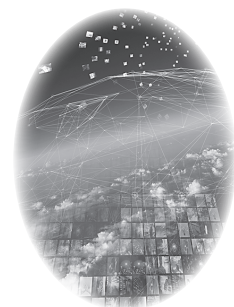


特集 2018年を振り返る

## 第5章 移転価格税制

——海外展開支援で必要な中小企業への対応



小野 竜生

東京都中小企業診断士協会城北支部

2008年のリーマンショックから10年、アメリカのトランプ政権は「自国ファースト」を掲げ、その潮流は米中貿易戦争のみならず世界経済全体に波及。「自国利益優先主義」のもと、日本も影響を受ける各国の関税強化のトレンドは、今後の国際課税の厳格化を想起させる。

そのような経済情勢の中、中小企業の海外展開、多国籍企業化が加速している。企業の海外現地法人設置の目的の1つは、節税である。本章で解説する移転価格税制とは、グループ会社間の意図的な所得移転を防ぐ国際課税制度である。

中小企業診断士として移転価格税制の概要を把握・理解し、中小企業の海外展開に正しい支援と助言を行うことが大事である。

### 1. 中小企業の海外展開の実態

#### (1) 海外展開の推移

「2018年版中小企業白書」によると、中小企業の輸出企業数・輸出企業割合は年々増加しており、成長する海外市場への積極的参入がうかがえる。

また、直接投資（出資による海外法人の設立および海外現地法人への資本参加）を行った中小企業数も増加基調にあり、2001年には4,143件と直接投資企業全体の68.2%を占めていたが、2014年には6,346件と全体の72.4%を占めるまでに至っている。

中小企業が積極的な直接投資を行う理由として商工中金の「中小企業の海外進出に対する意識調査（2018年5月）」では、「海外市場の拡大が今後期待できるため」が最多で、「安い人件費等を活用したコストダウンのため」が続く。そのほか「日本国内の市場が今後縮小すると見込まれるため」や「日本国内の取引先企業が海外進出を行う（行う予定）のため」との回答が見られた。

そして、JETROの「2017年度日本企業の海外事業展開に関するアンケート調査（2018年3月）」では、今後（3年程度）の海外進出方針として「拡大を図る」と回答した中小企業は57.1%と過半数を占め、今後も中小企業の多国籍企業化の波の持続が予想される。

#### (2) 海外展開の支援

これらを背景として、中小企業の海外展開を支援する動きは一層充実してきている。中小企業庁は平成30年4月に「中小企業海外展開支援施策集2018」を作成して、関係政府機関の122施策を海外展開の段階に応じて整理し、幅広い支援制度を紹介している。

##### ① 中小企業のための海外リスクマネジメントマニュアル

中小機構では、海外リスクマネジメントの具体的な方法や直面しやすいリスクへの対策をガイドブックで紹介し、リスクマネジメントのPDCAサイクルの運用を促すリスク評価シートなどのテンプレートを提供している。

### ②中小企業海外展開現地支援プラットフォーム事業

JETROでは各国の協力機関との支援ネットワークを利用して、現地在住のコーディネーターの個別相談、マッチング支援、現地関係機関・専門家への取り次ぎなどのサービスを提供し、現地のリスク対応を支援している。

### ③スタンドバイ・クレジット制度

日本政策金融公庫では、信用力のない海外現地法人の円滑な資金調達を支援している。提携する金融機関から現地流通通貨建てで借入を行えることから、グループ会社全体の資金配分や為替リスクヘッジに貢献する。

このような支援制度の充実やM&Aなどの海外進出手法の多様化により、中小企業が海外展開を行いやすい環境が整備されてきた。一方で、海外進出に伴うリスクマネジメントが追いつかず撤退する中小企業が一定数いることも事実である。

その中でも資産保全と収益性向上の直接的障害となる国際税務リスクへの対応は、優先度の高いテーマである。

## 2. 移転価格税制の概要

### (1) 移転価格税制とは

企業が海外関連企業との取引価格（移転価格）を通常と異なる金額に設定すれば、一方の利益を他方に移転することが可能となる。移転価格税制とは、このような海外関連企業間取引を通じた所得の海外移転を防止するため、海外関連企業間取引が通常取引価格（独立企業間価格）で行われたものとみなして所得を計算し、課税する制度である。

なお、平成27年9月にOECD（経済協力開発機構）が立ち上げたBEPS（Base Erosion and Profit Shifting：税源浸食と利益移転）プロジェクトにて最終報告書が取りまとめられ、国際税務の環境は過渡期を迎えている。

