

IRS/ APMAによるFunctional Cost Diagnostic Model (FCD Model)の導入と日系企業案件への影響

December 2019

In brief

IRS/ APMA プログラムでは、二国間(バイラテラル)APA ケースについて Functional Cost Diagnostic Model (FCD Model) による分析・検証の導入を本年度前半に公表しました。

これを受け、すでに一部の更新 APA について IRS より FCD Model での分析・検証が求められるケースが見受けられており、今後、一定の事案について IRS/ APMA の審査段階において、APA 申出に係る移転価格算定方法(TPM)と FCD Model 分析による検証結果との整合性について議論が行われるケースの増加が想定されます。FCD Model の概要、および FCD Model の導入による日系企業案件への影響についてご案内いたします。

In detail

1. FCD Model の概要

FCD Model とは、納税者の財務データをもとに申出確認対象取引に係る事業に関するコストの特定・構造・分析にフォーカスした残余利益分割(RPSM)分析を通じたエクセルベースのツールです。

具体的には、納税者は、各関連者のコストに着目して、そのコストを分析して、「ルーティンコスト」(benchmarkable)と「ノンルーティンコスト」(non-benchmarkable)に分類し、合算損益からルーティンコストを控除した残余利益について、各関連者のノンルーティンコストを分割ファクターとして各関連者に配分した利益配分結果を検証するというのが、基本的な分析手法です。

また、この FCD Model の適用対象は、様々な業種について US インバウンド・アウトバウンド問わず適用され、二以上の関連者が確認対象取引についてノンルーティンな重要な付加価値を生み出すような貢献を行っていると考えられるケースについて対象とするとのことであり、このようなケースについては、納税者による FCD Model の検証がなければ、CPM/TNMM がベストメソッドであるという結論は受け入れないとのことです。

2. FCD Model の導入の目的・背景

今回、IRS/ APMA がこのような方向性を打ち出してきた背景として想定されるのは、IRS/ APMA における APA に係る合意手法については、これまで CPM/TNMM による片側検証での合意ケースが多く¹、また、そ

¹ IRS/APMA が公表した APA レポートによれば、2018 年の APA において用いられた手法の 86% は CPM/TNMM。

の多くは米国関連者を検証対象とするものであり²、確認対象取引について二以上の関連者がノンルーティンな付加価値を生み出すような貢献を行っていると考えられるケースについて、従来の CPM/TNMM ベースの片側検証により、経済的価値の創造の源泉または貢献を踏まえた関連者間の利益配分について信頼性ある形で検証できるのかという IRS 側の問題意識があるものと推察されます。

ただし、IRS/APMA によれば、この FCD Model の検証の結果、確認対象取引について profit split または RPSM の手法が直ちに「最適手法である」とのように結論付けるものではないとしており、あくまでも、FCD Model 分析についての納税者それから treaty partner との議論・評価を経た上で最適手法についての結論に至るということであり、デューデリジェンスによって得られた事実のレビュー・納税者等との議論の結果 RPSM が最適手法であるとサポートしない場合には、従来の CPM/TNMM ベースの片側検証を採用する用意はあるということです。

従って、基本的なコンセプトとしては、納税者自らが、各関連者のそれぞれの機能に係るコスト分析を通じて、確認対象取引におけるビジネスオペレーション・対象事業に係る各関連者の果たすノンルーティン活動の貢献をコストベースで評価し、何が経済的価値への貢献要素またはバリュードライバーとなっているのかについて、納税者自身の FCD Model 分析を通じた評価なり見方について APMA として情報共有したい意向であるものと理解します。

3. 我が国企業への影響

これまでの日米協議において、日米間の我が国企業の APA に係る確認対象取引については、米国子会社を検討対象とする取引単位営業利益法(TNMM/CPM)での合意ケースが多かったところです。今後、FCD-Model での分析・検証の導入により、IRS は米国子会社の果たす広告宣伝活動などのマーケティング活動に着目し、検証対象となる米国子会社のマーケティング活動に要するコストがコンパラブルに比べて多額の費用支出があるような場合には、FCD-Model による検証を求めてくるものと想定されます。

一方、国税庁としては、当該国外関連取引について米国で一定以上の利益水準が稼得されている場合、その収益の源泉については米国でのマーケティング活動の貢献によるものというよりは、日本親会社の果たす研究開発活動に伴う優れた生産技術および製品の品質の優位性による貢献に起因するとのポジションを探ることが予想され、IRS が FCD-Model の検証により RPSM 等の PS 的手法をポジションとして採用する場合には、協議が難航する可能性が想定されます。

本件については、今後、さらなる事例の蓄積や各種情報を収集し、皆様にご紹介してまいります。

² 上記 APA レポートによれば、2018 年の APA における検証対象法人の 80%以上が米国関連者。

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
TCDR Japan チーム**

〒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

Email: pwcjapan.taxpr@jp.pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

パートナー

黒川 兼

パートナー

大和 順子

ディレクター

城地 徳政

ディレクター

藤澤 徹

ディレクター

井口 和均

シニアアソシエイト

飛田 知里

PwC 税理士法人は、PwC のメンバーファームです。公認会計士、税理士など約 720 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、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 157 カ国に及ぶグローバルネットワークに 276,000 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。

© 2019 PwC 税理士法人 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 PwC 税理士法人、または日本における PwC メンバーファームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は www.pwc.com/structure をご覧ください。