

移転価格税制のポイントと対策

東京共同会計事務所

2021年8月5日

はじめに

- 本セミナーは、海外進出企業にとって重要な移転価格税制及び国際税務への適切な対応ができるよう支援する目的で開催しております
- 本セミナーの目的は以下のとおりです
 1. 移転価格税制の枠組み及び動向を理解すること
 2. 海外進出企業にとって最低限取り組むべき移転価格税制への対応について理解すること
 3. 国際税務の基礎を理解すること
- 本セミナーの構成は下記のとおりです
 - ・ 移転価格税制の基礎と課税の傾向
 - ・ 移転価格リスクへの対応
 - ・ BEPS及び移転価格文書化制度
 - ・ 金融取引に係る移転価格と対応
 - ・ 国際税務の基礎
 - ・ 質疑応答

移転価格税制の基礎と課税の傾向

多国籍企業による所得の海外移転を防止することを目的とする税制

■ 移転価格税制とは

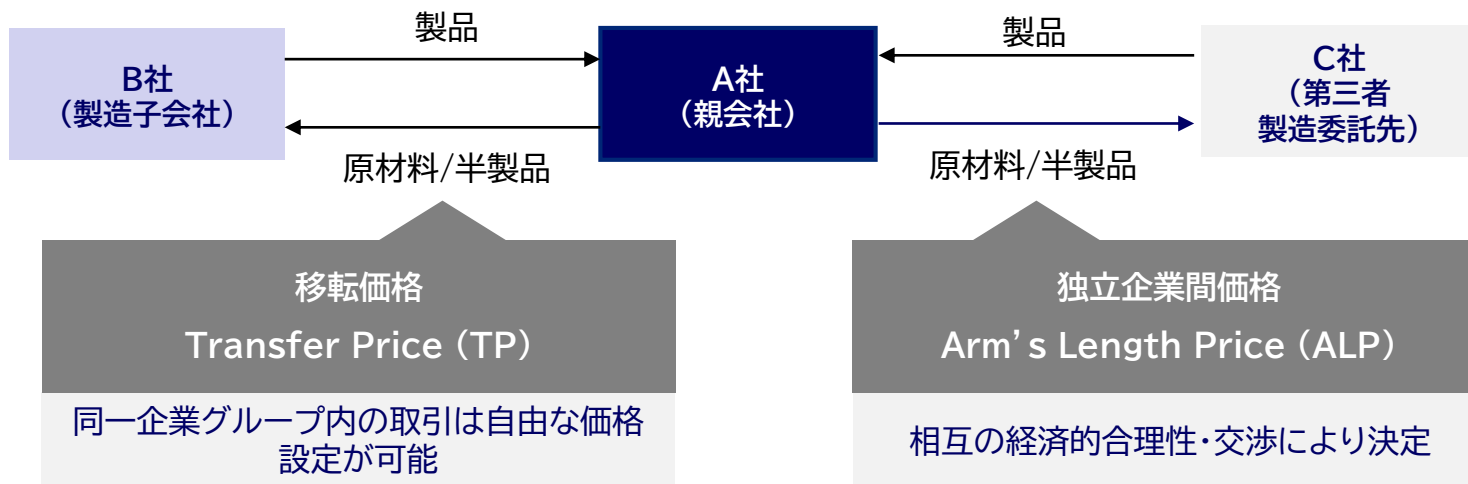
同一企業グループ内における取引(関連者間取引)を「独立企業間価格」で行うことを定める税制

■ 何が問題となるのか

企業が海外の関連会社(主に子会社)との取引価格(移転価格)を、「あるべき価格」と異なる金額に設定することにより、一方が稼得できたはずの利益を他方に移転することが可能となる

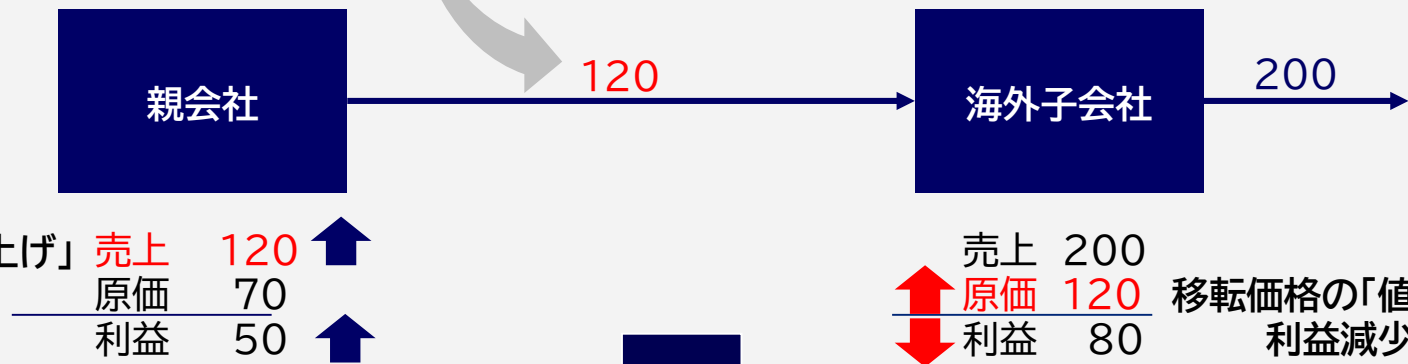
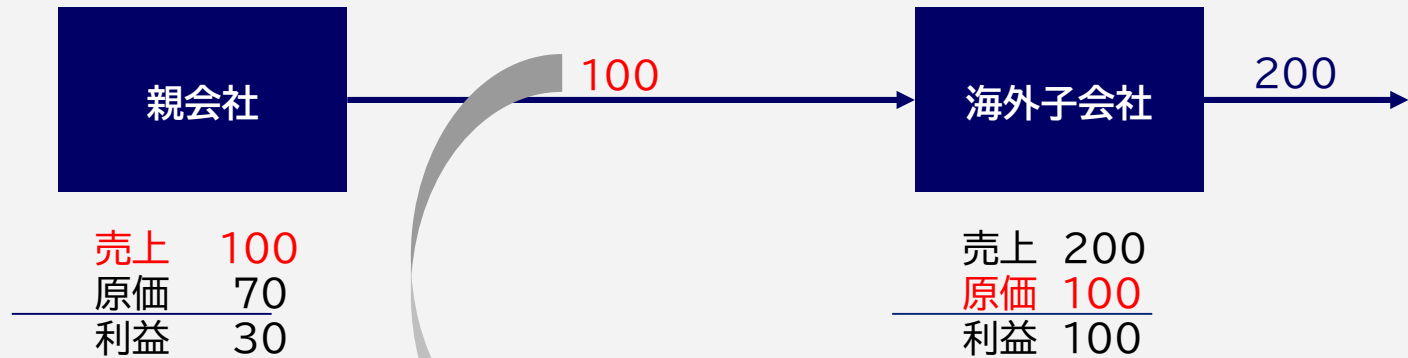
■ 移転価格税制の役割

移転価格税制は、このような海外の関連会社との取引(例えば親子会社間取引)を通じた所得の海外移転を防止するため、当該取引が通常の第三者との取引による取引価格(独立企業間価格: ALP、Arm's Length Price)で行われたものとみなして所得を計算し、差額について課税する制度である



親会社と子会社間の(取引価格)次第で、所得が日本(親会社)・海外子会社間で所得が移転される

何が問題となるのか

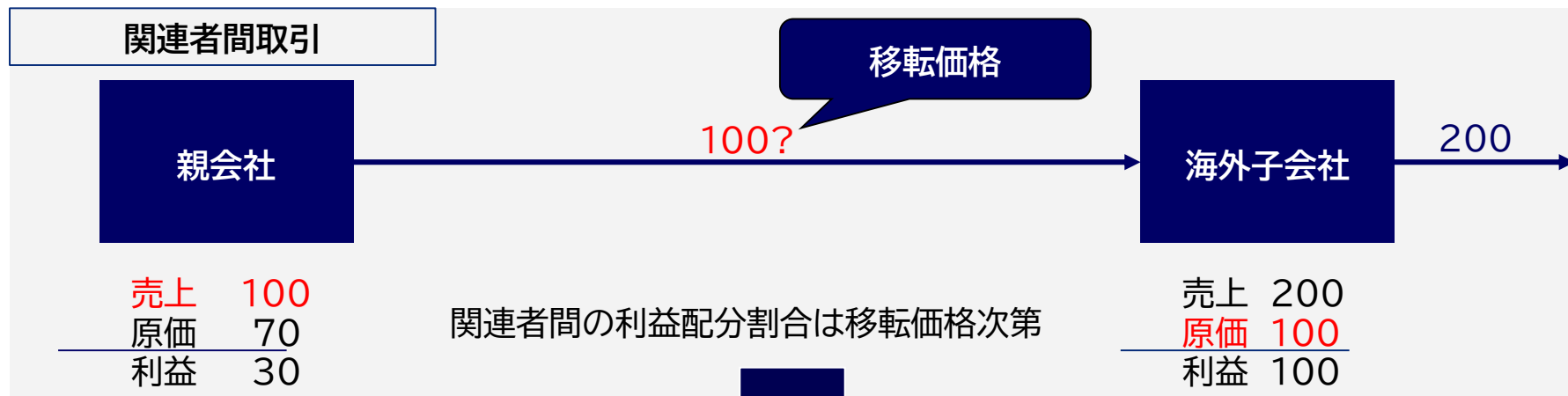


親会社から海外子会社への移転価格を「値上げ」すると、
利益が海外子会社から親会社に移転される

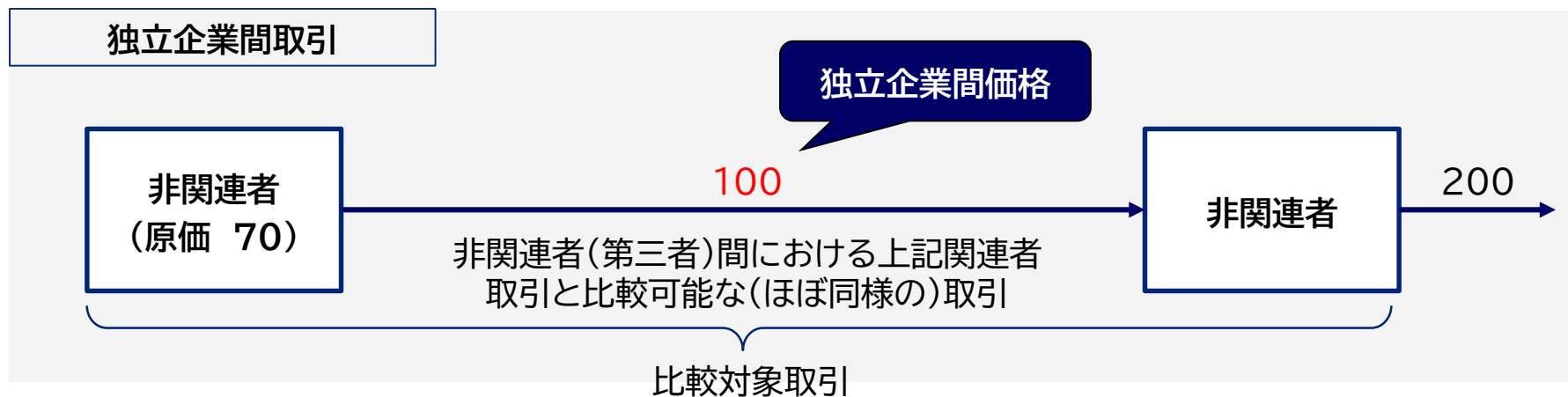
■ 移転価格問題の例：有形資産の販売

- 移転価格が高すぎる → 海外子会社の利益が減少し、海外で移転価格リスク増大
- 移転価格が低すぎる → 日本親会社の利益が減少し、日本で移転価格リスク増大

独立企業間価格と比較したときに合理性があると言えるか



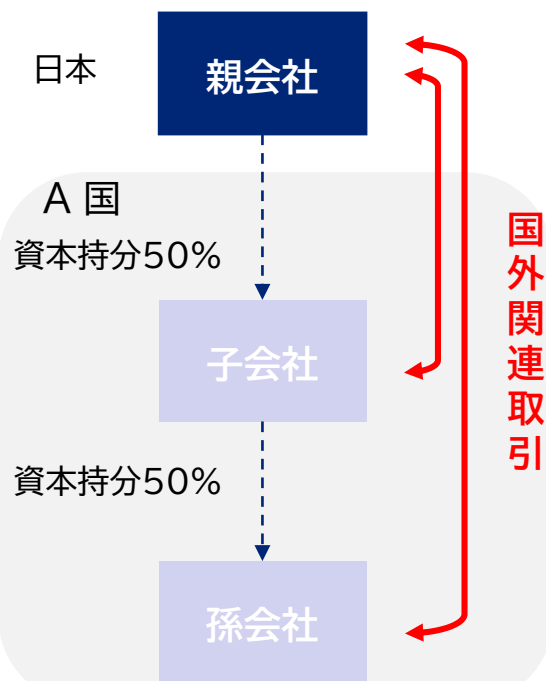
移転価格が「適正」かどうかの判断: 独立企業間価格との比較
関連者においても、取引価格を100にすべきか?



