

グループ内役務に関する OECD 移転価格ガイドライン第 7 章改訂案の公表 (パブリック・コンサルテーション)

June 2026

In brief

2026 年 6 月 1 日、OECD は、OECD 多国籍企業及び税務当局のための移転価格ガイドライン (OECD 移転価格ガイドライン) 第 7 章「企業グループ内役務提供に対する特別の配慮」の改訂に係るパブリックコンサルテーション文書 (以下、改訂案) を公表しました¹ (コメント提出期限: 2026 年 7 月 22 日、公開協議: 2026 年 11 月開催予定)。

本改訂案は、多国籍企業グループにおけるグループ内役務提供の移転価格上の取扱いについて、OECD 移転価格ガイドライン第 1 章～第 3 章の基本原則との整合性を保ちながら、実務指針を拡充するものです。関連者間における役務提供取引の正確な描写を起点とする分析フレームワークの設定、便益テストの拡充、無形資産を伴う役務提供に関する新たなガイダンス、コストプラス法に限らない最も適切な移転価格算定方法の選定、役務提供に係る資料整備ガイダンスなどを含んでおり、グループ内役務提供の分析と価格設定に関する詳細な枠組みを示すものです。このように本改訂案は、実質的に第 7 章の見直しに相当する内容となっています。

本社費用の配賦、シェアードサービス、AI を活用したサービス、M&A 関連コストなど、日本企業でも税務上の争点となりやすい領域に影響するため、既存の役務提供取引に係る取り決めを見直すなど、あらかじめ企業グループ内での対応を検討しておくことが重要です。

In detail

2026 年 6 月 1 日、OECD は、OECD 多国籍企業及び税務当局のための移転価格ガイドライン (「OECD 移転価格ガイドライン」) 第 7 章「企業グループ内役務提供に対する特別の配慮」の改訂に係るパブリックコンサルテーション文書 (改訂案) を公表しました。2026 年 7 月 22 日までに提出されたコメントを踏まえ、2026 年 11 月にパブリックコンサルテーション (公開協議) が予定されています。

¹ OECD, Public consultation on taxation: Revisions to Chapter VII of the OECD Transfer Pricing Guidelines (1 June 2026)

1 改訂案の位置付けと留意点

本改訂案は、多国籍企業グループにおけるグループ内役務提供について、適切な価格設定を行うために指針をより明確にするとともに、新たな設例の追加を通じて実務指針として充実を図るものであり、移転価格分析の基礎となる一般原則自体を変更するものではありません。改訂作業は、OECDの租税委員会が主導しており、包摂的枠組み形式ではないため、最終的な決定はOECD加盟国によるものの、中国やインドなどのOECD非加盟国の参照ともなります。

なお、本改訂案は税務委員会が主導するため技術的かつ実務的な更新が含まれますが、現時点でコンセンサスを示すものではなく、多くの利害関係者から意見を募るための提案にとどまります。

2 改訂案の主なポイント

2.1 便益テストに先立つグループ内役務提供取引の正確な描写

本改訂案の大きな特徴は、従来の第7章のように便益テストを直ちに適用するのではなく、まず関連者間の商業的・財務的関係を分析し、取引を正確に描写することを出発点としている点にあります。これは、OECD移転価格ガイドライン第1章が全ての関連者間取引に求めるアプローチと整合するものです。

すなわち、本改訂案では、グループ内役務提供に該当するかどうかを判断する前提として、当事者間の関係、各当事者の機能・資産・リスク、契約条件及び実際の行動を踏まえ、取引の実態を把握することが求められています。

この結果、形式や契約上の記載だけではなく、実態に即した分析の重要性がこれまで以上に強調されています。主なポイントは以下のとおりです。

- 形式よりも取引の実態を重視:
役務の形式や、関連者への支払が「サービス料」と記載されていること自体は、役務提供を示すものにはなりません。同様に、契約の存在のみをもって役務提供を推定すべきではなく、支払や契約がないことだけを理由に「サービスが提供されていない」と自動的に結論付けることもできません。
- 適切な移転価格算定方法と検証対象者の確認:
グループ内役務提供について取引を正確に描写した上で、個別の事実関係と状況に基づいて判断を行う必要があります。そのうえで、分析の対象や価格設定を検討する必要があり、役務提供者または受領者のいずれかを自動的に検証対象者とみなしたりすることは認められていません。
- 機能分析の重要性を強調:
サービス提供者と受領者の双方について、使用資産、負担リスク及び意思決定機能を踏まえた機能分析が求められます。分析結果はリスクの状況等によって大きく異なり得るため、個々の取引ごとに丁寧な検討が必要です。

2.2 便益テストの拡充

本改訂案では、便益テストについて、主に以下の点が示されています。

2.2.1. 便益の定義と「期待される便益」

便益テストとは、グループのあるメンバーによる活動が他のメンバーに経済上またはビジネス上の価値をもたらし、その事業上の地位を向上または維持させるかどうかを判定するものです。本改訂案では、便益の概念が広がり、役務の提供時点で合理的に期待される便益も考慮することとされています。

