

# 移転価格税制と寄附金課税

遠藤克博

( 税務大学校 )  
( 研究部教育官 )

## 目 次

はじめに .....	179
第1章 寄附金	
第1節 法人税法上の寄附金	
1 国外関連者に対する寄付金 .....	182
2 法人税法上の寄附金概念 .....	182
3 商法・企業会計における寄附金の取扱い .....	187
第2節 米国・ドイツの法人税法上の寄附金	
1 米国内国歳入法上の寄附金 .....	190
2 ドイツ法人税法上の寄附金 .....	191
第3節 わが国の法人税法上の寄附金概念の特徴	
1 法人の業務執行上必要であることが明らかでない寄附金 .....	192
2 寄附金と隠れた利益配当及び隠れた払込み .....	193
3 対応的調整 .....	194
第2章 日・米・独における移転価格税制の適用範囲	
第1節 米国内国歳入法典第482条	
1 立法趣旨 .....	195
2 適用対象取引 .....	196
3 対応的調整 .....	197
第2節 租税特別措置法第66条の4	
1 立法趣旨 .....	199
2 適用対象取引 .....	201
3 対応的調整 .....	202
第3節 ドイツの国際取引税法	
1 立法趣旨 .....	204
2 適用対象取引 .....	205
3 対応的調整 .....	206

第4節 日・米・独の移転価格税制適用対象取引の違い	
1 制度上の視点から	207
2 取引実態の視点から	208
第3章 国外関連者への寄附の実態分析	
1 国外関連取引に見る寄附金類似支出	212
2 国外関連者への所得移転の動機分析	214
3 取引実態から見た移転価格課税と寄附金課税の境界領域	216
4 課税関係の差異	222
第4章 寄附金課税と相互協議	
第1節 相互協議の意義	
1 相互協議の定義	227
2 相互協議の類型	227
第2節 「この条約に適合しない課税」の解釈	
1 OECDモデル条約	228
2 具体例による分析	228
第5章 まとめ	
1 法的基準による事実認定	234
2 日本独自の寄附金概念と国際課税	235
3 寄附金課税に対する相互協議	236



## はじめに

『多国籍企業』(Multinational company)という呼称は、米国で1963年に出版された『ビジネス・ウィーク』の特集号で初めて使われたと言われているが、36年の歳月の経過とともに、『多国籍企業』が世界経済に及ぼす影響力は益々拡大の一途を辿っている。

多国籍企業の経済活動は、少ないものでも数カ国から、多いものでは百数十カ国にまで及び、各国税務当局と企業との間の税に関わる問題は、複雑化と多様化の度合いを強めている。そこには、通信技術の飛躍的な進歩を反映した企業活動の高速化、ペーパーレス化の現実があり、一方には関係各国の税制が互いに影響し合いながら独自の制度をめざしているという状況がある。

各国の租税制度は、その産業構造や社会制度に加えてそれぞれの国民性を色濃く反映した歴史的経緯の集大成として存在し、各国民の選択権として変化し続けている。わが国は、狭い国土に多くの人口を抱え、天然資源に恵まれられないという条件の下で、加工貿易を中心に永い間高度な経済の成長を実現してきた。

『多国籍企業』という名称がわが国にはじめて紹介された頃、『多国籍企業』のイメージはアメリカやヨーロッパの巨大企業であったと思われる。同様に、アメリカやヨーロッパの人々の『多国籍企業』のイメージは、世界の津々浦々まで進出し、圧倒的な競争力で市場を席卷する先進国の巨大企業であったはずである。時代がながれ、かつての先進国の企業の競争力が相対的に低下し、日本やアジア諸国の企業が優れた労働力、技術力、マーケティング力等により次々に市場を獲得してゆく時代が訪れた。今やアジア生まれの『多国籍企業』が世界市場の獲得競争に凌ぎを削っている。

わが国に、いわゆる『移転価格税制』が導入されたのは、昭和61年の税制改正であったが、その十年前の昭和51年に、わが国の代表的な『多国籍企業』であるトヨタ自動車と日産自動車が、米国市場において『多国籍企業』にとっての重大な国際課税問題に直面していた。米国内国歳入庁の移転価格課税の執行の強化とわが国の新税制の導入は、国際経済の環境変化が各国の租税制度の選

択に影響を及ぼした顕著な例と捉えることができる。

自由主義経済のもとでは、企業は自己責任のもとで、経済的合理性に基づく製品のプライシングを行ってきた。これが関係会社間の取引である場合、種々の動機から、独立した企業が経済的合理性のもとで行うプライシングとは違うプライシングが行われる場合があった。このようなケースに対し、租税法は適正で公平な課税を実現するため、独立企業間で行われるプライシングに引きなおした課税所得金額の計算を求めてきた。これらの特殊関係者間の取引は、日本国内の法人間で行われることもあれば、日本法人と外国の関係会社の間で行われることもあった。昭和61年に『移転価格税制』が導入される前は、前述のプライシングの差額について、『寄附金の損金不算入』の制度（法人税法第37条）を適用して課税関係を整理してきた例が多い。これが、新税制の導入と同時に、国外関連者との取引については、『移転価格税制』（租税特別措置法第66条の4）を適用して課税関係を整理することとなった。新税制の執行とともに新たな問題点が指摘されることとなる。すなわち、『移転価格税制』の適用対象取引とならない取引で、国外関連者に所得が移転している取引については、従来どおり『寄附金』課税により課税関係を整理していたため、同じ国際間の所得の移転であるにもかかわらず、損金算入限度額のみだけ『寄附金』課税が有利となるというものであった。これを受けて、平成3年に『国外関連者に対する寄附金の全額損金不算入』の制度（租税特別措置法第66条の4第3項）が導入された。

現行法では、内国法人が行う国外関連者との取引について、『移転価格税制』による課税と『国外関連者に対する寄附金』の課税が行われている。従来より『寄附金』概念の下で整理されてきた経済取引の一部を適用対象とする形で、外国の租税制度として既に存在していた『移転価格税制』を日本型の制度にアレンジして導入したことから、『移転価格』課税の適用対象取引を明確化することにより、『寄附金』課税の適用対象取引は明確化されるはずであった。ところが、いざ『移転価格税制』が執行されてみると、現実の経済取引の中に、『移転価格税制』を適用すべき取引であるか、あるいは『寄附金』課税を適用

すべき取引であるかが不明確なケースが散見されるようになった。これは、日本独特の『寄附金』概念の存在に加え、日本と諸外国の『移転価格税制』の相違点に起因するものと思われる。

本稿の目的は、わが国における『移転価格税制』の適用対象取引を再確認し、『国外関連者に対する寄附金』の適用対象取引の明確化を試みることにある。国際取引の性格上、国際間の課税権の調整に関連して、租税条約上の相互協議の問題にも言及することとする。

# 第1章 寄附金

## 第1節 法人税法上の寄附金

### 1 国外関連者に対する寄附金

租税特別措置法第66条の4第3項では、「法人が各事業年度において支出した寄附金の額（法人税法第37条第6項〔寄附金の損金不算入〕に規定する寄附金の額をいい、同条第1項の規定の適用を受けたものを除く。以下この条において同じ。）のうち当該法人に係る国外関連者に対するもの（省略）は、当該法人の各事業年度の所得の金額（省略）の計算上、損金の額に算入しない。以下省略」と規定し、租税特別措置法第66条の4第3項における寄附金が法人税法第37条第6項の寄附金をさしていることを明示している。

この取扱いは平成3年の税制改正で導入されたものであるが、その導入の経緯には次のような背景があった。すなわち、内国法人から国外関連者に対する所得の移転については、取引を通じる所得の移転があった場合には移転格税制が適用され、独立企業間価格との差額が全額損金不算入とされる一方、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ていた。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ずるという問題があり、国外関連者への寄附金については全額損金不算入とすることにより制度上の整合性をとったものである<sup>(1)</sup>。

### 2 法人税法上の寄附金概念

#### (1) 昭和17年の臨時租税措置法の改正

経済取引実務において寄附金の支出が発生したのは相当時代が遡るものと推定できるが、法人税法上の寄附金に関する取扱いが明示されたのは、昭和17年の臨時租税措置法の改正（昭和17年法律56号）により、初めて損金算入限度額を超える寄附金の額を損金不算入とする制度が導入されたときであった<sup>(2)</sup>。



この制度の導入に伴って発遣された主税局長通牒（昭和17年9月26日付主秘487号）や各財務局長通牒（昭和17年10月5日付札幌直776号）により、当時の寄附金の定義を知ることができる。

「寄附金トハ一方ガ相手方ニ対シ任意ニ而モ反对給付ヲ伴ハズシテ為ス財産的給付ヲ謂フモ法人ガ営業費トシテ支出シタル左記ノ如キモノハ法人ガ寄附金トシテ申請シタル場合ヲ除キ法人ノ損金トシテ寄附金トハ認メザルモノトス

- (イ) 寄付法人ガ主宰スル従業員ノ福祉施設団体、産業報国会等ノ国体ニシテ法人格ナキモノニ対シ經常費ノ負担ヲ為シタルモノ
- (ロ) 地方団体ニ納付スル道路損傷負担金ノ如キ公課的ナルモノ
- (ハ) 一件毎ノ金額二十円未満ノモノ（一部抜粋）」

この資料と先に紹介した臨時租税措置法の改正における寄附金の取扱いの改正の趣旨を検討してみると、昭和17年の時点では、戦時体制という時代背景から考えて、主として公益目的の寄付を指しており、今日の如く、関係会社間の金銭等の贈与や経済的な利益の無償の供与が寄附金とされる余地はなかったものと推測される。

## (2) 昭和25年の法人税基本通達

法人税基本通達は、昭和25年に初めて公表されたが、ここでは寄附金に係る定義は明らかにせず、次のような取扱いを明示した。

「67 法人が営業費等として支出した左記に該当するものは、寄附金として取り扱わないものとする。

- (1) 法人が使用人の福利厚生費等としてその使用人が組織する組合又は団体に交付したものであっても、当該組合又は団体が法人格を有せず且つ、当該組合又は団体の経理が当該法人の経理の一部に属するものと認められるもの
- (2) 地方団体に納付する道路損傷負担金のような公課的なもの
- (3) 一件ごとの金額が千円未満のもの

68 同族会社が損金として支出した寄附金で、その会社の同族関係者個

人の負担すべきものと認められるものは、これを法人の損金としない。

71 法第9条第3項の規定により、損金に算入されない寄附金は、配当又は賞与以外の社外流出と認める。

76 大蔵大臣の告示した寄附金とその他の寄附金とがある場合においては、告示以外の寄附金から損金に算入する限度の金額に充てるものとする。

77 法人が有する資産を著しく低い価額で譲渡した場合には、当該譲渡価額とその時における当該資産の価額との差額に相当する金額を相手方に贈与したものと認められるときは、当該差額に相当する金額は、これを寄附金として取り扱うものとする。（一部抜粋）」

ここで注目すべき第一の点は、「同族会社が損金として支出した寄附金で、その会社の同族関係者個人の負担すべきものと認められるものは、法人の損金とはしない」という点である。同族会社が法人が本来負担すべき支出ではない同族関係者個人の負担すべきものを損金として計上している経済実態を是認しない姿勢がうかがえる。次に第二点として、「資産の低額譲渡について当該譲渡価額と時価との差額を贈与とみなし、これを寄附金として取り扱う」という点があげられる。昭和25年の時点では、経済実態として資産の低額譲渡という経済的合理性に基づかない行為が行われており、資産の時価と取引価額の差額を寄附金とする取扱いが定着しだしたことがわかる。

### (3) 昭和40年法人税法の全文改正

昭和38年の税制調査会の税法整備答申において、寄附金の法人税法上の規定について、次のような考え方が示されている。

「法人が利益処分以外の方法により支出する寄附金の中には、法人の業務遂行上明らかに必要な寄附金と必要であることが明らかでない寄附金とがあり、後者は多分に利益処分とすべき寄附金を含むとの見地から税法は後者に属する寄附金を税法上の寄附金とし、これについて損金算入限度を設け形式基準による区分を行うとともに、例外として指定寄附

金及び試験研究法人等に対する寄附金の制度を設けていると考えられる。

また、現行取り扱い上は、社会事業団体、学校神社等に対する通常の意味の寄附金のみでなく、法人が行ったその事業の遂行上必要なことが明らかでない贈与、たとえば、低廉譲渡が行われた場合の贈与相当分等も税法上の寄附金に含めて取り扱われている。

これらの点から、寄附金の範囲を明確化する意味において、税法上の寄附金が通常の意味の寄附金のほか、一般に無償の支出を含む旨法令上明らかにすることとする。

この場合、業務に全く関係のない贈与は、税法上の寄附金から除き、限度計算を行うことなく、損金不算入とすることが好ましいが、法令においてこれを規定すること及び執行上これを区分することが困難であることにかんがみ、無償の支出のうち業務に明らかに関係あるものとそれ以外のものに区分し、後者を税法上の寄附金として取り扱うこととする。

