

解説

# 「移転価格事務運営要領」等の 一部改正について

デロイト トーマツ税理士法人  
パートナー 山川 博樹  
シニアアソシエイト 新藤 菜美

## <グループ内役務提供取引 (IGS)>

**Q1: IGSに関連する改正の概要と企業が認識しておくべきポイントを教えてください。**

従来IGSは、役務提供に係る総原価に、独立第三者間で得られる利益を加算した金額を独立企業間価格としていました（従来の独立企業間価格の算定方法）。平成27年10月に公表された「BEPS（税源浸食と利益移転）プロジェクト」の最終報告書においては、予算、会計その他グループ内で行われる低付加価値な役務提供（低付加価値IGS）について、「簡易な算定方法」が提案されました。この簡易な算定方法が、移転価格税制の国際的な指針である「OECD移転価格ガイドライン」に反映されたことから、OECD移転価格ガイドラインと移転価格事務運営要領を含む日本の事務運営指針との整合性を図る観点から改正が行われました。

**Q2: 簡易な算定方法の内容と適用要件について教えてください。**

移転価格事務運営要領【3-10(1)】の改正に伴い追加された簡易な算定方法は、低付加価値IGSについて、役務提供に係る総原価に、マークアップ5%を乗じた金額を加算した対価の額を独立企業間価格として使用する方法です。従来の算定方法の場合、マークアップについては類似する取引を行う独立第三者企業を選定して算定するベンチマーク分析が必要になりますが、簡易な算定方法の場合は、低付加価値IGSの要件を全て満たしていれば、ベンチマーク分析を実施せずに一律5%のマークアップを適用することが出来ます。なお、簡易な算定方法は、企業が従来の算定方法に加えて選択するものであるため、日本の税務当局が簡易な算定方法により更正処分を行うことはありません。簡易な算定方法の適用要件は下表の通りです。

移転価格事務運営要領【3-10(1)】	
イ	当該役務提供が支援的な性質のものであり、当該法人及び国外関連者が属する企業グループの中核的事業活動に直接関連しないこと。
ロ	当該役務提供において、当該法人又は国外関連者が保有し、又は他の者から使用許諾を受けた無形資産を使用していないこと。
ハ	当該役務提供において、当該役務提供を行う当該法人又は国外関連者が、重要なリスクの引受け若しくは管理又は創出を行っていないこと。

ニ	<p>当該役務提供の内容が次に掲げる業務のいずれにも該当しないこと。</p> <p>(イ) 研究開発  (ロ) 製造、販売、原材料の購入、物流又はマーケティング  (ハ) 金融、保険又は再保険  (ニ) 天然資源の採掘、探査又は加工</p>
ホ	<p>当該役務提供と同種の内容の役務提供が非関連者との間で行われていないこと。</p>
へ	<p>当該役務提供を含む当該法人及び国外関連者が属する企業グループ内で行われた全ての役務提供（イからホまでに掲げる要件を満たしたものに限る。）をその内容に応じて区分をし、当該区分ごとに、役務提供に係る総原価の額を従事者の従事割合、資産の使用割合その他の合理的な方法により当該役務提供を受けた者に配分した金額に、当該金額に100分の5を乗じた額を加算した金額をもって当該役務提供の対価の額としていること。</p> <p>なお、役務提供に係る総原価の額には、原則として、当該役務提供に関連する直接費の額のみならず、合理的な配賦基準によって計算された担当部門及び補助部門における一般管理費等の間接費の額も含まれることに留意する（以下3-10において同じ。）</p> <p>（注）法人が国外関連者に対して行った役務提供が、当該法人が自己のために行う業務と一体として行われた場合には、への定め適用に当たり当該業務を当該役務提供に含めた上で役務提供の対価の額を算定する必要があることに留意する。国外関連者が法人に対して役務提供を行った場合についても、同様とする。</p>
ト	<p>当該役務提供に当たり、当該法人が次に掲げる書類を作成し、又は当該法人と同一の企業グループに属する者から取得し、保存していること。</p> <p>(イ) 当該役務提供を行った者及び当該役務提供を受けた者の名称及び所在地を記載した書類  (ロ) 当該役務提供がイからへまでに掲げる要件の全てを満たしていることを確認できる書類  (ハ) へに定めるそれぞれの役務提供の内容を説明した書類  (ニ) 当該法人が実際に当該役務提供を行ったこと又は当該役務提供を受けたことを確認できる書類  (ホ) へに定める総原価の額の配分に当たって用いた方法の内容及び当該方法を用いることが合理的であると判断した理由を説明した書類  (ヘ) 当該役務提供に係る契約書又は契約の内容を記載した書類  (ト) 当該役務提供において当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額又は当該国外関連者に支払う対価の額の明細及び計算過程を記載した書類</p>

