

- 主 文
- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
 - 2 訴訟費用は原告の負担とする。
- 事実及び理由

第1 当事者の求めた裁判

1 原告

(1) 被告が、原告の平成3年4月1日から平成4年3月31日までの事業年度の法人税について、平成8年3月11日付けでした更正処分のうち、所得金額66億8424万1037円、納付すべき税額22億3410万0700円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。

(2) 被告が、原告の平成5年4月1日から平成6年3月31日までの事業年度の法人税について、平成8年3月11日付けでした更正処分のうち、所得金額128億7079万5670円、納付すべき税額48億6519万8200円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。

(3) 被告が原告の平成3年4月1日から平成4年3月31日までの事業年度の法人臨時特別税について、平成8年3月11日付けでなした更正処分のうち、課税標準法人税額25億0359万円、納付すべき税額6258万9700円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。

(4) 被告が、原告の平成5年4月1日から平成6年3月31日の事業年度の法人特別税について、平成8年3月11日付けでした更正処分のうち、課税標準法人税額48億2254万8000円、納付すべき税額1億2056万3700円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。

(5) 訴訟費用は被告の負担とする。

2 被告

主文同旨

第2 事案の概要

本件は、被告が、原告がした国外関連者との間の船舶建造請負取引について、いわゆる移転価格税制を適用し、平成3年度及び平成5年度の法人税について更正処分を行ったところ、原告は、本来適用すべきではない移転価格税制を適用した点に違法があると主張して、同更正処分の取り消しを求めた事案である。

1 前提となる事実（証拠等を引用する他は、当事者間に争いが無い、明らかに争わないものである。）

(1) 当事者

原告は、船舶の製造及び修繕等を業とする株式会社であり、以下の各会社は、平成4年法律第14号による改正前の租税特別措置法（以下「特別措置法」という。）66条の5第1項（同改正後の66条の4第1項）に定められている原告の国外関連者である。

ア PHOEBUS MARITIME S. A（以下、「PHOEBUS」という。）

イ EL FARO SHIPPING S. A（以下、「EL-FARO」という。）及びLA PLATA SHIPPING S. A（以下、両社を併せたときは「FARO-PLATA」という。）

ウ CYPRESS MARITIME (PANAMA) S. A及び同社の名義人であるLAS DELICIAS SHIPPING CO. S. A（以下、両社を併せたときは「CYPRESS-DELICIAS」という。）

エ LUSTER MARITIME S. A（以下、「LUSTER」という。）及び同社の名義人であるEL PROGRESO MARITIME S. A（以下、両社を併せたときは「LUSTER-PROGRESO」という。）

オ DEJAL SHIPPING S. A（以下、「DEJAL」という。）

(2) 原告による国外関連取引（なお、以下の各取引を総称し、「本件各取引」という。）

ア S-486取引

原告は、平成元年5月24日、PHOEBUSとの間で、船舶建造請負契約（船価24億5000万円）を締結し、平成3年9月17日、船舶S-486を引き渡した。

イ S-1190取引

原告は、平成2年5月24日、FARO-PLATAとの間で、船舶建造請負契約（船価46億5000万円）を締結し、平成3年9月25日、船舶S-1190を引き渡した。なお、同船は、FARO-PLATA両者の共有である。

ウ S-1209取引

原告は、平成4年10月13日、CYPRESS-DELICIASとの間で船舶建造請負契約（船価30億円）を締結し、平成5年7月30日、船舶S-1209を引き渡した。

エ S-1218取引

原告は、平成5年1月27日、LUSTERとの間で、船舶建造請負契約（船価30億円）を締結し、同年11月29日、船舶S-1218を引き渡した。

オ S-1230取引

原告は、平成5年6月15日、DEJALとの間で船舶建造請負契約（船価30億円）を締結し、平成6年1月26日、船舶S-1230を引き渡した。

(3) 本件課税処分

ア 原告は、平成4年3月期（同3年4月1日から同4年3月31日まで）及び平成6年3月期（同5年4月1日から同6年3月31日まで）の各事業年度の法人税、法人税臨時特別税、法人特別税につき、それぞれ法定申告期限までに確定申告を行った。

その後、原告は、平成5年3月18日に、平成4年3月期にかかる修正申告を、平成6年12月19日には、平成6年3月期にかかる修正申告をそれぞれ行った（なお、別紙「平成4年3月期の課税状況表」及び「平成6年3月期の課税状況表」を各参照。）。

a 平成4年3月期

（法人税）

所得金額	66億8424万1037円
納付すべき税額	22億3410万0700円
課税標準法人税	25億0359万0000円
納付すべき税額	6258万9700円

b 平成6年3月期

（法人税）

所得金額	128億7079万5670円
納付すべき税額	48億6519万8200円
課税標準法人税	48億2254万8000円
納付すべき税額	1億2056万3700円

（法人特別税）

イ これに対し、被告は、平成8年3月11日、これら修正申告に対し、以下のとおり、更正処分及びこれに係る過少申告加算税の賦課決定処分を行った（以下「本件課税処分」という。）。

a 平成4年3月期

（法人税）

所得金額	77億2010万9776円
納付すべき税額	25億5464万8000円
過少申告加算税の額	3205万4000円

被告は、原告が、平成4年3月期に、PHOBUSにS-486取引に係る船舶を、EL-PLATAにS-1190取引にかかる船舶を引き渡したことにつき、これらの取引は平成4年法律第14号による改正前の特別措置法（以下、改正前措置法という。）66条の5第1項が定める国外関連取引であって、船価が独立企業間価格に満たないものであるとして、船価と独立企業間価格の差額合計10億3586万8739円（S-486取引につき1億2979万1233円、S-1190取引につき9億0607万7506円）は同条4項により損金に算入することができないと認定した。

（法人臨時特別税）

課税標準法人税	28億9204万0000円
納付すべき税額	7230万1000円
過少申告加算税の額	97万1000円

b 平成6年3月期

（法人税）

所得金額	146億6504万0971円
納付すべき税額	52億4870万7300円
過少申告加算税の額	3835万0000円

被告は、原告が、平成6年3月期に、CYPRESS-DELICIASにS-1209取引に係る船舶を、LUSTERにS-1218取引に係る船

船を引き渡したことについて、これらの取引は、平成4年法律第14号による改正後の租税特別措置法（以下、改正後措置法という。）66条の4第1項が定める国外関連取引であって、独立企業間価格との差額合計17億9424万5301円（S-1209取引につき7億1897万7918円、S-1218取引につき5億8921万5279円、S-1230取引につき4億8605万2104円）は損金に算入することができないと認定した。

（法人特別税）	課税標準法人税	54億9539万0000円
	納付すべき税額	1億3738万4700円
	過少申告加算税の額	168万2000円

(4) 審査請求と裁決

原告は、平成8年5月8日、国税不服審判所長に対し、本件課税処分について審査請求をしたところ、同審判所長は、平成11年7月5日、本件課税処分の一部を、次のとおり取り消す旨の裁決（以下、「本件裁決」という。）をし、同裁決書謄本は、同年7月8日、原告に送達された（甲1）。

ア 平成4年3月期

（法人税）	本税額	4867万1700円
	過少申告加算税の額	486万7000円
（法人臨時特別税）	課税標準法人税	121万6800円
	過少申告加算税の額	12万2000円

イ 平成6年3月期

（法人税）	本税額	2294万5800円
	過少申告加算税の額	229万4000円
（法人税特別税）	課税標準法人税	92万1300円
	過少申告加算税の額	9万3000円

2 中心的な争点

(1) 移転価格税制を船舶建造取引に適用することの可否

（原告の主張）

ア 船価について独立企業間価格の算定は不可能である。

a 船舶建造請負取引は、取引ごと、取引相手ごとに、個別的色彩の強い取引であって、国外関連者の建造価格たる船価には、そもそも「比較可能性」が前提となる「独立企業間価格」を觀念することはできない。

すなわち、移転価格税制は、自動車・家電製品・日用品などの大量生産がされる規格商品取引を適用対象として想定されたものであり、実際にも、かかる取引に限って適用されてきた。船舶建造の請負取引について移転価格税制が適用された例は、本件課税処分が初めてのことであり、世界的にも例を見ない。

b 船舶建造の請負取引は、大量生産品とは異なり、相対取引における個別性・特異性が大きく影響するものであるから、同型船で、引渡時期が近接してからといっても、関連者ごと、取引ごとに、建造価格が異なってくることは当然である。しかも、船価は、わが国及び世界の景気動向に大きく左右され、さらには、海外造船会社の伸長による競争激化、取引毎の個別性の強さなどを反映して決定されるから、一律には決定できない。

このように、船価の決定は、①社会的な景気動向、②当該企業の業績状況、③新型船舶か、建造済船舶か、④船台で建造された船舶と同型船か、⑤建造船舶の構造・仕様・材質の違い、⑥船主との取引実態（その継続性と受注実績等）、⑦交渉経緯、⑧請負期間の長短、⑨支払条件、⑩リスク保証、⑪その後の受注獲得の可能性、⑫競争会社との競合の有無、⑬船価の市況動向などを踏まえて行われる。実際に、原告が、非関連者から注文を受け、建造した船舶を調べても、同型船の契約だからといって同じ価格であることはない。粗利益率も異なれば、赤字受注すらあるといった状況である（船価は、数十億円にもわたる高額なものなので、わずか数パーセントの差が数億円の価格差となる。）。換言すると、このような多種多様の船価決定要素を捨象し、契約時期の近接性等の形式的な基準を用いて、独立価格比準法でもって、一義的に「独立企業間価格」を算定しようとするこ

と自体が、不可能なことなのである。

c ところが、本件課税処分は、船価についても、移転価格税制の基本で、かつ重要な前提要件となる「比較可能性」が存在するとして、およそ算定が不可能というべき独立企業間価格を算定し、課税してきた。本件課税処分は、その点で、重大な誤りがある。もし、仮に、本件各取引が、いわゆる低額譲渡であるとしても、その低額部分を実質的に贈与と認めて、寄附金（全額損金不算入）として課

税すれば足り、移転価格税制による根拠とはならない。

d しかも、被告は、平成7年当時、本件各取引に移転価格税制を適用することを前提にして、およそ証拠固めのためだけの証拠収集を行った。その際、被告は、納税者である原告の意見を尊重しない態度に終始し、原告との交渉はおろか、対立点さえ明確にしないまま、本件課税処分を強行している。しかし、移転価格税制の適用、独立企業間価格の妥当性などの問題は、本来、税務当局と多国籍企業との間で、慎重に協議を重ねるべきものであり、このような被告の態度は不当である。

イ 本件各取引の船価は、いずれも合理的な船価であるから、移転価格税制の適用はない。

a 移転価格税制は、対価に経済的合理性がない場合に、その対価と独立企業間価格との差額について課税権を行使するものであるから、対価が経済的合理性を有する場合には適用されない。

