

国際税務支援等 **リレー論文**

第 2 回

(国際税務支援サービス税理士法人 顧問) 税理士 澤田 耕

移転価格税制に係る文書化制度への対応等について

はじめに

移転価格税制は、海外のグループ企業との取引を通じた所得の海外移転に対処するために、昭和61年に租税特別措置法として導入されました。制度導入後、平成3年に更正の期間制限を6年に延長、独立企業間価格を算定するために必要となる資料情報等の入手のための質問検査権の創設、国外関連者に対する寄付金の全額損金不算入等、平成16年に独立企業間価格の算定方法に取引単位営業利益法（売上高営業利益率、総原価営業利益率）を追加、平成17年に国外関連者の範囲に実質支配関係の概念を導入、平成18年に推定課税適用時の独立企業間価格の算定方法を追加、平成19年に租税条約相手国との相互協議に係る納税猶予制度の創設、平成22年に価格算定文書の明確化、平成23年に独立企業間価格の算定方法に係る適用の優先順位を見直し、個々の事案に応じて最も適切な方法を選定する仕組みへの改正、平成25年に取引単位営業利益法の営業利益水準指標に営業費用売上総利益率（いわゆるベリ一比）を追加、平成28年に欧米の多国籍企業を中心とする各国の税制や国際課税ルール of 盲点を巧みに活用した国際的租税回避行為に的確に対処するために立ち上げられた「税源浸食と利益移転（BEPS）プロジェクト」の行動計画13（移転価格文書化）に係る最終報告書の内容に沿った移転価格税制に係る文書化の整備の改正等を得て、現在に至っています。

移転価格税制に係る文書化の概要は、前事業年度の連結総収入金額が1000億円以上の多国籍企業グループ（特定多国籍企業グループ）が提供する文書の新設と、国外関連取引を行う法人が作成する文書に大別され、前者は、国別報告書（cbc レポート）、事業概況報告書（マスターファイル）であり、後者は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（ローカルファイル）として平成22年に明確化された価格算定文書の規定を整備するとともに、前事業年度の一の国外関連者との取引金額の受払いの合計額が50億円以上（無形資産の場合には3億円以上）の場合に、確定申告書の提出期限までに作成義務を課するものです（移転価格税制に係る文書化制度の詳細については、「移転価格税制に係る文書化制度に関する改正のあらまし」（平成28年6月）（<http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/pdf/h28iten-kakaku.pdf>）を参考にしてください。）。)

国税庁においては、移転価格税制に係る文書化制度の整備等の円滑な執行に配慮し、平成28年6月28日付「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）」、平成28年6月に「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（ローカルファイル）作成に当たっての例示集、平成28年10月に「移転価格文書化制度（FAQ）」及び「国別報告事項を自主的に提供した場合の取扱いについて」、平成29年6月に、「移転価格ガイドブック～自発的な税務コンプライアンスの維持・

向上に向けて～」及び「移転価格文書化制度に関する個別照会について」を公表しています。

なお、国外関連取引を行っている法人は、国外関連者の事業概要や営業収益、国外関連取引の状況、独立企業間価格の算定方法等を記載する別表17(4)「国外関連者に関する明細書」(以下、「別表17(4)」といいます。)を確定申告書に添付することが従来から義務づけられています。法人税申告書の他の別表が法人課税所得等の計算に関連するものが多い中で、別表17(4)は税務当局が移転価格税制上の検討を行う上で必須となる事項を絞り込んだ内容になっており、移転価格の調査選定等に活用されているものと考えられます。

特定多国籍企業グループが提供を要請される国別報告書(cbcレポート)、事業概況報告書(マスターファイル)は、最終親会社の平成28年4月1日から開始する事業年度から適用され、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(ローカルファイル)は平成29年4月1日から開始される事業年度から適用されることとなっています。

本稿では、「我が国の移転価格税制の特徴」、「移転価格税制への対応の困難性」、「独立企業間価格の算定において留意すべき事項」及び「ローカルファイル等の作成に関して留意すべき事項等」等について説明します。

