

御意見の概要及び御意見に対する国税庁の考え方

(別紙1)

関係通達等	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事務運営指針3-7(2)	<p>例えば、キープウェル契約等の締結により、当該他方の者の信用力が増しており、経済的利益を享受している場合には、対価性のある債務保証等として取り扱うことを明確化していただきたい。</p>	<p>債務保証等の信用補完行為の内容は、御意見の中で言及されているキープウェル契約を含め個々の契約により異なり得ると考えられます。したがって、ある特定の契約に基づいて行われる行為についてどのような移転価格税制上の取扱いが適切かを判断するに当たっては、その契約の名称だけで判断することは適切ではありません。</p> <p>このため、改正指針3-7(2)においては、「債務保証等」は、「一方の者による他方の者の債務の保証その他これに類する行為をいう」と定義することで、この改正指針において示された取扱いが債務保証取引のみを対象にしたものではないことを明らかにしています。その上で、「債務保証等」について、契約の名称ではなく、対象となる債務の性質及び範囲並びに法人又は国外関連者に与える影響に配慮すること等、個々の事案の事実と状況を踏まえて取引の内容等を的確に把握して移転価格税制上の問題の有無を検討する取扱いを明らかにしています。</p> <p>なお、御意見の中で示された信用力の増加に着目した考え方につきましては、改正指針3-7(2)(注)において、「債務保証等」が法人又は国外関連者に与える影響について検討する場合には、法的責任の側面だけではなく、信用力が増しているかどうかという経済的利益の側面も検討対象であることを明示しています。</p>
事務運営指針3-7(2)	<p>例えば、工事等を受注するに当たって差し入れる保証をどのように取り扱うか具体的に示していただきたい。</p> <p>債務保証の対価の設定は、企業グループ加入後の取引の当事者の信用格付が債務保証によりどの程度改善するかにより行うという理解でよいか。</p>	<p>債務保証等の取扱いについては、移転価格税制上の問題の有無を検討する場合の留意事項として、改正指針3-7(2)において「債務保証等の対象である債務の性質及び範囲並びに当該債務保証等が当該法人又は当該国外関連者に与える影響に配慮する」必要があることを示しています。</p> <p>また、改正指針3-7(2)(注)において「債務保証等が法人又は国外関連者に与える影響について検討する場合には、例えば、債務保証等を行った一方の者が、当該債務保証等の対象である債務の主たる債務者である他方の者がその債務を履行しない場合に当該他方の者に代わってその履行をする法的な責任を負っているかどうか、当該債務保証等により当該他方の者の信用力が増しているかどうかを検討する。」と示しているとおり、債務保証等が法人又は国外関連者に与える影響に係る検討事項の例として、債務保証等を行った者が法的な責任を負っているかどうか、債務保証等を受けた者の信用力が増しているかどうかを検討する必要があることを示しています。</p> <p>信用力が増しているかどうかの検討に関しては、改正指針3-8(2)(注)2において「信用格付等を基に取引の当事者に係る信用力の比較可能性を判断する場合には、法人又は国外関連者が企業グループに属していないとした場合の単独の信用格付等を基に判断するのではなく、付随的便益を加味した結果引き上げられた高い信用格付等を基に判断することに留意する。」と示しているとおり、付随的便益が生じている場合には、付随的便益を加味した結果引き上げられた高い信用格付等を基に、債務保証等により信用力が増しているかどうかを判断する取扱いを示しています。</p> <p>具体例については、参考事例集【事例4】「前提条件3:債務の保証の場合」を参照して下さい。</p>
事務運営指針3-7(3)	<p>相互作用による共通便益としては、資金の相殺効果による金利費用の削減を想定すればよいのか、それ以外にも考慮すべき項目がある場合にはそれを明確化していただきたい。また、相互作用による共通便益をどのような方法で特定することが求められているのか。</p>	<p>相互作用による共通便益については、改正指針3-7(3)(注)において「当該活動を通じて当該法人及び当該国外関連者が意図的に協調することにより生じる当該企業グループ内の相互作用により当該法人及び当該国外関連者の支払うべき利息の減少又は受け取るべき利息の増加その他の便益」を指すことを示しており、金利費用の削減以外の項目の例を明らかにしています。</p> <p>また、相互作用による共通便益の特定方法につきましては、個々の事案の事実と状況によりどのような相互作用による共通便益が生じているかは異なるため、改正指針3-7柱書に従って、措置法通達66の4(3)-3に掲げる諸要素等に基づき、取引の内容等を的確に把握することを通じて特定することとなります。</p> <p>具体例については、参考事例集【事例7】「前提条件4:キャッシュ・プーリング」を参照して下さい。</p>

