

【新設】（無形資産の例示）

66 の 4 (8) - 2 無形資産とは、有形資産及び措置法令第 39 条の 12 第 13 項第 2 号に規定する金融資産以外の資産で、その譲渡若しくは貸付け（資産に係る権利の設定その他他の者に資産を使用させる一切の行為を含む。）又はこれらに類似する取引が独立の事業者の間で通常取引の条件に従って行われるとした場合にその対価の額が支払われるべきものをいうのであるから、例えば、次に掲げるものはこれに含まれることに留意する。

- (1) 令第 183 条第 3 項第 1 号イからハまでに掲げるもの
- (2) 顧客リスト及び販売網
- (3) ノウハウ及び営業上の秘密
- (4) 商号及びブランド
- (5) 無形資産の使用許諾又は使用許諾に相当する取引により設定される権利
- (6) 契約上の権利（(1)から(5)までに掲げるものを除く。）

【解説】

- 1 令和元年度税制改正前は、移転価格税制上の無形資産の定義は法令に規定されておらず、措置法通達 66 の 4 (3) - 3 (注) 1 において「令第 183 条第 3 項第 1 号イからハまでに掲げるもののほか、顧客リスト、販売網等の重要な価値のあるものをいう」とされていた。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）」の勧告内容が取り込まれた OECD 移転価格ガイドラインにおける「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）に相当する制度である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ことに伴い、その適用対象を明確にするために、OECD 移転価格ガイドラインにおける無形資産の定義に沿った移転価格税制上の無形資産の定義が法令上設けられた。具体的には、移転価格税制上の無形資産とは、特許権、実用新案権その他の資産（有形資産及び金融資産以外の資産に限る。）で、独立の事業者の間で通常取引の条件に従ってこれらの資産の譲渡、使用許諾等が行われる場合にその対価が支払われるべきものと定義された（措法 66 の 4 ⑦二、措令 39 の 12⑬）。
- 2 OECD 移転価格ガイドラインパラ 6.6 において、「無形資産」とは、有形資産や金融資産ではなく、商業活動で使用するに当たり所有又は支配することができ、比較可能な状況での非関連者間取引においては、その使用又は移転によって対価が生ずるものであるという無形資産の定義が置かれている。そして、無形資産の具体的な例示として、特許、ノウハウ及び企業秘密、商標、商号及びブランド、契約上の権利及び政府の認可並びに無形資産に関するライセンス及び類似の限定的な権利が掲げられている。
- 3 本通達では、移転価格税制上の無形資産を具体的に例示することで、令和元年度税制改正において新たに設けられた移転価格税制上の無形資産の定義が OECD

移転価格ガイドラインと同義のものであること及び従来を通達における無形資産が引き続き移転価格税制上の無形資産に該当することを明らかにしている。

より具体的に、無形資産に該当するものは次のようなものである。

- (1) 本通達の(1)について、法人税法施行令第 183 条第 3 項第 1 号イからハまでに掲げるものは、次のものである。

イ 工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式又はこれらに準ずるもの

ロ 著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。）

ハ 鉱業権、特許権、実用新案権、商標権等の無形固定資産

本通達の(1)は従来を通達における無形資産の定義でも用いられていたものであり、令和元年度税制改正後においても、従来から移転価格税制上の無形資産として取り扱われてきたものは、引き続き無形資産に該当することを明らかにしている。

なお、OECD 移転価格ガイドラインにおける例示のうち、特許、商標並びに政府の認可及び免許の一部がこの部分に含まれている（OECD 移転価格ガイドラインパラ 6.19、6.21 及び 6.24）。

- (2) 本通達の(2)について、従来を通達における無形資産の定義でも用いられていたものであり、引き続き無形資産に該当することを明らかにしている。顧客リスト及び販売網は、OECD 移転価格ガイドラインの用語集においてもマーケティング無形資産の内訳として例示されている。

- (3) 本通達の(3)について、OECD 移転価格ガイドラインパラ 6.20 において、ノウハウ及び企業秘密として例示されているものである。ノウハウ及び企業秘密は、ビジネス活動を支援又は改善する独占的な情報又は知識であるが、特許や商標のように保護のために登録されていないものである（OECD 移転価格ガイドラインパラ 6.20 参考）。

- (4) 本通達の(4)について、OECD 移転価格ガイドラインパラ 6.22 及び 6.23 において、商号及びブランドとして例示されているものである。商号は、一般的に企業名であることが多く、商標と同様の市場浸透力を持つ場合があり、商標として登録されることもあるものである（OECD 移転価格ガイドラインパラ 6.22 参考）。また、ブランドは、商標、商号、顧客関係、評判及びのれん等の無形資産及び／又はその他の事物の組み合わせを表す場合があり、単独又は組み合わせられた無形資産からなる（OECD 移転価格ガイドラインパラ 6.23 参考）。

- (5) 本通達の(5)について、OECD 移転価格ガイドラインパラ 6.26 において、無形資産に関するライセンス及び類似の限定的な権利として例示されているものである。ここで、「使用許諾に相当する取引」とは、典型的な使用許諾取引ではないが、無形資産の使用許諾と同様に使用範囲・使用期間・地理的範囲等を限定する等して無形資産の使用を事実上認めるものをいう（OECD 移転価格ガイドラインパラ 6.26 参考）。

- (6) 本通達の(6)について、OECD 移転価格ガイドラインパラ 6.25 において、契約上の権利として例示されているものである。ここでいう契約には売主や主要な

顧客との契約及び従業員による役務を利用可能にする契約が含まれる（OECD 移転価格ガイドラインパラ 6.25 参考）。

- 4 OECD 移転価格ガイドラインでは、グループシナジー及び市場固有の特徴について、単一の企業により所有又は支配されないため OECD 移転価格ガイドライン第 6 章の無形資産には該当せず、比較可能性分析において考慮されるべきとされている（OECD 移転価格ガイドラインパラ 6.30 及び 6.31 参考）。令和元年度税制改正において設けられた移転価格税制上の無形資産の定義は、OECD 移転価格ガイドラインにおける無形資産の定義に沿ったものであるから、法人又は国外関連者により所有又は支配されないものは移転価格税制上の無形資産に該当しない。
- 5 いわゆる「のれん」や「継続事業価値」は、比較可能な状況の非関連者間取引において、その使用又は移転によって対価が生ずるものに常に該当するとは限らない。したがって、個々の事案の状況に照らし、比較可能な状況で非関連者がそのような「のれん」や「継続事業価値」に対価を支払うか等を検討する必要がある（OECD 移転価格ガイドラインパラ 6.27～6.29 参考）。
- 6 外国法人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 (7)－2、連措通 68 の 88(8)－2）を定めている。