

無形資産取引における独立企業間価格算定方法

—東京地裁平成29年11月24日判決を素材に—

寺田 暁央

第 28 回「租税資料館賞」論文要約

無形資産取引における独立企業間価格算定方法
－東京地裁平成 29 年 11 月 24 日判決を素材に－

寺田暁央

1. 残余利益分割法

本論文で素材とした東京地裁平成 29 年判決は、移転価格税制が争点となった事案であり、特に独立企業間価格算定方法のうち、残余利益分割法の適用可否につき争われた。移転価格税制は、租税特別措置法 66 条の 4 及び 66 条の 4 の 2 に規定されており、「わが国の法人が、外国法人である親会社や子会社等の特殊の関係のあるもの……との取引を通じて、所得を海外に移転することに対処する」という趣旨の下、昭和 61 年に創設された制度である。移転価格税制が争点となった事案では、更正金額が数 100 億円とされることが多く、企業側の負担も大きいことから、移転価格税制は従来から注目を集めていた。

残余利益分割法は、独立企業間価格算定方法のうちの利益分割法の 1 つであり、独立価格比準法、再販売価格基準法及び原価基準法の基本 3 法並びに残余利益分割法以外の「その他政令で定める方法」を含めて個別の事案ごとに「最も適切な方法」を選択することとされている。

残余利益分割法は、租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 1 号ハに規定されている。「法人又は国外関連者が重要な無形資産を有する場合に、国外関連取引に係る法人又は国外関連者の所得（分割対象利益）の金額を重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益（基本的利益）に相当する金額と残額（残余利益の金額）とに区分し、そのそれぞれをこれらの者がその所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因に応じて、すなわち、基本的利益に相当する金額については当該法人及び国外関連者それぞれに、残余利益の金額については当該法人又は国外関連者の有する当該重要な無形資産の価値に応じて合理的に、分割した金額をもって独立企業間価格とする方法であり、無形資産取引において用いられることが多い。

2. 無形資産取引

無形資産は、有形資産と異なり、目に見えない資産である。そのため、資産価値を評価することが難しいこと、独立の資産として認識されない場合が多いこと、また比較対象取引が存在しにくいなどの特殊性を有している。このような特殊性から、近年、多国籍企業がグループ全体での税負担の軽減を図る目的で、低税率国に所在する国外関連者に特許権やブランド等の無形資産を低価で移転する等の行為をし、所得を海外に移す取引が頻繁に起きており、移転価格税制における課税対象となるが多かった。その上、無形資産取引は、前述した通り、無形資産の性質上、評価が困難であるから、課税庁による主観的・

恣意的な独立企業間価格の算定が行われる可能性があった。これにより、納税者の法的安定性及び予測可能性を担保することができない点が指摘されていた。

基本3法は、問題となる国外関連取引と比較可能な比較対象取引を探してきて、そのデータを直接用いるか（独立価格比準法）又は計算要素の中で用いる（再販売価格基準法及び原価基準法）ことによって、独立企業間価格を求める方法である。言い換えれば、基本3法は、「取引」に着目する独立企業間価格算定方法であるため、比較対象取引が発見できない場合には、基本3法を用いることはできない。一方、「その他政令で定める方法」は、基本3法と異なり、「利益」に着目する独立企業間価格算定方法である。そのため、比較対象取引を見出し難い無形資産取引においては、基本3法よりも「その他政令で定める方法」の方が適用可能性は高いと考える。しかし、「その他政令で定める方法」に関しても、比較利益分割法については比較対象取引を見つけ出すのが困難な点、寄与度利益分割法については貢献度を数値化することが困難な点、取引単位営業利益法については片側検証型の独立企業間価格算定方法であることから、不合理な利益配分が行われる可能性があるため、これらは用いられるべきではないと考える。

無形資産取引における独立企業間価格算定方法は、「取引」に着目した基本3法を用いるよりも、「利益」に着目した「その他政令で定める方法」のうち残余利益分割法を用いる方がベスト・メソッド方式を採用した現行の移転価格税制の下では最も適切であり、残余利益分割法以外は適用すべきでないと考えられる。

東京地裁平成29年判決は、平成23年度税制改正前の事案である。納税者は基本3法優先の原則に則り、基本3法のうちの独立価格比準法と同等の方法の適用があると主張した。これに対して、課税庁は基本3法の適用可能性を検討した結果、適用できないと考え、残余利益分割法と同等の方法の適用があると異なる算定方法の適用を主張した。判決では、独立企業間価格の算定方法は残余利益分割法と同等の方法を採用すべきとしたが、独立企業間価格の算出方法には誤りがあるとした。東京地裁平成29年判決以前の判例や裁決においては、国が勝訴するケース（残余利益分割法を採用するケース）や納税者が勝訴するケース（残余利益分割法以外の基本3法のいずれかを採用するケース）の両ケースがあった。そのため、無形資産取引に関して、ベスト・メソッドと言える算定方法は納税者・課税庁で見解が一致していなかった。

筆者は、無形資産取引に係るベスト・メソッドは、残余利益分割法であり、残余利益分割法以外適用すべきでないと考えられる。しかし、残余利益分割法という独立企業間価格算定方法に全く問題がないというわけではない。それは、残余利益分割法の基本的利益算定プロセス及び残余利益分割プロセスにある。基本的利益算定プロセスにおいては、比較対象法人の適格性を備えた法人の選定が困難な点である。残余利益分割プロセスにおいては、どのような無形資産を利益獲得に貢献した無形資産として認識するか、また、利益獲得に貢献した無形資産をどのように評価するのかという点である。これらの問題点を解決することができれば、残余利益分割法が無形資産取引におけるベスト・メソッドであると断言

できるが、これらの問題は事案ごとに検証するしかなく一般的な基準を明示することができなかつたため、この点は残余利益分割法に係る解釈論の限界点である。ただ、筆者は、現行の移転価格税制上、無形資産取引におけるベスト・メソッドは、残余利益分割法以外ないと考える。

3. 所得相応性基準の導入

そこで、無形資産取引に適用されるべきであると考えるのは、現行の移転価格税制上、採用されていない「所得相応性基準」の導入という立法的対処である。「所得相応性基準」は、米国、ドイツ及び英国で採用されている。内国歳入法典 482 条第 2 文には、「無形資産の譲渡又は実施許諾の場合において、当該譲渡又は実施許諾に係る所得は当該無形資産に帰属する所得に相当するものでなければならない」と規定されている。これは、無形資産の価値は、当該無形資産の使用者の所得の変化を反映させるよう時間の経過とともに調整されるべきものであるという考えに基づいたものである。「所得相応性基準」は、無形資産の評価方法について、客観的・絶対的な評価方法を提示することが現実的に困難であることを鑑み、無形資産を間接的に評価するものとして用いられている。「所得相応性基準」を採用すれば、無形資産取引の価値評価という問題点が解消されると考えた。

しかし、「所得相応性基準」は取引時点において予測されなかつた収入等の事後的な情報を用い遡って移転時の価格を定める方法であるため、「後知恵」的な性質を有している。これにより納税者の予測可能性や法的安定性を害するのではないか、また、そもそも、同様の状況の下で、独立した第三者との間であればなされたであろう取引の価格といえるのかという独立企業原則との関係性の問題も生じる。その他にも、所得相応性基準の適用対象の範囲や立証責任などの問題点がある。したがって、所得相応性基準を導入する場合には、諸々の問題に関する解決法を検討しなければならない。上記で指摘した点を明確にしている所得相応性基準であれば、無形資産取引に関して現行の移転価格税制では解決できない解釈論的問題点を立法により解決することができると思う。

以上

目次

| | |
|-------------------------------------------|----|
| はじめに | 2 |
| 第1章 東京地裁平成29年11月24日判決の概要 | 6 |
| 第1節 事案の概要 | 6 |
| 第2節 判旨 | 11 |
| 第3節 小括 | 14 |
| 第2章 移転価格税制の概要 | 16 |
| 第1節 移転価格税制の立法趣旨及び沿革 | 16 |
| 第2節 移転価格税制の内容 | 19 |
| 第3節 独立企業間価格の算出方法 | 25 |
| 第4節 小括 | 36 |
| 第3章 無形資産取引 | 38 |
| 第1節 無形資産の本質 | 38 |
| 第2節 無形資産の定義 | 39 |
| 第3節 無形資産の帰属 | 42 |
| 第4節 無形資産取引の特殊性 | 44 |
| 第5節 小括 | 45 |
| 第4章 独立企業間価格算定方法の選定 | 47 |
| 第1節 基本3法による独立企業間価格算定上の問題点 | 47 |
| 第2節 その他政令で定める方法による独立企業間価格算定上の問題点 | 53 |
| 第3節 残余利益分割法による独立企業間価格算定上のメリット・デメリット | 62 |
| 第4節 小括 | 69 |
| 第5章 所得相応性基準 | 74 |
| 第1節 内国歳入法典第482条第2文 | 74 |
| 第2節 BEPS 行動計画書及び新 OECD 移転価格ガイドライン | 78 |
| 第3節 導入における問題点 | 82 |
| 第4節 小括 | 86 |
| おわりに | 89 |
| 参考文献 | 91 |

はじめに

1. 残余利益分割法

本論文で素材とする東京地裁平成 29 年判決¹は、移転価格税制が争点となった事案であり、特に独立企業間価格算定方法のうち、残余利益分割法の適用可否につき争われた。移転価格税制は、租税特別措置法（以下、「措置法」という）66 条の 4 及び 66 条の 4 の 2 に規定されており、「わが国の法人が、外国法人である親会社や子会社等の特殊の関係のあるもの……との取引を通じて、所得を海外に移転することに対処する²」という趣旨の下、昭和 61 年に創設された制度である。移転価格税制が争点となる事案では、更正金額が数 100 億円とされることが多く、企業側の負担も大きいことから、移転価格税制は従来から注目を集めている。残余利益分割法は、独立企業間価格算定方法のうちの利益分割法の 1 つであり、独立価格比準法、再販売価格基準法及び原価基準法の基本 3 法並びに残余利益分割法以外の「その他政令で定める方法」を含めて個別の事案ごとに「最も適切な方法」を選択することとされている³。

残余利益分割法は、租税特別措置法施行令（以下、「措置法施行令」という。）39 条の 12 第 8 項 1 号ハ⁴に規定されている。「法人又は国外関連者が重要な無形資産を有する場合に、国外関連取引に係る法人又は国外関連者の所得（分割対象利益）の金額を重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益（基本的利益）に相当する金額と残

¹ 東京地判平成 29 年 11 月 24 日公刊物未搭載（LEX/DB 文献番号 25550515）。

² 南繁樹「我が国の移転価格税制の概要と BEPS 対応」金子宏監『現代租税法講義 第 4 巻 国際課税』（日本評論社、2017 年）253 頁。

³ 平成 23 年度改正前は、独立価格比準法、再販売価格基準法及び原価基準法の基本 3 法を用いることができなかった場合に「その他政令で定める方法」を採用するとする基本 3 法優先の原則が規定されていた。基本 3 法優先の原則は、旧 OECD 移転価格ガイドラインに従って規定されていたが、OECD は平成 22 年 7 月に優先順位をつけることは事案に即した算出方法を用いることができないという理由から、「基本 3 法優先の原則」を廃止し、独立企業原則に一致した最も適切な方法（ベスト・メソッド）を見出すことを目指すという考え方に基づいたガイドラインの改正を行った。これに従い、我が国でも平成 23 年度改正で独立企業間価格算定方法の適用上の優先順位を廃止し、「最も適切な方法」を事案に応じて選択する仕組みへと移行した（金子宏『租税法（第 23 版）』（弘文堂、2019 年）594-595 頁参照）。

⁴ 平成 23 年度改正により措置法施行令に明文化された。改正前までは、旧租税特別措置法通達 66 の 4(4)-5 に規定されており、残余利益分割法の適用にあたり、法源でない通達を根拠規定とすることから、租税法主義との関係が問題視されていた。しかし、改正により施行令に明文化されたことからこの点に係る議論は収束した。

額（残余利益の金額）とに区分し、そのそれぞれをこれらの者がその所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因に応じて、すなわち、基本的利益に相当する金額については当該法人及び国外関連者それぞれに、残余利益の金額については当該法人又は国外関連者の有する当該重要な無形資産の価値に応じて合理的に、分割した金額をもって独立企業間価格とする方法である⁵）り、無形資産取引において用いられることが多い。

2. 無形資産取引

無形資産は、有形資産と異なり、目に見えない資産である。そのため、資産価値を評価することが難しいこと、独立の資産として認識されない場合が多いこと、また比較対象取引が存在しにくいなどの特殊性を有している。このような特殊性から、近年、多国籍企業がグループ全体での税負担の軽減を図る目的で、低税率国に所在する国外関連者に特許権やブランド等の無形資産を低価で移転する等の行為をし、所得を海外に移す取引が頻繁に起きており⁶、移転価格税制における課税対象となることが多い。その上、無形資産取引は前述した通り、無形資産の性質上、評価が困難であるから、課税庁による主観的・恣意的な独立企業間価格の算定が行われる可能性がある。これにより、納税者の法的安定性及び予測可能性を担保することができない点が指摘されている。

基本3法は、問題となる国外関連取引と比較可能な比較対象取引を探してきて、そのデータを直接用いるか（独立価格基準法）又は計算要素の中で用いる（再販売価格基準法及び原価基準法）ことによって、独立企業間価格を求める方法である。言い換えれば比較対象取引が発見できない場合には基本3法を用いることはできない⁷。また、「その他政令で定める方法」に規定されている算定方法に関しても、比較利益分割法については比較対象取引を見つけ出すのが困難な点、寄与度利益分割法については貢献度を数値化することが困難な点、取引単位営業利益法については片側検証型の独立企業間価格算定方法であることから、不合理な利益配分が行われる可能性があるため、これらは用いられるべきではないと考える。無形資産取引における独立企業間価格の算定方法は、「取引」に着目した方法である基本3法を用いるよりも、「利益」に着目した「その他政令で定める方法」のうち残余利益分割法を用いる方がベスト・メソッド方式を採用した現行の移転価格税制のもとでは最も適切であり、残余利益分割法以外は適用すべきでないと考える。

⁵ 東京地判平成26年8月28日税資264号順号12520。

⁶ 神山幸「移転価格税制の適用における無形資産の取扱いについて」税大論叢79号(2014年)570頁参照。

⁷ 太田洋「我が国の移転価格税制の概要」中里実＝太田洋＝弘中聡浩＝宮塚久編『移転価格税制のフロンティア』（有斐閣、2011年）11頁参照。また、中里実＝弘中聡浩＝瀧圭吾＝伊藤剛志＝吉村政穂編『租税法概説（第3版）』（有斐閣、2018年）318頁（太田洋執筆箇所）も参照。

東京地裁平成 29 年判決は、平成 23 年度税制改正前の事案である。納税者は基本 3 法優先の原則に則り、基本 3 法のうちの独立価格比準法と同等の方法の適用があると主張した。これに対して、課税庁は基本 3 法の適用可能性を検討した結果、適用できないと考え、残余利益分割法と同等の方法の適用があると異なる算定方法の適用を主張した。判決では、独立企業間価格の算定方法は残余利益分割法と同等の方法を採用すべきとしたが、独立企業間価格の算出方法には誤りがあるとした。東京地裁平成 29 年判決以前の判例や裁決においては、国が勝訴するケース（残余利益分割法を採用するケース）や納税者が勝訴するケース（残余利益分割法以外の基本 3 法のいずれかを採用するケース）の両ケースがあった。そのため、無形資産取引に関して、ベスト・メソッドと言える算定方法は納税者・課税庁で見解が一致していない。

筆者は、無形資産取引に係るベスト・メソッドは、残余利益分割法であり、残余利益分割法以外適用すべきでないと考える。しかし、残余利益分割法という独立企業間価格算定方法に全く問題がないというわけではない。それは、残余利益分割法の基本的利益算定プロセス及び残余利益分割プロセスにある。基本的利益算定プロセスにおいては、比較対象法人の適格性を備えた法人の選定が困難な点である。残余利益分割プロセスにおいては、どのような無形資産を利益獲得に貢献した無形資産として認識するか、また、利益獲得に貢献した無形資産をどのように評価するのかという点である。

3. 所得相応性基準の導入

そこで、無形資産取引に適用されるべきであると考えるのは、現行措置法では採用されていない「所得相応性基準」の導入である⁸。「所得相応性基準」は、米国、ドイツ及び英国で採用されている考え方である。内国歳入法典 482 条第 2 文に「無形資産の譲渡又は実施許諾の場合において、当該譲渡又は実施許諾に係る所得は当該無形資産に帰属する所得に相当するものでなければならない」と規定されている。無形資産の価値は、当該無形資産の使用上の所得の変化を反映させるよう時間の経過とともに調整されるべきものであるという考えに基づいたものである。「所得相応性基準」は、無形資産の評価方法について、客観的・絶対的な評価方法を提示することが現実的に困難であることを鑑み、無形資産を間接的に評価するものとして用いられている⁹。「所得相応性基準」を採用すれば、無形資産取引の価値評価という問題点が解消されると考える。しかし、「所得相応性基準」は取引時点において予測されなかった収入等の事後的な情報を用い遡って移転時の価格を定める

⁸ 「所得相応性基準」は、BEPS 行動計画書において議論され、新 OECD 移転価格ガイドラインにも載っている。また、平成 31 年度税制改正大綱でも発表され、その導入が議論されている。

⁹ 伊藤康彦「移転価格税制が抱える無形資産の価値評価に係る問題」税務弘報 55 巻 8 号（2007 年）129 頁参照。

方法であるため、「後知恵」的な性質を有している。これにより、納税者の予測可能性や法的安定性を害するのではないか、また、そもそも、同様の状況の下で、独立した第三者との間であればなされたであろう取引の価格といえるのかという独立企業原則との関係性の問題も生じる。その他にも、所得相応性基準の適用対象の範囲や立証責任などの問題点がある。この点については、米国における「所得相応性基準」の考え方と BEPS 行動計画書及び新 OECD 移転価格ガイドラインにおける「所得相応性基準」の考え方を比較しながら検討する。

本論文は、以上のような問題関心から無形資産という特殊な性質を有する資産の取引に係るベスト・メソッドを検討する。また、ベスト・メソッドと考える残余利益分割法にも問題点があることから、「所得相応性基準」の採用可能性につき論ずる。

論文の構成は、以下のとおりである。

まず、第 1 章では、本論文で素材とする東京地裁平成 29 年 11 月 24 日判決についての概要及び判決の評価を行う。その上で、本論文の関心事項である無形資産取引におけるベスト・メソッドとはなにかという問題提起を行う。

第 2 章では、移転価格税制の趣旨及び沿革並びに独立企業間価格算定方法につき、昭和 61 年の導入から現在までの改正を踏まえながら整理する。

第 3 章では、無形資産取引の特殊性につき、無形資産の本質、移転価格税制上の無形資産の定義及び帰属、一般的な無形資産取引の特殊性という観点から検討する。

第 4 章では、第 3 章で整理した無形資産の特殊性を踏まえた上で、無形資産取引において採用すべき独立企業間価格算定法のベスト・メソッドの検討を行う。

第 5 章では、無形資産取引において採用すべきである「所得相応性基準」を内国歳入法典 482 条第 2 文の趣旨・沿革、BEPS 行動計画書・新 OECD 移転価格税制ガイドラインの考え方及び米国における所得相応性基準に係る判例を用いながら検討する。また、所得相応性基準導入の際の問題点についても付言する。

第1章 東京地裁平成29年11月24日判決の概要

本章では、無形資産取引に係る残余利益分割法と同等の方法の適用可否につき争われた東京地裁平成29年11月24日¹⁰判決を取り上げる。そして、本論文において検討する、無形資産取引におけるベスト・メソッドは何かという論点の抽出を行う。

第1節 事案の概要

東税務署長が、めっき薬品（めっき用化学品）の製造販売業を業とする原告（以下、「X社」という）に対し、X社が租税特別措置法（平成18年法律第10号による改正前のもの。以下、本章において「措置法」という）66条の4第1項に規定する国外関連者との間で行っためっき薬品の製造・販売に係る技術やノウハウ等の無形資産の使用許諾及び役務提供の取引について、X社が当該国外関連者から支払を受けた対価の額が、同条2項2号ロ、租税特別措置法施行令（平成16年政令105号による改正前のもの。以下、本章において「措置法施行令」という）39条の12第8項所定の方法（利益分割法）のうちの残余利益分割法と同等の方法によって算定した独立企業間価格に満たないとして、その独立企業間価格によって当該取引が行われたものとして、所得金額を計算し平成12年3月期ないし平成16年3月期の法人税に係る各更正処分及び各賦課決定処分を行った。しかし、X社は、上記取引の独立企業間価格の算定方法として残余利益分割法と同等の方法を採用するのは不当であり、その算定過程にも誤りがあるとして、東税務署長の更正処分に対して異議申立て、審査請求をした。裁決¹¹において本件更正処分等を一部取り消すとされたが、これに対してX社は取消訴訟を提起した。

1. 事実

認定された事実は、以下の通りである。

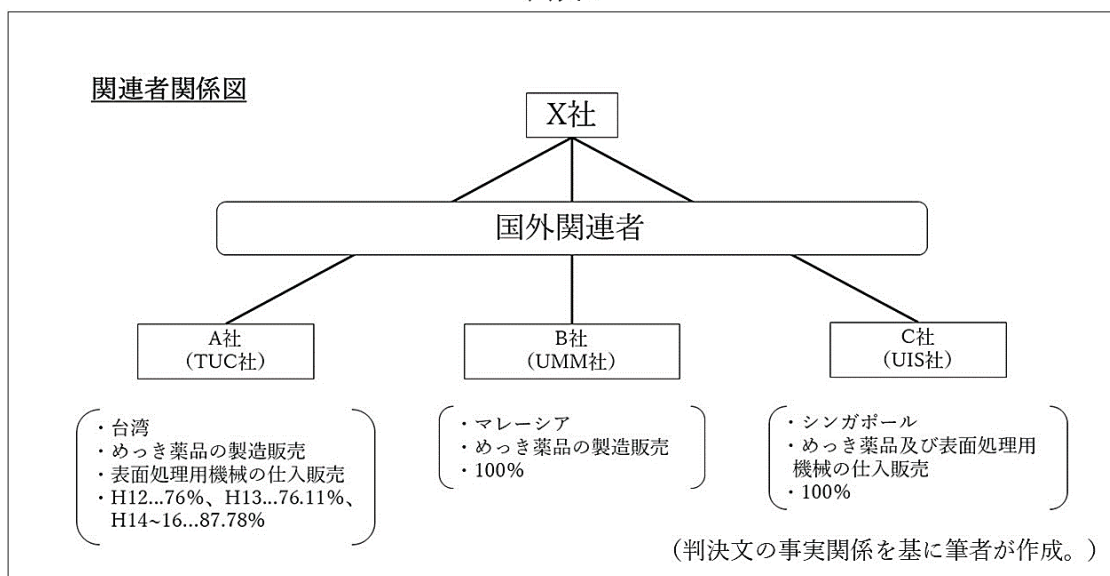
(1) X社は、昭和8年に設立された、めっき薬品及び表面処理用機械の製造販売、工業用薬品及び非鉄金属の仕入れ販売の事業を行う内国法人である。A社は、台湾に本店を有し、めっき薬品の製造販売、表面処理用機械の仕入れ販売等の事業を行っており、X社が本件各事業年度において発行済株式総数の50%以上を有する外国法人であり、X社の国外関連者である。B社は、マレーシアに本店を有し、めっき薬品の製造販売等の事業を行っており、X社が本件各事業年度において発行済株式総数の100%を有する外国法人であり、X社の国外

¹⁰ 東京地判平成29年11月24日・前掲注1)。

¹¹ 国税不服審判所裁決平成24年11月8日公刊物未搭載（TAINSコード F0-2-507）においては、原処分庁の主張する残余利益分割法と同等の方法により本件国外関連取引に係る独立企業間価格を計算する点は支持したが、残余利益の分割方法に誤りがあるとして、再計算した上で、賦課決定処分の一部を取り消した。

関連者である。C社は、シンガポールに本店を有し、めっき薬品及び表面処理用機械に仕入販売等の事業を行っており、X社が本件各事業年度において発行済株式総数の100%を保有する外国法人で、X社の国外関連者である（下記図表1参照）。

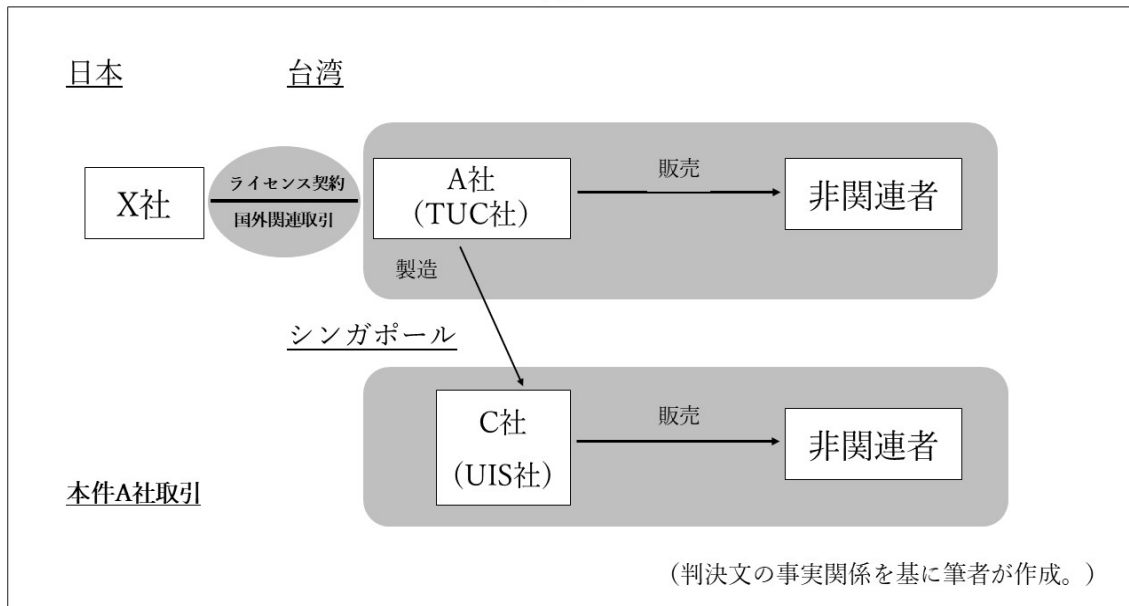
図表1



(2) X社とA社は、1997年（平成9年）6月1日付で、①X社がA社に製品に関連する技術情報を使用し台湾で当該製品を製造、流通、販売する非独占的権利を付与し、当該製品に関する製法等のノウハウを開示、A社の従業員をX社の工場に受け入れて技術訓練を行うこと及びX社の技術専門家をA社に派遣して技術支援を行うこと、②A社が、X社に対し、ロイヤルティとして、正味製造価格の5%を支払うことを内容とする旧ライセンス契約を締結した。その後、X社とA社は、2001年（平成13年）4月1日付で、①ライセンス対象特許及び技術情報を用いて、台湾で当該製品を製造、販売、使用することができる独占的ライセンスを付与し、A社の研修生をX社の工場に受け入れて技術指導を行うこと及びX社のエンジニアをA社の工場に派遣して技術指導を行うこと、②A社が、X社に対し、ロイヤルティとして、製品の純販売価格の5%を支払うことを内容とする新ライセンス契約を締結した。X社とA社は、上記各契約書に基づき、めっき薬品に係る製造ノウハウ等の無形資産の使用許諾及び役務提供の取引をした（以下、「本件A社ライセンス取引」という）。本件A社ライセンス取引により使用許諾された無形資産を使用して製造されためっき薬品製品は、A社から台湾等の非関連者に直接販売されるほか、一部については、C社ほか数社のX社の国外関連者に販売された上で当該国外関連者から非関連者に販売されている（次頁図表2参照。以下、「本件A社取引」という）。

(3) X社とB社は、2000年（平成12年）12月1日付で、①X社から開示されるノウハウ及び技術情報を使用し、マレーシアで当該製品を製造、使用、販売する独占的ライセン

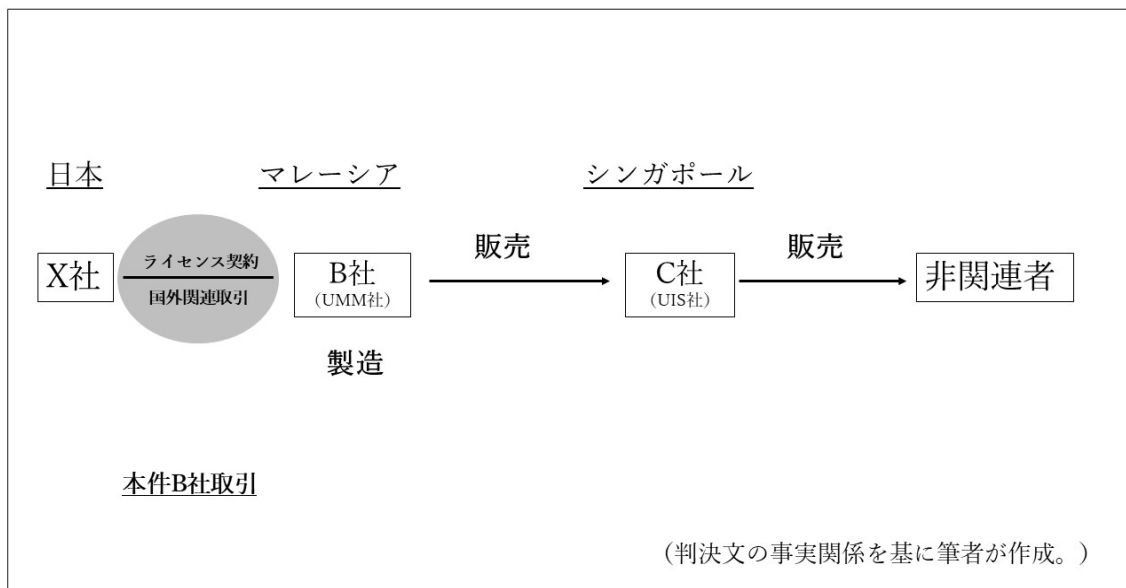
図表2



スを付与し、B社の従業員をX社の工場に受け入れて技術訓練を行うこと及びX社の技術専門家をB社に派遣して技術訓練を行うこと、②B社が、X社に対し、ロイヤルティとして製品の純売上高の5%を支払うことを内容とする旧ライセンス契約を締結した。その後、X社とB社は、2003年（平成15年）1月7日付で、①上記(2)旧ライセンス契約①の内容と同様の内容、②B社が、X社に対し、ロイヤルティとして、製品の純売上高の5%を支払うことを内容とする新ライセンス契約を締結した。X社とB社は、上記各契約書に基づき、めっき薬品に係る製造ノウハウ等の無形資産の使用許諾及び役務提供の取引をした（以下、「本件B社ライセンス取引」といい、本件A社ライセンス取引と併せて「本件国外関連取引」という）。本件B社ライセンス取引により使用許諾された無形資産を使用して製造されためっき薬品製品は、すべて一旦国外関連者であるC社に販売された上でC社から非関連者に販売されている（次頁図表3参照。以下、「本件B社取引」という）。

(4) X社と、X社の国外関連者ではない韓国に本店を有するKPM社は、1997年（平成9年）12月1日付で、①X社が、KPM社に技術情報を提供し、韓国において旧契約書欄記載の契約品を製造及び販売する非独占的実施権を付与し、KPM社の訓練生をX社の工場に受け入れて技術訓練を行うこと及びX社の技術者をKPM社の工場に派遣して技術訓練を行うこと、②KPM社はX社に対し、ロイヤルティとして、契約品の正味販売高の2~5%を支払うこととする旧ライセンス契約を締結した。その後、X社とKPM社は、2002年（平成14年）12月1日付で、新契約書欄記載の契約品につき、ノウハウ及び技術情報を提供し、韓国において契約品を製造、使用、販売する非独占的実施権を付与し、KPM社の訓練生をX社の工場に受け入れて技術訓練を行うこと及びX社の技術専門家をKPM社の工場に派遣して技術指導を行うこと、②KPM社が、X社に対し、ロイヤルティ

図表3



一として、製造、販売された契約品について5%を支払うこととする新ライセンス契約を締結した（以下、「本件KPMライセンス取引」という）。

(5) X社と、X社の国外関連者ではないタイに本店を有するPoly社は、1999年（平成11年）5月1日付でライセンス契約を締結し、その後、2000年（平成12年）11月10日付、2001年（平成13年）8月10日付、同年11月15日付及び2002年（平成14年）2月4日付で、契約の対象製品を追加した。ライセンス契約書は、①X社が、Poly社に対し、ノウハウ及び技術情報を提供し、タイにおいて当該製品を製造、使用、販売する独占的なライセンスを付与し、Poly社の従業員をX社の工場に受け入れて技術訓練を行うこと及びX社の技術専門家をPoly社の工場に派遣して技術訓練を行うこと、②Poly社がX社に対し、50万円に加え、ロイヤルティとして、製品の製造純原価の5%を支払うことを内容とする（以下、「本件Polyライセンス取引」という）。

2. 争点

本件における主な争点¹²は、以下の2つである。

- ① 本件国外関連取引に対する残余利益分割法と同等の方法の適用の可否。
- ② 本件国外関連取引に係る独立企業間価格の算定。

3. 当事者の主張

¹² 主な争点として記述した以外の争点として、平成15年3月期更正処分及び平成16年3月期更正処分の取消しを求める訴えの適法性についても争われたが、本論文とは直接関係しないため、割愛する。

争点に対する当事者の主張は、以下の通りである。

(1) 納税者の主張

独立価格比準法の適用のための比較対象取引の存否は、価格に影響を与えることが客観的に明らかな差異が存在するか否かという観点から判断されるべきである。本件国外関連取引については、本件 KPM ライセンス取引及び本件 Poly ライセンス取引を比較対象として、独立価格比準法と同等の方法を適用し、独立企業間価格を算定することができる（争点①）。

国の主位的主張につき、A 社ライセンス商品の売上高だけでなく、自社開発した製品の売上高や A 社が仕入販売しためっき薬品の売上高（売上原価もこれら全ての売上高に対応している）を含んでいるが、独立企業間価格は、これらの売上高等の全てが A 社ライセンス製品の売上高等であることを前提として計算している点は誤りである。また、既存製品は A 社旧契約書の取引対象ではないから、更正処分の対象取引とはいえ、これを含めて独立企業間価格を算定することは誤りである（争点②）。

