



## 高まる移転価格課税リスク

制度調査部

齋藤 純

### 移転価格に係る追徴課税増加の背景

#### 【要約】

税務当局の年度末にあたる6月にかけて、移転価格税制に基づく追徴課税を受ける事例が目立った。しかも、ソニーや京セラといった大企業がその対象となったことと共に、追徴税額が100億円を超える大型の事例が相次いだのが特徴である。

大規模な更正処分が今後も発生するとすれば、業績等に与える影響も無視できないものとなる。

なぜ今年は更正処分の大型化が見られたのか。日本企業の海外進出が進んだこと以外に、移転価格課税の対象となる取引の性格が変わりつつあることが、その背景にあるように思われる。

#### 1. 移転価格税制を巡る最近の動き

税務当局の年度末にあたる6月にかけて、移転価格税制に基づく更正処分により多額の追徴税を課される事例が目立った。京セラ、ソニー、TDKなどが相次いで更正処分を受けた。2004年6月の本田技研も含め、一般的に大企業とされる法人が対象となっているのが一つの特徴である。また、これら更正処分による追徴税額が100億円を超える額となるケースもあり、移転価格課税が大型化している傾向もうかがえる。

図表1 最近の移転価格課税に係る更正処分の主な事例

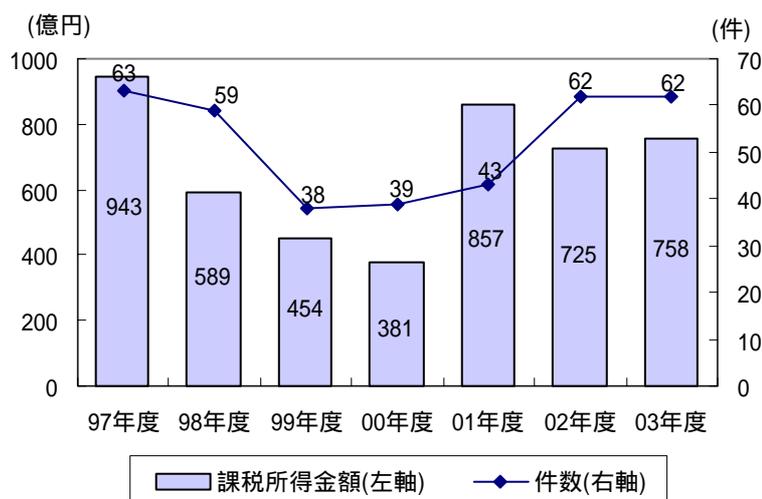
	企業名	更正所得金額	更正税額	処分の対象となった取引期間
2004年6月	本田技研	約254億円	約130億円	6年間
2005年3月	京セラ	約243億円	約130億円	5年間
5月	日本金銭機械	約34億円	約17億円	6年間
6月	ソニー	約214億円	約45億円	5年間
6月	TDK	約213億円	約120億円	5年間

数字は各社公表資料による。いずれの企業も更正処分を不服としており、異議申立てを行っている。

移転価格課税の場合、更正等の期間が6年間と通常(3年間)よりも長いため、通常の更正処分よりも追徴税額が大きくなる傾向はある。しかし、過去の統計からすると、移転価格税制に基づく更正処分の1件当たりの更正所得金額は概ね10億円台(図表2参照)であり、最近の更正処分の大型化が数字の上でも確認できる。2004年度の移転価格税制に基づく更正所得金額が2003年度を超えるのは、ほぼ確実と思われる。

移転価格課税の対象となった場合、企業にとっては追徴税額という経済的負担は勿論のこと、税務当局による調査が長期間に及ぶというマイナス面がある。ましてや、追徴税額が多額なものとなれば、業績等への影響も無視できないものとなる。

図表2 移転価格税制に基づく課税件数と課税所得金額の推移



7月から翌年6月までが1年度である。  
(出所)国税庁資料より大和総研制度調査部作成

## 2. 移転価格税制とは

グループ内での取引の場合、グループ外の企業との取引に比べ、取引価格の決定に関する自由度が高い。このため、国外のグループ企業との取引では、税負担の軽い方の国で多くの利益が発生するように取引価格を設定することも可能となる。