造船業界では、固定費の負担軽減のため、資金繰りのため、価格競争のため、後続受注獲得のためなど、当初から赤字受注を覚悟して請ける場合があり、さらに、船価自体の決定を間違ったため、為替相場を読み間違ったためなど、結果として赤字受注になることもある。しかし、仮に、赤字受注であるとしても、それが長期的な採算を考慮し、取引関係の維持、発展を図る必要があるものであれば、受注している。国際的にみても、「国外関連取引が低価でされたとしても、それが市場開拓や、市場の確保などのためであれば、その低価販売は、非関連者間においても同様の価格設定をもって行われたものと認めて、独立企業間価格として許容される。」との見解が通説的である。

b ところで、原告は、不況の際にも、企業グループとして生き残ることを目的に、その経営方針を定め、国外関連者との継続的取引関係を確立することによって、各取引ごとに、それぞれの利害を調整し、経済的合理性を有する船価を決定してきている。すなわち、不況の際には、原告に利益が出るようにする目的で、船価を低くならないように設定し、好況の際には、国外関連者の立場を考慮して、船価を高くしないように設定するのである。原告は、そのような経営方針のもと、国外関連者船の建造をすることで、船台の完全操業を達成し、売上げの拡大と、固定コストの軽減に努めてきた。

c そして、その結果をみても、原告の企業利益のうちの約17パーセントは、国外関連者船の建造による利益が占めているのである。すなわち、原告における国外関連者船の建造は、それを全体として観察すると、不当に低い船価にはなっていないことが明らかである。このような原告の経営方針とその実績とを理解するならば、原告における船価決定は、きわめて高度な経済的合理性を有し、優れた経営手法に基づくものであることが明らかとなる。原告は、自らの利益の最大化をめざす事業戦略として船価を決定しており、利益の海外移転による租税回避などといった次元の低いことを問題にしてはいない。

d ところが、被告は、原告のそのような経営行動のうちの一部のみを取り出して、その部分のみを検討した結果、バランスを失った船価になっていると判断し、本件課税処分を行った。これは、全体的なバランスを無視している点で問題であり、すぐれた経営手法に対する重大な侵害を行っているという点でも問題がある。このようなことが許されると、優れた経営手法のもと、産業が振興し、多くの人々に働く場所を提供するといった企業の重要な活動が妨げられる。国益にも反することである。

ウ 国外関連者船の建造と非関連者船の建造とは比較できない。

国外関連者船の建造と非関連者船の建造では、その実態に差があり、造船業者としては、その差異を前提として船価を決定するので（市場分離政策の必要性）、両者の船価に差が出てくることは当然である（造船業界の商慣習としても許されている範囲内のことである。）。その詳細について述べると、次のとおりである。

a 原告において、国外関連者船の建造をするのは、空き船台を利用して完全操業を達成すると同時に、売上げの拡大と固定コストの軽減を目的としているからである。すなわち、国外関連者船の建造は、原告からの強い依頼に基づいて建造されるし、既設計の船舶の同型船を、同一船台において連続的に建造することで、建造原価のコストダウンも可能となる。そして、そのような状況であるから、国外関連者との長期に亘る綿密な営業活動は必要がなく、製造原価以外には格別の投下資本を要しないため、当然、船価は低廉になる。

b また、実質的な契約時期の相違により、船価の差異が出てくることもある。すなわち、国外関連者船の建造は、非関連者船の建造予定を踏まえて、空き船台の発生に応じて、急遽、建造計画が立てられるから、国外関連者船の建造価額は、正式な契約書記載の契約日の直前に決定されることになるのに対し、非関連者船の建造価格は、契約締結日の最長1年前で決定されるので、船価市況に違いが出てくるのである。

ちなみに、本件課税処分があった当時、船価は、あたかもバブル経済当時の地価のごとく高騰していた時期であったから、その違いも大きなものがあり、本件課税処分に影響を与えている。

エ 仮に、船価について独立企業間価格が観念できるとしても、船価については、「独立企業間価格に満たない」との要件に当たらない。

a 船価は、個別の取引ごと、ケース・バイ・ケースで決定されていくものであるから、本件各取引における船価自体が「独立企業間価格」であるというべきである。したがって、船価の場合には、租税特別措置法が規定する「独立企業間価格に満たないとき」という要件が満たされる場面は想定できない。

b 仮に、そうではないとしても、船舶建造請負取引で、非関連者間の船価を見ていくと、±20パーセント以上の開きが生ずることは当然に想定されるところである。

しかるに、被告によって算定された本件独立企業間価格と、本件各取引における船価とを比べると、すべてが20パーセント以内の違いの範囲に収まっているから、本件各取引における船価それ自体をもって独立企業間価格と認めるべきである。本件各取引における船価を、「独立企業間価格に満たないもの」とは言えない。

オ 相手国の課税当局との相互協議が予定されることがないため、本件各取引には移転価格税制の適用がない。

a 移転価格税制は、各国の課税権の衝突を想定して、衝突する課税当局との相互協議がされることが前提とされている。すなわち、移転価格税制が適用された場合には、通常、外国政府との相互協議がされ、相手国から厳しい検証を受けることで、わが国の課税処分が大きく減額されているところである。

b しかるに、本件各取引の相手方は、いずれも無税国であるパナマ共和国に所在しているため、パナマ共和国と日本との課税権が衝突する可能性はなく、両国間における課税当局の相互協議などもあるはずがない。したがって、本件各取引では、相手国からの検証を受けることがなく、本件課税処分が大きく減額されることもないし、また、相互協議によって、二重課税の排除などの保護規定も及ばないことになる。

c そこで、この点のみからしても、本件各取引については、移転価格税制を適用する前提を欠いているのである。

(被告の主張)

ア 移転価格税制の意義

a わが国における移転価格税制は、法人がその国外関連者で行う取引の価額が独立企業間価格と異なることでその法人所得が減少する場合に、当該取引が独立企業間価格で行われたものと扱って、課税所得計算をするものである。

b ところで、移転価格税制は、特殊関連企業間においては、種々の理由から、相互に独立した企業間の取引において通常設定される対価（独立企業間価格）とは異なる対価で取引されやすいことに鑑み、国外関連取引を通じた所得の海外移転に対処して、適正な国外課税の実現を図ることを目的としている。また、グループ企業間では、価格設定を通じて脱税や租税回避が行われる例もまま見られ、移転価格税制を適用することにより、当事者の意図は考慮しないで、現実の価格を、独立企業間価格に修正していくのである。

近時、企業活動の国際化が進展するにつれ、いわゆる多国籍企業が集権化されるようになり、共通した経営戦略に基づいて、国際的な企業活動が行われている。かかる場合、グループ内では、商品の販売・役務提供・特許の使用許諾・ノウハウの提供・資金提供などの取引が、頻繁かつ大量に行われるが、グループ内の移転に関する価格は必ずしも自由市場価格とはいえず、様々な理由から、自由競争市場において非関連者間で行われた場合の価格と剥離する事態が生じている。

特に、各国間の税率格差を利用し、税率が低い国に所得を集中させ、グループとしての税負担を最小化しようとする動きもまま見られるところである。

が、かかる場合、課税面からすると、適正な課税処分が課されない結論に至ることになるので、グループ内取引における価格調整の結果、所得が国外に移転されていると評価しうる場合には、その取引を正常な状態に引き直し、課税所得を算出して、租税債務のゆがみを取り除いていく必要がある。

c そこで、移転価格税制は、諸外国においても採用されるに至っているし、わが国でも、既存の各税制では対応できないとして、昭和61年、特別措置法66条の5（国外関係者との取引に係る課税の特例）として導入された。

イ 原告の主張アないしウへの反論

a 原告は、移転価格税制適用には、あたかも「対価に経済的合理性がないとき」という要件が必要であるかのごとき前提に立って、原告の経営戦略に基づく船価決定には、経済的合理性があり、したがって、移転価格税制は適用されないと主張するようである。

しかし、移転価格税制は、客観的に特別措置法所定の要件に該当する所得の移転があれば、企業グループの経営戦略に経済的合理性があるか否かに関係がなく適用されるのであるから、原告の主張は、その前提において誤っている。

b また、租税特別措置法の第2項では、「前項に規定する独立企業間価格とは、国外関連取引が次の各号に掲げる取引のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める方法により算定した金額をいう。」と規定しているから、第1項の「独立企業間価格」とは、同第2項各号が定める計算方法により算出した金額をいうのである。

換言すると、第1項が、「当該法人が当該国外関係者から支払を受け、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係者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるとき」との要件を定めている以上、「独立企業間価格」を算定しないで、同第1項を具体的事案に適用することは不可能である。つまり、同第2項は、第1項と一体となって、第1項中に設けられた括弧書きと同様、第1項の意味内容を具体的に示しているものである。

したがって、第1項と第2項とを切り離し、第1項を限定解釈する原告の主張は認められない。

c 仮に、原告の主張を、船舶建造請負取引については比較可能性のある独立企業間価格が認定できないので、移転価格税制の適用がないとする見解が述べられているものと理解しても、一般に、移転価格税制の適用を検討するについて、独立企業間価格が認定できるか否かの問題は、個別取引についての事実問題であると理解されている。

すなわち、独立企業間価格が認定できない取引について、移転価格税制が適用されないのは、たまたま、そのような事実認定ができないことの結果であって、およそ、船舶建造請負取引にあっては、独立企業間価格が認定できないといえるものではない。

ところが、原告は、まず、船舶建造請負取引の一般について、これが比較可能性のある独立企業間価格が認定できる種類の取引であるか否かを、抽象的、一般的に論じ、その結果として、およそ、船舶建造請負取引については、独立企業間価格を認定することはできないとの解釈論を導き出している。しかし、そのような原告の論旨は、その前提が誤っており、認められない。

d 原告は、船舶建造請負取引につき、比較可能性のある独立企業間価格を認定できないほどに個別性が強いものと主張するが、しかし、それも事実とはいえない。

船舶の国際的な取引相場は、ロイズ・オブ・ロンドン・プレス（現インフォーマ・パブリッシンググループ・リミテッド）が発行する月刊誌「Lloyd's Shipping Economist」や、ファーニサーチが発行する「Fearnley REVIEW」などに掲載されているところ、これらの掲載資料から、本件と類似する船舶の船価を抽出し、その年度別の平均値の推移を見ても、各月ごとに多少の変動があるにせよ、おおむね、年度別の平均値の推移に応じた推移が見られる。すなわち、年度別の平均値と比較する限り、著しい偏差はないのである。また、本件各取引における同型船の利益率をみても、同型船でおおむね同水準であることが確認できている。もちろん、同型船であれば、すべて同一の船価となるわけではなく、ある程度のばらつきはみられるが、なお一定の時価水準にあると認められる。

そこで、船舶建造請負取引につき、比較可能性のある独立企業間価格

を認定できないほどに個別性が強いとする原告の主張は認められない。なお、原告は、上記ロイズ船価等はその算定経緯が明らかでないなどとして、船価に一定の時価水準があることの裏付けとしては不十分であると指摘する。しかし、ロイズ船価等は、世界有数の著名な保険会社もしくは船舶ブローカーによる調査結果に基づいて算定され、長年にわたり定期的に公表されてきたものである。そして、実際にも、船舶建造請負取引における船価決定の際、世界的規模における船価の推移、動向を示す1つの参考資料として、船舶取引業界関係者の間で利用されてきたものである。仮に、ロイズ船価等の平均船価の算定がさほど精緻なものではないとしても、そのことは、当該「平均船価」の正確性に影響を与えるにすぎず、船価にも一定の時価水準が存在することの事実まで左右することにはならない。船価にも、一定の時価水準が存在する事実は動かないのである。

ウ 原告の主張エへの反論

a 原告は、仮に、船舶建造請負取引について、独立企業間価格を想定することができるにしても、本件各取引における船価がそのまま独立企業間価格に当たるなどとも主張する。

しかし、本件各取引が「棚卸資産の販売」に当たることからすると、かかる取引に関する独立企業間価格は、租税特別措置法で、独立価格比準法、販売価格基準法、原価基準法又は政令で定める方法によって算定されるべきである。法文上、移転価格税制の適用が問題とされている当該国外関連取引の価格から、直接に、独立企業間価格を算定する方法は認められておらず、したがって、本件各取引における船価をもって実定法上の独立企業間価格であるとする余地はない。また、原告が説明している事業戦略の中身は、不況時には高めの取引価格を設定すること、国外から国内に所得を移転し、逆に、好況時には低めの取引価格を設定することで、国内から国外に所得を移転するというもので、結局、本件各取引における船価は、グループ内取引における価格操作で決められているのである。決して、実質的な意味での「独立企業間価格」と呼べるものではない。

b 実際にも、本件各取引における船価は、いずれも、同種船舶についての船価よりも安いものであることが明らかである。仮に、原告が主張しているとおおり、実定法を離れて、本件各取引における船価をもって独立企業間価格と解すれば、本件各取引における船価は、独立企業間価格の平均値と評価できるロイズ船価等とは相当程度異なったものとなってしまう。本件各取引の利益率をみても、同型船と比較して、低いことも明らかである。

