

移転価格における無形資産: 新たなOECDの指針と日本の規則の検討

EYグローバル・タックス・アラート・ライブラリー

EYグローバル・タックス・アラートは、オンライン/pdfで以下のサイトから入手可能です。

www.ey.com/taxalerts

本稿は、2016年1月18日号の「Tax Notes International」、257頁に掲載されたものです。

本稿は、日本の移転価格に関する規則との関連でOECDの新たな指針を検討し、実務において無形資産の所有権をどのように管理すべきかについて考察しています。

経済協力開発機構(OECD)では2010年以来、無形資産の移転価格に関する指針の改定作業を行ってきました。その結果としてOECDは、2015年10月5日、税源浸食と利益移転(BEPS: Base Erosion and Profit Shifting)に関するプロジェクトの行動8-10に基づく移転価格に関する最終報告書を公表しました。「Aligning Transfer Pricing Outcomes With Value Creation(移転価格の結果と価値の創造の一致)」と題されたこの報告書には、OECD移転価格ガイドラインの第6章「Special Considerations for Intangibles(無形資産に対する特別な配慮)」が含まれており、完全に改定されています。

新たなOECDの指針では、無形資産の所有及び「開発、改良、維持、保護及び活用」(DEMPE)に関連する取引が対象となっています。この指針では、無形資産の法的所有権とその開発に係る資金提供が、これらDEMPE機能の実施及び統制を伴わない場合、当該の無形資産の活用から生じる利益に対する権利を確定するものではないとされています。

所有権の識別に際して、これらのDEMPE機能の実施及び統制の要素を重視するという点が、以前のOECD移転価格ガイドラインと今回の新たな指針の間の重要な違いの1つとなっています。

日本の移転価格に関する規則では、過去数年において、無形資産の所有権を識別するにあたって、一部の重要な機能の実施における重要性が認識されていました。例えば、2006年に最初に公表された「移転価格事務運営要領」(移転価格指針)では、以下のように明確に述べられています。

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 … 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。

本稿では、新たなOECDによる指針の実施後の実務において、無形資産の所有権の識別に資することを目的として、EYの日本における経験に基づいて新たなOECDの指針と日本の移転価格に関する規則の比較を行います。

新たなOECDの指針におけるDEMPE機能

BEPSプロジェクト内において、無形資産が以前よりも重視されるきっかけとなった重要事項の1つとして、無形資産のリターンと当該無形資産の価値創造活動の間で非整合性があるように見られるということがありました。OECDでは、これは法的な所有権と経済的な所有権の違いが原因となっており、これによって事業と無形資産戦略の間にミスマッチが生じていると見えます。この非整合性の認識によって、近年では世界各国において以下の取引に対する移転価格の調査が厳格化しています。

- ▶ マーケティング上の無形資産
- ▶ 商標やブランド名及びノウハウの利用に係るロイヤルティの支払い
- ▶ フランチャイズ
- ▶ 委託研究開発の取り決め
- ▶ 無形資産の改良
- ▶ 事業再編の一環としての無形資産の譲渡

新たなOECDの指針では、これらの問題を解決するために、無形資産の活用から得られるリターンに対する権利を有する者の識別にあたって、当該無形資産に係るDEMPE機能を重視しています。

新しい指針では、単に無形資産の法的な所有権のみを理由として、自動的にリターンが認められることはないと明確に述べられています。企業が無形資産からの利益に対する権利を確保するためには、当該無形資産に係るDEMPE機能を直接実施するか、又はその実施を統制し、係るDEMPE機能に関連するリスク

を引き受け、当該リスクに係る統制を行う必要があります。さらに、多国籍グループ内においてある企業が得る利益は、当該無形資産の価値に対して、他のグループ企業との比較でその企業がDEMPE機能を通じて行った貢献に依存するとされています。

