

費用分担契約 (Cost Contribution Arrangement)
に関する一考察

三 田 村 仁
(研 究 科 第 40 期)
(研 究 員)

要 約

1 研究の目的

国際的な競争力の源泉として無形資産の重要性が指摘されているなか、近年「費用分担契約」(Cost Contribution Arrangement 以下「CCA」という)という形態で、国境を超えた関連企業の間で共同研究開発活動を行う多国籍企業が増加している。

CCA の大概は、無形資産の共同開発における費用の分担を取決めるものであり、予測便益に応じた費用負担に特徴がある。CCA には、多額の研究開発費用の資金調達と失敗時のリスク分散という事業経営上のメリットがあり、また参加企業が無形資産を共同で開発することになるため、その成果物を利用するための使用料の収受及び源泉所得税の納付が不要であるというメリットがある。

この CCA に関し、1995 年の OECD 移転価格ガイドライン (以下「ガイドライン」という) の第 8 章 (1997 年追補) は、CCA の一般的な定義と移転価格算定上の取扱いの指針を提供している。一方、諸外国においては移転価格税制の観点から規定を設けているが、我が国においては、CCA に関する移転価格税制及び通達が整備されていない。そのため納税者の間では、実務上判断に迷うことが多く、費用分担契約に関する我が国の税制度の確立を望む声が多い。

そこで、本稿は無形資産の共同開発等に用いられる CCA に関し、国際租税法上の移転価格税制を中心として考察するものである。現行税制上の問題点を明らかにして、その問題点に対処すべき方策を考察し、我が国としての法制度を射程とした CCA に関する問題点と重視すべき事項の提起が本稿の目的である。

2 研究の概要等

(1) 現行税制における現状と問題点

敢えて、現行の我が国移転価格税制によって解釈するとすれば、移転価格税制に関する事務運営指針の基本方針2-1の「調査又は事前確認の審査に当たっては、必要に応じ OECD 移転価格ガイドラインを参考にし、適切な執行に努める。」という文言を根拠に、ガイドラインを参考にして、CCAの契約内容の適否を検討するとともに、CCAに関する取引を租税特別措置法第66条の4の適用対象取引として、例えば各参加者の分担する費用については「原価基準法に準ずる方法と同等の方法」または「利益分割法と同等の方法」を独立企業間価格算定方法として適用して、その適否を検証していくことが考えられる。

しかしながら、私法上の契約である CCA は契約形態が多岐に亘る上、現実の便益が予測便益と乖離した場合や、租税回避行為として利用された場合には、課税上の困難が想定されること、また、課税要件明確主義を遵守するためにも、CCA に関する移転価格税制上の取扱いを明確にすることが望ましいと考える。

つまり、CCA に関する具体的な課税基準を検討する必要がある。

(2) 諸外国の法制

イ 諸外国の法制状況

米国は、1995年に財務省規則に本格的な詳細の規定を定め、ドイツは1999年にCCAに関する規則を公表した。両国は基本的にはガイドラインと類似しているが、独自の内容を規定している部分がある。一方、イギリス、カナダ、ニュージーランド及び豪州等は、ガイドラインの内容を概ねそのまま受入れている。

なお、ガイドライン第8章序文において、「本章はCCAに関する大きな問題の全てを解決しているわけではなく、今後の経験から改善を行っていく」旨、指針が述べられており、更なる課題として貢献の測定やバイ・イン支払等の税務上の性格付け等を具体的に挙げている。ガイドラインは主として独立企業原則の適用から指針を定めているが、詳細な解釈適用基準には至っていない。

本稿においては、ガイドライン及び米国財務省規則に関し、批判的検討も行っている。

ロ 共通事項の骨格と相違事項

CCA においては、各参加者の予測便益割合に応じた費用分担額について、文書化や定期的調整等を条件として、独立企業間価格として許容していくというのが国際的なコンセンサスになりつつある。ただし、CCA 活動の範囲、参加者要件及びバイ・インの取扱い等については、国によって取扱いが異なる部分がある。

(3) 我が国の制度構築のための具体的検討

イ 費用分担の基準と適格費用分担契約

私法上の契約である費用分担契約に関しは、独立企業間契約としての CCA を念頭に置く必要がある。そして、租税回避への対応と納税者の予測可能性を確保するという観点からは、予め税務上の適格費用分契約を定め、文書化や定期的調整を条件として、予測便益割合に応じた費用分担額を独立企業間価格と許容していくことが望ましい。

ロ 参加・脱退・終了時等の課税問題

米国においては、CCA への参加・脱退・終了時の税務上の取扱い（いわゆるバイ・イン等）を含む最終規則の公表が検討されている。バイ・イン等に関しては、無形資産取引に係る移転価格税制の適用の困難性と同様の問題があり、加えて費用分担契約におけるバイ・インの性質及び価値概念等が米国で議論されている。

既存の無形資産なしで共同研究開発を行うケースは少なく、ほとんどの CCA でバイ・インと直面することが想定される。しかし、具体的な評価の方法論を初め、バイ・イン取引の詳細な取扱いは国際的にも確立されていない。

現状では、個々の CCA の具体的な内容に応じ対処していくことになろうが、CCA への参加・脱退・終了時の無形資産の持分変動に伴う課税上の取扱いや、非適格費用分担契約と判断された場合の課税上の取扱いも

含め、その詳細を網羅的に規定することは困難であることから、米国や豪州の規則のように事例形式で明示していく方法も考慮すべきであろう。

3 結 論

(1) 今後の課題

イ 適格参加者要件

参加者要件に関しては、CCA の定義と同様、租税回避防止の観点から、慎重に決定する必要がある。ガイドラインにおいては、相互便益を条件として、幅広く受入れる方向であるが、租税回避防止の観点からは、無形資産の間接使用者となる親会社やホールディング・カンパニー等の取扱いが問題となる。純粋な CCA のみを許容していく指針ならば、ドイツの規則のように、参加資格を持株会社や特定目的会社を除く水平的企業に限定する方向も採り得よう。

ロ 費用と予測便益の算定方法

CCA は他国の参加者の費用が自己の予測便益割合に応じて割り当てられ、損金となるため、各参加者の費用と予測便益の信頼性が求められる。費用に関しては各参加者の会計基準が問題となるほか、具体的事実の把握に関連する執行面での検討も必要である。予測便益の算定は、対象無形資産の使用による利益の増加または費用の節減を直接的根拠によって算定すべきであるが、便益と最も密接な関係があるタームを用いて間接的に推定せざるを得ない場合もあり、算定方法の合理性という問題が内在している。

ハ 定期的調整事項

CCA 参加者の予測便益と現実の便益が一致しない場合、定期的調整が必須かどうかは議論が分かれるが、ガイドラインにおいては経済的な状況を反映した相対的なシェアの変更規定を設けることが適切であるとしている。

長期間に渡る第三者間の CCA においては、現実の便益に応じた定期的な調整を含む契約が多い。従って定期的調整事項については、現実の便益に応じた調整を柱とし、適格費用分担契約の一要件として、企業自らが調整を行っていく方向も考えられる。また、一定のセーフ・ハーバーを認めた上で、一定程度以上に予測値と実際値が乖離した場合には所得の調整を行うべきであろう。

(2) 課題に対する対処策

イ 事前確認制度の活用

CCA に関する詳細な解釈適用基準の明確化が望まれるが、そもそも将来事象の予測を行う予測便益の測定や無形資産の評価等を含むバイ・イン等の取扱いという不確定要素が多いことを踏まえると、納税者と課税庁が互いに意見を出し合って協議し、最も合理的な方法を両者の合意に基づき決定しうる、事前確認制度を利用した解決を図ることが望ましいと考える。従って、現行の事前確認制度を積極的に活用していくべきであろう。

ロ 同時文書化

CCA に関連する租税回避行為について対処し得る一つの方策は、適格費用分担契約の要件の一つとすると共に、申告と同時に自らの移転価格が適正であることを文書化しておく、同時文書化を要請することであろう。

ハ 国際的な執行協力及び国内での法令又は通達等の整備

ガイドラインを中心として、CCA に関する一般的な解釈・執行に関する国際的調和を図ることが望まれる。また、租税条約相手国との情報交換、相互協議を通じた二国間あるいは多国間の事前確認手続によって、課税問題の未然の解決に努力すべきであろう。一方、国内においても、適正な移転価格課税の執行、納税者における予測可能性の確保のため、CCA に関する法令又は通達等の整備は急務と考える。

目 次

序論 問題の所在と論文構成	171
1 問題の所在	171
2 論文構成	174
第1章 現行税制の現状と問題点	176
第1節 無形資産取引の特性と税務上の諸問題	176
1 無形資産の特殊性	176
2 無形資産取引から生じる税務上の諸問題	181
第2節 費用分担契約に関する現行税制	184
1 費用分担契約の意義	184
2 費用分担契約に関する税務上の論点	187
(1) 費用分担契約の法的性格	187
(2) 費用分担契約と法人税法	189
(3) 源泉所得税の問題	189
(4) 移転価格税制を中心とした検討理由	190
第3節 費用分担契約と移転価格税制の対応関係	192
1 考察対象	194
2 移転価格税制の適用可能性	196
(1) 第一段階	198
(2) 第二段階	209
(3) 第三段階	210
3 現行税法上からの費用分担契約に関する問題点	211
第4節 小括	212
第2章 諸外国の法制とその批判的検討	215
第1節 費用分担契約に関する OECD ガイドライン	217
1 費用分担契約に関する議論	217
(1) OECD 租税委員会 1979 年報告書	217

(2) 1984年報告書と1995年ドラフトレポート	219
2 1997年OECD移転価格ガイドラインの概要	220
(1) 費用分担契約の概念	221
(2) 独立企業原則の適用	221
(3) 独立企業原則に従っていない場合の税務上の取扱い	223
(4) 参加・脱退・終了	223
(5) 費用分担契約の構築及び文書化に関する提言	224
3 批判的検討	225
第2節 費用分担契約に関する米国財務省規則	227
1 従来 of 経緯	227
(1) 米国の移転価格税制と費用分担契約との関係	227
(2) 1995年最終規則までの経緯	229
2 1995年財務省規則を中心とした規定の概要	232
(1) 費用分担契約の要件	233
(2) 費用の分担	236
(3) 予測	240
(4) バイ・インに関する事項	241
3 批判的検討	242
(1) 歳入庁からの費用分担契約の認定について	242
(2) セーフ・ハーバー条項からの検討	243
第3節 小括	247
第3章 我が国の制度構築のための具体的検討	248
第1節 費用分担契約に関する独立企業原則の適用	249
1 費用分担契約の移転価格税制上における位置付け	249
2 独立企業原則に合致した前提となる条件	249
第2節 費用分担に関する基準	252
1 合理的な費用分担	252
2 独立企業間価格の算定	253

(1) 独立企業間価格算定の概要	253
(2) 用語の定義	254
第3節 適格費用分担契約	263
1 適格費用分担契約の要件化	263
2 参加者要件	265
(1) 各国の法制状況	265
(2) 参加者要件に関する問題点	266
(3) 相互便益 (mutual benefit) の解釈	267
(4) 採り得る方向性	269
3 予測便益の算定	269
4 定期的な調整	271
(1) 諸外国の規定	271
(2) 検討	274
(3) 我が国の方向性	277
5 文書化	278
第4節 移転価格税制の課税問題	280
1 バイ・インとバイ・アウト	280
(1) 定義	280
(2) 費用分担契約における位置付け	280
(3) 支払の決定と測定	282
(4) 具体的な設例	282
(5) 米国における議論と課題	286
(6) 豪州のバイ・アウトに関する事項	300
(7) 我が国の対応	302
2 非適格費用分担契約と判断された場合等の課税上の取扱い	302
(1) 課税要因と処理の方向性	302
(2) 類型別の検討	303
第5節 小括	305

第4章 今後の課題と対処策	312
第1節 今後想定される課題	312
1 我が国の制度としての指針（対象活動の範囲と適格参加者要件から）	312
2 費用と予測便益の算定方法	312
3 定期的調整事項	313
4 バイ・イン等に関する取扱い	315
第2節 課題に対する対処策	316
1 事前確認制度の活用	316
2 同時文書化	319
3 国際的な執行協力及び国内での法令又は通達等の整備	321
第3節 小括	321
結論	323
1 まとめ	323
2 おわりに	324

序論 問題の所在と論文構成

1 問題の所在

国際的な競争力の源泉として知的財産を中心とした無形資産⁽¹⁾の重要性が指摘されている⁽²⁾なか、企業は無形資産を国際取引としても活用している。実際、我が国の国際的な技術貿易は増加傾向にあり、特に親子会社間取引における技術輸出の比率は高い⁽³⁾。

このような事情を背景に、近年「費用分担契約⁽⁴⁾」という形で契約を締結

- (1) 無形資産とは、知的財産を含む、より広範な概念である。したがって、厳密には知的財産(Intellectual Property)と無形資産(Intangible Assets)は区別して用いるべきものであるかも知れないが、本稿では、知的財産を含むすべてを総称して無形資産として扱う。
- (2) 経済産業省『通商白書 2004～「新たな価値創造経済」へ向けて～』(2004)58頁以降によると「日米両国においては、有形資産に対する無形資産の比重が近年大きくなっており、このことは従来の有形資産をベースにした企業経営のあり方が大きく変容していることを示唆している。」また、「世界的に企業間競争が激化する中で、①企業は絶えず差異性のある財・サービスを提供することが必要となっていること、そのため、②財・サービスの差異性を生み出す源泉としての知識が重要となっていること、の2点を主な理論的背景として、企業経営の基盤が有形資産から知的資産へと変化してきていると理解することができる。」とあり、国際的な競争力の源泉として知的資産の企業経営における比重はかなり高い。
- (3) 総務省統計局『科学技術研究調査報告』(2003)24頁以下によると2002年度における企業等の技術貿易(諸外国との特許、ノウハウ等の技術の提供及び受入)について、次のような報告がされている。技術輸出の受取額が1兆3868億円で過去最高となり、このうち海外の親子会社からの受取額は9657億円(受取額全体に占める割合69.6%)となっている。また、技術輸入の支払額が5417億円で、このうち海外の親子会社への支払額は917億円(支払額全体に占める割合16.9%)となっている。
- 技術貿易額を相手国別にみると、受取額、支払額とも米国が最も多く、受取額は6341億円(受取額全体に占める割合45.7%)、支払額は3655億円(支払額に占める割合67.5%)となっている。このほか受取額が多い国は、カナダが1451億円、中国が858億円、イギリスが717億円などとなっている。一方、支払額はフランスが557億円、オランダが327億円、イギリスが243億円などとヨーロッパ諸国が多くなっている。
- 特に技術輸出に関する親子間取引の占める割合及び米国との技術貿易額の多さが特徴的である。
- (4) 実務上は、米国の用語法である「コストシェアリングアレンジメント(Cost Sharing Arrangements)」という形で結ばれているケースが多い。

し、国境を超えた関連企業の間で共同研究開発活動を行う日本の企業が増加している⁽⁵⁾。費用分担契約の大概は、無形資産の共同開発事業における費用の分担を取決めるものであり、予測便益に応じた費用負担に特徴がある。

この費用分担契約に関し、諸外国においては移転価格税制の観点から規定を設けているが、我が国は特別な取扱いを定めていない。そのため納税者の間では、実務上判断に迷うことが多く、費用分担契約に関する我が国の税制度の確立を望む声が多い⁽⁶⁾。これは納税者からすると、費用分担契約に関する取引において、課税上のメリットが指摘されているなか、どのような場合が許容されて、どのような場合に課税処分を受けるのかが不明であることに起因しているものと思われる。OECD⁽⁷⁾をはじめ欧米諸国の規定は参加者の要

- (5) 日経E-BIZ、米国最先端レポートによると製薬やハイテク業界を中心に締結されている。Deloitte&Touche, 「JSG US TAX NEWS」(2002年9月/10月号)
<http://www.asia-links.com/japanese/deloitte/14.htm>。
- (6) 例えば、「日本の現行税制には費用分担契約の包括的取扱いを規定した条項がなく、必ずしも租税上のリスクが回避できる体制とはなっていない。筆者は最近費用分担契約の移転価格調査を経験し、費用分担契約における税務上の論点を検討する機会を得た。その中には、現行の税法を文理解釈することで対応できるものもあるが、現行の税制下では判断の難しい点も多い。併せて、各国の費用分担契約に関する規定の違いも、契約を起案する上で問題を複雑にしている。」とし、「我国においても、費用分担契約に関する全ての論点を網羅した、包括的な規定の制定が望まれるところである。」と指摘する徳永匡子「費用分担契約における契約締結上及び税務上の論点(上)」『国際税務』Vol. 21 N011, 15頁及び「費用分担契約における契約締結上及び税務上の論点(下)」『国際税務』Vol. 21 N012, 27頁がある。他に、「1日でも早く費用分担契約に関するわが国の取扱いが明確にされることが望まれます。」とする羽床正秀「費用分担契約の論点」『国際税務』Vol. 21 N03, 46頁や「わが国の税務当局は、費用分担契約自体について公の見解を出しておらず、納税義務者側からすると、不透明感がある。この点は、わが国課税当局の努力により、早急にその方針を対外的に明らかにするべきであろう。」と指摘する矢内一好『移転価格税制の理論』(中央経済社, 1999)125頁がある。
- (7) OECDとは、経済協力開発機構(Organization for Economic Cooperation and Development)で、2004年12月現在で30カ国が加盟している。OECDの目的は、先進国間の自由な意見交換、情報交換を通じて、①経済成長②貿易自由化③途上国支援に貢献することを目的としている。加盟各国の代表によって構成される各種委員会により、マクロ経済、投資、環境、租税問題等について、政策及びその実施について協議を行っている。OECDの税制関連の活動は、脱税、有害な租税慣行、電子商取引等、広範な分野をカバーしている。<http://www.oecd-tokyo.org/aboutoecd/aboutoecd03.html>。

件、開発費用や予測便益の測定方法等、課税要件に関する詳細な規定が施されているが、はたして我が国では現行税制のままで対応が可能なのであろうか。もともと、1986年の移転価格税制の導入時は費用分担契約のような取引形態は念頭になかったと思われるので、現行税制ではすべての費用分担契約から生ずる取引に対処するのは困難であろう。特に費用分担契約に関する取引の課税問題を考えた場合、課税庁が行う処分に関して困難を伴うことが想定される。なぜなら、我が国の課税当局はOECD移転価格ガイドライン⁽⁸⁾を国際課税規範として位置付けてはいるが、ガイドライン自体は法的な拘束力を持つものではないからである。また、現行税制のままでは次のようなことも危惧される。費用分担契約を通じて、予測便益が見込まれない法人を参加させ、資金負担のみを行わせる。つまり、企業グループ間において恣意的な所得の調整を許容してしまう可能性が生じることになる。加えて、ある課税事件が相互協議に至った時に、特別の取扱いを定めていないことは、我が国の主張としてインパクトを欠き、自国の課税権の確保につながらない。このような問題を包含した費用分担契約に関し、状況は進展しており、事前確認事案や調査事案も数件生じているようである⁽⁹⁾。したがって、租税法律主義、納税者の予見可能性及び国際課税の面からも費用分担契約に関する我が国の税制度の検討は急務であるといえる。

このような状況の下、本稿は無形資産の共同開発等に用いられる費用分担

(8) 本稿における「OECD移転価格ガイドライン」は、1995年ガイドライン「多国籍企業及び税務当局のための移転価格に関する指針」(Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, 1995)を中心的な位置付けとする。費用分担契約(Cost Contribution Arrangement)が規定されている第8章は、1997年9月に理事会で承認され公表された。以下における第8章に関する脚注での表示は1997年を付して表示する。

また、OECDガイドラインとして、1979年報告書(“Transfer Pricing and Multinational Enterprises”「移転価格と多国籍企業」)や1984年報告書(“Transfer Pricing and Multinational Enterprises—Three Taxation Issues”「移転価格と多国籍企業—3つの課題」)等についても、第2章において検討する。

(9) 山川博樹「最近の移転価格税制の執行について(下) —無形資産取引を中心に—」『租税研究』647号(2003年)69頁。

契約に関して、国際租税法⁽¹⁰⁾上の移転価格税制を中心として考察するものである⁽¹¹⁾。実務上困難を生じさせる要因は規定の有無のみの問題なのであろうか、国際的に確立したルールはないのか等、本稿の議題における疑問点は後を絶たない。これらの問題は自国の課税権の確保と国際間の適正な所得配分という国際租税法たる特殊な事項を内包する部分でもある。

現行税制上の問題点を明らかにして、その問題点に対処すべき方策を考察し、今後の問題点も踏まえ、費用分担契約に関する取引の税務上の取扱い及び法制度上の論点について移転価格税制の観点から検討していくことが本稿の目的である。

2 論文構成

第1章においては、費用分担契約活動から生じる取引について現行税制上の現状を検討し、移転価格税制に関する問題点を明確にする。第2章では、第1章で提起した問題点を念頭におき、我が国が国際的な課税ルールと位置

(10) 国際租税法は、国内租税法のうち国際課税面を規定した部分と租税条約から主として構成される。その概念としては、さまざまな定義がある。例えば、「各国の持つ課税権の行使が抵触又は競合するような事情のもとでそうした課税権の行使を国際間に一定のルールによって『調整』することをめざす法分野」とする小松芳明『国際取引と課税問題—国際租税法の考え方』(信山社, 1994) はしがきviii—ix頁、山内惟介「国際租税法の概念について」『国際税務』Vol. 13 N08, 7頁及び佐藤正勝『移転価格税制の理論と適用—日米両国法制の比較研究—』(税務経理協会, 1997) 4-5頁に対し、「各国租税法は互いに抵触するのではなく重複的に適用される」とする宮武敏夫『国際租税法』(有斐閣, 1993) 3頁、木村弘之亮「国際租税法の概念」『法学研究』69巻3号(1996年) 1-3頁などがある。その中で、小松教授が「価格操作規制(移転価格)税制は、軽課税国その他に歪められた型で留保(経理)されている所得を適正に再配賦(reallocation)することを狙ったものであり、本来的に自国課税権の対象となるべきものを顕在化するに過ぎない。」と述べられているのは、興味深い。

(11) 費用分担契約における移転価格に関する課税基準について、国際法上の法源としては、租税条約に規定されている「特殊関連企業条項」、また、国内法上の法源として租税特別措置法第66条の4に規定されてる「移転価格税制」が該当する。両規定は相対立するものではなく、租税条約上の特殊関連企業条項(締結国は国外の特殊関連企業と取引を行う自国の企業に対し、独立企業原則に則り課税を行うことができるとする規定でOECD租税条約コメンタリー第9条第1項に規定)に関する国内の立法措置が移転価格税制となった

付けている OECD 移転価格ガイドライン、OECD の議論及び世界で最初に費用分担契約を規定し詳細な取扱いを定めている米国財務省規則⁽¹²⁾等について、考察する。第 3 章においては、第 1 章で提起した問題点に関し、第 2 章で考察した OECD 移転価格ガイドライン及び米国財務省規則を主たる検討対象としながら、状況に応じドイツと豪州の規則を検討対象に含め、我が国の費用分担契約に関する法制度を射程として費用分担契約の論点につき具体的な検討を行う。第 4 章では、第 3 章までの検討を踏まえ、今後想定される問題点と対処策について考察する。

ものである。本稿では、両規定のうち移転価格税制を中心に、考察する。

- (12) 米国の移転価格税制は内国歳入法典 (Internal Revenue Code) 482 条に規定されており、詳細な内容の規定がされているのは財務省規則 (Treasury Regulation) であり、費用分担契約は 1.482-7 に規定されている。

第1章 現行税制の現状と問題点

本章では、費用分担契約に関する取引の移転価格税制上の問題点を明確にする。まず、議論の前提として無形資産取引の特殊性を概観し、税務上どのような問題が生じるかについて確認する。それを念頭におきながら、無形資産を共同で開発する費用分担契約の現状と現行税制との係りを論じる。その中で、本稿では移転価格税制を中心に考察を行う。

第1節 無形資産取引の特性と税務上の諸問題

1 無形資産の特殊性

各国の課税庁は、自国の税収を最大にするという観点から海外の子会社が無形資産の使用の対価として親会社に支払っている使用料や譲渡の対価が適切であるかに注目している。このように課税の分野においても無形資産は注目されており、特に多国籍企業において、無形資産の利用による国際取引から生じる所得に対する課税が大きな問題となっている。それでは、無形資産とは租税法⁽¹³⁾上どのように定義されているのであろうか。諸外国においては、

(13) 租税法の法源には、国内法源と国際法源がある。国内法源は、憲法、法律、命令、条令、規則等である。国際法源は、条約、交換公文等である。憲法は国の最高法規であり、これに違反する法規は無効であり、またこれに違反する課税当局の行為も無効である。法律は租税法律主義の下で最も重要な法源である。法律は、租税に関する基本・各税の共通事項を定める通則法と個別の国税の課税要件に関する各税法、各税法の規定に対する特例を定める租税特別措置法等から成る。命令は、行政府が制定する法規範で、法規命令といい、内閣が制定する政令（施行令）と各省大臣が制定する省令（施行規則）がある。本庄資『ゼミナール国際租税法』（大蔵財務協会、2002）2-3頁。これを移転価格税制にあてはめると法律として租税特別措置法第66条の4、その政令として租税特別措置法施行令第39条の12、省令として租税特別措置法施行規則第22条の10が制定されている。

法令に対する執行上の解釈及び取扱いを明らかにするために、国税庁は、措置法通達及び事務運営指針を公表している。これら通達の法源性については、通達は、行政組織内部では拘束力を持つが、国民に対して拘束力を持つ法令ではないとされている（贈与税不当課税処分取消等請求事件、最判昭和38年12月24日月報10巻2号381頁）。これについては、様々な意見があり、金子宏『租税法（第九版増補版）』（弘文堂、2004）113頁では、

具体的な定義がなされている⁽¹⁴⁾なか、我が国では税法、会計も含めて無形資産の明確な定義はなかったが⁽¹⁵⁾、平成12年9月8日課法2-13「租税特別措置法関係通達(法人税編)の一部改正について」(法令解釈通達)66の4(2)-3(8)において定義を示している。それによると、我が国の無形資産とは次のようなものである。「無形資産とは、著作権、特許権、実用新案権、意匠権、商標権及びその実施権のほか、これらの権利の目的にはなっていないが、生産その他業務に関し繰り返し使用し得るまでに形成された創作、すなわち、

「実際には、日々の租税行政は通達に依拠して行われており、納税者の側で争わない限り、租税法の解釈・適用に関する大多数の問題は、通達に即して解決されることになるから、現実には通達は法源と同様の機能を果たしている。」など、通達の法規性を否定しつつも法源としての機能は否定できないとしている。

したがって、本稿では法令・措置法通達・事務運営指針を含めて移転価格税制における費用分担契約に対する課税基準の範囲とする。

- (14) 米国では、米国内国歳入法第936条(h)(3)(b)において、無形資産の定義を制定法上に規定しており、移転価格税制の適用上、その定義を財務省規則§1.482-4(b)に引用している。それによると、「無形資産とは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資産」と定義し、次のような6つのカテゴリーに分類している。①特許、意匠、ノウハウ、秘密方式②文学上等の著作権③商標、商号等④ライセンス、契約⑤方法、プログラム、調査、研究、消費者リスト、技術データ等⑥他

OECD 移転価格ガイドラインでは、無形資産には、特許権、商標権等の産業上の資産を使用する権利が含まれ、さらに文学上、学術上の財産権、及びノウ・ハウ、企業秘密等の知的財産権も含まれるとしている。また、企業の所有している無形資産は、たとえ貸借対照表上簿価を有していなくても、重要な価値を有する財産である(パラ6.2)と述べている。そして、商業上の無形資産とマーケティング上(商号、顧客リスト、販売網、写真等)との無形資産に区分している(パラ6.4)。

会計面では、国際会計基準(IAS38)によると、無形資産の定義について、「無形資産とは、財貨・役務の生産、供給や貸付、管理目的で企業が保有する物理的実体を持たない認識可能な非貨幣資産であり、(a)過去の事象の結果として企業が支配している、(b)それを通じて企業に将来経済的便益が流入するものと定義している(パラ7)。」この定義の特徴は、非物理的実体、認識可能性、非貨幣資産、企業支配、将来経済的便益流入の5つの要件を規定していることである。なお、企業会計原則、財務諸表等規則、商法においては、定義についての明確な規定は存在しない。資産の種類ごとに列挙する方式をとっている。

- (15) 例えば、鉱業権(租鉱権及び採石権その他土石を採掘し又は採取する権利を含む)、漁業権(入漁権を含む)、ダム利用権、水利権、特許権、実用新案権、意匠権、商標権、ソフトウェア、育成者権、営業権、専用側線利用権、鉄道軌道連絡通行施設利用権、電気ガス供給施設利用権、熱供給施設利用権、水道施設利用権、工業用水道施設利用権(法人税法第2条23号、同施行令第13条)。減価償却資産の例示列挙がされている。

特別の原料、処方、機械、工具によるなど独自の考案又は方法を用いた生産についての方式、これに準ずる秘けつ、秘伝その他特別に技術的価値を有する知識及び意匠等、顧客リスト、販売網等の重要な価値のあるものである。ノウハウはもちろん、機械、設備等の設計及び図面等に化体された生産方式、デザインもこれに含まれるが、海外における技術の動向、製品の販路、特定品目の生産高等の情報又は機械、装置、原材料等の材質等の鑑定若しくは性能の検査、調査等は該当しないとしている⁽¹⁶⁾。無形資産は、企業にとって将来収益に貢献する無体の財貨であり、多大な経済的利益を生む情報源とも言えよう。したがって、このようにかなり広範な概念で捉えていると考えられる。

税務では上記のように無形資産を捉えているが、無体の財貨という点では有体物とは異なる特殊性を有しているため、無形資産について論ずる場合、その特殊性を理解する必要がある。ここでは、法的な側面と実質的な側面から無形資産の特殊性を概観する。

最初に法的な側面として、財産法の基本的な法である民法と無形資産に含まれる代表的な知的財産⁽¹⁷⁾を保護する知的財産法との比較において、無形資産の特殊性を概観する。

知的財産権は市場や競争秩序と深い関係を有しているものであるが、私権であり、支配権であり、排他的独占権である⁽¹⁸⁾。客体が無体物でありながら、無体の財産という性格が強く民法との関係が強いが、民法は所有権の対象となる客体について「物」であるとし、「物」とは有体物を言う⁽¹⁹⁾としている。

(16) 平成13年6月1日付査調7-1外3課共同「移転価格事務運営の制定について(事務運営指針)」1-1(13)が無形資産の定義を租税特別措置法(法人税関係)通達66の4(2)-3(8)に準用し、当該通達は法人税法基本通達20-1-21を一部準用している。

(17) 発明(特許権)、著作物(著作権)、商標(商標権)など、人間の知的創作活動の所産と営業活動から生じる企業の信用を化体した標識を総称して、知的財産又は知的財産権という。高倉成男『知的財産法制と国際政策』(有斐閣, 2001)3頁。

(18) 角田政芳ほか『知的財産法』(有斐閣アルマ, 2003)7-8頁。

(19) 民法第85条

民法における所有権の対象が「物」即ち有体物についての絶対的支配権原⁽²⁰⁾であるのに対し、知的財産が無体の財貨である点に客体としての差を見出すことができる。

今日では特許権等の知的財産⁽²¹⁾についても、情報を物と同等の物とみなして物権的権利を付与した物権類似の権利であるとされている⁽²²⁾。しかし、知的財産はそれ自体の有する特殊性ゆえに有体物とは異なる性格を有する。有体物の場合、その使用には原則として占有が必要で、占有は原則一人しかなしえないが、知的財産は情報のため、複数のものが同時に保持、使用できる。占有の観念を介在させる必要性はないのである。つまり、知的財産権は、物権的な構成をとっているものの、その実体は物に対する絶対的な支配権原ではなく、無体の財貨に対する独占的な利用権原にほかならない。

この使用に占有の必要がなく複数の者が同時にひとつの情報を保有あるいは使用できるという知的財産の特性は、国外の関連企業間で無形資産が利用されている場合、無形資産の所有について疑念をもたらし、無形資産の収益の帰属について国際間の所得配分の観点からも問題となってくる。

法的に有体物との相違が確認できたので、次に活用等の実質的な側面から無形資産の特殊性を概観する。無形資産には、有形資産とは異なる以下の 3

(20) 民法第 206 条

(21) 特許法に関して「職務発明」に関する訴訟事件が多発しており、大きな問題となっている。原審で 200 億という高額な相当の対価の額が判示された青色 LED 訴訟を初め、相当な対価の額に高額な判決が続出している。無形資産の税務上の取扱いに関して直接的には結びつかないが、職務発明の対価訴訟における司法の対価算定要因や算定方法を抑えておくのは、無形資産に関する多様な問題を抱える租税の面からも必要であろう。訴訟事件としては、最高裁第 3 小法廷判決／平成 13 年(受)第 1256 号、東京地裁平成 14 年(ワ)16635、東京高裁平成 14 年(ネ)6451、東京高裁平成 14 年(ワ)20521、東京高裁平成 16 年(ネ)962、2177 等がある。なお、これらの問題を契機に特許法 35 条は一部改正されたが、職務発明に関する問題は今後も注視していく必要がある。

(22) 特許権は物権的な構成がとられており、原則として物権法の考え方があてはまる。現行特許法には妨害排除・予防請求権が規定されており、学説は、これをもって特許権は物権的な権利であるとしている。中山信弘『注解 特許法(第 3 版)上巻』(青林書院, 2002) 15 頁。

つの特徴がある⁽²³⁾。

第1にあげられるのは、無形資産が「同時・多重利用が可能」である点である。物的資産などは、規模の増大とともに経済性は低下するが、無形資産はその使用とともに価値が減耗することは少ない。一方で無形資産を活用するうえでのデメリットや問題もある。物的資産や金融資産は、その用途を特定すれば他の用途には利用できず、そこから得られる便益を独占的に享受できる。しかし、技術、ブランド、ソフトウェア等の多くの無形資産は、多重利用・複製が可能なので、無形資産への投資を行っていない競合他社によるフリーライディング(ただ乗り)やイノベーションのスピルオーバーを生む。特許等の一部の無形資産は法律的な権利・契約により保護されるが、完全にフリーライディング等を防ぐことは困難である。つまり、無形資産への投資から得られる便益を、企業が独占的にコントロールすることは容易ではない。

第2の特性は、無形資産そのものの個別性・特殊性が高いゆえに、それらが生み出す便益について「不確実性(リスク)が高い」ことがあげられる。すなわち、無形資産へ投資したからといって、必ずしも将来に経済的便益が得られることが保証されたわけではない。有形資産の場合は、その投資が失敗に終わったとしても、別の用途に当該資産が活用できる可能性が高いが、無形資産は豊かな経験としての蓄積はあるものの、直接的にそれが将来の利益を保証するわけではない。

第3にあげられるのは、無形資産の「市場」が存在しないことである。最近になって特許やM&Aをめぐる取引⁽²⁴⁾が増大しており、それらの取引から無形

(23) 加賀谷哲之「無形資産開示とIR」『一橋ビジネスレビュー』WIN.51巻3号(2003年)95-96頁。

(24) 近年、知的財産を経営戦力の一環と捉え、投資家等へIR(インベスター・リレーションズ)として情報開示する企業や、証券化により資金調達やリスクマネジメントとして積極的な活用を考える企業が出てきた。近年企業経営における知的財産の位置付けが大きく変化している。従来他社による侵害の防止等の防衛的な役割から、企業価値を最大化するための企業競争力の源泉として知的財産の積極的な活用方法として、証券化が注目されている。知的財産を対象とした証券化は、すでに数多く行われている。一般的に著作権はキャッシュフローとの関係が明確であり、実際の証券化事例のほとんどは著作権を対象と

資産の価値を一見、類推できそうである。しかし、それらは両者間での売買価格を決めるものにすぎず、多くの無形資産について取引市場は存在しない。そもそも無形資産への投資は不確実性が高く、どのような成果を生み出させるかを予測することは困難な場合が多い。

3つの特性から、次のような懸念も生まれることになる。第1の特性からは、関連企業間に無形資産の権利を無償で移転するのが容易であるということである。第2の特性からは、国際的な共同開発を鑑みれば、企業はリスク分散を考慮し、利益が多額に出ている法人になるべく費用を負担させたいと考えるであろう。第3の特性からは、その公正な市場価値を測定するのは至難の業となり移転価格税制における無形資産の評価困難性の要因となる。

2 無形資産取引から生じる税務上の諸問題

無形資産の特性を踏まえ税務上の諸問題を考えてみると、無形資産の形成と活用という面から支払に対する源泉徴収の適否、費用や所得の源泉地⁽²⁵⁾、無形資産から生じる収益の帰属⁽²⁶⁾、無形資産の譲渡や使用料の適正な対価の

したスキームである。長谷部智一郎「知的財産の証券化の会計・税務〔第1回〕仕組みと活用例」『税務弘報』52巻9号(2004年)164-168頁。流動化の流れは不動産から知的財産にまで至っており、知的財産の収益性や経営戦略の方法も多岐に及ぶ。

- (25) 例えば、シルバー精工事件(最一小平成16.6.24判・平成11年(行ヒ)第44号源泉所得税納税告知処分取消等請求事件)。米国に製品を輸出していた内国法人と米国における同種製品の製造技術につき特許権を有する外国法人との間で締結された和解契約に基づき、内国法人から外国法人にロイヤリティとして支払われた金員が、国内源泉所得に当たる使用料ではないとされた事例である。
- (26) 主に商標権で問題になるが、無形資産から生じる超過収益がどこの企業に帰属するかを判断しなければならない局面においては、無形資産の課税上の所有者は誰かということは、非常に重要な問題となる。これは、無形資産の所有と所得の帰属に関する問題として、各国で問題視され、研究もされてきてはいるが、無形資産から生じるの超過収益の帰属者について、いまだ国際的なコンセンサスがない。我が国では、無形資産を開発し、又は醸成した者に無形資産の経済実質価値を帰属させる考え方をとる。山川博樹「最近の移転価格税制の執行について(上)―無形資産取引を中心に―」『租税研究』646号(2003年)100-101頁参照。

無形資産の所有者に関し、法的な所有者と経済的な所有者という概念があり、移転価格税制においては絶えず法的な所有者に無形資産に関する所得が帰属するわけではない。

算定等の問題が挙げられる。ここでは、特に有形資産取引と対比させて無形資産の形成に対して課税の繰延べが及ぼす効果について検討を行うこととし、国際租税法における移転価格税制上の所得移転の問題を中心に考察を行う。

無形資産と有形資産との間には資産が形成されるまでの間に課税上の差異が存在する。広告宣伝費や無形資産を形成するための研究開発費は、原則として支出時に損金処理することが認められている⁽²⁷⁾ので、無形資産を形成するための支出を損金処理する年度と、当該無形資産から実現する収益の帰属年度との間に時間的なミスマッチが生じ、この時間的ミスマッチが課税の繰延べ⁽²⁸⁾をもたらす。この点が有形資産取引との最も大きな相違である。課税の繰延べは、当面失った税収を後に回復する制度であることから、物的課税除外⁽²⁹⁾と違いはあるとしても、納税者に対して繰延べられた税額の利子分の

(27) 試験研究費であれば、繰延資産に該当し、償却は随意償却である。法人税法第2条1項24号で繰延資産を定義しており、同施行令第14条1項4号で繰延資産の範囲のうち、試験研究費について規定している。同条によると、試験研究費とは新たな製品の製造又は新たな技術の発明に係る試験研究のために特別に支出する費用をいう。特別に支出した費用以外は、単純に当期の損金に算入されることになるが、繰延資産たる試験研究費も法人税法第32条及び同施行令第64条により法人の随意償却となり、結果的には、発生時点で損金に算入できることになっている。これらが意味しているところは、試験研究という特殊性に鑑み、費用収益対応の原則の例外という取扱いをしているといえよう。広告宣伝費については、損金算入の通則である法人税法第22条第3項、有形資産であれば資産計上を要する。

(28) この点に関し岡村忠生教授は「移転価格税制を捉えうる視角は、ミスマッチの競合である。すなわち、多くの無形資産取引では、研究開発費や広告宣伝費等の即時控除がもたらす時間的ミスマッチと、課税繰延べ取引によるミスマッチが競合している。」とし、無形資産の国外への現物出資と国内親会社の租税優遇措置の恩恵を例にとり、「こうした競合によるミスマッチの拡大こそが、国際課税において無形資産を特に問題としなければならない実質的な理由である」と述べられている。岡村忠生「無形資産の課税繰延べ取引と国内歳入法典482条(二・完)」『民商法雑誌』118巻6号(1998年)803頁、829頁。

(29) 物的課税除外は、「公益上の必要、徴収の困難、担税力の薄弱等の理由から認められている場合」が多く、「一般的に課税の対象とされている物・行為または事実のうち、特定のものをも法令上課税の対象から除外すること」を指すものとされる。それは、課税繰延(tax deferral)とも異なり、課税繰延とは、「国庫補助金等の総収入金額不算入の制度や、収用補償金で代替資産を取得した場合に資産の譲渡がなかったものとする制度のように、ある所得を当面は課税の対象から除外するが、それによって取得した財産の取得価額をその金額だけ減額することによって、当面失った税収を後に回復する制度である」としている。

利益を与えることとなる。しかし、無形資産の形成は、費用の拠出に対しての収益の実現は通常補償されておらず、リスクを伴う⁽³⁰⁾。

そこで、移転価格税制上問題となるのは、形成された無形資産を使用許諾する際、価額の妥当性の他に、この時間的ミスマッチを利用して高収益性を有する重要な無形資産を海外の関連者に低廉で移転し得ることであろう⁽³¹⁾。課税の繰延効果と無形資産の評価の困難性は、それが相乗的に作用し国境を越えた関連者間の取引を通じて所得の海外移転を誘発する。これは無形資産を形成するための研究開発費等の支出とその収益の帰属年度とが異なるため、我が国で研究開発費等を拠出して無形資産を形成した後、それを国外関連者に譲渡し、当該移転先国において無形資産から生じる利益を享受することが可能だからである。したがって、譲渡時に適正な無形資産の評価即ち移転価格の算定が適正に行われないう限り、当該無形資産から生ずるであろう収益は事後的にしか把握できず、当該無形資産が高収益をもたらす場合には、移転先の国において所得の増加が発生し、結果的に自国で生ずべき所得が他国に移転したり、また、租税回避⁽³²⁾のような行為が行われる可能性がある。

