

OECD「A Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparables Data for Transfer Pricing Analyses（移転価格分析（比較対象企業データの欠如への対策）用ツールキット）に関する討議草案）」に対するコメント

2017年1月24日、G20からの要請を受け、国際通貨基金（IMF）、経済協力開発機構（OECD）、国際連合（UN）と世界銀行グループは共同で表記討議草案を公表し、意見募集を開始した。

本討議草案は、途上国の場合、上場企業等の開示している財務データや取引が非常に少なく、比較対象データが入手困難であるため、そのような状況においても途上国の税務当局が移転価格税務執行を行えるような解決案を提示している。そこでは既存の手法のみでは有効な移転価格検証が望めない場合における代替案となり得るアプローチがいくつか提案されているが、代替案となり得るアプローチに対する実証がまだ不十分であるとし、その適用に当たっては「十分な検討」が行われるべきとしている。経理委員会では、この「十分な検討」の解釈を巡り、意見の相違が起きることが容易に予想される懸念があるため、国際機構による信頼性のあるガイドラインの公表が行われるまでは「原則適用すべきではない」旨、明記すべき等を総論として意見を取り纏め、2017年2月21日、OECD宛提出した。

政 発 第319 号
2017年2月21日

The Platform for Collaboration on Tax

一般社団法人 日本貿易会
経理委員会

「移転価格分析（比較対象企業データの欠如への対策）用ツールキット」に関する
討議草案に対するコメント

本レターは2017年1月24日付でリリースされた“A Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparables Data for Transfer Pricing Analyses”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>

- ・ 本草案は、主に OECD 移転価格ガイドラインの内容を要約した実務上有用なものと思われる。また、信頼に足る情報の入手が困難なことから既存の手法のみでは有効な移転価格検証が望めない場合における代替案となり得るアプローチ（地理的要因・カントリーリスクの調整など）がいくつか提案されており、有益である。
- ・ しかし、これら代替アプローチに対する実証がまだ不十分である点を挙げ、その適用に当たっては「十分な検討」が行われるべきとされており、この「十分な検討」の解釈を巡り、当局・納税者間、また場合によっては、異なる当局間でも、意見の相違が起きることが容易に予想されるという懸念がある。従って、整合性のとれた課税執行、また、二重課税の防止の為に、(OECD/UN などの) 国際機構による、参加国での幅広い合意形成を経た信頼性のあるガイドラインの公表等が行われるまでは、「原則適用すべきではない」旨を明記してもらいたい。
- ・ また、新興国においては、信頼に足る情報が不足しているという事情が認められる一方で、納税者及び関連者のリスク・機能分析や適切な独立企業間価格の算定方法の検討が十分に実施されないまま、安易に移転価格を更正する事態も散見されるところである。このような十分な分析の伴わない安易な移転価格の更正をすべきでない点も強調して頂きたいと考える。
- ・ 尚、本草案上のケーススタディは、納税者による事実誤認や検証方法の誤りを段階的に訂正する形式で税務調査の過程を説明しており、有益であるが、同時に、逆のパターン、即ち、納税者による検証方法に不備が無かったにも係らず誤った（とりわけ安易な移転価格方法の選定による）更正処分が行われているようなケースも併せて記載できれば、効率的な移転価格検証により資する内容になると思われる。

<各論>

- ・ **Part II. 4. 比較対象のための新たな情報入手方法について (31 ページ～34 ページ)**
納税者による申告書の情報に加え、税関から情報を入手する方法も検討されているが、納税者情報の秘匿性の担保、また税務当局が保有/使用する情報に対して納税者のアクセスが限られる中で当局によるシークレットコンパラブルの適用に発展する可能性について強い懸念がある。効率的かつ透明性のある移転価格税制の執行のため、当局は極力シークレットコンパラブルの適用を避け、納税者が行った移転価格分析手法に依拠して検証を進めることをベースとすることが望ましい。
- ・ **Part II. 6.2. 統計的アプローチについて (47 ページ)**
Box 18. の設例では、検証対象企業の実績値が、四分位レンジを下回ったことから、レンジの中位値まで調整されたケースが紹介されているが、当該アプローチは広く一般に認められている手法であり、内容について特に異存無い。

