

Newsletter

平成22年度税制改正

移転価格事務運営要領(事務運営指針)の改正

Contents

1. 「国外関連取引に係る取引価格の交渉過程等の検討において留意する事項」の明確化
2. 「推定規定又は同業者に対する質問検査規定の適用において留意する事項」の明確化
 - (1) 「遅滞なく」の具体的期間について
 - (2) 提示等が求められる以外の書類の提出について
 - (3) 提示又は提出された書類に対する対応

平成21年12月22日に公表された「平成22年度税制改正大綱」では、移転価格税制について、移転価格調査における納税者の協力が得られない場合の推定課税規定において提出又は提示を求めている書類の範囲の明確化、及び独立企業間価格の算定及び検証に当たり、国外関連者との間の取引価格の交渉過程等の検討を要する場合に特に留意すべき事項等の明確化を図ることとされていました。

前者については、租税特別措置法66条の4及び租税特別措置法施行規則22条の10の一部改正により、書類の範囲の明確化が図られ、その詳細については、弊法人ニュースレター 2010年4月号で解説したところです。

上記改正を踏まえて移転価格事務運営要領(事務運営指針)(以下、「指針」といいます。)の一部改正が行われ、平成22年6月22日に、国税庁から公表されました。国税庁によれば、「①国外関連取引に係る取引価格の交渉過程等の検討において留意する事項及び②推定規定又は同業者に対する質問検査規定の適用において留意する事項を明確化するとともに、所要の措置を講ずる」(丸付数字は筆者挿入)ことが改正の趣旨であると説明されています。

本号においては、上記①及び②を中心に主な改正点のポイント、今後必要となる対応及び課題等について解説致します。

1. 「国外関連取引に係る取引価格の交渉過程等の検討において留意する事項」の明確化

(調査に当たって配慮すべき事項)2-2に、次の(3)が追加されました。

2-2(3)

国外関連取引に係る対価の額が当該国外関連取引に係る取引条件等の交渉において決定された過程等について、次の点も考慮の上、十分検討する。

- イ 法人及びその国外関連者が国外関連取引に係るそれぞれの事業の業績を適切に評価するために、独立企業原則を考慮して当該国外関連取引に係る対価の額を決定する場合があること。
- ロ 法人又は国外関連者が複数の者の共同出資により設立されたものである場合には、その出資者など国外関連取引の当事者以外の者が当該国外関連取引に係る取引条件等の交渉の当事者となる場合があること。また、当該交渉において独立企業原則を考慮した交渉が行われる場合があること。

(注) 国外関連取引に係る対価の額が厳しい価格交渉によって決定されたという事実、国外関連取引の当事者以外の者が当該国外関連取引に係る取引条件等の交渉の当事者となっている事実又は国外関連取引に係る契約の当事者に法人及び国外関連者以外の者が含まれているという事実のみでは、当該国外関連取引が非関連者間取引と同様の条件で行われた根拠とはならないことに留意する

「関連者間で設定された商業上及び財務上の条件が、公開市場が要求するものから常に逸脱していると考えられるべきではない。多国籍企業グループ内の関連者はかなりの自主性を有し、しばしば、独立した企業同士であるかのように互いに交渉を行う。企業は、第三者、関連者のいずれの関係においても、市場の条件から生ずる経済的な状況に対応する。例えば、現地の経営者は良好な収益実績を作ることに関心を持ち、それゆえ自社の利益を減らすような価格の設定を行おうとしない場合がある。税務当局は、多国籍企業が経営の観点からは、各拠点の真の業績を測定できるように独立企業間価格を使う動機があることに留意すべきである。税務当局が移転価格の調査対象の選定及び調査の実施のためにその資源を効率的に配分するに当たっては、これらの事項を念頭に置くべきである。時には、関連者間の関係が交渉の結果に影響を与えることもあることから、厳しい交渉を行ったという証拠だけでは、取引が独立企業間基準であるとするには不十分である。」

すなわち、国外関連取引において設定された取引価格その他の条件が常に独立企業間基準から逸脱しているわけではなく、多国籍企業であれば各拠点の業績を正しく把握するためにも、むしろ独立企業間価格で取引する動機があることを、税務当局が留意すべきであると述べています。

指針2-2(3)イは、上記移転価格ガイドラインで示された留意点を我が国の移転価格調査においても考慮すべき事項の一つとして参照したものと考えられます。この改正により、国外関連者との価格交渉であっても、「独立企業間原則を考慮」して行われるなど独立企業間での価格交渉と同様の状況で行われたのであれば、国外関連取引の価格が結果として独立企業間価格と認められる余地があることを示しています。

上記事項について、OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration(以下、「移転価格ガイドライン」といいます。)では、パラグラフ1.5¹において次のように述べています。

¹ パラグラフ1.5の翻訳については、『OECD租税委員会による「OECD移転価格ガイドライン第1章～第3章改定(案)」の公表について(平成21年9月)』の仮訳を参照して、弊法人にて作成したものです。

