

多国籍企業の知的財産取引に対応した移転価格税制の理論的基盤

— 独立企業原則と国際的定式配賦の比較検討 —

野 口 倫 央

知的財産は、現代における企業経営の中心となりつつある。そのため、知的財産取引はグローバルな経済活動を行っている多国籍企業にとっても重要性の高い取引となっている。本論文では、このような現状を踏まえ、知的財産取引に対応した移転価格税制の理論的基盤として何がふさわしいのかについて検討を行った。現在独立企業原則を理論的基盤とした移転価格税制が構築されているが、知的財産取引に係る独立企業間価格の算定には多くの問題点を有している。

そこで、独立企業原則とその対立概念である国際的定式配賦との比較検討を行った。その結果、両者に正当性および問題点を指摘することができた。租税法が実学としての側面が強いことも考慮し、国際的定式配賦の不十分さを根拠として、本論文では、割り切りという近いかたちで独立企業原則の優位性を明らかにした。

1. 問題の所在

わが国において、企業のグローバル化は進み、今もなお範囲を拡大している。それに伴い、多国籍企業間での知的財産取引も増加している。

多国籍企業間での取引に対し、国際租税法では、課税権の適切な配分を目的とした移転価格税制という制度が設けられている。この移転価格税制は、関連当事者間取引における取引価格では、適切な課税所得の配分を為し得ることが出来ないという考えのもと、独立企業であれば用いたであろう取引価格により、その関連当事者間取引による価格を修正し、課税所得の配分を行うものである。

このような制度が設けられているものの、現在移転価格を巡り、多くの調査および論争が生じている⁽¹⁾。その原因の一つは、現行の移転価格税制が、昨今の企業経営に必ずしも対応していないことにあると考えられる。企業経営は、従来の製造業から大きくシフト・チェンジし、知的財産を活用した企業経営になりつつある。そのため、改正されたとはいえ、有形資産取引を念頭において構築された移転価格税制⁽²⁾は、知的財産取引に対応し切れていないのである。

経営環境が大きく変わりつつある現在、現行の移転価格税制では、十分に課税所得の適切な配分を達成することは出来ない。企業経営が大きく変わり、知的財産取引の増加している現在において、課税所得の適切な配分を可能とするためには、移転価格税制のルールの見直しだけでなく、その理論的基盤も見直す必要がある。そこで本論文では、知的財産取引に対

応した移転価格税制の理論的基盤はどうあるべきかについて検討を行う。具体的には、現行の理論的基盤である独立企業原則と、その対立概念として位置付けられる国際的定式配賦の比較検討を行い、ナレッジ型経済下における移転価格税制は現在と同様に独立企業原則を理論的基盤として用いるべきか否かを明らかにする。

次節では、わが国における独立企業間価格の算定方法を知的財産取引に焦点を当てながら概観し、その問題点を指摘する。第3節では、独立企業原則と国際的定式配賦を比較した上で、第4節で、どちらが多国籍企業の知的財産取引に対応した移転価格税制理論的基盤として相応しいかを明らかにする。第5節で本論文の要約と結論、および今後の課題を述べる。

2. わが国における知的財産取引に係る独立企業間価格の算定方法と問題点

2-1 独立企業間価格の算定方法

わが国における移転価格税制に関する規定は、租税特別措置法第66条の4において定められている。それによると、わが国の移転価格税制は、次の場合に適用される。

① わが国の法人が国外関連者から支払いを受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき

② わが国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

このように、わが国の移転価格税制は、国外関連取引においてのみ適用がある。すなわち、わが国から税収が不当に減少する場合に限り、適用される。この点はアメリカと異なり、特徴的である。

アメリカでは、国内関連取引においても移転価格税制は適用される。わが国の移転価格税制が国外取引に限定するのは、わが国において初めて移転価格税制が制定された1986年当時の、国際社会におけるわが国の状況に起因する。

