

SNEY Newsletter

 **ERNST & YOUNG**

Quality In Everything We Do



移転価格事務運営要領の
一部改正について
(事務運営指針) 2

租税回避を目的とした
匿名組合スキームに関する
東京高裁判決について 6

Concerning the Amended
Instructions for the
Administration of Transfer
Pricing Matters
(Administrative
Guideline) 10

Tokyo High Court
Judgment on
Tokumei Kumiai 15

Shin Nihon Ernst & Young

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人

www.sney.com

移転価格事務運営要領の一部改正について（事務運営指針）

I 通達改正の経緯

近年の移転価格税制に基づく更正処分の急増(参考資料1)に対し、産業界等から移転価格税制改善の要望が急速に高まり、これを受けて、与党税制調査会は昨年12月「平成19年度与党税制改正大綱」を公表し、①法人税に係る二国間協議(相互協議)中の納税を猶予し、納税を猶予した国税に係る延滞税のうち猶予期間(申請の日が猶予した国税の納期限以前の日である場合には、申請の日から納期限までの期間を含む)に対応する部分は免除する(参考資料2)との納税猶予制度の創設、②移転価格税制に係る事前確認及びその事前相談について、申請手続きの円滑化及び執行体制の整備、③移転価格税制上の運用の明確化に向けた取組みの推進、の3点が決定されました。

①の納税猶予制度については関係法令が整備され、本年4月1日から施行されています

②の事前確認手続きの円滑化と、③の移転価格税制上の運用の明確化を図るために今回の移転価格事務運営要領の一部改正

(事務運営指針)が行われました(執行体制の整備は、本年7月10日の人事異動で人員増等により対応されています)。

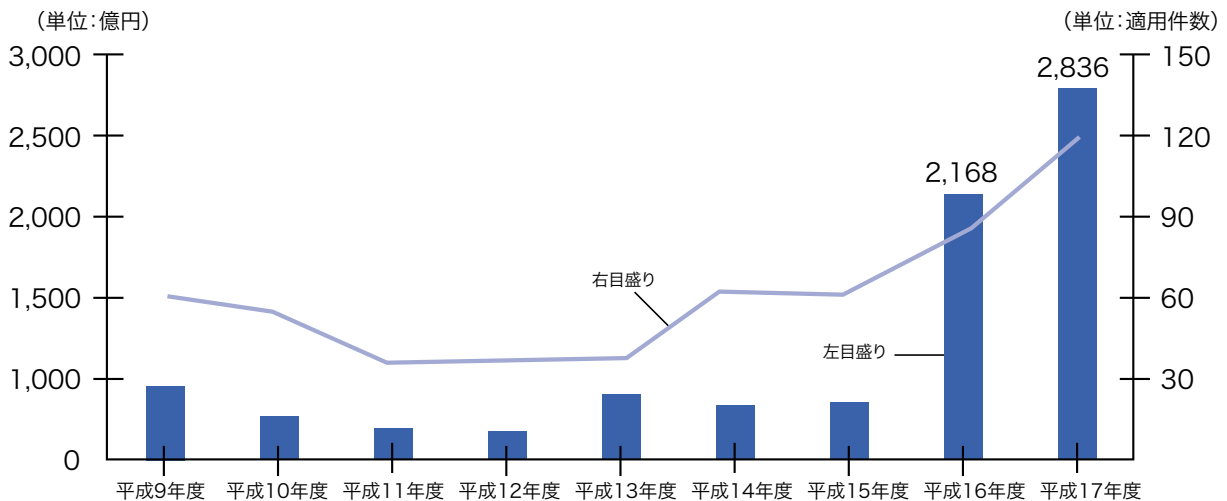
今回の移転価格事務運営要領の改正に関しては、今年、4月13日に「移転価格事務運営要領改正案」が公表され、4月13日から5月12日の期間において、改正案に対して意見公募が行われました。産業界等から各種のコメントが提出され、国税庁はこれらのコメントを勘案し(国税庁は、コメントに対する考え方も公表しています)、最終的に、本年6月25日に「移転価格事務運営要領」の一部改正について(事務運営指針)として公表しました(通達の一部改正と別冊の参考事例集の新設で構成されています)。

以下、今回の改正に関して、主要な改正点である「無形資産の取扱い」、「独立企業間価格の算定方法」、「事前確認制度」についてどのような点が改正されたのかその概要を説明いたします。

