

BEPS対応を視野に入れた 移転価格調査の狙い目と 対応上の留意点

第1章

一般法人税調査との違いは何か？

移転価格調査の動向と概要

第2章

日本・海外の両方のリスクを意識する

役務提供取引に係る調査対応上の留意点

第3章

帳簿計上、法的所有権の有無は問わない

無形資産取引に係る調査対応上の留意点

第4章

今後は調査アプローチも多様化へ

金融取引に係る調査対応上の留意点

第5章

事後的な対応では覆しにくい

寄附金認定に係る調査対応上の留意点

第6章

事業再編をめぐって厳しさが増す？

同時文書化がもたらす調査への影響

黒川 兼 (PwC税理士法人 米国公認会計士)
藤澤 徹 (PwC税理士法人 税理士)
田中 俊秀 (PwC税理士法人 税理士)

OECDのBEPS(税源浸食と利益移転)プロジェクトを踏まえ、わが国でも移転価格税制に係る文書化制度が整備された。これに伴い、移転価格調査の執行にも影響が及ぶと予想される。そこで本特集では、過去の調査状況による税務当局の傾向を分析し、あわせてBEPS対応を意識した今後の移転価格調査の対応上の留意点をまとめてもらった。参考にしていただければ幸いである。

本稿ではわが国における移転価格調査の特徴、特に近年調査において重点が置かれている日系企業の無形資産取引等について再考するとともに、平成28年度税制改正による同時文書化に伴う調査への影響を考察する。なお、文

中の見解は、筆者の個人的見解であり、筆者の所属する組織等の見解ではないこと、および個々のケースによっては異なる場合もあることをご了解いただきたい。

第1章

一般法人税調査との違いは何か？ 動向と概要

移転価格調査執行の動向

近年におけるわが国の移転価格調査執行に係る動向として、国税関係者の講演⁽¹⁾やマスコミ報道等から、次のような変化をみて取れる。

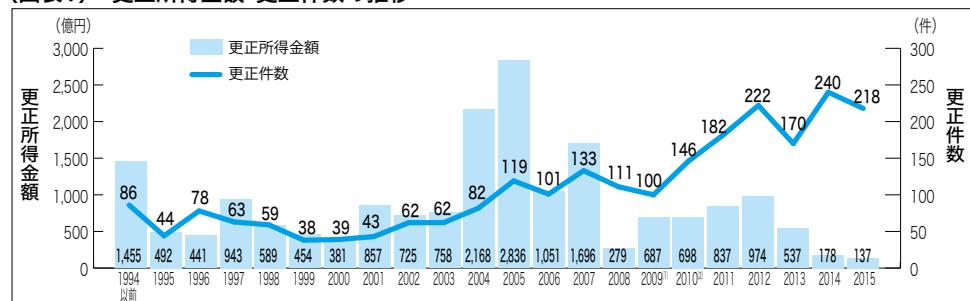
- ① 調査対象法人が外資系企業から
　　日系企業へシフト
- ② 更正件数の増加
- ③ 対象取引が棚卸資産取引から無形資産取引や役務提供取引へシフト
- ④ 調査対象国外関連取引が欧米からアジアや中南米へシフト

マスコミ報道等による課税事例をみると、1986年の移転価格税制導入当初、調査対象法人は外資系企業が中心であったが、外資系企業への調査が一巡ないし二巡したことにより、2000年代に入つてからは調査対象法人の中心が日系企業へとシフトしている。2000年前半までは、課税所得ベースで数百億円から1千億円規模の事例もあつたが、国税庁の公表データによると⁽²⁾、2014財務年度から2財務年度連續して年間更正件数が200件を超えており、単純計算では2004財務年度には1件当たり更正所得金額が平均約26億円であつたものが、2015財務年度では約0・6億円となっていることから、全体的に更

正処分の規模は小さくなっていると推測される⁽³⁾。

また、マスコミ報道等による課税事例によると、日系企業、特に製造業による中国をはじめとするアジアへの製造拠点のシフトにより、いわゆる「産業の空洞化」が引き起こされ、商流上も日本親会社を介在しないOut-Out取引が中心となるにしたがい、調査対象の中心が無形資産取引や役務提供取引へシフトしてきた特徴がみて取れる。一方で、国外関連者側での動きとして、中国、インドネシア、インドなどのアジアやブラジルなどの中南米といった新興国側に所得シフトする傾向に動くのではないかとの想定を持ち、調査・課税が非常に活発化しているの

(図表1) 更正所得金額・更正件数の推移



(1) 2008財務年度(2009年6月30日に終了する1年間)調査事績の発表までは、国税局管轄大規模法人のみを含む

(2) 2009財務年度調査事績発表時より、署所管法人を含む

(注) 2015財務年度は2016年6月30日までの1年間を意味する

(出所) 国税庁が毎年公表する「法人税等の調査事績の概要」をもとに筆者作成

移転価格問題が生じやすくなっている。日本税務当局は、日系企業が新興国での課税リスク回避のために、新興国側に所得シフトする傾向に動くのではないかとの想定を持ち、調査対象を欧米からアジアや中南米の国外関連取引へシフトしている傾向

移転価格調査の狙い目と対応上の留意点

(1) 「移転価格税制の執行について」(租税研究
2016年9月東京国税局調査第一部国際情
報第一課長 遠部友子)
(2) 「平成27事業年度 法人税等の調査事績の
概要(国税庁)
(3) 前掲注(1)参照

移転価格調査の特徴

あると推測される。
分析にも時間がかかること
・課税金額も多額となることが多い、
国税当局部内での議論や説明にも
時間が多く取られること

(2) 詳細かつ広範囲な調査

移転価格調査では調査資料の中身
と範囲が一般法人税調査の場合と異
なり、資本関係、機能分析に必要な
情報、セグメント情報、利益の配分
状況、価格政策等といった情報のよう

に財務会計データ以外の管理会計の
情報等を依頼されることが多い。特
に、比較対象取引の抽出には時間が
かかるのが例である。機能分析に
必要な取引段階や取引の流れを詳細

に把握することも一般法人税調査と
は異なる。また、遡及期間(除斥期
間)が6年であることから、最大6年

位を想定して調査は進められる。ま
た、国外との取引が多いなど、社会
的に注目度が高い法人が調査対象と
なることが多い。

(4) 二重課税の解決

移転価格調査は、筆者の経験では、
1事業で1年から2年程度かかるの
が平均的である。結論に至るまでに
非常に多くの時間を要する理由とし
て、次のこととを挙げることができる。
・移転価格上の問題点を特定するま
でに時間要すること
・所得移転の蓋然性を認定するため
に幅広い情報収集と分析を必要と
すること

- ・独立企業間価格を把握・算定する
ために必要な情報の入手まで、さら
に時間を要すること
- ・調査法人以外に同業者、加盟団体の

情報収集や業種・業態知識の収集・
分析にも時間がかかること

・課税金額も多額となることが多い、
国税当局部内での議論や説明にも
時間が多く取られること

(3) 多額の更正所得金額

近年、平均更正処分の金額が少額
傾向にあるとはいっても、更正所得
金額は、国外関連取引をベースに調
査法人の利益率と通常の利益率との
差額から導き出されるため、一般法
人税調査の更正処分金額に比べて多
額になることが多い。通常、億円単

位を想定して調査は進められる。ま
た、国外との取引が多いなど、社会
的に注目度が高い法人が調査対象と
なることが多い。

移転価格調査における調査官の3つの観点

移転価格事務運営要領では、1—
2(基本方針)の(1)の「的確な調査」お
よび3—2(調査に当たり配意する
事項)において、①検証対象企業の
所得の二重課税を惹起することにな
り、租税条約による相互協議および
対応的調整が認められている場合に
は、相互協議を通じた二重課税の解
決の申立てを選択できる。相互協議
中にも後続年度への第2次・第3次課
税のリスクは想定されるが、事前確
認を申出することもある。異議申立て、
訴訟等の国内救済制度があることは、
う位置づけて調査することは稀であ
るが、無形資産の形成等に関与して
いる取引先への反面調査や、同業者
から業界動向や商慣習、場合によつ
ては個別の取引情報などを協力ベー
スで収集することが多い。

(5) 法令や通達のみで答えは得られない

移転価格調査に係る根拠規定はい
くつかあるが、具体的な独立企業間
価格算定方法、差異の調整方法につ
いて、詳細な規定ではなく、法令や通
達のみで答えを得ることが難しい場
面がある。税務当局も類似取引の課
税、判例、および相互協議での議論
等を参考に判断する場面が多いとみ
られる。

調査において、調査官が、所得移

転の蓋然性ありと判断すると、その根拠をまとめた中間意見が企業側に示され、調査は所得移転金額の算定へと進む。中間意見が出されると、更正処分となる可能性が高まる。したがって、実務上は所得移転の蓋然性の判断の前に、中間意見が出されないよう対策を取る必要がある。特に国外関連者の利益率が独立企業間利益率と考えられるレンジの上限超過となつてているような場合は、仮に、その原因が移転価格以外の要因により生じたものであるならば、税務当局から情報依頼の初期段階から、その要因を合理的に説明するなど、迅速かつ慎重な対応が求められる。

(1) 有価証券報告書

第1に、連結ベースでの売上および営業利益と単体ベースでのものを比べ、ハイレベルな観点から所得移転の蓋然性が検討される。同業者との横並びの比較も行い、業界全体の動向を把握する。また、セグメント情報、特に地域別セグメント情報について、地域差や時系列にみたときの傾向が分析される。この他に、最近、税務当局が関心を持つてきているものに「税率差異」がある。

