

移転価格税制における 無形資産等の取扱い

制度調査部
齋藤 純

国税庁が移転価格事務運営要領を改正

【要約】

近年、移転価格税制においては、無形資産取引等を巡り大型の更正処分(及び更正処分に伴う追徴課税)が行われる例が目立っている。企業グループ内での無形資産取引等についての適正な対価の算定方法が確立されていないことに加え、無形資産取引等の増加や、製品の製造から販売までを国外で行うような事業形態の増加などが、その背景にあるものと思われる。

国税庁はこのほど「移転価格事務運営要領」の改正を行い、移転価格税制における無形資産や費用分担契約の取扱いの明確化を図っている。

移転価格事務運営要領の改正

国税庁は、「移転価格事務運営要領」及び「連結法人に係る移転価格事務運営要領」の一部を改正し、3月24日に公表した。主に、税務当局が移転価格税制に関する税務調査を行う際の、無形資産や費用分担契約の取扱いを整理している。

移転価格税制においては、近年、無形資産等を巡って企業と税務当局との間で意見の相違が生じるケースが目立っているが、税法上、無形資産等の取扱いに関する規定は決して多くはない。移転価格事務運営要領は、本来、移転価格税制の適正・円滑な執行を図るための税務当局内部向けの指針であるが、無形資産や費用分担契約の取扱いが明確化されるなど、企業にとっても参考になるものと思われる。

以下では、単体納税を行っている法人(すなわち連結納税を選択していない法人)を対象とする「移転価格事務運営要領」をもとに、主な改正点をまとめる¹。

移転価格税制とは

グループ内での取引を行う場合、グループ外企業との取引に比べ、取引価格の決定に関する自由度は高い。このため、国外のグループ企業との取引では、税負担の軽い方の国で多くの利益が発生するように取引価格を設定することも可能となる。

移転価格税制では、国外子会社などの国外関連者²との間の取引が、独立第三者との通常の取引価

¹ 連結法人に係る移転価格事務運営要領についても、基本的に、移転価格事務運営要領と同様の改正が行われている。

² 一般的には、外国法人で、国内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総数の50%以上を直接又は間接に保有する関係にあるものを指す。なお、親子会社以外にも、以下のいずれかに該当する関係を有する外国法人等も、「国外関連者」となる。

2つの法人が同一の者によってそれぞれ発行済株式総数の50%以上を直接又は間接に保有される場合の2法人の関係

以下の事実(これに類する事実を含む)が存在することにより、2つの法人のいずれか一方の法人が他方の法人の事業方針の全部又は一部について実質的に決定できる関係

格(独立企業間価格)と異なる価格で行われた場合に、その取引価格(移転価格)を独立企業間価格に引き直した上で、課税所得の再計算を行うこととしている。つまり、特殊な関係のない独立第三者との取引と同様の条件での取引を企業に求める税制といえる。

例えば、日本の本社から米国の販売子会社に商品を販売する際に、米国販売子会社への販売価格が独立企業間価格を下回る価格に設定された場合、米国販売子会社の第三者への販売価格が変わらなるとすれば、本来、日本の本社が得るべき所得が米国の販売子会社に移転する。従って、このようなケースでは、日本の税務当局が独立企業間価格に基づいて所得を計算し直し、更正処分を行うことになる。

近年、移転価格税制に基づく更正処分の件数が増加するとともに、処分類の大型化が目立っている³。その要因としては、無形資産(特許権、商標権、ブランド、ノウハウ、顧客リストなど)の取引・使用が増加していることや、海外の生産拠点から日本を経由せずに第三国で販売を行うといった事業形態が増加していること⁴などが考えられる。特に、無形資産については独立企業間価格の算定方法が確立されていないことから、企業と税務当局との間で意見の相違が見られることが多く、企業にとっては慎重な対応が求められる状況となっている。

事務運営要領の改正の概要

(1) 検討すべき無形資産

無形資産が法人の所得にどの程度寄与しているかを税務当局が検討するにあたって「検討すべき無形資産」に関する新たな項目が設けられている。

無形資産の所得への寄与を検討するに際して、新移転価格要領では「特許権、営業秘密等の技術革新に関する無形資産のみならず、例えば、企業の経営、営業、生産、研究開発、販売促進等の活動によって形成された、従業員等の能力、知識等の人的資源に関する無形資産並びにプロセス、ネットワーク等の組織に関する無形資産についてもその検討範囲に含め、これら所得の源泉となるものを総合的に勘案する」こととしている。「従業員等の能力、知識等の人的資源に関する無形資産」なども所得の源泉となりうるものと位置付けている点が特徴である。

