

国税庁 「租税特別措置法関係通達（法人税編）」及び「租税特別措置法関係通達（連結納税編）」の一部を改正する案並びに「移転価格事務運営要領」（事務運営指針）及び「連結法人に係る移転価格事務運営要領」（事務運営指針）の一部を改正する案に対するコメント

国税庁は、平成 22 年 7 月に行われた OECD 移転価格ガイドラインの改定等を踏まえ、法令等が改正されたことから、その明確化を目的として、平成 23 年 8 月 12 日、標記改正案を公表した。

経理委員会では、これに対し、OECD 移転価格ガイドラインの改定内容を十分に反映させるため、規定のさらなる明確化および移転価格算定における納税者の負担軽減を求めるとともに、事業再編や無形資産といった今後の対応が必要となる事項についての意見を取り纏め、平成 23 年 9 月 9 日、国税庁に提出した。

---

2011 年 9 月 9 日

国税庁 調査査察部 調査課 国際情報第二係 御中

社団法人 日本貿易会  
経 理 委 員 会

国税庁 「租税特別措置法関係通達（法人税編）」及び「租税特別措置法関係通達（連結納税編）」の一部を改正する案並びに「移転価格事務運営要領」（事務運営指針）及び「連結法人に係る移転価格事務運営要領」（事務運営指針）の一部を改正する案に対するコメントについて

拝啓 時下益々ご清祥のこととお慶び申し上げます。

8 月 12 日に貴庁より公表されました掲題改正案につきまして、当会において検討致しました結果、下記の通り意見を提出させていただきますので、今後の審議においてご配慮頂きたい、宜しくお願い申し上げます。

敬 具

記

## 1. 最適法

### ・事務運営要領 1-1 等

「基本三法」が優先適用されることでは必ずしもなくなった中、OECD 移転価格

ガイドラインにて用いられている「伝統的取引基準法」という名称に統一して頂きたい。

#### ・事務運営要領 3-2

事務運営要領 3-2 (独立企業間価格の算定における基本三法の長所)における「再販売価格基準法又は原価基準法の適用における」比較可能性が十分であるとき (はそれらが最適法である。 ) 」と、OECD 移転価格ガイドラインパラグラフ 2.3 における「 (伝統的取引基準法と取引単位利益法が) 同等の信頼性を持って適用可能な場合には (伝統的取引基準法の方が取引単位利益法よりも望ましい。 ) 」とは完全に同義となっていないように読める。

「再販売価格基準法又は原価基準法の適用における」比較可能性が十分あり、かつ、取引単位利益法と同等の信頼性を持って適用可能であるとき (はそれらが最適法である。 ) 」と、OECD 移転価格ガイドラインパラグラフ 2.3 の表現に合わせて頂きたい。

#### ・参考事例集

OECD 移転価格ガイドラインパラグラフ 2.8 では、「移転価格算定方法の選択は常に個々の事案に最も適切な方法を見出すことを目指すべきであるというパラグラフ 2.2 の指針は、個々の事案において、最も適切な方法の選択に辿り着くのに、全ての移転価格算定方法の詳細な分析又は検証を行うべきであるということの意味するものではない」とされている。比較可能性の高い方法の選定に至るプロセス及び検討結果の保管等が、納税者にとって過度な負担とならないよう、参考事例集の中で同ガイドラインパラグラフ 2.8 の内容について言及して頂きたい。

## 2. 比較対象取引

#### ・措通 66 の 4 (3) -3

#### ・参考事例集【事例 1】

旧通達 66 の 4(2)-3 と同様の意味と解されるが、新通達 66 の 4(3)-3 では表現に『諸要素等』、『無形資産等』、『政府の政策等』のように『等』という言葉が追記された。これらの要素が『限定列举』ではなく、あくまでも代表的なものとしての『例示列举』であり、個別具体的な事案の性質を検討すべきとの趣旨と解される。

この点、参考事例集上は『その他特殊状況』という『要素』が明示的に示されており、この趣旨を通達上でも明示的に示して頂きたい。また、参考事例集上の表現の一部で通達を引用する上で『諸要素等』との文言を使用せずに『諸要素』とあたかも限定列举的な記載となっている箇所があり、こちらも修正して頂きたい (参考事例集：【事例 1 (解説 2/3/4)】)。

