

# Japan tax alert

EY税理士法人

## OECD、BEPS行動 8-10における低付加 価値グループ内役務提 供の移転価格に関する 新たな指針を公表

### EYグローバル・タックス・アラート・ ライブラリー

EYグローバル・タックス・アラートは、オンライン/pdfで以下のサイトから入手可能です。

<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Tax-alert-library%23date>

### エグゼクティブ・サマリー

2015年10月5日、経済協力開発機構(OECD)は、税源浸食と利益移転(BEPS: Base Erosion and Profit Shifting)に関する行動計画に基づく最終レポートを公表しました。

行動8-10「移転価格の側面」に関するレポート(最終レポート)は、OECD移転価格ガイドライン第1章セクションDの改正、コモディティ取引に関する指針、無形資産に関するOECD移転価格ガイドライン第6章の改正、低付加価値グループ内役務提供(low value-adding intra-group services)に関するOECD移転価格ガイドライン第7章の改正、費用分担契約に関するOECD移転価格ガイドライン第8章の改正、及び取引単位利益分割法に関する指針に関連するものです。

本アラートは、グループ内役務提供に関するOECD移転価格ガイドライン第7章の改正について説明しています。主な改正点は、低付加価値グループ内役務提供に係る簡易移転価格アプローチの選択に関する追加的な指針を含むセクションDの新設です。さらに、第7章の他のパラグラフにおける改正及び明確化にも触れています<sup>1</sup>。

OECDは、この指針が、低付加価値役務及び本社経費に係る適切な請求額と支払国側の課税ベースを守る必要性とのバランスをうまく保つことを目的とするものであると述べています。

新たな指針の主な項目は、以下のとおりです。

- ▶ 多国籍企業(MNE)の中核事業の一部ではなく、価値ある無形資産を必要とせず又は創出せず、かつ重要なリスクを伴わないという、補助的な性質を持つ低付加価値グループ内役務提供の標準的な定義
- ▶ 当該定義に一般に該当する役務の一覧。列挙された役務内容は、主にバックオフィスサービス
- ▶ 低付加価値役務提供に係る独立企業間チャージを決定するための簡易アプローチを選択する場合の指針
  - ▶ 低付加価値役務提供に関するコスト決定のプロセス
  - ▶ 一般的な配賦キーの使用可能性
  - ▶ 簡易便益テスト
  - ▶ 標準的な5%のマークアップ
- ▶ MNEが簡易アプローチを適用する際に作成すべき文書及び報告に関する規範的指針
- ▶ 簡易アプローチが否認された場合に、税務当局が当該基準を上回る基準を設定できること。下記のステップ2の一環として、基準値に関するさらなる検討が行われる予定である

導入は2つのステップで行われる予定となっており、ステップ1として、多数の国のグループが2018年までに簡易算定メカニズムの選択を承認することに合意しました。ステップ2では、他の国々に対して、簡易算定メカニズムの選択が税源を浸食する支払いにつながらないことを確かめることを目指しています。このステップでは、簡易算定メカニズムが適用されない場合の基準値及びその他導入上の問題に関するさらなる検討が行われる予定です。

最後に、改正指針では、税務当局が低付加価値役務提供の対価に関する源泉税を制限するよう促しています。

前回のディスカッション・ドラフトは2014年11月に公表されたものでしたが<sup>2</sup>、今回の最終的な指針には細かい変更及び明確化が盛り込まれています。

## 詳細な議論

### 背景

OECD移転価格ガイドラインの第7章は、「MNEグループのメンバーから当該グループの他のメンバーに役務が提供されているか否かを判定する際、及びそのグループ内役務提供に関する独立企業価格を決定する際に生じる問題」を取り上げ、役務が提供されているか否か、また当該役務に対するグループ内請求

額の独立企業間価格が、税務上どの程度かについて幅広く検討しています。

BEPSに関するOECD行動計画の一環として、行動10はOECDに対し、経営指導料や本社経費等の税源浸食の可能性がある支払いに関する移転価格ルールを策定するよう指示しました。この第7章の改正は、行動10に基づくOECDの作業における主要項目として、低付加価値役務提供に係る簡易アプローチの選択を設けています。ステップ1として、多数の国々が2018年までに簡易アプローチを承認する予定であり、またこの新たなアプローチが税源を浸食する支払いにつながらないという安心感を他の国々に与えるためのさらなる検討が行われる予定です。この検討には、簡易アプローチが適用されない場合の基準値の設計、及び他の国々が懸念する導入上の問題が含まれる予定です。

