

平成 30 年 6 月 5 日現在

機関番号：15201

研究種目：若手研究(B)

研究期間：2016～2017

課題番号：16K16987

研究課題名(和文)日米比較法研究による知的財産権取引課税における「租税法と私法」論の有用性の検証

研究課題名(英文)A Study on Problems of Intellectual Property Taxation by Japan-U.S. Tax Law's Comparative Study

研究代表者

谷口 智紀(TANIGUCHI, Tomonori)

島根大学・法文学部・准教授

研究者番号：50634432

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 1,200,000円

研究成果の概要(和文)：租税法と私法(知的財産法)の関係の問題を、具体的に、知的財産権取引をめぐる租税回避の問題と捉えて研究を進めた。

この問題については、例えば通達に依拠した解決などの租税行政の恣意性の余地を生むような方法により解決がなされるのではなく、法律に基づく解決が図られるべきである。すなわち、租税法の執行場面では租税法律主義が重視されるべきであり、私法関係準拠主義の下で租税法独自の法律関係を構築するためには、租税公平主義の要請を実現する立法によるべきである、と結論づけることができた。

研究成果の概要(英文)：I studied problems of relation of Tax Law and Civil law. Specifically, it is problems of tax avoidance using intellectual property transaction.

The solution to this problem should not depend on circular notices of National Tax Agency. This should be settled by tax law. In tax law enforcement, we should make much of the principle of "No taxation without representations". Problems of tax avoidance should be settled by legislation as requests of the principle of "Tax equity".

研究分野：租税法

キーワード：租税法

1. 研究開始当初の背景

(1) 多様化・複雑化する私的経済取引に対処するための法整備の必要性は他の法領域と同様に租税法領域にも求められているが、課税問題は山積されている。本研究の対象である知的財産権取引も例外ではない。

(2) 租税法は種々の私的経済取引を課税の対象としており、これらの経済取引は通常の場合には、私法によって規律されている。租税法と私法の関係について、学界では活発な議論が展開されてきており、通説では、租税法法律主義の機能である納税者の予測可能性と法的安定性を確保するには、租税法が他の法分野から借用している概念(借用概念)は私法上で用いられる概念と同一に解されるべきであり、また、課税は私法上の法律関係に即して行われるべきであると理解されている。

(3) 注目される知的財産権取引は、第一次的に知的財産法によって規律されている。租税法と私法の関係の議論を踏まえると、知的財産法からの借用概念は知的財産法上で用いられる概念と同一に解されるべきであり、また、課税は知的財産法上の法律関係に即して行われるべきである。

(4) 知的財産法は知的財産権創造者に対して適正な対価(インセンティブ)を与えるという明確な立法目的を有する一方で、租税法は担税力に応じた課税(公平な課税)を実現するという立法目的を有する。租税法と民商法等の関係と、租税法と明確な立法目的を有する知的財産法との関係が同列に扱われるべきかという問題が浮上する。立法目的を達成するために、知的財産法は通常法律関係を、知的財産法上の特別な法律関係に修正しているが、この修正においては、租税法の立法目的は考慮されていない。知的財産法上の特別な法律関係に即した課税が行われる結果、担税力に応じた課税が実現できないという問題が生ずる。

2. 研究の目的

(1) 知的財産権取引に係る租税法法律関係を構築するうえで、知的財産法の立法目的と租税法の立法目的のいずれが優先されるべきかが検討されるべきであるが、学界では十分な議論がなされていない。本研究では、知的財産権取引をめぐる課税問題のうち、租税法と私法(知的財産法)の関係の問題、とりわけ、知的財産法領域の議論が租税法領域に及ぼす影響を及ぼすかを検証することにより、租税法法律関係における租税法と知的財産法の優先関係を明確化するとともに、租税法が知的財産法領域の議論をいかに受容すべきかを明らかにすることを目指す。

(2) 知的財産権取引も通常の取引と同様に、私法上の法律関係を前提に租税法の解釈・適用がなされるべきである。ところが、知的財産権取引の特殊性に基因して、租税法と知的財産法との関係の問題、知的財産権の帰属

の問題、知的財産権の評価の問題という3つの問題が生じる。本研究では、租税法と知的財産法との関係の問題に焦点を絞り研究を行う。租税法と私法との関係の再検討を試みた先行研究を本研究の出発点として、研究途上である租税法と知的財産法との関係の問題について、以下の3点を明らかにする。

