

主 文

- 1 原判決を取り消す。
- 2 処分行政庁が控訴人に対して平成16年4月27日付けでした平成11年12月1日から平成12年11月30日までの事業年度の法人税の更正のうち、所得金額2億5574万2515円、納付すべき税額7666万9100円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定（ただし、同16年6月29日付け変更決定により一部取り消された後のもの）を取り消す。
- 3 処分行政庁が控訴人に対して平成16年4月27日付けでした平成12年12月1日から平成13年11月30日までの事業年度の法人税の更正のうち、所得金額5億3767万9363円、納付すべき税額1億6125万1000円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定を取り消す。
- 4 処分行政庁が控訴人に対して平成16年4月27日付けでした平成13年12月1日から平成14年11月30日までの事業年度の法人税の更正のうち、所得金額2億5863万7674円、納付すべき税額7757万9800円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定を取り消す。
- 5 訴訟費用は、第1，2審とも被控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 当事者の求めた裁判

1 控訴の趣旨

主文と同旨

2 控訴の趣旨に対する答弁

- (1) 本件控訴を棄却する。
- (2) 控訴費用は、控訴人の負担とする。

第2 事案の概要

- 1 本件は、処分行政庁が、控訴人と控訴人の国外関連者（租税特別措置法66条の4第1項参照）であるP1（以下「P1社」という。）及びP2（以下

「P 2 社」といい、P 1 社と併せて単に、「本件国外関連者」ということがある。)との間で行われた役務提供取引について、控訴人がP 1 社又はP 2 社から支払を受けた対価の額が同条 2 項所定の独立企業間価格に満たないとして、同条 1 項の規定に基づき、同役務提供取引が独立企業間価格により行われたものとみなして計算した所得金額を基に、法人税の増額更正及び過少申告加算税賦課決定をしたことから、控訴人が、控訴人がP 1 社及びP 2 社から支払を受けた対価の額は独立企業間価格に満たないものではなく、被控訴人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主張して、被控訴人に対し、同更正のうち確定申告及び修正申告に係る所得金額及び納付すべき税額を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定(ただし、平成 16 年 6 月 29 日付け変更決定により一部取り消された後のもの)の各取消しを求めた事案である。

2 原審は、

(1) 本件手数料の額が独立企業間価格に満たないものであるか(争点(1))について、本件国外関連取引のような役務提供取引において、基本 3 法と同等の方法といい得るためには、比較対象取引に係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、あるいは同種又は類似(再販売価格基準法及び原価基準法)であり、かつ、比較対象取引に係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、国(被控訴人)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 3 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 3 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(控訴人)側において、(イ)基本 3 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、被控訴人は(ア)を主張立証したが、控訴人の(イ)の立証はない、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（P 3 製品と同種又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、我が国における P 3 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後のもの）を乗じて、本件国外関連取引において控訴人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、P 3 製品の販売において控訴人が果たしている機能及び負担しているリスクの観点からすると、受注販売方式を採る再販売取引における再販売者の機能及びリスクと類似しているといえることができるから、「取引内容に適合し、かつ、基本 3 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、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、相当程度の同種性又は類似性があることが認められる、控訴人は、処分行政庁の比較対象取引の選定基準に合理性がなく、その選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、比較対象取引の選定基準の合理性と比較対象取引とするか否かとは直接的な関係がない上、本件比較対象取引に比較可能性のあることについては前示のとおりであり、仮にこの点を措くとしても、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、再販売価格基準法について定めた租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 6 項は、通常利益率につき、比較対象取引と当該国外関連取引に係る再販売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、その差異により生じる割合につき必要な調整を加えた後の割合とする旨規定しているところ、本件においては、売掛金及び買掛金に含まれる金利相当額の調整及び債権回収リスクについて適正な差異の調整が行われているなどとして、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ると認められるところ、同方法により処

分行政庁が算定した通常の手数料の額（独立企業間価格）が本件手数料の額を上回るとは明らかである，

- (2) 本件各処分に質問検査権限の行使に係る違法事由があるか（争点(2)）について，租税特別措置法66条の4第9項は，税務職員による比較対象法人に対する質問検査権限を創設した規定であって，当該質問検査に係る手続要件自体が課税処分の要件となるものではないから，当該質問検査に係る手続が違法であることを理由に，直ちに課税処分が違法であるということとはできず，当該質問検査に係る手続が刑罰法規に抵触し，又は公序良俗に反するような重大な違法がある場合に初めて，当該処分の取消事由となるものと解するのが相当であるところ，本件において，控訴人が主張している事実は，控訴人が処分行政庁の職員が提出を求めた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又はその写しをすべて遅滞なく提出して，処分行政庁の職員からの事業内容の聴取等にも積極的に協力したにもかかわらず，租税特別措置法66条の4第9項に基づき本件比較対象法人に対する質問検査権限を行使し情報を収集したというものであるから，控訴人の上記主張をもってしても，処分行政庁がした当該質問検査に係る手続に重大な違法があるということとはできないなどとして，処分行政庁の職員が同項所定の要件に該当しないにもかかわらず上記質問検査権限を行使したことを理由に本件各処分が違法であるとする控訴人の主張を採用することはできない

として，控訴人の請求をいずれも棄却した。

そこで，これを不服とする控訴人が控訴した。

- 3 「関係法令等の定め」，「前提事実」，「争点」及び「当事者の主張の要旨」は，後記4において当審における控訴人の補充主張を，同5においてこれに対する被控訴人の認否及び反論を付加するほか，原判決の「事実及び理由」の「第2 事案の概要」の1ないし4に記載のとおりであるから，これを引用する。

4 当審における控訴人の補充主張

(1) 争点(1) (本件手数料の額が独立企業間価格に満たないものであるか) について

ア 租税特別措置法66条の4第2項2号柱書き所定の基本3法と同等の方法を用いることができない場合に当たることの主張立証責任

原判決は、国において、課税庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、基本3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3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、基本3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判示する。

しかしながら、上記のような事実上の推定を行うことは、本来国にあるべき「基本3法が適用できない」という要件の主張立証責任を事実上納税者に転換するのと同様の効果がある上、論理則及び経験則に著しく反するものであるから認められない。

イ 課税庁が「合理的な調査を尽くした」といえるか否かについて

原判決は、P4調査官の調査過程を認定し、本件報告書(乙23号証)中には、「本分析にCPLM(原価基準法)を適用する場合の前提事項として、販売促進活動及び市場開拓等の、コミッションベースの販売代理活動を行う、外部の比較対象となるサービスプロバイダを特定するのは、極めて困難であることがある。」との記載があることを根拠として、課税庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、基本3法と同等の方法を用いることができないことについての被控訴人の立証があったというべきであると判示する。

