

民法的思考による

国際税務ケースブック

小寺 壽成 [著]

はじめに

本書は、国際税務の担当者の方が、将来あると予想される各種の国際税務調査に備え、自分の頭で考えることができるように、最低限の覚えるべき内容と、実戦的に適宜ケースで考え方の訓練をすることができるように配慮しております。更に、実戦的なケースを検討する場合には、類書には見られない、民法的の基礎的思考方法を入れております。

その、理由を申し上げます。

第1に、まず、国際税務は今までの伝統的な税務理論の単なる応用ではないからなのです。つまり、人工的な後付けで作成した条文を基礎とする政策的提言なので、最低限の知識を覚えないと実戦に全く役立たないからなのです。本書で基礎知識を覚えてください。

第2に、実戦的に国際税務ケースを検討する場合に、殆どのケースが国際契約を基礎に国際取引を実行しているため、当該契約について規定している民法の観点からの検討が必要となります。

最近、国際的租税回避の検討がOECDのBEPS（Base Erosion and Profit Shifting：税源浸食と利益移転）等で盛んですが、国際的租税回避を検討する場合は、その回避行為の基礎となっている国際契約の研究をする必要があります。

何故なら、本書のケース・スタディでも出てきますが、国際的租税回避の根底には、民法が深く関係しているのです。したがって、少なくとも、我々は契約理論を扱う日本の民法の学習をしておく必要があります。勿論、民法と税務の効力関係という過去からの真剣

な議論の理解も必要です（筆者は、国際税務契約はまず日本民法（特に94条（通謀虚偽表示））での分析が必要と考えます）。

また、国際税務取引を分析するには、英文簿記等の学習も必要です。国際取引の仕訳も重要だからです。英文簿記を基礎に、OECD 移転価格ガイドライン、OECD モデル条約の重要英文を覚えることが重要です。海外税務当局との英語のやりとりに自信がつかます。

最後に、本書を執筆する機会を提供いただいた、国税庁の尊敬する先輩税理士永田金司先生、また、企画から発行まで担当くださった、法令出版株式会社 鎌田順雄社長、下島克仁課長に深く感謝申し上げます。

なお、本書は、雑誌「税と経営」の記事原稿を基にしておりますので、3年もの長い間、連載を快諾していただいた株式会社税経の柳 賢二編集局次長にも感謝を申し上げる次第です。

国際税務の学習に関しては、筑波大学大学院博士課程での、青山慶二教授（現・早稲田大学大学院教授）のご指導によることが大であり、ここに御礼を申し上げます。

さらに、筆者の国際課税関係の知識の醸成に、国税庁時代からお世話になった、公益財団法人租税資料館 諸岡健一事務局長、日本大学伏見俊行教授にも御礼申し上げます。

2016年4月

JICA 専門家（移転価格税制、租税条約担当）として適宜勤務する
モンゴル国、タンザニア国の事務室にて

小寺 壽成

最新の国際課税情報

4つのキーワード——BEPS、ICIJ、パナマ文書、EU 提案・国別報告

現在、タックスヘイブン関連のニュースで世の中が激震している。

本来なら、本書内で詳しく解説するべきところであるが、それはまた別の機会で行うこととし、ここでは4つのキーワードについて、簡単に触れておくにとどめておく。

タックスヘイブン関連のニュースを読み解く場合、われわれ会計税務法律専門家は、素人の方と同じ理解度では馬鹿にされてしまう。少なくとも、上記の言葉の歴史的意味を知らなければならない。

上記3つの言葉の内容と、それが国際税務の世界でどのような影響力があるのかを、毎日の新聞やニュース等で追いかけてほしい。

BEPS

Base Erosion and Profit Shifting（税源浸食と利益移転）の略で、OECD 租税委員会が開始したプロジェクトである。米国発案で、スターバックス租税回避問題が発生した英国でもキャメロン首相もこのプロジェクトをサポートした。

