

移転価格課税の概要と調査対応



移転価格調査とはどのようなものであり、どう対応するか？
顧問先へのアドバイスは？

平成26年9月1日

移転価格課税の概要と調査対応

(本日のご内容)

- ・移転価格とは ?
- ・移転価格調査の現状とは ?
- ・移転価格調査にどう対応していくか ?
- ・顧問先へのアドバイスのポイントは ?
- ・質疑応答



移転価格とは？

- 移転価格(Transfer Pricing:TP)とは、企業がグループ間で海外の子会社と取引を行うにつき、その取引の対価(価格、利益)が適正な水準にあるかどうかを税務上検討することを指しています。
- 適正な水準にあるかどうかの目安は、グループ間取引の当事者の取引が、独立の第三者間で行った場合と同様の水準にあるかどうかということを見極めることとなります。…独立企業間原則
- 我が国では、法人税の申告・検討の一環として、昭和61年の改正により租税特別措置法の中に導入されています。



移転価格とは？

・移転価格(Transfer Pricing)とは、グループ間取引(親子会社間取引)につき、何かの基準と比較して、違いがあれば、既存の親・子会社の所得計算・申告を修正する効果を持つ税務上の制度。

・「何かの基準」……価格や利益水準等の比較の対象……独立の第三者間の状況

・「なぜ比較するのか」……グループ間取引は独立の立場にある企業間取引ではないため、歪み等の恐れがあり、検証が必要。

・「既存の所得計算・申告が修正されると？」

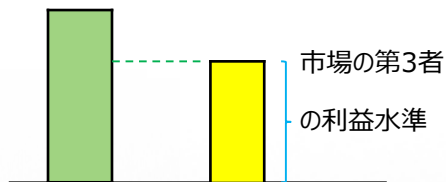
……取引の当事者の親会社・子会社双方の既存申告に影響し、追加納税が発生する。

(他国の税務管轄権内の既存の申告に影響する点に他の法人税の国内調査による否認との違いがある。)

取引の当事者が国をまたぐため、国際的^{二重課税}が発生。

→ 是正を事後的に図る制度はあるが
現実には問題もある。

既存の子会社利益水準



市場の第三者
の利益水準

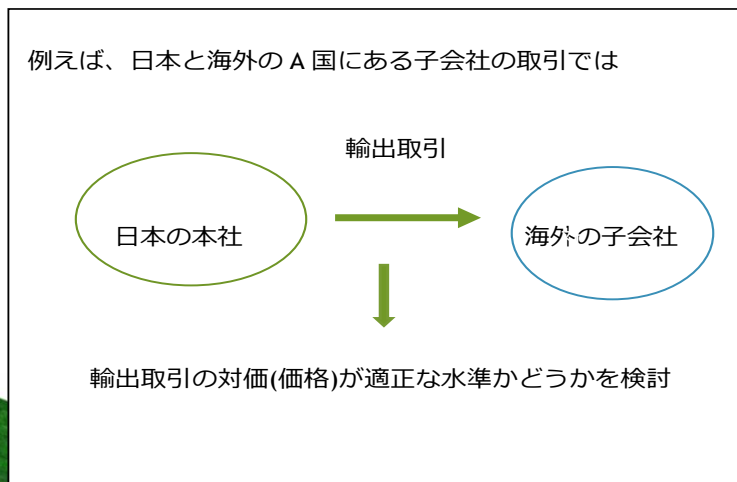


移転価格とは？

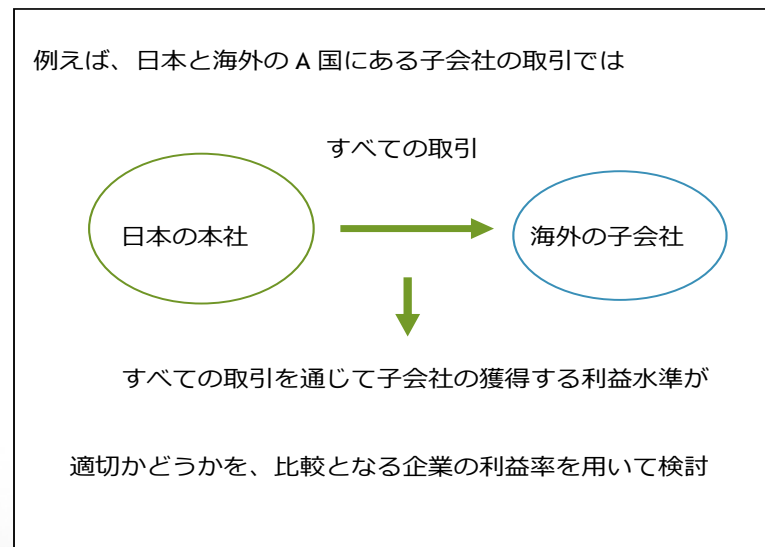
・**もともとの移転価格**とは、海外の子会社との輸出取引の価格が適切かどうかなど、取引ごとに着目したものです。**現在主流となっているのは**、海外子会社との輸出や輸入、ロイヤリティなどすべての取引を含んだ「**海外子会社の利益水準**」が適正かどうかを全体として検討するような内容となっています。