国際的経済活動が活発化していた当時、わが国の企業は国外の関連企業に時価よりも低い対価で資産の譲渡を行い、さらに、国外の関連企業から時価よりも高い対価で資産を譲り受けていた。その結果、所得は国外に流出し、わが国の税収が減少するケースが増加しつつあった⁽³⁾。そのため、わが国の税収の流出を防ぎ、税収を維持することを目的とした移転価格税制が考案されたのである。すなわち移転価格税制は、国策として導入されたのである。このような点から、わが国の移転価格税制は、アメリカのような適正取引課税を目的とした移転価格税制とはその性質を異にし、課税管轄喪失防止を狙った財政防衛税制であるといえる⁽⁴⁾。

このような特徴を有するわが国の移転価格税制は、租税特別措置法第66条の4第2項において独立企業間価格の算定方法について規定している。ここでは、取引を棚卸資産に関する取引と棚卸資産以外の取引とに区分し、それぞれの取引の場合における独立企業間価格の算定について、次のように規定している⁽⁵⁾。

(1) 棚卸資産に関する取引の場合

①から③に掲げる基本三法および④の第四法のうち、最も適切な方法により算定した

金額を独立企業間価格として用いる。

① 独立価格比準法

特殊の関係にない売手と買手が、国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同様の状況の下で売買した取引の対価の額（当該同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他に差異のある状況の下で売買した取引がある場合において、その差異により生じる対価の額の差を調整できるときは、その調整を行った後の対価の額を含む。）に相当する金額をもつて当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。

② 再販売価格基準法

国外関連取引に係る棚卸資産の買手が特殊の関係にない者に対して当該棚卸資産を販売した対価の額（以下、この項において「再販売価格」という。）から通常の利潤の額（当該再販売価格に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額をいう。）を控除して計算した金額をもつて当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。

③ 原価基準法

国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、製造その他の行為による取得の原価の額に通常の利潤の額（当該原価の額に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額をいう。）を加算して計算した金額をもつて当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。

④ 上記の方法に準ずる方法その他の政令で定める方法

租税特別措置法施行令第39条の12第8項において、利益分割法および取引単位営業利益法が規定されている。

(2) 棚卸資産以外の取引の場合

棚卸資産以外の取引の場合も、(1)の場合と同様に、上記で示した4つの方法のうち、最も適切な方法により算定した金額を独立企業間価格として用いる。

2-2 知的財産取引に係る独立企業間価格の算定方法

知的財産取引は、棚卸資産取引ではない。したがって、租税特別措置法第66条の4第2項の後段の規定が適用される。

知的財産などの無形資産の価値は、その独自性、ユニークさにある⁽⁶⁾。知的財産の一つであるブランドの場合は、特にこの傾向が強い⁽⁷⁾。このことは、自社の知的財産譲渡価格またはロイヤルティを他社のものと比準させることが困難であることを意味する⁽⁸⁾。すなわち、知的財産取引において、比較可能取引を発見することは困難である⁽⁹⁾。したがって、知的財産の独立企業間価格算定において、独立価格比準法と同等の方法は適していない。

さらに、知的財産を通常開発した企業が保有・使用し、他人に譲渡することは稀である⁽¹⁰⁾。さらに、ブランドのような知的財産は、ユニークであるがゆえに価値がある。そのため、取引価格は買い手ごとに異なると考えられる⁽¹¹⁾。したがって、知的財産の独立企業間価格の算定において、再販売価格基準法と同等の方法は適していない。

知的財産は売買される性質の資産ではないため原価を特定することが困難であり、自己創

設した場合においても知的財産はその創設に要した原価を特定することは困難である。さらに、知的財産から創出される利益は未知数である。したがって、原価に加算すべき利潤額、および利潤額を課されるべき原価の額が特定し難いため、知的財産の独立企業間価格の算定において、原価基準法と同等の方法は適していない。

このように、知的財産の唯一無二性という性質などから考えると、基本三法を、知的財産取引の際の独立企業間価格の算定に用いることは不適切である。これを踏まえると、知的財産取引に係る独立企業間価格の算定は、第四法に依らざるを得ない⁽¹²⁾。