金子宏・前掲注(13) 165頁。

- (30) 岡村忠生・前掲注(28) 821頁では、「もともと研究開発費の控除が支出ベースで認められることが多いため、時間的ミスマッチ（課税繰延べ）が存在しており、それは明示的にまたは暗黙に承認された租税優遇の一種と位置付けられる」との指摘もある。この考えに従えば、時間的なミスマッチによる課税繰延べは、許容されたものであると言える。時間的ミスマッチの許容の要因として、技術開発が国家の浮沈にも関わる重要事項として認識され、国家政策の一環であるからと考える。
- (31) 米国では、米国内の法人が研究開発費を投じて無形資産を形成し、形成された無形資産を低税率国に所在する関連法人に低額で移転されている事象が問題となり、当該事象が後に述べる「移転価格に関する白書」の公表や費用分担契約の詳細な規定の導入に大きな影響を与えた。
- (32) 私的自治の原則ないし契約自由の原則の支配する私法の世界においては、当事者は、一定の経済目的を達成しあるいは経済的成果を実現しようとする場合に、どのような法形式を用いるかについて選択の余地を有することが少ない。このような私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除することを、租税回避(Tax avoidance)という。租税回避は、一方で、脱

したがって、国境を超えて関連者間の中で無形資産の移転が行われた場合、所得移転の防止を図るには、無形資産の移転時に独立企業であったならば設定したであろう適正な移転価格を算定するための方策が必要であり、そのためには無形資産の価値評価の方法を確立する必要がある。しかしながら、無形資産の価値評価の方法はいくつか示されているが、現時点では確固たる評価方法は存在しないのが現状である⁽³³⁾。

無形資産の評価困難性がもたらす移転価格課税問題を回避するために、米国では事後的に対価の修正を求める規定の導入を図った。また、無形資産の評価を回避し、移転価格問題を回避し得るという点において、諸外国では、費用分担契約に関する規定の導入が図られている。

第2節 費用分担契約に関する現行税制

1 費用分担契約の意義

近年「コストシェアリングアレンジメント (Cost Sharing Arrangements)」という形で契約を結び、国境を越えた関連企業の間で、共同で研究開発活動を行う日本の企業が増加している。この契約は、米国で最初に規定された税務上の契約形態である。OECDでは、1997年9月にOECD移転価格ガイドラインの第8章において、「コストコントリビューションアレンジメント (Cost

税 (Tax evasion) と異なる。脱税が課税要件の充足の全部または一部秘匿する行為であるのに対し、租税回避は、課税要件の充足そのものを回避する行為である。節税が租税法規の予定しているところから従って税負担の減少を図る行為であるのに対し、租税回避は、租税法規の予定していない異常な法形式を用いて税負担の減少を図る行為である。もっとも、節税と租税回避の限界は必ずしも明確ではない。金子宏・前掲注(13) 125-126頁。

近年我が国においても国際的租税回避は問題になることが多く、国家の財源に関わる重要な問題である。

- (33) 無形資産の評価方法としては、大別してコストアプローチ、マーケットアプローチ、そして、インカムアプローチの3つの方法が考えられる。山川博樹・前掲注(26) 101-103頁及び駒宮史博「無形資産課税と移転価格の問題」『テクノロジー革新と国際税制』金子宏・中村正秀編(清文社、2000)90-92頁参照。本稿においては、無形資産の評価に関し、困難を伴うという指摘にとどめる。

Contribution Arrangements)」に関する取扱いを公表した。

これらの契約は、簡単に述べると共同開発における費用の分担を取決める契約である。当該契約に関する税務上の取扱いは、国によって差異はあるが⁽³⁴⁾、米国以外の数カ国も移転価格税制の観点から規定を定めており、共通事項として「当該契約は、無形資産の研究開発等にあたって、取決めに参加する複数の関連法人が、当該研究開発によって将来成果物として形成される無形資産から生じるものと見込まれる予想便益の総額を算出し、それに対して各法人の予測便益の額が占める割合に基づき、各法人が研究開発費などを分担する取決めをいう。当該契約の成果として各参加者は無形資産の持分権を取得する。⁽³⁵⁾」が挙げられる。我が国では税務上特別の規定を定めていないため、上記のような契約を、今後は費用分担契約と呼ぶことにする（別添の【費用分担契約のイメージ図】本稿 214 頁参照）。我が国においても共同研究開発自体は珍しいことではないが、多国籍企業の増加、我が国親会社の無形資産保有形態の変化及び無形資産の国際的な経営戦略を起因として、我が国の企業を含む国境を超えた関連企業間でも締結されるようになったと考えられる。

企業が、新たに無形資産（製造特許等）を開発する形態として、自己開発、委託研究、共同研究がある。共同研究の形態のうち、その運営方法といった観点からみると、技術研究組合、共同出資会社等の法人の設立や民法上の組合、商法上の匿名組合を結成する例が見られる⁽³⁶⁾。費用分担契約は共同研究の一形態といえるが、ここでは、関連者間取引として、親会社が自己開発を行って子会社から使用料（以下ロイヤリティという）で開発費用を回収する場合と費用分担契約によって各法人が無形資産を使用する場合の比較を簡単に行い、国際的な共同開発事業における費用分担契約の税務上のメリットについて検討する。

(34) 例えば、米国では契約の対象となる資産を無形資産の開発に限定している。

(35) 山川博樹・前掲注(9) 73 頁を参照した。

自己開発による場合は、研究開発の成果物である無形資産を子会社に使用許諾し、その対価としてロイヤリティを受領する。無形資産の所有権は使用者(ライセンシー)には移転しない。無形資産開発費用の回収という側面から見ると、研究開発成功時まで回収は行えず、通常研究期間は長期に渡るため回収は遅れる。また、研究開発が失敗に終わると、費用の回収は全くできず、1社がリスクをすべて負担することになる。税務上の観点からは、使用料に対する源泉所得税が発生する場合があります、限度額計算のある外国税額控除の対象となる。また、使用料は国外源泉所得を構成する。移転価格税制の面からは、ロイヤリティ料率等の算定に関し、課税当局の厳しい監視下に置かれていることが挙げられる。

一方、費用分担契約は多額の開発費を要しても、共同で研究開発行為を行うという形式を採りリスク負担が軽減され、費用は予測便益に応じて均衡的に参加者間で負担されるため自己開発に比べ親会社は開発費用が少額で済む。完成した無形資産は各参加者が持分権を有することになり、参加者であればロイヤリティの支払なしで、無償で使用できる権利を有する。そして、費用の負担に関しては、研究成果の不確定さと開発のための実費相当であれば、原則的には共同開発における分担金として損金算入され、ロイヤリティのような源泉所得税は発生しない⁽³⁷⁾。

このように費用分担契約は、多額の研究開発費用の資金調達と失敗時のリスク分散という事業経営上のメリットがある。一方、税務上のメリットとしては、先述したとおり企業が直接無形資産を所有することになるため、それを利用するために支払う使用料の支払が不要になり、結果として移転価格課税や使用料の源泉課税について課税を免れることとなる。他の雑誌論文等でも、費用分担契約については多様なメリットがあり、今後増加していくもの

(36) 成松陽一『試験研究費の法人税務』(大蔵財務協会, 2003) 98頁。

(37) 共同研究開発の分担費用について、横尾貞昭編『源泉国際課税の実務』(大蔵財務協会, 1998) 360頁及びトピックス「共同研究開発費用の負担」『国際税務』Vol.9 No.9, 37頁参照。

と考えられると掲載されている⁽³⁸⁾。

2 費用分担契約に関する税務上の論点

国際的な共同開発事業で用いられる費用分担契約は、企業に多大なメリットを享受させるが、時として我が国租税法上または他国も含めグローバル的に租税の問題を発生させるものとして、多様な問題点を提起する。

第1節で述べた無形資産の問題も含め、費用分担契約における税務上の論点を列挙する⁽³⁹⁾と①費用分担契約の法的性格、②開発費用等の法人税法上の取扱い、③参加者間の既存無形資産の移転に関する法人税法上の取扱い、④源泉所得税、⑤外国税額控除、⑥移転価格税制上の問題等が挙げられ、法人税法、所得税法、租税特別措置法等、多岐に渡る税法が関係してくる。場合によっては、各論点が税法を超えて関係してくるケースも考えられる。本稿では、その中で⑥の移転価格税制を中心として検討を行っていくが、その前に①、②及び④について若干触れ、その後に⑥の検討理由を示しておく。

(1) 費用分担契約の法的性格

実際に費用分担契約が「cost contribution arrangement」「cost sharing arrangement」として契約が締結され、我が国法人が参加者として当該契約に準拠し費用の拠出を行っている現状を考えると、当該契約が我が国租税法上どういう性格を有しているのか、どう位置付けられるのかを検討する

(38) 諸外国の例では、非関連者間の契約では、経営／経済上のメリットを理由として、関連者間の場合では、税務上のメリットを理由として締結するケースが多い。経営／経済上のメリットとしては、研究開発コスト・リスクの軽減、経営資源効率の向上が挙げられ、税務上のメリットとして、グループ資金の効率活用、無形資産の移転の税務上の明快さ、課税所得の移転及び全世界所得に対する実行税率の軽減、関税／VATの軽減、源泉所得税の軽減、税額控除の全世界ベースでの最大化利用を挙げている。

大河原健・須藤一郎「研究開発活動のグローバル戦略～コストシェアリングの実務～」『国際税務』Vol. 17 N011, 21-23 頁。

(39) 徳永匡子・前掲注(6)「費用分担契約における契約締結上及び税務上の論点(上)」20-27 頁参照。

必要があると考える。なぜなら現在事業体課税が議論されている⁽⁴⁰⁾が、それは国外の法概念を含む新しい組織形態が次々に発生していることを一要因としているからである。例えば partnership⁽⁴¹⁾や limited liability company⁽⁴²⁾等に我が国居住者も積極的に参加するようになり、課税面で言えば、租税回避のためのビークルとして当該事業体が用いられているケースも発生している⁽⁴³⁾。国外の法概念に関して、我が国租税法でどのように解釈していくか⁽⁴⁴⁾、如何にして対処していくか等、問題点は多岐に渡る。共同事業体としての費用分担契約に関しては、上述した外国法概念の我が国租税法の解釈適用問題、各種契約形態の要件や私法上の効果、組合等の課税関係の検討を要し、私法上の資本や出資概念、終局的には法人の納税義務まで議論が発展する可能性があり、本稿での議論を超えるため指摘に

(40) 西村善朗「なぜ事業体課税が議論されるのか」『税務弘報』52巻9号(2004年)147-150頁。

(41) パートナーシップ(partner ship)は、わが国の法制度では認められておらず、わが国の税法でも予定されていない事柄の一つである。米国統一パートナーシップ法では、「パートナーシップとは、2名以上の『者』が営利を目的に共同所有者として事業を遂行する団体である」と規定されている。パートナーシップの基本形態としては、ジェネラル・パートナーシップとリミテッド・パートナーシップがある。米国内国歳入法上、パートナーシップそれ自体は納税主体とはならないが、パートナーシップ段階で課税所得が算定され、そこで算定された所得または損失は、各パートナーに導管(パス・スルー)されて課税される。わが国にはパートナーシップという制度がなく、形態も様々であるため、個別にその性格等を判断し、わが国の民法上の組合や商法上の匿名組合等のいずれかに準じて、パートナーシップの課税関係を取扱うこととされていた。矢内一好ほか『スピードマスター国際税務』(中央経済社, 2002) 246-247頁。

(42) LLC (limited liability company) とは、米国各州が制定する LLC 法にもとづいて設立される事業体(ビークル)で、その設立に際しては、一般的にわが国の法人のように登記(登録)が行われる。現在では全米の50州およびコロンビア特別区において制定されている。米国各州の LLC 法に準拠して設立された米国 LLC は、米国課税上、法人課税またはパス・スルー課税のいずれかを選択することができる。また、構成員は有限責任であり、パートナーシップと株式会社の最もよい特徴を兼ね備えた組織である。矢内一好ほか・前掲注(41) 252-253頁。

(43) 米国大手投資グループが LLC を用いた不良債権ビジネスで400億円の申告漏れが報道された。2003年7月16日朝日新聞朝刊。

(44) 例えば、浦東久男「税法において使用される法概念について—外国法概念は含まれるか—」税法学 536号(1996年)3-15頁。

とどめ、あくまでも移転価格税制における所得移転に関する問題について言及していくことにする。なお、OECD 移転価格ガイドラインにおいては、費用分担契約は費用の分担等に関して企業間で合意された契約上の取決めであり、法的主体にはならず、また恒久的施設でもないとしている⁽⁴⁵⁾。米国財務省規則では費用分担契約は、パートナーシップとはみなされず、また費用分担契約に拠出することのみをもって、恒久的施設とはみなさない⁽⁴⁶⁾と規定している。したがって、本稿においても費用分担契約は、事業体を構成しない契約であり所得が各参加者に帰属するものとして議論を進める。

(2) 費用分担契約と法人税法

各参加者が支出した費用の一部が費用分担契約に関連する費用でなかったり、また仮装隠蔽がなされた費用等である場合は、我が国の法人税法の問題なので議論の対象から外し、あくまでも適正な費用を負担しあう取引を念頭におくことにする。ただし、ここで指摘すべき点は、なぜ上述した費用が法人税法の問題なのかである。つまり、特別法である租税特別措置法第 66 条の 4 と法人税法第 22 条との関係を整理する必要がある。ただし、この点に関しても、本稿の議論を超えるため指摘にとどめるが、第 3 章の「費用の性質」で若干触れることにする。

(3) 源泉所得税の問題

源泉所得税に関する問題も論点が多岐に渡り、かなりの考察を要するため、論点の指摘にとどめる。

無形資産の開発活動を対象とした費用分担契約では、使用料と開発分担金との相違、既存無形資産や有形資産の費用分担契約に対する拠出、費用

(45) 1997年OECD移転価格ガイドライン, パラ8.3。また同パラ8.40をあわせて考察すると、法主体性がなく、各参加者が各自持分権を有し、共同事業活動から収益は生まれず、支払要因が特定されている状況を鑑みれば、OECD 移転価格ガイドラインは費用分担契約の法的性格のあるべき方向性を示していると考えられる。

(46) 財務省規則1.482-7(a)(1)

分担契約に新たに参加した場合や脱退時の無形資産の取扱い、所得源泉地、源泉徴収を行う時期、納付すべき源泉徴収税額の算定等の問題が挙げられる。これらの問題に関しては、マルチにおける各国の国内法や租税条約の考察等も必要になるだろうが、総じて費用分担契約に対する我が国の基本方針の策定と共に費用分担契約に関する国際的なルール化を必要とする課題のひとつでもある。

(4) 移転価格税制を中心とした検討理由

上記の問題点や非関連者間の間でも締結されている費用分担契約について、なぜ移転価格税制の問題を真っ先に取り上げるのかを述べておく。全世界的に無形資産の重要性が認識されるなか、費用分担契約は無形資産の特性を生かし、そして移転価格税制上の最も困難とされている無形資産の評価を回避し得る契約として位置付けられ、多国籍企業の経営戦略の一環として欧米ではすでに活用されてきた⁽⁴⁷⁾。近年になり、我が国の法人も国外の関連会社と費用分担契約を締結するようになってきたが、欧米諸国においては無形資産の海外流出またはそれを危惧して⁽⁴⁸⁾、すでに移転価格税制上の規定として費用分担契約の導入を終えている。それは、あくまでも費用分担契約から生じる無形資産の形成と活用における所得移転の問題が国際的な関連企業間の恣意的な価格操作を用いることで可能になると考えていたからである。すなわち、移転価格税制の観点から自国の課税権を守っていくことになる。しかし、一方で移転価格税制は、その本質的な部分

(47) 費用分担契約は、グローバル的な経営管理の一手段としても用いられている。米国法人の自動車製造業であるGM (General Motors) の租税担当役員である Roth 氏に対するインタビューで、GM では、費用分担契約を長年、効果的なグローバルな税務管理手法として使用してきており、税制上の優位性と国際的な自由な技術移転の容易性をメリットとして、多国籍企業の事業管理の一手段として活用している。

Mitchell J. Tropin・10, 14 TM TPR 520 「Tax Management Transfer Pricing Report In Practice November 14, 2001」 P3-4。

(48) 発祥の地であるといわれている米国において、費用分担契約が問題となったのは、タックスヘイブン国との間の契約においてであった。ロバート・コールほか「解説セミナー・シリーズ(3)コスト・シェアリング契約」『国際税務』Vol 11 No2, 36 頁。

に私的自治や契約自由の原則への介入という配慮すべき租税法上の課題がある⁽⁴⁹⁾。米国は所得の配分を行う米国内国歳入法典 482 条の適用対象取引に国内取引も含まれているが、日本を含めイギリス、ドイツ等は、国外関連取引に限定している。我が国は 1986 年に移転価格税制を導入している⁽⁵⁰⁾が、導入時において国際取引に限定している理由については公表されていないが、国際取引の活発化に伴う他国への所得移転の防止と同時に私的取

(49) 金子宏「移転価格税制の法理論的検討—わが国の制度を素材として—」芦部信喜先生古稀祝賀『現代立憲主義の展開』下巻(有斐閣, 1993)442 頁では、「移転価格税制は、実際問題として、私的自治ないし契約自由の原則と抵触することになりやすい。もちろん、それは、関連企業間の取引において設定された対価の額が適正でない場合に、所得を適正な対価に従って計算しなおすことを内容とする制度であって、対価の設定そのものに介入することを目的とする制度でない。しかし、納税者が、移転価格税制の適用を恐れるあまり、租税行政庁の意向を頑度して対価を設定することは、実際問題として十分にありうることであり、その意味で、移転価格税制が私的取引における対価の設定をリードし、それによって私的自治ないし契約の自由に事実上介入する可能性をもっていることは否定できない」とある。

(50) 昭和 61 年度の税制改正において、租税特別措置法第 66 条の 4(旧第 66 条の 5)「国外関連者との取引に係る課税の特例」が新たに設けられた。この規定が移転価格税制である。一般的に移転価格(Transfer Price)とは、企業が国外にある親会社又は子会社といった関連企業間における資産の売買、役務提供等に係る取引価格を意味するが、この移転価格の問題が企業活動の国際化に伴い、多国籍企業(国境を超えて活動する関連企業グループ)が増加する中で大きくクローズアップされるようになった。そのような関連企業においては、取引価格を通じて恣意的な所得移転が可能である。それは、国境を超えた取引として見た場合、所得の国際的移動が生じて、国家の課税権の侵害にまで発展する。移転価格税制とは、このような、所得を国際的に移転させることに対処するための税制と言える。このような移転価格の問題は、OECD 等の国際機関で検討が続けられてきたが、1979 年 5 月 16 日、OECD 理事会は、「移転価格と多国籍企業」と題する報告書を採択し、公表した。この報告書の主要な目的は、租税を賦課するために移転価格を決定する際の一般的に合意された慣行を、可能な限り考慮に入れ記述することにあるとし、商品や技術の移転、役務提供等の独立企業間価格の算定方法を詳細に分析、検討している。このような OECD の動向も踏まえ、我国の導入当時には、欧米主要国のほとんどはすでに、所得の国際的な移転に対する税制を整備していた。

一方、我が国においては、移転価格税制導入前における所得移転に対処するため、①課税所得の通則的規定、②寄付金の損金不算入、③同族会社等の行為又は計算の否認、④内国法人の特定外国子会社等に係る所得の課税の特例などの規定をもって規整しようとしたが、それぞれについて対応の限界があり、移転価格税制の導入に至っている。

引への介入という側面から国際取引に限定したとも考えられる⁽⁵¹⁾。それは、自国の課税権の確保という国家の問題として、私的自治への介入の惧れを危惧しつつも全うしなければならない我が国国際租税法上の要請から、移転価格税制を導入し、国外関連者取引にのみ限定したのではなかろうか。後述するが、他国における費用分担契約の税務上の規定は、適格な費用分担契約として契約活動を要件化しており、それからすると契約自由の原則に少なからずとも影響を与えていると見ざるを得ない。ただし、税法は私法上の契約ではなく、所得を問題にしているに過ぎない。そのような点からも、費用分担契約は海外への所得移転の防止という自国の課税権の確保と国際的な課税原則に準拠した国家間の調和を図るべく、国際租税法における移転価格税制の観点から最初に検討を行う必要があると考える。

費用分担契約に関する税務上の問題点は数多くあるなか、以上のことから本稿においては国際的な共同開発事業に用いられる費用分担契約について、移転価格税制を中心に検討していく。

第3節 費用分担契約と移転価格税制の対応関係

(51) 我が国の移転価格税制の適用対象について、矢内一好・前掲注(6)12頁では、「わが国の移転価格税制は、当初から国際取引に適用対象を限定したが、これは、既存の国内法との調整を先送りしたものであり、米国の移転価格税制を規定した内国歳入法典482条のように、国内においても適用できるようにする選択肢も改正時にあったはずである。」とあり、佐藤正勝・前掲注(10)111頁～112頁では、理由の推察として「①国内間での所得の移転は、一方の法人の所得増減が他方の法人の所得減額になることから、基本的には国際取引についてのみ手当ですることで問題はないと考えられたこと、②国際間の所得移転は看過しがたいほど行われているが、国内取引は移転価格税制を導入してまで防止しなければならないほどの問題はないと考えられたことなどが考えられる」とする。また、小松芳明・「トランスファー・プライシングに対する税法上の規制—今次わが国の特別立法をめぐって—」『亜細亜法学』21巻1号(1986年)22頁では、「国内取引では存しない重要な要請があることを認めたからである」としている。

一方、国内取引における立法上の対処を主張する、増井良啓「会社間取引と法人税法(1)—結合企業課税の基礎理論—」『法学協会雑誌』108巻3号(1991年)43頁～46頁もある。

費用分担契約は、工業所有権等の無形資産の共同開発に際して用いられるケースが多いであろう⁽⁵²⁾。特に典型的な費用分担契約のケース（すなわち、研究開発の成果である無形資産から将来生じると見込まれる予測便益の総額を算出した上で、各国内の法人の予測便益の額が占めるであろう割合に基づき、各法人が研究開発費などの分担に関する取決めをするような事例）では、開発費用の配分と併せて、無形資産の持分権の所有状況や移転行為（バイ・イン及びバイ・アウト）⁽⁵³⁾の有無の認定・評価、仮払いされた開発費用等調整金の授受についての取扱い等、共同事業への参加者に対する課税関係が、将来、国際的側面において問題とされる余地はきわめて大きい。

ただし、これまでの我が国の税制では、国際的な費用分担契約については、ほとんど念頭においておらず、何らの対策も講じてこなかった。もっとも、現存する我が国の税制度のなかでも、移転価格税制は、その基本的考え方や国際的租税回避行為を防止する手法などの点で、費用分担契約に対する今後の税制の在り方を示唆しているようにも思われる。また、規定の内容から見て、現段階においても、国際間での移転価格に関する現行法の取扱いが国際的費用分担契約に対してどのように当てはまるのかを考察しておく必要があるだろう。そこで以下では、租税特別措置法（以下「措置法」という）第66条の4で定める移転価格税制が国際的な費用分担契約に対して何処まで対応しうるのかという問題を検討しておきたい。

(52) 1997年 OECD 移転価格ガイドライン、パラ 8.7 では無形資産の開発が最も一般的と述べている。

(53) バイ・イン及びバイ・アウトは、無形資産の持分権の移転を意味するが、国によって用語法に差異がある。本稿では OECD に準拠し、バイ・インを新規参加者の費用分担契約に参加するに当たっての無形資産の移転、バイ・アウトを脱退に伴う開発中の無形資産の持分権の移転を指すものとする。

後述するが、各国のバイ・インやバイ・アウトに関する規定は、移転価格税制に関する費用分担契約の一環として規定されている。その中でも、米国における規定では、バイ・イン等に関する取引事象は費用分担契約の枠外で行われたものとして扱われ、あくまでも参加者同士の個別取引として処理され、各参加者間における無形資産の持分に関する支払に関し、独立企業間価格の算定が要請される。

1 考察対象

我が国の移転価格税制においては、主に相対取引としての資産の販売や購入、役務の提供、無形資産の譲渡や使用料等の国外関連取引が問題とされてきた⁽⁵⁴⁾。移転価格税制の目的である所得の移転の防止という側面からは、自国で課税すべき所得として、相対取引としてのマークアップ⁽⁵⁵⁾の妥当性が問題とされよう。それに対して、費用分担契約における各参加者の開発費用の拠出に関しては、相対取引のマークアップではなく、各参加者間でのコストの配分割合が問題となってくる。それと同時に、コストの拠出との関係から言えば、無形資産形成後の当該資産から生じる各参加者の所得についても、国際間での配分の在り方が問題とされる。

これまでは主に我が国以外の国で使用されていた費用分担契約は、我が国においても国外関連者間で用いられる契約形態として次第に熟知されるようになり、近時においては移転価格税制の対象に含めうるか否かが議論されている。たとえば、共同的事业経費の分担（費用分担）について、その事業活動の費用等を合理的な分担割合に応じて分担するにすぎないものであることが明確な場合には、移転価格税制の対象に含めることに対して否定的に解する文献⁽⁵⁶⁾も見受けられる。その意味では、開発費用等の分担金が移転価格税

(54) 大手製薬会社が子会社より受け取る使用料が過小として423億円（2001年1月26日、日本経済新聞朝刊）、大手飲料メーカーが米国親会社に支払った商標権使用料が過大として450億円（2000年4月29日、日本経済新聞朝刊）、子会社に対する保証料等の対価の問題（平成14年5月24日裁決、裁決事例集No63, 454頁）等がある。

(55) 仕入価額や売上原価に対するマージン、費用等に上乗せする額のことをいう。

(56) 砂子信一郎「「移転価格」調査のポイントと対応」『税経通信』Vol. 56 No. 14. 796(2001年)129頁では、「日本法人と国外関連者との間における共同経費の分担については、合理的な割合により分担された取引については、適用対象外とされている。しかし、日本法人と国外関連者との取引の対価の額であると認められる場合には、適用対象外としないことに留意すること」とあり、斎藤奏「移転価格税制の実務的検討／2」『税務弘報』139巻13号(1991年)139頁では、「法人と国外関連者との間における共同の経費の合理的な分担については、原則として本税制の対象とはならない。合理的な分担かどうかについては、分担の基礎となった、①活動の内容、②成果の帰属関係、③契約内容等からみて、総合的に判断すべきであろう。しかしながら、法人と国外関連者との取引の対価の額であると認められるものについては、「本税制」が適用されることとなる。」と適用対象外取引として

制の対象に含まれるか否かは、必ずしも明確ではない。

そこで、ここではまず費用分担契約が措置法で定める移転価格税制の適用対象取引に該当するの否か、さらには適正な国際課税を実現するために、国際間での費用分担契約に対して現行の移転価格税制で十分対処することが可能なのか、制度を改善する余地がないのかという諸点を検討し、問題点を明らかにしておきたい。具体的には、費用分担契約をめぐる法律状況を3つの段階に分けて検討を行うこととする。第一は、無形資産が形成されるに先立ち各参加者が開発費用を拠出する事前段階、第二にバイ・インやバイ・アウトが生じる段階、第三に無形資産が形成され、各参加者自らが当該資産を基に収益を享受していく事後的段階の3段階である。第一と第二の段階では、移転価格税制の適用対象取引に該当するの否かが問題の中心になり、第三の段階では、具体的な課税問題が生じてくることとなる。以下論点を整理すると次のようになる。

第一段階及び第二段階

- ① 各参加者の費用を分担する取引及び仮に支払われた開発費用等の調整金を授受する取引は移転価格税制の適用対象取引に該当するの否か。(中心的論点)
- ② 取引は、措置法上の国外関連取引に該当するの否か。(関連する問題。以下同様)
- ③ 国外関連者への授受の対価はどのような価額が該当するの否か。
- ④ どのようにして独立企業間価格⁽⁵⁷⁾を算定方法し得るの否か。

説明されている。しかし、合理的でない取引は対象取引と解せる。

(57) 独立企業間価格とは、所得移転による租税債務の歪みの是正の基準となるものであり、問題となった関連企業間取引が、同様の状況下、非関連者間で行われた場合に成立すると認められる価格をさすものである。1979年OECD報告書では、独立企業間価格を「自由競争市場において同一又は類似の条件の下に同様の取引が非関連者間で行われた場合の価格」をさすものとして用い、米国の内国歳入法482条に関する財務省規則においては、「同一又は類似の状況下における非関連者との独立の取引において課され又は課されたであろう価格」を意味するものとして使用されている。OECDモデル条約第9条(特殊関連企業条項)では、単に「独立の企業の間」に設けられる条件」という文言でこの基準が表現さ

第三段階

第三段階については、事後的な観点から、実際便益と予測便益に乖離があった場合の税関係について検討する。なお、ここでは、実際便益と予測便益の乖離に応じた定期的調整は行われていないことを前提として考察することにする。この場合、

- ① どのような課税の方法論が考えられるであろうか。また、
- ② 上記方法論に対して、現行税制でどこまで対処することが可能であろうか。

これらの問題を、措置法第 66 条の 4 の解釈と適用⁽⁵⁸⁾を中心に検討していきたい。その上で、費用分担契約に関する現行の移転価格税制における問題点を明確にする。

2 移転価格税制の適用可能性

具体的な検討に入る前に、第 1 段階及び第 2 段階の中心的な問題である移転価格税制の適用対象取引について定義を行う必要がある。そのために、措置法第 66 条の 4 を中心とした独立企業間価格を算定する構造について概観しておく。

税特別措置法第 66 条の 4 は、特別法である租税特別措置法の「国外関連者との取引に係る課税の特例」として規定されており、移転価格税制の独立企業間価格に関する重要な条項である。租税特別措置とは、「担税力その他の点で同様の状況にあるにもかかわらず、何らかの政策目的実現のために、特定

れている。これらのように利用されるなど、国際的な課税原則として認められてきている基準であり、移転価格税制の中核になるものである。荒巻健二『昭和 61 年改正税法のすべて』国税庁, 189 頁、199 頁。

- (58) 税法の解釈とは、税法の条規の中にある法的意味を理解することであり、かかる意味を確立することである。税法の適用とは、具体的な租税上の事案に対し税法上の条規をあてはめ、その事案を処理解決することである。中川一郎『税法の解釈及び適用』(三晃社, 1961) 98-99 頁。また、上記著書について、波多野弘「税法の解釈と適用—中川税法学的一端—」『税法学』546 号(2001 年)217-229 頁参照。

の要件に該当する場合に、税負担を軽減しあるいは加重することを内容とする措置であり⁽⁵⁹⁾」、本条は、関連企業間における所得の海外移転に対処し、適正な国際課税を実現することを目的とした、税負担を加重する租税重課措置である。

それでは、租税特別措置法第66条の4第1項の要旨を以下に示し、独立企業間価格の算定方法が規定された同条第2項を含めた構造について内容を確認する。

「国外関連者・・・との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行なった場合に、当該取引(当該国外関連者が法人税法141条第1号から第3号〔外国法人に係る各事業年度の所得に対する法人税の課税標準〕までに掲げる外国法人のいずれに該当するかに応じ、当該国外関連者のこれらの号に掲げる国内源泉所得に係る取引のうち政令で定めるものを除く。以下この条において「国外関連取引」という。)につき、当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又はその法人が国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、当該法人の当該事業年度の所得・・・に係る同法その他法人税に関する法令の規定の適用については、当該国外関連取引は独立企業間価格で行われたものとみなす」

第1項を簡単に述べると、国外関連取引につき、国外関連者との対価の授受が第2項で算定した独立企業間価格と比べた場合、課税所得を減少させるときは、当該国外関連取引は独立企業間価格で行われたものとみなす、というものである。第1項では移転価格税制の適用要件を規定し、第2項では独立企業間価格の算定方法を規定している。第1項の適用要件から、適用過程を考察すると、①取引が国外関連取引に該当すること、②国外関連者間の授受の対価の特定③独立企業間価格の算定、④両者を比較、⑤結果、課税所得が減少していれば独立企業間価格が国外関連取引の対価とみなされる。そし

(59) 金子宏・前掲注(13) 92頁。

て、③は、第2項で算定される構造となる。

このような構造をしているので、本稿でいう移転価格税制上の「適用対象取引」とは、上記適用過程でいう④までの過程を経た取引をいうものとする。すなわち、⑤における結果としての課税所得の減少に拘わらず、海外への所得移転の有無を確認すべく段階の取引を「適用対象取引」とする。国外関連者間との授受の対価が独立企業間価格と同様であれば、移転価格税制の適用は行われませんが、取引としては「適用対象取引」となる。

(1) 第一段階

イ 国外関連取引に該当するのか

措置法第66条の4第1項では、「国外関連取引」を、国外関連者との間の資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引であり、外国法人が我が国で法人税の対象となるものを除くと定義する。それでは、費用分担契約のように各参加者が費用を分担する取引自体が、これらの定義で言う国外関連取引に該当するのであろうか。

結論からいえば、「該当する」ということになるだろう。なぜなら、国外関連取引とは、国外関連者との間の所得に関するすべての取引と解釈することが妥当と思われるからである⁽⁶⁰⁾。

その理由としては、以下の点を挙げる事が出来よう。

- ① 移転価格税制はその制度や制定の経緯・趣旨から判断すると、企業グループ内における所得の移転を把握し適正な課税を実現することを目的⁽⁶¹⁾としている。

(60) 五味雄治『Q&A 移転価格の税務』（財経詳報社，1997）93頁では、国外関連取引には「企業の所得の計算に関係するすべての取引を対象としていると考えられる」とし、羽床正秀『移転価格税制詳解』（大蔵財務協会，1999）228頁では、移転価格税制の対象となる取引の範囲として、「企業の損益に結びつくすべての取引」としている。

(61) この税制の目的は、①特殊関連企業との取引を通じた所得の海外移転への対処、②諸外国と共通の基盤に立つこと、③適正な国際課税を実現することを本来の目的としている。なお、②の意味は、我が国の制度を考えるに当たっては、諸外国の制度と整合性のあるものとしなくてはならないということ、具体的には、諸外国がその制度を基礎づけている独立企業原則を我が国においても取り入れて制度を構成すべきであるということを示す。

② 国外関連取引として、「資産の販売、資産の購入、役務の提供」を取引の一例として掲げ、その他の取引を包括的に付加して規定していることや、我が国で法人税の対象となる外国法人を除いている規定の趣旨からすると、費用分担契約を特に排除する趣旨であるとの解釈は取りえない。その他、近時の松山地裁⁽⁶²⁾では、移転価格税制の適用の有無を判断するに際して、措置法第 66 条の 4 第 1 項に「取引価格の可能性がある」という要件を加えて、「限定解釈」をする必要はないことを強調し、移転価格税制の趣旨と目的に鑑みて、同条項を広く関連者間取引一般に適用すべきであるという態度を取っていることも注目されよう。

したがって、開発費用の拠出及び仮に支払われた開発費用等の調整金の授受については、租税特別措置法第 66 条の 4 第 1 項におけるその他

お、昭和 60 年 12 月 17 日政府税制調査会答申は、移転価格税制の趣旨、目的について「近年、企業活動の国際化の進展に伴い、海外の特殊関連企業との取引の価格を操作することにより所得の海外移転、いわゆる移転価格の問題が国際課税の分野で重要となってきたが、現行法では、この点についての十分な対応が困難であり、これを放置することは、適正・公平な課税の見地から、問題のあるところである。また、諸外国において、既に、こうした所得の海外移転に対処するための税制が整備されておることを考えると、我が国においても、これら諸外国と共通の基盤に立って、適正な国際課税を実現するため、法人が海外の特殊関連企業と取引を行った場合の課税所得計算に関する規定を整備するとともに、資料収集等、制度の円滑な運用に資するための措置を講ずることが適当である。」と述べている。

(62) 松山地裁判決(松山地裁・平成 11 年(行ウ)第 7 号・法人税更正処分等取消請求事件)。船舶建造の請負取引に関するものである。当該事件は、移転価格税制の適用の可否を巡る初の司法判断が下されたもので、非常に注目されている。藤枝純『国際商事法務』32 巻 10 号(2004 年)1401-1405 頁及び『週間税務通信』No.2833(2004 年)2-3 頁。

本件における具体的な争点としては、大きく二つに分けられる。一つは、移転価格税制適用の要件を充足しているかであり、原告からは具体的に①船舶建造請負契約のような個別性が強く価格について比較可能性の乏しい取引にも租税特別措置法 66 条の 4 は適用されるのか、②経済的合理性を有する設定価格であっても適用されるのか、③相互協議が行われない場合にも適用されるのか、問題提起された。二つめは独立企業間価格の算定方法についてである。これは、①独立価格比準法を用いたことの可否、②国外関連取引と比較対象取引との差異につき考慮すべき調整項目の中に事業戦略等に起因するものを含むのか、③独立企業間価格の算定の際に「幅」の概念が認められるのかが提起された。

の取引に該当し、「国外関連取引」に該当する。

ロ 国外関連取引における国外関連者との対価について

次に国外関連取引における国外関連者との「対価」について、検討する。ここでは、ハで検討する独立企業間価格と対比する国外関連者との対価について、費用分担契約における課税要件事実として何をもって対価として当該条項を適用していくのかを明確にする。

結論からいえば、精算額を含む開発費用、つまりいったん拠出した費用に調整金の授受を加味したところの分担金が国外関連者に支払う対価に該当することになる。なぜなら、費用分担契約として国外関連取引を行う時は、調整額を含む分担した費用が所得または損益に係るからである。

しかし、これには反対説の主張もあるであろう。参加者は国外関連者に直接対価を支払っているわけではない。加えて、費用分担契約は、もともと研究開発等の費用の分担方法や割合をどのようにするかで、単に各参加者は、自己の負担分を拠出しているに過ぎないとする。これは、例えば参加者全員で無形資産の研究開発活動を行うケースで、各参加者が各自で開発費用を負担していき、費消した費用を総合計し、予測便益に応じて調整を行う場合、調整金を除いては国外関連者に直接対価を支払っているわけではないというようなケースが該当すると思われる。

それでは、反対説に対する反論も含めて検討を行っていく。

対価とは、法令用語としては、「個々の契約による財産の移転又はサービスの提供に対する反対給付の価額をいう。価格、価額又は時価などという語は、ある財産の客観的な価格又は価額を指すのに対し、対価は、個々の財産の移転又はサービスの提供があった場合のその反対給付として給付される価額を指す点において異なる。また、代金は、売買、工事、製造、加工等に対する金銭による反対給付の意味に用いられている

のに対し、対価は、これを包含し、さらに広い概念である⁽⁶³⁾」。用例としては、相続税法第7条で、「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合においては、当該財産の譲渡があった場合において、当該財産の譲渡を受けた者が、当該対価と当該譲渡があった時における当該時価・・・」のように使用されている。このような意味では、反対説が主張する解釈も当然のことである。1986年制定当時の当該条項が想定している対価とは、主に国外関連取引の相対取引における対価の授受だったと思われる。そこでは、絶えずマークアップに焦点が宛てられ、2国間の所得配分の問題として移転価格税制の適用が考えられてきた。しかしここでは、以下の点から調整額を含む分担した費用が国外関連者との対価となると考える。

- ① 契約上は単なる費用を分担する取決めとしても、共同開発における無形資産の持分の取得に関する取引である。各参加者は、無形資産の形成を目的とし、研究が成功すれば開発費用等の反対給付として無形資産の持分権が取得できる。特殊なのは、開発研究なので失敗する可能性もあり、加えて成功したとしても無形資産の持分権の使用による収益等の実現が、開発費用等の拠出から事後になってしまうところである。また、対価性のある拠出であり、費用の拠出に関し開発途中であっても評価困難性を別とすれば、何らかの持分権として対価を享受しているともいえる。
- ② 果たして国外関連者への支払いの対価とはいえないのであろうか。費用分担契約は、各参加者が拠出したすべての費用を一時的にプールし、各参加者の予測便益割合に応じて配賦する。形成された無形資産は各参加者が各自所有⁽⁶⁴⁾し使用できる。この構造からすると各参加者は自己が拠出した費用を他の参加者が予測便益割合に応じて負担して

(63) 佐藤達夫ほか『法令用語辞典』(学陽書房, 1967)385頁。

(64) 厳密な意味での法的な所有ではなく経済的な所有という意味である。

いることになり、自らは他の参加者が負担した費用を自己の予測便益割合に応じて負担していることになる。つまり、無形資産の持分を対価として得るために、各参加者は互いに費用を分担し合っているのであるから、実際資金の移動は調整金のみとしても、調整金算定にあたり自己の予測便益割合に応じた国外関連者への支払いや受取が計算上は行われていることになる。

- ③ 移転価格税制の目的である国際的な所得移転の防止を鑑みれば、独立企業間価格の妥当性を検討する対象取引は、国際的な所得移転の可能性のある取引、また国際的な所得配分に関する取引ともいえ、費用分担契約における所得の移転とは、まさに各参加者の費用をプールしそれを各国の参加者が如何に分担するかが問題となるのである。そのような観点からすれば、調整額を含む分担した費用の支払が国外関連者への対価として解釈すべきものとする。

以上のことから、本件取引における各参加者の開発費用の拠出行為は、精算額を含む各参加者が負担した開発費用（分担金）が国外関連取引における国外関連者に支払う対価となる⁽⁶⁵⁾。

ハ 独立企業間価格の算定方法

措置法第 66 条の 4 第 2 項は、独立企業間価格の算定方法について、「棚卸資産の販売又は購入」と「それ以外の取引」に分けて定めている。費用分担契約における各参加者の開発費用の拠出行為は、それ以外の取引に該当することになり、同条第 2 項第 2 号が適用される。したがって、

