

## Client Alert

Tokyo

BAKER & MCKENZIE

東京青山・青木・狛法律事務所

December 2009

### 平成 22 年度税制改正～グループ税制の創設及び タックスヘイブン対策税制の大幅な改正

Edwin T Whatley  
外国法事務弁護士  
Tel: +81 3 5157 2801  
Fax: +81 3 5157 2901  
edwin.t.whatley@bakernet.com

小林 真一  
税理士  
Tel: +81 3 5157 2807  
Fax: +81 3 5157 2901  
shinichi.kobayashi@bakernet.com

岡 龍太郎  
税理士  
Tel: +81 3 5157 2809  
Fax: +81 3 5157 2901  
ryutaro.oka@bakernet.com

石川 敏夫  
税理士  
Tel: +81 3 5157 2808  
Fax: +81 3 5157 2901  
toshio.ishikawa@bakernet.com

東京青山・青木・狛法律事務所  
ペーカー&マッケンジー外国法事務弁護士事務所  
(外国法共同事業)

〒100-0014  
東京都千代田区永田町 2-13-10  
ブルデンシャルタワー  
Tel + 81 3 5157 2700  
Fax + 81 3 5157 2900  
www.taalo-bakernet.com  
www.bakernet.com

©2009 Baker & McKenzie  
All right reserved.

去る平成 21 年 12 月 22 日夜、2010 年度の税制改正案(2010 年度税制改正大綱(案))が発表されました。今回の税制改正は、2009 年 8 月 30 日の第 45 回衆議院議員総選挙結果により発足した民主党中心の連立政権によるものであり、従来の自公連立政権下における税制改正プロセスとは異なるプロセスを経ているという点に特徴があります。

従来の税制改正プロセスでは、「二つの税調」と呼ばれる政府税制調査会(内閣総理大臣の諮問機関、政府税調)と自民党税制調査会(自民党税調)が並存しており、税制や税率の変更はすべてこの二つ調査会の決定・答申の形を経て政府により具体化されてきました。これら二つの税調は、政府税調が大枠の方針を決め、重要な税率などの数字は自民党税調が決定するといった役割を分担していましたが、実際には、自民党税調が決定したものを、翌日、政府税調が事実上追認する形で決定していたなど、実質的な権限は自民党税調が有していました。なお、自民党税調については「インナー」と呼ばれる税制に精通したベテラン議員が密室で税制改正を決定しているという批判もあったところです。他方、近年は小泉内閣において発足した経済財政諮問会議(内閣府、2001 年設置、2009 年廃止)も税制改革の議論を行ってきており、自民党税調の影響力は相対的に低下してきていたこともまた事実です。

民主党連立政権では、旧政権下で長年続いていた税制改正プロセスを変更し、税制改正審議を政府主導で行うべく、財務大臣の下に政治家をメンバーとする新たな政府税制調査会(内閣府、新政府税調)を設置し、原則として審議内容を公開することとした上で、平成 21 年 10 月 8 日より平成 22 年度税制改正の議論を進めておりました。税制改正の議論が透明化されたことは民主主義の観点からも好ましいことです。

当初は平成 21 年 12 月 11 日に税制改正案が公表される予定でしたが、約 10 日ほど公表が遅れたのは新政権としては初めての税制改正であったとともに、財源と減税のバランスの問題を含む「税制の難しさ」が原因であると思われます。

本アラートでは、2010 年度税制改正案について、企業税務に関係が深いと思われる項目をピックアップし、その概要をご紹介します。本アラートでご紹介する主な改正案の項目は次の通りです。

- 【1】グループ法人税制の創設
- 【2】タックスヘイブン対策税制の改正
- 【3】連結納税制度に関する改正
- 【4】移転価格税制の見直し
- 【5】その他の改正

## 平成 22 年度税制改正～グループ税制の創設及びタックス ヘイブン対策税制の大幅な改正

### 【1】グループ法人税制の創設

2010 年度税制改正に向けた議論において、旧自公政権下においてグループ内取引や資本取引について改正を行う方向性が示されていた(財務省資料「資本に係る取引等に係る税制についての勉強会・論点とりまとめ」(平成 21 年 7 月))ところ、平成 22 年度税制改正大綱では、新政権下においてもかかる方向性を踏まえ、次のような資本に係る取引等に係る税制が創設されることとなった。

