

海外に子会社のある会社特有の税務

- 法人税申告書別表十七(三)に基づく移転価格税制の実務的解説 -

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人 / 税理士 佐藤 雅弘

はじめに

事業の海外展開を果たしている会社が多い中、特に直接投資により子会社を設立している会社については、特有の税務の問題が生じることになります。例えば、タックス・ヘイブン対策税制、間接外国税額控除制度(注)等がありますが、本稿では、海外に子会社があれば何らかの適用関係が必ず生じることになるとされる移転価格税制に特にスポットを当てておきます。

(注) 間接外国税額控除制度は、平成21年税制改正により海外子会社配当等益金不算入制度の創設により廃止されます。

(対象となる業種)

海外に子会社がある会社は基本的に全て対象となり得ますが、子会社形態により海外進出し現地生産化が特に進んでいる自動車及び自動車部品、電子・電機部品、家電、事務機器等の製造業を主として念頭においています。

なお、本稿の意見にわたる部分については、筆者の私見であることをお断りしておきます。

1 移転価格税制への対処の重要性

移転価格税制は、法人が後述の国外関連者を行う取引の対価の額を通じて、わが国の所得が海外に移転することを防止する目的で導入されています。制度としては、その取引の対価の額が一般の取引価格(以下「独立企業間価格」という。)と異なることにより、わが国の法人の所得の金額が減少することとなる場合には、国外関連者との取引を独立企業間価格で行ったものとして、法人の各事業年度の所得を計算するものです。

上記の「国外関連者」とは、発行済株式の総数または出資金額の100分の50以上の株式または出資の金額を直接または間接に保有す

る関係(以下「出資関係」という。),あるいは50%以上の出資関係がない場合でも役員関係、取引依存関係、資金依存関係等で実質的な支配関係が認められる関係のある外国法人であり、海外子会社であれば基本的に該当することになります。

移転価格税制においては、海外子会社と行う様々な取引が対象となります。そして、製品、半製品、CKD部品等の輸出・輸入に係る棚卸資産取引、あるいは現地生産を行うための製造技術・ノウハウ等を子会社に供与する無形資産取引など、海外事業の根幹となる経常的な取引も当然含まれます。

したがって、このような事業上の主要な取引に対し、移転価格課税を受けるような事態が生じた場合、相当の取引規模で同様の取引状況（取引形態、価格設定方法等）が継続されている場合が多く、移転価格税制の遡及期間である6年にわたって同様の問題で課税を受け、その結果、追徴税額が多額に上る可能性が高くなります。また、過去の取引の問題に留まらず、課税処理対象年度以後の事業年度（以下「後続年度」という。）においても

同様の移転価格税制の適用上の問題が生じることになります。そして、後続年度の移転価格課税を回避するためには、従来の価格設定方法の見直し等を含めたビジネスモデルの再設計が求められることがあり、単に税務上の問題に留まらず事業戦略に対しても重要な影響を及ぼす可能性があるといえます。

このため、海外子会社がある法人は、その海外子会社との取引について、移転価格税制を十分考慮した対応をとる必要があります。

2 移転価格税制と法人税申告書「国外関連者に関する明細書（別表十七(三)）」

海外子会社と取引のある法人は、法人税申告に際し、その申告書に別表十七(三)を添付することになります。別表十七(三)は、移転価格税制が昭和61年度の税制改正で導入されて以来、当初の項目から記載対象が逐次追加され、現在の様式に至っています。この別表において記載を求められている項目は、税務当局が移転価格税制上の検討を概観的に行う上で必用となる事項としてポイントを絞り込んだ結果の内容になっていると思われます。これは、国税庁が移転価格税制に関する事務運営をどのように行っていくかについて定め公表している「移転価格事務運営要領第2章 調査」（以下「事務運営要領」という。）2-3で、別表十七(三)に関して次のように規定していることから窺えます。

そこで、本稿では、会社税務として身近な法人税申告書に添付される別表十七(三)とそこ

で記載を求められている事項に焦点を当て、その意義と留意点について移転価格税制を実務的に解説します。

（注）平成21年4月1日以降終了する事業年度については、「国外関連者に関する明細書」の別表番号が別表十七(三)から別表十七(四)に変更されます。

（別表十七(三)の添付状況の検討）

2-3 国外関連取引を行う法人が、その確定申告書に「国外関連者に関する明細書」（法人税申告書別表十七(三)）を添付していない場合又は当該別表の記載内容が十分でない場合には、当該別表の提出を督促し、又はその記載の内容について補正を求めるとともに、当該国外関連取引の内容について一層的確な把握に努める。

