

# 無形資産取引に係る移転価格裁判例の検討 ～残余利益分割法の適用が争点とされた裁判例等を中心に～

執筆者：弁護士 公認会計士 北村 導人 / 弁護士 柴田 英典

November 2018

## In brief

経済のグローバル化が進み、多国籍企業による国境を越えたグループ内取引が増大することにより、移転価格税制の問題が重要なものとなっています。特に近年では特許権、商標権、著作権等の知的財産権やノウハウを含む無形資産の移転又は使用に係る取引が増加しており、移転価格税制上もかかる無形資産取引に対する適用が大きな論点となることが見受けられます。

無形資産は、独自性・個別性(基本的な製造販売等の活動だけでは生み出すことのできない利益の発生に貢献する独自の機能等)を有するという特徴があるため、無形資産に係る国外関連取引については、比較対象取引を選定することが困難であり、伝統的な独立企業間価格の算定方法である基本三法(独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法)が機能しない場合があると考えられます。このような無形資産取引に対しては、取引の一方当事者のみが重要な無形資産を保有する場合に用いられる取引単位営業利益法(TNMM)<sup>1</sup>や両当事者に重要な無形資産が存すると認められる場合に用いられる残余利益分割法(RPSM)等の適用を考えますが、その適用の可否及び具体的適用の在り方については、納税者と課税当局との間で見解の相違が生じる場面が見受けられます。

現在、OECD が公表した BEPS 対策の方策に基づき、無形資産取引における独立企業間価格の算定方法(比較対象取引を特定することが困難な場合における DCF 法及び評価困難な HTVI に係る取引に係る所得相応性基準)の導入等の国内税法の改正に係る議論が進められている<sup>2</sup>ところですが、RPSM(残余利益分割法)の適用に係る争点は今後も実務上問題となり得ることから、本ニュースレターでは、無形資産取引に対して RPSM が適用された主な裁判例・裁決例を簡単に紹介すると共に、裁判例等を踏まえた実務上の留意点について説明します。

<sup>1</sup> 国税庁が公表している相互協議の状況に関する統計資料によれば、平成 29 年事務年度において、処理件数 166 件中 97 件において TNMM が用いられています。

<sup>2</sup> BEPS プロジェクトの Action 8-10 報告書において提案された内容に従って、OECD 移転価格ガイドラインが改正されており(2016 年 5 月 23 日 OECD 租税委員会で承認、2017 年 7 月 10 日公表)、その中で DCF 法(パラグラフ 6.153 以下)及び所得相応性基準(パラグラフ 6.186 以下)の採用について言及されています。このことを踏まえ、平成 30 年税制改正大綱において「『BEPS プロジェクト』における勧告や諸外国の制度・運用実態等を踏まえて検討を進める」とされ、また、平成 30 年 11 月 7 日の税制調査会での資料において「『BEPS プロジェクト』最終報告書の内容、及び…『OECD 移転価格ガイドライン』を踏まえて、今後、日本の『移転価格税制』見直しを検討することが必要」とされており、国内税法におけるこれらの導入についても検討されています。なお、経済産業省が公表している、米国の所得相応性基準等、移転価格税制における諸外国での無形資産の取扱い等に関する調査報告書である「BEPS プロジェクトを踏まえた移転価格税制及び各国現地子会社等に対する課税問題に係る調査・研究事業(平成 29 年度)」参照。

## In detail

### I. 無形資産取引と移転価格税制

無形資産が所得の源泉になっているにも拘わらず、その移転や使用許諾等に対して適正な対価が支払われていない場合に、所得の移転があるとして移転価格税制の問題が生じます。特に、我が国における課税実務上、無形資産の範囲については広範に考えられていることから<sup>3</sup>、課税当局が納税者又は国外関連者が無形資産を有していると認定して移転価格税制に基づく課税処分を行うおそれがある一方、無形資産の価値や無形資産に起因して得られた利益の算定は容易ではないことから、この点について課税当局と納税者との間で争いが生じる場面もあると考えられます。

このように移転価格税制上の争いが生じ得る無形資産取引については、無形資産が独自性・個別性を有しているが故に、比較対象取引を選定することが困難である場合があり、かかる無形資産取引に対しては、以下の取引単位営業利益法(TNMM)又は残余利益分割法(RPSM)<sup>4</sup>が用いられることが多いと考えられます。

**取引単位営業利益法(TNMM)**:租税特別措置法施行令(以下「租令」といいます)39条の12第8項2号乃至5号

納税者又は国外関連者のうち、単純な機能のみを果たしている法人(例えば、重要な無形資産を有していない法人)を検討対象法人とし、検討対象法人の国外関連取引に係る営業利益率又はベリー比(営業費用に対する売上総利益の比率)が比較対象法人の比較対象取引に係る営業利益率等と同様になるように、独立企業間価格を算定する方法

**残余利益分割法(RPSM)**:租令39条の12第8項1号ハ

国外関連取引に係る棚卸資産の販売等により生じた所得(分割対象利益等)について、(i)重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益(基本的利益)を当事者に配分した上で、(ii)それ以外の利益(残余利益等)を、当該残余利益等の発生に寄与した程度を推測するに足りる当事者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他当事者に係る要因に応じて配分することにより、独立企業間価格を算定する方法

無形資産取引に係る移転価格税制上の問題は多々存しますが、本ニュースレターでは、無形資産取引に対する残余利益分割法の適用の可否及び具体的適用の在り方に焦点を当てて、後記 II.では、これらが争点と

