

資料 2

法人税更正処分取消等請求事件

エクアドル・バナナ事件第一審判決要旨

【事件番号】 東京地方裁判所判決／平成21年(行ウ)第581号

【判決日付】 平成24年4月27日

1. 事案の概要

本件は、原告が、原告に対してバナナを販売しているバハマ法人で租税特別措置法66条の4にいう国外関連者に該当するP1からエクアドル共和国（以下「エクアドル」という。）産バナナを輸入した取引（以下「本件国外関連取引」という。）について、原告がP1に支払った対価の額が同条にいう独立企業間価格を超えているとして、芝税務署長が、平成11年12月期ないし平成13年12月期について、上記独立企業間価格と本件国外関連取引の対価の額との差額を原告からP1に対する所得移転額であると認定し、平成11年12月期ないし平成16年12月期の法人税について本件各更正処分を行うとともに、平成11年12月期、平成15年12月期及び平成16年12月期の過少申告加算税に係る本件各賦課決定処分をしたことに対し、**本件各処分は、寄与度利益分割法を用いて独立企業間価格を算定したこと、寄与度利益分割法を用いるに当たり日本市場の特殊要因により生じた原告の営業損失を分割対象利益から控除しなかったこと、原告とP1が支出した販売費及び一般管理費（以下「販管費」という。）の額の割合により分割対象利益を分割したこと、理由付記に不備があることを理由に違法であると主張して、本件各更正処分のうち確定申告に係る所得金額、納付すべき法人税額を超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金額を下回る部分並びに当該部分に係る過少申告加算税に係る本件各賦課決定処分の取消しを求めた事案**である。

判決は、請求棄却である。

2. 争いのない事実等

(1) 当事者等

ア 原告は、農産物の輸入及び卸売販売を目的とし、日本に本店を有する株式会社であり、英国領バミューダ諸島に本店を置く法人であるP2が原告の発行済株式の全部を保有している。

P1は、バハマに本店を置く法人であり、原告と同様、P2がその発行済株式の全部を保有している。

すなわち、原告とP1は、いずれもP2によって発行済株式の全部を保有されている兄弟会社の関係にあり、P1は、本件各事業年度において、措置法66条の4第1項、措置法施行令39条の12第1項2号に規定する原告の国外関連者に該当する。

イ P3は、P2の発行済株式の全部を保有するとともに、エクアドルに本店を置く法人であるP4の発行済株式の過半数を保有している。

(2) 本件国外関連取引の概要等

ア 原告、P1、P2、P3及びP4らは、「P5・グループ」を形成し、エクアドルを拠点としてエクアドル産バナナの輸出業務に携わっており、エクアドルの農園で生産されたバナナをP4が購入し、P1に輸出販売した上、P1が原告に販売し、原告が日本国内で卸販売している。

イ エクアドルでは、バナナの生産及びマーケティングの促進並びに規制のための法律の改正法（以下「バナナ管理法」という。）により、バナナ生産者からの買取価格及び同国からのバナナの輸出価格にそれぞれ下限が設定されている（以下、これらの価格をそれぞれ「最低買取価格」及び「最低輸出価格」といい、エクアドル政府によるバナナ管理法に基づくこれらの価格規制を「エクアドル政府規制」という。）。

3. 処分行政庁の調査

(ア) 同業者に対する調査等の実施

処分行政庁は、本件国外関連取引に係る独立企業間価格（以下「本件独立企業間価格」という。）の算定に当たり、措置法66条の4第2項1号イが定めている「独立価格比準法」、同号ロが定めている「再販売価格基準法」又は同号ハが定めている「原価基準法」の3種類の方法（以下、これらの方法を総称して「基本三法」という。）を用いることができるか検討するために、本件国外関連取引と比較可能な取引を選定するため同業者に対する調査を行うこととし、まず、バナナの輸入に関する同業者団体に臨場し、各団体の加入各社の状況から調査対象とすべきバナナの輸入業者と考えられる法人が25社あることを把握した。

処分行政庁は、上記25社に対し、①果実の輸入販売に係る取引商品の種類及び年間取

扱高、②取引上位3商品に係る商品別の仕入先、住所、国外関連者該当の有無及び仕入価格算定方法、③取引上位3商品に係る商品別の売上先、住所及び売上価格算定方法、④直近の6事業年度に係る全社損益、輸入バナナの取引損益、その他取扱輸入青果の損益について、回答を求めたところ、当該25社全社から回答を得たが、そのうち7社は、実際にはバナナの輸入仕入れを行っていないことが判明したことから、これを除外することとした。

残る18社のうち4社は、台湾産バナナを取り扱う業者であることが判明したところ、台湾産バナナの輸入取引は、エクアドル産バナナの輸入取引と異なり、季節商品として取引期間が限定されているため継続的な契約と異なり取引価格が固定されにくく、取引数量も大きく異なる上、台湾産バナナは、固有のブランド力ともいべき付加価値があると評価されており、その取引価格はエクアドル産バナナに比べて高値であったことから、このような取引時期や取引数量、商品の持つ固有のブランド力の違いは、台湾産バナナとエクアドル産バナナの各輸入取引における取引価格や利益率に大きな影響を与えているが、その差異を数値化して調整することは困難であるとして、これら4社を検討の対象から除外することとした。

残る14社のうち4社は、国外関連者との間でバナナの輸入取引を行う業者であることが判明したところ、そもそも独立企業間価格は、支配従属関係にない独立した企業間において取引条件その他の事情が同一又は類似の状況の下で行われたとした場合に成立するであろう対価の額を算定しようとするものであるから、国外関連者との取引を比較対象取引とすることは意味がないとして、これら4社を検討の対象から除外することとした。

また、上記14社のうち別の3社は、原告と比較してバナナの販売規模が約40分の1から約400分の1と極端に小規模であることが判明したところ、かかる取引規模の差異が取引価格や利益率に与える影響について、その差異を調整するには困難が生じる可能性が高いとして、これら3社を検討の対象から除外することとした。

さらに、上記14社のうち別の3社は、バナナの仕入販売ではなく、その輸入金額に応じて手数料を収受するという輸入代行取引を行う業者であり、輸入販売業者である原告とは事業形態や取引上果たす機能が異なることが判明したため、検討の対象から除外することとした。

残る4社のうち1社は、平成16年4月頃からエクアドル産バナナの輸入取引を開始した新規参入業者であったところ、同社によるエクアドル産バナナの取引は、仕入販売ではなく、輸入代行取引であり、原告とは事業形態や取引上果たす機能が異なる上、一般に事業の立上げ時期は事業が効率化しておらず、取引数量も少ない等の事情により、継続的に活動している法人と比べて取引価格や利益率に看過できない差異が生じ、取引規模にも大きな差異があるとして、検討の対象から除外することとした。