#### 1. グループ内取引等

##### (1) 100%グループ内の法人間の資産の譲渡取引等

###### ① 改正内容

- (a) 100%グループ内の内国法人間で一定の資産の移転(非適格合併による移転を含む)を行ったことにより生ずる譲渡損益を、その資産のそのグループ外への移転等の時に、その移転を行った法人において計上する(適格事後設立制度は廃止)。
- (b) 100%グループ内の法人間の非適格株式交換等を、非適格株式交換等に係る完全子法人等の有する資産の時価評価制度の対象から除外する(合併等の対価として一定の外国親法人株式が交付されるものを除く)。

###### ② 実務的影響

この改正は含み益を有する資産をグループ内で譲渡する場合には、譲渡益課税が生じないという点で、納税者に有利に作用する。しかしながら、含み損を有する資産をグループ内で譲渡することに伴う副次的なタックスプランニングの道は閉ざされることになる。その意味では長短あるが総じて言えばグループ全体を俯瞰して税制を適用し、グループ内取引について税の中立性・公平性を確保するといったところであろうか。

税制改正大綱の文言だけを読むと、譲渡損益を将来グループ外へ譲渡した際に、グループ内での譲渡会社と譲受会社のどちらで損益を認識するのかわかり難い。後者であるとなると、グループ内での損益の付け替えが可能ということになるが、そのような改正を行うことは考え難い。この点はさらに詳細な情報の公表を待つ必要がある。

大綱では、かかる改正は平成 22 年 10 月 1 日から適用されることとしている。そのため、平成 22 年 10 月 1 日前に行われるグループ内での含み損を有する資産の譲渡は依然として現行税法と同じ取扱いになるものと思われるが、改正前の駆け込み的な資産譲渡については、税務調査の局面において、取引価格や取引の意図等につき厳しくチェックされる可能性がある。そのため、取引の経済的合理性について整理した上でこれを文書化しておくことが望まれる。

## (2) 100%グループ内の法人間の寄附

### ① 改正内容

100%グループ内の内国法人間の寄附金について、支出法人において全額損金不算入とするとともに、受領法人において全額益金不算入とする。

### ② 実務的影響

移転価格税制上は国外関連者に対する寄附金は全額損金不算入であるため、この改正はかかる取扱いと整合的である。他方、通常寄附金課税を受ける場合、受領者側で受贈益課税が生じるが、この改正では受領法人側で益金不算入とする措置が講じられており、支出法人と受領法人双方での二重課税を排除することとしている点は注目に値する。

なお、上記(1)の改正点との関係で言えば、現行税制上、資産の低額譲渡や高額譲渡の場合、寄附金や受贈益が発生することとなるが、資産の譲渡に伴う寄附金課税をどのように整理するのか、さらに詳細な情報の公表を待つ必要があるだろう。

## (3) 100%グループ内の法人間の資本関連取引

### ① 改正内容

- (a) 100%グループ内の内国法人間の現物配当(みなし配当を含む)について、組織再編税制の一環として位置づけ、譲渡損益の計上を繰り延べる等の措置を講じる。この場合、源泉徴収等を行わない。
- (b) 100%グループ内の内国法人からの受取配当について益金不算入制度を適用する場合には、負債利子控除を適用しない。
- (c) 100%グループ内の内国法人の株式を発行法人に対して譲渡する等の場合には、その譲渡損益を計上しない。
- (d) いわゆる無対価組織再編成について、その処理の方法等を明確化する。

### ② 実務的影響

上記(a)については上記(1)①(a)と同様の趣旨に基づくものと思われる。現物配当は新会社法により法制度的には可能となっているが、含み益を有する資産の現物配当については譲渡益の認識がネックとなって実際にはほとんど行われてこなかった。今回の改正を契機に現物配当が活性化することが期待される。

上記(b)については結果的に受取配当の益金不算入額が増加することとなる点で納税者に有利な改正である。

上記(c)については、下記2で後述する。

上記(d)は、会社法上無対価での組織再編成は可能であるところ、税務上の取扱いは必ずしも明確でないという問題が指摘されてきたところである。国税庁のウェブサイトでは、質疑応答の形で「吸収分割に当たり、分割承継法人から分割法人に株式の割当てを行わない場合の適格判定(分割型分割)」、及び「子会社を分割承継法人とする分割において対価

の交付を省略した場合の税務上の取扱いについて(分社型分割)」についての課税庁の見解が示されており、100%資本関係グループ内での分割であり、資本関係に影響を及ぼさない(株主間の贈与問題は生じない)ため、株式の交付の省略と考へ、無対価での分割は適格要件には抵触しないという立場を採用してきているところである。今回の改正もこの従前よりの見解と平仄を合わせた形での整理が行われるものと思われる。

