

# OECD・BEPS 行動 8 の討議草案の公表 費用分担取極 (CCAs) に係る移転価格ガイド ライン第 8 章の修正

18 May 2015

## In brief

2015年4月29日、OECDはBase Erosion and Profit Shifting (BEPS)プロジェクトの行動計画8に関して、費用分担取極 (Cost Contribution Arrangements (CCAs)) に係る討議草案を発表しました。この討議草案は、OECD 移転価格ガイドライン第8章「費用分担取極(CCA)」の差し替えとなるドラフトです。

費用分担取極は、グループ企業間の無形資産・有形資産や役務の開発、製造、取得に係る貢献やリスクを共同で分担する企業間の契約上の取極を指します。行動計画8は、親子会社間で費用分担取極に基づいて無形資産を移転することで生じるBEPSを防止するためのルールを策定することを目的としています。本討議草案は、2014年9月16日に発表された、行動計画8(無形資産)に係る、移転価格ガイドライン第6章「無形資産に対する特別の配慮」の改正案と合わせて、ガイダンスとして検討されます。

本討議草案に対するコメントは2015年5月29日までに提出され、2015年7月6、7日にパブリックコンサルテーションが行われます。

## In detail

### 1. 行動計画8:費用分担取極に係る討議草案の発表

費用分担取極 (Cost Contribution Arrangements (CCAs)) とは、無形資産・有形資産や役務の開発、製造、取得に係る貢献やリスクを共同で分担する企業間の契約上の取極を指します。

OECDは、2015年4月29日に、移転価格ガイドライン第8章の差し替えの提案となる、費用分担取極に係る討議草案を発表しました。この討議草案は、現行ガイドラインと概要では類似していますが、(1)費用分担取極への貢献度合い(価値)の評価と貢献及び調整的支払、バイイン/バイアウト支払の税務上の取扱い、(2)リスク、資本、再構築、無形資産等の基本的な問題を含むBEPSプロジェクトの議論との整合性を図ること、といった点で基本的な修正がなされています。

OECDは、本討議草案で、費用分担取極の取扱いについて、便益がその貢献と整合性のあるものであることとする一方で、簡易な取扱いにすることの必要性を認識していますが、参加者の貢献を価値で評価することとしていますので、複雑な仕組みとなる可能性があるものと考えられます。

## 2. 移転価格ガイドライン第8章「費用分担取極(CCA)」修正案の構成

第8章「費用分担取極(CCA)」の修正案は下記のような構成となっています。

- A. 序
  - B. CCAの概念
    - B.1 総論
    - B.2 他章との関係
    - B.3 CCAの種類
  - C. 独立企業原則の適用
    - C.1 総論
    - C.2 参加者の決定
    - C.3 CCAから期待される便益 (タイトル変更)
    - C.4 各参加者の貢献の価値(タイトル変更)
    - C.5 貢献の調整
    - C.6 CCAの契約条件の全部又は一部の無視
    - C.7 貢献及び調整的支払の税務上の取扱い
  - D. CCAへの参加、脱退、終了
  - E. CCAの構築及び文書化に関する提言
- 付録 費用分担取極に関する設例

セクションBでは、CCAの概念、他章との関係、CCAの種類をまとめています。セクションCでは、独立企業原則の適用に係るガイダンスを示しており、各参加者の貢献をどう計るか、調整的支払は必要か、税務の取扱いを述べています。セクションDではさらに、CCAへの参加、脱退、終了に関する問題点も検討しています。現行の第8章の「D. CCAが独立企業原則に従っていない場合の税務上の取扱い」は、「C. 独立企業原則の適用」に修正を加えて、C.5 貢献の調整、C.6 CCAの契約条件の全部または一部の無視、に含まれています。セクションEでは、CCAの構築と文書化について提言されています。

## 3. 主な変更点

A. 序  
本セクションは、費用分担取極について独立企業原則に基づいて行われることが引き続き明記されて、簡易な導入部分に変更され、2010年の改訂版に含まれていた本章で議論されない論点についての説明は外されています。

B. CCAの概念  
本討議草案では、CCAの概念は、無形資産・有形資産や役務の開発・製造・取得に係る貢献やリスクを共同で分担する企業間の契約上の取極と置き換えられています。即ち、コストではなく貢献とし、また、契約上の取極と明記しています。CCAの種類としては、無形資産・有形資産の開発のための「開発CCA (development CCAs)」と役務を取得するための「サービスCCA (services CCAs)」がある、としています。OECDは、複合的な取引(例えばグループ内の二社がグループ内の他社に同時にサービスを行うとともに便益を受ける場合)にCCAを適用することにより、個別に独立企業間価格を算定せず、簡易な取扱いをすることができるとしています。  
また、本章は、第7章「グループ内役務提供に対する特別の配慮」等の他章との関係を考慮する必要がありますが、特にBEPSプロジェクトで検討が続けられている第6章「無形資産に対する特別の配慮」の改訂を考慮する必要があります。