3 別表十七(三)に基づく移転価格税制の実務的解説

(1) 別表十七(三)の記載事項と記載方法

法人が国外関連者と取引を行った場合に、別表十七(三)において、その国外関連者とその取引に係る以下に述べる事項を記載することになります。

a 国外関連者の名称等

名 称

本店又は主たる事務所の所在地

主たる事業

例えば、「甲（製品種類）の製造」と記載します。

従業員の数

国外関連者における従業員の数を記載します。

資本金の額又は出資金の額

国外関連者の所在地国の通貨で記載し

ます。

特殊の関係の区分(「第 該当」の記載)

法人の国外関連者となる関係について、措置法令39条の12第1項各号のうち、いずれの号に該当するかを記載します。各号の概要は次のとおりです。

1号：親子関係（法人又は国外関連者が他方を直接・間接で50%以上の株式等を保有する関係）

2号：兄弟関係（同一の者が法人及び国外関連者を直接・間接で50%以上の株式等を保有する関係）

3号：実質的支配関係（法人又は国外関連者が他方を役員関係等により事業方針の全部又は一部を実質的に決定できる関係）

4号：直列的連鎖関係（法人と国外関連者が上記3号の実質的支配関係（及び直接・間接で50%以上の株式等の保有で判定する関係）により直列的に連鎖している関係）

5号：並列的連鎖関係（法人と国外関連者が上記3号の実質的支配関係（及び直接・間接で50%以上の株式等の保有で判定する関係）により並列的に連鎖している関係）

株式等の保有割合

イ 保 有

法人が直接又は間接に保有する国外関連者の株式等の保有割合を記載します。内書には直接保有割合を記載します。

ロ 被 保 有

法人が国外関連者により直接又は間接に保有されている株式等の保有割合を記載します。上記の2号又は5号に該当する場合には、法人がその同一の者により直接もしくは間接に保有されている株式等の保有割合を記載します。内書には、国外関連者又はその同

一の者による直接保有割合を記載します。

ハ 同一の者による国外関連者の株式等の保有

国外関連者が同一の者により直接又は間接に保有されている株式等の保有割合を記載します。内書には、その同一の者による直接保有割合を記載します。

直近事業年度の営業収益等

法人の申告事業年度と同じ又は最も近い国外関連者の事業年度に関する次の各項目について、国外関連者がその会計帳簿の作成に当たり使用する外国通貨によりそれぞれ記載するとともに、カッコ内に円換算した金額を百万円単位で記載します。

イ 事業年度

ロ 営業収益又は売上高

ハ 営業費用（(イ) 原価、(ロ) 販売費及び一般管理費）

ニ 営業利益

ホ 税引前当期利益

ヘ 利益剰余金

b 国外関連者との取引状況等

次の取引の種類ごとに、イ 受取、ロ 支払の欄に、国外関連者との取引金額を百万円単位（端数は四捨五入、実績値で記載します。

また、ハ 算定方法の欄には、各取引について法人が選定した独立企業間価格の算定方法について記載します。

棚卸資産の売買の対価

役務提供の対価

有形固定資産の使用料

無形固定資産の使用料

貸付金の利息又は借入金の利息

その他（空欄につき適宜）

なお、独立企業間価格の算定に影響を与える特別な事情が生じた場合には、その具

体的な内容を別紙に記載し添付することが求められています。特別な事情とは、例えば、生産拠点の海外移転、取引形態・流通形態の変更、買収・合併等による事業再編などです。

c 事前確認の有無

独立企業間価格の算定方法についてわが国又は国外関連者所在地国の税務当局による事前確認の有無を記載します。

(2) 記載事項の意義と留意事項

a 国外関連者の名称等の各項目に関して

< 「特殊の関係の区分」 >

移転価格税制の対象となる国外関連者の把握が求められます。

移転価格税制における国外関連者は、上述の1号から5号の場合のように海外子会社に止まらず、株式等の保有関係に基づく孫会社あるいは曾孫会社等、兄弟会社あるいは従兄弟会社等も対象となり、また、形式的に株式等の保有関係が直接又は間接で50%に満たなくとも、実質的支配関係のつながりを含めて判定されますので、ご注意ください。

