

関係通達等	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
	<p>経済的又は商業的価値を有するかどうかの判断の具体例の2つ目において、時期、期間が同様であることまで求める必要がないのではないか。</p>	<p>法人又は国外関連者が行う活動が経済的又は商業的価値を有するものかどうかは、OECD 移転価格ガイドラインの paragraph 7.6 において、「比較可能な状況」(in comparable circumstances) の下で一方の独立企業が活動を行った場合に他方の独立企業が対価を支払うかどうかにより判断するとされています。この「比較可能な状況」というためには、独立企業間で行われる活動と、法人又は国外関連者が行う活動との「条件が同様」であることが必要です。この「条件が同様」について、法人又は国外関連者が行う活動の内容だけでなく、時期、期間などの条件も対価の有無に影響を及ぼす条件と考えられますので、こうした観点から、指針3-9(1)では、「条件が同様」の例として活動の内容、時期、期間を明記しました。したがって、御意見にある「時期」、「期間」のいずれも、条件の一例として記載されているものですので、いかなる場合においてもこれらの全てが同様であることが求められるわけではなく、活動ごとに合理的な条件を判断することになります。</p>
<p>事務運営指針 3-9(1)</p>	<p>指針3-9(1)ロは、「予算の作成又は管理」となっていたところ、改正案では「予算の管理又は財務上の助言」とし、敢えて「作成」を外していますが、これは「管理」に「作成」が含まれるという意図でしょうか。「予算の作成・管理又は財務上の助言」と明記する方が誤解が生じにくい。</p>	<p>指針3-9(1)イからルまでに掲げる活動は、OECD 移転価格ガイドラインの paragraph 7.14 と整合的になるよう改正しました。指針3-9(1)ロでは、同 paragraph の「budgetary control」に対応するものとして「予算の管理」と定めたことから、改正前の3-9(1)ロの「予算の作成又は管理」の「作成」は削除しました。</p> <p>「予算の作成」は指針3-9(1)ロ「予算の管理」には含まれませんが、指針3-9(1)イからルまでに掲げる活動以外の活動は、指針3-9(1)柱書の「その他の法人が行う活動」に含まれますので、この改正によって、従来の取扱いが変更されるわけではありません。</p> <p>また、御意見を踏まえ、参考事例集の事例23の《解説》3に掲げる例示において、「予算の作成」が指針3-10(1)の簡易な算定方法の取扱いが認められ得る役務提供に該当することを明確にしました(簡易な算定方法の取扱いが認められ得る役務提供に該当すると当然に指針3-9(1)に定める活動にも該当します。)</p>
	<p>ハの「監査」とは、内部監査室のような部署が行うものだけを対象としているのか。</p>	<p>指針3-9(1)ハの「監査」とは、例えば、法人が行う国外関連者の財務諸表の監査や国外関連者の業務に対する監査を想定しています。</p> <p>したがって、法人の内部監査室のような部署に限らず、それ以外の部署がこれらの監査を行う場合にも指針3-9(1)ハの「監査」に含まれます。</p>
	<p>ハに「監査」が追加されているが、株主監査は、株主によるガバナンスを担保・強化するために行われるものであり、当該国外関連者にとって経済的又は商業的価値を有するとは言いえないことから、「株主監査以外の監査」であることを明らかにしていただきたい。</p>	<p>御意見のあった、株主により行われるガバナンスを担保・強化するための監査のような、国外関連者の株主又は出資者としての地位を有する法人が専ら自らのために行う当該国外関連者の株主又は出資者としての活動が、国外関連者に対する役務提供に該当しないことは、指針3-9(3)で明らかにされています。</p>

御意見の概要及び御意見に対する国税庁の考え方

関係通達等	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事務運営指針 3-9(1)	<p>指針3-9(1)リの「製造に係る支援」や指針3-10(1)イの「役務提供が支援的なもの」と指針3-10(2)の「本来業務に付随した役務提供」との区別が明らかでない。</p> <p>企業グループ内役務提供の個別具体的な事例を事例集に掲載していただきたい。例えば、リの「販売に係る支援」について、コミッションをもらうべき活動との相違がどのようなものか、売掛金の処理や信用情報の管理のようなものを想定しているのか。</p>	<p>指針3-9(1)は、法人が行う活動が国外関連者に対する役務提供に該当するか否かの判断基準を定めており、指針3-9(1)リの「製造に係る支援」には、製造設備の設置、保守、点検、修理及び使用に係る技術指導など製造に関する活動（製造そのものを除く）が幅広く該当します。</p> <p>指針3-10(1)イの「役務提供が支援的な性質のもの」は、法人が比較対象取引を選定した上で独立企業間価格を算定する原則的な方法に代えて、役務提供に要した費用にその5%相当額を加算した金額をもって独立企業間価格を算定する簡易な算定方法を適用する場合の要件の一つであり、利益獲得を目的とせず、企業グループの経済的に重要な活動へ貢献するものではない役務提供が該当します。具体例については、参考事例集の事例23の《解説》3イからチまでをご参照ください。</p> <p>指針3-10(2)の「本来業務に付随した役務提供」は、調査において調査官が役務提供に要した総原価の額を独立企業間価格とする方法の適用を検討する場合の役務提供の性質に係る要件であり、役務提供を主たる事業としていない法人又は国外関連者が本来の業務に付随して又はこれに関連して行う役務提供が該当します。具体例については、参考事例集の事例5をご参照ください。</p>
		<p>企業グループ内役務提供の具体的な事例については、参考事例集の事例23をご参照ください。</p> <p>指針3-9(1)は、法人が行う活動が役務提供に該当するか否かの判断基準を定めており、御意見のり「販売に係る支援」は、このような判断が求められる法人が行う活動の例の一つです。「販売に係る支援」には、例えば法人が国外関連者のために行う販売契約に係る顧客との交渉、契約の締結、仲介業務などが該当します。御意見の「コミッションをもらうべき活動」は、対価の支払を伴う活動であることから「役務提供」であり、ここに「役務提供」であることが前提となっていない「販売に係る支援」との相違があります。また、「売掛金の処理」及び「信用情報の管理」については、「販売に係る支援」には該当しないと解されますが、それぞれ指針3-9(1)ニ「債権又は債務の管理又は処理」、3-9(1)ヘ「キャッシュフロー又は支払能力の管理」に該当すると解されます。</p>