(65) 武田昌輔・後藤喜一編書『DHC 会社税務積義』（第一法規，2003 年版）3199 の 9 では、「本条の適用を受ける取引は、第三者間であれば対価の授受が行われるような取引であって、実際の取引価格が独立企業間価格と異なることにより法人の課税所得が減少することとなる取引である」としている。

なお、五味雄治・前掲注(60) 64 頁には、「実務上時折見られるが、国外関連者との間で締結された費用分担契約（Cost Sharing Agreement）に基づき、無形資産の共同研究開発に要した費用を契約当事者が分担することになっている場合に、各当事者がそれぞれ負担すべき費用の適正額の決定の問題は、措置法 66 条の 4 の 2 項における棚卸資産の売買取引以外の取引に類する問題として考えてもよい」としている。

その独立企業間価格は、まず独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法の三法と同等の方法により算定されることとされ、これら三法と同等の方法によることができない場合には、これらに準ずる方法と同等の方法又は政令で定められている利益分割法、取引単位営業利益法によることとなる。前述したように、費用分担契約のような国外関連者間の共同開発等の費用分担を移転価格税制の対象として独立企業間価格を算出するということは、近年まで考察はされていなかったように思われる。それでは、どの独立企業間価格算定方法が適用可能と考えられるのであろうか。移転価格税制の独立企業間価格算定については技術的に特殊な分野であるが、ここではあくまでも措置法第 66 条の 4 の適用の問題として検討を行う。

独立価格比準法⁽⁶⁶⁾は、国外関連取引の価格と比較可能な対象取引の価格を独立企業間価格とするものである。比較対象取引価格と直接比較する手法であるため、最も信頼できる方法であるが、価格に重大な影響を与える差異がない程十分に類似性のある非関連取引を見出すことは容易ではない。特に製品の品質、種類や取引条件に関する些細な相違は粗利益に対する影響を無視できるとしても、価格に対する影響は重要である場合がある。こうしたことから、独立価格比準法は、金利や為替のほか、モノ自体の同質性及び大量取引性の特徴から国際相場の建っているコモディティ商品について最適の手法といえるかもしれない⁽⁶⁷⁾。このような独立価格比準法は、費用分担契約における開発費用の分担行為としての比較対象取引が存在すれば適用可能であるが、現実問題として存在しえないであろう。

次に、再販売価格基準法⁽⁶⁸⁾であるが、これは国外関連者から購入した

(66) 租税特別措置法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号イ

(67) 山川博樹『我が国における移転価格税制の執行—理論と実務—』(税務研究会, 1996) 67-68 頁。

(68) 租税特別措置法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号ロ

製品を独立企業に販売する際の再販売者としての粗利益率と比較対象取引の粗利益率とを比較する手法であり、一般に再販売業者に適用することが有益である⁽⁶⁹⁾。再販売価格から通常の利潤額を差し引いて独立企業間価格を算定するので、各参加者の開発費用の対価としての独立企業間価格算定方法としては適用できない。

原価基準法⁽⁷⁰⁾は自ら製造した製品又は半製品を国外関連者に譲渡した場合の原価基準マークアップと比較対象取引の原価基準マークアップとを比較し、コストに果たした機能と市場の状況に照らして適正と考えられるグロスマークアップを加算した額を独立企業間価格とみなす手法である。国外関連当事者間で半製品を販売する場合や役務を提供する場合に最も有益である⁽⁷¹⁾。コストに主眼をおいた算定方法ではあるが、比較対象取引とマークアップを用いて独立企業間価格を算定する手法であるため、開発費用の独立企業間価格を算定する方法として適用はできない。これらの基本三法⁽⁷²⁾と呼ばれるものは、比較対象となる独立企業間価格を用いる方法であり、まず比較対象となる取引自体が存在しないであろう。

利益分割法⁽⁷³⁾は国外関連者における所得の発生についての貢献度を

(69) 山川博樹・前掲注(67) 68頁。

(70) 租税特別措置法第66条の4第2項第1号ハ

(71) 山川博樹・前掲注(67) 69頁。

(72) 独立企業間価格の算定における基本三法の適用困難性について、徳永匡子「移転価格税制の成立と限界」『税務大学論叢』26号(1996年)399頁以下、濱田明子「移転価格課税における比較可能性の限界—判断基準を中心に—」『税務大学論叢』36号(2001年)308頁以下、別所徹也「国際課税規範としてのOECD移転価格ガイドライン—独立企業間価格算定上の問題を中心に—」『税務大学論叢』第28号(1997年)478頁以下参照。

(73) 租税特別措置法施行令第39条の12第8項第1号。利益分割法とは、国外関連取引に係る棚卸資産の当該法人又はその国外関連者による購入、製造、販売その他の行為に係る所得が、当該棚卸資産に係るこれらの行為のためにこれらの者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者が当該所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因に応じて当該法人及び当該国外関連者に帰属するものとして計算した金額をもって当該国外関連者の対価とする方法である。適用に関して、租税特別措置法通達66の4(4)1~5を参照。

ベースとしてその所得の配分を行う方法であり、合算所得を合計し、それについてそれぞれが寄与した程度によって所得を配分していく手法であり、この計算過程は費用分担契約における各参加者が負担する費用の額を計算する構造に類似している。しかし、条項をそのまま直接的には適用できない。利益分割法は所得を分割して算出するものであり、費用を分割するものではない。また取引単位営業利益法⁽⁷⁴⁾は営業利益を取引単位で比較する方法で、同様に算定方法とはならない。このような状況からすると、現行制度においては、算定方法として採用可能な方法として考察すべき算定方法は、コストを基礎として算定が行われる「原価基準法に準ずる方法と同等の方法⁽⁷⁵⁾」と費用分担契約における分担すべき開発費用の算出構造が類似している「利益分割法と同等の方法⁽⁷⁶⁾」の二つが考えられるので、以下において検討を行う。

「原価基準法に準ずる方法と同等の方法」とは、どのような方法を意味するのか。「準ずる」とは、一般に法制執務上、「本来そのものではないが、性質、内容、資格、要件などが大体同様又は類似しているので、準じられているものと大体同様又は類似の取扱いをする⁽⁷⁷⁾」ということの意味している。具体的に準ずる方法について、措置法では具体的に定めていないが、原価基準法の考え方に準拠した合理的な方法があれば採用できるものと考えられるであろう⁽⁷⁸⁾。なお、「同等の方法」については、租税特別措置法通達（以下「措置法通達」という）66の4(5)-1に

(74) 租税特別措置法施行令第39条の12第8項第2-4号。平成16年3月の税制改正で独立企業間価格算定方法の一つとして追加された。取引単位営業利益法は、再販売価格基準法及び原価基準法が売上総利益をベースにして原価の額及び売上金額を算出する方法であるのに対して、営業利益をベースに算出するところに特色がある。詳細については、山本雅人「国際課税関係の改正について」『税経通信』vol.59 No.8 836（2004年）273頁～276頁参照。

(75) 租税特別措置法第66条の4第2項二号イ

(76) 租税特別措置法第66条の4第2項二号ロ及び同施行令第39条の12第8項1号

(77) 佐藤達夫ほか・前掲注(63) 296頁。

(78) 羽床正秀・前掲注(60) 26頁。

指針が示されており、「同等の方法」とは、それぞれの取引の類型に応じて当該方法に準じて独立企業間価格を算定する方法をいうとする。

「準じて」は、一つの規定又は事柄を基準とし、これに則ってという意味を表す⁽⁷⁹⁾。これらのことを総合すると、理論的に原価基準法に準拠して合理的な方法であれば、採用できるものと考えられる。それでは、費用分担契約における各参加者の開発費用について、どのような思考過程で適用を考えていくのであろうか。これは、租税法の適用を検討している場面であり、具体的な課税要件事実として開発行為による費用分担取引があり、法の探索として租税特別措置法第 66 条の 4 項を探知し、その条項からどのようにして課税要件事実について法を適用し、事案を最終させえるかということである。

原価基準法に準ずる方法と同等の方法の適用として、原価プラス利益(ゼロ)の合計額を対価と考える。原価基準法においては、適正な原価への引き直し計算が行われており、上記方法でも引き直しの範囲は、費用の集計や配賦過程にもおよび、費用分担契約における費用分担の算定方法と適合している。また、配賦計算に用いられる予測便益は、それが適切ならば、原価の配賦基準として認められる範囲であろう。当該条項は独立企業原則⁽⁸⁰⁾に基づいた独立企業間価格を算定することを目的としており、独立企業として予測便益を用いた費用配分方法を許容しない理

(79) 佐藤達夫ほか・前掲注(63) 296 頁。

「準じて」は、ある一定の規定又は事柄を基準としてこれに則るが、原規定なり、元の事柄なりを離れて別に規定を設け、あるいは取扱いなどを定める。

(80) 我が国が締結した租税条約には、締結国は国外の特殊関連企業と取引を行う自国の企業に対し、独立企業原則に則り課税を行うことができるとする規定(特殊関連企業条項)が置かれている。この独立企業原則とは、特殊関連企業間の取引に独立の企業間に設けられる条件と異なる条件が設けられ、それにより自国の企業の利益が減少している場合には、そうした条件がなかったとしたら当該企業の利益となるはずであった利益を算入して当該企業に課税しようとする原則をいう。荒巻健二・前掲注(57) 193 頁。

つまり、独立企業間価格の対価で取引を行っていなかった場合、取引の対価を独立企業間価格で行われたものとして課税を課す根拠となるものである。

由がない。後述するように、我が国では何ら指針が出ていないが、予測便益割合に応じた費用分担は独立企業原則に適合しているというのが、国際的なコンセンサスとなっている。したがって、理論的にも合理的ではあり、「原価基準法に準ずる方法と同等の方法」で対処は可能であると思われる。

「利益分割法と同等の方法」では、国外関連者との合算費用を予測便益という将来の所得の発生に寄与した程度に応じて配分すると考える。利益分割法は分割対象利益を貢献度に応じて分割する方法で、費用分担契約における費用総額（分担金の総額）を予測便益で配賦する構造と類似しており、上記費用配分割合が妥当であれば、理論的には問題はないと思われる。

したがって、「原価基準法に準ずる方法と同等の方法」または、「利益分割法と同等の方法」で対処可能であるが、措置法上の適用順序からすると「原価基準法に準ずる方法と同等の方法」を適用することになるとと思われる。

この独立企業間価格の算定方法に対して以下の点から反対説の主張が考えられる。

「原価基準法に準ずる方法と同等の方法」を算定方法として適用する場合には、原価基準法と比べて、比較対象取引を特定せず、利潤の額をゼロとみなして算定を行わざるをえない。また、「利益分割法と同等の方法」を算定方法として適用する場合には、結果と費用の関係が利益分割法と上記算定方法とでは逆転している。したがって、これらの方法では適用できないのではないか。

このように、現行税制では、各参加者の費用の独立企業間価格を算定することは困難であろうとの指摘もある⁽⁸¹⁾。

(81) 各参加者における費用分担額の独立企業間価格算定について、徳永匡子・前掲注(6)「費用分担契約における契約締結上の及び税務上の論点(下)」26頁において、「費用分担契約

この点に関し、反対説に対する検討と判断として、以下のように考える。

本条項は、海外への所得移転を防止し、適正な国際課税を実現するため、独立企業原則に基づいた独立企業間価格を算定するものであり、多様な国際取引への対処を図るために原価基準法等の「準ずる」方法が策定されていると思われる。結局のところ費用分担契約においては、費用分担割合が所得移転の問題としてクローズアップされ、同業者との比較によるマークアップ等の観点から価格の妥当性を判断するわけではない。つまり、以前までの独立企業間価格算定とは考慮すべき観点が異なり、結果的に予測便益に応じた費用分担が独立企業原則に則っており、理論的に整合性があるならば両方法とも適用は可能であろう。後述する国際的な状況からは、独立企業間価格として認容していくと思われるが、移転価格税制創設時には想定されていない取引に対しての適用となるため、法令又は通達等の改善を行うことが望ましい。

以上、検討結果と改善点として、次のように考える。

現行税制上、各参加者の開発費用の拠出行為は、精算額を含む各参加者が負担した開発費用（分担金）が国外関連取引における国外関連者に

について、比較可能な第三者の取引価格を市場に見出すのは難しい。また、再販売価格比準法や原価基準法のような利益率の概念は期待便益と貢献の関係が適正か判断するにはなじまないであろう。さらに、利益分割法は国外関連取引に係る所得を、支出した費用の額、使用した固定資産の価額等当該所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因に応じて関連者間で配分する方法であり、費用を配分する費用分担契約には適用できないであろう。いずれの方法によっても、貢献の独立企業間価格を算定するのは困難であると思われる。」としている。

また、羽床正秀・前掲注(6) 40 頁において、「現行法で読めるとすれば、原価基準法に準ずる方法と同等の方法又は利益分割法になると考えられます。原価基準法に準ずる方法を適用するとすれば、試験研究という役務の提供に対して通常の利潤の額を加算して対価が支払われることとなります。利益分割法を適用するとすれば、合算利益の発生に寄与した程度に応じて合算利益を分割することとなります。しかし、この両方法だけでは、試験研究活動の費用分担と研究活動の享受割合を予め取極める「契約」である費用分担契約の問題の円滑な解決には不十分」とある。

支払う対価となり、独立企業間価格は「原価基準法に準ずる方法と同等の方法」を算定方法として適用し、算出する。つまり、適用対象取引となる。

しかし、改善点として、別途独立企業間価格の算定について明確にすべきであろう。

ただし、ここまでの議論は、私法上の契約である費用分担契約において、契約条項の一つである予測便益に応じた費用分担のみに特化していることを観念しておくべきである。

(2) 第二段階

既存無形資産の持分権の移転行為（バイ・イン及びバイ・アウト）は、無形資産⁽⁸²⁾あるいは使用権の譲渡と考えられることから、その取引価額が各参加者間のバイ・イン対価やバイ・アウト対価となり、資産の販売またはその他の取引に該当する。この取引は各参加者間の相対取引として行われ、無形資産の譲渡または使用権の譲渡と扱われる。したがって、措置法第66条の4第1項の資産の販売またはその他の取引として移転価格税制の適用対象取引に該当することになる。

後述するが、バイ・イン等に関する取引事象は費用分担契約における特殊なもので、バイ・イン対価の独立企業間価格算定にあたり、費用分担契約における予測便益割合が用いられ、各参加者の支払うべき持分の対価が決定される。このような対価の算出過程は我が国では経験していなかったと考えられるため、具体的な内容を検証する必要がある。それには、費用分担契約の構造を正確に理解する必要があり、バイ・イン等に関する概念

(82) 移転価格税制における無形資産の範囲について、岡村忠生「無形資産の課税繰延べ取引と内国歳入法典 482 条 (一)」『民商法雑誌』118 巻 4・5 号(1998 年), 610、612 頁によると「移転価格税制における無形資産の範囲は、取引コストの削減等を企業統合がもたらす超過利益の原因一切であり、知的財産権を典型とした通常の民事法的な理解を超えたものと観念されることになる。こうした超過利益は、もともと伝統的な独立当事者間基準によって配分できないものであるから、無形資産とは要するに、伝統的な独立当事者間基準が本質的に苦手とする対象の、いわば掃き溜めともいえるわけである。」としている。

や取引自体を考察する必要がある。

措置法上の適用に関しては、資産の販売またはその他の取引であるため、従来どおり適用を行っていくこととなるが、各当事者間の譲渡対価の算定等、特殊な事項があるので、更なる検討を要する。

(3) 第三段階

イ 課税の方法論について

予測に基づく便益を算定し、それに応じて分担金を拠出する取決めにおいては、実際便益と予測便益とは乖離する場合もあり得る。このような場合、どのような課税の方法が考えられるであろうか。方法論的には多様なものが考えられるが、以下のもの等が挙げられよう。

- ① 実際便益に応じたコスト負担となるよう過年度に遡及しコストを調整する。
- ② 実際便益が確定した年度は、利益に着目して利益分割法又は営業取引単位利益法を用いる。
- ③ 乖離に応じた持分権を認定し、無形資産の持分権の譲渡またはそれに応じた使用权の譲渡があったとみなす。
- ④ 契約自体をすべて否認し、参加者のうち一人を所有者と認定し、その他の参加者は資金提供者とみなす。
- ⑤ 乖離は非関連者間でも生じ得ることであり、調整等を行わないケースも存在するので、調整等を行う必要はなく、問題は生じない。

ロ 現行税制での対処可能性

果たしてどのような方法を採用すべきなのか。どのような方法論を採用としても、費用分担契約が我が国では熟知されておらず、具体的な基準が規定されていない状況なので、現行税制では、明確な回答を出すことは困難と思われる。第一段階でも改善点を指摘したが、納税者の予見可能性や課税要件明確主義⁽⁸³⁾を遵守するには、費用分担契約に関する課税

(83) 「法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の

基準が必要である。OECD 移転価格ガイドラインの指針に従う意味でも、課税基準の整備が必要であろう⁽⁸⁴⁾。特に何等かの租税回避の手段として用いられた場合に、明確な基準がない状況では、課税当局からの課税は困難を要すると思われる。

3 現行税法上からの費用分担契約に関する問題点

私法上の契約である費用分担契約に関し、契約内容の適否は、移転価格税制に関する事務運営指針の基本方針2-1の「調査又は事前確認の審査に当たっては、必要に応じOECD 移転価格ガイドラインを参考にし、適切な執行に努める。」という文言を根拠に、当該ガイドラインを参考にし検討すると思われるが、当該ガイドラインの内容は我が国において整備されていない。

我が国は、独立企業原則を直接定義せずに独立企業間価格算定方法を規定しているが、そもそも、費用分担契約のような無形資産の共同形成のための予測便益に応じた費用の分担に関して独立企業原則とは、どのように考えられているのか。また、契約形態が多岐に渡る費用分担契約に関して、独立企業原則の適用と合致する契約条件とはどのようなものなのか。独立企業原則は、国際間における共通の課税原則であると同時に独立企業間価格を算定する根拠でもあり、所得移転の防止を図るうえでの形成基準となるものである。つまり費用分担契約に関する取引について、移転価格税制を適用する課税基準は、原則的には独立企業原則の解釈適用基準という側面も包含することになる。しかし移転価格税制の適用対象取引として、従来から考えられてきた

手続に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならない。みだりに不明確な定めをなすと、結局は行政庁に一般的・白紙委任をするのと同じ結果になりかねないからである。」金子宏・前掲注(13) 82 頁。租税法律主義の内容の一つである。

- (84) OECD 移転価格ガイドラインは条約や国際協定ではないが、政府限りの権限で実施しえる事項については、それを実施する義務を負う。実施するについて法律の制定等の国内手続を要するものについては、かかる手続が満たされた上で実施することになる。さらに、加盟国政府は当該指針に従うことを勧告されているので、指針に従うことを具体化するために、費用分担契約の課税基準を明確化すべきことになる。

取引形態とは異なるため、費用分担契約に関する取引の独立企業原則の具体的な解釈適用基準として、移転価格税制上の課税基準の制度確立を目指すには、多岐に渡る検討を要すると思われる。

費用分担契約の活用は納税者にとっても利便性が高い。利便性が高いからといって、無条件に税務上許容していいものなのか。そのためにも、何が許容される費用分担契約なのか、実際便益と予測便益との乖離はどのように取扱うか等に関して、我が国として、納税者の予見可能性を保護する観点からも検討する必要があると考える。

つまり、現行の移転価格税制上からは、費用分担契約の取引に関する明確な課税基準を検討する必要があるであろう。

第4節 小括

本章においては、費用分担契約に関する取引が現行の移転価格税制上、対処可能なのかを租税特別措置法第66条の4の解釈と適用の問題として検討を行った。その結果、費用分担契約に関する取引は、移転価格税制上の適用対象取引であり、無形資産形成前の各参加者の分担する費用については、独立企業間価格の算定に関し明確にすることが望ましいが、予測便益割合に応じた費用分担割合を合理的な負担として採用し、「原価基準法に準ずる方法と同等の方法」と「利益分割法と同等の方法」を適用していくことが考えられる。事後の観点からは、実際便益が予測便益と乖離した場合等、現行税制では対処方法に困難を伴うことが予想された。もともと、現在の移転価格税制は、1986年当時の取引を想定したものであり、費用分担契約のような無形資産の共同形成のための予測便益に応じた費用分担は、立法当時においては当然範疇に入っていなかったと思われる。つまり、費用分担契約に関する具体的な課税基準を検討する必要がある。納税者側からすると、諸外国には詳細な規定があり、我が国には特別な規定がない状況では、どのような要件のもと費用分担契約が許容され、どのような場合に課税を受けるのかが不透明で、実際便益との乖離の問題も含めて、

納税者の予見可能性が確保されていない状況といえる。費用分担契約は、納税者にとっても有用な制度であるが、現状では積極的に使用できない状況である。積極的に使用するためには、何らかの法整備が有用と考えられ、費用分担契約に関する取扱いの基準の整理が必要であろう。

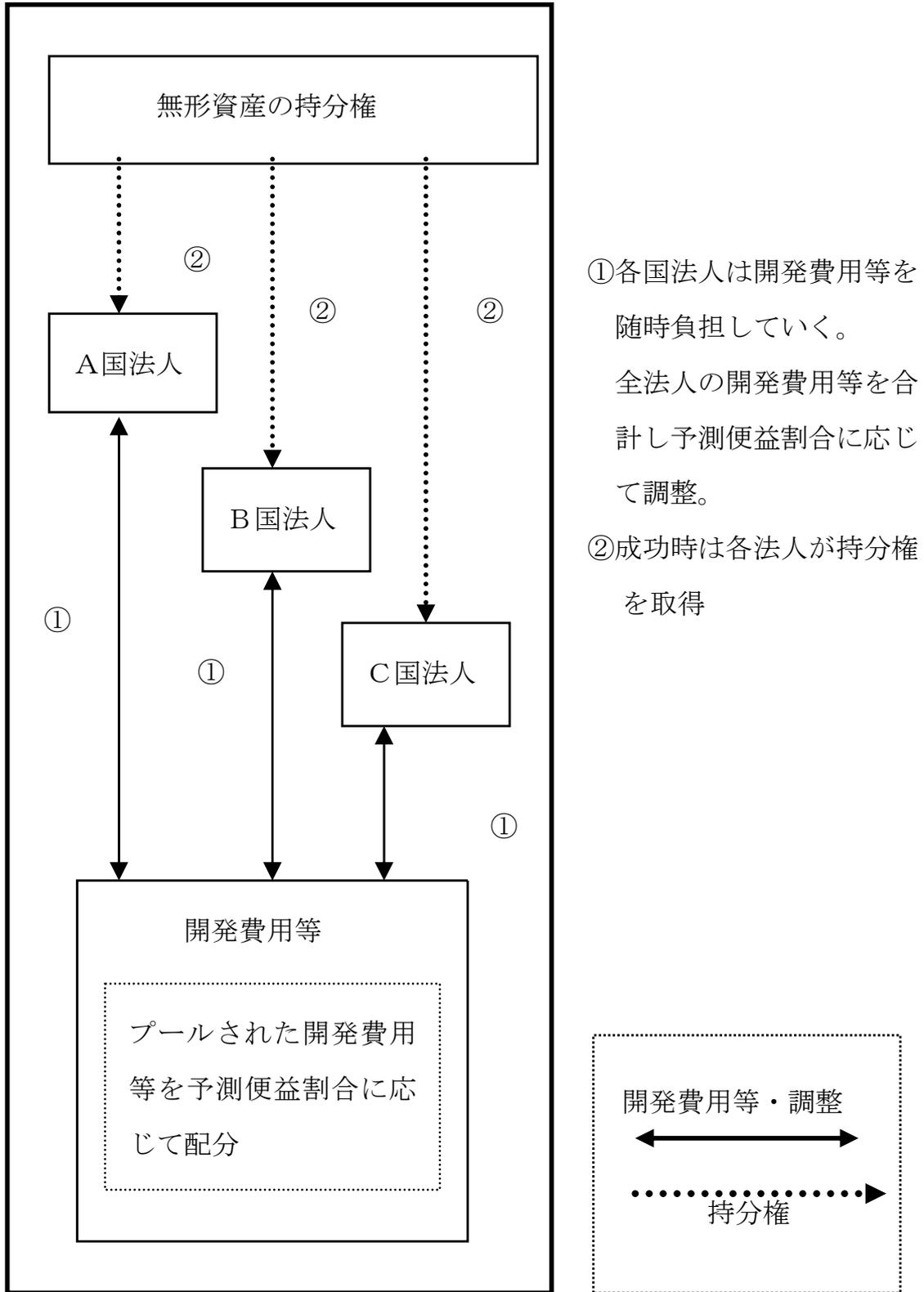
法令の整備が必要といっても、我が国には特別な規定がないため、国際課税規範として機能している OECD 移転価格ガイドラインや世界で最初に費用分担契約に関する規定を設け移転価格税制に関する活発な議論を行っている米国の規則を中心に、検討を行う必要がある。

以上のことから、現行の移転価格税制において、費用分担契約に関する我が国の課税基準を検討する必要性が明らかになった。そのためには、以下のこと等を他国の規定等から確認し、検討すべきであると考えられる。

- ① 費用分担契約は納税者及び課税庁にも有用な制度であるが、そもそも私法上の契約である費用分担契約に関し、独立企業原則に準拠した税務上の契約条件はどのようなものなのか
- ② 事前と事後（無形資産形成前と形成後）の観点も含めて、実際便益と予測便益の乖離に関する取扱い等の課税問題についてどう考えるのか。
- ③ 一方で租税回避行為としての利用が容易であるとの指摘もある。各国の制度は納税者の利便性を考慮しながら、租税回避行為への利用を回避すべく規定を設けているものと思われる。我が国はどのような対応を採るべきなのか。
- ④ バイ・インやバイ・アウト等、我が国では経験のない取扱いも諸外国では規定されているので、費用分担契約について、どのようなものなのかを基本的な観点から理解する必要がある。
- ⑤ 費用分担契約の制度を備えている諸外国の法制は、何ら問題なく執行されているのか。更なる議論を行う必要性のある論点はないのか。
- ⑥ 費用分担契約を税務上の制度として構築していくには、どのような問題が想定され、何を重要視していくべきなのか。

費用分担契約のイメージ図

費用分担契約の費用の負担と効果の過程



- ①各国法人は開発費用等を随時負担していく。全法人の開発費用等を合計し予測便益割合に応じて調整。
- ②成功時は各法人が持分権を取得

第2章 諸外国の法制とその批判的検討

現行税法上からの費用分担契約に関する問題点を解決するための検討を行うに当たり、OECD ガイドラインと米国の規定等を検討する意義について触れておく⁽⁸⁵⁾。我国には費用分担契約に関する特別な規定がない状況にあるので、上記の規定等を検討することにより執行者側としては、我国税制上の対処方法の探究、事前確認、相互協議、訴訟における場面等を、納税者側としては、否認リスクの回避と安心して費用分担契約を有効活用できる期待可能性を得ることができる。

OECD 移転価格ガイドラインは費用分担契約に関する内容の厳格性や詳細性について更に議論する点はあるが、本稿においては次の理由から、主として日本の課税基準の内容を判断する際の柱と位置付ける。①主としてガイドラインは日本の課税基準が採用している「独立企業原則」を解釈した唯一のガイドラインであり、日本も加盟国としてその作成に携わっていること。②1986年の我が国移転価格税制の導入は、OECDのガイドライン(後述するOECD租税委員会1979年報告書「移転価格と多国籍企業」)に即して制定されたこと。③税務当局は平成13年6月1日付査調7-1外3課合同「移転価格事務運営要領の制定について(事務運営指針)」(以下「事務運営指針」という。)の(基本方針)1-2(3)において、「調査又は事前確認の審査に当たっては、必要に応じOECD移転価格ガイドラインを参考にし、適切な執行に努める」と明示したことで、日本の税務当局はガイドラインを国際規範と位置付けていること。

ガイドライン自体は条約でもないので、法的な拘束力を持つものではないが、OECD租税委員会に集う国々の制度立案当局及び執行当局の合意の上で取りまとめ

(85) 諸外国の法制を検討するに關し、我が国移転価格税制の法制が次のような特徴を持つ点を認識しておく必要がある。「諸外国の多くが、当該関係規定を、所得および費用の適正な配賦を狙った行為計算否認条項(更正または決定の処分権限の付与)として位置づけており、わが国の立法のように、同等の効用を期待しながらも、申告納税制度にのせることを前提とした、所得計算の基本規定と関連づけている法制とはきわめて対照的である」

られる文書である為、各国の税務当局はこれを尊重すべき立場にあり、そのような意味で国際的コンセンサスとして機能してきた。我が国においても、移転価格税制及びその執行において、OECD ガイドラインに基づく国際的コンセンサスに適合すべきことは当然であり、上記のとおり重要な規範としている⁽⁸⁶⁾。したがって、最初に検討を行う。

なお、2003年11月に署名された「所得に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とアメリカ合衆国との間の条約（以下「新日米租税条約」という）」⁽⁸⁷⁾における交換公文の第3項では、OECD 移転価格ガイドラインについて、以下のように定めている。

移転価格事案の解決、調査にあたり「国際的コンセンサスを反映する OECD 移転価格ガイドラインに従って、企業の移転価格の調査を行い、および事前価格取決めの申請を審査するものとする」とし、そして「各締約国における移転価格課税に係る規則は、OECD 移転価格ガイドラインと整合的である限りにおいて、条約に基づく移転価格課税事案の解決に、適用することができる」。したがって、日米の間では、OECD 移転価格ガイドラインが条約と同様の効力を有することになる。なお、本稿においては新日米租税条約の観点からの OECD 移転価格ガイドラインの効力については、考察対象としていない。

一方、米国の規定を検討する理由は、移転価格税制の執行に係る国際ルールづくりについて、歴史的に米国が主導的役割を担ってきたという点は否定でき

小松芳明・前掲注(51) 13-14 頁。

(86) 山川博樹・前掲注(67) 10-12 頁及び別所徹也・前掲注(72) 443-444 頁参照。

(87) 新日米租税条約に関して、矢内一好・『詳解日米租税条約』（中央経済社、2004）、本庄資・「米国財務省発表—調印した新日米租税条約—日米新時代の経済関係刷新のための最新型条約の内容—」『税経通信』59 巻 1 号 829(2004 年) 147-163 頁及び宇多村哲也「日米新租税条約について」『国際税務』Vol124 No6, 6-52 頁参照。特殊関連企業条項は第 9 条に規定されているが、旧条約 11 条との関係では、対応的調整に関する規定の新設及び移転価格課税に関する期間制限の導入が図られた。

また、使用料所得が源泉地国免税となり、対米国とでは費用分担契約締結の課税上のメリットの 1 つがなくなった。独立企業間価格を超える使用料については 5%の源泉税が課せられる。

ない⁽⁸⁸⁾からである。加えて、無形資産に端を発した費用分担契約であるが、現在においても技術貿易取引について米国が最も多い状況を鑑みると、我が国にとっても米国の規則は重要となってくる。しかし、法制の動向に関しては米国自身の経済政策的な観点が強い。従って、米国に準拠していくという姿勢ではなく、あくまでも、我が国で如何なる法制を構築していくかを考察する上で参考とするのである。

第1節 費用分担契約に関する OECD ガイドライン

1 費用分担契約に関する議論

(1) OECD 租税委員会 1979 年報告書⁽⁸⁹⁾

多国籍企業グループの研究開発費用の分担等について、今日の議論の直接の源となったのは OECD 租税委員会 1979 年報告書「移転価格と多国籍企業」であると思われる⁽⁹⁰⁾。本報告書は、課税利益を確定するために、商品、役務、技術等が所在地国を異にする関連企業間で移転される場合等の適正な価格の決定方法について論じられている。そのうち、研究開発費等の費用分担については、第3章の第1節のB「関連企業間における研究開発費の費用分担契約」において述べられている。

(88) 山川博樹・前掲注(67) 12 頁。また、羽床正秀・前掲注(60) 76 頁には、「米国の移転価格税制に関する突出した動きは各国の警戒感を強め、米国との二国間での話し合いだけでは問題を解決することが困難との認識の下に、OECD の場を活用して、米国を牽制し……」とあり、米国の規定の内容は検討から外せない。

(89) 1979 年報告書「移転価格と多国籍企業」(OECD, Transfer pricing and multinational enterprise, 1979) につき、和訳文献として木村弘之亮『他国籍企業税法—移転価格の法理—』(慶應義塾大学法学研究会, 1993) 195 頁、また増井良啓「技術生産活動と移転価格税制—研究開発費用の共同拠出に関する議論の鳥瞰」『国際課税の理論と実務—移転価格と金融取引 金子宏編』(有斐閣, 1997) 156—158 頁、本庄資『租税回避防止策』(大蔵財務協会, 1998) 815 頁以下を参照している。本稿においては、OECD で用いている各用語について、cost contribution arrangement は費用分担契約、cost sharing arrangement は費用配賦契約、cost funding arrangement は費用共同拠出契約としている。

(90) 増井良啓・前掲注(89) 156 頁。

同報告書によると、特許権とノウハウを他の当事者に利用させる方法としては、①ライセンス契約によるもの、②研究開発費の分担、③研究開発の委任を受けサービス料を受け取るものの3つがある⁽⁹¹⁾。このうち②について費用分担契約(cost contribution arrangement)という慣行があり、近年、世界中でかつ巨額の研究開発活動を行っているいくつかの大規模な多国籍企業が研究開発費を回収する方法としてこの方法を利用している⁽⁹²⁾。費用分担契約には、費用配賦契約(cost sharing arrangement)と費用共同拠出契約(cost funding arrangement)がある⁽⁹³⁾。費用配賦契約とは、グループのメンバーが研究開発の実際の費用とリスクを分担し、対価として研究開発の利益ないし予測便益を受け取ることに合意するもののものであり、ジョイント・ベンチャやパートナーシップに類似する。費用共同拠出契約は、グループの研究開発計画の費用をより一般的な形で分担するものである。通常この分担金は一般的な利用料の形をとり、個別の研究開発活動とは関連しない。各メンバーが研究開発計画を担当する企業(親会社であることが多い)に対してグループの利益のために研究開発を行うよう命ずるかわりに、一般的な利用料を支払うのである。そして、研究開発の成果は、すべての企業が通常利用することができる。

費用分担契約は、費用分担と見返りに得られる利益の対応関係が一義的でないため⁽⁹⁴⁾、費用の損金算入を仮装することにより所得移転が生じ、それを封ずるために現実の便益の有無を厳格に審査する必要があると述べている⁽⁹⁵⁾。他方で、適正費用分担の額の算定にあたっては、利益の要素を含めることを許容し⁽⁹⁶⁾、研究開発企業には通常利益の額を費用に加算すべ

(91) 1979年報告書, パラ 87

(92) 1979年報告書, パラ 102

(93) 1979年報告書, パラ 103

(94) 1979年報告書, パラ 111

(95) 1979年報告書, パラ 115

(96) 1979年報告書, パラ 119

きとしている⁽⁹⁷⁾。また、研究開発費用は公正かつ適正に配賦されなければならないとしながらも統一的なやり方は存在せず、適正な方法として予測便益に応じた費用の分担を挙げている⁽⁹⁸⁾。このように、部分的には、多国籍企業グループ内取引の特殊性への理解が含まれていたとみるべきである。

費用分担契約の条件を事前に書面で記録することや研究開発の実施内容の証拠の要請⁽⁹⁹⁾、そして多国籍企業からの十分な情報を得ることの必要性についても述べられている⁽¹⁰⁰⁾。

(2) 1984年報告書⁽¹⁰¹⁾と1995年ドラフトレポート⁽¹⁰²⁾

以下においては、独立企業原則と整合的であるための費用の分担について、概略を示す。

1984年報告書の「本部管理費およびサービス費用の配賦」において、費用の分担に関する独立企業原則について、以下のように示している。

多国籍企業は、親会社が関連企業に対する役務の提供に発生した費用を関連企業に配賦するため、本部の管理費及びサービス費を少なくとも次に掲げる方法によって傘下企業に配賦している⁽¹⁰³⁾。

- ① 個々のサービスについて直接に配賦する。
- ② 費用分担。個々のサービスから生ずる便益を推計して配賦する方法
- ③ 費用共同拠出。他の関連企業からグループ・サービスセンターに対する分担金の形で支払わせるが、その際、例えば売上高等の企業の一

(97) 1979年報告書, パラ 120

(98) 1979年報告書, パラ 121

(99) 1979年報告書, パラ 113

(100) 1979年報告書, パラ 124

(101) 1984年報告書『移転価格と多国籍企業・三つの課税問題』(OECD, Transfer pricing and multinational enterprise, three taxation issues, 1984) 和訳文献として木村弘之亮・前掲注(89)415頁以下、また増井良啓・前掲注(89)158~161頁を参照している。

(102) 1995年ドラフトレポート (OECD, Transfer pricing Guidelines for Multinational Enterprise and Tax Administration, Draft Text of Part II, 1995) 増井良啓・前掲注(89)161頁を参照している。

(103) 1984年報告書, パラ 45

般的基準を用いる。

- ④ 本部費用が発生した会社から関連企業に販売された製品の原価にマークアップを加算する方法。

費用分担契約に関する問題として、上記の②、③、④のような方法による費用分担が独立企業間基準を満たすかどうかである。結論的には、必ずしも独立企業原則に反するわけではないとし⁽¹⁰⁴⁾、事前に明確な方式を書面に記し、数年間継続して遵守され、便益を享受し、または予測しうる関連企業に適用される等の条件が満たされる場合、承認されたとした⁽¹⁰⁵⁾。

OECD は、費用分担に関しあくまでも独立企業原則の面から捉えている。

1995年3月には、移転価格に関するOECD移転価格ガイドライン作成の一環をなすものとして、ドラフト・レポートの第2部が公刊された。そこには、独立企業原則と整合的であるための要件についても、従前の報告書の態度を延長し、費用と利益の比例等について述べている⁽¹⁰⁶⁾。

OECDは、1993年からOECD租税委員会において、1979年の移転価格ガイドラインを見直す検討を重ね、1995年7月に、第1章「独立企業原則」から第5章「文書化」まで、1996年4月には第6章「無形資産に対する特別の配慮」、そして1997年9月には、第8章「費用分担契約」が、理事会で承認され、公表された。

2 1997年OECD移転価格ガイドラインの概要

1997年OECDガイドライン⁽¹⁰⁷⁾ (OECD, Transfer pricing Guidelines for

(104) 1984年報告書, パラ63

(105) 1984年報告書, パラ67

(106) 費用が利益に比例して負担されるべきであるとしつつ(パラ101)、その方法として、まず全体の費用の額を確定し、次にそれを一定の配賦基準によって配分するという手順について述べている(パラ102以下)。課税庁が費用拠出取決めを承認するための手続的基準については、1984年報告書と同様、事前に書面で費用分担方式を明記しそれを継続的に適用するなどの条件が付されている(パラ118)。増井良啓・前掲注(89)161頁。

(107) 和訳文献として岡田至康監修『OECD新移転価格ガイドライン「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」』(日本租税研究会, 1998)を参考とした。

Multinational Enterprises and Tax Administrations, Chapter VIII, Cost contribution arrangements, August 1997) の概要を摘記する。

このガイドラインは、複数の関連企業間における費用分担契約 (Cost Contribution Arrangement) について論ずるものであり、論ずる目的は関連者により設定された費用分担契約の条件が独立企業原則に適合しているかを決定するに当たっての一般的な指針を規定することにあるとしている⁽¹⁰⁸⁾

このガイドラインは、以下の6部から構成されている⁽¹⁰⁹⁾。

- A 序
- B 費用分担契約の概念
- C 独立企業原則の適用
- D 独立企業原則に従っていない場合の税務上の取扱い
- E 参加・脱退・終了
- F 費用分担契約の構築及び文書化に関する提言

(1) 費用分担契約の概念

費用分担契約とは、企業間の取決めで、資産・役務・権利の生産又は獲得の費用及びリスクを分担し、参加者がこれらの資産・役務・権利に有する利益の性質及び程度を決定するものである。特定の法的主体にもならず、すべての参加者の恒久的施設でもない⁽¹¹⁰⁾。

(2) 独立企業原則の適用

この費用分担契約の条件が独立企業間価格を満たすためには、参加者の貢献⁽¹¹¹⁾は当該取決めから生ずると合理的に期待される便益を前提として、比較可能な状況において独立企業が貢献することを合意するであろう貢献と整合的でなければならない⁽¹¹²⁾。この相互に便益を得られるような共通

(108) 1997年OECD移転価格ガイドライン、パラ8.1

(109) 1997年OECD移転価格ガイドライン、パラ8.2

(110) 1997年OECD移転価格ガイドライン、パラ8.3

(111) OECDタイプの費用分担契約においては、contributionの訳を「貢献」を用いる。

(112) 1997年OECD移転価格ガイドライン、パラ8.8

の必要性が存在するとき、独立企業は費用分担又はリスク分担の取決めを結ぶ⁽¹¹³⁾。相互便益の期待は、独立企業が別個の報酬を得ることなく、資源や技術を拠出する取決めを受入れるため、根本的に重要である⁽¹¹⁴⁾。したがって、参加者は対象資産について便益の持分を保有し、かつ当該持分を直接又は（例えばライセンス契約を通じて）間接に利用可能であるという合理的期待を有していなければならない⁽¹¹⁵⁾。独立企業は、当該取決めに対する貢献全体に占める各参加者の割合が、当該取決めの下で受け取ることが予定される期待便益⁽¹¹⁶⁾全体に占める各参加者の割合と等しくなることを要求するであろうとする⁽¹¹⁷⁾。そして、貢献全体に占める各参加者の割合が、調整的支払の後に、取決めの下で受け取ることとなる期待便益全体に占める各参加者の割合と等しい場合に、費用分担契約は独立企業原則に則ったものと考えられる⁽¹¹⁸⁾。つまり、各参加者の貢献割合が合理的に期待される便益割合に等しいかにより独立企業間価格の適否が判断される。