国際課税を網羅した15に及ぶ行動計画の中でも行動13「移転価格文書化」は最大のイン

パクトがあり、その影響は中小企業にも波及することが考えられる。

### (2) 近年の傾向

移転価格税制で課税されるケースは、今まで大企業に多かった。しかし、国税庁が発表する「法人税等の調査事績の概要」によると、移転価格調査において近年、1件当たりの申告漏れ所得金額の小さい年度が見受けられ、中小企業でも移転価格課税の対象となる可能性が考えられる。

そのような背景から、経済産業省は「平成29年度中小企業・小規模事業者海外展開戦略支援事業（ローカルファイルの作成・保存支援事業）」の一環として「ローカルファイル相談デスク」を設け、ローカルファイル作成にかかる事務負担の発生が予想される中小企業を対象に支援事業を展開した。

### (3) 移転価格税制の適用フローチャート

では、具体的にどのような取引のケースで移転価格税制が適用されるのだろうか。その判定は以下のような流れで行う。

#### ①国外関連者が存在するか

まずは内国法人が海外に所得移転を行いやすい国外関連者の存在を確認する。国外関連者の判定基準は、株主などの保有割合で形式的に判断した親子関係や兄弟関係はもちろん、実質的な支配関係にある企業も該当する。

実質的な支配は、たとえば取引先企業の役員や使用人の半数を兼務しているケース、取引や資金調達、無形固定資産等の依存関係を通じて行われているケースなどが該当する。

#### ②国外関連取引があるか

次に国外関連者と取引があるかの判定を行う。取引とはモノの売買だけでなく、役務提供やロイヤリティ、金利なども含まれる。

#### ③所得の海外移転があるか

国外関連者より受け取る対価の額が独立企業間価格に満たない場合、または国外関連者に支払う対価が独立企業間価格を超える場合に移転価格税制の適用となる。

図表1 独立企業間価格（ALP）算定方法一覧

算定方法		内 容	適用例
基本三法	独立価格比準法（CUP法）	国外関連者と比較可能な比較対象取引の価格をALPとする方法。	市場価格のある製品の取引等
	再販売価格基準法（RP法）	国外関連取引に係る買手の第三者への再販売価格から通常の利潤の額を控除してALPとする方法。	販売会社等
	原価基準法（CP法）	国外関連取引に係る売手の取得原価に通常の利潤の額を加算してALPとする方法。	製造会社等
取引単位営業利益率法（TNMM）		国外関連取引に係る買手の第三者への再販売価格から（または売手の取得原価に）通常の利益の額および販管費を控除（または加算）してALPとする方法。	販売会社、製造会社、役務提供取引等
利益分割法（PS法）		国外関連取引間の利益の配分割合を、利益への貢献度を基準として検証し、ALPを算定する方法。比較利益分割法、寄与度利益分割法、残余利益分割法がある。	国外関連者が双方とも無形資産を有している場合等

出典：「ローカルファイル作成の手引き」（中小企業・小規模事業者海外展開戦略支援事業）をもとに作成

(4) 独立企業間価格について

独立企業間価格（ALP: Arm's Length Price）とは、市場において独立した第三者と取引などを行った場合、当該第三者間で取り決められる取引価格である。独立企業間価格の算定は図表1の方法から選定する必要があり、算定は国外関連取引の内容や当事者が果たす機能・リスクその他の事情を勘案しなければならない。なお、中小企業の独立企業間価格の算定は、実務上「独立価格比準法（CUP法）」を用いるケースがほとんどである。

(5) 国外関連者寄付金課税との関係

移転価格税制と寄付金税制は異なる制度であるが、近年では一般の法人税調査において国外関連者寄付金の指摘をされるケースが増えている。基本的には有償取引の場合に移転価格税制の適用となり、無償取引の場合は国外関連者寄付金が適用される。

問題となるのは、たとえば親会社から現地採用の従業員へ無償で技術指導を行うケース、老朽化した設備を贈与し海外で再利用するケース、余裕資産の少ないスタートアップ期に無利息で資金貸付を行うケースなどが挙げられる。グループ企業間の取引では「対価」を意識した取引設定に留意が必要である。

3. ローカルファイルの作成

(1) ローカルファイルの概要

ローカルファイルとは、国外関連取引にお

ける独立企業間価格の算定根拠を詳細に記す文書である。BEPSプロジェクトの最終報告書に基づき移転価格税制等に係る文書化制度が整備され、一定の条件に合致する取引を行った法人にはローカルファイルを作成する義務が課された（同時文書化義務）。

