

国際課税のケース・スタディ

外国における移転価格税制の適用とわが国の外国税額控除の適用について

〔事例〕

当社は、米国に100%出資の子会社Aを有しているが、このたび、Aは米国内国歳入庁の税務調査により移転価格税制の適用に基づく追徴課税を受けた。

たまたま当社の場合、Aに対する当該追徴課税は、Aから当社に対する配当の支払いにより、間接外国税額控除の適用を通じて、おおむね二重課税の排除が行われることとなる。

このような場合、相互協議申立てによる日米当局間の合意を得るための手続きを行うことなしに、外国税額控除の適用は認められるのか。

〔ポイント〕

- ① 子会社に対する追徴課税の意義
- ② 間接外国税額控除の適用のための要件

〔検討〕

1 子会社に対する追徴課税の意義

当該子会社Aは、米国の国内法の規定の適用により、米国の移転価格税制の規定に基づいて、独立企業間価格と関連者との間の取引価格とに乖離があるとして所定の追徴課税が行われたものといえる。

移転価格税制の適用により、その取引当事者である一方の関連者について追徴課税が行われる場合には、他方の取引当事者である関連者について

も、追徴課税の基因となった取引価額の是正がない限り、両当事者を一体とみた場合には、二重課税が生ずることとなる。この二重課税の調整は、わが国の場合には、租税条約に規定する相互協議に基づく両国当局間の合意を要件としてその調整が行われる仕組みとなっている。

この相互協議は、納税者の申立てに基づいて行われることとなるので、納税者がその申立てを行わない場合には、二重課税の調整は行い得ないこととなる。

本来、移転価格税制に基づく追徴課税が生じた場合には、納税者にとっては二重課税といった過大な税負担を強いられることから、相互協議の申立てを行って二重課税の排除に努めるものと思われるが、例えば、追徴課税が比較的少額であることから相互協議申立てによる時間と労力等の負担とのバランスを考慮して相互協議の申立てを行わないこともあり得る。また、日本の親会社サイドは欠損申告のため差し当たっての税負担の面で二重課税が生じてないことから相互協議の申立てを行わない場合もあり得る。

このように、移転価格税制に基づく二重課税の排除は制度上はその手段が講じられているものの、自動的に当局サイドでこれを調整するのではなく、先ず第一には納税者による相互協議の申立てといったアクションが必要とされる。

2 間接外国税額控除適用のための要件

間接外国税額控除制度は、一口で申せば内国法

人が子会社から配当を受領する場合に、当該子会社に対して課された外国法人税額のうちその親会社に対して支払う配当の額に対応するものは親会社が納付した外国法人税額とみなして外国税額控除を行うものである。

本件の場合、当該追徴課税相当額が間接外国税額控除の適用により貴社は納付した外国法人税額とみなされて、その追徴税額相当額がわが国の法人税額から控除し得る状況にあるものと思われる。

外国税額控除の適用の対象となる外国法人税は、所得に対する税に限定されるが、その外国法人税額自体については、その課税の額の適性の是非、すなわち、その課税額の算定が当該外国の税に関する法令に照らして妥当なものであるかの検証は、原則として必要はないものといえよう。換言すると当該外国の課税庁により課された税額は、原則としてこれを認めるものといえよう。例外として、租税条約の規定に照らして明らかに当該規定に反した課税に基づく税額は、直ちにこれを外国税額控除の対象とする外国法人税額として外国税額控除を行うことにはならない。

本件のように、当該子会社に対する追徴課税は、租税条約等の規定に反する課税に基づくものとは言い難いことから、当該追徴課税による税額は、

外国税額控除の適用に際して、これを適用の対象とされる外国法人税額に該当しないとする根拠は見当たらないものと考ええる。

移転価格税制に関連する二重課税の排除、調整は、上述のとおり、関係両当局の協議に基づく合意をベースにすることとなる。

他方、一般的な国際的二重課税の調整は、わが国の場合、外国税額控除の規定の適用によることとなる。

この二つの二重課税の調整方式は、それぞれ別個の固有の調整方式であって、両者は相互に関連するものではない。

したがって、たまたま、外国法人税額のうち、移転価格税制による追徴課税に基因する外国法人税額が含まれているとしても、そのことを理由に外国税額控除の適用上新たな制約が付されることはないものと考ええる。

【結 論】

間接外国税額控除の適用上対象となる当該子会社に対して課された外国法人税額には、移転価格税制の適用に基因する追徴課税による税額も含まれるものと考ええる。

(税理士 小沢 進)

税務上の解釈が難解な具体的事例をQ & A形式で分かりやすく解説!

項目別 法人税実務対応Q & A

東京国税局調査第一部調査審理課 編

A5判・2800円・〒380円

複雑な企業の経済活動の結果生じた、税務上の解釈が難解な事例を、実務に則して分かりやすく解説。

税務職員・職業会計人はもとより、企業の経理担当者必携。

財 経 詳 報 社