

移転価格税制と企業経営－無形資産の観点から



IP経済研究所¹
所長 石井 康之

1. 国際課税にかかるOECDの動向

今日、「税源浸食と利益移転（Base Erosion and Profit Shifting）」プロジェクト、いわゆる「BEPSプロジェクト」が、国際課税制度の分野で話題を呼んでいる。

各国が2008年のリーマンショック後に財政を悪化させ、より多くの国民負担が求められるという背景の中で、米国などの巨大グローバル企業が、無形資産等を活用して関連子会社へ利益移転を行う等、巧みな節税対策が問題視され、批判されてきた。グローバル企業が、ある国で事業展開して得た所得を、別の低税率の国に所在する関連会社に移すことで、実態的な二重非課税状態を創り出してしてきたことに対する批判である²。こうした中、経済協力開発機構（OECD）租税委員会は、2012年6月からこのプロジェクトを立ち上げ、議論を重ねてきた³。

実際、2012年から2013年頃にかけて、マイクロソフト、ヒューレット・パカード、アップル、スターバックス、アマゾン、そしてグーグルといった多国籍企業が、米国や英国の議会公聴で証言を求められ、各企業によるグループ子会社を通じた税負担回避の実態が、マスコミ等を通して広く知られることとなった⁴。

BEPSプロジェクトは、公正な競争条件（Level Playing Field）という考え方の下、多国籍企業が各国税制度のずれを利用することで、課税所得を人為的に操作し、課税逃れを行うこと（BEPS）がないよう、国際課税ルールを世界経済や企業行動の実態に即するとともに、各国政府・グローバル企業の透明性を高めるために課税ルール全体を見直す目的で開始された⁵。

1 IP経済研究所ホームページ：<https://www.ipecono-ri.com/>を参照。

2 「無形資産を中心とした移転価格対応の今日的課題」森信夫 国税関連情報 日本機械輸出組合 2013年1月
(<https://www.jmcti.org/trade/bull/zeimu/seminar/h25/mukeishisan.pdf> - 2018.9.17アクセス)。

3 「説明資料『BEPSプロジェクト』を踏まえた国際課税の課題」2106年5月26日 財務省

4 池田義典著「BEPS、Post BEPS及び自動的情報交換」池田義典 税大ジャーナル No. 27 2017年3月

5 「際D 7-3 説明資料『BEPSプロジェクト』を踏まえた国際課税の課題」内閣府 第7回国際課税ディスカッショングループ 財務省説明資料 2016年5月26日
(http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/discussion1/2016/_icsFiles/afiedfile/2016/05/26/28dis17ka_i4_1.pdf 2018.9.16 アクセス)

このBEPSプロジェクトでは、G20（財務大臣・中央銀行総裁会議）の要請により策定された15項目の「BEPS行動計画」に沿って、国際的に協調してBEPSへ対応していくこととし、平成27年9月に「最終報告書」がとりまとめられた。同10月にはペルー・リマで開催されていたG20財務大臣・中央銀行総裁会議に、また11月にはトルコ・アンタルヤで開催されたG20サミットに報告された⁶。

この最終報告で示された15の行動計画には、電子商取引に対する課税措置、金融商品や事業体に対する税制が国毎に異なることへの対応、外国子会社との合算課税、課税対象となる恒久的施設認定を人為的に回避することの防止、多国籍企業に対する企業情報の報告義務化、相互協議（国をまたがる課税問題解決のための各国間協議）の効果的实施などに向け、取り組むべき指針が示された。

この最終報告に基づいて、たとえば企業情報の報告義務化などについて、各国ではその制度化に向けて国内法の整備が進められている。わが国でも、平成28年度税制改正により、多国籍企業情報の文書報告制度が整備され、新たに国別報告事項及び事業概況報告事項などを国税当局に提供することが義務づけられ、2016年4月1日以後に開始する親会社会計年度から適用開始となった⁷。

この最終報告では、「移転価格税制と価値創造の一致」というタイトルの報告書も同時に策定され、この中でOECD租税委員会が1979年に策定した、「Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations（「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」）」、通称「OECD移転価格ガイドライン」の改定の必要性が示された⁸。この指針を受け、OECD移転価格ガイドラインの第6章が、「無形資産に対する特別の配慮」と銘して改訂された。具体的には無形資産について、それを適切に定義し、無形資産にかかる納税主体を明確化することが志向された。つまり移転価格課税においては、法的所有権の有無だけでなく、無形資産の「開発、改善、維持、保護、そして活用」（DEMPE）について重要な機能を果たしている者を、無形資産からの利益対価を受領する権利を持つ者と判断すべきことが示された。

OECDにおけるBEPSプロジェクトと、それを受けた各国での租税制度の拡充整備に向けた動向は、直接的には巨大グローバル企業による行きすぎた租税回避への対応、さらには近年のデジタルエコノミーに対応できる税制の整備が不十分であったこと等に基づいたものであった。またこれまで、無形資産の所有権と経済的リターン獲得権との間にはミスマッチがあったとして、その対策が求められてきた経緯があった。