< 「主たる事業」及び「従業員の数」と「直近事業年度の営業収益等」 >

移転価格税制における基本的な考え方として、国外関連取引の当事者が果たしている事業上の機能及び負っているリスクに相応の利益状況を得ているかが重要視されます。

したがって、移転価格税制を考える上で、機能及びリスクの検討は基本となる重要な事項です。この分析は基本的に事実関係を積み上げ、細部までの検討を要する作業ですが、「主たる事業」の内容とそこに従事する「従業員の数」が記載されることにより、国外関連者の機能を極めて概観的に示す基本的な情報が求められます。

税務当局の観点を想定した場合、「主たる

事業」の内容に基づき、各国（各地域）における類似業種の概ねの利益水準との「直近事業年度の営業収益等」を対比し、移転価格問題の有無が検討できます。また、「従業員の数」と果たしている機能の多寡には相関関係があると考えられるため、の「直近事業年度の営業収益等」における収益状況が、その想定される機能に見合った適切な水準であるかも検討できます。

なお、このような検討を税務当局が行うことは、次の事務運営要領2 - 1から伺えます。

(調査の方針)

2 - 1 調査に当たっては、移転価格税制上の問題の有無を的確に判断するために、例えば次の事項に配慮して国外関連取引を検討することとする。この場合においては、形式的な検討に陥ることなく個々の取引実態に即した検討を行うことに配慮する。

- (1) 法人の国外関連取引に係る売上総利益率又は営業利益率等（以下「利益率等」という。）が、同様の市場で法人が非関連者で行う取引のうち、規模、取引段階その他の内容が類似する取引に係る利益率等に比べて過少となっていないか。
- (2) 法人の国外関連取引に係る利益率等が、当該国外関連取引に係る事業と同種で、規模、取引段階その他の内容が類似する事業を営む非関連者である他の法人の当該事業に係る利益率等に比べて過少となっていないか。
- (3) 法人及び国外関連者が国外関連取引において果たす機能又は負担するリスク等を勘案した結果、法人の当該国外関連取引に係る利益が、当該国外関連者の当該国外関連取引に係

る利益に比べて相対的に過少となっていないか。

b 国外関連者との取引状況等に関して

(i) イ「受取」及びロ「支払」の各欄

対象となる国外関連者との間に、どのような種類の取引があり、どの程度の取引規模であるのか具体的な取引金額を示すことが求められます。

税務当局の観点を想定した場合、取引の種類とその取引規模を a. の「直近事業年度の営業収益等」と総合的に勘案し、移転価格税制の適用に当たった問題点の所在と大きさについて、より具体的な検討ができると思われます。

ところで、移転価格税制の対象となる次の取引について、各々、以下の点について留意が必要と思われます。

< 「役務提供の対価」 >

親会社はグループの運営のため様々な経営・財務・事務管理上の活動を行っています。この中で、その活動が子会社等にとって「経済的又は商業的価値」を有する場合、企業グループ内役務提供として移転価格税制の対象になりますのでご留意ください。

経営・財務・事務管理上の活動とは、例えば次のような業務です。

- (イ) 企画又は調整
- (ロ) 予算の作成又は管理
- (ハ) 会計、税務又は法務
- (ニ) 債権の管理又は回収

(ホ) 情報通信システムの運用、保守又は管理

(ヘ) キャッシュ・フロー又は支払い能力の管理

(ト) 資金の運用又は調達

(チ) 利子率又は外国為替レートに係るリスク管理

(リ) 製造、購買、物流又はマーケティングに係る支援

(ス) 従業員の雇用、配置又は教育

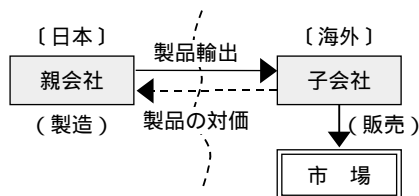
(ル) 従業員の給与、保険等に関する事務

(ヲ) 広告宣伝(リ)に掲げるマーケティングに係る支援を除く。)

