

月刊「国際税務」2009年12月号掲載

◆知られざる欧州の税制:第10回◆

ロシア連邦における移転価格税制

森山 進

PwC 中・東欧ホールディングス

糸井 和光

PwC モスクワ事務所

1 ロシア移転価格税制鳥瞰

数年前に本稿にてご紹介した連邦法人税法の第20条と第40条に規定されている現行のロシア移転価格税制は1999年に導入されたが、OECDガイドラインとの相違点が多い(ロシアはOECD加盟候補国だが、非加盟国である)。ただし、2010年夏もしくは2011年1月に新移転価格税制の導入が予定されており、注意を要する。

2007年に、ロシア財務省ならびにロシア財政研究所がそれぞれ個別の草案を発表した。2008年に財務省は当該草案に修正を加え、2009年1月から新制度が導入される予定だった。しかし、コンセンサスには至らず、2009年始めに財務省は、経済発展省と共に、移転価格税制改正案策定のための大枠を合意し、4月には財務省のウェブサイトでその内容を公表した(『税務のための価格決定原則の改善について』)。本稿執筆中(10月30日)に財務省は、経済発展省と合意した最終草案を発表し、近日中に国会に提出する予定である。本稿ではその内容を紹介し、現行規定との相違点を明らかにする。

2 現行規定について

◆ 移転価格税制対象取引

以下、ロシア移転価格税制(現行規定)の対象となる取引を列挙する。

- 関連企業間取引(国内取引も含む)
- 国際取引(非関連者間取引も含む)
- 物々交換取引(サービスも含む)
- 取引価格が短期間で市場価格と比較して20%を超える変動がある取引(ロシア国内取引も含む)
- その他

◆ 価格算定方法

まず、ロシアでは、独立企業間価格の代わりに「市場価格」という用語が用いられている点に特徴がある。

「市場価格」(移転価格)の算定方法として以下が規定されている。少なくとも名称上は、OECD

ガイドライン規定の基本三法に類するものとなっている：

- 1) 独立価格比準法
- 2) 再販売価格基準法
- 3) 原価基準法

上記三法のうち独立価格比準法の適用が優先され、比較対象が存在しない場合などに、それ以外の方法の使用が容認される。利益分割法は認められていない。

因みに、当規定では、取引価格が「市場価格」から乖離する要因について列挙している：

- ・物品、労働、役務の需要と供給の変動(例：季節変動)
- ・再販売価格に影響を与える物品の品質などの違い
- ・消費期限に近い製品もしくは陳腐化・製造中止の製品
- ・新製品もしくは新しいサービス(役務)の市場投入のための戦略
- ・試供品など

◆ 関連者の定義

- ・一方の者による他方の者への出資割合(直接又は間接)が20%を超過する場合
- ・業務上の責任により、一方の者が他方の者に対して従属的な関係にある場合
- ・各者がロシア連邦家族法に基づく血縁関係、婚姻、養子縁組、後見人制度による関係を有している場合
- ・その他(裁判所が認める者)

【現行法の問題点と対策】

現行規定上は、文書化は規定されておらず、また「市場価格」の妥当性に関する挙証責任は当局にあるが、実務上、移転価格方針について、納税者が適宜文書化など能動的に当局に対して説明する必要があるため、実態としては納税者側にあると言えよう。

「市場価格」の変動が短期間で±20%の範囲内であれば、原則として適正な移転価格として考えられる。この範囲を超えると、当局は法人税及びVAT計算目的の更正を行なう権利を有する。このため、例えば、2割を超える割引を行うとき等、当該20%規定に抵触する可能性がある場合には、その合理性について文書化しておくべきであろう。なお、条文にある「短期間」は定義されていない。また、国内取引については、国内法に対応的調整の規定がないため、売り手側が増額更正されても、買い手側が減額更正されることはない(上述の通り、ロシアでは国内取引も移転価格税制の対象)。

比較対象取引の「市場価格」算定の際に、税務当局は「公式情報源」を用いることになっているが、ロシア国家統計局からはその種の情報が得られないことも多い。このため、関税当局や商工会議所、あるいは地方当局などから情報入手を行なうケースも少なくない(当然、ベンチマーキング等を行う際も、公式データを用いなければならない)。ただし、過去の多くの判例では、国家統計局のみを「公式情報源」としているため、構造的な問題がある。他方、この「公式」情報源という縛りについて、定義が明文化されていないため、納税者サイドにとっては対策を立てにくいという問題も孕んでいる。また、調査官の経験不足等から、移転価格税制先進国の当局において勘案さ