……移転価格調査の**2つのアプローチ(個別取引着目と全体水準着目)**

もともとの移転価格の検討とは？



現在の一般的な移転価格の検討とは？



我が国の移転価格税制の概要

○ 我が国の移転価格税制について

(適用対象となる者)

- ・ 株式の持株関係が50%以上となる子会社等の法人との取引

(注) 諸外国では、持株比率20%以上など各国により基準が異なります。

(適用対象期間)

- ・ 最長で6事業年度

(適用を受ける主な取引)・・・「物」の取引が対象とされることもあれば、「物」以外の取引が対象とされることもある。

- ・ 海外の子会社との、輸出取引、輸入取引などの「物」の取引
- ・ 海外工場への技術導入などの対価としてのロイヤリティ取引
- ・ 技術指導などの技術者派遣取引
- ・ 本社からのサービス提供などの役務提供取引
- ・ 出向者の経費負担、広告宣伝費などの経費負担取引

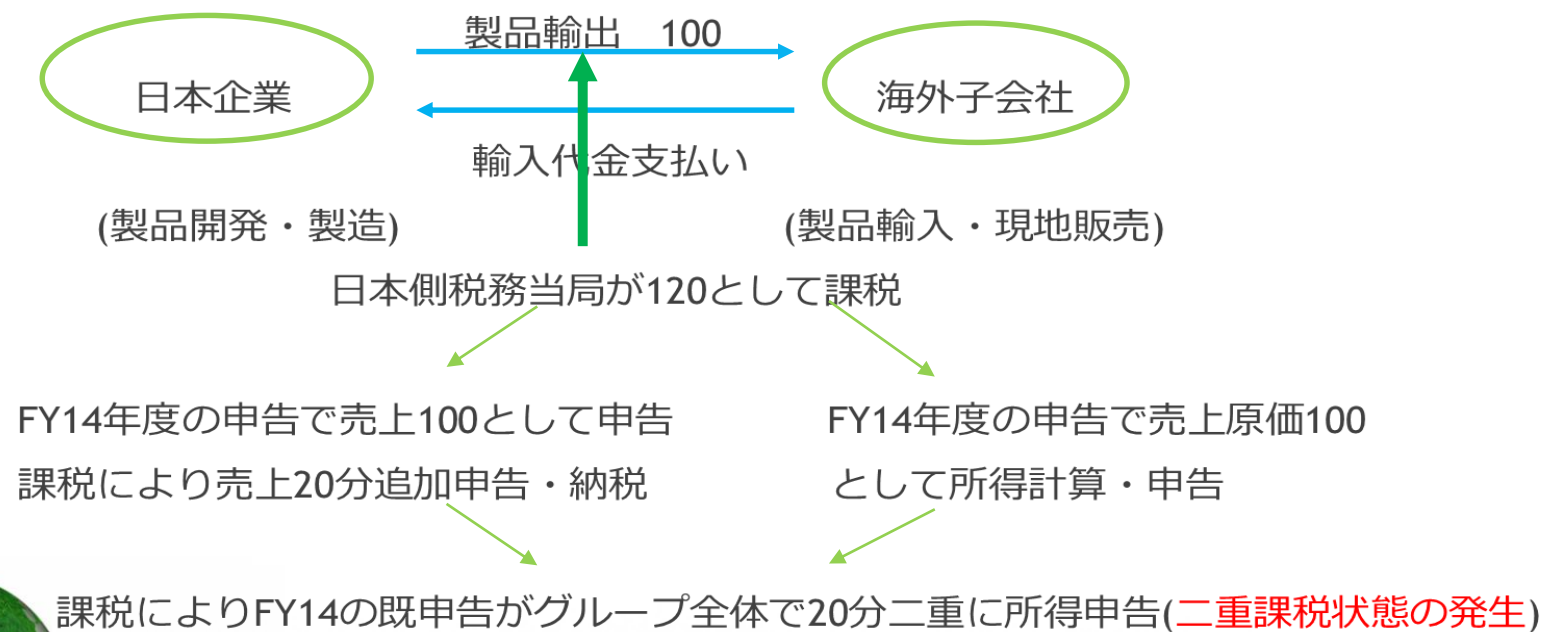
「物」以外の取引



我が国の移転価格税制の概要

○移転価格調査の仕組み(二重課税発生 of 仕組み)

