

# **米国移転価格スタディの概要と実務**

**Ozawa, Kaneko and Associates LLP**

**2021年4月**

## I. 日米の移転価格税制の比較

企業が関連者との取引（例：法人所得実効税率に差異がある海外の関連会社との取引）に関して、価格を通常の価格とは異なる金額に関連者間で設定すれば、当該取引で発生した一方の企業の所得あるいは経費を他方に移転することが可能になります。移転価格税制とは、その様な関連者間の取引を通じた課税対象の所得あるいは経費を他者へ移転することを防止するための制度です。移転価格税制とは所得課税についての公平性の維持という観点から、税務当局が関連者間取引について、通常取引価格で行われたものとみなして所得を再計算し、課税する制度とも言えます。

日本の移転価格税制は、2015年に公表されたOECD-BEPSルールに沿った制度になっています。具体的にはOECDのルールに整合させるために、先ず国内法が税制改正を通じて整理されました。その後、2016年度税制改正により、移転価格税制に係る文書化が法制化されました。日本の移転価格税制は、1995年に公表されたOECDガイドライン同様、関連当事者間の取引を独立当事者間基準、所謂、アームズ・レングス・スタンダードに引き直して課税する罰則付きの制度です。ただし、国内取引は移転価格税制の対象にはなっていません。

現行の日本の税法のもとでは、報告義務の条件、取引金額の閾値を超えた特定の法人に、事業概況報告事項（マスターファイル）、国別報告事項（CbCレポート、或いはCbCR）、ローカルファイルなどの文書作成、および提出の義務が発生します。ローカルファイルとは、独立企業間価格を算定するために必要とみとめられる書類の総称です。このファイルは一定の日本国外関連取引を行った法人が対象ですが、その文書構成は米国の移転価格スタディに似かよっています。

米国の移転価格税制は、OECD、日本のルールと同様に、関連当事者間の取引をアームズ・レングス・スタンダードに引き直して課税する制度です。米国法人、例えば日系米国子会社が納税者の場合、インバウンド、アウトバウンドの関連会社間バイ・セルある

いは企業グループ内の役務提供取引、関連会社間ローン、関連会社間のロイヤリティの支払いなどが税務調査の対象になりがちな取引です。会社設立以来の累積欠損金がある会社、つまり連邦所得税の支払いが過去になかった会社の場合でも、移転価格税制の対象となります。米国事業活動に実質的に関連する所得がある米国支店もその対象です。また、クロスボーダー取引のみならず、国内の取引も移転価格税制の対象となりますが、その場合、どちらかと言うと州所得税法上の移転価格の問題となります。

米国の移転価格のルールはかならずしも OECD のルールとは同じではありません。OECD のルールは、それに準ずる国内法がなければ、法的な拘束力はありません。たとえば、マスターファイルですが、米国の税法ではいまのところ、その規定はありません。CbC レポートについては、財務省施行規則 (Treasury Regulations section 1.6038-4) によりますと、多国籍企業の実質的親会社はこのレポート (Form 8975) の対象となりますが、年間の総収入金額が \$850 million を超えない場合は、レポート義務はありません。逆にローカルファイルについては、原則、その同時文書化は税務年度ごとに必要です。関連会社間取引からの総収入額が少ないので、移転価格の税務調査の対象にはならないという施行規則はありません。また、会社を設立して数年しか経過していないので、米国では移転価格の税務調査対象にはならないということもありません。

## **II. 米国移転価格税制の概要**

米国の移転価格税制上、注意が必要な点の一つは米国議会が税務当局の課税権の実行に関して、税務当局にややもすると有利に働く仕組みを容認している事です。具体的には、米国財務省施行規則上、税務当局の税務調査により所得の海外移転が行われていると判断された場合、納税者の租税回避の意図の有無に関係なく、その取引価格を独立当事者間価格に修正した金額に税務当局が独自に計算し、所得税の調整（更生）をしてもよいという仕組みになっています。その様な事態が起こりますと、立証責任は納税者側にありますので、納税者側に移転価格税制による追徴課税、国際的な二重課税と言うやっかいな問題が発生してしまいます。

## 米国歳入法 482 条および財務省施行規則

関連者間取引に関する税制は、既に 1910 年代に関連国内法が存在していました。1928 年の米国歳入法 45 条（現行の 482 条の前身）は、国内取引および国外取引の区別なく、広義な意味の関連者間の取引で発生する所得および控除額を配分できるという非常に大きな法的権限を内国歳入庁長官（the Commissioner of Internal Revenue Service）に与えています。1935 年には、財務省施行規則にアームズ・レングス・スタンダードの考え方が導入されました。1954 年になりますと、米国議会は 45 条に代わり、米国歳入法 482 条（Internal Revenue Code, “IRC” section 482）を公布しました。

1968 年には独立企業間における価格算定方法に関する財務省施行規則がはじめて公表されました。同じく、施行規則にて、無形資産についての一般的なルールが公表されました。また、1986 年には、同年に実行された大規模な税法改正に関連し、スーパー・ロイヤリティ資産の海外移転時の評価について、独立当事者間基準が適用されない別の判断基準が追加されました。

