

論 説

事業再編に係る移転価格税制を巡る動き

税務大学校研究部教授

保 井 久理子

◆SUMMARY◆

最近、多国籍企業の事業再編が活発化しているが、そのうち税務上の戦略に基づくものも少なからず認められるようになってきている。税務当局も、このような状況に対し関心を寄せており、多国籍企業の事業再編により生じる課税上の問題について、制度面及び執行面で対処しようとする動きも認められるようになってきている。

本稿は、事業再編により生じる課税上の問題のうち、特に移転価格税制上の問題を取り上げたものである。本稿では、事業再編の実態に対する移転価格税制上の認定並びに事業再編による機能、資産及びリスクの移転・再配分に対する対価の考え方といった税務当局が直面する問題を踏まえ、それらに対する税務当局の取組みを紹介している。税務当局の取組みについては、国際機関として OECD を紹介し、国レベルの取組みとして、ドイツ及び米国それぞれに目を向けるとともに、我が国についても言及している。

(税大ジャーナル編集部)

目 次

1	はじめに	160
2	移転価格税制上の問題	160
(1)	事業再編の形態	160
(2)	事業再編に伴う移転価格税制上の問題	161
3	OECDの動向	161
(1)	OECDのプロジェクト	161
(2)	事業再編におけるリスク	161
(3)	事業再編自体の対価	162
(4)	事業再編後の対価	163
(5)	事業再編の実態	163
4	ドイツの動向	163
(1)	機能移転に係る税制改正	163
(2)	機能移転に係る独立企業原則の適用に関する政令	164
5	米国の動向	164
(1)	事業再編に係る 2010 年度税制改正案	164
(2)	事業再編に係る移転価格事案	165
(3)	無形資産の定義	165
(4)	複数の無形資産の移転に対する独立企業原則の適用	165
(5)	最有效利用を仮定した評価	166
6	我が国の動向	166
(1)	事業再編に係る移転価格事案	166
(2)	我が国の移転価格税制	167
7	おわりに	167

1 はじめに

最近、多国籍企業のグローバルな事業活動に伴い事業再編が活発化してきており、税務上のニーズ・戦略も反映させた機能、資産及びリスクの移転も少なからず認められるようになってきている。そして、税務当局もこのような多国籍企業の動きに関心を寄せており、事業再編により生じる課税上の問題に対処するため、税制やその執行を強化するようになっている。特に最近の大きな動きとして、OECD、ドイツ及び米国の取組みが挙げられる。本稿では、事業再編に伴って生じ得る移転価格税制上の問題を踏まえ、国際機関の動

向として OECD の取組みを紹介し、また国レベルの動きとして、ドイツ及び米国それぞれの取組みに目を向けるとともに、我が国における移転価格税制についても言及したい。

2 移転価格税制上の問題

(1) 事業再編の形態

多国籍企業の事業再編については法的な定義はないが、OECD では、課税上検討の対象とする多国籍企業の事業再編について、多国籍企業が国境を越えて当該企業内部の機能、資産及びリスクを移転・再配分することであるとしており、その事業再編の典型的な形態

として次の4つを挙げている⁽¹⁾。

- ① 自らが商品を製造業者等から仕入れマーケットを開発し宣伝活動を行い販売するといった、販売業者として主要な機能を持ち在庫リスク等の販売活動の重要なリスクを引き受ける販売会社が、一定の機能やリスクを移転して、コミッション等々のリスクが限定的な販売会社となる形態
- ② 自らが生産計画を策定しノウハウや専門的労働力を形成・確保し機械を調達し材料を仕入れるといった、製造業者の事業活動としての主要なリスクを取る製造会社が、一定の機能やリスクを移転して、委託製造業者等といったリスクを負わない製造会社となる形態
- ③ 企業グループ全体として、開発・製造・販売活動等の事業活動の合理化、効率化、専門化を図る形態
- ④ 多国籍企業のグループ内に設立したIP(Intellectual Property)カンパニーと呼ばれるような中央拠点に、企業グループの無形資産を集中的に移転させる形態