参考資料1

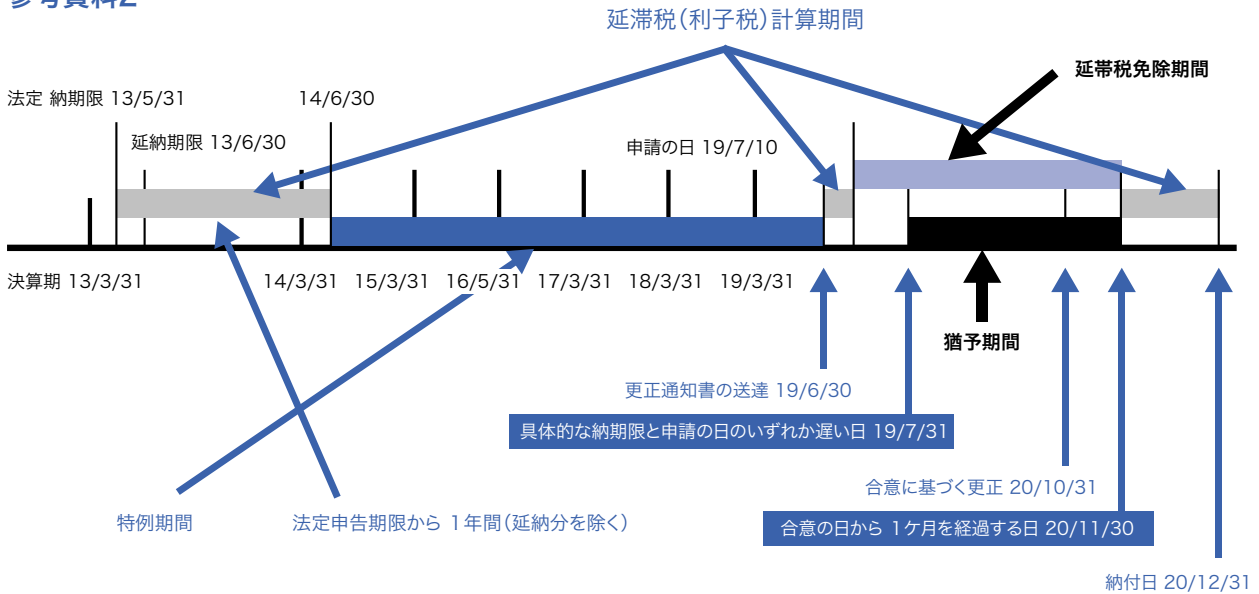
移転価格税制による調査実績の推移

出書：国税庁資料 国税庁事務年度：7月1日から翌年6月30日



事務年度	平成9年	平成10年	平成11年	平成12年	平成13年	平成14年	平成15年	平成16年	平成17年
課税金額(億円)	943	589	454	381	857	725	758	2,168	2,836
件数	63	59	38	39	43	62	62	82	119

参考資料2



II 改正事項の説明

1. 無形資産の取扱い

(1) 無形資産の定義

① 産業界等の要望

無形資産の取扱いについて、本来の事務運営要領に規定している無形資産の範囲(改正案2-8(注)及び2-11は、特許権、営業秘密等の技術革新に関する無形資産のみならず、例えば、企業の経営、営業、生産、研究開発、販売促進等の活動によって形成された、従業員等の能力、知識等の人的資源に関する無形資産並びにプロセス、ネットワーク等の組織に関する無形資産を含むと規定)は、OECD移転価格ガイドライン、米国等諸外国と比べて抽象的且つ包括的となっていることから、従来の無形資産の範囲では考えられないようなものについても利益の発生に貢献する無形資産として認定され、これが移転価格課税をめぐる課税当局と納税者の見解の相違となっており、役務提供と無形資産を明確に区分して規定されるべきであるとの要望が出されていました。

② 通達の改正

新事務運営要領2-11において、人的資源に関する無形資産、組織に関する無形資産という曖昧な無形資産の定義を修正するとともに、無形資産と役務提供を明確に区分して認識するため、新事務運営要領2-8(役務提供)の(注)において、「無形資産が役務提供を行う際に使用されているかどうかについて調査をする場合には、役務提供と無形資産の使用は概念的には別のものであることに留意し、役務の提供者が当該役務提供時に措置法通達66の4(2)-3の(8)に掲げる無形資産を用いているか、当該役務提供が役務の提供を受けている法人の活動、機能等に

