

アジア地域における課税問題 (特に、移転価格課税の観点から)

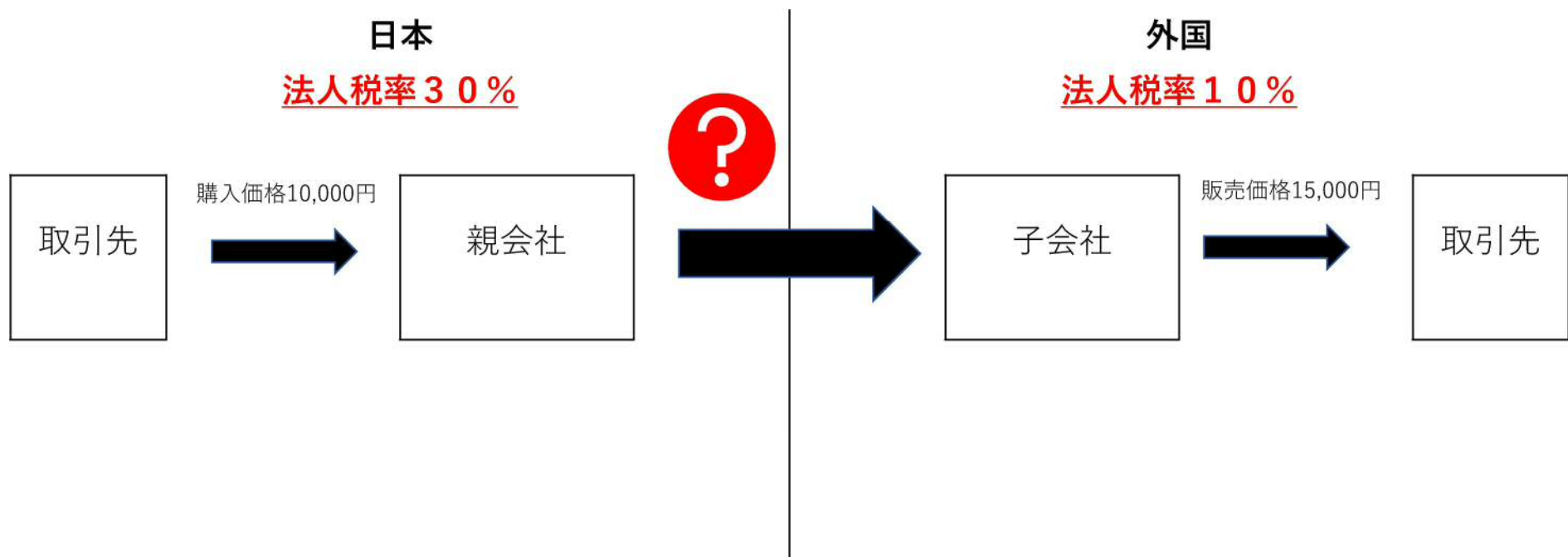
無断転写・複写禁止

導入編

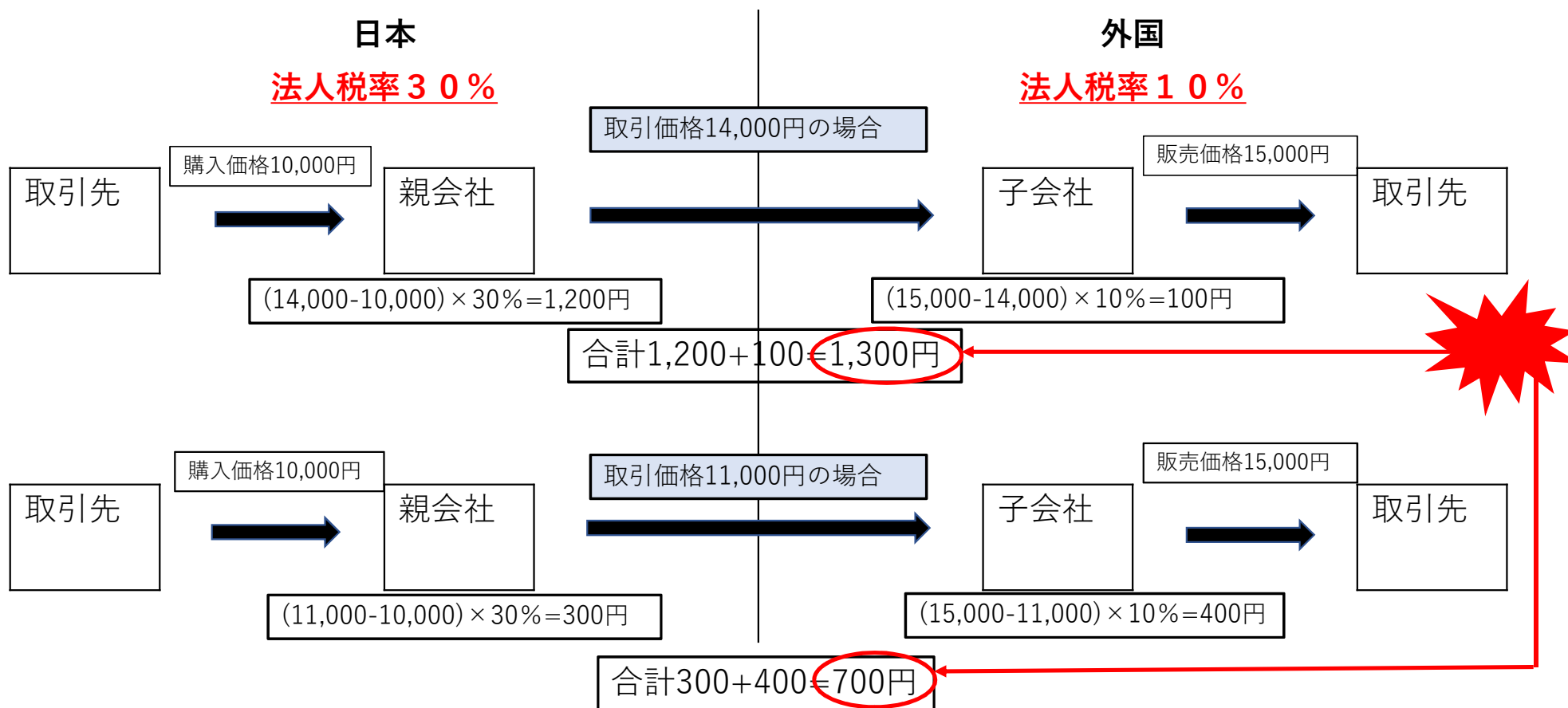
早わかり「移転価格税制」！

① まずは、移転価格税制の理解から

あなたなら、取引の金額をいくらにしますか？



取引の金額を変えることでグループ全体の総納税額が変わります！！



独立企業間価格 (Arm's Length Price)

親子間での取引価格を決めるのは自由です

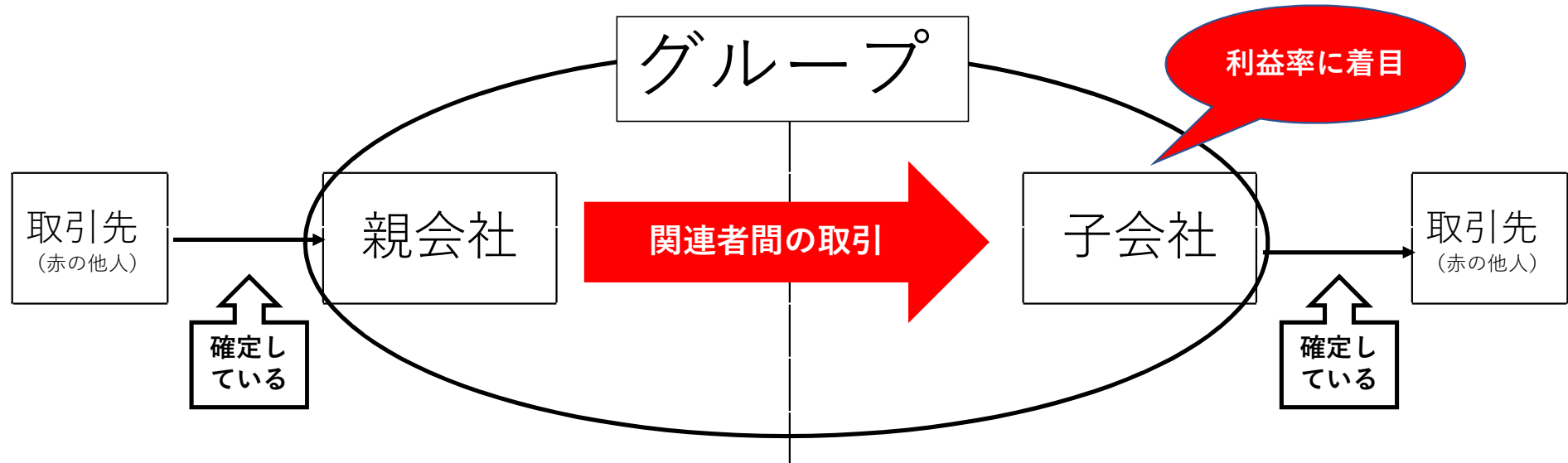


税金を少額にすることを目的に取引価格を決めたらどうなるのか？



国税当局によって、独立企業間価格 (Arm's Length Price=腕の長さの距離感
は赤の他人との距離)に引き直されます！独立企業間価格とは「赤の他人同士
だったら、この価格で取引をしたであろう価格」です。