(2) 事業再編に伴う移転価格税制上の問題

独立企業間の取引における対価の額は、それぞれの企業が果たした機能が反映されるが、この機能については、それぞれの企業において活用する資産や引き受けたリスクが考慮される⁽²⁾。リスク負担の増加は、競争市場において、理論的には期待利益の増加によって報われることになるから、リスク配分は、関連企業間の取引の条件に影響を与えることとなる⁽³⁾。つまり、移転元企業と移転先企業のどちらがリスクを最終的に企業としてコントロールしその結果を受け入れる機能を有する実態にあるのかが、それらの間の取引における対価の額に影響を与えることになるのである。

したがって、多国籍企業の事業再編については、まず前述のような多国籍企業の機能、資産及びリスクの移転・再配分という事業再編の実態が把握され、そして当該実態が移転

価格税制の適用の範疇に属するものであると認定されて、その機能、資産及びリスクの移転・再配分に伴う対価が移転価格税制上適正であるかが検討されることとなる。

そのため、税務当局は、多国籍企業の事業再編においてどのような状況が観察されると移転価格税制の適用の対象となる機能、資産及びリスクの移転・再配分となるのか、また事業再編による機能、資産及びリスクの移転・再配分に伴う対価を独立企業原則の下でどのように考えるのかといった問題に直面することとなる。

3 OECDの動向

(1) OECDのプロジェクト

OECD では、2005 年 1 月に開催された会議において、多国籍企業の事業再編により生じ得る課税上の問題について議論が行われた。その結果、移転価格や恒久的施設等に関する課税上の問題が多国籍企業の事業再編に付随して生じることとなるが、それらの問題は現行の OECD 移転価格ガイドライン及び OECD モデル租税条約では対応しきれないことから、それらの問題に対する指針を策定するためのプロジェクトが開始されることとなった。

そして 2008 年 9 月、OECD は、多国籍企業の事業再編により生じる諸問題のうち移転価格に係るものについてディスカッションドラフトを発表し、2009 年 2 月までの間、これに対する民間からの意見を広く募集していたところである。

本稿においては、まず、事業再編により生じる移転価格上の問題に対する国際機関の取組みとして、この 2008 年 9 月に発表された OECD のディスカッションドラフトを取り上げる。

(2) 事業再編におけるリスク

多国籍企業の事業再編については、前述のとおりその実態を把握することが重要であり、

OECD ディスカッションドラフトでは、移転元企業と移転先企業間のリスクの配分及びリスクの移転をどのように把握するのかについて言及している。

一般的に移転元企業と移転先企業のリスクの負担は契約により決定される。したがって、リスク配分及びリスク移転の実態を把握するにあたっては、まず移転元企業と移転先企業間の契約条件を検討する必要がある、その際、両者が実際に当該契約条件に従って行動しているかを検討することも必要である⁽⁴⁾。また、当該契約条件が独立企業間の契約におけるものと同様のものとみなせるかを判断しなくてはならない⁽⁵⁾。さらに、当該リスクが経済的に重要なものか、当該リスクに重大な潜在的損益があるかについても判断しなくてはならない⁽⁶⁾。

(3) 事業再編自体の対価

OECD ディスカッションドラフトでは、前述のような形態の事業再編において、移転元企業が、独立企業間であれば何らかの対価や補償を受けるようなケースを検討の対象としている⁽⁷⁾。したがって、まずはその再編自体を理解する必要がある、そのためには、再編までにどのような変化が発生し、その変化が移転元企業及び移転先企業の機能分析にどのように影響したか、再編の事業上の理由及びそれにより期待された便益が何であったか、独立企業間の当事者であればどのような選択肢を現実的に利用することができたかについて、検討する必要がある⁽⁸⁾。

また、一般的には、事業再編における機能、資産及びリスクの再配分は潜在的損益の再配分を伴うことになる。この潜在的損益は、それ自体は資産ではなく、何らかの権利又はその他の資産に付随する潜在的なものであるが、そのような潜在的損益を生じさせる権利又はその他の資産の移転があったか、また独立企業間であればその移転に対して報酬が支払われるべきであるかを検討する必要がある⁽⁹⁾。

