

# 移転価格税制の予測可能性と 租税実体法整備の必要性

知的財産の独立企業間価格算定方法を中心として

高 橋 秀 至

## I . はじめに

近年、純粋持株会社を中心とする連結経営の重要性が増大しており、かかる連結経営において、子会社は親会社の知的財産を使用している。このような親子会社間における知的財産の使用に関して、知的財産使用料対価を授受する実務がみられる<sup>1</sup>。知的財産に何らかの価値があるのであれば、その対価を授受することは、極めて合理的な経済行動である<sup>2</sup>。このような授受すべき対価を授受しなかった場合、税法上なんらかの問題が生じる恐れがある。例えば、内国法人間においては、知的財産の所有者に対して、無償役務提供等として、徴収すべき知的財産使用料対価相当額が益金に算入され、寄附金課税が行われる恐れがある（法22②、同37）<sup>3</sup>。また、内国法人と国外関連者の間で、徴収すべき知的財産使用料対価を徴収しなかった場合、移転価格税制による追徴課税がなされるであろう（措法66の4）<sup>4</sup>。

特に、移転価格税制では、その課税インセンティブが高いように思われる。例えば、内国法人間で親会社が所有する知的財産を子会社に無償で使用させる場合、本来親会社の所得になるべき金額が子会社へ移転される。このことにより、親会社の法人税額が減少し子会社の法人税額が増加するが、親会社および子会社がともに内国法人であるために、我が国の税収に

変化はない。一方、同様の取引において、子会社が国外に存在する場合、親会社から子会社への所得移転により、我が国の税収が減少することになる。このことから、内国法人間において無償取引に対する課税が困難である場合においても、移転価格税制においては、課税される場合があるように思われる。すなわち、知的財産取引に、その適正な取引価格を見出すことは困難であるが、移転価格税制においては課税処分がなされる可能性が高い。

このように、課税インセンティブが高く、適正な取引価格を見出すことが困難である知的財産取引の移転価格税制に対して、納税者は課税処分を回避するためにどのような行動をとりうるのであろうか。現実には、多くの企業が移転価格税制による追徴課税を受けているようであり<sup>5</sup>、現在の税制において企業独自の力では、課税処分を回避することは容易ではないように思われる。そこで、近年、事前確認制度が注目されているようであるが<sup>6</sup>、この事前確認制度は、移転価格税制の予測可能性確保手段として適切なのであろうか。また、予測可能性の確保にむけて、移転価格税制における課税根拠となる租税実体法の要件規定を整備する必要はないのであろうか。

そこで、小稿では、移転価格税制における予測可能性の有無および事前確認制度による予測可能性確保の適否について考察したい。そのうえで、租税実体法整備の必要性に言及し、移転価格税制における租税実体法のあり方について検討したい。

## Ⅱ．移転価格税制における予測可能性

### 1．取引区分と独立企業間価格算定方法

移転価格税制は、内国法人とその国外関連者との間における取引価格が、独立企業間価格と異なる場合には、当該国外関連取引を独立企業間価格で行ったものとみなして課税するものである(措法66の4)。したがって、

この独立企業間価格が明らかであれば、納税者にとって、課税関係が明らかになる。それでは、独立企業間価格とはどのように算定されるのであろうか。租税特別措置法によると、独立企業間価格算定方法は、国外関連取引を①棚卸資産の販売または購入（以下、棚卸資産取引という。）と②それ以外の取引（以下、棚卸資産以外の取引という。）に区分して、以下のように規定されている（措法66の4②）。

棚卸資産取引における独立企業間価格は、独立価格比準法、再販売価格基準法および原価基準法のいずれかの方法によることが原則とされている（以下、これら3つの方法を総称して基本三法という。）。この基本三法をもちいることができない場合に限り、基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法（以下、第4の方法という。）をもちいることができるとされている。なお、政令では、利益分割法、取引単位営業利益法および取引単位営業利益法に準ずる方法が定められている（措令39の12⑧）。

一方、棚卸資産以外の取引における独立企業間価格は、基本三法と同等の方法が原則とされ、この基本三法と同等の方法を用いることができない場合に限り、第4の方法と同等の方法を用いることができるとされている。すなわち、国外関連取引の独立企業間価格算定方法は、同等の方法という用語を用いることによって、棚卸資産取引を基本としてすべての国外関連取引に棚卸資産の独立企業間価格算定方法を準用する規定になっているといえよう。

