

# 移転価格税制に関する課税上の問題

## —無形資産の範囲と帰属の判定—

M075102 川口 和歌子

### 1. 研究目的

近年の移転価格税制に係る更正処分の増加は、無形資産を含む取引に係る独立企業間価格算定の困難性が起因している。算定の困難性の一因として無形資産の範囲及び無形資産の帰属の判定に関する規定が不明確である点が挙げられる。本研究は移転価格税制における無形資産の取扱いに関する現行の規定について問題提起を行い、規定の明確化の可能性に示唆を与えようとするものである。

### 2. 移転価格税制上の無形資産の範囲

#### 2-1 無形資産の本質

無形資産は事業活動に必要な不可欠な有形資産との組み合わせにより企業に競争の優位性をもたらす。企業は無形資産から利益をあげる構造となっており、無形資産の本質は超過収益の源泉であると位置付けた。

#### 2-2 無形資産の範囲に関する規定

無形資産の範囲に関する規定について整理を行い、無形資産を認識するうえで「人的資源に関する無形資産」及び「組織に関する無形資産」の範囲や認識されるべき無形資産の外枠が曖昧であり、単なる役務提供との区分が困難である点を指摘した。

#### 2-3 事例研究—MIMI 事案

事案をもとに無形資産の範囲に関する規定の問題点とあり方について検討した。無形資産として認識する要件として可視化、共有化、秘密管理等の明確な基準を設けるべきであり、これらの要件を課すことで、人的役務から独立した価値ある無形資産の客観的な認識が可能になると結論付けた。

### 3. 移転価格税制上の無形資産の帰属

#### 3-1 帰属の概念と判定の必要性

無形資産に係る帰属の概念や実質的な帰属の判定の必要性について考察した。無形資産の所有者は無形資産から生じた所得を享受することができるため、その帰属を特定することにより複数の国に跨る関連者間において適正な利益配分が可能となる。

#### 3-2 帰属の判定に関する規定

日本、OECD移転価格ガイドライン及び米国財務省規則に定められている規定を概観し、帰属の判定に関する考え方を整理した。日本やOECD移転価格ガイドラインの規定では、法的な所有関係に拘らず経済的所有権の概念も重視しているが、米国財務省規則の規定では法的な所有関係を強調する傾向がある。経済的所有権の主張が国際的にコンセンサスを得られな

れば、利益の配分についての見解の相違を招くことになるため、どこまでの範囲を経済的所有権として容認すべきなのかが実務上問題になるという点を指摘した。

#### 3-3 事例研究—DHL 事案

事案をもとに無形資産の帰属に判定に関する規定の問題点とあり方について検討した。法的な所有関係から離れた経済的所有権の存在の主張についてはその主張の根拠となる事実の範囲が曖昧であり、無形資産の帰属の判定を行ううえで主観が介入する可能性が高いことから、その主張は限定的な取り扱いをする必要があると結論付けた。

#### 3-4 費用負担と貢献

無形資産の形成等に対して費用負担のみを行う場合において、現行の規定の表現では帰属の判定が正しく行えない可能性がある点を指摘し、費用負担のみを行う場合においても研究開発への投資が成功するか否かというリスクを負っていると考えられることから、負担割合や用途、効果等を基準として十分な配慮が必要である旨を補足すべきであると結論付けた。

### 4. 今後の展開

#### 4-1 算定方法の選定に関する見解の一致

独立企業間価格の算定方法の選定における見解の相違は、無形資産の範囲及び無形資産の帰属の問題に帰結していると考えられるため、これらの規定の明確化が図られれば見解の相違は緩和されると判断した。

#### 4-2 規定の明確化への提言

##### (1) 無形資産の範囲と帰属の判定

無形資産を認識する明確な基準として、不正競争防止法において規定されている「営業秘密」の基準を移転価格税制に援用することを提案した。「営業秘密」の取扱いは、目に見えない情報である無形資産が、資産となり得るための条件を満たしており、個人のノウハウを超えた「人的資源に関する無形資産」、「組織に関する無形資産」の範囲及び経済的所有権の主張や認識を行う際の基準として有効であると結論付けた。

##### (2) 重要な無形資産の判定

無形資産の本質は超過収益の源泉であるため、その一般的な概念と算出方法に基づき、「同種同規模法人の平均利益率等による比較を行い、それを超過している場合であれば所得の源泉となり得る重要な無形資産が認識される」といった補足を設けるべきであると結論付けた。