### 新たな指針の主要ポイントと現行の指針からの変更点

#### 低付加価値グループ内役務提供の標準的な定義

簡易アプローチは、低付加価値役務にのみ適用できるため、第7章改正案で新設されたセクションDは、当該グループ内役務を「MNEグループの1つ又は複数のメンバーによって、1つ以上の他のグループメンバーのために実施される役務であり、以下に該当するもの」と定義するところから始まっています。

- ▶ 補助的な性質であること
- ▶ MNEグループの中核事業の一部でないこと
- ▶ ユニークで価値ある無形資産の使用を必要とせず、その創出につながらないこと
- ▶ 相当な、又は重要なリスクの負担や管理を伴わず、重要なリスクを生じさせないこと

指針に含まれる低付加価値役務の例は、一般的なバックオフィス活動にフォーカスされたものであり、これには人事、経理、売掛金及び買掛金の処理、(主たる活動の一部でない)ITサービス、安全性データの監視及び編集、内部及び外部のコミュニケーション、税務及び法務サービス、並びに一般管理サービスが含まれます。

同様に、これに該当しない役務の例として、MNEの中核事業、又は研究開発(R&D)、製造、販売及びマーケティング、天然資源の採取、探査及び加工、保険及び再保険、金融取引等の重要な無形資産もしくはリスクを伴う活動が挙げられています。また、企業のマネジメント層による役務、並びに生産プロセスで用いられる原材料及びその他の材料に関する購買及び調達も除外されています。最後の例外事項は、2014年11月に公表されたディスカッション・ドラフト<sup>2</sup>から追加されたものです。

ある活動がMNEにとってどのように低付加価値役務提供と位置付けられるか、また中核事業と位置付けられるかを明確に示す例が挙げられています。この例では、信用リスク分析の実施は、靴の販売業者にとっては低付加価値活動とされる一方、投資銀行グループにとっては金融デリバティブのカウンターパーティーに関する信用リスク分析が中核事業であるとされています。

### 低付加価値グループ内役務提供の対価に係る簡易算定メカニズム

低付加価値グループ内役務提供に係る、独立企業間の請求額を算定するための簡易アプローチは、納税者がそれを適用するか否か選択できますが、適用する場合、実務的な範囲でグループ全体又は地域もしくは部門のサブグループのいずれかで一貫して適用する必要があります。簡易アプローチを適用していない国において、結果としてMNEグループが当該国における国内要件を遵守している場合、この遵守によって当該MNEグループが他の国々に簡易アプローチを適用する資格を失うことはありません。

このアプローチは、以下のステップで構成されています。

#### ▶ 便益テストの適用

役務は便益を提供していなければなりません。簡易アプローチの主な利点は、MNEグループが文書化及び報告に関する簡易アプローチの指針に従っている限り、便益テストが充足されているという十分な証拠になるということです。したがって納税者は、費用の請求が生じることになった個々の活動を特定する必要はなく、支援が提供されたことを証明するだけでよいことになります。役務の種類を説明する各年ごとの請求書が1件あればその請求額を裏付けるのに十分となり、個々の活動に係る文書又はその他の証拠は要求されません

#### ▶ コストプールの決定

ステップ1: 各年ベースで、それぞれの低付加価値役務提供について、それらの役務提供を行っているグループのメンバーが支出した費用を集計したコストプールを計算します。コストプールには直接費及び間接費、並びに経費が含まれます

- ▶ パススルー費用にはマークアップが適用されないため、コストプールではそれらの費用を個別に特定しなければなりません
- ▶ コストプールには、その活動を実施している企業にのみ便益を与える株主活動等の社内活動に関する費用を含めることはできません

ステップ2: 他のグループ会社のためにのみ実施された役務に関する費用を特定し、コストプールから除外します。ここで特定された費用は、基本的に当該役務の受益者に直接配賦されるべき別のコストプールとして取り扱われます

- ▶ 複数のグループメンバーに便益をもたらす低付加価値役務の費用の配賦:
  - ▶ 役務に関する一般的な指針と同様、配賦キーは予想される便益の水準を反映していなければなりません
  - ▶ 配賦キーは、ある種類の役務全体にわたり一貫して適用されなければなりません
- ▶ パススルー費用を除いたコストプールの全費用に対する5%のマークアップを適用

