

「移転価格事務運営要領」(事務運営指針) の一部改正について(費用分担契約)

June 2022

In brief

今般、国税庁より、費用分担契約(Cost Contribution Arrangement: 以下、「CCA」)に係る「移転価格事務運営要領」(事務運営指針)の改正が公表されました¹。

改正前の事務運営指針は、研究開発等にフォーカスしたものでしたが、2015年10月のBEPS(Base Erosion and Profit Shifting: 税源浸食と利益移転)最終報告書およびその後のOECD移転価格ガイドライン(OECDガイドライン)の改正を受け、今回の改正では、CCAの対象を「費用分担契約に係る共同活動」と改めています。また、CCAについて検討を行う書類についても、具体的な項目が追記されたことから、今後の移転価格文書、特にローカルファイル(独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類)の作成においては、対応が必要となります。

In detail

1. 改正の背景

CCAの取扱いについては、OECDガイドラインや各国規制等に規定されていたことから、2006年3月に、我が国の事務運営指針(指針)に無形資産取引の取扱いと一緒に初めて盛り込まれ、「費用分担契約に基づく費用の分担及び持分の取得」が国外関連取引に該当することが確認的に明記されました。その後、2015年のBEPS最終報告書およびOECDガイドラインの改訂時の改正を受け改正されました。

2. 主な改正点と留意点

今回の改正は、CCAの対象を研究開発等の活動に焦点を当てたものからCCA契約の当事者の共同活動と役務提供取引も含むOECDガイドラインの規定に合わせるとともに、その改正に応じて、調査時の留意事項及び検討対象となる書類についても具体的な項目が追記されました。

(1) CCAの定義(指針3-15(1))

今回の改正で、「無形資産又は有形資産の開発、生産又は取得及び役務の開発、提供又は受領を共同で行うこと(以下、「共同活動」)を約し、当該共同活動への貢献(当該共同活動に係るリスクの引受け及び費用の負担を含む。以下同じ)を分担して行うことを定める契約」と定義づけられました。改正前の無形資産を開発するために必要な活動(研究開発等の活動)に比べて、有形資産及び役務提供を対象に広げるとともに、「リスクの引受け」も共同活への貢献に加えています。いずれも、BEPS最終報告書のCCAにおける改正部分を取り入れたものといえます。

¹「移転価格事務運営要領」の一部改正について(事務運営指針)

<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/kaisei/220610/01.htm>

(2) CCA と独立企業原則

今回の改正において、CCA が独立企業原則に即したものであることの要件として、以下が明示されました。

- ① 適正な予測便益の見積り
- ② 独立の事業者の間で通常の取引の条件に従った対価が支払われていること
- ③ 参加者の貢献価値額の割合が予測便益割合に一致していること

また、貢献価値割合と予測便益割合と一致させるために参加者の間で支払われる金額(調整的支払額)については、支払側の貢献価値を増加させ、受取側の貢献価値を減少させるものとして取り扱われます。

なお、貢献価値割合の算定は、貢献価値額を基礎として算定するものですが、各参加者が貢献において負担する費用の額と貢献価値額が大きく異なる場合には、費用の額を貢献価値額として取り扱うことを認めています。

(3) 調査の留意事項とローカルファイルへの落とし込み(指針 3-17、3-19)

調査における留意事項(指針 3-17)については、下記が規定されており、大幅な改正・新設となっています。

- ① CCA の契約内容と事実関係が一致しているか
- ② 各参加者が予測便益を有しているか(予測便益を有していない参加者の貢献の対価が独立企業原則に基づいたものか)
- ③ 予測便益割合の適正性

これらの項目について、どのようにローカルファイルに落とし込むかは、指針 3-19 の「費用分担契約に係る検討を行う書類」に規定されました。従来通り、CCA 締結に当たって作成された書類と締結後の期間において作成された書類とに区分されていますが、上記留意事項を受けて大幅に改正・新設されたものとなります。今後、ローカルファイルを作成する際には、これらの項目が備わったものとなっているかチェックが必要です。