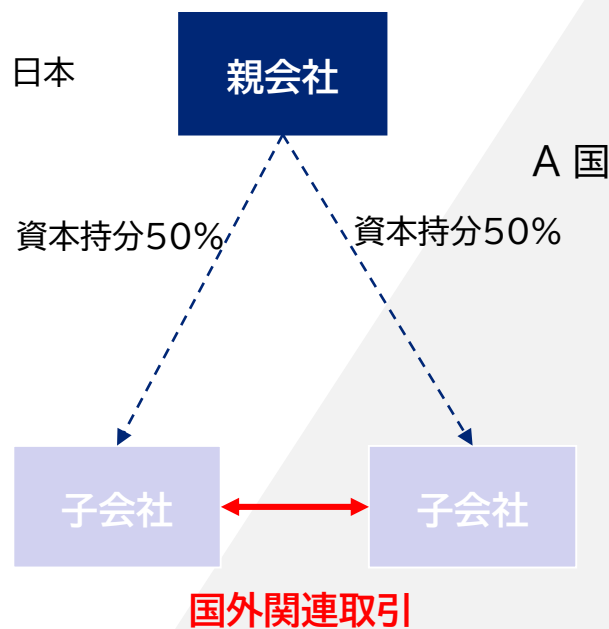
資本関係50%以上のグループ間取引が移転価格税制の対象となる

- 資本関係基準：直接・間接出資比率が50%以上
- 実質支配基準：役員・社長・CEOを派遣、取引・資金の相当部分を依存等

親子関係会社

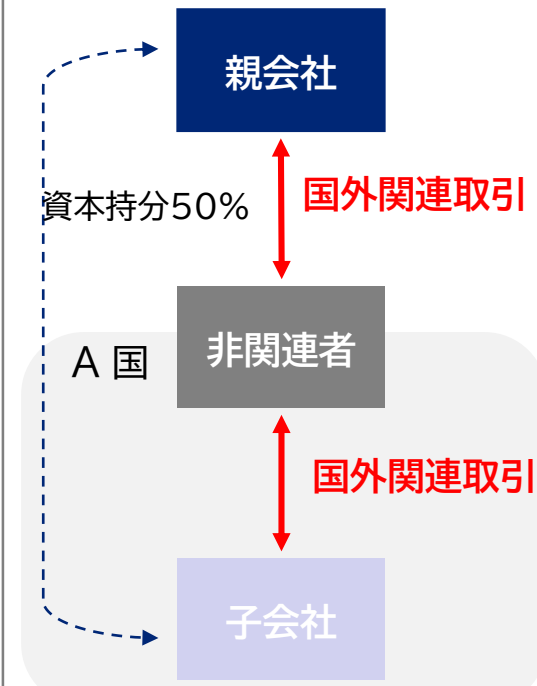


兄弟関係会社



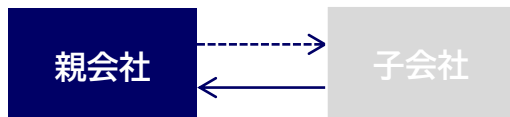
(みなし国外関連取引)

* 非関連者を介在させた場合においても、国外関連者の間で取引価格が決定されている場合は、国外関連取引とみなされる



「モノ」の取引のほか、役務・無形資産・金融取引等も対象となる

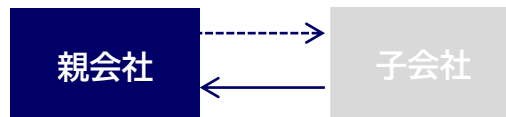
棚卸資産の販売



製品代金

原材料、部品、半製品、製品等の取引

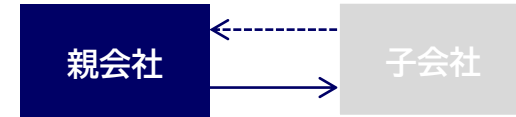
技術支援



役務提供対価

技術提供に係る出張

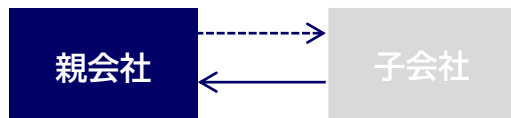
代理店業務



コミッション

販売代理店手数料の支払・受取

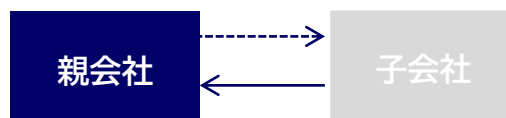
金銭貸借



利息

親子間ローンの利息支払・受取

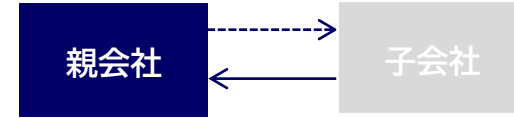
無形資産の使用許諾



ロイヤルティ

特許、商標、技術ノウハウ等の対価

管理活動支援



役務提供対価

一般管理活動に係る国内支援・出張

①有価証券報告書、②別表17(4)、③税務調査の際に提出した資料を通じて、グループ間取引における種類や規模等の情報が、税務当局に把握される

取引の内容等を鑑みてこれらの方法から最も適切な方法を適用する

移転価格算定方法*1

算定の考え方

独立価格比準法
(Comparable Uncontrolled Price Method, 「CUP法」)

- 価格を比較する方法

再販売価格基準法
(Resale Price Method, 「RP法」)

- 売上高に対する粗利率を比較する方法

原価基準法
(Cost Plus Method, 「CP法」)

- 売上原価に対する粗利率を比較する方法

利益分割法
(Profit Split Method, 「PS法」)

- 合算営業利益を分割する方法

取引単位営業利益法
(Transactional Net Margin Method, 「TNMM」)

- 比較対象企業の営業利益率と比較する方法
- 適用範囲の広さから、実務的に最もよく用いられる方法

ディスカウント・キャッシュ・フロー法
(Discounted Cash Flow Method, 「DCF法」)

- 無形資産の使用から得られるであろうキャッシュフローを予測し、当該キャッシュフローを一定の割引率で割り引いた現在価値を用いて無形資産の価値を計算する方法

*1: 租税特別措置法66条の4の二項

主要取引別に対する移転価格算定方法の適用パターン例

有形資産取引		無形資産取引		金融取引	役務提供取引	
完成品 販売取引	部材 販売取引	ロイヤルティ 取引	無形資産 譲渡取引	ローン取引	マネジメント サービス 取引	出張役務 提供取引
TNMM	TNMM	CUP法	DCF法	CUP法	CP法	CP法

移転価格には様々なリスクがある

移転価格調査に伴うリスク

- 納税者による**所得移転・租税回避の意図の有無は、移転価格課税における要件ではない**
- 移転価格税制対応の観点からは、移転価格の考え方と結果の両方が重要（納税者としての移転価格の設定方針が適切なものであり、且つ結果が独立企業間の結果となっている必要がある。）
- 仮に日本において移転価格課税を受けた場合には、日本と海外との間で同じ所得に対する二重課税が発生する（つまり、日本だけの問題ではない）。
- 二重課税の解消は、場合によっては可能（相互協議、訴訟等）であるが、必ずしも解消できるとは限らない
- 日本における移転価格税制の**遡及期間は7年間**であり、移転価格調査の際には、長期間に亘る調査期間と、移転価格課税を受けた場合の巨額の更正金額等の可能性がある

財務リスク

二重課税による追加の納税額、ペナルティ、金利等の発生

移転価格調査対応、及び二重課税の解消に要する費用の発生（内部・外部）

レピュテーションリスク

移転価格課税を受けた場合の新聞報道（「脱税」「所得隠し」等の表現）や自主的なディスクロージャーによる消費者、取引先、株主等に対するレピュテーション上のリスク

事業リスク

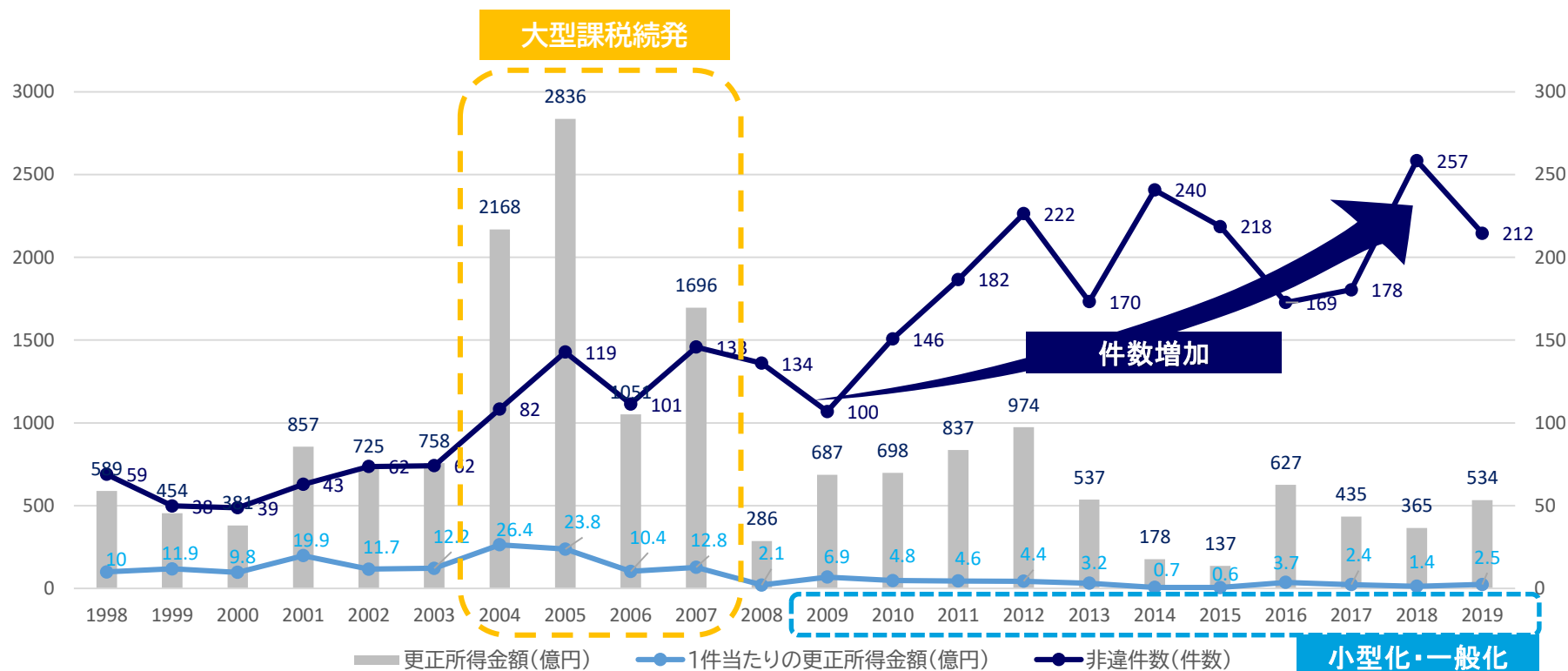
移転価格税制上の問題となることによる事業への影響（例：取引の自由度の低下、所在国政府との関係の悪化、当該取引のボトルネック化 等）

その他のリスク

税務調査の展開次第では、移転価格課税ではなく寄附金課税で処理を進めようとするケースもあるため留意が必要（寄附金課税の場合、相互協議の対象外となるため二重課税が解消されない）

日本税務当局による移転価格課税の傾向

- 大型課税事案は減少しつつも非違件数は増加傾向にある
- 近年国際課税専門官の増員や専門部署の設置、職員の研修体制の強化、金融の専門家の採用などを通じた調査体制の質と量の充実を図っているため、増加の傾向が続くと予想される



出所:国税庁「法人税等の調査実績の概要」、東京国税局「法人税等の調査実績の概要」

日本税務当局による移転価格課税の動向

■ 移転価格課税に係る位置付けの変化

- ・ 一般化・小粒化・短期化と課税のすそ野拡大
- ・ 移転価格対応要員の増加
- ・ 移転価格も含めたすべての海外取引・国内取引に対する調査の同時実施
- ・ 企業単位の課税リスクは増加

■ ターゲット項目の推移

- ・ 大企業の主要取引(主に棚卸資産取引)に係る事前確認申請の定着
- ・ 無形資産取引(ロイヤルティ)/役務提供取引への移転価格・国際課税強化
- ・ 中国や東南アジアといった地域における製造子会社との取引に対する課税強化
- ・ 金融取引に関する移転価格調査の本格的な始動

