

2010年9月30日開催

# グラント・ソントン グローバル移転価格セミナー

～日本企業が直面する移転価格問題とその対応～

第2部「日本企業が直面する移転価格問題 ー質疑応答」

モデレーター： 佐藤直司

グラントソントン太陽 ASG 税理士法人  
パートナー

スピーカー： ジェフ・オーリン

グラント・ソントン US LLP  
国際税務部門マネージングパートナー

ローズ・ゾウ

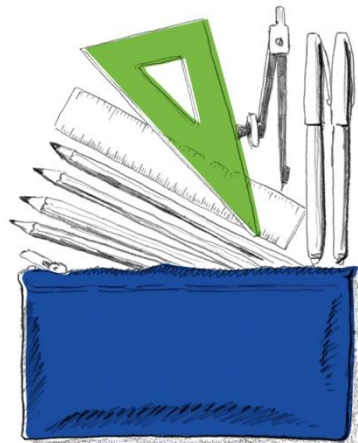
グラント・ソントン・チャイナ  
移転価格部門パートナー

カリシマ・パタルペカル

グラント・ソントン・インド  
移転価格部門インド統括責任者およびパートナー

ウェンディ・ニコルズ

グラント・ソントン UK LLP  
移転価格部門責任者



# 目次

	<b>Page</b>
Intra-Group Service (IGS、企業グループ内役務提供) ～賦課する側における論点～	2
Intra-Group Service (IGS、企業グループ内役務提供) ～賦課を受ける側における論点～	4
機能リスクの配分と利益の帰属に関する問題～無形資産の対価と 機能限定法人に帰属させるべき利益の問題～	7
移転価格課税を受けた場合	13
参加者からの質問	18

## Intra-Group Service (IGS、企業グループ内役務提供) ～賦課する側における論点～

### 佐藤直司(モデレーター):

2010年8月、ヒューレット・パカード社のIGSが国税庁の調査で損金算入を否認されるという新聞報道があった。報道では、更正された所得金額が470億円、追徴税額が200億円を超える大変な事案であった。

この事件が背景となつてのことだと思われるが、幣法人が事前に行った調査でも、IGSに関する懸念を表明する会社が多かった。このIGSはチャージをする側、チャージをされる側、両方から論点が発生するわけだが、まずはチャージする側でどういう問題があるのかということについて、議論を進める。

わが国では移転価格で問題になる典型的なIGSは技術指導の役務提供料ではないかと思われる。技術指導の役務提供料がチャージされていない、あるいはチャージされているけれども、金額が少なすぎるのではないかということで課税を受ける、あるいは調査を受けるということをよく聞く。

またこのような指摘を受ける原因として、海外出張の記録がきっかけとなつて調査が開始されるということをよく見聞きすることがある。

### 課税当局のIGSに対する関心の強さは？

賦課が漏れている、あるいは賦課額が少ないとして課税を受ける典型的な項目は何か？

### Jeff Olin(米国)

IRS (Internal Revenue Service、アメリカ合衆国内国歳入庁) は、全てのIGSがきちんと賦課されるということ、それも適切なレベルで賦課されるということを担保したいと考えている。

IRSは二つの要因を見ている。一つ目は、本当に経済的な便益が提供されているのかどうかということだ。つまりサービス提供で本当に経済的な便益があるのかどうか。

そして、二つ目は、はたしてコストドライバ(決定要因)に基づいて配分ができていいのかどうか。たとえばITコストの配分は、ある特定の支店とか、関連会社のオフィスに何台のコンピューターがあるかということに基づいて配分できると考える。

一つの例だが、親会社が日本企業というケースで、実際何をやったかということ、管理サービスを計算して、アメリカに売上の何%かというベースでチャージをしたのだが、売上げというのは必ずしもいいコストドライバにはならない。管理サービスを配分する場合には、実際に提供されている管理サービスの測定基準にできるもの、たとえば海外出張がどれぐらいあったかとか、マネジメントにどれぐらいの時間を使ったのか、ということのほうがコストドライバとしてはより説得力があると考えられる。

**Wendy Nicholls(英)**

英国のポジションは米国と多少似ている。アウトバウンドの管理サービスを如何に賦課すべきかという問題は、英国の多国籍企業にとって、長い間、非常に大きな問題であった。

英国で、本社管理部門のコストが9億米ドルに達するという銀行がある。これを実際に子会社あるいは支店に賦課しているのだが、その賦課額は4億5000万ドルと大変少ない。したがってなぜ十分に賦課しないのかと常に英国当局によって精査されている。

特に注目されるのは、たとえば特定のテリトリーについて国内法等の規制から適正な賦課を諦めているような場合、あるいは損失・欠損法人であることを理由に賦課が行われていないような場合だ。このような場合、英国当局は、管理サービスの提供が行われた以上、適正にそれを賦課すべきである、というスタンスをとっている。

それからマークアップを行った場合、たとえば英国ではサービスを第3者に原価で提供することはないので、マークアップなしでの賦課はありえないという考え方が取られている。これは英米では違う。米国ではコストメソッドを使うことがあるが、英国ではこういったことは絶対がないので、アウトバウンドのチャージに関しては非常に大きな問題となっているし、インバウンドのほうも同じように問題となってきている。課税当局にとっては管理サービスの賦課は更正まで持ち込みやすい調査ターゲットとされている。われわれはこの点を念頭に置いておく必要がある。

Jeff(米国)の発言した内容を繰り返すことになるが、管理サービスの賦課を売上高基準で行うのは適切ではないと考えられる。例えば、すべてのテリトリーで管理サービスの賦課額を売上高の2%だとして計算した場合、賦課した英国企業は、これが本当にサービスの適正な対価であると立証することは難しいわけだ。これは我々が頻繁に直面する課題である。