C. 独立企業原則の適用  
CCAにとって相互便益の概念は根本的に重要であることから、CCAから利益を得るという合理的な期待を有しない者は、参加者とはみなされません。今回新たに、CCAの参加者は貢献だけでなくリスクも分担することの意味づけが明記されています。今次の移転価格ガイドライン第8章の修正は、昨年公表された無形資産やリスクの提言に基づくものであり、第1章及び第4章の改訂に係るこれらの提言では、関連者の機能に大きな重点が置かれています。第1章の改訂で述べられているリスクの管理の議論を反映し、費用分担取極の参加者の決定は参加者が行い得るリスク負担に対する取組み(Risk-bearing opportunity)を考慮すべきであり、参加者はリスクを管理する能力と権限を有する者とされています。

また、費用分担取極の参加者については、無形資産の開発維持に係る活動と同様にリスク管理機能の重要性を強調しています。

費用分担取極に費用のみを負担する参加者は限られた持分のみを受け取ることとしていますが、リスク管理機能を持たず、リスク負担を行わない者についてはそもそもCCAの参加者とはみられない、とされています(設例4、5参照)。

#### D. CCAへの参加、脱退、終了

CCAの参加者の変更は、参加者による貢献と期待便益の分担を再確認することを必要とします。移転価格ガイドライン第1-3章と第6章はバイイン支払、バイアウト支払や調整的支払が独立企業間価格で行われることを論じています。

#### E. CCAの構築及び文書化に関する提言

本討議草案では、CCAの記載事項として、下記が追加・修正されました。

「活動の範囲及びCCAによって行われる特定の事業、またCCAの活動がどのように管理されているか」(修正前は「活動の範囲及びCCAによって行われる特定の事業」)

「将来的な(例えば無形資産から生み出される)便益の見通し」

「CCA活動における無形・有形資産の開発・改良・維持・保護・活用に関連した責任及び任務の分担の見通しとこれらの責任と任務を統括し管理するメカニズム」(修正前は「参加者とその他企業とのCCA活動に関連した責任及び任務の分担の見通し」)

## 4. 今後の検討

OECDは費用分担取極に係るルールをシンプルにすることを目的の一つとしていますが、これまでの移転価格に関する議論を受けて費用分担取極に係るルールを改正し、各参加者の貢献を費用ではなく価値で判断することとしていますので、実務上実施に当たってはかなりの困難が予想されます(ただ、低価値サービス等については、簡素化の観点から、コストによって貢献価値とすることが推奨されています)。

本討議草案に対するコメントは2015年5月29日までに提出されます。昨年公表されたリスク、資本、再構築、及び無形資産に係る提言との整合性についてのコメントが求められています。さらに、2015年7月6、7日にパブリックコンサルテーションが行われます。その後2015年9月に最終案が発表される予定です。

費用分担取極に係るBEPS行動計画8の討議草案については、以下OECDのホームページをご参照ください。

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project BEPS Action 8: Discussion Draft on the Revision to Chapter VIII of the Transfer Pricing Guidelines on Cost Contribution Arrangements (CCAs) (<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/discussion-draft-beps-action-8-cost-contribution-arrangements.pdf>)

## 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。

### 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース

〒100-6015 東京都千代田区霞が関3丁目2番5号 霞が関ビル15階

電話：03-5251-2400(代表)

[www.pwc.com/jp/tax](http://www.pwc.com/jp/tax)

パートナー

高野 公人

03-5251-2698

[kimihito.k.takano@jp.pwc.com](mailto:kimihito.k.takano@jp.pwc.com)

顧問

岡田 至康

03-5251-2670

[yoshiyasu.okada@jp.pwc.com](mailto:yoshiyasu.okada@jp.pwc.com)

ディレクター

藤澤 徹

080-9707-7045

[toru.fujisawa@jp.pwc.com](mailto:toru.fujisawa@jp.pwc.com)

シニア マネージャー

竹内 千尋

080-3122-7630

[chihiro.t.takeuchi@jp.pwc.com](mailto:chihiro.t.takeuchi@jp.pwc.com)

税理士法人プライスウォーターハウスクーパースは、PwCのメンバーファームです。公認会計士、税理士など約520人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwCは、世界157カ国におよぶグローバルネットワークに195,000人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザーサービスの提供を通じて、企業・団体や個人の価値創造を支援しています。詳細は[www.pwc.com](http://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。

© 2015 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース 無断複写・転載を禁じます。

PwCとはメンバーファームである税理士法人プライスウォーターハウスクーパース、またはPwCのネットワークを指しています。各メンバーファームは、別組織となっています。詳細は[www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure)をご覧ください。