## 2．知的財産取引の特殊性と独立企業間価格算定方法

### (1) 知的財産取引の特殊性

上述のとおり、国外関連取引の独立企業間価格算定方法は、棚卸資産取引を基本としてすべての国外関連取引に棚卸資産の独立企業間価格算定方法を準用する規定になっている。それでは、知的財産取引においても、棚卸資産取引と同様の方法で独立企業間価格が算定できるのであろうか。

知的財産とは、「発明、考案、植物の新品種、意匠、著作物その他の人

間の創造的活動により生み出されるもの(発明又は解明がされた自然の法則又は現象であって、産業上の利用可能性があるものを含む。)商標、商号その他事業活動に用いられる商品又は役務を表示するもの及び営業秘密その他の事業活動に有用な技術上又は営業上の情報」(知的財産基本法2①)であるとされている。すなわち、知的財産とは、人間の創造的活動等により生み出される無形の資産であり、見えざる資産であるといえる。このように知的財産は、その不可視性ゆえに他の財産と異なる側面を有する。例えば、有形財の取引であれば、当該有形財の引渡しをもって取引事実の確認が可能である。同様に、人的役務の提供においても、当該役務提供行為は目に見えるものであり、取引事実の確認は可能である。一方、知的財産は、その不可視性ゆえに、取引事実の把握が困難な場合がある。このことにより、知的財産は無意識のうちに取引がなされていることがありえる。このように、無意識のうちに取引がなされているのであれば、その対価は当然に無償となるであろう。また、親子会社間で意識的に知的財産を使用させる場合においても、外部からは取引と認識されない危険性がある。すなわち、租税行政庁からは対価性のない支出とみなされ寄附金課税を受ける危険性が生じる。このことから、知的財産取引の対価を授受することに消極的になる可能性がある。したがって、知的財産取引は、その不可視性により無償または低額取引が生じやすいといえよう。

また、今日、知的財産は企業の重大なバリュードライバーになっており、このため知的財産の価値はおのずと高くなっている。知的財産価値は、その投資額すなわち原価との関連性が低く、ひとたび高価値の知的財産が生み出されると、その価値は肥大化する傾向がある。知的財産の価値が高ければ高いほど、知的財産取引に対する課税インセンティブは高くなり、その税額も多大なものになるであろう。すなわち、移転価格税制において、知的財産取引は課税ターゲットにされやすく、追徴課税がなされた場合、その税額の大きさから企業経営に対する影響は多大なものになるであろう。

さらに、知的財産は、唯一無二の性質を有している。すなわち、知的財

産は、同一のものが存在せず、他者との差別化をはかるためのものである。したがって、他者の知的財産と異なる点に価値があるものである。したがって、知的財産は他者の有する知的財産と比較することができず、知的財産の時価は算定不能である<sup>8</sup>。

(2) 知的財産取引における基本三法と同等の方法等の不当性

上述のとおり、知的財産には、①不可視性、②バリュードライバーとしての高価値性および③唯一無二性という他の取引と区別すべき特殊性がある。このような特殊性がある知的財産取引に現行税法上の独立企業間価格算定方法を用いることはできるのであるか。現行税法上、知的財産取引は棚卸資産以外の取引に区分され、原則として基本三法と同等の方法が適用される。しかし、知的財産はその唯一無二性により、独立当事者間で行われる同種の取引との比準は困難である。このため、独立価格比準法と同等の方法を知的財産取引に適用すべきではない<sup>9</sup>。これに対して、知的財産に類似の資産および類似の取引をみいだすことは可能である。しかし、知的財産が他の知的財産と異なる点に価値があることをかんがみると、類似の資産を比較することは無意味であり、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法を用いることも不適切であるといわざるをえない。

また、知的財産が他者との差別化をはかるためのものであることから、そもそも再販売が予定されていない場合が多い。このことから、再販売価格を見出すことも困難である。すなわち、再販売価格基準法を知的財産取引に適用することも困難である。これに対し、原価基準法を知的財産取引に適用することは、一見すると容易であるかのように思える。しかし、知的財産の原価は、その不可視性により完全に特定することができるとは限らない。また、知的財産とその原価との関連性が極めて低いため、原価をもって知的財産を評価することは不適切であるといわざるをえない。したがって、原価基準法と同等の方法も知的財産取引に適用すべきではない。

