

# 移転価格の 実務対応解説シリーズ

## 【テーマ別】

第1号：移転価格税制の文書化制度と推定課税について



# 目次

---

1.	はじめに.....	3
2.	同業者調査と推定課税の関係 .....	4
3.	「2 項課税」と「推定課税」の違いについて .....	5
4.	まとめ.....	7

---

## 1. はじめに

企業のグローバル化が加速する中、より複雑化する移転価格問題への対応が求められます。本シリーズでは、グローバルに展開する日本企業の皆様に向けて、移転価格の実務対応についてテーマ別に取り上げ、分かりやすく解説します。第1号では、移転価格税制に係る文書化制度を取り上げ、最新の法令に基づき、文書化制度の意義や推定課税との関係性について実務面から解説します。2016年度(平成28年度)の税制改正において、日本では移転価格税制に係る文書化制度が整備されました。もっとも、日本においては、移転価格税制が導入された当初から、同業者調査(いわゆるシークレットコンパラブル)と推定課税に係る規定が存在し、税務調査において独立企業間価格の算定に必要な書類が当局の要求後遅滞なく提示又は提出されなかった場合において、課税当局は、同業他社に対する質問検査権を行使することに加え、同種の事業を営む・事業規模その他の事業の内容が類似する法人の売上総利益率又はこれに準ずる割合を用いて独立企業間価格を推定して課税を行うことができるものとされていました。そもそも、移転価格税制は、海外に所在する関連企業との間で実施される取引について、多様な要因により決定される取引価格の妥当性を問題とする制度であり、価格決定の根拠となる資料等について、納税者からの資料提供という形での協力が担保されないと、課税の適正な執行が図れないという事情があったためと考えられます<sup>1</sup>。つまり、移転価格税制の制度趣旨や目的を踏まえると、移転価格の算定に係る根拠資料や関連資料を文書化して事前に具備しておくという対応は、従前から納税者に期待されていたものであり、その実効性を同業者調査や推定課税規定により担保していたといえます。

一方で、新しい文書化制度においては、その文書化の対象範囲や対象となる書類等が下記のとおり法令上明確化されました。

同時文書化対象国外関連取引	「独立企業間価格の算定に必要と認められる書類」	措置法 66 の 4⑥ 措置規則 22-10⑥
	「独立企業間価格の算定に重要と認められる書類」	措置法 66 の 4⑪ 措置規則 22-10⑪
同時文書化免除対象国外関連取引	「独立企業間価格の算定に重要と認められる書類」	措置法 66 の 4⑪ 措置規則 22-10⑪

また、従前の推定課税規定についても、「当局の要求後遅滞なく」の判断基準が、独立企業間価格の算定に必要と認められる書類(同時文書化対象取引)の場合には「当局の要求後 45 日以内」、独立企業間価格の算定に重要と認められる書類(同時文書化対象取引および同時文書化免除対象取引)の場合には、「当局の要求後 60 日以内」という形で明確化されています。そして、これらの書類が法令に定められた範囲の書類を充足していない場合や、当局の要求後所定の期限内に提出されていない場合には、同業者調査や推定課税の規定が適用される可能性があります。したがって、移転価格文書化制度の実効性を、同業者調査や推定課税規定により担保していくという構造は従前と変わりません。しかし、文書化の範囲や、当局の要求後の提出期限が法令上明確化されたことから、逆の見方をすれば、文書化の準備を怠った場合(あるいは文書化は準備したものの、法令に定める範囲の資料を充足していない場合や、当該書類が不正確な情報等に基づき作成されたものである場合<sup>2</sup>)、所定の期限までに文書化を提出することができない場合<sup>3</sup>には、同業者調査や推定課税を行う法的根拠を課税当局に与えてしまう結果となります(従前は、例えば独立企業間価格の算定に必要と認められる書類の解説をめぐって争う余地はありましたが、現状は同書類の範囲が法令上明確化されています)。また、推定課税については、独立企業間価格を推定するための手法が別途法令上設けられていることから、課税当局が推定手法を用いる限りにおいて(いわゆるシークレットコンパラブルを用いた課税を含む)、納税者が反証を通じて課税処分を覆すことは極めて困難であるといわれています<sup>4</sup>。

