

取引形態別移転価格税制(6) ～無形資産取引について～

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人
移転価格グループ シニアマネージャー 毛利 和人

ERNST & YOUNG
Quality In Everything We Do

1 はじめに

移転価格税制が導入され、20年が経過したが、企業の国際化が進展するとともに移転価格に関する問題がマスキに引き上げられる機会が増加している。我が国の企業、特に製造業等が低廉な労働力、低廉なコストを求め、また、市場に近い立地を求め、海外に工場を建設し、海外進出を果たすとともに、特に「無形資産」に関する移転価格上の問題がクローズアップされている。我が国の移転価格調査が、従来の有形資産取引から無形資産取引及び役務提供取引に重点が移動していることを示している(注1)。

本稿では、我が国を中心に米国及びOECDでの無形資産に関する取扱い等を紹介する。

なお、我が国における執行面における大きな動きとしては、移転価格事務運営指針が平成18年3月20日に改正されて、新たに無形資産取引に関して「調査において検討すべき無形資産の範囲(事務運営指針2—11)」、「無形資産の使用許諾取引(同2—13)」が追加されるとともに、「無形資産の使用許諾等(旧2—11)」に一部変更が加えられ、「無形資産の形成、維持又は発展への貢献(同2—12)」が追加されている。

2 無形資産の範囲について

(1) 我が国における無形資産の範囲

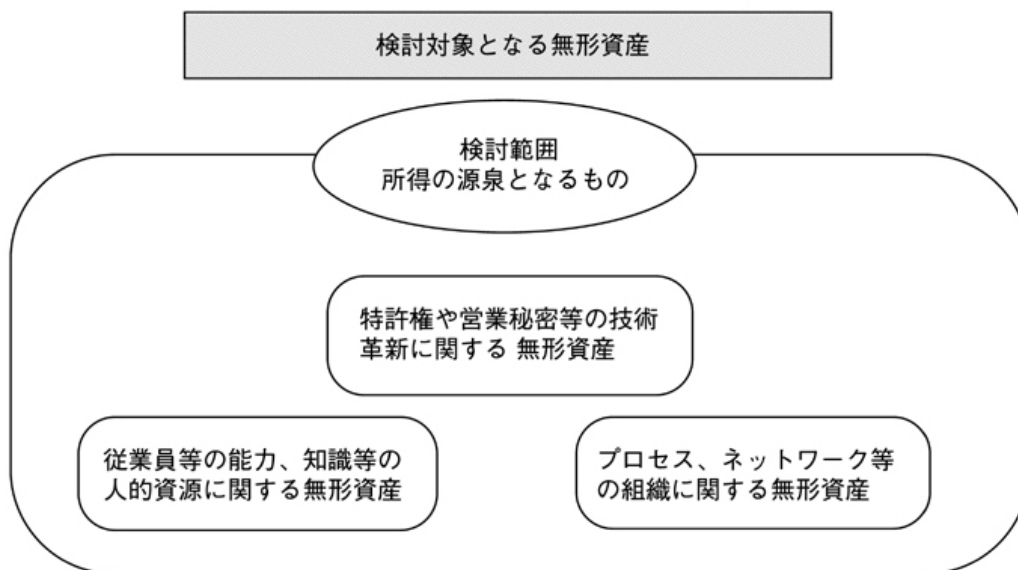
無形資産の範囲について、事務運営要領1—1(19)で、「措置法通達66の4(2)—3の(8)に規定する無形資産をいう」とし、措置法通達66の4(2)—3の(8)で、「著作権、基本通達20—1—21に規定する工業所有権等のほか、顧客リスト、販売網等の重要な価値のあるものをいう」と規定している。基本通達20—1—21は外国法人の納税義務に関して国内源泉所得を規定するものであるが、そこでは「工業所有権等とは、特許権、実用新案権、意匠権、商標権の工業所有権及びその実施権等のほか、これらの権利の目的とはなっていないが、生産その他の業務に関し繰り返し使用し得るまでに形成された創作、すなわち、特別の原料、処方、機械、器具、工程によるなど独自の考案又は方法を用いた生産についての方法、これらに準ずる秘けつ、秘伝その他特別に技術的価値を有する知識及び意匠等をいう」と規定している。