項目	指摘事項(例)
棚卸資産	海外子会社への棚卸資産販売価格が不当に低く、親会社の利益(所得)が海外子会社に移転している
ロイヤルティ	無形資産の対価として、海外子会社からロイヤルティを回収していない、またはロイヤルティ料率が不当に低く、本来日本で回収されるべき利益が国外に移転している
保証料	海外子会社への保証業務を行っているが、保証料の回収が行われていない
立上げ費用	海外子会社立上げ時に発生した親会社従業員の人件費等のうち、子会社で負担すべき費用を請求していない
金利	子会社への貸付の金利(スプレッド)が不当に低く、所得を海外に移転している
グループ内役務提供(IGS)	親会社からのグループ内役務提供により海外子会社が便益を得ているにもかかわらず、親会社がその対価を回収していない
役務提供	親会社が海外子会社に無償で役務を提供しており、対価を回収していない

移転価格調査の特徴

	一般調査	移転価格調査
遡及期間	5年間 (重加算税対象の場合を除く)	7年間
否認金額	—	比較的高額
後続事業年度	—	課税結果が後続事業年度にも同様の影響を与える (相互協議中にオープン年度が発生)
適正所得金額の計算方法	問題取引につき個別の事実認定をし、法令にあてはめることにより所得計算可能	複数の事実関係を全体的にどう評価するか、またその評価により所得計算方法も異なる
国外関連者情報の入手	—	入手努力義務あり
調査期間	3か月程度	1年以上 (長い場合、3年に及ぶこともあり)
関係部署	国税局・税務署内	国税庁調査課も関与

アジア地域の税務当局による移転価格課税の動向

■ 移転価格課税に係る位置付けの変化

- 中国、インドネシア、インド、ベトナム、タイといったアジア地域においてもOECDによるBEPS(後述)の流れを受けて移転価格税制(特に移転価格文書)の法整備が進んでおり、移転価格調査は以前にも増して厳しくなる傾向
- なお、移転価格調査の初期段階においてローカルファイルの提出が求められるのは日本と同様

国	調査事例
中国	納税者は損益にマイナスの影響を及ぼす市場要因を取り除く調整を、中国の検証対象者の損益に対して行い、調整後の損益に基づく利益率の妥当性を検証することを主張したが、当局から認められなかった。
インドネシア	インドネシア側で毎年税務調査が入っていたが、ある年度の税務調査で容認されていた比較対象会社や利益水準指標について、後続年度の税務調査では異なる税務調査担当官から否認されるなど、一貫性のない属人的かつ恣意的な移転価格課税が散見された。
インド	無形資産取引に関して、無形資産の使用許諾開始から一定期間が経過した技術ノウハウについて陳腐化している(もはやインドの製造子会社が独自に開発している)として、日本親会社へのロイヤリティの支払いが全額否認された。
ベトナム	ベトナムの受託製造会社から徴収していた、技術ロイヤリティに関して、完成品の仕入取引の価格設定を通じて技術の対価相当が回収されているため重複支払いであるとみなされ、ベトナム子会社から日本親会社に対するロイヤリティの支払いが否認された。
タイ	タイ子会社の利益率を検証するTNMMを移転価格算定方法として採用するのに際して、納税者はタイ子会社の損益に影響を及ぼす為替要因を取り除く調整を行うことを主張したが、当局から認められず、利益率が低い年度について課税された

海外子会社に対する移転価格調査も見据えた事前の準備が必須

移転価格リスクが高い会社の特徴

移転価格リスク が高い会社	例	留意すべき点
	グローバルにビジネスを展開する会社	多数の海外子会社との各種のグループ間取引の存在
	これまでの国内中心の事業から海外展開を開始した会社	移転価格にかかる知識・経験が不足
	移転価格決定に関する社内ルールが存在しない会社	- グループ間の所得配分結果が、各国課税当局によって受け入れられない状態になっている可能性 - 矛盾が生じやすい
	海外子会社の利益水準が高い、または、低い会社	- 高ければ日本の税務当局が問題視 - 低ければ海外の税務当局が問題視
	国外の移転価格文書化義務を順守していない、あるいは、本社がコントロールしていない会社	- 現地での移転価格課税の可能性 - 現地に一任した場合、海外子会社を過度にサポートし、日本の課税当局に提出した場合に日本の移転価格上問題になりうる移転価格文書が準備される可能性
	事業部門や海外子会社の独立度が強い会社	事業部門や海外子会社の独立の度合いが強いと、管理部門のコントロールが効きにくくなり、移転価格上の問題を抱える場合が多い
	組織再編・買収を繰り返してきた企業	再編・買収を繰り返してきたことで、異なる移転価格ポリシーが並存したり、矛盾が存在したりする場合がある

「国外関連者に対する寄附金」と移転価格の関係

- 租税特別措置法66の4第1項において「移転価格税制」が規定されており、同条の第3項に「国外関連者に対する寄附金」が規定されている
- 移転価格調査において、次のような事実が認められた場合には、「国外関連者に対する寄附金の損金不算入」の規定の適用があることが明記された

「国外関連者に対する寄附金」の規定

- ・ 法人が国外関連者に対して資産の販売等を行い、かつ、当該資産の販売に係る収益の計上を行っていない場合において、当該資産の販売等が金銭その他の資産または経済的な利益の贈与または無償の供与に該当するとき
- ・ 法人が国外関連者から資産の販売等に係る対価の支払いを受ける場合において、当該法人が当該国外関連者から支払いを受けるべき金額のうち当該国外関連者に実質的に資産の贈与または経済的な利益の無償の供与をしたと認められる金額があるとき
- ・ 法人が国外関連者に資産の販売等に係る対価の支払いを行う場合において、当該法人が当該国外関連者に支払う金額のうち当該国外関連者に金銭その他の資産または経済的な利益の贈与または無償の供与をしたと認められる金額があるとき

- 
- 例えば、国外関連者に対して役務提供をしており、その対価を取っていない場合はもちろんのこと、対価が低すぎるとされた場合でも、寄附金として課税を受ける、または修正申告を求められる可能性があり、税務調査では「移転価格課税」と「寄附金課税」適用に係る境界線は曖昧なものとなっている（税務当局の裁量が介入する余地がある）
 - 特に、「寄附金課税」により生じた経済的二重課税は、相互協議により排除することが困難であり、留意を要する（相手国の課税当局が移転価格課税の問題と判断した場合には、相互協議の対象となり得る）

移転価格課税後の対応

取引価格(移転価格)と独立企業間価格との差額を増額更正

- 国を跨いだ取引で二重課税 *1が生じた場合、不服申立て・訴訟、相互協議による救済は可能
- 但し、相互協議を通じた二重課税の排除が実質的に困難であることも少なくない(相手国によっては相互協議を通じた交渉が困難であるケースもある)
- 価格設定を変更しないと、後続年度に渡って移転価格の課税リスクを抱えることになりうる(一度指摘された取引は後続年度においても移転価格調査の対象になりうる)

*1: 例えば、日本当局から移転価格課税を受けた場合、現状の取引価格にてすでに外国子会社にて現地課税当局に課税されている部分に対して重複して日本当局から課税されることとなる。



二重課税を事前に防止することが重要であり
リスク低減のための事前準備が肝要

移転価格リスクへの対応

移転価格リスクに備えるための一般的なアプローチ

1. 移転価格リスク評価

- 分析対象取引に関するビジネスモデル等の事実確認及び機能リスク分析の実施
- 税務当局の視点に基づく移転価格課税リスクの洗い出し

2. 移転価格ポリシー構築

- 事実確認及び機能リスク分析の結果に基づく、移転価格課税リスクを最小化するための価格設定及び利益配分の考え方に関する基本方針(移転価格ポリシー)の構築
- 移転価格ポリシーを確実に実行するための実務上の運用ルール設計と落とし込み

3. 移転価格文書の作成 (ローカルファイル)

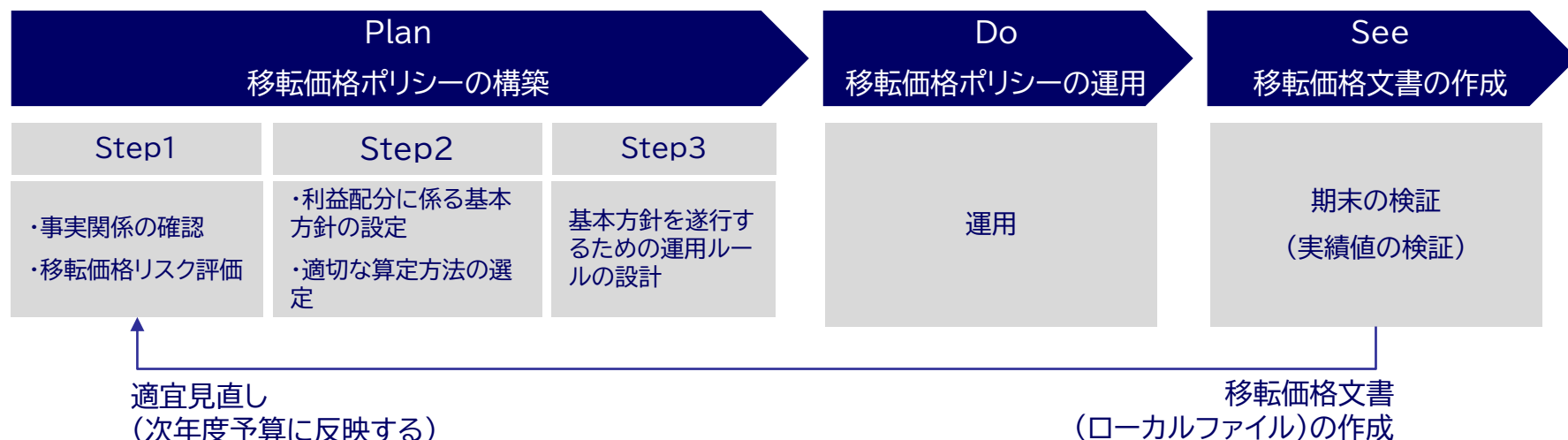
- 移転価格ポリシーに基づいて運用した取引結果について検証し、税務当局用の疎明資料として備え置く

4. 事前確認(APA)の取得

- 「リスク金額の大きな取引」や「日本当局と相手国の当局との間で移転価格の評価方法について見解が分かれる可能性の高い取引」等については、状況に応じて、租税条約に基づく相互協議による当局間の事前確認(APA)の取得を目指す

移転価格リスクへの基本的な対応方法

■ 移転価格リスク管理のサイクルをつくる



Plan	各取引の事実関係に基づいて移転価格税制上のリスクを把握し、会社の事業方針と移転価格税制の双方を考慮した価格設定ルールを定める
Do	当該ルールに基づいて期中の取引価格を運用する(必要に応じて期中に価格改定を実施)
See	期末に取引実績を検証して移転価格文書(ローカルファイル)を作成した後、状況に応じて翌期のポリシーの見直しを検討

■ 移転価格ポリシー = 企業グループの取引価格(移転価格)の設定・運用方針

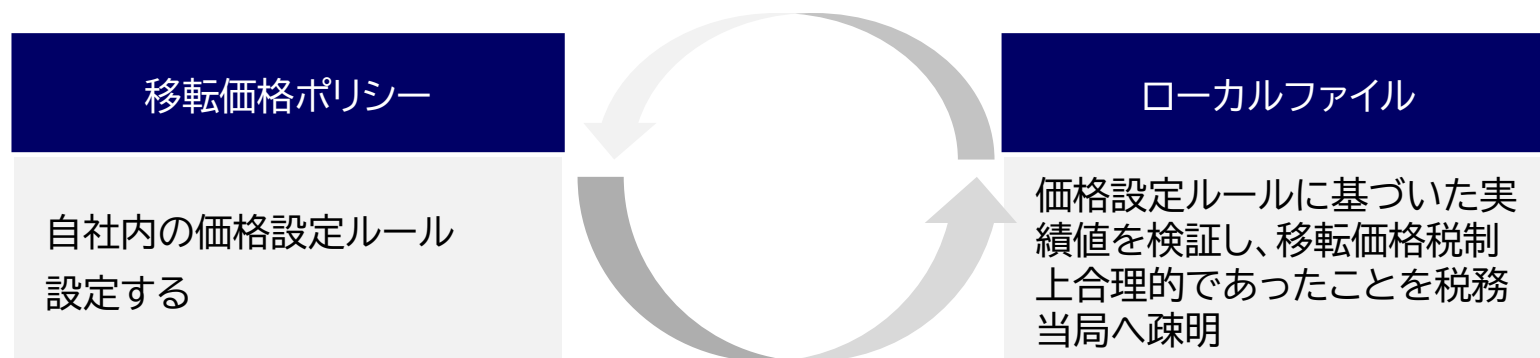
- 経理・財務部門だけでなく、実際に価格設定を行う事業部門を巻き込んだ実現可能な運用ルールを作成することが肝要
- また、一度設定したルールは市場の変化や取引損益の状況に応じ、適時に見直しが必要

