

無形資産に関するOECD 移転価格ガイドライン改訂案 のポイント(上)

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人
別所 徹弥
西村 淳

Contents

I. ディスカッション・ドラフトの概要

1. 無形資産の定義
2. 無形資産に関連するリターンの
帰属先

2012年6月6日、OECDはその移転価格ガイドライン(以下、「OECDガイドライン」という)に関し2つの改訂案のドラフトを公開した。

1つは「第4章中のセーフハーバー(事前に定めた一定の条件を満たす場合、税務当局がその移転価格を受け入れる制度)に関する節の改定案及び権限のある当局間で二国間セーフハーバーを創設するためのサンプルMOU(覚書)案」であり、もう1つは「第6章(無形資産に対する特別の配慮)及びその関連条項の改訂に関するディスカッション・ドラフト(公開草案)」(以下、「ディスカッション・ドラフト」という)である。ただし、セーフハーバーに関する改訂案については、その実行にあたって用いる利益率等に関して特に具体的な基準が示されたわけではなく、セーフハーバーの利点や欠点が記載され、セーフハーバーを二国間で創設する際に締結される覚書のモデルに関するドラフトが公開されたのみである。したがって、現時点では各国の税務当局もセーフハーバーの実行に関しては決して積極的とはいえないような状況も鑑み、本稿では主に無形資産に関する改訂案について解説したいと考える。

今回公開されたディスカッション・ドラフトはOECDガイドラインの改訂案に関する中間ドラフトという位置づけであり、当ドラフトに対してのコメントを基に、更なる変更を加えたドラフトがパブリック・コメントに付される予定となっており、ここでの議論が最終的にどの程度OECDガイドラインに反映されるかについては明確なことはいえない状況である。

一方で、今回のディスカッション・ドラフトを分析することによって、現段階でOECDが無形資産に関する移転価格についてどのように考えているかを理解することにもつながるため、このタイミングでこのような解説を行うことは重要であると考え。

ディスカッション・ドラフトでは、現行のOECDガイドライン第6章での無形資産に係る項目に対して、主に右記の3つの点に関して大幅な変更が加えられている。

そこで本稿では、まずは最初の2点(「無形資産の定義」及び「無形資産に関連するリターンの帰属先について」)に関する概要を解説する。そして次稿において、3点目(「無形資産の価値算定方法」)について解説するとともに、今回公開されたディスカッション・ドラフトを基に、実務における問題点及び検討点につき議論を行うことを考えている。

- ▶ 無形資産の定義
- ▶ 無形資産に関連するリターンの帰属先について
- ▶ 無形資産の価値算定方法

I. ディスカッション・ドラフトの概要

以下では、OECD移転価格ガイドライン第6章(無形資産に対する特別の配慮)及びその関連条項の改訂に関するディスカッション・ドラフトの概要について解説する。

1. 無形資産の定義

ディスカッション・ドラフトにおいては、各パラグラフにて規定されている無形資産の定義に若干の違いが見受けられているが、無形資産はおおむね以下の2点によって特徴づけられるとされている(パラグラフ5)。

- ▶ 有形資産又は金融資産ではない
- ▶ 商業活動において使用するにあたり、所有又は支配が可能である(別のパラグラフでは、「単一の事業体によって移転が可能である(他の資産と組合せられて移転される場合も含む)」という条件も追加されている)

このように無形資産をある程度広く定義した上で、本ディスカッション・ドラフトは、無形資産を含む取引|に関する分析には、会計又は法律上の定義にはとらわれずに、独立企業間がどのような条件であれば無形資産を含む取引|に関して合意するか、という観点で分析することが重要であるとしている。

そして上記の定義を受け、パラグラフ8においては、単一の事業体によって所有又は支配が可能でないような「個別の市場に特有の条件等」については、比較可能性分析にて考慮されるべきであり、ガイドラインの第6章で分析されるような無形資産とは区別されるべきであるとの見解を示している。