御意見の概要及び御意見に対する国税庁の考え方

関係通達等	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事務運営指針3-9(1)	<p>改正前の「ル 従業員の給与、保険等に関する事務」が削除されていますが、改正案の「ヌ 雇用、教育その他の従業員の管理に関する事務」の「管理」に含めたとの理解をしていいのか。</p> <p>注書きの「・・・定常的に当該活動に必要な人員や設備等を利用可能な状態に維持している場合が含まれることに留意する。」を削除すべき。 (理由) 役務提供とは、その人員や設備等を用いて実際に何らかのサービスが行われる場合をいうのであって「利用可能な状態に維持している」だけでは役務提供したことには当たらないと考えるべき。</p>	<p>御意見のとおり、改正前の指針3-9(1)ルの「従業員の給与、保険等に関する事務」は、指針3-9(1)ヌの「その他の従業員の管理に関する事務」の「従業員の管理」に含まれますので、この改正は従来の取扱いを変更するものではありません。</p> <p>注書は、法人が国外関連者の要請に応じて随時役務提供を行い得るよう人員や設備等を利用可能な状態に定常的に維持する活動が指針3-9(1)柱書の「その他の法人が行う活動」に該当し、その活動が当該国外関連者にとって経済的又は商業的価値を有するものであると認められる場合には、役務提供に該当することを確信的に記載したものです。この取扱いは、OECD移転価格ガイドラインのパラグラフ7.16に沿っているものであり、(注)を削除すべき理由はないと考えます。</p>
事務運営指針3-9(3)	<p>指針3-9(3)ハについて、金融商品取引法に基づくJ-SOX対応としての財務報告に係る内部統制の整備及び有効性の評価に係る活動や、金融業の銀行規制に係る膨大なガバナンス活動等、株主活動の範囲に関してより参考になる情報があれば有益である。</p>	<p>指針3-9(3)の取扱いが認められる活動(以下「株主活動」といいます。)の範囲については、イからチまでに定めるとともに、参考事例集の事例23の「国外関連取引の概要等」に株主活動の具体例を示しています。</p> <p>御意見にあるJ-SOX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制に係るガバナンス活動を行う場合は、いずれも3-9(3)トの「コーポレートガバナンスに関する活動」に該当するため、株主活動に該当します。</p>
事務運営指針3-10(1)	<p>「案件の概要」Ⅱ1(1)(注)では、従来の算定方法と簡易な算定方法のいずれかの方法を選択して独立企業間価格を算定することができる旨の記載があるが、3-10(1)(2)(3)の規定において選択することができることが読み取れるよう記述していただきたい。</p>	<p>5%のマークアップ率を使用(役務提供に要した費用への5%相当の金額の加算。指針3-10(1)へを参照。)する簡易な算定方法については、指針3-10(1)へ及びトを満たしていることが要件の一部として定められていることから分かるとおり、法人が選択できるものであることは明らかです。他方で、役務提供取引について比較対象取引を選定して独立企業間価格を算定する従来の算定方法(措置法通達66の4(7)-5を参照。)は、その取扱いが排除されていないため、法人が簡易な算定方法を選択しない場合には、この従来の算定方法によることとなります。</p> <p>なお、指針3-10(2)及び(3)の総原価法については、これらの指針において「・・・調査を行う場合には、・・・検討する。」とあるとおり、調査において国税当局が必要に応じてその適用を検討するものであることから、法人が選択するものではありません。</p>

御意見の概要及び御意見に対する国税庁の考え方

関係通達等	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事務運営指針 3-10(1)	<p>IGSを他の国外関連取引と一つの取引単位としてみるのが合理的である場合(措置法通達66の4(4)-1)や相殺取引(同通達66の4(4)-2)と見るべき場合が考えられる。IGS単独で独立企業間価格を算定することありきのような書きぶりではなく、これらの法令解釈通達を考慮することを「なお書き」などの形で記載すべき。</p>	<p>IGS(企業グループ内における役務提供)について、措置法通達66の4(4)-1(取引単位)及び66の4(4)-2(相殺取引)の取扱いを含め、同通達に定められた取扱いの適用は排除されていないため、「なお書き」に記載する必要はないと考えます。</p>
	<p>IGSについては、総原価をベースとした議論が予想されますので、国外関連者への寄附金課税の議論にも及びやすい分野と言えるため、寄附金課税との取扱いの整理も記載すべき。</p>	<p>IGS(企業グループ内における役務提供)と寄附金との関連については、指針3-9(5)に記載しています。移転価格課税と寄附金課税との関連については、指針3-19(国外関連者に対する寄附金)及び参考事例集の事例25(国外関連者に対する寄附金)において整理がされていますので御参照ください。</p>
	<p>「・・・当該法人又は国外関連者が保有し、又は他の者から使用許諾を受けた無形資産を使用していないこと」の「無形資産」を「価値ある無形資産」とすべきである。(理由) 単に無形資産とすると対象が非常に広範囲に及ぶため、重要な価値を有し所得の源泉となるものに限定すべきである。</p>	<p>無形資産は、指針1-1(31)において、「措置法通達66の4(3)-3(比較対象取引の選定に当たって検討すべき諸要素等)(注)1に定める無形資産」と定義されており、同通達66の4(3)-3では、「措置法施行令第183条第3項第1号イからハまでに掲げるもののほか、顧客リスト、販売網等の重要な価値のあるもの」となっており、無形資産を「価値ある無形資産」に限定しています。</p>
事務運営指針 3-10(1)	<p>指針3-10(1)ニは、基本的にOECD移転価格ガイドラインに沿っていると思われるが、同ガイドラインの paragraph 7.47に低付加価値グループ内役務提供に該当しない活動として掲げられる「services of corporate senior management (other than management supervision of services that qualify as low value-adding intra-group services under the definition of paragraph 7.45)」を敢えて外している理由如何。</p>	<p>御意見をいただいたOECD移転価格ガイドラインの paragraph 7.47の問題の業務「services of corporate senior management (other than management supervision of services that qualify as low value-adding intra-group services under the definition of paragraph 7.45)」については、その括弧書に示されているとおり、同 paragraph 7.45に記載されている要件を満たした業務以外は簡易な算定方法の対象から除かれることとなります。指針3-10(1)では、同 paragraph 7.45を参考にしてイからハまでの要件が定められていることを踏まえると、当該問題の業務については、ニに掲げる業務の一つとして記載しなくても、簡易な算定方法の対象から除かれる業務に該当することが明らかであるため、ニに記載しないこととしました。</p>
	<p>5%の根拠を示すべき。5%の合理的な説明ができない場合は、国税庁が、指針3-10(1)で規定するIGSについて、データベースを用い、日本側を検証対象とし、同サービスを提供する同業他者の比較対象取引を抽出した上で、その平均値などの率を、毎年あるいは3年に一度程度で公表し、5%を当該率に変更してはどうか。</p>	<p>法人が簡易な算定方法を選択した場合に適用するマークアップ率は5%であることがOECD移転価格ガイドラインで示されており、指針3-10(1)の取扱いにおいてもマークアップ率は5%としています。5%という水準は、OECD/G20 BEPSプロジェクトにおける議論を経て合意されたものです。</p>

