

# Newsletter

## 平成22年度税制改正 移転価格税制 –推定課税と文書化–

### Contents

1. 主な改正ポイント
2. 改正の影響
  - (1) 文書化
  - (2) 切出損益
3. 今後の対応
  - (1) 文書化の整備と統合
  - (2) 切出損益

平成22年3月31日に「所得税法等の一部を改正する法律」及びその政省令が公布され、平成22年度税制改正の詳細が明らかになりました。

昨年12月22日に公表された「平成22年度税制改正大綱」では、移転価格分野においてもいくつかの新しい方向性が示されていました。なかでも、移転価格調査において、提出又は提示を求めている書類について

- ① 国外関連取引の内容を記載した書類
- ② 国外関連取引について法人が算定した独立企業間価格に係る書類

が財務省令でどのように規定されるかについて注目が集められていました。

本号においては、平成22年度税制改正における移転価格税制の主な改正ポイント、今後必要となる対応及び課題等について解説いたします。

# 1. 主な改正ポイント

移転価格調査においては、納税者は多くの資料、情報を提出することが求められています。しかしながら、この提出を求められる「帳簿書類」が具体的に何を指しているかは、法令上はこれまで明らかではありませんでした。帳簿書類の提出に関しては、移転価格調査において納税者の協力が得られない場合の推定課税規定に結びついていますので、問題を引き起こす可能性があります。

実務的には、これまでも「調査時に検査を行う書類等」として、事務運営指針<sup>1</sup>2-4に「国外関連取引の実態を的確に把握し、移転価格税制上の問題があるかどうかを判断する」ための書類等が示されていました。しかし、租税特別措置法66条の4の旧7項等には具体的な規定が置かれていなかったことから、今回以下のように改正され、推定課税を適用されないための提出すべき帳簿書類の範囲が明確になりました。

改正前（租税特別措置法66条の4の7項）	改正後（租税特別措置法66条の4の6項）
独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類	独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類として財務省令で定めるもの

法律の改正に伴い、租税特別措置法施行規則22条の10の1項において、「法第66条の4第6項に規定する財務省令で定める書類は、以下に掲げる書類とする。」と定められました。租税特別措置法施行規則22条の10の1項は2つの号からなっており、1号は国外関連取引の内容を記載した書類、2号は国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するための書類を規定しています。

詳細は、4ページの参考資料をご参照ください。

租税特別措置法施行規則22条の10の2つの号は、基本的に事務運営指針2-4を踏まえ、さらに詳細で包括的な規定ぶりとなっています<sup>2</sup>。

## 2. 改正の影響

### (1) 文書化

上述のように、今回の改正によって、法人及び国外関連者が果たす機能や負担するリスク、使用する無形資産、移転価格算定方法の選定理由、比較対象取引の選定方法まで、ほとんどの項目について納税者が書類を準備することが必要になりました。したがって、日本においても移転価格の文書化の規定が導入されたということが出来ます。

一般に文書化規定は、文書化の要件を満たすことによって加算税又は罰課金等のペナルティーが回避できる制度となっていますが、日本の文書化規定は推定課税の規定と一体なものとなっています。すなわち、「書類として財務省令で定めるもの」を「遅滞なく提示」しなかったときは、同種の事業を営む法人の売上高総利益率等を基礎として独立企業間価格を推定するという推定課税の規定が適用される場合があります。

### (2) 切出損益

改正のなかで特に注目すべき条項に、租税特別措置法施行規則22条の10の1項1号へ「法第66条の4第6項の法人及び当該法人に係る国外関連者の当該国外関連取引に係る損益の明細を記載した書類」があります。この規定に類似した規定としては、事務運営指針2-4(3)二に「国外関連取引に係る法人及び国外関連者の損益状況を記載した書類等」があります。新規則と事務運営指針との違いは、事務運営指針では、法人及び国外関連者の損益計算書等が書類等に当たると考えられるのに対し、新規則では、国外関連取引に係るいわゆる「切出損益」を記載した書類が新規則の求める書類に当たると考えられることです。

<sup>1</sup> 移転価格事務運営要領（事務運営指針）

<sup>2</sup> ただし、事務運営指針2-4(4)に規定されていた、法人及び国外関連者の経理処理基準（マニュアル等）、国外関連者に対する外国税務当局による調査等に関する書類等、文書化規定に基づく文書等は特に掲げられていません。