さらに、基本三法に準ずる方法と同等の方法も、これらの方法が、基本

三法の適用条件を緩和するもの、または基本三法を組み合わせるものであるため<sup>10</sup>、不適切であるといわざるをえない。したがって、知的財産取引に基本三法と同等の方法およびそれらに準ずる方法と同等の方法を用いることは、不当であるといえよう。

### 3. 知的財産取引にかかる予測可能性

上述のとおり、知的財産取引には、その特殊性により、基本三法と同等の方法およびそれらに準ずる方法と同等の方法をもちいることは、不適当である。それでは、知的財産取引には、これらの方法はもちいられないのであろうか。知的財産取引においても、現行税法上は、他の取引と同様に基本三法と同等の方法が原則的方法とされ、第4の方法と同等の方法の適用は、基本三法と同等の方法をもちいることができない場合に限られている。そこで、納税者が第4の方法と同等の方法をもちいて独立企業間価格を算定し、当該独立企業間価格に基づいて国外関連取引をおこなったとしても、租税行政庁が、原則的方法である基本三法と同等の方法またはそれらに準ずる方法と同等の方法をもちいて、更正処分をする可能性も、否定できない<sup>11</sup>。

また、現行法に規定されている独立企業間価格算定方法は、何らかのかたちで比準が必要である。特に、納税者が利益率を比準する場合、他者の利益率情報を得る手段は、公開情報に限られる。一方、租税行政庁は、一定の条件はあるものの調査権限を有しており(措法66の4)、そこで得られる情報は、納税者が取得可能な情報と差異がある。公開情報だけでは、比準情報として不十分であるとすれば、納税者には、独立企業間価格に関する予測可能性が担保されていないということになる。

さらに、租税行政庁が調査権限を行使して得た情報には守秘義務があり(国家公務員法100)、納税者には当該情報を知るすべがない。このような場合、納税者には租税行政庁が算定した独立企業間価格、ひいては租税行政庁がなした更正処分の是非を検証するすべがないのである。したがって、

知的財産取引の独立企業間価格算定方法に関して、現行税法上は、予測可能性が担保されているとはいいいがたいといえよう。

### Ⅲ．事前確認制度

#### 1．予測可能性確保手段としての事前確認制度

上述のとおり、知的財産取引の独立企業間価格算定方法に関して、現行税法上は、予測可能性が担保されているとはいいいがたい。それでは、知的財産取引の独立企業間価格算定方法に関して、予測可能性を担保するすべはないのであろうか。今日、移転価格税制における予測可能性を確保する手段として、事前確認制度が「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、移転価格事務運営指針という。）の第5章に記されている。移転価格事務運営指針によると、事前確認制度は、「移転価格税制に係る法人の予測可能性を確保し、当該税制の適正・円滑な執行を図るための手続である」（移転価格事務運営指針5 - 1）とされている。事前確認制度は、独立企業間価格の算定方法を事前に具体的に確認するものであり、事前確認を受けた国外関連取引は、独立企業間価格でおこなわれたものとして取扱われる（移転価格事務運営指針5 - 16）。

したがって、事前確認を受ければ、その確認内容にしたがっている限り、原則として追徴課税を受けることはない。すなわち、この制度の適用により、納税者は予測可能性を確保することができるというものである。

#### 2．事前確認制度と租税法律主義

##### (1) 事務運営指針と租税法律主義

上述のとおり、移転価格税制における予測可能性を確保する手段として、事前確認制度がある。それでは、この事前確認制度には、税法上問題がないのであろうか。事前確認制度は、事務運営指針で定められているものであり、これはいわば取扱通達的一种である。すなわち、事務運営指針は法

令ではなく、このため事前確認制度は法定外手続ということになる。したがって、租税法律主義との関係で問題があるように思われる。

租税法律主義は、租税の課税要件ならびに賦課および徴収手続がすべて法律によって定められなければならないというものであり、日本国憲法第30条および第84条をその根拠とするものである<sup>12</sup>。また、租税法律主義は、行政法にいう「法律による行政の原則」の租税法における現れであるとされている<sup>13</sup>。