<sup>3</sup> 国内税法上、「無形資産」の定義は定められておりませんが、租税特別措置法通達 66 の 4(3)-3(注)1 では、「無形資産」について、法人税法施行令第 183 条第 3 項第 1 号イからハまでに掲げるもの(「工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式又はこれらに準ずるもの」、「著作権(出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。)」及び「[法人税法施行令]第 13 条第 8 号イからソまで(減価償却資産の範囲)に掲げる無形固定資産[注:特許権、実用新案権、意匠権、商標権、ソフトウェア、育成者権、営業権等](国外における同号ワからソまでに掲げるものに相当するものを含む。)」)のほか、顧客リスト、販売網等の重要な価値のあるものをいうとされています。また、国税庁が公表している移転価格事務運営要領の 3-11 では、「技術革新を要因として形成される特許権、営業秘密等」、「従業員等が経営、営業、生産、研究開発、販売促進等の企業活動における経験等を通じて形成したノウハウ等」及び「生産工程、交渉手順及び開発、販売、資金調達等に係る取引網等」が「無形資産」に含まれるとされています。このように、課税実務上は、「無形資産」に、工業所有権や著作権等のほかにも、ノウハウや販売網等を広く含める考え方が採られています。なお、BEPS プロジェクトを受け改正された 2017 年版の OECD 移転価格ガイドラインにおいても、「無形資産」の意義について、「有形資産又は金融資産ではないもので、商業活動に使用する目的で所有又は管理することができ、比較可能な状況での非関連者間取引においては、その使用又は移転に際して対価が支払われるような資産」とされており、同様に広範なものと捉えられています。

<sup>4</sup> 残余利益分割法(RPSM)は、2010 年の OECD 移転価格ガイドラインの改正を受け、平成 23 年度税制改正において、税制改正前まで利益分割法として一括りで規定された上でその解釈として運用してきたものを、法令上明確化されたものです(財務省『平成 23 年度税制改正の解説』496 頁)。

された以下の裁判例・裁決例に関する事案の概要、争点及び判決・裁決の内容を紹介し、後記 III.において、実務上の留意点を論じることとします。

裁判例・裁決例の年月日	争 点	結 論
国税不服審判所平成 22 年 1 月 27 日裁決	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 基本的利益の算定における比較対象企業の適否</li> <li>・ 分割対象利益等の算定</li> <li>・ 残余利益等の算定における分割指標の内容</li> </ul>	納税者一部勝訴
国税不服審判所平成 22 年 6 月 28 日裁決	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 残余利益等の算定における分割指標の内容</li> </ul>	納税者一部勝訴
東京高判平成 27 年 5 月 13 日 (東京地判平成 26 年 8 月 28 日)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 基本的利益の算定における比較対象企業の適否</li> <li>・ 基本的利益の算定における差異調整の可否</li> </ul>	納税者勝訴
国税不服審判所平成 25 年 3 月 18 日裁決	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 残余利益等の算定における分割指標の内容</li> </ul>	納税者勝訴
国税不服審判所平成 27 年 3 月 5 日裁決	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 分割対象利益等の算定</li> <li>・ 基本的利益の算定における比較対象企業の適否</li> <li>・ 残余利益等の算定における分割指標の内容</li> </ul>	納税者一部勝訴
東京地判平成 29 年 11 月 24 日	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 分割対象利益等の算定</li> <li>・ 残余利益等の算定における分割指標の内容</li> </ul>	納税者敗訴

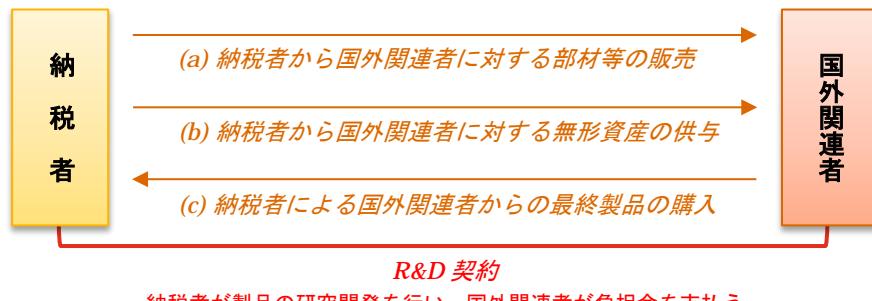
なお、上記のほか、例えば、東京地判平成 29 年 4 月 11 日〔確定〕は、納税者が国外関連者から著作権の対象となっていたキャラクターに関する映像・楽曲等を使用して開発製造された英語学習教材を輸入し(国外関連取引)、国内で販売していたところ、課税当局が再販売価格基準法(RP 法)を用いて独立企業間価格を算定して課税処分を行った事案ですが、かかる事案において、裁判所は、国外関連取引と比較対象取引との間には、使用するキャラクター(無形資産)の知名度や顧客に対する遡及力に極めて大きな差があることを理由に、比較可能性がなく、また差異調整もできないとして、納税者勝訴の判断を下しました。当該裁判例は注目に値するものの、今回は残余利益分割法の適用が争点とされた裁判例等の検討に焦点を当てることとします。

## II. 残余利益分割法の適用が争点とされた裁判例・裁決例等の概要

### 1. 国税不服審判所平成 22 年 1 月 27 日裁決

#### (1) 事案の概要

本件は、納税者がその国外関連者〔所在地国は裁決書からは不明〕に対して、(a) 部材等の販売及び(b) 無形資産の供与を行い、(c) 国外関連者が納税者に対して当該無形資産を利用して製造した最終製品を販売するという国外関連取引(なお、納税者と国外関連者との間で、納税者が製品の研究開発を行い、国外関連者が負担金を支払う旨を定める R&D 契約が締結されています)に対して、残余利益分割法に基づく課税処分がなされたことから、納税者がその取消しを求めて争った事案です。主な争点は、①基本的利益の算定における比較対象企業の適否、②分割対象利益等の算定、③残余利益等の算定における分割指標の内容であり、結論としては、争点①及び③に関する課税当局の主張が否定され、納税者一部勝訴の判断が下されています。



## (2) 争点及び判示

本件における残余利益分割法の適用に関する主な争点及び審判所の判断内容は以下のとおりです。

### 争点①: 基本的利益の算定における比較対象企業の適否

課税当局が比較対象企業として選定した一部の企業について、比較対象企業から除外されるべきか否かが争点となりました。

#### <審判所の判断>

- 基本的利益である「重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益に相当する金額」を計算する場合には、国外関連者の事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似する法人の中から重要な無形資産を有しない法人を比較対象企業として選定する必要があるところ、課税当局が選定した企業については、(i) 連結対象企業の範囲の増減により財務諸表の数値が大きく増減していること、及び、(ii) 財務諸表に国外関連者と同種の事業を営む法人の損益が短期間しか反映されていないことから、比較対象企業から除外されるべきである(課税当局の主張を否定)。

