

『租税法概説〔第3版〕』追補

ISBN : 978-4-641-22756-9

2019年6月

中里実・弘中聡浩・瀧圭吾・伊藤剛志・吉村政穂編『租税法概説〔第3版〕』（有斐閣）は、法科大学院を中心とした学生から実務家に至るまで、幸いにして多くの読者にご支持をいただいた。

第2刷を発行するにあたり、初刷発行後になされた令和元年度（平成31年度）税制改正をはじめとする法改正や言い渡された裁判例等のうち、重要なものを追記し紹介する。

第4章 個人の所得課税——所得税と住民税

(1) 刊行以降の法改正のうち重要なもの

◆117頁 雑所得について（仮想通貨）

仮想通貨の譲渡益が雑所得（または事業所得）に当たることを前提として、計算方法および評価に関し、所得税法48条の2、所得税法施行令119条の2～119条の7が令和元年度税制改正で追加された。

(2) 刊行以降の裁判例のうち重要なもの

◆102頁 みなし配当について

☆ 東京地判平成29年12月6日判例集未登載（平成27年（行ウ）第514号）とその控訴審・東京高判令和元年5月29日判例集未登載（平成29年（行コ）第388号）

……法人税法のみなし配当（168頁）についてのとりわけテク

ニカルな事例であるが、みなし配当の計算に関する課税庁側の主張を斥けた。一審・二審で理由は異なる。

◆ 105 頁 譲渡所得の基因たる「譲渡」について

☆ 名古屋高判平成 29 年 12 月 14 日税資 267 号順号 13099 (確定)
……金地金のスワップ取引が交換に当たるので所得税法 33 条 1 項にいう「資産の譲渡」に当たるとした原審 (名古屋地判平成 29 年 6 月 29 日判例集未登載平成 28 年(行ウ)第 78 号) を覆し、交換と寄託 (混蔵寄託) からなる混合契約の形のうち交換は寄託 (混蔵寄託) をするための単なる準備行為にすぎず、「資産の譲渡」に当たらないとした。

◆ 106 頁 所得税法 59 条 (みなし譲渡) について

☆ 東京高判平成 30 年 7 月 19 日判例集未登載 (平成 29 年(行コ)第 283 号 [原審・東京地判平成 29 年 8 月 30 日判例集未登載 (平成 24 年(行ウ)第 185 号)])
……みなし譲渡の対象となる資産 (取引相場のない株式) の「譲渡の時ににおける客観的交換価値」を算定するに当たり、譲渡直前の議決権割合 (所得税基本通達 59-6 が参照する財産評価基本通達 188 の(3)の 15% 基準) に着目し類似業種比準方式による課税庁側の評価たる 2505 円を認めた原審を変更し、通達の文理から、所得税基本通達 59-6、評価通達 188-2 に従い、配当還元方式による納税者側の評価たる 75 円の評価を認めた。

◆ 116 頁 債務免除益の一時所得該当性について

☆ 東京高判平成 28 年 2 月 17 日税資 266 号順号 12800 (原審・東京地判平成 27 年 5 月 21 日税資 265 号順号 12666)

……民法上の組合を組成した上で金融機関から金員をノン・リコースの条件で借り入れて購入した航空機を航空会社に賃貸する事業を営んでいた者が航空機を売却して当該事業を終了する際に、航空機の購入原資の一部となった借入金の一部に係る債務の免除を受けたことによって得た利益、および、同組合の業務執行者に対して支払うべき手数料に係る債務の免除を受けたことによって得た利益が、一時所得に当たるとした。

これに対し、

☆ 東京地判平成 30 年 4 月 19 日判時 2405 号 3 頁

……不動産所得には不動産賃貸に付随する収入も含まれるとし、賃貸用不動産を購入するための借入に係る債務免除益は一時所得ではなく不動産所得に該当する場合もあるとした。

◆ 120 頁 必要経費について

☆ 東京高判平成 29 年 12 月 6 日訟月 64 卷 9 号 1366 頁（原審・東京地判平成 28 年 11 月 29 日訟月 64 卷 9 号 1387 頁参照）

……過納税の還付金および還付加算金取得に要した弁護士費用のうち還付加算金（雑所得に該当する）に対応する部分を雑所得に係る必要経費として按分控除することはできず、弁護士費用の全額が還付金（非課税所得に該当する）に対応するものとして控除を認めなかった。なお、福岡高判平成 22 年 10 月 12 日税資 260 号順号 11530（原審・大分地判平成 21 年 7 月 6 日税資 259 号順号 11239）は弁護士費用の按分控除を認めていた。