しかし、租税法は一般行政法とは異なる特質を有する<sup>14</sup>。例えば、原子力発電所の設置許可において、当該原子炉の設置によって利益を受けるのは電力会社であり、反対に損害をこうむるのは健康被害の危険性がある地域住民である。そこにおいて処分をおこなう行政庁は、第三者的立場により判断をくだすことができる。したがって、一般行政法においては、ある程度の行政裁量を認める余地がある。一方、租税法において、国の執行機関である行政庁は租税債権の債権者であり、納税者は債務者である。すなわち、租税行政庁は、利害が対立する一方の当事者である債権者であって、第三者的立場にはない。このことから、租税行政庁の判断はあくまでも租税債権債務に関する一方の当事者としての判断であり、当事者双方の判断が異なる場合には、司法の判断をおおぐ必要があることはいうまでもない。このことから、租税法においては、行政裁量を認める余地はなく、たとえ非処分の手続に関するものであっても、すべて法律の定めによるべきであろう<sup>15</sup>。

したがって、事務運営指針に基づく現行の事前確認制度は、法定外手続であるため、租税法律主義に反し、違法かつ不当であるといわざるをえないといえよう。

## (2) 租税手続法による予測可能性と租税法律主義

上述のとおり、現行の事前確認制度は事務運営指針に基づくものであり、法定外手続であるため租税法律主義に反するものである。そこで、この事



前確認制度の立法化を求める見解がある<sup>16</sup>。それでは、事前確認制度を立法化しさえすれば、租税法律主義にかなうものになるのであるだろうか。租税法律主義は、国民の経済生活に法的安定性および予測可能性を与えるためのものであり、その内容は、①課税要件法定主義、②課税要件明確主義、③合法性の原則および④手続保障原則からなるとされている<sup>17</sup>。このうち、①課税要件法定主義および②課税要件明確主義は、租税実体法にかかるものであり、③合法性の原則および④手続保障原則は、租税手続法にかかるものである。清永教授の言葉を借りれば、租税実体法は「どのような税を、誰が、いつどれほど負担させられることになるかに主として関するもの」<sup>18</sup>であり、租税実体法はまさに課税要件を定める法である。したがって、課税要件は必ず租税実体法において定められなければならない、その規定は明確でなければならない。換言すると、課税要件に関する予測可能性は、租税実体法によって担保されるべきであるといえよう。

一方、事前確認制度は、これを法定化するとしても、あくまでも手続規定であって、租税実体法にはなりえない。知的財産の独立企業間価格がいくらになるのか、ひいては納税額がいくらになるのかに関する予測可能性を事前確認制度によって担保するということは、課税要件に関する予測可能性を手続法によって確保しようとするものである。このことから、たとえ事前確認制度を立法化したとしても、それだけでは租税法律主義が予定する予測可能性の確保とはいえないのではなかろうか。

したがって、知的財産の独立企業間価格に関する予測可能性は、租税実体法で確保する必要があるといえよう。

### 3. 申告納税制度の趣旨と事前確認制度

上述のとおり、移転価格税制における予測可能性を確保する手段として、事前確認制度があるが、この制度には租税法律主義との関係において問題がある。それでは、事前確認制度の問題点は、租税法律主義との関係だけにあるのであろうか。事前確認制度は、事前に租税行政庁にいわばお伺い

を立てるようなものであり、申告納税制度との関係で違和感がある。

法人税の税額確定方式は申告納税方式であり、この申告納税方式において、納付すべき税額は原則として納税者の申告により確定する(税法16)。すなわち、申告納税方式における税額確定主体は、第一次的には納税者である。これに対し、租税行政庁の役割は、納税者の申告に疑義がある場合またはその申告がない場合に限り、調査に基づいてその税額を更正または決定することである(税法24、同25)。すなわち、租税行政庁は二次的な確定権限を有しているにすぎない。

一方、事前確認制度は、納税者による税額確定に先立って、当該税額の基礎になる取引価格を確認するものである。すなわち、事前確認をおこなうことによって、納税者は事前に租税行政庁が認めるであろう独立企業間価格をみいだすことができる。このことによって、納税者は当該独立企業間価格で取引をおこなうことができ、当該独立企業間価格による申告納税が可能となる。このため、事前確認制度は納税者の確定申告に影響をおよぼすことになる。事前確認制度の主体は、納税者および租税行政庁の双方であると考えられる。したがって、事前確認制度によって、租税行政庁は納税者がおこなう確定申告に実質的に関与しているといえるように思われる。