新しい文書化制度において求められる書類は多岐にわたります。しかし、納税者によっては、「ある程度最低限のものを準備しておけばよい」「要求されたら、手元にある資料から見繕って資料をまとめて提出すればよい」といった対応をされているケースも、残念ながらまだに存在します。確かに、法令に定める書類は多岐にわたるため、100 点満点を目指そうすると、かなりの負担になります。どこまではきちんと準備をして、どこからのものは後回しでよいという形で線引きをするのも難しいため、基本的にはその取引の性質や重要性に応じて是々非々で判断していかざるを得ません。他方で、上述したとおり、万が一同業者調査(シークレットコンパラブル)に基づく課税や推定課税が適用された場合には、どのような影響があるのかという点は納税者においても正しく理解しておく必要があります。

<sup>1</sup> 荒巻健二『移転価格税制の創設』『昭和61年度版改正税法のすべて』(大蔵財務協会、1986年)210頁

<sup>2</sup> 事務運営指針 3-5(5)注

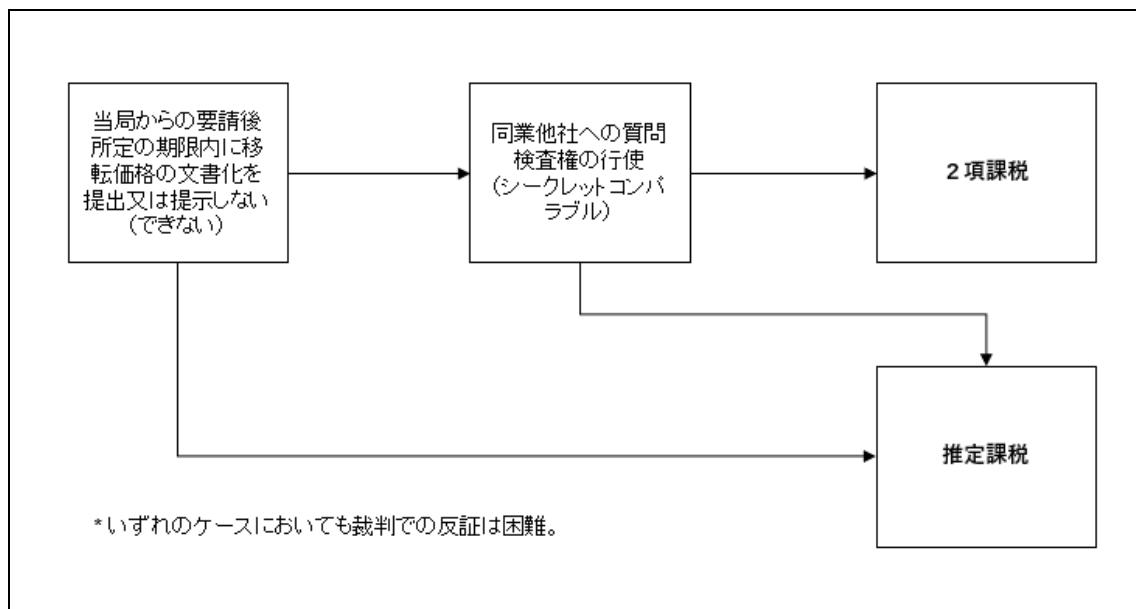
<sup>3</sup> 事務運営指針 3-5(3)(4)

<sup>4</sup> 今村隆・大野雅人『移転価格税制のメカニズム』(中央経済社、2023年)64頁

## 2. 同業者調査と推定課税の関係

これまで述べてきたとおり、納税者が法令に規定される各書類(以下、総称して「移転価格文書化」)を、当局からの要請に応じて期日までに提出又は提示をしなかったとき、課税当局は同業他社への質問検査権を行使して、そこで入手した情報に基づいて独立企業間価格を算定する、又は別途法令に規定される独立企業間価格を推定する手法を用いて独立企業間価格を推定し、課税処分を行うことができます。

