

Features and Problems of Transfer Pricing Taxation on Intellectual Properties
Graduate School of Humanity & Social Sciences, Tsukuba University
Koide, Atsushi; Hoshino, Yutaka

知的財産・移転価格取引・最適ルール・事前確認・課税原則

1. はじめに

多国籍企業におけるサプライチェーンの高度化を背景に、国境を越えた知的財産に関わる取引が増大するようになってきた。知的財産に関わる取引（以降、知的財産関連取引）には、特許権の譲渡など知的財産権そのものの取引やノウハウ・ロイヤリティーなど知的財産に関連する取引の大きく二つが考えられるが、いずれも有体財産と等しく重要性が増している。

我が国の自動車などの製造業をはじめする多国籍企業をみると、生産や販売をアジアの新興国をはじめとする海外に移転・展開して、研究開発を残す動きがみられる。研究開発によって得られた特許やデザイン、ノウハウといった知的財産をコア・コンピタンスとして自国内で保有し、それらを利用して海外で事業展開を行っていくことが多くなった。しかしながら、移転価格税制により海外法人との取引価格の妥当性などが問題となり、巨額の追徴課税を受けることも近年多くなっている。納税者側としては単に認識不足や調査不足で租税回避の意図がないとしても、不服申立から実際に還付を受けるのに移転価格の立証責任が課され、調査や準備を行うのに膨大な費用と期間がかかる¹ことも少なくない。

このように、多国籍企業における国際関連者との知的財産関連取引が恒常化するなかで、移転価格の算定が困難になる事例が増加している。そこで、移転価格税制の透明化に向け、2010年、2011年の税制改正（以降、本税制改正）により、移転価格の算定方法において最適方法ルールの導入、必要と認められる書類の文書化が課せられることになった。

本発表では、移転価格と本税制改正の概要に触れ、知的財産関連投資に係る課税の国際動向を今後想定される知的財産に関する移転価格取引の特徴と問題点について考察する。

2. 従来の移転価格の概要と改正の背景

従来では移転価格の算定にあたり、基本三法（独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法）の適用が優先であり、基本三法が適用できない場合に限り、基本三法に準ずる方法やその他政令で定める方法（利益分割法、取引単位営業利益法）を適用することができる。

そもそも基本三法の適用がなじまない国際関連者に対する知的財産関連取引において、基本三法が適用できない場合の立証責任をめぐる争われた事案²もあった。

¹ 「武田薬品に 571 億円還付へ 移転価格税制、異議認める」日本経済新聞 2012 年 4 月 7 日朝刊

² 東京高判平成 20 年 10 月 30 日平成 20 年(行コ)20 号

こうした流れをうけ、改正された2010年版のOECDの移転価格ガイドラインでは、その改正点の1つにおいて、独立企業間価格の算定方法の適用順位見直しが言及されている。取引単位営業利益法に実務上における適用が多いことから、従来の基本三法の優先原則を改め、独立企業間価格を算定するために最適な方法を事案に応じて選択するしくみを導入した。³

また、PATA移転価格の文書化に関するパッケージ⁴では、納税者が各国の移転価格上の文書化に関する罰則を回避するための次の3つの原則を掲げている。

- ① 多国籍企業は、課税当局の決定したルールに従い、独立企業原則に則った移転価格の設定のために十分な努力を行うこと。
- ② 多国籍企業は、独立企業原則に従った移転価格設定を行う過程で同時文書を作成し、保存すること。
- ③ 多国籍企業は、課税当局の求めに応じ、迅速に文書を提出すること。

3. 本税制改正の概要

本改正で、知的財産取引に関連する移転価格に関連する項目として、最適方法ルールの導入と必要と認められる書類の文書化、事前確認の促進を取り上げる。

第1には最適方法ルールの導入が挙げられる。本項目は2010年版OECD移転価格ガイドラインの改正点を反映した内容になっている。移転価格の算定にあたっては、基本三法（独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法）に加え基本三法に準ずる方法、その他政令で定める方法があったが、その他政令で定める方法として従来の利益分割法、取引単位営業利益法に加え、残余利益分配法、比較利益分割法が新たに政令で規定された。最適方法ルールは、従来の基本三法の優先適用から優先度による順位付けを廃して、新たに政令で明確化された残余利益分配法、比較利益分割法を含めて、最も適切な方法で算定することになる。