しかしながら、原判決の認定に係るP4調査官の調査過程によれば、課税庁が行った調査は場当たりの的なものであって、基本3法と同等の方法

の適用が可能な比較対象取引が存在しないことを合理的に論理づけるに足りるものであるとは到底いえない。また、本件報告書（乙23号証）は、役務提供事業者の取引の中に原価基準法を適用する比較対象取引を見い出すことは困難であるが、「限られた資本資産しか有さない状態で事業を行っている、日本の独立販売代理店」の取引が原価基準法の比較対象取引となると明示しているのであって、原価基準法を適用する比較対象取引が存在しないといっているわけではない。これらの点からすると、課税庁が行った調査をもって、「課税庁が合理的な調査を尽くした」ということは到底できない。

ウ 処分行政庁の採用した本件算定方法の誤り

(ア) 控訴人の国外関連取引は、P3製品の販売支援という役務提供取引であるところ、P3製品は、ディストリビュータ（卸売業者）において本件国外関連者から直接輸入してリセラー（小売業者）に転売し、小売業者がエンドユーザーに販売しているものであり、控訴人がその仕入れや販売をすることはない。

しかして、処分行政庁が用いた本件算定方法は、控訴人の本件国外関連者によるディストリビュータ（卸売業者）への売上高に、比較対象取引の売上総利益率を乗じた金額をもって独立企業間価格の額であるとするものであるが、控訴人が再販売活動を行っていない点、控訴人自身の売上高ではなく本件国外関連者のディストリビュータ（卸売業者）に対する売上高に比較対象取引の売上総利益率を乗じて、通常の利潤の額を算出している点、控訴人の再販売価格から通常の利潤の額を控除した金額を独立企業間価格とするのではなく、「通常の利潤の額」そのものが独立企業間価格であるとしている点において、再販売価格基準法（と同等の方法）とは異なるものである。

(イ) 原判決は、租税特別措置法66条の4第2項2号口は、棚卸資産の

販売又は購入以外の取引について、基本3法に準ずる方法と同等の方法により独立企業間価格を算定することができる旨規定しているところ、この「準ずる方法」とは、取引内容に適合し、かつ、基本3法の考え方から乖離しない合理的な方法をいうものと解するのが相当であると判示しながら、本件算定方法が の各要件を充足することについて理由を示さず、あるいは不合理な理由により、「再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法」であると判示しており失当である。

特に、本件国外関連者と控訴人との本件各業務委託契約上、本件手数料は、「役務提供に要するコスト+ P 1社及びP 2社のディストリビュータ（卸売業者）に対する売上高の1.5パーセント」と規定されており、控訴人は、役務提供活動によって必ず利益を取得し、損失を被るリスクを負担しないものとされている。これに対し、再販売取引における再販売者は、その実現した売上高が損益分岐点を下回れば損失を被り、これを上回れば利益を取得するのであって、控訴人と再販売取引における再販売者とはその負担するリスクにおいて類似しないから、本件算定方法は、本件国外関連取引の取引内容に適合した合理的な方法とはいえない。

(ウ) 原判決は、再販売価格基準法が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算定方法であることを指摘し、比較対象取引と機能及びリスクの点について類似していれば「再販売価格基準法に準ずる方法（と同等の方法）」で独立企業間価格を算定できるとし、本件において、P 3製品の販売において控訴人が果たしている機能及び負担しているリスクは、受注販売方式を採る再販売取引における再販売者の機能及びリスクと類似しているといえることができるから、受注販売方式を採る再販売取引に係る売上総利益率をもって独立企業間価格である通常の手数料の額を算定しようとする本件算定方法は、取引内容に適

合し、かつ、再販売価格基準法の考え方から乖離しない合理的な方法であるということができると判示する。

しかし、上記判示は、「準ずる方法」といえるか否かという問題と「比較対象取引」であるか否かという問題とを混同するものである。機能及びリスクに差異がない比較対象取引を用いて価格算定をする方法には多種多様なものが存在するところ、そのうちの独立価格比準法、再販売価格基準法及び原価基準法の3つの方法のみが独立企業間価格算定の基本的方法として認められているのであって、たとえ機能及びリスクが同一の比較対象取引を用いる移転価格算定方法であったとしても、その全てが独立企業間価格を合理的に算定する方法とはいえない。

(エ) 被控訴人は、控訴人は、ディストリビュータやリセラー（以下、両者を併せて「卸売業者等」という。）に対してP3製品の販売支援サービスを行い、その対価を本件国外関連者から受領している、本件国外関連者は、ディストリビュータ（卸売業者）に対してP3製品を販売している、ディストリビュータ（卸売業者）は、本件国外関連者に対して、P3製品の購入代金及び控訴人から提供を受けた役務の代価の合計を支払っている、本件国外関連者は、控訴人に対して、ディストリビュータ（卸売業者）から受領した金額のうち役務提供の代価部分を支払っているとの事実関係を前提として、控訴人が行っている取引は、控訴人が本件国外関連者からP3製品を購入し、販売支援サービスと共に本件卸売業者に販売する取引（仕入販売取引）と同視できるから、本件国外関連取引が実質的にこうした仕入販売取引であるとみなして、本件取引に再販売価格基準法を適用して独立企業間価格を算定することに合理性があると主張する。

しかしながら、被控訴人の主張する本件算定方法は、以下の点において、「取引内容に適合し、かつ、基本3法の考え方から乖離しない合理

的な方法である」とはいえない。

- a 控訴人の行っているのは、エンドユーザーの購買意欲を刺激し、結果として本件国外関連者のディストリビュータ（卸売業者）への売上高が間接的に増加する効果を有する活動であって、実質的にディストリビュータ（卸売業者）への再販売取引そのものと全く同じ活動を行っているわけではない。
- b 一般に、同一の製品の再販売取引であったとしても、海外のメーカーから輸入して卸売を行う者の売上総利益率は、輸入者から仕入れて卸売を行う二次卸取引や小売業者の行う小売取引の売上総利益率と同一でないから、再販売価格基準法において取引段階に差異がある場合には比較対象取引にならないところ、被控訴人は、二次卸取引や小売取引をもって本件比較対象取引としている。
- c 控訴人は、本件国外関連者に対して役務を提供してその対価を受領しているのであって、卸売業者等に対して役務を提供してその対価を受領する取引を行っておらず、また、ディストリビュータ（卸売業者）はP3製品の購入代金を支払っているだけであって、控訴人から提供を受けた役務の代価を支払っているわけではない。
- d 本件算定方法は、モノとサービスを販売する本件比較対象取引の売上総利益率を本件国外関連者のディストリビュータ（卸売業者）への売上高に乗じて通常の利潤の額を算定し、その利潤の額をもってサービスの販売取引の利潤の額とするものであるが、サービスの販売取引の利益率を算定するためには、モノとサービスを販売する本件比較対象取引の利益率からモノを販売する取引の利益率を控除する必要があるのであって、本件算定方法は合理的な方法であるとはいえない。
- e エンドユーザーの中には、控訴人からP3製品の説明等を受けず、専らリセラー等の活動を受けてP3製品を購入する者も少なくないの