I 我が国の移転価格税制の特徴

我が国の移転価格税制の主な特徴は次のとおりです。

一番目は、移転価格税制は、我が国の法人が受領する(又は支払う)対価が独立企業間価格に満たない(又は超えている)時に、我

プロフィール

澤田 耕(さわだ・こう)

税理士。国税庁、東京国税局、税務大学校等で移転価格をはじめとした国際課税、法人税審理事務に従事したほか、国税庁派遣職員としてシンガポール駐在。

現在、国際課税を中心とした税務相談、記事の執筆、各種研修会の講師等として活動。

主な著書『アジア税の基礎知識』(税務研究会、共著)など

が国の所得が減少している場合に限定して適用されることとなります。したがって、我が国の所得が過大となっている場合には、租税条約に基づく相互協議の合意がある場合を除き、法人課税所得の計算上減算することはできません。

二番目は、我が国又は外国で申告された所得に対して、移転価格課税が実施されることから、必然的にいずれか一方の国で課税済みの所得に対して新たに課税されるという経済的二重課税の状況が生じます。このような経済的二重課税は租税条約に基づく相互協議によって解消されるのが一般的です。

三番目は、移転価格税制の適用に当たっては、法人が所得を海外に移転するなどの租税回避行為の意図等を有していることを課税要件として求められていません。

四番目は、我が国の移転価格税制は、あくまで法人課税所得の計算においてのみ適用されるものであり、企業に対して取引価格の修正を求めるものではないというスタンスを取っています。したがって、移転価格課税が実施される場合には、流出処理を原則としており、取引価格と独立企業間価格の差額を国外関連者からの回収を求めています。

II 移転価格税制への対応の困難性

1 取引当事者が所在する双方の税務当局への対応

移転価格税制は、既述のとおり、海外のグループ企業との取引を通じた所得の海外移転に対処するために導入されている制度であり、我が国のみならず、先進国及び発展途上国の多くにおいて自国の課税権を確保するために導入されています。したがって、我が国における移転価格税制の課税リスクを回避するだけでは十分とはいえ、国外関連者が所在する国等の課税リスクを回避するための検討も必須の作業となります。移転価格に関する国際的なルールとしては、OECD 移転価格ガイドライン「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」が存在しています。我が国の移転価格税制の執行においては、移転価格の事務運営指針の基本方針に「移転価格税制に基づく課税により生じた国際的な二重課税の解決には、移転価格に関する各国税務当局による共通の認識が重要であることから、調査又は事前確認審査に当たっては、必要に応じ OECD 移転価格ガイドラインを参考にし、適切な執行に努める。」と記載され、同ガイドラインに沿って移転価格税制の執行を行うことを表明しています。しかしながら、外国の税務当局によっては、自国の課税権確保に重点を置いた執行を行い、必ずしも、OECD 移転価格ガイドラインに記載された考え方に沿った執行を行っていない国も存在していることから、OECD 移転価格ガイドラインに従った考え方で移転価格を算定したとしても、国際的な二重課税のリスクが必ずしも解消されないケースが存在します。したがって、我が国及び外国の移転価格税制の執行の動向や独立企業間価格の算定等に係る考え方を十分認識した上で、対応を行って

いく必要があります。

2 独立企業間価格の算定の困難性

独立企業間価格の算定において、一般的には、比較対象取引の選定が必須の作業となります。比較対象取引の選定に当たっては、①国外関連取引に係る棚卸資産の特徴や役務の性質等が同種又は類似、②売手又は買手が負担するリスクや使用する無形資産等の果たす機能の類似性、③貿易条件、決済条件等の契約条件の類似性、④取引市場、取引段階、取引規模、取引時期などの類似性、⑤売手や買手の市場開拓等の事業戦略や市場参入時期などの事業戦略の類似性、⑥その他の特殊事情等を勘案することが求められています。

