

消費財・小売・流通業界において求められる 移転価格対応と手続きのポイント (インバウンド企業のケース)

May 2022

In brief

消費財・小売・流通(Retail and Consumer、以下、「R&C」)産業は、市場動向や消費者の嗜好が、企業の業績や利益状況と密接に関連しています。市場におけるポジショニングや消費者行動を考慮して採用される戦略的な価格設定が税務調査での検討事項となり得るリスクや移転価格分析において生じる特別な配慮など、移転価格対応における特殊性が見られます。

特に外資系の R&C 企業各社は、調査・課税リスクに適切に対応するため、事前確認制度(Advance Pricing Arrangement: 以下、「APA」)の利用や移転価格ポリシーに沿った価格管理プロセスの導入など、さまざまな形で移転価格対応を進めています。加えて、移転価格税制の観点から実施する手続きについて、関税への影響についても考慮が必要な場合が多くあります。

本ニュースレターでは、移転価格対応において R&C 企業をはじめとした多くの多国籍企業で導入されている「移転価格調整金」、およびロイヤルティなどの国外関連者間の無形資産取引について取り上げ、実際の取引における移転価格税制および関税の観点からの留意点を紹介します。

In detail

1. 消費財・小売・流通業界における移転価格対応とトレンド

消費者の生活に密接する R&C 産業では、市場の動向や消費者の嗜好が企業の業績や利益状況に反映されています。企業の方針や戦略に基づいた価格設定によって高い利益率を稼得する企業もあり、それに起因して、税務調査・課税リスクを抱えるケースが多く存在します。特に輸入ブランド製品は、戦略的な価格設定が消費者にとっての価値に反映され、日本市場において同等の品質の国産品と比較して高い価格で購入される傾向にあります。そのため、税務当局は、製品の市場価格が高いこと、日本子会社が行う販売・マーケティング活動などの貢献が日本市場において相応にあることを理由に、貢献度に応じた利益を稼得すべきであるとし、一定程度の高い利益率水準を検討する傾向にあります。

企業においては、事業活動で果たす機能やリスクに応じた利益を稼得し、移転価格税制においてもグループ間取引の機能・リスクに基づいた損益状況であることが税務当局によって確認されます。商標(トレードマーク)や技術・デザインを含む無形資産を海外の親会社側が保有し、子会社側の機能は市場における販売

活動に限定される場合、基本的に超過収益は海外親会社に帰属します。国外関連取引が独立第三者価格で行われていることを検証するために、子会社側の利益率検証に係るベンチマーク分析を行う場合、特にブランド消費財を取り扱う企業においては、各種ブランドのイメージ、個性などが各々ユニークなものであることから、合理的な比較対象となり得る企業が極端に少ないことが特徴です。

R&C 企業においては上記のような移転価格税制対応における特殊性があり、税務調査において、ベンチマーク分析の合理性や比較可能性などについて、指摘を受けるリスクが高いとされます。そのため、納税者が自ら独立企業間価格の算定方法などについて税務当局に申し出て、税務当局がその合理性を確認する事前確認制度「APA」を行う企業が多く見られます。また、そうした企業においては、各年度の移転価格管理においてもグローバルなグループポリシーに沿った運用プロセスを導入しています。

2. 移転価格調整に必要な手続きと留意点

経済環境や流行が変わる中で、子会社の機能に応じた一定の利益率を確保することは容易ではありません。そのため、現地の販売活動などに応じた利益率を一定水準に管理する目的で、R&C 企業をはじめとした多国籍企業の多くは、「移転価格調整金」を導入しています。移転価格調整金とは、実際の取引価格と、独立企業間価格の差額を国外関連者との間で調整するものです。一般的な運用として、ベンチマーク分析を用いて求められる独立企業間利益率レンジを目標レンジと設定し、子会社の実績値が目標レンジを外れた場合に、移転価格調整金を収受し実績が目標レンジに入るよう調整します。特に輸入ブランド製品を取り扱う企業では、こうした移転価格調整金のスキームを APA のプロセスにおいて行うほか、移転価格ポリシーに含むケースも多く見られます。移転価格調整金の手続きを実施するにあたっては、移転価格税制の観点に加え、関税の観点からも留意が必要です。