御意見の概要及び御意見に対する国税庁の考え方

関係通達等	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事務運営指針3-10(1)	<p>比較対象取引を見出すのが困難な場合、5%を含む一定の率の範囲において、多国籍企業グループが適用するマークアップ率の合理性について事務負担なく容易に検証できるよう指針等で具体的な基準を示していただきたい。</p> <p>指針3-10(1)の趣旨として、総原価法は特例と理解したが、実務は5%の簡易な算定方法か総原価法で動いていくと想像される。総原価法の適用要件を満たさなかった場合に、国税当局が5%で課税ポジションを取る懸念があるため、調査で5%が金科玉条のように取り扱われることがないようにしていただきたい。</p>	<p>指針3-10(1)イからトまでに掲げる要件を満たす役務提供について、御意見の比較対象取引を選定するのが困難な場合には、比較対象取引を選定して独立企業間価格を算定する原則的な方法に代えて、今回の改正で導入した簡易な算定方法を利用することができます。この簡易な算定方法を選択する場合に適用されるマークアップ率は5%と定められています。なお、OECD/G20 BEPSプロジェクトにおける議論において、マークアップ率をレンジではなく5%とすることで合意されたことから、我が国においても5%のマークアップ率としています。</p> <p>指針3-10(1)に定める簡易な算定方法は、法人が比較対象取引を選定して独立企業間価格を算定する原則的な方法に代えて選択するものであるため、国税当局が簡易な算定方法により更正処分を行うことはありません。</p> <p>なお、御意見の中に「総原価法の適用要件を満たさなかった場合」とありますが、指針3-10(2)及び(3)の総原価法は、これらの指針において「…調査を行う場合には、…検討する。」とあるとおり、法人が選択できるものではなく、調査において国税当局が必要に応じてその適用を検討するものです。</p>
事務運営指針3-10(2)	<p>現行も改正案も、本来の業務に付随した役務提供の移転価格算定方法を「原価基準法に準ずる方法と同等の方法」としているが、「総原価」をベースにしていることから、移転価格算定方法は、取引単位営業利益法と同等の方法(利益指標は総費用営業利益率)ではないか。</p>	<p>御意見を踏まえ指針3-10(2)を見直し、「原価基準法に準ずる方法と同等の方法」に加え、「取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法」を追加しました。指針3-10(2)の総原価の額を独立企業間価格とする方法として「原価基準法に準ずる方法と同等の方法」は適切でないとの御意見ですが、役務提供に要した費用がその役務提供に関連する直接費(例:労務費)のみで一般管理費等の間接費がない場合もあり得ますので、同方法は残すこととします。</p>
事務運営指針3-10(2)	<p>IGSでの「総原価」の定義(改正案3-10(2))と本来の業務に付随した役務提供における「総原価」の定義(指針3-10(3)ハ)は同じか。</p>	<p>指針3-10(1)へにおいて、「なお、役務提供に係る総原価の額には、原則として、当該役務提供に関連する直接費の額のみならず、合理的な配賦基準によって計算された担当部門及び補助部門における一般管理費等の間接費の額も含まれることに留意する(以下3-10において同じ。)」としていますので、IGS(企業グループ内における役務提供)の取扱い(指針3-10(3))における総原価と本来業務に付随して行われた役務提供の取扱い(指針3-10(2))における総原価の定義は同一です。</p>