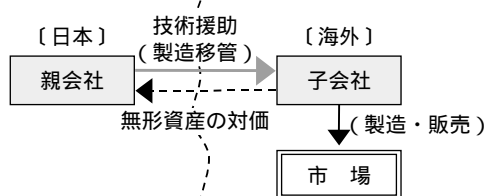
< 「無形固定資産の使用料」 >

わが国における移転価格調査の傾向としては、特に無形資産の取引(技術等の使用許諾等の対価)を注視していると思われます。これは、これまでの日本で製造した製品を輸出するというビジネスモデル(【図1】参照)から、多くの会社が製造技術を海外子会社等に供与し現地製造・現地販売(又は第三国へ販売)するという、日本の親会社が海外での製品販売取引の商流に入らないビジネスモデル(【図2】参照)に移行していることが背景となっています。そして、研究開発活動という事業継続のための根幹に関わる重要な役割を果たす親会社が、その成果としての利益をロイヤリティにより適正に享受し所得に十分反映されているかが、わが国の移転価格税制の執行上、重要な項目となっているためと思わ

【図1：輸出型】



【図2：現地生産型】



(出典：新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人) 旬刊経理情報2008年8月1日号掲載

れます。

このような無形資産取引において留意すべき点として、親会社が所有する特許権等の法的な工業所有権の使用でなくても、製造技術、製造ノウハウ等を子会社に供与していれば、技術援助契約等の有無にかかわらず無形資産取引が認識されるのでご注意ください。なお、移転価格税制上の無形資産の定義については下記をご参照ください。

また、日本親会社が国外関連者との間における棚卸資産の輸出・輸入取引の金額が僅少である場合で、無形資産の使用料の金額も小さければ、その国外関連者との取引について大きな移転価格税制の問題がないと考えるかもしれません。しかしながら、使用料の金額が小さいことがむしろ移転価格税制上で大きな問題を内包している可能性がありますので、ご注意ください。

【移転価格税制上の無形資産の定義：措置法通達66の4(2) - 3の(8)】

- ・ 著作権
 - ・ 特許権，実用新案権，意匠権及び商標権の工業所有権及びその実施権等
 - ・ 生産その他業務に関し繰り返し使用し得るまでに形成された創作（独自の考案又は方法を用いた生産についての方式，これに準ずる秘けつ，秘伝その他特別に技術的価値を有する知識及び意匠等をいい，ノウハウや機械，設備等の設計及び図面等に化体された生産方式，デザインを含む。）
 - ・ 顧客リスト，販売網
 - ・ 上記のほか，重要な価値のあるもの
- < その他の対象となる取引として「信用保証の対価」>

国外関連者が現地金融機関からの借入により資金調達する際に、親会社が金融機関に対し債務保証をする場合があります。債務保証は一般的な経済取引であり、移転価格税制の対象となります。

また、正規の債務保証でなく金融機関との信用関係に基づく便宜的なものとして、国外関連者の信用上の問題が生じた場合にその債務の保証を行うことを金融機関等に約束する保証予約についても、金融機関に対し実質的な保証と同等の効果がある場合には、国外関連者に対し信用供与していると認められることから、オフ・バランスであっても債務保証と同様に移転価格税制の対象となりますのでご注意ください。

(ii) ハ「算定方法」の欄

各取引について法人が選定した独立企業間価格の算定方法について記載が求められます。わが国においては、国外関連者との取引が移転価格税制に照らし適正かどうか判断する上で必要と認められる記録を作成・保持しておくこと（以下「移転価格文書化」という。）を法令の定めにより義務付けられていません。しかしながら、この欄に各取引の対価について独立企業間価格の算定方法を選定し記載する以上、税務調査に際し、記載した算定方法の選定理由及びその適用結果等について、税務当局から問われることは十分想定されるところです。したがって、各取引について移転価格税制上で適正であることについて検討しておくことが実質的に求められているといえます。

また、事務運営要領2 - 4では移転価格調査において検査する書類が明示されています。これらの書類が調査開始前に準備されていなかったとしても、法令上の罰則はありませんが、移転価格調査を受けたとき、税務当局が独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類もしくは帳簿等の提示または提出を求められた場合に、遅滞なく対応しなかった場合には移転価格税制上の推定規定を適用される恐れがあります。また、移転価格調査が開始されてから、そのとき初めて事務運営要領に定める書類を準備するのでは、法人の事務負担も大きい