一方、法人税法上でみると「無形減価償却資産」として、鉱業権、漁業権、ダム使用权、水利権、特許権、実用新案権、意匠権、商標権、ソフトウェア等が規定されている。法人税法上の無形(減価償却)資産は、移転価格の算定において特別に配慮しなくてはならない無形資産の範囲とは異なる規定となっていると考えられる。

改正された事務運営要領では、その「調査において検討すべき無形資産(2—11)」(図1参照)を新設し、「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、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、これらの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。」旨を規定している。

改正前においては、工業所有権等の「技術革新」に重点が置かれていたと考えられるが、その「技術革新」の範囲についても、『技術革新に関する無形資産の例示に掲げた「営業秘密」とは不正競争防止法においては、「秘密として管理されている生産方法、販売方法その他の事業活動に有用な技術上又は営業上の情報であって、公然と知られていないもの」とされており、また、技術とは「科学的研究成果を生かして人間生活に役立たせる方法」のほか「物事を取り扱ったり処理したりする方法や手段、またそれを行うわざ」の意味もあることから、これらは製造にかかるものに限らず営業にかかるものも含む革新的(イノベーション)技術一般を含む広いものであることを前提としている』(注2)とされているので、実際問題として範囲が広がっていると考えられる。また、新事務運営要領は、次に述べるように、「人的資源に関する無形資産」及び「組織に関する無形資産」を明確に調査において検討すべき無形資産と規定していることから、より無形資産の範囲を幅広くしたと考えられる。

図1 検討対象となる無形資産の範囲(注3)



人的資源に関する無形資産を追加したのは、我が国で培った経営、生産、研究開発、販売促進等の能力、知識等が従業員等の海外子会社への出向や或いは海外子会社への派遣によって能力、知識等が海外へ移転していた場合、適正な対価の回収が行われているか否かを検証することを目的としていると考えられる。本社の従業員が海外子会社に出向する場合、当該従業員の給与等は海外子会社の負担となり、海外子会社に派遣される場合には、それに要した経費等は海外子会社に請求されるのが通常であるが、事務運営要領は、従業員等のこのような異動に伴って無形資産が海外子会社に移転し、海外子会社の所得の源泉になっているか否かを検討することを指示している。

無形資産として「企業の経営、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」を明確に規定したことから、その影響は大きいと考えられる。

組織に関する無形資産に関しては、多国籍企業がその組織力を基に、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プロセス、ネットワーク等の組織に関する無形資産が所得の源泉であるか否かを検討することを規定している。

『プロセスとは生産工程、交渉手順であり、ネットワークとは、企画、開発、製造、販売、資金調達及び管理に係る取引網など、製造販売等を問わず広い範囲を包含するものであることを前提としている。通常「ビジネスモデル」と呼ばれるようなものもこれに該当する』とされている(注4)。

親会社が組織全体の運営を企画立案し子会社等がそれに沿って経営を行っており、販売費の低減、シナジー効果、効率的な組織運営が行われている場合には、組織に関する無形資産が強調され、多国籍企業の統合された事業が生み出す規模の経済や多岐にわたる相互関係による利益に関心を示していることが考えられる(注5)。

更に、新事務運営要領は、「技術革新に関する無形資産」「人的資源に関する無形資産」及び「組織に関する無形資産」を個別に評価することなく総合的に勘案するとされていることから、より問題を複雑化していると考えられる。

(2) 米国における無形資産の範囲

米国財務省規則 § 1.482—4「無形資産の移転に係る課税所得の算定方法」、(b)無形資産の定義において、「第 482 条の適用上、無形資産とは、以下のものを含み、個人的な役務の提供から独立し、かつ、重要な価値を有する資産であるとして次のものを規定している。

