

論 説

主要アジア各国の移転価格税制等とその執行の現状

大東文化大学環境創造学部教授

宮 地 秀 門

目 次

はじめに	21
主要アジア各国の移転価格税制等	21
1 中国	22
2 インド	25
3 韓国	29
4 マレーシア	32
5 台湾	35
6 タイ	38
7 ベトナム	41
まとめ	42

はじめに

中国では 2001 年の WTO 加盟と前後して、日本からの投資の過熱的状況が続いている。投資内容は、従来の低人件費をアテこんだ製造業進出というタイプから、今後 2008 年の北京オリンピックにかけて目覚ましい発展が予想されている中国国内の市場を睨んだ進出や、国際優良企業の世界戦略の中での生産基地としての位置付けとそれに基づく投資に、大きく変わってきている。

また、1997 年の通貨危機から財閥解体・規制緩和等により苦難から脱却し半導体関連電子産業では日本企業を凌駕するほど経済再生が進んできている既 OECD 加盟国の韓国、経済が安定的に伸びている台湾、市場経済移行がスムーズに進み経済発展が目覚ましいベトナム、著しく外資参加が進む高い経済成長率のマレーシア、たくましい個人消費に後押しされて順調な発展のタイ、そして 21 世紀の大国といわれ経済発展が世界の注目を浴びている BRICs の一角であるインド、及びこれら以外の国を含めたアジア経済と日本との関係はきわめて重要になってきている。

一方、そのような状況下、日本企業の海外進出を悩ます問題として、最近、大手会計事務所主催の日本企業向けセミナーラッシュとなっている移転価格課税を中心とする国際課税問題があり、アジア地域での事業展開上、税務調査による追徴圧力やそれにより生じる二重課税問題に神経を尖らせていかざるをえない状況になってきている。また、これら地域は日本より法人

税実効税率が低いいため、移転価格課税を中心とする国際課税の制度や執行が日本以上に強くなれば、日本本社より現地子会社等に優先して法人所得を付ける傾向となり、日本本社の法人税納付が減少すると危惧され、日本の国税庁もアジア各国の移転価格の動向を注視しなければならないであろう。

そこで、「Tax Management Transfer Pricing Report 2005 年 1 月 19 日号」The Bureau of National Affairs 発行の記事を中心に、末尾の参考文献・資料及び関係者へのヒアリングによる補足説明を加え「主要アジア各国の移転価格税制とその執行の現状」と題して、レポートを以下のとおりまとめてみた。なお、できるだけ 2005 年 1 月 1 日現在の内容となるように努めた。

**主要アジア各国の移転価格税制等
(概要)**

最近アジア地域において移転価格事案が拡大している。移転価格執行体制の整備状況は、まだ数カ国という状況であるが、国際間の関係会社間取引やクロスボーダー取引から生じた問題について多くの税務当局の関心が高まってきているのは明確である。これは、移転価格調査件数の増大、事前確認制度(Advance Pricing Agreement 以下 APA)を選択する有利さの税務当局による提案、税務調査官による資料要求等の執行強化、及び税務調査官が移転価格事案に対する調査経験を積んできていること等の事実から、裏付けられている。

しかし、移転価格法制の普及にはバラツキがある。各国とも同税制に対するコンプライアンスと執行に独自のスタンスをとっているようであり、納税者としても異なった対応が要求されている。

中国と韓国は、日本と同じように移転価格の専門官、並びに政府のデータベースや APA を揃えた充実した移転価格執行体制を敷いている。しかし、これら 3 カ国とて税制や執行において各々異なった特徴や方針を持っている。

インドは、2001 年に移転価格税制を導入し、税務調査を 2002 年に始めている。

マレーシアとタイの両国は、移転価格に関する納税者との協議と納税者からの移転価格資料の分析、および移転価格を担当する税務職員の養成を積み重ねてきており、今後、今以上の強烈な移転価格調査プログラムを開始することが予測されている。

ベトナムは、2003 年に改正した移転価格規則により、調査を開始しようとしている。

台湾は、最近移転価格の規則が確定し、移転価格調査プログラムの基盤を整備し始めている。

以下、1996 年に OECD に加盟した韓国、OECD に加盟していない中国、インド、マレーシア、台湾、タイ、ベトナムの計 7 カ国の移転価格税制を中心とする国際課税の現状について、国名のアルファベット順にまとめてみた。

1 中国

(1) 移転価格税制の規定

中国において移転価格税制が導入されたのは 1991 年で、「外商投資企業および外国企業所得税法」の中に規定が盛り込まれた。また、税務機関が徴収するすべての税金の徴収管理は、「税收徴収管理法」に基づいて行われるが、その中に同じ規定が入り、併せて移転価格税制の根拠規定となっている。日本の国税庁にあたる国家税務総局 (State Tax Administration 以下 SAT) が移転価格の執行を担当し、1992 年以降、移転価格のコンプライアンスと執行に関する多く法令通達(以下 SAT の規則)を公布してきている。この内、最も重要なものとして、中国移転価格事務運営方針を決めた 1998 年 4 月公布の「関連企業間取引税務管理規定(試行)」と 2004 年 10 月公布の同規定の改正、及び事前確

認 (Advance Price Agreement 以下 APA) を定めた 2004 年 9 月公布の「関連企業間取引事前確認の実施細則(試行)」がある。なお、中国の移転価格税制は、国際間はもとより国内(省間)の移転価格調整(更正)にも適用されるという特徴がある。

(2) 移転価格算定方法

中国の移転価格算定方法は以下のとおりである。

- 独立価格比準法 (CUP 法)
- 再販売価格基準法 (RP 法)
- 原価基準法 (CP 法)
- その他の合理的方法

APA (2004 年 10 月の改正で移転価格算定手法の一つとして追加された。)

SAT の規則では、上記の算定方法に優先順位をつけていない。しかし、CUP 法、RP 法、CP 法は、基本かつ伝統的な算定方法と税務職員に認識されており、地方税務局税務調査官の移転価格税務調査における取引価格の調整(更正)の際に好んで使われている。特に、中国に進出している「外商投資企業」を機能分析すると、委託生産の機能を果たしている企業が主流のため、CP 法が全体の約 70% を占めている。その他の合理的方法とは、SAT の規則には明記されていないが、利益分割法 (PS 法) や取引単位営業利益法 (TNMM) や利益比較法 (CPM) を挙げられ上記 ~ の算定方法が使えないときに採用できると SAT は述べている。

SAT は、~ の手法では合理的な比較対象(コンパラブル)を見つげづらいとして地方税務局の税務調査官に PS 法や TNMM や CPM を使うことを勧めている。しかし、現時点では、地方税務局の税務調査官にとって統計知識等及び経験が不足しており、さらにデータベースが未整備のため、これら 3 つの伝統的算定方法を断念させることに時間がかかる状況である。

なお、企業が独立企業間価格の算定に必要な価格・費用等の資料を提出できない場合には推定利益率方式によって調整を行うこともできると、SAT の規則で規定されている。実際の執行現場では、CPM 的手法ともいえる標準利益率的方式が広く使われているといわれている。

(3) 延滞税、罰金

移転価格の申告漏れに対しては、延滞税と罰

金が課される。すなわち、税務当局から移転価格税制の適用による追徴課税を受けた場合には、納税者は追徴税額を支払うほかに、延滞期間に対して日歩 0.05% (年間 18.25%) の延滞税が課されることとなっている。なお、2002 年 5 月 1 日以前は日歩 0.2%(年間 73%)であった。また、納税者が税務当局の追徴に対して期限内の納税を怠った場合には、税務当局は滞納税額の最大 5 倍までの罰金を科することができることとなっている。

重大な脱税がある場合には、刑事罰も適用される。資料不提出の罰金は、下記の(4)参照。

(4) 資料・情報の作成・保存・提出義務(コメントーション)

SAT の規則では、関連企業間取引を実施している全企業は、納税年度終了後 4 ヶ月以内に税務当局に対して「外国投資企業及び外国企業の関連企業取引状況年度申告表」(日本の別表 16 の 4「国外関連者に関する明細書」とほぼ同じ)の提出を怠った場合には、2,000 元~10,000 元(約 30,000 円~150,000 円)の罰金が科されることとなっている。

同申告書の期限内送付が困難な場合には、税務当局の許可を得て 30 日以内の送付期限延長が認められる。なお、期限後送付については、2,000 元(約 3 万円)以下の罰金が科される。期限経過後も送付しない場合には 2,000 元(約 3 万円)以上 10,000 元(約 15 万円)以下の罰金が科される。なお、上記不提出の罰金は、非常に少額であるため、移転価格に関する取引の状況を税務当局に公開することから生ずる不利益を考慮して、罰金支払いを選択している企業がある。

次に、企業は、調査を受けた段階で税務当局から資料の提出を求められた場合には、下記内容を含む関連企業間取引の詳細資料を 60 日以内に提出しなければならない。

関連企業及び第三者との取引状況(売買取引、融資、労務提供、有形財産及び無形財産の譲渡・貸与取引等)

価格決定要因の状況(取引量、場所、形式、証憑、支払い方法等)

その他の関係資料(有形財産の売買や無形財産の譲渡及び貸与等の関連企業間取引価格の妥当性根拠資料)

上記 ~ の様式は、SAT の規則で規定されていない。

SAT は、地方税務局に対し、コンパラブル価格を決める情報をできるだけ多く集めるように奨励している。その結果、当局からの被調査企業に対する資料請求が膨大になり、頻繁に国外の関係会社にも資料作成を依頼している。また、中国税務当局は租税条約の情報交換制度を通じて他の国の税務当局から、あるいは在外公館を介して国外情報を入手している。

(5) 税務調査

中国の税務調査の手続きは机上調査と実地調査の 2 つのステップに分けられる。

机上調査においては、税務当局は主管行政管理部門の許可証、工商登記証(営業許可証)合併契約証、定款、フィジビリティ・スタディー年度財務諸表及び公認会計士の監査報告書、帳簿、証憑、取引契約書、協議資料、その他の関係資料を、調査・閲覧の企業へ要求する。税務当局は、財務情報特に営業損益、投資収益率、売上計上の網羅性、原価、費用の合理性、借入金・貸付金の利率水準、有形財産及び無形財産の譲渡・貸与価格の合理性を重点的に分析する。

もし、机上調査中に作成された情報が不十分であると判断した場合には、税務当局は 2 名以上の担当者を派遣し、企業の管理部門、生産現場、倉庫等を直接視察し、帳簿、証憑、契約書等の関係資料を調査し、関係者と直接面談しながら実地調査を行う。税務当局は、実地調査の 3 日から 7 日前に実地調査日程及び内容を書面で知らせる。担当者は、現場での調査に当たり「税務検査証」の提示が義務付けられている。

この数年、SAT は、部内に移転価格調査専門チームの設置を急いできた。現在、全国に 300 人以上の移転価格調査専門官を配置しており、その多くが海外税務当局主催の移転価格調査研修を受けている。