どのような影響を与えているか等について検討を行う。」と規定しました。また、国税庁は、わが国の移転価格税制上の無形資産は、OECD移転価格ガイドライン第6章に記述されている無形資産の内容と同義であり、米国の財務省規則1482-4(b)の無形資産との比較においても乖離する内容ではないと述べています。

これにより、無形資産と役務提供の区分が明確になり、とかく曖昧であった無形資産に関する定義が明確となり、無形資産の使用に関して具体的な議論がなれることが期待されます(事例10、12を参照してください)。

2. 独立企業間価格の算定方法

(1) 算定方法の選択

① 産業界等の要望

課税当局が納税者が採用した独立企業間価格と異なる方法を採用した場合には、納税者に十分な説明を行ってほしいとの要望が提出されていました。

② 通達の改正

調査の結果、納税者が採用した独立企業間価格の算定方法では独立企業間価格の適切な算定ができないと認められる場合には、その理由や納税者が採用した算定方法に代えて採用する方法の内容等について説明を行うことを明確にするため事例1の<解説>にその旨記述されました。これにより、納税者の選定した独立企業間価格算定方法と異なる方法を課税当局が選定した場合にはその理由等が説明されることとなります。

(2) 基本三法に準ずる方法の解釈

① 産業界等の要望

基本三法に準ずる方法の適用について、基本三法の比較対象取引と同等の比較可能性を要求しているが、国税不服審判所の裁決において、準ずる方法について「比較対象取引の選定に当たってはその範囲を広げる方法」及び「比較対象取引をより広く求めることを許容したもの」となっており、基本三法に準ずる方法における比較対象取引の比較可能性は基本三法のそれと比べて広く解釈するべきであるとの要望が提出されていました。

② 通達の改正

基本三法に準ずる方法については、比較可能性の程度を緩めるわけではないとの考え方を示しつつ、基本三法に準ずる方法が基本三法よりも比較対象取引の選定の範囲を広げ得るとの裁決の考え方を事例1の<解説>に追記しました。

これにより、従前は比較対象取引が選定できないとして基本三法及び基本三法に準ずる方法を適用せず、利益分割法による課税を行ってきた課税当局と、基本三法に準ずる方法が適用できると主張する納税者との間で頻発していた見解の相違が防止されることが期待されます(事例1、4及び5を参照してください)。

(3) 複数年度の使用

① 産業界等の要望

製品のライフサイクルが複数年度に及ぶ場合、初期に投じた費用や、終期における販売減等による赤字の発生可能性は高いことから、このような場合、単年度ごとに損益を認識するのではなく、ライフサイクル全体を考慮した損益認識が適切であるとの要望が出されていました。

② 通達の改正

事務運営要領2-2(調査に当たり配慮する事項)の(2)に規定されていた「一般の需要の変化等」に加えて「製品のライフサイクル等」を追加して規定し、「一般的に需要の変化、製品のライフサイクル等により価格が相当変動する場合に、各事業年度又は連結事業年度の前後の合理的な期間における国外関連取引又は比較対象取引の候補と考えられる取引の対価の額又は利益率等の平均値等を基礎として検討する」旨の規定に修正されました。

事務運営要領2-2は、個々の実態に即した多面的な検討を行うための方法を例示したものであり、この規定のみで移転価格税制上の問題の有無の検討が行われるわけではありませんが、ライフサイクル等による影響がある場合、検討対象の国外関連取引の価格・利益率等の合理的な期間における平均値が比較対象取引の平均値と比較して移転価格税制上の問題がないとの主張が有効になるものと期待されます(事例24を参照してください)。

3. 事前確認制度

(1) 事前確認審査

① 産業界等の要望

イ、納税者が申し出た独立企業間価格の算定方法以外の方法(例えば利益分割法)による検証を精緻に求めて申請者に過度の負担を求めることがないように留意する旨を事務運営指針に規定するとともに提出を求める資料は事前確認審査に直接必要な資料のみに限定し、提出可能な期限を設定すべきであるとの要望が出されていました。