特許、発明、秘密方式、秘密工程、意匠、又はノウハウ
文学上、音楽上、又は美術上の著作権
商標、商号、又はブランドネーム
一手販売権、ライセンス、又は契約
方法、プログラム、システム、手続、宣伝、調査、研究、予測、見積り、消費者リスト、又は技術データ
その他の類似項目、第 482 条の適用上、あるものの価値が、その物理的属性ではなく、その知的内容又は他の無形資産から派生している場合、それは本条(b) から までに掲げられた項目に類似しているとみなされる(注6)。

(3) OECD 移転価格ガイドラインの無形資産の範囲

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)では、次のように規定している(同パラグラフ 6.2、6.3、6.4)。

無形資産について、特許、商標、商号、デザイン、型式等の産業上の資産を使用する権利、文学上の財産権、及びノウハウ、企業秘密等の知的財産権等を含む。
商業上の無形資産には、顧客に譲渡され、あるいは事業活動に使用される事業資産(例えば、コンピュータソフトウェア)である無形資産の権利と同様に製品の製造、あるいはデザイン、形式が含まれる。
商業上の無形資産と区分できるマーケティング上の無形資産として、商標、商号、顧客リスト、販売網、重要な宣伝的価値を有するユニークな名称、記号、写真としている

2 無形資産の所有者について

移転価格税制を考える上で重要なことに、無形資産によってもたらさせる所得を誰に帰属させるかという問題がある。そして無形資産取引に関する移転価格問題を複雑にしている要因に、法的な所有者と経済的な所有者が一致しない場合がある。

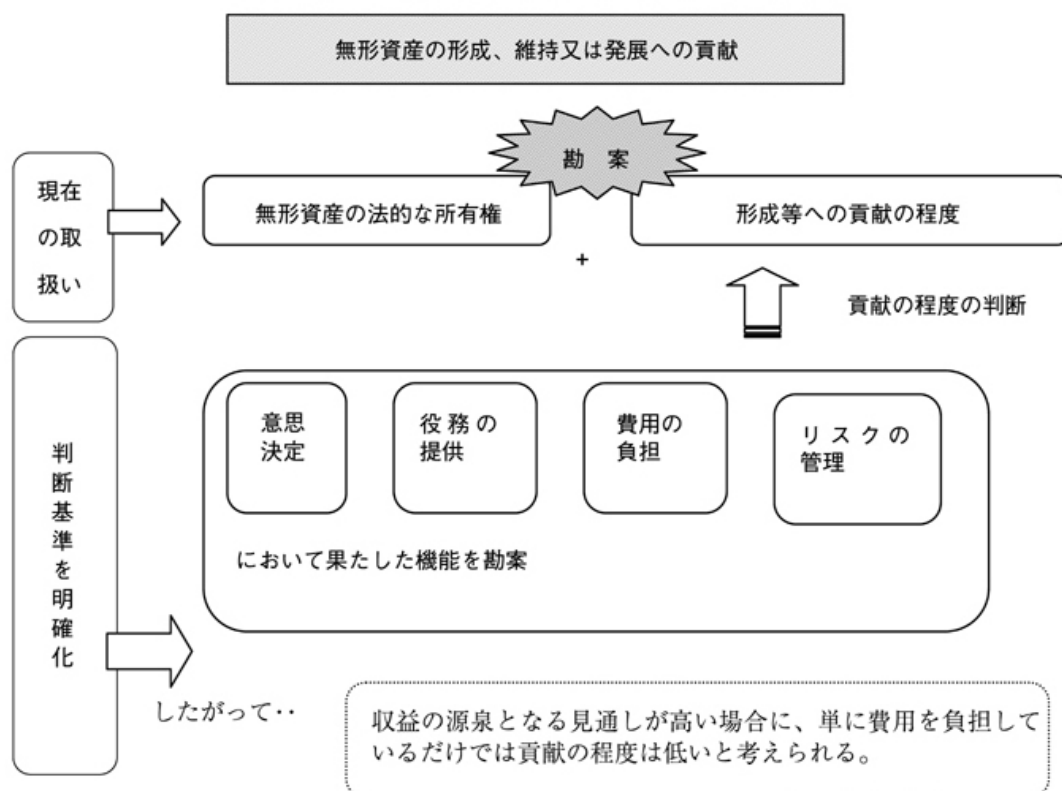
(1) 我が国の無形資産の所有者の取扱い

事務運営要領は、規定していた内容を明確にした部分と新たに追加した部分からなっている。内容を明確にした部分としては、「無形資産の形成、維持又は発展への貢献(同2—12)」の前段の部分であり、そこでは、「無形資産の使用許諾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」と規定している。(図2 参照)