移転価格税制では、国外子会社などの国外関連者<sup>1</sup>との間の取引が、独立第三者との通常の取引価格(独立企業間価格)と異なる価格で行われた場合に、その取引価格(移転価格)を独立企業間価格に引き直した上で、課税所得の再計算を行うこととしている。つまり、特殊な関係のない独立第三者との取引と同様の取引を企業に求める税制といえる。

例えば、日本の本社から米国の販売子会社に商品を販売する際に、米国販売子会社への販売価格が独立企業間価格を下回る価格に設定された場合、米国販売子会社の第三者への販売価格が変わらなるとすれば、本来、日本の本社が得るべき所得が米国の販売子会社に移転する。従って、このようなケースでは、日本の税務当局が独立企業間価格に基づいて所得を計算し直し、更正処分を行うことになる。

<sup>1</sup> 税法上は「国外関連者」という。一般的には、外国法人で、国内法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式総数の50%以上を直接又は間接に保有する関係にある外国法人を指す。なお、親子会社以外にも、以下のいずれかに該当する関係を有する外国法人は、「国外関連者」となる。

2つの法人が同一の者によってそれぞれ発行済株式総数の50%以上を直接又は間接に保有される場合の2法人の関係

以下の事実(これに類する事実を含む)が存在することにより、2つの法人のいずれか一方の法人が他方の法人の事業方針の全部又は一部について実質的に決定できる関係

- ・他方の法人の役員<sup>1</sup>/2以上又は代表権限を有する役員が、一方の法人の役員若しくは使用人を兼務している者又は役員若しくは使用人であった者であること
- ・他方の法人がその事業活動の相当部分を一方の法人との取引に依存して行っていること
- ・他方の法人がその事業活動に必要な資金の相当部分を一方の法人からの借入れにより又は一方の法人の保証を受けて調達していること

### 独立企業間価格の算定方法

移転価格税制による更正処分を回避するためには、国外関連者との取引価格を適正な水準に設定することが何よりも重要となる。

国外関連者との取引に係る独立企業間価格の算定方法は、取引の対象に応じて、以下の5つの方法が規定されている<sup>2</sup>。

独立価格比準法
再販売価格基準法
原価基準法
利益分割法
取引単位営業利益法

各算定方法は、独立企業間価格の算定の基準を「原価」に置くのか、「再販売価格」に置くのか、独立企業間価格の算定の際に用いる情報を企業の内部から得るか、外部から入手するか、などの点で性格が異なる。適用できる算定方法が複数ある場合、企業は、取引の実態を反映する最も合理的な算定方法により、独立企業間価格を算定することが求められる。

独立企業間価格の算定においては、まず、～ のいずれかの方法を用いることとされ、～ の算定方法(基本三法)を用いることができない場合に、又は の方法を用いて算定することとされている。