連結財務諸表における税効果会計関係に係る注記事項において、「法定事項

一
夕
書」
イ
約

業界団体
・雑誌テ
する明経
ベース化
ロイヤル
頃等
連取引の
等

料の例
的な情報
ホームペー
書、有料
象法人の
「国外関
」)の情報
商業財和
ける申し
た情報
から入手

選定対象法人の

調査官は、税務当局内外の情報を活用して調査対象法人を選定する。なお、税務当局の部内情報の中には調査時に入手された資料があるもの、大半は企業が作成、保管していた資料である。選定に際して使用される資料の例として、今後は、B.E.P.S関連の情報の活用も想定され

(図表2) 選定に際して使用される資料の例

種類	具体的な情報
公開情報	<ul style="list-style-type: none"> ・インターネットによる企業ホームページ、業界団体ホームページ、有価証券報告書、有料の新聞・雑誌データベース検索による調査対象法人の動向等
データベース情報	<ul style="list-style-type: none"> ・法人税申告書別表17(4)「国外関連者に関する明細書」(以下、「別表17(4)」という)の情報をデータベース化 ・オンラインサービスによる商業財務データ、ロイヤルティデータベース等
文書媒体	<ul style="list-style-type: none"> ・過去の移転価格調査における申し送り事項等 ・一般法人税調査で入手した情報(国外関連取引の契約書、移転価格文書等) ・調査対象法人の同業者から入手した情報等

効税率と税効果会計適用後の法人税等の負担率との差異の原因となつた主

るか、現地で販売支援をすることに
対する対価を受領するコミッショナー
取引が中心であるといった商流を

想定する。こうした商流の想定を踏まえ、次のような点が検討される。

- ・国外関連者の営業利益率が同業他社の水準に比して高すぎないか
- ・ロイヤルティやサービスフィーの回収漏れがないか

また、別表17(4)を時系列に、売上

率が大きく変動している国外関連者はないか、営業利益のない国外関連者はないかといつた点も検討される。

別表17(4)

別表17(4)からは、国外関連者が製造会社であれば、製造した製品を日本親会社に戻すOut-In取引が中心であるか、第三者ないし他の国外関連者へ販売するOut-Out取引が中心であるかといった商流、国外関連者が

販売会社であれば、国外関連者は日本親会社から仕入れた商品を第三者

うなケースでは、日本親会社から地域統括会社への損失支援を目的とし、役務提供の事実がない、あるいは形式的に役務提供があるような体裁を繕っているにすぎず実質的な便益がない取引ではないかとの疑念を抱くことも想定される。

移転価格調査の狙い目と対応上の留意点

流れ 転価格調査の

(1) 準備調査

調査官は調査法人に移転価格調査開始の旨を連絡し、初回訪問日をアレンジし、臨場調査を開始する。調査官は初回臨場時に、資料提出依頼を行なうが、最終段階まで追加資料の依頼が続く。調査官は収集した資料を照合・突合して情報の精度を高めながら、どのような事実認定ができるかを検討する。

なお、調査官により調査時に依頼される資料に関しては、移転価格事務運営要領3-4(調査時に検討を行う書類)に例示されている。ローカルファーム

ジや財務データベースで情報を付加し、移転価格実態調査表、過去の接觸状況等を確認し、会社ホームページ等の全体像を整理し、臨場調査において依頼あるいは質問すべき事項を想定する。

ます調査官は税務当局内外の既存資料を収集し、準備調査を開始する。

(参考) 「国外関連取引の状況表」の様式

国外間道取引の状況表(D)					法人名 国外連絡名
7 有形資産の使用料に係る国外関連者の取引状況					
有形資産の種類	取得価額	使用料(税込)期間	支払	契約期間	使用料の計算方法 (備考)
船舶運送のための機器	百万円	年以内	年以内	—	
＊ その他の取引形態における国外関連者との取引状況					
取引種別	支払	取引の内容 (備考)			
その他	百万円				

イルの例示集⁴⁾では、「ローカルファイルにおける必要な情報及び準備する書類として一般的な例を挙げたもの」であり、調査で要求される「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」を例示したものではありません。

ん」との断り書きはあるものの、その表示内容は詳細かつ具体的であり、調査においても参考にされるものと考えられる。

(3) 問題点整理

(2) 臨場調査
等の全体像を整理し、臨場調査において依頼あるいは質問すべき事項を想定する。

調査官はこの段階で、所得移転の蓋然性はあるか、比較対象取引を目の出せるか、どの課税手法を選択するかといった移転価格調査における課題を検討、分析することで、問題取引の特定を行う。

(5) 中間意見の提出

調査官は、納税者との論点を整理し、内部における幹部説明等を終えて、調査法人に、いわゆる中間意見（更正理由と予定額）として文書まで口頭で提示する。この時点ではすでに十分議論がなされ、調査官と

た。これは、一般調査時や前記(1)や(2)の段階などに、納税者に依頼するなどして作成するものであるが、納税者側の事前の移転価格リスクの検討にも参考になると思われる。

(4) 是否認判断

調査法人側で同意できる点、同意できない点がすでに明確となっていることが求められる。

(6)
最終提二

判断した場合には、問題取引について、課税処理の方向を決定し、調査法人と議論する。所得移転の蓋然性なしと判断した場合、結論に至ったことと、認定したポイント、所得移転の蓋然性なしと判断した理由等の判断材料を記録したうえで調査終了とする。

調査法人からの反論書の提出を受け、さらなる議論を行つたうえで、査官は最終局面として最終更正予定（額）を文書または口頭で提示する。

法人と議論する。所得移転の蓋然性なしと判断した場合、結論に至った事実関係、認定したポイント、所得移転の蓋然性なしと判断した理由等の判断材料を記録したうえで調査終

調査法人からの反論書の提出を受け、さらなる議論を行ったうえで、調査官は最終局面として最終更正予定額(額)を文書または口頭で提示する。

日本・海外の両方のリスクを意識する 役務提供取引に係る 調査対応上の留意点

役務提供取引とは

て提供するすべての有償性のある取引は、国外関連取引に該当するとされ、適切な対価を請求する必要がある。

経済的もしくは商業的価値を与えるか（有償性があるか）否かで決定されるべきであるとされている（図表3）。

経済的・商業的価値なし	対価の収受は不要
経済的・商業的価値あり	対価の収受が必要
経済的・商業的価値なし	対価の収受は不要
経済的・商業的価値なし	対価の収受は不要

(図表3) 移転価格事務運営要領3-9(企業グループ内における役務の提供の取扱い)

- (1) 法人が国外関連者に対し、次に掲げるような経営・財務・業務・事務管理上の活動を行う場合において、当該活動が役務の提供に該当するかどうかは、当該活動が当該国外関連者にとって経済的又は商業的価値を有するものかどうかにより判断する。具体的には、当該国外関連者と同様の状況にある非関連者が他の非関連者からこれと同じ活動を受けた場合に對価を支払うかどうか、又は当該法人が当該活動を行わなかったとした場合に国外関連者自らがこれと同じ活動を行う必要があると認められるかどうかにより判断する。
 イ 企画又は調整
 ロ 予算の作成又は管理
 ハ 会計、税務又は法務
 ニ 債権の管理又は回収
 ホ 情報通信システムの運用、保守又は管理
 ヘ キャッシュフロー又は支払能力の管理
 ド 資金の運用又は調達
 チ 利子率又は外国為替レートに係るリスク管理
 リ 製造、購買、物流又はマーケティングに係る支援
 ヌ 従業員の雇用、配置又は教育
 ル 従業員の給与、保険等に関する事務
 ヲ 広告宣伝(リに掲げるマーケティングに係る支援を除く。)
- (2) 法人が、国外関連者の要請に応じて隨時役務の提供を行い得るよう人員や設備等を利用可能な状態に定常的に維持している場合には、かかる状態を維持していること自体が役務の提供に該当することに留意する。
- (3) 法人が国外関連者に対し行う(1)の活動が、役務の提供に該当するかどうかを検討するに当たり、次に掲げる活動は国外関連者にとって経済的又は商業的価値を有するものではないことに留意する。
 イ 法人が国外関連者に対し、非関連者が当該国外関連者に行う役務の提供又は当該国外関連者が自らのために行う(1)の活動と重複する活動を行う場合における当該重複する活動(ただし、その重複が一時的であると認められる場合、又は当該重複する活動が事業判断の誤りに係るリスクを減少させるために手続上重複して行われるチェック等であると認められる場合を除く。)
 ロ 国外関連者に対し株主としての地位を有する法人が、専ら自らのために行う株主としての法令上の権利の行使又は義務の履行に係る活動(以下「株主活動」という。)で、例えば次に掲げるもの
 (イ) 親会社が実施する株主総会の開催や株式の発行など、親会社が遵守すべき法令に基づいて行う活動
 (ロ) 親会社が金融商品取引法に基づく有価証券報告書等を作成するための活動
 (注) 親会社が子会社等に対して行う特定の業務に係る企画、緊急時の管理、技術的助言、日々の経営に関する支援等は、株主としての地位を有する者が専ら株主として自らのために行うものとは認められないことから、株主活動には該当しない。
 また、親会社が子会社等に対する投資の保全を目的として行う活動で、かつ、当該子会社等にとって経済的又は商業的価値を有するものは役務の提供に該当する。

わが国の移転価格税制では、企業グループ内における役務提供の取扱いについて、企業がその国外関連者に対し

また、企業グループ内で役務提供が行われているか否かは、その活動が国外関連者の商業上の立場を高めるために

移転価格事務運営要領では、「経済的又は商業的価値」のある場合として、オンコール取引を挙げている。また、

(図表4) 経済的または商業的価値の判断基準

経済的・商業的価値なし	対価の収受は不要
経済的・商業的価値あり	対価の収受が必要
経済的・商業的価値なし	対価の収受は不要
経済的・商業的価値なし	対価の収受は不要

