

令和4年3月国税庁「移転価格事務運営要領」
(事務運営指針)等の一部を改正する案
に対する意見

令和4年4月12日

日本機械輸出組合

はじめに

日本機械輸出組合（URL：<https://www.jmcti.org/>）は、日本の機械貿易の健全な発展を図るべく1952年に設立されたわが国の機械メーカー、商社、エンジニアリング企業等を中心に構成される非営利団体である。わが国機械産業の国際競争力の強化を図る上で、1990年初頭より国際税務研究会を設置し、わが国及び海外の国際課税制度の検討及び整備拡充を促してきた。

移転価格税制への対応は当組合員にとって最重要の国際税務課題と位置づけており、今般令和4年3月14日に案の公示がされた「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し次葉以下のとおり意見を提出するものである。

意見等

1. 金融取引

(1) 全般

今回の改正は令和4年7月1日以後に開始する事業年度から適用となっているが、税制改正同様、令和5年4月1日以後に開始する事業年度からの適用のご検討をお願いする。金融取引は、1年以上の長期のものもあり、また貸付先もOECD加盟国とは限らないため、実施までに一定の猶予期間が必要となる。また、意思決定に時間を要する合併の会社も存在する。12月決算会社の場合、事務運営指針が改正されてから約6か月で対応するのは困難を要する。

(2) 保証料率の設定

保証料率の設定に関して、企業としては実務に即しどのように対応したらよいか不明確なため、より多くの具体例の例示を要望する。例えば、想定される取引としては、海外子会社が金融機関との間で行う金銭消費貸借契約(借入・債務保証、LC発行等)を対象とし、親会社として保証を入れる場合に当該保証に対し海外子会社と保証料授受を行う(親会社保証)ものと思慮するが、その他の事例があれば、例示を要望する。

(3) 受注の履行保証

受注の履行保証をどのように考え、対応すべきか具体例の例示を要望する。例えば、想定される取引としては、海外子会社が顧客と工事履行契約等を締結する際の契約履行保証(直接金銭的な保証を差入れる場合)を対象とし、親会社として保証を入れる場合に当該保証に対し海外子会社と保証料授受を行う(親会社保証)ものと思慮するが、その他の事例があれば、例示を要望する。

(4) 各論

① 3-7 (3) 及び 3-8 (7) 共通便益が生じていると認められる時の取扱い

「共通便益が生じていると認められるとき」の取扱いについては、キャッシュプーリングの設例をもとに、「意図的な協調的行動を通して生み出されるグループシナジーの結果、貯蓄増加と資金の効率性の向上等の効果」を検討し、それにより生じる利益又は損失の配分方法を検討する必要があるとされている。「相互作用による共通便益の配分」に関しては、共通便益対象の特定・範囲の明確化と併せ、参加者への配分を具体的にどのような方法で進める事が想定されているのか明確化を要望する。共通便益対象としては、資金の相殺効果による金利費用の削減効果を想定すればよいのか、それ以外にも考慮すべき項目がある場合にはその明確化と併せて、具体的にどのような方法・ステップで共通便益の金額を特定する事が求められているか、事例を通じてのガイダンスを

要望する。

日本にキャッシュプーリングのヘッダー会社がある場合、それに参加する海外子会社の利益率水準の分析を通じ、共通便益が適切に配分されたと見なす間接的な移転価格分析の採用可否含め、実務対応に際して追加ガイダンスを要望する。

② 3-8 (2)

「取引の当事者に係る信用力の比較可能性を検討する場合には、当該当事者の信用格付その他の信用状態を表す指標を用いることが出来る」と記されているが、グループ傘下の海外現地法人について信用格付けを単独で取得することは現実的にはほぼないと考え、その場合、格付機関が提供している事業体のグループ内での位置付けから潜在的な発行体格付けを求める方法により評価することが対応策として考えられるが、グループ傘下の海外現地法人の信用状態の評価をするにあたり、どのような評価手法を想定しているのか、明確化を要望する。また、取引の当事者の信用格付等の具体的な取得方法のガイドラインの御教示を要望する。

③ 3-8 (2) (注1)

「付随的便益自体に対価が発生するものではない」「取引の当事者に係る信用力の比較可能性を判断する場合には・・・付随的便益を加味した結果引き上げられた高い信用格付等を基に判断」とあるが、債務保証の対価の設定は、企業グループ加入後の取引の当事者の信用格付が債務保証によりどの程度改善するかにより行うという理解で良いか、明確化を要望する。

④ 3-8 (3)

