

論壇

移転価格税制

― 出向社員が引き起す所得移転の問題 ―

I. はじめに

平成19年6月25日国税庁は、「移転価格事務運営要領」の一部改正について「(以下「事務運営指針」という。)を公表し、その趣旨として移転価格税制の運用の明確化及び事前確認の活用環境整備を図ることを宣言している。この「事務運営指針」の中で注目すべき大きな点として2つ挙げることができる。一つは、事前確認に関する考え方、手続きの方針が明示され、予測可能性への配慮や利便性の向上、迅速な手続審査を図ることを明確にしたことである。納税者サイドにおいては、これらの事前確認に関する取り扱いの明確化及び事前確認の活用環境整備は歓迎すべきものである。もう一点が、無形資産を巡る調査の指針が打ち出されてきたことである。その中で、特に筆者が注目しているのは、役務提供の中に無形資産を用いている場合にはその対価についても、移転価格の問題がある」と指摘したことである。このような役務提供を通じた無形資産の無償提供という問題の提起には、戸惑いがあるものと思われる。しかし、実際の調査の場面では、このような考え方が既に展開されているようにも感じる。

この度の「事務運営指針」改定に併せて「参考事例集」が公開されている。この「参考事例」の「事例15」において、法人の社員が国外関連者に出向し、法人の無形資産を使用して業務を行う場合についてガイダンスしている。そして、結論部分である「解説」によれば、「親会社が海外子会社に自社社員を出向させ、その社員を通じて親会社が形成・維持・発展した無形資産を国外関連者に供与し、その供与された無形資産が、基本的活動のみを行う法人との比較において、国外関連取引に係る所得の源泉になっている」と認められる場合には、当該無形資産の形成・維持・発展への貢献は親会社にあることとなる。」としている。つまり、出向社員を通じて提供される無形資産の対価の收受についても、移転価格の問題がないかを調査するとしているのである。

この出向社員に係る無形資産の扱いの明確化は、海外子会社を有する中小企業にとっても大きな関心を払わなければならないことを意味する。加えて、「事務運営指針」という通達によって対象となる無形資産が拡大されているようにも見えることから、課税要件との関係について検討を要するものと思われる。

II. 我が国企業の海外子会社及び出向社員の状況と課税

経済産業省の第36回「海外事業活動基本調査平成17年度実績」に拠れば、2005年度末の我が国企業の海外子会社(調査では、海外現地法人となっていない)数は、約1万6000社である。そのうち、本社の規模別の分類に拠れば、本社規模が中堅・中小規模の子会社数は、3254社で、前年度と比較して433社の増加で、全体に占める割合は20.5%、前年度

研修機構の調査に拠れば、海外子会社1社当たりの平均で、日本から派遣されている取締役は、2003年においては平均3.2名中2.3名、中間管理職は28.3名中4.3名、一般従業員は76.8名中3.2名である。1999年当時においては、取締役は3.2名中2.2名、中間管理職は18.3名中11.4名、一般従業員は75.5名中13.2名となっていた。これらの報告からは、我が国の海外子会社の収益状況は極めて順調であると認められ、アジアを中心に事業展開しているが、そのうち2割は中規模企業、中小企業と推測される。加えて、立ち上がりには一般社員をはじめ多くの社員が日本から派遣されている。

これまで出向社員を巡る法人税の問題は、出向先が負担する給与負担金、旅費の負担等については、出向者に対する給与の格差補てん等を除いて、原則として出向先が負担する実費弁償的な考え方で処理されてきている。また、移転価格税制の執行においても現場支援的な社員の派遣については、わが国においては、役務提供取引が関連者間で行われた場合に、独立企業間価格すなわち利益も含めた価格を原則として検証され、例外として付随業務と



吉川保弘 【京橋】

いうことであればコストカパー的な考え方で処理することが是認されてきた<sup>4</sup>。さらにIGS(企業グループ内役務提供)において親会社が株主として当然に行わなければならない役務提供については、有償性を否認して移転価格の問題から取り除いてきた。つまり、役務提供取引が本来業務と

べきかが問題となるだけの役務提供取引ではある。しかし、実態がその背後にある「経営、営業、生産、研究開発、販売促進等」が出向社員を通じて、あるいは日本からの日々の指示助言等を通じて常時提供されるということであれば、「経営ノーパー」等無形資産の提供取引に該当する。無形資産に該当する取引があれば、その対価は受け取っていないであろうから移転価格としての問題として捉えるということになる。次に、出向社員の役務提供によってある無形資産が提供されている場合に、その無形資産からどれだけの超過収益が獲得されているかということが直接的に算定できれば、それが無償で移転していることとなるから、比較的所得移転額の計算は簡単である。しかし、多くの場合、ユニークな無形資産であればあるほど、そうした捕捉はできない。そこで間接法ともいうべき算定方法すなわち多くの場合に残余利益分割法が使用される。つまり、無形資産が問題となるのは、超過収益を生むからである。そうすると、その無形資産がないものとした場合にどれだけの利益があるかということが計算できると、全体の

利益からその利益(これを「事務運営指針」では基本利益と呼ぶ)を控除した残余が計算できる。この残余の利益をその無形資産が獲得した利益と推測し、無形資産の所有者に帰属させるのである。しかしながら、課税手法として残余利益分割法を使用する場合に、措置法施行令第39条の12①一号に規定する方法に該当するかどうかは、文理上必ずしも明確ではない<sup>7</sup>ことに加えて、少なくとも移転価格課税の除籍期間である6年前に海外子会社が問題となっていた無形資産を保有していたとすれば、それから生じるフローの利益がその後毎年発生していたとしても、我が国の税制からして課税権は及ばないのではないかと疑問もある。

IV. おわりに

我が国企業の海外子会社及び出向社員の状況をみると、多くの海外子会社は好況で多くの収益をあげており、かつ、日本からの指導的な社員が派遣されて、しかも、創業時には多くの社員が立ち上げに参加している状況が伺える。そして、最近の海外子会社の増加は、どうやら大企業に遅れて進出した中小企業が多くを占めているようである。そこには、生産拠点の移管に加えて、販売ネットワークの構築がある。加えて、それらに多くの日本からの出向社員が関わっているようである。さらには、紹介した各種の実態調査においても、経営手法の浸透、技術移転、現地資本との提携、現地嗜好に合わせたマーケティングの強化、知財保護、ブランド戦略の積極的推進、といった項目が日本からの出向社員によって実行されているようである。このような状況においては、「事務運営指針」にいう役務提供取引に伴う無形資産が引き起す所得移転の問題は、これから課税庁が強化する税務問題<sup>8</sup>と想像しうるところから、これまで対岸視してきた中小規模の企業においても緊急に対応を検討すべきものと考えられる。

- 1 信越化学(株)に対する移転価格調査に関する新聞報道(読売8年2月12日朝刊)
- 2 経済産業省「通商白書2007年」P95また、2005年度と2010年度の地域別営業利益の伸び率の見込みはアジア地区がトップで37.9%と見込まれている。
- 3 「第4回日系グローバル企業の人材マネジメント調査結果」2006年10月
- 4 多くの場合は、派遣に伴う役務提供が主たる事業でないところからコストカパー的な考え方で処理されてきたものと推測する。
- 5 神津信一他著「日税連編」出向・転籍と税務」新日本法規P155以下参照
- 6 事務運営指針参考事例集22参照
- 7 相互協議を前提として課税する場合ではなく、国内において争訟が見込まれる中での課税の場合には、特に国内法との関連を吟味する必要がある。
- 8 税務署においても移転価格調査が行われているようである。