

移転価格税制の執行について

国税庁調査査察部調査課課長補佐
田畑 健隆

はじめに

昨年、平成19年度税制改正に関する議論の過程において、移転価格税制の制度・執行両面にわたり、政府税制調査会等の場で取り上げられた。その結果、政府税制調査会の答申において、移転価格税制について「近年、企業活動の国際化の進展を背景に、課税件数・金額が増加しており、国際的な二重課税による企業負担の問題が指摘されている。本税制については、グローバルに活動する企業の予測可能性を一層高める環境を整備するため、適用基準の明確化を引き続き推進するとともに、手続の改善や相互協議体制の強化を進めて事前確認制度の迅速化を図るべきである。さらに、移転価格税制の特質にかんがみ、二国間の協議で合意が得られるまでの間、二重課税に伴う負担を軽減するため、納税を猶予する制度を導入すべきである。」と、適用基準の明確化、事前確認の迅速化及び納税猶予制度の導入について指摘がなされたところである。

この答申等を受け、執行面での対応として、①適用基準の一層の明確化を図るため、無形資産の取扱いを中心として、移転価格事務運営要領（事務運営指針）の改正及びその別冊として新たに事例集を作成するとともに、②事前確認

の利便性向上のため、事前確認の申出の前に納税者が当局に相談する事前相談の利用環境整備を行ったほか、事前確認の処理促進のための体制整備等を図ることとしており、本稿においては、これらの点を中心に述べていきたい。

なお、上記の移転価格税制に係る納税猶予制度については、平成19年度税制改正において措置されたところである。また、移転価格税制に関しては、先月号において、租税条約に基づく相互協議について取り上げられている。

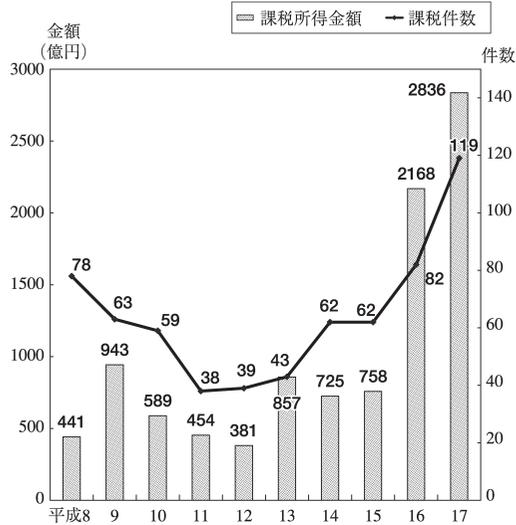
移転価格税制の概要

- 移転価格税制は、国外の関連企業（国外関連者）との取引を通じた海外への所得の流出を防止し、適正な国際課税の実現を図る観点から、昭和61年度税制改正で導入されたもので、主要先進国をはじめ中国、韓国等40ヶ国以上で導入。
- 国外関連者との取引価格が第三者間の取引価格（独立企業間価格）と異なることにより、我が国の課税所得が減少している場合に、その取引が独立企業間価格で行われたとみなして所得を計算し課税する制度。

移転価格課税の状況

移転価格課税の状況は以下のグラフのとおりである。

(図1) 移転価格課税の推移



このグラフより、移転価格課税の件数については、平成8～16事務年度においては40件程度から80件程度で推移していたが、平成17事務年度に119件と100件を超え、課税所得金額については、平成8～15事務年度においては400億円程度～900億円程度で推移していたが、平成16、17事務年度については2千億円台となっており（平成17事務年度の課税件数、課税所得金額とも過去最高）、平成16、17事務年度において課税件数・課税所得金額ともに急増したことがわかる。

