

移転価格税制から考える 知財・無形資産実務の課題



ベーカー&マッケンジー法律事務所（外国法共同事業）エコノミスト・パートナー※ 小埜 由紀子

要 約

本稿は、知財実務家に向けて移転価格税制の考え方、日本の法令や OECD ガイドライン等の構成・位置づけを概説し、知財実務において移転価格税制からの観点が欠けていた場合に具体的にどのような問題が起こり得るのか、どのようなことに留意いただく必要があるのかを考察したものである。本稿の目的は、移転価格税制の詳細を説明することではなく、知財管理と重複する対象を異なる視点から見る移転価格問題を概説し、どのような場合あるいはどのような形で、移転価格専門家との連携を図っていけばグローバルに事業展開する日本企業に役立つかを検討したものである。国際税務の中でも複雑かつ議論が多いと言われる移転価格税制を全て本稿で説明することは出来ないが、上記の目的をご理解いただき、知財実務の参考にしていただければ幸甚である。

目次

1. はじめに
2. 移転価格税制
 - 2.1 移転価格税制とは
 - 2.2 移転価格に係る法令、ガイドライン等
 - 2.3 移転価格文書化制度
 - 2.4 寄附金
 - 2.5 移転価格税制における「無形資産」の範囲
3. 移転価格の算定方法
 - 3.1 概要
 - 3.2 ベスト・メソッドルールと、DCF 法の位置づけ
 - 3.3 無形資産の使用許諾（ライセンス）取引における移転価格算定方法
 - 3.4 無形資産の移転（譲渡）に係る移転価格算定方法
4. 実務における留意点
 - 4.1 国外関連者の開発した無形資産の権利
 - 4.2 買収企業が保有していた無形資産
 - 4.3 契約書
 - 4.4 移転価格ポリシー
5. まとめ

1. はじめに

激動する日本経済そして世界経済において、無形資産の重要性がかつてないほど高まり、AIなどを活用した新しいビジネスのカギとなる無形資産の獲得に各企業は熾烈な競争を繰り広げている。それに伴い、研究開発への莫大な投資や、価値ある無形資産を保有する企業の買収等が日々、新聞を賑わしている。政府レベルにおいても、企業が国内で自ら研究開発して取得した特許権等から得られる一定の譲渡所得やライセンス所得の30%を所得控除

※ パートナーとはベーカー&マッケンジーにおける各専門分野の案件管理責任者となる上級専門職を指しており、民法上の組合員を意味するものではありません。

するイノベーション拠点税制（イノベーションボックス税制）が導入され、また高市政権は成長分野への投資を行う企業に対する法人税の軽減措置導入等を打ち出している。

このような重要な無形資産に係る法務・税務は、米系等の多国籍企業では経営層における最重要課題の一つと捉えられているが、日本企業では、法務・税務など各部署が別々の視点から対応しており、その為、問題が生じたり税負担が重くなるケースが多く見受けられる。本稿では、長年、無形資産取引に係る移転価格問題に取り組む中で得た知見を基に、経営、知財実務に関与される方に対して、法務・税務特に移転価格を包括的に捉えないことのリスクと、包括的かつ戦略的な視座がどのように役立つかということをお伝え出来ればと考えている。

2. 移転価格税制

2. 1 移転価格税制とは

(1) 概要

移転価格税制とは、日本法人が海外子会社等（「国外関連者⁽¹⁾」）との間で、資産の販売、資産の購入、役務の提供その他取引を行った場合に、当該取引について受け取る対価（「移転価格」）が、独立した第三者（「非関連者」）が同様の状況におかれたのであれば実現したであろう価格（arm's length price、「独立企業間価格」）に満たない場合、または、当該法人が支払う対価の額が独立企業間価格を超える場合に、当該取引が独立企業間価格で行われたものとみなして課税所得を再計算することにより、関連者間における国境をまたいだ所得移転やそれによる租税回避を防止するための制度である。

例えば、下図のように日本親会社が米国子会社に対して無形資産のライセンスを行っている場合に日本親会社が米国子会社から受け取るロイヤルティ（移転価格）が独立企業間価格よりも低いと日本親会社の課税所得は減少し、米国子会社の所得は増加することとなる（日本から米国への所得移転）。この場合、日本課税当局は調査により日本法人の課税所得を更正する可能性が高まる。