◆ 121 頁 必要経費と家事費について

☆ 最決平成 30 年 4 月 17 日判例集未登載（平成 30 年（行ツ）第 20 号〔原審・大阪高判平成 29 年 9 月 28 日訟月 64 卷 2 号 244 頁、原々

審・大阪地判平成29年3月15日訟月64巻2号260頁参照))
……原審は贈与税が不動産の譲受けによる貸貸人たる地位の取得に際し不可避でないので必要経費に算入されないとした。原々審は同じ結論ながら不動産賃貸との関連性に着目していた。最高裁は上告棄却・上告申立不受理の結論だけ下し、必要経費について理由を述べていない。なお、大阪高判平成10年1月30日税資230号337頁(原審・神戸地判平成9年2月17日税資222号456頁)は家事費であるとしていた。

◆124頁 権利確定主義について

☆ 東京高判平成29年7月6日判例集未登載(平成29年(行コ)第41号。確定〔原審・東京地判平成29年1月13日判例集未登載(平成27年(行ウ)第448号)〕)

……分限免職処分を受けた東京都職員(中学校教諭)が処分を争い退職手当の受領を拒否したため都が法務局に供託した事案において、処分が違法でないことが裁判で確定した平成24年ではなく供託があった平成16年の所得であるとした。

◆140頁 給与所得に係る源泉徴収について

☆ 最判平成30年9月25日民集72巻4号317頁

……給与所得に係る源泉所得税の納税告知処分につき、法定納期限が経過したという一事をもって、当該納付義務の発生原因たる法律行為の錯誤無効を主張してその適否を争うことができなくなるものではないとした。なお、改正民法(平成29年法律第44号)では錯誤は取消原因とされている。前提として、最判平成27年10月8日判タ1419号72頁は、権利能力のない団体の理事長および専務理事の地位にあった者が当該社団からの借

入金債務の免除を受けることにより得た利益は、所得税法 28 条 1 項にいう賞与または賞与の性質を有する給与に当たるとしていた。

◆ 140 頁 退職所得に係る源泉徴収について

☆ 名古屋地判平成 29 年 9 月 21 日判例集未登載（平成 27 年（行ウ）第 125 号）

……A 社から C に退職慰労金が支払われ A 社が C の退職所得に係る源泉所得税を納付した。合併により A 社の権利義務を X 社が承継した。C への退職慰労金を基礎づける A 社の株主総会決議の不存在を理由として、X 社が C に退職慰労金の返還請求をした。その後 C より退職慰労金手取額の支払を受けたことから、X 社は国に対し国税通則法 56 条 1 項に基づき、退職所得に係る源泉所得税の還付等を請求した。国は、納税義務は対象所得の支払時に成立するから、国税通則法 74 条 1 項の消滅時効の起算点は退職慰労金支給時であると主張した。裁判所は、X 社が C から退職慰労金手取額の返還を受けるまで退職所得に係る源泉所得税の課税要件は満たされており X 社に還付請求権の行使について法律上の障害があったというべきであるとし、時効は完成していないとした。

第 5 章 法人の所得税——法人税と地方税

第 2 節 2(2) 収益の帰属事業年度（収益の認識基準）

◆ 162 頁 「(a) 権利確定主義」について

「資産の販売・譲渡または役務の提供（以下、「資産の販売等」とい

う)について……」から始まる段落の後に次の段落を追加する。

また、同改正に付随して、新たな収益認識に関する会計基準（以下、「収益認識基準」という）に対応した課税実務上の取扱いが明確化された（国税庁「『収益認識に関する会計基準』への対応について」〔2018年5月〕）。まず、収益認識基準においては、単一の契約に別個の財またはサービスを移転する約束が含まれている場合には、それぞれを履行義務として識別し、取引価格を配分することとされている。そこで、契約ごとに収益を計上することを原則としつつも、収益認識基準の適用対象となる取引については、履行義務を単位として資産の販売等に係る収益の額を計上することを認めている（法基通2-1-1）。

次に、収益認識基準では、履行義務を充足した時に、または充足するにつれて収益を認識するとされているが、「引渡し……の日」（法税22条の2第1項）の意義については、棚卸資産の種類および性質、その販売に係る契約の内容等に応じその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち法人が継続してその収益計上を行うこととしている日として（法基通2-1-2）、課税実務上従来の取扱いを維持することが明らかにされている。

さらに、役務の提供については、収益認識基準において、一定の期間にわたり充足される履行義務については、履行義務の充足に係る進捗度を見積り、当該進捗度に基づき収益を一定の期間にわたり認識するとされているため、①履行義務が一定の期間にわたり充足されるのか、それとも②一時点で充足されるものなのかという区別に基づいて、収益計上時期の整理が行われている。すなわち、①（収益認識基準が適用されるものに限る）は、履行義務の充足程度に応じて収益が計上されるのに対して、

