

別紙 8

争点 2 (被告が用いた残余利益分割法及び残余利益分割法
と同等の方法の相当性) についての当事者の主張の要点

5 (被告の主張の要点)

(1) 被告が本件国外関連取引に用いた残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法の概要

ア 分割対象利益の算定について

10 (ア) 分割対象利益は、国外関連取引に係る棚卸資産の販売等により当該法人及び国外関連者に生じた営業利益の合計であるから、本件国外関連取引における分割対象利益は、原告と本件国外関連者の双方につき、本件国外関連取引から生じた利益、具体的には、本件国外関連取引による収入金額からこれに対応する売上原価その他の費用に係る金額を控除した後のものを算定することとなる。

15 その際、①分割対象利益の計算上控除する費用の額については、当該法人又は国外関連者の売上原価、販売管理費(販売費及び一般管理費のこと。以下同じ。)その他の費用のうち国外関連取引及びそれ以外の取引の双方に関連して生じたもの(以下「共通費用」という。)がある場合には、当該費用の額を個々の取引形態に応じ、当該双方の取引の内容及び費用の性質に照らして合理的と認められる要素の比に応じてあん分すべきであること、②各事業年度の利益の算定に当たっては、費用と収益との間に、個別的対応又は期間的対応があることが求められること、③研究開発費については、(あ)発生時には将来の収益を獲得することができるか否か不明であること、(い)研究開発計画が進行し、将来の収益の獲得に係る期待が高まったとしても、依然としてその獲得が確実であるとはいえないこと、
20 (う)仮に、一定の要件を満たすものについて資産として計上すべきことと
25

したとしても、実務上客観的に判断することが可能な要件を設定することは困難であって、企業間の比較可能性が損なわれるおそれがあること等に鑑み、発生時に費用として処理すべきであることに留意が必要である。

(イ) a 本件国外関連取引に係る原告の営業利益(以下、特に断りのない限り、

5 「原告の営業利益」という。)は、本件ライセンス取引及び本件棚卸資産販売取引によってそれぞれ得られた収入金額から、売上原価の額、販売管理費の額その他の費用の額を控除して計算するのが相当である。そして、営業利益を計算するに当たっては、本件ライセンス取引については、販売管理費である研究開発費、「法務部費用」とされる費用(以下「法
10 務部費用」という。)及び「海外展開プロジェクト費用」とされる費用(以下「海外展開プロジェクト費用」という。)を、本件棚卸資産販売取引については、売上原価(ただし、原告自身、本件棚卸資産販売取引の売上原価について、国際部における売上原価から工場に留保される5%の利益相当額を控除する計算をしていたところ、工場に留保される利益は、
15 本来原告の営業利益に含めるべきものであり、売上原価に含めるべきものではないから、上記の原告がしていたのと同様の計算をすべきものである。)のほか、販売管理費である研究開発費、法務部費用、海外展開プロジェクト費用及び「国際営業部費用」とされる費用(以下「国際営業部費用」という。)を、それぞれ控除するのが合理的であり、他に原告の
20 営業利益の計算上、控除すべき費用はなく、原告からもそのような費用の提示はなかった。

b 原告は、本件各事業年度において、表面処理用資材事業及び表面処理用機械事業の各事業につき、中央研究所における研究開発活動をしてい
たところ、本件国外関連取引は、主としてプリント配線板用めっき薬品の製造に関連した取引であるから、表面処理用資材事業に属するもので
25 ある。原告が同事業について行う研究開発活動には、本件国外関連取引

の対象製品並びにその技術及び用途を同じくする製品の試作、製品化又は改良が含まれており、本件各事業年度の本件国外関連取引に係る収入と関連性があるから、分割対象利益の算定上、費用として控除する必要がある。

5 具体的には、原告の研究開発費（中央研究所に係る総費用）のうち、めっきプロセスの開発等を手掛ける第1開発部及び第2開発部において要した費用（研究開発費のほか共通管理費を含む。）は、めっき薬品の開発に関する研究開発費として、本件国外関連取引との関連性を認めることができるが、本件国外関連取引以外の取引にも共通する費用でもあ
10 るため、上記の費用のうち、本件国外関連取引に関連する部分を抽出した上で分割対象利益の算定上控除すべき費用として計上すべきである。なお、厳密には、本件各事業年度の研究開発活動が、当該事業年度中にノウハウ等の形成に至り、これを用いた製品の製造又は販売に結び付くとは限らないから、収益と費用との間の期間的対応が問題となり得るが、
15 本件各事業年度を通じて原告が支出する研究開発費（中央研究所に係る総費用）の額が10億円前後で一定していること及び企業会計処理上、研究開発費については、各期の総利益に期間的に対応する費用として、発生時に費用として処理できるとされていること等に鑑み、本件各事業年度に属するある事業年度において生じた研究開発費用は、
20 当該事業年度の収益に期間的に対応する費用として取り扱うべきである。

 そうすると、本件国外関連取引の分割対象利益の算定上控除すべき研究開発費の額は、本件各事業年度中に原告の中央研究所において生じた総費用（研究開発費及び共通管理費）の額に、中央研究所の総人員数に占める第1開発部及び第2開発部の人員数の割合を乗じた後の金額を、
25 本件国外関連取引とそれ以外の取引とで、それぞれのめっき薬品の売上高に応じてあん分して算定すべきである。

c 原告は、本件調査担当者に対し、法務部費用について、弁護士、弁理士等に対する手数料が計上される費目である「法務部諸手数料」（以下「法務部諸手数料」という。）とそれ以外の費目が計上される「法務部その他費用」（以下「法務部その他費用」という。）に区分され、法務部諸手数料は、無形資産の使用許諾取引から生じた利益との関連性が高い一方、法務部その他費用には、一般的な法務又は契約業務に関する人件費のように無形資産の使用許諾取引から発生した利益との関連性が低い費用も含まれているとして、法務部その他費用の額のうち2分の1に相当する部分は、共通費用に当たらない旨の見解を示した。

したがって、法務部諸手数料の全額と法務部その他費用の額のうち2分の1に相当する部分を合計したものに、めっき薬品の連結売上高（Z10及びZ11の各売上高を含む。以下「本件連結売上高」という。）に占める本件ライセンス製品外部売上高の割合を乗ずることにより、本件国外関連取引の分割対象利益の算定上控除すべき法務部費用の額を算定すべきである。

d 原告は、本件調査担当者に対し、海外展開プロジェクト費用について、台湾の子会社を含めた関係会社の利益に関連性がある業務は「海外展開プロジェクト」と称するプロジェクト（以下「海外展開プロジェクト」という。）により行われているとして、海外展開プロジェクト費用の総額に、原告グループの海外売上高に占める本件国外関連者の本件ライセンス製品の外部売上高の割合を乗じて分割対象利益の算定上控除すべき海外展開プロジェクト費用の額を計算すべきである旨の見解を示した。

したがって、海外展開プロジェクト費用の総額に原告グループの海外売上高に占める本件ライセンス製品外部売上高の割合を乗ずる方法により、本件国外関連取引の分割対象利益の算定上控除すべき海外展開プロジェクト費用の額を算定すべきである。

e 原告は、本件調査担当者に対し、国際営業部において、本件棚卸資産販売取引に関連がある業務が行われている旨を述べた。

したがって、国際営業部全体の費用の額を国際営業部のめっき薬品の売上高と国際営業部の機械の売上高の比率であん分し、当該めっき薬品の売上高に対応する国際営業部費用の額を算出した上、当該費用の額に国際営業部のめっき薬品の売上高に占める本件棚卸資産販売取引の売上高の割合を乗ずることにより、本件国外関連取引の分割対象利益の算定上控除すべき国際営業部費用の額を算定すべきである。

(ウ) a 本件国外関連者の本件国外関連取引に係る営業利益は、本件国外関連者における本件ライセンス製品の各売上高から、それぞれの売上原価の額及び販売管理費の額を控除して（平成21年3月期から平成24年3月期までについては、めっき加工サービスに係る営業損失に相当する額も更に控除して）算出すべきである。

b 本件国外関連取引の分割対象利益の算定上控除すべき売上原価の額については、Z1又はZ3が、本件ライセンス製品の売上げに個別に対応するものとして会計上認識した売上原価の額とすべきである。

c (a) 本件国外関連者において計上されている販売管理費には、
「Laboratory & Research」費用とされるもの(以下「L&R費用」という。)とそれ以外の販売管理費が含まれており、L&R費用には、本件国外関連者の開発部（本件国外関連者が有する重要な無形資産とされる営業技術支援を行う部署。以下同じ。）の技術要員が主体となって顧客に提供する営業技術支援に関連して支出されたと認められる費用が含まれている。また、L&R費用に計上されている共用資産の減価償却費は、その全額がZ1において計上されており、Z3においては計上されていないものの、Z3の開発部の従業員がZ1の固定資産を使用してZ3の業務をしているから、当該固定資産に係る減価償却

費の一部は、Z3の費用として認識すべきである。しかも、本件国外
関連者の本件ライセンス製品の販売に係る損益の状況を見ると、税制
上の優遇を受けているZ3の売上げがZ1の売上げを大幅に上回る一
方、Z1において計上されているL&R費用が、Z3において計上さ
5 されているL&R費用を大幅に上回る状況にある。

したがって、販売管理費については、①本件国外関連者において計
上されている販売管理費をL&R費用とそれ以外の費用に区分し、②
L&R費用を減価償却費とそれ以外の費用に更に区分した上で、③そ
れぞれの費用について、本件ライセンス製品の売上げに係る部分
10 の金額を計算する必要があるところ、④Z1が計上しているL&R費
用のうち本件ライセンス製品の売上げに関する費用と認められる部分
は、Z3の費用として取り扱ってZ3の営業利益の計算上控除するも
のとし、⑤Z1が計上している減価償却費の一部（Z3の営業技術支
援に係る費用の一部を構成するもの）については、Z3の費用として
15 取り扱ってZ3の営業利益の計算上控除するものとすべきである。

(b) Z3の決算書に計上されている販売管理費の額のうちL&R費用の
額を控除した後の金額に、Z3の全体の売上高（以下「Z3全体売上
高」という。）に占めるZ3の本件ライセンス製品の売上高（以下、
「Z3本件ライセンス製品売上高」という。）の割合を乗じて、Z3
20 のL&R費用を除く販売管理費の額のうち本件国外関連取引に関する
部分を算定すべきである。

(c) Z3のL&R費用の額に、Z3めっき製品売上高に占めるZ3本件
ライセンス製品売上高の割合を乗じて、Z3のL&R費用のうち本件
国外関連取引に関する部分を算定すべきである。

(d) Z1において計上されている減価償却費（Z1の固定資産）の額に
25 ついては、当該固定資産は、実際には、Z1及びZ3の各開発部並び

にZ 2において共通して利用され、その減価償却費は、本件国外関連取引とそれ以外の取引の双方に関連して生じたものであるから、当該減価償却費を本件国外関連取引に係る部分とそれ以外の部分とで区分して分割対象利益の算定上控除すべき減価償却費の額を算定すべきである。

5

すなわち、上記の減価償却費の額のうち、当該固定資産がZ 3の研發部の業務に用いられる部分に対応する金額を当該業務に従事する者の人員の比により計算し、これにZ 3めっき製品売上高に占めるZ 3本件ライセンス製品売上高の割合を乗じて、分割対象利益の算定上控除すべき減価償却費の額を算定すべきである。

10

(e) Z 1のL & R費用のうち本件国外関連取引に関する部分の額については、Z 1のL & R費用の額【A】に、Z 2の総人員数【B】及びZ 1の研發部の人員数【C】の合計【B+C】に占めるZ 2の人員のうち研發部の業務に従事する人員数【D】及びZ 1の研發部の人員数【E】の合計【D+E】の割合（ $= (D+E) / (B+C)$ ）を乗じた後の金額（ $= A \times \{ (D+E) / (B+C) \}$ ）に、本件国外関連者のめっき製品の売上高の合計額（以下「本件国外関連者めっき製品売上高」という。）【F】に占める本件ライセンス製品外部売上高【G】の割合（ G/F ）を乗ずること（ $= A \times \{ (D+E) / (B+C) \} \times G / F$ ）によって算定すべきである。

15

20

(f) Z 1のL & R費用を除く販売管理費の額は、L & R費用を除いたZ 1の販売管理費の額に、Z 1の全体の売上高（以下「Z 1全体売上高」という。）に占めるZ 1の本件ライセンス製品の売上高（以下「Z 1本件ライセンス製品売上高」という。）の割合を乗じて計算した金額とすべきである。

25

(g) Z 1の決算書に計上されている販売管理費の額のうちL & R費用の

額とされるものについては、前記(e)のとおり、本件ライセンス取引に該当する部分をZ3の本件国外関連取引に係る営業利益の計算上控除すべきであるから、Z1の本件国外関連取引に係る営業利益の計算上は、控除しないものとすべきである。

- 5 d Z1のめっき加工工場は、顧客の認定取得支援、トラブルシューティング等の営業技術による販売支援をしており、その損益には、本件国外関連取引に係るものが含まれるから、同工場において発生した損益の額に、本件国外関連者めっき製品売上高に占める本件ライセンス製品外部売上高の割合を乗じて計算した金額を、本件国外関連者の分割対象利益
10 の計算に加算すべきである。

イ 基本的利益の算定について

- (ア) a 基本的利益とは、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に相当する金額であるから、その算定に当たっては、
15 国外関連取引の事業と同種で、市場、事業規模等が類似する重要な無形資産を有しない法人を抽出し、当該法人の売上高に対する営業利益の割合等の利益指標を算出した上で、当該利益指標に基づき国外関連取引の当事者それぞれの基本的利益の金額を算出すべきである。
- b 一般に、価格は、製品の差異に影響を受ける傾向があり、いわゆる粗利益は、取引当事者の果たす機能の差異に影響を受ける傾向があるが、
20 営業利益指標は、そのような差異によってそれほど大きな影響を受けないとされる（移転価格ガイドライン（2017年（平成29年）に改訂される前のもの）2.69参照）。

したがって、独立価格比準法のように、国外関連取引の価格と比較対象取引の価格を直接比較する方法においては、取引の対象となる棚卸資産の厳格な同種性が要求される一方、売上総利益（粗利益）の水準で比較をする再販売価格基準法又は原価基準法においては、売上総利益の水
25

準は、取引の対象となる棚卸資産それ自体の差異の影響は受けにくいとされるが、取引当事者の果たす機能の差異の影響を受けやすいとされる。また、取引単位営業利益法のように営業利益の水準で比較を行う方法の場合には、営業利益の水準は、取引当事者が果たす機能の差異によって影響を受けることがあるものの、事業を行う場合に遂行される機能の差異は、一般的に機能の遂行に伴い支出される販売費及び一般管理費の水準差として反映され、売上総利益（粗利益）の水準では大きな差があっても営業利益の水準では一定程度均衡すると考えられるため、利益指標に売上総利益（粗利益）を用いる場合に比して、当事者の果たす機能その他の差異が営業利益率に与える影響は限定され、営業利益指標の算定に影響を及ぼすことが客観的に明らかな差異が認められない限り、比較対象取引として採用することが可能であると考えられている。

c 残余利益分割法における基本的利益の算定においては、価格自体を直接比較する独立価格比準法のような手法を用いることは予定されておらず、利益指標（売上総利益率又は営業利益率）を用いて利益の水準を算定することになるところ、価格自体の比較ではなく、利益の水準に着目した方法による場合、棚卸資産それ自体の差異の影響を受けにくくなるため、棚卸資産の厳格な類似性（同種性）は要求されない。また、利益指標として、売上総利益率ではなく営業利益率を用いる場合には、当事者の果たす機能その他の差異が利益率に与える影響がより限定的であるため、営業利益率に影響を及ぼすことが客観的に明らかな差異があるか否かという観点から、比較可能性の有無を検討する必要がある。

d 利益指標の算出の基礎とするための比較対象となる企業の選定基準については、利益分割法が、比較対象法人を選定することができないために基本三法の代替手段として利用される算定方法であることに鑑みると、基本三法における比較対象企業の選定基準よりも緩やかなもので足