(2) 国の主張

本件国外関連取引は、X 社からのライセンスについて再実施権は認められていないから、再販売価格基準法と同等の方法は適用できないし、めっき薬品等に係る無形資産が取引の対象とされているため、取得原価の算定は困難であるから、原価基準法と同等の方法を適用することもできない。また、X 社が内部比較対象取引であると主張する本件 KPM ライセンス取引及び本件 Poly ライセンス取引はいずれも比較対象取引とはいえ、他に内部比較対象取引も外部比較対象取引も存在せず、独立価格比準法と同等の方法を適用することはできないため、その他の方法と同等の方法を用いることができる。本件国外関連取引に基づいて製造販売された X 社ライセンス製品は、台湾やシンガポール等において、X 社の製造技術・ノウハウが提供されることにより、他者よりも優位な競争上の地位を築いたものである。これは、①めっき薬品等の製造及び販売に関する技術情報やノウハウを提供し、②国外関連者やその顧客に技術支援を行うことにより X 社ライセンス製品に対する信用を形成、保持及び発展させたことによるものであり、①及び②は X 社の無形資産である。一方、A 社と C 社については、X 社の支援を受けながら、③顧客に対する営業・技術サポートを行うことで X 社ライセンス製品のイメージを浸透及び普及させて、付加価値を創出し、台湾等で製造及び販売してきたため、③は A 社及び C 社の無形資産である。これらの無形資産を用いて本件国外関連取引は事業成果を上げているため、①ないし③の無形資産は、超過利益の源泉である重要な無形資産である。したがって、独立企業間価格については、残余利益分割法と同等の方法により算出すべきである（争点①）。

本件 A 社取引及び本件 B 社取引は、いずれも X 社が使用許諾の対象としためっき薬品等の製造に関する技術や役務提供を受けて A 社及び B 社が製造しためっき薬品等の製造販売に係る一連の取引であり、分割対象利益の算定に影響する可能性があるため、X 社ライセンス製品の非関連者への販売を担っていた国外関連者である C 社を含めて分割対象利益を算

定し、3社間で利益分割すべきである。X社の営業利益は、本件A社取引及び本件B社取引共にロイヤルティの収入金額である。本件A社取引において、分割対象利益に含めるべきA社の営業利益は、生産した製品の売上高から対応する売上原価及び販管費を控除した金額であり、C社の営業利益は、A社から仕入れた製品の売上高から対応する売上原価及び販管費を控除した金額である。本件B社取引において、分割対象利益に含めるべきB社の営業利益は、生産した製品の売上高から対応する売上原価及び販管費を控除した金額であり、C社の営業利益は、B社から仕入れた製品の売上高から対応する売上原価及び販管費を控除した金額である。

基本的利益算定において、本件A社取引及び本件B社取引共に、X社の事業活動のほとんどがX社の重要な無形資産を使用して行われていることから、X社の基本的利益はない。A社、B社及びC社の基本的利益は比較対象企業に基づき算定する。残余利益の分割については、各社の重要な無形資産（X社：めっき薬品の製造・販売に関する技術、A社：顧客に対する営業技術サービス等、B社：顧客に対する営業技術サービス等、C社：顧客に対する営業技術サービス等）の開発のために支出した費用によって配分する。よって、X社の残余利益は、平成12年3月期において245百万円となり、X社の所得（平成12年3月期：241百万円）が海外に移転している（主位的主張）。主位的主張に対し、納税者は、上述のような主張をした。これに対して、国は本件A社取引及び本件B社取引に本件取引以外の取引の営業利益の混入はないとした。しかし、本件A社取引及び本件B社取引に本件取引以外の取引の営業利益が混入しているとする納税者の主張を踏まえ、次のような予備的主張もした。

①A社が仕入販売しためっき薬品の売上高を除いた売上高、②本件裁決による修正箇所、③X社の営業利益の算定に当たり、X社が重要な無形資産の開発に当たり研究開発費を支出していることからこれを控除した金額とすべきとして、以上3点を考慮した金額に基づき、分割対象利益、基本的利益及び残余利益を計算すると、平成12年3月期の納付すべき金額は532百万円となり、本件更正処分（裁決により一部取消後のもの）の税額531百万で上回ることから適法である（予備的主張1）。また、上記①及び②の2点を考慮した金額に基づき、分割対象利益、基本的利益及び残余利益を計算すると、平成12年3月期の納付すべき金額は508百万円となり、本件更正処分の納付金額531百万円を下回るものの、その限度では適法である（予備的主張2。争点②）。

第2節 判旨

裁判所は、次のように判示した。

1. 争点①について

本判決は、まず、独立価格比準法と同等の方法の適用可否につき、「比較対象取引が『同種』かつ『同様の状況』の下での取引といえるか否かは、対価の額に影響を及ぼす差異があるか否か……という観点から検討するのが相当である」とした。その前提として、独立

企業間価格の取引単位につき、「めっき薬品の特徴や X 社グループの事業内容等を前提とすれば、X 社とその国外関連者との間の取引においては、X 社から個別のめっき薬品についての製造ノウハウ等が示されるだけでは不十分であり、一定の品揃えを伴った複数のめっき薬品に関する製法、使用、管理等のノウハウが包括的に開示されるとともに、顧客先への対応に必要となる技術訓練や技術者の派遣等の役務提供が不可分一体のものとして行われる必要があるものと解される」とし、措置法通達 66 の 4 (3) - 1 の考え方と同様に、原則的には個別の取引単位で判定するが、例外的に一体の取引として判定することを認めた。以上を前提に、「同種」か否かについては、契約書に記載されている製品が異なる点や同一の製品だとしても用途が異なる点をあげて「同種」でないとした。また、「同様の状況」の下であるか否かについては、製造・販売地域の違いや無形資産の使用許諾が独占的なものであるか否かの違いから「同様の状況」の下での取引でないと認めた（本件 A 社取引及び本件 B 社取引ともに同じ点が指摘されている）。

独立価格比準法と同等の方法の適用がないことを確認した上で、「取引の対象である無形資産等を A 社又は B 社が更に第三者に使用許諾又は提供して対価を得て」いないことから、再販売価格基準法と同等の方法の適用がないこと、対象となる無形資産の「性質上、その取得原価を算定することは困難」であるから、原価基準法と同等の方法の適用がないと判示した。したがって、基本 3 法の適用がないため、残余利益分割法と同等の方法の適用につき、検討を行っている。

「X 社及びその国外関連者において原告ライセンス製品の製造、販売等により所得(利益)を得ているのは、〔1〕 X 社が、研究開発、海外支援体制の確立等の企業活動により、顧客のニーズに沿っためっき薬品を開発した上、国外関連者に対して当該めっき薬品の製造、販売等に関する技術情報やノウハウを提供するほか、国外関連者やその顧客に対する技術支援も行うことによって、原告ライセンス製品に対する信用を形成、保持及び発展させていること、並びに、〔2〕 A 社及び C 社においても、X 社からノウハウの提供や技術支援を受けながら、顧客に対する営業及び技術サポートを行うことで、台湾や A S E A N 諸国において原告ライセンス製品を市場に浸透させて付加価値を創出し、その販売先となる顧客を開拓、維持していること……によるものということができる。このうち〔1〕は X 社の、〔2〕は A 社及び C 社のそれぞれ重要な無形資産であって、これらの無形資産が総合的に活用されることにより、本件国外関連取引は事業成果を上げ、所得（利益）を生み出しているものといえる。

このように、本件国外関連取引については、X 社及びその国外関連者が有する重要な無形資産が利益獲得に寄与していることからすれば、その独立企業間価格の算定には、基本的利益を配分した上で残余利益を重要な無形資産の価値に応じて配分する残余利益分割法と同等の方法を用いるのが合理的であるということが出来る」と判示し、本件国外関連取引に関する独立企業間価格の算定方法としては、残余利益分割法と同等の方法が妥当であると結論付けた（下線は筆者が記載）。

2. 争点②について

「本件 A 社取引及び本件 B 社取引は、X 社から無形資産の使用許諾及び役務提供を受けて A 社又は B 社が製造しためっき薬品（X 社ライセンス製品）を、A 社又は B 社が非関連者に販売するというものであり……、それぞれ X 社ライセンス製品の製造、販売に係る一連の取引であって、当該取引全体として X 社グループにおいて利益を得ているものといえるから、原告と国外関連者との間での所得移転の有無・程度は、当該一連の取引全体を対象として検討するのが相当である。したがって、本件国外関連取引に係る独立企業間価格を残余利益分割法と同等の方法により算定するに当たっては、A 社及び C 社の非関連者に対する販売行為を含む本件 A 社及び本件 B 社取引のそれぞれ全体を対象にして分割対象利益を算定し、これを 3 社間……で分割することとするのが相当である」として、Y の主張を支持した。

しかし、「Y の主位的主張は、本件 A 社取引に係る分割対象利益の算定において計上された A 社の売上高に誤りがあり、これを前提として算定される分割対象利益や国外移転所得額を正当なものとするのはできないから、同主張を本件各更正処分等の適法性の根拠として採用することはできない」として、Y の主位的主張に対する X 社の主張を受け容れた。その上で、Y の予備的主張 1 の「算定方法は、X 社が主張する仕入販売取引の売上高の存在を最大限に考慮したものであって、合理性を有するものといえることができる」として、Y の予備的主張 1 を支持した。

「利益分割法における分割対象利益は営業利益を対象とするものであり……、営業利益は収入から費用を控除して算出されるものであるから、本件 A 社取引及び本件 B 社取引に係る X 社の分割対象利益については、その収入である A 社及び B 社からのロイヤルティ収入をそのまま計上するのではなく、当該収入から当該収入を得るために要した費用を控除して算定すべきである。したがって、Y が、予備的主張 1 において、X 社の分割対象利益を算定するに当たり、X 社のロイヤルティ収入から当該ロイヤルティ収入を得るために要した費用（研究開発費）を控除することとしているのは相当である。……そのほか、Y が予備的主張 1 として主張する本件 A 社取引及び本件 B 社取引に係る分割対象利益の算定過程は、事実的基礎及び合理性を有するものと認められるから、その主張する額の分割対象利益の存在を認めることができる」とした。

基本的利益算定については、「被告が予備的主張 1 として主張する基本的利益の算定過程は、事実的基礎及び合理性を有するものと認められる。したがって、本件 A 社取引及び本件 B 社取引に係る基本的利益の額及びこれを分割対象利益から控除した後の残余利益の額について、Y が予備的主張 1 として主張するとおり認められることができる」。残余利益算定については、「Y が主張する……算定過程は、事実的基礎及び合理性を有するものと認められるから、本件 A 社及び本件 B 社取引について X 社に帰属する残余利益の額及び国外移転所得額について、Y が予備的主張 1 として主張するとおり認められることができる」とした（下線は筆者が記載）。

第3節 小括

本判決は平成23年度税制改正前¹³の判決であり、基本3法優先の原則の適用がある。そのため、独立企業間価格の算定方法の選定は、まず基本3法の適用可能性から検討する。そして、基本3法を選定できない場合には、「その他政令で定める方法」から独立企業間価格の算定方法を選定することとなる。

納税者は基本3法のうち独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法により独立企業間価格が算定できると主張した。これに対して、国は基本3法による算定ができないため、「その他政令で定める方法」である利益分割法のうち残余利益分割法により算定すべきと主張した。判決は、独立企業間価格の算定方法として残余利益分割法と同等の方法を採用すべきとしたが、分割対象利益の算出計算には誤りがあるとした。判決では、国の主位的主張の残余利益分割法における独立企業間価格の計算方法は、受け容れられなかったが、予備的主張1は認められたため、予備的主張1に沿った計算方法により算定することとされた。

納税者が主張した独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法は、「基本3法の考え方から乖離しない合理的な方法」と考えられている。「基本3法に準ずる方法と同等の方法として想定しているのは、要件や計算要素そのもの・差異調整方法など基本3法とは異なっているが、その考え方に整合的であるような方法¹⁴」である。したがって、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法は、独立価格比準法と同等の方法が要求する厳格な同種性を比較対象取引に求めている。納税者は、「同種」や「同様の状況」という要件を緩めて独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を適用すべきと主張した。しかし、判決は、X社が「比較対象取引とならない取引を対象取引として独立価格比準法と同等の方法を適用しようとする」と判断し、国の主張を退けた。

東京地裁平成29年判決以前の判決や裁決においては、国が勝訴するケース（残余利益分割法を採用するケース）や納税者が勝訴するケース（残余利益分割法以外の基本3法のいずれかを採用するケース）の両ケースがあった。本判決においては、国の主張する残余利益分割法と同等の方法による独立企業間価格の算定を支持したが、無形資産取引に関して、独立企業間価格の算定方法の選定は納税者・国で見解が一致していない。東京地裁平成29年判決においても、無形資産取引に係る比較対象取引が存在すると考える納税者と、比較対象取引は存在しないと考える国とで主張が対立していた。平成23年度税制改正によりベスト・メソッド方式となった現行法の下においても、同様のことがいえる。したがって、

¹³ 現行法においては、基本3法優先の原則が廃止されベスト・メソッドルールが採用されたことから、計算方法の優劣関係はなく並列な関係とされたことから事案ごとにベスト・メソッドと考えられる計算方法を選定することとなっている。この点を含め、移転価格税制の改正については、第2章で詳しく述べる。

¹⁴ 西中間浩「判批」税経通信74巻1号（2019年）191頁。

無形資産取引におけるベスト・メソッドは何かという本論文の問題関心に関して、東京地裁平成 29 年判決を素材とする意義がある。

無形資産取引におけるベスト・メソッドを検討するには、まず、移転価格税制の概要及び各独立企業間価格算定方法の計算方法を整理する必要がある。したがって、次章では、移転価格税制の導入契機、改正等を整理した上で、現行法上の移転価格税制の概要及び各独立企業間価格算定方法の計算方法を整理する。

第2章 移転価格税制の概要

本章では、移転価格税制の概要について、導入以前の対処法、昭和61年の導入経緯、その後の改正等を踏まえて整理する。さらに、移転価格税制の基本的考え方、適用対象者、適用対象取引、独立企業間価格の算定方法等を整理する。

第1節 移転価格税制の立法趣旨及び沿革

本節では、まず、昭和61年の導入以前、移転価格の問題をどのように対処していたのかを整理する。また、移転価格税制の導入契機も整理する。その上で、導入以後の主な移転価格税制における改正の経緯を整理する¹⁵。

1. 移転価格税制導入の契機

移転価格税制は、昭和61年に導入されたが、導入以前にも移転価格の問題は存在していた。親子会社・兄弟会社等の関連企業の間では、種々の理由から、相互に独立した当事者間の取引において通常設定される対価とは異なる対価で取引を行う傾向があり、この傾向は、近年、国際取引において顕著になりつつある。正常対価と異なる対価で取引が行われた場合には、取引の当事者である企業間で所得が移動するため、各企業の所得は適正所得とは異なるものとなる。国境を越える取引においては、所得の国際的移動が生じ、正常対価で取引が行われた場合に比して、国家の税収が増減してしまう¹⁶。

昭和61年導入当時は、企業活動の国際化が進展し、多国籍企業が増加したことにより、移転価格の問題が議論されるようになっていた。このような移転価格の問題に対して、昭和61年導入以前の法律では、①法人税法（以下、「法」という）22条による対処、②寄附金課税による対処、③法132条による対処、④タックスヘイブン対策税制による対処が検討されていた。しかし、①及び②に関しては、「法22条は課税所得計算の一般原則を定めた規定であり、また、法37条も一定の限度内で寄附金の損金算入を認めていることから、これらの規定は関連企業との取引価格を通じた所得の国際的移転に十分実効的に対処するものとなっていない¹⁷」点が指摘された¹⁸。また、③に関しては、法「22条及び37条か

¹⁵ 本論文では、無形資産取引における独立企業間価格算定方法の選定方法に焦点を合わせていることから、立法趣旨及び沿革については、主に独立企業間価格の算定方法に関わるものを中心に整理する。

¹⁶ 金子・前掲注3) 589-590頁参照。

¹⁷ 国税庁『改正税法のすべて 昭和61年版』（大蔵財務協会、1986年）193頁。

¹⁸ 駒宮氏は、法22条による対処に対して、「低廉譲渡や高額買入による更正決定は、時価と取引価格が極端に異なっているような場合には適用できるが、時価と取引価格の差異が極端に違っているわけではなくても大量に取引が行われているため差異の総額が巨額にな

ら離れた所得計算を認めるものではないこと等から、必ずしも国際的な所得移転に適切に対処することはできない¹⁹⁾」点が指摘された²⁰⁾。さらに、④に関しては、「タックス・ヘイブンにある子会社等が独立企業としての実態を備える等一定の要件を満たす場合には合算課税の対象とはならないこと、……その合算所得が外国税額控除の適用上国外所得となること、子会社等の留保所得のうち内国法人の持ち分に応じた部分のみが合算され、移転された所得を完全に取り戻すことはできないこと²¹⁾」等が指摘されている。

以上のように、①ないし④による対処法は、種々の問題から、採用は困難であった。

2. 昭和 61 年導入

導入以前の法律では、移転価格の問題に対処できないという背景の下、移転価格税制の導入が検討された。

本格的に移転価格税制の導入が検討されたのは、昭和 52 年の衆議院外務委員会第 26 回においてである。委員会では、「経済の国際交流が飛躍的に増大化したことに伴い、我が国企業の海外進出や対外投資も増加しかつ大型化して来ている。一方外国企業の我が国市場への進出もまた益々活発になつて来ている。かかる国際間の経済交流や資本の移動に伴い生じ得べき国際的企業に対する二重課税を防止する一方企業側よりの所謂タックスヘブンの利用等による納税忌避を不可能ならしめる必要がある。租税条約が多数締結せられて来たが、これら多国籍企業の活動から生ずる諸般の問題を解決するには不十分であることは幾多の事例の示すところである²²⁾」という「多国籍企業等国際経済に関する件」についての

るような取引の場合には適用が困難である」と述べる。また、寄附金課税による対処に対して、「寄附金の場合には所得金額と資本金額の一定割合の平均である損金算入限度額まで損金算入が認められるのに対して、移転価格課税においては損金算入を認める余地が全くなく差額金額が課税対象となる点で異なっている。また、寄附金課税とすると租税条約で認められている相手国での対応的調整を行う根拠がなくなることから、やはり移転価格課税執行上の問題が生じた」と述べる（駒宮史博「移転価格税制の導入」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010 年）234-235 頁）。

¹⁹⁾ 国税庁・前掲注 17) 193 頁。

²⁰⁾ 駒宮氏は、「関連者の定義は株式の保有割合に限定されていること、課税要件が他の規定に比べると不明確な点があるためこの規定にもとづく課税はできるだけ抑制的に行うべきである」等の点により、法 132 条による対処は不十分であると述べる（駒宮・前掲注 18) 235 頁）。

²¹⁾ 国税庁・前掲注 17) 193 頁。

²²⁾ 国会会議録検索システム「第 80 回国会衆議院 外務委員会議録第 26 号」（1977 年）4 頁（<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/080/0110/08006080110026.pdf>）（2019 年 3 月 30 日最終アクセス）。

決議が検討された。当該決議においては、「多国籍企業間における親子関係あるいは本店支店の場合における振替価格操作等による租税回避等に関する規制措置を再検討すること²³⁾」との指摘もされた。これにより翌年の税制改正において、タックスヘイブン対策税制が導入されることとなった。

また、昭和 56 年の衆議院大蔵委員会においては、「所得の海外移転に適応した税制及び執行体制の整備について検討すること²⁴⁾」とする附帯決議が行われ、適正な制度の創設が必要であるとされた。

さらに、昭和 61 年度の税制改正に関する答申では、「近年、企業活動の国際化の進展に伴い、海外の特殊関係企業との取引の価格を操作することによる所得の海外移転、いわゆる移転価格の問題が国際課税の分野で重要となってきたが、現行法では、この点についての十分な対応が困難であり、これを放置することは適正・公平な課税の見地から、問題のあるところである。……適正な国際課税を実現するため、法人が海外の特殊関係企業と取引を行った場合の課税所得の計算に関する規定を整備する²⁵⁾」必要があることが述べられている。

以上のような国会での答弁及び答申を経て、昭和 61 年の税制改正において、移転価格税制が導入されたのである。

3. 平成 16 年度税制改正

平成 16 年度税制改正においては、利益比準法の 1 種である取引単位営業利益法が「その他政令で定める方法」の 1 つとして創設された。創設以前は、利益分割法のみが「その他政令で定める方法」の 1 つであった。利益比準法の 1 種である取引単位営業利益法の創設は、納税者と税務当局にとって方法論の選択余地を広げるという点で画期的な方法である²⁶⁾。

1994 年 7 月米国における税制改正により利益比準法として世界ではじめて導入され、これに続いて 1995 年 7 月旧 OECD 移転価格ガイドラインの改訂に少し形を変えて取引単位営業利益法として盛り込まれた。平成 16 年度税制改正に関する答申においては、「移転価格税制については、国際的なコンセンサスを反映している OECD ガイドラインに沿って新

²³⁾ 国会会議録検索システム・前掲注 22) (2019 年 3 月 30 日最終アクセス)。

²⁴⁾ 国会会議録検索システム「第 94 回国会衆議院 大蔵委員会議録第 16 号」(1981 年) 52 頁 (<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/094/0140/09403250140016.pdf>) (2019 年 3 月 30 日最終アクセス)。

²⁵⁾ 税制調査会「昭和 61 年度の税制改正に関する答申」(1985 年) 5 頁 (http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s6012_s61zeiseikaisei.pdf) (2019 年 3 月 30 日最終アクセス)。

²⁶⁾ 中村豊治「取引単位営業利益法の導入—その意義と実務等—」国際税務 24 巻 5 号 (2004 年) 18 頁参照。

たな独立企業間価格の算定方法の導入が図られれば、納税に関する予見可能性が一層高まるものと期待される²⁷⁾と指摘されており、これにより、移転価格ガイドラインに盛り込まれていた取引単位営業利益法が平成16年度改正により創設された。

4. 平成23年度改正

平成23年度税制改正において、従前からの基本3法優先の原則を廃止し、事案に応じて最適な方法を選定するベスト・メソッドルールへの変更がなされた。平成23年度税制改正大綱では、OECD 移転価格ガイドラインの改訂が行われたことをうけて改正することを述べた上で、「現行の独立企業間価格の算定方法の適用優先順位を廃止し、独立企業間価格を算定するために適切な方法を事案に応じて選択する仕組みに改正します。なお、上記の改正に伴い、その円滑な施行に資するよう運用の明確化を図るとともに、独立企業間価格の算定方法の一覧性を確保する観点から、現行の利益分割法の下位分類として同ガイドラインにおいて認められている算定方法（比較利益分割法、寄与度利益分割法及び残余利益分割法）を明確にします²⁸⁾と示した。これにより、国際標準との整合性を確保する観点から、事案の状況に応じて独立企業原則に一致した最も適切な方法を見いだすことを常に目指すとの考え方を採用すること²⁹⁾が明らかにされた。これまでわが国の法令上は、基本3法を用いることができない場合に限って、基本3法に準ずる方法や「その他政令で定める方法」を用いることができるとされていたが、平成23年度税制改正以後は、法令上の順位付けはなくなった³⁰⁾。また、平成23年度税制改正により、改正前は通達において明示されていた利益分割法が、法令として明確化されたことから、従前、議論されていた租税法律主義との関係は、解決された。

第2節 移転価格税制の内容

移転価格税制は、現行措置法66条の4第1項において、次のように規定されている。「法人が、昭和六十一年四月一日以後に開始する各事業年度において、当該法人に係る国外関連者……との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行った場合に、当

²⁷⁾ 税制調査会「平成16年度税制改正に関する答申」（2003年）10頁

（http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/h1512_h16zeiseikaiseitousin.pdf）（2019年3月30日最終アクセス）。

²⁸⁾ 税制調査会「平成23年度税制改正大綱」（2010年）105頁

（http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/h2212_h23zeiseikaisei_taikou.pdf）（2019年3月30日最終アクセス）。

²⁹⁾ 国税庁『改正税法のすべて 平成23年版』（大蔵財務協会、2011年）494頁参照。

³⁰⁾ 別所徹弥＝竹内茂樹「最適方法ルールの導入と利益分割法の明確化—文書化・調査対応」税務弘報60巻1号（2012年）21頁参照。

該取引（……以下この条において「国外関連取引」という。）につき、当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は当該法人が当該国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、当該法人の当該事業年度の所得に係る同法その他法人税に関する法令の規定の適用については、当該国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなす」。以下では、移転価格税制の基本的仕組み、適用対象者等を含め、移転価格税制の制度の概要を整理する³¹。

1. 独立企業原則と定式配分法

移転価格税制は、タックス・パリティ（tax parity: 租税負担の公平性・平等性）を確保するために用いられる税制であり、多国籍企業が移転価格を操作することによって課税所得を他国に流出させることを防止させるための制度と位置付けることができる³²。移転価格税制は、ある利益を国家間で適正に配分することを目的とする制度であるため、その配分をどのように行うかが問題となっている。この点につき、「独立企業原則³³」を用いる方法と「定式配分法」を用いる方法の2つの考え方がある。

まず、「独立企業原則」は、独立の当事者間であれば行われたであろう取引を基準とする考え方である。この考え方は、企業内部における価格形成を審査するにあたり、外部市場における独立企業間価格を基準にするというものである。独立企業原則は、OECD モデル租税条約 7 条や 9 条の基礎となっており、我が国や米国を始め、多くの国で採用されている³⁴。また、「独立企業原則は独立企業間における条件を参考にして『関連者間取引と非関連者取引の税務上のパリティ（parity）』を追求する³⁵」原則であるとも考えられている。このことから、移転価格税制は、「関連当事者間の取引を独立当事者間基準に引き直して課税する

ための国内法³⁶」である。

次に、「定式配分法」は、多国籍企業グループの全世界利益を売上高・支払賃金・資産等

³¹ 本論文では、無形資産取引における独立企業間価格算定方法の選定方法に焦点を合わせていることから、推定課税、質問検査権、相互協議、事前確認制度等の項目の整理は割愛する。

³² 太田・前掲注 7) 3 頁参照。また、中里＝弘中＝淵＝伊藤＝吉村編・前掲注 7) 312 頁（太田洋執筆箇所）も参照。

³³ 「独立企業原則」を「独立企業間基準」と表現する者もいるが、本質的には同じと考える。

³⁴ 増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法（第 3 版）』（東京大学出版会、2015 年）188－189 頁参照。

³⁵ 江波戸順史『独立企業原則の限界と移転価格税制の改革』（五紘舎、2012 年）40 頁。

³⁶ 増井＝宮崎・前掲注 34) 189 頁。

の要素に基づく一定の定式 (formula) によって各国に配分する方法である。この方法は、独立企業原則に対するアンチ・テーゼと考えられており、日本の国内法では、地方団体の間に事業税や地方消費税を配分するための基準として、用いられている。「定式配分法」の特徴は、税収分配の問題を形式的に解決しようとする点であるが、概算的な形式基準になってしまうため、国家間の税収配分について大きなブレが生じてしまう。この基準について各国が合意することは、実際にきわめて困難であることから、有力なアンチ・テーゼとしての地位にとどまっている³⁷。定式配分法は、現在、米国の各州において、「ユニタリータックス³⁸」として用いられている。

2. 移転価格税制の基本的な仕組み

移転価格税制は、上述したように、法人が国外関連者で行った取引に関して、当該取引の価格が独立企業間価格 (arm's length price) よりも低い価格または高い価格で行われた場合につき、当該取引価格を独立企業間価格に引き直して所得を計算するという制度である。独立企業間価格とは、「問題となった関連企業間の取引が、同様の状況の下で非関連者間に行われた場合に成立すると認められる価格³⁹」をいう。この点から、移転価格税制⁴⁰は、基本的には相手国の課税主権に立ち入り、その国で生じた課税所得を自国に取り戻すという

³⁷ 増井＝宮崎・前掲注 34) 189 頁参照。

³⁸ 「ユニタリータックス」とは、「複数の州にまたがって業務を行っている多州籍法人に対して、ある州に直接配分することができる所得を除いたその他の所得について、客観的に州の持つ課税権に対する所得を算定し、課税する州法人所得税または州法人営業税」である (望月文夫『日米移転価格税制の制度と適用—無形資産取引を中心に』(大蔵財務協会、2007 年) 63 頁)。

³⁹ 国税庁・前掲注 17) 199 頁。「1979 年の OECD 報告書は、独立企業間価格を『自由競争市場において同一又は類似の条件の下に同様の取引が非関連者間で行われた場合の価格』を指すものとして用い、また、米国の 482 条に関する財務省規則においては、独立企業間価格は『同一又は類似の状況下における非関連者との独立の取引において課されたであろう金額』を意味するものとして使われています。さらに、OECD モデル条約第 9 条 (特殊関連企業条項) では単に『独立の企業間に設けられる条件』という文言でこの基準が表現されています」(国税庁・前掲注 17) 199 頁)。

⁴⁰ 三木氏は、移転価格税制の特徴は、各国の税率を同じにした場合に、企業グループとしては、全体の納税額は変わらずに、各国の納付額の配分が変わるだけであることから、「政府間の税金戦争」という側面が強いと述べている (三木義一＝前田謙二『よくわかる国際税務入門 (第 3 版)』(有斐閣、2012 年) 138 頁参照)。矢内氏は、「移転価格税制の本質は、個別法人における所得の調整ではなく、国際的取引を行うグループ企業間の所得配分を行うものであり、課税技術上は推計課税の一形態である」と述べている (矢内一好『移転価格税制の理論』(中央経済社、1999 年) 3 頁)。

制度であり、相手国政府にとってタックスヘイブン対策税制と同じ効果を有する税制であると考えられている⁴¹。

移転価格税制は、ある国外関連取引を、独立企業間で行われたであろう取引価格に引き直して課税する点から、私的自治との関連性が問題となることもある。「移転価格税制は……関連企業間の取引において設定された対価の金額が適正でない場合に、所得を適正な対価に従って計算し直すことを内容とする制度であって、対価の設定そのものに介入することを目的とする制度ではない。しかし、納税者が、移転価格税制の適用をおそれるあまり、租税行政庁の移行を付度して対価を設定することは、実際問題として十分にありうることであり、その意味で移転価格税制が、私的取引における対価の設定をリードし、それによって私的自治ないし契約の自由に事実上介入する可能性をもっている⁴²」として、移転価格税制が、私的自治に影響を与えることを懸念する見解もある⁴³。移転価格税制が、どこまであったら私的自治ないし契約自由の原則に抵触しないかの判断基準は明確ではないが、抵触しない限りにおいては、移転価格税制の導入趣旨である国際的所得移転の防止規定として、意義がある。

また、我が国の移転価格税制は、申告調整型制度である。つまり、法人は、国外関連取引の対価が独立企業間価格と異なる場合には、独立企業間価格で申告しなければならない。一方、アメリカの制度は、否認型制度である。つまり、内国歳入庁長官は企業の所得を正確に算定するために必要であると認める場合には、同一の利害関係者によって所有または支配されている 2 つ以上の企業のいずれに対してもそれらの間に総所得等を配分し、割り

⁴¹ 川田剛『国際課税の理論と実務（第5巻）移転価格税制』（税務経理協会、2010年）18頁参照。また、移転価格税制を適用すると経済的二重課税が発生する。ある国外関連取引に関して、日本が移転価格税制を適用すると、課税された企業の国外関連者は、すでに外国で当該課税所得部分についてはすでに申告済である。新たに日本で移転価格税制が行われることにより、課税された部分は日本と外国において二重に課税されてしまう。経済的二重課税については、異議申立てや審査請求、訴訟といった国内救済手続きではなく、租税条約に規定する相互協議を申請することになる（望月・前掲注38）423頁参照。相互協議は、国家間における税収の確保を議論することから、長期化することが多い。そこで租税条約により、2年以内に相互協議を終了することと定められている。

⁴² 金子宏『所得課税の法と政策（所得課税の基礎理論（下））』（有斐閣、1996年）364頁。

⁴³ 岩倉正和氏は、私的自治との関連性と併せて、移転価格税制が納税者の法的安定性と予測可能性を害する可能性がある点を指摘した上で、無形資産取引は、このような移転価格税制が本来的に内包する問題点が、顕在化してきたものであると捉えることができると述べる（岩倉正和「移転価格税制－無形資産の扱いを中心に」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010年）699頁参照）。

当て、または振り替えることができ、内国歳入庁に否認権を認める⁴⁴。我が国の移転価格税制が申告調整型制度であるという点は、判決⁴⁵でも認められており、「移転価格税制の下においては、国外関連取引の対価が独立企業間価格と異なる場合には、納税者である法人は独立企業間価格による申告を要することとされており、いわゆる申告調整型の制度ということになる」と述べている⁴⁶。

3. 適用対象者

移転価格税制を規定する措置法 66 条の 4 第 1 項は、「法人が……当該法人に係る国外関連者……との間で……取引を行った場合に、……当該国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなす」という文言になっている。したがって、移転価格税制における納税義務者とは、「国外関連者」と国外関連取引を行った「法人」であり、個人は、本税制の適用対象にはならない。

「法人」とは、租税法上、定義規定がないため、民法からの借用概念であると考えられている⁴⁷。移転価格税制の適用対象となる法人には、代表者又は管理人の定めがある法人格のない社団又は財団が含まれ、わが国に支店などの恒久的施設を有する外国法人及び不動産などの譲渡所得等を有する外国法人も含まれる⁴⁸。

「国外関連者」とは、措置法 66 条の 4 第 1 項に「外国法人で、当該法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資（当該他方の法人が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の百分の五十以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係その他の政令で定める特殊の関係……のあるものをいう」と規定され

⁴⁴ 金子・前掲注 42) 371-372 頁参照。

⁴⁵ 東京地判平成 23 年 12 月 1 日税資 261 号順号 11823。東京高判平成 25 年 3 月 14 日税資 263 号順号 12166。

⁴⁶ 望月氏は、我が国の移転価格税制は「租税回避の意図を問わずに適用することができる点に大きな特徴がある」と述べている（望月文夫「移転価格税制に係る平成 23 年度改正とその適用に関する考察」経理知識 90 号（2011 年）38 頁）。

⁴⁷ 金子・前掲注 3) 128 頁参照。また、外国法に基づいて組成された事業組織体が、日本の租税法上「外国法人」に該当するか否かが争われた事件として、最判平成 27 年 7 月 17 日民集 69 卷 5 号 1253 頁（LPS 事件）がある。LPS 事件では、「法人」該当性につき、①日本法上の法人に相当する法的地位の付与の有無が疑義のない程度に明白であるかどうか、②上記①の疑義のない程度の明白性が認められない場合には、当該組織体の設立根拠法令の規定の内容や趣旨等から、組織体が自ら法律行為の当事者となることができ、かつ、その法律効果が当該組織体に帰属すると認められるか否かという 2 段階のアプローチが示された。