**IGSは役務の提供量の測定は骨が折れる作業だが、経験上、役務の提供量を測定するために納税者が採用している方法があれば提示して欲しい。**

**Jeff Olin(米国)**

役務の提供量を測定するのに緻密であることに越したことはない。我々は日々の業務が移転価格における何よりの裏付けであるということをもっと理解する必要があると考える。税法の規定を理解した上で、コストドライバを決定し、配賦率を決定することはそれほど難しい作業ではない。マークアップをベンチマーキングによって決定することも同様である。しかしもっと重要なのは、本当に大事なのはサービス提供量を日々の業務の中で継続的に測定する、ということだ。

## Intra-Group Service (IGS、企業グループ内役務提供) ～賦課を受ける側における論点～

### 佐藤:

次にチャージを受ける側における論点に移る。これはヒューレット・パッカード社の事案でも問題になった論点である。まず IGS を損金に計上する場合、賦課を受ける国の調査官は賦課額を計算した書類しか見ることができない。すなわち費用計算、費用集計の正当性が確認しにくい、確認しきれないという問題がある。これが費用の賦課額が不当に膨らまされているのではないかと疑念につながりやすいという面があるのではないかと思われる。

また海外、特に中国では法人税でマネジメントフィーの賦課は原則不可とされ、別の規定で実費については一定の場合に認めるという取扱いを行っている。そのように IGS の賦課について制限がある国もある。

### 一般に中国への IGS の賦課は非常に難しいと言われているが、実際はどうか？

#### Rose Zhou (中国)

役務提供料の賦課というのは非常に重要であるし、中国でもホットトピックだ。その理由は佐藤さんがコメントしたとおりである。役務提供料の賦課は、実際のところ中国では大変に難しい問題だ。中国は TP の規則があるだけでなく、いわゆる為替管理があるということで、実際にお金が中国の国内に流入するのも、流出するのも何がしかの規制を伴うわけだ。中でも役務提供料は為替管理局あるいは税務当局の両方が絡んでしまうため、特別な注意が必要な問題といえるだろう。

**厳しいからといって付加しないと、逆に賦課すべき側において移転価格課税が発生してしまう。このような問題を避けるためには納税者はどのような準備をすべきか？中国の子会社に IGS を賦課する場合に注意すべき具体的な項目は何か？**

#### Rose Zhou (中国)

第1ステップとしては、まず役務提供料を適切に定義づけるということだ。これをマネジメントフィー、あるいはマネジメントアロケーションと定義した場合、マネジメントフィーはいわゆる損金にならないため、否認されてしまうことになる。もしマネジメントフィーを中国の子会社に賦課しても、子会社のほうはマネジメントフィーを損金に計上することはできないということになってしまうわけだ。したがって最初にやらなければいけないのは、役務提供料の内容を適切に定義づけるということだ。

それから2番目としては、まず役務提供契約を適切に文書化しておくことが必要だ。マネジメントフィーと呼称せず、サービスフィーと呼称するなど是最も基本的な注意事項だ。

そしてこれだけでは十分ではないので、それに加えて、サービス契約を文書化する。それによって、これらのサービスがマネジメントフィーとみなされてしまうことを避けなければいけない。たとえば実際にどのような役務を中国の子会社に提供しているかということを示し、これが純粋なサービスであって、マネジメントフィーではないということ、役務提供契約にきちんと書くということが重要だ。これは、税務当局が、本当に役務なのか、それともマネジメントタイプの契約なのかということを見分ける際に重要なことである。

それから3番目に重要なことは、移転価格の観点から、この役務提供料の賦課額がアームスレングスであることを実証するということだ。まず実際に役務が提供されていること、そして利用されていること。特に子会社のほうは実際にそこから特典、恩恵を得ているということを実証することが必要だ。

たとえば言い方として、財務チームが日本にいて、財務サービスを提供している。それによって中国のGAAPを日本のGAAPに転換している。それが中国の子会社にとって重要なのか。中国GAAPを日本GAAPに変える必要があるのは、日本において財務報告を行う義務があるからであるが、こういったことを役務提供契約の中に全部きちんと書くということが重要だ。役務の内容をきちんと説明して、本当にこれが中国のビジネスに恩恵があって、超過利潤を中国ビジネスにもたらしているということを実証することが重要だ。

4番目のステップは為替管理への対応だ。中国は為替管理が厳しいということがあるので、納税者は手順を適正に踏んで、不必要なトラブルを避けなければならない。納税者は契約を実際につくったら税務当局に登録するが、そのときに役務提供契約の内容について、税務上の取扱いについての交渉をすることができる。税務当局と事前相談をするわけである。

それから送金のプロセスにおいて、中国は為替の管理が厳しいので、納税者のほうはTax clearance certificateを取らなければならない。そのあと銀行を通じて送金をするようになる。

非常に重要なのは、税務当局ときちんと交渉をしておくということだ。オフショアとオンショアの部分はどこなのか。役務提供料に関するみなし利益があるのか。これらのことを、最終的に役務提供料を国外、たとえば日本に払う前にきちんと決めておくということだ。

### インドの子会社にIGSを賦課する場合に注意すべき具体的な項目は何か？

#### Karishma R. Phatarphekar (印)

インドについても、他の国々と共通することが多いのだが、インド特有のポイントを挙げる。

インドの税務当局は、実際の具体的な便益としてどのようなものが享受されたのかを実証することを強く求める。つまり文書化して、それを提出して、証明をしなければならない。たとえばマーケティングのサポートをグループ会社、例えば親会社が提供したおかげで売上が上がったとか、グローバルポリシーが実施されたとか、もしくは人事関係のサービスが提供されて、転職したり離脱したりする人が減ったとか、そういったことを証明しなければならない。