れる様々な調整要因が無視されることもある。

なお、「市場価格」の概念は OECD ガイドライン規定の独立企業間価格とは必ずしも一致しないため、たとえ「独立企業間価格」であっても、当該規定に抵触する可能性がある。

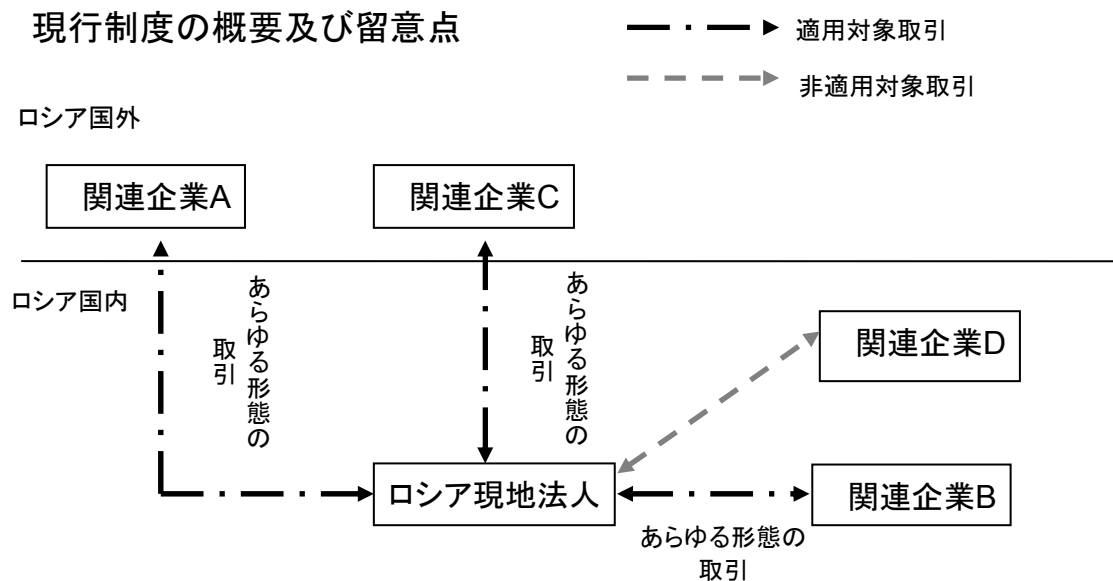
◆ 現行規定と判例

上記のように、現行規定に曖昧な部分があるため、しばしば納税者と税務当局に間で解釈の違いや矛盾が生じる。このため、裁判に持ち込まれるケースがロシアでは多いのだが、判例に一貫性がないという問題を抱えている。過去の判例が必ずしも尊重されるとは限らないため、移転価格リスク管理の上では、個別の事例ごとに慎重に検討する必要がある。

なお、ロシアでの税務関連裁判では、納税者の勝訴率が非常に高いという特徴が挙げられるが、これは取引価格の妥当性よりも、当局による手続き上の法令遵守ミスに焦点をあてた納税者側の主張により、当局が敗訴することが多い点に起因する。

◆現行ロシア移転価格税制◆

現行制度の概要及び留意点



日本の移転価格税制では、関連者間のクロスボーダー取引のみが対象となるため、ロシア国内の関連企業B、国外の非関連企業Cとの取引は移転価格税制の対象外となるが、ロシア移転価格税制の下では対象となる。また、関連者の定義も異なるため、まずは関連者に該当する者及び関連者間取引の特定を行う必要がある。

◆作成： 税理士法人PwC及びPwCモスクワ

3 ロシア財務省発表の最終草案について(2009年10月30日公表)

上述のように、10月30日に発表された財務省の最終草案では、従来用いられてきた「セーフハーバー規定」(20%)が廃止される。これにより、少なくとも制度上は、上述のような問題点が解消され、納税者は日本をはじめとする移転価格税制先進国で蓄積した知見をより弾力的に活用し、移転価格リスク管理方針を策定できるようになると思われる。

