

OECD・BEPS 行動 10 利益分割法に係るガイダンス

2 August 2017

In brief

2017年6月22日に、BEPS 行動 10 移転価格利益分割法に係るガイダンスの改訂に関する討議草案が公表されました。これは、BEPS 行動 8-10 の最終報告書(2015年10月公表)を受けて、行動 10(他の租税回避の可能性の高い取引に係る移転価格ルール)での検討事項とされている取引単位利益分割法(transactional profit split method)に係る昨年7月公表の討議草案を改訂し、ガイダンスとしての明確化と強化を図ったものです。さらに、この内容は、そのまま現行移転価格ガイドライン第2章C(取引単位利益分割法)の改訂に係るものとされます。

本討議草案では、取引単位利益分割法が最適算定方法となる可能性のある場合としての指標、取引単位利益分割法が最適算定方法とならない可能性がある場合の分割対象利益、利益分割要素等について検討をしています。また、それらに関して、利益分割要素等に係る特定の質問が提示されているほか、10の具体的な設例も添付されています。

なお、本討議草案に係るコメント期限は9月15日で、パブリックコンサルテーションは11月に開催が予定されています。

In detail

1. 概要

2017年6月22日に公表された取引単位利益分割法に係る討議草案(以下、「本討議草案」)は、BEPS行動10に係る2016年7月公表の討議草案(以下、「前討議草案」)を改訂したもので、これに代わるものとされています。取引単位利益分割法については、現行移転価格ガイドライン第2章Cに記述があり、独立企業間の合意においてみられる利益の分割に近似させるような経済的に合理的な基準(economically valid basis)により、合算利益を各関連者間で分割するとされます。本討議草案でも、基本的に、全ての移転価格算定方法の場合と同じく、関連企業の利益が、各企業の貢献価値と確実に相応していることを前提とした考え方がとられています。

本討議草案では、取引単位利益分割法を最適算定方法として使用するための指標(indicators)を特定することによって、その適用の明確化を図ることが意図されています。具体的には、各当事者によるユニークで価値ある貢献の存在、高度の統合、各当事者による経済的に重要なリスクのシェア及び密接に関係するリスクの別箇引受け、が挙げられています。例えば、同様の状況において独立当事者間で一般に利益分割アプローチがとられるとの情報がある場合には、各当事者がユニークで価値ある貢献をしているとか高度に相互依存しているといった事実を示している可能性があります。また、信頼性ある比較対象取引を見出せない開発済無形資産の譲渡のみならず、開発途中の無形資産の譲渡についても取引単位利益分割法が適切である可能性があると考えられます。

また、比較対象がないことをもって取引単位利益分割法の適用が保証されるわけではないことが強調されています。むしろ、移転価格算定方法に求められるのは、独立企業結果をもたらす方法であるとされ、最適算定方法の選定にあたっては、他の算定方法との相対的な適切性及び信頼性(relative appropriateness and reliability)を検討すべきこととされます。

さらに、本討議草案で言及されていることは、一般的に損失にも等しく適用されるものと捉えるべきである、とされています。

なお、前討議草案に含まれていた、バリューチェーン分析及び並行統合・連続統合についての記述は、本討議草案には含まれていません。

取引単位利益分割法の適用にあたって困難が生じる可能性として、海外の関連者情報へのアクセス、関連者情報(収入・コスト等)に係る会計慣行・通貨の調整、取引単位利益分割法を営業利益に適用する場合の営業コストの算定、適切な利益分割要素の特定、等があげられています。

2. 分割対象利益

分割対象利益の決定にあたっては、移転価格ガイドライン第1章で述べられているように、正確に描写された取引と整合的であることが重要であり、両当事者が独立企業であったとした場合に実現される利益分割にできるだけ近づけることが目的であるとされます。本討議草案では、各当事者が同一の経済的に重要なリスクをシェアする場合あるいは密接に関連する経済的に重要なリスクを別個に引き受けている場合には、実際利益の分割が適当であるとされます。経済的に重要なリスクのシェアがなされない場合には、予測利益の分割がより適切であるとみなされます。いずれの取引単位利益分割法を適用するにせよ、具体的な算定にあたっては、取引開始時に当事者によって了知されているか又は合理的に予測可能な情報に基づいて適用されるように留意されねばなりません。また、改訂移転価格ガイドライン第1章におけるリスクコントロールの枠組みがどう適用されるのかについては明確ではありません。