この事務運営指針は、製造特許や商標権等の法的所有者だけでなく、無形資産を実質的に形成等を行った者にもその無形資産の経済的価値に見合った利益を帰属させるとしている。

新たに設けた部分(2—12の後段部分)では、「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分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。」と規定している。

図2 無形資産の形成、維持又は発展への貢献(注7)



事務運営要領が新たに追加して規定した無形資産の形成等の貢献に関する規定は、米国財務省規則における法的に保護されていない無形資産で、無形資産の開発費用の負担割合が最も多い関連者を決定できない場合の規定に類似しているし、2003年に公表された財務省規則案に通じるものがある(注8)。

いずれにしても、今後、無形資産の形成等の貢献度合いの測定(開発等の意思決定、役務の提供、費用の負担及びリスクの管理において果たした機能等の測定)、帰属すべき所得の算定方法について大きな議論を巻き起こすことが予測される(注9)。

(2) 米国の無形資産の所有者の取扱い

米国は、1968年財務省規則で、「開発者援助者ルール」が規定され、関連者グループ内の複数の関連者が無形資産を開発した場合には、一関連者が無形資産の開発者とし、かつ、移転価格税制上の所有者とされ、他の関連者は援助者とされると規定していた。この開発者援助者ルールは法的所有権を無視しているとの批判が起こり、1994年の最終規則では修正されている。その§1.482—4(i)(3)において、「法的に保護されている無形資産の場合は、無形資産を利用する権利の法的所有者が、移転価格の適用上、通常の場合所有者とされる……」。法的に保護されていない無形資産の場合は、無形資産の開発者が所有者となる。二以上の関

連者が共同で無形資産を開発した場合には、移転価格税制の適用上、関連者の内の1メンバーのみがその無形資産の開発者、かつ、所有者とされ、他の参加メンバーは支援者とされる。通常の場合、開発者は、適当な報酬なしに、その無形資産の開発に実質的に貢献するであろう資産または役務を含む、その無形資産の開発の直接又は間接の費用を最も多く負担する関連者である……。開発費用の負担割合が最も多い関連者を決定できない場合には、開発活動の場所、各関連者がそのプロジェクトを独立して実行する能力、各関連者がプロジェクトを管理した程度、及び関連者の実際の行動を含む他の全ての事実及び状況が配慮される。無形資産の開発又は増加に関連して、無形資産の所有者に提供された支援に対する独立企業間における対価の額を反映させるために配分が行われうる……。その支援に関して必要とされるいかなる配分の額も、第 482 条の下において適用可能なルールに従って決定されなければならない」と規定している(注 10)。

現行の暫定規則(2003 年規則案)では、無形資産の所有者判定ルールを改正し、知的財産法の下での無形資産の法的所有者、或いは契約や他の法律の規定に基づく無形資産の権利保有者として識別された関連者が移転価格税制上の無形資産の所有者と看做されることとされ、無形資産に対するライセンスや使用権等も無形資産の一つの項目となることが明確にされている。また、関連者間取引の経済的実態が法的所有者を移転価格上の所有者と看做すことに矛盾を生じた場合は、税務長官は当該取引の経済的実態に従って所有権を判定するとしている(注 11)。

(3) OECD 移転価格ガイドラインにおける無形資産の所有者の取扱い。

明確には規定されていないが、商標あるいは商号を有していない企業が行うマーケティング活動にふれ、マーケティング上の無形資産の法律上の所有者でない者が、売上や市場シェアの拡大等を通じて、当該無形資産の価値を増加させた場合は、その投資からの収益を獲得する資格について規定している(パラ 6.38)。