15のアクションプランを提案しているが、本書に関連した部分を抜き出してみると、アクション3「CFC 税制（タックスヘイブン対策税制に類似）の強化」、アクション6「租税条約濫用の防止」、アクション7「PE（恒久的施設）課税の強化」、アクション8「移転価格税制に関する無形資産ガイドラインの設定」、アクション9「移転価格税制に関するリスクと資本のガイドラインの設定」、アクション10「移転価格に関する租税回避防止ガイドラインの設定」、アクシ

ン13「移転価格文書化に関する共通様式化への提言」等々の内容となっている。総じて文書化の強化で納税者に関連取引の適切性の証明を自ら行わせ、課税庁に（ガイドラインの設定により）移転価格課税や（租税条約上の課税要件緩和により）PE課税をしやすくさせるような内容となっている。

アップル、アマゾンなど多国籍企業の国際的租税回避があまりにも多いので、OECDが国際租税制度の機能不全防止のために始まったプロジェクトとされている。

ICIJ

International Consortium of Investigative Journalists（国際調査報道ジャーナリスト連合）の略で、これまで、さまざまなタックスヘイブン・リーク情報を入手し公開してきている監視団体だ。今回問題となっているパナマ文書もこの団体がその記述データを公開している。

パナマ文書

Panama Papers（パナマ・ペーパーズ）の日本語訳である。パナマにあるオフショア企業の設立を専門とするパナマの法律事務所モサック・フォンセカの大量の顧客データが1,150万点リークされたとされている。ただ、オフショアの企業や銀行口座を使う合法的な理由はいくつもあるとされているので、一概に、すべて違法行為とはいえない。

EU提案 国別報告

EU（欧州連合）もEU域内多国籍企業に対し、利益を稼いだ国で税金をしっかりとおさめているか、域内の国別に報告するよう義務付ける提案をした。

目次

序章	国際税務学習の勘所	1
第1章	移転価格税制	7
第2章	PE課税	73
第3章	タックスヘイブン対策税制	89
第4章	外国子会社配当益金不算入制度	115
第5章	外国税額控除制度	119
第6章	コーポレート・インバージョン税制	137
第7章	過大支払利子税制・過少資本税制	141
第8章	国際的租税回避	149
第9章	民法解釈関連基本判例① —映画フィルム・リース事件—	159
第10章	民法解釈関連基本判例② —英国多国籍企業グループ事件—	179

第11章	民法解釈関連基本判例③ —航空機リース事件—	193
第12章	民法解釈関連基本判例④ —武富士事件—	209
第13章	国際相続・贈与税① —概 説—	223
第14章	国際相続・贈与税② —国外財産調書制度—	237
第15章	国際相続・贈与税③ —国外財産調書通達—	247
第16章	国際相続・贈与税④ —国外財産調書 Q&A—	289
第17章	海外勤務者等の税務① —出国者の税務—	299
第18章	海外勤務者等の税務② —外国勤務者の税務—	313
第19章	海外勤務者等の税務③ —出向者の税務—	321
第20章	海外勤務者等の税務④ —裁決事例—	333

第21章	平成 26 年度改正 Q & A ① —総 論—	351
第22章	平成 26 年度改正 Q & A ② —文書化—	361
第23章	平成 26 年度改正 Q & A ③ —外国人の国内 PE の帰属所得計算—	373
第24章	平成 26 年度改正 Q & A ④ —内国法人の国外 PE 課税—	385
第25章	「国際税務契約」の検討① —国際税務契約総論—	395
第26章	「国際税務契約」の検討② —知的財産契約—	403
第27章	「国際税務契約」の検討③ —出向契約—	415
第28章	「国際税務契約」の検討④ —国際売買契約—	425
第29章	2つのモデル条約の思考① —国連・OECD 両モデル条約の検討—	441
第30章	2つのモデル条約の思考② —事例検討—	453
参考資料	国際租税総論 基本条文	463

序章

国際税務学習の勘所

Q 国際税務は、どこから勉強すればよいのか。

私は、海外に子会社を数社有している日本法人P社に勤務しています。今年4月、国際税務部門に配属されたのを機に、国際税務を一から学ぼうと思っていますが、範囲、内容とも膨大で、途方に暮れています。どこから手をつければよいでしょうか。

