

増えつつある税務署所管法人の 移転価格課税リスク

PwC税理士法人

TCDR¹チーム ディレクター 税理士 藤澤 徹

略歴：国税庁、東京国税局での30年間の勤務経験を持つ国際課税の専門家。2014年2月にPwC税理士法人に入所。東京国税局では、15年以上にわたって大企業、多国籍企業の移転価格調査の選定・実施、事前確認審査を担当。国税庁での3年間の相互協議経験もあり、国税庁調査課国際係長3年間の在任中には、OECD租税委員会第6作業部会のメンバーとして、PE帰属所得ルールであるOECD承認アプローチ(AOA)のドラフトづくりにも関与。税理士。青山学院大学大学院会計プロフェッション科(非常勤講師)、成城大学経済学部(非常勤講師)を歴任。日本知財学会正会員。

1 はじめに

日本国内での人件費の高騰や国内需要の縮小を契機に、豊かかつ廉価な労働力の確保や、新たな販売先の開拓等を目的として多くの企業が海外に進出し、事業活動を行っています。また、円高の継続や新興国企業との競争激化を背景とした取引先企業からの要請により、製造や加工組立などの工場を日本国内から海外に移転する企業が増えてきました。

海外進出は、企業にとって経営上大きな変化や困難を伴うものであり、進出国の税制を含む法制度や明文化されていない様々な慣習への理解に苦慮することや、海外進出に伴い投下した資金が当初の計画どおりに進出国から日本の親会社に戻ってこない事態などが想定されます。その大きな原因のひとつが移転価格税制への不十分な対応にあります。

本稿では、グループ間の特に国境をまたぐ(クロスボーダー)キャッシュ・フローに大きな影響を与える移転価格税制を中心に、その概要と対応策や留意すべきポイントをご紹介します。また、移転価格税制はこれまで欧米資本の外資系企業や大規模な国際取引を行う日系企業を対象として調査が行われていました。ところが、最近は税務署所管の中堅企業に対する一般の法人税調査において、海外子会社との取引(移転価格税制対象取引)に関する調査が増加していることから、税務署所管の中堅企業を念頭において、移転価格税制の概要を交えてその背景や企業が取るべき対応策をご紹介します。

なお、本文中の意見に関する部分については筆者個人の見解であり、所属する組織の見解ではないこと、および個々のケースによっては異なる結論となる場合があることを予め申し上げておきます。

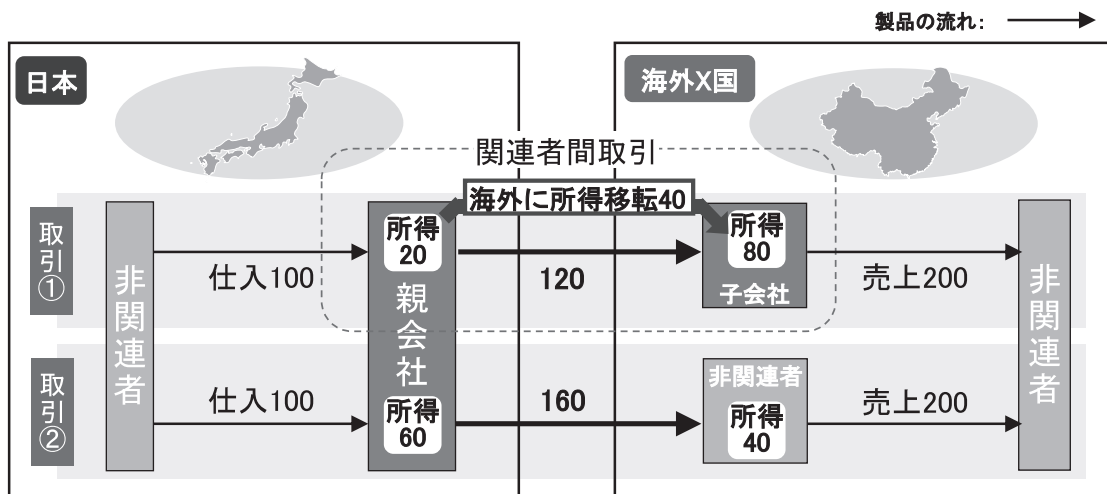
¹ PwCグローバルネットワークにおいて、各国の税務当局出身者を中心に結成した国際課税の紛争案件対応の専門チームである“Tax Controversy and Dispute Resolution”の略称です。