すると、図表4のとおりである。
 移転価格事務運営要領では、「経済的又は商業的価値」のない場合として、重複役務と株主活動を挙げている。
 移転価格事務運営要領における「経済的又は商業的価値」の判断基準を図示

移転価格調査の狙い目と対応上の留意点

過去の調査状況

日本親会社が国外関連者に提供する役務には提供場所に応じて、国外関連者に出張して役務を提供する「オンサイト役務」と、日本にいながら役務を提供する「オフサイト役務」がある。

(1) オンサイト役務

オンライン役務は出張という人の移動の事実を把握しやすいため、出張による役務提供取引のみを単独で取り扱い、移転価格調査のみならず一般法人税調査において寄附金課税がなされるケースが多い。

役務提供取引の調査にあたっては、一般的には、役務提供の実在性、便益性、対価の妥当性の順に検討されるが、オンライン役務提供取引に関しては、以下のような手順で調査が実施される。

【ステップ1】 概況聴取

調査官は、調査法人の社員が海外子会社へ技術支援や業務指導等に行くケースがあるかどうかについて、ヒアリングを実施する。その際、調査官は親会社からの「技術支援」のみならず、「営業支援」や「業務管理、従業員教育」なども対価を收受すべき

業種であれば、フルモデルチェンジやマイナーチェンジごとに新製品が投入されることから、直前の1年当たりに集中することを想定し、事前に新聞報道等、会社のニュースリリースなどで確認する。また、事業概況のヒアリング時に収集した社内報などの海外拠点関連の記事も参考とする。

【ステップ2】 支援出張の対価に係る契約の有無の確認

調査官は海外子会社との間で支援や指導を行うことに関する契約や取決めの有無を確認するため、次のような資料の提出を要請する。

- ・技術援助契約書、業務支援契約書、支援出張費用の負担に関する覚書
- ・契約書の作成がなくとも、口頭での取決めや出張費の請求の取扱いの社内規定

【ステップ3】 海外出張実績・出張目的の把握、一覧表作成

調査官は誰がいつどこへどのよう

出張の対象範囲に入る旨を説明する。また、調査官は製造子会社への技術支援であれば、海外子会社への立上げ時のみならず追加工場や新たな製造ラインの立上げ時に集中することが多いこと、さらに、自動車関連

な目的で海外出張したという出張実績を確認するために、海外出張稟議書、海外出張申請書、海外出張精算書といった資料の提出を要請するとともに、海外出張一覧表の作成を依頼する。

資料を確認する際には、出張目的に「支援」「指導」などの記載の有無、第三者ならば対価を得て行うものかという便益性のチェックを行う。

【ステップ4】 問題と考える出張に係る総コストの計算

調査官は前述の便益性の確認を通じて対価を回収すべき役務提供取引に関して、対価の妥当性を検証する

ために、支援等で出張した場合は、派遣した社員の旅費、滞在費等の実費と本人の人物費相当額の対価(総コスト)は最低限のものとして海外子会社から收受すべきであるとの認識のもと、各人の海外出張に係る総コストを集計に必要な各人の給与・賞与の合計額、法定福利費、退職給付金の金額のデータを入手し、確認する。総コストには、原則として合理的な配賦基準により計算された出張者が所属する部署の間接費も含まれることに留意する必要があり、必要な資料を入手のうえ、対価の妥当性を確認する。そのうえで、対価を回収すべき役務提供取引に関して妥

当な対価が回収されていない場合、対価の回収漏れとして調整する。

(2) オフサイト役務

オフサイト役務はオンライン役務に比して、役務提供の事実を把握することが困難であるが、一般的には調査官はまず親会社組織図を入手のうえ、組織の名称に「海外XX」「中国XX」、「アジアXX」などが付き、海外子会社への役務提供の可能性を伺わせる組織を中心的に、職掌規定／職務分掌などをもとに各組織の職務内容を確認する。そのうえで、海外子会社への「支援」「指導」といった内容の有無を確認し、場合によっては職務内容確認のためのヒアリングを実施し、役務提供の実在性、便益性を確認する。

近年では、自動車関連業種を中心におよび業種では、自動車メーカーの海外進出に伴い、日本で取引のあった部品メーカーが一緒に海外進出しているケースが多くある。そのため、部品メーカーの海外子会社が自動車メーカーの現地子会社へ製品を販売する業務が部品メーカーの親会社による自動車メーカーの親会社への営業により受注できるケースが少なくない。しかし、部品

メーカーの親会社は製造技術ライセンスに係る製造ロイヤルティは回収しているものの、こうした営業支援に係る対価を回収でいているところは多くなく、部品メーカー親会社における未回収コストが増加している実態があり、こうした状況に税務当局も強い関心を持つている。

BEPSでの議論

2015年10月、OECDはBEPS行動計画10「移転価格税制(③)他の租税回避の可能性が高い取引」において低付加価値グループ内役務提供に係る取扱いについての最終レポートを公表した。最終レポートはOECD移転価格ガイドライン第7章(グループ内役務提供に対する特別の配慮)の改訂に関連するものである。OECDは低付加価値グループ内役務提供に係る取扱いに係る指針は管理費用、親会社費用等の支払を通じて、支払国側(新興国、途上国)の課税ベースを保護することを目的としていると述べている。グループ方法が最適な独立企業間価格の算定方法であるものの、適用できない場合には、コストをベースにした算定方法が適當であるとしている。

① 補助的な性質を持つ
② 多国籍企業の中核的な事業に関するものでない
③ ユニークで価値のある無形資産

また次の6点につき、低付加価値グループ内役務提供の取扱いについての新たな指針が追加されている。

④ 相当程度のまたは重要なリスクを前提としたりコントロールするものでなく、また、重要なリスクを生み出すものでもない

- ・低付加価値グループ内役務提供の定義
- ・株主活動や重複業務の意義の明確化(特に、低付加価値グループ内役務提供に着目して)
- ・低付加価値グループ内役務提供の適切なマークアップ(5%)のガイド

低付加価値グループ内役務提供の例は、一般的にはバックオフィス活動に該当するもので、次のような活動がある。

- ・低付加価値グループ内役務提供に関する適切な費用配賦方法のガイド
- ・低付加価値グループ内役務提供に関する簡略した便益確認テストのガイド
- ・簡略した独立企業間価格の確認方法を行った場合の文書作成ガイド

低付加価値グループ内役務提供は多国籍企業グループのメンバーによって提供されるもので、次に掲げる要件を満たす役務提供をいう。

また、低付加価値グループ内役務提供に含まれない例として次のようない活動がある。

- ・中核事業に關係する役務
- ・研究開発活動
- ・製造、生産活動

を使用したり、無形資産の価値の創造を導くものでない

- ・天然資源の採集、探査、処理
- ・保険、再保険業務
- ・上級管理職による役務

今後の留意点

役務提供取引に係る問題に関して、日本側では日本親会社が国外関連者に有償性のある役務を提供しているにもかかわらずその対価を回収していない場合、回収していないことに対する移転価格調査リスクが生じる。一方で、役務提供対価を回収する場合、対価を支払う国外関連者の所在する海外側において、損金性否認リスクや送金規制のある中国など一部の国では送金ができないといったリスク、さらには役務提供対価を支払うことにより国外関連者の利益率が低下する(場合によつては赤字になる)ことに對する現地での移転価格調査リスクが生じる。このように、役務提供取引は日本側および海外側でのリスクを生じるといつた二面性がある。

加えて、BEPsの動きのなかで、今後、マスターfaileにおいて「グループ間の重要な役務提供取引の概要お

移転価格調査の狙い目と対応上の留意点

よび移転価格ポリシー」の記載が求められ、中国のようにローカルファイルにおいて関連者間役務提供について詳細な記載⁽⁵⁾が求められている国もあり、企業にとって役務提供取引に係る層の情報開示が必要となる。

そのため、役務提供取引を実施し

開発を行った親会社自身が保有し続けるのに対しても、欧米系企業は、特

無形資産取引とは

わが国の無形資産取引に係る移転価格の分野では、使用許諾取引（ロイヤルティ取引）が議論の中心となっている。それに対して、海外においては、今回のBEPS最終報告書（行動8-10）でみられたように、無形資産の譲渡取引が議論の中心になっているものと考えられる。これなっているものと考へられる。これ

は、日系企業は、研究開発の結果取得した特許権を、一般的にその研究開発を行つた親会社自身が保有し続けるのに対しても、欧米系企業は、特

ている企業はグループとしての役務提供取引に係る移転価格ポリシーを策定するにあたり、日本・海外での両面でのリスクを考慮したうえで、対価を回収すべき役務提供取引の範囲を決定し、役務提供取引の実在性、便益性を裏づけるハードエビデンス（目

（図表5）無形資産の関連規定

【法人税法施行令183条3項1号イ、ロ、ハ】

- イ 工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式又はこれらに準ずるもの
- ロ 著作権（出版権および著作隣接権その他これに準ずるもの含む。）
- ハ （前略）（減価償却資産の範囲）に掲げる無形固定資産（以下、略）

【租税特別措置法関係通達66の4(3)-3】

「令第183条第3項第1号イからハまでに掲げるもののほか、顧客リスト、販売網等の重要な価値のあるものをいう。」

【移転価格事務運営要領3-11】

調査において無形資産が法人又は国外関連者の所得にどの程度寄与しているかを検討するに当たっては、例えば、次に掲げる重要な価値を有し所得の源泉となるものを総合的に勘案することに留意する。

- イ 技術革新を要因として形成される特許権、営業秘密等
- ロ 従業員等が経営、営業、生産、研究開発、販売促進等の企業活動における経験等を通じて形成したノウハウ等
- ハ 生産工程、交渉手順及び開発、販売、資金調達等に係る取引網等