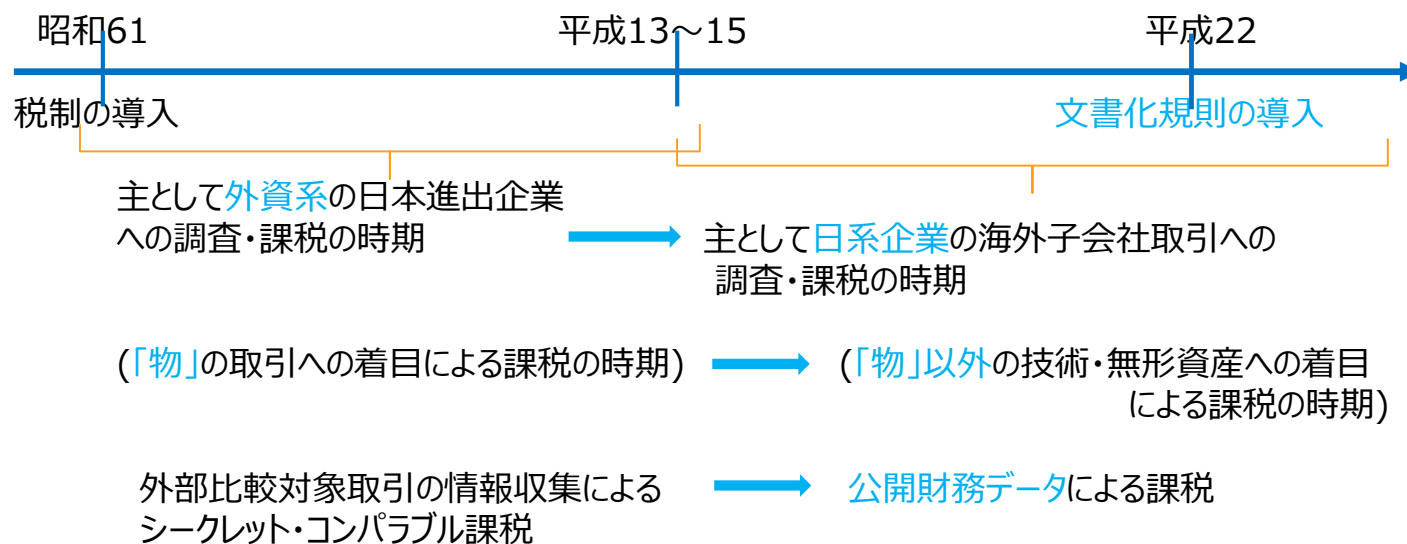
輸出取引・輸入取引等の棚卸資産取引の場合



国同士の税務問題となるところが一般の法人税調査と異なる。

移転価格調査のおおまかな趨勢とは？

○ 我が国の移転価格調査の大まかな傾向の推移は？



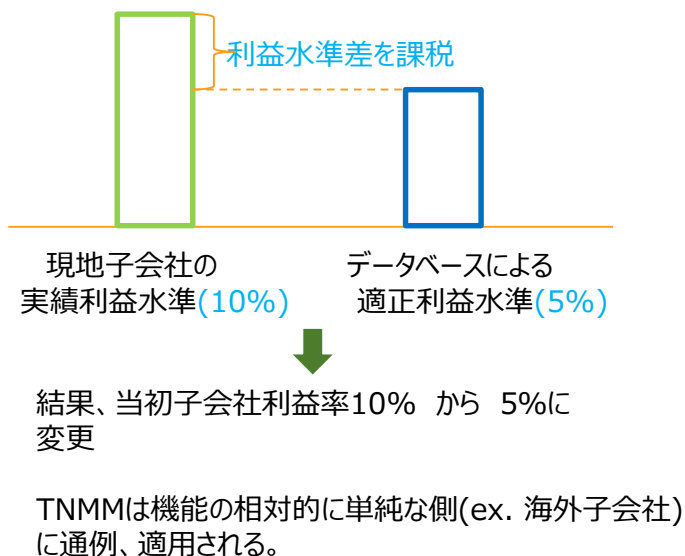
- ・ 我が国当局による移転価格の調査は、前半は外資系の日本進出企業への調査・課税が主体でしたが、後半は、日本に本社を有する企業の海外の子会社との取引への調査・課税が主体に変遷してきています。
また、輸入取引などの「物」の取引の価格を問題とする調査から、「海外子会社への技術・無形資産の移転の対価（ロイヤリティなど）」を問題とする、海外子会社の利益水準を問題とする調査へと変遷しています。
また、調査のアプローチも、個別取引に着目する移転価格調査と全体の利益水準に着目する移転価格調査の2つのアプローチが対象となる法人の状況に応じて併用される方向に推移してきています。



