

「企業経営における知的財産と課税 ～移転価格課税問題を中心に～」

大阪大学大学院高等司法研究科教授 谷口 勢津夫 氏

日時：2006年9月1日（金）15:00～17:00

場所：関西経済連合会会議室

企業経営における知的財産の重要性は広く認識されるようになってきておりますが、知的財産に関連する課税問題はなお「新しい問題」といってよいでしょうから、この講演では、まず初めに、企業経営において知的財産に関連する課税問題としてどのようなものがあるのか概観しておきたいと思えます。アトランダムではありますが、主な問題としては以下のようなものが挙げられようかと思えます。

①知的財産取引に試験研究費の必要経費・損金算入の問題、②職務発明の対価（いわゆる発明報奨金等）の所得分類の問題—給与所得か、譲渡所得か、雑所得か—、③知的財産を無償あるいは低額で譲渡する場合の課税問題、④知的財産取引に対する移転価格課税問題—これが本日のメインテーマですが—、⑤知的財産の評価の問題、⑥知的財産の減価償却の問題、⑦知的財産の譲渡対価・使用料の計上時期の問題、⑧知的財産の使用料等の源泉地の判定の問題、⑨知的財産に関連する役務提供の対価に対する課税問題など、知的財産の課税問題は広範囲にわたります。

1. 移転価格税制とは何か

(1) 適用により企業戦略に影響も

これらの問題のうち、本日の講演で何を取り上げるかですが、既にお知らせしている「講演の概要」では「企業経営の観点から重視すべき問題」についてお話しすることにしております。そのような観点から講演内容を検討しておりましたところ、先月（2006年8月）15日及び16日の日経新聞朝刊に『企業税務 高まるリスク（上）（下）』という記事が載っていました。その内容は、事業活動の国際化と連結経営が浸透する中で、移転価格税制

の適用により企業が思わぬ税負担を課せられることになり、企業は税務リスクの管理という課題に直面している、というようなものでした。さらに、企業活動のグローバル化に伴い、今日、企業経営の観点からみると、移転価格税制は、単に税金をたくさん取られるという問題を引き起こすだけでなく、企業の経営戦略にも大きな影響を及ぼすようになってきています。従来、わが国の企業は、製造業を中心に製造拠点を海外に移転し国内では研究開発に特化する、という分業体制を組んできたといわれていますが、同じく日経新聞の先月（2006年8月）26日の朝刊の『財政 経済が問う』という特集記事には、移転価格課税に対処するために、研究開発拠点まで海外に持っていくことを検討している企業のこと載っておりまして。

これらの記事で取り上げられている移転価格課税問題は、知的財産取引ないし無形資産取引に関するものですので、本日の講演では、そのような移転価格課税問題に焦点を当てようと考えたわけです。

(2) 移転価格税制の定義

その前に、ここでは、移転価格税制ないし移転価格課税とは何か、簡単に説明しておくことにします。移転価格とは、親子会社や姉妹会社など関連企業間の取引において設定される対価であって、関連のない独立企業間の取引の対価とは異なるものをいいます。独立企業間取引の対価を正常対価あるいは arm's length price (ALP)、これと異なる対価を関連企業間で設定することを移転価格操作と呼んだりします。

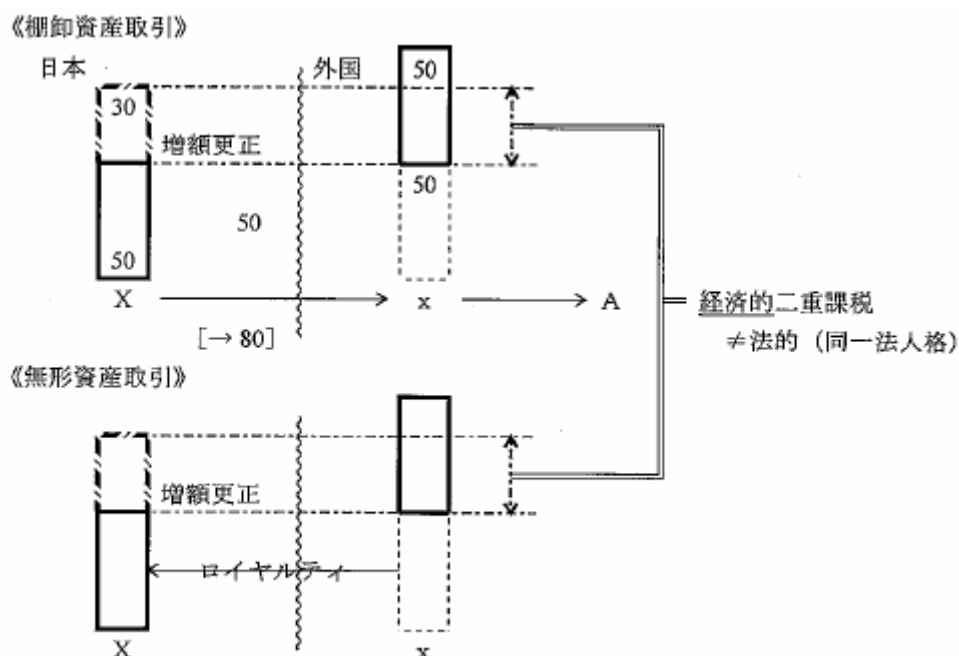
国外へ所得を不当に移転する行為のことを、税法の分野では国際的租税回避と呼びますが、移転価格操作もその1つの形態と位置づけてよいと思います。そして、移転価格課税とは、税務当局が国際的関連企業間での移転価格操作を否認し、独立企業間の取引価格に引き直すことをいいます。