それでは、事前確認制度はいかなる場合においても、申告納税制度との関係において問題があるといえるのであろうか。確定申告またはその基礎となる取引に先立って租税行政庁に相談または質問をするということは、今日、日常的におこなわれているように思われる。納税者が租税行政庁に相談または質問をする場合には、租税実税法を熟知してさえいれば相談または質問をせずとも確定申告ができる場合と租税実税法を熟知していても相談または質問しなければ確定申告ができない場合が考えられる。すなわち、租税実税法で予測可能性が確保されている場合と租税実税法で予測可能性が確保されていない場合が考えられるのである。租税実税法で予測可能性が確保されている場合であれば、事前相談に対する租税行政庁の回答

は、租税実体法そのものによって導き出されるものである。この場合、租税行政庁が確定申告に対して関与しているというよりはむしろ、租税行政庁は納税者が租税実体法に基づいて確定申告をする手助けをしているにすぎないといえよう。これに対して、租税実体法で予測可能性が確保されていない場合において、租税行政庁に事前に相談することは、まさに「お上にお伺いを立てる」ことに他ならないといえよう。

したがって、租税実体法で予測可能性が確保されていない状態における事前確認制度は、納税者の第一次的な確定権に租税行政庁の判断が入りこむことになり、租税行政庁が納税者の確定権を阻害しているといっても過言ではないのではなからうか。すなわち、今日の事前確認制度は申告納税制度の趣旨に反しており、租税実体法によって予測可能性が確保できるように法整備をする必要があるといえよう。

#### IV．知的財産取引の独立企業間価格に関する実体法のあり方

##### 1．取引区分と知的財産取引の独立企業間価格

上述のとおり、知的財産取引の独立企業間価格に関する予測可能性については、租税実体法を整備して確保する必要がある。それでは、租税実体法を整備するにあたって、どのようなことを考慮すべきであろうか。知的財産取引には、他の取引とは区別すべき特殊性がある。このため、知的財産取引には、他の取引とは別の独立した取引区分を設け、知的財産独自の独立企業間価格算定方法を考える必要がある。すなわち、現在、①棚卸資産取引と②棚卸資産以外の取引の2つに区分して独立企業間価格算定方法が規定されているが、これを①棚卸資産取引、②知的財産取引ならびに③棚卸資産および知的財産以外の取引の3つに区分して独立企業間価格算定方法を規定すべきであろう。

そのうえで、知的財産取引には、基本三法を基礎としない知的財産取引独自の独立企業間価格算定方法を規定すべきである。租税法の解釈は原則

として文理解釈によらなければならない<sup>19</sup>。したがって、立法段階においても、その後の法解釈に齟齬をきたさないように、用語の意味内容にはできる限り忠実でなければならない。このことから、知的財産取引独自の独立企業間価格算定方法を考えるにあたっては、まず独立企業間価格の本質からアプローチすべきであろう。独立企業間価格とは、相互に独立した当事者間の取引において通常設定される対価とされている<sup>20</sup>。このような独立企業間価格の本質からすると、容易に市場価格がみいだせる取引であれば、基本三法のひとつである独立価格比準法が適当である。

しかし、唯一無二性の特質を有する知的財産には、市場価格をみいだすことができない。このように市場価格が存在しない財またはサービスに対して、独立当事者間においては、どのような価格形成がなされるのであろうか。単純化して考えると、独立当事者間において財またはサービスの売り手は、当該財またはサービスから得られるであろうキャッシュフローの現在価値以上の対価をえたいと考えるであろう。一方、当該取引における買い手は、当該財またはサービスに対する期待キャッシュフローの現在価値以下の金額で買いたいと考えるであろう。その均衡点は、期待キャッシュフローの現在価値ということになり、期待キャッシュフローの現在価値すなわちインカムアプローチによる価値評価額が、知的財産取引の独立企業間価格をあらわしているといえよう。

したがって、知的財産取引には、他の取引とは別の独立した取引区分を設け、インカムアプローチによる価値評価額をもって、独立企業間価格を算定する必要があるのではなからうか。

## 2. 合理的かつ客観的知的財産価値評価モデルの必要性

上述のとおり、知的財産取引には、他の取引とは別の独立した取引区分を設け、インカムアプローチによる価値評価額をもって、独立企業間価格を算定する必要がある。それでは、知的財産取引の独立企業間価格すなわち価値評価額は、どのように算定すべきであろうか。期待キャッシュフロー