なお、法人又は国外関連者の有する無形資産が所得の源泉となっているかどうかの検討に当たり、例えば、国外関連取引の事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似する法人のうち、所得の源泉となる無形資産を有しない法人を把握できる場合には、当該法人又は国外関連者の国外関連取引に係る利益率等の水準と当該無形資産を有しない法人の利益率等の水準との比較を行うとともに、当該法人又は国外関連者の無形資産の形成に係る活動、機能等を十分に分析することに留意する。

（注）役務提供を行う際に無形資産が使用されている場合の役務提供と無形資産の関係については、3-8(1)(注)に留意する。

第3章

帳簿計上、法的所持権の有無は問わない 調査対応上の留意点

ている企業はグループとしての役務提供取引に係る移転価格ポリシーを策定するにあたり、日本・海外での両面でのリスクを考慮したうえで、対価を回収すべき役務提供取引の範囲を決定し、役務提供取引の実在性、便益性を裏づけるハードエビデンス（目

に見えない役務提供取引の見える化）を準備するとともに、対価の妥当性を検討し、こうした分析の過程および結果を文書化したうえで、グループ内で合意することが重要となる。

⁽⁵⁾ 2016年6月29日付け「関連者間取引申告と移転価格同時文書化の管理に関する公告」（国家税務总局公告〔2016〕42号）14条(3)。

ローカルファイル 指規22の10①一ハ（使用した無形資産）の例示集でも、製品・製造、商標権、マーケティングの区分ごとに、広範囲に無形資産を例示している⁽⁶⁾。

（6）前掲注(4)参照

過去の調査状況

（1）基本三法による課税

過去の課税処分に関する裁判例やマスコミ報道等で明らかになった移転価格調査をみると、1992年10月期を対象とした自動車部品製造業者に対

する移転価格課税が、ロイヤルティ取引の先駆的な事案と思われる(平成10年11月30日審判所裁決・非公表⁽⁷⁾)。当該裁決によると、税務当局は、自動車部品製造業を営む企業の国外関連者からの技術援助契約に基づくロイヤルティ料率を日本の自動車部品製造業者の技術供与に係るロイヤルティのデータをもとに、基本三法の1つである独立価格比準法と同等の方法を適用して独立企業間価格(ロイヤルティ料率)を3%と算定し課税処分した。本事案では、もともと、0.25%のロイヤルティ料率での技術援助契約が締結されていたこともあり、特に無形資産の有無や使用許諾の事実については論点とならず、比較可能性が論点の中心となっていた。全データ204件のうち101件が3%であり、しかも使用許諾を受けている者の所在地国を問わず、3%の料率を中心でデータが分布していたことから、契約先の所在地国が異なるとロイヤルティ料率が異なるという関係は認められないとしている。

裁決書からは確認できないが、これらのデータは、当時の状況を考えると、現在市販されているようなデータベースソフトから入手したのではなく、公的機関が出版した書籍

や税務当局が調査の過程で収集したロイヤルティ契約書などが、その情報源となっていたものと推測される。このようなこともあり、当該裁決は、請求棄却という形で、ロイヤルティ取引に対しても独立価格比準法と同等の方法による移転価格課税が認められたものの、無形資産が絡んだ国外関連者間の取引については、比較対象取引の選定(比較可能性の証明)およびデータの入手が困難であること改めて認識されたケースであつたと思われる。

(2) 基本三法以外の検討

このように、独立価格比準法と同等の方法を適用するのは実務上困難なことが多いことから、税務当局は、適用可能な移転価格算定手法は、当時のわが国の税法上認められていた方を示している⁽⁸⁾。

2005年版の「国税庁レポート」

では、さらに一步踏み込んで、「移転価格問題に関する最近の動向」としては、我が国企業の製造拠点の海外移転の増加に伴い、例えば、本社機能を有する親会社から製造技術や製造ノウハウといった無形資産を製造子会社に供与するとともに、経営指導や業務管理などの役務の提供が行われるケースが見受けられるなど、製造子会社に供与される無形資産に係

ざ合意以降の円高と人件費等の国内生産コストの上昇を受け、1980年代以降、特に日系メーカーにおいては、平成16年度税制改正でみられた製造拠点の海外移転があり、日系企業は、国内生産のコスト高による国際競争力の低下を防ぐ狙いから、多くの生産拠点を東南アジアや中国に移転した。いわゆる日本国内における「産業の空洞化」である。このような日系メーカーの製造拠点の海外移転の増加に伴い、税務当局は、無形資産に關係する取引の重要性に着目していた。2004年版の「国税庁レポート」では、移転価格問題の対応として、「無形資産取引について、我が国親会社が海外子会社から適正な対価を受け取るよう、企業経営者にその重要性を認識していただく必要があります」との考え方を示している⁽⁹⁾。

(3) 税制改正後の課税

当時の移転価格課税に関するマスコミ報道等によると、海外生産移転を行った日本の親会社が、海外の製造拠点からロイヤルティを徴収していない、あるいは徴収しているものの製造拠点の利益水準が高止まりしていたケースについて、①無形資産の特定および国外関連者への供与の事実認定、②その独立企業間価格の算定という2段階のステップでの移転価格課税が採られたものと推察される。税務当局と企業との間では、

①の事実認定やその評価の対立があつたようである。さらに、②について、製造拠点の利益(率)と比較対象企業の利益(率)との差を親会社が收受すべきロイヤルティ(料率)との考え方に対する厳しい論争がみられたようである。また、親会社および国外関連者双方に、「重要な無形資

する適正な対価を授受する必要が出てきました。このような無形資産取引については、平成16年度税制改正で導入された取引単位営業利益法(中略)の適用も視野に入れて、円滑な執行を図るためのノウハウの蓄積に努めています」との考え方を示す⁽¹⁰⁾、TNMによる本格的な日系企業への移転価格課税の取組みを開始した。

移転価格調査の狙い目と対応上の留意点

産」がある場合には、残余利益分割法を利用したロイヤリティ料率の算定方法が適用された課税処分もあった。

(4) 税務当局の考え方

無形資産の認定における、税務当局の主張のポイントとして、帳簿に計上されているか否か、もしくは法的所有権を有しているか否かは問わないということである。また、單なる「無形資産」と「重要な無形資産」を明確に区分していることである^①。

「重要な無形資産」とは、「国外関連取引に関して重要な価値を有し所得の源泉となると認められる無形資産」と定義している。これは、OECD 移転価格ガイドライン(バラグラフ 6・26)にある「取引に使用される価値ある無形資産」「ユニークな資産」に相当するものと考えられる。

具体的にどのようなものを「重要な無形資産」と取り扱うかを判断するのに、移転価格事務運営要領やその事例集は、「基本的活動のみを行う法人と比較した独自性」、「他には見られない広範なもの」、「ユニーク(独自)といった点をキーとしている。また、

残余利益分割法を利用した日系企業へのロイヤルティに係る移転価格課税の判決によると、税務当局の考える「重要な無形資産」とは、①登録さ

れた知的財産権およびデザイン、図面、基準、設計書その他製造および販売に関する技術情報、②部品・製造設備の供給メーカー網を含めた量

産体制の確立および生産体制の改革等に関するノウハウ、③ブランド、④

量産化製品として具現化するための量産体制の確立と生産体制の改革等に関する製造設備および工作工程の

設計・改良ノウハウ、⑤コストダウン

を実現化するための内製化・現調化

を推進するための現地固有の生産ノウハウ、⑥製品イメージを浸透・普及させ

るための現地固有の販売ノウハウと

なつており、今後も、このような考

えが行われるものと考えられる。

今回の最終報告書(行動8-10)に

おいて、無形資産の定義は、「有形資産または金融資産でないもので、商

業活動における使用目的で所有または移転に際して対価が支払われるような資産」とされた。ここで

の、キーワードは、「所有または支

配」および「対価が支払われる」の2

点である。そのため、所有または

分配できないもの、たとえば、ロケーショナセービング、集合労働力、グル

ープシナジーといったものは、無形資産には該当しないこととなる。最終報

告書でも、これらのものは、ガイドラ

インの第1章の「独立企業原則」の改訂、つまり比較可能性分析で取り上げるべき課題として整理されている。

また、例として、特許、ノウハウ、企

CDでは議論されてきたところである。企業の立場からは、予測可能性および課税関係の安定化といった観点から、無形資産の定義は明確であることが望ましいであろう。しかし、

税務当局は、明確化、限定列举のよ

うな形になると、関連者間では、そ

の要件に該当しない(もしくは該當する)契約を取り交わしBEPSの機会を与えることになるのではとい

う懸念を持っている。

BEPSでの議論

(1) 無形資産の定義

無形資産については、BEPSア

ロジェクトが稼働する前から、OE

業秘密、商標、ブランド、契約上の見地、政府の免許、ライセンス、無形資産の権利を列挙している。限定した形を採らなかつたのは、後々の租税回避スキーム対策のためと考えられる。のれんや継続企業の価値については、無形資産に該当するか否かは明示されなかつた。また、無形資産の法的所有者や契約関係は独立企業間価格の算定の單なる参照情報とされており、無形資産の開発(Development)、改善(Enhancement)、維持(Maintenance)、保護(Protection)、使用(Exploitation)に関する重要な機能(通称DEMP)を果たしている構成会社等は適切な対価を受領する」とが期待できなる参考情報とされており、無形資産の開発(Development)、改善(Enhancement)、維持(Maintenance)、保護(Protection)、使用(Exploitation)に関する重要な機能(通称DEMP)を果たしている構成会社等は適切な対価を受領する」とが期待できるとされている。