なお、税務取扱いの前提としている「株式の交付の省略」については旧商法ではかかる概念はあったものの、会社法上ではかかる概念はなく、上記質疑応答での見解は会社法に適合していないのではないかという論点が生じていた。今回の改正においてはこの会社法と交錯する問題の明確化が望まれるところである。

#### (4) 中小企業向け特例措置の大法人の100%子法人に対する適用

##### ① 改正内容

資本金の額又は出資金の額が1億円以下の法人に係る軽減税率、特定同族会社の特別税率の不適用、貸倒引当金の法定繰入率、交際費等の損金不算入制度における定額控除制度、欠損金の繰戻しによる還付制度については、資本金の額若しくは出資金の額が5億円以上の法人又は相互会社等の100%子法人には適用しない

##### ② 実務的影響

法人税法では、「資本金の額等1億円基準」により資本金の額がそれ以下の法人については様々な優遇措置を設けているが、今回の改正では、大法人の100%子会社についてはかかる優遇措置を適用しないこととなった。この改正もグループ全体を俯瞰して税制を適用するという上記(1)の考え方に関連しているものと思われる。

#### 2. 資本に係る取引等に係る税制

##### (1) みなし配当の際の譲渡損益

##### ① 改正内容

- (a) 100%グループ内の内国法人の株式を発行法人に対して譲渡する等の場合には、その譲渡損益を計上しない(再掲)
- (b) 自己株式として取得されることを予定して取得した株式が自己株式として取得された際に生ずるみなし配当については、益金不算入制度(外国子会社配当益金不算入制度を含む)を適用しない。
- (c) 抱合株式については、譲渡損益を計上しない。

##### ② 実務的影響

上記(a)及び(b)については、前述の「資本に係る取引等に係る税制についての勉強会・論点とりまとめ」において指摘されていた減資等の資本取引におけるタックスプランニング、すなわち受取配当益金不算入の対象となるみなし配当の認識と株式の譲渡損失の認識という二重のタックスベネフィットの機会を塞ぐための改正である。

現行税法上は、例えばある会社の株式を第三者から時価で購入し100%子会社化したのち、暫くしてから(たとえば6ヶ月以上経過後)に子会社を減資し、あるいは自己株式を取得

させる場合には、まず益金不算入の対象となるみなし配当額が算出され(法人税法 23 条)、次に残りの金額につき株式の譲渡損が認識される(法人税法 61 条)ことになり、「両建て」でのタックスベネフィットが生じる場合がありうる。

かかる手法は、グループ内リストラクチャリングのみならず M&A の手法としても多用されてきているところであった。かかる手法については、外国税額控除事件において用いられた「課税減免規定に対する限定解釈」による否認リスクの有無や同族会社の行為計算否認規定に基づく否認リスクの有無が実務家の間で議論になってきたところであるが、かかる手法を否認するためには税法改正が必要であるというのが通説であり、実際、税務執行の局面では否認の対象にはなっていなかった。もっともこの点については、課税庁では従前より問題意識を持っており、税制改正の動きは一昨年来から見られていたところである。

大綱では、かかる改正は平成 22 年 10 月 1 日から適用されることとしている。そのため、平成 22 年 10 月 1 日前に行われる取引については現行税法と同じ取扱いになるものと思われるが、改正前の駆け込み的な取引については、税務調査の局面において、取引の意図等につき厳しくチェックされる可能性がある。そのため、取引の経済的合理性について整理した上でこれを文書化しておくことが望まれる。

## (2) 清算所得課税

### ① 改正内容

清算所得課税を廃止し、通常の所得課税に移行する。その際、期限切れ欠損金の損金算入制度を整備する等の所要の措置を講じる。また、連結子法人の解散を原則として連結納税の承認の取消事由から除外する。

### ② 実務的影響

現行税法上、通常の所得課税(損益法による所得計算)の場合、欠損金の繰越期間は7年間で打ち切りとなるところ、清算所得課税(財産法による所得計算)の場合には、残余財産の計算上結果として過去の欠損金をすべて使えることと同様の効果があるという違いがある。そのため、清算に伴う債務免除益や資産の含み益の実現を解散前に行うか解散後に行うかによっては税負担が大きく異なる可能性があり、この点について綿密なタックスプランニングが必要であった。

