

## 海外子会社との知財関連取引時の 移転価格税制に関する問題の考察

ライセンス第2委員会  
第1小委員会\*

**抄 録** 現在、日本の多くの企業が海外に子会社を保有し、国際取引を行っているが、海外子会社との国際取引スキームを検討する際には、移転価格税制の問題を避けて通ることはできない。近年の税制改正やBEPS対応等により、知財・契約担当者としても、海外子会社との国際取引、とりわけ、知財関連の取引については、スキーム検討・契約書作成段階において移転価格税制上の問題点を踏まえて対応することの重要性が高まりを見せてきている。そこで当小委員会では、国際取引のうち、海外子会社との知財関連取引時に生じる可能性がある移転価格税制に関する問題について、想定事例をベースに実務的な視点から考察し、知財・契約担当者が移転価格税制に関する対応を検討する際の一助になるよう調査・研究を行った。

### 目 次

1. はじめに
2. 移転価格税制に関する諸問題について
  2. 1 ロイヤルティ支払いの否認について
  2. 2 複数の海外子会社とのライセンスに関する問題について
  2. 3 企業再編に伴う移転価格上の問題について
3. おわりに

### 1. はじめに

現在、日本の多くの企業が海外に子会社を保有し、海外子会社と知財関連取引を行っているが、国際的な親子間取引スキームを検討する際には、移転価格税制の問題を避けて通ることはできない。

そもそも移転価格税制とは、異なる国・地域に存在する親子関係等にある会社（以下、「関連者」という。）間において行われる取引価格が、親子関係等がない独立した第三者（以下、「非関連者」という。）との間で行われる取引に比

べて、高額又は低額に設定されることによって、一方の国で生じた所得が相手方の国に移転することを防ぐために、当該一方の国の税務当局が、関連者間の当該取引が非関連者との取引価格（以下、「独立企業間価格」という。）で行われたものとみなし、自国に所在する関連者に対し、それと乖離する金額を益金に算入させ、又は損金への算入を認めないことにより課税所得金額を算定し、課税する制度である。

近年の税制改正やBEPS<sup>1)</sup>等により、移転価格税制上の課税リスクへの対応の必要性は高まりを見せており、知財・契約担当者としても海外子会社との取引スキーム検討・契約書作成段階で移転価格税制上の問題点を踏まえ対応することが重要となってきている。

そこで当小委員会では、国際的な親子間知財関連取引スキームを検討する際に生じる可能性がある移転価格税制に関する問題について、想

\* 2018年度 The First Subcommittee, The Second License Committee

定事例をベースに実務的な視点から考察し、知財・契約担当者が税務面の問題を検討する際の  
一助となるよう調査・研究を行った。

なお、本稿は、2018年度ライセンス第2委員会第1小委員会のメンバーである清水隆弘（小委員長，東京計器），堀口亮（小委員長補佐，月島機械），伊野孝太（ソニー），今井清太（日揮），川崎祐加（キヤノン），島田まり子（パナソニック），鶴崎宗雄（住友ベークライト），藤根裕希（バッファロー），松本雅矩（いすゞ自動車），峯岸活也（キヤノンマーケティングジャパン），宮本拓治（三菱重工業）が執筆した。

## 2. 移転価格税制に関する諸問題について

### 2.1 ロイヤリティ支払いの否認について

#### (1) 課題意識

BEPS行動計画8-10の議論の最終報告書である「移転価格税制と価値創造の一致」(Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation)に基づき改訂された「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」(以下、「OECD移転価格ガイドライン」という。)では、多国籍企業グループにおける知的財産等の無形資産から生じた利益の帰属先の判断にあたっては、当該無形資産の法的所有権の帰属のみによらず、当該無形資産の開発(Development)・改良(Enhancement)・維持(Maintenance)・保護(Protection)・使用(Exploitation)に関して当事者の果たす機能(上記を総称して「DEMPE機能」という。)を使用する資産及び引き受けるリスクに応じるべきとしている。これはすなわち、当該無形資産の価値創出にどれだけ貢献したかがより重視され、当該無形資産の法的所有者であることだけでは利益の帰属先とは判断されない可能性があることを示唆している。

さらに、「契約書は当事者間の取引を描写し、契約締結時に当事者の相互関係から生じる責任、リスク及び予測結果をどのように分割することが意図されていたかを描写する出発点となる。」<sup>2)</sup>と述べられており、移転価格税制に係る調査・分析においては契約書がその判断の端緒となるとしている。このことは、単に契約書を締結しているというだけでは足りず、当事者間の責任・リスク分担を明示的に定めた契約書を締結しておくことが必要であることを示すものである<sup>3)</sup>。

上記の考え方は今後世界各国の税務当局の税務調査実務にもより明確に反映されていくものと思われる。各企業においては、海外子会社とのライセンス取引に係るスキーム検討及び契約書作成の際に、このOECD移転価格ガイドラインのDEMPE機能・リスク分析を念頭に置いて権利義務や責任・リスクの分配の条件を設定していない場合、税務当局からの指摘への対応が困難になるなどの問題が生じる可能性がある。そこで、この点について、具体的な事例を交えながら検討していく。

#### (2) 想定事例

<想定事例1>



図1 想定事例1 (1)

