

移転価格税制訴訟における独立企業間価格の立証 (再販売価格基準法)

太田 幸夫

- I はじめに
- II 移転価格税制における課税要件と要件事実
 - 1 基本的課税要件
 - 2 独立企業間価格の算定要件（再販売価格基準法）
- III ワールドファミリー事件の概要
- IV ワールドファミリー事件における独立企業間価格の立証と判断
 - 1 再販売取引の範囲
 - ア DWE取引とWFC取引（役務提供取引）は一の取引か
 - イ プレイメイト売上相当部分を除外することの適否
 - 2 比較対象取引の比較対象性及び差違調整の適否
 - ア 比較対象取引の選定方法の合理性
 - イ 選定された本件各比較対象取引の比較対象性と差違調整の適否
 - ① 売手又は買手の果たす機能における差違等
 - ② 売手又は買手の使用する無形資産の差違等
 - ③ その他の差違等
- V 問題点の考察
- VI 結 語

I はじめに

移転価格税制は、法人とその子会社等の国外関連者との間の取引において支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は支払う対価の額が独立企業間価格を超えるととき、当該法人の所得計算上、当該国外関連取引は独立企業間価格で行われたとみなす制度である（租税特別措置法（以下「措置法」という）66条の4第1項）。独立企業間価格と異なる国外関連取引が行われると法人所得が国外に流出することになるので、流出したと想定される所得に課税するための法制として昭和61年の税制改正により導入された*¹。

独立企業間価格の算定方法について同条2項は、棚卸資産の販売又は購入の場合、独立価格基準法、再販売価格基準法、原価基準法（平成23年の税制改正前、これらの3法は「基本3法」と呼ばれていた）、これらに準ずる方法その他政令で定める方法を挙げている。そして、同法施行令（以下「施行令」という）39条の12第8項は、比較利益分割法、寄与度利益分割法、残余利益分割法、取引単位営業利益法、DCF法等について定めている。

移転価格税制による課税処分取消訴訟は、アドビ事件（再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法による課税事案）^{*2}、ホンダ事件（残余利益分割法による課税事案）^{*3}、ワールド・ファミリー事件（再販売価格基準法による課税事案）^{*4}等、納税者が勝訴する事例が目立っており、その理由を見ると、多くの争点の中で独立企業間価格の立証の成否が決め手であったことが判明する。

本稿は、移転価格税制訴訟における当事者の主張・立証構造をワールド・ファミリー事件を素材として考察し、裁判所の判断を踏まえ、独立企業間価格の立証における問題点を検討するものである。

II 移転価格税制における課税要件と要件事実^{*5}

1 基本的課税要件

移転価格税制の課税要件は、措置法66条の4第1項によれば、①納税義務

- *1 金子宏・租税法第24版600頁以下（2021）、水野忠恒・大系租税法第3版832頁以下（2021）、本庄資＝田井良夫＝関口博久・国際租税法一概论－第4版558頁以下（本庄執筆部分、2018）、増井良啓＝宮崎裕子・国際租税法第4版202頁以下（2019）参照。
- *2 東京高判平20.10.30税資258号順号11061（確定）。原審東京地判平19.12.7訟月54巻8号1652頁は請求棄却。
- *3 東京地判平26.8.28税資264号順号12520、東京高判平27.5.13税資265号順号12659（確定）。
- *4 東京地判平29.4.11税資267号順号13005、LEX/DB25554303、2017WLJPCA04118001、判例秘書L07231873（確定）。評釈として、林仲宣＝谷口智紀・税務弘報2018年9月号88頁以下、錦織康高・ジュリ1516号10頁以下、大野雅人・ジュリ1536号118頁以下、藤枝純・租税判例百選第7版149頁以下がある。なお、佐藤修二「国際課税訴訟の最新動向と将来展望」ジュリ1516号44頁以下が本判決を分析している。
- *5 この点に関する詳細な研究として、今村隆・課税訴訟における要件事実論改訂版182頁以下（2017）がある。