一方で、一部の地域（とりわけ中国(*)）では、実績値が四分位レンジに収まっている場合でも、当該実績値が中位値を下回っているという理由のみで中位値までの調整を求められるなど、上述の標準的な手法から逸脱した課税が行われている。この点、四分位レンジの本来の使用目的は、比較対象群における上下 25 パーセンタイル分の異常値を取り除くことにあり、無造作に中位値までの調整を行う為のものでは無い旨、本文に明記してもらいたい。

(*) 特別納税調整実施弁法第 41 条(2009)

調査官は、四分位レンジによる検証の際、実績値が中位値を下回っている場合は、原則、最低でも中位値までの調整を行うことが求められる。

・ **Part III. 2, 比較対象データの入手可能性を向上させるためのアプローチについて (52 ページ～53 ページ)**

比較対象データの入手可能性を向上させるための方策が述べられているが、これによって納税者に対しこれまで以上にコンプライアンスが要求される結果となることが懸念される。移転価格の執行を考える際には、企業のコンプライアンスコストとの兼ね合いについても配慮する必要がある旨、本文に明記頂きたい。

・ **Part III. 4.1, セーフハーバーの設定について (54 ページ～60 ページ)**

セーフ・ハーバールールは適切に設計・運用されれば、納税者の予見可能性を高めると共に、税務コンプライアンスコストの低減や課税当局にとっての徴税コストの削減等に資する可能性がある。

しかしながら、本草案では、所謂「Opt-out 形式」セーフハーバーの導入は、opt-out 時の举证責任が納税者側に課されることから、その制度設計においては慎重な検討が必要と考える。

例えば、セーフハーバーで求められる利益水準が相対的に高く設定されているような場合は、当然のことながら、納税者にとり、opt-out して自らの検証方法を適用するインセンティブが働く。然しながら、一部の地域においては、納税者（場合によっては当該納税者の国外関連者まで）に対し、opt-out に時の举证責任を過度に負わせる傾向が見られる。このような行き過ぎた執行は、事務負担の削減という本来の趣旨から逸脱するものであるだけでなく、举证責任を十分に果たせるほどの事務面の余力を持たない納税者を二重課税リスクに晒すことに慮がある為、当該懸念点が本草案に追記されるべきである。

また、セーフハーバーの利益水準は、取引相手国においても、移転価格上適切であると認められる合理的な水準に設定される必要がある旨を強調頂きたい。合理的な水準とならない場合、納税者は二重課税リスクに晒され、また、当局においてもその後の執行コストが増大することとなり、セーフハーバーの本来の目的が達成できなくなる点に留意すべきである。

・ **Part III. 5. 取引単位利益分割（PS）法（60 ページ～61 ページ）**

PS 法の利益分割割合を、外部データを以て算定できない際への対応が紹介されているが、そもそも PS 法の適用に係る OECD 移転価格ガイドラインの改正が未だ OECD において議論中であり、当該記載により、税務当局による PS 法の濫用につながることを懸念される。従って、不要な誤解を招かない為にも、当該記述を削除するか、削除が困難であれば、適用に当たっての具体的な留意点の追記が行われることを望む。

・ **Part III. 8. 租税回避防止規定について（63 ページ～64 ページ）**

租税回避防止規定に関する記述は、有用な情報であると思われる一方で、適用に当たっての具体的な前提条件や懸念点に全く触れられておらず、読み手である各国課税当局が、これら規定を、有効な移転価格検証が困難な場合に使える手っ取り早い代替課税手法として捉えないう懸念される。不要な誤解を招かない為にも、関連記述を削除するか、削除が困難であれば、適用に当たっての具体的な留意点の追記が行われることを望む。