想定事例1 (図1の説明)：

- ・日本法人P社は、自らの保有技術XをA国での気候風土、顧客ニーズに対応したものに改良するため、A国に設立した現地子会社S社

と共同開発契約（以下、「P S 社間共同開発契約」という。）を締結している。

- ・開発の進め方については必要に応じてP S 社間にて協議することとしており、開発に係る意思決定や管理・統制に関する役割分担についての明確な規定は契約上はない。
- ・実質的な開発行為は専らA国の顧客ニーズに関する知見を豊富に持つS社が遂行している。
- ・P社はS社からの求めに応じて適宜保有技術Xに関する情報提供を行い、また任意に進捗状況の確認を行っている。
- ・P S 社間共同開発契約には、開発に係る経費は全てP社が負担すること、開発の成果X'（X改良技術）はP社に帰属することが定められている。

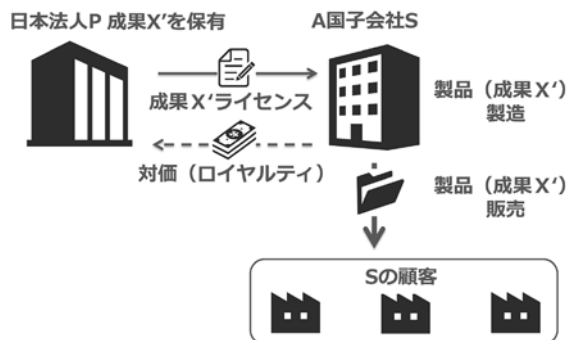


図2 想定事例1 (2)

想定事例1（図2の説明）：

- ・開発の成果X'はP社からS社へライセンスされ、S社は、成果X'を用いた製品のA国における販売収益から一定額をロイヤルティとしてP社に支払う。

<想定事例2>

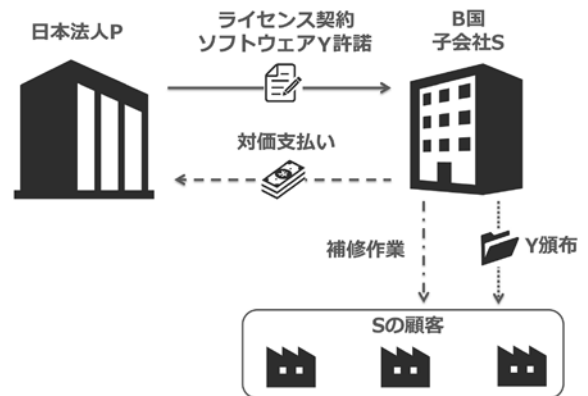


図3 想定事例2

想定事例2（図3の説明）：

- ・日本法人P社は、ソフトウェアYを自ら開発し、B国に設立した現地子会社S社との間でソフトウェアYのライセンス契約（以下、「P S 社間ライセンス契約」という。）を締結している。
- ・P S 社間ライセンス契約では、P社からS社に対して、S社がB国内においてソフトウェアYを顧客に再販売（頒布）し、かつ使用権を再許諾する権利が許諾されている。またS社は当該規定に基づきB国内の顧客に対してソフトウェアYを再販売（頒布）し、使用権を再許諾している。
- ・P S 社間ライセンス契約では、S社が当該ライセンスに基づく対価（ロイヤルティ）をP社に対して支払うことが定められている。
- ・P S 社間の取引では慣例上開発者であるP社がS社にライセンスする製品に係る瑕疵担保責任を負うこととなっているが、P S 社間ライセンス契約にはP社が瑕疵担保責任を負うことは明記されていない。
- ・S社にはソフトウェアYの保守業務に対応できるエンジニアを擁するサポート部隊が存在し、顧客に対する瑕疵担保責任に基づく無償サポートの対象となる不具合が発生した際には実務上、S社のエンジニアが補修作業等の

対応をしていることがほとんどである。

### (3) 問題点について

#### 1) 想定事例1について

OECD移転価格ガイドラインでは、多国籍企業グループ内の企業間におけるDEMPE機能の分析にて考慮すべき重要な機能として以下のよ  
うな事項が挙げられている<sup>4)</sup>。

- ・研究及びマーケティング計画の企画及び管理
- ・無形資産の開発計画に係る戦略的な決定のコントロール
- ・予算の管理
- ・無形資産の保護に係る重要な決定
- ・非関係者又は関係者によって果たされ、無形資産の価値に重要な影響を与えると考えられる機能の質に係る継続的な品質管理の決定

これらの機能は、自らの統制の下に外部委託することも想定されているが、単に外部委託費用を負担するだけの当事者は機能を果たしているとは言えないとされており<sup>5)</sup>、税務当局から主たる利益の帰属先と判断されないことがある。費用の負担だけではなんら重要な機能を果たしていないし、またそれに伴って費用負担以外のリスクも負担していないことが多いからである。

想定事例1において、開発の成果であるX'の法的所有者がP社となることは契約の定めにより明らかであり、税務上も争いとなることはないだろう。しかし、A国の税務当局による機能分析の結果、P社の果たす成果X'の価値創出に係る機能的貢献は開発資金の提供のみであると判断され、P社に分配される利益すなわちロイヤルティのうち、当該貢献に相当する額を

超えると税務当局が判断する部分について否認されるおそれが考えられる。

#### 2) 想定事例2について

OECD移転価格ガイドラインでいう「当事者の引き受けるリスク」については、その分析において重要となるものとして以下の事項が例示されている<sup>6)</sup>。

- ・費用がかさむ研究開発又はマーケティング活動が失敗したと証明されるリスクを含み、また、投資時期を考慮に入れた無形資産の開発に伴うリスク
- ・競合相手による技術の進歩が無形資産の価値に悪影響を与える可能性を含む、商品が陳腐化するリスク
- ・無形資産に係る権利の保護又は他者からの侵害請求に対する弁護に時間や費用がかかること、保護又は弁護が不可能であることが判明するリスクを含む、侵害のリスク
- ・製造物責任及びこれに類似の無形資産を基礎とした商品及び役務に関するリスク
- ・無形資産が生み出す利益に係る不確実性を含む使用リスク

