

OECDがBEPS行動8に基づく費用分担契約に関するディスカッション・ドラフトを公表

EYグローバル・タックス・アラート・ライブラリー

EYグローバル・タックス・アラートは、オンライン/pdfで以下のサイトから入手可能です。

<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Tax-alert-library%23date>

エグゼクティブ・サマリー

経済協力開発機構 (OECD) は2015年4月29日、税源浸食と利益移転 (BEPS: Base Erosion and Profit Shifting) に対する行動8 (無形資産に係る移転価格) に関するディスカッション・ドラフト (以下、「本ディスカッション・ドラフト」又は「本ドラフト」) を公表しました。「BEPS行動8:費用分担契約 (CCA: Cost Contribution Arrangement) に関する移転価格ガイドライン第8章の改訂」と題された文書には、CCAに関するOECD移転価格ガイドラインの変更案が盛り込まれています。CCAは、無形資産、有形資産又はサービスの共同開発、生産又は取得に関わる貢献とリスクを分担するために企業間で一般的に使用されています。この指針案は、無形資産に係る移転価格の側面に関する最終指針と暫定的指針、及びリスクの配分に関連するOECD移転価格ガイドライン第1章に関する指針のドラフトを考慮に入れた内容となっています。

変更案は、CCAに関する現行の指針とは著しく異なっています。変更案の主要な項目は、以下の通りです。

- ▶ CCAの概念に関する定義の改訂
- ▶ よく見られる2種類のCCA、「開発CCA」と「サービスCCA」
- ▶ CCA参加者がCCA活動に関連するリスクをコントロールする能力と権限を有していなければならないとする新たな要件
- ▶ 無形資産の開発に関連する資金提供のみを行い、リスクをコントロールしない企業は、CCAの参加者にはなれない
- ▶ 各参加者の貢献を費用ではなく価値で測定することを求める新たな指針
- ▶ 各参加者がCCAから得る予想便益の推定に関する新たな指針
- ▶ CCA参加者がリスクをコントロールすべきであり、CCAに対する参加者の貢献は一般に、費用で測定すべきでないとする原則を例示する5つの設例を掲載した付録



詳細な議論

背景

OECD移転価格ガイドラインの第8章は、CCAの対象となる取引について関連企業が定めた条件が独立企業原則に一致しているか否かを判断するための指針を提供しています。大まかに見ると、同章は、CCAの概念について概説し、CCAへの独立企業原則の適用に関する指針を提供するとともに、CCAの構成と文書化について提案しています。

OECDは2014年9月16日に、「移転価格の側面からの無形資産の検討に関する指針」と題された報告書¹の中で、無形資産に係る移転価格の側面に関する最終指針及び暫定的指針を公表しました。同報告書は、主にOECD移転価格ガイドライン第6章の改訂を取り扱っていました。

本ディスカッション・ドラフトは、簡潔な説明文と、OECD移転価格ガイドライン第8章の改訂版案(以下、「第8章改訂案」)で構成されています。説明文はCCAについて、無形資産の共同開発、強化、維持管理、保護又は活用のために使われることが多いと指摘しています。改訂指針の主要な目的は、CCAの下での無形資産に係る移転価格と、OECD移転価格ガイドラインの第6章改訂案に見られる無形資産に係る移転価格に関する一般指針との整合を図ることにあります。加えて、本ディスカッション・ドラフトは、OECDが2014年12月19日にBEPS行動8～10に関するディスカッション・ドラフト²として公表した、リスクに関連するOECD移転価格ガイドライン第1章に関する指針のドラフトを考慮に入れた内容となっています。

本ディスカッション・ドラフトには、そこに示されている見解や提案はOECDの統一的な見解ではなく、パブリック・コメントの機会を提供するためにドラフト形式で公表されたものであるとの記載があります。本ディスカッション・ドラフトに対する書面によるコメントの提出期限は、2015年5月29日となっています。OECDは、2015年7月6～7日に本ディスカッション・ドラフトとその他のトピックを取り上げるパブリック・コンサルテーションを開催する予定です。

新たな指針の主要な領域と現行の指針からの変更点

▶ CCAの概念に関する定義の改訂

本ディスカッション・ドラフトはCCAについて、企業が無形資産、有形資産又はサービスの共同開発、生産もしくは取得に関わる貢献とリスクを、それらの無形資産、有形資産又はサービスが参加者の事業に直接的な便益を生むことを期待して分担する契約上の取決めと定義しています。改訂後の定義は、CCAの下で分担されるのは、(費用ではなく)貢献であることを明確にしています。

本ディスカッション・ドラフトはまた、CCAの各参加者一場合によっては、法的所有者ではないものがCCA活動から得られた無形資産又は有形資産の実質的な所有者となる、あるいはCCA活動の結果として生じるサービスを受ける資格を有すると述べています。