このような一般的な無形資産の定義をより具体化するため、ディスカッション・ドラフトはパラグラフ14~26において具体的な事例を挙げて、どのような場合に本ディスカッション・ドラフトで定義する無形資産に該当すると判断されるかに関する説明を行っている。ここで分析される事例として、①特許(Patents)、②ノウハウ及び企業秘密(Know-how and trade secrets)、

③商標、商号及びブランド(Trademarks, trade names and brands)、④ライセンス及びその他無形資産の権利に関する制限(Licences and similar limited rights in intangibles)、⑤のれん及び継続企業の価値(Goodwill and Ongoing Concern Value)、⑥グループのシナジー(Group synergies)、⑦市場固有の特徴(Market specific characteristics)、⑧統合された労働力(Assembled workforce)、といった8つの項目が挙げられている。

まず①~④の項目については、ディスカッション・ドラフトの定義においても無形資産に該当するとされており、これは現行のガイドライン及び日本における事務運営指針における考え方とも整合的であり、今回のドラフトによってその取扱いが大きく変更されるというものではないと考える。

⑤のれん及び継続企業の価値は、現行のガイドライン及び日本の事務運営指針では無形資産に該当するかどうかについては明確にされていなかった項目である。今回のディスカッション・ドラフトでも、これらに関する取扱いが明確にされているわけではないが、のれんや継続企業の価値には、その企業の「評判に係る価値(reputational value)」も含まれている場合があるため、のれん及び継続企業の価値も本ディスカッション・ドラフトの無形資産の定義に該当し得るとしている。ただし、当該項目に関する会計上の価値又は企業価値算定において求められた価値が、そのまま移転価格の観点での当該無形資産の価値とされることはないという点については注意がなされている。

また⑥グループのシナジー及び⑦市場固有の特徴については、単一の事業体により所有又は支配し得ないものであることから、本ドラフトにおける無形資産には該当しないと明記されている。特に市場固有の特徴については、安い人件費、市場への近接性、有利な天候条件といった要因は比較可能性分析で考慮されるべきであり、本ディスカッション・ドラフトで定義する無形資産とは異なるという点が明示されている意義は大きいと考える。

⑧統合された労働力については、パラグラフ25において、企業によっては、独自の資格又は経験を有する従業員の集合を形成することに成功している場合があり、そのようなケースでは、当該従業員グループが提供する役務の独立企業間価格等に影響することはあるが、それについては比較可能性分析において考慮されるべきである、と記載されている。

一方で、このような既存の従業員の集合が移転する際には、新たな従業員の雇用・研修に係る費用や手間を減らすことができる場合もあり、また独立した従業員の派遣によって価値のあるノウハウ等が移転する可能性もあるとして、続くパラグラフ26において、そのような場合には当該取引に対して、独立企業間での取引と同様の対価が支払われるべきであるとも記載されている。特に、このような特定グループの従業員からの役務提供を受けることに対して契約等による長期的なコミットメントが存在する場合、このような統合された労働力が無形資産に該当する可能性もあるとしている。

そして無形資産の定義に関するセクションを締めるにあたって、実際の応用の際には詳細な機能分析を行うことにより、各項目が無形資産に該当するか否か判定していくことが必要となる点が再度強調されている。

2. 無形資産に関連するリターンの帰属先

(1) 帰属先を決定する要素

ディスカッション・ドラフトは、続いて無形資産に関連するリターンの帰属先に関する議論に移る。無形資産に関連するリターンとは、無形資産の使用を伴う事業活動を通じて獲得する経済的利得から、①関連する事業活動に係るコスト及び費用、②事業に係る機能、問題となっている無形資産を除く資産、及びリスクに係るリターン(適切な比較可能性の調整を考慮したもの)を控除したものとされる。