回答

まず最初に、移転価格税制を理解することである。

解説

日本法人P社は、海外子会社を有しているとのことであり、海外にある子会社などのいわゆる関連会社との取引では、国際税務上、租税特別措置法上の移転価格税制の分析が最重要項目となる。

次に、P社が仮に海外に支店を有するのであれば、租税条約でも、法人税法でも問題となるPE（Permanent Establishment——恒久的施設）課税といういわゆる外国法人支店や従属代理人等の課税の分析も必要である。

国際税務初心者は、この2つの制度の完璧な理解に全力を挙げてもらいたい。この2つの制度を議論できるようになれば、他の国際税務の理論も立体的なものとなってくる。国際課税は、最終的にこの2つの税制に収れんしていくからである。日本企業に対する外国課税庁などの国際税務調査も、この2つの税制の検討がメインとなっている。

また、現代の国際的租税回避の問題において諸悪の根源といわれるタックス・ヘイブン対策のための税制についても重要な項目であり、その歴史から理解しておく必要がある。

さらに、確定申告でもその理解が必要な外国子会社配当金の益金不算入制度、コーポレート・インバージョン税制、過少資本税制、過大支払利子税制、外国税額控除制度、国際源泉所得課税、非居住者課税、外国法人課税、国際相続・贈与税、国際消費税、国際税務契約、国際的租税回避、OECD・BEPS議論、連結税制・組織再編税制と国際課税などのポイントの理解が重要である。

租税条約については、上記内容と連動する項目、例えば、移転価格税制、PE課税、外国税額控除制度、国際源泉所得税、非居住者課税、外国法人課税、OECDにおけるBEPS議論等をまず抑えることである。また、租税条約の学習の場合、OECDモデル条約、UN（国連）モデル条約、日米租税条約、日中租税条約の主要条文を比較しながら理解しなければならない。

民法の学習では、その国際（税務）契約が、たとえば、国際的租税回避のため、通謀して虚偽の契約を締結したのではないかと、という疑問を、特に裁判所は有しているので、事前に、日本民法94条の虚偽表示条項の理論を学習しておく必要がある。これは訴訟対策でもある。

英文簿記と中国式簿記、国際税務テクニカルターム（英語&中国語）も今後外国当局と議論を行うために必要な知識となる。

条文フォーミュラ

上記の項目の代表的条文をすぐ引けるよう、以下のキー条文を開いて一読し、マーカーでチェックしておくことよ。今後、各テーマの解説を読むたびに、以下の基本条文等を読む習慣をつけておくことである。税法の条文は難解で、文中に二重、三重に括弧がついている文章も多く、理解するのは困難が伴う。だからといって敬遠し

ているばかりでは、法律の文章にはいつまでたっても慣れない。特に最近の国際課税では、一つの税制にかかる論点だけでなく、複合した論点からなる問題が多いので、以下の条文はすべて、職場で毎日1回くらいは目にするよう努力してほしい。

A. 国際租税総論 基本条文

1. 移転価格税制：租税特別措置法 66 条の 4 第 1 項
2. PE（恒久的施設）課税：OECD モデル租税条約 5 条
3. タックス・ヘイブン対策税制：租税特別措置法 66 条の 6 第 1 項
4. 外国子会社配当金の益金不算入制度：法人税法 23 条の 2 第 1 項
5. 外国税額控除制度：法人税法 69 条 1 項
6. コーポレート・インバージョン税制：租税特別措置法 66 条の 9 の 2 第 1 項
7. 過少資本税制：租税特別措置法 66 条の 5
8. 過大支払利子税制：租税特別措置法 66 条の 5 の 2、66 条の 5 の 3

B. 国際租税各論 基本条文

9. 国内源泉所得課税：所得税法 212 条 1 項、213 条 1 項
10. 非居住者課税：所得税法 161 条、164 条 1 項
11. 外国法人課税：法人税法 138 条、141 条 1 項
12. 国際相続・贈与税：相続税法 1 の 3、1 の 4
13. 国際消費税：消費税法 4 条 3 項三号