その他はその多くがOECDガイドラインに示されている考え方を踏襲したものとなっている。役務は自社で行っている業務と重複するものであってはならないということ、

それから管理的な活動、株主的な内容、このようなものに関しては、チャージ、賦課してはならないということがある。

それからインドの観点からの課題の一つとして、インドの企業が欠損を起こしている場合に、そこでマネジメントフィーが賦課されている場合には、インドの税務当局はしばしば否認をするということがある。つまり欠損会社についてはマネジメントフィーの賦課が認められないということが一般的である。

また、配賦基準については役務提供量ないし利用量と関連性の高い指標を配賦基準とする方法の方が売上高を配賦基準とする方法よりも好ましいとされている。売上高基準だと、利益の国外流出につながる可能性が高いとみなされる傾向があるようだ。

## 機能リスクの配分と利益の帰属に関する問題 ～無形資産の対価と機能限定法人に帰属させるべき利益の問題～

### 佐藤:

無形資産の対価に関する問題とは、無形資産の所有法人とリスク限定法人、ないし機能限定法人との間において、いかに利益を帰属させるべきかという論点だ。

ロイヤリティの料率を何%にすべきか、と悩んでいる企業の相談をよく受けるが、この場合、ロイヤリティそのものを検証する方法が一つある。

もう一つは機能限定法人、具体的には海外の販売会社であるとか、海外の生産子会社とかに TNMM または CPM を適用して検証をする方法がある。

しかし日々、仕事をしているところでは、当局はロイヤリティの料率自体が妥当か否かというよりも、ロイヤリティを負担した結果としての利益水準がどうなのかということに、より強い関心を示す傾向があるように感じられる。これが事実だとすると、納税者はロイヤリティ料率の分析よりも、利益率の分析に多くの労力を注ぐべきであると考えられる。

**税務当局は比較可能性の高い内部コンパラ以外のコンパラ、すなわちロイヤリティデータベースから抽出したコンパラは基本的に認めない方針であると聞きます。この点、各国での税務調査の事情はどうなっているのか？**

### Jeff Olin(米)

まず一つ目の質問に対する回答だが、アメリカの場合はロイヤリティのデータベースを使うのが一般的だ。つまりロイヤリティデータベースの利用は広く受け入れられ、IRS にとっても受容可能な方法となっている。

米国の法令では、納税者が移転価格を決定する場合にベストメソッドを用いるように求めている。すべての状況を踏まえた上で、最も優れた方法を使うべきだと言っている。ロイヤリティのデータベースから得られる情報よりも、そのほかの方法のほうが優れているということであれば、そちらのメソッドを使うことが要求される。

たとえばわれわれのクライアントの一つに Master Lock という会社がある。これは鍵を製造する会社で、Do it yourself のホームデポタイプの店で販売している。その鍵の価格を 10 ドルとしよう。そしてホームブランドの鍵の価格が 2 ドルだとする。これは前者の価格の中にブランド価値が内在している可能性を示唆している。ブランド価値の大きさは一般的に公開されているロイヤリティデータベースによって検証できる。

それから二つ目の質問だが、アメリカではロイヤリティよりも利益水準を重視するというトレンドは今のところ見られない。

**Rose Zhou (中)**

中国においては、通常、二つの算定法がある。ひとつにはロイヤリティ料率、あるいはロイヤリティ賦課額の合理性を直接検証する方法で、実際の取引において適用されているロイヤリティ料率をロイヤリティデータベースから得られるコンパラブルと比較する。しかしこのやり方を用いる場合に注意する必要があるのは、中国の当局は当面ロイヤリティデータベースから得られるデータをコンパラブルとして認めない可能性があるということだ。近い将来当局がロイヤリティデータベースの利用を始める可能性はあるが、当面はベンチマーキングで利益水準を検証する作業との併用になるものと思われる。

このようなわけで、ロイヤリティデータベースを使った場合には、当局はそのデータベースに自らアクセスするという事はしないので、データの信頼性について納税者に対して細部にわたる質問を行うことになる。よって、ロイヤリティデータベースを使った検証は、一つの方法ではあるが、実務的には当局に対する説明にかなりの時間と労力が求められることを覚悟することが必要になる。これが一般的な方法として認知され、税務当局が自らデータベースを持って交渉に応じるようになるまでには時間がかかるものと思われる。

それから2番目の方法、こちらの方が中国でよく使われている方法だが、ロイヤリティを払ったあとの利益水準を検証するというものだ。これはTNMMによって、はたしてその利益水準が機能リスクに鑑みて受け入れられるかどうかという形で検証が行われる。これは税務当局も含めて、中国では広く受け入れられている。

ただTNMMでロイヤリティの合理性を評価する場合に問題となるのは、欠損法人はロイヤリティを負担することができるかという問題だ。というのはTNMMによる分析の背後にはロイヤリティを払ったあとでも、子会社に業界標準レベルの利益水準が残っていればよいとする発想があるわけだ。欠損法人の場合には、ロイヤリティを払ったあと、子会社になお残っている利益を検証するというのは意味をなさないことになる。利益水準の検証を通じて適正なロイヤリティを測定するアプローチにとってはこれが最大の問題だと思われる。

しかしこれらの方法は、それぞれ制約、限界はあるけれども、移転価格を分析する上で利用していかなければならないものであることには変わりはない。今後の方向性については、当局が移転価格調査の事例を積み重ねるなかで、次第にはっきりしてくるものと思われる。

**Karishma R. Phatarphekar (印)**

インドも中国と似たような状況である。つまりインドの税務当局はやはりロイヤリティデータベースを使用していない状況だ。調査においてはまずどのような無形資産から便益がもたらされているかが検討される。無形資産を利用する権利がインドの企業に与えられていても、それが超過利潤の獲得に寄与していると認められないときは、ロイヤリティが否認される可能性がある。実際にインドではそのようなケースがあった。

