



海外でこまらない～製造業のための海外税務～

第15回 中小企業が海外進出するための税務講座②

皆さん、こんにちは。御堂筋税理士法人の松本です。前回に引き続き海外進出する際の会計税務の留意点をお話させていただきます。

今回のテーマは、海外にある子会社等との取引や配当についてになります。

1. 移転価格税制及び国外関連者との取引像

(1) 概要

移転価格税制とは、日本企業とその国外関連者との取引価格を通じて恣意的に海外に所得を移転することを防止する目的で設けられた税制です。日本の親会社としては国外関連者におけるグループ間取引の価格調整により、全世界を巻き込みタックスプランニングを行うことが経営を行っていく上では重要となります。しかし、日本及び諸外国は自国の納税確保のために取引価格が適正かということで税金についてシビアな判定基準をもうけています。

また、移転価格税制は価格を意図的に操作しようとしたか否かが問題ではなく、結果的に取引価格が適正でない判断される場合に適用されます。

移転価格の問題は海外に子会社をもつ大企業のみ適用されるといった認識も多くありますが、近年では中小企業にも移転価格の税務調査が行われています。平成25年1月1日から移転価格調査も法人税調査の一部と位置づけられ、通常の法人税調査と移転価格調査が同時に実施されることになり、資本金1億円未満の中小企業であっても海外に子会社がある場合には、移転価格調査を受ける可能性が高くなっておりあります。

(2) どのような相手との取引が対象となるのか

対象となる国外関連者の範囲は実質基準と、形

式基準の双方の観点より検討する必要があります。

【形式基準】

発行済み株式総数の50%以上の株式を直接又は間接に保有する関係

【実質基準】

50%以上の出資関係がない場合でも役員関係・取引依存関係・資金依存関係等で実質的な支配関係が認められる関係

(3) どんな取引が移転価格税制の対象となるか

対象となる国外関連取引は、日本の親会社と国外関連者との間の資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引とされており、出資、配当等の資本取引を除くすべての取引が対象となります。

(4) どのような価格であれば問題ないのか

移転価格税制は、日本企業とその国外関連者との取引について、取引価格を独立企業間価格でなされたものとして課税所得を計算しなおります。独立企業間価格とは、独立の第三者間で取引される際の価格水準となります。以下に日本における棚卸資産の取引の独立企業間価格の算定方法をまとめておきます。また、その他の取引については、各取引の実態に応じて棚卸資産の算定方法と同等の方法によることとされておりあります。

【基本三法】

①独立価格比準法（CUP法）

独立企業間の同種取引で同様の状況下で行われた取引を比較対象とし金額を算定する方法

②再販売価格基準法（RP法）

買手が特殊の関係のない者に対して販売した対価の額から通常の利潤の額を控除して控除して計算した金額とする方法

③原価基準法（CP法）

売手の購入等の行為による取得の原価の額に通常の利潤を加算した金額とする方法

④取引単位営業利益法

取引単位ごとに、検証の対象となる海外子会社と類似の事業活動を行う会社の営業利益率とを比較し金額を算定する方法

⑤利益分割法（PS法）

日本親会社と国外関連者の営業利益の合計額を計算し、それを両者の利益獲得への貢献度等に基づいて配分し金額を算定する方法

(5) 国外関連者への寄付金

法人が一般の寄付金を支出したときは一定の限度額の枠内で損金算入されますが、国外関連者との取引については、その対価が適正でなく寄付金とみなされた金額は、その全額が損金不算入とされます。国外関連者への寄付金とされた場合には相手国の調整がなされないため二重課税の問題が発生します。

(6) 移転価格税制が適用された場合

通常の移転価格税制に基づく課税の場合は、国家間の相互協議（日本と租税条約を締結している国に限る。）での対応的調整により二重課税が排除される可能性もあります。移転価格課税された場合は、両国間の税務当局が相互協議を行い他方の国において対応する所得が減額され、還付を受けられることとされています。ただし、厳密には租税条約上で相互協議の規定があるからといって、必ずしもスムーズに対応的調整が受けられるとは限らない点に注意が必要です。相互協議自体はあくまでも政府間の協議であるため、納税者は直接参加できず、求めに応じて資料を提出する等の対応に限定されます。

