

【新設】(固有の特性を有し、かつ、高い付加価値を創出するために使用されるもの)

66の4(9)－1 国外関連取引に係る無形資産が、措置法令第39条の12第14項に規定する「固有の特性を有し、かつ、高い付加価値を創出するために使用されるもの」に該当するかどうかは、当該無形資産が、当該国外関連取引が行われた時において、その独自性から比較対象取引を見いだすことが困難なもので、かつ、法人又は国外関連者の事業において重要な価値を有し所得の源泉となるものかどうかにより判定することに留意する。

【解説】

- 1 令和元年度税制改正において、BEPSプロジェクトの最終報告書(行動8－10)「移転価格税制と価値創造の一致 (Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation)」において勧告された「評価困難な無形資産 (Hard-to-Value Intangibles: HTVI) アプローチ」(HTVIアプローチ)の内容に沿って、移転価格税制における税務当局の処分権限として、特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置が導入された(措法66の4⑧)。
- 2 この特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置は、法人が行った特定無形資産国外関連取引について、当該特定無形資産国外関連取引の対価の額を算定するための前提となった事項(当該特定無形資産国外関連取引を行った時に当該法人が予測したものに限る。)についてその内容と相違する事実が判明した場合には、税務署長はその相違する事実及びその相違することとなった事由の発生の可能性を勘案して算定した金額を独立企業間価格とみなして、法人の所得の金額又は欠損金額につき更正又は決定をすることができることとされている。
- 3 ここで、BEPSプロジェクトの最終報告書(行動8－10)では、HTVIアプローチの対象となる無形資産を「評価困難な無形資産」に限定しているところ、本価格調整措置においても、税務当局が事後の結果等を勘案して取引価格の適切性を評価する制度であることから、その対象となる無形資産を次の(1)から(3)までの要件を満たす「特定無形資産」として位置付け、同様にその範囲を限定することとされた(措令39の12⑭)。
 - (1) 固有の特性を有し、かつ、高い付加価値を創出するために使用されるものであること。
 - (2) 無形資産に係る予測利益の金額(国外関連取引を行った時に無形資産の使用その他の行為による利益(これに準ずるものを含む。)が生ずることが予測される期間内の日を含む各事業年度の当該利益の額として当該無形資産に係る国外関連取引を行った時に予測される金額をいう。以下同じ。)を基礎として算定するものであること。
 - (3) 無形資産に係る予測利益の金額その他の独立企業間価格を算定するための前提となる事項(当該無形資産に係る国外関連取引を行った時に予測されるものに限る。)の内容が著しく不確実な要素を有していると認められるもので

あること。

4 本通達では、上記3(1)の要件について、「固有の特性を有し、かつ、高い付加価値を創出するために使用されるもの」に該当するかどうかの判定基準として、無形資産が、国外関連取引が行われた時において、その独自性から比較対象取引を見いだすことが困難なもので、かつ、法人又は国外関連者の事業において重要な価値を有し所得の源泉となるものかどうかにより判定することを明らかにしている。

5 これは、上記3のとおり、本価格調整措置の制度趣旨を踏まえ、対象となる無形資産をその独自性・個別性（ユニークさ）により比較対象取引を見いだすことが困難なもので、かつ、収益性の高い無形資産に限定しているものである。

なお、当該要件(1)に該当する無形資産の範囲は、OECD 移転価格ガイドラインパラ 6.17 において示されている「ユニークで価値ある無形資産」と同義である。

6 外国法人等の内部取引に係る課税の特例及び連結納税制度においても、同様の通達（措通 66 の 4 の 3 (8)－1、連措通 68 の 88(9)－1）を定めている。

(参考) OECD 移転価格ガイドラインパラ 6.17

「このガイドラインでは『ユニークで価値ある』無形資産に言及することがある。『ユニークで価値ある』無形資産とは、(i) 潜在的に比較可能性のある取引当事者に使用されるか、利用可能である無形資産と比較可能ではなく、かつ、(ii) 事業活動（製造、役務提供、マーケティング、販売又は管理等）におけるその使用によって、その無形資産がない場合に見込まれるよりも大きな将来的な経済的便益を生み出すと見込まれる無形資産をいう。」