それからもう一つは、税務当局は同時に企業グループ内部で行われている国外関連者間取引を詳細に検討している。親会社がロイヤリティを賦課するときに採用されている方針、たとえばアジア太平洋地域のほかの子会社にどのようなロイヤリティを課しているかを見ることによって、グループのポリシーに一貫性があるかどうか、つまり

同じ地域のほかの子会社と比べて、インドだけが高くなっていないかどうかの確認が行われるわけだ。

それからインドにおいて、欠損会社の場合には、ロイヤリティを認めてもらうのはなかなか困難だ。ほとんどの専門家および税務当局が TNMM を使ってロイヤリティを正当化しようとしているわけだから、欠損の場合にはロイヤリティが正当化できなくなってしまうわけである。

### Wendy Nicholls(英)

英国に関しては、米国にかなり似ている。英国の税務当局はロイヤリティデータベースから得られたコンパラブルを見て、これをきちんと尊重するため、それをすぐに否定することはない。当局は実際にデータベースを見るということである。

ただ、ロイヤリティデータベースが尊重されているといっても、これに過度に依存するのは禁物だ。ロイヤリティデータベースに加えて、TNMM なども含めた他のメソッドを使い、ダブルチェックをする必要がある。

以前話題になったチバガイギーのケースでは、インタンジブルに起因する利益は、概ね 75% がライセンシー、残りの 25% がライセンサーに帰属するという見解が示されている。よって、この種の取引が調査対象となった場合には、英国ではその利益配分において、4分の3、4分の1というルール・オブ・サムの計算が使われることになる。

### 佐藤:

TNMM を採用した場合、移転価格の妥当性を利益率のレンジに入っているかどうかということで検証するというのをやる。レンジから外れていた場合に、事後的に価格調整、プライスアジャストメントをするということになる。

ただこのプライスアジャストメントをどのようにするのか。あるいはプライスアジャストメント自体をしていいのかということに気にする納税者が非常に多いように感じる。

また価格調整の金額が所得に対して減算になる場合、移転価格の問題とは別に為替管理の問題で送金が認められないケースもあるように聞いている。

### 機能限定法人について TNMM を採用した場合の価格調整について気をつけるべきことは？

### Jeff Olin(米国)

アメリカ当局は年度末の価格調整に関しては殊更に懸念していないわけで、はたして納税者が年間全体を通して移転価格法令に準拠できているかどうか注目している。しかし納税者としては、期中取引に適用される移転価格自体が法令に準拠したものであって、年間を通じてコンプライアンスが確保されていることがより望ましいと考えられる。年度末の価格調整で全てを解決しようとしても、決算時に十分な時間があるとは限らないし、価格調整のための資金移動が必要な場合、その資金がすぐに利用可能な状態にあるとは限らない。その結果、コンプライアンスが確保できない事態に追い込まれてしまうかもしれない。

よって移転価格の検証は例え TNMM を適用する場合であっても、期末に1度だけ行う価格調整で全てを解決しようとせず、最低四半期ベースでは見てもらいたいと思っている。その上で、期末に再度見直すという形をとれば、コンプライアンスの確保をより無理なく行うことができるだろう。

### Wendy Nicholls(英)

英国では課税当局は、価格調整を期中に行うのか、期末に行うかということにあまり関心を持たない。英国、ヨーロッパでは、移転価格は事後的にはなく事前にコンプライアンスが確保できるように決定するべきと考えられている。

それでも事前に設定した移転価格に調整の必要が生じた場合には、一般的にこれは決算まで待たずに四半期でやるほうが良いと考えられている。できる限り、レトロスペクティブではなく、プロスペクティブに調整したほうが良いということだ。たとえばある四半期について、事前に TNMM で測定したレンジの中に入っていれば良いのだが、そうでなければ、その後の四半期が終わるまで待つのではなく、年度決算に先んじて調整を行ってしまうということだ。

もちろんそれぞれの国によって違う可能性があるのですが、一部これによって相手国との間に緊張が生じる可能性があることに注意する必要があります。

**これも非常に多くの企業が気にしていることだが、ロイヤリティについて、当局が事実上の上限と考えているといわれている料率はあるのか。**

### Rose Zhou(中)

法令そのものにはロイヤリティの上限についての定めはない。だからロイヤリティの賦課あるいは料率に関しては、理論的にアームスレングスである限り、上限は特にないということである。

しかし実務的には納税者の置かれた状況により異なる。場所によって違うわけだ。かなり先進的な地域、例えば上海などの大きな都市においては課税当局が無形資産に関する事案を多く経験しているため、当局がロイヤリティの問題について非常にオープンマインドであることが多く、ロイヤリティの料率についても理解が深いということだ。ハイテクノロジーであるために無形資産の価値が非常に高くなって、ロイヤリティレートがある上限の中に入らない場合であっても、それがアームスレングスであることが実証できれば、それを受け入れてくれる可能性は高いということがいえる。

しかし別のところ、無形資産の事案やロイヤリティというものを長い間あまり経験していないような地域ではなかなかこのようなわけにはゆかない。このような地域では法令というかたちで文書化されていなくても、いわゆるグラスシーリングというようなもので、内部では許容可能なロイヤリティレートの上限を設けているような場合がある。3~5%というのが中国では一番よく見られるロイヤリティ料率だ。5を超えると、あるいは10を超えてしまえば、課税当局はこれを非常に高いものと見なすのが一般的で、ソフトウェアの会社、あるいは非常にハイテクな会社の場合にのみ説明が可能である。これは理論的根拠があるわけではなく、いままでの徴税実務の中で課税当局が培ってきた「相場」ということだ。

