

取引単位営業利益法の導入 ～ その意義と実務的運用方法 ～

I. 導入趣旨

2004年（平成16年）度税制改正において、租税特別措置法施行令(以下「措置法施行令」といいます)第39条の12第8項が改正され、わが国の移転価格税制に、営業利益をベースとして移転価格の妥当性を検証する独立企業間価格算定方法が導入されました。当該方法は特に命名されていませんが、「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（Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration、以下「OECD移転価格ガイドライン」といいます）に規定されている取引単位営業利益法（Transactional Net Margin Method、以下「TNMM」といいます）と実質的に同義であると考えられます。なお、改正内容は平成16年4月1日以降に開始する事業年度から適用されます。

今回導入された措置法施行令規定のTNMMはOECD移転価格ガイドラインのみならず、EU各国、オーストラリア、韓国等の多数の諸外国においても既に導入されていることから、諸外国との調整を行い、国際的な協調を図ることにその導入趣旨があると考えられます。この点、先般約30年ぶりに改正された新日米租税条約においても、「（前略）移転価格課税に係る規則（移転価格の算定方法を含む）は、OECD移転価格ガイドラインと整合的である限りにおいて、条約に基づく移転価格課税事案の解決に適用することができる」（日米租税条約交換公文第3項）としていることから見受けられます。

II. 措置法施行令規定のTNMMの位置付け及び意義

1 措置法施行令規定のTNMMの位置付け

わが国の移転価格税制上、租税特別措置法(以下「措置法」といいます)第66条の4においては、独立企業間価格算定方法として独立価格比準法(Comparable Uncontrolled Price Method、以下「CUP法」といいます)、再販売価格基準法(Resale Price Method、以下「RP法」といいます)、原価基準法(Cost Plus Method、以下「CP法」といいます)のいわゆる基本三法が規定されています(措置法第66条の4第2項第1号イ～ハ)。そしてこれら基本三法のいずれも適用することができない場合に限り、当該基本三法に準ずる方法、または、「その他政令で定める方法」を採用することが認められています(同号ニ)。

措置法施行令規定のTNMMが導入される以前は、「その他政令で定める方法」には利益分割法(Profit Split Method、以下「PS法」といいます)のみが規定されていました(旧措置法施行令第39条の12第8項)。今回措置法施行令第39条の12が改正された結果、第8項が拡張

され、「その他政令で定める方法」が4つに増えました。

2 措置法施行令規定のTNMMの意義

措置法施行令規定のTNMMとは、納税者の検証対象取引に係る売上営業利益率、総原価に対するマークアップ率等を、比較対象取引のそれらと比較して移転価格の適正値を算定する方法です。新たに追加された3つの方法とは、措置法施行令第39条の12第8項において、第2号では国外関連取引における棚卸資産の買い手（例えば、再販売業者等）を想定して売上営業利益率を使用し、第3号では国外関連取引における棚卸資産の売り手（例えば製造業者もしくは輸出業者等）を想定して、フルコスト・マークアップ率（総原価に対するマークアップ率）を使用して説明されています。また、第4号では前二号（第2号、第3号）に掲げる方法に準ずる方法を適用できる旨が規定されています。改正後の第8項の概要は以下の通りです。

第1号: 利益分割法(改正前の第8項部分)

第2号:

$$\text{独立企業間価格} = \text{再销售价格}_{\text{納税者}} - [(\text{再销售价格}_{\text{納税者}} \times \text{売上営業利益率}_{\text{比較対象会社}}) + \text{販管費}_{\text{納税者}}]$$

第3号:

$$\text{独立企業間価格} = \text{総原価}_{\text{納税者}} + [\text{総原価}_{\text{納税者}} \times (\text{営業利益}_{\text{比較対象会社}} / \text{総原価}_{\text{比較対象会社}})]$$

(注：総原価とは売上原価と販管費の和です)

第4号: 前二号（第2号、第3号）に掲げる方法に準ずる方法

3 適用対象取引等

措置法施行令規定のTNMMの適用対象取引についてですが、措置法施行令第39条の12第8項第2号、第3号は、棚卸資産取引に係る「その他政令で定める方法」として位置付けられます。ただし、役務提供取引や無形資産に係る取引等の棚卸資産取引以外の取引についても適用することができると考えられます。すなわち棚卸資産取引以外の取引に係る独立企業間価格算定方法を規定した措置法第66条の4第2項第2号口において、「前号二に掲げる方法と同等の方法」、すなわち棚卸資産取引に係る「その他政令で定める方法」と同等の方法と規定されているため、条文上このように解釈できると考えられます。