ロ、納税者の負担を増大させないために、資料提出を5年ではなく、これまで通り3年としてほしい。製品のライフサイクル等を考慮する上で長期にわたる期間について検証することが適当である場合に限り、例外的に5年分としてほしいとの要望が出されていました。

② 通達の改正

イに関しては、国税庁は、「事前確認審査においても、事務運営指針2-1(調査の方針)の規定の例により検討を行うこととしており(事務運営指針5-11(2)事前確認審査)、その際、法人と国外関連者との所得配分状況等が確認できる資料の提出を求める場合があることから、事例25の<解説>にその趣旨を記述したと述べています。また、事務運営要領5-11(3)は、「事前確認審査のため、事務運営要領5-3(資料の添付)に規定する資料以外の資料が必要と認められる場合には、確認申出法人にその旨を説明し、当該資料の提出を求める。なお、資料の作成等に通常要する期間について当該確認申出法人の事情等を勘案した上合理的と認められる当該資料の提出期限を設定する。」旨の規定に修正されました。

ロに関しては、事務運営要領5-3ト及びリにおいて「原則3事業年分」と修正しています。また、確認対象取引に係る製品のライフサイクル等を考慮した場合に、3事業年分に係る資料では十分な事前確認審査を行うことができないと認められる時において、それ以前の2事業年分に係る資料を追加で求めることを事務運営要領5-3(注)に規定しました。

事前確認審査の現場においては、利益分割を念頭に置いた精緻な資料要求がなされ審査に長期間を要しているのが実態であろうと思います。納税者が申し出ている移転価格算定方法が移転価格税制上合理的であるか否かがまず審査される必要があると思います。この点、当局が申出の独立企業間価格算定方法以外の方法(例えば、利益分割法)を適用するために必要な資料を要求する場合には、その審査に必要である旨説明し、合理的な提出期限を設定するとされました。なお、事前確認で提出する資料が3年にとどまったことは評価できると思います。

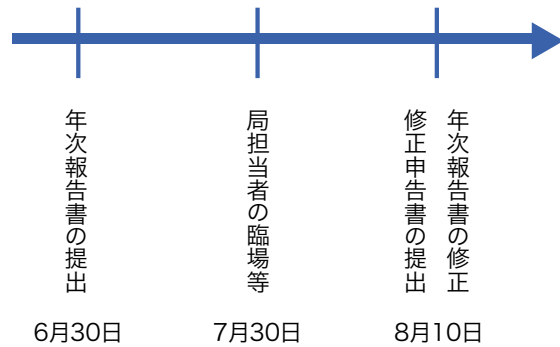
(2) 過少申告加算税**① 産業界等の要望**

年次報告書の検討は法人税に関する調査に該当するとして、局担当者の検討前後で過少申告加算税の賦課の有無が異なることとなっているが、報告書の検討の有無について事前確認申出者が認識するのは困難であるため、申出者が認識することが容易な事項を過少申告加算税の賦課の基準にすべきであるとの要望が出されていました。

② 通達の改正

確認対象事業年度に係る修正申告が加算税の対象となるかどうかの判定については、事務運営要領5-18を「局担当者による報告書等の検討のための確認法人への臨場又は当該事実の指摘等によって当該確認法人が局担当課による報告書等の検討があったことを了知したと認められる以前に自主的に修正申告書を提出した場合には、当該修正申告書は、国税通則法第65条第5項に規定する「更正があるべきことを予知してされたもの」には該当しないと修正しました。

事前確認の領域に過少申告加算税の概念が持ち込まれ、局担当課が年次報告書等を検討した後は過少申告加算税を賦課することが、実務的には近年実行されていましたが通達上明記されました。事前確認法人が、年次報告書の誤りに気が付いた場合には、局担当課が臨場等をする前に修正申告をしなくてはならないことに留意する必要があります(参考資料3)。

参考資料3**過少申告加算税が賦課される場合**

この記事についてのお問い合わせは、

下記の者までお気軽にお問い合わせください。

古賀 陽子 Tel.(03-3506-2433) Fax(03-3506-2413)



租税回避を目的とした匿名組合スキームに関する東京高裁判決について

(1)概要

先日、匿名組合を使ったクロスボーダー租税回避スキームについて、租税回避を目的としているという理由だけで法形式を無視して課税を行うのは適切ではないとする判決が出されました。

