

移転価格税制と グローバル・タックス・プランニング

アクタスマネジメントサービス(株)
アクタス 税 理 士 法 人

公認会計士・税理士
千葉 哲 範

目 次

I. 日本の移転価格税制の復習

II. 最近の否認事例

III. 日米中の移転価格税制の相違

IV. 平成22年税制改正とOECDの動向

V. 企業による移転価格対策

VI. グローバル・タックス・プランニング

I. 日本の移転価格税制の復習

- ◆ 日本は基本三法（CUP, RP, CP）が優先適用
- ◆ 米国によるCPM適用に対しては、利益分割法で相互協議対応のケースあり。
- ◆ OECDで取引単位営業利益率法（TNMM）が採用され、日本でも導入された
 - CPMとTNMMとの違いは、取引単位 or 全社ベースか
 - 取引単位とは？ 製品ライン、製品群、セグメント
- ◆ 基本三法は厳密な比較対象性が要求され、TNMMあるいは利益分割法は、基本三法ほどの厳密な比較対象性は要求されない。
 - 基本三法優先と言いながら、実務ではTNMM適用が多い
 - グループ会社間で貢献が混在する場合にはPSが合理的

- ◆ 平成20事務年度におけるバイラテラルAPAでのTPM
→ CUP5件、RP4件、CP17件、PS5件、TNMM61件
- ◆ 課税庁の税務調査では残余利益分割法（RPSM）も適用
→ 1986年、米国スーパーロイヤルティ条項（所得相応性基準）
→ 日本企業が、生産拠点を海外に移転し、産業の空洞化が進行
→ 平成12年租税特別措置法通達66の4（4）-5で整備された
→ バイAPAでは、RPSMは損益情報が両税務当局に開示されてしまう
→ バイAPAでは、分割基準（要素）で合意困難なことが多い
- ◆ RPSMの計算過程
（「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」 P.69参照）
 - ① 両当事者の基本利益を算定
 - ② 残余利益を利益貢献要素で分割

- ◆ 比較対象取引の検討要素（措置法通達66の4（2）－3）
→ 「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」 P.6参照

- ◆ 比較可能性の落とし穴
→ 適用TPMが変わると、結論が変わってしまう
→ 自社のTPM以外の方法&内部コンパラの検討も必ず必要

- ◆ ロイヤルティ（ライセンス）契約での比較対象性の検討要素
 - ① イニシャル・ペイメントorランニング・ロイヤルティ
 - ② ロイヤルティ計算方法
 - ③ 許諾範囲（サブライセンスは可能か？等）
 - ④ 許諾地域
 - ⑤ 独占契約か？

◆ 無形資産のTPM

① CUT

→ 比較対象取引が少ない

② RP

→ サブライセンス以外不可

③ CP

→ コストの集計範囲が難しい。コストと価値が比例せず

④ TNMM

→ 日本側無形資産以外の国外関連者側での利益貢献
要素が軽視される傾向がある

（ロケーション・セービング）

→ LSに対する反論もあり

（マーケティング・インタangibleの譲渡）

Ⅱ.最近の否認事例

◆ アドビ判例

- ① 東京地裁判決（平成19年12月7日）
- ② 東京高裁判決（平成20年10月30日）
- ③ 日本子会社は役務提供のみで、日本国内でのソフトウェア販売の利益は、オランダ法人に帰属。
- ④ 課税庁側の立証責任
 - 基本三法と同等の方法を適用できないことに加え、課税庁が採用した方法が適切なTPMであることの立証責任を負う
- ⑤ 課税庁の比較対象企業は赤字のリスクを負った仕入販売
 - 負担リスクは軽微でなく、課税処分は違法
- ⑥ シークレット・コンパラブル（地裁適法、高裁判断せず）
 - 調査官は証人喚問を受けた
- ⑦ （本来はTPではなく、PE認定課税の問題）

◆ TDK裁決事例

- ① 東京不服審判所裁決（平成22年1月27日）
- ② 99年3月期～03年3月期（5事業年度）
- ③ 05年6月 更正処分（増差213億円、追徴120億円）
- ④ 07年6月 異議決定（取消30億円、還付16億円）
- ⑤ 10年1月 裁決（取消141億円、還付94億円）
- ⑥ TDK採用TPM
 - 1）棚卸資産販売取引（HDD磁気ヘッド部分の素材の販売）
→CUP
 - 2）棚卸資産購入取引（HDD磁気ヘッド部分の完成品購入）
→RP
 - 3）無形資産の開発コスト負担（1億円をTDKに支払）
→CUPと同等の方法
- ⑦ 課税庁採用のTPM→残余利益分割法（RPSM）