新たなOECDの指針によると、独立企業間での対価を算定するための機能分析の実施にあたって、特に重要であると判断される機能には、以下のものが含まれます。

- ▶ 研究及びマーケティング・プログラムの立案と統制
- ▶ 予算の管理及び統制
- ▶ 無形資産の開発プログラムに係る戦略的な意思決定の統制
- ▶ 無形資産の防御と保護に係る重要な意思決定
- ▶ 独立企業又は関連企業によって実施される、無形資産の価値に重要な影響を与える可能性のある機能に対する継続的な品質管理

DEMPE機能の実施における重要性とは対照的に、無形資産の開発に対する資金提供だけの場合には、利益はリスク調整後の将来の予想資本利益率に限定される可能性があります。上述したとおり、新たな指針の下での無形資産の移転価格分析の実施においては、所有権の概念から離れ、「実体」に明確な重点を置いた「取引アプローチ」の採用に向かう動きが示されています。

日本における無形資産の所有権

日本の規制では、「無形資産」は「著作権、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」¹と定義されており、さらに工業所有権には業務又は生産の効率を改善するための創作及び生産方式、秘訣、関連するノウハウ等も含まれると規定されています²。

さらに日本の税務当局は、移転価格事務運営指針(移転価格事務運営要領)の第2章2-11(調査において検討すべき無形資産)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あたっては、次に掲げるものを勘案すべきであると明確化しています。

- ▶ 技術革新を要因として形成される特許権、営業秘密等
- ▶ 従業員等が経営、営業、生産、研究開発、販売促進等の企業活動における経験等を通じて形成したノウハウ等
- ▶ 生産工程、交渉手順及び開発、販売、資金調達等に係る取引網等

1 租税特別措置法関連通達66の4(3)-3、(注)1

2 法人税法基本通達20-1-21

さらにこの本指針では、第2章2-12(無形資産の形成、維持又は発展への貢献)において、以下のように述べています。

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…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のあることに留意する。

2006年以前においても国税局が関与した事例では、無形資産に起因する価値の判断する際に、重要な機能に対する貢献が極めて重要であるという、日本における長年にわたる見方が裏付けされています。また、参考事例集(移転価格税制の適用についての参考事例集)では、無形資産の所有権の識別について、研究開発の機能への貢献がいかに勘案されるかを説明する複数の事例が示されています。

この参考事例集の事例13(無形資産の形成・維持・発展への貢献)では、無形資産の法律上の所有者と、その形成、維持、発展に貢献している当事者との差異が示されています。

この特定の事例では、「実際の役務提供や費用負担の状況だけでなく、研究開発に係る意思決定やリスク管理において、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」ことが重要であると解説されています。

さらにこの事例では、「意思決定」には「具体的開発方針の策定・指示、意思決定のための情報収集等の準備業務など」が含まれ、また「リスク管理」とは「無形資産の形成等の活動に内在するリスクを網羅的に把握し、継続的な進捗管理等の管理業務全般を行うことによってこれらのリスクを一元的に管理する業務等」から構成されることが明確にされています。

参考事例集の事例14(無形資産の形成費用のみ負担している場合の取扱い)では、一方の当事者は研究開発業務を行っていないが、他方当事者の行っている研究開発費用の一部を負担しており、その他方当事者が戦略上の意思決定と関連するリスクの管理を行っています。日本の税務当局は、この事例において、「一方の当事者の費用負担をもって、そのまま無形資産の形成・維持・発展に貢献しているものと取り扱うことはできない」と解説し、単にその費用を負担しているのみでは、貢献の程度は低いものとなると結論付けています。

無形資産の活用という機能に目を転じると、日本へのインバウンド案件におけるEYの経験が好例となっています。無形資産の活用は、他のDEMPE機能と比較して、法律上の所有者(ある

いは当該機能を統制する法人)による一元的な統制が容易ではない場合があります。活用の機能は多くの場合において、市場に近い企業によって実施されるだけでなく、統制も行われています。活用機能の性質により、外国企業を親会社とする販売会社に関して、高いリターンを認識するというのが(たとえ、それが取引単位営業利益法(TNMM)の枠組みの下であったとしても)日本の税務当局の意図と見受けられます。