り、他の算定方法と比較しても、比較対象性の要件は緩和されているところ（前記 b 及び c 参照）、利益指標算出のための比較対象となる企業の選定に当たっては、その対象から除外する基準としては、関連者間取引の割合、製品の特徴、事業の継続性等の観点から設定すべきである。

5 (イ) a 本件ライセンス取引に係る原告の基本的利益については、原告の事業活動のほとんどが原告の重要な無形資産を使用して行われていることから、存在しないものとすべきである。

b 本件棚卸資産販売取引に係る原告の基本的利益については、本件国外関連取引に係る事業と比較可能な日本の企業（以下「日本側比較対象企業」という。）を選定の上、これらの企業の総費用に対する営業利益の
10 比率（以下「総費用営業利益率」という。）の単純平均値を利益指標として採用し、原告の本件棚卸資産販売取引に係る費用の額に同利益指標を乗じて計算すべきであり、その際、基本的利益の計算から重要な無形資産の影響を除くため、原告の総費用の額から研究開発費の額を控除した後の金額（本件棚卸資産販売取引に係る売上原価の額及び販売管理の
15 額を合計した後の金額）をもって、上記の利益指標を乗じるべき原告の費用の額とすべきである。

日本側比較対象企業の選定については、OSIRIS（欧州の企業が提供している世界各国の多数の企業の詳細なデータが掲載されているデータベースのこと。以下同じ。）を用いて、日本に所在し、主業種が原告と類似する SIC コード（様々な業界をその機能と製品とにより定義するためにアメリカ合衆国政府が定めた 4 けたの番号のこと。以下同じ。）
20 2800 番台の化学工業である企業として抽出した 225 社の中から、事業概況、企業ウェブサイト等により、①単独株主に発行済株式の 50% 以上を所有されている企業、②過去 6 事業年度のうち 3 期以上財務のデータを入手することができない企業、③過去 6 事業年度のうち 2 期以上
25

連続して営業損失が生じている企業又は3期以上営業損失が生じている企業、④売上高に占める研究開発費の割合が3%を超過する企業、⑤売上高に占める販売管理費の割合が15%を超過する企業、⑥事業内容が原告と大きく異なる企業及び⑦製品の用途が半導体関連業ではない企業を全て除外した結果として12社（①Z13、②Z14、③Z15、④Z16、⑤Z17、⑥Z18、⑦Z19、⑧Z20、⑨Z21、⑩Z22、⑪Z23及び⑫Z24。以下、上記の企業のうち個別の企業を指すときは、「日本側比較対象企業①」のようにいう。）を選定した。なお、これは、原告から提案を受けた19社からエレクトロニクス製品と関連性のない製品を取り扱っている企業（Z25及びZ26）、売上高に占める研究開発費の割合が3%を超過する企業（Z27、Z28、Z29、Z30及びZ31）を除外したものであり、本件各更正処分等をする前の段階においては、原告からも特段の意見が出なかった。

- c 日本側比較対象企業の抽出(除外)基準は、①原告と市場条件が類似する日本の企業を抽出の対象としていること、②S I Cコードには、めっき薬品又は表面処理剤の製造業という分類はないが、当該業種は、大分類上S I Cコード2800番台に分類されるものと考えられ、同コード番号を抽出の対象とすることにより他のS I Cコード番号に比べ、本件棚卸資産販売取引との事業の類似性が高く、同種の事業を営む企業が含まれていると考えられること、③単独株主に発行済株式の50%以上を所有されている企業を除外していること、④入手できる財務データが3年未満であるなど財務データが少ない企業を除外していること、⑤2期以上連続して営業損失を計上している若しくは3期以上営業損失を計上している、又は、販売管理費の比率が15%超であるなど、通常の利益率を確保する上での適正及び安定性が認められない企業を除外していること、⑥研究開発費比率が3%超であるなど重要な無形資産を有する可

能性が高い企業を除外していること並びに⑦抽出された企業のウェブサイト等から、事業内容が原告と大きく異なる企業及び製品の用途が半導体関連業でない企業を除外していることなどからして、合理的である。

また、比較可能性及び公平性を確保するため、公開情報から得られたデータ及び上記抽出（除外）基準を、原告から比較対象企業の候補として提案された19社に一律に当てはめる手法は合理的であり、比較対象企業の選定過程に恣意性も認められず、当該19社のうち一定の比較可能性が確保される比較対象企業として12社を選定した上で、それに基づき基本的利益を算出した上記基本的利益の算定は合理的である。

10 (ウ) a 本件国外関連者の基本的利益は、本件国外関連者の事業と比較可能な台湾の企業（以下「台湾側比較対象企業」という。）を選定の上、これらの企業の売上高に対する営業利益の比率（以下「売上高営業利益率」という。）の単純平均値を利益指標として採用し、本件国外関連者の合計売上高にこれを乗じて計算すべきである。

15 b 台湾側比較対象企業の選定については、OSIRISを用いて、主業種が本件国外関連者と類似するSICコード2800番台の化学工業である企業として抽出した101社の中から、事業概況、企業ウェブサイト等により、①単独株主に発行済株式の50%以上を所有されている企業、②過去6事業年度のうち、3期以上財務のデータが入手できない企業、
20 ③過去6事業年度のうち、2期以上連続して営業損失が生じている企業又は3期以上営業損失が生じている企業、④売上高に占める研究開発費の割合が3%を超過する企業、⑤売上高が本件国外関連者の売上高の10倍以上又は10分の1以下の企業、⑥事業内容又は取扱製品が本件国外関連者と大きく異なる企業及び⑦製品の用途が半導体関連業でない企業を除外した結果として14社（①Z33、②Z34、③Z36、
25 ④Z37、⑤Z40、⑥Z43、⑦Z44、⑧Z45、⑨Z46、⑩Z

47, ⑪Z48, ⑫Z49, ⑬Z51及び⑭Z53。以下、上記の企業のうち個別の企業を指すときは、「台湾側比較対象企業①」のようにいう。)を選定した。なお、これは、原告側と複数回のやり取りを経た上で、原告側の意見も一部取り入れながら選定したものである。

5 c 前記bの①ないし⑦の抽出基準は、①台湾の企業である本件国外関連者と市場条件が類似する企業を抽出の対象としていること、②S I Cコードには、めっき薬品又は表面処理剤の製造業という分類はないが、当該業種は、大分類上S I Cコード2800番台に分類されるものと考えられ、同コード番号を抽出の対象とすることにより他のコード番号に比べ、本件国外関連取引との事業の類似性が高く、同種の事業を営む企業が含まれていると考えられること、③単独株主に発行済株式の50%以上を所有されている企業を除外していること、④入手できる財務データが3年未満であるなど財務データが少ない企業を除外していること、⑤2期以上連続して営業損失を計上している又は3期以上営業損失を計上しているなど通常の利益率を確保する上での適正及び安定性が認められない企業を除外していること、⑥研究開発費比率が3%超であるなど重要な無形資産を有する可能性が高い企業を除外していること、⑦売上高が本件国外関連者の売上高の10倍以上又は10分の1以下であるなど売上規模が異なる企業を除外していること並びに⑧抽出された企業のウェブサイト等から、事業内容又は取扱製品が本件国外関連者と大きく異なる企業及び製品の用途が半導体関連業でない企業を除外していることなどからして、合理的である。

10

15

20

また、比較可能性及び公平性を確保するため、公開情報から得られたデータ及び上記抽出(除外)基準を比較対象企業として選定された企業に一律に当てはめる方法も合理的であり、比較対象企業の選定過程に恣意性も認められない。これに加え、台湾企業に関する公開情報が限られ

25

ているという制約の下で、原告とも協議し、その意見も取り入れて、一定の比較可能性が確保される比較対象企業として14社（平成19年3月期は12社）を選定した上で、それに基づき基本的利益を算出するものであり、上記基本的利益の算定には合理性がある。

5 ウ 残余利益の算定について

残余利益の額は、分割対象利益の額から基本的利益の額を控除した後のものであるから、本件国外関連取引における残余利益の額は、前記アの分割対象利益の額から前記イの基本的利益の額を控除した後のものである。

エ 残余利益の配分について

- 10 (ア) 残余利益は、法人及び当該法人の国外関連者が有する重要な無形資産の価値に応じて当該法人と当該国外関連者に合理的に配分することになる。そして、当該重要な無形資産の価値の配分に係る具体的な方法は、当該重要な無形資産の開発のために支出した費用等の額により行うのが合理的であるから（租税特別措置法通達66の4(4)-5）、本件国外関連取引に係る残余利益の配分も、これによるべきである。
- 15

無形資産の価値を判断する要素については、法的な所有関係だけではなく、無形資産を形成等させる活動において関連当事者が行った貢献の程度についても勘案する必要があるから、当該無形資産を形成等するための意思決定、役務の提供、費用の負担及びリスクの管理において、関連当事者が果たした機能等を総合的に勘案して判断すべきであるものの、所得の源泉となる見通しが高い無形資産を形成等するにおいて法人又は当該法人の国外関連者が単にその費用を負担しているというだけでは、貢献の程度は低いと判断すべきである。また、当該無形資産を形成等する活動に係る支出費用の額が、過去から大きく変動しておらず、毎年おおむね一定しており、個々の製造等のノウハウ等（無形資産）を形成する費用を特定することができないときは、当該費用は、平均的に無形資産の形成及び維持に

20

25

貢献しているものと考えられるから、単年度ごとの支出費用の額をもって、残余利益の分割要因とすべきである。そして、共通費用は、前記ア(ア)①と同様、個々の取引形態に応じて、当該双方の取引の内容及び費用の性質に照らして合理的と認められる要素の比に応じてあん分すべきである。

5 (イ) 原告の分割要因は、原告が支出しためっき薬品の研究開発費のうち、本件国外関連取引に係る部分の額を基礎とすべきであり、具体的には、めっき薬品の研究開発費の総額につき、本件連結売上高に占める本件ライセンス製品外部売上高の割合を乗じて計算すべきである。

原告は、研究開発に積極的に取り組んでめっき技術に係る無形資産を形成等してきたところ、当該無形資産は、プリント配線板の性状等及び顧客の要望等に応じて個別性の高い特性を有するめっき薬品の製造等の高度なノウハウ等を含んでいるものと認められ、原告は、研究開発によりめっき技術に係る無形資産を形成していることから、研究開発費を残余利益の分割要因として用いることは合理的である。また、原告の研究開発費の支出額は、毎年おおむね一定である一方で、他に合理的な計算方法を見いだすこともできないから、本件各事業年度における原告の研究開発費の額をそれぞれの事業年度に係る分割要因の基礎とすることにも合理性がある。そして、原告が行う研究開発は、本件国外関連取引とそれ以外の取引の双方に関連するものであるところ、原告の研究開発費のうち本件国外関連取引の対象製品であるめっき薬品に係る部分を、その成果であるめっき薬品の売上高（本件連結売上高）に占める割合に応じて本件国外関連取引とそれ以外の取引に配分しており、かつ、関連者間取引の対価ではなく外部売上高をその基準としていることには合理性がある。

20 (ウ) 本件国外関連者は、①本来顧客が自ら行うべき認定取得の技術サポート業務（本件国外関連者の顧客が、その取引先から製品を受注する場合に必要な認定を受けるための試作テスト、プロセス確定テスト、報告書作成等

のアシスト) , 新規ライン立ち上げ時のテクニカルスタッフの一定期間の常駐等の支援体制, ②顧客サポート要員に24時間携帯電話を常備させ, クレーム発生時には顧客担当者との緊急連絡が取れ, 数時間以内に対策ミーティングができるサポート体制, ③競合他社がしていなかった各分析機器による高グレードのクレーム解析サービスを顧客に提供することができる体制, ④本来顧客が自ら行うべき品質管理業務であるめっき液の分析, めっき皮膜等の物性測定, 耐食性テスト及びめっき付けテストを代行して提供し, 又は顧客と並行して行い, 信頼性を高めるサービス業務を提供することができる体制による技術サービスをしており, 当該技術サービスは, 10 開発部の技術要員等が顧客に対して提供してきたものであり, 超過収益に寄与する無形資産を形成していることから, 当該営業技術支援に係る費用を本件国外関連者の分割要因とすべきである。このことは, 原告が, 本件調査担当者に対して提出した書面(乙64, 66, 103)の記載にも整合的である。

したがって, 本件国外関連者の分割要因については, Z1及びZ3の各営業技術費用の額に加え, Z1のめっき加工工場に係る費用の額もそれぞれ算定し, これらの合算額をもって算定すべきである。

(エ) 以上の分割要因に基づいて前記ウのとおり算定された残余利益を配分すべきである。

20 オ 独立企業間価格及び所得移転額について

(ア) 本件国外関連取引に係る独立企業間価格は, 分割対象利益のうち原告に帰属する利益の額(原告の基本的利益と原告に配分された残余利益を合計した後のもの)と原告が本件国外関連取引について支出した総費用(売上原価及び販売管理費)の額を合計した後の金額であり, 本件各事業年度ごとに, 次のとおりである。

25 a 平成19年3月期 13億3461万3522円

- b 平成20年3月期 10億4931万6653円
- c 平成21年3月期 5億6153万7993円
- d 平成22年3月期 4億5916万6109円
- e 平成23年3月期 5億7705万0359円
- f 平成24年3月期 4億9311万6159円

(イ) 本件各事業年度における本件国外関連取引に係る国外関連者への所得移転額は、前記(ア)の独立企業間価格から本件国外関連取引の対価の額を差し引いた後のものであり、それぞれ、次のとおりである。

- a 平成19年3月期 10億1290万5819円
- b 平成20年3月期 6億7380万3216円
- c 平成21年3月期 3億2281万3630円
- d 平成22年3月期 2億5544万1259円
- e 平成23年3月期 3億3735万6651円
- f 平成24年3月期 2億7823万5100円

(2) 本件Z1等取引がいわゆる連鎖取引である点について

ア 連鎖取引に係る利益分割法の適用方法

利益分割法の適用に当たり、複数の国外関連者間で一連の取引(連鎖取引)がされている場合、これらを利益分割法を用いる対象に含めるか否かについては、1つの製品に係る一連の取引であるか否か等により判断され、当該一連の取引が独立企業間価格によるものではないと認められる場合には、国外関連取引に係る分割対象利益等の計算に影響するため、原則的には、非関連者間取引に挟まれる関連取引全体を利益分割法を用いる対象にする必要がある。もっとも、連鎖する関連者間取引がある場合であっても、業界平均的な利益水準との比較等の検証に基づき、移転価格税制上の問題があるとは認められない場合や、取引規模が少額であるために国外関連取引に係る分割対象利益等の計算に与える影響が小さいと認められる場合には、利益分割法を用

いる対象となる取引に含めなければならないとはいえない。

イ 本件における残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となるべき取引

5 本件Z 1等取引の概要は、前提事実(2)ウのとおりであるところ、複数の国外関連者間で一連の取引（連鎖取引）がされていることから、当該取引の状況を確認して取引の規模による分割対象利益等の計算に与える影響を検討するとともに、各国外関連者の利益水準等を検討することによって、連鎖するそれぞれの取引が独立企業間価格からかい離したものであるか否かを検討する必要がある。

10 (ア) Z 3とZ 7及びZ 8との間の取引については、取引の金額を本件各事業年度に対応する6期の加重平均で見たところ、いずれの取引についても、Z 3全体売上高に占める比率が3%に満たない少額なものであったから、これらを残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引に含める必要はないというべきである。