ちなみに、わが国で移転価格税制の適用によりどのくらいの申告漏れが指摘されているかということ、国税庁の2004事務年度（2004年7月から2005年6月まで）で、申告漏れ所得は2,168億円に上ると国税庁は発表しています。これは、2003事務年度（758億円）に比べ約3倍になっています。また、今年（2006年）7月1日の日経新聞朝刊の記事によれば、今年に入ってからの主な移転価格課税事案では既に2117億円に上る申告漏れ所得が指摘されているとのことですので、2005事務年度の申告漏れ所得は全体で2004事務年度のそれを大きく上回るものと思われる。

(3) 経済的二重課税問題

移転価格課税問題には国際的な経済的二重課税という側面があります。これを図1の棚卸資産取引の方で説明しますと、国内の親会社に対して、海外の子会社との取引価格が適正でないということで増額更正がなされたというような場合、この図では30増額更正したことになりますが、親会社に対する増額更正に対応して、子会社側の所得が30減額されればちょうど辻褄が合って二重課税にはならないのですが、課税権は国家主権の一部ですから、日本が増額したからといって、相手国に対して減額しろという命令を下すことはできませんので、どうしてもそのままになってしまう場合があるわけです。

(図1) 移転価格課税における経済的二重課税問題



これを減額して二重課税にならないようにする措置を対応的調整といいます。現在の国際関係では、自動的に対応的調整がなされるということはありません。実際上は、両国の税務当局間の相互協議という手続きを通じて、親子会社の経済的二重課税の排除が図られることになります。

なお、移転価格課税によって生じる二重課税の問題を“経済的”といったのは、その言葉を“法的”二重課税に対する意味で使っているからです。法的二重課税というのは、わが国の内国法人が外国に支店を設置して、その支店で所得を得た場合、その所得は、支店の所在地国でも課税されますし、わが国でも課税されることになります。支店は独立した法人格を持ちませんので、内国法人が日本でも外国でも課税されているのですが、このように、法人格が同一の者が異なる国で課税されることを法的二重課税というわけです。こ

れに対して、親子会社間取引に対する移転価格課税の場合は、親子会社でも法人格は別ですので、法的二重課税ではないのですが、親子会社のような経済的に一体である、あるいは経営的に一体性を持っているとみられる会社すなわち一つの企業グループが異なる国で課税されることを、経済的二重課税といいます。

2. ロイヤルティに課される国際間の源泉所得税問題について(事前質問事項)

さて、本日の講演について事前に次のような質問が出されております。すなわち、「ライセンス契約上のロイヤルティに課される国際間の源泉所得税についても、ご教示ください。」これは、先ほど冒頭で挙げた⑧の問題に関するご質問であろうと思いますが、移転価格課税問題とは異なる問題ですので、本題に入る前に、ここでお答えさせていただくことにします。

(1) 租税条約上の「債務者主義」が国内法の「使用地主義」に優先

わが国の国内法では、外国に支払われるロイヤルティに対して源泉課税を行う場合、まず、そのロイヤルティが国内で発生したものであるかどうか、いわゆる国内源泉所得に該当するかどうかを判断しなければなりません。この判断をする場合に依るべき基準のことをソースルール (source rules) と呼びます。ロイヤルティに係るソースルールは、所得税法 161 条 7 号に定められています。7 号の柱書きを読むと、「国内において業務を行なう者から受ける (外国企業、非居住者が受けるということですが) 次に掲げる使用料又は対価で当該業務にかかるもの」、これが国内源泉所得だとされています。この「当該業務にかかるもの」とは何を意味しているかということについて、通説・判例では、国内業務で使用していることを意味する、すなわち、この規定はいわゆる使用地主義を定めた規定だと解されています。ただ、使用地という概念もあまり明確なものではありません。使用地については、大きく分けると、製造地なのか、販売地なのか、ということになります。具体的には、それぞれの契約内容によって判断することになると思いますが、わが国の場合、従来は、使用地として製造地を重視する傾向が強かったように思います。それでも、現実問題として、「当該業務にかかるもの」が国内で「使用」されたかどうかという判断は難しいものになり、その点に曖昧さが残ります。そうすると、税務当局は難しい判断をしなければならなくなりますし、納税者の側からすると、国内源泉所得であるかどうかについて予見可能性が低くなり、法的に不安定な立場に置かれることになります。

もっとも、ここで強調しておきたいことは、この使用地主義というのは実際の源泉課税ではそれほど重要でないということです。というのも、租税条約締結国との間では、国内

法上のソースルールと租税条約のソースルールとが異なる場合は、租税条約のソースルールが優先適用されるということが、所得税法 162 条で定められているからです。ほとんどの租税条約では、使用地主義ではなく債務者主義ないし支払者主義を採用していますので、債務者の所在地国でロイヤルティが発生したと判断されることとなります。ですから、ロイヤルティが国内の債務者から支払われる場合は、すべて国内源泉所得だと、条約では判断されるわけです。