（一部抜粋）」

この答申を受けて、昭和40年に法人税法の全文改正が行われ、寄附金の取扱いが法人税法上に明文規定されることとなった。新たに規定された寄附金の意義について、国税庁の『昭和40年 改正税法のすべて』は次のように述べている。

「従来、寄附金の意義については、明文の規定はありませんでしたが、今回の改正においては、寄附金の意義が法令上明らかにされました。

すなわち、寄附金の額というのは『寄附金、きよ出金、見舞金その他いずれの名義をもってするかを問わず、内国法人が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（広告宣伝およ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、接待費および福利厚生費とされるべきものを除く。）をした場合における当該金銭の額もしくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額によるものとする。』（税法37⑤）と規定されています。

この規定においては、寄附金の性格を通常の営業経費には属さない資

産または経済的な利益の贈与または無償の供与として把握するとともに、その金額は時価により計算するというを明らかにしています。

次に、いわゆるみなし寄附金については、法人が資産の譲渡または供与の対価の額が当該資産のその譲渡の時における価額または当該経済的な利益のその供与の時における価額に比して低い時は、当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与または無償の供与をしたと認められる金額は、寄附金の額に含まれるものとする規定されています（法37⑥）。

これらの規定の趣旨は、税法における益金の額の考え方と一体的に考えてみると理解しやすいと思います<sup>(3)</sup>。」

ここで述べられていることは、まず、寄附金の額の認識は、法人税法第22条第2項の各事業年度の所得の金額の計算における益金の額に算入すべき金額の認識と一体的に考察されるべきものであるということである。すなわち、「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収益の額」を益金として計上する一方で、「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」を寄附金として損金計上することを予定しているのである。

次に、寄附金とは「金銭その他の資産の贈与又は経済的な利益の無償の供与」であることが明らかにされている。贈与契約を典型とする無償契約は、通常の商取引である有償契約と明確に区分される。すなわち、「有償契約では対価的・交換的な給付関係が相互の給付義務を正当化しており、一方の給付が他方の給付を導出する根拠となっているが、無償契約では一方の給付しかないので、かかる意味での根拠はないが、当然なんらかの事情があって無償給付がなされるべきものである。通常はかかる一方的給付は、給付者側の好意・善意・恩愛・憐情・寛容、あるいは社交上の儀礼な

ど非物質的衝動が起因となっている<sup>(4)</sup>。」と言われている。無償契約としては、諾成契約である贈与契約と委任契約、要物契約である使用貸借契約等がある<sup>(5)</sup>。

さらに、寄附金の額の計算は、「資産や経済的な利益の時価」にもとづき行うことを明示している。低額譲渡におけるみなし寄附金の考え方は、時価による益金の計上と帳簿価額による寄附金の損金経理という一体的なとらえ方により、その一貫性が確認できる。すなわち、「贈与または無償の供与」の場合は「資産や経済的な利益の時価」の全額が寄附金として損金経理されるが、低額譲渡の場合は帳簿価額が譲渡原価として損金経理される関係から、時価と帳簿価額の差額が寄附金として損金経理される。この関係は、あたかも時価を表示する計算尺の上を取引価格を示すカーソルが動き、寄附金の額を表示することに例えられる。

### 3 商法・企業会計における寄附金の取扱い

商法及び株式会社の貸借対照表、損益計算書、営業報告書及び付属明細書に関する規則には、法人税法で規定する「寄附金」に関する明文規定は見当たらない。したがって、基本的には商法第32条第2項に基づき、「公正なる会計慣行」を斟酌して会計処理を行うこととなる。

また、企業会計原則及び財務諸表等規則においても、法人税法で規定する「寄附金」に関する明確な取扱いは示されていない。一般的な規定として、企業会計原則第二損益計算書原則の二において、「営業損益計算の区分は、当該企業の営業活動から生ずる費用及び収益を記載して、営業利益を計算する。」とし、さらに、「経常損益の区分は、営業損益の結果を受けて、利息及び割引料、有価証券売却損益その他営業活動以外の原因から生ずる損益であって特別損益に属しないものを記載し、経常利益を計算する。」としている。すなわち、営業活動から生ずる販売費及び一般管理費、営業活動以外の原因から生ずる営業外費用または、臨時損失及び前期損益修正損が損益計算書に計上されるべき費用・損失であることが確認されている。「寄附金」が

損益計算書上の勘定科目として認知される場合、それは営業活動上の必要性から支出するものまたは直接営業収益の獲得に関連しなくとも経常的な企業活動の一貫として必然的に発生する支出、あるいは稀には、企業活動を円滑に行うために発生態様として臨時的に生ずる支出であるものと考えられる。企業会計が予定する「寄附金」はあくまでも事業に関連するもののはずである。なぜなら、事業に関連しない支出を行うこと自体合理的な企業行動とは言えず、あえて行うとすれば、企業経営者は株主の承認をえなければならぬからである。配当可能利益を極大化するために企業は合理的に行動するという前提に立つと、事業活動に利益をもたらさない「寄附金」の支出はありえないこととなるのではなかろうか。

#### 〔注〕

(1) 国税庁『平成3年税制改正のすべて』 287頁

(2) 成道秀雄「寄附金とその沿革」(日税研論集 Vol17 平成3) 129頁

この制度の導入の趣旨については、「臨時租税措置法解説」(鈴木保雄他著)において、次のように述べられている。「本条を設けられた趣旨について一言すると、近時会社のなす寄附金が著しく増加の傾向を示している。従来寄附金に対する税務の取扱いはこれを損金としていたのであって、租税が軽率であった時代は特にとりたてて言うほどに足らなかったのであるが、現在の如く租税負担が相当重くなった場合、実に時局の好影響を享けて高率の利益をあげている会社についていえば、その所得のうち最高の税率を以て課税される部分は、臨時利得税の75%、法人税6.25%、営業税(附加税)1.5%、合計82.75%というようなこともあり得る状態であって、時局下国庫の収入増加を図る必要大なるものある秋に於て、多額の寄附金を損金に認容することは国庫収入の財源を失う恐れがある。只従来これを損金として取り扱ってきた沿革上、直ちに寄附金全額を損金として認めないこととすれば、会社の租税負担に相当急激な変動を与えることとなるから、一定の標準によって算出した金額を超えてなしたる寄附金の超過部分の金額については、これを損金に算入しないこととせられたのである。もとより、本条の規定は寄附金の性質が損金に属すべきにあらずとか、益金処分によるべきであるとかを決定したものではない。」

武田昌輔『立法趣旨 法人税法の解釈』(財經詳報社 昭59) 180頁

昭和17年に寄附金を損金の額に算入しないこととした場合の理由としては、法人税の税率が高くなるにつれて、寄附金を支出してもその金額が法人の出捐とはならず、その大部分は国庫へ納付すべき法人税がれを負担する結果となるということが

あげられている。極端な言い方をすれば、国はおのれの関知しない相手方に補助金を交付するに等しいこととなるからである。

- (3) 国税庁『昭和40年 改正税法のすべて』（昭和40年5月）  
 (4) 椿寿夫編『講座 現代契約と現代債権の展望』⑤契約の一般的課題（日本評論社 平2）33頁  
 (5) 〔寄附金概念に関する学説〕

（Ⅰ説） 寄附金を民法上の贈与の概念と同一のものであることを根底に置き、そこから法人税法第37条第5項括弧書きの事業経費を除いたものと考え、寄附金の損金性が客観的に判定することが困難であるため、行政上便宜並びに公平の観点から損金算入限度額以内の金額について損金性を擬制するものとする説

吉田二郎『法人税法』（財経詳報社 昭和40）425頁～428頁

金子宏『租税法 第六版補正版』（弘文堂 平成10）266頁～269頁

（Ⅱ説） 寄附金は本来事業遂行と直接に関係がないものであるとし、例外として、事業に関連のある寄附金については損金算入限度額の範囲で損金算入を認めるとする説

松沢智『租税実体法』（中央経済社 昭和51）267頁～272頁

（Ⅲ説） 法人税法第37条第2項の寄附金とは、事業に関係しないもののみをさすとする説

井上久弥「租税会計における寄附金概念の吟味」（税経通信 34巻13号昭和54）21頁

我妻栄『債権各論 中巻一（民法講義 V2）』（岩波書店 昭53）223頁

我妻栄・有泉亨『民法2 債権法』（一粒社 平4）249頁～252頁

中川善之助・遠藤浩・泉久雄編『新版民法辞典』（青林書院新社 昭51）438頁～440頁

主要項目について有償契約と無償契約を対比したのが次の表である。

	有 償 契 約	無 償 契 約
契 約 類 型	売買契約・賃貸借契約のように、契約の当事者が互いに対価的意味を持つ給付をする契約	贈与契約・使用貸借のように、対価的給付をしない契約
権利の瑕疵・物の瑕疵についての責任	給付者は責任を負うのが原則であるが、そこでの損害賠償責任は履行利益をカバーすべきである。 (民561・563～572・559・590①・634～640)	原則として責任を負わず、例外的に給付者が瑕疵を知りながらこれを告げなかった場合に負うべき損害賠償責任も、信頼利益をカバーするに止まる。 (民551①・590②・596)
対 抗 要 件	不動産の使用収益を目的とする契約でも、不動産賃貸借権は、登記その他の法によって第三者に対する対抗力を取得しうる。 (民605・建物保護1・借家1・農地法18)	不動産の使用貸借上の権利については、第三者に対する対抗力は取得できない。
修 繕 義 務	賃貸借では貸主に修繕義務がある。 (民606・608)	使用貸借では通常の必要経費は借主の負担である。 (民595)
存続期間の定めがない契約解除	賃貸借は解約申し入れがあってから一定の期間が経過する事によって終了する。(民617)	直ちに終了を求められる。(民597)

贈与は日本民法においては諾成契約として規定されているけれども(民549)、書面によらない贈与契約は履行が終わらないかぎり、各当事者ともこれを撤回しうる(民550)。

## 第2節 米国・ドイツの法人税法上の寄附金

### 1 米国内国歳入法典上の寄附金

米国内国歳入法典では、慈善、宗教、教育、科学研究、自然保護等、IRSが認めた団体への現金又はその他の資産による寄付は、一定の限度額まで損金に算入できる(IRC. § 170(a)(c))。寄附金の損金算入限度額は、繰越欠損金・受取配当金控除前の当期所得額(寄附金控除前)の10%であり、限度超過額は5年間の繰越しが認められる(IRC. § 170(b)(2)、Reg. 1.170A-11(a) § 170(d)(2))。

米国内国歳入法典第162条(a)項は、事業又は営業上の経費(trade or business expenses)について、「事業又は営業を遂行するために(in carrying on any trade or business)通常かつ必要な経費(ordinary and nece-



ssary expenses) で、課税年度内に支払われたか発生したものは控除が認められる」と規定している。さらに、(b) 項で、「内国歳入法典第170条に規定する限度において慈善寄附金と贈与 (charitable contributions and gifts) の経費としての控除が認められる」と規定している<sup>(1)</sup>。

これらの規定ぶりを見ると、関係会社間の対価性のない金銭等の贈与は、米国内国歳入法典上の寄附金 (contribution) には当たらないと解される。

米国の実務家の発言の中には、日本における「国外関連者への寄附金課税」の事例は「本質的には移転価格調整であるものを非移転価格部門を利用して二重課税を発生させている。米国においても近年、内国歳入法典第162条を利用して同様の課税が行われつつある。」と指摘するものもある<sup>(2)</sup>。

## 2 ドイツ法人税法上の寄附金

ドイツの法人税法では、特別経費 (Sonderausgaben) の中で寄附金の取扱いを定めている。特別経費は営業経費や所得関連経費と違って、所得に直接関係しない経費であり、個人的支出や家事関連支出が含まれる余地があるが、社会的あるいは経済的政策として控除が認められている。特別経費には、所得税法に係る規則に定める (政党を含む) 特定の認められた組織や団体への寄付金、慈善目的の寄附金 (例えば、健康、宗教、芸術、スポーツ等の振興目的のもの) が含まれる。一般に、政党への寄付を除く特定団体や特定目的のための寄附金は、総所得金額 (Einkommen im Sinne von Paragraph 9 Absatz 2 KStG) の5% までか、総売上高と総給与支払額の合計の0.2% までを限度として控除できる。なお、学術、慈善、特定の文化目的の寄附金については、総所得金額の10% まで認められる<sup>(3)</sup>。

ドイツの法人税法においても、関係会社間の対価性のない金銭等の贈与は寄附金には該当しないと解される。

そもそも、ドイツの法人税法には一般法理として「隠れた利益配当」(Verdeckte Gewinausschüttung) ならびに「隠れた払込み」(Verdeckte Einglage) の概念があり、関係会社間の対価性のない金銭等の贈与については、まず、

出資関係にその原因を有する利益の移転ではないかというテストが行われるものと解される。資本と経営が分離した近代的な企業においては、経営者は出資者への忠実義務として合理的な経済活動を管理運営しなければならない。関係会社間で見返りを期待せず、金銭等の財産や経済的な利益を供与する事自体ドイツの企業が行うかどうかとも疑問のあるところであるが、もしあった場合には配当又は出資として認定される可能性が高いものと思われる。