であって、控訴人の活動の結果 P 3 製品の売上げが増加した部分は、P 3 製品の売上高全体の一部に過ぎない。それにもかかわらず、控訴人の活動と関連のない本件国外関連者の売上高全体に対して、本件比較対象法人の売上総利益率を乗するのは誤りである。

f 本件算定方法は、同一の製品につき架空の売買取引を想定し、他の売買行為を行っている者が取得しているのと同じの利益をさらに取得することができるとして課税するものであって、同一の利益に対して 2 度課税する不合理な方法である。

(オ) 本件比較対象取引に比較可能性があるかについて

原判決は、再販売価格基準法の場合、比較対象取引と国外関連取引との間に、厳密な類似性は要求されず、同種又は類似の取引であれば足りる、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算定方法であることから、比較可能性の判断においてもこの機能やリスクを中心に検討することが有益である、したがって、比較対象取引と国外関連取引の機能とリスクに類似する点が多く存在すれば、両者の機能とリスクに差異が存在する点があっても、比較可能性は満たされると判示する。

しかしながら、租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 6 項は、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、その差異により生じる割合の差につき必要な調整を加えた後の割合をもって通常の利益率とする旨規定しており、比較可能性において考慮されるべき要素は売上総利益率に影響を及ぼす差異全てであって、機能及びリスクに限定されるわけではない。したがって、原判決は、租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 6 項の解釈を誤っている。

また、原判決は、両者の機能とリスクに差異が存在する点があっても

比較可能性は満たされると考えていたため，上記の差異について十分な審理を行っていない。

(カ) 本件比較対象取引の選定過程について

原判決は，比較対象取引の選定基準が合理性を有するか否かによって，直ちに，ある取引を比較対象取引とするか否かを決することができるわけではないと判示する。

しかし，これは，本件比較対象取引がシークレット・コンパラブルであり，被控訴人が同取引の詳細を国家公務員の守秘義務を理由に開示しないため，控訴人が比較可能性について反論することが極めて困難であることを看過している。このような証拠の信用性が劣ることは一般的に認められているところであり，少なくとも本件比較対象取引が合理的な選定基準に基づき選定されたものであることの立証がなければ，本件比較対象取引につき比較可能性があると認定することは経験則に反する。

(キ) 差異の調整について

- a 原判決は，差異の調整は，当該差異が取引価格の差に表れていることが客観的に明らかであると認められる場合に限り行われるべきものと解するのが相当であると判示する。

しかしながら，租税特別措置法施行令39条の12第6項は，通常の利益率につき，比較対象取引と当該国外関連取引に係る再販売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。」と規定しており，差異の調整が必要な場合につき，原判決のような限定を付す文言上の根拠はない。また，OECDガイドラインその他において国際的に認められている差異調整についての基本的考え方は，原則として，差異が存在する限り，差異の調整を行わなければ比較可能性がないとするが，例外的に，差異が価格に影響を与えていな

いか又は価格に与える影響が無視できるほどに僅少である場合には、差異調整を行わなくとも比較可能性を認めるとするものであり、原判決は、この趣旨にも反している。

b 原判決は、本件比較対象法人は、あくまでソフトウェアの販売業務を中心的業務として行っていたのであり、商品の受発注や配送手配等はその付随的業務として行っていたにすぎないこと、本件比較対象取引において、その売上高に対する商品の輸送費の割合は平成13年度において0.09%、平成14年度においては0.16%であるところ、控訴人が主張する商品の受発注や配送手配等に係る費用の割合が上記輸送費の割合に比して特に大きいとは認め難いことから、商品の受発注や配送手配等に係る差異が取引価格の差に表れていることが客観的に明らかであるとまではいえないなどと判示する。

しかしながら、本件比較対象取引においては、ソフトウェアの販売業務（エンドユーザーとの価格交渉、エンドユーザーへの商品発送の手配と引渡、エンドユーザーへの売買代金の請求、エンドユーザーからの売買代金の入金管理、ディストリビュータ（卸売業者）への発注、ディストリビュータ（卸売業者）との価格交渉、ディストリビュータ（卸売業者）からの請求額の管理、ディストリビュータ（卸売業者）への支払等）が中心業務なのであって、エンドユーザーへの商品説明等のサービス（控訴人が行っているのと同様の業務）は付随業務に過ぎない。したがって、本件比較対象取引の中心業務である販売業務に帰属する売上総利益率は本件比較対象取引の売上総利益率の相当部分を占めるものと思われるから、差異調整が必要であることは明らかである。また、本件比較対象取引においては、本件比較対象企業が、控訴人の行っていない機能を行うことに要するコストをまかなうに足りるだけ売上総利益率が高くなっているのである

から，その分の差異調整が必要であることも明らかである。

(2) 争点(2) (本件各処分に質問検査権限の行使に係る違法事由があるか) について

ア 原判決は，租税特別措置法66条の4第9項は，税務職員による比較対象法人に対する質問検査権限を創設した規定であって，当該質問検査に係る手続要件自体が課税処分の要件となるものではないから，当該質問検査に係る手続が違法であることを理由に直ちに課税処分が違法であるということとはできないと判示する。

しかしながら，一般に手続要件の違反が課税の効力に影響を与えないとされているのは，手続の違反があっても課税の違法性を争えなくなるという不利益を受けるわけではないからであるところ，シークレット・コンパラブルによる課税は，それが認められると納税者による比較可能性についての反論防御が著しく困難になるのであるから，控訴人がシークレット・コンパラブルによる課税の要件（「法人が帳簿書類又はその写しを遅滞なく提示し，又は提出しなかった」こと）を充足しない場合には，質問検査権の行使の結果得られたシークレット・コンパラブルの情報を用いた移転価格課税は違法となると解するべきである。

イ シークレット・コンパラブルの情報を用いた移転価格課税は，その詳細な情報が納税者に開示されないため，納税者の反論が著しく困難であり，納税者の利益が害される。仮に，シークレット・コンパラブルの情報を用いて算定された価格が独立企業間価格とされるならば，比較対象企業の財務内容や価格算定の基礎となる数値を知り得ない納税者は，将来年度において，独立企業間価格を自ら算定し適法な申告納税をすることが不可能となり，更正処分を受けるリスクにさらされ続けることになる。したがって，納税者が申告時に利用できなかった資料に基づき独立企業間価格を算定して申告の適否を判断して更正処分を行うことは，法律に「特段の定め」が