者は法人であること、②当該法人の取引相手が国外関連者（外国法人で、当該法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式の総数又は出資金額の100分の50以上の株式の数又は出資の金額を直接又は間接に保有する関係その他政令で定める特殊の関係のあるもの）であること、③当該法人と当該国外関連者との間で国外関連取引（資産の販売・購入、役務の提供その他の取引）を行ったこと、④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、又は当該法人が当該国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えることである。これらの課税要件すべてを充足すると、当該国外関連取引は独立企業間価格で行われたものとみなして当該法人の所得が計算される。

これらの課税要件に該当する事実は、課税処分取消訴訟においては、抗弁として国側で証明責任を負うのが原則である*⁶。

なお、措置法66条の4には、法人が税務職員の求める書類提示等に応じなかった場合に税務署長が法定の方法により算定した金額をもって独立企業間価格と推定する旨の規定があり（ワールド・ファミリー事件当時は同条7項、現在は、同時文書化対象国外関連取引につき同条12項、同時文書化免除国外関連取引につき同条14項）*⁷、その適用要件に該当する事実（ワールド・ファミリー事件当時は「遅滞なく」、現行法では「当該職員が指定する日」までに、法定の書類の提示等をしなかったこと）が証明されると証明責任が転換され、法人側において推定された独立企業間価格を覆す根拠となる事実関係を再抗弁

* 6 泉徳治＝大藤敏＝満田明彦・租税訴訟の審理について第3版172頁以下（満田執筆部分）参照（2018）。なお、規範的要件の証明責任について、規範的要件を判断する諸事実は間接事実であるとする間接事実説と、評価根拠事実と評価障害事実に分けて証明責任を当事者間に分配させる主要事実説がある。現在の通説である主要事実説によっても、規範的要件を充足するかどうかは評価根拠事実と評価障害事実を総合的に判断するのであるから、最終的判断を導く上で間接事実説と実質的な差違はない（太田幸夫「タックスヘイブン対策税制における適用除外要件の立証」駿河台法学34巻2号14頁参照）。

* 7 特定無形資産国外関連取引については、一定の場合に税務署長が算定した金額をもって独立企業間価格とみなす旨の規定もある（現在の同条8項）。このみなし規定が適用された場合でも税務署長による算定過程が正しかったかどうかは当然争い得るところであろう。

* 8 なお、推定の適用要件である書類の提示等をしなかったことについて法人側に

として主張し、これを証明する「本証」*⁸を提出しなければならない*⁹。

2 独立企業間価格の算定要件（再販売価格基準法）

独立企業間価格について措置法66条の4第2項本文は、国外関連取引が同項に定める方法のうち、当該国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、当該国外関連取引が独立の事業者の間で通常取引の条件に従って行われるとした場合に当該国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法により算定した金額をいうとする。同項及び施行令で定める算定方法の種類については前記Iで述べた。ワールド・ファミリー事件当時は、基本3法の中から選択するのが原則であったが、平成23年の税制改正後は基本3法の優先が廃止され、適切な方法を選択することとされた。

再販売価格基準法は、措置法66条の4第2項1号口によれば、国外関連取引に係る棚卸資産の買手が特殊の関係にない者に対して当該棚卸資産を販売した対価の額（再販売価格）から通常の利潤の額（当該再販売価格に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額）を控除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される。この「通常の利益率」は、同法施行令39条の12第6項本文によれば、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特殊の関係にない者（非関連者）から購入した者（再販売者）が当該同種又は類似の棚卸資産を非関連者に対して販売した取引（比較対象取引）に係る再販売者の売上総利益（収入金額から原価の額を控除した金額）の額の当該収入金額の合計額に対する割合をいうとされる。そして同項但書は、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

証明責任はなく、国によるその証明を真偽不明に持ち込み得る「反証」の提出で足りる（もつとも、反証としても不確かな場合には「本証」による認定ないし推認がされる場合があり得る）。提示等をしなかった書類等について法人に提出義務があったかどうかは法律判断事項であって、証明責任の問題ではない。

