

国際租税に関する諸問題についての研究報告
(中間報告 - 移転価格税制)

平成13年6月18日
日本公認会計士協会

目 次

はじめに	1
移転価格税制	1
1. 問題点の総論	
2. 各論	

はじめに

企業が IT 化の流れに乗りながら企業戦略を進め、その活動は世界的に広がろうとしている。しかし、その一方で現実には国境があり、今まで想定もしなかった取引形態に対処すべく各国が自らの立場で租税体系を築きつつある。租税条約という架け橋はあるものの、取引形態があまりにも複雑になりすぎたため処理が遅れ、未解決の事案や項目が山積している状態である。

そこで、実務上問題となっている国際租税に関する未解決部分の中で特に重要な項目を拾い出し研究を重ねてきた結果、この度、中間報告として本研究報告を公表することとした。

移転価格税制

1. 問題点の総論

(1) 移転価格税制の概要

移転価格税制

移転価格税制上、納税者たる法人が国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格を下回る場合、又は、国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超える場合には、法人所得の計算に当たっては、当該国外関連取引は独立企業間価格で行われたものとみなされる（租税特別措置法第 66 条の 4 第 1 項）。このため、納税者が移転価格税制の適用を免れるためには、国外関連取引が独立企業間価格となされたことを税務当局に対して主張する必要がある。

独立企業間価格の算定

移転価格税制上、棚卸資産の販売又は購入に関する独立企業間価格の算定方法としては、以下の四つの方法が規定されている（租税特別措置法第 66 条の 4 第 2 項）。

イ．独立価格比準法

ロ．再販売価格基準法

ハ．原価基準法

ニ．イからハの方法に準ずる方法その他政令で定める方法（注）

（注）ニ．政令で定める方法は、利益分割法である（租税特別措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項）。

独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法の三つの方法（基本三法）はいずれも比較対象取引を用いることが必要となる。

独立企業間価格を算定するための資料の提出

租税特別措置法第 66 条の 4 第 7 項は、独立企業間価格を算定するための資料に関する取扱いを以下のように定めている。

- ・ 税務当局から求めがある場合には、納税者は、独立企業間価格を算定するために必要と認められる資料を提出しなければならない。
- ・ 納税者が資料を提出しない場合には、税務当局は当該納税者が行う国外関連取

引に類似する他の企業の売上総利益率等を用いて、所得の更正を行うことができる。

(2) 移転価格税制の問題点及び改善提案の要約

移転価格税制の実務上の問題点は以下の二点に要約される。

現行の法令、規則、通達に定められた方法では、納税者が独立企業間価格を算定することが困難である点。具体的には、比較対象取引を必要とする基本三法に関して、国外関連取引と比較対象取引との間にどの程度の比較可能性が要求されるのかが不明確である点である。基本三法の適用に当たっては、比較対象取引と国外関連取引との比較を行うが、その際、両者の間の比較可能性が税制上どの程度要求されるのかが問題となる。実務上は、入手し得る情報に制限があること、過度な事務負担がかかることから、厳密な比較可能性を要求することは不可能であるのに対し、現行税制ではこの点に関する取扱いが明確ではなく、納税者の移転価格税制への対応を困難なものとしている。

現行税制では、税務当局から要求された場合には、納税者は独立企業間価格を算定するための資料を提出しなければならず、提出できない場合には、税務当局には他社情報を使って所得の更正を行う権利が認められている。現状、に記述したとおり独立企業間価格の算定自体が困難であることに加え、納税者が整備すべき独立企業間価格算定のための資料の具体的な内容が、法令上明示されていないため、移転価格に対応する資料を事前に準備している企業は未だ大勢を占めるに至っていない。このため、税務調査において納税者が十分な資料を提出することができず、税務当局による他社情報を利用した所得の更正が行われる結果、納税者が税制そのものに対して不信感を抱くという悪循環に陥るケースが見受けられる。

これらの問題を解決するためには、まず要求される独立企業間価格算定の基準を実務上対応し得るレベルにして納税者の負担を軽減する一方、作成・整備すべき資料の具体的な内容を納税者に周知させるためにガイドラインを公表し、税務執行の円滑化を図ることが望ましいと考える。

2. 各論

(1) 独立企業間価格の算定に関して

比較可能性の要求基準を実務に合致させ納税者の負担を軽減するため、法令、通達上に比較対象取引の選定、国外関連取引との比較方法に関する具体的規定を設けることが望ましい。新たに設けることを提案する事項は、以下のとおりである。

- ・ 利用情報の制限
 - ・ 独立企業間価格に幅を持たせることの容認
 - ・ 複数年度の情報を用いることの容認
 - ・ 取引単位営業利益法 (Transactional Net Margin Method) の容認
- 利用情報の制限