の現在価値を算定するにあたっては、将来の予測が必要である。このため、知的財産の価値評価は、恣意的になる恐れがある。このような恣意的な価値評価額は排除されなければならない。したがって、知的財産価値評価額は主観的なものではなく、客観的なものでなければならない。しかし、知的財産の価値評価額は、いかに客観的であっても期待キャッシュフローの現在価値を適切にあらわすものでなければ、その価値評価額は真の意味での独立企業間価格とはいえない。したがって、知的財産をインカムアプローチにより価値評価するには、なんらかの価値評価モデルが必要であり、その価値評価モデルは、合理的かつ客観的なものでなければならないといえよう。

現在、いくつかの知的財産の価値評価モデルが公表されている<sup>21</sup>。このような既存の価値評価モデルにおいても、合理的かつ客観的モデルであれば、知的財産取引の独立企業間価格算定方法として活用可能であろう。

### 3. 価値評価モデルによる知的財産取引直接評価の法定化

上述のとおり、知的財産取引の独立企業間価格に予測可能性を確保すべく租税実体法を整備すべきである。租税実体法整備にあたっては、まず、知的財産取引という取引区分を設定する必要がある。すなわち、①棚卸資産取引と②棚卸資産以外の取引の2つに区分して規定されている現行の独立企業間価格算定方法を①棚卸資産取引、②知的財産取引ならびに③棚卸資産および知的財産以外の取引の3つに区分するよう改正すべきである。そのうえで、知的財産取引には、基本三法を基礎としない知的財産取引独自の独立企業間価格算定方法、すなわち「合理的かつ客観的知的財産価値評価モデルによる直接評価」を原則的な独立企業間価格算定方法として規定すべきであろう<sup>22</sup>。

しかし、すべての知的財産取引に既存の知的財産価値評価モデルが適用可能であるとは限らない。すなわち、今日すべての知的財産に合理的かつ客観的価値評価モデルが存在しているわけではなく、価値評価モデルが存

在しない知的財産もある。また、合理的かつ客観的価値評価モデルが存在する知的財産においても、あらゆるケースに対応できるとは限らないように思われる。このように、「合理的かつ客観的知的財産価値評価モデルによる直接評価」ができないものについては、これとは別の独立企業間価格算定方法がもちいられる必要がある。したがって、知的財産取引においては、「合理的かつ客観的知的財産価値評価モデルによる直接評価」を原則的独立企業間価格算定方法とし、「合理的かつ客観的知的財産価値評価モデルによる直接評価」ができない場合に限り、例外的に「棚卸資産・知的財産以外の取引」にもちいられる方法を準用し、現行のいわゆる「第4の方法と同等の方法」を独立企業間価格算定方法として採用するものと規定すべきであろう。

## V. おわりに

以上述べてきたように、国外関連取引の独立企業間価格算定方法は、棚卸資産取引を基本としてすべての国外関連取引に棚卸資産の独立企業間価格算定方法を準用する規定になっている。しかし、知的財産には、①不可視性、②バリュードライバーとしての高価値性および③唯一無二性という他の取引と区別すべき特殊性がある。このため、知的財産取引に基本三法と同等の方法およびそれらに準ずる方法と同等の方法をもちいることは、不適當である。それにもかかわらず、知的財産取引においても、現行法上は、他の取引と同様に基本三法と同等の方法が原則的方法とされ、第4の方法と同等の方法の適用は、基本三法と同等の方法をもちいることができない場合に限られている。このため、租税行政庁が、原則的方法である基本三法と同等の方法またはそれらに準ずる方法と同等の方法をもちいて、更正処分をする可能性も否定できない。また、現行法に規定されている独立企業間価格算定方法には、何らかのかたちで比準が必要であるが、納税者と租税行政庁では、取得可能な情報に差異がある。さらに、租税行政庁

が調査権限を行使して得た情報には守秘義務があるため、納税者は租税行政庁が算定した独立企業間価格、ひいては租税行政庁がなした更正処分の是非を検証するすべがない。したがって、知的財産取引の独立企業間価格算定方法に関して、現行税法上は、予測可能性が担保されているとはいいがたい。