* 9 タックスハイブン対策税制の適用除外要件等についても、近時、資料の不提示等による同要件非該当を推定する規定（措置法40条の4第3項・4項、66条の6第3項・4項）が設けられた。太田前記（注6）論文・駿河台法学34巻2号17頁注26ではこの改正規定について、行為規範に過ぎず、客観的証明責任に関するものではないとしたが、裁判外の手続違背を前提事実とする特殊な証明責任転換規定であると私見を改める。

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違がある場合、その差違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旨定めている。

これを要件事実として分析すると、i) 国外関連取引の内容と価格、ii) 再販売取引の内容と価格、iii) 比較対象取引（再販売者が同種又は類似の棚卸資産を非関連者に対してする販売）における利益率（再販売者の売上総利益（収入金額から原価を控除）の収入金額に対する割合）、iv) 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違がある場合、その差違の内容と差違により生ずる割合*¹⁰、以上を根拠付ける事実を抗弁として国側が証明責任を負うことになる。

比較対象取引の選定は、独立企業間価格を求める前提として重要な出発点である。措置法関係通達（法人税編）66条の4(3)-3は、比較対象取引の選定に当たって検討すべき諸要素を列挙している（ワールド・ファミリー事件当時は、「棚卸資産の種類、役務の内容等、契約条件、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等、12項目の要素が掲げられていた）。

Ⅲ ワールドファミリー事件の概要*¹¹

Xは、英語学習教材を販売する内国法人である。Xによる幼児向け教材の仕入れ先は外国法人乙社であり、乙社は当該国において法人税がかからない国際事業会社として登記されていた。Xと乙社は共に外国法人甲社が100パーセント出資する兄弟会社であるから、乙社は措置法66条の4第1項の規定するXの「国外関連者」に当たる。

Xは乙社がディズニー・キャラクター等を使用して開発した幼児向け英語教材である「ディズニー・ワールド・オブ・イングリッシュ」(DWE)を乙社から輸入し（「国外関連取引」に当たる）、国内において訪問販売の方法により再

*10 差違調整は施行令39条の12第6項に但書として規定されているが、本文の例外規定ではなく、補充的要件であって、証明責任を法人側に転換させるものではないと解する。

*11 ワールド・ファミリー事件判決の登載資料（前記注4に掲記）では固有名詞や数値などに仮名や伏せ字とされた文字と行が極めて多いが、資料間での仮名及び伏せ字箇所の違いと前後の文脈から必要な事実関係を抽出することができる。

販売していた(以下「DWE取引」という)。Xはさらに、DWEの購入者で構成される「ワールド・ファミリー・クラブ」の会員に有償のサポート・サービス事業(以下「WFC取引」という)を行うほか、ディズニー・キャラクターを使用した子供向け英語学習教材である「ディズニー・マジック・イングリッシュ」を某社に委託して製造し、郵便、電話等により購入の申込みを受けて販売する事業(以下「DME取引」という)も行っていた。

Xの平成10年8月期から同15年8月期までの法人税確定申告に対し、所轄の税務署長はXの国外関連取引について乙社に支払った対価の額が再販売価格基準法により算定した独立企業間価格を超えているとして更正及び過少申告加算税賦課決定をした。

本件は、これら各処分取消請求訴訟であり、第一審判決はXの請求を全部認容し、その後控訴なく確定した。

本件の争点としては、Y(国)による独立企業間価格の算定の当否のほか、質問検査権の行使の結果を用いた課税処分の可否(積極)、理由付記の適否(適法)、適正手続違反の有無(消極)、過少申告となったことについての国税通則法65条4項に定める「正当な理由」の有無(判断省略)があるが、以下、独立企業間価格の算定に関連する当事者の主張・立証と裁判所の判断の主要な点に絞って考察する。

