

# 論 説

## 無償取引と移転価格税制

- 無償取引を巡る移転価格税制と寄附金規定の関係について -

税務大学校研究部教授

伊 藤 雄 二

### 本稿における問題意識

法人が国外関連者を行う無償取引に対し、寄附金規定と移転価格税制のいずれを適用すべきかという点については、これまで必ずしも明確な線引きがなされてきたとは言いがたい(注：ここでいう寄附金規定とは法人税法第37条第7項及び租税特別措置法(以下「措置法」という。)第66条の4第3項を指し、また、移転価格税制とは、独立企業原則を基準として独立企業間価格を求め、実際の取引価格との差額を問題とする措置法第66条の4第1項を指す)。

寄附金規定と移転価格税制の適用関係を明確化するためには、まず措置法第66条の4第1項に定める国外関連取引の射程を明確にする必要がある。仮に、この国外関連取引が有償契約のみを射程とし、無償取引を射程としていないと考えるならば、無償取引に対しては移転価格税制が適用されないということになる。

この点に関し、本稿は次の三つの問題意識を提示する。

第一は、法人の行う取引が有償取引、無償取引のいずれに該当するかということについての判定が実務上意外に難しいことである。

第二は、寄附金規定と移転価格税制の適用関係が複雑になっているために、無償取引に対する移転価格税制及び寄附金規定のそれぞれの射程が不明瞭となっていることである。

そして第三は、国外関連者との取引に対する寄附金課税が、国際間の深刻なコミュニケーション・ギャップの発生要因となりうるという点である。

### 本稿の狙い

以上の問題意識に基づき、第1章においては、法人の行う無償取引に関する法人税法等の各種規定の内容を概括するとともに、法人の行う取引の有償、無償の判定が実務上難しい原因を明らかにする。

続く第2章では、税制改正の経緯を参考としつつ、法文解釈を通じて国外関連取引の射程を明確にし、法人が国外関連者を行う無償取引に対する移転価格税制及び寄附金規定の適用関係を整理する。

また、第3章では、法人と国外関連者との取

引を第2章で整理した移転価格税制と寄附金規定の適用関係に当てはめる前段階の作業として、その取引が有償取引であるか無償取引であるかを的確に識別するポイントについて、具体例を基に説明する。

最後に、第4章においては、法人が国外関連者を行う無償取引に対してわが国が寄附金課税を行った場合に生じる外国税務当局との深刻なコミュニケーション・ギャップを取り上げ、それを解消するための必要な措置について提言を行う。

なお、本稿全般を通じ意見にわたる部分はいずれも私見であり、国税庁の公式見解ではないということを示す。

### 本稿の構成

本項の構成は以下のとおりである。

- 第1章 法人の行う無償取引とそれに関する法人税法等の規定
  - 1.1 法人の行う無償取引
  - 1.2 法人の行う無償取引に伴い生じる税務上の問題
  - 1.3 無償取引に関する法人税法等の主要な規定の概要
    - 1.3.1 法人税法第22条第2項
    - 1.3.2 法人税法第37条(寄附金規定)第7項
    - 1.3.3 法人税法第132条(同族会社の行為・計算否認規定)
    - 1.3.4 措置法第61条の4(交際費等損金不算入規定)
    - 1.3.5 法人税基本通達9-4-1(子会社等を整理する場合の損失負担等)
    - 1.3.6 法人税基本通達9-4-2(子会社等を再建する場合の無利息貸付け等)
    - 1.3.7 特殊関連企業条項(租税条約)
    - 1.3.8 措置法第66条の4(移転価格税制)
  - 1.4 有償、無償の判定の困難性
    - 1.4.1 無償性の判定が難しいこと
    - 1.4.2 事業活動関連性の判定が難しいこと
  - 1.5 本章のまとめ
- 第2章 法人が国外関連者を行う無償取引に係る移転価格税制及び寄附金規定の適用関係の検討
  - 2.1 検討に当たって
  - 2.2 移転価格税制及び寄附金規定の適用関係の正確な理解を阻害する要因
  - 2.3 法人が国外関連者を行う無償取引に係

- 2.3.1 移転価格税制及び寄附金規定の適用関係  
国外関連取引の範囲
- 2.3.2 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範囲
- 2.3.3 措置法第 66 条の 4 第 1 項と法人税法第  
37 条第 8 項の関係
- 2.3.4 措置法第 66 条の 4 第 4 項(旧第 3 項)中  
の寄附金関連部分の改正(追加)の意義
- 2.3.5 本章のまとめ
- 第 3 章 具体的事例に基づく取引の有償性・無  
償性の識別のポイント
- 3.1 はじめに
- 3.1.1 法人が、国外関連者に対して資金援助  
を目的として製品の販売価格を引き下げ  
て低廉譲渡した場合
- 3.1.2 国外関連者に対する製品販売取引にお  
いて、取引当事者間で取引価格の改定と  
金銭の贈与の両方について合意する一  
方、その事実を偽ってそれらを価格改定  
(値引き)の形態で一体的に契約書に規  
定した場合
- 3.1.3 法人が国外関連者と金銭の贈与を行う  
ことで合意し、同者から実際輸入した商  
品の数量を増しして帳簿に計上し、そ  
れに基づいて支払いを行った場合
- 3.1.4 法人が、国外関連取引における価格と  
事前に設定した独立企業間価格との差異  
を調整する等の理由で、取引実施時に  
遡って価格を改定し、国外関連者との間  
で価格調整金を授受した場合
- 3.1.5 法人が、利息について契約書に何ら定  
めを置かずにその国外関連者に対して貸  
付けを行い、利息を全く授受していない  
場合
- 3.1.6 法人が、工場を建設して製造活動の準  
備を行っている海外子会社に自社の社員  
を派遣し、製造に関する技術指導を行わ  
せて派遣社員の給与、家賃、交通費及び  
所得税等を負担する一方、その負担費用  
相当額の支払を海外子会社に請求しない  
場合
- 3.1.7 上記 3.1.6 の例において、法人も海外子  
会社も、工場の円滑な立ち上げは親会社  
である法人の責任であって、それに要す  
る費用は全額法人が負担すべきものと認  
識していたために、両者の間で役務提供  
の対価が授受されなかった場合
- 3.1.8 法人が、国外関連者に対する資金援助  
を目的に、国外関連者に架空の業務を委  
託したこととし、その対価であるとして  
金銭を国外関連者に支払った場合
- 3.1.9 日本の親会社が、子会社の従業員との

- 間で、子会社に対する一定期間の勤務等  
を条件として、将来既発行の自社株式を  
予め定めた有利な価格(権利行使価格)  
で取得する権利(ストック・オプション)  
を付与する契約を締結した場合
- 3.1.10 法人が外国パートナーシップと無償取  
引又は国外関連取引を行う場合
- 3.2 本章のまとめ
- 第 4 章 法人が国外関連者を行う無償取引に対  
するわが国の寄附金課税が惹起する問題  
の解決策
- 4.1 法人が国外関連者を行う無償取引に対  
して、わが国が寄附金課税を行うこと  
についての問題
- 4.2 国際間の深刻なコミュニケーション・  
ギャップ
- 4.3 コミュニケーション・ギャップの解消  
のために必要な措置(提案)
- 4.4 本章のまとめ
- おわりに

## 第 1 章 法人の行う無償取引とそれに関する法 人税法等の規定

### 1.1 法人の行う無償取引

法人が国外関連者を行う無償取引に対する移転価格税制及び寄附金規定の適用関係を整理する前に、まず無償取引がどのような概念を指すものであるかについて確認しておくことが重要であると考え。

民法上、当事者双方が相互に対価の意味を持つ出捐をする契約が有償契約、そうでない契約が無償契約とされる<sup>1)</sup>。すなわち、ある契約が有償契約であるか無償契約であるかは、その契約の当事者が相互に対価としての意義を有する出捐(経済的な出費・損失)をするかどうかによって決まるということである。このことから、無償取引は、取引当事者の一方が他方に出捐を行う反面、他方は何らの出捐を行わないため、当該一方のなした出捐に対価としての意味が認められない取引であるといえる。

本稿では、無償契約に基づいて行われる取引を無償取引と捉え、取引当事者の一方が他方に金銭その他の資産や役務などの経済的価値を移転するにもかかわらず、それに対する対価を授受しないことで他方と合意している取引と考えるものである。これをキャッチボールに例えれば、一方が投げた球を他方が受け止め、これを

返球しない状態ということが出来る。具体的には、金銭の贈与や種々の取引形態を用いて行う経済的利益の無償の供与など<sup>2</sup>が典型的な無償取引と考えられる。

ところで、法人の存立意義が専ら利益の追求にあるとすれば、その企業が対価を收受することなく経済的価値を移転させるといったことは、通常は経済的には不合理・不自然と考えられ、本来ならば利益処分により行うべきものではなかったかという推定が働く。現に、これまで、法人が自己の所得を不当に減少させて租税を回避又は軽減するため、あるいは、その役員等の特殊関係者等に対して利益を供与するため等の理由で無償取引を行う事例が数多く確認されており、事業に関連性を有さず利益処分の性質があるとして、寄附金、役員賞与等として損金算入が認められなかったり、損金算入について制限を受けたりしている。

しかし、その一方で、法人が事業遂行上の必要から無償取引を行うことも珍しいことではない。例を挙げれば、拡販のため消費者に商品を贈与する行為、販売促進のため特約店の従業員に対して金品を贈答する行為、更なる受注を期待して得意先に事業用資産を贈与する行為、福利厚生を目的として自社の社員を旅行に招待する行為、あるいは、経営不振の子会社を再建するために無利息で行う貸付けなどがそれに当たる。

租税が法人にとって営業上のコストであるという経済的側面を有するものであることに鑑み、租税の回避又は軽減を目的として実施される無償取引は、その良し悪しはともかく、営利追求行為の一種といっても間違いはないだろう。

このことから、法人の行う無償取引は、本質的に無償契約に基づき営利の追求ないし利益処分を目的として行われる取引ということが出来る。

なお、本稿では、経済的価値が何ら移転しない取引を“無価値取引”と考え、一方向のみに経済的価値が移転している無償取引とは区別する。

さらに、取引当事者双方が予め対価を定めて取引を行ったにもかかわらず、取引実施後に一方が他方に対しその対価の支払を猶予することで合意したために結果として未だ対価の授受が

行われていないという例のように、近い将来に確実に対価が双方向に出捐されることが確実なものについては、これを有償取引と考えることとしている。

## 1.2 法人の行う無償取引に伴い生じる税務上の問題

取引の相手に対して無償により経済的価値を移転した法人とそれを有償により行った法人との間に、租税負担上の不公平が生じる場合がある。法人は利益追求を目的とする存在であることから、通常取引において相手に経済的利益を移転するのであれば、それに見合う対価を收受するのは当然である。ところが、例えば、法人が、同一企業グループに属する他の法人に無償で経済的利益を移転すれば、対価を収入しないので自己の課税標準を少なくすることができ、租税負担の軽減を図ることができる。これは、通常の条件に則り正常な有償取引を行った法人と比較すると、著しい課税上の不公平があるといわざるを得ない。

また、同族会社がその従業員や役員との間で、無利息融資、資産の無償譲渡、あるいは、債務の無償引受けといった無償取引を行うことにより自己ないしその従業員等に課されるべき租税を不当に回避ないし軽減するような行為・計算を試みようとする事例も少なからず存在する。

上記のような税務上の問題に対応するため、法人税法等には様々な規定が置かれている。移転価格税制も寄附金規定もそのようなものの一つとして位置づけられる。

そこで、以下これらの規定等が置かれている趣旨について順次簡単に説明し、どのような場合にいずれの規定が適用されるかについて簡単に整理することとする。

## 1.3 無償取引に関する法人税法等の主要な規定の概要

### 1.3.1 法人税法第22条第2項

法人税の課税標準の計算においては、取引によって移転された経済的価値の時価相当額を益金に計上するという取扱いが明文の規定を待たずに行われてきた<sup>3</sup>ところ、法人税法の40年全文改正によって、本条にそのことが明示される

に至った。

法人税法第 22 条第 2 項は、「資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のもの」に係る当該事業年度の収益を益金に算入すべきとしているが、この場合の「無償」は、経済的価値の流入がそもそもないことを意味し<sup>4</sup>、形式のみならず真に対価を授受しないことを指すものと考えられる。

このように、経済的価値が移転する一方、対価の流入がない無償取引について、収益を認識して益金に算入しなければならないとする本規定の趣旨は、そうしなければ適正な対価で取引を行った他の法人との対比において税負担することが困難となってしまうからであるとされる<sup>5</sup>。

この考えを具体的に支持した判決<sup>6</sup>では、正常な対価で取引を行った者との間の負担の公平を維持し、同時に法人間の競争中立性を確保するために、無償取引からも収益が生ずることを抑制した創設の規定であるとされている。もっとも、上記で述べたように、実務上は無償取引によって移転された経済的価値の時価相当額を益金に計上するという取扱いが明文の規定を待たずに行われてきたという事実からすれば、むしろ法人税の全文改正に合わせて設けられた確認の規定ではないかとも考えられる。