比較対象取引として、資本関係等がない第三者と自ら行っている取引（内部取引）を採用とする場合と、第三者間で行われている取引（外部取引）を採用とする場合があります。内部取引を比較対象取引として採用する場合の比較可能性の検証は、必要となる情報等を自らが保有していることから、ある程度精緻に行うことが可能です。しかしながら、比較対象取引として採用できる内部取引を行っているケースは少なく、外部取引に比較対象取引を見出すことにならざるを得ないケースが大半と考えます。法人が外部取引に関して入手できる情報は公開情報に限定されており、厳格な意味での比較可能性を十分確保できる比較対象取引を選定することができるケースは稀であり、比較可能性の基準を緩和しからの選定作業が必要となります。当該基準を大幅に緩和しすぎると比較対象取引としての要件を満たさなくなり、厳格すぎると比較対象取引が存在しない状況となることから、比較可能性の基準をどこまで緩和するかという見極めが重要となります。

また、利益分割法を採用する場合においても、利益を分割する指標として採用するデータが独立企業原則に基づいて移転価格を算定するために合理的であるという立証は極めて困難であると考えます。

Ⅲ 独立企業間価格の算定において留意すべき事項

1 取引当事者の機能分担とリスク負担の明確化

取引当事者が果たしている機能やリスクを明確にしても、個々の機能やリスクを具体的に数値化して、取引価格に反映させることは不可能に近い作業であると考えます。しかしながら、比較対象取引を選定する作業においては、取引当事者が個々に果たしている機能分担とリスク負担の確認作業が不可欠となります。「機能」は、設計、製造、組立て、研究開発、役務の提供、購入、市場開拓、宣伝、輸送、資金管理、経営などが考えられ、「リスク」は、マーケットリスク、在庫リスク、設備等の投資リスク、研究開発リスク、為替・金利変動リスクなどが考えられます。

このような機能分担やリスク負担を国外関連者との間で明確にした上で、可能な限り契約書の中身に織り込んでおくと、移転価格調査で実施される比較対象取引の検討時に有用な説明資料として活用できます。

2 比較対象取引の選定プロセス

比較対象取引の選定に当たっては、上記Ⅱ2で記載した各種の類似性が求められています。しかしながら、すべての類似性を満たしている比較対象取引が存在しているケースは、皆無であると言っても過言ではなく、多くの場合には、入手可能な公開情報である企業情報データベースを用いて、業種分類コードに

基づき、同種・類似の資産を取り扱い、類似の機能を有する法人を抽出後、売上規模等の定量的基準や取扱商品や機能等の定性的基準により、比較可能性の検証を行い、比較対象取引の選定を行うこととなります。なお、データベースによる選定だけではなく、有価証券報告書などを用いて、より詳細な比較可能性の検討を行うことが求められていますので留意が必要です。

比較対象取引が存在しない場合には、各種の類似性の要件を徐々に緩和していくこととなりますが、最初から大幅に要件を緩和していたのでは、選定された比較対象取引の適正さに疑義が生じることとなります。また、複数の比較対象取引を選定し、フルレンジで独立企業間営業利益率の幅（レンジ）を設定する場合に、当該レンジが10%を超えているような結果であれば、税務調査で比較対象取引の合理性に疑義がもたれる可能性が非常に高いものと推測されることから、比較対象取引の更なる検討を行う必要があると考えます。なお、段階的に比較可能性の基準を緩和して比較対象取引の選定作業を実施する場合には、そのプロセスを確実に記録しておくことが重要です。

3 利益の配分状況の検証

適切に独立企業間価格を算定していることから、取引当事者間の利益配分状況の検証は不要ではないかとの意見が散見されます。国税庁は、『利益配分の検討において、移転価格分析等を行っている場合でも、国外関連取引に係る切出損益資料を作成していなかったため、利益配分の検討がされていないことがあります。移転価格分析を行う場合には、国外関連取引に係る切出損益を作成し、国外関連取引当事者の機能等を検討した上で、利益

配分が適切になっているか検討することが重要となります。』(平成29年6月国税庁 移転価格ガイドブック P41)と利益の配分状況の検証が重要である旨を表明しています。加えて、取引当事者の利益状況の情報は、ローカルファイルの一部として必要な情報であると規定されています。

