

**【新設】(著しく不確実な要素を有していると認められるものかどうかの判定)**

**66の4(9)－3 無形資産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「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」に該当するかどうかは、当該無形資産国外関連取引に係る無形資産の使用その他の行為により生ずることが予測される利益に係る予測の根拠及び目的、当該利益に係る同項に規定する予測される期間の長短、当該利益に係る予測の基礎となる過去の収益実績の有無、当該無形資産国外関連取引に係る事業の将来性、当該無形資産国外関連取引に係る価格調整又は条件付支払の条項が定められた契約条件の有無等のような無形資産国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するための前提となる事項の内容を総合的に勘案して判定するものとする。**

**【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出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(3)の要件について、無形資産国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するための前提となる事項の内容を総合的に勘案して著しく不確実な要素を有していると認められるものに該当するかどうかを判定することを明らかにしており、この判定に当たり、OECD 移転価格ガイドラインにおいて無形資産の評価テクニックを使用する際に、評価において不確実性を有する要素として例示されているものを参考に、判定要素の例示を明らかにしている。

- (1) 無形資産国外関連取引に係る無形資産の使用その他の行為により生ずることが予測される利益に係る予測の根拠及び目的

無形資産の使用等により生ずることが予測される利益に係る予測の根拠及び目的について、例えば、法人が作成した事業計画等が移転価格税制上の分析の目的のみで作成された場合、取締役会等での事業や投資の意思決定のために作成された事業計画に比して予測の信頼性が劣る可能性があるため、評価における不確実性が高いと判定される要素の一つとなる（OECD 移転価格ガイドラインパラ 6.164 参考）。

- (2) 当該利益に係る予測期間の長短

無形資産の使用等により生ずることが予測される利益に係る予測期間が長くなるほど、予測に対する不確実性が高まり、予測の信頼性が低下する可能性があるため、評価における不確実性が高いと判定される要素の一つとなる（OECD 移転価格ガイドラインパラ 6.165 参考）。

- (3) 当該利益に係る予測の基礎となる過去の収益実績の有無

無形資産の使用等により生ずることが予測される利益の予測に関して、予測の基礎となる過去の収益実績があるかどうかは予測の信頼性に関係する。例えば、まだ市場に導入されていない製品に係る利益の予測は、過去の実績がある製品の利益の予測に比べて信頼性が低いと考えられるため、評価における不確実性が高いと判定される要素の一つとなる（OECD 移転価格ガイドラインパラ 6.166 参考）。

- (4) 当該無形資産国外関連取引に係る事業の将来性

無形資産国外関連取引に係る事業の将来性について、例えば、予測利益の金額を計算する上で、新規事業であるために類似製品に係る業界の成長率が当てはまらない場合や法人の過去の経験等では事業の成長率を予測することが困難な場合は、予測利益の金額の計算の信頼性が低いと考えられるため、評価における不確実性が高いと判定される要素の一つとなる（OECD 移転価格ガイドラインパラ 6.169 参考）。

- (5) 当該無形資産国外関連取引に係る価格調整又は条件付支払の条項が定められた契約条件の有無

無形資産国外関連取引について、価格調整又は条件付支払の条項が定められた契約条件で取引が行われている場合、当該契約条件により無形資産の使用等により予測される利益の予測に対する将来の不確実性に対応するための措置が既に講じられている可能性が高いと考えられるため、評価における不確実性が低いと判定される要素の一つとなる（OECD 移転価格ガイドラインパラ 6.183 参考）。

- 5 ところで、当該要件の「当該無形資産国外関連取引を行った時に予測されるものに限る」とは、本価格調整措置の適用が、特定無形資産国外関連取引を行った時において、対価の額の算定の前提となった予測の内容と相違した事実が判明した場合を要件としていることから、特定無形資産に該当するかどうかの要件においても、独立企業間価格を算定するための前提となる事項は、特定無形資産国外関連取引を行った時に予測されるものに限定されているものであるが、この予測は、法人が独立企業間価格を算定するに当たり、実際に用いる予測に限られないことに留意する必要がある。
- 6 なお、措置法第 66 条の 4 第 8 項の規定においても、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について、「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」とされているが、これも同様に法人が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に実際に用いた予測に限定されないことに留意する。
- 7 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)－3、連措通 68 の 88(9)－3）を定めている。