



無形資産と 移転価格課税

渡辺裕泰

早稲田大学大学院ファイナンス研究科教授
元国税庁長官

移転価格課税の重点が 無形資産に変わってきた事情

最近、移転価格についてきわめて高額な更正処分が打たれることが目立っているが、そのほとんどが無形資産に絡むものである。このように移転価格の課税処分の重点が無形資産に関するものになってきた背景には、次のような事情がある。

日本の企業が東南アジアに製造拠点を移し、東南アジアからアメリカに製品を輸出する際に、従前は、帳簿上、東南アジアの子会社から日本の親会社があったん輸入し、日本の親会社がアメリカに輸出するという形をとることにより、ロイヤルティではなく棚卸資産の売買差益という形で、親会社の無形資産や経営管理機能に見合う利益を計上してきた。ところが、連結会計重視の結果、親会社単体の利益ではなく、グループ全体の税引後利益を気にするようになったため、帳簿上も、日本の親会社を通さず、東南アジアの子会社からアメリカに直接に輸出するようになった。ところが、子会社からのロイヤルティは依然としてとっていないので、親会社の利益が異常に小さくなってしまいうケースが増えた。これが増えつつかかるとなると、無形資産のロイヤルティについて移転価格課税されるケースが増えたのである。ところが最近のケースは、このようなものにとどまらない。そこで、最近の無形資産に関する移転価格課税の問題

を眺めてみよう。

無形資産の定義

無形資産の移転価格について第一の問題は、無形資産の定義・範囲が明確でないということである。無形資産の定義について、国税庁の移転価格事務運営要領一―(一九)では、「措置法通達六六の四(二)―三の(八)に規定する無形資産をいう」と規定し、同通達では「著作権、基本通達二〇―一―二一に規定する工業所有権等のほか、顧客リスト、販売網等の重要な価値のあるものをいう」としている。また、昨年三月に改訂された移転価格事務運営要領の二―一―一(調査において検討すべき無形資産)では、「調査において無形資産が法人又は国外関連者の所得にどの程度寄与しているかを検討するに当たっては、特許権、営業秘密等の技術革新に関する無形資産のみならず、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並びにプロセス、ネットワーク等の組織に関する無形資産についてもその検討範囲に含め、これら所得の源泉となるものを総合的に勘案することに留意する」旨が記載されている。

新事務運営要領により、無形資産の定義が明らかになったとはいいがたく、むしろ論点が増えてしまい不明確さが広がった感否め

ない。

無形資産と利益の因果関係

移転価格の計算をするに当たっては、利益の発生原因となっている無形資産は何であるのか因果関係を特定する必要がある。無形資産から生じた利益の額の計算は、このような発生原因の特定をしたその後初めて行うべきことである。

しかしながら、移転価格調査において、海外関連者の利益の発生原因を十分に検討することなく、抽象的で不明確な無形資産によるものであると判断されることがあるようである。重要な無形資産が存在する場合には、移転価格計算方法として残余利益分割法が用いられることが多いが、ともすると、ルーティン利益を各関連者に分けた後の残余利益について、因果関係の検討なしに、それがすべて無形資産により生じた利益であると割り切ってしまう傾向があるように思える。特に、無形資産の定義がはっきりしないので、余計そういう傾向が強くなる。利益の本当の発生原因は何か課税当局と納税者の間で十分に議論すべきである。

移転価格課税に備えて準備しておくべきこと

いったん移転価格課税の処分が行われると、莫大な額の追徴課税が行われるし、その

後の相互協議や訴訟に費やされる時間とエネルギーは大変なものになる。したがって、課税処分がなされないように日ごろから備えておくことが肝心である。

第一に、調査は書類を見ることで行われるのが中心であるから、国外関連者との取引について、値決めの理由等を文書にきちんと残しておくことが必要である。また、その際、第三者間の取引であればどのように価格設定されるかを常に念頭において決定していくことが必要になる。

第二に、事前確認制度を利用して、あらかじめ課税当局のお墨付きを取り、移転価格課税の処分が行われないようにしておくことが大切である。その際、日本の課税当局の事前確認だけだと、相手国の課税当局から移転価格課税を受ける恐れが残るので、相手国の課税当局と日本の課税当局との間で事前確認に関する相互協議をやらなければならない必要がある。時間がかかる等の問題はあがるが、最も確かな方法である。

第三に、費用分担取極を活用することである。費用分担取極とは、無形資産の研究開発などに当たって、取極に参加する複数の関連法人が、その研究開発によって将来成果物として形成される無形資産から生じるものと見込まれる予想便益の総額を算出し、それに対して各法人の予想便益の額が占める割合に基づき、各法人が研究開発費などを分担する取極をいう。各法人は、研究開発から形成され

る無形資産に関し、費用分担割合に応じてその経済持分を取得し、各自使用収益を行う。各法人が無形資産に対する持分を直接所有するためロイヤルティの支払いが不要となるので、移転価格課税や源泉課税を回避することが可能となる。もちろん、予想便益割合と実現便益割合とが乖離した場合等については、別途課税問題が起こるが、何もない場合の無形資産の移転価格課税に比べると対処しやすいと考えられる。

移転価格課税について 税制当局に望むこと

移転価格課税は、いまや税務リスクを超えて企業の経営リスクとなった感がある。しかしながら、税法には、独立企業間価格で課税するという旨と、計算方式ぐらいしか書いてないため、課税当局と納税者のやり取りは経済分析をどう行うかという極めて不明確な話、法律論ではない話になってしまっている。条文にすべて書くことができないということも百も承知であるが、無形資産の定義や、無形資産と利益の因果関係の証明など、法律にできる限り書いておくべきではなからうか。そうしないと、租税法主義が現実には守られていないということになるのではなからうか。