本ディスカッション・ドラフトはCCAについて、関連企業が他のグループ構成企業のための活動を実施すると同時に他のグループ構成企業によって実施された活動による便益を受け取っている場合に有益なメカニズムとなりうるとしています。

▶ 「開発」CCAと「サービス」CCA

本ディスカッション・ドラフトは、一般によく見られる2種類のCCA、「開発」と「サービス」CCAの分類について指針を提供しています。開発CCAは、無形資産又は有形資産の共同開発、強化、維持管理、保護もしくは活用を目的として締結されます。開発CCAの下では、各参加者が開発された無形資産又は有形資産に対する権利の取り分を受け取ります。開発CCAは、参加者に対して将来にわたり継続的な便益を生むことが期待されます。これに対し、サービスCCAは、参加者へのサービス提供を目的として締結されます。多くの場合、これらのサービスは参加者に、将来ではなくその時点での便益をもたらします。

本ディスカッション・ドラフトが言及している開発CCAとサービスCCAのもう一つの違いは、参加者による具体的な貢献に関連しています。サービスCCAの下では、一般的に貢献はサービスの実施で構成されているのに対し、開発CCAの下での貢献には通常、開発活動(例えば、研究開発やマーケティング)の実施が含まれ、有形資産や無形資産などの開発CCAに関連する追加的な貢献が含まれることも少なくありません。本ドラフトでは、これらの違いはCCAへの独立企業原則の具体的な適用に影響すると述べています。

▶ CCA参加者がCCA活動に関連するリスクをコントロールする能力と権限を有していなければならない

本ディスカッション・ドラフトは、CCAの下では、CCA活動のリスクは参加者間で分担されると述べています。本ドラフトは、リスクの配分を取り上げているOECD移転価格ガイドライン第1章に関する指針のドラフトに示されている原則に沿って、CCA参加者はCCA活動に関連するリスクをコントロールする能力と権限を有していなければならないとしています。このことは、CCA参加者がCCAに参加するリスクの引き受けを決定する能力と、これらの引き受けたリスクに対応する方法を決定する能力を有していなければならないことを示唆しています。加えて、本ドラフトは、CCAのために参加者が活動を提供する責任を外部に委託している場合、その

リスクを生じさせている外部委託された活動を評価、監視、また指図することができなければならないと述べています。本ドラフトには、以下に挙げるものをはじめ、これらの要件の適用を例示する設例がいくつか盛り込まれています。

設例4:

資金供給の約束に対するリスク調整後の予想リターン率

A社とB社は、CCAを利用して無形資産の開発を実施することを決定しました。A社が資金を供給し、研究開発活動のための資金を供給する独立した事業体に期待されるあらゆる機能を実施します。かかる機能には、無形資産の創出によって得られるリターン案の財務分析、それらリスクを引き受ける自社の引受能力の分析、このリスクを負担するのか、保険でカバーするのか、それとも軽減するのかという決定が含まれます。B社は、その既存の無形資産の使用を供するとともに、無形資産の開発、維持管理及び活用に関連するあらゆる活動を実施し、コントロールします。

CCAへのA社の貢献は、研究開発活動(かかる活動のための資金供給に固有のリスクを含む)のための資金の供給に限られています。その状況において、本ディスカッション・ドラフトの設例は、A社はCCAの参加者とみなされるとしています。というのも、A社は、CCAへの参加に関連するリスクをコントロールする能力と権限を有しているからです。しかし、本ドラフトによれば、A社が受け取るのは、開発された無形資産の価値に基づくリターンではなく、CCAに投資したその資金に対するリスク調整後のリターン率でなければなりません。

設例5:

無形資産の開発に関連する資金を提供するだけで、リスクをコントロールしない企業は、CCAの参加者とみなすことはできない

状況は設例4と同じですが、A社がCCAのもたらす機会を含め、リスク負担の機会を引き受けるとい決定を下す能力を有していない点が異なります。A社はCCAの締結に関連するリスクをコントロールできないため、本ディスカッション・ドラフトの設例は、A社がリスクを負担しているとみなすべきではないと述べています。したがって、本ドラフトによれば、A社をCCA参加者とはみなすことはできません。

各参加者の貢献を価値で測定すること

本ディスカッション・ドラフトは、CCAへの参加者の貢献の評価に関する指針を提供しています。さらに、こうした貢献はさまざまな形態を取りうると指摘し、開発CCAでは開発活動(研究開発

活動とマーケティング活動を含む)、サービスCCAではサービスの実施が含まれるとしています。開発CCAの場合、貢献は無形資産又は有形資産の形を取ることもあります。本ドラフトは、現行の指針では各国が貢献価値を測定するために費用と市場価格の両方を使用しているとの記載に言及しています。貢献の形態を問わず、すべての貢献を特定し、その費用ではなく価値に基づいた評価をしなければならないと、本ドラフトでは述べています。このことは、各参加者の貢献の価値は、独立した企業が独立企業原則を適用するにあたり当該貢献に帰属させたであろう価値と一致していなければならないことを意味しています。

