

国際課税のケース・スタディ

特定外国子会社と国外関連者との間の取引に係る 価格調整金の取扱いについて

税理士 小沢 進

〔事例〕

内国法人甲社は、香港に100%子会社であるA社、中国に孫会社であるB社（香港子会社が100%保有）をそれぞれ有している。B社は、中国に工場を持ち、そこで製造した製品をA社を通じて販売している。

日本のタックス・ヘイブン対策税制上、A社は合算課税の対象になっているが、B社は合算課税の対象になっていない。

このたび、B社に対する中国税務当局の税務調査により、B社は、B社のA社に対する製品の販売価格が独立企業間価格に満たないとして、移転価格課税を受けた。甲社としては、取引相手であるA社からB社に対し、その課税額に相当する価格調整金を送付し、A社の取引価格の修正を行うことを考えている。

この場合、当該価格調整金相当額は、日本のタックス・ヘイブン対策税制上、甲社に合算すべきA社の課税対象留保金額を算定する際に、どのように取り扱われることになるのか。

〔ポイント〕

- 1 A社とB社との間の取引に対する日本の移転価格税制及び国外関連者に対する寄附金の規定の適用関係

- 2 中国の移転価格税制の概要

- 3 B社との取引によりA社に生じた所得が、日本のタックス・ヘイブン対策税制上の課税対象留保金額を構成している場合に、中国がその取引に対し移転価格課税を行うことにより生じた経済的二重課税に対する相互協議

〔検討〕

- 1 A社とB社との間の取引に対する日本の移転価格税制及び国外関連者に対する寄附金の規定の適用関係

甲社に合算すべきA社の課税対象留保金額の算定においては、A社が甲社の100%子会社であり、国外関連者に該当するため、移転価格税制（措法66の4①）の規定の適用、すなわち、その取引が独立企業間価格で行われたとみなして計算された未処分所得の金額がベースとされる（措令39の15①-1かっこ書き及び同条②かっこ書き）。一方、A社とB社の取引は国外関連者間の取引であるが、この取引には日本の移転価格税制の規定の適用はないものと解される。これは、課税対象留保金額の基礎となる未処分所得の金額の算出に当たって適用される規定は法令上明示されているのであるが、移転価格税制に関する規定は掲げられていないことによる（措令39の15①②）。しかし、同項において国外

関連者に対する寄附金に関する規定（措法66の4③）は、適用することとされている。すなわち、A社がB社に対して支出する寄附金については、この規定が適用になるので、その金額をA社の所得金額に加算して、未処分所得を算出することになる。

したがって、ここでは、A社が支出した価格調整金が寄附金に該当するか否かの検討が必要となる。この金額が取引価格の調整であるか、寄附金であるかの判断基準は明確にされていないが、アプローチとしては、移転価格の検討と同様のプロセスが求められることになろう。すなわち、独立企業間価格の算定について合理的、客観的なルールに基づく計算が必要とされることになると思われる。今回のケースは、中国当局が独立企業間価格を算定し、A社はこれを受け入れたことになるが、ある国の税務当局が算定した独立企業間価格を自動的にその取引相手国の税務当局が認めるという国際ルールは確立していないので、中国の税務当局が算定した独立企業間価格が日本の税務当局として受け入れ難いものであれば、中国の税務当局の計算に基づいて送金した価格調整金に対して、日本の税務当局がこれを寄附金として未処分所得金額の算定を行う可能性は否定できない。

2 中国の移転価格税制

中国の移転価格税制に関する規定をみると、概ね95年のOECD新移転価格ガイドラインに沿ったものになっている。例えば、独立企業間価格の算定方法に関していえば、伝統的な取引法を重視し、利益法はそれに劣後するものとしている。しかし、利益法を否定しているものではないし、また、税務当局が非公開データを使用して課税することも否定していない。したが

って、移転価格に対して課税を受けた場合に、それに基づいて行った価格調整金の送金を合理的な移転価格の調整であると、日本の税務当局に説明することが困難な場合も予想される。

3 B社との取引によりA社に生じた所得が、日本のタックス・ヘイブン対策税制上の課税対象留保金額を構成している場合に、中国がその取引に対し移転価格課税を行うことにより生じた経済的・二重課税に対する相互協議

ある国の税務当局が移転価格税制を適用した場合、その取引の相手国の税務当局が対应的調整を行わなければ、経済的・二重課税が発生することになる。それを解消する手段としては、租税条約に規定する相互協議の申立を行い、当局間の協議に委ねるという方法がある。日本と中国の間にも租税条約は締結されており、相互協議に関する規定が置かれている。しかし、このケースは、取引当事者が香港法人であるA社と中国法人であるB社であり、そのA社の所得を甲社の所得に合算することにより、一の取引から生じる所得に対して、日中双方で課税が生じる結果になっている。このような場合にも、日中間の租税条約の適用があるかどうかについては明らかにされていない。しかしながら、95年のOECD新移転価格ガイドラインにおいても「二重課税は望ましいものではなく、可能な限り排除されるべきである（パラ4.2）」と述べられており、租税条約に基づく相互協議により二重課税排除の可能性があるのであるから、その適用が望まれるところである。