3. パブリックコメントと当局側の考え方²

今回の改正案については、本年 3 月に公表され意見募集(パブリックコメント)が行われました。パブリックコメントの公表結果をみると、参考事例の要望が複数あったようです。CCA については、難しい論点も多く、多様な形態、複雑な内容の契約関係になる場合もしばしばみられることから、一定の前提条件をおいて簡略化・一般化が避けられない事例の中で取扱いを示すことに懸念があったと見られます。CCA では、貢献価値額の算定が重要なポイントの一つであることから、役務提供又は無形資産の提供に関する指針や参考事例集の取扱いを参照するようにとの当局の考え方を示しています。

『「費用分担契約」の用語が記載されているかは問わない』の文言を新たに加えたことについては、契約書に名称に関わらずその記載内容を基礎として考慮しつつ、実際に行われている取引の内容等を的確に把握した上で、移転価格税制上の問題の有無の検討を行うことを意図したものであることを述べています。CCA での貢献がさまざまな形態を採ることからも、納税者の採用した CCA について事実関係の正確な把握と検討をするために、納税者からの適切な説明を求めているものといえます。

予測の見積りと CCA の成果物が特定無形資産に該当する場合の措置法 66 の 4 第 10 項の「収益乖離要件」との関係については、乖離が生じた場合であっても、実現便益をもって予測便益を直ちに修正すること(後知恵)を防止する観点から、予測便益の見積りが適正であったかを調査では検討する旨を回答しています。予測見積りが一定の信頼性を有するものであることが求められています。

² 「移転価格事務運営要領」(事務運営指針)の一部を改正する案に対する意見募集の結果について
<https://public-comment.e-gov.go.jp/servlet/Public?CLASSNAME=PCM1040&id=410040010&Mode=1>

The takeaway

納税者としては、今回の改正で、無形資産の開発のみならず、役務提供取引も CCA の対象とされたことから、既に OECD ガイドラインでは規定されていたとはいえ、新製品の研究開発のみの CCA 以外の検討もすべきではないでしょうか。例えば、新製品のブランド形成に係る役務提供も一緒にした CCA 等が考えられます。調査対応としては、CCA において従来からの大きな論点の一つである既存の無形資産の取扱いについては、改正後の調査時の留意点を踏まえつつ、契約書の整備、事実関係との整合性、予測見積りが一定の信頼性を有するものであること等を説明するために、移転価格文書の作成に努める必要があると考えられます。

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一丁目 2 番 1 号 Otemachi One タワー

www.pwc.com/jp/tax

東京事務所 〒100-0004 東京都千代田区大 手町一丁目 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 宮嶋 大輔	パートナー 高橋 輝行	パートナー 黒川 兼
パートナー 野田 幸嗣	パートナー(大阪) 吉田 愛	パートナー 早川 直樹
パートナー 永藤 剛基	パートナー ライアン トマス	パートナー(大阪) 中牟田 賢志
パートナー 大橋 全寿	パートナー 大和 順子	パートナー(名古屋) 船谷 晃一
パートナー 竹内 千尋	パートナー(大阪) 池川 恭史	パートナー 浅川 和仁
パートナー 井ノ口 和均	パートナー 水島 吾朗	

PwC 税理士法人は、企業税務、インターナショナルタックス、M&A 税務、税務業務のデジタルトランスフォーメーション(DX)などを含む幅広い分野の税務コンサルティングにおいて、PwC グローバルネットワークと連携しながら、ワンストップでサービスを提供しています。国内外のプロフェッショナルの知見と経験を結集し、企業のビジネスパートナーとして重要な経営課題解決を包括的にサポートします。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose(存在意義)としています。私たちは、世界 156 カ国に及ぶグローバルネットワークに 295,000 人以上のスタッフを擁し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。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。

© 2022 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.