OECD移転価格ガイドラインではさらに、これらのリスクを引き受けた当事者が、リスクが実際に現実化した場合の対応策と発生する費用に対する責任を負うようにすることが特に重要である<sup>7)</sup>としている。そして、もしリスクを引き受けていない関係者が現実化したリスクに対して何らかの対応策を講じ、又はその費用を負担した場合には、「リスクを引き受けている当事者にコストを配分し、それ以外の関係者はリスクの現実化に関連して講じた措置に対する適切な対価を得るよう、取引価格を調整すべきである」<sup>8)</sup>としており、その結果、税務当局から

取引価格（ロイヤルティ等）を調整すべきと判断されることがある。

本事例においても、P S社間にて、P社は瑕疵担保責任リスクを慣例上引き受けることになっているが、実際には当該リスクへの対応を自ら講じていないため、P S社間ライセンス契約に基づくロイヤルティ額はリスク分担に整合していないとB国の税務当局に解され、ロイヤルティ額に関して移転価格上の調整がなされる可能性がある。すなわち、B国の課税所得を、支払われたロイヤルティ等を減額することによって増やし、B国における課税額を増額するような課税処分がなされる可能性が生ずることとなる。

#### (4) 問題点に関する考察

##### 1) 想定事例1について

前述のOECD移転価格ガイドラインに列挙された重要な機能を想定事例1に当てはめて機能分析がなされるとすれば、開発プログラムの策定、予算の策定、開発プロジェクトの方針に係る意思決定及び管理・統制を誰が行ったかが、税務当局の着目する論点となると考えられる。そこで、この論点について、想定事例1の契約及び実態の2つの側面から考察することとする。

まず当事者間の契約上の取決めの有無について分析すると、P S社間共同開発契約には経費の負担と成果の帰属が定められているのみであり、P社S社のそれぞれが開発において果たす機能が具体的に規定されていない。経費の全部をP社が負担するという規定から、予算管理に関しては一定の機能的貢献が認められる余地はあるものの、その他の機能に関しては当事者間で予め合意された取決めは存在しないという事実認定がなされるだろう。

税務調査では、契約が分析の起点になる一方で、実際の取引行動等の実態面からも分析が行われ、実態が契約と乖離している場合には、むしろ実態の方が課税処分との関係では重視され

ることになる。P社がS社に対して任意に保有技術Xに関する情報提供を行っている事実は、メールや出張報告書等の記録から確認することができる。また、S社からP社に対して進捗報告をさせている事実についても、同様に実際の報告書等の文書を根拠に主張することができるであろう。しかし、これらのことからP社がS社の開発行為を管理・統制していると言えるか否かについては納税者であるS社とA国税務当局との間で見解に相違が生じる可能性が高いものと思われる。A国の税務当局の立場からは、S社が主体となって遂行する開発行為にP社が補助的に情報提供等を行っているに過ぎず、P社は開発行為を管理・統制していないという事実認定がなされ、ロイヤルティ額が実際の機能的貢献の程度と照らし妥当ではないと判断される可能性もあるだろう。

想定事例1のように開発成果を親会社で集約することを想定した関連者間取引においては、①開発に関する意思決定、管理・統制を含めた開発に係る役割分担を契約上に詳細に規定して、開発に関する意思決定、管理・統制を親会社が担うことを契約上明確にすること、②当該役割を実際に遂行し、その記録を文書化すること、③開発完了後の開発成果の使用から生じる利益の帰属先を、当該役割分担（機能分担）に資するような合理的な算定根拠に基づき設定をすることが必要となる。

なおDEMPE機能の分担は、契約書ではなく、多国籍企業グループ間の移転価格文書（マスターファイル、ローカルファイル及び国別報告書）や社内文書等の契約書とは別途の文書に記録する場合もある。たとえば、研究開発計画の立案・策定時やマーケティング、ライセンススキーム検討時における意思決定プロセス等のような事項は、契約書上に必ずしも盛り込むものではなく、むしろ稟議書等の社内文書に記録するものと言える。こうした事項についてきちんと文書

化しておくことも同様に重要である。

## 2) 想定事例2について

想定事例2においては、あらかじめ定められた瑕疵担保責任リスクの引き受けと実際の行為が整合しているかが、税務当局の着目する論点となると考えられる。そこで想定事例2についてはこの論点について、契約及び実態の側面から考察することとする。

P社がソフトウェアYに係る瑕疵担保責任を引き受けることはP社間の慣例ではあるが、契約上は明確にされていない。一方で、実態としてはS社がソフトウェアYに関するサポート部隊を組織して、顧客に対する瑕疵担保責任に基づく不具合発生時の対応を行っている事実があり、P社がS社のサポート部隊に指示して対応させ、対応に係る費用相当額をS社に支払うか又はロイヤルティ額の算定においてこれを考慮しているという事実が証明できない限り、実際にリスクを引き受けているのはS社であり、ロイヤルティ額がリスク負担に対する貢献に照らして妥当ではないという認定がなされる可能性がある。

責任・リスク分担については、契約書に明示的に定められていない限り税務当局に対して証明することが難しいため、①保証の有無<sup>9)</sup>及び内容、リスクが現実化した際の対応の内容及び費用負担等の条件を契約に詳細に定め、当事者間の責任・リスクの引き受けに係る分担を明確にすること、②当該責任・リスク分担に基づき実際に対応及び費用負担を行い、その記録を文書化すること、③ロイヤルティ額は、当該責任・リスク分担を考慮した合理的な算定根拠に基づき設定することが重要である。

