

OECDにおける国際課税を巡る議論の最新状況

1. はじめに

ここ何年か、経済協力開発機構(OECD)は、モデル租税条約及びそのコメンタリ並びに移転価格ガイドラインの改訂に向けて活発に改訂協議文書(ディカッション・ドラフト)等を発表しています。今回は、その中でも、実務的に大きな影響を及ぼし、かつ、重要性も高いと考えられる、2009年9月9日公表の「OECD 移転価格ガイドライン第1章～第3章改定(案)」と同年11月24日公表の「OECD モデル租税条約新7条(事業所得)改定案の概要」について紹介します。なお、これらはいずれも草案の段階であり、今後、以下に記載した内容とは異なる内容となる可能性があることにご留意下さい。

2. 「OECD 移転価格ガイドライン第1章～第3章改定(案)」の概要

(1) 主要な改正点

「OECD 移転価格ガイドライン第1章～第3章改定(案)」(以下「ガイドライン改定案」といいます。)における主要な改正点としては、①独立企業間価格の算定方法に関して、比較対象取引の存在を前提とするいわゆる伝統的な取引基準法(我が国における「基本3法」に相当します。)がその他の方法に優先して適用されるという原則(いわゆる「基本3法優先の原則」)を排し、事案に即して最も適当な方法(most appropriate method)を適用すべきとされた点、②「取引単位利益法」(我が国でいう利益分割法(PS法)及び取引単位営業利益法(TNMM)に相当します。)の適用・運用指針等を明示した点、③比較可能性の分析手法について、その重要性を強調した上で、具体的な手法を明示した点が挙げられます。

(2) 上記①について

従前の OECD 移転価格ガイドラインでは、独立企業間価格の算定方法の選択に関しては、我が国の移転価格税制と同様に、基本3法優先の原則が採用されていました。これに対して、ガイドライン改定案では、各事案の状況に応じて、最も適当な方法を独立企業間価格の算定方法として検討すべきことが明示されました。これは、米国における独立企業間価格の算定方法の選択に関するルールである、「best method rule」と類似のものを採用するものといえ、今後の各国の移転価格税制の在り方に大きな影響を与えるものと考えられます。

ただし、このガイドライン改定案では、基本3法とそれ以外の方法に同等に信頼性が認められる場合には、基本3法の適用が望ましいとされています。また、「独立企業間価格の算定方法の選択に関して各事案の状況に応じて最も適当な方法を採用すべき」とすることの意味は、全ての独立企業間価格の算定方法を十分に検討した上で、最適な独立企業間価格の算定方法を選択すべしという意味ではない、ともされています。これらは、独立企業間価格の算定方法の選択に関する課税当局及び納税者の双方の負担に配慮したものであると考えられます。

以上のような、「独立企業間価格の算定方法に関して事案に即して最も適当な方法を適用すべし」とする改正が、実際に OECD 移転価格ガイドラインに反映され、我が国を含む各国の移転価格税制に組み込まれた場合には、国際的な事業展開を行う企業が独立企業間価格の算定方法を選択する際には、相応の合理的理由を基礎として選択をなすことが必要となると考えられ、実務上は、かかる合理的理由を文書の形で残しておくこと(文書化)が重要になるものと考えられます。

(3) 上記②について

この点については、PS法の適用が妥当な場合として、高度に統合された事業について適用される場合、あるいは、取引当事者の双方が独自かつ価値ある資産(例えば、無形資産)を拠出している場合が挙げられる旨が明記されました。

また、PS法を適用する際の指針については、PS法を適用する際の合算利益及び合算利益の分割ファクターが、(A)関連者間取引における機能分析、特に関連者間におけるリスク分担の分析と整合的であるべきこと、(B)独立当事者間であったならば合意されたであろう分割されるべき利益・分割ファクターと整合的であるべきこと、(C)利益分割アプローチの類型(貢献度に基づく分割法、残余利益分割法その他の手法)と整合的であるべきこと、(D)合理的に信頼できる方式で測定されていること、が明示されています。

更に、合算利益の分割ファクターについても、資産・資本及び費用を用いることをベースにしつつも、状況に応じて、販促活動による追加的売上げ(incremental sales)、取引に価値を付与する重要な機能を担った人員の数、又は(一定の相関性が認められる場合には)販促活動に費やした時間、を用いることもできるとされました。

なお、TNMMについては、取引当事者の双方が独自の無形資産を用いている場合には信頼できない手法であるとされ、TNMMの適用に際しては、適切な利益水準指標(net profit margin indicator)の選定が重要視されるべきことが明示されています。

本ニュースレターの執筆者

あおた とう
太田 洋パートナー
弁護士てつか たかし
手塚 崇史アソシエイト
弁護士

本ニュースレターは法的助言を目的するものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。本ニュースレターの発送中止のご希望、ご住所、ご連絡先の変更のお届け、又は本ニュースレターに関する一般的なお問合せは、下記までご連絡ください。

西村あさひ法律事務所 広報室
(電話:03-5562-8352 E-mail:info@jurists.co.jp)