第四法に属する独立企業間価格算定方法は、利益分割法、利益比準法に大別される。わが国の租税特別措置法に規定されている第四法は、租税特別措置法施行令第39条の12において具体的に規定されている。そこでは、第四法として、①利益分割法と②取引単位営業利益法とを規定している。現行の法律に基づけば、判例からも明らかなように、独立企業間価格の算定方法としては、利益分割法、その中でも残余利益分割法が妥当と考えられる。しかしながら、これは独立企業原則を所与のものとして考えた場合に導き出される結論であって、理論的基盤が変われば、その結論も変わらざるを得ない。

2-3 独立企業原則に基づく知的財産評価の問題点

移転価格税制において独立企業原則はグローバル・スタンダードともいうべきものであり、わが国の移転価格税制は独立企業原則にその理論的基盤を置いている。したがって、知的財産の評価あるいは知的財産から生じる利益の測定が重要となる。知的財産の適正価格あるいは利益が独立企業原則に則ったものでなければならないからである。

しかし、知的財産の評価あるいは知的財産から生じる利益の測定は困難である。その点からすると、知的財産取引に係る独立企業間価格を算定することは困難であり、すなわち独立企業原則を適応させるということ自体に問題があるともいえる。

OECDは独立企業原則を移転価格の決定にあたり使用すべき国際的な基準と認めているものの、1995年に公表された『OECD移転価格ガイドライン』は第6章「無形資産に対する特別の配慮」を設け、有形資産と無形資産とを同様に扱うべきではなく、特に注意を払うべきであることを示唆している⁽¹³⁾。そこでは、無形資産の場合、比較対象取引を探すのが困難であること、および無形資産に係る関連取引の行われた時点での価値決定が困難であることを認めている⁽¹⁴⁾。

知的財産の場合、無形資産よりも独自性および唯一無二性が強く、そのためより一層比較対象取引を探すのは困難である。このことは移転価格決定が適正なものとはならない可能性があることを意味する。その結果、国際的な税配分を適切に行うことはできない。国際租税法の秩序を守るために用いられている独立企業原則というグローバル・スタンダードは、知的財産取引の場合、移転価格税制の目的達成を阻害する可能性がある。ここに独立企業原則、あるいは、わが国における独立企業間価格算定方法のいずれかに問題点および限界が存在する。知的財産取引を念頭に置いた場合、独立企業原則から離脱するか、現状の独立企業間価格算定を発展させるかの対応を採る必要がある。

3. 独立企業原則と国際的定式配賦の比較検討

3-1 独立企業原則についての分析

3-1-1 独立企業原則の正当性

国家の課税権の適切な調整の観点から、各国家は、独立企業間価格で取引が行われたと仮定した場合に得られる各企業の所得、すなわち各企業の適正所得に即して、課税を行う必要がある。それが移転価格税制である。移転価格税制においては、関連企業間での取引は、独立企業間価格で行われたものとして、所得計算をすることができる。この移転価格税制は、国際間における課税所得の適正な配分を実現しようとするものである⁽¹⁵⁾。

OECDは、1995年に公表した「OECD移転価格ガイドライン」において、独立企業原則とは、移転価格を決定するために使用すべき国際的な基準であるとしている⁽¹⁶⁾。独立企業原則はOECDモデル条約第9条によって次のように規定されている。

「商業上又は資金上の関係において、双方の企業の間、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又は課されているときは、その条件がないとしたならば一方の企業の利得となったとみられる利得であってその条件のために当該一方の企業の利得とならなかったものに対しては、これを当該一方の企業の利得に算入して租税を課することができる。」

さらにサリーは独立企業原則に関して、次のように述べ、課税庁の抑欲性の象徴と位置づけている⁽¹⁷⁾。

「独立企業原則の利用は自然な反応である。課税庁は、市場に支配される取引を問題視したりはしない。……課税庁の責務は、市場の不当性や不正を正すことでもなければ、まずい取引を公正な取引に修正することでもない。課税庁にとって独立企業とは、経済的に支配されないだけ十分に強くあるいはそのような立場に戦略的に位置する企業をいうのではなく、むしろ、共通の支配に服さない企業をいうのである。……一方、課税庁は、市場を、それが日々機能しているものそのままに受け入れる。」