第2には必要と認められる書類の文書化である。本項目はPATA移転価格の文書化に関するパッケージで規定されている内容を反映したものと理解される。「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」が明確化された。具体的には、①当該法人が選定した独立企業間価格の算定方法、②その選定の理由を記載した書類、③その他当該法人が独立企業間価格を算定するにあたり作成した書類の3種類が規定されている。最適方法ルールの適用にあたっての選定理由を②その選定の理由を記載した書類に記載することになる。

第3は事前確認の促進である。移転価格税制に基づく国際的な二重課税を回避するため、事前確認を行う動きが高まってきた。国税庁によると、発生件数は年々増加しており2010事務年度でも157件と依然過去最多に近い水準を保っている。⁵

国内大手エレクトロニクスメーカーや米国に拠点を持つデータベースソフト企業の日本法

³ 田中俊久「移転価格課税における比較可能性の要件について」税務大学校論叢71号239頁

⁴ 環太平洋税務長官会議（PATA）移転価格の文書化に関するパッケージ（仮訳）
<http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/data/h14/1598/01j.htm>

⁵ 22事務年度の「相互協議の状況」について、
http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2011/sogo_kyogi/index.htm

人も事前確認を利用している。⁶事前確認では回答があるまでの期間が年単位でかかることも少なくないことや、同一事案に対しての結論が相手国やその他の状況により異なる可能性も否定できないことがあげられるが、知的財産に係る取引については、比較可能性のある関連取引を見出すことが困難であり、適用可能な移転価格算定方法を複数にしておくことで、納税者、課税当局双方にとって透明性が高まることが期待される。

4. 本税制改正の特徴と問題点

本税制改正は、国際基準であるOECDの移転価格ガイドラインやPATA移転価格の文書化に関するパッケージなどに即したものであることがうかがえる。また、本税制改正は事前確認にあたり必要な手続きを明文化したものであるとの認識に立つと、課税当局では事前確認を推進していることから、今後は、事前確認を通じた国際間の相互協議が容易になり課税ベースを確保しつつ、国際関連者取引のさらなる促進が期待される。多国籍企業グループの知的財産取引が増大するなかで、取引価格の算定において比較対象取引を見出すことが難しいこと、知的財産の価値を客観的にする方法が確立されていないなどの問題から、問題が多い。課税原則には公平や中立性と同時に効率性や簡素の要請にも適合されなければならない⁷なか、本税制改正は、両者のいずれも実現、向上させるものであるように思われる。

しかしながら、本税制改正の背景には事前確認を前提とするものであると、本税制改正の影響として事前確認に際して次のような問題点が考えられる。

第1は、納税者側における納税コストである。納税者側にとって比較可能性検討に係る文書作成にあたり、経理や税務部門だけでなく、研究開発部門や製造販売部門にも時間的・経済的負担は避けられず相当の納税コストがかかる。また、知的財産取引の相手方が新興国である場合においては、移転価格税制を利用して自国の税込確保を背景に、移転価格課税を行うことも考えられる。この場合の問題に対応するには、我が国への課税当局と併せて、相手先の国の課税当局に対しても事前確認を行わなければならない。

第2は、課税当局側における徴税コストである。課税当局側にとっても、事前確認をうけ相互協議の過程で、海外の課税当局と交渉を行う専門の人員の確保や配置など、結果として徴税コストの増加をもたらすことになる。

以上の2点において、本税制改正の効果として事前確認が促進されることにより、事前確認制度そのものに公平や中立性が保障されているのかというそもそもの問題に加えて、納税・徴税コストの増加は効率性や簡素に逆行しねないなど課題が大きいといえる。

