



中堅企業にとっての移転価格税制と寄附金課税

～小規模取引への調査・課税の増加と課税リスクのポイント～

(月刊『国際税務』2013年2月号掲載記事)

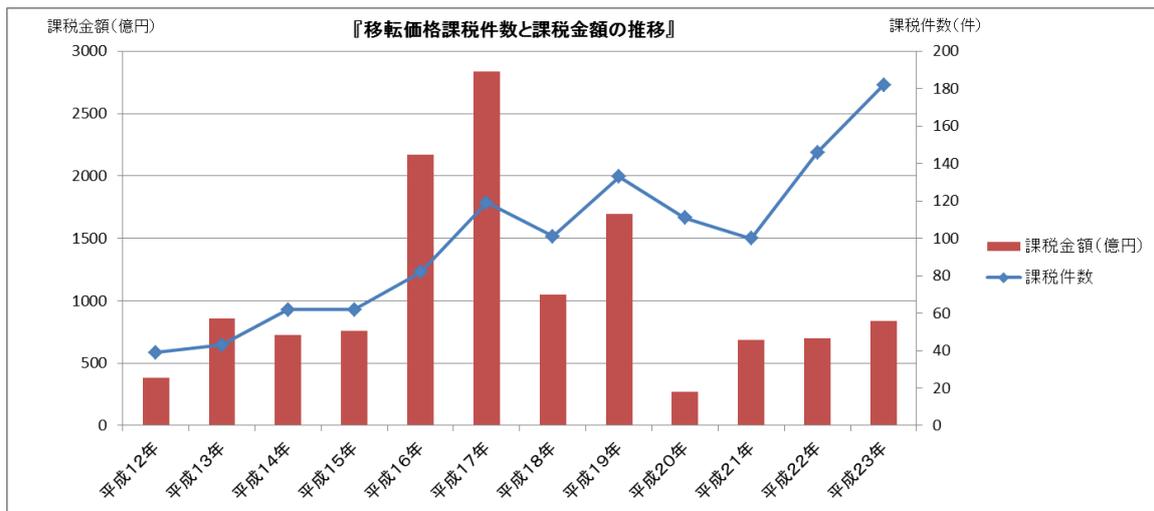
GMT 移転価格税理士事務所 代表パートナー

田島 宏一

移転価格課税の対象が中堅企業・小・中型取引にシフト

「移転価格税制」というと、新聞報道などで数百億円から1千億円を超えるような大規模の更正所得金額を目にすることが多かったためか、海外子会社の売上がまだそれほど大きくない企業の税務担当者様からは「うちはまだ移転価格調査が入る規模ではないですよ」というお声を耳にすることがあります。また、「我が社の税務調査は税務署管轄だから、国税局から移転価格調査される予定は無いですよ」というお話をされる税務担当者様もいらっしゃいます。しかし、果たして本当に大丈夫なのでしょう。

これまで移転価格についての税務調査は、主に国税局内の専門チームにより行われてきており、税務当局の人員も限られることから、その課税対象は数百億円以上の大型取引が中心となっていたように思われます。しかし、この10年の間にそのような大型の取引への課税も概ね一巡した感があり、また大企業としても移転価格課税による課税金額のインパクトの大きさを認識し、ここ数年で移転価格税制に即した所得配分を行う体制を整えてきたように思われます。そのため近年の移転価格課税の対象は、数千万円～数十億円規模の取引を行う中堅企業にシフトしてきている傾向がみられます。実際に、過去10年あまりの移転価格課税の件数と課税金額の推移を見ると、課税件数は右肩上がりに増加傾向にありますが、課税金額は平成17年をピークに低下傾向にあります。課税金額を課税件数で割り返した1件当たりの平均課税金額も、平成19年ごろまでは10億円～20億円程度でしたが、平成20年以降は2億円～4億円程度となっています。新聞報道でも見られるとおり各年度、追徴税額が100億円を超える事案もあることから、そのような大型の課税事案を除いて計算すれば1件あたりの課税金額はさらに小さいものと考えられます。