今回の改正は基本的にOECD移転価格ガイドラインに反映された内容と整合すると考えられます。一点、低付加価値IGSに該当しないものとして、OECD移転価格ガイドラインの paragraph 7.47では「services of corporate senior management (other than management supervision of services that qualify as low value-adding intra-group services under the definition of paragraph 7.45)」がありますが、【3-10(1)=】では、低付加価値IGSに

該当しないものとして記載していません。これは、パブリックコメントでも回答があった通り、【3-10(1)】では、低付加価値IGSに該当する要件である paragraph 7.45を参考に、イからへまでの要件が定められています。これを踏まえると、当該業務を【3-10(1)=】に記載しなくても、簡易な算定方法の対象から除かれるという国税庁の考えの下記載しておらず、あえて低付加価値IGSに該当しないものから除く意図があるものではないと考えます。

## 解 説

**Q3:** 従来から移転価格事務運営要領で規定されている総原価法の内容と適用要件に変更はあるのでしょうか。

【3-10(2), (3)】で規定されている総原価法

は、従来通り役務提供に係る総原価を独立企業間価格として使用する方法です。適用要件については一部改正が入っているものの、実質的な取り扱いの変更はないと考えられます。具体的には、以下のような要件を満たしている場合に適用が検討されます。

	総原価法の適用要件概要
【3-10(2)】	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 「本来の業務に付随して行われたもの」(付随的役務提供)</li> <li>● なお、以下の場合は【3-10(2)】の適用対象外               <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 役務提供に係る総原価が、当該役務提供を行った事業年度の原価又は費用の総額の相当部分を占める場合</li> <li>2. 役務提供を行う際に無形資産を使用した場合</li> <li>3. その他当該役務提供の総原価の額を当該役務提供の対価の額とすることが相当ではないと認められる場合</li> </ol> </li> </ul>
【3-10(3)】	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 【3-10(1)イ～ホ】の要件を全て満たしている</li> <li>● 「事業活動の重要な部分に関連していない」</li> <li>● 役務提供に係る総原価が、合理的な方法により当該役務提供を受けた者に配分されている(合理的な配賦)</li> <li>● なお、以下の場合は【3-10(3)】の適用対象外               <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 役務提供に係る総原価が、当該役務提供を行った事業年度の原価又は費用の総額の相当部分を占める場合</li> <li>2. その他当該役務提供の総原価の額を当該役務提供の対価の額とすることが相当ではないと認められる場合</li> </ol> </li> </ul>

なお、要件を満たしている場合は、企業が総原価法を独立企業間価格の計算に使用することが従来可能であった認識でした。一方で、パブリックコメントにおいては、「総原価法は調査において国税当局が必要に応じてその適用を検討するものであって、法人が選択できるものではありません。」と国税庁より回答されていま

す。これは、【3-10(2), (3)】で「……調査を行う場合に、……検討する。」と規定していることに起因する回答と考えられますが、【3-10(2), (3)】は内容的に変更が入っていないことを踏まえると、総原価法の適用条件を満たしている根拠を具備しておけば、従来通り調査でも適用が認められるものと考えます。

