

OECD 「The Transfer Pricing Aspects of Intangibles
(無形資産に関する移転価格税制の側面)」に対するコメント

経済開発協力機構（OECD）は、7月2日、無形資産に関する移転価格税制についての意見募集を行った。本件は、OECD 移転価格ガイドライン改訂に向けての議論における論点の把握を目的とした意見の募集である。

経理委員会では、これに対して無形資産の定義や所有者の問題などについて意見を取り纏め、9月14日、OECD 宛提出した。

2010年9月14日
社団法人 日本貿易会
経理委員会

OECD 「The Transfer Pricing Aspects of Intangibles」に関する意見

以下は、経済協力開発機構（OECD）において意見募集が行なわれた「The Transfer Pricing Aspects of Intangibles」に関する社団法人日本貿易会経理委員会のコメントである。社団法人日本貿易会は、日本の貿易商社及び貿易団体を中心とする貿易業界団体であり、経理委員会は、各種税制に対する意見発信を主な活動内容の一つとしている。（末尾に当会経理委員会の参加会社を記載。）

1. 全般

- ・ 無形資産の定義や無形資産取引が存在するか否かの事実認定については、納税者にとっての予見可能性を高めるため、具体的事例集の充実を図って頂きたい。
- ・ 二国間協議に持ち込まれたにも拘わらず、二重課税が排除されなかった事案については、各国当局より課税事案を積極的に OECD が吸い上げることにより、二重課税を排除する国際的な課税ルール作りを行って欲しい。

2. 無形資産の定義

(1) 一般的定義

- ・ 現行の OECD 移転価格ガイドラインでは、無形資産の具体例をいくつか例示するのみで、経済的な特質等を踏まえた包括的な定義を置いていない。より具体的な概念を提示しないと特に法的に保護されていない無形資産の峻別は困難である。

例えば、現在 IAS (IAS38・8) にて無形資産の定義として掲げている、①識別可能性、②支配、③将来の経済的便益、といった要件を OECD ガイドラインでも用いることにより、無形資産の定義を国際的に調和させる形で明確に規定して欲しい。

- ・ 無形資産創出の過程において、複数の有形資産或いは無形資産のシザーにより形成された無形資産も多く、更には他無形資産と重複しているケースもあり得ることから、これら発展的無形資産も取り上げて欲しい。

(2) 人的資源・組織に関する無形資産

- ・ 現行の OECD ガイドラインでは無形資産と人的役務に対する峻別が明確ではないこともあり、わが国の国税庁移転価格事務運営要領においては、従業員の能力、知識等の「人的資源に関する無形資産」やプロセス、ネットワーク等の「組織に関する無形資産」を無形資産に含めているため税務執行における裁量の余地が大きくなっている。経営者・従業員・従業員チームが企業活動における経験等を通じて得た、経営、営業等のノウハウについては、無形資産に該当しないことを明記して欲しい。ノウハウや企業秘密のようなもの、特に経験から得られるようなものは、寧ろ個人に属しているものであり、必ずしも企業に属しているものではない。このようなものまでが企業間の配分を決定する税制上の重要な要素となることは妥当とは考えにくい。

(3) 役務提供取引と無形資産取引の峻別

- ・ ノウハウや企業秘密のような識別が困難で企業が法的な所有者とならないものを無形資産に含める場合、雇用関係に基づく役務提供との区分けが明示的なものとなるように頂きたい。
- ・ 事業に係る高度なマネジメント技能等について付加価値の高い役務提供（High Value Service）（注）を行ったとして、あたかも無形資産を供与したかのように利益分割法の適用が税務当局と議論になることがある。High Value Service を含む役務提供取引と無形資産取引との線引きを明確化して欲しい。

（注）2003年9月5日付米国 IRS Proposed Regulation 1.482-9 において、「付加価値の高い或いは高度に統合され個別に評価することが容易でない役務提供取引」については利益分割法を用いるのが適当という考え方が示されている（但し、2006年7月31日付 Final Regulation にて削除）。

- ・ 今回の改訂に Chapter VII が明示的に入っていないが、役務提供が無形資産に含まれるという問題意識は、Chapter VII 上でも規定されていることでもあり、同章も整合して改訂される必要がある。