◆ 移転価格税制対象取引

以下、ロシア移転価格税制(改定案)の対象となる取引を列挙する。

(1) 以下の条件を満たす関連者との国内取引:

- ・年間10億ルーブルを超える取引。但し、導入過程にある連結納税制度の対象となる国内グループ間取引は対象外。
- ・当事者の一方が、鉱物資源採掘税を課されている場合。
- ・当事者の一方が、統一農業税等を課されている場合。
- ・当事者の一方が、ロシアの経済特別地区に所在する場合。

(2) 関連者との国際取引

(3) 一定のコモディティにかかる国際取引(非関連者を含む)

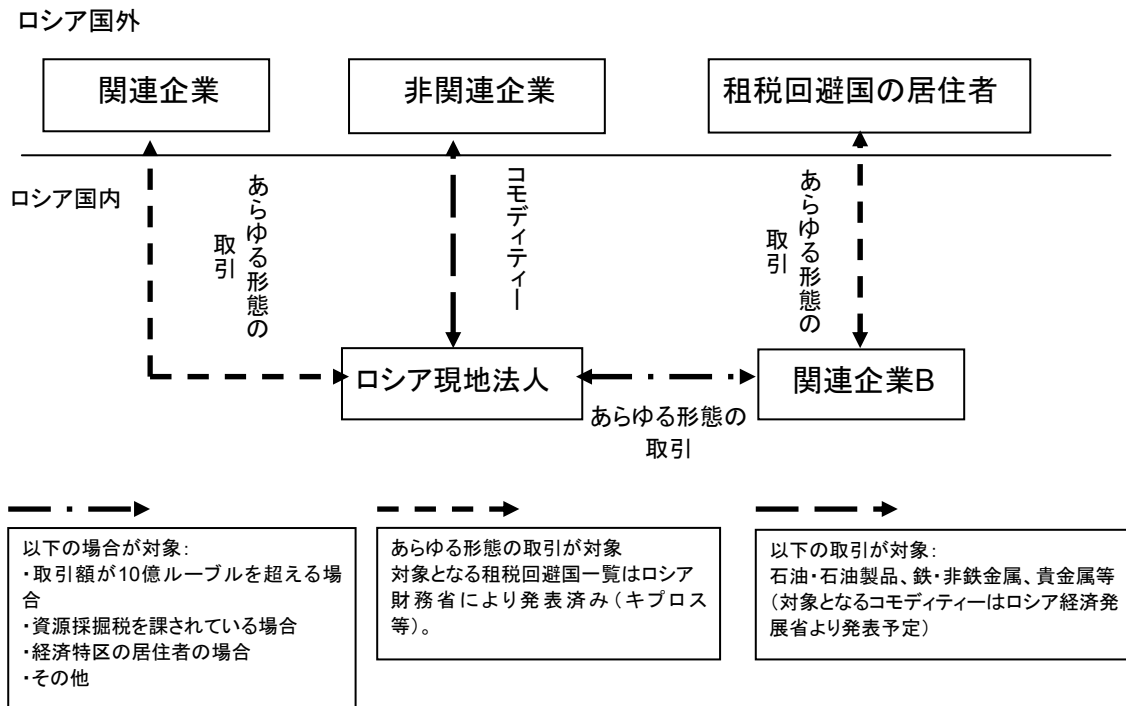
- ・石油及び石油関連製品
- ・鉄及び非鉄金属
- ・貴金属等
- ・その他(詳細なリストを経済発展省が作成中)

(4) 特定の課税管轄に所在する者との取引(キプロス、香港、ジブラルタル、リヒテンシュタイン等、財務省による「ブラックリスト」が公表されている)

なお、適用対象取引としては、棚卸資産、無形資産、役務提供、財産権、情報、タリフ、マークアップなどが含まれる。

◆ ロシア移転価格税制(最終草案)◆

適用対象取引



<注>連結納税グループ内の国内取引は対象外

◆作成: 税理士法人PwC及びPwCモスクワ

◆ 価格算定方法

独立価格批准法が優先適用扱いだが、適用できない場合は、下記に2番とある4つの方法の中から選択する。それでも適用できない場合は、最終手段として利益分割法の適用を検討することになる。