各算定方法の概要については、次ページにまとめている。

<sup>2</sup> 租税特別措置法第66条の4、租税特別措置法施行令第39条の12。

図表 3 独立企業間価格の算定方法

独立企業間価格の算定方法	
独立価格比準法	独立企業間価格 = 特殊の関係にない売り手と買い手が、国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産を、取引段階、取引数量等が同様の状況で売買した取引おける対価に相当する金額
再販売価格基準法	独立企業間価格 = 再销售价格 - 通常の利潤の額 通常の利潤の額 = 再销售价格 × $\frac{\text{比較対象取引に係る再販売者の売上総利益の額}}{\text{比較対象取引に係る再販売者の収入金額の合計額}}$
原価基準法	独立企業間価格 = 原価の額 + 通常の利潤の額 通常の利潤の額 = 原価の額 × $\frac{\text{比較対象取引に係る販売者の売上総利益の額}}{\text{比較対象取引に係る販売者の原価の額の合計額}}$
利益分割法	独立企業間価格 = $\frac{\text{棚卸資産の購入、製造、販売等のために納税者である法人又は国外関連者が支出した費用の額}}{\text{棚卸資産の購入、製造、販売等に係る所得のうち、納税者である法人又は国外関連者に帰属する額}} + \frac{\text{棚卸資産の購入、製造、販売等に係る所得のうち、納税者である法人又は国外関連者に帰属する額}}{\text{棚卸資産の購入、製造、販売等のために納税者である法人又は国外関連者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額等、所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因に応じて算出する。}}$
取引単位営業利益法	1) 棚卸資産の購入が国外関連取引である場合 $\text{独立企業間価格} = \text{再销售价格} - \left( \text{再销售价格} \times \frac{\text{比較対象取引に係る棚卸資産の販売による営業利益の額の合計額}}{\text{比較対象取引に係る棚卸資産の販売による収入金額の合計額}} + \text{販売費及び一般管理費の額} \right)$ 2) 棚卸資産の販売が国外関連取引である場合 $\text{独立企業間価格} = \text{取得原価の額} + \left( \text{取得原価の額} + \frac{\text{販売費及び一般管理費の額}}{\text{比較対象取引に係る棚卸資産の販売による営業利益の額の合計額}} \right) \times \left( \frac{\text{比較対象取引に係る棚卸資産の販売による営業利益の額の合計額}}{\text{比較対象取引に係る棚卸資産の販売による収入金額の合計額}} + \text{販売費及び一般管理費の額} \right)$

### 3. 移転価格課税が増加する背景

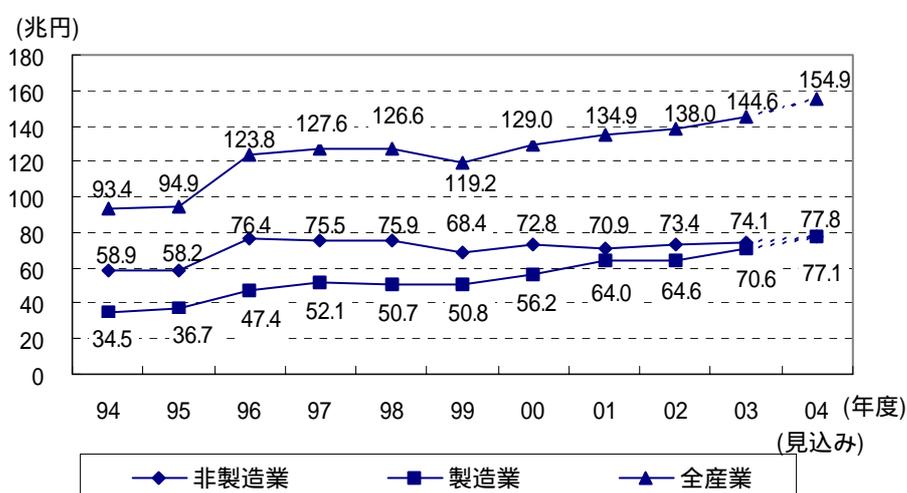
国外関連者との取引は、棚卸資産や役務の提供など、市場価格が存在しないものについて適正な価を算定しなければならないため、もともと税務当局との間で見解の相違が生じやすい分野と言える。

しかし、こうした事情だけでは近年の移転価格税制に基づく更正処分の増加・大型化は、説明しきれない。更正処分の増加・大型化の背景には、移転価格税制本来の性格以外に、次のような要因もあるのではないだろうか。