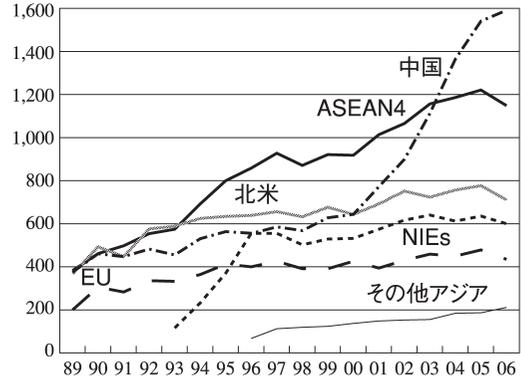
課税件数・課税所得金額の増減はあくまで個々の課税の結果ではあるが、その背景には、企業活動の国際化がますます進展し、本税制の対象となる取引が増加していることがある。さらにもう少し掘り下げれば、

- ①企業の海外進出により、海外における子会社などの関連企業が増加傾向にあること（図2）、
- ②企業グループとして海外で稼得する利益が増

(図2)

海外生産拠点数の推移

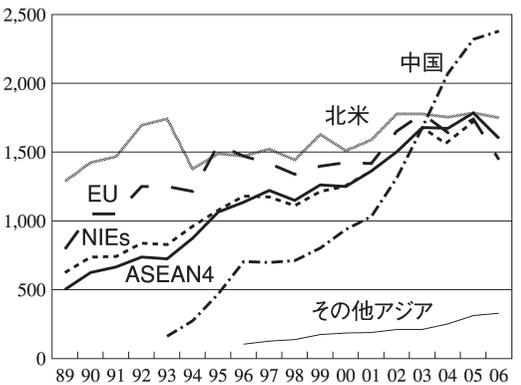
(単位:社数)



※ 中国は93年度より、その他アジアは96年度より個別集計開始。
 ※ 上記のグラフにおいて、2004年度からEU15はEUの線に連結した。

海外現地法人数の推移

(単位:社数)



※ 中国は93年度より、その他アジアは96年度より個別集計開始。
 ※ 上記のグラフにおいて、2004年度からEU15はEUの線に連結した。

出典：2007年2月 国際協力銀行『開発金融研究所報』「わが国製造業企業の海外事業展開に関する調査報告」

- ・ASEAN4: タイ、インドネシア、マレーシア、フィリピン
- ・NIEs: 韓国、台湾、シンガポール、香港

大していること（例えば、連結営業利益に占める海外比率が増加してきている¹⁾、

- ③我が国企業の生産拠点の海外移管等により、無形資産の関係する取引について、移転価格税制上の問題となり得る取引が増加したことが挙げられる。③に関する具体的なイメージは図3とその説明を参照して頂きたい。

¹⁾ 『日本銀行調査季報』2006年冬（1月）号

(図3) 生産拠点の海外移管に係る無形資産取引



なお、国税庁調査課が所管している資本金1億円以上の大規模法人に対する調査の状況を見ると、移転価格税制に係る課税所得金額は、平成13～17事務年度までの過去5事務年度の年間平均で、1件当たり約20億円³となっており、大規模法人の法人税に係る更正・決定等の1件当たり約2億円⁴と比較して大きくなっているため、年度ごとの課税所得金額については振幅

が大きくなる傾向があると言える。

(注) 課税件数のうち、取引価格そのものを是正する効果になるものももちろんあるが(通常の移転価格課税のイメージ)、国外関連者に対して行った本来の業務に付随した役務提供について対価を収受していないケース等も多い。

予測可能性の確保

このような状況の下、移転価格税制を円滑に執行し適正な国際課税を実現するためには、移転価格課税に関する予測可能性を高めていくことが重要である。このため、①適用基準の明確

² 生産拠点としてだけでなく、製造子会社が進出した地域やその周辺地域への販売を目的とするようなケースも見受けられ、そうしたケースにおいても無形資産の役割が重要となっている。

³ 74件、1,469億円

⁴ 3,782件、7,619億円

化と、②事前確認の処理の迅速化等の取組がますます重要となっている。

予測可能性の確保(その1) 適用基準の明確化

適用基準の明確化に関しては、昭和61年度税制改正による税制の導入後、平成7年～9年にかけてOECD移転価格ガイドラインが改定されたことやそれまでの執行経験を踏まえ、平成11年以降、ほぼ毎年にかけて、移転価格税制についての透明性向上と納税者の