(2) 租税条約では源泉課税減免の方向に

そのうえで、さらに、最近の租税条約は、ロイヤルティに対する源泉課税を減免する方向に動いています。そういう条約政策を最初に具体化したのが、2004 年に締結された日米新租税条約であり、これにより、ロイヤルティについては源泉課税が免除されることになりました。

今後こういう条約が増えてくれば、ロイヤルティに課せられる源泉所得税の問題はあまり重要ではなくなってくると思います。ただし、全部免除するかどうかは条約によって違います。今年（2006 年）2 月に英国やインドとの間で条約が改定され、源泉地国課税を減免する内容になりました。そのあと、今年 7 月 18 日に、フランスやフィリピンとの間での改正交渉の基本合意が成立しました。そこでも国内法における源泉徴収税率に制限を加える限度税率を定めていますが、完全免除というところまでは、まだ至っていませんので、租税条約の下でも、相手国によっては源泉課税の問題に注意を払っておく必要性は今後もなお残ってはいます。

(3) 移転価格課税との関連問題

ロイヤルティに係る源泉徴収に関連して、移転価格税制とのからみで、ちょっと特殊な問題かもしれませんが、2 点指摘しておきます。1 つは、支払ったロイヤルティが独立企業間価格に比べて高すぎるとして、その超過額について税務当局が損金算入を否認した場合、どうなるかという問題です。すなわち、当初支払い額全体に対して源泉徴収がされていますので、後で損金不算入になった部分について先に支払った源泉所得税を還付してもらえるかという問題ですが、これについては次のように考えられます。すなわち、損金に算入しないということは、そのロイヤルティに係る契約関係ないしロイヤルティの支払いの事実それ自体を否認するものではなく、単なる税務上の調整であり、ロイヤルティの支払いはあったということですから、国内法に基づく源泉所得税は還付されないということになると思います。移転価格課税が行なわれて、損金に算入されないということだけをも

って、既に源泉徴収された分が還付されるということにはならないことに注意してもらいたいと思います。

もう1つ、支払ったロイヤルティのうち独立企業間価格を超過する額が外国の会社から返還された場合の扱いはどうなるのか、という問題もあります。これについては、租税特別措置法通達66の4(8)-2に、その返還額は益金に算入しないという取り扱いが定められています。このように取り扱われるのは、ロイヤルティを支払った段階で、支払額の超過額は損金不算入になり課税されるということですから、支払い段階で課税されたものが返還されてきた段階でもう1回課税されるということになると、二重課税になるためだろうと思います。この問題についても、上で述べた問題についてと同様、超過額の返還は契約関係・支払いそれ自体の否認ではないので、その部分に係る源泉所得税は還付されないと考えられます。

3. 無形資産にかかる移転価格課税問題

(1) 最近の移転価格課税問題の背景

さて、前置きが若干長くなりましたが、本題の、無形資産取引に係る移転価格課税問題に入りたいと思います。まず、その背景をみることから話を始めることにいたします。

①企業における知的財産の比重拡大

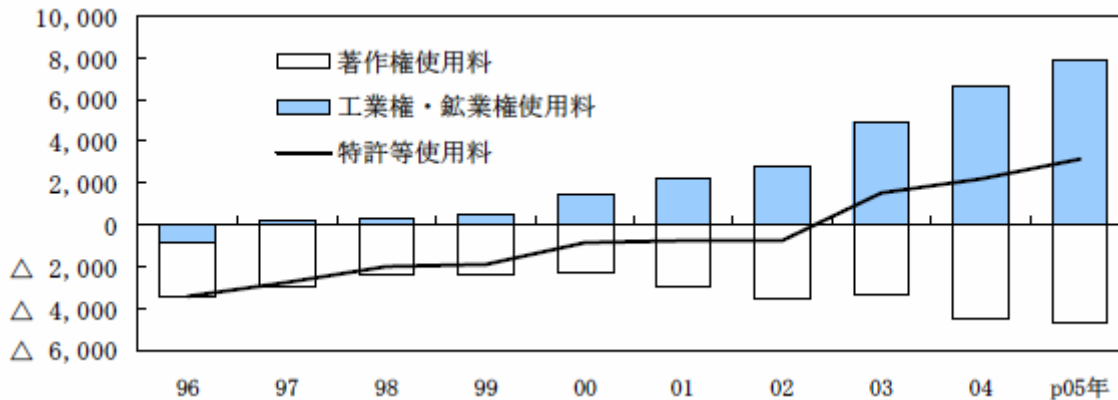
無形資産取引について移転価格課税がこれほど問題になってきた直接のきっかけは、わが国の企業において製造拠点の海外移転が進んだことだと思います。ただ、製造拠点が海外に移転されただけで、移転価格課税が問題になってくるかということ、そうではなく、やはり無形資産の取引が海外に移転された拠点との間で行なわれることが多くなってきているということが重要ですが、更に考えてみると、わが国の企業のなかで無形資産の比重が非常に高まっているということが大前提になっていると思います。

