

独立企業間価格と推計課税について

— 企業のグローバル化に伴う租税回避の視点から —

澤村 孝夫

About Arm's Length price and presumptive assessment

— From a viewpoint of the tax avoidance with the globalization of the company —

Takao SAWAMURA

Abstract

The principle of the management action of the company is to pursuit of the profit. Therefore, many companies develop operation for the increase of the corporate value while enlarging the work front positively regardless of the domestic country or foreign territory if many companies may expect creation of the profit. However, the globalization of the operation is made the through the difference between various countries legal systems. Especially, the difference in land tax system is used as means of global income distribution and tax distribution, and it receive big criticism from a view point called the securing of tax revenue of the country.

This paper is to study from the following viewpoints.

- (1) Arm's Length Price of Presumptive Assessment and Comparable Transactions
- (2) Documentation of Transfer Pricing and Verification
- (3) Advance Pricing Agreement and Double Taxation

キーワード：推定課税 独立企業間価格 移転価格の文書化 事前確認制度 二重課税

I. はじめに

企業の経営行動の原理は、利益の追求にある。すなわち ROE (株主資本利益率、ROE: Return On Equity) の継続的な向上にある。従って、利益の創造を期待できる可能性があれば国内、国外を問わず積極的に活動領域を広げながら企業価値の増大化を目指して事業活動を展開することになり、株主 (特に外国人投資家) 等の利害関係者も企業価値に傾注する経営戦略に深い関心を持っている。

事業活動のグローバル化は、規模の経済化 (economies of scale) ・市場の拡大化による ROE の向上にある。すなわち事業の国際化をベースに生産コストの削減ないしサプライチェーンの効率化 (コストリーダーシップの優位性)、為替リスクの回避等により国家間の垣根を超えて幅広く利益の創出を図ることにある^(注1)。他方、

グローバルな事業の展開は租税負担の回避 (タックスプランニング: 高い税率の国から低い税率の国へのシフト) という側面から進出を図る場合も多々見られる^(注2)。

グローバル化の進展は、合併企業の設立、M&A (Merger & Acquisition) による海外企業の買収、株式取得・交換を通じた海外企業との提携等の方法を取りながら経営戦略に適った経営組織の再編成ないし構築のスピード化を意識して進められている^(注3)。

進出先の選定にあたっては、政治・経済の安定性、投資に関する法規制、税制上の優遇、ガバナンスの方法、雇用環境等を十分に考慮しつつ、また将来様々な訴訟等によって企業の財産に毀損が生じないように配慮が必要とされる。

しかし、グローバルな事業活動の過程で法令上、特に租税法上及びその解釈の相違によって国と国、納税

者と税務当局者との間にコンフリクト (Conflict of Interest) が生起し、租税回避 (Tax Avoidance) という視点から課税権の調整を強いられて追徴課税される企業が現出し、それを不服として訴訟に発展する事例が多く見られ、また訴訟解決に至るまで多くの時間が費されている^(注4)。特に、国内企業と進出先企業との間、いわゆる企業グループ間の取引について、「利益移転」の意図をもって「適正な取引価格 (非関連会社間の取引価格)」を逸脱して価格を決定しているのではないかという疑義が持たれ、それが租税回避に繋がっていると指摘されている^(注5)。国境線を挟んだ取引価格の決定及びその解釈に関する相違が長期化する場合には、グローバルな事業進出ないし経営戦略に大きな支障を来すことになる。

そこで本稿では、独立企業間価格と推定課税という視点から^(注6)

- (1) 独立企業間価格の推定方法と比較対象取引
 - (2) 移転価格文書化制度と立証性
 - (3) 事前確認制度と二重課税
- について検討することにする。

II. 独立企業間価格の推定方法と比較対象取引

本来、取引価格は、国内企業間ないし国内・国外企業間を問わず、企業相互間の意思を反映したものである。従って、第三者 (税務当局等) による強制的な取引価格の修正は信義則 (民法第1条第2項) に反することになる。その修正によって課税所得及び税額 (国税・地方税) の負担を生起させ、更にはその負担の有無に関わる訴訟等ないし二重課税の排除等の対応に短期的・長期的な重荷を背負うこととなり、それがグローバル事業展開の足枷になることになる。

法人税法上の課税所得は、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行 (会社法431条、432条)」に従って算定された利益をベースに、「益金の額 (「資産の販売、有償・無償による資産の譲渡又は役務の提供、その他・・・」) から損金の額 (「その事業年度の収益に係る売上原価・完成工事原価等の原価の額、その事業年度の販売費、一般管理費その他の費用の額 (償却費以外の費用でその事業年度終了の費までに債務の確定しないものを除く)」) を控除して算定される (法人税法11条：実質所得課税の原則、法人税法22条2項及び3項：課税所得の計算)。納税者はその課税所得を基準に計算した税額を税務当局に納付することになる。企業が国境を超えて国外関連者 (外国法人で、法人との間に持株関係、実質的支配関係又はそれらが連鎖する関係の「特殊の関係」のあるもの (出資持分による形式的支配関係と「人、モノ、資金、情報」などの依存関係による実質的支配関係によって国外関連者を判断基準する：租税特別措置法 66 条の 4、以下、「措置法」と略す。)) と取引をした場合、本来の取引価格 (非関連会社との取引価格) と乖離があったと認められる場合には適正な取引価格を推定して計算した課税所得 (法人税法22条で算定された課税所得の修正) をもって納税額を再計算することになる^(注6)。

「措置法 66 条の 4 の第 2 項 (基本三法、基本三法に準ずる方法)」、「租税特別措置法施行令39の12第 8 項 (以下、「措令と略す。」「その他政令で定める方法)」では、企業 (税務当局) が適正な取引価格ないし正常な取引価格 (Arm's Length Price：非関連会社との取引＝正常な取引価格) を算定する方法として比較可能な取引価格及び利益 (利益率) という視点から、下欄 II-1 のような 5 つのパターンを掲記している^(注7)。

II-1 独立企業間価格算定法

<p>A・比較可能な取引価格を検証して算定する方法 【1】 基本三法 (「措置法 66 条の 4 の第 2 項)」 (1) 独立価格比準法 (CUP法：Comparable Uncontrolled Price Method、以下、CUP 法とする・「措置法66条の4第2項第1号イ」 ・取引に係る価格を比較する方法</p>	<p>B・取引単位で比較可能な利益を検証して算定する方法 【3】 その他政令で定める方法 (「措置法 66条の4第2項ニ)」 (1) 取引単位営業利益法 (Transactional Net Margin Method、以下「TNMM」という・「措令 39の12第8項第2号から第5号)」</p>
--	---

