

OECD・BEPS 行動 8、9 および 10 の討議草案の公表 - リスク、再構築および特別の措置に関する OECD 移転価格ガイドラインの改訂

27 January 2015

In brief

2014年12月19日、OECDはBase Erosion and Profit Shifting (BEPS)プロジェクトの行動計画8、9および10の討議草案(リスク、再構築および特別の措置に関するOECD移転価格ガイドライン第1章の改訂)を発表しました。

本討議草案は二部から構成されています。第一部はOECD移転価格ガイドライン第1章セクションD「独立企業原則の適用のための指針」の改訂案です。商業上および資金上の事実関係に基づき、関連者間取引の経済的な特徴、各当事者のリスクを正確に特定し、価値の創造に見合った適切な移転価格を検討するための追加的な指針が示されています。また、関連者取引が基本的な経済特性を欠いている場合、取引の再構築または否認に関する指針が追加されています。第二部では、無形資産、リスクおよび過剰な資本配分に関して、独立企業原則に係る特別の措置が検討されています。

本討議草案に対するコメントは2015年2月6日までに提出され、2015年3月19日・20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、OECDの第六作業部会で検討され、OECD移転価格ガイドライン第1章「独立企業原則」の見直しが提言される予定です。

In detail

1. 本討議草案の概要

BEPS行動計画8(無形資産)、9(リスクと資本)および10(他の租税回避の可能性が高い取引)は、いずれも価値の創造に見合う適切な移転価格を検討するものであり、相互に関連しています。

価値の創造に見合う適切な移転価格は、商業上および資金上の関係において各関連者が果たす機能とリスクに基づき決定する必要があります。「商業上又は資金上の関係」は、対象となる取引の契約条件において、各関連者の責任、リスク、便益等を確認することにより特定します。しかし、契約が実際の関連者間の商業上および資金上の関係を正確に、かつ包

括的に捉えていない場合があるため、常に実際の活動に基づいて価値の創造に見合う適切な移転価格を検討する必要があります。

本討議草案では、取引当事者のみならず多国籍企業グループ全体のバリューチェーンにおいて、商業上および資金上の関係、リスクを特定し、価値の創造に見合う適切な移転価格を検討しなければならないという立場を取っています。

2. 第一部:移転価格ガイドライン第1章セクションD「独立企業原則の適用のための指針」の改訂案

(1) OECD移転価格ガイドライン第1章セクションDの改訂案の構成

第一部はOECD移転価格ガイドライン第1章セクションD「独立企業原則の適用のための指針」の差し替えを提案するものです。本討議資料の改訂案は、以下の項目により構成されています。

- D.1. 商業上および資金上の関係の特定 <一部、新設・改訂>
 - D.1.1. 機能分析
 - D.1.2. 資産または役務の特徴
 - D.1.3. 経済状況
 - D.1.4. 事業戦略
- D.2. 商業上および資金上の関係におけるリスクの特定 <新設>
 - D.2.1. リスクの性質および根源
 - D.2.2. 契約におけるリスクの配分
 - D.2.3. リスクの引受の態様
 - D.2.4. リスクの潜在的インパクト
 - D.2.5. リスクの管理
 - D.2.6. 実際の行動
 - D.2.7. 移転価格の結果
- D.3. 解釈 <新設>
- D.4. 否認 <新設>
 - D.4.1. 否認が必要とされる理由
 - D.4.2. 非関連者取決めにおける基礎的な経済的性質のコンセプトと商業上の合理性
 - D.4.3. 否認の結果
- D.5. 特別の配慮 <変更なし>
 - D.5.1. 損失
 - D.5.2. 政策の影響
 - D.5.3. 関税評価額の使用
- D.6. ロケーションセービングと他の市場特性 <変更なし>
- D.7. 従業員集団 <変更なし>
- D.8. 多国籍企業グループのシナジー <変更なし>

(2) セクションD.2: 商業上および資金上の関係におけるリスクの特定

新設されたセクションD.2「商業上および資金上の関係におけるリスクの特定」では、リスクの特定は移転価格における機能分析と関連し、また商業上および資金上の関係を正確に把握するために不可欠であるとして、リスクの特定に関する指針を追加しています。移転価格の議論において、リスクは事業上の不確実性を意味し、戦略リスク、市場リスク、インフラリスク、操業リスク、財務リスク、取引リスクおよびハザードリスクが含まれます。

特定されたリスクは当該リスクをコントロールしている関連者に対して配分されるとして、当該リスクを引き受けるか否か、どのように対処すべきかに係る意思決定を行う能力がある場合に、当該リスクをコントロールしていると考えています。

また、関連したトピックとして、「モラルハザード」および「リスクとリターンのトレードオフ」に関するコメントを求めています。モラルハザードとは、リスクから保護されている場合に、リスクに対する防御を行うインセンティブに欠けることを意味します。リスクとリターンのトレードオフとは、経済学上、高い(低い)収益の見返りとしてリスクを引き受ける(回避する)ことが合理的であるという関係性を意味しています。

(3) セクションD.3: 解釈

セクションD.3「解釈」では、収集した全ての情報を移転価格分析のためにどのように解釈すべきかに関する追加的な指針を提案しています。

(4) セクションD.4: 否認

セクションD.4「否認」では、移転価格上の取引として認識されない状況について追加の指針を提案しています。独立企業間で類似の取引が見られないという事実だけでは、否認することになりません。また、本討議草案では、現行のOECD移転価格ガイドラインにおける「商業上の合理性」テストという概念を、「基本的な経済特性」という概念に置き換え、関連者間取引が非関連者間取引には存在する基本的な経済特性を欠いている場合には、移転価格上の取引として認識されないとしています。たとえば、関連者間取引がいずれの当事者に対しても商業上または資金上のポジションを向上させる機会を与えない場合や、いずれか一方の当事者にしかこのような機会を与えない場合には、基本的な経済特性を欠いているとされ、移転価格上の取引として認識されません。基本的な経済特性を有しているか否かは、当該関連者間取引にとって代替的な手段があるかどうかも考慮に入れて評価します。

3. 第二部:特別の措置

第二部では、無形資産、リスクおよび過剰な資本配分について、独立企業原則に係る特別の措置を検討しています。たとえば、価値評価が困難な無形資産、資本の提供に対する不適切なリターン、最小限の機能のみを有する事業体、超過リターンに対する適切な課税の確保等について、特別の措置のオプションを示しています。

第二部で議論されている特別の措置は、行動計画3で議論されるCFCルールや行動計画4の利子の控除、他の無形資産に係る討議草案とも関連します。CFCルールについては、2015年4月にパブリックコンサルテーションが行われる予定ですが、それに先んじて検討が進められます。本討議草案に係るコンサルテーションは、他の行動計画の検討にも影響します。

本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 Actions 8, 9 and 10: Discussion Draft on Revisions to Chapter I of the Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation, and Special Measures)

(<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/discussion-draft-actions-8-9-10-chapter-1-tp-guidelines-risk-recharacterisation-special-measures.htm>)

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

パートナー

高野 公人

03-5251-2698

kimihito.k.takano@jp.pwc.com

顧問

岡田 至康

03-5251-2670

yoshiyasu.okada@jp.pwc.com

シニア マネージャー

村岡 欣潤

03-5251-2495

kinjun.k.muraoka@jp.pwc.com

ディレクター

藤澤 徹

080-9707-7045

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

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をご覧ください。