御意見の概要及び御意見に対する国税庁の考え方

関係通達等	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事務運営指針3-8	<p>今回の改正案ではOECD移転価格ガイドライン第10章の考え方が全面的に採用されていることを踏まえ、措置法通達66の4(8)-5(注)「国外関連取引の借手が銀行等から当該国外関連取引と同様の条件の下で借り入れた場合に付されるであろう利率を比較対象取引における利率として独立企業間価格を算定する方法は、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法となることに留意する。」は、改正趣旨に従い削除すべきではないか。</p>	<p>御意見の中で言及されている措置法通達66の4(8)-5(注)は、金融市場における借手の信用力に応じた利率を用いて想定した取引を比較対象取引とする方法が独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法に該当することを明らかにするものです。したがって、市場金利等を用いて想定した取引を比較対象取引とすることができることを明らかにした改正指針3-8(1)の取扱いと矛盾するところはなく、削除する必要はないと考えています。</p>
事務運営指針3-8	<p>金融取引については、取引金額の多寡にかかわらず一律に同指針の適用を求めるならば、納税者にとっては、過重なコンプライアンス・コストが発生し、実務上、問題があると考えられることから、貸付金額や債務保証等の額に一定の金額基準を設け、当該金額基準を下回る場合は、現行の方法で対処することを認めるなど、一種のセーフ・ハーバー・ルールを設けるべきと考える。</p> <p>セーフ・ハーバー・ルールについては、すでに指針3-11(企業グループ内における役務提供に係る独立企業間価格の検討)において、一定の要件を満たす役務提供取引について、当該役務提供に係る総原価の額に、当該金額に5%を乗じた額を加算した金額を独立企業間価格とすることを認めており、今回の指針変更が与える実務上のインパクトを考慮すれば、現実的な対応と思量するものである。</p> <p>中小企業は、信用格付を算定するためのデータベースへのアクセスは困難であるため、改正案に準拠するために、信用格付を算定することは、中小企業にとって、事務工数やコスト面において大きな負担となることが危惧される。一定金額未満の小規模取引については、例えば、標準的水準であるBBBのデフォルト率をスプレッドとして採用できる、あるいはスプレッドを含まないリスクフリー利率のみを適用することを可能にするなど、特例措置を講じる必要があると思われる。</p>	<p>OECD移転価格ガイドラインのパラグラフ3.83において示されているとおり、独立企業原則は、中小規模の企業及び取引にも等しく適用されます。これは、措置法第66条の4第1項の規定の適用についても同様です。したがって、独立企業原則を適用する場合の核心である比較可能性分析に基づき、最も適切な方法により独立企業間価格を算定する必要があるという考え方は、企業及び取引の規模によって変わるものではありません。</p> <p>しかしながら、改正指針の取扱いは、必ずしも、一律に適用することを意図したものばかりではなく、例えば、改正指針3-8(2)において示している信用格付等を用いて取引の当事者の信用力の比較可能性を検討する方法は、「用いることができる」としているとおりの「用いることができる」方法の一例を示したものであることから、一律の適用を求めるものではありません。</p> <p>また、改正指針3-8(5)(注)において「法人が現実に行われる取引に依拠しない指標を用いて想定した取引を比較対象取引として国外関連取引に係る対価の額を算定している場合であっても、そのことのみをもって当該国外関連取引について措置法第66条の4第1項の規定の適用がある場合に該当することにはならないことに留意する。」と示しているとおりの、例えば、法人が取引のある銀行等に照会して取得した見積り上の利率等を基に国外関連取引に係る対価の額を算定している場合であっても、そのことのみをもって措置法第66条の4第1項の規定が適用されるものではなく、法人がこのような方法で国外関連取引に係る対価の額を算定すること自体が移転価格税制上の問題となるものではありません。もっとも、法人が銀行等により照会して取得した見積り上の利率等を基に算定した対価の額は必ずしも独立企業原則に即した結果になっているとは限らないため、改正指針3-1、3-7及び3-8等を踏まえて算定した独立企業間価格と異なる(複数の比較対象取引によって形成される独立企業間価格の幅から外れる)場合には同項の規定が適用されることとなります。これらの指針は、法人が過重なコンプライアンス・コストをかけてまで指針上に例として示されている方法により国外関連取引の対価の額を算定することを求めるものではありません。</p> <p>セーフ・ハーバー・ルールについては、OECD移転価格ガイドライン第4章Eにおいてガイダンスが示されていますが、国外関連取引の対価の額を簡便な方法により算定できる反面、例えば、相手国等との合意がないユニラテラルのセーフ・ハーバー・ルールを導入した場合、二重課税又は二重非課税のリスクを引き起こす可能性が懸念されます。</p> <p>なお、御意見の中で言及されている指針3-11(1)の取扱いは、OECD移転価格ガイドライン第7章のガイダンスを踏まえた、国際的に受け入れられている簡便法と整合的なものであることから、二重課税又は二重非課税のリスクを引き起こす可能性はほとんどないものと考えられますが、金融取引に関しては、OECD移転価格ガイドラインにおいても簡便法のガイダンスは示されておらず、企業グループ内役務提供の場合とは状況が異なります。</p>

御意見の概要及び御意見に対する国税庁の考え方

関係通達等	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事務運営指針3-8(2)	<p>「その他の信用状態の評価の結果を表す」指標を明確化していただきたい。</p> <p>「取引の当事者に係る信用力の比較可能性を検討する場合には、当該当事者の信用格付その他の信用状態を表す指標を用いることができる」とあるが、国外関連者が信用格付を有していない場合には、格付機関が提供している事業体グループの位置付けから潜在的な発行体格付けを求める方法により評価することが対応策として考えられるが、どのような評価手法を想定しているか明確化していただきたい。また、取引の当事者の信用格付等の具体的な取得方法のガイドラインをご教示いただきたい。</p>	<p>法人及び国外関連者の信用格付がない場合も想定されます。そのような場合においても、措置法通達66の4(8)-5における借手の信用力を測る指標を勘案し、独立企業間価格の算定を行う必要がありますので、改正指針3-8(2)において、「その他の信用状態の評価の結果を表す指標」を用いて信用力を勘案することができる取扱いを定めています。この指標には、例えば、信用力を測るために用いられる各種財務指標のうち、デフォルト事象との関連性が高く、事案の事実と状況に応じた最も適切な財務指標が該当します。</p> <p>また、改正指針3-8(2)において借手の信用力を評価する場合に用いることができる信用格付は、格付機関によって付与された信用格付だけに限定するものではありません。したがって、例えば、公開財務ツールや御意見の中で言及されている格付機関が示している事業体のグループ内での位置付けから求める方法による潜在的な信用格付であっても、それが借手の信用力を検証可能な方法により評価した合理的かつ客観的な指標と認められる場合には、この信用格付を用いることも考えられます(OECD移転価格ガイドライン・パラグラフ10.71)。なお、借手の信用力を評価するために用いられた指標の検証可能性を担保するためにも、その指標の導出過程等を文書化しておくことが望ましいと考えています。</p> <p>取引の当事者の信用格付等の具体的な取得方法については、参考事例集【事例4】《前提条件2: 金銭の貸借取引の場合》の《解説》において公開財務ツール等を用いることが示されています。</p>
事務運営指針3-8(2)(注)2	<p>例えば、被保証者である国外関連者が、倒産隔離等を目的に設立した投資目的会社等である場合には、企業グループに属していることによる付随的便益が必ずしも生じない場合があるため、企業グループに属することによる付随的便益が生じていない場合もあることを明確化していただきたい。</p>	<p>改正指針3-8(2)(注)1において、「取引の当事者が企業グループに属している事実のみを理由とした付随的便益(以下「付随的便益」という。)が生じている場合がある」と記載しているとおり、付随的便益は必ず生じるものではないことは既に明確にしているものと考えています。</p>
事務運営指針3-8(3)	<p>貸手が十分な機能を果たしていないことをもって、金利をリスクフリーレートに制限することにより、借手に過大な所得が帰属してしまうおそれがある。貸付金に係る意思決定を第三者の拠点が行っている場合には、スプレッド相当を第三者に帰属させるべきといった具体的な取扱いを示す必要があるのではないか。</p> <p>金融リスクを管理しコントロールするために必要な機能を持たないグループ内法人が貸手である場合にその法人が得るリターンはリスクフリーレートに限定されるということを示していると思うが、実際にそのように判断し得るケースは想像しがたく、また、仮にそのようなレートで海外の現地法人から借り入れた場合には、海外の税務当局から疑念を抱かれるおそれがある。この方法が最適な手法と考えられるのはどのようなケースを想定しているのか。</p>	<p>改正指針3-8(3)は、OECD移転価格ガイドラインのパラグラフ1.108を踏まえた取扱いであり、金銭の貸借取引の場合の例の下、資金提供者がリスクを管理する能力を欠いていたり、意思決定の機能を果たしていない場合には、そのような資金提供者が得るべき利益を検討するに当たって「リスクフリー利率を用いて想定した取引を比較対象取引とすることができる」ことを示すものです。</p> <p>なお、改正指針3-8の取扱いは、その柱書に示しているとおり、改正指針3-7に従って検討した結果を踏まえて指針4-1に基づいて金融取引に係る独立企業間価格の検討を行う場合の留意事項の一つとして定めているものであることから、この取扱いをどのように適用するかは、改正指針3-7に従って取引内容等を的確に把握した結果を踏まえて判断することになります。</p> <p>御意見においては、資金の貸手と借手以外の第三者の拠点が資金提供に係る意思決定を行っているという前提で、資金の借手の信用力に応じた金利とリスクフリー利率の差として算定されるスプレッドをこの第三者の拠点到に帰属させるべきとする考え方に基づいた事例が示されていますが、資金提供者がリスクを管理する能力を欠いていたり、意思決定の機能を果たしていない場合には、リスクを管理している者及び意思決定の機能を果たしている者やスプレッドの帰属先を含め、改正指針3-7に従って取引内容等を的確に把握した結果を踏まえて、「最も適切な方法」により金融取引に係る独立企業間価格の算定を行うこととなります。</p>

