

本社の欠損を利用するための新たな税務戦略と国際税務上の留意点

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人
西田 宏之

I. はじめに

Contents

- I. はじめに
- II. 連結グループの利益の有効配賦方法
- III. 国際税務上の留意点

欧米の多国籍企業は、各国の税制や税率差を利用した国際税務戦略を行っています。国際競争力の観点から、日系企業においてもグローバルでの連結実効税率の低減がより重要な課題となっています。この点において、これまでの国際税務戦略では、連結財務諸表の利益をなるべく低税率国に配賦することが基本とされていました。

ところが、昨今は、国内市場の落ち込みから、日本本社において欠損が増加し、日本では納税が発生していない企業が散見されるようになりました。一方で、海外展開の活発化の結果、連結決算書上では(海外事業の貢献により)利益が発生しているような場合、海外の現地子会社では、当該利益に対する納税が発生することから、結果として、連結実効税率が日本の法定税率を超えているケースがあります(図1)。

このように、日本本社の欠損金有効活用策として、これまでのような(日本から)低税率国に対して機能・リスクを移管、分散させ、結果として利益を配賦する方針から、日本本社へ機能やリスクを集中させるという方法が考えられるようになってきました。

図1 連結実効税率のイメージ

連結実効税率の悪化		連結利益を日本本社に配賦する場合	
日本本社の課税所得:	△30	日本本社の課税所得:	10
日本本社の支払税額:	0	日本本社の支払税額:	4
海外拠点の課税所得:	60	海外拠点の課税所得:	20
海外拠点の支払税額:	15	海外拠点の支払税額:	5
連結全体の利益	30	連結全体の利益	30
連結実効税率:	50%	連結実効税率:	30%

左図の場合、日本本社では30の欠損金が発生しているものの、海外拠点では60の利益が発生しており、合計で15の納税(平均税率25%と仮定)をしています。この結果として、連結グループ全体の利益30(=日本:欠損30+海外:利益60)に対する15の納税となる結果、連結実効税率が50%に達する可能性があります。

一方で、右図のように、連結財務諸表の利益を日本にさらに配賦できる場合には、連結グループ全体の利益は同様に30(=日本:利益10+海外:利益20)となるにもかかわらず、全体の納税は9となる結果、連結実効税率が30%となります。

II. 連結グループの利益の有効配賦方法

日本本社へ集約させる機能・リスクとしては、以下のようなものが考えられます。

1. サプライチェーンの管理(調達、製造、輸送、ロジスティックス、販売、在庫等)
2. サプライチェーンにある海外の販社や製造拠点が抱える信用リスクや在庫リスク
3. グローバル全体でのマーケティングやファイナンス戦略
4. グローバル全体での無形資産の管理やブランドマネジメント

これに対して、(欠損状態となっている)日本本社へサプライチェーンに関する機能・リスク(項目1、2)を集中させ、(図2-3)のように、日本本社が仲介機能を果たしてサプライチェーンの中に組み込まれることで、日本本社へ製造/販売の利益を配賦する方法があります。

このようなサプライチェーンの変更については、アジアのみならず、米州や欧州でもグローバルベースで、同様の方法が考えられます。

(1) サプライチェーンの変更

連結実効税率低減の観点から、例えば、タイの製造工場で生産し、中国を含む他のアジア市場で販売するような場合、これまではタイの製造工場が低税率国にある統括会社を介する形態(図2-1)や、タイから直接中国の販社へ販売する形態(図2-2)が検討されていました。