ない限り認められないと解するべきであり，上記「特段の定め」は租税特別措置法66条の4第7項があるのみであるから，同条の4第9項の調査の結果得られた資料（納税者に入手可能でない資料）を用いて同条の4第2項に基づき本件各処分を行うことは，同条項に違反するばかりか，国民生活に法的安定性と予測可能性を保障することを目的とする租税法律主義（憲法84条）及び適正手続を保障した憲法13条及び31条に違反し，申告納税主義を採用する法人税法74条及び国税通則法16条の規定にも違反する。

(3) 過少申告加算税を課すべきでない「正当な理由」があること

本件各更正処分は，処分行政庁がシークレット・コンパブルの情報を用いる以外に独立企業間価格を算定することはできないと判断してしたものであるところ，控訴人が非公開であるシークレット・コンパブルの情報を入手することは不可能であることは明らかである。

したがって，シークレット・コンパブルの情報を用いて算定された独立企業間価格を税額計算の基礎としなかったことについては，真に控訴人の責めに帰することができない客観的な事情があり，過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお，控訴人の過少申告加算税を付加することは不当又は酷になるというのが相当であるから，本件においては国税通則法65条4項にいう「正当な理由」があり，過少申告加算税の付加を決定した本件各賦課決定処分は取り消されるべきである（最高裁第一小法廷平成18年4月20日判決・民集60巻4号1611頁，最高裁第三小法廷平成18年4月25日判決・民集60巻4号1728頁，最高裁第三小法廷平成18年10月24日判決・民集60巻8号3128頁）。

5 当審における控訴人の補充主張に対する被控訴人の認否及び反論

(1)ア 控訴人の主張(1)ア（基本3法と同等の方法を用いることができない場合に当たることの主張立証責任）は，否認又は争う。

なお、課税庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず基本3法と同等の方法の適用対象となり得る比較対象取引が見つからない場合に、そのような比較対象取引は存在せず、当該事案に基本3法と同等の方法を適用することができないと事実上推定することは、何ら論理則及び経験則に反するものではない。

イ 同(1)イ(課税庁が「合理的な調査を尽くした」といえるか否かについて)は、否認又は争う。

(ア) そもそも控訴人のように、自らは商品の仕入販売の当事者となることなく、他の法人が卸売業者等に対して販売している商品に関して販売促進等の役務提供のみを行うという形態の事業を営んでいる法人は、稀にしか存在しない。また、仮にそのような形態の取引が存在するとしても、別法人の間で同一の商品の仕入販売とその販売促進等の役割を分担することは、親子会社のような特殊な関係にある関連者同士であるからこそ可能なのであって、独立の企業間でこのような取引が行われている可能性は非常に低い。したがって、本件国外関連取引について、租税特別措置法66条の4第2項第2号イ、同項第1号イないし八の要件を満たす比較対象取引を選定することは、もともと極めて困難である。こうした状況の下にあって、P4調査官は、原判決が判示するように、その専門的な知識経験に照らし、通常想定できる調査方法を尽くしたものの、基本3法と同等の方法の適用対象となり得る比較対象取引を見い出すことができなかったものである。

(イ) また、本件報告書(乙23号証)が採用しているのは、「原価基準法(と同等の方法)」ではなく、「原価基準法に準ずる方法と同等の方法」であるから、本件報告書を根拠として、原価基準法の適用が可能であることが示されていると主張するのは事実と反する。すなわち、原価基準法と同等の方法の適用対象となる役務提供取引を行っている法人の

場合、そもそも「在庫リスク」を負うことはあり得ないはずであるところ、本件報告書にいう「独立販売代理店」は「在庫リスクをほんのわずかしが負っておらず」と記載されていること（同号証訳文16頁21行目）、本件報告書において選定された比較対象法人8社はいずれも電気通信製品等の再販売者（仕入販売業者）であることからすると、本件報告書は、本件国外関連取引が役務提供取引であるにもかかわらず、あえて仕入販売取引を比較対象取引に選定しているのであるから、その独立企業間価格の算定方法が、「原価基準法（と同等の方法）」そのものではなく、「原価基準法に準ずる方法と同等の方法」であることは明らかである。そうすると、本件報告書においても、本件国外関連取引について、基本3法と同等の方法の適用対象となる比較対象取引が存在しないことが前提とされているものというべきである。

ウ 同(1)ウ（処分行政庁の採用した本件算定方法の誤り）は否認又は争う。

(ア) 同(イ)について、原判決は、再販売価格基準法が「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算定方法であること」を踏まえた上で、本件国外関連取引において控訴人が果たしている機能及び負担するリスクが、受注販売方式を採る再販売取引における再販売者の機能及びリスクに類似しているといえることから、本件算定方法が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判示したものであり、控訴人の原判決に対する批判は当たらない。

(イ) 同(ウ)について、原判決は、本件算定方法が再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法に当たるか否かという問題（原判決46頁以下）と、本件算定方法に基づいて選定された本件比較対象取引に具体的に比較可能性が認められるかという問題（原判決51頁以下）とを明確に区別して判断しているのであるから、控訴人の批判は当たらない。

(ウ) 同(エ)について、控訴人は、被控訴人が「控訴人が行っている取引

は、控訴人が本件国外関連者から P 3 製品を購入し、これを販売支援サービスと共に卸売業者に販売する取引（仕入販売取引）と同視できるから、本件取引が実質的にこうした仕入販売取引であるとみなして、再販売価格基準法を適用することに合理性があると主張する。」などと述べ、そのような理解を前提として当該主張を論難するが、それは被控訴人の主張を曲解するものである。すなわち、被控訴人は、本件国外関連取引が仕入販売取引ではなく役務提供取引であることを前提に、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法を適用することができると主張しているものであり、本件国外関連取引を「仕入販売取引であるとみなして、再販売価格基準法を適用する」と主張しているわけではない。したがって、この点に係る控訴人の主張は、いずれもその前提を誤ったものであり、失当である。

この点を措くとして、控訴人の個々の主張に対する反論は以下のとおりである。

a 控訴人は、実質的にディストリビュータ（卸売業者）への再販売取引そのものと全く同じ活動を行っているわけではないから、本件において、再販売価格基準法を「準ずる方法」として適用する余地はない旨主張する（控訴人の主張(1)ウ(エ) a）。

しかし、被控訴人は、控訴人が「実質的にディストリビュータ（卸売業者）への再販売取引そのものと全く同じ活動を行っている」といえるか否かを問題としているのではなく、P 3 製品の販売において控訴人の果たしている機能及び負担しているリスクが、受注販売方式を採る再販売取引における再販売者の機能及びリスクと類似しているということができることなどから、本件算定方法が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解しているのであるから、控訴人の上記主張は理由がない。

b 控訴人は、再販売価格基準法において取引段階に差異がある場合には比較対象取引にならないところ、被控訴人は二次卸取引や小売取引をもって本件比較対象取引としているから、本件算定方法は合理的でない旨主張する（同b）。