⁴⁸ 川田・前掲注 41) 35 頁参照。

ている⁴⁹。したがって、「特殊の関係」とは、措置法 66 条の 4 第 1 項及びこれをうけた措置法施行令 39 条の 12 第 1 項 1 号ないし 5 号に規定されており、「①発行済株式総数 50% 以上の直接又は間接保有関係（親子会社が典型例）及び②同一の者（個人を含む。）による発行済株式総数 50% 以上の直接又は間接保有関係（兄弟会社が典型例）が含まれます。次に……③上記①又は②の特殊関係がなくとも、役員派遣、取引依存、資金提供等により、法人が他方の法人の事業の全部又は一部につき実質的に決定できる関係⁵⁰」も含まれるとされている。

4. 適用対象取引

措置法 66 条の 4 第 1 項は、「法人が、……国外関連者……との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行った場合に、当該取引（当該国外関連者が恒久的施設を有する外国法人である場合には、当該国外関連者の法人税法第百四十一条第一号イに掲げる国内源泉所得に係る取引として政令で定めるものを除く。以下この条において「国外関連取引」という。）につき、……当該国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなす」と規定されていることから、移転価格税制における適用対象取引は、「国外関連取引」である⁵¹。「国外関連取引」とは、措置法 66 条の 4 第 1 項に規定されている通り、①

⁴⁹ 国外関連者との持株割合を 50%「以上」としている点は、疑問を感じる。国外関連者とは、当該法人からの支配関係がある者をいうと考えられているため、50%「以上」ではなく 50%「超」をいうのではないかと考える。藤枝純＝角田伸広『移転価格税制の実務詳解－BEPS 対応から判決・裁決事例まで－』（中央経済社、2016 年）122 頁、赤松晃「我が国の移転価格税制における『支配』の意義について－Arm’s Length Transaction の法理による再検討（上）」ジュリ 1137 号（1998 年）133 頁及び赤松晃「我が国の移転価格税制における『支配』の意義について－Arm’s Length Transaction の法理による再検討（下）」ジュリ 1139 号（1998 年）194 頁も同様の点を指摘する。

⁵⁰ 藤枝＝角田・前掲注 49) 122 頁。

⁵¹ 措置法 66 条の 4 第 1 項の「国外関連取引」は、国外関連者との間で対価の授受を伴う取引を前提としており、対価の授受を伴わない場合には移転価格税制の適用はないように考えられる。この点につき争点になったのが、東京地判平成 18 年 10 月 26 日訟月 54 卷 4 号 922 頁（タイパーツ事件）である。判決では、「仮に、タイ国内企業に対して長期固定金利で貸付を行うという経済効果が、短期貸付が一般的であった当時のタイの金融情勢下においては、およそ経済的合理性のない行為であったと認められるとすれば、……本件各貸付を実質的に『出資』と評価することもできないではない」と述べて、タイ国内企業に対する長期固定金利貸付が数は多くないものの行われていたという事実認定に基づき、「本件各貸付当時において、タイ国内企業に対する長期固定金利貸付がおよそ経済合理性のない行為であったということはできず、本件各貸付はその約定どおり、金銭の貸付取引と評価するのが相当である」と判示した（藤枝＝角田・前掲注 49) 120－121 頁参照）。

資産の販売、②資産の購入、③役務の提供、④その他の取引である。本論文で研究する無形資産取引は、④その他の取引に該当する。措置法 66 条の 4 第 1 項の括弧書きには、「当該国外関連者が恒久的施設を有する外国法人である場合には、当該国外関連者の法人税法第百四十一条第一号イに掲げる国内源泉所得に係る取引として政令で定めるものを除く」と規定されており、国外関連者が PE を有する外国法人である場合には、PE に係る取引が国外関連取引から除かれている⁵²。

また、措置法 66 条の 4 第 5 項は、「法人が当該法人に係る国外関連者との取引を他の者（……以下この項において「非関連者」という。）を通じて行う場合として政令で定める場合における当該法人と当該非関連者との取引は、当該法人の国外関連取引とみなして、第一項の規定を適用する」として、みなし国外関連取引を規定している。この規定ができた趣旨は、移転価格税制は、「法人とその国外関連者との取引価格を問題として適用されるものである。しかし、実際問題として、法人とその国外関連者との間に形式的に第三者を介在させる取引は、商慣行としてしばしばみられるところである。然るに、仮にこれらの取引が本制度の適用対象外になってしまうということになると、国外関連者と直取引を行う者との間で課税上のアンバランスが生じるだけでなく、課税のがれ的手段ループホールとして利用されるおそれも生じる⁵³」ためである。措置法施行令 39 の 12 第 9 項には、政令で定める場合が規定されており、「……法人と……非関連者……との間で行う資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引の対象となる資産、役務その他のものが……当該法人に係る国外関連者に販売、譲渡、貸付けその他の方法によつて移転又は提供されることが当該取引を行つた時において契約その他によりあらかじめ定まつている場合で、かつ、当該移転又は提供に係る対価の額が当該法人と当該国外関連者との間で実質的に決定されていると認められる場合及び……当該法人に係る国外関連者と非関連者との間で行う資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引の対象となる資産、役務その他のものが同項の法人に販売、譲渡、貸付けその他の方法によつて移転又は提供されることが当該取引を行つた時において契約その他によりあらかじめ定まつている場合で、かつ、当該移転又は提供に係る対価の額が当該法人と当該国外関連者との間で実質的に決定されていると認められる場合」と規定されている。

第 3 節 独立企業間価格の算出方法

現行措置法 66 条の 4 第 2 項には、「独立企業間価格とは、国外関連取引が次の各号に掲げる取引のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める方法のうち、当該国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、当該国外関連取引が独立の事業者の間で通常取引の条件に従つて行われるとした場合に当該国外関連

⁵² 増井＝宮崎・前掲注 34) 195 頁参照。

⁵³ 川田・前掲注 41) 44 頁。

取引につき支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法により算定した金額をいう」と規定されており、「事案の状況に応じて独立企業原則に一致した最も適切な方法を見いだす⁵⁴⁾」こととされている。独立企業間価格は、比較可能な状況下での比較可能な取引において独立企業間であれば得られたであろう価格である。この考え方は、「移転価格問題を考えていくうえで最も基本的な基準として国際的にも確立された基準であり、わが国のみでなく先進主要国でも広く採用されている考え方⁵⁵⁾」である。

措置法 66 条の 4 第 2 項は、①棚卸資産の販売又は購入取引と、②①以外の取引に分けて独立企業間価格の算定方法を定めている。措置法 66 条の 4 第 2 項 1 号は、①に係る独立企業間価格の算定方法として、イ 独立価格比準法、ロ 再販売価格基準法、ハ 原価基準法、ニ イ～ハに掲げる方法に準ずる方法その他政令で定める方法を定めている。また、同項 2 号は、②に係る独立企業間価格の算定方法として、前述、同項 1 号イからニまでに掲げる方法と同等の方法を定めている（次頁図表 4 参照）。

「準ずる方法」については、アドビ事件⁵⁶⁾において、「〔1〕取引内容に適合し、かつ、〔2〕基本 3 法の考え方から乖離しない合理的な方法をいうものと解するのが相当である」との方法と解釈された。また、②の取引については、すべての算定方法につき、「同等の方法」とされているが、「同等の方法」については、「準ずる方法」と同様にアドビ事件において、旧基本 3 法と「同等の方法」を念頭に置いた上で、「それぞれの取引の類型に応じて基本 3 法と同様の考え方に基づく算定方法を意味するものである」との解釈を示した⁵⁷⁾。措置法通達 66 の 4(7)－1 において、「措置法第 66 条の 4 第 2 項第 2 号に規定する『同等の方法』とは、有形資産の貸借取引、金銭の貸借取引、役務提供取引、無形資産の使用許諾又は譲渡の取引等、棚卸資産の売買以外の取引において、それぞれの取引の類型に応じて同項第 1 号に掲げる方法に準じて独立企業間価格を算定する方法をいう」と定義されており、アドビ事件において示された考え方と同様の考え方を示した。

また、「その他政令で定める方法」及び「その他政令で定める方法と同等の方法」に関する解釈については、ホンダ事件地裁判決⁵⁸⁾において、「措置法 66 条の 4 第 2 項の規定は独立企業原則を反映しているものというべきであるから、同項 1 号二及び 2 号ロの規定による政令への委任も独立企業原則に沿った独立企業間価格の算定方法を定めることを命じているものと解されるのであり、そのような委任に基づいて定められた措置法施行令 39 条の 12 第 8 項の規定の解釈及び適用も独立企業原則に従って行われる必要があるというべきで

⁵⁴⁾ 国税庁・前掲注 29) 495 頁。

⁵⁵⁾ 川田・前掲注 41) 51 頁。

⁵⁶⁾ 東京高判平成 20 年 10 月 30 日税資 258 号順号 11061。

⁵⁷⁾ 藤枝＝角田・前掲注 49) 139 頁参照。

⁵⁸⁾ 東京地判平成 26 年 8 月 28 日・前掲注 5)。

ある」という基準が示された。以下、それぞれの方法について、整理を行う⁵⁹。

図表 4

| | 棚卸資産の売買取引 | 棚卸資産の売買取引以外の取引 | 適用に関する優先関係 | |
|---|------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1 | 〈基本 3 法〉 ①独立価格比準法 ②再販売価格基準法 ③原価基準法 | 〈基本 3 法と同等の方法〉 ①独立価格比準法と同等の方法 ②再販売価格基準法と同等の方法 ③原価基準法と同等の方法 | 【改正前】 2 及び 3 に 優先して適 用 | 【H23 年度税 制改正後】 1～3 の間に 相互に優先劣 後関係はない （最も適切な 方法に依るべ き） |
| 2 | 〈基本 3 法に準ずる方法〉 ①独立価格比準法に準ず る方法 ②再販売価格基準法に準 ずる方法 ③原価基準法に準ずる方 法 | 〈基本 3 法に準ずる方法と同等の方 法〉 ①独立価格比準法に準ずる方法と同 等の方法 ②再販売価格基準法に準ずる方法と 同等の方法 ③原価基準法に準ずる方法と同等の 方法 | 【改正前】 2 と 3 の適 用に優先劣 後の関係は ない （同順位） | |
| 3 | 〈その他政令で定める方 法〉 ①取引単位営業利益法 ②寄与度利益分割法 ③比較利益分割法 ④残余利益分割法 ⑤①～④に準ずる方法 | 〈その他政令で定める方法と同等の 方法〉 ①取引単位営業利益法と同等の方法 ②寄与度利益分割法と同等の方法 ③比較利益分割法と同等の方法 ④残余利益分割法と同等の方法 ⑤①～④に準ずる方法 | | |

(注) 国税庁「別冊 移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」(2013 年) 6 頁

(<http://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/010601/pdf/bessatsu.pdf>) (2019 年 3 月 30 日最終アクセス)

の図を基に筆者が作成。

1. 独立価格比準法

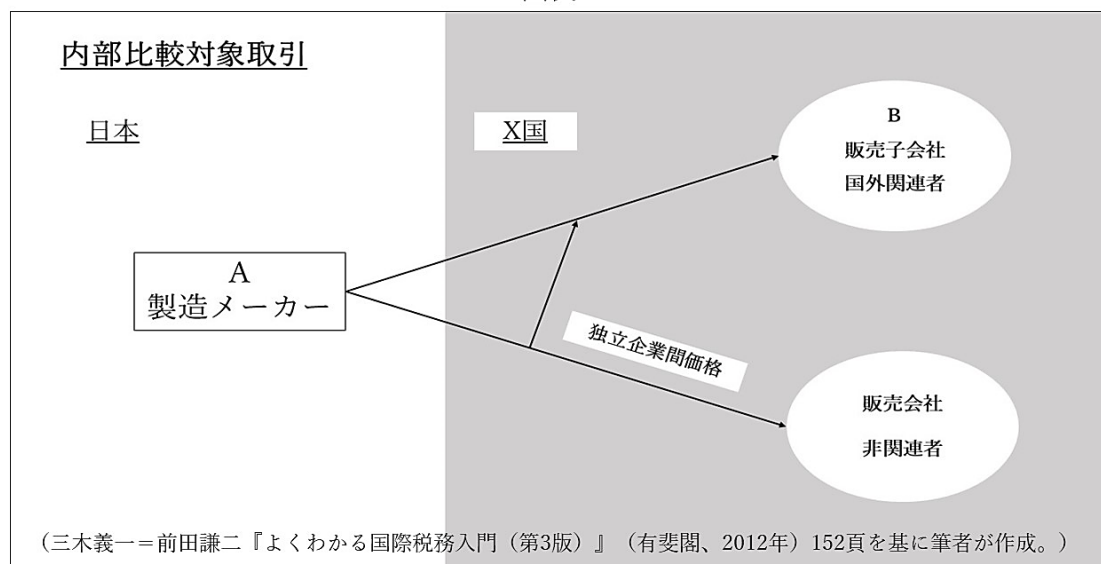
独立価格比準法 (CUP 法) は、措置法 66 条の 4 第 2 項 1 号イに「特殊の関係にない売手と買手が、国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同様の状況の下で売買した取引の対価の額……に相当する金額をも

⁵⁹ 棚卸資産の売買取引以外の取引に係る「同等の方法」については、棚卸資産の売買取引に係る方法と考え方は同じであるため、以下では、棚卸資産の売買取引に係る方法につき整理していく。

つて当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう」と規定されている。この方法は、国外関連取引において付された対価の額を、それと同種の資産が独立企業間で行われた取引において付された対価の額と直接比較して、その妥当性を比較することから理論的に最も適切かつ正確な独立企業間価格算定方法であり、独立企業原則の考え方を最も反映している方法である。新 OECD 移転価格ガイドラインには、パラグラフ 2.15 において、「比較可能な非関連者間取引を見いだすことができる場合、CUP 法は独立企業原則を適用するための最も直接的かつ信頼のおける方法であり、他のいかなる方法よりも望ましい方法である⁶⁰⁾」と述べている。

独立価格比準法における比較対象取引の選定方法としては、2つの方法がある。1つは、内部比較対象取引である。これは例えば、自社で、同じ物を国外関連者と非関連者に販売している場合は、非関連者への販売価格が独立企業間価格とされるパターンである（下記図表5参照）。

図表5



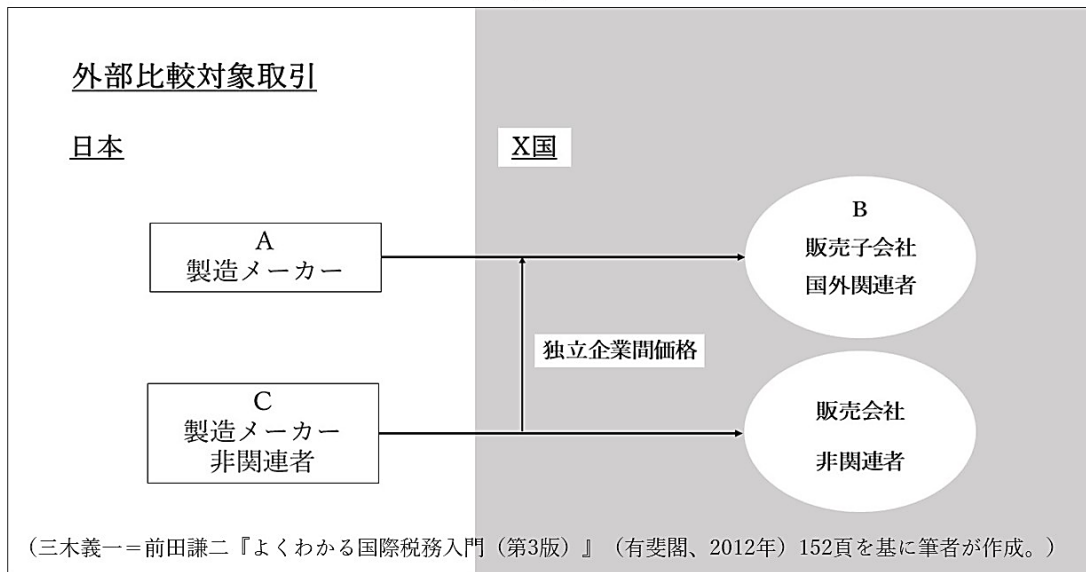
もう1つは、外部比較対象取引である。これは、他の日本法人が同じ条件で非関連者に販売している場合にも、その価格が独立企業間価格となる⁶¹⁾（次頁図表6参照）。

⁶⁰⁾ OECD 租税委員会「OECD 多国籍企業及び税務当局のための移転価格ガイドライン 2017年版」（2017年）64頁

(<http://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/oecd/tp/pdf/2017translated.pdf>) (2019年3月30日最終アクセス)。

⁶¹⁾ 三木＝前田・前掲注40) 152頁。

図表6



したがって、法人が独立の第三者に対して同じ製品を同様の状況下で販売する取引（内部コンパラブル）や法人と無関係の者が独立の第三者に対して同じ製品を同様の状況下で販売する取引（外部コンパラブル）のように、外部市場における比較対象取引（コンパラブル）を探索してきて、そこで設定されている取引価格を見つけ出さなければならない⁶²。

措置法通達 66 の 4 (3) - 1(1)は、独立価格比準法の比較対象取引につき、「国外関連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同様の状況の下で売買した取引」としている。独立価格比準法の適用が問題となった事案に関する判例として、今治造船事件控訴審判決⁶³があり、「同種の棚卸資産」及び「同様の状況の下」につき基準を示している。今治造船事件控訴審判決では、「『同種の棚卸資産』の取引と認められるためには、資産の性状・構造・機能等の面で、物理的・化学的な相当程度の類似性が必要となり……、また、『同様の状況の下で』された取引と認められるためには、取引の段階、数量、時期、引渡条件、支払条件、取引市場等について類似性が必要となるものと解される」と基準を示した。同事件の原判決⁶⁴においても同様の基準が示されており、控訴審判決では、この基準を支持した。

この方法のメリットは、前述した通り、次の2点である。すなわち、関連者間の取引価格と非関係者との取引価格又は非関係者同士の取引価格とを直接対比できるため、他の算定方法よりも理論的に優れている点である。また、米国において、独立企業間価格算定方

⁶² 太田・前掲注7) 10頁参照。また、中里=弘中=淵=伊藤=吉村編・前掲注7) 318頁（太田洋執筆箇所）も参照。

⁶³ 高松高判平成18年10月13日訟月54巻4号875頁。

⁶⁴ 松山地判平成16年4月14日訟月51巻9号2395頁。

法の最優先に位置づけられていたことなどから、価格算定の基本であり、納税者及び各国の理解も得やすい点である⁶⁵。一方、比較対象取引を抽出する場合、製品などについて非常に厳格な「同種性」が求められている。そのため、比較対象取引を見つけだしづらいういデメリットもある。

2. 再販売価格基準法

再販売価格基準法（RP法）は、措置法66条の4第2項1号ロに「国外関連取引に係る棚卸資産の買手が特殊の関係にない者に対して当該棚卸資産を販売した対価の額……から通常の利潤の額（当該再販売価格に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額をいう。）を控除して計算した金額をもつて当該国外関連取引の対価の額とする方法」である。また通常の利潤の額とは、措置法施行令39条の12第6項に「国外関連取引……に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を、特殊の関係……にない者……から購入した者が当該同種又は類似の棚卸資産を非関連者に対して販売した取引……に係る当該再販売者の売上総利益の額（当該比較対象取引に係る棚卸資産の販売による収入金額の合計額から当該比較対象取引に係る棚卸資産の原価の額の合計額を控除した金額をいう。）の当該収入金額の合計額に対する割合とする」と規定されている⁶⁶。つまり、この方法は、国外関連取引に係る棚卸資産の買い手が、特殊の関係にない者に対してその棚卸資産を販売した対価の額（再販売価格）から、通常の利潤の額（売上総利益）を控除して計算した金額を基準とする方法である。この方法を用いるには、外部の比較対象取引のデータに基づいて通常の利益率を求め、それを基に法人にとっての通常の利潤の額を計算する必要がある。この通常の額を再販売取引の価格（再販売価格）から控除したものが、国外関連取引である取引についての再販売価格基準法を用いた「独立企業間価格」ということになる⁶⁷。

措置法通達66の4(3)-1(2)は、再販売価格基準法の比較対象取引につき、「国外関連取引に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を、非関連者から購入した者が当該同種又は類似の棚卸資産を非関連者に対して販売した取引」としている。

再販売価格基準法のメリットは、比較対象の範囲が独立価格基準法の「同種」と異なり、「同種又は類似の棚卸資産」であることから、独立価格基準法よりも比較対象取引が広く適用がより容易である点や比較するものが「価格」そのものではなく、売上総利益率となっているため、棚卸資産の類似性に関するしぼりが緩くなっている点があげられる⁶⁸。デメ

⁶⁵ 川田・前掲注41) 64頁参照。

⁶⁶ 再販売価格基準法の適用につき争われた判決として、東京地判平成24年4月27日訟月59巻7号1937頁があげられる。

⁶⁷ 太田・前掲注7) 10頁参照。また、中里＝弘中＝淵＝伊藤＝吉村編・前掲注7) 318頁（太田洋執筆箇所）も参照。

⁶⁸ 川田・前掲注41) 68頁参照。

リットとしては、取引の当事者が果たす機能の差異の影響を受けやすく、公開情報から比較対象取引を見いだしづらい点である⁶⁹。

3. 原価基準法

原価基準法（CP法）は、措置法66条の4第2項1号ハに、「国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、製造その他の行為による取得の原価の額に通常の利潤の額（当該原価の額に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額をいう。）を加算して計算した金額をもつて当該国外関連取引の対価の額とする方法」と規定されている。また、通常の利潤の額とは、措置法施行令39条の12第7項に、「国外関連取引に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を、購入（非関連者からの購入に限る。）、製造その他の行為により取得した者……が当該同種又は類似の棚卸資産を非関連者に対して販売した取引……に係る当該販売者の売上総利益の額（当該比較対象取引に係る棚卸資産の販売による収入金額の合計額から当該比較対象取引に係る棚卸資産の原価の額の合計額を控除した金額をいう。）の当該原価の額の合計額に対する割合」とされている。つまり、原価基準法は、国外関連取引に係る棚卸資産の売手の取得原価に、通常の利潤の額（売上総利益）を加算して計算した金額を基準とする方法である。外部の比較対象取引のデータに基づいて通常の利益率を求め、それを基に法人にとっての通常の利潤の額を計算しなければならない。そしてこのようにして算定された通常の利潤の額を、仕入取引における法人にとっての当該棚卸資産の取得原価に加算したものが、国外関連取引についての、CP法を用いて算定された「独立企業間価格」ということになる⁷⁰。

措置法通達66の4(3)-1(3)は、原価基準法の比較対象取引につき、「国外関連取引に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を、購入（非関連者からの購入に限る。）、製造その他の行為により取得した者が当該同種又は類似の棚卸資産を非関連者に対して販売した取引」とされている。

原価基準法のメリットは、比較するものが「価格」ではなく「マージン率」であるため、取引資産についてそれほど厳密な検証が要求されない点や国内で製造、海外で販売という業態に最もよく適した算定方法である点である。デメリットは、製造機能の国外移転等により比較対象取引が減少している点や比較するものが「価格」ではなく「マージン率」となっているため機能等の捉え方によって差が生じやすく、結果的にトラブルを生じる可能

⁶⁹ 国税庁「別冊 移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」（2013年）7頁参照

（<http://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/010601/pdf/bessatsu.pdf>）（2019年3月30日最終アクセス）。

⁷⁰ 太田・前掲注7）10-11頁参照。また、中里＝弘中＝淵＝伊藤＝吉村編・前掲注7）318頁（太田洋執筆箇所）も参照。

性がある点である⁷¹。

4. その他政令で定める方法

措置法 66 条の 4 第 2 項 1 号ニは、「その他政令で定める方法」を規定しており、これを受けた措置法施行令 39 条の 12 第 8 項は、1 号において利益分割法（PS 法）を、2 号において取引単位営業利益法（TNMM）を定めている。

「その他政令で定める方法」は、取引自体に着目する基本 3 法と異なり、「取引単位の利益に着目する算定方法であり、……基本 3 法と異なってコンパラブルの存在を前提とせず、専ら取引単位の『営業利益』に着目する点に特徴がある。……PS 法は、国外関連取引に係る営業利益を取引当事者の寄与度に応じて分割する算定方法であり、TNMM は外部の比率データを持ってきて、そのデータを基礎としつつ、RP 法や CP 法と同様の手法で国外関連取引に係る営業利益を求める算定方法⁷²」である⁷³。

以下、利益分割法及び取引単位営業利益法のそれぞれにつき整理する。

(1) 利益分割法

措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 1 号は、「国外関連取引に係る棚卸資産の法第六十六条の四第一項の法人及び当該法人に係る国外関連者による購入、製造その他の行為による取得及び販売……に係る所得が、次に掲げる方法によりこれらの者に帰属するものとして計算した金額をもつて当該国外関連取引の対価の額とする方法」として、利益分割法を規定している。利益分割法は、「国外関連者取引から得られる合算利益（分割対象利益）を、日本法人と国外関連者の分割対象利益獲得への貢献割合に応じて分割する方法⁷⁴」である⁷⁵。

利益分割法は「比較対象取引を見いだせない場合などに有用な方法であるが、分割対象利益等の計算や分割要因を特定するために必要財務情報などを入手できない場合には適用

⁷¹ 川田・前掲注 41) 77 頁参照。

⁷² 太田・前掲注 7) 13 頁。また、中里＝弘中＝淵＝伊藤＝吉村編・前掲注 7) 319 頁（太田洋執筆箇所）も参照

⁷³ 伊藤氏は、取引単位営業利益法と利益分割法について、「前者が価格をベースにした方法であるのに比し、後者は利益をベースにした方法であると言える」と述べている（伊藤・前掲注 9) 128 頁）。

⁷⁴ 藤枝＝角田・前掲注 49) 185 頁。

⁷⁵ 分割対象である「所得」とはなにかが争われた事案として国税不服審判所裁決平成 19 年 2 月 27 日裁集 73 集 376 頁がある。「措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項の『所得』とは、国外関連取引に参加したすべての関連者に生じた当該取引に係る損益……の総和をいうと解するのが相当である。そうすると、上記『所得』には、営業損失も含まれるというべきである」と判示し、「所得」には、「損失」が含まれることを明らかにした。

できない⁷⁶」点が長所・短所としてあげられる⁷⁷。

措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 1 号は、イにおいて「比較利益分割法」を、ロにおいて「貢献度利益分割法」を、ハにおいて「残余利益分割法」を規定している。利益分割法は大きく分けて、比較対象法人を用いるものとそうでないものの 2 種類があり、比較対象法人を用いる方法として、比較利益分割法と残余利益分割法、比較対象法人を用いない方法として寄与度利益分割法と使用資本利益分割法⁷⁸がある（次頁図表 7 参照）。

以下、比較利益分割法、貢献度利益分割法及び残余利益分割法のそれぞれの方法につき検討する。

イ. 比較利益分割法

比較利益分割法は、措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 1 号イにおいて、「当該国外関連取引に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産の非関連者による販売等……に係る所得の配分に関する割合……に応じて当該法人及び当該国外関連者に帰属するものとして計算する方法」と定められている。つまり、「分割対象利益……の配分を国外関連取引と類似の状況の下で行われた非関連者間取引に係る非関連者間の分割対象利益に相当する利益の配分割合を用いて合理的に算定する方法⁷⁹」である。措置法通達 66 の 4(3)－1(4)は、比較利益分割法の比較対象取引につき、「国外関連取引に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を、購

⁷⁶ 国税庁・前掲注 69) 7 頁（2019 年 3 月 30 日最終アクセス）参照。

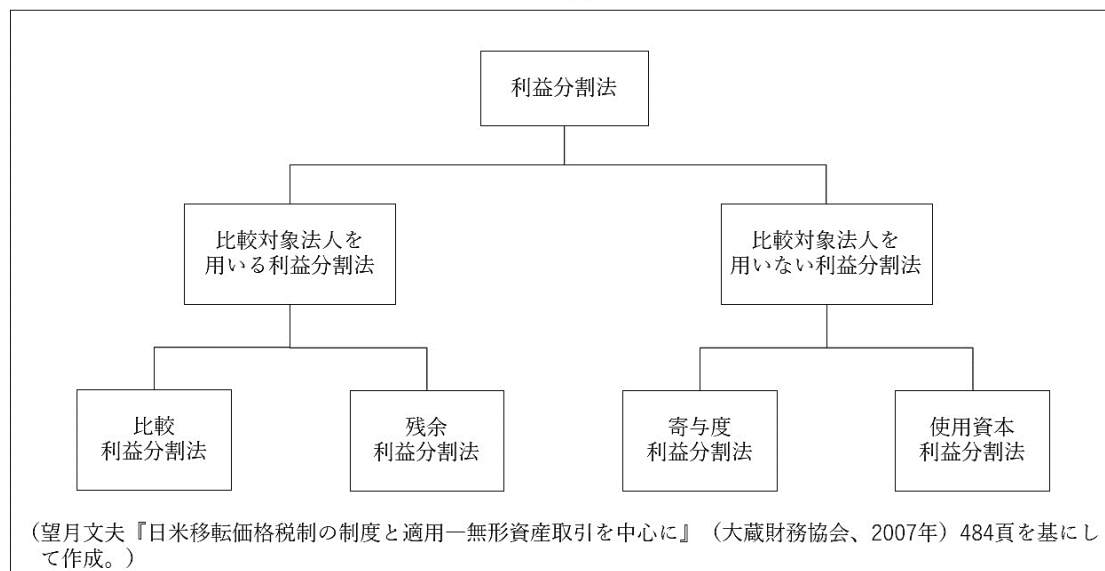
⁷⁷ 新 OECD 移転価格ガイドラインには、パラグラフ 2.120 にて、利益分割法の短所として、①海外の関連者に関する情報の入手が難しいこと、②取引に関与した関連者の収益及び費用を合算する際、帳簿・記録を共通の基準に合わせ、かつ、会計基準及び通貨の調整を行うことが難しいこと、③営業利益に適用する場合、取引に関する適正営業費用の額を把握して、営業費用を関連者の当該取引と他の取引に配分することが難しいことも挙げられている（OECD 租税委員会・前掲注 60) 93 頁参照）。

⁷⁸ 使用資本配分法は、「関連企業間取引で生じた利益または損失の合計額を、当該事業活動のために使用した資本の比率に応じて配分する方法」である（小林威編『移転価格税制の理論・実証研究』（多賀出版、1998 年）198 頁（村上睦執筆箇所））。以前は米国において採用されていたが、①資本市場における条件が考慮されない、②機能分析を行えば明らかになるであろうその他の重要な側面で、利益分割に当たり考慮に入れられるべき側面が無視されるという 2 点が指摘され、現在では採用されていない。また、小林氏は、使用資本利益分割法は、残余利益分割法と比較すると、2 段階で計算を行う必要がない点において簡便であるが、一方関連者の資本・金融市場が不完全、あるいは製品市場が寡占的である場合は、あえて使用資本利益分割法を用いる実益あるいは必要性はないと述べる（小林宏之「利益分割法についての一考察－残余利益分割法を中心として－」法律論叢 81 巻 6 号（2009 年）158 頁参照）。

⁷⁹ 川田・前掲注 41) 82 頁。

入、製造その他の行為により取得した者が当該同種又は類似の棚卸資産を非関連者に対して販売し、かつ、当該同種又は類似の棚卸資産を購入した当該非関連者が当該同種若しくは

図表7



類似の棚卸資産又はこれを加工し若しくは製造等に用いて取得した棚卸資産を他者に対して販売した取引」と示している。

比較利益分割法は、非関連者間の比較対象取引の利益分割割合に関する情報を入手することは極めて困難である⁸⁰ことから、基本3法と同様に実務上での適用可能性は低いと考えられる。

ロ. 寄与度利益分割法

寄与度利益分割法は、措置法施行令39条の12第8項1号ロにおいて、「当該国外関連取引に係る棚卸資産の当該法人及び当該国外関連者による販売等に係る所得の発生に寄与した程度を推測するに足りるこれらの者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者に係る要因に応じてこれらの者に帰属するものとして計算する方法」と定められている。

寄与度利益分割法は、比較対象となる非関連者間取引を見いだす必要がなく、当該取引にのみ着目することから、国外関連取引が高度に統合されているような場合において、比較利益分割法よりも適用可能性は高い⁸¹と考えられる。一方、「利益を関連者間に配分する

⁸⁰ 藤枝=角田・前掲注49)186-187頁参照。

⁸¹ 国税庁・前掲注69)8頁(2019年3月30日最終アクセス)参照。

基準に客観性がなく、恣意的になり易い⁸²⁾という欠点があることから、比較利益分割法よりは適用可能性が高いものの、実際には適用されることは少ないと考えられる。

ハ. 残余利益分割法

残余利益分割法は、措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 1 号ハにおいて、「(1) 及び (2) に掲げる金額につき当該法人及び当該国外関連者ごとに合計した金額がこれらの者に帰属するものとして計算する方法」と定め、(1) は「当該国外関連取引に係る棚卸資産の当該法人及び当該国外関連者による販売等に係る所得が、当該棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産の非関連者による販売等……に係る第六項、前項又は次号から第五号までに規定する必要な調整を加えないものとした場合のこれらの規定による割合……に基づき当該法人及び当該国外関連者に帰属するものとして計算した金額」、(2) は「当該国外関連取引に係る棚卸資産の当該法人及び当該国外関連者による販売等に係る所得の金額と (1) に掲げる金額の合計額との差額 ((2) において「残余利益等」という。) が、当該残余利益等の発生に寄与した程度を推測するに足りるこれらの者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者に係る要因に応じてこれらの者に帰属するものとして計算した金額」と定めている。残余利益分割法が、他の利益分割法と決定的に異なる点は、利益分割プロセスが 2 段階であるという点である。まず、非関連者である独立企業が類似の取引において得る市場利益 (基本的利益) を参考にして算定し (基本的利益算定プロセス)、次に分割対象利益から基本的利益を控除した残額である残余利益を関連者の果たした独自の機能により配分し、①及び②の合計金額をそれぞれの法人の所得とする方法である。措置法通達 66 の 4(3)-1(5)は、残余利益分割法の比較対象取引につき、「同号ハ(1)に掲げる金額 (以下「基本的利益」という。) を計算する場合における、66 の 4(3)-1 の(2)、(3)又は(6)から(9)までに掲げる取引」と示し、基本的利益算定については、原価基準法、再販売価格基準法及び取引単位営業利益法に基づいて算定することとされている。