IV ワールドファミリー事件における独立企業間価格の立証と判断

1 再販売取引の範囲

ア DWE取引とWFC取引(役務提供取引)は一の取引か

Xは、独立企業間価格の算定は、DWE取引とWFC取引を一の取引として見た上で行うべきであると主張した。

本判決は、「本件国外関連取引に係る棚卸資産であるDWEの価格設定にWFC取引が影響を与えているとまでは認められず、DWEの仕入代金がWFC取引の原価であるという関係も認めることはできないから、DWE取引とWFC取引について、独立企業間価格の算定において、個別の取引で評価するよりも一の取引とみて評価する方が合理的である場合には当たらないものと認めるのが相当である」と判示した。

イ プレイメイト売上相当部分を除外することの適否

DWE セットの中のトークアロング・セットは、カードと X が国内非関連者から購入したプレイメイト（読取機）から成っているが、X の経理上、トークアロング・セットのうちのプレイメイトの売上金額とその余の部分の売上金額が区別されていなかった。そこで Y は、トークアロング・セット 1 組の販売価格に、トークアロング・セット 1 組の仕入価格のうちプレイメイト 1 台の仕入価格の占める割合を乗じて、トークアロング・セット 1 組のうちに占めるプレイメイト 1 台当たりの販売価格を算出し、その売上金額に相当する部分を DWE 取引に係る売上金額から除外して DWE の再販売価格を算出した。これについて X は、プレイメイトにはディズニー・キャラクターが使用されておらず、これとトークアロング・セットのその余の部分で利益率が同一であることを前提とする計算は不合理であると主張した。

本判決は、プレイメイトは、トークアロング・セットを構成するカード読取機であり、単独ではその機能（価値）が発揮されないため、プレイメイト単体としての客観的価値を明らかにすることはできず、また、それ故、ディズニー・キャラクター等の使用の有無による利益率の差を具体的に明らかにすることは不可能である旨述べ、Y によるプレイメイトの売上金額の算定は相応の合理性があるとした。

2 比較対象取引の比較対象性及び差違調整の適否

ア 比較対象取引の選定方法の合理性

Y は、DWE 取引の一般消費者に対する訪問販売という機能に着目し、各種資料から 1117 社を比較対象取引の選定の基礎となる法人の母集団として選定し、第 1 次から第 3 次に及ぶ絞り込みの結果、A、B、C の 3 社を選定した。X は Y による比較対象取引の選定方法が合理的でないと主張した。

本判決は、「選定方法が合理性を欠くことを理由として選定された比較対象取引の比較対象性が否定されることがあり得るとしても、それは、当該選定方法では比較対象性を有する取引を選定することがおよそ不可能な場合に限られるというべきである」と述べ、母集団の選定及び第 1 次から第 3 次までの絞り込みの合理性を認め、結論として、「本件選定方法によって適切な比較対象取引を選定することができないとか、本件選定方法によって選定されたことをも

って、本件各比較対象取引がDWE取引との比較対象性を欠くということではできないというべきである」と判示した。

イ 選定された本件各比較対象取引の比較対象性と差違調整の適否

① 売手又は買手の果たす機能における差違等

Xは幼児向け英語教材であるDWEについてXとの間で販売委任契約を締結したアドバイザーと称する外交員により訪問販売を行っている。Xは乙社が開発・製造したDWEを完成品として輸入し、製造機能を有していない。

他方、A社は、子供を対象とした学習教材について、国内に支社等と称する外交員の拠点を置き、外交員はA社との代理店契約により訪問販売を行い、A社から手数料を受け取っている。A社は国内の非関連者である仕入れ先が開発・製造した商品を加工せずに販売しており、製造機能を有していない。

B社は、子供を対象とした学習教材について、国内に支社等と称する外交員の拠点を置き、営業担当社員及びB社と販売委託契約を締結した個人外交員が訪問販売を行い、いずれも一定額の保証された金額と歩合給を受け取っている。社員外交員のみ社会保険等の制度に加入している。B社は国内の非関連者である仕入れ先が開発・製造した商品を加工せずに販売しており、製造機能を有していない。