取引毎の価格を全て独立企業間価格であるかどうかを調べるのか？



親子間の取引価格が正しかったかどうかは、子会社の利益率を見ればわかります。

つまり、子会社が安い価格で仕入れていれば、子会社の利益率は高くなりますし、逆に、高い価格で仕入れていれば、子会社の利益率は低くなります。

では、独立企業間価格 (Arms Length's Price)は、どうやって決めるの？

ファーストステップ

移転価格の検証は、「親会社」か「子会社」の利益率に着目しますが、通常は、無形資産等の保有がなく（無形資産の評価に難しさがあることから）、検証しやすい子会社の利益率に着目していきます。

セカンドステップ

子会社のある国で、①子会社と同じ製品を扱っている会社、②子会社と同じ商売形態（製造とか、販売とか）、③子会社と規模等がそれほど変わらない会社等を選択の条件にして、同様の取引をしている会社を探します。

そっくりな会社はないので、ある程度似ている会社であればOKです

比較対象法人（コンパラブル）を見つけ、ALPレンジを作ります

サードステップ

通常、セカンドステップで選ばれた法人（コンパラブル）は1社ではなく、数社（例えば6社）になりますので、その6社の（通常は）営業利益率で幅（レンジ）を作ります。

レンジは①フルレンジ（6社全てのOMで作るレンジ）か、②四分位レンジ（6社の場合は、一番上と一番下の法人を除いて作るレンジ）で、そのレンジのことをALPレンジと言います。

ファイナルステップ

サードステップで作られたALPレンジに実績値が入っていればOKです。

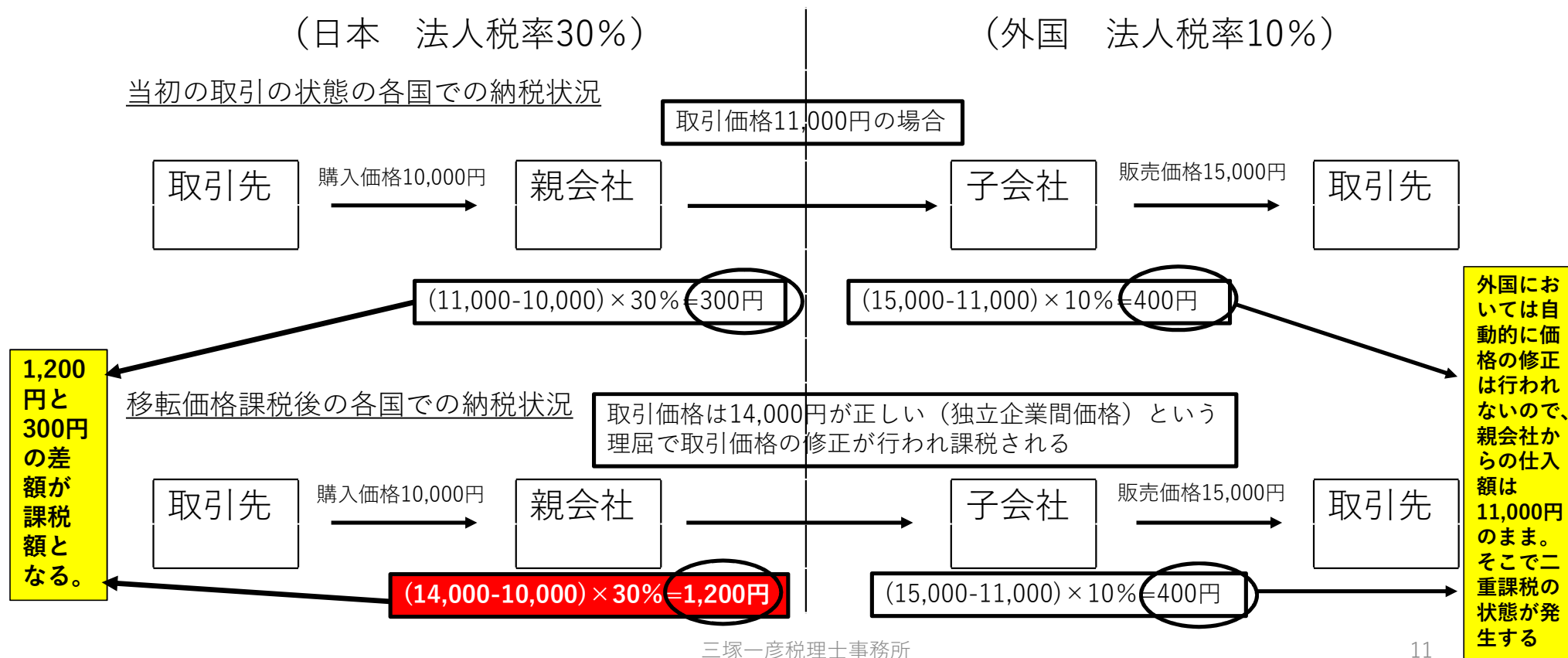
入っていなければ、そのレンジの（通常は）端まで調整（所得を増額したり、減額したり）をすることになります。。 ○ ○

調査であれば、この調整が「移転価格課税」と言われるものになります。

② 移転価格課税が行われた場合

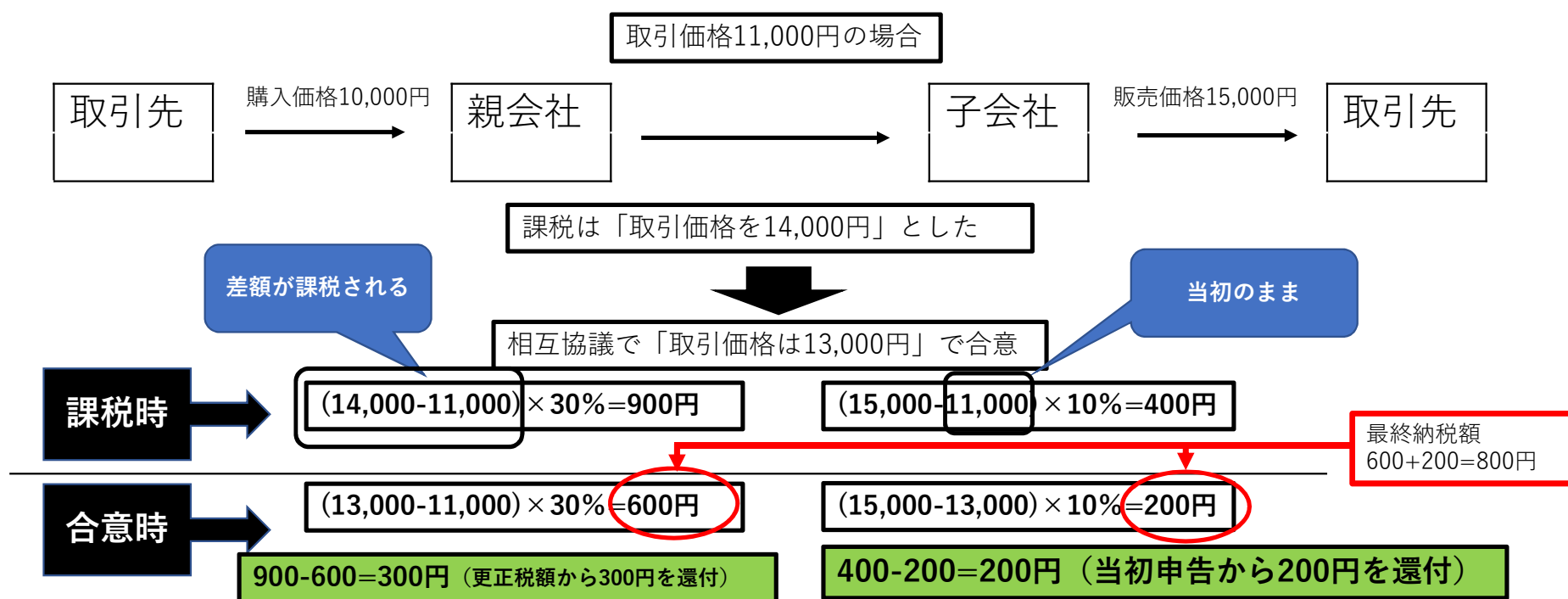
移転価格課税のどこに問題があるのか？

問題1 二重課税の状態が発生する



移転価格課税のどこに問題があるのか？

二国間相互協議で「独立企業間価格」に合意をすれば、二重課税は解消する



移転価格課税のどこに問題があるのか？

問題 2

一旦、課税されると、二重課税を解消するために、多大な「時間」を要することになる。また、専門家からのアドバイスで「コスト」も必要となる。

相互協議に進んだ場合、通常は、解決するまで数年間を要する。その間、両課税当局から様々な資料提出を要求され、その対応で多くの時間を取られ、また、多大なコストが発生する。また、相互協議の場合、決裂になることも想定しておく必要がある。