最近、企業では、知的財産を競争力の源泉と捉える、利益の源泉として捉える傾向が非常に強くなっていますが、それを国家としてバックアップしているのが国の知的財産戦略です。その戦略の中にある知的財産の“活用”というのが税との関係では特に重要だと思います。要するに、知的財産に対する見方が、企業も学界も政府も含めて、知的財産を創造し権利化し保護するというところから、更に一歩進んで、その価値を評価して活用するという方向に変わってきた、企業のバリュー・ドライバーとしての知的財産という捉えかたが一般的に認識されるようになってきたのです。

わが国の製造業が海外に製造拠点を移し、国内では本社・本店機能、研究開発、マーケティング等に特化するという分業体制、国際的水平分業が行なわれるようになってきたこ

とは、統計上も表われています。その傾向を顕著に表わしているのが特許等の使用料の国際収支であり、それが2003年度以降、黒字化してきています（図2）。

（図2）特許等使用料の推移



（出所）日本銀行国際局

②知的財産概念の拡大

2番目の背景としては、知的財産の概念が拡大してきたということです。知的財産を広い意味に捉え、無形資産とか Intangibles というような言葉を使って議論がなされるようになってきました。この講演でも、先ほどから、知的財産という言葉と無形資産という言葉を特に区別することなく使ってきましたが、そのような広い意味で知的財産という言葉を使っているということを、前後しますが、ここでお断りしておきます。

このような広い意味での知的財産という言葉の使い方は知的財産法の分野でもみられます。知的財産基本法2条1項では、「発明、考案、植物の新品種、意匠、著作物その他の人間の創造的活動により生み出されるもの、商標、商号その他事業活動に用いられる商品又は役務を表示するもの及び営業秘密その他の事業活動に有用な技術上又は営業上の情報」というものを知的財産として捉えています。この最後の言葉、「情報」なのですが、これが重要で、要するに知的財産は「情報」という捉え方がされてきているのです。

知的財産会計の分野でも知財概念の拡がりが見られます。今日の会計制度では、購入した知的財産だけがオンバランスになるわけですが、バランスシートに載ってこないオフバランスの価値も知的財産会計の観点からは重視されています。例えばブランド価値とか、顧客価値、社員価値など、こういったものも無形資産と捉えられるようになってきているということです。

税法の分野では、法令上は、法的に保護される無体財産が中心になっていますが、通達

上は、それよりも広い範囲のものを知的財産として捉えています。法人税基本通達 20-1-21 では、特許権などの工業所有権等には「生産その他業務に関し繰り返し使用し得るまでに形成された創作、すなわち、特別の原料、処方、器具、工具によるなど独自の考案又は方法を用いた生産についての方式、これに準ずる秘けつ、秘伝その他特別に技術的価値を有する知識及び意匠等」も含まれるものとされています。さらに、移転価格税制関係の措置法通達によると、著作権や工業所有権等のほか、顧客リストや販売網等の重要な価値のあるものも無形資産として捉えられていますので、法人税基本通達 20-1-21 よりも広い範囲のものが無形資産とされています。今年（2006 年）3 月に出された移転価格事務運営要領では更に広がっており、特許権、営業秘密等の技術革新に関する無形資産のほか、例えば企業の経営、営業、生産、研究開発、販売促進等の活動によって形成された従業員等の能力、知識等の人的資源に関する無形資産、プロセス、ネットワーク等の組織に関する無形資産、こういったものも無形資産として移転価格課税においては問題になってきています。

税法の分野で、もう 1 点、注目しておきたいことは、無形資産の概念について、従来は法的な所有関係（legal ownership）が重視されてきたのですが、今日では、いわゆる経済的所有（economic ownership）が重視されるようになってきているということです。移転価格事務運営要領のなかでは、「無形資産取引について調査を行なう場合には、無形資産の法的な所有関係のみならず、無形資産を形成、維持又は発展させるための活動において法人又は国外関連者の行なった貢献の程度も勘案する必要がある」とされていますが、これは、従来は、所得は法的な所有者に帰属するものだといわれてきたのに対して、その範囲が広がって、所得の帰属を判定する場合にも、経済的な貢献度をも考慮すべきだという意味に理解されます。

③商流の変化

無形資産取引に係る移転価格課税問題の背景として 3 番目に注目しておくべきことは、いわゆる商流の変化が生じてきていることです。わが国企業における国際的分業の進展に伴い、いわゆる Out-In-Out 取引（日本の親会社が海外子会社に部品・原材料を渡して生産を委託し、製品を受け取って日本で販売する）や Out-Out 取引（海外子会社が日本の親会社の特許等を使用して海外で部品・原材料を調達し製品化し販売する）が増えてきました。とりわけ Out-Out 取引が増えてきたことによって、無形資産取引自体が移転価格課税の上で非常に重視されるようになってきています。

Out-In-Out 取引の場合、確かに、海外子会社に生産を委託し、製品を受け取る場合に移転価格課税が問題になりますが、この場合は棚卸資産の販売価格の中にロイヤリティも含めて扱われますので、具体的なモノの流れに着目して移転価格課税を行うことが可能です。

これに対して、Out-Out 取引、すなわち、特許等を海外の子会社に供与し、その子会社が原材料を自ら調達し製造したものを海外の販売子会社を通じて販売するというような取引がなされた場合、日本の親会社と海外の生産子会社との間では無形資産取引のみが、いわば純粋な無形資産取引が行なわれますので、支払われたロイヤルティが適正であるかどうかということが、まさに問題になります。こういう Out-Out 取引が増えてきたことが、無形資産取引に関する移転価格課税の問題をよりクローズアップさせるようになってきたのだと思います。