しかし、一般に、再販売価格基準法の適用対象となる比較対象取引の選定に当たり、小売又は卸売、一次問屋又は二次問屋等の取引段階の差異が考慮要素とされているのは、かかる取引段階が異なることにより、当該取引において再販売者が果たす機能及び負担するリスクが大きく異なるためである。これに対し、本件算定方法は、あくまでも、役務提供取引である本件国外関連取引が受注販売方式を採る仕入販売方式に機能及びリスクの点で類似していることに着目し、受注販売方式を採る仕入販売取引を比較対象取引に選定して独立企業間価格を算定しようとするものである。そうであるとする、取引段階がどのようなものであれ、機能及びリスクの観点から本件国外関連取引との類似性が認められる受注販売方式を採る仕入販売取引であれば、これを比較対象取引とすることに何ら問題はないというべきであるから、控訴人の上記主張は理由がない。

c 控訴人は、本件国外関連者に対して役務を提供してその対価を受領する取引を行っているものであって、卸売業者等に対して役務を提供して対価を受領する取引は行っておらず、卸売業者等が役務の対価を支払っているものでもないなどと主張する（同c）。しかし、本件各業務委託契約書（乙9号証の1・2）によれば、控訴人が、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という内容の役務を提供していたことは明らかである。

また、本件国外関連者は、上記役務提供の対価を控訴人に対して支

払っていたのであるから，そのコストが本件国外関連者と日本の卸売業者等との間の取引価格に織り込まれていることは明らかである。

d 控訴人は，サービスの販売取引をしている控訴人の利益率を算定するためには，モノとサービスを販売する本件比較対象取引の利益率からモノを販売する取引の利益率を控除する必要があるものであり，本件算定方法は合理性に欠ける旨主張する（同 d）。

しかし，控訴人は，日本において，P 3 製品の販売促進，マーケティング，宣伝広告，トレーニングコースの提供，サポートサービスの提供等を行っていたところ，これらの役務の内容は，再販売取引において再販売者が果たす機能と類似しているといえることができる。そうである以上，控訴人とは異なる再販売者固有の機能は，上記販売促進等の機能から切り離された純粋な商品の受発注及び配送手配，仕入代金の支払及び販売代金の受領等の事務処理作業にすぎない。そして，こうした事務処理作業を通じて商品の取引価格や売上総利益率に影響するような多大な利益が生じることは想定し難いから，本件算定方法において，控訴人のいう比較対象法人固有の「モノを販売する取引の利益率」を比較対象取引の利益率から控除する必要があるとは認められず，結局，控訴人の上記主張は理由がない。

e 控訴人は，エンドユーザーの中には専らリセラー等の活動を受けて P 3 製品を購入する者も少なくないにもかかわらず，本件算定方法は本件国外関連者の売上高全体に対して本件比較対象法人の売上総利益率を乗じている点において誤りであると主張する（同 e）。

しかし，本件において問題となっているのは，本件国外関連者の日本における P 3 製品の販売に関し，再販売者が行っているのと同様の役務提供を控訴人が行ったことの対価として，控訴人が本件国外関連者から受け取るべき金額（独立企業間価格）はいくらかという点であ

るから、これを算定する際に、控訴人と同様の機能を果たしている再販売者の売上総利益率を、本件国外関連者の日本におけるP3製品の全売上高に乗じることは合理的というべきであり、控訴人の上記主張は理由がない。

f 控訴人の二重課税の主張（同f）について、本件算定方法は、「同一の製品につき架空の売買取引を想定し」て課税するものではなく、P3製品の輸入者である卸売業者（ディストリビュータ）の所得について控訴人に課税するものでもないから、控訴人の主張は失当である。

(エ) 控訴人は、比較可能性において考慮されるべき要素は売上総利益率に影響を及ぼす差異全てであって、機能及びリスクに限定されるわけではないから、原判決は租税特別措置法施行令39条の12第6項の解釈を誤るものであるなどと主張する（控訴人の主張(1)ウ(オ)）。

しかし、再販売価格基準法は、主として再販売者の果たす機能や負担するリスクに着目するものであり、独立価格基準法と異なり、比較対象取引の価格自体を独立企業間価格とするものではなく、一定期間にわたる類似取引の利益率から独立企業間価格を算定するものであるから、棚卸資産の厳密な類似性は必要とされず、同種又は類似の棚卸資産の再販売取引であれば比較可能性のある比較対象取引となるものと解されている。したがって、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法が適用される本件においても、棚卸資産（グラフィックソフト）や提供される役務（販売促進等）の厳密な類似性までが要求されるものではなく、主として控訴人及び本件比較対象法人の果たす機能及び負担するリスクの観点から、本件国外関連取引と本件比較対象取引の類似性の有無を検討すれば足りるというべきである。

また、原判決は、本件国外関連取引及び本件比較対象取引の具体的内容について必要な事実を認定し、原判決別紙1記載のとおり、合計18

項目にわたって両取引を対比し，両取引の間に相当程度と同種性又は類似性があることを認定しているのであるから，その判断は正当である。

(オ) 控訴人の主張(1)ウ(カ)について，比較可能性の要件を離れて，比較対象取引の選定過程の合理性（同選定過程が恣意的でないこと）が独立した課税要件となると解すべき法的根拠はないから，控訴人の主張は失当である。

(カ) 同(キ)について

a 控訴人は，差異の調整を行うべき場合を定めた租税特別措置法施行令39条の12第6項の規定について，差異が存在する限り，差異の調整を行わなければ比較可能性がないのが原則であるが，例外的に，差異が価格に影響を与えていないか又は価格に与える影響が無視できるほどに僅少である場合には，差異調整を行わなくとも比較可能性を認めるとする趣旨の規定である旨主張する（同(キ) a）。

しかし，国外関連取引と比較対象取引があらゆる取引条件において完全に一致することは通常あり得ない。仮に，取引価格に影響を及ぼす可能性のある差異のすべてについて利益率の調整を行うことができなければ比較対象取引とすることができないとすると，比較対象取引を用いた独立企業間価格の算定は著しく困難なものになってしまう。そこで，我が国の移転価格税制においては，その立法段階から，かかる差異の調整を行うのは，「その違いが取引価格の差に表れてくることが客観的に明らかであると認められる場合に限るべきである」と解されてきたものであって，これと同旨の原判決は相当である。