予測可能性を高めるとの観点から、関係法令に基づき、移転価格税制に関する法令解釈通達や事務運営指針を整備・改正し、その公表を行ってきた。(図4)

なお、適用基準が不明確という指摘の中には、個別の事実認定に係る判断が、納税者と当局との間で異なることによるものも含まれていると思われるが、こうした事実認定の問題と適用基準の明確さの問題とは区別して考えられるべきものであり、その一例として図5を挙げておく。

移転価格税制を執行する立場としては、納税者にわかりやすい仕組みにしていく努力を継続して行っていくことが重要であると考えており、今般の政府税制調査会の答申等を受け、適用基準の明確化に関して、国税庁では、「移転価格事務運営要領(事務運営指針)」⁵一部改正(案)(事例集を含む)を取りまとめ、行政手続法の規定に従い、去る4月13日から5月12日までの間、広く納税者等からの意見公募を行った。

⁵ 「連結法人に係る移転価格事務運営要領(事務運営指針)」の改正手続も併せて行っている。

(図4) 移転価格税制に関する明確化の取組

関係法令に基づき、移転価格税制に関する法令解釈通達や事務運営指針の整備・改正、また、その公表。

平成11年	事前確認に係る事務運営指針の発遣(導入当時の通達を全面改正)
平成12年	法令解釈通達の移転価格税制に関する部分を改正
平成13年	事務運営指針を策定
平成14年	親会社から子会社への役務提供の取扱いを明確化
平成16年	新たな算定方法(取引単位営業利益法)の導入(税制改正)に伴い、具体的な計算事例を例示
平成17年	連結法人の事前確認に係る手続等を追加
平成18年	調査において検討すべき無形資産を例示

この意見公募に対しては、移転価格課税に関する強い関心を反映し、事務運営指針の改正点及び事例集の記載内容等について、広範・多岐にわたり多数のご意見を頂いた。こうしたご意見に対しては、その趣旨を極力尊重し、事務運営指針の改正案及び事例集に反映させるとともに、当局として受け入れることができないご意見に対しても、可能な限り丁寧に事例集の該当箇所等に当局の考え方を記述するとのスタンスで対応することとした。こうした作業を経て、最終的に事務運営指針及び事例集を確定させ公表する予定である。