なお、このような移転が独立企業間取引であるかを判断するには、再編前の潜在的利益を伴う権利又はその他の資産に基づいて移転元企業及び移転先企業が独立企業間であれば現実的に利用することができた選択肢や、再編後の両当事者の期待利益、潜在的利益を伴う権利又はその他の資産を移転する場合に移転元企業に対して必要とされるだろう適切な補償などを検討することになるだろう⁽¹⁰⁾。また、再編対象企業が再編の結果損害を被る場合のその損害に対する補償については、独立企業間においてその損害に対する補償が正当化されるかを検討する必要がある⁽¹¹⁾。

さらに、OECD ディスカッションドラフトは、事業再編で生じる典型的な移転のひとつとして、継続事業(*going concern*)の移転について言及している。なお、事業再編においては、継続事業の移転を伴う場合があるが、この継続事業には、配置された人員(*work in place*)やのれん(*goodwill*)が含まれていると考えられている⁽¹²⁾。

OECD 移転価格ガイドラインにおいては、取引の評価のあり方について、取引ごとに独立企業原則を適用すべきであるが、個々の取引が密接に結びついているなどにより、別々には適正に評価することができない場合もあり、そのような場合は、個々に独立企業の条件を検討し取引を評価するよりも、まとめて評価した方がより合理的であるとされている⁽¹³⁾。しかし、このように、別個に締結された複数の取引がまとめて評価される必要がある場合もある一方、ひとつのパッケージとして契約された複数の取引が個々に評価されなければならない場合もあるとも言及されている⁽¹⁴⁾。この点、事業再編については、OECD ディスカッションドラフトにおいて、継続事業の移転は、内在するリスクも含めた特定の機能の遂行に係る資産及び負債の一括した移転を意味するため、その継続事業の移転の独立企業間価格は、その継続事業の各要素に着目

するのではなく、継続事業全体としてその移転を評価するとされている⁽¹⁵⁾。

実際に損失が生じているが継続している事業を移転するケースでは、第三者であればその事業を取得するという状況であれば、その対価等どのような条件で取引を行ったのかを検討することになる⁽¹⁶⁾。しかし、この場合において、事業自体は損失を出しているため独立企業間であれば損失事業を移転したことになるが、その事業の継続により企業グループ全体としては何らかの利益をもたらしている場合は、更なる検討が必要であろう。

(4) 事業再編後の対価

OECD ディスカッションドラフトにおいては、再編後の取引と当初からそのような形で構築されていた取引とで、独立企業原則や移転価格ガイドラインを異なって適用すべきではなく⁽¹⁷⁾、また、事業再編後、その再編によって生じた追加的な取引等の状況の変更に對しても、それが一般的に機能、資産及びリスクの移転に起因するものであれば、独立企業原則や移転価格ガイドラインが適用されなければならないとされている⁽¹⁸⁾。再編後に、移転元企業と移転先企業の間で引き続き取引が継続されている場合は、再編に対する補償と再編後の報酬との間に存在する関係を検討する必要がある⁽¹⁹⁾。また、再編前と再編後の利益を比較することは、移転価格を調整するためではないが、再編自体を理解するうえで一定の役割を果たすと考えられる⁽²⁰⁾。なお、米国の所得相応性基準のような事業再編後における移転価格の調整については、OECD 移転価格ガイドラインにおいても、再編後の利益を基に移転価格を調整することは適当ではないと述べられているが⁽²¹⁾、OECD ディスカッションドラフトにおいてもその立場は変わっていないといえる。また、事業再編から生じるロケーション・セービングに対する移転価格の適用については、独立企業間であれば同様の状況において両者がどのような合意を

行ったのかを検討する必要がある⁽²²⁾。

(5) 事業再編の実態

事業再編自体を否認するにあたっては、事業再編が商業的に合理的であるかを検討する必要がある。機能、資産及びリスクが移転された場合は、可能な限り、その移転を否認するのではなく、価格調整によって対処すべきであるというのが OECD の立場である⁽²³⁾。

