

本翻訳は参考のための仮訳であって、正確には原文を参照されたい。

**OECD 移転価格ガイドライン第 4 章中のセーフハーバーに関する E 節の改訂  
2013 年 5 月 16 日**

## 前書

この報告書は、2013年4月26日にOECD租税委員会、2013年5月16日にOECD理事会によって承認された。添付されているセーフハーバーに係る報告書の改訂を踏まえ、関連企業間における移転価格の決定に係る理事会勧告 [C(95)126/FINAL] は、2013年5月16日に改訂された。これにより、多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針の第4章中のセーフハーバーに関するE節は、添付の報告書のとおり変更される。

## 移転価格ガイドライン第4章中のセーフハーバーに関するE節の改訂

現行のE節(パラグラフ4.93から4.122)を削除し、以下の文言に差し換える。これに伴って、F節のパラグラフ番号が修正される。

### E. セーフハーバー

#### E.1 はじめに

4.93 独立企業原則の適用は、多大なリソースを要するプロセスである。それは納税者及び税執行当局に重い事務負担を課し得、複雑な規定とその結果としてのコンプライアンス上の要求がそれに拍車をかけている可能性がある。このような事実から、OECD加盟国は、移転価格の分野においてセーフハーバー・ルールは適切かどうか、また、どのような場合に適切であるのかを検討することとなった。

4.94 OECDガイドラインが1995年に採用された当時、セーフハーバー・ルールに対する見方は総じて否定的であった。セーフハーバーが移転価格のコンプライアンスと執行を簡素化し得る一方で、セーフハーバー・ルールは、潜在的に、関連者間取引を行う企業の価格決定に悪影響を与えるという根本的な問題を引き起こす可能性が指摘された。また、一国が単独で規定するセーフハーバーは、当該セーフハーバーを導入している国、及び、当該セーフハーバーを選択している納税者と関連者間取引を行う関連企業が所在する国の双方の税収に悪影響を及ぼす可能性があるとして指摘された。更に、セーフハーバーが独立企業原則と相反する可能性も指摘された。従って、移転価格上のセーフハーバーは一般的に妥当ではないと結論付けられ、その結果、セーフハーバーの使用は推奨されなかった。

4.95 このような総じて否定的な結論にも関わらず、相当数の国々がセーフハーバー・ルールを導入してきた。それらは、一般的に、比較的小規模な納税者及び/又は簡易な取引に適用されている。また、それらは税務当局及び納税者の双方から総じて良好な評価がなされており、適用対象の検討とルールの規定を注意深く行い、検討が足りないセーフハーバー制度から生じる諸問題を回避するための努力が払われるならば、セーフハーバーの利点は懸念される問題を補って余りあるとみなされている。

4.96 セーフハーバーは、移転価格上のリスクが低い納税者及び/又は取引を対象とし、二国間又は多国間ベースで適用することが最も適切であると考えられる。セーフハーバー

の規定は、そのセーフハーバーを適用することを明示している税務当局以外の税務当局をいかなる場合においても拘束又は制約するものではないことを認識する必要がある。

4.97 セーフハーバーは一義的には納税者にとって有益なものであるが、リソースの最適な利用を可能にするという点で税務当局にとっても有益なものとなり得る。税務当局は、調査及び検査に係る限られたリソースを、比較的小規模な納税者や簡易な取引（実務上、移転価格算定方法及び実績値の双方について、一般的に同じ結論となるもの）から、より複雑でリスクの高い案件に振り向けることが可能になる。同時に、納税者は、より高い確実性及び低いコンプライアンス負担で、条件を満たす取引の価格を決定し、税務申告を行うことができる。しかしながら、セーフハーバーの策定には、セーフハーバー・ルールの下で決定される移転価格が対象の納税者にとっての独立企業間価格にどの程度近似しているか、所得の二重非課税を含む不適切なタックス・プランニングの機会を設けてしまう可能性、同じ状況の納税者に対する公平な取り扱い、及びセーフハーバーが独立企業原則あるいは他国の実務と不整合であることから生じ得る二重課税の可能性といった問題についての細心の注意が要求される。

4.98 以下、セーフハーバー・ルールの利点及び問題点を検討し、独立企業原則に基づく移転価格の制度の下でセーフハーバーが適用され得る場合についての指針を示す。

## E.2 セーフハーバーの定義及び概念

4.99 独立企業原則を適用する際に生じる問題のいくつかは、対象の納税者が明確且つ慎重に定義された取引について簡易な移転価格ルールの適用を選択すること、または一般的な移転価格ルールの適用の免除を可能にすることで回避できると考えられる。前者においては、当該ルールの下で設定された価格は、そのルールを明示的に採用している税務当局により機械的に認容される。このような選択制の規定が通例「セーフハーバー」と呼ばれている。

4.100 移転価格制度においてセーフハーバーは、予め定義された納税者又は取引に適用され、対象の納税者に本来課される通常の移転価格ルールに基づく一定の義務を軽減する規定をいう。セーフハーバーにより、通常の移転価格制度上の義務がより簡易な義務に代替される。そのような規定により、例えば、納税者が特定の方法（税務当局が規定する簡易な移転価格算定方法の適用など）で移転価格を算定することができるようになると考えられる。あるいは、セーフハーバーにより一定の納税者や取引が通常の移転価格ルールの全部又は一部の適用から除外されることも考えられる。多くの場合、セーフハーバーの規定の要件を満たしている納税者は、セーフハーバーに関連する文書化の義務の一部又は全

部を含む、煩わしいコンプライアンス義務から解放される。

4.101 本節の検討において、セーフハーバーは、文書化義務の簡素化又は免除（価格決定が関係しない場合）、及び、本章のF節で検討される税務当局及び納税者が事前に関連者間取引の移転価格について合意する手続き（事前確認）といった独立企業間価格の決定に直接関係しない執行的簡素化手段を含まないものとする。本節の検討は、また、外国子会社の「過剰」債務の防止を目的とした規定（「過少資本」ルール）は対象としていない。

4.102 本節において議論されている便益のいくつかを実現するため、前述のセーフハーバーに関する記述とは完全には一致しないものの、推定を用いた執行的簡素化手段を採用している国があるのも事実である。例えば、納税者の設定した移転価格が独立企業原則に整合的であることを反証する権利を当該納税者に認めた上で、税務当局が設定する強制的価格水準を推定適用するという方法も考えられる。そのようなシステムの下では、納税者が、当該価格が独立企業原則に整合的であると証明するために、同様のシステムが導入されていなかった場合に比べて重い負担を負わないことが重要である。あらゆる同様のシステムにおいて、義務的な推定を適用することによって生じる二重課税の事案を、相互協議手続を通じて解決することを許容することが重要となるだろう。

