

2017年6月30日

OECD 租税政策・税務行政センター
租税条約・移転価格・金融取引課御中

日本機械輸出組合
国際税務研究会

BEPS（税源浸食と利益移転）行動計画8“評価困難な無形資産（HTVI）
に関する実施ガイダンス公開討議草案”に関するコメント

日本機械輸出組合（URL：<http://www.jmcti.org/jmchomepage/english/index.htm>）は、日本の機械貿易の健全な発展を図るべく1952年に設立されたわが国の機械メーカー、商社、エンジニアリング企業等の多国籍企業を中心に構成される非営利団体です。わが国機械産業の国際競争力の強化を図る上で、1990年初頭より国際税務研究会を設置し、わが国及び海外の国際課税制度の検討及び整備拡充を促してまいりました。

BEPS 行動計画8に含まれる無形資産に係る移転価格の議論は、ハイテク機器をはじめとする機械製品の輸出や投資を行う企業メンバーから構成される当組合にとって極めて影響が大きいことから、日本経団連よりOECDに提出された「評価困難な無形資産（HTVI）に関する実施ガイダンス公開討議草案に対する意見」を全面的に支持するとともに、当組合としての固有の事情も加え、意見を提出することとしました。

< 総論 >

本ディスカッションドラフトは、納税者・税務当局間の情報の非対称を解決すべく、評価困難な無形資産に関する取扱いについて税務当局向けガイダンスを提供しており、本ガイダンスをもとに各国当局な共通的な理解が進むものと期待します。

本ディスカッションドラフトでは、税務当局は事前の価格取り決めの適切さに関する推定証拠として、事後の結果を考慮することが規定されており、事後結果だけをもって課税することを認めない一方、納税者側が当初評価において達成可能性・予見可能性の説明ができなかった場合に事後の結果による推定がなされることが事例で示されています。従って、納税者側にとっては、達成可能性・予見可能性の証明がポイントとなりますが、どこまでのエビデンスを残せば証明となるのかガイダンスがないため、実務対応に苦慮することが想定されます。当局の拡大解釈を避けるためにも更なるガイダンスの提示を期待します。

事後的調整に関しては、当局間の見解相違が発生する可能性が高く、二重課税が懸念されます。パラグラフ31-32に記載のとおり、相互協議の実効性が担保され、紛争解決のメ

カニズムが国際間で合意できた際にのみ、本公開討議草案の仕組みが適用されるべきと考えます。

また、本ガイダンスは、BEPS 移転価格ガイドライン 6.193 に記載する「HTVI へのアプローチ（以下、所得相応性基準）が適用されない条件に当てはめて事例を作成しており、所得相応性基準の発動メカニズムを理解するために有用と考えます。

なお、下記の点については、より明確な説明をしていただきたい。

「所得相応性基準」が適用されない条件の一つとして、納税者が以下の 及び を提供する場合について

価格取決めの決定のため移転時に使用した事前の予測（価格決定の計算の際にリスクをどのように考慮したかという点（例：確率加重平均）及び合理的に予見可能な事象その他のリスクに関する考慮の適切性を含む）及び、その発生可能性についての詳細財務上の予測と実際の結果の重大な乖離が 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予見できない進展や出来事によるものであること、又は b)予見可能な結果の発生確率の実現によるものであることについての信頼に足る証拠。また、それらの確率が取引時点で重大な過大評価も過少評価もされなかったことについての信頼に足る証拠

上記について、ガイダンスの各事例では、「納税者が取引時点で予見不可能であったことを説明できない」ことを前提として所得相応性基準の発動メカニズムを説明していますが、恐らく実務上、納税者は予見不可能であったことを説明し、税務当局はこのような説明は信頼できないと判断する場面が想定されるため、納税者の説明に対する税務当局の判断のポイント、納税者として、どのような証拠を準備できれば信頼にいたる証拠になるのか、事例を設けて説明していただけると有難いです。

<イントロダクション>

本インプリメンテーションガイダンスは、その前提として、独立企業原則の枠内の措置として整理されており、この点については関係者の努力に敬意を表したい。と同時に改めて独立企業原則（arm's length principle）を尊重すべき旨を確認したい。関連者間における評価困難な無形資産の譲渡についてはすべからず所得相応性基準による判定を要するとする新たなルールが適用されるかのような印象を受けますが、その前提として所得相応性原則は当該関連者間無形資産譲渡が独立企業原則に逸脱する不合理な場合に限り適用されるべき旨を先ずは謳う必要があると感じます。

