



コンピュータソフトウェアを利用した国際課税の一考察
 (筑波大学 大学院システム情報工学研究科)小出篤史・
 (同 大学院人文社会科学研究科)星野豊

A Study on International Taxation to Using Computer Software
 Graduate School of Systems and Information Engineering, University of Tsukuba
 Koide, Atsushi;
 Graduate School of Humanities and Social Sciences, University of Tsukuba
 Hoshino, Yutaka

国際課税・移転価格税制・役務提供・独立企業間価格・製品サポート

1. はじめに

知的財産をめぐる租税計画上の近時の著名な事件として、東京高判平成 20 年 10 月 30 日平成 20 年(行コ)20 号判例集未登載は、納税者全面勝訴の逆転判決を下し、移転価格税制をめぐる租税計画において、大きなインパクトを与えることになった。

2. 事案の概要と判示事項

日本法人である ASKK 社(原告、控訴人)は、国外関連者である ASSI 社と ASBV 社から、ASKK 社が日本国内において当該国外関連者が製品販売を行うコンピュータソフトウェア(P 製品)に関する販売支援、顧客誘導、マーケティング、サポートサービス等の役務提供を行い、役務提供の対価として「販管費等のコスト+ASSI 社と ASBV 社の P 製品売上高の 1.5%」を受け取っていた。なお、ASKK 社は当該役務提供のみを行っており、P 製品の仕入、販売は行っていない(図 1 参照)¹。

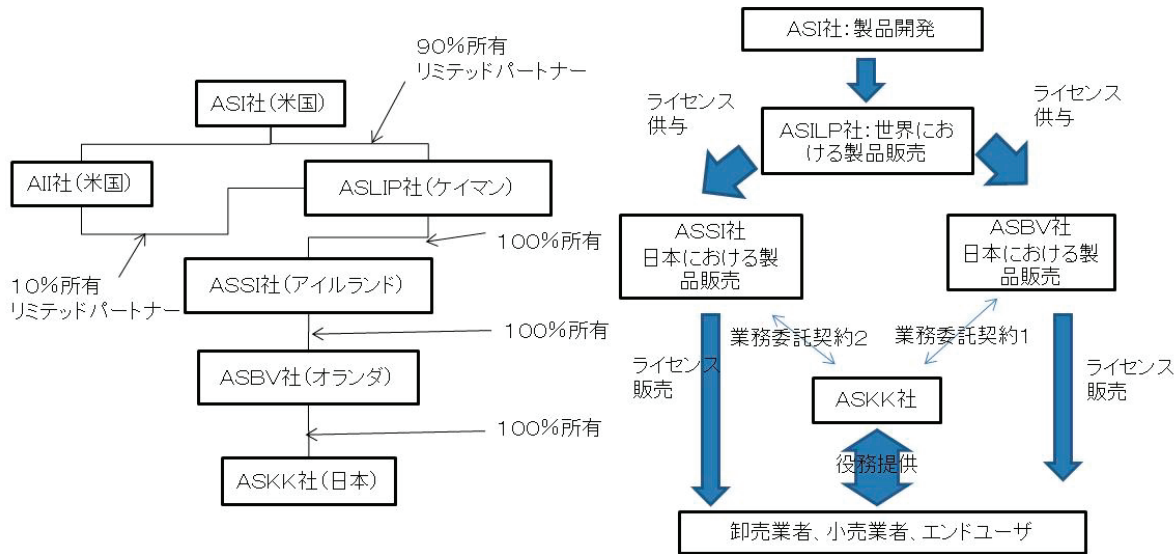


図 1 : 関連者間の資本関係及び取引関係図 (平成 13 年 12 月 1 日時点)

¹ なお、対象期間である 3 事業年度(平成 11 年 12 月 1 日から同 14 年 11 月 30 日)間における取引当事者や取引関係の変遷が、別途存在するようである。大田洋、手塚崇、「アドビ移転価格事件東京高裁判決の検討」、国際税務 2009 年 3 月号、pp. 43-61、税務研究会、2009 年

ASKK 社は、平成 11 年 12 月 1 日から同 14 年 11 月 30 日までの 3 事業年度において、本件手数料収入に基づく法人税を納付していたところ、課税当局は、本件手数料の額は租特法 66 条の 4 第 1 項に定める独立企業間価格(ALP)に満たないとして、ASKK 社に対し法人税の増額更正及び過少申告加算税の賦課決定を行った。又、課税当局は、同条 2 項 2 号に定める「再販売価格基準法(RP 法)に準ずる方法と同等の方法」により ALP を算定する本件更正処分を行った。本件更正処分には、同条 9 項の質問検査権を行使して、P 製品と同種又は類似のソフトウェアにおける非関連者間で行われた受注販売方式の再販売取引を比較対象取引に選定し、日本における P 製品の売上高を基準として算定している。ASKK 社は本件更正処分の取消を求めて提訴したが、請求棄却の判決をうけ(東京地判平成 19 年 12 月 7 日平成 17 年(行ウ)213 号判例集未掲載)、東京高裁へ控訴した。

