

親会社の子会社に対する便益供与にまつわる 会社法及び税法上の諸問題

坂 元 英 峰*

抄 録 親会社の子会社に対する便益供与は、子会社の管理体制の脆弱性等の様々な要因によって頻繁に行われうるが、それに際しては、会社法的には利益相反取引、取締役の善管注意義務違反等の問題が、税法的には寄附金、移転価格税制等の問題が生じうるものであり、適切にリスク認識と、事前及び事後の実務対応が必要となる。

目 次

1. はじめに
2. 子会社に対する便益供与と会社法
 2. 1 利益相反取引規制
 2. 2 取締役の善管注意義務違反
 2. 3 コーポレートガバナンス・コード
 2. 4 補 則
3. 子会社に対する便益供与と税法
 3. 1 序 論
 3. 2 寄附金
 3. 3 移転価格税制
 3. 4 親会社が課税処分を受けた場合の取締役の損害賠償責任
4. おわりに

1. はじめに

(1) 本稿のねらい

親会社の子会社に対して何らかの便益を供与する事例は、実務上少なからず見られる。例えば、子会社に知財管理の専門部署がないため、やむを得ず親会社の知財管理部が、特許出願等の各種申請手続を代行する等の支援を行う事例が挙げられる。

親会社の子会社に対して便益を供与する事例としては、上記のような役務の提供のほか、対

価関係が明確でない金銭の支払、施設や設備の提供、知的財産権の使用許諾等、様々なものが想定されるが、そこには数多くの注意を要する問題点が含まれている。本稿では、親会社の子会社に対する便益供与にまつわる主要な問題について、主に会社法及び税法の観点から検討を加え、実務上の留意点等を俯瞰的に整理することを試みたい。

(2) 親会社、子会社の定義

本稿では「親会社」「子会社」という概念が類出するため、まずその定義を確認しておきたい。子会社については、会社法第2条第3号において「会社はその総株主の過半数を有する株式会社その他の当該会社はその経営を支配している法人として法務省令で定めるものをいう。」と定義されている。つまり、会社法における親子会社関係の有無は、議決権の過半数という形式基準ではなく、実質的な支配関係があるかという実質基準により判断されている。

ここで、上記「法務省令」にあたる会社法施行規則第3条の規定内容を整理すると、まず、(a) 自社（子会社による保有分も含む、以下同

* 弁護士・税理士 Hidetaka SAKAMOTO

様)が他社の議決権の50%超を保有している場合、当該他社は「子会社」に該当する。

次に、(b) 自社が他社の議決権の40%超50%以下を保有している場合において、自社と緊密な関係者等との議決権保有比率が50%超となる場合、または、融資比率(債務保証等含む、以下同様)が50%超である等の一定の条件に該当する場合には、当該他社は「子会社」に該当する。

さらに、(c) 自社が他社の議決権の40%以下しか保有していない場合であっても、自社と緊密な関係者等との議決権保有比率が50%超となり、かつ、融資比率が50%超である等の一定の条件に該当する場合には、当該他社は「子会社」に該当する。

このように、親子会社関係の該当性判断には複雑な面があるため、会社法施行規則第3条を参照しつつ、慎重に検討する必要がある。

2. 子会社に対する便益供与と会社法

2.1 利益相反取引規制

(1) 会社法による規制内容

会社法第356条第1項第2号及び第3号によって、会社に不利益を及ぼす類型的危険のある取引として、利益相反取引(同項第2号によって直接取引、同項第3号によって間接取引)が規制されている。すなわち、取締役が、相手方を代表または代理して取引をすることは、当該取締役が取締役を務める会社に対する利益相反取引に該当し、取締役会の承認決議が必要とされている。

よって、親会社の取締役が、子会社の代表取締役として、または、子会社を代理して親会社との取引(子会社に対して便益を供与する場合を含む)を行うときには、利益相反取引に該当するため、親会社の取締役会の承認決議が必要となる。また、親子会社間において、同一人物が双方の代表取締役として取引を行う場合に

は、双方の会社において取締役会の承認決議が必要となる。

(2) 利益相反取引の際に必要な手続

利益相反取引を行うに際しては、上記取締役会決議以外にも、様々な手続等が必要となる。まず、事前にと取締役会において、当該取引に関する重要な事実(取引の相手方、取引の具体的内容等)を開示する必要がある(会社法第356条第1項)。また、当該取引後速やかに、取締役会に対して、当該取引に関する重要な事実を報告する必要がある(会社法第365条)。

さらに、公開会社における利益相反取引に関しては、附属明細書への記載と公開が必要とされている(会社法第435条第2項、第3項、会社法施行規則第128条第3項)。また、親子会社間の取引については、会計監査人設置会社以外の株式会社で注記の一部を省略する場合を除いて、①当該取引をするにあたり子会社の利益を害さないように留意した事項(当該事項がない場合はその旨)、②当該取引が当該株式会社の利益を害さないか否かについての当該株式会社の取締役会の判断及びその理由、③社外取締役を置く株式会社において、②の取締役会の判断が社外取締役の意見と異なる場合は、その意見を事業報告の内容とする必要がある(会社法施行規則第118条第5号)、会計監査人設置会社以外の株式会社で注記の一部を省略する場合も、上記①②③を事業報告書の附属明細書に記載する必要がある(会社法施行規則第128条第3項)。