### 争点②: 分割対象利益等の算定

分割対象利益等の算定にあたり、国外関連者が非関連者から調達した部品を使用して製品を製造・販売したことによる利益が含まれるか否かが争点となりました。

#### <審判所の判断>

- 「措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項第 1 号<sup>5</sup>は、利益分割法について、国外関連取引に係る棚卸資産の法人又は当該法人に係る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、寄与割合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取引の対価の額とする方法とする旨規定している。そうすると、利益分割法の適用に当たっては、原則として、国外関連取引に係る棚卸資産の販売等により生じた所得として認識される当該法人及び国外関連者に係る営業利益の合計額を分割対象利益として用いることが合理的であると解される」〔太字、下線は筆者らによる。以下同じ〕。そして、本件における分割対象利益等は納税者及び国外関連者の国外関連取引に係る営業利益であり、国外関連者が納税者から購入した調達部品を使用して製造した製品のみならず、納税者以外の非関連者から購入した調達部品を使用して製造した製品を、国外関連者から納税者に対して販売したことによる営業利益も含まれるべきである(課税当局の主張を肯定)。

### 争点③: 残余利益等の算定における分割指標の内容

残余利益等の算定において、(i) R&D 契約に基づき国外関連者が負担した負担金を納税者の分割指標とすることの適否、(ii) 国外関連者が支出した加工委託先に対する費用を国外関連者の分割指標とすることの適否、及び、(iii) 納税者の技術営業部署の費用を納税者の分割指標とすることの適否が争点となりました。

#### <審判所の判断>

- (i)について: 納税者及び国外関連者が有する重要な無形資産の価値に応じて残余利益等を配分する場合、「双方が所有する無形資産の価値を判断する要素については、法的な所有関係だけでなく、無形資産を形成等させるための活動において関連当事者の行った貢献についても勘案する必要があることから、当該無形資産の形成などのための意思決定、役務の提供、費用負担及びリスク管理において、関連当事者が果たした機能等を総合的に勘案し判断することが相当である」ところ、納税者及び国外関連者の双方が研究開発によりそれぞれ製造に係る無形資産を形成していることから、研究開発費を残

<sup>5</sup> 平成 23 年度税制改正前後で分割対象利益等に係る条文内容は基本的に変更されていません。

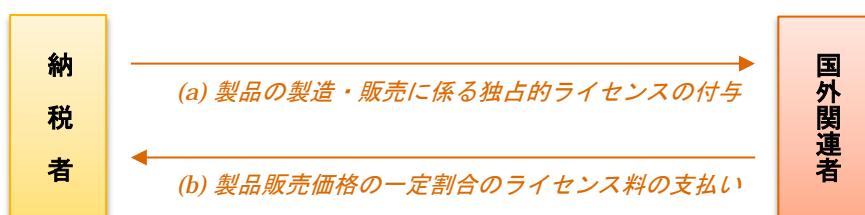
余利益等の分割指標として用いることは合理的である。また、以下の点に鑑みると、国外関連者が研究開発において相応の役割を果たしており、研究開発を通じて生じる無形資産の形成等に貢献していることから、R&D 契約に基づき国外関連者が支出した負担金は、国外関連者の分割指標としていの研究開発費とするのが相当である(課税当局の主張を否定)。

- ・ 国外関連者が技術情報、他社開発動向などの市場情報を基に、研究開発の研究テーマの策定に参加していること
  - ・ 国外関連者が顧客の要望を把握し、研究開発に係る情報等を提供していること
  - ・ 国外関連者が事前に資金リスクとなる上記負担金を負担していること
  - ・ 国外関連者が本件研究開発に係る進捗管理に当たって、研究開発リスクに配慮していること
- (ii)について:「残余利益の分割指標は、残余利益に対する重要な無形資産の寄与の程度を表すべきものであり、無形資産の形成等に係る活動を反映する費用の計上額等を重要な無形資産の相対的な価値の割合として用いることも認められると解される」が、国外関連者が加工委託先に支払った人件費相当額については、加工委託先の具体的な業務内容を示す資料を納税者が提出しておらず、加工委託先の業務内容が明らかではないことから、重要な無形資産の形成等の貢献に対するものとは認められない(納税者の主張を否定)。
- (iii)について:納税者の技術営業部署の費用については、当該部署が窓口業務、スケジュール等の作成・管理、内部の社内的な調整を主な業務とする補助部門と位置付けられることから、重要な無形資産の形成等の貢献に対するものとは認められない(課税当局の主張を否定)。

## 2. 国税不服審判所平成 22 年 6 月 28 日裁決

### (1) 事案の概要

本件は、(a) 納税者がその国外関連者[所在地国は裁決書からは不明]に対して製品の製造及び販売に関する独占的ライセンスを付与し、(b) 国外関連者が納税者に対してライセンス料を支払うという国外関連取引に対して、残余利益分割法に基づく課税処分がなされたことから、納税者がその取消しを求めて争った事案です。残余利益等の算定における分割指標の内容が争点となり、結論としては、納税者の主張が一部認められ、納税者一部勝訴の判断がなされています。



### (2) 争点及び判示

本件における残余利益分割法の適用に関する主な争点及び審判所の判断内容は以下のとおりです。

#### 争点①: 残余利益等の算定における分割指標の内容(材料開発部の人件費)

残余利益等の算定において材料開発部の人件費を納税者の分割指標に含めることの適否が争点となりました。

### <審判所の判断>

➤ 「措置法通達 66 の 4(4)-5<sup>6</sup>は、残余利益分割法の適用に当たり、重要な無形資産の価値による配分を当該重要な無形資産の開発のために支出した費用等の額により行っている場合には、合理的な配分としてこれを認める旨定めているところ、同通達の取扱いは、当審判所においても相当と認められる。以下の点に鑑みると、材料開発部が納税者の重要な無形資産の形成等に貢献していることから、材料開発部の人事費のうち国外関連者の所在地国での事業に係る費用を残余利益等の算定における分割指標とすることに合理性が認められる(課税当局の主張を肯定)。

- 材料開発部の業務には、研究開発業務のみならず、顧客等の製造用原材料や製造工程のトラブル等の評価、対策・改善が含まれること
- 納税者が、製品の紹介や、製品等のトラブル等に対する評価、対策及び改善を行っていたこと
- 材料開発部が国外関連者の所在地国の顧客等に対して技術営業活動を行っていたこと

