

事例研究1 移転価格税制と無形資産の取り扱い

[問 題 1]

甲社は、日本の著名な化粧品製造販売会社である。日本と租税条約を締結しているA国において同国の化学会社C社との間で、甲社60%、C社40%の株式保有比率で、A社を合併で設立し、甲社の有するA国の特許権に基づいて一定の化粧品を製造販売する予定である。A社との間では特許権ライセンス契約を締結して、正味売上高の5%の使用料をとる計画である。

5%の使用料を採用したのは、非関連者である他国のD社に同じ特許権ライセンス契約を締結し、5%の使用料を徴収しているからである。この特許権の実施は特別な知識経験がなくても可能であるため、特段の技術援助は行っていない。

甲社はA社にも特に特許権実施のための技術指導を行うつもりはない。A社の会長は甲社の社長が兼任するが、社長及び従業員は全てC社が調達する。ただ、甲社はA社に対し、甲社に20年及び15年在籍している自社社員を2名5年間の予定で出向させて、A社の技術及び事業の指導監督をさせる予定である。両名の給与賞与はA社が負担する。1名はA社の取締役兼工場長、他の1名は総務、人事及び経理を扱う甲社の総務部の部長である。

[質 問 (1)]

工場長となる従業員の出向は特許権ライセンス契約を超えた技術援助となり、その結果、移転価格税制上、甲社は5%を超えた使用料をA社から徴収する必要があるか？

[問 題 2]

上記の事案において、甲社から派遣されて総務部長となる者は、A社の事業組織を樹立するために、甲社が有する原材料購入、製品企画、在庫管理、販売促進のマニュアルを翻訳し、かつ、自己の甲社における経験に基づいて、甲社の組織に似たA社の経営、営業、生産、研究開発、販売促進等の組織の基礎を樹立した。

甲社としてもA社をその世界中の関連会社の一環として管理する上で甲社の事業運営方法を用いてもらうことは便利であり、他方A社としても甲社が長年の事業経験に基づいて形成してきた事業運営方法の採用によって効果的な運営が行うことができる。

[質 問 (2)]

甲社は、移転価格税制上、上記のようなA社の経営、営業、生産、研究開発、販売促進等の事業組織の確立に対して何らかの対価をA社から取得すべきであろうか？

[問 題 3]

甲社は日本と租税条約を締結しているB国において約20年前から全株所有の販売子会社B社を設けて、甲社の化粧品を卸売してきている。B社は、当初の3年間は損を計上したが、その後は毎年かなりの利益を上げている。B社の年間売上高は200億円相当を超えるに至っている。B社は過去20年間の間にB国内において化粧品卸売業の会社として確固たる地位を築くに至った。

B国の税務当局は、甲社とB社間の関連取引に再販売基準法を適用し、通常の利潤を算定するにあたり、B社は20年間に培ったマーケティングの無形資産を利用していることを理由として、その無形資産の価値として正味売上高の4%を加味して移転価格課税を行ってきた。甲社とB社は相互協議の申立てを行った。両国の租税条約の議定書においては、両国はOECD移転価格ガイドラインに従って移転価格課税を行うと合意している。

B社は非独占的輸入代理店である。しかし、他にA社製品を輸入販売する者はいないので、事実上独占的輸入代理店である。B社の事業は、専らB国において甲社製品販売のための顧客層の獲得維持が中心である。広告宣伝は毎年予算をたて、甲社の同意を得て、甲社が実費で（関連販売会社が売上高に比例して負担）提供する広告材料を用いて、年間2億円相当の資金を使って現地の新聞雑誌等に広告宣伝を行っている。

輸入販売する化粧品に付いている商標は甲社が所有しており、B社は甲社との間に商標許諾契約を締結して、正味売上高の3%の使用料を支払ってその商標をB社の社名その他に大々的に使用している。甲社の商標はB国で高い評価を受けている。

[質 問 (3)]

B国税務当局の主張は、正しいと言えるか？

事例研究2 Commissionnaire (問屋) の取り扱い

[問題]

1. アメリカ合衆国デラウェア法人である C 社はニューヨーク証券取引所に上場している会社である。日本において、従来第三者の会社を総代理店としてパーソナル・コンピューターを販売していたが、同製品に対する日本市場が拡大し、総代理店契約が期間満了になったこともあって、今後は自己の全株所有会社として乙社を設立して、乙社を経由して販売する方針を決定した。乙社は従業員30名を雇用して、パーソナル・コンピューターの卸売を行う予定である。
2. その販売形態として、商法551条乃至558条に規定されている問屋(といや)契約を利用して販売することを企画している。商法551条は、「問屋トハ自己ノ名ヲ以テ他人ノ為メニ物品ノ販売又ハ買入ヲ為スヲ業トスル者ヲ謂フ。」と規定している。問屋の法律関係の特殊性は、利益の帰属という経済的実質と権利義務の帰属という法律的形式とが食い違っていることである。
この契約はドイツ、フランス、スイス、ベルギー、スペイン等においてコミッションネア (Kommissionär, Commissionnaire) 契約と呼ばれ、製品の販売形態の一つとして用いられている。
3. C社と乙社は問屋契約を締結し、C社が本人、乙社が問屋として活動する。C社は、自社の商標を付したパーソナル・コンピューターを乙社に送り、乙社はそれを自己の名前で卸売する。顧客は毎月代金を乙社の指定する銀行口座に振り込む。乙社はそれから自己の手数料と輸入関税の額を差引いて残りをC社に送金する。
4. 乙社の負担するリスク・機能及び資金負担は下記に述べるようにきわめて軽減されている。
 - (1) 売掛金については、問屋契約上、乙社がその回収のために最善の努力をする旨を規定しているが、現実に回収不能になった場合には、C社がその損失を負担することになっている。(債権回収リスク)
 - (2) 製品の瑕疵担保は乙社が顧客に対して売買契約の当事者として責任を負うが、その裏付けとして、製品の不良についてはC社が乙社に対して責任を負担し、不良製品を無償、運賃負担で良品と交換する。(製品保証リスク)