(4) 天然資源権益の除外

- ・ 現行 OECD ガイドラインでは天然資源の権益が無形資産に該当しないと明記されていないが、天然資源の採取の権利自体が超過収益の源泉とはなり得ないにも拘わらず、税務執行当局が無形資産と認定した場合は、その無形資産の形成に貢献したとして権益に対する経済的な所有権を主張されることが考えられる。OECD ガイドラインにおいて、天然資源の権益が移転価格税制上の無形資産に該当しないことを明記して欲しい。

3. 無形資産の所有者

- ・ 国外関連者が無形資産を形成、維持、発展させた場合の、無形資産の所有者（超過利益が帰属する者という意味で）について明確な規定を持たないため、この点を明確にして欲しい。

4. 無形資産取引に関する移転価格算定方法

- ・ 無形資産取引に関する移転価格算定方法についても、最適法の考えを採用するのであれば、それぞれの移転価格算定方法を適用すべきケースの詳細を開示して欲しい。特に残余利益分割法を適用する際の要件である、「ユニークで価値のある資産（現行 OECD ガイドライン para3.19）」とはどのようなものを明示した上で、ルーティンプロフィットの定義及び算定方法、更に残余利益を分割する際の配分の基準（貢献度の評価基準）・手法等を明確にして欲しい。
- ・ 無形資産取引は主に「譲渡」と「使用許諾取引」とに分けられることから、移転価格算定方法についても明確に分類した上で規定を設けて欲しい。
- ・ 現状の Annex to Chapter VIの例示を拡充することにより、充実したガイドラインを目指して頂きたい。
- ・ ロケーション・セービングによって生じた利益は無形資産の寄与とは無関係であることから、これらを明確に峻別する必要がある。

以 上

社団法人日本貿易会

〒105-6106

東京都港区浜松町2-4-1

世界貿易センタービル6階

URL <http://www.jftc.or.jp/>

経理委員会委員会社

CBC株式会社

蝶理株式会社

阪和興業株式会社

株式会社日立ハイテクノロジーズ

稲畑産業株式会社

伊藤忠商事株式会社

岩谷産業株式会社

JFE商事ホールディングス株式会社

兼松株式会社

興和株式会社

丸紅株式会社

三菱商事株式会社

三井物産株式会社

長瀬産業株式会社

野村貿易株式会社

神栄株式会社

双日株式会社

住金物産株式会社

住友商事株式会社

豊田通商株式会社

ユアサ商事株式会社

Document No. 185
September 14, 2010

Accounting & Tax Committee
Japan Foreign Trade Council, Inc.

Comments on OECD “The Transfer Pricing Aspects of Intangibles”

The following are the comments of the Accounting & Tax Committee of the Japan Foreign Trade Council, Inc. in response to the solicitation of comments by OECD regarding “The Transfer Pricing Aspects of Intangibles.” The Japan Foreign Trade Council is a trade-industry association with trading companies and trading organizations as its core members, while one of the main functions of its Accounting & Tax Committee is to respond to developments in tax related matters. (Member companies of the Accounting & Tax Committee of JFTC are listed at the end of this document.)

1. General Comments

- To improve predictability for taxpayers, we request the inclusion of more descriptive examples pertaining to the definition of intangibles and to the determination of facts regarding whether transactions of intangibles exist.
- Regarding cases where double taxation has not be eliminated notwithstanding mutual agreement procedure, we would like to see OECD establish international rules for the elimination of double taxation by actively gathering information on pertinent cases from national authorities.

2. Definition of Intangibles

(1) General Definition

- The current OECD Transfer Pricing Guidelines do not go beyond giving some specific examples of intangibles and do not contain a comprehensive definition that reflects the economic and other characteristics of intangibles. Unless more concrete concepts are laid down, it will be difficult to clearly identify intangibles that are not protected by law.

For example, the definition of intangibles in IAS 38 paragraph 8 to 17 refers to (1)

identifiability, (2) control, and (3) future economic benefits. We request that the definition of intangibles be clarified and internationally harmonized through inclusion of these factors in the OECD Guidelines.

- Regarding the formation of intangibles, intangibles are frequently formed through synergy among multiple tangible and/or intangible assets. Moreover, intangibles may overlap with other intangibles. Therefore, we request that complex intangibles be also covered.