### 争点②: 残余利益等の算定における分割指標の内容(超過人件費)

残余利益等の算定において、国外関連者の分割指標に含める超過人件費(年間人件費から基本的活動に対応する人件費相当額として平均人件費の額を控除した金額)の対象者の範囲が争点となりました。

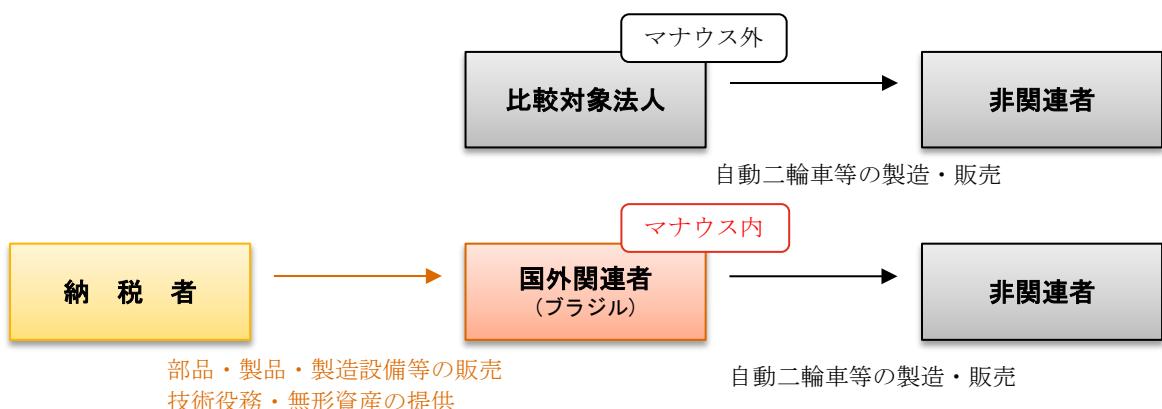
### <審判所の判断>

➤ 超過人件費を分割指標とするに当たり、(i) 国外関連者自体の規模がそれほど大きくなく、課単位の人員はかなり少人数であること、(ii) ノウハウは企業活動における経験等を通じて形成されるものであることを考慮すると、重要な無形資産の形成等に貢献している部署の責任者に係る超過人件費がその対象とされるべきである(納税者の主張を一部肯定)。

## 3. 東京高判平成 27 年 5 月 13 日[確定]

### (1) 事案の概要

本件は、納税者が企業誘致のための税恩典利益が得られる地域(マナウスフリーゾーン)で事業活動を行っていた国外関連者[ブラジル]に対して部品・製品を販売し、技術役務・無形資産を提供するという国外関連取引に対して、残余利益分割法に基づく課税処分がなされたことから、納税者がその取消しを求めて争った事案です。基本的利益の算定における比較対象企業の適否及び差異調整の可否が争点とされ、結論としては、いずれの争点についても課税当局の主張が否定され、納税者勝訴の判断が下されています。



<sup>6</sup> 現在は租税特別措置法通達 66 の 4(5)-4 に同様の旨が定められています。

## (2) 争点及び判示

本件における残余利益分割法の適用に関する主な争点及び裁判所の判断内容は以下のとおりです。

### 争点①: 基本的利益の算定における比較対象企業の適否

基本的利益の算定において、課税当局がマナウスフリーゾーン外で事業を行っていた法人を比較対象企業として選定したことの適否が争点となりました。

#### <裁判所の判断>

- 「検証対象法人が市場において事業活動を行うに当たりその利益に政府の規制や介入の影響を受けている場合には、そのような影響を検証対象法人と同様に受けている法人を比較対象法人として選定するのでなければ、比較対象法人が事業活動を行う市場と検証対象法人が事業活動を行う市場とが類似するものであるということはできず、当該比較対象法人は検証対象法人との比較可能性を有するものではない」ところ、「マナウス税恩典利益は、それを享受する法人の営業利益に影響を及ぼす性質を有し、政府助成金や補助金といった政府の介入の実質を有するものとして、マナウスフリーゾーンという市場の条件を構成することができるのであって、検証対象法人がマナウスフリーゾーンで事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受している場合には、マナウスフリーゾーンで事業活動を行い検証対象法人と同様にマナウス税恩典利益を享受している法人を比較対象法人として選定するのでなければ、比較対象法人が事業活動を行う市場と検証対象法人が事業活動を行う市場とが類似するものであるということはできず、当該比較対象法人は検証対象法人との比較可能性を有するものではない」(課税当局の主張を否定)。

### 争点②: 基本的利益の算定における差異調整の可否

課税当局が選定した比較対象企業について差異調整を行うことで国外関連者の基本的利益を算定できるか否かが争点となりました。

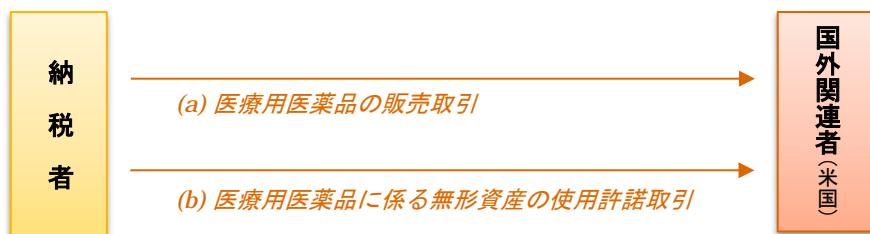
#### <裁判所の判断>

- 国外関連者における残余利益及びその発生に係る費用も考慮した総費用営業利益率に基づいて、マナウス税恩典利益の享受の影響度を算定し、それをもってマナウス税恩典利益を享受する場合の比較対象法人の基本的利益率を差異調整して、国外関連者の基本的利益を算定すべきとの課税当局側の主張について、以下の理由から認められない(課税当局の主張を否定)。
  - 残余利益分割法によると、重要な無形資産を有しない比較対象法人の基本的利益から、国外関連者の基本的利益を算定すべきであるが、課税当局側の主張では、残余利益等も含めた国外関連者の総費用及び営業利益を一括して総費用営業利益率を算定し、それをマナウス税恩典利益がない場合の総費用営業利益率で除した数値で差異調整を行っていることから、「基本的利益の算定に含まれるべきでない残余利益及びその発生に係る費用が計算式に混入していることになり、基本的利益の差異調整として許容される範囲の較差になっているとの保証がない」こと
  - 「マナウス税恩典利益の多寡は、部品の輸入割合の多寡や、アマゾナス州以外の州からの部品や原材料の購入額の多寡といったような事業形態等により大きく異なる」ことから、国外関連者における影響度が比較対象企業に当たると認めるに足りる証拠がないこと