・ **事例 1（71 ページ～）**

事例 1 は、事実関係を踏まえた関連者間取引の再検証に関する有用な考え方を提示しており、契約条件に拘らず B Co はサービス提供者 (commissionaire) として再構築 (re-characterize) されるべきであると結論付けた上で、B Co に対する対価設定方法として、TNMM 適用の上、（フル）コストベースの利益指標 (PLI) を使うことが適切であるとしている。一方で、サービス提供者の対価設定に当たっては、「関連コストと収益性の間に強い相関」が存在することを念頭に置くべきとしており、B Co が限定的なリスクしか負わない仲介業者であり、特筆すべきマーケティング上の無形資産を持たない関連者であるとすれば、本文第 2 章 2.4.1 にもある通り、PLI としてベリ－比が使われるべきであると考えられる（注記 32 参照）。この点を本草案に追記することによって、サービス提供者に対する PLI 選定の明確化を図れると考える（また、同じケースにおいてフルコストマークアップを採用することは、売上原価と収益性の相関が乏しい点を看過した間違った手法であることを留意点として明記してもらいたい）。

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

The Platform for Collaboration on Tax

Accounting & Tax Committee
Japan Foreign Trade Council, Inc.

Comments on Draft Toolkit for transfer pricing analysis

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 Platform for Collaboration on Tax regarding the “A Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparables Data for Transfer Pricing Analyses” released on January 24th, 2017.

The JFTC is a trade-industry association with Japanese trading companies and trading organizations as its core members. One of the main activities of 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 find the draft toolkit (“Toolkit”) to be a concise and practical summation of the existing OECD Transfer Pricing Guidelines, and duly acknowledge its effort to propose alternative approaches (notably geographical/country risk adjustments) that may prove to be viable means to alternate the established methods in the absence of reliable information.
- On the other hand, although the Toolkit demands "careful consideration" to be given as to whether such approaches should be used, as these approaches lack reliable empirical evidences, we (as taxpayers) fear that there could be quite a significant gap between the tax administrations and taxpayers and even between different tax administrations, upon interpreting what is meant by "careful consideration." It would be greatly beneficial to all parties involved, if the Toolkit specified that these novel approaches “should not be applied in principle” until there has been a joint effort by an international body (e.g. OECD, UN) to deliver practical guidelines backed by reliable empirical evidences and broad consensus among the participating countries, so that uniform assessment practices and prevention of double taxations can be ensured.
- We would also like to note that there are cases that transfer pricing assessments are easily made

in emerging countries where the number of comparable companies is limited and the risk and function analysis of taxpayers and related parties and the analysis of the appropriate transfer pricing method are not sufficiently carried out. The toolkit should emphasize that transfer pricing assessment should not be easily made without adequate and appropriate analysis.

- Additionally, while the case studies provide some informative step-by-step depictions of transfer pricing audit, where the taxpayers have failed to arrive at the most appropriate transfer pricing analysis of their circumstances, it would also be highly resourceful to introduce some examples where the tax administration had made inappropriate judgments (e.g. reckless selection of TPM (especially CUP, PS) or comparability) as well.

Specific Comments

- **Part II. 4. Making optimal use of available data (Page 31-Page 34)**

In this section, approach to obtain information from customs in addition to tax returns filed by taxpayers is introduced, however, we are highly concerned about securing taxpayers' confidentiality and the possibility of using secret comparables under the situation where taxpayers have limited access to information owned and used by tax authorities. Therefore, in order to enable transfer pricing enforcement to be effective and transparent, we request that tax authorities should avoid using secret comparables and basically proceed with their assessment in accordance with transfer pricing analysis made by taxpayers.

- **Part II. 6.2 Statistical approaches (page 47)**

In "Box 18.Sugar Producer," the Toolkit introduces a simple illustration where the actual PLI of the tested party was below the interquartile range and subsequently adjusted to the median point of the range, which we agree is a method commonly used by majority of tax administrations around the globe.