また、分割されるのが総利益か営業利益かは、適切な事実と状況によるべきものとされています。一般的には、分割される利益は営業利益ですが、総利益等の異なる測定による利益を分割して、各関連企業に生じる又は帰し得る費用を控除するのが適切なこともあります。例えば、当事者が販売量・価格に影響を及ぼす市場リスクのみならず、総利益レベルに影響を及ぼす製造あるいはその他財貨・役務の取得に関連するリスクの引受けをシェアしていることが示される場合には、総利益を使うのが最も適切であるとみられます。

なお、関連利益の特定のための作業は、状況によっては極めて複雑であることから、関連利益の特定方法等は文書化される必要があるとされます。

3. 利益分割要素

利益の分割は、取引の当事者の相対的貢献を反映した経済的に合理的な基準に基づいてされねばならず、特定の(prescriptive)基準や配分キーのリストを策定するのは好ましくないとされます。利益分割要素は、機能分析(特にリスク分析)に合致したものであるべきとされ、また、信頼性ある測定がなされる可能性のあるものとされます。分割要素としては、数値(figure)あるいは変数(variable)があり、複数の利益分割要素が使用される場合は、分割要素のウェイト付けを行うことも必要とされます。

実務上、資産や資本(営業資産、固定資産(例:製造用資産・小売用資産・IT資産)、無形資産、使用資本)又はコスト(研究開発、エンジニアリング、マーケティング等の主要分野における相対的支出や投資)に基づく利益分割要素がしばしば使用されますが、その他の適切な分割要素としては、売上増加額、従業員報酬、一定の従業員グループによって費やされた時間、等があります。研究開発費用は、特許等のユニークで価値ある無形資産の開発に関連するものである場合に適したものである可能性があります。各当事者が同種の無

形資産を貢献する場合でも、例えば、開発の初期段階での失敗のリスクが、最終段階や改良増加型開発でのリスクよりも数倍も高いような場合では、リスクウェイトを考慮するのが適切とされます。スタッフの技術や経験に係る機能が関連する利益を生む主たる要素である場合には、従業員報酬が適切である可能性があります。

また、納税者及びその関連企業の詳細な機能分析が含まれることとなっているローカルファイルに加えて、多国籍企業のマスターファイルが適切な利益分割要素に関する有用な情報源となる可能性があると考えられます。

利益分割要素との関係では、取引当事者の貸借対照表や損益計算書からの内部データの検討が必要となる可能性があります。貸借対照表に反映されない自己開発無形資産等については、別途評価等の必要性が生じる可能性がありますし、また、コストベースでは、費用発生時と価値創造時との間にタイムラグが生じる問題等への対応も必要となります。

取引単位利益分割法の適用に際しての困難性への対応のためにも、利益分割要素は、文書化され、また一貫して使用されるべきものとされます。

4. 設例

本討議草案では、10 の設例を提示して、取引単位利益分割法が最適算定方法となる場合、最適算定方法とならない場合、コストベースあるいは資産ベースを分割要素とするのが適切な場合、予測利益あるいは実際利益を分割対象とするのが適切な場合、を掲げています。

5. 今後の予定

本討議草案に係るコメント期限は 9 月 15 日で、提出されたコメントを踏まえたパブリックコンサルテーションが 11 月に開催される予定です。

なお、本討議草案では、具体的な質問も提示されており、特に、予測利益又は実際利益の使用決定にあたって検討すべき要素、利益分割要素に係る資本又は使用資本・熟練した有能な従業員の数・購買力平価 (purchasing power parity) による調整、事業活動の高度の統合のために取引単位利益分割が最適方法であるとされる追加の設例、についてのコメントを求められています。

2017 年 6 月 22 日に公表された BEPS 行動 10 移転価格利益分割法に係るガイダンスの改訂に関する討議草案(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。

<https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Revised-guidance-on-profit-splits-2017.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。

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)

Email: pwcjapan.taxpr@jp.pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

パートナー

高野 公人

03-5251-2698

kimihito.k.takano@pwc.com

顧問

岡田 至康

03-5251-2670

yoshiyasu.okada@pwc.com

パートナー

佐々木 浩

03-5251-2184

hiroshi.sasaki@pwc.com

ディレクター

浅川 和仁

080-4205-7098

kazuhito.asakawa@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 620 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 223,000 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。

© 2017 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。