<p>(2) 再販売価格基準法 (RP法: Resale Price Method、以下、RP法とする・「措置法66条の4第2項第1号ロ」) ・利益水準指標として売上総利益率を用いる</p> <p>(3) 原価基準法 (CP: Cost Plus Method、以下、CP法とする・「措置法66条の4第2項第1号ハ」) ・利益水準指標として売上総利益率を用いる</p> <p>* 独立企業間価格の算定における基本三法の長所 (「移転価格事務運営要領3-2」)、以下、「運営要領」と略す)</p> <p>【2】基本三法に準ずる方法 (「措置法66条の4の第2項ニ」)</p>	<p><検証対象とする法人の利益水準指標> (PLI: Profit Level Indicator)</p> <p>①売上高営業利益率 ②総費用営業利益率 (フルコストマークアップ率) ③営業費用売上総利益率 (ベリレーシオ) ・利益水準指標として売上総利益率あるいは営業利益率を用いる</p> <p>(2) 取引単位利益分割法 (TNMM法:)</p> <p>①比較利益分割法 (Comparable Profit Split Method・「措令39条の12第8項第1号・同号イ」に係る部分に限る) ②寄与度利益分割法 (Contribution Profit Split Method、・「措令39の12第8項第1号・同号ロ」に係る部分に限る) ③残余利益分割法 (Residual Profit Split Method・「措令39の12第8項第1号・同号ハ」に係る部分に限る) ・利益水準指標として営業利益率を用いる</p>
--	---

移転価格税制上の取扱いについては、「別冊・移転価格税制の適用に当たっての参考事例集 (以下、「参考事例集」と略す。)」を参照

(1) ベストメソッド法 (最適な方法「措置法66条の4の第2項」)

(2) 最も適切な方法の選定順位 (「運営要領3-2」)、「参考事例集P2」)

- ①独立価格比準法 ②再販売価格基準法又は原価基準法 ③基本三法に準ずる方法 ④取引単位営業利益法
⑤取引単位利益分割法 (④と⑤は同順位)「参考事例集P4」

* 「移転価格事務運営要領 (事務運営指針) : 日本の移転価格ガイドライン (Japanese Transfer Pricing Guideline)。事務運営指針は、国税庁長官から国税局長に対する「命令」であり、国税局及び税務職員はこの指針に拘束した業務を行う。しかし、納税者に対して法的拘束力はない。」

独立企業間価格を算定するためには、下記のような比較対象取引の選定に必要な内部及び外部情報の収集が必要される (「参考事例集P6」で参照)。

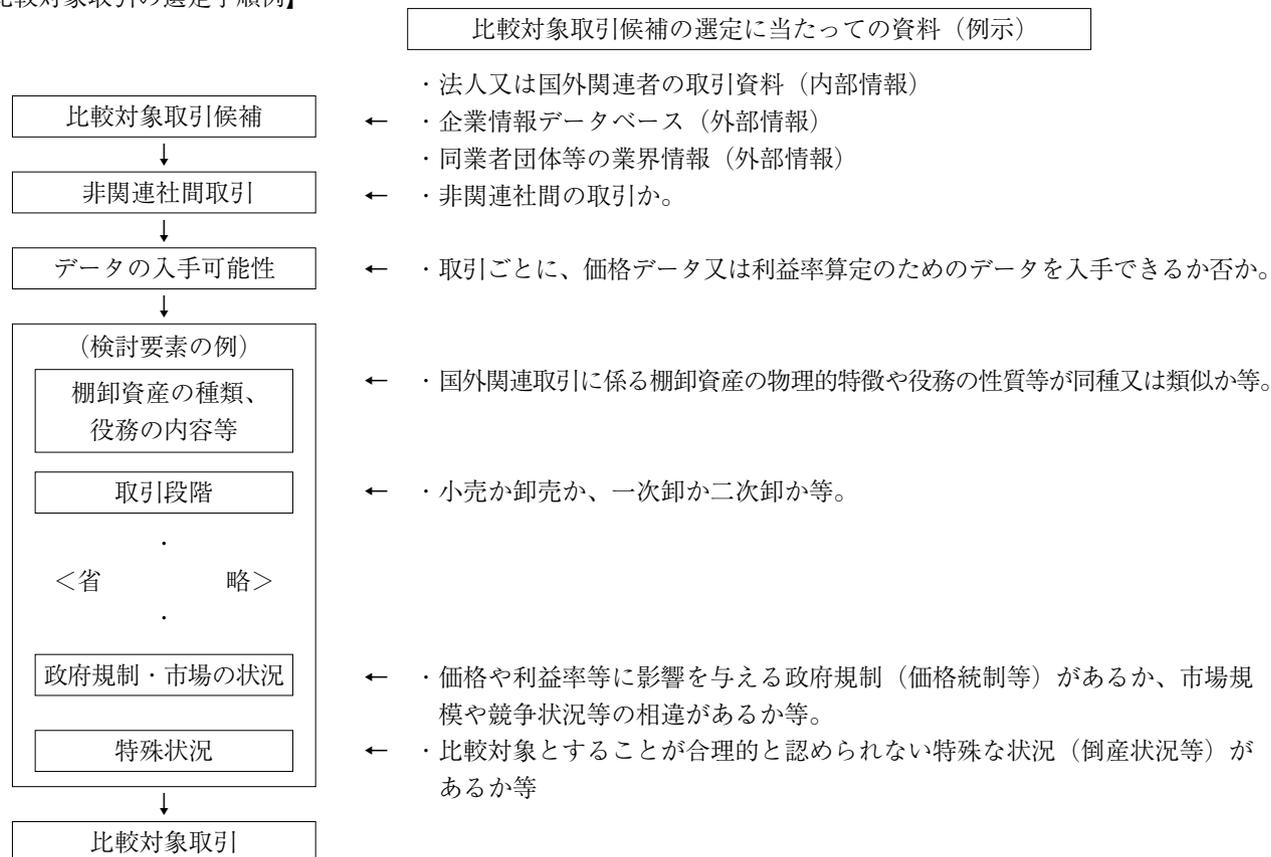
- (1) 法人又は国外関連者の取引資料等 (内部情報)
(2) 有価証券報告書等の企業情報 (外部情報)
(3) 企業の財務情報等が収録されたデータベース (外部情報)
(4) 同業者団体等からの業界情報 (外部情報)
(5) その他の情報 (外部情報)
(6) 「シークレットコンパラブル: Secret Comparable (措置法66条の4第9項)」に基づいて同業者に対して行なった質問・検査から得られる情報 (外部情報)
- これらの内部及び外部情報をベースに下記の (1) から (5) の要素を勘案しながら国外関連者及び非関