### E.3 セーフハーバーの利点

4.103 セーフハーバーの基本的な利点は以下の通りである。

1. 対象の納税者が、要件を満たす関連者間取引について適切な条件を決定及び文書化する際のコンプライアンスを簡素化し、コンプライアンスコストを軽減すること。
2. 対象の納税者に確実性を提供し、要件を満たす関連者間取引に対して受領する又は支払う価格は、限定的な調査のみ、又は、納税者がセーフハーバーの適用要件を満たし規定に準拠していることを確認する以上の調査を受けることなしに、当該セーフハーバーを採用する税務当局により認容されること。
3. 税務当局がそのリソースを比較的 low リスクの取引の調査からより複雑またはリスクが高い取引や納税者の調査へ振り向けることを可能にすること。

### E. 3.1 コンプライアンスの負担軽減

4.104 独立企業原則の適用は、入手及び/又は評価が困難又はコストが嵩むデータの収集及び分析を必要とすることがある。場合により、こうしたコンプライアンス負担は納税者の規模、果たす機能、及びその関連者間取引に付随する移転価格上のリスクに不釣り合いなものとなる。

4.105 適切に策定されたセーフハーバーは、納税者が要件を満たす取引の価格をセーフハーバーにより規定される範囲内に設定する代わりにデータ収集及び連関する文書化に係る義務が免除されることにより、コンプライアンス負担を顕著に軽減することができる。特に、移転価格上のリスクが低い場合や、コンプライアンス及び文書化の負担が移転価格上のリスクに比して不釣り合いな場合、これらのトレードオフは納税者及び税務当局の双方にとって有益となり得る。セーフハーバーの下では、比較対象取引の選定義務を負うことや、税務当局に移転価格税制の遵守を論証するためにリソースを費やすことなく、納税者は当該セーフハーバーを採用している税務当局から更正を受けることのない移転価格を設定することができる。

### E. 3.2 確実性

4.106 セーフハーバーがもたらすもう一つの利点は、納税者がセーフハーバー規定の適用条件を満たし規定に準拠している場合には、セーフハーバーを採用する税務当局は当該納税者の移転価格を認容するという確実性である。税務当局は、限定的な調査あるいは全く精査なしに、セーフハーバーのパラメーターの範囲内にある移転価格を認容する。納税者は、要件を満たす取引について税務当局が適切とみなす移転価格の水準を示すパラメーターを知ることができる。

### E. 3.3 執行の簡素化

4.107 セーフハーバーは、税務当局の執行を一定程度簡素化するであろう。特定の納税者又は取引がセーフハーバーの適用要件を満たすかどうかは注意深く審査される必要があるが、個別のセーフハーバーの内容によっては、この審査は必ずしも移転価格の専門知識を有する調査官によって行われる必要はない。納税者がセーフハーバーの適用要件を満たすことが確定すれば、当該納税者はセーフハーバーの条件を満たす関連者間取引の移転価格に関して最低限の検討のみをすればよい。これにより税務当局は、リスクの低いケースにおいては僅かなリソースの投入で税収を確保することができ、リソースをより複雑で

スクが高い取引及び納税者に集中させることができる。セーフハーバーは、自身の移転価格設定方法が詳細に検討されことはないと考えている小規模納税者のコンプライアンス水準を高める可能性もある。

#### E. 4 セーフハーバーの問題点

4. 108 特定の納税者又は取引に対してセーフハーバーを適用可能とすることで悪影響が生じる可能性がある。こうした問題は以下の事実に起因する。

1. セーフハーバーの導入が独立企業原則に適合しない課税所得の申告につながる可能性がある、
2. 一国が単独で適用した場合にセーフハーバーが二重課税又は二重非課税のリスクを高める可能性がある、
3. セーフハーバーが不適切なタックス・プランニングを助長する可能性がある、及び
4. セーフハーバーが公平性及び統一性の問題を引き起こす可能性がある。

##### E. 4. 1 独立企業原則からの乖離

4. 109 セーフハーバーによって移転価格アプローチが簡素化される場合、それがすべてのケースにおいて通常の移転価格ルールに基づく納税者の個別の事実及び状況に最も適した移転価格算定方法と一致するとは限らない。例えば、納税者がその事実及び状況に最も適した方法は他の方法であると判断できた場合でも、セーフハーバーは特定の方法の利用を強いてしまうということも考えられる。こうした事象は、最も適した手法の適用を求める独立企業原則に反するとみなされ得る。

4. 110 セーフハーバーには、独立企業原則の厳格な遵守と執行可能性の間のトレードオフの問題が伴う。セーフハーバーは、個々の納税者や取引の異なる事実や状況にそれぞれ厳密に適合するものではない。セーフハーバーの下で決定される価格は、非関連者間の類似の取引についての価格及び価格動向の情報を収集、照合、そして収集した情報の頻繁な更新を行うことにより、独立企業原則に基づき決定される価格に近づけることのできるかもしれない。しかしながら、独立企業原則を充たすに足る程度セーフハーバーのパラメーターを正確に設定しようとするこのような労力は、セーフハーバーの執行の簡素化の利点を損なう恐れがある。

4. 111 セーフハーバーが独立企業原則から乖離することで生じる納税者にとっての潜在

的な不利益は、納税者がセーフハーバーを選択するか独立企業原則に準拠して取引価格を設定するかを選択肢を持つことで回避できる。このようなアプローチのもとで、セーフハーバーを適用した場合、独立企業原則に基づく額を超過する所得額を申告することになると考える納税者は、通常に移転価格ルールを適用することができる。このようなアプローチによりセーフハーバー制度における独立企業間価格からの乖離を制限できる一方で、これはセーフハーバーの税務当局にとっての執行上の利点も制限することになる。さらに、税務当局は、このアプローチにより納税者がセーフハーバーの金額か独立企業原則に基づく額のいずれか低い方で納税することによる税収減の可能性を考慮する必要がある。また、特定の年度についてセーフハーバーの利用が有利かどうかにより納税者がセーフハーバーを選択したりしなかったりすることについて懸念を持つ国もあるかもしれない。この点を懸念する国は、例えば、納税者にセーフハーバーの利用を事前に税務当局に通知すること求める、又は一定期間継続利用することの確約を求めるなど、納税者がセーフハーバーを適用するための条件を設けることにより相当程度その懸念を払しょくすることができるであろう。

