

OECD・BEPS 最終パッケージの公表 行動 8-10 – 移転価格関連に係る報告

27 November 2015

In brief

2012年6月にOECD/G20により開始されたBEPSプロジェクトは、2013年7月19日に公表されたBEPS行動計画に基づき議論が重ねられ、2014年9月16日の第一次提言の公表を経て、2015年10月5日に15の行動に関する最終報告書がまとめられた最終パッケージが公表されました。

行動 8、行動 9 及び行動 10 は、価値の創造と整合する移転価格税制の在り方等について検討し、移転価格ガイドラインを改訂すること等を目的とするものであり、190 頁にわたる最終報告書が取りまとめられています。

最終報告書は、3つの主要な分野に焦点を当てており、行動8では、無形資産は、比較対象がなく、また評価が困難なことが多いことから、無形資産に係る関連者間取引に関する移転価格算定上の論点を検討したものです。価値の高い無形資産から生じた利益の不適切な配分は、税源浸食と利益移転の大きな原因となっています。行動9では、契約上のリスク配分は、当該リスクについて実際的意思決定及び管理を行っている場合に限り尊重されるとしています。行動10では、その他のリスクの高い分野に焦点を当てており、商業上合理性のない関連者間取引から生じた利益の配分に対処するための措置、多国籍企業グループの最も経済的に重要な活動から生じた利益を移転するための移転価格手法の活用に焦点を当てた措置、及び多国籍企業グループ内における一定の支払い(管理費用や本社費用等)による、価値創造との一致が見られない状況での税源浸食等が含まれています。こうした課題に対応し、「利益を生み出す経済活動が行われ、価値が創出される場所で、利益が課税されるべきである。」と、G20サンクトペテルブルグ・サミット首脳宣言で宣言されたように、事業上の利益とこれを生み出す経済活動とを一致させる結果を確実に生むような移転価格ルールを確保するガイダンスが、報告書には盛り込まれています。

本報告書は、更に、国境をまたぐ石油や鉄鉱石などのコモディティ(一次産品)取引やグループ内の低付加価値役務提供取引に関するガイダンスも含んでいます。この二つは途上国にとって重要な分野であると特定されたことから、このガイダンスは、G20開発作業部会からマンデートを得た更なる作業によって補完され、その作業によって、知見、ベスト・プラクティス、及び移転価格算定のためにコモディティ取引価格を設定したり、税源浸食をもたらす典型的な支払いを通じた税源侵食を防止したりするためのツール、が提供されることとなります。

In detail

1. 無形資産

(1) 最終報告書の概要

特許等の無形資産の譲渡は、比較可能な独立企業間取引が存在しないことが多く、適正な移転価格の算定が困難であることから、最終報告書は無形資産を用いたBEPSの課題に適切に対応することを趣旨としたものとなっています。

無形資産について、「有形資産または金融資産でないもので、商業活動における使用目的で所有または管理することができ、比較可能な独立当事者間の取引ではその使用または移転に際して対価が支払われるような資産」との定義を示し、以下の3点について報告されています。

- ① 無形資産の開発・改良・維持・保護・利用に関する機能・資産・リスクの検討
- ② 無形資産の移転及び使用に関する利益の価値創造に沿った配分
- ③ 評価困難な無形資産(Hard-To-Value Intangible)に関する移転価格ルールの方策(所得相応性基準の適用)

今後の動向としては、最終報告書に従ってOECD移転価格ガイドラインが全面的に改訂され、2016年に評価困難な無形資産に係る措置のガイダンスが策定される予定となっています。国内においては税制・通達の改正、事務運営指針の改訂等についての検討がなされることとなります。

(2) ガイドライン第1章「独立企業原則」の改訂

「D. 独立企業原則の適用のための指針」として、ロケーションセービング、集合労働力及びグループシナジーが記載されることとなりました。従来からこれらは無形資産の範疇であるとの意見もありましたが、今回のBEPSの議論では、ディスカッションドラフトの段階から無形資産の問題としてではなく、比較可能性の調整の問題として取り扱われることとなりました。