しかし、条件を満たさず義務が免除された企業にも、税務調査時にローカルファイルの提出が求められるケースがある。提出できなかった場合、調査の長期化や推定課税、同業者調査に基づく課税処分等のリスクが生じ、課税額は多額となる傾向がある。そのため、税務リスクの低減のためにも、ローカルファイルはあらかじめ準備しておくべきである。

(2) ローカルファイル作成のメリット

税務リスク低減を目的としたローカルファイルの作成には、以下の副次的なメリットが経営面に現れる。独立企業間価格を算定するためにグループ会社間の取引分析を行う過程で、事実分析や市場・産業分析、機能・リスク分析が詳細に行われるため、グループの包括的な実態把握が可能となり、経営の可視化が図れるからである。この取組みは経営支援との親和性が高く、中小企業診断士の強みを発揮できるフィールドである（図表2）。

① 経営の効率化による損益改善

グループ会社間の取引や活動実態を把握し分析することで、高利益の取引や付加価値の高い活動、競争優位性を認識できる。一方で、採算性や競争力の低い取引・活動を認識でき、

改善や撤退の意思決定を行うことができる。

その結果、経営資源の最適配置によって経営の無駄が削減され、経営の効率化および損益の改善に結びつけることができる。

### ②経営リスクの洗い出し

グループ会社の実態を詳細に把握することで、認識していなかった経営上のさまざまなリスクを認識することが可能となる。洗い出したリスクを評価し対応策を講じることで、グループ会社全体のリスク低減を効率的に行うことが可能となる。

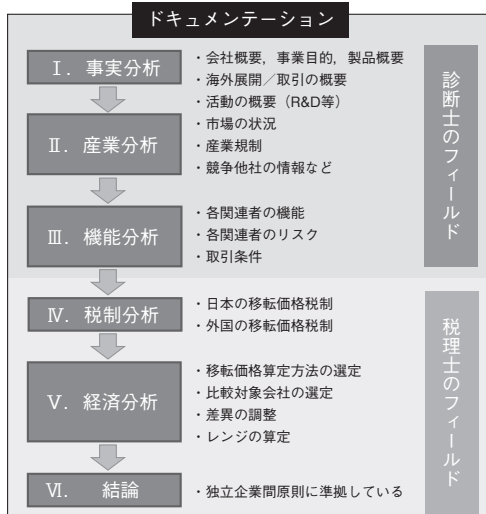
### ③子会社の管理・統制機能の改善

ローカルファイルの作成はグループ全体での取組みとなるため、グループ一丸となってローカルファイルを作成できる組織体制を整備することで、経営へのインパクトが大きい移転価格税制に関する意識をグループ全体で共有できる。また、コミュニケーションや情報共有が活発化し、子会社管理・統制機能の改善とともに、組織の活性化が図れる。

## 4. 中小企業診断士の役目

中小企業の移転価格税制について実務経験のある税理士に話を伺った。

図表2 ドキュメンテーション概要



出典：大河原健（2015）『国際税務戦略の考え方・取り組み方』中央経済社より抜粋・加工

大企業では公認会計士や税理士で構成された移転価格調査対策チームをスポットで設置することがあるが、中小企業の体力では難しい。よって、中小企業では移転価格税制への対応がどうしても事後になる。なぜなら、作成された会計帳簿を「後追い」でチェックする税理士の業務性質上、価格決定などの経営判断に介入することはまずないからである。

「先を見て」経営を支援し、組織や取引、意思決定面に介入して助言する中小企業診断士が問題提起を行うことで、早い段階から税理士との連携を図り、税務問題を未然に防ぐことが可能となる。

また、本章では主に日本の移転価格税制に触れたが、日本への所得移転（流入）が認められるケースでは、現地の移転価格税制に則った対応が必要となる。近年ではアジア新興国でも移転価格税制の執行が強化されつつあり、進出国の情報収集や各国の税理士との仲介・調整を中小企業診断士が支援することは、中小企業にとって大きなメリットとなる。

### おわりに

中小企業が複雑な国際税務に対応するのは難しいといわれる。しかし、その問題の根幹は、親会社ひいては経営者のグループ全体への管理・統制機能が不十分であることが多い。グループの全貌を把握し全体最適化を促す取組みは、国際税務リスクへの対応に限らずグローバルな企業成長に貢献する。中小企業の多国籍企業化に伴い、中小企業診断士はより多面的な視点を持って企業支援に従事することが求められている。

### 小野 竜生

(おの たつお)

2018年中小企業診断士登録。電子部品メーカーの財務部に所属。国内外の関連工場の経理業務支援や資金調達、予算制度や原価管理の導入支援に従事。