移転価格調査のおおまかな趨勢とは？

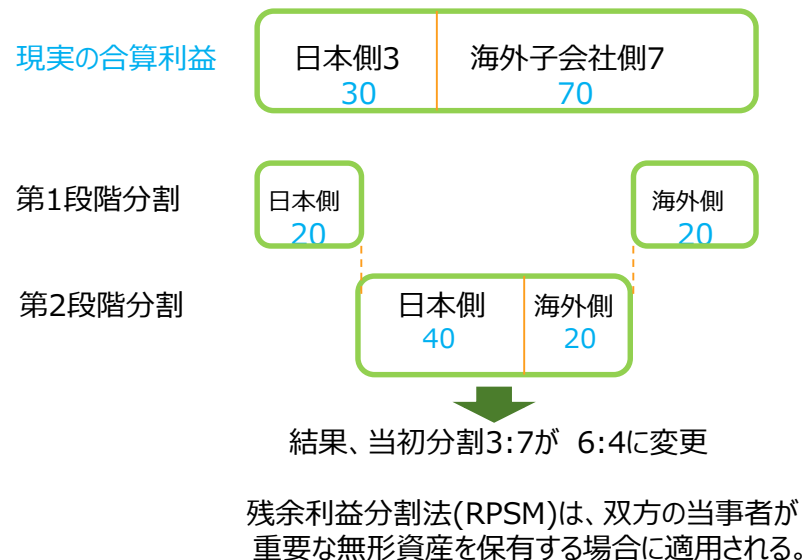
(参考) 最近の主な課税方法(算定方法)

(取引単位営業利益法: TNMM)



「率」による是正

(残余利益分割法: RPSM)



「利益配分」による是正



移転価格調査のおおまかな趨勢とは？

○ 移転価格課税の特徴

- 既に海外子会社の申告も日本本社の申告も終了している事業年度の取引についての調査による課税のため、海外所得計算・日本所得計算が変更され、課税の結果、「**国際的**二重課税の状態」を呼ぶ。…………… 税の国を跨いだ**二重払いの状態**
- 調査対象期間は日本の場合、最長6年に及ぶことなどにより、他の法人税調査による否認に比べて、**課税金額が大きく、企業としての負担が大**。
…人的資源・コスト面の双方より**事業上の障害**
- 課税される可能性の取引は、グループ間のあらゆる取引に発生の可能性があり、**日本側・海外側**のいずれの側からでも**課税リスク**の発生する可能性がある。
……個別取引着目アプローチと全体利益水準着目アプローチ、またPE課税や寄付金課税への発展

(国税庁発表 移転価格課税件数と課税金額の推移)

年度	移転価格課税件数	課税金額	1件当たり課税金額(平均)	法人税申告漏れ全体への割合
平成10年	59件	589億円	約10億円	約4%
平成17年	119件	2,836億円	約24億円	
平成22年	146件	698億円	約5億円	
平成24年	222件	974億円	約4億円	約10%



移転価格調査のおおまかな趨勢とは？

○ 日本側よりの移転価格課税の推移からみた現状(補足)

- ・ 平成10年よりの過去15年あまりで、**課税件数は約4倍弱**
- ・ 日本全体の**移転価格課税の金額は**、平成17年がピーク、以後減少したが、**最近においてまた増加傾向**。
- ・ 1件当たりの課税金額(平均)で見ると、15年前に比べて小規模化、しかしながら、法人税全体の調査による申告漏れに対する移転価格調査申告漏れの割合は2倍化。



従来よりも長期的流れで見ると、移転価格調査の対象の**裾野が広がり**、また課税の**指摘を受ける可能性は従来よりも大きくなりつつある**。(国際的な**税務トラブルに直面する機会の増加**傾向)



東南アジア等の各国税務当局による移転価格課税の積極化

(技術者派遣による役務提供取引がPE課税、ロイヤティの経費否認等)



移転価格調査のおおまかな趨勢とは？

(参考：国際的な二重課税(海外課税)の発生状況)

(2005年以降：出典：三菱UFJリサーチ&コンサルティング(株))

国・地域名	現地法人設置企業数	課税措置を受けた企業数	課税措置を受けた割合
1. インド	168	14	8.3%
2. 中国	659	49	7.4%
3. インドネシア	202	15	7.4%
4. フランス	107	6	5.6%
5. マレーシア	193	10	5.2%
6. 台湾	228	10	4.4%
7. タイ	340	14	4.1%
8. ドイツ	174	6	3.4%
9. 韓国	203	6	3.0%
10. 香港	287	8	2.8%
(参考) 米国	375	14	3.7%
合計	722	93	12.9%