貢献の課税上の取扱いは、税制の一般規定による。例えば、研究開発費用を拠出したならば、控除対象費用として取扱われ、原則として使用料とはならない⁽¹¹⁹⁾。また、貢献を行った時には便益は実現していないことが通常であるから、貢献時に所得が認識されることも通常はない⁽¹²⁰⁾。費用の分担時に生じた調整的支払は、支払者の追加費用及び受領者の費用の戻しと

(113) 1997年OECD移転価格ガイドライン、パラ8.8

(114) 1997年OECD移転価格ガイドライン、パラ8.9

(115) 1997年OECD移転価格ガイドライン、パラ8.10

(116) OECDタイプの費用分担契約においては、expected benefitを「期待便益」と訳すことにする。本稿においては、「予測便益」を通常用い、内容がOECDタイプの費用分担契約に関する場合、期待便益を用いる。

(117) 1997年OECD移転価格ガイドライン、パラ8.9

(118) 1997年OECD移転価格ガイドライン、パラ8.26

(119) 1997年OECD移転価格ガイドライン、パラ8.23

(120) 1997年OECD移転価格ガイドライン、パラ8.24

して取扱うべきである⁽¹²¹⁾。また、評価の過程においては参加者が費用分担契約に対して行った全ての貢献を認識することが重要である⁽¹²²⁾としている。

(3) 独立企業原則に従っていない場合の税務上の取扱い

費用分担契約に対する貢献全体に占める各参加者の割合が、調整的支払の後に、取決めの下で受け取ることとなる期待便益全体に占める各参加者の割合と整合的でない場合においては、独立企業原則に基づいて調整が行われることが要求される。そして、最も多く見られるのは貢献の調整であろうとしている⁽¹²³⁾。費用の調整で終わるのか、所得の配分の認定が行われるのかは定かではない。また、貢献割合や期待便益割合が不適切に決定された場合も調整が行われる⁽¹²⁴⁾。対象活動の全てを行っている参加者が期待便益全体のうちのごく僅かな部分しか受け取らないような場合や長期間にわたって相当の乖離ある場合は、個別具体的な認定が行われ、契約の全部または一部が否認され、独立企業間価格による所得配分が行われる⁽¹²⁵⁾。

(4) 参加・脱退・終了

既に活動している費用分担契約に新たに参加する企業は、費用分担契約を通じて開発された無形資産、開発途上の作業、及び過去の活動により得られた知識といったそれまでの費用分担契約活動のあらゆる結果における持分を取得する場合、それまでの参加者はそれまでの費用分担契約の結果における持分の一部を実質的に移転することになる。この移転に関し、独立企業原則の下では移転された持分に対する独立企業間対価による支払が求められる。この持分移転に伴う独立企業間対価による支払をバイ・イン

(121) 1997年OECD移転価格ガイドライン、パラ8.25

(122) 1997年OECD移転価格ガイドライン、パラ8.16

(123) 1997年OECD移転価格ガイドライン、パラ8.26

(124) 1997年OECD移転価格ガイドライン、パラ8.26・8.27

(125) 1997年OECD移転価格ガイドライン、パラ8.29・8.30

支払いと言っている⁽¹²⁶⁾。

逆に、参加者が費用分担契約から脱退する時、バイ・インと関係する問題と同様の問題が発生する。特に脱退する参加者は過去の費用分担契約活動の成果における持分を他の参加者に明け渡すことになる。参加者の脱退において有効な財産の移転があった場合には、その移転に対して独立企業間対価による支払がなされるべきである。この支払をバイ・アウト支払と言う⁽¹²⁷⁾。さらに、終了時には資産の適正な分配が必要となる⁽¹²⁸⁾。

バイ・インやバイ・アウトに関しても独立企業原則に基づいた処理が要請され、無形資産に関する一般的なルールが適用される⁽¹²⁹⁾。

(5) 費用分担契約の構築及び文書化に関する提言

ガイドラインは以上を要約し、独立企業原則に適合する形で構築されるべく費用分担契約の要件として、次の点をあげている⁽¹³⁰⁾。

- a 当事者が、契約活動自体から相互便益を得ることが予測できる企業であること
- b 参加者の持分を特定していること
- c 貢献、調整金、及びバイ・イン支払以外には、持分取得のために支払がなされないこと
- d 貢献割合が、期待便益を反映する配分基準に基づいて適正に決定されていること
- e 一定期間経過後に期待便益がずれてきた時の調整として、調整金や貢献割合の変更を認める
- f 参加者の加入、脱退あるいは終了に伴い、必要な調整や配分が行われること

(126) 1995年OECD移転価格ガイドライン、パラ8.31

(127) 1997年OECD移転価格ガイドライン、パラ8.34

(128) 1997年OECD移転価格ガイドライン、パラ8.39

(129) 1997年OECD移転価格ガイドライン、パラ8.33・8.34・8.39

(130) 1997年OECD移転価格ガイドライン、パラ8.40

さらに、当事者が用意すべき文書や有益な情報についても、一定の指針を示している⁽¹³¹⁾。

3 批判的検討

OECD の移転価格に関するガイドラインは 1979 年に作成され、各国はこれに沿って移転価格税制を執行してきた。このガイドラインは特に二重課税が発生した後の相互協議では、各国の共通の認識として重要な役割を果たしてきた。しかし、近年の経済の国際化の発展は目まぐるしく、もはや 1979 年に作成されたガイドラインでは、移転価格税制の適正な執行を律することができないことが現れ⁽¹³²⁾、1995 年から新移転価格ガイドラインが逐次公表されている。1997 年に公表された第 8 章である「費用分担契約」に関し、各国の法制の状況は次のとおりである。

米国は、1995 年の財務省規則 1 § 482-7 で本格的に費用分担契約について詳細な規定を定めた。ドイツは 1999 年に「費用分担契約による国際的な関連企業に関する所得配分のための原則」を公表した。米国やドイツは基本的には OECD 移転価格ガイドラインと類似しているが、独自の内容を規定している部分がある。一方、イギリス、カナダ、ニュージーランド及び豪州等は、OECD 移転価格ガイドラインの内容を概ねそのまま受入れている⁽¹³³⁾。

このような国際課税規範と言うべき各国の課税庁が尊重するガイドラインとして、費用分担契約が現在どのような状態にあるのかを、規定上から批判的に述べる。

OECD 移転価格ガイドライン第 8 章序文において、「本章は費用分担契約に関する執行及び租税上の結果に関する大きな問題の全てを解決しているわけ

(131) 1997 年 OECD 移転価格ガイドライン、パラ 8.41 以下

(132) 羽床正秀・前掲注(60) 76 頁。

(133) 徳永匡子・前掲注(6)「費用分担契約における契約締結上及び税務上の論点(上)」15-17 頁参照。

豪州については、第 3 章で触れる。

ではない。実際に費用分担契約の運用の中で経験を積むことにより、本章を更新し改善するために必要な追加的な作業が行われるであろう。」と、今後も検討していく旨、指針が述べられている。更なる課題として具体的に①貢献をどう測定するのか、②政府補助金や租税優遇措置の効果について、③調整金の支払等、④バイ・イン支払等の税務上の性格付けを挙げている。

例えば貢献の測定について見てみると、各参加者の貢献の価値は、独立企業原則の下、独立企業であったならば比較可能な状況において与える額に整合的なものとして測定されるべきで、第1章から第7章までの指針に従うべきとしている⁽¹³⁴⁾。そして貢献の価値を測定する方法として、コストと市場価格を用いる方法があるとしている⁽¹³⁵⁾。しかし、貢献は参加者に適用される税制の一般原則に従って、対象活動を費用分担契約の枠外で実施する場合と同様に扱われるべきであるとする⁽¹³⁶⁾。これらからは、貢献の価値をコストで評価すべきか市場価格で評価すべきかという点についての指針が明らかでない。

このように、OECD 移転価格ガイドラインにおいても今後の検討事項が具体的に示されており、運用の中で経験を積み、国際的なコンセンサスとしての位置づけを図っていくものと思われる。つまり、国際的に確立したガイドラインには、まだ時間を要するということである。

上記の様な状況なので、規定自体に両論併記の部分が多く、またファジーな言い方の指針が多い。例えば、文書化に関する提言で文書や情報の重要性和保管について指摘しているにも拘らず、最終的には最小限従うべき基準でもない⁽¹³⁷⁾等、規定として「～すべき」ではなく、最終的には「～が適切である」等になっている。それだけ、各国の意思統一には困難を要する事項を費用分担契約は多々包含しているものと思われる。一方で、契約全体の無視

(134) 1997年OECD移転価格ガイドライン、パラ8.14

(135) 1997年OECD移転価格ガイドライン、パラ8.15

(136) 1997年OECD移転価格ガイドライン、パラ8.23

(137) 1997年OECD移転価格ガイドライン、パラ8.41

を見据えた租税回避への厳格な姿勢は評価できよう⁽¹³⁸⁾。

したがって、我が国法制を射程にした費用分担契約制度を考察する場合における OECD 移転価格ガイドラインは、重要な課税規範として位置付けるべきであるが、こと第 8 章「費用分担契約」に関しては、独立企業原則の詳細な解釈適用基準とは言えず、確認規定的な意味合いの強い課税基準と考えるべきであろう。

第 2 節 費用分担契約に関する米国財務省規則

1 従来の経緯

(1) 米国の移転価格税制と費用分担契約との関係

米国の移転価格税制は内国歳入法典第 482 条⁽¹³⁹⁾にその法的根拠がある。同条に基づいて米国財務省から規則が発遺されている。現行の内国歳入法典 482 条に相当する規定が導入されたのは、1928 年のことであった⁽¹⁴⁰⁾。

1928 年の規定はどちらかというとな米国内の関連企業間取引を規制するためのものであったが、1968 年には、国際的な関連企業間取引を規制するために内国歳入法 482 条に関する規則が発遺された。この規則の目的は、

(138) 1997 年 OECD 移転価格ガイドライン、パラ 8.30

(139) 米国の移転価格税制は内国歳入法典 (Internal Revenue Code) 482 条に以下のように規定されている。「2 以上の組織、営業若しくは事業 (法人格を有するか否か、合衆国において設立されたものであるか否か、及び連結申告をする要件を満たしているか否か、を問わない) が、同一の利害関係者によって直接又は支配されている場合には、財務長官又はその代理人は、脱税を防止するため、又は当該組織、営業若しくは事業の間において、総所得、所得控除、税額控除又はその他の控除を配分し、割り当て又は振り替えることができる。

無形資産 (第 936 条 (h) (3) (b) に規定するものに限る) の譲渡又は実施権の供与の場合には、当該譲渡又は実施権の供与に係る所得金額は、その無形資産に帰すべき所得の金額と釣り合いのとれたものでなければならない。」佐藤正勝・前掲注(10)62 頁、305 頁。条文の後半が所得相応性基準である。

(140) 金子宏「アメリカ合衆国の所得課税における独立当事者間取引 (arm's length transaction) の法理 (上) - 内国歳入法典四八二条について -」『ジュリスト』724 号 (1980 年) 106 頁。

米国と関連企業とが移転価格を恣意的に決め、意図的な所得の海外移転を図ることを防止することであった。そして、その特徴は所得の海外移転防止のため、独立企業間価格の算定方法を規定したことにある。その算定方法は、①独立価格比準法②再販売価格基準法③原価基準法があり、これらの方法が移転価格算定の方法として用いられてきた。しかし、この規則の発遣後、約20年の時の経過と共に企業を取り巻く環境が大幅に変化し、前述の算定方法では国際企業間の移転価格を正しく算定することが不可能となってきた。特に技術革新が著しい状況のなか、生産技術上のノウハウ等の無形資産の移転価格について、税務上多くの様々な問題が生じてきた。特に無形資産における独立企業間価格の算定において、独立の第三者の比較対象となりうる取引を見つけ出すことの困難性及び時には不可能という事態が生じた。ロイヤリティを例にとると、実務上は比較対象取引として同様の産業内での平均的なロイヤリティ率を用いてきたが、特殊な分野の納税者にこの平均値を適用すると、そのロイヤリティ率は、実態を反映しないものになってしまう恐れが生じた。また、無形資産の初期開発段階で行われる無形資産移転に係るロイヤリティ契約は、無形資産から生じる将来の成果の予測は正確性に欠けるため、経済的現実を反映していないことが多かった。そこで、このような無形資産の移転価格に関する問題点をめぐって、税務上重要な係争事件が発生した⁽¹⁴¹⁾。このような、税務当局と

(141) 米国における、無形資産の移転価格が問題となった主要な判決として、次の事件がある。

- (1) 米国親会社（販社）がプエルトリコ子会社（製造）から薬品を仕入れる際の価格が問題となった事例である。米国親会社は薬品の商標権を保有し、また、特許権とノウハウを子会社設立に対して現物出資している。結果として、裁判所が具体的な配分の根拠を示さず職権で利益分割法を適用した（Eli Lilly 事件）。Eli Lilly & Co. v. Commissioner, 84 T. C. 996(1985).
- (2) 米国親会社がプエルトリコ子会社（製薬製造）へ製造に関する無形資産を移転したが、移転に際しての評価は独立企業間基準に照らし著しく低く、所得の中にひずみを引き起こし、適切な配分がなされるべきと判示した（G. D. Searle 事件）。G. D. Searle & Co. v. Commissioner 88 T. C. 252(1987).

の係争を避ける方法として、米国の産業界で使われたものに関連会社間の無形資産開発のための費用分担契約がある。費用分担契約によれば、開発した無形資産は関連会社間の各々によって所有⁽¹⁴²⁾されることになるため、ロイヤリティの支払は発生しないからである⁽¹⁴³⁾。

費用分担契約は、上記のような移転価格税制上の要請を一要因として発達してきたといえよう。

(2) 1995年最終規則までの経緯

1988年の移転価格白書⁽¹⁴⁴⁾によると、費用分担契約は、非関連者間において長期に渡り用いられてきた。無形資産開発におけるリスクと利益を分担するメカニズムとして、費用分担契約の実態が認識され税制上の最初の対応がとられたのは、1966年8月2日に公表された規則案 § 1.482-2(d)(4) である。この規則は、無形資産の開発と使用に関しての482条の適用を抑制する範囲を設けることにあった⁽¹⁴⁵⁾。

(142) 米国移転価格税制上の無形資産の所有に関する基本的な考え方は、1968年に公表された財務省規則 1.482-2Aにおいて、「開発者・援助者ルール」として規定されている。この規則の下では、関連グループのうちいずれのメンバーが無形資産の開発者で、援助の対価を受ける援助者であるかの事実認定が必要とされていた。つまり、無形資産は単独の納税者によって所有され、当該資産に係る損益は全てその所有者に帰属するという考え方に基づくものであった。1994年最終規則では、法的所有権の重要性を認識し、「開発者・援助者ルール」から原則的には「法的所有者ルール」へ変更がされた（1994年最終規則 1.482-4(f)(3)）。費用分担契約では、無形資産の共同利用、いわば共有が認められる。すなわち、取決めに従って共同開発された無形資産については、参加者全員が開発者すなわち所有者と位置付けられ、対価を支払うことなく利用することができる。費用分担契約は、単独所有原則や開発者援助者ルールに対する例外であり、課税上重要な機能を果たすのである。これらに関して、岡村忠生「内国歳入法典四八二条における費用分担取決めについて」『京都大学法学部創立百周年記念論文集 第二巻』（有斐閣、1999）205-211頁及び増井良啓・前掲注(89) 168頁参照。

(143) ジェームズ・ウィスニスキーほか「米国における移転価格税制の動向—無形資産の移転価格税制と費用分担（コストシェアリング）契約—」『旬刊商事法務』1223号(1990年)42頁～43頁。

(144) Treasury Department and Internal Revenue Service, A Study of Intercompany Pricing, October 18, 1988.

(145) 1966年規則案において、費用分担契約の規定が初めて登場したが、その規定の位置付けと目的について、岡村忠生・前掲注(142)225頁において、「費用分担取決めの基本的

後の1968年に発布された規則においては真正の(bona fide)費用分担契約を簡潔に定めている⁽¹⁴⁶⁾。それによると、真正の費用分担契約とは、関連企業グループの複数のメンバーの間で、産み出された無形資産に関する特定の権利の見返りとして無形資産の開発の費用とリスクの分担を定める、文書による合意である。この契約が真正の費用分担契約として認められるためには、参加者がすべての開発費用と開発リスクのうちそれぞれの分担額を独立企業間ベースで負担する労力や誠意を持って反映しなければならない。また、独立企業間ベースで考慮される費用やリスクを分担するため、その契約条件は、同様の状況にある非関連者が契約を締結していたら取り入れたはずの契約条件に匹敵するものでなければならない。この1968年規則は、実質上1995年の最終規則の制定まで存続していた。

1986年の内国歳入法の改正によって、所得相応性基準の規定⁽¹⁴⁷⁾が482条に追加されたが、この追加規定が、費用分担契約にどのような影響を与えるかが問題であった。この点に関し、86年改正を審議した連邦議会上下院

な位置付けは、無形資産の開発と使用に関して四八二条の適用を抑制する範囲を設けることにあった。すなわち、真正な費用分担取決め(bona fide cost sharing arrangement)の参加者としての無形資産の持分取得に対しては、「その資産の開発に係るすべての費用とリスクの負担割合を適正に反映する限りにおいてしか、四八二条の適用を行わない」と定められたのである(Prop. Reg. § 1.482-2(d)(4)(i))。つまり、調整方法の側面から四八二条の適用を抑止することが、費用分担取決めを移転価格税制において法的に認知した当初の目的であったといえる。」とある。現に、1995年規則前文では、費用分担契約を482条における所得配分のセーフ・ハーバーと位置付けている。

(146) 金子宏「アメリカ合衆国の所得課税における独立当事者間取引(arm's length transaction)の法理(下)ー内国歳入法典四八二条についてー」『ジュリスト』726号(1981年)95-97頁 及び藤枝純「米国コスト・シェアリング最終規則解説(1)」『国際税務』Vol116 No3, 9頁。

(147) 所得相応性基準とは、例えば、無形資産をライセンスする場合、各課税年度で請求すべき金額は、当該無形資産に帰属すべき所得の金額と相応しなければならないというものであり、過年度において無形資産に対する請求額が適正であっても、所得相応性基準に基づく調整が翌課税年度以降行われうるというもので、取引後に生み出される利益をも反映した所得金額の算定を求める原則で、このことからスーパー・ロイヤリティ・ルールとも呼ばれる。この規定は、潜在的に高い収益力を持つ無形資産を低い対価で設定し、国外へ所得を移転すること、無形資産の比較対象取引の把握困難性及び独立企業間

による conference Committee は、費用分担契約を認める意向であるが、所得相応性基準の観点から次の3つの問題点を指摘した⁽¹⁴⁸⁾。

第一に費用分担契約の対象範囲が恣意的に操作される可能性に関し、全ての開発段階の一切の開発費用を含めることを求めた。第二に、適正な算定額を算定する基礎である。報告書は分担される費用が、研究開発を行う前の時点において決定された便益の予測に対応したものであることを求めた。さらに研究開発に係る租税優遇を除いて算定することを求めた。第三に既存無形資産の取扱いの問題である。既存無形資産を持つ参加者がある場合には、その資産の評価を行い、参加者が適正な利益を得るように、他の参加者は対価を支払わなければならないことを求めた。

上記の様な conference Committee の考え方を踏まえ、歳入庁及び財務省は1988年に移転価格に関する白書を公表した。白書においては、費用分担契約の重要な問題についてかなり詳細な提案を行った。その骨子は1995年の最終規則に大筋で採用されているので詳細には触れないが、無形資産に対する課税強化を背景に⁽¹⁴⁹⁾、真正な取決めに関してより厳格な要件を定め、範囲を縮小させている。

1988年移転価格白書を基礎に1992年規則案⁽¹⁵⁰⁾が制定された。1992年規則案以降は、要件を満たす費用分担契約に対して「真正な (bona fide)」という語に代え、「適格 (qualified)」という語を用い、この適格費用分担契約に参加した者のうち、さらに参加資格を満たすものに対しては、費用の配分を除いた482条の適用はないとしている⁽¹⁵¹⁾。この適格費用分担契

価格の算定困難性等の理由から無形資産の利用によって生み出される所得に着目した。

(148) 岡村忠生・前掲注(142) 227頁。

(149) 1980年代の米国のプロパテント政策は国をあげての政策であり、無形資産に関する米国移転価格規則上の改正等もそういう意味では包含されるのであろう。米国の知的財産戦略について(高倉成男・前掲注(17) 116-136頁参照。

(150) 1992年財務省規則案について、和訳文献として『米国内国歳入法第482条(移転価格)に関する財務省規則案』(日本租税研究協会編, 1992)を参照している。

(151) 1992年財務省規則案 1. 482-2 (g) (1) (i)

約の要件⁽¹⁵²⁾として、①二以上の資格のある参加者を含んでいること、②文書による記録、③一以上の無形資産開発に係る参加者が負担するコスト及びリスクが形成される無形資産に対しての特定の持分に応じて分担されること、④各資格ある参加者が、失敗等を含む無形資産の開発に関するすべてのコスト及びリスクを分担するために、契約に基づいて開発された無形資産の利用から得られると合理的に予測する便益に応じたコスト及びリスクを分担すべく合理的な努力をおこなっていること、⑤文書化等の執行上の要件を定めている。このうち、④と⑤は規則案において新たに規定したものである。

1995年には最終規則が制定され、以下その内容を概観する。なお、1996年にも一部改正が行われているが、主要な部分は参加者要件に関するものであり、必要に応じて触れることにする。

2 1995年財務省規則を中心とした規定の概要

1995年に制定された最終規則（final regulations。なお、以下特別な表示がない場合は、財務省規則とは1995年最終規則を意味する）は、次のとおり12項から成っている。

- (a) 総則
- (b) 適格費用分担契約
- (c) 参加者
- (d) 費用
- (e) 予測利益
- (f) 費用の配分調整
- (g) 無形資産の移転（バイ・イン）を反映するための所得の配分調整、控除、その他の租税関連項目
- (h) 適格費用分担契約に則った支払いの性格

(152) 1992年財務省規則案 1.482-2(g)(2)(i)

- (i) 会計上の要件
- (j) 執行上の要件
- (k) 施行日
- (1) 経過措置

以下では、いくつかの項目に分けて、規則の内容を概観する。

(1) 費用分担契約の要件

イ 費用分担契約の意義

規則は、費用分担契約を一以上の無形資産の開発費用を、当該契約により割り当てられる無形資産の持分の使用により享受する便益を合理的に予測し、その割当に応じて当事者間で分担する契約である⁽¹⁵³⁾と定義し、規則上、後述する適格費用分担契約の要件を規定し、その要件に合致すれば適格費用分担契約として、予測便益の持分と開発費用の分担とが等しくするための決定が必要な場合を除き、適格費用分担契約に関しては所得配分は行われ⁽¹⁵⁴⁾ない。つまり、米国は、財務省規則で規定した要件を充足した適格費用分担契約を移転価格税制上の所得配分認定の例外として位置付けている。この米国の規定においても、参加者の予測便益に応じたコスト負担が強調されており、OECD 移転価格ガイドラインの規定と類似している。

また、適格費用分担契約はパートナーシップとしては扱われず、外国法人または非居住者は、費用分担契約に参加したことを理由として米国内で事業に従事しているものとは、取扱われることはない⁽¹⁵⁵⁾。

ロ 適格費用分担契約

適格費用分担契約として、次のような要件を規定している⁽¹⁵⁶⁾。

(153) 財務省規則 1.482-7(a)(1)
 (154) 財務省規則 1.482-7(a)(2)
 (155) 財務省規則 1.482-7(a)(1)
 (156) 財務省規則 1.482-7(b)

- ① 二以上の参加者を含まなければならない。
- ② 参加者の予測便益の享受割合を反映させることが合理的に期待できる要素に基づき、各関連参加者の無形資産の開発費用に対する負担割合を計算する方法を提供しなければならない。
- ③ 経済状況、事業活動、参加者の活動、さらには当該契約に基づく進行中の無形資産の開発における変化を考慮して、関連参加者の無形資産の開発費用に対する負担割合の調整を行わなければならない。
- ④ 費用分担契約の締結(修正)と同時に文書に記載しなければならない⁽¹⁵⁷⁾。

ハ 参加者

参加者要件⁽¹⁵⁸⁾として「事業の積極的な活動において対象となる無形資産を使用あるいは合理的に使用することが期待され、会計処理上⁽¹⁵⁹⁾及び文書化等の執行上の要件⁽¹⁶⁰⁾を遵守すること」とある。米国は、適

(157) その書面には以下の内容が含まれていなければならない。

- (i) 契約当事者のリスト、当該費用分担契約の下で開発される無形資産の使用により便益を享受する関連企業グループの他のメンバー
- (ii) ②、③で規定される情報
- (iii) 実施される研究開発の範囲についての説明。開発しようとする無形資産及び無形資産の種類を含む。
- (iv) 対象となる無形資産に対する各参加者の持分についての説明。対象となる無形資産は、費用分担契約に基づいて実施される研究開発の結果生じたすべての無形資産
- (v) 契約期間
- (vi) 契約が変更あるいは終了される条件、及び当該変更あるいは終了における例えば対象となる無形資産について各参加者が取得する持分の取扱い。

(158) 財務省規則 1.482-7(C)(1) 参照のこと

(159) 関連参加者に対して、費用と利益の勘定と外貨換算について一貫した計算方法の適用を課している。財務省規則 1.482-7(i) 参照。

(160) 追加的な文書として文書の保存と IRS の要求後 30 日以内の提出が義務付けられている。

- (i) 契約に従って発生した費用の総額
- (ii) 各関連参加者が負担した費用の総額
- (iii) 各関連参加者の無形資産の開発費用の負担割合を決定するために用いられた方法の説明。便益の見積りに用いられた予測及び当該方法の選定理由の説明を含む。
- (iv) 無形資産の開発費用及び便益を決定するために用いた会計処理(外貨換算に用いら

格費用分担契約の要件とこの参加者要件の二本立てで費用分担契約の適格性を規定している。

世界で最初に導入された米国における費用分担契約の規定の経過を確認していくと、この参加者要件ほど流動的なものはない。それだけこの参加者要件は、費用分担契約において重要な事項であると共に政策的な意図を感じる。1966年規則案から規定された「積極的事業活動による利用」要件は、復活と削除の歴史⁽¹⁶¹⁾を繰り返し、現在の規定上、積極的事業活動要件は削除され、便益の合理的な予測を有することが要件とさ

れた方法を含む)、及びその処理が米国で一般的に受入れられている会計原則と大きく異なっている限りにおいて、その大幅な違いについての説明

(v) 無形資産開発分野において行われる事前研究がある場合その研究、契約において各関連参加者が提供した有形資産あるいは無形資産、及び、既存の無形資産及び開発の対象となる無形資産の価値を確立するために用いられた情報

財務省規則 1.482-7(j) 参照。

- (161) 岡村忠生・前掲注(142) 207-260頁を参照して、歴史をまとめると、1966年規則案において、「参加者は開発された無形資産を積極的事業活動において使用すること」という条件が課された。この規定は、1968年規則においては、削除されている。無形資産に関する米国所得減少の要因や国外への利益移転の問題が指摘されていた当時の1988年白書においては、「参加者は、開発された無形資産を製品製造のために利用する能力を有していること」という条件を課すべきだと指摘している。それを受けて、1992年規則案において、「各参加者に開発された無形資産をそれぞれの積極的事業活動において利用する合理的な見込みがなければならない」として、参加者要件が復活している。しかし、製造での利用を課した「白書」よりも緩和されてはいる。1995年規則前文においては、「取決めへの参加だけを目的にした何ら意味ある機能を果たさない外国関連主体の設立を防止し、各参加者の便益の見込みを測定可能なものにするために、積極的事業要件は必要である」と述べている。1995年規則においても、関連参加者となる要件は、規則案と同様で、その中の積極的事業活動 (substantial managerial and operational activities) を行わねばならないという要件も、95年では存続していた。また、規則前文は、「契約によって研究を行う主体は、無形資産取引に関する原則ルールに従い、開発援助者として適正な対価を受けなければならないし、関連研究機関は、通常、サービス提供に関するルールによって独立当事者間対価を決定される」と述べた。つまり、研究のみを行う機関は、関連参加者とはなれないことになる。

このような、規定はOECD移転価格ガイドラインでもある。OECD移転価格ガイドラインパラ 8.12では、参加者要件である便益の合理的期待がない等の会社の場合ではあるが、委託研究や委託製造の場合は、費用分担契約参加者に対して行われたサービスの報酬として独立企業間価格を支払うのが適当としている。

れ、緩和された形になっている。すなわち 1996 年 5 月 13 日に 1995 年規則の改正を行ったが⁽¹⁶²⁾、その主な内容は、この積極的事業活動の廃止である。改正前における参加要件の一つであった「積極的事業活動の中で利用し (USE)、または、利用することが合理的に期待される (reasonably expects)」という文言が、「対象無形資産の利用から便益を得られることが、合理的に予測される (reasonable anticipates)」へと変更された。改正規則前文は、積極的事業要件の目的について、取決めを利用した利益移転の防止には言及せず、ただ、参加者が対象無形資産から算定しうる便益を受けることを保証するためであったとし、それは、積極的事業要件がなくても達成できると述べた。信頼できる便益算定が可能である限り、対象無形資産の利用形態が積極的かどうかを問題にする必要はないとしたのである。さらに、「利用」の概念についても、前文は、他の者への移転やライセンス供与を含むとしている。したがって、この利用の要件によって排除される参加者は、かなり限られると思われる⁽¹⁶³⁾。

しかし、結局は予測便益算定を重視する局面から参加者を制限していく方向にあるとも思われ、事前の観点よりも事後の観点から、実際便益は厳格に確認するという姿勢とも思われる。

(2) 費用の分担

イ 無形資産開発費用⁽¹⁶⁴⁾

関連参加者の無形資産開発費用とは、当該無形資産開発領域に関して負担した全費用に、他の関連及び非関連の参加者に対して費用分担支払金のすべてを加算し、他の関連及び非関連の参加者から受けた支払いを控除した金額である。無形資産開発領域に関連して発生する費用とは、減価償却費を除く営業費用に、他の参加者によって適格費用分担契約に供された有形資産の利用の対価を加算した金額である。有形資産が関連

(162) 財務省規則 1.482-7(C) (1) (i)

(163) 岡村忠生・前掲注(142) 251-252 頁。

参加者によって適格費用分担契約に供された時は、その適切な対価の決定は、有形資産の利用に対する移転価格の規則である 1.482-2 (C) (有形資産の使用) によって決定される。

費用分担契約に提供された無形資産の使用の対価は、バイ・インとして取扱われ、当該無形資産に係る独立企業間価格により評価される⁽¹⁶⁵⁾。後で検討するバイ・イン、バイ・アウトとの関係で、米国の場合、費用分担契約に提供された既存の無形資産に関しては、費用分担契約の枠外の取引とされるので、各参加者の開発費用の範囲からも除かれ、使用の対価は独立企業間価格で評価されることになる。

ロ 合理的な予測便益

便益とは対象無形資産の使用により発生する所得の増加又は費用の節減であり⁽¹⁶⁶⁾、合理的な予測便益とは対象無形資産から派生するであろう合理的に予測する便益の集合である⁽¹⁶⁷⁾。そして、費用配分が適切であるためには、関連参加者の開発費用割合が、その参加者の予測便益割合と比較しなければならない⁽¹⁶⁸⁾。適格費用分担契約における各関連参加者の合理的な予測便益割合は、その合理的な予測便益を全関連参加者の合理的に予測される便益の和で除した値に等しい⁽¹⁶⁹⁾。関連参加者の合理的な予測便益を決定するためには、最も信頼性のある方法を用いなければならない。規則 1.482-1(c) で定められている最適法ルール⁽¹⁷⁰⁾と同様に、方法の信頼性は、分析に使用されるデータと仮定を基礎

(164) 財務省規則 1.482-7(d) (1) 参照。

(165) 財務省規則 1.482-7(g) (2)

(166) 財務省規則 1.482-7(e) (1)

(167) 財務省規則 1.482-7(e) (2)

(168) 財務省規則 1.482-7(f) (1)

(169) 財務省規則 1.482-7(f) (3)

なお、非関連者に関しては計算に含めない。

(170) 1994年7月に公表された財務省規則 1.482-1(C) (1) の基本概念である最適法ルールとは、各個別事案に関連する事実及び状況に応じた、最も信頼できる独立企業間実績値を提供する価格算定方法をもって、その関連者間取引の独立企業間実績値を決定すること

として決定される。したがって、算定額の信頼性は、データの完全性と正確性、仮定の健全性、データと仮定の一定の欠陥が各算定方法に与える相対的影響の大きさに依存する⁽¹⁷¹⁾。

予測便益は、対象無形資産の利用によって享受する所得の増加または費用の節減を推定することにより、直接的根拠に基づいて測定することもできるし、発生する所得の増加または費用の節減に関連を持つと合理的に推定されうる測定基準を参照する、間接的根拠に基づいて測定することもできる⁽¹⁷²⁾。費用分担契約に参加することにより得られる予測便益測定の間接的根拠は、以下の事項を含む⁽¹⁷³⁾。

- (イ) 使用、製造、販売数量。この測定根拠は、各関連参加者が得られると期待できる、使用、製造、販売される品目の一単位あるいは一個当たりの、対象無形資産に起因する純増益又は純減損が、類似している度合いが高いほど、信頼性が高まる。この状況は、対象無形資産が関連参加者によって、類似した経済条件下で、かなり似通った品目を使用、製造、販売するために活用される場合に起こり得る。
- (ロ) 売上高。この測定根拠は、各関連参加者が得る、売上高1ドル当たりの、対象無形資産に起因する純増益又は純減損が類似していると期待できる度合いが高いほど、信頼性が高まる。この状況は、対象無

をいう。すなわち、最適法ルールは、各事案の個別の事実及び状況に応じて、適用すべき価格算定方法を決定するという考え方を採っている。したがって、別の価格算定方法がより信頼できる独立企業間実績値を提供するものであることが後で示された場合には、その別の方法が用いられなければならない。さらに、ある一つの価格算定方法を適用するといっても、その適用の仕方によっては複数の実績値が求められる場合があり、その場合には、個別事案に関連する事実及び状況に応じた、最も信頼できる独立企業間実績値を提供するものによって、その関連者間取引の独立企業間実績値を決定する。佐藤正勝・前掲注(10) 178頁。

移転価格税制一般に適用されるこの最適方法のルールを費用分担契約における予測便益割合の算定において適用しているといえよう。

(171) 財務省規則 1.482-7(f) (3)

(172) 財務省規則 1.482-7(f) (3) (ii)

(173) 以下財務省規則 1.482-7(f) (iii) の概略を説明している

形資産の活用にかかる費用が、生み出される収入に比して比較的低い場合に、あるいは、対象無形資産を使用することによる主な効果が、関連参加者の収入を費用に大幅な影響を与えない方法（販売する製品の価格にプレミアムを載せるなど）で、増加させる場合である。関連参加者の売上高は、全関連参加者が市場内の同等の位置付け（製造、販売等）で活動している場合でなければ、信頼性の高い利益測定根拠とはなりにくい。

(ハ) 営業利益。この測定根拠は、営業利益が対象無形資産の使用に帰する部分が多い度合い、あるいは、対象無形資産の使用に帰する利益の全利益に占める割合が各関連参加者で同様であると予想される度合いが高いほど、信頼性が高まる。この状況は、対象無形資産が、利益を生み出す活動に不可欠であり、当該活動が当該無形資産の使用なしには継続できない、あるいはほとんど利益を生み出さない場合に起こり得る。

(二) その他の測定根拠。この測定根拠は、状況により、対象無形資産の使用により得られる利益増加あるいは費用節減と、使用される測定根拠の間に合理的に特定可能な関連性があることが予想できる限り、適切である。例えば、従業員報酬に基づく費用の分担は、対象無形資産の使用から発生する関連参加者の期待される利益と従業員報酬の間に関連性が無い場合、信頼性の無い根拠とされる。

なお、米国財務省規則では設例において、配分基準⁽¹⁷⁴⁾の根拠を具体

(174) 森信夫「無形資産取引としてのコストシェアリングの活用—OECD 移転価格ガイドラインを中心に—」『国際税務』Vol18 No2, 20 頁では、配分基準に関して「これらのキーの選択は、状況に応じて最善のものを選択するしかないが、日本の多国籍企業にとっての留意点としては、ワールドワイドの連結ベースでこれらのキーを正しく把握し、適用することがあげられる。海外関連会社のコスト分担を設定する際に、単独（日本側親会社）ベースの配賦キーのみを用いるなど、明らかに理論的に問題のある場合が少なくない。さらに、無形資産取引については、その形成のための投資と、便益の享受とのタイミングのずれが多くの場合生じるため、時間の経過や、参加者の経済的性格により、複数の配賦キーを并存させることも認めている。」と指摘されている。

的に説明しているが、ここでは、売上高を根拠として配分される事例を挙げる⁽¹⁷⁵⁾。

国内親会社（FP）と米国子会社（USS）がともに、肥料を製造販売している。二社は、現在パウダー状の製品しか市場に出ていない一般的な農業用肥料のペレット状製品を開発するために、費用分担契約を締結する。当該契約では、USS が米国市場でこの新形状肥料を製造販売する権利を得、FP は、米国以外の世界市場で同肥料を製造販売する権利を得る。新形状の肥料の開発費用は参加者各々の市場における肥料の期待される売上高を根拠に分担される。研究開発が成功すると、ペレット状肥料は、作物により効果的に肥料成分を与えるので、同等の収益増加効果をもたらすのに必要な肥料の量が減る。使用する肥料の必要量が減ることを根拠に、ペレット状肥料はパウダー状肥料よりもプレミアム価格で売れると予想する。研究開発が成功すれば、ペレット状肥料の製造費用は、パウダー状肥料の製造費用とほぼ同等で、しかも FP, USS 両社にとって同等である。FP、USS 共に独立系販売会社に肥料を販売するので、市場における活動の位置付けは、ほぼ同等である。この場合、関連納税者が選択した利益測定根拠は最も信頼性がある。

(3) 予測⁽¹⁷⁶⁾

大抵の場合、便益は予測に基づいて測定される。予測便益の予測に当たって、研究開発の開始から便益享受までの期間、便益を享受する期間及び当該期間における便益を予測する必要があるとしている。関連者間で利益を享受する時期について、著しいばらつきが予想され、それにより享受する利益が著しく異なる場合、現在割引価値法を用いて予測便益を測定する必要がある。また、便益の享受割合が長期間に渡り著しく変化しないと予想される場合、現年度の便益享受割合が信頼性の高い予測となる。

予測便益と実際便益との格差が著しい場合、税務署長は、実際の便益を

(175) 財務省規則 1.482-7(f) (iii) 設例 5

なお、売上配分基準について、ドイツにおいても他の配分基準の考慮を必要とする。

ドイツ修正費用分担契約規則 IV B 4-S 1341-14/99 3.1

(176) 財務省規則 1.482-7(f) (iv)

予測便益の測定値として使用することができる。関連参加者の実際便益割合と予測便益割合の開差が予測便益割合の20%以下である場合には、信頼性に欠けると判断されることはない。さらに、参加者には不可抗力の特別な事象により、この開差が生じた場合にも、予測は信頼性に欠けるとは判断されない。

(4) バイ・インに関する事項

米国財務省規則においては、バイ・インは無形資産の持分の移転全般を指し、OECD 移転価格ガイドラインよりも広い意味で使用している。すなわち、新たな関連参加者が適格費用分担契約に加入し開発中の無形資産の持分を取得する場合⁽¹⁷⁷⁾、適格費用分担契約の下で無形資産開発分野における研究を目的として自ら所有する既存の無形資産を他の関連参加者に提供する場合⁽¹⁷⁸⁾、既存の参加者が持分を放棄する場合⁽¹⁷⁹⁾、数年間に渡り予測便益割合と費用配分割合に乖離が生じていて、費用分担契約が否認され、持分が移転した場合⁽¹⁸⁰⁾、には、持分を取得した参加者は、バイ・イン支払を行わなければならないとされている。

上記の場合、適格費用分担契約の各メンバーは、無形資産を拠出する関連参加者に、適正な対価に関連参加者の合理的な予測便益割合を乗じた金額の対価を支払わなければならない。また、バイ・インに関する条項では、明示的に規則の無形資産の部分（1.482-1、1.482-4 から6）が適用される旨を定めている。つまり、取引事象は費用分担契約の枠外で行われたものとして扱われ⁽¹⁸¹⁾、そして各参加者間における無形資産の持分に関する支払に関し、独立企業間価格の算定が要請される⁽¹⁸²⁾。

このバイ・インに関する事項は、費用分担契約を仕組む時も含め、種々

(177) 財務省規則 1.482-7(g) (3)

(178) 財務省規則 1.482-7(g) (2)

(179) 財務省規則 1.482-7(g) (4)

(180) 財務省規則 1.482-7(g) (5)

(181) 財務省規則 1.482-7(d) (1)、(g) (2)

(182) 財務省規則 1.482-7(g) (2), (3)

の難しい問題を包括している。その意味では費用分担契約の利用の阻害要因となる可能性がある。なお、米国のバイ・インに関しては、現状や法律の分析等、第3章において詳述する。

3 批判的検討

1995年最終規則に関し、批判的検討を加える。

(1) 歳入庁からの費用分担契約の認定について

費用分担契約に関する要件に該当しない場合にも、実質的に費用分担契約であると考えられる場合には、歳入庁側から認定が行われる⁽¹⁸³⁾。たとえば、多国籍企業全体に利益をもたらす可能性のある無形資産の開発を、国内企業だけがその費用で行い失敗した場合、歳入庁は、他国の関連企業も関連参加者として費用分担契約を締結すべきであったとして認定し、国内企業の費用負担の一部を否認する可能性がある⁽¹⁸⁴⁾。もし仮にそのような認定が歳入庁から行われた場合、我が国は如何なる主張を行うのであろうか。

