

2009年 4月-1

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人
日本

Newsletter

国税庁「上場有価証券の評価損に関するQ&A」について
我が国における移転価格税制上の役務提供取引の取扱い
中国税制アップデート 移転価格税制

Contents

- ▶ 国税庁「上場有価証券の評価損に関するQ&A」について
 1. 株価が50%相当額を下回る場合における株価の回復可能性の判断基準
 2. 監査法人のチェックを受けて継続的に使用される形式的な判断基準
 3. 株価の回復可能性の判断の時期
 4. 株価の回復可能性の判断基準に該当した場合の評価損否認金の取扱い
- ▶ 我が国における移転価格税制上の役務提供取引の取扱い
 1. グループ内役務提供の定義
 2. グループ内役務提供の独立企業間価格の算定
 3. 国外関連者が行う役務提供への適用
- ▶ 中国税制アップデート 移転価格税制
 1. 背景
 2. 実施規則の内容

2009年4月3日に、国税庁より「上場有価証券の評価損に関するQ&A」が公表されました。

このQ&Aにおいては、上場有価証券の評価損の損金算入の適否を判断する際の参考事例が示されました。本号では、このQ&Aのポイントについて要約して解説致します。

また、本号では、移転価格税制上の役務提供取引の取扱いについて、解説致します。

さらに、中国において、2009年1月8日に公布された「特別納税調整実施規則」における重要なポイントについて解説致します。

国税庁「上場有価証券の評価損に関するQ&A」について

平成 21 年 4 月 3 日に、国税庁より「上場有価証券の評価損に関する Q&A」(以下「Q&A」といいます。)が公表されました。

上場有価証券の評価にあたり、会計上は減損処理を行っていても、税務上は自己否認するケースも見受けられるようです。

与党の国際金融危機対応プロジェクトチームが平成 21 年 3 月 31 日に取りまとめた「金融証券市場への追加対策」によると、このような状況に対応するため、「会計上減損処理を行った納税者が、税務上損金算入する場合には、その否認を原則として避けられるよう、判断基準を明確化すべきである。」と記されています。

そして、この「金融証券市場への追加対策」を受けて、その適否を判断するに当たって参考になると考えられる事例として、国税庁から以下の 4 項目に関する Q&A が公表されました。

- ▶ 株価が 50%相当額を下回る場合における株価の回復可能性の判断基準
- ▶ 監査法人のチェックを受けて継続的に使用される形式的な判断基準
- ▶ 株価の回復可能性の判断の時期
- ▶ 株価の回復可能性の判断基準に該当した場合の評価損否認金の取扱い

なお、法人税法上の上場有価証券等に関する規定は、以下のとおりとなります。

法人の所有する上場有価証券等(取引所売買有価証券、店頭売買有価証券、取扱有価証券及びその他価格公表有価証券(いずれも企業支配株式(注1)に該当するものを除きます。))について、その価額が著しく低下し、帳簿価額を下回ることとなった場合で、法人が評価換えをして損金経理によりその帳簿価額を減額したときは、帳簿価額とその価額との差額までの金額を限度として、これらの評価替えをした日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することが認められています(法第33②、法第68①ニイ)。

(注1) 企業支配株式とは、法人の特殊関係株主等がその法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の 20%以上に相当する数又は金額の株式又は出資を有する場合におけるその特殊関係株主等の有するその法人の株式又は出資をいいます(法第119の2②ニ)。

さらに、上場有価証券等の著しい価額の低下の判定については、法人税基本通達9-1-7において、以下のように定められています。

(上場有価証券等の著しい価額の低下の判定)

9-1-7 令第68条第1項第2号イ《上場有価証券等の評価損の計上ができる場合》に規定する「有価証券の価額が著しく低下したこと」とは、当該有価証券の当該事業年度終了の時点における価額がその時の帳簿価額のおおむね 50%相当額を下回ることとなり、かつ、近い将来その価額の回復が見込まれないことをいうものとする。(平12年課法2-7「十六」、平17年課法2-14「九」により改正)