納税者は、移転価格税制上の機能分析とリスク分析の一般的なやり方を理解しておくべきであり、その両方とも移転価格調査の過程で必ず求められる。なお、実務的には、調査時の質問は担当部署や職員ごとに異なっている。

税務当局は、国外の関連会社から入手した情報をコンパラブルとして受け入れることもあるが、適当なシークレットコンパラブルがあるな

ら、それを優先適用している。もし、被調査会社の中国国内での第三者間取引が独立企業間取引でない場合には、同会社が提出する国外資料をコンパラブルとして立証すれば、協議の上それをコンパラブルと認めることもある。

移転価格規則では、調査を受けている納税者自ら価格設定が独立企業間ルールに従っていることを立証しなければならないと、規定している。

(6) シークレットコンパラブル、恒久的施設 (Permanent Establishment 以下 PE) 認定課税

SAT では、シークレットコンパラブルを編み出すため、部内でのデータベース集積に努めている。シークレットコンパラブルは、調査過程で被調査企業と関係会社間との取引が独立企業間価格かどうかを検証し、調整(更正)するために用いられることもある。これは、中国では、外部に公表されている中国企業財務データ等が不足しているためである。なお、部内データベースの情報は、正式には外部に公表されていない。

中国税務当局は、シークレットコンパラブルを採用していることを公にしようとはしていない。むしろ、調査後の移転価格調整(更正)額が部内の秘密の情報を参考にしたものであることを、単に納税者に忠告するに過ぎないものと位置づけている。

SAT は、税務職員に税関情報を入手し活用するよう奨励している。また、税務当局は、コンパラブルを決定するため同業の輸出業者の情報を入手することができる。増値税(VAT)の輸出免税の還付情報も移転価格調査に活用されている。

SAT は、これまで移転価格調査事案に係る統計を公表していない。しかし、有形財産の売買、譲渡及び使用(建築物、車両運搬具、機械設備、工具、製商品等の有形財産の売買、譲渡及び賃貸が含まれる。) 労務役務提供(市場調査、販売促進、管理、行政事務、技術サービス、メンテナンス、設計、コンサルティング、代理、科学研究、法律、会計事務等の役務提供が含まれる。) 融資(各種長短期の資金借入れ及び担保設定、有価証券の売買、利息の遅延・前払いが含まれる。)に係る移転価格調査事

案が、中国の移転価格調査事案の大部分を占めているといわれている。無形財産の譲渡及び使用については、ほとんど調査事案がない。しかし、中国政府は、外国企業に対し市場開放を積極的に進めており、SAT は、今後数年間にわたり税務職員に対して無形財産の譲渡等に特別な注意を払うように指示し始めている。

PE 事案は、外国企業が行う販売や流通関連より、むしろ中国国内において建設、設備機械の販売、据付業務、エンジニアリング・サービス、及びターンキー等のプロジェクト業務、並びにコンサルティング業務等の役務ビジネスを実施する場合に、その工事期間もしくは役務提供期間に基づき PE の有無が認定されている事例が多い。

(7) コストシェアリング契約(費用分担契約)

SAT の規則には、OECD ガイドラインに定められているコストシェアリング契約の規定はないが、2001 年 SAT はコストシェアリング契約を認める簡単な文書を公表している。その中で、コストシェアリング契約に基づく費用分担については、たとえば、使用料、役務提供料、資本支出、研究開発費などであるが、その内容を個々に検証した上で控除が認められるとしている。しかし、たとえば、研究開発活動が国外で行われた場合には、金額の確認ができないという問題があり、SAT はコストシェアリング契約の導入にさらなる検討を要するとしている。

(8) 租税条約、権限ある当局 (Competent Authority 以下 CA)

インド、ニュージーランド、米国との租税条約では、OECD モデル条約の 9 条 2 項(二重課税調整の対応的調整)の規定がある。一方、日本、マレーシア、シンガポールとの租税条約に同規定はない。しかし、租税条約上規定されていなくても二重課税調整の対応的調整を CA 間での協議(相互協議)の遡上にあげることができることとされている。

(9) 事前確認 (Advance Price Agreement 以下 APA)

2004 年 9 月 SAT は「関連企業間取引に関する事前確認に係る実施規則(試行)」を公布した。これにより APA の申し込みが増えることが期待されている。同規則では、予備的会合、納税者からの要請、正式な要請、申請内容、

調査と評価、草案、APA の適用、更新、APA 遵守状況の監視が規定されている。

しかし、SAT の規則では、SAT 内の、税務調査チーム、APA チーム、CA の3者の APA 合意に向けての役割が規定されていない。APA チームは APA の結論を出す職務を担っているが、移転価格の税務調査チームと同じセクションに属している。CA は、二国間または多国間での APA について結論を出したり、クロスボーダーの移転価格課税事案による二重課税の解消をするための責務がある。

(10) 権利救済

現時点で、中国は個別の移転価格事案や統計資料を公表していないので、何件異議申し立てがなされているのかわからない。しかし、SAT の高官は、移転価格事案が裁判所に提訴されたことはないと非公式に述べている。これは、納税者が伝統的に税務当局を訴えることに気が重いこと、納税者は税務当局と調整額（更正額）について交渉する機会が何度もあること、

今のところ、裁判所は移転価格の知識や経験に乏しく、現実的な解決にむけた機会の提供になるとは予測できにくいこと、が挙げられている。

(11) 今後の見通し

中国では、過去数年において移転価格関連の徴税を強化する傾向が明らかに認められる。さらに、この傾向は、SAT レベルから地方税務局レベルに波及している。SAT は、「2004 年税務調査における租税回避行為対策をめぐる作業要綱」において、以下の通り、移転価格調査の強化が図られている。

継続的な赤字会社の 5%、売上規模を拡大しているが所得が低迷している企業の 3%、業績の変動が激しい会社の 2% を調査対象とする。

非合理的な販売・購入価格、海外関連者がタックハイブンに所在、過少資本税制の調査に重点を置く。

SAT は地方税務局間による情報交換を強化するとともに、SAT の租税回避対策データベースの利用を開始する。

前述の通り、2004 年 9 月の「関連企業間取引事前確認の実施細則（試行）」と 2004 年 10 月の「関連企業間取引税務管理規定（試行）」の

改正の公布は、中国移転価格税制執行の歴史の中で重要かつ画期的なものとなった。今後、二国間や多国間の合意を含む APA 件数が増えていくと予想されている。【2005 年（平成 17 年）5 月 26 日付けの日本経済新聞朝刊は、日本と中国の税務当局間で初めて APA 合意したことを報道している。】

また、中国税務当局の移転価格の調査技術が向上するにつれて、日系企業を含む中国進出企業は、移転価格調査による調整（更正）に対して注意と事前対策を余儀なくされるであろう。

2 インド

(1) 移転価格税制の規定

2001 年 4 月、インド政府は、2001 年度予算案の中で移転価格税制を導入し、基本法である 1961 年インド所得税法に 92 条 C (1) として新設規定した。2003 年、直接税中央税務局（Central Board of Direct Taxes 以下 CBDT）は、移転価格調査指針を含む「移転価格執行方針」を公布した。インド移転価格税制では、関連者間取引に係る独立企業間価格を以下のいずれかの方法のうち最適な方法によって算定することを求めている。

イ 伝統的方法

独立価格比準法（CUP 法）

再販売価格基準法（RP 法）

原価基準法（CP 法）

ロ その他の方法

利益分割法（PS）

取引単位営業利益法（TNMM）

上記算定方法における優先順位は規定されていない。また、移転価格税制は関連者間の国際取引にのみ適用され、国内（州間）では適用されないことになっている。「関連者」と「国際取引」の定義は上記条文に規定されている。

(2) 最適な算定方法の適用

納税者は、取引の事実と状況を踏まえ、独立企業間価格を算定するのに最適な算定方法を選択することと所得税法規則の通達 10C で規定しており、米国の「ベストメソッドルール」と同じ考え方である。

算定方法の選択の際には、コンパラブルは、インド薬価基準規定や外為法規制などの既存の法律等を考慮して判断される。最適な算定手法

を選択するには、以下の項目が考慮されていなければならない。

海外関連者間取引の性質と内容

海外関連者と取引している各関連者が果たす機能、負っているリスク、使用資産

算定方法適用に必要なデータの入手可能性、信頼性、カバーしている範囲

関連者間取引と非関連者間取引の比較可能性の程度

関連者間取引と比較対照の非関連者間取引または同様の取引をしている企業間の差異に関する信頼性の高い正確な調整の可能性

算定方法として採用するとき求められる仮定の正確さ、範囲、信頼性

もし、最適な算定手法を採用したところ、独立企業間価格に複数の価格が算出された場合には、納税者はそれら価格の算術的中位数を用いること定めているが、関連者間取引が当該中位数の±5%の範囲内であれば、独立企業間価格とみなすこととしている。

なお、日本を含む OECD 各国で見られる独立企業間価格幅や四分範囲（インタークォータイル）の概念を採用していない。関連者取引の種類が少なければ、結果的に同じ意味となるが、多くの種類の関連者取引を行う企業にとっては、税務当局から追徴可能分の良い所取りをされる可能性があり、対応が難しくなるであろう。

(3) 調整（更正）、罰金

移転価格調整（更正）事案では、独立企業間価格は税務調査官により最適な算定方法により調整（更正）され、当初申告所得との差異が、収入の調整の場合には所得に加算し、費用の調整（更正）の場合には所得から控除されないことになる。

さらに、納税者が資料・情報の作成・保存・提出義務（ドキュメンテーション）の際に信頼性の高い情報を使用していない場合、あるいは税務調査官が納税者の関連者間取引は独立企業間価格で行われていなかったことを示す情報や資料を有している場合にも、調整（更正）が行われる。その場合、罰金は、移転価格に関する追徴税額の100%から最大300%が科される。ただし、納税者が税務当局に対し、関連者間取引が誠実、かつ、事前に定められた算定方法により関連者間価格が設定されていたことが証明

できる場合には、罰金は免除または減額される。

なお、一方の企業に独立企業間価格への増額調整（更正）がなされたとき、その取引にかかる他方の関連者について独立企業間価格への減額調整の再計算や対応的調整は行われない。

インド税制では、コンピューター・ソフトの輸出、インフラ整備、輸出型産業等に携わる企業については、優遇措置がある。すなわち、「輸出特区の産業や輸出型産業の利益に関して最大100%免税」(Section 10A, 10B)「輸出所得に認められる追加的所得控除」(Chapter - A)である。しかしながら、この優遇措置の適用を受けている企業が税務当局より移転価格の調整（更正）を受けた場合には、その調整（更正）額に関しては優遇措置が適用されない。これは、最大100%の免税措置が適用されるため、移転価格税制による更正（調整）所得額にも適用されると、追徴税額が発生せず、移転価格税制は実質意味のないものになってしまう。そのため、インド移転価格税制では、そのような調整（更正）所得については税優遇措置を適用しないことを規定しているのである。

(4) 資料・情報の作成・保存・提出義務（ドキュメンテーション）

関連者間取引に関わるすべての納税者は、CBDT の定める下記のような資料を、1961年インド所得税法に定められた手続きによる請求から30日以内に税務調査官に対して提出しなければならない。さらに、納税者は申入れをして税務署長または異議審査担当局長の承認により提出期限を30日延長することができる。なお、下記のような書類を最低でも8年間保存することが義務づけられている。