②は、その引渡し等の日を収益計上の時期としている（法基通2-1-21の2・2-1-21の3）。

最後に、契約対価に値引き、値増し、割戻しその他の事実により変動する可能性がある部分の金額（以下、「変動対価」という）がある場合には、収益認識基準に対応して、確定した算定基準、合理的見積りおよびこれらに関する書類保存を条件として、その見積額分だけ収益計上額を減額または増額した経理を認めることとしている（法基通2-1-1の11）。

◆ 203 頁 「**第4節3(1)(c) 株式以外不交付要件**」について

第1段落の「また、対価の柔軟化（会社749条1項等）に対応して、完全支配親法人の株式等を含む規律となっている。」に続けて、次の文章を追加する。

さらに、令和元年度税制改正によって、合併法人等の発行済株式等の全部を間接に保有する関係がある法人の株式を含むこととなった。

◆ 210 頁 「**第5節3 地方法人特別税（地方法人特別譲与税）**」について

最後の段落の後に、次の段落を追加する。

消費税率10%への引上げを前提に、令和元年9月30日までに開始する事業年度をもって地方法人特別税は廃止される。令和元年度税制改正により、地方法人課税における偏在是正のために、特別法人事業税および特別法人事業譲与税制度が新たに創設され、同年10月1日より施行される予定である。

消費税率10%段階において復元される法人事業税の一部を

分離し、法人事業税（所得割または収入割）の納税義務者に対して、国税として特別法人事業税が課される（税率については、特別法人事業税及び特別法人事業譲与税に関する法律7条参照）。

その上で、特別法人事業税の税収は、人口を譲与基準として各都道府県に譲与される（特別法人事業譲与税）。ただし、不交付団体については譲与制限の仕組が設けられている。

第6章 消費税

第3節 消費税法における複数税率とインボイス方式

◆ 236 頁 軽減税率導入に係る財源について

2018年度末までの検討により、軽減税率導入に係る恒久的財源（約1兆円）については、平成30年度税制改正による給与所得控除（所税28条3項）の改正（⇒第4章第2節**6(3)**）およびたばこ税の増税、総合合算制度の見送り、インボイス制度の導入、社会保障費抑制などによって賄われることとなった。

◆ 238 頁 「(1) 適格請求書等保存方式導入までの経過措置」について

2019年10月1日からの税率引上げおよび軽減税率の導入にあたって、2019年6月に、国税庁「消費税の軽減税率制度に対応した経理・申告ガイド」が公表された。

第7章 資産税

第1節 相続税・贈与税

令和元年度税制改正により以下の法改正がなされた。

◆ 251 頁 「**3 相続税の課税物件**」について

民法改正（平成 30 年法律第 72 号）に伴い、特別寄与者が支払を受ける特別寄与料が、みなし相続財産とされた（相続 4 条 2 項）。

◆ 259 頁 「**11 財産の評価**」について

上記の民法改正に伴い、相続税法に配偶者居住権等の評価方法が定められた（相続 23 条の 2）。

◆ 260 頁 「**12 特別措置**」について

個人事業者の事業用資産に係る納税猶予制度が創設された（租特 70 条の 6 の 8～70 条の 6 の 10）。

- ① 相続税については、特例事業相続人等が、平成 31 年 1 月 1 日から令和 10 年 12 月 31 日までの間に、相続または遺贈により特定事業用資産を取得し、事業を継続していく場合には、担保の提供を条件に、その特例事業相続人等が納付すべき相続税額のうち、相続等により取得した特定事業用資産の課税価格に対応する相続税の納税を猶予する。「特例事業相続人等」とは、相続または遺贈により特定事業用資産の取得をした個人で、承継計画に記載された後継者であって、「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律」の規定による認定を受けたこと等の要件を満たす者をいう。「特定事業用資産」とは、被相続人の事業の用に供されていた土地（面積 400 m²までの部分）、建物（床面積 800 m²までの部分）および建物以外の減価償却資産をいう。

猶予税額の計算方法、納付および免除等については、非上場株式会社等についての相続税の納税猶予制度の特例とほぼ同様である。なお、この納税猶予の適用を受ける場合には、特定事業用

宅地等について、小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例の適用を受けることができない。

- ② 贈与税については、特例事業受贈者が、平成31年1月1日から令和10年12月31日までの間に、贈与により上記の特定事業用資産を取得し、事業を継続していく場合には、担保の提供を条件に、その特例事業受贈者が納付すべき贈与税額のうち、贈与により取得した特定事業用資産の課税価格に対応する贈与税の納税を猶予する。「特例事業受贈者」とは、贈与により特定事業用資産の取得をした個人で、上記の「特例事業相続人等」と同様の要件を満たす者をいう。