移転価格ポリシーとローカルファイルの関係

■ ローカルファイルとは

「過去」の納税者の移転価格が結果として正しいことを疎明するための文書

- ・ 関連者間の取引価格が独立企業間価格であることを検証する過程と結果を文書にまとめたもの
- ・ 税務申告と同時または一定期限内で「文書化」することが義務付けられている国・地域がある(特にOECD加盟国)
- ・ ローカルファイルを作成・提出しない場合は、更正額の追加／ペナルティ／推定課税が発生する可能性
- ・ 移転価格ポリシーがないままに、事後的な実績サポート資料として後付けで作成しても実効性に欠ける



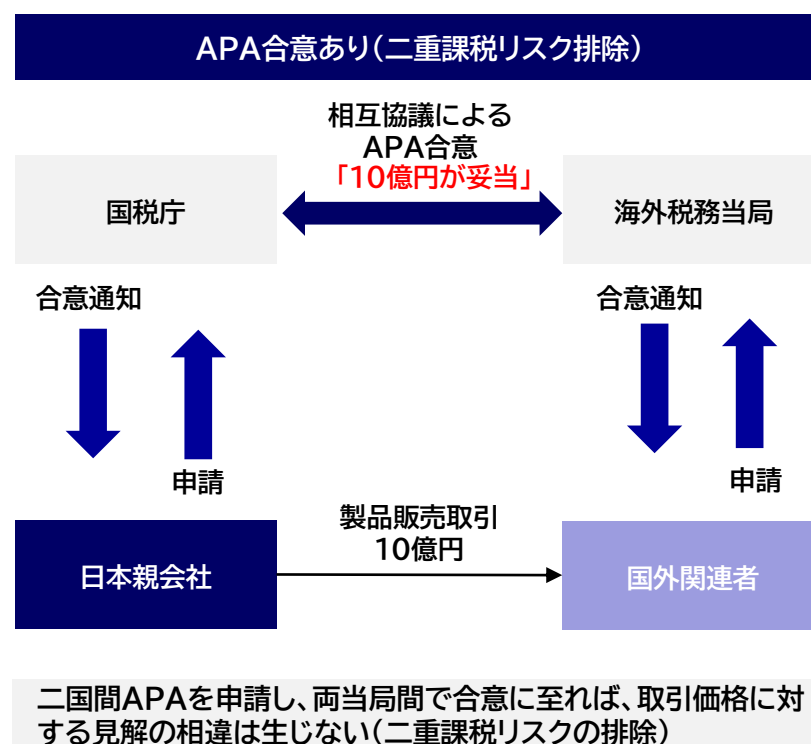
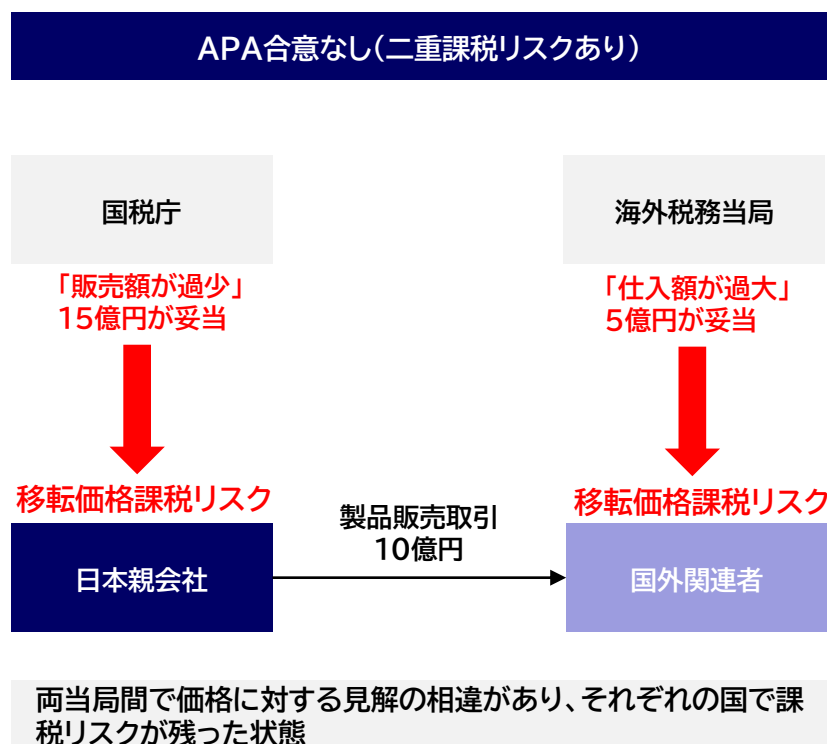
ローカルファイルは事後的な理屈付けで合理性を疎明する資料ではなく、移転価格税制に則った価格設定を行った結果を疎明する資料として位置付け、移転価格ポリシーとセットで捉える

事前確認制度(Advance Pricing Agreement/Arrangement, APA)

■ APAとは

税務当局と企業との間における移転価格算定方法等の諸条件に関して事前合意を行う制度

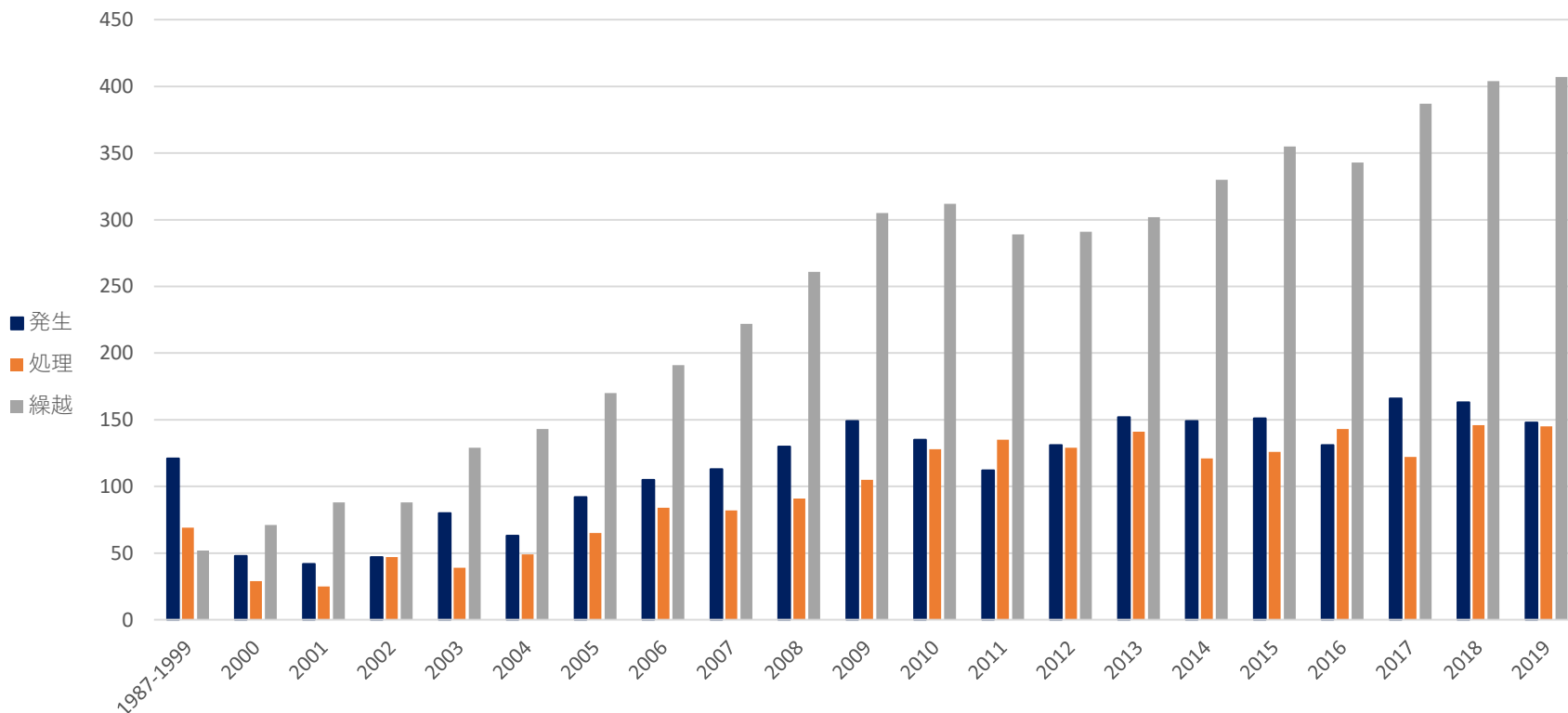
- 企業が税務当局との間で将来の移転価格に関する諸条件を前もって合意することで、長期間に渡り多大なコスト(費用及び事務負担)がかかる移転価格調査、並びに多額の追徴課税が発生しうる移転価格課税のリスクを回避することができる
- 制度上、1国内APA、二国間APA、多国間APAの3類型が存在するが、一般的には二国間APAの申請が多くみられる



APAの件数推移

- 近年の発生件数は150件前後で推移している一方、やや処理が追いついていない状況

APA及び相互協議の件数推移



	1987-1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
発生件数	121	48	42	47	80	63	92	105	113	130	149	135	112	131	152	149	151	131	166	163	148
処理件数	69	29	25	47	39	49	65	84	82	91	105	128	135	129	141	121	126	143	122	146	145
繰越件数	52	71	88	88	129	143	170	191	222	261	305	312	289	291	302	330	355	343	387	404	407

APAの特徴

- 一般的に、移転価格課税リスクが相対的に高い取引はAPAを取得しているケースが多くみられます

課税リスクの回避

- 移転価格課税リスク(取引規模・見解の相違の可能性)が高い取引に対する二重課税リスクの回避
 - ・ APAを取得できた(両当局間で合意した)場合は、確認対象期間において移転価格調査及び更正を受けない
- 複数年度検証により単年度の変動への対応が可能
 - ・ 複数年度の期間を通算して検証を行うため、単年度の損益変動をカバーできる

税務当局との関係性

- 移転価格調査と異なり、当局との協力的・建設的な議論が可能
 - ・ 移転価格税務調査の局面では、いずれかの当局に有利な一方的な主張がなされやすい
 - ・ APA の場合には相手当局との交渉による綱引きが生じるため 一方的な利益配分に偏る可能性が低い

コストメリット (中長期的視点)

- 移転価格文書化(主にローカルファイル)対応に係るコスト、調査と課税後の対応に係るコスト、ならびに二重課税残存リスク(ペナルティ、社外流失等も含む)と比較し、APAは導入初期において工数がかかる
- しかしながら、ローカルファイルの作成義務が実質的に免除される点、調査と二重課税が完全に回避できる点を考慮すると、中長期的な視点からもAPAに係るコストメリットは大きい

BEPS及び移転価格文書化制度

BEPS(Base Erosion and Profit Shifting)の全体像

BEPSプロジェクト の背景

- 各国がリーマンショック後に財政状況を悪化させ、より多くの国民負担を求めている中で、多国籍企業が国際的な税制の隙間や抜け穴を利用した税源浸食と利益移転により税負担を軽減している問題が顕在化していた。
- この問題に対応するため、OECD租税委員会は、2012年6月より「税源浸食と利益移転/BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)」に有効に対処するためのプロジェクトを立ち上げ、2013年7月19日に「BEPS行動計画」を公表。
- BEPS行動計画は、G20財務大臣・中央銀行総裁会議、G 20サミットに提出され、日本をはじめとするG20諸国から全面的な支持を得た。
- 行動計画の実施にあたり、OECD非加盟のG20メンバー8か国(中国、インド、ロシア、アルゼンチン、ブラジル、インドネシア、サウジアラビア、南アフリカ)がOECD加盟国と同様に意見を述べ、意思決定に参加し得る枠組みとして「OECD/G20 BEPSプロジェクト」を設けた。

日本における移転 価格文書化 制度への影響

- BEPS行動計画において「移転価格文書化の再検討」の論点が含まれており、その検討が進められてきたが、2015年10月に最終報告書が公表された。さらに、2017年7月には2010年より全面改訂されたOECDガイドラインが公表された。
- 日本においても、2016年度の税制改正により移転価格文書化制度が大幅に改正され、マスターファイル、ローカルファイル及び国別報告事項という3つの移転価格文書から構成される三層構造アプローチが導入された。

1. 過度なタックスプランニングを行う多国籍企業に対する課税強化の国際的枠組み
2. OECD加盟国を中心にG20各国も協調し、世界各国で3つの移転価格文書に関する法整備が加速
3. 日本においても、2016年度(平成28年)の税制改正により新たな移転価格文書化制度が導入された