連者間の取引価格や利潤率等の類似性の有無や取引の種類、契約条件等を考慮して比較可能性を分析して独立企業間価格の算定・選択・判断に至るプロセスを構築し、立証性・客観性という立場からそれを文書化して明示しておくことが不可欠になる (「措置法66条の4、措置法通達66の4(2)-1、同66の4(3)-3」)。

- (1) 棚卸資産の種類、役務の内容等
(2) 売手又は買手の果たす機能 (売手又は買手の負担するリスク、使用する無形資産等)
(3) 契約条件
(4) 市場の状況 (取引段階、取引規模、取引時期、政府の政策等)
(5) 売手又は買手の事業戦略 (事業戦略の類似性、市場への参入時期等)

「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集・独立企業間価格の算定方法の選択に関する事例・事例1・一部省略、P6」では 比較対象取引の選定プロセスを下記のように示している。

【比較対象取引の選定手順例】



比較対象取引が複数存在し、独立企業間価格が一定の幅（レンジの幅：の最大値と最小値の間）を形成し、国外関連取引の対価の額が当該幅の中にある場合には、移転価格課税は行われないこととされている。すなわち、一定の幅の中に収まっている場合には、更正等を回避（いわゆる追徴課税の回避）が可能とされる。仮に独立企業間価格がレンジ外にある場合には、原則としてレンジを構成する比較対象利益率等の平均値に基づく課税が行われる（「措置法通達66の4(3)-4」、「事務運営指針3-5」）。

「A製薬会社では、海外販売子会社への医薬品の販売価格は、子会社がある国の同業他社の営業利益率を参考に決めている。国ごとに5～20社の利益率を調べ、上位と下位の25%ずつを除いた中間層の利益率の幅に収まるようにしている。こうして決めた移転価格を文書化

し、独立企業間価格選択の立証性を示している^(注8)。」

2015年10月に公表された「平成25事業年度の相互協議の状況について：国税庁（<https://www.nta.go.jp/>）」によれば、実際に採用されている独立企業間価格は取引単位営業利益法（114件）、利益分割法（12件）、独立価格批准法（10件）、原価基準法（10件）、再販売価格基準法（1件）の順で選択されている。すなわち取引価格基準よりPLIを指標した取引単位営業利益法が実務上多く採用されている。

国内の親会社と海外子会社間では製品取引、部品取引、ロイヤリティ取引、役務提供取引、金融取引など様々な取引態様がある。また製品取引にも種類・形態・規模・サイズなど種々の取引態様があり、これら全てを細分化して取引価格の方針を決めることは実務上煩雑である。従って、海外子会社などグループ間の

取引価格の設定については事業別、取引態様、製品種類、地域別等、「国際会計基準（IFRS：International Financial Reporting Standards）」、そしてこの基準に整合性のある「セグメント情報等の開示に関する会計基準（報告セグメントの集約基準）」によって作成した決算書類等、すなわち一つの会計基準に基づいた価格設定ルール、いわゆる移転価格ポリシー（＝海外子会社との取引価格設定の基本方針）を構築しながらに取引価格を決定することが望まれる^(注9)。移転価格調査が入った場合、設定した取引価格ルールの文書化（移転価格文書化）を速やかに対応・提出できる準備をしておくことが有用である。

Ⅲ. 移転価格文書化と立証性

国内企業（親会社）と国外関連会社（子会社等）との間の取引価格が移転価格税制によって行われているか否かを調査・検討した結果を記載した書類、いわゆる移転価格の文書化（Documentation）は、事前に推定課税を回避するための立証性だけでなく、グループ間取引に係る移転価格算定方法の選択とその妥当性及びグループ間の業績管理をベースとした事業の合理性・効率性に適った所得配分を実現する役割を果たしてい

る。

従来、移転価格の立証性は、「独立企業間価格算定するために必要と認められる帳簿書類「旧措置法66条の4第7項」によって行われていた。しかし、「必要と認められる帳簿書類」の解釈・不明確さ及びそれに伴う記録の不備等によって推定課税（独立企業間価格を推定して所得金額を決定し更正を行うこと：「措置法第66条の4第6項」）やシークレットコンパラブルによって課税（調査官による国外関連取引と同種の事業を行う非関連者に対する質問検査権の権限を付与（「措置法第66条の4第6項、8項」）される不安を常に抱えていた。2010年（平成21年12月22日）の税制改正公表（2010年3月31日・平成22年度税制改正法及び政省令の公布）によって、「措置法第66条の4第6項（・・・財務省令で定めるもの・・・）」、「措令規則第22条の10第1項第1号、第2号（2001年6月1日付移転価格事務運営要領（事務運営指針）2-4(2)、(3)と同じ）」では、下欄のように、(1)、(2)の書類の提出又は提出を求める財務書類が掲記され、移転価格の調査・検討の際に必要な書類及びその取引の立証性の明確化が図られた。一方、企業側では租税負担の有無に繋がる不安や事務処理の繁多・複雑さを解消することができるようにもなった^(注10)。

Ⅲ-1 独立企業間価格を算定するための書類

(1) 国外関連取引の内容を記載した書類	(2) 法人が国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するための書類
<ul style="list-style-type: none"> ① 国外関連取引に係る資産の明細及び役務の内容を記載した書類 ② 当該国内法人及び国外関連者が果たす機能、及び国外関連取引において各々が負担するリスクを記載した書類 ③ 国外関連取引において使用した無形固定資産、その他の無形資産の内容を記載した書類 ④ 国外関連取引に係る契約書、又は契約の内容を記載した書類 ⑤ 国外関連取引に係る対価の額の設定方法、及び設定に係る交渉の内容を記載した書類 ⑥ 当該国内法人及び国外関連者の、当該国外関連取引に係る損益の明細を記載した書類 ⑦ 国外関連取引に係る市場に関する分析、その他市場に関する事項を記載した書類 ⑧ 当該国内法人及び国外関連者の事業の方針を記載した 	<ul style="list-style-type: none"> ① 選定した独立企業間価格の算定方法、及びその選定の理由を記載した書類その他当該法人が独立企業間価格を算定するに当たり作成した書類 ② 採用した比較対象取引等の選定に係る事項、及び比較対象取引等の明細を記載した書類 ③ 利益分割法を選定した場合における、各帰属金額を算出するための書類 二、複数の国外関連取引を一の取引として独立企業間価格の算定を行った場合における、その理由及び各取引の内容を記載した書類 ④ 複数の国外関連取引を一の取引として独立企業間価格の算定を行った場合における、その理由及び各取引の内容を記載した書類 ⑤ 比較対象取引等について差異調整等を行った場合、その理由及び調整等の方法を記載した書類