残余利益分割法につき争われたホンダ事件地裁判決⁸³⁾では、残余利益分割法のメリットにつき、「残余利益分割法は、企業間の取引における無形資産の重要性が高まっている現況にあって、従来 of 利益分割法によっては必ずしも合理的に分割対象利益を配分することができない事例が増加してきたこと……から、1995 年 (平成 7 年) に公表された移転価格ガイドラインに採用された」と述べている。また、外部データへの依存度が少ないため、課税当局にとっても経営者にとっても使い勝手が良い点⁸⁴⁾もあげられる。一方、残余利益分割法は、「分割対象利益等を基本的利益と残余利益等とに分けて二段階の配分を行うことになる

⁸²⁾ 矢内・前掲注 40) 151 頁。

⁸³⁾ 東京地判平成 26 年 8 月 28 日・前掲注 5)。

⁸⁴⁾ 川田・前掲注 41) 87 頁。

が、残余利益等に係る分割要因を測定することが困難な場合がある⁸⁵⁾点がデメリットである。

(2) 取引単位営業利益法

取引単位営業利益法(TNMM)は、措置法施行令39条の12第8項二号及び三号において、国外販売取引の購入取引又は販売取引について規定しており、「特定の関連取引から生ずる営業利益(いわゆるネット・マージン)をベースに独立企業間価格を算定するという方法⁸⁶⁾」である。取引単位営業利益法は、「国外関連取引に係る営業利益の水準と比較対象取引に係る営業利益の水準を比較する方法であるが、営業利益は売上総利益のように価格と近接した関係にはなく、独立企業間価格の算定は基本3法と比較して間接的なものとなる。……したがって、取引単位営業利益法は、基本3法よりも差異の影響を受けにくい方法ということができ、公開情報から比較対象取引を見いだすことができる場合が多くなる⁸⁷⁾」と考えられる。一方、公開情報から入手することができる情報は、比較対象企業が公開会社であれば有価証券報告書等によって入手できるが、そうでない限り入手できる情報は限定されるため、比較可能性を検証するための適切な情報を入手することができないこともあると考えられる⁸⁸⁾。

第4節 小括

本章では、移転価格税制の導入以後の沿革及び現行の移転価格税制の概要を確認した。

親子会社・兄弟会社等の関連企業の間では、種々の理由から、相互に独立した当事者間の取引において通常設定される対価とは異なる対価で取引を行う⁸⁹⁾。そして、この取引を通じて所得を海外に移転し、グループ全体での納税額を低くしている。このような移転価格の問題に対しては、法22条や寄附金課税、法132条の2、そしてタックスヘイブン対策税制による対処が検討されていた。しかし、いずれも移転価格の問題に対処する税制ではないという理由から、適用できなかった。このような背景の下、昭和61年度税制改正により移転価格税制が導入された。

我が国の移転価格税制は、定式配分法ではなく、独立企業原則を基本原則としている。したがって、国外関連取引を、非関連者間で行われたであろう取引に引き伸ばして課税が行われる。そして、その適用対象者は、法人に限られ、個人を含まない。

⁸⁵⁾ 藤枝=角田・前掲注49) 188頁。

⁸⁶⁾ 川田・前掲注41) 88頁。

⁸⁷⁾ 国税庁・前掲注69) 7頁(2019年3月30日最終アクセス)。

⁸⁸⁾ 藤枝純「移転価格税制における実務上の課題」金子宏=中里実=J.マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』(有斐閣、2014年)459頁参照。

⁸⁹⁾ 金子・前掲注3) 589-590頁参照。

独立企業間価格は、事案ごとに最も適切な方法を選択するベスト・メソッド方式により決定する。これは、平成 23 年度税制改正により採用された。平成 23 年度税制改正以前は、基本 3 法優先の原則が採られており、基本 3 法が適用できない場合に限り、「その他政令で定める方法」の適用を検討することとなっていた。

独立企業間価格は、棚卸資産の売買取引と棚卸資産の売買取引以外の取引とで決定方法が区分されている。棚卸資産の売買取引以外の取引に係る独立企業間価格算定方法は、棚卸資産の売買取引に係る各独立企業間価格算定方法と「同等の方法」とされている。また、「同等の方法」とは、棚卸資産の売買取引に係る独立企業間価格算定方法の考え方に準ずるとされている。したがって、実質的には、棚卸資産の売買取引と棚卸資産の売買取引以外の取引の独立企業間価格算定方法は、変わらない。

独立企業間価格算定方法は、基本 3 法と「その他政令で定める方法」で大きく性質が分かれる。基本 3 法は、「取引」に着目して独立企業間価格を算定する方法であり、国外関連取引と比較対象取引との同種性を重視する。特に、独立価格比準法は、国外関連取引と比較対象取引の対象となる媒体が「同種」であり、非関連者間で「同様の状況の下」で行われることが要求されており、厳格な同種性が必要である。再販売価格基準法と原価基準法は、国外関連取引の売り手または買い手と比較対象取引の売り手または買い手の利益率に基づいて算定する方法である。独立価格比準法までの厳格な同種性は、求められていないが、類似性が求められている。

「その他政令で定める方法」は、「取引」に着目する基本 3 法とは異なり、「利益」に着目して独立企業間価格を算定する方法である。「その他政令で定める方法」には、利益分割法と取引単位営業利益法がある。利益分割法は、国外関連取引から生ずる利益を合算し、法人と国外関連者の貢献度に応じてそれぞれに配分する方法である。利益分割法は、比較利益分割法、寄与度利益分割法及び残余利益分割法の 3 種類である。利益分割法は、基本的に、比較対象取引を見つける必要がないが、比較利益分割法だけ唯一、比較対象取引を見つけ出す必要がある。取引単位営業利益法は、国外関連者の営業利益率と比較対象法人の営業利益率を比較して独立企業間価格を算定する方法である。

移転価格税制は、上述したような概要である。無形資産取引は、有形資産取引とは異なる特殊性を有している。無形資産取引に係る独立企業間価格算定方法のベスト・メソッドは、何かという点を明らかにするには、無形資産取引の具体的な特殊性を整理した上で、検討すべきである。したがって、次章では、無形資産取引の特殊性を、無形資産の本質、移転価格税制上の無形資産の定義及び帰属、さらに一般的な無形資産取引の特殊性という観点から検討する。

第3章 無形資産取引

本章では、無形資産取引という、有形資産取引とは異なるユニークな取引の特殊性について指摘する。具体的には、無形資産の本質、移転価格税制上の無形資産の定義・帰属及び一般的な無形資産取引の特殊性という観点から整理・検討する。

第1節 無形資産の本質

無形資産取引という特殊な取引を整理する上では、無形資産とはなにか、また、そもそも資産とはなにかという点を明らかにする必要がある⁹⁰。

会計学的に「資産とは、企業に投下された資本の具体的な形態をいう。企業が設立されたとき投下される資本は一般に貨幣形態をとっている。企業はこの貨幣と交換に生産活動を営むために必要な財貨またはサービスを取得するが、このような財貨またはサービスに使われた資本も、企業が生産した財貨またはサービスを販売することによって、再び貨幣で回収され⁹¹」る。すなわち、資産とは、過去の投資に対する将来的なキャッシュ・フロー⁹²であると考えられている⁹³。そして、資産を将来的なキャッシュ・フローをもたらす経済的資源であると考えた場合、「資産の価額は、当該資産のもたらす将来キャッシュ・フローを割り引いて現在価値に直したもの⁹⁴」である。

資産は、有形資産と無形資産から成る点を考慮すると、無形資産も有形資産と同様に、資産であることに違いはない。上述のような資産の本質を踏まえると、「無形資産についても、将来キャッシュフローを産み出すものが資産であり、資産とはそのような将来キャッ

⁹⁰ 中里実『国際取引と課税—課税権の配分と国際的租税回避—』（有斐閣、1994年）314頁参照。また、中里実「移転価格課税と経済理論：実務における経済理論の利用可能性」中里実＝太田洋＝弘中聡浩＝宮塚久編『移転価格税制のフロンティア』（有斐閣、2011年）36頁も参照。

⁹¹ 染谷恭次郎『現代財務会計（第10版）』（中央経済社、1999年）124頁。

⁹² 桜井氏は、資産が将来キャッシュフローをもたらす能力のことを「用役潜在力（service potentials）」とよんでいる（桜井久勝『財務会計講座（第19版）』（中央経済社、2018年）84頁）。

⁹³ 桜井氏は、「資産とは、企業にキャッシュフローをもたらす能力をもった経済的資源である」と述べている（桜井・前掲注92）84頁）。また、広瀬氏は、「資産とは、（1）企業などのある特定の経済主体に帰属する、（2）将来の経済的便益であり、かつ（3）貨幣額で合理的に測定できるものである」と述べている（広瀬義州『財務会計（第13版）』（中央経済社、2015年）162頁）。

⁹⁴ 中里・前掲注90）314頁。また、中里・前掲注90）36頁及び中里実「第2章 移転価格課税における無形資産の扱い」日税研論集64号（2013年）32頁も参照。

シュフローの束であるから、その価値は、将来キャッシュフローの割引現在価値である。無形資産も、有形資産同様に、所得を産み出す資産であることにはかわりはない。……無形資産は有形資産と全く同じで、いずれについても過去の投資が現在において利益をもたらすことがわかる⁹⁵⁾として、将来キャッシュ・フローを産み出すという点では、本来的に無形資産と有形資産の本質は変わらないと考える⁹⁶⁾。

しかし、無形資産は、有形資産と異なり目に見えないため、それが資産として認識される場合が少ない。市場においてある企業が他の企業よりも利益を多く上げているのは、他の企業の保有していない何らの無形資産を保有しているからであると考えられる。ところが、その無形資産が具体的に何であるかを特定することは、現実的に困難である⁹⁷⁾。

第2節 無形資産の定義

我が国税法では、無形資産に係る明確な定義を置いていない。法人税法施行令13条8号には、減価償却資産の範囲として、無形資産が列挙されている。しかし、無形資産に含まれる権利を規定しているだけで、各々の権利の内容について定義しているわけではない⁹⁸⁾。

移転価格税制における無形資産は、措置法通達66の4(3)-3の注1において「令第183条第3項第1号イからハまでに掲げるもののほか、顧客リスト、販売網等の重要な価値のあるものをいう」と明示されている。法人税法施行令183号第3項には、以下のように、規定されている。

- 「イ 工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式又はこれらに準ずるもの
- ロ 著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。）
- ハ 第十三条第八号イからソまで（減価償却資産の範囲）に掲げる無形固定資産（国外における同号ワからソまでに掲げるものに相当するものを含む。）」。

法人税法施行令183条第3項は、イないしハにおいて、法的に保護されている権利としての無形資産を規定している。措置法通達66の4(3)-3は、法的権利としての無形資産以外に、「顧客リスト、販売網等の重要な価値のあるもの」と規定し、経済的な権利としての

⁹⁵⁾ 中里・前掲注90) 314-315頁。また、中里・前掲注94) 32-33頁も参照。

⁹⁶⁾ 高久氏は、有形資産と無形資産の本質を区分して探る必要がないと述べるが、「無形資産を形成するための支出である研究開発費、広告宣伝費については支出時に一時の損金算入が認められているのに対し、有形資産を製造するための支出については一時の損金算入が認められないことから、租税法上の取扱いには大きな相違がある」点を指摘している（高久隆太「移転価格課税における無形資産の使用により生じた利益の帰属及びその配分」税大論叢49号（2005年）15頁参照）。

⁹⁷⁾ 中里・前掲注90) 35頁参照。

⁹⁸⁾ 高久・前掲注96) 21頁参照。

無形資産も規定している。法的な権利は、経済的な権利と異なり、法的に保護されている点から、無形資産と特定することは容易であるが、顧客リストや販売網等の経済的な権利は、無形資産と特定することは困難である。「通達上の定義は、移転価格税制上の無形資産をいわゆる知的財産権には限定せず、『重要な価値のあるもの』であれば何でも無形資産であると認識し得るとしている点で、その範囲が非常に抽象的且つ包括的であ⁹⁹り、無形資産の範囲が広範囲に及びすぎている、また、どのようなものが経済的な権利としての無形資産と特定されるのか否か明確な基準がない点が問題であると考えられる¹⁰⁰。

すなわち、通達に明示されている無形資産については、「特許権、商標権、意匠権、著作権、更にはフランチャイズ、ライセンスといった法的権利、あるいはソフトウェア、プログラム等までは予見可能であろうが、事業に係る様々なノウハウ、更には従業員の能力、知識等まで含まれることとなると、納税者側にとっての予見可能性は非常に困難を極め、それが故に『後知恵』的だとの議論も生じよ¹⁰¹」う¹⁰²。

また、事務運営指針 2-11 は、調査において検討すべき無形資産として以下のように指摘している。

「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、例えば、次に掲げる重要な価値を有し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。

- イ 技術革新を要因として形成される特許権、営業秘密等
- ロ 従業員等が経営、営業、生産、研究開発、販売促進等の企業活動における経験等を通じて形成したノウハウ等
- ハ 生産工程、交渉手順及び開発、販売、資金調達等に係る取引網等」。

⁹⁹ 岩倉・前掲注 43) 700 頁。

¹⁰⁰ 石井氏は、「課税当局は、移転価格税制の文脈では、『無形資産』を法的な保護を受ける『権利』に限定しているわけではない……それゆえ、移転価格税制を適用する際には、取引当事者が特別の価値を見出していない事実関係についても、評価の俎上に上がってくる可能性があります。企業側として、課税庁の主張する『無形資産』があまりに広範なものとなっていないか、検証する必要がある」と述べ、無形資産が、調査において非常に重要となる点を指摘している（石井亮「企業グループの無形資産管理と国際租税法—無形資産取引の独立企業間価格」NBL912号（2009年）98頁）。

¹⁰¹ 伊藤・前掲注 9) 127 頁。

¹⁰² 移転価格税制における無形資産は、措置法通達 66 の 4(3)-3 の注 1 において明示されている。しかし、当該「通達は、比較対象取引の選定に当たって考慮すべき諸要素を挙挙しているにすぎない点には留意すべきである」と神山氏は指摘している（神山・前掲注 6) 576 頁）。

この規定においても、法的に保護されている特許権等の無形資産以外に、営業秘密、ノウハウ及び販売網等の経済的な無形資産についても、無形資産として列挙されている。通常、経済的な無形資産は、認識・評価することは困難であり、納税者に過度な負担をかける可能性がある。さらに、事務運営指針が掲げている無形資産についても、これらを個別に評価するのではなく、総合的に勘案するとしていることから、納税者のいかなる無形資産が所得の発生に寄与しているかにつき、課税当局による具体性を欠いた曖昧な無形資産の把握がなされる可能性もある¹⁰³。総合的に勘案するという点に、納税者が予測していなかった課税当局による恣意性が介入する。

措置法通達 66 の 4(3)－3 の注 1 及び事務運営指針 2－11 は、無形資産の定義を明示していると断言することはできないが、調査において検討すべき無形資産を例示している点から相対的な無形資産の定義をしていると評価することができる。法的な無形資産については、無形資産として認識することは当然であるが、ノウハウ、販売網等の無形資産をどこまで認識すべきかは、非常に不明確である¹⁰⁴。措置法通達 66 の 4(3)－3 の注 1 及び事務運営指針 2－11 には、無形資産の認識に関して、同様の問題点があると考えられる。

さらに、企業が高収益をあげているからといって、それが認識した無形資産に起因するものとは限らない¹⁰⁵。当該収益には、無形資産に起因するものとそれ以外に起因するものから構成されており、上記通達及び事務運営指針により、高収益があがっているからといって、すぐさま無形資産と特定するのは不相当である。「課税当局が無形資産を抽象的に把握することを許容しかねない現在の通達及び事務運営指針の定めからは、本来的には無形資産以外の要因に基づく……収益についてまで、何らかの無形資産が寄与している収益だと認定された課税が行われてしまう可能性があ¹⁰⁶」る¹⁰⁷。

¹⁰³ 岩倉・前掲注 43) 702 頁。また、岩倉正和＝田原吏「判批」中里実＝太田洋＝弘中聡浩＝宮塚久編『移転価格税制のフロンティア』（有斐閣、2011 年）217－218 頁及び羽床正秀「無形資産と費用分担契約について」国際税務 26 巻 10 号（2006 年）33－36 頁も参照。

¹⁰⁴ 神山氏は、「特許権等の法的に保護された知的財産権は勿論のこと、独立した企業間において移転の対象となり、対価性が認められるすべての無形資産を考慮すべき諸要素の範疇に含めるという包括的な概念を用いていることがうかがえる」と述べている（神山・前掲注 6) 577 頁）。

¹⁰⁵ 羽床氏は、「移転価格上で無形資産を考えるに当たっては、各企業の収益は如何なる要素に基づいているのか、その要因の中に無形資産と考えられるような要素があるのか等の分析が必要です。超過収益を上げているからそれらはすべて無形資産に起因すると考えるのは慎重であるべきだと思います」と述べている（羽床正秀＝古賀陽子『平成 21 年版 移転価格税制詳解 理論と実験ケース・スタディ』（大蔵財務協会、2009 年）505－506 頁）。

¹⁰⁶ 岩倉・前掲注 43) 702 頁。

¹⁰⁷ 山川氏は、無形資産は企業が平均的な資産収益率よりも高い割合で利益を得ること可能

上述したように、無形資産の定義は、条文上存在しないが、措置法通達 66 の 4(3)-3 の注 1 及び事務運営指針 2-11 に、無形資産が例示されている。例示されている無形資産のうち、法的に保護されている権利を無形資産として把握することは当然である。しかし、ノウハウや販売網等の経済的な資産までも無形資産として把握することとされていることから、無形資産の範囲が広範囲に及んでしまう。そこで、納税者の予測し得ない無形資産までもが認識されてしまう危険性がある。また、高収益を生んでいるからといって、無形資産を有していると安易に判断されてしまう場合もある。高収益を生む要因は、無形資産の可能性もあるし、無形資産以外の可能性もあるため、高収益を生んだ要因が、何であるかという点は慎重に検討すべきである。しかし、要因を検討することは、非常に困難である。以上の点から、無形資産の認識をすることは非常に困難であり、定義を確立することは難しい。

第 3 節 無形資産の帰属

無形資産を特定した後は、当該無形資産が誰に帰属¹⁰⁸するのかという問題がある。事務運営指針 3-12 は、「無形資産の使用許諾取引等について調査を行う場合には、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（以下「形成等」という。）させるための活動において法人又は国外関連者の行った貢献の程度も勘案する必要があることに留意する。なお、無形資産の形成等への貢献の程度を判断するに当たっては、当該無形資産の形成等のための意思決定、役務の提供、費用の負担及びリスクの管理において法人又は国外関連者が果たした機能等を総合的に勘案する」としている。すなわち、無形資産の帰属は、「法的所有」だけでなく、当該無形資産を形成し、維持または発展するために貢献した「経済所有」も検討することとしている¹⁰⁹。

にするものであるため、対象とする企業が、平均的な資産収益率よりも収益を得ている場合は無形資産が存在する可能性はあるが、明確な形がない無形資産の性質によって、実務上、無形資産を認定する際には、問題が生じるため、慎重に検討すべきであると述べている（山川博樹『移転価格税制—二国間事前確認と無形資産に係る実務上の論点を中心に—』（税務研究会出版局、2007 年）259 頁参照）。

¹⁰⁸ 法人税法上では、11 条に実質所得者課税の原則が定められており、その意義につき、法律的帰属説と経済的帰属説の 2 つの見解がある。規定において、「収益の享受」という経済的な表現が用いられていることから、経済的帰属説が正しいように感じる。しかし、経済的帰属説をとると、所得の分割ないし移転を認めることになりやすい等から、実際上多くの困難を伴う、という批判があることから、法律的帰属説が通説であると考えられている（金子・前掲注 3）181-182 頁参照）。

¹⁰⁹ この点に関して、国税不服審判所裁決平成 22 年 6 月 28 日裁集 79 集 434 頁は、「双方が所有する無形資産の価値を判断する要素については、法的な所有関係だけでなく、無形資

移転価格税制上、無形資産から生じた利益が誰に帰属するかを考える際には、2つの考え方がある。1つは、法的所有者に帰属させる法的所有説である。これは、無形資産の法的所有者は原則として1人で、その所有者に全ての収益が帰属するとする考え方である。この考え方によれば、無形資産の所有者とは、文字通り特許権、商標権等の法的に保護された権利の所有者である。もう1つは、経済的所有者に帰属させる経済的所有説である。これは、無形資産の所有者が利益を享受するというのなら、移転価格税制上の所有者を法的所有者に限定せず、法的所有者とは別に税務上の所有者を認め、当該所有者も利益を享受するという考え方である。例えば、無形資産の法的所有者ではない子会社が、価値ある無形資産の形成に寄与し、又は、当該価値を維持・高揚させることに貢献している場合には、子会社も無形資産から生じた利益を享受することとなる¹¹⁰。

事務運営指針3-12は、無形資産の帰属を、法的な所有権を保有する者のみならず、無形資産の形成、維持又は発展に貢献した者に対して経済的所有権を認めていることから経済的所有説を支持していると考えられる。また、法的所有権を有しない関連当事者が無形資産の形成などへの重要な経済的貢献を行ったならば、経済的所有権が法的権利に優越することとなる¹¹¹。しかし、「経済的所有」の概念は、無形資産の定義の問題と同じく、必ずしも外延が明確ではなく、判断過程に恣意が入りやすい点が問題である¹¹²。特に無形資産を法的に所有している側では、「経済的所有」の考え方は課税所得を減らすことになるため、課税当局があえて「経済的所有」の概念を持ち出さないというような一貫性のない運用が行われる危険性がある¹¹³。また、実務上はそもそも明確に貢献の程度を測定できるとは限らず、むしろ、上述したように、「無形資産」の定義が明確ではないことから、納税者からは、課税当局によるその貢献の程度の把握・評価が恣意的であると感じられる運用がなされることもある¹¹⁴。

そこで、事務運営要領事例13の解説では、『「意思決定」とは、具体的開発方針の策定・

産を形成等させるための活動において関連当事者の行った貢献についても勘案する必要があることから、当該無形資産の形成などのための意思決定、役務の提供、費用負担及びリスク管理において、関連当事者が果たした機能等を総合的に勘案し判断することが相当であると解される」と示し、同様の考えを採った。

¹¹⁰ 高久・前掲注96) 54-56頁参照。

¹¹¹ 山川・前掲注107) 262-263頁参照。

¹¹² 岩倉氏は、「無形資産の法的な所有関係に基づいて一義的に決定するのではなく、『貢献の程度』という抽象的なメルクマークで計るという見解を示しており、納税者と課税当局との間で見解の相違が生じることが多くなるのは容易に想像ができるところである」とも述べている(岩倉=田原・前掲注103) 218頁)。

¹¹³ 石井・前掲注100) 98頁参照。

¹¹⁴ 岩倉・前掲注43) 704頁参照。

指示、意思決定のための情報収集等の準備業務などを含む判断の要素であり、『リスク管理』とは、例えば、無形資産の形成等の活動に内在するリスクを網羅的に把握し、継続的な進捗管理等の管理業務全般を行うことによってこれらのリスクを一元的に管理する業務等である¹¹⁵⁾と説明されており、意思決定及びリスク管理の機能がそれぞれ説明されている。役務提供者は誰であるのか、費用負担者は誰であるのか把握することはそれほど困難ではないが、意思決定者、リスク管理者が誰であるのかを把握することは容易ではない¹¹⁶⁾。

上記のように、無形資産の帰属は、「法的所有」のみならず、「経済的所有」も検討することとされている。しかし、一言で「経済的所有」と述べても、その外延は正確ではなく、納税者の予測していない帰属の判定がされる危険性もある。また、貢献の程度の判断基準として、意思決定やリスク管理などの機能の説明が国税庁によりされているが、実際にそれぞれの役割を担っている者を把握することは困難であり、納税者と国税庁の見解が一致しない場合もあると考えられる。したがって、無形資産の「帰属」の問題も、「定義」と同様に、不明確な部分が多いと考えられる。

第4節 無形資産取引の特殊性

上記のような無形資産の本質、移転価格税制上の無形資産の定義及び帰属の不明確性を踏まえた上で、無形資産取引における特殊性を検討する。

無形資産は、同業他社がもちえない資産であり、その独自性が高収益を生み出す所以である。この点から、無形資産取引の特徴として、まず、比較対象となる独立企業間取引の不存在があげられる。上述したように、無形資産は、その独自性・希少性・非代替性に価値の源泉がある。株式・債券のように公開市場において実際取引が活発に行われていないことから、無形資産取引に関する比較可能な独立企業間取引を見出すことは困難である¹¹⁷⁾。また、無形資産は、比較対象となる独立企業間取引が存在しないことから、「効率的な市場が形成されにくい」ため、多国籍企業は内部組織化によって問題に対応しており、無形資産に帰せられる超過収益の『適正な』額は、外部市場において比準すべき独立当事者間取引との比較によっては把握できないことが多い¹¹⁸⁾点も特徴的である。

また、無形資産取引は、有形資産と異なり目に見えず、触れることができない抽象的な存在である無形資産を扱うため、譲渡または使用許諾等の対価を算定することが困難である。この点は、比較対象取引が存在しないため、独立企業間価格を算定することが困難な

¹¹⁵⁾ 国税庁・前掲注 69) 60 頁 (2019 年 3 月 30 日最終アクセス)。

¹¹⁶⁾ 羽床正秀編『平成 27 年版 移転価格税制詳解 理論と実践ケース・スタディ』(大蔵財務協会、2015 年) 121 頁参照。

¹¹⁷⁾ 伊藤・前掲注 9) 128 頁参照。

¹¹⁸⁾ 太田・前掲注 7) 4 頁。また、中里=弘中=淵=伊藤=吉村政穂編・前掲注 7) 312-313 頁(太田洋執筆箇所)も参照。

点とも関連する。したがって、無形資産取引においては、無形資産自体に着目して、課税するのではなく、無形資産を用いて具体的に製造された製品を通じて可視的に把握すれば済むとも考えられる。しかし、無形資産自体に着目するのではなく、可視的な製品に着目して有形資産と同様に課税上の取扱いがなされる点も問題である¹¹⁹。

さらに、経済学の見地から検討すると、無形資産取引においては、必ずしも市場が形成されず、効率的に取り引きされていないため、市場の失敗が存在すると考えられている。無形資産取引に関して、市場の失敗が存在する理由としては、以下の3つがあげられる。1つ目は、フリーライダーの問題である。無形資産は、その製品の製造における限界コストがゼロに近く、利益だけを享受しようとする者が出現するため、無形資産は公共財的な性質を有し、市場に委ねておく必要量が供給されない点が指摘できる。2つ目は、無形資産取引に関しては、ゲーム理論的な状況が存在する。供給者は、無形資産に係る対価の全部を受け取るまでは、ノウハウ等の全部を相手方に開示するわけにはいかず（さもないと、対価なしに知恵だけを入手されてしまう可能性がある）、逆に、需要者は、無形資産に係るノウハウ等の全部を相手方から開示してもらわないうちは、対価の全額を支払うわけにはいかない（さもないと、相手方から知識を得られないまま対価だけをとられてしまう可能性がある）。したがって、需要者・供給者ともに囚人のジレンマ的な状況が生じてしまい、円滑な取引が行われなくなってしまう。3つ目は、無形資産は、その効果が不確実であり、実際に無形資産を使用してみないと、その有用性が明らかにならない可能性がある¹²⁰。

第5節 小括

本章では、無形資産取引という有形資産取引とは異なるユニークな資産を介する取引の特殊性を確認した。

無形資産は、企業に対して将来キャッシュフローをもたらす資産であり、本来的には、有形資産と同様の本質を有する。しかし、無形資産は、有形資産と異なり、独自性・希少性に価値があることから、同種の無形資産は存在しない。故に、高収益を生み出す資産である。市場においてある企業が他の企業よりも利益を多く上げている場合は、他の企業の保有していない何らの無形資産を保有している可能性が高いと考えられる。ところが、その無形資産が具体的に何であるかを確定することは、現実的に困難である。

措置法通達66の4(3)-3の注1及び事務運営指針2-11は、上述した性質を有する無形資産の移転価格税制上の定義について、規定している。移転価格税制上の無形資産は、法

¹¹⁹ 谷口智紀「無形資産の国際取引をめぐる移転価格問題の検討」税経通信182号（2015年）101頁参照。また、谷口智紀「我が国の知的財産権取引課税をめぐる法の不備の検証：アメリカ租税法との比較研究を中心に」専修ロージャーナル10号（2014年）193頁も参照。

¹²⁰ 中里・前掲注90）315-316頁参照。また、中里・前掲注90）37頁及び中里・前掲注94）33-34頁も参照。

的に保護されている資産だけでなく、ノウハウや販売網などの経済的な資産も含まれる。法的な無形資産を認識することは、容易であるが、経済的な無形資産を認識することは、極めて困難である。また、経済的な無形資産として認識する範囲が不明確であることから、納税者の予測していなかったものまで、無形資産として認識されるおそれがある。

事務運営指針 3-12 は、移転価格税制上の無形資産の帰属について規定している。移転価格税制上の無形資産の帰属は、無形資産の法的な所有者のみならず、無形資産の形成等に貢献した者、すなわち経済的な所有者も含むこととされている。経済的な所有者を認識することは、経済的な無形資産と同様、非常に困難である。無形資産の帰属も、無形資産の定義と、同様の問題点を有している。

上述したように、移転価格税制上の無形資産の定義及び帰属は、判定することが困難である。したがって、上記のような性質を有する無形資産取引は、比較対象となる取引の存在が極めて少ない。また、無形資産取引の比較対象取引が少ないことから、無形資産を用いて製造された製品に着目して課税されることも考えられる。しかし、それは当該無形資産取引ではなく、別の有形資産取引に着目している。そのため、有形資産取引と同様の課税が行われる点が問題である。

無形資産取引は、比較対象取引を見つけることが難しい点が、1 番の特徴である。さらに、移転価格税制上の無形資産の定義及び帰属は、経済的な側面まで考慮することから、さらに比較対象取引を見つけることが困難になる。次章では、上記のような性質を有する無形資産取引に関して、ベスト・メソッドとなる独立企業間価格算定方法の選定について、検討する。

第4章 独立企業間価格算定方法の選定

本章では、第3章で確認した無形資産取引という有形資産取引とは異なる特殊性を有する取引において、ベスト・メソッドとなる独立企業間価格算定方法はなにかという点を検討する。

無形資産取引は、無形資産の本質、移転価格税制上の無形資産の定義、帰属及び無形資産取引自体の特殊性という観点から検討した結果、不明確な部分がある。それは、無形資産の定義が不明確で広範囲に及んでしまう点や無形資産は法的所有のみならず経済的所有も考慮されることから誰に帰属するか曖昧である点等である。本章では、上記のような特殊性を有する無形資産取引における独立企業間価格算定方法のベスト・メソッドについて、まず、基本3法の適用可能性を検討する。その後、基本3法以外の「その他の政令で定める方法」の適用可能性を検討する。その上で、ベスト・メソッドと考える残余利益分割法の適用可能性を検討する。

第1節 基本3法による独立企業間価格算定上の問題点

事務運営指針4-2は、基本3法の長所を述べている。事務運営指針4-2は、「独立企業間価格の算定方法のうち、国外関連取引と比較対象取引の価格を直接比較する独立価格比準法……は、独立企業間価格を最も直接的に算定することができる長所を有し、また、売上総利益に係る利益率……に基づき算定された価格を比較する再販売価格基準法及び原価基準法……は、独立価格比準法に次いで独立企業間価格を直接的に算定することができる長所を有する」とした上で、「最も適切な方法の選定に当たり、措置法通達66の4(2)-1(1)から(4)までに掲げる点等を勘案した結果、最も適切な方法の候補が複数ある場合において、独立価格比準法の適用における比較可能性が十分であるとき……は、上記の長所により独立価格比準法の選定が最も適切となり、また、独立価格比準法を選定することはできないが、再販売価格基準法又は原価基準法の適用における比較可能性が十分であるときは、上記の長所により再販売価格基準法又は原価基準法の選定が最も適切となる」と指摘している。この点は、独立価格比準法が、比較対象取引の価格に着目して直接的に独立企業間価格を算定する方法であるため、移転価格税制の基本原則である独立企業原則に即して妥当である¹²¹。また、再販売価格基準法及び原価基準法は、比較対象取引の利益率に着目し、

¹²¹ 国税不服審判所裁決平成29年9月26日裁集108集169頁は、「独立価格比準法（独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を含む。）は、措置法第66条の4第2項第1号イに規定するとおり、国外関連取引と同様の状況の下において非関連者間で行われた同種の取引に係る価格により独立企業間価格を算定する方法であり、国外関連取引と条件を同じくして、国外関連取引に係る価格と比較対象取引に係る価格を直接比較することから、基本3法の中で最も独立企業間価格を直接的に算定することができるものと解される」と示した。

独立企業間価格を算定する方法である。独立価格比準法と異なり価格を直接算定する方法ではないが、取引に着目する点で独立企業原則の考え方を踏襲している。したがって独立企業原則を基本原則とする移転価格税制のベスト・メソッドを考える上では①独立価格比準法、②再販売価格基準法又は原価基準法という順番で検討すべきである。しかし、無形資産取引という特殊な取引においては、上記のような考え方は採用できないのではないかと考える。

基本3法は、問題となる国外関連取引と比較可能な比較対象取引（コンパラブル）を探してきて、独立価格比準法のようにそのデータを直接用いるか、もしくは再販売価格基準法または原価基準法のように計算要素の中で用いることによって、独立企業間価格を求める方法である。言い換えればコンパラブルが発見できない場合には基本3法を用いることはできない¹²²。上記のような性質を有する基本3法には、「実は、看過することのできない重大な問題点が存在することが指摘されている。……比準の対象となる独立企業や独立企業間の取引が存在しない場合がある。特に無形資産が介在する場合がこれにあたる。そもそも他との違いが独占的に認められているところに無形資産の本質があるのである¹²³」から、無形資産が介する取引に関しては、基本3法の適用が困難であるといえる。つまり、無形資産は、同業他社と比較して高収益を生み出す資産であり、独占的なものであるため、同種の無形資産は存在しない。したがって、無形資産取引は、比較対象取引を見出すことが困難である。また、無形資産といっても、その定義及び帰属等の解釈も不明確であることから、基本3法の適用可能性は非常に低いということである。この点は、23年度税制改正において取り入れられたベスト・メソッド方式の観点からもいえる。平成23年度税制改正により、国外関連取引の内容と国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、独立企業間価格を算定するために最も適切な方法を事案に応じて適用することとされたが、改正の背景には、無形資産が関係する事案において基本3法の使用が困難であったことがあるとも考えられる¹²⁴。