#### 〔注〕

- (1) 小松芳明『各国の租税制度』（財経詳報社 昭51） 118頁  
 須田徹『アメリカの税法』（中央経済社 平9） 102頁  
 Standard Federal Tax Reporter (CCH 1996) Vol. 2 8450 頁
- (2) Michael Patton "First Annual International Tax Conference"配付資料6頁、13頁  
 ~Recent use of non transfer pricing sections for what are essentially transfer pricing adjustments may increase double taxation.  
 1. e. g. Japan-use of "Donation" provisions to deny expenses in one case leads to over 240% effective tax rate on questioned item.  
 2. e. g. U. S. - use of IRC 162 ("ordinary and necessary expenses") can lead to similar results.  
 Both theories are being used in tax examinations in the U. S. and Japan.  
 平成11年1月28日 「国際課税京都フォーラム 第1回シンポジウム～グローバルライゼーションの中の国際税制の新展開と企業戦略～」の基調講演の内容から抜粋した。
- (3) German Tax & Business Law Guide (CCH 1999) 122-350, 126-100, 133-400  
 監査法人トーマツ『EU加盟国の税法』（中央経済社 平9） 112 頁

### 第3節 わが国の法人税法上の寄附金概念の特徴

#### 1 法人の業務執行上必要であることが明らかでない寄附金

わが国の法人税法上の寄附金について、第一の特徴としてあげられるのは、第1節の2で述べたように、法人の業務執行上必要であることが明らかでない寄附金が「寄附金の額」の定義に含まれ、形式基準による損金算入限度額を超えた金額を便宜的に、損金不算入としていることである。

特に、関係会社間で贈与の意思をもって行われる金銭その他の資産の贈与

又は経済的な利益の無償の供与については、米国では「事業又は営業を遂行するために通常かつ必要な経費」か否かのテストでまず損金性が否定されよう。また、ドイツにおいては、親会社から子会社への利益の供与であれば隠れた払込みの理論が適用され、子会社から親会社への利益の供与であれば隠れた配当の理論が適用されよう。

わが国の寄附金税制上、国等に対する寄附金、指定寄附金及び特定公益増進法人に対する寄附金については、損金算入限度額についての取扱いの差はあっても、米国及びドイツとほぼ同様の取扱いとなっている。しかしながら、「金銭その他の資産の贈与又は経済的な利益の無償の供与」を寄附金に含めている取扱いは、特異であると言える。

## 2 寄附金と隠れた利益配当及び隠れた払込み

わが国の寄附金税制のもう一つの特徴は、損金不算入額の性格に関する考え方であろう。すなわち、損金性を否認された金額は「その他流出」として利益積立金の増減に関わらせないこととしている。議論をもう一步深めて述べれば、「配当」「賞与」といった流出項目ではなく、「仮払金」や「貸付金」といった利益積立金の増加項目でもないということである。

このような、「その他流出」処理を行う損金不算入項目には、寄附金の他に、交際費や過大役員報酬、罰金、科料等がある。これらの項目は、租税政策的な配慮からとられている取扱いと言える。

この点について、米国やドイツにおける基本的な考え方は、「金銭その他の資産の贈与又は経済的な利益の無償の供与」の相手方が役員や社員であれば、給与の認定が行われるか、返還を求めるであろうし、第三者であれば、当該行為を行った経営者の真の意図に基づき、当該経営者に返還を求める等の措置がとられるであろう。そして、相手方が出資者であれば「隠れた利益配当」にほかならず、相手方が出資先であれば「隠れた払込み」と認識されよう。出資と経営の分離した近代的な企業においては、「対価性がない無償の利益供与」という企業行動はそもそも不合理であって、万が一そのような

行為があった場合には、行為の原因となった事実に基づいて課税関係を整理するというものと解される<sup>(1)</sup>。

### 3 対応的調整

三番目の特徴として、対応的調整が認められないという点があげられる。前述のように、寄附金の損金不算入額は租税政策的な配慮からとられている取扱いであり、言わば損金性の有無を明確に判定しえない支出について、形式的な基準を設けて損金算入限度を超えた金額を「その他流出」として所得金額に加算しているものである。したがって、支出済の資金は返還を求める性格のものではなく、また、贈与を受けた者の収益として計上しなくても良いという性格のものでもない<sup>(2)</sup>。

#### 〔注〕

- (1) 増井良啓「会社間取引と法人税法（二）－結合企業課税の基礎理論－」（法学協会雑誌第108巻第4号）496頁、506頁、508頁  
増井良啓「会社間取引と法人税法（四）－結合企業課税の基礎理論－」（法学協会雑誌第108巻第6号）718頁、719頁

- (2) 法人税法第22条第2項の規定により「益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、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の額とする。」とされているため、厳密には「無償による役務の受領」は算入すべき益金の額に含まれていない。（下線筆者）

この点は、無償による役務の提供は寄附金となるが、無償による役務の受領は益金として計上しなくてよいという非対称の関係として理解できる。同様の取扱いについて、増井良啓助教授は、「会社間取引と法人税法（二）」（法学協会雑誌第108巻第3号）の中の「隠れた払込みと隠れた利益配当の非対称性」という部分で、ドイツ租税法理論上の貸借対照表計上能力に言及し、「隠れた利益配当は利益領域を捕捉し、隠れた払込みは財産領域を捕捉するのであって、両者の対象が異なるのはそのためである。」と述べておられる。

## 第2章 米・日・独における移転 価格税制の適用範囲

### 第1節 米国内国歳入法典第482条

#### 1 立法の趣旨

米国内国歳入法典第482条、いわゆる移転価格税制の起源は、1921年内国歳入法典第240条(d)項に求めることができる。同項は「利得、利益、所得控除又は資本の正確な配分ないし割当てをなすために、関連企業の会計を連結する (consolidate the accounts of related trade or business) 権限を内国歳入庁長官に与えた。」と規定し、米国親会社の不当な経理操作により、外国子会社が親会社の利益を絞り出し、歪曲する (milking or distortion) 行為を防止することを目的としたものであったといわれる。

1928年内国歳入法典第45条では「財務長官は脱税を防止し、あるいはそれらの事業の所得を正確に算定するために、それが必要であると認める場合には、それらの事業の間に総所得又は所得控除を配分し、割当て、又は振り替えることができる。」と規定し、関連企業の連結に代えて総所得等の配分という手法を導入した。本規定は、その後若干の改正を経たのち、1943年に現行法と全く同一の内容を持つに到った<sup>(1)</sup>。

482条の目的は、関連企業の財産と事業から生ずる真の課税所得を、非関連企業の基準に従って決定することによって、関連企業を非関連企業とタックス・パリティ (tax parity) に置くことである。企業会計がその財産と事業から生ずる課税所得を真に反映せず、そのために課税所得が過少に表現されている場合に、租税法が課税庁に総所得、経費控除、その他の課税所得に影響を及ぼすすべての項目ないし要素の配分・割当て又は振替えを関連企業の間で行う権限を付与したものと見える<sup>(2)</sup>。

## 2 適用対象取引

内国歳入法典第482条が適用される典型的なケースとしては、黒字の会社が資産を赤字続きの子会社に無償で譲渡した後、子会社が第三者に譲渡したように見せかけて、譲渡益に対する課税を免れる例や、赤字続きの子会社への譲渡を実際に介在させることによって、親会社の所得を子会社に移転し税負担を減少させるような脱税や租税回避の例がある。しかし、この規定の適用のためには、脱税や租税回避が必ずしも要件ではなく、関連企業間において所得の技術的な移転、しぼり出ししないし歪曲 (artificial shifting, milking or distortion) がある場合には、たとえ納税者が善意であっても適用されると解されている<sup>(4)</sup>。

482条の適用を巡っては、この規定が『所得の創出 (creation)』規定か『所得の配分 (allocation)』規定かに関し、裁判例における議論の変遷があった。

関連企業の間で正常な取引と異なる条件で取引が行われた場合に、たとえ関連企業グループに未だ所得が発生していなくても、IRSは正常取引の基準に従って所得を計算し直すことができるかどうかの問題である。

財務省規則はこの点について、「・・・一連の取引から予想される究極的所得が実現しないかもしれない場合でも、あるいは後の年度に実現するという場合でも、・・・」(Reg. § 1.482-1(d)(4))と規定し、『所得の創出』規定であることを明示している。

一方、裁判例では、長い間米国内国歳入法典第482条は所得が存在する場合にのみ適用されるという解釈が採られてきた<sup>(4)</sup>。

1965年以降、IRSは裁判での敗訴の原因を、対応的調整を行わなかったことにあると考え、対応的調整を含む規則の整備に着手して、1968年に現行の規則を採用した。

その後、裁判例は無利息融資等取引に対する米国内国歳入法典第482条の適用に対し、次のような考え方のもとIRSを支持する傾向になった。

- (1) 無利息融資等を受けた企業は、たとえそこから所得を生み出していなくても、他から融資等を受けた場合に支払わなければならない利息を支払わ

ないで済んでいるという意味で、経済的利益を得ていること。

- (2) 所得が生じていないからといって、482条の適用を否定すると、正常取引の場合に比し、グループ全体として所得の正確な算定が乱され、税負担の減少が生ずること。
- (3) 所得が生じていない場合に、482条の適用を否定すると、482条の適用範囲が大幅に限定されてしまうこと<sup>(5)</sup>。

米国内国歳入法典第482条の規定自体は極めて簡潔であるが、財務省規則に詳細な取扱いを規定して、納税者の法的安定性と予測可能性を確保しようとしている。そこに規定される具体的な適用対象取引には①融資(Reg. § 1.482-2 (a) (1))、②役務の提供(Reg. § 1.482-2 (b) (1)～)、③有体財産の使用(Reg. § 1.482-2 (c) (1))、④無体財産の移転又は使用(Reg. § 1.482-2 (d) (1) (i)～)、⑤有体財産の譲渡(Reg. § 1.482-2 (e) (i)～)がある。

### 3 対応的調整

財務省規則 § 1.482-1 (g) では、税務署長が関連企業グループのあるメンバーの所得について、総所得の配分等の調整（これを第1次調整(primary adjustment)という)を行った場合には、その相手方の企業の所得について適切な対応的調整を行わなければならないとされている。

また、相手方のアメリカ合衆国の所得税負担に影響がないため、対応的調整が実際には行われない場合であっても、相手方の後の課税年度の所得税負担との関連においては、そのような調整が行われたものとみなされる<sup>(6)</sup>。

さらに、総所得の配分をする場合において、取引の一方当事者に当該課税年度の前後の合理的期間内に反対給付をなす旨の取決めがなされていることが、納税者によって証明された場合には、税務署長はそれを考慮にいれなければならないとされている。しかしながら、取引の一方当事者に当該課税年度の前後の合理的期間内に反対給付をしない場合には、これにともなう価値の移転についてみなし出資・みなし配当の処理が行われる(これを第2次調整(secondary adjustment)とよぶ)<sup>(7)</sup>。

## 〔注〕

- (1) 金子宏『所得課税の法と政策』（有斐閣 平8） 259頁
- (2) IRC. Reg. § 1.482-1 (b) (1)
- (3) 金子宏 前掲書① 260頁
- (4) 1940年米国第6巡回裁判所の判例として、「テネシー=アーカンソー砂利会社事件」がある。

## 【事件の概要】

1923年に設立されたテネシー社（T社）は、ミシシッピ川の新利採集販売を業とする法人であったが、1933年には実質的な営業を行っておらず事業用の設備を保有するだけの状態であった。

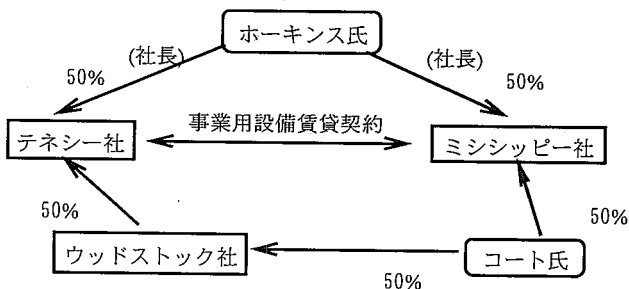
1933年に、ミシシッピ州の高速道路部が道路工事計画を発表し、工事契約業者の入札を呼びかけた。この入札にミシシッピ社（M社）が参加し、事業を請け負う事となった。

1933年からT社はM社に事業用の設備を賃貸し、M社がもっぱら事業を行ったが、1933年は業績が上がらず、1934年分はT社はM社に設備を無償で貸し付けることとした。さらに、1934年末にT社はM社に設備を譲渡し、同年のT社の申告は事業所得 0、キャピタルゲイン \$20,912.5であった。

これに対し、IRS長官はT社が1933年と同様の条件でM社に設備を賃貸したとして計算した結果、T社の事業所得が \$12,000あったものとする賦課決定処分を行った。

この課税処分を不服として、T社は租税不服委員会に不服の申立てを行ったが、同委員会も1934年歳入法第45条（現IRC § 482）に該当するとして課税処分を支持した。これを受けてT社が控訴したものである。