上記プロセスの複雑さから、通常の法人税の税務調査において調査官はまず国外関連者寄付金という観点からの指摘をしていくケースが多いと考えられます。

(7) リスク回避のための事前確認制度とは

上記からわかりますとおり、移転価格税制における対応的調整など交渉がうまくいかないことがあります。事前確認制度（APA）とは、独立企業間価格の算定方法の合理性等につき税務当局が事前に確認する制度をいい、企業が確認された内容に基づいて申告を行う限りにおいて、基本的に移転価格課税は行われなないこととなります。

ただし、APAの取得には長期間を要し、実際には専門家の報酬や社内の人件費等のコストがかさむという問題点もあります。それらを踏まえ対応を検討していく必要があります。

(8) 文書化の義務について

従来移転価格関連の文書については、移転価格事務運営要領に税務調査の際に検査を行う書類等が規定されているのみでしたが、平成22年度の改正により税務調査の際に提出もしくは提示すべき書類が法令上で明確化されました。ただ、すべての国外関連取引についてすべて文書化を進めることは、困難であるため、取引の大きさや課税リスク等、重要性の観点から優先順位をつけることになると思います。

2. 外国子会社の益金不算入制度

外国子会社の利益の日本への資金還流促進の観点から、日本親会社が一定の外国子会社から受ける配当を益金不算入とする制度です。

(1) 概要

日本の親会社が外国子会社から受ける配当は、その配当の95%が益金不算入となります。一方、外国子会社の益金不算入の対象となる配当に係る源泉税については、外国税額控除の対象外となり、損金算入もされないのが注意が必要です。

(2) 対象となる外国子会社の範囲

①日本親会社により、発行済株式等の25%以上の株式等を保有されていること

- ②その保有期間が配当の支払義務が確定する日以前6ヶ月以上継続していること

3. タックスヘブン税制

世界的にみて、日本の税負担率は、高い水準にあります。海外進出の際に意図的に軽課税国に所得を移転することによる租税回避行為を防止するための制度です。

(1) 概要

課税が著しく軽減又は免除されている国や地域にある子会社等を利用した租税回避行為に対処するため、その子会社の所得を日本の親法人の所得に合算して日本の税金の計算をしていくこととなります。該当する地域に子会社等があったとしても一定の要件に該当し、経済合的理性があると認められる場合にはこの制度の適用除外となります。

(2) 税負担割合の判定

タックスヘブン税制の対象となる特定外国子会社等とは、内国法人等により発行済株式総数の50%超を直接及び間接に保有されている外国法人のうち、所得に対する租税負担割合が20%未満である法人をいいます。この税負担割合のことをトリガー税率といいますが、このトリガー税率は、本店所在地の法定税率ではなく、実際の租税負担割合に基づいて判定することとされています。

(3) 適用除外の要件

特定外国子会社等に該当する場合でも、以下の適用除外要件を満たせばタックスヘブン税制は適用されません。

①事業基準

- 主たる事業が以下のものでないこと
- ・株式・債券の保有等
 - ・工業所有権等の知的財産権の提供
 - ・船舶、航空機のリース

②実体基準

本店所在地国に主たる事業に必要な事務所、店舗、工場などの固定施設を有していること

③管理支配基準

本店所在地国において事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること

④非関連者基準（卸売業など7事業）

主として関連者以外の者と取引を行っていること

⑤所在地国基準（上記業種以外）

主として所在地国で事業を行っていること

※⑤については、非関連者基準又は所在地国基準のいずれかの要件に該当

海外進出の際には、現地子会社の管理について内部統制の観点も含めたしくみを構築するとともに、現地の会計・税制に関する知識も必要となってきます。

4. 連載のおわりに

全15回にわたり、製造業に役立つ会計と税務のお話をさせていただきました。製造業の皆様のお社において活用頂ける情報があれば幸いです。今後とも実践での取組の中で得たノウハウをご提供していきたいと考えております。

ご精読いただき、ありがとうございました。

御堂筋税理士法人

高業績企業をめざす中小オーナー企業の、経営のワンストップソリューションを標榜する税理士コンサルタント集団。会計がわかっているという強みをベースに、経営計画→実行管理→幹部育成→事業承継を一気通貫で進める。経営者によりそった問題解決（Solution & Accompany）をめざすスタッフ17名のうち、10名が税理士。日々実践と訓練にいそしむ。製造業、工務店、会計事務所などの業種に特に強い。

所在地：大阪市中央区今橋4-1-1
淀屋橋三井ビル（odana）4F
TEL：06-6205-8960