

BEPS 行動計画 8

移転価格の結果と価値創出の整合性確保：無形資産 ～その中国における対応、日本における対応、 日中間取引における注意点～

June 2016



About Mazars

MAZARS は監査、会計、税務及びアドバイザリーサービスに特化した、国際的に統合された独立組織です。

2016 年 1 月時点で、世界 77 ヶ国に業務を展開し、17,000 人のプロフェッショナルがクライアントの各発展段階をサポートしています。

BEPS 行動計画 8

移転価格の結果と価値創出の整合性確保：無形資産

今回は移転価格と無形資産にかかわるお話です。

無形資産の価値は、社会の高度化とともに近年ますます大きくなる一方で、無形資産自体は財貨や固定資産のように目に見えるものでないことから、その特定及び資産形成と価値の発現にかかわる関係は不明確である場合が多く、多国籍企業グループ間における恣意的アレンジメントは、各国における課税権に大きな影響を与えるものとなってしまいます。

そこで BEPS 行動計画 8 においては、無形資産の取扱いについて各国の課税権の調整が最大限にされるように議論がなされています。

I. 移転価格税制と BEPS の関係

①広義と狭義の移転価格税制

移転価格税制は広い意味で捉えた場合には、「恣意的課税権侵害の回避を目的とする税制」といえ、狭い意味で捉えた場合には、いわゆる関連企業間取引税制を指すものといえます。

②BEPS とは

日本語で「税源浸食と利益移転」表現されるもので、これまでの 2 国間租税条約や狭義の移転価格税制を基礎とした国際税務の枠組みでは対応しきれなくなった、新たな国際的課税回避スキームに対応する新たな国際税務の枠組みの形成を目的とした国際的な取組みといえます。

従って、広義の移転価格税制には BEPS の内容が包含されるものといえ、また、新たな取組みとしての BEPS の中には、従来の枠組みでは対応しきれなくなってきている狭義の移転価格税制（関連企業間取引税制）に該当する分野も含まれているものといえます。

③BEPS 行動計画 8 の位置付け

無形資産により稼得された利益のグループ企業間での不合理な配分は、税源浸食と利益移転を産むものといえ、これについては BEPS の観点から無形資産の取扱いを考える必要があるものとされています。

また、BEPS 行動計画 8 から 10 までは、BEPS 最終報告書においては、一つの報告書に統合されており、ここでは、無形資産以外にも従前の狭義の移転価格税制（関連企業間取引税制）においては十分に対応することができにくかった分野（独立企業間取引原則におけるリスクの取扱い等）について規定が行われています。

従って、BEPS 行動計画 8 から 10 は、従前の関連企業間取引税制の議論を引継いだものとして、OECD の移転価格にかかわるガイドラインの内容が当該最終報告書の内容を基に更新されています。

これらの意味において、BEPS 行動計画 8 から 10 は、その他の BEPS 項目と比較して、比較的馴染み深い内容であるということが出来ます。但し、同時に近年の多国籍企業の活動の多様化及び複雑化を反映して、ある意味ではかなり高度かつ分かりにくい内容のものになっていると感じられる方も多いのではないのでしょうか。

II. BEPS 行動計画 8 移転価格の結果と価値創出の整合性確保（無形資産）

行動計画 8 については、2014 年 9 月 16 日に第一次提言が公表され、その後、2015 年 4 月及び 6 月に費用分担取極（CCA: Cost Contribution Arrangements）及び評価困難な無形資産（HTVI: Hard-To-Value Intangible）の追加検討事項について、ディスカッションドラフトが公表され、パブリックコメントおよびパブリックコンサルテーションを経て、2015 年 10 月 5 日に他の行動計画とともに最終報告書が発表されています。また、今後も無形資産にかかわる取引単位利益分割法に関する追加ガイダンスについて 2017 年上半期の完成を目指して継続的に検討が行われるものとされています。

上述の通り、ここでは、移転価格に関連するものとして行動計画 8、9、10 があわせて 1 つの報告書として取りまとめられています。

無形資産とは

無形資産とは、「有形資産または金融資産でないもので、商業活動における使用目的で所有または管理することができ、比較可能な独立当事者間の取引においてその使用または移転に際して対価が支払われるような資産」と定義されました。