(注)1 同号イに規定する「第119条の13第1号から第3号までに掲げる有価証券」は、法第61条の3第1項第1号《売買目的有価証券の期末評価額》に規定する売買目的有価証券か否かは問わないことに留意する。

2 本文の回復可能性の判断は、過去の市場価格の推移、発行人の業況等も踏まえ、当該事業年度終了の時に行うのであるから留意する。

1. 株価が50%相当額を下回る場合における株価の回復可能性の判断基準

Q&Aにおいては、評価損の損金算入が認められるための判断基準について、株価の回復可能性の判断のために画一的な基準を設けることは困難であるとしつつも、過去の市場価格の推移や市場環境の動向、発行人の業況等を総合的に勘案した合理的な判断基準が示される限りにおいては、税務上その基準は尊重される、と解説しています。また、有価証券の損金算入時期としては、これらの合理的な判断がなされる事業年度で損金算入が認められることになるため、必ずしも、株価が過去2年間にわたり帳簿価額の50%程度以上下落した状況(一般的に実務上の判断基準として用いられている状況)でなければ、損金算入が認められないということではない、としています。

なお、法人が独自に株価の回復可能性の判断を行うことが困難な場合においては、発行人に係る将来動向や株価の見通しについて、専門性を有する客観的な第三者の見解があれば、これを合理的な判断の根拠のひとつとすることも考えられる、としています。専門性を有する客観的な第三者の見解としては、以下の項目が例示されています。

- ▶ 専門性を有する第三者である証券アナリストなどによる個別銘柄別・業種別分析や業界動向に係る見直し
- ▶ 株式発行人に関する企業情報、など

2. 監査法人のチェックを受けて継続的に使用される形式的な判断基準

Q&Aにおいては、法人が策定した株価の動向に関する一定の形式基準に基づく判断は、それが評価損の損金算入が与える繰延税金資産への影響といった税効果会計等の観点から、株主や債権者などの利害関係者の保護のために財務情報の信頼性を確保する責務を有する独立の監査法人のチェックを受けたものであれば、客観性が確保されていると考えられる、と解説しています。そして、その基準が継続的に使用されているのであれば、恣意性が排除されていると考えられることから、税務上の損金算入の判断としても合理的なものと認められるとしています。

また、企業会計上は、時価のある有価証券については、時価が取得原価に比べて50%程度以上下落した場合には、合理的な反証がない限り、取得価額まで回復する見込みがあるとは認められないとして、評価損の計上(減損処理)を行わなければならないとされています(金融商品会計に関する実務指針91項)。したがって、この企業会計上の減損処理の基準と、前述の監査法人のチェックを受けて継続的に使用される形式基準とは異なることが想定されるとしています。その際には、会計上の減損処理の時期と税務上の損金算入の時期が異なるケースもあるとしています。なお、当然のことですが、自社の業績に応じて、形式基準を変更したり、取りやめたりすることは、合理的な判断とは認められないと、解説しています。

(注2)「自社の監査を担当する監査法人によるチェック」とは、税効果会計等の観点から、株主や債権者など利害関係者を有する第三者の保護のために財務情報の信頼性を確保する責務を有する独立の監査法人や公認会計士が行うその責務に裏付けられた監査の一環として行われるものを指しています。このため、監査法人等による関与であっても、その関与が自社の経営のためのコンサルタント業務のみの場合や会計参与や税理士による関与などのように利害関係を有する第三者の保護のために行われる監査には当たらないものは、これには該当しないと、解説しています。

3. 株価の回復可能性の判断の時期

Q&A においては、株価の回復可能性の判断の時期は、法人税基本通達 9-1-7(注 2)にもあるとおり、株価の回復可能性の判断は、あくまでも各事業年度末時点において合理的な判定基準に基づいて行うものであり、一旦評価損として損金算入した処理をその後の株価の上昇などにより遡って是正する必要はない、としています。

