

においても、外国子会社の片側検証により、事後的に超過利益が発生した場合に、残余利益のすべてを親会社に帰属するとして、予測収益を超過部分について超過ロイヤルティを設定することにより追加の回収を行うのであれば、予測収益を用いる方法が最適方法となる場合に該当することになると考えられるが、同様に二重課税となった場合に、相互協議の相手国から十分な理解が得られるか疑問が残る状況にあるものと考えられる。

さらに、価格調整措置が事後的に行われる場合には、相手国に所在する子会社の対応的調整の課税期間にずれが生じるおそれがあり、OECDでは、こうしたことも考慮して事前確認を推奨している状況にあるが、わが国では、価格調整措置と対応的調整の課税期間のずれの問題について事前確認による解決を推奨しておらず、二重課税となった場合に相互協議での解決が極めて困難になるものと考えられる。

特定無形資産という定義を前提に所得相応性基準を適用し、超過利益を生む無形資産の価値が事後的に増加したという事実認定を行い、外国子会社等における親会社の無形資産

から創出される超過ロイヤルティについて広範に親会社が回収する課税を行う場合に、予測収益を用いた最適な独立企業間価格算定方法を選択するようになれば、親会社所在国での移転価格課税の対象範囲と国外関連者所在国における二重課税の対象範囲が一致しない可能性があり、対応的調整が困難になる可能性もあるものと考えられる。

事前の利益計算と対価取決め基礎となる財務予測において、リスクと予見困難な事象が生じる合理的な可能性を適切に考慮すれば、リスクの実現により実際の事後の利益と予

測された利益の差異が反映されることになるものの、適切な考慮がなれば、予測利益の過大評価や過小評価につながり、無形資産の開発、改良、維持、保護および使用に貢献した多国籍企業グループのメンバー間でのように配分されているか問題が生じることにもなる。この問題は、価格調整措置の適用においてより深刻な問題になると考えられ、親会社所在国と国外関連者所在国の税務当局がマルチで一致した見方をしない場合には、解決できない二重課税問題になる可能性があると考えられる。

なお、情報の非対称性についても、本来は、納税者と税務当局との間の問題であったが、価格調整措置による課税を行った場合には、親会社所在国と国外関連者所在国の税務当局の間における情報の非対称性が問題となる可能性がある。帳簿保存の期間が各国で異なる場合には、情報の非対称性が税務当局の間で起きる可能性があり、事前確認により情報の非対称性を克服するのではなく、一方的な課税処分による価格調整措置の適用を行う場合には、情報の非対称性の問題が二重課税排除の技術的困難性の要因になる可能性もあると考えられる。

第5章

差異調整基準の緩和と統計的手法の重視 差異調整方法における 四分位法導入のポイント

【1】この章のエッセンス

●令和元年度税制改正によって、四分位法が導入された。

●移転価格実務において、四分位法の適用が増加する可能性が大きい。

改正前措法等の規定

改正前措令は(i)再販売価格基準法、(ii)原価基準法、(iii)取引単位営業利益法、(iv)残余利益分割法の基本的

利益の算定、(v)比較利益分割法、(vi)これらに準ずる方法、(vii)これら各方法と同等の方法の適用において、検証対象である国外関連取引と比較対象取引との間に関連の利益率(割合)に及ぼす差異がある場合には「必要