<p>書類 ⑨当該国外関連取引と密接に関連する他の取引の有無及びその内容を記載した書類</p>	
<p>独立企業間価格を算定するための移転価格文書として、上記14項目を検証可能な書類として間接的に義務付けをしている。「国税庁の当該職員又は法人の納税地の税務署長若しくは所轄の国税局の当該職員が・・・提出又は提出を求めた場合において、当該法人がこれらを遅滞なく提示（納税者に対して期日を定めて当該提示又は提出を求める）」をすることになる。提出期限内に上記の書類の提出が出来ない場合には、推定課税の可能性が高まり追徴課税される恐れが生じることになる（「措置法66条の4第6項」^(注10)。</p> <p>諸外国では、移転価格税制における文書化要件、提出内容、提出期限、免除要件、そして提出がない場合のペナルティ等については様々な相違があるため、常に進出国の細かい調査が必要になる^(注11)。</p> <p>移転価格文書化のプロセスは^(注12)、</p> <p>(1) 事実関係の確認</p> <p>①事業の概要、親会社・子会社等との資本関係や役員の派遣等</p> <p>②海外子会社等と取引する資産（取扱商品等）や業務の内容</p> <p>③財務情報</p> <p>(2) 機能・リスク分析</p> <p>①親会社・子会社等の各社が果たす役割分担（機能）</p> <p>②親会社・子会社等の各社が負担するリスク（在庫リスク等）</p> <p>(3) 産業分析</p> <p>①分析対象となる会社の属する産業状況・競合他社、シェア</p> <p>②政府規制の存在等</p> <p>②グループ間の所得配分をつかさどる税制</p> <p>(4) 移転価格算定方法の決定</p> <p>法令上定められた算定方法の選択と選択理由</p> <p>(5) 比較対象会社の選定・経済分析</p> <p>①選定された最適な移転価格算定方法を適用した結果とグループ間取引の実績値との比較・・・現状</p>	<p>の移転価格の設定が適正であることの検証</p> <p>②企業実体や年度ごとの特殊要因を合わせて調整計算を行い、詳細な移転価格分析を行う</p> <p>(6) 移転価格文書化（文書化の作業は、2～3ヶ月を要するとされている）</p> <p>(1)～(5)を斟酌して、現状の移転価格課税リスクとグループ内価格設定ルール（移転価格ポリシー）をどのように対応したら良いかに関するマネジメントレターを作成する</p> <p>移転価格の取扱いのないしその文書化は、国内企業と国外関連者間の取引において、その立証性とそれに基づく課税権を調整するために必須とされる文書である。従って、各国間で共通の文書として機能することが求められる。また記載内容については常にアップデートし、提出を求められた場合には期限内に提出に応じられる態勢を整えておくことが必要である。</p> <p>2014年9月16日、経済協力開発機構（OECD：Organization for Economic Co-operation and Development、以下、「OECDと呼ぶ。」は、税源侵食と利益移転（BEPS：Base Erosion and Profit Shifting、以下、「BEPS」と呼ぶ。）に関する行動計画13（第5章「移転価格文書化及び国別報告書に関する指針（ガイドライン）：BEPS行動計画の主要15項目のうちの一つ」を発表した（9月報告書：The September Report）。「第5章：文書化・B」では、移転価格文書化（Objective of transfer pricing documentation requirements）について、税務執行の透明性を高めるために3つの目的を提起している^(注13)。</p> <p>(1) 納税者が、関連者間取引における適切な価格と条件の設定及びそこから生じる所得の適切な申告を納税者が検討することの確保</p> <p>(2) 税務当局によるリスク評価実施に必要な情報の提供</p> <p>(3) 税務当局による税務調査の適切な実施に使用するための有用な情報提供（ただし、調査の進捗状況に</p>

よって追加的な文書を補足するさらなる情報を提供する必要がでてくる場合もある。）

この「報告書」は、どの国でも移転価格文書の目的

を達成するために、また下記のように移転価格文書を3つのレポート、すなわち三層構成によってグローバル

企業の事業内容を把握しようとするところにある。

Ⅲ－２ 移転価格文書の種類

<p>(1) マスターファイル Master File</p>	<p>マスターファイルは、税務当局が重要な移転価格リスクを検証するために必要な多国籍企業 (Multinational Enterprise) の概要をまとめた資料、全世界で行われている事業の状況や移転価格のポリシー、所得や経済活動の配分の状況が示される。</p> <p>①多国籍企業の組織 ②多国籍企業の事業概要 ③無形資産 ④グループ内金融活動 ⑤多国籍企業の財務状態と納税状況</p>
<p>(2) ローカルファイル Local File</p>	<p>ローカルファイルには、マスターファイルを補完するために特定の関連者間取引に関する詳細な情報がまとめられており、納税者が独立企業間価格に沿って取引を行なっていることを説明するために用いられる (機能分析や経済分析等が含まれる、各国の税制に即して作成される)。</p> <p>①現地の対象事業体 ②関連者間取引 (関連者間取引の概要、取引金額、比較分析、適切な移転価格算定方法の選定等) ③財務情報</p>
<p>(3) 国別報告書 Country-by-Country reporting</p>	<p>国別の包括的な報告書 (国単位でリスク評価する) であり、これが移転リスクの評価及びBEPSに関する他のリスクが見つかる可能性がある。</p> <p>①国別に合計した所得配分 ②納税の状況 ③経済活動の所在を示す情報 ④事業内容を区分した企業のリスト</p>

* OECD : BEPS行動計画の第1次提言・行動計画13移転価格ガイドライン第5章 (文書化) 改正案の発表 (16 October 2014, <http://www.pwc.com/jp/tax>)。