独立企業原則は、実務界と税務当局の間の共通概念であり、多くの国々が採用している。そのため、独立企業原則は広範に利用され、洗練されたものとなっている⁽¹⁸⁾。したがって、OECDが独立企業原則を国際的な基本コンセプトとして選択し、かつ、各国が相当の経験を積んだ以上は、この事実を無視することはできない⁽¹⁹⁾。

したがって、独立企業原則は国際租税法という秩序を守る上で必要となる。独立企業原則という一定の基準がなければ企業は際限なく税負担を回避し、その結果、適切な国際的税配分という国際租税法の根本理念は崩れてしまう。

独立企業原則に欠点があったとしても、それは各企業間に不公平さをもたらすものではない。独立企業原則は全ての企業に適用される。そのため、独立企業原則のもとでは、関連者

と独立企業は、税務上、平等に取り扱われる。したがって、このように、独立企業原則は、税務上の問題点を取り除いている⁽²⁰⁾。独立企業原則は、関連当事者間で財や役務が移転される場合に、競争市場の動きに最も近い状況をもたらすことから、理論的に健全である⁽²¹⁾。

3-1-2 独立企業原則の問題点

(1) 企業努力の消滅

昨今の企業経営の中心は、従来の個別ベースから連結ベースへとシフト・チェンジしつつある。連結納税制度が導入されるなど連結中心という流れは租税法の分野でも認知されつつある。このような中で企業グループ間取引の重要性は増し、その結果、移転価格税制の役割も増している。

移転価格税制は、関連者間取引を独立企業間取引に引きなおして、所得の配分を行うものである。すなわち、移転価格税制は独立企業原則に理論的基盤を置いている。しかし、これには大きな問題が存在する。それは関連者間取引を独立企業間取引に引きなおすという点である。

移転価格税制は、次のことを前提としている。関連者間取引は歪んだ取引であり、独立企業間取引は正しい取引であるという前提である。

しかし、関連者間取引は組織内部の取引であり、そのような内部取引を独立当事者間取引という市場取引をもって律することは理論的ではない⁽²²⁾。なぜならば、組織内部の取引に当てはまる法則と独立当事者間取引に当てはまる法則は異なるからである。

企業は取引から生じる様々なコストを削減するために企業を結合させるなどする。その結果、企業は統合の利益を享受する⁽²³⁾。これは健全な企業努力である。しかし、そのような事実を無視して独立企業間取引として捉えなおすことは、企業努力を損なうものである。

ラングバインは、高度に統合された事業内部の取引に独立企業原則を適用することは不適切であると指摘する。統合された事業は、統合の利点を生かした利益や取引費用の削減などにより、独立企業よりも効率的な経営ができる⁽²⁴⁾。これこそが企業が統合する最大の誘因である。しかし、独立企業原則を用いることにより、「組織形態に対する収益」は打ち消されてしまう⁽²⁵⁾。これは、企業の統合の結果もたらされる経済的な力を課税上考慮しておらず、非現実的である⁽²⁶⁾。このように、移転価格税制において独立企業原則を用いることには、企業の努力を打ち消すという問題点が存在する。

(2) 知的財産取引における独立企業原則の不適用

移転価格税制において独立企業原則を用いるという問題点は、知的財産や無形資産の取引の場合においてより一層深刻となる。現行の移転価格税制における独立企業間価格算定方法、特に基本三法は、有形資産に対する独立企業間価格算定方法として生成されてきた。それは、移転価格税制がアメリカにおいて議論の対象となった1960年代のアメリカ経済から考えれば当然のことである。当時アメリカでは製造業が中心であったからである。