b 同(キ) b について

本件において，控訴人の主張する差異が取引価格の差に表れていることが客観的に明らかであるとは認められないから，かかる差異の調整を行う必要はない。

これを敷衍するに、控訴人は、日本において、P 3 製品の販売促進、マーケティング、宣伝広告、トレーニングコースの提供、サポートサービスの提供等を行っていたところ、これらの役務の内容は、再販売取引において再販売者の果たす機能と類似している。そうすると、控訴人が果たしていない本件比較対象法人固有の機能は、純粋な商品の受発注及び配送手配、仕入代金の支払及び販売代金の受領等の事務処理作業にすぎない（なお、控訴人は、本件比較対象法人が「エンドユーザーとの価格交渉」を行っていると主張するが、本件比較対象法人は、取引数量、取引金額等に応じて価格を割り引くようなこと（ボリュームディスカウント）は基本的に行っておらず、販売先との価格交渉をしていないから、控訴人の上記主張は理由がない。）。そして、ソフトウェアの卸売業者や小売業者は、P 3 製品のみならず、競合する他のメーカーの数多くのソフトウェアを幅広く取り扱っているものであり、通常は、小売業者がエンドユーザーに対して特定のソフトウェアだけの売り込みをすることはないから、仮に控訴人や本件比較対象法人が行っているような販売促進活動、マーケティング、広告、サポート等の活動が行われなければ、多大な売上げは期待できないものと考えられる。他方、ソフトウェアという商品の特性からすれば、その輸送の対象となるのはCD-ROM等の媒体とマニュアル等の文書程度であるから、その物流に係る費用及び収益が取引価格に有意な影響を及ぼす要素であるとは考え難い。そうすると、ソフトウェアの再販売取引において、現に再販売者が得ている利益の源泉は、物流機能それ自体よりも、上記のような販売促進等の機能にあるというべきである。本件比較対象取引において、その売上高に対する商品の輸送費の割合は平成13年度において0.09パーセント、平成14年度においては0.16パーセントであることを併せ考慮すると、控訴人の

主張する差異が、本件国外関連取引及び本件比較対象取引の取引価格の差に表れていることが客観的に明らかであるとは認められないから、かかる差異の調整を図る必要はない。

- (2)ア 控訴人の主張(2)アについて、控訴人は、租税特別措置法66条の4第9項に規定する「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、又は提出しなかった場合」との要件を充足しない場合には、質問検査権の行使の結果得られた情報を用いた移転価格課税は違法である旨主張する。

しかし、租税特別措置法66条の4第9項は、税務職員による比較対象法人に対する質問検査権限を創設した規定であって、当該質問検査に係る手続要件自体が課税処分の要件となるものではないから、原判決が判示するとおり、当該質問検査に係る手続が違法であることを理由に直ちに課税処分が違法であるということとはできないと解するべきである。そして、本件において、控訴人は、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等を遅滞なく提示し、又は提出しなかったものであり、同項所定の質問検査権限の行使要件は満たされている。したがって、控訴人の上記主張は理由がない。

- イ 同イについて、控訴人は、比較対象企業の財務内容や価格算定の基礎となる数値を知り得ない納税者は、将来年度において、独立企業間価格を自ら算定し適法な申告納税をすることが不可能となり、更正処分を受けるリスクにさらされ続けることになるから、シークレット・コンパラブルの情報を用いた移転価格課税は、国民生活に法的安定性と予測可能性を保障することを目的とする租税法律主義（憲法84条）に違反し、適正手続を保障した憲法13条及び31条に違反し、申告納税主義を採用する法人税法74条及び国税通則法16条の規定に反するなど主張する。

しかし、租税特別措置法66条の4第9項は、同項所定の要件を満たす

場合に、課税庁が、比較対象法人に対して質問・検査権限を行使し、非公開情報を入手して課税処分を行うことを当然に予定しているのであるから、控訴人の上記違憲の主張は、ひっきょう、同項の規定を設けている我が国の立法政策を論難するものにすぎず、失当である。

- (3) 控訴人の主張(3)について、控訴人は、非公開であるシークレット・コンパラブルの情報を入手することは不可能であるから、シークレット・コンパラブルの情報を用いて算定された独立企業間価格を税額計算の基礎としなかったことについて、国税通則法65条4項にいう「正当な理由」がある旨主張する。

しかしながら、本件において、本件比較対象法人に対する質問検査が実施されたのは、控訴人が「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」等を遅滞なく提示し、又は提出しなかったためである。

また、控訴人は、本件各事業年度の直近の2事業年度（平成10年11月期及び平成11年11月期）においては、P3製品の全部又は一部をP1社から仕入れて日本の卸売業者等に販売する仕入販売方式を採っていたところ、その当時と手数料方式（役務提供方式）を採っていた本件各事業年度とでは、控訴人の販売部門の基本的業務に変わりはないにもかかわらず、P3製品の売上高に対する控訴人の売上総利益率又は受取手数料の割合は、平成10年11月期が35パーセント、平成11年11月期が33パーセント、本件各事業年度が24ないし25パーセントであって、控訴人は、その取引形態を従前の仕入販売方式から手数料方式に変更することにより、控訴人の所得を低く抑え、その分だけ本件国外関連者に所得移転を行うことにより、我が国における租税負担を回避することを意図していたものと推認されるところである。

以上のような本件の事実関係の下では、控訴人が、本件国外関連取引の対価の額が独立企業間価格に満たないものではないと主張し、適正な独立企業

間価格を税額計算の基礎としなかったことについて、真に控訴人の責めに帰することのできない客観的な事情があったということができないことは明らかであり、過少申告加算税を課税する趣旨に照らしても、控訴人に過少申告加算税を課することが不当又は酷になると評価することもできない。

したがって、控訴人の上記主張は理由がない。

第3 当裁判所の判断

1 本件において、判断の基礎となる認定事実は、以下のとおり付加、訂正するほか、原判決の「事実及び理由」の「第3 当裁判所の判断」の1に記載するとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決27頁20行目の「サポートする」の後に「ため」を加える。

(2) 原判決28頁1行目から2行目まで(「(ア)」の項)を以下のとおり改める。

「(ア) 認定ディーラーとは、P1社又は認定卸売業者によってP3製品をエンドユーザーに販売するディーラーとして指名された者をいう。」

(3) 原判決28頁4行目の末尾に、行を改めて以下のとおり加える。

「(ウ) 顧客とは、認定ディーラー及び認定卸売業者のことをいう。」

(4) 原判決28頁5行目の「(ウ)」を「(エ)」に、同頁7行目の「(エ)」を「(オ)」にそれぞれ改める。

(5) 原判決28頁12行目及び13行目にそれぞれ「代理人」とあるのを、いずれも「代理店」と改める。

(6) 原判決28頁15行目の「P3製品の」の後に「技術」を加える。

(7) 原判決29頁3行目から4行目にかけて「ライセンス販売額に相当する」とあるのを、「売上高のことをいう」と改める。

(8) 原判決29頁8行目の「販売促進」を「プロモーション」と、同頁9行目の「売上げ」を「サービスの履行」と、同頁11行目の「販売」を「売上げ」と、同頁12行目の「売上げ」を「サービスの提供」とそれぞれ改める。