税務当局は、明確化、限定列举のよ

うな形になると、関連者間では、そ

の要件に該当しない(もしくは該當する)契約を取り交わしBEPSの機会を与えることになるのではとい

う懸念を持っている。

税務当局は、明確化、限定列举のよ

うな形になると、関連者間では、そ

の要件に該当しない(もしくは該當する)契約を取り交わし

比準法および取引単位利益分割法であるものの、片側検証の算定方法（再販売価格法、TNMMやコストに基づく算定方法は一般に不適当で、信頼できる比較可能な非関連者取引が見当たらない場合には伝統的なPSMが使用されるべきとされている。さらに、将来の収益・費用等の予測困難な要素を考慮する必要ありともしている。譲渡取引は、ディスクонт・キャッシュ・フロー（DCF）法や所得相応性基準も議論の対象となっているところである。評価技法の問題については、比較対象が特定できない場合、特に将来計算を前提とした評価技法は、仮定的有效性と独立企業原則との整合性が考慮されれば、より有用なツールとなるとしている。なお、DCF法の適用では、関連する仮定・パラメーター選定根拠について文書化すべきで、割引率で常に加重平均資本コスト（WACC）等を使うべきと仮定すべきではないとしている。

(3) 所得相応性基準の導入

取引時の評価が極めて不確実な場合と評価困難な無形資産のいずれも独立企業間価格算定の問題として、独立企業における予測便益を取り開始時での価格算定の手段として使用

することで第三者間であつたならりスクへの契約条件、たとえば、短期契約、価格調整規定、売上高増に連動した使用料率、再交渉等を規定して対応するであろう可能性を示している。取引時点で事前の評価が困難な一定の無形資産については、事前予測と事後実績に著しい相違があり、その相違が取引時に予測できたとみられる開発や事象による場合、事後の利益レベルを参照し、税務当局による事後実績に基づく評価（事後的調整）の可能性（所得相応性基準の導入）を示している。

(2) 問題点の原因分析

いかと推察される。課税処分には至らないまでも、重要な無形資産の特定のために、無形資産の形成等に関すると想定される研究開発やマーケティング部署の担当者へのヒアリングや膨大な研究開発関連の秘密資料の提出等、一般法人税調査では体験したことのない長期間にわたる移転価格調査対応で多くの時間と費用を費やしたケースも多々あったものと推察される。

調査官は、財務諸表に計上されていない無形資産の使用の対価も調査対象と考えており、たとえば、従業員等が経営、営業、生産、研究開発、販売促進等の企業活動における経験等を通じて形成したノウハウ等のなかにも重要な価値を有し所得の源泉となるものがあるのではないかとの想定で調査展開を図る。また、調査官は親会社の熟練した従業員が国外関連者へ派遣され、無形資産を供与するようなケースがあるにもかかわらず、無形資産の使用対価が十分に回収されていないのではないかといった幅広い観点から質問、資料要求をする。この他、生産工程等で使用されているマニュアルの作成者や元になった情報の作成者が誰なのか、第三者には秘密情報となっている情報や図面が国外関連者に開示され、その生産工程等で使用されていないかといった観点からも事実確認することから、企業側で事前の準備がない状態で調査を受けすることは、最終的に問題なしとの結

日本企業の移転価格調査においては、海外拠点の利益水準の高いことは、海外拠点の利益水準の高いことをもって、親会社の保有する重要な無形資産の使用の対価が適切に回収されていないのではないかとの観点に重点をおいた調査展開が、一般的に行われてきたと考えられる。それに対して企業側が、自社の重要な無形資産を明確に特定して、その独立企業間価格調査事例等をもとに、重要な無形資産を想定し、海外拠点の利益水準と同業者の利益水準との差を親会社が本来微取すべきロイヤルティとすべきであったとの想定で調査に臨んでくる。それに対して、企業側で、移転価格上の分析を行った資料を備えていないケースが少なくはなかったのではないかと見て取れる。

ど業界や事業内容を熟知していない調査官のフリーハンドに、無形資産の特定およびDEMPEの事実認定・評価を委ねることとなってしまふ。それが、移転価格調査において、多くの時間と費用を費やしてしまう原因の一つと考えられる。

今後の留意点

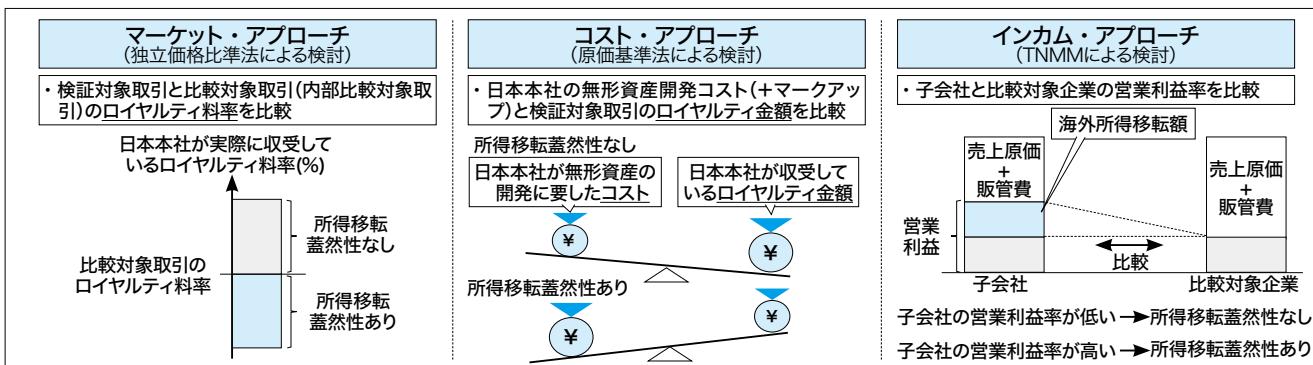
(1) 調査での問題点

税務当局は、利益水準の高い海外拠点が、申告書（別表17④）等から把握された場合、その海外拠点との棚卸取引がないケースでは、無形資産の対価に問題があるのではないか、微取漏れがあるのではないかとの想定で調査を開始する。臨場調査前の準備調査では、過去の調査で収集した資料や調査対象者のウェブサイト情報等、同業者の移転価格調査事例等をもとに、重要な無形資産を想定し、海外拠点の利益水準と同業者の利益水準との差を親会社が本来微取すべきロイヤルティとすべきであったとの想定で調査に臨んでくる。それに対して、企業側で、移転価格上の分析を行った資料を備えていない

ことは、最終的に問題なしとの結

移転価格調査の狙い目と対応上の留意点

(図表6) 3つのアプローチ(イメージ図)



論となる場合であっても、必然的に調査期間の長期化をもたらす結果となってしまうと考えられる。

(3) 無形資産取引での対応策

無形資産取引も基本的には、他の国外関連取引と同様に、移転価格調査においては、まず、所得移転の蓋然性(①合理的な移転価格の設定か、②妥当な利益水準か、③妥当な関連者間の利益配分か)の検討がなされる。調査選定された場合、調査官は、相当程度の所得移転の蓋然性あり、つまり移転価格の問題ありとの認識を持っていることから、これらの3つの観点を意識した適切な説明

を準備しておくことが必要と考えられる。また、実務上は、早期に説明対応することが、調査官に無用な問題意識を持たせずに、早期解決に至る方法と考えられる。

具体的には、一長一短はあるものの、図表6の3つのアプローチを総合的に勘案して、無形資産の特定およびDEMPPEについて明確に文書およびDEMPEについて明確に文書としてまとめておき、定期的に見直すことが肝要と考えられる。調査においても、同様に3つのアプローチから所得移転の蓋然性について検討をするが、課税処分の方法としては、インカム・アプローチ(TNMM)を選択するケースが多い。

第4章 今後は調査アプローチも多様化へ 金融取引と移転価格 調査対応上の留意点

(1) 金融取引の基本的な考え方

金融取引については、一般的に金銭の貸付取引と保証取引が移転価格の分野では課題として取り上げられてきた。

金融取引については、一般的に金銭の貸付取引と保証取引が移転価格の分野では課題として取り上げられてきた。

一般事業法人がグループ内で行う

は、基本的に同様の状況下で第三者に貸付けを行うとしたならば付されると金利となる。原則的には、棚卸資産取引と同様に、実際の取引金利を比較対象取引とする独立価格比準法と同等の方法または原価

低コスト国での事業活動を行う場合に生じるメリットであるロケーションセービング等の市場固有の特徴、規模の利益や統合マネジメントのメリットがある場合のグループシナジーについて

基準法と同等の方法を適用する。その際には、①通貨および貸付時期、②貸付金額および貸付期間、③金利の設定方式(固定または変動、単利または複利等)、④借主の信用力、設定される担保、保証の有無、および⑤為替リスクの要素を総合勘案したところで、第三者に貸し付ける場合と同様の金利が設定されることとなる(措通66の4(7)―4本文)。

実務的には、これらの要素を考慮できる十分な情報を伴った実際の取引金利を把握することが困難であることから、「市場価格等の客観的かつ現実的な指標により国外関連取引と比較可能な取引を想定することができるときは、そのような仮想取引を比較対象取引として独立企業間価格を算定すること(東京地裁平成18年10月26日判決)」も独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法として用いられている(措通66の4(7)―4注)。

独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法として、移転価格事務運営要領3―7では、以下の3つの方法が規定されており、次の順に、独立企業原則に即した結果が得られるとしている。

① 国外関連取引の借手が、非関連者である銀行等から当該国外関連

取引と通貨、貸借時期、貸借期間等が同様の状況のもとで借り入れたとした場合に付されるであろう利率

② 国外関連取引の貸手が、非関連者である銀行等から当該国外関連取引と通貨、貸借時期、貸借期間等が同様の状況のもとで借り入れたとした場合に付されるであろう利率

③ 国外関連取引に係る資金を、当該国外関連取引と通貨、取引時期、期間等が同様の状況のもとで国債等により運用するとした場合に得られるであろう利率

なお、前記②に掲げる利率を用いる場合においては、国外関連取引の貸手における銀行等からの実際の借り入れが、前記②の同様の状況のもとの借入れに該当するときは、当該国外関連取引と紐付く関係にあるかどうかを問わないことに留意している。

