

平成19年9月

## 1. 移転価格税制の改善に関する内外の動向

＜わが国における移転価格税制の改善に向けた動きと制度上の論点＞

- ・ 近年、移転価格課税の更正処分案件が急増したことを受け、経済産業省において、昨年11月に移転価格税制研究会を設置し、検討。この結果を踏まえ、
  - 平成19年度税制改正において、相互協議中の納税猶予制度（国税）の創設、
  - 平成19年6月に、国税庁の事務運営要領の見直し、が行われた。この結果、今後、運用の改善が期待される。
- ・ 他方、本研究会の議論等を通じて、以下の主要論点が今後の制度上の課題として提起されている。
  - (1) 独立企業間価格の算定方法
    - ① 国外関連者要件の適正化
    - ② 幅（レンジ）による課税
    - ③ 独立企業間価格の算定方法の選定について
    - ④ 無形資産等の定義の法令化
  - (2) 調査手続き
    - ① 文書化
    - ② シークレットコンパブルの使用制限
  - (3) 事前確認
    - ① 事前確認制度の法制度化
    - ② 相互協議で合意できなかった場合の救済措置
  - (4) その他
    - ① 相手国が課税を行った場合の還付加算金
    - ② 課税要件の限定
    - ③ 損失が出た場合等の対応

＜OECDガイドライン改正の動向＞

- ・ OECD租税委員会第6作業部会において、現在、移転価格ガイドラインの第1章（比較可能性の分析）及び第3章（利益分割法及び取引単位営業利益法）の改定作業が行われている。
- ・ 平成18年3月～8月末まで「利益分割法及び取引単位営業利益法の適用に関する意見募集」、同年5月～11月末まで「比較可能性に関する論点に対する意見の募集」が行われ、集まった意見等を踏まえて、今後改訂作業が行われる見込み。
- ・ 平成19年9月30日～10月5日に国際租税協会（I F A）京都大会が行われ、「移転価格と無形資産」が主要議題のひとつとされている。

## 2. 国際租税協会において議論すべき事項

今後の制度上の課題として提起された論点のうち、国際租税協会等における議論を通じ、その結果がOECDガイドラインの見直しに反映されることを期待する事項は、以下のとおり。

### ① 独立企業間価格の算定方法の選定について

- ・ 研究会における議論として、法律上の適用順序として基本三法が優先されているなかで、利益分割法が多用され、独立企業間価格の算定について企業と課税当局との見解の相違が多く見られることについて、我が国の産業界からは、不満・懸念の声が大きい。
- ・ 独立企業間価格の正確な算定の観点からは、理論的には基本三法を優先させることが望ましい。しかし、企業のグローバル展開や無形資産取引の増加により、基本三法の適用に必要な比較対象取引の選定が困難であるケースが非常に多いという現実を鑑みると、取引単位利益法（利益分割法および取引単位営業利益法）を基本三法よりも劣後した「その他の方法」とするのではなく、取引単位利益法の使用を幅広く認める観点からの見直しが必要であるとの考え方にも理解しうるところがある。現在、OECDガイドラインの改正の議論も、取引単位利益法の位置づけを見直す方向で行われており、各国の産業界からもこれを支持する声が上がっている。
- ・ しかし、一概に取引単位利益法といえども、利益分割法と取引単位営業利益法は、大きく相違しており、利益分割法の適用は、比較対象取引に基づく算定が行われる余地が小さく、恣意的になりやすいことから、基本三法ないしそれに準ずる方法同様に、比較対象取引のデータを用いて算定する取引単位営業利益法の方が、利益分割法に比べて恣意的な算定の懸念が低いという声大きい。
- ・ ここで考慮すべき点は、算定方法の優先順位の検討と、比較対象取引に求められる要件の厳密性の相互関係であると考えられる。即ち、基本三法ないしそれに準ずる方法、取引単位営業利益法の適用の可否は、候補となる比較対象取引にどれだけ厳密な比較対象性を要求するか否かによっており、比較対象性を厳密に要求すれば、それだけ基本三法ないしそれに準ずる方法、取引単位営業利益法の適用可能性が狭いものとなる。したがって、算定方法選定の議論を、取引単位利益法の優先順位として議論するか、比較可能性の要件の側から議論するかは、相互に関連することとなる。このため、OECDガイドラインの第1章と第3章の改訂作業は、独立に行われるべきものではなく、かかる関係を認識した上で、  
①算定方法の選択は、納税者が適切と考え、申告した方法を基本とし、  
②その選択に当たって、基本三法ないしそれに準ずる方法、取引単位営業利益法の適用可能性が広がるよう、比較対象性の要件を柔軟に解釈する方向で行われるべきである。
- ・ 納税者が当局から求められる比較対象性に関しては、各国まちまちであり、特に日本においては、執行状況を見る限り、比較対象性を厳密に求めているのではないかとの印象を受ける。これが、結果として、我が国における残余利益分割法の多用につながっているように思われる。比較