2 海外子会社からの資金回収において留意すべきポイント

(1) 移転価格税制

① 制度の概要

[図表1]

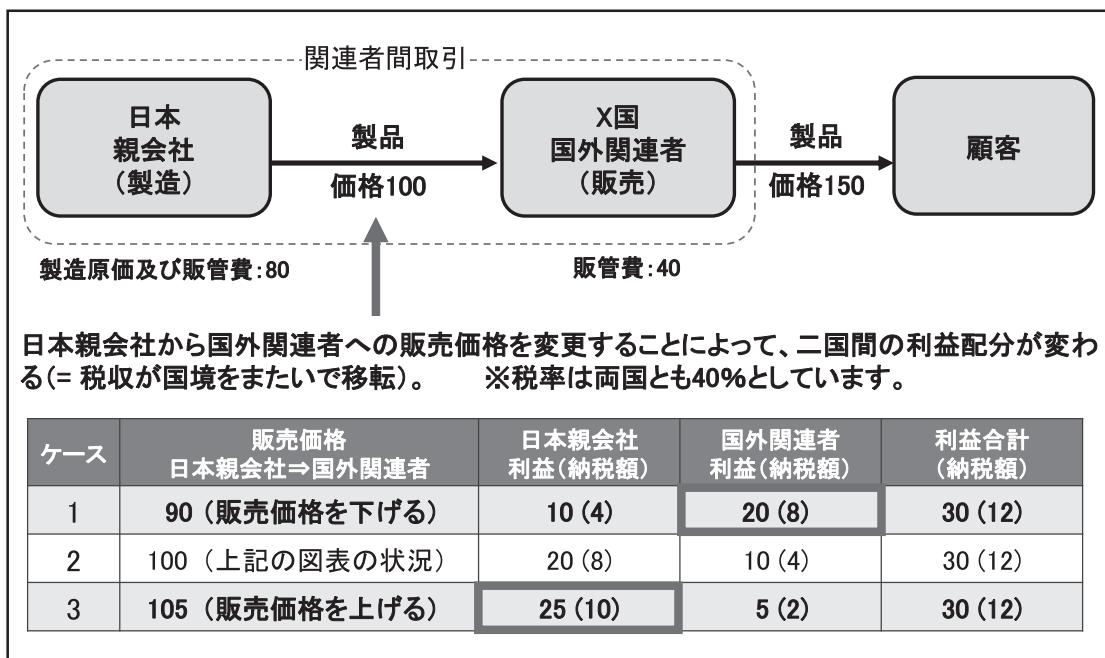


企業が海外の関連企業との取引価格（移転価格）を通常の価格と異なる金額に設定すれば、図表1のように、一方の利益を他方に移転することが可能となります。移転価格税制は、このような海外の関連企業との間の取引を通じた所得の海外移転を防止するため、海外の関連企業との取引が、通常取引価格（独立企業間価格）で行われたものとみなして所得を計算し、課税する制度です。日本では、日本の親会社が海外の関連会社との取引価格を操作することによる、課税所得の操作（日本から海外子会社への所得移転）を防止するために1986年に移転価格税制が導入されました²。

² 移転価格税制では、納税者の申告所得が過少な場合だけが問題とされ、逆のケース（申告所得が過大な場合）は対象外となっています。

② 執行上の問題点～グループ間のキャッシュ・フローへの影響～

[図表2]



例えば、図表2のように日本の税務当局は日本の親会社が果たす機能（研究開発や製造）の貢献を評価して、ケース3が正しい姿（第三者との取引であったなら、日本から国外関連者への販売価格を105とするはず）と主張し、その一方でX国の税務当局は、国外関連者がX国で果たす機能（販売活動）を高く評価して、ケース1が正しい姿、つまり通常取引価格である（第三者との取引であったなら、日本から国外関連者への販売価格を90とするはず）と主張することがあります。