具体的には、便益には、売上げや収益性の向上（見込み）、費用削減、製品や事業プロセスの改善、資源配分の最適化などが含まれるとされ、即時の財務結果のみに基づく評価は適切ではないとされています。また、便益は活動の実施中または実施後に顕在化することもあります。

加えて、便益は実績として保証される必要はなく、プロジェクトが期待どおりの成果を生まなかったという事実だけで、役務が提供されなかったと結論付けるべきではないとされています。本改訂案の附属書(Annex)に含まれる新たな設例でも、不成功に終わったプロジェクトを含む具体例が示されています。

2.2.2. 株主活動・重複活動・付随的便益の再定義

本改訂案は、株主活動、重複活動及び付随的便益を、便益テストを満たさない場合の類型として機械的に扱うのではなく、当該活動が実質的に経済上またはビジネス上の価値を提供しているかどうかに基づいて判断すべきことを明確にしています。判断の中心となるのは、独立企業であれば当該活動に対して対価を支払うか、または自ら実施すると考えられるかという点です。

株主活動についても、親会社が便益を受けているという事実のみで株主活動と結論付けることは適切ではなく、他のグループ企業が経済上またはビジネス上の便益を受けている場合には、グループ内役務提供に該当することが示されています。株主活動とスチュワードシップ活動を区別し、株主によって行われる幅広い活動であるスチュワードシップ活動(例えば、事業に関する詳細な計画策定、緊急事態への対応、技術的助言(トラブルシューティング)、日常的な経営管理への支援など)は便益を生じさせる活動として請求対象となることを明確にしています。さらに、一定の活動が親会社と他のグループ企業の双方に便益をもたらす場合があることを踏まえ、受益者の特定と適切なコスト配分の重要性も強調しています。

2.3 取引の相互関連性と無形資産の使用

本改訂案は、取引の正確な描写プロセスにおいて、関連者間のより広範な商業関係及び取引間の相互依存性を理解することを求めています。これには、役務が価値ある無形資産を用いて提供される場合や、ノウハウの創出・向上・移転に寄与する場合があります。

本改訂案の附属書(Annex)に含まれる設例では、サービス契約が無形資産に関する貢献と密接に関連する場面が示されており、一見するとルーティンな役務提供に見える活動であっても、無形資産の移転を伴うケースがあることが示されています。このように、本改訂案は、無形資産の移転と役務提供との区別が困難となる場合があることを明示しています。

また、グループ内役務提供が商品販売や無形資産の使用許諾等と統合して提示されている場合であっても、取引ごとの分析がより信頼性の高いアプローチであるときは、これらを分離して評価することが求められています。

2.4 独立企業間対価及び移転価格算定方法

本改訂案は、グループ内役務提供の対価算定に当たり、直接請求法と間接配賦法の双方を認めつつ、特に直接請求法について、提供された役務と支払の対応関係を明確にしやすい点で、納税者・税務当局の双方にとって有用なアプローチであると位置付けています。

また、最も適切な移転価格算定方法の選定については、コストベースの方法(コストプラス法やコストベースのTNMM)がグループ内役務提供に常に最適であると最初から前提を置くべきではないことを明確にしています。

独立価格比準法(CUP法)は、独立企業間で比較可能な役務が存在する場合に最も適切な方法とされていますが、その適用には厳格な比較可能性の要件が求められます。役務の性質や量、種類に違いがある場合は価格に影響を及ぼすことがあるため、比較可能性の要件を満たすことができません。市場条件や機能・リスクの差異がある場合には比較可能性が認められないことを設例でも示しています。

当事者が独自かつ価値ある貢献を行う場合や、経済的に重要なリスクを分担する場合には、利益分割法を含むより複雑な方法が適切となる可能性があることも示されています。

さらに、本改訂案は、独立企業間価格の決定に当たり、役務提供者と受領者の双方の観点を踏まえるべきことに加え、現実に利用可能な選択肢を考慮する重要性を示しています。これにより、グループ内役務提供にも、取引の実態に即した柔軟な価格設定が求められることが示されています。

2.5 文書化・エビデンスに関するフレームワーク

本改訂案では、グループ内役務提供に関する文書化セクションが新設され、便益テストの充足や役務の独立企業間性質を裏付けるために有用なエビデンスの例が示されています。(他方で、OECD は、これにより各国税務当局が新たな文書化基準や義務的なチェックリストを設けるものではないことも明確にしています)

- 期待される便益に関する説明
- 役務の提供者と受領者間のコミュニケーション記録(会議議事録、電子メール、承認文書等)
- 役務の性質・範囲・実施スケジュールを示す文書またはサービス契約
- 活動の成果物(報告書、助言メモ、IT チケットのサンプル等)
- コスト配分方法の説明(配賦キーの根拠、予算額または実績額の使用等)
- パススルーコストとマークアップ対象コストの区分