## 3) まとめ

移転価格税務調査の運用実務においては、最終的に各国税務当局の判断に委ねられるのが実態であり、税務当局から予期せぬ指摘・課税を受けるリスクは如何なる場合にも存在する。今

後税務当局の判断の指針となるであろうOECD移転価格ガイドラインを踏まえたスキーム構築、契約書の作成・締結、そして取引に係る事実についての十分な文書化が、こうしたリスクを少しでも軽減する上で特に重要と言える。

## 2.2 複数の海外子会社とのライセンスに関する問題について

### (1) 課題意識

海外子会社を通じたライセンススキームにおいて複数の海外子会社に対して同種の技術をライセンスするケースがあるが、様々な事情により、当該子会社間でロイヤルティ料率に差が生じることがある。この点、税務当局から、ロイヤルティ料率に差があることを指摘され、移転価格上の問題となる可能性がある。そこで、この点について具体的な事例を交えながら検討していく。

### (2) 想定事例

#### <想定事例3>

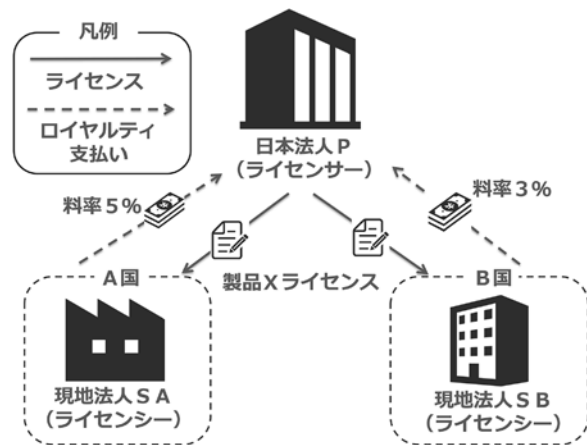


図4 想定事例3

想定事例3 (図4の説明):

- ・ A国法人SA社及びB国法人SB社は日本法人P社の100%現地子会社である
- ・ SA社及びSB社はP社から同一の製品Xの製造技術についてのライセンス(ノウハウ特許

ライセンス)を受けている。

- ・ロイヤルティとして、SA社は製品Xの売上の5%を、SB社は製品Xの売上の3%をP社に支払っている。

#### <想定事例4>

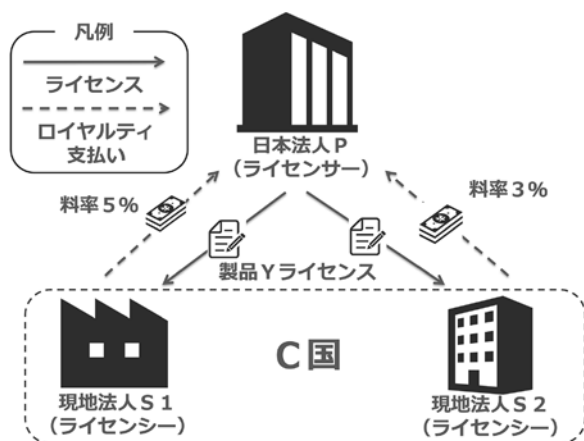


図5 想定事例4

想定事例4 (図5の説明) :

- ・C国法人S1社及び法人S2社は日本法人P社の100%現地子会社である
- ・S1社及びS2社はP社から同一の製品Yの製造技術についてのライセンス(ノウハウ特許ライセンス)を受けている。
- ・ロイヤルティとして、S1社は製品Yの売上の5%を、S2社は製品Yの売上の3%をP社に支払っている。

### (3) 問題点について

上記のように同一技術についてのライセンスの対価の料率に差異を設ける場合には、日本及び現地税務当局より移転価格税制に基づく指摘を受ける可能性を考慮すべきである。そこで、税務当局からの指摘に備えるためにどのような準備をすべきであるのかが契約実務上の課題となる。

### (4) 問題点に関する考察

想定事例3において、SA社が支払うロイヤ

ルティの料率が、SB社が支払うロイヤルティの料率と比べて高額であることから、本来自国の税収となるべきものの海外への流出を防ぎたいと考えるであろうA国税務当局から、ライセンシーであるSA社に対してロイヤルティ料率の妥当性について指摘を受けるおそれがある。また、逆により多くの税収を得たいと考えられる日本の税務当局からは、ライセンサーであるP社がSB社から得るロイヤルティの料率が低い点について指摘を受けるおそれがある。

このような指摘に対しては、ライセンシーが所在する国や地域の物価、当該国や地域における製品の売上や知名度その他取引価格(ロイヤルティ等)に影響を及ぼす可能性がある事情等を考慮し、各社と定めた料率の妥当性を説明することが必要になる。対策としては、料率設定時において子会社間の所在する国や地域の物価、当該国や地域における製品の売上や知名度等の要素を考慮した合理的な算定方法を設定すること、そして当該算定根拠を稟議書等の文書により記録しておくことが考えられる。

なお、製品の価値は上記の要素などにより異なることが多いため、同じ製品についてのライセンスであってもライセンシーの国や地域が異なればそのロイヤルティ料率も当然に異なることを考えることもできる。したがって、各子会社で料率が同一となる場合も同様に、その妥当性を示す根拠を用意しておく必要があると言えるだろう。

一方、想定事例4では同一国内に存在する子会社へのライセンス契約であるため、ライセンシーが所在する国において物価や技術水準面で地域差がある場合など合理的な説明ができる場合などは妥当性が認められる可能性はあるものの、想定事例3のような判断要素を根拠としてロイヤルティ料率の違いを説明するのは難しくなると考えるべきであろう。各ライセンシー間で営業地域を棲み分けている、又はライセンス