関連する企業の持株及びその他の利益を含めた詳細情報を含む関連企業の所有構造情報

関連者間取引に携わるグループ内の各企業の法的立場、課税居住地及び所有関係を含めた査定される企業が所属する多国籍グループの概略

関連する企業を含むグループの事業内容の概略

関連企業が関わる各国際取引内容（性質や条件など）の詳細

各企業の果たす役割や想定されるリスクや

利用される資産の種類

当該国際取引に関連する企業が準備した経済分析並びに市場分析もしくは予算の記録

当該国際取引と比較可能なそれ以外の取引についての記録や査定するための分析記録

独立企業価格設定方法とその方法を選択した理由、決定までの作業記録

独立企業間価格決定に影響を与えた推定や方針や価格交渉

独立企業間価格を移転価格税制に準拠するために行った調整の詳細

その他の情報やデータ

また、納税者は、上記資料・情報を保存・保持していない場合には、関連者間取引額の2%の罰金が科される。また、納税者は、要求された資料や書類を提出できない場合には、関連者間取引額の2%の罰金を科されることになる。さらに、1961年インド所得税法92条Eに規定された「会計士の署名済み移転価格レポート」を備え付けることを怠った場合には、10万ルピー(約24万円)の罰金が科される。

(5) 会計士の署名済み移転価格レポート

1961年インド所得税法92条Eでは、関連者間取引を開始するすべての納税者は、所定用紙(FormNo.3CEB)に記載する会計士の承認(署名)を得た移転価格レポートを法人税の確定申告期限までに税務申告書に添付して提出しなければならない。このレポートには、関連者間取引に関する規則に定められた情報や文書について納税者による保存状況に関する会計士の意見が記載され、FormNo.3CEBの別紙に関連者名や取引内容及び移転価格算定方法が明記される。また、会計士の監査証明書は、課税年度の10月31日までに提出されなければならない。

(6) 税務調査

2003年CBDTの通達では、税務調査官に対し、関連者間取引額が5千万ルピー(約1億2千万円)以上についてはCBDTに報告することになっており、この場合、今後、移転価格税務調査を受ける可能性が高い。税務当局の移転価格調査監理官は、机上調査で調査をする。移転価格調査監理官のポストは、CBOTに承認をうけた副署長クラスである。すべての関連者間取引が調査で精査され、移転価格調査監理官は国

外関連会社に資料請求することもできる。

インド移転価格税制では、独立企業間価格を算定し、移転価格の妥当性をドキュメンテーションにより証明する責任は、まず納税者側にある。しかし、納税者側が挙証責任を十分に果たしていた場合には、関連者間取引における価格または利益率が独立企業間価格でないと反証する責任は、移転価格調査監理官側に移ることとなる。また、移転価格調査監理官が独立企業間価格に対する調整(更正)を求める場合においても、移転価格調査監理官はその調整(更正)決定の前に納税者に反証の機会を与えなければならない。

また、税務当局は、以下の事項に特別な関心を払っている。

従業員の出向の処理。CBDT調査官は、多くの企業がこの取引が独立企業間取引をベースに行われていないと考えている。たとえば、親会社が関係会社に従業員を出向させてもその出向の対価を請求していない場合

子会社等の関係子会社がヘッドオフィスの支出分を分担して負担する場合

移転価格調査監理官および移転価格に関する取引決済に関与する金融業に対する従順な姿勢

現在、CBOTにとっての問題は、職員に対する研修が十分にできていないことである。納税者は、調査官の多くが機能分析やリスク分析等の専門的な知識を持っていないことに、直面することがしばしばある。

(7) データベース、シークレットコンパブル

CBDTは独自のデータベースを編纂しはじめたが、現時点では「Prowess」と「Transfer Pricer」という名称の資本市場データベースを利用している。また、税務当局が外国会社のデータを採用しようとして納税者にその提出を依頼するときには、しばしば両当事者間で揉め事になっている。しかし、かりに納税者が苦勞して外国会社のデータを提供しても、税務当局は外国会社のデータにアクセスして検証できないので、都合がよくない限り一般的に信頼性が弱いとしてコンパブルとして採用されていないのが実情である。

移転価格調査監理官は、シークレットコンパブルについてそれだけで調整(更正)額提案

の根拠にせず、部内での検証・判断等の限られた範囲内で利用している。また、シークレットコンパブルは調整（更正）の理由となる際、守秘義務規定のため被調査者に開示できないため利用が制限されている。ただし、納税者は移転価格調査監理官がシークレットコンパブルを利用したかどうかを知る手段がない。たとえば、移転価格レポートが同じ業種の2社から提出され、各々が異なる独立企業間価格算定法を利用するとともに彼らのビジネスに関するかなりの量の情報を提供されているケースがある。

そのため、移転価格調査監理官は一方の移転価格レポートの情報を使うことで、他方の移転価格レポートを分析し検証するために使うことができる。

しかし、この場合、もし移転価格調査監理官が他方の納税者を調整（更正）するために一方の移転価格レポートの情報（シークレットコンパブルに該当）を使うと、異議申し立ての段階で、他方の納税者から当該情報の公開を求められることが想定され、シークレットコンパブルの使用は難しい。

ダイヤモンド販売企業の移転価格調査のために、関税情報を使うことについて税関当局とCBDTの間での協議が行われたことがある。関税評価と移転価格税制の矛盾を追及されると、納税者は難しい立場に置かれる可能性がある。さらに、CBDTは、政府内の外国貿易局やインド中央銀行からも情報を入手しているといわれているが、CBDTからそのような政府部署間の情報交換をしているという公式発表はされていない。

(8) コストシェアリング契約(費用分担契約)

1961年インド所得税法92条(C)では、2者以上の関連者間で提供された経済的利益や役務や施設に要したコストまたは費用を、当該関連者間で割り振る契約または取極めを結べるとあり、いわゆるコストシェアリング契約が規定されている。しかし、現在のところ、インド企業はほとんどコストシェアリング契約を結んでいない。

また、現在までのところ、コストシェアリング契約の指針やコストシェアリング契約の文書作成要件に関する規定がない。実務上、税務職員は、納税者がコストを負担したと受け取

る経済的利益を比較して、十分見合うかどうかを判断している。

(9) 租税条約、権限ある当局 (Competent Authority 以下 CA)

納税者はしかるべき権限ある当局にアプローチして、様々な租税条約の下で移転価格調整（更正）による二重課税の排除のために、CA協議を開始することができる。たとえば、米国やイギリスとの協議では二次課税調整（CA協議合意後付随的に生じる課税。たとえば合意分を送金するかどうかでの源泉課税）が用意されているが、ドイツやシンガポールや日本との間では二次課税調整はない。また、米国やイギリス等との租税条約では、移転価格調整（更正）による二重課税の排除を解決するために相殺（一時調整では利益の増額調整のみであるが、二次調整で利益の減額を考慮して相殺すること）を認めている。

CBDTは2003年2月CA協議をとおして二重課税の除去を求めるための納税者手続きを公表した。それにより、インドのCAに二重課税を解決するために相互協議を請願することができることとなった。また、様式34Fという相互協議を請願する際の個別の様式が制定され、この中でインドCAは、相互協議前にすべての記録を検証できることが明記されている。

(10) 今後の見通し

移転価格税制対象初年度の2002年3月期の関連者間取引額が5千万ルピー（約1億2千万円）以上の件数が約800件という報告があったばかりである。これから調査が始まるということで、移転価格調整（更正）事案までは、しばらく時間を要すると予測されている。また、移転価格調査監理官が会計士の署名済み移転価格レポート提出に関する指令を出し始めたところである。手続き的には、移転価格調査監理官の指令は税務調査官への勧告というかたちをとり、税務調査官はその勧告に基づいて納税者に命令を出すことができることになっている。

当然にまだ、移転価格調整（更正）事案に関して異議申し立ては出ていない模様である。移転価格導入後2年しか経過しておらず、多くの税務調査官やアピール担当官は移転価格の知識や経験が乏しいため、納税者が裁判所で移転価格課税について争い始めてくることで、先例や

判断の基準として確立されてくるであろう。

なお、現時点で APA は利用できないが、政府は APA を認めることを検討している。しかし、導入されても、それらは守秘情報をふくんでいるので個々の APA 事例は公表されないであろう。

いずれにしても、BRICS のインドの移転価格がどのような執行をしていくのが注視する必要がある。

3 韓国

(1) 移転価格税制の規定

韓国の移転価格制度は、OECD 加盟に先立って 1996 年 1 月 1 日付けで制定された「国際租税調整に関する法律」(the Law on Coordination of International Tax Affairs 以下 LCITA) の中に設けられている。韓国企業と外国関係会社間で支払われた価格が独立企業間価格(韓国税法では「正常価格」という)の結果を達成していなければならない。もし、移転価格がしかるべき独立企業間価格に一致していないならば、韓国税務当局は独立企業間価格の結果を達成するため移転価格を調整できる。

LCITA の下、2 つの法人が特殊関係者かどうかの決定は、株式所有と支配の事実の 2 つの基準によって判断される。もし、株式所有と支配の事実があれば、その法人は関連者間取引をしているとして取り扱われる。2 つの基準は以下のとおりである。

イ 株式所有・・・一方の法人が他の法人の議決権のある株式の 50%以上を保有していること、または、別の法人により両方の法人の株式の 50%以上を保有していること。

ロ 支配の事実・・・一方の法人は、以下の場合他の法人の経営を事実上支配しているときみなされる。

他の法人の代表役員や総役員の 50%以上がもう一方の法人の役員や従業員からなっている場合

他の法人の事業活動の 50%以上がもう一方の法人との取引からなっている場合

他の法人の資金の 50%以上がもう一方の法人からの借入からなっている場合

他の法人の事業活動の 50%以上がもう

一方の法人から提供された無形資産からなっている場合

(2) 移転価格算定手法

LCITA は独立企業間価格を決定するに当たり、以下の 3 つの算定手法のうち最も合理的な移転価格算定手法を選ぶと規定している。

独立価格比準法(CUP法)

再販売価格基準法(RP法)

原価基準法(CP法)

LCITA では、上記 3 つの伝統的な算定手法が使えない場合には、利益分割法(PS法)や取引単位営業利益法(TNMM)を使うことを認めている。

最近、韓国の税務職員は第 3 の手法の一つとしてベリーレーシオ(The Berry Ratio)をよく使っている。2004 年 6 月の LCITA 基本通達改正で算定手法に追加されたベリーレーシオとは総利益/営業費用で計算され、以下の場合に適用されている。

営業利益が増える時に、総利益が増える場合

会社が役務提供会社または一般的な販売会社の場合

営業費用と実行された役務や活動との間に相関関係がある場合

(3) 移転価格調整(更正)