4. 株価の回復可能性の判断基準に該当した場合の評価損否認金の取扱い

Q&A においては、評価損否認金(過去の事業年度において有税で減損処理した金額)について、税務上の合理的な判断基準に該当することとなった事業年度において申告調整により損金の額に算入した場合には、この処理をもってその事業年度において評価損として取り扱うこととされるとして、法人税基本通達 9-1-2(評価損否認金等のある資産について評価損を計上した場合の処理)の取扱いを、改めて確認しています。

また、この場合の税務上の合理的な判断基準に該当することとなった事業年度における損金算入額は、その事業年度末の帳簿価額と株価の差額に達するまでの金額としています。

なお、税務上、評価損として損金算入される金額は、あくまでも損金経理した金額に限られますので、会計上減損処理をしていない金額についてまでも、損金算入することは認められないとしています。

▶ 上記は、以下の国税庁の平成 21 年 4 月「上場有価証券の評価損に関するQ&A」を参照して作成しています。

<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/090400/index.htm>

以上のことから、上場有価証券の評価損を損金の額に算入する際の判定にあたっては、法人が客観的かつ恣意性を排除した資料に基づいて回復見込の判定を行っていることが重要であると考えられます。そして、これらの判定のための根拠資料を整理し保管しておくこともまた不可欠であると考えられます。

我が国における移転価格税制上の役務提供取引の取扱い

ーグループ内役務提供取引を中心としてー

役務提供の取扱いについては、平成14年6月に、「事務運営要領の制定について(事務運営指針)(平成13年6月1日付)」が改正され、2-10「企業グループ内における役務提供の取扱い」が新たに追加され、その後、平成20年10月22日付の改正(以下「平成20年度改正」といいます。)で取扱いの明確化等が図られました。

本号では、平成20年度改正後のグループ内役務提供を中心に、本来業務に付随した役務提供取引及び本来業務に付随した役務提供取引以外の役務提供取引について説明します。

グループ内役務提供については、グループ内役務提供に該当するか否かの問題と独立企業間価格の算定方法の問題に分けて説明します。

1 グループ内役務提供の定義

(1) 経済的又は商業的価値(事務運営要領 2-9(1))

従来の事務運営要領では、グループ内の役務提供が行われたか否かについて、「有償性」を判断基準として掲げていましたが、平成20年度改正においては、国外関連者にとって「経済的又は商業的価値」を有するかどうかを判断基準とすることに変更されました。これは、OECD移転価格ガイドラインの表現と異なる「有償性」という概念よりも、OECD移転価格ガイドライン7.6で用いられている「経済的又は商業的価値」という表現が適切であると判断したものと考えられます。

また、具体的には、その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対価を支払うかどうか、又は当該法人がその活動を行わなかったとした場合に国外関連者自らが同じ活動を行う必要があると認められるかどうかにより判断するとしています。

グループ内役務提供の中でも、「その役務提供が特定の構成企業の特定の必要を満たすために行われる場合」には、役務提供がなされたか否かを決定することは比較的容易ですが、特定の構成企業の特定の必要を満たすことが明確でないその他のグループ内役務提供については、OECDガイドライン7.7及び7.8においても指摘されているように、グループ内役務提供を構成する活動と構成しない活動とを断定的に区分することは難しいものがあります。したがって、当該活動が国外関連者に対して対価の請求をしなくてはならないグループ内役務提供に該当するか否かを慎重に判断する必要があります。

(2) グループ内役務提供の例示(事務運営要領 2-9(1))

事務運営要領は、以下の活動はグループ内役務提供に該当するとしています。

- イ 企画又は調整
- ロ 予算の作成又は管理
- ハ 会計、税務又は法務
- ニ 債務の管理又は回収
- ホ 情報システムの運用、保守又は管理
- ヘ キャッシュフロー又は支払能力の管理
- ト 資金の運用又は調達
- チ 利子率又は外国為替レートに係るリスク管理
- リ 製造、購買、物流又はマーケティングに係る支援
- ヌ 従業員の雇用、配置又は教育
- ル 従業員の給与、保険等に関する事務
- ヲ 広告宣伝(りに掲げるマーケティングに係る支援を除く。)

(注)平成 20 年度改正において、ヌからヲの下線部分が追加されました。

上記は、会計、税務、法務あるいは企画、調整、管理といった広い概念を使用していますので、各種の活動がグループ内役務提供に該当すると考えられますので慎重な検討が必要です。