(2) Intangibles Pertaining to Human Resources and Organization

- The current OECD Guidelines do not draw a clear distinction between intangibles and personal services. Partly because of this, the Japanese National Tax Agency's administrative guidelines entitled Commissioner's Directive on the Operation of Transfer Pricing include the following in intangibles: know-how and experience of employees and other forms of intangibles pertaining to human resources, and processes, networks, and other forms of intangibles pertaining to organization. The inclusion of these factors provides considerable room for discretion in tax administration. We request that OECD include explicit provisions to exclude from intangibles the management, operational, and other types of know-how obtained by managers, employees, and employee teams from their experiences in corporate activities. Know-how, trade secrets, and other factors that are obtained as a result of experience essentially pertain to the individual and do not necessarily constitute assets of the company. It is not justified to identify these matters as important factors in taxation that determine allocation of benefits between associated enterprises.

(3) Distinction between Transactions in Services and Intangibles

- Such factors as know-how and trade secrets are difficult to recognize and are not subject to legal ownership by the company. If such factors are to be included in intangibles, we request that an explicit distinction be made with services provided under employment agreement.
- Regarding business-related high-level management skills, conflicts may arise with tax authorities concerning the application of the profit split method to the provision of high value services* on the grounds that this is equivalent to the provision of intangible assets. We request that a clear distinction be made between service transactions, including high value services, and transactions of intangibles.

*Note: United States IRS Proposed Regulation section 1.482-9 dated September 5,

2003 states that the application of the profit split method would be appropriate in controlled service transactions involving “high value services or transactions that are highly integrated and cannot be reliably evaluated on a separate basis.” (However, this statement was deleted from the Final Regulation dated July 31, 2006.)

- Chapter VII is not explicitly included in the proposed revision. However, the provisions of Chapter VII are based on the assumption that services are included in intangibles. Therefore, to ensure consistency, Chapter VII should be included in the revision.

(4) Exclusion of Rights to the exploitation and production of Natural Resources

- The current OECD Guidelines do not explicitly state that rights to natural resources do not constitute intangibles. The rights to extract natural resources cannot in themselves be a source of excess profits. However, if the tax authorities recognize such rights as intangibles, claims of economic ownership may be made against extraction rights on the grounds that they contribute to the formation of intangible assets. We request that provisions be included in the OECD Guidelines explicitly stating that rights to natural resources do not constitute intangible assets in transfer pricing taxation.

3. Ownership of Intangibles

- There are no explicit provisions determining ownership of an intangible asset (owner to whom excess profits accrue) when an overseas affiliate has formed, maintained, and developed the intangible asset. We request that this matter be clarified.

4. Calculation of Transfer Prices in Transactions of Intangibles

- If a “best method approach” is to be used for calculating transfer prices in transactions of intangibles, we request that details be given of the cases to which specific calculation methods can be applied. In particular, when the residual profit split method is to be used, one of the conditions is “any unique and valuable assets” (OECD Guidelines paragraph 3.19). We request that the meaning of this be clarified. We also request clarification of the definition and calculation method of “routine profit,” and standards (standards for assessment of contribution) and methodology for allocation when residual profit is split.
- Transactions of intangibles can be mainly categorized into “transfer” and “licensing.” Therefore, we request stipulation of transfer price calculation methods based on the establishment of clear categories.

- In order to improve the Guidelines, we request the inclusion of more descriptive examples in the current Annex to Chapter VI.
- Profits generated by location saving are unrelated to contributions to intangibles. Therefore, it is necessary to establish a clear distinction between these factors.

Japan Foreign Trade Council, Inc.

World Trade Center Bldg. 6th Floor,
4-1, Hamamatsu-cho 2-chome,
Minato-ku, Tokyo 105-6106, Japan
URL. <http://www.jftc.or.jp/>

Members of the Accounting & Tax Committee of JFTC

CBC Co., Ltd.
Chori Co., Ltd.
Hanwa Co., Ltd.
Hitachi High-Technologies Corporation
Inabata & Co., Ltd.
ITOCHU Corporation
Iwatani Corporation
JFE Shoji Holdings, Inc.
Kanematsu Corporation
Kowa Company, Ltd.
Marubeni Corporation
Mitsubishi Corporation
Mitsui & Co., Ltd.
Nagase & Co., Ltd.
Nomura Trading Co., Ltd.
Shinyei Kaisha
Sojitz Corporation
Sumikin Bussan Corporation
Sumitomo Corporation
Toyota Tsusho Corporation
Yuasa Trading Co., Ltd.