ちなみに、Out-In-Out 取引や Out-Out 取引が増えてくると、ロケーションセービング (location saving) というコスト節減効果を誰が享受しているかということも、移転価格課税において検討されることになるということをおきまして。

(2) わが国企業に対する移転価格問題の展開推移

なお、ここで、わが国企業に対する移転価格課税の展開をごく簡単に振り返っておくことにします。

そもそも、わが国企業に対する移転価格課税問題の発端は 1980 年代半ばに遡ります。1980 年代に日本の、特に自動車メーカーが米国に進出し、販売子会社を米国に設立したのですが、日本の親会社との取引価格が適正でないということで、米国税務当局によって米国子会社に対する移転価格課税が行われました。そのような経験を経て、日本においても移転価格税制が 1986 年に導入されたわけです。

1990 年代になると、様相が変わり、日本に進出してきた外資系の会社が海外にある親会社との間で行った取引に対して、わが国の税務当局が移転価格課税を行うようになりました。有名なところでは、日本コカコーラが親会社の米国コカコーラに払ったブランド料が適正かどうかということが問題になりました。

さらに、2000 年代、特に最近になって、海外の生産子会社との無形資産取引が移転価格課税の対象になってきているわけですが、ここで重要なことは、Out-Out 取引などの場合、日本の移転価格税制だけみてはだめだということです。製造子会社を置いている国の移転価格税制、販売子会社を置いている国の移転価格税制の適用をそれぞれ受ける可能性が出てくるわけで、移転価格税制の重複適用が問題になってきます。特にアジア、中南米、中東をはじめ、50 カ国以上が移転価格税制を導入し課税執行体制の強化に走っているといわれており、こういう進出先国での移転価格課税も含めて、移転価格のリスク管理をしないといけないという状況になってきているのです。この点について、新たなカントリーリスクだという指摘もなされています。そうした国々の中には、移転価格に関する文書化、

ドキュメンテーションを企業に義務づける国も増えてきておりますが、そこでは、企業が移転価格課税を回避するために、あるいはこれに対応するために、文書化も重要な課題となっています。

このような状況は国際的にも注目されており、来年（2007年）9月末に京都で、わが国で初めて開催される国際租税協会（IFA）の年次会議でも、Transfer Pricing and Intangibles が総会テーマの一つとして取り上げられることになっています。

4. 移転価格の算定方法

次に、移転価格税制の中核的な内容について概観しておくことにしましょう。移転価格課税のポイントは、独立企業間価格をどうやって算定するかということに尽きると思います。租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項 1 号と 2 号に算定方法が定められています。1 号は棚卸資産取引について、2 号はそれ以外の取引（無形資産取引はここに入ります）について、表 1 に示すとおり、それぞれ 6 通りの方法を定めています。

(表 1) 移転価格税制における独立企業間価格の算定方法

○棚卸資産取引(税特措66条の4第2項1号)
①独立価格比準法
②再販売価格基準法
③原価基準法
④準基本三法
⑤利益分割法
⑥取引単位営業利益法
○棚卸資産以外の取引(税特措66条の4第2項2号)
①～③と同等の方法
④～⑥と同等の方法

(1) 移転価格税制の原型を表わす独立価格比準法

これら方法のうちで、独立企業間価格の算定の出発点ないしその原理は独立価格比準法のなかにあると思います。この算定方法は、棚卸資産取引に関していえば、特殊の関係のない売り手と買い手が、国外関連取引（国内の親会社と国外の子会社との取引のような関連当事者間の取引）に係る棚卸資産と同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同様の状況の下で売買した取引の対価の額に相当する金額をもって、当該国外関連取引の対価の額とする方法です。簡単にいえば、関連当事者間の取引を、特殊の関係のない独立当事者間の取引に引き直した額をもとにして独立企業間価格を計算する方法です。この方法には、独立当事者間取引との比較という考え方が直截に表れているわけ

です。

移転価格税制の原点なり原型は、米国の内国歳入法典 482 条にあり、そこで定められているルールは独立企業間取引原則 (dealing at arm's length principle) と呼ばれます。その根底にあるのは、本来公平であるべき課税には他者ないし他の取引との比較が不可欠であることから、特殊の関係にない者との比較を行なうとする他人間比較の論理です。

(2) 営業利益への貢献度で所得配分する利益分割法

ところで、無形資産取引について有効とされるのは利益分割法と取引単位営業利益法です。

利益分割法は、要するに、営業利益への貢献度をもって親子会社間の所得配分を決めるという考え方です。その貢献度を何で測るかということですが、従来は、総費用をベースにして測ることが多かったといわれています。この利益分割法は、わが国で移転価格税制導入当初から施行令の中に入っていました。これは他との比較をあまり重視せず、企業グループ内で貢献度がどれだけかということの問題にしているだけです。他人との比較はあまり重要でないとするものです。独立価格比準法とはかなりかけ離れた感じがします。