移転価格調整金を導入するには、対象取引に係る関連者との間の取り決め(契約書など)を定めることに加え、調整金額の算定方法や運用ルールを設定した移転価格ポリシー文書の作成、調整後の利益率を検証する移転価格文書(いわゆるローカルファイル)への移転価格調整内容の記載など、税務当局への説明を可能にするための十分な準備が必要です。

移転価格事務運営要領には、税務調査において、移転価格調整金が「合理的な理由に基づく取引価格の修正に該当するものか」を税務当局が検討する際に勘案する事項について記載されています。検討される事項には「当該支払等に係る理由、事前の取決めの内容、算定の方法及び計算根拠、当該支払等を決定した日、当該支払等をした日等」が含まれますが、特に事前の取り決め(契約書等)について、調整の対象となる取引が発生する前(例えば、年度末に移転価格調整金を収受する場合、当該年度の期初まで)に整備されている必要がある点が明記されており、納税者側にも留意が必要です。

税務当局による検討の結果、「事前の取り決めが無い」、「支払額の具体的な計算根拠が無い」、「財政的支援を目的としている」など、合理的な理由に基づく取引価格の修正に該当しないと判断された場合には、移転価格調整金として認められず、寄附金課税の対象となる可能性があります。

3. 移転価格調整の際に必要な関税上の手続き

R&C 企業の取扱製品には関税率が高い製品も多く含まれるため、移転価格調整金によって取引価格の修正をする場合、関税へのインパクトも大きくなる傾向にあります。関税上の輸入貨物の課税価格は、原則として輸入貨物のインボイス価格に基づき決定されます。一方、移転価格調整金は多くの場合、税関の観点から対象となるインボイス価格を遡及的に調整するものとみなされます。

輸入者(例えば、海外多国籍企業の日本子会社)が移転価格調整金を支払うポジションの場合、移転価格調整金はインボイス価格を遡及的に増加させるものとみなされるため、税関への関税・輸入消費税の修正

申告が必要となります。不足関税、不足輸入消費税に加え、延滞税が発生するため、移転価格調整金の支払いの完了後、可及的速やかに自主的な修正申告を行うことが望ましいと言えます。修正申告にあたっては移転価格調整金と輸入申告の関連性を十分に説明する必要がありますが、移転価格と関税のいずれの観点からも適切な説明ができない場合、修正申告に向けた税関との事前調整に時間を要する傾向が見られます。一方で、修正申告を速やかに行うことができず先に税関の事後調査において指摘を受けた場合は、さらに過少申告加算税を課されるリスクがあるため、十分な留意が必要です。

また、輸入者が移転価格調整金を受け取るポジションの場合、移転価格調整金はインボイス価格を遡及的に減少させるものと考えられるため、理論上、関税・輸入消費税の更正の請求を行い、還付を受ける余地があります。しかし、実務上は、税関が関税などの減額更正を行うために必要な根拠資料が整っていないことが多く、輸入者が還付を受けられるケースは稀です。税関に還付が認められる蓋然性を高めるためにも、移転価格ポリシー策定・見直し時や、少なくとも期末の移転価格調整の実施前に、税関に対する更正の請求にかかる説明を考慮した資料の準備や会計処理の対応などを検討する必要があります。

4. ロイヤルティ取引がある場合の関税への影響

R&C 企業にとって、製品に係るブランドをはじめとする重要な無形資産は、その企業グループの安定的かつ継続的な収益の源泉となるものです。R&C 企業の多くは、製品をグローバルに展開するにあたり、親会社が保有する重要な無形資産(例: ノウハウ、商号およびブランド、契約上の権利等)を海外各地での販売活動において使用するために供与し、その対価として子会社からロイヤルティを徴収しています。国外関連者に対し、棚卸資産取引にかかる支払いとは別に棚卸資産取引に関連するロイヤルティを支払う場合は、移転価格調整金を導入している場合と同様、関税上の取り扱いについて留意する必要があります。