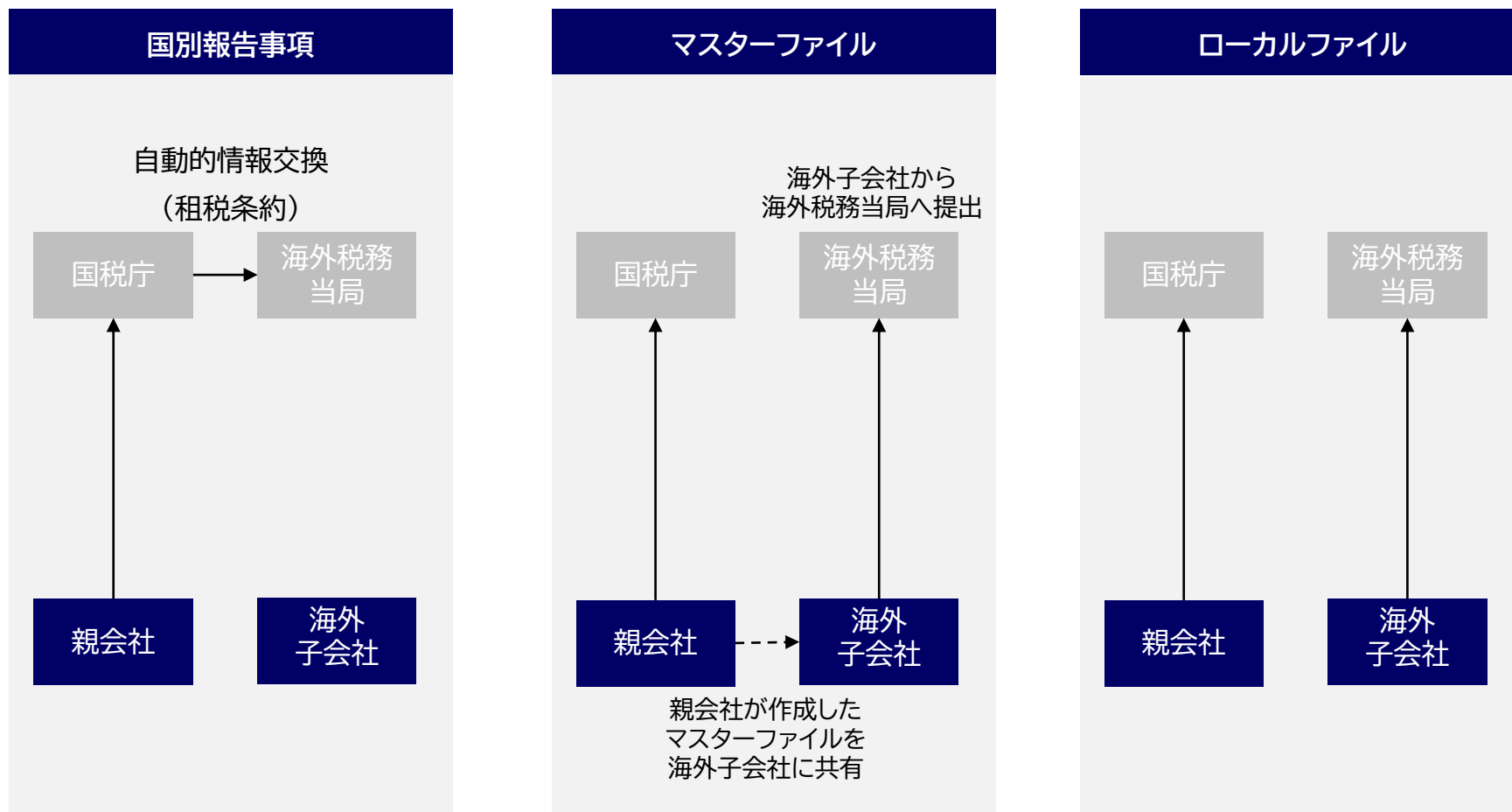
平成28年度税制改正による新たな移転価格文書化制度

- OECD移転価格ガイドラインの第5章「移転価格文書化」の内容が改訂され、三層構造アプローチによる移転価格文書化が導入された

親会社が作成 国別報告事項	親会社が作成 マスターファイル	親・子会社が各々作成 ローカルファイル
- 親会社・子会社所在国ごとの多国籍企業グループの下記情報 ✓ 収入・利益・税額・資本金等の ✓ 財務情報 ✓ 従業員数 ✓ 有形資産額 ✓ 子会社等の名称及び主要事業等	- グループの組織図 - 事業概要 - 機能リスク分析 - 保有する無形資産の情報 - 金融取引と無形資産の移転価格ポリシー - グループ全体の財務状況と納税状況	- 会社の基本情報 - 主要な関連者間取引 - 市場分析 - 機能リスク分析 - 移転価格算定根拠と検証結果（ベンチマーク分析等）
- 企業グループの国別での財務情報・事業活動等 - 従来の移転価格文書で要求されてこなかった新しい様式	- 企業グループ全体に共通する基本情報 - 事業活動や移転価格ポリシーに関するハイレベルな情報を提供するもの	- グループ会社各社が行う関連者間取引の情報 - 概ね従来の移転価格文書に含まれてきたような詳細な内容が含まれる
本邦移転価格税制上における作成義務者	本邦移転価格税制上における作成義務者	本邦移転価格税制上における作成義務者
直前の親会計年度における総収入金額が1,000億円以上である多国籍企業グループ	直前の親会計年度における総収入金額が1,000億円以上である多国籍企業グループ	前事業年度において ・ 国外関連者との取引金額（受払いの合計額）が50 億円以上の場合、または ・ 無形資産取引が 3 億円以上の場合

各移転価格文書の提出方式

- 国別報告事項とマスターファイルは親会社が作成したものを各国税務当局へ提出する
- ローカルファイルは親会社と子会社がそれぞれ税務当局へ提出する



日本におけるローカルファイルの規定概要

- 国外関連取引を行った法人は、当該国外関連取引に係る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(ローカルファイル)を確定申告書の提出期限までに作成又は取得し、保存する必要がある(同時文書化義務)

1.作成義務者	国外関連取引を行った法人
2.作成期限	対象会計年度の確定申告書の提出期限(措置法第66条の4第6項)
3.同時文書化義務の免除	次の場合には、当該事業年度の一の国外関連者との国外関連取引について、同時文書化義務を免除 ①当該一の国外関連者との間の前事業年度(前事業年度がない場合には当該事業年度)の取引金額(受払合計)が50億円未満、かつ ②当該一の国外関連者との間の前事業年度(前事業年度がない場合には当該事業年度)の無形資産取引金額(受払合計)が3 億円未満である場合
3.提出期限	税務調査にて提示もしくは提出を求められた場合において、45日を超えない範囲において当該職員が指定する日(租税特別措置法第66条の4第8項)
4.作成言語	指定なし。ただし、日本語以外の言語で作成されている場合には日本語による翻訳文の提出を依頼される場合がある(平成30年6月国税庁作成「移転価格税制に係る文書化制度FAQ」)
5.その他	推定規定及び同業調査(措置法第66条の4第8項及び第11項)

同時文書化義務に該当しない取引(同時文書化免除取引)であっても、移転価格税制の対象となるため、税務調査時に「ローカルファイルに相当する書類」の提示又は提出が求められる
→国外関連取引が発生している限りローカルファイルの作成は必須

移転価格リスク対応に係るセルフチェック

- 移転価格税制への対応は、海外子会社等との国外関連取引が(少額であっても)発生している限り必須
- 自社内の状況を整理した上で国内外の移転価格リスクへ適切な対応を取ることが推奨される

- | | | |
|---|---|--------------------------|
| 1 | 自社グループ内の国外関連取引の内容と金額を全て定期的に把握しているか(親子間、子会社間) | ☐ |
| 2 | 国外関連取引は移転価格税制の考え方にに基づき価格を算定しているか(適切な算定方法を適用しているか) | ☐ |
| 3 | 自社グループの国外関連取引における課税リスクを定量的に把握しているか | ☐ |
| 4 | 自社グループ内に移転価格ポリシーは存在しているか | ☐ |
| 5 | 移転価格ポリシーは事業サイドにも認識されており、実務上適切に運用されているか | ☐ |
| 6 | 進出先の国における移転価格税制を把握しており、現地での対応を本社でコントロール又は把握できているか | ☐ |
| 7 | 移転価格文書は法令に基づく適切な内容・タイミングで作成・保存・提出されているか(特にローカルファイル) | ☐ |
| 8 | 海外のローカルファイルの作成有無と内容は把握しているか | ☐ |
| 9 | 税務調査への対応方針(説明方針)・提出予定資料は準備が整っているか | ☐ |

金融取引に係る移転価格と対応

2020年2月11日 金融取引に関するOECD移転価格ガイドライン公表

本ガイドライン公表による影響

	指針	詳細
公表前	限定的 かつ曖昧	日系多国籍企業で行われているグループファイナンス取引(以下、「GF取引」)は①金銭貸借取引(貸付取引)②債務保証委託取引③キャッシュプーリング取引④キャプティブ⑤ヘッジについて、移転価格税制上のガイドラインが無いに等しい
		
公表後	広範囲 かつ詳細	一般事業会社のGF取引を広範囲にわたってカバーする内容であり、特に①金銭貸借取引(貸付取引)及び②債務保証委託取引については、分析方法の具体性もあるため、税務当局による金融取引に係る移転価格調査が強化

OECD移転価格ガイドラインに基づく金融取引の移転価格分析を実施し、
移転価格調査に備える必要があります

金銭貸借取引(貸付取引)に係る移転価格

代表的な格付け機関:S&P, Moody's, Fitch, R&I, JCR等

評価する必要がある? 評価する場合、どのように評価すべき?

信用格付け: S&P "A"

日本親会社

貸付

信用格付け: なし

海外子会社

利息支払

ベースレート

スプレッド

(変動利率: 6M USD LIBOR + 100 bps)

(固定利率: 300 bps)

上記の変動利率のスプレッド及び固定金利について、
独立企業原則に則った金利で設定される必要があります

本ガイドラインを踏まえた税務上の留意点と求められる対応①

金銭貸借取引(貸付取引)

OECD移転価格ガイドライン	税務上の留意点	日系事業会社に求められる対応
借入先の信用格付又は特定の発行体の格付を考慮し、貸付条件および比較可能性のすべての要素を考慮したうえで、独立企業間金利を求めることができる (OECD移転価格ガイドライン10.89)	事務運営指針3-8(2)(貸手の調達サイドの利率に基づく方法)に基づいて金利を設定している企業に対し、より適用優先順位が高い3-8(1)(借手サイドの利率に基づく方法)を用いて金利を設定するよう国税から指摘される可能性があります	海外子会社に対する貸付金利が、海外子会社の信用力を適切に反映できているか検証する必要があります ➤ 本邦税務調査において、借手である海外子会社の信用力を考慮した金利設定を行うべきとする指摘を受けているケースが既に出てきている現状を踏まえると、OECD移転価格ガイドラインの規定の内容に沿った税制改正が行われるのを待つことなく、移転価格対応を開始するのが望ましいと考えられます ➤ 具体的には、現状の貸付取引の金利設定方法を確認の上、貸手である親会社の調達金利をベースに金利を設定している場合には、例えば借手である海外子会社の信用力をS&Pが公表している「グループ格付け手法」に従って判定した上で、格付判定結果をもとに独立企業原則に則った金利をベンチマーク分析を実施して算定する必要があると考えられます
バンカビリティオピニオンは、実際の取引の比較に基づくものではないため、比較可能性に基づく独立企業原則からの逸脱を意味する (OECD移転価格ガイドライン10.107、108)	例えば借手となる海外子会社が現地の取引銀行から見積もりを取ったうえで貸付取引の金利を設定している場合、当該見積もりには比較可能性がないと指摘される可能性があります	

借手の信用力の評価

S&Pグループ格付け手法

- 借手が海外子会社の場合、外部の格付け機関より格付けを付されていない場合が多いため、信用格付けの評価が問題となる
- グループメンバーのグループ内での位置付けは、「中核(core)」「戦略的に非常に重要(highly strategic)」「戦略的に重要(strategically important)」「戦略的にやや重要(moderately strategic)」「戦略外(nonstrategic)」の5段階で評価する。これらの区分は、グループメンバーに対し、グループから特別支援が提供される可能性についてのS&Pの見方を示すもの
- 日系事業会社の場合、「戦略的に非常に重要(highly strategic)」に該当する場合が多いと考えられる

グループ内の位置づけ	潜在的な発行体格付け
中核 (core)	GCP(グループ格付け≒親会社の信用格付け)
戦略的に非常に重要 (highly strategic)	GCPから1ノッチ下回る。ただし、当該事業体のSACP(スタンドアローン格付け)がGCPと同格又はそれよりも高い場合は、潜在的な発行体格付けはGCPと同等となる
戦略的に重要 (strategically important)	SACPを3ノッチ上回る。GCPを1ノッチ下回る水準を上限とする。ただし、SACPがGCPと同等以上であった場合には、潜在的な発行体格付けはGCPと同等となる
戦略的にやや重要 (moderately strategic)	SACPを1ノッチ上回る。GCPを1ノッチ下回る水準を上限とする。ただし、SACPがGCPと同等以上であった場合、潜在的な発行体格付けはGCPと同等となる
戦略外 (nonstrategic)	SACPと同水準。ただし、GCPを上限とする

