

移転価格税制 参考事例集を解説する上

参考事例集 調査のガイドライン

移転価格税制の適用にあたっての参考事例集が平成19年6月に公表された。特筆すべき点は、本参考事例集の完成前に国税庁が意見募集を行い、この意見募集に応じて提出された民間の意見を検討し、一部原案が手直しされた後に公表されたことである。このような作成手続は、手続きの透明性を高めるといった観点から、一歩進んだかたちではないかと考えている。

26の事例から成り立っているこの参考事例集は、通達と同列に扱われるものであり、税務調査での調査官の判断のガイドラインとなるものである。ということは、この参考事例集が、課税庁が移転価格の調査をするときのバイブルになる可能性が十分にあるわけだ。そうすると、このような国外関連者取引は、参考事例集に書いていないから認めない」あるいは、「参考事例集に書いてあるからこれでいいのだ」ということが大いに起こり得る。つまり、参考事例集は、調査する立場からみると良くできているが、納税者の立場からみると必ずしも良くできてい

るわけではないといえる。次に、移転価格調査の現状というものを見ると、これはやや筆者の偏見があるかもしれないが、課税庁は、納税者の合理的主張に基づく独立企業間価格を認めないで、課税庁の決定する独立企業間価格で更正するのが執行における現状である。参考事例集のかなりの部分が、このような現状を追認するような内容になっている。

今回は紙面の都合もあるため、「事例1 独立価格比準法を用いる場合」の内容を納税者の立場から分析し、問題点を指摘することにする。

移転価格の算定方法 優先順位をチェック

「事例1 独立価格比準法を用いる場合」について、基本三法の適用の可否を検討した結果、独立価格比準法の適用が妥当と認められる事例と説明している。しかし、事例1のポイントは独立価格比準法の適用ではなく、基本三法はいかに適用すべきかにある。基本三法とは、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法をいう。本邦の移転価格税制における移転価格算定方法に関しては、表を参

【表】日本における移転価格算定方法の一覧表

種類資産の売買取引	移転価格算定方法	備考
① 基本三法	独立価格比準法	②および③に優先して適用
	再販売価格基準法	
	原価基準法	
② 基本三法に準ずる方法	独立価格比準法に準ずる方法	②と③との適用に優先関係はない(つまり同順位)
	再販売価格基準法に準ずる方法	
	原価基準法に準ずる方法	
③ その他政令で定める方法	取引単位営業利益法	②と③との適用に優先関係はない(つまり同順位)
	取引単位営業利益法に準ずる方法	
	寄与度利益分割法	
	比較利益分割法	
	残余利益分割法	

考にされたい。

ここで重要な点は、備考のコメントである。まず①は、②および③に優先して適用される。つまり、基本三法は、②および③に優先して適用され、次に②と③の間に優先劣後の関係はないという課税庁の考え方が示されている。ということは、②と③のグループ、つまり独立価格比準法に準ずる方法あるいは再販売価格基準法に準ずる方法と、残余利益分割法あるいは取引単位営業利益法のいずれを採用するかは、課税庁の判断に委ねられているという課税庁の見解を表明しているのである。②の「準ずる方法」とは、比較対象候補となる取引が複数存在し、そのいずれかひとつに絞

り込むことが相当でない場合、なんらかの統計的手法で比較対象取引を選定し、基本三法で定めるいずれかの方法に選定した比較対象取引を当てはめて独立企業間価格を算定する方法をいう。そして、③の「その他政令で定める方法」とは租税特別措置法66条の4第2項第1号ニに規定する政令で定める方法をいい、具体的方法は以下の条文および通達に記載されている。

- ・指法令39の12① 一 寄与度利益分割法
- ・指法令39の12② 二と三 四 取引単位営業利益法
- ・指置法通達66条の4(4)-4 比較利益分割法
- ・指置法通達66条の4(4)-5 残余利益分割法

基本三法の優先順位をチェック

移転価格税制において、税務調査のガイドラインともいえる参考事例集が昨年公表された。税務調査サイトの見解に正当性を持たせる内容となっているが、そうしたときこそ把握しておきたいのが納税者の立場からの分析。そこで、2回にわたって納税者の視点から参考事例集を解説する。

アドバイサー・公認会計士・税理士 村田守弘

税務調査で狙われるポイントは…

事例と実務が乖離 比較対象取引の判断

比較対象取引が複数あった場合は準ずる方法によって算定するというのであれば、類似性の程度が検証対象取引と同等に高いと認められるひとつの比較対象取引が選定された場合のみ、基本三法を課税庁は認めるものと推測する。しかし、移転価格税制では、基本三法の定義をひとつの比較対象取引に限定していない。検証対象取引にかかわる棚卸資産の物理的特徴や役務の性質等が同種または類似の棚卸資産を非関連者に販売している取引について、移転価格税制で定める比較対象取引としている。移転価格税制の文理解釈からす