15 (イ) Z 3とZ 5との間の取引（以下「本件Z 5取引」という。）の本件各事業年度に対応する6期の加重平均で見た金額のZ 3全体売上高に占める比率は、4.7%であったところ、Z 5の売上高営業利益率は、本件各事業年度に対応する6期の加重平均で22.12%であり、製造機能を持たない販売子会社としては、比較的高い水準で推移している。もっとも、その原因は、Z 5が、単なる販売子会社ではなく、華東地区の技術サポート拠点としてのZ 6を傘下に有し、通常営業スタッフ以外に技術スタッフも有し、新規顧客開拓のためのめっき薬品のデモンストレーション、サンプル付け等の技術サービスを行うなどの技術サービス機能を有する企業であることにあった。

25 そして、Z 5の比較対象企業として、OSIRISを用い、中国に所在し、主業種がZ 5と類似するSICコード5000番台及び5100番台

の卸売業を営む企業として抽出された97社のうちから、事業概況、企業ウェブサイト等により、①単独株主に発行済株式の50%以上を所有されている企業、②過去6事業年度のうち4期以上財務のデータを入手することができない企業、③過去6事業年度のうち2期以上連続して営業損失が生じている企業又は3期以上営業損失が生じている企業、④売上高に占める販売管理費の6期平均がZ5の同比率の上下5%から外れる企業、⑤純売上高がZ5の6期平均売上高10分の1から10倍の範囲を外れる企業、⑥事業内容がZ5と大きく異なる企業、⑦取扱い製品がZ5と大きく異なる企業及び⑧業務内容の技術サービスがない企業を全て除外した結果として9社を選定した。

上記に選定した企業の売上高営業利益率とZ5の売上高営業利益率を比較した結果、本件各事業年度のZ5の売上高営業利益率は、それぞれ、上記の選定企業の売上高営業利益率の範囲内にあり、業界平均的な利益水準と同等程度のものであって、Z5における比較的高い利益水準は、Z5の技術サービス機能によるものであると合理的に推認することができるから、本件Z1等取引のうち本件Z5取引については、その取引の価格が独立企業間価格からかい離しているものとはいえないというべきである。

したがって、本件Z5取引については、移転価格税制上の問題があるとはいえないから、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引に含める必要はないというべきである。

(ウ) Z3とZ4との間の取引（以下「本件Z4取引」という。）の本件各事業年度に対応する6期の加重平均で見た金額のZ3全体売上高に占める比率は、9.7%であったところ、Z4の売上高営業利益率は、本件各事業年度に対応する6期の加重平均で4.0%であった。

Z4は、純粋な販売子会社であるところ、Z4の比較対象企業として、OSIRISを用い、中国、台湾又は香港に所在し、主業種がZ4と類似

するS I Cコード5 0 0 0番台及び5 1 0 0番台の卸売業を営む企業として抽出された1 9 7社のうちから、事業概況、企業ウェブサイト等により、①単独株主に発行済株式の5 0 %以上を所有されている企業、②過去6 事業年度のうち4 期以上財務のデータを入手することができない企業、
5 ③過去6 事業年度のうち2 期以上連続して営業損失が生じている企業又は3 期以上営業損失が生じている企業及び④事業内容がZ 4 と大きく異なる企業を全て除外した結果として2 3 社を選定した。

上記に選定した企業の売上高営業利益率とZ 4 の売上高営業利益率を比較した結果、本件各事業年度のZ 4 の売上高営業利益率は、それぞれ、上記の選定企業の売上高営業利益率の範囲内にあり、業界平均的な利益水準
10 と同等程度のものであったから、本件Z 1 等取引のうち本件Z 4 取引については、その取引の価格が独立企業間価格からかい離しているものとはいえない。

したがって、本件Z 4 取引については、移転価格税制上の問題があるとはいえないから、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる
15 対象となる取引に含める必要はないというべきである。

(エ) Z 3 とZ 1 との間の製品及び原料の取引については、Z 3 の全めっき薬品の売上金額に占めるZ 1 へのめっき薬品の売上金額の割合は、本件各事業年度に対応する6 期の加重平均で0 . 4 %と僅少であり、Z 3 の全め
20 き薬品の仕入金額に占めるZ 1 からのめっき薬品の仕入金額の割合は、本件各事業年度に対応する6 期の加重平均で1 . 9 %と僅少であり、いずれも、本件国外関連取引の分割対象利益等の計算に与える影響は小さいもの
というべきである。

したがって、Z 3 とZ 1 との間の取引については、これらを残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引に含める
25 必要はないというべきである。

ウ 原告の主張に対する反論

(ア) a 原告は、独立企業間価格での取引であるか否かの検証は、年度ごとにされなければならないが、6期の加重平均には、理論上の根拠がない上、本件各事業年度を構成する年度によっては、Z3全体売上高に占めるZ3とZ8及びZ7との間の取引の売上高の比率が3%を超える年度もあるとして、Z3とZ8及びZ7との間の取引を残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象に含めるべきである旨主張する。

しかし、取引状況等が大きく変動するなどの特段の事情がないにもかかわらず、常に取引額の僅かな変動をとらえて残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引を年度ごとに区々にすることは、実態に即した独立企業間価格の算定にはつながらない。また、本件においては、Z3とZ8及びZ7との間の取引がZ3の全売上高に占める比率は、最大でも3.4%（平成22年におけるもの）であり、取引金額が極めて少額であることに変わりはない。

b 原告は、3%という基準が、一般的によく用いられる重要性の判断基準であり、客観的かつ合理的な基準であるところ、平成21年3月期及び平成22年3月期においては、Z3全体売上高に占めるZ3とZ7との間の取引の売上高の比率が3%を超えるものであったから、少なくとも、上記の年度については、原則どおり、Z3とZ7との間の取引を残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象に含めるべきである旨主張する。

しかし、国外関連者の全体の売上高に占める連鎖取引の売上高の割合が3%を超えるか否かが、一般的に重要性を判断するための客観的かつ合理的な基準であるとすべき根拠はない。そして、Z3とZ7との間の連鎖取引については、Z3全体売上高に占めるZ7に対する取引の売上高の比率は、本件各事業年度に対応する6期の加重平均で2.3%、年

度ごとでは、1.7%から3.4%までであり、この取引の規模からして、国外関連取引に係る分割対象利益等の計算に与える影響は小さいから、上記の連鎖取引を残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象に含める必要はないというべきである。

5 (イ) 原告は、Z3全体売上高に占める本件Z5取引の売上高の比率は、3%を超えるものであり、Z5の本件各事業年度の売上高営業利益率は、製造機能を持たない企業としては利益水準が高く、移転価格税制上問題のある価格で取引がされている可能性があり、本件Z5取引の価格が独立企業間価格であったか否かによって、分割対象利益の額に重大な影響を及ぼすから、原則どおり、本件Z5取引を残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象に含めるべきである旨主張する。

10 15 20 25
しかし、全体の売上高に占める連鎖取引の売上高の比率が3%を超えるか否かが、分割対象利益等の計算に与える影響が小さいと認められるか否かの量的判断基準であるとするべき根拠はない。そして、Z3とZ5との間の連鎖取引について、Z3全体売上高に占めるZ5に対する取引の売上高の比率は、本件各事業年度に対応する6期の加重平均で4.7%、年度ごとでは、1.7%から7.6%までとおおむね少額であったのであり、上記の割合の数字のみをもって直ちに、分割対象利益等に与える影響が小さくないとまではいえない。また、Z5の利益水準についても、前記イ(イ)のとおり、本件国外関連取引に連鎖する本件Z5取引の価格が独立企業間価格から必ずしもかい離する状況にあるとはいえず、移転価格税制上の問題は無い。

その上で、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引に含めるか否かを判断する段階において、我が国の課税庁が、いずれも国外に所在する国外関連者同士の取引について、比較対象取引、比較対象企業の有無等を調査し、独立企業間価格を算定することは極めて

困難であり、当該独立企業間価格を算定することまで要求することは、課税庁に不可能を強いるものである。また、仮に、国外関連者同士の取引の独立企業間価格を必ず算定しなければならないものとする、移転価格税制の対象となる法人である納税者は、国外関連者との間で独立企業間価格と異なる価格で取引をした場合、法人税等の申告をする際に申告の調整等を要するから、納税者自身も、利益分割法により独立企業間価格を算定している場合には、連鎖取引に移転価格税制上の問題があるとはいえない場合であっても、必ず全ての連鎖取引が独立企業間価格でされたか否かを算定した上で当該連鎖取引を利益分割法の対象に含めなくてもよいという判断をすることを要求されるのであり、かつ、課税庁に対し、当該判断の妥当性を確認するための膨大な資料の提出を求められることにもなる。

したがって、連鎖取引を利益分割法を用いる対象に含めるべきか否かを判断するに当たって独立企業間価格を算定するのではなく、所得移転の蓋然性（業界平均的な利益水準の比較等の検証に基づき移転価格税制上の問題があるか否か）を判断することにより、利益分割法を用いる対象とすべき取引か否かを判断するのが合理的である。

本件においても、前記イ(イ)のとおり、Z 5の売上高営業利益率について、Z 5の事業と同種で、規模、取引段階その他の内容がおおむね類似する複数の非関連者に係る売上高営業利益率と比較して検討しても、本件Z 5取引に移転価格税制上の問題があるとはいえず、所得移転の蓋然性はないと判断することができるから、上記の取引を残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象に含める必要はないというべきである。

(ウ) 原告は、被告がZ 4の比較対象企業として抽出した企業は、業界の平均的な利益水準を求める目的で抽出されたものにすぎず、厳密な比較可能性の分析をしていないから、その比較対象企業の売上高営業利益率の最大値と最小値の間にZ 4の売上高営業利益率があることは、本件Z 4取引の価

格が独立企業間価格であることを示すものではない旨主張する。

しかし、前記(イ)のとおり、業界平均的な利益水準の比較等の検証に基づき移転価格税制上の問題があるか否かの判断は、所得移転の蓋然性の有無を判断するものであり、当該判断において厳格な比較可能性の分析をしなければならぬとすべきではなく、ある程度緩やかな比較可能性分析で足りるというべきである。そして、所得移転の蓋然性の有無を判断する際、国外関連者の売上高営業利益率が、ある程度緩やかな比較可能性分析を基に抽出した比較対象企業について、その売上高営業利益率の最大値と最小値の間にあるか否かを検討することは合理的であるところ、前記イ(ウ)のとおり、本件Z4取引については、移転価格税制上の問題があるとはいえないから、本件国外関連取引について残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引に含める必要はないというべきである。

(エ) a 原告は、Z1とZ3との分社は、法形式上異なる企業として存在するが、ビジネスの実態としては一体のものとして事業活動をしていたから、これに即して独立企業間価格を算定するためには、両者を検証対象とすることに高度の合理性があるとして、本件国外関連取引の分割対象利益の計算において、Z3とZ1との間の取引もその対象に含めるべきである旨主張する。

しかし、Z1とZ3との間で明確に取引として行われていたものについては、前記イ(エ)のとおり、考慮すべき程度の取引規模を有しないものである。そして、本件においては、①Z1の本件ライセンス製品に係る製造セグメントの損益を分割対象利益の計算に取り込み、②Z1の販売管理費として計上されていた金額のうちZ3の販売管理費としての実質を有し、Z3の営業利益の計算上控除すべき部分を特定した上でこれを控除して分割対象利益を計算し、③Z1のめっき加工工場に係る損益の

一部をZ3の営業利益の算定に加え、④Z1のめっき加工サービスセグメントについても、本件国外関連取引に関連する部分の損益を分割対象利益の計算上取り込んでいる。

5 b 原告は、Z1は、Z1のためだけではなく、Z3のためにも様々な販売管理活動をしていたところ、形式的にはグループ間の役務提供取引に該当するこれらの活動の対価の支払を請求していないため、Z3及びZ1の各分割対象利益には、Z3とZ1との間でグループ内の役務提供取引について独立企業間の取引としての対価が請求されていないことに由来する著しいゆがみが生じているから、Z3とZ1との間の対価が請求
10 されていないグループ内の役務提供取引を残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象に含める必要がある旨主張する。

しかし、原告は、Z1がZ3のためにしていたとされる販売管理活動を何ら具体的に主張立証しておらず、そのような活動が存在したこと自体に疑問がある。また、仮に、Z1においてZ3が費用を負担すべき営業活動がされていたとしても、それは、Z3が負担すべき費用をZ1の
15 経費として負担させていたというだけであり、当該費用の付け替えに由来する財務会計上のゆがみについては、前記(1)ア(ウ)cのとおり、独立企業間価格の算定において一定の調整をしている。

20 c 原告は、被告が前記bにおいて指摘する調整は、Z1がZ3に対して提供した役務提供取引の全てを含むものではなく、その一部にすぎないし、調整の方法も、当該役務提供取引の独立企業間価格を算定してZ3の分割対象となる営業利益を調整するのではなく、単にZ1に発生した費用の一部を特異な計算方法によりZ3の費用として加算する旨のものにすぎない旨主張する。

25 しかし、前記bに主張したところに加え、そもそも、上記のような調整の方法は、原告が自ら提案したものであり(乙64)、かつ、具体的

な根拠に基づく合理的なものである。

(3) 原告の営業利益の算定に誤りはないこと

ア 本件ライセンス取引における原告の営業利益の計算に当たって様々な支出を費用として控除することが相当であること

5 (ア) a 原告は、本件ライセンス取引については、本件各事業年度において、本件ライセンス取引に対応する費用は何も発生しないのであって、本件ライセンス取引に対応する営業利益は、本件各事業年度に原告が収受したロイヤルティ収入の額そのものである旨主張する。

10 しかし、原告が原告の各子会社から得るロイヤルティ収入は、原告が中央研究所を中心とした研究開発活動をし、当該各子会社に対して当該研究成果であるめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用を許諾した結果として得られるものであり、このことは、原告が本件国外関連取引において得るロイヤルティ収入についても同様であるから、原告に生じた研究開発費の総額のうち本件国外関連取引に関して支出された部分は、客観的に見て、原告が本件国外関連取引から得るロイヤルティ収入に関連
15 して支出された費用と位置付けられるべきものである。

したがって、原告の研究開発費の総額を、本件国外関連取引に係る部分とそれ以外の部分とに区分し、本件国外関連取引に係る部分の研究開発費の額を本件国外関連取引における原告の収益であるロイヤルティ収入の額に対応する費用として控除すべきである。
20

25 b 原告は、めっき薬品は、未来永劫同じ機能を発揮するものとして存続し、その価値が陳腐化により減ることがないという特色があり、研究開発費に乗ずる配賦率（＝本件国外関連者が当該年度に製造及び販売した数量÷当該製品が開発時以後将来にわたって販売される販売予想総数量）が限りなく零に近い数値となることから、各年度のロイヤルティ収入に対応する費用である研究開発費の額を零円とみなすことには合理性

がある旨主張する。

しかし、表面処理技術は、急速な技術革新がされており、めっき薬品が、未来永劫同じ機能を発揮するものとして存続し、その価値が陳腐化により減ずることがないなどとは到底いえないし、（本件国外関連者が当該年度に製造及び販売した数量÷当該製品が開発時以後将来にわたって販売される販売予想総数量）の結果が限りなく零に近い数値となるともいえない。また、研究開発費には、製品を開発する途上でとん挫した研究開発活動等に要した費用等も含まれており、全ての研究開発活動が個別の製品の売上げに直接結び付くものとはいえず、個別の製品の売上げに直接結び付く研究開発費のみが費用となるわけではなく、原告が支出しためっき薬品の研究開発費は、全てめっき薬品に係る収入に対応する費用といえる。そして、研究開発活動が継続的に行われている状況においては、各製品に配賦される研究開発費の合計金額は、これを平準化すれば毎期の費用の平均に近づいていくのであるから、各期の費用の額を各期の収入に対応する費用として控除することは、合理的である。