この場合には、グループ全体の利益合計としては30であるにもかかわらず、日本の税務当局は25の利益に課税し、X国の税務当局は20の利益に課税することになります。つまり、グループ全体で45の利益（日本25+X国20）に課税されてしまうことになります。日本もX国も、税率が40%として、納税額ベースでみると、X国（ケース1）で8、日本（ケース3）で10の合計18の納税額となってしまいます。その結果15の利益（45-30）について、国際的な二重課税が生じることになります。グループ全体の利益は30ですから、15の利益に二重に課税されたことから、本来12の納税額で済んだものが18となり、60%の税率（18÷30）で課税されたこととなります。そのため、二重課税となった部分について支払った法人税等については、グループから資金が流出（キャッシュ・アウト）している状態となり、グループの更なる成長に向けた新製品の開発や新規の設備投資などの資金繰りに影響を及ぼすこととなります。

このような国際的な二重課税を解消するために、一般的には、日本とX国との間では租税条約が締結されており、その条約に定められている相互協議規定に基づき、両国の税務当局の担当者（「権限ある当局」³といいます）が話し合っ、通常取引価格（独立企業間価格）はケース2であるとの合意をして、二重課税の解消を図ることとなっています。

(2) 海外進出に伴い投下した資金が国際的な二重課税によりグループから資金流出(キャッシュ・アウト)が起こる典型例

実務上、どのような場合に、前述した二重課税が発生するかというと、下記のように日本の親会社もしくは海外子会社において移転価格調査の対象となり、国際的な二重課税が生じる可能性があります⁴。言い換えると、下記の取引を行っている法人は税務調査の対象として日本もしくは海外の税務当局から狙われやすいといえます。

[税務調査の対象として狙われやすい取引の例]

① 日本側で移転価格調査の対象となる場合

- 日本から海外子会社に生産移管を行った日本の親会社が、海外子会社から製造ノウハウなどのロイヤルティを全く受け取っていない。
- 日本から海外子会社に生産移管を行った日本の親会社が、海外子会社から製造ノウハウなどのロイヤルティを受け取っているものの、海外子会社の営業利益率が現地の同業他社と比較して高すぎる。

② 海外子会社側で移転価格調査の対象となる場合

- 日本から海外子会社に生産移管を行い、海外子会社が製造した製品の大部分を日本の親会社が買い取っているが、海外子会社では毎年営業赤字を計上している。

③ 日本側/海外子会社側の双方で移転価格調査の対象となる場合

- 日本から海外子会社に生産移管を行い、海外子会社が製造した製品の大部分を日本の親会社が買い取っているが、海外子会社の各年度における営業利益の変動幅が激しい。

日本において、移転価格税制に関する法人税については最大6年間⁵さかのぼって調査が実施されます。なお、各国において税務調査を実施して課税処分が行われる期間(除斥期間)は異なりますので、海外進出国の税制については、各年度の税制改正項目を含めて事前に理解しておくことが望ましいです。

(1)では、制度として相互協議を申し立てることにより国際的な二重課税を解消することが可能であるご紹介しました。しかしながら、実務の現場では、両国の担当者が話し合って合意に至るまでには長い年月を要することが一般的ですし、場合によっては合意に至らずに交渉が決裂することもあります。また、国によっては調査官から更正処分ではなく納税者に自主的な修正申告をすすめる場合があります。納税者が修正申告をしたときには、相互協議の申立てができず二重課税が残ったままの状況に追い込まれてしまったケースも散見されます。

3 税務署所管法人に対する移転価格調査の執行状況

最近の税務調査の現場では、これまでと異なり、定期的に行われる一般法人税調査のなかで移転価

3 日本の場合、国税庁の国税審議官になります。実際の話合いは、国税審議官をサポートする相互協議室が担当します。

4 この他にも、国税庁ホームページでは、調査必要度について、「移転価格ガイドブック」に具体例を紹介しています(24頁)。https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/itenkakakuzeisei/pdf/ikkatsu.pdf

5 令和2年(2020年)4月1日以後に開始する事業年度については7年間(令和元年度税制改正)