残る3社のうち2社は、自社の責任における輸入販売取引を事業内容としているものの、仕入価格が販売価格から一定の手数料、関税その他経費を控除して決定され、日本の

市況変動リスクを負担せず、実質的に販売数量の一定率が利益となるような形で設定されており、原告とは利益構造について差異があり、商品の売残り値引き等による損失発生リスクについて差異を数値化して調整することは困難であるとして、検討の対象から除外することとした。

以上の結果、処分行政庁は、残ったフィリピン産バナナの輸入取引を行う1社（以下「A社」という。）に絞り、同社の取引を比較対象とすることとした。

(イ) 基本三法を用いた比較対象取引の選定の検討処分行政庁は、独立価格比準法（措置法66条の4第2項1号イ）における比較対象取引は、国外関連取引と「同種の棚卸資産」について「同様の状況」でなされたものである必要があるところ、A社が取り扱う商品はフィリピン産バナナであり、エクアドル産バナナの輸入取引である本件国外関連取引とは、棚卸資産の種類、生産地、輸出国等の点で差異が認められるとして、独立価格比準法を用いて本件独立企業間価格を算定することはできないと判断した。

また、原価基準法（措置法66条の4第2項1号ハ）は、内国法人の再販売機能に着目し、棚卸資産の取得原価に通常の利潤を加算することで独立企業間価格を算定する方法であり、内国法人が棚卸資産を非関連者から仕入れて関連者に再販売した場合を想定した算定方法であるが、原告は棚卸資産であるエクアドル産バナナを国外関連者から仕入れ、非関連者に再販売しているため、原価基準法を採用することもできないと判断した。

再販売価格基準法（措置法66条の4第2項1号ロ）は、国外関連取引に係る棚卸資産の買手が非関連者に対して当該棚卸資産を再販売した対価の額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とする方法であり、この通常の利潤の額は、非関連者から購入した国外関連取引に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を非関連者に販売した取引に基づいて算定する（措置法施行令39条の12第6項）ところ、エクアドル産バナナには、バナナ管理法に基づき、バナナ生産者からの買取価格及びバナナの輸出価格にそれぞれ最低買取価格及び最低輸出価格が設定されており、かかるエクアドル政府規制は、通常の利潤の額の算定等に影響を及ぼすことが客観的に明らかであり、その差異の調整が必要である（措置法施行令39条の12第6項ただし書）が、最低買取価格及び最低輸出価格の算出方法や計算式等は明らかでなく、実際にエクアドル政府により定められた最低輸出価格の推移からも、その算定根拠を推認させるような何らかの規則性を認めることはできず、結局、エクアドル政府規制が本件国外関連取引の対価や利益率に及ぼす影響額を具体的、客観的に算定して数値化することができず、その差異を調整できないとして、再販売価格基準法を用いて本件独立企業間価格を算定することはできないと判断した。

(ウ) 寄与度利益分割法（措置法施行令39条の12第8項）の適用処分行政庁は、原告及びP1は、エクアドル産バナナの取引価格について交渉することもなく、日本の市況動向や原告及びP1の財務状況を掌握しているP4がこれを一方的に決定し、原告及びP1は、エクアドルで生産されたバナナが日本で販売されるまでの事務作業を分担し、そ

のために要する費用をそれぞれ負担していると認められ、いわばP 4を含むP 5・グループが日本にエクアドル産バナナを販売するための手足として流通段階における各々の業務を担っているに過ぎないとして、原告及びP 1との間の本件国外関連取引に係る独立企業間価格の算定に当たっては、双方の営業利益の合計を、その利益を生むために要した費用に応じて分割するという寄与度利益分割法により算定することが最も適していると判断した。

(エ) 分割要因の選択

処分行政庁は、措置法施行令39条の12第8項は、寄与度利益分割法に用いる分割要因について、「支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者が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」と規定しており、具体的な分割要因としてどのようなものを用いるべきかは、取引両当事者の果たす機能を正確に分析し、様々な行為に妥当なウェイト付けを行い得る基準である必要がある。

本件国外関連取引は、エクアドル産バナナという1種類のみを仕入れたままの状態で売買するという単純な取引であり、本件国外関連取引に関し、**原告及びP 1が行う業務は、いずれもエクアドル産バナナの仕入販売業務及びこれを支える一般管理業務のみ**であり、研究開発や製造など他の業務を伴うものではなく、これらの業務は、製造設備等の固定資産、重要な無形資産等を使用するものではなく、専ら両社の役員、従業員による仕入販売活動及びこれを支える管理業務に支出された費用により実現されたものである。

原告とP 1がそれぞれ行った上記業務の利益獲得に対する相対的寄与度は、両社の仕入販売活動及びこれを支える管理業務に関して発生した全ての費用の額、すなわち**両社の販管費の額が指標**となるものといえるとして、寄与度利益分割法により、原告及びP 1との間の独立企業間価格を算定するに当たっては、その分割要因を両社が支出した販管費とするのが最適であると判断した。

4. 争点1（本件独立企業間価格を算定するに当たり、寄与度利益分割法を用いたことの違法性）について

(1) 本件各処分は、寄与度利益分割法（措置法66条の4第2項1号ニ、措置法施行令39条の12第8項）を用いて算定した本件独立企業間価格に基づいてされたものであるところ、寄与度利益分割法は、基本三法、すなわち、独立価格比準法（措置法66条の4第2項1号イ）、再販売価格基準法（同号ロ）及び原価基準法（同号ハ）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方法である（措置法66条の4第2項1号柱書）。

したがって、本件国外関連取引について、基本三法を用いることができないと認められなければ、本件各処分は違法となる。

(2) この点につき、原告は、基本三法のうち再販売価格基準法について、本件国外関連取引と被告が比較対象として選定したA社のフィリピン産バナナの輸入取引との間には、エクアドル政府規制の有無という差異があるが、これは「通常の利益率」（措置法66条の4第2項1号ロ、措置法施行令39条の12第6項）に客観的に明らかな重大な影響を与える差異ではなく、当該差異により生じる通常の利益率の差を調整することを要するものではないから、再販売価格基準法を用いることができないとは認められないと主張する。

(3) 再販売価格基準法の適用の可否について

ア (ア) 再販売価格基準法とは、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非関連者に対して当該棚卸資産を販売した対価の額である再販売価格から通常の利潤の額（当該再販売価格に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（措置法66条の4第2項第1号ロ）。