## 【出資関係図】





## 【裁判所判断】

IRS長官は1934年のテネシー社に対する課税処分を取り消すべく租税不服委員会の決定を放棄する。

テネシー社とミシシッピー社は同一の利害関係者によって所有されており、1934年歳入法第45条に該当するが、長官の権限は、両者の間で総所得金額を配分することに限られており、所得のないところに所得を創設する権限までは付与していない。（下線筆者）

CCH U. S. Tax Case : 40-2 USTC p9512 Tennessee—Arkansas Gravel Company, Petitioner, v. Commissioner of Internal Revenue, Respondent (CA-6), United States Circuit Court of Appeals, Six Circuit, No. 8191, 112 F 2 d 508, Decided June 7, 1940

- (5) 金子宏 前掲書(1) 269頁～271頁
- (6) IRC. Reg. § 1.482-1 (g) (2) (ii)
- (7) IRC. Reg. § 1.482-1 (g) (3)

## 第2節 租税特別措置法第66条の4

## 1 立法の趣旨

我が国では、1986年の税制改正で移転価格税制が導入されるまでは、法人所得の国際的移転に対して、法人税法第22条（所得金額の計算の通則規定）、法人税法第37条（寄附金の損金不算入規定）、法人税法第132条（同族会社等の行為又は計算の否認規定）、租税特別措置法第66条の6～9（タックス・ヘイブン対策税制）を適用して対応していた。ところが、国際取引の規模の拡大と投資形態や取引形態の多様化により、これらの規定は次のような点で所得の国際的移転に対し十分に機能しえないのではないかという疑問が提起された<sup>(1)</sup>。

## ① 法人税法第22条（所得金額の計算の通則規定）

無償による資産の譲渡又は役務の提供に係る収益の額も益金に算入される旨の規定であるが、具体的な測定基準を定めていないことから、価格操

作を規制するには十分な規定とはいえない。

② 法人税法第37条（寄附金の損金不算入規定）

価格操作を規制するには「寄付」という概念ではカバーできない面があるとともに、一定の限度内では損金算入が認められるので、所得の移転に十分対応できないといった面がある。

③ 法人税法第132条（同族会社等の行為又は計算の否認規定）

同族会社以外の法人にそのまま適用することには疑問がある。

④ 租税特別措置法第66条の6～9（タックス・ヘイブン対策税制）

対象となる法人は、タックス・ヘイブン国に所在する特定外国子会社等を有する法人に限定されていること、留保所得金額は親会社の持株等の割合に対応する部分が親会社に合算課税されるのみで、移転される所得自体を直接規制するものではない。

また、我が国が締結した租税条約には、締約国は国外の特殊関係企業と取引を行う自国の企業に対し、独立企業原則に則り課税を行うことができるとする規定（特殊関連企業条項）が置かれているが、その規定ぶりは租税法規として国内的に作用させる文言とはなっていない。そのため、この条項を直接適用して我が国において移転価格課税を行うことはできないと解されていた。

こうしたことから、移転価格課税問題に対処するためには、これまでの法制では不十分であり、関連企業間取引を通ずる国際的な所得移転に実効的に対処することを目的とした規定が不可欠であったため、租税特別措置法第66条の4に「国外関連者との取引に係る課税の特例」規定が新設された。

移転価格税制の目的について、『昭和61年税制改正のすべて』（国税庁）は次のように述べている。「・・・この税制は、特殊関係企業との取引を通じた所得の海外移転に対処し、諸外国との共通の基盤に立って、適正な国際課税を実現することを本来の目的とするものです。ここで諸外国と共通の基盤に立ってとありますのは、我が国の制度を考えるにあたっては、諸外国の制度と整合性のあるものとしなくてはならないということ、具体的には、諸

外国がその制度を基礎づけている独立企業原則を我が国においても取り入れて制度を構成すべきであるということをさしています。」

## 2 適用対象取引

移転価格税制の適用対象取引は、法人が、昭和61年4月1日以後に開始する確定申告事業年度において行う、次に該当する取引である（措法66条の4

①）

① 法人がその国外関連者との間で行う資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引であること（これを「国外関連取引」とよぶ。）

② 法人が国外関連者から支払いを受ける対価の額が、独立企業間価格に満たない取引又は法人が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取引であること

この規定は、当該取引の対価の額が独立企業間価格と異なることによって法人の所得が減少し、又は欠損が増加する場合にのみ適用される。

制度の導入に当たって、単なる金銭の贈与や債務の免除は従来どおり、寄附金として取り扱うものと解されており、移転価格税制の適用対象取引からはずされていた。これら法人税法第37条の適用対象となる取引が、租税特別措置法第66条の4の適用対象にならないという解釈は、条文の文理解釈上は必ずしも明確ではないが、課税庁としてそのような解釈をとっていたことは『平成3年税制改正のすべて』（国税庁）の次の説明から明らかである。

「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。従って、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に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。」

さて、ここで注目すべきことは、租税特別措置法第66条の4第3項に規定する国外関連者に対する寄附金の額は、法人税法第37条第6項に規定する寄附金の額をいうとされていることである。「資産の低額譲渡等の取引」が国外関連者以外の者との取引の場合、寄附金の概念に取り込まれるのに対し、国外関連者との間の取引の場合、寄附金の概念からはずされるのである。その意味するところは、移転価格税制が規制しようとする所得の移転取引は、従来、我が国では寄附金の損金不算入の問題として規制されてきたということである。

### 3 対応的調整

権限ある当局による相互協議が合意に達した場合には、当該合意に従い、国内法に基づく処理が行われる。それは、租税条約の締結国の一方の締約国の移転価格課税に対して、他方の締約国がそれにより発生した経済的二重課税を排除するために行う減額更正（対応的調整と呼ばれる）、あるいは、源泉所得税課税事案の場合には、一方の締約国による他方の締約国の外国税額控除の認容のことである。このような国内処理を行うことにより、租税条約に適合しない課税が排除され、相互協議の目的が達成される。

対応的調整は、いわば二国間の課税権の調整措置であるので、相互協議が確保され、しかもその調整の基準となる独立企業原則について定めが置かれている租税条約の枠組みの中においてのみ行われるのが適当とされる。このため、対応的調整の対象は条約相手国が移転価格課税を行った場合に限られている<sup>(2)</sup>。

調整の方法について、租税条約上には特別な規定はないが、租税条約実施特例法第7条の規定により、納税者が相互協議の合意内容を受入れた上で、更正の請求を行った場合、次のような調整が行われている。

#### ① 所得調整

関連企業との取引価格を相手国と合意した金額に修正して課税所得を計

算しなおす。

## ② 遡及調整

調整は、外国で調整の対象とされた取引が現実に行われた事業年度に遡及して行われる。

## ③ 金銭の返還

納税者が外国で増額更正された額に見合う額を、関連会社に返還するか否かは問わないこととしているが、納税者が減額された所得に見合う額の金銭を返還しなかった場合には、その返還しなかった部分については、法人の利益積立金を構成するほか、同族会社の留保金課税の留保金額には含まれることになる<sup>(3)</sup>。

### 〔注〕

- (1) 羽床正秀『移転価格税制詳解全訂版』（大蔵財務協会 平成11） 2頁～4頁
- (2) 『昭和61年税制改正のすべて』（国税庁） 214頁～215頁  
 羽床正秀 前掲書① 43頁～44頁  
 国際税務研究グループ編『国際課税問題と政府間協議 - 相互協議と同手続をめぐる諸問題-』（大蔵財務協会 平成5） 81頁～84頁  
 佐藤正勝『移転価格税制の理論と適用 - 日米両国法制の比較研究-』（税務経理協会 平成9） 244頁～254頁
- (3) 櫻井巳津男他著『法人税関係 措置法通達逐条解説』九訂版（財経詳報社平8） 1323頁 租税特別措置法通達 第66の4の8（国外移転所得金額の取扱い）  
 措置法第66の4第4項に規定する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、原則として利益の社外流出として取り扱う。ただし、法人が合理的な期間内に国外関連者からその国外移転所得金額の返還を受けることとし、その旨、所轄税務署長（国税局の調査課所管法人にあっては所轄国税局長）に届け出た場合には、その返還を受けるべき金額を当該国外関連者に対する仮払金等とすることができる。  
 （注）利益の社外流出とする場合、それを「配当」とするか「その他流出」とするかは、取引内容、取引当事者の関係等を総合勘案し、現行の所得税法及び法人税法の規定に基づいてケース・バイ・ケースで判断されることとなる。

### 第3節 ドイツの国際取引税法

#### 1 立法の趣旨

ドイツでは、1972年に制定された国際取引税法(Aussersteuergesetz)により国際的な関係会社間の所得振替取引が規制されている。1983年には「多国籍企業の所得配分の調査に関する執行の原則」(Grundsätze für Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen ; Verwaltungsgrundsätze)という執行通達が発遣され、具体的な解釈指針とされている。

1972年までは、法人税法上の一般法理である「隠れた利益配当(Verdeckte Gewinausschüttung)」ならびに「隠れた払込み(Verdeckte Einlage)」という概念によって、国際的租税回避行為に対処していた。ところが、国際取引が多様化し、国外の特殊関連者からの情報入手の困難性等の理由も加わり、一般法理のみでは対処しえない取引事例が増加し、特別規定の制定となった。

国際取引税法第1条第1項は、「納税義務者が、経済的又は人的に密接な関係にある者と、国外業務に関し、たがいに独立の第三者間で同種又は類似の業務関係について通常締結される条件と異なる条件で契約し、納税者の所得を減少させたと認められる場合には、他の規定にかかわらず、通常契約される条件ならば得られるであろうと推定される額を所得とする。」と規定している<sup>(1)</sup>。

増井良啓助教授はドイツの「隠れた利益配当」の定義について、「会社がその社員に対して会社法上の利益配分のほかに、通常の善良な営業指揮者がその他の点について同一の状況の下で、社員でない第三者に与えないであろう財産的利益を供与する場合に認められるもので、親会社は定義上子会社の社員であるから、右の定式を親子会社間取引にあてはめると、子会社が親会社に対して一定の利益を供与した場合に、隠れた利益配当が認定されることになる。」と述べておられる。また、「隠れた払込み」の定義については、「社員がその資本会社に財産的利益を供与し、その供与が会社関係の原因を

有することを要件とする。会社関係の原因を有するのは、社員以外の者が通常の商人の注意をもってすれば、会社に利益を与えないであろう場合である。」と述べておられる。さらに、「所得追加計上の場合に隠れた利益配当が所得創設的意義を有するもの」と述べられ、学説、判例の変遷はあったが、両概念がドイツの法人税法の基本理念の上で、所得創設的役割をになっていることを明らかにされている<sup>(2)</sup>。

国際取引税法第1条の機能について、大崎満氏は「隠れた出資とは、会社が株主又はその近親者により出資金的な金銭的利益を与えられ、かつこの利益が会社の特殊関係が有る故になされることをいう。この金銭的利益が出資金的でない場合には、国際取引税法第1条により更正されることがある。」と、「多国籍企業の所得配分の調査に関する執行の原則」(1-3-(1))を引用され、「隠れた払込み」の概念でカバーされない取引を移転価格税制がカバーしていることを示唆しておられる。

また、①隠れた利益配当、②隠れた出資、③対外取引課税法(本稿では国際取引税法)第1条の三者は相互に独立しており、同時に適用できるが、この三者の要件を同時に満たしていれば、一般規定である隠れた利益配当、隠れた出資により更正するとされている。(「多国籍企業の所得配分の調査に関する執行の原則」(1-1-(1)))<sup>(3)</sup>

## 2 適用対象取引

移転価格税制の具体的な適用に関する取扱いについては、「多国籍企業の所得配分の調査に関する執行の原則」において指針が示されており、ここに具体的な適用対象取引が例示されている。

- |        |               |
|--------|---------------|
| ①商品の販売 | (3-1-(1)~(3)) |
| ②役務の提供 | (3-2-(1)~(3)) |
| ③広告宣伝費 | (3-3-(1)~(3)) |
| ④市場開拓費 | (3-4-(1)~(3)) |
| ⑤創業費等  | (3-5)         |

⑥支払利息	(4-1~3)
⑦債務保証	(4-4)
⑧無体財産権の使用	(5-1~3)
⑨企業集団内の経営管理費	(6-1~4)
⑩費用共同負担契約による所得配賦	(7-1~4)

### 3 対応的調整

「多国籍企業の所得配分の調査に関する執行の原則」(8-1・2)では、関連会社間の取引における所得更正の一般原則が示されている。すなわち、隠れた利益配当が存在する場合には、利益配当として源泉徴収税も課すべきかどうかを検討されなければならない。隠れた出資が存在する場合には、出資を受けた会社の税務貸借対照表の資本金の増加となる。さらに、国際取引税法第1条の規定による更正の場合は、その会社の税務貸借対照表とは関係なく、課税所得金額の増額更正となる。

また、移転価格課税すなわち国際取引税法第1条で更正を行った場合で、その反対取引を行うことにより取引の修正を行った場合には、更正した加算項目の相殺として対応的調整を行うことが示されている。(8-3)