類似性の判定要素に「(4)市場の状況」が挙げられており、加えて同 (注) 2 において具体的考慮材料も明記されているが、国境を越えた市場も対象として含まれて

いるのか、すなわち比較対象企業に国外比較対象を含んで良いか不明確。

OECD 移転価格ガイドラインパラグラフ 3.35 においても比較可能性の 5 要素を満たす場合には使用が認められるとなっていることから、同措通において明記願いたい。

#### ・措通 66 の 4 (3) -4

何をもって幅の信頼性があるかを比較対象取引の選定手続き上明確にするためにも、OECD 移転価格ガイドラインパラグラフ 3.57～3.62 にて議論されている通り、統計的手法を用いることを許容することを明記して欲しい。

同様に OECD 移転価格ガイドラインパラグラフ 3.79 にて記載されている通り、幅の信頼性を向上させる複数年度データと平均の使用を認めて欲しい。

### 3. 取引単位営業利益法

#### ・措通 66 の 4 (6) -1

措令 39 の 12④四において、取引単位営業利益法の PLI として売上高営業利益率とフルコストマークアップに加え、「準ずる方法」が認められているが、「準ずる方法」として OECD 移転価格ガイドラインパラグラフ 2.100～2.102 にて認められている Berry ratio の使用を認めることを明記願いたい。

その際、法令レベルでの改正も併せて検討頂きたい。

### 4. 事業再編（今後の対応）

OECD 移転価格ガイドラインの改訂の大きな柱である『事業再編（Chapter9）』について、国内法令に組み込まれていないことから、通達及び事例集の何れにも言及が無いことは理解する。一方、この状態は本邦税法上に、同ガイドラインの『事業再編』の趣旨・理念が取り込まれていないものであり、大きな問題と考える。

昨今のグローバルな経済環境の変化を踏まえ、活発化している国境を越えた事業再編に対応しようというものである。日本を取巻く環境も正にかような状況であることから、本邦税法上も十分に検討された上で、納税者にとって予見可能性の高い法令・運営要領等を作成する必要があると思われる。

有識者のみならず経済界の意見を十分踏まえた上で検討頂きたい。

主たる項目は下記の通り。

- ・ 『リスクに関する特別の考慮』（special consideration）は、移転価格上、極めて重要な概念であり、同ガイドラインの趣旨を適切に反映して頂きたい。
- ・ 機能（Function）を説明する際、この要素としてリスクについて勘案するという表現方法を同ガイドライン上も取っているものの、あたかも並列的なものという建付けを取っているわけではなく、『リスク』、『資産』、『それ以

外の機能』は明示的に区分けがされて考慮されるべきと考えられるが、国内法令上の取扱いとして、このような『リスクに関する特別の考慮』に関する考え方が取り入れられないことで、『リスク』、『資産』、『(その他の)機能』というものが混然一体に取扱われないようにして頂きたい。

- ・ 移転された事業価値の概念やロケーション・セービングの帰属等、再編前後の関連者間取引の報酬に係る項目についても網羅的に記載して頂きたい。

## 5. 無形資産（今後の対応）

- ・ 措通 66 の 4 (3) -1
- ・ 措通 66 の 4 (3) -3
- ・ 参考事例集【事例 8】

措通 66 の 4(3)-1 における『法人及び国外関連者が無形資産を用いることにより独自の機能を果たしている場合』の『独自の機能』との表現については、OECD 移転価格ガイドラインの表現に合致しているが、そもそも当該無形資産の取扱いについては、OECD で見直し中であり、これとの整合性を取るよう運営して頂きたい。

措通 66 の 4(3)-3 において比較対象取引の選定に当たって検討すべき要素として無形資産に関する注記を行っているが、OECD における今後の協議を踏まえ、無形資産の定義の見直しを行って頂きたい。

現行の通達上は、『従業員等の活動等を通じて蓄積されたノウハウ等』も無形資産に含まれるが、OECD 移転価格ガイドラインでも法的な形式を尊重している点や、無形資産が『法律上の所有者』でない場合には特別な困難な問題が生じるとしていることも踏まえ、予見可能性がある通達等を期待したい。

以 上