C. 国際的租税回避

14. 国際的租税回避：米国税法における経済的実質原則

D. 国際取引契約

15. 国際税務契約：日本民法 94 条

E. 租税条約 基本コメンタリー法文

16. OECD モデル租税条約：コメンタリー
17. OECD・BEPS 議論：BEPS レポート
18. UN（国連）モデル条約：コメンタリー
19. 日米租税条約：米国財務省テクニカル・エクスプラネーション
20. 日中租税条約：PE 関連・国家税務総局通達

(F. 重要な国際租税改正事項)

(G. 各国際課税関係書式)

別表 17(4) 文書化 文書

図解フォーミュラ

A. 特別法にある国際課税のうち最重要項目の学習

移転価格税制・PE（恒久的施設）課税
↓
タックス・ヘイブン対策税制 他

B. 一般税法にある国際課税の学習

国際源泉所得課税 他

C. 国際的租税回避（上記 A・B では処理不可能）

米国等の一般的租税回避規定

D. 国際税務契約のパターン別に整理

日本民法 94 条

E. 租税条約の比較

OECD モデル租税条約等

F. 国際租税改正事項の情報収集

最近の重要改正事項の整理

G. 国際課税の提出・申請書式の確認

移転価格税制なら、関連会社の情報がわかる
別表 17(4) などの提出付表
文書化（ドキュメンテーション）制度に基づく
文書の提出

第1章

移転価格税制

I 移転価格税制の歴史と未来

1985年の米国内国歳入庁（IRS）の日本の自動車会社への1,000億円の移転価格課税で衝撃が走り、翌1986年、日本に移転価格税制が導入された。

移転価格税制は、平成21年12月22日に閣議決定された平成22年度税制改正大綱において、OECD移転価格ガイドラインの見直しを踏まえ、独立企業間価格の算定方式の適用優先順位の柔軟化を検討することとされた。

その後、平成22年7月に、OECDガイドラインは、独立企業間算定方式を、事案の状況に応じ独立企業の原則に照らした最も適切な方法を選定するという改定を行った。

このOECDガイドラインの改定を受けて、平成23年度移転価格税制改正が行われている。主要改正点は、①独立企業間価格算定方法の優先順位の廃止、そのため、当該算定方法の一覧性を確保する観点から行われたこと、②残余利益分割法等の法令上の明確化、等である。また文書化の制度も制定された。

平成26年度の税制改正では、海外支店（又は本店）と日本の本店（又は支店）の間の取引についても独立企業の原則が適用されることになった。

BEPS（Base Erosion and Profit Shifting）も考慮しなければならない。海外進出企業にとってさらにTPのハードルが高くなっていくだろう。

II 海外進出企業が多額の移転価格課税を受けるリスク

近年、我が国の中小企業は、円高等事業上の様々な理由によりアジアに進出しているが、この場合、支店等に比べ事業展開が図りやすいことなどから、海外に子会社を設立するケースが多い。ここで親子会社間の取引について問題とされるのが移転価格税制である。移転価格税制は、海外の子会社等の関連会社との取引価格（移転価格）にゆがみが生じていないかチェックする税制であり、中国等のアジア各国も同様の税制を有している。このため、海外に子会社を設立する企業は、我が国のみならず、子会社の所在地国からも移転価格課税を受けるおそれがある。

仮に、我が国の親会社又はアジアの子会社が移転価格調査を受けた場合、移転価格調査への対応が必要になる。移転価格課税を受けた場合には親子会社で経済的二重課税が発生し、その二重課税を解決するため租税条約に基づく相互協議が必要となり、協議が不調となれば、課税した国の審判所や裁判所に対する争訟提起等を行わなければならない。加えて、それぞれの段階で様々な文書（英語及び現地語）等の作成を行わなければならない。

平成27年度税制改正では、この文書化の制度がPE（Permanent Establishment）、すなわち恒久的施設と本店の間の取引にもされることになったのである。

このように移転価格の問題は、その解決まで取引範囲も広く、かつ、長期戦となることを覚悟しなければならぬのである。将来年度について税務当局と移転価格算定方法について取決めを行う事前確認という制度があるが、この制度においても、文書化と同程度の説明資料の作成が必要となる。これらすべてが企業の移転価格課税に伴うリスクである。あなたの会社はこうしたリスクに対応できているだろうか。