そして、上記にいう「通常の利益率」とは、国外関連取引に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を、非関連者から購入した再販売者が非関連者に対して販売した比較対象取引に係る当該再販売者の売上総利益の額（当該比較対象取引に係る棚卸資産の販売による収入金額の合計額から当該比較対象取引に係る棚卸資産の原価の額の合計額を控除した金額をいう。）の当該収入金額の合計額に対する割合をいう（措置法施行令39条の12第6項本文）。

ただし、比較対象取引と当該国外関連取引に係る棚卸資産の買手が当該棚卸資産を非関連者に対して販売した取引とが売手の果たす機能その他において差異がある場合には、その差異により生じる割合の差につき必要な調整を加えた後の割合をいう（同項ただし書）。

(イ) そこで、通常の利益率を算出するに当たり、いかなる「差異」がある場合に調整を加えることを要するか検討するに、措置法施行令39条の12第6項ただし書が「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」と規定していることからすれば、調整を加えることを要する差異は、売手の果たす機能に限られるものではなく、棚卸資産の種類や役務の内容、取引の段階、取引数量、契約条件、取引時期、売手又は買手の果たす機能、売手又は買手の負担するリスク、売手又は買手の使用する無形資産、売手又は買手の事業戦略、売手又は買手の市場参入時期、政府の規制及び市場の状況等の「通常の利益率」に影響を及ぼし得る種々の要素について、調整を要するというべきである。

もっとも、同項ただし書が「その差異により生じる」差について調整を加えると規定

していることからすれば、およそ全ての差異について調整を行う必要はなく、当該差異が通常の利益率に影響を及ぼすものではない場合には、当該差異について調整を行う必要はない一方、通常の利益率に影響を及ぼす差異が存在する場合には、当該差異により生じる通常の利益率の差について調整を行わなければならない、その調整ができないのであれば、当該比較対象取引に基づいて独立企業間価格を算定することは許されないと解するのが相当である。

イ（ア） そこで、エクアドル政府規制の有無が、通常の利益率を算出するに当たり調整を加えることを要する差異に当たるか否か、すなわち、通常の利益率に影響を及ぼすものか否かについて検討するに、証拠（乙 7、32）及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

a バナナ管理法1条は、農畜産省、外務省及び観光商工業開発省の各大臣が署名した内局合意を受けて、当該行政機関は、バナナの輸出業者がバナナの生産者に対して支払うべき最低価格（最低買取価格）及びバナナの輸出業者が請求する輸出価格の下限（最低輸出価格）を定期的に設定する旨規定している。

また、同条は、バナナの輸出業者は、バナナの生産者に支払う最低買取価格の保証として、担保を設定するものとし、当該担保は財務部の当局が管理する旨規定している。

b バナナ管理法3条は、輸出用のバナナに対する支払を清算する際、生産者に対して未承認の控除を行うことを禁止し、バナナの輸出業者がこれに違反した場合には、罰金が科される旨規定している。

c バナナ管理法4条は、バナナの輸出業者は、出荷の48時間以上前に当局に対して出荷仮案を提出するとともに、出荷後72時間以内に当局に対して出荷最終案を提出するものとし、輸出業者が書類を提出しなかったり、改ざんした書類を提出した場合には罰金が科される旨規定している。

d バナナ管理法5条は、最低買取価格を不正に支払わなかった場合、又はかかる支払の不履行を首謀、共謀、幫助又は教唆した場合には、1年ないし3年の懲役及び罰金が科される旨規定している。

e 平成10年から平成15年におけるエクアドル政府の告示に係るバナナのタイプごとの最低輸出価格及びP4からP1に対する輸出価格（FOB単価）の推移は、別表9のとおりであり、いずれも最低輸出価格と同額か、それを上回っている。

（イ） 上記（ア）aないしdの事実によれば、エクアドル産バナナについては、バナナ管理法に基づき、エクアドル政府が輸出業者によるバナナ生産者からの買取価格及びバナナの輸出価格にそれぞれ最低買取価格及び最低輸出価格を定期的に設定し、バナナ輸出業者には、最低買取価格の支払のために担保を設定することや輸出に係る出荷案をエクアドル政府に提出することなどが義務付けられるとともに、生産者に対する支払の際に未承認の控除をすることが禁止され、最低買取価格を不正に支払わなかった者には懲役刑も含

めた刑罰が科されるなど、最低買取価格及び最低輸出価格を遵守すべきことが法的に義務付けられていることが認められ、バナナ輸出業者が生産者から最低買取価格を下回る価格でバナナを買い取ること及びバナナ輸出業者が最低輸出価格を下回る価格でバナナを輸出することは事実上不可能であると認められ、現に、P 4からP 1に対する輸出価格の推移を見ても、上記（ア）e（別表9）のとおり、最低輸出価格を下回ることはない状況であった。

そうすると、エクアドル政府規制、すなわち、エクアドル政府による最低買取価格及び最低輸出価格の設定は、バナナ輸出業者によるバナナ生産者からの買取価格及び輸出価格の下限を定めるものであって、当該規制が存在しない場合に比べ、バナナ生産者からの買取価格及び輸出価格を上昇させる方向に作用する要因であることは明らかというべきである。

（ウ）そして、一般的に、日本の輸入業者がバナナを日本に輸入する際の仕入原価は、バナナ自体の価格に、輸送費や保険料、売手の利益等の積上げからなるところ、証拠（乙8）及び弁論の全趣旨によれば、原告がエクアドル産バナナを日本に輸入する際の仕入原価も、バナナ自体の価格及び梱包、出荷、保険等の費用に基づいて計算されていることが認められる。

そうすると、最低輸出価格が設定されていることによるバナナの輸出価格の上昇分は、上記のような各種費用や売手の利益等と共に、日本の輸入業者がエクアドル産バナナを日本に輸入する際の仕入原価として積み上げられ、ひいてはその輸入価格に反映されることになるのであるから、エクアドル政府規制は、当該規制が存在しない場合に比べ、エクアドル産バナナの日本への輸入価格を上昇させる方向に作用する要因であることも、また明らかというべきである。

（エ）そして、前記ア（ア）のとおり、「通常の利益率」とは、比較対象取引に係る再販売者の売上総利益の額、すなわち、当該比較対象取引に係る棚卸資産の販売による収入金額の合計額から当該棚卸資産の原価の合計額を控除した金額の当該収入金額の合計額に対する割合をいうところ、エクアドル産バナナの日本への輸入価格は、ここでいう当該棚卸資産の原価に当たるから、エクアドル産バナナの輸入価格が上昇すれば、その分だけ原価の合計額が増加し、売上総利益の額が減少することになるのであって、その割合である「通常の利益率」にも影響が及ぶことは明らかというべきである。

