

企業経営における知的財産と課税

大阪大学大学院高等司法研究科教授 谷 口 勢津夫

企業経営にとって重視すべき無形資産の課税問題

近年、企業経営の観点から重視すべき課税問題として、無形資産取引に係る移転価格課税問題がある。移転価格課税とは、関連企業（親子会社、姉妹会社等）間取引において設定される対価を独立企業間取引価格（正常価格・arm's length price）に引き直して課税することである。移転価格課税には、国内の親会社に対して増額更正をした場合、海外の子会社に対してその所在地国で減額更正がなされなければ、経済的二重課税が生ずるという問題がある。この問題を解決するため、納税者の申立てにより、関係国の税務当局間の協議による調整が行われる。

勿論、知的財産に対する課税問題は移転価格課税にとどまるものではない。例えば、事業再編等の目的で子会社が保有する特許権を「時価」より低い価格で親会社に譲渡する場合には時価との差額が益金に算入され、また、そのうち親会社に対する実質贈与部分が損金算入限度額超過分について寄附金課税の対象になるが、このような問題も、グループ企業の知財戦略の構築をはかる企業にとっては由々しき問題であろう。

無形資産取引に係る移転価格課税問題の背景

無形資産取引に係る移転価格課税問題が重視されるようになった背景には、第1に、企業における知的財産の比重が増大したことがある。企業競争力の源泉としての無形資産の価値が重視されるようになり、海外企業との間で無形資産の取引が増加している。第2には、知的財産の概念が拡大していることがある。税法令では、特許権、意匠権など法的に保護される無体財産権が中心であるが、通達ではこれに限定せず、生産方式やこれに準ずる秘訣、販売網、無形資産形成のプロセスなど、より広い範囲を対象にするようになっている（「法人税基本通達20-1-21」、「移転価格事務運営要領2-11」など）。また、従来税法では、知的資産の法的所有関係が重視されてきたが、近年は経済的所有関係も重視されるようになっていることにも注意しておくべきである。

第3の、そして直接的な背景としては、産業構造の変化による国際的水平分業の進展がある。国内では研究開発等に特化し、製造拠点を海外に移転する企業が増えてきているのである。2003年度以降の国際収支における特許等使用料収支の黒字化はこれを裏付けている。また、国際的な商流も変化しており、国内の親会社と海外の製造子会社との間では無形資産取引のみが行なわれ、製品がさらに海外の販売子会社との間で取引されるケース（Out-0ut取引）が増大している。Out-0ut取引においては、関係国による移転価格課税の多重適用が懸念される。今日、アジア・中南米・中東欧含め50カ国以上が移転価格税制の導入や執行体制の強化をはかっていることからすると、移転価格課税が新たなカントリー

リスクになってきたと言ってよかろう。日本企業も国内の移転価格税制だけを見ていればいい時代ではなくなっているのである。

無形資産取引に係る「独立企業間価格」の算定

日本の移転価格税制における「独立企業間価格」の算定方法は基本的には6種類に大別することができるが、そのうち、移転価格税制を最も忠実に反映しているのは、独立企業間の取引価格との比較によって課税価格を算定する「独立価格比準法」である。もっとも、無形資産取引の移転価格課税については、「利益分割法」や「取引単位営業利益法」が実際上重要である。

「利益分割法」は、日本では、移転価格税制の導入当初から政令で定められているが、従来は、主に総費用を基準として取引の利益に対する貢献度を測定し所得配分する考え方に立ち他人間比較を重視しない「貢献度利益分割法」が適用されてきたと言われている。2000年の通達(措置法通達)改正により2つの方法(「比較利益分割法」、「残余利益分割法」)が導入されたが、無形資産取引に関してより重要なのは「残余利益分割法」(親会社と海外子会社の合算営業利益から重要な無形資産がない場合の通常の利益を控除し、残余利益を無形資産開発に対する貢献度によって分割する方法)である。この方法によれば、実際には貢献度すなわち無形資産開発の相対的価値が無形資産は研究開発費等の費用で測定されることになり、結果的に国内親会社に残余利益が多く配分されることになる。

これに加え、2004年度税制改正で新たに採用されたのが、「取引単位営業利益法」である。この算定方法の採用は、新日米租税条約の交換公文によるOECD移転価格ガイドラインの遵守義務を日本が負ったことに対応するための措置であり、取引ごとに比較対象となる法人の営業利益率等を活用して対価の額を算定するものである。これ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取引の対価として国内の親会社に帰属することになる。

なお、無形資産取引に係る移転価格課税については、無形資産概念の拡大によってその広がりが見られるほか、費用分担契約による過大な予測便益割合に対応する費用分担額の損金不算入という形で無形資産の研究開発段階まで視野に入れた移転価格課税が行われるようになってきたことにも留意すべきである。

企業は移転価格課税問題へどう対応すべきか

企業は、このような無形資産に係る移転価格への課税にどう対応していかなければならないのか。まず、企業は、どのような無形資産がどれほど収益に貢献しているかを把握し明確にしておく必要がある。この点に関連して、「移転価格に関する文書化に係るPATA (Pacific Association of Tax Administrators)ドキュメンテーション・パッケージ」において、多国籍企業は、独立企業原則に従った移転価格設定のために十分な努力を行うこと、その過程で同時文書を作成し保存すること等が明記されたことが注目される。日本では、

法人税法施行規則別表 17(3)で国外関連者に関して一定の記載事項が要求されているほか、今年3月の移転価格事務運営要領で調査時に検査を行う書類等が示されたことからすると、事実上、文書化が義務付けられていると見てよからう。

企業が移転価格ポジションを明確にし、文書化しておけば、移転価格リスクの管理は一応できていると見てよからうが、移転価格リスク管理を一層確固たるものにするためには、事前確認制度を活用することも検討してみるべきであろう。ただし、事前確認は長期化することが問題であるし、事前確認について関係国の税務当局の相互協議による場合には「合意」はあくまでも努力義務に過ぎず、結果的に何も合意されないというリスクもある。場合によっては、最終的には事後的救済手続（行政争訟、移転価格課税それ自体に関する相互協議）に頼らざるを得ないこともある。

移転価格課税に関する重要事項を法令で明文化すべし

以上見てきたように、無形資産に係る移転価格課税については、多くの重要事項が通達で定められている。本来、通達は法の解釈の統一をはかるために発せられるものに過ぎないのであるから、基本的な事項は法令で定め、それに従って税務当局のスタンスを明確にしておく必要がある。そうすることで納税者にとって予測可能性・法的安定性が確保されることになるが、このことは、企業経営の観点からも極めて重要なことだと考える。

（文責：事務局）