- (9) 原判決30頁2行目の「原告は」から同頁3行目の末尾までを、「控訴人は、英語以外の資料に記載された全てのエンドユーザー契約やその他の財産上の権利の表示の英語翻訳文をP1社に提供する。」と改める。
- (10) 原判決30頁6行目の末尾に、「P1社が費用を請求する一定の場合を除き、トレーニングコースの提供の対価として控訴人が受領した収入は全て控訴人が保持するものとする。」を加える。
- (11) 原判決30頁8行目から9行目にかけて「サポート」とあるのを、「支援」と改める。
- (12) 原判決30頁17行目の末尾に、行を改めて以下のとおり加える。

「エ 雑則

控訴人は、独立契約者であり、本契約のいずれの定めも、販売代理店又は本人・代理人の関係を創設するものと解釈されてはならない。控訴人はP1社の代理人ではない。」

- (13) 原判決30頁18行目の「エ」を「オ」と改める。
- (14) 原判決31頁15行目の「サポートする」の後に「ため」を加える。
- (15) 原判決31頁18行目から19行目まで（「(ア)」の項）を以下のとおり改める。
- 「(ア) 認定ディーラーとは、P2社又は認定卸売業者がP3製品をエンドユーザーに販売するディーラーに指名した者をいう。」
- (16) 原判決31頁21行目の末尾に、行を改めて以下のとおり加える。
- 「(ウ) 顧客とは、認定ディーラー及び認定卸売業者のことをいう。」
- (17) 原判決31頁22行目の「(ウ)」を「(エ)」に、同32頁2行目の「(エ)」を「(オ)」にそれぞれ改める。
- (18) 原判決32頁11行目に「卸売業者を訪問し、顧客を誘導する。」とあるのを、「卸売業者及び直接の顧客を訪問する。」と改める。
- (19) 原判決32頁13行目から14行目にかけて「卸売業者を訪問し、顧客

及び戦略提携先を誘導する。」とあるのを、「卸売業者、直接の顧客及び戦略提携先を訪問する。」と改める。

(20) 原判決 3 2 頁 1 5 行目から 1 6 行目まで(「c」の項)を以下のとおり改める。

「c 卸売業者その他の顧客から P 2 社に直接発注された注文について、控訴人に送付された写しで追跡調査する。」

(21) 原判決 3 3 頁 2 行目から 3 行目にかけて「販売額に相当する」とあるのを、「売上高のことをいう」と改める。

(22) 原判決 3 3 頁 7 行目の「販売促進」を「プロモーション」と、同頁 8 行目及び同頁 1 1 行目の「売上げ」をいずれも「サービスの提供」とそれぞれ改める。

(23) 原判決 3 4 頁 1 行目の「原告は」から同頁 2 行目の末尾までを、「控訴人は、英語以外の資料に記載された全てのエンドユーザー契約やその他の財産上の権利の表示の英語翻訳文を P 2 社に提供する。」と改める。

(24) 原判決 3 4 頁 5 行目の末尾に、「P 2 社が費用を請求する一定の場合を除き、トレーニングコースの提供の対価として控訴人が受領した収入は全て控訴人が保持するものとする。」を加える。

(25) 原判決 3 4 頁 7 行目から 8 行目にかけて「サポート」とあるのを、「支援」と改める。

(26) 原判決 3 4 頁 1 3 行目の末尾に、行を改めて以下のとおり加える。

「エ 雑則

控訴人は、独立契約者であり、本契約のいずれの定めも、販売代理店又は本人・代理人の関係を創設するものと解釈されてはならない。控訴人は P 2 社の代理人ではない。」

(27) 原判決 3 4 頁 1 4 行目の「エ」を「オ」と改める。

2 争点(1)(本件手数料の額が独立企業間価格に満たないものであるか)につ

いて

(1) 本件において、租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項第 2 号口所定の方法により独立企業間価格を算定することができるか否か（本件国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するにつき、同号イ所定の基本 3 法と同等の方法を用いることができない場合であるといえるか否か）についての判断は、原判決の「事実及び理由」の「第 3 当裁判所の判断」の 2 (1) に記載するところと同旨であるから、これを引用する。

(2) そこで、本件において、処分行政庁が用いた独立企業間価格の算定方法が租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項第 2 号口所定の方法といえるかを検討する。

ア 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、P 3 製品と同種又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、我が国における P 3 製品の売上高に上記比較対象取引の売上総利益率（必要な差異の調整を加えた後のもの）を乗じて、本件国外関連取引において控訴人が受け取るべき通常の手数料の額（独立企業間価格）を算定するというものである（以下、この算定方法を「本件算定方法」という。）。

被控訴人は、本件算定方法が租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項第 2 号口所定の再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法である旨主張するので、以下、この点について検討する。

イ 租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項第 2 号口は、棚卸資産の販売又は購入以外の取引について、基本 3 法に準ずる方法と同等の方法により独立企業間価格を算定することができる旨規定しているところ、この「準ずる方法」とは、取引内容に適合し、かつ、基本 3 法の考え方から乖離しない合理的な方法をいうものと解するのが相当であり、また、「同等の方法」とは、それぞれの取引の類型に応じて、基本 3 法と同様の考え方に基

づく算定方法を意味するものであると解されるから、結局、「基本3法に準ずる方法と同等の方法」とは、棚卸資産の販売又は購入以外の取引において、それぞれの取引の類型に応じ、取引内容に適合し、かつ、基本3法の考え方から乖離しない合理的な方法をいうものと解するのが相当である。

そして、本件算定方法が租税特別措置法66条の4第2項第2号口所定の再销售价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発生の要件事実該当するから、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。

ウ 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3法の考え方から乖離しない合理的な方法といえるかを検討する。

(ア) この点、再销售价格基準法は、前示のとおり、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額（再销售价格）から通常の利潤の額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（独立企業間価格）とする方法であるが、この方法が独立企業間価格の算定方法とされているのは、再販売業者が商品の再販売取引において実現するマージン（上記の「通常の利潤の額」）は、その取引において果たす機能と負担するリスクが同様である限り、同水準となると考えられているためである（甲38号証参照）。すなわち、再销售价格基準法は、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方法であることから（乙7、租税特別措置法施行令39条の12第6項、租税特別措置法（法人税法関係）基本通達66の4(2)-3(6)(7)参照）、本件算定方法が、取引の内容に適合し、かつ、基本3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。