4 ドイツの動向

(1) 機能移転に係る税制改正

ドイツでは、2007 年 7 月に 2008 年企業税制改革法が成立し、移転価格税制に関する規定を含む外国税法(Foreign Tax Code)が改正された。この移転価格税制の改正は、事業再編が主要な焦点となっている。この改正の概要は次のとおりであるが⁽²⁴⁾、これにより事業再編に伴う機能の移転について特別な手当てがなされた。また、所得相応性基準の導入といえる規定が置かれたことも、注目に値する。

- ① 所得の調整における独立企業原則の適用においては、第三者間の商取引を取り巻く状況について当該第三者は知識を有しており、当該第三者は賢明な経営者の原則(Principles of a prudent business manager)に基づいて行動すると仮定する。
- ② 独立企業間価格を決定するにあたり、基本三法について十分な比較可能性が認められ独立企業間価格が決定できるのであれば、基本三法を優先的に適用しなければならない。
- ③ 比較可能な独立企業間価格を決定することができない場合は、仮想的独立企業間テスト(Hypothetical arm's length test)を行わなければならない。この場合、販売側に受け入れられる最低価格と購入側に受け入れられる最高価格が、潜在的な合意のレンジとして決定されなければならない。なお、潜在的な合意のレンジは、

期待利益により決定される。

- ④ 機能の移転における「機能」とは、機会、リスク、資産、移転又は配置された資産、その他の便益を含む。
- ⑤ 機能の移転において、機能は、包括的にパッケージで移転されたもの（移転パッケージ）として評価しなければならない。
- ⑥ 機能の移転において、当該機能を使用するために重要な無形資産や優位性が移転されていない場合や、前述のとおり機能は移転パッケージとして評価されるべきであるがその構成要素を個々に評価した価格の合計が独立企業間価格の価格幅の範囲内である場合は、この改正法は適用されない。
- ⑦ 重要な無形資産の評価については、移転後 10 年以内に当初予測された状況に大きな変化が生じた場合、その変化が生じた年の翌年において、当初の移転価格を修正しなければならない。

(2) 機能移転に係る独立企業原則の適用に関する政令

前述の改正法においては、機能の移転の定義や機能の移転が行われた際の価格の算定方法等について、詳細を政令で定めることとされていた。そして 2008 年 7 月、外国への機能の移転における独立企業原則の適用に関する政令が、連邦参議院で承認された。この政令においては、「機能の移転」の定義、移転パッケージ条項の適用、移転パッケージの対価の評価方法、事後修正などが規定されている。そのうち特に「機能の移転」等の定義については次のとおりであり⁽²⁵⁾、改正法の射程とする事業再編に伴う機能の移転を明確化している。

- ① 「機能」とは、企業の特定の部署により行われる業務と同様のものの集合体から成る事業活動である。
- ② 「機能の移転」については、移転元企業が移転先企業に対し、資産、その他の便

益並びにそれらに付随する機会及びリスクを譲渡すること又はその使用を供与することにより、移転元企業における機能の活用が制限される場合、機能の移転がなされたとみなす。

- ③ 「移転パッケージ」とは、移転された機能に付随する機会及びリスク並びに移転元企業が移転先企業に機能とともに譲渡又はその使用を供与する経済財や便益から成っている。
- ④ 「期待利益」とは、賢明な経営者であれば対価の要求又は支払いが行われると考えられるものであり、移転される機能により期待される税引後純利益に基づいて算定される。

5 米国の動向

(1) 事業再編に係る 2010 年度税制改正案

米国では、2009 年 5 月にオバマ政権が 2010 年度予算案を発表し⁽²⁶⁾、チェック・ザ・ボックス制度の修正、国外所得に係る費用控除制度の制限、外国税額控除制度の制限等の現行の国際課税に係る制度の見直しにより、今後 10 年間で約 2,100 億ドルの歳入が捻出できると試算している⁽²⁷⁾。そして、これら見直しの対象となっている制度には、IRC § 482 の移転価格税制も含まれており、この移転価格税制の改革により今後 10 年間で約 29 億ドルの税収増が見込まれている⁽²⁸⁾。IRC § 482 の見直しの概要は次のとおりであり⁽²⁹⁾、事業再編に係る移転価格税制上の手当てがなされている。