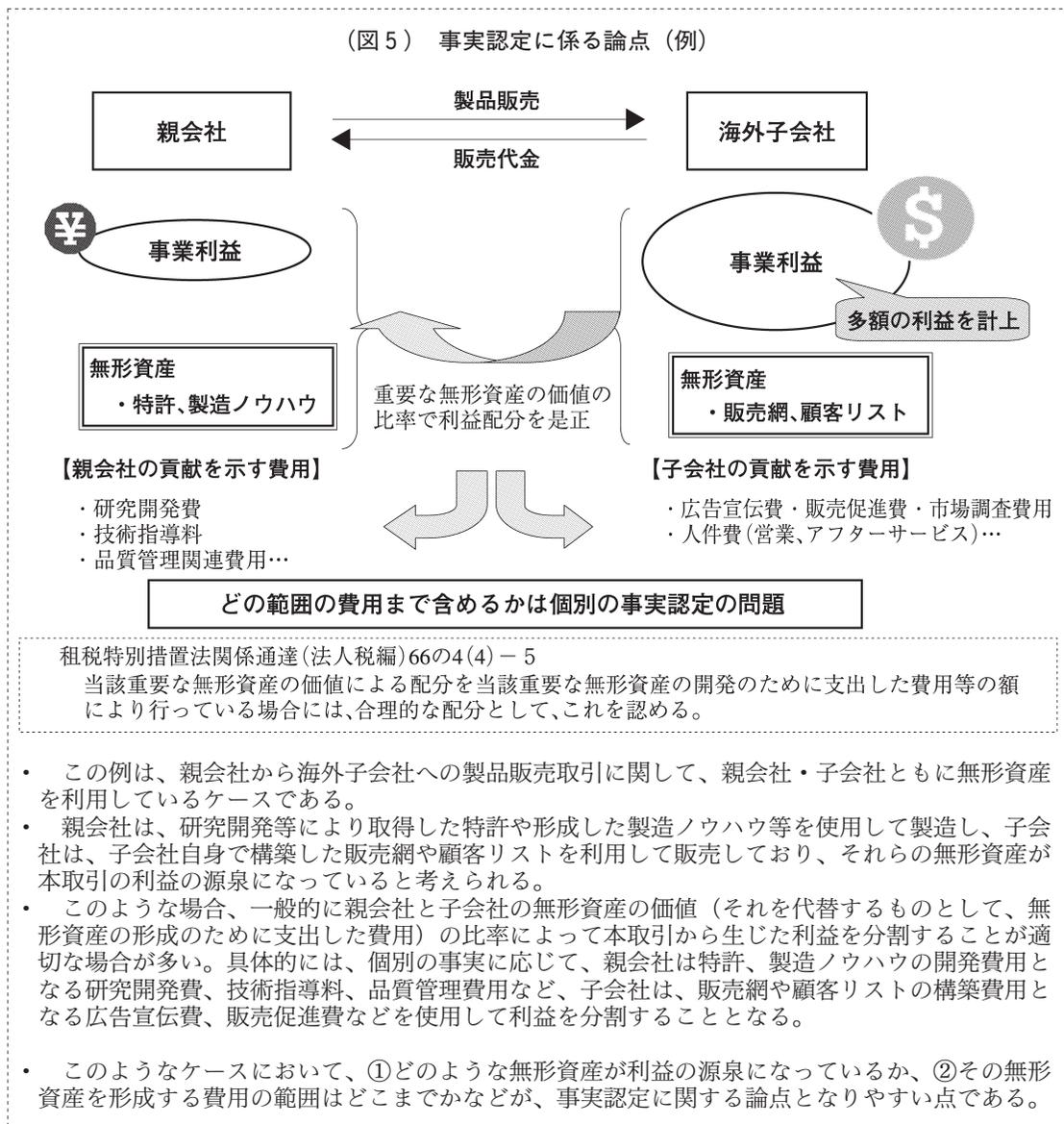
事務運営指針の主な改正点及びその趣旨は以下のとおりである。

①無形資産を伴う取引に関する判断基準の明確化

近年、国際取引において、特許や製造ノウハウの使用許諾など無形資産を伴う取引の重要性が増してきており、無形資産を伴う取引についての移転価格税制上の取扱いについて、一層の透明性の向上が求められている。

無形資産を伴う取引に関して移転価格税制上の分析を行う場合には、まず、取引当事者の行

(図5) 事実認定に係る論点 (例)



っている無形資産の形成に係る活動等を十分分析すること、そして、取引当事者の保有する無形資産が、どのように利益を生み出すことにつながっているか十分検討する旨を規定することとした。なお、この規定は執行上これまでも実施してきていることを明文化したものである。

また、無形資産を使用して取引が行われている場合に、その比較対象となる取引を選定する

上での留意事項として、特許権、著作権といった無形資産の「種類」、著作権の対象である具体的な著作物、ノウハウの範囲としての特定の生産技術などの「対象範囲」、自己利用、使用許諾等の別である「利用態様」等の類似性について検討することを明記した。

