

国際税制研究

ロシア移転価格税制の 改定ポイント

Contents

はじめに

- ▶ 関連者の定義
- ▶ 移転価格税制が適用される取引の範囲
- ▶ 市場価格(独立企業間価格)算定方法
- ▶ 市場価格(利益率)レンジの使用
- ▶ 情報ソースの範囲
- ▶ 被支配取引の報告義務
- ▶ 移転価格文書化義務
- ▶ 移転価格調査
- ▶ 移転価格調査に係る罰則規定
- ▶ 対応的調整
- ▶ 事前確認(APA)

はじめに

2011年7月8日、ロシア議会の下院は、第3読会^(注1)において新しい移転価格に関する法律(Federal Law No.227-FZ of The Russian Federation of July 18, 2011; 以下、「新法」という)を承認した。新法は、2012年1月1日から施行される予定である。従来のロシア移転価格税制は、移転価格税制に係る国際的な規範であるOECD移転価格ガイドラインとの相違点が多く、その改正が検討されてきた。今回の改正により、ロシア移転価格税制は、独特の規定(第三者間取引に対しても移転価格税制が一定の条件で適用される点等)も引き続き有するものの、改正前と比較して、よりOECD移転価格ガイドラインに整合する内容となった。本稿では、その改正点の重要項目を解説する。

なお、本稿の作成にあたっては、アーンスト・アンド・ヤング モスクワ事務所のEvgenia Veter及びNatalija Reutaの両氏に多大なる協力を受けた。ここに感謝の意を表する次第である。

(注1) 「読会」は、議会における審議方法の1つである。議会が立法を行う場合、2ないし3の読会において法案の審議と採決を行う。読会の回数は、国により異なる。

関連者の定義

移転価格税制の基本概念である関連者の範囲について、新法ではいくつかの基準を定めている。その中心となる基準は株式保有比率基準であり、一方の者が直接又は間接的に他方の者の25%超(旧法では20%であった)の株式を保有する場合、関連者に該当する(新法105.1条2項1号)。この場合において、株式の間接保有に係る比率の計算で、わが国の移転価格税制と異なり、各保有比率を乗することで比率を算定するため、注意が必要である。

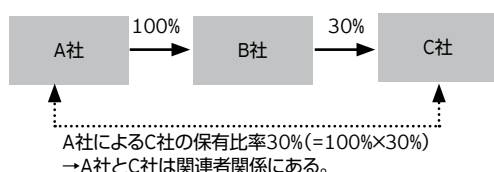
また、株式の間接保有比率が25%以下である場合でも、それぞれの保有比率が50%を超えるときは関連者に該当する(新法105.1条2項9号)。株式の間接保有の場合の判定方法については、以下図表1を参照のこと。なお、国有企業間の取引については、各当事者が国によって保有されているという理由だけでは、ロシア政府が取引価格をコントロールしているとは取り扱わない旨を定めている(新法105.1条5項)。株式の保有比率以外の重要な判定基準として、裁判所による認定が挙げられる。すなわち、裁判所は、当事者間の関係が取引の条件及び結果に影響を与えたということが示された場合には、合理的な理由に基づき、取引当事者を関連者として認定することができることとされている(新法105.1条7項)。

なお、わが国の移転価格税制と異なり、ロシアの移転価格税制は非関連者間取引にも適用される場合があるため、ロシアに現地法人を保有していないわが国の企業も、後述する移転価格税制の対象取引の内容に留意する必要がある。

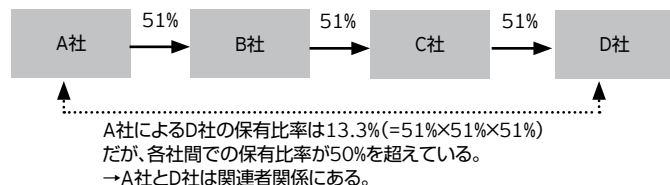
(図表1) 間接保有の場合の判定

以下の①・②いずれの場合もそれぞれ関連者に該当する。

① 間接保有比率が25%を超える場合



② 間接保有比率が25%以下であるが、各法人間の保有比率が50%を超える場合



(注2) 取引相手からの受取金額と支払金額をすべて合算する。例えば、受取額と支払額が40百万ルーブルの場合、ネットの受取額はゼロとなるが、上記の判定ではグロスの数値である80百万ルーブルを使用するため、対象取引に該当する。

(注3) 管轄区域のリストは、税法の284条3項1号に基づき、ロシア財務省によって作成される。対象となっている区域には、いわゆる「タックス・ヘイブン」地域、(タックス・ヘイブンではない)低税率国、金融情報の開示について問題がある国等が含まれる。