ちなみに、移転価格税制(措置法第 66 条の 4 第 1 項の適用を受け、独立企業間価格によって取引が行われたものとして法人税法上の所得金額を算定した結果、たとえば売上計上もれが確認されたとすると、本項によってその計上もれ相当額が益金に算入され、その同額が法人税法第 22 条第 3 項によって損金に算入された上で措置法第 66 条の 4 第 4 項により損金不算入とされることになる。もっとも、法人がその売上計上もれ相当額を国外関連者から取り戻すこととした場合には、法人税法第 22 条第 3 項による損金算入は行われぬ。これは、国外関連者に移転した利益を法人が取り戻す以上、経済的出捐はないことになることから当然といえる。さらに、いったん取り戻すこととしていたものが国外関連者の経営不振等の理由によって回収不可能となったとしても、その損失を損金に算

入することは認められない。なぜならば、措置法第 66 条の 4 第 4 項は、国外関連取引の対価の額と国外関連取引に係る独立企業間価格との差額を法人の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入しないと、実質的に移転価格課税を回避する手段を封じているからである。このように、移転価格課税の場合、取引当事者間の取戻しの如何に課税関係が影響されることはないが、寄附金課税は、取引時点で当事者間で移転利益の取戻しについて合意がある場合には行われぬ。

### 1.3.2 法人税法第 37 条(寄附金規定)第 7 項

本条は、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等によって自己の純資産の減少を引き起こす場合で、かつ、それがその法人の収益を生み出すのに必要な費用であるかどうか明確でない場合に、形式的基準によって損金算入限度額を算定し、その額を超える支出寄附金の額を損金不算入とする規定であり、法人税法第 22 条第 2 項により無償取引に関して益金に算入される金額を、利益処分による経済的価値の流出と擬制する規定であるといえる<sup>7</sup>。

もう少し具体的にいえば、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<sup>8</sup>、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。次項において同じ。)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(時価)が寄附金の額に該当することとされており、無償取引のうち、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については寄附金から除外されている。

寄附金の額は、一定の範囲で損金算入が認められている(利益処分によるものは除く。)が、それは、寄附金の支出が法人の純資産の減少の原因となる点で費用とはいえるものの、それが法人の収益を生み出すのに必要な費用であるかどうか、換言すれば、事業に関連して支出されたものであるか否かを定量的に示すことが極め

て難しいため、法人税法は行政的便宜ならびに公平の維持の観点から、統一的な損金算入限度額を設け、損金性のある寄附金部分を擬制しているためであるといわれる<sup>9</sup>。

なお、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ものでありながら、「広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用」、すなわち、企業の業務そのものである製造・販売等の活動に直結して取引の相手方である企業に直接支払われるものは、寄附金から除外されている。

また、「交際費、接待費及び福利厚生費」のように、企業がその業務の遂行に伴い、自社ないし取引先等の役員又は従業員等、特定の個人に対して支出するものも寄附金から除かれている。

このようなことから、企業の業務に直接に関連を有することが明らかな支出が寄附金から除外されていることが分かる。

以上の点を小括すれば、無償取引における寄附金の額とは、金銭その他の資産の贈与時の時価相当額をいい、それを支出する企業の業務に直接に関連を有しない費用ということになる<sup>10</sup>。

なお、わが国の移転価格税制(措置法 66 条の 4 第 1 項)は、第 2 章で詳述するが、対価を收受すべき取引、すなわち、有償取引を通じて行う子会社を含む関連者に対する所得移転のみに対処するための税制であると認められるが、米国も含めて国際的にみれば、無償取引による所得移転を移転価格税制に含めている国も多い<sup>11</sup>。このようなことから、わが国にあっては、その国際的にみて不足していると認められる移転価格税制の部分寄附金税制がカバーしているといえることができるものと考えられる。

### 1.3.3 法人税法第 132 条(同族会社の行為・計算否認規定)

本規定の原型は大正期に創設されたものであり、本規定により、税務署長は、同族会社の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより法人税額

を計算することができることとされている。

その創設の趣旨は、同族会社については、会社と株主・役員等とのあいだに利害の対立が少なく、また、首脳者の一存で会社の業務執行がなされる可能性があることなどから意識的、無意識的に租税回避行為が行われる余地が一般会社の場合よりも大きいといわれている<sup>12</sup>。

本規定は、同族会社とその関係会社ないし役員に対して無利息で融資し、あるいは、資産を無償又は低廉で譲渡するような場合等に適用される可能性がある条文である<sup>13</sup>。

なお、無償取引に関する本規定と法人税法第 22 条第 2 項の適用関係に関連していえば、本規定が同族会社の不合理・不自然な行為に限定して適用されると考えられるのに対し、法人税法 22 条 2 項は、同族会社の行為であるか否か、あるいは、不合理・不自然であるか否かを問わずに益金計上を要求する規定であるといえる。

また、法人税法第 22 条第 2 項が法人の所得計算の通則的規定であるから、まず同項により法人の行為又は計算の結果が益金の額を構成するかどうかを検討した後に、その行為又は計算を前提とする限り同項によっては益金の額とはなし得ないが、それが同族会社によって行われ、かつ、異常不合理な租税回避行為と認められる場合においてのみ、これを否認して正常な行為又は計算に引き直して課税するための規定が本規定であると解すべきであるとの見解<sup>14</sup>もある。

### 1.3.4 措置法第 61 条の 4 (交際費等損金不算入規定)

法人の支出する交際費は、事業に関連する費用であるから原則としてはその全額が損金に算入されてしかるべきである。しかしながら、役員や従業員に対する給与が交際費の形で支出されたり、事業上の必要を超えた接待が行われたりする傾向があることから、法人の交際費等の濫費を抑制し、経済の発展に資することを狙いとして<sup>15</sup>、昭和 29 年に創設されたのが交際費等損金不算入の規定である。

これによれば、資本金 1 億円超の法人の場合には、支出交際費等の額の全額が損金不算入とされ、資本金 1 億円以下の法人は、支出交際費等の額のうち 400 万円に当該事業年度の月数を乗

じてこれを12で除して計算した金額(定額控除限度額)に達するまでの金額の100分の10に相当する金額と、交際費等の額が定額控除限度額を超える場合におけるその超える部分の金額との合計額が損金不算入とされる。

交際費とは、法人がその得意先等、事業に係る者に対する接待、供応、慰安、贈答等のために支出する費用を指しており、この点で事業に直接関連しない支出とされる寄附金と大きく異なる。したがって、同じ贈与という行為でも、それが何らかの取引上の反対給付を期待して業務の一環として行われたというもの場合には交際費となる可能性が高く、業務関連性や反対給付の存在が客観的に認められなければ寄附金となる可能性が高い。

また、接待、供応、慰安、贈答等の対象は基本的には個人であり、法人ではない。事業用資産を取引先の法人に贈与することがないわけではないが、実務上そのような場合には交際費には該当しないこととして取り扱われている<sup>16</sup>。

なお、接待、供応、慰安、贈答等のために支出する費用は、通常の場合、実際に支出した金額と一致するので問題ないが、たとえば含み損益を有する資産を贈答する場合の「支出する費用」をどのように捉えるかについては留意する必要がある。すなわち、その場合の「支出する費用」とは、その資産の簿価ではなく、含み損益を反映させた時価相当額とすべきであるという点である。これは、法人税法第22条第2項によりその資産の時価相当額を益金に算入するとともに、同額を同条第3項によって相手に出捐した(支出した)ものとして損金に算入し、さらに措置法61条の4によってその損金算入額を、当該「支出する費用」と認定することになるからである。

### 1.3.5 法人税基本通達9-4-1(子会社等を整理する場合の損失負担等)

本通達は、法人がその子会社等の解散、経営権の譲渡等に伴い当該子会社等のために債務の引受けその他の損失負担又は債権放棄等の損失負担等をした場合において、その損失負担等をしなければ今後より大きな損失を蒙ることになることが社会通念上明らかであると認められる

ためやむを得ずその損失負担等をするに至った等そのことについて相当な理由があると認められるときは、その損失負担等により供与する経済的利益の額は、寄附金の額に該当しないものと取り扱うことを明らかにしている。

債権放棄等の損失負担行為によって債権債務関係は消滅する。この場合、債権放棄等により経済的利益が無償で債務者に移転したといえることができる。このうち債権放棄は、無償による単独行為であって無償取引ではないが、当事者の一方のみが経済的出捐を行う点で無償取引に類似する。

本通達は、その移転損失負担等を行わなければ今後より大きな損失を蒙ることになることが社会通念上明らかであると認められるという条件下で親会社が行った損失負担について述べているが、そのような損失負担によって今後生じることが予想されるより多額の損失の発生を回避することができるという意味で、ある種消極的な反対給付があると認められることから、そういったものについてまで寄附金の認定は行わないということであろう<sup>17</sup>。

なお、当該損失負担は無償取引ないし無償による単独行為であるから、法人が損失負担を行う相手が国外関連者であったとしても、現行の移転価格税制の対象とはならない。これについては、下記2.3.1において詳しく述べる。

### 1.3.6 法人税基本通達9-4-2(子会社等を再建する場合の無利息貸付け等)

本通達は、法人がその子会社等に対して金銭の無償若しくは通常の利率よりも低い利率での貸付け又は債権放棄等の無利息貸付け等をした場合において、その無利息貸付け等が例えば業績不振の子会社等の倒産を防止するためにやむを得ず行われるもので合理的な再建計画に基づくものである等その無利息貸付け等をしたことについて相当な理由があると認められるときは、その無利息貸付け等により供与する経済的利益の額は、寄附金の額に該当しないものとして取り扱うことを明らかにしている。

無利息又は低利による貸付けにおいては、適正利率と貸付利率との差額として認識される経済的利益が借主に移転したものと認められる<sup>18</sup>。

そして、このうちの無利息貸付けは経済的利益の移転に伴って対価が支払われていないので無償取引に該当するものと認められる。

本通達が、子会社を再建するために親会社が子会社に対して行う無償又は通常の利率よりも低い利率での貸付等による経済的利益の供与額を寄附金として取扱わないとしているのは、それらが親会社が将来において当該子会社から相当程度の蓋然性をもって投下資本を回収することができるかと判断して行った経済的合理性を有する行為であるからとされる<sup>19</sup>。

このことは、その子会社が法人にとって措置法 66 条の 4 第 1 項に定める国外関連者に該当する場合であっても同じように考えられ、国税庁が平成 13 年 6 月 1 日付で発表した移転価格事務運営要領には、基本通達 9-4-2 の適用がある金銭の貸付けについては、移転価格税制の適用上も適正な取引として取り扱う旨規定されている。これは、国外関連取引に該当し、かつ、上記の状況で行われた低利又は無利息貸付けであれば、確固たる見返りとのバランスにおいて実施され経済合理性のある取引であり、したがって第三者間でも同様に行われうるものであると合理的に推認されるものであるから、第三者間独立企業間利率に基づいて行われた取引として取り扱う旨を明らかにしているものではないかと考えられる。

ところで、無利息貸付等により相手に与えた経済的利益の額で、本通達により寄附金として取り扱わないこととされるものが、直ちに親会社の損金として認められるのかどうかという点については、本通達では明らかではない。親会社がこれを損金に算入できるということは、取りも直さずそれが親会社の業務の遂行上必要な費用であるということに他ならない。しかしながら、無利息貸付等は、親会社と別人格を持つ子会社が経営の建て直しを図るために必要な措置なのであって、広告宣伝費用や見本品費用等と異なり親会社の業務の遂行上必要な費用というべき性格のものではないはずである。すなわち、このようにして子会社に供与された経済的利益の額は、もともと親会社の損金たる性格を有しないと考えるべきであり、その本質に鑑み、子会社に対する出資と見るのが自然ではないか

と考えられる。そして、親会社が将来において当該子会社から相当程度の蓋然性をもって投下資本を回収することができる状況において出資が行われたとみれば、子会社に対して移転した経済的利益について寄附金課税が行われないのは当然ということになる。

### 1.3.7 特殊関連企業条項(租税条約)

OECD モデル租税条約は第 9 条で特殊関連企業条項を規定している。

この特殊関連企業条項は、わが国を含む多くの国々の移転価格税制のバックボーンとなっており、わが国が外国と締結している条約のすべてにこの条項が規定されている。

なお、特殊関連企業条項に反した課税が行われたとの納税者からの申し出を受けた課税当局は、その申し出が正当な理由に基づくものであると認められる場合には、その申し出を受け相手国との相互協議の手続きを開始する責務があることとされている(OECD モデル租税条約コメンタリー、パラ 22)。

ところで、本条項が国外関連者との無償取引を適用対象としているかどうかは、必ずしも明確とはいえないが、無償取引は「無償」という条件が付された取引と認められるから、本条項の文理解釈上は、その無償条件が独立の企業間に設けられる条件と異なるものである場合には、本条項が適用されるものと思われる。したがって、本条項は有償取引のみならず無償取引もその射程に置いているものと考えられる。

