

のとしていったことを反映し、無形資産の移転取引への積極的な対応を図っていくため、比較対象取引が特定できない無形資産取引等への課税

において、DCF法の有用性を活用し、有形資産または金融資産に關係しないリスク・潜在的利益および何らかの価値あるものの移転について

課税処分を行っていく可能性が高まるものと考えられる。

## 特定無形資産取引に係る改正法令等および改正通達等の規定

### 第4章

# 評価困難な無形資産の取扱いは 特定無形資産取引の価格 調整措置導入のポイント

## (1) 特定無形資産に関する基本ルール

改正後措法66条の4第8項本文が特定無形資産取引に関する基本ルールを規定している。括弧書きを省略した当該規定を次に引用する。

#### 【この章のエッセンス】

- 令和元年度税制改正によって、特定無形資産取引に係る価格調整措置が導入された。
- 納税者にとっては適用除外要件を満たすことができるかどうかが必要である。
- 特定無形資産取引に係る価格調整措置に基づく課税は二重課税の事態を増加させる可能性がある。

## 改正前措法等の規定

評価困難な無形資産に係る取引（以下、「特定無形資産取引」というこ

とがある）に係る価格調整措置（なお、従前は「所得相応性基準」と呼ばれていた）は改正前措法等において規定されていなかった。

## OECD移転価格ガイドラインの見解

前記のとおり、今回の改正はOECDの勧告を踏まえて行われたものである。2017年度第14回税制調査会（平成29年11月1日）財務省説明資料（国際課税については、OECDの勧告内容を簡潔にわかりやすくまとめているので、図表2に引用する。

【図表2】 財務省説明資料

<p>(背景及び行動計画の概要)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 特許等の無形資産のうち、比較可能な独立企業間取引が存在せず、将来生み出される収益について信頼できる予測がないような評価困難な無形資産(Hard-to-value intangibles)については、納税者と税務当局との間の情報の非対称性が課題</li> <li>● 取引時点で評価が困難な一定の無形資産に関するBEPSについて、特別の措置を検討する</li> </ul> <p>(報告書の概要)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ 評価困難な無形資産については、予測便益(ex-ante)と実際の利益(ex-post)とが一定以上かい離れた場合に、税務当局が実現値に基づいて独立企業間価格を評価することを可能とすること(いわゆる所得相応性基準の導入)で対応</li> <li>○ 納税者と税務当局との間に当該無形資産に関する情報の非対称性が深刻であり、実際の利益が明らかにならないと税務当局が移転価格評価を実行できないような場合、税務当局は、実際の利益に基づいて、納税者の予測に基づいた価格取極めを評価し、価格調整を行うことができる</li> <li>○ 適用が免除される場合             <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) 納税者から、以下の(A)及び(B)が提供される場合【適用免除1】                 <ul style="list-style-type: none"> <li>(A) 価格取極め・合理的に予測可能な出来事・その他のリスクの考慮を判断するために、無形資産の移転時に用いられた事前の予測、及び、その実現可能性についての詳細</li> <li>(B) 財務上の予測と実際の結果の重大なかい離(significant difference)が、a)取引時点では関連者が予測することは不可能であった、価格決定後に生じた見えない進展や出来事によるものであること、または、b)原因となった出来事が起きる確率についての、取引の時点での見込みが適切であったことについて、信頼に足る証拠</li> </ul> </li> <li>(ii) 無形資産の移転が、事前確認(APA)の対象である場合【適用免除2】</li> <li>(iii) (i)(イ)における財務上の予測と実際の結果について、いかなるかい離も取引時点の価格の20%以下である場合【適用免除3】</li> <li>(iv) 当該無形資産が非関連者収益を初めて生み出してから5年間、財務上の予測と実際の結果のかい離が、予測の20%を超えない場合(それ以降の年度について適用免除)【適用免除4】</li> </ul> </li> </ul>
---

※ 下線および適用免除に関する【】は筆者による。