そして、上記事項がある場合は、監査役(会)の意見を監査報告の内容とする必要がある(会社法施行規則第129条第1項第6号)。

(3) 会社法による規制の対象外となる場合

他方で、解釈上、上記会社法による規制の対象外となる場合として、幾つかのタイプがあるものと考えられている¹⁾。具体的には、①完全親

子会社間の取引や²⁾、②典型的に会社に不利益を及ぼすおそれのない取引等については、取締役会の承認決議が不要と考えられている。①については、親会社または子会社のいずれに不利益が生じて、結局はすべて親会社に帰属し、当該取引ゆえに親会社に特段の損失が発生する訳ではないと考えられるためである。②については、具体例としては、親子会社間において既存債務を履行するような場合等が挙げられる。

(4) 取締役会の承認決議のある利益相反取引の効果

取締役会の承認決議のある利益相反取引は、自己取引ないし双方代理に関する民法第108条は適用されず、有効となる（会社法第356条第2項）。しかし、取引が有効とはなっても、当該取引によって会社に損害が生じた場合には、当該取引を行った取締役や、取締役会において承認決議に賛成した取締役に、善管注意義務違反が認められる場合には、これらの取締役は会社に対する損害賠償責任を負う（会社法第423条第1項）。

そして、この取締役の責任については過失が推定され（会社法第423条第3項）、取締役が免責されるためには、自らに任務懈怠がなかったことを立証する必要がある。さらに、自己のために直接取引を行った取締役については、無過失責任を負うものとされている（会社法第428条第1項）。

さらに、取締役の職務執行について悪意又は重過失があれば、第三者（株主、債権者等）に対しても損害賠償責任を負う（会社法第429条第1項）。

(5) 取締役会の承認決議を欠く利益相反取引の効果

ア 取引自体の効力

取締役会の承認決議を欠く利益相反取引のう

ち、直接取引については、会社からは無効を主張することができると思われている。他方で、間接取引については、原則として取引は有効なものと扱われ、会社は、取引の相手方たる取締役等が悪意（利益相反取引に該当することを知っていること）を立証しない限り、当該取引の無効を主張することができないものと解されている³⁾。

なお、いずれの場合においても、取引の相手方たる取締役等に取引の無効主張を認めて保護する必要はないため、当該取締役等の側から当該取引の無効を主張することができないと解されている⁴⁾。

イ 取締役の損害賠償責任

取締役会の承認決議を欠く利益相反取引によって、会社に損害が生じた場合、取締役らが損害賠償責任を負うことは、言うまでもない（会社法第423条第1項）。また、この場合にも、前記の過失推定規定（会社法第423条第3項）、及び、直接取引を行った取締役の無過失責任規定（会社法第428条第1項）が適用されるので、あわせて注意が必要である。そして、この場合の取締役の損害賠償責任は、総株主の同意がない限り免除されない（会社法第424条）。

さらに、取締役の職務執行について悪意又は重過失があれば、第三者（株主、債権者等）に対しても損害賠償責任を負う（会社法第429条第1項）。

(6) 実務上の対応

ア 会社法上求められる実務対応

以上のとおり、親会社が子会社に対して何らかの便益を供与する場合には、原則として利益相反取引への該当性が問題となり、取締役会による事前承認決議等の会社法に定める諸手続を履践する必要が生じる。これを遺漏なく実践するためには、子会社への便益供与の際の、親会社の取締役会と管理部門との情報共有に関する

ルールが構築かつ運用され、内部監査部門及び監査役（監査委員）らによる継続的なモニタリング対象とされることが肝要となる。

また、前記の取締役の損害賠償責任との関係においても、(a) 当該利害関係を有する取締役を当該取締役会における議案の審議から排除すること、(b) かかる審議からの排除の事実、並びに、当該取締役会における各自の発言内容、及び、(c) 決議時の行動（賛否いずれに票を投じたか）について、具体的かつ正確に議事録に記載することが肝要となる。

そして、いかに会社法に定める諸手続を履践しようとも、当該取引によって会社に損害が生ずれば、承認決議に賛成した取締役等の損害賠償責任は生じてしまうことになるため、当該取引について、親会社が適正な対価を受領することを含め、適正な取引条件を設定することが必要となる。そして、取引条件の適正性について、取締役会等における適切な判断が可能となるよう、十分な根拠資料等を事前に準備し、取締役会議事録とあわせて保存しておくことも重要である。

なお、以上のような会社法上の問題を回避するためには、親会社の取締役が子会社の代表取締役を兼任するといったような、取締役の兼任関係をできる限り避けるという対応も考えられるが、この場合には、それだけ多数の取締役適任者を確保する必要があることになる。