御意見の概要及び御意見に対する国税庁の考え方

関係通達等	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事務運営指針3-8(5)	<p>「非関連者である銀行等により取得した見積り上の利率又はスプレッドのように現実に行われる取引に依拠しない指標は、市場金利等には該当しない。」とあるが、例えば、取引の当事者の預り金に係る利息の設定に当たり、銀行等への預金がないため、銀行等に照会して預金利息の見積りを取得する場合もあり得る。取引の当事者が借手あるいは貸手の場合の各々の視点で記載していただきたい。</p>	<p>改正指針3-8(1)において、「金融取引に係る比較対象取引を現実に行われる取引の中から見いだすことが困難な場合で、金融市場における利率その他の現実に行われる取引に依拠した客観的な指標（以下「市場金利等」という。）で当該金融取引と通貨、時期、期間、信用力その他の比較可能性に影響を与える要素が同様の状況の下にあるものにより当該金融取引に係る比較対象取引を想定することができるときは、当該市場金利等を用いて想定した取引を比較対象取引とすることができること。」と示しているところ、改正指針3-8(5)は、OECD移転価格ガイドライン第10章C.1.2.6（銀行意見書）を踏まえて、現実の取引に依拠しない見積り上の利率等は「市場金利等」に該当しないことから、当該見積り上の利率等により想定した取引を比較対象取引として独立企業間価格を算定することはできないことを示しています。これは、借手又は貸手、いずれの視点から分析しても変わるものではないと考えます。</p>
事務運営指針3-8(5)	<p>「取引に依拠しない指標は、市場金利等には該当しない」としながら、(注)において、「法人が現実に行われる取引に依拠しない指標を用いて想定した取引を比較対象取引として国外関連取引に係る対価の額を算定している場合であっても、そのことのみをもって当該国外関連取引について措置法第66条の4第1項の規定の適用がある場合に該当することにはならないことに留意する。」とあるのは、矛盾しないか。現実には、どのような場合であれば、(注)に該当するのかが具体的ではないことから、何らかの説明等が必要ではないかと考える。</p>	<p>例えば、法人が取引のある銀行等に照会して取得した見積り上の利率等を基に国外関連取引に係る対価の額を算定している場合であっても、結果としてその対価の額が、複数の比較対象取引によって形成される独立企業間価格（金利）の幅の中にあることが考えられます。このような場合には措置法第66条の4第1項に規定する「支払いを受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき」又は「支払う対価の額が独立企業間価格を超えるとき」に該当しません。</p> <p>改正指針3-8(5)(注)はこの点を確認的に示すことを意図するものであり、したがって、「取引に依拠しない指標は、市場金利等には該当しない」とする記載と矛盾しないものと考えています。</p>
事務運営指針3-8(6)	<p>債務保証等を行った者が負担するべき損失の額（当該債務の不履行が生ずる確率を勘案して算定される損失の額をいう。）は、信用格付のデフォルト率を指していると思われるが、ここでいう信用格付は、中小企業には信用格付を取得することは困難と思われる。仮に付随的便益のもと企業グループの信用格付のデフォルト率を使用した場合には、親会社が債務を保証し、その親会社を含む信用格付のデフォルト率にて、損失の額を算出するという事象が生ずると思われる。</p>	<p>法人及び国外関連者の信用格付がない場合も想定されます。そのような場合においても、措置法通達66の4(8)-5における借手の信用力を測る指標を勘案し、独立企業間価格の算定を行う必要がありますので、改正指針3-8(2)において、「その他の信用状態の評価の結果を表す指標」を用いて信用力を勘案することができる取扱いを定めています。この指標には、例えば、信用力を測るために用いられる各種財務指標のうち、デフォルト事象との関連性が高く、事案の事実と状況に応じた最も適切な財務指標を用いた指標が該当します。</p> <p>なお、改正指針3-8(6)は、OECD移転価格ガイドライン第10章において債務保証取引に係る独立企業間価格を算定するためのアプローチが示されたことを踏まえ、債務保証等に係る独立企業間価格を算定する方法の一つの例として、OECD移転価格ガイドラインで示されたアプローチを勘案して想定した取引を比較対象取引とすることができることを示しています。したがって、債務保証等に係る対価の額を算定するに当たっては、改正指針3-8(6)で例示した方法以外の方法を基に独立企業間価格を算定できる場合を排除しているものではありません。</p>

