

2008 年 7 月 4 日

「移転価格事務運営要領」(事務運営指針)の一部を改正する案及び「連結法人に係る移転価格事務運営要領」(事務運営指針)の一部を改正する案に対する意見

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人

近年の日系企業は、より一層の事業の海外展開を図る一方で、経営・財務・無形資産管理等の集中化を図っていることから、企業グループ内の役務提供取引が増えてきています。そのため、無形資産取引と同様に、移転価格税制上の取扱いの明確化は喫緊の課題であると認識しています。

今回の事務運営指針の改正案では、移転価格税制上の役務提供取引と寄附金課税の取扱いを中心に整備が試みられていて、取扱いの明確化という点においてはかなりの改善がなされているものと思料いたしますが、依然として不明瞭な点もあり、また、納税者の予見可能性に資するという観点からも、以下の点についてコメントさせていただきます。

なお、「移転価格事務運営要領」及び「連結法人に係る移転価格事務運営要領」の二つに関する改正案についてコメントを求められていますが、共に同様の改正案が提示されていますので、特段の記載が無い場合には「移転価格事務運営要領」の改正案についてコメントさせていただきます。

2-7 「主として」に戻したうえで、その文言の意味を明確化

(理由)

「主として」から「業として」への改正は、2-7のセーフハーバー・ルールが適用できる場合を明確にする点にあると思料いたしますが、「業として」という文言の具体的意味が不明確なために、結果として2-7を適用できる場合を狭めてしまう恐れがあります。

例えば、将来の事業の多角化を見据えて定款には「貸金業」が事業目的として規定されているが、実際には他の事業に関連して子会社や取引関係先に金銭の貸付等を行っている場合は、その金利収入が当該他の事業の収入と比較して少なくとも税務調査で「金銭の貸付を業としている」と判断され、2-7の適用を否認されるかもしれません。従いまして、現行の文言の「主として」に戻した上で、例えば、「主として」とは利子収入がそれ以外の収入の20%(この%は法人税法施行令142条の3第2項の利子所得に対する控除対象外国法人税の特例の規定を参考にしている)以上の場合をいう」といった文言の意味を規定に追加すべきであると考えます。

2-9(1) 経済的又は商業的価値を有しているか否かの判断基準の明確化、その判断主体が役務提供を受ける側であることの明確化、単にグループの一員であることにより付随的な便益を受ける場合の取扱いの明記、外国政府による役務提供対価に係る支払規制がある場合の取扱いの明記

(理由)

移転価格税制の対象となる役務提供取引に該当するか否かを判断する基準を「有償性があるか否か」から「国外関連者にとって経済的又は商業的価値を有しているか否か」に変更されていることについては、役務提供を受ける側の子会社の立場に立って、当該役務提供が経済的又は商業的価値を有するか否かで判断されるようになり、親会社の論理(都合)で行われた役務提供に対して、親会社が税務当局から対価の請求漏れを指摘することはかなり減少するのではないかと予想されることから評価できます。

しかしながら、役務提供を受ける側からの便益判断であることをより明確にするため、「具体的には」で始まる後段において、「業務の必要性から進んで」という文言を挿入すべきであると考えます。具体的には、「当該国外関連者と同様の状況にある非関連者が他の非関連者からこれと同じ活動を受けた場合に『業務の必要性から進んで』対価を支払おうとするか、又は当該国外関連者が当該活動を受けなかった場合に『業務の必要性から進んで』自らこれと同じ活動を行おうとするか」とするのがよいと考えます。

また、OECD「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」(7・13)でも謳われているとおり、国外関連者が単にグループの一員であることにより付随的な便益を受けている場合には(いわゆる「受動的関係、Passive association」)、当該国外関連者はグループ内役務提供を受けていると看做されるべきではないと考えますので、今回の改正でこの点も明文化をする必要があると考えます。

更に、今後の更なる企業活動のグローバル化の進展を考慮する際、国によっては政府規制等により経営・財務・業務・事務管理上の活動が役務提供取引と取扱われない場合があるので、そのような場合に、本邦移転価格税制上どのように取扱うのかを明記していただくことを希望いたします。

2-9(1)ル 出向者に係る事務の除外

(理由)