れば、同種または類似の比較対象取引から算定された移転価格算定方法は基本三法に分類されるわけだ。

しかし、筆者の経験では、税務調査においてこの「類似」という概念が使われたことはなく、常に「同種」の概念のみで比較対象取引の妥当性を判断している。同種の比較対象取引を選ぶということは、納税者にとって非常に非現実的な要求となる。それは自己の取引以外に同種の比較対象取引を探ることが非常に困難だからである。それにもかかわらず、事例1では、比較対象候補となる取引が複数存在し、そのいずれかひとつに絞り込むことが相当でない場合は、すべて準ずる方法になるとしている。租税法主義から逸脱した

解釈が参考事例集(つまり通達)で取り上げられていることは遺憾である。

「準ずる」方法は注釈から読み取る

事例1では、準ずる方法での取扱いも触れている。準ずる方法に関して次のような注釈がある。「類似性の程度が同等に高いと認められる複数の比較対象取引がある場合の独立企業間価格の算定にあたって、それらの取引にかかわる価格または利益率等の平均値を用いることができる」。法律の世界で「…ことができる」という表現は、例示列举であって限定列举ではない。しかし、取引にかかわる価格または利益率は平均値を用いるべきとの限定列举的

取扱いが、実際の税務調査でなされる可能性が多いにある。

移転価格税制において、独立第三者価格を決定するには、まず基本三法の適用を試みるべきで、その適用ができない場合に初めて「準ずる方法」あるいは「その他政令で定める方法」の適用が可能となる。しかし、事例1の例示によれば、(同種または類似の複数の比較対象取引から算定した)納税者の基本三法は、「準ずる方法」となる。そのような取扱いであれば、基本三法は実質的に適用できない方法となり、単に絵に描いた餅にすぎなくなる。

基本三法が実質的に適用できないことから生じる問題点については、次回議論する。(つづく)

村田守弘 むらた もりひろ

公認会計士・税理士。村田守弘会計事務所所長。昭和44年度慶應義塾大学経済学部卒。昭和45年アーサーヤング東京事務所(現アーンストアンドヤング)入所。昭和54～61年アーサーヤングNewYork事務所を駐在。その後、東京青山法律事務所入所、アーサーアンダーセン税務事務所入所、朝日KPMG税理士法人設立を経て、平成18年村田守弘会計事務所を開設。新銀行東京取締役、ドイツ証券監査役などを兼務。

移転価格税制 参考事例集を解説する 下

課税庁が妥当とする算定方法とは

前回は、基本三法は実質的に適用できない方法となり、まさに絵に描いた餅になることを述べた。今回は、その基本三法が実質的に適用できないことから生じる問題点について触れる。

アトハイサー / 公認会計士・税理士 村田守弘

差異調整できないと 準ずる方法も困難に

基本三法に準ずる方法(比較対象候補となる取引が複数存在し、そのいずれかひとつに絞り込むことが相当でない場合、なんらかの統計的手法で比較対象取引を選定し、基本三法で定めるいずれかの方法に選定した比較対象取引を当てはめて独立企業間価格を算定する方法)の場合、比較対象取引と検証対象取引の間で決済条件の差などがあれば差異を適正に調整することが要求されている。

しかし、定性的には把握できるが、定量的には把握できない差異がある場合もある。そのような場合、差異の調整ができないゆえに、基本三法に準ずる方法も適用できなくなる。定量的分析には統計的推定をともなうことが通例なので、統計的推定に関して必要以上に厳しい基準を課する課税庁の執行

の状況を鑑みると、基本三法に準ずる方法の適用も非常に困難になってきている。課税庁は、利益率に関して合理的な比較対象取引はない、とくに売上総利益率レベルにはないとの考えから、営業利益率レベルの残余利益分割法か、取引単位営業利益法のいずれかの方法を選択している。

外資系・日系で異なる 妥当な算定方法

課税庁が妥当とする移転価格算定方法は、調査対象会社が外資系であった場合と日系であった場合でまったく異なる。たとえば、日本から製品を輸出し、米国で販売する日本企業が、米国子会社の移転価格算定に取引単位営業利益法を適用した場合、課税庁は、比較対象取引で検討すべき諸要素の情報がすべて米国にあり、本邦にないとの理由から、取引単位営業利益法を認めることはない。

ところが逆に、米国企業の本邦子会社に対しては、取引単位営業利益法の適用を求めるであろう。なぜかという、検証対象取引となる本邦子会社の営業利益は納税申告書から入手できるうえに、比較対象企業は日本企業となるので、質問検査権を行使することで比較対象企業の情報も入手できるからだ。また、課税庁が米国親会社に本邦事業にかかわるセグメント情報の提出を求めても、実務的には入手できない。そうすると、残余利益分割法は適用できなくなる。それゆえ、外資系企業に対して課税庁が妥当とする移転価格算定方法は、取引単位営業利益法になるわけだ。

前記の議論を敷衍すると、質問検査権を行使することで、国外関連者の事業のセグメント情報を入手できる日本企業に対して課税庁が妥当とする移転価格算定方法は、残余利益分割法になることが分かる。