① ロケーションセービング

ロケーションセービング及びその他の市場の特性は比較可能性分析によることとしています。ロケーションセービングを含む市場の特性(Location Specific Advantage)とは、家計の購買力、商品の性質、市場の拡張・収縮、市場競争の程度、インフラ、訓練・教育を受けた労働力、収益力ある市場への近接性を意味し、第三者たる顧客またはサプライヤーという納税者(多国籍企業)グループの外の者にロケーションセービング等による利益が渡っていないか検討する必要があるとともにその配分は、ローカル市場に信頼できる比較対象がない場合には、関連者の機能・リスク・資産を含む関連する事実と状況の全ての分析に基づくとされています。

② 集合労働力

事業再編を例とし、ユニークな能力や経験を有する従業員グループの移転によって時間とコストの節減になる場合は比較可能性の調整により取扱うものとしています。出向者によって価値あるノウハウやその他の無形資産が移転する場合には別個にその価値を検討し、移転がない場合でもこれらの者へのアクセスがあれば、比較可能性の調整についての検討を要するとしています。

③ グループシナジー

グループの一員であることによる単なる偶発的利益に対しては対価支払が不要とされています。また、組織的優位性の有無及び内容並びにその起因要因としてのグループ協調活動については機能分析及び比較可能性分析によって決定可能としています。規模の利益、大量購買力、集中コンピュータシステム、統合マネジメント、重複の除去、借入能力の向上等が例として挙げられるとともに、一方で、事務の煩雑性等のマイナス要因も含まれるとしています。

(3) ガイドライン第2章「独立企業原則」の改訂

「第1部 移転価格算定方法の選択」に、「A. 事案の状況に最も適した移転価格算定方法の選択」として「その他の算定方法」が記載されます。例えば、無形資産の移転価格算定方法が難しいものであることから、その他の算定方法を納税者・当局が適用する自由を留保すること、及びその他の方法が使用される場合にはそれがより適切な解決策になる理由を説明すべきことなどが提言されています。また、一般的な経験則の適用は第1章から第3章までの原則に基づいて行われた完全な機能及び比較可能性分析に代わるものではないとし、独立企業原則であることの証明にはならないとしています。

(4) ガイドライン第6章「無形資産」の改訂

① 無形資産の定義

無形資産とは、「有形資産または金融資産でないもので、商業活動における使用目的で所有または支配することができ、比較可能な独立当事者間の取引ではその使用または移転に際して対価が支払われるような資産」と定義されています。つまり無形資産については、必ず対価の問題が生じます。無形資産に該当するものとして、特許、ノウハウ及び企業秘密、商標・商号及びブランド、契約上の権利及び政府の免許、ライセンス・その他の制限された無形資産の権利が挙げられています。

のれん・継続企業価値については、正確な定義及びどのような場合に無形資産を構成するかは、定める必要がないとし、場合によっては無形資産になりうるものであり、継続企業の資産の一部又は全部が移転される際に、独立企業間で支払われる対価の重要かつ巨額な部分を説明するために使用されることが多いとしています。ただし、会計上・事業上の評価方法は、移転価格分析におけるそれらの独立企業間価格とは関連しないものとしています。

無形資産に該当しないものとして、前述のようにグループシナジーや市場の特性(世帯の可処分所得、市場の規模・比較競争力 等)は、所有・支配することができないことから、無形資産に含まれないとしています。

②無形資産の所有及び移転・使用並びに算定方法

無形資産の所有については、法的所有及び契約取極めの検討は、無形資産に係る移転価格分析の重要な第一歩であるが、独立企業原則下での対価の問題とは別としています。

法的所有及び契約関係は支配された取引の特定及び分析並びに関連者への適切な対価算定の単なる参照点であり、無形資産の開発・改善・維持・保護・使用に関する重要な機能を果たしている関連企業は、適切な対価を受領することが期待でき、開発等に係る果たす機能・有する資産・引き受けるリスクの検討によるとしています。