移転価格税制上、比較対象取引の選定のために利用する情報についての制限が定められていない(租税特別措置法第 66 条の 4、租税特別措置法施行令第 39 条の 12、

租税特別措置法施行規則第 22 条の 10、租税特別措置法関係通達 66 の 4)、納税者が比較対象取引を探す場合、有価証券報告書等の公開情報に頼らざるを得ないが、現在の財務情報開示制度の下では、公開情報は質、量ともに限定されている。これに対し、税務当局は非公開情報の中からより比較可能性の高い取引を選定することが可能となっている。この結果、納税者が、自らの知り得ない非公開情報の中から税務当局が選定した比較対象取引に基づき、所得の更正を受けることが実務上生じている。納税者が税務当局と共通の条件で、独立企業間価格を算定し得る環境を整えるため、税務当局が移転価格の更正を行うに当たっては、公開されている情報のみに基づいて比較対象取引の選定を行うことを法令上明確にすることが望ましい。この場合、公開情報の具体名は限定せず、納税者、税務当局が多少の費用をかければ入手し得る情報全般を含むものとする。

なお、米国においては、比較対象取引の選定は、納税者、税務当局ともに、公開されている情報に基づいて行うことが明確にされている。納税者は公開情報の中から最も比較可能性の高い取引を選定する。税務当局は、公開情報の範囲内で、納税者が選定した取引の比較可能性を問題とすることはあっても、非公開情報の中から比較対象取引を選定することはない。

独立企業間価格に幅を持たせることの容認

通常、比較可能性の点で全く問題のない比較対象取引は存在しない。そもそも比較対象取引の比較可能性には限界があることを前提とするならば、独立企業間価格として唯一の価格・比率を使用するのではなく、幾つかの比較対象取引を選定した上で、独立企業間価格に幅を持たせることの方がより合理的であり、OECD 移転価格ガイドラインもこの立場を採っている。現行移転価格税制ではこの点について明確な規定を設けていないため、独立企業間価格に幅を持たせることを認める点を、法令、通達上明確にすることが望ましい。

複数年度の情報を用いることの容認

棚卸資産の販売及び購入価格は、市場環境の変化、製品ライフサイクルの状況、為替変動等により大きな影響を受ける。このため、実務上、単年度の情報のみでは国外関連取引が独立企業間価格であるとの立証ができなかったとしても、過去複数年度の情報を用いることにより独立企業間価格であるとの合理的な説明が可能となる場合が数多く見受けられる。

したがって、独立企業間価格算定に当たっては複数年度の情報を使用することが有用であり、OECD 移転価格ガイドラインもこの立場を採っている。現行移転価格税制ではこの点につき明確な規定を設けていないため、複数年度の情報を用いることを認める点を法令、通達上明確にすることが望ましい。

取引単位営業利益法 (Transactional Net Margin Method) に関して

現行移転価格税制上、再販売価格基準法、原価基準法の適用に当たり、関連者、非関連者間に機能 (取引段階、取引数量等) 採用する会計処理等に差異がある場合には、その差異につき必要な調整を加えることが求められているが (租税特別措置法施行令第 39 条の 12 第 6、第 7 項) 現実には、納税者が差異調整に必要な情報を公開情報から入手することは極めて困難な状況にある。この点に関連し、

OECD 移転価格ガイドラインでは取引単位営業利益法 (Transactional Net Margin Method) を独立企業間価格算定方法として認めている。取引単位営業利益法 (Transactional Net Margin Method) は、国外関連取引と比較対象取引の売上、原価、資産等に対する営業利益の割合を比較する方法である。比較の段階を売上総利益ではなく営業利益とすることにより、また、売上、原価に加え資産を営業利益の割合を測る基準に加えることにより、差異調整を行わずに国外関連取引と比較対象取引との比較可能性を確保することが可能となる。このため、取引単位営業利益法 (Transactional Net Margin Method) を独立企業間価格算定方法として認め、租税特別措置法第 66 条の 4 第 2 項一二の「準ずる方法その他政令に定める方法」に含めることを政令上明確にすることが望ましい。

(2) 納税者が整備すべき資料についてのガイドラインの公表に関して

現状において、税務当局による他社情報を利用した所得の更正が行われる責任の一端は納税者側の資料未整備にもある。整備すべき資料の具体的な内容を納税者に周知させるため、税務当局がガイドラインを公表し、税務執行の円滑化を図ることが望ましいと考える。

なお、整備すべき資料としては、以下の項目が挙げられる。

- ・ 国外関連取引の実績
- ・ 納税者及び国外関連者の機能・リスクの分析状況結果
- ・ 納税者が採用する独立企業間価格算定方法
- ・ 比較対象取引の選定方法及び結果
- ・ 独立企業間価格算定結果

以 上