(3) 我が国の知的財産権取引課税の現状を整理・検討することで、知的財産法領域の議論が租税法領域に及ぼす影響を及ぼすかを明らかにする。知的財産法領域の議論が租税法の立法に影響を及ぼす場合、知的財産法領域の議論が租税訴訟(判決の判断構造)に影響を及ぼす場合、知的財産法領域の議論が租税法実務に影響を及ぼす場合という3つに分けて問題点を整理・検討し、問題の所在を明らかにする。

(4) 租税法法律関係における租税法と知的財産法の優先関係を明らかにする。納税者の予測可能性と法的安定性を確保するには、課税は私法上の法律関係に即して行われるべきである(私法関係準拠主義)から、知的財産権取引に対する課税は、当該取引を規律する知的財産法上の法律関係に即して行われるべきである。私法関係準拠主義を踏まえて、租税法と知的財産法との関係は、租税法と民商法等の関係と同列に扱われるべきか、さらに、知的財産法上の法律関係を前提とした課税では担税力に応じた課税が実現できない場合、いかなる租税法法律関係が構築されるべきかを明らかにする。

(5) 租税法と知的財産法との関係に基因する知的財産権取引課税をめぐる実際問題を取り上げ、問題解決のあり方を提示する。例えば、特許法35条は、従業者の行った職務発明に係る「特許を受ける権利」は従業者に原始的に帰属すると規定するとともに、契約等による「特許を受ける権利」の使用者への承継を認めるが、従業者はその代償として「相当の対価」の支払いを受ける権利を有すると規定している。特許法上の法律関係を重視すると、「相当の対価」請求権に基づいて支払われた金員は譲渡所得あるいは雑所得のいずれに該当する。一方で、職務発明は従業者としての地位で行われることを重視すると、使用者から従業者に支払われた金員は、すべて給与等と同列に取扱い、給与所得に該当すると解することができる。

(6) 納税者の予測可能性と法的安定性の確保の観点から、私法関係準拠主義に基づいて特許法上の法律関係に即して課税が行われるべきであるか、あるいは、担税力に応じた課税の観点から、実体を重視した課税が行われるべきであるか、を租税法と知的財産法の優先関係を踏まえて、知的財産権取引の課税問題についての具体的な問題解決のあり方を提示する。

3. 研究の方法

(1) 2ヶ年の研究期間で、租税法と私法(知

的財産法)の関係の問題の研究に取り組む。
(2)平成28年度(第1年度)は、知的財産法領域の議論が租税法領域に及ぼす影響を及ぼすかを明らかにするために、我が国の知的財産権取引課税の現状を整理・検討する。次年度のアメリカでの現地調査のための事前準備を行う。

(3)平成29年度(第2年度)は、租税法と知的財産法の問題をさらに掘り下げるためにアメリカでの現地調査を行い、アメリカ租税法との比較法研究に示唆を得て、具体的な問題解決のあり方を提示する。

(4)アメリカとの比較法研究を通して導出できた結論について実行可能性等の観点から検証して、最終的な研究成果をまとめあげる。

4. 研究成果

(1)租税法と私法(知的財産法)の問題を、具体的に、知的財産権取引をめぐる租税回避の問題と捉えて研究を進めた。

(2)知的財産を利用した租税回避に対する新たな対抗策の研究を通して、知的財産訴訟における租税法上の移転価格の証拠としての有用性を検討した。具体的には、知的財産訴訟のうち特許訴訟、とりわけ特許侵害に対する損害賠償額の算定方法について概観すると、特許侵害に対する損害賠償額と移転価格とは高い関連性があった。

(3)知的財産取引に係る人工的な低い移転価格が、知的財産訴訟における当該知的財産の価値判断に影響することにより、多国籍企業は所有する知的財産に対して十分な法的保護を受けることができなくなるおそれがある。多国籍企業は低い移転価格を選択することのリスクを回避するために、本来あるべき移転価格を設定することになる。結果として、知的財産訴訟における証拠開示手続による確定申告書と鑑定文書の開示は、多国籍企業による知的財産を利用した租税回避に対する対抗策となる。

(4)知的財産訴訟における租税法上の移転価格の証拠としての有用性の検証を通して、とりわけ、特許侵害に対する損害賠償額と移転価格には高い関連性があることから、移転価格が損害賠償額の算定におけるデータとして活用されるべきである。