(1) のマスターファイル、(3) の国別報告書は親会社
が作成し、(2) のローカルファイルは親会社・子会社
が各々作成することとしている。

国別報告書の提出は、多国籍企業のグループ求めて
おり、それを活用するには租税条約等で担保される守
秘を確保 (Confidentially)、国際的合意に対する国内法
や執行の整合性の確保 (Consistency)、入手文書はリス
ク評価の参考として使用する (Appropriate Use) を満
たすことが必要とされている。しかし、国別報告書の
情報が個々取引の移転価格の適正性を証明・証拠とし
て使われるものではないとされている^(注14)。

Ⅳ. 事前確認制度と二重課税

国内会社 (親会社) が国外関連会社と間で商品売買
等の取引をした際、その移転価格が非関連会社との取
引価格と概ね同等及び同等であるということを立証で
きている場合、また移転価格ないし移転価格ポリシー
について調査・検討した結果を文書化した書類を事前
に提出していた場合には更正・決定による追徴課税を
回避できる可能性がある。さらに事前確認制度
(APA : Advance Pricing Agreement)、すなわち国内会
社が国外関連者と取引を行う際、その取引に係る移転
価格について納税者が事前に申し出た独立企業間価格
及びその算定方法の妥当性を税務当局から事前に確認
を受けた場合 (税務当局が確認を与える)、その確認合
意事項を遵守することによって移転価格課税を回避す
ることができる。この制度は、1987年に我国が世界に先
駆けて導入した施策で、その後アメリカ、カナダなど

の諸国が導入し、現在では30カ国以上が導入している。
その発生件数は増加傾向にある^(注15)。

事前確認制度の手続き・対応については、「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）、第5章：事前確認手続」、「連結法人に係る移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）、第5章：連結法

人の事前確認手続」によって規定されている。

事前確認手続を迅速化するために 下欄のように 予め税務当局に申請書の種類、作成方法、審査内容等について事前に相談しながら相互協議申立の有無の判断をしていくことになる^(注16)。

IV-1 事前相談・事前確認手続内容（事前相談→事前確認制度→相互協議）

<p>(1) 事前相談</p> <p>①事前相談は、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に資すること</p> <p>②確認申出法人の事前確認の申出に係る事務の軽減及び申出後の事前確認審査の円滑化が図られること</p>	<p><事前相談の指導内容></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 確認申出書の添付資料の作成要領、提出期限など、事前確認手続に必要な事項を事前相談時に説明 ・ 相談対象の国外関連取引の内容を適格に把握し、事前確認の申出を行うかどうか、どのような申出を行うかについて当該法人が適切に判断できるよう必要な情報の提供に務める。 <p><事前相談の指導内容の範囲></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 法人が提示又は提示した資料の範囲で相談
<p>(2) 事前確認審査</p> <p>事前確認の申出があった場合には、速やかに事前審査に着手し、事案の複雑性・困難性にメリハリの事前確認審査を行い、的確・迅速な事務処理に努める。</p>	<p><事前確認審査のルール></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 原則として、「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）・調査の方針（2-1）、調査に当たり配慮する事項（2-2）、第2章、第3章」の規定に従って行う。 ・ その他
<p>(3) 事前確認の方法</p>	<p>「下図（1）」相互協議を伴う事前確認</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ バイラテラルAPA：Bilateral APA（二国間APA） ・ マルチラテラルAPA：Multilateral（多国間APA） <p>「下図（2）」我国のみによる事前確認</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ ユニラテラルAPA：Unilateral APA
<p>(4) 事前確認の効果</p>	<p>事前確認を受けた法人に係る各事業年度（確認事業年度）において事前確認の内容に適合した申告を行っている場合には、当該取引は独立企業間価格で行われたものとしてとり扱う。</p>

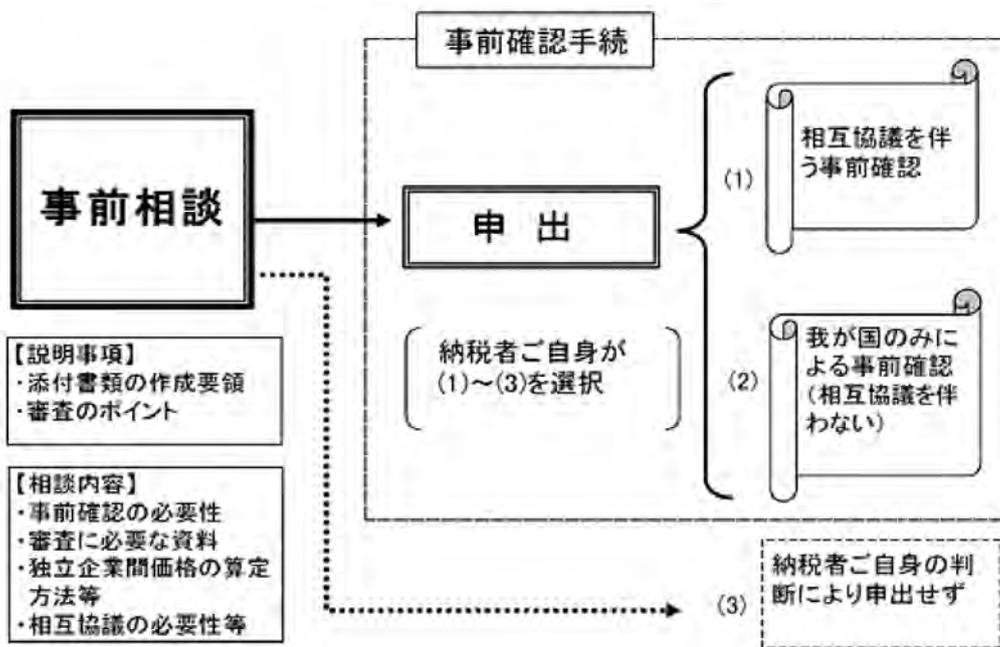
相互協議は、納税者が租税条約の規定に適合しない課税を受け、又は受けると認められる場合において、その条約に適合しない課税を排除するため条約締結国（2014年6月末現在、我国が締結している56の租税条約：適用対象国・地域は67カ国）の税務当局間で解決を図る制度である^(注17)。従って、移転価格課税等により国際的な二重課税（DT：Double Taxation）が生じた場合、