以上によれば、エクアドル政府規制は、「通常の利益率」に影響を及ぼすものというべきであるから、当該規制の有無という差異は、通常の利益率を算出するに当たり、それにより生じる通常の利益率の差について調整することを要する差異というべきである。

ウ（ア）a これに対し、原告は、措置法施行令39条の12第6項が「売手の果たす機能」を明示していることからすれば、比較対象取引との比較においては、「売手の果たす機能」が最も重視されるとした上で、原告とA社の果たす機能は類似しており、A社

の売上総利益率は原告にも当てはまるべきものであるから、A社の売上及び原価についてエクアドル政府規制の影響が及ぶ余地はないと主張する。

しかし、上記アで検討したように、措置法施行令39条の12第6項ただし書は「売手の果たす機能その他において差異がある場合」と規定しているのであって、売手の果たす機能に限らず、政府の規制その他の種々の要素について、「通常の利益率」に影響を及ぼす差異があるか否かを検討すべき旨を規定していると解すべきから、原告とA社の果たす機能が類似していたとしても、そのことから直ちにA社の売上総利益率が原告にも当てはまるべきなどとは到底いえない。

b また、原告は、フィリピン産バナナとエクアドル産バナナは競争関係にあるから、バナナの輸入業者による再販売価格は、市場価格である浜値にならざるを得なくなるのであって、原告のエクアドル産バナナの再販売価格にエクアドル政府規制の影響が及ぶ余地はないと主張する。

しかし、上記イで検討したように、エクアドル政府規制は、輸出業者によるエクアドル産バナナの輸出価格を上昇させる方向に作用する要因であって、その上昇分は日本の輸入業者の仕入原価として積み上げられ、ひいては、日本の輸入価格も上昇させる方向に作用する要因であると認められる。

そして、原告が主張するように、フィリピン産バナナとエクアドル産バナナが競争関係にあるためにバナナ輸入業者による再販売価格が市場価格である浜値にならざるを得なくなるとするならば、原告としては、エクアドル政府規制による仕入原価の上昇分を再販売価格に転嫁することができず、原告の売上総利益の額は、エクアドル政府規制による仕入原価の上昇分だけ減少することになり、フィリピン産バナナの輸入業者の売上総利益の額は相対的に増加することになる。

そうすると、まさにエクアドル政府規制の有無は、比較対象取引であるA社のフィリピン産バナナの輸入取引に係る原価の額や売上総利益の額に直接的な影響を生じさせることになるのであって、原告が主張するようにエクアドル政府規制が、原告の再販売価格に影響を及ぼさないとしても、「通常の利益率」そのものに影響を及ぼすことになる。

(イ) a 次に、原告は、最低輸出価格と本件独立企業間価格を基に算定したバナナ1カートン当たりの独立企業間価格の差額が、日本にエクアドル産バナナを輸出する輸送費及び保険費用並びにP1と同様の機能を果たす独立の類似事業者の通常の利益率をカバーするのに十二分なものであれば、エクアドル政府規制は日本の輸入業者による輸入価格に影響を及ぼすものではないことになると主張する。

しかし、そもそも上記の差額が輸送費及び保険費用並びにP1と同様の機能を果たす独立の類似事業者の通常の利益率をカバーするのに十二分なものであるとの前提を認めるに足りる証拠がないことはもとより、エクアドル政府規制が通常の利益率に影響を与えるか否かは、独立企業間価格の算定に当たり、基本三法を用いることができるか否かを判断する際に検討すべき事項であるから、基本三法を用いることができないことを前提として寄

与度利益分割法を用いて算定した本件独立企業間価格を根拠として、エクアドル政府規制が通常の利益率に重大な影響を与えるものであるか否かを判断することは、そもそも不合理であるといわざるを得ない。

b また、原告は、卸売業が他の業種に比べて売上総利益率が安定することを前提とすれば、エクアドル産バナナの日本での浜値の値動きと独立の類似業者の売上原価の動きは、大きく乖離することなく、エクアドル政府が決める最低輸出価格の値動きと浜値の値動きとの間には全く関連性が認められないから、独立の類似業者の売上原価の動きと最低輸出価格の値動きとの間にも関連性が認められず、その結果、最低輸出価格と「通常の利益率」との間にも関連性は認められず、エクアドル政府規制が「通常の利益率」に重大な影響を及ぼしていると解することは困難であると主張する。

しかし、そもそもバナナの浜値は、いわゆる市場価格であり、主として需要と供給のバランスにより定まるものであって、その値動きが必ずしも供給者であるバナナの輸入業者の仕入原価の値動きに連動するものではないから、仮に、一般的に、卸売業が他の業種に比べて売上総利益率が安定する傾向にあるとしても、そのことから直ちにバナナの浜値の値動きと独立の類似業者の売上原価ないし最低輸出価格の値動きとが関連性を有するべきものであるとはいえないのであって、この点についての原告の主張に与することはできない。

(ウ) 以上によれば、原告が、エクアドル政府規制は「通常の利益率」に影響を及ぼすものではないとして主張する点は、いずれも採用することができない。

エ (ア) そこで、次に、エクアドル政府規制の有無により「通常の利益率」に生じる差について、調整することが可能か否かについて検討するに、証拠(乙7, 8)及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

a バナナ管理法1条は、最低買取価格及び最低輸出価格は、農畜産省が3か月ごとに開く交渉会議において、生産者と輸出者の各代表者が大臣らと協力して決定するが、合意に達しなかった場合、それから7日以内に2人の大臣が国内生産の平均費用を基に上記各価格を設定する旨規定している。

b バナナ管理法1条は、最低買取価格は、国内生産の平均費用に妥当な収益を足した額とする旨規定している。

c 農畜産省が発行した最低買取価格及び最低輸出価格に係る通知には、バナナの種類ごとに合意された上記各価格が記載されているものの、その算定方法や根拠となった数値等は一切記載されていない。

(イ) 上記(ア) a, bの事実によれば、最低買取価格及び最低輸出価格は、バナナ管理法に基づき、農畜産省が3か月ごとに開く交渉会議において、生産者と輸出者の各代表者が大臣らと協力して決定され、合意に達しなかった場合には、2人の大臣が国内生産の平均費用を基に設定すること、最低買取価格は、国内生産の平均費用に妥当な収益を足

した額とするとされていることが認められるものの、同法の規定をみても、最低買取価格及び最低輸出価格を算出する具体的な方法や計算式等は明らかではなく、上記にいう「国内生産の平均費用」や「妥当な収益」というのも、いかなる資料に基づき、いかなる数値であるかは不明である。