したがって、原告がロイヤルティ収入を獲得する上で研究開発費が不可避の支出であることは、その経済活動の実態に照らして明らかであるから、各年の売上高に対応する研究開発費の金額を見積もるのが困難であるなどの理由によって、研究開発費を費用として計上すること自体が妨げられるべきではなく、営業利益の算定上、発生時に費用として計上すべきである。

(イ) a 原告は、本件国外関連者に対して過去に開発されためっき薬品の製造等のノウハウ等の使用を許諾しているのであり、ロイヤルティを収受した年度の研究開発費は、本件ライセンス製品の製造等のノウハウ等に係る研究開発活動のために支出されたものではなく、将来に製造を開始する新製品を開発するためのものであるし、製品の開発期間と販売期間と

は異なるため、ある1年間に支出された研究開発費は、当該1年間のロイヤルティ収入に対応する費用ではないから、本件各事業年度のロイヤルティ収入から本件各事業年度に支出された研究開発費を控除することは許されない旨主張する。

5 しかし、前記(1)ア(ア)及び(イ) bのとおり、原告は、本件各事業年度の前後を通じ、Z1を含む原告グループ全体の収益を向上させることを目的として、継続的に研究開発活動に取り組んでおり、原告が支出する研究開発費（中央研究所における費用）の額は、例年10億円前後で一定していたところ、企業会計処理上、研究開発費については、各期の総利益に10 期間的に対応する費用として発生時に処理するとの会計基準が採用されているほか、研究開発費が、収益と直接の対応関係が要求される原価（法人税法22条3項1号）とは異なり、期間対応の費用とされる一般管理費（同項2号）に該当することも踏まえると、本件各事業年度に生じた研究開発費につき、当該事業年度の収益に期間的に対応する費用15 として取り扱うのが相当である。

b 原告は、研究開発費は、当期の収益の発生に期間的に貢献しているものではなく、当期の収益に貢献しないことはもちろん、将来の収益に貢献するかどうかは不確かであるから、一度資産に計上した後に当期の研究開発費を将来の収益に対応させて損益計算することが認められていないところ、分割対象利益を構成する営業利益は、独立企業間であれば当事者の一方に帰属するのではなく、双方で分け合う性質のものであるべきであって、独立当事者間で無形資産の使用許諾取引をしている場合、将来、新製品の開発が成功するかどうかは不確かであり、しかも、自己に使用が許諾されるかどうかは不確かな新製品の製造等のノウハウ等を20 開発するための費用（研究開発費）を、ライセンシーが負担し、その研究開発費を控除した後の利益を分割することに合意することはあり得ず、25

専らライセンサーが負担すべき費用であるから、原告の研究開発費を控除して残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法により独立企業間価格を算定した結果は、独立当事者間で取引がされたのであれば成立するであろう理想的な価格及び所得分配からは著しくかけ離れたものとなっている旨主張する。

5

しかし、原告の主張は、分割対象利益の対象となる営業利益の計算において、あたかも収益と直接対応関係のある費用（原価性のある費用）のみ控除することができることを前提とするものであって、失当である。研究開発費を資産に計上することができないからこそ、当該費用については、一般管理費として発生時に費用に計上する取扱いがされることになるのであり、研究開発費を資産に計上することができないことは、研究開発費を他の一般管理費と同様に、税務上は期間対応の費用と評価すべきことの根拠となるにすぎない。

10

そして、被告は、原告の無形資産の形成、維持及び発展の活動に着目し、原告の当該活動が継続的に行われ、活動を反映する各期の費用の発生状況が比較的安定している状況にあることを踏まえて主張しているところ、原告の主張は、無形資産の形成のみに着目したものにすぎない。

15

さらに、被告は、原告の研究開発費が原告の営業利益から控除されるべき旨を主張しているものであり、ライセンサーに研究開発費を分担させる旨の主張をしているわけではない。原告の主張を前提とすると、ライセンサーの分割対象利益の計算上、販売管理費を控除することも許されないこととなり、その意味においても、原告の主張は、失当である。

20

(ウ) a 原告は、本件ライセンス取引に対応して発生する法務部費用及び海外展開プロジェクト費用は存在しない旨主張する。

25

しかし、法務部費用は、めっき薬品等の技術に係る特許等の取得、維持、管理等に係る費用であり、海外展開プロジェクト費用は、原告によ

る海外子会社に対するめっき薬品に係る最新の技術等の紹介等の研究開発活動に係るフォロー業務等の費用であって、いずれも原告が有するめっき薬品の製造等のノウハウ等という無形資産の形成及び維持に係る費用であるから、本件国外関連取引によるロイヤルティ収入に対応する費用というべきである。そして、原告自身、本件各更正処分に係る調査の段階においては、これらの費用をロイヤルティ収入から控除すべきである旨主張していたところである。

b 原告は、独立当事者間の無形資産の使用許諾取引において、当該使用許諾取引の対象製品の権利の維持のための費用は、一般にライセンサー自らの責務であり、ライセンサーが費用を負担すべきものとされるのであって、ライセンサーとライセンシーとの間で分担がされるべき性質の費用ではないから、法務部費用及び海外展開プロジェクト費用を原告の営業利益から控除することは誤りである旨主張するが、前記(イ) bと同様の理由により、失当である。

イ 本件棚卸資産販売取引における原告の営業利益の計算に誤りはないこと

原告は、本件棚卸資産販売取引の対象資産であるBB品は、単に複数の原料を配合しただけのものであって、その配合のために研究開発がされている事実はないから、本件棚卸資産販売取引における原告の営業利益の算定に当たって、研究開発費を控除しているのは誤りである旨主張する。

しかし、BB品について、その配合のためだけにめっき薬品の開発とは別の研究開発がされている事実はないとしても、原告は、顧客のニーズに合わせた形状及び性質の金属の薄膜を形成することができるようなめっき薬品の原料の配合比を求めて試行錯誤的な実験を繰り返し、新しいめっき薬品を開発しているところ、BB品の成分そのものが原告の上記のような研究開発活動の成果といえることから、本件棚卸資産販売取引における原告の営業利益の計算について、費用として研究開発費を控除することは合理的である。

(4) 本件ライセンス製品の販売の取引に係る本件国外関連者の営業利益（以下、「本件国外関連者の営業利益」という。）の算定に誤りはないこと

ア 売上総利益を基準とした販売管理費のあん分をすることの可否

原告は、販売管理費の支出は、個々の販売とは対応関係にないが、一会計
5 期間の売上高及び売上原価の発生に期間的に対応しており、売上総利益の発生に貢献しているから、売上総利益からこれを控除して営業利益を算出することとされていることに鑑みると、販売管理費を本件国外関連取引に関連するものとそれ以外のものに切り分けるに際し、販売管理費の発生と直接の対応関係のない売上高ではなく、販売管理費の発生と対応関係のある売上総利益
10 を基準としたあん分計算がされるべきである旨主張する。

しかし、原告の主張は、販売管理費と売上高には対応関係がなく、販売管理費と売上総利益には対応関係があるというもののようであるが、原告の主張にいう「対応関係」の意味が不明である。そして、販売管理費を事業セグメント別に配賦する場合に、売上高を基準にあん分する方法は、販売管理費
15 の典型的な配賦方法の1つであって、一般的に不合理なものとはいえない。また、本件各更正処分に先立って本件国外関連者の本件ライセンス製品に係る製造及び販売の損益を切り出す計算を原告に依頼したところ、原告自身、販売管理費を売上高によりあん分する計算をしていた（乙122, 123）。

他方、販売管理費を売上総利益を基準にあん分する方法は、一般的な方法
20 ではない上、原告が設定した設例自体、極めて不合理な前提（採算が取れない事業から撤退する前後で、企業全体の販売管理費が変動しないものとされている。）のものであって、原告が主張する方法の合理性を裏付けるものとはいえない。さらに、販売管理費を売上総利益を基準にあん分する方法によると、例えば、ある企業において複数の事業セグメントがある場合に、その
25 うちの一部のセグメントの売上総利益が赤字になっているときには、少なくとも販売管理費の全額を売上総利益が黒字のセグメントにおいてあん分し、

売上総利益が赤字のセグメントには全く配賦されないこととなるが、このような方法が、売上高を基準にあん分する方法よりも合理的なものとはいえないことは、明らかである。

イ 本件国外関連者の販売管理費について Z 3 と Z 1 が実質的に一体として事業活動をしていることを前提とすることの可否

原告は、Z 3 は税制上の優遇措置の適用を受けることのみを目的とした会社であったことから、Z 3 の稼働後も、Z 1 の事業運営の実態に変化はなく、Z 1 と Z 3 は、一体として事業活動をしており、損益計算上は、一体となった事業活動によって生ずる販売管理費のうち専ら Z 3 の事業に関わるものは Z 3 の販売管理費とされたが、それ以外販売管理費は全て Z 1 の販売管理費として計上されたところ、上記のような事業運営の実態を前提とすると、Z 3 によるめっき薬品の製造及び販売の事業に係る収益に対応する販売管理費は、Z 3 の決算書上の販売管理費だけではなく、Z 1 の販売管理費も該当することになるから、Z 1 と Z 3 を一体としてその合計の販売管理費の中から本件ライセンス製品の製造及び販売の事業に対応する費用を抽出する切り出し計算を行うべきである旨主張する。

しかし、原告は、前記(2)ウ(エ)のとおり、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引については、Z 1 と Z 3 とが別個の企業であることを前提として、両者の間の取引も含めて残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いるべきである旨主張しているところ、本件国外関連者の営業利益の算定については、上記のとおり、Z 1 と Z 3 を一体のものとして取り扱うべきである旨を主張するものであるから、原告の主張は、場当たりのものというほかない。この点をおくとしても、Z 3 と Z 1 は、それぞれ、会計士による財務諸表の会計監査を受け、それぞれの財務諸表が関係法令及び一般に公正妥当と認められた会計原則に従って編成されたものであるとの監査報告もされているのであり（乙 1 5 8 及び 1 5 9 の

各1・2), 原告とZ3との間の国外関連取引を検討するに当たって, 別々の会計処理がされている法人であるZ3とZ1について, 何らの根拠もなく, 一体の企業と評価して損益等を計算することはできないというべきである。

ウ 本件ライセンス製品の製造及び販売に対応する費用の範囲等

5 (ア) 原告は, 本件国外関連者の技術サービスの提供は, 顧客であるプリント基板メーカーのニーズを把握し, 顧客のニーズに即した製品を提供する活動をしているところに特徴があり, 顧客に対して本件ライセンス製品を提供するだけでは顧客のニーズを充足することができずに販売をすることができない場合には, 本件国外関連者は, 顧客のニーズに即した製品を開発
10 し, 本件ライセンス製品と当該開発した製品を一体として顧客に販売し, 一体とした製品販売を前提とした技術サービスを顧客に提供することによって, 上記のZ1の開発製品だけではなく本件ライセンス製品の販売の拡大にもつなげている旨主張する。

しかし, 原告は, 別紙7の1(原告の主張の要点)(1)ア(エ)bのとおり,
15 本件国外関連者は, 複数の製品をセットで販売しているのではなく, 個々の製品ごとに販売している旨を主張しているから, 上記の原告の主張は, これと矛盾するものであって, 場当たり的なものというべきである。また, 上記の原告の主張は, むしろ, 別紙7の1(被告の主張の要点)(1)ア(イ)及び同(ウ)c(d)における被告の主張に沿うものである。

20 (イ) 原告は, Z1による顧客ニーズに即した製品の開発とZ3による本件ライセンス製品の売上げは不可分一体の関係にあり, 両者が相まって収益が獲得されているから, Z2の製品の開発に係る活動(以下「製品開発活動」という。)は, Z3の収益獲得と密接な関連があり, Z3の売上げに対応する費用から, Z2の製品開発活動の費用を除外しているのは誤りである
25 旨主張する。

しかし, Z2の製品開発活動の費用は, 本件ライセンス製品とは関係の

ない本件国外関連者独自の開発品に係るものであるから（乙 56, 57），
本件ライセンス製品の損益の計算に直接含めるべき費用ではない。仮に，
Z 2 の製品開発活動により得られた知見が，本件ライセンス製品の売上げ
の一部に貢献する場合があるとしても，上記の知見は，飽くまでも当該開
5 発された製品に係るものであって，本件ライセンス製品に係る利益の増加
に直接結び付くものではなく，顧客の認定支援，クレーム解析体制，アフ
ターサービス業務体制等の Z 1 の開発部の営業技術支援の業務を通じて
間接的に本件ライセンス製品の売上げの増加に結び付き得るという程度
の貢献にとどまるから，Z 2 の製品開発活動で得られた知見を活用した業
10 務に係る費用は，Z 1 の開発部の業務に係る費用において評価され尽くさ
れているものというべきである。

(ウ) 原告は，Z 2 によるデスマア製品（プリント基板を製造する過程で生ず
る樹脂の残さ（スミア）を除去する（デスマア）工程で用いられる製品の
こと。以下同じ。）の開発により，本件ライセンス製品を構成する特定の
15 めっき薬品の販売が増大した事例がある旨主張する。

しかし，上記の原告の主張自体が漠然としたものであり，これを裏付け
る証拠もないから，失当である。この点をおくとしても，本件各更正処分
の前の段階から本件訴えにおける主張立証を通じて，従前，原告は，上記
のような主張をしたことはないから，このような主張が突如されることか
20 らして不自然極まりない。さらに，原告の主張によっても，Z 2 が開発し
たデスマア製品は，結局，顧客に採用されることはなかったというのであ
るから，上記の Z 2 が開発したとされるデスマア製品が，本件ライセンス
製品の販売に重要な役割を果たしていたとはいえない。

(5) 基本的利益の算定に誤りはないこと

25 ア 原告の基本的利益の算定に誤りがないこと

(ア) 原告は，被告が原告の基本的利益の算定のために用いた日本側比較対象

企業は、原告との棚卸資産の類似性が認められない旨主張する。

しかし、日本側比較対象企業の選定の基準は、前記(1)イ(イ) bのとおりであるところ、S I Cコード2800番台には、原告が取り扱う表面処理剤とは異なる製品を扱う会社が比較対象企業として含まれていることは否定し難いものの、S I Cコードには、めっき薬品の製造業又は表面処理剤の製造業という分類はないから、S I Cコードの選定が不合理であったとはいえない。また、前記(1)イ(ア) b及びcのとおり、①営業利益の水準による基本的利益を算定する場合の比較対象法人の選定に当たっては、製品の厳格な類似性（同種性）までは必要ではないことからすると、同じ化学品及び関連品の製造業を主業種として営む企業を抽出することにより、基本的利益の算定に必要な製品の類似性を満たすものというべきであること、②売上総利益（粗利益）率に比べて当事者の果たす機能その他の差異等による影響を受けにくいと考えられる総費用営業利益率を用いていること及び一定数の企業を抽出の上でその営業利益率の平均値を用いることにより個々の企業の差異が捨象されて平均化されるものと考えられることにも鑑みると、日本側比較対象企業について、総費用営業利益率を用いた基本的利益の算定に当たり必要な比較可能性は確保されている。

したがって、日本側比較対象企業の抽出基準等は合理的であり、抽出された日本側比較対象企業には、営業利益指標を用いた基本的利益の算定に必要な比較可能性が確保されているというべきである。

(イ) a 原告は、被告が原告の基本的利益の算定のために用いた日本側比較対象企業は、原告と同様の機能（研究開発活動）を有して重要な研究開発活動をしており、その結果生み出される無形資産が高い収益を実現している可能性があるから、比較可能性がない旨主張する。