租税条約の規定によって外国税務当局との相互協議を実施して二重課税リスク回避に向けた協議を行なうことになる（相互協議はあくまで政府間の直接協議であり、原則として納税者は協議に必要な資料を提出するのみで参加することはできない。またこの協議は「合意努力義務」であるところから合意に至らないケースもある。この場合には二重課税の状態が継続されるこ

とになる。)で解決を図る制度である。この制度は、1987年にわが国が世界に先駆けて導入した制度であり、アメリカ、カナダ、オーストラリア、ドイツ、フランスなどのOECD加盟諸国やベトナム、インド等の新興国など相互協議の相手国は2016年6月末現在、20カ国ある。

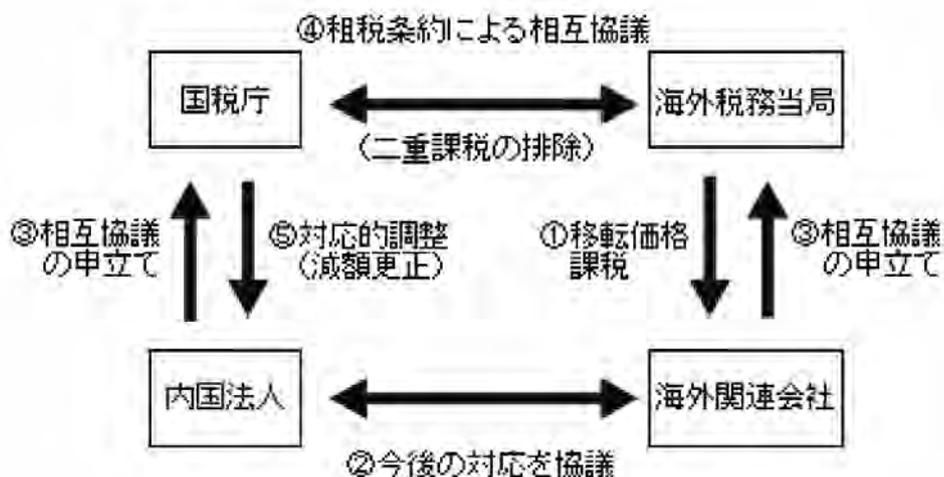
ただし、租税条約を締結していない国又は地域については相互協議を行うことはできない^(注18)。OECDは1999年事前確認ガイドラインを発表によって相互協議を伴う事前確認を推奨しています。

IV-2 事前相談、事前確認手続き、相互協議にいたるプロセス



出所：事前確認について（国税庁（<http://www.nta.go.jp/>））

IV-3 移転価格課税後の相互協議の手続き



（出所：KPMGジャパン： <http://www.kpmg.com/jp>）

相互協議を伴う事前確認は、移転価格課税についての予測可能性を確保するとともに、二重課税のリスクを回避することを目的として、日本及び外国において対象となるそれぞれの納税者が独立企業間価格の算定方法等について確認を求めると同時に、これらの内容について税務当局間で合意を求めるものである。相互協議で合意された場合には、合意された金額に従い相手国で所得の減額および還付手続き（対応的調整）が行われ、更正金額が合意金額を超えていた場合には日本では減額更正が行われる。

事前確認の方法には、内国法人が所在する税務当局と海外関連会社所在国の税務当局の双方から確認を取る、いわゆる二国間事前確認であるバイラテラルAP、多国間での合意にもとづく事前確認、すなわちマルチラテラルAPAと日本国内において納税者が税務当局に独立企業間価格の算定等について事前確認を求めるユニラテラルAPAがある。前者は、二国間で合意に至るまで協議を重ねて決定する方法であり、合意できなければ二重課税の排除が不可能となる。また一部の合意があった場合には依然として二重課税の排除ができないことになる。相互協議から合意に至るまで通常2～3年程度の期間を要する場合がある。一方、後者のユニラテラルAPAは一国内での事前確認であり、相互協議により相手国から確認を得ていないため相手国の課税リスクを回避できない恐れがある。グローバルな事業の展開は、大企業・中小企業を問わず、主にコスト削減を旗印に先進国と新興国（中国、インド、タイ等）に進出している。二重課税を排除するためには、相互の租税制度とその違い（移転価格税制に対する考え方）および税務情報などをグローバル企業全体で共有し、またその情報を常にアップデートしておくことが必要になる。

V. おわりに

企業の経営活動は、法制度のギャップ、経済活動の規制や税制上の優遇制度、そして雇用環境や地理的条件等による格差（Differences）から生起する優位性をROE向上に繋げている。特に多国籍企業のグループは

税制上の違いに着目して課税コストの低減、すなわちグループ全体で租税負担の削減を企業価値の増加に寄与している。

移転価格税制は、利益移転を防ぐために多国籍企業グループ間における取引価格の決定を制限し、課税所得配分の適正化を図ることにある。

独立企業間価格の算定の基礎となる比較可能な非関連者間取引の選定には、事業戦略とその戦略に従った進出先、寡占等の市場の状況、契約条件、移転された資産又は役務等を斟酌しながら比較分析し、比較可能な取引価格ないしPLI（利益水準）及びそのレンジ等などの選定方法を文書化して保存し、税務当局に独立企業間価格算定の根拠を十分に立証できる準備が求められる。また先進国ないし新興国等、事業の進出先によってその属性が異なることから追徴課税回避のために事前相談、そして二国間の税務当局による価格設定等について事前確認申請を利用することが不可欠になる。

事前確認のため国境を超えた親会社・子会社間の取引について取引相手国の税務当局と相互協議によって双方が納得できる妥当な取引価格で解決できる場合には二重課税が回避されるが、取引相手国が課税権の拡大によって課税を強化している場合には解決が困難になることが予想される。特に新興国との相互協議では税収確保の視点から極めて消極的な対応になる恐れがある。

従来、海外に進出している多くの企業は、海外の税務対策について深く関与してこなかった。今後、グローバル企業は全体経営管理（Whole Management）という視点から税務リスク管理を構築していく必要がある。

OECD（経済協力開発機構）は、国境を超えた節税策を防止するために、世界の企業に税務情報の提出を求めるルールを作成したことにより、我国も2016年度の税制改正で企業の国別収益や納税額、資産などの情報の文書化・提出を義務化する方向で検討している^(注19)。