- ① IRC § 482 に規定される無形資産は、IRC § 936(h)(3)(B)に定義されているが⁽³⁰⁾、IRC § 482 に規定される無形資産の範疇に、配置された人員(workforce in place)、営業権(goodwill)及び継続事業(going concern value)が含まれることを明文化する。また、IRC § 367(d)に規定される無形資産も⁽³¹⁾、IRC § 936(h)(3)(B)に定義

されているが、配置された人員、営業権及び継続事業は、IRC § 367(d)に規定される無形資産の範疇にも含まれることを明文化する。

- ② 複数の無形資産の移転については、税務当局がそれら複数のものの移転を包括して評価できることを明文化する。
- ③ 移転される無形資産の評価については、税務当局は、当該移転を取り巻く事実に関して合理的な知識を有している者の間でその無形資産が移転という形で最も有効に利用されたと仮定した場合の価値 (valued at its highest and best use) で、税務当局が評価することを明文化する。

(2) 事業再編に係る移転価格事案

米国では、事業再編に係る移転価格事案としてウエスタン・ユニオン事案が現在係争中である。このウエスタン・ユニオン事案の主な争点のひとつは、営業権や継続事業が IRC § 482 及び § 367(d)に規定される無形資産に該当するの否かであり、この事案の概要は次のとおりである⁽³²⁾。

ウエスタン・ユニオン社が行った一連の事業再編により、それまでウエスタン・ユニオン社が担っていた北米外における送金事業は、バミューダに設立された関連会社により行われるようになった。ウエスタン・ユニオン社は、この事業再編により当該関連会社に移転されたものの対価のほとんどは営業権や継続事業に帰するものであり、これら営業権や継続事業は IRC § 367(d)に規定される無形資産には当たらないとして、北米外の非関連会社である代理店との契約や送金事業に必要なソフトウェアのみについて、IRC § 367(d)が適用される資産の移転として対価を算定していた。これに対して IRS は、非関連会社である代理店との契約や送金事業に必要なソフトウェアだけでなく、北米外における代理店の営業網についても、IRC § 367(d)に規定される無形資産に該当するものとして、それらの移

転の対価を算定し課税処分を行ったのである。

そして、ウエスタン・ユニオン事案のほかにも IRS が現在調査している事案にも、ウエスタン・ユニオン事案と同様の論点が内在されているものが多くあると指摘されており、米国の税制改正案は、このような背景から、事業再編における営業権や継続事業の移転について、執行面で対応するのではなく法的手当てを行うことで対応しようとしているのではないかと考えられている⁽³³⁾。

(3) 無形資産の定義

前述のとおり、IRC § 482 及び § 367(d)に規定される無形資産は、IRC § 936(h)(3)(B)において定義されており、また IRC § 482 に関する財務省規則においても、無形資産について「第 482 条の適用上、『無形資産』とは、以下のものを含み、個人的な役務の提供から独立し、かつ、重要な価値を有するものをいう。」との規定がある⁽³⁴⁾。オバマ政権は、この IRC § 482 及び § 367(d)に規定される無形資産について、現行法においても配置された人員、営業権及び継続事業は含まれ、改正法ではそれを明文化するに過ぎないと考えている。

しかし、IRC § 367(d)に規定される無形資産については、IRC § 367 の立法過程で、IRC § 367 に関する財務省暫定規則 § 367(d)-1T(b)に、IRC § 367(d)及び同条に関する財務省暫定規則は営業権及び継続事業の移転について適用されないと明記されていた。なお、この営業権及び継続事業の定義については、IRC § 367 に関する財務省暫定規則 § 367(a)-1T(d)(5)(iii)において、有形及び無形資産が特定され評価された後の米国外で行われる事業活動の残余価値であるとされていた。

このような立法経緯から、現行法では、営業権や継続事業は、IRC § 367(d)及び IRC § 482 に規定される無形資産には当たらないとの主張もある⁽³⁵⁾。