イ 取引条件の公正性について

親子会社間での取引に際しては、完全親子会社間の取引でない限りは、取引条件によっては親会社か子会社のいずれかに損害が生じうる。これは利益相反取引に該当するか否かを問わず問題となり、仮に親会社に損害が生ずるような取引条件が設定された結果、現に親会社に損害が生じてしまったような場合には、親会社の取締役は善管注意義務違反を問われ、損害賠償責任を負う可能性がある。

そのため、親子会社間の取引に関しても、取引条件が公正なものとなるよう、十分に注意される必要があるが、この公正性判断自体が簡単ではない。この点の詳細については、次項において論じたい。

2. 2 取締役の善管注意義務違反

(1) 取締役の善管注意義務違反

ア 善管注意義務違反の対象

前記の利益相反取引に該当しない場合であっても、親会社の子会社に対する便益の供与については、親会社の業務の一部を構成し、取締役の業務執行と評価されるものである限り、当該執行を所管する取締役だけでなく、当該取締役を監督すべき他の取締役も、善管注意義務を負う（会社法第330条、民法第644条）。

イ 取締役の損害賠償責任

そして、子会社に対する便益供与等が善管注意義務に違反する態様等で行われた結果、親会社に損害が生じた場合には、取締役には損害賠償責任等が生じる可能性がある。

既述のとおり、取締役の対会社責任については過失責任（会社法第423条第1項）、対第三者責任については重過失責任となっている（会社法第429条第1項）。また、この対会社責任の免責について、総株主の同意が必要となる点は、前述と同様である（会社法第424条）。

(2) 親子会社間の取引条件の公正性判断の難しさ

さて、前述の利益相反取引に該当する場合に限らず、親会社の子会社に対する便益供与を含む親子会社間取引において、完全な独立企業間の取引条件が設定されていれば、取引の公正性、取締役の善管注意義務の遵守という観点からは最も安全であるとはいえる。

しかし、取引の公正性の有無、及び、取締役の善管注意義務への違背の有無の判断には、実

実際はかなり難しい面がある。そもそも、「完全な独立企業間の取引条件」の具体的内容自体が必ずしも明らかではなく、明確な統一的基準や価格等が存在しない商品やサービスも数多く存在する。

さらに、親子会社間の取引条件の設定には、特有の判断が難しい問題がある。すなわち、親会社としては、いかにして親子会社等によって構成される企業集団全体として利益を最大化させるか、という観点からの判断が必要となる面もあり、「子会社のために、親会社にとって不利と評価されうる行為を一切してはならない」といった形式的な割り切りのみでは解決しえない場面や問題が生じうる⁵⁾。このような観点も加味した場合、「完全な独立企業間の取引条件」の維持が逆に経済合理性を失うという結論すらありうるであろう。このような場合の公正な取引条件を明確に見出すことは難しく、個別的対応と判断が必要になるというほかない。

(3) 経営判断の原則

取締役が善管注意義務を尽くしたか否かの判断に際しては、いわゆる「経営判断の原則」も極めて重要な基準となる。すなわち、取締役の業務執行が、不確実な具体的状況において、株主の利益を最大化させるために、ある程度のリスクをとりつつも迅速な判断等を要求されるものであるため、取締役の善管注意義務違反の有無は、①行為当時において、合理的な情報収集、調査、検討等を行ったか、②かかる情報や検討に基づき、取締役に要求される能力水準に照らして不合理な判断がなされなかったかという基準によって判断されるべきとの指摘がある⁶⁾。裁判例にも「経営判断の原則」を採用して、取締役に事後的、結果論的責任が生ずることを回避したものが数多く見られる⁷⁾。

前述の「取引条件の公正性」判断においても、この「経営判断の原則」が重要な影響を与える

ことになり、これを意識した実務対応等が重要となる。

(4) 実務上の対応

ア 会社法上求められる実務対応

親会社の子会社に対する便益供与を含む親子会社間の取引に際しては、可能な限り公正な取引条件を設定するとともに、その条件の設定根拠を、証拠をもって後日説明できるようにしておくことが肝要である。すなわち、後日取引条件の公正性について疑義が生じ、株主代表訴訟等において争われた場合には、「経営判断の原則」において示した①②の判断要素に照らして問題ないことを主張立証できるよう、判断の根拠となった資料を完備しつつ、これに基づいてしかるべき会議等の検討手続を経て、これらのプロセス及び結論を決裁文書や議事録等として証拠化しておくことが望ましい。

なお、取締役の善管注意義務違反（過失）の証明責任は、取締役の責任を追及する原告側にあると解されているが⁸⁾、取締役側として、上記のような証拠確保を怠って良いということにはならない。また、親子会社間取引における条件の公正性を説明するための資料等の作成は、後述する移転価格文書化等とも相当部分において重なる面があるため、その意味でも重要といえる。