借手の信用力の評価

S&Pグループ格付け手法(パラグラフ45)

- 「戦略的に非常に重要」な事業体は通常、「中核事業体」の特徴のほぼすべてを備えているが、予想されるグループからの特別支援の程度がわずかに異なるのみ

#	格付け判定基準
1	売却される可能性が非常に低い
2	グループの主力事業と顧客基盤に密接に関わる事業や機能を有している(ここでの機能は、グループのリスク管理や資金調達を含む)。多くの場合、ターゲットとする市場もグループと重なる
3	経営状態にかかわらず支援を提供するという強い長期的なコミットメント、またはそうした支援を促すインセンティブがグループに存在する(例えば、資金調達契約書類に盛り込まれたクロス・デフォルト条項や、当該事業会社がグループのリスク管理や資金調達に不可欠な役割を担っているなど)
4	事業運営にかなり成功している、あるいはグループの中長期的な目標や利益計画の未達につながりかねない懸案事項が存在しない
5	連結グループ全体のなかでかなり大きな割合を占めるか、またはグループに完全に統合されている
6	グループの評判、名称、ブランド、リスク管理に密接につながっている
7	原則として、およそ5年以上の営業実績がある
8	法的、規制上、あるいは税務上の理由により別個の法人となっているが、むしろグループにとって必要不可欠なプロフィットセンターもしくは部門を運営している

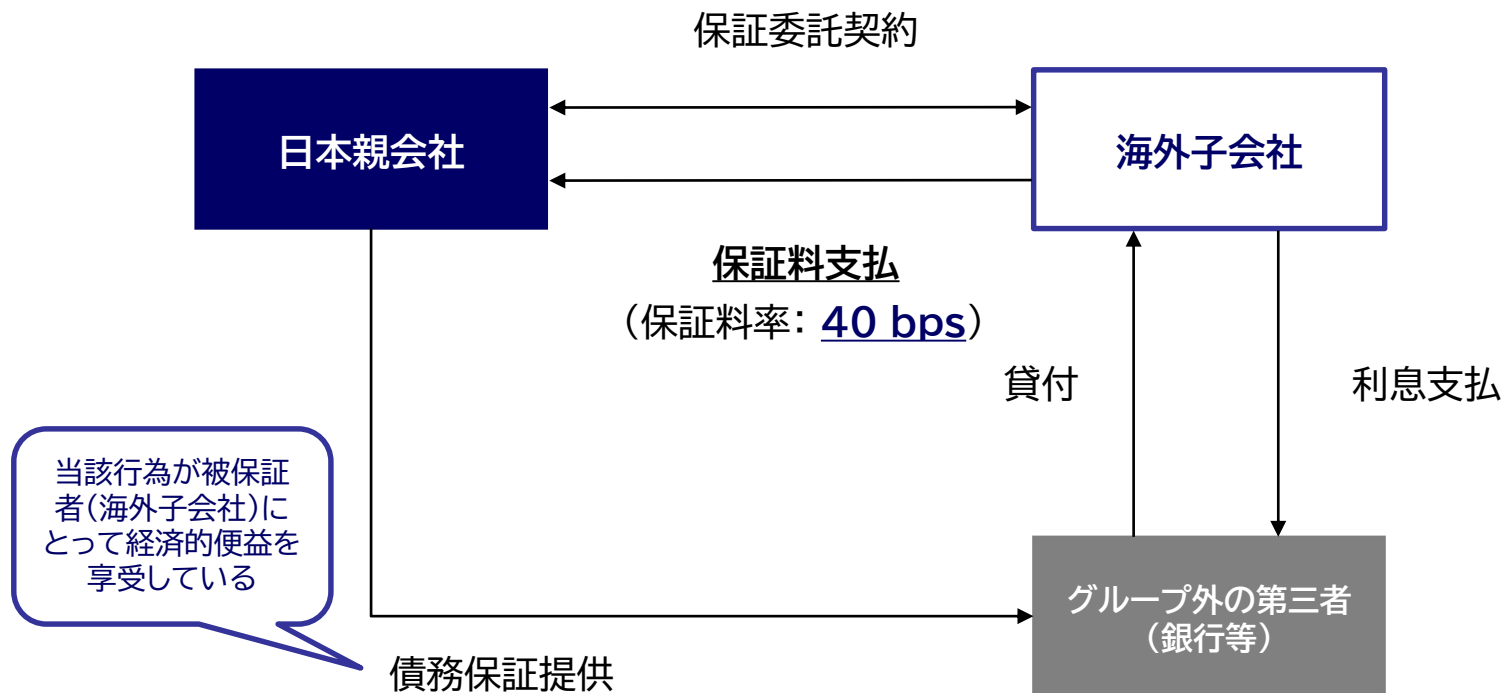
独立企業原則に則った金利

金利に与える諸要素

- 独立企業間金利は外部のデータベース(Bloomberg等)より、借手と同じ信用力を持つ企業が発行する債券の利回りを基に決定されることが一般的である
- 比較能性が高い債券を選定するために、以下の金利に与える諸要素を最低限理解する必要がある

諸要素	金利への影響	コメント
優先(シニア)又は担保の有無	↓	優先ローンや担保付ローンは、元本及び利息の支払い順位が高いため、金利は低くなる
劣後	↑	劣後ローンは、元本及び利息の支払い順位が低いため、金利は高くなる
期間	↑ / ↓	マーケット次第ですが、一般的には期間が長期になるほど金利が高くなる
固定金利VS変動金利	↑ / ↓	マーケット次第であるが、一般的には固定金利の方が金利が高い
通貨	↑ / ↓	各通貨のベースレートによる
転換権(新株予約権付社債)	↓	転換権を投資家が保有する場合、金利は低くなる
親会社による保証	↓	子会社向け与信の信用力が向上するため、金利は低くなる
オプション(コールVSプット)	↑ / ↓	コール条項は金利が低くなり、プット条項は金利が高くなる

債務保証委託取引に係る移転価格



当該保証料率について、
独立企業原則に則った料率で設定される必要がある

本ガイドラインを踏まえた税務上の留意点と求められる対応②

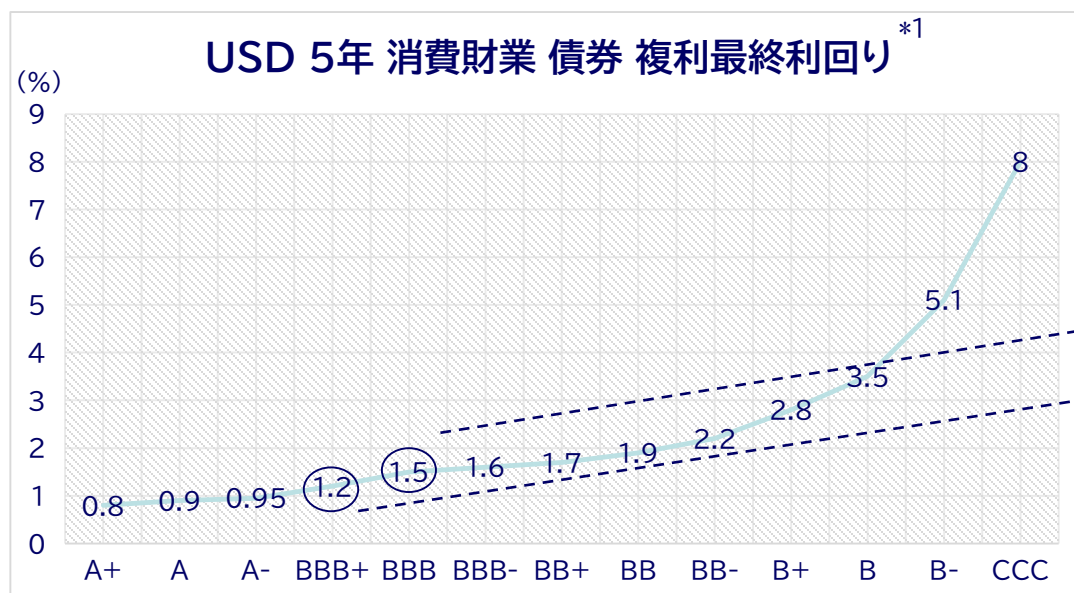
債務保証委託取引

OECD移転価格ガイドライン	税務上の留意点	日系事業会社に求められる対応
債務保証の存在は、借入者がより多くの資金にアクセスすることを可能にするなど、貸手がより広範な資産プール又は借入額にアクセスできるため、保証を受けた当事者がより有利な金利を得ることを可能にする (OECD移転価格ガイドライン10.157)	特に合理的な理由もなく債務保証料を取っていない企業に対し、独立企業原則に則った対価を収受するよう指摘される可能性があります	海外子会社に対して提供している債務保証を役務提供取引と整理した上で、一定の保証料を収受する必要があります ➤ 本邦税務調査において、OECD移転価格ガイドラインの考え方を踏まえていると考えられる指摘を行っているケースが出てきている現状を踏まえると、OECD移転価格ガイドラインの規定の内容に沿った税制改正が行われるのを待つことなく、移転価格対応を開始するのが望ましいと考えられます
➤ <u>イールドアプローチ</u>では、保証がない場合と、ある場合に払う金利のスプレッドを計算する。(OECD移転価格ガイドライン10.174) ➤ <u>コストアプローチ</u>は、保証を提供することにより保証人が被る期待損失額(債務不履行による損失)を推計し、保証人が負担する追加的なリスクを定量化するものである。(OECD移転価格ガイドライン10.178)	特に合理的な理由もない(同業他社と同じ水準で設定している、平成14年裁決に従って10bpsに設定している、等)保証料設定を行っている企業に対し、OECD移転価格ガイドラインの規定に従った対価を収受するよう指摘される可能性があります	➤ 独立企業原則に則った保証料は、<u>イールドアプローチ(親会社と海外子会社の信用格付に差がある場合)</u>、又は<u>コストアプローチ(親会社と海外子会社の信用格付に差がない場合等)</u>を採用して算定する必要があると考えられます ➤ 実質的に債務保証と考えられるその他の保証類似行為(販売保証、保証予約、履行保証、キープウェル契約等)についても、対価収受の必要性(即ち経済的商業的価値があるのか)を検討すべきと考えられます

独立企業原則に則った保証料の算定

イールドアプローチ

- 保証前後の被保証者の格付け・信用力に基づく市場金利差を基に保証料率を算定するアプローチです。当該格付けに基づく第三者からの借入金利と保証がある場合の第三者からの借入金利とを比較し、その金利差をグループ間保証の対価とする手法です
- 保証者と被保証者の格付け差がある場合、最も使用されるアプローチです
- 独立企業原則に則した保証料は、保証者と被保証者が相互に有益な取引を達成するために、最大利益を分割し、一部を被保証者が稼得することになります



例えば保証前が「BBB」、保証後は「BBB+」の場合、 $0.3\% (= 1.5\% - 1.2\%)$ が最大の保証料となり、当該最大の保証料を一定の比率で分割する必要があります

*1: 当該債券の利回りの数値は仮の数値となりますので、実際の数値とは相違します

独立企業原則に則った保証料の算定

コストアプローチ

- コストアプローチは債務保証を引き受けることにより将来予想される損失額である期待損失に、債務保証を引き受けることに対し稼得すべきリターン(対潜在的損失利益)を加味して保証料を算定するアプローチとなります
- コストアプローチは被保証者の信用格付けが同格の場合等において保証料の算出が可能となるメリットがあります

期待損失 (EL)	+	対潜在的損失利益 (PL)	=	独立企業間保証料
債務保証を引き受けることによる予想損失割合を算出。 Moody'sが発行する累積デフォルト率データ及び債権回収率データを用いて算出。		債務保証を引き受けることに対し稼得すべきリターンを算出。 一定の統計学手法等の下、リスクに晒された資本額を計算し、それに税引き前ROEを乗じて算出。		

国際税務の基礎

国際税務 PE課税 本日も話すること

■居住地管轄と源泉地管轄あり。租税条約が両者を調整し、二重課税排除する。

■PE課税は、身近な課税リスク

- 固定的施設PE、代理人PE、サービスPE(特に中国、インド、韓国)の課税リスクに留意が必要。社内規定をPE課税リスク対策を反映して、アップデートすることが望ましい
- オンライン業務に関する経産省から国税庁への事前照会事例(2014年1月7日付)あり。オンライン業務に係る社内規定に反映することが望ましい