平成 20 年度改正で追加された、従業員の配置、給与、保険等に関する事務については、出向者とそれ以外の者とは区分して考える必要があると思われます。出向者に関しては、出向者と親会社間の雇用契約に基づくものですので出向者の配置、給与、保険等に関する事務はグループ内役務提供には該当しないものと考えられます。国外関連者との雇用契約に基づく国外関連者の従業員に限って、このような事務を行った場合には、グループ内役務提供が存在すると考えられます。また、広告宣伝に関しては、グローバルな広告宣伝は親会社が自らのブランドイメージ向上のために行うものであり、国外関連者が所在地国の国内市場向けに行う広告宣伝とは区別することが合理的と考えられます。したがって、国外関連者が所在地国の国内市場向けに行う広告宣伝に関して、その企画・立案、広告代理店との交渉等を親会社が行っている場合には、グループ内役務提供に該当する可能性がありますので注意が必要となります。

(3) 定常的に利用可能な役務の提供(事務運営要領 2-9(2))

事務運営要領においては、定常的に利用可能な役務の提供について、「法人が、国外関連者の要請に応じて随時役務の提供を行い得るよう人員や設備等を利用可能な状態に定常的に維持している場合には、かかる状態を維持していること自体が役務の提供に該当することに留意する。」と規定されています。

経営、財務、技術、法律及び税務に関する助言や支援といったサービスを要請に応じて、いつでもグループの構成企業に提供する用意がある場合には、それ自体がグループ内役務提供に該当するとの考え方が採られています。

また、法人の内部に人員や設備等を維持していない場合であっても、随時相談が受けられるために外部の法律事務

所や会計事務所と顧問契約をしていれば、それも対象となると考えられますので注意が必要となります。

(4) 国外関連者にとって経済的又は商業的価値を有しないものの事例(事務運営要領 2-9(3))

事務運営要領においては、法人が国外関連者に対し行う経営・財務・業務・事務管理上の活動が、役務の提供に該当するかどうかを検討するにあたり、以下の①及び②については、経済的又は商業的価値を有するものではないことからグループ内役務提供には該当しないとしています。

①重複役務提供(事務運営要領 2-9(3)イ)

事務運営要領においては、「法人が国外関連者に対し、非関連者が当該国外関連者に行う役務の提供又は当該国外関連者が自らのために行う経営・財務・業務・事務管理上の活動と重複する活動(以下「重複役務提供」といいます。)」は、国外関連者にとって経済的又は商業的価値を有するものではない、と規定されています。ただし、例外として、次の場合は、重複役務提供からは除かれています。

- ▶ 重複が一時的であると認められる場合
- ▶ その重複する活動が事実判断の誤りに係るリスクを軽減させるために手続上重複して行われるチェック等であると認められる場合

重複が一時的である場合とは、企業グループがその経営機能を集中化するために再編成中にある場合が考えられます。

また、事実判断の誤りに係るリスクを軽減させるために手続上重複して行われるチェックについて、OECD 移転価格ガイドライン 7.11 では、(例えば、ある事項について法律上の別の見方を得ることによって)事業判断の誤りに係るリスクを減少させるためにあえて重複して行う場合としていますのでこの点に留意する必要があります。

②株主活動(事務運営要領 2-9(3)ロ)

事務運営要領においては、「国外関連者に対し株主としての地位を有する法人が、専ら自らのために行う株主としての法令上の権利の行使又は義務の履行に係る活動(以下「株主活動」といいます。)」で、次に掲げるものについては、国外関連者にとって経済的又は商業的価値を有しないものとされています。

- ▶ 親会社を実施する株主総会の開催や株式の発行など、親会社が遵守すべき法令に基づいて行う活動
- ▶ 親会社が金融商品取引法に基づく有価証券報告書等を作成するための活動(親会社の子会社等に対して行う特定の業務に係る企画、緊急時の管理、技術的助言、日々の経営に関する支援等は、株主としての地位を有する者が専ら株主として自らのために行うものとは認められないことから、株主活動には該当しません。また、親会社の子会社等に対する投資の保全を目的として行う活動で、かつ、当該子会社等にとって経済的又は商業的価値を有するものは、役務の提供に該当することとされています。)