訴訟に進んだ場合も解決するまでに数年間を要するし、反論書作成には専門家のアドバイスが必要になるなど、多大な時間とコストが必要となる。

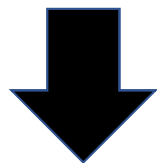


課税されないように事前に「対策」を整えておく必要がある。例えば、APA(事前確認制度) やローカルファイルにより、しっかりとした機能分析等を行っておくことが重要。

移転価格課税のどこに問題があるのか？

問題 3 子会社の利益率が変わらない限り、将来も引き続き移転価格課税が行われる

相互協議若しくは訴訟で、独立企業間価格が確定しない限り、一方の当局が課税した「独立企業間価格」で将来年度も引き続き課税される状況が続く。



これを止める手立てはない！
「対策」を取らない限り課税は続く！

移転価格課税のどこに問題があるのか？

問題 4 独立企業間価格が唯一絶対のものではない？！

- ① 要するに、会社側でしっかりと機能分析等を行い、事前に対策を取っておくことの重要性がある（ローカルファイル）

対策って何をすればいいのか？

- ② 親会社、子会社の「果たした機能」と「負担するリスク」を検討しておく必要がある。

難しそう

難しく考える必要はありません！

- ③ 一言で言うと「流した汗」が多ければ利益を損失も帰属するというもの。しかし、「汗」と言っても肉体的な運動等による汗はあまり評価されない。脳みそを使った「汗」の方が評価が高い。

日本の国税当局はどうやって、問題の会社を把握するのか

- ① ポピュラーな選定方法は、無形資産等を保有していないのにもかかわらず、多くの利益を上げている海外子会社を洗い出していく
- ② 日本で設立された外資系企業で、大きなリスク等を負担していないのにもかかわらず赤字営業を継続しているような法人を洗い出していく
- ③ 年度毎で利益の波が大きな法人については、その理由を検討した上で調査対象とするかどうかを検討していく

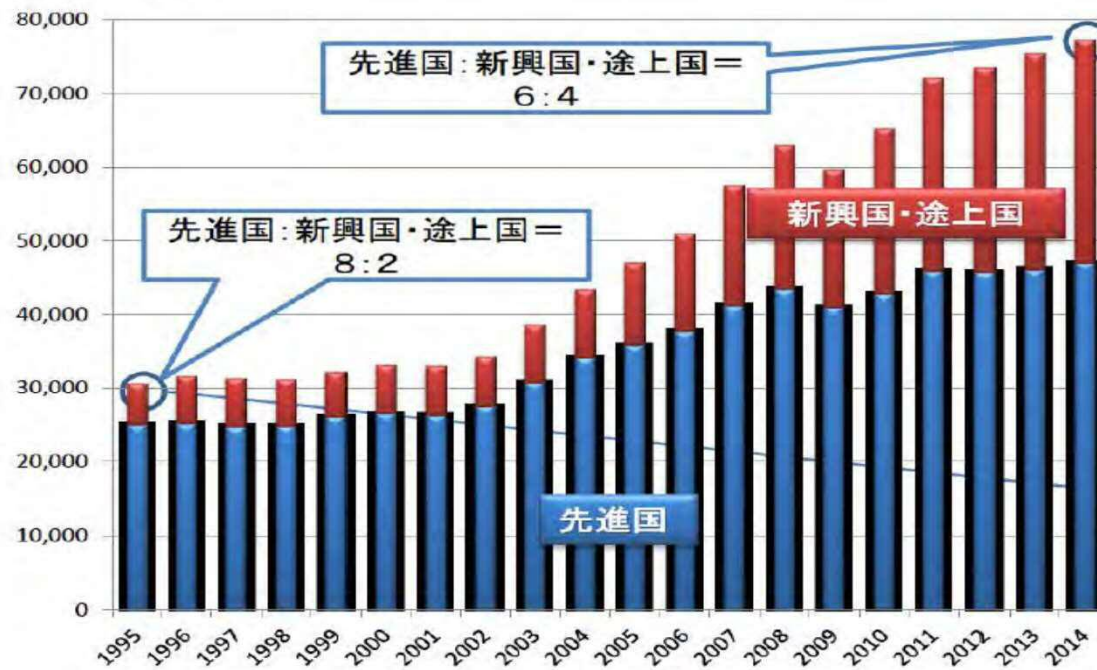
実践編

1 アジア地域における課税問題の具体的な事例

世界の名目GDPの規模と上位20か国・地域の顔ぶれの変化

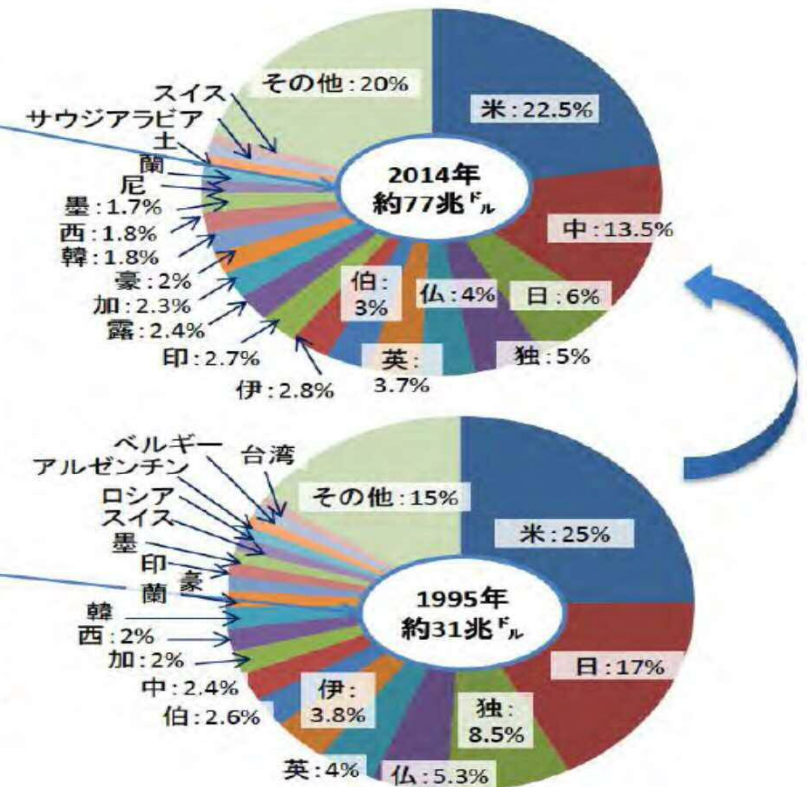
- 1995年から2014年の20年間で世界全体の名目GDPは約2.5倍拡大(31兆ドル⇒77兆ドル)
- 世界の名目GDPの伸びを上回るペースで名目GDP拡大させた国は、中国(約15倍増:0.7兆ドル⇒10.3兆ドル)、インド(約6.6倍増:0.3兆ドル⇒2兆ドル)等の新興国・途上国。
- この結果、世界経済に占める新興国・途上国の割合は同じ時期に2割から4割に拡大。

名目GDP(単位: Billion USD)



出典: 第3回税制調査会 (2016年9月29日) 資料

出典: IMF World Economic Outlook 2015



アジア地域の特徴 ① ロケーションセービング、マーケットプレミアム

アジア地域の新興国には公開企業が少ないことから、その地でコンパラブルを選ぶことに困難性がある。



よって、アジア地域からコンパラブルを選定した場合、①先進国企業の利益率が一般的に高いという問題と、②新興国の現地企業の利益率が①以上に高い場合は、その高い部分について、マーケットプレミアムあるいは、ロケーションセービング等の理屈により、その利益は現地に付くべきという強い主張となる。



OECD移転価格ガイドライン（1.141）によれば、ロケーション・セービングがどのように配分されるかを決定する場合、以下の検討が必要になる。それは、(i) ロケーション・セービングが存在するか、(ii) ロケーション・セービングの金額、(iii) ロケーション・セービングがどの程度多国籍企業グループのメンバーに配分されるか、どの程度非関連顧客又はサプライヤーへ配分されるか、及び(iv) ロケーション・セービングが非関連顧客又はサプライヤーに完全に配分されずに残る場合に、類似の状況で、事業を行っている非関連者がこの残ったロケーション・セービングをどのように配分するかである。