また移転価格についての税務調査は、これまで国税局の専門チームが中心となっていました。近年では比較的規模の大きい税務署にも移転価格の専門官は置かれており、その税務署の移転価格専門官が他の複数の税務署の移転価格調査のサポートも行っているため、税務署レベルでの移転価格調査が多くなっているようです。実際に中堅規模の企業様から、税務署による移転価格調査への対応の依頼を受けるケースも過去と比べて多くなったように思われます。

移転価格税制は税法であり、海外子会社との取引規模の大小にかかわらず、違反した場合には追徴課税を受ける対象となり、海外取引の規模が小さいからといって課税を受けないということはありません。移転価格に関する調査・課税の対象が小型化している現状においては、特に留意が必要と考えられます。また、小規模取引については、後述する寄附金として課税処理されるリスクも高いため、海外子会社との取引について適正な価格設定を行っていくことは、グローバル企業にとって必須の事項であると言えます。

納税者が移転価格課税リスクに気づいていないケースが多い

移転価格税制による課税は、海外に所得を移転して税務コストを下げようという意図(租税回避の意図)があったとしても無かったとしても、結果として所得配分が不適切なものであれば課税を受けてしまいます。例えば、仮に海外子会社が日本より税率の高い国にあったとしても、海外に所得が多く配分されていれば課税の対象となります。ほとんどの税務担当者様は、租税回避の意図などありませんが、だからこそ課税を受けるなどは想像もしていないケースが多いものと思われます。例えば、海外子会社からロイヤリティを受け取っている場合、特に自動車部品業界などでは業界の慣習として第三者間でも3%のロイヤリティ料率を設定しているケースが多いことから、それを参考に海外子会社からのロイヤリティを3%以上で設定していれば、「十分に回収している」と安心して企業も多いように思われます。しかし、移転価格税制のロイヤリティ料率の算定方法に従った結果、例えば「10%のロイヤリティ料率が適正である」という算定結果になる可能性もあり、業

界の慣習に従って価格設定を行っていても、移転価格税制に即しているとは言い切れないということを認識する必要があります。

また、移転価格税制の怖いところは、企業の税務担当者だけでなく顧問税理士も移転価格課税のリスクを認識していないケースが非常に多いということです。なぜそのような状況が起こってしまうかという、通常、税務申告業務を請け負う顧問税理士は会社から伝えられた会計情報が適正であることを前提として税務申告書を作成しますが、「移転価格」が適正か否かという問題はこの会社から報告される会計情報（日本法人の損益）そのものが適正か否かというものです。顧問税理士の立場からすると、会社の会計情報に問題がある場合は自分の責任では無いと考えているため、税務申告業務の範囲内においては海外法人との所得配分が適性であるか否かというところまで考えが及ばないケースがほとんどだと思います。一方で、企業の税務担当者は、顧問税理士が見ているのだから、問題があれば指摘をしてくれるだろうと思っているケースが多いように思われますが、現実には上記のとおり顧問税理士が会社の会計情報が適正であることを前提としているうえ、移転価格税制に精通している税理士自体が非常に少ないというのが実情です。このように、移転価格の問題は、企業の税務担当者と顧問税理士との間で、お互いに相手側で適正に行っているだろうという誤認があるため、誰も課税リスクに気づかないという状況が生まれやすいものと考えられます。

しかし、移転価格税制は過去 6 年分を遡って一度に課税できることから課税金額が大きくなるケースが多く、特に中小・中堅企業にとっては投資計画や資金繰りに影響を与えるケースもあるため、「知らなかった」では済まない状況も予想されます。これからは、申告業務を担当する顧問税理士も中堅企業の税務担当者も、まずは移転価格税制の概要を理解し、自社にも課税リスクがあるのだということを認識するところから始めることが重要であると考えられます。