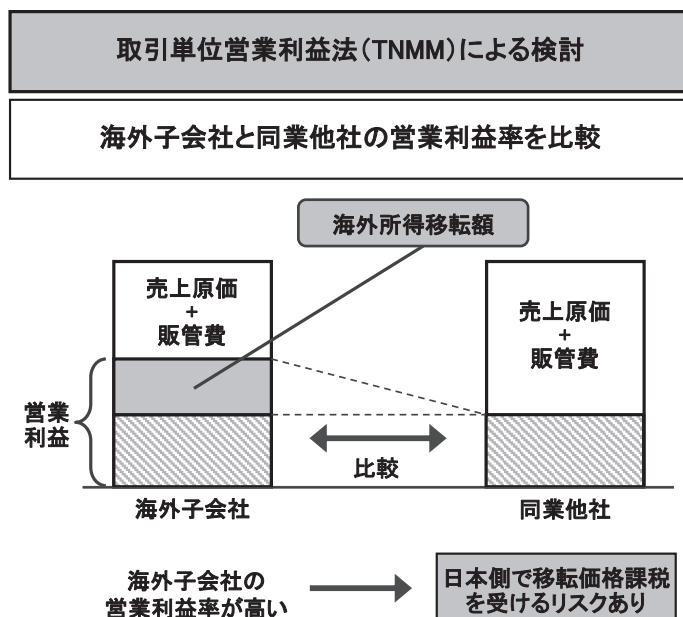
格調査もあわせて行われています。前回までの調査では提出依頼の無かった海外子会社との取引（移転価格税制対象取引）に関連する資料や質問にどのように回答すべきか困惑される経理担当者も多いのではないかと思います。

特に税務署所管の中堅企業はこのような海外子会社との取引に関する依頼項目に対応した経験がなく、何ら事前の準備や十分な検討を行わず、海外子会社が作成した移転価格文書の内容をよく理解しないまま提出したために、調査官の主張に適切に対応できず数億円に及ぶ追徴課税に至るケースが散見されています。

日本の税務当局は、海外子会社との取引を行う納税者に対して、海外子会社の営業利益率と同業他社の営業利益率を比較し、海外子会社の営業利益率が高い場合にはその差分に相当する金額を日本から海外に所得が移転したものととして移転価格課税を行うことが一般的です（これを、「取引単位営業利益法（TNMM⁶）」による課税といいます）。

取引単位営業利益法とは、例えば、海外子会社が日本の親会社から製品を輸入して現地で再販売している場合、日本側の機能リスク（研究開発、製造、マーケティング等）と海外子会社の機能リスク（卸売販売）を比較し、相対的に機能リスクが単純な側（図表3の場合ですと、海外子会社）の利益水準が、海外子会社と機能リスクが類似する同業他社（これを「比較対象企業」といいます）の利益水準と同程度であれば、日本から海外子会社への販売価格は独立企業間価格であった（すなわち、日本から海外子会社に利益が移転していない）と、国外関連取引の価格を間接的に検証する方法です。この利益水準については、具体的な数値が法令等で規定されていません。対象となる取引ごとに、機能リスクが類似する比較対象企業を選定（ベンチマーク分析）して求めるものです。

[図表3]



⁶ Transactional Net Margin Method の略称

このほかにも、これまでなら日本の親会社が海外子会社のために行った海外出張費用の負担や無償での役務提供などの個別費用/収入の検討だけで終結していた調査が、移転価格という観点から海外子会社の利益水準が妥当であるかについても説明を求められるケースが増えてきています。制度として相互協議という二重課税を排除する仕組みがあるものの、前述したように解決までの長期間にわたるコスト負担などは、税務署所管法人の中堅企業にとっては厳しいものがあると思います。

移転価格課税処分を受けた場合には、売上計上漏れの否認のようなズレによる翌期に認容減算される項目ではなく、社外流出・永久差異の項目として追徴される法人税等の支払いは、グループのキャッシュ・マネジメントに大きなインパクトをもたらすことになります。

4 Q&A：最近の調査の動向とその対応

従来、国税局所管のいわゆる大規模法人に対して国際取引に特化した税務調査に長年従事していたベテランの調査官が、税務署の国際専門官や調査官として異動して中堅企業の一般法人税調査に臨場してきており、海外子会社との取引（移転価格税制対象取引）に関する調査の裾野が広がってきています。このような税務当局の執行の流れは、日本に限ったものではなく、むしろ、中国、アジア諸国の税務当局の方が積極的に移転価格税制の執行に取り組んでいます。そのため、現地に進出した日系企業が、巨額な移転価格課税を受け、日本の親会社がある日突然、その報告を受け、対応が後手に回っているケースが散見されます。移転価格税制の影響は、グループ全体に影響を及ぼしますので、日本のみならず、進出国の子会社の税務調査にも目配せする必要があります。