Ⅲ 今のところ最終的解決は相互協議しかないという手続的視点

筆者は税理士登録以前の長い国税勤務において、移転価格税制の様々な基本的局面を経験してきた。例えば、移転価格調査と課税については東京国税局調査部で、外国税務当局との交渉である相互協議については国税庁国際業務課（室）で、移転価格課税の不服審査事案については東京国税不服審判所で、それぞれ経験している。その他、アジア等の移転価格課税についても税務大学校研究部で研修してきた。

したがって、移転価格課税の調査担当者、二重課税防止のための相互協議の担当者、不服審判所での移転価格課税事案を含めた不服審査の担当者、税務大学校での各国研修生への国際課税の教授担当者としての、多面的な視点より、海外進出企業へのアドバイスをしていきたいと思う。

移転価格課税は、担当官庁による課税だけが重要なのではない。移転価格課税を受ければ、それは、経済的二重課税が発生するということであり、当該二重課税を防止するために、国同士での相互協議による「合意」が行われれば、当該経済的二重課税が解決されることとなる。訴訟でもある程度解決するものの、裁判所による完全な納税者勝訴つまり100%課税側の負けという判決でもない限り、二重課税は依然残ることとなる。経済的二重課税を防止できれば、親子会社の経済的グループとしての利益状況においては、課税されればなしの状態よりは良いだろう。課税のみ受ける一方的状況とは異なる。

このことを十分理解しなければ、安易に調査を受け、結果として、多額の税額を払いっぱなしということにもなりかねない。相互協議での解決の視点がないからである。

筆者は、企業の大小にかかわらず、海外の関連会社と取引がある

企業は、移転価格税制に対する企業自身の準備を平素から十分にしておく必要があるということを感じている。その準備とは、何も、移転価格税制の理論的な面だけではない。最終的には、相互協議という手続的視点がないと問題は解決しないので、手続きの面の学習も必要となる。企業は、経営面からの平素の準備も必要である。

この点について、次に説明する。

Ⅳ 海外進出企業の「切出しPL」作成の重要性

親子会社の取引価格を含めた取引状況、利益の状況、業界等の知識、比較されるべき企業の検討等による会社自身による移転価格税制上の取引の適切性の説明を、移転価格調査前であっても、企業が準備しなければならない時代に入っている。

文書化という、日本でもすでに平成22年の税制改正で導入された制度が、BEPS（税の浸食と利益移転）というOECDの議論でも移転価格制度の中心議題となっている。

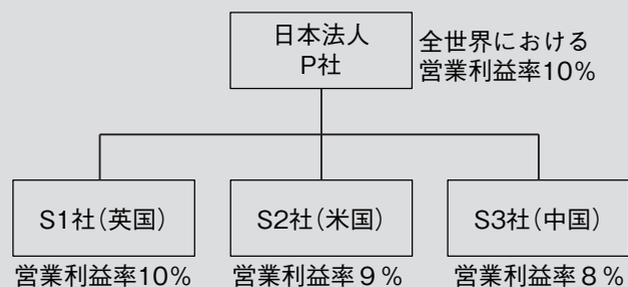
しかし、こうした移転価格税制に対する準備は、今後の企業の海外経営にも役に立つ。結局は日本で親会社なら、海外の子会社をどう管理するか、という経営的な視点に立てば、移転価格税制上の準備作業はまさに、経営上の作業でもある。

そのすべての経営上の作業の第一歩が、「切出しPL」といわれるものの作成である。

Q：切出しPLとは何か

弊社（日本法人P社、全世界取引における営業利益率10%）は、英国S1社、米国S2社、中国S3社という3社の子会社を持っています。英国子会社の営業利益率は10%、米国は9%、中国は8%です。当初、弊社では、すべての子会社の

営業利益率は弊社の営業利益率よりも同等か低いので、利益配分としては何ら問題はないと思っていました。しかし、弊社の営業利益率は、弊社の全世界取引に関するものであって、各海外子会社向けの正しい営業利益率は少し違うのではないかの疑問を持っています。正確に各海外子会社別の親子会社の営業利益率を比較するには、どのようにしたら良いのでしょうか？