結論

OECDでは今まで以上に、「機能」を重視することによって、無形資産から利益を受ける権利に対するアプローチを転換しています。一方、日本の移転価格規則では長年にわたって、無形資産からの利益を受けるべき者の判断にあたっては、機能は極めて重要であると考えられてきました。日本での経験及びOECDの新たな方向性を鑑みると、世界各国の税務当局による対応が示され始める可能性があります。

重要な事ですが、DEMPE機能を有効なものとするためには、DEMPE機能に係る費用の負担と、それに関する意思決定とリスク管理の間の整合性を維持することが不可欠となります。新たなOECDの指針においても、DEMPE機能を実施する企業が法的な所有者の統制の下で業務を行う限りにおいて、無形資産の法的な所有者はDEMPE機能をアウトソースすることが可能です³。リスク管理に係るアクティブな意思決定という観点で「統制」の必要性を踏まえると、新たな指針の下においては、法的な所有者はDEMPE機能の費用負担を行うだけでなく、意思決定を行い、関連するリスク管理の実施により、DEMPE機能に起因する利益の権利を認められる可能性が高いと考えます。

逆に、DEMPE機能の内の「活用」という機能に関しては、法的な所有者(あるいは機能の統制者)が他の機能を実施する場合と比較して、一元的な統制を行使することはそれほど容易ではない可能性があります。したがって、中国やインドなどの大市場の近くに配置された現地法人は、無形資産の存在に関して現地税務当局が主張する可能性があると考えます⁴。このような現地税務当局による主張によって提起されるリスクを低減する簡単な方法は存在しませんが、日本のインバウンド案件におけるEYの経験では、TNMMのフレームワーク下であっても、現地販売会社にある程度の高いリターンを与えることによって、これらのリスクの一部を軽減できる可能性はあると思われます。OECDの新指針における無形資産の移転価格分析の実施にあたって

3 無形資産の法的所有者以外の企業が、無形資産に関連するDEMPE機能の統制を実施する場合には、統制機能を実施する企業は独立企業間のベースでの報酬を受ける必要があります。

4 すでに中国の規則のドラフトで示されている通り、市場情報の収集と分析、販売チャネルの確立、顧客との関係の管理、ブランドのプロモーション活動などの機能は、無形資産の価値に貢献する重要な機能であるとされています。

は、「実体」という概念が以前よりも重視されているため、今後全ての多国籍企業は、無形資産に関して法的な所有者(あるいはDEMPE機能の統制者)が十分な能力と権限を有しているかどうか、そして他の関連者による貢献に対して十分な報酬が与えられているかどうかを判断し、必要に応じて無形資産の所有構造を見直す必要があります。

本アラートに関するお問い合わせは、下記担当者までご連絡ください。

EY税理士法人

西村 淳	パートナー	+81 3 3506 2712	atsushi.nishimura@jp.ey.com
高垣 勝彦	マネージャー	+81 3 3506 2639	katsuhiko.takagaki@jp.ey.com

メールマガジンのお知らせと登録方法

弊法人では、上記ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。

メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <http://www.eytax.jp/mailmag/> を開きます。
 2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。
- * なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要がございます。



@EY_TaxJapan

最新の税務情報を配信しています。

ニュースレター全般に関するご質問・ご意見等ございましたら、下記までお問い合わせください。

EY税理士法人

ブランド、マーケティング アンド コミュニケーション部
tax.marketing@jp.ey.com

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

EYについて

EYは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い社会の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバル・ネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、ey.com をご覧ください。

EY税理士法人について

EY税理士法人は、EYメンバーファームです。税務コンプライアンス、クロスボーダー取引、M&A、組織再編や移転価格などにおける豊富な実績を持つ税務の専門家集団です。グローバルネットワークを駆使して、各国税務機関や規則改正の最新動向を把握し、変化する企業のビジネスニーズに合わせて税務の最適化と税務リスクの低減を支援することで、より良い社会の構築に貢献します。詳しくは、www.eytax.jp をご覧ください。

© 2016 Ernst & Young Tax Co.

All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE 20160404

本書は、一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY税理士法人及び他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

www.eytax.jp