御意見の概要及び御意見に対する国税庁の考え方

関係通達等	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事務運営指針3-8(6)	親会社の保証があった場合の利率等と保証がなかった場合の利率等の差をもって、独立企業間の債務保証料率とする考えが示されているが、税務調査においては両社のスプレッド差から計算される金額と收受する金額が同額でなかった場合でもその背景等を勘案した検討をしていただきたい。	改正指針3-1柱書において「調査に当たっては、措置法通達66の4(3)-3(比較対象取引の選定に当たって検討すべき諸要素等)に掲げる諸要素等に基づいて国外関連取引の内容等を的確に把握し、形式的な検討に陥ることなく個々の取引実態に即した検討を行って移転価格税制上の問題の有無を的確に判断する。」と示しています。また、改正指針3-7柱書において「法人と国外関連者との間で行われた金銭の貸借取引その他の金融取引(以下「金融取引」という。)について調査を行う場合には、次に掲げる事項に留意し、措置法通達66の4(3)-3に掲げる諸要素等に基づいて、当該金融取引の通貨、時期、期間その他の当該金融取引の内容等を的確に把握し、移転価格税制上の問題の有無を検討する。」と示しています。これらの改正指針で示しているとおり、金融取引を含む国外関連取引に係る調査を行う場合には、個々の事案の事実と状況を踏まえて、取引内容等を的確に把握して、移転価格税制上の問題の有無を検討することになります。
事務運営指針3-8(7)	<p>相互作用による共通便益について、具体例を挙げてその範囲を明確化していただきたい。また、事後的に共通便益の配分を調整する場合にどのような税務上の問題が発生するか例示いただきたい。共通便益の配分を事後的に調整している場合でも、最善を尽くした事前の分析に基づく金利設定が図られている場合には、税務調査においてそれを考慮した対応をしていただきたい。</p> <p>「当該相互作用による共通便益の額が独立企業原則に即して当該法人及び当該国外関連者に適切に配分されているか検討する必要がある」とあるが、支払利息の減少あるいは受取利息の増加のいずれを想定しているか明確化していただきたい。受取利息の場合、必ずしも預け側の信用格付に連動するものではないため、独立企業原則に即した配分が困難な可能性がある。</p> <p>相互作用による共通便益の配分について、その特定・範囲の明確化と併せ、参加者への配分を具体的にどのような方法で進めるか明確化していただきたい。</p>	<p>相互作用による共通便益については、改正指針3-7(3)(注)において「当該活動を通じて当該法人及び当該国外関連者が意図的に協調することにより生じる当該企業グループ内の相互作用により当該法人及び当該国外関連者の支払うべき利息の減少又は受け取るべき利息の増加その他の便益」と定義しています。</p> <p>また、相互作用による共通便益の配分については、改正指針3-8(7)(注)において示しているとおり、例えば、相互作用による共通便益が法人及び国外関連者それぞれの相互作用による共通便益の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因に応じて配分されているかどうかについて検討することになります。言い換えますと、相互作用による共通便益が法人及び国外関連者それぞれの相互作用による共通便益の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因に応じて配分されていないような場合には、移転価格税制上の問題がある可能性がありますので、個々の事案の事実と状況を踏まえて、取引内容等を的確に把握した上で、最も適切な方法により独立企業間価格を算定して、その結果に照らして相互作用による共通便益の配分が独立企業原則に即したものであるかどうかを検討することになります。</p> <p>具体例については、参考事例集【事例7】「キャッシュ・プーリング」を参照して下さい。</p>
事務運営指針3-15	<p>費用分担契約については、参考事例集がなく、事務運営指針の文言だけでは理解が難しい点も多いため、参考事例集を追加していただきたい。</p> <p>参考事例集には、費用分担契約の設例がなく、実務においても日本法人が費用分担契約を使用する例は少ないと考えられるが、税務当局が想定している検討プロセスや既存の無形資産の評価方法を参考にしたいため、費用分担契約に関する事例の追加をしていただきたい。</p> <p>費用分担契約に係る独立企業原則の要件の一つである3-16(1)ロは、OECD移転価格ガイドライン2022年版のpara.8.26にある「…現在の貢献の価値は、第1-3章、第6章及び第7章の指針に基づいて決定されるべきある。…」と整合的と言える。</p> <p>しかし、例えば、いわゆる開発CCAにおいて、将来的に超過収益を生むような研究開発活動に係る現在の貢献価値額を評価するための最も適切な算定方法を見出すことは困難であると思われる。OECD移転価格ガイドラインでは、価値による貢献測定を大原則としつつも、8.27及び8.28の後半部分では、納税者の実務上の便宜や、費用で貢献する非関連者間契約との十分な比較可能性を前提として、費用による貢献測定も容認しているように見える。費用による貢献測定を採用した場合、相対的な貢献割合で便益を分配することになるかと思われるため、この辺りの問題点について、参考事例集などを含め、具体的な事例で補足説明をしていただきたい。</p>	<p>参考事例集は、指針の適用上のポイントを示す観点から、これまでの移転価格課税事例や事前確認事例を参考にしつつ、一定の前提条件を置いた事例の下での移転価格税制上の取扱いを取りまとめたものです。</p> <p>御意見にあるとおり、費用分担契約は、難しい論点が多く、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あると考えられることから、一般的にみられる典型的な国外関連取引の場合とは異なり、一定の前提条件を置いたとしても、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よりかえって取扱いに疑義が生じることが懸念されます。</p> <p>OECD移転価格ガイドラインのpara.8.4で示されているとおり、費用分担契約に係る移転価格税制上の取扱いを検討する場合も、その他の場合と変わることはなく、取引内容等を的確に把握した上で、特定された各論点について、法令、通達、指針、参考事例集及びOECD移転価格ガイドラインの関連する部分を参照して、適切な取扱いを検討することになります。同para.8.5で示されているとおり、参加者間で行われる貢献の分担が費用分担契約の特徴であるところ、例えば、取引内容等の的確な把握のために行われる検討において、参加者の貢献が役務提供又は無形資産の提供であることが把握された場合には、それらの貢献価値額の算定に当たって、役務提供又は無形資産の提供に関連する指針や参考事例集の取扱いを参照して、適切な取扱いを検討することになります。</p>