最近目立ってきている税務署所管法人に対する日本での移転価格調査の動向とその対応策について、以下Q&A形式でご紹介したいと思います。

Q1 最近、税務署でも移転価格調査が行われていると聞きますが、どのくらいの件数があるのでしょうか。

A 国税庁は毎年秋頃に、前事務年度の移転価格調査による更正件数と金額を公表しています。直近の公表資料によると、平成30事務年度（2018年7月1日から2019年6月30日まで）では、移転価格調査による更正件数が257件となっており、前年度の178件から大幅に増えています。残念なことに、国税局所管法人と税務署所管法人の内訳は公表されていませんが、国税局の移転価格調査を担当する職員の人数が増加していないことを考えると、税務署所管法人への移転価格調査の件数が増加したものと推測されます。

東京国税局管内では、国際課税について問題となる事案が把握された場合には、各税務署から国税局の課税第二部法人税課に「国際固有非違等連絡せん」という内部報告をしています。平成30事務年度では、41件の移転価格の問題事案が報告されています。この報告は、必ずしも、最終的に納税者が課税された事案のみではないようですが、過去3事務年度において、移転価格税制についての報告件数の増加が目立っています。また、国外関連者に無償で役務提供した場合には、移転価格課税の他

に、国外関連者に対する寄附金として役務提供に係るコストの損金性を否認されるリスクがあります。この国外関連者寄附金についても、毎年100件前後の問題事案が報告されています。

[図表4]

項目 事務年度	移 価 税	転 格 制	外 子 合 算 税 制	国 社 税 制	過 資 税	少 本 制	国 関 連 寄 附 金	外 者 金	過 支 払 利 子 税	大 利 子 制	外 税 控	国 額 除	そ の 他	合 計	
	①	件	②	件	③	件	④	件	⑤	件	⑥	件	⑦	件	⑧
28	1	20		12		9	92		5		6		3	141	
29	2	31		8		6	114		11		0		2	167	
30	3	41		8		6	108		9		2		1	172	

(注) 「合計」欄は、連絡せんの提出があった法人数を示す。

(出所) 筆者が行政文書の開示請求により入手した会議資料⁷より引用

Q2 弊社は、神奈川県のア税務署の所管の日系メーカーです。ア税務署の職員録をみますと、国際税務専門官といったような役職の職員は在籍していないようです。そもそも移転価格調査は行われるのでしょうか。

A 税務署所管法人に対する移転価格調査は、所管の税務署以外に所属している移転価格調査の経験が豊富な調査官が担当することがあります。

東京国税局管内ですと、法人税調査に従事する国際税務専門官は、図表5に示すとおり10か所の税務署にそれぞれ2名から4名が配属されており（カッコ内の数値は配属人数）、所属する税務署だけでなく、周辺地域の税務署で取り扱う移転価格調査を担当しています（これを「広域運営」と呼んでいます）。

[図表5]

設置署	広域運営対象署	
千葉東(2)	千葉県下全署	(13署)
麹町(4)	小石川, 本郷, 板橋	(3署)
東京上野(3)	浅草, 王子, 荒川, 足立, 西新井, 葛飾	(6署)
京橋(2)	本所, 向島, 江東西, 江東東, 江戸川北, 江戸川南	(6署)
芝(3)	荏原, 大森, 雪谷, 蒲田	(4署)
渋谷(3)	目黒, 世田谷, 北沢, 玉川	(4署)
新宿(3)	四谷, 中野, 杉並, 荻窪, 練馬東, 練馬西	(6署)
立川(2)	八王子, 武蔵野, 青梅, 武蔵府中, 町田, 日野, 東村山, 甲府, 山梨, 大月, 鯉沢	(11署)
横浜中(3)	保土ヶ谷, 横浜南, 戸塚, 横須賀, 平塚, 鎌倉, 藤沢, 小田原	(8署)
神奈川(2)	鶴見, 緑, 川崎南, 川崎北, 川崎西, 相模原, 厚木, 大和	(8署)