3 無形資産取引に関する移転価格算定方法

無形資産取引としては、無形資産に係る使用許諾取引と譲渡取引がある。譲渡取引については基本的に評価の問題となる(後述)。ここでは、使用許諾取引について記載する。なお、納税者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において、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いて無形資産の使用許諾取引があるものとして、その取引に係る独立企業間価格の算定を行うものとされている。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し、当該無形資産の提供を受けた日、使用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により適切に判断することとされている(事務運営指針 2—13)。

米国における対価の支払いの取扱いについては、名目的な対価のみを支払い又は全く対価を支払わず、かつ、譲渡した者がその資産の実質的な権利を留保している場合には、他の方法がより適正であると立証されない限り、独立企業間の対価はロイヤリティ(使用許諾取引)という支払方法によるものとされており、日本の取扱いと類似したものとなっている。

なお、OECD 移転価格ガイドラインには、上記のような取扱いの規定はない。

(1) 我が国における移転価格算定方法

移転価格算定方法としては、次のようなものが考えられる。

独立価格比準法(CUP法)と同等な方法:比較可能取引を選定し比較する方法。特異性の強い無形資産の場合は比較可能性に問題がある。

原価基準法(CP法)と同等な方法:無形資産の開発に要した経費に比較可能取引を選定して一定のマークアップを付ける方法。無形資産の開発に要した費用と無形資産の価値と間に相関関係が認められない場合がある。

貢献度利益分割法(P S法)、取引当事者双方の合算利益を利益の発生に寄与した割合に応じて取引当事者に配分する方法

残余利益分割法(R P S M):取引当事者双方の合算利益を、まず取引当事者双方にそれぞれの通常の利益を配分し、次に、残った残余利益を取引当事者双方が超過収益の発生に寄与したと考えられる無形資産の価値に応じて合理的に配分する方法

取引単位営業利益法(T N M M):比較対象取引に係る売上高営業利益率あるいは総費用営業利益率を用いて独立企業間価格とする方法。取引単位営業利益法を無形資産取引に適用する場合は、まず、無形資産取引を有している関連者(検証対象法人)につき取引単位営業利益法によって帰属する利益を算定し、残余の部分を他の関連者に帰属する無形資産取引に係る対価の額とする(注12)。

基本三法は、非関連者の売上総利益率と比較を行うのに対して、取引単位営業利益法は、非関連者の営業利益率あるいはフル・コストに対する営業利益率と比較することから、営業利益に影響を及ぼす検証対象法人と比較対象企業との機能等の差異の調整が必要となる場合がある。

独立価格比準法等の基本三法と同等な方法が他の方法である貢献度分割法等に優先して適用されることとなる。

(2) 米国における移転価格算定方法

米国における無形資産に係る移転価格算定方法は、次のように規定されている。

独立取引比準法(C U T法)
比較対象利益比準法(C P M)
利益分割法(P S法)
特定されていない方法

算定方法の優先順位はなく、ベストメソッド・ルールが適用される。

(3) OECD 移転価格ガイドラインにおける移転価格算定方法

棚卸資産取引に採用される算定方法が同様に無形資産取引に適用されと考えられる。
取引基準法として次のような算定方法が適用可能と考えられる。

C U P法
C P法

取引単位利益法として次のような算定方法が適用可能と考えられる。

P S法
取引単位営業利益法

C U P法等の取引基準法がP S法等の取引単位法に優先適用される。

なお、OECD移転価格ガイドラインは、取引単位営業利益法の認知の条件として次のことをあげていることに留意する必要がある(パラグラフ3.34—3.44)。

- ・ 取引単位営業利益法に対して適用される比較可能性の確保(取引に関連した関連者と独立企業の多くの面につき高い類似性の要求、営業利益に重大な影響を及ぼしうる要素への配慮)、
- ・ 他の取引法と同様に、取引単位での検証、