参考として、無形資産の定義について、我が国と米国の規定を比較した表を掲げておく。

我が国の規定	米国の規定
租税特別措置法関係通達66の4(2)-3(8)	財務省規則§1.482-4(b)
<ul style="list-style-type: none"> ・著作権 ・特許権、実用新案権、意匠権、商標権 ・特許権、実用新案権、意匠権及び商標権の実施権等 ・生産その他業務に関し繰り返し使用し得るまでに形成された創作（独自の考案又は方法を用いた生産についての方式、これに準じる秘けつ、秘伝その他特別に技術的価値を有する知識及び意匠等をいい、ノウハウや機械、設備等の設計及び図面等に化体された生産方式、デザインを含む。） ・顧客リスト、販売網 ・上記のほか、重要な価値のあるもの 	<p>無形資産とは以下のものを含み、かつ、個人の役務とは関係なく、重要な価値を有する資産をいう。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・特許、発明、方式、工程、意匠、様式、ノウハウ ・著作権、文学作品、音楽作品、美術作品 ・商標、商号、ブランドネーム ・一手販売権、ライセンス、契約 ・方法、プログラム、システム、手続、キャンペーン、調査、研究、予測、見積り、顧客リスト、技術データ ・その他の類似項目（あるものの価値がその物理的属性でなく、その知的内容又は他の無形資産から派生している場合、上記の各項目に類似しているとみなされる）

② 役務提供に関する判断基準の明確化

役務提供に関しては、役務提供を行う際に無形資産を使用しているにもかかわらず、役務提供の対価の額に無形資産の使用に係る対価相当額が含まれていない場合があるため、その点に留意すべき旨を規定しているが⁶、こうした無形資産を使用した役務提供について検討する上での留意事項を明記した。

③ 事例集の作成

さらに、個々の事実認定の問題という面はあるものの、より具体的なガイダンスを公表すべきとの要請があることも踏まえ、今般新たに事務運営指針の別冊として、これまでの課税や事前確認の事例を参考とした事例集を作成した。事例集は、事務運営指針の適用上のポイントを示す観点から、一定の前提条件を置いた事例の下での移転価格税制上の取扱いをとりまとめた

ものである（全26事例）。

第一章においては、独立企業間価格の算定方法の選択に関する事例（9事例）を取り上げ、算定方法を選択する際の基本的な考え方、各算定方法についてその適用が適切な取引形態・状況や比較対象取引を選定する場合の手順・留意点などを具体例に沿って記述している。

第二章においては、独立企業間価格の算定方法の適用に当たっての留意事項に関する事例（15事例）として、関心の高い無形資産の取扱いに関する事例や、利益分割法の適用に当たっての留意事項、役務提供事例などを取り上げている。特に無形資産の取扱いに関する事例（6事例）において、移転価格税制上重要な判断要素である、無形資産が取引当事者の利益を生じさせる要因になっているかどうかについて、どのような無形資産がどのような状況であれば利益の源泉になるかなどを解説している。

第三章においては、事前確認事例（2事例）として、将来年度に関して確認を行うという事

⁶ 事務運営指針2-8(1)

前確認に固有な論点を取り上げている（事例集目次参照）。

事務運営指針の本文は条文形式であるため、無形資産を例にとれば、すべての無形資産に対して等しく適用できることを念頭に置いたものとなり、どうしても一定程度抽象的な表現にならざるを得ないことから、より具体的なケースへの適用において可能な限り参考となるよう事例集形式としたものである。このような事例集は諸外国においてもあまり例がなく、現実の事例への適用におけるガイダンスとして大きな役割を果たし得るものであり、もって適用基準の明確化に資すると考えている。

(注) 事例集のこのような性格を踏まえれば、この事例集で取り上げた事例以外の事例があることはもとより、類似の事例であっても、前提条件が異なることにより移転価格税制上の取扱いは異なり得るものであり、実際の移転価格調査又は事前確認審査に当たっては、本事例集の内容を参考としつつ、事務運営指針 1-2（基本方針）、2-1（調査の方針）、5-1（事前確認の方針）等の規定に基づき、個々の事案ごとに国外関連取引の実態を的確に把握することにより、移転価格税制上の問題の有無を判断し、最も適切な独立企業間価格の算定方法を選定してその的確な適用を図ることに留意することとしている。

予測可能性の確保（その2）事前確認

(1)事前確認とは

移転価格課税に係る予測可能性や法的安定性を担保するためのもう一つの大きな柱として事前確認という手続がある。事前確認は、納税者が国外の関連企業との取引に係る独立企業間価格の算定方法について、国税当局に事前に確認を求めることができるもので、我が国において