対象製品が異なるなど、同一国内でも相互に市場が異なるという事情によるものであれば、より詳細な市場分析に基づく料率設定を行い、そのプロセスを文書化しておくことが必要となる。

## 2.3 企業再編に伴う移転価格上の問題について

### (1) 課題意識について

海外に子会社などの国外関連者が存在する日本法人は、国外関連者と取引を行う際、移転価格を考慮して、独立企業間価格と乖離しない価格を設定し、取引を行う必要がある。しかしながら、比較対象となる非関連者との間で取引のある物品、サービスなどであれば独立企業間価格が明らかであるが、こうした取引がほとんど存在しない場合、とりわけ、知的財産等の無形資産を譲渡する場合、その価格の算出根拠に悩まされることが実情である。

一般的に無形資産の独立企業間価格の算出方法は、租税特別措置法第66条の4第2項<sup>10)</sup>に規定されているが、各手法にはそれぞれ適用に適した状況があり、全てのケースに適用可能な手法はないため、同項においても事案に応じた最も適した算出方法を採用することとされている。以下では、この問題について、具体的な事例を交えながら検討していく。

なお、以下においては独立企業間価格の算定方法として例えば「インカム・アプローチ的な手法」といった表現がなされているが、これらは企業における知的財産評価や価格算定の実情を考慮したものであり、移転価格税制との関係では、同法第66条の4第2項に規定された独立企業間価格の算定方法に合致したものとなるよう、最終的には必要な調整を施すことが必要であることに留意されたい。

### (2) 想定事例

#### <想定事例5及び6の共通事項>

日本法人は複数の事業領域を有するコングロマリット企業であり、複数の海外子会社を保有する。想定事例5及び6では、海外子会社から日本法人へ特許権を譲渡するケースを想定する。

なお、日本法人が属する業界は特許権の譲渡についてマーケット・アプローチ的な手法を適用できる事例に乏しい業界とし、敢えてマーケット・アプローチ的な手法の適用を除外した。

#### <想定事例5>

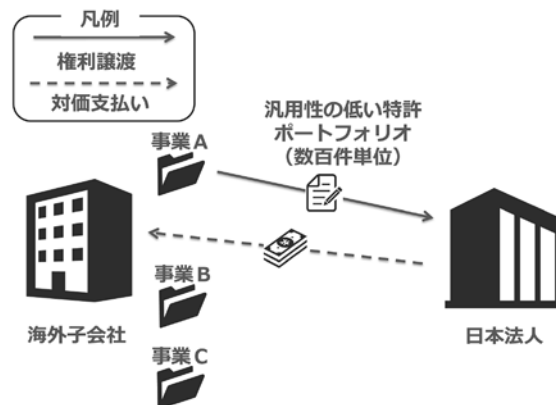


図6 想定事例5

想定事例5（図6の説明）：

- ・複数の事業を営む海外子会社は、そのうちの1つの事業Aの撤退を決め、日本法人にとって事業上の汎用性が低く、かつ、日本法人を除く企業に対してライセンス活動が困難な事業Aに係る全ての特許ポートフォリオ（数百件単位）を日本法人へ譲渡する。



＜想定事例6＞

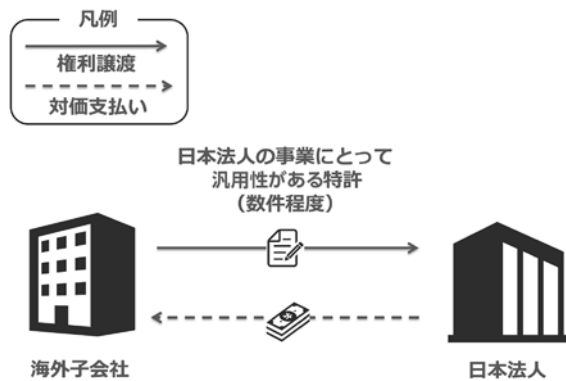


図7 想定事例6

想定事例6（図7の説明）：

- ・海外子会社は、事業戦略上、独自開発技術の製品への採用を見送り、日本法人にとって事業上の汎用性があり、かつ、日本法人を除く企業に対してライセンス活動が困難な当該独自開発の技術に係る特許（数件程度）を日本法人へ譲渡する。

＜想定事例7＞

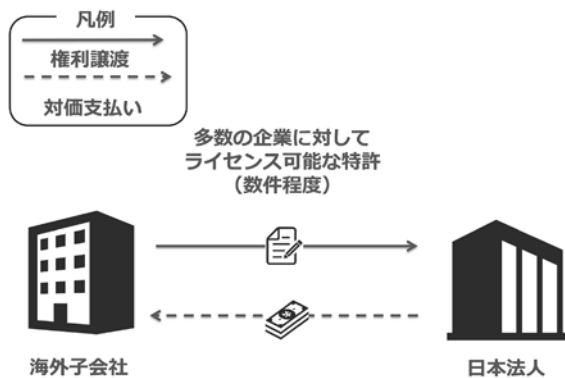


図8 想定事例7

想定事例7（図8の説明）：

- ・海外子会社は、日本法人にとって事業上の汎用性が低く、かつ、日本法人を除く多数の企業に対してライセンス活動が可能な特許（数件程度）を日本法人へ譲渡する。

(3) 問題点について

日本国においては無形資産の独立企業間価格の算出方法は、租税特別措置法第66条の4第2項に規定される旧基本三法及びこれらに準ずる方法として同法施行令に定めるものなどから、独立企業原則に整合する最も適切な方法を選択することとなっている。