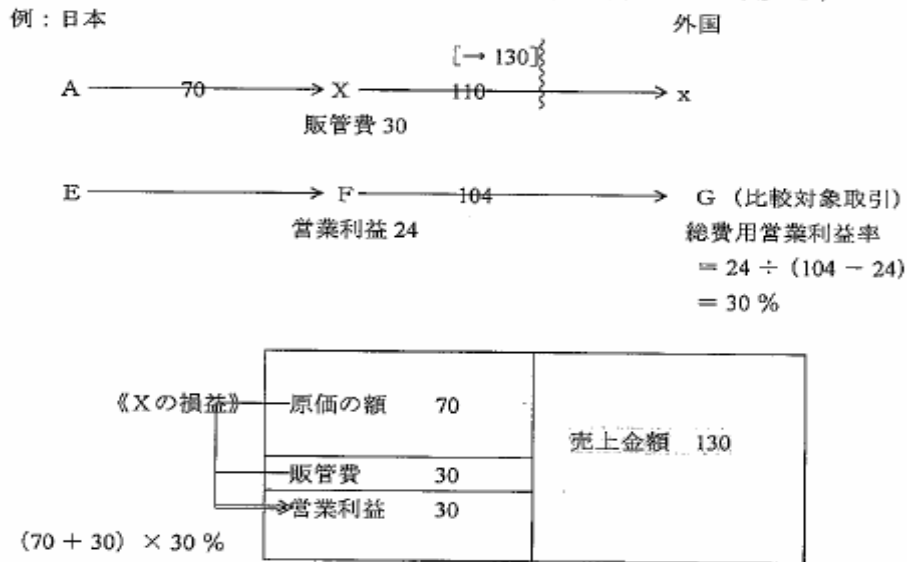
(3) OECD が推奨する取引単位営業利益法

取引単位営業利益法は、2004 年の税制改正で導入されました。導入の経緯は次のようなものです。実は、2003 年に調印された日米新租税条約の交換公文のなかで OECD の移転価格ガイドライン遵守義務が謳われています。そうすると、OECD 移転価格ガイドラインで推奨されている方法は取引単位営業利益法であるため、わが国としてはこの方法を導入しなければならない条約上の義務を負ったことになるわけです。

もともと、米国は、取引単位営業利益法を導入せず利益比準法 (comparable profit method [CPM]) に依っているわけですが、この点に関する米国の主張は、利益比準法は取引単位営業利益法と基本的に同じだということです。OECD 自体も、利益比準法を否定しているわけではなく、取引単位営業利益法に適合する限りにおいては利益比準法も適切な方法として認める、という立場をとっています。実際上はこの 2 つの方法には差がないといわれていますので、日本が取引単位営業利益法を導入し、米国は利益比準法のままだと、実際上はあまり問題にならないだろうと思います。

取引単位営業利益法の内容については、図を使って説明することにします。図 3-1 で、外国の親会社 X から日本の子会社 x が 70 で商品を仕入れて、販売費、一般管理費等を 20

3-2 棚卸資産の販売が国外関連取引である場合



このように、営業利益にかかる比率を用いて原価や売上金額を出すというやり方が、取引単位営業利益法です。これは、基本三法である再販売価格基準法や原価基準法と基本的には同じなのですが、違いは、これらの方法が売上総利益をベースにしているのに対して、取引単位営業利益法は営業利益をベースにしているという点です。

(4) 利益分割法の改良型—比較利益分割法と残余利益分割法

一般的な説明はこれくらいにして、今度は、無形資産取引を念頭に置いて説明します。無形資産取引は、最も移転価格課税が難しい取引だといわれます。何故かという、無形資産取引には、比較可能な取引が実際上存在しない、比較対象取引の認定が困難である、要するに、他人間比較が困難である、という特徴があるためです。

そのため、無形資産取引に対して移転価格課税をしようとした場合、どうしても、個々の取引価格を問題にするよりも、そこから得られる利益全体をどうやって関連企業間で配分するかという考え方にならざるを得なくなります。そのための独立企業間価格の算定方法としては、米国が採用している利益比準法、OECDが推奨する取引単位営業利益法、わが国が早くから導入している利益分割法の3つくらいが考えられています。

わが国は利益分割法のなかでも特に、総費用を基準として貢献度を測る貢献度利益分割法を実際には適用してきたといわれていますが、ただ、総費用だけで貢献度を測る方法では、無形資産取引に対する適正な移転価格課税ができないこともあるという事情もあって、2000年の通達改正でいわば「利益分割法の改良」として、比較利益分割法と残余利益分割

法が導入されました。

ここでは残余利益分割法について説明しますと、この方法は、要するに、国内外の親子会社の営業利益を合算し、それをベースにして、無形資産によって生み出された利益を算出していくという方法です。つまり、国内外の親子会社の営業利益を合算し、そこから、重要な無形資産がなくても通常得られるであろう利益を控除することで、無形資産が貢献した利益を算出するというものです。この方法については、重要な無形資産とは何かという点で曖昧さが残るといった問題が指摘されています。また、どういう要素を考慮して分割を行なうのかという問題もあります。一般的にいえば、無形資産開発の相対的価値すなわち貢献度を考慮するということですが、実際上は、研究開発費等の費用が基準として使われるようです。

ちなみに、利益分割のファクターとして研究開発費を重視すると、どうしても国内の親会社に残余利益が多く配分されることとなりますが、その意味では、わが国の課税ベースができるだけ確保されるようになっていくといってもよいと思われます。