同業者調査を通じて得た情報に基づいて行う課税処分(シークレットコンパラブル)は、措置法 66 条の 4 第 2 項に基づく課税(以下、「2 項課税」)<sup>5</sup>と、措置法 66 条の 4 第 12 項(又は 14 項)に基づく推定課税<sup>6</sup>の両方のケースがあるのではないかと考えられます。しかし、どちらのケースにせよ、シークレットコンパラブルを利用する限りにおいて、守秘義務の関係から、当局が納税者に十分な情報を開示することはあまり期待できません。したがって、いずれの場合も、反証を通じて課税処分を覆すのは極めて困難であると考えられます。シークレットコンパラブルと推定課税の関係をまとめると下記のとおりです。



<sup>5</sup> 事務運営指針 3-5(6)

同指針では、シークレットコンパラブルを利用する場合においても、比較対象取引の選定過程や比較対象取引との間の差異調整についての合理的な説明を納税者に尽くす旨記載されているため、基本的には 2 項課税が想定(しかしながら情報開示にあたっては守秘義務の制限がかかる)されているのではないかと考えられます。推定課税においては、比較対象取引との間の差異の調整について言及されていないためです。

<sup>6</sup> 東京高判平成 25 年 3 月 14 日訟月 60 卷 1 号 149 頁

「租特法 66 条の 4 第 9 項は、推定課税を行う際に、税務当局の職員が同種事業類似法人に対する質問検査権を行使することを認めているところ、このことは、この質問検査権で得られた情報を推定課税において用いることが前提とされていると解するのが相当である。他方、これらの企業は、納税者とは関係のない第三者であることからすれば、その事業内容や財務状況等の詳細について、税務当局の職員が守秘義務を負っていることは当然である。これらによれば、租特法は、税務当局がその事業内容や財務状況等について開示することができない同種事業類似法人(シークレットコンパラブル)を用いて推定課税をすることを予定しているというべきである」  
(下線は筆者が付記)

### 3. 「2項課税」と「推定課税」の違いについて

日本の法令上、推定課税については、措置法 66 条の 4 第 12 項において、次の各号に掲げる方法により算定した金額を同条第 1 項に規定する独立企業間価格と推定して更正又は決定処分を行うことができることとされています。

#### 独立企業間価格を推定するための方法(措置法 66 条の 4 第 12 項)

- 一 当該法人の当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するもの当該事業に係る売上総利益率又はこれに準ずる割合として政令で定める割合を基礎とした第二項第一号口若しくはハに掲げる方法又は同項第二号に定める方法(同項第一号口又はハに掲げる方法と同等の方法に限る。)
- 二 第二項第一号ニに規定する政令で定める方法又は同項第二号に定める方法(当該政令で定める方法と同等の方法に限る。)に類するものとして政令で定める方法

ここで、再販売価格基準法を例にとり、法令の記載内容の違いを確認します。

#### 独立企業間価格を算定するための方法(再販売価格基準法、措置法 66 条の 4 第 2 項 1 号)

##### □ 再販売価格基準法

(国外関連取引に係る棚卸資産の買手が特殊の関係にない者に対して当該棚卸資産を販売した対価の額(以下この項において「再販売価格」という。)から通常の利潤の額(当該再販売価格に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額をいう。)を控除して計算した金額をもつて当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。)

独立企業間価格の推定の方法は、法人単位の売上総利益率を基礎としているのに対し、独立企業間価格の算定方法では、あくまでも取引単位における通常の利潤の額がその算定の基礎になっていることが確認できます。

次に、同条 12 項 1 号における「売上総利益率又はこれに準ずる割合として政令で定める割合」と、同条 2 項 1 号口における「政令で定める通常の利益率」の違いについて確認します。

