

OECD 「Discussion draft on Action 10 (Revised Guidance on Profit Splits) of the BEPS Action Plan」 BEPS 行動計画 10 「利益分割に関する改訂ガイダンスに関する公開討議草案」に対するコメント

2017年6月22日、経済協力開発機構（OECD）は標記討議草案を公表し、意見募集を開始した。本討議草案は、BEPS（Base Erosion and Profit Sifting: 税源浸食と利益移転）行動計画8-10の最終報告書（2015年10月公表）を受けて、行動10の検討事項とされている取引単位利益分割法（PS法）に係る2016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ある。

経理委員会は、PS法はその性質上、主観性を排除できず、納税者と税務当局間、或いは税務当局間でコンセンサスを得ることが難しく、税務当局が納税者と異なる見解を持つのであれば、その立証責任は税務当局が負担するべきであり、相互協議による合意により二重課税リスクの排除がされる場合にのみ、本討議草案を適用するべきであることを総論に、各論点に関する意見を取りまとめ、2017年9月15日、OECD宛提出した。

政 発 第 133 号
2017年9月15日

The Tax Treaties, Transfer Pricing and Financial Transactions Division
Centre for Tax Policy and Administration
Organization for Economic Cooperation and Development

一般社団法人 日本貿易会
経理委員会

BEPS 行動計画 10 「利益分割に関する改訂ガイダンス」 公開討議草案に対するコメント

本レターは2017年6月22日付でリリースされた“BEPS Actions 10: Revised Guidance on Profit Splits”に対する一般社団法人日本貿易会（※）としてのコメントを貴会宛提出させていただくものである。

（※）一般社団法人日本貿易会は、日本の貿易商社及び貿易団体を中心とする貿易業界団体であり、その中で経理委員会は、各種税制に対する意見発信を、主な活動内容の

一つとしている（末尾に当会経理委員会の参加会社を記載）。

<全般的なコメント>

取引単位利益分割法（以下 PS 法）を最適手法と選択するケースにつき、ガイダンスや事例等を前回の草案よりも充実させることで、PS 法の一貫した適用を目指す OECD の取組みを基本的に支持する。

特に、本討議草案にて、PS 法の強引な適用に対する戒め（「不適切な PS 法よりも同一では無くとも比較可能な非関連取引を利用した手法の方に信頼性がある」（パラ 14））がガイダンス上で明記されたことを評価する。

また、本討議草案による PS 法適用ケースの明確化に関する OECD の努力は評価するが、依然として、PS 法はその性質上、主観性を排除できず、納税者と税務当局間、或いは税務当局間でコンセンサスを得ることが難しく、事務負担の増大や二重課税の発生など、企業の競争力を不当に削ぐ可能性が懸念される。従って、税務当局が納税者と異なる見解を持つのであれば、その立証責任は税務当局が負担するべきであり、相互協議による合意により二重課税リスクの排除がされる場合にのみ、本討議草案を適用するべきである。

<個別コメント>

- ・利益分割ファクターに『同様に訓練され、かつ競争力のある従業員の数』を使用することについて

『同様に訓練され、かつ競争力のある』の定義が不明確、かつ『同様に訓練され、かつ競争力のある』従業員であることを客観的に証明するのは困難である。また、企業の所在国によって給与水準や役割が異なることより、『同様に訓練され、かつ競争力のある』従業員の数を利益分割ファクターとすることは一般的に適切ではないと考える。

- ・（パラ 13）

「関連者間取引に対する各当事者によるユニークで価値ある貢献の存在が、恐らくは PS 法が適切かもしれないことの最も明確な指標となろう。」との記載がある。しかしながら、後述の事例を参照しても、何をもって「ユニークで価値がある貢献」と判断されるか未だ曖昧であるため、その判断が主観的となり、PS 法の濫用につながる可能性が懸念される。従い、「ユニークで価値がある貢献」についての更なる明確化を行うか、或いは、「ユニークで価値がある貢献」に加え、「重要な無形資産の使用」が関連する場合に PS 法の適用を限定頂きたい。

・ (パラ 28、パラ 29)

パラ 28 における「しかしながら、比較対象の欠如だけでは、PS 法の使用を保証するには不十分である。」との記載には同意する。一方で、パラ 29 における「PS 法は非関連のコンパラがない場合に適用可能だが、」との記載については、比較対象がない場合には自動的に PS 法の適用が許されるような誤解を招く可能性が高いため、再検討頂きたい。

・ (パラ 67)

「MNE グループメンバーによって維持されたロケーションセービングが利益に対し重要な貢献を行っており、そのような原価が分割されるべき利益に含まれている場合、独立企業が維持されたロケーションセービングをどのように配分したかという態様が、第 1 章 D. 6 を考慮しつつ、利益分割において反映される必要があるだろう。」との記載がある。BEPS 最終報告書によれば、ロケーションセービングは比較可能性分析を通じた移転価格分析により考慮されるべきものとされている中で、当該記載によりロケーションセービングが PS のトリガーとなるユニークで価値ある貢献かのように誤解を受けることが懸念されるため、当該記載を削除することを求める。