この規定は1992年の規則案でも定められていたが⁽¹⁸⁵⁾、その時は開発者・援助者ルール⁽¹⁸⁵⁾の適用に関し、関連参加者の利益を明確に反映しない例外的な状況を想定していた。非適格参加者の認定と共に関連参加者の認定

(183) 財務省規則1.482-7(a)(1)

(184) 岡村忠生・前掲注(142)259頁。さらに260頁において、「歳入庁側からの取決めの認定が行われる場合には、納税者側に便益の合理的予測は用意されていないであろうから、事後の観点からの実際の利益獲得比率による調整が許容される。つまり、歳入庁は、無形資産の評価だけでなく、費用分担取決めにおける便益の予測をも回避できる。もともと資産の価値とは、将来の収益の現在価値にリスクを乗じたものであるから、そうした課税は、事前の観点を抽象し、純然たる事後の観点からの利益分割に基づくものである。一般論として、所得相応性基準の本質は、まさにこうした事後の観点から、評価や予測ではなく、現実の利益は発生に焦点を合わせた課税を命じたところにあるといえるであろう。費用分担取決めは、確かに利益分割法的な一種の安全地帯として作用するが、事後の観点の強調は、それを納税者ではなく、課税庁に提供する可能性がある。」として、事後の観点の強調による課税庁の裁量権について、懸念されている。

(185) 1992年財務省規則案1.482-2(g)(2)(iii)

も他の参加者に大きな影響を及ぼし、当該条項の適用については、今後の動向に注意を要する。

(2) セーフ・ハーバー条項からの検討

イ 概要

次に、セーフ・ハーバー条項が新設された財務省規則 1.482-7(f)(3)(iv)(B)を検討する。この条項からは、セーフ・ハーバーを基点とした留意すべき所得認定と費用配分について考察する。この条項は、予測便益の算定に関して、予測に関する信頼性の低い見通しと称する標題で規定されている。ポイントを大きく整理すると以下の3つに区分できる。

- ① 予測便益と実際便益とが著しい場合、予測の信頼性が低かったことを示し、この場合地区管理者は、実際便益を信頼性の高い測定値として使用することができる。
- ② 関連参加者の予測便益と実際便益との乖離が、全ての関連参加者に関して、それぞれの乖離が 20%以下であれば、予測の信頼性はないものとはされない。さらに、乖離の要因が、合理的に予想し得ない参加者の制御を超えた異常な事態による場合には、その乖離を根拠に配分調整は行わないとしている。
- ③ 上記については、納税者が予測便益測定にあたり最も信頼性の高い根拠を使用しなかった場合には、地区責任者は配分調整を行うことができる。例えば、納税者が予測便益を販売数量に基づき測定し、地区責任者が別の根拠の方がより妥当と判断した場合、販売数量の予測と実績の格差が 20%未満であっても配分調整をすることを禁止するものではない。

当該条項は、セーフ・ハーバーの新設により、この 20%という具体的な数字が重要となってくる。規則には具体的な設例を用いた計算方法を紹介している。その中の一つである設例 7 を紹介する。

米国企業である米国親会社(USP)及びその国外子会社(FS)が、一年目に費用分担契約を締結する。参加者は、4年目から6年目に対象無形資産からの利益を享受し始め、USPとFSは利益総額の60%と40%を享受すると予測する。4年目から6年目にUSPとFSは実際には利益総額の各々50%を得る。参加者の予測の信頼性を評価するに当たり、地区責任者は、便益持分の実績と予測を比較する。USPの便益持分の実績(50%)は、予測(60%)からの格差が20%以内だが、FSの便益持分の実績(50%)は、予測(40%)からの格差が20%を超過している。この格差を根拠に、税務署長は、参加者の予測には信頼性がなかったと結論し、USPとFSが負担すべき費用分担について、実際の利益を根拠とする調整を行うことができる。

格差が20%を超えるか否かを計算すると以下のとおりとなる。

F S : $40\%(\text{当初}) \times 20\% = 8\% < 50\%(\text{実績}) - 40\%(\text{当初}) = 10\% \rightarrow \text{超過}$

USP : $60\%(\text{当初}) \times 20\% = 12\% > 60\%(\text{当初}) - 50\%(\text{実績}) = 10\% \rightarrow \text{セーフ}$

なお、20%の算定に関しては、期ごとで判定するのか、実際便益との乖離累積額で判定するのか等の問題を包含している。

ロ 所得の配分認定について

この20%基準は、セーフ・ハーバーとしての機能を果たす一方、20%を超える予測便益シェアと実際便益シェアとの乖離は、予測の信頼性が低かったことを示し、合理的に予想し得ない参加者の制御を超えた異常な事態による場合以外では、歳入庁は実際の便益を基礎とした調整を行うことができる。この調整は、果たして費用配分による調整のみなのであろうか。もともと財務省規則 1.482-7(f)(1)の規定が無形資産の移転として482条の原則規定を適用するか、あくまでも費用配分でとどめるのかが、明確でない。1992年規則案では、不均衡が一定の限度を超えれば、持分移転の認定が行われたが、最終規則では明確な定めがない。加えて最終規則前文によると、納税者が最も信頼できる便益の見積りを使用しない場合には、個別事実と周辺の事情に応じて、費用又は所得の配分を

行うことができる⁽¹⁸⁶⁾としていて、不均衡を要因とした無形資産の移転による所得配分の認定の余地は残されている⁽¹⁸⁷⁾。つまり、不均衡が大きい場合には、期間的に長期に渡らなくても、無形資産の移転による所得配分が行われる可能性は高いと言える。

セーフ・ハーバー条項を例にとり検討を行ったが、不均衡による調整は、契約自体の存在を否定されるケースと契約自体は認容されて費用の調整または利益を含む持分に対する所得配分を行うケースがあり、1992年規則案は、形成無形資産に係る経常所得と分担費用との比率の参加者間での不均衡の程度に応じて、これら3つの方法を機械的基準で使い分けていた⁽¹⁸⁸⁾。なお、1995年現行規則においては、この基準を廃止し前述したセーフ・ハーバーを設け数値による境界を設けたが、設例を含む詳細な規定を有していながら、自己の調整の仕組みをどのように行うべきかの具体的な指針を提供していない⁽¹⁸⁹⁾。加えて、規則案のような具体的な基準による持分移転等に基づく所得配分の認定については、明確な定めがなされていない。

つまり、予測便益と実際便益との乖離が生じた場合の課税庁の認定方法が不明確といえよう。一方では、規則で一様に規律できないと言う側面があると考えられよう。

なお、OECD 移転価格ガイドラインも同様である。

(186) 1995年最終規則前文

(187) 岡村忠生・前掲注(142)245頁によると「不均衡を無形資産の移転と構成し、独立企業間価格に基づく調整を行う余地は95年規則でも残されており、不均衡が大きい場合に、所得配分が行われる可能性は高い。そして、その基準が費用所得比による事実上の機械的割り切りを行った92年規則案ほど明確でないことがむしろ一つの問題である。」として、明確性に欠けることのほうがむしろ問題であるとされている。

(188) 1992財務省規則案1.482-2(g)(2)(ii)及び(g)(4)(iv)参照

(189) Arup K. Bose “THE EFFECTIVENESS OF USING COST SHARING ARRANGEMENT AS A MECHANISM TO AVOID INTERCOMPANY TRANSFER PRICING ISSUES WITH RESPECT TO INTELLECTUAL PROPERTY” 21 VATXR 553 (2002) P16.

ハ セーフ・ハーバーと最適法ルール

次に、セーフ・ハーバーと費用配分について考察する。条項通りこの機械的な20%基準は、予測の信頼性に関するセーフ・ハーバーとして機能することになる。ところが③にあたる条項の内容がこの機能を阻害する可能性があるのである。このことについては、数々の先生方が指摘しておられる⁽¹⁹⁰⁾。つまり、歳入庁が納税者とは別の方法を最も根拠ある方法と認定した場合、20%基準内であっても、費用の配分調整が行われ、20%基準のセーフ・ハーバー条項は実質上機能しなくなる。なお、OECD移転価格ガイドラインでは、セーフ・ハーバーに関しては、何ら指針が述べられていない。

最適法ルールと所得相応性基準の影響を強く感じると共に、事後の視点からの判断がより鮮明になってきていると言えよう。

費用分担契約は費用の分担の取決めであるが、無形資産形成後の各参

(190) セーフ・ハーバーに関しては、以下のような説明がある。「もし、現実の利益が予測と異なることが判明すれば、歳入庁は、歳入法典482条の「相応性」の要件に合致するように費用の調整を行うであろう。しかし、予測と実際の便益との乖離が20%以下であるか、或いはそれが、当該参加者が管理し得ない何等かの異常な事象による場合には、調整はなされないであろう。規則§1.482-7(f)(3)(iv)(B)。」リチャード・L・ドーンバーグ『アメリカ国際租税法(第3版)』川端康之監訳(清文社,2001)167頁、また、「税務署長は、計画された便益と実際の便益との著しい乖離により信頼性が低いとされた場合、配分を実際の便益に基づいて行ってもよい。しかし、20%未満または、参加者の適切なコントロールを超えた異常な事象による場合、配分は必要ではない。」Arup K. Bose・supra note 189, P16。このようなセーフ・ハーバー条項に関し、「20%基準は、納税義務者と課税当局の双方が、信頼できる基準として同じ基準を選択する場合の判定基準であり、課税当局が他の基準を適切とする場合、20%基準の適用はないことになる。」矢内一好・前掲注(6)122頁、「注意しなければならないのは、20%基準を満たした場合には、予測の方法が否認されないだけであり、その基礎については、他により信頼できる方法があるとして、否認される可能性があることである。」岡村忠生・前掲注(142)249-250頁や「最適法ルールは、一見柔軟で好ましいルールのように思われるが、その運用如何では、何が最適方法ルールかを巡って別の紛争を生じさせる可能性がある。税務当局が、納税者の選択した方法を軽視するという姿勢で運用を行うならば、上記20%セーフ・ハーバー・ルールの適用範囲も著しく狭められてしまうことになる。」藤枝純「米国コスト・シェアリング最終規則解説(2)」『国際税務』Vol116 No4, 14頁としてセーフ・ハーバー条項に関する注意を促している。

加者の実際便益に関しては、重要な論点を含む⁽¹⁹¹⁾。

第3節 小括

本章では、第1章で掲げた検討事項を網羅すべく1997年OECD移転価格ガイドラインと1995年財務省最終規則を中心に概観すると同時に費用分担に関するOECDの議論や米国における規定の変遷等の確認を行った。

費用の分担に関する基準としては、予測便益割合に応じた各参加者が負担する費用について、独立企業間価格として許容していくというのが、国際的なコンセンサスになっている。そして、各国は、独立企業原則の適用と租税回避行為の防止の面から費用分担契約に関する諸要件を規定している。しかし、国によって取扱いが異なる部分もあり、OECDでも方向性が見出せていない事項もある。

費用分担契約は、共同開発事業を行うに当たり、各参加者間で取決めた単なる費用分担であるかもしれないが、私法上の契約を税務上の独立企業間契約の視点から捉え、移転価格税制上のセーフ・ハーバーとしての機能を持たせると同時に自国の課税権を確保するために規制を設ける必要がある。次章では、本章における諸外国の規定等を参考とし、我が国のあるべき法制を射程として具体的な論点について検討を行う。

(191) なお、2003年9月に米国財務省及び内国歳入庁は、関連者間役務提供取引に関する規則案を発表した。案の段階であり、最終規則ではないが、研究開発活動や無形資産に帰属する所得の分配等は内容次第によっては費用分担契約にも関係が生じてくるので、今後の動向を注視する必要がある。当該新規規則案に関して、ステイーブン・ハリスほか「新米国移転価格規則案の概略 第1回」『国際税務』Vol. 23 No. 11, 6-11頁、堀口大介ほか「新米国移転価格規則案の概略 第2回」『国際税務』Vol. 23 No. 12, 30-37頁、高梨桂治ほか「新米国移転価格規則案の概略 第3回」『国際税務』Vol. 24 No. 1, 72-80頁。

第3章 我が国の制度構築のための具体的検討

本章では、費用分担契約に関する取引を移転価格税制で対処するために、我が国法制を射程としながら、費用分担契約に内在した問題点を顕在化し検討を行っていく。我が国の法制としては課税基準を中心に考察する。当該判断基準として、国際的な課税規範というべき OECD 移転価格ガイドライン及び米国財務諸表規則を検討対象とする。しかし、第2章で考察した通り OECD 移転価格ガイドラインは詳細な解釈適用基準には至っていないため、CCA に関する論点に関し、各国で見解が分かれる場合、多数の国の規定状況を検討すべき場合及び上記2つの規定より詳細に規定されている場合に、ドイツ⁽¹⁹²⁾及び豪州⁽¹⁹³⁾の規則を検討対象に含める。

第1節では私法上の契約である費用分担契約に関し、独立企業原則に合致した一般的な条件について考察する。第2節では費用の分担に関する基準について、第3節ではその基準を用いた独立企業間価格の算定について検討する。これらについては、移転価格税制上のセーフ・ハーバーとして機能するための法

(192) ドイツの包括的な明文規則である修正費用分担契約規則、21 TM TPR 914 2/23/2000 「Revised German Cost Sharing Arrangement Regulations [Issued 12/30/99; Translation by Deloitte & Touche GmbH in Dusseldorf], IV B 4-S 1341-14/99, Berlin, 30 December 1999」を検討対象としている。先述したとおり、ドイツには独自の規定内容の部分がある。

(193) 平成16年1月に OECD 移転価格ガイドラインを基にした独自の規則である豪州費用分担契約規則、12 TM TPR 875 「Taxation Ruling, Income tax :international transfer pricing—cost contribution arrangements, TR2004/1, Released 1/24/04」である。この規則は費用分担契約への独立企業の原則の適用を規定する OECD 移転価格ガイドライン第VIII章を受入れ、豪州の規定の中でそれらがどう適用されるか、取扱いの見解を構築するものである。また、この規則は費用分担契約への独立企業の原則の適用と関係する移転価格問題のみを取扱い、この規則と説明は、次の4部で提供されている。A 費用分担契約の概念、B 独立企業の原則の適用、C 結果として費用分担契約が独立企業間でない場合、D 文書化（豪州費用分担契約規則2004/1 パラ3、7及び8）。

OECD 移転価格ガイドラインはパラグラフが43しかないが、豪州課税規則はExample17も含めて228もあり、詳細な規定となっている。

なお、豪州費用分担契約規則の和訳は私見である。

制化についての検討になる。第4節ではバイ・イン取引や独立企業原則に準拠していない場合等の課税問題について、検討を行う。

第1節 費用分担契約に関する独立企業原則の適用

1 費用分担契約の移転価格税制上における位置付け

OECD 及び欧米各国とも費用分担契約に関する規定は移転価格税制の中におかれている。費用分担契約の移転価格税制上の位置付けに関して、米国では、適格費用分担契約と参加者要件を規定し、当該要件に適合していれば、米国歳入法典 482 条の移転価格税制の適用を抑止することができる。OECD 移転価格ガイドラインでは、独立企業原則の適用として、費用分担契約に関する諸要件を規定している。これらが規定された背景には、移転価格税制の適用と無形資産の評価を回避する要請と同時に海外への所得移転を防止するという側面があったことは、前述したとおりである。

費用分担契約に関する取引は法人の所得に係する国外関連取引に該当するので、我が国も諸外国と同様に移転価格税制の問題として捉える必要がある。国際租税法上、移転価格税制の観点から費用分担契約を検討していくには、租税回避行為等からの海外への所得移転を防止することによって自国の課税権を確保し、国際的な課税原則である独立企業の原則に準拠した、無形資産評価回避等の要請を許容できる、各国において受入可能な税務上の取扱いを検討していく必要がある。また、移転価格税制における費用分担契約に関しては、セーフ・ハーバーとしての機能を果たすことと、濫用のおそれに対処するという相反する側面があり、このジレンマを包括しながら、税務上の取扱いを考察していく必要がある。

2 独立企業原則に合致した前提となる条件

1 で示した考察過程の指針を鑑みれば、費用分担契約に対する独立企業原則の適用ということは、そもそも私法上の契約である費用分担契約における

取極め条件及び条件の履行に関する企業行動（活動）が独立企業原則に合致しているかどうかと言うことである⁽¹⁹⁴⁾。現在までの価格や利益に関する移転価格問題と違い、最初に締結した契約自体が独立企業間契約か否かという問題が生じるのである。ここでは私法上の契約である費用分担契約に関して、移転価格税制上のセーフ・ハーバーとして機能し得る独立企業間契約としての一般的な前提条件について考察することとし、それらを顕著に示していると思われる豪州の規則を紹介する⁽¹⁹⁵⁾。

費用分担契約の基本取引条件について、独立企業の原則と合致しているかどうか決定することは、独立当事者間取引を行う独立契約当事者が比較可能な状況の中で参加をしたと予想されるものと取極めが合致するかどうかの理由（動機、約因）を要求する⁽¹⁹⁶⁾。それらに関し、以下の事項を注視する⁽¹⁹⁷⁾。

(1) 取極めはビジネスセンス (business sense) を生じさせるべきである⁽¹⁹⁸⁾。

① 費用分担契約の条件は、自身の経済的持分で行動する契約当事者間で意見が一致して、特にそれらの状況でビジネスセンスを生じさせる結果を反映することと合致しているべきである

② それは、現実的に利用可能な他のオプション（選択可能なもの）と比較して、費用分担契約に参加するためにそれ自身の経済的持分の中で行動して、納税者にビジネスセンスを生じさせるべきである。

(2) 条件は経済的実質 (economic substance) と一致するべきである⁽¹⁹⁹⁾。

当事者、および独立当事者間取引を行う当事者が類似する状況で合意し

(194) 1997年 OECD 移転価格ガイドライン、パラ 8.1 では、「本章は費用分担契約の条件が独立企業原則に適合しているかを決定するにあたっての一般的な指針を規定することにある。」とある。ドイツ及び豪州の規則も同様な導入の仕方である。

(195) 米国やドイツの規定も独立企業原則の適用を加味して構築されているが、OECD タイプの豪州費用分担契約規則は独立企業原則の適用を文言上から強く認識できる規定振りとなっており、参考になるため検討を行った。

(196) 豪州費用分担契約規則 2004/1 パラ 17

(197) 豪州費用分担契約規則 2004/1 パラ 18

(198) 詳細については、豪州費用分担契約規則 2004/1 パラ 21-26 を参照

(199) 詳細については、豪州費用分担契約規則 2004/1 パラ 27 を参照

たと予想されるものの行為によって証拠づけられるように、費用分担契約の当事者間で合意された条件は取極めの経済的実質と一致するべきである。

(3) 条件は、前もって合意されるべきである⁽²⁰⁰⁾

- ① 費用分担契約の条件は当該活動の開始より以前に合意されるべきである。
- ② 条件は既知の状況への関連で判断された独立当事者間取引であるべきか、あるいは取極めへの参加の時に合理的に予測可能であるべきである。

上記の他に、参加者は便益の合理的な期待を持っているべきである⁽²⁰¹⁾、貢献の分担は期待便益の分担と一致しているべきである⁽²⁰²⁾、及び参加、脱退および終了は独立取引条件であるべきである⁽²⁰³⁾、としているが、これらについては費用分担契約の論点として具体的に締結すべき契約事項になるので、第2節以降で検討する。

なお、ここでの一般的な条件とは、独立企業間契約として観念しておくべき前提となる指針ではあるが、特に重要な点は多国籍企業のグループとしてのビジネスセンスや経済的実質ではなく、あくまでも独立契約当事者としての観点からそれらを判断し、契約を締結する要因を考察する必要があると言うことである。同様な観点から我が国においても費用分担契約の独立企業間契約としての前提となる条件について何らかの形で示すことは、有意義なことと考える。

以後は、具体的に独立企業間契約としての費用分担契約の諸条件について考察することになるが、最初に移転価格税制上の費用分担に関する基準に関する観点から検討を行っていく。

(200) 詳細については、豪州費用分担契約規則 2004/1 パラ 28-32 を参照

(201) 詳細については、豪州費用分担契約規則 2004/1 パラ 33-64 を参照

(202) 詳細については、豪州費用分担契約規則 2004/1 パラ 65-148 を参照

(203) 詳細については、豪州費用分担契約規則 2004/1 パラ 149-174 を参照

第2節 費用分担に関する基準

1 合理的な費用分担

移転価格税制における海外への所得移転という問題は、費用分担契約における取引の中で何を要因として生じてくるのか。前述したように、今までの移転価格税制においては国外関連取引における取引対価が問題とされ、マークアップに主眼がおかれていた。当該取引対価と独立企業間取引の対価の差額が自国のあるべき所得の移転として、移転価格税制が適用されていた。一方、費用分担契約における所得に関する問題は、各参加者間で取決めた費用の分担にある。他国で生じた費用が取決め内容によって、自国の費用となってくるのである。したがって、その問題は、いかにして費用分担を取決めるのが要因となり生じてくるのである。

それでは、どのような費用分担が妥当と言えるのであろうか。この費用の分担割合に関しては、契約締結時点での当事者間の合意で決定されるが、決定方法に関し画一的な基準などない。一般的には、独立企業間であれば各参加者が自らの利益に資するため、有利な契約内容の合意を目指すであろうから税制上問題になることは少ないと思われる。本稿の費用分担契約は国外関連取引を検討対象としているので、当該費用分担割合に恣意的な分担割合を防止すべく何らかの基準が必要であると考え。この点について、OECDや欧米各国の規定も費用分担契約が独立企業原則に準拠することを求めており、独立企業間では、費用分担契約活動に対する費用全体に占める各参加者の費用の負担割合が、当該契約の下で享受することとなる予測便益に占める割合と等しいとしている。そして、当該費用の分担額が独立企業間価格であるとしている。つまり、独立企業原則の適用から、費用分担に関する基準として費用の負担割合と予測便益に占める割合との均衡性を要求している。

我が国の対処方法としても、諸外国と同様に費用分担に関する基準として費用の負担割合と予測便益に占める割合との均衡性を要求すべきであると考え。なぜなら、第2章で確認したOECDにおける費用分担契約に関する費用

の分担の在り方についての議論でも、ひとつの方向性が示されているからである。1979年の報告書では、国際的な共同研究開発費用は公正かつ適正に配賦されなければならないとしながらも統一的なやり方は存在せず、適正な方法として予測便益に応じた費用の分担を挙げている⁽²⁰⁴⁾。その流れを受けて現在まで OECD では、この予測便益に応じた費用分担を国外関連取引の特殊性を考慮し、費用分担契約における独立企業原則の適用の結果導き出せる費用の分担方法であると示している。そのような議論が反映し、諸外国の規定では、同様の基準に則っており、このことから予測便益の割合に応じた費用の負担額が、国際的なコンセンサスとして認容されていると言えよう。国際的に共通の基盤に立つ必要がある我が国においては、諸外国の規定と同様の基準を合理的な基準として取り入れる事に関し、他の選択肢は採り得ず、統一的な合理的な基準がない状況のもと、その必要性が望まれる。

費用分担契約において、独立企業原則の適用から、費用分担に関する合理的な基準として、各参加者の費用の分担割合と予測便益割合とは等しくなければならないので、この均衡性を持った対価で取引することによって、移転価格税制の適用に関しセーフ・ハーバーとして機能することになる。

2 独立企業間価格の算定

(1) 独立企業間価格算定の概要

欧米各国の規定では、費用の分担割合と予測便益割合の均衡性が保持されていれば、各参加者の費用の額を独立企業間価格で取引が行われたものとみなしている。したがって、移転価格税制における独立企業間価格算定方法(例えば独立価格比準法や原価基準法等)は具体的に示してはいない。

我が国は如何なる方法をとるべきか。諸外国の規定に独立企業間価格算定方法が具体的に示されていない理由としては、先述したとおり独立企業原則の適用という観点からは、独立企業間契約としての費用分担契約の諸

(204) 1979年報告書, パラ 121

条件を考察する必要があるが、その中で費用分担の基準は最も重要な部分を占めることになるが、あくまでも一つの要件に過ぎないからであろう。加えて、費用分担契約における費用の分担に関して、比較対象取引を探索する伝統的な独立企業間価格算定方法には適合し得ないからと思われる。これは、比較対象取引の把握が困難であり、そして費用の分担であるからマークアップの考慮が不要であることを要因としている。そのことも含め、費用分担に関する基準を予測便益割合に求めたと思われる。つまり比較対象取引との検討過程を経ず、予測便益割合に応じた費用の分担額が独立企業間価格となるのであり、個別具体的な独立企業間価格算定方法を検討する意味はないであろう。

我が国も同様に、費用分担契約における費用分担に関し、将来の予測便益に応じた費用分担額を独立企業間価格としてみなすという課税基準を移転価格税制上の中で適用していくべきであると考えます。

我が国の移転価格税制は、前述したとおり、租税特別措置法第66条の4第1項で移転価格税制の適用に関する要件を規定し、同条第2項で具体的な算定方法を規定している。当該具体的な算定方法には独立企業原則が適用されている。そして同条第20項は具体的な算定方法に関し、委任規定を設けているので、この委任規定に基づき法令の整備を図ることも一つの方法であろう。また、第3節以降で検討する諸条件も含め、我が国の費用分担契約に関する独立企業原則の解釈として、独立企業間契約としての費用分担契約の一要件として通達等で示していく方向も考えられよう。

費用分担についての課税基準は費用分担契約に関する法制の柱となる部分であり、『費用分担契約を締結した場合において、全参加者の費用の合計額に当該法人の予測便益割合を乗じた金額が、国外関連取引の対価としての独立企業間価格とみなす』というような概要で明確にする必要がある。

次に、上記概要の用語の定義について検討する。

(2) 用語の定義

イ 費用分担契約（対象活動の範囲等）

費用分担契約の定義について検討する。ここでは、費用分担契約の契約当事者、対象活動の範囲について検討する。再度確認しておくが、OECD 移転価格ガイドラインでは、費用分担契約とは「資産・役務・権利の生産又は獲得の費用及びリスクを分担し、参加者がこれらの資産・役務・権利に有する利益の性質及び程度を決定するため、企業間で合意された枠組みである⁽²⁰⁵⁾。この枠組みにおいて、貢献全体に占める各参加者のシェアが、予測便益全体に占める各参加者のシェアと等しい場合に、独立企業原則に準拠している⁽²⁰⁶⁾」とし、米国では、「費用分担契約は一以上の無形資産の開発費用を、当該契約により割り当てられる無形資産の持分の使用により享受する便益を合理的に予測し、その割当に応じて当事者間で分担する契約である⁽²⁰⁷⁾」と定義されている。

契約当事者に関しては、参加者に法人の国外関連者が含まれている場合における費用分担契約が対象となる⁽²⁰⁸⁾。なお、ドイツをはじめ各国とも国外関連者間との間で締結されたものが対象となるが、米国の移転価格税制は、国内関連者間も対象となる。

費用分担契約の対象活動の範囲については、OECD と米国では大きく異なる。米国は無形資産の開発に限定しており、OECD 移転価格ガイドラインは無形資産以外の費用分担も広く認めている。米国は、費用分担契約を世界に先駆けて導入した国であるが、無形資産の開発による費用が自国のみで生じ、形成された無形資産は適正な課税が行われないうまま、他

(205) 1997年OECD移転価格ガイドライン・パラ8.3

(206) 1997年OECD移転価格ガイドライン・パラ8.26

(207) 財務省規則. 1.482-7(a)(1)

(208) 参加者に非関連者が含まれていた場合はどのようになるのか。OECDでは特に触れられていないが、米国では財務省規則の中で取扱いが定められている。費用の配分調整につき財務省規則. 1.482-7(f)(2)(ii)例(i)、バイ・インに関して1.482-7(g)(8)(ii)例5参照。移転価格税制は国外関連者間の取引に適用されるため、非関連者に関するものは除かれ、あくまでも国外関連者間での問題として適用されていくことになる。また、連結申告を行う法人グループを、単独の参加者として扱っている。財務省規則1.482-7(c)(3)

国へ移転しまう状況を経験し、無形資産開発の費用分担割合、所有権の帰属等、無形資産に関する議論を活発に行ってきた。そういう点から、費用分担契約の対象活動を無形資産の開発に限定しているのであろう。一方、OECD 移転価格ガイドラインでは、「おそらく最も頻繁に見られる費用分担契約の類型は、無形資産の共同開発のための取決めであろう⁽²⁰⁹⁾」としながらも、無形資産の開発に限定せず、幅広い活動を許容している。

無形資産の開発に限定する立場からは、以下のような主張が行われるであろう。もともと費用分担契約は主観的な要素の入る余地が大きく、何らかの制限を設けないと、恣意的な費用分担が行われる可能性がある。したがって、なるべく制限的に対象活動の範囲を規定すべきだという主張である。

広く認めるべきという立場からは、費用分担契約の税務上の規定によって契約の対象活動の範囲を実質的に制限するのは妥当ではなく、また、制限することで対象活動が無形資産の開発以外の費用分担契約に対する移転価格税制上の取扱いが不明確となりかねないという主張をするであろう。

この問題については、次のように考える。費用分担契約を我が国における移転価格税制の観点から捉える場合、自国の課税権の確保という目的から、所得移転等が行われず、そして独立企業間価格算定に関して不明確になり易い取引が生じる可能性が低い方向で規定を設けることは、税務の面からは当然の要請と考えられる。しかし、移転価格税制には、契約自由の原則を考慮すべき側面があり、また何らかの対象を除くといっても確固たる除外理由が存在しない以上は、OECD 移転価格ガイドラインとの整合性を欠いてまで、無形資産の開発に限定すべきではないと考える。ただし、費用分担契約は無形資産と一体として構築されてきた制

(209) 1997年OECD移転価格ガイドライン、パラ8.6

度であり、我が国の費用分担契約を純粋な無形資産の開発に限定した制度と位置づけるならば、現在の費用分担契約に関する OECD ガイドラインの法的性格を鑑み、無形資産の開発活動に限定しても何ら問題はないであろう。

とりあえず、ここでは豪州の考え方を参考として⁽²¹⁰⁾、基本的には、我が国の費用分担契約の定義としての対象活動の範囲に関して、OECD に準拠した内容が妥当と考えられ、概して費用分担契約とは、『契約の目的となった活動から得ると見込まれる予測便益割合に応じ、当該契約の対象活動に関連する費用を契約当事者間で分担することを取決めた契約』となると考えられ、参加者に『法人の国外関連者を含む場合』が移転価格税制上問題となる。

ロ 費用

費用の定義について費用の性質、測定及び評価について考察し、定義の他に明確にすべき事項の適否を含めて検討する。

(イ) 費用の性質

OECD 移転価格ガイドラインでは、参加者の費用分担契約に支払又は拠出する金銭又は現物等を貢献(contribution)と呼んでいる。米国財務省

(210) 豪州の規則では、費用分担契約の概念は、契約当事者が合意するいくつかの取極めをカバーするように十分に広いとしている。広いとしながらも、リスク負担がない場合や純粋な労務提供取極めで結果として製作、開発、獲得する財産がないならば、規則の原則は企業グループ内役務提供取引の取扱いを適用するとしている。また、費用分担契約活動は研究開発と技術サービスの両方を含んでいるケースも考えられ、例えば、単一の費用分担契約が、研究開発、マーケティング、製品あるいは原材料購入の中央集権化、経営、管理及び技術サービスのように1つ以上の広範囲の活動をカバーするケースも考えられ、多数の活動に関係があるかもしれないとしている。しかし、一方で広範囲の活動をカバーする費用分担契約は商業上非実用的かもしれないとしつつも、いくつかの状況では、多数の活動に関して単一のものより商業上現実的があるかもしれないとしている。(豪州費用分担契約規則 2004/1 パラ 10, 14-15, 50, 93 及び 204-205 参照)

つまり、個別具体的な状況によることになるが、結論としては費用分担契約の対象活動は広く捉えている。しかし、一方で企業内役務提供取引との関係は今後の検討課題とも言え、同様のことは我が国にも言えよう。

規則では、費用 (cost) と呼んでいるが、活動の対象が無形資産の開発に限定されていることとバイ・インの用語法に差異があるため、OECDの方が広い概念になっている。しかし、実際は費用分担契約に提供する財物等を意味し、実質的には変わらない。以後、「費用」という用語で使用していく。この費用の性質について米国では、支払者にとっては無形資産開発費用、受取者にとっては無形資産開発費用の償還と取扱われる⁽²¹¹⁾。OECDでは、参加者の国々における税制の一般規定が適用され、多くの場合、控除対象費用となるとしている。つまり、契約の内容により、費用の性質は判断されるとしながらも、開発分担金のような損金を前提としている⁽²¹²⁾。我が国においては、法人税法第22条等から個別具体的に判断していくことになると思われるが次のような問題がある。費用分担契約においては、各参加者が拠出した費用はすべて計算上集約され、各参加者の予測便益に応じて配分される。それでは、各参加者の集約された費用全体のうち、交際費が含まれていた場合や、他国の参加者が活動とは非関連な費用を付け込んでいた場合はどうなるのであろうか。費用分担契約は、一定の共同目的のため、参加者が拠出した費用等を調整する契約上の仕組みであり、形成された資産を共有 (合有) するという観点から、すべての費用は各参加者の負担割合で自らが負担したものとみなされると考えるのが妥当であろう⁽²¹³⁾。したがって、他国の参加者が交際費等を負担していれば、予測便益割合に応じて支出したものとされ、非関連費用が全体の費用の中に混入されていれば、各参加者に影響が生じる。これらのことを含め、世界各国の参加者の集約された費用の性質には、対象活動の関連性と会計上の適正性が求められる。このこと

(211) 財務省規則 1.482-7(h) (1)

(212) 1997年 OECD 移転価格ガイドライン、パラ 8.23

(213) 徳永匡子・前掲注(6)「費用分担契約における契約締結上及び税務上の論点 (上)」20-21頁においても「全ての種類の貢献は、その負担割合で自らが支出したものとして取扱われるであろう」としている。

なお、当該論点は前述した法的性格の検討を要する要因の一つである。

が崩れると各国の課税権を侵害することになるのである。

なお、OECD 移転価格ガイドラインでは調整取引を含む費用分担について、ロイヤリティとの相違を明確にすべき点が強調されている⁽²¹⁴⁾。これは、費用分担契約がロイヤリティに関する移転価格税制と源泉所得税回避を目的とした契約であるため、実際はロイヤリティであるのに費用分担契約の費用等に仮装するケースに対処すべきことを念頭に規定されていると考えられる。

費用の性質に関しては、現行税法上で対処していくことになるのであろう。

(ロ)費用の測定

費用の測定に関しては、多岐に渡る問題点が想定されるが、ここでは、適用する会計原則や補助金の取扱い、費用の範囲、費用の評価に分けて検討を行う。

適用する会計原則については、世界的に統一して使用されている会計基準は現在のところ存在しないので、何れかの参加者の国の会計基準を採用するしかない⁽²¹⁵⁾。重要なことは、どの国の会計基準を採用したとしても、同一性と継続性を遵守する必要がある。ただし、採用した会計基準によって我が国税務上損金不算入なものは、別途税務上の調整が必要になるであろう。

補助金や租税優遇措置の効果については、我が国も試験研究費の額が増額した場合等の法人税額の特別控除⁽²¹⁶⁾が一例として該当するが、投資促進税制等の課税上のインセンティブは、各国の事情における租税政策的な意味合いが強い。あくまでも各参加者間の実質的なコスト負担の

(214) 1997年OECD移転価格ガイドライン、パラ8.23～8.25

(215) 徳永匡子・前掲注(6)「費用分担契約における契約締結上及び税務上の論点(上)」19頁で、採用する会計基準で最も合理的なものについて、「関連者間においては、通常、連結用に親会社と同一の会計基準を使用していることが多く、連結財務諸表の作成に適用される会計原則に従うのが最も合理的であろう。」と述べている。

(216) 租税特別措置法第42条の4参照。

均衡性を重視する立場からは、調整を求めるであろうし、費用節減等の効果は、自国の問題であるので、そこまで規制する必要はないという立場もあろう。各国によって立場は異なるが、OECD 移転価格ガイドラインでも述べている⁽²¹⁷⁾通り、この問題については更なる検討が必要である。計算が複雑になるという点では後者であるが、費用分担契約の本質と原則論から言えば前者が妥当であろう。しかし、ここでも同一性と継続性の遵守が要請される。

費用の範囲については、間接費をどうするのかという問題と営業外費用等を含めるのかという問題がある。ただし、その前提として費用分担契約活動に関する全ての費用等を対象とする必要がある。営業外費用等に関しては、支払利息の問題がある。米国の規定では、無形資産開発領域に関連して発生する費用は、減価償却費を除く広告宣伝費、マーケティング、管理費用等の営業外費用及び費用分担契約に提供された有形資産の使用に係る適切な使用料⁽²¹⁸⁾とされており、支払利息は無形資産開発費用に含まれない⁽²¹⁹⁾。我が国においては、試験研究費に支払利息を含めて計上することを非とする規定もなく特別に含めてはならないという根拠もないので、全参加者で統一性を保持し、費用分担契約活動と資金とに関連性があれば、含める方向になるであろう。間接費用に関しても、参加者間での統一性が重要となるであろう。

費用の評価方法について検討する。費用分担契約における費用は、純粋なコスト（原価）とは限らない。なぜなら、各参加者の拠出する費用をいったん計算上で集約される前にコスト、市場価格、または独立企業間価格といったような評価方法の選択肢があるからである。このことは、各国によって評価方法の差異が生じてくる要因となる。OECD 移転価格ガイドラインでは、結局、費用の価値をコストで評価すべきか市場価格で

(217) 1997年OECD移転価格ガイドライン、パラ8.1

(218) 財務省規則1.482-7(d)(1)

評価すべきかという点についての指針が明らかでない。この問題は、更なる検討が必要な項目に挙がっている⁽²²⁰⁾。米国においては、原則開発費用となるが、費用分担契約に提供された有形資産や無形資産に関しては、独立企業間価格で評価されることになる。ドイツにおいては、一貫して費用の価値はコストで評価する。有形資産を提供した場合は減価償却費で、無形資産の場合もマークアップを控除する方法でコストを用いる⁽²²¹⁾。ドイツは、費用分担契約における各参加者の費用をコストでプールするという cost pool concept が構築されている。すなわち、各国とも各参加者の費用のうち金銭による支出に関してはコストで評価しているが、現物による場合は各国によって取扱いが様々である。結局重要なことは評価も含め、費用分担契約締結時に事前に全参加者の統一した取扱いを取決め、契約上明記しておくことであろう⁽²²²⁾。

我が国では、どのように考えていくべきであろうか。費用分担契約は、ロイヤリティに関する移転価格税制の適用回避を一つのメリットとして活用されており、その点からは無形資産の評価を回避できる。しかし、バイ・イン等により評価算定の場面に直面する。これは、避けようがないので、当該既存の無形資産に係る取引は費用分担契約の枠外で行い、その評価をすべき場面は無形資産のみにし、あとはすべて各参加者の費用を純粋なコストにすれば、計算上の困難性が少しでも和らぐと考える。つまり、バイ・イン等に関する既存の無形資産の移転に係る取扱いは、米国の取扱いに準拠し、有形資産の提供は、ドイツのように減価償却費

(219) 財務省規則 1.482-5(d)(3)

(220) 1997年 OECD 移転価格ガイドライン、パラ 8.1

(221) ドイツ修正費用分担契約規則 IV B 4-S 1341-14/99 2.1

(222) 豪州費用分担契約規則 2004/1 パラ 74 では、ここでも独立企業間契約を意識し、以下のように規定している。「費用分担契約への貢献は、現金で、あるいは現物(つまり有形固定資産、無形財産あるいは労務の提供)であるかもしれない。費用分担契約が参加者による現物貢献を含んでいる場合には、すべての参加者の貢献がそれらの実際の相対的価値を反映するために一貫した方式で評価されることに独立契約当事者は合意すると通常予想される」。

等のコストの概念で対応する。すなわち、あくまでも費用については法人税法第 22 条等が適用される損金の額を意味し、無形資産を費用分担契約に提供する場合は後述するバイ・イン取引として独立企業間取引として対処していく。したがって、我が国における費用分担契約における費用分担の費用とは、あくまでも純粋なコストを意味し、法人税法上の損金を念頭において考えるべきであろう。したがって、「費用」といえば足りることになる。

上述の見解は一つの考え方だが、費用分担契約における費用の概念が我国租税法上の損金概念であることが重要な意味を持つ。費用に関して何等かの問題が生じた場合、それは法人税法上の問題なのか移転価格税制上の問題なのであるか。第 1 章で指摘した法人税法 22 条と措置法 66 条の 4 の関係の検討が必要になってくる部分であり、移転価格税制上の引き直し計算によるプライシングと費用分担契約における費用等を考察する必要がある。

このような点から、費用の性質、範囲、測定に関しては、各参加者の処理の統一性が重要であり、契約当事者の処理方法は我が国の租税法の解釈で対応していくことになる。

なお、費用に関する定義について、独立企業間価格と比較する各参加者が分担する費用の額については、他の参加者に対して支払う金額や受領する金額を加味したネットの額になることを明確にしておくことが必要であろう。

ハ 予測便益

OECD 移転価格ガイドラインでは、期待便益について直接的には定義されていないが、期待便益のシェアは、取決めの結果として各参加者において予想される加算所得又は費用節減を基礎として見積もられる⁽²²³⁾とある。一方、米国では予測便益 (anticipated benefits) について、便

(223) 1997 年 OECD 移転価格ガイドライン、パラ 8.19

益自体の定義も含め規定されている。それによると、便益とは、対象無形資産の使用により発生する所得の増加又は費用の節減であり⁽²²⁴⁾合理的な予測便益とは、対象無形資産から派生するであろう合理的に予測する便益の集合である⁽²²⁵⁾。国により大きな差異はなく⁽²²⁶⁾、予測便益とは、費用分担契約活動から生じる所得の増加又は費用の節減であり、予測という不確定な要素が介入する。