また、同様の取引において、日本親会社が受け取るロイヤルティが独立企業間価格よりも高い場合は、米国での移転価格調査により米国子会社が課税される可能性が高まる。

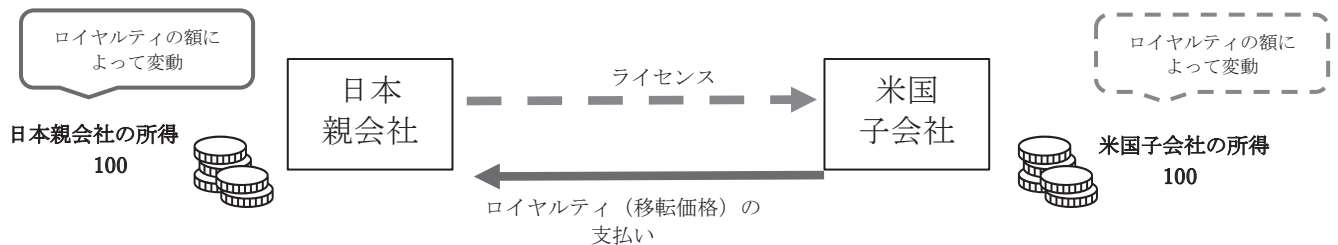


図1：日米関連者間におけるロイヤルティの変動が、各関連者の課税所得に与える影響（例）

従って、納税者が国外関連者と取引を行う際には、独立企業原則に則った価格設定をして、両国の課税当局に対して、その妥当性を説明する必要がある。しかしながら、では何が独立企業間価格なのかということが複雑であり、その為、日本や世界各国において後述の様々な規則、ガイドラインなどが存在するにも関わらず議論が絶えず、国際的にビジネスを展開する多国籍企業を日々、悩ませている。

(2) 二重課税の発生と救済措置

上記の例において、日米どちらかの国で移転価格税制による所得更正により課税された場合には、日米間における二重課税が発生することとなる。例えば納税者の採用した移転価格を適用した結果日本の所得100、米国の所得100（合計200）となっていた場合に、日本で所得が150に更正されると、下図のとおり50の所得は日米両国で課税を受ける二重課税の状態になってしまうのである。

表1：税務当局の更正による二重課税の発生（例）

	日本	米国	合計	二重課税
納税者の採用した移転価格による所得	100	100	200	0
税務当局により更正された所得	150	100	250*	50

*日本で所得更正されても米国の所得は変わらない為、二重課税が発生する

二重課税が発生した場合には、国際的な救済措置としては両国の課税当局による協議を申し立てる相互協議制度、また国内の救済措置としては再調査請求、審査請求、訴訟といった手続きがあるが、必ず二重課税が解消されるとは限らず、手続きも煩雑である等、納税者の負担が重くなる。このような事態を極力、避けるためには、無形資産の開発・取得時点から移転価格を意識し、契約書の作成等においてもそれが将来の移転価格調査にどのような影響を及ぼし得るのかを認識しておくことが重要となる。

2. 2 移転価格に係る法令、ガイドライン等

移転価格税制は上述のとおり、大変、議論が多く、また納税者の負担も重い為、各国及びOECDが様々な規則、ガイドラインを公表している。

(1) 日本における移転価格関連規則及び通達等

まず、移転価格の根拠法となるのは租税特別措置法 第66条の4（国外関連者との取引に係る課税の特例。以下、「措置法」）であるが、国外関連者の定義、移転価格の算定方法等は、租税特別措置法施行令 第39条の12（国外関連者との取引に係る課税の特例。以下、「施行令」）に記載されている。更に租税特別措置法施行規則 第22条の10においては、移転価格算定において比較対象会社を用いる場合の比較可能性分析や差異調整に関する規定が示されている。

上記の他に、移転価格税制の適正かつ円滑な執行を図る為に国税庁は租税特別措置法通達（法人税関係）（以下、「通達」）や移転価格事務運営要領（以下、「事務運営指針」）も公表している。これらには法的拘束力はないものの国税当局や移転価格実務家、納税者が常に参照にしているものであり、英語では日本の移転価格ガイドラインと称される。国税庁はこの他にも、参考事例集や、一定の要件を満たす納税者に作成が求められる移転価格文書の例示集、移転価格ガイドブックなどを公表している。