御意見の概要及び御意見に対する国税庁の考え方

関係通達等	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事務運営指針3-15	<p>費用分担契約の対象を収益の増加、費用の減少その他の便益を得ることを目的として、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を約し、当該共同活動への貢献を分担する契約と、かなり広範な活動を対象にしているように考えられる。また、契約書において「費用分担契約」の用語が記載されているかは問わないこともあり、このように改正する背景や想定する取引形態について、費用分担契約と擬制されるようなケースが増えないよう補足説明の上、明確化していただきたい。</p>	<p>OECD移転価格ガイドラインの paragraphs 8.3において、費用分担契約の意義が明確化されています。これを踏まえて、改正指針3-15において、指針における費用分担契約の定義を明確にしていますので、改正指針3-15の取扱いが対象とする活動の範囲は、同ガイドラインの費用分担契約に係るガイダンスが対象とする活動の範囲と変わるものではありません。「『費用分担契約』の用語が記載されているかは問わない』につきましては、契約書の名称にかか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するものであり、同ガイドラインの paragraphs 8.4において「特定の事例において契約上の取決めに費用分担契約という用語が使われているかどうかに関わらず」と書かれているところと共通する取扱いとして定めています。</p> <p>同ガイドラインの paragraphs 8.24において示されているとおり、費用分担契約における共同活動への貢献は様々な形態をとり得ると考えられますので、取引形態についても様々なものが想定されますが、改正指針3-15に定める費用分担契約の定義からも明らかなように、例えば、役務の提供、有形資産又は無形資産の抛出が挙げられます。</p>
事務運営指針3-16(1)	<p>国外関連取引としての費用分担契約の金額をどの取引で算定するか、同時文書化の有無を判定できるよう明確化していただきたい。</p>	<p>ある参加者が提供する貢献は、他の参加者によって、その予測便益割合に応じて享受されるものと考えられ、他の参加者が国外関連者に該当する場合には、その予測便益割合に応じてこの他の参加者によって享受される貢献が国外関連取引に該当すると考えられます。また、一般的な費用分担契約の場合、参加者間で双方向に貢献を提供し合っていると考えられます。</p> <p>このような国外関連取引の考え方に基づいて、法人が一の国外関連者に対して当該国外関連者の予測便益割合に応じて提供する貢献に係る貢献価値額と、法人がその予測便益割合に応じて一の国外関連者から提供を受ける貢献に係る貢献価値額の合計額により同時文書化義務の判定を行うこととなります。</p>
事務運営指針3-16(1)(注)2	<p>「～確認するとともに、3-21も参照の上検討することに留意する。」とあり、調整的支払額の支払いには、費用分担契約の適切性に加え、価格調整金としての適切性を備えている必要があるということでしょうか。</p>	<p>御意見のとおり、調整的支払額の支払いは、指針3-21における「国外関連取引に係る対価の額を事後に変更している場合」に該当することから、改正指針3-16に加え、指針3-21における総合的に勘案する事項(支払等に係る理由、事前の取決めの内容、算定の方法及び計算根拠、当該支払等を決定した日、当該支払等をした日等)を参照することにより調整的支払額の支払いが合理的な理由に基づく取引価格の修正であるかどうかを検討する必要があります。</p>
事務運営指針3-16(3)	<p>例えば、指針3-11(1)にある5パーセントマークアップによる価格設定を条件に、日本の親会社が本社機能(コーポレート部門など)に係る役務提供(IGS)を、海外子会社に対して行っている場合、仮に費用の額を貢献価値額とするサービスCCAに変更すると、海外子会社の分担額は、IGSの負担額より5パーセントマークアップ相当分減額されると思われる。これは大きく異なる場合に該当するか。</p>	<p>改正指針3-15において、費用分担契約とは、契約の当事者が、それぞれの行う事業において予測便益を得ることを目的として、共同活動を行うことを約し、当該共同活動への貢献を分担することを定める契約としています。したがって、対象となる契約に改正指針3-16から3-19までの取扱いが適用されるかは、まずは対象となる契約が改正指針3-15において取り扱う費用分担契約に該当するかどうかを検討する必要があります。御意見では国外関連者がどのような予測便益を得るか、貢献を果たすかが十分に明らかではないため、改正指針3-15の費用分担契約に該当するものと判断することは困難です。</p> <p>仮に、改正指針3-15の費用分担契約に該当するとした場合には、費用の額を貢献価値額とする取扱いは、改正指針3-16(3)における「参加者が費用分担契約に基づいて分担する共同活動への貢献において負担する費用の額と当該参加者の貢献価値額が大きく異なる場合には、当該費用の額を当該参加者の貢献価値額として取り扱うこととして差し支えない。例えば、当該貢献が3-11(1)に該当する役務提供取引である場合はこれに該当する。」の取扱いを踏まえ、個々の事案の事実と状況に応じて適切に判断する必要があると考えています。</p>