上記のように、独立企業間価格の算定方法のうち、無形資産が絡む取引に係る独立企業間価格算定方法についての問題点は、比較対象取引（コンパラブル）を見出すことが難しいことである¹²⁵。このような状況下では、比較可能性に相当の注意を払いながら独立企業

¹²² 太田・前掲注7) 11頁参照。また、中里＝弘中＝淵＝伊藤＝吉村編・前掲注7) 318頁（太田洋執筆箇所）も参照。

¹²³ 中里・前掲注90) 290頁。

¹²⁴ 増井＝宮崎・前掲注34) 194頁参照。

¹²⁵ 高久氏は、「無形資産取引は、比較可能性が低く、『独立価格比準法と同等の方法』を適用することは実際困難である。また、棚卸資産でもない無形資産取引に再販売価格はなく、『再販売価格基準法と同等の方法』を適用することも不可能である。更に、無形資産については、一般に原価との対応関係が明確でなく、原価を特定することは困難であり、『原価

間価格算定方法を選定する必要がある。また、有形資産取引と分離された無形資産の使用許諾取引等について、可能性は低いが見つかれば、基本 3 法の適用は、理論的に可能である¹²⁶。したがって、以下では、無形資産取引における各基本 3 法の適用可能性をそれぞれ検討する。

1. 独立価格比準法

独立価格比準法は、「特殊の関係にない売手と買手が、国外関連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つて当該国外関連取引の対価の額とする方法」と規定されている。措置法通達 66 の 4(7)–6 は、「無形資産の使用許諾又は譲渡の取引について、独立価格比準法と同等の方法を適用する場合には、比較対象取引に係る無形資産が国外関連取引に係る無形資産と同種であり、かつ、比較対象取引に係る使用許諾又は譲渡の時期、使用許諾の期間等の使用許諾又は譲渡の条件が国外関連取引と同様であることを要することに留意する」と示しており、比較対象取引と国外関連取引につき、厳格な同種性を有している。無形資産取引について争われた判決等としては、国税不服審判所平成 10 年裁決¹²⁷及び国税不服審判所平成 22 年裁決¹²⁸がある¹²⁹。平成 10 年裁決は、独立価格比準法の適用を認めた裁決であり、一方、平成 22 年裁決は、独立価格比準法の適用を否定した裁決である。

平成 10 年裁決は、「役務提供等の取引の場合に適用される『独立価格比準法と同等の方法』（独立価格比準同等法）とは、国外関連取引に係る役務提供等と同種の役務提供等をその国外関連取引と同様の状況の下で提供した比較対象取引の対価の額を独立企業間価格とする方法と解される。比較対象取引の役務提供等が国外関連取引と同種のものであると認められるためには、双方の取引の果たしている機能に相当程度の類似性が必要であるが、仮に、その機能に差異がある場合であっても、それが価格に影響を及ぼす程度の差異でなければ、同種のもものと認められると解される。また、比較対象取引が国外関連取引と同様

基準法と同等の方法』を適用することも不可能である。したがって、基本三法と同等の方法を適用することは妥当ではなく、第四の方法である『その他政令で定める方法と同等の方法』を検討せざるをえない」と述べている（高久・前掲注 96）80–81 頁）。

¹²⁶ 山川・前掲注 107) 276 頁参照。

¹²⁷ 国税不服審判所裁決平成 10 年 11 月 30 日公刊物未搭載(TAINS コード F02–2–108)。

¹²⁸ 国税不服審判所裁決平成 22 年 1 月 27 日公刊物未搭載(LEX/DB 文献番号 26100012)。

¹²⁹ 両判決ともに無形資産のライセンス取引につき争われた判決である。当該判決から無形資産の譲渡取引等の他の無形資産取引についてのベスト・メソッドを結論づけることは難しいが、ライセンス取引は無形資産取引の 1 種であるため、無形資産取引に係るベスト・メソッドを考える 1 要素として以下検討する。

の状況の下でなされたものであると認められるためには、取引時期、取引市場等が同様である必要があるが、これらに差異のある状況の下でなされた取引であっても、その差異により生じる価格差を調整できるときは、その調整を行った後の価格をもって独立企業間価格とするものと解される」と判断基準を示した。あてはめでは、無形資産の同種性については、国外関連取引及び比較対象取引のいずれも、「技術及び技術情報を利用した総合的な製造ノウハウ」であり、「生産工程における技術情報」を包含していること、対象製品について、いずれも「ステアリングギヤの生産」が中心であることを理由に同種性を肯定している。国外関連取引と比較対象取引との間に相違があっても、直ちに比較可能性を否定しないという点で、緩やかな判断基準を採用したと考えられる¹³⁰。

平成 22 年裁決は、「比較対象取引に係る無形資産が国外関連取引に係る無形資産と同種のもの（相当程度の類似性があるもの）で、かつ、比較対象取引に係る使用許諾の時期、使用許諾の期間等の使用許諾の条件が検証対象となる国外関連取引と同様であることを要するもの（比較対象取引に係る使用許諾の時期、使用許諾の期間等の使用許諾の条件が、検証対象となる国外関連取引と差異がある場合には、その差異により生じる対価の額の差を調整できる場合を含む。）と解される」という判断基準を示した¹³¹。これは、平成 10 年裁決よりも厳格な判断基準であり、通達 66 の 4(7)-6 と同様に、類似性の程度は相当に高いため、無形資産は個別性が大きいことからすると、ここで要求される類似性を満たすのは容易ではないと考えられる¹³²。

独立価格比準法の文言を文理解釈すると、平成 10 年裁決で示された緩やかな判断基準よりも、平成 22 年裁決で示された厳格な判断基準により、同種性を判断するのが妥当であると考えられる。独立価格比準法は、ある取引が国外関連取引と同種及び同様の状況の下で行われた取引を比較対象取引とする方法である。したがって、厳格な同種性を求められていることから、ある取引と国外関連取引に相違がある場合には、比較対象取引と認められるべきではない。これを、無形資産取引についてみると、①当該無形資産が産業又は市場で使用されていること、②当該無形資産が類似の潜在利益を持つこと、という 2 つの要件を満

¹³⁰ 藤枝純＝南繁樹「移転価格税制の最新動向と実務への影響～ケーススタディと理論の解明～（第 4 回）」国際商事法務 40 巻 1 号（2012 年）78-79 頁参照。

¹³¹ 国税不服審判所裁決平成 27 年 3 月 5 日公刊物未搭載（TAINS コード F0-2-574）では、「比較対象取引に係る無形資産が国外関連取引に係る無形資産と同種であり、かつ、比較対象取引に係る使用許諾の時期、使用許諾の期間等の使用許諾の条件が国外関連取引と同様であることを要する（比較対象取引と国外関連取引とにおいて取引段階、取引数量その他に差異のある状況の下で取引した場合には、その差異により生ずる対価の額の差を調整することができるものに限る。）ことに留意する」として、いままでの裁決等と同様の基準を採用している。

¹³² 藤枝＝南・前掲注 130) 78 頁。

たせば、同種性を満たすと考えられる¹³³。しかし、無形資産の場合、その同種性及び希少性を本質とすることから、比較可能な無形資産取引を発見することは極めて困難があり、実際には納税者と第三者との内部取引を比較対象取引とすることが多いと考えられる¹³⁴。

東京地裁平成 29 年 11 月 24 日判決においては、「独立価格比準法と同等の方法を適用するには、本件国外関連取引の対象と『同種』の無形資産等について、本件国外関連取引と『同様の状況』の下で行われた取引を比較対象取引とする必要があるというべきである。そして、独立価格比準法及びこれと同等の方法は、比較対象取引の対価の額をもって国外関連取引の対価の額とみなすものであるから、比較対象取引が『同種』かつ『同様の状況』の下での取引といえるか否かは、対価の額に影響を及ぼす差異があるか否か……という観点から検討するのが相当である」とし、先例である平成 22 年裁決と同様の基準を示した。そのうえで、「同種」性については、①無形資産の使用許諾及び役務提供の対象たる製品の種類、②製品の用途、③役務提供の頻度及び程度を、「同様の状況」については、①製造・販売地域、②ライセンス取引の対象地域における独占的権利性の有無、③市場におけるシェアを検討した。その結果、「同種」性についての①はライセンス取引の対象製品の違い、②は同一の製品であっても用途が異なる、③は役務提供の頻度及び程度等に相当の差異がある点を指摘し、対価の額に影響を及ぼすことから、「同種」ではないと判示した。また、「同様の状況」についての①は相手法人の所在国が違うこと、さらに国が違えば景気の状況が異なり同一製品でも販売価格に差異が生じる、②は国外関連取引には独占的権利が付されているのに対し、比較対象取引とするものに付されているものは非独占的権利である、③は国が違うことからシェアも大きく異なり市場におけるシェアの違いは製品の価格競争力や収益性に影響を及ぼす等の点を指摘し、対価の額に影響を及ぼすことから、「同様の状況」ではないと判示した。したがって、独立価格比準法の適用は認められないと結論付けた。

無形資産取引は、コンパラブルを見つけることが難しく、独立価格比準法を採用するには、適正な内部比較対象取引を見つけることができれば採用できる点は上述した。しかし、東京地裁平成 29 年判決でもみられるように、内部取引を比較対象としようとしても、「同種」及び「同様の状況」をみたすためには厳格な同種性が必要であるため、現実には内部

¹³³ 伊藤氏は、独立価格比準法の適用につき「以下のような条件を充足する必要がある。すなわち、比較可能な類似性の高い同等な無形資産を取引する市場が存在し、その市場で自由な競争環境が確保されていること。さらには、比較可能な同等な無形資産の取引事例が過去から現在に至るまで豊富であり、当該取引事例に関する価格等の情報へのアクセスが容易であることである。現状では、無形資産について、このような条件を充足する類似取引データを公開データから取得することはできないため適用は不適切であろうと思われる」と述べている（伊藤・前掲注 9）128 頁）。

¹³⁴ 高久・前掲注 96）81 頁参照。

取引であっても独立価格基準法が求める同種性に合致する内部取引を見つけることは困難であると考え¹³⁵。

2. 再販売価格基準法

再販売価格基準法は、「国外関連取引に係る棚卸資産の買手が特殊の関係にない者に対して当該棚卸資産を販売した対価の額（以下この項において「再販売価格」という。）から通常の利潤の額（当該再販売価格に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額をいう。）を控除して計算した金額をもつて当該国外関連取引の対価の額とする方法」と規定されている。これを無形資産取引にあてはめると、無形資産を取得またはライセンス契約により使用許諾を受けている者が、第三者に譲渡または使用許諾して得る対価の額から通常の利潤の額を控除して計算した金額を独立企業価格とする方法であると考えられる。

無形資産は同業他社が有しない資産であることから、高収益を生み出す点を本質としている。そのため、「譲渡等された無形資産は、相手先において、棚卸資産のように、他に譲渡されるということは、きわめて少ない¹³⁶」と予測されることから、無形資産の譲渡取引において再販売価格基準法を適用することはないと考えられる。また、無形資産の使用許諾取引に関しては、ライセンス契約を結んで無形資産の使用許諾を受けた者が、再実施権により、第三者に対して、無形資産の使用許諾契約を結び、それに対する対価を得ていれば再販売価格基準法の適用があるかもしれない。しかし、無形資産の譲渡取引と同様に、無形資産の本質から考えると、そのような取引を行うことは通常考えられない。また、措置法通達 66 の 4(7)-6 は、「無形資産の使用許諾等の取扱い」と題して、無形資産の使用許諾取引における独立企業間価格算定方法の選定における留意点をあげているが、基本 3 法のうち唯一、再販売価格基準法に関する留意点をあげていない。この点からも、無形資産の使用許諾を受けた者が、再実施権により第三者に使用許諾させるような取引を想定していないと考えられる。さらに、仮に無形資産を譲渡または使用許諾により取得し、当該無形資産を第三者に譲渡または使用許諾させる取引が存在したとしても、当該取引と類似性を有する比較対象取引を見つけることは相当に困難であると考えられる。したがって、無形資産取引において再販売価格基準法が適用されることはないと考えられる。

¹³⁵ 藤枝氏も「独立価格基準法と同等の方法については、対象となる無形資産の『同種』性及び契約条件についての同種性が要求されるが、これを充足する比較対象取引を見いだすことは必ずしも容易ではないと思われる」と述べ、独立価格基準法の適用可能性は低いと考えている（藤枝＝南・前掲注 130） 81 頁）。斎藤氏（斎藤奏『移転価格税制一課税の仕組みから申告書作成まで』（中央経済社、1994 年） 140 頁）や羽床氏（羽床・前掲注 116） 124 頁）等も同様の旨を述べている。

¹³⁶ 斎藤・前掲注 135） 141 頁。

3. 原価基準法

原価基準法は、「国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、製造その他の行為による取得の原価の額に通常の利潤の額（当該原価の額に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額をいう。）を加算して計算した金額をもつて当該国外関連取引の対価の額とする方法」と規定されている。措置法通達 66 の 4(7)-6 は、「無形資産の使用許諾又は譲渡の取引いて、原価基準法と同等の方法を適用する場合には、比較対象取引に係る無形資産が国外関連取引に係る無形資産と同種又は類似であり、かつ、上記の無形資産の使用許諾又は譲渡の条件と同様であることを要することに留意する」と示している。原価基準法は、「同種又は類似」という文言から、独立価格比準法ほどの厳格な同種性までは要求していないが、類似性を必要としている。したがって、原価基準法も独立価格比準法及び再販売価格基準法と同様に、比較対象取引を見つけて独立企業間価格を算定しようとする方法である。

原価基準法により国外関連取引の独立企業間価格の算定方法として適用するためには、当該資産の原価を把握しなければならない。この点は、無形資産取引においても同様であり、当該無形資産の原価を把握する必要がある。しかし、譲渡等した無形資産の原価の把握については、①無形資産として完成するまで、かなり長期間を要することが多いこと、②無形資産として完成するまでの直接または間接に要した費用等の範囲がきわめて広範であること、③無形資産の完成までに要した原価を、製品原価と異なり、原価計算システムとしてシステムティックに把握することが困難であること等の観点から正確に把握することは困難であると考え¹³⁷。また、譲受人にとって無形資産の取得価値が譲渡人の費消したコストと等しくなる保障は無く、そこに何らかの対応関係を認めることは理屈的に困難である。さらに特許権又はソフトウェア等の無形資産の場合は、あらかじめ特定の目的に基づいて開発されるものであるためコスト算定は容易であるのに対して商標権またはブランド等の場合、商標権の価値を創出するためのコストを特定することは不可能であることに加え、特定できたとしても商標権の価値を創出するためのコストと商標権の経済価値との間には必ずしも明確な対応関係はないことから適用は不適切であろうと考える¹³⁸。

また、原価基準法は、仮に無形資産の原価を把握することができたとしても、同種又は類似の無形資産を見つけることは困難であろう。それは、無形資産の独自性・希少性という性質からも考えられる。したがって、無形資産取引において、原価基準法は、原価を把握することが難しい点と原価を把握することができても比較対象取引を見つけることが困難である点から、原価基準法を適用することは難しいと考える。

第2節 その他政令で定める方法による独立企業間価格算定上の問題点

基本3法は、「取引」に着目したアプローチである。特に独立価格比準法は、比較対象取

¹³⁷ 斎藤・前掲注 135) 140 頁参照。

¹³⁸ 伊藤・前掲注 9) 128 頁。

引との厳格な同種性を求められる。また、再販売価格基準法は、無形資産の譲受者または使用許諾を受けた者が再譲渡または使用許諾を第三者に認めなければならない。さらに、原価基準法は、無形資産の原価を算定する必要がある。独立価格基準法は、無形資産と同種の取引を見つけることが難しい点、再販売価格基準法及び原価基準法は、それぞれ求められているものを満たしても、当該取引と類似の取引を見つけることが困難である。したがって、無形資産取引はその資産の性質上、同種又は類似の取引を見つけることは困難であるため、「取引」に着目した基本3法を採用することはできないと考える。

我が国の規定は、措置法66条の4第2項において、独立企業間価格算定方法として、基本3法以外に「その他政令で定める方法」を定めている。「その他政令で定める方法」には、利益分割法と取引単位営業利益法がある。基本3法と「その他政令で定める方法」との相違点は、前者が「取引」に着目して独立企業間価格を算定する方法であるのに対して、後者は「利益」に着目して独立企業間価格を算定する方法である点である。したがって、以下では、無形資産取引における「その他政令で定める方法」の適用可能性について検討する。

1. 利益分割法

利益分割法は、「関連企業間の取引から生じた両当事者の利益の合計額を独立企業間であればそのように分割するであろうように、関連企業間で分割する方法¹³⁹⁾」である。したがって、同種または類似の「取引」に着目する方法である基本3法とは異なり、比較対象取引を見つける必要がない。つまり、外部の比較対象取引をもとにするのではなく、当該取引のみに着目し、独立企業間価格を算定することとなる。

利益分割法は、移転価格税制が最初に導入された米国において、導入当初から採用されていた方法であったが、独立企業原則に基づいて非関連者間の取引金額を重視する方法と比べてあまり採用されてこなかった。その理由としては、利益を関連者間に配分する基準に客観性がなく、恣意的になり易い点が指摘されていたためである。このような欠点を持つ利益分割法が採用されるようになった契機は、独創的で収益性の高い無形資産に係る移転価格の決定が、取引アプローチでは困難であるという問題が生じたためである。無形資産の譲渡対価あるいは使用料を決定することが、取引重視の従来の決定方法では適正性を欠くから、利益分割法が、見直され適用されることが多くなった¹⁴⁰⁾。

¹³⁹⁾ 村上睦「利益分割法の検討」小林威『移転価格税制の理論・実証研究』（多賀出版、1998年）195頁。

¹⁴⁰⁾ 矢内・前掲注40) 151頁参照。また、利益分割法は、内部データを主に利用し、外部データに依拠しないことから、多くの納税者が歓迎したと言われている（岡村忠生「国際課税」岩村正彦ほか編『政府と企業』（岩波書店、1997年）313頁参照）。

利益分割法は、取引に着目せず利益に着目するアプローチである。無形資産取引は、無形資産の性質上、同種又は類似の取引を見つけることが困難であるから、利益分割法を適用する可能性は高い。また、利益分割法は「通常、無形固定資産取引だけではなく、棚卸資産取引と一体となった取引に対して用いる方法¹⁴¹⁾」であるとの指摘もある。無形資産取引といっても、親子会社間で取引を行う場合には、無形資産のみの提供だけでなく、無形資産を用いて製品を製造するための材料等を販売する取引も併せて行われるケースも考えられる。この点は、利益分割法が争点となった裁決・判例においても無形資産取引以外に棚卸資産の販売取引等が行われていることが確認できる。したがって、無形資産取引に付随して行われる棚卸資産取引とを一の取引とみなして行われる取引に関しても、利益分割法が適用される可能性は高い¹⁴²⁾。

利益分割法を無形資産取引に適用することはできると考えるが、利益分割法自体に欠点がないとはいえない。それは、独立企業間価格を算定する上での恣意性の介入である¹⁴³⁾。具体的には、分割対象利益の利益分割において、「①対外（アウトバウンド）取引については現地の同業他社を超える超過利益は無形資産の法的所有者の居住地国である日本に帰属すべきであるとする一方で、②対内（インバウンド）取引については、国外関連者から供与されている重要な無形資産について日本子会社の経済的所有概念を持ち出すことで日本に帰属すべきであるとする『ケース・バイ・ケース』の執行が可能であるところ¹⁴⁴⁾」である。

¹⁴¹⁾ 神谷一夫「無形固定資産取引に対する移転価格調査への対応」租税研究 672 号（2005 年）76 頁。

¹⁴²⁾ 取引単位に関しては、措置法通達 66 の 4(4)-1 に「独立企業間価格の算定は、原則として、個別の取引ごとに行うのであるが、例えば、次に掲げる場合には、これらの取引を一の取引として独立企業間価格を算定することができる」と示している。そしてその例として、「国外関連取引について、生産用部品の販売取引と当該生産用部品に係る製造ノウハウの使用許諾取引等が一体として行われており、独立企業間価格についても一体として算定することが合理的であると認められる場合」とし、無形資産取引と棚卸資産取引とを一の取引単位とみなして、独立企業間価格を算定することが認められている。東京地判平成 29 年 11 月 24 日・前掲注 1) においても争点となっており、この通達の考え方を支持している。

¹⁴³⁾ 中里氏は、この点に関し、利益分割法は、「一般的にあって、簡易で執行が容易である反面、多分に推計課税的であるという欠点を有する」と指摘している（中里・前掲注 90）329 頁）。

¹⁴⁴⁾ 赤松晃「国際課税の基本的な仕組み」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007 年）621 頁。

たしかに、利益分割法を適用する上では、恣意性の介入という点を完璧に排除することは難しいのかもしれない。しかし、我が国の移転価格税制上、無形資産取引に関して、基本3法を適用することが難しい点を考慮すると、「その他政令で定める方法」のうち、利益分割法または取引単位営業利益法を適用するしかない。以下では、無形資産取引における各種の利益分割法の適用可能性を検討する。

(1) 比較利益分割法

比較利益分割法は、「非関連者間の比較対象取引の利益分割要因を参照して、国外関連取引の分割対象利益を分割する利益分割法¹⁴⁵」である。利益分割法は、基本的に比較対象取引を必要としない独立企業間価格算定方法であるが、比較利益分割法は、利益分割法の中で唯一、比較対象取引を必要とする。この点から、比較対象取引を必要としない寄与度利益分割法や残余利益分割法とは異なり、比較対象取引を選定する必要があるため、外部データを使用することから、独立企業原則に従って、比較利益分割法が無形資産取引におけるベスト・メソッドと考えることもできる。

たしかに、比較利益分割法は、非関連者間の取引を比較対象とすることから、独立企業原則という観点から、理論的に優れている。また、非関連者間の取引を用いることから、客観的な利益配分を行えるという意味で公平性も担保されている。しかし、基本3法と同様に非関連者間における取引に着目したアプローチであり、比較対象取引を見つけ出すのが困難である無形資産取引においては、ベスト・メソッドにはならず、適用可能性は低いと考えられる¹⁴⁶。また、現実には、情報交換規定により、的確な情報を入手することが困難であるという点も指摘できる¹⁴⁷。

さらに、仮に比較対象取引を見つけることができたとしても、それは独立企業原則との関係から、比較利益分割法ではなく基本3法のどれかを採用するべきであると考えられる¹⁴⁸。なぜなら、基本3法は、比較対象取引の取引価格や取引結果の利益水準を比較し、直接的に独立企業間価格を算定するのに対して、比較利益分割法は比較対象取引の利益分割割合に着目し間接的に独立企業間価格を算定するからである。

¹⁴⁵ 藤枝＝角田・前掲注49) 186頁。

¹⁴⁶ 品川氏も、比較利益分割法は、「そもそも比較対象取引を選定する必要があるが、この方法は2法人間の所得配分割合を比較することから、内部比較対象取引ではなく外部比較対象取引を見つける必要がある、適用可能性は低いといえる」と述べている(品川克己「移転価格税制への対応④」T&A master553号(2014年)26頁)。

¹⁴⁷ 望月・前掲注38) 500-501頁参照。

¹⁴⁸ 横澤佳伸「最適方法ルール下における利益分割法の適用について－理論的根拠と適用可能性－」税大論叢75号(2012年)218頁。

したがって、比較利益分割法は適切な比較対象取引の利益分割指標のデータを入手することができれば、適用することは可能であるが、そもそも比較対象取引を見つけることが困難な無形資産取引において適用可能性は低い。さらに、比較対象取引を見つけることができたとしても、比較利益分割法は、独立企業原則との関係では、基本3法を適用することが良いといえるため、適用可能性はないと考える。

(2) 寄与度利益分割法

寄与度利益分割法は、「分割対象利益を、その発生に寄与した程度を推測するに足りる要因に応じて配分する利益分割法¹⁴⁹⁾」である¹⁵⁰⁾。つまり、対象取引における当事者間の貢献度合いにより分割対象利益を当事者に配分する方法である。したがって、寄与度利益分割法は、比較対象取引を選定する必要がないことから、基本3法や比較利益分割法と比べて適用可能性は高い。また、比較対象取引を選定する必要がない点は、企業グループの内部情報だけで独立企業間価格を算定することができるため、容易に適用できると考えられる。しかし、対象法人と国外関連者の分割対象利益への貢献度を合理的に算定することは容易ではなく、また分割要因を特定することやそのために必要な財務情報を入手することが難しい場合が多いと考えられる。したがって、分割要因が特定できれば、極めて有用性の高い方法であるが、安易に分割要因を特定すると、結果的に不正確な数値が独立企業間価格として算出されるおそれもある¹⁵¹⁾。さらに、寄与度利益分割法は、内部情報のみで、当該取引における寄与度を算定するため、独立企業原則という基本原理を考慮していないと考えられる。

また、寄与度利益分割法は、「納税者だけの資料に基づき行えるという長所を有するが、一方、貢献度を数値化することは極めて困難であるほか、共通経費の配賦が困難、合算利益の計算が困難等の問題点がある¹⁵²⁾」とも指摘されている。措置法施行令39条の12第8項口は、「所得の発生に寄与した程度を推測するに足りるこれらの者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者に係る要因に応じて」配分する方法と規定しており貢献度を費用の額等で決定しようとしている。課税当局は、貢献度指標として、利益がもたらされると考える全ての費用、及び、利益は労働力と設備等の生産手段の稼働から生じると考え、人件費・設備関連費を多用している。しかし、費用概念による貢献度の測

¹⁴⁹⁾ 藤枝＝角田・前掲注49) 197頁。

¹⁵⁰⁾ 米国において、寄与度利益分割法は財務省規則に規定されていない。一方、残余利益分割法及び比較利益分割法が規定されており、寄与度利益分割法は米国移転価格税制下では、その他の方法と位置付けられている。したがって、寄与度利益分割法は、米国において適用可能性は低いと考えられていると推測する。

¹⁵¹⁾ 品川・前掲注146) 28頁。

¹⁵²⁾ 高久・前掲注96) 89頁。

定については、利益への貢献を十分に表すことができないと考えられる¹⁵³。また、理論的には、費用の支出が所得の発生に直接結びつくとは言えない¹⁵⁴。実務上、合算利益が創出される源泉を費用に求められることに合理性があるか、すなわち、費用が「所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因」と認められるか否かの十分な検討を経ることなく、費用概念に基づく寄与度利益分割法が多用されている事案が多いと思われる。また、関連者間取引の中で各関連者が果たす機能及び負担するリスクを費用の負担割合で画一的に捉えることは妥当とはいえない¹⁵⁵。

寄与度利益分割法は、無形資産取引に適用可能かどうかを検討する前に、寄与度利益分割法自体に問題があると考えられる。それは、上述したように、分割対象利益の分割指標が不明確である点である¹⁵⁶。実務上、分割指標としては、特定の費用を用いて課税が行われているが、費用が所得の発生に起因しているとはいえない。また、仮に所得の発生に起因しているとしても、すべての費用が所得の発生に起因しているのか、それとも一部の費用のみが所得の発生に起因しているのかという点も問題となる。したがって、上記のような問

¹⁵³ 大河原健『移転価格分析の課題と改善策の研究』（中央公論事業出版、2005年）181頁参照。

¹⁵⁴ 望月・38) 496-497頁参照。

¹⁵⁵ 大河原・前掲注153) 181頁参照。この点について、小林氏は「課税庁は、理論的に貢献度指標として、生み出された利益と相関関係を有すると考えられる全費用及び利益は、当該企業の労働力、設備力から生じるとの理解から、費用概念による貢献度の測定を特に重視しているものと思われるが、かりに、実務上、……安易な費用概念に基づく貢献度利益分割法の適用事例が多いとするならば、極めて不適切な執行といわざるをえない」と述べている（小林・前掲注78) 148頁）。

¹⁵⁶ 無形資産取引ではないが、寄与度利益分割法の適用可否につき争われた判決として、東京地判平成24年4月27日・前掲注66)がある。当該事案は、エクアドル産バナナを輸入している原告が、バハマ法人である国外関連者に支払った対価の額が独立企業間価格を超えているとして、原処分庁が寄与度利益分割法を適用して更正処分を行ったため、これを不服として原告が取消しを求めた事案である。当該事案では、「分割要因の選定に当たっては、国外関連取引の内容に応じて各当事者が果たす機能を分析し、その機能に差異があるときは、それぞれの機能が分割対象利益の発生に寄与する程度や性格等を考慮し、各当事者が分割対象利益の獲得に寄与した相対的な程度を推測するに足りる要因を選定すべきと解するのが相当である」と基準を示した上で、納税者と国外関連者が行う業務はいずれも仕入販売業務及び一般業務であることから、両者の機能に差異はないと認めた。そして、「両者がこれらの業務のために支出した費用は、販管費として計上され」ているため、販管費の全額を分割要因としたことに合理性を認めた。寄与度利益分割法は、上記事案のように事例判断になることが多いと考えられるが、無形資産取引について適用することは困難であると考えられる。

題点をもつ寄与度利益分割法を、有形資産取引とは異なる特殊性を有する無形資産取引に適用できる可能性は極めて低いと考えられる¹⁵⁷。

2. 取引単位営業利益法

取引単位営業利益法は、「価格や売上総利益率ではなく、比較対象法人の営業利益率を使用して、国外関連取引の独立企業間価格を算定する方法¹⁵⁸」である。取引単位営業利益法は、平成16年度税制改正により我が国移転価格税制に導入された独立企業間価格算定方法であり、移転価格税制導入時の移転価格税制においては認められていなかった方法である。取引単位営業利益法は、米国で用いられている利益比準法（CPM）を独立企業原則にあてはめてより厳密にした方法であると考えられている。CPMは、対象法人と類似の事業活動を行う非関連者の利益水準指標（例えば企業単位又は事業セグメント単位の営業利益率）を用いて当該対象法人の課税所得を決定する方法であり、1994年から米国で導入されてる¹⁵⁹。日本は、「CPMに対して、①CPMは取引ごとの利益率ではなく、企業全体の営業利益率を比較している、②同じ業種であれば同じ利益率でなければならないことになって不合理である、③同じ業務内容の会社であっても、効率性の違いによって利益率に差が生じるのが現実であるにもかかわらず、こうした差異を一切無視している、④企業グループとして薄利多売戦略を採っている場合、米国子会社に移転価格課税がなされると、グループの利益が外国子会社に片寄せされる結果、親会社が赤字に転落するというおかしな現象を生じるなどの問題を挙げ、CPMに対して反発し¹⁶⁰」、CPMを導入しなかった。米国で導入された1994年の翌年、OECD移転価格ガイドラインの1995年版が発表された。

¹⁵⁷ 青山氏は、「この方法では各機能毎の寄与度評価とその計量化が求められるが、この作業はユニークな無形資産を保有し多角的で複雑なオペレーションを行っている多国籍企業にとっては困難な場合が多いと考えられる。したがってこの手法が比較的容易に使えるのは、関連当事者双方に価値のある無形資産が存在しない場合、又は、関連当事者それぞれの保有する無形資産の価値の大きさの相違を特に認識する必要のない場合と思われる」と述べている（青山慶二「プロフィット・スピリット法」金子宏編『国際課税の理論と実務—移転価格と金融取引』（有斐閣、1997年）29頁）。

¹⁵⁸ 藤枝＝角田・前掲注49）181頁。

¹⁵⁹ 渡辺裕泰「無形資産が絡んだ取引の移転価格課税—TNMM（取引単位営業利益法）の導入の必要性」ジュリ1248号（2003年）72—73頁参照。また、渡辺裕泰「無形資産が絡んだ取引の移転価格課税—TNMM（取引単位営業利益法）の導入の必要性」中里実＝神田秀樹編『ビジネス・タックス 企業税制の理論と実務』（有斐閣、2005年）443—444頁も参照。

¹⁶⁰ 藤枝・前掲注88）457頁。

そこでは、上記の問題点があげられ、CPM よりも厳密な取引単位営業利益法が新たにガイドラインに記載された。

取引単位営業利益法は、国外関連取引に係る営業利益の水準と比較対象取引に係る営業利益の水準を比較する方法であるが、営業利益は売上総利益のように価格と近接した関係にはなく、独立企業間価格の算定は基本3法と比較して間接的なものとなる。他方、営業利益の水準も取引の当事者が果たす機能の差異によって影響を受けることがあるが、事業を行う場合に遂行される機能の差異は、一般的に機能の遂行に伴い支出される販売費及び一般管理費の水準差として反映され、売上総利益の水準では大きな差があっても営業利益の水準では一定程度均衡すると考えられることから、取引の当事者が果たす機能に差異があっても調整が不要となる場合がある。したがって、取引単位営業利益法は、基本3法よりも差異の影響を受けにくい方法ということができ、公開情報から比較対象取引を見いだすことができる場合が多くなる¹⁶¹。

取引単位営業利益法の長所としては、取引単位の営業利益に基づいて独立企業間価格を決定する点であり、この点がCPMとの大きな違いである。平成16年度税制改正による導入以来、取引単位営業利益法は徐々に使用されることが多くなってきた。取引単位営業利益法で用いる営業利益率は、公開情報から入手するが、実務上、公開情報から取引単位での営業利益率を入手することは困難であるため、セグメント単位の営業利益率や、企業単位の営業利益率をベースに独立企業間価格を算定することが多いとされている。その結果、導入当初は、企業単位の営業利益率を比較するCPMに対するアンチテーゼとして、取引単位で比較することを堅守することによってCPMとの差別化が企図されていた取引単位営業利益法が、実質的に、CPMを適用するのと変わらない状態になってしまっている場合も少なくないように思われる¹⁶²。したがって、導入当初、取引に着目せず、企業自体に着目しているとして導入することを拒んできたCPMを事実上用いていることになり、取引単位で独立企業間価格を算定していない実務には、問題がある。

また、取引単位営業利益法は、片側検証の独立企業間価格算定方法である。つまり、国外関連取引の一方当事者の利益率を比較対象企業の利益率と比較検証する方法である。片側検証の独立企業間価格算定方法には、取引単位営業利益法以外に、再販売価格基準法、原価基準法及びこれらに準ずる方法並びにこれらの方法と同等の方法がある。比較利益分割法、残余利益分割法、寄与度利益分割法及びこれらに準ずる方法並びにこれらの方法と同等の方法は、両側検証の独立企業間価格算定方法である。つまり、国外関連取引の各当事者の機能等を検討して分割対象利益獲得に対する寄与度を測定する方法である。片側検証は、検証対象が一方当事者に限定されるため、両側検証に比べれば、簡易で手間がかからないという長所があるが、一方当事者のみを検証するため、その適用結果が国外関連取