猶予税額の納付、免除等については、相続税の納税猶予制度と同様である。また、贈与者の死亡時には、都道府県の確認を受けた場合には、非上場株式等についての納税猶予制度の特例と同様に、贈与税の納税猶予から相続税の納税猶予への切り替えが可能である。

第2節 固定資産税

- ◆ 263頁 「**COLUMN 7-2 償却資産に対する固定資産税**」について

平成28年度税制改正によって設けられた特例措置は、適用期限(平成31年3月31日)をもって廃止された(地税附則旧15条43項)。

- ◆ 268頁 「**(3) 固定資産の評価および価格等の決定**」について

最判平成30年7月17日集民259号1頁は、土地に接する街路が建築基準法42条1項3号所定の道路に該当する旨の市長の判定がされていること等を理由に、当該街路が同号所定の道路に該当するための要件を客観的に満たすかを判断せずに本件登録価格の決定を

適法とした原審の判断には、固定資産の評価等に関する法令の解釈適用を誤った違法があるとした。

第 8 章 国際課税

- ◆ 319 頁 「**第 4 節 2 移転価格税制**」における「**(3) (c) 独立企業間価格の算定方法②**——その他の方法」の末尾 (320 頁) に以下を挿入する。

さらに、令和元年度税制改正 (2019 年) により、2020 年 4 月 1 日以降に開始する事業年度に係る法人税については、独立企業間価格の算定方法として、「ディスカウント・キャッシュ・フロー法」(Discount Cash Flow method: DCF 法と呼ばれる。租特令 39 条の 12 第 8 項 6 号) を用いることも認められるようになった。なお、推定課税 (⇒(6)(c)) に際して用いることができる独立企業間価格の算定方法についても、同様に DCF 法が追加されている (租特令 39 条の 12 第 20 項 6 号)。

DCF 法とは、概要、国外関連取引の時点で予測される当該取引の目的物の使用その他の行為による利益等の合計額の割引現在価値 (⇒第 4 章第 1 節 1(2)) をもって国外関連取引の対価の額とする算定方法である。

このように、DCF 法では、仮定的な収益予測等に基づいて独立企業間価格が算定されるため、実在する比較対象取引が用いられない点に特色があり、例えば、比較対象取引の特定が困難な独自性の高い無形資産取引に係る独立企業間価格を算定する場面等で活用されるものと考えられる。もっとも、比較対象取引を用いない手法として、DCF 法のほかにも、寄与度利益

分割法が従前から認められている。この点、立案担当者は、「DCF 法以外の価格算定方法を用いて適切に独立企業間価格の算定を行うことができるときは、DCF 法以外の価格算定方法が最適な価格算定方法に該当する可能性が高い」というが（内藤景一朗ほか『改正税法のすべて〔令和元年版〕〕〔大蔵財務協会、2019年〕592頁）、いかなる場合にDCF法が「最も適切な方法」（租特66条の4第2項）と解されることになるのか、今後の実務および裁判例の蓄積が待たれるところである。

- ◆ 320頁 同「(d) 独立企業間価格の算定方法の選択に関する立証責任」の後（321頁）に(e)を以下のとおり挿入する。

(e) 令和元年度税制改正による評価困難な無形資産取引に係る価格調整措置の導入等

(ア) 背景と導入目的 前述したDCF法（⇒(c)）のように仮定的な収益予測等を用いる算定方法に基づいて算定した取引価格を設定していた場合、算定のために仮定される収益予測や諸前提が実態と乖離したものであると、かかる収益予測や諸前提を基礎として算定された当該取引価格もまた、独立企業間価格と乖離したものとなる可能性がある。

そこで、納税者が、自らの収益予測等を基礎として算定した「独立企業間価格と称する価格」で国外関連取引を行っていても、かかる収益予測等の内容に反する事実が判明したことで、かかる収益予想等が適切であったか否か疑問が生じた場合には、納税者が、当該「独立企業間価格と称する価格」を適切に算定していたか否かを課税当局が検証し、結果として適切に算定していなかったと認められるときには、当該価格を正しく算定さ

れた独立企業間価格に事後的に調整して（引き直して）移転価格課税を行う仕組みが必要とされることになる。

令和元年度税制改正で新設された、**評価困難な無形資産**（Hard-To-Value Intangibles: HTVI と呼ばれる。2017 年版 OECD 移転価格ガイドライン 6.189 参照）に係る国外関連取引についての価格調整措置は、こうした仕組みの一つといえる。この点、財務省主税局の担当者は、本制度の導入目的を以下のとおりであると説明している（山田博志「平成 31 年度の国際課税（含む政省令事項）に関する改正について」租税研究 837 号〔2019 年〕105 頁参照。傍点は筆者）。