■海外課税事案

- OECD・G20もアグレッシブ(デジタル経済課税導入で合意)だが、他の国もそれぞれの国の思惑でアグレッシブな課税がありうるので留意が必要
- アジアでは特にインド、中国、韓国（欧州ではイタリア、スペイン）
 - インドは、租税紛争世界一(例:2017年13万件係争中、同年日本は199件)。
 - 脱税の最高刑:中国は2011年まで死刑、韓国は無期懲役刑。危険！日本は10年以下の懲役または1000万円以下の罰金あるいはそれらの併科
 - イタリアでは勤務先会社の脱税容疑で総務担当者の個人口座も差押え。

国際税務の基礎 … 居住地管轄と源泉地管轄

- 一般にある国が課税するとき、2つの場合がある。
 - 居住地管轄
 - 源泉地管轄
- **居住地管轄**とは、所得を獲得する人的なつながり(nexus)を根拠とする。多くの国は、居住地管轄に服する者に対して、所得の地理的源泉を問わず、**全世界所得(worldwide income)**に課税している。
【例】日本では、内国法人、居住者(個人)に全世界所得課税を課している。
- **源泉地管轄**とは、所得を産み出す活動との物的な関連性を根拠とする。源泉地管轄に基づく課税は、自国で産み出された所得、すなわち国内に源泉をもつ所得を対象とする。このような所得を、**国内源泉所得(domestic source income)**という。
【例】日本株の配当、日本国債の利子、日本の不動産から得た賃貸収入・譲渡益など
 - なお、日本法上、「国内」とは、日本の法律の施行地を指す(所法2条1項1号、法法2条1号)。日本沿岸の大陸棚が法人税法の施行地に当たるとする裁判例がある(昭和59年3月14日東京高裁判決、オデコ事件)
- **租税条約**は、上記2つの管轄の交通整理・調整を行う。**二重課税の排除**と**脱税防止**を目的とする。

まとめ

居住地管轄		全世界所得の課税	二重課税の排除(条約)
源泉地管轄		国内源泉所得の課税	課税権の維持(条約)

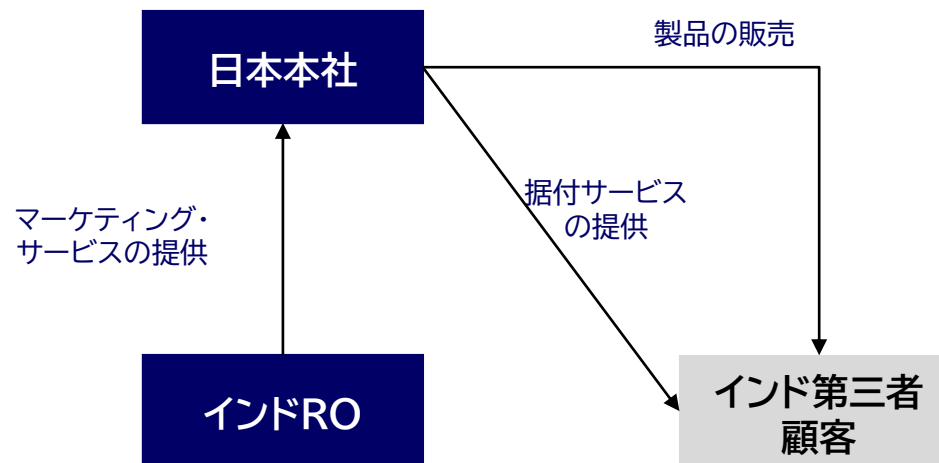
国際税務の基礎 — 源泉地国における課税の方式

- 源泉地国が国内源泉所得に課税する方式は、大きく2つに分けられる。
 - **ポートフォリオ投資** (portfolio investment)に対する**源泉徴収**、と
 - **直接投資** (direct investment)に伴う**申告納税**
- ポートフォリオ投資と直接投資の区別は、支配を伴うか否かを区別の標準とする。支配を伴わないのがポートフォリオ投資であり、例えば、外国投資家が源泉地国の国債を買うようなケースである(ある国の国債を買ったからといってその国を支配できるわけではない。例: 米国債のうち中国が1.2兆ドル保有。日本国債の海外保有は12.9%)。他方で、支配を伴うのが直接投資であり、典型例は、外国企業が源泉地国に支店を置いて事業活動を行う場合である。
- ポートフォリオ投資から生ずる所得については、源泉徴収の課税方式がとられる。日本との関係ではこれで締め切りとなる。例: 外国投資家が国債から利子100を受ける場合、源泉税率が15%であれば15の源泉徴収税を天引きし、投資家は85を受け取る。この15が日本政府に納付されて課税は終了。
【例】日本銀行が日本橋税務署へ納付。
- 直接投資から生ずる所得については、申告納付の課税方式がとられる。例: 外国法人が、東京に支店を設け、物品販売業を営んでいるとする。このとき、国内において行う事業から生ずる所得は、法人税法138条1号に規定する所得(1号所得)として国内源泉所得にあたる。日本は所得の源泉地国として課税できる。
- なお、条約締結国からの**直接投資の場合、「恒久的施設なければ、課税なし」(No PE, no tax)の原則がある**。PEとは恒久的施設のことを言い、Permanent Establishmentの略。
 - PEのある・なしは源泉地国での課税方式、税負担を大きく変える。

質問1 インドの事例

Q. 次の場合、どのような課税がありうるか？

「弊社はインドに駐在員事務所がありますが、これまで当該事務所がインド市場の調査・マーケティング活動をしております。この度、日本親会社が製造する製品がインドでニーズがあるとの心証を得たため、現地インド企業に売り込みをかけ、日本から直接販売することを想定しています。日本本社から営業担当者がインドへ出張し、現地インド企業と販売に関する詰め作業を行います。また、当該製品は現地で据付け作業が必要で、据付けのために作業員がインドへ出張予定です。この場合、インドで課税がされるでしょうか。」



回答1 インドの事例

A.

- インドで「サービスPE」あり、と認定され、製品の販売収益がインドで法人税課税(33%)を受ける可能性が高い。
- 個人所得税もかかる可能性もある。つまり、営業担当者や据付けのために出張したスタッフの給与のうち、インド滞在期間に対応する部分は、インド源泉所得として、インドで課税される可能性が高い。通常、現地課税分は会社がグロスアップして手取り保証するため、会社の負担は増える。
- 本事例は、フィンランドのノキアOY対インド・ニューデリー課税当局の裁判となった事例(2018年5月6日判決。次頁参照)と同じ。対象はGSM機器(2G)の販売。

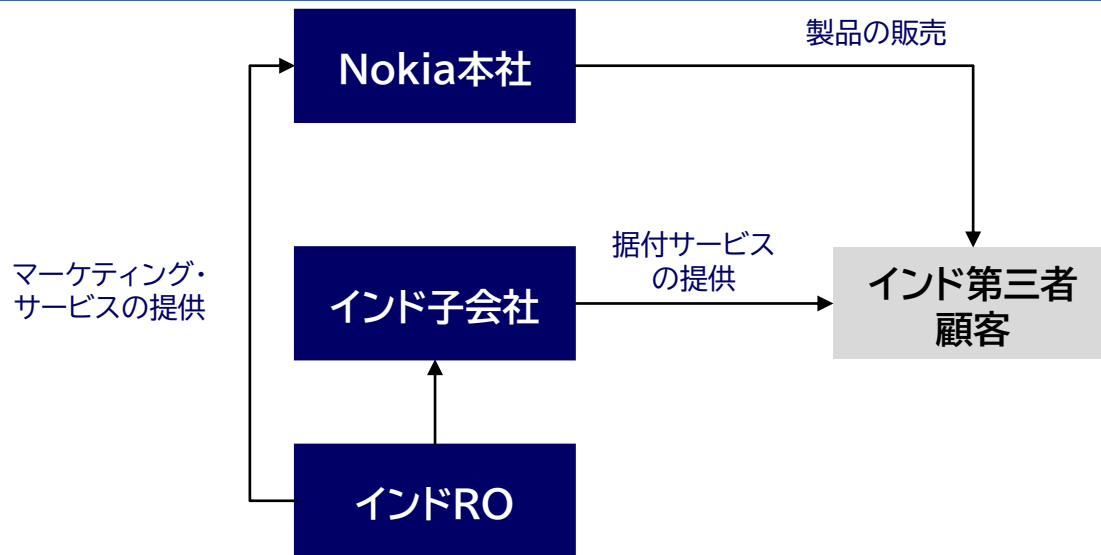
【重要】「サービスPE」とは？

国連モデル条約第5条第3項に規定されるPE(恒久的施設)の一類型。同項では次のとおり規定。

「恒久的施設」には、次のものも含まれる。

企業が使用人その他の職員を通じて行う役務の提供(コンサルタントの役務の提供を含む。)であって、このような活動が単一の事業又は関連する事業についてその課税年度において開始し、又は終了するいずれかの12か月の間に合計183日を超える期間一方の締約国内において行われるもの

実際の課税事例 ノキア・ネットワークス vs. インド・ニューデリー課税当局



■ 事実関係

- 据付サービスは、親会社からインド顧客へ直接販売される場合のみ、インド現法が行っていた
- インド現法にノウハウが集中
- インド顧客に対しては親会社保証が差し入れられていた
- 保証料の徴収はされていない
- インド駐在員事務所(RO, Rep. Office)の機能がインド現法設立とともに現法へ移管
- インド現法は親会社からコスト+5%の報酬を収受

■ 租税裁判所 控訴審判決（2018年5月6日）

- インド現法の設立は、人為的にPE創出を回避する目的のための道具であった
- したがって、インド現法は親会社の分身としてPEに該当する ➡ **販売利益がインドで課税 @33%**

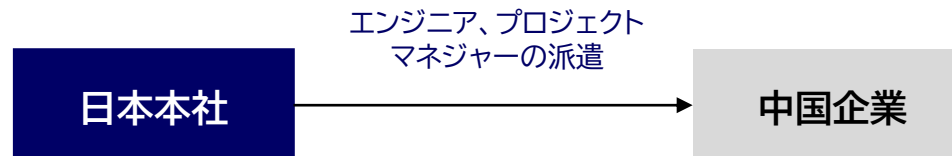
コメント

- OECDモデル条約5条7項に対するコメンタリー（「子会社の存在のみによってPEと認定されることはない」）に真っ向から対立 ➡ **OECDの考え方（≡国際税務の常識）は、インド裁判所を拘束しない**

質問2 中国の事例

Q.次の場合、中国での課税がありうるか？

「弊社は中国に子会社を有していませんが、中国の江蘇省南京市で行うプロジェクトのためエンジニアやプロジェクトスタッフを派遣し、技術サポートやプロジェクトマネジメントを行う予定です。期間は2年程度の予定ですが、各エンジニア及びスタッフのそれぞれの中国での滞在日数はすべて183日未満とする予定であり、彼らの給与は日本親会社が負担します。」



回答2 中国の事例

A.

- 中国で「サービスPE」あり、と認定され、プロジェクトスポンサーから外国法人へ支払われるフィー収益について法人税課税(25%)を受ける可能性が高い。
- 個人所得税(最高累進税率45%)もかかる可能性もある。つまり、出張したエンジニア及びプロジェクトスタッフの給与のうち、中国滞在期間に対応する部分は、中国源泉所得として、中国で課税される可能性が高い。通常、現地課税分は会社がグロスアップして手取り保証するため、会社の負担は増える。

こちらにもインド事例と同様「サービスPE」課税事案(2016年8月1日付及び同8月3日付国家税務総局公表の課税事例資料)に基づく。3件で約15億円相当の追徴課税。

国家税務総局による通達(国税発75号を基に発出された19号等)に、サービスPE認定基準が記載されている。

「人員を派遣して中国国内で役務提供を行う非居住者企業(以下、「派遣企業」という)は、派遣人員の業務の結果について一部または全ての責任及びリスクを負い、派遣人員の通常の業績評価を行う場合、派遣企業は中国国内に機構・場所を設立して役務を提供しているとみなされる。派遣企業が租税条約の相手国の企業であり、かつ役務を提供する機構・場所が相対的に固定性・恒久性を有する場合、当該機構・場所は中国国内にて設立された恒久的施設に該当する。」

更に上記の認定に当たり5つの判断基準を規定。

日本からの出張、出向に関する税務論点

■ OECDモデル条約における考え方 各論 固定的施設PE

5条1項

原文: For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means **a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.**

和訳: この条約の適用上、「恒久的施設」とは、事業を行う**一定の場所であって企業がその事業の全部又は一部を行っている場所をいう。**

- **ケース1:** 一の法人の従業員(例:販売会社の営業マン)が他方の法人(例:彼の海外の主要顧客)の施設に常駐する場合
 - ➡ 営業マンが常駐する顧客の場所は、営業マンが自由に使える(at the disposal)場所ではないため、PEに非該当(パラ4.2. OECDモデル条約コメンタリー。以下同様)。
- **ケース2:** 一の法人(例:日本親会社)の役員が他方の法人(例:海外子会社現法)の施設に常駐する場合
 - ➡ 役員が常駐する場所は、PEに該当する(子会社の施設は、親会社の自由に使える可能性が高い)。
- **ケース3:** 貨物輸送会社が顧客の倉庫に毎日訪問し、貨物を輸送するケース
 - ➡ 貨物輸送会社のPEに非該当(パラ4.4.)。貨物輸送会社が有する、顧客の荷受場に関する裁量が限定的であるため。
- **ケース4:** 画家が2年間、週3日、主要な顧客のオフィスビルのある一定の場所を訪れ、仕事をするケース
 - 顧客のオフィスビルは、画家のPEに該当する(パラ4.5.)