なお、もう一つの重要な方法である取引単位営業利益法を無形資産取引に適用すると、比較対象企業の営業利益率による利益を上回る利益が、無形資産によって生み出されたものということになって、その利益が国内の親会社に帰属することになります。

(5) 適用対象の拡大

既に述べましたように、知的財産ないし無形資産の概念が広がってきていますが、このことが移転価格課税の対象の拡大につながってきていることも注目すべき点です。今年3月の移転価格事務運営要領では、無形資産として従業員等の能力や知識という人的資源に関するものが新たに加えられましたが、このことは、これらの人的資源に関する無形資産が企業のものであるという発想に立っていると解されます。この点については、そのような無形資産取引はむしろ関連企業グループ内での役務提供取引とみることができるのではないかと思います。ただ実際は、グループ内の役務提供取引とみても同じように移転価格課税がなされます。

また、移転価格課税の対象が無形資産の開発段階にまで広がってきています。移転価格事務運営要領では、無形資産の開発等が移転価格課税の対象になることが明らかにされています。費用分担契約の取扱いの問題です。費用分担契約は、簡単にいえば、研究開発等の活動に要する費用を、将来生じるであろう予測便益割合に応じて、共同研究開発に参加する者間で分担することを取り決め、さらに、成果が出たら分担額に応じてそれぞれ持分を取得するものとする契約です。移転価格事務運営要領では、その取り決められた予測

便益割合が、適正な予測便益割合を超過していた、要するに、過大な予測便益割合が定められたような場合には、その超過分に対応する費用分担額は損金に算入しないことが明らかにされています。

5. 企業は移転価格課税にどう対応すべきか

(1) 移転価格ポジションの明確化

以上で最近の移転価格課税の動向や仕組みをごく簡単にみてきましたが、今度は、企業経営の観点から移転価格課税にどのように対応すべきか、という点について検討しておきたいと思います。

移転価格課税に伴うリスクに対応するために、企業は、まず自らの移転価格ポジションを明確にしておくことが必要です。実は、企業はこれまで、この点をあまり明確にしていなかったのではないかと思います。すなわち、無形資産はまさに「見えざる資産」であり、しかも原則としてバランスシートにも載ってこないため、企業自身がそれをどう位置づけているのかということが明確でなかったし、その価値も明確にされてこなかった、というようにことがいわれております。したがって、企業からみれば、利益の源泉が無形資産なのか又はそれ以外の要素なのかということが明確に判定しにくい場合もあるわけです。本日の講演の冒頭でも取り上げました先月（2006年8月）15日の日経新聞の記事の中に、三菱商事の豪州グループ会社が液化天然ガスの権益を取得して事業を拡大しているのは、天然資源の価値そのものによるのか、あるいは三菱商事の経営ノウハウによるのかが同社と国税庁との争点になっているというような記述がありました。国税庁からすれば、豪州グループ会社の利益の源泉は三菱商事の経営力によるものであるから、グループ会社からの経営管理料の支払いが少なすぎるとして移転価格課税を行ったということのようです。

このような例からしても、やはり、企業としては、自社の中にどういう無形資産があって、それがどれだけの価値を持つものなのか、収益にどれだけ貢献しているのかを明確にしておくことが移転価格課税に対応する第一歩だと思います。加えて、そのことを文書化して主張立証できるよう整備しておくことです。こういうことを実行してはじめて、企業の中で無形資産が「見える資産」として明確に位置づけられているといえようかと思います。

わが国では、無形資産の移転価格に関する文書化は法律上まだ義務づけられてはおりませんが、法人税法施行規則の別表17(3)の中で、移転価格課税に関して一定の記載事項が要求されていますし、今年（2006年）3月の移転価格事務運営要領の中で、税務調査において検査を行なう書類等が明示されるようになりましたので、文書化が事実上義務づけら

れているといってもよいかと思えます。ただ、反面、文書化さえしておけば、移転価格課税のリスクは軽減されることになるわけです。

(2) 事前確認制度の活用

企業が移転価格課税のリスク管理を更に確実にしようと思えば、事前確認制度(Advance Pricing Arrangement: APA)の活用も1つの方法ではないかと思えます。事前確認制度は、わが国が1986年に移転価格税制を導入した翌年、通達で定められたものです。通達上の取り扱いなのですが、その後、移転価格事務運営要領にも盛り込まれて現在にいたっています。

税務当局の意図は、第一に税務行政の負担軽減にあると考えられます。税務行政の側からみると、移転価格課税は非常に大きな負担になるわけです。移転価格課税を行おうとすれば、事務運営要領に示されているような検査対象書類等を全部チェックするようなことが必要になってきますので、非常に労力、コストがかかります。ですから、移転価格税制が発動されないほうがよいといったら語弊があるかもしれませんが、そうならないようにすることは、税務行政の側からみてメリットがあるわけです。

納税者の側からみても、移転価格課税が執行されずにすめば、それに越したことはないわけです。そのためにどうしたらよいかというと、実際の国外関連取引を移転価格税制の要求するような独立企業間価格で行なえばよいわけです。そのために、これくらいの取引価格であれば独立企業間価格として認められる、そうすれば移転価格課税が行なわれないという確認を税務当局から取り付けておくのです。