今回の改正により、清算時の課税について通常の所得課税(損益法による所得計算)に移行する場合、期限切れ欠損金の損金算入制度を整備するのであれば、上述の問題は解消されることとなり、この限りにおいては実務的ネガティブな影響はないものと思われる。

しかし、現行実務上、債権者においては、債務者が清算する場合に債務免除を受ける際の貸倒損失の損金性については問題となっていないが、通常の所得課税における貸倒損失の損金算入の要件が相当厳しいことを考慮すると、この問題が今後はクローズアップされる可能性があるのかもしれない。

## 【2】タックスヘイブン対策税制の改正

2010 年度税制改正に向けた議論において、タックスヘイブン対策税制について「資産性所得に係る租税回避防止措置を講じた上で、適用除外基準の見直しやトリガー税率の引き

下げ等を措置」という方向性が示された(平成 21 年 12 月 3 日税制調査会資料)。これを受けて、25%以下という“低税率国”基準の緩和に伴って、適用除外要件を満たす外国子会社の資産性所得の合算を含むその他の事項については厳しい改正が行なわれるという観測もあるなかで、公表された平成 22 年度税制改正大綱におけるタックスヘイブン対策税制関連の改正は、全体として日系多国籍企業にとっては歓迎すべきものとなったと考えられる。同時に平成 4 年度税制改正で現行の建付けとなったタックスヘイブン対策税制を念頭においた日系多国籍企業の海外事業展開に係るストラクチャーも、今回の税制改正の恩恵を受けるため等によって修正が必要になるケースも考えられる。

## (1) トリガー税率の引下げ(25%以下→20%以下)

### ① 改正内容

タックスヘイブン対策税制による合算課税の対象となり得る低税率国に所在する外国子会社の範囲について、現行税制ではその事業年度における租税負担率が 25%以下の外国子会社とされているところ、当該租税負担率を 20%以下に改める措置が講じられる。

### ② 実務的影響

各国の法人税率が相次いで引き下げられている状況において、“低税率国”の基準が 20%以下に引き下げられたことの意義は極めて大きい。この改正によって現行税制では基本的に「低税率国」とされている中国、韓国、マレーシア、ベトナム、デンマークといった国に所在する子会社はその実体に関わらず基本的に合算課税の対象外になる。

## (2) 租税負担率計算上の非課税所得から除外される「非課税配当」の拡充

### ① 改正内容

現行制度では、租税負担率計算式の分母に加算される非課税所得から、一定の株式保有割合を条件として非課税とされている外国子会社からの配当を除外することとされている。平成 22 年度税制改正大綱では、当該租税負担率計算式の分母から除外される配当に「外国法人の所在地国の法令により、二重課税排除を目的としたものとして株式保有割合要件以外の要件により所在地国の課税標準に含まれないこととされる配当等を追加する」とされ、その範囲が拡充されることとなる。

### ② 実務的影響

この改正は国外配当免税について株式保有割合を要件としていない英国の制度などを念頭に置いていると考えられる。2009 年の税制改正によって英国は外国法人から受取る配当がその持株割合にかかわらず原則免税となったことを受けて、英国の持株会社が合算課税の対象となり得る特定外国子会社に該当する事態も想定されていたところ(ただし、平成 21 年度税制改正によって一定の受取配当については合算課税の対象外とされている)、この改正によって英国持株会社の租税負担率は基本的に 20%超となるため、合算課税の適用を受けないための適用除外要件充足の必要性はなくなる可能性もあり、今後公表される法律・政令の文言が注目されることである。

### (3) 適用除外要件の緩和

#### ① 改正内容

適用除外要件について以下の措置が講じられる。

- (a) 事業基準に関し、適用除外とならない「株式等の保有を主たる事業として営む法人」の判定上、統括会社が保有する被統括会社の株式等については「株式等」から除外する。
- (b) 非関連者基準の判定上、卸売業を主たる事業として営む統括会社が被統括会社との間で行う取引については、関連者取引に該当しないものとする。

「統括会社」とは以下の要件の全てを満たす特定外国子会社等をいう。

- (a) 内国法人等に係る特定外国子会社等で、その内国法人等により発行済株式等の全部を直接又は間接に保有されていること
- (b) 2以上の被統括会社を有し、その被統括会社の事業を統括する業務として一定のものを行なっていること
- (c) 所在地国において統括業務に係る固定施設及び統括業務を行うに必要な従業員（専ら統括業務に従事する者であって、当該外国子会社等の役員を除く）を有すること

