

国際課税のケース・スタディ

子会社援助の打ち切りと移転価格税制

【事例】

当社は、内国法人であるがその発行済株式の100%をイギリス法人によって所有されている。当社は食品（菓子類）の製造販売を行うものであるが、当期は設立後3年目に当たり、業績も順調に推移している。設立後、前事業年度までは、新規開業に伴う諸々の負担等から欠損が続いたが、その間子会社援助のため親会社からの原材料の仕入価格は低価格によっていた。

このたび、当社事業の順調な推移と将来的展望の好転もあって、当社と親会社との間の原材料の売買価格の値上げを行うこととしたが、このような親子間取引の価格改訂を行った場合、移転価格税制上問題はないか。

【ポイント】

- 1 移転価格税制の基本的適用関係
- 2 従来価格の妥当性についての説明
- 3 改訂価格の妥当性についての説明

1 移転価格税制の基本的な適用関係

移転価格税制は、内国法人又はわが国に支店等の恒久的施設を有する外国法人が、その国外関連者との間の取引における取引価格を税務上独立企業間価格をベースとしてその所得金額の算定を行うものとしているが、この独立企業間価格によるものは、いわゆる高価買入れ又は低額譲渡のように通常の場合に比較して所得が国外に過大に移転するケースのみを対象とし、これとは逆に、低価買入れ又は高額譲渡のように、結果として所得が国外から国内に多く移転するような取引については移転価格税制の規定の適用はないこととされて

いる（もっとも、このような取引についてはわが国においては移転価格の問題は生じないものの、取引の相手方である国外関連者の所在地国で移転価格の問題が生ずる可能性がある）。

本事例のように、従来価格の設定は、日本に所在する子会社に有利に決められていることから、その値決めが独立企業間価格によらない場合であっても移転価格税制の適用はないこととなる。

また、今回、価格の改訂により子会社にとってその購入価格が値上げされることとなるが、この新たな改訂価格が独立企業間価格による場合又は依然として子会社にとって独立企業間価格を下回る有利な価格である場合には、わが国での税務上問題とされないが、その改訂価格が独立企業間価格を上回る場合には問題が生じる。

2 従来価格の妥当性についての説明

従来価格が子会社に有利なものとされているが、この点についても、具体的なデータをベースにその有利であることの説明が必要とされる。

本事例においては、子会社援助のために通常より低価格によりその取引価格を決めているとのことであるが、第三者である課税当局に対し、通常の価格がいくらで、これに比較していくら低く設定している、といった数字をベースとした説明が必要となろう。

例えば、親会社が子会社へ販売するものと同種のもを第三者に販売している場合に、その販売価格を比較のベースとし、この第三者に対する販売条件と子会社に対するものとの違いを調整の対象として、独立企業間価格よりは低い価格である

とする説明が必要とされよう。

別の方式としては、親会社から低価で原材料を輸入したのであれば、その製造販売における製造原価が低く押さえられ、結果としてその製造販売に係る売上総利益率が他の同業種、同規模のものと比較して高率であることの立証も一つの説明材料となる。

留意すべき点は、本事例においては、特に指摘されていないが、親会社との間の取引が、この原材料の輸入以外にも存在する場合には、そのすべての取引についてその取引に係る対価が独立企業間価格によっているか否かの検討が必要とされる。

例えば、その製品についての宣伝広告費等が、すべて子会社負担になっている場合、あるいは親会社、子会社間の約定によりそれぞれ一定の負担が定められている場合、更に、すべて親会社がこれを負担する場合もある。

この場合、わが国での課税関係においては、子会社の負担が、過重である場合に問題となるわけであるが、その過重であるか否かは、ケース・バイ・ケースでその判断がなされよう。

親会社から子会社への人員派遣に伴う、役務提供に関する契約における対価の算定、あるいは、親会社から子会社に対する技術提供やトレード・マークの使用等によるロイヤルティの算定等、すべての取引に係る価格の妥当性も当然問題となる。

親会社、子会社間で複数の取引がある場合には、次のとおり、そのすべての取引を全体的にみて、独立企業間価格の算定が行われるとする趣旨の扱いがあるので留意が必要である（措通66の5-4）。

「措置法第66条の5の規定の適用上、一の取引に係る対価の額が独立企業間価格と異なる場合であっても、その対価の額と独立企業間価格との差額に相当する金額を同一の相手方との他の取引の対価の額に含め、又は当該対価の額から控除することにより調整していることが取引関係資料の記載その他の状況からみて客観的に明らかな場合には、課税上弊害がない限り、それらの取引は、それぞれ独立企業間価格で行われるものとする」と

ができる」。

3 改訂価格の妥当性についての説明

一般に国外関連者との間での取引価格の改訂が行われる場合には、移転価格税制の適用においては十分その留意が必要とされる。

実務的にも、価格の改訂の際に、移転価格の問題が生ずるケースが多い。すなわち、価格の改訂については、移転価格税制の適用においてその改訂の理由が必要とされるが、まず、従来と異なる事実関係の存在がその改訂に関連するとすれば、その事実の相違の状況と改訂に伴う価格の変更の額との対応についての説明が必要とされる。

取引条件等の事実の相違がさほどなく価格のみの改訂であるようなケースでは、その価格改訂が第三者間でも認めうるような状況の存在が必要とされよう。例えば、扱い品の市場相場の変動、扱い品の供給過多、あるいは需要の減少等の理由が合理的に説明されるのであれば、その価格改訂も第三者取引による価格改訂と同様に起こりうるものとしその説明が可能と思われる。

価格の改訂理由が薄弱な場合には、単に改訂価格の是非にとどまらず、従来の価格が独立企業間価格として妥当か否かの疑問が生ずる。すなわち、改訂価格が妥当でないとするれば、従来の価格を独立企業間価格としてその改訂価格との差額の否認が起こりうる。改訂価格が妥当であると判断された場合には、従来の価格が妥当でないとする判断がなされる。

いずれにしても、価格の改訂が行われる場合には、改訂価格の妥当性ととも、従来の価格についてもその妥当性を立証する必要があるため、納税者は、十分にその対応を考慮する必要がある。

本事例においては、値上げした価格が独立企業間価格であることの説明が必要であり、従来の価格は、むしろ独立企業間価格を下回るもので、したがって低価買入に該当し、わが国の移転価格税制の適用上問題がないとする主張を、これを立証する資料を整えて用意する必要がある。

(税理士 小沢 進)