(2) 保証取引の基本的な考え方

保証取引も、基本的には、貸付取引と同様に、その保証料率を設定するにあたっては、同様の状況下で第三者に保証を行うとしたならば付されるであろう保証料率となる。現在

のところ、法令レベルでも移転価格事務運営要領でも明確な規定は公表されていない。過去の国税不服審判所の裁決(平成14年5月24日)において、課税処分で採用された独立企業間価格の算定方式(格付会社が公表する格付けおよびデフォルト確率を算定する方法・コスト・アプローチ)は採用できないとし、国税不服審判所自ら銀行の保証取引を職権で調査して、銀行が行っている保証の保証料率を比較対象として独立企業間価格を算定するのではなく、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法であり相当であるとした。しかしながら、課税処分で採用された独立企業間価格の算定方式(格付会社が公表する格付けおよびデフォルト確率を使用)が採用されなかったのは、当該方法が「金融市場でコンセンサスを得られていない」という立証が税務当局側から十分になされなかつたことが原因であり、当該手法そのものを否定した裁決とはなっていない。

そのため、企業にとつては、国税不服審判所のように銀行の部内情報入手することができないという情報アクセスへの困難さを考慮した場合、実務上、保証料の独立企業間価格の算定においては、税務当局が用いた手法であるコスト・アプローチ

のところ、法令レベルでも移転価格事務運営要領でも明確な規定は公表されていない。過去の国税不服審判所の裁決(平成14年5月24日)において、課税処分で採用された独立企業間価格の算定方式(格付会社が公表する格付けおよびデフォルト確率を算定する方法・コスト・アプローチ)は採用できないとし、国税不服審判所自ら銀行の保証取引を職権で調査して、銀行が行っている保証の保証料率を比較対象として独立企業間価格を算定するのではなく、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法であり相当であるとした。しかしながら、課税処分で採用された独立企業間価格の算定方式(格付会社が公表する格付けおよびデフォルト確率を使用)が採用されなかったのは、当該方法が「金融市場でコンセンサスを得られていない」という立証が税務当局側から十分になされなかつたことが原因であり、当該手法そのものを否定した裁決とはなっていない。

そのため、企業にとつては、国税不服審判所のように銀行の部内情報入手することができないという情報アクセスへの困難さを考慮した場合、実務上、保証料の独立企業間価格の算定においては、税務当局が用いた手法であるコスト・アプローチ

過去の調査状況

関連者間の金融取引については、法人税基本通達9―4―2(子会社等を再建する場合の無利息貸付け等)が設けられているように、移転価格税制が導入される以前から、関連者間取引の重要な課題であった。移転価格税制が導入された当時の税務当局者(もしくは税務当局出身者)の書いた解説本をみても¹²、税務当局は現在と同様に借手の信用力を目安とした考え方での取扱い、調査、課税処分を行っていたものと推測される。通常の税務調査において把握

移転価格調査の狙い目と対応上の留意点

された無利息貸付けや低利貸付けなどは、寄附金課税されたケースもあつたものと推測される。

課税処分の対象、移転価格調査で問題として取り上げられた取引としては、たとえば、日系メーカーが、国外関連者に対して融資をする際に、無利息であつたり、調達金利を下回る(もしくは利ザヤなし)であつたりした事例が考えられる。また、調達金利を上回る金利であつたとしても、グループ内の金融取引について事前に取り決めたルールがなく、取引の都度の金利取決めが、国外関連者への所得移転を意図した恣意的なものとして調査対象とされた事例もあつたのではないかと推察される。保証取引においても、前述の裁決事例と似たケースが、調査では問題とされているものと推察される。

(2) 五味雄治Q&A移転価格の税務(昭和62年2月20日初版)、羽床正秀『移転価格税制』(昭和63年10月20日初版)

今後の留意点

グループ内の金融取引については、海外に多数の拠点を持つ多国籍企業であつても、棚卸取引やロイヤルティ取引のように、日々多額に定常的に発生するものでないことから、発生の都度、その場での検討判断によつて、

第5章

事後的な対応では覆しづらい 寄附金認定に係る 調査対応上の留意点

寄附金課税とは

法人税法上、寄附金とは、支出の名義、また、対価の收受の有無を問わず、実質的に資産の贈与または経済的利益の無償の供与が行われたと認められる金額と規定されている(法法37⑦および⑧)。これを受けて、租税特別措置法66条の4第3項では、「法人が各事業年度において支出した寄附金の額(法人税法第37条第7項に規定する寄附金の額をいう。(中略))」のうち当該法人に係る国外

で、調達金利と同金利、もしくはそれにスプレッドを上乗せした金利で対応しているケースが多いと推察される。しかしながら、グループ内の金融取引については、今回のBEP Sプロジェクトも行動4「利子等の損金算入を通じた税源浸食の制限」において議論され、わが国においても、

過少資本税制や過大支払利子について、今後、法改正の要否を含め検討ことから¹³⁾、税務当局の調査アプローチは多様化するので、これらの税制も含めた課税リスクの検討、移転価格ポリシーの整備が必要と考える。

¹³⁾ Tax Insights from PwC Tax Service 「米国過少資本税制に関する新規則最終及び暫定規則の発表」(<http://www.pwc.com/jp/ataxnews-international/assets/tits-us-20161020-jp.pdf>)

関連者に対するもの(中略)は、当該法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない(以下、「略」と規定している。この規定は、平成3年度税制改正において導入されたものである。

移転価格税制上、国外関連取引となる取引は、1986年に移転価格税制が導入される前、所得金額の計算の通則規定(法法22)、寄附金の損金不算入規定(法法37)、同族会社の行為または計算の否認規定(法法132)およびCFC税制(措法66の6)の適用が検討されていた。寄附金課税も、

企業への影響も大きいといわれていることから¹³⁾、税務当局の調査アプローチは多様化するので、これらの税制も含めた課税リスクの検討、移転価格ポリシーの整備が必要と考える。

用されていた。そのため、国外関連者に対する単なる金銭の贈与や債務の免除については一定の限度内で損金算入が認められるため、国外関連者への取引を通じた所得移転と比較し、同じ所得の海外移転でありながら両者の課税上の取扱いにアンバランスが生じるという問題があり、平成3年度の税制改正では正された(国外関連者に対する寄附金の改正)¹⁵⁾。

(15)『改正税法のすべて』(昭和61年度版)『改正税法のすべて』(平成3年度版)

過去の調査状況

この制度の導入で、海外への所得移転に対するバランスのある取扱いを目指したところであるが、現実の取引のなかに、移転価格税制を適用すべき取引であるか、あるいは、寄附金課税を適用すべき取引であるか不明瞭なケースが散見されるようになつたといわれている¹⁶⁾。第1章で述べたように、移転価格調査についての執行状況になるとおり、2014事務年度の移転価格調査事業案の大幅な件数増加(170件から240件)の原因は、「一般法人税調査と同時にを行う簡易な役務提供取引や資金提供取引」とのことである¹⁷⁾。2015事務年度も多少件数は落ち込んだが(218件)、1件当

たりの更正金額を算出してみると、2014事務年度は約0・7億円(更正所得金額178億円÷240件)、2015事務年度は約0・6億円(同137億円÷218件)となつていている。そのため、事案の内容については、同様の役務提供取引等を対象とした移転価格課税が多いと推測される。移転価格調査の対象となつた役務提供取引や資金提供取引については、コスト相当額を国外関連者への贈与と認定され、移転価格課税としてではなく、寄附金課税として処理されているケースもあるものと想定される。寄附金の判例において、①対価要件(経済的利益を対価なく他人に移転していること)および②合理性要件(通常の経済取引としては認できる合理的な理由が存在しないこと)という2つの判断が示されているが(名古屋高裁金沢支部平成14年5月15日判決)、実務上は、移転価格課税と寄附金課税との境界線の判断は難しいものとなつていて。

移転価格課税と寄附金課税を比べると、寄附金課税では、相互協議の解決が困難であることや国外関連者への所得移転の蓋然性が認められない場合(国外関連者が赤字等)であつても、課税処分の可能性はあり得ることから、納税者にとつては不

(図表7) 移転価格課税と寄附金課税の違い

	移転価格課税	寄附金課税
制度上の相違点	対価	・独立企業間価格と対価の差額に対して課税
	更正の期間制限	・移転価格調査には多大な時間が必要となる観点から6年に延長されている。
	相互協議の可否	・租税条約に基づく相互協議の対象となる(二重課税の解消の可能性がある)。
	納稅猶予制度の適用	・移転価格税制に基づく更正決定がされた場合には、一定の条件のもと追徴税額の納付の猶予を受けることが可能。
	対価の返還の取扱い	・更正を受けたのち、国外関連者から対価と独立企業間価格との差額について返還を受けた場合には、一定の要件のもとに、当該返還を受けた金額について益金の額に算入しない処理が認められる。
実務上の相違点	税務調査	・移転価格税制に対応する専門部署による長期間にわたる調査が行われる。
	国外関連者側の業績	・日系企業の場合、一般的には、国外関連者側が赤字の場合には基本的には問題とならない。

(図表8) 移転価格事務運営要領3-19(国外関連者に対する寄附金)