さらに加えて、中国ではロイヤリティに関しては登録というプロセスを踏まなければならない。ロイヤリティを中国の子会社に賦課する前に、ロイヤリティの契約を商務

省（MOC）に対して登録しなければいけないということだ。MOCでは輸入あるいは輸出という側面から、本当にこの技術がロイヤリティを払うに値するものか、そしてどのぐらいの額を将来払う予定があるのか。数年後に払う額が合理的なものかということの評価する。

#### **Karishma R. Phatarphekar (印)**

インドでは6カ月前までロイヤリティの上限があり、為替管理の観点から、5~8%がテクノロジー、1~2%がブランドのライセンス料率の上限とされていた。最近この上限がなくなった。政府が撤廃したのだ。

この上限があったときに移転価格の一般的な議論として展開されていたのは、納税者側からは中央銀行からの事前の承認があるので、政府の一部門が既に検証を行って認めた移転価格については、税務当局はこれをアームスレングスとして認めるべきであるという議論であった。

しかしながら税務当局は、この議論を受け入れず、政府が決めた上限は目安に過ぎず、ロイヤリティ料率を5~8%にするのであれば、経済分析をして正当化しなければいけないと主張してきたのである。

**また事実上の上限あるという理由のために、本来あるべき料率においてロイヤリティがチャージできない場合、ロイヤリティをチャージすべき側において、移転価格の問題が起きる可能性がある。**

**このような場合、無形資産保有国で移転価格リスクを軽減するために、何かよい方法、あるいは最低限行っておくことが推奨されることが何かあるのか？**

#### **Rose Zhou (中)**

中国でMOCへの登録以外に考えなければならないのは、最終的にロイヤリティを中国外に支払う際に、通貨当局の許可を受けるために、タックスクリアランスを得ておかなければならないということだ。MOCのほうで既に承認を出していても、税務当局のほうでアームスレングスではないので移転価格について調整が必要であるという結論を出してしまうこともある。

そうすると事前にMOCが了承した条件ではタックスクリアランスが得られないということになるので、このロイヤリティの送金を行うことができない。MOCと税務当局の両方からそれぞれ承認を得て、ロイヤリティをようやく国外に払うことができるわけである。

こういう錯綜した規制の中で移転価格課税のリスクを避けるために申し上げられるのは、移転価格の文書化が有効であるということだ。十分なタックスプランニングを行って、適切なベンチマーキングを行っておくことが、当局との議論に臨むに際して大きな助けになる。少なくともこれがあれば、正しく賦課しているということも、それについてのベースがあるということも主張することができる。取引条件をサポートするような資料があれば、MOCとの話し合いでも、あるいは税務当局との話し合いでも拠り所とすることができるわけだ。これがまさにロイヤリティに関する移転価格課税リスクを軽減する上で最もよい方法ではないかと考える。

**Karishma R. Phatarpekar (印)**

リスク軽減は、どれぐらい文書化がうまくできているかということではないだろうか。無形資産からの便益と、それから経済分析がどれぐらい整っているかということ、これがちゃんと整っていれば、ロイヤリティにおいてもリスクをきちんと低減することにつながるであろう。

## 移転価格課税を受けた場合

### 佐藤:

移転価格課税を不幸にして受けてしまったという場合、いかに救済を受けることができるかという論点に移る。

わが国では移転価格課税を受けてしまった場合、相互協議を申し立てる。国内救済手続きとしては、異議申し立て、国税不服審判所への不服審査の請求、訴訟という方法がある。

### 課税当局の相互協議(MAP)への取り組み状況はどうか? 合意に至るケースが多いのか?

#### Jeff Olin(米国)

まず相互協議 (MAP) だが、さまざまな種類の二国間の租税条約があり、その条約の下で MAP のプロセスもうまく機能している。時間と労力がかかるが、相互協議をすることによって二重課税を排除し、二者間の問題を同時に解決することが可能だ。

それに加えて、たとえば APA (Advance Pricing Agreement) を結ぶというのも一つの方法だ。この事前確認というのは費用負担が大きくなる可能性もあるが、IRS は APA の対応能力を充実させてきているといわれているので、APA の処理が迅速に行われる可能性もあり、二重課税排除のための方策として、有効性は更に増しているのではないかと思われる。

#### Rose Zhou(中)

中国において MAP は非常に奨励されていて、MAP の手続きを法令の中にも入れている。つまり、中国は法令によって MAP を正式の手続きとして認めているということだ。

さらに加えて、中国は日本と MAP があり、いくつかの成功例がある。この分野ですでに経験を積んでいるということだ。これは最近、私がかかわったケースだが、租税条約の当事国に課された一つの義務として納税者の二重課税を回避させたという事例だ。もちろん作業負担は軽くないのだが、納税者がこのような権利を持っているということを認めているわけで、ほかの国で支払い過ぎた税金に関しては還付する用意があるということも確認できた。

#### Karishma R. Phatarphekar(印)

インドの観点からコメントをする。第 1 部のプレゼンテーションでも申し上げた通り、現在アメリカ、イギリス、ドイツと MOU (Memorandum of Understanding) を結んでいるが、インド政府は MOU を今後多くの国々と結んでいこうと考えている。そうすることによって相互協議を進めていこうとしているわけである。

MAPで権限のある当局はニューデリーにある。このMAPを担当しているコミッショナーはいままで移転価格のケースを承認した経験を持っている人なので、勢いがついてきており、移転価格に関する相互協議が今後どんどん増えていくと考えられる。

#### **Wendy Nicholls(英)**

英国のMAPの手続きについてだが、英国の税務当局はいま自らが Treaty partners として条約相手国から好まれる当事者となろうという姿勢を打ち出そうとしている。移転価格に関してはMAPを重視する姿勢を示して、その中で新しい慣行、プラクティスのステートメントを出している。これは覚書で、いかにMAPに対処するかということを示すものだが、新しいものはまだ草案の段階だ。

