

疑問相談

国際課税

価格調整金に関する法人税及び関税・輸入消費税の取扱い

Q

当社（P社）は東南アジアに製造子会社（S社）を有しており、S社から製品を輸入していますが、海外子会社との取引価格の設定にあたっては、S社の果たす機能及び負っているリスクに類似した比較対象企業の実績値を基に目標とする営業利益率のレンジを設定し、S社の実績営業利益が当該レンジに収まるように取引価格を設定しています。

しかし年度末が近づき、S社の業績利益率が独立企業レンジを相当程度下回ることが判明したため、S社の実績利益率が目標利益率レンジ内に入るよう、P社から当該子会社に対し価格調整金を支払いました（事業年度の末日に未払計上し、翌事業年度にS社に送金）。

この場合、当該価格調整金の支払は当社の法人税申告上、損金として認められますか？また、輸入申告上留意すべき点はありますか？

A

価格調整金の支払に関しては、法人税法上合理的なものと認められれば、損金として算入できます。また、関税及び輸入消費税上は、過去に行った輸入申告の遡及的修正となるため修正申告が必要となり、修正申告を行わなかった場合には過少申告加算税の対象となります。

【解 説】

1 法人税法上の取扱い

P社からS社への移転価格調整金の支払は、P社のS社からの輸入価格を遡及的に上方修正することになるため、法人税及び関税・輸入消費税の双方に影響を及ぼすこととなります。

まず法人税法上の取扱いとしては、法人が価格調整金等の名目で、既に行われた国外関連取引に係る対価の額を事後に変更している場合、当該支払等に係る理由、事前の取決めの内容、算定の方法及び計算根拠、当該支払等を決定した日、当該支払等をした日等を総合的に勘案して検討し、当該支払等が合理的な理由に基づくものと認められるときは、損金算入が認められます（移転価格事務運営要領2-20）。

一方で、国外関連者に対する財政的支援を目的としている場合や国外関連者との間で取引価格を遡及して改定するための条件があらかじめ定められていない場合、支払額の計算が法定の独立企業間価格の算定方法に基づいていない場合、支払額の具体的な計算根拠が

ない場合等においては、価格調整金等の支払等は通常合理的なものとは認められず（移転価格事務運営要領別冊事例 26）、当該価格調整金は国外関連者に対する寄附金として損金算入が認められないこととなります。

よって、S社の営業利益率が目標営業利益率レンジと乖離する場合には価格調整金を支払う旨の覚書を事前にS社と取り交わし、価格調整金の具体的な計算根拠を残しておくことが重要となります。

2 関税及び輸入消費税の取扱い

次に関税及び輸入消費税についてですが、これらの課税標準となる課税価格は、輸入貨物に係る輸入取引がなされたときに買手により売手に対し、当該輸入貨物につき現実に支払われた又は支払われるべき価格（現実支払価格）が基礎となります（関税定率法 4 条 1 項、消費税法 28 条 4 項）。

本件のように、買手による輸入貨物に係る仕入書価格の支払後に、当該輸入貨物の輸入取引に付されている価格調整条項の適用等により当該輸入貨物に係る価格について調整が行われ、別払金の支払が行われる場合の現実支払価格は、当該仕入書価格に当該別払金を加えた価格となります（関税定率法基本通達 4-2 の 2(2)）。この取扱いは輸入申告後に別払金の支払が行われた場合であっても同様であり、その場合は既に行われた輸入取引について修正申告を行う必要があります。

自主的な修正申告を行わず、税関から事後調査を受けた後に修正申告をしたり、税関か

ら増額更正を受けたりすると、過少申告加算税の対象となります。

なお、修正申告の方法についてですが、法人税の申告とは異なり、輸入申告は輸入取引の都度行われるものであることから、輸入申告の修正申告も原則として個別輸入取引ごとに行われる必要があります。しかし、対象となる期間内の輸入回数が多く、個別の修正申告が実務上困難な場合も多いかと思われます。このような場合は管轄の税関に対し、実務を考慮した簡便な修正申告の方法についてご相談されることをお勧めします。

また、修正申告により追加納付した輸入消費税は仕入税額控除の対象となりますが、過年度分の貨物の引取りについて追加納付した輸入消費税については、修正申告書を提出した日から 2 ヶ月以内に更正の請求を行うことで還付を受けることができます（消費税法 56 条 2 項）。

3 価格調整金の修正申告漏れの事例

財務省は毎年、関税及び内国消費税の申告内容の輸入事後調査の結果をホームページで公表しており、そのうち事後的な価格調整金の申告漏れによる課税のケースは下記表のとおりです。

金額の大きなものでは 10 数億円もの追徴税額が発生しており、価格調整金が支払われた場合は、輸入申告を担当する社内の関係部署にも情報を共有し、修正申告を忘れずに行うようにすることが推奨されます。

事務年度	概要
平成 25 年	輸入者 A は、アメリカの輸出者から電源装置などを輸入しており、A は、輸出者との契約により、国内での販売価格に応じて輸入時の取引価格が見直され、増額となった金額を価格調整金として支払っていました。本来、この価格調整金は課税価格に含められるべきものでしたが、A は修正申告を行っていませんでした。その結果、申告漏れ課税価格は 56 億 8,464 万円、追徴税額は 3 億 534 万円でした。
平成 23 年	輸入者 A は、フランスの輸出者から医薬品を輸入しており、平成 23 年中に輸入された貨物について、そのすべての通関終了後に遡及して価格調整を行い、調整金を別払いしていました。本来、この別払いした調整金は課税価格に含めるべきものでしたが、A は課税価格に含めた納税申告をしていませんでした。その結果、申告漏れ課税価格は 376 億 8,739 万円、追徴税額は 18 億 8,437 万円でした。
平成 22 年	輸入者 A は、ドイツの輸出者から医薬品原料を輸入しており、平成 22 年 1 月から 12 月の間に輸入された貨物に遡及して価格調整を行い、調整金を別払いしていました。本来、この別払いした調整金は課税価格に含めるべきものでしたが、A は課税価格に含めた納税申告をしていませんでした。その結果、申告漏れ課税価格は 55 億 4,015 万円、追徴税額は約 2 億 7,701 万円でした。

(出所：財務省ホームページ)

4 S社からP社へ価格調整金が支払われる場合の留意点

ご参考までに、上記事例とは逆に、S社からP社へ価格調整金が支払われる場合に留意すべき点を以下記載します。

- 日本では、事務運営要領 2-20 の要件を満たせば価格調整金は損金算入が認められますが、海外子会社の所在する国において損金算入が認められるか否かは、現地の法令により異なります。特にアジアでは損金算入が認められない国も多いため、価格調整金を導入するにあたっては、事前に現地の法令を確認されることをお勧めします。

〈税理士法人トーマツ 移転価格サービス

パートナー 小林 正彦 シニアアソシエイト 片岡 卓也〉

- 日本における関税及び輸入消費税については、既に行った輸入申告につき更正の請求を行うことができます。しかし、更正の請求においても修正申告の場合と同様に、個別の輸入申告及び輸入貨物ごとの返戻金を税関に対して説明する必要があります。移転価格調整金については、企業の利益水準をベースにして算定されるケースが多いと思われませんが、そのような場合は個別の輸入貨物ごとの紐つけの説明が難しいケースも多く、関税及び輸入消費税について還付を受けることは、現実的には困難であるといえます。