回答

最初に、親会社P社の海外子会社別PLを作成する必要がある。

解説

P社の全世界取引の営業利益率と各子会社のそれぞれの営業利益率の比較は、移転価格税制上の適切な親子会社の営業利益率の比較ではない。P社の全世界取引に関する営業利益率を、S1、S2、S3の海外子会社との取引毎に分けた営業利益率にしなければならない。

上記の設例では、仮に、P社の相手先の海外子会社別営業利益率が、S1社（10%）との取引については3%、S2社（9%）との取引については4%、S3社（8%）との取引については5%であれば、すべての取引において、日本の親会社P社の営業利益率よりも、英国、米国、中国の海外子会社のほうが営業利益率は高くな

る。そのため、親子会社の利益配分を考察する移転価格税制では、なぜ海外子会社の営業利益率が高いのかについて説明できる資料を作成しておかないと、移転価格の調査時に、迅速な説明が不可能となるのである。

このような利益率の親会社、子会社の比較を毎年行う必要がある。それ故、切出しPLつまり子会社別PLを、毎年作成しなければならない。これが、企業の移転価格担当者が最初に実行すべき最重要の仕事である。移転価格調査が始まってからこの切出しPLを作るようでは、とても調査に対応できない。

条文フォーミュラ

PS法が営業利益の比較の基本である。

租税特別措置法66条の4

租税特別措置法施行令39の12⑧一

日本の親会社と英国等の子会社をあるべき営業利益率で比較し、いずれの営業利益率がより高いかを比較する。

移転価格事務運営要領3-6、3-9

営業利益を計算するための、親会社の原価、販売費一般管理費のうち、海外子会社相当分を按分する基準（例）

- ① 「売上」
- ② 「売上原価」
- ③ 「使用した資産の価額」
- ④ 「従事した使用人の数」
- ⑤ その他、当該双方の取引の内容および費用の性質に照らして合理的と認められる要素の比に応じて按分する。

図解フォーミュラ

営業利益算出のための切出しPLを、どのように作成するかを示す。

例：親会社の英国子会社 S1 社に対する取引の切出し PL の作成

① 売上：国別の売上で配分（例：英国は全体売上の 30%等）



② 原価：英国向けの直接原価＋間接原価（合理的配賦基準で按分する）



③ 売上総利益



④ 販売費一般管理費：英国向けの直接経費＋間接経費（合理的配賦基準で按分する）



⑤ 営業利益

通常、海外子会社の日本との取引は日本の親会社との取引に限られることから、海外子会社の PL はそのまま使える。

疑問：子会社の外々取引の注意点は？

P社は、S3社が独自にP社以外から材料を仕入れ、第三国の法人に製品を売って（out-out transaction: 外々取引）、販売収入を計上していることをチェックしたが、S3社のその販売収入はP社との取引とは関係ないので、P社との取引における利益として現れない。よって、この外々取引については、移転価格上問題はないとした。しかし、子会社S3の製造技術は親会社Pのものを使用していることに疑問を持った。

問題点：ロイヤルティ収入は？

回答：

仮にS3社が、P社の技術を使用しているのにもかかわらず、S3社がロイヤルティをP社に支払っていないならば、P社サイドはロイヤルティ収入計上もれとなる。

V 国外関連者の範囲

Q：国外関連者の範囲決定の「実質的」基準は？

P社の担当者は、移転価格税制の対象となる「国外関連者」について、P社と海外子会社の持株関係が50%以上という要件を知っていたので、英国子会社S1はP社の持株比率が20%しかなかったことから、S1社とP社は国外関連者ではないと判断した。しかし、担当者は、S1社の役員はP社の元役員であり、S1社の取引もP社の英国での業務指示文書に沿って行われており、P社の製造技術もS1社へ適宜、P社の技術者がS1社に出張して教示しているので、実質的には、S1社は子会社なのではないかと悩んでいた。ただ、「実質的」とはいうものの、その詳細な基準はあるのだろうか。