◆ TDK 裁決事例（続き）

⑧ 争点

- 1) 告知聴聞の機会の付与が必要か？
- 2) 香港法人が TDK に配当を支払っているのに移転価格課税は適法？
→ **法律上、移転価格税制適用の除外とはならない。**
- 3) 基本三法が適用できないのか？
→ **それぞれの取引に比較対象取引が見つけれず、RPSM 適用は適法。**
- 4) 連結決算数値の比較対象企業が、M & A により数値が著しく変動しているのにコンパラブルから除外すべきでは？ → **除外すべき。**
- 5) 香港法人が第三者から購入した部品は、利益分割の計算対象からはずすべきでは？ → **対象に含める。**
- 6) 香港法人が負担した研究開発費を、日本側の分割要素に含めるのは違法では？
→ **香港法人は、単にコスト負担のみでなく、開発に関与しており、香港法人の負担コストは香港側の分割要素に含めるべき。**
- 7) 貨幣購買力を考慮すべきか？ → **法令の規定が無いため考慮しない。**

◆ 経済分析（ベンチマーク・テスト）まで至らない調査事例

- ① 出向者、出張者の人件費負担
- ② 関係会社貸付金・借入金の利率
- ③ 関係会社間債権債務に対する利息
- ④ 役割分担の曖昧な状況での損益帰属問題
- ⑤ 知的財産権の所有問題
- ⑥ 契約書の改訂漏れ
- ⑦ 通常の調査官による移転価格税制問題
- ⑧ その他

Ⅲ. 日米中の移転価格税制の相違

- ◆ T P M
- ◆ 国外関連者の範囲
 - 相互協議の対象範囲が異なる
- ◆ 無形資産の取扱い
- ◆ 文書化規定

IV. 平成22年度税制改正 OECDの動向

◆ 平成22年度税制改正

推定課税規定において、納税者に提出を求めている文書を明確化

- ① 国外関連取引の内容を記載した書類
- ② 国外関連取引について法人が算定した独立企業間価格に係る書類
 - 提出されなかった場合
 - 1) 推定課税の適用の可能性
 - 2) 第三者に調査を行い、シークレット・コンパラブルを適用される可能性あり

◆ OECDの動向

→ 「移転価格ガイドライン第1章～第3章改定案」参照)

V. 企業による移転価格対策

- ◆ 移転価格事務運営要領および別冊（事例集）に基づく文書化
- ◆ 国外関連者との取引の洗い出し
- ◆ 国外関連者との契約書の確認
 - ① 契約当事者が現状と一致しているか？
 - ② 業務内容が、実際の事実関係と一致しているか？
 - ③ 契約期間が有効か？
 - ④ 契約書上の対象範囲が、事実と一致しているか？
 - ⑤ 使用料、人的役務提供事業等の源泉税、消費税の問題
 - ⑥ その他
- ◆ 内部コンパラブルの探し出し（T P M選定に重要）
- ◆ 比較対象企業の選定（ビューロ・バンダイク社のD B利用）
- ◆ ベンチマーク分析

◆ 今後の要注意取引

- ① 金額的重要性が高い取引から対策が必要
- ② 日本法人と比較して利益率の高い国外関連者との取引
- ③ 無形資産の分析を行い、R P S Mを適用された場合の影響額を試算する必要あり（営業努力の成果も無形資産になることに注意）
- ④ 海外への出向者の給与負担金
- ⑤ 海外出張のコスト負担
- ⑥ 役務提供の無報酬、あるいは、低い報酬
- ⑦ ロイヤルティ無し、あるいは、低い使用料
- ⑧ 保証料
- ⑨ 経済的合理性のある説明がつかない契約変更

VI. グローバル・タックス・プランニング (まとめ)



アクタスマネジメントサービス(株)
ア ク タ ス 税 理 士 法 人

〒107-0052

東京都港区赤坂3丁目2番12号 赤坂NOAビル2F

【 TEL 】 03-3224-8880

【 FAX 】 03-5575-3331

【 URL 】 <http://www.actus.co.jp>

【 Mail 】 tetsunori.chiba@actus.co.jp