イ 完全親子会社間の取引についての補足

なお、前記では、完全親子会社間の取引に関しては、取引条件の公正性が問題にならないかのような言及をしているが、これはあくまでも分析の視点を会社法に限定すれば、ということにすぎない。後記のとおり、完全親子会社間で不公正な条件による取引がなされた場合には、税法的には寄附金や移転価格税制等の問題が別途生じうるため、やはり注意が必要である。

2.3 コーポレートガバナンス・コード

(1) コーポレートガバナンス・コードによる 規制内容

以上に加え、上場会社に関する規制ではあるが、コーポレートガバナンス・コードについても見ておきたい。同原則1-7は「関連当事者間の取引」という表題の下、上場会社が関連当事者との取引を行う場合には、それによって会社や共同株主の利益を害することがないように、①適切な手続を定めること、②その枠組みを開示すること、③その手続を踏まえた監視をすることを求めている⁹⁾。

この原則は、会社や株主共同の利益を害するおそれのある関連当事者間の取引全般を対象とするものと考えられているが、この「関連当事者間の取引」の具体的範囲については明らかでない。この点、子会社の取引において、親会社の利益が害される典型的危険はないから、子会社との取引は同原則の対象外として良いとの見解もある。しかし、例えば親会社が子会社に対して、本稿冒頭で述べたような便益を供与しつつ、それに対して相当な対価を受領しないような場合には、やはり親会社の利益は害される可能性がある。そのため、子会社との取引についても、独立当事者間の取引とは評価し難い非通例的取引（互いに独立した当事者間の取引とは異なり、取引の公正を害するおそれのある条件による取引）については、同原則の対象となるものと考えられている¹⁰⁾。

(2) 実務上の対応

よって、上場会社の場合は、子会社に対する便益供与が非通例的取引に該当する場合には、上記コーポレートガバナンス・コードによる規制の対象となり、上記①②③の対応が求められる。すなわち、親会社が子会社に対して何らかの便益を供与することについては、取締役会決

議事項と内部規程等に定め、これを開示して運用するなどし、適切な手続と監視体制を整備することが求められる。

2.4 補 則

(1) 会社法第120条の問題ではない

親会社の子会社に対する便益供与について、株主に対する利益供与（会社法第120条）への該当性は、子会社による親会社の株式保有（株式の相互保有）がない限りは、問題になることはない。親会社はあくまでも子会社の株主であり、その時点で、会社（子会社）が株主（親会社）に対する利益供与を行うという第120条の規制事例とは、当事者的に真逆である。他方で、子会社が親会社に対して便益供与を行うケースでは、会社法第120条への該当性が問題となりうる。

親会社の子会社に対する便益供与について、「会社法第120条の問題が生ずるのではないか」との質問を受けることが意外に少なくないため、念のため言及したが、上記のとおり「誰が、誰に対して供与するのか」という当事者分析をすることによって、かような混乱は容易に回避できるであろう。

(2) 競業取引規制との関係

親会社間取引の法的規制については、一般には競業取引規制（会社法第356条1項1号）にも注意を払う必要がある。

ただ、親会社と子会社がそれぞれ競業行為の定義（市場において競合し、または競合しうる行為）を行っているケースは容易に想定できるが、親会社の子会社に対する便益供与自体が競業行為になるというケースは想定し難いであろう。

他方において、このような親会社による便益供与に関しては、子会社による競業行為を親会社が支援することによって、親会社の利益が阻害されるというケースは容易に想定しえ、このような場合には親会社取締役の善管注意義務違

反の問題が生ずるといえる。但し、前述のとおり、親会社の子会社に対する便益供与については、取締役の善管注意義務違反の有無の判断には、困難な面がある。

(3) 刑事罰

ア 特別背任罪

親会社の取締役が、子会社の利益のため、親会社の任務に背く行為をし、親会社に損害を加えたと評価される場合には、会社法上の特別背任罪が成立しうる（会社法第960条第1項第3号）。親会社による便益供与に関しては、このような取締役の刑事罰リスクもあるため、注意が必要である。なお、その法定刑は10年以下の懲役若しくは1,000万円以下の罰金、又はこれの併科となっており、重いものとなっている。

イ 不正競争防止法違反

また、親会社による便益供与が、親会社の営業秘密に該当する情報の提供等を伴うものである場合には、親会社の取締役等には不正競争防止法違反（同法第2条第1項第4号乃至第10号）が成立しうる。この場合には、かかる不正競争に該当する行為を行った者については、損害賠償義務規定（同法第4条）と、損害額の推定規定（同法第5条）が定められているほか、重い刑事罰も定められている。同法の罰則規定（第5章）は複雑多岐にわたるが、この場合に主に問題となるであろう同法第21条第1項における法定刑は、10年以下の懲役若しくは2,000万円以下の罰金、又はこれの併科となっており、やはり注意が必要である。