御意見の概要及び御意見に対する国税庁の考え方

関係通達等	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事務運営指針3-10(2)	<p>指針3-10(1)が適用される場合と3-10(2)が適用される場合についてさらに具体的な例示を掲げてその区分を明確にすべき。 (理由) 本来業務に付随して行われた役務提供については総原価の額を独立企業間価格とすることが認められる場合があるが、この取扱が適用される役務提供と(1)の100分の5を乗ずる取扱が適用される役務提供との間の線引きが明確に示されておらず、それぞれの取扱に不透明さが残る。この点は、3-10(3)イで「当該役務提供が(1)イからホまでに掲げる要件の全てを満たしている」という場合には、「(2)に定める方法の適用について検討する。」とあることから、(1)イからホまでに掲げる要件の全てを満たしている役務提供について(1)と(2)のどちらが適用されるのか不明確である。</p>	<p>指針3-10(1)が適用される場合と指針3-10(2)が適用される場合との区分については、前者は、例えば、総務、経理等いわゆるバックオフィスの業務に適用されることが想定されているものである一方、後者は「本来業務に付随する」役務提供に限定して適用されるものであるという違いが挙げられます。 また、指針3-10(1)イにおいて企業グループの中核的事業活動に直接関連しないことが要件とされていることからわかるとおり、指針3-10(1)は、法人が行う役務提供が法人の主要事業であっても、その企業グループの中核事業でない場合には適用できるものですが、指針3-10(2)は、「…役務提供を主たる事業としていない法人又は国外関係者が…」とあるとおり、役務提供が法人の主要事業である場合には適用できないという違いもあります。 指針3-10(1)及び(2)が適用される役務提供の具体例を参考事例集の事例5(指針3-10(2)の適用事例)及び事例23(指針3-10(1)の適用事例)に示して区分を明確にしていますので、これらをご参照ください。 なお、指針3-10(1)は、法人が比較対象取引を選定して独立企業間価格を算定する原則的な方法に代えて選択できる簡易な算定方法に関する取扱いを定めているものであるのに対し、指針3-10(2)は、「…調査を行う場合には、…検討する。」とあるとおり、法人が選択できるものではなく、調査において国税当局が必要に応じてその適用を検討する取扱いを定めているものであることにご留意ください。</p>
事務運営指針3-10(3)	<p>改正案では、「ハ 当該役務提供に要した費用が法人又は国外関係者の当該役務提供を行った事業年度の原価又は費用の額の相当部分を占めていないこと。」が削除されている。これは、改正案の「ロ 当該役務提供が当該法人又は国外関係者の事業活動の重要な部分に関連していないこと。」に吸収されたとの理解でよいか。今回の改正案は、単体ベースではなく、企業グループレベルで重要か否か、付随しているか否かを判断するという趣旨か。例えば、グループ各社の特定業務を一元管理するシェアードサービス提供企業は、単体ベースでいると、その原価又は費用の相当部分がサービスの原価等で占められているが、企業グループベースにみると、相当部分を占めるとはいえない。シェアードサービスの対価は総原価でよいか。</p>	<p>改正前の「ハ 当該役務提供に要した費用が法人又は国外関係者の当該役務提供を行った事業年度の原価又は費用の額の相当部分を占めていないこと。」は、指針3-10(3)(注)に記載していますので、指針3-10(3)ロに吸収されたわけではありません。 また、指針3-10(1)の簡易な算定方法は、法人が行う役務の内容が法人の主要事業であっても、その法人が属するグループの中核的業務活動に直接関連しなければ適用できますので(指針3-10(1)イ)、その意味で、法人単体のみではなく企業グループレベルで適用要件を検討することが求められます。 一方、指針3-10(3)の総原価法は、従来どおり役務の内容が法人単体の主要事業である場合には適用できません。 また、指針3-10(3)に、「…調査を行う場合には、…検討する。」とあるとおり、総原価法は調査において国税当局が必要に応じてその適用を検討するものであって、法人が選択できるものではありません。したがって、御意見のシェアードサービスの対価は、比較対象取引を選定して独立企業間価格を算定する原則的な方法により算定するか、指針3-10(1)の簡易な算定方法を選択するかのいずれかになります。</p>

御意見の概要及び御意見に対する国税庁の考え方

関係通達等	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事務運営指針 3-22(2)(3)	<p>指針6-14(1)に基づき事前確認を行うことができない旨、及び/又は、6-14(2)に基づき手続を保留する旨を日本当局が確認申出法人に説明する場合は、3-22(3)でいう「手続が行われている間」から除外されることを意味し、また、調査が行われる可能性があるという解釈でよいのか。</p>	<p>指針3-22(3)に定める「事前確認に係る手続が行われている間」とは、法人が事前確認の申出を行ってから、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います。</p> <p>局担当課が指針6-14(1)に基づき当該法人に対して事前確認を行うことができない旨の説明を行った場合、所轄税務署長は当該法人に対して速やかに事前確認を行うことができない旨を通知することになります。当該通知が行われた後は、「事前確認に係る手続が行われている間」には該当しないため、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の内容について、調査が行われる可能性があります。</p> <p>一方、局担当課が指針6-14(2)に基づき当該法人に対して事前確認審査を保留する旨の説明を行い、事前確認審査を保留する場合は、上記①、②又は③のいずれかに該当するため、「事前確認に係る手続が行われている間」に含まれます。したがって、事前確認審査が保留されている間は、指針3-22(3)に定める取扱いにより、移転価格税制の適用に係る調査が行われることはありません。</p>
	<p>従来、遡及適用の希望がある場合には、一般的に調査は行われなかったと理解しているが、「法人が事前確認の申出を行ったとしても、確認対象事業年度の前の事業年度に係る調査の開始は妨げられない。」という規定を設けることによって、今後は、遡及適用希望を行っても調査が行われる可能性があるということか。</p>	<p>法人から確認対象事業年度における独立企業間価格の算定方法等を確認対象事業年度の前の各事業年度(遡及適用希望事業年度)に準用したい旨の申出があった場合であっても、遡及適用希望事業年度に係る申告の内容については、これまでも調査が行われる可能性がありました(この点については、改正前の参考事例集の事例27《解説》にも記載していましたが、指針3-22(2)においてより明確に説明しています)。</p> <p>今般の改正は、遡及適用希望事業年度については調査が行われる可能性があるという従来の取扱いを確認するものです。</p>