#### [注]

- (1) 大崎満『移転価格税制』(大蔵省印刷局 昭和63) 175頁~177頁  
 矢内一好『移転価格税制の理論』(中央経済社 平11) 75頁~84頁  
 ピーター H デーネン著 藤枝純・西村直洋訳「ドイツの移転価格税制とその運用(上)」(国際商事法務 Vol 21 No 10) 1168 頁
- (2) 増井良啓「会社間取引と法人税法(二)ー結合企業課税の基礎理論ー」(法学研究雑誌第108 巻第3号 平成3) 506頁~514頁
- (3) 大崎満 前掲書 181頁  
 矢内一好 前掲書 80頁



#### 第4節 日・米・独の移転価格税制適用対象取引の違い

##### 1 制度上の視点から

米国の移転価格税制は、関連企業の財産と事業から生ずる真の課税所得を、非関連企業の基準に従って決定することによって、関連企業を非関連企業のタックス・パリティに置くことを目的にしており、国際取引のみならず国内取引にも適用され、法人に限らず個人にも適用される。その適用対象取引は、「脱税を防止するため又は当該組織、営業若しくは事業の所得を正確に算定するために必要と認められるとき」に該当する取引全般にわたると解される。

また、ドイツの移転価格税制は、「経済的又は人的に密接な関係にある者との国外業務」を対象とし、「通常締結される条件と異なる条件で契約し、納税者の所得を減少させたと認められる場合」に該当する取引全般に適用される。そして、この移転価格税制を包含する概念として、法人税法上の一般法理である「隠れた利益配当」と「隠れた払込み」があり、事実関係における適用要件が同時に満たしている場合には、一般規定が適用されることとされている。

一方、我が国の移転価格税制は、「国外関連者との間で行う資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引」が対象で、「法人が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取引又は法人が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取引」である場合に適用になる。「取引価格」に着目した税制となっており、国外関連者間での「所得移転」全般を対象とはしておらず、「国外関連者への寄附金」を除いた取引という構成をとっている。また、国内取引と国外関連者との国際取引以外の国際取引については、法人税法第37条の寄附金課税が「所得移転」の歯止めの役割を担っている。丁度、ドイツにおける「隠れた利益配当」と「隠れた払込み」の役割に相当するが、我が国の寄附金課税の特徴は、所得移転の原因を「出資関係」に求めず、利益積立金の減少を「その他流出」として整理していることである。商法上、利益処分は株主総会の決議事項とされ（商

283①) ており、商法上の剰余金に該当する法人税法上の利益積立金は、本来は株主総会の決議を経なければ処分できない勘定科目といえることができる。ここに、企業会計上の経費が法人税法上損金と認められなかった場合の、日本的な調整方法が現れていると言える。

## 2 取引実態の視点から

さて、現実の商取引について、各国がどの様に法令を適用し、税務行政が執行されているかについては、極めて資料が少なく、わずかに租税判例にその傾向を窺い知る程度であるが、入手可能な資料を基に、具体的な取引類型別に関係会社間取引の課税形態を日本、ドイツ、米国について整理したものが別添（36頁参照）の「関係会社間取引における取引類型別課税形態比較表（日本・ドイツ・米国）」である。

### (1) 資産の低額譲渡等

国外関連取引に限って見ていくと、資産の低額譲渡、時価を下回る経済的利益の供与、資産の高価買入及び時価を上回る経済的利益の受領については、各国とも移転価格税制の適用対象にしている。

### (2) 金銭・その他の資産の贈与

金銭・その他の資産の贈与については、米国では移転価格税制の適用対象となる所得移転と捕らえているものと思われる。また、ドイツでも特殊関連者間の所得移転として所得加算の対象とされるが、「隠れた利益配当」に当たる場合、「隠れた払込み」に当たる場合あるいは国際取引税法第1条の適用対象になる場合が想定される。一方、我が国では、租税特別措置法第66条の4第3項の規定により、国外関連者への寄附金として全額損金不算入とされる。

### (3) 経済的利益の無償の供与等

経済的利益の無償の供与のうち無利息融資、役務の無償提供及び資産の無償使用については、米国ではやはり移転価格税制の適用対象取引としている。また、ドイツでは「隠れた利益配当」には該当するが、供与される

経済的な利益が貸借対象表計上能力のある資産ではないので、「隠れた払込み」には該当しない。この場合には国際取引税法第1条の適用の可否が検討されるものと解れる。我が国では、当該取引が贈与の意思をもって行われる限り（正確には無償契約の意思と言うべきかもしれない）、「内国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をした場合」に該当し、国外関連者への寄附金として全額損金不算入とされる。これは、内国法人と国外関連者との間で無償契約が成立し、結果として所得が移転したものと考えられるからである。

#### (4) 国外関連者との間の費用負担の問題

経済的利益の無償の供与のうち相手方に帰すべき費用の負担については、米国では移転価格税制の適用対象取引としている。また、ドイツでは「隠れた利益配当」、「隠れた払込み」及び国際取引税法第1条の適用対象となると解されている。一方、我が国では、「取引価格」を前提にした所得移転を是正するものとして、移転価格税制が位置づけられているため、事実関係として「相手方に帰すべき費用」であることを認識した上で、これを負担することにより相当額の金銭を国外関連者に贈与したと同様の経済効果をもたらしたとすると、国外関連者への寄附金の規定が適用されるものと思われる。なお、直接金銭等を国外関連者に支出するのではなく、国外関連者にサービスを提供する第三者に、内国法人が金銭等を支出する取引形態をとっているケースについて、内国法人と第三者との請負契約と、内国法人と国外関連者の請負契約を別々にとらえ、内国法人と国外関連者との間の請負契約に係る価格の問題として、移転価格税制を適用する考え方もありうる。その判断は、取引当事者の現実の取引の意図に応じて行われるべきであろう。

関係会社間取引における取引類型別課

具体的取引類型	課税形態 取引 処分	日本		
		寄附金課税		移転価格税制
		右以外の取引	国外関連取引	国外関連取引
金銭の贈与・債務免除		○ (法37⑥)	○ (第66の4 ③)	
その他の資産の贈与		○ (法37⑥)	○ (第66の4 ③)	*
経済的 利益 無償 提供 の 受 取	無利息融資	○ (法37⑥)	○ (第66の4 ③)	*
	役務の無償提供	○ (法37⑥)	○ (第66の4 ③)	*
	資産の無償使用	○ (法37⑥)	○ (第66の4 ③)	*
	相手方に帰すべき費用の負担	○ (法37⑥)	○ (第66の4 ③)	*
資産の低額譲渡		○ (法37⑦)		○ (第66の4 ①)
時 価 を 的 に 下 回 る の 受 取	低利融資	○ (法37⑦)		○ (第66の4 ①)
	役務提供料	○ (法37⑦)		○ (第66の4 ①)
	資産の使用料	○ (法37⑦)		○ (第66の4 ①)
資産の高価買入		○ (法37⑥)		○ (第66の4 ①)
時 価 を 的 に 上 回 る の 受 取	高利借入	○ (法37⑥)		○ (第66の4 ①)
	役務提供の高価支払	○ (法37⑥)		○ (第66の4 ①)
	資産使用料の高価支払	○ (法37⑥)		○ (第66の4 ①)

法：法人税法 指：電算特別措置法

税形態比較表（日本・ドイツ・米国）

○…課税（根拠規定） \*…境界領域

ド イ ツ					米 国
隠れた利益配当・隠れた払込み・移転価格税制					移転価格税制
特殊関連者間海外取引以外の取引		特殊関連者間の取引			関係会社間取引
隠れた利益配当	隠れた払込み	隠れた利益配当	隠れた払込み	移転価格税制	
○	○	○	○		○ (IRC. § 482)
○	○	○	○		○ (IRC. § 482)
○		○		○ 軌道 4-1～3	○ (Reg. § 1.482-2(a))
○		○		○ 軌道 3-2-(1)～(3)	○ (Reg. § 1.482-2(b))
○		○		○ 国徴法 1	○ (Reg. § 1.482-2(c))
○	○	○	○	○ 軌道 3-3～5, 6-1～4, 7-1～4	○ (IRC. § 482)
○	○	○	○	○ 軌道 3-1-(1)～(3)	○ (Reg. § 1.482-3)
○		○		○ 軌道 4-1～3	○ (Reg. § 1.482-2(a))
○		○		○ 軌道 3-2-(1)～(3)	○ (Reg. § 1.482-2(b))
○		○		○ 国徴法 1	○ (Reg. § 1.482-2(c))
○	○	○	○	○ 軌道 3-1-(1)～(3)	○ (Reg. § 1.482-3)
○	○	○	○	○ 軌道 4-1～3	○ (Reg. § 1.482-2(a))
○	○	○	○	○ 軌道 3-2-(1)～(3)	○ (Reg. § 1.482-2(b))
○	○	○	○	○ 国徴法 1	○ (Reg. § 1.482-2(c))

国徴法：国徴取引税法 軌道：多国籍企業の実効税率の測定に関する執行の原則

IRC：内国歳入法典 Reg.：製務省規則

## 第3章 国外関連者への寄付の実態分析

税務調査においては、調査対象法人の置かれた環境、条件により、様々な商取引や会計処理が把握される。特に、関係会社間の取引では、帳簿書類に現れない特殊な事情が反映されて、必ずしも合理的な企業行動とは言えない商取引も存在する。これらの商取引は、経理担当者により認識され測定される過程で、合理的な企業行動との調整が図られ、組織としての了解を得た上で記録される。税務調査は、これら記録に現れた商取引の一つ一つの背景を理解した上で、租税法という判断基準に従った場合の事実を解明するプロセスといえる。以下に紹介する取引事例は、現実の企業活動の中で把握された国外関連取引の一部である。

### 1 国外関連取引に見る寄附金類似支出

#### (1) 国外関連者が負担すべき費用・損失の負担

寄附金課税が検討された国外関連取引の中で最も多い取引類型は、国外関連者が負担すべき費用・損失を内国法人が負担していた事例である。具体的には次のような取引があった。

- ① 出向社員の給与・家賃・交通費・税金等を負担していた。
- ② クレームの補償費用を負担していた。
- ③ コンサルタント料を負担していた。
- ④ 販売促進費、広告宣伝費を負担していた。
- ⑤ 国外関連者が被った通貨スワップによる損失を、自社に付け替えて負担していた。

この取引類型の会計処理は、それぞれの費用科目の支出となっており、自社本来の費用支出との区分はされていない。また、当該支出を「寄附金」と表示しているケースや、当該支出相当額を「国外関連者への寄附金」として申告調整加算している例も稀である。

《仕訳例》

① (給 与)      ×××      /      (現金預金)      ×××

(2) 国外関連者への無償の役務提供等

国内取引では、無償の役務提供は寄附金課税の問題として取り扱われている。そのため、税務調査においても国外関連者に無償の役務提供が行われた場合、まず寄附金課税が検討される。

- ① 得意先への取次ぎやエンジニアリングサービスを無償で提供
- ② 無償の資金貸し付け

この取引類型の会計処理は、役務の提供者においても、役務の受領者においても損益科目の記帳がなされないところに特徴がある。

《仕訳例》

記帳なし

(3) 国外関連者への利益の付け替え

商取引の背景にある企業行動の動機が、経営基盤が脆弱な国外関連者を支援することにある場合、自社に帰属する利益を国外関連者に付け替え、当該利益相当額を贈与する取引を創出する事例も多い。

- ① 株式の売買利益を付け替えていた。
- ② 時価を下回る価額で評価した株式を国外関連者に現物出資していた。
- ③ A国の国外関連者への輸出取引を、B国経由で輸出したことにして、B国の国外関連者にマージン相当額を贈与していた。

この取引類型の会計処理は、利益の付け替えという目的のため、現実には存在しない取引を創設したり、現実存在した取引を消去するといった操作を行う特徴がある。

《仕訳例》

① (有価証券売却益) ×××      /      (現金預金)      ×××

## (4) 架空の経費の計上

会計監査や税務調査が十分に機能しない開発途上国や低課税国に所在する国外関連者は、利益調整や商権等の獲得のための資金のプールのための手段として利用されることもある。

- ① 架空の業務委託料を計上していた。
- ② 架空の販売手数料を計上していた。
- ③ 架空の市場調査費を計上していた。
- ④ 架空の外注費を計上していた。