(4) 複数の無形資産の移転に対する独立企業

原則の適用

一般的に、売買により事業を移転する際は、個々の要素について対価を算定して譲渡価格を設定するのではなく、資産や負債も含めたあらゆる要素を一括して譲渡人と譲受人との間で売買価格が設定されると考えられる。したがって、複数の無形資産の移転を包括して評価できれば、事業再編における機能、資産及びリスクの移転に独立企業原則を適用するにあたって、その売買価格が比較対象価格として利用できるであろう。しかし他方で、検討の対象となる事業移転と同様のケースを見つけることは困難であると思われる。

また、会計上は一般的に、前述の財務省暫定規則 § 367(a)-1T(5)(iii)のとおり、営業権や継続事業の対価はほかの資産や負債を評価した後の残余価値で表される。したがって、営業権や継続事業の対価は、その他の資産や負債の評価額に影響され易く相対的なものであるといえる。しかし、事業再編における機能、資産及びリスクの移転について、その各構成要素をそれぞれ特定し評価するのではなく、包括的な取引ととらえてその対価を算定するのであれば、営業権や継続事業は絶対的な価格で評価できないという問題はあまり意味をなさなくなると考えられる。

(5) 最有効利用を仮定した評価

無形資産は、その性質上比較対象取引を探すのが困難であるから、税務上その価値を評価することは難しく、事業再編における機能、資産及びリスクの移転の対価を算定することは困難であると思われる。この点、最有効利用を仮定した評価方法は、現実的な代替方法となるとも考えられ、改正案は現行の IRC § 482 の趣旨に沿っているという評価もある⁽³⁶⁾。しかし、最有効利用を想定した評価方法は、仮定に基づく要素により対価を算定するため、恣意的に利用されないようにしなくてはならないだろう。

6 我が国の動向

(1) 事業再編に係る移転価格事案

これまで、我が国において、移転価格税制に基づく更正処分の適否が国税不服審判所及び裁判所において問題となった事案は、数が少ない。このうち、アドビシステムズ株式会社（以下「アドビ」という。）に対して更正処分がなされた事案は、本稿において検討の対象としている事業再編における機能、資産及びリスクの移転自体について移転価格税制が適用されたものではないものの⁽³⁷⁾、国際税務 29 卷 3 号掲載の「アドビ移転価格事件東京高裁判決の検討」によると⁽³⁸⁾、アドビの取引形態は、更正処分の対象となった平成 11 年 12 月 1 日から平成 14 年 11 月 30 日までの 3 事業年度の前から当該 3 事業年度にかけて変遷しており⁽³⁹⁾、その変遷は事業再編によるものであった。

具体的には、アドビは、更正処分がなされる事業年度の前の事業年度である平成 10 年 12 月 1 日から平成 11 年 11 月 30 日においては、米国の 100%親会社（以下「米国法人 A」という。）からアドビ製品を直接仕入れ、それを日本国内の卸売業者に販売しており、いわゆる日本における販売子会社であった。その後、平成 11 年 12 月以降、米国法人 A により設立されたケイマン諸島のリミテッド・パートナーシップ（平成 13 年 12 月以降はケイマン諸島のリミテッド・パートナーシップに代わりアイルランドの法人）が日本を含む世界の特定の地域でアドビ製品の販売を行うこととされ、アドビは、その販売されたアドビ製品について販売促進やマーケティング支援等の役務提供のみを行いその対価として手数料を受領することとされた。なお、当該役務提供の対価については、平成 13 年 11 月まではアドビの 100%親会社となったオランダ法人（前述のケイマン諸島のリミテッド・パートナーシップがその発行済株式の 100%を保有する。）が、そして平成 13 年 12 月以降は前

述のアイランド法人（前述のオランダ法人の100%親会社であり、アドビは当該法人の100%孫会社にあたる。）が、それぞれアドビに対して支払っていた。即ち、事業再編により、アドビは、販売業者として主要な機能を持ち販売活動の重要なリスクを引き受ける販売会社から、少なくとも形式的にはサービス・プロバイダーに過ぎなくなったといえる⁽⁴⁰⁾。

このように、事業再編の動きは我が国においても見られるようになっている。

(2) 我が国の移転価格税制

現在、我が国では、事業再編における機能、資産及びリスクの移転について、ドイツのような特別の法令はない。また、米国では前述のとおり、オバマ政権が、事業再編における営業権や継続事業の移転が移転価格税制の射程に入るように、それらが無形資産の定義に含まれるとの明文の規定をおく改正案を掲げているが、我が国の移転価格税制における無形資産の定義には、それらが含まれるとの明文の規定もない。