- ・ OECD 移転価格ガイドライン（TPG）では、無形資産取引に係る価格算定の適切性の検証に関しては、納税者は広範な情報を有しているのに対し、税務当局は納税者が提供する情報に依存せざるを得ないという情報の非対称性の問題が指摘されている。
- ・ わが国においてもこの問題に対応するために、TPG に沿って、一定の評価困難な無形資産（特定無形資産）に係る国外関連取引について、価格算定の前提となった事項についてその内容と相違する事実が判明した場合には、当初の移転価格が適切に算定されていなかったものとして、税務当局がその相違する事実及びその相違することとなった事由の発生可能性を勘案して当初の移転価格を評価することを認める「特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置」を導入する。

(イ) 制度全体の概要 上記の評価困難な無形資産（HTVI）取引に係る価格調整措置は、2020 年 4 月 1 日以降に

開始する事業年度に係る法人税について適用され、概要、「**特定無形資産国外関連取引**」に関して、当該特定無形資産国外関連取引を行ったときに納税者たる法人が予測した、当該取引の対価の額を算定するための前提となった事項（以下、「**対価算定の前提事項**」という）について、「その内容と相違する事実が判明した場合」には、税務署長は、「当該相違する事実及びその相違することとなった事由の発生の可能性」をも勘案して、当該取引に係る最適な価格算定方法により算定される金額を、当該特定無形資産国外関連取引における独立企業間価格であるとみなして、更正等を行うことができるという措置である（租特66条の4第8項）。もっとも、例えば、特定無形資産国外関連取引により納税者が対価の額の支払を受けているケースで、「当該相違する事実及びその相違することとなった事由の発生の可能性」を勘案して算定された対価の額が、当初の対価の額から20%超下方に乖離していた場合に、そのような低い対価の額の支払しか受けていないとみなして課税がなされた場合と同様の結果となるように納税者側から更正の請求を行うことができるという制度は特に設けられておらず、その意味で制度の建付けは非対称的である（なお、令和元年度税制改正により、これに合わせて、移転価格税制に係る更正請求の請求期間や更正決定ないし賦課決定の期間制限が6年から7年に延長されている。租特66条の4第26項、27項）。

ただし、独立企業間価格であるとみなされる金額と当初の取引価格との乖離が20%を超えない場合には、この価格調整措置は適用されない（租特66条の4第8項但書、租特令39条の12第16項）というセーフハーバーが設けられ、後述するように一定の書類を提出することによる適用除外要件も定められている。

この価格調整措置には多岐に亘る理論的・実務的な論点考えられるが（例えば、角田伸広『所得相応性基準——評価困難な無形資産取引に係る価格調整措置導入の背景』〔中央経済社、2019年〕や、浅妻章如「第3章 移転価格税制（所得相応性基準）」21世紀政策研究所研究プロジェクト『グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方——ポスト BEPS の国際協調の下での国内法改正の動向』〔http://www.21ppi.org/pdf/thesis/190531_1.pdf〕にて閲覧可能、2019年〕31頁以下を参照）、ここでは、特定無形資産国外関連取引の範囲と、適用除外要件とに焦点を当てて説明する。

(ウ) 特定無形資産国外関連取引の範囲 特定無形資産国外関連取引とは、「特定無形資産」の譲渡若しくは貸付けまたはこれらに類似する取引を意味する（租特66条の4第8項）。そして、特定無形資産とは、「無形資産」（租特66条の4第7項2号、租特令39条の12第13項）のうち、以下の(i)から(iii)までの要件を全て満たすものをいうものとされている（租特令39条の12第14項）。

- (i) 固有の特性を有し、かつ、高い付加価値を創出するために使用されるものであること
- (ii) 当該無形資産国外関連取引を行った時の予測利益の額（厳密には、「当該無形資産国外関連取引を行った時に当該無形資産の使用その他の行為による利益（これに準ずるものを含む。……）が生ずることが予測される期間内の日を含む各事業年度の当該利益の額として当該無形資産国外関連取引を行った時に予測される金額」〔租特令39条の12第14項〕を指す）を基礎として当該無形資産国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するものであること

(iii) 予測利益の額その他の上記(ii)の独立企業間価格を算定するための前提となる事項（当該無形資産国外関連取引を行った時に予測されるものに限る）の内容が、著しく不確実な要素を有していると認められるものであること