▶ <http://www.nta.go.jp/sonota/kokusai/oecd/press/30.htm>

また、我が国の移転価格税制上、直接又は間接の持分が50%以上である国外の関係会社は無条件で国外関連者として取り扱われます。しかし、国外関連者が50対50の出資による合併会社である場合などにおいて、合併会社との価格交渉に他方の出資者である合併相手先が関与する、又は合併相手先との交渉によって合併会社との取引条件が決定されることは実務上しばしば認められるところであり、このような過程を経て決定された価格は独立企業間価格と言えるのではないかとの議論がありました。

指針2-2-(3)ロはこの点について一定の解決可能性を示しており、合併企業である国外関連者との価格交渉に他の複数の出資者が参加して独立企業原則を考慮した価格交渉が行われる場合があること、さらに、このような過程を経て決定された価格が結果として独立企業間価格であると認められる余地があることを示しています。

このように指針2-2(3)イ及びロは、国外関連者間の価格交渉、又は国外関連取引の当事者以外の出資者が参加する価格交渉により決定された価格であっても、一定の条件の下で独立企業間価格であると認められる余地があることを調査上の留意点として示したものであり、評価できる内容と言えます。

ただし、「厳しい交渉によって価格が決定された」という事実のみでは非関連者間取引と同様の条件で行われた根拠とはならず(指針2-2(3)(注)。移転価格ガイドライン・パラ1.5にも同様の趣旨の記述があります。)、指針2-2(3)イ又はロによれば、「独立企業原則を考慮」した交渉が行われていることが必要になります。

「独立企業原則を考慮」とは、例えば、独立企業間価格の算定の基礎となる比較対象取引を参照する場合や、指針2-1、2-2(1)又は2-2(2)の考え方が価格算定に反映されている場合を指すものと考えられます。具体的には、国外関連取引の各当事者が、原材料の市場価格を参照して適切なマークアップを行って算定した価格を用いて交渉した事実や、国外関連取引において当事者がそれぞれ果たす機能等に応じた適切な利益配分となるように算定した価格を用いて交渉した事実などです。このような場合、国外関連取引の取引条件が結果として非関連者間の取引条件に即したものとなり、その国外関連取引に係る対価の額が独立企業間価格となる可能性があります。

2. 「推定規定又は同業者に対する質問検査規定の適用において留意する事項」の明確化

(1) 「遅滞なく」の具体的期間について

2-5(1)

(注 1) (1)の提示又は提出を求める場合には、必要と認められる範囲内において、法人に対し期日を定めて当該提示又は提出を求める。また、当該期日は、当該法人の意見を聴取した上で当該提示又は提出の準備に通常要する期間を斟酌して定める。

措置法66条の4の6項によれば、「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として財務省令で定めるもの」(以下、「帳簿書類」という。)を「遅滞なく」提示等しなかったときは、調査官は、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できることとされています。この場合において、「遅滞なく」が具体的にどのような期間を指すのか必ずしも明らかではありませんでした。

指針2-5(注)1は、調査官が期日を定めて帳簿書類の提示等を求めること、当該期日については調査官が法人の意見を聴取した上で提示等の準備に通常要する期間を斟酌して決定することを明らかにしています。個々の法人の事情を考慮することなく一律に期間が定められなかった点は歓迎すべきことですが、他方で、措置法施行規則22条の10において提示等を求める帳簿書類の範囲が明確にされたことを踏まえすと、書類の内容や分量、準備に要する期間を斟酌して期日が定められるにしても、特別な事情がない限り、数カ月以上の期日になることはないと考えられます。帳簿書類は、基本的に、独立企業間価格を算定できる書類であることが期待されていますので、指定された期日までに内容的に齟齬のない書類を提示等するためには、事前の準備が重要になるともいえます。

(2) 提示等が求められる以外の書類の提出について

2-5(1)

(注2) (1)の提示又は提出を求める場合において、法人が独立企業間価格を算定しているときには、当該法人が当該算定に用いた書類に基づき独立企業間価格の算定ができるかどうかを検討し、当該書類以外の書類の提示又は提出を求める必要があるかどうかを判断する。

納税者が独立企業間価格を算定しており、その算定に用いた帳簿書類を遅滞なく提示等している場合には、調査官はまず当該書類に基づき独立企業間価格を算定することができるかどうかを検討しますが、検討次第では当該書類以外の書類の提示等を求められる場合があることが示されています。

この場合、調査官は納税者から提示等をされた帳簿書類によっては独立企業間価格を算定できないことを説明した上で当該帳簿書類以外の書類の提示を求める必要があるものと考えられます(指針2-5(2)参照)。

ところで、法人が帳簿書類の提示等を行ったにもかかわらず、調査官から当該帳簿書類以外の書類(例えば、納税者が原価基準法により独立企業間価格を算定している場合において、対象となる国外関連取引に関与しない他の国外関連者の切り出し損益など)の提示等を求められ、これらの書類を提示等しなかった場合にまで措置法66条の4第6項(いわゆる推定規定。以下、「6項」といいます。)や同条第8項(いわゆる同業者への反面調査規定。以下、「8項」といいます。)の適用があるかどうか疑義のあるところです。