3. 子会社に対する便益供与と税法

3.1 序 論

(1) 税法上の問題点の存在

親会社の子会社に対する便益供与に関しては、以上のような会社法的分析も重要であるが、以下

において述べる税法的分析も極めて重要である。

親会社が、経済的に体力が十分でない子会社を、金銭の支払等を含む様々な手段で支援しようとすることは容易に想定しうる。国税不服審判所の裁決事例¹¹⁾を見ると、審査請求人（子会社の金銭的支援を行った親会社）が、原処分庁の調査担当者に対して「子供にミルクを与えるのは親の義務である。」旨の主張をしたとの記述が見られるが、それに当たらずとも遠からずという意識の下、親会社取締役らが子会社支援として様々な行為を行っているケースは、想定しうるところである。

しかしながら、かかる親会社による便益供与には、税法上は無視しえない重大な問題がある。会社法的に分析すれば、取締役には善管注意義務が認められない場合であっても、税法的には後述する問題が生じうるため、あくまでも両者は別の問題として、慎重に吟味する必要がある。

(2) 寄附金と移転価格税制

親会社の子会社に対する便益供与に関して、税法上問題となる事項としては、大きく分けて、①寄附金と②移転価格税制がある。詳細は後述するが、①寄附金については、親子会社の両方が日本の内国法人である場合にも、親子会社のいずれかが外国法人である場合にも問題になりうるが、②移転価格税制については、親子会社の両方が日本の内国法人である場合には問題にならず、親子会社のケースに関していえば、親子会社のいずれかが外国法人である場合にのみ問題となりうる、という大きな違いがある。

3.2 寄附金

(1) 寄附金とは

寄附金とは、金銭その他の資産または経済的な利益の贈与または無償の供与であり、かように支出した寄附金の額の合計額のうち損金算入限度額を超える部分の金額については、損金に

参入されない（法人税法第37条第1項）。税務調査において、親会社の子会社に対する寄附金認定がされると、親会社側では当該支出が損金として認められない結果、法人税負担が増加することになり、また、子会社側でも受贈益認定が行われる結果、当該利益に対して追加での法人税負担が発生することになるため、正に最悪の結末となる。親子会社双方において、可能な限りかかる結末を回避するべく、事前に適切な対応をとる必要がある。

なお、寄附金の日常的語義からして「金銭の交付行為」のみを想定するかもしれないが、上記法人税法上の規定内容からも明らかとなり、同法上の寄附金については役務提供等も広く対象となるため、注意が必要である。

(2) 役務提供と寄附金

ア 寄附金認定の際の2つのポイント

親会社の子会社に対する便益供与の中でも、役務提供の寄附金該当性は頻繁に問題になりうる。親会社が（知財管理体制を含め）様々な意味において基盤脆弱な子会社を役務的に支援することは、「子供にミルクを与えるのは親の義務である。」といった理屈では何ら正当化されず、上記のような寄附金認定による負担を可能な限り避けるには、①取引の実態と②金額の適正性という2つのポイントをクリアしておく必要がある。②金額の適正性については、最低でも当該取引にかかる親会社側の経費相当額は確保される必要があり、望ましくは当該経費相当額に一定の親会社の収受すべき利益を加えた金額となるものと考えられる。

イ 判断が比較的容易な取引類型

この点、いわゆる管理部門に分類される事務的業務のうち、会計、法務、給与計算、知財関連の各種申請手続等の比較的定型性のある事務的手続に関しては、親会社の子会社支援の場面では、①取引の実態は通常あると思われるため、

問題となりうるのは専ら②金額の適正性になると考えられる。

ただ、上記のような比較的定型性のある事務的手続については、役務提供にかかる原価コストの算出も比較的容易といえ、例えば、当該役務提供に従事した人員の人件費の金額等をベースに一定の利益を加算した金額を算出し、実際に子会社から親会社に対する当該金額の支払を行うことによって、上記2つのポイントをクリアするという対応が一般的と考えられる¹²⁾。

ウ 判断が困難な取引類型

他方で、業務内容自体に定型性が乏しく、業務の経済的効果や成果が明確には算定しにくい、あるいは価値算定が難しい業務類型も多く存在する。例えば、親会社による子会社の知財戦略の立案とこれに基づいた継続的コンサルティングを想定すると、親子会社という企業グループとして、統一的な知財戦略の策定と推進が必要となることは疑いようもないが、親会社によるかかる活動は子会社に対する役務提供という側面を有するため、適正な対価の設定が必要となるであろう。

しかし、かかる場合の「適正な対価」の算出は困難であることが多いものである。上記事例でいえば、何らの資本関係等もない第三者であるコンサルティング会社等から相見積もりを取得する等して、独立企業間の取引価格を慎重に模索し、親子会社間の取引価格として採用すれば、問題を極小化することは可能かもしれない。しかし、他方において、上記事例における親会社の提供業務は、親会社自身のための業務とも相当程度において重なることも想定され、かようにまで四角四面な独立企業間の取引価格を採用せねばならないのかという点については、疑問ももたれる。また、比較的定型性のある事務的手続に比べて、業務によりもたらされる経済的効果が、原価コストよりも相当多額になる可能性も想定されるため、原価コスト（当該役務