図2-1 統括会社を介した販売

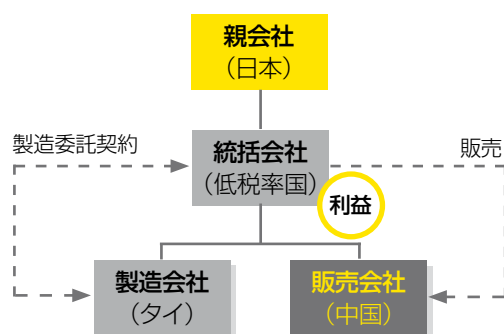


図2-2 製造会社からの直接販売

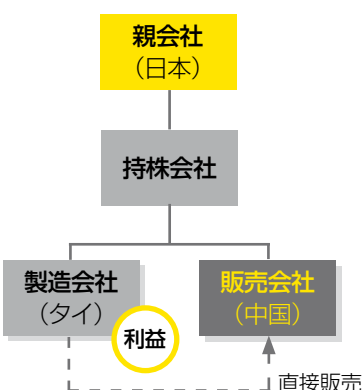
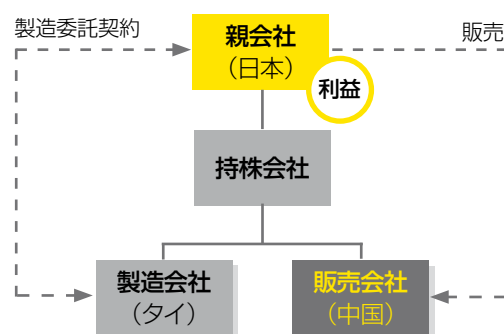
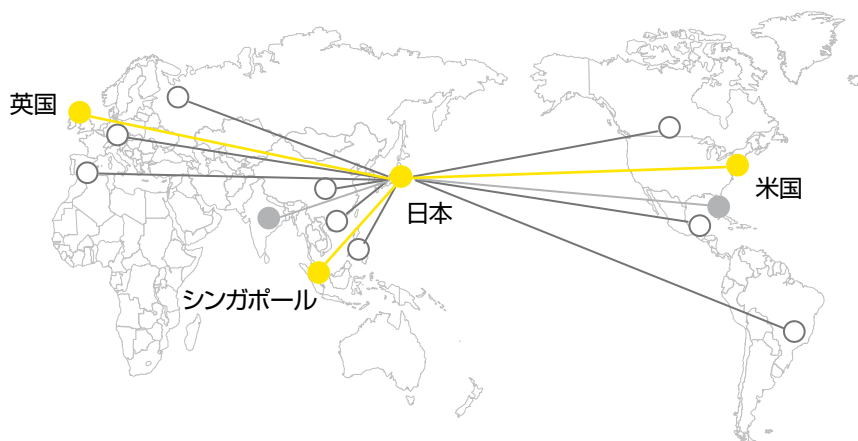


図2-3 日本本社を介した販売



グローバルでのサプライチェーン変更のイメージとしては(図3)のように日本を商流の中心とし、海外での販売について、日本本社がサプライチェーンに関与するようなイメージとなります。

図3 サプライチェーン変更のイメージ



(2) 本社経費の有効配賦

(1)のように日本本社が、サプライチェーンに関与することで製造販売の利益を日本本社で計上すること以外に、日本本社がグローバル事業に係るマーケティング・ファイナンス、無形資産管理やブランディング(P.53の項目3.4.)など重要な機能を果たすことで、本社経費等をマネジメントフィー、ロイヤルティや保証料といった形で徴収することも考えられます。

なお、これまでは、日本本社は海外関係会社からの収入計上のためのポリシー整備(海外子会社から収受すべき本社経費等の把握や、按分計算のための移転価格ポリシーを含む)が十分に

整備できていなかったケースもありましたが、今後は連結実効税率の観点からも、欧米企業並みの本社経費等の収受を行う必要があると考えられます。

このように、日本本社へ機能・リスクを集約させることで、連結実効税率の低下に加えて、日本本社においては、繰越欠損金の有効利用による繰延税金資産の計上が可能となる場合もあります。

III. 国際税務上の留意点

サプライチェーンの変更や本社経費等の関係会社からの徴収に際しては、以下のような国際税務上の留意点が考えられます。

(1) 新しい取引価格/エグジット・タックス

重要な製造・販売機能及びリスクが日本本社へ集約される結果、各国の製造・販売会社の利益は減少し、現地における納税額が減少することになります。そのため、取引価格の変更や本社経費等の配賦については、(過去との整合性も見ながら)改めて、独立企業間価格であるかどうかのレビューが必要になります。加えて、十分な文書化、現地課税当局への事前確認を行わないような場合には、サプライチェーン変更時に現地課税当局により一定の無形固定資産(例えば、顧客リスト、顧客関係を含むマーケティング関連の無形固定資産)が移転したとみなされ、現地製造・販売会社において譲渡益課税が生じる可能性があります。