果たす機能に関しては、法的所有者が自ら開発・改善・維持・保護・使用を行わず、外注することによりこれらの機能をコントロールし、果たすことも可能です。そのため、重要な機能(開発に係る戦略的判断に係るコントロール、研究・マーケティングプログラムの策定・管理等)を外注受託者が果たす場合にはこれらの者が適切な対価を収受すべきであり、これらの取引について比較対象を見出すのは困難であり、比較対象によらない算定方法である利益分割法及び事前評価技法が必要となる可能性があるとしています。なお、法的所有者に係る利得については、他の関連者が果たす機能・使用する資産・引き受けるリスクの形で貢献に対する適切な報酬支払の後、必ずしも何らかの利得に与るものとは限らないとしています。また、使用する資産に関し、単に資金提供リスクを負担するだけの場合は、リスク調整後の予想収益率を享受する権利を有するにすぎないものとしています。

無形資産の権利の移転、無形資産の結合的移転、無形資産の使用が関わる取引等の場合には、基本的にその取引内容の特定とともに比較可能性分析等の移転価格分析を行うものであり、移転した権利に制限が課せられている場合には、機能分析によりその性質・程度を特定することが必須であるとしています。

また、機能分析では価値創造に貢献するすべての要素(リスク引受、固有の市場特性、ロケーション、事業戦略、グループシナジー等)を特定すべきであり、最も有益な算定方法は独立価格比準法(CUP法)及び取引単位利益分割法であり、片側検証の算定方法(RP法、TNMM法)やコストに基づく算定方法は一般に不適當で、信頼できる比較可能な非関連者取引が見当たらない場合には伝統的な利益分割法が使用されるとしています。ただし、将来の収益・費用等の予測困難な要素を考慮する必要があるとしています。

最適な算定方法の選択においては、経済的効果を考慮することが重要で、残余利益のすべてを無形資産の所有者に必ず配分されるような算定方法とすべきとはならず、開発費用に基づく算定方法は避けるべきとしています。

③評価技法、評価困難な無形資産

評価技法の問題については、比較対象が特定できない場合、特に将来キャッシュフローの割引現在価値の計算を前提とした評価技法は、仮定の有効性と独立企業原則との整合性が考慮されれば、より有用なツールとなるとしています。そのため、会計上の評価はその保守主義のため留意が必要であるが、事業活動の決定を行う際に使用される評価は信頼性が高いものとしています。また、ディスカунティドキャッシュフロー(DCF)法の適用では、関連する仮定・パラメーター選定根拠について文書化をすべきで、割引率で常に加重平均資本コスト(WACC)等を使うべきと仮定すべきではないとしています。

取引時の評価が極めて不確実な場合、独立企業間価格算定の問題として、独立企業における予測便益を取引開始時での価格算定の手段として使用することで第三者間であったならばリスクへの契約条件(例えば、短期契約、価格調整規定、売上高増に連動した使用料率、再交渉等)を規定して対応するであろうとの可能性を示しています。

取引時点で事前(ex ante)の評価が困難な一定の無形資産については、事前予測と事後(ex post)の実績に著しい相違があり、その相違が取引時に予測できたとみられる開発や事象による場合、事後の利益レベルを参照し、税務当局による事後の実績に基づく評価(事後的調整)の可能性(所得相応性基準の導入)を示しています。従って、納税者としては、事前予測が

十分な情報に基づいて行われたこと、あるいは事前に予測することができなかったことを証明する必要が生じてきます。但し、結果の差異が当初の対価の20%を超えない等の場合には、所得相応性基準は適用されないこととされています。

2. リスク

リスクの特定は移転価格における機能分析と関連し、また商業上及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たものとなっています。これは、グループ内でのリスクの移転、過度な資本の配分、第三者間では行われたい取引等によって生じるBEPSの防止を目的としたものです。最終報告書はリスク分析においても、独立企業原則及び比較可能性分析によって、商業上、資金上の関係、契約条件、経済状況を特定するものとしています。

リスクとは、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、取引リスク及びハザードリスクを含むとしています。リスクに係るガイダンスの拡充を進めつつ、ある事業体が契約上リスクを引受けている、または資本を提供しているという理由だけで、不適切な利益がその事業体に帰属することがないようにするために移転価格ガイドラインを改訂するものです。リスクの配分は、リスク引受の可否を判断する能力と、リスク発生時の対応能力という意味でのリスクコントロールとリスク引受の資金的な能力がある拠点に配分されます。キャッシュボックスとよばれるような単に資金を提供するだけの拠点には、リスクフリーリターン（一般に、国債利息）が適切な利益であり、予期せぬ利益も損失も配分されないとしています。