また、措置法施行令規定の TNMM の適用に当たって利用する利益水準指標(Profit Level Indicator、以下「PLI」といいます)についてですが、前述しましたように措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項において、第 2 号では売上営業利益率、第 3 号ではフルコスト・マークアップ率（総原価に対するマークアップ率）が規定されています。一方、「前二号に掲げる方法に準ずる方法」と規定されている第 4 号では、具体的な方法は明記されていませんが、第 2 号または第 3 号の考え方に準拠した合理的な方法であれば認められると考えられます。

したがって、OECD 移転価格ガイドラインにおいて、「取引単位営業利益法は納税者が一つの関連取引から実現する適切な基準（例えば原価、売上、資産）に対する営業利益を調べるものである（パラグラフ 3.26）」と規定されているように、措置法施行令規定の TNMM についても、売上営業利益率やフルコスト・マークアップ率のほかに、総資産利益率(Return on Assets、ROA)や使用資本利益率(Return on Capital Employed、ROCE)等も PLI として使用することが可能であると考えられます。

III. 措置法施行令規定のTNMMの実務的運用方法

1 調査における留意点

移転価格調査において、TNMMが適用されるケースは、基本三法が適用できず、かつ、比較対象会社の営業利益率が取引単位(又は製品ライン単位)で入手可能である場合に限定されることが考えられます。そのため、こうした要件を充足することができる場合にのみ、納税者は従前容認されなかった営業利益に基づく議論を税務当局と行うことができるようになると考えられます。

反面、税務当局は納税者が粗利益ベースで十分な利益を確保していても、上述の要件を充足する理由を提示した上で、営業利益ベースで調査・更正を行う可能性が高まると考えられます。そのため、納税者は今後の税務当局の動向に注視するとともに、自らの主張する独立企業間価格について、合理的な説明ができるように事前に文書化しておくことが一層重要になると考えられます。

2 事前確認における留意点

二国間事前確認においては、措置法施行令規定のTNMMの活用性がより高いと考えられます。二国間事前確認では、通常、当事国双方の権限ある当局のレベルにおいて、OECD移転価格ガイドラインに基づき柔軟に協議することができます。実際、二国間事前確認の場においては、長年の間、売上営業利益率を基礎とする方法が広く使われてきました。当該方法は、日本の移転価格税制の枠内において「修正再販売価格基準法」と呼ばれてきました。上述の改正後措置法施行令第39条の12 第8項第2号に相当します(独立企業間売上営業利益率に納税者の売上高販管費比率を加算して、独立企業間売上総利益率を算定します)。今後、修正再販売価格基準法は、二国間事前確認の場では「TNMM」と呼ばれることとなると予想されます。また、今回措置法施行令規定のTNMMが導入されたことに伴い、わが国の納税者はTNMMを許容する諸外国との二国間事前確認のプロセスを迅速化するとともに、早期に合意に至ることが期待できると考えています。

IV. おわりに

今回措置法施行令規定のTNMMが導入されたことは、納税者・税務当局双方にとり方法論の選択肢を拡大できたという点に大きな意味があると考えられます。しかし、TNMMについては利益比準法(Comparable Profit Method、CPM)との差異をはじめとして、国際的にも様々な議論がなされている所であり、わが国においても新たな議論の火種となることが予想されます。そのため、税務当局から措置法施行令規定のTNMMに係る事務運営指針等が速やかに発表されることが期待されます。

<台湾における移転価格税制の導入について>

2004年1月、台湾財政部は新しい法人税監査基準（法人税監査準則第114条の1）を公表し、台湾に移転価格税制が導入されました。従来台湾では一般的なルールとして所得税法第43条の1が存在するだけでした。

法人税監査準則第114条の1では、独立企業間価格算定方法として独立価格比準法（Comparable Uncontrolled Price Method、CUP法）、再販売価格基準法（Resale Price Method、RP法）、原価基準法（Cost Plus Method、CP法）及び「その他財政部が規定する方法」が掲げられており、当該順番で適用すべき旨が規定されています。また、同条では事前確認制度が行うことができる旨が規定されていますが、具体的な手続き等についての明確な規定はありません。

台湾では従来、関連法規が整備されていなかったこともあり、他国に比べて本格的な移転価格調査は実施されていませんでした。しかし、近年、通常の税務調査において移転価格に関する質問がなされることが多くなっている上、台湾税務当局は今回の移転価格税制の導入に伴い、重点的に移転価格調査に着手するための準備を開始している旨を表明していることから、納税者は移転価格に関して自らの主張する合理的な方法について事前に準備しておき、移転価格調査への対策を講じておくことが必要であると考えます。