

国際課税のケース・スタディ

タックス・ヘイブン対策税制における未処分所得金額の算定と 移転価格税制等の規定の準用について

税理士 小沢 進

〔事例〕

内国法人甲社は、香港に金融業を営む子会社A社を有するが、タックス・ヘイブン対策税制における適用除外に関しては、主として管理・支配基準の要件の充足がないことから適用除外に該当せず、甲社においてA社の課税対象留保金額を合算して申告、納税を行っている。

今回、甲社は合算課税のためA社の未処分所得金額の計算を行ったところ、A社所有の香港法人X社の株式をA社と姉妹会社である英国法人B社に譲渡しているが、その譲渡価額は時価に比して著しく低額であることが判明した。また、A社がB社から受領すべき役務提供の対価（手数料）も時価に比して著しく低いことが判明した。

未処分所得金額の計算上移転価格税制の規定に基づく独立企業間価格による取引は、当該特定外国子会社等とその合算の対象となる内国法人との間の取引に限定されているものと理解している。上述のA社とB社との間の取引は、いずれもその取引価額が独立企業間価格によるものとはいい難い面があるものの、これらの取引については移転価格税制の適用に基づく計算の対象外とされているので、未処分所得金額の計

算上あえて調整を加える必要はないものと考え
るが、この考え方でよろしいか。

〔ポイント〕

未処分所得金額の算定は、日本の国内法に準拠するものと、特定外国子会社等の本店所在地国の法令によるものとの選択が可能であるが、いずれの方式を採る場合であっても、寄附金に関する法人税法第37条の規定の準用がある。また、租税特別措置法第66条の4第3項に規定する国外関連者に対する寄附金の全額損金不算入の規定の準用がある。

〔検討〕

1 未処分所得金額の計算について

合算すべき課税対象留保金額は、まず、未処分所得金額を算定し、次いで、当期中に納付の確定した法人所得税額及び当期に係る配当等の額を控除して適用対象留保金額を算定し、これに合算を行う内国法人の有する直接及び間接の持分を乗じて算定される。

未処分所得金額の算定には、本邦法令に準じて計算を行う方式と本店所在地国の法令による方式とがあるが、いずれの方式による場合であっても、当該合算を行う当該内国法人とその特

特定外国子会社等との間の取引については租税特別措置法第66条の4第1項に規定する移転価格税制が適用され、その取引価格は独立企業間価格で行われたものとみなされて計算されることとなる（措令39の15①一、②）。

本事例における取引は当該内国法人と当該特定外国子会社等との間のものではないことから未処分所得金額の算定上移転価格税制による独立企業間価格みなし規定の適用はない。

しかしながら、本邦法令による場合であっても、また本店所在地国の法令による場合であっても、寄附金に関する法人税法第37条の規定の準用がある。したがって、同条第7項の規定、すなわち、「内国法人が資産の譲渡又は経済的な利益の供与をした場合において、その譲渡又は供与の対価の額が当該資産のその譲渡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比して低いときは、当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は、前項の寄附金の額に含まれるものとする。」旨規定されていることから、A社がB社との間で行った取引のうちその対価が時価に比して過少で贈与又は無償の供与と認められる部分は寄附金として扱われるので、未処分所得金額の算定上収益に計上しなければならない。さらに、当該寄附金は租税特別措置法第66条の4第3項の規定の準用があることから、その寄附金の全額が損金不算入として計算されることとなる。

本事例においては、A社とB社との間の取引について移転価格税制に基づく独立企業間価格によるみなし規定の準用はないものの寄附金に関する法人税法第37条の規定の準用により、そ

の取引価格と時価との差額は寄附金となり、全額損金不算入の扱いとなるものと考えられる。

〔結論〕

特定外国子会社等と合算の対象とされる内国法人との間の取引については、移転価格税制の規定の準用に基づく独立企業間価格による取引価格の是正が必要とされる場合があるが、本事例のように特定外国子会社等の国外関連者との取引については移転価格税制の規定に基づく価格の修正は必要とされない。

しかしながら、寄附金に関する法人税法第37条の規定の準用によりA社とB社との間の取引価額が時価に比して著しく低いことから実質的に贈与が行われたものと判断し得るのでその取引価額と時価との差額は、未処分所得金額の算定上収益に計上され、一方、その差額は国外関連者に対する寄附金として、全額損金不算入とされる。