

租税判例速報

□ 明治学院大学教授

渡辺 充

□ 東京地判平成 26 年 8 月 28 日

平成 23 年(行ウ)第 164 号, 法人税更正処分等取消請求事件,
LEX/DB25504716

▶ 事実

内国法人である本田技研工業株式会社(以下「X」という)は、その間接子会社でありブラジル連邦共和国アマゾナス州に設置されたマナウス自由貿易地域(以下「マナウスフリーゾーン」という)で二輪事業の現地法人モトホンダ・ダ・アマゾニア(以下「HDA 社」という)及びその子会社との間で、自動二輪車の部品等の販売及び技術支援の役務提供取引さらには重要な無形資産の使用に係る取引(以下「本件国外関連取引」という)を行い、それにより支払を受けた対価の額を収益の額に算入して、平成 10 年 3 月期～平成 15 年 3 月期の法人税の確定申告をした(平成 12 年 3 月期は争いなし)。

ところが、処分行政庁(以下「Y」という)は、X の製品がブラジルの自動二輪車市場において圧倒的な販売シェアを獲得し、HDA 社等が競争上優位な地位を築くことができたのは、X 及び HDA 社等の有する重要な無形資産の貢献があったからであり、マナウスフリーゾーンにおける税恩典利益は、X 及び HDA 社等の有する重要な無形資産の寄与と一体的な関係にあるから、残余利益として認識し、X 及び HDA 社等がそれぞれ有する重要な無形資産の寄与の程度に応じて分割するのが合理的であるとし、X が支払を受けた対価の額が、租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項 1 号ニ及び 2 号ロ(条数は平成 15 年 3 月 31 日現在のもの)、同法施行令 39 条の 12 第 8 項(条数は平成 15 年 3 月 31 日現在のもの)に定める方法(残余利益分割法)により算定した独立企業間価格に満たないとして、本件係争各事業年度の所得金額に本件独立企業間価格と本件国外関連取引の対価の額との差額を加算する本件各更正等を行った。これを不服とした X は、所定の手続を経て本訴に及んだ。

▶ 判旨

請求認容。

判決はいくつかの論点に従って整理されているが、東京地裁は、独立企業間価格の認定にあたり、「検証対象法人が市場において事業活動を行うに当たりその利益に政府の規制や介入の影響を受けている場合に

は、そのような影響を検証対象法人と同様に受けている法人を比較対象法人として選定するものでなければ……比較可能性を有するものではない」とし、本件の特徴であるマナウス税恩典利益の享受の有無と比較可能性について、「HDA 社等の比較対象法人として選定されたブラジル側比較対象企業は、いずれも、マナウスフリーゾーン外のサンパウロ州ほかのブラジル南部の工業地帯で事業活動を行い、マナウス税恩典利益を享受していない(この事実は弁論の全趣旨により認められる)。したがって、ブラジル側比較対象企業が事業活動を行う市場と HDA 社等が事業活動を行う市場とが類似するものであるということとはできず、ブラジル側比較対象企業は、HDA 社等との比較可能性を有するものではない」。

さらに、「マナウス税恩典利益を享受する法人は、重要な無形資産を有しているか否かにかかわらず、その事業規模に応じた税恩典を受けられるものであり、また、営業利益率という総費用や売上高に対する営業利益の割合という割合的な数値を問題とする限りにおいては、マナウス税恩典利益を享受する法人は、事業規模の大小にかかわらず、そのような税恩典利益を享受できない場合と比較して、より高い営業利益率を得られることは明らかであって、マナウス税恩典利益の享受の有無は、比較対象法人の比較可能性に重大な影響を及ぼすものであるというべきである」と判示した。

結論として、「ブラジル側比較対象企業は、マナウス税恩典利益を享受していないという点で HDA 社等との比較可能性を有するものではないから、処分行政庁が、上記の差異につき何らの調整も行わずにブラジル側基本的利益を算定した上、本件独立企業間価格を算定したことに誤りがあるというべきである」と判示し、約 75 億 6700 万円の法人税の課税を全額取り消し、X 勝訴の判決を下した。