ロケーションセービング

考え方

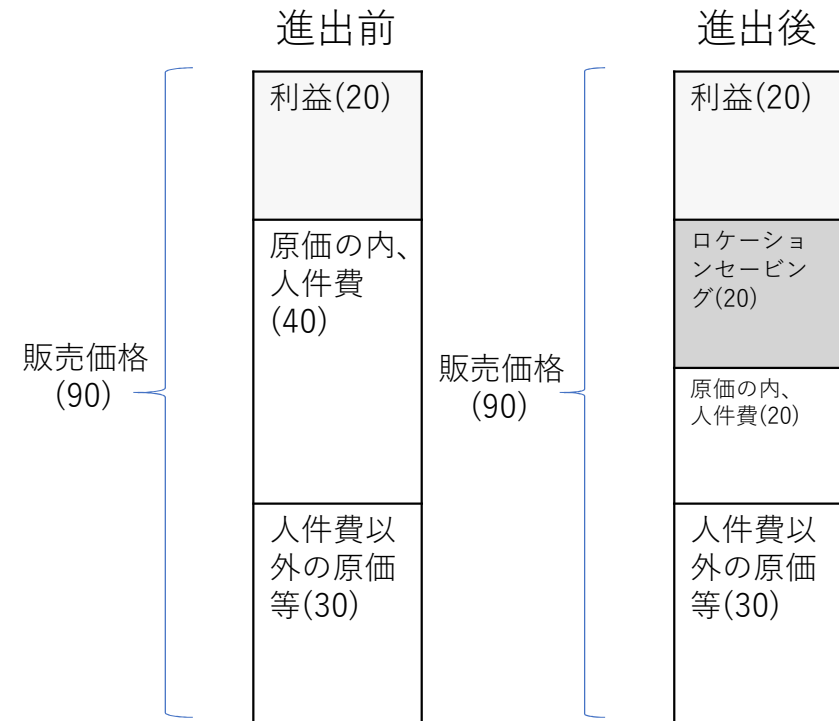
(状況)

- 全ての企業が人件費の高い自国で製造を行っていた
- 利益20を確保するために販売価格は90

(先発企業が途上国に進出)

- ある企業が、人件費が日本の半分の国に進出し製造を始めた
- 先発企業だけが進出しており、販売価格は90が相場の状況が続いている
- 人件費が半分になった分だけ利益(20)が増える
- 果たした機能、負担するリスクの観点から、この利益はどちらの企業に帰属すべきものか？

先発企業が進出した時点



ロケーションセービング

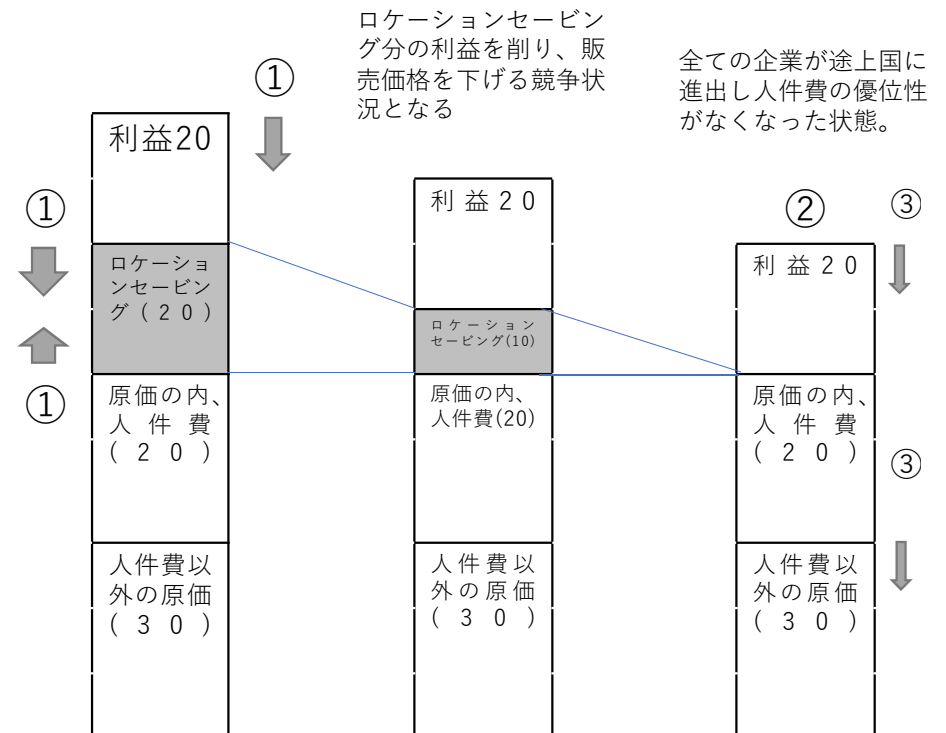
多くの企業が進出をするようになった

多くの企業が進出した時点

(状況)

- ① 先発企業はロケーションセービングの利益を享受していたが、多くの企業が途上国に進出をするようになり、競争状態となり、各企業ともに、ロケーションセービングを削って販売価格を下げ、競争に勝とうとする。
- ② 全ての企業が同様の行動を取れば、完全競争状態となるので、ロケーションセービングはなくなる。
- ③ 人件費以外の原価(30)を材料の現地調達等で減らす努力や、利益を減らして販売価格を下げるような局面になってくる。

※ OECDは、ロケーションセービングは無形資産ではないとした。



アジア地域の特徴 ② ロイヤリティについての考え方

そもそもロイヤリティの支払いについては抵抗がある。そうしたことから、ロイヤリティーについては、①何年も支払続けている場合は、日本が所有している無形資産の価値は低下している、②ロイヤリティを払うことによって、日本が所有する無形資産の価値がアジアの子会社に移転している等の主張を展開する。また、③赤字の法人については、ロイヤリティーの支払いを認めない主張が多い。



ロイヤリティーは、その年の製造について、ノウハウを使用した対価として支払うものである。子会社製造法人の果たした機能、負担するリスクに応じて、適切な利益を付け、残ったものは親会社所有の無形資産によって得られたものとの理屈に立てば、子会社をTNMMを使って検証し、それを超えた分はロイヤリティーとして親会社に支払うという整理ができるが、その場合、ロイヤリティは毎年変動することから、変動ロイヤリティーとなる。



赤字の法人が支払うロイヤリティーについては、確かに、理解できる面はあるが、その場合は、まずは、赤字の原因を解明して、それが①親子間取引とは全く関係のない取引から発生した移転価格以外の理由による場合、②子会社の責に帰するものである場合は、親会社としては、ロイヤリティを収受する権利があると考える。

アジア地域の特徴 ③ ALPのレンジに対する考え方

通常、ALPはレンジ（幅）の概念を持っており、そのレンジから乖離した場合には、そのレンジのエッジまでの調整とするのが一般的である。調整を中央値まで行うという主張も多い。



上記主張は、利益率の低い法人に対するものが多く、現地での利益を中央値まで引き上げるとなると、その差が1%でも製造量、販売量の規模が大きいことから調整額が膨大となる。



レンジについての考え方は様々あり、①そのレンジが「ALPレンジ」であるというもの（つまり、レンジの中は全てALPであるという考え方）と、②そのレンジの中に入っていれば、あえて調整をしないという「無調整レンジ」というものがある。後者の場合には、レンジから外れれば、中央値まで調整をすべきという理屈になる。つまり、ALPは一点であるということ。

APAの場合はレンジ内は全てALPという理屈にはなるが（外れた場合の調整点はエッジかゲイアンかと主張は様々）、TP課税の場合は、同じレンジがあったとしても、その中の1点をALPにする（日本の場合も同じ）。

中国（外れたら真ん中まで（特別納税調整実施規則41条））、カナダ（そもそも幅がないくらい狭い）等が典型的である。

アジア地域の特徴 ④ 商社ビジネスへの理解の欠如

商社ビジネスは、仲介役としての機能を果たしているにすぎず、手数料を受け取るのが一般的なビジネス



往々にして、仲介のビジネス（TPのPLIではベリレーシオが一般的）をバイセル（TPのPLIとしてTNMMで検証してくる）のビジネスとして捉え、課税をしてくる。



アジア地域では数十年も前から同様の問題があったが、一部地域の税務当局は商社ビジネスを理解して、TPのPLIをベリレーシオで議論することができる国もある。一方、特定の国は相変わらず、PLIをTNMMとして課税するスタンスを取ってきている場合がある。それらの国はかなり強硬な面もあり、訴訟に持ち込む会社も多くあるが、訴訟が機能している国でも、解決までには数十年単位の長い期間がかかり、そのためのコスト負担が大きい。国によってはAPAの合意の事例もあることから、様々な救済手段を考えて対応していくことが必要。

アジア地域の特徴 ⑤ その他

還付申告を行うと100%調査対象となる。



調査選定システムがあるわけではないので、還付申告、又は還付請求などを提出した場合には、納税者に接触するための最大のチャンスになる。目的は、還付申告・還付請求額以上の増額調整項目を探し出すことにある。

職員一人一人も還付請求の審査の場合は、申請額以上の増差を出すことが必要ということは十分認識している。



還付申告、又は、還付が生じないように確定申告することは勿論であるが、少額の還付請求であれば、翌期に取り戻せるようなものであれば、現時点では還付請求しない等の考え方も必要。