(出所) 筆者が行政文書の開示請求により入手⁸

⁷ 「令和元年8月1日開催 全管特別国税調査官（法人税等・源泉所得税担当）及び法人課税部門統括国税調査官等会議」資料

⁸ 注釈7に同じ

筆者が最近の税務職員録を見る限り、過去に移転価格調査の専門部署がある東京国税局調査第一部の在籍経験者（すなわち、移転価格調査の経験が豊富である職員）を広域運営担当として配属させているようです。また、大阪国税局、名古屋国税局及び関東信越国税局といった、いわゆる都市局においても、同様の運営がなされているものと推察されます。その他の国税局においては、会社の規模の大小にかかわらず、東京国税局調査第一部の移転価格調査の専門部署である国際情報第一課が移転価格に関連する税務調査をサポートしているようです。

Q3 移転価格調査では、どのような点に着目されるのでしょうか。

A 国税庁が公表している移転価格事務運営要領⁹（以下、「事務運営指針」）1-2(1)および3-2において、下記の3つの観点から総合的に検討することとされています。

- ① 日本と海外子会社との間での価格設定の合理性
- ② 多くの日系企業の場合には海外子会社（検証対象企業）の利益水準の妥当性
- ③ 日本と海外子会社における所得配分の妥当性

これは実務上、「所得移転の蓋然性（がいぜんせい）の判断」と呼ばれています。移転価格調査において、調査官が所得移転の蓋然性ありと判断すると、その根拠をまとめた中間意見が納税者に示され、その後調査は所得移転金額の算定へと進むことが一般的です。中間意見が出されると移転価格課税を受ける可能性が非常に高まります。

したがって、実務上は所得移転の蓋然性の検討の結果、蓋然性ありとの判断に至らないよう対策をとる必要があります。特に②において海外子会社の利益率が高い場合には、その原因が日本の親会社との取引価格以外の要因により生じたもの（例えば、現地調達原材料価格が当初予算よりも大幅に下落したため）であることを、調査の初期段階から調査官に対して根拠資料を提示し合理的に説明するなど、迅速かつ慎重な対応が求められます。進出先の税務当局も基本的な考え方は同じですので、海外子会社の税務担当者とも、所得移転の蓋然性の観点から情報共有や問題意識のすり合わせは、移転価格対応の基本といえます。

Q4 日本における移転価格調査では、どのような資料提出が求められるのでしょうか。

A 移転価格調査では、調査する資料の内容と範囲が一般の法人税調査の場合と異なり、資本関係、機能分析に必要な情報、セグメント情報、利益の配分状況、価格政策等といった情報のように、財務会計データ以外の管理会計に関する情報を依頼されることが多いです。

調査官は、調査選定の段階で対象法人の法人税申告書、インターネットによる企業/業界団体の

⁹ 移転価格税制の事務運営の指針を整備し、移転価格税制の適正、円滑な執行を図るものです。適正、円滑な執行を図るために、税務職員が事務を行うにあたって守るべき統一的なルールを定めた内部規則といえますが、納税者にとっても基本となるルールといえます。

ホームページ、有価証券報告書、過去の税務調査における申し送り事項や調査対象法人の同業他社から入手した情報などを事前に目を通したうえで資料提出依頼をしてきます。特に、海外子会社との取引を行っている場合に法人税申告書に添付する別表17(4)「国外関連者に関する明細書」の情報は、日本の税務当局がデータベースとして追跡管理しており、時系列に海外子会社の売上高や関連者間取引の規模が拡大している拠点は、営業利益率が高止まりしている拠点は、といった点を検討しています。そのため、正しい情報を別表17(4)に記載することを心掛けるとともに、後述するローカルファイルと一緒に裏付け資料を保存しておくことをお勧めします。

移転価格調査の実務においては、事務運営指針3-4に掲げる資料の提出が求められます。これは、移転価格調査が単独で行われる場合でも、一般の法人税調査と同時に求められる場合でも同様です。

事務運営指針3-4 (調査時に検討を行う書類)