このことは、例えば、わが国が、内国法人とその国外関連者間で寄附金に該当する贈与があったとして寄附金課税を行った場合に、米国側がその贈与を独立企業間で行われうる無償取引と判断し、わが国の課税が特殊関連企業条項に違反するものであると主張して相互協議の実施をわが国に申し入れてくることがあり得るということを意味する。

なお、この場合、わが国の寄附金課税は、米国の眼にはそもそも独立企業間原則に基づかない不合理なものに映るのではないかと想像される。また、わが国には独立企業間原則以外に時価原則といった別の基準があり、いわばダブル・スタンダードによって移転価格問題を処理

しようとしているというようにも見えるかもしれない。

そして、上記コメントリーにあるとおり、相手国の権限ある当局がその申立ての合理性を認識してわが国に相互協議を申し入れてきた場合には、わが国としてこれに真摯に対応しなければならないことは当然であるから、わが国と米国は、大きな認識のずれを抱えつつ協議を開始することになるものと思われる。なお、この点については、第4章4.2であらためて述べることにしたい。

### 1.3.8 措置法第66条の4(移転価格税制)

措置法第66条の4第1項は、独立企業原則に則り、有償取引たる国外関連取引における対価の額を独立企業間価格に引き直すものであり、無償取引には適用されない。一方、同条第3項は、国外関連者に対する寄附金の全額を損金不算入とする旨規定しており、無償取引のうち寄附金に該当するものに対して適用される。この点については、下記2.3.1「国外関連取引の範囲」において詳しく述べる。

なお、措置法第66条の4がこのような構成となっているのは、同法の創設時点では無償取引が同法の適用対象とされていなかったために、国外関連者との無償取引による所得の国外移転に十分対処することができなかった<sup>20</sup>ことから、平成3年の税制改正により国外関連者に対する寄附金の全額を損金不算入としたことによる。なお、その結果、移転価格税制と寄附金規定による無償取引を通じた経済的価値の移転に対する挟撃体制が整うこととなった。

ところで、企業が、独立企業間価格と相違する価格によって取引を行った場合で、かつ、その価格を会計上の取引価格と認識し、測定し、記録し、表示する場合、それは公正妥当な会計慣行に反することではないから、法人税法22条4項を充足するものといえる。この意味で、本条は、法人税法第22条にはない、国外関連者に対する所得移転操作の規制という目的を達成するために設けられた法人税法の別段の定めといえることができる。

### 1.3.9 まとめ

以上述べてきたように、無償取引に対しては、様々な法人税法等の規定が用意されているところであり、租税負担の公平性等の維持という共通の観点から、互いに補完、調整し合いながら問題の解決を目指している。

## 1.4 有償、無償の判定の困難性

### 1.4.1 無償性の判定が難しいこと

上記のような規定の充実ににもかかわらず、無償取引を巡る税務上の問題は依然として無くならない。その原因を法人の行う取引に係る有償、無償の判定が実務上難しいということにあると考えられる。このため、以下では、その判定の困難性の原因を探りたい。

取引においてなされる出捐が当事者双方にとって対価の意味を持つものであればその取引は有償取引であり、そうでなければ無償取引であることは1.1で述べたとおりである。その判断は原則として取引当事者の主観によることとなる。

もっとも、当事者が主観的に贈与だと考えている取引でも、客観的にみて、一方の当事者から他方の当事者に資産等が譲渡され、それに対してその資産等の時価に十分相当するだけの金額が支払われているものであれば、売買と認定した方が適切である場合もありえる<sup>21</sup>から、必ずしも当事者の主観に基づいて有償取引か無償取引かを判断することが常に正しいということはいえない。

また、実際には対価を收受しているにもかかわらずそれを会計帳簿に記載せず、あたかも無償取引であったかのように主張する場合には、取引の表面を見ているだけではそれが有償取引か無償取引かは全く分からない。

さらに、口頭による契約に基づき金銭の授受がなされていないために外見上は無償取引に見える有償取引もある。例えば、口頭による有償契約の一方の当事者の資金繰りが悪化したこと等の理由で、さらに口頭合意により対価の支払期日が延期されたために、結果として現在まで対価の授受がなされていないといった場合が該当するだろう。

このほか、取引当事者の一方が経済的に無償価値なものを移転し、それ故に他方が対価を支払

わなかったとする取引において、客観的にみれば経済的価値が移転していたと認められたような場合に、これを無償取引と考えるか有償取引と考えるかという微妙な問題もある。このような取引は、取引当事者の双方が贈与ないし無償提供について合意したために対価を授受しなかったというようなわけではなく、何らかの理由(この場合は無価値という認識)で結果的に対価が授受されなかったものと認められるから、便宜上、無償取引ではなく対価が「0」に設定された有償取引と考えることが相当ではないかと思われる。

また、親会社が、子会社の合意を取り付ける前にとりあえず子会社を相手として取引を実施し、その後に契約書を作成してその取引の法律効果を確定させるといった奇妙な現象もまみられる。ところで、そのような取引において対価が授受されていない場合、これを直ちに無償取引であると判定することは適当ではない。なぜならば、契約書は取引実施後に作成されたものであるから、その内容がその取引の内容を忠実に表わしているかどうかについては慎重に検討しなければならないからである。その検討の結果、取引実施時点で、双方が無償取引を行うことについて合意しているという事実が認められなければ有償取引とみるべきではないか考える。

このように、営利を追求する法人が行う取引の無償性を的確に判定するためには、単に表面上確認される事実関係によって判断するだけではならず、その当事者の真の合意を探求しなければならないが、このことは、取引当事者自身が取引実態を偽装したり、自らの行う法律行為の内容を正確に理解していないといった場合もあって必ずしも容易な作業とはいえない。無償取引に関する課税関係を巡って、納税者と課税庁との間でしばしば争いが生じる主たる原因は、この作業の困難性にあるといえるだろう。

#### 1.4.2 事業活動関連性の判定が難しいこと

課税当局と納税者の間で、無償取引が企業の事業活動に関連性を有するかどうかを巡って争いが生じることは決して珍しいことではない。それは、特に、同族企業とその関係者間で行わ

れた無償取引を巡る過去の幾多の裁判事例等を見れば明らかだろう<sup>22</sup>。

一例を挙げれば、法人が経営不振の関係会社に対して同社の経営維持及び債権回収を目的として行った無利息貸付けが法人税法 37 条でいう経済的利益の無償の供与にあたるかどうか争われた事例<sup>23</sup>、同族会社の行った行為が取締役に借地権を無償で譲渡したことに当たり役員賞与に該当するかどうか争われた事例<sup>24</sup>、あるいは、親会社が子会社に保証金の預託義務を免除した場合に、それが経済的利益の無償の供与に当たるかどうかを巡って争われた事例<sup>25</sup>などが典型的なものといえる。

また、例えば、新製品の売出しや取引先の新規開拓等の目的で、取引が無償や原価を度外視した廉価で行われることがある。このような行為は、販売戦略などという改まった表現が必要ないほどの通常の商慣習であり、合理的な理由に裏打ちされた事業活動であって、取引当事者双方が互いの利益追求に努めた結果、双方の利害得失がバランスして最終的に無償や低廉という条件で落ち着いたものと考えられる。この点は、同族会社とその株主・役員等という利害対立の少ない者の間で、租税回避を目的として無償で行われたような取引と明らかに異なるものであるから、経済合理性があり、事業に関連を有する費用と認められるから、原則としてそれらに関して課税上問題が生じることはないものと思われる。

その他同様の事例としては、他の企業と取引関係を持ちたいと望んでいる法人が、取引先に自社製品を広告宣伝用や見本品として贈与したり、今後の注文を期待して取引先の従業員等に金品を贈答したりする場合や、自社従業員に福利厚生を目的として施設を無料で利用させる等、無償で経済的利益を供与する場合等が挙げられる。

このようにみえてくると、無償取引であれば事業関連性はないと結論付けることは短絡的で根拠に乏しいことであるといわざるを得ない。また、事業利益の追求と無償取引とは常に相反するというようなものではないから、無償取引であるからといって直ちにそれが企業の経営理念に反する行為であるとか経済合理性がないとい

うように考えるのも誤りというべきである。現に企業の実施する無償取引の大部分は企業が業務活動の一環（すなわち利益追求の一環）として行う正常なもののはずである。そして、そうである限り、その実施に伴って発生する原価・費用は原則的には法人税法上損金に算入することが認められる<sup>26</sup>ことになる。そして、その例外として、取引における価格が移転価格税制に規定する独立企業間価格と乖離する部分の金額や時価と異なる部分の金額に限り、措置法第66条の4ないし法人税法第37条により損金不算入とされるものと考えられる。

ところで、この事業活動関連性の判定もまた実務上困難を伴うものであり、それは取引が無償か有償かという事実認定の困難性と相俟って、ある取引に移転価格税制が適用されるべきか、寄附金規定が適用されるべきか、あるいは、そのいずれもが適用される余地のない正常な取引であるのかという点を巡る納税者と課税当局との争いの原因となっているものと思われる。その意味で、的確な事実認定が取引の本質を解明する上で必須とされるものと考えられる。

### 1.5 本章のまとめ

法人の行う無償取引の本質は、無償契約に基づき営利の追求ないし利益処分を目的として行う取引であるといえる。

法人の行う無償取引の中には、無償で経済的利益を相手方に移転することにより、自己の課税所得を圧縮して租税を軽減するものがある。

この点に関し、法人税法等は、第22条2項、第132条など様々な規定等を置いて適正公平な課税の維持を図っているが、無償取引を巡る税務上の問題は依然として無くならない。その原因は、これらの規定等の適用以前の問題として、取引の有償、無償についての判定が困難であるためであると考えられる。さらに、その判定が困難であるという原因は、無償性の判定の難しさ及び事業関連性の有無の判定の困難さにあると思われる。

## 第2章 法人が国外関連者を行う無償取引に係る移転価格税制及び寄附金規定の適用関係の検討

### 2.1 検討に当たって

第1章においては、法人の行う無償取引に関する法人税法等の各種規定の内容を概括するとともに、法人の行う取引の有償、無償の判定が困難な原因が、無償性の判定の難しさ及び事業関連性の有無の判定の困難さにあると指摘した。

本章では、税制改正の経緯を参考としつつ、法文解釈を通じて国外関連取引の射程を明確にし、法人が国外関連者を行う無償取引に対する移転価格税制及び寄附金規定の適用関係を整理する。

法人が国外関連者を行う取引に対する移転価格税制及び寄附金規定の適用関係については、既に多くの方々が詳細な検討を加えておられる<sup>27</sup>ところではあるが、本稿は、その適用関係が依然として理解しにくいとの実務界の指摘を重視し、専らその理解の増進を図るべく移転価格税制の創設・改正経緯などを参考に関係条文の解釈を進めて行くこととする。

### 2.2 移転価格税制及び寄附金規定の適用関係の正確な理解を阻害する要因

わが国の移転価格税制は、国外関連取引において採用された取引価格と比較可能な状況の下で独立第三者間で行われた取引において成立している価格（独立企業間価格）との比較によって、国外関連者に移転する利益に係る費用性を否認して損金不算入とするものであるが、基本的には、同税制は移転価格に対する国際的な規制の方向性と軌を一にするものといえる<sup>28</sup>。

一方、寄附金規定は、納税者の公平な税負担を目指し、事業関連支出であるかどうかの判別が困難な無償取引及び低廉譲渡等による利益移転に対して課税を行うことを目的としているものと思われる。異常な取引条件（価格設定）による利益移転に伴う所得金額の調整機能を有しているという点で、寄附金規定は移転価格税制に類似しているものと認められるが、移転価格税制のように適用対象を国外関連取引のみに限定しているものではない。

移転価格税制が昭和61年に創設されたのに対し、寄附金規定は昭和17年をその嚆矢とする。寄附金規定の理念は、冒頭で述べたように、多少の類似点はあるとしても、移転価格税制と

は根本的に異なるものである。すなわち、寄附金規定が、移転価格税制ができるまでの間、異常な取引価格による所得移転に対して適用されてきたものであることは事実としても、その乖離は独立企業原則に則り独立企業間価格によって測定されるものではなかったし、またそれには、移転価格税制のようにみなし規定を含む租税回避の個別否認規定の性格はない。

後発の移転価格税制が寄附金規定に与えた影響としては、法人税法第 37 条第 7 項、第 8 項に定める寄附金規定の射程から、法人と国外関連者との低廉譲渡取引を抜き出し、これに対しては措置法第 66 条の 4 第 1 項に基づき、時価による測定に優先して独立企業間価格というスケールをあてはめることとし、その当てはめの後になお時価との乖離が見られる場合にはじめて法人税法第 37 条第 8 項を適用するという、国内法の複雑な適用関係を出現させたことが挙げられる。

さらに、措置法第 66 条の 4 第 1 項に規定する国外関連取引には無償取引が含まれないことと相俟って、法人が国外関連者で行う無償取引については、まず法人税法第 37 条第 7 項に基づいて寄附金の額を算定し、措置法第 66 条の 4 第 3 項によってその全額を損金の額に算入しないという仕組みを作った点も挙げられよう。その結果、措置法第 66 条の 4 と法人税法第 37 条の関係は錯綜した様相を呈することとなってしまった。

