

BEPSと関税の関係

EY税理士法人 インダイレクトタックス部 大平洋一

▶ Yoichi Ohira

EY税理士法人 パートナー。日本の間接税アドバイザーグループのリーダーとして、関税・消費税・付加価値税を中心に各国の間接税アドバイザー業務を提供。前職では大手電機メーカーで通商関税に係る社内アドバイザーに10年以上従事。企業の税務戦略に関税戦略を融合させる関税プランニングを中心に、関税評価と移転価格の整合、サプライチェーンの円滑化といった最新の 이슈も含め間接税案件全般を担当。

I はじめに

昨今、企業経営者や財務経理担当者の中で「BEPS」という言葉を頻りに耳にします。これはBase Erosion and Profit Shiftingの頭字語で、「税源浸食と利益移転」を意味します。具体的には、欧米企業を中心とする多国籍企業が、各国税制の隙間を突いた税務プランニングにより、法人税率の低い国へ利益移転を行うことであり、各国の税収減・財政赤字の拡大を背景に、課税逃れとの批判が高まっています。G20と経済協力開発機構（OECD）は、こうした動きに歯止めをかけるため、15の項目からなるBEPS行動計画を2015年10月に発表し、それに従って、国内法や租税条約の改正・見直しを各国に勧告しています。この動きは、移転価格のみならず、関税の課税標準である関税

評価額にも影響を与える可能性があるところ、とりわけ、Action 13で求められる、三層構造での移転価格文書化（Ⅲ.参照）について留意が必要です。

II 移転価格と関税の相違点

移転価格を輸入申告価格（関税評価額）として用いている場合、BEPS行動計画に伴い企業内部で移転価格を見直し、上方に修正する場合には、それに伴って（関税有税品の輸入があれば）関税支払額が上昇することは当然の帰結となります。しかし、移転価格と関税の間にはそれにとどまらない緊張関係が存在します。（<表1>参照）

▶表1 移転価格と関税の相違点

	移転価格税制	関税評価
依拠するルール	OECD移転価格ガイドライン	WTO*関税評価協定
課税対象	各事業年度の税引前純利益	個々の輸入取引の価格
申告単位	法人/年度	貨物/通関
移転価格の概念	年度単位で独立企業間価格	輸入申告単位で独立企業間価格
課税当局の関心	価格の上昇 ↓ 営業利益の低下 ↓ 法人税額の減少	価格の低下 ↓ 関税評価額の低下 ↓ 関税支払額の減少

* 世界貿易機関

1. 着眼点の違い

関税評価額と移転価格は、双方とも、独立当事者間価格であることを関連者間取引の価格の適切さの基準として用いるものの、関税（税関）は、個々の取引・個々の輸入貨物レベルでの取引価格の妥当性に着目するのに対し、移転価格（国税庁）は、個々の取引・輸入貨物というよりも、取引当事者が法人レベルで適切な利益水準を上げているかに着目します。そのため、税関の立場からは、法人全体での利益率が適切であることが、個々の貨物の取引価格の適切さを直ちに意味しないことに留意が必要です。

2. 算定方法レベルでの相違

そのような着眼点の違いから、関税と移転価格では、適切な価格の算定方法レベルにおいても相違が存在します。特定の貨物に着目する関税の観点からは、例えば、取引単位営業利益法（TNMM）を用いて移転価格の適切さが検証されている場合であっても、検証の比較対象とされた企業は輸入者と同一の産業に属するか、さらには輸入者の貨物と同類の貨物を輸入しているかまで問題となり得るため（すなわち、機能・リスク・資産の類似性だけでは比較対象として十分ではない）、TNMMに基づき行った検証だけでは、関税の観点からは不十分と判断される可能性があります。そして、他の方法でも、輸入者側で有する情報だけでは、関税の観点からの価格の適切さについて税関の納得を得られない場合には、輸入者は売手側の財務データ等を入手して、売手の貨物の製造・販売に要するコストや適切な利潤といった観点からの説明まで準備する必要が生じ得ます。この点は、特に関税有税品の輸入を行う企業にとって極めて重要ですが、他方で、関税評価額は一般に輸入消費税・輸入付加価値税の算出のベースであることにも留意が必要です*。