親会社は、投資の保全を目的として各種の業務を行う必要があることから、そうした活動が株主活動であるのかグループ内役務提供であるのかを明確に区分して考える必要があります。投資の保全のために、各種の資料情報の収集、分析、国外関連者の経営状況の分析、国外関連者の投資活動のコントロール等幅広い活動が行われると考えられますが、その場合には、「国外関連者等にとって経済的又は商業的価値をもたらしているか否か」を基準として検討し、

国外関連者に経済的又は商業的価値をもたらしていない場合には、株主活動に該当し、国外関連者に経済的又は商業的価値をもたらしている場合にはグループ内役務提供に該当することになりますので注意が必要となります。

2 グループ内役務提供の独立企業間価格の算定

(1) 本来の業務に付随する役務提供

本来の業務に付随する役務提供の独立企業間価格は、従来と同様に、措置法通達66の4(6)-5に定める方法(独立価格比準法と同等の方法及び原価基準法と同等の方法)のいずれも適用できない場合には、当該役務提供の総原価の額を独立企業間価格とすることができます。

(2) 本来の業務に付随する役務提供以外の役務提供

今回の改正において、本来の業務に付随する役務提供以外の役務提供についても、措置法通達66の4(6)-5に定める方法のいずれも適用できない場合で、次の要件の全てを満たすときには、本来の業務に付随する業務と同様の方法(独立企業間価格は総原価の額)で対価の額を決定できるとされています。

① 次に掲げる業務のいずれかに該当すること

- イ 予算の作成又は管理
- ロ 会計、税務又は法務
- ハ 債権の管理又は回収
- ニ 情報システムの運用、保守又は管理
- ホ キャッシュフロー又は支払能力の管理
- ヘ 資金の運用又は調達(事務処理上の手続きに限る。)
- ト 従業員の雇用、配置又は教育
- チ 従業員の給与、保険等に関する事務
- リ 広告宣伝(事務運営要領2-9(1)リに掲げるマーケティングに係る支援を除く。)
- ヌ その他一般事務管理

② 当該役務提供が法人又は国外関連者の事業活動の重要な部分に関連しないこと

③ 当該役務提供に要した費用が法人又は国外関連者の当該役務提供を行った事業年度の原価又は費用の額の相当部分を占めていないこと

④ 当該役務提供を行う際に自己の無形資産を使用していないこと

⑤ 当該役務提供に関連する直接費又は間接費の計算が、当該役務提供に係る従業員の従事割合や使用割合等、合理的な配分割合によっていること

これらの要件は、本来業務に付随した役務提供の要件とそれほど異なる点はありませんが、本来業務に付随した役務提供でないことから、上記②の要件(当該役務提供が法人又は国外関連者の事業活動の重要な部分に関連しないこと)が加えられています。

また、グループ内役務提供を定めている事務運営要領 2-9(1)に記載されている(イ)企画又は調整、(チ)利率又は外国為替レートに係るリスク管理及び(リ)製造、購買、物流又はマーケティングに係る支援は、本来業務に付随しない業務の例としては挙げられていませんが、これらの業務が付随しない業務として掲げられている(ヌ)その他一般事務管理に含まれる場合には、本来業務に付随した役務提供以外の役務提供となり、その他の要件を満たしている場合には、対価の額は総原価の額とすることができます。

なお、総原価の額には原則として当該役務提供に関連する直接費のみならず、合理的な配賦基準によって計算された担当部門及び補助部門の一般管理費等間接費も含まれますので注意が必要となります。

3 国外関連者が行う役務提供への適用(事務運営要領 2-9(4))

今回の改正において、上記のグループ内役務提供については、法人が国外関連者のために行う場合だけでなく、法人のために国外関連者が行う場合にも適用されることが明確化されました。