状況調査によれば、一定以上の現地法人設置数の多い国の中のランキングでは、国際的な二重課税を受ける頻度の高い国の上位の殆どが、アジア圏となっている。

アジア圏の税務当局による移転価格課税の執行強化が世界的規模の海外展開の中でも強いことが示唆される。

課税金額全体は5年間で約1,700億円。

移転価格調査の2類型

- ・移転価格調査は、日本税務当局から親会社(日本法人)が課税されるリスクもあれば、海外の税務当局から海外子会社(工場、販売会社などの現地法人)が課税される場合もある。
- ・移転価格調査は、海外の子会社などが申告水準が高すぎるとして日本税務当局から子会社の利益率を下げるよう課税を受ける場合、海外子会社の赤字が問題として海外の税務当局から課税を受ける場合などの、子会社全体の申告水準を問題にした課税(全体水準着目型)もあれば、個々の子会社との取引(ロイヤリティ取引、技術者派遣取引など)が問題する課税(個別取引着目型)もある。

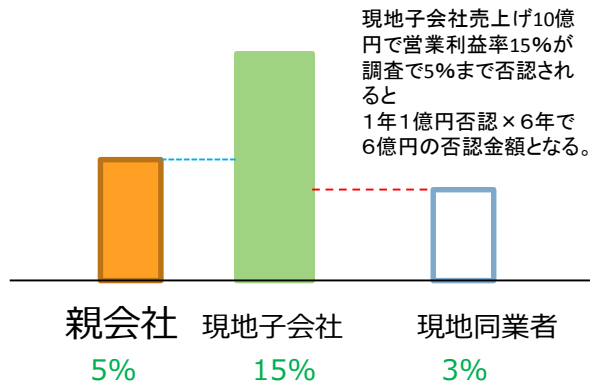
(注) 税務署の調査等では、個々の取引を問題とする個別取引着目型が多い。



移転価格調査で国税が着眼しているポイント とは？

○移転価格調査で着眼されやすい点は？

- 海外の子会社の**利益水準**(例えば、**営業利益率**：営業利益/売上高)が**高い**。(日本単体P/L ↔ 海外子会社P/L) → 現地子会社への公開財務データによる課税 (日本側当局よりの課税リスク:全体水準着目型)



例えば、日本親会社(単体)の営業利益/売上高が5%、現地工場の営業利益/売上高が15%、現地同業者の営業利益/売上高が3%などである場合には、日本当局よりの課税リスクは高い。

(現地子会社は簡易な組み立て作業等を分担しており、事業全体に果たす役割は親会社から比べて小さい。また現地同業者と比べても申告が高すぎる。高すぎる原因は子会社からの完成品の買取価格が高すぎるためである。(輸入価格の引下げとなる否認))

- 海外の子会社が**赤字**または**実績低調** →

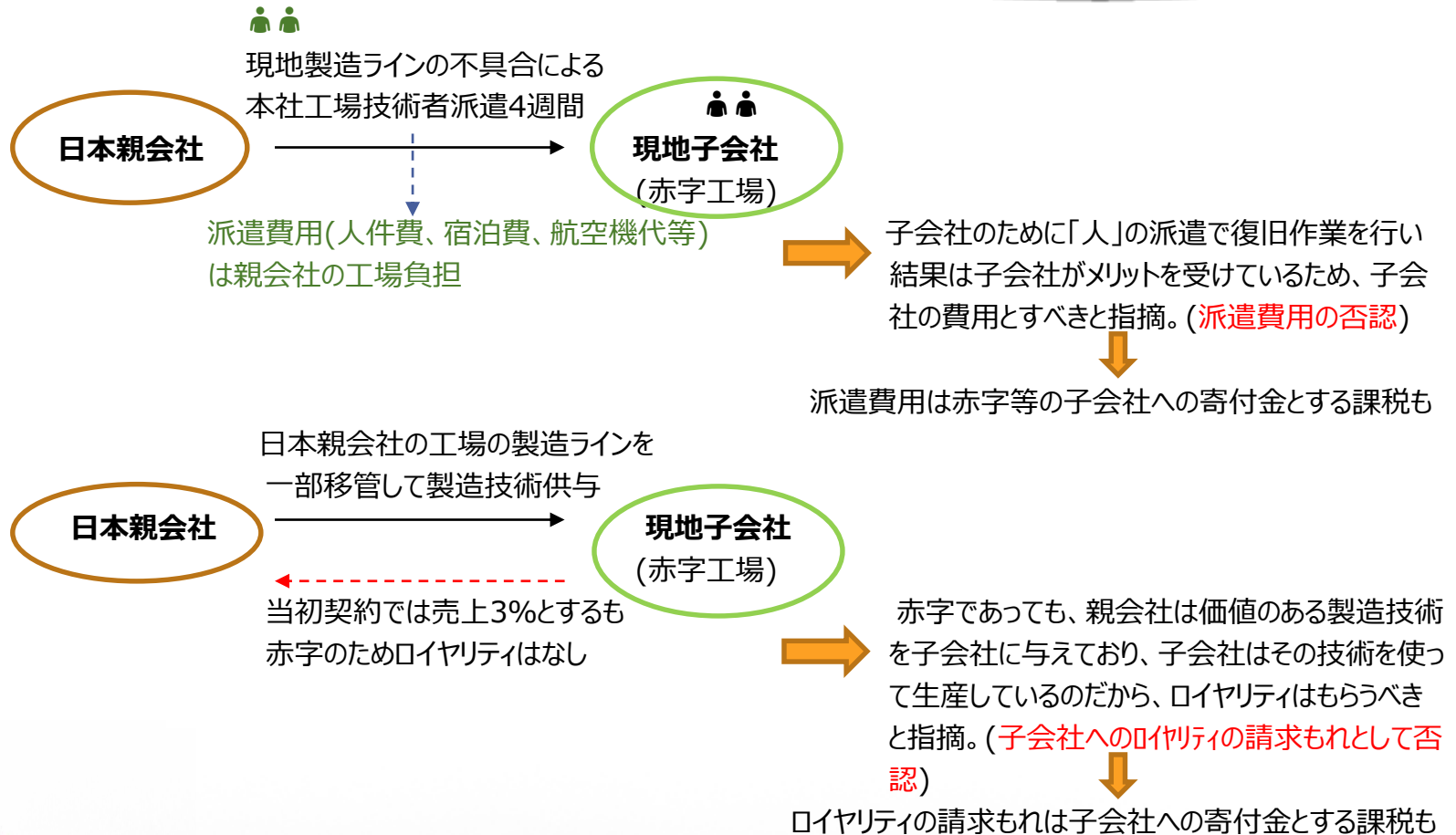
- ①**現地企業並みの申告水準**による課税(海外税務当局よりの課税リスク)
- ②**技術者派遣費用**を本社が負担(日本側当局よりの課税リスク：寄付金も)
- ③**ロイヤリティ金額**が低調またはゼロ(日本側当局よりの課税リスク：寄付金も)