移転価格税制における予測可能性を確保する手段として、事前確認制度があるが、この制度には租税法律主義および申告納税制度の趣旨との関係において問題がある。したがって、知的財産取引の独立企業間価格に関する予測可能性については、租税実体法を整備して確保する必要がある。知的財産取引には、特殊性があるため、他の取引とは別の独立した取引区分を設け、知的財産独自の独立企業間価格算定方法を考える必要がある。すなわち、現在、①棚卸資産取引と②棚卸資産以外の取引の2つに区分して独立企業間価格算定方法が規定されているが、これを①棚卸資産取引、②知的財産取引ならびに③棚卸資産および知的財産以外の取引の3つに区分して独立企業間価格算定方法を規定すべきである。

そのうえで、知的財産取引においては、「合理的かつ客観的知的財産価値評価モデルによる直接評価」を原則的独立企業間価格算定方法とし、「合理的かつ客観的知的財産価値評価モデルによる直接評価」ができない場合に限り、例外的に「棚卸資産・知的財産以外の取引」にもちいられる方法を準用し、現行のいわゆる「第4の方法と同等の方法」を独立企業間価格算定方法として採用するものと規定すべきである。

このような立法措置は、移転価格税制が国際税制であることをかんがみると、限界があるようにも思える。しかし、我が国は、知的財産価値評価モデルに関する先進国のひとつであり<sup>22</sup>、この問題こそ、我が国が率先して取り組み、世界に向けて発信していくべき問題ではなからうか。

#### 注

1 純粋持株会社に関してブランド使用料実務を調査したものとして、拙稿「純粋持株会社の

- ブランド使用料実務とその価額 法人課税の危険性を念頭において」『税経通信』第63巻第4号(平成20年、201 212頁)がある。
- 2 広瀬義州教授は、ブランド使用料に関して、使用料授受の合理性および授受しなかった場合の課税の危険性を指摘されている(広瀬義州・吉見宏『日本発ブランド価値評価モデル』税務経理協会、平成15年、103頁)。
  - 3 拙稿「ブランドの無償使用と益金認定 法人税法第22条第2項の解釈を中心として」『税経通信』第61巻第12号、平成18年、169 176頁参照。なお、本稿において法律等の条文を括弧書きで示す場合、以下のように略語で示すことにする。すなわち、法人税法は法法、租税特別措置法は措法、租税特別措置法施行令は措令、国税通則法は税通法とする。また、第1条は1、第1項は①、第1号は一と表示することにする。
  - 4 拙稿「移転価格税制における知的財産価値評価モデルの必要性」『税経通信』第60巻第9号、平成17年、151 158頁参照。
  - 5 移転価格税制の課税状況を調査したものと、望月文夫「移転価格税制における無形資産の価額と税務上の限界」『税理』第50巻第12号(平成19年、66 68頁)がある。
  - 6 相互協議を伴うものに関してはあるが、事前確認の発生件数が平成10事務年度から平成20事務年度の10年間で飛躍的に増加していることを示す統計資料として、国税庁『平成20事務年度の「相互協議を伴う事前確認の状況(APAレポート)」について』(平成21年、1 7頁)がある。
  - 7 広瀬義州教授は、企業価値に占めるインタンジブルズの比率が、近年飛躍的に増大しており、インタンジブルズが重要なバリュードライバー(企業価値の決定要因)になっている旨を示しておられる(広瀬義州「インタンジブル会計のフレームワーク」『税経通信』第57巻第3号、平成14年、88頁)。
  - 8 経済産業省のブランド価値評価モデルによると、「ブランドのように唯一無二の性質を備えており、かつ企業集団内でのみ取引が行われる場合には、公正な価額すなわち時価の客観的な算定が極めて困難である」(経済産業省企業法制研究会『ブランド価値評価研究会報告書』平成14年、13頁)とされている。
  - 9 知的財産取引に基本三法と同等の方法およびそれらに準ずる方法と同等の方法を用いることに対する不当性については、拙稿、前掲論文(平成17年)、152 153頁参照。
  - 10 国税庁『移転価格税制の適用に当たっての参考事例集』平成19年、3頁参照。
  - 11 知的財産取引に基本三法と同等の方法またはそれらに準ずる方法と同等の方法が適用された事例については、拙稿、前掲論文(平成17年、153 154頁)参照。ここでは、独立価格比準法と同等の方法がもちいられたケースと独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法がもちいられたケースの2つの判決例を取り上げている。
  - 12 清永敬次『税法(第七版)』ミネルヴァ書房、平成19年、28頁。
  - 13 このことについて、金子宏教授は、「租税法律主義は、近代法治主義の、租税の賦課・徴収面における現れである」(金子宏『租税法〔第14版〕』弘文堂、平成21年、66頁)と述べ