役務提供の例として「従業員の給与、保険等に関する事務」が追加されることについて、親会社がシェアード・サービス・センターとして国外関連者の従業員に係る給与、保険等に関する事務を実施する場合に、役務提供に該当することがあることを明記することについて特に異論はありませんが、親会社からの出向者に対して出向元である親法人が提供する給与、保険等に関する事務については、出向者と親法人との雇用契約に基づくものであることから、当該事務は対象から除外されることを明記すべきであると考えます。

2-9(1)ヲ「広告宣伝」を例から削除

(理由)

事例23の解説において、当該広告宣伝の具体的な業務の例示で、「国外関連者のホームページの製作」を挙げており、もし今回の追加がそうした企画や製作に係るものに限定したものを想定しているのであれば、既存の例の「イ 企画又は調整」に含めれば十分であり、敢えて「広告宣伝」として新たな例を追加することは、広告宣伝活動がブランド等の所有者によって無形資産の構築等のために行われることが大半で役務提供という概念に馴染まないことから、削除すべきであると考えます。

2-9(3) 重複する業務は役務提供取引に該当しないことを明示すること、及び、例外の「一時的なもの」と「リスクのためのチェック」の記述の削除

(理由)

重複する役務提供について、従来の規定は、原則として、重複する役務提供は有償性がないとした上で、例外として、一時的或いはリスクを減少させるための重複する役務提供は有償性があるとしていましたが、改正案では原則と例外が逆になっています。しかしながら、2-9(1)の改正を踏まえると、重複する業務は役務提供を受ける側からは当然に価値の無いものと判断されるはずなので、重複する業務は役務提供取引に該当しないと明示すべきであると考えます。更に、これまで例外とされていた「重複が一時的なもの」と「事業判断の誤りに係るリスクを減少するための重複チェック」についても、役務提供を受ける側からは同じく価値の無いものと判断されるので、削除すべきと考えます。

2-9(4) 親会社としての義務が課されている活動に関する網羅的な記載の追加、及び、親会社の行う子会社の経営管理は投資保全のための株主活動であり、例外は子会社のために行うことが「主たる目的」であり「子会社側の都合で子会社が対応出来ない」場合であることを明記

(理由)

株主として行う役務提供について、「株主として自らのためにやる役務提供」と「株主の立場を超えて専ら子会社のためにやる役務提供」との線引きを明確化する試みは評価されます。

ただし、イ及びロの具体的な記述では、他にも親会社として法的に義務が課されている活動が存在する(各種の規制)ことから、「親会社として各国の法規制に基づいて対応しなくてはならない活動」といった網羅的な記載を追加すべきと考えます。

また、「親会社の子会社等に対する投資の保全を目的とした活動が、当該子会社等の経営管理に係るものである場合には、当該活動は役務の提供に該当することに留意する。」と規定していますが、「子会社の経営管理に係るもの」との概念は広範であり明確ではありません。

親会社が子会社の経営状況がどのようになっているのかを管理することは、株主として投資保全のために当然のことであるため、当該子会社等の経営管理を「主たる目的」とし、「子会社の経営管理部門等の人員不足等により子会社が対応できない場合に親会社が子会社等によって変わって行う場合」に限定すべきであり、そのような場合であれば、2-9(1)の「経済的又は商業的価値」の規定、2-9(3)の「重複する役務提供」の規定と整合的となると考えます。

更に(注)に記載されている、特定の業務に係る企画、緊急時の危機管理、技術的助言については投資の保全等のために株主として自らのために行う活動とも考えられ、具体的な例示として相応しくなく、削除すべきと考えます。また、一定の限度を超えた借入或いは投資等について、子会社から提出された上申に関して親会社が行う稟議手続き等についても、親会社の投資の保全活動であることから、株主としての活動として明記すべきと考えます。

2-9(5) 内外無差別或いは相互主義の観点からのコメント

(理由)

これまで国内の親会社が海外の子会社に役務提供を行う場合の視点で役務提供取引が規定されていましたが、新たに海外の親会社が国内の子会社に役務提供を行う場合の視点も追加され、内外無差別或いは相互主義的な観点からも評価されます。

2-9(6) 実態等が確認出来ない時でも安易に国外関連者寄附金とすべきではない

(理由)