(注4) 連結納税制度導入に関する法案は、2010年10月22日にロシア下院の第1読会において承認された。

移転価格税制が適用される取引の範囲

新法は、改正前と比べて、移転価格税制の適用対象取引(以下、「被支配取引」という)の範囲を絞り、関連者間取引を中心とした。この改正は、OECD移転価格ガイドラインに整合するものである。ただし、一定の第三者間取引にも引き続き移転価格税制が適用されることとなっており、注意が必要である。さらに、わが国の移転価格税制と異なり、ロシア国内取引についても、一定の条件で移転価格税制が適用される。被支配取引の判定基準は、クロス・ボーダー取引と国内取引それぞれに対して設定されている。

1 クロス・ボーダー取引

以下に掲げるa又はbの取引に対して、a すべての関連者間取引(少額の取引も学肥料、貴金属及び宝石等の商品グループ以下に掲げるa又はbの取引に対して、移転価格税制が適用される(新法105.14条1項、5項及び7項)。

a すべての関連者間取引(少額の取引も適用対象となる)

b 以下のいずれかの第三者間取引

- 石油、石油製品、鉄類、非鉄金属、化学肥料、貴金属及び宝石等の商品グループに分類され、世界的な商品取引所で売買される商品に係る取引で、すべての取引に係る対価の年間合計額^(注2)が60百万ルーブルを超えるもの
- ブラックリスト管轄区域^(注3)に所在する企業が取引の相手方である取引で、すべての取引に係る対価の年間合計額が60百万ルーブルを超えるもの

2 国内取引

第三者間取引に対しては、移転価格税制が適用されない。関連者間取引であって、かつ、以下のaからeまでのいずれかの基準に該当するものについて、移転価格税制が適用される(新法105.14条2項、3項及び4項)。

a 年間取引の合計額が一定金額(2012年は30億ルーブル、2013年は20億ルーブル、2014年以降は10億ルーブル)を超える取引であって、以下の(i)又はiiのいずれにも該当しないもの

(i) 連結納税^(注4)グループに属する納税者間の取引

(ii) 以下の基準をすべて満たす取引

- ▶ 取引当事者の両方が国内の同じ地域で登記されていること
- ▶ 取引当事者のいずれも国内の他の地域で経済的に自立した部門を有さず、かつ、当該地域で法人税を支払っていないこと
- ▶ 取引当事者のいずれも欠損金を有していないこと
- ▶ 以下のbからeまでの基準に該当せず、その他支配関係を示す事実がないこと

- b 鉱物資源採掘税の課税対象である取引で、年間取引金額の合計が60百万ルーブルを超えるもの
- c 取引の当事者の一方が法人税の免除、又は0%税率の適用を受ける取引で、年間取引金額の合計が60百万ルーブルを超えるもの
- d (2014年より適用される)経済特区内で登記されている者との取引で、年間取引金額の合計が60百万ルーブルを超えるもの
- e (2014年より適用される)統一税又は統一農業税の適用を受ける者との取引で、年間取引金額の合計が1億ルーブルを超えるもの

市場価格(独立企業間価格)算定方法

新法では、国際的に認められている5つの方法が使用できると定められている(これ以外の方法を使用することもできる)。ただし、独立価格比準法(CUP法)が第1に優先され、利益分割法(PS法)が最後の手段として適用される(新法105.7条1項及び3項)^(注5)。

新法の下で適用できる5つの算定方法に係る留意点は、以下のとおりである。

- a 独立価格比準法(CUP法)
 - ▶ 比較可能性の基準を満たす取引が少なくとも1つは存在する必要がある。
 - ▶ 比較対象取引での売手が市場支配力を有していないことが必要である。
- b 再販売価格基準法(RP法)
 - ▶ OECD移転価格ガイドラインと同様である。取引の買手の再販売価格から通常の売上総利益を控除することにより、市場価格^(注6)(独立企業間価格)を算定する。
 - ▶ 通常の売上総利益は、一定の幅で算定する。

c 原価基準法(CP法)

- ▶ OECD移転価格ガイドラインと同様である。売上原価に対して通常の売上総利益を加算することにより、市場価格を算定する。
- ▶ 付加価値の高い無形資産が使用されるケースを除いて、一般的に役務提供取引について適用される。
- ▶ RP法と同様に、通常の売上総利益は、一定の幅で算定する。

d 比較利益法(CPM)