以上の諸点こそが移転価格税制と寄附金規定の適用関係を正しく理解する上での第一の阻害要因となっているものと考えられる。

また、これに加え、第 1 章で述べたように、無償取引に係る事実認定が難しいものであることも、移転価格税制及び寄附金規定の適用関係を正しく理解する上での阻害要因となっているものと考えられる。そして、その結果として、独立企業原則に基づき本来移転価格税制が適用されるべき取引に対して、時価を基準とした寄附金規定が適用されたり、その逆が行われたりする可能性を否定できない状況となっているのである。

## 2.3 法人が国外関連者で行う無償取引に係る

### 移転価格税制及び寄附金規定の適用関係

#### 2.3.1 国外関連取引の範囲

措置法第 66 条の 4 第 1 項においては、法人が国外関連取引につき当該国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は法人が当該国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、その国外関連取引が独立企業間価格で行われたものとみなして<sup>29</sup>法人税法その他法人税に関する法令を適用することとされている。

この場合の「支払を受ける対価の額」ないし「支払う対価の額」とは、法人とその国外関連者との合意に基づいて授受される対価の額を指すものと思われるから、移転価格税制は、法人とその国外関連者との合意に基づいて授受される国外関連取引の対価の額と独立の第三者間取引において設定されている対価の額（＝独立企業間価格）とに乖離がある場合に、税務上その合意を無視して、国外関連取引が独立企業間価格で行われたものとみなして法人の所得金額を計算し直す規定であるということができらう。

この「みなし規定」は、特殊の関係にある法人同士が、通常の取引条件で取引を行う際に課税される租税の額を回避又は軽減するために、通常の取引条件からかけ離れた異常な条件で取引を行うということが従前からしばしば行われてきたことから、それを防止するために、諸外国との共通の基盤に立って<sup>30</sup>設けられたものであり、この意味でこの規定は租税回避否認<sup>31</sup>の個別的規定といってもよいものはないかと考える。

また、措置法第 66 条の 4 第 1 項でいう「国外関連取引」とは、法人がその国外関連者で行う資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引とされているが、それが有償取引のみを意味するのか、あるいは、無償取引も含んでいると考えるかによって、無償取引に係る移転価格税制及び寄附金規定（法人税法第 37 条）の適用関係が異なってくるものと認められる。

すなわち、国外関連取引が有償取引のみを指すと考える場合には、措置法第 66 条の 4 第 1 項は有償取引のみに適用され、無償取引には適用されないということになる。

一方、国外関連取引が、有償取引のみならず無償取引をも含む概念だとすると、無償取引には措置法 66 条の 4 第 1 項のほか寄附金規定も適用されるということになるが、そうすると、いずれの規定に基づいて課税するかについて課税当局の判断に委ねられるということになるのであろうか。仮にそうだとした場合、次の点に鑑み問題なしとしない。すなわち、寄附金課税においては、除斥期間が 5 年であるところ、移転価格税制に基づくそれでは 6 年であるということ、寄附金規定は時価と実際の取引価格の乖離を問題とするものであるところ、移転価格税制は独立企業原則に則って算定した独立企業間価格と実際の取引価格とに乖離がある場合のその乖離を問題とするものであること、及び、一般に寄附金規定に基づく課税については相互協議の対象となるかどうか曖昧であること等、課税当局が両規定のうちいずれを適用して課税するかによって納税者の租税負担が大きく異なる結果となってしまうから、公平を欠くことになりかねないのである。また、納税者が課税処分を不服として争う場合、課税当局がどちらの規定に基づいて課税を行ったかによって争点が異なってくるが、納税者の一行為に係る課税の争点が課税の仕方により変わってしまうというのも不合理であると思われる。

ここで、法人が自己の保有する資産をその国外関連者に贈与する無償取引を考えてみると、資産の贈与は諾成契約であって単独行為ではないから、措置法 66 条の 4 第 1 項でいう「取引」に該当する点では異論のないところであろうが、「国外関連取引」に該当するかどうかという点は必ずしも明らかではない。これについて、本稿では、無償取引は国外関連取引には該当しないと考えている。

その根拠としては、第一に、上記措置法 66 条の 4 第 1 項が国外関連者間において行われる有償取引における対価の在り様を問題とする規定であって、反対給付を相手に求めないことで取引当事者双方が合意している贈与や経済的利益の無償供与といった無償取引を有償取引に擬制する規定ではないということである。

すなわち、同項においては、国外関連取引について、法人がその国外関連者から支払を受け

る対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は法人がその国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、その国外関連取引が独立企業間価格で行われたものとみなして法人税法上の所得を計算することとされている。この場合の「支払を受ける対価の額」という文言は、取引当事者の一方が他方の当事者に対して行った何らかの経済的価値の移転(出捐)の見返りとして、当該他方の当事者から「対価」を受け取るということを表していると考えられる。つまり、同項にあっては、この文言によって、取引当事者双方にとって対価の意味を持つ出捐がなされているという関係が表現されているものと考えられるのである。これにより、同項が国外関連取引を有償取引に限定していることが分かる。なお、「支払う対価の額」という文言によっても同様の結論が導出される。

第二に、措置法第 66 条の 4 第 1 項が、無償取引を有償取引と擬制して国外関連取引に含めてしまうことを認めるような規定であるとする、上記第一の理由は無意味なものとなってしまうが、同項は個別的な租税回避否認規定の一種であって、当事者間の法律行為を私法上有効に成立しているものと認めた上で、取引価格が独立企業間価格と乖離する限りにおいてその法律関係を租税法上無視することを明文で明らかにしている規定なのであって、無償取引を有償取引と擬制していれば「0」という価格と独立企業間価格とを比較するような規定ではない<sup>32</sup>という点が挙げられる。

第三に、仮に、同項をそのような擬制を認める規定と考えるならば、贈与をはじめとする無償取引は、常に同項によって独立企業間価格で行われた有償取引とみなされることになるが、そうすると、平成 3 年度の税制改正においてわざわざ新たに(国外関連者に対する寄附金の全額損金不算入の規定である)措置法第 66 条の 4 第 3 項を設ける必要はなかったということになってしまうという点である。

以上の点に鑑み、無償取引は措置法第 66 条の 4 第 1 項でいう国外関連取引には該当せず、したがって、無償取引に移転価格税制(措置法第 66 条の 4 第 1 項)が適用されることはないというべきである<sup>33</sup>。

一方、無償取引のうち、法人税法第 37 条 7 項でいう「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」に該当するものは、措置法第 66 条の 4 第 3 項によって、寄附金とされる金額の全額が損金不算入とされるものと考えられる。これについては、次項で述べる。

また、債権放棄のような無償による単独行為は、そもそも両当事者の合意によって成立する契約とは異なるものであるから無償契約に基づく無償取引に該当せず、したがって、国外関連取引にも該当しないという点に留意すべきである。

### 2.3.2 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範囲

措置法第 66 条の 4 第 3 項は、国外関連者に対する寄附金の全額を損金不算入する旨規定しているが、この場合の国外関連者に対する寄附金が、法人税法第 37 条 7 項でいう金銭その他の資産の無償による譲渡額等の時価相当額のみを指すのか、あるいは、同第 8 項でいう低廉譲渡等による時価との差額部分も指しているのかという点については、いまひとつ明確ではない。

文理解釈上は、措置法第 66 条の 4 第 3 項でいう寄附金には、法人税法第 37 条第 7 項に規定する寄附金のうち国外関連者に対するもののほか、法人税法 37 条 8 項の寄附金のうち国外関連取引において生じるものも含まれるようにも思われる。つまり、法人税法第 37 条第 7 項に規定する金銭の贈与や債務の免除などの寄附金のほか、同第 8 項の低廉譲渡等における低額部分の寄附金も、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かに思える。

これについては、法人税法第 37 条第 8 項でいう低廉譲渡等のうち国外関連者を取引相手とするものは、措置法第 66 条の 4 第 1 項の規定振りに鑑みて国外関連取引に該当することが明らかであること及び、平成 3 年の税制改正において同条第 3 項が追加的に設けられたのは国外関連者に対する単なる金銭の贈与や債務の免除等による利益移転に対しては措置法第 66 条の 4 第 1 項が適用されないためであった<sup>34</sup>という点からして、もともと同条第 1 項が適用されることとなっている低廉譲渡等に対して、さらに

同条第 3 項が適用されると考えることは適当ではないと思われる。このため、同条第 3 項でいう寄附金は、専ら法人税法第 37 条 7 項の寄附金を指すものと解すべきである。

以上の点を総合すれば、法人が国外関連者を行う無償取引には措置法第 66 条の 4 第 1 項は適用されず、法人税法第 37 条第 7 項及び措置法第 66 条の 4 第 3 項が適用され、法人が国外関連者を行う有償取引には法人税法第 37 条第 8 項に優先して措置法第 66 条の 4 第 1 項が適用されるということが出来る。

なお、法人税法第 37 条第 8 項において同項に規定する寄附金が同 7 項の寄附金に含まれるとされているのは、法人がその資産を低額譲渡することが資産の時価との差額を贈与することと実質的に同じであることに着目し、純粋な贈与のほか、低額譲渡の形式で租税回避を企図する弊害をも防ぐことで公平な課税を期する<sup>35</sup>こととしているからであり、あくまでも寄附金税制の中で贈与との取扱上のバランスを保つための扱いに過ぎないものと考えられる。

### 2.3.3 措置法第 66 条の 4 第 1 項と法人税法第 37 条第 8 項の関係

法人税法第 37 条第 8 項に規定する低廉譲渡等のうち国外関連者に対するものは、措置法第 66 条の 4 第 1 項の規定により、独立企業間価格で行われたものとみなされる。したがって、その独立企業間価格が時価よりも低廉である場合に初めて同第 8 項によって寄附金とされる金額が生じることになる。

例えば、ある製品の輸取引において輸出価格が 100 円に設定されていた場合で、その製品の独立企業間価格が 110 円、時価が 120 円であったとすると、その製品の独立企業間価格が時価よりも低廉となっている 10 円を法人税法 37 条 8 項により寄附金と認定することになる。

なお、これはあくまでも国内法の理論的整理にすぎないのであって、現実の取引において、独立企業間価格を算定した後にわざわざ時価を求め、それらに差異が生じているかどうかを検討する必要があるとは考えにくい。

また、租税条約の特殊関連条項が適用される取引に対しては寄附金規定は適用されず、移転

価格税制(すなわち措置法第66条の4第1項)が専ら適用されるものと思われるので、そもそもこのような2段階適用は考える必要がないのではないかと考える。

#### 2.3.4 措置法第66条の4第4項(旧3項)中の寄附金関連部分の改正(追加)の意義

この改正の意義を検討することは、移転価格税制と寄附金規定の適用関係を整理する上で直接必要とは思われないが、逆に同規定の中にその整理の妨げとなるような表現がなされているため、あえて本稿で取り上げてコメントすることとした。

国外関連取引の対価の額と当該国外関連取引に係る独立企業間価格との差額は、法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととされているのであるが、平成3年の税制改正により、この独立企業間価格との差額のうちに寄附金の額に該当するものがある場合には、それを損金の額に算入しないものから除くこととされた。これは、同じ時点で追加された現行の3項の規定に対応してなされた調整と思われる。

なお、この改正により、国外関連取引の対価の額と独立企業間価格との差額には寄附金に該当する部分があるように解釈されるようになったが、その解釈は同条1項と照らし合わせてみると誤りであることに気づくはずである。

すなわち、措置法第66条の4第1項では、「法人が...当該法人に係る国外関連者...との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行った場合に、当該取引...につき、当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は当該法人が当該国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、当該法人の当該事業年度の所得...に係る同法その他法人税に関する法令の規定の適用については、当該国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなす。」こととされている。

この規定に従えば、寄附金規定の適用に先立って、国外関連取引が独立企業間価格で行われたものとみる結果、寄附金に該当するものがあるかどうかを判断する時点では、もはや国外関

連取引と独立企業間価格との差額は存在しないということになるのである。

ということは、はじめからこの世に存在しないもの(差額)のうち寄附金の額に該当するものなどある訳がないということなのである。

このようにみても、第4項における上記の調整は元々不要ではなかったのかという感じをぬぐいきれない。したがって、この調整を根拠として国外関連取引の対価の額と独立企業間価格との差額の内に寄附金に該当する部分が含まれると考えることは明らかに誤りであろう。

#### 2.3.5 本章のまとめ

移転価格税制及び寄附金規定の適用関係の正しい理解を阻害する第一の要因は、現行移転価格税制(措置法第66条の4第1項が無償取引を適用対象としない形で規定されていることであると思われる。

法人が国外関連者を行う無償取引には措置法第66条の4第1項は適用されず、法人税法第37条第7項及び措置法66条の4第3項が適用される。

また、法人が国外関連者を行う有償取引(低廉譲渡等)には法人税法第37条第8項に優先して措置法第66条の4第1項が適用される。

### 第3章 具体的事例に基づく取引の有償性・無償性の識別のポイント

#### 3.1 はじめに

上記2.3.1で述べたように、国外関連取引には無償取引は含まれないことから、国外関連者との取引が有償取引であれば、それは移転価格税制の射程するところとなり、それが無償取引であれば寄附金、役員(従業員)賞与、同報酬、同退職給与、あるいは交際費に関する法人税法の各規定の射程するところとなる。