(2) 無形資産の形成、維持又は発展への貢献度

無形資産を所有する法人が、国外関連者に対して無形資産の使用許諾等を行った場合には、無形資産の法的な所有関係に限らず、その無形資産の形成、維持又は発展に対する貢献度も勘案して独立企業間価格を算定する必要がある。このことは改正前の移転価格事務運営要領においても規定されていた。

- ・ 他方の法人の役員の 1/2 以上又は代表権限を有する役員が、一方の法人の役員若しくは使用人を兼務している者又は役員若しくは使用人であった者であること
- ・ 他方の法人がその事業活動の相当部分を一方の法人との取引に依存して行っていること
- ・ 他方の法人がその事業活動に必要とされる資金の相当部分を一方の法人からの借入れにより又は一方の法人の保証を受けて調達していること

³ 次の制度調査部情報を参照。

- ・ 齋藤 純「高まる移転価格課税リスク 移転価格に係る追徴課税増加の背景」(2005年10月28日)
- ・ 齋藤 純「移転価格税制による課税処分が大幅に増加 国税庁が法人税の課税状況を公表」(2005年11月15日)

⁴ 製品の製造から販売まで日本を経由しない事業形態であっても、日本の本社機能(企画立案や資金調達などの役務提供)に対して適正な対価が支払われていない場合、移転価格課税が行われるリスクが高まる。

今回の改正ではより踏み込んで、無形資産の形成、維持又は発展のための「意思決定」、「役務の提供」、「費用負担」又は「リスクの管理」において、各関係法人が果たした機能等を総合的に勘案して貢献度を判断することとし、単なる費用負担のみでは貢献度は低いものとなる旨を明らかにしている。

(3)無形資産の使用許諾取引

無形資産の保有者から無形資産の譲渡が行われた場合には、譲渡価格が適正な価格であるかが、移転価格税制の観点からは重要となる。また、他の法人が保有する無形資産を使用する場合には、適正な対価を支払う必要がある。

新移転価格要領では、法人又は国外関連者のうちいずれか一方の法人が保有する無形資産を他の法人が使用しているものの、無形資産の使用に関する取決めがないときには、無形資産の使用許諾取引があるものとして独立企業間価格の算定を行う旨を明らかにしている(譲渡があったと認められる場合を除く)。

(4)費用分担契約

わが国には、費用分担契約に関する規定がこれまでなかったが、新移転価格要領では、費用分担契約の定義や取扱いが明確にされている。

費用分担契約とは、無形資産の開発等の共通の目的を有する各契約者間において、無形資産の開発等に要する費用の分担を取り決め、その分担額に応じて開発等がなされた無形資産の持分を取得することを定める契約のことである。

具体的には、無形資産の開発等に要する費用は、予測便益割合に応じて分担することとなる。「予測便益割合」は、研究開発される無形資産により生じる便益全体のうち、自社が得るであろう便益の割合のことであり、算式で表すと次のようになる。

$$\text{予測便益割合} = \frac{\text{研究開発等の活動から生じる新たな成果によって各参加者において増加すると見込まれる収益又は減少すると見込まれる費用(予測便益)}}{\text{各参加者の予測便益の合計額}}$$

費用分担契約を国外関連者と締結した場合、費用分担契約に基づく費用及び持分の取得は、国外関連者との間の取引に該当する。費用分担契約による分担額が過大なものであった場合には、適正な分担額を超える部分については損金算入が認められないこととなる。

また、新移転価格要領では、税務当局が費用分担額等の適否を検討する際の留意事項として、次のような点が挙げられている。

研究開発等の活動の範囲が明確に定められているか。また、その内容が具体的かつ詳細に定められているか。

研究開発等の活動から生じる成果を自ら使用するなど、すべての参加者が直接的に便益を享受することが見込まれているか。

各参加者が負担すべき費用の額は、研究開発等の活動に要した費用の合計額を、適正に見積もった予測便益割合に基づいて配分することにより、決定されているか。

予測便益を直接的に見積もることが困難である場合、予測便益の算定に、各参加者が享受する研究開発等の活動から生じる成果から得る便益の程度を推測するに足りる合理的な基準(売上高、売上総利益、営業利益、製造又は販売の数量等)が用いられているか。

予測便益割合は、その算定の基礎となった基準の変動に応じて見直されているか。

予測便益割合と実現便益割合（研究開発等の活動から生じた成果によって各参加者において増加した収益又は減少した費用（以下「実現便益」）の各参加者の実現便益の合計額に対する割合をいう）とが著しく乖離している場合に、各参加者の予測便益の見積りが適正であったかどうかについての検討が行われているか。

新規加入又は脱退があった場合、それまでの研究開発等の活動を通じて形成された無形資産等がある場合には、その加入又は脱退が生じた時点でその無形資産等の価値を評価し、その無形資産等に対する持分の適正な対価の授受が行われているか。