この取引タイプの会計処理も、現実に存在しない取引を創設して、仮装経理を行うところに特徴がある。

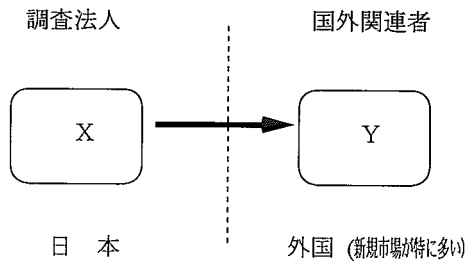
《仕訳例》

① (業務委託費)      ××× / (現金預金)      ×××
--------------------------------------

## 2 国外関連者への所得移転の動機分析

国外関連者への寄附金として課税処分が行われた事例について、贈与又は経済的利益の供与を行った動機を分析してみると、次のようなケースに分類できる。

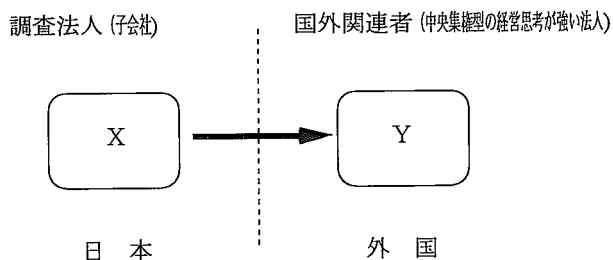
## (1) 国外関連者支援が動機になっているケース



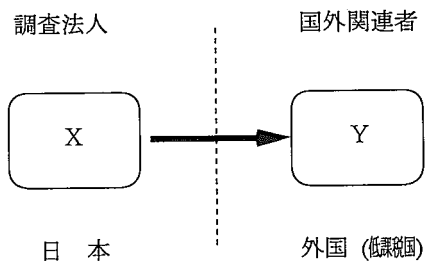


- ① 現地規制当局による管理、指導等が厳しく、一定の業績を残さないと事業の継続が難しくなるといった事情がある場合。
- ② 競争力が弱かったり、取扱い商品の事故等により臨時の損失が発生したといった事情で、放置すると現地の拠点から撤退せざるを得ない場合。

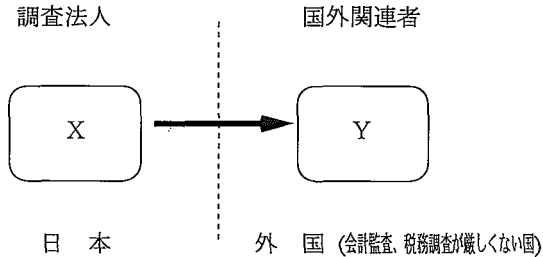
(2) 国外関連者の利益を一方の国外関連者が搾り取る (Milking) ケース



(3) グループ全体の納税額を極少化しようとしているケース



## (4) 無税の資金を捻出するためや期間利益の調整手段として利用するケース



これらの税務調査事例では、本来国外関連者の費用や損失とすべきものを、故意に内国法人で計上したり、内国法人が計上すべき収益・利益を国外関連者に故意に移転したりする利益操作がともなうため、不正計算の認定を受けるケースが多い。

## 3 取引実態から見た移転価格課税と寄附金課税の境界領域

## (1) 金銭以外の資産の贈与

寄附金の額には内国法人が「その他の資産の贈与」をした場合における当該資産のその贈与の時ににおける価額が含まれるが（法法37⑥）、国外関連者に対して「その他の資産」を贈与した場合、これが寄附金になるかが問題となる。

内国法人が当該取引を国外関連者への寄附金として申告調整していれば、内国法人から国外関連者への贈与の意思が明らかであるから、課税上の取扱いに議論が生ずることはない。

しかしながら、実際の事例では、内国法人が損金科目で会計処理を行い、税務調査時の指摘に対して、種々の理由を述べて、その合理性を主張するケースが多い。例えば、機械を輸出した際に別途で補修用部品を無償で輸出するようなケースでは、「通常の取引でも行われていることである」とか、

「機械輸出代金に含まれている部品の供与である」といったことが企業の担当者から主張される。この場合には、内国法人は国外関連者への贈与の意思を否認していることになるから、課税庁としては内国法人の主張に耳を傾け、事実関係の検討を行う必要がある。その作業は、通常の実務であるか否か、輸出代金に部品代を含めた場合にその価格が独立企業間価格と比較して差異はないかどうかという検討作業に他ならない。そうしてみると、調査担当者の疑問は「寄附金ではないか」という点であるが、納税者の主張に基づく検討作業はアームズレンクス・アプローチ<sup>(1)</sup>であると言える。

税務調査により納税者の主張に合理性が認められれば申告が是認され、独立企業間価格との間に差異が認められれば当該差額について移転価格税制を適用して課税処分が行われる。納税者が取引時点での「贈与の意思」を認めた場合に限り寄附金課税の余地があると解される。なぜなら、納税者が「贈与の意思」をあくまでも否認した場合、課税庁として納税者の「贈与の意思」を推定して寄附金を認定し、課税処分を行うことが果して妥当であろうかという難しい判断を行わなければならない。仮に、納税者が課税処分を不服として訴訟を提起した場合、課税庁は当事者が「贈与の意思」を否定しているという条件の下で、当事者の贈与契約の存在を立証しなければならないこととなる。また、仮に納税者が独立企業間の取引ではないという点は認めるが「贈与の意思」は否定し、相当額を国外関連者から取り戻したいという主張をした場合、履行済みの贈与契約は取り消すことができないとして、納税者の私的自治に介入できるだけの事実認定が可能であるかという疑問がある。さらに、移転価格課税により課税処分を受けた場合には、相互協議を申し立てる道が開け、国外関連者が対応的調整を受けることも可能となるため、寄附金課税は納税者の選択可能な救済手段を狭めることにもなる。

## (2) 経済的利益の無償の供与

寄附金の額には内国法人が「経済的な利益の贈与又は無償の供与」をし

た場合における当該経済的な利益のその供与の時における価額が含まれるが（法法37⑥）、国外関連者に対して「経済的な利益」を無償で供与した場合、これが寄附金になるかどうかとも問題となる。

内国法人が無償の経済的利益の供与について収益認識をし、一旦債権としての未収金を計上して、これを「贈与の意思」を以て債権を放棄し、寄附金として申告調整していれば、国外関連者への寄附金として課税関係が整理される。

実態経済における会計処理では、上記のような処理は殆ど見られず、無償の経済的な利益の供与については、資産・負債項目の増減が伴わないことから、収益の認識が行われない事が多い。しかしながら、法人税法第22条第2項では「無償による役務の提供」は原則として益金の額に算入することとされている。この条項は法人税法第37条の寄附金の損金不算入の取扱いと一体的に解釈されており、「無償による役務の提供」は合理的な理由がないかぎり寄附金として取り扱われる<sup>(2)</sup>。

#### イ 無利息融資

内国法人が国外関連者に無利息で金銭の貸し付けを行う場合、国外関連者との「無償契約の意思」が明らかであれば、その事情が法人税基本通達9-4-2（相当な理由がある場合の無利息貸付等）に該当しないかぎり寄附金と認定される。しかし、現実の税務調査では他の取引（資産の売買、役務の提供、費用の負担等）との関連で結果的に無利息融資となっていると調査法人が主張することが多い。このような場合、課税庁は無利息融資の事実をもって「無償契約の意思」を推定し、寄附金課税を行う選択枝もあるが、多くの場合、納税者の主張に基づき無利息融資の背景となった事実の確認を行い、他の取引との複合を取引別に整理し、独立企業間価格との比較を行うという調査手続きをとる。これらの事実に関連する証拠資料は当該事実を主張する納税者が提示し、これを課税庁が検討することとなる。税務調査により納税者の主張に合理性が認められれば申告が是認され、独立企業間価格との間に差異が認められ

れば移転価格課税が行われ、納税者が取引時点での「無償契約の意思」を認めれば寄附金課税が行われるのは、(1)と同様である。

#### ロ 役務の無償提供

内国法人が国外関連者に役務の無償提供（具体的には機械設置作業のための技術者の派遣等が例として上げられる）を行う場合、国外関連者への「無償契約の意思」が明らかであれば、寄附金として課税関係が整理されるであろう。しかしながら、現実には、他の取引（資産の売買、役務の提供、費用の負担等）との関連で結果的に無償提供となっていると調査法人が主張するケースが多い。このような場合も、(2)で述べたような調査手続きが採られ、納税者の主張に合理性が認められれば申告が是認され、独立企業間価格との間に差異が認められれば移転価格課税が行われ、納税者が取引時点での「無償契約の意思」を認めれば寄附金課税が行われる。

#### ハ 資産の無償使用

内国法人が国外関連者に資産の無償使用（建設用機械の無償使用等が例として上げられる）をさせた場合、国外関連者との「使用貸借契約の意思」が明らかであれば、この場合も寄附金として課税関係が整理されるであろう。しかしながら、この場合も、他の取引（資産の売買、役務の提供、費用の負担等）との関連で結果的に無償使用となっているという主張がなされる場合が多い。このような場合も、(2)で述べたような調査手続きが採られ、納税者の主張に合理性が認められれば申告が是認され、独立企業間価格との間に差異が認められれば移転価格課税が行われ、納税者が取引時点での「使用貸借契約の意思」を認めれば寄附金課税が行われる。移転価格課税における独立企業間価格の算定と寄附金課税における時価（通常の取引価額）の算定という経済的利益の額の評価の作業が伴う。

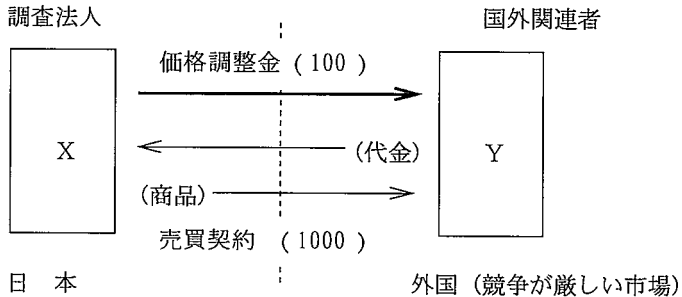
#### 二 相手方に帰すべき費用の負担

内国法人が国外関連者の負担すべき費用を「経済的利益の無償の供与

の意思」をもって負担した場合、寄附金とされる。現実の調査事例では、納税者は当該費用負担は合理的なものであるという考えを持っており、これに対し課税庁は本来国外関連者が負担すべき費用を内国法人が負担したのではないかという問題提起を行う。この場合の議論は内国法人と国外関連者との間の費用分担の合理性に関するものであるから、費用に対応する収益の計上が何処でどれだけ行われているか、費用支出の原因となった事実はどこに法人に帰属せしめるべきものかといった分析を行い、その上でそれぞれに負担させるべき費用の額の評価を行わなければならない。このような調査手続きが実施された結果、納税者の主張に合理性が認められれば申告が是認され、費用負担割合に問題があれば当該金額について寄附金課税が行われる。

(3) 複合的な取引事例

イ 複合的な取引事例に係る調査官のアプローチ



調査法人Xが国外関連者Yとの間である商品について1個1000円の単価で売買契約を締結し、これを輸出した。ところが、X社は現地のマーケットの状況が厳しくなり、競争力の弱いYにとって採算がとれる価格で当該商品を販売することが困難になったと判断し、輸出済の商品価格の見直しを行い、1個あたり100円を価格調整金として、Yに戻すこととした。

当該商品のXから非関連者への輸出価格は1000円であり、独立企業間

価格は1000円と認められる。また、当該商品の通常の市場価格も1000円であった。

この取引事例については、A調査官とB調査官がそれぞれ異なる考え方を主張した。

A調査官は、価格調整金名目の資金の提供は、Yを支援する目的が明らかであり、Yに対する対価性のない資金の贈与であるから、XとYの間に贈与契約があったと推定されると考え、国外関連者に対する寄附金に該当すると主張した。

一方、B調査官は、価格調整金の授受は商品の売買取引と一体となった、売買価格が確定するまでの一連の取引であり、商品代金の値引きを会計処理上価格調整金という勘定科目を選択したにすぎず、1000円から100円を差し引いた900円で売買された国外関連取引と見て、移転価格課税を行うべきであると主張した。

#### ロ 分析

われわれは、企業の経済活動を会計記録という言葉ば会計言語を通して理解し、会計記録の説明資料によって事実の認定を行っている。会計記録は言わば企業活動についての自らの意思表示であり、会計監査や税務調査は当該意思表示が適正か、適法かを関連資料に基づき確認するプロセスであると言える。

イで取り上げた複合的な取引事例の場合、企業の会計記録は次のように行われる。

#### 《仕訳例》

① (価格調整金)	100	/	(現金預金)	100
又は				
② (売 上)	100	/	(現金預金)	100

この取引が行われた経緯から考えて、企業としては価格調整金を支払うことについて、企業グループとしての合理性を認めており、当然その損金性を主張するであろう。仮に競争力のない国外関連者を支援する意図が幾分かでもあったとしても、企業自らが金銭の贈与であることを認めない以上、①及び②の何れの会計処理が行われていても、結果的に900という価格で国外関連取引があったということは事実であるから、課税庁としてはアームズレンクス・アプローチ（49頁参照）により課税所得金額の計算の合法性を検討すべきであると考ええる。

国内取引にあっては、たとえ取引当事者が贈与の意思を否定し続けたとしても、反面調査等によって入手しうる贈与の意思を推定するに足る事実を整えることにより、寄附金課税が行われることがある。しかしながら、国外関連取引については反面調査が困難であり、入手しうる情報にも限界がある。そのような条件を勘案すると、取引当事者が否定する以上、あえて寄附金課税を行う必要はなく、税務調査手続きとしてアームズレンクス・アプローチを採った上で、移転価格税制を適用して課税処分を行うのが相当であると考ええる。