1994 年に発表された 1993 年の暫定施行規則の最終規則では、比較可能性に影響を与える要因、施行規則で定められた価格算定方法に基づき最適と考えられる方法（ベスト・メソッド・ルールと呼ばれています）、移転価格の妥当性を法人所得税務申告書提出期限日までに文書化しておくというルール（所謂、同時文書化のルール）などについて、それらの重要性が強調されました。また、1996 年にはペナルティ条項の解釈が施行規則に加えられました。さらに、2006 年の施行規則では、関連会社間サービスについてのルールが公表されました。

2017 年の減税・雇用法、所謂、Tax Cuts and Jobs Act は 1986 年の米国歳入法を 30 年ぶりに修正した税制です。無形資産については、その定義が広がりました。その結果、

2017 年以前は移転価格税法の対象にならなかった取引も税務調査の対象になる可能性が出てきました。また、無形資産に係るアウトバウンドの取引については、グローバルな所得を対象とする税制から、地域的な所得を対象とする税制への方向転換がみられます。

#### 同時文書化の対象となる関連者取引

米国移転価格税制は、よくあるパターンとして、クロスボーダー取引に適用されます。移転価格税制の対象となる関連者取引 (controlled transaction) は、一般に次の様な取引が考えられます。

- i. 棚卸資産の購入、販売
- ii. 棚卸資産以外の購入、販売
- iii. 無形資産の購入、販売、使用料, 技術提供取引 (ロイヤリティなど)
- iv. 役務の提供 (マーケットリサーチ、技術サポート、ITサポートなど)
- v. 資金の貸付、保証行為

IRC section 482 の対象となる納税者とは、“owned or controlled directly or indirectly by the same interests”, つまり実質的に同一の支配下にある組織、営業事業体等を意味しますが、具体的な定義はありません。一般に法人の間の取引であれば、直接あるいは間接の 50% 超の持分関係の有無が基準になります。しかし、必ずしも持分割合のみではなく、役員構成などによる実質的な支配、取引依存度の高さなど、例えば、ある製品の納入先が、特定の会社に著しく限定されるような場合でも移転価格税制の対象となり得ます。つまり、実質的なコントロールはどこにあるか、誰が実質的な価格設定についての決定権をもっているかの事実関係次第で、関連者取引とみなされる事もあり得ます。

米国歳入法 482 条の施行規則によると、その目的については、“[t]he purpose of section 482 is to ensure the taxpayers clearly reflect income attributable to controller transactions . . .” と明記されています。また、関連者間の取引価格は独立当事者間価格 (arm’s length price)と同様に納税者により設定される必要があるとしています。これらの目的および独立当事者間基準は、納税者サイドの自主的な遵法、検証、立証責任などに直接影響がでますので、納税者にとっての移転価格税制への対応を時に難しくしています。たとえば、立証責任ですが、税務調査において税務当局が関連者間での取引価格が独立当事者間価格ではないと判断した場合、取引価格が更正され、それに基づき追徴税額が提示されます。そのような場合、納税者は取引価格の更正に同意せずに、税務当局に対して裁判にて争うことも可能です。しかし、その様な事態になった場合、納税者にとって、対応に必要な時間も金銭的な負担も少なくはありません。また、移転価格の妥当性を法廷で争う事になった場合、納税者は税務当局の価格更正の根拠は「非常に恣意的、気まぐれで不合理」だという事を立証しなければなりませんので、納税者にとって越えなければならないハードルが非常に高くなります。

#### 米国歳入法 6662 条および財務省施行規則

罰則（ペナルティ）については米国歳入法 6662 条および財務省施行規則に規定されています。罰則規定は二つのタイプの罰則を対象に構成されています。罰則のひとつは非関連者間取引と関連者間取引の取引価格の差異に対する罰則(transactional penalty とよばれています)、残りのひとつは非関連者間取引と関連会社間取引の課税対象所得の差異に対する罰則（net adjustment penalty とよばれています）です。

現行の施行規則によると、移転価格について税務調査を受け価格更正を受けた場合、その更生内容の程度によって追徴税額に対して二元的に、つまり二つのタイプの罰則別々に、20%、或いは 40%のペナルティが課される可能性があります。税務調査において、取引価格あるいは課税対象所得の差異が substantial valuation misstatement (大幅な

な誤申告)によるものと当局により判定された場合、財務省施行規則により 20%のペナルティ（および税金の未払分についての利子）が課せられます。また、税務当局により取引価格あるいは課税対象所得の差異が gross valuation misstatement（非常に大幅な誤申告）と判定された場合は、40%のペナルティ（および税金の未払分についての利子）が課せられます。