(参考)

事例集目次

第一章 独立企業間価格の算定方法の選択に関する事例

- 事例1 独立価格比準法を用いる場合
- 事例2 再販売価格基準法を用いる場合
- 事例3 原価基準法を用いる場合
- 事例4 独立価格比準法に準ずる方法を用いる場合
- 事例5 原価基準法に準ずる方法と同等の方法を用いる場合
- 事例6 取引単位営業利益法を用いる場合
- 事例7 寄与度利益分割法を用いる場合
- 事例8 残余利益分割法を用いる場合
- 事例9 差異の調整

第二章 独立企業間価格の算定方法の適用等に係る留意事項に関する事例

- (1) 無形資産の取扱いに関する事例
 - 事例10 研究開発及びマーケティング活動により形成された無形資産
 - 事例11 販売網及び品質管理ノウハウに関する無形資産
 - 事例12 従業員等の事業活動を通じて企業に蓄積されたノウハウ等の無形資産
 - 事例13 無形資産の形成・維持・発展への貢献
 - 事例14 無形資産の形成費用のみ負担している場合の取扱い
 - 事例15 出向者が使用する法人の無形資産
- (2) 利益分割法の適用に当たり共通的な留意事項に関する事例
 - 事例16 連鎖取引における利益分割法の適用範囲
 - 事例17 利益分割法の適用範囲から除くことのできる取引
 - 事例18 分割対象利益の算出
- (3) 残余利益分割法の適用に当たっての留意事項に関する事例
 - 事例19 人件費較差による利益の取扱い
 - 事例20 市場特性、市況変動等による利益の取扱い
 - 事例21 基本的利益の計算
 - 事例22 残余利益の分割要因
- (4) その他の事例
 - 事例23 企業グループ内役務提供
 - 事例24 複数年度の考慮

第三章 事前確認事例

- 事例25 目標利益率に一定の範囲を設定する事例
- 事例26 重要な前提条件

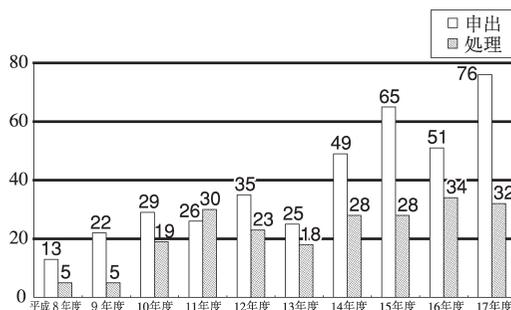
は、移転価格税制の導入（昭和61年）の翌年に、世界に先駆けて導入し実施してきているものである。事前確認はその後、米国（平成3年）に続き、カナダ（平成6年）、豪州（平成7年）、韓国（平成8年）、中国（平成10年）と順次導入され、現在では30ヶ国以上で実施されている。

事前確認の申出件数は、近年の国際取引の増加を反映して、平成13事務年度までは30件程度で推移していたが、平成14事務年度に49件に増加した後、平成17事務年度には76件にまで増加した。

事前確認の類型として、相互協議を伴う事前確認と我が国のみによる事前確認があり、前者が大部分を占めている。

相互協議を伴う事前確認の処理に要する期間は、関係する国外関連者の数、事案の複雑性、

（図6） 事前確認の申出件数及び処理件数の推移



新たに申出されたものか、これまでの事前確認を更新する事案かなどもよるが、1件当たりの平均的な処理期間は概ね2年弱となっている。この期間は米国などと比較しても概ね同程度であり、我が国のみが特に長期間を要しているわけではないが、予測可能性を一層高めるため、処理の迅速化が重要な課題となっている。

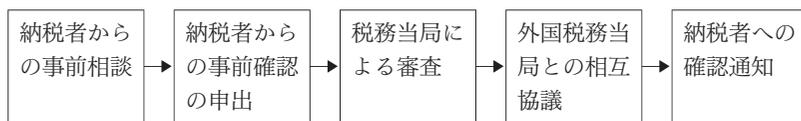
（参考） 事前確認の類型（国税庁ホームページより）

(1) 相互協議を伴う事前確認

相互協議を伴う事前確認は、独立企業間価格の算定方法等について、日本の税務当局と外国税務当局との間で相互協議を行い、その合意に基づいて確認するものです。外国税務当局による課税についての予測可能性も確保されます。