「被統括会社」とは以下の要件の全てを満たす外国法人をいう。

- (a) 統括会社が、発行済株式等の25%以上を直接に保有し、かつ、議決権の25%以上を直接に保有する当該統括会社の関連者（非関連者基準における関連者であって、外国法人に限るものとし、内国法人等の同族関係者に係る関連者を除く）であること
- (b) 所在地国において、実体のある事業活動を行っていること

#### ② 実務的影響

具体的な法律及び政令等の規定を踏まえて判断する必要があるが、上記の税制改正大綱の内容を見る限り、「統括会社」に関する改正は日系多国籍企業にとってトリガー税率の改正より大きな影響をもたらすであろう。

第一に、統括会社が適用除外対象になるということは、租税負担率が20%以下となるような国、特にシンガポール（法定税率17%）や香港（法定税率16.5%）における地域統括会社が適用除外要件を満たす可能性が生じるということになる。これに伴って、これらの国が持株会社機能を有する統括会社の所在地国の候補地として浮上し、現行税制のもとで行なわれていた「地域統括会社と持株会社の分離」は不要になるであろう。

第二に、統括会社として適用除外要件を満たす持株会社が、グループ内再編その他の理由で認識する「非課税キャピタルゲイン」が合算課税に影響を与えなくなるという有利な影響も生じるであろう。現行税制では、グループ内組織再編を行なう際に適用除外要件を満たさない持株会社に非課税キャピタルゲインが生じる場合、当該持株会社の租税負担率を低下させ、再編に伴うキャピタルゲインのみならず他の所得についても合算対象になるという弊害が懸念され、組織再編を機動的に実行することの障害となっていた。この改正によって、持株会社が統括会社として適用除外要件を満たすようであればこのような懸念は払拭されることになろう。

(持株会社に関するタックスハイブンを税制適用関係)

	現行税制	改正後
シンガポール、香港等の税率国の統括会社	適用除外要件充足は困難であり、全ての所得(一定の子会社からの配当を除く)が合算課税の対象となる。	統括会社としての適用除外要件を満たせば、資産性所得以外は合算課税の対象外。
統括会社としての要件を満たす持株会社が認識する非課税キャピタルゲイン(特にグループ内再編)	租税負担率を低下させ、非課税キャピタルゲイン及びその他の所得が合算対象	合算対象とならない。

第三に、卸売業が主たる事業とされる統括会社について、被統括会社との取引が非関連者基準の適用上関連者との取引に該当しないこととなれば、相当の実態を有してサプライチェーンの拠点として機能しているが非関連者基準を満たせずに合算課税の対象となっていた統括会社に、適用除外要件充足の道が開かれることになる。さらにコミッションネア方式と呼ばれる非関連者基準充足を念頭においた取引形態も不要になる可能性がある。ここで注意が必要なのは、当該関連者取引に該当しない取引は、統括会社と被統括会社との取引に限定されているところにある。すなわち、統括会社が発行済株式等の25%以上を直接有している外国子会社との取引に限定される点には留意が必要である。関係する法律及び政令等が大綱で示された文言どおりに規定されるとすれば、統括会社が株式を有していないような外国子会社との取引は引続き関連者取引とされ、それは統括会社の孫会社との取引についても同様とされることになる。

これらを総合すると持株会社は統括会社としての適用除外要件充足による合算課税不適用が絶対的に有利であり、純粹持株会社から統括機能を有する持株会社への再編、持株機能を有さない統括会社から統括機能を有する持株会社への再編について検討する価値があるであろう。ただし、実務的な問題として適用除外要件は確定申告書に、適用除外の適用がある旨を記載した書面を添付する必要があるとされているため(現行租税特別措置法第66条の6第6項)、租税負担率が20%超であると信じて適用除外の適用がある旨の記載をせずに確定申告書を提出し、爾後の税務調査で租税負担率が20%以下であると認定された場合に改めて適用除外要件充足を理由として合算課税対象外とすることに問題が生じることには留意する必要があるだろう。

(4) 資産性所得合算課税制度の導入

① 改正内容

特定外国子会社の以下に掲げる資産性所得は、適用除外要件を満たしたとしても合算課税の対象となる。

- (a) 株式保有割合10%未満の株式等の配当等に係る所得又はその譲渡(取引所又は店頭における株式等の譲渡に限る。)による所得
- (b) 債券の利子に係る所得又はその譲渡(取引所又は店頭における債券の譲渡に限る。)による所得
- (c) 工業所有権及び著作権(出版権及び著作権隣接権を含みます。)の提供による所得(特定外国子会社等により開発されたもの等から生ずる所得を除く。)
- (d) 船舶又は航空機の貸付けによる所得