しかし、現在経済の中心は有形資産から知的財産を中心とする無形資産に変わりつつあ

る。そのような状況において、有形資産を対象に考案された独立企業間価格算定方法を無形資産に援用させることは無意味であり、独立企業間価格を求めるという点から考察しても理論的ではない。

無形資産は、一般的に外部取引される性質のものではない。このことは知的財産の場合、より一層明確である。この観点から考えると、知的財産取引に独立企業原則を適用させることは合理的ではない。このことは以下の3つの理由から証明される。

① 外部取引の稀有性

無形資産、特に知的財産は他の企業と優位な差をもたらす資産である。したがって、そのような企業にとって高い付加価値を持つ資産を非関連者など外部に譲渡することは通常考えられない。

② 取引対価設定の困難性

知的財産から将来発生する所得を予測することは、有形資産以上に困難である。したがって、取引時点においてその所得に見合う取引対価を設定することは困難である。

③ 理論的基盤の相違

独立企業原則は有形資産取引を前提としている。したがって、性質の異なる無形資産、知的財産に適用することは理論的に考えて合理的な方法とは言えない。

独立企業間価格とは独立企業原則に基づいて算定された価格をいう。知的財産取引に独立企業原則を適用させることが合理的でないならば、独立企業原則に基づいて算定される知的財産取引に係る取引価格も合理的ではなくなる。独立企業原則にはこのような問題点が内在する。

3-2 国際的定式配賦についての分析

3-2-1 国際的定式配賦の正当性

関連者間取引を独立当事者間取引に引き直すことを否定する場合、それに代わって多国籍企業の獲得した利益をいかにして適切に配分するか考えることが国際租税法の見地からみて必要である。そこで、独立企業原則に代わる方法として国際的定式配賦による方法がある。国際的定式配賦とは、多国籍企業の全所得をある一定の定式に則って、各国の関連当事者に配分する方法である。これは独立企業原則と対立するアプローチである。

アメリカでは、定式配賦は州レベルではあるが、ユニタリー課税として既に実施されている⁽²⁷⁾。昨今ヨーロッパ委員会では、この定式配賦を国家間、すなわち国際的に導入しようという動きがある。それは独立企業原則が限界に近づきつつあるからである⁽²⁸⁾。独立企業原則に基づいて知的財産を評価することが困難なことから、独立企業原則の限界は理解できる。

定式配賦方式では、移転価格算定は基本的に不必要である⁽²⁹⁾。多国籍企業は企業活動を各国で行い、所得を獲得する。定式配賦方式は、その所得を合算し、その合算された所得を一定の定式に当てはめて、各国家に配賦する方法である。1947年のアメリカ最高裁判所における判決文にもあるように、配分される所得は「おおまかな近似値」(rough

approximation) で良いとされる⁽³⁰⁾。

定式配賦方式も独立企業原則と同様に利益率に注目する。定式配賦方式が独立企業原則と大きく異なるのは利益率に関して利用するデータである。独立企業原則では比較可能な独立他社のデータを利用する。一方、定式配賦方式は、多国籍企業自身のデータを利用するのである⁽³¹⁾。したがって、定式配賦方式の方が簡便的であることが分かる。

現行の移転価格税制は独立企業原則を前提としている。しかし、この前提は多国籍企業の実態から著しく乖離するものであり、租税神話であるという見解もある⁽³²⁾。村井教授は『租税法 一理論と政策一』において、独立企業原則が租税神話であると主張するバードの意見をまとめておられる⁽³³⁾。その著によれば、バードの主張は以下の通りである⁽³⁴⁾。

- ① 課税の対象である企業に全面的に依存せざるを得ない数字から税務当局がこうした租税神話の世界を構築することを期待することは、期待過剰というものである。・・・国際金融取引の浮動性と複雑性は多国籍企業の一部にかかる「真の」利益は、仮にそのような目標の探求に意味があったとしても、決して発見できるものではないことを事実上保障するものである。
- ② 国際的に活動している法人は全て相互に独立しており、かつ完全競争状態にあるとする現行の国際租税制度の根底にある前提と国際ビジネスの実態との基本的な乖離を克服することはできないであろうということである。實際上、ある国の税務当局が他の国から手に入れた税務資料に完全にアクセスできたとしても、彼らですら国境を越えて活動する企業の「適切な」課税標準を正確に把握することは困難であろう。
- ③ 多国籍企業の構成部分は分離独立しているとする租税上の神話は、久しくその有効性を失っている。どのようなものにせよ、新しい国際租税秩序の中心的要素は、課税標準を管轄権間に配分するために合意された定式基準への移行となることは、ほぼ確実である。