#### E. 4.2 二重課税、二重非課税のリスクと相互協議に関する問題

4.112 セーフハーバーに係る大きな懸念の一つが、二重課税のリスクの増加である。もし申告利益を増加させることを目的として税務当局がセーフハーバーのパラメーターを独立企業間価格を超える又は下回る水準に設定した場合、納税者は、当該セーフハーバーが存する国において移転価格が精査されることを避けるために本来受領すべき又は支払うべき価格を変更しようとする可能性がある。セーフハーバーを採用している国で課税所得が過大に申告される可能性は、その国が過少申告又は文書化義務の不履行に対して厳しい罰則を課し、移転価格が精査されることなく認容されることへの確証を得ることに対するインセンティブが大きい場合に更に高まることになる。

4.113 セーフハーバーが納税者による独立企業原則に基づく水準以上の所得の申告につながる場合、それは、より多くの課税所得が申告されることから、当該セーフハーバーを採用している税務当局に有利に作用することとなる。一方で、当該セーフハーバーにより、取引の他方の当事者である国外関連者が所在する国では課税所得が過少に申告されることになる。このような場合、当該他方の国の税務当局はセーフハーバーを適用した結果としての価格を更正しようとし、納税者は二重課税の可能性に直面することになる。このように、セーフハーバーを有する国が得る執行上の便益は、潜在的に、自国の課税ベースを守るために当該セーフハーバーにより認められる価格や利益水準が自国の移転価格ルールを適用した場合と一致するかどうかを一貫して見定めなければならない他国の犠牲の上に成り立っている。従って、セーフハーバーを採用する国において軽減される執行上の負担は



外国の当局に移転するといえる。

4.114 比較的小規模な納税者や簡易な取引のケースにおいては、セーフハーバーの利点はその問題点を補って余りあるものとなろう。セーフハーバーが選択適用であるとして、納税者は、セーフハーバーが二重課税を引き起こす場合であってもその程度がほどほどであれば、それを複雑な移転価格ルールを遵守しなければならない負担からの免除のために支払う受け入れ可能な対価とみなす可能性がある。納税者は、セーフハーバーを選択するに当たって二重課税のリスクを許容できるかどうかを判断することができる、という主張もあろう。

4.115 一国が単独でセーフハーバーを導入する場合、セーフハーバーのパラメーターを定めるに当たって、二重課税が生じないように注意しなければならないとともに、当該セーフハーバーを導入する国は、一般的に、二重課税のリスクを緩和する為、個別のケースにおいてセーフハーバーを適用した結果について相互協議により修正する可能性を認めるべきである。少なくとも、納税者が十分な情報の下で判断することを確実にするために、当該セーフハーバーを採用する国は、セーフハーバーの利用により生じる二重課税の排除に努めるかどうかを事前に明確にする必要がある。当然、セーフハーバーが選択適用ではなく、かつ、当該セーフハーバーを採用する国が二重課税を排除しようとしめない場合、セーフハーバーにより生ずる二重課税のリスクは受け入れ難いほど高くなり、条約の二重課税排除の規定と矛盾を来すこととなろう。

4.116 他方で、一国が単独で規定するセーフハーバーにより納税者が当該セーフハーバーを規定する国で独立企業原則に基づく水準を下回る所得を申告することが許容される場合、納税者は当該セーフハーバーの適用を選択するインセンティブを持つ。そのようなケースにおいて、納税者が整合的に、すなわち、当該セーフハーバーを踏まえて他方の国において独立企業原則に基づく水準を超える所得を申告するという保証はない。加えて、他方の税務当局が独立企業原則に基づく水準を超える所得の申告を求める権限を有するとは考えにくい。このような場合の課税漏れの不利益は専ら当該セーフハーバーを採用する国の負担となり、他方の国が独立企業原則に基づく水準の所得額に課税する権能を侵すものではないが、二重非課税は不可避となり投資や貿易をゆがめる可能性がある。

4.117 セーフハーバーによる非独立企業間価格や二重課税及び二重非課税の問題はセーフハーバーが権限のある当局間の合意というかたちで二国間又は多国間ベースで採用されることにより大幅に解消され得ることに注目する必要がある。このような方法においては、二か国以上が、合意により、セーフハーバーの規定の対象となる納税者及び/又は取引を定義し、それぞれの国で矛盾なく適用される限りにおいて各締約国が認容する価格決定のパ

ラメーターを設定する。この合意は事前に公表され、納税者は当該合意に則って関係各国で矛盾なく申告をすることになる。

4.118 潜在的に異なる利害関係にある二か国以上がこのようなセーフハーバーに敢えて合意することで、一国が単独で規定するセーフハーバーに内在する恣意性を抑制し、セーフハーバーに起因する二重課税及び二重非課税の問題が大幅に解消するはずである。特に、比較的小規模な納税者及び／又は簡易な取引について権限のある当局間の合意による二国間又は多国間セーフハーバーを導入することは、一国が単独で規定するセーフハーバーの潜在的欠点の一部を回避しつつ移転価格の簡素化を実現するための価値のあるアプローチとなると考えられる。

4.119 このガイドラインの第 4 章の付録には、一般的な移転価格事例について二国間又は多国間セーフハーバーを導入しようとする際に各国の権限のある当局が利用できるよう、MOU(覚書)のサンプルが掲載されている。これらの覚書のサンプルの利用は、二国間あるいは多国間セーフハーバーを導入する際に義務的であるとも規範的であるとも解釈されてはならない。逆に、それらは、各国の税務当局の必要に応じて修正されるべき枠組の一例を提供するものである。

#### E. 4.3 タックス・プランニングを助長する可能性

4.120 セーフハーバーは、納税者にタックス・プランニングの機会を提供する可能性もある。企業は、他国へ課税所得を移転させるために移転価格を変更するインセンティブを有していることがある。これがセーフハーバーの規定を不当に利用する目的で虚偽の取り決めが合意されるようにまでなると、租税回避をも誘発する可能性がある。例えば、セーフハーバーは一般的に「単純」又は「小規模」な取引に適用されるため、納税者は取引を細かく分割してあたかも単純又は小規模な取引に見せようとするのが考えられる。

4.121 セーフハーバーが業界平均に基づいていた場合、平均以上の利益率を有する納税者にタックス・プランニングの機会が生じる。例えば、独立企業間価格で製品を販売する費用効率の高い企業に関連者間取引で 15 パーセントの利幅を得ることができるとする。仮にこの国で 10 パーセントの利幅を求めるセーフハーバーが採用されている場合、この企業にはセーフハーバーを適用し残りの 5 パーセントを低税率国へ移転するインセンティブが働くであろう。結果的に、課税所得が国外に流出することになる。これが大規模に行われれば、セーフハーバーを規定している国にとって大幅な税収の減少となろう。