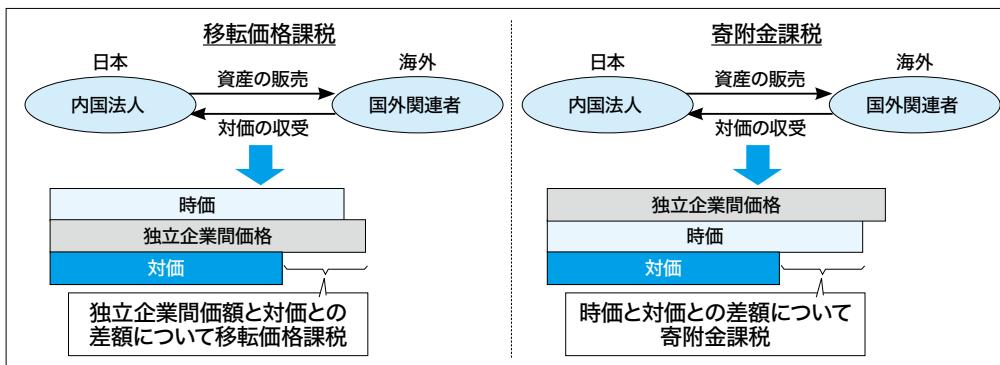
調査において、次に掲げるような事実が認められた場合には、措置法第66条の4第3項の規定の適用があることに留意する。

- イ 法人が国外関連者に対して資産の販売、金銭の貸付け、役務の提供その他の取引(以下「資産の販売等」という。)を行い、かつ、当該資産の販売等に係る収益の計上を行っていない場合において、当該資産の販売等が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与に該当するとき
- ロ 法人が国外関連者から資産の販売等に係る対価の支払を受ける場合において、当該法人が当該国外関連者から支払を受けるべき金額のうち当該国外関連者に実質的に資産の贈与又は経済的な利益の無償の供与をしたと認められる金額があるとき
- ハ 法人が国外関連者に資産の販売等に係る対価の支払を行う場合において、当該法人が当該国外関連者に支払う金額のうち当該国外関連者に金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与をしたと認められる金額があるとき

(注) 法人が国外関連者に対して財政上の支援等を行う目的で国外関連取引に係る取引価格の設定、変更等を行っている場合において、当該支援等に基本通達9-4-2の相当な理由があるときは、措置法第66条の4第3項の規定の適用がないことに留意する。

移転価格調査の狙い目と対応上の留意点

(図表9) 移転価格課税と寄附金課税



事例研究

(16) 遠藤克博「移転価格税制と寄附金課税」
181頁(税人論叢 平成11年6月30日)
前掲注(1)参照

利ではないかとの意見もある。

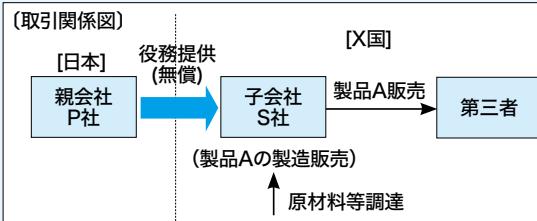
(図表10) 事例①：グループ会社間の役務提供

<取引・寄附金課税の概要>

- P社は子会社であるS社従業員の教育訓練のために、自社の社員を定期的にS社に派遣した。
- この教育訓練に関し、P社-S社間で特に契約等ではなく、対価の収受もなかった。
- これが無償での役務提供に当たるとして、本来収受すべき対価としてS社への旅費等の経費実費および派遣した社員の人事費相当を寄附金認定された。

<税務当局の主張のポイント>

- P社-S社間で人員派遣に関する契約上の取決めはないが、実際にS社にP社社員が赴いており、S社の事業上必要な人員派遣であると認定した。
- S社側の必要性に基づく教育訓練であるにもかかわらず、P社が対価を収受しなかった点に経済的合理性がないと認定した。
- 当該役務提供は子会社に対する親会社としての責務であり、当該役務提供に対して対価の収受は不要との説明は、事後的なものとして、税務当局には受け入れられなかつた。



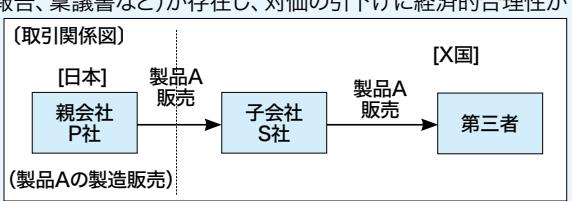
(図表11) 事例②：棚卸資産取引価格の変更

<取引・寄附金課税の概要>

- S社はX国で製品Aの販売活動を行っていたが、景気悪化で販売価格が低下しており、営業損失となる見込みであった。
- 親会社P社はS社の利益確保のため、製品Aの販売価格を引き下げたが、従来の販売価格との差額について寄附金認定を受けた。
- P社から各子会社への販売価格は第三者への販売価格に準じて設定されていたが、従来は親・子会社ともに黒字を確保していたため、子会社側が赤字となった場合の取扱いについて事前の取決めがなかった。
- 引下げ後の販売価格はS社で確保する利益を基礎に算定しており、合理的な算定根拠はなかった。

<税務当局の主張のポイント>

- 子会社の業績が赤字になった場合など、販売価格の引下げに関して事前の取決めがなく、引下げ後の販売価格に合理的な算定根拠が認められない。
- 単なる子会社に対する利益確保(供与)が目的であるような内部資料(メール、経営会議報告、稟議書など)が存在し、対価の引下げに経済的合理性が認められないないと推定できる。



わが国では、寄附金課税の調査に

— 19 (国外関連者に対する寄附金) が、その指針となっている。

移転価格課税と寄附金課税との問

には、理論的には、図表9の考え方

により、図表8の指針もあるが、企

業にとって実務上の取扱いの判断には十分であるとはいがたいとの見方もある。

調査においては、国外関連者の市場への技術支援のための出張者的人件費および出張関連費用、製品販売の変更、現地での販売促進費用の負

担などが対象となっていると推察される。以下、移転価格事務運営要領に掲載されている事例集も参考にして事例を使い、調査での論点や問題点等を見ていくこととする。

(1) 事例①：グループ会社間の役務提供

任の範囲内の業務(もしくは、別途、棚卸資産取引、ロイヤルティで回収できている)とのポジションを考えられる。

この事例では、事前に契約等で親会社および子会社それぞれの役割分担を明確化することにより、子会社従業員に対する一定の教育訓練の人件費相当額については、親会社の責

(2) 事例②：棚卸資産取引価格の変更

この事例では、移転価格ポリシーがあれば、子会社の機能/リスクに応じた利益を確保するような価格設定を行うため、このような、税務当局に恣意的と取られてしまうような

取引価格変更の必要性が生じなかつたものと考えられる。つまり、移転価格ポリシーに基づく取引価格の変更であれば、移転価格課税の対象となるため、本来的には寄附金課税は回避することができるのではないかと考えられる事例である。

今後の留意点

連者との間で契約やルールを明確にしておくことが、寄附金課税のリスク低減のポイントとなると考えられる。

一般部門の調査であっても、寄附金課税のみとは限らず、移転価格課税となる場合もある。移転価格の専門調査部署による調査であっても寄附金課税となる場合もある。そのため、実務上は、移転価格の問題か、寄附金課税の問題かと区別して対応

前述の事例でみられるように、寄附金課税については、税務当局からの指摘を受けた後の事後的な対応では、税務当局の指摘を覆すことは難しく、そのまま課税されてしまうケースが多いと考えられる。

たとえば、事例①や事例②では、

事前に契約等で親会社および子会社それぞれの役割分担を明確化することに親会社の責務として役務を提供することは可能と考えられる。この他に親会社での広告宣伝費の負担を、寄附金課税された事案もあり、移転価格ポリシーに基づいた事前の契約等で親会社および子会社の役割分担を明確化していくれば、親会社での広告宣伝費の負担の合理性を説明できたのではないかと考えられる事案である。

第6章 税務当局の基本的 スタンス

事業再編をめぐつて厳しさが増す? 同時文書化がもたらす 調査への影響

連者との間で契約やルールを明確にしておくこと、寄附金課税のリスク低減のポイントとなると考えられる。たうえで、日本および各国の移転価格税制に即した移転価格ポリシーを構築し、当該ポリシーに適合するよう国外関連者との取引および取引価格を見直すこととなる。

国外関連者との取引に関する社内の経営レベルでの検討やその記録との取引に関する1つの問題と捉え、移転価格ポリシーの導入により親・子会社の機能リスクを明確化して、機能リスクに応じた会社間の負担関係を整理することが肝要と考えられる。寄附金認定においては、民法上の贈与の効力発生要件である、当事者双方の贈与をしたという意思と贈与を受けたという意思を把握することが問題となるケースにおいて、一般的には、このような意思を直接的に記録した文書が作成、保存されていることはほとんどないため、税務当局は、会議の議事録、関連メールの記載内容、当事者へのヒアリングによって、当事者双方に贈与の意思があつたことを証明していくこととなる。そのため、議事録等の記載内容の評価で、企業と税務当局との間で意見が対立する場面が生じることが多いので、当事者の当時の意図したもののが誤って理解されないように、専門家の助言も受けるなどして対応すべきと考える。

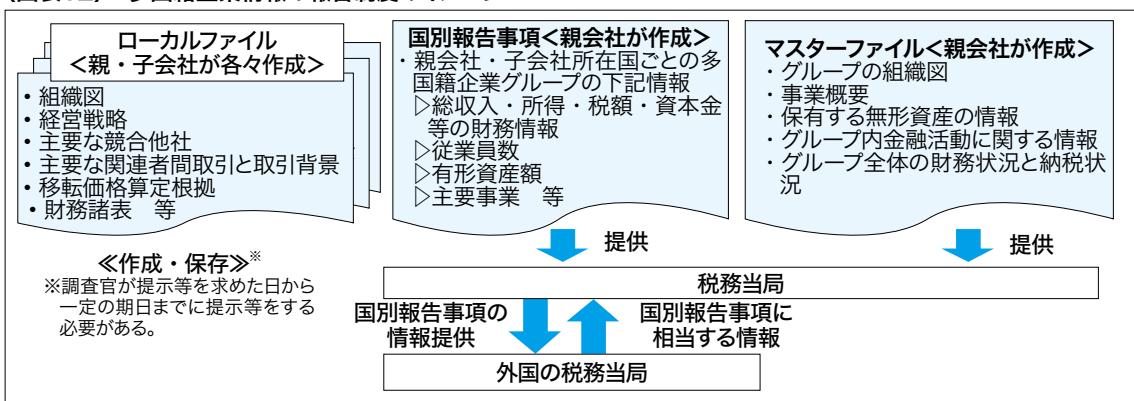
「国際戦略トータルプラン」を公表

した^[18]。これは、国際課税分野单独で、国税庁が初めて国際課税の取組みの現状と今後の方向性を公表したレポートである。このなかで、今回同時文書化については、国境を越えた経済活動から生じる所得を捕捉