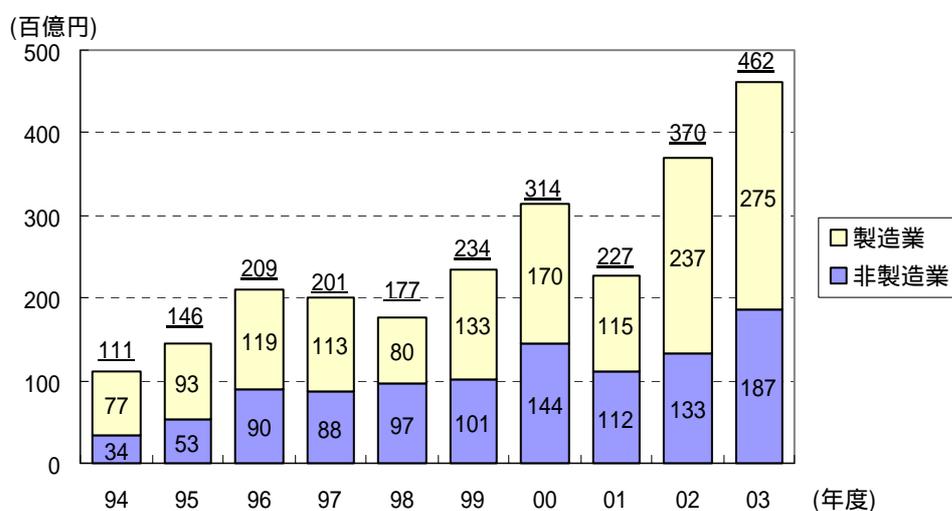
#### (1) 日本企業による海外売上高・利益等の増加

要因の1つとしてまず考えられるのが、日本企業の海外進出が進んだことである。経済産業省の「海外事業活動基本調査」では、2003年度の海外現地法人による売上高(145兆円)及び経常利益(4.6兆円)ともに過去最高を記録しており、売上高に関しては2004年度も過去最高を更新する見込みとされている(図表4・5参照)。

図表4 わが国企業の海外現地法人の売上高の推移



図表5 わが国企業の海外現地法人の経常利益の推移



各年度の棒グラフの上の数字は、製造業と非製造業の合計。  
(出所) 経済産業省「第34回 海外事業活動基本調査」

こうした海外での売上高及び利益等が増加した分、移転価格課税リスクが高まっているものと考えられる。

## (2) 「外 - 外取引」の増加

製造から販売まで外国子会社等で行う、いわゆる「外 - 外取引」の増加が、移転価格税制に基づく更正処分の増加に影響を与えているのではないかとの指摘がある。例えば、中国の製造子会社で製造した製品を米国の販売子会社に売却し、米国販売子会社が米国で販売するといったように、製造から販売までに日本の本社が介在しないようなケースである。

しかし、このようなケースにおいても、日本の本社が行う企画立案や資金調達などの間接部門の役務が国外子会社の利益に貢献していることは十分に考えられる。こうした役務提供に対して、対価が支払われていない、又は対価が支払われていても適正な水準でなければ、移転価格課税のリスクは高まる。

移転価格税制の適正・円滑な執行を図るための指針である「移転価格事務運営要領」(国税庁)でも、企業グループ内で提供される以下の役務のうち、有償性の一定の役務については、対価の額が適正か否かを検討することと規定している(移転価格事務運営要領 2-10)。

- ・ 企画又は調整
- ・ 予算の作成又は管理
- ・ 会計、税務又は法務
- ・ 債権の管理又は回収
- ・ 情報通信システムの運用、保守又は管理
- ・ キャッシュフロー又は支払能力の管理
- ・ 資金の運用又は調達
- ・ 利率又は外国為替レートに係るリスク管理
- ・ 製造、購買、物流又はマーケティングに係る支援
- ・ 従業員の雇用又は教育

## (3) 無形資産などの取引の増加

日本の本社が国外の製造子会社や販売子会社に対して無形資産の譲渡又は使用許諾等を行った場合には、それに見合う適正な対価又はロイヤルティが支払われるべきである。例えば、本社が開発した製造技術・ノウハウに基づく製品製造や、本社のブランド等を使用した販売などがそれにあたる。

こうした無形資産に関して、その譲渡又は使用許諾等が行われた際に、適正な対価又はロイヤルティが支払われていない場合や、支払われていても適正な水準でない場合には、移転価格課税が行われる恐れがある。

しかしながら、無形資産については、類似の取引等を見つけ出すことが困難なこともあり、棚卸資産などの有形資産に比べて独立企業間価格を算定することが容易ではない。その一方で無形資産の取引は増加しており、移転価格税制に基づく更正処分が増加する要因の1つと考えられる。