しかし、原告の主張を裏付ける的確な証拠はなく、実態は不明である。この点をおくとしても、日本側比較対象企業の選定に当たっては、当該

各企業の本件各事業年度に対応する事業年度において、研究開発費の売上高に占める割合が1期でも3%を超える企業を除外しており、重要な無形資産を用いた取引をしていないと考えられる企業を抽出する基準としては合理的であり、研究開発活動を一切していない企業を抽出することまでは求められていないというべきである。原告の比較対象企業となり得るような規模の化学品及び関連品の製造を業とする企業において、一切研究開発活動をしていない企業はごく少数のものに限られることは合理的に推測できるのであり、当該ごく少数の企業の中から比較対象企業を抽出することがより妥当な結論を導き得るものともいえない。

b 原告は、BB品は、めっき薬品の製造等のノウハウである原料の配合比を不明とすることだけを目的として、単に複数のめっき薬品の原料を混ぜ合わせているだけのものであり、BB品の開発自体には研究開発活動は不要であって、新たな価値が生み出されるわけでもないから、日本側比較対象企業がする研究開発活動のレベルとは異なっていることが明らかであり、日本側比較対象企業は、本件棚卸資産販売取引の基本的利益を算定する比較対象としては不適切である旨主張する。

しかし、めっき薬品は、その微妙な原料の配合比こそがノウハウであって、BB品は、めっき薬品の原料の配合比というノウハウそのものであるから、BB品を開発するためだけの研究開発活動を要しないのは当然であるとしても、めっき薬品の研究開発活動によって得られたノウハウに従ってBB品が製造されるものである。そして、原告は、めっき薬品の製造等のノウハウ等を部分的に開示するにとどめた上で開示しない部分の原材料の混合物をBB品として供給していたから、上記の部分的に開示されためっき薬品の製造等のノウハウ等は、BB品の供給がなければ取引の対象とはなり得ない不完全なものであり、めっき薬品の製造等のノウハウ等とBB品とは不可分一体のものというべきである。

イ 本件国外関連者の基本的利益の算定に誤りがないこと

(ア) 原告は、被告が本件国外関連者の基本的利益の算定のために用いた台湾側比較対象企業は、本件国外関連者との棚卸資産の類似性が認められず、比較可能性がない旨主張する。

5 しかし、営業利益指標を用いた基本的利益の算定に当たり、製品の厳密な類似性（同種性）が不要であることは、前記ア(ア)と同様である。また、台湾側比較対象企業の選定の基準は、前記(1)イ(ウ) bのとおりであるところ、海外に所在する企業について入手することができる情報は極めて限られたものであり、詳細に比較及び検証することが難しい状況にあることも併せ考慮すれば、台湾側比較対象企業の抽出には、十分な合理性があり、
10 営業利益指標を用いた基本的利益の算定に必要な比較可能性も確保されているものというべきである。

(イ) 原告は、台湾側比較対象企業の売上高営業利益率について、台湾側比較対象企業②の数値が欠落しており、これを含めて再計算すると被告が用いた数値とは異なった数値となるとして、平成19年3月期の本件国外関連者の基本的利益の算定が誤っている旨主張する。
15

 しかし、原告が指摘する数値を記載していないのは、台湾側比較対象企業②の平成19年3月期の売上高営業利益率が、入手した資料から算定した場合に、同社の他の年分と比較して、異常な値となるところ、当該異常な値の原因が台湾側比較対象企業②の平成19年3月期の状況が、他の台湾側比較対象企業と同様の状況にはなかったことが判明し、これを平成19年3月期の売上高営業利益率の検討から除外したためである。
20

 すなわち、台湾側比較対象企業②は、工場を移転させるため、2005年（平成17年）中に生産を停止し、2006年（平成18年）中は自ら製造していなかったことから、同年の売上原価には製造費用が計上されず、
25 直接労務費も少額しか計上されていなかったのであり（乙154の1、1

55の1, 166の1・2, 167の1・2), 他の台湾側比較対象企業とは同様の状況にあったとはいえ、同年の台湾側比較対象企業②を他の年分と同様に台湾側比較対象企業に含めることができないものである。

したがって、平成19年3月期について、台湾側比較対象企業②に係る数値を除外して台湾側比較対象企業の売上高営業利益率を算定したことは、合理的である。

5
10
(ウ) a 原告は、台湾側比較対象企業⑧及び同⑩について、その製造及び販売する製品の用途が半導体関連企業ではなく、事業内容又は取扱製品が本件国外関連者と大きく異なるから、本件国外関連者の比較対象企業とすることができない旨主張するが、次のとおり、失当である。

15
20
(a) 台湾側比較対象企業⑧については、同社のホームページにおいて、同社の製品の用途例として「PCハードディスクの磁気部品、回路基板と電子部品」が含まれる旨(乙160)や、「電子部品及び車両部品」等に使用される旨(甲129の2)が記載されている。また、台湾側比較対象企業⑩については、同社のホームページには、同社の製品が「光学及びエレクトロニクス業界で使用される」、「主にエレクトロニクス及びMEMS(微小電気機械システム)用途のために」などという記載(乙161の1・2)や、商品の使用例として、「光エレクトロニクス、フラットパネルディスプレイ、電子・電気機器」等である旨の記載(甲131の1)がある。このように、両者の公表資料には、その製造及び販売する製品の用途が、半導体関連企業であることを示す内容が含まれている。

25
そうすると、前記(1)イ(ア) b 及び c のとおり、営業利益の水準による基本的利益を算定する場合の比較対象法人の選定に当たっては、製品の厳格な類似性(同種性)までは必要ではなく、また、一定数の企業を抽出の上でその営業利益率の平均値を用いることにより個々の企

5 売先が海外向けである割合が多いことを単に主張するのみであり、これが台湾の内部向けの販売が主である場合と比べて営業利益率にどのような影響を与えるのかについて具体的な主張立証を全くしていない。また、一般に製造業においては、製造拠点が国内であるか海外であるかという
10 ことは、双方の人件費の水準等の違いが直接に原価及び販売管理費に影響を及ぼすことから、営業利益率にも一定の影響があるものと考えられるが、販売先の違いは、原価及び販売管理費への影響が比較的小さく、営業利益率に及ぼす影響も限定的なものと考えられる。その上で、台湾側比較対象企業⑧及び同⑫は、いずれもその生産拠点は本件国外関連者と
15 同様に台湾にあるものである（乙162，163）。

そうすると、本件国外関連者の比較対象企業として選定された企業は、前記(1)イ(ウ)bのような経緯も踏まえると、本件国外関連者の基本的利益の算定に当たって必要な比較可能性を有しているというべきである。

(6) 分割要因の決定及び計算に誤りはないこと

15 ア 原告及び本件国外関連者の寄与の程度等について

(ア) 原告は、プリント基板又はICパッケージ用プリント基板向けめっき薬品市場において、台湾以外では台湾で見られるような圧倒的な市場シェアを実現していないところ、台湾の市場において生み出されている残余利益に主として貢献しているのは、台湾での本件国外関連者のユニークな営業
20 活動にあるから、原告の研究開発費の額と本件国外関連者の営業技術費用の額が、原告及び本件国外関連者の残余利益の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因であることが立証されているとはいえない旨主張する。

しかし、前記(1)エ(イ)及び(ウ)に加え、残余利益に寄与する独自の貢献（本件においては、原告についてめっき薬品の製造等のノウハウ等という
25 無形資産、本件国外関連者について営業技術支援を含む販売活動という無形資産）を形成するための費用を基礎とすることが、分割に当たって恣意

性を排除して客観性を担保する上で合理的である。また、原告が、台湾以外では台湾で見られるような圧倒的な市場シェアを獲得していないのは、原告の研究開発活動が、主に台湾向けのめっき薬品の開発のために行われていたためであり、原告が台湾以外において圧倒的な市場シェアを実現し

5 ていないのは当然であって、そうであればこそ、原告の研究開発費の額を台湾の市場における残余利益の分割要因として用いることができる。

(イ) 原告は、原告の研究開発活動という機能と本件国外関連者の技術サービスという機能は、全く別個の独立した機能であって、仮に、それぞれが残余利益の発生に寄与しているとしても、その寄与の程度が費用の額の比率

10 であることを推測するに足りる証拠はなく、本件国外関連者の技術サービスの費用1円当たりと、原告の研究開発活動の費用1円当たりとが、同様の割合で残余利益の発生に貢献したことを合理的に推測するに足りる証拠は何も存在しない旨主張する。

しかし、残余利益に対する無形資産の寄与の程度を測るため、無形資産の形成、維持又は発展の活動を反映する支出費用の額を用いることは、評価が困難な無形資産の価値を客観的かつ定量的な基準に基づいて評価し、比較しようとするものとして合理性を有する。また、本件国外関連者の技術サービスの費用1円当たりと、原告の研究開発活動の費用1円当たりと

15 が、どのような割合で残余利益の発生に貢献したかが明らかではないとしても、これを等しいものと考えて残余利益の分割要因とすることは、他にその割合をより合理的に調整することができる方法がない限りは、合理性があるというべきである。なお、仮に、本件国外関連者の技術サービスの費用1円当たりの残余利益への寄与の程度が、原告の研究開発活動の費用1円当たりの寄与の程度よりも大きいものと仮定した場合には、両者の寄与の程度を等しいものとして残余利益の分割要因とすると、原告に対する

20 残余利益の配分割合が実際よりも高くなり、原告にとって不利益となるが、

本件においては、原告の有する無形資産が本件国外関連者の技術サービスの前提となっていることからして、本件国外関連者が有する無形資産よりも原告が有する無形資産の方が寄与の程度が低いとはいえないことが明らかであり、両者の1円当たりの寄与の程度を同等と評価して残余利益の分割要因としたことは、原告に不利益な配分を避ける保守的なものといえるのであり、その意味においても、不合理なものとはいえない。

(ウ) 原告は、①本件においては、原告の研究開発活動の結果として形成された無形資産と、本件国外関連者による技術サービスの提供を伴うユニークなビジネスモデルの結果として形成された無形資産という2つの異なる無形資産が存在する、②仮に、本件国外関連者のユニークなサービスの機能だけではなく、原告の研究開発活動の機能によっても残余利益が生み出されているとしても、上記の2つの機能は、全く別個の独立した機能であり、両者が同等の利益を生み出すと想定すべき理論的根拠は何もない、③異なる性質の無形資産が存在する場合、それらを無形資産として一くくりにしてそれぞれの費用の合計額を分割要因とすることはできず、無形資産ごとにその性質に照らした分割要因を検討し、かつ、無形資産間の価値の重み付けをすることも必要であり、各機能によって生み出された残余利益ごとに利益を分割しなければならない、④関連する2つの異なる無形資産を区別することなく、その形成のために支出された費用の比率（原告の研究開発費のうち本件国外関連取引に関連して支出したと認められる部分と、本件国外関連者については研究開発費（実質は、ユーザーへの技術サービスというマーケティング関連の費用である。）のうち本件国外関連取引に関連して支出したと認められる部分の比率）をもって2つの無形資産の価値の比率であるとするのは、全く無意味である、⑤両機能により生み出された残余利益を区別することなく合算し、原告と本件国外関連者に残余利益を分割している点において、被告が用いた残余利益分割法及び残余利益分

割法と同等の方法は、合理的ではなく、信頼性も低い旨主張する。

しかし、それぞれの無形資産による残余利益を特定することができるのであれば、それは正に当該無形資産を有する者に帰属すべき利益であるが、重要な無形資産が関連する国外関連取引に係る利益のうち特定の重要な無形資産の貢献によってのみもたらされる残余利益を直接把握することが事実上困難であるため、分割対象利益から基本的利益を控除した残余利益を当該重要な無形資産の価値に応じて合理的に配分する方法をとることにならざるを得ないのであり、このことは、租税特別措置法通達も許容するところである（租税特別措置法通達 66 の 4 (4) - 5）。本件においても、原告が有する無形資産と本件国外関連者が有する無形資産の両機能により生み出された残余利益について、どちらの機能から生じた残余利益であるかを区別することが可能なのであれば、それこそが残余利益の分割になるのであって、それらを明確に区別することができないからこそ、分割ファクターによるあん分計算をすることによって残余利益の分割をする必要が生ずるから、原告の主張は、その前提を誤ったものである。

(エ) 原告は、本件国外関連者は、競合他社にはないユニークな営業活動（技術サービスの提供）をすることによって、めっき薬品の市場において圧倒的なシェアを占めるに至るとともに、競合他社よりも高い価格で多くのめっき薬品を顧客に購入してもらっているところ、当該サービスに係る無形資産（マーケティングの無形資産）が、台湾における残余利益の発生に大きく貢献していることは明白である反面、原告の研究開発活動が台湾における残余利益の発生に貢献しているのかどうかは明らかではなく、仮に、貢献があったとしても、本件国外関連者の顧客サービスの貢献と比較すると極めてその程度が低いものにとどまっていたと思われる旨主張する。

しかし、本件国外関連者が行う営業技術支援は、顧客のめっきラインにおいて生じた不具合に 24 時間体制で対応するサポート体制、顧客が取引

先から製品を受注するに当たって必要な認定を受けるための製品の信頼性を裏付ける試作テスト，プロセス（仕様）確定テスト，報告書作成などをアシストする業務，新規のめっきラインの立上げ時にテクニカルスタッフが一定期間顧客の工場に常駐するなどの技術支援等を内容とするものであり，いずれもめっき薬品の製造等のノウハウ等という無形資産を有していなければ行い得ない業務であるところ，このようなめっき薬品の製造等のノウハウ等という無形資産は，本件国外関連者の研究開発費（開発部の費用）により形成，維持及び強化されているものであって，広告宣伝費のような販売促進活動に係るマーケティングの無形資産とはいえない。

そして，原告は，その有する無形資産であるめっき薬品を製造するための原料の配合比にとどまらないめっき薬品の製造等のノウハウ等を，研究開発活動によって，形成，維持及び強化しているのであり，このようなめっき薬品の製造等のノウハウ等は，主に本件国外関連者に対する役務提供等の技術支援を通じて利用されているのである。

そうすると，原告及び本件国外関連者が有する無形資産が，異質なものとはいえないというべきであるところ，これを前提とする限り，残余利益に対する無形資産の寄与の程度を測るため，無形資産の形成，維持及び強化に係る活動を反映する支出費用の額を用いることは，評価が困難な無形資産の価値を，当該無形資産に密接に関連する客観的かつ定量的な基準によって評価して比較するものであって，合理性があるというべきである。

したがって，本件において，原告側及び本件国外関連者側のいずれにおいても，めっき薬品の製造等のノウハウ等を形成，維持及び強化している研究開発費を分割要因として用いていることは，残余利益の分割要因として合理的なものというべきである。

イ 原告の研究開発費の額を分割要因として用いることについて

(7) 原告は，本件国外関連取引の対象は，過去の研究開発によって生み出さ

れためっき薬品の製造等のノウハウ等であり，本件各事業年度の残余利益の発生と因果関係があるのは，本件各事業年度よりも前の過去の研究開発費であるから，本件各事業年度の原告のめっき薬品の研究開発費は，本件国外関連取引における当該各事業年度の残余利益の発生には貢献しておらず，残余利益の発生に寄与した程度（相対的割合）を推測するに足りる要因とはいえない旨主張する。

しかし，租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 1 号にいう「当該所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因」については，分割要因と残余利益との間に直接的な関連性又は対応関係が存することを要求する趣旨の規定ではないから，原告の主張は，前提を誤っている。

また，原告グループにおいては，原告の中央研究所を核として，基本技術と主軸製品の開発等に係る研究開発活動を行い，原告の連結子会社において，テクニカルサービス部門により，顧客対応やコンサルティングをしていたところ，原告グループにおいて，顧客の要求に応えた製品や技術を適時に提供することが，原告グループ全体の収益の源泉となっていたことは明らかであり，そのためには，原告の行う継続的な研究開発活動が不可欠であって，原告が継続的に支出する研究開発費が，原告が保有するめっき薬品の製造等のノウハウ等を始めとする重要な無形資産を形成し，維持及び管理し，発展させるために必要な費用であることから，原告が保有する重要な無形資産の価値を示す客観的な指標といえる。