既述のように、移転価格税制は、国外関連取引を利用した所得の海外への流出を防止するための制度であり、取引当事者が果たす機能やリスク負担に即した利益配分になっているか否かを検討することが調査の大きなポイントであると考えます。したがって、適切に比較対象取引を抽出し、独立企業間価格を算定して取引価格に反映しているから課税リスクは少ないと判断するのは危険です。国際的な指標が存在する場合を除いて、独立企業間価格は、公表された複数の比較対象法人の財務データに基づき独立企業間営業利益率の幅を設定するケースが多いものと推測されます。比較可能性の基準を徐々に緩和して比較対象法人を選定している実情を踏まえると、選定された比較対象法人の比較可能性の問題点を移転価格調査で指摘することは、それほど困難な作業とはならないと考えます。そもそも、法人単位の財務データ等を使用することに合理性があるのか、公開された情報で機能分担やリスク負担等に関する比較可能性の的確な検証を行うことが可能なのかという根本を揺るがすような疑念も存在しています。

このような独立企業間価格の算定方法の不完全性をサポートできるのが、取引当事者間の利益配分状況の検証であると考えます。例えば、独立企業間価格を比較可能性が十分担保されていない情報に基づいて算定している場合においても、取引当事者間の利益配分の

実績が機能分担や負担リスクに概ね合致していると判断(調査担当者の感覚的な判断となりますが)される場合には、独立企業間価格の算定方法に問題はあるものの、海外への所得が流出している事実が認められず、移転価格課税を目指した調査は展開されないのではと推測します。逆に、独立企業間価格の算定のみで、取引当事者間の利益配分状況を確認していない場合には、移転価格調査で利益配分状況を確認することが求められ、確認された利益配分状況が異常であるとの感触を調査担当者が持った場合には、移転価格課税に向けた本格的な調査に移行される可能性が高くなると考えられます。

国外関連取引の利益配分については、取引当事者の損益計算書から国外関連取引に係る損益を区分して切り出すことにより作成し、明確に区分できない費用(共通経費)がある場合には、合理的な基準を用いてその費用を国外関連取引とそれ以外との取引とに配賦し、営業損益を算出することになります。ここで、国外関連取引と第三者との取引の区分が困難、相当な事務量を要する、親会社からデータの提供が行われない等の理由から、国外関連取引に限定した利益配分状況を確認できないとの声も聞こえてきます。

しかしながら、取引当事者間の利益配分状況の検証は、上記で記載したように非常に重要な役割を有しています。厳密な計算は困難であり、相当な事務量の投入が必要となる状況においても、一定の前提条件で売上原価や販売管理費等を推計するなどの簡便的な方法で利益配分状況の検証を行うことが必要と考えます。

なお、海外の関連者から必要となるデータが提供されない場合には、我が国における課

税リスクが大きくなるなどの説明を海外の関連者に繰り返し実施し、情報入手の努力を確実にしている事実を記録に残しておくことが必要です。

Ⅳ ローカルファイル等の作成 に関して留意すべき事項等

1 ローカルファイルの概要

ローカルファイルは、租税特別措置法規則第22条の10第1項において、国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するために必要な書類として、国外関連取引の内容を記載した書類及び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に区分されて規定されています。更に、ローカルファイルに加えて、同条第6項において、独立企業間価格を算定するために重要と認められる書類が規定されています。

なお、国外関連者が所在する国・地域の移転価格文書化制度は、それぞれのニーズに基づき設定されていますので、我が国においては提供、作成義務が課されていない場合においても、外国では必要とされているケースが多々生じていますので、言うまでもありませんが、最新の情報を入手の上、的確な対応を行っていくことが必要となります。

2 コンパクトなローカルファイルの作成

ローカルファイルは、法人税確定申告書の提出時に添付することが要件とされているものではなく、法人税調査が実施された際に、45日以内の調査官が指定する日までに提出が求められるものです。したがって、多大なコストを投じて大論文的なローカルファイルを作成したとしても法人税調査が実施されなければ日の目を見ないこととなります。加えて、詳細なローカルファイルを作成したとしても、