本ディスカッション・ドラフトは、貢献されるサービスを提供するための費用が場合によっては、当該サービスの価値に非常に近似することがあると指摘しています。「BEPS行動10:低付加価値グループ内役務提供に関する移転価格ガイドライン第7章の変更案」³と題されたOECD文書に記述されている低付加価値サービスは、この一例と言えます。そのような状況では、本ドラフトは、貢献は費用で評価することが可能であると述べています。しかし、それ以外の状況では、費用が貢献されたサービスの価値に近似する可能性は低いでしょう。第8章の付録の設例1~3は、貢献は一般に費用ではなく価値で測定すべきであることを例示しています。このためには、貢献の価値をOECDが確立した移転価格算定方法及びOECD移転価格ガイドライン(例えば、無形資産に関する第6章)の原則に従って算定する必要があります。

各参加者がCCAから得る予想便益の推定に関する新たな指針

本ディスカッション・ドラフトは、参加者による相互的かつ比例的な便益の期待がCCAの基礎となると述べています。独立企業原則を適用するにあたっては、実際の貢献全体に占める各参加者の貢献価値の比例的割合が、CCAからの予想便益全体に占める参加者の比例的割合と一致していなければなりません。予想便益全体に占める参加者の比例的割合を推定するために配分キー(allocation key)が用いられる場合、本ドラフトは、独立企業間のサービス料を算定するための間接法の使用に関するOECD移転価格ガイドライン第7章の変更案に示されている指針が役に立つとしています。本ドラフトはまた、予想便益と実際の便益との差異を反映させるために、予想便益全体に占める参加者の比例的割合を反映させるのに使われる方法に調整を加える必要が生じる可能性があるとして述べています。OECDは、これは実際の便益に照らした貢献の定期的な再評価を認める契約条項を含め、独立企業の手法に類似していると述べています。

影響

本ディスカッション・ドラフトは、OECDが特にBEPSプロジェクトの行動8(無形資産)について公表した2つ目の主要な文書となります。なお、最初の文書は、無形資産に係る移転価格の側面に関する最終指針と暫定的指針を取り扱ったものでした。本ディスカッション・ドラフトは、CCAに関するOECD移転価格ガイドライン第8章の改訂案を掲載しており、OECDが2014年12月19日にBEPS行動8~10に基づき公表した、リスクに関連するOECD移転価格ガイドライン第1章に関する指針のドラフトを考慮に入れた内容となっています。

本ディスカッション・ドラフトに反映されている指針は、現行の指針とは著しく異なっており、変更案が最終的に確定した場合、多くのCCAが影響を受ける可能性があります。企業は、指針案に照らして、CCAに関する自社の移転価格方針及びCCAの構成と文書化への影響を評価しなければなりません。最後に、企業はこの行動8の動向を引き続き注視し、BEPSプロジェクトとその背景にある国際的な税政策上の問題に関する対話に参加することを検討する必要があります。

詳細は、EYグローバル発行の下記アラートをご覧ください。

1. 「移転価格の側面からの無形資産の検討に関する指針」(2014年9月21日発行)
2. 「BEPS行動8-10:移転価格ガイドライン第1章改訂案(リスク・再構築・特別措置)」(2014年12月24日発行)
3. 「BEPS行動10:低付加価値グループ内役務提供に関する移転価格ガイドライン第7章の変更案」(2014年11月5日発行)

メールマガジンのお知らせと登録方法

弊法人では、上記ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <http://www.eytax.jp/mailmag/> を開きます。
 2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。
- * なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報取扱い」についてご同意いただく必要がございます。

ニュースレター全般に関するご質問・ご意見等ございましたら、下記までお問い合わせください。

EY税理士法人
コーポレート・コミュニケーション部
tax.marketing@jp.ey.com

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

EYについて

EYは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い世界の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバル・ネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、ey.com をご覧ください。

EY税理士法人について

EY税理士法人は、EYメンバーファームです。税務コンプライアンス、クロスボーダー取引、M&A、組織再編や移転価格などにおける豊富な実績を持つ税務の専門家集団です。グローバルネットワークを駆使して、各国税務機関や規則改正の最新動向を把握し、変化する企業のビジネスニーズに合わせて税務の最適化と税務リスクの低減を支援することで、より良い世界の構築に貢献します。詳しくは、www.eytax.jp をご覧ください。

© 2015 Ernst & Young Tax Co.
All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE CC20150522

本書は、一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY税理士法人及び他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

www.eytax.jp