2.6 低付加価値グループ内役務提供

低付加価値グループ内役務提供に関するセクションは、既存の OECD 移転価格ガイドラインのアプローチを基本的に維持しており、実質的な変更は加えられていません。

The takeaway

本改訂案は現時点ではコンセンサスを得たガイダンスではないものの、最終ガイダンスに反映された場合には、グループ内役務提供の移転価格実務に幅広い影響を及ぼします。各企業では、主に以下の 3 つの観点から対応を検討しておくことが重要です。

1. グループ内役務提供の整備を再確認:
既存のグループ内役務提供について契約や費用負担の取扱いが、改訂案の便益テスト及び取引の正確な描写の考え方に沿っているか確認することが重要です。特に、従来は株主活動として整理していたコストがスチュワードシップ活動として請求対象とならないか、受益に応じた費用負担となっているかを確認する必要があります。第三者向けサービスの価格をそのまま関連者間取引に適用している場合には、役務の内容や提供条件における差異の有無を確認し、比較可能性が問われないよう注意が必要です。
2. 取引の描写と価格設定の見直し:
具体的なガイダンスの提示により、税務当局による検証が一層詳細になる可能性があります。移転価格算定方法の選定、パススルーコストの取扱い、AI・機械学習を活用したサービスに対するコストプラス適用、サービスとノウハウの一体請求、利益分割法が適切となり得る R&D サービス、M&A 関連コストなどについて、グループ内の対応を改訂案に照らして見直すことが重要です。
3. 説明資料の再確認:
改訂案が示す説明水準を現行の資料やプロセスで十分に満たせるかを確認しておくことが重要です。特に、便益テストを裏付けるエビデンスの整理、役務に要した時間データ、費用配賦の根拠に関する文書の備えは、多くの企業にとって見直しの余地があると考えられます。

今回のパブリックコンサルテーション(公開協議)は、OECD 移転価格ガイドライン第 7 章「企業グループ内役務提供に対する特別の配慮」の改訂案に対する企業側の見解を示すとともに、過度なコンプライアンス負担に関する懸念を示す機会でもあります。今後の動向を注視しつつ、企業では説明資料の整備を計画的に対応することが重要です。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 税理士法人

〒100-0004 東京都千代田区大手町 1 丁目 2 番 1 号 Otemachi One タワー

Email: jp_tax_pr-mbx@pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

東京事務所

〒100-0004

東京都千代田区大手町
1 丁目 2 番 1 号 Otemachi One
タワー

大阪事務所

〒530-0011

大阪府大阪市北区大深町 4 番 20
号 グランフロント大阪 タワーA 36
階

名古屋事務所

〒450-6038

愛知県名古屋市中村区名駅 1 丁目
1 番 4 号 JR セントラルタワーズ
38 階

パートナー(東京)

野田 幸嗣

パートナー(東京)

水島 吾朗

パートナー(東京)

竹内 千尋

パートナー(東京)

早川 直樹

パートナー(東京)

大橋 全寿

パートナー(東京)

永藤 剛基

パートナー(東京)

井ノ口 和均

パートナー(東京)

大和 順子

パートナー(東京)

立花 孝康

パートナー(東京)

黒澤 敦

パートナー(大阪)

中牟田 賢志

パートナー(大阪)

池川 恭史

パートナー(名古屋)

船谷 晃一

マネージャー(東京)

森口 馨子

過去のニュースレターのご案内

[過去のニュースレターを読む](#)

ニュースレター配信のご案内

PwC Japan グループでは、会計基準や税制、法令等に関するニュースレターを発行しております。

[配信を登録する](#)

e-learning のご案内

PwC 税理士法人は「Tax Academy」を開設し、国際税務領域の人材育成支援を目的とした e-learning コンテンツを 2022 年 10 月より配信しています。

「Tax Academy」のシリーズ講座は、日本企業が海外に事業展開する際に事前に検討すべき論点を網羅しているほか、当法人の国際税務領域における豊富な実務経験や、PwC グローバルネットワークを通じて得た知見を生かすことで広範囲な専門分野をカバーしています。各コースを通じて、国際税務を基礎から体系的に学びたい方や、企業の税務部門担当として国際税務の知識を身に付けてスキルアップしたい方をサポートします。詳細は以下をご参照ください。

[お申し込み・詳細](#)

PwC 税理士法人は、企業税務、国際税務、M&A 税務、税務業務における生成 AI などの最新テクノロジーの活用を含め、幅広い税務コンサルティングを PwC グローバルネットワークと連携しながら提供しています。税務の専門性とテクノロジーを融合させ、経営課題の解決に資するビジネスパートナーとして、企業を包括的に支援することを目指します。

PwC は、クライアントが複雑性を競争優位性へと転換できるよう、信頼の構築と変革を支援します。私たちは、テクノロジーを駆使し、人材を重視したネットワークとして、世界 137 の国と地域に 364,000 人以上のスタッフを擁しています。監査・保証、税務・法務、アドバイザーサービスなど、多岐にわたる分野で、クライアントが変革の推進力を生み出し、加速し、維持できるよう支援します。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2026 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.