

ルティを個別に算定するのではなく、残余利益をすべてわが国の親会社に帰属させる課税が行われているが、わが国に帰属させた利益が、無形資産のロイヤルティの回収であるのか、または帰属不明の超過利益の回収であるのか判断としない場合でも、すべて取り込んで課税処分が行われているものと考えられる。

有形資産と金融資産の補集合として無形資産を包括的に定義する考え方は、帰属不明の超過利益が存在する場合に、すべて無形資産に帰属する利益であるとして、包括的に課税できることを意味しており、BEP Sへの対抗措置として、研究開発された無形資産だけではなく、事業再編等によりICT等を活用した新しいビジネスモデル構築等で創造された価値等の含み益についても、移転価格税制の対象として取り込むことが可能になり、これまでの独立企業間価格に基づく移転価格税制の適用範囲を拡大するものと考えられる。

OECD移転価格ガイドライン9章「事業再編の移転価格に係る側面」において、事業再編の結果としてのリスク・潜在的利益の再分配および何らかの価値あるものの譲渡に関する議論が行われているが、9章が策

定された時点よりも後に議論されたBEP Sへの対抗措置に係る議論では、無形資産の定義を包括的なものとしていったことから、有形資産または金融資産に関係しないリスク・潜在的利益および何らかの価値あるものについても、無形資産に帰属する利益として取り込んでいるものと考えられる。

そのため、最終報告書の勧告を受けた前記改正後措令39条の12第13項が、移転価格税制の対象となる無形資産を、法人が有する資産のうち、有形資産および金融資産（現金、預貯金、有価証券等）以外の資産としたことについては、事業再編の移転価格に係る側面において取り上げられている何らかの価値あるものや継

続事業等の譲渡も対象になっていると考えられる。そして、超過利益を創出する「何か」を無形資産として包括的に課税対象に取り込み、超過利益への課税を漏らさないための定義として使用される可能性がある。

さらに、移転価格税制に係るBEP S最終報告書における無形資産に係る広範な定義の採用は、多国籍企業の無形資産による超過利益の帰属を自国へ取り込むことを目指し、各国税務当局が無形資産の範囲を拡大して価値創造への自国の納税者の貢献を主張する姿勢を助長するため、独立企業原則の適用による経済的加重課税の回避が国際的に困難となるリスクがあるものと考えられる。

なお、これにより、わが国において行われていた取引単利営業利益法により外国子会社の利益水準を固定し、残余利益をすべてわが国の親会社に帰属させる課税について、わが国に帰属させた利益が、無形資産の使用料の回収であるのかまたは帰属不明の超過利益の回収であるのか判断としない場合であっても、有形資産または金融資産に関係ないのであれば、広く無形資産の対価としての課税処分が可能になるとの根拠になる。すなわち、こうした超過利益をすべてわが国の親会社に帰属させるための根拠となるものであり、これまでの課税処分の適法性の確認規定になるとも解される。

第3章

設例をもとに確認する DCF法による独立企業間 価格の算定方法のポイント

【この章のエッセンス】

●令和元年度税制改正によって、DCF法が導入された。

●国税庁は、DCF法に準ずる方法と同等の方法を、TNMMと併用することによって、無形資産取引

の独立企業間価格算定を行うことを企図しているように思われる。