原告は、本件各取引の船価が安くなっているのは、総原価に大きな違いがあるからであるなどと説明するが、原価の差異は、独立企業間価格算定の際に、「同種の棚卸資産」との要件に捨象されてしまうものであるから、その点について、個別に検討する必要がない。

c 仮に、そうではないとしても、本件各取引に係る船舶の建造原価は、必ずしも、他の取引にくらべて低額なものとはいえず、むしろ、建造原価については最も高額である例もみられるところである。また、営業費用が不要であるから船価も安くできたなどとも説明するが、販売費及び一般管理費は、概算でわずか数パーセントにすぎないものであり、そのために利益率の開差が生じたとは解されない。

また、空き船台を解消して完全操業を行ったことにより、建造原価が低減したとも主張するが、もし、そのとおりだとしても、その低減効果は、非関連者船についても等しく及ぶものと解されるから、空き船台解消によるコスト削減効果を国外関連者船のみが享受するといった原告の主張は、それ自体、失当と思われる。

エ 原告の主張オに対する反論

原告は、相互協議が行われない国に係る国外関連者との取引については移転価格税制を適用しないと主張するが、法文上、そのような除外規定はなく、本件各取引について、移転価格税制の適用を否定する根拠とはならない。

(2) 本件各取引につき独立企業間価格を算定する場合の方法

(原告の主張)

ア 本件各取引について独立価格比準法の適用はない。

a 仮に、本件各取引で、独立企業間価格を算定するにしても、本件課税処分で採用された独立価格比準法は、原価額が同一であることを前提として判断している点で、問題がある。すなわち、船価決定においては、原価額がその重要な要素となっているところ、本件各取引では、原価額は大きく異なってい

る。そのような事実を無視して、一方の価格で、他方の独立企業間価格として採用することは、およそ許されない。

b 原告の非関連者船と国外関連者船の各建造原価、販売費及び一般管理費を含む総原価（全部原価）の多寡を検証すると、それぞれの原価が相違していることが明らかとなっている。それなのに、その違いを捨象して、独立価格比準法を用い、比較対象船舶の船価をもって独立企業間価格と認めた本件課税処分は、結局、「国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産」（特別措置法第2項1号イ）と認めることができないものであるから、違法である。

もし、本件各取引について、独立価格比準法により、独立企業間価格を算出するというのであれば、総原価における差異などの各調整項目につき、適正な調整を経る必要がある。

イ 本件各取引に原価基準法を用いることもできない。

船舶建造請負取引では、個々の取引によって粗利益率が大きく異なるので、非関連者船の船価について「通常の利潤の額」を一義的に認定することは不可能である。したがって、いわゆる原価基準法によって独立企業間価格を算定することもできない。

ウ もし、本件各取引に移転価格税制を適用するというのであれば、独立企業間価格をいかなる方法で算定するのかについて、さらに、慎重に、検討されるべきである。

a 独立価格比準法を用いて、独立企業間価格を算定するのであれば、比較対象取引が、同種の棚卸資産であって、かつ、当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他に差異のある状況の下で取引し、しかも、その差異により生じる対価の差について調整することが可能な場合に限って、行われなければならない。

換言すると、仮に、非関連者取引との間の同型船取引が行われ、契約締結時期も近接していたとしても、移転価格税制の適用を検討するについては、その「比較対象取引」について、企業の事業戦略、船舶に関する基本設計・仕様・詳細設計・生産設計、価格に影響を及ぼす船主ごとの異なる状況の差異などの各項目を確認してから、これらを調整し、「同様の状況の下で」行われた取引を想定して、「独立企業間価格」を算定していくべきものである。

法文上も、移転価格税制における比較対象取引は、①国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産であることと、②国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同様の状況の下でされた取引であることがその要件とされているところである。

b ところで、被告は、同種の棚卸資産にあたるか否かは、物理的・化学的にみて相当程度の類似性（スペック等の類似性）で判断し、同様の状況の下でされた取引であるか否かは、契約時期の接着性を重視して、判断しているようである。

しかし、船舶建造請負取引は、個々の取引ごとに、固有の事情が多数存在するから、かかる事情を無視することはできない。原告による船舶建造請負取引の船価が、ロイズ船価等の推移とおおまかに連動しているからといって、契約時期がもっとも船価決定に重要であると即断、断定してはならない。船価決定上の慣行からすれば、契約日の差異はさほど重要な意味を持っていないのである。

エ 加えて、「独立企業間価格」を算定する際の、比較対象取引との相違との調整項目には、価格（当事者間における利益分配）に影響を及ぼす可能性がある全項目が含まれるべきである。

なるほど、被告は、本件課税処分を行うにつき、決済条件、建造延期、追加発注、契約月日、追加装備などに起因する差異を検討して、調整しているが、しかし、原告の事業戦略、取引コストを含む投下資本、取引数量などに起因する差異については調整項目に掲げていない。すなわち、被告は、本件課税処分をするに当たり、これらの項目による調整を排除しているのだから、その点で、本件課税処分には重大な違法性がある。よって、取り消しを免れない。以下に詳述する。

a 事業戦略に起因する差異

i 造船「事業」の特殊性からくる差異

船価は、一般的に、諸要因が相互に関連しあって、個々の取引ごとにケース・バイ・ケースで決定されている。しかも、本件各取引の対象となった船舶は、いずれも外航船舶であり、船価の背後には国際的な市場が存在している。すなわち、世界の海上輸送量の多寡が、海上運賃、用船契約の需給関係などに連動し、さらには中古船の需給関係や、新造船の需給関係に連動してくるの

である。

加えて、造船業界は、好・不況の波が大きい上に、本件各取引は、好況下で、船価が異常に高騰していた時期に受注されたものである。このような時期の船価決定は、契約時期がほぼ同一であっても、なお、交渉期間の長期化や、市場動向の予測などの関係で、5ないし10パーセント（場合によっては20パーセント以上）もの大きな違いが出てくることが多い。被告は、契約月日の相違に関する差異につき調整しているが、造船業界の特殊性からすると、そのような調整だけでは不十分である。

また、被告が依拠するロイズ船価推移表の「平均船価」は、その算定経緯が不明である。しかも、船価決定における様々な要因がすべて捨象され、船型や、載貨重量トンごとに、成約価額を、事後的に平均化した数値であって、かかる数値は単なる平均価額でしかない。決して、造船業において「船価の一定の時価水準」が存在することの裏付けとはならない。

ii 原告独自の「戦略」に起因する差異

原告では、グループ経営の根幹として、不況の際でも生き残っていることを目標に、経営方針を立て、関連者船の建造における事業戦略を確立していることは前述したとおりである。

そこで、国外関連者との取引がされる場合、買手である国外関連者と非関連者との間では、原告の空き船台の利用状況に関する情報の有無という点で差異があり、そのことを理由とするだけでも約10パーセント近い価格差が生じてくる。したがって、本件各取引が、特殊の関係のない国外関連取引として、「同様の状況の下で売買」（租税特別措置法66条の5〔改正後の66条の4〕第2項1号イ）されたと想定するときは、買主が、船台の空き状況を把握していた場合と、把握していない場合とで、比較対象取引となる船価を10パーセント以上、調整すべきである（その他、会計上の費用配分、経済的なコスト削減効果の帰属など、諸要素を総合考慮すると、事業戦略に起因する差異によって20パーセント以上の船価差が生じることも、合理的なものと解される。）。

なお、被告は、空き船台を利用するメリットは、原告のすべての船建造に均等に及ぶものであると主張するが、空き船台利用のメリットは、非関連者船の建造だけでは船台が埋まらないときに、初めて効果を発揮するものである。まさに、当該国外関連者船を建造することで、固定費の損失をカバーしているのであり、そのメリットを、他の船舶建造の場合にまで均等に享受させることは失当である。

b 投下費用に起因する差異

i 国外関連取引は、非関連者取引と比べて、契約当事者間の支配従属関係が強いため、いわゆるモニタリング・コストなどの取引コストが軽減、排除されている。しかし、会計上、他の費用項目に混入してしまっている取引コストや、会計上認識されていない経済的関係など、取引コストの全般について考慮しなければ、経済的意味における取引コストの比較はできない。

そして、取引コストの削減効果は、当該関連者船が享受すべきものであるから、投下費用に起因する差異は、利益率が同水準であるならば約10パーセントの調整をすべきである。

ii 原告は造船会社であり、造船契約を獲得することを目的として建造

主（船主）に対して営業活動を行うため、販売管理費は建造主に対する営業に支出される。しかし、国外関連取引については、原告が依頼すれば、必ず、建造発注に至るため、販売管理費を使用していない。船主と用船主が同一である場合は、結果として用船主に対しても営業活動を行ったことになるが、しかし、船主と用船主が一致することはむしろ例外である。

販売管理費は、平成4年3月期の非関連者船1隻当たりで1億5087万5000円、同時期の国外関連者船1隻当たりで1704万5000円であるから、その差額は1億3388万3000円となる。同様に、平成6年3月期の販売管理費の差額を算定したところ、1億4842万3000円となった。

c 取引数量に起因する差異

船舶建造請負契約は、同一造船所の、同一時期の同型船であったとしても、船価は、相手方当事者が誰であるかによって大きく異なってくる。特に、「取引数量」を調整項目に挙げるべきことは、規定上、当然のことである（租税特別措置法66条の5〔改正後の66条の4〕第2項1号イ）。そこで、取引数量が異なっているのに、船価を単純に比較することはできない。本件各取引でも、当

然、国外関連者の方が取引数量が多いため、数量に応じて行われる値引きなどの差異を調整しなければならない。

そして、本件各取引では、S-1188取引において最低でも約1億3000万円の、また、S-1209取引及びS-1218取引とS-2057取引と比べると最低でも5000万円の、S-1230取引とS-1229取引と比べると最低でも5000万円の差異が生じているから、それぞれ減額されるべきものとなる。

d 決済条件に起因する差異
高額な船舶建造の請負取引では、決済条件の差異に基づいて船価差が生じるから、かかる差異についても調整しなければならない。

e 追加装備等に起因する差異
船舶建造の請負取引では、追加装備等の有無に起因して、原価に差異が生じるから、かかる条件に起因する差異について調整しなければならない。この点、被告が行った調整には、粗利益率に関する調整などについて明らかな誤りがある。

オ 加えて、「独立企業間価格」それ自体に、金額的な「幅」があることは、造船業界のみならず、一般的な商慣習として広く知られている。

a 被告は、独立企業間価格は、一義的に「点」として算定されるべきものであるとして、「幅」の存在を否定する。規定上も、「幅」に関して定めがあるわけではない。しかし、船舶のように「一物数価」によらざるを得ない資産については、移転価格税制を適用するについて、独立企業間価格の「幅」を検討する必要があるのである。したがって、移転価格税制に関する理解が深化していなかった立法当初（昭和61年）における法文上の文言を重視すべきではない。