4.122 この問題は、第 4.117 パラグラフにあるように、セーフハーバーを二国間又は多

国間で導入し、その適用を同様の移転価格上の問題を有する国との間の取引に限定することで大部分は回避し得る。二国間及び多国間セーフハーバーの採用にあたり、税務当局は、そのような取決めネットワークを広範に構築することはより有利なセーフハーバーのある国に取引を経由させる「セーフハーバー漁り」を誘発する可能性があることに留意し、これを防止するための適切な措置を講じる必要があるだろう。同様に、二国間セーフハーバーを導入する国は、セーフハーバーでの許容レンジを相当程度狭く設定し、納税者には当該二国間セーフハーバーの両当事国において相互に矛盾のない申告をすることを求めるべきである。必要に応じて、当該二国間セーフハーバーの下で申告内容に矛盾がないかどうかを確認するために、条約上の情報交換規定を利用することが可能であろう。

4.123 セーフハーバーの実施によって自国の課税ベースが浸食される可能性を受け入れるかどうかは、それぞれの国が決めることである。この政策的決定をする上では、納税者及び税務当局にとってのセーフハーバーの確実性・簡素な執行、税収浸食の可能性との間に基本的なトレードオフ関係がある。

#### E. 4.4 公平性と統一性の問題

4.124 セーフハーバーにより公平性と統一性の問題が生じる可能性がある。セーフハーバーの導入により、移転価格に関する二つの異なったルールができることになる。セーフハーバーの適用対象となる納税者又は取引を区別する基準を明確かつ慎重に設定する必要がある。それは、類似の、おそらく競合関係にある納税者の間でセーフハーバーの適用の可否が異なる可能性、又は、意図せぬ納税者又は取引にセーフハーバーが適用される可能性を最小限に抑えるためである。基準の細かさが不十分だと、類似の納税者が異なる税務上の取扱いを受けることになる。即ち、一方の納税者がセーフハーバー・ルールを適用要件を満たし通常の移転価格の義務規定から解放され、他方の納税者は通常の移転価格の義務規定に準拠した価格決定を強いられる結果となる。特定の納税者に対するセーフハーバーの優遇措置は、潜在的に、差別及び競争を阻害する恐れを内包する。二国間又は多国間セーフハーバーの導入によって、場合によっては、類似の納税者間のみならず同一の納税者が異なる国の関連者とそれぞれ行う類似の取引についても異なる税務上の取扱いがなされる可能性が増大しうる。

#### E. 5 セーフハーバーの利用に関する提言

4.125 移転価格に係るコンプライアンスと執行は、多くの場合、複雑で時間と費用がかさむ。セーフハーバーの規定が的確に策定され、妥当な対象に適用されれば、これらの負担の一部を軽減し、納税者により高い確実性をもたらし得る。

4.126 セーフハーバーは、潜在的に、関連者間取引を行う企業の価格決定を歪め、セーフハーバーを規定する国とともにセーフハーバーを選択している者と関連者間取引を行う企業が所在する国の税収を損なうという問題点を有している。さらに、一国が単独で規定するセーフハーバーは潜在的な二重課税又は二重非課税のリスクを引き起こす可能性がある。

4.127 しかしながら、比較的小規模な納税者や簡易な取引のケースにおいては、セーフハーバーの便益はこれらの諸問題を補って余りあるものと考えられる。セーフハーバーの適用を選択制にすることで、独立企業原則に基づく価格決定からの乖離を更に制限することが可能である。セーフハーバーを導入する場合、当該セーフハーバーを導入する国は、二重課税の潜在的リスクを制限するため、セーフハーバーを適用した結果について相互協議の場で修正することに積極的であることが望ましい。

4.128 セーフハーバーが二国間又は多国間で合意される場合、二重課税や二重非課税の問題を引き起こすことなくコンプライアンス負担や適用における複雑さを大幅に軽減することができる可能性がある。従って、適切な状況の下で二国間又は多国間セーフハーバーを用いることは推奨されるべきである。

4.129 一国が単独で規定するものか二国間ベースかにかかわらず、セーフハーバーは、当該セーフハーバーを自らが採用していない国をいかなる点においても拘束せず、そのような国に対して先例となるものでもないことは明確に認識される必要がある。

4.130 より複雑で移転価格上のリスクが高いものについては、セーフハーバーが本ガイドラインの記述に基づき独立企業原則を正確に個別に適用することに対する実効的な代替となるとは考えにくい。

4.131 各国の税務当局は、セーフハーバーの利用が適切であると考えそれを導入しようとする際には、その利点と問題点を注意深く考量する必要がある。

下記の3つのサンプル MOU (覚書) は、移転価格ガイドライン第4章の付録 I として加えることが提案されている。現行の付録は、付録 II 「相互協議手続に基づいた事前確認取極 (“MAP APA”) を実施するためのガイドライン」となる。

#### 第4章付録1

#### 権限のある当局間で二国間セーフハーバーを創設する為のサンプル MOU (覚書)

##### はじめに

この付録には、低リスクの販売機能、低リスクの製造機能、及び低リスクの研究開発機能に係るごく一般的な移転価格事案に適用する二国間セーフハーバーを協議する際に、権限のある当局が利用できる MOU (覚書) のサンプルが含まれている。これは、現在個別に処理しているために多大な時間と労力を要している移転価格事案における重要な一分野について二国間セーフハーバーを適用し、その際に雛型として利用するためのツールを各国に提供することを意図するものである。当然のことながら、権限のある当局が実際の二国間合意締結する際にサンプルの文言を修正、加除することは自由である。

##### 二国間セーフハーバーMOU を締結する理由

ガイドラインの第4章の E.4 節に記述されているように、一国が単独で規定するセーフハーバーの利用から生じる潜在的問題の一つが、二重課税及び二重非課税のリスクの増加である。これは、当該セーフハーバーを規定する国が独立企業間価格と考えられる幅の上限寄りにセーフハーバーを設定し、取引の相手方の国が当該セーフハーバーの利益水準が独立企業間価格であることを認めない場合に生じる。セーフハーバーの利益幅は次第に拡大する傾向があり、この潜在的な問題を助長しているとの批判もある。また、一国が単独で規定するセーフハーバーは納税者に独立企業原則に基づく水準を上回る所得を申告させ、適用の簡便さの対価として結果的に生じる二重課税を受忍させることにつながるとの指摘もある。更に、一国が単独で規定するセーフハーバーは、時として、個別の事実関係により独立企業間価格に基づく所得がセーフハーバーの水準を超える納税者に便益 (二重非課税) をもたらす可能性がある。