税務調査時は議事録を残すべき

無謀な推計課税には 調査時の議事録が有効

また、参考事例集「事例1 独立価格比準法を用いる場合」で触れている推定課税についても2点ほど検討したい。ひとつは「納税者が、独立企業間価格の算定に当たり自ら選択した独立企業間価格の算定に必要な帳簿書類等を税務当局の求めに応じて遅滞なく提示又は提出しなければ、推定課税等の適用要件に該当することとなる」という箇所について。もうひとつは「納税者は、移転価格調査において、税務当局の求めに応じて独立企業間価格の算定に必要な国外関連者の保存する帳簿書類等の入手に努める必要があり、税務当局から求められた資料の内容が独立企業間価格の算定に必要な資料であったり、税務当局の求めに応じて遅滞なく提示又は提出されなければ、推定課税等の適用要件に該当するものと解されている」という箇所についてである。

最初の箇所は日本企業に対して、次の箇所は外資系企業に対して適用される。筆者が移転価格調査に立ち会った経験から苦言を呈すれば、課税庁は、

納税者自身が事業運営上必要としない情報まで要求することが間々ある。さらにそのような資料を6年前までさかのぼるよう要求してくる。その要求の際、前記推定課税の実施を示唆する。示唆するだけでなく、実際に推定課税をしていく場合もある。このような税務執行は、大変ゆき事態と懸念する。課税庁は事前の内部調査で、ある企業の移転価格に問題あり、そして、所得移転の蓋然性があると判断すると、事実関係の詳細な検討なしに課税することがある。そのような無謀な課税を可能とするのが前記推計課税のかわる箇所である。

無謀な課税に対抗するには、税務調査段階のときの議事録を認めておくことが大事である。異議申立、審査請求、訴訟という選択肢を納税者がとる必要が生じたとき、議事録が整備されていることが重要だ。納税者が誠意を尽くして対応したにもかかわらず非常に理不尽な課税を受けた場合、とくに感情的になってしまつて冷静な対応を忘れてしまうケースがあるが、納税者が自分自身を守るためには、自分で証拠資料を整える必要があることに留意する

必要がある。議事録の整備もその一環であると解してほしい。

問題の本質は裁量行政にある

本稿では、事例1の内容を納税者の立場から分析し、問題点を指摘してきたが、問題の本質は現状の通達行政(参考事例集もそのひとつ)あるいは裁量行政にある。この問題を解決するためには、移転価格税制の不備を改め、裁量行政の余地をなくすることが大事である。移転価格税制について定めている租税特別措置法66条の4の第1項の文理解釈からすると、移転価格は増額修正(更正のこと)のみと解せられるが、移転価格の本質(国外関連者の一方で増額修正されれば、他方は減額修正となる)から同条文を論理解釈すると、減額修正も認められるべきである。それゆえ、同条で減額調整も明示することを提案したい。

当該条文が書き改められ、増額修正のみならず減額修正も認められることが明示されることで、何がなんでも課税してしまうという裁量主義的課税にブレーキがかかるものと考えられる。

(おわり)

村田 守弘 むらた もりひろ

公認会計士・税理士。村田守弘会計事務所所長。昭和44年度慶應義塾大学経済学部卒。昭和45年アーサーヤング東京事務所(現アーンストアンドヤング)入所。昭和54～61年アーサーヤングNewYork事務所を駐在。その後、東京青山法律事務所入所、アーサーヤング東京事務所入所、朝日KPMG税理士法人設立、KPMG税理士法人設立などを経て、平成18年村田守弘会計事務所を開設。新銀行東京取締役、ドイツ証券検査役などを兼務。

Microsoft Windows®対応

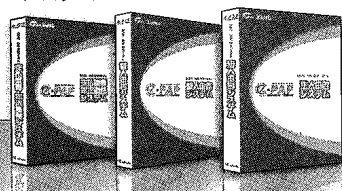
パソコンで使える 本格税務ソフトウェア

イー・パップ

Epoch・Extreme・Excellent
@・PAP

もちろん 電子申告 標準対応!

支払調書 年末調整 システム
個人申告 システム
法人申告 システム



ネットで資料請求
イー・パップで検索してください。
<http://www.e-pap.jp/>

イー・パップ 検索

体験版 CD-ROM あります!

会計事務所デパート
株式会社 エッサム

札幌営業所 TEL:011-222-4321
仙台営業所 TEL:0233-22-8655
新潟営業所 TEL:0233-22-8655
山形営業所 TEL:022-262-6741
大宮営業所 TEL:048-647-8331
東京営業所 TEL:03-3256-1201
横浜営業所 TEL:045-212-4562
名古屋営業所 TEL:052-459-5758
京都営業所 TEL:075-231-3941
大阪営業所 TEL:06-6942-4028
神戸営業所 TEL:078-222-2371

広島営業所 TEL:082-242-1661
福岡営業所 TEL:092-714-7631
熊本営業所 TEL:096-352-8751

ホームページ
<http://www.essam.co.jp/>