調査においては、例えば次に掲げる書類(帳簿その他の資料を含む。)から国外関連取引の実態を的確に把握し、移転価格税制上の問題があるかどうかを判断する。

- (1) 法人及び国外関連者ごとの資本関係及び事業内容を記載した書類
 - イ 法人及び関連会社間の資本及び取引関係を記載した書類
 - ロ 法人及び国外関連者の沿革及び主要株主の変遷を記載した書類
 - ハ 法人にあっては有価証券報告書又は計算書類その他事業内容を記載した書類、国外関連者にあってはそれらに相当する書類
 - ニ 法人及び国外関連者の主な取扱品目及びその取引金額並びに販売市場及びその規模を記載した書類
 - ホ 法人及び国外関連者の事業別の業績、事業の特色、各事業年度の特異事項等その事業の内容を記載した書類
 - (2) 措置法施行規則第22条の10第6項第1号において国外関連取引の内容を記載した書類として掲げる書類
 - (3) 同項第2号において独立企業間価格を算定するための書類として掲げる書類
 - (4) その他の書類
 - イ 法人及び国外関連者の経理処理基準の詳細を記載した書類
 - ロ 外国税務当局による国外関連者に対する移転価格に係る調査の内容を記載した書類
 - ハ 国外関連者が、ローカルファイルに相当する書類を作成している場合(法人が当該国外関連者との取引に係るローカルファイルに相当する書類に記載された事項についてローカルファイルを作成している場合を除く。)の当該書類
 - ニ その他必要と認められる書類
- (注) 必要に応じて、事業概況報告事項及び国別報告事項を参照する。

一般的に、調査着手の連絡の直後に、調査担当者から、提出資料の一覧表が郵送されてきます。これらの資料を調査官が来社する前に提出することや、来社初日までに準備しておくことが求められます。いずれも、前問の「所得移転の蓋然性」でご説明した、3つの判断要素を総合的に検討するための資料となります。海外の税務当局も同様の資料要求を移転価格調査では行ってきます。国によって、資料の提出遅延や不提出に対して、加算税以外の厳しいペナルティ(罰金等)を課す場合もありますので、注意が必要です。

Q5 国税庁のホームページをみますと、「国際税務関係情報」の欄に移転価格税制関係のコーナーがあります¹⁰。そのなかに、「移転価格ガイドブック」があり、国外関連取引についての文書（ローカルファイル）のサンプルが掲載されています。弊社は海外製造子会社A社（国外関連者に該当）から毎年3億円以上のロイヤルティを受け取っているのですが、ローカルファイルを作成しなければならないと考えていますが、サンプルの内容が非常に詳細かつ膨大な情報量で、弊社が自力で作れるか心配です。ローカルファイルを作成していない場合には、推定課税という不利益を受けるとも聞いております。どのようにしたらよろしいのでしょうか。

A ホームページに掲載されているサンプルは、これまでに税務当局が移転価格調査等を通じて入手した膨大な情報をもとに最大公約数的に作成したものです。すべてが個別のケースにあてはまるわけではないと思いますので、専門家のサポートを得ながら作成することが効率的かと思います。

ローカルファイルは、租税特別措置法施行規則第22条の10第1項（国外関連者との取引に係る課税の特例）の規定に基づく書類であり、原則として法人税の確定申告書の申告期限までに作成又は取得し、保存する必要があります。これを同時文書化義務といいます。

ロイヤルティ取引の場合、前事業年度のA社とのロイヤルティ取引が3億円未満であれば、同時文書化義務は免除されますが、毎年3億円以上の受取りとのことです。申告期限までに作成する義務があります。調査官から提出依頼があった場合には、45日以内の調査官の指定する日までに提出しなくてはなりません。提出できない場合には、同業他社の財務数値をもとにした推定課税などの不利益な取扱いを受ける可能性があります。

進出先の国にも同様にローカルファイルの作成や提出が法令化されていますので、現地で作成したものを日本においても使用する（その逆も）場合があるかと思います。各国当局の基本的な考え方や現地法令は、「OECD 移転価格ガイドライン2017年版」に沿ったものですが、様々な部分での相違がありますので、作成や提出においては、現地の専門家の意見を参考にされることをお勧めします。