推定課税	2項課税(再販売価格基準法)
措置法 66 条の 4 第 12 項 1 号	措置法 66 条の 4 第 2 項 1 号口
措置法令 39 条の 12 第 19 項	措置法令 39 条の 12 第 6 項
法第六十六条の四第十二項第一号に規定する売上総利益率又はこれに準ずる割合として政令で定める割合は、同号に規定する同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するものの同号の国外関連取引が行われた日を含む事業年度又はこれに準ずる期間内の当該事業に係る売上総利益の額(当該事業年度又はこれに準ずる期間内の棚卸資産の販売による収入金額の合計額(当該事業が棚卸資産の販売に係る事業以外の事業である場合には、当該事業に係る収入金額の合計額。以下この項において「総収入金額」という。)から当該棚卸資産の原価の額の合計額(当該事業が棚卸資産の販売に係る事業以外の事業である場合には、これに準ずる原価の額又は費用の額の合計額。以下この項において「総原価の額」という。)を控除した金額をいう。)の総収入金額又は総原価の額に対する割合とする。 (下線は筆者が付記)	法第六十六条の四第二項第一号口に規定する政令で定める通常の利益率は、同条第一項に規定する国外関連取引(中略)に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を、 <u>特殊の関係(中略)</u> にない者(以下第八項までにおいて「非関連者」という。)から購入した者(以下この項並びに第八項第二号及び第四号において「再販売者」という。)が当該同種又は類似の棚卸資産を非関連者に対して販売した取引(以下この項において「比較対象取引」という。)に係る当該再販売者の売上総利益の額(中略)の当該収入金額の合計額に対する割合とする。ただし、比較対象取引と当該国外関連取引に係る棚卸資産の買手が当該棚卸資産を非関連者に対して販売した取引とが売手の果たす機能その他において差異がある場合には、 <u>その差異により生ずる割合の差につき必要な調整を加えた後の割合</u> (その必要な調整を加えることができない場合であって財務省令で定める場合に該当するときは、財務省令で定めるところにより計算した割合)とする。 (下線は筆者が付記)

これら政令の内容を改めて比較すると、推定課税と 2 項課税との間には下記の違いがあることが確認できます。

- 1 推定課税では法人単位の売上総利益率を基礎とするのに対し、2 項課税はあくまでも取引単位における売上総利益率を基礎としている
- 2 独立企業間とされる売上総利益率を推定又は算定するにあたり、推定課税の場合においては非関連者取引の言及がないが、2 項課税では非関連者取引を比較対象取引とする旨の記述がある
- 3 2 項課税においては、いわゆる検証対象取引と比較対象取引の差異の調整について言及があるが、推定課税においてはそのような比較対象取引との間の差異の調整についての言及はない

もっとも、推定課税においては、第三者である同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するものの、利益率を参照することが予定されているため、「比較対象取引」について言及する必要はそもそもありません。したがって、②については、推定課税の場合には非関連者取引以外の取引(つまりは関連者間取引)も許容されるという意味では必ずしもないと考えられます<sup>7</sup>。なお、推定課税においては、上記 12 項 1 号に定める方法が適用できない場合に限り、12 項 2 号に定める方法(取引単位営業利益法や利益分割法に類する方法)を適用することが可能とされています。しかし、これらの手法においても、2 項課税における各手法との違いは 12 項 1 号の場合と大きな変わりはなく、特に取引単位営業利益法に類する方法については、「比較対象事業」における営業利益率を基礎にすることとされています。つまり、12 項 1 号の場合と同様に、法人単位の営業利益率を独立企業間価格推定の基礎とすることと解釈されます。

まとめると、推定課税においては、同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するものの、利益率が参照され、かつ問題となっている法人の事業と比較対象事業との間の差異の調整が不要であるということがいえます。

	推定課税	2 項課税
取引単位	法人単位: 法人(比較対象事業)の利益率	取引単位: 比較対象取引の利益率
比較対象との間の差異の調整	不要(特に言及無し)	必要