「例えば、金銭の貸借取引に係るリスクを管理するための能力を有していない、又は意思決定の機能を果たしていない、単に資金の提供を行うだけの貸手に対して借手が対価を支払う場合には、銀行間取引金利、金利スワップレート又は国債等により運用するとした場合に得られるであろう利率その他スプレッドが零の、又は概ね零に近い市場金利等を用いて想定した取引を比較対象取引とすることができること。」と記されているが、この条項は、金融リスクを管理しコントロールするために必要な機能を持たないグループ内法人が貸し手である場合にその法人が得るリターンはリスクフリーレートに限定されるということを言っているものと考えるが、実際にそのように判断するケースは想像しがたく、また仮にそのようなレートで海外の現地法人から借り入れた場合には、海外の税務当局から疑念を抱かれるものと想像する。この方法が最適と見做されるのは、具体的にどのようなケースが想定されるのか、可能な限り、参考事例の列挙を要望する。

⑤ 3-8 (5)

「非関連者である銀行等に照会して取得した見積り上の利率又はスプレッドのように現実に行われる取引に依拠しない指標は、市場金利等には該当しない」とあるが、例えば、取引の当事者からの預り金に係る利息の設定にあたり、銀行等への預金が無い為、銀行等に照会して預金利息の見積りを取得する場合もありえる。取引の当事者が借手あるいは貸手の場合の各々の視点での記載を要望する。

⑥ 3-8 (6)

法人と国外関連者との間で行われた債務保証等については、想定される様々な取引を比較対象取引とすることができる、とされているが、キャッシュプーリングのように、契約等で明示的な関係のみを対象とするのではなく、キャッシュマネジメントによりグループの資金運用を効率化する事柄を広く対象としているように読み取れる。その際に「相互作用による共通便益」なるものをどう算定するか、どういう形で関連者間で配分されていけばよいのか、といったことを議論の俎上に挙げられる懸念を抱く。例えば、生産子会社のキャッシュニーズに基づいて必要最低限の手元資金以外を本社に貸し付けにより集約した場合に、貸し付けによる利子を支払うことを超えて、全体最適により発生した便益を一定程度生産子会社に配分すべき（3-8 (7) で言及されている）、といった議論を持ち上げられるようなことが懸念される。

上記のような懸念がある中、国境をまたぐ取決めについて、どちらか一方の当事者国から共通便益の範囲について疑義が呈された場合に、遡っての修正を行うことが、相手方の当事者国を説得するという観点からも難しいと考える。共通便益の範囲を前もって定めることを可能とするためにも、具体例を挙げたうえで、その範囲の明確化を要望する。共通便益の配分に際しては、事後的調整は源泉税の取扱いを含め各国における税務問題を誘発する為、当年度の金利水準で調整する事になる理解であるが、その場合においても、どのような対応が図られれば移転価格事務運営要領の規定を充たせるのか、具体的事例での解説を要望する。当年度における金利水準での調整となる場合、事業計画等に基づく見込み値・計画値を使用した分析を踏まえた金利設定とならざるを得ないが、最善を尽くした事前の分析に基づく金利設定が図られている場合には、税務調査時においてもその内容を十分に考慮した対応が図られる事の確認を要望する。

また、親会社の保証付き金利又はスプレッドと保証なしの金利又はスプレッドの差額をもって債務保証料率とする考えが示されているが、本事例は、実務でも行われており、かつ、グループ内の効率的な資金活用に資する観点から、両者のスプレッド差から計算される金額と収受する債務保証料が完全に同額でなかった場合においても、その算定プロセスや事業理由等の背景も勘案の上で税務調査対応が図られる旨 要望したい。

⑦ 3-8 (7)

「当該相互作用による共通便益の額が独立企業原則に即して当該法人及び当該国外関連者に適切に配分されているか検討する必要がある」とあるが、支払利息の減少あるいは受取利息の増加のいずれを想定しているかの明確化を要望する。受取利息の場合、必ずしも預け側の信用格付に連動するものではない為、独立企業原則に即した配分が困難な可能性がある。

⑧ 事例7 (寄与度利益分割法を用いる場合)

事例7では「寄与度利益分割法または残余利益分割法が妥当となっている」が、同事例において、参加者すべての口座から統括口座に資金移動が行なわれる前提で、XS社の行う役務提供の対価に相当する部分を除いた金額を、移動する前の資金残高に基づき寄与度利益分割法または残余利益分割法を適用することが妥当との解説であるが、実際は、資金を借り入れる参加者と資金を貸し付ける参加者が共存するケースが通常であるため、実務面から、どのように利益を分割すべきかに関する事例の提示を要望する。また、ここでいう「寄与度利益分割法」又は「残余利益分割法」の想定に係る具体的な例示を要望する。例えば、本事例のように、役務提供の対価相当部分を除いた金額を分割しているため、既に「残余利益分割法」を適用していると考えべきか、それとも、ここでいう「残余利益分割法」は、さらに、ほかのルーティン利益（例えば、銀行との間の預金利息や借入利息等の部分）を除いて分割することを想定しているか、明確化を要望する。