**Q 4：** 従来の算定方法、総原価法に、簡易な算定方法を加えた3つの算定方法が規定されたこととなりますが、総原価法と簡易な算定方法の使用区分が判然としません。適用要件の違いについて教えてください。

【3-10(1)】の簡易な算定方法の要件は、役務提供が支援的な性質のものであり、当該法人及び国外関連者が属する企業グループの中核的業務活動に直接関連しないこと、当該役務提供の内容が研究開発、製造、販売、原材料の購入、物流又はマーケティング等のいずれにも該当しないこと等です。それに対して【3-10(3)】の総原価法の要件は、簡易な算定方法の要件の内【3-10(1)イ～ホ】に加えて、「当該役務提供が

当該法人又は国外関連者の事業活動の重要な部分に関連していないこと」が要件としてありますので、この解釈がキーになると考えられます。「事業活動の重要な部分」とは、法人または国外関連者の利益の獲得に大きく貢献する活動や事業の成否を決定づけるような活動を指すと考えられます。ただし、このような定性的な説明では分かりにくいので、【3-10(2)】の付随的役務提供の注にもある一定の指標を持ち込むことが考えられたものと思われます。結果的に費用の相当額を占める場合には売上にも相当な影響があるはずなので、一貫した考え方が整備されていると言えるかと思います。簡易な算定方法と総原価法の要件の違いとして、法人単体としての主要な業務活動に当たらない場合に、総原価法の適用が可能になると考えられます。

	算定方法	独立企業間価格	適用対象	日本当局の適用可否
1	従来の算定方法【3-9】	役務提供に係る総原価に、独立第三者間で得られる利益を加算した金額	IGS	可
2	簡易な算定方法【3-10(1)】	役務提供に係る総原価に、マークアップ5%を乗じた金額を加算した対価の額	低付加価値IGS	不可、企業が1に加えて選択する
3	総原価法【3-10(2), (3)】	役務提供に係る総原価	本来の業務に付随して行われたもの【3-10(2)】 低付加価値IGS、かつ法人単体としての主要な業務活動に当たらないもの【3-10(3)】	可、必要に応じてその適用を検討する

**Q 5：** 株主活動に該当する活動の例示が追加されたようですが、具体的な内容を教えてください。

OECD移転価格ガイドラインに株主活動の例が示されたことを踏まえ、【3-9(3)】に例示が追加されました。具体的には、「親会社の株式

の上場」、「親会社による国別報告事項に係る記録の作成等」、「親会社が会社法第348条第3項第4号に基づいて行う企業集団の業務の適正を確保するための必要な体制の整備等」等が役務提供に該当しない例と記されています。株主活動の例示の全容は下表の通りです。

## 解 説

移転価格事務運営要領【3-9(3)】	
イ	親会社が発行している株式の金融商品取引法（昭和23年法律第25号）第2条第16項に規定する金融商品取引所への上場
ロ	親会社の株主総会の開催、株式の発行その他の親会社に係る組織上の活動であって親会社がある国の法律に基づいて行うもの
ハ	親会社による金融商品取引法第24条第1項に規定する有価証券報告書の作成（親会社がある国の有価証券報告書を作成するために親会社としての地位に基づいて行う国外関連者の会計帳簿の監査を含む。）又は親会社による措置法第66条の4の4第4項第1号に規定する連結財務諸表の作成その他の親会社がある国の法律に基づいて行う書類の作成
ニ	親会社が国外関連者に係る株式又は出資の持分を取得するために行う資金調達
ホ	親会社が当該親会社の株主その他の投資家に向けて行う広報
ヘ	親会社による国別報告事項に係る記録の作成その他の親会社がある国の法律に関する法令に基づいて行う活動
ト	親会社が会社法（平成17年法律第86号）第348条第3項第4号に基づいて行う企業集団の業務の適正を確保するための必要な体制の整備その他のコーポレート・ガバナンスに関する活動
チ	その他親会社が専ら自らのために行う国外関連者の株主又は出資者としての活動