また、上記（ア）cのとおり、農畜産省による最低買取価格及び最低輸出価格に係る通知（乙8別紙A）を見ても、具体的な算出方法や根拠となった数値等は一切記載されておらず、その記載から具体的な算出方法や計算式等をうかがい知ることはできず、平成10年から平成15年におけるエクアドル政府の告示に係るバナナのタイプごとの最低輸出価格の推移（別表9参照）を見ても、その算出方法等をうかがわせるような何らかの規則性等を認めることはできない。

そして、他に、最低買取価格及び最低輸出価格の具体的な算出方法や根拠となる数値等を把握する手掛かりとなる資料はない。

（ウ） そうすると、最低買取価格及び最低輸出価格は、その具体的な算出方法や根拠となる数値等が不明であるから、それらがエクアドル産バナナの取引価格に与える具体的な影響を数値化して特定することは不可能であるといわざるを得ない。したがって、エクアドル政府規制の有無という差異により生じる「通常の利益率」の差について、これを調整することは不可能であるというべきである。

オ 以上によれば、エクアドル政府規制は「通常の利益率」に影響を及ぼすものであるから、再販売価格基準法を適用するに当たり、当該規制の有無により通常の利益率に生じる差について調整する必要があるところ、その具体的な影響を数値化して特定することは不可能であり、エクアドル政府規制の有無という差異により生じる通常の利益率の差を調整することができないから、本件国外関連取引について、A社のフィリピン産バナナの輸入取引を比較対象取引として、再販売価格基準法を用いて独立企業間価格を算定することは許されない。

5. 争点2（寄与度利益分割法を用いて本件独立企業間価格を算定するに当たり、原告が平成12年12月期及び平成13年12月期において計上した営業損失の全額を分割対象利益としたことの違法性）について

（1） 本件各処分は、平成11年12月期ないし平成13年12月期におけるP1の原告に対する取引に係る営業利益を円換算した額及び原告の営業利益（損失）の額の合計額を分割対象利益として、寄与度利益分割法を用いて算定した本件独立企業間価格に基づいてされたものであるところ、原告は、平成12年12月期及び平成13年12月期において原告が計上した営業損失は、日本市場におけるエクアドル産バナナの市場価格の下

落等の当事者が支配できない日本市場の特殊要因により生じたものであって、本件国外関連取引に係る対価の設定とは無関係であるから、これを分割対象利益から除外すべきであると主張する。

そこで、以下、この点について検討する。

(2) ア 寄与度利益分割法における分割対象利益について、措置法施行令39条の12第8項は、「国外関連取引に係る棚卸資産の…法人又は当該法人に係る…国外関連者による購入、製造、販売その他の行為に係る所得」と規定している。

しかし、措置法及び措置法施行令その他関係法令をみても、上記規定以外に寄与度利益分割法における分割対象利益について定めた規定は見当たらない。

また、通達についてみても、措置法通達66の4(4)-1は、措置法施行令39条の12第8項に規定する方法は、原則として、国外関連取引に係る棚卸資産の販売等により法人及び国外関連者に生じた営業利益の合計額を措置法施行令39条の12第8項に規定する要因により分割する方法をいうことに留意する旨規定しているが、上記規定以外に、寄与度利益分割法における分割対象利益について定めたものは見当たらない。

イ そうすると、平成12年12月期及び平成13年12月期において原告が計上した営業損失は、日本市場におけるエクアドル産バナナの市場価格の下落等の当事者が支配できない日本市場の特殊要因により生じたものであって、本件国外関連取引に係る対価の設定とは無関係であるから、寄与度利益分割法を用いるに当たり、上記損失を分割対象利益から除外すべきであるとの原告の主張は、法令上はもちろん、通達上の根拠も欠くものであるといわざるを得ない。

(3) ア (ア) これに対し、原告は、移転価格税制は、独立企業原則の下、「特殊の関係」が認められる法人と国外関連者間の国外関連取引について、その価格設定が独立企業間価格から乖離することにより所得が国外に移転することに対処するための制度であるから、当該価格設定と無関係な当事者が支配できない市場の特殊要因が、非関連取引を行う類似企業にも同様の損失をもたらしている場合に移転価格税制を適用することは、移転価格税制の趣旨に反する旨主張する。

そこで、検討するに、証拠(甲23、乙1ないし5)及び弁論の全趣旨によれば、移転価格税制は、国際間の経済交流の進展に伴い、多国籍化した企業グループの内部における商品の移転、サービスの提供、融資、技術の移転といった様々な形態の取引が増加する中で、このようなグループ内取引に付される価格は、様々な理由により自由市場における価格とは異なるものとなることが少なくなく、その結果として、一方の企業の所得が減少し、一方の国の租税収入が減少することになることから、このような特殊な関連企業間の取引(国外関連取引)を通じた所得の海外移転が認められる場合に、その取引価格を正常

な価格（独立企業間価格）に引き直して課税所得を計算することにより、所得の海外移転を防止し、関係各国の適正な税収の確保を目的とする制度であると認められる。

そして、グループ内取引の価格設定を通じて脱税ないし租税回避が図られることがあるものの、移転価格税制自体は、それらの防止を目的とするものではなく、当事者の租税回避の意図等を考慮することなく、現実の取引価格を独立企業間価格に修正する制度であり、我が国の移転価格税制については、そのような前提で解釈がされるべきである。

このように、移転価格税制は、結果として、国外関連取引を通じた所得の海外移転があると認められる場合には、当事者の意図等を考慮することなく、その取引価格を独立企業間価格に引き直して課税所得を計算することにより、国外関連取引を通じた所得の海外移転を防止し、関係各国の適正な税収を確保することを目的とした制度であるところ、国外関連取引を通じた所得の海外移転は、国外関連取引に付された価格が独立企業間価格と異なること自体により当然に生じるものであって、国外関連取引に付された価格が独立企業間価格と異なることになった理由により所得の海外移転の有無やその額等が左右されるものではない。

そうすると、国外関連取引に付された価格が独立企業間価格と異なることにより、国外関連取引を通じて所得が海外に移転していると認められる場合であれば、国外関連取引に付された価格が独立企業間価格と異なることになった理由いかんを問わず移転価格税制が適用されるべきであり、そのことは我が国の移転価格税制の制度趣旨に沿うものである。

(イ) また、原告は、OECD新移転価格ガイドライン3.4が、特殊の関係による移転価格及び利益の歪み以外の商業上の要因による利益の減少を理由に移転価格課税を行ってはいないとしていると主張する。

