

国外関連者への役務提供は5%のマークアップが必要なのか — 移転価格の事務運営指針の改正

税理士 高山 政信

〔事例〕

A社は、製造業を業とする内国法人である。A社は、アジアを中心に製造及び販売拠点を展開し、それぞれの現地法人はA社が100%出資する現地法人としている。A社は、それらの国外関連会社を管理するために国際部を有している。

平成30年2月23日付で移転価格事務運営要領が改正されたようだが、当社にとってどのような影響があるのか。

〔ポイント〕

- 1 我が国の移転価格税制の概要
- 2 事務運営指針の位置づけ
- 3 今回の改正の内容
- 4 今後の方向性

〔検討〕

1 我が国の移転価格税制の概要

国外関連者間との取引については、独立企業間価格で算定することを要求しており、それによっていない場合には、当該取引は、独立企業間価格でされたものとして課税関係を律するものである。この独立企業間価格は、棚卸資産等の譲渡だけでなく、無形資産の譲渡や役務提供についても独立企業間価格で算定されることを求めている（措法66の4から措法66の4の5）。

2 事務運営指針の位置づけ

移転価格事務運営指針は、正式には、「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）」をいい、移転価格税制の執行の全般についての取扱いを定めたものである。国税庁長官が、各国税局長宛てに、「標題のことについて、別添のとおり定めたから、これにより適切に実施されたい。」と記されているとおり、本来は、課税当局の職員の事務運営上の指針を示したものであるが、他方、この事務運営指針を遵守していれば、税務調査の段階では、当該職員等の調査が要求している水準を満たしていることとされるため、非違等の指摘を受けないものと解されている。したがって、当該事務運営指針を遵守することは、税務職員だけでなく納税者にとっても重要なものと言えることになる。

この事務運営指針は、次のとおり構成されている。

第1章 定義及び基本方針

第2章 国別報告事項、事業概況報告事業及びローカルファイル

第3章 調査

第4章 独立企業間価格の算定等における留意点

第5章 国外移転所得金額等の取扱い

第6章 事前確認

第7章 日台相互協議指針に定める相互協議が行われる場合の取扱い

以上のほか、別冊として「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」が用意されており、事例1から事例28までの各種の事例で当局の考

え方を示しており、また様式集として、移転価格関係の各種の届出書も用意している。

3 今回の改正の内容

今回の改正では、字句の修正等を含めて多岐にわたり改正されているが、注意すべき改正は、次のとおりである。

(1) 役務提供の独立企業間価格

役務提供に要した費用に5%を乗じた金額を加算した金額を対価としているときは、その対価の額を独立企業間価格として取り扱うこととなった(事務運営指針3-10(1))。この簡易な方法は、国外関連者を管理している国際部等の役割が国外関連者のバックオフィス業務を分担している場合を想定しているようであり、サービス業そのものとして付加価値の高い業務をしている場合、例えば、コンサルタント業務は、当然、この取扱いの適用はないことになる。

なお、事務運営指針3-10(2)の「本来業務に付随する」役務提供については、今回の改正においても、5%のマークアップは求められていない。

(2) 株主活動の明確化

内部統制報告制度の対応として親会社が専ら自らのために国外関連者の株主又は出資者として、その財務報告に係る内部統制を行う場合又は銀行規則に係るガバナンス活動を行う場合は、株主活動に該当することが明確化された(事務運営指針3-9(3)ト)。

(3) 事前確認の申出との関係

現行の事務運営指針では、「事前確認に係る手続が行われている間は、確認対象年度に係る申告の内容については調査を行わない。」とされていたが、これは、①当該法人が事前確認の申出の取下げを行うまでの間、②所轄税務署長が当該法人に対して事前確認を行う旨を通知するまでの間、及び③所轄税務署長が当該法人に対して事前確認を行うことができない旨を通知するまでの間をいうこととされている(事務運営指針3-22(3))。

最近では事前確認の実績のない国との事前確

認を希望する納税者が増加しているが、こうした国との事前確認には相当の期間を要することとなっており、事前確認に係る手続きの見直しがされており、事前確認の申出について申出の提出期限の翌日から3年を経過しても相手国において申出が収受されていない場合は、申出の取下げ又は相互協議を伴わない事前確認のいずれかを選択するのか法人から聴取し、聴取の日の翌日から3月を経過するまでに法人から回答がない場合には、事前確認を行うことができない旨の通知を行うこととなっている。したがって、この場合、通知後は、事前確認にかかわる手続が行われていないことになるので、当該法人の確認対象事業年度とされていた各事業年度に係る申告について、調査が行われる可能性があることが明確化された。

4 今後の方向性

今回の改正によりバックオフィス業務についても、総原価をそのまま国外関連者に請求していたものが、総原価に5%の利益を加算したところで請求しなければならないことが明確化されたことになる。

これは、バックオフィス業務を専門とする企業の営業利益率が5%であることになる。現状でも、多くの日本企業の本業でも営業利益率が5%に達しない企業が大半であることを考慮すると、過大なマークアップ率であるとの非難が予想される。

また、国外関連者が日本の親会社等によって国内で立替払いした資金を日本の親会社等への海外送金が、現地の外貨規制を受けて、税務当局からなかなか送金の許可を得られていない現状を考えると、当分の間、関係各国との間で軋轢が生じる可能性がありそうである。

この改正は、本年1月に出された「タックスヘイブン対策税制のQ&A」とともに、課税当局による国際課税分野における課税強化の表れと受け取られるものと思われるが、国外に進出している企業にとっては、今後も移転価格の事務運営指針の改正にも十分に注意する必要があることになる。