#### 4 課税関係の差異

##### (1) 更正、決定の期間制限

寄附金課税が行われても、移転価格課税が行われても、全額損金不算入となることから税負担は同じになる。ところが、更正、決定の期間制限が移転価格課税では6年（措法66条の4⑯）、寄附金課税では3年（通法70条①～④）及び誤りその他不正の行為については7年（通法70条⑤）という差がある。

ここで、境界領域に属する取引について、更正、決定の期間制限が及ぼす影響を考察してみたい。一般的に、国外関連取引を行う法人は大規模法人に多いということが言える。大規模法人は、取引規模も大きく事業所数も多いため、通常2年から3年に一度は税務調査が行われている。更正、



決定の期間制限内であれば、取引に疑義がある以上、課税庁は何度でも税務調査を実施し、更正、決定を行うことができるわけだが、大口で単発の異常取引や、異常な継続取引は通常の税務調査手続きにより検討が行われており、その際に税務処理に関する納税者の説明が聴取され事実関係が確認される。そのような通常の調査手続きをくぐり抜けた仮装、隠蔽を伴う税務処理は後日発覚する可能性がある。このような仮装、隠蔽を伴う所得の移転にはそもそも対価性がなく、行為者の贈与の意思が十分に推定できるものが多いはずである。これらのケースは7年間更正、決定ができるものと解される。

中小規模法人でも国外関連取引が行われているが、これらの法人については、規模や決算内容により概ね3年程度の周期で税務調査が行われる法人からかなり長期間税務調査が行われない法人まで様々である。そのため、仮装や隠蔽による所得隠しに当たらない更正、決定の場合、移転価格課税であれば6年、寄附金課税であれば3年の期間制限となり、どちらの根拠法に基づく更正、決定かで、更正、決定の遡及年度数に差異が生ずることになり、納税者の税負担がかなり異なってくる可能性はある。

執行面の問題を見てみると、寄附金課税は事実関係に関する証拠を用意し、納税者がその「無償契約の意思」を確認することにより課税処分が確定するが、移転価格課税の場合は比較対象取引を特定し独立企業間価格を算出するために、内部取引情報の綿密な分析検討に加え、必要に応じて第三者の取引情報を入手し分析検討するといった息の長い調査手続きが採られ、独立企業間価格と取引価格との差額が算出されて課税処分が行われる。このように、調査手続きと調査期間に大きな差異が生ずることが、納税者にとっては大きな事務負担の差異となって現れるものと思われる。

## (2) 相互協議と対応的調整

また、移転価格課税の場合、租税条約に基づく相互協議の申し立ての道が開かれており、相互協議が合意に達すれば対応的調整が可能である。一方、寄附金課税が行われた場合の相互協議の申し立てについては、わが国に

おいては、これを受け付けない立場をとってきたが、国外関連者が当該所在国において申し立てた相互協議については、受け付ける余地があるとの意見も多い<sup>(3)</sup>。

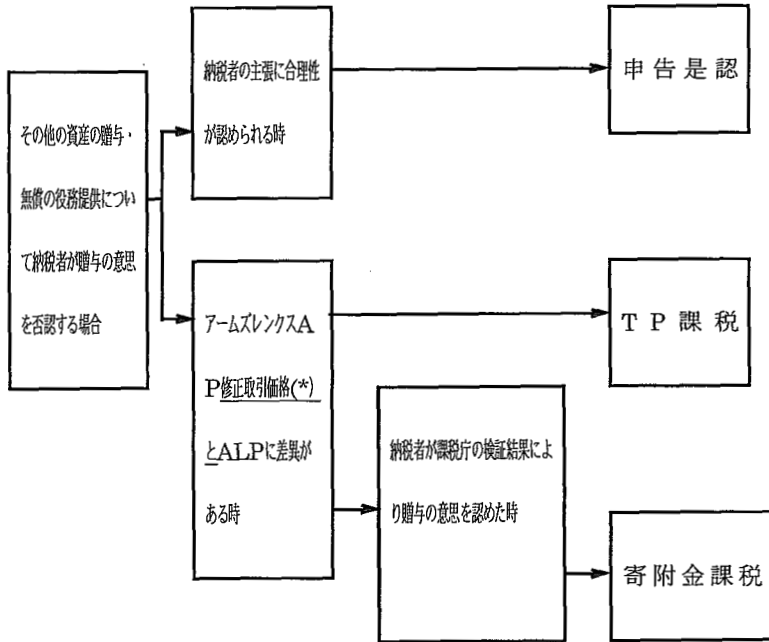
この問題については、章を改めて検討を続けることとする。

〔注〕

- (1) アームズレンクス・アプローチ 次頁参照
- (2) 碓井光明「法人税法における益金の概念 法22条2項の問題点～主として無償による役務提供～」(税理21巻4号 昭53) 6頁  
金子宏『所得課税の法と政策』(有斐閣 平8) 319頁, 345頁, 354頁～356頁
- (3) 羽床正秀『移転価格税制詳解 全訂版』(大蔵財務協会 平11) 361頁  
山川博樹『わが国における移転価格税制の執行 -理論と実務-』(税務研究会出版局 平8) 196頁  
国際税務研究グループ編『国際課税問題と政府間協議～相互協議手続と同手続きをめぐる諸問題～』(大蔵財務協会 平5) 255頁～261頁

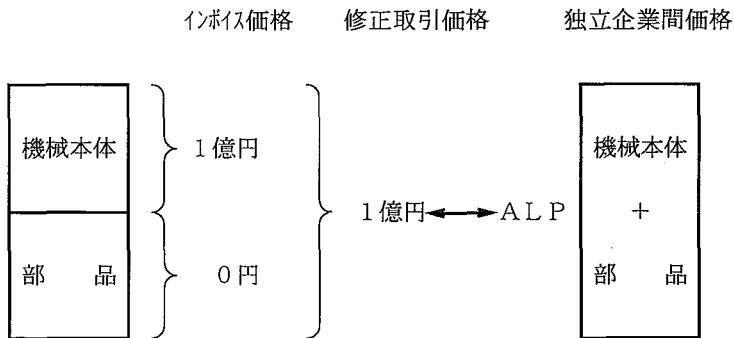
〔注〕 (1)

## アームズレンクス・アプローチ (国外関連取引)

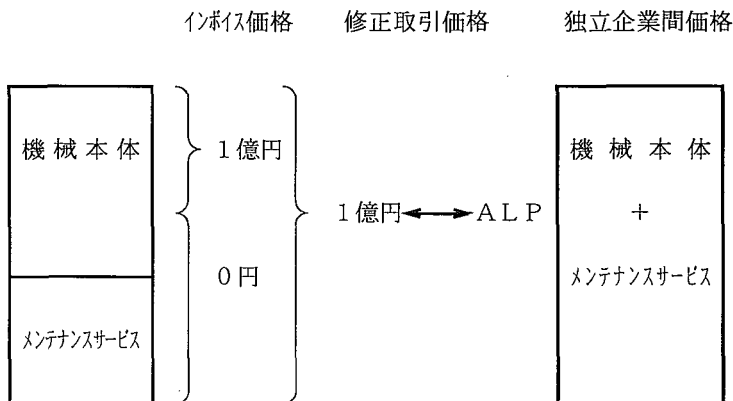


(\*) 修正取引価格

A社が機械部品を国外関連者に無償で輸出したが、これは機械本体の輸出価格 1 億円（取引価格）に含まれる取引であり、これがA社の通常の取引であると主張する場合



B社が機械のメンテナンス・サービスを国外関連者に無償で提供したが、メンテナンス・サービスの対価は機械の売買契約（売買価格は 1 億円）に含まれており、通常の取引であると主張する場合



## 第4章 寄附金課税と相互協議

### 第1節 相互協議の意義

#### 1 相互協議の定義

相互協議を一般的に定義すると、「租税条約を締結している一方または双方の締約国の税務当局による課税処分等により、一方または他方の納税者がその租税条約の規定に『適合しない』課税を受けた場合または受けるおそれがある場合に、その適合しない課税を回避するために行われる税務当局間の協議である。」と言える<sup>(1)</sup>。

#### 2 相互協議の類型

相互協議は協議が開始される形態の違いにより、次の二つの類型に分類できる。

- (1) 納税者が一方または双方の条約締約国の税務当局の課税処分等により、条約の規定に適合しない状況が生じたかまたは生じるおそれがあるとして、自己が居住者である締約国の権限ある当局に対して申し立てを行うことにより両締約国の権限のある当局間で協議が行われる場合である。
- (2) 租税条約の適用または解釈等に関して生ずる困難または疑義を解決するために、一方の締約国の権限のある当局が相手国の権限のある当局に対し相互協議を申し入れることにより協議が行われる場合である。

(1)の類型は、個別の課税問題について納税者からの相互協議の申立てが前提となっており、締約国の課税庁による課税処分等が行われたか、将来行われる見込みがある場合で、当該措置により租税条約の規定に適合しない状況が生じたか、または将来生ずる恐れがある場合が要件とされる。

(2)の類型は、特に個別の課税問題について納税者からの相互協議の申立てが前提とはなっておらず、締約国の権限のある当局が租税条約の解釈・適用等の統一につきその必要性を認識した場合に、相手国の権限のある当局に協

議を申し入れることにより行われるものである。

## 第2節 「この条約に適合しない課税」の解釈

### 1 OECDモデル条約

OECDモデル条約は第25条において相互協議 (Mutual Agreement Procedure) について規定している。原文を引用してみると、

Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a national.

となっている。

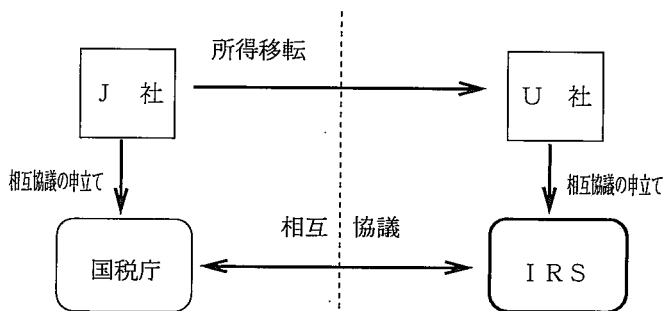
ここで注目すべき事項は、納税者が「この条約に適合しない課税」と考える場合に、相互協議の申立てを行うことができるとしている点である。勿論、納税者がそう考えても、税務当局が「この条約に適合しない課税」には当たらないと判断すれば、相互協議の手続きは進行しないかもしれない。しかしながら、「紛争を友好的な方法で解決する手段」(resolving the dispute on an amicable basis ; Commentary Article 25 Paragraph 1)として相互協議が存在する以上、租税条約の両締約国の国内法や税務行政の執行の現実を考慮して、相互協議の手続きを進めるか否かを判断すべきで、締約国の一方の国内事情のみから判断すべきものではないと解する。

### 2 具体例による分析

ここで、課税問題が生ずる頻度が最も高い米国との関係をモデルケースとして、国外関連者に対する寄附金課税と相互協議の問題を検討する。

## 〔事例〕

日本法人J社からJ社の米国国外関連者U社に従業員が出向していたが、その給与をJ社が全額負担し損金（勘定科目は給与）に計上していたところ、J社の税務調査にあたり当該給与の負担額は国外関連者に対する寄附金にあたるとして所得の更正処分をうけた。



## (1) J社がU社への「無償契約の意思」を認め更正処分を受け入れた場合

J社が「国外関連者への寄付金の損金不算入」という課税処分を納得して受け入れている場合は、国外関連者の負担すべき費用を「無償契約の意思」をもってJ社が負担したことになり、我が国の寄附金課税制度が対応的調整を認めない制度であることからして、J社が国税庁に相互協議を申し立てる理由はないと解される。

また、税務調査に際して、J社とU社との間の「無償契約」が履行された事実を認めたということは、U社も同様の認識であるとの推定が働き、U社がIRSに対して相互協議を申し立てる可能性も少ないと解される。

この場合には、「国外関連者への寄付金の損金不算入」という課税処分は日本の国内法の適用により「日米租税条約に適合しない課税」が行われたケースには当たらないとするのが多数意見である<sup>(2)</sup>。

しかしながら、日米租税条約第11条では「両者の間で独立の者の間の取

決めと異なる取決めが作成され、又は独立の者の間の条件と異なる条件が課されるときは・・・と規定されており、わが国の国外関連者への寄附金課税は「金銭その他の資産または経済的利益の贈与または無償の供与」という独立企業間では通常行われぬ取引であるという意味から、本条に該当する取引であるという考え方もある。仮に国外関連者が益金計上し、内国法人が課税庁により「国外関連者への寄附金の損金不算入」の課税処分を受けたとすると、ここに二重課税が発生していると見ることができる。わが国の「国外関連者への寄附金の損金不算入」の取扱い自体が、日米租税条約第11条に適合しない課税と解する考え方である。この考え方に従えば、J社からU社への所得移転については、「無償契約の意思」の有無に関わらず、相互協議の対象とするということになる。