(注) 寄付金課税は国内法の課税とされ、原則として相互協議の対象とならない。

また、①は全体水準着目型、②から③個別取引着目型

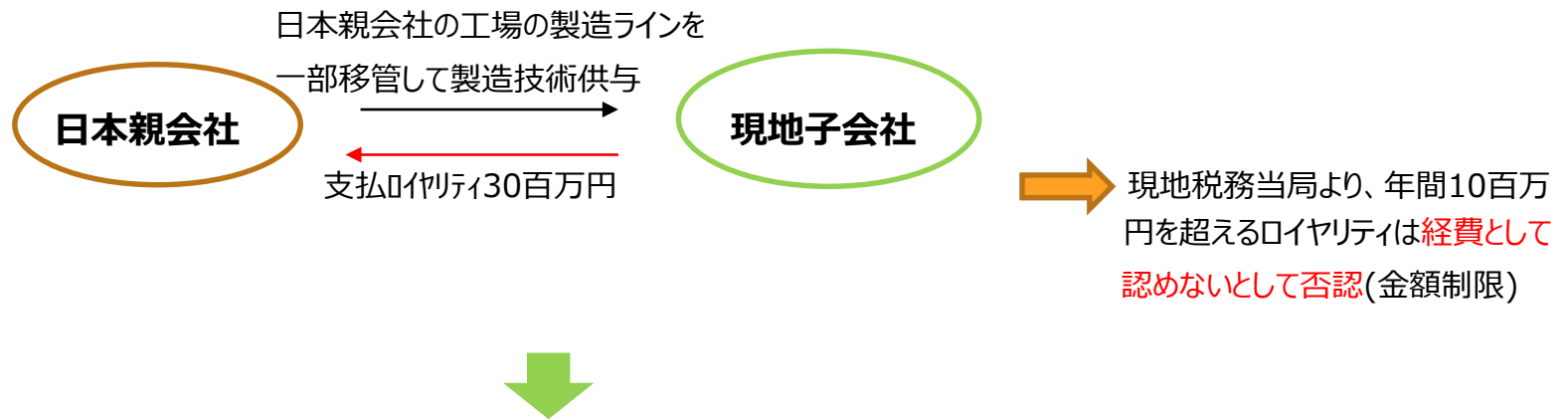


移転価格調査で国税が着眼しているポイント とは？



移転価格調査で国税が着眼しているポイント とは？

- 海外子会社からのロイヤリティ・・・**現地税務当局よりの損金否認**(現地での送金規制)



日本側・海外税務当局側いずれの側からの課税でも、移転価格課税を受けると、**二重課税の税務トラブル**に巻き込まれ、企業全体として**事後的対応**に追われることとなる。

(課税金額が小さければ、納税して終了とする対応も考えられるが、移転価格課税は6年間可能等の制度でもあり、金額が大きくなりがち。また東南アジア圏を中心として海外の移転価格課税の規模もかつてより大きくなってきている。)



