

OECD、取引単位利益 分割法の適用に関する 最終修正指針を公表

EY税理士法人アラートライブラリー

EY税理士法人が発行したすべてアラートは、下記サイトからご覧になれます。

<https://www.eytax.jp/tax-library/newsletters/index.html>

エグゼクティブ・サマリー

2018年6月21日、経済協力開発機構(以下「OECD」)は、取引単位利益分割法の適用に関する修正指針の最終報告書(以下「本報告書」)を公表しました。本報告書は、税源浸食と利益移転(以下「BEPS」)行動計画10の一環として、取引単位利益分割法(transactional profit split method、以下「TPSM」)に関する指針を明確化・拡充するものです。TPSMの適用に関する修正指針の条文を示しており、OECD 移転価格ガイドライン(以下「OECD TPG」)第II章第III部第C節はこの条文に置き換えられます。本報告書は、2016年7月4日と2017年6月22日にそれぞれ公表された討議草案(以下後者を「2017年討議草案」)に基づいて実施された作業や寄せられたコメントを基礎としています。

基本的な前提として、TPSMはその他のあらゆる移転価格算定方法と同様に、関連する事実や状況に基づいて最も適切な算定方法であると認められる場合に適用可能であり、この前提はOECD TPGにおけるTPSMに関する従来の指針から変わっていません。比較対象が存在しないというだけでは、TPSMを適用する根拠として十分ではありません。一方で、信頼できる比較対象が存在する場合には、TPSMが最も適切な算定方法となる可能性は低いと本報告書は述べています。本報告書に示された修正指針の規定によると、TPSMが最も適切な算定方法となり得るのは、以下の指標のうち1つ以上に該当する場合です。

- ▶ それぞれの当事者が固有かつ価値ある貢献を行っている
- ▶ 業務が高度に統合されており、各当事者の貢献をお互いに切り離した形で信頼性をもって評価することができない
- ▶ 各当事者が経済的に重要なリスクの負担を共有しているか、又は密接に関連するリスクを個別に負担している

さらに、分割すべき利益の算定方法や利益の分割要因に関する考慮事項等、TPSMの適用に関する指針が拡充されています。また、修正指針に示された諸原則に関連する16の事例や、実務にその事例をどう応用していくかということも、修正指針の中に含まれています。

本報告書はOECD租税委員会の一致した見解を表しており、2018年6月4日にBEPSの包摂的枠組み1によって承認されました。

詳細解説

本報告書は、グローバルなバリューチェーンを念頭に置いて、TPSMに関する指針を明確化・拡充することを目的としています。この追加的な作業は、[BEPS行動計画に関する最終報告書2の行動計画8-10](#)に示されていたものです。本報告書で該当する指針の条文は、OECD TPG第II章のTPSMに関連する部分に含まれることになります。

本報告書は2017年討議草案に従った構成となっており、主な内容は(i)一般的な前置き事項、(ii)最も適切な算定方法としてのTPSMの選択、(iii)TPSMの適用に関する一般的指針、(iv)分割すべき利益の算定に関する指針、及び(v)利益の分割に関する指針となっています。OECD TPG第II章付録IIIに追加される予定の16の事例も含まれています。

本報告書は、まずTPSMに関連するいくつかの一般的な考慮事項を示しています。その中の新たな考慮事項では、各当事者の貢献の価値を直接的に見積もることよりもむしろ各当事者の貢献の相対的な割合を算定することによって各当事者の報酬をより高い信頼性をもって評価できる場合に、TPSMは特に有用と見なされるとしています。また、TPSMを適用するに当たっての利益の参照は、一般に損失に対しても同様に適用されると改めて述べています。

次に、TPSMが最も適切な算定方法となる可能性が高い状況について説明されています。考慮事項には、TPSMの長所と短所、取引の性質、信頼できる情報の入手可能性が含まれます。