提供に従事した人員の人件費額)をベースにして適正な対価を算出するという手法にも、一定の疑問が残ってしまう。

この点、実務上の結論としては、上記のとおり一定の疑問は残りつつも、実際上対応しうる限界等から、当該役務提供に従事した人員の人件費の金額等をベースに一定の利益を加算した金額を算出し、実際に子会社から親会社に対する当該金額の支払を行うという対応がなされることが比較的多いようである¹³⁾。

(3) 親子会社の共通費用の負担に関する問題

ア 親子会社の共通費用として想定しうるケース

上記とも関連するが、一定の親会社による費用負担が、子会社のための費用負担にもなるというケースも想定される。例えば、①親会社が子会社を含む企業グループ全体の業務の対価として、弁理士と顧問契約を締結したり、個別案件の委任契約を締結したりし、弁理士費用を負担する場合や、②親子会社共通の取引先等に対する接待行為を、親会社の費用負担において行う場合などが想定される。

イ 親子会社間の負担部分等が明確に区分できる場合

親子会社の共通費用について、両社の費用負担部分等を明確に区分できる場合には、それぞれにおいて負担すべき費用部分を負担することになる。このような場合、親会社が一旦全額費用負担をして、後日子会社から、子会社が負担すべき費用額部分の精算を受けるという処理よりも、当初から親子会社それぞれに取引契約等自体を分け、それぞれが独立して費用の支払も行うという取扱いをする方が望ましく、税務当局による無用の疑義をより小さくすることができるといえる。

ウ 親子会社間の負担部分等が明確には区分できない場合

親子会社の共通費用について、両社の費用負

担部分等が明確には区分できない場合には、当該共通費用を、一定の合理的な基準によって親子会社に配賦することが必要となる。この配賦基準は定型的な設定が極めて困難で、親子会社の事業内容、事業規模、人員数、費用の発生原因等の様々な要素を適切に選択考慮し、具体的事例に応じた合理的な基準を設定することが求められる¹⁴⁾。

例えば、親子会社が会社事務所を共同して賃借し、使用しているような場合を想定すると、賃料の配賦自体は、各社の使用面積に応じて行うのが合理的といえ、比較的对応が容易といえる。しかし、当該事務所にかかる水道光熱費の負担割合を想定すると、例えば、使用面積が小さい方の会社により多くの人員が在籍しているとか、消費電力が大きい機器を多数使用している等といった事情がある場合には、必ずしも使用面積に応じた配賦が合理的とはいえないケースもあることが分かる。あくまでも、具体的事例に応じた合理的な基準の設定が求められる、という訳である。

エ 接待行為に関する留意点(補足)

なお、前記の接待行為については、租税特別措置法上の損金算入上限額等の規制のため(同法第61条の4第1項)、親会社の接待交際費枠を超過してしまう部分を、子会社の接待交際費に振ってしまうという、好ましくないインセンティブが存在することは否定できない。

しかし、税務調査においてかかる不適切な配賦を指摘され、寄附金認定をされると、子会社側では接待交際費を否認されて法人税を課税され、親会社側でも受贈益が認定されて法人税を課税されるという、やはり最悪の結末となるため、当初から適正な対応をすることが強く推奨される。

(4) 実務上の対応

寄附金問題への対策としては、最大限シンプ

ルに要約するとすれば、①取引の実態と②金額の適正性という2つのポイントをクリアするという事に尽きる。税務調査の際には、当局に対してこの2つのポイントを根拠に基づいて説明できるよう、取引の実態及び価格の算定根拠について証拠資料等を残しておくことが肝要である。

そして、親会社として寄附金問題の対策を遺漏なく実践するためには、会社法上の利益相反取引防止対応と同様、子会社への便益供与の際の、親会社の取締役会と管理部門との情報共有に関するルールが構築かつ運用され、内部監査部門及び監査役（監査委員）らによる継続的なモニタリング対象とされることも肝要となる。

ただ、寄附金問題は、接待交際等のように、より組織の末端レベルで日常的に問題になりうるものであるため、会社法上の利益相反取引よりも、徹底的な防止と管理が困難な面がある。そのため、管理部門のみならず、営業部門等に対する社員教育等を行うことが推奨される問題であるといえる。

3. 3 移転価格税制

(1) 移転価格税制とは

移転価格税制とは要するに、国内企業と国外関連者との取引（例えば、親子会社間の国際取引）を通じて、日本の国内所得が海外に移転される事態を防ぐため、国内企業に対して、国外関連者との取引において独立企業間価格（Arm's Length Price）を設定することを求める税制のことをいう（なお、国外関連者の定義及び該当性についても問題となるが、海外子会社について会社法上の実質支配関係が肯定される場合には、ほぼ問題なく国外関連者にも該当するものと考えられるため、本稿においては割愛する）。