し、適正な課税を実現するための手段である「情報リソースの充実(情報収集・活用の強化)」の1つとして位置づけている。平成28年度税制改正において、マスター・ファイルとCb CRの新規導入、ローカル・ファイル

移転価格調査の狙い目と対応上の留意点

(図表12) 多国籍企業情報の報告制度のイメージ



(出所) 国税庁「国際戦略トータルプラン」11頁

の改正（同時文書化）を行った。CbCRについては、「国別報告書の交換に関する権限ある当局間の合意」等に基づき、多国籍企業グループの構

成会社等の居住地国の税務当局に提供し、諸外国からもCbCRの情報提供を開始するとしている（図表12参照）。ローカルファイルについても、2016年6月に具体的な必要資料を広く網羅した例示集が公表された。

BEPS問題については、日本の税務当局は、BEPsプロジェクトが開始するよりも相当以前から取組みを開始してきたところである。課税処分には相当の困難を要するものや現行法令では課税できないものが多いため認識し、前者については、国際課税の専門チームを投入した調査を、後者については税制改正を希望などにより対応してきた。⁽⁹⁾ マスコミ報道等によると、移転価格課税においても、事業再編等による無形資産の移転に關係するケースや間屋契約を利用したケースに対する課税処分を行ってきた。税制改正では、実質支配關係の連鎖等に係る国外関連者の範囲の改正（平成17年）、推定課税における独立企業間価格算定方法の拡充（平成18年）、推定課税において提示または提出を求められている書類の範囲の明確化（平成22年）、ベストメソッドの導入（平成23年）、ベリー比の追加（平成25年）、AOA導入に係る整備および第三者

介在取引の対象範囲の拡大（平成26年）が行われてきた。

⁽¹⁸⁾ http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2016/okusai_kazei/pdf/04.pdf
⁽¹⁹⁾ 「最近10年間の動き(平成11年～平成25年6月)」(第二編第5章国際課税) (<http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/chronicle/pdf/02/02-05.pdf>)

無形資産への対応

BEPSでの議論からもわかるように、移転価格の分野では、無形資産の取扱いが、大きな課題となっている。無形資産は、多国籍企業グループにとって、収益の源泉であり、そのユニークさゆえに、比較対象取引を把握することが非常に困難であることが、各国当局および企業の理解となっている。無形資産取引への切り口として、次の2時点で考慮すべきことが指摘されている⁽²⁰⁾。

- ① 事業再編時における国外関連者への機能等の移転に係る「無形資産」への適用
- ② 事業再編後における機能等の移転後の「新たな関連者間取引」への適用

マスコミ報道や判例をみると、これまでの課税処分は、②の事業再編後における検討をベースにしたもののが大半であったと推測される。①

の事業再編時に移転された「無形資産」の独立企業間価格の算定を行うためには、「移転された無形資産の範囲の特定」「所有者の特定」「移転事実の認定」および「評価価額の算定」を行ふことが必要であるが、実際にこれらを行うことは困難であり、国際的にも統一的な取扱いが確立しているわけではない⁽²¹⁾。そのため、移転価格課税固有の問題であり、二重課税が相互協議などの場で解消されない可能性も考えられる。

多国籍企業のグローバルな組織再編情報をタイムリーに税務当局が把握する制度はこれまで特になく、マスコミ報道や企業発表から、その概要を知るのみであったと推察される。そのため、再編直後に調査着手し、日本の拠点の所得計算にどのような影響を与えたのかをタイミングよく把握して、移転価格の問題を検討することは困難であつたものと考えられる。仮に、組織再編後、日本の拠点の所得水準が大幅に低下した事実があつたとしても、そもそも組織再編は海外の親会社主導で行われており日本側に説明できる担当者がいないことなどから、事業再編時の移転価格課税は、実務的には困難なものであつたとも考えられる。

②についても、税務当局は、日系

移転価格調査の狙い目と対応上の留意点

企業の国外関連者に対しては、TNMMを適用しキャップをかける方向において、国外関連者の機能・リスクは、たとえば、コントラクトマニュファクチャリングのように限定的と整理し、TNMMを適用してきたケースが多かったものと考えられる。しかしながら、日本の多国籍企業の方向性をみると、海外売上比率50%超の中長期目標の設定、現地ビジネスのローカル化・多様化、親会社のコストセンター化、親会社と国外関連者との取引の縮小傾向(姉妹間のO&M取引増加傾向)という現状がみられるようになってきている。BEPSSの議論を機に各国当局が、多国籍企業グループのバリューチェーン分析やサプライチェーン分析に注目していることとあわせ考えると、TNMMのような、いわゆる片側検証の方法に、これらの分析も加えて、グループ内の関連者間取引が独立企業間価格であると説明することが求められてきているのではないかと思われる。一義的には、その個別具体的な説明の役割は、同時文書化義務が課されたローカルファイルによることとなるので、ローカルファイルの役割は一層重要なとなる。

そのため、調査では、事前に調査対象の選定前に入手することが可能となつた。

(20) 居波邦泰「国際的事業再編取引への対応について—移転価格税制の観点から—」(税大論叢平成24年7月5日) 前掲注(5)参照

今後の影響予測

平成28年度税制改正で導入されたマスターFAイルやCbCRで、税務当局はタイムリーに組織再編情報を入手するしくみを手に入れた。さら

に、今後の税制改正や移転価格事務運営要領で所得相応性基準の導入や

DCC法を使つた独立企業間価格の事例などが公表されれば、①の観点からの移転価格調査も検討されようになるのではないかと考えられる。そのため、組織再編に係るマスターFAイルの記載状況を受けて、ローカルファイルでは、その際に行われた無形資産の譲渡について、独立企業間価格であることの分析を慎重に行うことが求められるものと考えられる。

13「多国籍企業情報の文書化」を踏まえ、わが国でも平成28年度税制改正により移転価格税制に係る文書化制度が整備された。これまで、臨場調査の段階で作成していた分析情報を見、マスターFAイル、CbCRおよびローカルFAイルという形で調査選定前に入手することが可能となつた。

象を相当絞り込み、臨場後は問題が想定される国外関連取引に集中的、効率的に深掘りした調査を行うものと想定される。企業としては、これは、調査官主導の調査展開に委ねることとなり、グループの広範囲の部署に相当のリソースを求められる状況に陥る可能性が高い。

移転価格調査では、一般法人税調査と異なり、グループ内の広範囲の部署に対して、相当の時間を投下し

たヒアリングや事実確認のための資料要求が行われ、更正処分となつた場合には、売上計上漏れの否認のよ

うな翌期認容項目ではないことが

明らかにされる。また、そのキャラクターアウト(追徴課税)は、グループのキャラクターマネジメントに大きなインパクトをもたらすこととなる。グループ内のハイレベルのマネジメント層が、リスクを理解し、たとえば、マスターFAイル等を税務当局に提出する前に、自らも、グループ内の国外関連取引についてリスク状況を把握し、優先度の高いものから、リスク対応していくことで、リスク低減していくことが求められると考えられる。

田中 俊秀(たなか・としひ)
PwC税理士法人 国際税務サービスグループ
(移転価格)シニアマネージャー

税理士

当法人に入所以来、10年間以上にわたり移転価格コンサルティングに従事し、主として日系多国籍企業に対して、APA、相互協議、移転価格調査、移転価格ポリシーの構築やプランニング、企業グループ内役務提供、および移転価格文書化等のさまざまな移転価格プロジェクトを担当する。また、日中間のAPAや相互協議にも関与し、日系多国籍企業をサポートする。2008年1月よりPwC中国の香港事務所、2008年6月より深圳事務所に出向し、多くの日中案件に携わる。2011年7月に帰任し現職となる。

藤澤 徹(ふじさわ・とおる)
PwC税理士法人 国際税務サービスグループ
(移転価格)ディレクター

税理士

国税庁、東京国税局での30年間の勤務経験を持つ国際課税の専門家。2014年2月に当法人に入所。東京国税局では、15年以上に渡って大企業、多国籍企業の移転価格調査の企画・実施、事前確認審査を担当。最終ポストである国際情報第一課の上席国際専門官として、移転価格調査事案のすべての管理および他国税局の移転価格調査事案のサポートを担当。国税庁での相互協議(米、豪、印、スイス等)、タイ駐在、新興国への知的支援、AOAドラフト作成にも関与。

黒川 兼(くろかわ・けん)
PwC税理士法人 国際税務サービスグループ
(移転価格)パートナー

米国公認会計士

1995年にPwC米国デトロイト事務所に入所、2000年に当法人に入所。以来、PwC中国の北京、上海事務所駐在の7年間を含む10数年間、移転価格プロフェッショナルとして特に日系の多国籍企業に対してさまざまな移転価格アドバイスを提供する。日本と他国の税務当局との数多くの意見交換、交渉経験を有し、困難な移転価格調査、事前確認(APA)、相互協議の支援において実績を残す。また、実務経験に基づいて移転価格セミナーでの講演、税務専門誌への寄稿多数。法学士(中央大学)、経済学修士(日本大学)を取得。