平成19年6月28日、東京高裁は国税側の「外国の匿名組合員が日本国内に恒久的施設を有することとされるべきであるため租税条約の適用を受けられない」という主張を棄却する判決を行いました。既に国税側は最高裁への上告を行っているとのことですが、いわゆる租税回避を目的としたスキームについて、地裁、高裁ともに納税者を支持するという判断がなされたという点で重大な判決といえます。

(2)匿名組合の課税関係とその問題点

・ 匿名組合の取扱い

商法に規定される匿名組合とは、営業者と組合員の当事者間の匿名契約に基づき、匿名組合員が営業者に出資をし、営業から生じる利益の分配を受ける形態をいいます。なお、匿名組合員の出資財産は、営業者の財産に帰属するとされ、組合員はその組合財産上に何らの権利を持たず、従って、組合財産は共有財産ではなく営業者の財産として取扱われます。なお、匿名組合員は貸借対照表の閲覧等並びに業務及び財産状況に関する検査権を有しますが、営業者の業務を執行し、または営業者を代表することはできません。この点から、匿名組合の営業者はその事業の運営について、原則として独立して意思決定を行うこととなります。

営業者は、匿名組合事業で稼得するすべての利益について収益計上するものの、組合員に分配する部分の利益については損金算入することができます。従って、匿名組合事業で稼得する利益のうち組合員に帰属する部分を控除した金額が、営業者の課税所得となります。これに対して、匿名組合員は分配を受けた利益について課税されますが、国内の組合員(例えば内国法人)は約41%で課税される一方、外国の組合員(日本国内に恒久的施設を有さない)は、原則として、20%の源泉徴収により日本での課税関係が終了します。

さらに、20%の源泉徴収についても、日本が締結している租税条約に「その他所得条項」がある場合には、当該租税条約の適用により免除される場合があります。この点において、今回問題となった日本/オランダ租税条約では「その他所得条項」があり、その結果としてオランダから匿名組合出資をすることで日本では課税が生じないこととなります。ただし、日本/オランダ租税条約は現在条約改定の交渉中であり、「その他所得条項」が改正され、日本で20%源泉税が課せられることとなる可能性もあります。なお、近年改正された租税条約(日本/アメリカ、日本/イギリス、日本/フランス租税条約)においては、匿名組合の利益の分配について日本に課税権を認め、20%源泉税が課せられることとなっています。

・ 任意組合の取扱い

民法に規定される任意組合とは、組合員相互間の任意組合契約に基づき、各組合員が出資をして「共同の事業」を営む形態をいい、組合の財産については組合員の共有財産として取扱われます。

税務上は、組合事業で稼得するすべての利益はその分配割合に従って各組合員に直接的に帰属し、各組合員が納税義務を負うこととされます。従って、仮に任意組合と匿名組合で同一の事業を行っていたとしても、任意組合の組合員と匿名組合の組合員の課税方法は異なることとなります。任意組合の場合、組合員の共同事業であるため、各組合員が組合事業を直接行っているものとして日本国内に恒久的施設を有するかどうかを判定します。この点において、組合が恒久的施設を構成するに足りる事業活動を国内において行っていると考えられる場合には、外国の任意組合員であっても、国内に恒久的施設を有するものとして、日本の居住者または内国法人と同様に課税されることとなります。

さらに、匿名組合員と異なり、外国の任意組合員は、原則として、租税条約による減免も受けられません。従って、非居住者または外国法人による投資の観点からは、匿名組合による投資のほうが任意組合による投資よりも有利であり、裁判例のように外国からの投資という観点では匿名組合のほうが任意組合よりも広く浸透する結果となっています。

任意組合と匿名組合の比較

	任意組合	匿名組合
契約の形態	すべての組合員による共同事業	営業者が実際の事業を行い、組合員は出資のみ
税務上の取扱い		
-恒久的施設を有するの否	原則として有する	原則として有しない
-租税条約の適用	原則不可	適用できる場合有り
-適用税率(外国法人の場合)	約41%	20%(条約適用できる場合には、免税)