- ▶ 入手された会計データに十分な信頼性がなく、RP法又はCP法を用いることができない場合に適用される。
- ▶ 取引の両当事者のうち、果たす機能が相対的に単純であり、負担する商業的・経済的リスクが少なく、利益率に重要な影響を与えるような無形資産を保有していないほうの者を検証対象とする。
- ▶ 利益水準指標として、営業利益率、ベリール比(低リスク販売会社に限る)、総費用営業利益率及び総資産営業利益率が使用できる。これら以外の利益水準指標も、機能分析の結果、適用できる場合もある。
- ▶ RP法やCP法と同様に、通常の営業利益は、一定の幅で算定する。

e 利益分割法(PS法)

- ▶ 最後の手段として適用される。
- ▶ 通常、取引の当事者が知的財産を使用する権利を共同所有する場合に適用する。
- ▶ 合算利益を直接分割する寄与度利益分割法及び2段階の手順で合算利益を配分する残余利益分割法の両アプローチが認められている。
- ▶ 利益分割のための貢献度は、以下の観点から評価される。

- ① 付加価値のある無形資産の形成のため負担した費用
- ② 利益に直接的に影響を与える従業員の数
- ③ 利益に影響を与える資産の時価
- ④ 果たす機能、負担するリスク、使用する資産及び対象取引の利益率

最後に、以上に掲げた市場価格算定方法のいずれも適用できない取引で、スポット取引であるものについては、独立した鑑定者の評価額を用いることができる(新法105.7条9項)。

(注5) なお、2010年7月の改正により、OECD移転価格ガイドラインでは、各独立企業間価格算定方法の適用優先順位はなくなっている。

(注6) ロシアの移転価格税制では、独立企業間価格(Arm's Length Price)の代わりに、市場価格(Market Price)が使用されている。

市場価格(利益率)レンジの使用

新法は、改正前の税法で採用されていた市場価格から±20%の範囲内でのレンジを廃止し、代わって他の多くのOECD加盟国における計算方法と同じように、四分位レンジを使用することとした(新法105.8条4項)。

そのため、CUP法については、前述のように、少なくとも1つの比較対象取引があれば適用できるが、RP法、CP法又はCPMを適用するためには、基本的に、少なくとも4つの比較対象取引に係る利益率の情報を入手する必要がある。

比較対象取引の数が4つに満たない場合、機能について比較可能であることを前提に、比較対象取引の範囲を他の産業での取引にまで広げることが許容される(新法105.8条5項1号)。また、独立性の判定基準に係る閾値(比較対象取引を行う企業が他の者によりどの程度保有されているか)は、通常用いる25%から50%まで緩和する(引き上げる)ことが許される(新法105.8条6項)。選定基準を緩和したとしても比較対象取引の数が4つに満たない場合は、入手できた取引でもって市場価格レンジを算出することとなる(新法105.8条3項)。

納税者は、自ら定めた移転価格の取決めの結果、課税所得に誤りがあることが判明した場合、自主的に申告所得の調整を行うことができる(新法105.3条6項)。しかしながら、申告調整ではなく、会計上の損益を修正し、取引相手との間で対価の差額調整を行うことは認められていない。

情報ソースの範囲

新法市場価格(利益率)レンジを決定するにあたり、納税者及び税務当局の両者が使用を認められる情報ソースは、一般的に入手可能な公開情報に限られる。公開情報には、以下のものが含まれる(新法105.6条1項、2項)。

- a ロシア及び外国の相場に関する情報
- b 連邦関税局が公表する関税統計
- c 以下の情報源から得られる価格に関する情報
 - ▶ 権限ある政府機関
 - ▶ 外国における公式の情報源
 - ▶ 国際機関
 - ▶ その他出版物及び情報システム

- d 価格情報を提供している機関のデータ
- e 内部比準取引(納税者が自ら行う支配取引以外の取引であって、支配取引と比較可能なもの)に関する情報
- f 企業に関する会計データ及び統計レポート。海外企業のデータは、ロシア企業のデータを用いることができない場合にのみ使用できる。
- g 独立した鑑定者による市場価値に関する情報
- h 新法で認められた市場価格算定手法に基づき市場価格又は利益率を算定する上で関連性があると認められるその他の情報

なお、税務上の機密情報又はロシアの法律によって入手が制限されている情報(税務当局により調査を受けている納税者についての情報を除く)の使用は禁止される(新法105.6条3項)。

被支配取引の報告義務

納税者は、同一の者との間で行われたすべての被支配取引に係る対価の年間合計が1億ルーブル(新法4条7項)^(注7)を超える場合、当該取引に関する情報を報告することが義務づけられる(新法105.16条1項)。当該情報は、被支配取引が発生した年の翌年の5月20日までに税務当局に報告されなければならない(新法105.16条2項)(図表2)。報告すべき情報には、取引の対象、取引の当事者及び取引の結果生じた収入又は費用の額が含まれる(新法105.16条3項)。

