

そこが知りたい！

国際税務ニュースレター

今回のテーマ： 海外取引に対する税務調査動向

令和2事務年度（令和2年7月～令和3年6月）における海外取引法人に係る実地調査件数は、コロナ禍の影響により大幅に減少しています。法人税については、実地調査は4,569件で前年比34.8%、申告漏れ所得は1,530億円で前年比63.5%です。源泉所得税については、実地調査件数29千件で前年比32.0%、追徴税額は145億円で前年比49.1%です¹。なお、調査1件当たりの追徴税額は増加しており、リスクの高い法人にターゲットを絞ってリソースを集中させたようです。

コロナ禍も落ち着き始め、段々と実地調査が活発になってきているように思います。最近の海外取引に対する税務調査動向について、基本的な内容を含め、指摘されやすい事項を確認します。

法人税に関する海外取引の主な指摘事項

1. 海外子会社等に対する費用負担

① 出向者給与の親会社負担分

親会社が海外子会社との間の給与格差を補填するために支給した金額については、親会社の損金に算入されます（法基通9-2-47）。給与格差の金額を超えている場合や親会社の負担額に明確な根拠がない場合は、「国外関連者寄附金（措法66の4③）」と判断されるリスクがあります。

② システム開発費用の子会社負担分の收受漏れ

親会社が構築したシステムを海外子会社も使用している場合、海外子会社が便益を享受しているため、親会社は子会社から使用料を徴収する必要があります。無償利用の場合は、上記同様、「国外関連者寄附金」と判断されるリスクがあります。

2. 売上・減価・費用の期間損益計算の誤り

本店から請求された本店配賦経費について、期間按分すべき費用や資産計上すべき金額を含めて損金算入されているケースがあります。本店配賦経費についても、内容を検討して、適切な損金算入時期（法法22③）において計上する必要があります。

3. 外国税額控除の適用誤り

租税条約により減免される外国法人税やPEとみなされない国外拠点に係る外国法人税を、外国税額控除の控除対象としているケースがあります。租税条約の規定により条約相手国において課することができるとされる額を超える部分若しくは免除することとされる額に相当する金額は、外国税額控除の対象となりません（法令142の2⑤五）。

4. 外国子会社合算税制の適用誤り

租税負担割合20%超の外国関係会社の合算が漏れているケースがあります。ペーパーカンパニーなどの特定外国関係会社については、租税負担割合が20%以上であっても、30%以上でなければ、会社単位の合算課税の対象となります（措法66の6）。

5. 有価証券の取得に係る財務調査費

M&Aを行った際、デューデリジェンス費用を有価証券の取得価額に含めず費用計上しているケースがあります。有価証券の取得価額は、「その有価証券の購入のために要した費用」を加算した金額とされています（法令119①一）。

6. 移転価格税制

利益水準の高い海外子会社が移転価格税制の調査のターゲットになりやすいことは、従来どおりです。海外子会社の利益水準が、海外子会社の果たす機能、負担するリスクおよび使用する資産を考慮して過大になっていないかモニターすることが必要です。

源泉所得税に関する海外取引の主な指摘事項

1. 人的役務提供

① 出向者給与の親会社負担分

出向者が日本に一時帰国して183日以内に出国した場合において、現地法人が留守宅手当を負担している場合でも、出向者との間で規約等に基づき留守宅手当の支払いを行う者は日本企業です。よって、一時帰国中の留守宅手当については、給与所得に係る短期滞在者免税（いわゆる183日ルール）の3つの要件のうち「報酬が他方の国の居住者でない雇用者またはこれに代わる者から支払われるものであること」の要件を満たさないこととなりますので、日本企業は源泉徴収が必要となります（所法161⑫、212）。

② 入国後待機期間

非居住者が、国内外の双方にわたって行った勤務や役務提供により給与又は報酬の支払を受ける場合には、原則として、国内で行った勤務などに対応する部分の金額が、国内源泉所得に該当します（所基通161-41）。海外赴任者が、コロナ禍で帰国後にホテルで待機している期間については、待機期間中に役務の提供をすることは可能な状態と考えられますので、国内での役務提供期間に算入すべきと指摘される可能性があります。

③ 日印租税条約における技術上の役務

日印租税条約12⑥で、技術上の役務の提供に関して債務者主義がとられていますので、弁護士報酬など、インドで活動したことに対する報酬についても、日本において源泉徴収が必要となります（所法161⑥、212）。

また、技術上の役務に対する料金とは、技術者その他の人員によって提供される役務を含む経営的若しくは技術的性質の役務又はコンサルタントの役務の対価としてのすべての支払金をいいます。

2. 使用料

① 現地レンタカー代、事務機器等のリース料

日中租税条約12⑤で、使用料について債務者主義がとられていますので、現地レンタカー代や事務機器等のリース料に関しても、日本において源泉徴収が必要となります（所法161⑩ハ、212）。

② 使用料条項の適用対象となる受益者

租税条約の濫用を防止するために、特典制限条項（Limitation on Benefits、LOB）や租税条約の適用の主要目的が租税回避である場合には、条約の適用を認めない主要目的テスト条項（Principal Purpose Test、PPT）が含まれている条約があります。また、二国間条約にそのような条項が含まれていなくてもBEPS防止措置実施条約により上書きされることにより、PPTが適用される条約もあります。したがって、代理人や著作権の管理法人には、租税条約上の軽減・免除は適用できない場合が多いと考えられます。使用料を海外子会社などの関連法人に支払う場合、その支払先が特許権など工業所有権の権利を有している法人自体であるか確認が必要です。

お見逃しなく！

課税当局は、租税条約等に基づく情報交換要請により海外子会社や取引先の情報を入手することが可能です。普段から契約書の整備・更新、海外子会社の状況を把握しておくことが重要です。

¹ 令和2事務年度 法人税等の調査実績の概要：01.pdf (nta.go.jp)