## 4. 国税不服審判所平成 25 年 3 月 18 日裁決

### (1) 事案の概要

本件は、納税者がその国外関連者〔米国〕に対して、(a) 医療用医薬品の販売、及び、(b) 医療用医薬品に係る無形資産<sup>7</sup>の使用許諾をするという国外関連取引に対して、残余利益分割法に基づく課税処分がなされたことから、納税者がその取消しを求めて争った事案です。残余利益等の算定における分割指標の内容が争点とされ、結論としては、納税者の主張が認められ、納税者勝訴の判断が下されています。



### (2) 争点及び判示

本件における残余利益分割法の適用に関する主な争点及び審判所の判断内容は以下のとおりです。

#### 争点: 残余利益等の算定における分割指標の内容

残余利益等の算定において、納税者が負担した臨床試験費用が納税者又は国外関連者のいずれの分割指標とすべきかが争点となりました。

#### <審判所の判断>

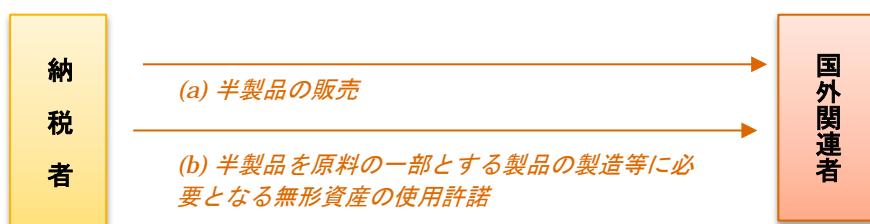
- 「利益分割法及び残余利益分割法の趣旨に鑑みると、残余利益分割法を適用して独立企業間価格を算定する場合における残余利益(超過利益)の配分に当たり、当該残余利益(超過利益)の源泉を法人又は国外関連者のいずれの分割要因とするかについては、諸般の事情を総合的に勘案し、移転価格課税の目的に照らして実質的に判断すべきであると解され」、「無形資産の法的な所有関係のみならず、当該無形資産を形成し、維持、発展させるに当たり法人又は国外関連者の行った貢献も勘案する」旨を定める事務運営要領の定めは相当である。本件において納税者が負担した臨床試験費用については、以下の理由から、国外関連者の分割費用とすべきである(課税当局の主張を否定)。
- 当該臨床試験が医薬品を米国等で販売するためのものであり、医薬品を日本国内等において販売するために行った臨床試験とはその性格を異にするものであること
  - 当該臨床試験が国外関連者を主体として実施され、請求人は、国外関連者の他の株主との約定に従って費用を負担したに過ぎないこと
  - 納税者が製薬会社であり、国外関連者が販売会社であったところ、当該臨床試験の成果が販売会社としての関連会社の利益に直接寄与するものであるとともに、国外関連者がその成否についてのリスクを直接負担していること

<sup>7</sup> 裁決書の一部に閲覧制限がかけられているため詳細は不明ですが、かかる無形資産は、米国における医療用医薬品の販売承認を得るための臨床試験に必要となるものと考えられます。

## 5. 国税不服審判所平成 27 年 3 月 5 日裁決

### (1) 事案の概要

本件は、(a) 納税者がその国外関連者〔所在地国は裁決書からは不明〕に対して半製品を販売し、(b) 当該半製品を原料の一部とする製品の製造等に必要となる無形資産を使用許諾するという国外関連取引に対して、残余利益分割法に基づく課税処分がなされたことから、納税者がその取消しを求めて争った事案です。①分割対象利益等の算定、②基本的利益の算定における比較対象企業の適否、③残余利益等の算定における分割指標の内容が争点とされ、結論としては、争点①及び③に関して課税当局の主張が否定され、納税者一部勝訴の判断が下されています。



### (2) 争点及び判示

本件における残余利益分割法の適用に関する主な争点及び審判所の判断内容は以下のとおりです。

#### 争点①: 分割対象利益等の算定(法務部費用の控除)

分割対象利益等の算定において、控除すべき法務部費用(弁護士等に対する報酬及び法務部に関するその他の費用)の金額が争点となりました。

##### <審判所の判断>

- 分割対象利益等の算定上控除する法務部費用について、課税当局は、法務部費用に「納税者グループの連結売上高に占める国外関連者の外部売上高の比率」を乗じた額としているが、当該法務部費用には納税者が第三者に対して使用許諾する無形資産の維持及び管理等に係る費用も含まれていることから、法務部費用に乘じる比率は、「納税者グループの連結売上高及び当該第三者が無形資産の使用許諾により製造した製品の売上高に占める国外関連者の外部売上高の比率」を乗じた額とすべきである(課税当局の主張を否定)。

#### 争点②: 基本的利益の算定における比較対象企業の適否

基本的利益の算定において、課税当局が選定した比較対象企業の適否が争点となりました。

##### <審判所の判断>

- 国外関連者の基本的利益の算定において、米国標準産業分類コードを用いて比較対象企業が選定されたことについて、当該分類コードにおける分類では、国外関連者が取り扱う製品とは異なる製品を取り扱う会社が比較対象企業として含まれることとなるが、以下の理由から、本件においては比較可能性が肯定される(納税者の主張を否定)。
- 国外関連者が取り扱う製品の製造業そのものを示す分類がないこと
  - 基本的利益(営業利益)の算定上、売上総利益率に比べて取引上の差異等の影響を受けにくいと考えられる売上高営業利益率を用いていること
  - 一定数の企業が抽出されることにより個々の企業の差異が捨象され平均化されるものと考えられる

こと

- ・ 納税者との議論も踏まえて比較対象企業の選定が行われたこと
- ・ 海外に所在する企業の情報は極めて限られたものであり、詳細に比較、検証することが難しい状況であること