- 1(優先適用) 独立価格比準法(CUP法)
- 2 再販売価格基準法(RP法)
- 2 原価基準法(CP法)
- 2 二次製品再販売価格法
- 2 取引単位営業利益法(TNMM)
- 3(最終手段) 利益分割法(PS法)

◆ 利用可能情報源

新規定では、従来の「公式情報源に限定」(定義なし)という規定よりも具体的になり、下記を含む情報源を当局が移転価格の妥当性を証明する際に使用できるようになった:

- ・国際的商品取引所の価格情報

- ・特定の国家機関公表書類に含まれる価格情報
- ・一般公開情報(インターネット等を含む)
- ・関税当局による通関統計
- ・専門家による評価報告書(規定の価格算定方法が適用できない場合のみ)
- ・その他

ロシアでは、税務当局が移転価格税制目的の市場価格の算定を行う際に利用できる情報は、公式な情報源のみに制限されており、課税更正を受けた納税者が起訴した場合、公式な情報源であるかの判断は司法の手に委ねられている。多くの納税者は過去の裁判において、税務当局の使用した情報源が公式なものでないと主張することで勝訴するケースが多く見受けられた。しかしながら、今回の利用可能情報の明示は、このような裁判において納税者の負担を大きくすることが予想される。このため、納税者は当規定に明示された情報源を用いて、適宜、文書を準備しておくことが望ましい。

◆ 文書化規定

文書化規定は現行法には明文化されていないが、改定案には含まれている。文書化の内容は、日本において調査時に求められる情報の内容と重複するものが多い。なお、移転価格調査時に、当局の要求に応じて10日以内に関連者間取引に関する文書を提出することが要請される(但し、対象取引が行われた事業年度の翌年の4月1日より前には、当局が文書を要求することはできない)。

1) 関連者間取引を行った者の情報及び取引に関する以下の情報:

- ・組織図
- ・正式なグループ間契約内容
- ・その他背景となる情報

2) 産業分析

3) 関連者間取引の性質と条件

4) 機能分析

5) 適用された移転価格算定方法

6) 比較対象取引(企業)に関する説明

- ・利用した情報及びデータの出所
- ・独立企業価格・利益率レンジの計算根拠

7) 財務分析

- ・実績値が独立企業間価格(利益率)であることを証明する計算根拠
- ・受け取るべき収益(利益)の計算根拠
- ・関連者間取引で稼得した経済的便益

◆ 情報開示内容

現行法では、確定申告時の移転価格関連情報の提出義務は設けられていないが、改定案では、年間関連者間取引が1億ルーブル(2016年までに1000万ルーブルまで減額される予定)を超え

る場合、開示を求められる。また、情報提出に際し、最高経営責任者又は代理人による署名が必要となる。提出を怠った場合、5,000ルーブルの罰金が課される：

- ・関連者間取引が行われた期間
- ・種類ごとの関連者間取引の内容
- ・関連者間取引に関与したロシア国外の居住者及び海外の組織
- ・関連者間取引において採用された取引価格
- ・納税者が採用した移転価格算定方法
- ・納税者が利用した情報源
- ・関連者間取引により発生した収益又は費用の金額

◆ その他の規定

上記以外に、紙面の関係で詳細は割愛するが、下記のような新规定が今回の最終草案には含まれている：

- ・移転価格税制特別罰則規定
- ・機能分析に関する規定
- ・市場価格レンジ
- ・関連者の定義の拡大
- ・対応的調整規定(但し、国内関連者間取引にのみ適用可能)
- ・事前確認制度(ユニ及びバイ APA)：2012 年度までに導入予定(バイについては租税条約締結国の納税者との間でのみ適用可能)
- ・連邦当局による移転価格特別税務調査の実施

以上、最終草案の概要を説明した。留意点としては、導入後、徐々に移転価格税制先進国のような洗練されたルールや調査体制が整備されていくものとおもわれるが、過渡期においては、調査における属人性(調査官毎の知識・経験のバラつき)の影響は高くなると思われる。

【参考文献】

『日系企業のためのロシア投資・税務・会計ガイドブック』(スティーブ・モリヤマ著：中央経済社刊)

『拡大欧州投資・税制ガイド』(スティーブ・モリヤマ著：中央経済社刊)