¹⁶¹ 国税庁・前掲注69) 7頁(2019年3月30日最終アクセス)参照。

¹⁶² 藤枝・前掲注88) 457-458頁参照。

引全体の利益配分という観点からは、不合理に偏ってしまい、経済活動や価値創造との整合性を欠く納税又は課税結果となってしまう可能性がある¹⁶³。移転価格税制は、法人と当該法人が支配する国外関連者との取引における価格を非関連者間の取引における価格に引き伸ばして課税する税制である以上、法人及び国外関連者の双方を検討する必要があるため、片側検証の独立企業間価格算定方法はあまり採用されるべきではないと考える¹⁶⁴。

取引単位営業利益法が片側検証型の算定方法であることが問題である点は、新 OECD 移転価格ガイドラインパラグラフ 2.68 ないし 2.72 において、「取引単位営業利益法の……実務上の長所は、あらゆる片側検証手法と同様、調べるべき財務指標が、片側関連者……の財務指標のみであるということである。同様に、取引単位利益分割法の場合のように、事業活動に関わる全参加者の帳簿及び記録を共通の基準で記載したり、費用を全参加者に配分したりすることは、しばしば必要とされない。このことは、取引の一方当事者が複雑で相互に関連する活動を数多く行っている場合や、一方当事者に関する信頼できる情報の入手が困難な場合、実務上のメリットとなりうる。ただし、関連者間取引を適切に性格付けし、最適な移転価格算定手法を選択するためには、常に比較可能性分析（機能分析を含む）を行う必要があり、基本的に、比較可能性分析を行うに当たっては、検証対象者及び非検証対象者の双方について、関連者間取引に係る 5 つの比較可能性要素に関する情報の収集が必要である。……比較可能性についての不十分な基準が適用される場合、移転価格とは無関係の多くの要因が営業利益に影響するかもしれないという事実は、当該手法に基づく分析の片側検証の性質と併せて、取引単位営業利益法の全体的な信頼性に影響を与えるかもしれない¹⁶⁵」と述べられている。

¹⁶³ 藤枝＝角田・前掲注 49) 141 頁参照。また、渡辺氏は、「利益分割法と比較すると、取引当事者のうち、単純な一方の法人のみしか分析しない点が決定的に劣る。一面的な分析に止まる結果、多国籍企業グループに属する対象企業に、無条件にあるレベルの利益を帰属させてしまうので、他の構成企業に非現実的に低い（又は非現実的に高い）利益を与えてしまう虞がある」と述べ、片側検証の算定方法を問題視している（渡辺・前掲注 159) 74－75 頁）。

¹⁶⁴ 羽床氏は、片側検証の方法の長所として、独立企業間価格を直接的に算定できることを指摘している。一方、短所として、取引当事者の双方がユニークで価値ある貢献をしている場合に適用すると、規模の経済又はその他の統合による効率性から得られる利益がどちらか一方の当事者に帰属してしまう可能性があること、また、無形資産の持つユニークさ故に、比較可能な取引を見出すのが非常に困難であることを指摘している（羽床・前掲注 116) 437 頁参照）。

¹⁶⁵ OECD 租税委員会・前掲注 60) 79－80 頁（2019 年 3 月 30 日最終アクセス）。

さらに、取引単位営業利益法は、法人及び国外関連者のうち一方のみに価値ある無形資産がある場合には、取引単位営業利益法を用いるのがよいと考えられている¹⁶⁶。たしかに、取引単位営業利益法は、一方の当事者が無形資産を有している場合の取引に関しては、最適な方法になる可能性はあるが、果たして一方の当事者だけが無形資産を有する取引があるのか疑問である。それは、移転価格税制上の無形資産の定義及び帰属の問題と関わる。移転価格税制においては、法的な権利のみならず、販売網や顧客リストなどの経済的な権利としての無形資産も無形資産として認められる。例えば、内国法人 X が、国外関連者 A に製造ノウハウを提供するライセンス契約を結んでいて A はこれを使用して製品を製造し第三者に販売している場合を想定する。この場合、製造ノウハウを A に提供している点から、X が無形資産を所有しているのは確実である。しかし、A はそのノウハウを使い製品を製造し、A の所在する国で販売を行っていることからすると、A は所在する国において、独自のマーケティングや販売網という経済的な無形資産を所有している可能性があり、移転価格税制上の無形資産として認められるかもしれない。したがって、X のみならず、A も無形資産を所有しているため、国外関連取引に当該無形資産がどれほど影響を与えたかに重点を置く残余利益分割法を採用すべきであり、理論的には取引単位営業利益法はあまり採用されないのではないかと考える。

以上の点から、無形資産取引において、取引単位営業利益法はベスト・メソッドにならないと考える。

第3節 残余利益分割法による独立企業間価格算定上のメリット・デメリット

残余利益分割法は、2段階の計算により独立企業間価格を算定する方法である。まず、1段階目で、法人及び国外関連者の利益を合算し、独自の機能を有しない非関連者に帰属すべき基本的利益としてそれぞれに配分し、第2段階で、分割対象利益から基本的利益を控除した残余利益を法人、国外関連者がそれぞれ独自の機能を果たした割合により配分する。そして、基本的利益と残余利益を合計した利益が独立企業間価格となる。

この残余利益分割法が、無形資産取引におけるベスト・メソッドであると筆者は考える。理由としては、まず、残余利益分割法の世界的な汎用性にある。独立企業間価格算定

¹⁶⁶ 渡辺・前掲注 159) 77 頁。また、渡辺・前掲注 159) 453-454 頁も参照。高久氏は、「無形資産取引に関しては、営業利益率は移転価格と関係のない要因の影響を受けることがあり、関連者の双方が価値のある無形資産を有している場合に適用することは妥当でない」とし、取引単位営業利益法は、専ら一方当事者に価値ある無形資産がある場合に適用すべきであると述べている（高久・前掲注 96) 85 頁）。

方法として、残余利益分割法は、我が国のみならず、全世界的に見てもよりよい独立企業間価格算定方法であるとの印象があり、米国国内歳入庁法典 482 条、新 OECD 移転価格ガイドラインでも承認された独立企業間価格算定方法である¹⁶⁷（下記図表 8 参照）。

図表8

| | 比較利益分割法 | 残余利益分割法 | 寄与度利益分割法 | 使用資本利益分割法 |
|------|---------|---------|----------|-----------|
| 日本 | ○ | ○ | ○ | × |
| 米国 | ○ | ○ | × | × |
| OECD | △ | ○ | ○ | △ |

(注) ○は、法令、通達等で規定されている場合。△は、記述はあるが、推奨されていない場合。×は規定されていないこと等の場合。

(望月文夫『日米の移転価格税制の制度と適用－無形資産取引を中心に－』（大蔵財務協会、2007年）528頁の図を基に筆者が作成。)

この点は、他国との相互協議を行う点で非常に有利に働く。例えば、ある国において特定の独立企業間価格算定方法を規定していない場合において、本邦では当該算定方法によって課税を行っているときは、二重課税が起きないように相互協議を行うが、本邦が採用した方法が認められないケースがある。このような場合を想定して、残余利益分割法の汎用性は、残余利益分割法が無形資産取引におけるベスト・メソッドと考える 1つの理由である。

次に、残余利益分割法が無形資産取引におけるベスト・メソッドと考える理由は、残余利益分割法自体の長所にある。まず、1つ目は、所得の創出が起きない点である。残余利益分割法を含めた利益分割法は、法人及び国外関連者の営業利益を合算して、これを何らかのファクターにより、分割することから所得の創出が起きない。一方、基本3法は、国外

¹⁶⁷ 小林・前掲注 78) 171-172 頁参照。小林氏は、「相対的に」評価した場合には、残余利益分割法が無形資産取引における有効な算定方法であるとするが、「絶対的に」評価した場合には、残余利益分割法には問題があり、それは重要な無形資産の特定とその価値であるとも述べている（小林・前掲注 78) 171-172 頁参照）。また、高久氏は、残余利益分割法は、「現時点で最も使い勝手の良い移転価格算定方法であり、また、日米間の相互協議においても双方の国が受け入れることのできる手法の一つである」と述べ、国際間の利益配分をする上でも有効な方法であると指摘している（高久隆太「移転価格税制を巡る諸問題(3)－移転価格課税に係る訴訟の増加の中で－」税経通信 62 巻 5 号（2007 年）32 頁）。

関連取引を非関連者間で行われている取引に引き伸ばして価格を決定することから、納税者の予測していなかった所得の創出が起こる可能性がある¹⁶⁸。したがって、所得の創出が起きないという点から、基本3法と比べて、残余利益分割法は、優れている。2つ目は、無形資産に係る比較対象取引を発見する必要がない点である。無形資産取引は、無形資産という有形資産とは異なる特殊な資産を介する取引であるため、基本的に比較対象取引を見つけることは困難である。この点は、第3章で述べた。比較対象取引を見つけることが困難であることから、「取引」に着目したアプローチである基本3法を用いることはできないと考える。また、比較利益分割法も基本3法と同様に比較対象取引を必要とすることから、適用は困難である。そのため、残余利益分割法は、無形資産取引における独立企業間価格を算定する場合には、基本3法及び比較利益分割法よりも、ベスト・メソッドとなる可能性は高い。3つ目は、残余利益分割法は、関連企業の双方を調査対象とする双方検証型の独立企業間価格算定方法という点である。この点は、取引単位営業利益法と比較する場合に有効である。片側検証型の算定方法では、法人または国外関連者いずれか一方を検証するのみであり、検証側の企業しか重視されないことから、不合理な利益分割が行われてしまう可能性がある。一方、双方検証型の算定方法では、法人及び国外関連者の双方を検証対象とすることから、双方の企業の実態に即した利益配分を行うことができ、一方の企業のみにより過大な利益又は過少の利益が配分される可能性を排除することができる点が有効である。この点から、残余利益分割法は、取引単位営業利益法と比較して、無形資産取引におけるベスト・メソッドとなる可能性がある¹⁶⁹。

無形資産は有形資産とは異なる特殊性を有し、将来的にいま以上にその収益性も高まると予想される中で、収益性の高い無形資産に関しては類似した取引を見つけることは困難であるため、基本3法及び比較利益分割法の適用可能性は低い。また、無形資産取引は有形資産取引とは異なる特殊性を有しているため、有形資産取引よりもより取引当事者双方を検討すべきである。しかし、双方を検討対象としていない取引単位営業利益法は採用すべきではない。さらに、寄与度利益分割法は、算定方法自体に問題があると考えため、無形資産取引において用いるべきではない。以上の点から、無形資産取引において、残余利益分割法は、ベスト・メソッドであると考え¹⁷⁰。しかし、この結論は、独立企業間価格算定方法を相互比較し、相対的に評価した場合であり、残余利益分割法を絶対評価した

¹⁶⁸ 望月・前掲注38) 528頁。

¹⁶⁹ 江波戸・前掲注35) 98-99頁参照。

¹⁷⁰ 品川氏は、「無形資産が関係する国外関連取引は、無形資産の独自性ゆえ、類似性が求められる比較対象取引を見出すことが難しく、それゆえ、無形資産の使用による価値ある寄与が認められれば適用できる残余利益分割法の適用可能性が高まると考えられる」と述べ、筆者と同様に、残余利益分割法を無形資産取引におけるベスト・メソッドであると考えている(品川・前掲注146) 29-30頁)。

場合には、残余利益分割法自体に問題がないとは言えない。以下は、残余利益分割法の問題点をあげる。

残余利益分割法の問題点は、①基本的利益算定プロセスと②残余利益分割プロセスの2つに分けることができる。

①基本的利益算定プロセス

基本的利益は、独自の機能を果たさない非関連者間の取引において得られる所得である。残余利益分割法の適用可否について争われたホンダ事件地裁判決¹⁷¹では、「基本的利益の算定（配分）についてみるに、基本的利益，すなわち，重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益に相当する金額とは，例えば，当該国外関連取引の事業と同種の事業を営み，市場，事業規模等が類似する法人（重要な無形資産を有する法人を除く。）の事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利益指標に基づいて算定されるものである（事務運営指針3-3）ところ，この場合において，ある非関連者たる法人を比較対象法人として選定するためには，当該法人が当該国外関連取引（検証対象取引）の事業と同種の事業を営み，市場，事業規模等が類似するものであり，かつ，重要な無形資産を有する法人ではないことが，その要件となる」と基準を示している¹⁷²。この点を簡単に整理すると、基本的利益は、①検証対象取引の事業と同種の事業を営み、②市場または事業規模等が類似し、③重要な無形資産を有しない法人と比較して算定することを要件としている。

①については、問題となる当該法人及び国外関連者と同種の事業を営む企業を選定することにより、独自の機能を果たしていない企業を選定する大前提となることは言うまでもない。仮に、同種でない事業を営む企業を選定したならば、比較対象企業と比較検討して価格を算定するという移転価格税制の根底を崩すこととなるため、同種の事業を営む企業を選定することは当然である。

②については、ホンダ事件において争点となった。ホンダ事件では、処分行政庁が市場の類似性を考慮せずに選定した法人を比較対象企業とし、当該法人の利益率に基づいて計算した基本的利益が妥当であるか否かが争われた。処分行政庁が選定した法人の所在国は、納税者側が選定した法人の所在国と同じであるが、優遇税制を受けているか否かが異なる。具体的には、ブラジル所在の法人であるがマナウスフリーゾーンという自由貿易地域に所在しない法人を選定した。マナウスフリーゾーンに所在する法人は、マナウス税恩恵利益

¹⁷¹ 東京地判平成26年8月28日・前掲注5)。

¹⁷² ホンダ事件よりも前に争われた国税不服審判所裁決平成22年1月27日・前掲注128)では、請求人の「事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似する法人の中から重要な無形資産を有しない法人を比較対象企業として選定する必要がある」と示し、ホンダ事件と同様の判断基準を示している。

を享受している。判決では、「比較対象法人が事業活動を行う市場と検証対象法人が事業活動を行う市場とが類似するものであること（市場の類似性）を必要とするところ、一般に、政府の規制や介入は、それが行われている市場における棚卸資産の価格や法人の利益に影響を及ぼし得る性質を有し、それが行われている市場の条件を構成するといえるから、検証対象法人が市場において事業活動を行うに当たりその利益に政府の規制や介入の影響を受けている場合には、そのような影響を検証対象法人と同様に受けている法人を比較対象法人として選定するのでなければ、比較対象法人が事業活動を行う市場と検証対象法人が事業活動を行う市場とが類似するものであるということとはできず、当該比較対象法人は検証対象法人との比較可能性を有するものではないこととなると解される」という判断基準を示した。したがって、国外関連者はマナウスフリーゾーンで事業を行いマナウス税恩恵利益を受けているため、同様にマナウス税恩恵利益を受けている企業を選定すべきであり、市場の類似性を考慮していない企業を選定することはできないとした。ホンダ事件で明らかになったように、市場の類似性は、比較対象法人を選定する上で重要な要素の1つとなり、国外関連者と比較対象法人の市場が異なることで、利益率も異なってくるため、慎重な検討を要する。

③については、重要な無形資産を有しない法人を選定することは、基本的利益を算定する上では当然である。しかし、重要な無形資産とはなにを意味するのか定義は不明確である。平成23年度税制改正により「重要な無形資産」という文言は「独自の機能」という文言に改正されたが、「独自の機能」においても同様の問題が存在する。「独自の機能」をあいまいに解釈してしまうと、「独自の機能」を果たしていなくても得られる利益を基本的利益に含めずに残余利益に含めて分割してしまう可能性があり、残余利益に「独自の機能」を果たしていなくても得られる利益が混在してしまう。「独自の機能」ではない要因によって発生した利益と「独自の機能」により発生した利益とを分割することは難しく、適切に分割できるのか課題が残る¹⁷³。

また、ホンダ事件では、明らかにされていないが、関連者間取引から生ずる利益についても考慮する必要がある。基本的利益について「非関連者間取引において通常得られる利益に相当する金額」と定められていることから明らかなように、関連者間取引を行っている企業は、当該関連者間取引が独立企業間価格で行われていることを確認することができた場合を除き、基本的利益算定プロセスにおける比較対象法人として選定されてはならない。関連者間取引を行っている法人を比較対象法人として用いることは、独立企業原則という基本原則と正面から矛盾するものであり、その正当化は困難といわざるを得ないためである¹⁷⁴。

¹⁷³ 羽床・前掲注116) 76-77頁参照。

¹⁷⁴ 藤枝純「残余利益分割法をめぐる実務上の諸問題」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010年）689頁参照。

国際的な取引に係る独立企業間価格の算定は高度に技術的であり、そこに無形資産が関わってくるとその困難さは格段に高くなってしまふ。しかし、移転価格税制とは、違法ではない取引について、実際の取引額ではなく独立企業間価格を擬制して課税を行うため、その適用はよほど慎重でなければならず、独立企業間価格の算定にあたって比較対象法人の適格性を慎重に検討することは当然である¹⁷⁵。しかし、基本的利益算定プロセスにおいて、上記の点をすべて満たしている企業を選定することは不可能ではないが、比較対象企業に係る膨大なデータと調査する時間及びコストがかかることから実務上、困難な点が多い。困難な点を慎重に考慮し、上記の点をすべて満たした企業を選定することができ、かつ、適正な基本的利益を算定することができれば、残余利益分割法は、無形資産取引にかかる独立企業間価格算定方法において、ベスト・メソッドであると考えられる。

②残余利益分割プロセス

残余利益とは、「分割対象利益から基本的利益を控除した金額で、関連当事者が『独自の機能』を果たし独自の価値ある寄与によりこれらの者に生じた所得¹⁷⁶」である。残余利益分割プロセスは、残余利益を「独自の価値ある寄与」により分割することとされており、分割基準は「独自の機能」とされているが、「独自の機能」を数値化することは非常に困難である。この点は、無形資産が独自性・希少性を特質とする点と関係するが、分割要因たる「独自の機能」の寄与の相対的な価値を外部市場データで算定又は補足することは難しい。「独自の機能」は、同業他社が有していないため、高収益を生み出すことに繋がり、これを数値化しようとするると当該当事者の主観が入る可能性は非常に高い。主観的・恣意的な分割となる可能性がある利益分割法の問題点は、残余利益分割プロセスにおいてより一層問題となる¹⁷⁷。また、措置法通達 66 の 4(5)-4 は、分割指標につき「残余利益等を法人及び国外関連者で配分するに当たっては、その配分に用いる要因として、例えば、法人及び国外関連者が無形資産を用いることにより独自の機能を果たしている場合には、当該無形資産による寄与の程度を推測するに足りるものとして、これらの者が有する無形資産の価額、当該無形資産の開発のために支出した費用の額等を用いることができることに留意する」と述べており、無形資産の価額、無形資産開発のための費用等を分割指標とすることを例示している。無形資産の価額につき正確に評価できる場合には、分割指標として無形資産の価額を使うことが最も良いと考える。しかし、移転価格税制上、考慮すべき無形資産は、法的な権利のみならず経済的な権利も含むこととされている。そのため、財務諸表上、数値化されている無形資産の価額を用いることは、当該無形資産が「独自の機能」に貢献していれば、用いることは可能である。しかし、経済的な権利としての無形資産を

¹⁷⁵ 安井栄二「判批」新・判例解説 Watch18 号 (2016 年) 212 頁参照。

¹⁷⁶ 藤枝=角田・前掲注 49) 179 頁。

¹⁷⁷ 藤枝・前掲注 174) 686 頁参照。

数値化することは、非常に困難であり、数値化できたとしても、主観的な分割となる可能性がある¹⁷⁸。また、無形資産開発のための費用等を分割指標とすることもできるが、「独自の機能」との必然的なつながりはなく¹⁷⁹、「独自の機能」との関連性を明確に示すことができなければ、いくら数値化できているとしても、独立企業間価格の算定が恣意的なものになるおそれがある¹⁸⁰。

残余利益分割プロセスについて、TDK 事件¹⁸¹は「双方が所有する無形資産の価値を判断する要素については、法的な所有関係だけでなく、無形資産を形成等させるための活動において関連当事者の行った貢献についても勘案することから、当該無形資産の形成などのための意思決定、役務の提供、費用負担及びリスク管理において、関連当事者が果たした機能等を総合的に勘案し判断することが相当である」と判断基準を示している。また、平成 25 年 3 月 18 日裁決¹⁸²は、「事務運営要領 2-11 は、無形資産の使用許諾等について調査を行う場合には、当該無形資産の法的な所有関係のみならず、当該無形資産を形成し、維持、発展させるに当たり法人又は国外関連者の行った貢献も勘案することに留意する旨定めている。……利益分割法及び残余利益分割法の趣旨に鑑みると、残余利益分割法を適用して独立企業間価格を算定する場合における残余利益（超過利益）の配分に当たり、当該残余利益（超過利益）の源泉を法人又は国外関連者のいずれの分割要因とするかについては、諸般の事情を総合的に勘案し、移転価格課税の目的に照らして実質的に判断すべきであると解されるのであり、上記の事務運営要領の定めは、この趣旨を明らかにしたものである」と示し、TDK 事件とほぼ同様の判断基準を示した。両裁決ともに、残余利益の分割指標に係る判断基準を示している点で意義があり、示された判断基準は事務運営指針でも採用されている。しかし、具体的にどのような費用が分割指標となるのかという点は述べられておらず、この点は事実認定の問題であり、事案ごとに検討する必要があるだろう。本論文が題材とする東京地裁平成 29 年 11 月 24 日判決は、分割指標に係る判断基準は示しておらず、事実認定が問題となった事案の 1 つである。

¹⁷⁸ 青山氏は、この点につき「第 2 段階の困難性は要するに、分割ファクターの無形資産の市場価値決定に当たって、無形資産開発費の資本換算という難しい問題があること」であると、同様の見解を述べている（青山・前掲注 157） 29 頁）。

¹⁷⁹ 大河原氏は、「重要な無形資産の創出に貢献する指標として、研究開発費や販売促進費などの費用を用いることは、これらの費用と無形資産の創出の相関が明確ではない状況においては、適切ではないと考えられる」と述べている（大河原・前掲注 153） 185 頁）。

¹⁸⁰ 藤枝・前掲注 88） 463 頁参照。

¹⁸¹ 国税不服審判所裁決平成 22 年 1 月 27 日・前掲注 128）。

¹⁸² 国税不服審判所裁決平成 25 年 3 月 18 日公刊物未搭載（TAINS コード F02-2-503）。

したがって、残余利益分割プロセスにつき、分割指標としてすべての事案に適用可能な基準を導き出すことは困難である。また、抽象的な分割基準では、課税庁による恣意的な利益分割が行われ、納税者の予測していなかった課税が行われる可能性がある。また、無形資産の価額により利益を分割することは、無形資産取引における利益分割において、最もよい分割指標であると考えられるが、法的な権利のみならず経済的な権利としての無形資産等、すべての無形資産を数値化することは非常に困難である。

上述したように、残余利益分割法は、無形資産取引におけるベスト・メソッドであると考えられるが、残余利益分割法自体には、基本的利益算定プロセス及び残余利益分割プロセスにおいて、問題点がある。残余利益分割法は、分割対象利益のうち、「独自の機能」を果たさない非関連者にもたらさせるであろう基本的利益と分割対象利益から基本的利益を控除して算定し「独自の機能」を果たしたことにより得られる残余利益の合計額を法人及び国外関連者に帰属するように計算する方法である。したがって、無形資産という特殊な資産がもたらした利益を残余利益として特定することができるため、無形資産取引において、ベスト・メソッドであると考えられる。よって、上述したような問題点を解消することができれば、無形資産取引におけるベスト・メソッドは、残余利益分割法であり、残余利益分割法以外の方法を適用することはできないと考える。しかし、残余利益分割法が抱える問題点は、事案ごとに検討する以外対処法はなく、解釈論では解決することのできない限界点なのかもしれない。

第4節 小括

本章では、無形資産取引における独立企業間価格算定方法のベスト・メソッドとして残余利益分割法が妥当であること、及び、残余利益分割法の限界点を確認した。

まず、無形資産取引における基本3法の適用可能性について、検討した。基本3法は、問題となる国外関連取引と比較可能な比較対象取引（コンパラブル）を探してきて、独立価格比準法のようにそのデータを直接用いるか、もしくは再販売価格基準法または原価基準法のように計算要素の中で用いることによって、独立企業間価格を求める方法である。言い換えればコンパラブルが発見できない場合には基本3法を用いることはできない¹⁸³。無形資産取引は、無形資産の性質上、同種の資産や同様の取引が存在しないことが多い。仮に存在するとしたら、法人の国や地域が異なる内部取引のみであると推測する。

独立価格比準法は、国外関連取引との「同種」及び「同様の状況」という厳格な比較対象取引を選定する必要がある。再販売価格基準法及び原価基準法は、独立価格比準法までの厳格な同種性は求められていないが、国外関連取引との類似性を満たした比較対象取引

¹⁸³ 太田・前掲注7) 11頁参照。また、中里＝弘中＝淵＝伊藤＝吉村編・前掲注7) 318頁（太田洋執筆箇所）も参照。

を選定する必要がある。したがって、基本3法は「取引」に着目した独立企業間価格算定方法であり、各算定方法が求める同種性を満たす比較対象取引を見つけ出す必要がある。

独立価格比準法は、平成22年裁決及び平成29年判決で示された通り、国外関連取引との厳格な同種性を求めている。無形資産は、独自性・希少性を有する資産であり、同種の無形資産が市場において取引されることは考えにくいから、基本的には「同種」の無形資産取引はない。「同種」の無形資産を扱う取引があるとしたら、「同種」の無形資産を他の国の国外関連者と取引する内部取引である。しかし、平成29年判決で判示されたように、国・地域が異なれば、景気やシェアの違いがあることから、「同様の状況」の取引ではない。したがって、無形資産取引において、「同種」及び「同様の状況」という厳格な同種性を満たす比較対象取引を見出すことは困難であるから、独立価格比準法の適用可能性は低いと考える。

再販販売価格基準法は、独立企業間価格を算定する上で、無形資産を取得またはライセンス契約により使用許諾を受けている者が、第三者に再譲渡または使用許諾する必要がある。しかし、無形資産は所有し使用することにより他者が得ないような利益をもたらすため、取得またはライセンス契約により使用許諾を受けた無形資産を第三者に再譲渡または使用許諾させる取引は通常考えられない。また、措置法通達66の4(7)-6は、「無形資産の使用許諾等の取扱い」と題して、無形資産の使用許諾取引における独立企業間価格算定方法の選定における留意点をあげているが、基本3法のうち唯一、再販販売価格基準法に関する留意点をあげていない。したがって、無形資産取引においてそもそも再販販売価格基準法を採用することは考えられていないため、適用可能性はないと考える。

原価基準法は、「無形資産の使用許諾等の取扱い」を明示する措置法通達66の4(7)-6に記載されていることから、同種又は類似の無形資産を認識することができれば、無形資産取引における適用可能性はある。また、原価基準法を適用するためには、無形資産の原価を把握しなければならない。しかし、無形資産に係る原価の把握については、無形資産として完成するまでに長期間を要する点や完成に要した費用等の範囲が広範囲である点が指摘される。したがって、無形資産の原価の把握は、極めて困難である。仮に、無形資産の原価を把握することができたとしても、同種又は類似の無形資産を見つけることは容易ではないため、無形資産取引における原価基準法の採用可能性は低いと考える。

以上の点から、「取引」に着目してアプローチする基本3法は、無形資産取引に適用すべきではないと考える。次に、「利益」に着目してアプローチする「その他政令で定める方法」の利益分割法と取引単位営業利益法の適用可能性を検討した。

利益分割法は、法人及び国外関連者に実現した「利益」を合算し、分配割合によりそれぞれに配分する方法である。比較対象取引を見つける必要がないことから、基本3法よりも適用可能性は高い。また、「取引」自体に着目するアプローチではないため、無形資産取引と併せて棚卸資産取引を行い、一体の取引とする方が合理的であるとする場合にも、適用することができる。一方、具体的な合算利益の分割指標がないため、恣意性の介入は否

定できない。しかし、基本3法を無形資産取引に採用すべきではないため、利益分割法または取引単位営業利益法の適用を検討するしかない。

比較利益分割法は、利益分割法の中で唯一、比較対象取引を必要とする独立企業間価格算定方法である。なぜなら、合算した利益の分割度合に、比較対象取引の利益分割割合を用いるためである。しかし、基本3法と同様に、無形資産取引において比較対象取引を見つけることは困難であるから、比較利益分割法の適用可能性は低いと考える。

寄与度利益分割法は、合算利益を法人と国外関連者の当該取引に係る貢献度合により、独立企業間価格を算定する方法である。したがって、基本3法や比較利益分割法と異なり、比較対象取引を見つける必要がないため、無形資産取引に適用する可能性がある。しかし、寄与度利益分割法は、無形資産取引における適用可能性を検討する前に、算定方法自体に問題がある。寄与度利益分割法は、当該取引に係る法人と国外関連者の貢献度合により独立企業間価格を算定するが、その分割指標を求める具体的な基準がない。この点から、合算利益の恣意的な分割をされるおそれが高い。また、分割度合として、費用の額等を用いることも条文中認められている。しかし、費用の額が所得の創出に直接関係しているとはいえず、費用の負担割合が各関連者の機能及びリスクであるとは考えられない。さらに、無形資産取引においては、無形資産自体が特殊であるため、安易に費用の額を分割指標にするべきではない。したがって、寄与度利益分割法は、無形資産取引に適用するべきでないと考ええる。

取引単位営業利益法は、基本3法が価格や売上利益率に着目するのは異なり、比較対象法人の営業利益率に着目する独立企業間価格算定方法である。米国においては、企業単位または事業セグメント単位の利益率により算定する利益比準法が採用されていた。我が国は、利益比準法が取引ごとの利益率に着目していない点等を指摘して導入していなかった。その後、OECD 移転価格ガイドライン 1995 年版において、利益比準法の問題点を挙げ、取引単位ごとの利益率に着目する取引単位営業利益法が採用された。この改訂をうけて日本でも平成 16 年度税制改正において採用されることとなった。取引単位営業利益法が、利益比準法と異なる点は、企業単位ではなく取引単位の営業利益率に着目する点である。しかし、実務上、企業単位の営業利益率に着目して独立企業間価格を算定していることから、実質的に利益比準法と変わらない運用がされているため、問題である。また、取引単位営業利益法は、片側検証の独立企業間価格算定方法である点も問題である。片側検証の独立企業間価格は、両側検証と比べて、検証対象が一方当事者に限定されるため、手間がかからないという長所があるが、一方当事者のみを検証対象とすることから、分割利益の利益配分が不合理に偏ってしまう可能性がある。この点から取引単位営業利益法は、無形資産取引において採用すべきではないと考える。

以上により、無形資産取引においては、基本3法並びに残余利益分割法以外の利益分割法及び取引単位営業利益法を適用すべきではないと考える。

次に、残余利益分割法が、なぜ無形資産取引においてベスト・メソッドと考えるかを検討した。残余利益分割法は、世界的に汎用性の高い独立企業間価格算定方法である。算定方法の汎用性は、相互協議を行う際に、非常に有用な点であり、ベスト・メソッドと考える理由の1つである。また、残余利益分割法の計算方法自体もベスト・メソッドと考える理由である。まず、所得の創出が起きない点である。基本3法は、国外関連取引を比較対象取引に引き伸ばして独立企業間価格を算定するため、所得の創出が起きる可能性がある。一方、残余利益分割法は、合算利益を法人と国外関連者に配分するため、所得の創出は起こらない。したがって、基本3法と比べてベストメソッドとなる可能性は高い。次に、無形資産に係る比較対象取引を見つける必要がない点である。無形資産取引は、有形資産とは異なる特殊性を有する無形資産を介する取引であるため、比較対象取引が存在する可能性は低い。したがって、比較対象取引を必要とする基本3法や比較利益分割法と比べてベスト・メソッドとなる可能性は高い。さらに、残余利益分割法は、両側検証型の独立企業間価格算定方法である。法人と国外関連者の双方を検証対象とすることで、双方の企業の実態に即した利益配分を行うことができ、片側検証型の独立企業間価格算定方法と異なり、一方の企業のみで過少または過大な利益の配分が起こる可能性は低い。したがって、片側検証型の独立企業間価格算定方法である取引単位営業利益法と比べてベスト・メソッドとなる可能性は高い。

以上の点から、無形資産取引においては、残余利益分割法がベスト・メソッドであると考えられる。しかし、これは他の独立企業間価格算定方法と比較して相対的に評価した場合であり、残余利益分割法自体に問題がないというわけではない。それは、基本的利益算定プロセス及び残余利益分割プロセスにある。

基本的利益は、①検証対象取引の事業と同種の事業を営み、②市場または事業規模等が類似し、③独自の機能を有しない法人と比較して算定することを要件としている。したがって、この3要件を満たす法人を選定する必要があるが、基本的利益算定の適格性を満たす法人を見つけることには困難が伴う。

残余利益は、合算利益から基本的利益を控除した利益である。そして、残余利益は、法人と国外関連者の「独自の機能」に基づいて分割する。ここで問題となるのが、「独自の機能」の数値化である。「独自の機能」は、法人または国外関連者が有する無形資産と解釈することができるが、無形資産を数値化することは困難である。移転価格税制上の無形資産は、法的な無形資産のみならず、経済的な無形資産も含む。経済的な無形資産は、ノウハウや販売網であり、これらを数値化することは不可能に近い。また、法的な無形資産は財務諸表において数値化されているが、その数値がそのまま無形資産の価値であると考えべきではない。したがって、法的な無形資産だけでなく経済的な無形資産も含む移転価格税制上の無形資産は、数値化することは困難である。さらに、数値化するための基準が、抽象的では問題があり、すべての事案に即した基準を設けることは難しい。

上記の点が残余利益分割法の問題点であり、事案ごとに検討すべき事項である。つまり、残余利益分割法が抱えるこれらの問題点は、解釈論では導くことができない限界点である。これらの点が解消できれば、無形資産取引において残余利益分割法は、ベスト・メソッドであり、残余利益分割法以外採用すべき余地はないと考える。

