

所得相応性基準導入への対応

November 2018

In brief

OECD/G20 による BEPS プロジェクト(行動 8)で新たなガイダンスとして公表された評価困難な無形資産(Hard-to-value intangible : HTVI)に関連して、わが国でも 2019 年度(平成 31 年度)の税制改正でいわゆる所得相応性基準の導入が検討されています。

これらの無形資産については、税務当局は納税者と同等の情報の入手が難しく、移転価格の検証が困難な場合が多いとされています。そのため、評価困難な無形資産(HTVI)に関して、当初の価格算定に用いた予測と実際の結果が大きく乖離した場合、税務当局は価格が適切に算定されていなかったと推定し、事後の結果を勘案して価格を再評価する対応策が示されています(HTVI アプローチ)。

さらに、BEPS プロジェクト(行動 8)において、無形資産の独自性により比較対象取引が特定できない場合、無形資産の使用から得られる予測キャッシュフロー等の割引現在価値を用いた評価テクニックによる算定(ディスカунティドキャッシュフロー:DCF 法)も適切に使用した場合特に有用となり得る、とされたことを受けて、これについても議論がなされています。

こうした状況下、無形資産をグローバル事業に活用する多国籍企業は、移転価格算定の準備が申告時のみならず将来年度においても合理的に説明可能となる整備を行うことが必要となりつつあります。

In detail

OECD/G20 による BEPS プロジェクトの行動 8-10 では、2015 年 10 月の最終報告公表後も、無形資産(注 1)に係る移転価格についての議論が継続され、評価困難な無形資産(Hard-to-value intangible : HTVI)については、2018 年 6 月 21 日に HTVI に関する実施ガイダンスが公表されて、その取扱いについての基本的な考え方が示されました。

評価困難な無形資産とは、無形資産やその権利が関連者間で取引される時点で、(i)十分な信頼性のある比較対象取引が存在せず、かつ、(ii) 無形資産の譲渡による将来のキャッシュフローや収入について信頼できる予測がえられない、または、無形資産の価値評価に当たって使用される前提が極めて不確実で最終的な成功の水準に係る予測が難しいものとされています。

評価困難な無形資産の例として、譲渡時点において、部分的に開発されていた無形資産、取引後の数年間には商業的に利用されることが見込まれていない無形資産、評価困難な無形資産ではないがそのカテゴリーの範囲に含まれる他の無形資産の開発や改良と関係する無形資産、譲渡時に斬新な方法での利用が見込まれ予測が非常に不確かである無形資産等、が挙げられています。多国籍企業が事業を行う中で使用されている無形資産は少なからずこのような要素を持つものも多くあるとみられます。

税務当局は、必ずしも納税者と同等の情報をもって対象取引を検証することができないこと(情報の非対称性)から、適切な移転価格をもって取引が行われているかを検証する際に困難を伴う場合が多いと考えられてい

ます。そのため、事前の価格取決めが適切であることを検討するため、事後的な結果を推定証拠として用いることが可能とされます。(所得相応性基準)

これに対して、納税者は、取引時の価格算定に用いた信頼性ある情報を提示することができれば反証が可能となります。具体的には、納税者が次の証拠を提出する場合とされています。すなわち、(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又は他のリスク及びその発生の可能性に関する検討の適切性を含み、価格設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、及び、(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又は事象であって、取引時点では関係者が予想することはできなかつたもの、又は 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つたことによるものであるという信頼性のある証拠、とされています。このようなことから、不確定な要素を含む無形資産取引を行う際には、取引時に十分な検討を行い、数年後に使用できる資料として整備しておくことが重要です。

わが国でも、2016年に税制調査会や与党税制改正大綱において、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るため、「BEPS プロジェクト」で勧告された「所得相応性基準」の導入を含めた必要な見直しの検討が挙げられました。それを受けて、2019年度(平成31年度)税制改正において、所得相応性基準の導入が検討されています。

これは、一定の評価困難な無形資産(HTVI)に関して、当初の価格算定に用いた予測と実際の結果が大きく乖離した場合、税務当局は価格が適切に算定されていなかったと推定し、事後の結果を勘案して価格を再評価することによる対応策と説明されています(HTVIアプローチ)。但し、上述した通り、BEPS プロジェクト行動8-10の最終報告では、当初の価格設定に用いた予測と事後の結果の乖離が取引時点で予見不可能な事象によるものであることを納税者が証明した場合など一定の適用免除要件を満たす場合には、HTVIアプローチは適用しないこととしています。

さらに、2018年11月7日に開催された税制調査会での財務省説明資料「国際課税について」では、所得相応性基準に加えて、ディスカунティドキャッシュフロー(DCF法)による価格算定も検討されています。特に、無形資産はその独自性により比較対象取引の特定が難しいため、無形資産の使用から得られる予測キャッシュフロー等の割引現在価値を用いた評価テクニックとしてディスカунティドキャッシュフロー(DCF法)を用いた移転価格算定が選択肢として挙げられています。

このような税務当局の取り組みは諸外国でもみられるため、無形資産を活用してグローバルに事業を展開する多国籍企業は以下の例示を含めて、積極的に対応することが求められています。具体的には、無形資産取引に係る移転価格の検討に当たっては、取引の両当事者が独立企業であれば取引価格の決定においてどのような点に留意をするのかといった基本的視点を踏まえて、リスクの計算、予測の詳細、予見可能性の評価等について、当局との情報の非対称性のなかで周到な検討を行うことが求められます。

多国籍企業における対応:

- ・ 現状のロイヤルティ取引と将来の事業計画における重要性の確認
- ・ 無形資産の評価時の不確定要素の確認及び将来年度に与える影響の検討
- ・ DEMPE(注2)分析における無形資産取引の検討
- ・ バリューチェーンにおける無形資産の位置づけと利益への影響の検証

(注1) 2015年の最終報告では、行動8-10「移転価格税制と価値創造の一致」で無形資産の定義が規定され、「有形資産または金融資産でないもので、商業活動における使用目的で所有または支配することができ、比較可能な独立当事者間の取引ではその使用または移転に際して対価が支払われるような資産」と定義されています(パラ6.6)。

(注2) DEMPE:Development(開発), Enhancement(改良), Maintenance(維持), Protection(保護), Exploitation(使用)

以下 OECD のリンクもご参照ください。

Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Public Discussion Draft – BEPS Action 8: Implementation Guidance on Hard-to-Value Intangibles

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

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: pwjapan.taxpr@jp.pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

パートナー

黒川 兼

03-5251-2457

ken.kurokawa@pwc.com

顧問

岡田 至康

03-5251-2670

yoshiyasu.okada@pwc.com

ディレクター

藤澤 徹

080-9707-7045

toru.fujisawa@pwc.com

ディレクター

竹内 千尋

080-3122-7630

chihiro.t.takeuchi@pwc.com

シニア マネージャー

田中 俊秀

080-4104-5431

toshihide.h.tanaka@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 680 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 158 カ国に及ぶグローバルネットワークに 250,000 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。

© 2018 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。