しかし基本的にMAPは、他のスピーカーも述べたとおり、時間がかかるということが問題だ。それからまた非常に多くの耳目を集めた失敗例もある。しかし通常はうまくいって、問題が解決できて、二重課税が防止されるということが多いわけである。

ただ注意すべきは、英国はどのような取引側に立っていても、OECDのガイドラインにきちんと従っているということを誇りにしているということだ。そのひとつの現れが、アームスレングスの結論を明確にしているということだ。たとえば外国税務当局がOECDガイドラインから外れたかたちで更正を行ったということであれば、これは当局者のレベルで議論する。完全な救済を日本で得ても、最終的にはやはり当局者間における合意が必要になってくる。

#### **国内救済手続きとしてどのようなものがあるか？**

#### **Jeff Olin(米国)**

調査で和解という方法がある。これが移転価格関係では主要な解決策だ。これがより高いレベルになった場合には不服申し立てを行うこともできる。不服の段階で和解をするほうが、調査の段階で和解をするよりも、経済的に合理的なアプローチと考えられている。そしてその先に当局者による協議、相互協議が位置付けられている。

そしてその上で租税裁判所に持っていくことも可能である。IRSを訴えることができるわけだ。税金を払った上で、リファンドを求めるための訴訟を連邦裁判所に起こすこともできる。つまり一番安くつくものから、一番お金がかかる方法、時間がかかるものまで一連の方法が揃っているということだ。

#### **Karishma R. Phatarphekar(印)**

まずコミッショナーへのアピール、申し立てがある。しかしこれはそれほど効果のあるものではない。というのも多くのケースにおいて、合理的な救済がより高いレベル、つまり裁判所もしくは租税裁判所で行われる傾向があるから、納税者はこちらの方法を選択する傾向があるのである。

もう一つの方法としては、紛争解決パネルだ。これは新しくつくられた救済方法であり、ここを通して国内の紛争を解決することが可能になった。

**Wendy Nicholls(英)**

5年前に英国の税務当局が訴訟における基本姿勢を打ち出した。これは非常に強硬な姿勢といえるもので、もし納税者が合意しないということであれば交渉はしない、最後まで戦うという趣旨のことが表明された。非常に闘争的なアプローチを表明したということだ。しかし税務当局は、最近、これをまた緩めた。数年前は厳しくて、原則あきらめないということだったのだが、いまは調査官と交渉、ディールをやるということで改善している。

ほかの救済手続きとしてあり得るのは、多くの大企業に対して顧客リレーションマネージャーを置くようになったということだ。この名前から分かるように、税務当局は納税者をカスタマーとして見ているということだが、Customer Relation Manager (CRM) は税務当局の代表として、納税者の適正な納税を支援するという任務を帯びている。問題があれば、納税者は、たとえば法人税であっても、VATでも、どういう税目であっても、CRMを通じて税務当局とのコミュニケーションを行うことが可能である。これは英国の税務当局の様々な変化のなかでも重要な改革の一つだと思われる。

**訴訟については課税当局と納税者の勝訴率はどうか？****Jeff Olin(米国)**

IRSを相手取って勝つというのは、ザイリンクスでも、ベリタスでも勝っていることから、可能性があるということはいえる。ただ訴訟は時間という意味でも、お金という意味でも、かなり高くつくため、なるべくそれを避けるのが理想だ。裁判に勝つ見込みがある場合でも、その前の段階で和解するほうが良い場合もある。

先ほど納税者が勝訴した例を二つ提示した。ザイリンクスとベリタスはIRSを打ち負かしたわけだ。IRSの更正金額が大きければ大きいほど、裁判で勝てる見込みは高くなる。アメリカでは更正金額が大きいほど、その行政権限の発動が恣意的で気まぐれで不合理だと認められる可能性があるため、IRSがとんでもない更正をかけてきたら、そのときは法廷で勝てる可能性が高いと見ていいだろう。合理的な更正だったら、そういうわけにはいかないかもしれないが。

**Rose Zhou(中)**

控訴手続きに関しては、通常は申し立てを行うが、この申し立てはより高いレベルの行政組織に対して当局を訴えるということだ。

そしてもしこの申し立てがうまくいかず、納税者がその結果に満足しないということになると、そのあとこのケースを人民裁判所に出して、税務当局に対して訴訟を起こすことが可能だ。

しかしこうした手続を移転価格問題に関して行うことは非常に稀である。理由は、すべての移転価格課税のケースに関しては集中的にSATに登録されていて、当局で最も高次の行政組織が最初から一つのケースについて最終的決定を行うために関与しているからだ。したがってより高次の行政組織に申し立てても、そこでは当該事案の取扱いについてはすでに決定済みということになるので、もう申し立てる相手がいなくなるということになる。これがこの申し立てという手続における問題ということになる。

それから訴訟に関して、あるいは法廷でどういう議論が行われるかということだが、もちろん手続的にはできる。でもやらないことを勧める。当面の中国の環境、文化ということを考慮すると、当局が当局を守るという文化がある。お互いに守り合っていて、相手に対して共同して対処するということがあるため、ほとんどの場合裁判所の判事は税務当局の行った決定のほうを支持するだろう。勝訴する可能性は極めて低いわけだ。

仮に移転価格問題に関して勝訴したとしても、それ以外にも毎日、VAT（付加価値税）、事業税、あるいは所得税に関する問題もあるわけだから、訴訟によって税務当局との仕事を非常にやりにくくしてしまうよりも、交渉によって解決を図るほうが良いと考える。当局とよい関係を築くというのが重要である。リスク管理と入念なプランニングによって、事前にリスクを防止し、極端な手続き、たとえば申し立てや訴訟はなるべくやらないほうが良いというのが、私からのアドバイスである。