予測便益は費用分担契約において重要な構成要素である。我が国も同様の内容となり、予測便益割合と共に定義を必要とするであろう。

以上が、費用分担契約の鍵である各参加者の予測便益割合と費用分担割合の均衡という独立企業間価格算定の大枠である。次節では、独立企業原則の適用を考慮した独立企業間契約の諸条件として及び租税回避行為を防止するための制度的な観点から、適格な費用分担契約の要件を当該独立企業間価格算定要件に付加していくことになる。

第3節 適格費用分担契約

1 適格費用分担契約の要件化

費用の分担割合と予測便益割合の均衡という費用分担に関する基準について、移転価格税制上の制度として適用していくには、自国の課税権の確保等を考慮する必要があるであろう。例えば次の例で考察する。

(224) 財務省規則 1.482-7(e) (1)

(225) 財務省規則 1.482-7(e) (2)

(226) 豪州は、「便益は、独立した事業体が合理的に払うか又は提供することに関して対価を得ることを予期する、いくらかの経済上あるいは商業上の価値であり、例えば受取人の収益性か純資産を支援する経済上又は商業上の利益（利便）」とし、「期待便益の概念は商業上の観点から考察されるべきであり、単に将来の利益の測定可能な増加に厳密に制限されるべきではない」として、やや広い捉え方をしているが、基本的には差異はないと思われる。（豪州費用分担契約規則 2004/1 パラ 41 及び 43）

例1 2カ国にまたがる関連グループのメンバーである法人AとBは、製造技術を共同開発するため、費用分担契約を締結した。製造技術形成後における便益は同等と予測され、発生した費用を半分ずつ負担している。なお、両法人は、業績も良好ではないが、製造技術の開発が急務であり、リスクを承知で共同研究開発活動に参加している。

例2 基本的設定は上記と同様であるが、法人Aは業績が過度に良好で、費用を多額に計上したいことと製造技術を使用して収益を獲得しようとする計画も名目上のみで、関連グループとして法人Bに資金を拠出し、かつ費用化を図りたい意思を有している。また、予測便益の算定も不明確で、算定基準の根拠さえもない。

費用分担の基準に関し、何らかの規制を設ける必要性は、上記設例2のようなケースに如何に対処し得るかという問題である。同様なケースは多岐に渡ると考えられるが、以下において、費用分担契約を利用した想定される租税回避行為の例を参加者、各参加者が負担する費用、予測便益に分けて述べることにする。

① 参加者

予測便益が見込まれない我が国法人を費用分担契約に参加させ、資金負担のみを行わせる。我が国法人の所得は減少する。

低税率国の法人を参加させ、当該法人のみ事後的な収益をライセンス等から稼得する。我が国の得るべき所得が移転してしまう。

② 開発費用等

我が国法人が費用分担契約活動の費用を一部しか含めず計算し、本来他の参加者が負担すべき費用等を負担する。

費用分担額の計算の際、国外関連者が支出した費用分担契約活動に関係のない費用を含めて計算し、結果的に我が国法人は無関係な費用を負担することになる。

③ 予測便益

我が国法人の予測便益を過大に見積り、費用等を過大に負担する。

以上の通り、費用分担契約は国際的な所得移転には最適なツールとなり得る。それに対処するため、米国では適格費用分担契約と参加者要件を規定し、OECD 移転価格ガイドラインでは独立企業原則の適用として費用分担契約について諸要件について指針を述べている。つまり、セーフ・ハーバーとしての機能を充足する状況を限定する規定を設けている。必然的に我が国においても、同様の基準は必要であろう。本節の適格費用分担契約の位置付けは、費用分担に関する基準が独立企業原則に準拠し、そして我が国が許容し得るセーフ・ハーバーとしての機能を見出す要件となるものである。この要件を第2節で示した独立企業間価格算定の大枠に加えることにより、独立企業間契約における費用分担契約の費用分担に関する独立企業間価格が算出されると考える。したがって、予測便益割合に応じた費用分担額が独立企業間価格を満たすための要件（以下、当該要件を満たす費用分担契約を「適格費用分担契約」という）を検討する必要がある。

以下では、適格費用分担契約の要件に関して検討を行う。

2 参加者要件

(1) 各国の法制状況

参加者要件として米国は、予測便益の測定を重視し利用の性質による区分は必要でないという立場⁽²²⁷⁾を、ドイツは厳格で水平的企業間同士（製造業や販売業等の同業種間）の参加関係を⁽²²⁸⁾、OECD は便益に関する持分の保有可能性と当該持分の直接、間接利用が可能であるという合理的期待を求めている。特に OECD では、相互に便益を得られるような共通の必要性

(227) 米国の参加者の適否に関する事例の分析として Steven A. Musher・IRS FSA 200013010, 2000 WL 1917919, Issue:3. 31. 2000 を参照のこと。

(228) ドイツの参加者要件は、参加者は、共通の利害を持つ企業でなければならないとしている。例えば、研究開発の場合、持株会社や親会社（特許開発・利用会社）の求める利益と製造会社が追及する利益とは異なり、彼らは同じ研究開発プールのメンバーにはなりえないとしている。

ドイツ修正費用分担契約規則 IV B 4-S 1341-14/99 1.2

が存在するときに、独立企業は費用分担契約を締結するとしている。つまり参加者における相互便益は重要な要件となる。

このような法制状況のなか、自国の課税権の確保という移転価格税制の目的と独立企業原則から、参加者要件に対して対処すべき必要があり、また費用分担契約の目的の一つが、共同事業から生ずる形成資産から享受する便益だとすれば、当該形成資産を自ら使用して便益を得ることを要件とすることが適切であろう。しかし、OECD 移転価格ガイドラインでは、無形資産の間接利用を許容している。これは、本社が自らは棚卸資産取引を行わず、本社機能と研究機能を有しているケースや以前の日本の親会社のように経営管理機能として無形資産を保有するケース等を考慮しているものと思われる。

(2) 参加者要件に関する問題点

参加者要件に関しては、各参加者の持分の保有や利用による合理的な期待便益等の要件が付されるが、問題となる法人は、次のような法人と考えられる。

- ① 積極的な事業活動を全く行わないホールディング・カンパニー、タックスヘイブン所在法人等
- ② 例えば製造機能を持たない親会社
- ③ 専属研究開発企業：例えば臨床試験法人

参加者要件を厳格に規定する理由は、①の様な低税率国の法人を使用したケースに対処することが一要因と考えられる。このケースでは、無形資産から便益を得る手段は譲渡かライセンスによるしかないが、予測便益を如何に合理的に見積るかが問題になる。つまり、適正なマークアップを考慮した算定が必要となる(②も同様)。ただし、無形資産形成前においては、各国とも積極的に当該法人を排除すべき理由は存在しない。むしろ、問題とすべき事項は無形資産形成後における当該法人の稼得する便益である。

一方、③の専属研究開発企業は通常であれば、参加者要件に該当しないであろう。豪州の規則を例に採れば、参加者は、費用分担契約活動の成果

の中で持分を持たなければならず、研究開発活動を行なう契約当事者は、労務の提供を行うのみで、活動の失敗のリスクを負担せず、活動の成果の中で何らかの持分を持たないからである⁽²²⁹⁾。このような考え方は、各国共通といえよう⁽²³⁰⁾。

(3) 相互便益 (mutual benefit) の解釈

適格参加者となる重要な要件として、OECD 移転価格ガイドラインの相互便益の概念を検討することは有用と考える。当該ガイドラインでも述べている通り、相互便益がある時に独立企業間契約としての費用分担契約が締結され、相互便益は当該契約において非常に重要であり、当該活動から合理的な期待を有していないならば、参加者とはみなされない⁽²³¹⁾。

それでは、この相互便益とはどのように解釈していくべきであろうか。期待便益 (expected benefit) に関しては先述したとおりの定義づけとなるだろうが、相互便益は参加者が相互に得る便益なので、両者は絶えず一致するわけではない。そうすると、相互便益の相互と言う概念を検討する必要があるだろう。当該ガイドラインが費用分担契約活動の一部又はすべての利用と間接利用を許容している内容からすると、例えば各参加者の便益の根拠が同種のもの (例えば形成無形資産を利用して販売高を意図する等) を要請しているとは、解釈できない。そうであれば、移転価格税制における共同事業の費用分担という観点から次の2点のようなことが言えるのではないであろうか。

① 参加者間で互いに反することのない便益であること

相互便益は参加者間に互いに反することがない便益であり、参加者は当該相互便益を費用分担契約活動から享受することが期待されなければならない。例えば、形成無形資産から A 法人はある便益を享受し、B 法人はそれとは違う便益を享受するが、それにより A 法人としては B 法人

(229) 豪州費用分担契約規則 2004/1 パラ 34

(230) 例えば 1997 年 OECD 移転価格ガイドライン、パラ 8.12

との取引が減少する等のケースが相互便益に該当せず、一方に反する結果を生まない相互の便益を享受する必要がある。

② グループ企業としての相互便益ではなく、あくまでも独立企業としての便益を相互に享受すること

例えば、参加者間では互いに期待便益を有するが、それはグループ企業間としての費用分担契約の構築であり、一方の参加者が独立企業であれば参加することがないような便益を享受する条件が設定されていたならば、それは相互便益に該当しない⁽²³²⁾。

(231) 1997年 OECD 移転価格ガイドライン、パラ 8.8–8.10

(232) 理解に資するために、豪州費用分担契約規則 2004/1 パラ 57 及び EXAMPLES 1 パラ 194–195 を参照。なお、EXAMPLES 1 は、以下のとおり。なお、MNE とは多国籍企業、CCA とは費用分担契約を示す。

194. MNE のグループのメンバーである AusCo は、非常に有益な製品に関して既存の技術を所有する。AusCo は自身で製造販売を行い、他のグループ・メンバーに彼らの地域で売却するための製品を製造する技術を使用するためにライセンスする取極めをしている。AusCo は、独創的な技術を創造し、製品の次世代の技術を增強するために強度の研究開発を始めた。失敗というこの研究開発のリスクは、相対的に低いと考えられる。AusCo は、研究開発を行ない、かつ製作されたどんな新技術も利用するために必要な経営資源、専門知識および財務能力を持っている。MNE の取締役会は、CCA(その参加者は AusCo および新しく設立した非居住のグループ会社(ForCo)だろう)の下で新しい研究開発が行なわれるだろうと決定する。AusCo の貢献は、既存の技術および進行中の研究開発サービスの形をするであろう。その一方で ForCo の貢献は現金かもしれない。その結果、ForCo は彼らの市場の中で売却する製品を製造するために AusCo 以外のメンバーに新技術のライセンスをする許諾権を持つであろう。

195. これらの状況では、AusCo が CCA に参加する商業上の必要性は容易に明白ではない。問題が、技術をそれ自身開発する及び利用することよりむしろ CCA に参加するために、なぜそれがそれ自身の経済的持分のなかで作用して、AusCo に関してビジネスセンスを生じさせるだろうかに関して生じる。これは、単に参加者の貢献が適切に評価され、取極めの期待便益の分担に応じて分配されることを実証することにより十分に説明されないであろう……。ForCo の期待便益の持ち分がコストの持ち分の中で適切に反映するも、問題は、なぜ AusCo の立場の独立契約当事者が ForCo に期待便益の何らかの分担に合意するかどうかに残る。AusCo の既存の技術の貢献がその将来の所得能力を考慮するために評価されても、なぜ新技術の将来の所得能力を分担することに独立契約当事者としての AusCo が合意するだろうかに関して、問題がある。AusCo と ForCo の立場が独立契約当事者として CCA に参加しないと予想されるかもしれない。結論がそれと下された場合、私たちは取極めを無視し、AusCo のための独立企業である結果をもた

したがって、当該ガイドラインにおいても、持分を間接利用する積極的な活動を全く行っていない法人等が期待便益を有していればどの法人でも参加できるというわけではないと考える。

(4) 採り得る方向性

OECD 移転価格ガイドラインの相互便益を租税回避の防止の観点から、限定的に解釈すればドイツのような規定になり、持分の積極的利用を要請せずあくまでも合理的な予測便益を重視するならば米国のような規定になり、上記(3)で行った見解を採用すれば持分の利用による期待便益の享受を要件とし、相互便益の解釈を法制上示す必要があるだろう。

なお、米国は参加者要件と適格費用分担契約の要件を区別しているが、非適格費用分担契約という枠組みの構成が有用と考えたので、参加者要件を適格費用分担契約の要件の一つとしていく。

3 予測便益の算定

各参加者の費用分担割合と予測便益割合の均衡が鍵となる費用分担に関する基準については、予測便益が合理的な基準で算定されていることが条件となる。したがって、各参加者が合理的な基準を用いて予測便益を算定していることを適格費用分担契約の要件として設けるべきであろう。

それでは、上記の合理的な基準による予測便益の算定とは、どのような方法なのかを検討する。

費用分担契約における予測便益は各参加者において取決めの結果として予想され、発生する増加利益又は節減費用を基礎として見積もられる⁽²³³⁾が、この増加利益又は節減費用を合理的に見積もることは容易ではない。この予測という不確実な要素に対し、納税者自らが信頼性のある予測に応じた測定を行う必要がある。この予測便益算定の困難性に対処する形で、各国の規定

らすのに必要な処置を講ずるかもしれない。

(233) 米国においては、これを予測便益の測定のための直接基準と呼んでいる。財務省規則

は、増加所得又は費用節減に関する合理的に推定される一定の数値により配分することを認めている。OECD 移転価格ガイドラインでは、配分基準の鍵として、売上、使用単位、生産単位又は配分単位、粗利益又は営業利益、従業員数、投下資本等を挙げており、特定の配分基準が適切かどうかは、費用分担契約活動の性質やその配分基準と予測便益との関係によるとしている⁽²³⁴⁾が、具体的な指針は示されていない。一方米国財務省規則は具体的な状況に応じた具体例を挙げ規定している。この予測便益測定に関する規定について、相応の規定をおく意味は、費用分担契約に関して重要な要素であると同時に、セーフ・ハーバー条項の規定に拘わらず、最適法ルール導入に相応する形で、米国歳入庁は最も信頼できる方法で調整を行うことができるところにある。また、予測便益の予測に当たって、研究開発の開始から便益享受までの期間、便益を享受する期間及び当該期間における便益を予測する必要があるとしている⁽²³⁵⁾。

現実的に、予測便益を合理的に予測するには、各参加者間に於ける業種、業態、活動状況等を詳細に分析する必要があるが、予測便益の測定に関する統一したルールはなく、国際的なコンセンサスを得る方法の確立には程遠い状況である。今後の事例等の集積から、各国に受入れられ易く、かつ理論的で合理的な予測便益の測定方法を探究していくことになるろう。

このような状況の下、我が国においては、原則的で大枠な算定方法を規定している OECD 移転価格ガイドラインと同様の対応をせざるを得なく⁽²³⁶⁾、個別の事案について状況に応じた合理的な算定を各参加者が行っていくしかないであろう。現在のところは、活動の開始時から便益享受までの期間と便益を享受する期間、及び当該期間における便益を予測し、そして直接的な算定が困難であれば、便益と最も関連性があり、信頼性のある便益の推測するに

1. 482-7 (f) (3)

(234) 1997年 OECD 移転価格ガイドライン、パラ 8.19

(235) 財務省規則 1.482-7 (f) (iv)

(236) 山川博樹・前掲注(9)73-78頁。

足りる合理的な基準（例えば営業利益、製造又は販売の数量等）を用いて予測便益の割合を算定するように定めるべきであろう。

4 定期的な調整

予測便益は、契約締結時に信頼性のある合理的な予見可能な事実に基づき見積もられる。しかし、便益が実現するのは費用を拠出した後の将来に向かってのことであり、予測便益と実際便益との乖離が生じることは避けられない。この乖離に関し、適格費用分担契約において、何らかの要件を課すべきなのかを検討する。定期的な調整に関しては、特に今後の費用分担契約に関する制度上、影響が大きいと思われるため、慎重に検討を行う。

(1) 諸外国の規定

米国財務省規則においては、便益の予測に対する定期的調整が求められている⁽²³⁷⁾。また、各関連参加者の乖離が予測便益の享受割合の20%以下である場合には、関連参加者の予測された便益の享受割合と実際の便益割合の乖離に基づき、予測が信頼性のないものであるとされることはないというセーフ・ハーバー条項を設けている⁽²³⁸⁾。さらに、合理的に予想し得ない参加者の制御を超えた異常な事態による場合には、その乖離を根拠に配分調整は行わないとしている⁽²³⁹⁾。

ドイツでは、予測の不確実性に応じて適切な期間毎に、実際の便益と予測便益が整合的であるかの見直しを行い、その差が大きい場合には、配分基準を定期的に調整することを奨励している⁽²⁴⁰⁾。

(237) 岡村忠生・前掲注(142)219頁によると「開発が進行する間にも便益の予測は変化し、開発後の実際の便益も変動する。このため、86年改革に忠実であった白書は、便益の予測に対する定期的調整を明示的に求めていたし、92年規則案や95年規則もそれを要求していると解される。」とあり、最終規則においては、適格費用分担契約の要件の一つとなっている。

(238) 財務省規則 1.482-7(F)(3)(iv)(B)

(239) 財務省規則 1.482-7(F)(3)(iv)(B)

(240) ドイツ修正費用分担契約規則 IV B 4-S 1341-14/99 3.3

OECD 移転価格ガイドラインでは、独立企業原則を前面に打ち出している
ので、独立企業原則に基づいた調整が要求されており⁽²⁴¹⁾、費用の調整に
関して、軽微な誤りに対しては、消極的姿勢を打ち出している⁽²⁴²⁾。また、
調整の有無を判断する場合、単年度の結果のみに左右されず、無形財産の
形成及び効果の持続期間にわたっての長期間の結果によるべきであると明
示している⁽²⁴³⁾。一方では、税務当局の後知恵を懸念しながらも、費用分
担契約には経済的状況の変化を反映した相対的なシェアの変更の規定を設
けることが適切である⁽²⁴⁴⁾とし、合理的な時間が経過した後に、参加者間
での予測便益の変化の反映を考慮した貢献の配分の変更を認めている⁽²⁴⁵⁾。
このように、当該ガイドラインは、実際便益に基づく調整等に関し、明確
な指針がはっきり規定されていないため、当該ガイドラインに準拠した豪
州の規則を次のように順序立てて整理を行った。

豪州の規則では、独立企業間契約として事前に合意される観点から次の
ように規定している。「一般に相当な期間を経て期待便益は実現するため、
契約締結時点で後の事象を予め合意するのは困難なので、独立した契約当
事者は、コストの分担等に関し、ある特定された事象について、期待便益
の調整を規定する条件に合意するかもしれない⁽²⁴⁶⁾」。また、期待便益の算
定の困難性から、「期待便益の正確な予測は一般的に實際上困難な作業であ
り、参加者がそれぞれ費用分担契約活動の成果へのその持分を有利に利用
することができる範囲は、多くの経済、商業、およびその参加者に特有の
市場要因によって通常影響される。したがって、費用分担契約の条件は、
期待便益の分担の変化の中で帰着する状況の変化を考慮するために貢献の

(241) 1997年 OECD 移転価格ガイドライン, パラ 8.26

(242) 1997年 OECD 移転価格ガイドライン, パラ 8.27

(243) 1997年 OECD 移転価格ガイドライン, パラ 8.28

(244) 1997年 OECD 移転価格ガイドライン, パラ 8.20

(245) 1997年 OECD 移転価格ガイドライン, パラ 8.40(e)

(246) 豪州費用分担契約規則 2004/1 パラ 32

分担のための調整を適切に規定してもよい⁽²⁴⁷⁾」としている。

また、基本的なスタンスとして、「独立企業の原則は、費用を分担するために使用される便益の予測が実際に実現された便益と合致すると示されることを要求しない。予測され実際の便益間に現実的に差があっても、これは非独立企業として予測または取極めを無視することを必ずしも正当としない。この差異の理由を考察することが必要である⁽²⁴⁸⁾」とし、独立企業原則の適用からは、絶えず実際便益による合致を要求していないとしている。この流れを受けて、「便益予測がこの基準と一致していて、それらの信頼性か商業主義に影響する後の事象が、予測時に期待しなかったか、予知できなかった場合には、貢献を分担する予測の過去の使用に関して実際便益に基づく遡及的な調整はないであろう。これは独立企業の原則と一致しない後知恵の使用になるからである⁽²⁴⁹⁾」としている。

しかし、「期待便益の変化の中で生ずる状況の変化を考慮するために、独立契約当事者間の費用分担契約の条件が貢献の分担のための調整を規定するかもしれない場合、実際の便益に関する経験は適切かもしれない⁽²⁵⁰⁾」とし、結局は「もし取極めを交渉する場合、どの独立契約当事者も合意すると予想されるならば、費用分担契約は、貢献の分担が経済または状況を予期した重大な変化を考える論評（見解）および予期される調整に従うと規定すべきである。これは、商業上現実的な認識であり、信頼性のある将来の便益を予測する多くのケースでの困難に対する回答である⁽²⁵¹⁾」としている。

豪州の規則を検討する限り、独立企業間契約を観念しながら、実際便益に基づいた調整や定期的調整を規定することは、独立企業原則の適用とい

(247) 豪州費用分担契約規則 2004/1 パラ 125-126

(248) 豪州費用分担契約規則 2004/1 パラ 143

(249) 豪州費用分担契約規則 2004/1 パラ 137 及び 144

(250) 豪州費用分担契約規則 2004/1 パラ 146

(251) 豪州費用分担契約規則 2004/1 パラ 141

う側面からも可能と言えよう。

これらのように、国際的には予測の不確実性から生じる相対的シェアの調整規定を費用分担契約に取決め条項として規定することは必要と考えられているのであろう。しかし、定期的調整事項を設けることによって、実際便益が確定すれば絶えず調整が強制されるわけではない。契約当事者による定期的調整事項の内容に応じて調整の適否が判断されよう。

(2) 検討

費用分担契約における予測便益割合に応じた費用分担の基準は、独立企業原則に適合し国際的なコンセンサスを得ている。しかし、その反面、どのような合理的な予測便益を測定したとしても、結果的に予測便益と実際便益との間に乖離が生じてしまうことは、国外関連者間との契約に限ったことではない。

不均衡に関する処理方法に関して、大きく2つの考え方がありえる。

① 費用分担契約は、独立当事者間でも行われるが、参加した取決めの成果が自分よりも相手を利することになるというリスクは、独立当事者も常に負担している。独立当事者であっても問題となった取決めに参加したかどうかという観点から、その締結時点（研究開発の開始時点）で、適格性を判断するという方法である。そして、もし実際の便益享受の比率が予測と異なれば、利益移転が結果的に発生するが、そうした利益移転は、独立当事者間での費用分担契約でも起こるから、課税上それを問題にするのはおかしいということになる⁽²⁵²⁾。つまり、事前の予測便益が合理的になされていたかどうかを尊重すべきであり、不均衡に基づく調整は行わないという考え方である。

② 課税ベースを国家間でどのように配分するかは、あくまでも国家どうしの問題であって、当事者がどのような取引を行うかとは別の次元の問題であるとするなら、国家が予想通りの便益を得られなかった当事者と

(252) 岡村忠生・前掲注(142)257-258頁。

運命を共にする必然性は何もないのであり、やはり結果たる現実の利益に着目し、利益移転を阻止すべきである⁽²⁵³⁾。つまり、費用の分担は結局のところ国家間の課税配分の問題なので、事後的な結果からの調整もやむを得ず、実際の便益に基づき調整、配分すべきであるという考え方である。

①は、独立企業でもありうるリスク負担と契約締結時点における適格性が尊重されるべきであるとする見解で、②は国家間の課税権を重視すべきであるという見解である。

果たして我が国では、どのように対処すべきであろうか。やはり、国際的な課税原則である独立企業原則を判断基準として、捉えていくべきであろうと考える。この場合の独立企業原則を考える場合、独立の企業の間ではどのような条件で取引を行うかという視点で判断されよう。しかし、予測便益に基づいた費用分担契約において、実際便益確定後の調整条項の有無及び内容は、千差万別で、一概には判断できない。ある論者は当然実際便益確定後の調整条項を必ず入れると主張し、ある論者は締結当時に同様な状況で予測を行い、リスク負担をしたのだから、事後の事象は単なる費用分担の取決めには無関係で、あくまでも各契約当事者自身の問題だと主張するであろう。すなわち、個別具体的な状況により明確な答えは出ていないのである。これは、費用分担契約に関する取引が近年、移転価格税制上の問題として認識されたので、具体的な場面における独立企業原則としての適用は今後によるところもあり、特に乖離の場面については、各国が考える予測便益と実際便益との乖離について国際的な場で討論され、国際的なコンセンサスを得、独立企業原則の観点から認識されていくことになっていくものと思われる。

このような状況の下、不均衡に対する国際的な動向は、費用分担契約には予測という不確定な要素を内包した予測便益があり、その算定に関して

(253) 岡村忠生・前掲注(142)258頁。

は事前の観点から信頼性をもった合理的な根拠に基づく見積りが要請され、かつ状況の変化に応じた定期的な調整が求められる。これは、予測に基づく調整を納税者自身が行い、事後の観点から実際便益に近似するよう求めているとも考えられる。しかし、具体的な調整方法が確立されていないため、どこまで実際便益との均衡が要請されているかは明らかではない。OECD 移転価格ガイドラインでは、独立企業の原則を全面に打ち出しているが、「独立企業であれば」ということのみで、どのようなケースで調整が不要であるかは、明確に規定はされていない⁽²⁵⁴⁾。これに対し、米国は機械的な基準としてのセーフ・ハーバー条項を新設した。また、開発途中で予測便益が変化すれば、これに合わせて分担比率の見直しを求め⁽²⁵⁵⁾、また、予測便益のシェアが現実のそれと一定の程度を超えて乖離する場合は、事後的な視点に基づいた調整を行うという形式上は中間的な立場を採っている。

上記のような国際的な動向において、OECD 移転価格ガイドラインが定期的調整を要請していることは、①の説は採用することは出来ないということになる。OECD 移転価格ガイドラインは国際課税規範として機能しているとしても、条約でもなく、法的拘束力はないので、それをもって①の説は採用できないと結論付けることはできないかもしれないが、諸外国の規定においては納税者自身が信頼性のある予測便益を測定し、経済的な状況に

(254) これに対し、無形資産から生じる所得の帰属に関し、米国の利益比準法や所得相応性基準等の導入に際しての OECD の動向から、あくまでも OECD は費用分担契約に関する実際便益に基づく調整について、否定的と考える見解もあろう。独立企業原則と無形資産の移転に係る定期的調整事項に関しての、OECD と米国の見解について、矢内一好・前掲注(6) 32-33 頁、43-45 頁参照。

例えば、無形資産を使用許諾した場合における超過収益の帰属に関する議論とコストを分担し無形資産の形成を図ったうえで生じる無形資産の超過収益に関しては、比較検討すべき問題も多岐に渡るが、費用分担契約において、コストに対する便益との対応に主眼を置けば、実際便益の調整の主張は、OECD でも明確に否定すべき根拠もなく、各国の適正な所得配分の観点から定期的調整事項を規定していると考えられる。

(255) 財務省規則 1.482-7(b)(3)

応じ自ら調整を行い、国際間の適正な所得配分を実現すべく、事後の観点から実際便益に近似するよう求めていると思われる。

(3) 我が国の方向性

我が国も基本的な部分を遵守した対処をすべきであろうが、実際便益による調整に関して、国際的なコンセンサスは確立されておらず、それは各国の指針によるところが大きい。事後的な視点が強いが、いわゆる一つの割り切りで、実際便益による調整を行って行く方向でいけば、各国の課税庁からの指摘は抑止されると思われ、国際的な所得配分の面からも妥当と考える。すなわち、定期的調整事項を適格な費用分担契約の要件として規定していく方向を模索すべきではないであろうか。具体的には、経済的状況の変化等に応じて予測便益の割合を変更することや、実際便益確定後の調整に関する事項を契約上設けることを要請する。調整に関する方法や見直し期間については、それが合理的であれば、あくまでも契約当事者間の取決めを原則的に重視する。見直し期間は、業種業態、経済状況に応じ、長期に至らないものとする。そして、予測便益と実際便益との乖離が契約期間内には予測し得なかった異常な事象の実現により生じたものであり、かつ、独立当事者間の契約であったならば費用の調整は行われなかったであろうと認められる場合には調整は不要とする、というような内容で、定期的調整事項を適格費用分担契約の一つとして要件化するのも一つの選択肢ではないであろうか。

費用分担契約は、あくまでも各参加者の費用分担の取極めである。契約活動の成果を各国の参加者が各自享受する当該契約において、如何にして分担を決定するかの基準を将来の予測便益に求めたことで、国際租税法における移転価格税制の観点から見ると、各国が如何に費用を負担し便益を享受するのかが問題となり、当該費用負担の適正性をはっきりとした数字で確実に検証するのは事後的な実際便益しかないであろう。独立企業原則の適用という側面から見れば、強行的に模写されるかもしれないが、基本的な指針として参加者間の自発的な実際便益に基づく調整を要請していく

ことは、費用分担契約の活用と国際的な所得配分という面から許容され得るという考え方も成り立とう。定期的調整事項に関する詳細な国際的に統一されたルールがない状況のもと、当該論点に関してはOECDで強調している独立企業原則の適用の限界という側面を有しているのではないであろうか。今後、国際的なコンセンサスの確立に向けて議論が行われていく事項であるが、しばらくは各国の指針によることになっていくのであろう。

5 文書化

費用分担契約に関する税制度の構築には、もう一つ重要な事項がある。それは文書化⁽²⁵⁶⁾に関する事項である。OECD 移転価格ガイドラインでは独立企業原則への適合性に関する資料の準備又は収集を要請している。豪州では独立企業原則の適用という観点から、独立契約当事者は、書面契約のない取決めへの参加は予期されないとし⁽²⁵⁷⁾、取決めの条件の運営にとって、ある種のレベルの不可欠な情報に対して、参加者がアクセス権を持っていることを必要とする⁽²⁵⁸⁾としている。そのような点からも文書化を必要としている⁽²⁵⁹⁾。米国では適格費用分担契約の要件としており、文書化の不備は適格費用分担契約ではないと判断される⁽²⁶⁰⁾。ドイツにおいても、2003年に移転価格税制

(256) ここでの文書化とは費用分担契約に関する事項を文書で記載し保存することを指す

(257) 豪州費用分担契約規則 2004/1 パラ 29

(258) 豪州費用分担契約規則 2004/1 パラ 133

(259) 豪州費用分担契約規則 2004/1 パラ 190-191 参照

(260) 財務省規則 1.482-7(j)

申告時に費用分担ステートメントを添付しなかったことにつき、適格費用分担契約の要件を満たしていないという見解を米国内国歳入庁(IRS)は出しており、以下の理由を挙げている。

- ①費用分担ステートメントを添付する目的は、納税者が適格費用分担契約を主張することをIRSに適時に知らしめることであり、参加者の情報を提供することである。
- ②効果的な税務管理が損なわれている面からも長官は不利益を被っている。
- ③費用分担契約規則は、報告要件に詳細な規定を盛り込んで明確化を図っている。つまり費用分担契約規則は費用分担ステートメントを添付することを明らかに適格費用分担契約の必須要件としている。
- ④Reg1.482-7(j)の執行要件に実質的準拠していない場合に米国法人に課される制裁

に関する「文書化義務」を導入し、「租税通則法第90条第3項の記録文書の種類・内容・範囲に関する法令」の第1条記録文書化義務の原則に、費用分担契約にも及ぶと明記されている⁽²⁶¹⁾。

国際的な動向として、各国とも移転価格税制に関して文書化を重要視する傾向がある。例えば、環太平洋税務長官会議（PATA）⁽²⁶²⁾が「移転価格の文書化に関するガイドライン」を公表し、この中に費用分担契約に関するものも含まれている。

このような国際的な流れを踏まえるとすれば、納税者にとって多くのメリットのある費用分担契約の有効な活用と適正な国際課税の実現のため、我が国においても費用分担契約に関する文書化を、適格費用分担契約の要件の一つとすべきであろう。

なお、費用分担契約制度における文書化条項の重要性と機能については、事前確認制度と共に第4章で述べる。

措置は、その不履行の程度に比べて過度でも不相応でもない。執行要件の実質的準拠等、一定の要件を満たしていない場合には、納税者は適格費用分担契約の取扱いを主張することはできないと明確に規定している。Elizabeth G. Beck・IRS FSA 200009022, 2000 WL 1183404, Issue:3.3.2000 及び IRS FSA 200011021, 2000 WL 1183611, Issue:3.17.2000 参照。

(261) ドイツは2003年4月に移転価格税制に関する「記録文書化義務」を導入し、具体的には租税通則法第90条第3項に文書化の義務規定を設け、あわせて推定課税規定や罰則規定も追加した。また作成すべき記録文書内容を具体化するために「法令」の策定が定められた。これにより、移転価格が仮に妥当であったとしても、形式である記録文書がしっかり整備されていない場合、制裁に甘んじることになる。

詳細について、池田良一「ドイツ移転価格税制における「記録文書化義務」の導入」『国際税務』Vol.23 No12 8-18頁。

(262) PATA(Pacific Association of Tax Administrators)とは、租税条約の情報交換規定を根拠として、豪州、カナダ、米国及び日本の4カ国の税務当局が、税務執行上の共通の諸問題について意見交換を行うものである。国税庁
<http://www.nta.go.jp/category/shinkoku/data/h14/1598/01.htm> 平成15年3月12日。

第4節 移転価格税制の課税問題

1 バイ・インとバイ・アウト

(1) 定義

バイ・インとバイ・アウトの定義は各国によって異なる。OECD 移転価格ガイドラインでは、既存の参加者から新規参加者へのそれまでの費用分担契約活動による結果の持分の移転をバイ・インとし、バイ・アウトとは、逆に脱退者からの参加者への持分移転を意味する。これに対し米国財務省規則においては、バイ・インは無形資産の持分の移転全般を指し、OECD 移転価格ガイドラインよりも広い意味で使用している。つまり、OECD 移転価格ガイドラインで言うバイ・アウトもバイ・インに含まれる。

用語法は異なっても、無形資産の持分の移転を指すと考えられ、それは各国とも基本的には同様である。OECD 移転価格ガイドラインは、イニシャル・バイ・イン（契約活動開始時に既存の無形資産を提供しあうこと）の規定がないので、米国の規則を射程に取扱いを考察すべきであろう。そうすると、我が国における定義は、米国のような無形資産取引全般の持分の移転を指す方向が妥当と考える。しかし、法制の観点から、バイ・インの定義を設ける必要性は必ずしもなく、無形資産の持分の移転について、個別具体的にその内容を判断すべきであり、定義自体よりもどのような取引を意味し、移転価格税制上どのように考えていくのかを検討していくべきであろう。

(2) 費用分担契約における位置付け

諸外国のバイ・インやバイ・アウトに関する規定は、移転価格税制に関する費用分担契約の一環として規定されている。その中でも、前述したとおり、米国における規定では、バイ・インに関する取引事象は費用分担契約の枠外で行われたものとして扱われ⁽²⁶³⁾、あくまでも参加者同士の個別

(263) 財務省規則 1.482-7(d)(1)、1.482-7(g)(2)

取引として処理され、各参加者の費用の範囲から除外される。そして、各参加者間における無形資産の持分に関する支払に関し、独立企業間価格の算定が要請される⁽²⁶⁴⁾。当該無形資産全体の独立企業間価格の算定がされると、費用分担契約の枠外で行われたものとするのにも関わらず、費用分担契約における予測便益割合が用いられ⁽²⁶⁵⁾、各参加者の支払うべき持分の対価が決定される。

費用分担契約は、各参加者が費用を分担する契約ではあるが、対象活動が無形資産の開発を主として活用されてきた契約であるため、このバイ・インに関する経済事象はごく自然に発生するであろう⁽²⁶⁶⁾。つまり、無形資産の評価を回避することにメリットがある費用分担契約は、それに反するかのように絶えずバイ・インに関して無形資産の評価に直面するというジレンマを内包している。したがって、費用分担契約は、無形資産に関する独立企業間対価による取引と各参加者間の費用を分担する取引という二面性をもつのである⁽²⁶⁷⁾。

以上のように、バイ・イン等は、費用分担契約に付随しつつ、ある時は

(264) 財務省規則 1.482-7(g) (2), (3)

(265) 1996年一部改正で、参加者が取得した対象無形資産の持分を他の関連者に移転した場合、参加者の便益は、被移転者の受ける便益によって算定されるとした。加えて各参加者の合理的な予測便益は総ての参加者と一致する基準に基づくべきことを規定した(1.482-7(f) (3) (ii))。

(266) 羽床正秀・前掲注(6)45-46頁では、「費用分担契約を開始する時点において新規無形資産の開発に必要な既存の無形資産がある場合には、その無形資産の価値の評価が問題となる可能性が大きいと思います。全く白紙の状態から無形資産の開発を行うことは稀だと考えられることから、新しい無形資産の開発に必要な基礎部分の無形資産の評価を必ず行わなければなりません。これを無視した、新規無形資産の開発は（真新しい状態からの開発であると考え評価すべき無形資産はないとしていると）大きなリスクを残すと考えられます。」として、無形資産の評価への直面について、述べられている。

また、増井良啓・前掲注(89)167頁において、「より広く会話や人の移動に含まれる情報の価値をどのように評価するか」というバイ・インの問題を付言されている。

(267) ドイツは既存の無形資産を費用分担契約に提供する場合、費用分担契約の枠内で行う。しかし、使用に係る独立企業間価格を算定し、それを原価に割り返す算定方法で、無形資産の評価は回避できない。ドイツ修正費用分担契約規則 IV B 4-S 1341-14/99 2.1

無形資産の評価という困難な問題を伴うことになる。

また、租税回避行為の面からは、次のような取引が懸念される。

① バイ・イン

- ・ 価値の高い無形資産の完成が見込まれる段階で低税率国の国外関連者を費用分担契約に参加させる。バイ・イン対価を低くし、完成後低税率国の法人に利益を集中させる。
- ・ 無形資産の創造が失敗に終わりそうな段階で我が国の法人に参加させ、高額なバイ・イン対価を抛出させ、国外関連者のそれまでの資金を回収させる。

② バイ・アウト

- ・ 無形資産の創造が失敗に終わりそうな段階で国外関連者を脱退させ、それまでの活動が無価値であるにもかかわらず、高額なバイ・アウト対価を支払う。
- ・ 我が国法人がバイ・アウトしバイ・アウト対価を低額で受領し、高レベルの無形資産を国外関連者に帰属させる

(3) 支払の決定と測定

OECD 移転価格ガイドラインにおいて、バイ・イン支払の金額は新規参加者が取得する持分の独立企業間価格を基礎に算定されるべきであるが、それまでの費用分担活動の結果が無価値な場合は、バイ・イン支払は行われない⁽²⁶⁸⁾。バイ・アウトも同様で、費用分担契約活動の結果が全く価値がない場合は、バイ・アウト支払は生じない。例えば、過去の費用分担契約活動の結果における参加者の残された持分の価値が脱退によって増加しない場合には、その参加者によるバイ・アウト支払は、適切でない⁽²⁶⁹⁾。

(4) 具体的な設例

バイ・イン等に関する取引は、我が国では余り経験がないと思われるの

(268) 1997年 OECD 移転価格ガイドライン, パラ 8.32

(269) 1997年 OECD 移転価格ガイドライン, パラ 8.35

で、4つの設例から実際どのような計算が行われ、処理されるのかを検討する。なお、設例においては、別添の図解1から3(本稿307-309頁)及び設例3については具体的に計算表(本稿310-311頁)を作成しているので参照のこと。

費用分担契約に関する用語は各国異なるため、ここでは、以下のように統一する。

- 貢献 : 契約に応じて各法人が拠出するコスト
- 期待便益割合 : 将来成果物として形成される無形資産から生じる予想便益の総額を算出し、それに対して各法人の予測便益の額が占める割合
- バイ・イン : 無形資産の持分の移転をバイ・インと呼ぶ。特に、最初の契約締結時に、既存の無形資産を費用分担契約に提供した場合をイニシャル・バイ・インと呼ぶ。

① 設例1 基本的な費用分担契約

Q) A, B, Cの3か国にまたがる関連グループのメンバーであるA, B, Cは甲商品等の製造販売を業とする関連企業法人である。この度、次世代商品乙の開発のために3社で費用分担契約を締結した。新規商品乙の開発にあたり、3社は貢献の額をA:B:C=200万:100万:50万、仮に拠出している。3社の決算期は同一日とし、現在まだ調整は行っていない。期待便益割合はA:B:C=5:3:2とする。

A) 貢献の調整の計算

期中に、3社合計で拠出している350万円を「貢献SPACE」でプールし、期待便益割合に応じて分担計算を行う。Aは将来便益割合が5/10なので、175万円の貢献を行わなければならない。しかし、200万円の拠出を期中行っているため、25万円の調整金を受領できる。同様に計算を行いBは105万円の貢献が必要で、期中100万円の拠出を行っているため、5万円の調整金をAに支払う。Cは、70万円の貢献が必要なところ50万円の拠出を行っているため20万円の調

整金をAに支払う。(図解 1①)

これにより、Aは5/10、Bは3/10、Cは2/10 ずつ新商品乙の開発に関する無形資産の持分権を有することになる。(図解 1②)

② 設例2 イニシャル・バイ・インの例

Q) 設例1と同様な状況のもと、新規商品乙の開発にあたり、A社は既存の製造技術(F)を費用分担契約に提供した。(F)の既存の使用にかかる独立企業間価格は1,000万円とする。3社の決算期は同一日とし、当該期における各社は貢献の額をA:B:C=200万:100万:50万抛出し、現在まだ調整は行っていない。期待受益割合はA:B:C=5:3:2とする。

A-1) イニシャル・バイ・インの計算

図解1の「既存の無形資産の時価SPACE」で計算を行う。

Fの独立企業間価格は1,000万円なので、Bは、期待受益割合が3/10であるから300万円のバイ・イン支払をAに行う。同じように、Cは期待受益割合が2/10なので、200万円のAに対するバイ・イン支払が生じる。したがって、Aは、既存の無形資産を費用分担契約に提供することにより500万円のバイ・インを受領する。(図解2の①②)。