上記(ii)のように、独立企業間価格が予測利益の額を基礎として算定されていることが要件とされているので、「特定無形資産」とは、そもそも信頼できる比較対象取引の特定が困難な、独自性の高い無形資産が念頭に置かれていると考えられる（⇒(c)）が、無形資産が固有の特性を有し高付加価値創出に使用されているという上記(i)の要件を課すことで更なる限定を付して、価格調整措置の適用対象となる特定無形資産の範囲を絞り込んでいる点が注目される。なお、法人が独立企業間価格の算定に予測利益の額を用いていない場合であっても、予測利益の額を用いる方法が最適な方法であると認められるときは、上記(ii)の要件を満たすとされる（内藤ほか・前掲 596 頁）。

また、上記(iii)の要件は、予測利益のみならず、独立企業間価格算定の前提事項の内容が著しく不確実な要素を有していれば価格対象措置の対象となり得ることを示している。この要件が満たされるケースとしては、例えば、割引率、無形資産の耐用年数、取引の税効果など（2017年版 OECD 移転価格ガイドライン 6.157 参照）について不確実性が著しい場合が考えられる。

(エ) 適用除外要件の概要 特定無形資産国外関連取引を行った事業年度の確定申告書に当該特定無形資産国外関連取引に係る所定の事項を記載した別表を添付しており、かつ、次の(i)と(ii)のいずれかの要件を満たす書類を、課税当局の職員よりその提出等を求められた日から 60 日（同時文書化義務〔⇒(6)(c)〕の

ある書類の場合には45日)以内における当該職員が指定する日までに提出等した場合(租特66条の4第11項)には、価格調整措置は適用されない。

- (i) **文書化要件**：①対価算定の前提事項の内容を記載した書類および②対価算定の前提事項について、「相違事由」(その内容と相違する事実が判明した場合におけるその相違することとなった事由)が災害その他これに類するものであるために、特定無形資産国外関連取引の時にその発生を予測することが困難であったこと、または、相違事由の発生の可能性(当該特定無形資産国外関連取引を行った時における客観的な事実に基づいて計算されたものであり、かつ、通常用いられる方法により計算されたものに限られている〔租特66条の4第9項2号、租特令39条の12第17項〕)を適切に勘案して対価の額を算定していたことを証する書類(租特66条の4第9項、租特規22条の10第10項)
- (ii) **収益乖離要件**：特定無形資産の使用等により生ずる非関連者収益が最初に生じた日を含む事業年度開始の日から5年を経過する日までの期間の予測利益の額と実際の利益の額との乖離が、20%を超えない金額に収まっている場合(租特66条の4第10項、租特令39条の12第18項。利益相違要件により適用除外となるのは、「特定無形資産の使用等により生ずる非関連者収益が最初に生じた日を含む事業年度開始の日から5年を経過する日」後についての価格調整措置に限られる。なお、利益相違要件は「利益」の相違が20%未満の場合に利用可能なものであって、「対価」の相違が20%未満の場合のセーフハーバー〔租特66条の4第8項但書〕〔⇒イ〕とは異なる点に注意が必要である)

上記(i)の文書化要件は、価格調整措置が、相違事由が生じたケースを網羅的に対象とする仕組みではないことを示している。すなわち、特定無形資産国外関連取引の開始当時から特定無形資産の価格が事後的な事情変更により上下する可能性を織り込んで対価の額を決めているケースや、特定無形資産国外関連取引の開始当時に対価の額に織り込むことを期待できない予測困難な後発的な事情によって乖離が生じているケースについては、それを証する書類の提出を条件として、価格調整措置の対象外となっている。

また、このような適用除外要件が設けられている結果、価格調整措置は、実質的には、相違事由が発生した際に、一定の期限までに独立企業間価格の算定に関する所定の書類を提出等しない場合に、課税当局が算定した金額をもって独立企業間価格とみなして課税する仕組みとなっており、この点では推定課税(⇒(G)(c))と類似する側面があると評価できる。

価格調整措置がこうした仕組みとなっているのは、「当初の移転価格が適切に算定されていなかったものとして」取り扱うべき場合に、課税当局に当初の移転価格自体の適切性を評価することを認める制度として位置づけられている(⇒(ア))ことを反映しているものと考えられる。

(オ) 小括 一般的には、今回の価格調整措置の導入によって、日本にも**所得相応性基準**(commensurate with income standard)が導入されたものと理解されている。

もっとも、所得相応性基準の典型とされる米国の内国歳入法典482条第2文(“In the case of any transfer (or license) of intangible property (…), the income with respect to such transfer or license shall be commensurate with the income attributable to the in-

tangible.”) (いわゆる super royalty 条項) は、適正な所得 (Income) とは果たしていくらであると考えべきかに関するルール (取引価格が適正か否かを問題とするルール) であると評価し得るのに対して、今回新設された価格調整措置は、あくまで取引価格の算定が適切になされていたか否かを問題とする制度であって、やや性質が異なる部分が存するようにも思われる。