(2) OECD ガイドライン

移転価格は国境を越えた関連者間取引が対象となるため、国ごとに規則や課税当局の対応に大きな違いがあると二重課税の発生に繋がり多国籍企業のビジネスを阻害することとなる。そのため経済協力開発機構（以下、「OECD」）は「Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations（多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針、以下、「OECD ガイドライン」）」を公表している。これらにも法的拘束力はないものの、OECDは加盟国に対して、国内法や実務において本ガイドラインを準拠・参照することを強く奨励している。

日本では事務運営指針 1-2 (3) でOECDガイドラインを参考とすることと記載されており、税務調査や訴訟、移転価格の事前確認制度（APA）、相互協議などにおいても、当該ガイドラインに準拠しているかどうか重要な判断基準となっている。また、日米租税条約などでは、OECDガイドラインの遵守・参照が明記されており、国際的な税務紛争の解決にも活用されている。従って、本ガイドラインは非常に長く詳細なものではあるものの、これを深く理解することが移転価格に係る実務においては欠かせないものとなっている。

2. 3 移転価格文書化制度（ドキュメンテーション）

移転価格文書化制度とは、一定の要件を満たす納税者には移転価格に関する情報を記載した文書の作成を求める

制度である。ここでは詳述を避けるが、該当する納税者は下記のような移転価格文書（ドキュメンテーション）の作成が求められる。

- ✓ ローカルファイル：取引内容・価格設定の根拠を記載。
- ✓ マスターファイル：グループ全体の事業・財務情報。
- ✓ 国別報告書（CBCR）：国ごとの利益・税額等の報告。

これらは税務調査の出発点となるものであるため、納税者は将来の移転価格調査を明確に意識して適切かつ戦略的な分析を行い、グループ内の関係者間で共有することが欠かせない。

2. 4 寄附金

移転価格税制の実務においては、寄附金課税に係る理解も欠かせない。租税特別措置法 第 66 条の 4 第 3 項は、「法人が各事業年度において支出した寄附金の額…のうち当該法人に係る国外関連者に対するもの…は、当該法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない」としており、日本法人が国外関連者に支払った金額が国外関連者への寄附金とみなされた場合には、全額損金不算入とされる。また、事務運営指針 3-20（国外関連者への寄附金）では、法人が国外関連者へ資産の販売等を行ったにも関わらず対価を受け取っていない場合等に対しては、上述の租税特別措置法第 66 条の 4 第 3 項の規定の適用があることを留意するように記載されている。

支払った金額もしくは受け取らなかった金額が寄附金として更正された場合には、移転価格税制による更正と異なり、取引相手国との相互協議を申し立て二重課税の解消を求めることが出来ないことには十分な留意が必要である。

2. 5 移転価格税制における「無形資産」の範囲

(1) 無形資産の範囲

前述のとおり移転価格税制の適用対象は、日本法人（納税者）が国外関連者で行う、資産の販売、役務提供、無形資産の供与、金銭貸借などに係る関連者間取引である。この中で知財実務の対象と重なるのが「無形資産」であるが、移転価格税制における無形資産の範囲は、通常、知的財産権の対象として法的に積極的に保護されるもの（特許権、商標権、著作権等）よりも広範である。

移転価格上の「無形資産」の範囲⁽²⁾は、特許権、実用新案権その他の資産（有形資産、現預金、有価証券等を除く）とされており、これらの資産の譲渡若しくは貸付け（資産に係る権利の設定その他他の者に資産を使用させる一切の行為を含む）又はこれらに類似する取引が独立の事業者の間で通常取引の条件に従って行われる場合に支払われるであろう対価が関連者間でも支払われるべきとされている。具体的には租税特別措置法通達 66 の 4 (8)-2 に例示があるが、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、著作権、減価償却資産の対象となる一定の無形固定資産の他に、“顧客リスト及び販売網”、“ノウハウ及び営業上の秘密”、“商号及びブランド”、“無形資産の使用許諾又は使用許諾に相当する取引により設定される権利”及び“契約上の権利”などが含まれる⁽³⁾。「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集（別冊）」⁽⁴⁾においては、例えば、独自技術・製造ノウハウ、高い製品認知度、充実した小売網、従業員等の事業活動を通じて企業に蓄積されたノウハウなども無形資産とみなされている。すなわち、非関連者間であったなら、その譲渡もしくはライセンス等に対価が発生するであろうもの（他人がタダでは使わせてくれないであろうもの⁽⁵⁾）は無形資産と捉えられる。また、事務運営指針 3-12（調査において検討すべき無形資産）では、「調査において無形資産が法人また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」として、以下を列挙している。