### ペナルティ免除規定

上記の罰則は、納税者が同時文書化のルールを遵守する、あるいは事前価格合意、所謂、APA を税務当局と合意することで避けることが可能です。

米国歳入法 6662 条およびその施行規則には、誤申告の場合の取引価格に対する罰則および課税対象所得に対する罰則の両方に適応可能な免除規定があります。その規定によりますと、納税者が (1)アームズ・レンジス・スタンダードおよびベスト・メソッド・ルールに従って適切な取引価格を設定、(2) 税務申告書提出期限日までに、全ての同時文書化の作業を完了、(3) さらに税務当局から当該税務年度について移転価格スタディの提出なども含め、情報提供要請があった際に 30 日以内に必要書類の提出が可能な場合にかぎって、20%ペナルティおよび 40%ペナルティは免除されることとなっています。上記 (1), (2), (3)の施行規則上のペナルティ免除規定は、納税者にとってペナルティという移転価格課税リスクに対する有効な防御方法を示唆しています。

### 移転価格同時文書の内容

米国歳入法 6662 条及びその施行規則にて規定されている移転価格文書に含まれるべき内容は以下の通りです。

1. 取引価格に影響を及ぼす経済的、法律的要因の分析を含んだ、納税者のビジネス概要

2. 移転価格に直接、間接に影響を及ぼす関連会社を含めた、納税者の組織構成
3. 米国歳入法 482 条施行規則上、特に規定され文書化が要求されている項目
4. 納税者が採用した移転価格算定方法とその採用理由
5. 算定方法として検討したが採用に至らなかった移転価格算定方法と不採用の理由
6. 比較対象会社として検討された会社の説明、および関連者間取引の分析、金額の調整のために使用された内部データの記述
7. 比較対象会社として選ばれた会社の説明、比較対象データの妥当性がどのように検証されたか、また比較分析においてどのような調整がなされたかの記述
8. 移転価格算定方法の決定にあたり使用された経済分析、事業内容、事業予測などの説明
9. 決算日以降、ただし税務申告書提出期限日以前に検討された、追加資料の説明あるいは内訳
10. 以上 1 から 9 までの文書およびその補足的文書の目次、および、これらの文書の目録作成に使用された記録管理システムについての記述

## 価格算定方法

米国の財務省施行規則では、納税者は有形資産の売買および譲渡等については、ベスト・メソッド・ルールのもとで、以下の6種類の方法により関連者間取引価格が独立当事者間価格、所謂、アームズ・レングス・プライスであることを文書化しておく必要があるとしています。

1. 独立価格比準法 (Comparable Uncontrolled Price method)
2. 再販売価格基準法 (Resale Price method)
3. 原価基準法 (Cost Plus method)
4. 比較対象利益比準法 (Comparable Profits method)
5. 利益分割法 (Profit Split method)



## 6. 状況に応じてそれが最適と考えられる方法 (unspecified method)

関連者間のサービス業務および無形資産については、ベスト・メソッド・ルールのもとで、有形資産の関連者間価格の算定方法に準ずる方法が適用されます。ただし、無形資産の売買および譲渡等については、独立価格比準法に準じた、独立取引比準法は利用できませんが、再販売価格基準法と原価基準法は使用できません。また、ベスト・メソッド・ルールについて、その運用上、重要なポイントは、ある特定の方法で独立当事者間価格の結果を算定すればよいというものではなく、独立当事者間価格をより明確に把握できる方法があれば、それを選ばなければならないというものです。

### III. 米国移転価格スタディ（ローカルファイル）の作成

米国移転価格スタディを自社で作成する場合、あるいは外部の専門家に依頼する場合、各税務年度分について移転価格スタディ対象会社（別名をテスト対象会社と言います）とその関連会社間（例：日本法人の親会社）の販売、取引における移転価格の分析から始めることとなります。具体的には関連会社間で行われた取引が米国移転価格税法上、独立当事者間基準に準拠していたかを検証する必要があります。また、検証結果を踏まえ、移転価格税法上のルールに準拠した移転価格文書を作成しておく必要があります。

米国移転価格税法上の「自主的なコンプライアンス」は別の言い方をすれば、移転価格についての同時文書は、税務当局への税務年度ごとの提出義務はないが、その提出を税務当局から要求された場合には、30日以内に提出する必要がある法人所得税務申告書の一部という位置づけです。よって、米国移転価格スタディ（ローカルファイル）作成の原則として、法人所得税務申告書を税務当局に提出する際に、納税者の移転価格はアームズ・レングス・プライスであることが検証済みの情報であることが必要です。

\* \* \* \* \*

## お問い合わせ先

移転価格の問題は、税務上の同時文書化の問題だけではなく、財務会計上の「法人税の不確実性に関する会計処理」の文書化の問題（例：FIN 48 transfer pricing analysis）もあります。ご質問などございましたら、小澤あるいは金子までご連絡下さい。

Koji Ozawa, Managing Partner

Ozawa, Kaneko and Associates LLP

(website) <https://ozawacpa.com/en>

(email) [kozawa@ozawacpa.com](mailto:kozawa@ozawacpa.com) (phone) (650) 445-8035

Yayoi Kaneko, Partner

Ozawa, Kaneko and Associates LLP

(website) <https://ozawacpa.com/en>

(email) [kaneko@ozawacpa.com](mailto:kaneko@ozawacpa.com) (phone) (650) 445-8035