御意見の概要及び御意見に対する国税庁の考え方

関係通達等	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
<p>事務運営指針 3-22</p>	<p>仮に、調査と審査が平行して行われた場合の両者の位置づけや、ファイヤーウォールの問題を明確に規定しておかないと、納税者としては、調査が優先されるのではないかと、審査結果は調査結果をベースにしたものとなってしまうのではないかと、といった懸念を持たざるを得ない。</p>	<p>事前確認に係る手続が行われている間は、確認対象事業年度に係る確認対象取引について、移転価格税制の適用に係る調査が行われることはありませんが、遡及適用希望事業年度に係る申告の内容については、調査が行われる可能性があります。この場合の調査と事前確認審査との関係は、次に掲げる場合の区分に応じて、それぞれ次のとおりとなります。</p> <p>1 既に調査が行われている事業年度への遡及適用を希望する事前確認の申出がなされた場合 遡及適用希望事業年度に係る調査は中断されず、確認対象事業年度に係る事前確認審査が開始されることなく保留されます(指針6-14(2)へ)。調査終了後に、確認対象事業年度に係る事前確認審査は開始されます。</p> <p>2 遡及適用を希望する事前確認の申出が行われた後に、遡及適用希望事業年度について調査を行う場合 遡及適用希望事業年度に係る調査は開始され(指針3-22(2))、確認対象事業年度に係る事前確認審査が継続されることなく保留されます(指針6-14(2)へ)。調査が終了した後、確認対象事業年度についての事前確認審査は再開されます。</p> <p>上記1及び2のいずれの場合であっても、事前確認の申出を行った法人から事前確認審査のために收受した資料(事実に関するものを除きます。)は、当該法人の同意がある場合を除いて、調査において使用することはありません(指針3-22(4))。</p>
	<p>「事前確認に係る手続が行われている間は、確認対象事業年度に係る申告の内容(当該事前確認を受けようとする国外関連取引に係る独立企業間価格の算定方法等に限る。)については調査を行わない。」という規定を新たに設けているが、「限る」という文言を使用することにより調査を行わない対象が限定されることになるのではないかと。</p> <p>例えば、確認対象取引と機能リスクが類似した取引を他の国外関連者を行っている場合、その取引に対して調査が開始されると、その調査結果は事前確認審査結果に影響を与える可能性があるため、このような類似取引も調査の対象としないことを明示する規定振りが望ましいのではないかと。</p>	<p>指針3-22(3)に括弧書き(…独立企業間価格の算定方法等に限る。)を追加した趣旨は、確認対象取引であっても、措置法第66条の4第2項に規定する独立企業間価格の算定方法等以外の事項については、調査が行われる可能性があるという従来の取扱いを明確化するためです。</p> <p>なお、御意見中「確認対象取引と機能リスクが類似した取引を他の国外関連者を行っている場合」については、当該国外関連者との国外関連取引について事前確認の申出が行われていないときは、従来どおり調査が行われる可能性があります。</p>

御意見の概要及び御意見に対する国税庁の考え方

関係通達等	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事務運営指針6-10	<p>6-10(1)(注)の「…、当該調査の終了前においても事前相談に応ずるが、当該調査の終了後において改めて事前確認の申し出の内容に係る修正の要否について相談に応ずる」と、6-2(1)の「…、事前相談を行っていない場合には、…事前相談を行った上で事前確認の申し出を行うよう指導する」とを併せ読むと、「調査が終了しない限り、将来に開始する事業年度以降の事前確認の申し出についてさえも事実上制限する」と整理される。このようなルールの導入は適切でない。</p>	<p>指針6-2(2)に定める取扱いのとおり、法人の確認対象事業年度の前の各事業年度の国外関連取引であって確認対象取引と同様のものについて調査が行われている場合であっても、確認対象事業年度のうち最初の事業年度の開始の日までに確認申請書を所轄税務署長に提出することにより事前確認の申し出を行うことができます。</p> <p>当該国外関連取引であって確認対象取引と同様のものについて調査が行われている場合には、その調査において確認された事実等も踏まえて、確認対象取引に係る独立企業間価格の算定方法等について検討する必要があります。しかし、調査中に事前相談が行われる場合には、このような事実等を踏まえた助言を法人に対して行うことが困難であるため、可能な範囲(例えば、相手国との相互協議の状況など一般的な事項)で事前相談に応ずることとし、調査終了後に改めて調査において確認された事実等も踏まえて、より具体的な助言を行うこととしています。この場合において、調査後に行われる相談の前に法人が確認申請書を提出して事前確認の申し出を行っているときは、当該確認申請書の内容について修正を要するか否かについても相談に応ずることとしています。</p> <p>指針6-10(1)(注)は、このような従来からの取扱いを明確化するものであり、御意見にあるような事前確認の申し出を制限するものではありません。</p>
事務運営指針6-11(3)、(4)	<p>依頼された資料の内容によっては、30日以内では提出できない場合もあるため、画一的に日数を制限するのではなく、「30日を目安として/目安として」程度に留めてほしい。</p> <p>通常、確認申請法人は30日以内での提出を行っているなかで、資料の内容等に応じて30日以内での提出が困難なことにつき、やむを得ない事情が認められる場合には45日又は60日までの猶予を認めていただきたい。</p> <p>指針6-11(3)は提出時添付資料、指針6-11(4)は審査時提出資料についての記述であるが、それぞれの対象となる指針6-3(1)ル(「その他事前確認に当たり必要な資料」)及び6-11(4)(それ以外の審査に要する資料)については、指針上、当該資料の特定がなされていない中で、「30日を超えない範囲」との制約を設けることは合理性がない。</p> <p>また、国外関連者の決算の確定に時間を要する場合やセグメント損益を提出する場合、その作成には期間を要し、30日以内の提出は困難な場合がある。</p> <p>指針6-14(1)ロにより、当局が設定した期限(30日を超えない範囲)までに資料が提出されない場合は、事前確認をできない旨の説明が当局からなされるが、その日数設定は合理性が認められない。</p> <p>事前確認審査では、初回の資料提出依頼において、最低でも20件以上の項目(更新事案であっても、多い場合は100件以上の項目)について資料提出依頼がなされているため、依頼件数を考慮することなく「30日を超えない」との規定を盛り込むことは、実務になじまない。</p> <p>他方で、依頼件数を一概に制限することも、的確かつ迅速な審査になじまないことから、現行の「当該資料の提出の準備に通常要する日数を勘案して、当該資料の提出期限を設定する。」との規定が現状に即したものと考える。</p>	<p>指針6-11(3)及び(4)は、資料の提出期限の上限を定めるものであって、資料の提出期限を画一的に定めるものではありません。</p> <p>このような定めを置く趣旨は、事前確認審査には法人からの資料提出といった協力が必要不可欠であるところ、事前確認審査を的確かつ迅速に行い、法人の予測可能性を確保するという事前確認の目的を達成するためには、一定の範囲内で提出期限を定めることが迅速な事前確認審査に資すると考えられるためです。</p> <p>ただし、依頼する資料の中には、提出に時間を要するものがある旨の御意見を踏まえ、「45日を超えない範囲内で提出期限を設定し、当該資料の提出を求める」とことしました。</p> <p>「指針上、当該資料の特定がなされていない」とのご意見について、①指針6-3(1)ルについては、事前相談の際に事前確認の申し出を予定している法人に対して、必要と認められる資料について説明を行い、資料を特定することになります。また、②指針6-11(4)については、事前確認審査の過程で法人に対して、必要と認められる資料について説明を行い、資料を特定することになります。このように、資料を特定した上で、これらの資料の提出に「通常要する日数を勘案して」提出期限を設定することから、一定の期限を設けることは合理的な取扱いと考えます。</p> <p>一般に、事前確認審査の開始時に提出を依頼する資料の項目が多くなるのは、審査を開始するに当たっての基本的な事項(事前確認申請書の添付資料に関連する事項等)が多く含まれるためです。資料の提出準備に日数を要する資料があることがあらかじめ判明している場合には、事前相談の際に法人に説明するようにしていますので、事前確認の申し出を予定している場合は、事前相談を活用していただくことが、資料の準備に当たって有効と考えます。</p>