- 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
- さらに無形資産は単独で取引された場合のみでなく、他の取引と統合して取引された場合にも独立企業間価格で

取引されなくてはならない。これに関しては、事務運営指針 3-9（役務提供）において、役務提供にかかる移転価格調査において留意する点として「役務提供を行う際に無形資産を使用しているにも関わらず、当該役務提供の対価の額に無形資産の使用に係る部分が含まれていない場合があること」が挙げられている。

また OECD ガイドライン第 6 章「無形資産に対する特別な配慮」においては、移転価格の算定上配慮すべき重要な無形資産は必ずしも会計上の無形資産として認識されておらず、例えば、複数の無形資産を同時に使用することにより集合体としての補完的な性質から生じる価値の増加なども該当するとしている。

すなわち、“重要な価値を有し所得の源泉となるもの”であれば、特許登録や会計上の認識の有無に関わりなく、移転価格税制上は価値ある無形資産とみなして、その取引が関連者間で独立企業間価格により行われているかが調査される。何が移転価格上、無形資産に該当するかは企業においても認識があいまいである場合も多く見受けられるが、その取扱いが関連者間契約書になく、移転価格に関する取り決めもない場合、移転価格調査において問題を引き起こすことがある点には留意が必要である。

（2） 無形資産に係る権利

1) 法的権利と経済的権利

移転価格にかかる無形資産について、知財実務上、重要となるもう一つの点は、法的権利と経済的権利の分離であろう。OECD 移転価格ガイドライン 第 6 章「無形資産に関する特別な考慮事項（Special Considerations for Intangibles）」パラグラフ 6.42～6.50 では、法的所有者が無形資産からのリターン（便益）をすべて享受すべきとは限らず、実際の価値創造への貢献（開発・強化・維持・保護・活用。頭文字をとって「DEMPE 機能」という）に応じて、各関連者にリターンを分配すべきであるとされている。

また、事務運営指針 3-13（無形資産の形成、維持または発展への貢献）においても、「無形資産の法的な所有関係のみならず、無形資産の形成・維持または発展への貢献度を勘案して独立企業間価格を算定する必要がある」とされており、法的所有者が単に法的権利を持っているだけでは、経済的リターンの全てを享受できるとは限らないとされている⁶⁾。このように、法的所有権と経済的所有権は同一ではなく、特許登録者等の法的所有者がいても、移転価格税制において当該無形資産から発生する経済的リターンが当該法的権利所有者に帰属するとは限らない。

「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集（別冊）」の事例 14（無形資産の形成・維持・発展への貢献）においても、「無形資産の法的所有者とその形成・維持・発展への貢献を行った者とが必ずしも一致しないケースが見受けられるため、無形資産の所得への貢献の程度を検討する場合には、無形資産の法的な所有関係のみならず、無形資産の形成・維持・発展への貢献の程度も勘案することが必要である」と記載されており、法的所有権がなくとも当該無形資産の形成・維持・発展に貢献したものは無形資産から生じる所得を得る権利（経済的権利）があることが例を用いて説明されている。

2) 経済的権利の範囲・種類とリターン

上述のとおり、無形資産に係る経済的権利の有無は当該無形資産の形成・維持・発展等への貢献の有無で判断されるが、当該権利を保有している場合にも、独立企業間であればどれくらいのリターンを得られるのか、が問題となる。具体的な算定方法等は後述するが、経済的権利はその範囲や種類によっても異なることにご留意いただきたい。例えば、納税者が国外関連者からライセンスを受けている場合、それが独占的ライセンスなのか非独占的ライセンスなのかによっても当該ライセンスの経済的価値及び対価は変わり得る。また非独占的ライセンスであったとしてもライセンスされる無形資産の内容、市場の状況によってもその価値は変わる。ライセンシーが独占的に価値の高い無形資産をライセンスされていればそれに対する独立企業間ロイヤルティの額は必然的に高くなる。

ライセンスの地理的要件も、移転価格に影響を及ぼす。例えば、高収益を見込める市場におけるライセンスは価値が高くなる可能性が高く、逆にライセンスを受けても活用が難しいような市場であれば価値が低く独立企業間ロイヤルティも低くなると考えられる。

3. 移転価格の算定方法

3. 1 概要

移転価格の算定方法は、棚卸資産の売買取引に係る算定方法が以下のように定められており、無形資産取引などそれ以外の取引にはそれらと「同等の方法」⁽⁷⁾を適用することが認められている。ここでは各方法についての概要のみをご説明したい。