こうした二重課税及び二重非課税の問題は、いくつかの移転価格上最も一般的な取引を対象とするセーフハーバーに関してよく言われることである。限定的リスクでローカル市場において再販売を行う販売関連会社に対する製品販売、受託製造及び受託研究といった取

引は、明らかにこのような問題を有するものである。これらのごく一般的な移転価格事案を対象とした実効的なセーフハーバーを有している国がほとんどないのは、おそらくこうした理由によるものと考えられる。

販売マージンや製造マークアップは、地域や産業の別を超えて相当程度一致するケースであろう。従って、このようなケースにおいて通常合意されるレンジについての指針は、妥当なレンジが二国間で合意され公表される場合には、移転価格調査の数及び権限のある当局が処理すべき事案やその他の移転価格上の争訟を大幅に削減する可能性がある。

このようなケースは、権限のある当局が締結し公表する二国間 MOU を通じて潜在的に対応されうる。既に二国間でこのような取決めを締結している例もある。これらの国の一般的見解は、OECD モデル租税条約第 25 条第 3 項に基づく条約の規定が同様の状況にある多数の納税者に対して適用されるセーフハーバー・ルールを権限のある当局が二国間で合意する十分な根拠となるというものである。OECD モデル租税条約第 25 条第 3 項は、「両締約国の権限のある当局は、この条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義を合意によって解決するように努める。両締約国の権限のある当局は、また、この条約に定めのない場合における二重課税を除去するため、相互に協議することができる」と規定している。二国間セーフハーバーに係る権限のある当局間の合意は、条約第 9 条の「解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義解決する」「合意」として適切に位置づけることができるはずである。

条件や状況が許せば、各国の権限のある当局が第 25 条第 3 項に基づきセーフハーバーの規定を多国間で採用することを何ら妨げるものではないが、上述の特定の各取引については、各国は大抵二国間アプローチを採用するであろう。

このような MOU が存在すれば、要件を満たす納税者は、合意されたセーフハーバー・レンジ内に収まるように業績を管理し、当該業績は当該 MOU に合意した双方（あるいは全て）の国で認容されるとの保証を得ることができる。この種のアプローチの前例としてよく挙げられるのが、マキラドーラ制度におけるセーフハーバー利益率レンジに係るアメリカ合衆国とメキシコとの合意である。

移転価格上のセーフハーバーを導入するに当たり二国間アプローチをとることは、一国が単独でセーフハーバー規定する場合に比べて多くの利点がある：

- 権限のある当局間の MOU による二国間アプローチは、二重課税又は二重非課税を引き起こさないセーフハーバーを実現する可能性を高める。

- 二国間セーフハーバーは、特定の市場や環境の経済状況に対応させることができ、従って独立企業原則と整合的である。
- 二国間セーフハーバーは、同水準の税率を有する国と選択的に締結することができ、従ってセーフハーバーの規定が移転価格操作の機会を設ける可能性を最小限に抑え、移転価格上のリスクが非常に低い状況においてのみセーフハーバーを適用することを可能にする。
- 締結しようとする国が望む場合、二国間セーフハーバーの適用対象を初めは小規模納税者及び／又は小規模取引に限定し、セーフハーバーに起因して政府の税収が損なわれるリスクを抑えることができる。
- 権限のある当局間の MOU により規定されたセーフハーバーは、権限のある当局間の合意によりその時々に見直し改定することができ、従ってセーフハーバーの規定を常に最新かつより大きな経済情勢を反映したものにするところできる。
- リソースの不足が深刻な発展途上国が条約相手国と二国間 MOU を締結することで、事実関係が同様の移転価格事案について過度な執行努力を要することなく当該途上国の課税ベースを守ることができる。

MOU を締結するための協議に当たっては以下の要素の検討が必要となる。

1. 対象となる企業が満たすべき条件及びその説明。これは以下の点が含まれることになろう。
  - (a) セーフハーバーの適用要件として行われているべき（または行われていてはならない）機能の説明
  - (b) セーフハーバーの適用要件として対象企業が負担すべきリスク
  - (c) セーフハーバーの適用要件として対象企業の利用が認められる資産の構成
  - (d) セーフハーバーの適用除外となる企業の類型（規模、産業等）の説明

2. MOU の適用対象となる取引の説明
3. 検証対象企業が得るべき独立企業間対価
4. MOU の有効年度
5. MOU が双方の税務当局を拘束する旨の記述
6. MOU を適用するための申請及びモニタリング手続き
7. 対象企業が保存すべき文書及び情報
8. 紛争解決メカニズム

以下に添付されているのは、(i) 低リスク製造サービスの提供、(ii) 低リスク販売サービスの提供、及び(iii) 低リスク受託研究開発サービスの提供の三類型の取引に係るサンプル MOU である。



## 別添 1: 低リスク製造サービスに係るサンプル MOU (覚書)

### 序文

1. [A 国] 及び [B 国] の権限のある当局は、以下に規定する事実関係の下で、[A 国] の居住者である対象企業が [B 国] の居住者である関連者のために提供する、又は、[B 国] の居住者である対象企業が [A 国] の居住者である関連者のために提供する低リスク製造サービスに適用されるべき独立企業間報酬について合意した。この MOU(以下「覚書」)は、[A 国] 及び [B 国] の移転価格規則を充足するための特定手続きを設定することにより対象企業に法的確実性を与え、二重課税を排除することを目的とするものである。

2. 本覚書は、[A 国] 及び [B 国] 間の[租税条約] (以下「条約」) 第 [25] 条の権限に基づき締結されるものである。これは、以下に規定する事実関係の下で条約第 [9] 条の原則を適用するものである。これは、暦年 [20\_\_] から [20\_\_] までにそれぞれ終了する対象企業の課税年度に適用される。一方の締約国が、[20\_\_]年 12 月 31 日までに本覚書の終了の意思を書面によって他方の締約国に通知しない場合、この期間は 5 年間延長される。本覚書は、本覚書が終了する暦年の最後の日までに終了する対象企業の課税年度まで効力を有するものとする。

3. この覚書において「企業」とは、条約第[3]条第[1]項に定義される企業をいう。

### 対象企業

4. 本覚書の適用に当たり、対象企業は、以下に掲げる各条件をそれぞれ満たさなければならない。

(a) 条約上一方の締約国の居住者であること、及び、もっぱら当該一方の締約国において事業を行っていること

(b) 主要な事業活動が、その居住地国において他方の締約国の居住者である関連者 (条約第[9]条に規定する関連者をいう) のために提供する製造サービス、又は、当該関連者に販売する製品の製造のいずれかであること