### **Karishma R. Phatarpekar (印)**

インドにおいては納税者の勝率はコミッショナーレベルではそれほど高くはない。しかし租税裁判所のレベルになると、勝率は納税者のほうが高いと言える。

## **2 重課税を回避するため実際に納税者によって採用されることの多い方法は？**

### **Jeff Olin (米国)**

世界的なシステムで外税控除というものがあるので、そのシステムを使って外国税金控除をして、アメリカで税金を払う、もしくは外国で払うことで二重課税を排除する、回避するという方法がとられる。

二重課税が実際に発生した場合には、当局者による協議、つまり相互協議にかけることによって、二重課税を排除し、それぞれの当事者に対する租税負担の割当てが適正であるということを担保するという手続きがとられる。

### **Rose Zhou (中)**

中国では訴訟を避けるとしたら、MAPまたはAPA（事前確認）のみが現実的な選択肢ということになる。

いま日中間で多くのバイラテラルAPAが行われている。そしていくつかの事例、例えば最近自動車業界において注目を集めた事案などでは、大きな成果が報道されている。

### **Karishma R. Phatarpekar (印)**

二重課税を回避するために、すでに多くの多国籍企業はインドの税務当局が大変アグレッシブであるということを認識しているため、同時文書化の取組みを進めている。つまり移転価格分析を帳簿を締める前に用意して、もしも調整が必要だということになれば、それはその帳簿の中でできるようにする。税務申告書でやるのではなくて、帳簿の中でやることによって、二重課税を回避しようとしている。

もちろんより大きな納税者にとって唯一の方法は、MAP（相互協議）しかないという場合も当然ながらある。

### Wendy Nicholls(英)

英国の税務当局は多国籍企業のビジネスを助けたい、そして障害になりたくないという基本姿勢を有している。また英国はいろいろなかたちでヨーロッパへの入口であり、そのステータスを維持しようと努力をしている。だから、英国の税務当局は、多国籍企業の二重課税の防止・回避を図ることを含めて、納税者をできるだけ良い状態に置くという目的で、仲裁と調停にも努力している。調停者は、様々な問題があっても、カウンセリングを通じて和解させるよう努めている。相互に合意ができるような状況をつくりあげる、争議を裁判所まで持ち込まないよう、事前努力をしている。

それからもう一つ、APA（事前確認）に関する新しいステートメント・プラクティスが11月に出てくることになっている。実は英国はAPAについて、過去において、評判が悪く、納税者がAPAに入ることは非常に消極的であった。

以前のステートメントでは、APAに関してはバイラテラルなものだけを取り扱うと説明していた。日英であれば、両方の税務当局が関与するということが、新しいステートメントでは、ユニラテラルなAPAも考慮すると言っている。納税者を不確定な状況に置かないという方向においてこれは非常に良いことである。将来、争議を解決するためのハードルが低くなったということだと思われる。

## 参加者からの質問

### 質問 1

無形資産についてだが、商標とか、ブランドとか、いわゆるマーケット・インタンジブルといわれるものの取り扱いについて、たとえば商標権の法的な所有は親会社が行っているけれども、それを使って子会社がほかの国でビジネスをしているという場合がある。

日本の移転価格税制の中では、商標権の経済的所有権という概念があつて、法的には外国の親会社はその所有権を持っているが、経済的には日本の子会社はその価値を増加させることに貢献しているので、あまりロイヤリティを払わなくてもいいのではないかと考えを課税当局がとることもある。

それぞれの国で無形資産の経済的所有権というような概念があるのかどうか、教えていただきたい。

### Rose Zhou(中)

中国では経済的な所有とか、法的所有といった言葉はない。規制の中にこういう言葉が書いてあるわけではない。しかしほかの言い方をすると、実際に形式よりも実質ということがあつて、中国の税務当局が注目しているのはやはり実質であつて形式ではないということだ。

中国で起こった非常に有名なケースとして、中国と米国の間の二国間の APA における事例がある。その事案における納税者はとても有名なスーパーマーケットで、支店を中国で開店したいと考えていたが、米国の会社がブランド、商標を所有しており、またすべての店舗運営ノウハウは米国の会社が持っているため、すべての超過利潤については、米国の会社に帰属させるべきであるというのが納税者側の主張の骨子であつた。

しかし、中国の税務当局は、「ブランドあるいはトレードマークに関する所有権については認めるが、中国側にマーケティングのインタンジブルの所有権を帰属させるべきである。すべての事業モデルは中国市場に合わせて現地化した上で適用する必要がある。たとえば中国のリソースを使うサプライヤーや顧客は中国に存在するわけで、中国特有の商習慣や市場特性がある。事業に成功するためには、これらの中国特有の要素に事業運営を適合させる必要がある。中国特有の商習慣や市場特性への適合を図る過程の中で、中国側においてあるローカルな無形資産が形成されるはずである。よって、ブランドや商標は法的に中国で登録されたことがなくても、中国の事業体は超過利潤の一部を所有する権利がある」としたのであつた。

この事案において、中国の税務当局はいかなるかたちでマーケティングのインタンジブルを捉えているのか、ということが端的に表明されている。いわゆる形式よりも実質が非常に重要ということだ。

**Wendy Nicholls(英)**

英国に関しては、経済オーナーシップを法的なオーナーシップから分けて考えることがある。たとえば、日本の企業のほうが金額的にインタンジブルに対して貢献している。すなわち、単にあるパーセンテージの利潤をマーケティング活動に割当てているだけではなくて、通常の額よりも多くの利潤を割当てている場合、英国は日本がインタンジブルな価値に貢献したと認め、マーケティング無形資産に対するロイヤリティを払う必要がないとするかもしれない。