- ・ その他(関連者取引に帰せられる関連者の利益のみを考慮すること、複数年で検討すること、幅で検討することなど)。

4 移転価格上の無形資産に係る評価の問題

無形資産が譲渡される場合は、その時点での時価が問題となる。無形資産に係る評価に関する規定は、我が国の税法等においては相続税評価通達における営業権等の評価方法の規定があるのみで、移転価格税制上には、具体的な規定はない。一般に無形資産の評価方法としては、インカム・アプローチ、マーケット・アプローチ、コスト・アプローチが考えられる。

(1) インカム・アプローチ

将来の収益をベースに算出する方法で、ディスカウント・キャッシュ・フロー法(DCF法)や超過収益還元法などがある。DCF法とは、無形資産から生じるキャッシュ・フローが無形資産の価値を決定するという立場に立っている方法で、将来のキャッシュ・フローを割り引き、現在の価値で算出する方法である。将来のキャッシュ・フローの金額の算定が重要である。

(2) マーケット・アプローチ

マーケットにおける同等の取引事例をもとに評価対象となる無形資産の価値を算出する方法である取引事例比較法等がある。

(3) コスト・アプローチ

無形資産を取得等した場合にかかる費用をベースに無形資産の価値を算出する方法である。

【参考文献】

(注1) 「無形資産と費用分担契約について」、羽床正秀、国際税務 2006 年 10 月号、30 ページ

(注2) 「移転価格事務運営要領(事務運営指針)」及び「連結法人に係る移転価格事務運営要領(事務運営指針)」の改正について、上野嘉一、国際税務 2006 年 6 月号、32 ページ

(注3) 同上、32 ページ

2004 年通商白書では、無形資産を次のように分類している。

技術革新(イノベーション)によって生み出される知的資源、

組織形態によって生み出される知的財産、

人的資源によって生み出される知的財産、

また、 の具体例として、成果物が法的に保護される形態である特許権、企業秘密、著作権等、

の具体例として、ブランド、プロセス(組織構造等)、ネットワーク(資金調達、顧客開拓等)、 の具体例として、経営陣(マネージメント・スキル、能力、意欲等)や従業員(オペレーション・スキル、能力、意欲等)を掲げている。

(注4) 同上、32 ページ

(注5) 「無形資産と費用分担契約について」、羽床正秀、国際税務 2006 年 10 月号、35 ページ

(注6) 「平成 16 年度版移転価格税制詳解」、羽床正秀、古賀陽子共著、795 ページ

(注7) 「移転価格事務運営要領(事務運営指針)」及び「連結法人に係る移転価格事務運営要領(事務運営指針)」の改正について、上野嘉一、国際税務 2006 年6月号、34 ページ

(注8) 「国際課税の現状について」、井阪善裕、租税研究 2004 年3月、121 ページ『例えば、無形資産が工業所有権等法的に保護される権利である場合には、一義的にはその名義人が法的所有者であると同時に実質的な経済的利益の帰属者となるであろうが、現実にはその名義人が必ずしもその工業所有権等を開発し又は醸成したものと一致しないことがあります。そのような場合には、わが国においては、無形資産は、必ずしも法的な権利の帰属に縛られず、その名義人ではなく、その無形資産を開発し、又は醸成した者に帰属するという考え方をとっています。これに関して、OECDガイドラインも同様の考え方を示しており、また、これまで法的所有者の立場を重視してきた米国も、2003 年9月に公表したIRSの財務省規則改正案では、法的所有者に加え、無形資産を活用する権利を有する者や無形資産の開発に貢献した者もまた、無形資産に帰属する所得が配分されると述べています』としている。