▶ 解説

I マナウス市はアマゾン川の河口から約 1700km に位置するところにあるが、ブラジル中央の市場とは約 3000km 離れており、工業製品の

移転価格税制における税恩典利益の存在と比較対象企業の適格性

—ホンダ移転価格税制事件

搬出には大きなハンディキャップがある。そこでこれをカバーするためブラジル政府は、マナウスフリーゾーンでの優遇税制として、たとえば当該フリーゾーンで生産に用いる部品の輸入税納付猶予と、それを用いて製造した製品をマナウスフリーゾーン外に移出(販売)する際の輸入税の税額の 88% 軽減措置を設けた。これにより売上原価の算定において、同額が軽減される仕組みとなっている。また、ICMS 税(商品の移出や輸入等に課される州税であり、わが国の消費税〔地方消費税〕に相当するもの)減免措置があり、これによると ICMS みなし仕入税額控除が売上原価の低減項目として費用を減少させ、売上総利益ひいては営業利益を増加させるものとして作用している。この結果、日本企業では、ホンダ、ヤマハ、パナソニック、ソニー、サンヨー、富士フィルム、東京海上、TDK、村田製作所等の約 30 社がマナウスフリーゾーンに進出している。本件は、以上のような税制恩典利益を移転価格税制の独立企業間価格の判定上、どのように取り扱うかが問題となっている。

II 本件の係争事業年度は 17 年前と、いささか古い案件となってしまったが、この係争事業年度以後、たとえば平成 23 年法律第 82 号の改正により、独立企業間価格の算定における基本三法優先の原則は廃止され、独立企業間価格は、当該事案の状況に応じて独立企業原則に一致した最も適切な方法を見出すこととされている。このような移転価格税制改正の背景のなかで本件判決の意義は、「残余利益分割法」が、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、第 1 段階として国外関連取引に係る棚卸資産の販売等により法人及び国外関連者に生じた営業利益の合計額(分割対象利益)のうち重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益(基本的利益)に相当する金額を法人及び国外関連者に配分し、第 2 段階として配分した金額の残額(残余利益)を法人又は国外関連者の有する重要な無形資産の価値に応じて合理的に分割するという、2 段階に分けて独立企業間価格の算定をすることを特徴とするのに対し、東京地裁はあくまで比較対象取引の適格性として、「残余利益分割法の適用上、比較対象法

人の事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利益指標に基づいて基本的利益の算定をする場合においては、比較対象法人が事業活動を行う市場と検証対象法人が事業活動を行う市場とが類似するものであること(市場の類似性)を必要とする」とし、残余利益分割法の結果算定される利益よりも以前の問題として、「比較対象法人の市場の類似性」をあげた点にある。また、判旨に示したとおり、「事業活動を行うに当たりその利益に政府の規制や介入の影響を受けている場合」には、その「市場の特殊性(政府の価格規制等)」は最大限の考慮対象になることも明らかとした。筆者は、この判断に賛成である。

III 本件は処分行政庁が主張する重要な無形資産の対価性とともに、いわゆるロケーション・セービングやマーケット・プレミアムの問題も含むところである。すなわち、移転価格税制におけるロケーション・セービングとは、「特定の市場における事業に起因するコストの節約」であり、マーケット・プレミアムとは「需要および売上に大きな影響を与える特性を持つ地域で多国籍企業が事業を行うことによって得る追加的な利益」をいう。本件ブラジルのように、新興国から多国籍企業の関連者間取引に対する移転価格分析を行うため、より明確なガイドラインが必要であるとの要請に基づき、OECD 移転価格ガイドラインとは別に、国連において、「国連新興国向け移転価格実務マニュアル(United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries)」が 2012 年 10 月に公表されたが、ホンダブランドに対するブラジル消費者の選好、ブラジル政府による税制優遇策等は、地域特有の優位性が存するかどうかにおいて重要なファクターである。本判決は、まさに優遇税制対象地域での移転価格の問題は、特定の地理的市場に帰せられるコストに係る差異として発生するコスト・アドバンテージを、別途独立的な要素として考慮すべきことを明らかにしたものと評価できる。