## ② 実務的影響

本改正は、特定外国子会社が適用除外要件を満たしていたとしても一定の資産性所得については合算対象とするものであり、その項目は現行税制において適用除外の対象とならない事業として限定列挙されている項目となっている。資産性所得の範囲が比較的限定されたことから、実務的な影響は軽微であると考えられる。当然ながらこれらの資産性所得合算の対象となるのは、租税負担率が20%以下となる特定外国子会社のうち適用除外要件を満たす会社に限定されるため、租税負担率が20%を超える場合には何ら影響はない。

また、「工業所有権及び著作権の提供による所得」は他の会社が開発したこれらの権利に係る所得は合算課税の対象となることに留意が必要である。これは、国内で開発された無形資産を海外に移転することによる租税回避行為を防止することを意図していると考えられるが、ここでいう「工業所有権及び著作権の提供による所得」が、いわゆるロイヤリティの形式で受領した所得に限定されるのか、棚卸資産の売買に組み込まれる所得をも含むのかの解釈が重要になるであろう(例えば他の子会社に製造に係る無形資産を無償供与して製品を製造させ、その製品を購入して他に販売する場合の利益)。また、「特定外国子会社等による開発されたもの等」の範囲についても注目される。

(改正後の持株会社と傘下子会社からの配当の合算課税の可否)

	租税負担率 20%超	租税負担率 20%以下	
		適用除外要件 満たす	適用除外要件 満たさず
25%以上有する 子会社からの配当	合算課税なし	合算課税なし	合算課税なし
10%以上 25% 未満の子会社から の配当			合算課税あり
10%未満の子会 社からの配当		合算課税あり	

## (5) その他及び適用時期

税制改正大綱では、合算課税された所得が日本の親会社に還流された場合の2重課税排除策、合算課税対象となる株主の範囲等の改正措置が盛り込まれているとともに、その他所要の措置を講じるとされている。適用時期は、特定外国子会社等の平成22年4月1日以降に開始する事業年度から適用するとされており、親会社・外国子会社がともに3月決算法人である場合には、親会社の平成23年4月1日以降開始事業年度に係る申告から影響が生じる。

### 【3】連結納税制度に関する改正

#### (1) 改正内容

- ① 連結納税の開始又は連結グループへの加入に伴う資産の時価評価制度の適用対象外となる連結子法人のその開始又は加入前に生じた欠損金額を、その個別所得金額を限度として、連結納税制度の下での繰越控除の対象に追加する。
- ② 連結納税の承認申請書の提出期限について、その適用しようとする事業年度開始の日の3月前の日(現行6月前の日)とする。
- ③ 事業年度の中で連結親法人との間に完全支配関係が生じた場合の連結納税の承認の効力発生日の特例制度について、加入法人のその完全支配関係が生じた日(加入日)以後最初の月次決算日の翌日を効力発生日とすることができる制度に改組する。
- ④ 連結納税の開始又は連結グループへの加入に伴う資産の時価評価制度について、その開始又は加入後2月以内に連結グループから離脱する法人の有する資産を時価評価の対象から除外する。その他所要の措置を講じる。

#### (2) 実務的影響

上記の連結納税制度の改正のうち、①の連結納税の開始又は連結納税グループに加入する子会社欠損金の持込制限の緩和措置が最も実務に影響が生じるであろう。現行制度では、設立時から完全支配関係のある子会社の繰越欠損金であっても連結納税開始前に消滅することになっており、連結納税制度選択に係る最大の足枷となっていた。この改正により連結納税制度開始時の連結子会社(時価評価対象となる子会社を除く)の欠損金は消滅せず、当該子会社の将来の課税所得の範囲内で控除可能となる。これは米国の連結納税制度における SRLY (Separate Return Limitation Year) Rule に相当する制度と考えられ、連結納税制度選択による悪影響が相当程度排除されることが想定されるが、欠損金の控除順序等で米国税制同様に相当程度複雑な規定になると考えられる。