例えば、日本に親会社があり、国外に子会社があるというよく見られるケースにおいて、親

会社が、国際的に見れば重いと評価されている日本での法人税課税を回避するため、子会社との国際取引において、①子会社からの役務提供等に対して、不相当に過大な対価を支払ったり、②子会社に対する役務提供等に対し、本来あるべき相当な対価を受領しなかったりすることがありうるが、これが現に数多くの課税処分や税務争訟の原因となっている。つまり、上記①②のような事例において、日本の税務当局は、日本の親会社が支払う必要のなかった対価や、日本の親会社が本来受けるべきであった対価について、本来あるべき適正額を、独立企業間価格を基準として算出し、申告額に対して不足していた利益相当額に対する課税処分を行うという訳である。

そして、日本企業が開発や製造等の拠点を海外に移転させることに伴い、国外関連者との無形資産取引や役務提供取引が増加しているため、税務当局の関心もこれらの取引に移行する傾向があるとの指摘もあり¹⁵⁾、注意が必要である。

(2) 移転価格税制と寄附金の区別

ア 問題の所在

以上から明らかなおとおり、移転価格税制については国外関連取引についてのみ問題となり、国内関連取引の際には問題とはならない。他方において、寄附金は国外関連者との間においても問題となりうる。そこで、両者がいかに区別され、いかなる取引等がそれぞれの制度の対象となるのかが問題となる。

イ 移転価格事務運営指針2-19

この点については、国税庁が2010年付け「移転価格事務運営要領の制定について」の一部改正を公表し（移転価格事務運営指針）、調査において以下のような事実が認められた場合には、租税特別措置法第66条の4第3項の適用があると、すなわち国外関連者に対する寄附金と

して認定する旨を明らかにしている（同指針2-19）。

その中で、役務の提供については、同指針2-19のイに規定されており、「法人が国外関連者に対して資産の販売、金銭の貸付け、役務の提供その他の取引（以下、「資産の販売等」という。）を行い、かつ、当該資産の販売等に係る収益の計上を行っていない場合において、当該資産の販売等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に該当するとき」には、国外関連者に対する寄附金として取り扱うものとされている。

しかしながら、率直な印象として、上記規範は法条の規定を具体化したものとは言い難く、結局は「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に該当する」か否かという事実認定こそが問題となり、実務上の判断は依然として難しいものとなっていると思われる。

(3) 実務上の対応

ア 事前対応

a 重要なポイント

移転価格税制は、世界各国において導入されており、「国家間での税金の取り合い」と表現されることもある。日本の親会社から海外の子会社に対して便益供与をする場合には、両国における移転価格税制への備えが極めて重要となる。

事前対応に際しては、基本的には寄附金問題と同様に、国外関連取引について、①取引の実態と②金額の適正性をいかにして確保し、これらを客観的に説明する証拠資料を揃えるかが重要なポイントとなる。そして、②金額の適正性については、「独立企業間価格」であることが要求される。

b 独立企業間価格の算定方法

独立企業間価格の算定に際しては、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法の基本

三法のほか、取引単位営業利益法、残余利益分割法、寄与度利益分割法、比較利益分割法の中から、取引内容、取引当事者の機能やリスク等进行分析し、最適な算定方法が選択される。そして、独立企業間価格は、必ずしも一定の固定額で算定される訳ではなく、例えば、取引単位営業利益法において複数の比較対象取引（コンパラブル）が採用される場合には、独立企業間価格も幅（レンジ）のあるものとして算定されることになる。

ただ、独立企業間価格の算定は、親子会社両方の所在地国において適正なものでなければ、両国における移転価格税制による課税を予防できないことには、注意が必要である。この点、日本も含め多くの国の移転価格税制は、OECD移転価格ガイドライン¹⁶⁾に準拠して定められているが、上記算定方法の優先順位等、各国の取扱いが異なる点も少なからずあるため、日本のみならず子会社所在地国の移転価格税制の規定内容及び運用状況について、正確な情報が必要となる。

結論として、企業の管理部門において、独立企業間価格の算定を独自に行うことは相当困難であるため、実際には国際税務に詳しい専門家の支援を受けるケースが多いと思われる。

c 移転価格文書化と推定課税

日本を含め多くの移転価格税制においては、国外関連者との取引が独立企業間価格によって行われたことを示す移転価格文書の作成（移転価格文書化、ドキュメンテーション）が必要となる。日本のみならず、子会社所在地国の規定内容と運用に正確に準拠した移転価格文書化対応に際しては、やはり専門家の関与が不可欠になるケースが多いと思われる。

移転価格文書化を怠ると、税務当局による推定課税のリスクが生じうる。すなわち、租税特別措置法第66条の4第6項において、国税庁等職員が、法人に対して各事業年度における独立

企業間価格を算定するために必要と認められる書類の提示等を求めたにもかかわらず、当該法人がこれに応じなかったときは、同項各号等に定める方法によって算定した金額をもって、独立企業間価格と推定して、課税処分をすることができる旨が定められている。