A-2) 貢献の調整の計算

期中に、3社合計で抛出している350万円を「貢献SPACE」でプールし、将来受益割合に応じて分担計算を行う。Aは期待受益割合が5/10なので、175万円の貢献を行わなければならない。しかし、200万円の抛出を期中行っているため、25万円の調整金を受領できる。同様に計算を行いBは105万円の貢献が必要で、期中100万円の抛出を行っているため、5万円の調整金をAに支払う。Cは、70万円の貢献が必要などころ50万円の抛出を行っているため20万円の調整金をAに支払う。(図解2③)

これにより、Aは5/10、Bは3/10、Cは2/10 ずつ新商品Eの開発に関する無形資産の持分権を有することになる。(図解2④)

③ 設例3 新規参加者(無形資産保有の場合)のケース

Q) 設例2の数年後、新規参加者Gが加入してきた。Gは、既存の製造技術(H)を費用分担契約に提供した。(H)の既存の使用にかかる独立企業間価格は120万円とする。また、この時点での開発中の無形資産の独立企業間価格は2,400万円とする。期待利益割合はA:B:C:G=5:3:2:2とする。3社の決算期は同一日とし、当該期における各社は貢献の額をA:B:C:G=300万:200万:50万:50万を拠出したとする。現在まだ調整は行っていない。なお、Gは他3社のうち特別な法人から持分権を譲渡されるわけではないとする。

A-1) バイ・インの計算

(H)の既存無形資産のバイ・イン計算

「既存の無形資産の時価SPACE」で計算を行う。Hの独立企業間価格は120万円なので、Aは、期待利益割合が $5/12$ であるから50万円のバイ・イン支払をGに行う。同じように、Bは期待利益割合が $3/12$ なので、30万円のGに対するバイ・イン支払が生じる。Cは期待利益割合が $2/12$ なので、20万円のGに対するバイ・イン支払が生じる。したがって、Gは、既存の無形資産を費用分担契約に提供することにより100万円のバイ・インを受領する。

開発中の無形資産のバイ・イン計算

「無形資産(目的物)の時価SPACE」で計算を行う。Gは、新規参加者として開発中の無形資産の持分権を取得することになるので、他3社にバイ・イン支払を行う必要がある。この時点での開発中の無形資産の独立企業間価格は2,400万円であり、Gの持分権は $2/12$ なので、400万円のバイ・イン支払が生じる。Aに対しては、 $5/10$ である200万円、Bは $3/10$ の120万円、Cは $2/10$ の80万円のバイ・イン支払を受領する。

Gが加入したことにより、ABC各社は当初の自己の持分権をGに譲渡したことになる。(図解2⑤⑥②)

A-2) 貢献の調整の計算

期中に、4社合計で拠出している600万円を「貢献SPACE」でプール

し、期待便益割合に応じて分担計算を行う。Aは期待便益割合が $5/12$ なので、250万円の貢献を行わなければならない。しかし、300万円の拠出を期中行っているので、50万円の調整金を受領できる。同様に計算を行いBは150万円の貢献が必要で、期中200万円の拠出を行っているので、50万円の調整金を受領できる。C及びGは、100万円の貢献が必要なところ50万円の拠出を行っているので50万円ずつの調整金を支払う。実務はトータルで計算を行うであろうから、ここでは各社の調整金の債権債務を確定した。(図解2③)

これにより、Aは $5/12$ 、Bは $3/12$ 、Cは $2/12$ 、Gは $2/12$ ずつ新商品乙の開発に関する無形資産の持分権を有することになる。(図解2④)

④ 設例4 新規参加者（無形資産保有無しの場合）のケース

Q) 設例3において、Gが提供する既存の無形資産がない場合。

A-1) 開発中の無形資産のバイ・イン計算

設例(ハ)と同様である。(図解3①②)

A-2) 貢献の調整の計算

設例(ハ)と同様である。(図解3③)

これにより、Aは $5/12$ 、Bは $3/12$ 、Cは $2/12$ 、Gは $2/12$ ずつ新商品乙の開発に関する無形資産の持分権を有することになる。(図3④⑤)

なお、設例及び図解については、米国財務省規則の取扱いに準じて作成してある。

(5) 米国における議論と課題

バイ・イン等に関する取扱いに関しては、OECDでも更なる開発が必要であるとしている⁽²⁷⁰⁾。また、世界で最初に費用分担契約について規則を定めた米国においても、整備が遅れていた部分であった⁽²⁷¹⁾。無形資産の一

(270) 1997年OECD移転価格ガイドライン、パラ8.1

(271) 米国のバイ・イン等に関する規定に関して、岡村忠生・前掲注(142)216頁では「66

一般的な諸規定も複雑に交錯するバイ・インに関しては、現存する各国の規定においても数々の問題点を包含している状況である。ここでは世界に先駆けて積極的な議論を行っている米国の現状と抱えている課題を検証することで我が国法制を考える一つの素材を提供したいと考える。

イ 米国の現状

1966年規則案では、バイ・イン対価は費用分担契約内部に取り込んでいて、各参加者の分担費用の対象としていた。後に無形資産に関する諸ルールとの整合性を図りながら、1996年5月を最後に更新された現行の取扱いに辿り着いたものと思われる。

米国内国歳入庁（以下「IRS」という）は2004年7月位までにバイ・インに関する規則案を発する見込みであったが、遅れているようである⁽²⁷²⁾。状況としては、2005年春頃、修正規則の公表を行う計画で、2つの要因について集中して検討を行っている。一つ目はバイ・インの内容の定義づけ（法的性質）で、二つめは当該目的物の評価額である⁽²⁷³⁾。この費用分担契約のバイ・イン支払いに関する規則案について、IRSは会社間の役務提供や無形資産の最終規則案よりも、法案を発する優先度が高い意向である⁽²⁷⁴⁾。

無形資産の評価額の算定については、移転価格税制上の困難な問題の一つとして周知の通りであるが、バイ・インに関しては評価の問題以外

年規則案でいったん出されたものが68年規則では撤回されており、また、86年改革を契機とする一連の規則改定でも、88年白書がある程度本格的に論じが、規定上は95年規則まで、整備が遅れていた部分である。それは、取決めに係る無形資産を参加者間で取引した場合の処理方法が、費用分担取決めに對する特別な取扱いを、どの範囲で、また、どの程度認めるかという基本ポリシーに係る問題であったからだと思われる。」とある。

(272) Molly Moses, 121 DTR G-5, 2004 「Daily Tax Report Tax, Budget & Accounting Thursday, June 24, 2004」.

(273) 12/20/04 TAXNOTESINTL 1001 「Tax Notes International December 20, 2004」.

(274) Molly Moses, 108 DTR G-1, 2004 「Daily Tax Report Tax, Budget & Accounting Thursday, June 7, 2004」.

に様々な課題がある。以下では米国規則を基に考察していく関係上、費用分担契約に関するバイ・インの規則の内容を再度概観しておく。

ロ バイ・インに関する米国財務省規則の概観⁽²⁷⁵⁾

費用分担契約に関する規則は他の関連納税者から獲得した無形資産の中の利益に対する課税措置と、無形資産を開発する費用を分担することに対する対価とは区別している。

米国財務省規則 1.482-7(g)(1)⁽²⁷⁶⁾ (以下条文のみ示す) では、バイ・イン支払は「適格費用分担契約に無形資産を提供する関係当事者」に行われるべきとの一般原則を規定している。さらに 1.482-7(g)(2)⁽²⁷⁷⁾ は、

(275) Elizabeth G. Beck・IRS FSA 200225009, 2002 WL 1354645, Issue:6. 21. 2002 を参照している。

(276) Reg. 1.482-7(g)(1)全文は以下のとおり。

無形資産を適格費用分担契約に提供する関連参加者は、当該資産の持ち分を他の関連参加者に移転したものとされ、他の関連参加者は、当該移転資産に対して、本条(g)(2)の規定に従い、バイ・イン対価を支払わなければならない。他の関連参加者がそのような支払をしなかった場合には、税務署長は § 1.482-1 及び § 1.482-4 から § 1.482-6 間での規定に基づき、当該移転された無形資産の独立企業間価格を反映させるべく適正な配分を行うことができる。さらに、関連参加者グループが適格費用分担契約に参加し、新たな参加者の加入或いは現存の参加者間の持分の移転(みなし移転を含む)により、当該無形資産における関連参加者の持分の変動が無形資産の移転となる場合には、税務署長は § 1.482-1 及び § 1.482-4 から § 1.482-6 間での規定に基づき、当該移転された無形資産の独立企業間価格を反映させるべく適正な配分を行うことができる。

(277) Reg. 1.482-7(g)(2)全文は以下のとおり。

関連参加者が、適格費用分担契約の下で無形資産開発分野における研究を目的として、自ら所有する既存の無形資産を他の関連参加者に提供する場合には、他の各関連参加者は所有者に対し、バイ・イン対価を支払わなければならない。各当該他の関連参加者からのバイ・イン対価の額は、§ 1.482-1 及び § 1.482-4 から § 1.482-6 までの規定に基づき、関連参加者の合理的に予測された便益の享受割合に乗じた当該無形資産の使用にかかる独立企業間価格とする。本パラ(g)(2)の下で要求される関連参加者の支払は、本パラ(g)(2)の下で他の関連参加者が当該無形資産に対し支払わなければならない金額の範囲内で減少しているとみなされる。受取者が受け取る各支払は、総ての支払者によってなされる負担に比例して発生したものとして取扱われるであろう。本条のパラ(g)(2)の設例4参照。このような支払は受取人によって適格費用分担契約に提供された無形資産にかかる持分の移転の対価として扱われることになろう。適格費用分担契約に提供された無形資産の対価として、非関連者からのまたは非関連者への支払は、各関連参加者の合理的に予測された便益の享受割合に従って分担されることとなろう。本パラ(g)(2)の

かかるバイ・イン支払に言及し、関係当事者がバイ・イン支払を行わなければならない場合として、「既存無形資産に存在する利益の所有者たるある関係企業が、開発研究の目的で、適格費用分担契約を締結して当該既存無形資産を他の関係企業に提供する場合」とし、「かかる支払は、支払を受けるべき当事者による適格費用分担契約に供された無形資産に存在する利益移転に対する対価として取扱われるわけであるから、バイ・イン支払は 1.482-1 及び 1.482-4 から 1.482-6 の規定に基づく無形資産移転に関する一般原則の下での無形資産を使用するための対価等の費用であり、当該関連当事者が受けるべき合理的な予測便益割合を乗じて算定される」としている。また、1.482-7(g)(3)⁽²⁷⁸⁾は新規参加者の取扱いを規定している。

1.482-4 は無形資産の移転に関する課税所得金額を決定するための方法を一般的に述べており、移転された無形資産に起因して発生する所得に相応した対価を要求している。さらに 1.482-4(f)(3)(i)では「関係する納税者に無形資産を使用する権利を移転する場合、その元の所有者は本条文の規定に基づき決定される対価を、当該移転の代償として受領しなければならない」と定めている。

すなわちバイ・イン支払は利用に供された結果として費用分担契約に移転された既存無形資産に基づき金額が決められることを示している。

ハ 米国における議論

米国における議論はロイヤリティに関するもの⁽²⁷⁹⁾やバイ・インの性質

下で要求される関連参加者の支払は、関連参加者によって負担される支払の割合により、また、本パラ(g)(2)の下で他の非関連参加者によって負担される支払の割合と同程度減少しているとみなされる

(278) Reg. 1.482-7(g)(3)全文は以下のとおり

新たな関連参加者が適格費用分担契約に加入し、当該無形資産の持ち分を取得する場合には、当該参加者は、当該持ち分の譲渡者である各関連参加者に対し、当該持ち分に係る独立企業間対価を支払わなければならない

(279) Steven A. Musher • IRS FSA 200023014, 2000 WL 19997963, Issue: 6.9.2000 における主な論点として、①バイ・イン支払は一時払いまたはロイヤリティのいずれとして計算

自体の問題、また独立企業原則の観点からの指摘⁽²⁸⁰⁾もあり様々な検討が行われているようである。ここでは、APA Program Training on Cost Sharing Buy-In Payments⁽²⁸¹⁾におけるバイ・インに関する3つの課題に関して、バイ・イン概念の課税理論的な考察部分を中心に要約して紹介する⁽²⁸²⁾。

すべきか、②ロイヤルティとして計算すべきであるとしても、無形資産の正味現在価値は費用分担契約締結時点でその目的のために評価すべきか、③バイ・イン支払がロイヤルティとして計算すべきであるとするれば、当該ロイヤルティはどれだけの期間に及ぶものとするべきか等、を挙げ、結論として、①ロイヤルティの形で決定すべきである、②任意の課税年度に関するバイ・イン支払額を決定するための移転価格決定方法が関連する無形資産の正味現在価値を評価しなければならないという一般的な要件はない。いずれの方法が独立企業原則によって最も信頼できる結果をもたらすかは調査において最適法ルールによって決定することができる。(1. 482-1(c)(1))、③設問のバイ・イン支払は一般的には所得に応じたロイヤルティ収入のうち当該年度のロイヤルティとなるもの(当該年度時点で決定され、既存技術及び仕掛品技術の残存耐用年数に及ぶ)として計算すべきである、としている。

(280) 各当事者の貨幣による努力の便益を分割する現在の費用分担契約規則のもう一つの様相は独立企業間活動(行動)を反映していないと IRS 当局は次のように指摘している。

「コストシェアリングは関係者に等しくそれらの開発努力の費用及び利益を分配する権利(資格)を与えているが、一方の当事者が研究を行う「世界一流の」事業部門で、その一方で他方の当事者が単に費用の半分を支払っているのなら、これは独立企業間状況では起こらないかもしれない。加えて、ロイヤルティ方式のバイ・イン支払、無関係な契約当事者から見込みのある薬研究の権利を得ることを探求している会社はもし研究が一定の目的を達成していれば画期的な支払と同様に第3者へ手付金を支払うであろうこと、いくつかの会社間の役務提供がコストで課される規定やストックオプションが費用分担契約のコストプールに含まなければならないという要件のような 482 条規則の他の領域は独立企業間行動に厳密に類似していると言うことはできない」と指摘した。Molly Moses, 97 DTR G-6, 2004 「Daily Tax Report Tax, Budget & Accounting Thursday, May 20, 2004」及び SUPRA NOTE 273。

つまり独立企業間行動(活動)としての独立企業原則の解釈の限界を示唆しているものと思われる。

(281) Internal Revenue Service IRS.gov 掲載 APA Program Documentation の Training Materials のうち、Section A-Study Guide の Exhibit F である Robert Weissler ・「THREE ISSUES」APA Program Training on Cost Sharing Buy-In Payments, August 14, 2002。なお、当該課題は IRS の公式な見解ではない。

(282) Steven A. Musher ・ IRS FSA 200001018, 2000 WL 10717, Issue: 10. 6、SUPRA NOTE 275 及び TAM 200444022, 2004 WL 2419359 「Technical Advice Memorandum , Issue: 10. 29. 2004」も参照している。

(イ) バイ・イン支払では、更なる技術開発時に既存の無形資産を使用
できることの価値を補償すべきか

A 補償すべきであるという見解

既存の技術の無形資産は様々な方法で使用できるが以下の4つの使用
方法が考えられるとしている。

- ① 既存の無形資産のみから利益を得る製品の製造及び販売（既存の無
形資産を組み込む、または使用して製造された製品）
- ② 費用分担される研究開発時における既存の無形資産の使用
- ③ (a)既存の無形資産及び(b) 既存の無形資産を利用して開発された
費用分担契約の対象無形資産（以下「CS無形資産」という）の両方
から利益を得る製品の製造および販売
- ④ 既存の無形資産を使用して開発されたCS無形資産のみから利益
を得る製品の製造及び販売

例えば、既存の無形資産が製剤原料の特許権であり、CS無形資産は
その原料を使用して開発される医薬品であるとする。この場合、医薬品
の製造及び販売には、特許権の下でのライセンスが必要であるため、既
存無形資産及びCS無形資産の両方の使用である③に該当することにな
る。

②から④までの使用方法には、更なる技術を開発するための既存の無
形資産の使用が含まれる。このような使用を補償すべきであるという見
解である。

B 財務省規則からの法的な考察

なお、先述したとおり、本稿では評価の問題に関しては触れていないが、米国におけ
るバイ・イン評価方法として、例えば市場資本化法 (Market capitalization)、取得価
格法(Acquisition price)、放棄利益法(割引キャッシュフロー法) (Foregone profits)、
凍結放棄所得(Frozen foregone profits)、残余利益分割法(Residual profit split)、
ロイヤリティ遞減法(Declining royalty)等、様々な方法があり、上記報告書等で紹介さ
れている。

Aの4つの使用方法に関して財務省規則の適用の考察として以下のように述べている。

規則では、使用方法①及び既存の無形資産に関する使用方法③の該当部分が1.482-4の下で無形資産の移転として補償され、他の使用方法が1.482-7の下でバイ・インとして補償される構造を示しているように思われる。1.482-7(g)(2)では、「関連者が所有している既存の無形資産を他の関連者に対して無形資産開発分野において研究目的のために提供する」際に「無形資産の使用」のためにバイ・イン支払いが必要である。

このためバイ・インは研究のための使用を補償しなければならない。この規定ではこの研究の果実を活用するために要求される程度の既存無形資産の使用の補償についても示唆しているように思われる。したがって、バイ・インには使用方法②、④及びCS無形資産の使用を含む限りは③の補償も含まれる。その一方で、①及び既存の無形資産に関する③の該当部分は、費用分担される研究やその果実に直接関係なく、1.482-4の下で独立した無形資産のライセンスとして補償されるべきである。

1.482-7(g)では、独立したライセンスと同様にバイ・インは1.482-1, 1.482-4から1.482-6の原則の下で評価される。ただし、バイ・インの算定は1.482-4の下での算定と等しくないため、適切な結果を得るためには、バイ・インとライセンスの価値を区別して分析することが重要である。納税者と関係当局はこの区別を無視するバイ・イン評価方法を適用し、既存の無形資産すべての使用方法をバイ・インとして一括して取扱うことがある。この慣例は誤りであることがある。バイ・イン算定では費用分担契約に対する全体としての無形資産の価値を考え、その価値に参加者の持分を乗じる。したがって、費用分担契約に対する全体としての既存無形資産の価値に所得相応の調整を適用する必要がある。対照的に1.482-4の下で独立したライセンスの評価では、問題の無形資産を受けた参加者にとっての価値を直接考え、所得相応の調整は当該者にとってのその価値に対して適用する。この問題については今後の研究

に値する。

なお、FSA200225009⁽²⁸³⁾では「Buy・in 支払は、最終的に製品に組み込まれることになる既存無形資産だけでなく、費用分担契約に提供する既存無形資産の価格をすべて反映しなければならない」と述べられている。

製品に組み込まれる無形資産のみを補償することは「無形資産の移転を無視している。…これは 1.482-1, 4-6 の規定に準拠し独立企業として補償されなければならない」、FSA では「更なる研究が実行されない」無形資産についてもバイ・イン補償が必要であると述べている。

以上が法的な分析だが、所得相応性基準との関係⁽²⁸⁴⁾が困難さと複雑さを増大させ、規制構造と独立企業原則 (Regulatory structure and arm's length principle) の観点からも考察が必要となる部分である。特に留意すべき点は独立したライセンスと純粋なバイ・インを区別して算定すべきであるという見解である。

(ロ) 費用分担契約の一参加者が、既存の無形資産（及び費用分担されるであろうもの）における非常に制限的な別の権利を供与する場合ほど

(283) 前掲注(275) Internal Revenue Service National Office Field Service advice, March, 7, 2002 Number: 200225009, Issue :6/21/2002.

(284) 1.482-4(f) との関係で先述した例を用いて、予想以上の利益を生み出す要因として以下のものを挙げている。①対象の病気が突然流行する、②製剤原料が予想以上に効果的であるとわかり、臨床試験がいつになく成功し、認可過程が加速される、③費用分担された研究開発により、医薬品が効果を発揮する予期されていなかった別の病気が発見される、④規制担当局が迅速な認可の取得において異例の技能を示す。おそらく最初の 2 つの要因は既存の無形資産に関連すると思われるため、これらは所得相応性基準の根拠となるであろう。3 番目の要素に関しては、予期せぬ用途が広い製剤原料から生ずる成功の範囲はどの程度で、予期せぬ成功した費用分担された研究開発から生ずるのはどの程度であるかを尋ねる人がいるかもしれない。そのうち前者は既存の無形資産に関連し、後者はCS無形資産に関連する。4番目の要素は、CS無形資産に関連すると思われるため、所得相応性基準の根拠にはならない。この区別をどのように適用するかについては更なる研究が必要であるとしている。

この部分は適格費用分担契約における定期的調整事項ともリンクしてくると思われる。

のような結果となるのか

A 単純なケースの設定

適格費用分担契約及びバイ・インの単純なケースの設定を以下のとおり行っている。

D社とR社が費用分担する研究開発を合同で行う。D社とR社は世界を2つに分けて開発された無形資産をそれぞれが当該領域内で使用する独占権を保有する。D社は費用分担契約に既存の無形資産を提供し、その無形資産の私的使用を行わず、R社の領域内でその無形資産を使用する独占権をR社に対して供与する。この場合、R社は既存の無形資産の全価値の持分として原則的に算定された額をD社に補償する必要があると思われる（なお、この場合も純粋なバイ・インの価値と独立したライセンスの価値をまとめてバイ・インと呼んでいることに留意）。

B 設定権利の多様性

無形資産は契約により多種多様な権利設定が行われる。そのことについて以下のように述べている。

規則では納税者は権利の別の部分を使用して適格費用分担契約を構築する柔軟性を持つ事が示唆されているように思われる。

1.482-7(a)(1)では、「この契約の下で関係者に割り当てられる無形資産が持つ利益を…」とあり、この一文では適格費用分担契約により費用分担される無形資産における権利が様々な方法で割り当てられる可能性があることが示唆される。

納税者は法律用語における非常に制限的な権利の付与が含まれる費用分担契約を提示することがある。例えば、D社はR社に対して既存の無形資産またはCS無形資産を使用して研究開発を行う権利を保有させないで、総ての費用分担研究開発を行い、管理することができる。加えて、R社はCS無形資産だけでなく既存の無形資産を使用するための、非独占

的かつ任意取消可能なライセンスを持つ⁽²⁸⁵⁾というような権利設定を行うケースである。

C 供与される権利が制限されていることがバイ・インの算定に影響を与えるか。

権利制限のケースにおける法的な考察を以下のように分析している。

1. 482-7(g) (1)では関係者が「適格費用分担契約に無形資産を提供した場合」その関連者は他の関連者に対して、そのような無形資産の持つ利益を移転したとして扱われると規定されている。他の関連参加者は「1. 482-7(g) (2)で規定されてるように、これに対してバイ・イン支払を行う必要がある」。次の 1. 482-7(g) (2)では、「関係者が調査研究の目的で他の関連者に対して無形資産を提供した場合」にバイ・イン支払を決定するための 2 段階のプロセスが規定されている。最初に「1. 482-1 及び 4-6 までの規則の下で無形資産の使用についての独立使用料」を算定する。次にその額に「合理的に期待される利益に占める関連者間の持分割合」を乗じる。最初の段階で「無形資産」は調査の目的で費用分担契約に提供される無形資産全体を示す。この解釈は文理解釈であり、2 番目の段階において結局無形資産全体が各関係者の持分に分割されているため、論理的に意味をなしている。上述した D&R 社の例に当てはめると、R 社が制限的な権利を保有する場合には、第 2 段階で R 社の権利の制限により期待される利益の割合が減少する限り反映される。このア

(285) このシナリオにおける疑問点として①対等な立場の関係者がそのような契約を締結するか、②費用分担契約の下で法的に適切であるか、③関係者の行為は契約に矛盾しないか（例えば技術が予想以上に価値のあるものだと分かった場合に、D 社はライセンスを取り消すか。高額な補償を要求しライセンスを維持するか）、④D 社がライセンスを取り消す場合、バイ・アウト支払いについて規定されているか。そのような規定自体、適格費用分担契約として必要か等を挙げているが、当該問題は重要ではあるが、本文書を超えるので、問題ないとして進めている。

費用分担契約は元々私法上の契約であり、契約当時者間で如何なる契約条項も付加できるといふ点は、税務上の取扱いを構築していく上では、観念しておく重要な問題といえよう。

アプローチは費用分担契約規則の分析的な構造を反映している。これら規則は費用分担契約における関係者の合理的に予測される便益の関係者の持分に重点を置いている。特定の法的権利よりもむしろ経済的な利益が鍵である。

それでは、既存無形資産を使用する権利全体としての費用分担契約の価値は何なのか。バイ・イン算定では私的な使用と費用分担された使用の間の無形資産の価値の配分が反映されなければならない。FSA200001018⁽²⁸⁶⁾でも「既存の無形資産の価値全体は、私的使用に関係する第三者の販売に関する価値の配分と、費用分担される使用に関する価値の配分を考慮すべき」であるとしている。しかし、仮に権利が制限されたとしても提供される無形資産の価値がどの程度減少するかは算定に困難が生ずる。

当局としては、制限されないケースを比較対象として採用する意向はないようである。

(ハ) 納税者がバイ・インを売上高ベースのロイヤリティとして構築し、
売上がほとんど或いは全くなかった場合はどうなるのか

バイ・インとロイヤリティに関する問題として、以下のような分析を行っている。

(ロ)のAの設定で、納税者は既存の無形資産を使用する製品及び場合によっては既存の無形資産を基に構築することによって開発された無形資産を使用する製品のR社における売上高に対するロイヤリティの形態でバイ・インを提案することがある（前者は独立したライセンスに関するもので、後者は純粹なバイ・インに関するものである）。R社にそのような売上がほとんど或いは全くない場合、このアプローチによりバイ・インの額は小さくなるか0になる。納税者はこの場合は既存の無形資産から得られる所得が0であるため所得相応性基準の下で正しいと

(286) 前掲注(282)を参照

主張することがある。以下で説明するように、純粹なバイ・インに関しては納税者によるこのアプローチは少なくとも2つの点で不具合を生じる可能性がある。すなわち

- ① 後に続く製品の売上高が既存の無形資産の所得への貢献の唯一の手段ではない
- ② R社だけの売上高ではなく、D社とR社の総売上高に重点が置かれるべきであるという点である。

A 検討の前提となる背景

1. 482-7(g) (7)において、バイ・インは以下のいずれかの形態で支払うことができるとされている。

1. 482-4(f) (5)の下で所得相応の調整を条件とした「一括払い」

1. 482-2(a)の下で利子を算定して、無形資産の使用期間に渡って支払われる「分割払い」

譲受人による無形資産の使用に応じたロイヤリティまたはその他の支払使用権取得者が、毎年定額を支払ってライセンスの有効性を維持することがある。使用権取得者は無形資産をこれ以上使用する必要がないと判断した場合、当該年度以降は支払を停止することができる。Lexisのような情報サービスの使用権の取得者は結果である売上高とは関係なく、ユーザー単位または検索単位で料金を支払う。研究所はその調査や分析において無形資産を使用するための料金を結果の売上高ではなく使用に応じて支払う。

納税者はバイ・イン支払の形態を選択するある程度の自由があるように思われる。一般原則として当局は「その構築に経済的実質が欠けていなければ、納税者によって実際に構築される取引」に基づいて、移転価格分析を行う(1. 482-1(f) (2) (ii) (A))。規則ではいくつかのケースにおいてロイヤリティが望ましいとしている。

B ①について

費用分担バイ・インについて、売上高ベースのロイヤリティでは、そ

れがどのように算定されるかに応じて、既存の無形資産を使用する権利について見込まれる特定の利益が無視されることがある。例えば、既存の無形資産により、費用分担契約によって研究開発活動がより良好に方向付けられ、（既存の無形資産と直接関係しない）その他の製品ラインの市場参入がより迅速になる。また研究開発費の節減によっても費用分担契約の便益となる。

ロイヤリティは、他者が資産を使用するのを許可するために、所有者が留保する製品または利益の割合である。最も広義では、他者による資産の使用を許可するために所有者によって留保される利益の割合である。

納税者が、これらの様々な利益を考慮しない方法によって売上高ベースのロイヤリティを算定した場合、考慮しない利益が補償されるようロイヤリティ率を上げる必要がある。考慮しない利益の相対的な量が判断しにくいいため適切な比率の上げ幅の算定が難しい場合は、別のアプローチの方が信頼性が高いことがある。例えば、（今説明した利益の価値を含む）全価値の方法を使用してバイ・インの価値の総額を算定し、その総額を売上高ベースのロイヤリティ率に変換することができる。更に信頼性の高いアプローチは総額の価値を既存の無形資産を使用する製品の売上高のみでなく、特定の範囲内で、研究開発費、総売上高、または既存の無形資産からの利益の範囲を反映するその他の要素にも依存する、相応する支払動向に何とか変換することである。

C ②について

売上高ベースのロイヤリティのベースとしてどの関係者の売上高を使用するのかがもう一つの課題である。納税者は通常、1.482-7(g)(7)の支払形態に言及し、所得相応性基準の下、バイ・インは既存の無形資産からR社が得る実際の利益を反映しなければならないと主張して、R社の売上高のみに基づいてロイヤリティを構築する。しかし、1.482-7(g)(2)の下では、前述したように、バイ・インは1.482-4の下で費用分担契約

に提供される既存の無形資産の価値に R 社の便益割合を乗じたものとして算定される。この構築の下では、1.482-4(f)の所得相応性基準は R 社が得る価値ではなく、費用分担契約に対する無形資産全体に適用されると思われる。理論的にはバイ・イン価格は費用分担契約に対する無形資産全体の実際の価値に R 社の便益割合を乗じたものを反映するように調整すべきであり、この特定の無形資産から R 社が特にどの程度利益を得たかは問題でない。このため、R 社の売上高のみよりも、D 社及び R 社の売上高の合計の方が既存の無形資産に起因する関連収入をある程度反映している。このため、これらの総売上高を基にしたロイヤリティのほうに所得相応性基準を適切に反映する。

1.482-7(g)(2)の下での構築は、(R 社のみに対する価値に重点を置いた所得相応性に基づく) R 社の売上高のみを基にしたロイヤリティは悪用を招く可能性があると考える場合に意味をなす。D 社と R 社は、R 社は既存の無形資産を組み込んだ製品を販売せず、その代わりに、既存の技術なしで開発が成功した他の製品ラインを販売するという取決めをする。この時 R 社の売上高のみに基づくロイヤリティは 0 になる。この場合、このロイヤリティ契約は「経済的実質を欠いており」(1.482-1(f)(2)(ii)(A))、他の形態の支払の方が「明らかに適切である」(1.482-4(f)(1))と指摘される可能性がある。

今後発せられるバイ・インに関する規則案⁽²⁸⁷⁾は世界各国が注目して

(287) 2005 年春に予定されている修正費用分担規則案において、技術に関するバイ・インは既存の権利以上のものを包含すべきであることを明確にするつもりで、当局者はバイ・インは単に作って売る権利ではなく、第 2、3、4 (段階) の生成に到達する能力であるという認識である。現在の生成の代価を払うことが適切ではなく、正確に比較可能にしておくことがバイ・イン額を計算する際に有用とのことである。Molly Moses, 237 DTR G-11, 2004 「Daily Tax Report Tax, Budget & Accounting Correction Notice Friday, December 10, 2004」.

しかし、無形資産の評価方法も揺れている感を受ける。

いるであろう。

(6) 豪州のバイ・アウトに関する事項

OECD 移転価格ガイドラインや米国の規則においては、脱退に関する内容は決して詳細とは言えない。その点、豪州の規則は脱退の取扱いに関する内容が豊富であり、参考になるので、特徴的なものを以下に要約する。

- ① 脱退に関しては、契約当事者が完全に費用分担契約との関与を終了する場合と、契約当事者が部分的に脱退し、効果的に費用分担契約を調整する場合のケースを区別することが必要である⁽²⁸⁸⁾。
- ② 参加者が費用分担契約を脱退する場合には、脱退後に行なわれた当該契約活動の成果のすべての持分も失うかもしれない。しかし、残りの参加者との合意により、過去の当該契約活動の成果の持分のうち、いくらか又はすべてを保持することや、脱退後に行なわれた当該契約活動の成果について、いかなる持分も要さずに、その持分を利用することができるかもしれない。例えば、脱退者は残りの参加者に対してロイヤリティの支払いなしで、過去の当該契約活動に起因する情報、ノウハウあるいは他の無形資産を使用する費用分担契約上の権利を利用するかもしれない。この場合、そのような権利に関する脱退者に対してのバイ・アウト支払いはありえない⁽²⁸⁹⁾。
- ③ 脱退者が費用分担契約活動の成果の持分移転に対してバイ・アウト支払いを受け取る場合には、それ以後のいかなる持分の使用も、独立企業間対価(例えばロイヤリティ)の支払いによって償われるべきである⁽²⁹⁰⁾。
- ④ 商業上の実際の問題として、脱退者による過去の費用分担契約活動に起因するその知識の使用は、残りの参加者がほとんど拒絶しないか又は確認できないであろう。これは、特に法律上規制のないノウハウに関してあるかもしれない。このように考えると、脱退者がそのような知識を

(288) 豪州費用分担契約規則 2004/1 パラ 150

(289) 豪州費用分担契約規則 2004/1 パラ 159

使用するための持分と権利を保持したことに独立契約当事者が合意すると通常予期されるのであれば、それに関するバイ・アウト支払いは正当とされない⁽²⁹¹⁾。

- ⑤ 参加者の脱退は、費用分担契約の下で開発されていたもの、及び持続的な当該契約活動の価値の減少を生ずるかもしれない。脱退者の重要性は、当該契約活動の成果の残りの参加者の新しい持分がそれらの前の持分より劣った価値になることを意味するであろう。例えば、脱退者がそうでなければ行なっていたであろう(例えば非常に熟練した技術スタッフ)将来の当該契約活動への貢献の欠如は、悪影響を及ぼすかもしれない。また、参加者の脱退がその持分の価値を減じることにより残りの参加者に損害を与えるならば、独立契約当事者間の費用分担契約の条件が脱退者から残りの参加者に支払いを要求するかもしれない。しかしながら、単にそれが将来の貢献の増加が生じるというだけの理由で、残りの参加者は必ずしも損害を与えられない。残りの参加者のその活動からの期待便益のその持ち分(シェア)に相応する増加によって適切な費用の持ち分(シェア)の増加があれば、そのような不利益はないであろう⁽²⁹²⁾。
- ⑥ あるケースには、契約当事者が、貢献をそれ以上行なわないというように費用分担契約の将来の関与から効果的に脱退するかもしれないが、当該契約上の持分を持ち続けるかもしれない。パラグラフ 151-170 で論じられるように、そのような事例は完全脱退を含むものと区別されることになっており、この点で費用分担契約の調整と呼ばれる。従って、当事者は、将来の貢献を要求されないことを考慮して、当該契約の最終結果のその持分を希釈してもよい⁽²⁹³⁾。

(290) 豪州費用分担契約規則 2004/1 パラ 160

(291) 豪州費用分担契約規則 2004/1 パラ 161

(292) 豪州費用分担契約規則 2004/1 パラ 164-165

(293) 豪州費用分担契約規則 2004/1 パラ 171

(7) 我が国の対応

先述したとおり、バイ・イン等に関する取扱いは OECD でも詰めた議論に至っておらず、国際的な統一した取扱いの構築には、しばらく時間を要するであろう。現在の状況で言及できるとすれば、バイ・イン等に関する取引は、移転価格税制上の無形資産取引と同様に独立企業間価格が要請され、費用分担契約活動に起因する現存無形資産の価格算定にあたっては各参加者の予測便益割合が用いられ、各参加者の支払うべき持分の対価が決定されることである。各参加者が保有する既存無形資産の取扱いに関しては、米国の議論を参考にして、検討していく必要があるであろう。

バイ・イン等に関し留意すべき点⁽²⁹⁴⁾は、評価額の算定困難性が最重要課題ではあるが、費用分担契約に関する制度上の論点とかなりリンクしていくということである。費用分担契約の法的性格、費用 (COST) 概念及び定期的調整事項との関連性等である。

我が国では、バイ・インやバイ・アウトに関し、経験がない状態なので、OECD と米国の取扱いを併合する形で、既存の無形資産の持分移転がある場合、費用分担契約の枠外で各当事者が独立企業間価格で取引を行い、インシヤルバイ・インのケースも含め、個別具体的な事例に応じ対処していくことになるだろう。しかし、納税者と課税庁における主張の相違の可能性は高く、加えて当該状況は我が国だけではないであろう。バイ・イン等の取扱いは、多くの課題が現存している。

2 非適格費用分担契約と判断された場合等の課税上の取扱い

(1) 課税要因と処理の方向性

費用分担契約として締結された契約条件が独立企業原則の適用から独立

(294) そもそも問題として、無形資産の権利内容が契約により多岐に渡る点が困難性を増す要因でもある。例えば無形資産において供与される使用权、供与された権利の独占的あるいは非独占的であるという特性、使用についての何らかの制約などの移転の条件、契約の期間、終了又は取消の権利等、契約自由の原則からすれば権利内容も自由である。

企業間契約として認められなかった場合や適格費用分担契約の要件に該当せず、非適格費用分担契約と判断された場合の課税の取扱いは、どのようになるのであろうか。各国の法制から検討すると課税要因としては大別すると以下のもの等が挙げられる。

- ① 非適格参加者の参加
- ② 予測便益と実際便益の相当な乖離
- ③ 適格費用分担契約の要件の履行が不適切の場合
- ④ 上記において非適格費用分担契約として認定された場合
- ⑤ その他契約条件が独立企業間契約の条件とは認められない場合等

上記の様な課税要因が発生した場合、課税処分の方法としては、次のような処理方法がある。なお、各国の処理の方向性は基本的にはコストの調整であるが、あるケースには条件の一部又は全てを無視して、個別具体的な状況に応じ課税処分を行う場合もある。

- ・ 過去に貢献したコストの調整を行う
- ・ 持分権の譲渡の認定を行う
- ・ 使用料の認定を行う
- ・ サービスに対する独立企業間価格を認定する

では、次に課税要因の類型別に検討を行っていく。

(2) 類型別の検討

イ 非適格参加者

参加者要件に該当しない者、対象活動から便益を享受しない者等が参加していた場合、非適格参加者の協力は、その者が援助者として認定された場合は、当該参加者が提供するサービス或いは援助に対する独立企業間価格による対価の認定が行われ、また、単なる資金供与であれば、寄付金の認定が行われると思われる。個別具体的な状況によるが、費用分担契約における特有な処理ではなく、通常に移転価格税制の適用に関する問題である。

なお、一人の参加者が非適格参加者の認定を受けたことにより、費用

分担契約全体の適格性には、問題が生じないと考えるべきであろう。

ロ 予測便益と実際便益との相当な乖離等

予測便益と実際便益との乖離について、米国財務省規則では相当な乖離があった場合に、豪州の規則では期待便益の測定の努力を怠っていた等の極端なケース⁽²⁹⁵⁾で、課税庁による事実認定が許されている。どのような認定を行うかについては明らかではないが、例えば、無形資産の持分権の移転として認定を行うか、または形成された無形資産の所有者は一人で他の参加者を援助者と認定するかもしれない。

当該課税問題は適格費用分担契約の要件の一つに定期的調整事項を設けるのか否かとも関連してくる事項である。加えて、あくまでも事前の観点を重視したコストの問題として考えるのか、あるいは事後的な観点から形成された無形資産の持分権等の認定から所得の配分として考えるのかという、基本指針的な観念も包含する問題といえる。

例えば一つの選択肢として示した、実際便益による定期的調整事項を適格費用分担契約の一要件として規定した場合、相当な乖離については当該定期的調整事項を遵守していれば、見直し期間を相当長期に定めなければ起こる可能性は低く、事後的な調整を当初の契約時点から要請しているので、諸外国のような事実認定の必要性は低い。

個別具体的な状況に応じた課税庁における事実認定は、移転価格税制の趣旨と目的から独立企業原則に準拠していれば、契約条件にどう規定されていようと、行うことができるであろう。しかし、納税者にとっては、実際便益との乖離が生じた場合の課税庁の処理方針について、予見可能性の面から認識しておく必要がある。

実際便益との乖離による課税問題は、定期的調整事項を根幹として費用分担契約の制度を如何に構築していくかの大きな論点の一つである。

(295) 豪州費用分担契約規則 2004/1 パラ 147

ハ その他

費用分担契約は費用の配分の問題なので、何らかの理由で、予測便益割合と費用分担割合の均衡性が崩れた場合や単に予測便益割合の測定が若干適切でなかった場合等は、費用配分の調整で対処すべきであろう。なお、OECD 移転価格ガイドラインでは相当長期に渡る予測便益割合と費用分担割合の乖離は、課税庁による認定を行うことができるとしている。

非適格費用分担契約であれば、無形資産の譲渡、ロイヤリティ又は寄付金の認定等、個別具体的な状況に応じ、課税庁による裁量で認定が行われると考える。

課税問題としての取扱いについて、詳細な課税方法論を規定している国はない。なぜなら、契約条件や取引形態が多岐に渡り、一概にこのような処理を行う等、法令上その詳細を網羅的に規定することは困難だからであろう。そのような点からすれば、米国や豪州の規則のように事例形式を用いて、通達等で明示していく方法も考慮すべきであろう。

第5節 小括

本章では、OECD 移転価格ガイドラインと米国財務省規則を主たる検討対象とし、ドイツと豪州の規則も併せて、我が国の費用分担契約に関する課税基準について、具体的に検討を行った。

費用の分担に関する基準としては、予測便益割合に応じた参加者の分担費用を独立企業間価格とみなすという国際的なコンセンサスを基本として制度構築を考察した。

独立企業原則の適用として、予測便益割合と費用分担割合とが均衡していれば、独立企業間価格とみなす場合の適格費用分担契約としての要件化について、独立企業間契約を念頭に置きつつ、租税回避行為への防止の側面からセーフ・ハーバーとしての機能を規制する検討を行った。具体的な要件として、参加者