御意見の概要及び御意見に対する国税庁の考え方

関係通達等	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事務運営指針3-16(3)	3-16(3)は、「3-11(1)にあるような役務提供はマージンが小さいため、マージンを乗せなくてもよいが、研究開発は原則としてコストにマージンを乗せて貢献価値額を計算する」という趣旨なのか明確化していただきたい。貢献価値割合の算定においてこのような取扱いをするのかも併せて教えていただきたい。また、予測便益割合と貢献価値割合が異なる場合、費用分担契約の参加者間で支払う調整的支払額についても、コストを基準にしてよいか明確化していただきたい。	改正指針3-16(3)においては、御意見のとおり、付加価値の低い役務提供等については、比較的把握しやすい役務提供等に要する費用の額により貢献価値額を算定することが例外的に認められる取扱いを示しています。これに対して、付加価値の低い役務提供等に該当しない研究開発については、改正指針3-16(1)において示しているとおり、貢献価値額が最も適切な方法により算定される金額と一致している必要があります。 費用の額により貢献価値額を算定することが認められる場合には、その費用の額により算定される貢献価値額を基礎として貢献価値割合を算定することになります。このように算定された貢献価値割合と予測便益割合が一致していない場合は、これらの割合を一致させるように調整的支払額が授受されているかどうか検討することになります。
事務運営指針3-16(3)(注)	貢献価値割合の算定について、負担した費用の額を貢献価値額として取り扱って差し支えない例として、その貢献が3-11の低付加価値IGSである場合が挙げられていますが、改正案では3-11(1)の文書化要件も充足していないと、負担した費用の額を貢献価値額として取り扱えないように解釈されるおそれがあるため、「例えば、3-11(1)イからホまでに掲げる要件を満たす役務提供である場合はこれに該当する。」としていただきたい。	改正指針3-16(3)の第一文で示しているとおり、参加者の貢献価値額とその貢献において負担する費用の額が大きく異なる場合には、この費用の額を貢献価値額として取り扱うこととして差し支えないこととしていますので、御意見のとおり、参加者の貢献が費用の額を貢献価値額として取り扱って差し支えない役務提供として取り扱われるために、必ずしも指針3-11(1)トの文書化要件を充足している必要はありません。ただし、費用分担契約に基づいて行われた国外関連取引について調査を行う場合に、作成又は提示を求める書類(改正指針3-19)には指針3-11(1)トに掲げられている書類も含まれますので、いずれにしても費用の額を貢献価値額として取り扱って差し支えない役務提供等に該当するかどうかを検討するに当たっては、これらの書類の作成又は提示を求めることになります。
事務運営指針3-17(3)ハ(注)	予測便益の見積りについて、共同活動の成果物が特定無形資産に該当する場合には、著しい乖離があっても措置法第66の4第10項に定める、いわゆる「収益乖離要件」に該当しなければ、調整は不要になるということでしょうか。	共同活動の成果物が特定無形資産に該当する場合には、予測便益の見積りが特に難しく、予測便益割合と実現便益割合の間に著しい乖離が生ずる可能性が相対的に高いと考えられます。 改正指針3-17(3)ハ(注)においては、OECD移転価格ガイドラインの paragraph 8.20を踏まえ、このような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いわゆる後知恵を用いることを防止する趣旨から、予測便益の見積りが適正であったかどうかについての検討を法人が行っているか調査において検討する場合には、措置法第66条の4第8項の規定を踏まえて検討する必要があることを示しています。 なお、貢献価値額の算定に当たって予測に基づく方法が採用されている場合において、不適切な予測便益の見積りにおいて基礎とされたものと同じ予測が基礎として用いられているときは、その不適切な予測により貢献価値額の評価が歪められてしまうおそれがありますので、この点に留意して予測の適切性について検討する必要があります。
事務運営指針3-17(5)	特定無形資産の場合の措置法通達66の4(9)-4(災害に類するものの例示)のように、予測便益算定後の予見不可能な又は異常な出来事等であったかどうかといった具体例を記載していただきたい。	一般に、単一の事業年度の情報のみで移転価格税制上の問題の有無を検査することが不適切な場合があります。このため、指針3-2(2)及び参考事例集の【事例27】において、複数年度の情報を考慮する取扱いを示しています。 OECD移転価格ガイドラインの paragraph 3.75から3.79までにおいても、複数年度の情報を利用する場合のガイダンスが示されており、費用分担契約に関しても、同 paragraph 8.37において貢献価値割合と予測便益割合の不一致を単一事業年度の状況のみで判断するのは避けるべきであり、複数年度の結果で検討するのが適切な場合があることが示されています。 これらの指針及び参考事例集並びにOECD移転価格ガイドラインの取扱いを踏まえ、改正指針3-17(5)において、調整的支払額の授受の適否を複数年度の結果で検討することが適切な場合があることを明確にしています。 このような検討が適切な場合については、措置法通達66の4(9)-4(災害に類するものの例示)で定められている極端な状況だけに限られないことから具体例は記載されていませんが、上記の指針及び参考事例集並びにOECD移転価格ガイドラインの取扱いを参照して検討することになります。