また、租税特別措置法は、「独立企業間価格で行われたものとみなす」と規定しているだけで、独立企業間価格の積極的定義付けをしているわけではないから、文理上は、独立企業間価格に「幅」があるか否かについて、確定しているものでもない。実際、平成13年度個別通達212（調査に当たり配慮する事項）も「幅」の概念を認める趣旨を含んだものと解される。

b この点、被告は、船舶建造請負取引では、比較可能性が最も高い取引を比較対象取引として選び、独立企業間価格を算定することができるから、本件各取引の「幅」について検討する必要がない旨主張する。しかし、それでは、たまたま締結された造船契約書に記載されていた船価が、原告が取引先と締結すべき当該同型船の唯一の時価であるということになる。ところが、船価の決定の実態は、多種・多様な要因の複雑な組み合わせによって決められているのであって、そのような実態と大きくかけ離れるような解釈は、およそ正当でない。

本件裁決でも、S-486取引について、ある程度の価格の「幅」（2600万円）であれば、移転価格税制は適用しないとしているから、税務当局でも、「幅」の概念を採用していると思われる。

c また、独立企業間価格の「幅」は、独立企業間価格の算定方法の違いによっても生ずる。市場価格を算定するには、被告が採用したように、限定された情報及び調整項目に基づいて、単一の算定方法によって算定するのではなく、複数の算定方法による算定結果を検証することを含めて、独立企業間価格の算定をすべきなのである。もちろん、特別措置法が定めている基本三法による算出結果は、必ずしも同一価格となるものではないが、単一の算定方法のみを使った価格を、何らの検証もしないまま、適正な独立企業間価格であると即断することは、明らかに妥当性を欠いている。

d 以上のとおりであって、独立企業間価格について「幅」の概念が認められるのであるから、そのことを考慮して、被告が主張している独立企業間価格からさらに20パーセント以上の調整がされるべきである。

また、仮に、被告が選択した船舶をもって比較対象取引とすることができるとしても、本件各取引と被告が算出したところの「独立企業間価格」との価格差は、いずれも20パーセント以内に収まっているから、本件各取引の対象となった船舶の「独立企業間価格」は、本件各取引の各船価をいずれも下回ることになるのである。

カ 仮に、独立価格比準法によることが正しいとしても、被告は、その比較対象となる取引の選択を誤っている。

船舶建造請負取引で、比較対象となる取引を選択する場合に、まず考慮されるべきことは、スペックの差異（仕様差・艀装品の有無など）であり、次に、

契約日の差である（竣工日は船価決定上必ずしも重要な要素ではない。）。その上で、契約価格（売上計上金額）、利益率についても考慮しなければならない。なお、スペック等が類似している船舶が複数ある場合には、契約価格及び利益率がもっとも低いものを選択すべきことになる。

a S-1209取引及びS-1218取引（船価30億円）
被告は、比較対象取引として、S-1206取引（船価36億8000万円）を選択するが、妥当でない。比較対象取引とされるべきものとしては、スペック等が類似し、契約日の差が1年以内のものの中から、もっとも船価・利益率が少ないS-2057取引（船価30億7500万円、利益率8.94パーセント）が選択されるべきである。

b S-1190取引（船価46億円）
S-1188取引（船価52億9300万円、利益率20.41パーセント）をもって、比較対象取引とすべきである（被告も、同取引を、参考取引として指摘している。）。同取引は、スペック等も類似している上、契約日も約2か月異なっているだけである。被告は、同取引よりも契約日が近接しているS-1195取引（船価55億7800万円、利益率21.08パーセント）を比較対象取引としているが、契約価格が最も低いものではなく、そのような選択を行うことは相当でない。

c S-1230取引（船価30億円）
同船舶は、いわゆるコンテナ船であるが、コンテナ船は、他の船型以上にスペック差が大きく、スペック等が類似する船を選択すること自体が困難となる。トン数及びコンテナ積み数に着目し、最もスペック等が類似する船を選択するならば、被告が選択したS-1229取引（船価39億6950万円）しか見当たらない。しかし、コンテナ船特有の事情を考慮すると、同船は、もはや「同種の棚卸資産」には該当しないものというべきである。
(被告の主張)

ア 独立企業間価格について

a 独立企業間価格の算定方法は、租税特別措置法66条の5（改正後の66条の4）に、複数のものが提示されているところである。そして、同条によれば、独立企業間価格は、観念的、一義的に存在することを前提として、所定のいずれかの方法によって算定しても、等しく、独立企業間価格として認められるのである。

なお、原告は、他の方法による検証をすべきであると主張する。しかし、移転価格税制に関する他の法令・通達によっても、課税庁が選択した方法により算定された独立企業間価格について、これを他の方法によって検証するといったことは求められていない。すなわち、いずれの算定方法であれ、比較対象となり得る要件を満たしてさえいれば、それによって得られた独立企業間価格は適正なものというべきである。

b 被告は、本件課税処分を行うにあたり、独立価格比準法によって算定した。独立価格比準法は、独立企業間価格算定の基本となるべきもので、比較対象取引と当該国外関連取引との間で、相当程度に正確な差異の調整ができるときは、調整項目が少なくなり、誤差が生じにくいため、最も信頼度の高い方法とされている。しかも、被告は、本件各取引と比較対象する取引を、すべて、当該法人自身が行った取引の中から選択したので（内部価格比準法）、一層、合理的な算定方法ということになる。そこで、他の方法によって検証すること自体、無意味なものと解される。

c 被告も、独立価格比準法により独立企業間価格を算定した場合に、一切、調整の必要がないと主張しているわけではない。取引条件などに差異があり、そのことが船舶建造請負取引の対価に影響していることが合理的に説明できるときは、調整をするのである。

しかし、原告が主張している各調整項目を、すべて検討要素とすべきであるという点は、争わざるを得ない。また、仮に、原告が指摘する差異が取り上げられるにしても、本件では、そのことによって、被告が算定した独立企業間価格が不合理であるとまでは言えない。

d なお、原告は、独立企業間価格の「幅」なる概念を持ち出して、その主張を裏付けようとするが、その主張自体、認めることができない。被告は、もっとも適当と思われる比較対象取引を選定し（必要ならば、それを調整した上で）、独立企業間価格を算定しているところ、特別措置法上、その比較対象取

引の金額をして、独立企業間価格であるとみなされるので、「幅」なる概念が用いられることはない。

もっとも、独立企業間価格を算定するにあたり、比較対象取引の候補となるものが複数あって、最も比較可能性が高い取引の判断がつかない場合もあり得るところであって、この場合には、あえて1つの取引に絞り込むことをせず、「幅」の概念を用いる余地が出てくることがある。しかし、比較対象取引を1つのものに絞り込むことができるときに、あえて、「幅」の概念を持ち出して、独立企業間価格を算定すべきではないのである。

ところで、法文上、独立企業間価格を算定するについては3つの方法が規定されているところ、その間に優先順位はないから、3つの方法のどれを用いるかによって差異が生ずる可能性はあり、その意味の「幅」が生ずることは否定しない。しかし、被告が選択した独立価格比準法は、最も直接的で、信頼のおける方法とされているし、前述したとおり、価格変動の可能性のある要因については差異を調整しているのだから、独立企業間価格を「点」として求めることができないとする原告の主張は失当である。

実際の課税実務の中で、原告が主張する「幅」なる概念を持ち出した場合には、移転価格税制の適用の有無が、その「幅」の設定いかんによって左右されることになってしまい、課税の公平・構成が確保できないばかりか、課税実務上の混乱を招くことになりかねない。

イ 独立価格比準法について

a 独立価格比準法で、比較対象取引として選択されるには、「国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産の取引であること」が必要となるため、資産の性状、構造、機能等の面で、相当程度の類似性が求められているべきである。しかし、これらに差異がある場合でも、そのことが価格に影響を及ぼす程度でなければ、同種のものとして評価して差し支えがなく、他方、価格に影響を及ぼす程度に達していた場合でも、合理的な方法で、その差異が調整可能なものであれば、同種の資産として認めることができると解される。

ところで、原告は、比較対象取引として選択された取引が複数あるときは、売上計上金額、利益率の最も低いものが選択されるべきであると主張する。しかし、独立価格比準法は、国外関連取引と最も比較可能性のある非関連取引に付された価格により、独立企業間価格を直接に把握するものであり、その取引の結果としての利益率は、直接的には、比較対象の要素とすべきものではない。したがって、被告のかかる主張も失当である。

b 比較対象取引の選択にあたっては、「当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同種の状況の下で売買した取引」を選択しなければならぬところ、本件各取引と同種の船舶に係る取引が複数あるときは、契約の時期が同一か、あるいは、その直近の取引をもって、最も比較可能性が高いものと判断すべきである。そのことは、本件各取引と最も類似する船舶区分の平均船価が、ほぼロイズ船価等の推移と連動していること（ちなみに、本件各取引を除いた原告の船舶の平均船価も、やや低い水準ではあるが、ロイズ船価等と連動している。）からも、裏付けられることである。

本件で、被告が選択した比較対象取引は、いずれも、同種の棚卸資産に関する取引であって、決済条件、契約日以外は、価格に影響するような差異は認められないものであるから、本件各取引とその契約時期が最も近いものを選択している。その選択について何ら問題はない。

ウ 原告主張の「調整項目」について

a 事業戦略について

i 原告が主張する事業戦略とは、まさに、国外関連取引について、好況期には他の取引に比べて低く、不況期には他の取引に比べて高く価格設定するものであるから、自ら、「価格調整」ないし「価格操作」を行っていることを自認するものである。国外関連取引における価格が、国際マーケット相場などの船舶建造請負取引の主たる価格決定要因とは別の要素ないし配慮から決定され、独立企業間価格よりも低い価格で取引されている点に注目すれば、所得の海外移転に対応するための移転価格税制の典型的な適用場面というべきである。

原告における船価の違いは、原告が主張している種々の要因から生じたものではなく、結局、原告の前記経営方針から、恣意的な船価が設定されたことによるのである。

ii 特別措置法関係通達66の42-3は、ある取引が国外関連取引と

比較可能な取引であるか否かを判定する場合の検討事項の例示として、「事業戦略」を挙げている。この「事業戦略」についての定義規定はないが、移転価格税制に関するガイドラインの中で、「事業戦略は、技術革新や新商品の開発、多様化の程度、リスク回避、政治的変化の評価、現行及び将来の労働関係法の実施のほか、日常の事業遂行上生ずる他の要素といった、多くの企業の見通しを考慮する。」ものとされ、その例として、市場への浸透政策や市場占有率の拡大戦略が挙げられているところからすると、独立企業間価格を算定する際に考慮されるべき「事業戦略」とは、①事業計画書その他の書類により、当該戦略が採用されていることが客観的に明らかで、②それが合理的な予想に基づくものであり、③戦略期間が市場の状況などから相当と認められるものということになる。しかるに、原告が主張する事業戦略とは、単に、事業効率化・合理化のための工夫でしかなく（このような方針であれば、およそ製造設備を有している製造業者であれば、誰もが試みている。）、到底、上記ガイドラインが前提としているところの「事業戦略」ではない。

iii 原告は、また、かかる事業戦略によって、外国業者から船舶造船市場を奪われることを防ぎ、国際市場におけるシェアを維持・増加させることができたと主張するが、もし、かかる事業戦略が、国際市場におけるシェアを維持・増加する目的に基づくものであるとすれば、非関連取引でも、国外関連取引と同様に船価を下げて、かかる目的を達成することができるはずである。ところが、原告は、国外関連取引のみ、利益を度外視した船価によって取引をしているので、シェア維持を目的とするものとは認められない。結局、原告が主張している「事業戦略」は、差異を調整する必要がないものである。

iv 造船業界では、船舶建造を計画する時点で、あらかじめ船台の利用時期を含めて立案しているから、国外関連者船の建造も、これと同様に、船台の利用調整をした上で、立案されているはずである。