(イ) そこで、本件国外関連取引における控訴人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。

a まず、本件国外関連取引の実態について検討するに、前記前提事実に証拠（甲 23、24、27、28の1・2、29、原審証人 P5）及び弁論の全趣旨を総合すれば、P3製品は、本件国外関連者とは特殊の関係にないディストリビュータ（卸売業者）であるP6株式会社、P7株式会社、P8株式会社等が日本に輸入した上、リセラー（小売業者。この中には、P9やP10のように個人のエンドユーザーに小売販売する量販店と、P11やP12のように企業を顧客とし企業への訪問販売活動を通じて小売販売をする法人系リセラーとがある。）に対して卸売販売をしていること、法人系のリセラーの中には、ディストリビュータから直接仕入れることのできない零細なリセラーに対してソフトウェアの二次卸を行う業者もあること、控訴人は、本件各業務委託契約に基づき、既存のP3製品の販売促進及び新規のP3製品の紹介及び説明のために、卸売業者を訪問して顧客等を誘導し、P3製品のマーケティングの費用を負担し、マーケティング資料を作成して、マーケティングを行い、本件国外関連者による日本でのP3製品の販売促進及び宣伝広告を支援し、卸売業者、ディーラー及びエンドユーザーに対しP3製品のトレーニングコースを提供し、顧客に対しサポートサービスを提供するなどの役務提供行為を行っていたこと、本件各業務委託契約上、控訴人の報酬は、日本における純売上高の1.5パーセント並びに控訴人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と定められていたことが認められる。

また、控訴人は在庫リスクを負担せず、顧客からの債権回収リスク

も負担していないことは前示のとおりである。

- b 他方，本件比較対象取引の実態について検討するに，証拠（乙33，原審証人P4）及び弁論の全趣旨によれば，本件比較対象法人は，主としてプロフェッショナル向けのグラフィックソフトの卸売及び小売を行う業者であり，本件比較対象取引の対象商品は海外のメーカーが製造したグラフィックソフトであること，本件比較対象法人は，上記対象商品を輸入業者から仕入れ，これを顧客に再販売していること，再販売先は，主としてコンピュータゲーム制作会社，デザイン会社，専門学校等の教育機関等のグラフィックソフトのエンドユーザーであるが，他方，卸売も行っており，本件比較対象法人はソフトウェアの流通過程における卸売業者（2次卸）及び小売業者に相当する企業であること，本件比較対象法人は，小売業者として，専門学校や大学の教員を訪問してデモンストレーションを行い，イベント等を開催して潜在顧客に上記対象商品を宣伝し，エンドユーザー向けに業界紙，ダイレクトメール，ウェブ広告等を通じて広告を出し，エンドユーザーからの質問やクレームを受け付けて処理をするというサポートサービスを提供するとともに，卸売業者として，卸売先の業者と共に潜在顧客先に赴いて製品のデモンストレーションをするなどの販売促進活動をしていたこと，本件比較対象取引は，仕入販売取引であるが，受注販売方式を採っており，在庫リスクはほとんどなく，売掛先が大企業等の信用の高い顧客が多く，貸倒れのリスクが小さいことが認められる。
- c 以上を前提に，本件国外関連取引において控訴人が果たす機能と，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，上記認定事実のとおり，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売取引を中核とし、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、控訴人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。

被控訴人は、本件国外関連取引が仕入販売取引でなく役務提供取引であることを前提に、P3製品の販売において控訴人の果たしている機能及び負担しているリスクが、受注販売方式を採る再販売取引における再販売者の機能及びリスクと類似しているので、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主張し、控訴人と異なる再販売者固有の機能は、上記販売促進の機能から純粋な商品の受発注及び配送手配、仕入金額の支払及び販売代金の受領等の事務処理作業にすぎず、このような事務処理作業を通じて商品の取引価格や売上総利益率に影響するような多大な利益が生じ得ることは想定し難いとし、したがって、控訴人の利益率を算定するには、モノとサービスを販売する本件比較対象取引の利益率からモノを販売する取引の利益率を控除する必要はないとしている。

しかしながら、再販売業者が行う販売促進等の役務の内容が控訴人の提供する役務の内容と類似しているとしても、およそ一般的に価格設定にかかわるそれ以外の被控訴人主張の上記要因等が単なる事務処理作業としてほとんど考慮する必要がないものとはいえないのであって（本件において、考慮する必要性がないことを裏付けるに足りる具体的な証拠はない。）、本件役務提供取引において控訴人の果たす機能と本件比較対象法人の果たす機能との間には捨象できない差異があ

るものといわざるを得ない。

また、上記のとおり控訴人はグラフィックソフトの販売を行っていないから、収受すべき手数料にはグラフィックソフトの販売利益が含まれないことになるのに対し、本件比較対象法人の総売上利益率にはグラフィックソフトの販売利益も含まれることになる。すなわち、控訴人は上記の役務提供に見合った利益を取得すべきことになるのに対し、本件比較対象法人は再販売取引及び販売促進等の役務提供に見合った利益（その売上総利益率が、本件算定方法において用いられる「通常の利益率」（租税特別措置法66条の4第2項第1号口、同項第2号口、租税特別措置法施行令39条の12第6項）である。）を取得することになるものと解されるのであり、本件比較対象法人の行う役務提供の内容が本件国外関連取引において控訴人が行う役務提供内容と類似しているとしても、本件比較対象法人は、製品の再販売（卸売・小売）も行っているものであり、その総利益には製品の再販売の利益も含まれることになる。これに対して、本件国外関連者と特殊の関係のない卸売業者がP3製品を仕入れて、販売利益を得て再販売し、これと平行して控訴人がリセラー（小売業者）に対して販売促進等を行うことにより本件国外関連者に役務を提供していることになる場合においても、卸売業者は再販売利益を得ているのであり、一方、控訴人には製品を再販売することによる利益はないことになるのであるから、本件算定方法のように、我が国におけるP3製品の売上高に本件比較対象法人の売上総利益率を乗じて得られる利益額の中には、卸売業者が本件国外関連者からP3製品を仕入れて小売店等に再販売して取得する販売利益も含まれている蓋然性が高いというべきである。

さらに、本件算定方法においては、我が国におけるP3製品の売上高に上記売上総利益率を乗じて独立企業間価格を算出しているが、証

拠（甲 2 3，原審証人 P 5）及び弁論の全趣旨によれば，上記の売上高の中には控訴人がおよそ関与しないまま P 3 製品が売却された場合も含まれるのであって，上記売上高は租税特別措置法 6 6 条の 4 第 2 項第 2 号口にいう再販売価格とは異なる要素を含むものである。

d 本件国外関連取引において控訴人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とを比較するに，控訴人は，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 パーセント並びに控訴人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，控訴人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，これは受注販売形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。

(ウ) 以上によれば，本件国外関連取引において控訴人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 3 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。

エ 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、租税特別措置法66条の4第2項第2号ロに規定する「再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法」に当たるということはできない。

- (3) 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、租税特別措置法66条の4第1項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。
- 3 以上によれば、その余の点につき判断するまでもなく、控訴人の本件各請求はいずれも理由があるからこれを認容すべきであり、これと異なる原判決を取り消すこととして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第16民事部

裁判長裁判官 宗 宮 英 俊

裁判官 黒 津 英 明

裁判官 大 竹 昭 彦