### 争点③: 残余利益等の算定における分割指標の内容

残余利益等の算定において、研究開発費又は販売促進等に係る費用が納税者又は国外関連者の分割指標とされるべきかが争点となりました。

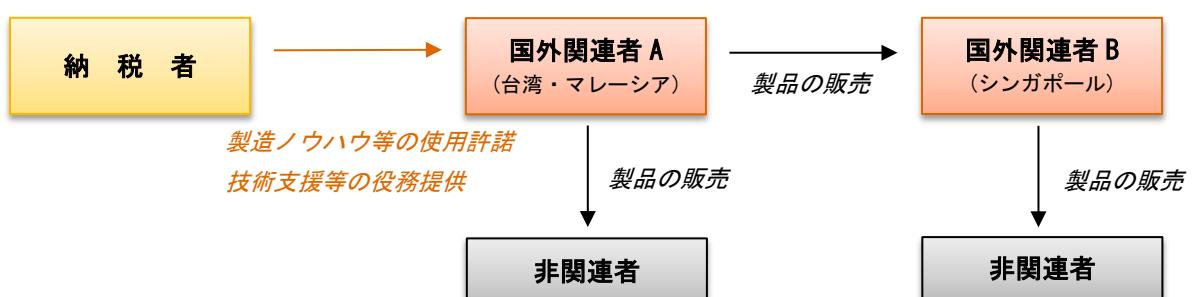
#### <審判所の判断>

- 「残余利益分割法を適用する場合において、法人及び国外関連者の双方が所有する無形資産の価値を判断する要素については、法的な所有関係だけでなく、無形資産を形成等させるための活動において関連当事者の行った貢献の程度についても勘案する必要があることから、当該無形資産の形成等のための意思決定、役務の提供、費用負担及びリスク管理において、関連当事者が果たした機能等を総合的に勘案し判断することが相当であるが、所得の源泉となる見通しが高い無形資産の形成等において法人又は国外関連者が単にその費用を負担しているというだけでは、貢献の程度は低いものであると解される。納税者の分割指標に関しては、「研究開発により…無形資産を形成していることから、研究開発費を残余利益の分割要因として用いることは合理的であると認められ」、「当該無形資産の形成活動に係る支出費用の額が、過去から大きく変動しておらず、毎年おおむね一定している場合に、当該費用は、平均的に無形資産の形成、維持に貢献しているものと考えられるから、單年度ごとの支出費用の額をもって残余利益の分割要因とすることも一定の合理性を有する」。一方、国外関連者の分割指標に関しては、「営業部及び企業経営部による営業・マーケティング活動、技術サポート活動並びに販売促進活動」は、補助的なものにとどまることから、「国外関連者の営業部等の活動は、超過収益を生むような独自の機能を果たしているものとは認められず」、営業部等のマーケティングや販売促進等に係る活動費用を分割指標とすることはできない(納税者の主張を肯定)。

## 6. 東京地判平成 29 年 11 月 24 日<sup>8</sup>

### (1) 事案の概要

本件は、納税者がその国外関連者[台湾・マレーシア]に対して製造ノウハウ等を使用許諾し、技術支援等の役務提供をするという国外関連取引(なお、国外関連者が製造した製品は、直接又は他の国外関連者[シンガポール]を通じて、非関連者に販売されていました)に対して、残余利益分割法に基づく課税処分がなされたことから、納税者がその取消しを求めて争った事案です。分割対象利益等の算定が争点とされ、結論としては、課税当局の主張が認められ、納税者敗訴の判断が下されています。なお、同判決は、傍論ですが、残余利益等の算定における分割指標の内容についても判示しています。



<sup>8</sup> 同事件は、控訴されおり、確定していない点には留意が必要です。

## (2) 争点及び判示

本件における残余利益分割法の適用に関する主な争点及び裁判所の判断内容は以下のとおりです。

### 争点①:分割対象利益等の算定(対象取引)

分割対象利益等の算定において、対象となる取引の範囲が争点となりました。

#### <裁判所の判断>

- 納税者から無形資産の使用許諾及び役務提供を受けて国外関連者 A が製造した製品を、国外関連者 A 又は国外関連者 B が非関連者に対して販売しており、これらは製品の製造・販売に係る一連の取引であって、取引全体として納税者グループにおいて利益を得ているから、国外関連者 A 又は国外関連者 B から非関連者に対する販売行為を含む取引全体を対象にして分割対象利益等を算定すべきである(課税当局の主張を肯定)。

### 争点②:残余利益等の算定における分割指標の内容

残余利益等の算定について、ある費用項目のうち、残余利益等の分割指標とすべき費用の範囲が争点となりました。

#### <裁判所の判断>

- 残余利益等を原告及び国外関連者それぞれが有する重要な無形資産の価値に応じて配分するという観点から、研究開発費又は営業技術関連費用のうち、納税者、国外関連者 A 及び国外関連者 B のそれぞれが対象取引に関連して支出したと認められる部分をもって、残余利益等の配分比率を算出すべきである(課税当局の主張を肯定)。

## III. 裁判例・裁決例を踏まえた実務上の留意点

前記 II.記載のとおり、無形資産取引に対して残余利益分割法が適用された裁判例・裁決例では、(1) 分割対象利益等の算定、(2) 基本的利益の算定における比較対象企業の適否、(3) 残余利益等の算定における分割指標の内容が主な争点となっています。前記 II.記載の裁判例等は、いずれも平成 23 年度税制改正により、残余利益分割法が法定される前の事案ではありますが、同改正は、改正前において、利益分割法として一括りで規定され、その解釈として運用されてきた残余利益分割法を法令上明確化するものであることを踏まえると<sup>9</sup>、前記 II.記載の裁判例等の判断内容は、同改正後においても参考になるものと考えられます。以下では、これらの裁判例等を踏まえた実務上の留意点について、検討します。

### (1) 分割対象利益等の算定

法令上、分割対象利益等は、「国外関連取引に係る棚卸資産の…[納税者及び]国外関連者による…販売等[購入、製造その他の行為による取得及び販売]…に係る所得」と規定されている(租令 39 条の 12 第 8 項 1 号)ところ、この分割対象利益等の算定については、以下の点について留意する必要があると考えられます。