なお、事務運営要領2-9(5)では、「法人が国外関連者に対し支払うべき役務の提供に係る対価の額の適否の検討に際して、当該法人に対し、当該国外関連者から受けた役務の内容等が記載された書類等の提示又は提出を求める。この場合において、当該役務の提供に係る実態等が確認できないときには、措置法第 66 条の 4 第 3 項等の規定について検討することに留意する。」こととされていますので、役務提供を受けている実態を十分に説明できるよう書類等を準備し、寄附金課税を受けないよう注意が必要となります。

グループ内役務提供に関して、国外関連者から対価を収受する必要があることが事務運営要領で明確化されてからかなりの期間が経過していますので、対応されている企業も多いと思いますが、対応されていない企業は早急に対応する必要があるものと考えられます。

今回の改正において、従来不明確であった国外関連者に対価の請求をすべきでない株主活動と対価の請求をしなくてはならないグループ内役務提供との区分について具体的な基準が定められましたので、再度、見直しが必要となります。

また、対価の額を総原価の額とすることができる役務提供の範囲も拡大されましたので適正な対価の額となっているか否かを見直すことも必要ではないかと思われます。

なお、役務提供を受けた国外関連者の所在している相手国における課税問題もについても留意する必要があります。具合的な役務提供を受けていることを十分に証明していないとして役務提供の対価を控除可能な費用として認めない場合や役務提供の対価に対して源泉税を賦課したりされる場合等もありますので、相手国の役務提供に関する税制等の把握も必要となります。

中国税制アップデート 移転価格税制

中国では「特別納税調整実施規則」(以下、「実施規則」とする)が2009年1月8日に公布され、2008年1月1日に遡って施行されています。当規則は企業所得税法における特別納税調整、すなわち移転価格税制の詳細を規定するものです。本ニュースレターでは中国の新たな移転価格税制について解説します。

1. 背景

従来中国の移転価格税制は外資系企業を対象としており、旧外国企業所得税法に準拠して関連法規の整備が進められてきましたが、2008年に内資と外資の区分が撤廃され、両者に適用される新企業所得税法が施行されました。この企業所得税の一元化に対応する新たな移転価格税制のルールとして制定されたのが、この実施規則です。新企業所得税法には移転価格税制の大枠のみが示され、詳細な規定は含まれていないため、移転価格税制の具体的な運用については実施規則が参照されることとなります。

2. 実施規則の内容

実施規則の重要なポイントとしては、以下の3点を挙げることができます。

(1) 関連者の範囲

移転価格税制の対象となるのは、関連者間で行われる取引です。この関連者の判定について、実施規則は次のような量的な判定基準を設けています。

持分比率	一方が他方の持分の25%以上を保有する、または同一の第三者に持分の25%以上を保有される(保有の直接・間接は問わない)。
借入比率	一方の他方からの借入金が払込資本金の50%以上を占める、または一方の借入総額の10%以上について他方の保証を受けている(他方が金融機関の場合を除く)。

他国の基準と比較すると、持分比率の基準値は25%と低く設定されており、また借入比率が判定基準に含まれていることも特徴的です。結果として広範囲の企業や個人が関連者に該当することとなります。その一方で質的な判定基準も示されており、持分保有や資金提供に拠らない支配関係をカバーしています。一方が董事会等を通じて他方の経営意思を決定できる場合や、生産経営活動において他方を実質的に支配している場合にも、関連関係の認定は行われます。

関連取引については情報の開示が要請され、企業所得税確定申告書に「企業年度関連業務往来報告表」(以下、「往来報告表」とする)を添付することが義務付けられています。往来報告表には関連関係や関連取引金額を記載することとされており、2008年度分の確定申告書より添付が求められます。

(2) 同時資料の準備

上述の往来報告表とは別に、関連取引を行った企業には「同時資料」の準備も義務付けられます。同時資料には、1)組織構成、2)生産経営状況、3)関連取引の状況、4)比較可能性分析、5)移転価格算定方法の選択および使用、について記載します(記載内容の詳細については文末 11 頁の別表を参照)。