（参考）

特に銀行について鑑みると、国税庁のパブリックコメントへの回答によると、親会社が専ら自らのために銀行規制に係るガバナンス活動を行う場合は、上記のコーポレート・ガバナンスに関する活動に当たり、株主活動に該当するとしています。では、本支店間で考えた場合にもそのまま、本店の株主費用は支店には負担させないという議論になるかについてです。親子間と本支店間とは異なり、後者は、同一の法人内で、本店にとっての株主費用は支店にとっても同様に便益となる費用であるため、負担を求めべきではないか、という考え方が該当するのかが検討する必要があります。

ここで、本店経費配賦の観点から、インバウンドの外国法人の例で考えてみます。配賦対象の本店経費については、法人税法第142条第3項第2号に「第22条第3項第2号に規定する販売費、一般管理費その他の費用には、外国法人の恒久的施設を通じて行う事業及びそれ以外の事業に共通するこれらの費用のうち、当該恒久的施設を通じて行う事業に係るものとして政令で定めるところにより配分した金額を含むものとする」と規定されています。移転価格税制で言うところの株主費用には株主総会や有価証券報告書に相当する文書の発

行等の費用等が考えられますが、これらは支店の事業にも関係する費用と解すべきか検討の余地があると考えます。支店の事業にも関係する費用である場合は、株主費用を支店にチャージすることは妥当であるといえるでしょう。ここで、外国法人がこれまで株主費用を配賦していなかったところ、新たに配賦すると、支店の事業にも関係する費用と解すべきか否かの判断が変わることになります。なぜ本支店共通の費用と見做していなかったものを共通したものとみるようになったのか、という整理が必要になります。国内外の事業に共通する費用の考え方は、外国税額控除の施行令に規定されており、共通費用の考え方は外国税額控除と外国法人との間で違いはないものと考えます。法人税法第142条第3項第2号とほぼ同じ規定、つまり国外所得金額の計算において共通経費がどのように扱われるかを規定した法人税法施行令第141条の3第6項及び同令第141条の8第2項が規定されています。アウトバウンドにおいてある費用を国外源泉所得に係る所得を生ずべき業務とそれ以外の業務に共通したものとみる場合、当該費用は本店配賦経費としてチャージを行うという整理が可能であると考えます。

## &lt; 事前確認 &gt;

**Q6：事前確認に関連する改正の概要と企業が認識しておくべきポイントを教えてください。**

事前確認の実施に当たり、専ら相手国の事情により、事前確認を行うまで相当期間を要し、企業における負担の増加に加え、予測可能性の確保が困難な状況となる場合があります。こうした背景を踏まえ、企業の負担軽減や予測可能性確保を図りつつ、移転価格税制の適正かつ円滑な執行を図るためには、事前確認審査を一層、効率的かつ迅速に行う必要があることから改正が行われました。なお、相手国として特に念頭に置いているのは現状中国であると考えられます。日本当局としても、適切な事前確認の運営という観点から、相手国税務当局に支障が生じている場合には、適切な働きかけを行っていくということが期待されていると考えられます。

**Q7：事前確認審査が保留されるケースがあるようですが、どのような場合に該当するのか教えてください。**

従来から事前確認審査が保留されるケースは規定されていましたが、新たに【6-14(2)ニート】として要件が追加されました。まず、事前確認の相手国税務当局によって、事前確認の申出（に相当するもの）の収受があるまでの間保留を行う点です。相手国との申出提出期限の差等、制度上の違いのみで適用されることはなく、相手国の申出収受や事前確認審査状況を鑑みて適用されるか判断されるものと想定されます。また、当分の間相互協議が行われることが見込まれない場合と、確認対象事業年度の前の事業年度において、確認対象取引と同様の国外