そこで、船台に空きが生じた場合に、初めて事業戦略が適用されるといった原告の主張自体が、その前提を間違っているのである。国外関連者であったとしても、空き船台の解消という一事から、用船者も未定のまま、億単位の船舶建造が発注されるとは考えられないので（造船は、長期計画に基づいて行われるので、空き船台が突然に発生することはない。）、発注者が国外関連者であるか否かの差異が、取引価格に大きく影響を与えることはない。

結局、原告は、もともと一定数量の国外関連者船を受注することを前提に、原告がその建造計画を主導し、船台利用計画を立てているのである。すなわち、結果として、空き船台が生じていないだけなのであって、本件各取引が、現実に発生した空き船台の解消を目的としているわけではない。

v なお、原告は、空き船台が生じた場合の固定費の損失分は、実際に国外関連者船建造に要した固定費と同額とみなすことができる旨主張する。しかし、これは、一般的な原価計算論からかけ離れた特異な考え方であって、相当でない。原告は、また、非関連者船に係る建造契約において、空き船台が生じないことを前提にして船価を決定しているから、固定費の損失分を減額する合理的な根拠もない。

vi さらに、原告は、非関連者と国外関連者との間には、空き船台の状況に関する情報の有無の違いがあるとして、その比較検討を行う必要があるとも主張する。しかし、そのような主張は、そもそも移転価格税制を誤解している。また、原告の事業戦略は、あらかじめ「空き船台」を生じさせないことを前提としているので、この場合と、実際に突然のキャンセルがあつて、結果的に生じた空き船台を利用した場合とで船価に差異が生じたものとを比較し、同様のものとして扱うことも適当とはいえない。

また、原告は、船舶建造請負契約の特色として、造船契約締結がほぼ同時期であっても、思惑やタイミングのズレがあつて、5ないし10パーセント（場合によっては20パーセント以上）もの価格差が生じるなどとも主張する。しかし、同主張の中で、具体的な指摘はされていないばかりか、その主張それ自体が、造船業界のみならず、一般的な商取引における価格変動要素を、すべて原告の取引にあてはまると主張しているにすぎないものである。

エ 投下費用による差異について

a 租税特別措置法66条の5（改正後の66条の4）第2項1号のイでも、「総原価の額」は考慮すべき要素として規定されておらず、立法時

の議論でも、総原価の額を考慮することは想定されていない。取引条件などの差異につき調整しなければならないといっても、どこまで調整すべきかは解釈にゆだねられているところである。

仮に、総原価の差異について検討すべきであるとしても、独立価格比準法が、取引の対価額をもって独立企業間価格とすることを認めていることからすれば、総原価の差異が、対価の差にまで反映していることが合理的に説明できる場合に限られるように解される。

b そこで検討するに、原告が強調している「空き船台解消に係るコスト低減効果」、「工期の長短に係る原価の差異」、「受注コストの差異」などは、そもそも総原価に影響を与えていないか、そうではないとしても、船価への影響があることについて合理的に説明できていないものといわざるを得ない。

まず、「空き船台の解消によるコスト低減効果」については、そもそも、本件各取引が、空き船台の解消を目的としたものではなく、前にも述べているとおり、空き船台の解消によるコスト低減効果を、国外関連者船のみが享受することについての合理的な理由もない。

次に、「工期の長短に係る原価の差異」については、国外関連者船の工期が、常に短縮されているといった事実はない。

そして、最後に、「受注コストの差異」も、船主が非関連者であるから否かで、営業活動の場所、程度などを区分することにつき、合理的な理由は認められない（船舶建造の請負取引は、用船者等に対する包括的、恒常的な営業活動を行った上で、造船契約に至るのが実態である。）。仮に、原告が主張しているとおりに、国外関連取引を受注する際のコストが削減されているとしても、その金額は明らかでないから、節約によって、船価にどの範囲で影響を及ぼしているのかの合理的な説明はされていないことになる。原告は、販売管理費1隻あたりの調整額を約1億3383万円と主張するが、非関連者船の建造を受注するのに、それほど多額の販売管理費がかかるはずがない。

c このように見てくると、原告の主張は、原告が計上する販売費、一般管理費の総額が、本件各取引以外の契約の営業費用に充てられているということをも前提にして、1隻あたりの販売費、一般管理費の額を試算することによって、本件各取引と被告が選択した比較対象取引との差異を合理的に説明できないといわざるを得ないが、その前提自体が間違っているのである。被告がかかる差異を調整していないからといって問題とされる理由はない。

オ 取引数量による差異について

租税特別措置法66条の5（改正後の66条の4）第2項1号のイは、「取引数量」の差異について調整すると規定している。しかし、単に取引数量が多いという一事をもって、その調整を行わなければならないわけではない。移転価格税制は、各取引ごとに、その取引価格を算定の基礎として適用するものであるから、「取引数量」の差異も、個別の取引における価格形成に影響を与えるものであることが前提となっているのである。そこで、取引数量による調整が行われるべき場合とは、取引条件の中に取引数量に応じて対価を変更することが明記されているとか、明記されていない場合でも、客観的に取引数量に基づく値引き等が行われている事実があり、その金額が合理的に算定できる場合ということになる。

本件各取引では、国外関連取引か否かとの比較上、取引数量に起因する明確な差異も、取引数量に応じて減額するとの客観的な関係も認められないから、調整の必要はないと考えられる。結局のところ、原告は、単に国外関連者グループとの間で継続的に行われた取引の総量と、非関連者との取引数量を対比した結果をもとに、取引数量に差異があるから調整すべきであると主張しているだけであって、そのような差異は比較可能性を確保するために調整すべきものではない。原告は、最低でも1億3000万円弱の減額がされるべきであると主張するが、発注した隻数とは無関係に、常に、かかる金額の調整をする根拠もない。

カ その他の差異について

海外船主との間における船舶建造の請負取引では、マーケットクレームの危険性などに基づいて、船価が高くなる可能性がある。しかし、だからといって、必ず船価が高くなるわけではないし、原告のように、標準船・同型船の連続建造を主たる業として、取引相手から、船台の空き状況が容易に見通されることのない状況の下では、かえって強気の交渉ができる場合があり、クレームの生じる可能性も低い。船価が国際マーケット相場に基づいて決定される以上、マーケットクレームなどの様々な要素についても、具体的、客観的に価格の差異を説明できる場合

を除き、個別に考慮しなければならないわけでもない。また、本件で、そのような差異調整の必要性があることにつき、原告からの具体的な主張、立証はされていないのである。

(3) 独立価格比準法による本件取引への適用

(被告の主張)

本件各取引における比較対象取引、独立企業間価格、損金不算入額は、以下のとおりである。各取引において、損金不算入額を前提として、法人税等を算出していくと、本件課税処分との金額と一致する。なお、被告が選択した比較対象取引は、決済条件、契約日付等を除いて、対価の額に影響するような差異はなかったから、いずれも、本件各取引と契約時期が最も近いものを選択した（各取引に関する詳細は、別紙「比較対象取引表」及び「独立企業間価格の算定（船舶別）」のとおりである。）。

ア S-1190取引（46億円。契約日・平成2年5月24日）

a 比較対象取引 S-1195取引（55億7740万円。契約日・平成2年5月25日）。

b 差異の項目と調整

i 建造延期に起因する差異 (一) 1億5000万円

建造延期に伴い船価変更がされたものであるが、当初に作成された造船契約書の取引条件は有効なものであるから、契約日の変更があったものは評価することはできない。

ii 決済条件に起因する差異 (+) 7867万7506円

c 独立企業間価格 55億0607万7506円

d 独立企業間価格と船価の差 9億0607万7506円

e 損金不算入額 9億0607万7506円

イ S-1209取引（30億円。契約日・平成4年10月13日）

a 比較対象取引 S-1206取引（36億8000万円。契約日・平成4年9月28日）。

b 差異の項目及び調整

i 追加建造に起因する差異 (+) 5000万円

ii 決済条件に起因する差異 (一) 1102万2082円

c 独立企業間価格 37億1897万7918円

d 独立企業間価格と船価の差 7億1897万7918円

S-1206取引の船価は、同型船のうちでも船価及び利益率が最も低く、差異調整後の船価は、実質的な意味における独立企業間価格をむしろ下回る可能性が高い。そこで、被告が、S-1209取引について、独立企業間価格を下回るとして移転価格税制を適用したことに違法はない。

e 損金不算入額 7億1897万7918円

ウ S-1218取引（30億円。契約日・平成5年1月27日）

a 比較対象取引 S-1206取引（36億8000万円。契約日・平成4年9月28日）。

b 差異の項目及び調整

i 追加建造に起因する差異 (+) 5000万円

ii 決済条件に起因する差異 (一) 1216万4031円

c 独立企業間価格 35億8921万5279円

d 独立企業間価格と船価の差 5億8921万5279円

なお、差異調整後の船価は、実質的な意味における独立企業間価格をむしろ下回る可能性が高い。そこで、被告が、S-1218取引について、独立企業間価格を下回るとして移転価格税制を適用したことに違法はない。

e 損金不算入額 5億8921万5279円

エ S-1230取引（30億円。契約日・平成5年6月15日）

a 比較対象取引 S-1229取引（38億4300万円。契約日・平成4年6月8日）。

b 差異の項目及び調整

i 仕様の差に起因する差異 (一) 4億6950万円

ii 契約時期に起因する差異 (一) 8752万円

iii 決済条件に起因する差異 (+) 7355万2104円

c 独立企業間価格 34億8605万2104円

d 独立企業間価格と船価の差 4億8605万2104円

なお、原告は、当初の契約書のほか、同日付で船価を減額した契約書を作成しており、原告自身、S-1230取引の船価は、当初定めた35億円相当であると認識していたので、再調整後の船価は、特別措置法が定める独立企業間価格であるのみならず、実質的な意味における独立企業間価格を下回る可能性が高い価格であるといえることができる。

e 損金不算入額 4億8605万2104円
 オ S-486取引（24億5000万円。契約日・平成元年5月24日）
 a 比較対象取引 S-482取引（25億5000万円。契約日・平成元年7月14日）。

b 差異の項目及び調整
 決済条件に起因する差異 (+) 3082万1917円
 c 独立企業間価格 25億7979万1233円
 d 独立企業間価格と船価の差 1億2979万1233円

なお、S-482取引の船価は、同型船の中で最も価格の低いものであり、利益率も同年中の取引の中では最低である。そこで、差異調整後の船価は、本件規定が定める独立企業間価格であるが、むしろ実質的な意味における独立企業間価格を下回る可能性が高いものであり、同船の船価をさらに下回ったことを理由としてS-486取引に移転価格税制を適用した点に違法はない。

e 損金不算入額 1億2979万1233円
 (原告の主張)

ア S-1190取引（46億円）
 各取引に関する詳細は、別紙「国外関連取引・比較対象取引一覧表」及び「独立企業間価格の算定」に各記載のとおりである。

a 比較対象取引 S-1188取引（52億9300万円）
 b 差異の項目及び調整
 i 事業戦略に起因する差異 (-) 3億5486万9000円
 ii 投下費用に起因する差異 (-) 1億3383万3000円
 iii 取引数量に起因する差異 (-) 1億3000万円
 iv 決済条件に起因する差異 (+) 1億3665万0137円
 c 独立企業間価格 48億1095万1137円
 d 独立企業間価格と船価の差 2億1000万円

但し、この差は、船価の約5パーセントであつて、独立企業間価格の「幅」の範囲内である。

e 損金不算入額 9億0607万7506円
 イ S-1209取引（30億円）

a 比較対象取引 S-2057取引（30億7500万円）
 b 差異の項目及び調整
 i 事業戦略に起因する差異 (-) 2億3223万5000円
 ii 投下費用に起因する差異 (-) 1億4842万3000円
 iii 取引数量に起因する差異 (-) 5000万円
 iv 決済条件に起因する差異 (+) 659万0137円
 c 独立企業間価格 26億5093万2137円
 d 独立企業間価格と船価の差 なし