日本からの出張、出向に関する税務論点

■ OECDモデル条約における考え方 各論 代理人PE

5条5項

原文: where a person is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and, in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modifications by the enterprise, and these contracts are:

- a) In the name of the enterprise, or
- b) For the transfer of the ownership of, for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or
- c) For the provision of the services by the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise,

that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, (以下、省略)

和訳: 一方の締約国内において 企業に代わって行動する者が、そのように行動するにあたって、反復して契約を締結し、又は当該企業によって重要な修正が行われることなく日常的に締結される契約の締結のために反復して主要な役割を果たす場合に おいて、これらの契約が次のa)からc)までの規定のいずれかに該当するときは、

- a) 当該企業の名において締結される契約
- b) 当該企業が所有し、または使用する権利を有する財産について、財産権を移転し、又は使用の権利を与えるための契約
- c) 当該企業による役務提供のための契約

当該企業は、その者が当該企業のために行う全ての活動について、当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとする。
(以下省略)

以上から、例えば、

- 現法又は現法社員が日本親会社のPEに該当するとして課税を受ける、

可能性がある。現法及び現法社員が有する権限の明確化、現地でPE認定を受けないためのビジネスの建付けの構築が必要。

オンライン会議の税務上の取扱い

Q. 2020年来のパンデミックを受け、一般事業会社においてもオンライン業務、オンライン会議が広く浸透してきた。オンラインで会議を行うことによる、税務上の影響はあるのでしょうか？

A. オンラインで業務を行うことが常態化した結果、思わぬところでPE課税リスクを上昇させている可能性がある

例えば・・・

- **アウトバウンド：** 日本親会社に所属する外国人の従業員が、里帰りしてオンラインで業務を行っている場合、理論的には、日本親会社のPEが現地に存することになる。固定的施設PEに該当。 ➡ 日本の親会社の所得のうち、PE帰属所得が現地国で課税。
- **インバウンド：** 海外現法の役員がコロナ禍で帰国し、日本から海外現法の指揮を執っている場合、海外現法のPEが日本に存在することになる。固定的施設PEに該当。 ➡ 海外現法の所得のうち、日本帰属部分が日本で法人税課税。
- **CFC：** タックスヘイブン税制(外国子会社合算税制)の適用除外要件の判定上、現地での管理支配基準があるが、オンラインで取締役会を開催する際、コロナ禍の影響で役員が現法所在国外から参加する際 ➡ 2014年1月の経済産業省から国税庁への事前照会回答を参照し、対策を講じる必要がある。

2014年1月7日 経産省→国税庁 事前照会回答

【経済産業省公表情報】

外国子会社合算税制の適用除外基準である管理支配基準の判定(株主総会等のテレビ会議システム等の活用について)

外国子会社合算税制における管理支配基準については、租税特別措置法基本通達66の6-16にその取扱いが定められているところ、今般、その具体的な判定の事例として、「テレビ会議システム等の情報通信機器を活用した株主総会や取締役会の開催」について、以下の想定事例を国税庁に照会し、「貴見のとおりで差し支えない。」との回答を得ましたので周知いたします。

【照会の要旨】 省略

【回答の要旨】 ご照会に係る事実関係を前提とする限り、貴見のとおりで差し支えありません。

【理由】

- 内国法人に係る特定外国子会社等がその本店又は主たる事務所の所在する国又は地域において、事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること(管理支配基準)の判定は、当該特定外国子会社等の①株主総会及び取締役会の開催、②役員としての職務執行、③会計帳簿の作成及び保管等が行われている場所、④その他の状況を総合勘案して行うこととされています(措置法通達66の6-16)。
- ご照会の趣旨は、従前A社は①から④までを総合勘案した結果、管理支配基準を満たしていたところ、このうち、①の株主総会及び取締役会の開催に当たりテレビ会議システム等の情報通信機器を利用した場合に管理支配基準を満たさなくなってしまうのかという点にあるかと思われます。
- この点、ご照会の事実関係によれば、A社の株主総会及び取締役会の開催場所については、次の理由により、たとえ株主や役員がテレビ会議システム等の情報通信機器を利用して出席したとしても、株主総会及び取締役会自体はS国で開催されたものと同様と認められますので、その開催場所が本店所在地国等である場合と同様に取り扱って、管理支配基準の判定を行って差し支えありません。

- イ 開催案内の送付や議事録の作成等、株主総会及び取締役会に関連する業務はすべてA社が行っていること
- ロ 役員としての職務執行を行う等A社における一定の権限を有しているYが株主総会及び取締役会において議長を務めていること
- ハ 株主総会の場合には議長であるYがA社内において出席していること
- ニ 取締役会においては、議長であるY及びZがA社内において出席していること

https://www.meti.go.jp/policy/external_economy/toshi/kokusaisozei/shinchoku140107/shinchoku140107.html

つまり、現法が、(イ)会議の設営を行い、(ロ)議長を務め、(ハ)議長が現法オフィスで出席、を満たせば、オンラインでも問題ない。

国際税務 PE課税 まとめ（再掲）

- 居住地管轄と源泉地管轄あり。租税条約が両者を調整し、二重課税排除する。
- PE課税は、身近な課税リスク
 - 固定的施設PE、代理人PE、サービスPE（特に中国、インド、韓国）の課税リスクに留意が必要。社内規定をPE課税リスク対策を反映して、アップデートすることが望ましい
 - オンライン業務に関する経産省から国税庁への事前照会事例（2014年1月7日付）あり。オンライン業務に係る社内規定に反映することが望ましい
- 海外課税事案
 - OECD・G20もアグレッシブ（デジタル経済課税導入で合意）だが、他の国もそれぞれの国の思惑でアグレッシブな課税がありうるので留意が必要
 - アジアでは特にインド、中国、韓国（欧州ではイタリア、スペイン）
 - インドは、租税紛争世界一（例：2017年13万件係争中、同年日本は199件）。
 - 脱税の最高刑：中国は2011年まで死刑、韓国は無期懲役刑。危険！日本は10年以下の懲役または1000万円以下の罰金あるいはそれらの併科
 - イタリアでは勤務先会社の脱税容疑で総務担当者の個人口座も差押え。

講師紹介

講師紹介

パートナー



丸山 裕司/Hiroshi Maruyama
移転価格戦略コンサルティンググループ統括
パートナー
固定: +81-(0)3-5223-9599 (直)
携帯: +81-(0)80-7103-0275
Email: hiroshi-maruyama@tkao.com

- 大手監査法人、外資系コンサルティング会社等勤務を経て東京共同会計事務所に入所。10年余りにわたって大手事業会社/金融機関の移転価格文書化、税務調査対応、事前確認申請等の業務を担当すると同時に、グループファイナンスに関するコンサルティング業務にも従事
- 業界随一の豊富な実務経験を誇り、移転価格に関する調査事例や判例・裁決例等にも精通
- 主に多国籍企業の移転価格対応支援、グループファイナンスに関するコンサルティング業務に従事すると同時に、グローバルタックスマネジメント、M&A関連の税務デューデリジェンス業務、その他事業会社の海外進出支援等を幅広く担当
- 米国公認会計士(ニューハンプシャー州)
- 東京大学法学部卒業(学士)

シニアマネージャー



香坂 慎太郎/Shintaro Kosaka
移転価格戦略コンサルティンググループ副統括
シニアマネージャー
固定: +81-(0)3-5223-9600 (直)
携帯: +81-(0)80-7103-0342
Email: shintaro-kosaka@tkao.com

- 大手総合電機メーカーにおける経理・財務業務を経験後、複数のBig4税理士法人での移転価格コンサルティング業務に従事。東京共同会計事務所に入所。移転価格の専門家として10年以上の経験を有する
- 主に日系及び外資系の事業会社/金融機関向けの移転価格ポリシー構築、事前確認申請、移転価格課税に係る相互協議申立て、移転価格文書化、移転価格調査対応、税目的の事業及び無形資産価値のバリュエーション、実効税率低減を目指した戦略的な移転価格プランニング等の様々な移転価格プロジェクトを担当
- 過去には経産省委託調査にて、本邦多国籍企業に対するBEPSの影響並びに対応方法に関する調査の実施に関与
- また、大手総合金融サービス会社税務部門での移転価格オンサイト業務経験も有する
- 早稲田大学商学部卒業(学士)

講師紹介

マネージャー



渡部 公丞/Hirotugu Watanabe
移転価格戦略コンサルティンググループ
マネージャー
固定: +81-(0)3-5223-9601 (直)
携帯: +81-(0)80-7103-0670
Email: hirotugu-watanabe@tkao.com

- 大手コンサルティング会社、Big4税理士法人勤務等を経て、2021年に東京共同会計事務所に入所
- 大手コンサルティング会社では、日系メガバンクの米国会計基準決算に係るビジネスプロセスアウトソーシング及び業務コンサルティング等を実施
- Big4税理士法人では、金融移転価格チームに在籍し、商業銀行、信託銀行、証券、アセットマネジメント、リース、再保険等の金融機関やファンド業界の移転価格ポリシー/移転価格文書の作成、事前照会に対する文書回答手続、事前確認申請及びM&A税務デューデリジェンス等の様々な業務を実施
- 東京共同会計事務所入所後も過去の経験を活かし、引き続き移転価格の専門家として、日系及び外資系多国籍企業への移転価格コンサルティング、グループファイナンスに関するコンサルティング、及び業務コンサルティングに従事
- 中央大学商学部会計学科卒業(学士)

パートナー



高橋 研 / Ken Takahashi
パートナー コンサルティング部 国際税務担当
税理士(日本)・米国公認会計士(イリノイ州)
固定: +81-(0)3-5220-5694(直)
携帯: +81-(0)80-7219-9237
Email: ken-takahashi@tkao.com

- ベネルクス3国を本拠地とする税務法律事務所Loyens & Loeff(東京、アムステルダム、ロッテルダム)、リーマンブラザーズ証券株式会社、野村ホールディングス株式会社(東京、ロンドン)、大手税理士法人を経て、2020年11月東京共同会計事務所に入所。
- リーマンブラザーズでは、日本税務ヘッド等を務め、クロスボーダー金融取引に係るサイン・オフ、税務調査での防御、2008年倒産時には前年度納付分の法人税140億円の還付を受け、民事再生手続きの円滑な推進に貢献。
- 2008年以降、野村ホールディングスでは、日本税務ヘッドとして、フロント・オフィス部門(特にグローバル・トレーディング)のタックス・アドバイザリーに従事。税務調査での防御、各種社内プロジェクトに関与。例えば、2013年野村不動産ホールディングス株式の売出しでは、グループ欠損金を利用し、400億円超の売出しを非課税で完了。日本法人初のイスラム金融債、米ドル建てスクーク発行も手掛けた。その他、グループ実効税率軽減・安定化の仕組みを確立した。
- 京都大学経済学部(学士)

免責事項

- 弊所が提供する本サービス、相談及びアドバイス等は貴社のご参考のために提供されるものであり、貴社自らの判断のもとにその採否を決定していただきます。また、弊所は、本サービスに基づき貴社が具体的に取った行為の結果に対しては責任を負いかねますので予めご了承ください。但し、弊所の本サービス提供に関する故意又は重過失により、貴社が被った損害についてはこの限りではありません。
- 本業務は、金融商品取引法に定義される金融商品取引業に含まれる業務、その他当該業務を行うために許認可又は登録等を要する業務で、弊所が当該許認可又は登録等を有しない業務を含みません。
- 弊所は、本サービス提供のため、貴社及び対象会社から提供を受けた情報については、弊所が独自に調査することなくその真実性、正確性及び完全性を信頼し、本サービスの提供にあたり当該情報に依拠することができるものと致します。貴社は、かかる情報の内容に誤りがあることが判明した場合又は変動が生じた場合は、直ちに弊所にその旨をご通知いただきますようお願い致します。
- 本件取引が成就せず、本件取引に関する契約が締結されなかった場合にも、弊所は貴社に対し、何等の責任も負わないものと致します。但し、弊所の本サービス提供に関する故意又は重過失による場合はこの限りではありません。

本資料の、無断での複写/複製/転載/配布は固くお断りいたします。