方法を使用して得られた独立企業間価格も同様に違法である。以上のとおり判示して、課税処分を取り消した。

しかし、争点2「質問検査権限の行使に係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。争点2に対する判断は、移転価格調査の現場に長年関与してきた者として、非常に重要である⁽³⁾と考える。過去の移転価格調査において、処分行政庁は、同業他社に対する質問検査権⁽⁴⁾で入手したシークレットコンパラブルを利用して課税を多々行ってきた事実があるから、争点2に対する判断は非常に重要である。そこで、もしも争点2に対する裁

判所の判断が下されたら、如何なる論理展開になるかをここで検討したい。

V シークレットコンパラブルについて

～「質問検査権限の行使に係わる違法事由について」

租税特別措置法66条の4第9項（同業他社に対する質問検査権の行使）の規定は、我が国の移転価格税制独特のものである。この質問検査権を行使して得られた同業他社の利益情報が比較対象取引となる。この比較対象取引の内容が、納税者に明らかにされないことから「シークレットコンパラブル」と呼ばれる。シークレットコンパラブルに関しては、次の論点が抽出できる。

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。処分行政庁は、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処分行政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納税者が処分行政庁の要請する資料の提出を拒む場合に限り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、租税特別措置法66条の4第9項は、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、又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 租税特別措置法66条の4第9項の充足要件

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。処分行政庁は、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、租税特別措置法66条の4第9項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、租税特別措置法66条の4第9項の要件は満たしていないと解する。租税特別措置法66条の4第9項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。

本件から離れるが、笑い話のような笑えない調査が移転価格調査の現場では行われることがある。移転価格調査では、問題となった国外関連者との取引に関する資料要求がなされる。これは当然のことであるが、その要求内容に問題があった。ある会社が、国外関連者Xとの間で、製品甲、乙、丙、丁の取引をしていた。そして、移転価格調査で、国外関連者Xとの間での製品甲の取引のみが問題になった場合、調査官は、国外関連者Xとの間での製品甲の取引の明細を求める。このような情報を、国外関連者別に分類して元帳に記帳している企業はほとんどない。よって、総勘定元帳、補助元帳からそのような情報を入手することはできない。しかし、経営管理資料からは求める情報が得られる場合がある。そこで求める情報が含まれる経営管理資料を提出すると、当該経営管理資料は、処分行政庁の要請する資料の提出を拒む場合に準ずるとして、調査官はシークレットコンパラブルを用いた課税を納税者に示唆する。何故、当該経営管理資料は、処分行政庁の要請する資料の提出

を拒む場合に限りなく近いと調査官が判断するのは、常識的には想像できない。その理由は、当該経営管理資料が円単位でなく百万円単位で作成されていたからである。申告書は円単位で作成するのであるから、提出資料もすべて円単位で作成すべきというのが、この調査官の論理である。このような常識外れの論理を駆使する調査官は1人ではない。このような笑い話のような、しかし、笑えない調査が現実に行われていたのである。

3 非現実的文理解釈

処分行政庁は、ほとんどの場合、納税者の提出した移転価格分析を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租税特別措置法施行令39条の12第6項⁽²⁾、第7項⁽³⁾に対して行っているためである。通常の利益率算定の基礎となる利益率は、同種又は類似の棚卸資産を輸出する、あるいは輸入する同業他社の利益率で、かつ、その同業他社は、国外関連取引を持たない輸出、あるいは輸入企業であることが要件である。問題は、「同種又は類似の棚卸資産」を限りなく同じ製品と非常に狭義に処分行政庁が解釈したため、公開されている同業他社の財務データでは求める情報が得られなくなってしまうことである。このような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し、同業他社に対する質問検査権の行使をする根拠にしていた。結果として、租税特別措置法66条の4第9項を拡大解釈するという更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

処分行政庁は、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する。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することになる。

VI まとめ

以上検討したとおり、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係わる違法事由について」を処分行政庁が争うと、事実認定ではなく、課税の違法性から必ず処分行政庁が敗訴する状況になると思料する。

シークレットコンパラブルによる課税の論理的帰結は以下のごとくになると解する。

- ① 通常の利益率を定めた租税特別措置法施行令39条の12第6項、第7項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にもかかわらず、租税特別措置法66条の4第9項に違反した違法な取扱いが行われたこと。
- 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こと。
- ⑤ 上記の理由より、同業他社に対する質問検査権の行使による課税は、違法である。よって、更正処分等を取り消す。

私見であるが、租税特別措置法66条の4第9項を削除する税制改正が今後の移転価格課税の適正化を図るための一里塚になるであろう。

さらに、全くの推測であるが、本事案において処分行政庁が上告しなかった理由の一つは、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恐れたためと考えられる。

〔注〕

- (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7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1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。」
- (2) 「法第66条の4第2項第1号ロに規定する政令で定める通常の利益率は、同条第1項に規定する国外関連取引に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を、特殊の関係にない者から購入した者が当該同種又は類似の棚卸資産を非関連者に対して販売した取引（以下この項において

「比較対象取引」という。）に係る当該再販売者の売上総利益の額の当該収入金額の合計額に対する割合とする。ただし、比較対象取引と当該国外関連取引に係る棚卸資産の買手が当該棚卸資産を非関連者に対して販売した取引とが売手の果たす機能その他において差異がある場合には、その差異により生ずる割合の差につき必要な調整を加えた後の割合とする。」

- (3) 「法第66条の4第2項第1号ハに規定する政令で定める通常の利益率は、国外関連取引に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を、購入、製造その他の行為により取得した者が当該同種又は類似の棚卸資産を非関連者に対して販売した取引（以下この項において「比較対象取引」という。）に係る当該販売者の売上総利益の額の当該原価の額の合計額に対する割合とする。ただし、比較対象取引と当該国外関連取引とが売手の果たす機能その他において差異がある場合には、その差異により生ずる割合の差につき必要な調整を加えた後の割合とする。」

租税訴訟学会ニュース

〔第28回研究会について〕

租税訴訟学会では、次のとおり「第28回研究会」の開催を予定しています。

- ・日 時：2010年4月23日（金）午後6時～8時30分
- ・場 所：弁護士会館2階「クレオ」
- ・テーマ：「更正の請求について（仮）」
- ・発表者：山本洋一郎 弁護士・税理士

〔お問合せ〕

研究会等参加の申込み・租税訴訟学会への入会方法につきましては、下記の学会ホームページをご覧いただくか、学会事務局までお問合せ下さい。

租税訴訟学会事務局

Tel 03-3586-3601

Fax 03-3586-3602

<http://sozei-soshou.jp/>

e-mail: info@sozei-soshou.jp