《仕訳例》

J 社		U 社	
		給与 ××	現預金 ××
給与 ××	現預金 ××	現預金 ××	雑収入 ××
その他流出 ××	国外関連者への寄附金 ×		

日本で給与が否認されるとともに、米国では雑収入に課税されている。

- (2) J社はU社への「無償契約の意思」を認めないが、関連する資料等から「無償契約の意思」を推定するに十分との判断から更正処分を行った場合 J社は給与を全額否認され、U社は当該給与相当額の損金計上を行っていないというのが、課税処分後の課税関係である。J社は課税処分に納得していないわけであるから、国内法上の救済手続きとともに、租税条約に基づく相互協議の申立てを行う可能性は十分ある。すなわち、出向者の給与負担の問題を日米租税条約第11条（特殊関連企業）の問題であると主張し、日本における課税処分により出向者の給与がJ社のみならずU社においても控除されない二重課税の状態が発生しているという主張である。

この主張に対し、課税庁は、租税特別措置法66条の4第3項の適用対象



取引であり、同法第66条の4第1項の適用対象取引ではなく、日米租税条約第11条の問題ではないとして相互協議の対象としないという判断も可能である。

《仕訳例》

J 社		U 社	
給与	×× / 現預金	××	仮受金 ××
		仮受金 ×× / 現預金	××
その他流出	×× / 国外関連者への寄附金		×

しかしながら、第3章第1節3で検討したように、納税者が「無償契約の意思」を認めない場合、課税処分取消訴訟等で課税庁がこれを立証することはかなりの困難な作業である。このような事実関係を背景にして、租税条約上の救済手段である相互協議を受け付けないという判断には疑問がある。

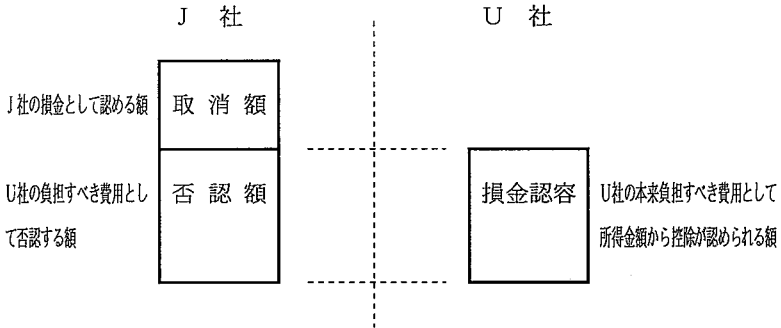
また、第1章及び第2章で述べてきたように、我が国の法人税法第37条第6項に規定される寄附金の額の概念は我が国独特のものであり、課税関係を整理するうえで、米国やドイツにおいては移転価格税制の適用対象取引となっているものが含まれている。

したがって、本事例の場合、U社及びIRSは本件を「U社と国外関連者J社との間の費用負担の問題」として米国内国歳入法第482条の適用対象取引と認識するはずである。U社はJ社に対する課税処分を受けて、IRSに対し相互協議の申立てをすることは必然であろう。IRSも日米租税条約に基づく一連の手続きとして国税庁に対し、相互協議の手続きを進めるよう要請してくるはずである。この申し入れに対し、我が国独自の税制を楯に相互協議の席につくことを拒否することはできないものとする。

結論としては、納税者が「無償契約の意思」を否認したまま寄附金による課税処分を行った場合には、納税者からの相互協議の申立てを受けざるを得ないのではなからうか。

## (3) 相互協議が行われ、合意が成立した場合の問題点

(2)の場合に、国税庁が相互協議に応じ検討が重ねられて、J社に対する課税処分を一部取り消し、残りの部分についてはU社の所得について対応的調整を行うという合意が成立したとする。



この場合、J社は国外関連者への寄附金とされた損金の一部が自社の損金として認められ、U社はJ社において否認された本来U社が負担すべきであった費用を損金として認容されることになる（U社からJ社へ資金の返還が行われる場合もあろう）。この処理は、J社に対して移転価格課税が行われた場合の相互協議の合意を受けた処理に他ならない。当初の課税処分の根拠であった「無償契約の意思」については、J社の損金として一部を認めたこととU社において対応的調整を認めたことで、事実認定の変更を余儀なくされたこととなる。すなわち、当初の課税処分を全額取り消して、再度移転価格税制により更正処分をやり直すのと同じ結果となる。

## (4) 整合性のとれた執行のために

我が国が行った国外関連者への寄附金の課税事案について相互協議の申立てを受けるということは、その事自体、寄附金課税の根拠を否定することに結びつく。そのため、国外関連者への寄附金の認定は極めて厳格に行われなくてはならない。納税者が「無償契約の意思」を認めない場合には、当該取引が移転価格税制の適用対象取引である限り、移転価格税制の適用

をまず検討すべきと考える。

〔注〕

(1) 羽床正秀『移転価格税制詳解（全訂版）』（大蔵財務協会 平11）41頁

(2) 羽床正秀『移転価格税制詳解（全訂版）』（大蔵財務協会 平11）361頁

山川博樹『わが国における移転価格税制の執行 -理論と実務-』（税務研究会出版局 平8）196頁

国際税務研究グループ編『国際課税問題と政府間協議～相互協議手続と同手続きをめぐる諸問題～』（大蔵財務協会 平5）255頁～261頁

## 第5章 まとめ

### 1 法的基準による事実認定の必要性

一般に移転価格（Transfer Price）とは、特殊関連企業間における資産の売買、役務提供等に係る取引価格を意味するが、その根底には私法上の売買契約、請負契約、委任契約といった商取引を前提とした契約関係が存在する。また、わが国法人税法上の寄附金概念に含まれている特殊関連企業間における「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」の根底には、私法上の無償契約が存在する。移転価格課税と寄附金課税の適用対象取引は、取引実態及び会計処理の上では明確に区分できない境界領域があることは、既に検討してきたところである。しかしながら、両者の間には商取引を前提とした有償契約と無償契約という決定的な相違がある<sup>(1)</sup>。

当事者間の契約関係は、必ずしも書面に記載しなければならないものではないため、第三者は外形上の形式によりこれを判断することはできない。しかしながら、企業会計は商法に則り企業資本の調達、運用、分配の事実を記録し、情報開示しているわけであるから、第一義的には、第三者はこれらの記録に基づいて当事者の契約関係を判断することとなる。その意味からすれば、寄附金に該当する取引は「寄附金」という勘定科目で会計処理されるか、「雑費」等の損金科目で会計処理したうえで、申告調整されるべきである。贈与契約という認識を持ちながら、一般の経費科目等で会計処理を行い、申告調整もしないとすれば、勘定科目を故意に変更したという事実認定を受けかねない。

寄附金の認定は、多くの場合、損金項目の中に紛れ込んだ対価性の有無が不明確な支出や計上すべき益金の未計上等について税務調査において指摘されることから顕在化する。これらの税務上の取扱いは、本来曖昧なものではなく、当事者間の契約関係がいかなるものであったかという法的基準に基づいて判断されるべきものであると考える。したがって、納税者が問題となっている損金項目について対価性を主張したり、未計上の益金項目が他の取引

との関連で未計上であるといった主張を行う場合、納税者は当該取引が「無償契約」であったということを否定していることに他ならないわけであるから、課税庁は納税者が主張する取引ベースで、言い換えればアームズレンクス・アプローチで事実関係を検討すべきものとする。

移転価格課税と寄附金課税の境界領域的取引にあっては、本来企業の合理的な経済行為とは言えない「寄付」を、納税者の自主的認知なしに事実認定することは極めて困難であると思われる。

## 2 日本独自の寄附金概念と国際課税

国外関連者への寄付の実態分析で数多く把握された事例は、国外関連者が本来負担すべき費用・損失を内国法人が負担していたケースであった。これらの費用負担は多くの場合、国外関連者を支援したり、税負担の軽減を図るといった動機から、所得を内国法人から国外関連者へ移転していたものであったため、当事者の「無償契約の意思」を確認の上寄附金課税が行われた。

これらの取引についての相手国（国外関連者の所在国）でのとらえ方は、第1章第2節で述べたように、寄附金としてではなく、移転価格税制（ここでは「隠れた利益配当」及び「隠れた払込み」を含む広い意味で用いている。）の問題としてとらえる傾向にある。わが国の移転価格税制が取引の対価に着目した法律の規定ぶりになっているのに対し、米国やドイツは特殊関連者間での所得の移転に対して広く適用可能な規定ぶりになっている。

当事者の「無償契約の意思」が確認された場合、米国やドイツでは当事者の出資者と被出資法人という関係に立ち返って、課税関係を整理する考え方をとっている。第一次調整に続く第二次調整において、「みなし配当」や「みなし出資」という取扱いがされるのは、この現れである。その根底には、企業行動を経済的合理性の下で律していこうとする思想がうかがえる。一方、わが国の寄附金課税においては、例えば当事者が出資者と被出資者の関係にあり、その関係のゆえに無償契約が行われたとしても、便宜的に「その他流出」という形で課税関係を整理する。そこには、出資と経営が分離してゆく

過程で、損金性の有無を判断しかねるいわゆる寄附金が経済実態として発生し、これを企業の実態に応じた損金算入限度額計算という枠の中で損金性を認めてきた政策的な配慮があったものと解される。この方式が、長年日本の租税会計実務の中で認知され、今日に至っている事実を鑑みれば、中小規模の同族会社が圧倒的に多いわが国の経済風土になじんでいると言えるのかもしれない。

しかしながら、課税権の衝突がある国際課税の分野で、この日本独自の寄附金概念を押し通すためには、しっかりとした理論が必要であると考えられる。

### 3 寄附金課税に対する相互協議

わが国の法人税法における寄附金は当事者間の「無償契約」の履行により成立する。書面によらない贈与は、履行しない部分を取り消すことができるが（民550）、履行済の贈与は取り消すことができないとされている。法人税法上の寄附金が支出済であることが要件となっているのも、民法上の取扱いとの整合性が図られているからであろう。このような法律の構成から考えれば、法人税法上の寄付は支出の時点で法律上の権利関係が確定していることとなる。

第3章で述べたように、国外関連取引については税務調査の時点で損金処理している支出項目について、納税者が「無償契約の意思」を認めない場合には、寄附金課税は難しいと考えるべきである。したがって、第3章において例示した移転価格課税と寄附金課税の境界領域の取引の調査は、原則としてアームズレンクス・アプローチ（51～52頁参照）が採られ、租税特別措置法第66条の4第1項に基づいて課税処分するのが妥当であると考えられる。このような課税事案については、当然のことながら、租税条約の規定に従って相互協議の申立てが可能となる。

さて、国外関連者への寄附金として課税処分した事案について相互協議の申立てができるか否かであるが、原則として申立てはできないと解すべきと考えられる。わが国が独自の経済風土の反映として、現在の寄附金課税制度を採

用している以上、寄付を行った法人については損金不算入の取扱いがあり、寄付を受領した法人は法人税法第22条第2項に基づき益金に計上するという取扱いがあるわけで、国家としての租税制度の選択にはかならない。租税条約上の特殊関連企業条項(OECDモデル条約第9条)との関連では、本条項を受けた具体的な国内法として租税特別措置法第66条の4があり、同条において移転価格課税と寄附金課税を区分して取扱いを明示しているのであるから、「条約の規定に適合しない課税」にはあたらないと解する。また、納税者が「無償契約の意思」を認めた上で、相互協議を申し立てるということ自体矛盾する行為と言える。

ところで、国外関連者が相手国税務当局に相互協議の申立てを行った場合、日本の国税庁の権限ある当局がこれに応ずべきかどうかについても検討しておく必要がある。「無償契約」の一方の当事者である国外関連者が相互協議の申立てを行うというのも矛盾する行為と思われるが、国外関連者が相手国の租税制度に服する納税者であることを考慮すれば、あながちあり得ないことではない。日本で寄附金課税の対象とされた取引が相手国では移転価格課税の対象とされる場合、相手国の国外関連者の受贈益が課税対象であると同時に、日本の内国法人の支出額も損金性が否認され課税対象となっている。この二重課税の解消を求めて相互協議の申立てがなされるということは、むしろ必然である。この場合、日本側からの論理で、「条約の規定に適合しない課税」にはあたらないとする主張を押し通すのも一つの選択肢であると思うが、日本以外の国との間ではコンセンサスが得られる事柄が日本との間でだけ紛糾するという状況は避けるべきと考える。そこで、相互協議の申立ては受け、相互協議の場で「贈与契約」の履行の事実を説明し、日本側の課税処分の合法性を主張すべきであると考えます。

基本的には、営利を目的とする事業体が無償取引を行うということ自体が経済的合理性にそぐわない行動であるから、安易に寄附金課税を行うことなく、企業が自ら無償契約の履行であることを明確に認めている場合に限り寄附金とすべきものと考えます。

## 〔注〕

- (1) 松沢智『租税実体法 増補版』（中央経済社 昭55）268頁

法人の支出が寄附金として損金経理の取扱いが許容されるためには、現実に支出することを要し、未払金として計上した段階では寄附金としての処理を許さず（法令78）、又、仮払金として繰延経理を行ったとしてもその支出した事業年度の損金とされる。この点は寄附金の本質が贈与であり（民549）、現実に履行がなされるまでは何時でも取消しできるので（民550）、現実に支出されることを要することに根拠を求むべきであろう。