(c) 対象課税年度の開始前に関連者と文書による合意を締結し、当該合意に基づき、当該関連者が対象企業の製造活動に係る主たる事業リスクを負い、本覚書に定

める水準でその製造活動に対して当該対象企業に対価を支払うものとして  
いること

- (d) 年間の研究、開発、及び製造技術費用の合計が、純売上高の[ ]パーセント未満であること
- (e) 製造する製品に係る広告、マーケティング及び販売機能、与信及び債権回収機能、又は、保証管理機能を有していないこと
- (f) 出荷後の完成品に対して所有権を保持せず、当該完成品に係る輸送運送費を負わず、また、輸送中の完成品の損害あるいは損失についていかなる損失のリスクも負っていないこと
- (g) その製造活動の遂行に直接関連するものを除き、経営、法務、会計、又は、人事管理機能に従事していないこと
- (h) 有する資産の最低[ ]パーセントが、対象課税年度の各四半期の最終日に有する資産の平均で計算した場合に、製造工場及び設備、原材料在庫、及び、仕掛品により構成されること
- (i) 完成品在庫が、前条件 (h) の方法による平均資産ベースで計算した場合に、年間純売上上の[ ]パーセントを超過しないこと

5. 対象企業は、

- (a) 主たる事業活動として次に掲げるいずれの産業に従事していない。：  
[ ]
- (b) [ ] を超過する年間純売上高を有していない。
- (c) [ ] を超過する総資産を有していない。
- (d) 純収入の[ ]パーセント以上を対象取引以外の取引から獲得していない。
- (e) 過去[ ]年間、[A国] 又は [B国] において [ ] を超える移転

価格の更正を受けていない。

## 対象取引

6. 本覚書の適用に当たり、対象となる取引は、(i) 対象企業が他方の締約国の居住者である関連者のために行う製造サービスの提供、及び/又は、(ii) 対象企業が製造した製品の他方の締約国の居住者である関連者に対する販売（いずれの取引においても、他の取引又は当事者の介在がない場合に限る。）とする。

## 対象企業の課税所得の決定

7. 対象企業が本覚書の規定を適用することを選択した場合、
- a) 当該対象企業が対象取引に係る原材料及び仕掛品在庫の所有権を保持するときは、対象課税年度における当該対象企業の対象取引に係る税引前純利益は、当該対象企業の総費用（ただし、純支払利息、為替差損益、及び、経常外損益に限っては総費用から除外する。）の [ ]パーセント以上[ ]パーセント以下とする。
  - b) 関連者が対象取引に係る原材料及び仕掛品在庫の所有権を保持するときは、対象課税年度における当該対象企業の対象取引に係る純税引前利益は、当該対象企業の総費用（ただし、純支払利息、為替差損益、及び、経常外損益に限って総費用から除外する。）の[ ]パーセント以上[ ]パーセント以下とする。
  - c) この覚書における会計用語の定義は、当該対象企業の居住地国において一般に公正妥当と認められた財務会計原則によるものとする。
8. [A国] 及び [B国] は、それぞれ、本覚書に従って計算された対象取引の対価は、自国の移転価格規定及び条約第 [9] 条の規約の適用上、独立企業間価格とみなすものとする。

## 恒久的施設

9. [A国] 及び [B国] の権限のある当局は、対象企業が関連者のために低リスク製造サービスを行っている、又は、対象企業がその居住地国において製造した製品に対する所有権を関連者が有しているという理由で、当該対象取引の一方の当事者である当該関連者

が当該対象企業の居住地国において恒久的施設を有するとはみなさないことに合意する。

### 選択及び報告義務

10. 対象企業及びその関連者は、対象取引に係る[ ]までに[A国]の[ ]及び[B国]の[ ]に届出書を提出することにより、本覚書の規定を[A国]及び[B国]において整合的に適用することを選択することができる。

11. 当該届出書には、次の各事項を記載することを要する。

- [当該年度において][当該年度から\_\_年間の期間において]納税者が本覚書の規定を適用し、これに拘束されることに同意する旨の記述
- 対象取引の損益について、本覚書に従って、[A国]及び[B国]において整合的な申告をする旨の記述
- 対象取引の説明
- 対象取引の一方の当事者である関連者をそれぞれ特定する情報
- 対象企業の対象年度に係る監査済財務諸表、及び、当該対象企業が本覚書の規定の適用要件を満たすことを示す必要かつ十分な追加的財務会計情報
- 本覚書の規定を適用した場合の対象企業の対象取引に係る所得計算の詳細
- 対象企業は、当該納税者の居住地国の税務当局が、本覚書の規定の適用に係る適格性の検証のために必要と認める情報提供の求めに対し、60日以内に回答する旨の記述

12. 本覚書の適用を選択し、かつ本覚書に係る報告義務を果たし、更に、本覚書に従って計算した所得を対象年度の確定申告期限までに申告すれば、対象企業及びその関連者は、対象取引に関して、[A国]及び[B国]で本来要求される移転価格税制上の文書化義務が免除されるものとする。

13. 対象取引について本覚書の規定の適用を選択していない対象企業及びその関連者は、本覚書の規定の適用がないものとして[A国]及び[B国]の移転価格税制及び文書化

の規定を適用するものとする。

14. 本覚書の適用に係る全ての紛争は、[A 国] 及び [B 国] の権限のある当局間の相互協議により解決するものとする。

15. [A 国]及び[B 国]の権限のある当局は条約第[26]条の規定に基づいて、本合意書を実施するために必要とされる情報を交換することができる。

#### **本覚書の効力の終了**

16. [A 国] 又は [B 国] のいずれか一方は、他方の締約国の権限のある当局に対して文書により通知し、及び、同通知を公表することにより、いつでも、本覚書の効力を終了させることができる。当該終了の効果は、当該終了通知が送達され、及び、公表された暦年の最後の日の以後に開始する対象企業の課税年度から生じるものとする。

## 別紙 2: 低リスク販売サービスに関するサンプル MOU (覚書)

### 序文

1. [A 国] 及び [B 国] の権限のある当局は、以下に規定する事実関係の下で、[A 国] の居住者である対象企業が [B 国] の居住者である関連者のために提供する、又は、[B 国] の居住者である対象企業が [A 国] の居住者である関連者のために提供する低リスク販売サービスに適用される独立企業間報酬について合意した。この MOU (以下「覚書」) は、[A 国] 及び [B 国] の移転価格規則を充足するための特定手続きを設定することにより対象企業に法的安定性を与え、二重課税を排除することを目的とするものである。