この事前確認においては、税務署が独立企業間価格との適合性を文書で表明しますが、このように税務署が“一般的”な意見ではなく個別の判断を文書で表明するということは、私の知る限り、これだけです。税務署長の個別の判断は公的見解ということになり、判例によれば、これに反すれば信義則違反が問われます。事前確認は法的にはこのような意味をもつのですが、このことは、事前確認がそれなりに税務署にとっても大きなメリットがあることの裏返しではないかと思えます。

ただ、移転価格課税の場合、一国の税務当局との関係だけで解決しない国際的な問題ですので、どうしても相手国の税務当局と協議をして確認をしておかないと、移転価格課税のリスクは完全には払拭できないこととなります。最近では、事前確認について、一国内での事前確認よりも、むしろ相手国との間で租税条約上定められている相互協議を使って二国間での事前確認をすることが多くなってきています。さらに、Out-Out 取引などの場合は、三面関係、四面関係が出てくる可能性がありますので、そういう場合は多国間で事

前確認をすることが必要になります。日本の税務当局も移転価格事務運営要領の5-11(1)で、二国間や多国間の事前確認を推奨しています。

ただし、このような相互協議による事前確認は、非常に長期化することが問題です。図4に示されているように、国税庁から事前確認の状況が公表されていますが、そこでは毎年、翌年度繰り越し件数が増えていることが分かります。ですから、事前確認を取り付けることができれば、リスクは払拭できると思いますが、企業としては、時間がかかりすぎて、それを待てないところが問題ではないかと思います。

(図4) 相互協議事案の事務年度別発生・処理・繰越件数

(単位：件)

事務年度		APA	移転価格課税	その他	合計
2002年	発生	47	19	28	94
	処理	47	19	14	80
	繰越	88	37	39	164
2003年	発生	80	30	12	122
	処理	39	19	25	83
	繰越	129	48	26	203
2004年	発生	63	8	19	90
	処理	49	27	16	92
	繰越	143	29	29	201

(注) 1 事務年度は7月から翌年6月末までである。

2 発生件数は、納税者からの相互協議申立て又は相手国税務当局からの相互協議の申入れがあった件数である。

3 APAの発生件数については、「APAに基づく相互協議件数」であり、これには、APA合意後に発生した補償調整及び修正に係る相互協議も含まれる。

4 処理件数は、相手国税務当局との合意、納税者による相互協議の申立ての取り下げ等により相互協議を終了した件数である。

出所：国税庁「APAレポート2005」

また、二国間や多国間の相互協議を伴う事前確認の場合ですが、相互協議は外交交渉ですので、これについては合意に達する義務はありません。条約上は相互協議をするということが定められていますが、合意しなくてはならないとは定められてはおらず、努力義務にすぎません。ですから、事前確認を受けようと思って相互協議までやったが最終的に何も合意されなかったということになるリスクも残ります。

国によっては、相互協議を更に一步推し進めて、租税条約の中に仲裁を入れるところま

で踏み込む例もみられます。例えばドイツとオーストリアの租税条約などは仲裁手続きを定めています。そこまでいけば最終的に合意が取り付けられることとなりますが、仲裁手続きというのは非常に例外的でありまして、現在のところ各国とも租税条約上は、相互協議の段階にとどまっているというのが実情だと思えます。

(3) 事後救済手続—行政訴訟と相互協議手続

最後に、実際に移転価格課税を受けたら、やはり事後的な救済手続きによらざるを得ません。それには2つの方法があります。1つには、国内法上の権利救済手続きとして不服申立てや訴訟を提起し、移転価格課税としての増額更正処分を争います。もう1つは、租税条約上の外交的救済手続きとしての相互協議手続きです。ただ、先ほど事前確認についてお話ししましたが、外交的手段としての相互協議手続きは、合意までは義務づけられていないという問題があります。

6. 法制化による課税スタンスの明確化を

以上、移転価格課税に関する最近の状況についてお話ししましたが、企業経営において移転価格課税が大きな影響を及ぼすようになってきています。ですから、移転価格課税を受けないようにすることも大事ですし、どういう場合に移転価格課税がなされるかということも予想しながら企業経営を行なうということも重要です。

しかし、現在の移転価格課税については、その実務上重要な事項がほとんど通達で定められており、法令上は必ずしも明確ではありません。本来、通達というのは行政内部の取り扱いや解釈適用の統一を図るためのものであり、租税法律主義という税法の基本原則からすると、通達で課税上重要な事項が決められるのはおかしいわけです。例えば、今年(2006年)3月に移転価格事務運営要領が改正され、無形資産の概念が拡大されたことが企業に大きな波紋を投げかけたといわれていますが、無形資産の範囲を拡大するとしても、法令上の根拠がどこにあるのか明らかにしないまま、通達レベルでそのようなことをすること自体大きな問題だと考えられます。

企業、納税者の立場からすると、やはり、基本的な事項は法律ないし政令で定めておくことが必要だと主張すべきだと思います。通達で非常に詳細な定めをして、移転価格に関する文書化についても、事実上の義務として課しているというような事態は、実は好ましいことではありません。やはり法律で基本的なことを定めて、それに従って納税者も税務署も行動するというのが、あるべき姿だと思います。