このため、その有償性・無償性の適正な識別が重要となるが、実際の取引においては、対価が授受されていないために表面的には無償取引に見えるものであっても、実際には有償取引に該当するというようなものが少なからず存在するため、その識別は容易な作業ではない。

本章では、法人と国外関連者との取引を第2章で整理した移転価格税制と寄附金規定の適用

関係に当てはめる前段階の作業として、その取引が有償取引であるか無償取引であるかを的確に識別するためのポイントについて、具体例を基に説明する。

**3.1.1 法人が、国外関連者に対して資金援助を目的として製品の販売価格を引き下げて低廉譲渡した場合**

国外関連者に対して資金援助を目的として製品の販売価格を引き下げて低廉譲渡したというような場合、その価格引き下げが現金の贈与と同様の効果を生じさせることは事実であるが、それだけの理由で現金の贈与があったと認定することはできないであろう。本例の場合には、あくまでも取引を通じて利益移転がなされたとみるべきであり、その製品の取引価格が独立企業間価格を下回る金額が所得移転額として問題とされるものと思われる。

なお、ここで留意しておかなければならないのは、取引の動機(意図)をどのように考えるかという点である。本例においては、取引当事者の低廉譲渡の動機(意図)が資金援助であることから、金銭の贈与という契約が取引当事者間で成立しているとも考えられそうである。

しかし、譲渡行為そのものが架空であって実際には何も行われなかったというようなことならばともかく、それが実際に有効に実施されている限り、その行為を行う動機の如何にかかわらず、本例における取引当事者の内心的効果意思は製品の売買であって、それと取引外形との間にはそごは生じておらず、金銭の贈与があったと認定される余地はない。

本例の場合、贈与という動機の下で、棚卸資産の譲渡という効果意思をもって低廉譲渡という表示行為が外部に示されたというのが法律的事実態なのであり、その実施の動機が贈与であるとしても、それは低廉譲渡という表示行為の有効性に何ら影響を及ぼすものではなく、まして動機と表示行為が異なるという理由で仮装行為であるということとはできないから<sup>36</sup>、贈与とされることはない。

これに対し、贈与が当事者間の真の合意であり、製品は実際には譲渡されなかったということであれば、資産の譲渡は仮装行為であり、贈

与が行われたと見るべきであろう。

なお、製品の販売取引に係る契約書の一部に通謀虚偽表示が含まれている場合については次の3.1.2で述べる。

**3.1.2 国外関連者に対する製品販売取引において、取引当事者間で取引価格の改定と金銭の贈与の両方について合意する一方、その事実を偽ってそれらを価格改定(値引き)の形態で一体的に契約書に規定した場合**

国外関連者に対する製品販売取引において、取引当事者間で取引価格の改訂(値引き)と金銭の贈与の両方について合意し、それらを偽って価格改定の形態で一体的に契約書に表現したような場合には、その契約書は、取引当事者間の真の合意のうち価格改定のみを表示し、金銭の贈与については隠ぺいしているものであるから、通謀虚偽表示が認められる。

このため、この契約書を、真の合意内容を正しく反映する価格改定(値引き)の部分と金銭の贈与部分に分離し、前者については移転価格税制に基づいてその取引価格が独立企業間価格と乖離していないかどうかを検討する必要がある。また、後者の贈与部分については、金銭の贈与の事実を隠ぺいしあたかも価格改定(値引き)であるかのように見せかけているものと認められるから、原則として国外関連者に対する寄附金に該当するものと思われる。このため、措置法第66条の4第3項によりその全額が損金不算入とされることになるものと判断される。

**3.1.3 法人が国外関連者と金銭の贈与を行うことで合意し、同者から実際輸入した商品の数量を水増しして帳簿に計上し、それに基づいて支払いを行った場合**

法人が国外関連者に対して金銭の贈与を行うことについてその国外関連者と合意し、国外関連者から実際に輸入した商品の数量を水増しして帳簿に計上し、国外関連者からその水増分を含めた代金の支払請求を受け、金銭の贈与を目的として支払いを行ったというような場合を考えてみる。

この場合、その支払額のうち水増し部分に相

当する金額は、実際には輸入しなかった商品をあたかも仕入れたかのように仮装した上で法人から国外関連者に支払われたものであるから、商品の売買対価を構成するものではなく、当事者の贈与という合意に沿って支払われた金銭と認められるから、金銭の贈与(無償取引)に該当する。

### 3.1.4 法人が、国外関連取引における価格と事前に設定した独立企業間価格との差異を調整する等の理由で、取引実施時点に遡って価格を改定し、国外関連者との間で価格調整金を授受した場合

まず、法人が、国外関連取引における価格と事前に設定した独立企業間価格との差異を調整するため、取引実施時点に遡って価格を改定し、国外関連者との間で価格調整金を授受する例について考察する。そのこと自体は、企業が刻々と変化する経済情勢や取引環境等に的確に対応して独立企業間価格を算定する必要があるという意味で当然のことといえ、当該改定後の価格が独立企業間価格と乖離していなければ何ら問題ないといえるし、乖離があるということであれば、措置法第66条の4第1項により是正されることになる。

一方、法人が、事前に設定した独立企業間価格との乖離を調整するためではなく、国外関連者の欠損金の補填や所得の再配分を目的として価格改定を行った上で、それに伴う調整金を国外関連者に支払ったものと認められる場合にどのように考えるべきか、という点がある。

この場合、価格改定という行為が取引当事者の合意に基づいて行われている事実が認められるから、その動機の如何にかかわらず、当該改定後の価格が独立企業間価格と乖離していないのであれば、結果として問題はないことになり、一方、乖離があるということであれば、措置法第66条の4第1項により是正されることになる。したがって、これに対して寄附金規定が適用される余地はないということに留意する必要がある<sup>37</sup>。

なお、価格改定を行って価格調整金を授受した企業は、その価格改定の事実を示す客観的なデータを保管し、これを適宜課税当局に示すこ

とができれば、課税当局と寄附金課税に関する非生産的な議論を行わずに済むことになるだろう。

さらに、ここでは、価格調整額の算出方法、すなわち、独立企業間価格の算定方法がわが国の移転価格税制に則ったものでない場合に、それに基づいてなされた価格改定及び価格調整金の授受をわが国としてどのように評価すべきか、という点についても簡単に述べておきたい。

この場合、法人が採用する独立企業間価格の算定方法がわが国の移転価格税制に則っていないものであるというだけの理由で、わが国の課税当局が、その価格調整金と称して授受された金銭を、価格改定に基づかず何ら根拠のないまま授受されたものであると決め付けることは許されないというべきである。

課税当局としては、このような場合には、独立企業間価格の算定過程の検討等を通じて当事者の真の合意がいかなるものであるかを探求し、価格調整金であるとして授受された金銭が真に価格改定の結果授受されたものであると認められるものであるときは、たとえ、その基となる独立企業間価格の算定方法がわが国の移転価格税制に則ったものでないとしても、その授受された金銭は価格調整金であるというべきである。

そして、仮にそれが価格改定とそれに伴う金銭の授受であると認められた場合で、かつ、その改定後の価格と移転価格税制に基づいて求められる独立企業間価格との間に乖離が見られた場合には、その乖離部分は独立企業原則により是正されなければならない。

一方、当事者の真の合意に沿った事実認定の結果、価格調整金の支払とされるものが実際には価格改定に伴い授受された金銭ではないと認められるような場合には、その本質を見極めた上で課税要件が充足されているか否かを検討すべきである。

このほか、実務上の問題として、価格改定とそれに伴う価格調整金の授受が、国外関連者ないし法人の事務上の都合等により、その価格改定の対象とされた取引が行われた日を含む法人の事業年度終了の日から相当期間経過して行われた場合にこれをどのように扱うかという問題

もがあることを指摘しておきたい。

これについては、各事業年度の所得金額に対して法人税を課す（法第 21 条）とともに当期の益金の額から当期の損金の額を控除して所得金額を求める（法第 22 条第 1 項）というわが国の法人税法の所得計算の原則に照らし、期間損益計算上問題があるといわざるを得ない。価格改定にある程度の時間を要するとしても、原則として事業年度終了の時点までには決算調整により価格改定に伴う価格調整金額を確定させておく必要がある。

ただし、法人に、事業年度終了までに価格改定に伴う価格調整金額の金額を確定することができないことについて相当と認められる事情があるときは<sup>38</sup>、事前確認方式等の方法により課税当局と予め合意した期間内に授受された価格調整金については、いったんこれを通常の過年度修正損益として取り扱う反面、当該価格改定後の価格と移転価格税制に基づいて求められる独立企業間価格との間に乖離が見られた場合には、その乖離部分を損金に算入しないこととするなどの制度面での工夫が必要となるのではないかと思われる。

また、上記の合理的理由が認められない場合や事前確認方式等の手続きが正しくとられていない場合で、かつ、わが国の法人税の課税標準を減額する形で行われたと認められる価格改定については、これを単なる利益調節とみなして減額を認めない（損金算入を否認する）とすることは、わが国の法人税法の所得計算の原則に鑑み、必要かつ相当な措置であると考えられる。

### 3.1.5 法人が、利息について契約書に何ら定めを置かず、その国外関連者に対して貸付けを行い、利息を全く授受していない場合

ここでは、融資取引の取引当事者双方が対価たる利息を収受しないことについて合意した上で実施される融資を無利息貸付けと呼ぶものとする。

この意味で、利息について契約書に何ら定めを置かず、法人がその国外関連者に対して貸付けを行い、利息を全く授受していない場合、それを、利息が授受されていないというだけの理

由で、直ちに無利息貸付けと決め付けるべきではない。契約当事者双方の真の意思を探求し、利息が授受されなかった理由を解明して、それが無利息貸付けに該当するようなものであるかどうかについて判断すべきものとする。

また、例えば、実際には、無利息についての合意はなく、利息額について別途口頭の取り決めがあったものの、法人がその貸付先に別途債務があり、その債務と貸付利息とを相殺したために、利息を全く授受していないといった外見が出現してしまっているような場合のその貸付は有利息貸付であって無利息貸付とはいえない。

さらには、融資当初は無利息とすることで当事者間で合意したが、その後、口頭により、融資の開始時点まで遡及して利息を授受することで合意し直し、近い将来授受を実行することとしていたというような場合にも、その融資は無利息貸付けではなく有利子の貸付けと認められる。

このほか、例えば、親会社が合理的な再建計画に基づいて、外国子会社の倒産を防止するために緊急に無利息貸付けを行ったときは、それによって親会社が外国子会社に供与することとなる経済的利益の額は寄附金とは取り扱われず、親会社において損金性が容認される<sup>39</sup>ことは既述したとおりである。

他方、そのような状況下で行われたものではない無利息貸付けの場合には、法人税法 37 条 7 項でいう経済的な利益の無償の供与に該当するものとして寄附金とされることになる。

### 3.1.6 法人が、工場を建設して製造活動の準備を行っている海外子会社に自社の社員を派遣し、製造に関する技術指導を行わせて派遣社員の給与、家賃、交通費及び所得税等を負担する一方、その負担費用相当額の支払を海外子会社に請求しない場合

親会社である内国法人が、工場を建設して製造活動の準備を行っている海外子会社に対して自社の社員を派遣し、それらに製造に関する技術指導を行わせて派遣社員の給与、家賃、交通費及び所得税等を負担する一方、その負担費用相当額の支払を海外子会社には請求しない例を

考えてみる。

この場合、内国法人が海外子会社に負担費用相当額の支払を請求しない原因が、例えば、国外関連者にそれを支払うだけの財務能力が備わっていないため債務免除したというものであれば、無償取引に該当するから寄附金課税の対象となる可能性がある。

また、例えば、親会社とその役務提供の対価の額に相当する債務を子会社に対して負っていたために、その債務と役務提供対価とを相殺したということであれば、有償取引であって無償による役務提供ではないということになる。なお、ここで役務提供取引を巡る有償・無償の判断が難しいものとして、いわゆる、グループ内役務提供取引<sup>40</sup>における株主費用活動の問題を特に挙げておきたい。国税庁 移転価格事務運営要領（事務運営指針）2-10(2)は、「他方で親会社である法人が行う役務の提供に関連する諸活動であっても、例えば、親会社の株主総会開催のための活動や親会社の証券取引法に基づく有価証券報告書等を作成するための活動で、子会社に対する親会社の株主としての地位に基づくと認められるもの（下線筆者）については、子会社である国外関連者の営業上、当該親会社の活動がなければ、対価を支払って非関連者から当該役務の提供を受け、又は自ら当該役務を行う必要があると認められず、有償性がなく、国外関連取引に該当しない。なお、親会社としての活動が、子会社に対する株主としての地位に基づく諸活動に該当するのか、役務の提供と認められる子会社の監視等に該当するかについては、それぞれの実情に則し、有償性の有無を判定することになる」としている。下線で示した活動は、一般には株主活動<sup>41</sup>と呼ばれるもので、専ら親会社が自己の利益のために行うものと考えられる一方、その活動が子会社にもたらす効果が微小であるとか子会社自身が行っている活動と重複している等の理由により、子会社にとってみれば実質的には経済的に無価値と認められるものを指している。したがって、子会社はそのような活動がもたらす効果を受しようとしてわざわざ対価を支払うようなことはしないとされる。このように、株主費用は、株主が自己の利益のために負担する費用であって役