ただし次のいずれかの条件を満たす企業は、同時資料の作成義務を免除されます。

取引金額	年間の関連取引金額が有形資産の売買について 2 億人民元以下、かつ、その他の取引について 4,000 万人民元以下である。
事前確認	関連取引について事前確認を得ている。
国内取引	外国投資者の持分比率が 50%以下 ¹ であり、かつ、中国国内の関連者のみと取引を行う。

同時資料は、関連取引が発生した年度の翌年の 5 月 31 日までに作成する必要があり、税務当局から要求された場合には 20 日以内に提出しなければなりません。保管期間は 10 年間です。なお、初年度にあたる 2008 年度については、作成期限が 2009 年 12 月 31 日に延長されています。

関連取引について更正を受けて企業所得税が追徴される場合、中国人民銀行の貸付利率に 5% を加算した利率で計算した延滞金も課されます。税務当局に同時資料を提出した場合、または同時資料の作成義務の免除を理由に代替資料を提出した場合には、この 5% のペナルティ部分については免除を受けることができます。ただし事前には関連取引金額が上記の基準額を下回っている場合でも、更正後の金額が基準額を超過すれば、同時資料の作成義務は事後的に生じることになります。その際に同時資料を準備していなければ作成義務の不履行として扱われ、ペナルティの免除を受けることはできなくなります。

(3) 移転価格調査

税務当局が実施する移転価格調査については、調査対象の選定基準が指示されており、関連取引金額が大きい企業、長期的に欠損のある企業、利益水準が同業他社よりも低い企業、タックスヘイブンに所在する関連者との取引がある企業などが重点的に調査の対象とする企業の類型として示されています。一方で調査の対象外とする取引も明記されており、中国国内における関連取引に対しては、国家全体の税収を減少させていなければ原則として調査を行わないとしています。

移転価格の算定方法としては、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法、取引単位営業利益法、利益分割法等が認められています。ここで注意を要するのは、税務当局が利益水準の比較分析を行うにあたっては、関連取引に係る利益率が比較企業の利益水準レンジの中位値を下回る場合、原則として中位値以上を基準として調整するとされている点です。利益水準レンジの下半分が実質的に否認されており、企業は利益率をレンジの上半分に収める必要があります。

¹ 実施規則 15 条 3 項の「低于 50%」を直訳すると「50%未満」となります。しかし、同 114 条において、本規則における「未満」などの表現は対象数値を含むと指定されているため、ここでは「50%以下」と解されます。

実施規則に関して企業が最初に対応を迫られるのは、往来報告書の提出です。同時資料は作成期限が2009年末に延期されていますが、往来報告書についてはそのような処置はなく、2009年5月の企業所得税の確定申告時に添付書類として提出しなければなりません。また往来報告書については作成義務を免除する規定もありません。同時資料の取扱いと混同しないよう注意が必要となります。

同時資料についても初年度であることから作成に想定外の時間がかかることも考えられます。早い時期に作成を開始し、余裕を持って作業を進めていくことをお勧めします。また取引金額が小さく同時資料の作成義務がない場合でも、事後的に作成義務が発生するリスクには留意する必要があります。取引金額が基準額と接近している場合には、万一のために同時資料を準備しておくという対応も考えられます