「配当で利益を回収している」という誤認

移転価格税制がグループ内の所得配分の問題を扱う税制だと認識されている税務担当者様から「移転価格については、我が社は海外子会社から配当で十分な利益の回収をおこなっています」という声をお聞きすることもあります。これ全くの誤認です。移転価格税制は、最終的な目的としては国際間の所得配分を適正化することではありますが、あくまで海外子会社との各取引における価格を独立企業間で成立しうる価格に設定することが求められます。すなわち、原則として取引ごとに適正な価格設定を行わなくてはなりません。配当は出資に対する利益処分であり、事業上の取引における対価の受け取りとは全く別のものですので、配当で利益の回収を行っていたとしても取引価格の設定に問題があれば当然課税対象となり、税務調査においては何の抗弁にもなりません。特に近年では配当の益金不参入制度が導入され、海外子会社から配当を回収しても日本で納税はされないため、税務当局としては事業取引の中で対価回収をせずに配当金で回収する行為に対して特に目

を光らせているので注意が必要です。

中堅企業にとっての移転価格課税の問題点

例えば日本で移転価格課税を受けた場合、既に海外子会社所在国で税金を納めた所得に対して日本でもう一度税金を課されることになるため、いわゆる「二重課税」の状態となります。このように二重課税状態となった場合、日本の税務当局と海外子会社所在国の税務当局の間で国家間協議（相互協議）により二重になってしまった課税所得についてどちらの国で税金を納めるべきか協議し、両国が合意すればいずれかの国で納めた税金の還付を受けることができます。大企業が数億円から数十億円の追徴課税を受けた場合には、通常この相互協議を行うことで二重課税を解消することになりますが、この相互協議が合意に至るまでには2年ほどの歳月がかかるということと、現実的には日本と相手国の両国で専門家のサポートが必要となるため、外部コストだけでも数千万円以上かかるケースが多いものと思われます。追徴課税の金額が数億円以上の場合には、コストと歳月をかけても相互協議を行う経済的なメリットがありますが、数百万円から数千万円の追徴課税を受けた場合、相互協議を行っても還付税額が対応コストに見合わないケースが多いものと考えられ、小規模取引において二重課税を解消することは現実的には難しいものと考えられます。一方で数百万円から数千万円の追徴課税というと中堅企業にとっては大きな金額なので、いかに課税を受けないように対応するかがより重要になるものと考えられます。

新興国取引の増加と移転価格問題の深刻化

近年では先進国のマーケットは成熟し、人口の増加・マーケットの拡大が見込まれる新興国での子会社設立や追加投資が増えているように思われます。一方でインド、東南アジア、南米、アフリカなどの新興国は、移転価格税制の歴史・経験が浅い国も多く、租税条約の整備が十分で無いなど制度的にも未熟な国が多いのが実情です。また、技術を持つ日本を含めた先進国と、資源・人口を持つ新興国とでは考え方が大きく異なる面もあり、いずれかの国で移転価格課税を受けた場合、相互協議を行っても話がなかなかまとまらないケースが多くなっています。相互協議は納税者が申し立てをすれば受け付けてはくれるものの、合意する義務はなく、特にこのような新興国との協議は合意できる可能性が高いとも言いきれないため、特に新興国子会社との取引で移転価格課税を受けた場合には二重課税が解消できるとは限らない点に留意が必要です。

合弁会社と移転価格

中堅企業の海外進出にあたっては、現地パートナー等との合弁会社を設立するケースも多いように思われます。日本の移転価格税制の課税対象は、50%以上の資本関係を有する国外関連者との取引であるため、100%所有子会社でなくとも課税の対象となります。合弁パートナーがいる場合、特に海外子会社の利益率を下げるような取引価格の変更が難しく