このような制度の位置付けにも鑑み、実務上は、当面、納税者側としてはいかなる取引価格の算定プロセスを経て文書化を実施すれば価格調整措置の対象とならないのか (適用除外要件を満たすのか) という点に関心が集中することが予想される。

これに対しては、課税当局の側から、今後、通達等によって積極的な情報発信がなされることが期待される (なお、令和元年 6 月 28 日付で租税特別措置法関係通達 (法人税編) が改正され、66 の 4 (9)-1 から 66 の 4 (9)-4 までが新設されて、要件の具体化が図られている)。

◆ 332 頁 「第 4 節 3 タックス・ハイブンを対策税制 (外国子会社合算税制・CFC 税制)」について

令和元年度税制改正でもタックス・ハイブンを対策税制 (外国子会社合算税制・CFC 税制) について様々な見直しが行われた。特に留意すべきものとして、以下のものがある。

一つ目は、特定外国関係会社 (337 頁) の範囲についてである。事務所等の実体がなく事業の管理支配等を自ら行っていない外国関係会社 (いわゆるペーパー・カンパニー) は、特定外国関係会社として、原則として会社単位の合算課税の対象となる。令和元年度税制改正では、持株会社である一定の外国関係会社 (一定の子会社からの配当が収入の大宗を占めている外国関係会社)、不動産保有に係る一定

の外国関係会社（同一国内の実体のある会社の事業の遂行上不可欠な同一国内不動産の保有のみを目的とする一定の外国関係会社）、資源開発等プロジェクトに係る一定の外国関係会社（同一国内の実体のある会社が行う同一国内資源開発等プロジェクトの遂行上不可欠な機能を果たしている一定の外国関係会社）が、いわゆるペーパー・カンパニーの範囲から除外された（租特40条の4第2項2号イ・66条の6第2項2号イ）。なお、これらの外国関係会社も経済活動基準（337頁）を満たさなければ、対象外国関係会社として会社単位の合算課税の対象となるが、対象外国関係会社であるから、各事業年度の租税負担割合が（30%以上ではなく）20%以上の場合には、当該事業年度の適用対象金額についての合算課税の適用が免除される（340頁）ことになる。

二つ目は、現地で連結納税またはパス・スルー課税を行っている外国関係会社に対する適用方法の明確化である。タックス・ヘイブン対策税制は、外国関係会社ごとに適用され、合算の対象となる所得や適用免除となる租税負担割合等も外国関係会社ごとに計算することが想定されており、対象となる外国関係会社が現地で連結納税をしている場合や現地でパス・スルー課税を受ける（すなわち、当該外国関係会社の所得について、当該外国関係会社の所得ではなく、その出資者の所得と扱われる）場合に、タックス・ヘイブン対策税制の適用方法が不明確であった。令和元年度税制改正は、外国関係会社に係る適用対象金額、租税負担割合等について、企業集団等所得課税規定（本店所在地国または第三国における連結納税規定、パス・スルー規定）の適用がないものとして計算する旨が明確化された（租特令25条の20第2項・第5項・25条の22の2第2項・39条の15第2項・第5項・第6項・39条の17の2第2項・39条の18等）。

◆ 348 頁 「(2) 過大支払利子税制の構造」について

令和元年度税制改正により、過大支払利子税制の構造が大きく変更された。

2015年に公表されたOECDのBEPS(税源浸食と利益移転)プロジェクトの最終報告書(行動計画4)では、過大支払利子税制につき固定比率ルールを基本とし、関連者に対する支払利子のみならず第三者に対する支払利子も損金算入制限の対象とすること、固定比率を10%から30%の間とすることなどが勧告されている。

上記改正は、かかる勧告に即し、税源浸食リスクに対応すべく支払利子の損金算入制限を強化するためのものであるとされている。

上記改正後の制度の概要につき、348頁(2)(4)および(5)を以下のとおり差し替える(改正後の制度は令和2〔2020〕年4月1日以後に開始する事業年度分の法人税について適用される)。

(2) 過大支払利子税制の構造

過大支払利子税制は、法人のある事業年度において対象純支払利子等の額が調整所得金額の20%を超える場合、その事業年度の対象純支払利子等の額のうち上記を超える部分に相当する金額の損金算入を否定する制度である(租特66条の5の2第1項本文)。

ここで、**対象純支払利子等の額**とは、法人のある事業年度の対象支払利子等合計額からその事業年度の控除対象受取利子等合計額を控除した残額をいう(租特66条の5の2第1項)。

(4) 過大支払利子税制の適用における金額要件の定義

(a) **対象支払利子等合計額** **対象支払利子等合計額**とは、支払利子等の額のうち対象外支払利子等の額以外の金額をいう(租特66条の5の2第2項1号)。

