

移転価格税制における 所得相応性基準とは何か

1 問題の発端

平成29年度税制改正大綱の補論「今後の国際課税のあり方についての基本的な考え方」にある「中期的に取り組むべき事項」として、移転価格税制において知的財産等の無形資産を税負担軽減する目的で海外に移転する行為等に対応するために、OECDによるBEPS行動計画8における勧告を踏まえて所得相応性基準の導入を含めて必要な見直しを行うことが示された。BEPSでは、この基準を一定の条件を付して受け入れることとしているが、BEPSの所得相応性基準が改訂版とすれば、本稿は、オリジナル版所得相応性基準が創出された背景と意義について検討することが目的である。

2 オリジナル版所得相応性基準の 関連事項等

この基準のルーツは、米国内国歳入法典の移転価格条項である482条が今から約30年前の1986年の税制改革法(Tax Reform Act of 1986)において同条後段にいわゆる「スーパーロイヤルティ」条項が創設されたことに由来するのである。

そして、1988年10月に米国財務省と内国歳入庁(IRS)は、1986年の上記の改正に関する検討の成果を「482条白書(A Study of Intercompany Pricing)」(以下「白書」という。)としてまとめこれを公表した。この白書を翻訳して要約としてまとめたものが、社団法人日本租税研究協会『内国歳入法第482条に関する白書(移転価格の研究)の概要』である。また、これ以外にも、当時の税務関連の雑誌には、白書に関する論稿が掲載されている。

上述したとおり、所得相応性基準(commensurate with the income attributable to the intangible)は、約30年前に米国において創設された基準であるが、BEPSプロジェクトにより、再度条件付きで取り入れられたことから注目を集めることになったのである。

3 スーパーロイヤルティ条項

1986年の482条の改正箇所は、次のような規定である。

「無形資産の譲渡又は実施権の供与に係る所得の金額が、当該無形資産に帰属すべき所得の金額に相応するものでなければならない。」

この規定から所得相応性基準という名称が付されたのであるが、その意味は、無形資産の譲渡対価又はライセンス契約による使用料について、その無形資産が将来高収益をもたらす場合、関連者間における所得が調整されることを意味しているのである。

4 1986年の482条改正前後の経緯

米国における移転価格税制の規定である482条は、1954年の内国歳入法全文改正の際に、その前身である45条(1928年創設)から移項改正されたものであるが、上述した1986年の一部改正を経て現在に至っている。

米国における税務執行の多くは、財務省規則(Income Tax Regulations)に依存しているが、482条に係る財務省規則は、1965年から始まり1968年及び1969年に一応の整備が終了するのであるが、有形資産等に係る規定に比べて、無形資産等の移転価格決定方法等については、整備が十分なされなかったのである。

この整備が遅れていた無形資産の移転価格決

Topics of International Taxation

定方法に関して、1986年の482条の一部改正、1988年の白書、1990年及び1991年の外資系企業に対する情報提供等の執行面の強化、1991年のAPAの導入、1992年からの財務省規則の再検討を経て、1994年に新規の財務省規則が制定という沿革を経て現在に至っているのであるが、BEPS行動計画8において、「無形資産の関連者間移転に係る整備」を掲げていることから、未だにこの領域に関して、移転価格決定方法に関する決定版としてのガイドラインが形成されていないのが現状である。このような状態を解消するための方法として、所得相応性基準が再度持ち出されたのである。

5 1986年改正に影響を及ぼした2つの判決

1986年の482条の一部改正を引き起こした判決は、次の2つである。

- ① Eli Lilly & Co. and Subsidiary v. Commissioner, 84 T.C. 996 (1985) .
- ② G. D. Searle & Co. and Subsidiary v. Commissioner, 88 T.C. 252, 376 (1987)

この両社の事案は、類似する内容であるが、イーライリリー社（以下「E社」という。）の例で以下説明する。

E社は、医薬品、農薬、化粧品等の製造販売をする米国法人である。この事案の対象年度は1971年から1973年である。同社は、高収益が見込める鎮痛剤を開発し、鎮痛剤の特許権を子会社（以下「S社」という。）に非課税となる特定出資をした。S社はこの鎮痛剤の製造を米国属領であるプエルトリコにおいて行うことで、米国属領所得の非課税の優遇措置等を利用したことと、親会社であるE社と子会社S社の所得配分において、S社に過大に配分されていた点が争点となったのである。

課税当局は、特許権のS社移転を法的に認めさせたが、482条の適用上その所得はE社に配分されることを主張したが、裁判所はその主張を認めず所得の再配分を支持した。そして、裁判所は、移転価格決定方法として残余利益分割法

を採用したのである。

このように、1986年改正前では、司法の判断が先行して立法及び税務執行が遅れていたといえよう。そこで、1986年の482条の一部改正と1988年白書が登場するのである。

6 白書の意義

白書は、無形資産に係る取引における利益をBALRM (basic arm's length return method) という生産要素に市場利益を割り当てる方法を提唱したが、複雑な事例への同法の適用が難しいことから利益分割法の併用が検討された。さらに、無形資産の譲渡対価或いは使用料の価格を事後的に見直す定期的調整を提唱したことに白書の意義を見出すことができる。

その後、1992年の財務省規則の規則案において、BALRMを発展させた比較対象利益範囲(CPI)が導入されたが、OECD等からの批判を受けたことで、CPIが消えて利益比準法(CPM)が新たに財務省規則に加えられたのである。

白書は、所得相応性基準の核となるべき定期的調整について、納税義務者が定期的調整不要としている条件、見直しの頻度等について検証している。不要となる場合、納税義務者により、次の3つを立証が必要である。

- ① ライセンス契約締結後に予測できなかった利益をもたらす事象が生じた場合
- ② 契約に修正する項目がないこと
- ③ 非関連者取引においても予測できなかった利益をもたらす事象が生じた場合に調整することが契約にないこと

今後は、所得相応性基準を日本が導入するのであれば、見直しの頻度、定期的調整不要の条件等が検討の対象となろう。

中央大学商学部教授

矢内 一好