(1) 中国事案の特殊性

中国の特徴 ① 受託製造法人等、機能が単純でリスクを持たない法人

アジア地域に特徴的な製造会社として**受託製造法人**がある。製造の無形資産は親会社から提供を受けて、製造量も親会社の了解を受け、販売先も親会社等の場合である。



例として、中国の国家税務総局通達 国税発「2009」2号 第39条には、

関連者の注文に従って加工製造を行い、経営戦略の決定、製品の研究開発、販売等の機能を担わない企業は、戦略決定の誤り、稼働率の不足、製品の滞留等を原因とするリスク及び損失も負うべきではなく、通常、**一定の利益率水準を維持しなければならない**。

欠損が発生している企業に対しては、税務機関は経済分析を基礎し、適切な比較対象価格あるいは比較対象企業を選定し、企業の利益水準を確保しなければならない。



スタートアップ（数年）は赤字を任用するスタンスではあるが、それ以降は、最低でも黒字の主張がある。一般的に、日本から進出している製造子会社の製造量は莫大になっており、数パーセントの利益を付けるだけで莫大な額の利益が付くことになる。

コンパラブル選定の際に特段注意を払うか、その企業の特性を考慮して具体的な工夫が必要。

中国の特徴 ② 優遇政策

中国の税収優遇（中華人民共和国企業所得税法27条、28条（ハイテク企業に15%の税率））



優遇された税率は魅力的ではあるので申請する企業が多い。



自社はハイテク企業であるということを主張するあまり、果たす機能や負担するリスクなどの評価が高まり、最悪の場合は、無形資産を所有しているというように考えてしまうきっかけを相手当局に与えるということも念頭に入れた方がよい。

中国の特徴 ③ 子会社間での利益のバラツキ

中華人民共和国企業所得税法实施条例115条 税務機関は企業所得税法第44条の規定に基づき企業の課税所得を算定する際には、以下の方法を採用することができる。

(3)関連企業グループの全体利益の合理的な割合に基づき査定する方法



中国に進出している子会社が数社あった場合、そして、その子会社は同じ機能・リスクの状態であった場合には、結果としての利益は、最低でも同じ程度であるべきという考え方が出てくる。



数社の子会社の利益は、一番高い利益を出している子会社の利益率が正しいという考え方で移転価格調整をされる場合がある。

中国の特徴 ④ 追跡課税期間 中国

特別納税調整実施弁法第45条「税務機関は企業に対して移転価格納税調整を実施した後、企業が調整を受けた最後の年度の翌年度から5年間にわたり追跡管理を実施しなければならない。・・・」

国家税務総局 国税函【2009】188号 移転価格決定追跡管理を強化することに関する問題に関する国家税務総局の通知



通常は、課税事案の協議中には後続年度は時効にならない限り課税することない。一般的にはAPAを申請して、課税事案と将来年度を一括して解決していくことが合理的であるが、協議中でも淡々と課税を行っていくことから、後続課税事案として協議をしていくこととなってしまう。



一般的には、一度課税されるとアジア地域の当局は減額して還付することについてネガティブな反応を示すことから、合意が一層難しくなることになる。

中国の特徴 ⑤ 事前確認制度（中国）

中国では、特別納税調整実施規則 第6章 事前確認制度 第46条「・・・事前確認制度の交渉、締結及び実施には、通常、予備会談、正式申請、審査及び評価、協議、締結、実施監督の6つの段階がある」同第50条（三）予備会談で双方が合意した場合、・・・。予備会談で双方の意見が一致しない場合、税務機関は最後の予備会談が終わる日から15日以内に書面の形式で企業に通知しなければならないか。かつ、「事前確認制度の拒否通知書」を送付し、拒否の理由を説明する。

インドネシアでは、5つのステップがある。

- ①事前相談（必要性を議論し、3ヶ月以内に受理するか拒否するかを決める）
- ②APA 2 という正式申請を行う
- ③納税者と審査担当チームが話し合いを行う
- ④最終合意の案を作る
- ⑤合意に達した時は、それから4年間有効となる（ロールバックは規定はあるが、やらない可能性が高い）



予備会談で一般的に行われることは、企業が申請したレンジよりも高いレンジで申請するように促されることです。それを受け入れないと「事前確認制度の拒否通知」が送付され、事前確認申請を受け付けてもらえない状況となってしまう。



どうしても受け付けてもらえない場合には、考え方としてレンジは修正するが、会社のもともと考えている申請レンジは別添に付けておくということぐらいか。

そうしないと、協議の場で、相手国が「このレンジは納税者の申請レンジだ」と言ってくるので、当方としては、「納税者の意思は別添に付けているものだ」と言えるので。

ただ、両当局に申請するレンジが結果的に異なるので協議は困難度を極める。

中国の特徴 ⑥ 移転価格調査による増額所得への考え方（中国）

国家税務総局 国税函【2006】901号 関連企業間業務取引移転価格決定に係る税収管理に関する問題に関する国家税務総局の通知



第一条 「・・・調整増額に係る課税所得については、企業が相応する調整手続きを通じて相応する帳簿調整をしていない場合には、・・・割当の配当とみなして所得税を徴収しなければならない。」



我が国の制度では、所得増額分の返金は求めておらず、別表四に加算流出するだけでよいが、中国の場合は、返還がないと「みなし配当」として処理され、源泉税が課される。

(2) インドネシア事案の特殊性

税 収 目 標

インドネシア、15年税収未達率が最悪18% 現実的目標に見直しも (1/2ページ)

2016.1.22 05:00



インドネシアは2015年に税収目標の未達率が過去10年で最大となり、現実的な目標を掲げるべきだとの意見が出始めている。同国の財務省によると、15年の税収は1060兆ルピア（約9兆100億円）で、政府目標1290兆ルピアに対する未達率が18%となった。未達率は05年以降で最大となり、2番目に大きかった14年の9%の倍に達した。現地紙ジャカルタ・ポストなどが報じた。



高層ビルが並ぶジャカルタの中央ビジネス地区。インドネシアは昨年、非石油・ガス分野の税収が過去最高を更新した（ブルームバーグ）【拡大】

15年の税収内訳は、非石油・ガス分野が前年比12.5%増の1010兆ルピアとなった一方で、石油・ガス分野は同43.1%減の49兆7000億ルピアだった。バンバン・プロジョネゴロ財務相はこの結果について、目標には届かなかったが非石油・ガス分野が過去最高だったことを指摘。石油・ガス分野は生産が低調だったためやむを得ないとの認識を示した。

政府は、16年の税収目標を非石油・ガス分野で1320兆ルピア、石油・ガス分野で41兆4000億ルピアの合計約1360兆ルピアに設定している。同相は「野心的な目標なのは承知している」とした上で、今年は個人所得税の徴収に注力すると意気込みを示した。

（出典：Sankei Biz 2016.1.22 05:00）

国税総局では、**毎年税収目標が設定**され、四半期に一度程度（2015年11月までは、毎月国税総局ウェブページにて達成額が公表されていた）、その達成率が公表される（税収目標は、税務調査による目標追徴税額という意味ではなく、どのような形であれ目標とされた税収を国庫に収納するという意味）。

税収目標の達成は、2015年末には、ジキット国税総局長（当時）が**税収目標の未達を主な理由で辞任**するなど、国税総局にとって最重要事項である。

2015年度の税務目標が大幅に引き上げられたが、それはTPが重点目標になったことが上げられる。

また、**各税務署の執務室には月別の目標・達成額が掲げられており**、目標を達成した税務署の職員にはボーナスの割り増しなどのインセンティブがある。税収目標は、調査を担当する調査官のみでなく、コンプライアンス向上を主な役割とする部署にも割り当てられるなど、職員のプレッシャーとなっている

国税総局規則(PER)と財務大臣令(PMK)

2010年	PER 6 9	APA関連（含む、RB、ファイアーウォール。また、独立企業原則が適用される取引金額は年間1,000万円 ^ア 以上） ⇒2015年にPMK 7 へ格上げ
2011年	PER 3 2	ベストメソッドルール（救済制度として、以前は、異議・訴訟の国内救済手続きと相互協議のいずれかを選択する制度であったが、この改正により並行して行えることとなった。また、独立企業原則が適用される取引金額が100億円 ^ア 以上に引き上げられた。更に、委託製造等の製造に関する特徴付けをしなければならない）
2013年	PER 2 2	TPガイドライン（特別な関係を持つ納税者に対する調査ガイドライン） ⇒PER 2 2 フォーム ①説明/データ資料提出依頼、②宣誓書、③関連者間取引、④セグメント別財務諸表、⑤サプライチェーンマネジメント分析、⑥機能、資産及びリスク分析、⑦事業の特徴、⑧比較可能性分析、⑨関連者間取引の説明/データ資料提出召喚状、⑩関連者間取引についての納税者の説明会議の議事録
2014年	PMK 2 4 0	相互協議手続き
2015年	PMK 7	APA関連（PER 6 9 を格上げ）
2016年	PMK 2 1 3	文書化ルール