東京高裁は、課税当局側が本件取引に適用した ALP の算定方法は、租特法 66 条の 4 第 2 項に規定する「RP 法に準ずる方法と同等の方法」に当たるといえることはできず、また、同条 1 項に規定する国外関連取引の要件についても「当該法人が当該国外関連者から支払いを受ける対価の額が ALP に満たない」と認めることはできないことになるから、本件決定は違法であるとして課税処分を取り消した。なお、本件の争点は、①本件手数料の額が ALP に満たないものであるか、及び、②本件各処分に質問検査権限の行使に係る違法事由があるか、であったが、控訴審では①についてのみ判断が下され、②についての判示はなされていない。

3. 検討

本判決では、本件取引の ALP をどのような算定方法によって評価すべきかについては判示されておらず²、また役務対価の「販管費等のコスト+日本における P 製品の純売上高の 1.5%」の妥当性については疑問視する見解も存在する³。役務対価が妥当か否かを判断するためには、役務提供の内容について十分な調査、把握が必要である。しかしながら、役務提供の具体的内容については原告、被告双方において争いのないこともあり、判決文上も、また既存研究においても検討がなされていないように思われる。本報告では、役務対価の妥当性を判断する一助として、パッケージソフトウェアにおける当該役務提供の内容に踏み込み、更なる検討を試みたい⁴。

再度、原告、被告双方の主張を俯瞰すると、被告側は「役務提供」のうち「製品サポート」を単に「質問・クレームのサポート」と言い換えたうえで「販売促進」や「マーケティング」が主であるかの主張をしている。これに対して原告側は「サポート」については「対象者」、「効果の帰属」について比較対象取引と異なることを主張しているが、「サポート」の内容そのものには「質問やクレームを受け付けて処理」と争っていない。その上で、かかる活動に対する ALP 算定方法について「基本 3 法と同等の方法」か、あるいは「基本 3 法が適用できない場合の基本 3 法に準ずる方法」かについて、「機能」と「リスク」の観点から租特法通達に規定される項目における比較対象取引との比較、あるいは「基本 3 法が適用できない場合の立証責任」についての議論がなされているように見える。

ソフトウェアのライフサイクルを製造・販売・保守と 3 機能に分類するならば、保守機能は相

² 川上英樹、光内法雄、前田圭、「移転価格課税巡り初の納税者勝訴判決(東京高裁平成 20 年 10 月 30 日判決)」、国際税務 2009 年 2 月号、pp. 5-7、税務研究会、2009 年

³ 太陽 ASG グループ、「移転価格判決(平成 20 年 10 月 30 日東京高裁：アドビ事件)」、国際税務ニュースレター 2009 年 1 月号、http://www.gtjapan.com/pdf/newsletter/international/international_200901.pdf、2009 年

⁴ 争点①についての代理人 PE 認定の余地、及び、争点②のシークレットコンパブルについては、本報告では割愛する。

当部分を占め、特にパッケージソフトウェアにあつては、より高額で利益率の高いものといわれている⁵。原告は、保守機能に相当する「製品サポート」を「質問・クレームのサポート」と付随的なものとみなしているのは、どのような理由があるのだろうか。そこで、以下では、サプライチェーン形態においてなされるパッケージソフトウェアの製造から販売、保守までのフローにおいて、本件の提供の内容としてどのような事項が考えられるか、特に、販売支援、顧客誘導、マーケティング、及びサポートサービスについて検討を加えたい。

ASSK 社と ASBV 社との間において交わされた業務委託契約書(乙 9 号証の 2)(平成 11 年 12 月 4 日より効力発生)によれば、以下の事項が役務提供の内容として盛り込まれている。

- (1) P 製品の販売及びマーケティングを支援(販売促進及び宣伝広告を支援することに責任を負う)
- (2) P 製品のマーケティング資料を提供(全エンドユーザー契約の英語翻訳文含む)
- (3) P 製品のサポートサービスを提供(トレーニングコースも担当)
- (4) 両当事者が合意するこれらの責務を支援するその他の業務を遂行

同様に、ASSK 社と ASSI 社との間における業務委託契約書(乙 9 号証の 1)(平成 13 年 12 月 1 日から効力発生)によると、加えて以下の事項が盛り込まれている。

- (1) 販売促進するために、卸売業者を訪問し、顧客を誘導
- (2) 新規の P 製品を紹介し、説明するために、卸売業者を訪問し、顧客及び戦略提携先を誘導
- (3) 卸売業者その他の顧客から ASSI 社に直接発注され、ASSK 社に写しが送付された注文を引渡しまで追跡
- (4) 両当事者が合意したその他のサポートサービスを提供