関連取引に対して移転価格税制の適用に係る調査が行われている場合も、事前確認審査が保留される点が明記されています。

なお、事前確認審査を保留するとしても調査をしない取り扱いは従来から変わらないという認識です。

**Q8：事前確認の申出から3年が経過した場合、事前確認の取り下げが必要になる場合があるようですが、どのような場合に該当するのか教えてください。**

【6-15(2)】で規定された通り、次の場合に事前確認の取り下げ、又は二国間事前確認（バイラテラルAPA）から相互協議を伴わない事前確認（ユニラテラルAPA）へ変更するか、日本当局より確認されます。従来からあった、相互協議が合意に至らなかった場合の他に、相手国税務当局に事前確認の申出（に相当するもの）が収受されておらず、確認対象事業年度の初年度開始日の翌日から3年を経過する日までに収受される見込みがない場合（3年経過ルール）と、過去に同一内容の申出で相互協議が合意しなかった通知を受けている場合についても適用されることとなります。

なお、3年経過ルールについては、日本の確認申出書に相当する文書の収受の認識が重要であり、相手国の仕組みによって何が日本の確認申出書に相当するのかの整理が必要になると考えます。申出が収受される見込みがない場合の認定は、企業やアドバイザーから見込みの有無の情報提供を行うことは可能ですが、最終的な判断は国税庁で行なわれると整理出来ると考えます。また、国税庁はパブリックコメントにおいて、当該規定は3年が経過すると自動的に適用されるものではなく、相手国税務当局に対し

## 解 説

て、事前確認の申出を収受しているか又は収受する見込みがあるかについて確認した上で適用の要否を判断すると回答しています。

なお、移転価格事務運営要領が改正された2018年2月16日より前に行われた事前確認の申出については、2018年2月16日から3年を経過する日までに申出が収受される見込みであるかで判断されますのでご注意ください。

**Q9：事前確認を行うことが適当でないといわれるケースがあるようですが、どのような場合に該当するのか教えてください。**

従来から事前確認を行うことが適当でないケースは規定されていましたが、新たに【6-14(1)ハ～ヘ】として、要件が追加されました(従来からあった要件についても、Q10の資料提出期限の明確化により一部変更が入っています)。主な要件としては、事前確認の申出の内容が過去すでに事前確認を行うことができないこととされたもの同一であると認められる場合や、確認対象取引に係る独立企業間価格の算定方法等が最も適切な方法であると認められないことが明らかになったにも関わらず、確認申出法人が事前確認の申出の修正に応じない場合等です。

通常であれば企業から提示された申出内容を修正させることは想定されていないと考えます。ここで事前確認を行うことが適当でないものとして国税庁が主に念頭に置いているのは、申出内容に合理性がなく、明らかに誤りがあると考えられるような極端なケースであると考えられます。移転価格においては、事実関係の正確な認定や、移転価格算定方法(TPM)や利益水準指標(PLI)の選択において、事案によっては論争的な局面もあります。二国間事前確認においては、相手国税務当局との間でOECD移転価格ガイドラインの解釈や、移転価

格の運営の考え方の違いなどの影響も受けるため、TPMの選択等の日本観点からの評価のみによって事前確認を行うことが適切でないとは判断されることがないよう、慎重な対応を期待したいところです。

事前確認を行うことができない旨が日本当局より通知された時点で、確認対象事業年度について調査をしないという効果は消失します。なお、相互協議の合意が成立しなかった場合でも、基本的には次年度以降対象取引の内容が変わっている場合には、当該取引を対象とする事前確認については別の申出として認識されると考えます。