III BEPS行動計画が与える関税への影響

II. で述べたとおり、移転価格の観点から適正さが検証された価格であることは、関税評価額の適切さを直ちに担保しないことを踏まえれば、BEPS行動計画、特にAction 13が関税面にもたらす影響に注意を払う

必要があります。

1. Action 13に基づく三層階層の移転価格文書

Action 13は、税務執行の透明性を高めるため、自社グループの移転価格が適正であることを説明するための文書（移転価格文書）を、国別報告書／マスターファイル／ローカルファイルからなる三層構造で作成するよう企業に求めています。

2. 国別報告書の「見える化」リスク

国別報告書では、多国籍企業の国別の収益・税引前利益・法人税額や従業員数といった財務指標を開示することが求められ、さらに同報告書は各国税務当局の利用に供されることが想定されています。仮に輸入国の当局が国別報告書を入手し、グループ内販売拠点間での利益率の大きな乖離を特定した場合、関税評価額の妥当性について疑義を抱く可能性があります。この点、保秘義務の観点から、例えば法人税の目的で入手された国別報告書（あるいは後述の3. で言及するマスターファイル）が直ちに税関当局に渡るとは限りませんが、関税評価額は輸入消費税や輸入付加価値税の課税の基礎ともなっているため、そのような観点からも関税評価額に着目され得る点に留意が必要です。

3. マスターファイルの「見える化」リスク

さらに、Action 13は、多国籍企業の事業の全体像を可視化する観点から、グループ全体のグローバル事業の内容、グループ内の無形資産・役務提供取引の概要等について記載したマスターファイルの作成を求めており、親会社および子会社が所在する国の税務当局の要求に応じて提出が必要となります。

従来は、関税評価額は、原則として輸入国において入手可能なデータに基づき決定されていたため、輸入国外で展開される無形資産・役務提供取引については輸入国当局からは見えづらいものでした。しかし、マスターファイルの存在により、そのような情報が「ガラス張り」となる可能性があり、その結果、これまで課税対象とされてこなかったロイヤルティ・手数料支払いについて、輸入国当局からチャレンジを受ける可能性があります。

* なお、本稿のテーマとは若干離れるが、移転価格の観点から^{そとほう}逆及的に価格変更が行われる場合に、かかる価格変更が輸入申告価格にもたらす影響にも留意する必要がある。

IV おわりに

以上のとおり、BEPS行動計画により、関税評価額に対する輸入国当局のチャレンジの可能性が従来に比して高まると考えられます。そして、関税評価額の適切さをきちんと説明できない場合、関税コストの上昇や、より煩雑な方法での関税評価額の算出を強いられるといったリスクが存在します。そのため、各企業は、同行動計画に従って移転価格の文書化の作業を進める際には、並行して関税の観点から価格の適切さの検証を行っておくことが、関税リスク回避のために適切と考えられます。

お問い合わせ先

EY税理士法人
インダイレクトタックス部
Tel : 03 3506 2678
E-mail : yoichi.ohira@jp.ey.com

Short column

持株会社のメリット・デメリット

平成9年の独占禁止法の改正により、純粋持株会社が解禁され、グループ内の再編や複数企業グループの統合により、持株会社が増加してきました。一方で、持株会社制度を廃止する事例も見られます。

持株会社化のメリットとしては、グループ経営の適正化・効率化、意思決定の迅速化、子会社の経営責任の明確化などが挙げられます。デメリットとしては、経営管理費用の増大、各社間の連携の不足等が考えられます。

純粋持株会社を設立する場合は、株式移転によるケースが考えられます。取得と判断される場合は、パーチェス法により会計処理され、取得企業の資産・負債は適正な帳簿価額で計上され、被取得企業は時価評価されます。

また、グループ内再編等の場合、会社分割により、親会社自らは持株会社化し、事業は子会社に承継

させることがよくあります。この場合、共通支配下の取引として処理され、子会社の受入資産・負債は適正な帳簿価額により計上されます。

一方、持株会社制度を廃止し、事業会社（子会社）を存続会社とし、持株会社（親会社）を消滅会社として吸収合併する場合、共通支配下の取引として会計処理を行い、個別財務諸表上、事業会社は持株会社の適正な帳簿価額を引き継ぎます。連結上は、合併以前の連結財務諸表の処理を継続させるため、事業会社の個別財務諸表における処理を振り戻し、持株会社が事業会社の被支配株主から株式を取得したものととして会計処理を行います。企業内外の再編の流れは活発になっていく中で、持株会社を指向する再編もある一方、制度を廃止し、単一企業化していく流れも見られるのは興味深いと思います。

(公認会計士 岩澤浩司)