そもそも「マーケティング」という用語は、狭義にも広義にも「販売支援」「顧客誘導」に相当する「プロモーション」を包含している⁶。そうであるとする、「販売支援、顧客誘導、マーケティング、サポートサービス等の役務提供」は、「マーケティング及びサポートサービス等の役務提供」と置き換えることができる。このように、サポートサービスも文理上においては必ずしも付随的ではないことがわかる。

当事者間に争いがないとされる ASSK 社が役割を担う「販売支援、顧客誘導、マーケティング、サポートサービス等の役務提供」においてより詳細な検討を加えたい。パッケージソフトウェアにおいて考えられる項目を受注前後に大別して列挙すると、次のとおりである。

《ビフォア(受注前)》

- (1) 販売促進、新製品の紹介：販売パートナーへの教育、展示会での評価版の提供
- (2) トレーニングプログラムの開催：ソフトウェア設定、利用、活用の教育
- (3) 製品評価版に係る技術サポート：設定及び利用方法中心の問題解決支援

《アフター(受注後)》

- (1) 技術情報提供：技術文書の公開(日本語版への翻訳を含む)
- (2) 技術サポート：障害解決、機能説明、ソフトウェア利用に関する技術サポート
- (3) 不具合解決：ソフトウェアの不具合の分析とその解決の支援
- (4) アップデート提供：ソフトウェアのマイナーアップデートの提供

「サポートサービス」という用語で分類されると付随的な印象を受けるが、本事案で想定され

⁵ あるデータベースのパッケージソフトウェアの保守サービス料は年間でソフトウェアライセンス価格の 10%~20%相当額程度で、そのほとんどが粗利になるともいわれている。

⁶ E. Jerome McCarthy, "The Concept of the Marketing Mix" from the Journal of Advertising Research, June 1964 pp 2-7, 1964

る役務提供のうち、「サポートサービス」こそが、相当の比重を占めるであろうことがわかる。「サポートサービス」は単なる「質問・クレームのサポート」ではなく、実際には「品質保証」に近い概念であることがわかる。

パッケージソフトウェアには、メジャーバージョンアップ時において出荷時点では少なくとも一定数の潜在的な「不具合」が存在しているといわれている。一般顧客から、もちろん単純な「質問」あるいは「クレーム」のケースも考えられるが、「不具合」についての問い合わせがあった場合に、適切に回答し回避できることが重要となる。ヘルプデスクのオペレータが一定程度熟練されていることも必要であるが、リアルタイムに再現可能な環境、全世界で一元化された「不具合」事項のデータベースが整備されていなければならない。万一、「不具合」として登載されていない事象が発生した場合は、製造会社(ASSI 社)に対する再現データ提供と引き継ぎ、回避策や修正パッチなどの依頼と回答フォローなどを行うことが期待される。

以上の検討から、当該役務提供契約は「販売支援、顧客誘導、マーケティング」といった販売機能ではなく、保守機能に相当する「サポートサービス」が実質的には大半を占めていることがわかる。本件事案では、ライセンス販売に際して保守サービス、ないしサポートサービスの対価として一般顧客から保守サービス料は徴収していないようである。仮にそうであったとしても、もし、P 製品の売上に相当するライセンス価格に保守サービス料が含まれているという見方ができるならば、本来日本で ASSI 社が受け取るべき、一般には年間でライセンス価格の 10%~20%という相当部分を占めるとされる保守サービス料が、ライセンス価格に含まれた形態で国外関連者に移転し、国外関連者よりさらに「販売支援、顧客誘導、マーケティング」活動の役務提供分と併せて「販管費等のコスト+日本におけるライセンス価格の 1.5%」のみを受け取ると考えられなくもない。そう考えると、わが国において課税権が侵食されていないということは必ずしもいえないと考えることも不可能ではないことになる。

移転価格が問題となりうる事案においては、いかなる場合であっても租特法 66 条の 4 の規定により棚卸資産かそれ以外かの区分に応じ、ALP が算定されることになる。しかしながら、確かに一定の方法により ALP は算定されることになるが、それが自己のためか否かを問わず、営業上「関連者間」以外では代替することのできない「コア・コンピタンス」が含まれていることが少なくなく、(本件のように比較対象取引などにより) 結局のところ算定された ALP の妥当性評価にあたっては不透明性を残すことになる。今後、多国籍企業におけるサプライチェーンが高度化、進展し、ALP の算定、評価がより困難になることが懸念される中、租税法律主義に基づく一定の法的安定性を確保しながらも、課税権侵食と戦うための課題は、極めて大きいものと考えられる。

(参考文献)

- ・金子宏、「租税法 第13版」、弘文堂、2008年
- ・増井良啓、宮崎裕子、「国際租税法」、2008年
- ・藤本哲也、「国際租税法」、2005年