We believe the Toolkit could benefit more by taking note of the instances where some tax administrations (namely China (*)) deviates from the above-mentioned norm and applies reckless adjustments to the median point even when the PLI falls within the interquartile range (lower half). It would be useful for the report to emphasize the rationale behind using the interquartile range, which is to improve the reliability of the analysis by eliminating the lowest and the highest 25% of the comparables set, as opposed to blindly assuming that only the median point or above should be considered ALP.

(*) Article 41 of the Special Tax Adjustment Measures (2009)

"When the tax authorities analyze and evaluate the enterprise's profitability by using the quartile method, if the enterprise's profit level is below the median of the range of profitability

established by comparable enterprises, in principle the tested enterprise's profit should be adjusted up to a level not lower than the median of the range established by the comparable enterprises."

· **Part III. 2. Approaches to increase the availability of primary comparables data (Page 52-Page53)**

In this section, approaches to increase the availability of primary comparables data are introduced. However, we are concerned that it could result in requiring taxpayers' compliance more than now. We request the toolkit should mention that it is necessary to consider taxpayers' burden of compliance costs when considering the enforcement of transfer pricing.

· **Part III. 4.1 Safe Harbors for TP (Page 54 – Page 60)**

Safe Harbors may improve predictability and reduce compliance costs for taxpayers as well as tax collection costs for tax authorities if properly designed and exercised.

While an "opt-out" regime may contribute to reducing administrative costs for tax administrations, the burden of proof borne by taxpayers should be carefully taken into account when designing a safe harbor.

For instance, where a safe harbor requires a relatively high profit level, the taxpayer may be inclined to opt out of it. It is observed, however, that in certain countries, the tax administrations impose excessive burden of proof on the taxpayers and sometimes even on the overseas associated enterprises of those taxpayers. It would be beneficial for the Toolkit to note that such kind of practices would not only deviate from the original purpose of achieving simplification, but also may lead to double taxation for certain taxpayers without sufficient administrative capacity to cope with the burden of proof.

In addition, it should be emphasized that the price or profit level of safe harbor rule needs to be set at a reasonable level which will be treated as appropriate for transfer pricing purpose even in the counterparty countries. If it is not the case, it should be noted that taxpayers are exposed to double taxation risk, and tax authorities will also increase the enforcement cost thereafter, so that the main purposes of the safe harbor rule cannot be achieved.

· **Part III. 5. Transactional Profit Split (PS) Method (Page60 – Page 61)**

An approach where Profit Split ratio is not calculated using external data is introduced, but without finalizing the revised OECD Transfer pricing Guidelines which are still under discussion at OECD, the descriptions may lead to tax authorities' misuse of PS method. Therefore, in order to avoid unnecessary misunderstanding, we request to delete the descriptions or add more detailed notice for the application of PS method if it is difficult.

- **Part III. 8. Anti-avoidance and other tax base protection measures (Page 63 – Page 64)**

While it can be useful to introduce anti-avoidance measures other than transfer pricing in the Toolkit, in the absence of detailed guidance on how to apply such measures, tax administrations may misinterpret them as a quick alternative that can be exploited whenever they find difficulties in applying transfer pricing. We suggest for this part to be removed from the Toolkit all together or at least, appropriate remarks/examples regarding the challenges in applying each measure be added.

- **Case 1 (Page 71)**

Case Study 1 provides some useful insights on re-visiting both contractual and circumstantial evidences of a controlled transaction, and arrives at the conclusion that B Co should be re-characterized as a service provider (commissionaire) in order to better reflect the economic substance presented by the case. The Toolkit suggests that the TNMM with (full) costs is the appropriate PLI in this case while the Toolkit suggests in Part II, 2.4.1, when remunerating tested party that is a service provider, one should bear in mind that its PLI should reflect "the strong correlation between the profitability...and its costs." As such, B Co, which in essence is deemed a limited risk intermediary with no recognizable marketing intangibles, should be compensated using Berry Ratio (Footnote 32). It would be beneficial if the Toolkit could include this point to the conclusion (and as a precaution, also mention that selecting Full Cost Plus is a commonly made mistake, where there is no correlation between COGS and the service provider's profitability as can be observed in this case).

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.