**Q10：事前確認審査における資料提出期限が今回の改正で明確化されたということですが、その内容と背景を教えてください。**

【6-11(3)】において、事前確認審査における資料提出期限は、45日を超えない範囲で設定することが規定されました。当初の案では30日となっていたところ、パブリックコメントで寄せられた意見を踏まえて今回の改正では45日と変更されました。従来は資料提出期限の具体的な日数は明記されていませんでしたが、法人の予測可能性を確保するという事前確認の目的を達成するためには、一定の期限を設けることが迅速な事前確認審査に資すると考えられるため、合理的な取扱いと考える旨パブリックコメントにおいて国税庁から回答されています。今後、企業としては、例えば国外関連者の財務データや機能・リスク分析に係る資料等、事前確認において通常要請される資料が提出期限に間に合うように、一層周到に準備を行い、事前確認に臨む必要があるでしょう。

**Q11: 遡及適用（ロールバック）の希望がある場合には、一般的に遡及適用希望年度の調査は行われなかったと理解していますが、今回の改正で設けられた規定によって、今後は遡及適用希望を行っても調査が行われる可能性があるということでしょうか。**

企業から事前確認の遡及適用の希望があった場合であっても、遡及適用希望事業年度に係る申告の内容については、これまでも調査が行われる可能性があった点について、国税庁がペブリックコメントで回答しています。この点については、改正前の参考事例集の事例27《解説》にも記載されていましたが、【3-22(2)】においてより明確に説明されています。

遡及適用希望事業年度に係る申告の内容については、調査が行われる可能性があります。この場合の調査と事前確認審査との関係は、次に掲げる場合の区分に応じて、それぞれ下表の通りとなります。

このように、「事前確認の申出を行ったとしても、確認対象事業年度の前の事業年度に係る調査の開始は妨げられない。」旨の規定は、従前からの確認事項ではありますが、このタイミングで移転価格事務運営要領に明記した意味について考えたいと思います。日本当局は、ここ数年、厳しい定員事情の中で、諸外国と比べても決して見劣りすることはないレベル感で、

事前確認対応の人的リソースの積極的な拡充を図ってきたところ。それでもなお、現状、発生事案の増加と、早期対応が内外で求められる中、限られた人的リソースをむしろ能動的に振り向けたいという事情が背景にあるのではと考えられます。Q7～9で取り上げている、事前確認審査の保留、事前確認の取り下げ、事前確認を行うことが適当でない場合の各要件の追加についても、同様の背景を有していると思受けられます。このような人的リソースを当局側のリスク重点事項に優先的に振り向けようとする動きは、比較的多くの当局に共通してみられる動きとも見て取れます。しかしながら、企業にとって独立企業原則に則った移転価格対応を行っていたとしても、移転価格課税リスクを完全になくすことは容易ではないこともまた事実であり、当局としてもBEPS行動計画14の趣旨に沿った二重課税排除に向けた努力が一層期待されます。

我が国の二国間事前確認の由来は90年代初頭、日系米子会社が米国税務当局から網羅的かつ巨額な課税提案を受けていた窮状を打開すべく、日米当局間でロールバックを適用することにより一気に解決したことにあります。過去の自国管轄企業の利益率を下げる方向での二国間事前確認（ロールバックを含む）を容易に受任しない中国、及び今後想定されるところの他の新興国のスタンスを踏まえて、人的リソースと課税権の視点からの日本当局の新たな対応と見ることが出来るのではないのでしょうか。

1	<p>(既に調査が行われている事業年度への遡及適用を希望する事前確認の申出がなされた場合)</p> <p>遡及適用希望事業年度に係る調査は中断されず、確認対象事業年度に係る事前確認審査が開始されることなく保留されます【6-14(2)へ】。調査終了後に、確認対象事業年度に係る事前確認審査は開始されます。</p>
2	<p>(遡及適用を希望する事前確認の申出が行われた後に、遡及適用希望事業年度について調査を行う場合)</p> <p>遡及適用希望事業年度に係る調査は開始され【3-22(2)】、確認対象事業年度に係る事前確認審査が継続されることなく保留されます【6-14(2)へ】。調査が終了した後、確認対象事業年度についての事前確認審査は再開されます。</p>