

我が国における移転価格税制に係る文書化と納税者の対応

移転価格税制は、納税者が国外関連者との間で設定した取引(国外関連取引)の対価が独立企業間価格に満たない場合(資産の販売等の場合)、又は独立企業間価格を超える場合(資産の購入等の場合)に、独立企業間価格で取引が行われたものとみなす制度であり(租税特別措置法66条の4第1項)、その制度上、独立企業間価格の算定が極めて重要となる。一般に、移転価格税制上の独立企業間価格の算定根拠となる書類等を作成し、保存することを、移転価格税制に係る「文書化」といい、当該書類を移転価格税制の対象となる国外関連取引が行われた時点(又は納税申告書の提出期限)までに作成することを、「同時文書化」という。

平成22年度税制改正により、我が国の移転価格税制においても、「文書化」制度が事実上導入されたと評されているので、今号では、当該改正の内容と納税者として必要となる対応について検討することとしたい。

1. 移転価格税制に係る文書化制度導入の世界的潮流と我が国の対応

移転価格税制に係る文書化を納税者の義務として法制化することは、近年、世界的な潮流となっている。具体的には、米国をはじめとして、欧州では、英国、ドイツ、スペイン及びフランス等が、アジアでは、韓国、インド、ベトナム、中国及びマレーシア等が、それぞれ「文書化」義務を既に導入している。

我が国には、納税者の「文書化」義務を直接定める規定は未だ存在しない。しかし、上記の世界的な潮流の中、平

成22年度税制改正により、推定課税及び同業他社に対する質問検査権行使に係る規定の改正が行われた。

具体的には、推定課税に係る租税特別措置法66条の4第6項(平成22年度税制改正前の第7項)は、課税当局の税務職員等が、国外関連取引に係る「独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類」の提示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し、又は提出しなかったとき」に、推定課税をすることができる旨を定めていたが、この「帳簿書類」が「書類として財務省令で定めるもの」と改正され、租税特別措置法施行規則(以下「施行規則」という。)22条の10第1項に具体的な書類が列挙された。この改正により、納税者が、税務調査時に課税当局の税務職員等の要求に応じて、提示又は提出すべき書類の範囲が明確化され、他方で、当該書類を提示又は提出しなければ、課税当局は推定課税を行うことができることとなる。そのため、納税者は、推定課税リスクを極力低減又は回避するために、これらの書類を作成・保存することが「事実上」必要となったと言わざるを得ず、この意味で「文書化」義務が間接的に導入されたともいえよう。また、納税者と同種の事業を営む者に対する質問検査権に係る租税特別措置法66条の4第8項についても、同様の改正がなされている。

2. 「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」の範囲

今回の改正により施行規則22条の10第1項に列挙された書類は、(1)「国外関連取引の内容を記載した書類」と(2)「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」の2つに分けられる。

まず、(1)「国外関連取引の内容を記載した書類」として

本ニュースレターの執筆者みやづか ひさし
宮塚 久パートナー
弁護士きたむら みちと
北村 導人アソシエイト
弁護士

本ニュースレターは法的助言を目的するものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。本ニュースレターの発送中止のご希望、ご住所、ご連絡先の変更のお届け、又は本ニュースレターに関する一般的なお問合せは、下記までご連絡ください。

西村あさひ法律事務所 広報室
(電話: 03-5562-8352 E-mail: newsletter@jurists.co.jp)

は、(イ)国外関連取引の資産の明細及び役務の内容、(ロ)当該法人及び国外関連者の果たす機能及び負担するリスクの内容、(ハ)国外関連取引において使用した無形資産の内容、(ニ)国外関連取引に係る契約書等、(ホ)国外関連取引に係る対価の額又は設定方法及び当該設定に係る交渉の内容、(ヘ)国外関連取引に係る内国法人及び国外関連者の損益(いわゆる切出損益)の明細、(ト)国外関連取引に係る資産の販売・購入、役務の提供等の取引について行われた市場に関する分析等、(チ)当該法人及び国外関連者の事業の方針、(リ)国外関連取引に密接に関連する取引の有無及び内容に関する各書類が列挙されており、国外関連取引に係る広汎な情報を書面化する必要があることから、納税者としては相当の負担を負うこととなる。

