

# OECD・BEPS 行動 8 評価困難な無形資産(HTVI)に関する実施 ガイダンスの公表

*July 2018*

## ***In brief***

2018年6月21日、評価困難な無形資産(HTVI)についての移転価格ルール策定に係る報告書(HTVIレポート)(注1)が、OECDから公表されました。HTVIを巡る問題は、BEPS行動8-10「移転価格税制と価値創造の一貫」に係る最終報告を受けて検討が続けられていたもので、今次レポートの内容は新たなガイダンスとしてOECD移転価格ガイドライン第6章のannexとなっています。

本ガイダンスは、評価困難な無形資産に関するアプローチ(HTVIアプローチ)の適用の原則に係る当局向けガイダンスとして策定され、各国税務当局にその理解と適用のための共通基盤を提供することによって、経済的二重課税のリスクを減少させることができます。なお、HTVIアプローチでは、情報の非対称性への対応として、税務当局は、事前の価格取決めの適切性についての検討のために事後的な結果を推定証拠として用いることが可能とされますが、納税者は、取引時の価格算定方法に係る信頼性ある情報を提示することによって、これへの反証が可能とされます。

また、HTVIアプローチについては、国内法や条約を考慮しつつ、納税者にとって確実性を増し、二重課税リスクを軽減する方法で適用されるべきであり、税務当局はできるだけ早期にHTVI取引の特定等を行うべきであるとされています。これはHTVIの譲渡等と収益発生との間にタイムラグがあること等への対応となるものであり、各国が調整可能期間制限の修正等の国内的措置をとることも妨げないとされています。

更に、本ガイダンスでは、HTVIアプローチの適用について、設例を用いた説明がなされており、また、紛争の予防・解決のための相互協議の活用についての説明も加えられています。

## ***In detail***

2018年6月21日、BEPS行動8(無形資産取引に係る移転価格ルール)における評価困難な無形資産(HTVI:Hard-to-Value-Intangibles)に係る移転価格ルール策定についての報告書が、OECDから公表されました。これは、BEPS行動8-10最終報告(2015年10月)を受けて改訂されたOECD移転価格ガイドライン第6章(無形資産)のセクションD.4(評価困難な無形資産)において記載されたHTVIアプローチの実施についての追加のガイダンスであり、第6章のannexとなるのですが、この間、討議草案(注2)の公表(2017年5月23日)などによって検討が続けられ、このHTVIレポートの公表については、現在110カ国以上からなるBEPS包摂的枠組(Inclusive Framework)において事前の承認が得られています(2018年6月4日)。

HTVI アプローチの下では、HTVI(注 3)については、納税者と税務当局との間における情報の非対称性等によってとりわけ BEPS(税源浸食利益移転)の懸念が生じることから、これに該当する場合には、事後的結果(ex post outcomes)を事前の価格設定取決め(ex ante pricing arrangements)が適正に行われていなかったことの推定証拠(presumptive evidence)として、これを用いて調整を行う権限が税務当局に認められています。ただ、HTVI の取引開始時における種々の状況の検討もなされることから、いわゆる後知恵(hindsight)が使われる状況とは区別されるべきとされ、例えば、事後的事象発生の蓋然性の考慮等、納税者からの立証によって、この推定が破られて、HTVI アプローチの適用が免除される可能性があります(注 4)。すなわち、これらの検討を行うことによって、取引時における独立企業間での価格取決めの判定がなされるということです。本ガイダンスでは、このような基本的考え方について改めて記述がなされるとともに、税務当局間の執行の一貫性を確保し、それによって二重課税リスクの軽減を図ることを、その目的とすることが示されています。なお、HTVI アプローチの具体的免除事項等については、実務上の経験を踏まえて、2020 年までに改めて検証がなされる予定です。

また、HTVI アプローチでは、HTVI の特徴から、その譲渡等の取引時からその利用等による収益発生等の結果判明時までにかなりのタイムラグがあり得ることが、税務上の処理を行う際の問題として認識されています。本ガイダンスでは、税務当局は、制度適用可能期間の制限に係る国内法や条約枠組の検討、HTVI 取引の早期把握や早期行動等に取り組むべきとされ、HTVI 取引に係る情報申告制度の導入や一般の更正期間制限の修正等を行うことも妨げない、とされています。

HTVI アプローチの適用に基づく移転価格の調整については、税務当局は適切な調整方法を探ることができますとされ、納税者自身が適用したものとは異なるものでも、独立企業が適用したであろう代替的価格ストラクチャーを反映した方法(マイルストーンペイメント、ランニングロイヤルティー、価格調整条項、等)を探ることができますとされています。

また、HTVI アプローチの適用による調整について、設例に基づいた説明もなされています。設例 1 では、開発途中の医薬品に係る特許を関連会社に一括払い譲渡し、当該関連会社において早期の商業化がなされたものの、納税者が、当初の価格設定が早期の商業化の可能性も考慮に入れてなされていること、及び、特許の譲渡時にはこのことが予見不可能であったことを説明できない場合には、税務当局は、HTVI アプローチに従い、実際の売上を推定証拠として用いて特許の譲渡価格を評価し、当該評価額と当初の譲渡価額との差額を追加の課税所得として調整することができると言えています。一方、この場合においても、実際の売上を推定証拠として特許の譲渡価格を評価したところ、当初の譲渡価格との差額が 20%を超えない場合は、適用除外規定に当てはまると言えています。