御意見の概要及び御意見に対する国税庁の考え方

関係通達等	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事務運営指針3-19(1)ハ	<p>現行指針3-19ニ「費用分担額及び予測便益の算定に用いる会計基準を記載した書類」が改正案では削除されているが、改正案のいずれかの書類に含まれているという理解でよろしいでしょうか。</p>	<p>指針3-4(4)イにおいて、調査において国外関連取引の移転価格税制上の問題の有無を検討するための書類として、「法人及び国外関連者の経理処理基準の詳細を記載した書類」が例示されています。御意見の中で言及されている現行指針3-19ニに掲げる書類については、この指針3-4(4)イに掲げる書類を費用分担契約に係る検討を行う場合の文脈に応じた形で確認的に記載したものです。</p> <p>したがって、改正により現行指針3-19ニは削除されていますが、指針3-4(4)イに掲げる書類には現行指針3-19ニに掲げる書類が含まれていますので、改正前後で取扱いが変わるものではなく、費用分担契約の移転価格税制上の問題の有無を検討する場合においても、改正指針3-19(1)ホ及びトにある、貢献価値割合等及び予測便益割合の算定方法の合理性を検証するためには法人及び国外関連者である参加者の会計基準を含めて検討する必要がありますと考えています。</p>
その他(事務運営指針1-1(36))	<p>現行指針では、無形資産の定義を無形資産のうち「重要な価値あるもの」に限定しているところ、改正案では「重要な価値あるもの」という限定を外しており、当該修正自体は正しいものと考えられるが、当該定義変更に伴う改正が反映されていないと考えられ、少なくとも次の点は改正が必要と考えられる。</p> <p>①事務運営指針3-11(1)ロ「当該役務提供において、当該法人又は国外関連者が保有し、又は他の者から使用許諾を受けた無形資産を使用していないこと。」について、企業は何らかの無形資産を保有等していることから、「重要な価値ある無形資産」に限定すべきと考えられる。また、3-11(2)(注)2も同様ではないか。</p> <p>②参考事例集事例5の28頁「なお、本来の業務に付随した役務提供でない場合、役務に要した費用が法人若しくは国外関連者の原価若しくは費用の総額の相当部分を占める場合又は役務提供を行う際に無形資産をしている場合には～。」における無形資産も「重要な価値ある無形資産」に修正すべきではないか。</p> <p>③参考事例集26の103ページの要件ロも同様に修正すべきではないか。</p>	<p>この点については、他の取扱いとの関係なども含めて整理する必要があると思いますので、今後検討していきたいと考えています。</p>
経過的取扱い	<p>金融取引に係る改正内容に対応するためには、国外関連者が非OECD加盟国である場合もあり、一定の準備期間を要する必要があるところ、12月決算の法人は令和5年1月1日に開始する事業年度から適用されるため、例えば、令和5年4月1日以後に開始する事業年度からの適用等、より多くの準備期間ができるよう適用開始時期を検討していただきたい。</p>	<p>改正指針は、令和4年7月1日以後開始する事業年度分の法人税の調査又は事前確認審査について適用することを予定しているため、12月決算法人については令和5年1月1日に開始する事業年度から改正内容が適用されること、その事業年度に係る申告期限は、原則として、令和6年2月末であることから、1年半程度の準備期間があるものと考えられます。したがって、改正内容を踏まえた対応をとるための十分な準備期間があると考えています。</p> <p>また、金融取引に係る移転価格上の取扱いは、非OECD加盟国が参照する国連移転価格マニュアルにも導入されていますが、国連移転価格マニュアルとOECD移転価格ガイドラインとで金融取引に係る移転価格上の取扱いに関する基本的な考え方等に相違はないと理解しています。</p>
参考事例集 【事例4】 《前提条件2》 《移転価格税制上の取扱い》	<p>「S社と同程度の信用力であるBの信用格付を有する法人が借り入れた金銭の貸借取引の利率の平均を基に独立企業価格を算定」とあるが、S社と同じ信用格付の法人であっても、財務状況以外の法人の固有の要因により、利率が大きく上昇する場合があります。そのため、比較対象取引を有する企業の四分位レンジの設定と同様、異常値を排除するため、単純平均ではなく、中央値等を基に独立企業間価格を算定することが望ましいと考える。</p>	<p>移転価格調査においては、国外関連取引に係る価格又は利益率等(以下「利益率等」といいます。)の実績値が複数の比較対象取引に係る利益率等によって形成される一定の幅の外にあると認められる場合には、措置法第66条の4第1項の規定が適用されることとなります。</p> <p>この場合には、課税所得を一義的に定めるために国外関連取引の対価の額と独立企業間価格との差額を算出する必要があります。このため、指針4-8は、原則として、この幅を形成する全ての利益率等を考慮したといえる方法によることが最良と考えられることから、これらの利益率等の平均値に基づき国外関連取引に係る独立企業間価格を算定することとしています。</p> <p>他方、これらの利益率等の分布状況等によっては、平均値以外の値に基づき独立企業間価格を算定することが合理的であると認められる場合もあると考えられます。指針4-8は、この点についても記述していますが、合理的と認められる平均値以外の値は個々の事案によって異なると考えられることから、平均値以外の値を網羅的に記載するのではなく、その他の代表的な値である中央値を一例として示しています。</p>

御意見の概要及び御意見に対する国税庁の考え方

関係通達等	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
<p>参考事例集 【事例4】 《前提条件2》 《解説》3</p>	<p>「当該信用格付を用いて独立企業間価格を算定することができるときがある。」の「当該信用格付」も3-8(2)(注)2記載の付随的便益を加味した結果引き上げられた高い信用格付等を用いるべきことを明確化していただきたい。</p>	<p>御意見のとおり、金銭の貸借取引における借手の信用格付を用いて独立企業間価格を算定する場合、改正指針3-8(2)(注)2における付随的便益を加味した結果引き上げられた高い信用格付等を用いることとなります。</p>
<p>参考事例集 【事例4】 《前提条件2》 《解説》5</p>	<p>「公開されている銀行間取引金利、金利スワップレート又は国債等により運用するとした場合に得られるであろう利率その他スプレッドが零の、又は概ね零に近い市場金利等(リスクフリー利率)にスプレッドを加算した利率等を用いて想定した取引を比較対象取引として用いる方法」とあるが、「スプレッド」は、具体的にどのスプレッドをいうのか。比較対象取引を現実に行われる取引の中から見出すことが困難でS社の信用スプレッドが算出できない場合であることから、S社の信用スプレッドではないと考えられる。</p>	<p>御意見の中で言及されている「スプレッド」については、改正指針3-8(3)において「一方の者が他方の者の信用リスクを引き受ける場合に得るべき利益に相当する利率等(金利その他これに類する指標をいう。以下3-8において同じ。)をいい、当該一方の者が当該信用リスクを引き受ける場合の管理費用その他の費用に相当する部分及び当該信用リスクに相当する部分を含む。」と示していますが、例えば、公開データベースから取得した借手の信用力と同等の信用力の者のスプレッド(信用力以外の比較可能性に影響を与える要素に差異がある場合には、その差異を調整できるものに限ります。)が該当します。</p>
<p>参考事例集 【事例4】 《前提条件3》 《解説》4</p>	<p>「これらの値の平均値を用いる方法により、当該債務の保証に係る取引の比較対象取引を想定することができるため、当該方法を最も適切な方法として選定している。」について、イールドアプローチとデフォルト確率を用いた方法等、複数の方法を検討していないと最も適切な方法とは認められないように解釈することもできるため、そのような場合には複数の方法を毎回検討することは納税者の負担も増すことになる。また、OECD移転価格ガイドラインでも複数の方法の平均値をとることは最も適切な方法であると言及していない。</p> <p>そのため、①いずれか一つの方法を適用すれば最も適切な方法であると記載するか、②当該方法を最も適切な方法として選定することができる、と修正していただきたい。</p> <p>信用力に応じたスプレッドの差と期待損失率の平均値を独立企業間の保証料率としているが、信用力の違いによる借入利率の差と期待損失率は性質が異なるものであり、それらを平均する理由を教えてください。</p>	<p>OECD移転価格ガイドラインにおいて、イールドアプローチにより算定される値は保証料の最大限度であり、コストアプローチにより算定される値は最小限度であることから、それらの値そのものは必ずしも独立企業原則に即した結果にはならない場合があると示されていることから(パラグラフ10.177、10.180)、いずれかの方法により算定された値そのものを独立企業間価格として取り扱うことは適切ではない場合があると考えられます。</p> <p>個々の事案の事実と状況を踏まえて取引内容を的確に把握した上で判断する必要がありませんが、これらのアプローチにより算定される値の間にある値の中で合理的と考えられる値が独立企業間価格と考えられるところ、そのような値の一つとして、平均値を挙げることができると考えられます。保証により軽減した利率等のメリットを法人と国外関連者との間で折半するという行動は一定の合理性があり独立企業間でも認められ得ることから、平均値を独立企業間価格とすることには一定の合理性があると考えられます。</p> <p>参考事例集【事例4】《前提条件3:債務の保証の場合》では、このような考え方に基づいて独立企業間の保証料を算定する方法が示されていますが、この方法はあくまで一例を示しているにすぎず、イールドアプローチ又はコストアプローチ等、どれか一つの方法を適用している場合であっても、それが最も適切な方法と認められる場合もあると考えられますので、複数の方法を用いることだけが最も適切な方法であると示すことを意図しているものではありません。</p>
<p>参考事例集 【事例4】 《前提条件3》 その他</p>	<p>債務保証取引について、独立企業間価格を適切に算定するためにも、より多くの事例を追加していただきたい。</p>	<p>参考事例集は、指針の適用上のポイントを示す観点から、これまでの移転価格課税事例や事前確認事例を参考にしつつ、一定の前提条件を置いた事例の下での移転価格税制上の取扱いを取りまとめたものです。</p> <p>【事例4】《前提条件3:債務の保証の場合》においては、改正指針3-7(2)に定める債務保証等について調査を行う場合の留意事項に関して、前提条件の違いにかかわらず共通のポイントを示しています。</p>