### 【4】移転価格税制の見直し

平成 21 年 12 月 22 日に公表された 2010 年度税制改正大綱(案)において、移転価格税制については、今後、OECDにおける移転価格ガイドライン見直しの議論の動向などを踏まえつつ、関連者の判定基準における実質的な判断や独立企業間価格の算定方式における「幅(レンジ)」の概念のあり方などについて検討を行うとともに、独立企業間価格の算定方式の適用優先順位の柔軟化や比較対象取引の候補となりうる取引が複数存在する場合等の選定のあり方の更なる明確化、シークレットコンパラブルのあり方、執行体制の充実などによる事前確認の一層の迅速化など、必要な方策を検討していくという改革の方向性が示された。そして、平成 22 年度においては、移転価格税制に関して、国外関係者間の取引価格交渉過程の検討を要する場合における留意事項を明確化する、推定課税規定において提出又は提示を求める書類を明確化するとの見直しを行うこととされている。移転価格税制の執行を巡っては、その取扱いに不透明な部分が多く、税務当局と納税者との見解が対する場面が多々見受けられた。このため、これまでも納税者の予見可能性を確保し、事務負担に配慮しつつ、税務執行の透明化・円滑化を図るという観点から、数度に及ぶ移転価格事務運営要領の改正、移転価格税制の適用に当たっての参考事例集の公表等が行われてきた。2010 年度税制改正大綱(案)において示された移転価格税制の改正案もその取扱いについての明確化を図るという観点に立ったものであり、海外に事業を展開する納税者にとっては移転価格課税リスクを管理・低減させていく上での一助となる

ことが望まれる。なお、今回の改正案ではまだ改正の詳細は不明であり、今後国会審議を経た後に公布される改正法等によってその内容が明らかにされることとなる。今後の動向が注目されることである。

## (1) 取引価格交渉過程の検討を要する場合における留意事項の明確化

### ① 改正内容

独立企業間価格の算定及び検証に当たり、国外関連者との間の取引価格の交渉過程等の検討を要する場合に特に留意すべき事項等を運用において明確にする。

### ② 実務における影響

移転価格税制は、企業活動の国際化の進展に伴い、企業が海外の特殊関係企業との間の取引価格を恣意的に操作することによって所得を海外に移転するという問題に対処するために導入された制度である。すなわち、移転価格税制は本質的に、本邦企業及び国外関連者との間に完全な支配関係が存在しており、両者間の取引価格について意図的な取引価格を自由に設定することができる場合において適用される制度である。現行の移転価格税制においては、本邦企業及び国外関連者との間の支配関係の有無の判定にあたって、「2の法人のいずれか一方の法人が、他の法人の発行済株式の総数等の50%以上の株式を保有する関係」という基準が設けられており、本邦企業及び国外関連者において当該基準が満たされている場合には無条件で移転価格税制の対象とされる。例えば、出資比率50%ずつの合併形態によって子会社を設立した場合、当該子会社は国外関連者と認定されることとなる。しかしながら、このような場合、一方の親会社が当該子会社との取引価格につき意図的な取引価格を自由に設定する単独の決定権を持つことはなく、通常、その取引価格は双方の親会社との間の厳しい交渉の末に決定される。移転価格税制は、その本来の趣旨から、国外関連者との間で支配関係が認められない場合を射程におくものでなく、株式を50%以上有していたとしても、実質的支配力が及ばない場合に本税制を適用することは不適切であるとの指摘がなされている。

また、日本企業が海外に進出する場合、相手国政府との間の交渉等により一定の条件について合意（例えば、子会社設立にあたってその子会社の最低利益を保証する、あるいは、ロイヤリティ料率に関して制限を設ける、等）し、その条件を満たすことが義務付けられる場合がある。このような場合、本邦企業は当該子会社との取引価格の設定にあたって、外国政府との合意が大きな足枷となり当該取引価格を自由に設定することはできない。このように外国政府との間で国外関連者との取引価格に関連する合意が存在する場合、本邦企業に取引価格の設定する決定権は実質的になく、当該取引において移転価格税制を適用することは不適切であるとの指摘がある。

本年度の改正においては、国外関連者との間の取引価格の交渉過程等において、上述のような実質的支配力が及ばない場合の取扱い、具体的には、交渉過程等においてどのような状況にあれば実質的支配力が及ぶと判断されるのか、その取引価格設定に係る支配力の有無の判断基準等について明確に示されることが望まれる。