(2) 現地での恒久的施設(Permanent Establishment)課税や源泉所得税負担

日本本社の役割が増すような形でのサプライチェーンの変更や本社経費等の配賦は、日本本社の現地における新たな課税(PE課税や海外から日本へのロイヤルティ、保証料等の支払についての源泉所得税負担)を生む可能性があります。日本本社は繰越欠損金を有するため、日本本社が当該現地で支払った税金について日本で外国税額控除が認められないと考えられるため留意が必要です。

(3) ライセンス上の留意点

輸入者や輸入時の在庫の所有権者を日本本社に変更する場合には、事前に輸入国における規制を十分に確認しておく必要があります。これは、非居住者による輸入が認められていない国や、医薬品・食品・植物・危険品等の輸入に必要となる規制当局の許可の取得が非居住者には事実上認められていない国があるためです。

(4) 関税上の留意点

関税の課税標準となる価格は、通常「貨物が輸入国への輸出を目的とした取引における価格」です。従って、本社が製造会社と販売会社間の取引を仲介すれば、その分、課税標準及び関税額が増えることになります。そこで、ファーストセールや買付手数料プランニング、自由貿易協定の利用等、関税支払額の削減を目的としたプランニングの導入を並行して検討することも必要です。

Contact

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人

インターナショナル アンド トランザクション タックス サービス部

西田 宏之 エグゼクティブディレクター hiroyuki.nishida@jp.ey.com

■ タックスライブラリーのお知らせ

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人ウェブサイトの「タックスライブラリー」では、ニュースレター(原則毎月発行)、専門雑誌掲載記事、出版書籍などをご紹介しております。

<http://www.eytax.jp/tax-library>

■ メールマガジンのお知らせと登録方法

弊法人では、ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。

メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <http://www.eytax.jp/mailmag/> を開きます。
2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。

* なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要がございます。

本記事全般に関するご質問・ご意見等がございましたら、下記までお問い合わせ下さい。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人
コーポレート・コミュニケーション部 tax.marketing@jp.ey.com

Ernst & Young

アーンスト・アンド・ヤングについて

アーンスト・アンド・ヤングは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザリーサービスの分野における世界的なリーダーです。全世界の16万7千人の構成員は、共通のバリュー(価値観)に基づいて、品質において徹底した責任を果たします。私どもは、クライアント、構成員、そして社会の可能性の実現に向けて、プラスの変化をもたらすよう支援します。

「アーンスト・アンド・ヤング」とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのメンバーファームで構成されるグローバル・ネットワークを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、www.ey.comにて紹介しています。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人について

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人は、長年にわたり培ってきた経験と国際ネットワークを駆使し、常にクライアントと協力して質の高いグローバルなサービスを提供しております。企業のニーズに即応すべく、国際税務、M&A、組織再編や移転価格などをはじめ、税務アドバイザリー・税務コンプライアンスの専門家集団として質の高いサービスを提供しております。詳しくは、www.eytax.jpにて紹介しています。

©2013 Ernst & Young Shinnihon Tax
All Rights Reserved.

EYTAX SCORE CC20130121-1

本書又は本書に含まれる資料は、一定の編集を経た要約形式の情報を掲載するものです。したがって、本書又は本書に含まれる資料のご利用は一般的な参考目的の利用に限られるものとし、特定の目的を前提とした利用、詳細な調査への代用、専門的な判断の材料としてのご利用等はしないでください。本書又は本書に含まれる資料について、新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人を含むアーンスト・アンド・ヤングの他のいかなるグローバル・ネットワークのメンバーも、その内容の正確性、完全性、目的適合性その他いかなる点についてもこれを保証するものではなく、本書又は本書に含まれる資料に基づいた行動又は行動をしないことにより発生したいかなる損害についても一切の責任を負いません。