報告義務を怠った場合、5,000ルーブルのペナルティが科されることとなっている(新法129.4条)。

【図表2】取引の報告期限(例)

取引発生年	報告期限
2012年	2013年5月20日
2013年	2014年5月20日
2014年	2015年5月20日

(注7) 当該金額は2013年に80百万ルーブルに引き下げられ、2014年以降は廃止され、すべての取引が対象となる予定である。

移転価格文書化義務

新法では、納税者は、同一の者との間で行われたすべての被支配取引に係る対価の年間合計が1億ルーブルを超える場合^(注8)、被支配取引に係る移転価格算定方法の妥当性を示す移転価格文書を作成し、かつ、保存しなければならない(新法105.15条1項)。当該文書は、税務当局から申請があった日から30日以内に提出されなければならないこととされているが(新法105.17条6項)、文書化の対象となる取引が発生した年の翌年の6月1日より前に提出する必要はない(新法105.15条3項)(図表3)。

【図表3】移転価格文書の提出期限(例)

対象年度	提出期限
2012年	2013年6月1日以降の日で、 提出要請があった日から30日以内
2013年	2014年6月1日以降の日で、 提出要請があった日から30日以内
2014年	2015年6月1日以降の日で、 提出要請があった日から30日以内

被支配取引のうち、以下のaからdまでの取引については、移転価格文書を作成する義務は課せられていない(新法105.15条4項)。

- a 第三者間のクロス・ボーダー取引
- b 規制価格(当該規制価格が市場価格レンジに収まっていることも必要である)で行われる取引又は独占禁止法の所管機関が設定した価格で行われる取引
- c 取引市場において売買される有価証券及び金融派生商品に係る取引
- d 事前確認の対象となっている取引

移転価格文書には、次のaからgまでの情報を含めることとなる(新法105.15条1項)。

- a 被支配取引に関与した当事者の機能分析(当該分析は納税者の任意)
- b 関連者の一覧表
- c 取引条件
- d 市場価格算定方法の選定理由
- e 使用した情報ソース
- f 市場価格レンジの計算結果
- g 納税者が課税所得について実施した調整

移転価格文書化を実施する場合の特典として、後述するように、移転価格課税を受けた場合の加算税が免除される。

移転価格調査

新法では、移転価格調査は図表4の期限までに開始しなければならないと定められている(新法105.17条2項、4条8項)。また、経過措置として、少額の取引は調査の対象外とされている(新法4条7項)。

移転価格調査は、原則として、6か月以上継続されてはならないとされているが、例外的に、12か月間までの延長(プラス6か月の延長)が認められる(新法105.17条5項)。さらに、外国の税務当局に情報を依頼する場合、専門家の関与が必要である場合、又は文書をロシア語へ翻訳する必要がある場合においては、追加の延長が可能である(新法105.17条5項)。

【図表4】移転価格調査の開始期限

事業年度	調査の開始期限	取引金額の重要性
2012年	2013年12月31日	1億ルーブルを超える取引
2013年	2015年12月31日	80百万ルーブルを超える取引
2014年以降	事業年度終了の日の翌日から3年を経過する日	なし(すべての被支配取引が移転価格調査の対象となる。)

移転価格調査に係る罰則規定

経過措置として、2012年及び2013年に係る調査については、罰則規定は適用されない(新法4条9項)。2014年より2016年までの間では、移転価格課税を受けた場合は、過少申告税額の20%に相当する加算税が課される(新法4条9項)。2017年以降については、加算税の額は、過少申告税額の40%相当額と3万ルーブルのいずれか大きいほうとなる(新法129.3条1項)。加算税は、移転価格文書化の実施又は事前確認の取得により回避することができる(新法129.3条2項)。

(注8) 報告義務と同様に、当該金額は2013年に80百万ルーブルに引き下げられ、2014年以降は廃止される予定である。

対応的調整

新法では、納税者は、移転価格調査の結果、ロシア国内の被支配取引について移転価格課税が行われた場合には、対応的調整を受ける権利を有する(新法105.18条1項)。対応的調整の対象となる納税者は、ロシア法人のみとなっており(新法105.18条1項)、取引種類は、国内取引に限定される。

ロシア(旧ソビエト連邦)が外国との間で締結した租税条約(例えばわが国との条約)には相互協議条項を含むものがあり、相互協議で権限のある当局間で合意が成立した場合は、クロス・ボーダー取引についても対応的調整が行われるものと考えられるが、新法ではこの点が明確化されていない。今後の明確化又は改正が要望される。また、ロシアが行った相互協議はわずかしかな模様であり、今後の動向が着目される。