このような無形資産に関連するリターンの帰属先を決定するにあたり、ディスカッション・ドラフトでは以下の3つの項目が重要であるとしている。

- ▶ 法的な取決めにおける諸条件(当該無形資産に関する登録、ライセンス契約、その他の当該無形資産に関連する契約を含む)
- ▶ 無形資産の開発、改良、維持及び保護にあたって、多国籍企業の各メンバーが担った機能、使用した資産、負担したリスク及び発生した費用
- ▶ 無形資産の開発、改良、維持及び保護に関連して、多国籍企業グループのメンバーが行った役務に対して、独立企業原則に沿った支払いがなされているか

まず、上記1点目の法的な取決めにおける諸条件が、無形資産に関連するリターンの帰属先を決定する際の出発点になるということが、明示されている一方(パラグラフ30)、パラグラフ

35では、このような法的な取決めが当事者の行動と一致している限りにおいて、無形資産に関連するリターンを得る権利が法的に与えられている主体が移転価格の観点からも当該リターンを享受する権利を与えられるとしている。

したがって、本ディスカッション・ドラフトでは法的な取決めと当事者が実際に行う活動との間でどちらに優先順位があるかという点は明確にされてはいないものの、法的な取決めと当事者の行動とが合致していることが無形資産に関連するリターンを享受するための重要な条件であると考えられている。

(2) 重要な活動

このように、法的な取決めだけでなく、当事者が実際に行う活動が無形資産に関連するリターンの帰属先を決定する上で重要な要素となっているため、パラグラフ37~47において、どのような活動が無形資産に関連するリターンを享受する上で重要な活動であると判断するかについて、①機能、②リスク、③費用負担という3つの観点から議論されている。

① 機能

まず機能の観点では、パラグラフ40において、無形資産に関連するリターンを享受する権利を主張する関連者は、自らの従業員を通じて無形資産の開発、改良、維持及び保護に関連する重要な機能を担うものと考えられるとし、その重要な機能としては以下が含まれるとしている。

- ▶ 研究開発及びマーケティング・プログラムのデザイン及びコントロール
- ▶ 予算の管理及びコントロール
- ▶ 無形資産の開発プログラムに係る戦略的な意思決定に対するコントロール
- ▶ 無形資産の防御・保護に係る重要な意思決定
- ▶ 無形資産の価値に重要な影響があると考えられる機能のクオリティに係るコントロール

これらの意思決定及びコントロールに係る機能は、「自らの従業員を通じて」行われる必要がある。そこで、続くパラグラフ41において、無形資産に関連するリターンを享受する主体が実際に当該機能の遂行に係る意思決定又はコントロールを行っているかといった点を評価する際の基準が示され、基本的にはガイドライン第9章(事業再編に係る移転価格の側面)におけるパラグラフ9.23から9.28までの原則が適用されるとしている。

その原則に従うと、ある機能を「コントロール」しているという場合、日常的に当該機能の遂行を行う必要はないものの、当該機能を日常的に行う役務提供者による作業の結果を評価し、必要に応じて当該役務の継続や方向性についての判断をする必要があり、そのような評価を行うに足る実体が必要となる。

したがって、この原則に従うと、無形資産に関連するリターンを享受する主体が、自らの従業員を通じてこのようなコントロールを行っているかどうかといった点が重要な判断の基準になると考えられる。

② リスク

次にリスクの観点では、本ディスカッション・ドラフトでは、無形資産に関連するリターンを享受する主体が、無形資産の開発、改良、維持及び保護に関連するリスクを契約等の規定によって負担するだけでなく、当該リスクをコントロールするということが必要となると記載される。ここでの「コントロール」については上記の機能のケースと同様、ガイドライン第9章におけるパラグラフ9.23から9.28までの原則が適用される。したがって、当該リスクをコントロールする実体が、無形資産に関連する所得を享受する主体には必要となる。