次に、(2)「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」としては、(イ)当該法人が選定した租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項に規定する算定方法及びその選定理由並びに当該算定にあたり作成した書類、(ロ)当該法人が採用した比較対象取引の選定に係る事項及びその取引の明細、(ハ)当該法人が利益分割法を選択した場合における法人及び国外関連者に帰属するものとして計算した金額を算出するための書類、(ニ)当該法人が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のその理由及び各取引の内容、(ホ)比較対象取引等について差異調整を行った場合のその理由及び当該差異調整等の方法に関する各書類が列挙されており、納税者としては、各国外関連取引について、少なくとも自ら選定した独立企業間価格の算定方法に係る書類を準備しておく必要性が高くなったといえる。

納税者は、これらの書類につき、課税当局の税務職員から提示又は提出を求められた場合に、「遅滞なく」提示又は提出をすれば推定課税をされることはない。しかしながら、ここでいう「遅滞なく」の意義は、その用語の持つ通常の意味からすれば「可及的速やかに」と解するのが相当であるところ、その考慮要素としては、要求された資料の内容や量に加えて、平成 22 年度税制改正後は、予め提示又は提出が要求され得る書類が施行規則において明記されている点をも勘案される可能性があると考えられる。従って、納税者としては、これらの書類を事前に作成・保存しておくことが従来にも増して重要になったといえよう。

3. 施行規則 22 条の 10 第 1 項の問題点と納税者の対応

(1) 施行規則 22 条の 10 第 1 項と対象となる国外関連取引の範囲

平成 22 年度税制改正後の租税特別措置法 66 条の 4 第 6 項は、法令の文言上、対象となる国外関連取引の範囲を制限しておらず、納税者としては、理論的には、税務職員等の要求があれば、すべての国外関連取引について施行規則 22 条の 10 第 1 項所定の書類を提示又は提出する必要があり、これができなければ、少なくとも当該提示又は提出ができなかった国外関連取引に関しては、推定課税がなされる可能性がある。

しかしながら、特に我が国の大企業は、海外に多くの子会社を有しており、その海外子会社との間で多くの国外関連取引を行っている。このような状況においても、すべての国外関連取引に関して「文書化」を行っておくことが理想的ではあるが、必ずしも現実的な対応とは言えない。そこで納税者の現実的な対応としては、取引の規模、その複雑性、関係するリスクの水準、及び取引の安定性等を考慮して、重要性が高いと考えられる取引から順次「文書化」を行っていくことになろう。課税当局側としても、執行コストと得られる更正税額という行政効率の観点から、零細な国外関連取引をいたずらに税務調査の対象として取り上げて、推定課税によって強引に投網を掛けるように税収の確保を図ることまでは行わないと考えられる(OECD 移転価格ガイドライン第 5 章「文書化」においても、文書化に際して納税者が負うコスト及び執行上の負担と、課税当局にとっての文書の必要性とのバランスをとるべきことが指摘されている(paragraph 5.6 等参照))。

(2) 施行規則 22 条の 10 第 1 項に列挙された「書類」の準備の網羅性

施行規則 22 条の 10 第 1 項所定の「書類」には、前述のとおり、広汎な書類が列挙されている。例えば、同項 1 号では、法人及び国外関連者の果たす機能及び負担するリスクの内容に係る事項を記載した書類(前掲(1)(ロ))、切出損益に関する書類(前掲(1)(ヘ))や国外関連取引が行われ

た市場分析に関する書類(前掲(1)(ト))が要求されている。仮に、納税者が、特定の国外関連取引に関して、同項所定の書類の大半につき提示又は提出を行ったものの、一部の書類についてはタイムリーに提示又は提出ができなかった場合、やはり推定課税が適用され得るのであろうか。