回答

法令に実質的支配基準がある。

解説

移転価格税制の対象となる国外関連者の範囲を決定する基準は、大きく分けて、株式基準（一定の持株関係がある）と、実質基準（実質的支配関係がある）の2つがある。

前者で決定される国外関連者は、①親子関係にある外国法人（一方の法人が他方の法人の50%以上の株式等を保有する場合）、②兄弟関係にある外国法人（2つの法人が同一の者によって50%以上の株式等を保有される場合）であり、後者は、③実質的支配関係にある外国法人（一方の法人の役員が他方の法人の役員を兼務する等の特定事実の存在により、一方の法人が他方の法人の事業方針につき実質的に決定できる関係）である。

税法では、実質基準を規定している。このような法人を抱えている場合、実際に移転価格調査にあたふたしないように、文書化制度（後述する。）によって、きちんとした資料を準備しておく必要がある。税法では、この株式基準と実質基準が複合（連鎖）した基準についても規定している。

【注意】 株式基準は50%「以上」であって、50%「超」ではない。よって、just50%の合弁会社も国外関連者となる。

条文フォーミュラ

租税特別措置法 66 条の 4
租税特別措置法施行令 39 条の 12 ①
措置法通達 66 の 4 (1) - 3

図解フォーミュラ



疑問：間接保有割合の具体的計算は？

日本 P 社は米国 S2 社の株式を 50% 保有していたが、さらに S2

社はアルゼンチンの外国法人 S4 社の株式を 20% 保有していた。

- ① この場合、S4 社は国外関連者か？
- ② ある年度では、P 社は S2 社の株式を 30% しか保有していなかった。この場合の S4 社は？
- ③ P 社が S2 社の株式を 50% 以上保有しているとき、S2 社は S4 社を実質支配していた。この場合の S4 社は？

①



②



③



回答；

- ① S2 社、S4 社は P 社の国外関連者である。
- ② S2 社、S4 社は P 社の国外関連者ではない。
- ③ S2 社、S4 社は P 社の国外関連者である。

VI 別表 17(4)の検討

海外子会社別 PL を作成したら、次に「別表 17(4)」を作成する。切出し PL と別表 17(4) を合わせて、親子会社の（営業）利益状況をしっかり検討する。

別表十七(四) 以後終了事業年度又は連結事業年度分

国外関連者に関する明細書		事業年度又は連結事業年度	法人名		
国外関連者	名				
	本店又は主たる事務所の所在地				
	主たる事業				
	従業員の数				
	資本金の額又は出資金の額				
	特殊の関係の区分	類	課当	類	課当
			(内 %)	(内 %)	(内 %)
			%	%	%
	株式等の保有割合	保有	(内 %)	(内 %)	(内 %)
		被保有	(内 %)	(内 %)	(内 %)
同一の者による国外関連者の株式等の保有		(内 %)	(内 %)	(内 %)	
取引状況等	事業年度	平	平	平	
	直近事業年度の営業収益又は売上高	(百万円)	(百万円)	(百万円)	
	営業費用	原 価	(百万円)	(百万円)	(百万円)
		販売費及び一般管理費	(百万円)	(百万円)	(百万円)
	営業利益	(百万円)	(百万円)	(百万円)	
	税引前当期利益	(百万円)	(百万円)	(百万円)	
	利益剰余金	(百万円)	(百万円)	(百万円)	
	国外関連者との取引状況等	固定資産の売買の対価	受 取	百万円	百万円
			支 払	百万円	百万円
		役員報酬の対価	受 取	百万円	百万円
支 払			百万円	百万円	
有形固定資産の使用料	受 取	百万円	百万円		
	支 払	百万円	百万円		
無形固定資産の使用料	受 取	百万円	百万円		
	支 払	百万円	百万円		
貸付金の利息又は借入金の利息	受 取	百万円	百万円		
	支 払	百万円	百万円		
	受 取	百万円	百万円		
	支 払	百万円	百万円		
事前確認の有無	有・無	有・無	有・無		