C社は、子供を対象とした学習教材について、国内に支社等と称する外交員の拠点を置き、C社と販売委託契約を締結した個人外交員、C社と代理店契約を締結した法人に所属する外交員及びC社の営業担当社員が訪問販売を行い、個人外交員及び代理店には一定の歩合が支払われ、C社営業担当社員には固定給と歩合給の合計が支払われる。C社は国内の非関連者である仕入れ先が開発・製造した商品を加工せずに販売しており、製造機能を有していない。

本判決は、以上の事実関係等をもとに、「DWE取引と本件各比較対象取引とは、売手の果たす機能において、本質的な差違があるとは認められないものの、DWE取引と本件各比較対象取引の間には、売主(ママ)又は買手の果たす機能に関する差違として、広告宣伝の方法及び内容や外交員の構成及び報酬制度の差違があり、この差違はそれぞれの取引の売上総利益率に影響を及ぼすことが客観的な差違があるものと認められる」、「原処分行政庁は、訪問販売については店頭販売等の他の販売形態と比して多額の販売経費の支出を要する

販売形態であること（略）、また、DWE 取引に係る販売経費率と本件各比較対象取引に係る販売経費率（加重平均したもの）を比較したところ、DWE 取引に係る売上総利益率の方が低く、この販売経費率の差は DWE 取引と本件各比較対象取引との間で売手の果たす機能に若干の差違が存在していることをうかがわせるものであったことから、本件各比較対象取引の本件各事業年度における販売経費率（加重平均したもの）と DWE 取引に係る販売経費率の差を、本件各比較対象取引に係る売上総利益率から減算するという方法で差違調整をしたとしているが（略）、これでは、単に販売経費率に対する影響の大きいと考えられる経費について、実際に数値に差があったから調整した（置き換えた）というにすぎず、このような数値の差についてその差をもって調整するという差違調整が直ちに合理性を有するものとは認めがたい」と判示した。

さらに本判決は、「営業拠点の差違により生ずる売上総利益の差については、その調整が不可能なものであるとは認められないものの、現にそのような調整がされたとは認められないことからすると（略）、本件各比較対象取引の売上総利益率については、適切な差異調整が行われていないということになり、また、証拠及び弁論の全趣旨によっても、上記の調整を行う前提となる事実関係や経理上の数値を認めることができない」と判示した。

②売手又は買手の使用する無形資産の差違等

X が乙社から輸入して販売する DWE には、米国ディズニー社が著作権を有するディズニー・キャラクター等の無形資産が使用されており、その使用料（royalty）は DWE の仕入価格に含まれておらず、X が本件国外取引に関係しない第三者である丙社に別途支払っており、これを販売費、一般管理費に計上していた。

他方、A 社の販売する学習教材にはキャラクターが使用されているが、キャラクターの使用に対する対価については、仕入代金と区別された別途の支払はなく、仕入価格に含まれていると解されるが、キャラクター使用に対する対価の額は不明である。

B 社の販売する学習教材には仕入先が開発した独自のキャラクターが使用されているが、キャラクターの使用に対する対価については、仕入代金と区別された別途の支払はなく、仕入価格に含まれていると解されるが、キャラクター

使用に対する対価の額は不明である。

C社の販売する学習教材にはキャラクターが使用されているが、キャラクターの使用に対する対価については、仕入代金と区別された別途の支払はなく、仕入価格に含まれていると解されるが、キャラクター使用に対する対価の額は不明である。