<sup>9</sup> 財務省『平成 23 年度税制改正の解説』496 頁参照。

- 分割対象利益等には、原則として、納税者及び国外関連者に係る営業利益の合計額が用いられます<sup>10</sup>。これは、一般に、営業利益は、売上総利益や当期純利益よりも、事業活動の直接の結果を示すものとして、適切な配分の対象であると考えられるからです。国税不服審判所平成 22 年 1 月 27 日裁決(前記 II.1.)は、この点につき、分割対象利益等は「国外関連取引に係る棚卸資産の販売等により生じた所得として認識される当該法人及び国外関連者に係る営業利益の合計額」である旨の判断を示しています。なお、同裁決は、部品の調達先に拘らず、製造・販売に係る営業利益という点に着目して、国外関連者が納税者から購入した調達部品を使用して製造した製品の販売に係る営業利益のみならず、非関連者から購入した調達部品を使用して製造した製品の販売に係る営業利益も分割対象利益等に含めるべきとの判断を示しています。
- また、分割対象利益等の算定においては、国外関連取引の当事者となっている納税者及び国外関連者の営業利益のみならず、納税者とは直接の取引関係がない国外関連者の営業利益が含まれることがあります。例えば、東京地判平成 29 年 11 月 24 日(前記 II.6.)は、国外関連者が納税者から無形資産の使用許諾を受けて製造した製品を他の国外関連者に販売し、当該他の国外関連者が非関連者に販売していたところ、当該他の国外関連者による販売も、製品の製造・販売に係る一連の取引の一部であるとして、当該他の国外関連者による販売利益も分割対象利益等に含める旨を判示しました(当該他の国外関連者についても、基本的利益及び残余利益等の分配が検討されています)。
- 更に、分割対象利益等の算定に当たっては、国外関連取引に係る棚卸資産の販売等により生じた所得に関連する費用のみが控除されるという点です。例えば、国税不服審判所平成 27 年 3 月 5 日裁決(前記 II.5.)は、分割対象利益等の算定にあたって控除すべき法務部費用の範囲について、国外関連取引に係る棚卸資産の販売等により生じた所得とは無関係な費用(納税者が第三者に対して使用許諾する無形資産の維持及び管理等に係る費用等)が含まれていたことから、かかる費用を控除対象の法務部費用から除外するための調整をすべきとの判断を示しました<sup>11</sup>。

分割対象利益等の算定に関しては、上記以外にも実務上問題となる点はあると考えられますが、(裁判例・裁決例でも争点とされたという点を踏まえて、)まずは上記で列挙した基本的な留意点を検討しておくことが肝要であると考えられます。

## (2) 基本的利益の算定

法令上、「基本的利益」とは、租令 39 条の 12 第 8 項 1 号ハ(1)に掲げる金額であり、「独自の機能を果たさない非関連者間取引において得られる所得」(租税特別措置法通達(以下「措通」といいます)66 の 4(5)-4)をいうものとされています。この「基本的利益」は、(独自の機能が存在することによる差異の調整を除く形で)原価基準法、再販売価格基準法又は取引単位営業利益法と同様の方法に基づき算定されることが明示されており(租令 39 条の 12 第 8 項 1 号ハ(1))、比較対象取引の選定においては、(i) 当事者の事業内容、(ii) 棚卸資産の性状・構造・機能・種類や役務の内容、(iii) 当事者の果たす機能、(iv) 契約条件、(v) 市場の状況、(vi) 当事者の事業戦略等に関する類似性が勘案されることとなります(措通 66 の 4(3)-2 及び 3 参照)。

前記 II.記載の裁判例・裁決例の多くでも、基本的利益の算定において、課税当局が選定した比較対象企業の適否が争点とされています。例えば、東京高判平成 27 年 5 月 13 日(前記 II.3.)では、比較対象企業の適否に係る類似性について、「基本的利益の算定方法は、比較対象法人の事業用資産又は売上高に対する

<sup>10</sup> なお、分割対象利益等には営業損失も含まれます(租税特別措置法通達 66-4(5)-1)。

<sup>11</sup> なお、国税庁が公表している「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」の事例 18 においても、ある費用項目の中に、国外関連取引に係る棚卸資産の販売等により生じた所得に関連する費用とそれに関連しない費用の双方が含まれる場合には、合理的な基準で配賦する必要がある旨が記載されています。

営業利益の割合等で示される利益指標に比準して基本的利益の算定をしようとするものであるため、独立価格比準法のように棚卸資産の厳密な類似性(同種性)は必要とならず、単なる類似性で足りる(①)一方で、比較対象法人と検証対象法人とがその果たす機能、負担するリスクその他において差異がないことが必要となる(②)。ここで、上記①の棚卸資産の類似性の有無は、比較対象法人による取引に係る棚卸資産と検証対象法人による取引に係る棚卸資産との間の性状、構造、機能等の差異が比較対象法人と検証対象法人との間にその事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等の差異を生じさせる差異であるか否かによって判定すべきものであり、また、上記②の比較対象法人と検証対象法人とがその果たす機能、負担するリスクその他において差異がないか否かは、それぞれの法人の果たす機能、負担するリスクのほか、それらが機能を果たしている市場の条件、特許権、商標権等の使用許諾、ノウハウの提供の有無等の諸般の事情を総合的に考慮して判定すべきものであることは、再販売価格基準法及び原価基準法と同様である」と判示しています。

上記の類似性に係る判断は、平成 23 年度税制改正前の法令等に基づくものではある<sup>12</sup>ものの、現行法においても実質的な変更は行われていないため、現行法の解釈においても参考になるものと考えられます。

### (3) 残余利益等の算定における分割指標の内容

平成 23 年度税制改正前は、通達上、残余利益等は「重要な無形資産」から生じた所得であるとされていた(同改正前の措定 66 の 4(4)-4)のに対し、同改正後は、「独自の機能」がもたらす独自の価値ある寄与により発生した利益を「残余利益等」とするとの考え方が採用されています(租令 39 条の 12 第 8 項 1 号ハ(1)及び(2))。この「重要な無形資産」と「独自の機能」との関係は、不明確ではありますが、両者は多くの部分で重なりがあると考えられることから(例えば、改正後の措定 66 の 4(5)-4 は、「無形資産を用いることにより独自の機能を果たしている場合」について例示しています)、同改正前の裁判例・裁決例の判断は、改正後も参考になるものと考えられます。