今後、これらに従って、OECD移転価格ガイドラインが改訂されることとなっています。

3. コモディティ取引

移転価格ガイドライン第2章(独立企業間価格算定方法)に追加の指針を提供することによりコモディティ取引に係る適正な対価を決定し、両当事者の居住地国での税源確保のバランスを達成することを目的として検討されたものです。

市場価格のあるコモディティ取引に係る独立企業間価格算定については、税務当局と納税者との間の一貫性のある考え方、及び価値創造を反映したプライシング決定が求められることから、①独立企業間価格の算定方法(原則CUP法適用)、②市場価格の適用(CUP法の1つとして適用可能)、③プライシング日の決定方法が勧告されています。今後、OECD移転価格ガイドラインを改訂していくこととなります。

4. 取引単位利益分割法

今回のBEPSで重要なキーワードの一つである、グローバルバリューチェーンにおける移転価格分析適用の明確化を目的として検討されたものです。特に取引単位利益分割法が独立企業間価格の算定方法として適用できるか、適用できる場合にはどのように適用すべきか、適切に適用するための指針について検討したものです。

取引単位利益分割法適用の明確化は有用であることから、2015年10月16日の提言ドラフトにて、実務上の多くの課題を提言していました。税務当局にとっても納税者にとっても取引単位営業利益法の適用は簡単なものではないものの、取引単位営業利益法は、独立企業間原則に沿って、価値創造によって生じた利益の配分を示す可能性のある方法としています。行動計画1の対象となっているデジタルエコノミーがもたらす、より一層の統合化ビジネスモデルにおいては、その適用に留意すべきであり、比較対象取引の適用可能性が限定的な場合には最も妥当な手法を選定すべきであるとの観点から議論されています。

今後は、これらに従って、OECD移転価格ガイドライン第2章が改訂されることとなります。

5. 低付加価値グループ内役務提供

管理費用、本社費用等の支払いを通じて、支払国側(一般に、新興国・途上国)の課税ベースの保護を目的としたものとの位置づけとなっています。OECD移転価格ガイドライン第7章(グループ内役務提供に対する特別の配慮)の改訂であり、グループ内役務提供については、CUP法が最適な独立企業間価格の算定方法であるものの、適用できない場合には、コストをベースにした算定方法が適当であるとしています。また以下の6点につき、コストをベースにした簡易的独立企業間価格算定(簡便法)の取扱いについての新たな指針が追加されています。

- ① 低付加価値グループ内役務提供の定義
- ② 株主活動や重複業務の意義の明確化
- ③ 低付加価値グループ内役務提供の適切なマークアップ(5%)のガイダンス
- ④ 低付加価値グループ内役務提供に関する適切な費用配賦方法のガイダンス
- ⑤ 低付加価値グループ内役務提供に関する簡易な便益確認テストのガイダンス
- ⑥ 簡易な独立企業間価格の確認方法を行った場合の文書作成ガイダンス

6. 費用分担取極(CCA)

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の取極めであり、これまでの移転価格に関する議論を受けてガイドラインを改正するものです。

無形資産・有形資産の開発のための「開発CCAs」と役務を取得するための「サービスCCAs」とがあり、関連者の機能に大きな重点を置き、各参加者の貢献を費用ではなく価値で判断するとしています。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、CCAsの参加者の決定は参加者が行いえるリスク負担に対する取り組み(Risk-bearing opportunity)を考慮するものとしています。そのため参加者は、リスクを管理する能力と権限を有し、CCAsから利益を得るという合理的な期待を有する者としています。バイイン支払、バイアウト支払、バランスペイメント(調整的支払)は独立企業間価格で実施すべきとし、文書化の必要な書類のリストを示しています。

2015年10月5日に公表されたBEPS行動8-10(Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation)の最終報告書の原文(英語)については、以下のOECDのウェブサイトをご参照ください。

<http://www.oecd.org/tax/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.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。

PwC税理士法人

〒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

常任顧問

岡田 至康

03-5251-2670

yoshiyasu.okada@jp.pwc.com

パートナー

佐々木 浩

03-5251-2184

hiroshi.sasaki@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

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208,000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 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。