本判決は、以上の事実関係等をもとに、「DWE取引と本件各比較対象取引に使用するキャラクター（無形資産）については、(略)、その知名度及び顧客に対する訴求力に極めて大きな差があると推認され、このような大きな差違は、販売価格、売上高、広告宣伝費、販売費用、売手との交渉力、ロイヤリティ等にも大きな影響を与えるものと解されるから、それによって生ずる売上総利益率の差を適切に把握し、これを調整することは、より困難であると考えられる。そうすると、このような使用するキャラクター（無形資産）の知名度及び顧客に対する訴求力の極めて大きな差違は、その使用するキャラクター（無形資産）の差違によってDWE取引と本件比較対象取引とが比較対象性を有しないことを端的に示すものであるということもできる」、「使用するキャラクター（無形資産）に係る知名度や顧客に対する訴求力の差違により生ずる売上総利益の差について、本件各比較対象取引に使用するキャラクター（無形資産）に係るロイヤリティ割合を全く把握しないまま、調整が可能であるとは認め難いというべきである」と判示した。

③その他の差違等

本判決は、以上のほか、Xの顧客約70パーセントが一括払としているのに、本件比較対象取引の顧客の大部分が信販契約による分割払としているという市場における差違、あるいは売手の果たす機能の差違があり、通常の利益率に及ぼすことが客観的に明らかな差違と認められるが、そのような調整がされたとは認められず、証拠及び弁論の全趣旨によっても、上記の調整を行う前提となる信販手数料等の数値等を認定することができないとしている。

本判決は、以上により、「本件比較対象取引は、DWE取引との比較対象性を有しないか、差違によって生ずる売上総利益率の差について適切な調整がされていないため、本件比較対象取引の売上総利益率を基礎として本件国外関連取引に係る通常の利益率の算定をすることができないということになる」と結

論付けた（Xの請求を全部認容）。

V 問題点の考察

YがXを移転価格税制の適用対象としたきっかけは、おそらく、Xの申告所得金額が低調であり（平成10年8月期及び同11年8月期とも赤字）、国外関連者の乙社が所在国において法人税がかからない国際事業会社とされ、価格移転が図られれば企業グループ全体として節税できる関係にあったことを把握したからであろうと推察される。

独立企業間価格の算定方法として、Yは当時の基本3法の中から再販売価格基準法を選択したが、自然な選択であったと思われる。もっとも、本判決が、DWE取引と本件各比較対象取引で使用される無形資産の知名度や顧客に対する訴求力の相違を調整することは困難であり、DWE取引と本件各比較対象取引とが比較対象性を有しないとされたのであるから、今後は同様の無形資産の違いによる調整困難な事案においては他の算定方法の採用が検討されるであろう^{*12}。

本判決が再販売取引の範囲についてDWE取引にのみ限定し、プレイメイト売上相当部分を除外したことは首肯できる。ただ、プレイメイト単体としての客観的価値を明らかにできず、それ故、ディズニー・キャラクター等の使用の有無による利益率の差を明らかにすることは不可能であるとの説示部分は、独立企業間価格の証明責任が国側にあるとの原則に反するやに捉えられかねないが、この部分は事実判断そのものではなく、プレイメイトの売上金額の推定方法を経験則的に肯定したに過ぎないと思われる。

本判決は、Yによる比較対象取引の選定方法の合理性は認めしたが、Xの販売するDWEに使用されているディズニー・キャラクター等の無形資産と比較対象取引の教材等に使用されるキャラクター等の無形資産とて知名度や顧客に対する訴求力が極めて大きく異なることを理由に比較対象性を否定した。Yは、キャラクター等の差違は、売上総利益率の差がロイヤリティー割合の差として把握できるとの立場であり、これは首肯できない考えではない^{*13}。しかし、

*12 大野・前記(注4)評釈121頁は、取引単位営業利益法や利益分割法を用いる方向へのバイアスがかかることになろうとされる。

*13 錦織・前記(注4)評釈11頁も「国の議論は、知名度や顧客に対する訴求力の差違

税務職員の負う守秘義務が一因ではあろうが、本件で比較対象取引において使用されるキャラクター等の詳細及びロイヤリティ割合が明らかにされなかったため、調整が可能であるとは認め難いとされたのも無理はないと思われる。無形資産の内容が争点となったのであるから、国側としては守秘義務に反しない限度においてより詳細な主張・立証が必要であったと考えられる。