また本ディスカッション・ドラフトでは、無形資産に関連するリターンがどの主体に帰属するかを決定する際に重要となるリスクとして、以下を挙げている。

- ▶ 無形資産の開発に関連するリスク
- ▶ 商品が陳腐化するリスク
- ▶ 侵害のリスク
- ▶ 製造物責任リスク(当該無形資産を使用する商品及び役務に関連する類似のリスクを含む)

上記のうち無形資産の開発に関連するリスクとは、研究開発やマーケティングに係る大きな費用を負担したにもかかわらず、それが失敗に終わり投下した資金を回収できないようなリスクを指している。

また商品が陳腐化するリスクとは、競合他社が新たな技術を開発することなどを通じて、その無形資産の価値が下がってしまうようなリスクを指している。

侵害のリスクとは、当該無形資産に関連する権利の防御や他社からの特許侵害請求に対しての弁護に対して時間や費用をかけなくてはいけなくなってしまうようなリスクである。

そして、このようなリスクが当事者の行動とどの程度合致するかを判断する際には、関連するリスクが実際に生じた際の費用につき当該無形資産に関連するリターンを享受する主体が負担しているかどうか、という点が重要となるとされている。

③ 無形資産の開発、改良、維持及び保護に係るコスト

そして、無形資産の開発、改良、維持及び保護に係るコストについては、パラグラフ46にて、その無形資産に関連するリターンを享受する主体によって負担されるべきであるとしている。ただし、パラグラフ47にて、関連コストの負担自体が無形資産に関連するリターンを享受する権利を発生させるわけではない、と強調されている点には留意が必要である。

以上を踏まえ、次稿では「無形資産の価値算定方法」について解説するとともに、今回公開されたディスカッション・ドラフトでの議論をベースとして、実務上考慮すべき問題点及び検討点について議論を行うこととする。

Contact

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人

別所 徹弥	パートナー	+81 3 3506 3036	tetsuya.bessho@jp.ey.com
西村 淳	エグゼクティブ ディレクター	+81 3 3506 2712	atsushi.nishimura@jp.ey.com

本記事全般に関するご質問・ご意見等がございましたら、下記までお問い合わせ下さい。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人
コーポレート・コミュニケーション部 tax.marketing@jp.ey.com

Ernst & Young

アーンスト・アンド・ヤングについて

アーンスト・アンド・ヤングは、アシュアランス、税務、トランザクション・アドバイザリー・サービスなどの分野におけるリーダーとして、全世界の16万7千人の構成員が、共通のバリュー（価値観）に基づいて、品質の高いサービス提供を行っています。私どもは、クライアント、構成員、そして社会を支援し、各サービス分野において、皆様の可能性の実現を追求し、プラスの変化をもたらすよう支援します。

「アーンスト・アンド・ヤング」とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのメンバーファームで構成されるグローバルネットワークを指し、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、www.ey.comにて紹介しています。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人について

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人は、長年にわたり培ってきた経験と国際ネットワークを駆使し、常にクライアントと協力して質の高いグローバルなサービスを提供しております。企業のニーズに即応すべく、国際税務、M&A、組織再編や移転価格などをはじめ、税務アドバイザリー・税務コンプライアンスの専門家集団として質の高いサービスを提供しております。詳しくは、www.eytax.jpにて紹介しています。

©2012 Ernst & Young Shinnihon Tax
All Rights Reserved.

EYTAX CC20121228-1

本書又は本書に含まれる資料は、一定の編集を終った要約形式の情報を掲載するものです。したがって、本書又は本書に含まれる資料のご利用は一般的な参考目的の利用に限られるものとし、特定の目的を前提とした利用、詳細な調査への代用、専門的な判断の材料としてのご利用等はいしなひでください。本書又は本書に含まれる資料について、新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人を含むアーンスト・アンド・ヤングの他のいかなるグローバルネットワークのメンバーも、その内容の正確性、完全性、目的適合性その他いかなる点についてもこれを保証するものではなく、本書又は本書に含まれる資料に基づいた行動又は行動をしないことにより発生したいかなる損害についても一切の責任を負いません。