実務では、いわゆる TNMM(Transaction Net Margin Method:取引単位営業利益法)に基づいて独立企業間価格を算定する場面が多く、比較対象取引の選定も、実際には取引単位ではなく、法人単位で比較対象会社を選定するケースがほとんどではないかと思います。そして、比較対象会社を選定するために、機能リスク分析に基づいた比較可能性分析を行います。つまり、やっていることは「同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するもの」の選定作業に非常に類似しており、一見すると、推定課税と 2 項課税では、やることは大きく変わらないのではないかという見方もできます。他方、ここにシークレットコンパラブルが用いられてしまうと、納税者としてこれを検証する術が事実上ないため、2 項課税を前提として当局と議論することすらできなくなります。

それでは、シークレットコンパラブルを用いないで推定課税を行った場合はどうでしょうか。推定課税(旧措置法 66 条の 4 第 6 項)の適否をめぐり争われた最近の裁決事例<sup>8</sup>において、審判所が独立企業間価格を推定するための要件(比較対象事業)についての法令解釈を下記のとおり示しています。

「措置法第 66 条の 4 第 6 項(推定課税規定)は、同項各号に掲げる方法により、当該法人の当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するものの売上総利益率等を基礎として算定した金額を当該独立企業間価格として推定して更正処分等をすることができる旨規定しており、同項に基づく推定課税の制度が設けられた趣旨は、(中略)のとおり、納税者の協力が得られない場合の課税の適正公平な執行の実効性の担保であることからすると、推定課税規定の適用が認められる場合における独立企業間価格と推定される金額の算定については、同項所定の算定方法に反しない限り、その要件を厳格に解する必要は必ずしもないというべきであり、国外関連取引に関する事業と推定課税の基礎となる法人の営む事業との間で事業が同種であること(事業の同種性)及び事業規模その他の事業の内容が類似するものであること(事業内容の類似性)については、高度で厳格なものは要求されていないと解するのが相当である。

また、措置法第 66 条の 4 第 6 項及び措置法施行令第 39 条の 12 第 12 項には、比較対象取引と国外関連取引とが売手の果たす機能その他において差異がある場合に必要な調整を加えるべき旨の規定はないから、推定課税規定の適用に当たり、そのような差異があっても差異の調整を行う必要はないと解される」(下線は筆者が付記)

<sup>7</sup> 「エスコ事件」(東京高判平成 25 年 3 月 14 日訟月 60 卷 1 号 149 頁)では、推定課税における比較対象としての関連者間取引の採用可否(控訴審において採用可との判示)も争点として上げられていますが、本号では割愛します。

<sup>8</sup> 国税不服審判所令和 4 年 11 月 18 日裁決(TAINS コード F0-2-1168)

そして、本事案では、当局が選定した比較対象事業それぞれの比較可能性について、請求人である納税者が比較可能性が十分に担保されていないと反論しているところ、審判所は下記のとおり請求人の主張を退けています。

「推定課税規定を適用する場合、措置法第 66 条の 4 第 6 項所定の算定方法に反しない限り、その要件を厳格に解する必要は必ずしもなく、事業の同種性及び事業内容の類似性について高度で厳格なものは要求されていないと解されること、比較対象取引と国外関連取引が売手の果たす機能その他において差異があっても差異の調整を行う必要はないことを踏まえて検討をしなければならない。加えて、本件方法を適用した具体的な算定においては、比較対象事業の営業利益率の平均値をもって利益指標としての営業利益率とすることで、個々の比較対象事業の差異が相当程度捨象されると推認することができる（中略）請求人の上記主張は、いずれも、本件比較対象事業に厳格な事業の同種性及び事業内容の類似性を求めるものであるといわなければならないところ、上記のとおり、本件の推定課税の比較可能性の判断においては、そのような厳格な事業の同種性及び事業内容の類似性は要しないから、請求人の主張には理由がない」（下線は筆者が付記）