さらに、法的所有権単独では、必ずしも無形資産の活用により稼得される利益にかかわる権利を享受することはできず、グループ内において重要な機能の実施、経済的に重要なリスクの管理、資産への貢献を行っている企業が、現実の取引が適切な描写により、それらの貢献を反映した適切な報酬を受けることができるものと説明されています。

また、評価の困難な無形資産にかかわる移転価格及び特別の取扱いについて、課税当局と納税者間における情報の非対称性の観点を含め、議論説明がなされています。

行動計画 8 においては、このような無形資産について、従来の OECD 移転価格税ガイドラインの構成に従い、以下の内容について説明がなされています。

- A. 無形資産の特定
- B. 無形資産の所有権及び無形資産の開発、改良、維持、保護及び活用を伴う取引
- C. 無形資産の使用または移転を伴う取引
- D. 無形資産を伴う事例における独立企業間条件の決定にかかわる補助的ガイダンス

さらに、費用分担取極（CCA: Cost Contribution Arrangements）についても、同様に従来の OECD 移転価格税ガイドラインの構成に基本的に従いつつ説明がなされています。

Ⅲ. 日中における対応・今後の日中間取引について

(1) 日本

BEPS 行動計画 8 に基づき OECD 移転価格ガイドラインが更新されたものの、日本においては、これに伴い個別の税制改正を行うことはなく、追加的な議論等が最終的に出そろった平成 30 年度頃にまとめて税制改正に反映されるものと予想されています。また、移転価格税制の執行上は新たなガイドラインに基づくことによる影響があるものと考えられますが、これらについては今後の執行状況を見守る必要があるものと考えられます。

(2) 中国

中国においては、移転価格税制の執行上、無形資産に重点がおかれることが多く、中国課税当局は「ロケーションセービング」や「マーケットプレミアム」を包含する一般的な概念としての Location Specific Advantage（LSA: 立地の優位性）を強く主張し、さらに、マーケティング無形資産や無形資産の改良、維持、譲渡を伴う取引に大きな注意を払っています。

従って、今回の無形資産にかかわる OECD 移転価格ガイドラインの更新についても、実務上の移転価格税制執行において取入れられるものと予想され、ここでも具体的な執行状況を見守ることが重要になってくるものと考えられます。

(3) 日中間取引における今後の留意点

BEPS 行動計画 8 が対象とする無形資産は、狭義の移転価格税制及び BEPS プロジェクト双方の観点から、近年その重要性がますます高まってきている分野といえます。

さらに、その対象となる範囲は、法律に明確に規定される特許、商標権等だけでなく、ノウハウ、マーケティング情報、立地の優位性等まさに目に見えない形でますます複雑に絡み合ってきているものといえ、これらを国際税務の観点から、適切に描写及び再構築するということは、多大な時間と労力を要する作業となってくることが予想されます。

従って、国際的な事業活動に従事する企業は、これらの動向に関して、注意深く見守っていく必要があるものと考えられます。

スコットランド出身の西洋を代表する哲学者であり、功利主義の先駆けとしてのトーマス・ジェファークソン、ベンジャミン・フランクリンなどのアメリカ建国の父たちにも大きな影響を与えたといわれるディビッド・ヒュームの述べた言葉に以下のようなものがあります。

“All arguments concerning existence are founded on the relation of cause and effect. (存在にかかわる全ての議論は原因と結果の関係に基づくものである。)”

無形資産の形成（原因）とその利用による価値の創出（結果）の関係を捉えようとする移転価格税制の取組は繰り返し行われてきた人間の本質であるのかもしれませんが。

但し、ここで懐疑論者であるヒュームは多くのものが因果律（原因と結果）について客観的な議論をしようとしていることを横目に、客観的と見える原因と結果の関係とは、何ら確実なものではなく、習慣的な主観に基づくものであると主張しているのです。

最後に、これから迫りくる BEPS という荒波に備えるに際して、このコーナーが多少なりとも皆さんのお役に立てることができればと幸甚と考えております。

以上

この記事は三菱東京 UFJ 銀行（中国）有限公司の China Report からの転載記事となります。
(<http://rmb.bk.mufg.jp/chinareport/economics/>)

CONTACT

Mazars

Japan Desk

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

MAZARS JAPAN DESK (CHINA) CONTACTS

Japan Desk SHANGHAI OFFICE

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

佐藤 尚吾 Sato Shogo

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 61681088

Email. shogo.sato@mazars.cn

大澤 健彦 Osawa Takehiko

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. takehiko.osawa@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

More informations on
www.mazars.cn