本判決は、以上のほか、広告宣伝の方法及び内容や外交員の構成及び報酬制度の差違に関する Y による差違調整について合理性を否定したこと、営業拠点の差違により生ずる売上総利益の差について差違調整が行われていないこと、顧客の支払方法の差違が考慮されていないこと等が指摘された。仮に控訴審があり、そこでこれらの点に関して Y による追加立証がされたとしても、無形資産の相違による比較対象性の有無が最大の争点であるから、判決の帰趨を左右するものではなかったであろう。

本件は前記 I で挙げたアドビ事件（出典は注 2 に掲記）^{*14}、ホンダ事件（控訴審、出典は注 3 に掲記）^{*15}と共に、比較対象性を否定した事案であり、各事案の内容は異なっているが、算定方法ないし比較対象取引の選定が重要な決め手であることを示している。

VI 結 語

移転価格税制訴訟における最大の争点は、税務当局による独立企業間価格の

は、基本的にロイヤリティの差違になって現れるはずだというもので、この考え方に理由がない訳ではない」とされる。

- *14 アドビ事件の控訴審判決では、国外関連取引は国外関連者の販売するソフトウェアの販売促進等の役務提供取引であり、比較対象取引はソフトウェアの再販売であって、両者が果たす機能に看過し難い差異があるとされた。同控訴審判決に関する藤枝純評釈・租税判例百選第6版141頁は、「原審判決は、事業活動におけるより細かな具体的な事実のレベルでの類似性に着目しているのに対して、本判決は、取引形態が、役務提供(本件国外取引)か物品販売(本件比較対象取引)かというより大きな法的形式を重視したレベルでの差違に着目している」と指摘される。
- *15 ホンダ事件の第一審判決及び控訴審判決では、国外関連者はブラジルのマナウス税恩典利益を享受しているのに対し、比較対象法人は同恩典を享受しておらず、市場の類似性がないとされた。なお、国は控訴審において予備的にマナウス税恩典利益に係る差違調整を追加主張したが、控訴審判決は、この予備的主張を違法な理由の差し替えに当たると判示した。

算定の当否である。そのためには比較対象取引の選定が適切にされることが必要であり、租税特別措置法関係通達（法人税編）66の4（2）-3（当時のもの。現在は66の4（3）-3）でも選定に当たって検討すべき諸要素として売手又は買手の使用する無形資産を挙げている。ワールド・ファミリー事件における国外関連取引は知名度の高いディズニー・キャラクター等の無形資産を使用しているのに対し、各比較対象取引はキャラクターを使用しているが、その内容やロイヤリティ割合については国側の立証がないため不明であって、そのために本件判決は調整が可能であるとは認め難いとし、比較対象性を否定した。

再販売価格基準法によって独立企業間価格を求める場合に対象法人の商品と比較対象法人の商品とで使用する無形資産の種類や性質が異なる場合、差違調整は難しい作業となる。納税者側に有利となる謙抑的調整が可能であればそれでも良いであろうが、無形資産に圧倒的に大きな差違があつて調整不能とされる場合も考えられ^{*16}、ワールド・ファミリー事件はこれに当たるであろう。このような場合、再販売価格基準法以外の算定方法も考慮されることになる。

ワールド・ファミリー事件は、独立企業間価格を求める上で余りにも著名な無形資産を用いた国外関連取引とそうでない比較対象取引との間に比較対象性がないとされた事例であるが、本判決が国による比較対象取引の算定方法の合理性を認めた点や質問検査権等の手続に関する判示部分を含め、実務の参考になるところが大きいと思われる。

*16 藤枝・前記(注4)評釈150頁は、2017年版OECDガイドラインにおける「比較対象候補の取引は、対象となる無形資産が明確に特定され、かつ当該無形資産が明白にユニークで価値あるものである場合にのみ、比較可能性のない無形資産の存在及び使用を根拠として否定されるべきである」等の記述を引用し、本判決の結論は同ガイドラインの考え方と整合的であるされる。