具体的には、関税上、海外多国籍企業の日本子会社が輸入者(買手)として支払うロイヤルティは、①輸入貨物に係るものであること、②ロイヤルティの支払いがその輸入貨物の輸入取引の条件になっていること、の2要件を満たした場合に、輸入貨物の申告価格へ算入すべきとされています。

一般的に、国外関連者間のロイヤルティ取引は輸入取引の条件に該当するが多いため、ロイヤルティの関税上の課税・非課税の評価においては、輸入製品への関連性の有無が主なポイントとなります。また、輸入製品そのものに係る権利(例: 特許権、商標権、意匠権等)の対価は課税対象となる一方、輸入製品そのものに直接関連しない無形資産(例: 店舗開発・運営のノウハウ、マーケティングに係るノウハウなど)に対する対価は、切り分けて非課税要素として扱われる余地があります。

The takeaway

現地の販売活動などに応じた利益率を一定水準に管理する目的で R&C 企業をはじめとした多国籍企業の多くは「移転価格調整金」を導入しています。移転価格調整金については、納税者(輸入者)が支払うポジション、受け取るポジションのいずれの場合にあっても、納税者(輸入者)には、移転価格調整金が輸入貨物のインボイス価格へ影響を与える性質のものであること(棚卸資産取引の価格を調整するものであること)について、税関への説明が求められます。前述の関税上の手続きを考慮し、移転価格調整金に係る契約書、対象となる金額の計算過程、送金記録等の根拠資料を整備するほか、移転価格調整金が貨物の取引価格を調整する性質のものであることについて、移転価格ポリシーや移転価格文書を活用しながら、税関への疎明を行う準備を整えておくことが推奨されます。

また、ロイヤルティ取引について、その全額または一部を切り分けることにより輸入貨物の申告価格に算入しないことを納税者(輸入者)が主張する場合、あらかじめロイヤルティの対象となる無形資産の内容を精査

し、関税上非課税と考えられる要素について整理の上、非課税であることを説明するための根拠資料などを準備しておくことが推奨されます。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 税理士法人

www.pwc.com/jp/tax

東京事務所
〒100-0004 東京都千代田区
大手町一丁目 2 番 1 号
Otemachi One タワー

大阪事務所
〒530-0011
大阪府大阪市北区大深町 4 番
20 号
グランフロント大阪 タワーA 36 階

名古屋事務所
〒450-6038
愛知県名古屋市中村区名駅 1 丁目
1 番 4 号
JR セントラルタワーズ 38 階

パートナー
竹内 千尋

パートナー
水島 吾朗

マネージャー
石井 晴花

プライスウォーターハウスクーパース WMS Pte. Ltd.

〒100-0004 東京都千代田区大手町一丁目 2 番 1 号 Otemachi One タワー

www.pwc.com/jp/e/customs

関税・貿易部
ディレクター
ロバート オルソン

関税・貿易部
シニア・マネージャー
芦野 大

関税・貿易部
シニア・マネージャー
濱田 未央

PwC 税理士法人は、企業税務、国際タックス、M&A 税務、税務業務のデジタルトランスフォーメーション (DX) などを含む幅広い分野の税務コンサルティングにおいて、PwC グローバルネットワークと連携しながら、ワンストップでサービスを提供しています。国内外のプロフェッショナルの知見と経験を結集し、企業のビジネスパートナーとして重要な経営課題解決を包括的にサポートします。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose (存在意義) としています。私たちは、世界 156 カ国に及ぶグローバルネットワークに 295,000 人以上のスタッフを擁し、高品質な監査、税務、アドバイザーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2022 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.