したがって，原告グループ全体の収益を向上させることを目的として継続的に支出される原告の研究開発費のうち，本件各事業年度において，本件国外関連取引による収益に対応するものとして計算された部分の金額を，本件各事業年度における残余利益の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因と認め，原告の分割要因として用いることは，合理的である。

(イ) 原告は，過去に開発されためっき薬品の製造及び販売の利益と関連する

研究開発費は、当該めっき薬品の開発期間に支出された研究開発費の累積額を当該めっき薬品に係る本件国外関連者の販売数量と当該めっき薬品が市場に登場してから退場するまでの予想販売累積量の合計に係る割合を乗じた後の金額とすべきであるところ、製品の開発期間を3年、製品開発後の存続期間を20年と仮定し、年々の開発や販売に係る状況が安定的に推移すると仮定して原告の分割要因となる金額を計算すると、被告が主張する原告の分割要因の額（別表4「項目」欄のうちの「残余利益分割の計算」欄の「分割要因」欄の「原告」欄中の「原告の分割要因」欄（順号32）にそれぞれ記載されている金額）に上記の割合（開発期間／製品開発後の存続期間）を乗じた後のものとなるというべきである旨主張する。

しかし、残余利益の配分は、当該法人又は国外関連者が有する重要な無形資産の価値に応じて合理的に配分するものであり（租税特別措置法通達66の4(4)－5参照）、その分割要因は、重要な無形資産の価値を表したものでなければならないところ、一般に、ある製品に係る重要な無形資産の価値は、一定の期間においてあん分されるような性質のものではない（ある年における当該重要な無形資産の価値が、その存続期間によってあん分した価値しか有さないわけではない）から、存続期間であん分して分割要因としての当該重要な無形資産の価値を捉えること自体が誤りである。仮に、当該重要な無形資産の価値がその存続期間中に定額で減価するとして、当該重要な無形資産の価値自体の逡減を考慮した場合であっても、ある年における当該重要な無形資産の価値が、その存続期間によってあん分した価値しか有さなくなるわけではないことに変わりはない。

したがって、原告の主張する計算方法は、ある製品に係る重要な無形資産の開発に要した費用に原告が主張する割合を乗じて当該製品に係る重要な無形資産の価値を不当に低く評価するものであって、失当である。この点をおくとしても、原告の主張によっても、上記の仮定した数値が本件

に妥当する根拠も、それを被告が主張する原告の分割要因の額に乗ずるべき根拠も不明であるから、結局、原告の主張は、原告の仮定したところを何らの根拠もなく単に本件における計算過程に入れ込み、原告が主張する割合を乗すべきというものにすぎない。

5 ウ 本件国外関連者の分割要因について

(ア) 原告は、残余利益の発生に寄与した本件国外関連者の機能は、本件国外関連者の開発部の技術要員等のみによって顧客に対して提供されたのではなく、顧客と日常的に接する営業部の技術者も、24時間体制で競合他社にはない技術サービスを提供しているとして、本件国外関連者の開発部の費用のみが残余利益の発生に貢献した費用であるとしてこれを分割要因とするのは誤りである旨主張する。

しかし、前記(1)エ(ウ)のとおり、本件国外関連者による①認定取得支援体制、②24時間サポート体制、③クレーム解析体制及び④アフターサービス業務体制に係る費用は、本件国外関連者の分割要因として算定されているところ、これらの体制の下で提供される技術サービスの内容は、試作テスト、プロセス確定テスト、新規ラインの立上げ時のテクニカルスタッフの常駐支援等の業務であり、いずれも技術的な専門性が極めて高い業務であるのに比し、原告が上記に主張する営業部の活動は、上記のような高い技術的専門性を有しないから、補助的なものにとどまる。

20 そうすると、本件国外関連者の営業部等の活動は、残余利益を生むような独自の機能を果たしているとはいえ、当該活動に係る費用の額は、基本的利益を算定する際に抽出した比較対象企業の費用の額に包含された上で、本件国外関連者の基本的利益が算定されているというべきである。

(イ) 原告は、Z2は、台湾のプリント基板メーカーのニーズに即した製品やめっきのプロセスを開発するという機能を有しており、本件国外関連者による営業技術支援と密接不可分な関係にあって、両者の活動が相まって顧

客に新たな価値を提供し、本件国外関連者に高い収益をもたらしているから、Z 2 の費用の全額が分割要因に含まれるべきであるところ、本件各更正処分においては、本件国外関連者の L & R 費用のうち Z 1 のものについては、その一部しか、本件国外関連者の分割要因に含めていない旨主張する。

5

しかし、前記(4)ウ(イ)のとおり、Z 2 の製品開発活動の費用は、本件ライセンス製品とは関係のない台湾における独自の開発品に係るものであって、直接本件ライセンス製品の損益の計算に含めるべき費用ではなく、仮に、Z 2 における製品開発活動において得られた知見が、本件ライセンス製品の売上げの一部に貢献する場合があるとしても、それらは、直接本件ライセンス製品に係る利益の増加に結びつくものではなく、顧客の認定支援、クレーム解析体制、アフターサービス業務体制等の Z 1 の開発部の業務を通じて間接的に本件ライセンス製品に係る利益の増加に結び付き得るにとどまるのであり、当該開発部に係る費用は、本件各更正処分においても評価し尽くされているところである。

10

15

したがって、Z 1 の L & R 費用のうち本件ライセンス製品とは無関係である製品開発活動の費用については、これを残余利益の分割要因に含める理由はないから、前記(1)エ(ウ)のとおり、Z 1 の L & R 費用のうち本件ライセンス製品の売上高に関する部分についてのみ、分割要因に含めれば足りるというべきである。

20

エ 独立企業間価格の計算に誤りがないこと

原告は、支出した開発費用の 1.7 倍から 3.6 倍にも及ぶ巨額の利益が得られる製品開発活動に関する取引が第三者間で成立することはあり得ないとして、被告が算定した独立企業間価格が、不合理である旨主張する。

25

しかし、原告に帰属する残余利益の額を原告が切り出した販売管理費で割った数値にどのような意味があるかは判然とせず、支出した製品開発活動の

費用の1.7倍から3.6倍に及ぶ利益が得られる製品開発活動に関する取引が存在し得ないことの立証もない。また、本件においては、原告が開発又は改良した新製品の製造等のノウハウ等が次々と本件ライセンス契約において原告が使用を許諾する対象に追加されるなど、原告が本件国外関連者に対してめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用を包括的に許諾することによって、本件国外関連者が、台湾の市場において、顧客の要望にかなう製品を供給することが可能となっており、これが本件国外関連者の高い収益を生んでいるのであって、原告の製品開発活動がなければ、本件国外関連者の高い収益は実現し得ないにもかかわらず、原告と本件国外関連者の利益配分の状況が偏っているのである。さらに、最新のノウハウ等の包括的な使用を許諾するライセンス契約は、その契約の相手が国外関連者であるからこそ成立するのであって、通常、第三者間ではそのような契約は成立し得ないから、当該契約が第三者間で成立すると仮定した上で独立企業間価格を求めた場合には、一般の取引と比較して高収益の取引となるのは、ある意味当然である。

(原告の主張の要点)

(1) 被告が本件Z1等取引が連鎖取引であることを考慮していないこと

ア 残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引を本件国外関連取引に限定する合理的根拠の立証がないこと

(ア) 利益分割法の適用に当たり、複数の国外関連者間で一連の取引（連鎖取引）が行われている場合、原則として、非関連者間取引に挟まれる国外関連取引全体を利益分割法を用いる対象にしなければならない。

本件においては、本件非関連者に対して製品が販売されるまでに、原告とZ3及び原告とZ1との間でそれぞれ取引があるだけでなく、Z7、Z4、Z5等の国外関連者との間の取引も介在しているほか、Z3とZ1との間においても、製品又は原料の販売、役務の提供等の様々な取引がされているから、これらの全ての国外関連者との間の取引を含めて残余利益

分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いなければ、適法な独立企業間価格を算定することはできないはずであるところ、被告は、合理性を何ら主張立証することなく、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引を本件国外関連取引に限定している。

5 (イ) 被告は、取引状況等が大きく変動するなどの特段の事情がないにもかかわらず、常に取引額の僅かな変動をとらえて残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引を年度ごとに区々にすることは、実態に即した独立企業間価格の算定にはつながらない旨主張する。

10 15 20 25 26
しかし、ある取引に連鎖する取引がある場合、これを利益分割法を用いる対象に含めなければ、連鎖する取引が独立企業間価格での取引ではないことによる分割対象利益のゆがみにより、利益分割法を用いても適正な独立企業間の利益分割をすることができないために、原則的には、非関連者間取引に挟まれる関連取引全体を利益分割法を用いる対象とする必要があるとされている。例外的に、連鎖する取引の規模が極めて小さく、連鎖する取引が独立企業間価格での取引ではなかったとしても分割対象利益にほとんど影響を与えない場合には、利益分割法を用いる対象に連鎖する取引を含めないことが認められているにすぎない。移転価格税制上重要なものは、連鎖取引の額の前年からの変動の程度ではなく、各年度における連鎖取引の分割対象利益に対する影響の程度であり、各年度の分割対象利益に影響を及ぼすのは、対応する年度の連鎖取引であるから、対応する年度の連鎖取引の規模が極めて小さいという事情がない限り、当然に、利益分割法を用いる対象に連鎖取引を含めなければならない。また、計算の一貫性を問題とするのであれば、全ての年度について利益分割法を用いる対象に連鎖取引を含めて検証すればよいのであり、計算の一貫性を理由として、利益分割法を用いる対象から連鎖取引を除外することは容認されない。

イ Z 3 と Z 7 又は Z 8 との間の取引も残余利益分割法及び残余利益分割法と

同等の方法を用いる対象とすべきこと

(7) 被告は、Z 3 と Z 7 又は Z 8 との間の取引については、取引の金額を本件各事業年度に対応する 6 期の加重平均で見たところ、いずれの取引についても、Z 3 全体売上高に占める比率が 3 % に満たない少額なものであったから、これらを残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象に含める必要はないというべきである旨主張する。

しかし、独立企業間価格での取引であるか否かの検証は、年度ごとにされなければならない、6 期の加重平均には、理論上の根拠はない上、本件各事業年度を構成する年度によっては、Z 3 全体売上高に占める Z 3 と Z 8 又は Z 7 との間の取引の売上高の比率が 3 % を超えている年度もあるから、Z 3 と Z 7 又は Z 8 との間の取引も、原則どおり、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引に含めるべきである。

(イ) 3 % という基準は一般的によく用いられる重要性の判断基準であり、客観的かつ合理的な基準であるから、例外的な取扱いがされるべきか否かの基準とされるべきであって、これを超える場合には、原則どおり、利益分割法を用いる対象に連鎖取引を含めることにより正しい独立企業間価格が算定されることになるというべきところ、Z 3 全体売上高に占める Z 3 と Z 7 との間の取引の売上高の比率は、平成 2 1 年 3 月期においては 3. 2 %、平成 2 2 年 3 月期においては、3. 4 % であったから、少なくとも、平成 2 1 年 3 月期及び平成 2 2 年 3 月期については、Z 3 と Z 7 との間の取引の価格が独立企業間価格であったか否かにより、原告と Z 3 間での独立企業間の利益配分を計算する基礎となる分割対象利益の額に重大な影響を及ぼすのであり、原則どおり、Z 3 と Z 7 との間の取引も、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引に含めるべきである。

ウ 本件 Z 5 取引も残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象にすべきこと

(ア) Z 3 全体売上高に占める本件 Z 5 取引の売上高の比率は、3%を超えるものであった上、Z 5 の本件各事業年度の売上高営業利益率は、製造機能を持たない企業としては利益水準が高く、移転価格税制上問題のある価格で取引がされている可能性がある。そうすると、本件 Z 5 取引の価格が独立企業間価格であったか否かによって、分割対象利益の額に重大な影響を及ぼすから、原則どおり、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象に本件 Z 5 取引を含めるべきである。

(イ) 被告は、Z 5 の比較対象企業の売上高営業利益率と Z 5 の売上高営業利益率を比較した結果、本件各事業年度の Z 5 の売上高営業利益率（6 期の加重平均で 22.12%）は、それぞれ、上記の比較対象企業の売上高営業利益率の範囲内にあり、業界平均的な利益水準と同等程度のものであったから、本件 Z 1 等取引のうち本件 Z 5 取引については、その取引の価格が独立企業間価格からかい離しているものとはいえない旨主張する。

しかし、被告が選定した上記の Z 5 の比較対象企業の売上高営業利益率の最小値は 4.4%、最大値は 33.5%であり、その差異は 30%近く存するところ、Z 5（売上高営業利益率 24.7%）の機能が上記の最大値の企業の機能と類似しているのであれば、Z 5 は、Z 3 から独立企業間価格を上回る価格で製品を購入していたのであり、上記の最小値の企業の機能と類似しているのであれば、その逆であったことになる。いずれにせよ、本件 Z 5 取引の価格が独立企業間価格ではなかった場合、Z 3 の営業利益は著しい影響を受けるのであって、そのような影響を受けた営業利益を Z 3 と原告との間の利益分割の基礎としたのでは、独立企業間であればされたであろう利益分割の結果を正しく算定することはできないというべきである。

したがって、本件Z 5取引を、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引に含めるべきである。

エ 本件Z 4取引も残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象とすべきこと

5 (ア) Z 3全体売上高のうち本件Z 4取引の売上高が占める割合は、平成18年が14.9%、平成19年が15.3%、平成20年が10.9%、平成21年が6.4%及び平成22年が4.4%であり、いずれも3%を超える重大なものであったから、本件Z 4取引の価格が独立企業間価格であったか否かによって、原告とZ 3との間で独立企業間の利益配分を計算する基礎となる分割対象利益の額に重大な影響を及ぼすのであり、原則どおり、本件Z 4取引も、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引に含めるべきである。

10 (イ) 被告は、Z 4の比較対象企業の売上高営業利益率とZ 4の売上高営業利益率を比較した結果、本件各事業年度のZ 4の売上高営業利益率は、それぞれ、上記の比較対象企業の売上高営業利益率の範囲内にあり、業界平均的な利益水準と同等程度のものであったから、本件Z 1等取引のうち本件Z 4取引については、その取引の価格が独立企業間価格からかい離しているものとはいえないというべきである旨主張する。

15 しかし、独立企業間価格は年度ごとに検証されるべきものであり、複数年度の加重平均は、ある年度の取引が独立企業間価格で行われているかどうかとは関係がない。また、本件においては、2006年（平成18年）のZ 4の売上高営業利益率が8.1%であるのに対して上記の比較対象企業の売上高営業利益率の平均値は、4.8%であり、2010年（平成22年）のZ 4の売上高営業利益率が0.9%であるのに対して上記の比較対象企業の売上高営業利益率の平均値は、3.6%であって、著しい差異があるから、Z 4の獲得する本件各事業年度の売上高営業利益率は、業界

25

平均的な利益水準とは異なるというべきであり、移転価格税制上問題がないものとして、本件Z4取引を残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引に含める必要がないとはいえないというべきである。

5 なお、上記の比較対象企業は、業界の平均的な利益水準を求める目的で抽出されたものにすぎず、厳密な比較可能性の分析をしていないから、その比較対象企業の売上高営業利益率の最大値と最小値の間にZ4の売上高営業利益率があることは、本件Z4取引の価格が独立企業間価格であることを示すものではない。

10 オ Z3とZ1との間の取引も残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象とすべきこと

(ア) Z3とZ1は、法形式上異なる企業として存在するが、その実態は、同一の企業であり、実質上、同一の企業のごとく行動していた。Z1は、Z1のためだけでなく、Z3のためにも様々な販売管理活動をしていたが、
15 形式的にはグループ間の役務提供取引に該当するこれらの活動の対価を請求していないため、Z3及びZ1の各分割対象利益には、Z3とZ1との間でグループ内の役務提供取引について独立企業間の取引としての対価が請求されていないことに由来する著しいゆがみが生じている。

