

令和 2 年 6 月 25 日現在

機関番号：15201

研究種目：若手研究

研究期間：2018～2019

課題番号：18K12628

研究課題名（和文）租税法における知的財産権取引の帰属判定ルールの構築に関する日米比較法研究

研究課題名（英文）A Comparative Study of Rules on Attribution of Income at Intellectual Property Taxation in U.S. and Japanese Tax Law

研究代表者

谷口 智紀（TANIGUCHI, Tomonori）

島根大学・学術研究院人文社会科学系・准教授

研究者番号：50634432

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 1,400,000円

研究成果の概要（和文）：知的財産法の各規定は課税関係までも含めて構築されているわけではなく、民法に対する特別法である知的財産法の各規定は、明確な立法目的をもつものが少なくない。経済的利得である所得に課税する租税法と、知的財産権取引を法的に統制する知的財産法の関係に起因した問題が生じている。実質所得者課税の原則は、所得の帰属の判定における事実認定の基準の在り方を明らかにしたものである。問題の本質は、知的財産法上の法律関係にしたがって認定される所得の帰属者と、課税上の所得の帰属者が同一であるか否かであり、この問題を実質所得者課税の原則の適用の限界と捉えるべきかが問われる。

研究成果の学術的意義や社会的意義

研究成果の学術的意義は、知的財産権取引の課税問題という喫緊の課題について、租税行政の恣意性を排除し、納税者の予測可能性を確保するために、租税法における知的財産権の帰属の問題の本質を明らかにすることにある。

諸外国が知的財産権取引に対する課税ルールを整備し、課税上の紛争を未然に防止する仕組みを構築している中で、わが国が従前どおりの不明確な法解釈・適用による課税を行っている場合には、わが国で創出された知的財産権の海外流出の問題が生じることだけでなく、今後の知的財産権の創出活動を阻害することにもなりかねない。社会的意義は、課税の側面から、わが国の知財立国の政策に寄与することにある。

研究成果の概要（英文）：Provisions of intellectual property law is not enacted including taxation relations. These provisions of intellectual property law that is special law for the civil law, have specific legislative purposes. It is problems what is relation between incentive theory of intellectual property law and tax equity of tax law. The principle of substantial taxation is standard of finding. Essential problem is whether intellectual property rights holders equals to taxpayers who earn economic income. The problem means whether limits of applications of the principle of substantial taxation.

研究分野：租税法

キーワード：租税法 知的財産権取引

様式 C - 19、F - 19 - 1、Z - 19 (共通)

1. 研究開始当初の背景

納税義務者と課税物件の結びつきを意味する課税物件の帰属は、課税要件の根幹である。学界では実質所得者課税の原則についての議論が展開されてきたが、通説的見解では、課税物件の法律上(私法上)の帰属は、形式と実質が相違する場合には、実質に即して帰属を判定すべきであると解されている。

租税法は種々の経済取引を課税の対象とするが、これらの経済取引が通常の場合には私法によって規律されていることから、租税法の解釈・適用過程では、私法上の法律関係が構成され、この法律関係に基づいて租税法の課税要件規定の当てはめが行われる。

実質所得者課税の原則が法律的帰属説によること、そして、課税が私法上の法律関係に即してなされることから、事実認定過程である課税物件の帰属の判定は、私法領域と変わるところはないはずである。知的財産権取引をめぐる帰属の判定も、知的財産権の発生から消滅、経済的利用を規律する知的財産法にしたがってなされるべきである。

2. 研究の目的

本研究の目的は、租税法領域における知的財産権取引をめぐる帰属の問題に焦点を当て、アメリカ租税法との比較法研究に示唆を得ることにより、具体的な問題解決の手法を提示することにある。納税者の予測可能性と法的安定性の向上に寄与することに本研究の目的は集約される。

3. 研究の方法

本研究では、わが国における課税物件の帰属の問題に関する先行研究を踏まえて、アメリカにおける知的財産権取引課税の本格的な研究に示唆を得て、わが国における知的財産権取引をめぐる帰属の問題の解決を目指した。

具体的な研究方法は以下のとおりである。

第1年度においては、わが国の知的財産権取引の課税問題に関する文献収集を通して、知的財産権取引をめぐる帰属の問題を整理・検討した。知的財産権取引をめぐる帰属の問題が争点となった裁判例・裁判事例の整理・検討を通して具体的な問題を明らかにした。アメリカでの現地調査のための事前準備として、アメリカにおける知的財産権取引の課税問題に関する文献収集を行った。これらの研究を踏まえて、論文発表や研究会報告を行った。