これらの見解から明らかであるように、バードは、分離会計、独立企業および独立企業間価格については、ユニタリー課税方式によって代替すべきと提言している。バードは、ユニタリー課税方式が国際的批判にさらされたことは事実であるとしても、それによって全面的に否定されたのではなく、むしろ一部地域だけにその適用を制限したことが不適當なのであり、広くグローバルな地域に適用すれば、現行の独立企業間価格よりも望ましい方式であるとしている。

3-2-2 国際的定式配賦の問題点

村井正教授は、『租税法 一理論と政策一』において、バードの主張に対するムテンの反論もまとめておられる⁽³⁵⁾。その著によればムテンの主張は以下の通りである⁽³⁶⁾。

- ① バードは「世界税制」アプローチをユートピア的であると決め付けている。
- ② 超国家的な法人は、全世界的計算書類を各国の通貨で計算し、および税法を適用するのだろうか。
- ③ 全世界的な成果を暴落通貨で再計算し、通貨暴落国の税法上は、全世界的グループは

大きな利益を得たものと確定するのであろうか。

- ④ 豊かな国の豪華な本部と貧しい国の質素な設備との間の不公平な配分というリスクを犯さずに、資本的投資に基づく割当分をどうすれば確定できるのであろうか。

このようにムテンは、ユニタリー課税方式に伴う技術的欠点を理由に、ユニタリー課税方式へのモデル・チェンジに反対意見を表明した。しかしながら、独立企業原則が移転価格税制についての唯一無二の解決策であるか否かはここからは判断できない。

独立企業原則に代わる国際租税法の基本コンセプトとして国際的定式配賦が提案されたのであるが、OECDは国際的定式配賦を次の理由から受け入れないとしている⁽³⁷⁾。

- ① 二重課税を防止しつつ、課税を確保する方法でこの方式を運用することは困難であるため。
- ② 多国籍企業グループの全世界ベースの課税標準の計算方法に関する合意、課税標準を異なる課税管轄に配分するために使用されるべき要因についての合意、およびこれらの要因をどのように測定し、ウェイト付けをするかに関する合意が必要であるが、困難を伴う。

これらの理由に加え、ここで提唱された定式が恣意的であり、所得配分の方法として曖昧であるため理論的にも健全でない。これらも国際的定式配賦を受容できない理由である。さらに、為替レートの変動は国際的定式配賦の適用をより一層困難なものにしている。

4. 理論的基盤としての独立企業原則の優位性

このように、独立企業原則および国際的定式配賦のどちらにも正当性および問題点が存在する。しかしながら、いずれかを理論的基盤とする必要がある。

OECDは、「OECD移転価格ガイドライン2010年版」において、両者を比較した上で、以下の理由から、国際的定式配賦が独立企業原則に代わる現実的な方法ではないと結論付けている⁽³⁸⁾。

- ① 国際的定式配賦採用時における二重課税防止の困難性
- ② 自国の歳入を最大化しようとする各国が納得する定式開発の困難性
- ③ 為替レートの変動に対する対応の困難性

両者に問題点が存在するのにも関わらず、OECDがこのように結論付けたのは、現在採用されている独立企業原則が、十分洗練されたものになっており、実務界と税務当局の間に共通の理解が確立されている⁽³⁹⁾という認識をOECDが持っているからであると考えられる。すなわち、両者の問題点および移転価格税制という国際的な問題点を踏まえて検討すると、国際的定式配賦の問題点は、妥協し難い問題点であり、移転価格税制という国際的な問題を解決するに際し、国際的定式配賦はグローバル・スタンダードとしては不十分だからである。