基本三法⁽⁸⁾、及び、それに準ずる方法

1. 独立価格比準法（Comparable Uncontrolled Price Method、「CUP 法」）
 関連者間取引価格を、独立した第三者（非関連者）間の同種取引価格（比較対象取引の価格）と比較する方法
2. 再販売価格基準法（Resale Price Method、「RP 法」）
 関連者間取引から生じた売上高総利益率（粗利率）を、比較対象取引における粗利率と比較する方法
3. 原価基準法（Cost Plus Method、「CP 法」）
 関連者間取引から生じた売上原価に対する売上総利益率を、比較対象取引における利益率と比較する方法
4. 上記の三法に準ずる方法⁽⁹⁾

政令で定める方法⁽¹⁰⁾

5. 取引単位営業利益法（Transactional Net Margin Method、「TNMM」）
 関連者間取引から生じた営業利益率を、比較対象取引における当該利益率と比較する方法
6. 利益分割法（Profit Split Method、「PS 法」）
 関連者間取引で生じた合算売上高営業利益等を合理的な方法で分割する方法
 比較利益分割法、寄与度利益分割法、残余利益分割法（Residual Profit Split Method、「RPSM」）がある。
7. デイスカウント・キャッシュ・フロー法（「DCF 法」）
 関連者間取引により生じることが予測される利益を合理的な割引率を用いて現在価値に割り引くことにより、当該取引の対価の額を算定する方法

3. 2 ベスト・メソッドルールと、DCF 法の位置づけ

過去には基本三法が優先適用されていたが、平成 23 年度税制改正以降、優先順位はなくなり、租税特別措置法 66 の 4 ②は、上記の中で最も適した方法を用いて独立企業間価格を算定するものとしている（ベスト・メソッドルール）。ただし、DCF 法に関しては、事務運営指針 4-3（独立企業間価格の算定におけるディスカウント・キャッシュ・フロー法の適用）は、「国外関連取引に係る比較対象取引を見いだすことが困難な場合で、国外関連取引の形態やその内容等から利益分割法を適用できないときに有用となり得る算定方法であるが、措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項第 6 号に規定する利益の額として当該販売又は購入の時に予測される金額（4-13 において「予測利益の金額」という。）のような不確実な要素を用いて独立企業間価格を算定する方法であるから、最も適切な方法の候補がディスカウント・キャッシュ・フロー法を含めて複数ある場合には、ディスカウント・キャッシュ・フロー法以外の候補である算定方法の中から最も適切な方法を選定することに留意する。」としている。

3. 3 無形資産の使用許諾（ライセンス）取引における移転価格算定方法

日本法人（納税者）が、国外関連者に無形資産をライセンスしてロイヤルティを受け取っているなどといった場合、理論的には CUP 法等もあり得るが、実際には TNMM が適用されていることが多い。

(1) CUP 法など基本三法

CUP 法では当該関連者間取引（検証対象取引）と、比較可能性の高い非関連者間取引（比較対象取引）を選定

し、両者を比較する。この方法は理論的には優れているものの、現実には比較対象取引を選定することが非常に困難である。他の方法も比較対象取引を用いて算定するものが多いが、CUP法では最も高い比較可能性が求められることもこの方法の採用を難しくしている。

基本三法はいずれも無形資産取引に適用するには困難であることが多いため、実際にはその他の政令で定める方法である、TNMMやPS法が適用されることが多くみられる。この2つの方法は検証対象企業が関連者間取引から得た利益が、独立企業間取引であったなら実現したであろう利益になっているかを検証するものである。

(2) TNMM

TNMMでは、検証対象取引の結果として検証対象企業において生じた売上高営業利益率等（関連者間取引を行う者のうち、より機能・リスクが限定的で、無形資産を保有しない者を検証対象企業とする。従って、ライセンス取引の場合は、通常、ライセンスを受ける国外関連者の利益率を検証することが多い）を、比較対象取引における利益率と比較する。すなわち、比較可能性の高い企業（無形資産のみでなく、リスク・機能や市場の比較可能性も高い取引）が獲得した利益率を独立企業間利益率とみなして、検証対象企業の利益率を検証するものである。

TNMMは原則として、ライセンシーが価値ある無形資産を保有していない場合に適用する。ライセンシーが他の価値ある無形資産を保有している場合には、当該無形資産から生じる利益と、ライセンスされた無形資産から生じる利益を切り分けることが困難であるためである。