この推定課税が、課税処分を受ける親子会社間の取引実態等を適切に反映してなされれば良いが、現実はずしもそうではなく、取引単位営業利益法における比較対象取引（コンパラブル）の選択等について、取引実態からは乖離した恣意的な判断ではないかと疑問を感ずるような推定課税の事案に接することもある。推定課税による課税額は、正確な事前算定等が不可能であるという意味でも、企業としてとりえないリスクと思われるため、実務対応上、移転価格文書化は極めて重要なものである。

d 事前確認（APA）

ただ、日本法人が移転価格文書化を行い、これに則った運用をしても、これが後日、税務当局からは不適正と判断され、移転価格税制を適用される可能性があるのでは、リスク回避策として不安が残ってしまう。そこで、日本法人が税務当局に対し、独立企業間価格の算定について事前確認を求める制度（Advance Pricing Arrangement、一般にAPAと略される）が用意されている。

そして、この事前確認には、日本の税務当局のみが行う「ユニラテラルAPA」と、日本の税務当局と国外関連者の所在地国の税務当局が行う「バイラテラルAPA」がある。移転価格税制による課税リスクを回避するためには、バイラテラルAPAの実施が推奨される（移転価格事務運営指針5-12）。

イ 事後対応（相互協議）

ただ、親会社が移転価格税制によって日本で課税された場合、海外子会社の所在地国から相応の税の還付が受けられれば、企業グループ全

体としては適正な納税額を維持できるといえる。これを可能とするために、国家間での租税条約において相互協議という制度が定められているケースも多くみられる。

この相互協議が首尾良く調べれば、親子会社が両国において過大な税負担を負う結果も回避できるのであるが、残念ながら、相互協議はなかなか機能していないのが実情であり、新興国を中心に、過去に日本との間での相互協議の実績が皆無という国も少なくない。そのため、親会社が海外子会社に対する便益供与を行う場合においても、事前に移転価格税制への十分な対策をとることが望まれる。

3. 4 親会社が課税処分を受けた場合の取締役の損害賠償責任

親会社の子会社に対する便益供与が行われた事例において、以上に述べたような問題が顕在化した結果、寄附金認定や移転価格税制の適用によって課税処分を受けた場合には、親会社取締役は善管注意義務違反による損害賠償責任を、会社との関係においても（会社法第423条第1項）、第三者との関係においても（会社法第429条第1項）負う可能性が生じる。

経営判断の原則に照らし、微妙な判断を迫られるような問題であれば、取締役の善管注意義務違反は比較的認められにくいといえるかもしれないが、例えば、移転価格文書化自体を怠った結果、推定課税によって巨額の課税処分を受けてしまったというような場合には、取締役の善管注意義務を否定することは難しく、課税処分額に応じて賠償責任を負う額も巨大なものとなる危険があるため、その意味でも注意が必要である。

4. おわりに

以上、親会社の子会社に対する便益供与にまつわる主要な問題について、主に会社法及び税

法の観点から検討を加えたが、いずれの法的観点についても、個別的事例に応じて、事前に専門家に相談することが推奨される難しい問題を多く孕んでいる。特に移転価格税制については、課税処分額が巨額にのぼる事例も多数存在し、また、税務当局による調査対象も年々中小企業にまで降りてきているという印象があり、事業を国際展開する企業としては無関心ではいられないが、十分な対策がなされていない企業も少なくなく、早急な対応が求められる。本稿が適切な問題意識の醸成の一助となれば幸いである。

注 記

- 1) 田中亘，会社法，pp.242～243（2016年），東京大学出版会
- 2) 最判昭和45年8月20日，判例時報605号，p.87～
- 3) 最判昭和43年12月25日，民集22卷13号，p.3511～
- 4) 最判昭和48年12月11日，民集27卷11号，p.1529～
- 5) （利益相反取引に関する論述ではあるが）あさひ法律事務所，税理士法人タクトコンサルティング，子会社管理の法務・税務（第2版），pp.149～161（2015年），中央経済社
- 6) 江頭憲治郎，株式会社法（第6版），pp.464～466（2015年），有斐閣
- 7) 最判平成22年7月15日，判例時報2091号p.90～（アパマンショップホールディングス事件）
- 8) 前掲注6）p.466
- 9) コーポレートガバナンス・コード，p.8（2015），東京証券取引所
- 10) 竹内朗，中村信男，江口真理恵，水川聡，コーポレート・ガバナンスの法律相談，pp.130～137（2016），青林書院
- 11) 国税不服審判所裁決平成12年12月14日，国税不服審判所裁決事例集No.60，p.394～
- 12) 税理士法人みらいコンサルティング，親子会社の税務詳解，pp.270～271（2011），清文社
- 13) 前掲注12）
- 14) 前掲注12）p.272
- 15) 新日本有限責任監査法人，新日本アーンストアンドヤング税理士法人，子会社管理ハンドブック，pp.306～309（2013），第一法規
- 16) OECD移転価格ガイドライン「多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針」2010年版（2011年），公益社団法人日本租税研究協会

（原稿受領日 2017年5月9日）