

国際課税のケース・スタディ

移転価格課税を受けた場合のその後の処理について

〔事例〕

移転価格課税については、外国で内国法人の子会社等が課税を受ける場合と、外資系内国法人等が日本で移転価格課税を受ける場合の双方があると想定した場合、いずれも、当該外国と日本との間に租税条約が締結されているとすれば、租税条約に基づく相互協議により合意が成立して、一方が増額更正、他方が減額更正を受けるものとする。

以上のような想定の下で、生ずるであろう事例は次のような組み合わせになる。

(1) 内国法人が増額更正、外国親会社が減額更正

例えば、外資系内国法人が外国親会社に支払う使用料が過大であるとして、日本において移転価格課税を受けた場合等。

(2) 内国法人が増額更正、外国子会社が減額更正

例えば、内国法人が外国子会社への製品取引価格が過小であるとして、日本において移転価格課税を受けた場合等。

(3) 外国親会社が増額更正、内国法人が減額更正

例えば、外国親会社が子会社である内国法人に対する製品の取引価格が過小であるとして、外国において移転価格課税を受けた場合等。

(4) 外国子会社が増額更正、内国法人が減額更正

例えば、内国法人から外国子会社に対する製品の取引価格が過大であるとして、外国において移

転価格課税を受けた場合等。

以上のような組み合わせにおいて、減額更正を受けた法人が、送金等を行う場合と行わない場合について、それぞれその課税関係はどのようになるのか。想定できるケースは次のとおりである。

① 内国法人が減額更正を受けて、外国関連会社に送金しない場合

② 外国関連会社が減額更正を受けて、送金のない場合の内国法人の処理

③ 内国法人が減額更正を受けて、外国関連会社に送金する場合

④ 外国関連会社が減額更正を受けて、送金する場合の内国法人の処理

なお、上記の送金がある場合、取引が外貨建てによる場合、為替換算の問題はどのようになるのか。

〔検討〕

1 移転価格課税と送金等の有無の関連

例えば、親会社が外国子会社に対して、独立企業間価格100である製品を80で売却した場合、移転価格課税では、親会社の所得を20増額し、相互協議に基づく対応的調整により子会社の所得を20減額する。この20の金額の増減を行うことで、当該親子会社においては二重課税が排除されることになる。また、税務上、当該親会社の申告調整において、売上加算20（社外流出）の処理が行われる。租税条約に基づく対応的調整は、この段階までである。この後に、当該外国子会社が、移転した所得20について親会社に返還するかどうか、ま

た、移転の有無等に関連しての課税関係は、取引当事者間の問題及びそれぞれの国内法の問題である。

2 内国法人が減額更正を受けて、外国関連会社に送金しない場合

当該内国法人は、所得金額が減額されたのではあるが、当該所得に相当する純資産を保有していることから、これを送金しないのであれば、その当該所得に相当する純資産が当該内国法人に留保されることになる。租税条約実施特例法第7条第2項の規定によれば、減額された所得金額のうち現実に支払われない部分については社外流出として利益積立金に影響しない処理になる。

例えば、米国子会社、日本親会社がこの事例に該当する場合、米国では、送金等がなかった金額について配当があったものとみなして、当該みなし配当の金額に源泉徴収が行われる。このみなし配当に係る源泉徴収税額が、外国税額控除の適用上外国法人税額に該当するか否かの問題が提起されるが、当該源泉徴収税額は、日米租税条約に規定する対象税目（連邦所得税）に該当するものであることから、少なくとも直接外国税額控除の適用においては外国法人税額に該当するものと考えられる。

3 外国関連会社が減額更正を受けて、送金がない場合の内国法人の処理

これは、内国法人が、日本で増額更正を受け、外国関連会社が対応的調整として減額更正を受けた場合である。すなわち、所得金額が内国法人に移転し、純資産の移転が行われず、外国関連会社がこれを留保している状態である。日本においては、上記2における米国のような取扱いがないことから、内国法人が特段の処理を要することはない。

4 内国法人が減額更正を受けて、外国関連会社に送金する場合

この場合、内国法人と外国関連会社の私法上の債権債務の金額の変更はなく、この取引金額とは別に、両当事者間において、移転価格所得に係る

返還の合意が必要となる。したがって、会社計算にも影響を与えることから、内国法人は未払金勘定、外国関連会社は、未収金勘定を設けることになろう。

また、内国法人の会計処理の借方項目は、未払金の認識が通常過年度分であることから、前記損益修正となる。

5 外国関連会社が減額更正を受けて、送金する場合の内国法人の処理

この場合は、所得が国外に移転した場合で、内国法人が増額更正され、対応的調整として、外国関連会社が減額更正を受けた場合である。これについては、措置法通達66の4-8但し書きにおいて、法人が合理的な期間内で国外関連者からその国外移転所得金額の返還を受けることとし、その旨、所轄税務署長（又は国税局長）に届け出た場合には、その返還を受けるべき金額を当該国外関連者に対する仮払金等とすることができることとされている。

したがって、両当事者間で返還の合意ができた段階で、内国法人は、所轄税務署長（又は国税局長）に届け出るとともに、会計上、仮払金を認識することになる。その後、送金があった場合、仮払金勘定の貸方記入が行われることになる。

6 為替換算の問題

例えば、上記4のような場合、移転価格課税の対象となった取引発生時点における外貨の円換算レートと未払金の送金時における外貨の円換算レートとの差額が為替損益として認識されることとなる。

未払金100,000ドルの取引発生時の換算レート1ドル130円、送金時の換算レート1ドル100円とすると、3,000,000円 $((130円 - 100円) \times 100,000$ ドル)の為替差益が発生することとなる。

(税理士 小沢 進)