御意見の概要及び御意見に対する国税庁の考え方

関係通達等	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事務運営指針6-14(1)二	<p>法令等に抵触又は抵触するおそれがないことの証明については、法令であれば、その立証責任は国側に課せられると考えられるが、事前確認においても確認申出法人側に課せられることを懸念している。</p> <p>実務上、法令等に抵触又は抵触するおそれがないことの証明は、非常に困難であることが予想される。一般的に、各金融機関は、反社会勢力との取引拒絶についての手続の整備及び執行を徹底しているため、「例えば、確認申出法人が、銀行取引等を特に支障なく行っていれば、確認対象取引は、法令等に抵触するものではないと推定する。」等の取扱いが可能と考える。</p>	<p>事前確認を適切に行うためには、法人が行う事前確認の申出の内容について、局担当課が的確に把握することができるよう、事実関係を含め法人に説明していただく必要があります。そして、その申出内容が法令等に抵触し、又は抵触するおそれがあるか否かについて疑義が生じた場合には、その点についても適切に説明していただく必要があります。</p> <p>なお、法令等に抵触するおそれがあるか否かについて疑義が生じた場合には、いかなる法令等に抵触するおそれがあるのかについて、法人に対して具体的に指摘した上で説明を求めることになりますので、指針6-14(1)二は、法人に過度な負担を求めるものではありません。</p>
事務運営指針6-14(1)へ(注)	<p>指針6-14(へ)(注)で、事前確認を行うことができない場合の例として、「事前確認審査の結果、国外関連取引に係る独立企業間価格の算定方法等が最も適切な方法であると認められない」にも拘らず、確認申出法人が事前確認の申出の修正に応じない場合」があげられているが、二国間事前確認においては、相互協議によって申出方法と異なる方法で決着が図られる可能性があることに鑑みると、ユニAPAの場合を除き、審査結果に基づき申出内容を修正させることに合理性はない。</p>	<p>申出の独立企業間価格の算定方法等と相互協議で合意される独立企業間価格の算定方法等とが異なる場合には、局担当課は、相互協議の合意が成立したときに、申出の独立企業間価格の算定方法等の修正を求めます。</p> <p>しかし、相互協議を伴う事前確認であっても、例えば、事前確認の申出に係る独立企業間価格の算定方法等が最も適切な方法でないことが、事前確認審査の過程において明らかになった場合には、法人に対して申出の独立企業間価格の算定方法等について修正を求めることがあります。このような場合には、申出の独立企業間価格の算定方法等について修正を求めることがあることが明確となるように指針6-14(へ)(注)を修正しました。</p>
事務運営指針6-14(1)へ	<p>どの算定方法が適切な方法であるかは、必ずしも客観的に容易に判断できるものではなく、また、当局と確認申出法人との間に見解の相違が生じうるため、敢えて事前確認の修正を求める必要はない。また、バイラテラルAPAにおいては、相手国との見解の調整が必要となるため、入り口は広く開いておいてほしい。</p>	
事務運営指針6-14(1)へ、(2)ト	<p>指針6-14(1)にて事前確認を行うことができない場合の例示が列挙され、「へ」にて例示に該当しない場合を拾う建付けとなっており、同様に、6-14(2)にて手続を保留する場合の例示が列挙され、「ト」にて例示に該当しない場合を拾う建付けとなっているが、確認申出法人に責が認められる場合に限定される等、予測可能性の担保並びに確認申出法人にとって不利な取り扱いにならないように配慮されるべきと思料する。</p>	<p>指針6-14(1)へは、「その他事前確認を行うことが適当でない」と認められる場合」と定めており、その前に掲げられているイからホまでに準ずる場合を想定しています。同様に、指針6-14(2)トは、「その他事前確認審査を開始し、…場合」と定めており、その前に掲げられているイからへまでに準ずる場合を想定しています。したがって、予測可能性は既に確保されており、法人に不利な取扱いを強いるものではありません。なお、指針6-14(1)へ(注)において具体例が示されています。</p>

