

## 移転価格事務運営要領に関する一部改正について

わが国の移転価格税制導入後 20 年が経過しましたが、平成 18 年 3 月 20 日付で「移転価格事務運営要領の制定について(事務運営指針)」(平成 13 年 6 月 1 日施行)及び「連結法人に係る移転価格事務運営要領の制定について(事務運営指針)」(平成 17 年 4 月 28 日施行)の一部改正が行われました。この改正において、国際取引において重要性が増大している無形資産取引及び費用分担契約(CCA: Cost Contribution Arrangement)等の具体的取扱いの明文化が図られました。この背景には、産業の空洞化と呼ばれるように、わが国企業の生産拠点の海外移転が相次ぎ、多くの企業が海外子会社に対して提供する無形資産や経営管理に係る役務等に対して、十分かつ適正な対価を収受していない実情を国税庁が憂慮している事実があります。このうち、企業グループ内役務提供取引については、平成 14 年 6 月 20 日付で移転価格事務運営要領の一部改正が行われております。

### I. 主な改正箇所

この改正前の移転価格事務運営要領には、「無形資産の使用許諾等」(2-11)として無形資産について経済的所有権を認めたものがありました。この規定に替わり、以下の無形資産取引に係る 3 項並びに費用分担契約に係る 5 項の規定が新設されました。

- 2-11 調査において検討すべき無形資産
- 2-12 無形資産の形成、維持又は発展への貢献
- 2-13 無形資産の使用許諾取引
- 2-14 費用分担契約
- 2-15 費用分担契約の取扱い
- 2-16 費用分担契約に関する留意事項
- 2-17 費用分担契約における既存の無形資産の使用
- 2-18 費用分担契約に係る検査を行う書類等

これらの規定は、基本的に OECD 移転価格ガイドライン「多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針」の「第 6 章 無形資産に対する特別の配慮」(1996 年 4 月発表)及び「第 8 章 費用分担取極(CCA)」(1997 年 9 月発表)に沿った内容であります。

## II. 無形資産取引に係る新設規定

移転価格税制における無形資産は、平成 12 年 9 月 8 日付で改正された租税特別措置法関係通達（法人税編措置法通達）第 12 章にある 66 の 4(2)-3(8) で法人税基本通達 20-1-21 を引用し、工業所有権等法律上の権利に加えて、ノウハウ、生産方式、デザインという広範な概念で規定されております。移転価格事務運営要領はこれを補足するという関係にあります。

### 1. 調査において検討すべき無形資産

新しい規定においては、検討すべき範囲に、従来から超過収益に起因すると考えられていた技術革新に関する無形資産に加えて、以下の二つの範囲の無形資産を含めるべきとして例示しております。

- 人的資源に関する無形資産
- 組織に関する無形資産

この規定により、例えば、上述した措置法通達の 66 の 4(4)-5 が規定する「残余利益分割法」を適用する際に検討すべき重要な無形資産の範囲が広がった等が考えられます。

### 2. 無形資産の形成、維持又は発展への貢献

従来の規定（無形資産の使用許諾取引等）においては、法的な所有関係だけでなく、その形成、維持、発展への貢献も勘案する旨が記述されておりました。新しい規定では、この形成等への貢献を具体的に以下において果たした機能等を総合的に勘案することと決めました。

- \* 意思決定
- \* 役務の提供
- \* 費用の負担
- \* リスクの管理

### 3. 無形資産の使用許諾取引

国外関連者との間の無形資産の使用には、譲渡取引又は使用許諾取引の場合があります。新しい規定には、事前の取決めがない場合でも、使用許諾取引について独立企業間価格の算定を行うべきであることと、使用許諾取引の開始時期の適切な判断が含まれております。

### III. 費用分担契約に係る新しい規定

わが国では移転価格税制上の規定がなかったこともあり、一般的になじみが薄いものの、費用分担契約は欧米企業では頻繁に用いられている契約形態であります。OECD 移転価格ガイドラインの параグラフ 8.3 では、「資産・役務・権利の生産又は獲得の費用及びリスクを分担し、参加者がこれらの資産・役務・権利に関する利益の性質及び程度を決定するため、企業間で合意された枠組みである。」と定義しています。

#### 1. 費用分担契約とその取扱い

費用分担契約を研究開発等の活動に係る以下の2つの側面から定義しています。

- 費用の分担 予測便益割合に基づく
- 成果の持分の取得 費用負担割合に基づく

また、分担した費用のうち、独立企業間価格を超えた金額の損金不算入を規定しています。

#### 2. 費用分担契約に関する留意事項

費用分担契約の費用分担額等の適否に関する以下の7項目に係り、留意すべき事項を定めています。

- (1). 研究開発等の活動の範囲
- (2). 参加者の直接的な便益の享受
- (3). 費用の分担額算定のための予測便益割合の適正な見積り
- (4). 予測便益算定のための合理的な基準(売上高、粗利益、営業利益、製造/販売数量等)
- (5). 予測便益割合の見直し
- (6). 予測便益割合と実現便益割合の著しい乖離の検討
- (7). 新規加入(buy-in)又は脱退(buy-out)時の無形資産等の価値評価及び適正な対価の授受

#### 3. 費用分担契約における既存の無形資産の使用

参加者の保有する既存の無形資産(費用分担契約を通じて取得、開発された無形資産以外の無形資産)がその譲渡もなく使用されている場合、その無形資産に係る独立企業間の使用料相当額を加味して費用分担額の計算を行うことを定めています。

#### 4. 費用分担契約に係る検査を行う書類等

移転価格事務運営要領の規定する「調査時に検査を行う書類等」(2-4)に加えて、調査において検討すべき書類等として、費用分担契約書のほか、契約締結に当たって作成された書類等 7 例や、契約締結後の期間において作成された書類等 4 例、その他の書類等 2 例を示しております。

#### IV. まとめ

移転価格税制に関する通達は、今回改正された移転価格事務運営要領のほか、平成 12 年 9 月 8 日付で改正された措置法通達と、平成 17 年 6 月 8 日付で改正された相互協議に関する事務運営指針が 3 本立てで発遣され、国税庁は移転価格税制の適正かつ円滑な執行を図っております。既存の規定では不十分な新たな分野については、必要に応じてこれら通達の改正を通じて移転価格税制の事務処理の透明性と統一性を担保するために、取扱いの明確化に努めています。OECD 租税委員会等を通じて、国際的にも様々な論点が議論される移転価格税制は、今後も関連通達の改正が数多く行われることと考えられます。

© 2006 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース

この記事に関するお問い合わせは、以下までお願いいたします。

E-mail: [pwjapan.taxpr@jp.pwc.com](mailto:pwjapan.taxpr@jp.pwc.com) Tel:03-5251-2400 (代表) 広報担当: 高橋、中村