務提供の対価ではないから、国外関連取引を構成するものではない。

実務的にみると、多国籍企業が世界各国にある関連会社のために行うグループ内役務提供取引の実態の全体像を把握し、これを法律的に正確に分析して、その有償性ないし無償性を判断することや、それを役務提供先ごとに切り分けて定量的に捕捉することは、いずれも極めて難しいことであり、それ故に、納税者が課税当局とのわずらわしい議論を避けるためには、グループ内役務提供取引の実態を明らかにする情報の積極的な開示が必要と思われる。

### 3.1.7 上記 3.1.6 の例において、法人も海外子会社も、工場の円滑な立ち上げは親会社である法人の責任であって、それに要する費用は全額法人が負担すべきものと認識していたために、両者の間で役務提供の対価が授受されなかった場合

法人及びその国外関連者の双方が、実際には経済的価値が移転している取引にもかかわらず、これを取引と考えずに対価を授受しなかった場合には、少なくとも両者の間に贈与ないし無償供与についての合意が存在しないと考えられる一方、当事者の一方のみが出捐を行っている事実を鑑み、有償取引が行われたとみるべきである(第1章 1.1 参照)。

例えば、上記 3.1.6 の例において、法人も海外子会社も、工場の円滑な立ち上げは法人の責任であって、それに要する費用は全額法人が負担して当然と考えていたために、両者の間で役務提供の対価が授受されなかったということであれば、法人は自らがなすべきことをなしたのであって、海外子会社に対して役務の提供を行った訳ではないと考えているのであるから、そもそも取引が成立していないとみているのである。これに対して、親会社が工場の立上費用を負担する理由はないというような事実認定がなされれば、無償により役務を提供することについての法人と海外子会社の合意が存在しないことに鑑み、寄附金規定の適用を検討する余地はなく、専ら移転価格税制の適用の是非を検討すべきことになる。

**3.1.8 法人が、国外関連者に対する資金援助を目的に、国外関連者に架空の業務を委託したこととし、その対価であるとして金銭を国外関連者に支払った場合**

上記 3.1.2 でも述べたが、取引当事者が通謀して、実際には行っていない架空の棚卸取引等を実施したこととして、経済的利益を移転するような場合には、それは私法上仮装行為といふべきものであり、はじめからその取引の法律効果は生じていないと考えられるから、当事者の私法上の真の合意を探究して、それに即した事実認定と法律の解釈・適用を行うべきことは当然である。その際、そこに贈与ないし経済的利益の無償供与の合意の存在が認定されれば、それは無償行為として寄附金規定や役員賞与規定等が適用されることになる。

このため、法人が、国外関連者に対する資金援助を目的に、国外関連者に架空の業務を委託したこととし、その対価であるとして金銭を国外関連者に支払ったような場合には、原則として、偽の業務委託という仮装行為によって贈与の事実を隠べいしつつ法人から国外関連者に金銭が贈与されたものとみるのが自然であろうから、寄附金規定が適用されることになる<sup>42</sup>。

**3.1.9 日本の親会社が、子会社の従業員との間で、子会社に対する一定期間の勤務等を条件として、将来既発行の自社株式を予め定めた有利な価格（権利行使価格）で取得する権利（ストック・オプション）を付与する契約を締結した場合**

ここでは、最近話題となっているクロスボーダーで行われるストック・オプションが無償取引と関連を有する部分について述べておきたい。以下、具体的事例を想定して検討を加える。

日本の上場企業である親会社は、海外子会社の優秀な従業員を一定期間子会社内に引き止めて子会社の業績（株価）を向上させ、それによって企業グループ全体の業績（株価）向上も目指したいと考えている。そのため、親会社は、子会社の従業員との間で、子会社に対する一定期間の勤務等を条件として、将来既発行の自社株式を予め定めた有利な価格（権利行使価格）で取得する権利（ストック・オプション）を付

与する契約を締結した。その後、従業員は、行使条件が成就したのでストック・オプションを行使した。そこで親会社は市場から自社株式を購入して従業員に渡したが、従業員から払い込まれた権利行使価格相当の金銭の額が、親会社が従業員に引き渡すために市場から購入した株式の取得価額に満たなかったために、親会社において損失<sup>43</sup>が発生した。

最近のOECDの議論では、このようなストック・オプション契約は、法律的には、親会社と子会社従業員の役務提供契約及び親会社と子会社の役務提供契約の二つから構成されていると位置付けられている<sup>44</sup>。

すなわち、そのひとつは、子会社の従業員が子会社の業績（株価）を向上させる見返りに親会社が子会社従業員に対してストック・オプションを付与するというものであり、もうひとつは、親会社が子会社の従業員を使って子会社に対してその業績（株価）を向上させるという役務を提供し、それに対して子会社が対価を支払うというものである。

このような考え方の根底には、ストック・オプションを付与する親会社から、子会社の従業員の役務提供を通じて子会社がメリットを享受しているという関係が存在するとの認識があるものと思われる。そうすると、内国法人がストック・オプションの行使に伴って発生した費用を負担することは、本来子会社が負担すべき費用を親会社が立て替えた上でその後その回収を放棄したに等しいから、無償取引に該当するといふべきである。したがって、その費用相当額は法人税法第 37 条第 7 項でいう「無償による経済的利益の供与」として寄附金に当たる可能性が高いものと思われる。

これに対し、親会社は親会社の投資価値を高めるようなサービスの提供を子会社の従業員から受けることを期待して、子会社の従業員とストック・オプション契約を結ぶのであり、ストック・オプションを付与するのは役務提供の対価であるから、本事例は親会社と子会社の従業員との間で行われる有償取引であるとする考えもある。

いずれの考えを採るべきかについては、わが国の企業会計及び租税法の解釈方針も定まっ

ていない<sup>45</sup>現時点においては簡単に結論を出すことはできないので、ここでは、問題を指摘しておくに止めたい。なお、OECDの研究レポートでは、この他にグループ内役務提供取引やCCA(Cost Contribution Arrangement)に関しても移転価格上の問題が生じていることについて論じていることを付け加えておく。

以上有償取引か無償取引かを識別する際のポイントとなる事項について具体的具体例を基に説明してきたが、最後に、最近見られるようになってきた法人とパートナーシップの取引を巡る移転価格上の問題点について取り上げることとする。

### 3.1.10 法人が外国パートナーシップと無償取引又は国外関連取引を行う場合

たとえば、法人がわが国の任意組合に相当する外国のパートナーシップと行う無償取引は、法人とそのパートナーシップの各パートナーとの取引とみることができる。

また、そのパートナーシップと法人の行う有償取引も同様に、法人とそのパートナーシップの各パートナーとの取引とみることができる。

ここで、各パートナーがすべて外国法人であるものと仮定すると、それらのうちに法人の国外関連者に該当するものがあれば、法人とそのパートナーとの取引は、措置法第66条の4に規定する国外関連取引に該当することになる。

これに対し、法人と非関連パートナーとの取引は国外関連取引には当たらず、非関連取引ということになる。

ここで問題となるのは、このように、国外関連者に該当するパートナーと非関連パートナーがパートナーシップを形成している場合に、法人とそのパートナーシップとの取引における取引価格を移転価格税制上どのように考えるべきかという点である。

すなわち、そのパートナーシップがわが国の任意組合に近い共同事業形態によって法人と取引を行うのであれば、各パートナーは、パートナーシップの行う取引において採用されている取引価格で取引を自身が行っているものとみなされることになる。そうすると、結局は全てのパートナーが唯一の取引価格によって法人と取

引を行ったものと考えられるのである。そしてこのことは、国外関連取引における取引価格と非関連取引におけるそれとが常に同一であるということの意味するのである。例えば、パートナーの全てが法人の国外関連者に該当するパートナーシップのパートナーに、新たに非関連者法人を1社入れて法人と取引するだけで、国外関連取引の価格が常に非関連取引価格(=独立企業間価格)と等しいという状態を簡単に作出することが可能なのである。このような状態においては、移転価格上の検討は常に不必要なものとして位置づけられてしまうだろう。

仮に、移転価格税制の適用回避を目的としてこのようなことが行われるとした場合に、それを防止するためには、現行の移転価格税制において外国法人に限定している国外関連者の範囲を拡大して、外国法人とみられないパートナーシップでも、そのパートナーが法人と措置法66条の4第1項でいう特殊の関係にあると認められる場合には、そのパートナーシップ自体を国外関連者とするような法改正が有効ではないかと考える。

## 3.2 本章のまとめ

ある取引が無償取引か有償取引かを的確に判断するには、単に表面上確認される事実関係によって判定するだけではならず、例えば、対価の授受が省略された相殺型の有償取引のような、一見無償にみえるものについても取引事情を十分に考慮して判定しなければならない。また、その判定は取引の動機の如何によって左右されるものであってはならない。

さらに、取引の有償性、無償性については、契約書の文言のみにとらわれることなく、契約内容と実行された行為を照合して、契約当事者双方の真の意思を探求し、その当事者の真の合意の存するところにしたがって判定しなければならない。

## 第4章 法人が国外関連者を行う無償取引に対するわが国の寄附金課税が惹起する問題の解決策

### 4.1 法人が国外関連者を行う無償取引に対して、わが国が寄附金課税を行うことについて

## ての問題

措置法 66 条の 4 第 1 項が、有償取引たる国外関連取引における対価の額を独立企業間価格に引き直すための規定であり、無償取引を対象とするものでないことは第 2 章 2.3.1「国外関連取引の範囲」において述べた。

有償取引たる国外関連取引の中には法人税法第 37 条第 8 項に規定する低廉譲渡等も当然含まれるものと考えられることから、低廉譲渡等に対しては移転価格税制と寄附金規定の両方が適用され得る。この点、措置法第 66 条の 4 第 1 項は、国外関連取引に該当する有償取引による利益所得移転に対しては、寄附金税制の適用に先立って同項が適用される旨が定められており<sup>46</sup>、このことから同 1 項は有償取引をカバーし、同 3 項は無償取引をカバーする構成をとっていることが分かる。

また、前述したように、移転価格税制は、国外関連取引によって所得を不当に海外に流出させるという国際間の所得移転を防止することを基本理念とするものであり、独立企業間価格という、いわば市場における第三者間取引において成立しうる価格を基準として、それが実際の国外関連取引の価格と乖離する部分を問題とするものである。

一方、寄附金規定は、国外関連取引に限らず国内外の取引を射程とするものであり、無償取引又は低廉譲渡贈等による租税回避を防止する目的で、贈与金銭の額又は贈与資産の贈与時における価額等を寄附金とし、それらの損金算入を制限する規定である。また、時価の算定に当たり独立企業間価格に関する規定が適用されることもない。現に、これまでわが国では、時価は、独立企業間価格の算定方法とは基本的に異なり、実務的には市場で取引されている資産等であれば取引時点での市場価格（再調達価額ないし処分可能価額）をベースに、市場性がないものであればその取得価額をベースに、また役務提供であればその提供に要した原価をベースにして算定されることが多かったのではないかと考える<sup>47</sup>。

また、独立企業間価格の算定方法は法律及び政令において具体的に規定されているが、法人税法には寄附金規定でいう時価がどのようなも

のであるかを具体的に示した規定がないという点も大きく異なる点である。

さらには、国外関連取引とは通常の場合年間を通じて反復継続して行われるものの総体を指すことが多く、それらをまとめて一つの単位として独立企業間価格を算定することも珍しいわけではないところ、寄附金課税の対象となる取引は原則として臨時的、単発的な取引が多くそれらをまとめて一つの取引とみることはほとんどないといつてよいという点も相違点として挙げられるだろう。

このように、国内法上は、国外関連者の行う無償取引について問題があれば、寄附金規定が適用され、移転価格税制(措置法第 66 条の 4 第 1 項)は適用されないというように理論的には整理されるのであるが、国際的にみた場合、そのような整理が必ずしもすんなりと受け入れられるかどうかについては疑問がある。

たとえば、米国、ドイツ、フランス及びオーストラリアの移転価格税制規定においては、有償取引・無償取引の区別無く、移転価格税制が適用される規定振りとなっており、また、わが国が他の国と締結した全ての租税条約において定められている特殊関連企業条項は、有償取引によってであろうと無償取引によってであろうと、国際間で所得が移転する場合に適用される規定と考えられるから、無償取引には移転価格税制は適用されないとするわが国の立場が直ちに相手国に理解されるとは思われない。

このような状況では、納税者が有償取引であると主張する取引を、課税当局が無償取引であると認定し、寄附金規定に基づき課税処分を行ったために国外関連者が相互協議を申し立てたというような場合には、そこには、次に述べるように、深刻なコミュニケーション・ギャップが生じるものと思われる。