無形資産については⁽⁴¹⁾、我が国の税法では明確な定義が置かれておらず⁽⁴²⁾、また我が国の移転価格税制においても、その対象となる無形資産の範囲について明確に定義されていない。移転価格税制上の無形資産については、このように法令上の定義はないが、租税特別措置法関係通達（法人税編）66の4(2)-3(8)において「無形資産とは、著作権、基本通達20-1-21に定める工業所有権等のほか、顧客リスト、販売網等の重要な価値のあるものをいう。」と規定されており、さらに、平成20年10月に改正された平成13年6月1日付「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）」査調7-1他に調査において検討すべき無形資産が具体的に例示されている。しかし、通達等においては、無形資産についてより明確に規定されているものの、営業権や継続事業自体が無形資産であるか否かについて

は明示されていない。

なお、このように我が国の移転価格税制においては、その射程とする無形資産の範囲について明確な定義が置かれていないが、OECD 移転価格ガイドラインにおいても、その定義が必ずしも明らかにされているわけではない⁽⁴³⁾。また、平成19年9月に開催された第61回国際租税協会(IFA)年次総会で作成されたジェネラル・レポートでも述べられているとおり、ほとんどのOECD加盟国でも十分に明確な定義がされていないようである⁽⁴⁴⁾。しかし、最近の米国での動きからも示唆されるように、このような現状で移転価格の適正な執行を担保することができるのかについては疑問の余地もあるだろう。今後は、その他の主な諸外国の中でも、無形資産の定義やその範囲の明確化を行う必要があるとの認識の下、法的な手当てや通達の改正等を行うところが出てくるものと考えられる。

7 おわりに

多国籍企業の事業再編の動きが世界的に見られるようになっている中、それに対応した国際機関及び各国税務当局の大きな動きも見られるようになっている。我が国も多国籍企業による事業再編に対する移転価格上の対応について、制度面及び執行面においてどのように対応するべきか、検討が必要な時期に来ていると思われる。

(1) OECD, "Transfer Pricing Aspects of Business restructurings: Discussion Draft for Public Comment 19 September 2008 to 19 February 2009" available at <http://www.oecd.org/dataoecd/59/40/41346644.pdf> (パラ 3)

(2) OECD 移転価格ガイドライン (パラ 1.20)

(3) OECD 移転価格ガイドライン (パラ 1.23)

(4) *Supra* note (1) (パラ 21)

(5) *Supra* note (1) (パラ 27)

(6) *Supra* note (1) (パラ 40)