2. 本覚書は、[A 国] 及び [B 国] の [租税条約] (以下「条約」) 第 [25] 条の権限に基づき締結されるものである。これは、以下に規定する事実関係の下で条約第 [9] 条の原則を適用するものである。これは暦年 [20 ] から [20 ] までにそれぞれ終了する対象企業の課税年度に適用される。一方の締約国が、[20 ] 年 12 月 31 日までに本覚書の終了の意思を書面によって他方の締約国に通知しない場合、この期間は 5 年間延長される。本覚書の終了は、本覚書が終了する暦年の最後の日までに終了する対象企業の課税年度まで効力を有するものとする。

3. この覚書において「企業」とは、条約第[3]条第[1]項に定義される企業をいう。

### 対象企業

4. 本覚書の適用に当たり、対象企業は、以下に掲げる各条件をそれぞれ満たさなければならない。

(a) 条約上一方の締約国の居住者であること、及び、もっぱら当該一方の締約国において事業を行っていること

(b) 主要な事業活動が、その居住地国において他方締約国の居住者である関連者 (条約第 [9] 条に規定する関連者をいう) のために提供するマーケティング及び販売サービス、又は、当該関連者から購入した製品の非関連顧客に対する販売のいずれかであること

(c) 対象課税年度の開始前に関連者と文書による合意を締結し、当該合意に基づき、当該関連者が対象企業のマーケティング及び販売活動に係る主たる事業リス

クを負い、本覚書に定める水準でのそのマーケティング及び販売活動に対して当該対象企業に対価を支払うものとしていること

- (d) 年間の研究、開発及び製造技術費用の合計が、純売上高の [ ] パーセント未満であること
- (e) マーケティング及び販売を行う製品に係る製造機能又は組立機能を有していないこと
- (f) マーケティング及び広告費用の総額が、純売上高の [ ] パーセントを超過しないこと
- (g) そのマーケティング及び販売活動の遂行に直接関連するものを除き、経営、法務、会計、又は人事管理機能に従事していないこと
- (h) 完成品在庫が、対象課税年度の各四半期の最終日に有する在庫の平均で計算した場合に、年間純売上高の [ ] パーセントを超過しないこと

5. 対象企業は、

- (a) 主たる事業活動として次に掲げるいずれの産業に従事していない。 :  
[ ]
- (b) 純売上が [ ] を超過する年間純売上高を有していない。
- (c) [ ] を超過する総資産を有していない。
- (d) 純収入の [ ] パーセント以上を対象取引以外の取引から獲得していない。
- (e) 過去 [ ] 年間、[A 国] 又は [B 国] において [ ] を超える移転価格の更正を受けていない。

#### 対象取引

6. 本覚書の適用に当たり、対象となる取引は、(i) 対象企業が他方の締約国の居住者

である関連者のために行うマーケティング及び販売サービスの提供、及び又は (ii) 他方の締約国の居住者である関連者から対象企業が購入した製品の非関連顧客に対する販売（いずれの取引においても、他の取引又は当事者の介在がない場合に限る。）とする。

### 対象企業の課税所得の決定

7. 対象企業が、本覚書の規定を適用することを選択した場合、
- (a) 対象課税年度における当該対象企業の対象取引に係る税引前純利益は、当該対象企業の総純売上高の [ ] パーセント以上から [ ] パーセント以下とする。
  - (b) この覚書における会計用語の定義は、当該対象企業の居住地国において一般に公正妥当と認められた財務会計原則によるものとする。
8. [A 国] 及び [B 国] は、それぞれ、本覚書に従って計算された対象取引の対価は、自国の移転価格規定及び条約第[9]条の規約の適用上、独立企業間価格とみなすものとする。

### 恒久的施設

9. [A 国] 及び [B 国] の権限のある当局は、対象企業が関連者のために低リスクマーケティング及び販売サービスを行っている、又は、対象企業が非関連顧客に対する再販のために関連者から製品を購入しているという理由で、当該対象取引の一方の当事者である当該関連者が当該対象企業の居住地国において恒久的施設を有するとはみなさないことに合意する。

### 選択及び報告義務

10. 対象企業及びその関連者は、対象取引に係る [ ] までに [A 国] の [ ] 及び [B 国] の [ ] に届出書を提出することにより、本覚書の規定を [A 国] 及び [B 国] において整合的に適用することを選択することができる。
11. 当該届出書には、次の各事項を記載することを要する。
- [当該年度において][当該年度から\_\_年間の期間において]納税者が本覚書の規定を適用し、これに拘束されることに同意する旨の記述



- 対象取引の損益について、本覚書に従って、[A国]及び[B国]において総合的な申告をする旨の記述
- 対象取引の説明
- 対象取引の一方の当事者である関連者をそれぞれ特定する情報
- 対象企業の対象年度に係る監査済み財務諸表、及び、当該対象企業が本覚書の規定の適用要件を満たすことを示す必要かつ十分な追加的な財務会計情報
- 本覚書の規定を適用した場合の対象企業の対象取引に係る所得計算の詳細
- 対象企業は、当該納税者の居住地国の税務当局が、本覚書の規定の適用に係る適格性の検証のために必要と認める情報提供の求めに対し、60日以内に回答する旨の記述

12. 本覚書の適用を選択し、かつ、本覚書に係る報告義務を果たし、更に、本覚書に従って計算した所得を対象年度の確定申告期限までに申告すれば、対象企業及びその関連者は、対象取引に関して、[A国]及び[B国]で本来要求される移転価格税制上の文書化義務が免除されるものとする。

13. 対象取引について本覚書の規定の適用を選択していない対象企業及びその関連者は、本覚書の規定の適用がないものとして[A国]及び[B国]の移転価格税制及び文書化の規定を適用するものとする。

14. 本覚書の適用に係る全ての紛争は、[A国]及び[B国]の権限のある当局間の相互協議により解決するものとする。

15. [A国]及び[B国]の権限のある当局は条約第[26]条の規定に基づいて、本合意書を実施するために必要とされる情報を交換することができる。

#### 本覚書の効力の終了

16. [A国]又は[B国]のいずれか一方は、他方の締約国の権限のある当局に対して文書により通知し、及び、同通知を公表することにより、いつでも、本覚書の効力を終了さ

せることができる。当該終了の効果は、当該終了通知が送達され、及び、公表された暦年の最後の日の以後に開始する対象企業の課税年度から生じるものとする。

### 別紙 3: 低リスク研究開発サービスに関するサンプル MOU (覚書)

#### 序文

1. [A 国] 及び [B 国] の権限のある当局は、以下に規定する事実関係の下で、[A 国] の居住者である対象企業が [B 国] の居住者である関連者のために提供する、又は、[B 国] の居住者である対象企業が [A 国] の居住者である関連者のために提供する低リスク研究開発サービスに適用されるべき独立企業間報酬について合意した。この MOU (以下「覚書」) は、[A 国] 及び [B 国] の移転価格規則を充足するための特定手続きを設定することにより対象企業に法的確実性を与え、二重課税を排除することを目的とするものである。