改定移転価格ガイドライン6.192において「条件付きの価格設定取決めを含む、譲渡時に独立企業間であれば作成したであろう独立企業間価格設定取決め」に関する言及がありますが、通常、非関連者との独立企業間の無形資産譲渡において、事後的に対価を修正する取決めを行うケースは存在しないか、あったとしてもきわめて稀であります。非関連者との独立企業間の無形資産譲渡において滅多に行われぬ事後的な譲渡価格の調整（所得相応性基準）は、関連者間取引においても極めて限定的にその適用を検討すべきであると考えます。

以下のExampleでは、医薬化合物特許権が例示に使われておりますが、電気・機械・輸

送用機器等のように一つの製品に多数の特許権等が使用される事例に対するガイダンスとしては必ずしも有用でないように思われます。

医薬や新規な化合物の場合、一つの製品は一件もしくは数件程度の特許権により保護されると聞いておりますが、電気・機械・輸送用機器等一つの製品に何千件、何万件もの多数の特許権等が使用される産業においては、そのうちの一件もしくは数件程度の特許権について譲渡がなされたからといって、当該譲渡された特許権が生み出す収益がいかほどのものであるかを評価することは事実上不可能であります。

従って、一つの製品に使用される特許権のうち国外関連者へ移転された特許権の数が当該製品の販売に極めて多大な影響を与えるほど多い場合、または移転された特許を使用した製品の実施地域における売上高が大規模もしくは重要な場合（例えば親会社所在国については親会社が権利を留保し、それ以外の国・地域の実施権を国外関連者に譲渡するというようなケース）に限定して所得相応性基準の適用を検討すべきであると考えます。

換言すれば、グループ経営のなかで、知的財産を親会社に集中する方針に基づき、親会社からの開発委託に基づき子会社が成した発明を親会社に移転・帰属させるケースや、子会社が自主的に行った研究開発の成果として発明した特許を親会社が買い取るケースについては、それが上記の大規模もしくは重要なものでない限り所得相応性基準は適用しないものとし、基本的には当該発明のための研究開発等に要したコスト + （原価基準法）に基づく譲渡価格の設定を是認すべきであると考えます。

<事例1>

このExample 1においては、納税者が決定し実施した譲渡価格700を、税務当局が1,000に増額改定することの理由として、商業化（売上）が当初の予測よりも早期に実現したことを掲げておりますが、その事実のみをもって譲渡価格を遡及的に増額改定すべきと結論付けるには相当無理があるように思われます。当該特許を譲り受けた買手の経営努力によってそれが実現できた可能性もあり、事実関係等に関する説明が足りないように感じます。

当該特許を譲り受けた買手の経営努力によってフェーズ 臨床試験が予測よりも早く完了した場合、そのことにより得られる利益の増大は譲り受けた会社に帰属させるのがむしろ経済合理性に適っているようにも思われます。

para19やpara24等に「当初の評価において適切に考慮していたことの説明やそのような展開が予見不可能であったことの説明」の記述がありますが、どのレベルまで証明すればよいのかに関して有用なガイダンスの策定が必要であると考えます。

<事例2>

Example 1 との違いは譲渡価格の増額改定の時期を譲渡時第0年度までは遡らず、一定の条件（市場承認獲得）に到達した第3年度に繰り延べている点にありますが、調査実施年度よりは過去年度に遡及適用している意味において本質的な差異はないように思われます。

パラ28に記述されている「開発段階を成功裏に完了させたり、特定の市場における規制上の承認を得ることができた」原因が当該特許を譲り受けた買手の経営努力によるものであった可能性もあり、その事実のみをもって譲渡価格を遡及的に増額改定すべきと結論付けるには相当無理があり、事実関係等に関する説明が足りないように感じます。

同パラ28には「但しこのパラグラフは、ある特定の種類の無形資産の移転に係る支払方法に関し、関連するビジネスセクターにおいて一般的な慣行がある場合においてのみ支払方法の修正が生じる、ということの意味するものではない。」と、一般的な慣行の有無に関わらず「追加的な条件付支払」の概念を所得相応性基準においては適用するという考え方には同意できません。

本 Example にあっては、当該業界の価格設定慣行の有無があろうとなかろうと、契約にない contingent 支払いを含む契約を当局が構成して、contingent 支払時点で課税することは微妙なポイントです。当初譲渡時点での課税と同じ課税結果が得られるのになぜそこまで行うのかの implication として、事実上時効をなくして理論（すべての実績値が明らかにされた状況での所得計算）に近づけているようにもみえますが、納税者の視点では理論はともかく時効制度による課税リスクの不安定性の除去が望ましく、当局が契約の構成まで行うのは過剰に見えます。

