

OECD・BEPS 行動8 評価困難な無形資産に関する実施ガイダンス 案を公表

27 June 2017

In brief

2017年5月23日、OECDはBase Erosion and Profit Shifting (BEPS)に関する行動計画8「無形資産に係る移転価格ルール」の策定に関連して、評価困難な無形資産 (Hard-to-value-intangibles (HTVI)) に関する実施ガイダンスの討議草案(注1)を公表しました。

本討議草案は、3つのセクションから構成されています。まず、セクション1においては、行動計画8-10最終報告書(移転価格税制と価値創造の一致)で勧告された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)の改訂のセクションD.4に記載されているHTVIアプローチ(一定のHTVIについて、税務当局は、事後的な結果を事前の価格設定取決めの適正性に関する推定証拠と考えることができるというもの)の主要な原則が確認されるとともに同アプローチを適用する上での一定の明確化が図られています。続くセクション2においては、HTVIアプローチの実施について、事例に基づく異なる条件下でのガイダンスが提供され、最後のセクション3において、HTVIアプローチと相互協議手続きへのアクセスとの関係が説明されています。

本討議草案は、HTVIアプローチの適用の結果としてどのように調整を行うかについて、税務当局の間で共通の理解とプラクティスに達することを目的としています。事後的な結果については、税務当局によって、無形資産の取引時点における当該結果の達成可能性についても考慮に入れた上で、当該取引時点での適正な取引価格を決定するために利用されるべきであるとされています。また、HTVIとその独立企業間価格に関する情報の信頼性を評価するために、税務当局は、通常の調査手続きにより可能な限り早期にHTVI取引を確認し、対処することが要求され、その結果、税務当局によるHTVIアプローチに基づく調整が行われる場合において、納税者の選択した価格設定とは異なる代替的な価格設定を反映した調整が行われる可能性についても言及されています。

なお、本実施ガイダンス案へのコメントは、2017年6月30日まで募集されています。

In detail

1. 背景と概要

HTVIアプローチは、税務当局と納税者との間に情報の非対称性が存在することにより、税務当局が、取引されるHTVIの客観的な評価を行うことが困難な状況にあり、その結果、利益移転リスクが生じるかもしれないという問題に対する対抗策となります。税務当局は、取引される無形資産がHTVIの定義(注2)の範囲に入る場合には、一定の条件下で、HTVIアプローチに基づき、事後的な結果に基づいて事前の設定取決めに評価し、当初の価格との差額を調整することができるとされています。また、HTVIの定義は広範であることから、ほとんどの種類の無形資産が、税務当局によってこの定義の範囲に入ると判断され得るとされています。

本討議草案は、行動計画 8-10 最終報告書で勧告され、移転価格ガイドライン第 6 章(無形資産)の改訂としてセクション D.4 において記載された HTVI アプローチの実施における追加のガイダンスとして、HTVI アプローチについての税務当局間の共通の理解とプラクティスを提供し、税務当局間の執行の一貫性を確保し、それに伴う二重課税リスクの軽減を図ることを目的としており、セクション1では、税務当局が、HTVI を適用する場合に直面する問題として、適切な調整とタイミングについて言及しています。

適切な調整に関してセクション D.4 では、どのように適切な調整を行うかについて何ら具体的に示されていませんが、本討議草案において、単に事前の価格設定を調整することとどまらず、代替的な価格設定を反映した調整も適切な調整として認められるとされています(ランニングロイヤリティ、価格調整条項等)。

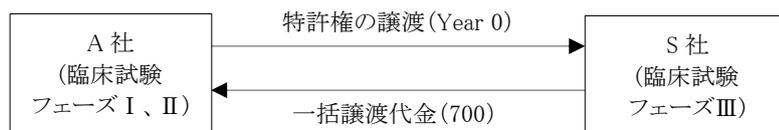
また、タイミングに関して本討議草案は、税務当局が、HTVI の取引時点や取引後すぐに、リスク評価を含む分析を行うことが困難である場合があることは認めつつも、通常の税務調査手続きにより、可能な限り早期に、HTVI を確認し、対処すべきで、HTVI アプローチの実施を理由に通常の税務調査手続きを遅らせることや回避することはあってはならないと強調されています。しかし、短い税務調査サイクルや更正等の期間制限のため、HTVI アプローチの適用において困難に直面する国においては、HTVI の定義の範囲に入る無形資産の譲渡等の報告義務制度の導入や更正等の期間制限の改正などの制度改正を妨げるものではないとされています。

