

**【新設】（予測利益の金額を基礎として算定するもの）**

**66の4(9)－2** 措置法令第39条の12第14項に規定する「利益の額として当該無形資産国外関連取引を行った時に予測される金額を基礎として算定するもの」には、同項に規定する無形資産国外関連取引（以下「無形資産国外関連取引」という。）に係る対価の額が、実際に同項に規定する利益の額として当該無形資産国外関連取引を行った時に予測される金額（以下「予測利益の金額」という。）を基礎として算定されていない場合であっても、当該無形資産国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するに当たり、予測利益の金額を基礎として算定する独立企業間価格の算定方法が最も適切な方法であると認められるときにおける当該無形資産国外関連取引に係る無形資産が含まれることに留意する。

**【解説】**

- 1 令和元年度税制改正において、BEPSプロジェクトの最終報告書（行動8－10）「移転価格税制と価値創造の一致（Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation）」において勧告された「評価困難な無形資産（Hard-to-Value Intangibles：HTVI）アプローチ」（HTVIアプローチ）の内容に沿って、移転価格税制における税務当局の処分権限として、特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置が導入された（措法66の4⑧）。
- 2 この特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置は、法人が行った特定無形資産国外関連取引について、当該特定無形資産国外関連取引の対価の額を算定するための前提となった事項（当該特定無形資産国外関連取引を行った時に当該法人が予測したものに限る。）についてその内容と相違する事実が判明した場合には、税務署長はその相違する事実及びその相違することとなった事由の発生の可能性を勘案して算出した金額を独立企業間価格とみなして、法人の所得の金額又は欠損金額につき更正又は決定をすることができることとされている。
- 3 ここで、BEPSプロジェクトの最終報告書（行動8－10）では、HTVIアプローチの対象となる無形資産を「評価困難な無形資産」に限定しているところ、本価格調整措置においても、税務当局が事後の結果等を勘案して取引価格の適切性を評価する制度であることから、その対象となる無形資産を次の(1)から(3)までの要件を満たす「特定無形資産」として位置付け、同様にその範囲を限定することとされた（措令39の12⑭）。
  - (1) 固有の特性を有し、かつ、高い付加価値を創出するために使用されるものであること。
  - (2) 国外関連取引を行った時に無形資産の使用その他の行為による利益（これに準ずるものを含む。）が生ずることが予測される期間内の日を含む各事業年度の無形資産に係る予測利益の金額を基礎として算定するものであること。
  - (3) 無形資産に係る予測利益の金額その他の独立企業間価格を算定するための前提となる事項（当該無形資産に係る国外関連取引を行った時に予測される

ものに限る。)の内容が著しく不確実な要素を有していると認められるものであること。

- 4 上記3(2)の要件について、本価格調整措置は、予測利益の金額を用いた独立企業間価格の算定の不確実性に対応するため、事後の結果等を勘案して取引価格の適切性を評価する制度であるから、予測利益の金額を用いて対価の額を算定していない場合であっても、予測利益の金額を用いて算定すべきものは本価格調整措置の適用対象とする必要があるため、当該要件が設けられている。

これを踏まえ、本通達では、無形資産国外関連取引に係る対価の額の算定において、法人が実際に予測利益の金額を基礎として算定していない場合であっても、当該無形資産国外関連取引に係る独立企業間価格の算定に当たり、予測利益の金額を基礎として算定する独立企業間価格の算定方法が最も適切な方法であると認められるときは、当該要件を満たすことを留意的に明らかにしている。

- 5 ところで、上記の予測利益の金額を基礎として算定する独立企業間価格の算定方法が最も適切な方法であると認められるときとは、例えば、法人が国外関連取引に係る無形資産について、取引時に収益性の高い無形資産ではないと判断して、予測利益の金額を基礎として対価の額を算定していなかったが、実際には取引時において収益性の高い無形資産であったため、予測利益の金額を用いる独立企業間価格の算定方法を最も適切な方法として、独立企業間価格を算定すべきであった場合が該当することとなる。

- 6 外国法人等の内部取引に係る課税の特例及び連結納税制度においても、同様の通達（措通66の4の3(8)－2、連措通68の88(9)－2）を定めている。