「独立企業間価格に満たないとき」に当たらない。
 e 損金不算入額 7億1897万7918円

ウ S-1218取引（30億円）
 a 比較対象取引 S-2057取引（30億7500万円）

b 差異の項目及び調整
 i 事業戦略に起因する差異 (-) 2億5432万2000円
 ii 投下費用に起因する差異 (-) 1億4842万3000円
 iii 取引数量に起因する差異 (-) 5000万円
 iv 決済条件に起因する差異 (+) 736万2740円
 c 独立企業間価格 26億2961万7740円
 d 独立企業間価格と船価の差 なし

「独立企業間価格に満たないとき」に当たらない。
 e 損金不算入額 5億8921万5279円

エ S-1230取引（30億円）
 a 比較対象取引 S-1188取引（39億6950万円）

b	差異の項目及び調整	
i	事業戦略に起因する差異	(一) 2億9564万4000円
ii	投下費用に起因する差異	(一) 1億4842万3000円
iii	取引数量に起因する差異	(一) 5000万円
iv	決済条件に起因する差異	(+) 5670万9713円
v	追加装備等に起因する差異	(一) 4億6950万円
c	独立企業間価格	30億6564万2713円
d	独立企業間価格と船価の差	6000万円

但し、この差は、船価の約5パーセントであって、独立企業間価格の「幅」の範囲内である。

e	損金不算入額	4億8605万2104円
---	--------	--------------

(4) S-486取引に係る裁決の拘束力について

(原告の主張)

ア 審査請求段階における訴訟物は、いわゆる争点主義により、S-486取引に対する課税処分及びS-1190取引に対する課税処分の2つと解されるところ、S-486取引は、本件裁決の中で、国外関連取引における船価が適正な独立企業間取引であったと認定され、同取引にかかる平成4年3月期の法人税、法人臨時特別税の各更正処分及び過少申告加算税の各附加税決定処分が取り消されている(当該取消部分については既に還付されている。)

移転価格税制は、あくまで当該取引ごとに課される税金であるから、本件裁決でも、形式上は、一事業年度ごとの判断となっているが、実質上、S-486取引については、実際の取引価格が適正な独立企業間価格であった旨の裁決がされており、S-486取引については、本件裁決において既に棄却されていると解される。

イ しかるに、被告は、平成4年3月期に関する更正処分で、未だ取り消されていない税額があることを奇貨として、S-486取引について、審査請求時と同じ理由に基づき、実際の取引船価は独立企業間価格に満たないと主張している。しかし、そのことは、本件裁決で取り消された処分と同様の内容の処分を、同様の理由をもって行うことに他ならず、本件裁決の拘束力に反することになるから、許されない。被告は、裁決の拘束力により、本件訴訟においても、裁決の趣旨にしたがった行動をとることが義務付けられているのである。

ウ この点、被告は、いわゆる総額主義に基づき、審査請求手続と取消訴訟手続は全く別個のものであるとして、裁決の拘束力により、同一内容の再処分が禁止されることと、課税処分取消訴訟において、原処分に関する適法性の主張が禁止されないことは何ら矛盾しないものであると主張する。

しかし、仮に、総額主義に立脚したとしても、審査請求において、十分な調査及び審理がなされ、裁決がされた事項について、再度同じ理由で当該処分の適法性を主張することは、信義則に反するのみならず、裁決によって速やかに納税者の権利救済を図ろうとした国税通則法102条1項に明らかに反するものである。

(被告の主張)

ア 裁決において原処分の一部が取り消され、その後、課税処分取消請求訴訟が提起された場合には、いわゆる総額主義により、取り消された部分を含めた原処分全部が訴訟物になるのである。しかも、裁判所は、国税通則法102条1項の「関係行政庁」には該当しない。そこで、裁判所が、裁決に拘束されることはなく、判決では、裁決で取り消された点も含めて、改めて判断がされることになる。

したがって、訴訟の当事者は、訴訟の対象となっている訴訟物に関し、自由に主張することができるのである。訴訟における訴訟物についてまで、裁決の拘束力が及ぶわけではない。

イ ところで、国税不服審判所長は、審査請求に理由があれば、裁決で原処分の全部もしくは一部を取り消し、又はこれを変更することができる(国税通則法98条2項本文)。すなわち、かかる裁決があった後に、課税庁が、再び、取り消された処分と同じ内容の処分をしてしまうと、権利救済の目的が達成されず、審査請求制度の趣旨を没却することに繋がるので、「裁決は、関係行政庁を拘束する」のである(同法102条1項)。これが裁決の拘束力である。もっとも、裁決の拘束力は、審査請求を棄却あるいは却下する裁決については生ずることがなく、審査請求の手続と、課税処分取消訴訟の手続が、その趣旨、内容を異にする手続であることも上記のとおりである。

そこで、課税処分取消訴訟において、「裁決の拘束力」が及び、課税庁側がその主張をするについて、その主張が制限されるといったことにはならない。課税庁としては、原処分を根拠付けるために適法性の主張をしているのであって、その主張が裁決理由中の判断と同一でなければならぬとする根拠はない。

この点、原告は、裁決理由中の判断と同一でなければならぬわけではないという趣旨は、裁決で原処分が維持されたときに、課税庁の側で、裁決理由中の判断とは異なる理由を主張して、取消請求を棄却することを求めることができるという意味であって、裁決で原処分が取り消され、確定している以上は、拘束されるべきであると主張する。しかし、いわゆる理由の差し替えの可否の問題は、取消訴訟の対象となっている処分の同一性の判断に関する議論であり、裁決内容がどのようなものかによって左右されるべき性格のものではないから、原告の主張は失当である。

ウ なお、本件裁決の内容をみても、船舶建造の請負取引一般について移転価格税制の適用を否定しているものではない。S-486取引に係る独立企業間価格を算定するにあたり、被告が用船契約時期と建造契約時期との関係及び建造条件についてした判断について、相当でないとしているにとどまっているのである。

被告は、S-486取引に係る独立企業間価格が、本件裁決で認定された金額を上回るものであった場合でも、これを理由として、原告に対し、再度、同様の更正処分を行おうとする趣旨で原処分の適法性を主張しているものではない。同取引に係る原処分が本件訴訟の訴訟物となっている関係で、その適法性を明らかにするために、同取引についての課税根拠を主張しているにすぎないのである。

第4 当裁判所の判断

1 移転価格税制の根拠規定

職務上、知り得たところでは、いわゆる移転価格税制は、平成4年法律第14号による改正前の租税特別措置法66条の5（同改正後の66条の4）に定められているもので、その概要は、次のとおりである。

(1) 規定の内容

すなわち、その第1項では、「法人が、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。」と規定し、その第2項では、次のとおり定められている。

「前項に規定する独立企業間価格とは、国外関連取引が次の各号に掲げる取引のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める方法により算定した金額をいう。

一 棚卸資産の販売又は購入 次に掲げる方法（二に掲げる方法は、イからハまでに掲げる方法を用いることができない場合に限り、用いることができる。）

イ 独立価格比準法（特殊の関係にない売手と買手が、国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同様の状況の下で売買した取引の対価の額（当該同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他に差異のある状況の下で売買した取引がある場合において、その差異により生じる対価の額の差を調整できるときは、その調整を行った後の対価の額を含む。）に相当する金額をもって当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。）

ロ 再販売価格基準法（国外関連取引に係る棚卸資産の買手が特殊の関係にない者に対して当該棚卸資産を販売した対価の額（再販売価格）から通常の利潤の額（当該再販売価格に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額をいう。）を控除して計算した金額をもって当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。）

ハ 原価基準法（国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、製造その他の行為による取得の原価の額に通常の利潤の額（当該原価の額に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額をいう。）を加算して計算した金額をもって当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。）

ニ イからハまでに掲げる方法に準ずる方法その他政令で定める方法

二 前号に掲げる取引以外の取引 次に掲げる方法（ロに掲げる方法は、イに掲げる方法を用いることができない場合に限り、用いることができる。）

ア 前号イからハまでに掲げる方法と同等の方法

イ 前号ニに掲げる方法と同等の方法」

(2) 移転価格税制適用の効果

法人が、国外関連者との取引（国外関連取引）を独立企業間価格に比して低価（資産の販売等の場合）又は高価（資産の購入等の場合）にて行ったことで、その法人の所得が減少する場合、その取引は、独立企業間価格で行われたものとみなされ、差額（寄附金の額に該当するものを除く。）は、法人の各事業年度の所得金額（又は清算金額）を計算するにあたり、損金の額に算入しないことになる（租税特別措置法66条の4第1項）。

なお、移転価格税制が適用されると、実際の取引価格と独立企業間価格に基づいて認定された金額との差額分については、わが国と相手国との双方から課税される余地が生ずるが、かかる場合には、租税条約に基づき、通常、両国の権限ある当局間の協議を経た上で、対応的調整が行われることが予定されている（同法66条の4第19項）。

2 船舶建造請負取引に対する移転価格税制適用の可否について

(1) 原告は、船舶建造の請負取引は、個別的色彩が強く、船価については、そもそも「比較可能性」が前提となる「独立企業間価格」を觀念することができないので、租税特別措置法66条の5（改正後の66条の4）〔以下、本件規定ともいう。〕が定めている移転価格税制を適用することができないと主張する。

なるほど、本件規定は、第2項に定める方法により算定した独立企業間価格を用い、第1項が定めている各要件に照らして、移転価格税制適用の有無を決するという構造になっているから、原告が指摘している「比較可能性」の問題は、第2項によって独立企業間価格を算定する過程において問題となる。その際、取引の種類などによっては、定められた各方法により、独立企業間価格を算定できない場合も出てくるのが想定できるところであるから、そのような場合には、そもそも移転価格税制が適用されないことになる。

しかし、そうであるからといって、本件規定第1項の要件に、「比較可能性があること」を加え、限定解釈をしなければならないとする根拠もない。問題は、結局のところ、本件各取引において、本件規定第2項に定められている「独立企業間価格」を觀念することができるか否かに帰着するものと解される。

(2) また、原告は、移転価格税制は、対価に経済的合理性がない場合に、その対価と独立企業間価格との差異について課税権を行使するものであると指摘した上で、対価と独立企業間価格との間に差異があるとしても、その対価が経済的合理性を有する場合には適用がないと主張する。

そして、原告は、国外関連者との継続的取引関係を通じ、不況の際にも企業グループとして生き残ることを目的として経営方針を定め、好・不況に応じて経済的合理性を有する船価を決定しているから、本件各取引の船価決定は極めて高度な経済的合理性があるとして、移転価格税制を適用すべきではない、本件課税処分は、優れた経営手法に対する不当な干渉であり、明らかに国益に反するなどとも主張する。

そこで、検討するに、証拠（甲8、乙1、乙2の1～乙2の2、乙3～5、乙27）及び弁論の全趣旨によると、わが国における移転価格税制は、企業活動の国際化の進展に伴い、海外の特殊関係企業（国外関連者）との取引において、価格操作による所得の海外移転に対処し、諸外国と共通の基盤に立脚し、適正な国際課税を実現するために制定されたものであること、移転価格税制は、国際的な企業グループ内における財貨移転に関する価格が、必ずしも自由市場価格ではなく行われていること（自由競争市場で、非関連者間で行われた場合の価格と剥離する事態を生じていること）に対処して、適正な課税処分が課すための仕組みであること、そこで、グループ内取引における価格調整の結果、所得が国外に移転されると評価し得るときは、その取引を正常な状態（独立企業間価格）に引き直して課税所得を算出し、租税債務のゆがみを取り除くことを目的としていること、グループ企業間では、価格設定を通じ、脱税や、租税回避が行われる例がみられるが、移転価格税制自体は、当事者の意図を考慮せず、現実の価格を独立企業間価格に修正するものであること、諸外国でもこれと同様の税制が採用され、わが国でも、昭和61年に、租税特別措置法66条の5（国外関連者との取引に係る課税の特例）として新設され、採用されたものであることが認められる。