税務署において、PER22フォームの提出要請が多い。
この資料を基に、TPの調査選定をしているので、内容はよく検討した上で提出する必要がある。

①三層構造の文書化作成基準が低い
②当局へ提出が要請されている（保管ではなく）

移 転 価 格

- ① 2011年、従前は日本と同様に基本三法優先であったが、現在の日本と同様にベストメソッドルール(PER-32)へ変更された
- ② 2013年、TPガイドラインが作られ、ガイドライン内にある「PER 2 2 フォーム」に沿って遡及年度の資料を作成するように要請がされる⇒調査選定の材料にするため
- ③ 特殊関係者としては、日本は50%以上であるが、インドネシアでは、直接・間接に25%以上の出資関係を有する場合にはTP税制が適用される。
- ④ 10年程前には、国家予算が厳しいという状況であったことから、コンパラブル等の移転価格の具体的な理屈はなく、ロイヤリティの全額否認という大胆な課税を行った年があった。

インドネシア当局から課税を受けた場合の相互協議手続き

レギュレーション（PMK（財務大臣令）-240（2014年））

租税裁判所に控訴し、裁判所による審理で「十分」とみなされた場合は相互協議申立をすることはできない。

相互協議申立を申請し、それと同時に国内での紛争解決を継続できることが明確化された。

国内での紛争解決には、「異議申立て」、「租税裁判所」、「誤った租税査定額の減額や取消しの申請」等がある。

MAPにより合意に至り、異議申立ての結果が出ていない場合、異議申立ての決定に、MAP合意を反映する。

事前確認制度

レギュレーション（PMK（財務大臣令）-7（2015年））

対象期間

ユニAPAは3課税年度（合意に至った課税年度から有効）

バイAPAは4課税年度

遡及について

遡及の規定はない。

二国間協議が長引き、申請年度の4課税年度を経過していく場合、合意後から4年間でAPA期間で、遡及はしないという考え方が基本。

文書化（移転価格）

新たな文書化ルール（PMK（財務大臣令）-213（2016年12月20日））

- ①直近課税年度の総収入金額が500億ルピア以上 **（375百万円以上）**、
- ②直近課税年度の**関連取引**につき、(i)有形資産の取引金額が200億ルピア以上 **（150百万円以上）**、又は、(ii)サービス、利息の支払い、無形資産その他の関連取引の金額がそれぞれ50億ルピア以上 **（37.5百万円以上）**、(iii)25%より低税率国又は地域に所在する関連者と関連取引を行う者については、マスターファイル、ローカルファイル、国別報告書からなる3層構造の移転価格文書の作成、保管、提出等が義務付けられた。

マスターファイルとローカルファイルは、課税年度終了の日から4か月以内（法人所得申告書の提出期限と同様）に作成し、申告書提出時にその要約を添付する必要がある。

また、国税総局がマスターファイル、ローカルファイルの提出を求めた際には、1月以内に提出をする必要がある **（1ヶ月ルール）**。

提出しなければ、①推計課税の方向へ、そして、期限後に提出しても②異議審査・裁判等では採用されない。

国別報告書（CbC）については、課税年度終了の日から12ヶ月以内に作成し、翌年度の法人所得税申告書の添付資料として提出する必要がある。

インドネシアの特徴 ① 事前確認制度

5つのステップがある。

- ①事前相談（必要性を議論し、3ヶ月以内に受理するか拒否するかを決める）
- ②APA 2 という正式申請を行う
- ③納税者と審査担当チームが話し合いを行う
- ④最終合意の案を作る
- ⑤合意に達した時は、それから4年間有効となる（ロールバックはない）



- ・ 事前相談で正式申請が拒否される可能性がある。つまり、インドネシア当局にとって納税額が減額されるような申請についての当局の対応が懸念される。
- ・ 相互協議する前から、「最終合意」の案を作るということは、協議においての柔軟性がなくなる可能性が高いということ。



- ・ 納税者にとって、申請が拒否されるというのは最悪のシナリオなので、日本側にも同時並行的に状況を説明して、日本の当局側からも申請を受理するように促すようにする。
- ・ 最終合意案を作るというよりも、納税者としては、二重課税排除のために、二国間で合意したものは受け入れるというスタンスを説明しておくことが重要。

インドネシアの特徴 ② その他

インドネシアの場合、TP調査に限らず、全ての調査に言えることであるが、資料要求があった場合には、「1ヶ月」以内に提出することが必要である。



期限を経過して提出された資料は認めない方針があるので、訴訟等においても採用されない。
TP文書化に限れば、作成義務を果たしていなかったことから、①税務当局が自由にTPの分析を行い課税することを容認する形となり、②文書化義務を果たしていないとして、その課税金額に50%の罰金が科される仕組みとなっている。



TPガイドラインPER22フォームに則って、TP分析をすることは勿論であるが、簡易なものでも、とにかく作り上げておくことが必要である。

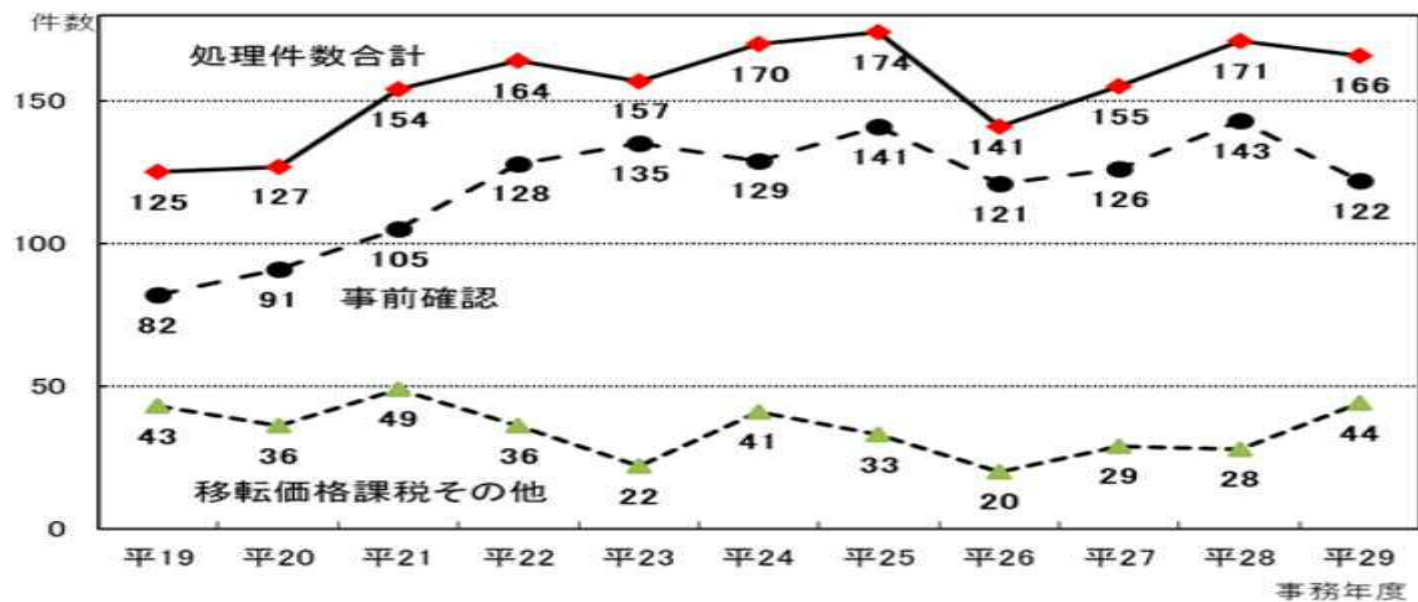
(3) 相互協議の状況

2. 相互協議事案の処理件数

(1) 処理件数

- 平成29事務年度の処理件数は166件（前年度比97%）となりました。
- そのうち事前確認に係るものの処理件数は122件（約7割）、移転価格課税その他に係るものの処理件数は44件（約3割）でした。

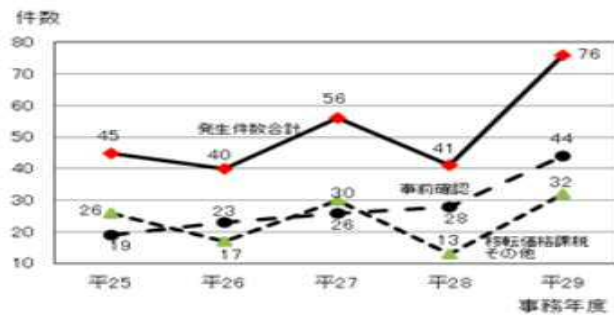
（注） 相互協議事案の種別詳細については、別紙1を参照してください。



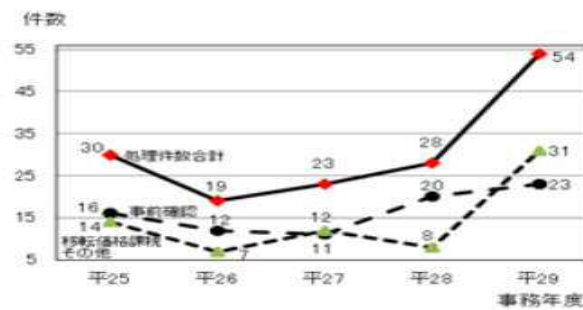
(1) 発生件数、処理件数、繰越件数

- OECD非加盟国・地域との相互協議事案について、平成29事務年度の発生件数は76件、処理件数は54件、同年度末の繰越件数は200件でした。
- この繰越件数（200件）は、同年度末の相互協議事案の繰越件数（496件）の40%に当たります。