(3) RPSM

関連者間取引の参加者双方が価値ある無形資産を保有している場合には、PS法が採用されることが多い。利益分割法は既述のとおり3種類の方法があるが、このような場合に多用されるのが残余利益分割法（「RPSM」）である。

RPSMでは関連者間取引への参加者（日本親会社と米国子会社等）の合算利益を、(1)各関連者の通常の機能・リスク（単純な製造、セールスなど）に応じて得られる「基本的利益（Routine Profit）」と(2)それ以外の「残余利益（Residual Profit）」に分けて、それぞれを関連者間で分割することにより、検証対象企業の得べき独立企業間利益を算定する。残余利益は、無形資産や付加価値の高い独自の機能・リスクにより生じる利益であり、これを各関連者の貢献度に応じて分割するのであるが、何が付加価値の高い機能・リスクであるか、無形資産への貢献はどのようにして測るべきかに関しては、OECDガイドラインをはじめ、様々な指針が公表されているにも関わらず、非常に議論が多く慎重な適用が必要となる。

3.4 無形資産の移転（譲渡）に係る移転価格算定方法

(1) DCF

無形資産の譲渡等においては無形資産の価値評価が必要となる。上記3.2に記載した事務運営指針に留意する必要があるものの、実務上、比較対象取引が見いだされる可能性が低く、また利益分割法の適用も困難であることが多いため、ディスカウント・キャッシュ・フロー（「DCF」）法（当該無形資産から生じる将来のフリー・キャッシュフロー予測総額を一定の割引率で現在価値に割り引いて評価する方法⁽¹¹⁾）が用いられることが多い。また、無形資産の評価にはインカムアプローチ（DCF法を含む）の他、コストアプローチ、マーケットアプローチがあり、DCF法と同等の方法⁽¹²⁾として適用されることがある。

(2) 所得相応性基準

しかしながら、無形資産から生じる将来のキャッシュフローの予測は困難である場合が多い。

そのためOECDでは特許等の無形資産のうち、比較可能な独立企業間取引が存在せず、将来生み出される利益について信頼できる予測がないような評価困難な無形資産をHard-to-value-intangibles（「HTVI」）と位置づけ、それらに係る対応として事後的な実績に基づいて無形資産を再評価できる「所得相応性基準」を示していた。日本

でも租税特別措置法施行令⁽¹³⁾において、固有の特性を有し高い付加価値を創出するために使用される無形資産のうち、予測利益を基礎として独立企業間価格が算定され、かつ、その前提となる事項の内容が著しく不確実な要素を有していると認められるものを「特定無形資産」と位置付けて所得相応性基準⁽¹⁴⁾の適用を認め、取引時に用いられた事業予測とその後の実績値に一定以上の乖離があった場合には、事後的な価格調整による課税の可能性を示している。

この所得相応性基準の適用の免除を受けるには、DCFにおいて用いた予測の前提（売上、成長率、割引率など）や、予測と実績の乖離がある場合にはその理由等を文書化しておくこと等が必要となる⁽¹⁵⁾。

いずれにしても、移転価格調査対策としては、価格設定に関してその算定方法、前提条件等を詳細に文書化しておくことが非常に重要である。

4. 実務における留意点

ここまで無形資産に係る移転価格税制について概説をしてきたが、実際に日本企業においてよく見受けられる移転価格問題の例も挙げていきたい。

4. 1 国外関連者の開発した無形資産の権利

日本企業では、知的財産権をグループ全体で一元管理する戦略の一環として、国外関連者が開発した無形資産に関しても日本親会社が特許出願をすることがあるが、その際に法的権利に伴い、経済的権利も親会社に帰属したと誤解してしまうケースが見受けられる。

しかしながら既述のとおり移転価格の観点からは当該無形資産の経済的権利は、開発への貢献（DEMPE機能等）に応じて帰属するものである。従って、国外関連者が開発した無形資産を日本親会社が使用する場合には、その対価（独立企業間ロイヤルティ）の支払いが必要となる。