・ (事例全体)

事例全体を通じ、「ユニークで価値ある貢献」と認定された背景が不明確であり、PS 法の濫用につながる可能性が懸念されるため、具体的な事実認定の過程につき明示が必要と考える。

◇ (事例 3 及び事例 4)

マーケティング・販売に係るユニークで価値ある貢献を特定し、PS 法の適用対象とすることは、実務上容易ではないと考えるが、事例 3 においては「(パラ 81) B 社がマーケティング・販売に関するリスクを負うと決定された」、「(パラ 82) (A 社と B 社の) 双方の当事者が事業活動にとって経済的に重要な緊密に関連するリスクを負っている」ことより「(パラ 82) PS 法が最も適切な手法となるであろう」という判断に至っている。一方、事例 4 においては「(パラ 85) B 社が引き受けたリスクは事業活動にとって経済的に重要でない」と機能分析は結論付けた。」ことより「(パラ 85) PS 法は最適手法ではないかもしれない」という判断に至っている。両者の結論を異ならせている活動の具体的な例示、並びに、そのユニークで価値ある貢献の計測の例示を示された。

◇ (事例 9)

パラ 104 で「この契約下で、A 社は B 社に対し、ノウハウを利用する権利及び B 国での小売を目的とする商標の使用権を付与する。B 社は製品を販売し、また、革新的なマー

ケティング活動を通じ新市場で商標を導入する。両者の貢献は B 国における Retail Group の活動にとってユニークで価値ある貢献と決定される。」とあるが、パラ 103 では「長年に亘り、A 社はノウハウを構築し、集中的なマーケティング活動を通じ商標やのれんの価値を高めてきた。」とあり、A 社から B 社へ付与されたノウハウはマーケティング活動に関するものであると解釈できる。つまり、B 社で行われた『革新的な』マーケティング活動は A 社によるマーケティング活動に係るノウハウに基づいたものであるかもしれず、そういった中で B 社による貢献がユニークで価値あるものと決定された背景が曖昧なため、具体的な前提の追加が必要である。

・ (事例 9)

パラ 106～パラ 108 で、予測利益の分割の例が提示されているが、依然としてどのような取引において予測利益が適用されるべきかが不明瞭であるため、更なる明確化を求める。そもそも、取引における一方の当事者が、経済的に重要なリスクを引き受けていない場合に予測利益の分割が適切であると解釈するのは安易である。税務当局が納税者の意に反して予測利益の分割を濫用せぬよう、予測利益が適用される場合のガイドライン及び事例を拡充すべきである。

以 上

一般社団法人日本貿易会

〒105-6106

東京都港区浜松町 2-4-1

世界貿易センタービル 6階

URL <http://www.jftc.or.jp/>

経理委員会委員会社

CBC 株式会社

蝶理株式会社

阪和興業株式会社

株式会社日立ハイテクノロジーズ

稲畑産業株式会社

伊藤忠商事株式会社

岩谷産業株式会社

JFE 商事株式会社

兼松株式会社

興和株式会社

丸紅株式会社

三菱商事株式会社

三井物産株式会社

長瀬産業株式会社

日鉄住金物産株式会社

野村貿易株式会社

神栄株式会社

双日株式会社

住友商事株式会社

豊田通商株式会社

ユアサ商事株式会社

Document No.133
September 15, 2017

The Tax Treaties, Transfer Pricing and Financial Transactions Division
Centre for Tax Policy and Administration
Organization for Economic Cooperation and Development

Accounting & Tax Committee
Japan Foreign Trade Council, Inc.

Comments on Discussion Draft on Action 10 (Revised Guidance on Profit Splits)

The following are the comments of the Accounting & Tax Committee of the Japan Foreign Trade Council, Inc. (“JFTC”) in response to the invitation to public comments by the OECD regarding the Public Discussion Draft on “BEPS Action 10: Revised Guidance on Profit Splits” released on June 22nd, 2017.

JFTC is a trade-industry association with Japanese trading companies and trading organizations as its core members. One of the main activities of the JFTC’s Accounting & Tax Committee is to submit specific policy proposals and requests concerning tax matters. Member companies of the JFTC Accounting & Tax Committee are listed at the end of this document.

<General Comments>

We appreciate the OECD’s efforts made in this Discussion Draft in terms of providing greater clarity to the appropriate application of the Transactional Profit Split Method (hereinafter “TPSM”).

Especially, we welcome that the OECD has clearly articulated its reservation about the inappropriate application of the TPSM in Para 14 of the Discussion Draft.

On the contrary, we would like to re-emphasize that the TPSM, in its application, inherently entails a great degree of subjectivity and uncertainty, which can easily be a source of disputes between taxpayers and tax administrations, or between tax administrations. We fear that this may not only lead to the increase in the compliance burden, but also raise the risk of double taxation, which could unduly undermine the competitiveness of companies. As such, should there be any

disagreement between taxpayers and tax authorities, we suggest the burden of proof to be placed on the tax authority, and the application of the TPSM and the contents of this Discussion Draft to be strictly subject to a binding mutual agreement between the relevant tax authorities.