また、設例 2 では、前提事実は設例 1 と同様ですが、実際の売上が当初の予測より大幅に上回っている場合に、納税者は、当初の価格設定がこの予測を大幅に上回る売上の可能性も考慮に入れてなされていること、及び、この予測を大幅に上回る売上げについて特許譲渡時には予見不可能であったことを説明できない場合には、税務当局は、HTVI アプローチに従い、実際の売上を推定証拠として用いて特許の譲渡価格を評価し、当該評価額と当初の譲渡価額との差額を追加の課税所得として調整することができると言えています。また、特定の無形資産の第三者への譲渡の対価として、譲渡時一時払いとその後の追加払いの組み合わせが一般的な慣行として認められる場合には、代替的な価格調整として、追加の代金支払いとしての調整も可能であると言えています。

本ガイドラインでは、HTVI アプローチについても、条約相手国との事前確認(APA)による紛争予防及び相互協議(MAP)による紛争解決が図られるべきことが明確にされています。すなわち、移転価格ガイドライン第 4 章で詳述されている APA は、確実性(certainty)のレベルを向上させ、二重課税の蓋然性を低下させ、移転価格紛争の事前予防となり得るものであり、また、行動 14 最終報告書(紛争解決メカニズムの効果的実施)では、二国間 APA がベストプラクティスとして推奨され、APA のロールバックも行われ得るとされている、と述べられています。紛争解決については、HTVI アプローチの適用により二重課税が生じる場合には、本ガイダンスは、OECD モデル条約 25 条及び同コメントリー並びに行動 14 最終報告との関連で解釈されるべきであり、また、条約に適合しない課税を受けるに至らなくとも、その蓋然性があれば相互協議手続を開始できることによって、タイムラグへの懸念の軽減及び二重課税未解決事案の減少となる可能性がある、とされています。

(注 1)

“Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles” (Inclusive Framework on BEPS: Action 8) (June 2018: OECD)

(注 2)

<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/BEPS-implementation-guidance-on-hard-to-value-intangibles-discussion-draft.pdf>

(注 3)

評価困難な無形資産(HTVI)は、関連者間での取引時点における次の無形資産を対象とする、とされています。(OECD 移転価格ガイドライン第 6 章セクション D.4 パラ 6.189)

- (i) 信頼できる比較対象取引が存在しない、かつ、
- (ii) 取引開始時点において、譲渡された無形資産から生じる将来のキャッシュフロー若しくは収益についての予測、または無形資産の評価で使用した前提が非常に不確かで、譲渡時点で当該無形資産の最終的な成功の水準に係る予測が難しいもの

(注 4)

次の適用免除規定のうち一つでも当てはまる場合には、HTVI アプローチは適用されないとされています。(同パラ 6.193)

- i) 納税者が次の証拠を提出する場合

1. 価格設定のためにどのようにリスクを計算したか(例えば可能性のウェイト付)、合理的に予見可能な事象または他のリスクおよびその発生の可能性に関する検討の適切性を含む、価格設定取決めを決定するために譲渡時点で使用された事前の予測の詳細、  
および

2. 財務上の予測と実際の結果の大きなかい離が、a) 価格設定後に生じた予見不可能な進展または事象であって、取引時点では関連者が予想することはできなかったもの、または b) 予見可能な結果の発生可能性が実現し、その可能性が取引時点で著しく過大評価でも過少評価でもなかったことによるものであるという信頼性のある証拠

- ii) 当該 HTVI の譲渡が、対象期間において譲渡者および譲受者の所在地国間で有効な二国間または多国間の APA によってカバーされている場合

- iii) 上記 i )2 で述べた財務上の予測と実際の結果の大きなかい離が、当該 HTVI の対価を、取引時点で設定した対価の 20% を超えて減少または増加させる効果を持たない場合

- iv) 非関連者からの当該 HTVI に係る収入が初めて生み出された年から 5 年の商業期間が経過し、当該期間において、上記 i )2 で述べた財務上の予測と実際の結果の大きなかい離が、当該期間に係る予測の 20% を超過しない場合

## **Let's talk**

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

### **PwC 税理士法人**

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル 15 階

電話 : 03-5251-2400(代表)

Email: [pwcjapan.taxpr@jp.pwc.com](mailto:pwcjapan.taxpr@jp.pwc.com)

[www.pwc.com/jp/tax](http://www.pwc.com/jp/tax)

パートナー

高野 公人

080-1114-4491

[kimihito.k.takano@pwc.com](mailto:kimihito.k.takano@pwc.com)

顧問

岡田 至康

03-5251-2670

[yoshiyasu.okada@pwc.com](mailto:yoshiyasu.okada@pwc.com)

パートナー

黒川 兼

03-5251-2457

[ken.kurokawa@pwc.com](mailto:ken.kurokawa@pwc.com)

ディレクター

藤澤 徹

080-9707-7045

[toru.fujisawa@pwc.com](mailto:toru.fujisawa@pwc.com)

PwC 税理士法人は、PwC のメンバーファームです。公認会計士、税理士など約 680 人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose(存在意義)としています。私たちは、世界 158 カ国に及ぶグローバルネットワークに 236,000 人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は [www.pwc.com](http://www.pwc.com) をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2018 PwC 税理士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwC とはメンバーファームである PwC 税理士法人、または日本における PwC メンバーファームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) をご覧ください。