対象性の過度に厳密な要求は、現実かつ柔軟な独立企業間価格の算定という、現在の OECD ガイドラインの議論の方向性の趣旨を失わせるだけでなく、結果として基本三法等の取引をベースにして価格比較を行うことが困難となり、利益分割法によらざるを得ない、ということになっており、利益分割法による独立企業間価格の算定を巡る納税者と課税当局との紛争、相手国当局との見解の相違を増加させることになる。

- ・ OECD は、ガイドラインの改訂作業を進めるに当たり、比較対象取引についていくつかのモデルケース（事例）を用意し、それらが比較対象取引として認められるか否か、各国課税当局にどのような見解の差が存在するかを調査し、この結果を基に、各国課税当局が納税者に求める比較対象性の要件を収斂させるため、OECD ガイドラインにおいて比較対象性の有無の判定のための要素を具体的に記載する等、比較対象性の有無の判定のためのルールの明確化・適正化を行っていくべきであり、国際租税協会においては、このような流れに沿った議論を期待したい。

## ② 幅（レンジ）による課税について

- ・ 独立企業間価格幅については、OECD ガイドラインにおいてこれを容認するような記述がなされており（OECD ガイドライン 1.45 参照）、米国においても検証対象取引の価格・利益率が幅（四分位幅）の範囲内に存在すれば、課税をしないといった方法が採用されている。しかしながら、我が国においては、移転価格税制が規定されている租税特別措置法第 66 条の 4 においては、課税における幅の概念を認めていないという見解のもと、APA の際には幅の概念を認めながら、実際の課税の際にはそのような概念を認めないという状況となっている。
- ・ これに対し、研究会での議論においては、實際上比較対象性の有無の判断は不完全情報に基づいて行う以上、相互に優劣付けがたい複数の比較対象候補が存在することが現実的に存在するケースは多いという意見、そもそも独立企業間価格が一意に定まるという考え方が問題であるという意見が多数見られた。
- ・ かかる状況を是正するため、OECD は、各国の課税当局による幅の概念の適用について、状況を調査してその相違を明らかにするとともに、取引の複雑性が増加してきている状況の下では、比較対象取引の価格や収益率に幅が存すると考えることが適正な課税を実現する上で望ましいことを踏まえ、独立企業間価格には幅が存し、信頼性が相対的に同等と考えられる比較対象取引が複数存在する場合には、独立企業間価格については幅が存することを当然のこととすべきことを、OECD ガイドライン上、よりストレートに記載すべきあると考える。国際租税協会においては、このような流れに沿った議論を期待したい。

## ③ 損失が出た場合等の対応

- ・ 研究会の議論において、利益が出た場合のみ課税され、損失が出た場合には、法律上何ら対応がなされないことが問題という意見が見られた。特に、産業界からは、利益が出た年度は課税され、損失が出た年度は一切の考慮がないことについて改善すべきとの意見が強い。

- ・この点について、OECDガイドラインの改正作業においては、「移転価格がある年度には独立企業条件を下回り、別の年度にはこれを上回るが、調査された期間全体で見れば合理的な範囲にある場合、この納税者の差異調整を行うべきかという問題について、(略)当該期間にわたって多国籍企業グループが課税利益を意図的に操作しようとした結果ではなく、納税者の移転価格の複雑さによるものである場合には、いささかの柔軟性が認められるべきではないかといった議論は可能だろう。」という指摘が事務局よりなされているところ、この機会に国際的な取扱の整合を図るべきであろう。国際租税協会において、このような問題についての議論を期待したい。

(以上)