支払利子等には負債の利子、手形の割引料に加えて、リース取引によるリース資産の引渡しを受けたことにより支払うべき対価の額（1000万円に満たないものを除く）のうちに含まれる利息に相当する金額その他経済的な性質が支払う利子に準ずるもの等が含まれる（租特66条の5の2第2項2号、租特令39条の13の2第2項）。

また、**対象外支払利子等の額**とは、支払利子等を受ける者の課税対象所得に含まれる支払利子等の額、一定の公共法人に対する支払利子等の額、特定債券現先取引等に関する支払利子等の額のうち一定の金額、親族、グループ会社等の関係者以外の多数の者に発行した債券に関する所得税の徴収が行われる等した支払利子等の額（または当該金額に相当する額として政令で定める金額。具体的には、国内で発行された債券については特定債券利子等の額の合計額の95%、国外で発行された債券の場合、特定債券利子等の額の合計額の25%）等をいう（租特66条の5の2第2項3号、租特令39条の13の2第4項～14項）。これは、受領者の側で我が国において課税対象となる支払利子等を本制度の適用の対象外とする趣旨である。

(b) **控除対象受取利子等合計額** **控除対象受取利子等合計額**とは、法人の各事業年度の受取利子等の額の合計額をその事業年度の対象支払利子等合計額のその事業年度の支払利子等の額の合計額に対する割合で按分した金額をいう（租特66条の5の2第2項6号）。なお、ここでいう受取利子等にも前述の支払利子等の箇所で列挙したものが含まれる（租特66条の5の2第2項7号、租特令39条の13の2第22項）。

(c) **調整所得金額** **調整所得金額**とは、対象純支払利子等の額と比較するための基準とすべき所得の金額として政令で定

める金額をいい、租税特別措置法施行令において詳細な規定が設けられている（租特66条の5の2第1項、租特令39条の13の2第1項）。

規定の大枠としては、調整所得金額は、①様々な税務上の特別措置を適用せず（なお、ここでいう特別措置には国内外の受取配当の益金不算入の措置は含まれない。すなわち、国内外の受取配当の益金不算入額は調整所得金額に加算されない）、②当該事業年度に支出した寄附金の全額を損金算入した場合の当該事業年度の所得の金額に、③対象純支払利子等の額、減価償却資産の償却費のうち当該事業年度に損金算入される金額、金銭債権の貸倒損失額で当該事業年度に損金算入される金額、および、匿名組合契約による匿名組合員に分配すべき利益の額で当該事業年度に損金算入される金額を加算した金額から、④外国関係会社に関する課税対象金額または部分課税対象金額等および匿名組合契約等により匿名組合員に負担させるべき損失の額で当該事業年度に益金算入される金額を減算した金額（マイナスとなる場合はゼロ）とされている。

これは、各種税法上の特別な取扱いを適用しない場合の、かつ、支払利子を控除する前の所得金額を過大支払利子税制の適用の基準として用いることを狙ったものである。なお、調整所得金額の定義には、そのような狙いに加え、設備投資への阻害効果を回避するために減価償却費が加算項目とされているなど一定の政策的な配慮も加えられている。

（5） 過大支払利子税制の適用の外延

過大支払利子税制によって損金算入を否定された金額は翌事業年度以降7年間繰り越し、それぞれの事業年度における調整

所得金額の20%から対象純支払利子等の額を控除した額を限度として損金算入される（租特66条の5の3第1項）。

過大支払利子税制は、法人の事業年度の対象純支払利子等の額が2000万円以下である場合、または、②法人の事業年度の国内グループ法人（50%超の資本関係など一定の資本関係がある内国法人）の対象純支払利子等の額の合計額から対象純受取利子等の額（控除対象受取利子等合計額から対象支払利子等合計額を控除した残額）の合計額を控除した残額が、それらの法人のその事業年度の調整所得金額の合計額から調整損失金額の合計額を控除した残額の20%以下である場合には、適用されない（租特66条の5の2第3項、租特令39条の13の2第23項～26項）。

また、過少資本税制と過大支払利子税制の双方の適用を受ける法人についてはそれぞれの制度を適用し計算した場合における損金不算入額のいずれか大きい方の額およびその制度が適用される（租特66条の5第4項・66条の5の2第6項）。過大支払利子税制と外国子会社合算税制の双方の適用がある法人に関しては、過大支払利子税制における損金不算入額から関連者支払利子等の金額のうち特定外国子会社等または特定外国法人への支払利子部分に相当する部分の金額が控除される（租特66条の5の2第7項、租特令39条の13の2第29項・30項）。

なお、連結納税を行う法人にも過大支払利子税制が設けられている（租特68条の89の2）。