(5)以上のとおり紹介した知的財産を利用した租税回避に対する新たな対抗策は、多様化、複雑化する租税回避に対する抜本的な解決方法を提示しているとはいえないが、租税回避が横行する現状に対する一定の歯止めとなる。

(6)知的財産権取引をめぐる租税回避の問題の研究を深化させるために、私法取引に対する租税法の対応の現状と問題点を明らかにした。租税回避の問題は知的財産権取引の固有問題ではなく、租税法の基本論点でもあるからである。

(7)具体的には、財産評価基本通達・総則

6項の適用をめぐる問題、「特別の事情」の判断において租税回避の目的という主観的要素を重視することの可否を検討した。

(8)総則6項は、租税公平主義の観点から、時価の客観的減価要因が生じていたにもかかわらず評価通達を形式的に適用することにより納税者の担税力が過大に算定されることを避けるために、想定外の時価の下落事情が事後的に生じた場合の救済措置と位置づけられてきた。実体的要件である「著しく不相当」と、手続的要件である「国税庁長官の指示」という2つの適用要件を充足する場合に限られて適用されるべきものであった。「著しく不相当」とは、課税物件である相続財産の価格を確定する要件であることから、課税要件明確主義の統制下に置かれ、納税者に租税回避の目的があったことを理由に同規定を適用すべきではない。

(9)ところが、租税行政庁は租税回避の目的が認められる場合には、総則6項の適用が認められるべきであるとの立場に立って、裁判例もこれを追認し、総則6項の適用基準である「特別の事情」の判断において、租税回避の目的という主観的要素を重視して判断を下していた。総則6項の適用の判断に主観的要素を持ち込むことは、租税行政庁による通達の使い分けという通達課税の問題を引き起こすおそれがある。

(10)例外的な定めである総則6項が不明確な基準により適用されることは、相続財産の評価における租税法律主義の予測可能性の観点から問題であるとともに、租税公平主義の平等取扱原則に反するものである。現状の総則6項の適用には極めて看過できない状況が見られ、租税法律主義の観点からの速やかな法的統制がなされるべきである。

(11)租税法と私法(知的財産法)の問題については、例えば通達に依拠した解決などの租税行政庁の恣意性の余地を生むような方法により解決がなされるのではなく、法律に基づく解決が図られるべきである。すなわち、租税法の執行場面では租税法律主義が重視されるべきであり、私法関係準拠主義の下で租税法独自の法律関係を構築するためには、租税公平主義の要請を実現する立法によるべきである、と結論づけることができた。

5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文](計4件)

谷口智紀、財産評価基本通達・総則6項の適用をめぐる問題、島大法学、査読無、61巻、3・4号、2018、141-166

谷口智紀、租税回避行為の否認論の展開、増田英敏編『租税憲法学の展開』、査読無、2018、127-178

谷口智紀、タックス・ヘイブン対策税制を

めぐる問題 租税特別措置法 40 条の 4 第 2 項 2 号にいう「特定外国子会社等の各事業年度の決算」の意義、増田英敏編『租税法の解釈と適用』、査読無、2017、132-148

谷口智紀、特許侵害に対する損害賠償額算定における移転価格の有用性 知的財産を利用した租税回避に対する新たな対抗策の紹介を中心に、木村弘之亮先生古稀記念『公法の理論と体系思考』、査読無、2017、291-310

〔学会発表〕(計 2 件)

谷口智紀、相続財産基本通達・総則 6 項の適用をめぐる「特別の事情」の判断、租税法務学会平成 30 年 4 月例会、2018 年 4 月 14 日、専修大学

谷口智紀、知的財産権を利用した租税回避をめぐる問題、日本税法学会第 106 回大会、2016 年 6 月 12 日、広島国際会議場

〔図書〕(計 0 件)

該当なし

〔産業財産権〕

出願状況 (計 0 件)

名称：該当なし

発明者：

権利者：

種類：

番号：

出願年月日：

国内外の別：

取得状況 (計 0 件)

名称：該当なし

発明者：

権利者：

種類：

番号：

取得年月日：

国内外の別：

〔その他〕

ホームページ等

該当なし

6. 研究組織

(1) 研究代表者

谷口 智紀 (TANIGUCHI, Tomonori)

島根大学・法文学部・准教授

研究者番号：5 0 6 3 4 4 3 2

(2) 研究分担者

該当なし ()

研究者番号：

(3) 連携研究者
該当なし ()

研究者番号：

(4) 研究協力者
該当なし ()