このような制度制定の経緯、趣旨などに照らすと、移転価格税制は、企業グループ内における所得の移転を把握し、適正な課税を実現することを目的としたもので、反面、当該取引における価格設定の目的・理由などについては問わないものであるから、取引の価格設定が、原告にとって「経済的合理性」を有するか否かについては、これを検討する必要がないものというべきである。この点に関する原告の主張は、当裁判所の採るところではない。

(3) 原告は、さらに、国外関連者が、例えばパナマ共和国などの無税国に存在しているときは、相手国課税者との衝突がなく、相手国から、独立企業間価格の妥当性について検証される余地がないので、移転価格税制は適用がないとも主張する。

しかし、本件規定をみても、無税国の国外関連者との取引について排除するとの規定はない。課税権の衝突がないから、相手国から独立企業間価格の妥当性について検証されることもないという点は、原告が指摘しているとおりにかと思われるが、そのことから、無税国の国外関連者との取引について排除しなければならないとの結論が出てくるものでもない。

3 独立企業間価格を算定するにあたり、独立価格比準法を用いたことの適否について

(1) 被告は、本件課税処分をするにあたり、独立価格比準法を用いて、独立企業間価格を算定しているが、独立価格比準法とは、法人と国外関連者との取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産について、特殊の関係にない売手と買手が、国外関連取引と、取引段階、取引数量その他の条件が同種の状況の下で売買した場合のその取引の対価の額に相当する金額（条件に差異がある場合において、その差異により生じる対価の額の差が調整できるときは、その調整を行った後の対価の額を含む。）をもって独立企業間価格とする方法である。そして、同方法は、理論的には、最も適切かつ容易な方法であり、基本的に、他の方法よりも優れているものと理解されているところである（乙2の1、乙4）。

また、被告は、独立価格比準法を用いるにつき、その比較対象取引を、原告と非関連者間の取引に限定しているのであるが（内部取引価格比準法）、このことも、非関連者と非関連者間の取引を対象とする方法（外部取引価格比準法）と比べて、調整すべき項目が少なく、調整自体も容易であるから、基本的に優れていると理解できるものである（乙1、3）。

(2) 原告は、船舶建造の特殊性を指摘し、比較対象となるべき取引というものが想定できないから、独立価格比準法を用いることができないとも主張するので、この点についても検討する。

ア まず、独立価格比準法を用いて独立企業間価格を算定する場合、その比較対象となるべき取引とは、①国外関連取引に係る棚卸資産と「同種の棚卸資産の取引」であり、②国外関連取引と取引段階、取引数量その他が「同種の状況の下でされた取引」であるが（本件規定2項第1号イ参照）、「同種の棚卸資産の取引」と認められるためには、資産の性状・構造・機能等の面で、物理的・化学的な相当程度の類似性が必要となると解されるし（但し、多少の差異があっても、価格に影響を及ぼす程度のものでなければ、これを同種の取引であると判断し、合理的な方法によって、その差異を調整することが可能であれば、同種の資産とする。）、また、「同種の状況の下でされた取引」と認められるためには、取引の段階、数量、時期、引渡条件、支払条件、取引市場などを考慮して、その類似性が検討されるべきである。例えば、取引段階が小売段階なのか、卸売段階なのか、取引量が価格に影響を及ぼしているかなどを検討する必要がある他、市場価格は、季節要因や一般的な経済市況の変化によっても変動するため、取引時期の合理的な近接性も問題となってくるところである。

イ 本件各取引は、船舶の請負取引であるが、船舶建造請負取引をことさら別なものとして取り扱うべき事情もないので、独立価格比準法を用いて独立企業間価格を算定する場合には、本件各取引と「同種の棚卸資産」であって、かつ、「同種の状況の下でされた取引」を選択して、算定すべきものと解される。

この点、原告は、船舶建造請負取引は、個別的色彩が強いものであることを強調し、非関連者船と国外関連者船の間の各建造原価、販売費及び一般管理費を含む総原価（全部原価）の多寡には大きな違いがあるのに、これらを捨象して、独立価格比準法により比較対象船の船価を独立企業間価格とするのは不当であると指摘する。しかし、「同種の棚卸資産」か否かの問題は、対象品の性状などの物理的・化学的要因に着目して判断すべきことであり、これに、販売管理費、一般管理

費など、各取引相手方ごとに変動のある要素を加えて、その類似性を要求することは、本来、予定されていないものと言わざるを得ない（立法時においても、そのような見解はない。）。もちろん、総原価の差異を含めた取引条件等の差異が、結果として、価格に影響を与えているときは、かかる差異について調整する必要があるが、それは個別、具体的な判断の問題であって、原告が主張するように、総原価に差異があるから、およそ独立価格比準法を採ることができないということは、当裁判所の採らないところである。

ウ そのほか、原告は、比較対象取引となる船舶が複数存在するときに、売上計上金額、利益率が最も低い取引を選択すべきであるとか、あるいは、船価の決定は、契約締結日から相当以前に決定されるから、比較対象取引を選択する際に、契約締結日の近似性を重視する意味が乏しいなどとも指摘して、主張する。

しかし、比較対象取引を選択するにあたり、売上げ計上金額、利益率を考慮しなければならないとの根拠は明らかでない。また、船価の決定は、契約締結日の相当以前に決定されているとされる点も、当裁判所の採るところではない。なるほど、契約締結日の相当以前に、船価の概算の提示がされている例は少なくないと思われるが、しかし、それは契約締結前の参考価格なのであって、契約締結日の相当以前に船価が決定しているというわけではない。結局、原告の主張するところは、採ることができないものである。

(3) 棚卸資産の売買取引に関して独立企業間価格を算定する方法には、「独立価格比準法」の他に、①国外関連取引に係る棚卸資産の買手が、その棚卸資産を特殊関係にない者に対して販売した価格（再販売価格）から通常の利潤の額を控除した金額をもって独立企業間価格とする「再販売価格基準法」（本件規定第2項1号ロ）、②国外関連取引に係る棚卸資産の売手が、その棚卸資産の購入、製造等による取得の原価の額に通常の利潤の額を加算して計算した金額をもって独立企業間価格とする「原価基準法」（本件規定第2項1号ハ）、③「その他の方法」（本件規定第2項1号ニ）が認められているところ、課税庁が、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法のいずれの方法を採るべきかについては、何らの規定がなく、課税庁の判断に委ねられているところである。

しかも、本件では、原告から、独立企業間価格を算定するにつき、独立価格比準法を用いるよりも、上記の①ないし③の方法によることが、より適切であり、優れているとの主張、立証もされていないから、被告が、本件各取引に係る独立企業間価格を算定について、独立価格比準法を採用したこと自体には、特に、問題もない。

4 調整項目について

原告は、「国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同種の状況の下でされた取引であること」の認定のため、被告が本件課税処分をする際に考慮した5つの項目（決済条件に起因するもの、建造延期に起因するもの、追加発注に起因するもの、契約月日に起因するもの、追加装備等に起因するもの）のほかに、①事業戦略に起因するもの、②投下資本に起因するもの、③取引数量に起因するものの3項目を、船価に影響を及ぼす差異として、調整項目に加えるべきであると主張するので、以下、検討する。

(1) 事業戦略に起因する差異と調整の是非

ア 原告は、本件各取引が、空き船台で国外関連者船を建造することにより船台の完全操業を実現するという原告独自の事業戦略に基づくものであると指摘して、それによる差異を調整すべきであると主張する。

しかし、そうだとすれば、空き船台が生じる余地が少ない好況時であるとき、空き船台が生じる余地が多い不況時であるときにかかわらず、国外関連者との間では、非関連者との取引と比較して、低額の取引が続けられることになるはずである。

ところが、原告も自認しているとおり、原告は、その事業戦略に基づいて、不況時には、市場価格よりも高めの取引価格を設定して、国外から国内に所得を移転し、好況時には、市場価格よりも低めの取引価格を設定して、国内から国外に所得を移転し、グループ全体として、最大限の利益を確保することを目指しているのである。

イ そこで、原告のいわゆる「事業戦略」は、国外関連者との関係を利用して、通常対価とは異なる船価を設定し、国外関連者との間で所得移転を繰り返しているものに他ならない。そして、そのようなことは、移転価格税制がまさしく問

題にしている「所得の国外移転」を意味するものというべきである。したがって、原告のいわゆる「事業戦略」の存在は、移転価格税制を適用するについての妨げとなることはない。

なるほど、OECDが作成した移転価格税制に関するガイドライン（乙4）では、移転価格税制における比較可能性を検討する際に、事業戦略についても考慮すべきである旨の指摘がされている。しかし、同ガイドラインが掲げる「事業戦略」は、例示として、市場確保、市場拡大戦略などが掲げられているところからも明らかにおり、市場への浸透を図るために一時的に価格を低く設定したり、市場を防衛するために一時的に高いコストを掛けたりすることで、他の事業者よりも利益が減少する場合のことを指しているのである。ところが、原告が主張している「事業戦略」はそのようなものではなく、これと同一に解することはできないものである。この点、原告は、事業戦略の理解につき、原告の主張に沿う見解が示された総合商社の担当者、原告代表者、研究者などの陳述書・意見書を提出するが（甲22～24、28～30、37、甲38の1～甲38の3、甲39の1～甲39の3）、いずれもその前提の理解を異にするものと思われる。当裁判所の採用するところではない。

ウ 以上のとおり、仮に、原告の事業戦略が、結果として、空き船台を解消し、それによるコスト削減効果が発揮されていたとしても、そのことを、比較可能性を検討する際の調整項目としては認めることはできない。

なお、原告は、船価は、わずかな「タイミングのずれ」で大きく違ってくる、また、海外船主からの注文についてはマーケットクレームの危険性などによって船価が高くなる可能性があるなどとも指摘する。しかし、これらの指摘は、抽象的にすぎて、なお説得力がないものであるし、さらには、「タイミングのずれ」、マーケットクレームなどの危険によって、船価がどの程度に変動するのにかについては、本件全証拠をみても、なお、明らかになっていないから、これらについて調整項目として認めることはできない。

(2) 投下費用に起因する差異と調整の是非

ア 原告は、国外関連取引と非関連取引との間では、空き船台解消に係るコスト低減効果、コスト削減効果、工期の長短に係る原価の差異、受注コストの低減化などにより、総原価の額（投下費用）に差異が生じるから、その点を考慮項目とすべきである旨主張する。

しかし、原告の上記主張は、空き船台を解消することによるコスト低減効果、コスト削減効果、工期の長短に係る原価の差異、受注コストの低減化などの効果を、すべて、国外関連取引が享受することを前提としたものであるところ、原告自身、別のところでは、そのようなコスト低減、削減によって、非関連者船の価格を据え置き、原告の国際競争力を維持しているとも説明しているのであって、原告が上記のような前提に立って議論すること自体、認めることができない。

イ また、国外関連者に船舶建造を要請し、空き船台を解消させることによつて、どの程度に建造原価が下がるのか、また、どの程度に工期の短縮ができるのか、間接費が節約できるのかなどの各問題点について、これを確定するだけの証拠はない。

原告は、販売管理費1隻あたりの調整額を約1億3383万円であると試算し、主張しているが、しかし、発注者が国外関連者か否かによって金額に変動が生じない給与、手当、公租公課、地代家賃などの固定費までも含んで販売費、一般管理費を算定し、それを基礎にして調整額を算出しているなど、その算定過程にも問題点がないわけではない。いずれにせよ、このような多額の調整額に上ることについて、なお、その合理的な理由が明らかになっていないと解される。