(注9) 「国際課税の現状と課題」、山川博樹、税務研究 2004 年8月号、113 ページ『無形資産の帰属者を決定する際に、費用のみを負担する者や役務だけを提供する者をどのように扱うかについては、当該意思決定の段階で、誰がその開発又は醸成について責任を負うことになっているのかを見極めることが重要です。費用のみを負担しているものについて考えると、その開発の意思決定において、その開発又は醸成の成果が出ているもの又は確実に予測できるものについて、費用を負担しているからといって、その負担者に機械的に無形資産の経済実質価値を帰属させるのは合理的ではありません。その負担者は資金的风险を負っていないからであり、その成果が未発生で、かつ、予測できないような段階で費用を負担し続けてきた者とのバランス上極めて不合理であるといえるからです。———また、役務だけを提供する者について考えると、委託者が開発の意思決定を行い、これに基づいて受託研究として役務提供を請け負った者については、無形資産は帰属しないものと考えられます。委託者は、受託者の研究員報酬や設備投資コストを負担しているので、委託者が資金リスクを負っていると考えられるからです。』と述べている。

(注10) 「無形資産と費用分担契約について」、羽床正秀、国際税務 2006 年10月号、37 ページ

(注11) 「米国移転価格暫定規則の概要」、国際税務 2006 年11月、本木善規、42 ページ

(注12) 「国際課税の現状と課題」、山川博樹、税務研究 2004 年8月号、113 ページ『無形資産の使用許諾に係る独立企業間価格を取引単位営業利益法を適用して得られた残余の超過収益とする考え方は、取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法となります。』と述べている

(資料編)

1 移転価格事務運営要領

(用語の意義)

1—1 この事務運営指針において、次に掲げる用語の意義は、それぞれ次に定めるところによる。

(19) 無形資産 措置法通達 66 の4(2)—3の(8)に規定する無形資産をいう。

(調査において検討すべき無形資産)

2—11 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。

(無形資産の形成、維持又は発展への貢献)

2—12 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。

(無形資産の使用許諾取引)

2—13 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。

2 租税特別措置法関係通達(法人税編)

(比較対象取引の選定に当たって検討すべき諸要素)

66 の4(2)—3 措置法第 66 条の4の規定の適用上、比較対象取引に該当するか否かについては、例えば、次に掲げる諸要素の類似性に基づき判断することに留意する。(平 12 年課法2—13「二」により追加、平 14 年課法2—1「五十八」により改正)

(1) 棚卸資産の種類、役務の内容等

(2) 取引段階(小売り又は卸売り、一次問屋又は二次問屋等の別をいう。)

.....

(7) 売手又は買手の負担するリスク

(8) 売手又は買手の使用する無形資産(著作権、基本通達 20—1—21 に定める工業所有権等のほか、顧客リスト、販売網等の重要な価値のあるものをいう。以下同じ。)

(9) 売手又は買手の事業戦略

.....

(12) 市場の状況

(残余利益分割法)

66 の4(4)—5 利益分割法の適用に当たり、法人又は国外関連者が重要な無形資産を有する場合には、分割対象利益のうち重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益に相当する金額を当該法人及び国外関連者それぞれに配分し、当該配分した金額の残額を当該法人又は国外関連者が有する当該重要な無形資産の価値に応じて、合理的に配分する方法により独立企業間価格を算定することができる。(平 12 年課法 2—13「二」により追加)

(注) 当該重要な無形資産の価値による配分を当該重要な無形資産の開発のために支出した費用等の額により行っている場合には、合理的な配分として、これを認める。

3 法人税基本通達

(工業所有権等の意義)

20—1—21 法第 138 条第 7 号イ(使用料等の所得)の「工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの」(以下 20—1—23 までにおいて「工業所有権等」という。)とは、特許権、実用新案権、意匠権、商標権の工業所有権及びその実施権等のほか、これらの権利の目的にはなっていないが、生産その他業務に関し繰り返し使用し得るまでに形成された創作、すなわち、特別の原料、処方、機械、器具、工程によるなど独自の考案又は方法を用いた生産についての方式、これに準ずる秘けつ、秘伝その他特別に技術的価値を有する知識及び意匠等をいう。したがって、ノーハウはもちろん、機械、設備等の設計及び図面等に化体された生産方式、デザインもこれに含まれるが、海外における技術の動向、製品の販路、特定の品目の生産高等の情報又は機械、装置、原材料等の材質等の鑑定若しくは性能の調査、検査等は、これに該当しない。(昭 58 年直法 2—3「七」により追加)