2. 事例

本討議草案セクション2において、3つの事例に基づきHTVIアプローチの適用に基づく移転価格の調整について説明されています。全ての事例において、譲渡される無形資産は、セクションD.4に規定するHTVIの定義の範囲に入り、特別に記載されない限りHTVIアプローチの適用除外規定(注3)のいずれにも当てはまらないという前提条件となっています。

事例1

下図のとおり、A国所在のA社が、Year 0に開発途中(フェーズ I、II の臨床試験終了)の医薬品に係る特許権をS国所在のS社に一括払い(700)で譲渡し、S社はその後フェーズIIIの臨床試験を行い、商業化はYear 6頃を、また、商業化後の売上額は1年に1000を超えない金額を予定している設定となっています(以下、「前提事実」)。



事例1では、2つのシナリオが記載され、シナリオA では、フェーズIIIの臨床試験が予定より早く終了したことにより、Year 3に商業化され、Year 6、7に見込んでいた売上がYear 3、4に実現したという設定となっています。このシナリオAにおいて、納税者は、早期の臨床試験の終了および商業化の可能性も考慮に入れて当初の価格設定を行っていること、またこのような早期の臨床試験の終了および商業化は特許の譲渡時には予見不可能であったことを説明できないとされていることから、税務当局は、HTVIアプローチに従いYear3、4の実際の売上が推定証拠として用いて特許権の譲渡価格を評価し、Year 0において当該評価額と当初の譲渡額との差額を追加の課税所得として調整することができるとされています。

一方、シナリオBでは、事実関係はシナリオAと同一の設定となっていますが、HTVIアプローチに従いYear3、4の実際の売上が推定証拠として用いて特許権の譲渡価格を評価したところ、当該評価額が当初の価格の20%を超えないとされています。この場合は、適用除外規定に当てはまり、税務当局により当初の譲渡額額の調整は行われないとされています。

事例2

事例2では、前提事実は事例1と同一となっておりますが、Year 5とYear 6の実際の売上が当初の予測より大幅に上回っているという設定となっております。納税者は、この予想を大幅に上回る売上の可能性も考慮に入れて当初の価格設定を行っていること、またこの予想を大幅に上回る売上げについて特許の譲渡時には予見不可能であったことを説明できないとされていることから、税務当局は、HTVIアプローチに従いYear 5、6の実際の売上が推定証拠として用いて特許権の譲渡価格を評価し、Year 0において当該評価額と当初の譲渡価額との差額を追加の課税所得として調整することができるかとされています。

また、本討議草案は、調整額が大きい場合で、製薬業界において特許権の第三者への譲渡の対価として、譲渡時一時払いと臨床試験完了時や製造販売許可時の追加払いの組み合わせが一般的な慣行として認められている場合には、代替的な価格調整として、臨床試験完了時等の年度における追加の代金支払いとしての調整も可能であるとされています。

事例3

事例3では、前提事実において、特許権の対価が一括払いではなく、取決め期間中でのロイヤリティ支払とされています。ロイヤリティ支払において、HTVIアプローチに従い調整を行う場合には、オープン年度における一次調整と対応的調整が生じ得ることとなり、その調整額は各国の国内法や更正等の期間制限に基づき決定することとなるとされています。

また、ロイヤリティ支払の場合においても、事例1シナリオBと同様に、ロイヤリティの実際の受取額と取引時の予想ロイヤリティ受取額との乖離が20%を超えない場合は、適用除外規定に当てはまり、税務当局による調整は行われまいとされています。

3. HTVIと相互協議手続き

本討議草案セクション3では、適用される二国間条約に基づく相互協議手続きにより、HTVIアプローチの適用により発生する二重課税の解決を図ることの重要性が強調されています。