韓国の法人の課税所得が移転価格調整(更正)の結果増えたときに、調整(更正)額が韓国の法人に送金されない場合、第二次調整が行われる。もし、韓国の法人が、直接的にまたは間接的に外国の関連法人の議決権株式の 50%以上を保有しているならば、その調整(更正)額は、外国の関連法人に対するみなし配当として取り扱われる。

また、韓国の法人が、直接的に外国の関連法人の株を 50%以上、あるいは、間接的に外国会社の議決権の 50%以上を保有しているならば、その調整(更正)額は韓国の法人による外国関連法人に対する出資とみなされるであろう。もし、株式の持ち合い関係がないときには調整額が外国の関連法人に対する貸付金とみなされるであろう。その場合、取引が行われた時を含む会計年度末に貸し付けが開始されたとみなされ、納税者はその貸付金に対するみなし子利所得を増額修正しなければならない。

なお、LCITAの規定では、外国の関連法人がその調整（更正）額を韓国の法人に支払う意思は、韓国の法人が未収金として記帳し、外国の関連法人からの支払契約を結び、その支払額に独立企業間の利子が付いている場合に確認され、第二次調整が行われないことになる。

(4) 資料・情報の作成・保存・提出義務（ドキュメンテーション）

LCITAに基づき、税務当局は以下の移転価格に関係する資料を要求することができる。

韓国会社と外国関連者（相手先）との販売契約のコピー

製造物の価格リスト

製造原価の明細票

会社の各部署の機能を説明した会社の組織図

会社間の価格政策

企業グループの株式保有状況

納税者は、事前の弁明がなくても上記資料を60日以内に提出できなければ、税務当局は、提出期限をさらに60日延長することを認めている。ただし、資料提出ができない時や誤った資料を提出したときには最大3千万ウォン（約3百万円）の罰金が科される。納税者はその罰金に異議申し立てをすることもできる。

税務当局は、調査期間中、外国の関連法人からの資料や書類を要求することができる。時々、余りに幅広くあるいは無関係な資料を要求することもあり、納税者は提出すべき資料の範囲に関して税務当局と協議（議論）することができる。

税務当局は、外国法人のデータが納税者の状況に当てはまる限り、コンパラブルとして受け入れる傾向がある。その場合、納税者は外国法人の資料が機能分析とリスク分析によりコンパラブルであることを証明しなければならない。

(5) 税務調査の状況

税務当局は、実地または机上で、移転価格調査を行っている。韓国国税庁は、税務調査の透明性を高めるため、毎年税務調査方針を公表している。韓国国税庁の「2004年税務調査運営指針」によれば、移転価格に焦点をあてた調査は、申告もれが明らかな場合や時効が差し迫っている時でないかぎり行わないとしている。そのかわり、移転価格調査は通常の法人税調査のとき

に同時に行われることになっている。

国税庁本庁と各国税局の国際調査課に移転価格調査チームをもっている。ソウル地方国税局は、韓国国内の外資系企業と外国法人の70%を管轄している。

国税庁本庁と各国税局の移転価格特別調査官は、一般的に機能分析とリスク分析のやり方を熟知している。しかし、税務署の調査官は移転価格の知識をほとんど持っていない。

移転価格調査手続きでの目覚ましい発展として、2004年6月15日付けクロスボーダーや関連者間取引に関する課税のガイドラインの公表が挙げられる。これらのガイドラインは、税務調査官による根拠のない課税を防止し納税者の取扱いの均一化を図るために、韓国国税庁本庁がすべての国税局と税務署の事案を検証するいわゆる一元管理制度を導入した。そのガイドラインは、外国投資家にアピールしようとする韓国政府の前向きな努力を反映したものである。

韓国税法では、課税追徴の举证責任は、原則、税務当局にある。しかし、移転価格事案については、移転価格に関する資料の大部分納税者の手の中にあるという点から、納税者が移転価格の合理性を示すことができない場合には、举证責任を納税者に転嫁することになっている。

韓国国税庁は、部内データベースをもっている。それは納税者に公表されていない。そのデータベースは公表されていないので、税務当局によりシークレットコンパラブルの適用のときに議論となっている。韓国国税庁は、また、申告書から得た移転価格情報を分析するコンピューターシステムを備え付けている。さらに、税務当局は、関税情報や付加価値税情報を使うが、あくまで参考のためである。

(6) コミッショネア (commissionaire) コストシェアリング契約 (費用分担契約)

韓国で “principal-commissionaire structures”（仕入れ販売形態で販売活動を営んできた外資系子会社から、その果たす機能や引き受けリスクを移転や減らして、手数料収入の主体取引者に構造転換し、利益を減らし移転価格のリスクを避けるためのある種のタックスプランニング）の例は、まだないようである。しかし、複数の外国企業は、韓国でのそのような構造転換の可能性を探っているが、韓国の税務当局の反

応は前向きでないといわれている。それゆえ、韓国で“principal-commissionaire structures”を利用した場合には、税務当局から特別な検討検証が加えられることになると予測されている。

もし、関連者グループが資産や役務や権利の開発と創作のコストを出し合うならば、その関連者間の契約は、費用分担取極として認められる。コスト負担の代わりに、各関連者は、結果的に所有権の経済持分を取得しなければならない。また、各関連者の負担は、その持分に比例して割り当てられなければならない。費用分担の支払いは、支払い者の所得から控除できる。

(7) 恒久的施設 (Permanent Establishment 以下 PE) 認定課税

多国籍企業の税務調査において、韓国の税務当局は2つの主要な課題に焦点をあてている。すなわち、移転価格とPEである。韓国の税務当局は、PEの認定の方が検証し立証することがより簡単であると考えているようで、以前にくらべ頻りにPE事案を仕掛ける傾向がでてきている。特に、税務当局は連絡事務所や支払い管理サービス料に着目してPE問題を提起する傾向にある。

韓国国税庁は、外国企業の多くの連絡事務所が、準備段階や補助的役割という以上の実質的なビジネス活動を実行していると信じている。PEの認定は、一般的に移転価格事案以上の額の追徴課税になることになる。なぜなら、PEは法人税に加えて付加価値税の追徴も加わるためである。

(8) 訴訟

移転価格事案が訴訟にいつているケースは、ほとんどないといわれている。しかし、ある納税者は税務職員と意見が異なり平行線であったので、うまく訴訟に持ち込んでいる。訴訟に行った多くの事案において、主な争点はコンパブルと適切な価格算定手法の選択の是非であった。

韓国では、納税者と税務当局は、両者とも、更なる対立を避け、時間と経費を節約するため調査期間中にすべての争点を片付けておくことを好むといわれている。納税者は、裁判所が複雑な移転価格事案を解決することに必要な専門能力に欠けていると認識し、税務調査官と話を

つけることを好むので、将来訴訟の増加はないであろうと予想されている。

(9) 権限ある当局 (Competent Authority 以下 CA) 事前確認制度 (Advance Pricing Agreement 以下 APA)

韓国国税庁は、相互協議を通じて二重課税の解消を図っている。移転価格による所得の流出と流入の相殺制度があり、二重課税の解消に利用されている。APAは1997年から韓国でも利用できるようになったが、APAが合意に至るまでに2年ないし3年の長期間を要するので、納税者のAPA合意に対する関心はほとんどない状況である。韓国国税庁は、2002年9月にAPAガイドラインを改正し、納税者にとってAPAを申請することにより差し迫った移転価格調査を回避できると説明しているが、税務調査が進行中の場合には納税者がAPAを申請しても同調査は中断されない。

また、同ガイドラインは、相互協議を利用して移転調査が未定の過去の課税年度にもAPAをロールバックすることを認められている。この手段は係争中の移転価格事案の解決のための選択肢として利用されるであろう。

(10) 今後の見通し

2005年1月1日施行のLCITAの改正で、独立企業間価格の算出における比較対象取引の拡大が図られた。すなわち、従来、独立企業間価格の算出における比較対象取引を第三者間の国際取引に限定していたものを国内取引も含めることに改正し、これは1995年OECD移転価格ガイドラインに基づくと韓国国税庁は説明している。それにより、韓国での移転価格調査は一段と執行しやすくなり、おそらく今後3年間、多国籍企業の税務調査において中心的位置を占めるであろう。同税務調査がより広範囲に行われるにつれて、納税者は経験の未熟な税務調査官に出会うことになるが、その場合、合理的な解決に至ることが難しくなるかもしれない。地方の税務署調査官が移転価格調査を行い、基本的な争点であっても合意に至ることが難しい例が出てきており、韓国国税庁のソフトな施策とは裏腹に、多国籍企業にとっては、現実悩ましい問題を抱えつつある。

4 マレーシア

(1) 移転価格税制の規定

マレーシア内国歳入庁 (Malaysian Inland Revenue Board 以下 MIRB) は、2003 年 7 月、有形資産及び無形資産取引に関して、移転価格規定に従った関連者間取引価格の設定のための外資系多国籍企業等の指針として、「マレーシア移転価格ガイドライン(以下 ガイドライン)」を初めて公布した。

ガイドラインでは、移転価格に関する国際的な原則である独立企業間原則を採用、OECD ガイドラインの考え方や移転価格算定方法を採用、としている。

関係会社間取引の独立企業間価格を決定するために、下記の 5 つの算定手法を認めている。

イ 伝統的方法

独立価格比準法 (CUP 法)

再販売価格基準法 (RP 法)

原価基準法 (CP 法)

ロ その他の方法

利益分割法 (PS 法)

取引単位営業利益法 (TNMM)

ガイドラインは上記の算定方法に優先順位を設け、伝統的方法が適用できない場合のみにその他の方法を用いるとしている。さらに、ガイドラインは、一般的に、最小の調整により最も信頼できる独立企業間価格算定結果が得られる方法が望ましいとしている。

ガイドラインでは、下記の取引を移転価格の対象としている。

有形資産と無形資産の取引 (たとえば、販売、購買、在庫)

有形資産の販売用の購入またはリース
役務提供

無形資産の移転、購入、使用

金銭の貸借

関係する企業の利益や損失に影響を及ぼす
その他の取引

(2) 罰金

「マレーシア移転価格ガイドライン」の規定は法としての効力を有しておらず、むしろ移転価格問題を検証する際の MIRB のポジションを反映しているガイドラインであるに過ぎないため、移転価格のみに適用する特別な罰金はない。

しかし、そのガイドラインを厳密に守っていないとマレーシアで課税追徴問題が生じる潜在的なリスクがある。すなわち、MIRB は、関連者間取引における移転価格の取り決めから生じた租税回避であるという理論構成をとり、現行所得税法 (Income Tax Act 以下 ITA) 140 条 (MIRB 長官に対し、ビジネスの観点から正当化されるものではない、あるいは単に脱税目的であるとみなされる課税の回避、課税所得の削減等、所得税額を変更させるようなあらゆる脱税行為を否認する権限を与えるものである。) 及び ITA 141 条 (MIRB 長官は、非居住者が、居住者との取引により獲得したとみなされる所得に対し、課税する権限が与えられている。) の租税回避防止規定つまり MIRB 長官は独立企業間取引でない取引について移転価格などで否認できる権限を使い、追徴更正や罰金を課すことになろう。