ておられる。

- 14 拙稿「租税法分野における裁量概念」九州北部税理士会日税連公開研究討論会研究委員会編『租税行政庁の権限行使における裁量』九州北部税理士会所収、平成20年、7 19頁参照。
- 15 同上論文、14頁参照。
- 16 事前確認制度の立法化を求める見解として、高久隆太「移転価格税制を巡る諸問題(3) 移転価格課税に係る訴訟の増加の中で」『税経通信』第62巻第5号(平成19年、38 39頁)がある。
- 17 金子宏、前掲書、66 74頁。
- 18 清永敬次、前掲書、11頁。
- 19 金子宏、前掲書、103頁。
- 20 同上書、426頁。
- 21 例えば、ブランドの価値評価モデルとして、経済産業省企業法制研究会『ブランド価値評価研究会報告書』(平成14年)があり、特許権の価値評価モデルとして、広瀬義州『PatVM特許権価値評価モデル』東洋経済新報社(平成18年)がある。
- 22 アプローチ方法は異なるが、知的財産の直接評価を求める見解として、江波戸順史「移転価格税制の新たな展開 知的財産に係る移転価格問題の処理」栗林隆・半谷俊彦『租税論研究 課税の公平と税制改革』五絃社所収(平成18年、189 191頁)がある。
- 23 少なくとも、経済産業省「ブランド価値評価モデル」(経済産業省企業法制研究会、前掲書)は、国際的に評価が高いようである(Robert H.Herz・J.M.Foster・Halsey G.Bullen・広瀬義州「FASBによる経済産業省『ブランド価値評価モデル』の評価」『企業会計』第54巻第10号、平成14年、97 109頁、Paul Zarowin・広瀬義州「ブルッキングス研究所による経済産業省『ブランド価値評価モデル』の評価」『企業会計』第54巻第11号、平成14年、97 104頁、広瀬義州・吉見宏、前掲書、150 154頁参照)。

#### 参考文献

- ・江波戸順史「移転価格税制の新たな展開 知的財産に係る移転価格問題の処理」栗林隆・半谷俊彦『租税論研究 課税の公平と税制改革』五絃社所収、平成18年
- ・金子宏『租税法〔第14版〕』弘文堂、平成21年
- ・清永敬次『税法(第七版)』ミネルヴァ書房、平成19年
- ・経済産業省企業法制研究会『ブランド価値評価研究会報告書』平成14年
- ・国税庁『平成20事務年度の「相互協議を伴う事前確認の状況(APAレポート)」について』平成21年
- ・高久隆太「移転価格税制を巡る諸問題(3) 移転価格課税に係る訴訟の増加の中で」『税経通信』第62巻第5号、平成19年
- ・高橋秀至「移転価格税制における知的財産価値評価モデルの必要性」『税経通信』第60巻第

9号、平成17年

- ・高橋秀至「ブランドの無償使用と益金認定 法人税法第22条第2項の解釈を中心として」『税経通信』第61巻第12号、平成18年
- ・高橋秀至「純粋持株会社のブランド使用料実務とその価額 法人課税の危険性を念頭において」『税経通信』第63巻第4号、平成20年
- ・高橋秀至「租税法分野における裁量概念」九州北部税理士会日税連公開研究討論会研究委員会編『租税行政庁の権限行使における裁量』九州北部税理士会所収、平成20年
- ・広瀬義州「インタンジブル会計のフレームワーク」『税経通信』第57巻第3号、平成14年
- ・広瀬義州『PatVM 特許権価値評価モデル』東洋経済新報社、平成18年
- ・広瀬義州・吉見宏『日本発ブランド価値評価モデル』税務経理協会、平成15年
- ・望月文夫「移転価格税制における無形資産の価額と税務上の限界」『税理』第50巻第12号、平成19年
- ・Robert H.Herz・J.M.Foster・Halsey G.Bullen・広瀬義州「FASBによる経済産業省『ブランド価値評価モデル』の評価」『企業会計』第54巻第10号、平成14年
- ・Paul Zarowin・広瀬義州「ブルッキングス研究所による経済産業省『ブランド価値評価モデル』の評価」『企業会計』第54巻第11号、平成14年