役務提供の実態等を示す書類等の提示又は提出を求めること自体は正当な要求であると思料いたします。ただし、役務提供は、元々、その実態等だけでなく、その価値についても確認が困難な場合が多いと考えられることから、その実態等が確認できないからといって安易に措置法第66条の4第3項(寄附金の損金不算入規定)を適用するのではなく、慎重な対応が必要と考えます。国外関連者との間における国外関連取引が存在する場合には、措置法第66条の4第1項に規定されているとおり移転価格税制が適用されると考えます。

何らかの役務提供が行われている場合に、移転価格課税を排除して寄附金課税を行うことには疑問があり、寄附金課税を行う際の基礎となる時価の算定は極めて困難であり、時価の算定を行わないで寄附金課税をすることがあってはならないと考えます。その点、移転価格課税は、独立企業間価格という具体的な算定方法が規定されていることから、より合理的な課税が可能になると考えられ、安易に寄附金課税に傾倒することは避けるべきであると考えます。

2-10(2)ロ「事業活動の重要な部分」の判断基準明確化

(理由)

「事業活動の重要な部分」について、事例23の解説において「利益の獲得に大きく貢献する活動や事業の成否を決定付けるような活動等」とされていますが、役務提供を受ける側にとって利益の獲得に大きく貢献するか否か、事業の成否を決定付けるか否かの判断が納税者と当局との間で異なることがないよう、明確で客観的な判断基準や具体的な事例の公表を行うべきと考えます。

2-10(2)ハ「相当部分」の明確化

(理由)

「相当部分」について、事例23の解説において「役務提供を行った側の原価又は費用の額の概ね50%以上の部分」と規定されていますが、相当部分がより明確となるよう規定の本文に「50%以上」

と記述すべきと考えます。また同じ費用でも、原価と費用の両方に含まれる場合もあるので、「原価及び費用」とすべきであると考えます。

2-10(2)ニ 規定の削除

(理由)

イで掲げられている役務提供は、自己の無形資産が使用されることがないという前提に立って、総原価を独立企業間価格とすることができる特例の適用要件の一つにしているのであるから、二の規定はその前提を覆すことになってしまいます。したがって、二の規定を削除すべきと考えます。

2-9、2-10共通 役務提供取引と他の国外関連取引がある場合の取扱いに関する規定の創設

(理由)

事前に設定していた移転価格ポリシー等に基づいて算定した役務提供取引の対価を考慮に入れて納税者が他の国外関連取引に係わる目標利益率(レンジ)を設定している場合に、後から税務当局に役務提供取引を認定されると、国外関連者に対して追加で費用が計上されることとなり、その国外関連者の利益率が当初設定していた利益率(レンジ)を下回る場合があります。

上記のような場合には、下回った分だけその他の国外関連取引の移転価格も調整するという取扱いの規定を設けるべきであると考えます。

2-19イ 資産の販売等に係る収益を計上しなかったとして安易に寄附金課税を行うべきでないこと、対価を収受していなくても価格ゼロとして移転価格税制で検討すべきこと、国外関連者寄附金となるか否かの判断において国外関連者の事業状況等に配慮すべきこと

(理由)

資産の販売等に係る収益の計上を行っていなかったとしても、国外関連者の事業状況(独立企業原則に基づく)、市場の状況、経済的又は商業的価値等を総合的に勘案して収益に計上しなかったものと考えられ、子会社に経済的な利益の贈与又は無償の供与を行ったのではない場合が多いと考えられます。

例えば、子会社に技術供与を行う場合において、当該技術が子会社に定着せず、赤字が発生した場合、当該親会社はロイヤリティの収受(役務提供の対価の収受もしかり)はできないと考えられます。役務提供や無形資産供与を受ける側での経済的又は商業的価値から判断し、その対価がゼロとなる場合が当然にあります。

単に資産の販売等に係る収益を計上しなかったとして寄附金課税を行うことは適切ではなく、資産の譲渡等が行われている場合には、当該対価ゼロが独立企業間価格として適切であるか否か全ての取引状況を勘案し、移転価格税制の下で検討が行われるべきです。