2. 本覚書は、[A 国] 及び [B 国] 間の[租税条約] (以下「条約」) 第 [25] 条の権限に基づき締結されるものである。これは、以下に規定する事実関係の下で条約第 [9] 条の原則を適用するものである。これは、暦年 [20\_\_] から [20\_\_] までにそれぞれ終了する対象企業の課税年度に適用される。一方の締約国が、[20\_\_] 年 12 月 31 日までに本覚書の終了の意思を書面によって他方の締約国に通知しない場合、この期間は 5 年間延長される。本覚書は、本覚書が終了する暦年の最後の日までに終了する対象企業の課税年度まで効力を有するものとする。

3. この覚書において「企業」とは、条約第[3]条第[1]項に定義される企業をいう。

#### 対象企業

4. 本覚書の適用に当たり、対象企業は、以下に掲げる各条件をそれぞれ満たさなければならない。

(a) 条約上一方の締約国の居住者であること、及び、もっぱら当該一方の締約国において事業を行っていること

(b) 主要な事業活動が、その居住地国において他方の締約国の居住者である関連者 (条約第 [9] 条に規定する関連者をいう) のため提供する研究開発サービスであること

(c) 対象課税年度の開始前に関連者と文書による合意を締結し、当該合意に基づき、

- (i) 当該関連者が対象企業の研究開発サービスに係る主たる事業リスク（研究開発が成功しないリスクを含む）を負担し、(ii)その研究開発サービスにより発生した無形資産に係る全ての持分が当該関連者に帰属するものとするものとし、(iii)本覚書に定める水準で、当該関連者がその研究開発サービスに対して当該対象企業に対価を支払うものとしていること
- (d) 製品の製造・組立機能、広報機能、マーケティング及び販売機能、与信及び債権回収機能、又は保証管理機能を有していないこと
- (e) その研究開発サービスを実施するに当たり、関連者が対象企業に提供した無形資産を除き、特許権、ノウハウ、取引上の秘密、又はその他の無形資産を使用しないこと
- (f) 対象企業は、その研究開発サービスの遂行に直接関連するものを除き、経営、法務、会計、又は人事管理機能に従事していないこと
- (g) 対象適格企業が遂行する研究開発プログラムは関連者により計画、指揮、管理されていること

5. 対象企業は、

- (a) 主たる事業活動として次に掲げるいずれも産業に従事していない。：  
[ ]
- (b) [ ] を超過する年間の人件費及びその他の営業費用を有していない。
- (c) [ ] を超過する総資産を有していない。
- (d) 純収入の[ ] パーセント以上を対象取引以外の取引から獲得していない。
- (e) 過去 [ ] 年間、[A 国] 又は [B 国] において [ ] を超える移転価格の更正を受けていない。

対象取引

6. 本覚書の適用に当たり、対象となる取引は、対象企業が他方の締約国の居住者である関連者のために行う研究開発サービスの提供（他の取引又は当事者の介在がない場合に限る。）とする。

#### 対象企業の課税所得の決定

7. 対象企業が、本覚書の規定を適用することを選択した場合、
- (a) 対象課税年度における当該対象企業の対象取引に係る税引き前純利益は、当該対象企業が研究開発サービスの遂行で負担した総費用（ただし、純支払利息、為替差損益、及び経常外損益に限っては総費用から除外する。）の [ ] パーセント以上 [ ] パーセント以下とする。
- (b) この覚書における会計用語の定義は、当該対象企業の居住地国において一般に公正妥当と認められた財務会計原則によるものとする。
8. [A 国] 及び [B 国] は、それぞれ、本覚書に従って計算された対象取引の対価は、自国の移転価格規定及び条約第[9]条の規約の適用上、独立企業間価格とみなすものとする。

#### 恒久的施設

9. [A 国] 及び [B 国] の権限のある当局は、対象企業が関連者のために低リスク研究開発サービスを行っているという理由で、当該対象取引の一方の当事者である当該関連者が当該対象企業の居住地国において恒久的施設を有するとはみなされないことに合意する。

#### 選択及び報告義務

10. 対象企業及びその関連者は、対象取引に係る [ ] までに、[A 国] の [ ] 及び [B 国] の [ ] に届出書を提出することにより、本覚書の規定を[A 国]及び[B 国]において整合的に適用することを選択することができる。
11. 当該届出書には、次の各事項を記載することを要する。
- [当該年度において][当該年度から\_\_年間の期間において]納税者が本覚書の規定を適用し、これに拘束されることに同意する旨の記述

- 対象取引の損益について、本覚書に従って、[A国]及び[B国]において総合的な申告をする旨の記述
- 対象取引の説明
- 対象取引の一方の当事者である関連者をそれぞれ特定する情報
- 対象企業の対象年度に係る監査済財務諸表、及び、当該対象企業が本覚書の規定の適用要件を満たすことを示す必要なかつ十分な追加的な財務会計情報
- 本覚書の規定を適用した場合の対象企業の対象取引に係る所得計算の詳細
- 対象企業は、当該納税者の居住地国の税務当局が、本覚書の規定の適用に係る適格性の検証のために必要と認める情報提供の求めに対し、60日以内に回答する旨の記述

12. 本覚書の適用を選択し、かつ本覚書に係る報告義務を果たし、更に、本覚書に従って計算した所得を対象年度の確定申告期限までに申告すれば、対象企業及びその関連者は、対象取引に関して、[A国]及び[B国]で本来要求されるべき移転価格税制上の文書化義務が免除されるものとする。

13. 対象取引について本覚書の規定の適用を選択していない対象企業及びその関連者は、本覚書の規定の適用がないものとして、[A国]及び[B国]の移転価格税制及び文書化の規定を適用するものとする。

14. 本覚書の適用に係る全ての紛争は、[A国]及び[B国]の権限のある相互協議により解決するものとする。

15. [A国]及び[B国]の権限のある当局は条約第[26]条の規定に基づいて、本合意書を実施するために必要とされる情報を交換することができる。

#### 本覚書の効力の終了

16. [A国]又は[B国]のいずれか一方は、他方の締約国の権限ある当局に対して文書により通知し、及び、同通知書を公表することにより、いつでも本覚書の効力を終了させ

ることができる。当該終了の効果は、当該終了通知が送達され、及び、公表された暦年の最後の日の以後に開始する対象企業の課税年度から生じるものとする。