法人税調査において提出しただけで調査が終わるものではなく、事実関係や記載内容の正否等を確認するためのヒアリング等が実施されるものと思われます。加えて、ローカルファイルの作成は、国外関連取引の取引当事者双方に要求されるものであり、コスト削減の観点から一方の取引当事者で作成したものを双方で共有する場合にはローカル言語への翻訳の必要性が生じ、翻訳に係る事務量・コストが発生します。移転価格税制に係る文書化対応コストが多額になると、現状の事業戦略等にも少なからず影響を与えることとなります。そこで、過去の法人税調査サイクル等を勘案した上で、ローカルファイルを移転価格税制で要請される必要最低限の情報等を記載するコンパクトな内容とし、法人税調査時に補足説明を行っていくことを基本方針として移転価格コンプライアンスコストの削減を図るなどの検討も必要であると考えます。

3 内外の課税当局への対応を念頭に置いた検討

国外関連取引が一方の国の課税当局において独立企業間価格で行われていると判断された場合において、必ずしも相手国の課税当局が独立企業間価格であると判断するとは断言できないことから、相互協議の合意に基づく事前確認が行われている場合を除いて、移転価格課税リスクを完全に解消することは困難であると考えます。したがって、独立企業間価格の算定作業においては、取引当事者の双方の税務当局の動向等を十分に注視しながら、取引当事者と慎重な協議・検討等を行った上での作業が必須のものとなります。

おわりに

国税庁が公表している「各事務年度法人税

等の調査事績の概要」に記載されている移転価格税制に係る調査に関する過去7年の係数は次のとおりとなっています。

項目 / 事務年度	21年	22年	23年	24年	25年	26年	27年
非違把握件数（件）	100	146	182	222	170	240	218
申告漏れ所得金額（億円）	687	698	837	974	534	178	137

非違把握件数は各事務年度の変動はあるものの増加傾向を示しており、役務提供取引等の簡易な移転価格事案の増加、従来は国外関連者に対する寄付金と処理されていた取引に移転価格税制が適用されたこと等が大きな要因ではないかと推測されます。申告漏れ所得金額は、件数の増加とは反対に、26事務年度に大幅に減少し、27事務年度は更に減少した結果となっています。国税当局の移転価格税制の執行方針や執行体制に大きな変化がない状況において、ここ2年の移転価格課税に係る申告漏れ所得金額の大幅な減少は、移転価格に係る事前確認制度の積極的な活用や法人の移転価格に対する意識の向上等、移転価格に対するコンプライアンスの全体的な高まりによる大型課税事案の減少が大きな要因ではないかと推測されます。このような状況下で、移転価格文書化制度の導入が我が国の移転価格税制の執行にどのように影響するかが読者の皆様の大きな関心事であると思われますが、個々の法人の移転価格税制に対するこれまでの準備・対応に大きく左右されるのではないかと考えます。国外関連取引に係る価格設定に的確な検討・対応等を行ってきた法人の場合には、移転価格文書化制度の導入により我が国の国税当局に新たに提供することとなる情報はそれほど多くないものと考えます。逆に、別表17(4)を添付していない又は記載内容

が不十分であった法人の場合には、国税当局が移転価格文書化制度により新たな情報を入手できるため、移転価格調査を受ける可能性は高まるものと推測されます。これまでの移転価格問題に対する取り組みを客観的に評価・分析を行い、不足している場合には適切に対応し、移転価格課税リスクを最小限に抑えるなど事業経営の安定性を確保しておく必要があると考えます。

なお、ローカルファイルの同時作成義務が免除されている国外関連取引であっても、税務調査時にローカルファイルに相当する資料・情報の提供を調査担当者の指定する60日以内に提供することが求められています。税務調査で要請される場合に備えてローカルファイルに相当する文書等を作成する場合には、独立企業間価格の算定など外部の専門家に作業依頼を行わざるを得ない部分もあり、新たなコストが必要となります。国税当局が同時文書化義務を免除されている国外関連取引に係る移転価格調査をどの程度実施していくかが明らかでない状況において、移転価格文書化制度に過敏に対応することなく、過去の法人税調査サイクル、国外関連取引規模、取引当事者間の利益配分状況等を総合勘案し、移転価格課税リスクの有無や大小を判断した上で必要最低限の対応を行っておけばよいのではと考えます。