このようなメリットがあるため、日本を含む多くの国で相互協議を伴う事前確認が行われています。

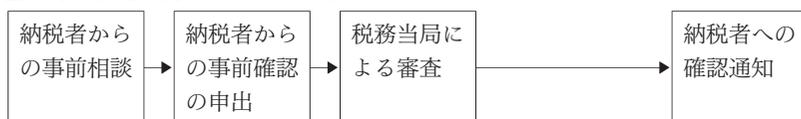
【基本的な手続の流れ（イメージ）】



(2) 我が国のみによる事前確認

我が国のみによる事前確認は、日本の税務当局が外国税務当局との相互協議を行わずに独立企業間価格の算定方法等について確認するものです。国外関連者が外国税務当局により課税されるリスクの回避までは保証されませんが、相互協議を伴う事前確認に比べ、通常、処理が早くなります。

【基本的な手続の流れ（イメージ）】



なお、事前確認を申し出て確認を受けた法人が、確認された内容に適合した申告を行っている場合には、その確認された取引は独立企業間価格で行われたものとして取り扱われる（確認対象となっていない取引はこの限りでない）とともに、仮に、確認された時点で既に確定申告を行っていた場合、その内容が事前確認の内容に適合せず、当該確認対象取引に係る所得金額が増加する場合には、自主的に修正申告書を提出していただくこととなり、これについては加算税の対象外となる。

②事前確認の利用環境整備

事前確認については、事務運営指針の基本方針（事務運営指針1-2）に従い、事前確認を行うことにより、納税者の予測可能性を確保し、移転価格税制の適正・円滑な執行を図るとの認識の下、積極的に対応してきたところである。

近年の申出件数の増加に対して、処理促進を図るため、我が国の課税権の確保に十分配慮しつつ、事案の複雑性・重要性に応じたメリハリのある事前確認審査を的確・迅速に行っている（新たに事前確認の方針として事務運営指針に明記）。また、処理促進のための体制整備として、関係当局の理解を得て、平成17年7月に事前確認の審査を専担する課を東京国税局に新設（調査第一部国際情報第二課）したほか、国税局の審査担当者を平成13年度の15名から平成18年度の34名に増員するなどを行ってきているが、昨年の政府税調答申等を受けて、以下のようなさらなる事前確認の利用環境整備を図っているところである。

①事前相談の利用促進

事前相談（事前確認の申出の前に国税当局が申出法人から受ける相談）は、納税者と税務当局の双方が事前確認の申出内容について基本的

な理解を共有するためのものであり、改正前の事務運営指針に事前相談に関する規定を置き、適切に応じてきているところである。

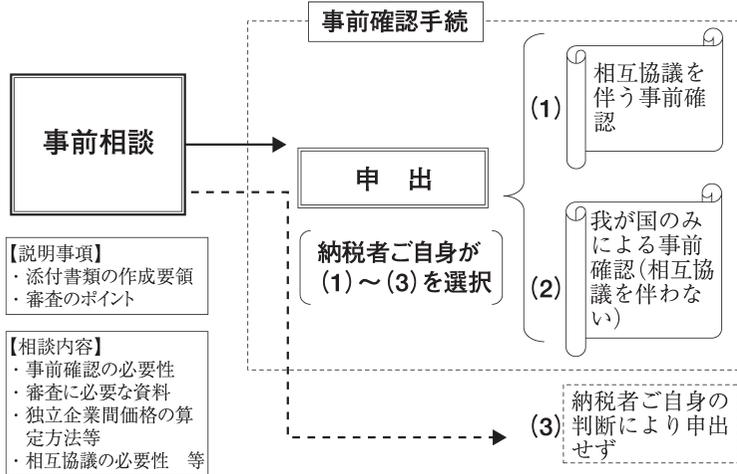
事前相談においては、国税当局の担当者が、申出に必要な資料の作成要領を説明するとともに、納税者から説明された情報に基づき、事前確認を行うことが必要かどうか、我が国のみによる事前確認と相互協議を伴う事前確認のどちらの申出が適切かなどについて、納税者の判断材料を提供するものである。また、納税者が申し出ようとする独立企業間価格の算定方法等は妥当かなど申出後の審査のポイント等についても説明することとしている。