20 したがって、Z3とZ1との間の対価が請求されていないグループ内の役務提供取引を残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いる対象となる取引に含めるべきである。

(イ) 被告は、Z3とZ1との間の製品及び原料の取引については、Z3の全めっき薬品の売上金額に占めるZ1へのめっき薬品の売上金額の割合は、本件各事業年度に対応する6期の加重平均で0.4%と僅少であり、Z3
25 の全めっき薬品の仕入金額に占めるZ1からのめっき薬品の仕入金額の割合は、本件各事業年度に対応する6期の加重平均で1.9%と僅少であり、

いずれも、本件国外関連取引の分割対象利益等の計算に与える影響は小さいものというべきである旨主張する。

しかし、原告が問題としているのは、前記(ア)のとおり、対価の請求がされていないグループ間の役務提供取引であるから、被告の主張は、その前提を欠き、失当である。

また、分割対象利益への影響の大小は、2つの関連者が取引を行った価格に基づいて判断し得るものではなく、第三者間であったならば行ったであろう取引の価格に基づかないと判断することができないところ、Z3は、台湾での税制上の優遇を受ける目的で設立された会社であり、計算上、従来のZ1を2つの会社に分けただけのものであって、ビジネスの実態としては、一体のものとして事業活動をしていたから、このような実態に即し、計算上のゆがみを是正して独立企業間価格を算定するためには、両者を検証対象とすることに高度の合理性を有する。

(ウ) 被告は、仮に、Z1においてZ3が負担すべき営業活動が行われていたとしても、それは、Z3が負担すべき費用をZ1の経費として負担させていたというだけであり、当該費用の付け替えに由来する財務会計上のゆがみについては、独立企業間価格の算定において一定の調整をしている旨主張する。

しかし、連鎖取引として利益分割法を用いる対象となる取引に取り込むかという問題と、被告がしたとされる調整の問題とは、次元が異なる。被告がしたとされる調整は、Z1がZ3に対して提供した役務提供取引の一部にすぎないし、その調整の方法も、当該役務提供取引の独立企業間価格を算定した上でZ3の分割対象となる営業利益の額を調整するのではなく、単に、Z1に発生した費用の一部を特異な計算方法により、Z3の費用として加算しているにすぎない。Z3とZ1を別個独立の主体として計算するのであれば、調整されるべきZ3の営業利益は、Z3とZ1との間

の取引の独立企業間価格であり、Z1に発生している費用ではない。

(2) 被告が原告の営業利益の算定を誤っていること

ア 本件ライセンス取引に対応する原告の営業利益は原告が収受したロイヤルティ収入の額そのものであること

5 (ア) 本件ライセンス取引は、原告がめっき薬品の製造等のノウハウ（原料の構成比）を本件国外関連者に開示してその使用を許諾し、本件国外関連者が原告にその対価としてロイヤルティを支払うというものであるところ、原料の配合比についての情報さえ得られれば、使用許諾を受けためっき製品を製造することは可能である。本件ライセンス取引においては、原告が、
10 本件ライセンス契約を締結した当初にめっき薬品の製造等のノウハウ等を開示した際、当該ノウハウが記載された書面を本件国外関連者に提供すれば、それ以外の原告から本件国外関連者に対して経常的な活動は、基本的には何もないから、本件各事業年度において、本件ライセンス取引に対応する費用は何も発生しないのであって、本件ライセンス取引に対応する原告の営業利益は、本件各事業年度に原告が収受したロイヤルティ収入の額
15 そのものとすべきである。

(イ) めっき薬品は、未来永劫同じ機能を発するものとして存続し、その価値が陳腐化により減ずることはないという特色があり、研究開発費に乗ずる配賦率（＝本件国外関連者が当該年度に製造及び販売した数量÷当該製品
20 が開発時以後将来にわたって販売される販売予想総数量）が限りなく零に近い数値となることから、各年度のロイヤルティ収入に対応する費用である研究開発費の額を零円とみなすことには合理性がある。

イ 本件各事業年度の研究開発費は原告が本件各事業年度に収受したロイヤルティ収入に対応する費用ではないこと

25 (ア) 原告は、本件国外関連者に対して過去に開発されためっき薬品の製造等のノウハウ等の使用を許諾しているところ、ロイヤルティを収受した年度

の研究開発費は、本件ライセンス製品の製造等のノウハウ等に係る研究開発活動のために支出されたものではなく、将来に製造を開始する新製品を開発するためのものであるし、製品の開発期間と販売期間とは異なるため、ある1年間に支出された研究開発費は、当該1年間のロイヤルティ収入に対応する費用ではないから、本件各事業年度のロイヤルティ収入から本件各事業年度に支出された研究開発費を控除することは合理性がない。

(イ) 研究開発費は、その開発が成功するか否かが確実ではないため、資産に計上することが相当ではないことを理由に、企業会計上、当期の費用として処理されるものである。また、仮に、原告がした研究開発活動が成功し、めっき薬品の製造等のノウハウ等が開発されたとしても、原告が、本件国外関連者に対し、当該ノウハウ等を開示するとは限らない。

このように、開発が成功するかどうか不明であり、かつ、開発に成功したとしても当該めっき薬品の製造等のノウハウ等が開示されるかどうか不明なめっき薬品の研究開発費用について、別のめっき薬品の製造等のノウハウ等の使用許諾取引をしているライセンシーが負担することは、独立当事者間の取引ではあり得ないから、研究開発費を分割対象利益の計算に際して控除することは誤りである。

(ウ) 研究開発費は、当期の収益の発生に期間的に貢献している（対応している）ものではなく、当期の収益に貢献しないことはもちろん、将来の収益に貢献するかどうか不確かであるから、一度資産に計上した後に当期の研究開発費を将来の収益に対応させて損益計算をすることを認めないものとされている。また、分割対象利益を構成する営業利益は、企業会計上の営業利益そのものではなく、独立企業間であれば当事者の一方に帰属するのではなく双方で分け合う性質のものでなければならない。企業会計上、研究開発費を当期の費用として処理することが求められるのは、全社の損益計算書を作成する際の指針にすぎず、当該全社の損益計算書を基に、移

転価格の検証対象である関連者間取引とそれ以外の取引とに切り出し計算を行う際、研究開発費が当該関連者間取引に係る費用となるか否かは、研究開発費が当期の費用として処理されることとは全く別問題である。

5 独立当事者間で無形資産の使用許諾取引をしている場合、自らが使用許諾を受けているものではなく、かつ、将来、新製品の開発が成功するかどうか不確かであり、しかも、自己に使用が許諾されるかどうかも不確かな新製品の製造等のノウハウ等を開発するための費用（研究開発費）を、ライセンサーが負担し、その研究開発費を控除した後の利益を分割することに合意することなどはあり得ない。ライセンサーが使用を許諾していない
10 製品の研究開発費用は、無形資産の使用許諾取引とは無関係の費用であって、独立当事者間では、専らライセンサーが負担すべき費用である。

したがって、原告の研究開発費を控除することは不合理である。

ウ 本件棚卸資産販売取引における営業利益の算定に誤りがあること

15 本件棚卸資産販売取引の対象資産であるBB品は、単に複数の原料を配合しただけのものであって、その配合のために研究開発がされている事実はないから、本件棚卸資産販売取引における営業利益の算定に当たって、研究開発費を控除することは誤りである。

エ 法務部費用及び海外展開プロジェクト費用はロイヤルティに対応する費用ではないこと

20 (ア) 本件ライセンス取引は、原告が、本件国外関連者に対し、めっき薬品の製造及び販売に係る事業活動をすることを許諾し、その対価としてロイヤルティを取得する取引であるから、本件ライセンス取引に対応して発生する法務部費用は存在しない。

25 (イ) 独立当事者間の無形資産の使用許諾取引において、当該使用許諾取引の対象製品の製造等のノウハウ等の権利の維持のための費用は、一般に、ライセンサーが自らの責務として負担すべきものとされており、ライセンサ

一とライセンサーとの間で分担がされるべき性質の費用ではない。

したがって、原告の営業利益から法務部費用及び海外展開プロジェクト費用を控除するのは誤りである。

(3) 被告が本件国外関連者の営業利益の算定を誤っていること

5 ア 売上総利益を基準として販売管理費をあん分すべきこと

販売管理費の支出は、個々の販売とは対応関係にないが、一会計期間の売上高及び売上原価の発生に期間的に対応し、売上総利益の発生に貢献するから、売上総利益からこれを控除して営業利益を算出するものとされている。

10 そうすると、販売管理費を本件国外関連取引に関連するものとそれ以外のものに切り分けるに際し、販売管理費の発生と直接の対応関係のない売上高を基準としてあん分計算をすることは妥当ではなく、販売管理費の発生と対応関係のある売上総利益を基準としたあん分計算がされるべきである。このことは、採算が取れる事業と採算が取れない事業を営む企業が、採算が取れない事業から撤退したとした場合（ただし、上記の採算が取れない事業から
15 撤退する前後で、企業全体の販売管理費の額には、変動がないものとする。）、売上高を基準として販売管理費をあん分すると企業全体の営業利益が減少するという不合理な結果になる一方で、売上総利益を基準としてあん分すると収益の状況を正しく反映することができることから裏付けられる。

20 イ 本件国外関連者の販売管理費についてはZ3とZ1が実質的に一体として事業活動をしていることを前提とすべきこと

Z3は、税制上の優遇措置の適用を受けることのみを目的とした会社であって、Z3の稼働後も、Z1の事業運営の実態に変化はなく、Z3とZ1は、一体として事業活動をしていた。損益計算上は、一体とした事業活動による販売管理費のうち専らZ3の事業に関わるものはZ3の販売管理費とされたが、それ以外の販売管理費は全てZ1の販売管理費として計上された。Z1
25 は、Z1に関するものだけでなくZ3に関する一般販売管理の業務もして

いたが、当該役務提供取引の対価の支払をZ3に請求していない。Z3によるめっき薬品の製造及び販売に係る事業活動の収益に対応する販売管理費は、Z3の決算書上の販売管理費だけではなく、Z1の販売管理費にも該当する。

このような事業活動の実態に鑑み、Z1とZ3を一体としてその合計の販売管理費の中から本件ライセンス製品の製造及び販売に係る事業活動に対応する費用を抽出する切り出し計算をしなければ、本件国外関連者の分割対象利益を適正に算出することができない。被告は、平成21年3月期から平成23年3月期にかけて、Z1に発生したL&R費用の一部及びめっき加工サービスに係るものを除き、分割対象利益の計算に組み入れていないのであり、
10 本件国外関連者の営業利益の計算を誤っている。

ウ 本件ライセンス製品の製造及び販売に対応する費用について

Z2における製品開発活動は、大きく分類すると、本件国外関連者が原告からノウハウ等の使用許諾を受けて製造する製品の改良及び販売と、原告では開発することができない台湾の市場に適合する製品の開発という2つのものがあり、両者は不可分一体の密接な関係がある。本件国外関連者の技術サービスの提供は、顧客であるプリント基板メーカーのニーズを把握し、顧客のニーズに即した製品を提供する活動をしているところに特徴があり、顧客に対して本件ライセンス製品を提供するだけでは顧客のニーズを充足することができずに販売をすることができない場合には、本件国外関連者が、顧客のニーズに即した製品を開発し、本件ライセンス製品と当該本件国外関連者が開発した製品を一体として顧客に販売し、当該一体の製品の販売を前提とした技術サービスを顧客に提供することによって、上記の本件国外関連者が開発した製品だけではなく本件ライセンス製品の販売の拡大にもつなげている。その典型的な例が、Z1がデスマア製品を開発したことにより、本件ライセンス製品を構成する特定の製品の販売が増大した事例である。Z1による
25 デスマア製品の開発と技術サービスの提供の結果、本件国外関連者による

本件ライセンス製品の売上げが実現しており（当初、上記のデスマリア製品の採用を働きかけた顧客には、当該デスマリア製品を採用してもらえなかったが、他の数多くの顧客には原告のめっき薬品と併せて採用してもらうことができ、売上げも急増した。）、Z1による顧客ニーズに即した製品の開発とZ3による本件ライセンス製品の売上げは不可分一体の関係にあり、両者が相まって収益が獲得されている。

したがって、Z2の製品開発活動は、Z3の収益獲得と密接な関連があり、Z3の売上げに対応する費用からZ2の製品開発活動の費用を除外するのは誤りである。

10 (4) 被告が原告の基本的利益の算定を誤っていること

ア 被告が用いた日本側比較対象企業の比較可能性がないこと

基本的利益の算定に当たって比較対象企業を選定する際に営業利益率を利益指標として用いるのであれば、営業利益に影響を与える差異があるか否かが比較可能性の有無のメルクマールであるから、異なった収益水準を有する異なった経済セクター又は市場の棚卸資産を取り扱う企業は、比較可能性があるとはいえない。このことは、移転価格ガイドライン（2017年（平成29年）に改訂される前のもの）1.55、同2.68、同2.69及び同2.71からも明らかであり、厳格な比較可能性の確保が要求されている。

被告が用いた日本側比較対象企業のうち、少なくとも、日本側比較対象企業①、日本側比較対象企業⑥、日本側比較対象企業⑧、日本側比較対象企業⑨及び日本側比較対象企業⑫は、そのホームページ等で当該企業が標ぼうする製品の特長等又は研究開発活動の内容に鑑み、いずれも、原告と棚卸資産の同種性又は類似性がなく、かつ、原告のユニークな機能であると被告が主張する研究開発活動の機能と同等の機能を有しているから、比較可能性がない。上記に挙げた以外の個別の日本側比較対象企業も、同様である。

イ 本件棚卸資産販売取引についての比較可能性がないこと

5 B B品は、めっき薬品の製造等のノウハウである原料の配合比を不明とすることだけを目的として、単に複数のめっき薬品の原料を混ぜ合わせているだけのものであり、B B品の開発自体には研究開発活動は不要であって、新たな価値が生み出されるわけでもない。めっき薬品の価値は、B B品を用いる場合もB B品を用いない場合も全く同じである。

他方、日本側比較対象企業は、重要な研究開発活動をしており、その結果生み出される無形資産が高い収益を実現している可能性がある。例えば、日本側比較対象企業⑩は、そのホームページに、「様々な色材を軸に発展してきたZ 2 2の技術は顔料分散技術・樹脂改質技術・成形加工技術に、生産技術・分析評価技術を加えた5つのコア技術から成り立っています。これらのコア技術を複合し、幅広い分野の要求に応える着色剤、機能性製品を開発しています。」と記載しており、原告のB B品の開発とは明らかに研究開発活動の機能のレベルが異なるのであり、本件棚卸資産販売取引の基本的利益を算定する比較対象取引としては不適切である。

15 (5) 被告が本件国外関連者の基本的利益の算定を誤っていること

ア 被告が用いた台湾側比較対象企業の棚卸資産が同種又は類似ではなく比較可能性がないこと

(ア) 被告が用いた台湾側比較対象企業のうち、(あ)台湾側比較対象企業①の主要な取扱製品は、繊維強化プラスチック等の合成樹脂製品であり、(い)台湾側比較対象企業④の主要な取扱製品は、コバルト、マンガン等の結晶体及び粉末であり、(う)台湾側比較対象企業⑥の主要な取扱製品は、プラスチック製品等の結晶体及び粉末であり、(え)台湾側比較対象企業⑨の主要な取扱製品は、ポリウレタン樹脂であり、(お)台湾側比較対象企業⑬の主要な取扱製品は、プラスチック製品であるから、いずれも本件国外関連者と棚卸資産の同種性又は類似性がある企業とはいえない。