- (7) *Supra* note (1) (パラ 46)
- (8) *Supra* note (1) (パラ 48)
- (9) *Supra* note (1) (パラ 64)
- (10) *Supra* note (1) (パラ 66)
- (11) *Supra* note (1) (パラ 99)
- (12) *Supra* note (1) (パラ 93)
- (13) OECD 移転価格ガイドライン (パラ 1.42)
- (14) OECD 移転価格ガイドライン (パラ 1.43)
- (15) *Supra* note (1) (パラ 93,94)
- (16) *Supra* note (1) (パラ 96)
- (17) *Supra* note (1) (パラ 130)
- (18) *Supra* note (1) (パラ 132)
- (19) *Supra* note (1) (パラ 177)
- (20) *Supra* note (1) (パラ 182)
- (21) OECD 移転価格ガイドライン (パラ 6.32)
- (22) *Supra* note (1) (パラ 189)
- (23) *Supra* note (1) (パラ 205)
- (24) “Transfer Pricing Provisions of German Draft Business Restructuring Law [Approved by German Cabinet 3/14/2007; translated by Deloitte, Düsseldorf]” BNA Transfer Pricing Report, March 2007, p.835. なお、邦訳として、「ドイツのビジネスストラクチャリングに係る改正案」租税研究 2007 年 12 月号、pp169-170。また、当該改正について研究されているものとして、Heinz-Kroppen, Stephan Rasch, Axel Eigelshoven, “Germany’s Draft Law on Business Restructurings” BNA Transfer Pricing Report, March 2007, pp841-846 が挙げられる。
- (25) “German Regulation Applying Arm’s-Length Principle to Function Transfers [Consent by Bundestrat 8/12/08; translation KPMG in Frankfurt]” BNA Transfer Pricing Report, September 2008, pp373-375.
- (26) “General Explanations of the Administration’s Fiscal Year 2010 Revenue Proposals” available at <http://www.treas.gov/offices/tax-policy/library/granbk09.pdf>.
- (27) *Ibid.*, p.128.
- (28) *Ibid.*, p.128.
- (29) *Ibid.*, p.32.
- (30) IRC § 936 は外国税額控除について規定しており、IRC § 936(h)は特に無形資産から生じる所得について規定している。
- (31) IRC § 367(d)は、米国の者が外国法人に対し、IRC § 351 又は § 361 に規定する取引において無形資産を移転する場合は、当該無形資産の移転を条件付支払による取引に準じたものとして取り扱う旨を規定している。なお、IRC § 351 及び § 361 は、税務上損益を認識しない株式交換について規定している。
- (32) ウェスタン・ユニオン事案の概要については、Molly Moses, “Practitioners Debate Impact of Obama Transfer Pricing Proposals” BNA Transfer Pricing Report, May 2009, p.51 及び Tamu N. Wright “Western Union Parent Fights Transfer Pricing Allocations in Intangibles Transfer Litigation” BNA pp.45-47. なお、ウェスタン・ユニオン事案における異議申立書については、“Petition in First Data Corp. v. Comr. of Revenue [Docket No.7042-09, U.S. Tax Court, filed 3/20/09]” BNA Transfer Pricing Report, May 2009, pp.67-76.
- (33) Molly Moses, “Practitioners Debate Impact of Obama Transfer Pricing Proposals” BNA Transfer Pricing Report May 2009, p.51.
- (34) 財務省規則 § 1,482-4(b) (『青山慶二監訳米国国内国歳入法第 482 条 (移転価格) に関する財務省規則』 pp.165-166.)
- (35) Molly Moses and Rita McWilliams “Obama Revenue Raisers Include New Stream of Taxable Income From Foreign Transfers of Workforce, Goodwill, Going Concern” BNA Transfer Pricing Report, May 2009, pp.3-4.
- (36) *Supra* note (33) pp49-50.
- (37) 東京地判平成 19 年 12 月 7 日訟務月報 54 巻 8 号 68 頁。
- (38) 太田洋・手塚崇史「アドビ移転価格事件東京高裁判決の検討」国際税務 29 巻 3 号 44 頁(2009)。
- (39) 取引形態の変遷については、判決からは明らかではないが、前掲注(38)の記載は、当該論文の執筆者らが訴訟記録に証拠として編綴された国税不服審判所裁決平成 17 年 12 月 9 日[裁決集未登載]の記載に基づいたものである。
- (40) 新聞報道によると、移転価格税制に基づく更正処分ではなく、また事業再編により取引形態が変更されたのか明らかではないが、コミッションエア(問屋)契約により行っていた取引について、日本法人に対し PE (恒久的施設) を認定し更正処

分を行った事案として、アマゾン・ドット・コムに対するものが挙げられ、我が国においてもこのようなコミッション形式のものも見られるようになっている（朝日新聞 2009 年 7 月 5 日朝刊記事）。

- (41) 無形資産とは何かを会計的アプローチ、法（知的財産法）的アプローチ、税務的アプローチから検討しているものとして、高久隆太『知的財産をめぐる国際税務』25・41 頁（大蔵財務協会、2008）が挙げられる。
- (42) 無形資産に係る規定としては、減価償却資産である無形資産に含まれるものを列挙している法人税法施行令第 13 条第八号が挙げられる。なお、法令ではないが、法人税基本通達 20-1-21 及び所得税基本通達 161-22 において、無形資産について規定されている。
- (43) OECD 移転価格ガイドライン（パラ 6.2）
- (44) Toshio Miyatake, “General Report” 61st Congress of the International Fiscal Association, Volume 92a, p.22.