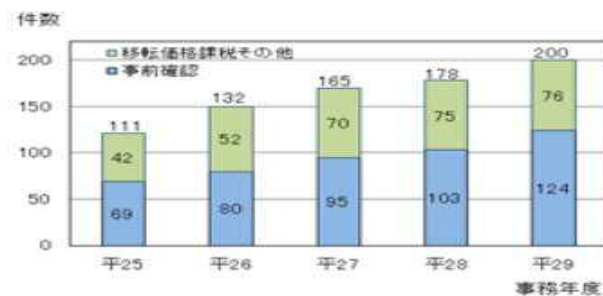
発生件数



処理件数



繰越件数



出典：国税庁HP

(4) 寄附金課税を移転価格の観点から検証

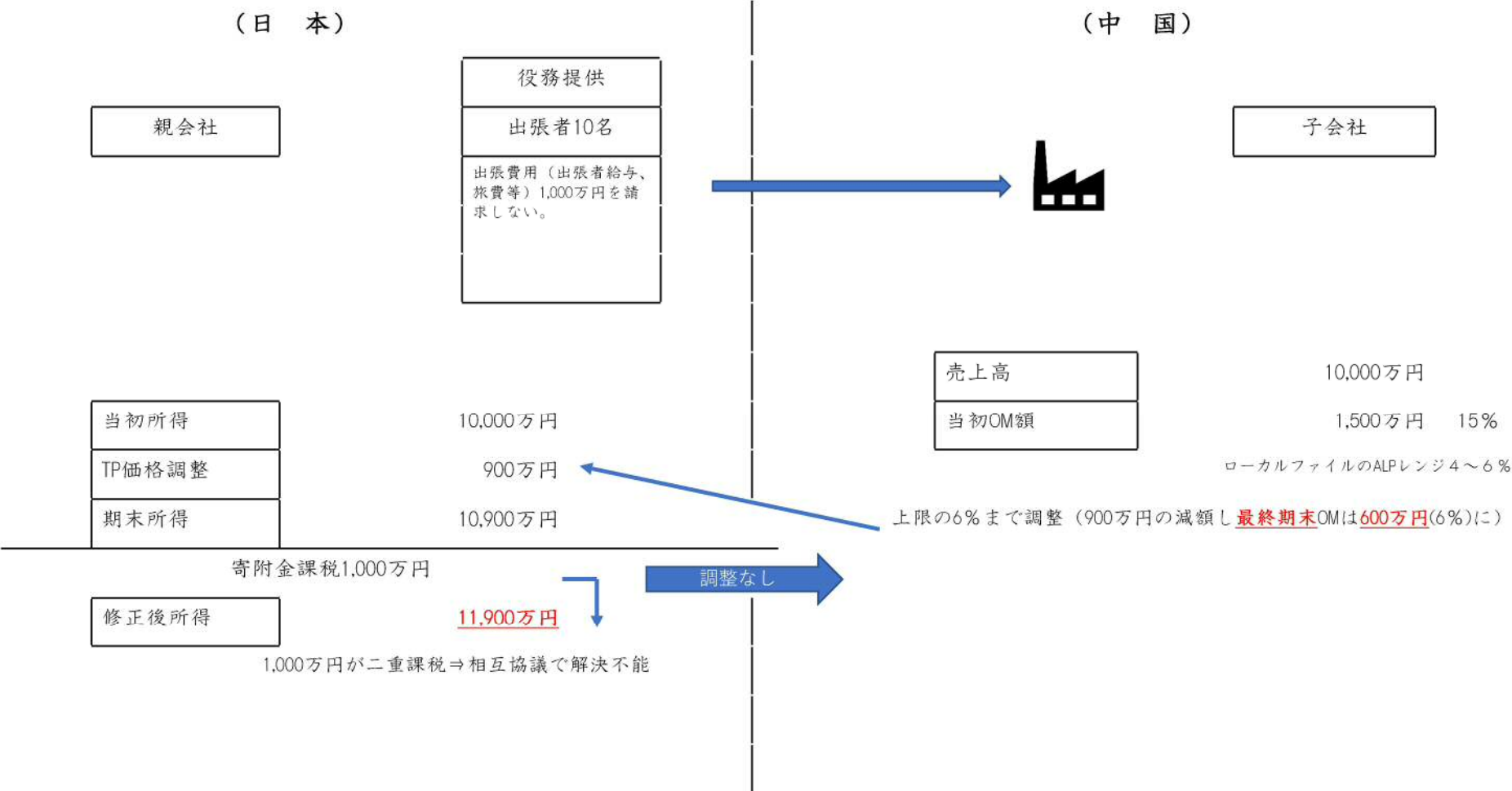
背景

- ① 中国製造子会社に対して行った業務支援のための出張費用等を子会社から徴収していなかったことから寄附金課税を受けた。
- ② 今後も中国製造子会社に対する支援のために出張は欠かせない状況の場合、今後は、どのような対応をすればよいか。
- ③ 昨年2月に改訂となったIGSとの関係で気を付けた方がよい点はあるか？
- ④ 中国製造子会社の営業利益は毎年二桁と大変好調な経営状態。
日中間のローカルファイルを作成する上でも中国製造子会社のOMがレンジの上限を超えそうな状況。

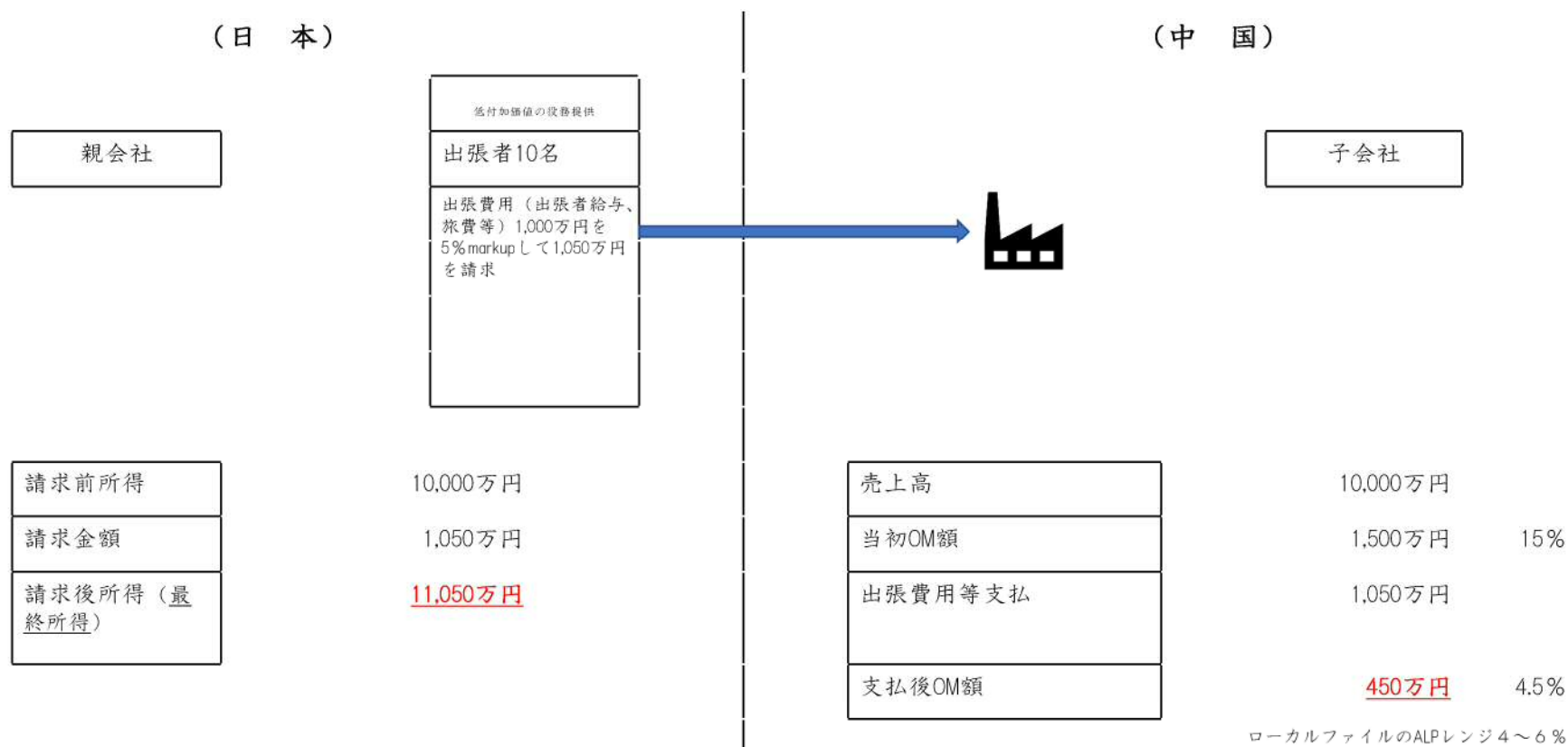
提 案

- ① 中国子会社の実績がローカルファイルのレンジを超えているということであれば、子会社が出張費用(業務支援金)を支払うことによって中国製造子会社の営業利益率がレンジ内に入る可能性もあります。
- ② 支払うことによって実績がレンジの上限以下になれば(つまりレンジ内に収まれば)、中国での納税額を減少させることに繋がりますし、レンジ内なので親会社側としても対応的調整として価格調整金を計上(所得を増額)する必要もなくなります。(親会社の納税も少なくなりますし、子会社の納税も少なくなります)
- ③ 親会社、子会社の機能分析を適切に行い、移転価格の観点から各国の子会社の利益率がレンジに収まるようにマネジメントすることが重要であるということが理解していただけたと思います。