## 4.2 国際間の深刻なコミュニケーション・ギャップ

わが国による寄附金課税の段階においては、取引の有償性を巡って法人と課税当局との間で議論が交わされることはあっても、その取引が独立企業原則に則って行われたかどうかという点については殆ど話し合われないのが通例であ

る。ところが、これが一たび相互協議の段階に至るや<sup>48</sup>、一転、独立企業間価格が権限ある当局間における議論の中心となる可能性は極めて高い。なんとなれば、法人の行った取引(行為)がわが国の移転価格税制の定める国外関連取引でないとしても、相手国の権限ある当局から相互協議の要請があれば、原則的に、その取引によって国際間で所得が移転したかどうか、あるいは、わが国の課税によってその移転が独立企業原則に基づいて正しく是正されたかどうかについて協議が開始されることになるからである。そしてその協議は、わが国が他の国と締結した租税条約が定める特殊関連企業条項に基づいてなされることになる。

わが国の寄附金規定において基準とされる時価は、独立企業間原則とその算定過程において類似点を有するものの、基本的には異質のものであるから、移転価格の面からは是正を要求する協議相手国との間で、全く噛み合わない議論が交わされる可能性は大きいものと考えられる。

このことは、相互協議というシステムの機能不全を引き起こす要因となりうる<sup>49</sup>のものであると同時に、わが国が国際間の所得移転に対する課税に関して移転価格課税と寄附金課税というダブル・スタンダードを有していると外国から指摘されかねない危険性を孕んでいる。

また、そのような事態において、仮に、わが国が相互協議を通じて独立企業間原則に沿った形で寄附金課税を見直すということになると、その見直しのために新たに独立企業間価格の情報収集を行わなければならないため、協議の長期化及び困難化は避けられないものと予測される。

#### 4.3 コミュニケーション・ギャップの解消のために必要な措置(提案)

このような状態は一刻も早く解消されるべきであり、そのためには、速やかにわが国の移転価格税制を無償取引及び無償による単独行為を射程とするものに改正すべきであると提言したい。具体的には、措置法第66条の4第3項を同条1項に吸収し、国外関連取引に無償取引及び(無償による単独行為)が含まれる旨を明示して、国外関連者を行う無償取引について寄附

金規定が適用される余地を排除することが、最も有効ではないかと考えている。

すなわち、現行の同税制は、国外関連取引について、法人がその国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は法人がその国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときに、その国外関連取引が独立企業間価格で行われたものとみなして法人税法上の所得を計算することとするものであり、あくまでも取引価格を問題とするものである。この点、贈与や無償による役務提供取引、あるいは債権放棄にあつては、取引当事者双方が取引対価が存在しないことを確認しているか当事者の一方が無償を宣言しているのだから、これに対して対価の調整を迫るだけの規定では有効に機能しない。このため、措置法第66条の4第1項において、無償取引を「対価を0と設定した有償取引」と擬制することとし、国外関連取引に無償取引が含まれるよう明示することが望ましいのではないかと考えるものである。

なお、仮にこのような改正が行われたとしても、わが国の移転価格税制の特徴である申告調整型規定<sup>50</sup>が米国のような否認型規定へ変わってしまうということはない<sup>51</sup>。つまり、この改正の意味するところは、移転価格税制に基づき納税者自らが検討し調整すべき国外関連取引の範囲を広げるだけのものであって、従来の申告調整型税制の枠組みに何ら影響を与えるものではないからである。

#### 4.4 本章のまとめ

納税者が有償取引であると主張する取引を、課税当局が無償取引であると認定して寄附金課税を行ったために実施されるような相互協議においては、深刻なコミュニケーション・ギャップが生じるものと思われる。

この問題に対処するため、措置法第66条の4第3項を同条1項に吸収し、同項において国外関連取引に無償取引及び無償による単独行為が含まれる旨を明示して、法人が国外関連者を行う無償取引に寄附金規定が適用される余地を排除することを提案する。

## おわりに

以上のとおり、本稿においては、無償取引及び無償による単独行為を国外関連取引に含め、これに対しても移転価格税制が適用されるよう税制改正を行うべきであると提言した。そのことによって、国外関連取引に寄附金課税が行われる余地がなくなり、ひいてはわが国の移転価格税制の執行が国際的にみて分かりやすいものとなると信じるからである。

なお、法人とその関連者との取引が引き起こす様々な税務上の歪みに的確に対処するためには、この提言のほか、移転価格税制の国内取引への適用、独立企業間価格の算定方法に関する規定の更なる明確化、3.1.10 で取り上げたような問題に的確に対応するため国外関連者にパートナーシップ等の法人以外の事業体を含めること及びそれらの運用指針の一層の具体化等が必要ではないかと考えるが、これらについては、別の機会に改めて検討してみたいと考えている。

## (脚注)

- 1 中川善之助編 体系民法事典 青林書院新社  
我妻栄、有泉亨著、清水誠補訂 日本評論社 新版  
コンメンタル契約法 第2版 25頁
- 2 たとえば、当事者の一方が時価100万円の土地を無償で他方に譲渡する取引は、一方のみが対価の意味を有しない出捐をしているものと認められるから、無償取引に該当する。また、現金100万円を贈与する場合も、100万円という経済的価値が一方的に出捐されるだけであるから無償取引となる。
- 3 植松守雄 「税法上の実質主義について」税経通信 第23巻第10号 137頁
- 4 金子宏「無償取引の場合には経済的価値の流入がそもそも存在しない...」( 租税法第10版増補版 271頁)
- 5 金子宏「所得課税の法と政策 所得課税の基礎理論 下巻」有斐閣 345頁
- 6 ・平成5年9月17日判決 宮崎地裁 平4(行ウ) 3号、同4号 「無償譲渡の場合には、外部からの経済的価値の流入はないが、法人は譲渡時まで当該資産を保有していたことにより、有償譲渡の場合に値上がり益として顕在化する利益を保有していたものと認められ、外部からの経済的価値の流入がないことのみをもって、値上がり益として顕在化する利益に対して課税されないということは、税負担の公平の見地から認められない。したがって、法人税法22条2項は、正常な対価で取引を行った者との間の負担の公平

を維持するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制した創設的な規定と解される。」

7 他の処分形態に擬制する規定としては、例えば資産の無償譲渡先が役員である場合にその時価相当額を役員報酬と擬制する法人税法34条、賞与と擬制する同35条若又は得意先の従業員が無償譲渡先である場合に交際費とする措置法61条の4などがある。

8 私法上、贈与とは当事者の一方が自己の財産を無償にて相手方と与える意思を表示し、これを相手方が受諾することによって有効となるものとされている(民法549条1項)が、末川博氏はその場合の無償について「何らの対価をも受けぬことを意味するのであるが、それは贈与者の為す給付自体に対して報酬としての反対給付がないことなのであるから、贈与者が贈与を為すに至った動機においてどういうことを考えているかの如きは問題とならぬ。例えば過去に儲けさせて貰ったことに対する返戻の意味であろうと、また将来儲けさせて貰うことを期待しているのであろうと、そういう動機は無償ということを妨げるものではない。」と述べている(「債権各論」第一部15~16頁)。一方、法人税法は37条7項において、贈与等のうち交際等に該当するものを寄附金とみなすこととしているが、これは、措置法61条の4において、贈与等の動機を重視し、その贈与等が得意先等を接待・供応等するためのものである場合には交際費としてとり扱うこととしているからである。

9 これに関して、前掲 金子宏 租税法 312~313頁、大淵博義 「裁判例・裁判例からみた役員給与・交際費・寄附金の税務」 税務研究会出版局 改訂増補版 559~560頁

10 ちなみに、米国内国歳入法典においては、まず、原則的取扱いとして事業の遂行に当たり支出不いし発生した通常かつ必要な経費を、総所得から控除することを認め(米国内国歳入法典 §63、§162) さらに、慈善団体等に対する寄附金については、一定の限度額の範囲で損金算入を認めている(米国内国歳入法典 §170) そして、慈善団体等に対する寄附金以外の寄附金については、それが納税者の行う事業に直接的な関連を有する場合で、かつ、支出に見合った反対給付が期待されるものに限り事業経費として損金性が認められている(米国内国財務省規則 §1.162-15(b)。この意味で、米国の寄附金に対する取扱いは、基本的部分においてはわが国の寄附金税制と類似しているものと認められる。

11 米国、ドイツ、フランス及びオーストラリアの移転価格税制規定においては、有償取引・無償取引の区別無くの移転価格税制が適用される規定振りとなっている。なお、英国の移転価格税制は、わが国の移転価格税制に類似し、低廉譲渡ないし高価買入れにおける価格を独立企業間価格へ置き換える内容の規定振りとなっている。

- 12 前掲植松守雄 税経通信 23 巻 11 号 162 頁
- 13 無償取引を巡る同族会社間の行為計算否認規定の適用に関連する最近の裁判事例としては、オウブンシヤホールディング(以下OH社という)事件が挙げられる。この事件では、OH社の海外子会社Aが大量の新株を発行し、これをOH社の関連会社の海外子会社Bに対して著しく低額で割当てたために、OH社の海外子会社Aに対する出資持分の価値が大幅に下落した。課税当局は、当初この新株の有利発行によって下落した価値相当部分がAからBに無償で移転したものであると認定し、その移転は営利を目的とする法人の行為としては不自然・不合理であり、法人税の負担を不当に減少させる行為であるとして同族会社間の行為計算否認規定を適用し、その移転部分を寄附金と認定して課税を行った。これに対して、地裁判決は、OH社の保有するA社の株式の資産価値がB社に移転したことはOH社自らの行為によるものでないこと及び第三者間取引であるならば、OH社が普通採ったであろう行為は二つ考えられ、そのうちの一つを採っていればもともとOH社には法人税が課されなかったと認められることを指摘し、課税当局による同族会社の行為計算の否認を支持しなかった。なお、高裁判決では、法人税法 22 条 2 項に規定する無償による資産の譲渡又はその他の取引が行われたとし、原処分を支持した。
- 14 中村利雄 「法人税の課税所得計算(改訂版)」ぎょうせい 52 頁
- 15 昭和 31 年 12 月「臨時税制調査会答申」
- 16 措置法通達 61 の 4(1) - 3
- 17 平成 3 年 11 月 7 日判決 東京地裁 昭 63(行ウ) 213 「法人が第三者に対して債権の放棄等を行う場合であっても、その債権の回収が可能であるのにこれを放棄するというのではなく、その回収が不能であるためにこれを放棄する場合や、また、法人が第三者のために損失の負担を行う場合であっても、その負担をしなければ逆により大きな損失を蒙ることが明らかであるため、やむを得ずその負担を行うといった場合は、実質的にみると、これによって相手方に経済的利益を無償で供与したものとはいえないこととなるから、これを寄附金として扱うことは相当でないものと考えられる。」
- 18 平成 13 年 10 月 1 日判決 鹿児島地裁 平 8(行ウ) 2 外では次のように判示されている。「法人は一般に、適正利率で金員を貸し付けることにより運用益を保有することができるのであるから、これに反して適正利率よりも低利で貸し付けた場合には、法人は、原則として、適正利率と貸付利率との差額の運用益相当額の経済的利益(収益)を貸付先に無償で供与したことになると解され」
- 19 「三訂版法人税基本通達逐条解説」 税務研究会 出版局 729 頁
- 20 平成 3 年の税制改正前は、国外関連者に対する寄

附金は、他の一般の寄附金と同様に損金算入限度額の計算の対象とされており、その支出額の全額が損金不算入とされてはいなかった。

- 21 前掲注 1 26 頁
- 22 ・昭和 58 年 12 月 19 日判決、神戸地裁 昭 52(行ウ) 32 同族会社グループ内において法人が負担した拠出金が反対給付のない無償の金銭の給付であるとして寄附金に当たるとされた事例  
 ・平成 12 年 12 月 14 日判決、国税不服審判所 法人が何ら役務提供を受けることなくその外国子会社に対して支払った業務委託料が資金援助であるとして寄附金に当たるとされた事例  
 ・平成 10 年 11 月 26 日判決 東京高裁 平 10(行コ) 88 法人が、仲介業務を行っていない関係会社に対して支払った不動産仲介手数料が寄附金に当たるとされた事例
- 23 昭和 50 年 12 月 9 日判決、国税不服審判所
- 24 昭和 63 年 10 月 31 日判決、横浜地裁 昭 53(行ウ) 3
- 25 昭和 61 年 9 月 29 日判決、東京地裁 昭 53(行ウ) 140、昭 56(行ウ) 63
- 26 法人税法第 22 条第 3 項は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、1. 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額、2. 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用(償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。)の額と規定しているが、これについて中村利雄氏は「上記の原価、費用、損失は、本来、会計上の概念である。法人税法は、益金の場合と同様、損金の概念を積極的に定義することはせずに、会計概念として把握される個々の原価、費用、損失を基礎とし、これに「債務確定」という法的テスト及び別段の定めによる必要最低限の税法独自の規制を加えて誘導的に損金の範囲を画することとしているのである。」と説明されている(法人税の課税所得計算 改訂版 63 頁)。してみれば、会計概念として把握される個々の原価、費用、損失というのは、企業活動に起因して発生するものを指すから、それらは専ら企業の業務に関連する取引から発生するものということができる。
- 27 小松芳明「寄附金課税とTP税制」国際税務研究会 International Taxation, vol.18 6、18~22 頁  
 山川博樹「我が国における移転価格税制の執行理論と実務 191~196 頁  
 遠藤克博「移転価格税制と寄附金課税」税務大学校論叢 33、175~237 頁  
 羽床正秀「寄附金課税と移転価格課税の関係について」International Taxation, vol.20 6、15~23 頁