(3)事案の概要と東京高裁の判決

・ 事案の概要

本事案は、米国の親会社とその100%オランダ子会社を通じて100%日本子会社の営む事業に対し匿名組合出資を行ったものです。日本子会社を匿名組合営業者、オランダ子会社を匿名組合員とする匿名組合契約を締結し、本契約に基づき、日本子会社が営む匿名組合事業により稼得された利益をオランダ子会社へ分配しました。前述の通り、匿名組合分配金は、国内法上では20%の源泉徴収の対象となりますが、当該源泉徴収は日本/オランダ租税条約により免税となる結果、日本で課税されることなく、オランダへ分配されることとなりました。さらに、オランダの税法上、匿名組合員が日本に恒久的施設を有することとされたため、オランダでも匿名組合分配金が課税されない結果となり、スキーム全体で一切の課税が生じないこととなりました。

この事案では、匿名組合契約が、真に匿名組合契約と呼べるものか(=0%課税)、あるいは、実質的には民法に規定される任意組合契約として取扱うべきものなのか(=法人の場合には41%課税)が争点となりました。

当時の税務調査では、匿名組合事業はそれぞれの共通の親会社であるオランダ親会社が実質的にはコントロールしており、その観点からは営業者である日本子会社と出資者であるオランダ子会社は共同で事業を行っており、匿名組合の特徴である、「営業者が出資者から独立して意思決定を行っている」とは認められないこと等を理由に、本契約を経済的実質の観点から任意組合契約と「認定」し、オランダ子会社が稼得した収益分配金を課税するという更正処分を行いました。そして、これを不服とした当該オランダ子会社が税務訴訟を提起しました。

① 1審では納税者を支持

1審の東京地裁では、匿名組合契約を締結する主な目的が税負担を回避することにあつたとしても、本契約は法的には匿名組合契約であり、また、本契約に基づく匿名組合分配金は日本/オランダ租税条約に規定する「その他所得」に該当する(=日本では免税)として、納税者を支持する判断を示しました(=すなわち、0%課税)。

② 東京高裁も1審と同様の判断

東京高裁の判決でも、問題となった本契約の匿名組合としての有効性、また、匿名組合分配金が日本/オランダ租税条約に規定する「その他所得」に該当することについても地裁と同様であるとして、納税者を支持する判断を示しました(=すなわち、0%課税)。

また、国税側は、仮に問題とされている組合が匿名組合の一種であると性質決定されたとしても、「非典型的」匿名組合契約であり、オランダ子会社は日本に恒久的施設を有するというべき、とする新たな主張を行いました。しかしながら、判決では、この

点について、非典型的匿名組合という制度は日本の法律上想定されていないものであり、そのような存在しない制度を根拠として恒久的施設を有するとする主張は適当ではないとしました。

なお、租税回避スキームは租税条約の趣旨にも反すると主張された点については、「税負担を回避するという目的それ自体は是認し得ないときもあるが、税負担を回避するという目的から、オランダ子会社と日本子会社との間において匿名組合を組成するという方法を採用することが許されないとする法的根拠はないといわざるを得ない」としました。その上で、スキーム全体で課税が生じていないという点については、「匿名組合分配金について源泉地国が課税できる」ことを租税条約の明文において明らかにする等の措置により解決する方法が適当であるとしました。

(4)今後の租税回避を目的とするスキームへの影響について

上記のように、地裁、高裁ともに納税者を支持する判断がなされましたが、既に国税側は最高裁への上告を行っているとのことであり、最終的な結論が出ているとはいえません。

しかしながら、少なくとも高裁においては、法形式が整えられた匿名組合スキームであれば租税を回避する目的でスキームを組成したとしても、直ちに経済的実質に着目して法形態の「認定」による課税処分を行うことは適当ではない(=換言すれば、法形式が有効に整えられている場合には、法形式に基づき0%課税として取扱われる可能もある)という判断が示されたと考えられます。

さらに、法形式を税務上も尊重するという考えは他の租税回避のリスクがあると考えられるスキームのあり方についても影響を与えます。クロスボーダー取引に関する税務上の取扱いについては、多様な取引に対応することが困難であること等の理由から、統一的な税体系が十分に構築されておらず、これまで必要以上に「国際的租税回避の観点」が重要視されてきたのかもしれない。

最高裁の判断を待つ必要はありますが、本件クロスボーダー匿名組合の判例を前提とする限りには、法形式に十分な有効性が認められる場合には、結果的に税負担を回避するスキームとなったとしても、税務上も是認される事例が増加するののかもしれない。

この記事についてのお問い合わせは、下記の者までお気軽にお問い合わせください。

西田 宏之 Tel.(03-3506-2026) Fax(03-3506-2200)