なお、無形資産に対する課税という観点からは、知的財産権、ノウハウ、ソフトウェア、さら

6 「税源浸食と利益移転（BEPS: Base Erosion and Profit Shifting）への取り組みについて－BEPSプロジェクト－」国税庁（<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/beps/index.htm> - 2018.12.17 アクセス）

7 具体的には、連結総売上高が1,000億円以上（OECD最終報告書で示された7億5,000万ユーロに相当）の規模の大きな多国籍企業グループに、最終親会社等届出事項、国別報告事項（いわゆるCBCレポート）、事業概況報告事項（いわゆるマスターファイル）などの提出が義務づけられた

8 OECD（2015）, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris.（https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports_9789264241244-en 2018.9.16 アクセス）、「OECD・BEPS 最終パッケージの公表行動8-10 - 移転価格関連に係る報告」BEPS News、PwC税理士法人、2015年11月27日（<https://www.pwc.com/jp/ja/knowledge/news/tax-beps/issue-38.html> - 2018.9.16 アクセス）

にマーケティング上の無形資産、商標やブランド名及びノウハウの利用に係るロイヤリティ、フランチャイズ、委託研究開発の取り決め、無形資産の改良、事業再編の一環としての無形資産の譲渡まで、広範な無形資産の取引に対する移転価格調査が、世界各国で厳格化されてきた経緯があった⁹。

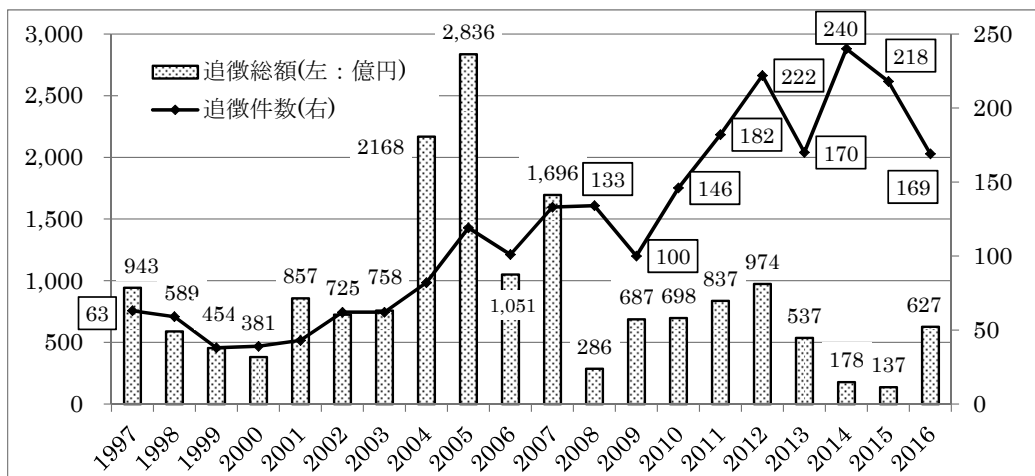
2. 移転価格税制に係るわが国の動向と無形資産

我が国では、1986年の税制改正により租税特別措置法第66条の4（国外関連者との取引に係る課税の特例）が設けられ、移転価格税制が導入された。以降、32年にわたり課税庁、企業ともに本制度を体験してきた。

1990年代までは、AIU保険（1991年）、日本ロッシュ（1993年）、日本コカ・コーラ（1994年）、バクスター（1998年）、日本メドトロニック（1999年）等、外国企業の日本子会社に対する調査が主であった。それが2000年代に入り、日系大企業と海外子会社との取引に対する、規模の大きな更正・追徴課税が発生し、移転価格税制が社会の耳目を集めるところとなった¹⁰。

図1は、各事務年度（7月から翌年6月末）において、移転価格税の追徴対象となった事案の件数と、更正（課税）所得金額の推移を示したものである。2000年以降2014年まで、課税措置を受ける件数が増加してきたことが確認できる。

図1 移転価格税制により課税に至った件数と課税所得金額の推移



国税庁 平成10～20年の各事務年度における「法人税の課税実績について」、 国税庁平成18～28年の各事務年度「法人税等の調査実績の概要」及び「高まる移転価格課税リスク」大和総研制度調査部(2005.10)に基づき作成

同時に、課税所得金額が2004年度から2007年度にかけて、急増していることが確認される。それは、この時期に我が国の大手グローバル企業に対する課税調査が盛んに行われたためである。

9 「移転価格における無形資産：新たなOECDの指針と日本の規則の検討」Japan tax alert EY税理士法人 2016年4月4日号 (<https://www.eytax.jp/tax-library/newsletters/japan-tax-alert-20160404.html> - 2018.9.19アクセス)

10 「我が国の移転価格税制と税務執行の歩み—20年余りの執行の現状と展望」太陽 ASG エグゼクティブ・ニュース 2009年3月第73号 (https://www.grantthornton.jp/globalassets/pdf/newsletter/ex/ex_200903.pdf - 2018.9.11アクセス)