28 OECDモデル租税条約第9条では「商業上又は資金上の関係において、双方の企業の間、独立の企業の間、に設けられる条件と異なる条件が設けられ又は課されているときは、その条件がないとしたならば一方の企業の利得となつたとみられる利得であつて、その条件のために当該一方の企業の利得とならなかつたものに対しては、これを当該一方の企業の利得に算入して租税を課することができる。(訳は、日本租税研究協会編OECDモデル租税条約 2003年版による。)」と規定されている。

29 独立企業間価格で行われたものとみなして法人税法等を適用するということが、66条の4第4項の規定とあいまって、低廉譲渡の場合であれば独立企業間価格よりも低廉となっている部分の金額を益金に算入することを意味し、また、高価買入れの場合には、独立企業間価格よりも高価となっている部分の損金算入を認めないということを示している。

30 1979年5月16日付けの「関連企業間の移転価格決定に関するOECD理事会勧告」において、関連会社間の取引に付される移転価格はOECDモデル租税条約9条に規定するように、独立企業間価格に合致すべきであるとしている。わが国が各国と締結した租税条約の全てには、OECDモデル租税条約9条に定める特殊関連企業条項とほぼ同様の内容の規定が盛り込まれており、わが国が国際的ルールである本条項に則って関連企業間の国際取引を律することを明らかにしている。このような流れの中で、昭和61年度税制改正によりわが国の移転価格税制が創設されるに至っている。

31 金子宏 前掲 租税法 128頁「租税回避があつた場合に、当事者が用いた法形式を租税上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足したものと取り扱うことを租税回避行為の否認と呼ぶ」

32 これに関し、OECDは、平成8年7月公表OECD新移転価格ガイドライン 1.36において、「税務当局による関連企業間取引の調査は、通常、関連企業間で実際に行われた取引が計画していた取引であるとして、実際の取引に基づいて、納税者が適用した方法が第2章、第3章で述べられている方法である限りは、その方法を用いて行われるべきである。例外的なものを除き、税務当局は、この実際の取引を無視したり、他の取引と置き換えるべきでない。合法的な商業上の取引を再構築することは、全く恣意的な行為であり、どのようにその取引が構築されるべきかという点について他の税務当局が同じ見解を持たない場合には、二重課税の発生によってその行為による不公平さが増幅しかねない。」としている。ただし、続く1.37で「しかしながら、例外的に、関連企業間取引を始めた納税者が採用した構築を無視した上で検討することが、税務当局にとって適切であり、かつ、合法

的である特別な状況が二つある。一つは、取引の経済的実質がその取引の形式と異なる場合である。このような場合は、税務当局は、当事者による取引の性格付けを無視し、その実質に基づいて取引の性格付けをやり直すことができる。中略 二つめの状況は、取引の内容と形式は同じであるが、取引に関連した取極が総合的にみて、独立企業が商業上合理的に行つたであろう取極めとは異なり、実際の構築が税務当局による適切な移転価格の決定を妨げる場合である。以下略」とも述べている。

33 これについて、羽床正秀氏は「即ち、「取引を通じてなされた所得移転には寄附金課税ではなく移転価格課税を行うこととしたのです。寄附金課税も「取引」を対象としていることは前述のとおりですので、この意味で、移転価格課税も寄附金課税も、基本的には、重なり合うこととなります。また、無償であるか有償であるかは移転価格税制では重要ではなく、要は独立企業間価格で行われたかどうかが問題となるものであり、無償で行われたものであれば独立企業間価格ではどのような価格で取引がなされているかをチェックすることとなります。-中略- したがって、国外関連者との「取引」を通じてなされた所得移転は、例えば、贈与の意思があつたとしても原則として、移転価格課税が適用されるのが妥当だと思います。」INTERNATIONAL TAXATION vol20, 6, 19頁」と述べ、国外関連取引には原則として無償取引も含まれると結論付けている。

34 小田嶋清治氏は 国税庁編「平成3年 改正税法のすべて」287頁において、「これまで、企業が支出した一般的な寄附金は、海外の関係会社に対するものも含め、一定の限度内で損金に算入することが認められていました。したがって、海外の関係会社との取引を通じる所得の移転については移転価格税制によって規制されますが、関係会社に対する単なる金銭の贈与や債務の免除については一定の限度内で損金算入が認められるため、同じ所得の海外移転でありながら両者の課税上の取扱いにアンバランスが生じるという問題がありました。そこで今回の改正では、この問題を是正するため、海外の関係会社に対する寄附金についてはその全額を損金に算入しないこととされました。」と述べておられる。

35 昭58.2.8判決、大阪地裁57(行ウ)27号

36 平成14年6月14日付 大阪高裁判決 平13行(コ)47号では、「被告が、偽装行為により隠ぺいされたと主張する行為又は真実の法律関係であると主張する行為は、いふならば、本件取引の動機・目的ないし経済的側面を法的表現を借りて言い表したものにすぎない。また、上記行為は、本件取引の外形と両立しない行為とはいえず、通謀虚偽表示により隠ぺいされた行為というものではない。したがって、本件取引の契約当事者の効果意思と本件取引の外形との間

にそこはなく、本件取引を通謀虚偽表示（仮装行為）ということではできない。中略 また、被告は、本件取引が仮装行為ではないとしても、真実の法律関係に基づく課税がなされているべきであると主張するが、単なる動機・目的やその経済的側面のみに着目して、契約当事者の選択した法律関係を離れて課税することは出来ないというべきである。」と判示し、行為の動機が契約当事者の効果意思とは直接関係のないことを確認している。

<sup>37</sup> 国外関連取引についての事件ではないが、昭和57年5月4日判決 大阪地裁 昭54行ウ119号、120号 昭56行ウ17号位において、裁判所は、期末前の時点ですでに相殺によって親会社たる原告が収受すべき経営指導料は消滅していたのに、親会社が期末時点でさらに経営指導料の返戻金としてそれと同額の金銭を子会社に支払ったのは、仕入値引ではなく経済的利益の無償の供与に当たるとして、課税当局による寄附金課税を支持した。さらに同判決は、「(原告が筆者追加) 子会社から取得していた経営指導料を返礼したのは、発注価格の値上げではなく、その事業年度の子会社の経常利益の損失を減少させるために安易格好の手段として事業年度末日になされたもので、子会社の緊急事態を避けるためにその都度やむを得ずにとった措置とは考えられないし、また、親会社である原告が経営危機に陥るというようなより大きな損失を被ることになることを回避するためにやむを得ずにとった措置とも認められない」と判断し、原告の主張を斥けている。このような判決は、国外関連者との間で交わされる価格調整金と称する金銭の性質認定に当たっても参考となるものと思われる。

<sup>38</sup> たとえば、市況に左右される商品を扱う取引であるため、確立した商慣習の下でいったんは仮価格で取引し、後に価格改定をしなければならないものや、親会社との会計基準の相違等から価格改定作業に手間取るものなど

<sup>39</sup> 法人税基本通達9-4-1及び同9-4-2

<sup>40</sup> 1996年4月 OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax AdministrationsのParagraph7.1では、グループ内役務提供取引(Intra group service)について「しばしば通常内部で行われている役務(例えば、ある企業が自ら行う本部監査、財務上の助言あるいは人材教育)に加え、典型的に独立企業からの外部的に利用可能な(法律上及び会計上のサービスといった)役務を含んでいる。」とされている。

<sup>41</sup> 前掲 OECD Transfer Pricing GuidelinesのParagraph7.9ではこれを"shareholder activity"という名称で紹介している。

<sup>42</sup> 平成12年12月14日付国税不服審判所判決は、同様の内容の事件について「したがって、業務委託費は、本件契約に基づく役務の提供の対価ではなく、資

金援助であると認められることから、この点に関する請求人の主張には理由がない。-(中略)- 以上のとおり、請求人が損金に算入して申告した業務委託費を寄附金と認定した上、国外関連者に対する寄附金は損金の額に算入できないとした本件各事業年度の各更正処分は、いずれも適法である。」としている。

<sup>43</sup> 平成16年12月28日企業会計基準委員会企業会計基準公開草案第3号「ストック・オプション等に関する会計基準(案)」の公表 24頁に掲げる仕訳案では、これを「自己株式処分差損」と表示している。なお、法人税法施行令136条の4第1項は、法人が自己の株式をストック・オプションの権利行使価格で譲渡した場合にはその譲渡は正常な取引条件でされたものとして所得金額を計算することと規定しており、その譲渡によって生じる損益はそのまは税務上も容認されることになっている。

<sup>44</sup> OECD report 「Employee Stock Option Plans :Impact on Transfer Pricing」

<sup>45</sup> 前掲「企業会計基準委員会企業会計基準公開草案3号」では、本事例のようなケースを「企業が財貨又はサービスの取得において、対価として自社株式オプションを付与する取引であって、企業がその従業員等に対しストック・オプションを付与する取引以外の取引」ととらえており、親会社が子会社の従業員からサービスの提供を受けることの対価としてストック・オプションを付与したものであるとみている(9頁)。このことからすると、親会社が対価を子会社の従業員に支払うのは当然であり、ストック・オプションにより親会社に生じた上記損失は親会社が負担して然るべきということになる。

<sup>46</sup> 措置法66条の4第1項後段で「当該法人の当該事業年度の所得及び解散(省略)による清算所得(省略)に係る同法その他法人税に関する法令の規定の適用については、当該国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなす。」と規定されていることから、国外関連取引(有償取引)による利益所得移転については、移転価格税制を適用した後に寄附金税制が適用されることとなっている。

<sup>47</sup> 現行法人税法そのものには時価の算定方法について規定したものはない。同法政令及び同法基本通達に、有価証券の時価、棚卸資産の時価、評価損の計上時の時価、あるいは、借地権の時価について規定したものがみられるだけである。

<sup>48</sup> 本事例の場合で、法人がわが国の権限ある当局に対し、わが国による課税が租税条約の特殊関連企業条項に適合しないものであるとして相互協議を申立てたとすると、寄附金課税は独立企業間価格とは全く関連なく行われているから、わが国の権限ある当局はそれについて判断することができないという状況が出現することになる。この場合、一方では、国外関連者がその居住地国の権限ある当局に対して同様の申立

てを行うのが通例であろうから、これを当該課税当局が受理し、わが国の権限ある当局に対して相互協議を申立ててきた場合には、わが国の権限ある当局が、わが国による課税が租税条約の特殊関連企業条項に適合しないものではないとしてこれを拒否する確固たる根拠もないということの意味するから、結局は相互協議が開始されることとなるものと思われる。

<sup>49</sup> 法人が無償取引を通じて海外に所得移転を行う場合には、法定の時価算定方法といったものがない以上課税当局は実務的には一定の割り切りを行った上で時価を算定してその適否を判断せざるを得ないこともあろう。そしてその判断を巡って法人と課税当局との間で長く激しい議論が交わされる度に、更正予定金額が変動することもあるだろう。このような状況下で課税が行われた結果、紛争が相互協議に移行した場合、相手国から独立企業原則に則った課税となっていないと指摘された場合、わが国としては独立企業間原則という共通概念について議論することができないため、どのように有効に理論を組み立てて相手国を説得するかが大きな課題となろうし、相手国にとってもわが国のスタンスを理解しようとする努力が必要となるであろうから、結果としてその相互協議は通常の移転価格事案に係るそれよりも妥協点の見出しにくいものとなることは間違いない。

<sup>50</sup> 金子宏「わが国の制度は、法人が国外関連者との間で独立企業間価格と異なる対価で取引をした場合には、その取引は独立企業間価格で行われたものとみなして法人税関係法令を適用することとしている。このことは、法人は、その取引は独立企業間価格で申告しなければならないことも意味しており、したがって、わが国の制度は申告調整の制度(以下「申告調整型制度」という)であることになる。これに対し、アメリカの制度は、内国歳入法典 482 条の、内国歳入長官は、企業の所得を算定するために必要であると認める場合には、同一の利害関係者によって所有または支配されている二つ以上の企業のいずれに対しても、それらの間に総所得等を配分し、割り当て、または振り替えることができる (may distribute, apportion or allocate) と言う規定からも明らかなように、内国歳入庁に否認権を認める制度(以下「否認型制度」という)である。(移転価格税制の法理論的検討 わが国の制度を素材として) 449 頁

<sup>51</sup> この改正提言とは離れるが、わが国からみて法人と認められる外国のパートナーシップから法人が收受する利益分配の額が、その出資割合に比例せず不当に少額なものであると認められる場合や、グループ企業内での費用負担割合が歪んでいるような場合にも移転価格税制を機能させるようにするためには、否認型制度への変更も必要となってくるのではないかと思われる。