しかし一つ注意しなければいけないのは、商号は会社の名前でもあるということだ。その場合は慎重に考えなければいけない。欧州の国の一部では、自分の名前を使うためにロイヤリティを払うというのは許されないと考えるところもある。しかし一般的に言えば、経済と法的なオーナーシップの分離というのは英国においてもありうるということだ。

**Karishma R. Phatarpekar(印)**

インドでも経済的所有権という概念はあるが、1点だけ非常に重要な項目をポイント解説したいと思う。

マルチスズキの事案において裁判所は、インドの会社は、そのブランドネームを使わなければいけないという義務があった場合、インドの会社がブランドネームを開発するためにお金をかけていたとすれば、ライセンスがオプションではなくて、義務的だった場合には、インド側にマーケティング無形資産の経済的所有権が発生すると判示している。

多くの企業、たとえばジョンソン・エンド・ジョンソンといった製薬会社や醸造会社も、マーケティング無形資産の問題に直面している。現在インフォーマルで、私の知っているだけで、税務当局がマーケティング無形資産の吟味・精査をしているのが20~25社あるから、ここは税務当局が重視している分野であることは間違いない。

**質問2**

中国に限った質問になるが、セミナーの中で、中国の子会社という言い方をしていた。実際に中国独自で投資した場合と、現地と合併した場合で、移転価格に対する考え方が現地の当局で変わってくるということはあるのか。

**Rose Zhou(中)**

中国には様々な投資形態がある。代表的なのが合併と、あるいはウッフィーという Wholly Owned Subsidiary、日本の会社の100%所有子会社だ。法律的には国内の会社、本当に純粋な中国の会社、あるいは外国の外資企業、すべてのエンティティが同じ移転価格の規制下に置かれる。この移転価格規制は、中国のすべての事業体、すべての関連企業間の取引に適用される。

ただ現実的には、税務当局の調査には異なった態度が見てとれる。100%日本の子会社だった場合の方が、合併の場合よりも厳格な調査が行われるというのが一般的なイメージの様だが、現実とは逆だ。

税務当局は100%外国資本子会社の損失であれば、外国資本が自らの投資資金を失ったという意識を持つ。しかし合弁の形態をとっている場合、外国のパートナーとともに中国のパートナーも投資資金を失っているわけで、移転価格の問題が中国からの資金の流出につながっているという問題意識を持ちやすいようだ。このため、中国の税務当局は、むしろ合弁のほうに特別の関心を払うというのが我々専門家の認識だ。

### 質問3

**中国のマネジメントフィーとサービスフィーについて、たとえば経営指導\*料などはアメリカと中国を見ると、いま日本では国税が指導料を取れと言っているみたいなのですが、そのような概念というか、こちらからチャージすることはできるのでしょうか。**

\*ボードミーティングなどで、中国のマネジメントにアドバイスする。それからほかの外国に提供するという意味での「指導」について。

#### Rose Zhou(中)

本社がこのようなマネジメントフィーを賦課するということは自然なことだし、よくあることだ。ただこういった移転価格に関しては、多くのグレーエリアがあり、あまりはっきりしない。たとえばどうやってストーリーをパッケージして、そのストーリーを中国の税務当局に説明するか、非常に説得力のあるかたちでやるということだ。説明するときにはサポート資料をもって説得をする。これがやはり移転価格についての重要なプロセスになるわけだ。

中国ではマネジメントフィーについて制約があり、損金としては否認されてしまうという状況があるから、すべてのサービスを異なるかたちでパッケージ化しなければならない。

すべてのサービスをその内容がイメージできるように、できるだけ具体的に記述することが重要だ。たとえばボードミーティングの費用を中国子会社に対して賦課する場合、ボードミーティングが日本で行われるということだけでは足りない。どのようなことについてボードミーティングで決定するかについて、具体的に示すことが必要だ。企業に関する全体の戦略を決めるとか、非常に重要な決定を中国の会社について行うとか、こういうものをサービスとして、契約の中でリスト化しておけば、これによって、なぜこれが中国のプラクティスに価値を与えるかということが正当化できる。またこのサービスが単にマネジメントフィーのアロケーションだけではないということがわかるわけだ。

具体的に列挙されたサービスをパッケージ化することによって、中国の税務当局が理解しやすいようにするわけだ。サービスの性格と内容を具体的に定義し記述することが重要だ。

中国におけるIGSの問題はケース・バイ・ケースなので、一般論として正しい回答はないのだが、それぞれのケースにおいて何らかの解決法はあるということだ。サービスをリスト化して、国外にお金を支払う方法はあるはずである。

This Grant Thornton Taiyo ASG Tax Corporation document is based on general concepts and terms is not a comprehensive analysis of the subject matters covered, and may be subject to change in part because any existing or proposed accounting and other literature summarized herein may be amended or may change before it is issued in final form. The views and interpretations expressed in the document are those of the authors, and the document is not intended to provide accounting or other advice or guidance with respect to the matters covered. All relevant facts and circumstances, including the pertinent authoritative literature, need to be considered to arrive at conclusions that comply with matters addressed in this document. Accordingly, this document should not be used as a basis for any decision or action that may affect your business. Grant Thornton Taiyo ASG Tax Corporation, its affiliates, and related entities, shall not be responsible for any loss sustained by any person or entity relying on this document. For additional information on matters covered in this document, contact your Grant Thornton Taiyo ASG Tax Corporation adviser.



**グラントソントン太陽ASG税理士法人**  
**[www. gtjapan.jp/](http://www.gtjapan.jp/)**

©2010 Grant Thornton Taiyo ASG Tax Corporation. All rights reserved.

Grant Thornton Taiyo ASG Tax Corporation and Grant Thornton Taiyo ASG Inc. are member firms within Grant Thornton International Ltd ('Grant Thornton International').

Grant Thornton International and the member firms are not a worldwide partnership. Services are delivered by the member firms independently.