移転価格調査にどう対応していくか？

○いかにして現実に発生した課税問題や課税リスクに対応していくか？



……少なくとも現に発生した課税問題には課税規模により**事後的対応は必須**

日本企業グループ全体としての**対応策**は、大別して**2つ**。

- ① **事後的対応**……異議申立て・訴訟等による解決
相互協議による解決、A P Aによる解決
- ② **事前的対応**……**問題の有無の洗い出し確認(ステップ1)**
調査で問題となりそうな取引については、移転価格の
文書化資料(根拠・対外的説明資料)の準備(ステップ2)

〔その他、本社中心による企業グループ内の移転価格問題関連の情報の一元管理〕



いずれの場合も、**時間・人手・コスト等**の面より総合勘案して、どのように課税リスクや発生した問題(税務調査、二重課税)に対応していくのが良いのかの判断となる。



移転価格調査にどう対応していくか？

○事後的対応による解決

制度の種類	異議・審査請求・訴訟	相互協議
制度の概要	処分庁に対する異議・審査請求 審査請求を経て訴訟へ (訴訟の場合には公開される面もある。)	国税庁相互協議室への相互協議 申し立てによる。 (相互協議は、当局により結果の非公開は維持される。)
特徴・状況	<ul style="list-style-type: none">・異議・審査請求とも請求の一部認容等の割合は10%程度。訴訟も原告の一部等勝訴割合は10%以下。・全面取消等を除き、効果が二重課税の完全解消には繋がらない。	<ul style="list-style-type: none">・OECD加盟国やOECD非加盟国(東南アジア等)の現状23か国と行われているが、実質的に相互協議がワークしない国への課税の事後的対応としては利用は困難。・課税内容等の個別の内容にもよるが、期間的には2年以上を要する(平均)。



いずれも企業サイドからは、人的資源・コスト等の面である程度の長期化は避けられない。



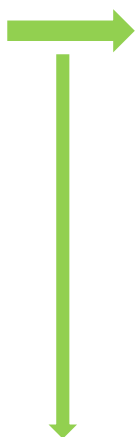
多額の移転価格課税を防ぐための事前的対応の 具体的内容

○事前的対応について

・・・「事後的対応の後にも**今後をどうすればの問題は残る**」
(グループ間取引について移転価格上のトラブルを抱えないためには)



・取引を行う双方の課税当局からの指摘の可能性



- ・ 指摘を受けることのないように、主要なグループ間取引、主要な海外子会社取引については、現状の把握の税務上の問題点の有無のチェックは必要。(現状把握の重要性) **-----> ステップ1の重要性**
- ・ 移転価格調査前(主に現地子会社)の**資料要求の場合**、移転価格調査による**個別の指摘があった場合**(現地子会社、日本企業共通)には、それから事実関係や関係の説明資料を探す対応では、「**後手**」に回る。

(注) 東南アジア等の諸外国では、資料要求から○日以内の提出と期限が付され、短期間の対応を迫られることも多い状況。

グループ全体の観点から、主要なグループ間取引については、**現状把握と問題点の有無のチェック**、**対策の事前準備**が望ましい。
(事後的対応との比較での人的資源・コスト面等の勘案)



現状の問題点把握と文書化(対外的説明の根拠資料の作成)の必要性



多額の移転価格課税を防ぐための事前対応の 具体的内容

(参考) 移転価格の文書化資料(ドキュメンテーション)のイメージ

(参照：措置法施行規則22の10①一、二)

具体的にどのような根拠資料を作成しておくことが必要であり、適切かという点については、
概要としては、

- ① グループ会社間(例えば、日本本社と海外子会社)で行っている取引の種類ごとの内容説明、価格等に関する数値資料、取引図、
- ② 取引を巡り、本社や海外子会社がどのような役割を分担しているかの説明(機能分析)
- ③ 取引の種類ごとに、法定された移転価格の検討方法のどれを使用して、どのような検討に基づき、現状の取引を問題ないものとしているかの分析・説明資料(移転価格の選択された算定方法と実績との対比による検討結果)

などが主な内容となり、全体として、海外子会社等との取引についての移転価格上の根拠資料を構成することとなります。



海外子会社との各種グループ間取引についての移転価格上の根拠資料(対外的説明資料)をパッケージ化

ポイントは、課税ポイントにいかにか近く文書化のポイントを寄せておくかが重要となります。

(注) 通例、取引内容によりますが、文書化作業は3~4カ月から半年程度で終了。



多額の移転価格課税を防ぐための事前対応の 具体的内容

(参考) 文書化(ドキュメンテーション)の作成作業の主な流れのイメージ

移転価格の文書化は、通例では、取引に関する**役割(機能)の比較的単純な**国外関連者側(**海外子会社側**)の**利益水準(現地申告水準)をどの程度の水準にすることが適正か**という結論を目指し、必要な作業を行うことが多いものです。適正な利益水準の指標(目安)は公開されている現地企業の数値(利益率等)を活用します。