⑨ 《前提条件2；金銭の貸借取引の場合》（独立企業間価格の算定方法の選定）

「S社と同程度の信用力であるBの信用格付を有する法人が借り入れた金銭の貸借取引の利率の平均を基に独立企業間価格を算定」とあるが、S社と同じ信用格付の法人であっても、財務状況以外の法人固有の要因により、利率が大きく上昇する場合があります。従って、比較対象企業の四分位レンジの設定と同様、斯様な異常値を排除する為、単純平均ではなく、中位値等を基に独立企業間価格を算定するのが望ましいと考える。

⑩ 《前提条件2 解説5》

「公開されている銀行間取引金利、金利スワップレート又は国債等により運用するとした場合に得られるであろう利率その他スプレッドが零の、又は概ね零に近い市場金利等（リスクフリー利率）にスプレッドを加算した利率等を用いて想定した取引を比較対象取引として用いる方法」とあるが、「スプレッド」は具体的にどのスプレッドのことを指しているか。そもそも比較対象取引を現実に行われる取引の中から見いだすことが困難でS社の信用スプレッドが算出できない場合であることから、S社の信用スプレッドでは無いものと思料する。

⑪ 《前提条件3 《解説》 独立企業間価格の算定方法の選定》

以下 i、ii の平均値となる 0.75% を本事例における保証料率として記載されている。

- i X国に所在するA+の信用格付を有する法人がS社と同様の状況の下で借り入れた場合に付される利率 3%とX国に所在する信用格付がAである法人が同様の状況の下で借り入れた場合に付される利率 4%の差となる 1%（いわゆる信用力に応じたスプレッドの差）
- ii S社の期待損失率 0.5%

3-8 (6) の記載を踏まえた事例と理解するが、上記 i の信用力の違いによる借入利率の差と上記 ii の期待損失率は性質の異なるものであり、平均することの意義の教示を要望する。

2. 費用分担契約

(1) 各論

① 3-15

「費用分担契約とは、契約の当事者が、それぞれの行う事業において生ずる収益の増加、費用の減少その他の便益を得ることを目的として、無形資産又は有形資産の開発、生産又は取得及び役務の開発、提供又は受領を共同で行うこと（以下「共同活動」という。）を約し、当該共同活動への貢献（当該共同活動に係るリスクの引受け及び費用の負担を含む。以下同じ。）を分担して行うことを定める契約をいう」が、収益の増加、費用の減少その他の便益を得ることを目的として、無形資産又は有形資産の開発、生産又は取得及び役務の開発、提供又は受領を共同で行うことを約し、当該共同活動への貢献を分担、とかなり広範な活動を対象とし得る書きぶりになっているように思われる。また、「2 個々の契約が費用分担契約に該当するか否かを判断するに当たっては、当該個々の契約に係る契約書において「費用分担契約」の用語が記載されているか否かを問わない。」とあり、この条項における、文言修正の背景や、捉えようと想定する取引形態について、また、これを費用分担契約と擬制されるようなケースが増えないよう、補足説明のうえ、その適用範囲の明確化を要望する。

② 3-16 (3) 費用分担契約の取扱い

「貢献割合の算定において、負担する費用の額と貢献価値額が大きく異ならない場合、費用の額を貢献価値として取り扱うこととして差し支えない、その例として、役務提供である場合はこれに該当する」と記されている。基本的には、この金額は貢献価値額が発生した費用に一定のマージンを乗せる金額と理解するが、「役務提供のマージンが小さいため、乗せなくてよいが、研究開発は原則としてコストにマージンを乗せて計算する」との趣旨なのか、明確化を要望する。また、こちらはあくまでも貢献割合の算

定においてこのような取り扱いなのか、それとも、将来予測便益割合と貢献割合が異なる場合、CCA 参加者間で支払う調整的支払額についても、コストを基準にしてよいか明確化を要望する。

③ その他

参考事例集には費用分担契約（CCA）の事例が入っておらず、実務においても日本法人が CCA を行う事例が少ない、と考えるが、本邦税務当局が想定している CCA 適用の条件、検討プロセス、既存無形資産の評価方法等を参考にしたいため、CCA に関する事例の追加を要望する。

以上

日本機械輸出組合 国際税務研究会 委員会社

ソニーグループ株式会社（座長（内定））

伊藤忠商事株式会社（副座長（内定））

川崎重工業株式会社（以下委員）

キヤノン株式会社

株式会社クボタ

株式会社小松製作所（コマツ）

シャープ株式会社

シンフォニアテクノロジー株式会社

住友商事株式会社

セイコーエプソン株式会社

大同特殊鋼株式会社

株式会社東芝

株式会社ニコン

日本精工株式会社

日本電気株式会社（NEC）

パイオニア株式会社

株式会社日立製作所

富士通株式会社

株式会社富士通ゼネラル

本田技研工業株式会社

丸紅株式会社

三菱重工業株式会社

三菱電機株式会社

（連絡先）

+++++

日本機械輸出組合

通商・投資グループ

谷井晃裕

TEL: 03-3431-9348

FAX: 03-3436-6455

E-mail: tani@jmcti.or.jp

+++++