② 事前確認の申出を行うべきか、相互協議を伴う事前確認とするかなどについては、当局としては相談を受け、情報を提供するものの、あくまで納税者自身の判断で行っていただくもの。また、事前相談を効果的に行うためには、納税者からの取引状況などの事実に関する資料の提出やその説明が重要である。

この事前相談を行うことにより、納税者にとっては、申出時に必要な資料作成事務を効率的に行うことができ、また税務当局においては申出後の審査の円滑化・迅速化の効果が期待されるため、事前相談窓口を設けるなどの体制整備や事前相談の対外周知を図ることとした。

具体的には、4月2日から、全ての国税局に事前相談窓口を設けるとともに、所要の要員を確保する等、体制整備を行ったところである。また、4月2日から、国税庁ホームページに「移転価格税制に関する事前確認の申出及び事前相談について」というコーナーを新設し、事前確認の申出及び事前相談の概要、担当窓口、よくあるご質問とその回答、用語の解説を掲載したほか、ホームページコーナーの内容を簡略にまとめた窓口用リーフレットを作成した。

(参考) 事前相談の概要



る期間や資料提出に対する協力度合いなども影響することから、我が国の執行当局だけでは解決できない部分もあるが、今般行う事前相談の利用促進などの施策は、現時点で執行当局としてできると考えられる最大限の内容を盛り込んだものと考えている。これらの施策を着実に実施していくことにより、更なる処理期間の短縮に努めることとしている。

事前確認をまだ利用していない納税者で、移転価格課税に関する懸念をお持ちの納税者や申出を検討している納税者があれば、事前確認の要否に関する相談も含めて、事前相談を気軽に利用していただきたいと考えている。

②事前確認の処理促進

事前確認の方針として、事務運営指針に新たに、「事前確認が移転価格税制に係る法人の予測可能性を確保し、当該税制の適正・円滑な執行を図るための手続であることを踏まえ、我が国の課税権の確保に十分配慮しつつ、事案の複雑性・重要性に応じたメリハリのある事前確認審査を的確・迅速に行う。また、事前確認手続における法人の利便性向上及び事前確認手続の迅速化を図るため、事前相談に的確に対応する」ことを明記することとしている。また、事前相談の利用環境整備のほか、処理体制を充実させるため、来事務年度から担当者数を大幅に増加させる方向で検討している。さらに、事務の効率化や相互協議相手国との緊密な連携を引き続き促進することとしている。

なお、事前確認の処理促進については、相互協議相手国との関係、納税者の資料作成に要す

③事務運営指針の改正

①、②で述べたさらなる利用環境整備等を踏まえ、事前確認の方針を新たに記述するほか、事前相談時における説明・相談事項など、事前相談に関する留意事項を明記するとともに、事前確認手続全般にわたり迅速化に努めるべきことを明らかにすることとしている。事前確認手続に係る事務運営指針の改正についても適用基準の明確化に係る改正と併せ、去る4月13日から5月12日までの間、意見公募を行い、提出された意見を踏まえ改正する予定である。

おわりに

移転価格税制は、国外関連者との取引を通じた海外への所得移転に対処するために導入されたものである。こうした我が国の課税権を確保するという重要な役割を踏まえ、本稿で紹介した納税者の予測可能性をさらに高め、円滑な執行に資する施策を着実に実行していくことを通じて、適正な国際課税の実現に努めていきたいと考えている。

※ 文中の意見にわたる部分は、筆者の個人的見解である。