しかし、OECD新移転価格ガイドライン3.4は、寄与度利益分割法は、「どのような場合であっても、…平均より低い利益をあげていることを主な理由として企業を過大に課税したり、平均より高い利益をあげている企業を過少に課税したりする結果をもたらすように用いられてはならない。独立企業原則の下では、失敗の原因が商業上の要因に帰せられる場合に平均より成功していない企業に追加的な税負担を課すことは正当化されない。」と規定している（甲10）のであって、平均より成功していない企業に対し、その利益が平均より低いことを主な理由として、寄与度利益分割法を適用して追加的な税負担を課すことは許されない旨を規定しているにすぎず、およそ商業上の要因による利益の減少がある場合には寄与度利益分割法を適用することができない旨を規定していると解することはできない。

イ(ア) 次に、原告は、寄与度利益分割法以外の独立企業間価格の算定方法、すなわち、基本三法及び基本三法に準ずる方法、取引単位営業利益法、比較利益分割法及び残余利益分割法においては、移転価格の設定とは無関係な市場の特殊要因が売上総利益又は営業利益に影響を及ぼしているときには、適切な非関連者間の比較対象取引を選定し、これ

と比較することにより、その影響を排除すべきものとされているところ、これは、独立企業原則及び移転価格税制の趣旨に基づくものであるから、寄与度利益分割法についても同様に当てはまると主張する。

しかし、上記の寄与度利益分割法以外の各方法において、市場の状況その他の要因による影響を考慮すべきとされているのは、これらの方法が、比較対象取引が存在することを前提として、その取引価格、売上総利益率又は営業利益率を用いて独立企業間価格を算定する方法であることから、適切な比較対象取引を選定するためには、取引価格、売上総利益率又は営業利益率に影響を及ぼし得る種々の要素を比較し、それらに差異がある場合には、その調整を要することになるためであると解される。

これに対し、寄与度利益分割法は、基本三法を用いることができない場合、すなわち、適切な比較対象取引を選定することができない場合に、分割対象利益を国外関連取引の各当事者が当該分割対象利益の発生に寄与した程度を推測するにふさわしい要因により分割して帰属させる方法であり、比較対象取引が存在することを前提とする方法ではないから、市場の状況その他の要因による影響を考慮すべき前提を欠くものといわざるを得ない。

よって、寄与度利益分割法以外の各方法において、市場の状況その他の要因の影響を考慮すべきとされているからといって、寄与度利益分割法についても同様に解すべきとはいえない。

(イ) また、原告は、営業利益は、粗利益や価格に影響を及ぼさない種々の要因によって影響を受けるため、取引単位営業利益法や残余利益分割法においては、独立の類似法人との比較により移転価格の設定以外の要因による営業利益への影響を排除すべきものとされているところ、寄与度利益分割法も、同じく営業利益を用いる方法であるから、同様にその影響を排除すべきであると主張する。

しかし、取引単位営業利益法とは、国外関連取引における売手と買手の獲得した営業利益率と比較対象となる非関連者間取引における売手と買手の営業利益率を比較する方法をいい、残余利益分割法とは、法人又は国外関連者が重要な無形資産を有する場合に、分割対象利益のうち重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益に相当する金額を当該法人及び国外関連者にそれぞれ配分し、その配分した金額の残額を当該法人又は国外関連者が有する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いうところ、いずれも比較対象となる非関連者間取引が存在することを前提とした方法であり、適切な比較対象取引を選定するためには、営業利益率や通常得られる利益に相当する金額に影響を及ぼし得る種々の要素を比較し、その差異を調整することが必要となるのに対し、寄与度利益分割法は、前記のとおり適切な比較対象取引を選定することができない場合に用いる方法であって、比較対象取引の存在を前提とするものではないから、やはり市場の状況その他の要因による影響を考慮すべき前提を欠くものといわざるを得ない。

ウ(ア) そして、原告は、上記のような、寄与度利益分割法を用いるに当たっては、国外関連取引の当事者が支配できない市場の特殊要因による営業利益への影響を排除すべきであるとの主張を前提として、平成12年12月期及び平成13年12月期において原告が計上した営業損失は、バナナの輸入量が急増した後の需要の大幅な減少や競合品であるフィリピン産バナナの輸入量の急増等により日本市場におけるエクアドル産バナナの浜値が大幅に下落したこと及び顧客が原告との取引を減少させたことなどの当事者が支配できない日本市場の特殊要因により生じたものであるから、移転価格税制を適用するに当たり、これらの日本市場の特殊要因により生じた営業損失は、日本側の輸入業者である原告に帰属させる必要があると主張する。

(イ) この点、寄与度利益分割法を用いるに当たり、国外関連取引の当事者が支配できない市場の特殊要因による営業利益への影響を排除すべきであるとの原告の主張に根拠がないのは、上記ア、イのとおりであるが、この点を措くとしても、そもそも原告が主張するような市場における需給の増減や競合品との競争等による市場価格の変動やそれに伴う損益の発生は、市場主義経済の下では常に生じ得るものであるから、そのような損失をもって、直ちに市場の特殊要因により生じた損失とはいえない。

また、日本市場の特殊要因により生じた営業損失を日本側の輸入業者である原告に帰属させる必要があるとする点についても、通常の独立企業間の取引であれば、一方の市場における需給等の状況に大きな変化が生じたことにより、一方の当事者のみに多額の営業損失が生じるような場合、取引価格を改定し、取引量を減少させ又は取引自体を終了させるなどすることなく、従前の条件のままで漫然と取引を継続することは通常は考え難いから、その影響は少なからず他方の当事者にも及ぶものと考えられるところ、その損失を専ら日本側の輸入業者である原告に帰属させるべきとする合理的根拠も不明であるといわざるを得ない。

(4) 小括

以上によれば、寄与度利益分割法を用いて本件独立企業間価格を算定するに当たり、原告が平成12年12月期及び平成13年12月期において計上した営業損失は、日本市場の特殊要因により生じたものであって、本件国外関連取引に係る対価の設定とは無関係であるから、これを分割対象利益から除外すべきであるとの原告の主張は、法令上の根拠を欠くものであって、その理由として述べることもいずれも採用することはできない。そして、他に、原告の主張するように解すべき理由を見出すこともできない。

よって、本件国外関連取引について、平成11年12月期ないし平成13年12月期におけるP1の原告に対する取引に係る営業利益を円換算した額及び原告の営業利益(損失)の額の合計額を分割対象利益として、寄与度利益分割法を用いて本件独立企業間価格を算定したことは適法である。

6. 争点3（寄与度利益分割法を用いて本件国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するに当たり、分割要因として、原告及びP1が支出した販管費を用いたことの違法性）について

(1) 本件各処分は、平成11年12月期ないし平成13年12月期における原告の販管費の額及びP1の原告に対する取引に係る販管費の額を分割要因として寄与度利益分割法を用いて算定された本件独立企業間価格に基づいてされたものである。