本章では、それぞれの独立企業間価格算定方法を検討して、相対的に、無形資産取引におけるベスト・メソッドは、残余利益分割法であることを確認した。また、ベスト・メソッドと考えても、残余利益分割法には解釈論では解決できない問題点を抱えている。この点を解決する方法として有効であると考えるのは、「所得相応性基準」の導入である。所得相応性基準は、米国やドイツ、英国で採用されており¹⁸⁴、BEPS 行動計画書や新 OECD 移転価格ガイドラインにも記載されている方法である。また平成 31 年度税制改正大綱においても、その導入が検討されている。したがって、次章では、所得相応性基準とはなにか、また所得相応性基準を導入する際の問題点について検討する。

¹⁸⁴ 米国は 1986 年、ドイツは 2008 年、英国は 2016 年の税制改正において、所得相応性基準が導入された。

第5章 所得相応性基準

本章では、移転価格税制に導入すべき制度である「所得相応性基準」について、検討する。

所得相応性基準は、BEPS 行動計画書において提言されており、同計画書により改訂された新 OECD 移転価格ガイドラインにおいても、同様の内容で記載された。BEPS 行動計画書や新 OECD 移転価格ガイドラインにより導入を提言される以前、所得相応性基準は、1986年の税制改正により米国で導入されていた。したがって、本章では、所得相応性基準の礎を築いた米国の所得相応性基準を検討した後、BEPS 行動計画書及び新 OECD 移転価格ガイドラインで提言された所得相応性基準を検討する。

また、所得相応性基準は、平成 31 年度税制改正大綱において我が国移転価格税制への導入が検討されている。したがって、所得相応性基準の導入に関する課題についても検討する。

第1節 内国歳入法典第 482 条第 2 文

所得相応性基準は、米国において最初に導入された。以下では、導入からその後の改正を踏まえて、米国の所得相応性基準の概要を整理する。

1. 所得相応性基準導入

米国の移転価格税制は、内国歳入法典 482 条に、以下のように規定されている。

「2 以上の組織、営業若しくは事業（法人格を有するか否か、合衆国において設立されたものであるか否か、及び連結申告をする要件を満たしているか否か、を問わない）が、同一の利害関係者によって直接又は間接に所有され又は支配されている場合には、財務長官又はその代理人は、脱税を防止するため又は当該組織、営業若しくは事業の所得を正確に算定するために必要と認めるときは、当該組織、営業若しくは事業の間において、総所得、所得控除、税額控除又はその他の控除を配分し、割り当て又は振り返ることができる¹⁸⁵」。

米国の移転価格税制は、もともと、内国歳入法典 45 条に規定されていた。1928 年に 45 条が創設され、その後 1954 年の税制改正により 482 条に改正された。米国は、法人の移転価格の問題に対し、482 条の適用により長年、解決してきた。しかし、当時の 482 条及び財務省規則が定める独立企業間価格の算定方法は、比較対象取引を重視する算定方法であり、比較対象取引が見つけれない場合の算定まで想定していなかった。そのため、比較対象取引を見出すことが困難なケース、とりわけ無形資産取引においては、納税者はしばしば産業全体の平均値との比較を持ち出すなど、無形資産の移転時点に知られていた事実

¹⁸⁵ 高久・前掲注 96) 64 頁に記載されている邦訳を使用した。

のみに着目して独立企業間価格を主張し、無形資産の潜在的な収益性を考慮しようとしていなかった。無形資産の収益性が高ければ高いほど、その無形資産が国外に移転等されることにより、当時の米国としては適正な課税の機会を失う事態が続いていた¹⁸⁶。当時の財務省規則において、無形資産に係る独立企業間価格算定方法は、有形資産にかかるもの比べて、十分な整備がされていなかったためである。納税者は、この点について、所得を海外に移転する租税回避行為を頻繁に行っていた。無形資産に係る移転価格の訴訟¹⁸⁷においても、IRSは敗訴するケースが続いていた。このような状況から、米国は、1986年税制改正により、内国歳入法典482条第2文に所得相応性基準を導入したのである。改正により加えられた第2文は、以下の通りである。

「無形資産（第936条（h）（3）（B）に規定するものに限る）の譲渡又は実施権の供与の場合には、当該譲渡又は実施権の供与に係る所得金額は、その無形資産に帰すべき所得に相応するものでなければならない¹⁸⁸」。

「無形資産に帰すべき所得に相応するものでなければならない」という文言から、「所得相応性基準」という用語が使われるようになった。また、「スーパーロイヤルティ条項」と呼ばれることもある。この規定は、無形資産の譲渡対価またはライセンス契約による使用料について、その無形資産が将来高収益をもたらす場合、関連者間における所得が調整されることを意味している。所得相応性基準が適用対象とする936条に規定されている無形資産は、次の通りである。

- 「（i）特許、発明、方式、工程、設計、様式又はノウハウ
- （ii）著作権及び文学、音楽又は芸術作品
- （iii）商標、商号、又はブランド名
- （iv）フランチャイズ、ライセンス又は契約
- （v）手法、プログラム、システム、手順、キャンペーン、サーベイ、研究、予測、見積もり、顧客リスト又は技術データ
- （vi）上記の類似項目（その価値が無形資産に由来するもの）¹⁸⁹」。

936条に規定されている無形資産は、法的な無形資産のみならず、経済的な無形資産も含めていることから、広範囲の無形資産を所得相応性基準の対象としていることがわかる。

¹⁸⁶ 居波邦泰「無形資産の国外関連者への移転等に係る課税のあり方—わが国への所得相応性基準の導入の検討—」税大論叢59号（2008年）498頁参照。

¹⁸⁷ 移転価格税制上の無形資産取引に係るIRSが敗訴した代表的な事件としては、Eli Lilly & Co.v.Commissioner, 84 T.C.996や Bausch & Lomb v.Commissioner, 92 T.C.525等がある。

¹⁸⁸ 高久・前掲注96）64頁に記載されている邦訳を使用した。

¹⁸⁹ 居波・前掲注186）498-499頁。また、居波邦泰『国際的な課税権の確保と税源浸食への対応—国際的二重非課税に係る国際課税原則の再考』（中央経済社、2014年）86頁も参照。

しかし、936条に規定されている無形資産は、限定列挙されているわけではなく、無形資産として認識される無形資産の具体例を挙げているにすぎない。936条は、(i)ないし(v)において認識される無形資産をあげており、(vi)上記の類似項目において、(i)ないし(v)以外の無形資産を認識することとなる。したがって、この規定によると、ある資産の価値がその知的内容又は他の無形資産から派生している場合には、936条に掲げられている無形資産に新たな無形資産が含まれる可能性がある¹⁹⁰。したがって、米国の所得相応性基準が、対象とする無形資産の範囲は、幅広く、納税者が予測していなかった資産までも無形資産として認識されるため、所得相応性基準の対象となる可能性がある。

2. 定期的調整

1986年改正により所得相応性基準が導入されたが、1986年改正には、不十分な点が多く、完全なものではなかった。そのため、財務省及びIRSは1988年に「内国歳入法典482条に関する白書」(以下、「1988年白書」という)、1993年に「482条暫定規則」(以下、「1993年暫定規則」という)、1994年に「482条最終規則」(以下、「1994年最終規則」という)を公表し、所得相応性基準に関する具体的なルールを創設していった。

具体的なルールとして規定されたのは、「定期的調整」である。「定期的調整」は、財務省規則1.482-4(f)(2)に規定されており、1年を超える契約に基づいて譲渡された無形資産に係る毎年の対価は、一定の適用除外要件に該当する場合を除き、その無形資産に帰属すべき所得に相応するように課税する制度である¹⁹¹。具体的には、1年を超えるライセンス契約の場合、仮に最初の年度のロイヤルティ・レートが独立企業間ロイヤルティ・レートと判断されたとしても、同じレートがその後の年度においても独立企業間ロイヤルティ・レートとされる保障はなく、改めて独立企業原則に合致しているかどうか検討する¹⁹²。これにより、譲渡時に適正な価格決定をすることが困難な無形資産取引に関して、事後的な情報を用いて、当該独立企業間価格を決定することとなる。

また、「定期的調整」には、適用除外要件も規定されている。

①同一の無形資産を含む取引でCUT法が使用された場合

②比較可能な無形資産を含む取引でCUT法が使用され、一定の条件を充足する場合

③CUT法以外の方法により独立企業間価格が決定されたときに一定の条件を充足する場合で、無形資産の使用期間について有効な契約書が存在し、予見できない場合を除き権利の譲受者の機能に重要な変化がなく、かつ、調査年度及び過去のすべて

¹⁹⁰ 江波戸順史『アメリカ合衆国の移転価格税制』(五紘舎、2008年)46頁参照。

¹⁹¹ 佐藤正勝『移転価格税制の理論と適用—日米両国法制の比較研究—』(税経印刷、1997年)170頁参照。

¹⁹² 藤枝純「所得相応性基準と契約締結後の事情変更への取引当事者の対応」金子宏＝中里実編『租税法と民法』(有斐閣、2018年)333頁参照。

の年度における無形資産から生じた利益あるいは原価節約高が契約時に想定した利益の80%以上120%以下であることが条件である。

④契約時に予測できなかった異常事態の場合、

⑤5年間ルールといわれ、上記②あるいは③のすべての要件を契約後の5年間に充足する場合、それ以降の年度について定期的調整は行わないという意味である。しかし、この規定は、契約後5年の間に税務調査がなく、6年目に調査を受けて5年間ルールの要件を充足していないと判断された場合、調整が行われることもある¹⁹³。

上記①及び③の適用除外要件は、1993年暫定規則において規定され、②、④及び⑤の適用除外規定は、1994年最終規則において規定されたものである。1988年白書は、直接的に適用除外要件を設けたわけではないが、「無形資産に係る利益を後年度まで監視し、これに合わせて対価を変動させるという、所得相応性基準を体現した定期的調整（periodic adjustment）を提唱した¹⁹⁴」ため、所得相応性基準を検討する上で、重要な資料である¹⁹⁵。

定期的調整のうち①ないし③において、独立企業間価格算定方法として、CUT法またはCUT法以外の方法を適用した場合の適用除外要件を規定している。この点から、米国の所得相応性基準が適用される独立企業間価格算定方法は、特定の方法に限定されているわけではなく、すべての方法に認められている点がわかる。また、③の適用除外要件は、無形資産の譲渡または使用許諾から実際に生じた利益が、当初の予測利益の80%以上または120%以下であれば、定期的調整を行わないという内容である。これは、所得相応性基準のセーフハーバールールである。この規定を設ける効果として、「納税者に予測可能性を与えることに加えて、『納税者の自律的な租税回避防止機能』が期待できる¹⁹⁶」という点が考えられている。これにより、単に予測利益と実際利益が異なるという点で、機械的に所得相応性基準を適用するのではなく、80%以上120%以下というセーフハーバールールを設けることにより、納税者の予測可能性やIRSによる所得相応性基準の乱用防止に繋がる。

所得相応性基準は、米国において無形資産取引を利用した移転価格の問題に対処するため、1986年税制改正により導入された。そして、上述したとおり、所得相応性基準が適用される無形資産の範囲は非常に広いこと、また、所得相応性基準が適用される独立企業間価格算定方法は特定の方法に限定されていないこと等の特徴を有している。このことから、特定の無形資産取引に限定して所得相応性基準を適用するのではなく、無形資産取引一般

¹⁹³ 矢内・前掲注40) 44頁。また、CUT法は、我が国国内法で規定されている独立価格比準法（CUP法）と同様のものである。いわゆる、無形資産取引に係るCUP法というイメージである。

¹⁹⁴ 神山・前掲注6) 657頁。

¹⁹⁵ 金子氏は、「1988年白書」を米国移転価格税制上、最も重要な資料として位置づけている（金子・前掲注42) 383頁参照）。

¹⁹⁶ 居波・前掲注186) 506頁。また、居波・前掲注189) 93頁も参照。

に所得相応性基準を適用しようとしていることがわかる。しかし、適用除外要件で納税者の予測可能性を担保している部分もあるが、無形資産取引一般に所得相応性基準が適用されるとなると、納税者の負担は大きい。特に所得相応性基準は、無形資産から生じる実際利益と予測利益とを比べて、事後的に対価を修正する方法であるが、適切な予測利益を出すことは容易ではなく、納税者に過度な負担がかかることはいうまでもない。一方、所得相応性基準は、事後的な利益情報を用いて対価を修正することから、独立企業間価格算定の適正さは高いと考える。

第2節 BEPS 行動計画書及び新 OECD 移転価格ガイドライン

所得相応性基準は、米国で初めて導入された制度であるが、近年、BEPS や OECD においても導入が検討されている。米国で導入された当初、OECD は、所得相応性基準を批判していた。なぜなら、OECD は、取引を重視して独立企業間価格を決定するという原則論にたっている。一方、米国は、取引金額よりも、取引の結果として関連者間において適正に所得が配分されることで、独立企業原則に意義を見出す結果論にたっており¹⁹⁷、独立企業原則に対する見解の相違があるためである。また、事後的な利益情報を用いるため、『後知恵』による所得相応性基準は独立企業間原則に反する行為であると断定して容認をしな¹⁹⁸かった点も OECD が所得相応性基準を認めなかった理由である。

OECD は、上記の理由から長年、所得相応性基準に対して批判的な態度を示してきた。OECD が所得相応性基準を導入しようとする傾向になったきっかけは、2015年に発表された BEPS 行動計画書である。行動計画 8-10 報告書において、OECD 移転価格ガイドライン第 6 章（無形資産に関する特別の考慮要素）の全面改訂が行われた。BEPS 行動計画 8 において、価値評価困難な無形資産の移転に関する移転価格ルール又は特別措置を設ける必要性が示された。この背景になったのは、企業における収益の源泉として無形資産が重要性を増してきており、低税率国に無形資産及びそれに基づく収益を移転することによる利益移転が多発しているためである¹⁹⁹。また、無形資産取引における比較対象取引を見つけることが困難な点も OECD が所得相応性基準の導入を提言した背景であると考えられる。

以下では、BEPS 行動計画書及び改訂された新 OECD 移転価格ガイドラインが提言する所得相応性基準の概要を整理する。

1. 評価困難な無形資産

BEPS 行動計画 8 により全面的に改訂された新 OECD 移転価格ガイドラインは、第 6 章

¹⁹⁷ 矢内・前掲注 40) 32 頁。

¹⁹⁸ 居波・前掲注 186) 512 頁。また、居波・前掲注 189) 94-95 頁も参照。

¹⁹⁹ 水島淳「行動 8-10：移転価格の帰結と価値創造との整合」中里実＝太田洋＝伊藤剛志編『BEPS とグローバル経済活動』（有斐閣、2017 年）269-270 頁参照。

に無形資産に係る取扱いを規定している。そこでは、所得相応性基準の導入を提言している。

無形資産は取引時点においてその価値評価が高度に不確実である。そのような場合、独立当事者間取引においては、成功報酬型の支払いを合意するなど不確実性を考慮した異なるアプローチが探られており、独立当事者間取引との比較可能性検証や価格算定に際してそういったアプローチを用いることが有用であると指摘している。また、情報の非対称性により、税務当局にとっては納税者が価格設定の根拠として使用した信頼性を評価することが困難である点も指摘している。このような背景により、所得相応性基準の導入を提言している²⁰⁰。

新 OECD 移転価格ガイドラインが提言する所得相応性基準は、「HTVI」という評価困難な無形資産に限定して適用することとしている。HTVI について、パラグラフ 6.189 で次のように説明している。

「評価困難な無形資産 (HTVI) は、関係者間での取引時点における次の無形資産を対象とする。

- (i) 信頼できる比較対象取引が存在しない、かつ、
- (ii) 取引開始時点において、移転された無形資産から生じる将来のキャッシュ・フロー若しくは収益についての予測、又は無形資産の評価で使用した前提が不確かで、移転時点で当該無形資産の最終的な成功の水準に係る予測が難しいもの²⁰¹」。

また、新 OECD 移転価格ガイドラインでは、無形資産の定義についてもパラグラフ 6.6 で次のように説明している。

「『無形資産』という用語は、有形資産や金融資産ではなく、商業活動で使用するに当たり所有又は支配することができ、比較可能な状況での非関係者間取引においては、その使用又は移転によって対価が生じるものを指す²⁰²」。

上記から無形資産の定義は、次の 4 要件に整理することができる。

- ①有形資産や金融資産でないこと
- ②商業活動で使用するために所有又は支配することができること
- ③比較可能な独立当事者間の取引ではその使用又は移転に際して対価が支払われること
- ④何か²⁰³

²⁰⁰ 水島・前掲注 199) 271 頁参照。

²⁰¹ OECD 租税委員会・前掲注 60) 244 頁 (2019 年 1 月 10 日最終アクセス)。

²⁰² OECD 租税委員会・前掲注 60) 192 頁 (2019 年 1 月 10 日最終アクセス)。

²⁰³ 吉村政穂「第 4 章 移転価格税制の強化 (無形資産の移転を中心に)」日税研論集 73 号 (2018 年) 58-59 頁参照。

新 OECD 移転価格ガイドラインは、無形資産を有形資産及び金融資産以外で、「所有・管理可能性および対価受領性を中心に広範囲に無形資産を定義して²⁰⁴」おり、限定した形をとらなかった。米国移転価格税制上の無形資産は、法的な無形資産のみならず経済的な無形資産も含めることとしていることから、同様の内容を示している。この点は、日本の移転価格税制上の無形資産の範囲とも同様である。

新 OECD 移転価格ガイドラインの所得相応性基準が、米国の所得相応性基準と異なる点は、対象とする無形資産の範囲である。米国の所得相応性基準が、無形資産一般をその適用範囲とすることに対して、新 OECD 移転価格ガイドラインの所得相応性基準は、無形資産のうち、評価困難な無形資産（HTVI）をその適用対象としている。

HTVI は、パラグラフ 6.189 の 2 要件を満たす必要がある。HTVI は、「関連当事者間での移転の時点で、①信頼できる比較対象が存在せず、かつ、②将来のキャッシュフローもしくは予想される収益の予測又は当該無形資産を価値評価するために使用された前提事実が高度に不確実で当該無形資産の究極的な成功が予測しがたい無形資産又は無形資産に対する権利と定義されているが、現時点ではその外延は必ずしも明らかではな²⁰⁵」い。この定義は非常に曖昧であることから、新 OECD 移転価格ガイドラインは、パラグラフ 6.190 に、HTVI の例示をあげている。

- 「・譲渡時点で部分的にのみ開発された無形資産
 - ・取引後数年間は商業的な利用が期待されない無形資産
 - ・その無形資産自体はパラグラフ 6.189 の HTVI の定義に当てはまらないが、HTVI の定義に当てはまる他の無形資産の開発、改良に不可欠である無形資産
 - ・譲渡時点で新たな方法で利用されると期待され、類似の無形資産の開発又は使用の実績がないため、予測が非常に不確かである無形資産
 - ・パラグラフ 6.189 の HTVI の定義に当てはまる、関連会社へ一時金支払いにより譲渡された無形資産
 - ・CCA 又は類似の取決めに関連して使用されたか、当該取決め下で開発された無形資産²⁰⁶」。

HTVI は、新 OECD 移転価格ガイドラインが定義する無形資産のうち、2 要件を満たすものと説明されており、該当する無形資産から特定のものを限定する形で定義されている。所得相応性基準が適用されるか否かを判断する出発点は、HTVI に該当するか否かである。HTVI の範囲は、米国の所得相応性基準が適用対象とする無形資産の範囲よりも限定的ではある。しかし、HTVI の定義は、2 要件を満たせばよいとする要素の列挙のみであり、判断

²⁰⁴ 吉村・前掲注 203) 65 頁。

²⁰⁵ 水島・前掲注 199) 280 頁。

²⁰⁶ OECD 租税委員会・前掲注 60) 244-245 頁 (2019 年 1 月 10 日最終アクセス)。

材料としては不十分であると考え²⁰⁷。また、具体例を示したとしても、ただの一例に過ぎず、何が HTVI に該当するかは明確ではないため、課税庁による恣意的な HTVI 該当性が主張される可能性は否めない。

2. 適用免除規定

新 OECD 移転価格ガイドラインでは、パラグラフ 6.189 に該当する HTVI の譲渡又は使用に係る取引であったとしても、次の適用免除規定に該当すれば、HTVI に係る特別措置を適用しないとしている。適用免除規定については、6.193 で説明されている。

「i) 納税者が次の証拠を提出する場合

1 価格設定のためにどのようにリスクを計算したか（例えば可能性のウェイト付）合理的に予見可能な事象又は他のリスク及びその発生の可能性に関する検討の適切性を含む、価格設定取決めを決定するために、移転時点で使用された事前の予測の詳細

及び

2 財務上の予測と実際の結果の大きな乖離が、a) 価格設定後に生じた予見不可能な進展又は事象であって、取引時点では関係者が予想することはできなかったもの、又は b) 予見可能な結果の発生可能性が実現し、その可能性が取引時点で著しく過大評価でも過小評価でもなかったことによるものであるという信頼性のある証拠

ii) 当該 HTVI の移転に係る関係者間取引が、二国間又は多国間の APA によってカバーされている場合

iii) 取引時点における財務上の予測と実際の結果の大きな乖離が、当該 HTVI の対価を、取引時点で設定した対価の 20% を超えて減少又は増加させる効果を持たない場合

iv) 取引時点における財務上の予測と実際の結果の大きな乖離が、予測の 20% を越えず、当該 HTVI に係る第三者からの収入が初めて生み出された年から 5 年の商業期間が経過した場合²⁰⁸」。

新 OECD 移転価格ガイドラインが規定する適用免除規定のうち、i) 2a) の内容、iii) の乖離基準及び iv) の 5 年間ルールは米国の所得相応性基準に係る定期的調整の内容と同じである。この点から、BEPS の所得相応性基準のオリジナルは米国の 1986 年改正、1988 年白書及び財務省規則に定める定期的調整をベースにしているものである²⁰⁹。したがって、米国

²⁰⁷ 吉村・前掲注 203) 67 頁参照。

²⁰⁸ OECD 租税委員会・前掲注 60) 245-246 頁 (2019 年 1 月 10 日最終アクセス)。

²⁰⁹ 矢内一好「時事解説 税制改正大綱で言及！無形資産の移転に係る所得相応性基準」企業会計 69 巻 5 号 (2017 年) 62 頁参照。また、矢内一好『日本・国際税務発展史』(中央経済社、2018 年) 237-238 頁も参照。

の所得相応性基準は、新 OECD 移転価格ガイドライン策定に重要な影響を及ぼしたと推測される²¹⁰。セーフハーバールールは、予測と実績の乖離により機械的に所得相応性基準を適用しない点及び納税者の予測可能性を担保できる点を実現できるため、この規定を新 OECD 移転価格ガイドラインに盛り込んだことは納税者にとってプラスに働く。

米国の定期的調整と新 OECD 移転価格ガイドラインの適用免除規定が異なる点としては、i)1 及び 2 b) と ii) である。i)1 及び 2 b) は、納税者に HTVI 取引に係る新たな資料の提出を求めている。HTVI 取引に係る詳細な予測利益分析及び予見可能な事象又はリスクを推測すること、そして、取引時点での結果の可能性を評価することは容易ではない。この点は、納税者にとって過度な負担になる可能性がある。ii) は、独立企業間価格が事前確認制度 (APA) で確定している場合には、特別措置を適用しないとする。つまり、事前に確定した独立企業間価格で取引を行っていれば、所得相応性基準により対価の修正が事後的に行われなことを意味している。一方、APA で事前に確定した独立企業間価格と異なる価格により取引している場合には、有効な APA ではなくなっていることから、所得相応性基準が適用される。この規定は、近年 APA が多く行われているという実態を反映しており、実態に沿った規定であると評価できる。

第 3 節 導入における問題点

第 1 節では、所得相応性基準を最初に導入した米国の所得相応性基準の概要を整理した。また、第 2 節では、BEPS 行動計画書及び新 OECD 移転価格ガイドラインで導入が提言されている所得相応性基準の概要を整理した。BEPS 行動計画 8 において導入が提言された後、我が国でも、所得相応性基準の導入は、税制改正大綱により検討されている。税制改正大綱においては、新 OECD 移転価格ガイドラインの所得相応性基準の導入を検討している。筆者も、無形資産一般を対象とする米国の所得相応性基準ではなく、HTVI のみを対象とする新 OECD 移転価格ガイドラインの所得相応性基準を導入すべきだと考える。そこで、以下では、所得相応性基準を導入する際の問題点について検討する。

1、独立企業原則との関係

所得相応性基準を導入する際に、最も検討すべき点は、所得相応性基準が独立企業原則に反しないかどうかという、所得相応性基準と独立企業原則との関係である。

米国において、1986 年の所得相応性基準の導入以来、所得相応性基準が独立企業原則から乖離するものであるという批判を受けていた。1988 年白書は、次のように指摘し、所得相応性基準が独立企業原則と乖離していないと主張する。

「①非関連者間の無形資産移転契約において、特に高収益無形資産の移転の場合に、何らかの契約見直しメカニズムなしに長期契約を締結しないはずであり、証券取引委

²¹⁰ 藤枝・前掲注 192) 341 頁参照。

員会等から入手した非関連者間ロイヤルティ契約の分析からも、この考え方は支持された。

②一般的に、比較対象取引が存在しない場合、非関連者が契約締結時に考慮するであろう予想利益の利用できる最良の指標は実際の利益である²¹¹」。

つまり、非関連者間で高収益を生み出す無形資産の移転が行われる場合、一般的には、無形資産の移転後に発生した無形資産に帰属する所得などの大幅な変化により契約の見直しが行われる。そのため、関連者間での無形資産の移転について定期的調整を要求することは、独立企業原則に反しないという考え方である²¹²。

また、所得相応性基準と独立企業原則との関係が争われた事案として、Medtronic 社事件²¹³がある。米国の医療機器メーカーである Medtronic 社は、プエルトリコ製造子会社に無形資産の実施許諾をし、その対価としてロイヤルティを受け取っていた。当該ロイヤルティについて独立取引比準法により算定していたが、IRS によりロイヤルティの引き上げが行われ、Medtronic 社は引き上げられたロイヤルティに合意した。

その後、プエルトリコ製造子会社の利益水準が大幅に上がったことから、2010 年、IRS 社は利益比準法を適用して、合意したロイヤルティを大幅に上回る対価が独立企業間におけるロイヤルティであるとして移転価格課税を行った。Medtronic 社は、これを不服として租税裁判所に提訴し、当初のロイヤルティが独立企業間価格であると主張した。

租税裁判所は、所得相応性基準について、1986 年の税制改革法に係る議会説明及び 1988 年白書を引用し、収益性の高い無形資産が低税率国に移転されていることや無形資産取引の比較対象取引の選定困難性を背景に所得相応性基準が導入されたことを確認した。しかし、その適用に当たっては独立企業原則と整合的であることが求められると判示した。

所得相応性基準の下、利益比準法の適用は認められているが、IRS が適用した利益比準法については独立企業原則と整合的な結果となっておらず、恣意的で気まぐれ且つ不合理であると判断した²¹⁴。したがって、所得相応性基準を適用するとしても、独立企業原則から乖離せずに独立企業原則の枠内での執行が必要であるとされた。

新 OECD 移転価格ガイドラインは、パラグラフ 6.188 において、「取引時点での不確実性の存在について、納税者が取引時点で合理的に予見可能な開発又は事象を適切に考慮したかどうかについて、さらに無形資産又はその権利の移転時に移転価格を決定する際に事前に使用した情報の信頼性について、事後的な証拠は推定証拠となる。このような推定証拠

²¹¹ 浅川和仁「米国租税法上の無形資産の評価の実績と日本に対する示唆—所得相応性基準の分析を中心として—」税大論叢 49 号 (2005 年) 348 頁。

²¹² 浅川・前掲注 211) 348 頁参照。

²¹³ Medtronic, Inc. and Consolidated Subsidiaries v. Commissioner T.C. Memo 2016 -112。

²¹⁴ 藤枝・前掲注 192) 335-336 頁参照。

は、……事後的な結果に基づく情報を取引開始時に合理的に関連者が知り得たか/知るべきであったか、又は検討できたか/検討すべきであったかを考慮することなく、課税目的で事後的な結果を用いた後知恵が使われる状況とは区別されるべきである²¹⁵」と説明し、所得相応性基準が推定証拠として使われれば、独立企業原則に反せず後知恵にはならないとしている。

つまり、評価困難で将来の不確実性が高い無形資産を非関連者との間で取引する場合、企業は、計画期間の短縮化や価格調整条項を規定するなど不確実性に対処する契約条件を設けるはずである。国外関連取引において、事後の結果が事前の予測と大きく乖離しており、かつ、それを調整する価格調整条項等が設けられていない場合において、非関連者間の取引に価格調整条項等が認められているのであれば、国外関連取引も非関連者間取引と同様の形で、価格を修正することが認められるべきであるということである²¹⁶。たしかに、予測と実績が大きく乖離している場合に価格調整条項等を設けている非関連者間取引を想定すれば、国外関連取引についても同じような形で価格の修正が行われるべきである。しかし、当該提案は後知恵の使用と異なるとしても、運用如何によっては、両者の違いは必ずしも明確ではないように考えられる²¹⁷。

米国の所得相応性基準にしても、新 OECD 移転価格ガイドラインの所得相応性基準にしても、移転価格税制の大原則である独立企業原則に反しないと考えられている。しかし、課税庁の所得相応性基準の運用によっては、後知恵的に対価を修正させられて、恣意的な課税が行われる可能性もある。したがって、所得相応性基準が独立企業原則に反しないと考えられても、課税庁による恣意的な運用がされていないか、納税者は注視すべきである。

2. 所得相応性基準の適用範囲及び DCF 法の導入

次に、所得相応性基準の適用範囲につき、検討する。

米国の所得相応性基準は、内国歳入法典 482 条第 2 文から解釈できるように、無形資産一般の取引を対象範囲としている。また、無形資産取引の独立企業間価格算定方法としては、独立取引比準法、利益比準法、利益分割法、その他の方法が適用可能であり、特定の算定方法に限定されていない。

一方、新 OECD 移転価格ガイドラインの所得相応性基準は、HTVI をその適用対象としている。HTVI とは、無形資産のうち、2 要件を満たすものであることは、上述した。しかし、ここで注目すべきは 2 要件のうち「(ii) 取引開始時点において、移転された無形資産

²¹⁵ OECD 租税委員会・前掲注 60) 244 頁 (2019 年 1 月 10 日最終アクセス)。

²¹⁶ 伊藤剛志「所得相応性基準の導入に関する諸問題」法律時報 90 巻 2 号 (2018 年) 41 頁参照。

²¹⁷ 藤枝=角田・前掲注 49) 98 頁参照。

から生じる将来のキャッシュ・フロー若しくは収益についての予測、又は無形資産の評価で使用した前提が不確かで、移転時点で当該無形資産の最終的な成功の水準に係る予測が難しいもの」である。この要件を読む限り、HTVI 取引は、割引キャッシュ・フロー（Discounted Flow 法。以下、「DCF 法」という）の適用を前提としているかのように読める²¹⁸。したがって、新 OECD 移転価格ガイドラインの所得相応性基準は、HTVI で DCF 法が用いられる取引を定期的調整の対象としている。

DCF 法は、無形資産の使用から得られる将来キャッシュフローを一定の割引率により割り引いた金額を当該無形資産の現在価値として評価する方法である。DCF 法は、新 OECD 移転価格ガイドラインにも、無形資産取引に係る比較対象取引を特定することができない場合の独立企業間価格算定方法として導入が提言されている。DCF 法は、我が国移転価格税制上、独立価格比準法に準ずる方法と解釈できる可能性もあるが、認められていない。したがって、所得相応性基準を導入する際には、その対象が DCF 法のみであるため、DCF 法の導入も同時に行われなければならない。

しかし、DCF 法は、財務予測の正確性や成長率、割引率、無形資産の耐用年数及び最終価値、支払形態等の考慮すべき点が多くある。特に評価に関しては、評価者の主観が入りやすい。一方、新 OECD 移転価格ガイドラインは、パラグラフ 6.162 において、DCF 法は、OECD 独立企業間価格算定手法の 1 つの算定方法の一部として、又は有効なツールとして、他の独立企業間価格算定方法に比べて、より信頼性の高い場合もあり、特に比較可能な取引が存在しない場合に有効であると述べている²¹⁹。

たしかに、DCF 法は納税者の恣意性が入りやすいが、他の独立企業間価格算定方法と比較しても極めて合理的な算定方法といえるため、その具体的な算定方法の明確化が進められなければならない²²⁰。

したがって、所得相応性基準を導入する際には、DCF 法のみを適用対象としていること

²¹⁸ 藤枝・前掲注 192) 339 頁参照。

²¹⁹ 藤枝氏は、DCF 法が有用な取引として、「特に、無形資産の一括譲渡により事業再編が行われ、取引当事者の一方が生産等により消滅した場合には、後続の事業活動がなく残余利益分割法の適用を行うことも困難となるため、そのような場合の無形資産譲渡に対する移転価格課税を行うためには DCF 法の導入が有用と解される」と述べている（藤枝・前掲注 192) 348 頁）。

²²⁰ 成道秀雄「移転価格税制・所得相応性基準の検討」税務事例研究 156 号（2017 年）26 頁参照。また、成道氏は、「DCF 法は恣意性が入りやすい移転価格算定方法ゆえに定期的調整がセットとされているのであるから、DCF 法のみ適用されることは適切といえよう。ただ、納税者からすると DCF 法を採用すると定期的調整を受ける可能性があることから、DCF 法以外の方法を採用しようとするインセンティブが生じはしないか」とも指摘している（成道・前掲注 220) 26 頁）。

から、DCF 法の導入も同時にされなければならない。さらに、DCF 法には様々な問題点があることから、DCF 法における明確な算定方法も検討されなければならない。

3. 立証責任

さらに、所得相応性基準に係る立証責任につき、検討する。

新 OECD 移転価格ガイドラインの所得相応性基準は、HTVI に該当すれば、定期的調整が適用され、適用免除規定のいずれかに該当すれば、定期的調整による対価の修正は行われない。これによれば、課税当局が HTVI の定義に該当する無形資産に係る取引であることを示せば、所得相応性基準の適用、すなわち、当該無形資産から得られた収入などの取引後の事実に基づいて無形資産の取引価格を修正することが許容され、納税者において、適用免除規定のいずれかを主張・立証することを求めているように考えられる²²¹。つまり、HTVI に該当するか否かの立証責任は課税庁にあり、適用免除規定に該当するか否かの立証責任は納税者にある。