しかしながら、知的財産の譲渡については、確立された方法論は無いと言われ、市場の相場、知的財産の取得原価、知的財産のもたらす超過収益などに着目し、より欠点の少ないアプローチを選択していくこととなる<sup>11)</sup>。この選択に誤りが生じた場合においては、独立企業間価格との乖離した金額について追加で課税を受けることとなる。

そのため、上記のような事例を検討する場合には、次のような事項に悩まされることになる。

- ・どの算出方法を選択すべきか
- ・評価困難資産についてどう評価すべきか
- ・APA（Advance Pricing Arrangement（移転価格税制に関する事前確認）の略。詳細は後述する。）の採用について

(4) 問題点に関する考察

1) どの算出方法を選択すべきか

① 想定事例5について

想定事例5では、海外子会社が事業撤退を決定し、譲渡する特許は海外子会社の事業にとって価値のない特許となっている。

また、想定事例では定かにしていないが、このようなケースでは汎用性の低さから日本法人にとっても有用な特許ではないと考えられる。

ここで、譲渡する特許は譲受人にとって価値が低いものであるから将来的な収益は不透明なものとなる。この場合、インカム・アプローチ的な手法では、適切な資産価値の導出が困難となるばかりか、あえて譲渡をするという選択をして双方が一定の価値を認めているにも関わら

ず、不当に低い資産価値を導出しかねない。

このため、コスト・アプローチ的な手法に基づき資産価値を算出する方が否認リスクは低くなるであろう。

### ② 想定事例6について

想定事例6では、海外子会社は、独自開発技術の製品採用を見送り、譲渡する特許は、海外子会社の事業にとって価値のない特許となっている。

また、譲渡特許は事業上の汎用性がある特許とされ、日本法人にとって有用な特許として解される。このため、日本法人(譲受先)にとっての収益を考慮したインカム・アプローチ的な手法を用いる方が否認のリスクが低いであろう。

### ③ 想定事例7について

想定事例7では、海外子会社及び日本法人にとって、譲渡特許が事業上、価値を有する特許であるかは定かにしていない。

しかしながら、日本法人を除く多数の企業からのライセンス収入が見込まれる特許であることから、インカム・アプローチ的な手法を採用し、ライセンス収入を考慮する方が否認のリスクは低いであろう。

なお、敢えてマーケット・アプローチ的な手法の適用を除外した想定事例7から逸脱した考察になるものであるが、ライセンス収入の算出が困難なことが予想されるケースでは、マーケット・アプローチ的な手法による一般的な取引金額から算定することが望ましい事例といえよう。

想定事例5～7における独立企業間価格の算出方法はいずれも譲受先の収益に焦点をあてたものであり譲渡元にとっての価値、譲渡特許の件数に依存したものではないと考えられる。また想定事例では触れていないが、特許権はステータス(出願前(特許を受ける権利)、出願後、登録後)によって資産価値が変動するものである。この点に関しては明確な基準を設けて価値評価していくべきと考えられる。

### 2) 評価困難資産についてどう評価すべきか

現在、我が国においては、「BEPSプロジェクト」の勧告により改訂されたOECD移転価格ガイドライン等を踏まえ、税制改正を予定している。平成30年12月21日に閣議決定した「平成31年度税制改正の大綱」によれば、国際的な租税回避により効果的に対応するための国際課税制度の見直しの一つとして移転価格税制の見直しが掲げられており、その見直し事項は次のとおりであった(下線は筆者による)。

#### <国税>

- ・移転価格税制の対象となる無形資産の明確化
- ・独立企業間価格の算定方法の整備
- ・評価困難な無形資産に係る取引(特定無形資産取引)に係る価格調整措置の導入
- ・移転価格税制に係る更正期間等の延長
- ・差異調整方法の整備
- ・その他
- ・関連制度の整備

#### <地方税>

- ・移転価格税制の見直しに関する国税の取扱いに準じて所要の措置を講ずる。

このうち、特に国際的な親子間取引スキームを検討する際に知っておくべき事項と考えられる「評価困難な無形資産に係る取引(特定無形資産取引)に係る価格調整措置の導入」について、以下で説明する。

「評価困難な無形資産に係る取引(特定無形資産取引)に係る価格調整措置の導入」については、財務省のHPで令和元年7月3日に公表された「令和元年度 税制改正の解説」の国際課税関係の改正<sup>12)</sup>において解説がなされている。その内容を概説すれば、この制度は「BEPSプロジェクト」の勧告により改訂されたOECD

移転価格ガイドラインに掲げられている「評価困難な無形資産（Hard-to-value intangibles：HTVI）」の移転に関する移転価格ルール又は特別措置を策定することに対応する制度の導入であり、無形資産のうち「特定無形資産<sup>13)</sup>」に係る国外関連の取引（特定無形資産国外関連取引）に関しては、当該取引の対価の額を算定するための前提となる事項（当該取引時に取引を行った法人が予測していたものに限るが、算定の際に実際に用いられたものである必要はない。）について、その内容と相違する事実が判明した場合、その事実と相違の原因となった事由の発生の可能性<sup>14)</sup>を勘案して算出した金額<sup>15)</sup>を独立企業間価格とみなして、法人の所得の金額又は欠損金額につき更正又は決定できること（価格調整措置）となっている。

このように、特定無形資産に該当する無形資産に関する取引について予測していた事項とその事項と相違する事実が判明した場合には価格調整措置がなされる可能性が出てくることとなるが、独立企業間価格とみなされる金額と当初の取引価格との乖離が一定の範囲内に収まっている場合（発動基準<sup>16)</sup>）にはこの価格調整措置は適用されないこととなっている。あるいは適用免除基準<sup>17)</sup>に該当する場合においても、価格調整措置は適用されないとされている。