原告は、およそバナナの輸入販売業においては、販管費の支出が増加すれば営業利益が増加するという関係がなく、また、平成12年12月期及び平成13年12月期における分割対象利益は、その全てがエクアドル産バナナの浜値の大幅な下落等の日本市場の特殊要因により生じた原告の営業損失から構成され、原告及びP1の販管費との間に関連性はないから、原告及びP1が支出した販管費は、措置法施行令39条の12第8項にいう「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」に当たらない旨主張する。

そこで、以下、この点について検討する。

(2) ア 寄与度利益分割法について、措置法施行令39条の12第8項は、「国外関連取引に係る棚卸資産の…法人又は…国外関連者による購入、製造、販売その他の行為に係る所得が、当該棚卸資産に係るこれらの行為のためにこれらの者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者が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応じて、当該法人及び国外関連者に帰属するものと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とする」と規定している。

すなわち、寄与度利益分割法とは、国外関連取引の各当事者が支出した人件費等の費用の額、使用した固定資産の価額、投下資本の額その他国外関連取引の各当事者の行為が当該国外関連取引に係る所得（分割対象利益）の発生に対して寄与した相対的な程度を推測するに足りる要因（分割要因）を事案に応じて選定し、その割合に応じて利益を按分することにより、独立企業間価格を算定する方法である。

したがって、分割要因の選定に当たっては、国外関連取引の内容に応じて各当事者が果たす機能を分析し、その機能に差異があるときは、それぞれの機能が分割対象利益の発生に寄与する程度や性格等を考慮し、各当事者が分割対象利益の獲得に寄与した相対的な程度を推測するに足りる要因を選定すべきと解するのが相当である。

イ（ア） そこで、本件国外関連取引の内容、原告及びP1の果たす機能等について検討するに、本件国外関連取引は、原告がその国外関連者であるP1からエクアドル産バナナを輸入仕入れする取引であり、本件国外関連取引に関し、P1は、P4が輸出するエクアドル産バナナを同社から購入し、輸送及び保険の手配をした上で、そのままの状態で原

告に輸出販売するという業務を行い、原告は、P 1 からエクアドル産バナナをC I F 価格（運賃・保険料込み価格）で輸入し、そのままの状態で複数の顧客に卸売販売するという業務を行っていたことが認められる。

（イ） このように、本件国外関連取引は、エクアドル産バナナという 1 種類の棚卸資産につき、P 1 が P 4 から仕入れ、特に加工することなく、そのままの状態に原告に販売し、原告も、P 1 から仕入れたエクアドル産バナナを特に加工することなく、そのままの状態に顧客に販売するというものであって、いずれも仕入販売業務以外の製造加工や研究開発等の他の業務を伴うものではない。また、本件国外関連取引に関し、いずれか一方の所有する製造設備等の固定資産や重要な無形資産等を使用するものでもない。

そうすると、本件国外関連取引に関し、原告及び P 1 が行う業務は、いずれもエクアドル産バナナの仕入販売業務及びこれを支えるための一般管理業務のみであるということができ、本件国外関連取引に関し、両者の果たす機能に見るべき差異があるとはいえない。

（3）ア これに対し、原告は、措置法施行令 39 条の 12 第 8 項の規定等を根拠に、分割要因には、当該分割要因が分割対象利益の発生の主要な原因であり、その分割要因が増加すれば分割対象利益が増加すること（定性的関係）及び分割要因が分割対象利益の発生に寄与した程度を合理的に推測するに足り、又は寄与した程度を推測するにふさわしいこと（定量的関係）のいずれも満たすものを選定しなければならないと主張する。

しかし、措置法施行令 39 条の 12 第 8 項は、分割要因について、法人又は国外関連者が「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」と規定しており、「当該所得の発生に寄与した要因」とは規定していないことからすれば、同項が、分割要因と分割対象利益との間に原告が主張するような定性的関係、すなわち、分割要因が分割対象利益の発生の主要な原因であるというような直接的な因果関係や分割要因が増加すれば分割対象利益が増加するというような比例関係が存在することまでも要求していると解することはできない。

そうすると、分割要因は、当該国外関連取引の内容に応じ、各当事者が果たす機能を分析し、各当事者が分割対象利益の発生に寄与した相対的な程度を推測するに足りると認められる要因を選定すべきであり、かつ、それで足りると解すべきである。

イ（ア） 原告は、平成 12 年 12 月期及び平成 13 年 12 月期における分割対象利益は、その全てがエクアドル産バナナの浜値の大幅な下落等の日本市場の特殊要因により生じた原告の損失から構成されるから、原告の販管費との間に関連性はなく、また、P 1 の損益は一切含まれていないから、P 1 の販管費との間にも関連性はないと主張する。

しかし、そもそも原告が主張するような市場における需給の増減等による市場価格の変動に伴う損失をもって、市場の特殊要因により生じた損失とはいい難い上、措置法施行令 39 条の 12 第 8 項が、分割要因と分割対象利益との間に直接的な因果関係が存在することまでも要求していると解することができないことは、前記アのとおりである。

また、これらの点を措くとしても、寄与度利益分割法とは、国外関連取引の各当事者に生じた当該国外関連取引に係る損益全体を分割対象利益とした上で、各当事者がその発生に寄与した程度に応じて、それぞれに帰属するものとして計算した額をもって独立企業間価格とする方法であるところ、本件のように一方の当事者には利益が、他方の当事者には損失が生じ、その結果、分割対象利益が専らいずれかの当事者に生じた利益又は損失から構成されることとなる場合に、他方の当事者はその発生に寄与していないとすることは、結局のところ、一方の当事者に生じた利益又は損失の発生には、他方の当事者は寄与していないとすることに等しく、このような考え方は、寄与度利益分割法の考え方と根本的に相容れないといわざるを得ない。

(イ) 次に、原告は、P 1 は、顧客の維持、開拓等の必要は一切ないのに対し、原告は、エクアドル産バナナの販売、流通網を構築、維持しており、自己名義で商標登録を行い、顧客からの代金回収リスクも負っているから、両者の活動を仕入販売業務として同列に論じることはできない旨主張する。

しかし、顧客の維持、開拓等の業務も、商品の仕入販売に関する業務であるから、そのために支出した費用は、販管費として計上されることになるところ、原告とP 1 との間に、これらの業務を行ったか否かという差異があるのであれば、その差異は、それぞれの販管費に顧客の維持、開拓等の業務のために要した費用が計上されるか否かという形で現れ、販管費の多寡に反映されることになる。