第2年度においては、第1年度に引き続き、知的財産権取引に対する課税問題についての文献収集を行った。わが国における知的財産権取引をめぐる帰属の問題をさらに掘り下げるために、知的財産権の保護を重視するアメリカでの現地調査を行ったうえで、わが国の租税法の議論に重要な影響を及ぼすアメリカ租税法との比較法研究に示唆を得て、具体的な問題解決手法を検討した。これらの研究を踏まえて、論文発表や研究会報告を行った。

4. 研究成果

本研究の研究成果は、大きく分けて以下の3点である。

知的財産権取引の帰属の問題に関する研究会報告

「租税法における知的財産権の帰属の問題」と題して研究会報告をした。

知的財産権の帰属の問題には、所得の人的帰属の問題と所得の年度帰属の問題がある。とりわけ、前者の問題をめぐることは、知的財産権取引は親子会社間の特殊関係者間取引が多いこと、そして、この特殊性から限られた当事者との閉鎖的市場での取引がほとんどであることから、客観性が確保しづらいという特徴がある。知的財産権取引における所得の帰属の判定をめぐることは、知的財産権の国際取引については、例えば、移転価格税制などの規定が整備されており、所得の人的帰属の問題については、タックス・ヘイブン対策税制などにより一定の問題解決が図られている。一方で、知的財産権の国内取引に係る所得の人的帰属の問題については、他の取引と同様に取り扱われており、いわゆる実質所得者課税の原則にしたがって所得の帰属が判断されている。

租税法における知的財産権の帰属の問題とは何か、とりわけ知財高判平成22年5月25日税資260号順号11443(岡三証券事件)を紹介することを通して、実質所得者課税の原則にしたがって所得の帰属を判定する場合には、わが国の現行の租税法ではいかなる問題が生じるのかを明らかにした。報告内容は知的財産権の国内取引に絞って検討した。

本報告の骨子は、実質所得者課税の原則をめぐる学説、裁判例の整理、岡三証券事件の地裁判決と高裁判決の比較・検討、租税法における知的財産権の帰属の問題とは何かという点にあった。

通説的見解は、実質所得者課税の原則は法律的帰属説の立場に立って、所得の帰属の判定における事実認定の基準の在り方を明らかにしたものであると解している。しかし、このように解する場合には、経済的利得である所得に課税する租税法と、知的財産権取引を法的に統制する知的財産法の関係に起因した問題が生じる。なぜならば、知的財産法では課税関係までを含めて各規定が構築されているわけではないし、民法に対する特別法である知的財産法の各規定は明確な立法目的にしたがって置かれているからである。

問題の本質は、知的財産法上の法律関係にしたがって認定された所得の帰属者と、課税上の所得の帰属者と認定されるべき者が同一であるか否かであり、この問題を、実質所得者課税の原則の適用の限界と捉えるべきかが問われる。

以上の報告内容は、今後、論文として発表することを予定している。

知的財産権の帰属判定に不可欠である税務調査に関する論文発表

知的財産権取引に係る情報が十分に入手することができなければ、帰属を適正に判定することができない。とりわけ、知的財産権の国際取引をめぐっては、納税者側に情報が偏在化しやすいという特徴がある。税務調査の実効性を高めるための移転価格税制の手続規定の法整備が重要であるが、一方で、わが国の現行法がいかなる問題を抱えているかを明らかにした。

申告納税制度における税務調査は、納税者が申告をした税額が適正かどうかを点検し実質的な担税力を担保するための制度であるが、国家の公権力と私人の基本的な人権の衝突する場面であることから、適正手続の保障の法理によって民主的統制が図られなければならない。

ところが、わが国の移転価格税制の手続的側面では、文書化は納税者に事務負担を強いだけでなく、同時文書化規定の求める一定の水準が担保されない場合には、推定課税及び同業者調査についての質問検査権の行使がなされること、推定課税を破るためには、納税者は自己が算定した価格が独立企業間価格であることを主張立証しなければならないが、このハードルは低いものではないこと、同業者調査に基づいて独立企業間価格が算定又は推定される場合には、シークレット・コンパブルの問題から、租税争訟の場面で納税者は租税行政庁の主張の根拠であるデータにアクセスできないこと、という問題を抱えている。

移転価格税制の手続的側面は、納税者のコンプライアンスの向上に重点をおいて租税行政庁の権限強化を図るものであり、租税手続法領域における納税者の権利利益の保護という視点を欠いたものに変容している。

わが国における移転価格税制の現行の手続規定をめぐるとの問題点を出発点にアメリカ租税法との比較法研究を行った。具体的には、アメリカの文書化制度に示唆を得て、租税法主義の視点から、わが国の文書化制度の実効性がいかに担保されるべきかを明らかにした。