と思われます。したがって、その観点からも移転価格税制の対応として対応の準備をしておくことが望ましいと思われます。

(調査時に検査を行う書類等)

2 - 4 調査においては、例えば次に掲げる書類又は帳簿その他の資料(以下2 - 4において「書類等」という。)から国外関連取引の実態を的確に把握し、移転価格税制上の問題があるかどうかを判断する。

(1) 法人及び国外関連者ごとの資本関係及び事業内容を記載した書類等

イ 法人及び関連会社間の資本及び取引関係を記載した書類等

ロ 法人及び国外関連者の沿革及び主要株主の変遷を記載した書類等

ハ 法人にあっては有価証券報告書又は計算書類その他事業内容を記載した報告書等、国外関連者にあってはそれらに相当する報告書等

ニ 法人及び国外関連者の主な取扱品目及びその取引金額並びに販売市場及びその規模を記載した書類等

ホ 法人及び国外関連者の事業別の業績、事業の特色、各事業年度の特異事項等その事業の内容を記載した書類等

(2) 法人が独立企業間価格の算定に使用した書類等

イ 法人が採用した比較対象取引の選定過程及び当該比較対象取引の明細を記載した書類等

ロ 法人が複数の取引を一の取引として独立企業間価格の算定を行った場合、その基となった個別の取引の内容を記載した書類等

ハ 法人がその独立企業間価格の算

定方法を採用した理由を記載した書類その他法人が独立企業間価格算定の際に作成した書類等

ニ 比較対象取引について差異の調整を行った場合、その調整方法及びその理由を記載した書類等

(3) 国外関連取引の内容を記載した書類等

イ 契約書又は契約内容を記載した書類等

ロ 価格の設定方法及び法人と国外関連者との価格交渉の内容を記載した書類等

ハ 国外関連取引に係る法人又は国外関連者の事業戦略の内容を記載した書類等

ニ 国外関連取引に係る法人及び国外関連者の損益状況を記載した書類等

ホ 国外関連取引について法人及び国外関連者が果たした機能又は負担したリスクを記載した書類等

ヘ 国外関連取引を行う際に法人又は国外関連者が使用した無形資産の内容を記載した書類等

ト 国外関連取引に係る棚卸資産等に関する市場について行われた分析等に係る書類等

チ 国外関連取引に係る棚卸資産等の内容を記載した書類等

リ 国外関連取引と密接に関連する他の取引の有無及びその内容を記載した書類等

(4) その他の書類等

イ 法人及び国外関連者の経理処理基準の詳細を記載したマニュアル等

ロ 外国税務当局による国外関連者に対する移転価格調査又は事前確

- 認の内容を記載した書類等
- 八 移転価格税制に相当する外国の制度にあって同制度の実効性を担保するために適正な資料作成を求める規定（いわゆるドキュメンテーション・ルール）に従って国外関連者が書類等を準備している場合の当該書類等
- 二 その他必要と認められる書類等
（出典：国税庁事務運営要領）

選定する算定方法としては、独立価格基準法、再販売価格基準法、原価基準法の三法（以下、「基本三法」という。）と、これら基本三法の適用ができない場合に限り、基本三法に準ずる方法またはその他政令で定める方法の適用が認められています。その他政令で定める方法としては、利益分割法、取引単位営業利益法、またはそれらに準ずる方法があります。

法人が独立企業価格の算定方法の選定を考える場合、適用順位で優先される基本三法を適用しようとしても、実務的にはほとんどの場合が困難であり、結果的には、その他の政令で定める方法の適用を検討することが多いかと思われます。これは、基本三法を適用するためには国外関連取引と比較可能な非関連者との取引を必要としますが、法人または国外関連者が対象となる国外関連取引と比較可能な非関連者との取引（内部比準取引）を行っていることは稀であり、その場合、比較対象取引を外部に求めても入手することが難しいからです。

他方、その他政令で定める方法では、例えば取引単位営業利益法の場合、その特徴としては、一般に入手可能な公開情報が活用できることです。基本三法との相違点は、再販売価格基準法及び原価基準法が売上総利益をベースにした利益指標により比較することに對し、取引単位営業利益法では営

業利益をベースにした利益指標により比較することとしています。売上総利益をベースとして移転価格を分析する場合、検証する国外関連取引と比較対象取引の対象製品の類似性、売上原価の範囲の同一性等が厳しく求められます。