なるケースが多いため、移転価格の整備が遅れる傾向にあります。後で問題にならないよう設立段階で移転価格の設定方法を合弁相手と話し合っておく、又は設立後でも移転価格税制に即した所得配分を行うよう理解を求めていくことが重要であると思われます。合弁会社だからといって誤った所得配分を続けていては、課税リスクを負い続けることになるため、問題を放置せず、できるだけ早い段階で所得配分を見直していくことが重要であると考えられます。

海外子会社との取引に対する課税は「移転価格税制」だけではない

海外子会社との取引に対する課税というと一般的には移転価格税制を思い浮かべることと思いますが、実際には海外への移転所得を「寄附金」として課税をされるケースも多くなっています。これは、例えば役務提供対価の回収漏れの場合、移転価格税制の観点からすると海外子会社への「所得の移転」として課税されますが、同様に役務提供対価の回収漏れの部分を海外子会社に利益を供与した「寄附行為」とみなして課税される場合もあるということです。両方とも取引価格の設定の誤りに起因するもので理屈は同じであり、同一の取引について移転価格課税を受ける場合もあれば寄附金として課税処理されることもあり得ます。寄附金として課税された場合においても、移転価格課税の場合と同様に、海外子会社所在国では自動的に納税額の還付を受けることはできないため、追徴課税された分については二重課税状態となります。経験則から申し上げますと、一般の法人税調査の中で海外子会社との取引について課税を行う場合には寄附金として処理するケースが多いように思われます。

つまり、移転価格の専門官が調査に来なければ課税されないという訳ではなく、一般の法人税調査においても、海外子会社に所得が多く配分されていれば、それを「寄附」として課税される可能性も十分にあるため、中堅企業においてもグループ間の所得配分を適正に管理していかななくてはなりません。海外子会社との取引価格の設定に関して移転価格税制と寄附金課税の考え方は概ね一致しておりますので、海外子会社との取引価格を移転価格税制に即して設定していけば、両者の問題は解決に向かうものと思われます。

寄附金課税を受けやすいケース

上述のとおり、特に中小・中堅企業においては、一般の法人税調査の中で行われる可能性の高い「寄附金」課税について注意する必要があると思われます。実際の調査で課税されるケースとしては、回収すべき対価を全く回収していないようなケースが考えられます。例えば、製造子会社への技術供与に対するロイヤリティを受け取っていない場合や、海外子会社への本社サービスに対する役務提供対価、出張・出向に係る対価等を受け取っていない場合などです。海外子会社に部品や半製品を輸出するような物の取引では対価を回収していないケースは少ないものと思われますが、役務提供の対価や無形資産の供与に係るロイヤリティを回収していないケースは比較的多いように思われます。移転価格税制上の無

形資産の定義は非常に広く設定されており、特許や技術だけではなく、海外子会社が高い利益を生むためのノウハウやブランド・商標、さらに、海外子会社の販売先のほとんどが日系企業である場合などはその顧客リストもロイヤリティを回収すべき無形資産の範疇になりうるため注意が必要です。

実務上は、取引量や金額的に大きくない取引について煩雑さを理由に対価設定を怠っているケースや、低税率の新興国に子会社がある場合などに厳密な対価設定を怠っているケースもあるものと考えられます。また、そもそも対価を回収しないことに問題があるということ認識していないケースも多いように思われます。

このように、何らかの無形資産の供与や役務の提供があるのに、それに対する対価を得ていない場合、利益の供与という性格が強くなり「寄附行為」として課税処理されやすいものと考えられます。なお、無形資産の供与や役務提供の対価を、それ以外の取引（棚卸資産の販売等）の中で対価回収していると説明される企業もありますが、原則としては移転価格税制も寄附金課税も取引単位で検証されることとなりますので、総合的に対価を回収していると言っても認められない可能性があるため注意が必要です。また、寄附金課税を受けてしまった場合、寄附金課税は国内法上の問題であるということから、租税条約に基づく相互協議を行うことが難しいという問題があり、寄附金課税を受けると移転価格課税に比べて二重課税の解消は困難になるということ認識しておいた方がよいものと思われます。