事前確認(APA)

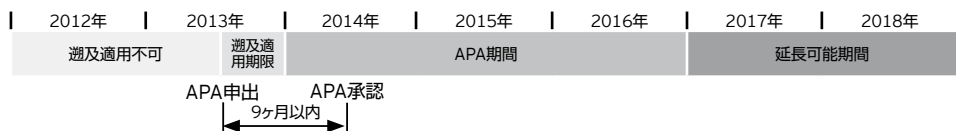
新法では事前確認(以下、「APA」という)が認められることとなっている。2012年1月1日から、納税者は、APAの申出ができる。しかしながら、「大企業」^(注9)として分類される一部の納税者のみが申出を行う権利を与えられている(新法105.19条1項)。外国法人はAPAを申請できない。APAの申出を行う際は、手数料として150万ルーブルを納付することとされている(新法2条14号)。

APAの種類としては、ユニラテラルAPAに加えて、取引の相手がロシアとの間に租税条約を締結している国の居住者である場合に限り、二国間(又は多国間)APAも認められている(新法105.20条2項、3項)。

申出の後、APAの審査が行われる。審査は、遅くとも9か月以内に終了することとされており(新法105.22条4項)^(注10)、当局はAPAを承認するか又は却下するか結論を出す。

APAの有効期間は、別途定めがない限り、その承認の日(サインがされた日)が属する年の1月1日(APAの開始日)から最長で3年間となっており(新法105.21条1項、4項)、さらに2年間の延長の可能性もある(新法105.21条2項、3項)。また、APA申出の日からAPAの開始日の前日までの期間に対して遡及適用も可能である(新法105.21条1項)^(注11)。

【図表5】APA対象期間(例)



(注9) ①一般的に、年間の納税金額が10億ルーブルを超えており、②その資産又は売上高が100億ルーブルを超える企業をいう。産業により、金額基準値は変わることがある。

(注10) 通常は、6か月以内に終了することとされている。

(注11) なお、わが国では、二国間APAについて、申出の日以前の期間についての遡及適用が認められているが、ロシアでは認められていない。

Contact

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人

インターナショナル アンド トランザクション タックス サービス部

別所 徹弥	パートナー	+81 3 3506 3036	tetsuya.bessho@jp.ey.com
茂木 裕晃	マネージャー	+81 3 3506 2822	hiroaki.motegi@jp.ey.com

本記事全般に関するご質問・ご意見等がございましたら、下記までお問い合わせ下さい。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人
コーポレート・コミュニケーション部 tax.marketing@jp.ey.com

Ernst & Young

アーンスト・アンド・ヤングについて

アーンスト・アンド・ヤングは、アシュアランス、税務、トランザクション・アドバイザリー・サービスなどの分野におけるリーダーとして、全世界の15万2千人の構成員が、共通のバリュー(価値観)に基づいて、品質の高いサービス提供を行っています。私どもは、クライアント、構成員、そして社会を支援し、各サービス分野において、皆様の可能性の実現を追求し、プラスの変化をもたらすよう支援します。

「アーンスト・アンド・ヤング」とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのメンバーファームで構成されるグローバル・ネットワークを指し、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、www.ey.comにて紹介しています。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人について

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人は、長年にわたり培ってきた経験と国際ネットワークを駆使し、常にクライアントと協力して質の高いグローバルなサービスを提供しております。企業のニーズに即応すべく、国際税務、M&A、組織再編や移転価格などをはじめ、税務アドバイザリー・税務コンプライアンスの専門家集団として質の高いサービスを提供しております。詳しくは、www.eytax.jpにて紹介しています。

©2011 Ernst & Young Shinnihon Tax
All Rights Reserved.

EYTAX CC20111114-1

本書又は本書に含まれる資料は、一定の編集を経た要約形式の情報を掲載するものです。したがって、本書又は本書に含まれる資料のご利用は一般的な参考目的の利用に限られるものとし、特定の目的を前提とした利用、詳細な調査への代用、専門的な判断の材料としてのご利用等はしないでください。本書又は本書に含まれる資料について、新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人を含むアーンスト・アンド・ヤングの他のいかなるグローバル・ネットワークのメンバーも、その内容の正確性、完全性、目的適合性その他いかなる点についてもこれを保証するものではなく、本書又は本書に含まれる資料に基づいた行動又は行動をしないことにより発生したいかなる損害についても一切の責任を負いません。