(3) 資料・情報の作成・保存・提出義務 (ドキュメンテーション)

ITA82 条 (1)(a) は、納税者の利益と損失を税務職員が確認するために十分な記録を 7 年間保存することを納税者に求めている。さらに、ITA82 条 (8) では、マレーシアでのすべてのビジネスに関連するすべての記録は国内に保存しなければならないとしている。「記録」とは、税務職員が会計記録への記帳を確認するのに必要とみなす帳簿、請求書、領収証等の書類と定義されている。

ガイドラインでは、納税者に対して移転価格のために前記のドキュメンテーションや会計記録の保存を堅守するようアドバイスしており、この堅守により税務調査やそれによる移転価格での調整 (更正) を受けるリスクを軽減できるであろう。

ガイドラインは、納税者に対し確定申告書提出時にドキュメンテーションの文書を添付することを求めている。一般的に、MIRB は移転価格を証明する文書を含めて納税者のビジネスに関係する文書や情報を要求することができる。その提出期限は、原則 30 日である。あるケースでは、納税者は文書作成に時間を要する等の理由で申し出をして、期限延長が認められたこともある。

ガイドラインでは、納税者のドキュメンテー

ションにおいて含まれるべき情報を規定している。それは、以下のとおりである。

多国籍企業グループ内のすべての企業の株式の保有状況

企業組織図

果たしている機能の詳細を含む事業についての業務面からの概観

関係者間取引の概要並びにそれらの会社の名前と住所そして取引の事例

関連者間取引と同じ取引で独立した企業間で行われた取引の概要または同じ取引に従事している独立した企業から得られた情報

取引期間中の経済状況

外国の関係会社に支払われた技術指導料、管理料、市場調査料、ロイヤルティー、及びその他の支払に関して、当該関係会社間との契約上の取り決めを含む取引の条件

過去7年間の価格設定方針

製造コストの詳細データ

製品価格リスト

以上の事項に加えて、納税者は価格に関する以下の事項を MIRB に提供しなければならない。

独立企業間価格がどのように導かれてきたのかを示すために採用した価格算定手法

その算定手法を選んだ理由

負っているすべてのリスクと使用資産を考慮に入れた機能分析

比較可能性の分析により、結果的に関連者間取引が独立企業間価格の幅の範囲内に収まっているならば、それに関する資料や幅の範囲から、個別の独立企業間価格をどのように選んだかの理由

もちろん、必ずしも、ドキュメンテーションの上記内容は、全て完璧に準備しなければならないことでもないし、全業種に適用されることも意図されていない。関連者間価格が独立企業間価格であることを、証明するに十分な情報を提供する用意ができればよい。

(4) 税務調査

マレーシアでは、まだ移転価格調査を監理する特別な規則や通達はなく、ガイドラインも移転価格調査に言及していない。また、ITA でも移転価格調査について規定がない。

ガイドラインは、最近導入されたばかりで、

マレーシアでの移転価格調査がどのような位置付けにあり、どのような項目が調査されているのかについて評価するのは、現時点では難しい。しかし、ガイドラインが公布されたからには、納税者はそれに従うことが期待されている。マレーシアでは 2001 課税年度から法人税は申告納税制度に切り替わり、MIRB は従来の賦課事務から税務調査という手段による事後調査という形で申告書をチェックし検証することに重点をシフトした。このような状況において、移転価格は MIRB の税務調査対象の中でかなり重要なものと位置付けられそうである。

MIRB の調査部局は、最近の税務調査において移転価格に焦点をあてた調査専門チームを作った。また、MIRB は、そのメンバーや他の税務職員に対し、移転価格を勉強するために外国税務当局特にオーストラリア国税庁 (Australian Taxation Office 以下 ATO) に派遣している。しかし、移転価格がマレーシア税務職員にとって新しく複雑な分野であるため、MIRB にとって正確な機能分析やリスク分析を実行するための必要なノウハウを修得して、移転価格問題を理解するにいたるまでにある程度時間を要するであろうといわれている。

マレーシアでは、一般的に、納税者が所得を除外しているか過少申告である根拠がない限り、税務調査は机上調査から始まる。もっともその根拠があれば、通常の調査でなく査察調査が行われるであろう。

また、関連者間取引が独立企業間価格であることの举证責任は納税者側にある。MIRB が移転価格について調整 (更正) をして、納税者がその調整 (更正) に異議を申し立てる場合にも納税者が举证の負担を負うことになっている。

税務調査官は、国外関連者のデータまたは情報が移転価格を決定するのに適切であるとみなされるならば、それらを手に入れようとするであろう。しかし、MIRB は国外の関連者に対し管轄権を持っていないので、当該マレーシア法人経由で要求することになる。

(5) 比較対象 (コンパラブル)

MIRB は、コンパラブルを選定する際に、通常、国内の情報だけにこだわらず、国外関連者の情報が独立企業間価格を決めるのに参考となるという程度までコンパラブルの候補の1つと

して受け入れることができるとしている。しかし、最終的には、その国外の情報が移転価格を決定するものとはならず、国内の情報がよりコンパラブル性があるとして選択される可能性が高いと予測されている。

移転価格ガイドラインにおいて、MIRB が自分自身のデータベース（シークレットコンパラブル）を調整（更正）の根拠として主張するかどうかについて規定はない。それにもかかわらず、MIRB は守秘性の高いデータベースにアクセスしており、移転価格調整（更正）目的に自分自身のデータベースを調整（更正）の根拠として主張する方向に動いていくかもしれないと予測されている。

現在、MIRB がシークレットコンパラブルを採用しているかどうかは不明である。しかしもし、移転価格執行が進んでいる近隣の国でシークレットコンパラブルが実務上使用されているならば、MIRB は移転価格検討やコンパラブルデータがない場合に、特に関税データを活用するかもしれないと予想されている。

(6) コミッショネア (commissionaire)

コミッショネアは、一般にマレーシアでは認められないであろう。コモンローでは、コミッショネア【代理店の名前で顧客と契約を結ぶが、代金の受け入れは公表されていない販売の主体者（外国法人）の口座を使う】は、多くのケースで販売の主体者（外国法人）の代理人としてみなされる。つまり、マレーシアの代理人により実施されたすべての活動が、販売の主体者（外国法人）のためかつ代理としてみなされるであろう。この結果、販売の主体者（外国法人）に PE として課税される納税義務が発生する。

(7) コストシェアリング契約 (費用分担契約)

恒久的施設 (Permanent Establishment 以下 PE) 認定課税

マレーシアでは、コストシェアリング契約についてルールはない。しかし、納税者が国外関連者との同契約に基づきコストを割り振られたことが、移転価格ガイドラインで定められた移転価格原則と合致していれば、MIRB に認められることになる。

ITA の 33 条で、会社は所得獲得の当該期間において専らそのために支出したものは、税務上の経費として損金算入することができる

とされている。コストシェアリング契約に基づく支払いは、所得獲得のために専ら生じている費用の分担である限り、損金として控除できる。しかし、問題は支払いの内容である。支払いが収入獲得の支出というより、むしろ資産の拡大のための支出としてみなされるものは控除できない。しかし、収入獲得の支出であれば、33 条に基づきその支払いは損金控除できる。

PE 課税問題は、これまで税務当局で厳格に追求されてこなかった。しかし、PE を通じて外国法人の所得がマレーシア源泉であるという明らかな証拠があれば、MIRB は外国法人にマレーシアの法人税を課すことになる。

(8) 権限ある当局 (Competent Authority 以下 CA)

マレーシアが締結した租税条約のほとんどすべてに相互協議条項 (OECD モデル条約 25 条) がある。同条項では、納税者に二重課税解消のために CA にアクセスすることを認めている。しかし、OECD モデル条約 9 条 (2) (移転価格調整の後、二重課税を解消するために関係者間での対応的調整を認める) に似た規定は日本との租税条約にはあるが、それ以外はほとんど規定されていない。なお、マレーシアの CA は財務大臣である。

マレーシアが締結した多くの租税条約に、両国 CA 間での情報交換規定をもっている。しかし、実務上あまり活用されていないといわれている。しかし、移転価格のドキュメンテーション規定に関して、両国 CA 間で情報交換をすることができる

と理解している。現在までのところ、マレーシアの CA に協議がもちこまれたケースがほとんどないので、二重課税を解消するための対応的調整が利用されているのかどうか不明である。CA 間協議の存在は一般に知られておらず、二重課税問題がしるべき CA 間協議でどのように処理されているのか不明である。

(9) 事前確認制度 (Advance Pricing Agreement 以下 APA)

MIRB が APA を利用して二重課税を解消しようとしているかどうか不明である。現在までのところ、MIRB が APA を認めた事例はないといわれている。しかし、MIRB は、納税者が税務調査をうけた後に税務調査の結論を基礎に

APA 的な取り決めに提出することを認めている。

APA という言葉はマレーシアでは使われていないが、プライベートルーリングと同様であるとして MIRB に受け入れられるかもしれない。一般国民に適用される公開ルーリングと異なり、プライベートルーリングは特定の納税者に適用される。マレーシアでは MIRB からプライベートルーリングを求める公式の手続きはないが、基本的に、申請は書面で申請理由、取引の性格、しかるべき補足資料を提出することになっている。しかし、MIRB が移転価格についてプライベートルーリングを出す方向で申請を受け取るかどうか不明である。

(10) 今後の見通し

今後、MIRB が移転価格の係争事案を取扱い、一方、納税者が 2003 年移転価格ガイドラインにより義務付けられた要求事項を取り扱う時に直面する実務的困難さを実感するなど、お互いに数多くの経験を重ねていくことにより、このガイドラインは、近い将来見直しされることになろう。また、多くの国で移転価格ルールを導入してきており、マレーシアの納税者が移転価格問題について他の国の CA と直面することが増えてきそうであるので、MIRB 自身、租税条約に二重課税解消のために相互協議等の手続きがあることに精通し、活用しなければならないであろう。

さらに、別の方向性として、APA の同等の形式の受け入れ、または、執行の透明性を増すためにマレーシアの納税者に予測可能性の提供を目的に、移転価格のための特別なプライベートルーリングの手続きを導入することが考えられる。

4 台湾

(1) 移転価格税制の規定

台湾は、最近、最新の移転価格ルールを導入した国に仲間入りした。既に、1971 年に法制化された台湾所得税法 (Income Tax Law 以下 ITL) には、関連者間取引を規制する 43 条 1 が規定されており、関連者間取引の取り決めは通常のビジネス慣行 (独立企業間価格) に一致するよう調整 (更正) できることになっていた。この規定にもかかわらず、過去に財務省は移転

価格調査を強化してなかった。しかし、2004 年 1 月 7 日付けの「営利事業所得税 (法人税) 調査準則 114 条の 1 (以下 準則 114 条の 1)」さらに 2004 年 12 月 28 日付けの「新移転価格調査ガイドライン (以下 新ガイドライン)」の公表により、財務省の姿勢は大きく変わってきた。