また、当該無形資産の経済的権利を日本親会社に移転（譲渡）する場合にも、適切な対価の支払いが必要となる。

このような対価の支払いについては、無形資産が開発された後で検討されることが多く見受けられるが、ロイヤルティ支払いが源泉税の対象になったり、無形資産の譲渡対価が多額であるため移転が困難になったりすることがある。従って、開発する無形資産は、開発後、どの関連者が使用する可能性があるのか、関連者間で無形資産を移転する可能性があるのか、あるいはライセンスをするのか等を考え、移転価格税制に鑑み最適な配置を検討しておくことが重要になる。その際、例えば親会社が開発に関する方針決定等を行い、子会社に受託R&Dサービスを提供させる形にすることで、将来の開発無形資産の経済的権利を親会社に帰属させることも考えられる。

いずれにしても、無形資産の配置は、開発時点から移転価格税制を念頭において検討する必要がある。

4. 2 買収企業が保有していた無形資産

日本企業が海外で買収した企業が保有していた無形資産についても、買収後、親会社へ移転する場合には、独立企業間価格を算定して対価の支払いが必要となる。従って、買収の検討時点において、グループ内で使用する可能性のある無形資産があると認識された場合は、その配置、取引価格の算定方法等をち密に検討することが重要となる。

4. 3 契約書

移転価格調査等における無形資産に係る権利の帰属や取引関係などの事実認定に関しては、契約書がその出発点になる。無形資産の契約書には、例えば、無形資産を保有する日本親会社が外国子会社にライセンスするなどの関連者間契約書と、当該外国子会社が現地の第三者にサブライセンスする非関連者間契約書などがあるが、関連者間契約書は、非関連者とのそれと比べて軽視されていることも散見される。しかしながら、移転価格においては、関連者間においてどのような取決めが事前に行われていたかが非常に重要であり、契約書はそのための重要な資料と

なる。また、そのような契約書では、価格設定の根拠や無形資産の権利の範囲などを明確にすることも欠かせない。また、関連者間契約書と非関連者間契約書等、複数の契約書に矛盾がないことも大切となる。

4. 4 移転価格ポリシー

関連者間において合意した移転価格の設定方法を記載した「移転価格ポリシー」の策定も盲点になりやすい。特に移転価格の事後調整を行い、それが移転価格調査の対象となった場合には、当該調整の理由、事前の取り決めの内容、調整金の算定の方法及び計算根拠、当該支払い等を決定した日、当該支払いをした日、などが総合的に勘案される。その際に、事前の取り決めがなかった場合、調査において著しく不利になるので注意が必要である。

5. まとめ

本稿では、限られた紙面での説明のため、全てを網羅したとは全く言えないが、知財実務において移転価格税制からの視点がなぜ必要であるか、無形資産保有者の決定、契約書の策定、関連者間における取引価格の設定等において、初期の段階から知財実務家と移転価格専門家が連携することのメリット等をご理解いただき、今後も法務・税務面から、グローバル展開する日本企業を支えていくことが出来れば幸甚である。

(注)

- (1) 日本の法人と 50% 以上の出資関係がある外国法人、または実質的な支配関係がある外国法人
- (2) 租税特別措置法施行令 39-12 (13)
- (3) 租税特別措置法通達 66 の 4 (8)-2
- (4) 第二章 独立企業間価格の算定方法の適用等にかかる留意事項に関する事例 (1) 無形資産の取扱いに関する事例
- (5) OECD ガイドライン 6.6 抜粋「比較可能な状況での非関連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」
- (6) 租税特別措置法関連通達 66 の 4 (3)-3 (注 1) “無形資産の使用許諾取引において、法的所有者以外の関係者が DEMPE 機能を担っている場合には、対価の分配が必要”、移転価格参考事例集 (国税庁) 事例 13 「無形資産の形成・維持・発展への貢献」参照。
- (7) 租税特別措置法 66 の 4 ②ニ
- (8) 租税特別措置法 66 の 4 ②イ、ロ、ハ
- (9) 租税特別措置法 66 の 4 ②ニ、租税特別措置法関係通達 (法人税編) 66 の 4 (5)-1
- (10) 租税特別措置法施行令 39 の 12 ⑥六
- (11) 特別税制法施行令 第 39 条の 12 第 8 項 第 6 号「外国関係者との取引に関連する棚卸資産等の購入・販売において、将来の利益 (キャッシュフロー) を合理的な割引率で現在価値に換算し、独立企業間価格を算定する方法」
- (12) 事務運営指針 4-3
- (13) 租税特別措置法 39 条の 12 第 14 項
- (14) 租税特別措置法 66 の 4 の第 8 項
- (15) 租税特別措置法 66 の 4 の第 9 項

(原稿受領 2025.11.26)