<事例3>

契約期間に亘る定期的ロイヤルティ取決めにおいて、当該無形資産の価値（この例では700）を契約期間に亘る売上の正味現在価値（この例では3,500）で除し、ロイヤルティ料率（この例では $700 \div 3,500 = 20\%$ ）を決定するアプローチにより、料率を取り決める方法が医薬化合物特許の場合には一般的なのかもしれませんが、電気・機械・輸送用機器等のように一つの製品に多数の特許権等が使用される産業においては必ずしも一般的な手法ではないように思われます。

一般的には、一件一件の特許の価値を評価することが事実上不可能であり現実的でないことから、許諾する側（ライセンサー）と許諾を受ける側（ライセンシー）との間の価格交渉により、いわゆるインダストリー・スタンダードを念頭に置き、許諾製品の売上高に対して低率のロイヤルティ料率または許諾製品一台当たりの少額のロイヤルティ金額を設定するケースが多いのではないのでしょうか。この場合、事後的にも一件一件の特許の価値を再評価することは事実上不可能であるため、税務当局が事後的にロイヤルティを調整し移転価格課税を行うことはできないものと思われます。

もっとも、<イントロダクション> で述べましたように、大規模もしくは重要な移転がされた場合には、この<Example 3>のようなアプローチの適用があり得るかもしれませんが、これらの大規模もしくは重要な場合に限定して所得相応性基準の適用を検討すべきであると考えます。

本 Example は、予測所得やキャッシュフローが、当初の想定より増加した場合において、それが予見不可能であったことを説明できない場合における受取り側での受取ロイヤルティの増額更正について紹介されてものと理解しますが、他方、この所得相応性については、反対に、予測所得が減少した場合や予測売上が減少した場合において、支払い側での支払ロイヤルティの減額更正（支払ロイヤルティの損金算入の否認）がなされる

こともあるのか、という点に疑問を感じます。

<相互協議との関係>

まさに評価困難な無形資産に係る所得相応性基準が実務において機能するか否かは相互協議による二重課税調整が有効に作用するかどうかにかかっており、その重要性については強調してし過ぎるということはありません。

企業側の立場とすれば、所得相応性基準に基づく移転価格課税を行う場合には、一方の国の税務当局が課税処分を行う前に、他方の国の税務当局との間で相互協議を行い、二重課税の調整について合意がされた後に、一方の国における増額調整と他方の国における減額調整を同時に実施いただくことを要望いたします。

相互協議との関係について詳細に議論されず、行動14で議論することとなっていますが、所得相応性基準を適用し、更正処分を行なった税務当局に対しては、特に相互協議を通じて二重課税の解決を強く求めるようお願いしたいと思います。

評価困難な無形資産に係る所得相応性基準に関する実施ガイダンスが最終報告書として発行される場合においては、相互協議による二重課税の調整がセットで盛り込まれる必要があると考えております。

また、移転価格ガイドライン自体ではないとしても、とくに相互協議による二重課税の調整に関しては、拘束力を持たせた実施ガイダンスとして発行されなければ二重課税リスクが従前以上に高まると懸念いたします。

本テーマはグローバル規模で輸出、投資を行う「貿易立国」日本の多くの輸出企業にとりまして極めて重要な課題であることから、この度日本機械輸出組合としてOECD Public Consultationにコメントをさせていただきました。コメントを申し上げる機会を与えてくださりありがとうございます。

以上

日本機械輸出組合

〒105-0011

東京都港区芝公園 3 - 5 - 8 機械振興会館

Tel: 03-3431-9348 / Fax: 03-3436-6455

E-Mail: taniguchi@jmcti.or.jp / tanii@jmcti.or.jp

日本機械輸出組合 国際税務研究会 委員会社

キヤノン株式会社 (座長)

株式会社日立製作所 (副座長)

伊藤忠商事株式会社 (以下委員)

川崎重工業株式会社

株式会社クボタ

株式会社小松製作所 (コマツ)

シャープ株式会社

シンフォニアテクノロジー株式会社

住友商事株式会社

セイコーエプソン株式会社

ソニー株式会社

株式会社東芝

株式会社ニコン

日本精工株式会社

日本電気株式会社 (NEC)

パイオニア株式会社

パナソニック株式会社

富士通株式会社

株式会社富士通ゼネラル

丸紅株式会社

三菱重工業株式会社

三菱電機株式会社