なお、国税庁のウェブサイトには、様々な国際課税に関する情報が掲載されていますので、専門家を交えて、個別のケースに当てはめて活用されることもお勧めします。

Q6 税務署から移転価格課税を受けた（もしくは、受けそうな）場合には、どのような対応が必要でしょうか。

A 所得移転の蓋然性があるとの判断を受けると、前述のように調査官は中間意見を提示してきます。その際に税務署所管法人の場合、調査官が納税者に対して自主的に修正申告をするように勧めてくるケースが多いようです。修正申告をして税務調査を早期に終わらせたいとの考え方もありますが、調査官が指摘した問題点や課税金額のみを考えて回答や合意をせずに将来年度も調査官の指摘に

¹⁰ <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/index.htm>

従った場合の影響も良く考えて、修正申告に応じるかどうか専門家に相談するなど十分な検討をされることをお勧めします。

納税者が修正申告に応じた場合には、その後は原則として法人税本税について不服申立などの救済措置を受けることができませんし相互協議の申立てもできません。

移転価格税制の更正処分を受けた場合には、前述したように不服申立等の救済措置のほかに、納税者は国際的な二重課税を解決するために相互協議の申立てを行うことが可能です。この場合には、相互協議の申立てを行う前に、国税庁の相互協議室に連絡をして、相談に行くことが一般的です。海外で子会社が日本との取引について移転価格課税を受けた場合において、国際的な二重課税を解決するために相互協議を希望するときにも、まずは日本の国税庁に連絡をされることをお勧めします。

Q7 日本の税務当局から移転価格課税を受けないためには、海外子会社の利益率を一定にしておけばいいと聞いたのですが、どの程度の利益水準がいいのでしょうか。

A 一般的に、海外子会社が製造業であれば総費用営業利益率¹¹が7～8%以上（業種や所在地国によっては10%以上）、卸売業であれば売上高営業利益率¹²が5%以上の場合には、日本の税務当局は日本から海外子会社に一定の利益が移転しているとして移転価格調査の対象として選定する傾向があるといわれています。

最近の移転価格税制の執行は、日本をはじめ各国ともに、取引単位営業利益法（TNMM）を採用するケースが大半となっていることから、そのようなことが言われているようです。

いずれにしても、これらの利益率は法令等で規定されたものではありませんので、前述したように適正な比較対象企業を選定（ベンチマーク分析）した移転価格文書を作成しておき、税務当局に説明する必要があります。

5 さいごに

日本の税務当局による移転価格調査では、一般の法人税調査と異なり、グループ内の広範囲の部署に対して、相当な時間を要したヒアリングや事実確認のための資料要求が行われることがあります。特に普段税務になじみのない経営陣や事業部門の担当者へのヒアリングが入念に行われ、その内容を税務当局が課税処分を行う際の重要な証拠として使う場合があります。移転価格に関する事前の検討を行う場合には、経理担当者だけではなく、経営陣や海外子会社との取引に関連する部署の担当者を巻き込んで、グループとして統一した事実認識や理解を持っていただくことが肝要です。

その一方で、海外子会社側での動きとして、中国、インドネシア、インドなどのアジア諸国やメキシコ、ブラジルなどの中南米といった新興国において、海外現地で移転価格調査・課税処分が非常に

¹¹ 営業利益÷総費用で計算します

¹² 営業利益÷売上高で計算します

活発化していることに伴い、日本と海外進出国との間で国際的な二重課税が生じやすくなってきています。このように、海外進出に伴い投下した資金が当初の計画どおりに進出国から日本の親会社に戻ってこない事態が起り得るというリスクが移転価格税制の観点から起り得るということを、会社の経理担当者だけでなく、経営陣等にも理解していただくことが重要であると考えられます。

また、国際的な二重課税を解消するために相互協議を申し立てることも可能ですが、両国の担当者が話し合っ合意に至るまでには長い年月を要することが一般的です。最終的に二重課税が解消されたとしても、そのためのコストも、グループ間のキャッシュ・フローに大きな影響を与えます。

税務署所管の中堅企業にとっては、これまで馴染みのない検討になりますので、今回ご紹介した項目のうち、自社での対応が難しいと考えられる部分については外部の専門家と十分に協議しておくことをお勧めします。経験豊富な調査官に対して根拠資料を示して毅然とした説明が行えるよう、事前の準備を検討する一助となれば幸いです。

(了)