HTVI 取引に課税したい課税当局は、HTVI 該当性を主張すれば、所得相応性基準の適用がある。一方、納税者に関しては、所得相応性基準の適用があった場合には、適用免除規定の主張をしなければ、所得相応性基準により対価の修正が行われてしまう。しかし、適用免除規定において、納税者が実際にどのような具体的な内容を立証すればよいのかについては明示されていない。したがって、納税者によって独立企業間価格に影響がないことの反証がない限り、所得相応性基準により事後的な結果が真実の証拠として扱われてしまう²²²。また、HTVI 取引であることのみを理由に所得相応性基準による取引価格の修正を認めるのであれば、独立企業原則に照らして適用されるべきではない取引にまで、過度に所得相応性基準が適用される可能性がある²²³。つまり、所得相応性基準の濫用による移転価格課税のおそれがある。

納税者は、所得相応性基準を適用された場合には、適用免除規定のいずれかの主張をしなければならないが、その規定内容は抽象的である。そのため、納税者は、具体的にどのような主張をすればよいか不明である。所得相応性基準を導入する場合には、納税者の適用免除規定に係る立証責任を軽くするためにも、より具体的な適用免除規定の導入が必要であると考えられる。

第4節 小括

本章では、BEPS 行動計画書や新 OECD 移転価格ガイドライン、平成 31 年度税制改正に

²²¹ 伊藤・前掲注 215) 42 頁参照。

²²² 須藤一郎＝田村全＝宮崎晃＝吉國貴子「BEPS プロジェクトを踏まえた無形資産取引に係る移転価格税制の調査・研究事業」租税研究 829 号（2018 年）99 頁参照。

²²³ 伊藤・前掲注 215) 42 頁参照。

において議論されている所得相応性基準の導入を検討した。

まず、所得相応性基準を最初に導入した米国の所得相応性基準と新 OECD 移転価格ガイドラインにて提言されている所得相応性基準の概要をまとめた。米国の所得相応性基準は、内国歳入法典 482 条第 2 文に規定されている。具体的な調整方法として、財務省規則 1.482-4 (f)(2)に定期的調整が規定されており、所得相応性基準の適用除外要件として、5 項目を列挙している。米国の所得相応性基準の特徴は、所得相応性基準の適用対象となる取引は、936 条に規定されている無形資産一般に係る取引という点である。また、無形資産取引に係る独立企業間価格算定方法は、特定の方法に限定されているわけではない。

これに対して、新 OECD 移転価格ガイドラインが提言している所得相応性基準は、パラグラフ 6.186 以下に規定されている。新 OECD 移転価格ガイドラインの所得相応性基準も、米国の所得相応性基準と同様に、定期的調整と適用免除規定を設けている。このことから、新 OECD 移転価格ガイドラインの所得相応性基準は、米国の所得相応性基準をベースにしていることがわかる。

筆者は、新 OECD 移転価格ガイドラインで提言されている所得相応性基準の導入をすべきであると考えますが、導入には様々な課題が残る。特に、所得相応性基準と独立企業原則との関係、所得相応性基準の適用範囲、立証責任などである。

移転価格税制は、国外関連取引を非関連者間取引に引き伸ばして課税するという独立企業原則を基本原則としてる。一方、所得相応性基準は、事後的な利益情報をもとに、予測利益と実現利益が異なれば、遡って独立企業間価格を修正する方法である。したがって、後知恵的な方法であることから、独立企業原則に反するのではないかという批判がある。この点が争われた米国の事例である Medtronic 社事件では、所得相応性基準の適用は独立企業原則と整合的でなければならぬと判示している。また、新 OECD 移転価格ガイドラインでは、予測と実績が異なる場合において、非関連者間取引では価格調整条項等が設けられている点を例にあげている。そして、非関連者間取引でこのような契約実態があることから、国外関連取引にも推定証拠として同様の形で用いれば独立企業原則に反しないと考えている。しかし、課税当局による所得相応性基準の運用如何によっては、独立企業原則の枠を超えた後知恵的な課税が行われてしまう。したがって、納税者は、課税当局による所得相応性基準の濫用が行われていないか注視しなければならない。

新 OECD 移転価格ガイドラインの所得相応性基準の特徴は、無形資産一般を所得相応性基準の適用対象とするのではなく、無形資産のうち、要件を満たした評価困難な無形資産 (HTVI) を対象としている点である。また、HTVI 取引に係る独立企業間価格算定方法は、DCF 法に限定されている。しかし、DCF 法は、我が国移転価格税制上、認められていない方法であるため、所得相応性基準を導入する際は、DCF 法も同時に導入しなければならない。DCF 法は、資産からもたらされる将来キャッシュフローを一定の割引率で割り引いた現在価値を無形資産の価値と評価する方法である。たしかに、DCF 法は、比較対象取引が見出しづらい無形資産取引に関しては有用であると考えられるが、評価が恣意的になりや

すい等の問題点も有する。したがって、DCF 法を導入するためには、より具体的な算定方法を明らかにした上で、導入を検討しなければならない。

所得相応性基準を適用するには、ある資産が HTVI に該当していなければならない。そして、HTVI 該当性の立証責任は、課税当局にある。一方、納税者には、所得相応性基準の適用免除規定該当性に関する立証責任がある。適用免除規定は、新 OECD 移転価格ガイドラインパラグラフ 6.193 に規定されているが、納税者が、具体的にどのような内容の主張をすればよいかは明示されていない。課税当局によって国外関連取引が HTVI 取引と認められたら所得相応性基準の適用があるとされるが、納税者にとって具体的な適用免除規定が明示されていないければ、所得相応性基準の適用を免除することができない。したがって、所得相応性基準の導入の際には、より具体的な適用免除規定の創設をする必要がある。

以上のように、我が国移転価格税制に所得相応性基準を導入すべきであると考え、導入するためには、解決すべき点が多々ある。したがって、所得相応性基準を導入するには、新 OECD 移転価格ガイドラインで提言されている内容よりも、より具体的で、かつ、解釈が明確となるような内容にしなければならない。上記で指摘した点を明快にしている所得相応性基準であれば、無形資産取引に関して現行の移転価格税制では解決できない解釈論的問題点を立法により解決することができると思われる。

おわりに

本論文では、無形資産取引に係る独立企業間価格算定方法のベスト・メソッドはなにか、また、筆者がベスト・メソッドと考える残余利益分割法における解釈論の限界に対する対処法として、所得相応性基準の導入を検討した。

無形資産取引に係る独立企業間価格算定方法は、独立価格比準法を適用するケース、残余利益分割法を適用するケース、また取引単位営業利益法を適用するケースなど事案ごとにわかれていた。また、納税者と課税庁においても、適用する独立企業間価格算定方法が異なるため、訴訟に発展する場合もあった。平成23年度税制改正により、「基本3法優先の原則」が廃止され、事案に応じて最も適切な方法を選択する「ベスト・メソッド方式」が採用された。「ベスト・メソッド方式」の下では、基本3法と「その他政令で定める方法」の間に優劣関係はない。そのため、無形資産取引に係る独立企業間価格算定方法は、基本3法だけでなく、すべての方法に適用可能性がある。筆者は、無形資産取引に係るベスト・メソッドは、残余利益分割法であり、残余利益分割法以外は適用すべきでないと考える。

無形資産は、企業に将来的なキャッシュフローをもたらすことから、本質は有形資産と同様である。しかし、無形資産は、その独自性・希少性に価値を有することから、同種の無形資産は存在しない。移転価格税制において、無形資産の定義はない。措置法通達66の4(3)-3の注1及び事務運営指針2-11は、比較対象取引選定上の諸要素として、無形資産を列挙している。そこでは、法的な無形資産のみならず、経済的な無形資産も考慮することとされている。また、事務運営指針3-12は、移転価格税制上の無形資産の帰属について指摘しており、無形資産の「法的所有者」のみならず、当該無形資産を形成し、維持または発展するために貢献した「経済的所有者」も考慮することとしている。移転価格税制上の無形資産取引は、上述した無形資産の本質・定義・帰属という特殊性を有していることから、比較対象取引を見つけることが難しい。

独立企業間価格算定方法のうち、基本3法は、「取引」に着目するアプローチである。一方、「その他政令で定める方法」は、「利益」に着目するアプローチである。比較対象取引を見つけることが困難な無形資産取引は、厳格な同種性を求める独立価格比準法や類似性を求める再販売価格基準法及び原価基準法を適用することはできないと考える。そのため、利益分割法及び取引単位営業利益法の適用可能性を検討した。利益分割法は、比較対象取引を用いずに独立企業間価格を算定する方法である。しかし、比較利益分割法は、利益分割法のうち唯一比較対象取引を用いることから、基本3法と同様の理由で、無形資産取引に用いられるべきではない。寄与度利益分割法は、各当事者の取引貢献割合を内部情報のみで特定するため、独立企業間価格の算定に恣意性が入りやすいことから無形資産取引に適用するべきではない。取引単位営業利益法は、法人または国外関連者の営業利益率に着目して独立企業間価格を算定する方法である。しかし、当事者の片側しか検証しないため、

検証されていない側への利益分配が、過少または過大になる等不合理になってしまうため、適用すべきではない。

残余利益分割法がベストメソッドであるとする理由は、①世界的に汎用性の高い独立企業間価格算定方法であるため、②所得の創出が起きないため、③無形資産取引に係る比較対象取引を見つける必要がないため、④両側検証の独立企業間価格算定方法であるためである。残余利益分割法が無形資産取引に係るベスト・メソッドという結論は、残余利益分割法と基本3法及び残余利益分割法以外の「その他政令で定める方法」とを比較検討した場合に考えられる結論である。しかし、残余利益分割法自体には、基本的利益算定の適格性を有する法人の選定困難さや残余利益分割プロセスにおける具体的な分割指標の不明確性などの問題点がある。これらの問題点を解決することができれば、残余利益分割法が無形資産取引におけるベスト・メソッドであると断言できるが、これらの問題は事案ごとに検証するしかなく一般的な基準を明示することができないため、残余利益分割法に係る解釈論の限界点である。ただ、筆者は、現行の移転価格税制上、無形資産取引におけるベスト・メソッドは、残余利益分割法以外ないと考えている。

そこで、無形資産取引に採用されるべきと考えるのは、所得相応性基準の導入という立法的対処である。所得相応性基準の導入は、BEPS 最終計画書や新 OECD 移転価格ガイドラインでも提言されており、平成 31 年度税制改正においても検討されている。所得相応性基準は、取引後において予測利益と実際利益とが大きく乖離する場合に、事後的に独立企業間価格を修正する方法である。無形資産取引は、無形資産の価値を評価することが、最も困難であるから、所得相応性基準を導入すれば、無形資産の実態を反映した課税を行うことができる。一方、所得相応性基準は、事後的に対価を修正することから、課税当局によって後知恵的に濫用される恐れがある。その他にも、所得相応性基準の適用対象の範囲や立証責任などの問題点がある。したがって、所得相応性基準を導入する場合には、諸々の問題に関する解決法を検討しなければならない。上記で指摘した点を明確にしている所得相応性基準であれば、無形資産取引に関して現行の移転価格税制では解決できない解釈論的問題点を立法により解決できると考えている。

参考文献

【書籍】

- ・赤松晃『国際租税原則と日本の国際租税法—国際的事業活動と独立企業原則を中心に』（税務研究会出版局、2001年）
- ・伊藤公哉『国際租税法における定式所得配賦法の研究—多国籍企業への定式配賦法適用に関する考察』（中央経済社、2015年）
- ・居波邦泰『国際的な課税権の確保と税源浸食への対応—国際的二重非課税に係る国際課税原則の再考』（中央経済社、2014年）
- ・江波戸順史『アメリカ合衆国の移転価格税制』（五紘舎、2008年）
- ・江波戸順史『独立企業原則の限界と移転価格税制の改革』（五紘舎、2012年）
- ・大河原健『移転価格分析の課題と改善策の研究』（中央公論事業出版、2005年）
- ・金子宏『所得課税の法と政策（所得課税の基礎理論（下））』（有斐閣、1996年）
- ・金子宏『租税法理論の形成と解明（下巻）』（有斐閣、2010年）
- ・金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019年）
- ・川田剛『国際課税の理論と実務（第5巻）移転価格税制』（税務経理協会、2010年）
- ・小林威編『移転価格税制の理論・実証研究』（多賀出版、1998年）
- ・国税庁『改正税法のすべて 昭和61年版』（大蔵財務協会、1986年）
- ・国税庁『改正税法のすべて 平成16年版』（大蔵財務協会、2004年）
- ・国税庁『改正税法のすべて 平成23年版』（大蔵財務協会、2011年）
- ・斎藤奏『移転価格税制—課税の仕組みから申告書作成まで』（中央経済社、1994年）
- ・桜井久勝『財務会計講座 第19版』（中央経済社、2018年）
- ・佐藤正勝『移転価格税制の理論と適用—日米両国法制の比較研究—』（税経印刷、1997年）
- ・佐藤正勝編『Q&A 移転価格税制 制度・事前確認・相互協議』（税務経理協会、2007年）
- ・染谷恭次郎『現代財務会計〈第10版〉』（中央経済社、1999年）
- ・高久隆太『知的財産をめぐる国際税務』（大蔵財務協会、2008年）
- ・中里実『国際取引と課税—課税権の配分と国際的租税回避—』（有斐閣、1995年）
- ・中里実＝弘中聡浩＝淵圭吾＝伊藤剛志＝吉村政穂編『租税法概説〔第3版〕』（有斐閣、2018年）
- ・濱田明子『国際的所得移転と課税—移転価格税制の本質—』（法令出版、2010年）
- ・羽床正秀編『平成27年版 移転価格税制詳解 理論と実践ケース・スタディ』（大蔵財務協会、2015年）
- ・羽床正秀＝古賀陽子『平成21年版 移転価格税制詳解 理論と実践ケース・スタディ』（大蔵財務協会、2009年）
- ・広瀬義州『財務会計 第13版』（中央経済社、2015年）

- ・藤枝純＝角田伸広『移転価格税制の実務詳解―BEPS 対応から判決裁決事例まで』（中央経済社、2016年）
- ・藤森康一郎『実務ガイドンス 移転価格税制（第5版）』（中央経済社、2017年）
- ・本庄資『国際課税の理論と実務 73の重要課題』（大蔵財務協会、）
- ・増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法（第3版）』（東京大学出版会、2015年）
- ・三木義一＝前田謙二『よくわかる国際税務入門（第3版）』（有斐閣、2012年）
- ・望月文夫『日米移転価格税制の制度と適用―無形資産取引を中心に』（大蔵財務協会、2007年）
- ・矢内一好『移転価格税制の理論』（中央経済社、1999年）
- ・矢内一好『日本・国際税務発展史』（中央経済社、2018年）
- ・山川博樹『我が国における移転価格税制の執行―理論と実務―』（税務研究会出版局、1996年）
- ・山川博樹『移転価格税制―二国間事前確認と無形資産に係る実務上の論点を中心に』（税務研究会出版局、2007年）
- ・武田昌輔『DHC コメントール法人税法』（第一法規、1979年〔加除式〕）

【論文・雑誌】

- ・青山慶二「プロフィット・スプリット法」金子宏編『国際課税の理論と実務―移転価格と金融取引』（有斐閣、1997年）19頁
- ・青山慶二「国境を越える無形資産取引への課税問題」税研33巻4号（2017年）20頁
- ・青山慶二「課税権の国別配分に係る課題についての検討 国境を超える取引に係る課税のあり方〈電子商取引に係る消費税課税と無形資産の移転価格ルールを中心に〉」税研29巻5号（2014年）52頁
- ・赤松晃「我が国の移転価格税制における『支配』の意義について―Arm's Length Transactionの法理による再検討（上）」ジュリ1137号（1998年）133頁
- ・赤松晃「我が国の移転価格税制における『支配』の意義について―Arm's Length Transactionの法理による再検討（下）」ジュリ1139号（1998年）194頁
- ・赤松晃「国際課税の基本的な仕組み」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007年）593頁
- ・赤松晃「国際課税分野での立法―日本の経済発展の軌跡を背景として―」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010年）115頁
- ・浅川和仁「米国租税法上の無形資産の評価の実績と日本に対する示唆―所得相応性基準の分析を中心として―」税大論叢49号（2005年）327頁
- ・朝倉洋子「判批」税理58巻3号（2015年）107頁
- ・朝倉洋子「判批」税理58巻6号（2015年）128頁
- ・飯守一文「移転価格税制の理論と執行上の問題点」本庄資『国際課税の理論と実務 73

- の重要課題』(大蔵財務協会、2011年) 729頁
- ・石井亮「企業グループの無形資産管理と国際租税法—無形資産取引の独立企業間価格」NBL912号(2009年) 96頁
 - ・石井亮=原木規江「判批」NBL929号(2010年) 10頁
 - ・移転価格分析 Project Team「判批」国際税務 30巻6号(2010年) 78頁
 - ・伊藤康彦「移転価格税制が抱える無形資産の価値評価に係る問題」税務弘報 55巻8号(2007年) 126頁
 - ・伊藤剛志「所得相応性基準の導入に関する諸問題」法律時報 90巻2号(2018年) 39頁
 - ・伊藤雄二「特集 02 事例研究 移転価格税制のポイント 独立企業間価格の算定方法の適用等—1 無形資産」税経通信 62巻13号(2007年) 87頁
 - ・居波邦泰「無形資産の国外関連者への移転等に係る課税のあり方—わが国への所得相応性基準の導入の検討—」税大論叢 59号(2008年) 443頁
 - ・居波邦泰「移転価格事案の訴訟に係る対処等の検討—米国の判例等を踏まえて—」税大論叢 54号(2007年) 195頁
 - ・居波邦泰「無形資産取引の国際課税の理論と執行上の問題点」本庄資『国際課税の理論と実務 73の重要課題』(大蔵財務協会、2011年) 491頁
 - ・岩倉正和「移転価格税制—無形資産の扱いを中心に」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣、2010年) 697頁
 - ・岩倉正和=田原吏「判批」中里実=太田洋=弘中聡浩=宮塚久編『移転価格税制のフロンティア』(有斐閣、2011年) 198頁
 - ・岩崎宇多子「判批」税研 JTRI31巻3号(2015年) 87頁
 - ・岩品信明「移転価格調査の実務」国際商事法務 37巻11号(2009年) 1443頁
 - ・太田洋「我が国の移転価格税制の概要」中里実=太田洋=弘中聡浩=宮塚久編『移転価格税制のフロンティア』(有斐閣、2011年) 2頁
 - ・岡村忠生「国際課税」岩村正彦ほか編『政府と企業』(岩波書店、1997年) 287頁
 - ・岡村忠生「無形資産の課税繰延べ取引と内国歳入法典 482条(1)」民商法雑誌 4=5号(1998年) 610頁
 - ・岡村忠生「内国歳入法 482条における費用分担取引について」京都大学法学部創立 100周年記念論文集第2巻(1999年) 205頁
 - ・岡村忠生「これからの移転価格税制」税務弘報 55巻11号(2007年) 2頁
 - ・岡村忠生「租税利益と移転価格税制(1)」税研 185号(2016年) 72頁
 - ・岡村忠生「租税利益と移転価格税制(2)」税研 186号(2016年) 81頁
 - ・金子宏「アメリカ合衆国の所得課税における独立当事者間取引 (arm's length transaction) の法理—内国歳入法典 482条について—」ジュリ 724号(1980年) 104頁
 - ・金子宏「アメリカ合衆国の所得課税における独立当事者間取引 (arm's length transaction) の法理—内国歳入法典 482条について—中—」ジュリ 734号(1981年) 56頁

- ・金子宏「アメリカ合衆国の所得課税における独立当事者間取引 (arm's length transaction) の法理—内国歳入法典 482 条について—下—」ジュリ 736 号 (1981 年) 95 頁
- ・金子宏「第 1 章 序説—意義と内容」日税研論集 64 号 (2013 年) 3 頁
- ・神谷一夫「無形固定資産取引に対する移転価格調査への対応」租税研究 672 号 (2005 年) 66 頁
- ・神山幸「移転価格税制の適用における無形資産の取扱いについて」税大論叢 79 号 (2014 年) 564 頁
- ・神山弘行「無形資産の国際取引と課税」ジュリ 1447 号 (2012 年) 39 頁
- ・唐津恵一「判批」NBL921 号 (2010 年) 80 頁
- ・岸英彦「独立企業間価格の算定方法に関する考察」税大論叢 29 号 (1997 年) 199 頁
- ・木村弘之亮「OECDvsUS 移転価格税制—利益比準法、取引単位営業利益法、利益分割法をめぐって」法学研究 72 巻 12 号 (1999 年) 111 頁
- ・黒川兼=藤沢徹=田中俊秀「特集 BEPS 対応を視野に入れた移転価格調査の狙い目と対応上の留意点」経理情報 1468 号 (2017 年) 9 頁
- ・ゲーリー・M・トーマス=木下博「国際租税摩擦—日米間のトランスファー・プライシング (移転価格) 問題について」ジュリ 781 号 (1983 年) 59 頁
- ・小林宏之「利益分割法についての一考察—残余利益分割法を中心として—」法律論叢 81 巻 6 号 (2009 年) 141 頁
- ・駒宮史博「移転価格税制の導入」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣、2010 年) 229 頁
- ・駒宮史博「判批」ジュリ 1488 号 (2016 年) 136 頁
- ・佐藤修二「判批」別冊ジュリ 228 号 (2016 年) 142 頁
- ・品川克己「移転価格税制への対応④」T&A master553 号 (2014 年) 26 頁
- ・須崎洋介「特集 02 事例研究 移転価格税制のポイント 独立企業間価格の算定方法の適用等—2 利益分割法」税経通信 62 巻 13 号 (2007 年) 103 頁
- ・須崎洋介「特集 02 事例研究 移転価格税制のポイント 独立企業間価格の算定方法の適用等—4 その他」税経通信 62 巻 13 号 (2007 年) 126 頁
- ・須藤一郎=田村全=宮寄晃=吉國貴子「BEPS プロジェクトを踏まえた無形資産取引に係る移転価格税制の調査・研究事業」租税研究 829 号 (2018 年) 90 頁
- ・高久隆太「移転価格課税における無形資産の使用により生じた利益の帰属及びその配分」税大論叢 49 号 (2005 年) 1 頁
- ・高久隆太「移転価格税制を巡る諸問題 (3) —移転価格課税に係る訴訟の増加の中で—」税経通信 62 巻 5 号 (2007 年) 31 頁
- ・高久隆太「判批」ジュリ 1485 号 (2015 年) 10 頁
- ・谷口智紀「判批」税務弘報 60 巻 10 号 (2012 年) 158 頁
- ・谷口智紀「我が国の知的財産権取引課税をめぐる法の不備の検証：アメリカ租税法との比較検討を中心に」専修ロージャーナル 10 号 (2014 年) 167 頁

- ・谷口智紀「無形資産の国際取引をめぐる移転価格問題の検討」税研 31 巻 2 号 (2015 年) 98 頁
- ・谷口智紀「アメリカ合衆国における知的財産を利用した租税回避に対する立法統制とその限界」税法学 575 号 (2016 年) 161 頁
- ・徳永匡子「独立企業間価格の算定方法の適用等－3 残余利益分割法」税経通信 62 巻 13 号 (2007 年) 110 頁
- ・中里実「移転価格税制」ジュリ 1104 号 (1997 年) 123 頁
- ・中里実「移転価格課税と経済理論：実務における経済理論の利用可能性」中里実＝太田洋＝弘中聡浩＝宮塚久編『移転価格税制のフロンティア』(有斐閣、2011 年) 21 頁
- ・中里実「第 2 章 移転価格課税における無形資産の扱い」日税研論集 64 号 (2013 年) 25 頁
- ・中村豊治「取引単位営業利益法の導入－その意義と実務等－」国際税務 24 巻 5 号 (2004 年) 18 頁
- ・成道秀雄「移転価格税制・所得相応性基準の検討」税務事例研究 156 号 (2017 年) 1 頁
- ・西中間浩「判批」税経通信 74 巻 1 号 (2019 年) 186 頁
- ・西山由美子「特集 01 事例研究 移転価格税制のポイント 独立企業間価格の算定方法の選択」税経通信 62 巻 13 号 (2007 年) 70 頁
- ・羽床正秀「無形資産と費用分担契約について」国際税務 26 巻 10 号 (2006 年) 33 頁
- ・福島節子＝藤澤鈴雄＝水野寛＝森信夫＝遠藤克博「裁決事例に見る移転価格調査の今日的論点」国際税務 30 巻 7 号 (2010 年) 12 頁
- ・藤枝純「IRS による米国移転価格税制の再検討－日米租税摩擦－(上)」国際商事法務 17 巻 1 号 (1989 年) 33 頁
- ・藤枝純「IRS による米国移転価格税制の再検討－日米租税摩擦－(上)」国際商事法務 17 巻 2 号 (1989 年) 181 頁
- ・藤枝純「日米移転価格税制の考察〔2〕」国際商事法務 19 巻 7 号 (1991 年) 808 頁
- ・藤枝純「移転価格事務運営要領の改正と残余利益分割法の適用」Lexis 企業法務 2 巻 8 号 (2007 年) 26 頁
- ・藤枝純「残余利益分割法をめぐる実務上の諸問題」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣、2010 年) 679 頁
- ・藤枝純「判批」別冊ジュリ 207 号 (2011 年) 136 頁
- ・藤枝純「移転価格税制における実務上の課題」金子宏＝中里実＝J.マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』(有斐閣、2014 年) 451 頁
- ・藤枝純「判批」別冊ジュリ 228 号 (2017 年) 142 頁 2016 年) 140 頁
- ・藤枝純「所得相応性基準と契約締結後の事情変更への取引当事者の対応」金子宏＝中里実編『租税法と民法』(有斐閣、2018 年) 330 頁
- ・藤枝純＝南繁樹「移転価格税制の最新動向と実務への影響～ケース・スタディと理論の

- 解明～（第1回）」国際商事法務 39 卷 10 号（2011 年）1395 頁
- ・藤枝純＝南繁樹「移転価格税制の最新動向と実務への影響～ケース・スタディと理論の解明～（第2回）」国際商事法務 39 卷 11 号（2011 年）1603 頁
 - ・藤枝純＝南繁樹「移転価格税制の最新動向と実務への影響～ケース・スタディと理論の解明～（第4回）」国際商事法務 40 卷 1 号（2012 年）75 頁
 - ・藤枝純＝南繁樹「移転価格税制の最新動向と実務への影響～ケース・スタディと理論の解明～（第5回）」国際商事法務 40 卷 2 号（2012 年）214 頁
 - ・藤枝純＝南繁樹「移転価格税制の最新動向と実務への影響～ケース・スタディと理論の解明～（第6回）」国際商事法務 40 卷 5 号（2011 年）745 頁
 - ・藤曲武美「判批」税務弘報 63 卷 8 号（2015 年）57 頁
 - ・瀧圭吾「移転価格税制の法理上の基礎について－契約モデルから信認モデルへ」金子宏＝中里実編『租税法と民法』（有斐閣、2018 年）311 頁
 - ・別所徹弥＝竹内茂樹「最適方法ルールの導入と利益分割法の明確化－文書化・調査対応」税務弘報 60 卷 1 号 21 頁
 - ・本田光宏「判批」税務事例 47 卷 4 号（2015 年）19 頁
 - ・水島淳「行動 8－10：移転価格の帰結と価値創造との整合」中里実＝太田洋＝伊藤剛志編『BEPS とグローバル経済活動』（有斐閣、2017 年）253 頁
 - ・水野忠恒「判批」国際税務 35 卷 3 号（2015 年）43 頁
 - ・水野寛「移転価格調査の推移と現状－残余利益分割法と取引単位営業利益方を中心に」国際税務 29 卷 11 号（2009 年）18 頁
 - ・南繁樹「最適方法ルールの導入と利益分割法の明確化－訴訟対応」税務弘報 60 卷 1 号（2012 年）28 頁
 - ・南繁樹「我が国の移転価格税制の概要と BEPS 対応」金子宏監『現代租税法講義 第 4 卷 国際課税』（日本評論社、2017 年）253 頁
 - ・村上睦「利益分割法の検討」小林威『移転価格税制の理論・実証研究』（多賀出版、1998 年）195 頁
 - ・村田守弘＝藤澤鈴雄「判批」NBL916 号（2009 年）20 頁
 - ・望月文夫「移転価格税制における独立企業原則の成立と論点」経営学研究論集 21 号（2004 年）99 頁
 - ・望月文夫「移転価格税制における残余利益分割法：無形資産に対応した方法の模索」経営学研究論集 22 号（2005 年）53 頁
 - ・望月文夫「移転価格税制における独立企業原則の基礎理論的考察」経営学研究論集 24 号（2006 年）93 頁
 - ・望月文夫「移転価格税制に係る平成 23 年度改正とその適用に関する考察」経理知識 90 卷（2011 年）35 頁
 - ・望月文夫「最適方法ルールと日本の利益分割法」租税研究 766 号（2013 年）403 頁

- ・望月文夫「最適方法ルールと日本の利益分割法に関する考察」経営論集 61 巻 1 号 479 頁
- ・望月文夫「BEPS 行動計画における利益分割法の取扱い」租税研究 790 号 (2015 年) 364 頁
- ・矢内一好「時事解説 税制改正大綱で言及！無形資産の移転に係る所得相応性基準」企業会計 69 巻 5 号 (2017 年) 58 頁
- ・安井栄二「判批」新・判例解説 Watch18 号 (2016 年) 209 頁
- ・安井栄二「判批」新・判例解説 Watch19 号 (2016 年) 245 頁
- ・山川博樹「大規模法人の税務の課題—国際課税を中心に—」租税研究 766 号 (2013 年) 280 頁
- ・横澤佳伸「最適方法ルール下における利益分割法の適用について—理論的根拠と適用可能性—」税大論叢 75 号 (2012 年) 101 頁
- ・吉川保弘「役務提供に伴う無形資産取引と残余利益分割法の適用」税経通信 62 巻 14 号 (2007 年) 167 頁
- ・吉村政穂「第 4 章 移転価格税制の強化 (無形資産の移転を中心に)」日税研論集 73 号 (2018 年) 43 頁
- ・吉村政穂「判批」税務弘報 62 巻 13 号 (2014 年) 60 頁
- ・渡辺裕泰「無形資産が絡んだ取引の移転価格課税—TNMM (取引単位営業利益法) 導入の必要性」ジュリ 1248 号 (2003 年) 72 頁
- ・渡辺裕泰「無形資産が絡んだ取引の移転価格課税—TNMM (取引単位営業利益法) の導入の必要性」中里実＝神田秀樹編『ビジネス・タックス 企業税制の理論と実務』(有斐閣、2005 年) 443 頁
- ・渡辺充「判批」ジュリ 1476 号 (2015 年) 8 頁
- ・渡辺幸則「最近における移転価格税制の問題点」ジュリ 1075 号 (1995 年) 19 頁

【判例】

国内

- ・最判平成 27 年 7 月 17 日民集 69 巻 5 号 1253 頁
- ・高松高判平成 18 年 10 月 13 日訟月 54 巻 4 号 875 頁
- ・東京高判平成 19 年 10 月 10 日訟月 54 巻 10 号 2516 頁
- ・東京高判平成 20 年 10 月 30 日税資 258 順号 11061
- ・大阪高判平成 22 年 1 月 27 日税資 260 号順号 11370
- ・名古屋高判平成 25 年 1 月 24 日民集 69 巻 5 号 1462 頁
- ・東京高判平成 25 年 3 月 14 日税資 263 号順号 12166
- ・東京高判平成 25 年 3 月 28 日税資 263 号順号 12187
- ・東京高判平成 27 年 5 月 13 日税資 265 号順号 12659
- ・松山地判平成 16 年 4 月 14 日訟月 51 巻 9 号 2395 頁

- ・東京地判平成 18 年 10 月 26 日訟月 54 卷 4 号 922 頁
- ・東京地判平成 19 年 12 月 7 日訟月 54 卷 8 号 1652 頁
- ・大阪地判平成 20 年 7 月 11 日判タ 1289 号 155 頁
- ・東京地判平成 23 年 12 月 1 日税資 261 号順号 11823
- ・東京地判平成 24 年 4 月 27 日訟月 59 卷 7 号 1937 頁
- ・東京地判平成 26 年 8 月 28 日税資 264 号順号 12520
- ・東京地判平成 29 年 11 月 24 日公刊物未搭載 (LEX/DB 文献番号 25550515)
- ・国税不服審判所裁決平成 10 年 11 月 30 日公刊物未搭載 (TAINS コード F02-2-108)
- ・国税不服審判所裁決平成 19 年 2 月 27 日裁集 73 集 376 頁
- ・国税不服審判所裁決平成 22 年 1 月 27 日公刊物未搭載 (LEX/DB 文献番号 26100012)
- ・国税不服審判所裁決平成 22 年 6 月 28 日裁集 79 集 434 頁
- ・国税不服審判所裁決平成 24 年 11 月 8 日公刊物未搭載 (TAINS コード F0-2-507)
- ・国税不服審判所裁決平成 25 年 3 月 18 日公刊物未搭載 (TAINS コード F02-2-503)
- ・国税不服審判所裁決平成 27 年 3 月 5 日公刊物未搭載 (TAINS コード F0-2-574)
- ・国税不服審判所裁決平成 28 年 2 月 19 日裁集 102 集 222 頁
- ・国税不服審判所裁決平成 29 年 9 月 26 日裁集 108 集 169 頁

海外

- ・Eli Lilly & Co.v.Commissioner, 84 T.C.996
- ・Bausch & Lomb v.Commissioner,92 T.C.525
- ・Medtronic, Inc. and Consolidated Subsidiaries v. Commissioner T.C. Memo 2016-112

【参考 HP】 (すべて 2019 年 3 月 30 日最終アクセス)

- ・国会会議録検索システム「第 80 回国会衆議院 外務委員会議録第 26 号」(1977 年)
(<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/080/0110/08006080110026.pdf>)
- ・国会会議録検索システム「第 94 回国会衆議院 大蔵委員会議録第 16 号」(1981 年)
(<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/094/0140/09403250140016.pdf>)
- ・税制調査会「昭和 61 年度の税制改正に関する答申」(1985 年)
(http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s6012_s61zeiseikaisei.pdf)
- ・税制調査会「平成 16 年度税制改正に関する答申」(2003 年)
(http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/h1512_h16zeiseikaiseitousin.pdf)
- ・税制調査会「平成 23 年度税制改正大綱」(2010 年)
(http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/h2212_h23zeiseikaisei_taikou.pdf)

- ・ 国税庁「別冊 移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」(2013年)
(<http://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/010601/pdf/bessatsu.pdf>)
- ・ OECD 租税委員会「OECD 多国籍企業及び税務当局のための移転価格ガイドライン
2017年版」(2017年)
(<http://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/oecd/tp/pdf/2017translated.pdf>)