準則 114 条の 1 には、以下のような移転価格規定が付け加えられた。

移転価格算定手法の導入

事前確認制度 (Advance Pricing Agreement 以下 APA) の制定

税務当局に並行調整 (対応的調整) をすることの義務付け

新ガイドラインは、1995 年 OECD 移転価格ガイドラインと米国内国歳入法 482 条に基づいて作られている。これらは、2005 年の法人税申告書の申告時から適用される報告義務と罰金規定を除き、2004 年 12 月 28 日から有効となった。

また、新ガイドラインでは、2004 年 10 月 8 日に公表されたガイドラインに以下の 3 点の変更があった。

「関連者」の定義の拡大

セイフハーバー規定の追加 財務省はまだその詳細通達は公表していない

比較的より寛大な罰金政策

(2) 「関連者」の定義の拡大

新ガイドラインでは「国内的にも国際的にも関連し、直接または間接的に保有されまたは支配された会社」と、「関連者」の定義が拡大された。「関連者」の種類と定義は以下のように定められている。

ある会社が、直接または間接的に、他の会社の議決権株式数または株式価額の 20% 以上を所有する場合は、両者は親子会社として関連者とみなされる。

複数の会社が同じ株主により直接または間接的に議決権株式数または株式価額の 20% 以上保有されている場合、これらは兄弟会社として関連者とみなされる。

ある会社が、他の会社の最大株主であり、かつ議決権株式数または株式価額の 10% 以上所有している場合、その会社は大口株主とされ、両者は関連者とみなされる。

複数の会社が有力株主または役員の 50% 以上を保有している場合、これらは関連者とみなされる。

ある会社がその他の会社の株式の 20% 以上を保有し、その他の会社の役員の 50% 以上を保有している場合、両者は関連者とみなされる。

他の会社の同じ社長、代表社員、同等の地位の高い役員を持つ企業、または企業の会長 CEO 同等の地位の高い役員が他の会社の会長 CEO 同等の地位の高い役員と「接近した関係」である場合、両者は関連者とみなされる。その場合「接近した関係」とは Civil Code (民法) に規定された関係系図の 2 段階 (親等) 以内の場合である。

台湾に本社がある会社の国内支店と国外支店の場合、両者は関連者とみなされる。

ある会社が他の会社の人事案件、財務案件、業務事項について直接的または間接的に支配している場合。その支配は CEO 同等の地位の高い役員の名義、特許、トレードマークその他の企業の同等のもの 50% 以上のライセンス供与、支配された仕入額が他の会社の年間売上額の 50% 以上、支配された売上額が他の会社の年間購入額の 50% 以上、会社の金融機関からの借入れが資本金の 50% 以上、会社の借入れの 20% 以上が他の企業により保証されていることなどを意味する場合、両者は関連者とみなされる。

ある会社が他の会社との協調融資契約をもっている場合、両者は関連者とみなされる。

ある会社が他の会社の人事、財務事項、営業事項、管理上の意思決定を支配している、または重大な影響力をもっている場合、両者は関連者とみなされる。

(3) 移転価格算定手法

有形資産を含む関連者間取引に対し、納税者は以下の算定手法により移転価格を決めている。

- 独立価格比準法 (CUP 法)
- 再販売価格基準法 (RP 法)
- 原価基準法 (CP 法)
- 利益比準法 (CPM)
- 利益分割法 (PS 法)
- 財務省が定めたその他の算定方式

無形資産を含む取引に対しては、以下の算定

手法が認められている。

- 独立取引比準法 (CUT 法)
- 利益比準法 (CPM)
- 利益分割法 (PS 法)
- 財務省が定めたその他の算定方式

関係会社に役務を提供する取引の独立企業間価格を決めるためには、以下の算定手法が認められている。

- 独立価格比準法 (CUP 法)
- 原価基準法 (CP 法)
- 利益比準法 (CPM)
- 利益分割法 (PS 法)
- 財務省が定めたその他の算定方式

資金の貸し付けや借入れについては、以下の算定手法が認められている。

- 独立価格比準法 (CUP 法)
- 原価基準法 (CP 法)
- 財務省が定めたその他の算定方式

財務諸表は、すべての算定手法のために、情報源として使われるべきである。取引に適用できる手法を選択する際に「ベストメソッドルール」が適用される。どの算定手法を選択すべきかの決定には、機能、その比較可能性、データと仮定の精度が考慮される。

(4) 資料・情報の作成・保存・提出義務 (ドキュメンテーション)

「移転価格調査ガイドライン」では、関連者間取引をする納税者に対し、法人税確定申告書を提出する時に移転価格のドキュメンテーションを強調している。

ドキュメンテーションに当たり、以下の条件を満たすことが求められている。

関連者間取引を行った年度内にドキュメンテーションを行うこと

確定申告時にドキュメンテーションの準備ができていないこと

税務当局の書面による請求により 1 ヶ月以内に提出すること

ドキュメンテーションには以下のような書類が含まれていることが求められている。

- 会社の事業概要
- 会社の組織構造
- 取引の流れ、価格設定、取引数量、及び関連者取引の概要
- その他の関連する書類

さらに、ドキュメンテーションには必ず移転価格レポートを添付しなければならない。移転価格レポートとは少なくとも下記の項目を含んでいなければならない。

経済分析と産業分析

機能分析とリスク分析

適用される独立企業間価格原則の説明

コンパラブルの選択の理論的根拠

適用した移転価格算定手法、及び除外された移転価格算定手法の各々の理由

関連者間取引先の関連会社が適用している移転価格算定手法の説明

関連者間取引が独立企業間価格の範囲内であるということと、そのために何らかの調整を加えたことなどを入れたまとめ

財務省は、小規模納税者に対する事務負担軽減規定を用意し、少額な関連者間取引については移転価格の検証を免除している。そのかわり、小規模納税者は、関連者取引が独立企業間取引である簡単な証拠を提供しなければならない。財務省は、100万新台湾ドル(約340万円)以下の関連者間取引については、移転価格の検証が免除されると示唆している。

(5) 事前確認制度 (Advance Pricing Agreement 以下 APA)

「移転価格調査ガイドライン」により、関連者間取引が多い納税者に限り、APAが認められることになった。APAの申請するための条件は、以下のとおりである。

APAで確認対象の関連者間取引総額が10億新台湾ドル(約340億円)以上または単年度における関連者間取引額が5億新台湾ドル(約170億円)の場合

納税者は過去3年間に移転価格に関する訴訟等がないか、あるいは、重大な脱税がないこと

財務省が規定したその他の条件

APAの申請手続きは、まず、APA申請書を提出し、1ヶ月以内に受理または却下の通知を税務当局から受ける。受理されれば、納税者は1ヶ月以内に要求された移転価格文書を提出し、その後1年以内に税務当局からAPAの結論が提示される。

APAの有効期限は、通常3年から5年の期間であり、最大5年間の延長が可能である。納税

者が税務当局とAPAを締結した場合は、毎年APAに示された条件下での利益または損失状況を年次報告書として税務当局に提出するとともに、APAにおける前提条件に重大な変更があった場合には、その詳細を税務当局に説明しなければならない。

(6) 罰金

「移転価格調査ガイドライン」は、移転価格の調整(更正)を受けた納税者が、ドキュメンテーションの作成・保存を怠っていた場合には、ITL110条の規定にとり罰金を科すとしている。罰金は最大で追徴税額の200%となる。罰金は以下のいずれかに該当する場合に科される。

納税者の当初申告の基礎となった関連者間取引価格が、税務当局が算定した独立企業間価格の200%以上または50%以下の場合

税務当局による移転価格調整(更正)額が、納税者の当初申告所得の10%以上であるか、納税者の当初営業所得の3%以上である場合

納税者がドキュメンテーション規定を遵守しておらず、関連者間取引価格が独立企業間価格であることを税務当局に説明できない場合

税務当局が、納税者に重大な脱税や巨額の申告もれを見つけた場合

(7) 調整(更正)

関連者間取引に移転価格調整(更正)がなされたとき、関連者間取引相手の会社が台湾国内所得の納税者であるときは、国税庁は、その会社に対し対応的調整を行わなければならない。その会社が台湾の所得税を納税する台湾の納税者ではないなら、対応的調整は認められない。

なお、営利事業所得税申告書が提出され不実記載や他の不適切な手法により同税の国際的な脱税がない場合には、更正期限は5年である。申告がなされておらず、または不実記載や他の不適切な手法による同税の国際的な脱税の場合には、更正期限は7年である。

(8) 異議申し立て、仲裁

もし、営利事業所得税申告書が調査され、税務調査官から移転価格調整(更正)を受けたならば、納税者は異議申し立てをすることができる。権利救済手段として3段階あり、それは、再更正、異議申し立て、行政不服訴訟である。

一般的に、台湾の納税者は行政の不服申し立

てまたは司法の場での争いで個別事案の解決を図ることができる。台湾の租税制度では、税の問題を解決するために、仲裁や調停の手続きは公式にはない。しかし、非公式な交渉とその結果としての調停は普通である。この解決策が、今後、移転価格事案を解決する手段の選択肢として納税者に利用されることが期待されている。

(9) 国外データベース、内部データベース、シークレットコンパラブル

最近、財務省は、国際的移転価格課税問題やタックスヘブンを課税についての研究を行う国際租税委員会を創設した。財務省は、部内にデータベースを設立し始め、将来の税務調査のために外部データベースと同様に、この内部データベースの活用を考えている。

「移転価格調査ガイドライン」等の現行規定では、国外のコンパラブルが利用できるかどうか明確に示されていない。税務当局は国外関連者の情報が独立企業間価格を決定するのに参考となる程度で受け入れるであろう。特に、移転価格調査を受けている会社が台湾でユニーク（他に類似企業が見当たらない）な内容の取引に従事しているならば、国外のデータはコンパラブルとして受け入れられそうである。

現在のところ、税務当局がシークレットコンパラブルを移転価格調整（更正）のコンパラブルとして使うかどうか不明であるが、付加価値税情報や関税情報を使うのはまちがいないと予想されている。

(10) コストシェアリング契約(費用分担契約) 恒久的施設 (Permanent Establishment 以下 PE) 認定課税

コストシェアリング契約を明確に禁止している税法や規則はない。実務上、台湾の企業から外国の関係会社に支払われるコストシェアリングは、しばしば台湾当局により無形資産に係るライセンス料とみなされ、20%の源泉税が課税される。その場合のコストシェアリングの支払は、損金算入できる。

現在のところ、台湾の税務当局は、PE 事案を厳格に追求していない。

(11) 今後の見通し

2004年12月28日付けの「移転価格調査ガイドライン」が出されたばかりであり、2005年に行われる税務調査がどの程度のものかを評

価するのは、時期尚早である。同ガイドライン公表前までは、税務当局の関心は、関係会社間取引の価格よりむしろ関係会社間の費用の付け替え問題であった。

今後3年間の移転価格の執行は、税務当局にはもちろん納税者に対しても新しい挑戦をもたらすであろう。最初、税務当局は移転価格研究と特別な企業や企業グループ（たとえば中国本土で事業をしている台湾の多国籍企業、その他の多国籍企業等）の調査に、重点を置くといわれている。今後、税務当局が台湾の会社と国外の関連会社との取引を綿密に検証することは疑いない。また、納税者は、2004年12月28日付けの「移転価格調査ガイドライン」で義務付けられたドキュメンテーションを用意しなければならない。さらに、調査を受ければ、関係会社間取引が独立企業間取引で行われたことを立証する準備もしなければならないであろう。