5. 知的財産関連投資に係る課税の国際動向

翻って、知的財産関連投資に係る課税の国際動向について概観してみたい。我が国では「知的財産立国」をキーワードに、特許権をはじめとする知的財産が基盤となる研究開発の拠点として目指していたが、欧州をはじめとするOECD各国における知的財産関連所得の税率軽減措置を、相対的に我が国における知的財産関連所得の重課とみなすならば、我が国の研

⁶ 「移転価格税制を探る（上）事前申請は万能か——企業業績の変動要因に」日本経済新聞 2010年10月20日朝刊

⁷ 金子宏「租税法（第13版）」弘文堂76頁

究開発拠点の流出につながりかねず、結果として課税ベースの減少をもたらしかねない。

研究開発投資に係る税率軽減措置は、我が国でもはじめ広く行われているが、知的財産の関連措置を優遇する措置を採用する国も欧州を中心にみられるようになってきた。⁸2007年より、特許に係る所得に軽減税率を適用するパテントボックスが、オランダを皮切りに、ベルギー、フランス、アイルランド、ルクセンブルク、スペインをはじめ導入されている。オランダでは、2010年にはイノベーションボックスと対象を特許からソフトウェア、トレードシークレットなどを含む研究開発投資のなかでも知的財産全般に対象を拡大している。オランダでは、研究開発投資が特許に係る場合は、研究開発活動がオランダ国外のものでも対象になることが特徴である。近年、ダブル・アイリッシュ・ウィズ・ア・ダッチ・サンドイッチ（DIDS）として、オランダのイノベーションボックス制度を利用したスキームで2つのアイルランドの法人をオランダの法人を間に挟んで配置することで、いったんアイルランドの関連会社に特許権を移転させ、そこでオランダの軽減税率の適用を受けることができる。⁹

6. おわりに

国際的にみると、「税引き後の利益が少ない企業は、税務マネジメントが巧みな海外企業との投資競争で不利になってしまう」¹⁰ともいわれるように、企業価値の最大化を図る観点からも、タックス・マネジメントは税務・経理担当者やトップ・マネジメントにとっての最大の関心事の一つともいえる。しかしながら、我が国の企業のうち、タックス・マネジメントを経営戦略の側面から重視しているものは現実にはほとんどみられず、海外企業と比較しても実効税率は高くなりがちで、国際競争力低下の要因の一つになっていると考えられる。

本税制改正は短期的には、納税者側にとって納税コストの増加をもたらすことを先に述べた。同時に、独立企業間価格を算定するための書類の作成などを通して一般従業員を含めた全社的なタックス・マネジメントへの問題意識の高揚をもたらすことになる。このタックス・マネジメントの問題意識の高揚は、従来では税務担当は税務申告や紛争処理など「守り」の側面が強かったが、企業価値の増大からのタックス・マネジメントという「攻め」の側面から認識し直す動きが今後期待される。また、事前確認についても、確かに同一事案に対する結果の不透明性が問題になりうる。特に、新興国を対象とする相互協議を含むものとするものにおいては、結果の予測がつきにくい。しかしながら、今後も事前確認の件数増加が見込まれることから、今後、独立企業間価格の算定根拠の文書化や、課税当局による相互協議により各国間における移転価格税制に関する実務上の進展や経験の絶え間ない蓄積を通して、移転価格税制の予測可能性を高めることが期待される。

⁸ 一高龍司、岩品信明、鈴木健太郎、林幹、緑川正博「事業の国外移転に係る E x i t T a x の最近の動向」99～101頁、国際租税制度の動向とアジアにおけるわが国企業の国際課税問題、21世紀政策研究所

⁹ 研究開発や製造、販売拠点のグローバルな配置により、実効税率では日本や米国が40%前後であるなか、実効税率ベースでは20%前後、さらには1桁台のパーセンテージを維持しているともいわれる。

¹⁰ 「節税と外資の国際競争力（一目均衡）」日本経済新聞2012年7月3日朝刊