以上のことから、税制改正後は特定無形資産国外関連取引に関して独立企業間価格を算定するものに係る取引を行う場合には、事後的な更正がなされる可能性があることを留意する必要がある。前述の想定事例のうち、想定事例6及び7については、インカム・アプローチ的な手法を用いて独立企業間価格を設定していることから、特定無形資産取引に該当する余地があると思われる。現時点では、特定無形資産に該当する無形資産に関する取引についてどの程度の予測が必要なのかなど解釈適用上、不分明な点もあり、この制度がどのように解釈・運用され

ていくのか確定していないため、引き続き注視が必要であろう。

### 3) APAの採用について

移転価格についての考え方、対応方法は、これまでに述べたとおりである。しかし、社内で検討を重ねても、予測可能性を確保できない事態は発生するものである。

そのための一つの対応方法として、APA（移転価格税制に関する事前確認）が用意されている。これは税務署長等がその国外関連取引に係る独立企業間価格の算定方法について、納税者の依頼に基づき事前に確認を行うものである。この確認に従った国外関連取引を行うことで、納税者は、移転価格課税の発生を未然に防止することができる。APAには、1か国の税務当局からのみ確認を受ける国内APA、2か国の税務当局から確認を受ける二国間APA、3か国以上の税務当局から確認を受ける多国間APAがある。国際的な親子間取引スキームを検討する際には、我が国以外に、対象の子会社が所在する国の税務当局が関係するため、基本的には、対象子会社が所在する国の税務当局を含めた2か国間又は多国間のAPAを採用することが望ましいといえる（但し、相手国との租税条約が締結されている必要がある。）。APAの利用は、予測可能性を確保できるメリットがある一方、そのために一定の期間を要することを考慮しなければならない。国税庁によれば、処理事案1件あたりに要した平均的な処理期間は30.7か月（平成29年）<sup>18)</sup>となっている。そのため、APAを利用するにあたっては、当該期間及び申請事務のための期間を要することを踏まえる必要がある。

## 3. おわりに

以上、海外子会社との知財関連取引スキームを検討する際に生じる可能性がある移転価格税制に関する問題について、想定事例をベースに

実務的な視点から考察を行った。

本稿で考察を行った想定事例はあくまで一例であるが、近年の税制改正、BEPS対応等により、親子間取引における税務リスクは高まる傾向にあるように感じられ、今後様々なケースで問題となることであろう。このような移転価格税制に関する問題は、一方の国の税務当局が「妥当な対価」と認定したとしても、他方の国の税務当局も同様の認定をすることは限らない点に、その対応の難しさがある。場合によっては二重課税を生じるおそれもあることから、企業にとって重要な問題であり、専門分野外だからといった理由で、海外子会社との取引スキーム検討・契約書作成段階で移転価格税制の観点から問題点を検討しないことは、大きなリスクであると言える。移転価格税制の問題は知財・契約担当者としては馴染みが薄く、難しい点もあるかと思われるが、適切に対応できるよう知識の研鑽に努めるべきであると考えている。本稿では、平成31年度税制改正に関する事項についても少し触れたが、今後も知的財産関連の税制改正が行われることも考えられるので、この点のアップデートには対応していく必要があるだろう。

なお、本稿の執筆にあたっては、DT弁護士法人の手塚崇史弁護士にご監修いただき、貴重なご意見を頂いた。但し、ご意見と本稿の内容が全て一致するものとは限らないことに留意されたい。

## 注 記

- 1) 税源浸食と利益移転 (BEPS: Base Erosion and Profit Shifting) とは、「近年のグローバルなビジネスモデルの構造変化により生じた多国籍企業の活動実態と各国の税制や国際課税ルールとの間のずれを利用することで、多国籍企業がその課税所得を人為的に操作し、課税逃れを行っている問題」のことで、経済協力開発機構 (OECD) ではBEPSに対処するため、2013年7月19日に15項目から成る「BEPS行動計画」を公

表し、2015年10月5日に最終報告書を公表している。

- 2) OECD移転価格ガイドライン(仮訳) § 1.42, p.19 <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/oced/tp/pdf/2017translated.pdf>
- 3) 山川博樹, 国際課税・係争のリスク管理と解決策, p.271, pp.281-282 (2018) 中央経済社
- 4) 前掲注2) § 6.56, p.208
- 5) 前掲注2) § 6.54では「法的所有者が無形資産の開発・改良・維持・保護・使用に関連する機能を管理も遂行もしていない場合、法的所有者は、委託された機能に帰属する継続的な便益を享受する権利を有さないだろう。」、§ 6.55では「例えば、研究開発の資金のみ提供する企業は、研究開発への資金提供と管理の両方を行う場合と比べて、予測利益は少なくなるべきである。」と述べられている。  
いずれも前掲注2) p.207より抜粋。
- 6) 前掲注2) § 6.65, p.211
- 7) 前掲注2) § 6.68, p.211
- 8) 前掲注7)
- 9) 税務上の留意点とは別に、国によっては、当該国企業をライセンスとする技術移転を伴うライセンス契約において、ライセンサーがライセンサーに対し所定の保証をすることが義務付けられている場合があることにも注意すべきである。「資料第405号 中国技術ライセンス契約の関連法規、日本知的財産協会 (2012)」及び「資料第443号 アジア新興国との技術ライセンス契約の留意点、日本知的財産協会 (2014)」も参考に、最新の現地法令・規則等を確認されたい。
- 10) 独立企業間価格の算出方法としては、租税特別措置法第66条の4第2項に、原価基準法 (コスト・アプローチ的な手法)、独立価格比準法 (マーケット・アプローチ的な手法)、再販売価格基準法 (インカム・アプローチ的な手法)、以上に準ずる方法が例示され、さらに政令で、比較利益分割法 (CPSM法)、寄与度利益分割法 (PS法)、残余利益分割法 (RPSM法)、取引単位営業利益法 (TNMM法)、これらに準ずる方法が例示されている。
- 11) 仲谷栄一郎, 井上康一, 梅辻雅春, 藍原滋 [第5版] 外国企業との取引と税務, p.517 (2013) 商事法務
- 12) 財務省HP 令和元年度税制改正の解説 国際課