御意見の概要及び御意見に対する国税庁の考え方

関係通達等	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事務運営指針6-14(2)へ	<p>将来年度に係る事前確認については、過去年度に係る移転価格調査実施の有無にかかわらず納税者として予見可能性・法的安定性を確保するために必要な場合もあるため、事前確認に応じてほしい。</p>	<p>指針6-14(2)イからトまでは、事前確認の手続(事前確認審査)を保留する場合を定めているものであり、事前確認に応じない場合を定めるものではありません。確認対象事業年度の前の各事業年度の確認対象取引と同様の国外関連取引について移転価格調査が行われている間は、事前確認審査を保留することになりますが、当該移転価格調査が終了した場合には、事前確認審査を開始することになります。</p>
事務運営指針6-15(2)口	<p>指針6-15(2)口で、「確認対象事業年度の開始の日から3年経過後までに、相手国から收受又は收受見込の連絡がない場合は、二国間事前確認の手続を自動的に終了させる」仕組みを明示的に導入することにより、当該ルールが存在を知った相手国当局が敢えて3年間寝かせるといった、さらに悪い状況を作り出す可能性が高くなり、適切でない。</p> <p>相手国で事前確認申出が收受されず、3年経過した場合に、ユニAPAを受け入れるか否か意見を聴取することの懸念は次のとおり。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・相手国の税務当局に対して、誤ったメッセージ(相手国の税務当局が事前確認の申出を受け入れないことについて、日本の税務当局は黙認してくれるという誤解)を与えてしまうのではないか。相手国の税務当局が申出を受け入れないことに対する日本の税務当局としての積極的な対応についても記載すべき。 <p>相手国で事前確認の申出が受け入れられない場合であっても、納税者が相手国で事前確認の申出を行っており、相手国においてその申出が收受されるために、相手国とコミュニケーションをとったり資料提出等、合理的な対応を行っている場合は、国税庁においても、相手国が申出を收受するよう働きかけを行い、事前確認の申出が收受されるよう努めてほしい。</p>	<p>事前確認は、将来年度における移転価格税制の適用に係る法人の予測可能性を確保し、移転価格税制の適正かつ円滑な執行を図ることを目的としています(指針6-1)。このような事前確認の趣旨を踏まえると、専ら相互協議の相手国の事情により事前確認の手続が確定しない状況を無制限に放置することは、事前確認の趣旨に反するものと考えます。</p> <p>指針6-15(2)口は、こうした懸念を踏まえ、専ら相互協議の相手国の事情により事前確認の手続が確定しない状況が事前確認の趣旨に照らして定めた合理的な期間を経過して継続した場合に、事前確認の手続を確定させる取扱いを定めています。</p> <p>この取扱いは、当該期間が経過すると自動的に適用されるのではなく、相手国の税務当局に対して、事前確認の申出を收受しているか又は收受する見込みがあるかについて確認した上で、適用の可否を判断します。</p> <p>したがって、指針6-15(2)口に定める取扱いは、相互協議の相手国の税務当局に対して、事前確認の趣旨に照らして適切な対応を求めるものであると考えます。</p> <p>従前から国税庁は、事前確認審査担当者及び相互協議担当者の増員などにより、事前確認に係る相互協議を適時かつ迅速に行うことができる体制の強化を図るとともに、各国税務当局との連絡を密にして相互協議の手続等に関する知識やベストプラクティスなどについての認識の共有にも努めてきました。特に、我が国に事前確認の申出があった場合には、相手国においても速やかに事前確認の申出を收受して事前確認に係る相互協議を適時かつ迅速に行うよう相手国の当局に働きかけを行ってきたところです。今後も引き続き、事前確認の趣旨を踏まえて、事前確認に係る相互協議を適時かつ迅速に行うよう相手国の当局に働きかけを行ってまいります。</p>
事務運営指針6-15(2)口	<p>相手国で事前確認申出が收受されず、3年経過した場合に、ユニAPAを受け入れるか否か意見を聴取することの懸念事項は次のとおり。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・BEPS行動14最終報告書「紛争解決メカニズムの効率化」は、相互協議という紛争解決メカニズムの改善を図るものであり、相手国が收受しないことを理由にユニAPAを打診することは、BEPSへの対応の流れになじまないのではないかと。 	<p>BEPS行動14最終報告書「紛争解決メカニズムの効率化」に盛り込まれた措置については、我が国は従来から実施してきており、ベストプラクティスとされる事前確認についても、他国に先駆けて導入するなど、紛争の未然防止にも積極的に取り組んできました。</p> <p>他方、専ら相互協議の相手国の事情により、事前確認の手続が長期間確定しない状況が生じており、事前確認の趣旨に照らして、このような状況を無制限に放置することは適切ではありません。</p> <p>指針6-15(2)口は、これらの観点からの要請に最大限応えるために、事前確認の申出を收受しないという専ら相互協議の相手国の事情により事前確認の手続が確定しない状況が事前確認の趣旨に照らして定めた合理的な期間を経過して継続した場合に、相互協議の相手国の税務当局に対して、事前確認の申出を收受しているか又は收受する見込みがあるかについて確認した上で、納税者に選択肢を示して事前確認の手続を確定させる取扱いを定めています。したがって、この取扱いは、相互協議の相手国に対して事前確認の趣旨に照らして適切な対応を求めるものといえ、BEPSへの対応の流れになじまないものではありません。</p>