現状を鑑みると、村上睦教授が指摘されているように、多国籍企業にとって、世界共通の税制および税率の存在が実現されない限り、国際的定式配賦よりも現行の独立企業原則に基づく移転価格税制の方が望ましい⁽⁴⁰⁾。さらに、関連当事者間取引を、市場取引をメルクマー

ルとして規制することもできることから、移転価格税制において独立企業原則を採用することは引き続き合理的であるともいえる⁽⁴¹⁾。ここに独立企業原則の優位性が確認される。

5. むすびに

知的財産が企業経営の中心となりつつある現代において、知的財産取引は多国籍企業にとって重要性の高い取引である。このような現状を踏まえ、知的財産取引に対応した移転価格税制の理論的基盤として何がふさわしいのかについての検討を行った。現在わが国では、独立企業原則を理論的基盤とした移転価格税制が構築されているが、知的財産取引に係る独立企業間価格の算定には問題点を有している。そこで、独立企業原則とその対立概念である国際的定式配賦との比較検討を行った。その結果、両者に正当性および問題点を指摘することができたものの、租税法が実学としての側面が強いことを考慮すると、国際的定式配賦の不十分さを根拠として、割り切りという近いかたちで独立企業原則に優位性があることが、明らかになった。しかしながら、これは消極的な優位性である。もし世界共通の税制および税率を確立することができれば、両者の関係は逆転し得るものである。

移転価格税制における理論的基盤としての独立企業原則を所与のものとした場合、次に検討すべきは、いかにして独立企業間価格を算定するかという点にある。昨今の判決事例等をみる限りでは、利益分割法、なかでも残余利益分割法の正当性が観察される。

OECDは2012年6月に「OECD移転価格ガイドライン第6章（無形資産に対する特別の配慮）及びその関連条項の改訂の公開草案」を公表した。そこでは、独立企業原則を理論的基盤としたうえで、検討すべき知的財産取引と比較対象取引が存在するか否かで、採用すべき独立企業間価格の算定方法を提案している⁽⁴²⁾。しかしながら、独立企業間価格の算定にはいまだ多くの問題が残っている。この点の検討については、今後の課題としたい。

- (1) 代表的なのが武田薬品工業の事例である。2006年6月に、武田薬品工業が、大阪国税局の税務調査の結果、1,223億円の所得漏れを指摘され、571億円を追徴課税された。これは、武田薬品工業の知的財産取引を巡る移転価格問題である。武田薬品工業は、この莫大な金額を、アメリカ子会社に所得移転させたと指摘されたのである。しかしながら、その後武田薬品工業は大阪国税局に異議申し立てを行い、2012年4月には、更正された所得金額1,223億円のうち、977億円を取り消す異議決定書を受領した。さらに、残りの部分についても、取り消しを求め、2012年5月に武田薬品工業は、大阪国税不服審判所に審査請求書を提出しており、解決をみていない。
- (2) 増井良啓, 2002『結合企業課税の理論』東京大学出版会, p.80.
- (3) 金子宏, 1993「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—」樋口陽一・高橋和之編『現代立憲主義の展開・下』（芦部信喜先生古希祝賀）有斐閣, p.441.
- (4) 村井正編, 2006『教材国際租税法（新版）』慈学社, p.34.
- (5) 従来の租税特別措置法第66条の4第2項では、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法を基本三法、基本三法に準ずる方法その他の政令で定める方法を第四法とし、基本三法の優先適用が定められていた。しかしながら、2011年度の税制改正により、優先順位が取り除かれ、ベスト・メソッド・ルールが採用された。
- (6) 岡村忠生, 1998「無形資産の課税繰延べ取引と内国歳入法典四八二条（一）」『民商法雑誌』第

118巻4・5号, p.611.

高橋秀至, 2005「移転価格税制における知的財産価値評価基準の必要性」『税経通信』第60巻9号, p.152.