- (3) 製品は商業倉庫に在庫として保管されているが、製品の所有権は乙社が顧客に販売する迄はC社に留保されている。従って、売れない製品はC社が自己所有の製品として引取る義務がある。(在庫リスク)
- (4) 乙社は、広告宣伝義務を負担しない。広告宣伝が必要な場合は、C社の負担で行う。(広告宣伝リスク)
- (5) 乙社は、顧客に販売した日本円でC社に支払えばよく、為替リスクは負担しない。(為替リスク)
- (6) 乙社からC社への製品代金の支払は常に乙社が顧客から売掛金を回収した後であり、製品の輸入の申告は甲社が行うが、その時に支払う関税は、A社に支払う代金から控除される。(資金負担)
- (7) 上記に述べるように乙社のリスクも資金負担も限定的なので、C社は乙社の手数料として下記のいずれでも充分であると考えている。

- (a) 乙社の総経費(販売一般管理費を含む)の115%
- (b) 当該製品売上高の5%

- (8) 乙社の当初の年間の業績としては次のようなものが予想されている。

(製品売上高		¥ 10,000,000,000)	
コミッション売上高	(1) 経費の115%の場合	¥ 500,250,000	
	(2) 売上高の5%の場合	¥ 500,000,000	
総経費(販売一般管理費を含む)		¥ 435,000,000	
営業利益	(1) 上記(1)の場合	¥ 65,250,000	(12.9%)
	(2) 上記(2)の場合	¥ 65,000,000	(13.0%)

[質 問]

- 乙社はC社がその恒久的施設であるとして法人税を課せられるか?
(日米租税条約5条5項、6項等参照)
- 輸入と国内販売の段階で消費税を納付する義務があるのは乙社か、C社か?
(消費税法5条2項、消費税基本通達10-1-12等参照)
- 乙社の下記の手数料(コミッション)は、独立企業間価格という観点からどういう問題があるか?

- (1) 乙社の総経費（販売一般管理費を含む）の 115%
- (2) 当該製品売上高の 5%

移転価格事務運営要領

第2章 調査

2 - 11 (調査において検討すべき無形資産)

調査において無形資産が法人又は国外関連者の所得にどの程度寄与しているかを検討するに当たっては、特許権、営業秘密等の技術革新に関する無形資産のみならず、例えば、企業の経営、営業、生産、研究開発、販売促進等の活動によって形成された、従業員等の能力、知識等の人的資源に関する無形資産並びにプロセス、ネットワーク等の組織に関する無形資産についてもその検討範囲に含め、これら所得の源泉となるものを総合的に勘案することに留意する。

2 - 12 (無形資産の形成、維持又は発展への貢献)

無形資産の使用許諾取引等について調査を行う場合には、無形資産の法的な所有関係のみならず、無形資産を形成、維持又は発展(以下「形成等」という。)させるための活動において法人又は国外関連者の行った貢献の程度も勘案する必要があることに留意する。

なお、無形資産の形成等への貢献の程度を判断するに当たっては、当該無形資産の形成等のための意思決定、役務の提供、費用の負担及びリスクの管理において法人又は国外関連者が果たした機能等を総合的に勘案する。この場合、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ことに留意する。

2 - 13 (無形資産の使用許諾取引)

法人又は国外関連者のいずれか一方が保有する無形資産を他方が使用している場合で、当事者間でその使用に関する取決めがないときには、譲渡があったと認められる場合を除き、当該無形資産の使用許諾取引があるものとして当該取引に係る独立企業間価格の算定を行うことに留意する。

なお、その使用許諾取引の開始時期については、非関連者間の取引の例を考慮するなどにより、当該無形資産の提供を受けた日、使用を開始した日又はその使用により収益を計上することとなった日のいずれかより、適切に判断する。

消費税法

第5条（納税義務者）

事業者は、国内において行つた課税資産の譲渡等につき、この法律により、消費税を納める義務がある。

- 2 外国貨物を保税地域から引き取る者は、課税貨物につき、この法律により、消費税を納める義務がある。

第13条（資産の譲渡等を行なつた者の実質判定）

法律上資産の譲渡等を行つたとみられる者が単なる名義人であつて、その資産の譲渡等に係る対価を享受せず、その者以外の者がその資産の譲渡等に係る対価を享受する場合には、当該資産の譲渡等は、当該対価を享受する者が行つたものとして、この法律の規定を適用する。