4. 今後の検討

本討議草案により、HTVIアプローチが適用された場合に、税務当局がどのように調整を行うかといった点や当該調整の実施により発生する二重課税事案が相互協議の対象とされる点などについて一定の明確化が図られましたが、HTVIアプローチの適用除外となる事前の予測の詳細や事前の予測不可能な事象等を示す信頼性のある証拠等に係るガイダンスは示されませんでした。

HTVIアプローチについては、2017年度(平成29年度)与党税制改正大綱の中期的に取り組むべき事項として、知的財産等の無形資産を、税負担を軽減する目的で海外へと移転する行為等に対応すべく、「所得相応性基準」の導入を含め、必要な見直しを検討するとされていることから、本実施ガイダンスの内容も踏まえて、わが国で制度導入がなされることとなるものと考えます。

本制度導入後は、対象となる無形資産取引について、制度の内容を踏まえた契約等の作成や制度の適用除外規定を満たす事前の文書化等の対応が必要となることから、今後の本討議草案の動向に引き続き注視することが重要であると思われまます。

なお、本実施ガイダンス案へのコメントは、2017年6月30日まで募集されています。

(注1) <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/BEPS-implementation-guidance-on-hard-to-value-intangibles-discussion-draft.pdf>

- (注2) セクション D.4 パラ 6.189 において、HTVI は、関連者間での取引時点における次の無形資産を対象とするとされています。
- (i) 信頼性できる比較対象取引が存在しない、かつ、
 - (ii) 取引開始時点において、譲渡された無形資産から生じる将来のキャッシュフロー若しくは収益についての予測、または無形資産の評価で使用した前提が非常に不確かで、譲渡時点で当該無形資産の最終的な成功の水準に係る予測が難しいもの
- (注3) セクション D.4 パラ 6.193 において、注 1 の範囲に当てはまる HTVI の取引について、次の適用除外免除のうち一つでも当てはまる場合には、HTVI アプローチは適用されないとされています。
- i) 納税者が次の証拠を提出する場合
 - 1 価格設定のためにどのようにリスクを計算したか、合理的に予見可能な事象または他のリスクおよびその発生の可能性に関する検討の適切性を含み、価格算定取決めを決定するために譲渡時点で使用された事前の予測の詳細および
 - 2 財務上の予測と実際の結果の大きな乖離が、a) 価格設定後に生じた予見不可能な進展または事象であって、取引時点では関連者が予想することはできなかったもの、または b) 予見可能な結果の発生可能性が実現し、その可能性が取引時点で著しく過大評価でも過少評価でもなかったことによるものであるという信頼性のある証拠
 - ii) 当該 HTVI の譲渡が、対象期間において譲渡者および譲受者の所在地国間で有効な二国間または多国間の APA によってカバーされている場合
 - iii) 上記 i) 2 で述べた財務上の予測と実際の結果の大きな乖離が、当該 HTVI の対価を、取引時点で設定した対価の 20% を超えて減少または増加させる効果を持たない場合
 - iv) 非関連者からの当該 HTVI に係る収入が初めて生み出された年から 5 年の商業期間が経過し、当該期間において、上記 i) 2 で述べた財務上の予測と実際の結果の大きな乖離が、当該期間に係る予測の 20% を経過しない場合

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 税理士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル 15 階

電話：03-5251-2400(代表)

Email: pwcjapan.taxpr@jp.pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

パートナー

高野 公人

03-5251-2698

kimihito.k.takano@pwc.com

顧問

岡田 至康

03-5251-2670

yoshiyasu.okada@pwc.com

パートナー

佐々木 浩

03-5251-2184

hiroshi.sasaki@pwc.com

ディレクター

浅川 和仁

080-4205-7098

kazuhito.asakawa@pwc.com

PwC 税理士法人は、PwC のメンバーファームです。公認会計士、税理士など約 570 人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose (存在意義)としています。私たちは、世界 157 カ国に及ぶグローバルネットワークに 223,000 人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2017 PwC 税理士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwC とはメンバーファームである PwC 税理士法人、または日本における PwC メンバーファームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は www.pwc.com/structure をご覧ください。