〔別表 同時資料の記載内容〕

1)組織構成	<ol style="list-style-type: none"> 1. 企業が所属する企業グループのグローバルな組織構成および持分構成 2. 企業の関連関係の変化状況 3. 企業と取引を行う関連者の情報 4. 各関連者に適用される所得税の性質を持つ税種、税率および享受可能な優遇措置
2)生産経営状況	<ol style="list-style-type: none"> 1. 企業の業務概要 2. 企業の主要業務の構成、主要業務収入および収入総額に占める割合、主要業務利益および利益総額に占める割合 3. 企業の業界での位置付けおよび関連市場における競争環境に関する分析 4. 企業内部の組織構成状況、企業およびその関連者が関連取引において果たす機能、使用する資産および担うリスクなどに関わる情報 5. グループ企業の連結財務諸表
3)関連取引の状況	<ol style="list-style-type: none"> 1. 関連取引の種類、関与者、時期、金額、決済通貨、取引条件など 2. 関連取引の貿易方式、変化の状況と理由 3. 関連取引の業務プロセス(各段階の情報の流れ、物流および資金フローを含む)、非関連取引における業務プロセスとの比較 4. 関連取引に関わる無形資産およびそれが価格決定に与える影響 5. 関連取引の関連契約書(協議書)の副本および履行状況についての説明 6. 関連取引の価格決定に影響を与える経済法律要因に対する分析 7. 関連取引と非関連取引における収入、費用および利益のセグメント情報
4)比較可能性分析	<ol style="list-style-type: none"> 1. 比較可能性分析で考慮すべき諸要因 2. 比較対象会社が担う機能、負うリスクおよび使用する資産などの情報 3. 比較対象取引の説明 4. 比較対象情報の出所、選定条件および理由 5. 比較対象データへの差異調整および理由
5)移転価格算定方法の選択および使用	<ol style="list-style-type: none"> 1. 移転価格算定方法の選択および理由 2. 比較対象情報は選択した移転価格算定方法をサポートするか否か 3. 独立企業間取引価格あるいは利益を確定する過程での仮定および判断 4. 合理的な移転価格算定方法および比較分析結果を用い、独立企業間価格あるいは利益を確定し、独立企業間原則に則ることについての説明 5. その他移転価格算定方法をサポートする資料

4月号-2 予告

▶ 平成21年度税制改正特集

CONTACT

▶ 国税庁「上場有価証券の評価損に関するQ&A」

ジャパン ナショナル タックス部

石田 昌朗	ディレクター	03-3506-2679	masaaki.ishida@jp.ey.com
南波 洋	シニアマネージャー	03-3506-2603	hiroshi.namba@jp.ey.com
原口 太一	マネージャー	03-3506-2677	taichi.haraguchi@jp.ey.com

ジャパン ナショナル タックス部では、法令解釈の検討、課税リスク管理、税務対策および国際税務等の税務サービスを提供しています。

▶ 我が国における移転価格税制上の役務提供取引の取扱い

移転価格コンサルティング部

羽床 正秀	会長	03-3506-2419	masahide.hayuka@jp.ey.com
上原 一洋	パートナー	03-3506-2636	kazuhiro.uehara@jp.ey.com
古賀 陽子	パートナー	03-3506-2433	yoko.koga@jp.ey.com
別所 徹弥	パートナー	03-3506-3036	tetsuya.bessho@jp.ey.com
毛利 和人	ディレクター	03-3506-2223	kazuto.mouri@jp.ey.com

移転価格コンサルティング部では、日本における移転価格税務調査を含む課税当局対応、事前確認取得支援等において数々の実績を有し、以下のサービスを提供しております。

- ▶ 移転価格税務調査対応・相互協議対応
- ▶ 事前確認取得サポート
- ▶ グローバル移転価格ポリシーの構築支援
- ▶ 移転価格文書化
- ▶ 移転価格リスク分析
- ▶ TESCM(Tax Effective Supply Chain Management)における移転価格ソリューションサービス

▶ 中国税制アップデート

国際税務コンサルティング部 中国デスク

デイビット・ファン	ディレクター	03-3506-2244	david.huang@jp.ey.com(日本語対応可)
長谷川 朋美	マネージャー	03-3506-2722	tomomi.hasegawa@jp.ey.com

国際税務コンサルティング部 中国デスクでは、現地事務所と緊密に連携して、中国税務コンサルティング業務を中心に、日本企業の中国進出を広くサポートしています。

ニュースレター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

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、監査、税務、トランザクション・アドバイザー・サービスなどの分野におけるリーダーとして、全世界の13万5千人の構成員が、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。

詳しくは、www.ey.com にて紹介しています。

「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(EYG)のメンバーファームを指します。EYGは、英国の有限責任保証会社であり、グローバルにおいてアーンスト・アンド・ヤングの組織を統括しており、顧客サービスは提供していません。

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はじめ、税務アドバイザー・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。

©2009 EYGM Limited.
All Rights Reserved.

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。