6項に規定する「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」は、独立企業間価格を算定するために必要な書類という位置づけであり、独立企業間価格の算定に必要なではない書類の提示等を求められた場合にまで6項又は8項の適用はないものと解されます。

(3) 提示又は提出された書類に対する対応

2-5(2)

法人から第6項に規定する書類に該当するものとして提示又は提出された書類を総合的に検討して独立企業間価格の算定ができるかどうかを判断するのであるが、当該判断の結果、当該書類に基づき独立企業間価格を算定することができず、かつ、措置法第66条の4第6項又は同条第8項の規定の適用がある場合には、当該法人に対しその理由を説明する。なお、当該書類を総合的に検討した結果、独立企業間価格の算定ができる場合には、措置法第66条の4第6項又は同条第8項の規定の適用はないことに留意する。

(注) 当該書類が不正確な情報等に基づき作成されたものである場合には、当該書類の提示又は提出については、第6項に規定する書類の提示又は提出には該当しない。この場合には、当該法人に対し、正確な情報等に基づき作成した書類を速やかに提示又は提出するよう求めるものとする。

改正前の指針2-5では、書類等が遅滞なく提示等されなかった場合にどのような手続を経て旧7項又は旧9項の適用に移行するのかが指針上明らかではありませんでしたが、実務上は、「独立企業間価格を算定できる書類の提出がない」旨を調査官が納税者に説明した上で、旧7項又は旧9項を適用していたと考えられます。

仮に、法人が提示等をした独立企業間価格を算定できるものとしての書類に対する調査官の検討結果について納税者との間で十分な議論が行われないとすると、提示等をされた書類では独立企業間価格が算定できないため結果として「独立企業間価格を算定できるものとしての書類」の提示等がなかったと判断されたのか、または、提示等をされた書類により算定される価格が独立企業間価格とは認められないと判断されたのか等が判然としないまま、調査が次の段階へ移行する可能性があります。

納税者にとって、独立企業間価格を算定できるものとしての書類は国外関連取引に係る価格が独立企業間価格であることの根拠となるものですから、当該書類が存するにもかかわらず調査官が6項又は8項を適用するためには、まず、当該書類に基づき算定される価格が独立企業間価格でないことを示す必要があるのではないかと考えられます。

この点において、改正後指針2-5(2)が追加され、調査官が6項又は8項を適用しようとする場合、提示等をされた書類により独立企業間価格を算定できない理由を説明することとされましたので、執行面においての透明性がより高まるものと期待されます。

なお、指針2-5(2)後段の「なお、当該書類を総合的に検討した結果、独立企業間価格の算定ができる場合には、措置法第66条の4第6項又は同条第8項の規定の適用はないことに留意する」との記述がありますので、たとえ納税者が独立企業間価格を算定していなかったとしても、6項に規定する書類に該当するものとしての書類を遅滞なく提示等し、調査官がこれらの書類を検討して独立企業間価格を算定できると判断した場合には、6項又は8項の適用はないことになります。

まとめ

今回の移転価格事務運営要領の一部改正によって、調査において留意すべき国外関連取引に係る取引価格の交渉過程等の検討に関する事項、独立企業間価格を算定できるものとしての書類の提示又は提出の取扱い等に関する事項について一定の明確化が図られました。今後調査官による移転価格調査が当該指針に即してより適切に実施されることが期待される一方で、改正後の指針は、例えば国外関連者との価格交渉により決定された価格が独立企業間価格であることを示すための考え方を提供するなど、納税者にとっても有用な指針となっており、これらの指針に即して、国外関連取引についての説明書類等の準備を行うことが重要になると考えられます。

【参考資料】

- ▶ 国税庁「「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)」
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/kaisei/100622/01.htm>

8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
カール グルンデル	パートナー	+81 3 3506 2389	karl.gruendel@jp.ey.com
笠原 健司	パートナー	+81 3 3506 2396	kenji.kasahara@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
川口 尚一	シニアマネージャー	+81 3 3506 2088	shoichi.kawaguchi@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
- ▶ TESCO(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7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。

- ▶ 財務省 「平成22年度 税制改正の解説」
<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/kaisetsu22/index.html>
- ▶ 財務省 「租税条約に関するプレスリリース」
 - ▶ バミューダとの租税協定が発効します
<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/sy220702bm.htm>
- ▶ 国税庁 「法人税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/hojin/kaisei/100630/index.htm>
- ▶ 国税庁 「国税庁レポート2010」
<http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/2010.pdf>
- ▶ 国税庁 「外国子会社配当益金不算入制度に関する質疑応答事例について(情報)」
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/100705/index.htm>
- ▶ 国税庁 「『租税条約に基づく相手国との情報交換手続について』の一部改正について(事務運営指針)」
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/sonota/kaisei/100623/index.htm>

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。

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

EY TAX SCORE CC20100723-1

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いしなひでください。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。