6 タイ

(1) 移転価格税制の規定

2002年5月、タイ歳入局 (Thailand Revenue Department 以下 TRI) は、移転価格の乱用を防止し、多国籍企業をひきつけ、適正な納税水準を守るために「歳入局施行規則 Paw. 113 (以下 ガイドライン)」を公表した。ガイドラインでは、それは「市場価格」(独立企業間価格のことを指す)に基づいた移転価格を決定する方法のガイダンスを提供している。同時にその発表は移転価格を通して租税回避を防ぐ歳入局の権限を詳細に規定している。歳入局は、タイ税法上すでに非市場価格の取引(関連者間取引)を調整する権限を持っていたが、この権限はあいまいで直接国際的移転価格に適用できないものであった。そもそも、歳入局施行規則とは、歳入局調査官が税務調査を実施し、法律を執行する際の内部指針に過ぎないものの、これまでの歳入局の行動から、納税者がここに規定された調査や執行を受け入れるものと見込まれており、重要である。

ガイドラインは、歳入局調査官が「市場価格」を決定するための手法と、納税者が調査の時に、かれらの移転価格を立証するために準備すべき書類を提示している。また、歳入局が事前に納税者の価格政策を認める APA と類似している制

度を提案しており、歳入局との「価格決定契約」の交渉手続きが規定されている。

ガイドラインは、下記の内容からなっている。

「市場価格」に基づく収入と費用の評価
独立企業間価格算定手法
資料・情報の作成・保管・提出義務（ドキュメンテーション）

事前確認制度(Advance Pricing Agreement 以下 APA)

ガイドラインは、基本的に OECD ガイドラインに従っている。その結果、おもな貿易国(オーストラリア、英国、アメリカ、日本)の移転価格要件と一致している。タイ歳入局はこれらの国で集積した執行経験を学び、同ガイドライン公表後順調に執行実施に移ることができている。特に、ガイドラインの草案協議中に、歳入局はオーストラリア税務当局(Australian Taxation Office 以下 ATO)との協議の下、約 100 名の税務職員を移転価格研修のために ATO に派遣した。このため、タイの移転価格の規則や歳入局の解釈に、ATO からの影響が多く見られることとなった。

(2) “Market Price” (独立企業間価格と同じ意味で、以下「市場価格」)

会社が対価なしに又は正当な理由なしに「市場価格」より低い価格の所得を、または正当な理由なしに「市場価格」より高い支出をしている場合には、歳入局調査官は所得と支出について市場価格を基準に調整する権限をもっている。

歳入局は、「市場価格」の定義を「一般的な商業上の取り決めに忠実に行動している独立した契約相手が、資産の移転や役務提供の日に、同じ条件、カテゴリー、型を持つ資産の移転や役務提供をしたものとして算定した価格」と規定している。

歳入局は、独立価格比準法(CUP法)、再販売価格基準法(RP法)、原価基準法(CP法)を含む移転価格算定手法を受け入れている。もしこれらの算定手法が利用できない場合には、国際的に受け入れられている算定手法としてたとえば利益分割法(PS法)や取引単位営業利益法(TNMM)により算定することも認めている。

同ガイドラインが 2002 年に公表された時までに、タイにある大部分の大規模多国籍企業は、危機意識をもち、移転価格調査に対する準備を

してきた。その結果、これらの会社は、移転価格問題をよく事前研究し、ガイドラインに従った資料・情報の作成・保存・提出義務(ドキュメンテーション)を計画している。また、ガイドライン公表前にある会社が歳入局に APA を申請した例もあったようである。

(3) 資料・情報の作成・保存・提出義務(ドキュメンテーション) 罰金

ガイドラインでは、会社により事前に作成準備され、歳入局調査官の調査時に会社内で保存されるべき文書として 10 項目を指定している。これらは、以下の 2 つのカテゴリーに分けられる。

多国籍企業の継続ビジネスの概要を詳述する文書

移転価格算定手法を選んだ理由を説明した文書

タイのドキュメンテーション制度は、ATO のルールに従っている。ただし、文書を用意する期限は設けられていない。

移転価格に関連する罰金制度はある。商品やサービスの価格が歳入局により調整(更正)され法人税の追徴があるときは、増加した所得には 1 ヶ月につき 1.5%の延滞税が課される。また、追徴税額の最大 100%の罰金も科される。

(4) 税務調査

現在、タイでは移転価格の執行がヒートアップしているが、タイの税務職員は、米国 IRS の攻撃的な移転価格執行より、むしろ ATO が推進している「協力的」アプローチをめざしているといわれている。なぜなら、タイ政府は、移転価格の執行強化により外国企業のタイへの投資が阻害されることを望んでおらず、多国籍企業は、厳しく移転価格による追徴を求められることに税負担のリスクが高いとして敏感となるためである。

同ガイドラインは、OECD ガイドラインと ATO ルール参考にやや不明瞭なガイダンスを提供しているが、同時に歳入局が世界中の多くの先進国税務当局と同じ歩調に近づきつつある兆候である。しかしながら、移転価格執行経験が豊富な ATO から多くの指導をえていることにより、同ガイドライン公表等の内容は、歳入局にとって有利なものとする事ができた。

歳入局内の移転価格の専門家のレベルには、

ばらつきがある。歳入局調査官は移転価格理論について研修をうけてきたが、それは歳入局の審理部門または大規模企業調査事務所の中堅ないし幹部クラスの職員であった。かれらは機能分析とリスク分析のやりかたを知っている。しかし現場の調査官クラスは、移転価格の調査手法に不慣れである。

今後、移転価格調査の際に、歳入局調査官は、被調査会社に対し国外の関連者間取引先会社からの移転価格関連資料の入手を要求することもあろう。なお、納税者は移転価格調査中、拳証義務を負う。

歳入局調査官は、調査のベンチマークとして市場価格資料や OECD ガイドラインの手法を利用するであろう。また、税務当局は部内データベースを保持しており、その利用も考えられており、さらに、もし国外の「市場価格」に実質的な差異の調整が少ないならば、コンパラブルとして受け入れるであろう。

歳入局は、典型的な移転価格事案は以下のとおりと考えている。

外国の関係企業に支払われた財やサービスの価格あまりに高くその結果対の法人税の対象となる所得がより少なくなること

不正確または不適格なドキュメンテーション

納税者は、税務調査官が独立企業間価格の目安をたてるためシークレットコンパラブルを潜在的に利用することに警戒している。同ガイドライン上、税務調査官がシークレットコンパラブルを使うことは禁止されていないが、歳入局はどんな時にシークレットコンパラブルを使用するかについて説明していない。

(5) コストシェアリング契約(費用分担契約) 権限ある当局 (Competent Authority 以下 CA)

同ガイドラインには、コストシェアリング契約を禁止する規定を含んでいない。しかし、タイの会社にコストが割り当てられ法人税負担を減らすこととなることに對し、その会社は、そのコストシェアリング契約が以下の二つの要件を満たしていることを証明しなければならない。

タイの関係会社に割り振られたコストは、タイの会社の利益を増やす目的のものまたはそのビジネスを拡大するためになされた

ものでなければならない。

タイの関係会社に割り振られたコストは、もっぱらタイの会社の利益のために使われなければならない。

歳入局は、しばしばコストが割り振られた際に、そのコストは全くタイの関係会社の利益のためになっていないと主張する。

移転価格の調整(更正)により引き起こされた二重課税の事態に、理論上納税者は CA による救済を利用することができるであろう。しかしながら、CA 協議で解決された前例がないようで、歳入局が移転価格調整(更正)により生じた二重課税を、CA 協議でどのように処理するか不明である。

移転価格事案で訴訟に行った事例はない。

(6) 事前確認制度 (Advance Pricing Agreement 以下 APA)

同ガイドラインで、会社は、特定の関連者間取引について事前に歳入局と独立企業間価格算定手法について合意できると規定されており、納税者は、歳入局に対し、APA を要請できる。APA の有効期限は、通常 3 年から 5 年である。

OECD 加盟国においては、APA は、納税者、国内税務当局、および外国税務当局の間での双務的契約を含んでいる。しかし、歳入局が APA 制度の中で外国税務当局とどのような交渉するかは、この時点ではっきりしていない。

それにもかかわらず、歳入局は APA が移転価格事案を解決するためにしばしばベストアプローチになると信じている。最近、ある大規模多国籍企業が歳入局と APA 交渉に入っているといわれている。

しかし、APA の協議過程を通じて納税者から得た情報は、歳入局により公表される可能性があるため、タイにおけるある大きな多国籍企業は APA を申請することをためらっているともいわれている。

移転価格制度は、特に APA は、タイではきわめて新しい制度であるため、APA 情報が潜在的に公開される可能性があり、これに對し歳入局がどのようなポジションをとるのか、この時点では、不透明である。

(7) 今後の見通し

今後数年間において、タイの歳入局では、研修を受け、調査経験を積んだ職員が増えること

が期待されている。また、歳入局は、外国の税務当局と、特により効率的に移転価格執行をできることになる情報交換を進めるためにも、より協力的になっていくであろう。

7 ベトナム

(1) 移転価格税制の規定

ベトナム大蔵省は、最近2度にわたり、移転価格に関する基本ルールと執行方針の概要を説明した2つの文書を公表した。最初の文書は、2001年3月8日公表の「通達13/2001/TT-BTC(以下通達13)」で、外資系企業にのみ適用されるものである。その中で、外資系企業の関連者間取引価格が独立企業間価格かどうかを検証することにより、非関連取引の企業と同等の税を、関連者間取引の企業に課すことを目的としている。特に、通達13は、どういう算定手法が独立企業間価格を決定するのに利用されるのかについて、一般的な指針を提供している。

通達13は2003年に改訂され、2つ目の文書として、「通達128/2003/TT-BTC(以下通達128)」として公表され、それに続き2004年1月1日から施行の改正企業所得税法が採択された。通達128では税務当局に対し、関連者間取引をしている企業の購入価格、販売価格、費用、及び課税所得を決定する権限を付与することにより、以下の場合移転価格課税を行うと簡潔にしか規定されていない。

関連者間取引が「市場価格」(独立企業間価格と同じ意味)で取引されていないと判明したとき、または費用に算入していたが実際負担すべきでないとして判明したとき。

財務大臣のガイドライン(歳入確保の指針)に従い、企業所得税を全額かつ正確に徴収することを確実にするため。

その後、大蔵省は2004年に、「移転価格に関する詳細な通達案(以下新通達案)」を公表している。しかし、その新通達案が採択されるかどうか不明である。

(2) 移転価格算定手法、資料・情報の作成・保管・提出義務(ドキュメンテーション)、罰金

新通達案の中で、以下の5つの移転価格算定手法が認められており、納税者は取引の性格や事実に基づいて最も適切な手法(ベストメソッ

ド)を選択すべきとなっている。

- 独立価格比準法(CUP法)
- 再販売価格基準法(RP法)
- 原価基準法(CP法)
- 利益比準法(CPM)
- 利益分割法(PS法)

