

海外現地法人に対する貸付金と移転価格税制

税理士 高山 政信

〔事例〕

内国法人甲社では、米国に現地法人乙社（甲社が100%出資）を有している。乙社では、現地での資金調達に困難であることから、甲社からのドルでの資金の借入れを希望している。そこで、甲社では、乙社のために国内の金融機関から円で借り入れた資金を、ドルに転換した上で貸し付けることを想定しているが、乙社への貸付金利は、国内の金融機関から調達した円金利をそのまま適用することとしたいがどうか。

なお、甲社は金銭の貸付けを業とする法人ではない。

〔ポイント〕

国外関連者に対する貸付金は、独立企業間金利により貸し付けなければならないが、現実には、どのように設定したらいいか困る場合が多い。金銭の貸付けを業としない一般事業法人のグループ金融の取扱いを中心に、次の項目に分けて検討する。

- 1 国内法の規定
- 2 通達及び事務運営要領による金銭の貸借取引の取扱い
- 3 租税条約の適用関係

〔検討〕

同一のグループ法人間での金銭の貸借等の取引については問題が多い。グループ間の取引であることに甘えて、低利や無利息などの事例が多いが、場合によっては、一般に第三者間では成立し得ないような条件を設定している事例も多い。これらの取引については、当然、国内企業同士の取引の場合も問題となるものであるが、国境を越えた取引の場合、すなわち国外関連者との取引による国内企業の所得の損失は、直接わが国の財政収入の減少となつてはね返ってくることから、課税当局もその取扱いを移転価格税制のフレームワークの中で明確に規定している。

1 国内法の規定

(1) 原則

棚卸資産の売買以外の取引に係る独立企業間価格は、次の方法を用いて算定することとされている（措法66の4②二）。

- ① 独立価格比準法、再販売価格基準法及び原価基準法と同等の方法
- ② 棚卸資産の売買の場合に適用されるその他の方法と同等の方法

金銭の貸付けについても、棚卸資産の売買の場合と同種の手法を用いて独立企業間利率を算

定することとされている。

特殊関連企業間で金銭の貸付けが行われた場合、非関連者間において同様の金銭の貸付けについて利率が付されているのであれば、同様の利率を付する必要があるというのが基本原則である。

(2) 子会社等を再建する場合等の取扱い

この場合も、子会社等を再建する場合の無利息貸付け等の適用（法基通9-4-2）がある金銭の貸付けについては、移転価格税制の適用上も適正な取引として取り扱われている（事務運営要領2-6）。

2 通達及び事務運営要領による金銭の貸借取引の取扱い

(1) 原則

金銭の貸借取引について独立価格比準法と同等の方法又は原価基準法と同等の方法を適用する場合には、比較対象取引に係る通貨が国外関連取引に係る通貨と同一であり、かつ、比較対象取引における貸借時期、貸借期間、金利の設定方式、利払方法、借手の信用力、担保及び保証の有無その他の利率に影響を与える諸要因が国外関連取引と同様であることを要することとされている（措通66の4(5)-4）。

上記通達では、金利がどのような条件で設定されるのか諸要素を明らかにしている。しかしながら、それらの条件をインプットしただけで、独立企業間の金利が導き出されないことに難しさがある。

なお、国外関連取引において返済期日が明らかでない場合には、当該金銭貸借の目的等に照らし、金銭貸借の期間を合理的に算定されることになろうが、実務上紛糾する原因の一つとなっている。

(2) 例外

原則とされる方法が適用できない場合、国外関連取引の借手（本件では乙社）が銀行等から当該国外関連取引と同等の条件の下で借り入れたとした場合に付されるであろう利率を比較対象取引における利率として、独立企業間利率を算定することができるとされている。

ここでの問題点は、そもそも現地の金融機関から、種々の理由から現地のローカル企業のように資金を調達できないことから親会社等からのファイナンスに依存している企業に、この借手の利率を厳格に適用することとなると、当然、非常に高金利となるものと想定されることである。

そこで、課税当局でも、金銭の貸付けを業としない法人については、次項の特別の取扱いを規定して、その取扱いを緩和しているものと思われる。

(3) 金銭の貸付けを業としない法人

イ 事務運営要領の意義

事務運営要領とは、正式には「移転価格事務運営要領」といい、国税庁が移転価格税制の特性を考慮して、単に独立企業間価格の確認にとどまらず、移転価格税制の執行の全般についてその指針を定めたもので、実務上は極めて重要なものといえる。

ロ 事務運営要領の内容

法人及び国外関連者がともに主として金銭の貸付け等を業としない法人の場合、租税特別措置法通達66の4(5)-4が適用できないときは、次により計算した利率を独立企業間の利率として、当該貸付け又は借入れに付された利率の適否を検討することとされている。

① 国外関連取引の借手（本件では甲社）が、非関連者である銀行等から通貨、貸借時期、

定していないようである。その場合、同条約に規定しない所得については、国内法による課税関係が適用されるものと解されている。したがって、国内法どおり適用されることになる。

(2) 甲社株式の売却益

日米租税条約16条では、資本資産の売却、交換その他の処分については、一定の場合のほかはわが国で免税とされる旨規定している。この「資本資産」という概念は、わが国においては使用されていないことから、原則として、条約上のこの概念は米国国内法に定められた資本資産と同義と解されている。

米国の国内法では、「資本資産」とは、営業又は事業との関連の有無を問わず、納税者が所有する次に掲げる資産以外の資産であると規定している（IRC1221条）。

① 棚卸資産、貯蔵品又は主として顧客への販売のために保有されている資産。

② 事業用減価償却資産又は営業若しくは事業の用に供せられる不動産。

③ 著作権、文学的、音楽的若しくは芸術的作品又は書簡若しくはメモランダム、その他これらと類似の資産。

したがって、乙が所有する甲社株式は、上記①から③に該当しないと考えられるので、資本資産ということになり、甲社株式の売却益は非課税とされることになる。

4 結論

非居住者に与えられた適格ストックオプションに係る経済的な利益は、その課税の繰延べが認められることとなり、その後のストックオプションの行使により取得した株式の譲渡益についても、事例の場合、国内法及び日米租税条約のいずれの観点からも課税されないこととなる。

待望の
最新刊!

実務に直結した専門的・今日的な課税問題を
具体的な事例でわかりやすく解説!

詳解 所得税務事例

武田昌輔 監修 ●B5判・加除式・全1巻
所得税務事例研究会 編集 定価10,500円(税込)〈送料実費〉

所得税法の体系を基本とした「基本事例編」と専門的・今日的な課税問題を収録した「応用事例編」の二部構成により実務に直結した事例を詳細に解説しています。解説にあたっては、解説の根拠となる法令・判例等を明示しながら、実際の問題解決に役立つ具体的な計算例、実務のフローチャート、実務対応上の留意点のポイント、参考資料等を豊富に採用しています。

※詳細カタログ無料送呈



第一法規

東京都港区南青山 2-11-17 〒107-8560
<http://www.daiichihoki.co.jp>

Tel. 0120-203-696
Fax. 0120-202-974