(イ) a 台湾側比較対象企業⑧は、不飽和ポリエステル樹脂及び樹脂塗料を製

5 造し，日本，東南アジア，オーストラリア，南アメリカ，中東，アフリ
カ等に対してこれらを供給する企業であるところ，不飽和ポリエステル
樹脂の用途は，船舶等であり，その買手は，半導体関連企業とは競争上
の地位が相違する船舶関係企業であるから，事業内容又は取扱製品が本
件国外関連者と大きく異なる企業であって，その製造及び販売する製品
の用途は，半導体関連ではない。台湾側比較対象企業⑧の売上げに半導
体関連企業に対する売上げが含まれているとしても，半導体関連企業以
外の企業に対する売上げが混在している以上，売上高営業利益率に影響
が及び，比較可能性を喪失することには変わりはない。

10 また，本件国外関連者は，主として台湾におけるプリント基板メーカ
ーに対してその製造した製品を販売しているのに対し，台湾側比較対象
企業⑧は，その製造した製品の大半を輸出するグローバル企業であって，
市場も異なるのであり，売上高営業利益率にも，当然影響を及ぼす。

15 したがって，台湾側比較対象企業⑧の売上高営業利益率には，本件国
外関連者の売上高営業利益率と比較不可能な差異があるから，これを比
較対象企業とすることができないというべきである。

b 台湾側比較対象企業⑫は，接着剤の製造メーカーであり，その製品の
用途は，段ボール箱の梱包用のもの等であって，汎用的な建設資材，食
品，飲料，太陽電池，靴等の接着剤，医療機器及びオフィス機器に用い
られており，事業内容又は取扱製品が本件国外関連者と大きく異なる企
業であって，その製造及び販売する製品の用途は，半導体関連のもので
はなく，その買手も，半導体関連企業とは競争上の地位が相違する企業
である。台湾側比較対象企業⑫の売上げに半導体関連企業に対する売上
上げが含まれているとしても，半導体関連企業以外の企業に対する売上
上げが混在している以上，売上高営業利益率に影響が及び，比較可能性を喪
失することには変わりはない。また，台湾側比較対象企業⑫の製品は，世

界中に輸出されて販売されており、本件国外関連者とは市場が異なり、
売上高営業利益率にも当然に影響を及ぼすものである。

したがって、台湾側比較対象企業⑫は、本件国外関連者の比較対象企
業とすることができないというべきである。

5 イ 平成19年3月期の台湾側比較対象企業の売上高営業利益率の計算に誤り
があること

平成19年3月期の台湾側比較対象企業の売上高営業利益率については、
その基となっている表（別表4の付表7）における台湾側比較対象企業⑫の
数値が欠落しており、実際には、同社の平成19年3月期の売上高が、8億
10 1434万3000台湾ドル、営業利益が2億0620万4000台湾ドル、
売上高営業利益率が25.3215168547%である。これを前提とす
ると、売上高営業利益率の平均値は、7.0404468172%ではなく、
7.8433484758%であるから、被告がした平成19年3月期の本
件国外関連者の基本的利益の算定は誤りである。

15 (6) 被告が分割要因の決定及び計算を誤っていること

ア 原告及び本件国外関連者の寄与の程度に係る評価を誤っていること

(ア) a 残余利益分割法又は残余利益分割法と同等の方法を用いる場合には、
残余利益の発生に貢献した割合に応じて残余利益を分割しなければなら
ず、内国法人及び国外関連者の支出した費用の割合が、残余利益の発生
20 の貢献の割合であると推認できる（残余利益の発生に貢献した割合の近
似値である）場合には、これを用いることができるが、内国法人及び国
外関連者が支出した費用の割合が、残余利益の発生に貢献した割合の近
似値であるといえない場合には、これを分割要因として残余利益分割法
又は残余利益分割法と同等の方法を用いることは許されない。

25 b 台湾における原告が開発しためっき薬品の製造及び販売に係る事業
活動の極めて高い利益の源泉は、日本（約20%。なお、ピーク時でも

35%程度のシェアにすぎなかったものである。)及び韓国(約15%)と比較しても極めて高い台湾におけるシェア(約80%)によるものである。本件においては、本件国外関連者は、台湾で競合他社にはないユニークな営業活動をした(技術サービスを提供した)ことによって、機能めっきの分野では後発企業であったにもかかわらず、プリント基板・ICパッケージ用プリント基板向けめっき薬品の市場において圧倒的なシェアを占め、台湾の顧客が、競合他社よりも高い価格で多くの製品を本件国外関連者から購入した反面、原告は、同じ製品を市場に投入し、様々な営業活動をしているにもかかわらず、台湾以外では台湾で見られるような圧倒的な市場シェアを実現していない。また、原告の研究開発活動は、競合他社と比較して格別のユニークさはなく、競合他社も同様の研究開発活動をしているところ、このことは、めっき薬品の製造及び販売の事業において、研究開発活動の機能が、同事業に参入して事業を継続する上で不可欠で重要な機能であるということではできても、残余利益を生み出す機能であるとはいえないことを示すものであって、原告の製品開発活動が、台湾における残余利益の発生に貢献しているのかどうかは明らかではなく、仮に、貢献していたとしても、本件国外関連者の顧客サービスの貢献と比較すると極めてその程度が低いものにとどまっていたと思われる。

このことは、台湾の市場において生み出されている残余利益に主として貢献しているのは、台湾での本件国外関連者のユニークな営業活動(マーケティングの無形資産)にあることを示しているから、原告の研究開発費の額と本件国外関連者の営業技術費用の額を分割要因としたのでは、このような実際の残余利益の発生の実態を反映しないのであって、原告の研究開発費の額と本件国外関連者の営業技術費用の額の割合は、原告及び本件国外関連者の残余利益の発生に寄与した程度を推測するに足り

るものとはいえない。

(イ) a 仮に、本件国外関連者のユニークなサービスの機能だけではなく、原告の研究開発活動の機能によっても台湾における残余利益が生み出されているとしても、被告は、原告が本件各事業年度に支出した研究開発活動の費用の額と本件国外関連者が本件各事業年度に支出した技術サービスの費用の額の割合が、原告と本件国外関連者が残余利益の発生に寄与した相対的割合と合致すること、すなわち、本件国外関連者の技術サービスの費用1円当たりと原告の研究開発活動の費用1円当たりが、同様の割合で残余利益の発生に貢献したことを、何ら主張立証していない。

b 原告の研究開発活動という機能と本件国外関連者の技術サービスという機能は、別個の独立した機能であり、全く異なる無形資産である。

異なる性質の無形資産が存在する場合、それらを無形資産として一くくりにしてそれぞれの費用の合計額を分割要因とすることはできず、無形資産ごとにその性質に照らした分割要因を検討し、かつ、それらの無形資産間の価値の重み付けをすることが必要である。例えば、関連者の双方が、同種の品目に関する技術上の設計に向けた研究開発活動をしている場合には、1つの無形資産を共同で形成しているといえるから、当該無形資産によって生み出される残余利益は、当該無形資産の形成に向けた各関連者の貢献度によって分割されることが合理的であり、各関連者の貢献度を研究開発費の相対的支出額で確定することも合理的である。

しかし、移転価格ガイドライン（2017年（平成29年）に改訂される前のもの）の第2章の付録Ⅱにおいて、「試験研究の種類における差異は斟酌される必要がある」とされていて、研究開発活動という同じ機能であっても、試験研究の種類が異なればその費用の比で残余利益を分割することはできないものとされていることからすれば、研究開発活動と営業サービスという種類の異なる機能によって残余利益が生み出さ

れている場合には、各機能によって生み出された残余利益ごとに利益を分割しなければならないのであって、残余利益の合計額を異なる機能の遂行に要した支出額の比率で分割することは合理的ではない。関連する2つの異なる無形資産を区別することなく、その形成のために支出された費用の比率（原告の研究開発費のうち本件国外関連取引に関連して支出したと認められる部分と、本件国外関連者の研究開発費（実質はユーザーへの技術サービスというマーケティング関連の費用）のうち本件国外関連取引に関連して支出したと認められる部分の比率）をもって2つの無形資産の価値の比率であるとするのは全く無意味である。

本件のように、全く異なる2つの無形資産を、国内法人と国外法人が別個にそれぞれ形成し、その無形資産がそれぞれ残余利益の発生に結び付いている場合、単純にそれぞれの無形資産に関する支出費用の割合で残余利益が発生しているとする推測をする合理性はないし、まして前記(ア)のような状況を前提とすると、原告の研究開発活動が残余利益の発生に結び付いていることが定かではないのであって、上記のような推測をすることは明らかに誤りである。

そうすると、両方の機能により生み出された残余利益を区別することなく合算した上で、原告と本件国外関連者に残余利益を分配することはできず、原告の研究開発活動の結果として形成されためっき薬品の製造等のノウハウ等という無形資産と本件国外関連者のユニークなビジネスモデルの結果として形成された無形資産という2つの種類の異なる無形資産について、その年度の各無形資産と関連して支出された費用の比率は、「所得（残余利益）の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因」

（租税特別措置法施行令39条の12第8項1号）に該当しないのであり、これを用いて残余利益の発生に貢献しているものとして残余利益を分割することにも合理性はない。

(ウ) a 被告は、それぞれの無形資産による残余利益を特定することができるのであれば、それは正に当該無形資産を有する者に帰属すべき利益であるが、重要な無形資産が関連する国外関連取引に係る利益のうち特定の重要な無形資産の貢献によってのみもたらされる残余利益を直接把握することが事実上困難であるため、分割対象利益から基本的利益を控除した残余利益を当該重要な無形資産の価値に応じて合理的に配分する方法をとることにならざるを得ない旨主張する。

しかし、重要な無形資産が関連する国外関連取引に係る利益を直接把握することが事実上困難である場合には、残余利益分割法及び残余利益分割法と同等の方法を用いた結果は、独立企業間の利益配分とは何らの関連性もないものとなるのであって、独立企業原則に鑑み、そのような方法を用いること自体が認められないものというべきである。

b 被告は、原告及び本件国外関連者が有する無形資産が、異質なものとはいえない旨主張する。

しかし、原告が組織的に形成し、組織として保有して管理しているノウハウ等は、本件ライセンス製品の原料の成分比等の製造等のノウハウ等であり、これを用いて製造された本件ライセンス製品を顧客が他社の製品よりも優れていることを理由に高い価格で購入することによって発生した残余利益は、原告によるめっき薬品の研究開発活動に起因するものである。他方、本件国外関連者が顧客に提供しているサービスは、めっき薬品の販売後にプリント基板メーカーの製造工程の管理の一部を担い、トラブル等に日常的に対処し、製造方法の改善を提案するなどの独特のサービスであり、台湾で、かつ、本件国外関連者によってしか、提供されていないものである。台湾の顧客は、原告のめっき薬品と競合他社のめっき薬品が同等であると考えて原告のめっき薬品が競合他社のめっき薬品よりも価格が高いために購入をしない場合であっても、本件国

外関連者が顧客に対して上記のような独特のサービスを提供することを理由として競合他社のめっき薬品よりも高い価格で原告のめっき薬品を購入するのであるから、これによって発生した残余利益は、本件国外関連者が技術サービスの提供という特別の機能を果たすユニークなビジネスモデルを形成したことに起因するものである。

したがって、両者の無形資産は、全く異なるものであるから、めっき薬品の研究開発活動による無形資産が残余利益の発生に貢献する程度と、本件国外関連者のユニークなビジネスモデルが残余利益の発生に貢献する程度とが、費用の支出額の比率であるとするのは誤りである。

イ 原告の分割要因の決定に誤りがあること

(ア) 本件国外関連取引の対象は、過去の研究開発活動によって生み出されためっき薬品の製造等のノウハウ等であり、本件各事業年度の残余利益の発生と因果関係があるのは、本件各事業年度よりも前の過去の研究開発費である。めっき薬品の製品としての寿命は極めて長期に及び、一定の期間ごとにモデルチェンジが繰り返されて短期間で陳腐化する製品とは異なるから、いまだ原告が使用を許諾していないめっき薬品（将来開発されるという結果が生じるかもしれないめっき薬品）の製造等のノウハウ等に係る研究開発活動のために支出されている現在の研究開発費を、過去の研究開発活動によって生み出されためっき薬品の売上げから生ずる残余利益の発生に寄与している費用とすることの合理性は全くない。

したがって、本件各事業年度のめっき薬品の研究開発費は、本件国外関連取引における本件各事業年度の残余利益の発生には貢献しておらず、残余利益の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因とはいえない。

(イ) 過去に開発されためっき薬品の製造及び販売の利益と関連する研究開発費は、当該めっき薬品の開発期間に支出された研究開発費の累積額を当該めっき薬品に係る本件国外関連者の販売数量と当該めっき薬品が市場に登

場してから退場するまでの予想販売累積量の合計に係る割合を乗じた後の金額である。

めっき薬品の開発には3年程度は要し、めっき薬品が市場に登場してから退場するまでの期間は、特許の期間である20年を下回らないから、製品の開発期間を3年、製品開発後の存続期間を20年と仮定し、年々の開発や販売に係る状況が安定的に推移すると仮定して原告の分割要因となる金額を計算すると、被告が主張する原告の分割要因の額(別表4「項目」欄のうちの「残余利益分割の計算」欄の「分割要因」欄の「原告」欄中の「原告の分割要因」欄(順号32)にそれぞれ記載されている金額)に上記の割合(開発期間/製品開発後の存続期間)を乗じた後のものである。

ウ 本件国外関連者の分割要因の決定に誤りがあること

(ア) 残余利益の発生に寄与した本件国外関連者の機能は、本件国外関連者の開発部の技術要員等が顧客に提供したもののみではない。台湾の顧客は、本件国外関連者の開発部の技術要員等だけではなく、顧客と日常的に接する営業部の技術者が24時間体制で競合他社にはない技術サービスを提供することから、競合他社からではなく本件国外関連者から高い価格で多くのめっき薬品を購入していた。

したがって、本件国外関連者の開発部の技術要員等だけではなく営業部の技術者が提供している技術サービスも残余利益の発生に貢献しているから、本件国外関連者の開発部の費用のみが残余利益の発生に貢献した費用であるとしてこれを分割要因とするのは誤りである。

(イ) 被告は、本件国外関連者のL&R費用のうちZ1のL&R費用の一部しか本件国外関連者の分割要因に含めていないところ、Z2は、台湾のプリント基板メーカーのニーズに即した製品やめっきのプロセスを開発するという機能を有しており、本件国外関連者による営業技術支援の業務と密接不可分な関係にあって、両者の活動が相まって顧客に新たな価値を提供し、

本件国外関連者に高い収益をもたらしているから、Z2の費用の全額が分割要因に含まれるべきである。

エ 被告が主張する独立企業間価格が不当なものであること

5 移転価格税制の適用に関して用いられる移転価格の算定方法は、当該具体的な取引状況等に照らし、独立企業間であればそのような価格付けをするであろうといえなければ、独立企業原則に基づいた合理的な方法とはいえない。

10 本件においては、被告は、本件各事業年度において原告が取得すべき利益の額が、それぞれ、10億2422万円、7億4118万円、3億6172万円、2億7417万円、3億7664万円及び2億9793万円であるとしているが、その一方で、当該利益を取得するために原告が支出した費用（その大半が研究開発費である。）の額が、それぞれ、2億8701万円、2億4070万円、1億8748万円、1億6152万円、1億7144万円及び1億6736万円としており、これらを前提とすると、支出した費用の3.6倍、3.1倍、1.9倍、1.7倍、2.2倍及び1.8倍の利益を原告
15 が得ることができる価格が独立企業間価格であることになるが、支出した開発費用の1.7倍から3.6倍にも及ぶ巨額の利益を得ることができる開発の活動に関する取引が第三者間で成立することはあり得ないから、このような不合理な対価の額を前提とする本件各更正処分等は、違法である。

20

以上