TPSMの主な長所は、双方の当事者が固有かつ価値ある貢献を行っている状況に対する解決策を提供してくれることです。この点において、貢献が「固有かつ価値ある」ものと見なされるのは、その貢献が(i)比較可能な状況において非関連者が行っている貢献と比較可能でなく、かつ(ii)当該業務における実際的又は潜在的な経済的便益の主要な源泉の1つに相当する場合です。この貢献については、その他の算定方法の適用について比較可能な信頼性のある比較対象が入手できないため、各当事者の貢献の相対的な価値に基づいて利益を配分することが適切となる可能性があります。

また、高度に統合された業務についても、TPSMが適切と見なされず、業務が高度に統合されている場合、一方の当事者の機能分析を、他方の当事者の機能分析と切り離した形で信頼性をもって評価することができません。このシナリオでは、TPSMが最も適切な算定方法となる可能性があります。ただし、多国籍企業内においては統合されている状況が一般的であり、比較可能独立取引を参照することによって取引における1者以上の当事者の貢献を、信頼性をもって評価できることが多いため、TPSMは適切とされない可能性があります。

高度に統合された業務においては、双方の当事者が経済的に重要なリスクの負担を共有しているか、又は密接に関連するリスクを個別に負担している可能性もあります。後者が問題となるのは、それぞれの当事者のリスクが密接に相互関連しているためにそれらのリスクが及ぼす影響を、信頼性をもって分離することができない場合です。このような状況では、それぞれの当事者の(共同で負担された)リスクの実現が実際利益に反映されることから、予想利益ではなく実際利益に基づくTPSMの適用が正当化される可能性があります。一方で、当事者のいずれかが特定の経済的に重要なリスクの負担を共有していない場合には、予想利益の分割が最も適切となり得ます。

一方の当事者が経済的に重要なリスクの管理に貢献しているものの、他方の当事者が当該リスクを負担している状況で、前者がそのリスク管理への貢献に見合った当該リスクに関する好影響と悪影響を享受することは、場合によっては適切となり得ます。2017年討議草案に対するEYのコメントの中でも言及されている通り、あるリスクに関連する管理機能を事業体が果たしているという事実だけでは、必ずしもTPSMが最も適切な算定方法であるということにはならないことが確認されています。

比較対象が存在しないことは、TPSMが最も適切な算定方法となり得ることを示唆しているとは見なされる可能性があります。ただし、比較対象が存在しないというだけでは、TPSMを適用する根拠にはなりません。反対に、取引全体の価格を算定するための、信頼できる比較可能独立取引に関する情報が入手可能な場合には、TPSMが最も適切な算定方法となる可能性は低くなります。

本報告書では、利益を分割するための最も一般的な2つのアプローチである寄与度分析と残余利益分析に関する考慮事項など、TPSMの適用に関連する既存の一般的な考慮事項も確認されています。さらに、分割すべき利益の算定に関する考慮事項も、修正指針に含まれています。このうち、実際利益と予想利益のどちらを分割すべきかという考慮事項は、評価手法(一括払い形式のように実際の残余利益が分割されない場合であっても適用可能)としての利益分割と、取引の実態に応じて実際

利益を分割する方法としての利益分割とを区別するという、過去に混乱を生じてきた問題に関する重要な説明を提供しています(第C.4.1節、並びに事例13のシナリオ1及び2)。また、修正指針には、これらの利益の算定方法に関する考慮事項が含まれています。分割する必要がある利益は一般に営業利益であるものの、場合によっては売上総利益等の異なる利益指標も適切となる可能性がある旨が述べられています。会計基準は、どのような利益指標を使用するかにかかわらず、TPSMの適用に先立って選択し、かつ当該取決めの期間全体にわたって一貫して適用しなければならず、各当事者が適用する会計基準の重要な差異は識別・調整しなければなりません。