この点、法令の文言上は、たとえ一部の書類であっても、遅滞なく提示又は提出が行われなかったときは、「提示し、又は提出しなかったとき」に該当し得るように読める。

しかしながら、そもそも推定課税の規定が設けられた趣旨が、「独立企業間価格の算定」のために必要な書類の提示又は提出に関して納税者の協力を得ることにあることからすれば、「文書化」に際して納税者が負うコスト等の負担と、課税当局にとっての文書の必要性とのバランスを考慮して、提示又は提出がなされた他の書類をもって、独立企業間価格の算定が可能であると考えられる場合には、一部の「書類」の提示又は提出が欠けていることをもって、直ちに「提示し、又は提出しなかったとき」に該当すると解すべきでないし、課税当局もこのような柔軟な運用を行うことが期待される。納税者の現実的な対応としては、施行規則 22 条の 10 第 1 項に列挙された「書類」のすべてを作成・保存することが理想的ではあるが、上記の解釈の下、少なくとも国外関連取引の取引対価が独立企業間価格であることを説明できる程度の書類を準備することが当面必要となろう。

(3) 施行規則 22 条の 10 第 1 項に列挙された「書類」の内容

同項所定の「書類」は、「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」として列挙されるものであるから、単に同項所定に列挙された事項をタイトルとして掲げた書類を提出すればよいというものではなく、各事項の具体的な内容を記載した書面でなければならない。

もっとも、どの程度詳細に記載する必要があるかという点については、申告納税制度の下、納税者に過度なコスト等の負担を要求するものではなく、納税者が入手し得る合理的な範囲の情報に基づき、独立企業間価格の算定に必要な事項について記載をすべきと考えられる。例えば、比較対象取引の選定については公開データベースによる選定が考えられるが、すべての国外関連取引に関して必ず有料のデータベース等を用いて網羅的な調査を行わなければならないという点まで、法令が予定しているとは考え難い。

従って、納税者としては、取引の重要性やコスト負担に加えて、納税者自身のプロテクションの観点等を考慮して、納税者が入手し得る合理的な範囲の情報に基づき、同項所定の書類を作成・保存すべきものと考えられる。

4. まとめ

平成 22 年度税制改正は、これまで文書化に十分に対応していなかった納税者にとって、国外関連取引の対価設定を移転価格税制の観点から見直す契機となり、また、既に外国において文書化義務に対応してきた多国籍企業等の納税者にとっても、全社的な移転価格ポリシーを再構築し、我が国を含むグローバルで統合的な「文書化」対応を具体的に検討する契機となり得ると考えられる。他方で、「文書化」対応は納税者側のコンプライアンス・コスト等の実務上の負担が伴う問題でもあることから、課税当局の執行面において、このような納税者の負担を考慮した、バランスのとれた柔軟な運用が行われることが強く期待されるところである。

以上

当事務所は、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟をはじめ、税務争訟・訴訟において多数の実績を上げ、現在も複数の移転価格案件、国際金融取引に関する大型税務訴訟等において、クライアントに助言しています。本ニューズレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスに携わる弁護士・税理士から構成されるビジネス・タックス・ロー研究会により定期的に発行される予定です。当事務所のビジネス・タックス・ロー研究会は、当事務所の弁護士・税理士が、クライアントに対しより一層的確なサービスを提供できるよう、税務に関する最新の情報・ノウハウを共有・蓄積するとともに、ビジネス・ローに関する最新の情報を発信することを目的として活動しています。なお、本ニューズレターのバックナンバーは、<http://www.jurists.co.jp/ja/topics/newsletter.html> に掲載しておりますので、併せてご覧下さい。

(当事務所の連絡先) 〒107-6029 東京都港区赤坂 1-12-32 アーク森ビル(総合受付 28 階)

電話 : 03-5562-8500(代) FAX : 03-5561-9711~9714

E-mail : info@jurists.co.jp URL : <http://www.jurists.co.jp/ja/>

© Nishimura & Asahi 2010