そして、残余利益等の算定における分割指標については、現行法令上は「残余利益等の発生に寄与した程度を推測するに足りる〔納税者及び国外関連者が〕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に係る要因に応じて」計算すると規定され(租令 39 条の 12 第 8 項 1 号ハ(2))、残余利益等(無形資産を含む独自の機能により発生した利益)の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因一般が分割指標となり得ることが示されています。この点、前記 II.記載の裁判例・裁決例においても、一般論として、「法的な所有関係だけでなく、無形資産を形成等させるための活動において関連当事者の行った貢献についても勘案する必要があることから、当該無形資産の形成などのための意思決定、役務の提供、費用負担及びリスク管理において、関連当事者が果たした機能等を総合的に勘案し判断する」と様々な要素を総合考慮する旨を判示しており、現行法令の規定と整合的と考えられます<sup>13</sup>。

もっとも、残余利益等の分割指標として、かかる意思決定、役務の提供、リスクの負担等の機能等を総合的に勘案するとしても、残余利益分割法における分割指標として機能させるため(独立企業間価格を算出するため)には、これらを定性的に分析するのみでは足りず、定量的に示す数値で表すことが必要となります。

<sup>12</sup> 平成 23 年度税制改正前の移転価格事務運営要領 3-5 では、基本的利益は「重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益に相当する金額」のことであり、その算定については、「例えば、国外関連取引の事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似する法人(重要な無形資産を有する法人を除きます。)」を比較対象企業として選定することにより行う旨が示されていました。

<sup>13</sup> なお、BEPS プロジェクトを受け改正された 2017 年版の OECD 移転価格ガイドラインでは、無形資産の価値に貢献する機能・資産・リスクに応じて対価が支払われるべきであり、かかる機能等は、無形資産の開発(Development)・改良(Enhancement)・維持(Maintenance)・保護(Protection)・使用(Exploitation)(いわゆる DEMPE)によるものとされています(パラ 6.32 等)

この点、前記裁判例等では、無形資産の形成等に貢献する活動に起因する費用(研究開発費や超過人件費等)を分割指標とする一方(前記 II.1.、2.、4.、5.及び 6.)、無形資産の形成等への貢献が不明確な費用(前記 II.1.)や補助部門の人件費等の費用(前記 II.1.及び 5.)は分割指標に含めないと判断されています。残余利益分割法は、基本的利益を算出した上で、残余利益等をその発生に寄与した程度(分配指標)に応じて納税者及び国外関連者に対して配分するというものであり、無形資産の形成等のために支出した費用の額と無形資産に起因する利益との間には相関関係があると考えられることから、残余利益等の分配指標として、無形資産の形成等に貢献する活動に起因する費用(研究開発費等)を定量的な数値として用いる(反対に無形資産の形成等と無関係な費用を除外する)ことは一般に合理的であると考えられます。もっとも、無形資産の形成等に関連する、性質の異なる費用が複数種類存在し、各費用が残余利益等の発生に寄与する程度が異なる場合には、各費用の金額のみでは寄与度を適切に表せず、合理的な調整が必要となるものと考えられます。

実務上は、無形資産の形成等と関連する費用との関係を意識した対応を行う必要があると考えられます。例えば、分割指標に含める場合には、無形資産の形成等への貢献及び費用との関連性を示す資料等を準備し、反対に分割指標に含めない場合、その機能等が補助的な役割しか果たしていないことや費用が重要な機能と関連しないこと等を示す資料等を作成・保管しておくことが肝要であると考えられます。

#### IV. おわりに

以上のとおり、残余利益分割法の適用においては、(1) 分割対象利益等の算定、(2) 基本的利益の算定、及び、(3) 残余利益等の算定における分割指標の内容を含む多くの論点が存在し、実務上も慎重に対応・検討することが必要になるとを考えられます。

無形資産取引については、BEPS プロジェクトの報告書を受けた OECD 移転価格ガイドラインの改正を踏まえ、我が国の移転価格税制においても DCF 法や所得相応性基準の導入が検討されているところですが、DCF 法の選択及びその内容の適否並びに所得相応性基準の適用要件、適用除外要件(セーフハーバー等を含みます)及び立証責任の転換等様々な論点が議論になることが考えられます。これらが税制改正により導入されこととなれば、無形資産取引に係る価格設定の実務に影響を及ぼすと考えられますので、今後の改正動向や議論の内容について注視する必要があると考えられます。

## Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、下記までお問い合わせください。

### PwC 弁護士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル

電話 : 03-5251-2600(代表)

Email: [pwcjapan.legal@jp.pwclegal.com](mailto:pwcjapan.legal@jp.pwclegal.com)

URL: <http://www.pwc.com/jp/ja/legal.html>

- PwC 弁護士法人に属するタックス ローヤー(税法を専門とする弁護士)は、税務コンプライアンスを意識した経営を志向される企業の皆様のニーズに応えるため、付加価値の高い総合的なプロジェクトタックスサービス(税務アドバイス、事前紹介支援、税務調査対応、争訟に行くか否かの判断の支援、税務争訟代理等)を提供いたします。
- PwC ネットワークは、世界 90 カ国に約 3,500 名の弁護士を擁しており、幅広いリーガルサービスを提供しています。PwC 弁護士法人も、グローバルネットワークを有効に活用した法務サービスを提供し、PwC Japan 全体のクライアントのニーズに応えていきます。
- PwC Japan は、PwC ネットワークの各法人が提供するコンサルティング、会計監査、および税務などの業務とともに、PwC 弁護士法人から、法務サービスを、企業の皆様に提供します。

### パートナー

弁護士・公認会計士

北村 導人

03-5251-2685

[michito.kitamura@pwc.com](mailto:michito.kitamura@pwc.com)

弁護士

柴田 英典

03-5251-2767

[hidenori.shibata@pwc.com](mailto:hidenori.shibata@pwc.com)

本書は法的助言を目的とするものではなく、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。個別の案件については各案件の状況に応じて弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本書における意見に亘る部分は筆者らの個人的見解であり、当弁護士法人の見解ではありません。

© 2018 PwC 弁護士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwC とはメンバーファームである PwC 弁護士法人、または日本における PwC メンバーファームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) をご覧ください。