### 簡易アプローチの適用要件を満たすために納税者が作成・提出すべき文書

簡易アプローチの適用を選択するMNEグループは、以下の情報と文書を作成し、税務当局の求めに応じて提供できるようにする必要があります。

- ▶ 提供された低付加価値グループ内役務の種類、当該役務の(予想)便益及び当該役務が低付加価値役務に該当することを裏付ける理由、MNEのビジネスに照らした役務提供の根拠、選択された配賦キーの説明と当該配賦キーに基づく結果が享受した便益を合理的に反映していることを示す理由、適用した利益マークアップについての説明
- ▶ 役務提供に関する書面による契約又は合意、並びにこれらの契約及び合意内容の修正
- ▶ コストプールの算定と指定された配賦キーの適用を示す文書及び計算書類。これには、ある特定のグループメンバーにのみ提供される役務費用を含む、すべての種類及び関連費用の詳細な一覧が含まれていなければならない
- ▶ 指定された配賦キーの適用を示す計算書類

2014年11月に公表されたディスカッションドラフトと比べると、最終的な指針には、「ただし、役務提供者側において当該費用が発生したことを確認するために、信頼性の高い文書が税務当局に提供されなければならない」ということが具体的に言及されています。

### 源泉税

2014年11月のディスカッションドラフトからのもう1つの追加事項は、税務当局が低付加価値役務提供の対価に関する源泉税を制限するよう促す指針の追加です。このセクションの適用は、一般に国内法及び潜在的な租税条約の条項に依存すると思われるものの、このコメントには重要なメッセージが含まれています。

## 株主活動の意味と重複費用の明確化

低付加価値役務提供に関する指針に加えて、新たな指針には役務の一般セクションに関する変更も含まれています。新たな指針では、株主活動に係る費用の追加例として、新たに親会社の証券取引所上場に関する費用、親会社のため又は連結財務諸表に関連して実施される財務報告・監査の費用、コミュニケーション戦略等のIR活動に関連する費用、親会社の税法遵守に関する費用、及びコーポレート・ガバナンスに関する費用等が示されています。

重複活動は通常、グループ内役務には該当せず、今回の改定指針は、重複活動の可能性がある場合は、役務の性質を詳細に分析する必要があることを明確にしています。一例として、ある企業が社内でマーケティング役務を実施しており、グループ企業からもマーケティング役務の対価を請求されていること自体は、重複活動を決定付けるものではありません。これは、マーケティングが、様々なレベルをカバーする幅広い活動を意味しているためです。

## おわりに

改正後のOECD移転価格ガイドライン第7章には、低付加価値グループ内役務提供を対象とする簡易移転価格アプローチの選択に関する重要な指針が含まれています。この簡易アプローチと、EU共同移転価格フォーラムによって公表された低付加価値グループ内役務提供に関するレポートや特定国における現行規則との間には、類似点もあれば相違点もあります。

グローバル企業は、この指針により、自社のグループ内役務提供の取決めがどのような影響を受けるかを評価する必要があります。新たな指針は、当該役務提供に関する実務管理負担を軽減する機会を提供する可能性があります。

## 巻末注

1. この章の中でセクションDは、すべてのBEPS関連国(Associate Country)によって承認されたBEPS行動計画8-10に則した移転価格の結果の一部とされています。
2. 2014年12月22日付のEYグローバル・タックス・アラート「OECD、低付加価値グループ内役務提供に関するディスカッション・ドラフトを公表」を参照。

### メールマガジンのお知らせと登録方法

弊社法人では、上記ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。

メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <http://www.eytax.jp/mailmag/> を開きます。
  2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。
- \* なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要があります。



@EY\_TaxJapan

最新の税務情報を配信しています。

ニュースレター全般に関するご質問・ご意見等がございましたら、下記までお問い合わせください。

### EY税理士法人

ブランド、マーケティングアンドコミュニケーション部  
tax.marketing@jp.ey.com

## EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

### EYについて

EYは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出しています。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い世界の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバル・ネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、ey.com をご覧ください。

### EY税理士法人について

EY税理士法人は、EYメンバーファームです。税務コンプライアンス、クロスボーダー取引、M&A、組織再編や移転価格などにおける豊富な実績を持つ税務の専門家集団です。グローバルネットワークを駆使して、各国税務機関や規則改正の最新動向を把握し、変化する企業のビジネスニーズに合わせて税務の最適化と税務リスクの低減を支援することで、より良い世界の構築に貢献します。詳しくは、www.eytax.jp をご覧ください。

© 2015 Ernst & Young Tax Co.

All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE CC20151113

本書は、一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY税理士法人及び他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

[www.eytax.jp](http://www.eytax.jp)