切出損益とは、国外関連取引に限った取引の損益と理解されています。すなわち、法人及び国外関連者が非関連者とも取引を行っている場合、移転価格の対象となる取引だけを抜き出して(切り出して)計算した損益ということです。移転価格税制は国外関連取引を対象としますので、非関連の第三者との取引が含まれているデータを用いることができません。独立価格比準法(CUP法)のように、直接に関連者間の取引価格を比較する移転価格の算定方法であれば切出損益の問題は生じませんが、取引単位営業利益法など、複数の国外関連取引を1つの取引として営業利益率を検証する場合には、取引全体から非関連取引を除外する必要が生じます。

しかしながら、この切出損益の計算は困難を伴う場合があります。例えば、複数の国にある国外関連者から製品及び部品を仕入れ、さらに非関連の第三者から購入した部品を組み合わせて1つの製品として販売する法人の場合、関連者間取引のみに係る損益を計算することは容易ではありません。また、販売費及び一般管理費等を考慮して取引単位で営業利益率を算出することは、技術的に困難な場合もあると考えられます。

### 3. 今後の対応

#### (1) 文書化の整備と統合

今日では多くの国で文書化規定が導入されていますが、文書化への対応はそれぞれの地域で個別に行っている例が見られます。

しかしながら、個別に対応することで、移転価格問題を浮上させる場合があります。例えば、新興国の製造子会社の業績が、現地経済の拡大及び相対的に低いコストによって良好となった場合、現地の状況のみを反映した文書化は日本での課税リスクを高める場合があります。すなわち、日本における移転価格調査において国外関連者が現地の文書化規定に従って作成した文書が検査され、高い利益率は製造技術に係る無形資産の子会社への移転によってもたらされたものではないか、無形資産使用の対価が適当かどうかについて、検討されるきっかけとなる場合があるからです。

親会社においては、グループとして採用している移転価格算定ポリシーは国外関連者においても正しく認識され、現地での文書化においてもそれに従っているか否かが検証されなければなりません。言い換えれば、整合性のある移転価格ポリシーの策定及び運用のためには、文書化を通じた国外関連者の実績値等の統一された情報が必要となります。したがって、国外関連者を含むグループ全体の移転価格問題への取組みを行うためには、親会社及び地域統括会社を中心としたグローバルな文書化への取組みが必要となります。各国の文書化規定には共通の部分も多いことから、文書化に必要な標準的な項目を把握して、統一的に情報の収集及び共有化を図ることによって、グループ全体としての移転価格課税リスクを監視することが可能となります。今回の改正を契機としてグループ全体で文書化に対応し、整合性のある移転価格ポリシーの策定を行うことが、グループ全体としての課税リスクを低くするためには効果があるものと思われる。

#### (2) 切出損益

これまでは、「切出損益」に代えて国外関連者の損益計算書を提出することによって「国外関連者の損益状況」の確認が行われていた場合があったと思われるが、今回改正された規定を厳密に解釈しますと、国外関連者との切出損益の計算が必要となり、また、そのためのデータの保存も必要となると解されます。

しかしながら、上述のように切出計算が煩雑な作業を伴うことから、現行のデータ管理システムでは対応できない場合があるかもしれません。そのような場合においても、推定課税規定の適用を回避し、適当な独立企業間価格の算定のためには、文書化規定に合致した書類の作成に努め、システムを整備することが重要となります。また、複数の国外関連者との取引がある場合には、国外関連者所在国それぞれとの取引が独立企業間価格で行われているかの検証のためにも、適切なセグメント計算が求められることとなります。