御意見の概要及び御意見に対する国税庁の考え方

関係通達等	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事務運営指針 6-15(2)口	<p>相手国で事前確認申出が收受されず、3年経過した場合に、ユニAPAを受け入れるか否か意見を聴取することの懸念事項は次のとおり。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・事前確認担当者が、最終的には相手国で申出が收受されず、ユニAPAの打診がなされることを見越して、バイAPAよりも有利な審査結果を出す可能性があるのではないか。 	<p>相互協議を伴う事前確認の申出については、相互協議の相手国において事前確認の申出が收受されていない場合には、相互協議の相手国で申出が收受され又は收受される見込みとなるまで事前確認審査は保留されます。したがって、事前確認審査の担当者が、相互協議の相手国によって事前確認の申出が收受されないまま相互協議を伴わない事前確認になることを見越して、事前確認審査を行うことはありません。</p> <p>そもそも事前確認審査は、事前確認の申出を行った法人から提出される資料等により把握される事実関係に基づき機能・リスク分析を行った上で、適切な独立企業間価格の算定方法等を確認するものであることから、把握される事実関係に異なることがなければ、相互協議を伴う事前確認の申出か否かによって、事前確認審査の結果が左右されるものではありません。</p>
	<p>相手国で事前確認申出が收受されず、3年経過した場合に、ユニAPAを受け入れるか否か意見を聴取することの懸念事項は次のとおり。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ユニAPAを受け入れた場合、ロールバックは認められないのか。ロールバック期間が調査対象とされるリスクがあるのではないか。 	<p>指針6-23に記載のとおり、相互協議を伴わない事前確認においてロールバック(確認対象事業年度における独立企業間価格の算定方法等を確認対象事業年度の前の各事業年度へ準用すること)は認められていません。相互協議を伴う事前確認から相互協議を伴わない事前確認に変更された場合、変更前の相互協議を伴う事前確認の申出の「確認対象事業年度」は、相互協議を伴わない事前確認においても「確認対象事業年度」となり、事前確認を受けることができます。しかし、変更前の相互協議を伴う事前確認の申出の「遡及適用希望事業年度」については、事前確認を受けることはできません。</p> <p>なお、確認対象事業年度の前の各事業年度の申告については、事前確認が相互協議を伴うか否かに関わらず、従来から調査が行われる可能性があるとしていたところであり、この従来の取扱いは、今般の改正により指針3-22(2)において明確化されました。</p>
	<p>相手国で事前確認申出が收受されず、3年経過した場合に、ユニAPAを受け入れるか否か意見を聴取することの懸念事項は次のとおり。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・事前確認を取下げた場合、調査が行われるのか。 ・すでに審査結果が納税者に提示されていた場合、調査結果は審査結果と同じとなるのか(審査結果は、ファイヤーウォールを前提に納税者から提出された分析等に基づいたものであるため、調査を行う場合には、一旦審査結果を無効とする手続を要するのではないか)。 	<p>事前確認の申出が取り下げられた場合には、指針3-22(3)の取扱いの適用が認められなくなりますので、この取扱いにより、移転価格税制の適用に係る調査を行わないとされていた申告の内容についても調査が行われる可能性があります。</p> <p>取下げ前に法人に提示された事前確認審査の結果は、調査において提出された資料に基づくものではないため、事実に関する資料を除いて法人の同意がない限りは、調査では用いることはありません(指針3-22(4))。調査を行う場合には、事前確認審査で提出された事実に関する資料に加え、調査において提出された資料等により把握された事実関係に基づいて機能・リスク分析を行った上で、独立企業間価格を算定することになりますので、調査の結果は、必ずしも事前確認審査と同じ結果になるとは限りません。</p>
	<p>日本において事前確認の申出を行った際には、その申出書へ受領印が押印されるが、相手国における事前確認の申出について必ずしもそのような制度となっていない場合も想定される。相手国において事前確認の申出が收受されているか否か、客観的に確認・証明することができない場合も想定されるため、具体的にどのような状況が、相手国において事前確認の申出が收受されていない、又は、收受される見込みがない場合に該当するのか明確にしてほしい。</p>	<p>相手国において事前確認の申出が收受されたか否かは、納税者に確認していただくものではありません。今回の改正においては、国税庁において各国税務当局と連絡をとり、相互協議の相手国の税務当局により事前確認の申出が收受されているか否か、收受される見込みがあるか否かについて確認して判断する手続をとることとしました。</p>

御意見の概要及び御意見に対する国税庁の考え方

関係通達等	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
事務運営指針6-15(2)ハ、6-14(1)ハ	相互協議の合意・不合意は、申出の内容というよりはむしろ、両国協議担当者間の協議の内容や、申出法人の協議結果受入れの許容度に依存する面が強いため、取下げ等の基準として申出内容を採用するのは適切でない。	相互協議を伴う事前確認の手続においては、法人から提出された確認申出書及びその添付資料並びに事前確認審査の中で提出された資料を基礎として把握された事実関係に基づいて機能・リスク分析を行った上で、確認対象取引に係る独立企業間価格の算定方法等について、相互協議の合意に基づいて確認を行います。そのため、過去に相互協議の合意が成立しなかった事前確認の申出と同一の内容であると認められる事前確認の申出が提出された場合には、そこから導き出される結論も変わらないことが見込まれます。このような場合についてまで相互協議を伴う事前確認の手続を進めることは、法人及び両国の税務当局に不必要な負担を強いる懸念があります。
事務運営指針6-15(2)ハ	相互協議の合意・不合意は、両国間の社会・経済関係等の状況や確認申出法人における当該協議結果に係る受入可否の経営判断等、その時々における事情に依存する面もあり、過去に相互協議が成立しなかったとはいえ、一概に当該申出の取下げやユニラテラルAPAへの変更を求めるのではなく、前向きに事前確認を受け入れてほしい。	なお、指針6-14(1)ハ及び6-15(2)ハについては、それぞれの(注)1において、適用場面を例示しています。
事務運営指針6-14、6-15 経過取扱い	指針6-14、6-15に関しては、現行指針の考え方及び実務に照らし、調査が行われない効果も踏まえて事前確認申出を判断した企業の利益が後知恵的に損なわれる懸念がある。したがって、改正後の指針を考慮した上で申請すると企業が判断した発効日以降の申出について適用してほしい。 上述の観点から、発効日以前の申出については、指針6-15(2)ロに定められた「3年を経過する日」を「5年なり6年を経過する日」に読み替えるといった経過措置も検討してほしい。	現行の指針における取扱いを前提として事前確認の申出を行った法人と、改正後の指針における取扱いを前提として事前確認の申出を行う法人との間の公平性を確保するために、指針6-15(2)に関して経過取扱いを設けています。こうした経過取扱いを設けることによって、改正後の指針の適用が開始される前に事前確認の申出を行った法人については、改正後の指針の適用が開始される日の翌日から3年間は、改正後の指針6-15(2)ロの取扱いの適用を受けることはありません。