しかし、他社に関する一般に入手可能な公開情報の内容では、製品の類似性、売上原価の範囲等の差異の調整を行うことはほとんど不可能であることから比較可能性が確保できないと思われます。このため、基本三法の適用を考える場合、公開情報に基づき比較対象取引を求めることは困難であると言わざるを得ません。これに對し営業利益をベースとして移転価格を分析する場合には、売上原価と販売費及び一般管理費から成る総原価を控除した後の利益であることから、公開情報に拠ったとしても営業利益を算定する基となる総原価（売上原価及び販売費・一般管理費の合計）の範囲の同一性は基本的に確保されています。

また、営業利益ベースとすることで、販売費及び一般管理費の発生元となる事業活動を含め勘案することから、事業活動の機能の類似性に着目することも可能であるといわれています。このため、取引単位営業利益法の適用を考える場合、一般に入手可能な公開情報に基づき比較対象取引を求めることも可能な場合が多いと思われます。取引単位営業利益法は、基本三法のような厳密な比較可能性を確保できない反面、一般の法人であっても公開情報を活用することで、次善の方法ですが独立企業間価格の算定方法として適用できる場合が多いと考えられます。

c 事前確認の有無

事前確認制度は、移転価格税制に係る法人の予測可能性を確保できる制度として、税務当局が推奨する手続きです。事前確認には、わが国または国外関連者が所在する

国の税務当局の単独によるものと、租税条約に基づき権限ある当局による相互協議手続きを伴うわが国と国外関連者が所在する国の二国間によるものがあります。同制度に基づき、わが国の税務当局から国外関連取引に関する独立企業間価格の算定方法について事前確認を得ている場合には、移転

価格調査の対象にはなりません。ただし、国外関連者の所在する国だけの単独で事前確認を得ている場合、わが国の税務当局はその内容に何ら拘束されないため、移転価格調査の対象になり得ることにご留意ください。

4 タックス・ヘイブン対策税制との適用関係

海外に子会社を有している会社特有の税務として、タックス・ヘイブン対策税制の適用の可能性があります。国外関連者がタックス・ヘイブン対策税制における特定外国子会社等に該当する場合の適用関係は、移転価格税制が優先適用されます。具体的には、特定外国子会社等との取引について移転価格税制

を適用した場合には、その特定外国子会社等に係る所得の金額又は欠損の金額の計算において、その取引が独立企業間価格で行われたものとして計算することにより、移転価格税制がタックス・ヘイブン対策税制よりも先に適用されます。

5 結び（移転価格税制の特質）

これまで、わが国の観点から移転価格税制について解説してきましたが、移転価格税制の本質として国際間の所得配分を問題にした税制であり、国外関連取引の相手国においても、その取引が同様に移転価格税制の対象になり得るという性質があります。

したがって、わが国の税制に照らして全く問題がない場合でも相手国側では逆に問題となる場合があります。また、移転価格税制の理解を誤り、あるいは、考慮しないで放置していると、最悪の場合はわが国と相手国の双方で問題視されることがあります。特に、取引を通して得られるグループ内での合算利益が非常に乏しい場合、または赤字の場合には、双方で問題視される可能性が高くなると思われます。

子会社形態による事業の海外展開が進み、グループ間取引が増加する中で、中国等をはじめ外国での移転価格税制の執行は強化される傾向にあります。また、海外子会社配当等益金不算入制度の創設により所在地国の税率が低い場合には海外子会社に利益を移転した

上で配当により回収することでのグループ全体での税の軽減を図るような事態に対処するため、わが国においても移転価格税制の執行が更に強化されることも考えられます。

このため、海外に子会社がある法人は、ますます移転価格税制を考慮した対応を求められることになると思われます。

【執筆者紹介】

佐藤 雅弘（さとう まさひろ）
税理士。1981年名古屋大学経済学部経営学科卒業。

国税庁等において移転価格税制の執行を主体に25年の公務に従事。名古屋国税局にて調査部国際調査係長、法人課税課国際税務専門官など国際税務の分野を歴任。調査部調査管理課課長補佐を最後に2006年新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人に入所。

現在、移転価格コンサルティング部ディレクター（名古屋事務所）

【最近の原稿】

・『旬刊経理情報』2008年8月1日号/10日号「移転価格課税の傾向と対応策」（中央経済社）ほか