(4) ③について

ここでは比較可能性に関する検討の重要性が示されると共に、適正な比較対象取引等を探し出すことは往々にして困難が伴うことから、納税者と課税当局の双方について、比較可能性を検討する際の負担に配慮すべきことも明示されました。具体的には、比較可能性の検討は、最も信頼できる比較対象取引(コンパラブル)を発見することが目的ではあるが、そうであるからといって、必ずしも比較対象取引となり得る取引が存在すると推測される全てのソースを網羅的に検討することにはならないとされています。これは、比較可能性に関する検討に必要な情報の入手可能性には限界がある上に、比較対象取引の発見は非常に煩雑なものであると考えられるからです。従って、各事案の個別具体的な状況下で、合理的に信頼できる比較対象取引を発見することで、比較可能性に関する検討は十分であるということになります。ただ一方では、以上のような方法に基づく比較可能性に関する検討が行われていたとしても、より信頼できる比較対象取引が見つければそれを使用することができるとされています。そして、比較可能性に関する検討過程の透明性を確保するために、納税者及び課税当局の双方がそれぞれの立場をサポートする適切な文書をお互いに提供することは、比較可能取引の信頼性を吟味するための good practice であるとされています。

更に、比較対象取引を選定する場合の典型的なプロセスとして、10のステップが掲げられています。

その他、セグメント損益ではなく、会社全体の損益を用いる場合が適切なこともあり得るということや、取引を一体として把握した方が適切な場合もあるということ、更には、最も適切な独立企業間価格の算定方法が取引単位利益分割法である場合には、納税者が国外関連者の財務情報を含む適切な情報を提供することが望まれるということ等が指摘されている他、商業データベースの利用についても言及されています。

比較可能性自体については、比較可能取引と国外関連取引との間に余りに多くの調整が必要な場合や、比較対象取引の比較可能要素に多大な影響を与えるような調整が必要な場合には、比較対象取引の選定自体が妥当でないことを示している可能性がある旨や、独立企業間価格の算定結果が極端なものとなった場合には、比較対象取引の選定自体がおかしいことが原因である可能性がある旨などが指摘されています。

3. 「OECD モデル租税条約新 7 条(事業所得)」の概要

以上

(1) 主要な改正点と従前の改定案

2009年11月24日付けで公表された「OECD モデル租税条約新 7 条(事業所得)」の改定案(以下「7 条再改定案」といいます。))における改正のポイントは、①移転価格に関する条項(9 条)と同様な対応的調整の規定が 7 条にも設けられたこと、②

文書化の必要性について 9 条と 7 条とで特に差がないことが明示されたこと、の 2 点です。

この 7 条再改定案は、2008 年 7 月に既に公表されていたモデル租税条約 7 条の改定案(以下「旧改定案」といいます。)を更に改定したものです。旧改定案では、恒久的施設(PE)を分離・独立した事業体と看做して PE に帰属する所得を算定することに関して詳細な定めがなされていました。7 条再改定案は、このような基本的な考え方を踏襲した上で、更に明確化の観点から上記のような改定を加えています。

(2) PE への帰属利得の算定について

これは、PE に帰属する利益の算定に当たっては、PE が分離・独立した事業体であるというフィクションを用いて独立企業間原則を適用するというものですが、このようなフィクションは、PE に帰属する利益の算定のみを目的として用いられるべきものとされています。従って、例えば、PE がその本店に貸付金に対する「利子」を支払っているような場合、それは PE に帰属する利益の算定上「利子」として扱われる(即ち、PE に帰属する利益から控除される)だけであり、これとは別に、モデル租税条約の利子に関する規定である 11 条が適用されて、PE が属する企業(本店)において利子所得として課税されることはない旨が明示されています。そのため、企業全体が赤字であっても、その PE には利益が帰属することがあり得ることになります。なお、具体的な算定方法は、2008 年の OECD のレポート“Attribution of Profits to Permanent Establishment”に依拠しています。

(3) 文書化との関係

7 条再改定案では、関連者間における取引(即ち、移転価格税制に関する定めであるモデル租税条約 9 条に規定された関連者間取引)以上に、より煩雑な文書化の要請を納税者に対して負わせるものではないことが明示されました。

4. おわりに

以上のとおり、ガイドライン改定案、7 条再改定案とも実務的に重要な改正点を含んでいますので、今後の OECD における改定案の最終化の状況、それを受けた我が国課税当局の対応等が注目されます。

当事務所は、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟をはじめ、税務争訟・訴訟において多数の実績を上げ、現在も複数の移転価格案件、国際金融取引に関する大型税務訴訟等において、クライアントに助言しています。本ニューズレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスに携わる弁護士・税理士から構成されるビジネス・タックス・ロー研究会により定期的に発行される予定です。当事務所のビジネス・タックス・ロー研究会は、当事務所の弁護士・税理士が、クライアントに対しより一層的確なサービスを提供できるよう、税務に関する最新の情報・ノウハウを共有・蓄積するとともに、ビジネス・ローに関する最新の情報を発信することを目的として活動しています。なお、本ニューズレターのバックナンバーは、<http://www.jurists.co.jp/ja/topics/newsletter.html> に掲載しておりますので、併せてご覧下さい。

(当事務所の連絡先) 〒107-6029 東京都港区赤坂 1-12-32 アーク森ビル(総合受付 28 階)

電話 : 03-5562-8500(代) FAX : 03-5561-9711~9714

E-mail : info@jurists.co.jp URL : <http://www.jurists.co.jp/ja/>

© Nishimura & Asahi 2010