中堅企業の移転価格調査対応

移転価格に関する税務調査が行われる場合、非常に多くの資料の提出と、相当数のミーティングによる対応が求められます。また期間としても、半年から長い場合 2 年以上に及ぶケースもあります。人材に余裕のある大企業においては、移転価格対応専任の人員を配置することもできますが、特に経理部門の人員の少ない中堅企業においては、日々の経理業務がある中で移転価格調査に対応していくことは困難となります。事前の準備が何も無い場合、調査が進行する期間中に資料の作成や準備をしていかななくてはならず、十分な対応ができないことも予想されます。特に繁忙期等の場合、税務当局も会社の事情を多少加味してはくれますが、あまりに対応が不十分であると納税者の主張が十分に聞き入れられないまま課税に至ってしまうことも想定されます。人員の限られる中堅企業においては、税務調査が始まってからの負担が重ならないよう、事前に提出資料の準備、納税者として自社の所得配分が適正であることの説明の準備をしておくことが重要です。

移転価格・寄附金課税を受けないための対応

上述の通り、特に中小・中堅企業にとっては、移転価格・寄附金課税を受けないように事前に対策をとっておくことが非常に重要です。また移転価格の問題は、グループ会社間の所得配分をどうするかという問題であるため、経理担当者だけではなく、マネジメント



を含め全社的にその制度を理解して対応していく必要があります。また、税務申告を行う顧問税理士も、納税者が突然多額の課税を受けないよう、注意喚起していくべきであると思われます。

移転価格整備のきっかけとして、平成 22 年度の税制改正から、いわゆる「移転価格文書化」というものが注目され始めました。これは、税務調査の際に提出を求められる資料を明確化したもので、大まかには①企業の海外子会社の活動内容や親会社との取引内容を示す書類と、②企業の海外子会社との取引価格の設定方法（移転価格算定方法）及びその分析結果を示す書類を準備しておくことが求められています。なお、この移転価格文書化は、準備していない場合にそれだけをもって課税されるというものではなく、また、準備しているからといって課税を受けないというものでもありません。あくまで、移転価格課税・寄附金課税を受けるか否かは、適正な対価設定・所得配分を行っているか否かの問題であり、ただ単に文書を用意しているか否かの問題ではありません。重要なのは、文書を準備するプロセスの中で、自社の移転価格を再認識し、移転価格税制に即した対価設定を行う努力をしていくことです。例えば、現状何も移転価格対応を行っていないという企業は、海外子会社との取引に係る損益状況すら把握していないケースも多々あります。移転価格文書化を行う場合、そのような自社の管理体制を見直すきっかけともなり、分析の結果、自社グループの所得配分に問題があると気がつくきっかけにもなります。まずは移転価格税制に対する見識を深め、自社の移転価格を見つめ直すことが重要だと考えられます。

GMT 移転価格税理士事務所

日本で唯一の移転価格コンサルティングに専門特化した税理士事務所。海外子会社との取引価格を移転価格税制に即した形でルール化し、それを文書化する『移転価格文書化』を主なサービスとし、上場企業を中心に多くのクライアントを有する。

東京都千代田区丸之内 1-11-1 パシフィックセンチュリープレイス 8F

URL : <http://www.itenkakaku.jp/>

電話番号 : 03-5843-8666

代表者

税理士 田島宏一

新日本アーンストアンドヤング税理士法人 移転価格部門、税理士法人トーマツ 移転価格部門において、移転価格税務調査、移転価格ポリシー構築、実効税率低減のための組織再編、買収に係る移転価格リスクデューデリジェンス、文書化等さまざまな移転価格プロジェクトにおいてマネージャーとしてプロジェクトを統括。これまで 10 年にわたり移転価格を中心とした価値評価業務を行ってきた。

近年では、経済産業省への政策アドバイス、新聞での移転価格課税動向の解説なども行っている。