これが意味するところは、2 項課税が前提であれば、不服申立てやその後の訴訟において、比較対象取引や比較対象会社の比較可能性などについて争う余地があるところ、推定課税においては、比較可能性を根拠とした議論や反論の途が閉ざされてしまうことになるものと考えられます。通常の 2 項課税のケースであれば、当局も比較可能性を十分に吟味したうえで、課税処分を慎重に検討する必要があります。比較可能性の検証をしっかりとおかないと、当局にとってもその後の争訟手続きで負けてしまう可能性が出てくるからです。しかしながら、推定課税においては、上記の理由から、独立企業間価格を容易に推定することが可能となり、かつ納税者としてもその後の反証の可能性を事実上失ってしまいます。比較可能性分析は、OECD ガイドラインにおいても、独立企業原則を適用するための「核心」として位置付けられていますので<sup>9</sup>、推定課税が行われた場合には、その後の二重課税排除のための手続き（相互協議等）も困難になる可能性が高いといえます。

#### 4. まとめ

これまで見てきたとおり、推定課税には、1) 比較対象の法人単位の利益率が参照される、2) 比較可能性の程度については厳格性を要求されない、という特徴があることが確認できました。また、シークレットコンパブルについては、2 項課税であれ推定課税であれ、納税者に課税の根拠となる比較対象会社等についての十分な情報が開示されないおそれがあることが確認できました。結果として、その後の争訟手続きにおいて、納税者には十分な反証を行う余地が相当程度制限されることとなります。また、推定課税が適用された場合は、必ずしも OECD ガイドラインにおける独立企業原則適用のための指針に合致したものではないため、相互協議等を通じた二重課税の排除も困難になるものと考えられます。このように、文書化義務を果たさないことによる実質的なペナルティは重く、納税者にとっては大変酷なものとなっていますので、納税者の皆様には改めて文書化制度の重要性を再認識いただきたいと思います。また、推定課税やシークレットコンパブルによる課税は回避できたとしても、文書化されていないと課税当局と共に土俵に立って議論することが難しくなります。また、事前に文書化の準備しておくということは、問題となっている取引の移転価格に関する納税者の考え方やポリシーをきちんと書面に落として表現しておくことを意味しますので、仮に 2 項課税により課税処分を受けてしまった場合でも、その後の争訟手続きや二重課税排除のための相互協議の申立ての場面において、納税者の主張をサポートするための重要な材料となってきます。したがって、移転価格文書化の事前準備は企業にとって極めて重要なものと位置付けられます。

一般企業の皆様方におかれでは、推定課税やシークレットコンパブルによる課税の可能性やその影響を過小評価することなく、今一度自社の国外関連取引について文書化等の備えが十分になされているかどうか、再確認していただくことを強く推奨します。

<sup>9</sup> 経済協力開発機構租税政策・税務行政センター『OECD 移転価格ガイドライン 2022 年版「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』』（日本租税研究協会、2023 年）5 頁 – 6 頁、パラグラフ 1.6

# お問い合わせ先

PwC 税理士法人

〒100-0004 東京都千代田区大手町 1 丁目 2 番 1 号 Otemachi One タワー

[www.pwc.com/jp/tax](http://www.pwc.com/jp/tax)

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 早川 直樹

## 【お問い合わせフォーム】

PwC 税理士法人は、企業税務、インターナショナルタックス、M&A 税務、税務業務のデジタルトランスフォーメーション(DX)などを含む幅広い分野の税務コンサルティングにおいて、PwC グローバルネットワークと連携しながら、ワンストップでサービスを提供しています。国内外のプロフェッショナルの知見と経験を結集し、企業のビジネスパートナーとして重要な経営課題解決を包括的にサポートします。

PwC は、社会における信頼を構築し、重要な課題を解決することを Purpose(存在意義)としています。私たちは、世界 151 国に及ぶグローバルネットワークに約 364,000 人のスタッフを擁し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は [www.pwc.com](http://www.pwc.com) をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2024 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) for further details.

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.