税関係の改正。なお、以下13)から17)までの用語、基準については、次の文書を参照している。  
[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2019/explanation/pdf/p0563-0711.pdf](https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2019/explanation/pdf/p0563-0711.pdf)  
(参照日：2019/8/5)

13) 「特定無形資産」とは、次の要件の全てを満たす無形資産とされる。

- ①固有の特性を有し、かつ、高い付加価値を創出するために使用されるものであること
- ②予測利益の額を基礎として独立企業間価格を算定するものであること（法人が独立企業間価格の算定に予測利益を用いなかった場合でも、予測利益の額を用いる方法が最適な価格算定方法であると認められるとこの要件を満たすこととなる。）
- ③独立企業間価格を算定するため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であること

14) 相違事由の発生の可能性とは、次の要件を満たすものに限ることとされている。

- ①特定無形資産国外関連取引を行った時における客観的な事実に基づいて計算されたものであること
- ②通常用いられる方法により計算されたものであること

15) この際の移転価格の金額の算出方法は、すべての価格算定方法のうち、当該特定無形資産国外関連取引の内容及び当該特定無形資産国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情（その相違する事実及び相違事由の発生の可能性を含む。）を勘案して、当該特定無形資産国外関連取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合に当該特定無形資産国外関連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独立企業間価格とみなして更正又は決定を行うことになる。

16) 発動基準としては、具体的には下記のとおりとなっており、次に定める場合に該当するときは、この価格調整措置は適用されない。

- ①特定無形資産国外関連取引の対価の額の支払を受ける場合  
価格調整措置を適用したならば独立企業間価格とみなされる金額が当該特定無形資産国外関連取引の対価の額に百分の百二十（120%）

を乗じて計算した金額を超えない場合

②特定無形資産国外関連取引の対価の額を支払う場合

価格調整措置を適用したならば独立企業間価格とみなされる金額が当該特定無形資産国外関連取引の対価の額に百分の八十（80%）を乗じて計算した金額を下回らない場合

17) 適用免除基準としては、具体的には下記の通りとなっており、①又は②の要件を満たす場合には、この価格調整措置は適用されない。

①文書化要件

特定無形資産国外関連取引に係る次に掲げる事項の全てを記載した書類を作成し、又は取得していること

・特定無形資産国外関連取引を行った時に法人が予測した次に掲げる事項

a 予測利益の額（特定無形資産国外関連取引を行った時に特定無形資産の使用その他の行為による利益（これに準ずるものを含む。）が生ずることが予測される期間内の日を含む各事業年度の当該利益の額として当該特定無形資産国外関連取引を行った時に予測される金額）及びその計算の基礎となった事項（bを除く。）

b 特定無形資産国外関連取引に係るリスク（為替相場の変動、市場金利の変動、経済事情の変化その他の要因による特定無形資産国外関連取引に係る利益又は損失の増加又は減少の生ずるおそれをいう。）に係る事項

c a及びbに掲げるもののほか、特定無形資産国外関連取引の対価の額を算定するための前提となった事項

・特定無形資産国外関連取引の対価の額を算定するための前提となった事項についてその内容と相違する事実が判明した場合におけるその相違事由に関する次に掲げる事項

a 相違事由が災害その他これに類するものであるために特定無形資産国外関連取引を行った時に法人がその発生を予測することが困難であったこと。

b 相違事由の発生の可能性（次に掲げる要件を満たすものに限る。）を勘案して法人が特定無形資産国外関連取引の対価の額を算定していたこと。

i 特定無形資産国外関連取引を行った時に

における客観的な事実に基づいて計算されたものであること。

ii 通常用いられる方法により計算されたものであること。

②収益乖離要件

次に掲げる場合に該当すること

- ・特定無形資産国外関連取引の対価の額の支払を受ける場合

特定無形資産国外関連取引に係る判定期間（特定無形資産の使用その他の行為による収入が最初に生じた日を含む事業年度開始の日から5年を経過する日までの期間。以下同じ。）に特定無形資産国外関連取引に係る特定無形資産の使用その他の行為により生じた利益の額が特定無形資産国外関連取引を行った時において判定期間に特定無形資産の使用その他の行為により生ずることが予測された利益の額に百分の百二十(120%)を乗じて計算した金額

を超えない場合

- ・特定無形資産国外関連取引の対価の額を支払う場合

特定無形資産国外関連取引に係る判定期間に当該特定無形資産国外関連取引に係る特定無形資産の使用その他の行為により生じた利益の額が特定無形資産国外関連取引を行った時において判定期間に特定無形資産の使用その他の行為により生ずることが予測された利益の額に百分の八十(80%)を乗じて計算した金額を下回らない場合

- 18) 国税庁HP 平成29事務年度の「相互協議の状況」について

[https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2018/sogo\\_kyogi/index.htm](https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2018/sogo_kyogi/index.htm)

(URL参照日は12)を除き全て2019/3/1)

(原稿受領日 2019年9月2日)