- (7) 経済産業省企業法制研究会, 2002『ブランド価値評価研究会報告書』経済産業省, p.13.
高橋秀至「前掲論文」.
- (8) 高橋秀至「前掲論文」.
- (9) 駒宮史博, 1997「無形資産取引に係る移転価格課税上の問題について」『税研』第12巻72号, p.30.
- (10) 「同論文」.
- (11) 経済産業省企業法制研究会, 2002『ブランド価値評価研究会報告書』経済産業省, p.39.
- (12) 駒宮史博「前掲論文」p.34.
- (13) Organaization for Economic Co-operation and Development (OECD), 1995, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD, par. 6.1.
(訳は, 岡田至康監修, 1998『OECD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」』日本租税研究協会を参照した.)
- (14) *Ibid.*, pars. 6.1 & 6.18 & 6.28.
- (15) 清永敬次, 2003『税法(第六版)』ミネルヴァ書房, p.152.
- (16) OECD, *op. cit.*, (訳は, 岡田至康監修, 1998『OECD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」』日本租税研究協会, p.7を参照した.)
- (17) Surry, Stanley. S., 1978, “Reflections on the Allocation of Income and Expenses among National Tax Jurisdictions,” *Law and Policy in Intenational Business*, Vol.10. pp.413-414.
(訳は, 川端康之, 1990「アームズレングスの周辺問題」『民商法雑誌』第101巻6号, p.821を参考にした.)
- (18) OECD, *op. cit.*, par.1.14.
- (19) 村井正, 2003『租税法と取引法』清文社, p.401.
- (20) OECD, *op. cit.*, par. 1.7.
- (21) *Ibid.*, par. 1.13.
- (22) 増井良啓『前掲書』p.172.
- (23) 『同書』p.169.
- (24) Langbein, Stanley. I., 1986, “The Unitary Method and the Myth of Arm’s Length,” *Tax Notes*, Feb. 17, pp.654-669.
- (25) 増井良啓『前掲書』p.173.
- (26) 岡村忠生, 1986「ユニタリー・タックスの理論とその問題点(二)・完」『法学論叢』(京都大学)第119巻6号, p.59.
- (27) 国際的に定式配賦を実施している国はない。
江波戸, 2008『アメリカ合衆国の移転価格税制』五紘社, p.5.
- (28) 小野島真, 2004「国際的定式配賦方式導入の可能性について」『政経論叢』(明治大学)第72巻4・5号, p.251.
- (29) 「同論文」p.241.
- (30) *International Harvester Co. v. Evatt*, Tax Commissioner, 329 U.S. 416; 67 S. Ct. 444; 91 L. Ed. 390; 1947 U.S.
- (31) 小野島真「前掲論文」p.242.
- (32) 村井正『前掲書』p.398.
- (33) 村井正, 2000『租税法—理論と政策—(第三版)』青林書林, pp.247-257.
- (34) Bird, Richard M., 1988, “Shaping a New International Tax Order,” *Bulletin for International Fiscal Documentation*, July, pp.292-299.
- (35) 村井正, 2000『前掲書』pp.247-257.
- (36) Mutén, Leif, 1988, “International: A New international Tax,” *Bulletin for International Fiscal Documentation*, November, pp.471-472.

- (37) OECD, *op. cit.*, pars. 3.63–3.74.
- (38) OECD, 2010, *Review of Comparability and of Profit Methods: Revision of Chapters I–III of the Transfer Pricing Guidelines*, OECD, pars. 1.1–1.32.
- (39) *Ibid.*, par.1.14.
- (40) 村上陸, 1996『多国籍企業と移転価格税制』文眞堂, p.169.
- (41) 望月文夫, 2006「移転価格税制における独立企業原則の基礎理論的考察」『経営学研究論集』(明治大学) 第24号, p. 105.
- (42) OECD, 2012, *Discussion Draft: Revision of the Special Considerations for Intangibles in Chapter VI of the OECD Transfer Pricing Guidelines and Related Provisions*, OECD.