注1) ①企業の経営指標は、ROE (Return on Equity: 株主資本利益率) である。コストリーダーシップを起因としたROEの上昇は、企業価値や株主価値の向上に貢献し、それが企業の利害関係者の投資誘引を生起させることになる。

$$\text{ROE} = \text{利益} / \text{自己資本} = \text{利益} (\text{売上高} - \text{総費用}) / \text{売上高} \cdot \text{売上高} / \text{総資産} \cdot \text{総資産} / \text{自己資本}$$

$$= \text{売上高利益率} \times \text{総資産回転率} \times \text{財務レバレッジ}$$

<p><ROE向上のための経営戦略></p> <p>1. 差別化 (回転率よりマージンを重視) 売上高利益率は高く、総資産回転率は低い</p> <p>2. コストリーダーシップ (コスト削減を重視) 売上高利益率は低く、総資産回転率は高い</p>	<p>・企業価値への影響は小さい。</p> <p>・ROEを重視する株式市場では自己資本の厚い企業の株価が評価されにくい</p>
---	--

②エマニュエル・トッド、ハジュン・チャン、柴山桂太、中野剛志、藤井聡、堀茂樹著『グローバリズムは世界を減らす』文春新書、2014、P49～50。

「グローバル資本主義が展開するとどんな世界になっていくのか・・・、簡単に述べます。一点目として、経済が不安定化します。・・・ 二点目として、格差が固定化します。グローバル経済の進展につれ、大企業と中小企業の格差、グローバル企業と地域企業の格差が拡大します。グローバル企業の内部でも、資本家と労働者の格差がどんどん広がっていく。」

2) ①「経済産業省・海外事業活動基本調査」、「日本貿易振興機構」(<https://www.jetro.go.jp/>)。

②内国法人が海外の関連会社等との取引において、外国税額控除 (FTC: Foreign Tax Credit、法人税法69条の1項)、外国子会社合算税制、いわゆるタックスヘイブン (CFC: Rules-Controlled Foreign Company)、外国子会社配当免税制度 (FDE: Foreign Dividend Exclusion、法人税法23の2)、過少資本税制 (TCR: Thin Capitalization Rule、租税特別措置法第66条の5)、過大利益支払税制 (ESR: Earnings Stripping Rule等)の税制上の調整が行われている。

3) 「海外展開」ミラサポ (<https://www.mirasapo.jp/>)
「海外企業買収額最高」日本経済新聞、2015、7、1。

4) ①国税に関する法律にもとづく処分についての納税者の救済制度

行政上の救済制度 (不服申立制度)	処分庁に対する異議申立てをする 国税不服審判長に対する審査請求する
司法上の救済制度	裁判所に対して訴訟を提起して処分の是正を求める

②税理士・米国公認会計士竹内茂樹稿「Tax update 最近の移転価格税制の改正について」新日本アーンストアンドヤング税理士法、情報センサーVol.66 December 2011。

「企業、税務当局と対立姿勢」日本経済新聞、2014、12、29。

③国際税務・「移転価格税制の論点 (上) (下) - 裁判例を中心として」税務弘報、2010、6。

「企業、税務当局と対立姿勢、グローバル化・株主利益重視背景に (今年の企業の主な税務訴訟の結果)」日本経済新聞、2014、12、29。

④「化学業界の話題・ホンダ、ブラジル子会社との取引の移転価格税制の勝訴について」(<http://www.blog.knak.jp/>)、2014、8、30。

⑤財務省「国際課税に係る主な改正の推移」(http://www.mof.go.jp/tax_policy/)、2015、7

5) 「[租税回避]」の要件曖昧に (ヤフー、IBM税務訴訟)、企業再編へ悪影響を懸念」日本経済新聞、2015、6、8。

6) 推定課税についての初めての判決

推定課税の必要性 (法人税法131条、所得税法156条、国税通則法24・25条)。推定課税は、帳簿の記載、帳簿書類が不備などによる場合、国外関連会社を通じて歪められた取引価格で課税所得を計算した場合に推定課税が行われる。

①2011年12月1日に租税特別措置法66条の4第6項 (推定課税規定) に関する東京地裁判決が下された。2013年3月14日には東京高裁において控訴審判決が下された。この判決によって、移転価格税制の推定課税に関する論点が示された。

②水谷年宏稿、岡山大学経済学会雑誌 45 (3)、2013、65～84。移転価格税制における推定課税 (判例評釈) <東京地裁平成23年12月1日判決 >。

7) 独立企業間価格の種類（移転価格税制の改革・導入推移については、「Tax update最近の移転価格税制の改正等について」新日本アーンストアンドヤング税理士法人、竹内茂穂）。

(1) 独立価格批准法（CUP法：Comparable Uncontrolled Price Method・「措置法第66条の4の2イ」）

特殊関係のない売手と買手が、国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同様の状況の下で売買した取引の対価の額に相当する金額を持って当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。

(2) 再販売価格基準法（RP法：Resale Price Method・「措置法第66条の4の2ロ」）

国外関連取引に係る棚卸資産の買手が特殊関係のないものに対して当該棚卸資産を販売した対価の額（再販売価格）から通常の利潤の額（当該販売価格から政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額）を控除して計算した金額をもって当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。

(3) 原価基準法（CP：Cost Plus Method・「措置法第66条の4の2ハ」）

国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、製造その他の行為による取得の原価の額に通常の利潤の額（当該原価の額に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額）を加算して計算した金額をもって当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。

(4) 取引単位営業利益法（PS法：Residual Profit Split Method・「措置法66条の4第6項第1号、措令39の12-11」）

この方法は、営業利益ベースでの比較に基づく算定方法であり、国外関連取引から得られる営業利益の水準に着目して国外関連取引に係る独立企業間価格を算定する方法である（2004年の税制改正で導入）。上記【3】(1)①②③以外にも、総資産利益率（ROA：Return on Assets）、使用資本利益率（ROCE：Return on Capital Employed）等を独立企業間価格の算定方法として検証することも必要である。

(5) 取引単位利益分割法（TNMM法）

①比較利益分割法（Comparable Profit Split Method・措令39の12⑧一イ）

国外関連取引と類似の状況のもとで行われた非関連者間取引に係る非関連者間の分割対象利益に相当する利益の配分割合を用いて、当該国外関連取引に係る分割対象利益を法人及び国外関連者に配分することにより独立企業間価格を算定する方法である。この方法は類似の状況にある独立第三者間の利益配分割合の情報を入手することが困難であるところから、実務上あまり選定されていない。