親子会社間取引状況の把握
と機能・リスク分析

- ・親会社、子会社の各社損益状況
- ・親子会社間のグループ間取引の種類・金額・中味
- ・グループ間取引を巡る親・子会社それぞれの役割(機能)
- ・親会社・子会社の取引についての「切り出し損益」

(現実の「利益率」や「利益配分」実績
状況の把握)

移転価格算定方法の
検討・方向性決定

- ・法定されている算定方法のうちどれを使用するか
- ・取引構図でどの単位を検討対象としてまとめるか
- ・対象取引に影響を与える他国のグループ間取引はないか

(既定の算定方法の枠組みの中で
どのように根拠資料を作るか)

比較対象企業の選定、利益率
レンジの算定、文書化

- ・例えば、営業利益/売上高で子会社側の目標利益水準を作るとすると、
○%~○%の幅(レンジ)の中



比較対象企業○社のFY00~FY05
の営業利益/売上高の各社ごとの平均

(具体的結論と検討過程の記述化)

税理士の皆様等の顧問先へのアドバイスのポイント

・移転価格税制について -----> 認識の重要性

- ① 近年、移転価格税制による調査を受ける頻度は、中堅・中小企業にも広がっており、移転価格調査による課税は他の法人税調査に比べて格段に課税金額のインパクトも大きい。
- ② 移転価格税制による調査の対象は、グループ間取引の様々な取引について行われる特徴があり、少なくとも、日本企業の主力となっている海外子会社については、移転価格の問題が現状取引にあるかどうかの**現状把握は重要**であり、把握期間はそれほど長くはかからない。
- ③ 移転価格課税を受けると、納税して終了とする対応以外には、日本国内だけにとどまらない国を跨いだ**二重課税を解消する努力が長期間にわたって必要**となる。

・移転価格課税や調査への対応について ----> 具体的対応

- ① 簡易な移転価格税制の問題の有無のチェックについては、
 - ・ 自社の海外子会社のP/Lの利益率を数年(3年程度)は一覧にして、それぞれの年度の親会社単体の利益率(営業利益/売上高)と比較して**高い子会社があるかどうかをチェック**
 - ・ 赤字の続いている海外子会社がある場合には、**技術者の派遣取引やロイヤリティ取引などで経理処理**がどうなっているかをチェック
- ② 特に主力となる海外子会社がある場合には、多額の移転価格調査を事前に回避するため、**調査に備えた対外的説明資料を本社が中心となって専門家に依頼して作るかどうか**も検討していくべき。(特に、海外税制では根拠資料を求められる国があることに注意)
 - ・・・ **移転価格は企業の事前準備により、課税リスクをできる限り減らす**方向が大切



税理士の皆様等の顧問先へのアドバイスのポイント

(日本が親会社の場合の移転価格セルフチェック)

項目	主な海外子会社とのチェックポイント	YES	No
1	日本親会社はグループ内に海外子会社があるか。海外子会社がある時は株式の持株割合は50%以上で移転価格税制の適用があるか。	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2	海外子会社との取引はあるか (輸出取引、輸入取引、ロイヤリティ取引、技術者の短期派遣取引など)。ある場合はそれぞれの程度の規模の取引か。	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3	海外子会社のうち、日本親会社のP/Lの営業利益率を常時超えている子会社はあるか。	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4	海外子会社のうち、継続して赤字か赤字に近い子会社はあるか。(※ 特に、東南アジア圏にある場合は要注意)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5	海外子会社との輸出取引や輸入取引で日本親会社が赤字取引となっているものはあるか。	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
6	ロイヤリティ取引は海外子会社と契約書は作成しているか。料率はいくらか。契約書にある料率で毎年子会社から支払を受けているか。	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7	短期の技術者の派遣取引があった年度は、かかった費用の精算・負担はどうなっているか。親会社が負担すべきでない費用の請求もれはないか。	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8	海外子会社からの請求費用で内容が不明のものはないか。	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>



税理士プロフィール(略歴)



1984年 東京国税局入局(税務専門官)

1994年より、署国際調査、1998年より東京国税局調査部において、国際調査、移転価格調査、事前確認に国際税務専門官、総括主査等として従事。

国税庁相互協議室において移転価格に関する相互協議に従事。
名古屋国税局調査部において移転価格調査・APA審査を指導。
東京国税局調査部において特官室法人の移転価格調査を指導。
東京国税局調査部国際情報第二課においてAPA審査を指導。
数多くの有名企業、大企業のTP・APAに携わる。

2013年 東京国税局国際情報第二課 (APA担当課)の課長補佐で退官。
同年、税理士登録。東京税理士会神田支部所属。事務所開設。
同事務所代表。

主な経験業界

- ・自動車・自動車部品業界
- ・医薬品業界
- ・ブランド業界
- ・建設機械業界
- ・IT業界
- ・食品・飲料水業界