(3) 取引数量に起因する差異と調整の是非

「取引数量」が調整項目の1つであることは、本件規定からも明らかである。しかるに、本件各取引も、そして、その比較対象取引も、いずれも1隻の船舶に係る建造請負契約であつて、その間に、取引数量の差異があるわけではないと認められる。そこで、本件各取引については、「取引数量」が異なるものとは判断して、調整しなければならないものではない。

原告は、本件各取引が継続的な契約であり、「取引数量」に差異があると主張する。しかし、本件各取引が継続的な取引であるとしても、本件各取引は、結局、個々の契約であつて、本件各証拠によつても、あらかじめ船価が取り決められていると認められるわけではないから、本件各取引の「取引数量」はいずれも1隻と認めるしかないのである。原告は、国外関連者グループとの間で、継続的に船

船舶建造請負取引が行われた結果として増加した取引総量と、非関係者との取引数量とを対比して、取引数量に差異があるから調整すべきであるとし、「最低でも5000万円の減額」を認められるとも主張するようであるが、そのような主張が認められる理由もない。

5 独立企業間価格の「幅」について

(1) 前記OECDガイドラインでは、独立企業間価格を算出するにあたり、比較対象取引が複数存在する場合があること、それらの信頼性が等しい場合には、各取引の価格のばらつきがあるために幅が生み出されること、価格のばらつきは、企業が、同一商品について、同一価格を設定していないことを意味するものであるが、同時に、その比較対象取引のすべてが等しく比較可能性を有しているとは限らないので、独立企業間価格を算定するにあたっては必然的に優れた判断が必要となると指摘している。また、ある国外関連取引を評価するに当たり、2つ以上の方法に基づいて算出すると、そこに算定結果の幅が出てくるが、この幅は、より正確な独立企業間価格を定めたり、各方法の精度を検証するためには有用であるものの、用いた情報の質によって算定結果が左右されることになるので、かかる幅の利用について一般的な原則を定めることはできないとも指摘する。

さらに、移転価格税制に関する文献(甲8)でも、比較対象取引が複数存在するときは、通常、最も類似した取引を絞り込むものの、差異を明確に数量化しきりて完全に調整することが困難であるため、比較対象取引を1つに絞り込めないときは、独立企業間価格の「幅」なる概念が生ずるとして、「幅」の概念を肯定する見解があることが紹介されている。この見解によると、比較対象取引が複数あって、甲乙付けがたく、1つに絞り込むことが困難であり、あえて1つの取引に絞り込むことが、かえって課税の合理性を損ねてしまうと判断される場合には、その価格群の平均値をもって、独立企業間価格として採用する場合もあり得るとされている。

(2) 原告も、また、船舶建造請負取引にあっては、非関係者との間の取引において、船価に一定の「幅」があることは一般的な商慣習であるから、差異の調整を行って、比較可能な取引が想定できた場合でも、なお、その「独立企業間価格」を「点」で算定せず、上記の「幅」をもって算定すべきであるとし、さらに、船舶建造の請負取引では、被告が主張している独立企業間価格から、さらに20パーセント以上の「幅」による調整が必要となると指摘した上で、本件各取引と被告が算出した「独立企業間価格」との価格差は、いずれも20パーセント以内に収まっているから、本件課税処分は違法であると主張する。

なるほど、独立企業間価格は、あくまで類似の取引との比較可能性があることを前提としているものであって、差異の調整をするにしても、完全に、同一の条件で調整ができるとは限らないから、調整上の誤差という意味での価格の「幅」ということが出てくることは予想できるし、その結果、納税者の負担が増えることが出てくるとは解される。

しかし、移転価格税制は、当該取引の対価と独立企業間価格に差異があつて、その差異があることで法人の所得が減少している場合に、当該取引が独立企業間価格で行われたものと看做して、所得計算を行うものであるから、独立企業間価格は、本件規定が定める算定方法に基づいて、一義的に定められるべきものである。上記OECDの見解や、価格の幅なるものを認めている上記見解も、比較対象取引が複数存在し、そのいずれか1つに絞り込むことが相当でない場合に限って、「幅」なる概念を認める可能性を示唆ないし支持しているものである(そして、そのような見解は、いずれか1つに絞り込むことができないから、独立企業間価格が算定できないと解することよりも、より妥当性があるものと解されるところである)。しかし、原告の主張は、これとは異なり、比較対象取引を1つに絞り込むことができた場合でも、なお、「幅」の概念を持ち出して、本件各取引と被告が算出した「独立企業間価格」との価格差は20パーセント以内に収まっているから、本件課税処分は違法であるというのである。このような見解が、上記の見解と異なるものであることは明らかで、いわば原告独自の見解といわざるを得ないものであり、採ることはできない。

6 比較対象取引の選定について

(1) 証拠(乙13の1~乙13の4、乙14の1~乙14の2、乙15、16、乙17の1の1~乙17の3の2、乙18の1の1~乙18の2の2、乙19の1~乙19の2、乙20の1~乙20の3、乙21の1~乙21の2、乙22の1~乙22の3、乙23の1~乙23の4、乙24の1~乙24の2)及び弁論の全趣旨によると、被告は、S-1190取引の比較対象取引としてS-1195取

引を、S-1209取引及びS-1218取引の比較対象取引としてS-1206取引を、S-1230取引の比較対象取引としてS-1229取引を、S-486取引の比較対象取引としてS-482取引を各選択したこと、各取引の契約内容は、決済条件などに差異があるものの、おおむね同一であること（各取引の詳細は、別紙各「比較対象取引表」のとおりである。）、その選択基準としては、契約締結日が近接している点を重視したものであることが各認められる。なお、S-1229取引だけは、契約日が約1年離れているが、当該船型の取引数が少ないことに照らすと、やむをえないものと解される。

(2) そして、前記各証拠によると、比較対象取引が選択された経緯は、次のとおりである。

ア S-1195取引（S-1190取引の比較対象取引）

S-1195取引の契約日は、S-1190取引の翌日に造船契約が締結されたものであり、契約内容も、決済条件以外には、価格変動をもたらすような差異はない。なお、S-1195の船価も含めて、原告が同時期に行った他の同型船の建造のうち、比較可能性が最も高いものと認められる。

原告は、比較対象取引として、S-1188取引を妥当とするが、S-1195取引と比較してみた結果は、別紙「国外関連取引・比較対象取引一覧表（S-1190）」に記載したとおりであって、契約日の近似性からみて、S-1195取引を比較対象取引として選択することに相当性があると認められる。S-1188取引による必要はない。

イ S-1206取引（S-1209取引・S-1218取引の比較対象取引）

S-1206取引の契約日はS-1209取引の契約日の約2週間前、S-1218取引の約4か月前であるところ、契約内容は、決済条件を除き、まったく同一のものであって、比較対象の可能性の強いものである。原告は、比較対象取引としてS-2057取引が妥当であるとするが、S-1206取引と比較してみた結果は、別紙「国外関連取引・比較対象取引一覧表（S-1218）」に記載したとおりであって、契約日の近接ということのみならず、他の要素でも、S-1206取引の方が、比較可能性が高いことが明らかである。S-2057取引によることはできない。

ウ S-1229取引（S-1230取引の比較対象取引）

両者の契約日には約1年の違いがあるが、造船契約書の内容は、仕様書の多少の違いはあっても、決済条件、契約日付を除くと、価格に影響するほどのものはなく、比較対象の可能性の強いものである。

エ S-482取引（S-486取引の比較対象取引）

両者の違いは、契約日に約2か月近くの違いがあるものの、造船契約の内容は、ほぼ同一であって、比較可能性の高いものである。

ちなみに、原告は、利益率などを選択基準として、S-1190取引の比較対象取引としてS-1188取引を、S-1209取引及びS-1218取引の比較対象取引としてS-2057取引を、S-1230取引の比較対象取引としてS-1188取引を選択し、その上で、事業戦略における差異、投下資本における差異などを調整すると、本件各取引における船価は、独立企業間価格を下回ることはないなどと主張する。しかし、原告のかかる主張を採ることができないことはこれまでに判示してきたとおりである。

7 独立価格比準法による場合の「あてはめ」について

証拠（甲1、8、乙1、乙2の1～乙2の2、乙3～5、乙27）及び弁論の全趣旨によると、被告は、前記のとおり選択した比較対象取引について、個別事情に基づく差異を調整し、独立企業間価格を算出していること、そして、その独立企業間価格に基づいて法人税などを計算した場合、本件課税処分による金額になることが認められる。そして、被告が行った差異の調整は、次に述べる2点を除いて、移転価格税制に関する諸文献（甲1、8、乙1、乙2の1～乙2の2、乙3～5、乙27など）に紹介されている一般的取扱いに適合しており、これに反するところはないとも認められる。

ところで、本件裁判においては、次の2点で、本件課税処分に問題があったことが指摘されている（甲1）。まず、S-486取引については、用船料運用益に係る機会損失面における差異の調整が必要であり、独立企業間価格から1億円を控除すると、S-486取引については移転価格税制が適用できないものとされた。そして、次に、S-1209取引及びS-1218取引について、比較対象取

引であるS-1206取引から5000万円を減額調整すべきであり、被告が、S-1209取引及びS-1218取引の取引金額にそれぞれ5000万円を加算したことは妥当でないとして、本件課税処分の一部が取り消されたのである（その詳細については、別紙「S-486取引に係る機会損失額の計算根拠」及び「本件裁決認定額表」を各参照。）。そして、被告も、本件訴訟の中では、本件裁決の違法について何らかの具体的な主張はしていないばかりか、当裁判所の検討したところでも、本件裁決について、格別、不合理な点があるとも認められないので、本件裁決に何らかの違法があるとは言い難い。なお、被告は、S-486取引について、傭船契約を前提として行われたものであることに関する証拠として、対外投資に係る金銭の貸付契約に関する届出書（乙28）を提出しているが、同書面は、平成3年8月29日に作成されたものにすぎず、S-486取引について、平成元年5月24日当時に傭船契約が締結されていたとか、あるいは、締結される予定であったとかいった事実が認められるわけではない。

そこで、本件課税処分は、本件裁決において取り消された部分は違法であるものの、その余の部分は適法であって、原告の本件請求は理由がないというべきである。

8 裁決の拘束力について

原告は、また、本件裁決の拘束力に基づいて、被告が、本件訴訟で原処分の違法性を主張することが許されないとも主張するが、これも原告の独自の见解であって、当裁判所は採用しない。

第5 結論

以上のとおりであるから、原告の平成3年4月1日から平成4年3月31日までの事業年度の法人税について、被告が平成8年3月11日付けでした更正処分のうち、納付すべき税額4867万1700円、過少申告加算税賦課決定のうち486万7000円及び同事業年度の法人臨時特別税について同日付けでした更正処分のうち、納付すべき税額121万6800円、過少申告加算税賦課決定のうち12万2000円並びに原告の平成5年4月1日から平成6年3月31日までの事業年度の法人税について、被告が平成8年3月11日付けでした更正処分のうち、納付すべき税額2294万5800円、過少申告加算税賦課決定のうち229万4000円及び同事業年度の法人特別税について、被告が同日付けでした更正処分のうち、納付すべき税額92万1300円、過少申告加算税賦課決定のうち9万3000円は違法であるが、これらの部分は本件裁決により既に取り消されて効力を失っており、その余の部分は適法であるから、その全部の取消しを求める原告の請求は理由がない。よって、主文のとおり判決する。

松山地方裁判所民事第1部

裁判長裁判官

上原裕之

裁判官

森實将人

裁判官

荒井章光