②寄与度利益分割法（Contribution Profit Split Method、措令39の12⑧-ロ）

国外関連取引に係る分割対象利益等を、その発生に寄与した程度を推測するに足りる国外関連取引の当事者に係る要因に応じてこれらの者に配分することにより独立企業間価格を算定する方法である。この方法は比較対象となる非関連者間取引のデータを取り出す必要がなく、企業内部の情報のみで適用することが可能である。ただし、寄与度を測る分析において客観的な基準を設定することが難しい。

③残余利益分割法（Residual Profit Split Method・措令39の12⑧-ハ）

国外関連取引の両当事者が独自の機能を果たすことにより、当該国外関連取引においてこれらの者による独自の価値ある寄与が認められる場合において、分割対象利益等のうち基本的利益を国外関連取引の両当事者にそれぞれに配分し、当該分割対象利益等と当該配分をした基本的利益の合計額との差額である残余利益等（独自の価値ある寄与により発生した部分）を、残余利益等の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因に応じてこれらの者に配分し、独立企業間価格を算定する方法である。この方法では残余利益の発生に貢献した活動には主観的要素（分割割合の選定等）がはいるため、各関連者の貢献度を客観的なデータや資料で証明できることが必要になることから実務上の適用が難しいという特徴がある。

8) 「移転価格税制中小の対策急務」日本経済新聞朝刊、2015.7.20。

9) ①独立企業間価格を算定するため国内企業、国外関連会社、非関連会社との間における比較対象取引を検証する場合には、共通の会計基準（国際会計基準）に準拠した会計処理、会計手続き、報告形式等をベースに検討していくことが不可欠である。

②国際会計基準という共通のものさしに準拠して作成された財務諸表に従って国外関連取引に係るセグメント損益を算定する場合には、収入及び費用に関する配賦方法について課税当局の同意が不可欠になる。従って同意された配賦方法に基いて算定された利益率を指標として比較対象取引を検討することが必要になる。

企業会計基準17号「セグメント情報等の開示に関する会計基準（マネジメント・アプローチに基づくセグメント情報の開示、平成22年4月以降開始する事業年度から適用）」、2009.3.27、企業会計基準適用指針第20号「セグメント情報等の開示に関する会計基準の適用指針」企業会計基準委員会（公益財団法人財務会計基準機構）、2008.3.21。

③国際財務報告基準（IFRS：International Financial Reporting Standards）

第8号「事業セグメント」2013.7.18。IFRS第8号では、企業が従事する事業活動及び企業が事業を行う経済環境の性質や財務的な影響を財務諸表利用者が評価できるように情報を開示しなければならない。東京証券取引所の発表によると、2015年9月1日現在国際会計基準を採用している上場企業は68社あり、今後適用を決定、もしくは予定している企業は44社あり、日本企業の海外展開とM&A（合併・買収）の拡大によって更に適用する企業が増加すると思われる。

10) 2010年（平成22年）の税制改正により移転価格調査において必要な準備書類を法令レベル（財務省令 10-22）に引き上げたことから、実質的には、文書化要件が義務付けられたものとされる。

11) 「主要国における移転価格文書化規定」太陽グラントソントン税理士法人。

12) 「移転価格文書化のプロセス(<http://www.itenkakaku.jp/>)」GMT移転価格税理士事務所。

13) OECD /G20諸国は、2014年9月に「行動13報告書：移

転価格文書化及び国別報告書に関するガイダンス（the September Report）」を公表。この「行動13報告書」では、移転価格文書化を、（1）マスターファイル、多国籍企業：グループについてのグローバル情報を記載、（2）ローカルファイル：グループ内の特定事業体についての情報の記載、（3）CbC（Country-by-Country）報告書：グループのグローバルな足跡（Footprint）についてのグローバル情報を記載、の3層構造アプローチとして公表した。2015年2月には、「行動13におけるCbC報告書の義務化」について発表、2015年6月には、「税源侵食と利益移転（Base：Base Erosion and Profit Shifting）」に対する行動計画のうち、「行動13（移転価格文書化）における国別（CbC）報告書について追加ガイダンス（行動13：国別報告書実施パッケージ）」を発表した（Action 13：Country-by-Country Reporting Implementation Package：OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project）。

* 東京国税局調査第一部・国際第一部門調査官別所徹弥稿「国際課税規範」としてのOECD移転価格新ガイドライン－独立企業間価格算定上の問題を中心として－

14) 企業グループの親会社が所属する国の当局が、当該親会社に国別報告書の提出を義務付けることになる。各国の税務当局は条約の規定により、Confidentially、Consistency、Appropriate Useの3つの条件を満たした国の当局に対して自動的情報交換によって多国籍企業グループの国別報告書を求めることができる。

15) 国税庁「移転価格税制に関する事前確認の申し出について」、「平26年度における訴訟の概要」、2016.6。

16) 国税庁「事前確認の概要（<https://www.nta.go.jp/>）」、2006/2010.6。

17) 国税庁・「平26年度における訴訟の概要（<https://www.nta.go.jp/>）」、2015.6。

18) 国税庁・「平成25事務年度・相互協議の状況について・相互協議の相手国、2014.10。

19) 国際税務早わかり「②進出先の損益文書化（高まる二重課税のリスク）」日本経済新聞朝刊、2015.10.5。

参考文献

- 1) 齊藤泰著『移転価格税制』中央経済社、1994,6。
- 2) 羽床正秀著『移転価格税制』財団法人大蔵財務協会、1988,10。
- 3) 五味雄治著『Q&A移転価格』の税務』財経詳報社、1987,2。
- 4) 川田剛著『国際課税の基礎知識九訂版』税務経理協会、2015,4。
- 5) 日本税理士会連合会編集『法人税法規集(2015,7現在)』中央経済社。
- 6) 矢内一好稿「国際関係税制の過去・現在・未来」『税務弘報』中央経済社、2015,1。
- 7) 井上正仁・山下友信編集代表『六法全書(平成27年版)』有斐閣、2015,3。
- 8) 『国際会計基準IFRS完全ガイド2011』日経BP社、2010,10。
- 9) 「Action 13: Country-by-country Reporting Implementation Package」OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project,
<http://www.oecd.org/ctp/beps-action-13-guidance-implementation-tp-documentati>。
- 10) 藤江正嗣『移転価格税制と地方税還付－トヨタ・日産の事例を中心として』中央経済社、1989,4。