利益の分割は、その利益の創出に対する相対的な貢献を反映した経済的に有効な基準で行わなければなりません。従って、利益の分割要因にはこの貢献が反映されていなければなりません。分割要因は事例に応じて何らかの数値又は変数とすることができ、例えば資産、資本、費やされた時間等に基づく分割が可能です。潜在的な利益分割要因のリストに追加された注目すべき項目は、人員数です。これは国別報告書の提出に当たって捕捉される項目の1つであるため、実務においてこの追加は、独立企業原則への準拠をOECDが要求しているにもかかわらず単純化された定型的なアプローチの適用を助長するという悪影響を及ぼす可能性があります。修正指針では、経済的に有効な分割要因を決定するための潜在的に有用な情報源として、ローカルファイルと多国籍企業のマスターファイル(中でも、業務利益の重要なドライバー、価値創造への主たる貢献、グループの主要な無形資産等に関する部分など)を挙げています。

2017年討議草案から、本報告書には6つの新たな事例(事例7、9、10、11、12及び14)と、その他の事例の具体的な修正が追加されています。最初の5つの事例は、固有かつ価値ある貢献の提供が、TPSMが最も適切な算定方法となり得ることを説明しています。次の4つの事例は、高度に統合された業務に関連するものです。これらの状況においては、TPSMが最も適切な算定方法となり得ます。ただし、一方の当事者が固有かつ価値ある貢献を行っておらず、かつ当該業務にとっての経済的に重要なリスクも負担していない場合には、TPSMは当該当事者に対する適切なリターンのもっとも適切な算定方法とならない可能性があります。この利益は、片方の側における算定方法を使用して算定できる可能性が高いと思われます。事例10は、高度に相互依存的なリスクを負担している当事者の例を示しています。この例では、自社の営業コストに関連するリスクの回避による影響をそれぞれの当事者が負うこととなるため、収益又は売上総利益の分割が最も適切となり得ます。次の事例は、残余利益アプローチの適用の数値例を示しています。事例8は、TPSMの対象となる取引を正確に記述することの重要性を強調して

おり、片方の側における移転価格算定方法が最も適切となる可能性が高く、TPSMは最も適切とならないと思われるような個別の取引の識別の重要性について言及しています。事例7は、予想利益に基づくTPSMを適用すべき場合と実際利益に基づくTPSMを適用すべき場合の指標を示しています。新たな事例14は、2つの数値例を通じて、異なるさまざまな利益の分割方法に関連する諸原則を説明しています。最後の2つの事例は、資産や費用に基づく分割要因の適用など、利益の分割要因に関連する諸原則をどのように適用することができるかを示しています。

影響

本報告書には、TPSMの適用に関する修正指針が含まれています。この指針は、高度に統合された活動に関与している企業を含む多くのグローバル企業にとって特に関連性のあるものです。この指針は、各当事者が固有かつ価値ある貢献を行っているかどうかの判定や、最も適切な算定方法の選択など、取引の実際の概要をより重視する可能性が高いと思われます。これは、現時点でTPSMを適用していない企業とすでに適用している企業の両方に影響を及ぼします。後者の企業は、既存の移転価格方針が修正指針と整合しているか、それとも変更が必要かを見極めることが必要となります。

巻末注

1. 2016年2月24日付のEYグローバル・タックス・アラート、OECD releases plan to establish inclusive framework for BEPS implementationを参照。
2. 2015年10月6日付のEYグローバル・タックス・アラート、OECD releases final reports on BEPS Action Planを参照。

本アラートに関するお問い合わせは、下記担当者までご連絡ください。

EY税理士法人

須藤 一郎	パートナー	ichiro.suto@jp.ey.com
佐藤 佳子	アシエートパートナー	yoshiko.sato@jp.ey.com

メールマガジンのお知らせと登録方法

弊法人では、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。

本ニュースレターに関するご質問・ご意見等ございましたら、弊社の担当者又は下記宛先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リ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きます。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、より良い社会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、より良い社会の構築に貢献します。詳しくは、www.eytax.jp をご覧ください。

© 2018 Ernst & Young Tax Co.
All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE 20180719

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