今後は、関連する通達や事務運営指針の改正も行われると思いますので、改正関連情報には、さらなる注意が必要となります。

(参考資料) 租税特別措置法施行規則22条の10 国外関連者との取引に係る課税の特例

① 法第66条の4第1項に規定する国外関連取引の内容を記載した書類として次に掲げる書類

- イ. 当該国外関連取引に係る資産の明細及び役務の内容を記載した書類
- ロ. 当該国外関連取引において法第66条の4第6項の法人及び当該法人に係る国外関連者が果たす機能並びに当該国外関連取引において当該法人及び当該国外関連者が負担するリスク(為替相場の変動、市場金利の変動、経済事情の変化その他の要因による当該国外関連取引に係る利益又は損失の増加又は減少の生ずるおそれをいう。)に係る事項を記載した書類
- ハ. 法第66条の4第6項の法人又は当該法人に係る国外関連者が当該国外関連取引において使用した無形固定資産その他の無形資産の内容を記載した書類
- ニ. 当該国外関連取引に係る契約書又は契約の内容を記載した書類
- ホ. 法第66条の4第6項の法人が、当該国外関連取引において当該法人に係る国外関連者から支払を受ける対価の額又は当該国外関連者に支払う対価の額の設定の方法及び当該設定に係る交渉の内容を記載した書類

ヘ. 法第66条の4第6項の法人及び当該法人に係る国外関連者の当該国外関連取引に係る損益の明細を記載した書類

- ト. 当該国外関連取引に係る資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引について行われた市場に関する分析その他当該市場に関する事項を記載した書類
- チ. 法第66条の4第6項の法人及び当該法人に係る国外関連者の事業の方針を記載した書類
- リ. 当該国外関連取引と密接に関連する他の取引の有無及びその内容を記載した書類

② 法第66条の4第6項の法人が国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するための書類として次に掲げる書類

- イ. 当該法人が選定した法第66条の4第2項に規定する算定の方法及びその選定の理由を記載した書類その他当該法人が独立企業間価格を算定するに当たり作成した書類(ロからホまでに掲げる書類を除く。)
- ロ. 当該法人が採用した当該国外関連取引に係る比較対象取引の選定に係る事項及び当該比較対象取引等の明細を記載した書類
- ハ. 当該法人が施行令第39条の12第8項第一号に掲げる方法を選定した場合における同号に規定する当該法人及び当該法人に係る国外関連者に帰属するものとして計算した金額を算出するための書類
- ニ. 当該法人が複数の国外関連取引を一の取引として独立企業間価格の算定を行った場合のその理由及び各取引の内容を記載した書類
- ホ. 比較対象取引等について差異調整を行った場合のその理由及び当該差異調整等の方法を記載した書類

※上記、括弧書き等は省略

5月号 予告

- ▶ 平成22年度税制改正特集

# Contact

## 移転価格部

カイ ヒールシャー	パートナー	+81 3 3506 1356	kai.hielscher@jp.ey.com
上原 一洋	パートナー	+81 3 3506 2636	kazuhiro.uehara@jp.ey.com
カール グルンデル	パートナー	+81 3 3506 2389	karl.gruendel@jp.ey.com
古賀 陽子	パートナー	+81 3 3506 2433	yoko.koga@jp.ey.com
高浜 学	パートナー	+81 6 6264 1320(大阪)	manabu.takahama@jp.ey.com
別所 徹弥	パートナー	+81 3 3506 3036	tetsuya.bessho@jp.ey.com
前田 圭	パートナー	+81 3 3506 1354	kei.maeda@jp.ey.com
村松 昌信	パートナー	+81 3 3506 2418	masanobu.muramatsu@jp.ey.com

移転価格部では、日本における移転価格税務調査を含む税務当局対応、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
- ▶ グループ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

## 税制関連情報

平成22年4月27日までに関係省庁より公表された税制に関する情報のハイライトとなります。以下ご参照下さい。

- ▶ 国税庁 「消費税法改正のお知らせ」  
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/shohi/h22kaitei.pdf>
- ▶ 国税庁 「消費税法基本通達等の一部改正について(法令解釈通達)」  
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kihon/shohi/kaisei/100401/01.htm>
- ▶ 国税庁 「平成22年分 所得税の改正のあらまし」  
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/shotoku/9032.pdf>
- ▶ 内閣府 「税制調査会」  
<http://www.cao.go.jp/zei-cho/index.html>
- ▶ 財務省 「平成22年度税制改正」  
<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/zeisei10/pdf/10zeisei.pdf>

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

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14万4千人の構成員が、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](http://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](http://www.eytax.jp)にて紹介しています。

©2010 Ernst & Young Shinnihon Tax.  
All Rights Reserved.

EY TAX SCORE CC20100408-1

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。