消費税基本通達

10 - 1 - 12（委託販売等に係る手数料）

委託販売その他業務代行等（以下10 - 1 - 12において「委託販売等」という。）に係る資産の譲渡等を行った場合の取扱いは、次による。

- （1）委託販売等に係る委託者については、受託者が委託商品を譲渡等したことに伴い収受した又は収受すべき金額が委託者における資産の譲渡等の金額となるのであるが、その課税期間中に行つた委託販売等のすべてについて、当該資産の譲渡等の金額から当該受託者に支払う委託販売手数料を控除した残額を委託者における資産の譲渡等の金額としているときは、これを認める。
- （2）委託販売等に係る受託者については、委託者から受ける委託販売手数料が役務の提供の対価となる。

なお、委託者から課税資産の譲渡等のみを行うことを委託されている場合の委託販売等に係る受託者については、委託された商品の譲渡等に伴い収受した又は収受すべき金額を課税資産の譲渡等の金額とし、委託者に支払う金額を課税仕入れに係る金額としても差し支えないものとする。

日米租税条約 (2004年3月30日発効)

第5条

- 1 この条約の適用上、「恒久的施設」とは、事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部又は一部を行っている場所をいう。
- 2 「恒久的施設」には、特に、次のものを含む。
 - (a) 事業の管理の場所
 - (b) 支店
 - (c) 事務所
 - (d) 工場
 - (e) 作業場
 - (f) 鉱山、石油又は天然ガスの坑井、採石場その他天然資源を採取する場所
- 3 建築工事現場、建設若しくは据付けの工事又は天然資源の探査のために使用される設備、掘削機器若しくは掘削船については、これらの工事現場、工事又は探査が十二箇月を超える期間存続する場合には、恒久的施設を構成するものとする。
- 4 1から3までの規定にかかわらず、「恒久的施設」には、次のことは、含まないものとする。
 - (a) 企業に属する物品又は商品の保管、展示又は引渡しのためにのみ施設を使用すること。
 - (b) 企業に属する物品又は商品の在庫を保管、展示又は引渡しのためにのみ保有すること。
 - (c) 企業に属する物品又は商品の在庫を他の企業による加工のためにのみ保有すること。
 - (d) 企業のために物品若しくは商品を購入し又は情報を収集することのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。
 - (e) 企業のためにその他の準備的又は補助的な性格の活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。
 - (f) (a)から(e)までに掲げる活動を組み合わせた活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。ただし、当該一定の場所におけるこのような組合せによる活動の全体が準備的又は補助的な性格のものである場合に限る。
- 5 1及び2の規定にかかわらず、企業に代わって行動する者(6の規定が適用される独立の地位を有する代理人を除く。)が、一方の締約国内で、当該企業の名において契約を締結する権限を有し、かつ、この権限を反復して行使する場合には、当該企業は、その者が当該企業のために行うすべての活動について、当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされる。ただし、その者の活動が4に掲げる活動(事業を行う一定の場所で行われたとしても、4の規定により当該一定の場所が恒久的施設とされない活動)のみ

である場合は、この限りでない。

- 6 企業は、通常の方法でその業務を行う仲立人、問屋その他の独立の地位を有する代理人を通じて一方の締約国内で事業を行っているという理由のみでは、当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされない。
- 7 一方の締約国の居住者である法人が、他方の締約国の居住者である法人若しくは他方の締約国内において事業（恒久的施設を通じて行われるものであるか否かを問わない。）を行う法人を支配し、又はこれらに支配されているという事実によっては、いずれの一方の法人も、他方の法人の恒久的施設とはされない。

OECD 移転価格ガイドライン

第2章 伝統的な取引基準法

() 再販売価格基準法

2-15 関連者間取引における再販売者の再販売による利益は、同一の再販売者が比較可能な独立企業間取引における売買において得る再販売差益を参考に決定されよう。また、比較可能非支配取引において独立の企業が稼得する再販売差益も、指針となろう。再販売者が一般的な仲介事業を行っている場合には、再販売差益は仲介手数料と関連し、通常、製品の販売価格に対する率で計算されるであろう。このような場合の再販売差益の決定に当たっては、その仲介業者が代理人として行動しているのか、それとも本人として行動しているのかを考慮すべきである。

TRADITIONAL METHODS

)Resale price method

2.15 The resale price margin of the reseller in the controlled transaction may be determined by reference to the resale price margin that the same reseller earns on items purchased and sold in comparable uncontrolled transactions. Also, the resale price margin earned by an independent enterprise in comparable uncontrolled transactions may serve as a guide. Where the reseller is carrying on a general brokerage business, the resale price margin may be related to a brokerage fee, which is usually calculated as a percentage of the sales price of the product sold. The determination of the resale price margin in such a case should take into account whether the broker is acting as an agent or a principal.