注 (001) = 1704

以下、この別表を作成する法人を日本の親会社 P 社とし、P 社の海外の子会社（国外関連者）を S1、S2、S3 社として、記入上のチェック・ポイントを示す。

- ① 事業年度又は連結事業年度…… P 社の事業年度
- ② 法人名…… P 社名
- ③ 名称……S1、S2、S3 社の社名
- ④ 本店又は主たる事務所の所在地……S1、S2、S3 社の本店又は主たる事務所の所在地
- ⑤ 主たる事業……S1、S2、S3 社の主要事業
- ⑥ 従業員の数……S1、S2、S3 社の従業員数
- ⑦ 資本金の額又は出資金の額……S1、S2、S3 社の資本金の額等を、S1 から S3 社の所在地国の通貨により記載（円換算不要）。
- ⑧ 特殊の関係の区分……親子、兄弟か実質的支配関係か。
 - ・親子関係 一方が、他方の法人の 50% 以上の株式等を直接又は間接に保有
 - ・兄弟関係 二つの法人が、同一の者（個人を含む）にそれぞれの 50% 以上の株式等を直接又は間接に保有される場合
 - ・実質的支配関係 下記のいずれかに当てはまる場合
 - (i) 会社の代表権又は役員 の 2 分の 1 による支配
 - (ii) 事業活動の相当部分を支配
 - (iii) 借入れ、保証等による支配
 - (iv) 持株と実質的支配の連鎖
- ⑨ 株式等の保有割合……P 社が直接又は間接に保有する S1、S2、S3 社の株式等の保有割合
- ⑩ 営業利益……S1、S2、S3 社の営業利益（P 社との取引におけるものに限定されない。外々取引による利益もあれば入れる。）
- ⑪ 国外関連者との取引状況等……P 社と S1、S2、S3 社との取引に限定される。

- ⑫ 算定方法……独立企業間価格につきP社が選定した算定方法
(例：CUP法等)
- ⑬ 特別な事情発生の際の記述……「特別な事情」とは、生産拠点の海外移転、外々取引などの取引の追加・変更、組織再編等をいう。
- ⑭ 事前確認 (APA) ……事前確認を得ている場合は、移転価格調査の対象とはならないが、S1 から S3 社の所在する国だけで事前確認 (ユニラテラル APA) を得ている場合、P 社は移転価格調査の対象になり得る。

疑問：P社との比較はどの程度行うべきか？

別表17(4)で海外子会社の営業利益の比較をしたところ、数年にわたって毎年他の子会社に比べて、高い営業利益を出している海外子会社について、どのように管理するのか？

回答：

この別表を数年比較し、S1 から S 3 社の利益状況を検討し、親会社P社として、移転価格上注意すべき子会社ではないかをチェックする。

以上の点を踏まえて、移転価格税制の理論的概要を整理する。

VII 移転価格税制の概要

移転価格税制は、租税特別措置法66条の4に規定されている。この税制は、例えば移転価格調査対象法人である親会社が50%以上の出資をしている海外子会社又は兄弟会社(国外関連者)との間で行われる取引に適用され、親子会社間の取引価格が、資本関係のない第三者(非関連者)の企業間で設定される価格(独立企業間価格)と異なること等によって、我が国の所得が減少する場合には、親子会社間の取引価格は独立企業間価格で行われたものとみなして課税するというものである^{(注)1・2・3}。

“みなし”課税であるので、独立企業間価格とはあくまでも税務上(課税所得計算上)の価格である。この独立企業間価格の根本にある考え方がOECDモデル条約9条(特殊関連企業条項)にある独立企業の原則である。OECDには、移転価格税制に関する移転価格ガイドラインがある。

- (注)1「我が国の所得が減少する場合には」とあり、増加する場合には、移転価格税制は発動されない。
- 2 税務上の価格設定なので、実際の取引価格は変更しなくて良い。
- 3 上記持株要件以外に「役員のパ遣等」による実質的支配関係がある場合も移転価格税制の対象となる。

※ OECDモデル条約について

1973年7月、OECD理事会が「二重課税の回避に関する理事会勧告」を採択した際、これに添付された「所得及び資本に対する租税に関する二重課税回避のための条約草案」が最初のもので、その後1977年に改訂され、1992年以降数回にわたり改訂されている。