措置法66条の4第3項により国外関連者寄附金となるのは、当該役務の無償提供や無形資産の無償供与が国外関連者の事業状況(独立企業原則に基づく)、市場の状況、経済的又は商業的価値等の検討を全く行わずに行われている場合に限定すべきであると考えます。

2-19ロ、ハ 規定の削除

(理由)

税法上、寄附金は、「金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与をした場合における贈与時又は供与時の価額」(法人税法37条7項)、「資産の譲渡又は経済的利益を供与した場合、その譲渡又は供与の対価が時価に比して低いとき、時価との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額」(法人税法37条8項)の2つが定義されています。

7項の寄附金は上記のとおり「取引の対価」の概念がなく、よって移転価格課税の対象とならないため、措置法66条4第3項で国外関連者寄附金として別に規定されています。一方で8項の寄附金の対象となる取引の範囲は、移転価格税制の対象範囲と同じであり、措置法66条の4第3項の国外関連者寄附金が7項の寄附金に限定されていることから、8項の寄附金の対象となる取引が国外関連者間で行われた場合には、移転価格課税を適用し、寄附金課税は適用すべきでないと考えます。

今回の改正案のロ、ハは7項の寄附金には該当しないため、措置法66条の4第3項の規定の適用の余地は無く、削除すべきと考えます。

2-19(注) 子会社支援の内容明確化

(理由)

(注)では、基本通達9-4-2との関係を述べていますが、子会社支援とは何かを明確にすべきです。子会社が財政的な支援を必要とする理由には様々なものがあると考えられ、子会社側の経営上の理由等によるのか、親会社との取引によって経営が上手く行かないのか、明確に区別すべきです。後者であれば親会社との国外関連取引に係る取引条件等が起因していると考えられ、そもそも寄附金の問題ではなく、移転価格税制の問題と考えます。

2-20 価格調整金として認められるか否かの判断は、結果損益や支払に至った経緯を重要視すべき

(理由)

改正により、価格変更に関する事前の取決め等がない場合、価格調整金として認められず、寄附金として取り扱われるリスクの増加が懸念されます。国外関連取引を起因として発生した取引価格の修正は移転価格税制の中で判断されるべきと考えます。

法人と国外関連者との国外関連取引に起因して(独立企業間価格で行われていないことを起因として)発生した国外関連者の財務状況の回復のための価格修正は、たとえ、遡及変更されたとしても寄附金課税が行われる余地は存在しないと考えます。

国外関連取引の結果損益や価格調整金を支払うに至った経緯が重要視されるべきであり、形式的に契約等が整っているか否かを重要視すべきではないと考えます。よってこの規定を現行のままにすべきと考えます。

5-2(2) 事前確認の申出期限を現行通りとすること、及び、事前確認を税務調査に優先すべきことの明記

(理由)

事前確認の申出期限を、確定申告書の提出期限から、最初の事業年度開始の日の前日に変更していますが、変更の理由が明確ではなく、諸外国の提出期限とのバランスを考えても、期限を早める必要があるとは考えられず、現行のままにすべきと考えます。

また事前確認制度の利用準備では、独立企業間価格の算定をはじめ極めて専門的、技術的側面の強い作業もあることから時間を要する場合もあり、そうした申請までの準備期間に税務調査を受けるといったような場合も起こり得ます。米、豪等諸外国での事前確認制度の運用状況を踏まえ、わが国でも上記のような合理的な理由のある場合には、納税者の事情を十分に考慮し、事前確認申請が税務調査に優先することを規定すべきと考えます。

審査事務と調査事務が同時に生じることは、納税者にとっても、税務当局にとっても対応人員や時間が非効率であり、移転価格税制がペナルティで無いことや、課税後の相互協議の結果としての還付加算金を考慮すると、課税権の確保の理論的な説得力はないと考えます。

事例25 この事例の削除

(理由)

上記、2-19イ、(注)での説明の通り、子会社側の事業状況等を十分に勘案し、そもそも親会社の役務提供が子会社にどの程度の価値を生んだのか、移転価格税制の下で検討すべきものと考えられることから、事例として相応しくなく、削除すべきであると考えます。

【本件に関するお問い合わせ先】

高橋 宏幸 (Manager)

Tel: 03-3506-2635

E-mail: hiroyuki.takahashi@jp.ey.com