また、代金回収リスクについては、通常取引に基づいて発生した債権に対する貸倒損失又は貸倒引当金繰入額は、異常なものを除いて販管費として計上されることとされている(乙16)から、原告とP 1 との間に、代金回収リスクを負うか否かという差異があるのであれば、その差異は、それぞれの販管費に貸倒損失等の代金回収リスクに係る費用が計上されるか否かという形で現れ、やはり販管費の多寡に反映されることになる。

そうすると、本件国外関連取引に関し、原告及びP 1 が行う業務又は負担するリスクについて、原告が主張するような差異があるとしても、それらの差異は、販管費の金額の多寡に反映されているのであるから、販管費を分割要因とすることにより、本件国外関連取引に係る分割対象利益の発生に対する寄与度の差異として反映されることになるというべきである。

なお、商標登録の点は、本件各事業年度における原告の財務諸表(乙9の7ないし11)をみても、原告の貸借対照表に上記商標が価値のある無形資産として計上されているとは認められないから、原告が自己名義で商標登録していることが、本件国外関連取引に関し、原告及びP 1 が果たす機能に見るべき差異を生じさせる要因であるとは認め難い。

(ウ) また、原告は、原告の販管費には、広告宣伝費、役員等の給与、賃借料、減価償却費等が計上されているのに対し、P 1 の販管費には、多額の弁護士費用や会計事務所等への支払が計上されており、個別の販管費が所得の発生に対する寄与度は当然に異なるから、それぞれの費用が分割対象利益の発生にどのように寄与しているか明らかにすべき

である旨主張する。

しかし、証拠（乙10、49、50、乙51の1、2、乙52の1、2）によれば、原告は、処分行政庁の調査担当者から、移転価格税制の適用を検討するために必要な資料として、P1の事業全体に係る財務諸表、P1の対日取引に係る販管費の内訳に関する資料、販管費の支払を証明する証拠の写し等の提出を繰り返し要請されたが、P1の平成10年から平成15年までの各事業年度に係る対日切出損益表（乙10）及び「対日本取引に係る販管費の配分」と題する書面（乙51の2）を提出したのみであり、更なる追加の資料の提出や説明を拒否したことが認められるところ、原告が提出した上記資料からは、販管費の各科目の事業年度別の金額や割合、弁護士や会計事務所が行った具体的な業務の内容、全体の約20パーセントを占める「その他」の科目の詳細等を把握することは困難といわざるを得ない。

ウ（ア）原告は、寄与度利益分割法は、分割要因の選定次第では非常識又は不合理な結論を生じかねないことから、国外関連取引に当該分割要因を用いた寄与度利益分割法を適用した結果を反映した営業利益率や売上総利益率が同業他社の営業利益率や売上総利益率と著しく乖離していないかの検証等を行うことが不可欠であり、その結果が不合理なものとなっている場合には、当該寄与度利益分割法の適用は違法となるとした上で、本件各更正処分を反映させた平成11年12月期における原告の営業利益率が他のバナナ輸入販売業者4社の営業利益率の約1.2倍から50倍となり、また、本件各更正処分を反映させた平成11年12月期及び平成12年12月期における原告の売上総利益率は、A社の売上総利益率を上回っており、その結果が不合理なものとなっている旨主張する。

（イ）しかし、措置法及び措置法施行令その他関係法令を見ても、寄与度利益分割法について、原告が主張するような同業他社の営業利益率等と比較して検証することを義務付け、その結果が同業他社の営業利益率等と乖離している場合には、当該寄与度利益分割法の適用が違法となる旨を定めた規定は見出すことはできない。

そもそも寄与度利益分割法は、同業他社の営業利益率や売上総利益率を用いることなく、国外関連取引に係る所得が当該法人と国外関連者とその発生に寄与した相対的な程度に応じて帰属するものとして計算した金額をもって独立企業間価格とする方法であって、基本三法を用いることができない場合、すなわち、適切な比較対象取引が存在しない場合に限り用いることができる方法であるから、寄与度利益分割法を適用した結果を反映した営業利益率等について、適切な比較対象取引とはいえない同業他社の営業利益率等と比較し、これを上回っていたからといって、直ちにその分割要因が不適切であるとはいえない。

（ウ）a また、上記の点を措くとしても、原告が平成11年12月期における営業利益率について比較対象としたバナナ輸入販売業者4社とは、P6株式会社、P7株式会社、P8株式会社、株式会社P9の4社であるところ、証拠（乙30、31、33）によ

れば、P 6 株式会社及びP 7 株式会社は、青果物の輸入卸業以外の複数の事業を営むものであること、P 8 株式会社は、青果物の輸入卸業を営むものであるが、パイナップルやキウイ等のバナナ以外の青果物も取り扱っていることがそれぞれ認められ、専らエクアドル産バナナの輸入取引のみを行っている原告とは、その事業内容が大きく異なるから、これらの業者の営業利益率と乖離しているからといって、販管費が分割要因として適当ではないとは到底いえない。

また、証拠（乙 3 2）によれば、株式会社P 9 は、フィリピン産バナナの輸入取引を国外関連者との間で行っているものであることが認められるところ、独立企業間価格を求めらるるために行う寄与度利益分割法を適用した結果が妥当なものであるかを検証するに当たり比較対象とするには、やはり不適當といわざるを得ない。

b 次に、A 社についても、そもそもA 社は、フィリピン産バナナの輸入取引を行う業者であって、前記 1 のとおり、原告が取り扱うエクアドル産バナナとフィリピン産バナナの間には、エクアドル政府規制の有無という「通常の利益率」に影響を及ぼすべき差異があるから、両者の営業利益率を単純に比較することはできない。

また、この点を措くにしても、本件各更正処分を適用した結果についてみるに、証拠（乙 1 9）及び弁論の全趣旨によれば、平成 1 1 年 1 2 月期ないし平成 1 5 年 1 2 月期における本件各更正処分前の原告の売上総利益率、A 社の売上総利益率、A 社の売上総利益率を用いて算出した本件国外関連取引に係る所得移転額を見るに、本件各更正処分前の原告の売上総利益率は、平成 1 1 年 1 2 月期を除き、A 社の売上総利益を下回っており、A 社の売上総利益を用いて算出した上記 5 事業年度における本件国外関連取引に係る所得移転額の合計額は、約 5 0 億 4 3 0 0 万円となるところ、本件各更正処分後の上記 5 事業年度における本件国外関連取引に係る所得移転額の合計額は約 3 9 億 9 2 2 6 万円であって、これを下回るものであるから、本件各更正処分後の原告の売上総利益率が、A 社の売上総利益率と比較して、著しく不合理なものであるとはいえない。



金子博人法律事務所

〒104-0061 東京都中央区銀座8丁目10番4号 和孝銀座8丁目ビル7階

<http://www.kaneko-law-office.jp>

掲載内容の無断転載・転用を固く禁じます。