アメリカ租税法では、納税者が文書化を怠っている場合には、内国歳入法典6038A条及び6038C条に規定するペナルティだけではなく、6662条に規定する極めて重い加算税が課されることによって、その実効性が確保されている。6662条には、納税者が文書化の義務が果たしている場合にはその適用を回避することができるとのセーフハーバー条項が置かれており、移転価格調査に協力を得られた納税者に対して優遇的取扱いを整備している。アメリカのように、非協力的な納税者に対して罰則が課されるべきか否かには議論の余地があるが、わが国の租税法における申告納税制度を担保するための制度である推定課税や同業者調査についての質問検査権を、移転価格税制の実効性を確保するための道具として用いることの妥当性が再検討すべきである。

アメリカ租税法の文書化制度では、コンプライアンスがいかに確保されるべきかに重点を置いて規定が整備されていたが、わが国と比較した場合には、アメリカの税務調査手続は納税者の権利利益の保護の視点から適切に整備されている。税務調査の一場面である移転価格調査は、納税者が申告納税をした後に、納税者と租税行政庁とが初めて対峙する場面であり、紛争が生じやすい。租税行政庁のみが強力な権限を持つことを容認するためには、両者の力関係を調整するためには手続規定が不可欠である。納税者の権利利益を保護するためには、手続保障の原則が要請する明確な手続規定の整備が早急になされるべきである。

知的財産権取引の課税問題を論じる論文集（著書）出版

知的財産権取引をめぐるとの課税問題を論じる論文集『知的財産権取引と租税回避』を上梓した。とりわけ、同書の補章において以下のことを明らかにした。

知的財産権取引の国際課税問題に関する議論の進展に対応するために、我が国の租税法規定の法整備が図られている。知財立国を目指す我が国では、グローバル社会の急速な進展に速やかに対応するために、知的財産権取引の課税ルールの明確化が迅速になされるべきである。

とりわけ、国際課税問題については、OECDでの議論を踏まえて我が国の租税法規定の法整備が進められるという状況にある。ところが、OECDの勧告内容等への対応を急ぐあまり、課税の公平に重視する改正が多く、不確定概念に分類される文言が多用されるなど、租税法主義の機能である、租税行政庁の恣意的課税の排除や、納税者の予測可能性と法的安定性の確保に意を払ったものとはいえない改正が散見される。

場当たり的な立法による問題解決は許されない。租税法の解釈・適用過程、そして立法過程を統制する租税法の基本原則である租税公平主義と租税法主義にしたがって、体系的な問題解決の手法が採られるべきである。

知的財産権取引の課税問題が体系的に整備されることは急務である。この問題解決には租税法の基本原則である租税公平主義と租税法主義の両者の視点から整合性のある法体系が構築されなければならない。とりわけ、知的財産権取引の国際課税問題の解決を図るにおいては、具体的には、課税の公平を実現するためだけではなく、強力な課税権を有する租税行政庁による恣意的課税を排除すべく法的統制を加えることが必要である。

知的財産権取引をめぐるとの法整備では、租税法主義の批判に耐えうるか否かの検証が図られるべきである。

租税法領域における知的財産権取引をめぐるとの帰属の問題は租税法体系にしたがって問題解決を図るべきであることから、同書の問題解決手法が採用されるべきである。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計3件（うち査読付論文 1件／うち国際共著 0件／うちオープンアクセス 0件）

1. 著者名 谷口智紀	4. 巻 580号
2. 論文標題 研究開発税制をめぐる有効性の検証と評価－アメリカ租税法との比較法研究を中心に－	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 税法学	6. 最初と最後の頁 43-62
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 谷口智紀	4. 巻 62巻3・4号
2. 論文標題 移転価格税制における同時文書化義務規定の検討－アメリカ租税法との比較検討を中心に－（1）	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 島大法学	6. 最初と最後の頁 1-27
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 谷口智紀	4. 巻 63巻1号
2. 論文標題 移転価格税制における同時文書化義務規定の検討－アメリカ租税法との比較検討を中心に－（2・完）	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 島大法学	6. 最初と最後の頁 5-20
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

〔学会発表〕 計2件（うち招待講演 0件／うち国際学会 0件）

1. 発表者名 谷口智紀
2. 発表標題 研究開発税制と租税優遇措置としての有用性 アメリカ租税法との比較法研究を中心に
3. 学会等名 日本税法学会中四国地区研究会
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 谷口智紀
2. 発表標題 租税法における知的財産権の帰属の問題
3. 学会等名 日本税法学会中四国地区研究会
4. 発表年 2019年

〔図書〕 計1件

1. 著者名 谷口 智紀	4. 発行年 2020年
2. 出版社 成文堂	5. 総ページ数 300
3. 書名 知的財産権取引と租税回避	

〔産業財産権〕

〔その他〕

-

6. 研究組織	氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考
---------	---------------------------	-----------------------	----