## (2) 推定課税規定において提出又は提示を求める書類の明確化

### ① 改正内容

移転価格調査における納税者の協力が得られない場合の推定課税規定において提出又は提示を求めている書類について、その範囲を、次の区分に基づき、明確にする。

- (a) 国外関連取引の内容を記載した書類
- (b) 国外関連取引について法人が算定した独立企業間価格に係る書類

### ② 実務における影響

移転価格税制における推定課税の規定は措税特別措置法 66 条の 4 第 7 項に規定されており、企業が移転価格調査において調査官から要求された独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類等を遅滞なく提示等しなかったときは、当該企業と同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するものの利益率等を用いて算定した金額を独立企業間価格と推定して更正又は決定を行うことができることとされている。この場合に用いられる同種の事業を営む法人の情報は、税務当局が第三者に質問検査権を行使し、その結果入手された非公開情報が利用される。当該非公開の第三者情報はシークレット・コンパラブルと呼ばれている。税務当局が守秘義務を根拠として当該シークレット・コンパラブルの情報開示を拒むため、納税者は独立企業間価格が正しく算定されているかにつき検証することも反論することも不可能であるという根本的問題がある。措税特別措置法 66 条の 4 第 7 項では、シークレット・コンパラブルを用いた推計課税を行うためには、①調査官が調査法人に対して書類等の提示を求めたこと、②その書類等が独立企業間価格を算定するために必要と認められるものであること、③企業が当該書類等を遅滞なく提示等しなかったこと、という要件が設けられている。このうち、②の要件に関して、現状においては、明確な基準は存在していらず、その必要性の有無の判断にあたっては調査官の裁量による側面が極めて強い。また、調査法人が保有していない資料を要求されることもある。上述のとおり、シークレット・コンパラブルを用いた課税は納税者の反論反証の権利を著しく制限するものであることから、安易にその採用が認められるというのではなく、十分慎重な対応が求められるところである。納税者の予見可能性を確保するという観点からも、移転価格調査において要求される書類等に関しても、調査官の裁量によって必要性の有無が判断されるのではなく明確な基準を設けるべきとの指摘が企業側等からなされていた。

本年度の改正においては移転価格調査において要求される書類等に関して、どのような書類がどのような理由で必要であるかにつき、具体的かつ明確に示されることが望まれる。

なお、今回の改正によって要求される書類等については、相当量の書類、資料、情報等が含まれることになると思われるが、納税者としては、当該要求される書類等が明らかになった場合には、これらの書類等を事前に準備し、移転価格調査が行われた場合に、それらを速やかに提出することができる体制を整えておく必要があるだろう。

## 【5】その他の改正(概要)

### (1) 民間国外債の利子及び発行差金の課税の特例の縮減

租税特別措置法第6条等に規定される民間国外債の利子の課税の特例等について以下の改正を加え、適用期限を撤廃する。

- ① 指定民間国外債制度(スイスで発行される民間国外債について、本人確認等の開示義務を課さずに非課税特例が認める制度)について、2年間の経過措置を講じて廃止する。
  - ② 利子が発行者の利益に連動する民間国外債を非課税対象から除く。
  - ③ 民間国外債の発行者と特殊関係(発行者との間に50%超の資本関係がある者等)のある社が有する民間国外債を非課税対象から除く。
- これらの改正は平成22年4月1日以降に発行される民間国外債について適用される。

### (2) 振替国債等の利子に係る特例制度の適用を受けられる外国投資信託の範囲拡充

租税特別措置法第5条の2等に規定する振替国債等の利子の課税の特例等の適用を受けられる適格外国投資信託の範囲が以下のとおり拡充され、国内で公募の方法により募集される外国投資信託が含まれることになる。

- ① その設定に係る受益権の国外における募集が公募の方法により行なわれる外国投資信託で、次の要件を見たすもの
  - (a) 当該受益権の国内における募集が公募のみにより行なわれること
  - (b) 当該受益権に係る収益の分配が国内における支払の取扱者を通じてのみ交付されること
- ② その設定に係る受益権が、他の適格外国証券投資信託の信託財産としてのみ取得される外国投資信託

これらの改正は平成22年6月1日以降に計算期間が開始する振替国債等の利子について適用される。

### (3) 振替社債の利子の課税の特例の創設

租税特別措置法第5条の2に規定する振替国債等の利子の課税の特例と同様の措置が、平成22年6月1日以降にその計算期間が開始する振替社債の利子について講じられる。

### (4) 外国組合員の課税の特例制度の改正

租税特別措置法第41条の21、租税特別措置法施行令第26条の31等に規定する有限責任組合員である非居住者・外国法人が国内に恒久的施設を有しないとみなされる要件の一つである「業務の執行」は、金融商品取引法に規定する自己取引等に対して投資組合の有限責任組合員が同意することを含まないものとされる。

\* \* \* \* \*