

国際課税のケース・スタディ

タックス・ハイブン対策税制の規定の適用と移転価格

〔事例〕

内国法人甲は、香港に100%子会社Aを有する。Aは事業所を有し、実際に自ら事業を営んでいるものの、タックス・ハイブン対策税制の適用除外要件である所在地国基準を充足することができないため同税制の適用の対象となっている（甲及びAはいずれも金融業を営んでいる。Aは銀行業に該当しない）。

甲はAの他に米国にも100%子会社B（金融業を営んでいる）を有する。

甲はAから借入れがあるが、移転価格税制の適用により、その借入れに係る利率が高率にすぎるとして支払利子2億円が否認された。

一方、BもAからの借入れがあるがその利率は高利にすぎるとしてBは米国において支払利子100万ドルの損金算入が否認され、追徴課税を受けている。

このような場合に、Aについての課税対象留保金額の算定上甲及びBからの受取利子はどのように扱われるか。

〔ポイント〕

- ① タックス・ハイブン対策税制と移転価格税制との関係
- ② わが国の移転価格税制の適用がある場合における課税対象留保金額の算定
- ③ 米国の移転価格税制の適用がある場合にお

る課税対象留保金額の算定

〔検討〕

1 タックス・ハイブン対策税制と移転価格税制

タックス・ハイブン対策税制は、外国法人で内国法人と一定の関連のある者（子会社、孫会社等）が、所得に対する税がない国（又は地域）又はその法人の所得に対する税負担が25%以下の国（又は地域）に本店を有する場合に、その稼得した所得のうち、留保した所得について、その関連のある内国法人においてこれを内国法人の所得に合算して課税を行うものである。ただし、外国法人で実体基準、管理支配基準、非関連者基準（又は所在地国基準）のいずれの基準をも充足する者は、同税制の適用がないこととされている。

このように、タックス・ハイブン対策税制においては、基本的には、留保された所得を合算の対象としており、所得の発生の段階又は所得の処分段階での規制はなく、いわば、当該外国法人の所得のストックに着目してのものであり、収入、支出等フローに対する規制はないものといえる。

元来、タックス・ハイブン対策税制は、税負担が全くないか、あるいはその負担が低い国を利用して租税の回避を図るものに対処するものであり、税制の性格も罰則的な要素が加味されている。

租税回避に対処するには、ストックにのみ着目するのでは不十分であり、フローについても、す

なわち、その収益及び費用の算定についてその規制が必要とされる。

そのフローについて規制するものとして移転価格税制があるわけで、タックス・ヘイブンを対策税制と移転価格税制の双方の規制があいまって国外に所得を移転して租税の負担を回避するものに対して適正な対応が可能となる（移転価格税制は、制度上租税回避に対処するものではなく、広く一般に、関連者間の取引について税務上独立企業間価格によることを求めるものである）。

2 わが国の移転価格税制の適用がある場合における課税対象留保金額の算定

法人税法施行令第39条の15第1項は、課税対象留保金額の算定の基礎となる未処分所得の金額の算定につき、わが国の法令に準拠してその計算を行う場合を規定するものであるが、同項第1号において、「…（当該特定外国子会社等に係る法第66条の4第1項各号に掲げる内国法人との間の取

引につき法第66条の4第1項の規定の適用がある場合には、当該取引が同項に規定する独立企業間価格で行われたものとして本邦法令の規定の例に準じて計算した場合に算出される所得の金額又は欠損の金額）」を以て未処分所得金額とする旨規定されている（未処分所得金額の算定上、特定外国子会社等の本店所在地国の法令による場合については、法人税法施行令第39条の15第2項において、これと同様の規定が設けられている）。

したがって、本事例においては、甲における課税所得金額の算定上移転価格税制の適用により2億円が独立企業間価格に比して過大な支払とされ否認されているので、Aについての課税対象留保金額の算定においても、甲から受領する利子のうち2億円は過大なものとして、これを減額することになる。

本事例においては、甲が移転価格税制の適用により、実際に更正処分を受けているが、仮に税務

**近
口
業
界**

所得税実務のすべてを、
法的根拠に基づきながら横断的に詳説!!

重要判例・裁決例を含めた所得税に関するすべての事柄を、
関連する事項を横断的に確認しながら、
制度の体系に沿ってあますことなく取り上げています。

第一法規
体系的・事象的な税務実務を
手続の段階まで詳細に解釈するために

DHC 所得税務釈義

武田昌輔・神谷修・横江義一 監修 ★B5判・加除式・全3巻・定価86,000円<千実費>

エキスパートのための本格的法人税解釈書の決定版!


DHC 会社税務釈義

武田昌輔・後藤喜一 編著 ★B5判・加除式・全9巻・定価62,000円<千実費>

不動産の保有、譲渡、相続等、土地税制に関する総合的実務解説書!

DHC 不動産税務釈義

不動産税実務研究会 編著 ★B5判・加除式・全3巻・定価32,000円<千実費>

 **第一法規** 〒107 東京都港区南青山2-11-17
☎(03)3404-2251/FAX(03)3404-2269

※定価は税込みです。

調査が実施されない場合であっても、未処分所得金額の算定上、当該内国法人との取引については独立企業間価格によることとされているので、その価格についてのチェックが必要とされる。

3 米国の移転価格税制の適用がある場合における課税対象留保金額の算定

上記2は、特定外国子会社等と内国法人との間の取引に係る移転価格税制の適用に関するものであるが、広く特定外国子会社等と関連者との間の取引についてはどのような規定になっているのか。

法人税法施行令第39条の15第1項第1号において、その未処分所得金額の算定上移転価格税制との関連については、「法第66条の4第3項の規定の例に準じてその計算を行う」こととされている。

租税特別措置法第66条の4第3項の規定は次のとおりである。

「法人が各事業年度において支出した寄附金の額（法人税法第37条第6項に規定する寄附金の額をいい、同条第1項の規定の適用を受けたものを除く。以下この条において同じ。）のうち当該法人に係る国外関連者に対するもの（同法第141条第1号から第3号までに掲げる外国法人に該当する国外関連者に対する寄附金の額で当該国外関連者の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入されるものは除く。）は、当該各事業年度の所得の金額（同法第102条第1項第1号に規定する所得の金額を含む。）の計算上、損金の額に算入しない。」

ここで寄附金の額とは、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもってするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与（広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。）をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的

な利益のその供与の時における価額によるもの、とされている。

本事例のようにBがAに対し過大な利子を支払っているような場合には、AのBに対する利益の供与がないことからこの準用規定の適用はない。

これとは逆に、Aが他の者に対し、移転価格により、その所得の一部を他の者に移転しているような場合には、その移転したとされる金額は、他の者に対する経済的利益の供与として課税対象留保金額の算定上経済的利益の額に相当する金額を加算しなければならない。

結論としては、米国でBが支払利子につき移転価格税制の適用により、その支払利子の一部の損金算入が否認されたとしても、課税対象留保金額の算定上これを控除することはできない。換言すると、特定外国子会社等と内国法人との間の取引につき移転価格税制により価格の是正があった場合には、その是正後の価格に基づいて課税対象留保金額の計算を行うことができるが、特定外国子会社等と外国法人との間の取引につき、移転価格税制の適用により価格の是正があった場合であっても、是正前の価格が特定外国子会社等にとって有利である場合には、課税対象留保金額の計算上考慮されないこととなる。

（税理士 小沢 進）