<Specific Comments>

- Headcount of similarly skilled and competent employees as Potential Profit Split Factor

The definition of “similarly skilled and competent” is unclear and it is difficult to prove. Also, since personnel expenses and roles vary depending on a country where a company is located, it is generally not appropriate to use a headcount of similarly skilled and competent employees as a profit split factor.

- (Para13)

The language in Para 13 of the Discussion Draft states that "the existence of unique and valuable contributions by each party to the controlled transaction is perhaps the clearest indicator that a transactional profit split may be appropriate". However, even with referring to “Examples”, it is still ambiguous on what makes contributions by each party “unique and valuable” so the decision could be subjective, which could lead to abuse the TPSM. Therefore, we request further clarification on "unique and valuable contributions", or limit the use of the TPSM in cases where "use of significant intangibles" is relevant, in addition to "unique and valuable contributions".

- (Para 28, 29)

We agree with the language in Para 28 of the Discussion Draft which states "However, a lack of comparables alone is insufficient to warrant the use of a transactional profit split". On the other hand, we would like you to reconsider the language in paragraph 29 of the Discussion Draft which states that “while the transactional profit split method can be applied in cases where there are no uncontrolled comparables” since it could lead to an misunderstanding that the TPSM could be applied automatically in cases where there are no uncontrolled comparables.

- (Para 67)

The language in Para 67 of the Discussion Draft states that "Where location

savings retained by member(s) of the MNE group are a significant contributor to profits, and such costs are included in the profits to be split, then the manner in which independent parties would allocate retained location savings would need to be reflected in the profit split, taking into account the guidance in section D.6 of Chapter 1”. While the BEPS Final Report indicates that local market comparables will provide the most reliable indication, we are concerned that location saving could be mistakenly taken as unique and valuable contribution and therefore would like to delete the language.

· (Examples)

We believe the lack of clarity as to what constitutes “unique and valuable contribution” mentioned throughout the examples, may easily lead to the abuse of the TPSM and thus strongly demand a detailed depiction of the instances where a function can be characterized as “unique and valuable”.

◇ (Example 3 and 4)

Though it seems practically difficult to identify and apply the unique and valuable contributions related to the marketing and distribution activities of company B, in example 3, from the facts that “(Paragraph 81) Company B assumes the risks relating to the marketing and distribution” and “(Paragraph 82) both parties to the transaction assume closely related risks that are economically significant for their business operations”, it is concluded that “(Paragraph 82) transactional profit split method is likely to be the most appropriate method”. On the other hand, in example 4, from the fact that “(Paragraph 85) the functional analysis determines that the risks assumed by Company B are not economically significant for the business operations”, it is concluded that “(Paragraph 85) transactional profit split method may not be the most appropriate method”. With regards to the above, we would like to be shown concrete examples of activities that actually make the conclusions differ between examples 3 and 4, and methods to identify the unique and valuable contributions.

◇ (Example 9)

- While the language in para 104 of the Discussion Draft states that “Under this agreement, Company A grants to Company B the rights to utilise the know-how and to use the trademarks for the purpose of fashion retailing in Country B. Country B will distribute the products and introduce the trademark in the new

market by performing innovative marketing activities. The contributions of both companies are determined to be unique and valuable to the Retail Group's business in Country B.", the language in para 103 of the Discussion Draft states that "Over the years, Company A has developed know-how and has enhanced the value of the trademark and associated goodwill of its business through innovative marketing activities.", which can be interpreted such as that the knowhow granted to Company B by Country A is for marketing activities. It is necessary to add more details regarding the background behind how it is determined that the innovative marketing activities conducted by Company B is unique and valuable contribution since the activities could be based on the knowhow created by Company A.

· (Example 9)

Scenario 1 of Example 9 (Para 106 -Para 108) provides the case for a profit split of anticipated profits. However, it is necessary to identify what types of transaction the anticipated profits should be used in. In the first place, it is too easy to conclude that a profit split of anticipated profits should be used when one party to the transaction does not assume economically significant risks. Further guidance and examples should be provided in order to prevent tax admissions from abusing a profit split of anticipated profits despite the intention of taxpayers.

Japan Foreign Trade Council, Inc.

World Trade Center Bldg. 6th Floor,
4-1, Hamamatsu-cho 2-chome,
Minato-ku, Tokyo 105-6106, Japan
URL. <http://www.jftc.or.jp/>

Members of the Accounting & Tax Committee of JFTC

CBC Co., Ltd.

Chori Co., Ltd.

Hanwa Co., Ltd.

Hitachi High-Technologies Corporation

Inabata & Co., Ltd.

ITOCHU Corporation

Iwatani Corporation

JFE Shoji Trade Corporation

Kanematsu Corporation

Kowa Company, Ltd.

Marubeni Corporation

Mitsubishi Corporation

Mitsui & Co., Ltd.

Nagase & Co., Ltd.

Nippon Steel & Sumikin Bussan Corporation

Nomura Trading Co., Ltd.

Shinyei Kaisha

Sojitz Corporation

Sumitomo Corporation

Toyota Tsusho Corporation

Yuasa Trading Co., Ltd.