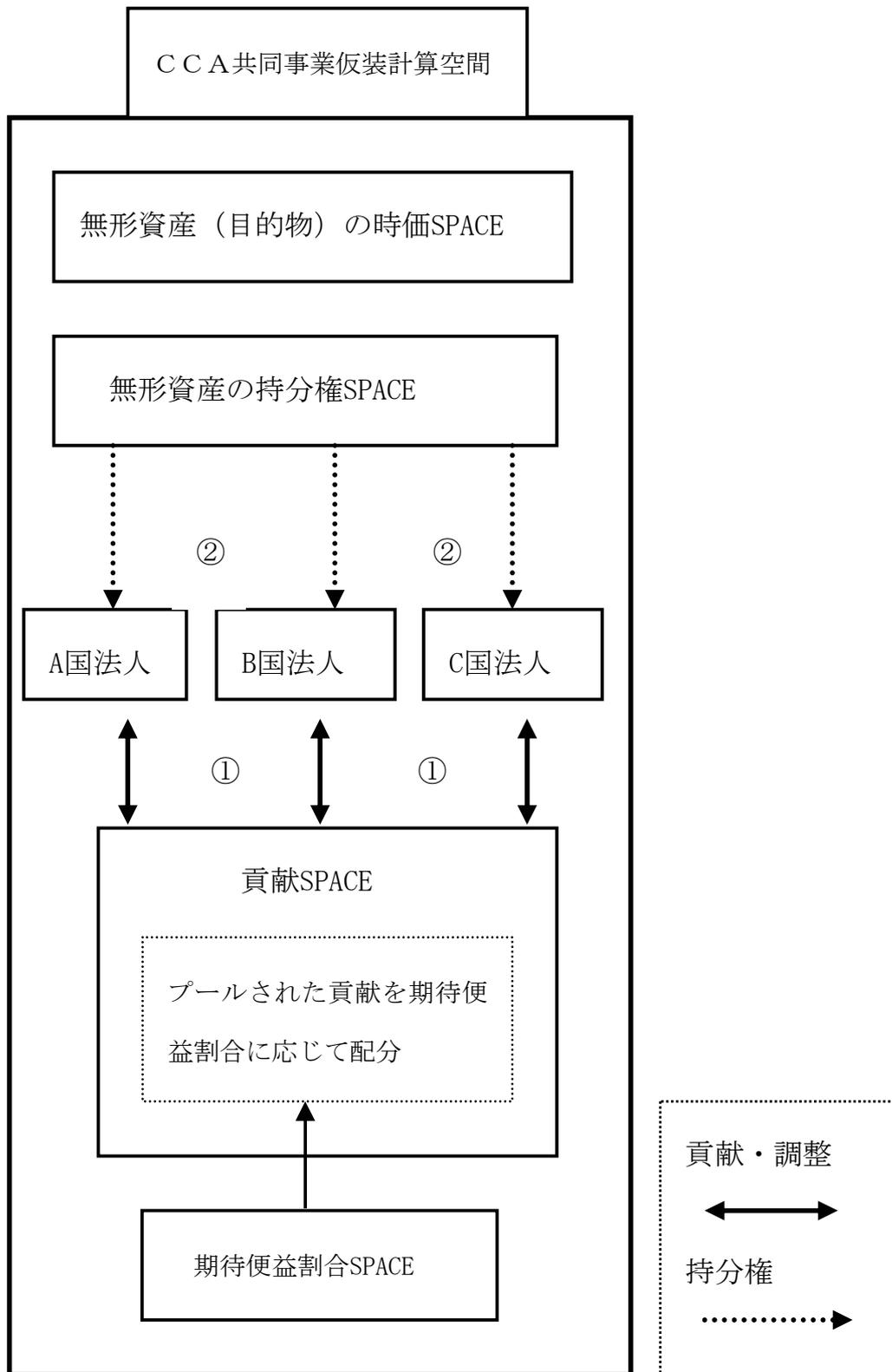
要件、予測便益算定要件、文書化要件、定期的調整事項を規定として設けることについて考察した。

また、移転価格税制の課税問題としてバイ・インに関する事項や課税庁の認定に関しても検討も行った。

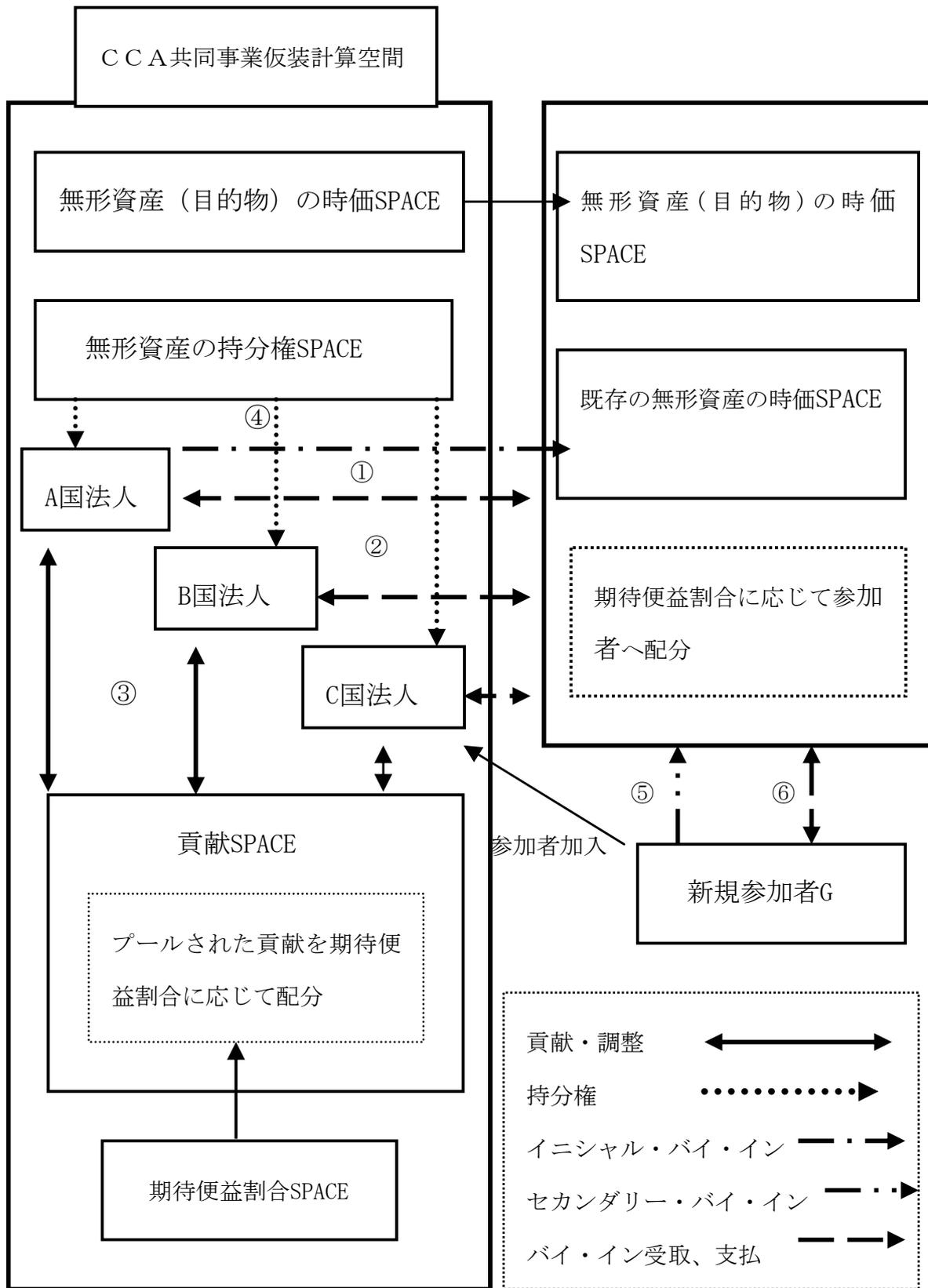
しかし、法制度の考察に際し、先述したとおり、費用分担契約に関しては、困難な問題が多く、各国の意思統一が図られていない事項や今後の経験により解決していくべき事項等もある。国際的にも確立された制度となっているとはいえない状況なので、論点の方向性を出さざるを得ない場面で、検討結果として可能な選択肢を掲げて述べている部分が多い。そこで、次章では今後想定される課題の整理を行い、当該課題の対処策について更に検討を加えたい。

費用分担契約の構造の図解 1

設例 1 用

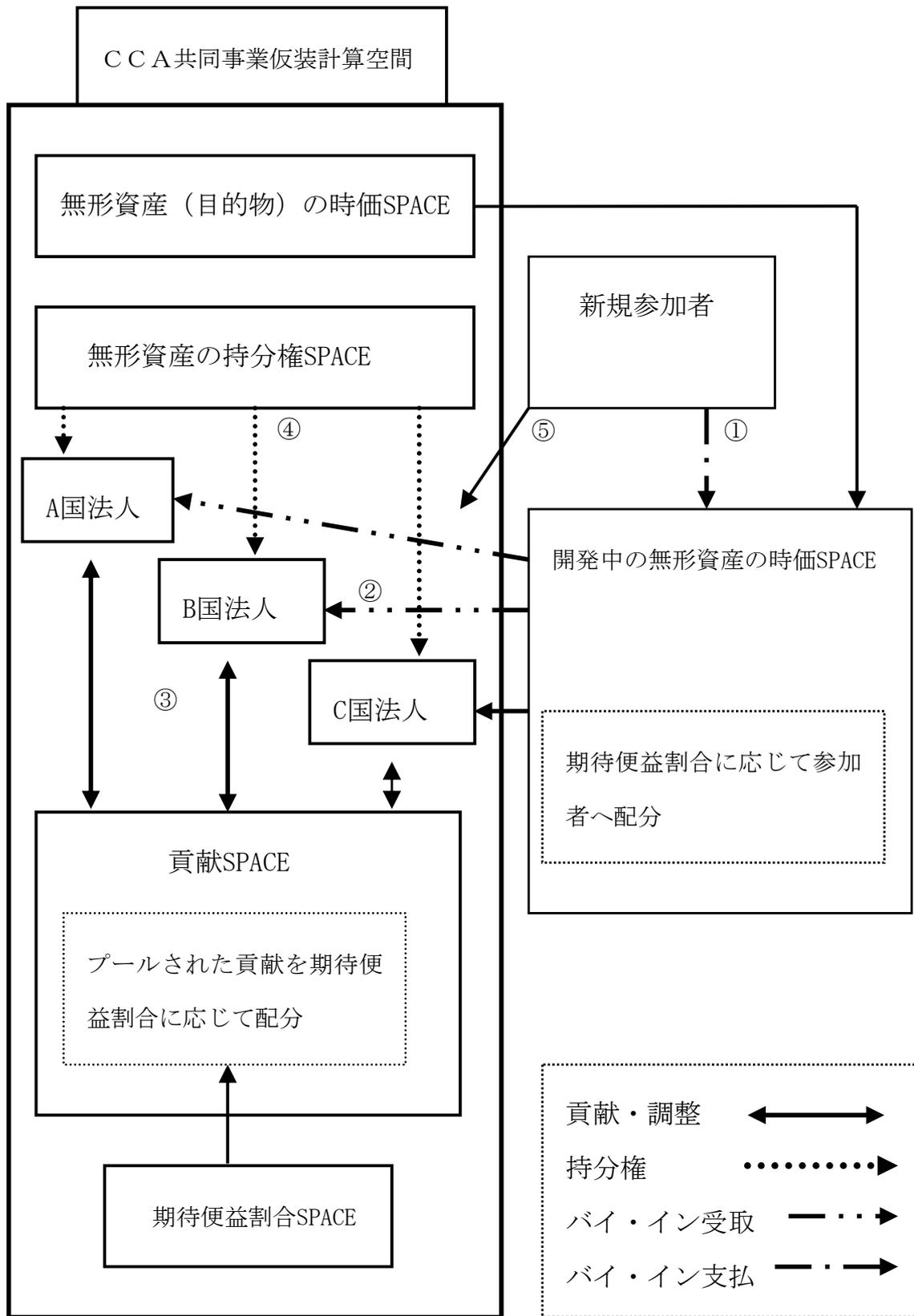


費用分担契約の構造の図解 2 (イニシャル、INPUT ありの参加者編) 設例 2-3 用



費用分担契約の構造の図解 3 (INPUT なしの新規参加者編)

設例 4 用



設例3 新規参加者（無形資産保有の場合）のケースの計算表と作成方法

参加者	A			B			C			G		
費用分担	5/10			3/10			2/10			—		
バイ・イン後	5/12			3/12			2/12			2/12		
評価額	開発中 2,400			開発中 2,400			開発中 2,400			既存 120		
費用貢献	300			200			50			50		
	対	対	対	対	対	対	対	対	対	対	対	対
	B	C	G	A	C	G	A	B	G	A	B	C
バイ・イン受取			200			120			80	50	30	20
バイ・イン支払			—			—			—	—	—	—
			50			30			20	200	120	80
バイ・イン差引			150			90			60	—	—	—
										150	90	60
調整的受取（貢献）	75	50	50	83.	33.	33.	20.	12.		20.	12.	
				3	3	3	8	5	8.3	8	5	8.3
調整的支払（貢献）	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
	83.	20.	20.	75	12.	12.	—	33.	—	—	33.	—
	3	8	8		5	5	50	3	8.3	50	3	8.3
調整差引	—	29.	29.		20.	20.	—	—		—	—	
		2	2	8.4	8	8	29.	20.	0	29.	20.	0
	8.4						2	8		2	8	
NET	—	29.	179		20.	110	—	—		—	—	—
		2	.2	8.4	8	.8	29.	20.	60	179	110	60
	8.4						2	8		.2	.8	

(－は支払を表す。単位は万円で端数調整を行っている)

参加者が多くなると、上記の様な表をもとに、各社ごとの債権債務を計算する必要性が生じると思われる。

表の構成は、バイ・イン関係、貢献の種類毎等、方法がありえよう。各参加者が、費用分担契約において、どれだけの貢献を行い、それをどうやって分担するかを計算する表である。

表の作成・見方

法人 A を題材にして数値を確認する。

対 G に対するバイ・イン受取額 $200 : 2,400 \times 2 / 12 \times 5 / 10 = 200$ (対応 : G の A に対するバイ・イン支払)

対 G に対するバイ・イン支払額 $-50 : 120 \times 5 / 12 = 50$ (対応 : G の A に対するバイ・イン受取)

対 G に対するバイ・イン差引 : 150 : 上記差引額 バイ・インに関する債権債務の NET

対 B に対する貢献受取 $75 : 300 \times 3 / 12 = 75$ (対応 : B の A に対する貢献受取)

対 B に対する貢献支払 $-75 : 200 \times 5 / 12 \div 83.3$ (対応 : B の A に対する貢献支払)

対 C に対する貢献受取 $50 : 300 \times 2 / 12 = 50$ (対応 : C の A に対する貢献受取) 対 C に対する貢献支払 $-20.8 : 50 \times 5 / 12 \div 20.8$ (対応 : C の A に対する貢献支払)

対 G に対する貢献受取 $50 : 300 \times 2 / 12 = 50$ (対応 : G の A に対する貢献受取)

対 G に対する貢献支払 $-20.8 : 200 \times 5 / 12 \div 20.8$ (対応 : G の A に対する貢献支払)

調整差引欄は上記差引額である。合計で 50 ($-8.4 + 29.2 + 29.2 = 50$) の債権となる。

貢献計算に関する考え方は以下のようなになる。自己が拠出した貢献額は他社の持分割合(予測便益割合)に応じて他社が負担し(表でいう貢献受取額)、他者が負担した貢献額は自己の割合で負担するという(貢献支払額)計算を行い、調整金の計算を行う。

NET : バイ・イン差引と調整差引の合計額である。

なお、徳永匡子「費用分担契約における契約締結上の及び税務上の論点(下)」国際税務 21 巻 11 号(2001 年 11 月) 24 頁及び米国財務省規則 1.482-7(g)(8) 設例 4 を参照している。

第4章 今後の課題と対処策

第1節 今後想定される課題

1 我が国の制度としての指針（対象活動の範囲と適格参加者要件から）

我が国の費用分担契約の制度構築には、入口論として、対象活動の範囲と適格参加者要件をいかに規定するかが重要となってくる。先述したとおり、対象活動の範囲に関しては、米国のように無形資産の開発活動に限定するのか、OECD等のように広く採るかである。

私法上の契約である費用分担契約の締結環境と契約条件の多様性からは、広く採らざるを得ないと思われる。

また、参加者要件に関しては、適格な費用分担契約の要件の一に参加者要件を厳密に適用するとすれば、ドイツの規定のように水平的企業間同士に限定すべきであり、またOECDや米国のように対象活動における持分と予測便益を重視するのであれば、広く受入れることになり、無形資産を間接的に使用する親会社、ホールディング・カンパニー等を意識した法制を敷く必要が生じ、その意味で適正なマークアップを考慮した予測便益の合理的な見積りと関係する文書の保存が必要となってくる。

したがって、我が国のCCA制度の射程をどこに置くか、どう構築していくかの指針を定める必要性があり、それに応じて費用分担の定義や参加者要件が決められていくことになろう。

2 費用と予測便益の算定方法

費用に関しては補助金や間接費の取扱い等について今後の課題となるが、そもそも費用分担契約は他国の参加者の費用が自国の法人の予測便益割合に応じて原則的に損金となるので、各参加者の費用と予測便益の信頼性が求められる。信頼性と共に具体的な事実の把握可能性も求められる。そのためにも文書化が重要になり、それを怠ると費用分担契約は形骸化し自国の課税権

は確保できない。

また、予測便益に応じた費用配分が鍵となる費用分担契約においては、当該参加者がどのような算定方法で予測便益を測定するかという問題が生じる。今までの移転価格税制におけるプライシングの問題を費用分担契約に当てはめると、まさに予測便益割合の算定の問題であるといっても過言ではない。文書化事項の遵守と先述した間接利用者の予測便益の算定方法も含め、次節で述べる事前確認制度の活用が推奨される。

3 定期的調整事項

定期的調整事項を適格費用分担契約の要件の一つとして位置づけることに
関し、以下のような点から批判的な意見もあろう。

- ・ 予測便益割合と費用分担割合の均衡性を遵守していれば、実際便益確定後に調整を行う必要性はないのではないか。
- ・ 現実にコストは負担しているのだから、事後的な結果に基づき調整を行うよう規定することは制度自体の活用を阻害する要因になるのではないだろうか。
- ・ そこまで国際的なルールとして、確立されていないのではないか等。

確かに予測便益と実際便益との乖離については独立企業原則の考え方に確固たるものはない。費用分担契約における独立企業原則に基づく独立企業活動（指針）の限界という側面も否めない。どのような内容で適格費用分担契約の要件に入れるかは各国の指針によるのが現状といえよう。

国際的な動向を再度確認すると、OECD は事後的な実際便益の調整については、後知恵を用いないように指針を出しているにも拘わらず、定期的調整を要請している。米国は、形式的には中間的な立場であるが、最適法ルールによって、セーフ・ハーバー条項を機能させず、実際便益に近い調整は行い得る状況である。ドイツも実際便益との定期的調整は、相当な乖離の場合に調整を要請している。豪州は独立企業間契約を観念して実際便益による調整等の対処を考えている。このような状況の下では、実際便益による定期的調整を

規定したほうが、課税面での公平と納税者における予見可能性という観点からは、適切であるという主張も採り得ると考える。契約自由の原則を考慮し、契約上、期間と調整条項を設けて企業自身が調整を行う。そして、調整を要しない場合を今後検討し確立していく。つまり、実際便益による調整という基本方針を示し、調整が不要となる事象等を今後国際的なコンセンサスとして受入れていく方が、納税者の予見可能性と今後の費用分担契約のあり方という観点からは、妥当かもしれない。

費用分担契約活動が一般的に無形資産に関する問題である以上、予測便益は（予測の誤り又は後発事象によって）必ず差異が生じると言っても過言でなく、定期的調整はやむをえないであろう。また、費用分担契約がロイヤリティ支払、無形資産の譲渡等の代替手段であると理解し、さらに、ロイヤリティ等については、関連者間でも第三者間であっても、一定期間経過後（例えば5年または10年ごとに）にその料率を見直していることとのバランスを考えれば、費用分担契約における定期的調整はむしろ当然とも言える。現に実際便益に基づく調整事項を設けているケースも多い⁽²⁹⁶⁾。納税者にとって、費用分担に関する基準がセーフ・ハーバーとしての機能を利用したいならば、予見可能性という点から、はっきりと規定を設けた方が、納税者にとって明確であり、利便と思われる。

また、米国のように、20%基準というセーフ・ハーバー条項を設ければ、実際便益確定後の調整を強調する必要はなくなるのではないかという意見もある。これに関しては、2つの考え方があろう。

一つは、現行では我が国においては消極的にならざるを得ないという考えである。理由としては、費用分担契約の取引のみにセーフ・ハーバーを認める積極的理由がないこと、我が国では費用分担契約が実質的にも制度的にも

(296) 徳永匡子・前掲注(6)「費用分担契約における契約締結上及び税務上の論点(上)」23頁には、「実際、期待便益を実際の結果に基づいて見直し、貢献のシェアが期待便益全体に占める相対的シェアと等しくなるように調整する規定を設けている費用分担契約も多い。」とある。

成熟しておらず、米国のような20%という数字も妥当かどうか判断できないこと、規定を設けることにより信頼性に欠けた見積りがなされる可能性も生じ、恣意的な操作に歯車をかける側面を有していること等が挙げられる。セーフ・ハーバー条項を設けるよりも、契約当初の予測便益の算定方法を如何に合理的に算定するか、また企業自身が乖離に基づく調整を如何に規定していくかを費用分担契約の制度として定着するよう、課税庁及び納税者が努力していくことが妥当と考えるのであろう。

もう一つの考え方は、我が国も積極的に認めていく考え方である。これは、現実には、移転価格は厳密な科学ではない⁽²⁹⁷⁾こと、わが国の事務運営指針2-2でも、ある程度、幅の概念を考慮した規定振りとなっていること、将来の事象を予測せざるを得ない状況から鑑みれば、その適用に際して幅の概念の使用を認めるというものである。

ここで注意すべき点は、定期的調整事項は私法上の契約である費用分担契約に、契約条件として定期的調整事項を設定すべきであるという税務上の適格費用分担契約の条件の一つであり、セーフ・ハーバー条項は税務上の適格費用契約であるという根拠や一定の幅を超えた場合に調整を行うべき根拠となるもので、例えばセーフ・ハーバーの範囲内なので、契約条件の定期的な調整を行う必要がないということではない。したがって、定期的調整事項とセーフ・ハーバー条項で実際便益の乖離をカバーできる法制を敷くのも妥当な方法と考えられる。

これらのように、定期的調整事項は数々の課題を包含しているが、費用分担契約の重要な論点の一つである。なお、制度として捉えた場合、当然ながら文書化が遵守されていなければならない。

4 バイ・イン等に関する取扱い

バイ・イン等に関する取扱いは、今まで述べてきたように、評価の問題、

(297) 1995年OECD移転価格ガイドライン、パラ1・45等

バイ・インの本質的な課題、各論点におけるリンク性等、移転価格税制の適用と源泉所得税の回避を図ることをメリットとする費用分担契約の税務上の取扱いを阻害する要因とも言える。ここで、今後の課題として提起した最大の理由は、通常の費用分担契約においては、バイ・インに関する事象はごく自然に発生する現象ということであり、加えて最初に考察すべき事項であるということである。したがって、一般的には、各国の参加者が必然的に遭遇する問題であり、上述した問題を内包している状況を鑑みれば、事前確認制度の活用を強く意識する必要があると考える。

第2節 課題に対する対処策

1 事前確認制度の活用

より実効性をもった費用分担契約の活用に関して、納税者の予見可能性と移転価格税制の適用についての法的安定性を確保するには、詳細な解釈適用基準の明確化が望まれるが、事例等の集積が少なく、国際的な見地からしても費用分担契約はそこまで成熟していない。特に将来事象の予測という観念が介入せざるを得ない予測便益の算定方法と避けては通れないバイ・インの取扱いについては、納税者と課税庁がお互いに意見を出し合って協議し、最も合理的な方法を両者の合意に基づき決定しうる、事前確認制度⁽²⁹⁸⁾を利用

(298) 我が国の事前確認 (Advance Pricing Agreement : APA) 制度は、1987年、世界で先駆けて我が国で導入されたもので、これは、税務署長又は国税局長が、法人が採用する最も合理的と認められる独立企業間価格の算定方法及び具体的内容等について確認を行うことをいう。本制度の導入の趣旨は、法人自身が選定した移転価格算定方法 (TPM : Transfer Pricing Methodology) に対して課税庁が確認を与え、その確認内容に適合する国外関連取引を行っている限り移転価格課税は行われぬという取扱い上の予見可能性を企業に与え、移転価格税制の適正・円滑な執行を図ることを目的としている。更に納税者が課税庁より移転価格調査を受けた場合、課税額は高額に及ぶことが多く、またその調査期間及び解決のための相互協議に通常長期間を要することから、そのようなリスクを事前に回避するとともに、課税庁にとっても多大な時間とコストの低減につながる。この場合、「確認」は、行政上の事実行為であり、課税庁は確認を与えた企業に対して信義則により拘束されることになると解されている。

した解決を図ることが望ましいと考えられる⁽²⁹⁹⁾。特に Bilateral APA⁽³⁰⁰⁾（二国間で合意するもの）と Multilateral APA⁽³⁰¹⁾（三国以上の間で合意するもの）は、当該取引の当事者を所轄する税務当局間で相互協議⁽³⁰²⁾を行い、移転価格課税についての予見可能性を確保すると同時に二重課税のリスクを回避することを目的とし、納税者にとって双方（又は多国間）の税務当局から法的安定性を得ることができる⁽³⁰³⁾。加えて、事前確認制度では、申請にあたり納税者自らデータ等を準備するため、文書化と同様の効果がある。したがって事前確認制度での費用分担契約の活用が望まれる⁽³⁰⁴⁾と同時に依拠せ

事前確認制度について山川博樹・前掲注(9)215-237頁、我が国の事前確認制度について佐藤正勝・前掲注(10)128-134頁参照。なお、平成11年10月25日付で、移転価格の事前確認における手続の詳細を定めた通達、査調8-1他3課共同「独立企業間価格の算定方法等の確認について（事務運営指針）」（新事前確認通達）に伴い、旧通達は廃止された。新事前確認通達の解説として、中村毅志「独立企業間価格の算定方法等の確認について」『国際税務』Vol20 No1, 17頁参照。

また、事前確認制度の概要や最近の状況について、国税庁 相互協議室「事前確認の状況—APA レポート 2004—」

<http://www.nta.go.jp/category/press/press/2771/pds/01.pdf>。

- (299) 第2章で、米国財務省規則の問題点として、最適法ルールの適用が納税者にとっても不確実性の原因であると分析したが、これも事前確認制度を利用することによってリスク回避が可能になる。
- (300) 一国内のみで合意されるものは、ユニラテラルAPA (Unilateral APA) という。
- (301) Bilateral APA と Multilateral APA は世界的に認知され始めた1994年頃から増加し、2000年以降は制度開始から12年間の平均（年間10件）の4倍以上で発生し、2003年度には8倍の80件発生している。
- 国税庁 相互協議室・前掲注(298)13頁。
- (302) 相互協議 (MAP : Mutual Agreement Procedure) とは、二国間の租税条約に基づき国際的な二重課税等租税条約に適合しない課税の排除を目的として、直接、各国の権限ある当局間で行われる協議手続きである。
- (303) 各国における移転価格証拠資料作成要件等について、ビル・ドッジほか「世界中に飛び火する移転価格問題 グローバルな移転価格問題というパズルを解く」『国際税務』Vol18 No8, 11頁参照。独立企業間価格に合致した価格設定をしていることを示す証拠資料を事前に準備し、維持しておくことを多くの国が求めるようになってきている。
- (304) 国税庁 相互協議室・前掲注(298)1頁によると、「現在、相互協議の過半の事案が事前確認事案であることに見られるように、移転価格課税において、双方の国が課税を応酬し相互協議において解決する時代から、事前確認制度によって移転価格に関する二重課税のリスクを未然に回避する方向に移行しつつあるともいえる。」とあり、費用分担契

ざるをえないのではないであろうか⁽³⁰⁵⁾。これが現行の国際的な費用分担契約の現状とも言えよう⁽³⁰⁶⁾。

費用分担契約を事前確認制度が特に適切な制度と位置付け⁽³⁰⁷⁾、純粋なものを移転価格税制上のセーフ・ハーバーとして許容していくという指針を持つとすれば、二国間事前確認を活用することの結果、情報交換も可能な租税条約締結国の国外関連者を参加者とする費用分担契約を認めていくことになる。

費用分担契約における費用の分担基準を独立企業間価格算定方法として制度化すれば、より明確に当該制度が活用できる基準を設けたことになり、積極的な活用に資するものと考えられる。

約もまさに事前確認制度によって、より有効な活用が図れるであろう。また、費用分担契約の活用方法とAPAとの関係は国際税務研究グループ「コストシェアリング契約とAPA」『国際税務』Vol115 No5, 36 頁及びスティーブンD. ハリスほか「無形資産に関する問題の解決策としての事前確認制度」『国際税務』Vol119 No7, 46-47 頁参照。

- (305) 米国においては、APA を検討している納税者のために、費用分担契約が適格費用分担契約の規定を満たしているかを IRS が判断する上で、適切と考えられる情報のリストが、手続細則(Revenue Procedure)に規定されている。APA 以外では、本来適用できないが、納税者にとっては具体的に執行側が何を要求し、判断するのかを知るうえで有用である。手続細則と文書化で要求する内容を合わせて考えてみると、費用分担契約のAPAへの依拠がより鮮明になり、それと同時に米国では、APAを見据えていることがうかがえる。
- (306) 米国では2005年春遅くAPAに関する上院財政委員会の報告書がだされるであろう。APAプログラムの検討課題は①APAプログラムは、開発のリスクが米国親会社によって生じた後、オフショワーに移転されてしまう米国技術に対して海外子会社にパイ・インすることを認めるか、②将来の移転価格モデルが独立企業原則に準拠することを確かにする方法で適用されなければならないこと等を挙げている。Alison Bennet, 19 DTR G-8, 2005 「Daily Tax Report Tax, Budget & Accounting Monday, January 31, 2005」及びMolly Moses, 29 DTR G-8, 2005 「Daily Tax Report Tax, Budget & Accounting Monday, February 14, 2005」。
- (307) OECD 移転価格ガイドライン、パラ 8.22 では、「条約相手国との情報交換、相互協議手続、事前確認は有用である。」としており、豪州の費用分担契約規則、パラ 176 では、「費用分担契約が独立企業の原則に従うために要求される条件に関して詳細に規定することは可能ではない。これは、究極的に特別の事例での事実依存の問題であり、独立契約当事者が類似する状況で行うと予想されるものを仮定することである。ほとんどの場合、独立した契約当事者間の比較可能な取極めに関してデータは恐らくない。これを考えると、費用分担契約は、APAが特に適切であろう」としている。

2 同時文書化

文書化は今後の費用分担契約の有効な活用と移転価格税制の執行の面から重要な鍵となる。第1節で述べた今後の課題や各論点における租税回避行為について対処し得る共通事項は、課税庁にとって文書化の規定の創設が必要ということである。移転価格税制については、以前から独立企業間価格の算定方法や比較対象取引の妥当性の判断等から多岐に渡る法人の書類（国外関連者も含めて）が必要であり、文書化の必要性は指摘されていた。その中でも特に費用分担契約は国外関連者の費用がそのまま自国の費用となり、他国の法人が恣意的な操作を行うと自国の課税権に多大なる影響を及ぼす。現在までの検討過程で課税庁における後知恵が懸念される場面があったが、それは納税者側においても同様のことが指摘され、納税者及び課税庁にとってもメリットのある費用分担契約制度の活用と執行には文書化の規定の創設が特に重要と思われる。

更に対処策という観点からは、申告と同時に自らの移転価格が適正であることを文書化しておく、同時文書化⁽³⁰⁸⁾を要請することだろう。先述したとおり、費用分担契約には事前確認制度の活用が必要と考えられるので、事前確認制度で要する書類や作業等を鑑みれば、納税者にとっても同時文書化はさほど重荷にはならないと思われる。

具体的な内容は参加者要件を加味し、PATA、OECD及び米国の規定等を参照し、納税者の負担を考慮しつつも、我が国の課税庁の裁量で規定すべきものとする。ここでは、PATAにおける文書化を掲載するが、前節で指摘した課題と対応していくと、文書化事項の重要性がより認識されるであろう。

環太平洋税務長官会議（PATA）⁽³⁰⁹⁾ 移転価格の文書化に関するパッケージ
納税者によって提出される必要のある移転価格上の文書（費用分担契約）

(308) 羽床正秀他『移転価格税制詳解』（大蔵財務協会，2004年）68及び577頁参照。

(309) 国税庁・前掲注(262) Pacific Association of Tax Administrators (PATA) Transfer

- ・ 組成時の費用分担契約書の写し（改定があれば改訂に係るものも含む。）、及びその費用分担契約に関して参加者間で締結されたその他の契約書の写し
- ・ 契約参加者、及び費用分担契約から利益を受ける他の関連企業のリスト
- ・ 費用分担契約に係る成果物を関連企業である契約非参加者が利用する場合、その利用可能な程度、使用する場合の対価
- ・ 費用分担契約の具体的内容（契約に基づいて行われる活動の内容、及び既存の、あるいは今後開発される予定の無形資産の内容や種類）
- ・ 費用分担契約の成果物に対する各参加者の持分
- ・ 契約の存続期間
- ・ 参加者の新規加入及び脱退の際の手続（例えば、バイイン・バイアウト対価）及び契約の修正・廃止に関する手続き
- ・ 契約に基づき参加者が支出する金銭等の総額
- ・ 参加者が支出する金銭等の価額、支出形態（試験研究活動によるものを含む）及び、その金銭等の価額の測定方法とその際に用いられる会計基準の適用方法
- ・ それぞれの参加者の金銭等の支出額を決定する際に用いられる方法、予測便益の測定方法及びその前提となる条件、理論、及びその方法を採用した理由を含む。
- ・ 参加者が支出した金銭等の額や参加者の予測便益の決定に際し用いられる統一的な会計基準（外国通貨の換算方法等）、及びその基準が PATA 参加国で認められた会計基準と異なっている場合には、その差異に関する説明
- ・ 費用分担契約から生じるそれぞれの参加者の予測便益の額、予測便益の分配方法、及びその前提となる条件や理論
- ・ 予測便益と実際便益に重要な差異が生じ、将来の予測便益の測定に用いられる前提条件が修正される時、その修正の対象となる前提条件及び修正後の前提条件を記録した文書
- ・ 調整的支払（予測便益と実際便益の差異を調整するための支払等）に関する事項

3 国際的な執行協力及び国内での法令又は通達等の整備

費用分担契約における文書化や事前確認等、各国とも税制上の問題点を考慮し、何等かのアクションを起こしているものと思われる⁽³¹⁰⁾。しかし、国際的な二重課税と費用分担契約の共同事業性という観点からは、何よりも一国内で終わらずに、OECD 移転価格ガイドラインを中心として、費用分担契約に関する一般的な解釈・執行に関する国際的調和を図ることが望まれ、我が国も関係諸国と力を合わせ、問題の解決に努力すべきであろう。

また、租税条約相手国との情報交換、相互協議を通じた二国間あるいは多国間の事前確認手続によって、課税問題の未然の解決に努力すべきであろう。一方、国内においても、適正な移転価格課税の執行、納税者の予測可能性の確保のため、費用分担契約に関する法令又は通達等の整備は急務と考える。整備にあたり、近年我が国でも研究開発に関する非関連者間における業務提携や共同開発が積極的に行われているので、独立企業間契約としてのそれらの内容を分析・検討することは有用であろう。

第3節 小括

費用分担契約制度に包含される主な今後の課題として、対象活動の範囲と適格参加者要件、費用と予測便益算定方法、定期的調整事項及びバイ・イン等に関する取扱いを提起した。予測便益に応じた費用分担を鍵とする費用分

(310) 米国では費用分担契約の監査チェックリストの公表が2005年3月末までの公開へ、4月末までに解決ガイドライン (settlement guideline) の開発、6月末までに費用分担契約規則案を計画している。

監査チェックリストの要因 (監査・調査での検討事項) としては、①文書化、②合理的に算定される予測便益で実際便益との乖離時は特に注意深く検討する、③バイ・イン額の決定でバイ・インがいつ作る・売る権利を含むかの議論を含む。オフショワへの無形資産の移転や費用分担契約への新しい参加のようにバイ・インを引き起こす事象の型を更に監査人が検討することを期待している。その他の検討事項として、無形資産評価の方法を挙げている。Molly Moses, 38 DTR G-8, 2005 「Daily Tax Report Tax, Budget & Accounting Monday, February 28, 2005」.

担契約制度の課題は各論点がリンクするケースや租税回避行為が懸念されたり、また深い問題の所在を包含する論点もある。そのような課題に対する対処策として、同時文書化を提起した。納税者にとって移転価格税制の適用を基本的に回避できるセーフ・ハーバーとして機能させるには、予測という不確定な要素を観念せざるを得ない費用分担契約にとって、納税者の文書化の遵守は制度を保持する生命線と言えよう。

予測便益に応じた費用分担が国際的なコンセンサスを得ているとはいえ、独立企業原則の解釈適用基準として費用分担契約におけるその他の取扱いが国際的な調和を得ている状況とは言えない。特にバイ・イン等の取扱いや予測便益の算定方法に関し、事前確認制度に依拠せざるを得ない点から対処策として提起を行った。

国際的な共通のルール化が望まれ、その意味ではOECDの役割は非常に重要である。独立企業原則に準拠した費用分担契約に関する詳細な解釈適用基準の指針の検討及び作成を期待したい。また、国内においても、我が国の費用分担契約制度の指針を確立し、法令又は通達等の整備を図るべきであろう。

結 論

1 まとめ

近年になって、我が国においても国境を超えた関連企業間で費用分担契約を締結し、活用する法人が増加してきた。諸外国では、移転価格税制上に費用分担契約に関する条項を規定し、法整備も進むなか、1995年にOECD移転価格ガイドラインが公表され、1997年に費用分担契約が追補されている。一方、我が国においては、費用分担契約に関する移転価格税制及び通達が整備されていない。敢えて、現行の我が国移転価格税制によって解釈するとすれば、移転価格税制に関する事務運営指針の基本方針2-1の「調査又は事前確認の審査に当たっては、必要に応じOECD移転価格ガイドラインを参考にし、適切な執行に努める。」という文言を根拠に、ガイドラインを参考にして、費用分担契約の契約内容の適否を検討するとともに、当該契約に関する取引を租税特別措置法第66条の4の適用対象取引として、例えば各参加者の負担する費用については「原価基準法に準ずる方法と同等の方法」または「利益分割法と同等の方法」を独立企業間価格算定方法として適用して、その適否を検証していくことが考えられる。

しかしながら、私法上の契約である費用分担契約は契約形態が多岐に亘る上、現実の便益が予測便益と乖離した場合や、租税回避行為として利用された場合には、OECD移転価格ガイドラインは法的拘束力等はないので、課税上の困難が想定されること、また、課税要件明確主義を遵守するためにも、費用分担契約に関する移転価格税制上の取扱いを明確にすることが望ましいと考える。このような状況から、我が国においても、費用分担契約に関する明確な課税基準を整備することが必要と思われる。

我が国は特別の規定を持っていないので、OECD移転価格ガイドライン、米国財務省規則及びドイツ、豪州等の費用分担契約に関する取扱い等を検討した。それらの規定等を参考に、我が国の法制の考察を射程としながら、費用分担契約の主要な論点の具体的な検討を行った。検討に際し、費用分担契約

制度は納税者にとって、原則的にロイヤリティに関する移転価格税制の適用や源泉所得税の課税についてセーフ・ハーバーの機能を有すると共に租税回避のツールとして使用可能な側面があるということを念頭に入れる必要があった。したがって、国際的に共通な基盤のもと、独立企業原則に準拠した、自国の課税権を確保するための法制について検討を行う必要があった。

法制の骨格は予測便益に応じた費用分担が独立企業間価格を構成するという国際的なコンセンサスを得ている基準を基礎として、セーフ・ハーバーとして機能する適格費用分担契約の要件をどう付加していくかが問題となる。本稿においては、独立企業間契約を念頭に置き、参加者要件、予測便益算定要件、定期的調整事項及び文書化要件を適格費用分担契約要件として検討を行った。また、移転価格税制の課税問題としてバイ・イン等の取扱いや実際便益との乖離についても検討を行っているが、検討過程で数々の困難性を指摘している。当該困難性は決して我が国だけの問題ではなく、もともと費用分担契約に内在した国際的な問題点も含む。OECD 移転価格ガイドライン第8章序文においても、実際の費用分担契約の運用の中で経験を積むことにより、改善していく指針が述べられている。すなわち、費用分担契約の制度自体が成熟しておらず、今後の事例等の集積から国際的なコンセンサスを探求していく場面が想定されている。

そのような状況のもと、本稿においては主な今後の課題として適格参加者要件等、予測便益算定方法、定期的調整事項及びバイ・イン等の取扱いを挙げ、その対処策として国際的なルール化と国内法の整備の必要性のほかに、事前確認制度の積極的活用と同時文書化を提起した。

2 おわりに

OECD 移転価格ガイドラインが公表されて、約9年経過しようとしている。数々の困難性を有している費用分担契約であるが、基本的な骨格をしっかりと保持し、各論点のリンク性を考慮したところで我が国の指針を確立し、納税者にとってセーフ・ハーバーとしての機能を有しつつ、独立企業原則に準拠

した、自国の課税権を確保する費用分担契約の法整備を図ることは急務と思われる。