一方、移転価格に関する特別なドキュメンテーション義務はないが、会計記録は少なくとも5年から10年保管しなければならない。新通達案では、納税者への通知後30日以内に移転価格の資料を提出しなければならないとしている。

移転価格に関する特別な罰金はないが、企業所得税法により、日歩0.1%の延滞税が課される。また、不正な申告または脱税の場合には、追徴税額の1倍から5倍の罰金が科される。

(3) 税務調査

税務当局は調査を毎年行っている。調査では、移転価格だけでなく、特に費用にかかるインボイスの真偽に注意を払われながら、すべての調査項目がカバーされる。移転価格税制の整備がまだ初期段階であるので、一般に、課税当局は、移転価格調整(更正)の判断を、外国関連企業に対し要求した多くの移転価格資料よりも、むしろ同業の国内企業と外国関連会社との間で署名した契約書に頼っている。しかし、新通達案では外国関係企業からの移転価格資料の要求を認めている。

技術移転契約上のロイヤリティの支払額は、販売価格の最大5%または税引き後利益の最大25%に制限されている。技術移転契約は科学技術省に登録、承認されなければならない。

2001年8月に租税総局(General Department of Taxation)は、外資系企業の調査の際に移転価格調査をするように税務署に指示を出している。しかし、総合的に、法制度の未整備や専門家が不足しており、重大な移転価格事案は、今のところ生じていないであろう。それにもかかわらず、納税者は、新通達案が成案となる時に備え、移転価格調査の準備をしなければならないであろう。

納税者は、一般の調査の時には挙証責任を負う。新通達案では、関連者間取引をしている納税者は、税務調査に備え、資料を作成・保管しなければならない。

通達128では、移転価格をドキュメンテーシ

ョンするために用いられるべきデータ源を示していない。一方、新通達案では信頼できるデータは政府機関、税務当局、税関データベース、業界団体、監査された財務諸表、約定書や契約書を含む納税者の会計記録等から得られるものと規定している。

(4) コストシェアリング契約(費用分担契約) 恒久的施設 (Permanent Establishment 以下 PE) 認定課税

基本的に、コストシェアリング契約は認められる。納税者は、コストの割り当て負担について、たとえば、契約書、納税者が負うべき役務や利益を証明するもの、詳細なコストシェアリングの基準など、十分に正当性を証明できるものを用意しなければならない。

2004年企業所得税に、PE概念が導入された。税務当局は最近、外国法人の駐在員事務所や代理人関係を形成しているとみなされる販売流通関係のPE活動を精査している。

(5) 権限ある当局 (Competent Authority 以下 CA)、事前確認制度 (Advance Pricing Agreement 以下 APA)

ベトナムが締結している租税条約の内、日本を含む数カ国との租税条約に、OECDモデル条約の9(2)の規定があり、CA間協議に基づき、条約相手国との間で利益の調整し二重課税を解消することが認められている。

APAは利用できない。新通達案ではAPAが規定されていない。

(6) 今後の見通し

大蔵大臣が新通達案を成案にして公布すると、租税総局は外資系企業の移転価格調査を開始しそうである。移転価格手続きが不明瞭かつほとんどなく、税務職員の専門性が不足しているので、納税者は、当局が受け入れ可能な移転価格を設定することやドキュメンテーションに対応することの困難性を経験していくことになる。

まとめ

今回とりあげた主要なアジアの国7カ国は、経済発展が好調で、潜在能力豊かな将来性が高い国々である。また、日本からの直接投資が多く、貿易関係の額、質とも緊密な経済関係を有する重要なパートナーとなってきている。それに

つれて、一部の国と日本との関係で、政治、外交、経済のマクロ的問題が顕在化しかかってきている。一方、ミクロ面の問題として、個別性が強く顕在化してはこないものの、個々の企業にとって悩ましい問題が移転価格問題である。たとえば、会計事務所等の聞き取りでは、日系企業の合併相手の現地資本が移転価格を政治的に利用し、移転価格の増額調整分=未収の配当金を受け取れたはずと主張し、そのお金で日系企業を買収したいとした事例、税務当局が移転価格の追徴税金の納付を日系企業に迫り、滞納による清算に追い込んで他の現地資本が買収しようとした事例等、常識では考えられない事態も発生しているようである。

上記で説明したように、移転価格税制の普及段階に各国間で差があるものの、各国が競う感じで執行強化に努めているといっても過言でない状況といえる。各国の多国籍企業に的を絞った移転価格課税の目的は、基本的には国外関連者間取引における課税の公平・適正化であるが、同時に外資系企業に対して追徴課税ということにより自国民の反発が少ないところから税収確保をしようという意図も十分推察される。その場合、租税条約上の無差別条項に反する面もあり、韓国とタイは外国からの投資に影響することにも配慮しているとソフトな対応方針を表明しているが、会計事務所等から実態をヒヤリングした限り、上辺のものである印象が強い。

アジア各国において、日系企業をターゲットにした移転価格課税攻勢があったり、第三者間の国際取引があっても国内取引をコンパラブルとしたり、移転価格調査につきものの調査経験の浅い調査官による高圧的かつシークレットコンパラブルを使った標準率課税のような根拠の乏しい課税などが行われても、それらは現地法人税法が内包するカントリーリスクとして、一義的には、現地日系企業が負うべき自己責任であるかもしれない。しかし、このような圧力に加え、これらの国の法人税の実効税率の低さや罰金と延滞税の厳しさからも、今後、現地法人にとって過大な法人所得計上の圧力となりかねず、裏腹に日本本社の法人所得の減少につながってくるおそれが高い。その結果、適切な歳入確保を目指す国税庁にとって看過できない事態となる可能性がある。

そのため、国税庁は、SGATAR(アジア税務長官会議)等の国際会議を利用し、移転価格調査に当たって適切な執行をしていく共通の考えを醸成していくとともに、二重課税の事態になりそうな場合にできるだけ相互協議の遡上にあげ二国間の話し合いの場を重ねていくことが必要であろう。もちろん、日本とこれらの国の経済関係を見ると、日本企業のオーバプレゼンスで、日本にはこれらの国から進出した日本法人が少なく日本で課税した事案もほとんどないため、本来お互いが抱える二重課税事案で共通の解決策を見出すことができる相互協議が機能しにくいことも確かで、限界がある。

さらに、上記で述べたように、アジア各国の移転価格の執行がATO(オーストラリア国税庁)の影響を強く受けており、日系企業には厳しい状況に追い込まれる可能性がある。ATOに負けないように、国税庁の外国税務当局職員に対する研修制度(ISTACS)や現地税務当局への職員派遣による移転価格執行の知的支援を、引き続き強力に推進し、現地税務職員がOECDガイドライン等に基づいた適切な課税執行をできるようにつなげて行くことも重要であろう。

最終的には、前述の現地日系企業が納付できないほどの法外な追徴が意図的にも含めて拡大していき深刻な二重課税の事態になる場合には、最近ロシアでの日系企業に対する不当な課税問題に対し外交レベルの話し合いになったことも想定しておく必要がある。

いずれにせよ、今回紹介した主要アジア各国の移転価格税制や執行を参考にして、海外事業展開する企業の所得が不要に海外に流出しないように、彼らに負けない体制をこれからも維持・強化していくことが、国税庁に期待される。

(参考文献・資料)

1 全般

「Tax Management Transfer Pricing Report 2005年1月19日号」The Bureau of National Affairs

「アジア諸国の税法」監査法人トーマツ、2003年、中央経済社

「ASEAN 諸国における移転価格税制の展望」大河原健、国際税務2002年5月号、6月号

「KPMG セミナー、日本、アジア各国(インド、中国、マレーシア、ベトナム、タイ、台湾)の移転価格税制の現況」2004年9月16日開催

「KPMG セミナー、日本企業にとっての移転価格問題 アジア分科会」2004年12月1日開催

2 各国別

(1) 中国

「中国税務・会計ハンドブック」中央青山監査法人編、2003年東洋経済新報社

「中国移転価格税制事務運営指針の改定」工藤敏彦、国際税務2005年1月号

「中国移転価格税制」工藤敏彦、国際税務2002年6月号、7月号

「中国移転価格税制の実施状況とAPA新ガイドライン」笠原健司、国際税務2004年11月号

「中国の事前確認ガイドラインの公布」宮嶋大輔、国際税務2004年11月号

「中国移転価格税制におけるAPAの現状と課題」望月一央、国際税務2004年1月号

「KPMG セミナー、中国移転価格セミナー 事前確認ガイドライン及び移転価格最新動向」2005年1月20日

「Tax/Business News Flash」PwC China

「13Transfer Pricing Report 800」2004年12月8日号 The Bureau of National Affairs

(2) インド

「アジア各国の税制、移転価格と国際課税、インド」デロイト・トウシュ・トーマツ ムンバイ事務所、国際税務2004年11月号、12月号

「Current Controversial Issues in India Transfer Pricing」Hitesh D. Gajaria & Sushant Snayak、2004年

(3) 韓国

「韓国の2005年度税制改正」高野登、国際税務2005年2月号

「韓国国税庁移転価格税制当に関する基本通則を制定施行」高野登、国際税務2004年8月号

「13Transfer Pricing Report 185」2004年7月7日号、The Bureau of National Affairs

(4) マレーシア

「アジア各国の税制、移転価格と国際課税、マレーシア」デロイト・トウシュ・トーマツ クアラルンプール事務所、国際税務2005年3月号

「マレーシア税制の概要及び2005年マレーシア予算案」牧辰人、租税研究2005年2月号

「マレーシアの税制改正」高山宜門、租税研究2000年5月号

「12Transfer Pricing Report 529」2003年10月15日号、The Bureau of National Affairs

(5) 台湾

「アジア各国の税制、移転価格と国際課税、台湾」デロイト・トウシュ・トーマツ 台北事務所、国際税務2005年1月号、2月号

「e-Taiwan Alert X-file」KPMG Taiwan、2004年7月26日

(6) タイ

「アジア各国の税制、移転価格と国際課税、タイ」デロイト・トウシュ・トーマツ バンコク事務所、国際税務2004年10月号

「タイにおける移転価格税制」下津芳夫、租税研究2003年4月号

「Overview of Thailand Pricing Regime」KPMG Thailand、2004年

(7) ベトナム

「ベトナム投資環境と最近の税制改正点」清水鏡雄、租税研究2000年9月号

3 移転価格税制、国際課税、相互協議の理論

「国際課税の現状と課題(1)(2)(3)」山川博樹、租税研究2004年8月、9月、10月号

「外国企業との取引と税務」仲谷栄一郎他、2003年商事法務

「国際課税問題と政府間協議」羽床正秀著、2002年大蔵財務協会

「移転価格税制詳解」羽床正秀著、1999年大蔵財務協会

「国際税法」木村弘之亮著、2000年成文堂