(例) 子会社側が役務提供費用を計上せずに、ALPレンジまでの調整をしていた場合



(例) 子会社側が役務提供費用を計上後、ALPレンジの検討を行った場合



レンジの上限を超えていた子会社OMがレンジ内に（最終OMは450万円）

・この法人の中国製造子会社は二桁の営業利益率とのことで、ローカルファイルで決めたレンジの上限を超える可能性もあるということです。派遣者に関する件は全てTPの考え方で整理することがより一層望ましいと思います。

・子会社側は、適正な対価を支払っていなかったことから過剰な利益が生じている可能性もありますので、役務提供に関するグループ間のルールを決め、派遣の契約書も作成し、その契約書に基づいて子会社からその対価を受領すべきです。そして、日中の親子間で決められたローカルファイルのレンジに入るようにマネージメントしていくことが節税にも繋がります。

(5) 中国国内法と日本のIGSの観点から整理

今後の対応について(IGSとの関係も含め)

(1) 中国の制度から

まずは、当該出張者等が中国でPE認定される懸念もありますので、中国の法制度からの検討が必要。所謂「サービスPE認定要件」については、「国税発〔2010〕75号」が2010年に公布されました。

これは、実は中華人民共和国政府とシンガポール共和国政府との間の協定ですが、この前文の二に、「この条約以前に締結された租税協定に関する解釈及び執行文書とが異なる場合には、この中国—シンガポール協定条文解釈を基準とする」と規定されています(前文二号)。

同協定第5条恒久的施設 七 (一)には、派遣者は、

① 子会社の求めに応じた派遣で、

② 子会社のために業務をさせ、

③ 子会社がその者の指揮権を有し、

④ 子会社が業務の責任とリスクを引き受ける場合には、PEに該当しないと規定されています。

今後の対応について(IGSとの関係も含め)

一方、(二)にはPEに該当するケースとしては、親会社のために業務をさせる場合として、以下の基準を定めています。

- ① 親会社が当該職員の業務に対し指揮権を有し、かつ、リスク及び責任を引き受ける場合、
- ② 子会社に派遣されて業務をする職員の数及び基準を親会社が決定する場合、
- ③ 当該職員の賃金を親会社が負担する場合、
- ④ 職員を子会社に派遣して活動を行わせることにより親会社が子会社から利得を取得する場合とされております。

また、親会社は、子会社から関係する役務費を収受する際には、独立企業間取引原則に従い、親子会社の当該費用の合理性を確認した後に、子会社の当該費用について費用計上するものとするとなっています。

👉 つまり、親会社が当該派遣社員の賃金を負担している場合には、その派遣者は親会社のための業務を中国国内で行っていることから、中国国内でPEの認定を受ける可能性があります。

👉 その後、2013年に「非居住者企業の派遣人員が中国国内で役務を提供する役務に対する企業所得税の徴収に係る問題公告（国家税務総局公告第19号）」が公布されました。

その中で、PEを認識する要素として、

- (1) 役務を受け入れる企業（中国子会社）が派遣企業（日本親会社）に対して管理費及び役務費の性質の金員を支払うこと、
 - (2) 受入企業（中国子会社）が派遣企業（日本親会社）に支払う金額が、派遣企業（日本親会社）が派遣者（親会社から派遣した者ですので、親会社の従業員）に払う金額を超える場合、
 - (3) 派遣企業が受け入れ企業の支払う関連費用の全部を被派遣者に支給せずに、一定金額の金員を留保している等の場合
- は、PE認定の公算が高まる規定となっています。

👉 これだけを読むと、「国税発〔2010〕75号」により、親会社が給与等を負担している場合、また、「国家税務総局公告第19号」により、子会社がmarkupして親会社に支払うと、その派遣者は中国でPE認定される可能性が高くなりということがわかります。

(2) 日本の制度から

一方、我が国で、本年2月23日に改訂された「移転価格事務運営要領」のIGSの部分では、「中核事業活動とは直接関連しない役務提供等」に関しては総原価の額を合理的な計算で当該役務提供を受けた社に配分した金額に5%を乗じた金額をもって対価の額とする」と規定の改訂がなされました（運営要領3-10(1)）。

これはBEPSプロジェクト最終報告において行動8～10「移転価格税制と価値創造の一致」における議論の結果から2010年にOECD移転価格ガイドライン7章の改訂が行われ、その中で「低付加価値グループ内役務提供」という概念が取り入れられたことから、我が国の考え方も同様に整理されたものです。

平成30年2月23日付、グループ内役務提供に関する移転価格事務運営要領の改訂について

経緯

2015年秋BEPS最終提言	低付加価値グループ内役務提供に関する特別の配慮 5%のmarkup率等
2017年7月OECD 移転価格ガイドライン第7章改訂	低付加価値グループ内役務提供について 5%のmarkup率
2018年2月23日 移転価格事務運営要領改訂	グループ内役務提供について 付随業務⇒総原価 中核でない業務（=低付加価値）⇒5% markup（要領3-10（1）へ） 役務提供の内容等が記載された書類（帳簿や契約書等） （要領3-9（5））⇒ない場合には「寄附金課税の適用を検討する」



ここで、中国の2013年に「非居住者企業の派遣人員が中国国内で役務を提供する役務に対する企業所得税の徴収に係る問題公告（国家税務総局公告第19号）の、1(2)受入企業が派遣企業に支払う金額が、派遣企業が派遣者に払う金額を超える場合と、

我が国で本年2月23日に改訂された「移転価格事務運営要領」の「役務提供等に関しては総原価の額を合理的な計算で当該役務提供を受けた社に配分した金額に5%を乗じた金額をもって対価の額」とする規定で不和が生じないかということだと思います。

つまり、淡々と、日本サイドでは低付加価値の役務提供と認識して5%マークアップしたものを請求したところ、中国サイドでは「派遣者に支払う金額を超える支払」を行うことからPE認定の恐れ感じるということだと思います。

・今回の低付加価値役務提供に対する5% markupは、中国政府も議論に参加していたBEPSプロジェクト2015年最終報告の議論から決められたものです。

・一方、中国の上記公告は2013年のものであることから、中国政府としても、BEPSの結論と公告との間に違和感があることは認識しているとは思いますが。ただ、未だ改正されていないことから、中国の地方局としてはアグレッシブな対応をしてくる可能性もあります。



・そこで、今できる一番大切なことは、①親子間で「派遣の契約を締結」しておくことです。その契約の中で、派遣者を派遣することになった経緯、具体的な業務職責、業務内容、業務考査、リスクの引受等の面の具体的な内容、そして、支払う金員などの理由等を明確に決めておくことが重要です。



・また、②ローカルファイルを作成する際には、「役務提供に係るグループ間の移転価格ルールを決める」ことです。そもそも中国国内で出張者や出向者に対するPE認定の問題が生じたのは、多くの日本企業が派遣に関する契約をしっかりと締結していなかったことによるものであったと思います。

三塚一彦税理士事務所

103-0011

東京都中央区日本橋大伝馬町12-17 月村マンションNo.30 802号

電話 03-3663-5666

FAX 03-3663-5667

e-mail: mitsuka.tax-office@aurora.ocn.ne.jp

得意分野

国際課税分野一般(特に、移転価格の二国間APAでは、当事務所のみで日本当局だけでなく相手国当局との交渉も現地に出向き説明等をしている)

最近は「ローカルファイルの内製化」に関する講演活動が多い。

青山学院大学大学院において、平成30年度は「国際課税法務」で国際課税全般を担当し、平成31年度は「グローバルビジネス法務」で、アジア・欧米等19ヶ国(シンガポール、香港、アイルランド、オランダ、スイス、中国、インドネシア、韓国、タイ、ベトナム、台湾、フィリピン、マレーシア、フランス、イギリス、ドイツ、豪州、カナダ、米国)の税制度と各国の特異な課税問題とその対応方法を講義中。

令和元年9月より日本貿易振興機構(ジェトロ)「新輸出大国エキスパート」相談員