御意見の概要及び御意見に対する国税庁の考え方

関係通達等	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
<p>参考事例集 【事例7】 《前提条件4》</p>	<p>本事例では、意図的な協調的行動により預金金利が優遇されており、その預金金利の配分方法は参加者の口座残高に応じて配分する寄与度利益分割方法が適切であるとのことだが、プーリング参加者が必ずしも預金するとは限らず、一部の参加者が借入をするケースも想定されるため、そのような場合の取扱いも記載していただきたい。</p> <p>参加者全ての口座から統括口座に資金移動が行われる前提で、XS社の行う役務提供の対価に相当する部分を除いた金額を移動する前の資金残高に基づき寄与度利益分割法又は残余利益分割法を適用することが妥当であるとの解説であるが、実際は、資金を借り入れる参加者と資金を貸し付ける参加者が共存するケースが通常であるため、実務面からどのように利益を分割すべきか事例を示していただきたい。また、寄与度利益分割法又は残余利益分割法と記載があるが、例えば、役務提供の対価相当部分を除いた金額を分割しているため、残余利益分割法を適用していると考えべきか、あるいは他のルーティン利益を除いて分割することを想定しているのか、それぞれの手法を用いる場合はどのような場合か明確化していただきたい。</p>	<p>参考事例集においては、指針をどのように適用するのか、そのポイントを示す観点から、一定の前提条件を置いた事例の下での取扱いを示しています。</p> <p>【事例7】《前提条件4:キャッシュ・プーリング》では、統括口座との間の資金移動前のキャッシュ・プーリングの参加者それぞれの口座残高が全てプラスであるという前提条件を置いているため、御意見にある一部の参加者の口座残高がマイナスである場合は条件が異なりますが、キャッシュ・プーリング契約の下、参加者が意図的な協調的行動を行ったことにより生じる相互作用による便益について指針をどのように適用するのか、前提条件の違いにかかわらず共通のポイントを示しています。</p> <p>なお、事例7《前提条件4:キャッシュ・プーリング》の《解説》3及び4において示しているとおり、参加者の口座残高がプラスかマイナスかにかかわらず、資金移動される残高に関する事実及び状況を含めて、広くプーリング契約全体の条件も考慮することに留意して、個々の事案において意図的な協調的行動の結果としてどのような効果が生じているかを検討し、当該効果の性質、利益又は損害を受ける金額及び当該利益又は損失の配分方法を検討する必要があることには変わりはありません。</p> <p>また、寄与度利益分割法と同等の方法又は残余利益分割法に準ずる方法と同等の方法を用いる場合につきましては、個々の事案の事実と状況に応じて、法令、通達及び指針に照らして最も適切な独立企業間価格算定方法を検討する中で判断していく必要があるものと考えています。したがって、一律にどのような場合にそれぞれの算定方法を適用すべきかを示すことは困難ですが、例えば、措置法通達66の4(4)-1(取引単位)に照らして、役務提供取引と金融取引を一の取引単位として独立企業間価格を算定することが適切ではなく、国外関連取引に関して当事者が独自の機能を果たしていると認められない場合には、寄与度利益分割法と同等の方法を用いることが考えられます。詳しくは【事例1】《解説》を参照して下さい。</p>
<p>参考事例集 【事例7】 《前提条件4》</p>	<p>27頁の解説では、XS社がT銀行からの通知を受けて、資金移動のたびにグループ内で生じる資金の貸借を記帳する等の役務提供の対価を、当該役務提供の総原価に5%のマークアップを加算して算定した金額を「取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法」としているが、「原価基準法に準ずる方法と同等の方法」ではないか。</p>	<p>【事例7】《前提条件4:キャッシュ・プーリング》における総原価の意義については、指針3-11(1)の取扱いを踏まえ、「役務提供に関連する直接費の額のみならず、合理的な配賦基準によって計算された担当部門及び補助部門における一般管理費等の間接費の額も含まれる」ものを前提としています。そのため、御意見のとおり「原価基準法に準ずる方法と同等の方法」による価格設定を行う場合も考えられますが、本事例においては「取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法」による価格設定を行う場面を想定しています。</p>