2007年10月現在

国名	都市名	氏名	国番号	直通電話番号	FAX 番号	
アメリカ	アトランタ	大田 恵尉	1	404-817-5386	404-817-4333	
	コロンバス	耕田 一英	1	614-232-7348	866-445-3070	
	サンノゼ	田中 重信	1	408-947-6621	866-305-3219	
	シカゴ	大場 良	1	312-879-5057	866-735-2427	
	ダラス	佐久 信子	1	214-969-8475	214-969-8957	
	ニューヨーク	矢内 訓光	1	212-773-7050	212-773-5504	
	ホノルル	三澤 照子	1	808-535-6925	808-535-6888	
	ロサンゼルス	小山 道明	1	213-977-3646	866-376-4144	
	ロンドン	滝澤 徳也	44	207-951-5335	207-951-5699	
イタリア	ミラノ	切手 崇博	39	02-80669230	02-89010199	
	ローマ	熊木 美哉子	39	06-32475571	06-32475594	
インド	ニューデリー	藤野 美樹	91	124-4644316	124-464-4050	
インドネシア	ジャカルタ	濱田 幸子	62	21-5289-5015	21-5289-5150	
オーストラリア	アデレード	坂井 秋一	61	8-8233-7095	8-8231-8050	
	シドニー	菊井 隆正	61	2-9248-5986	2-9248-5205	
	メルボルン	堀口 寿人	61	3-9288-8857	3-8650-7970	
	パース	マルガット尚子	61	8-9429-2410	8-9429-2433	
オランダ	アムステルダム	富永 英樹	31	20-549-7723	20-546-6427	
韓国	ソウル	キム・サユル	82	2-3787-6841	2-761-5084	
グアム	タムニング	オスカー・宮下	1	671-649-8787	671-649-3920	
シンガポール	シンガポール	木内 達也	65	6309-6841	6532-7662	
スイス	チューリッヒ	鈴木 桂	41	58-286-35-94	58-286-47-23	
スペイン	マドリッド	野口 倫子	34	91-572-7753	91-572-7270	
タイ	バンコク	山本 隆司	66	2-264-0777 代(内 4402)	2-264-0790	
台湾	台北	波多野 好一	886	2-2720-4000 代(内 1652)	2-2757-6469	
チェコ	プラハ	富永 和晃	420	225-335-552	225-335-222	
	上海	岡崎 隆造	86	21-2405-2218	21-5407-5507	
		笠原 健司	86	21-2405-2624	21-5407-5507	
	北京	松田 博司	86	10-5815-3317	10-8518-8298	
	広州	石丸 整行	86	20-2881-2888	20-2881-2618	
	大連	藤田 健二	86	411-8252-8999	411-8210-8968	
	香港	重富 由香	852	2629-3907	2118-4346	
	ドイツ	デュッセルドルフ	国吉 卓司	49	211-9352-10316	211-9352-18026
			梅田 健二	49	211-9352-13461	211-9352-18026
フランクフルト		高橋 存根	49	6196-996-27437	6196-996-27295	
	ミュンヘン	林 浩之	49	89-14331-13635	211-9352-18026	
フィリピン	マニラ	瀧 龍太郎	63	2-894-8344	2-818-1377	
フランス	パリ	遠藤 仁	33	1-46-93-62-18	1-58-47-14-33	
ベトナム	ハノイ	浅利 昌克	84	4-8315100 代(内 6152)	4-8315090	
ベルギー	ブリュッセル	吉田 哲也	32	2-774-9556	2-774-9090	
ポーランド	ワルシャワ	神山 敏蔵	48	22-557-7558	22-557-7001	
マレーシア	クアラルンプール	中村 頼之	60	3-7495-8495	3-2095-7043	
メキシコ	メキシコシティ	松田 佳行	52	55-5283-1482	55-1101-8461	
ロシア	モスクワ	加藤 幹也	7	495-755-9684	495-755-9710	

If you have any questions or comments, or if there were any changes in the mailing list, please let us know.

このニュースレターに関するご質問・ご意見、または送付先の変更等ございましたら御連絡ください。

To: Midori Hizume (樋爪みどり)

Tel: 81/3-3506-2452

Fax: 81/3-3506-2554

E-mail: midori.hizume@jp.ey.com

