

寄附金課税事件

移転価格課税と寄附金課税との関係

木村浩之 弁護士法人 淀屋橋・山上合同
弁護士

はじめに

今回の寄附金課税事件（東京高判平成22年3月25日・税資260号順号11405）は、内国法人が国外関連者に金銭を貸し付けたことが寄附金に該当するとして、その後の債権放棄による損失について損金算入が否定された事案である（注1）。

国内法上、内国法人が支出した寄附金は一定の範囲で損金算入が制限される（法法37）が、国外関連者に対する寄附金の場合、その全額が損金不算入となる（措法66の4③）。

他方で、国外関連者との取引については、その対価が独立企業間価格と乖離する場合には移転価格税制（措法66の4①）が適用されることになるが、これと上記の寄附金課税の関係が問題になることが多い。

そこで、本稿では、上記事件を取り上げるとともに、移転価格課税と寄附金課税との関係について整理して検討することにした。

I

寄附金課税事件

1 事案の概要

日本の内国法人であるX社は、国外関連者であるA社がF1事業の資金に充てるために金融機関から多額の借入れ（約230億円）をするにあたって、その債務保証を行い、保有株式を担保として差し入れた（担保提供）。その後、担保提供した株式の価値の下落等を契機として、

X社は、株式の売却や他の金融機関からの借入れによって資金を捻出し、その資金の中から約230億円をA社に貸し付けた（資金提供）。A社はこれを原資として借入金を返済した。

その後、X社は、A社が大幅な債務超過の状態であり、上記貸金の回収ができないことが明らかになったとして、上記貸金に係る債権を放棄した（債権放棄）。これにより、X社は多額の損失を計上した。

2 当事者の主張

本件の争点は、X社がA社に金銭を貸付け、債権放棄をしたことが無償による経済的利益の供与として、寄附金に該当するか否かである。

この点、X社は、①担保提供の時点では、担保が実行され、A社に対する求償権の行使が不能となる危険が客観的に予測されていなかった、②資金提供は担保提供の代替措置であってやむを得ないものであった、③債権放棄の時点では回収の可能性がなかったとして、これらは任意に経済的利益の供与を行ったものではなく、寄附金には該当しないとの主張をした。

これに対して、課税庁は、本件のF1事業はそもそも経済的に合理的な事業とはいえず、担保提供の時点で将来事業が失敗してX社がA社の債務を肩代わりする事態に至ることを想定していたこと、そして資金提供の時点では弁済を受けることを予定せずに資金提供を行ったものであることから、本件の資金提供は経済的な合理性を欠くものとして寄附金に該当し、債権放

棄に係る金額を損金の額に算入することはできないとの主張をした。

3 裁判所の判断

裁判所（東京高裁）は、基本的に課税庁の主張を認め、資金提供に係る金銭は損金の額に算入できない寄附金に該当する旨を判示した。

若干の検討をすると、本件では、担保提供・資金提供・債権放棄が相互に関連する一連の取引としてなされ、そのいずれが寄附金該当性の判断対象となる行為かがまず前提として争われた。これについては、損金算入が制限されるのは条文上で「支出した」寄附金とされており、支出行為たる資金提供が寄附金に該当するか否かを検討すればよいと思われる。

その上で、資金提供が寄附金に該当するのであれば、その後、債権放棄の時点で客観的に回収不能が明らかであったとしても、その損金は資金提供時にすでに生じていたものであり、改めて債権放棄時に損金として計上することはできないと考えられる。

本件では、担保提供から債権放棄に至るまでの一連の事情を考慮すれば、担保提供の時点で将来生じうる貸倒れのリスクを甘受するとの実質的な贈与の意図があり、資金提供はそのような意図が実現したものとみれば、寄附金に該当すると認めることは可能と思われる。ここで重要なのは、担保提供の時点で実質的な贈与の意図が客観的に看取できるかどうかであり、これは多分に事実認定の問題であるといえる。



II 移転価格課税と寄附金課税

1 問題の所在

本件は国外関連者に対する寄附金課税の事案であったが、より一般に国外関連者との間でなされる取引については、その対価をめぐって移転価格課税と寄附金課税のいずれの適用要件も

満たしうる場合がある。例えば、日本の親会社が海外の子会社に製品を販売するとして、その対価が著しく低い場合、移転価格課税の対象となりうる。他方で、時価との差額について実質的に贈与するものと認められる場合、寄附金課税の対象ともなりうる。

この点、実務では、実質的な贈与と認められる場合には、寄附金課税がなされることも多いといえるが、理論上は、移転価格税制は、国外関連者との間の取引価格を独立企業間価格であると「みなす」規定（事実を擬制する規定）である。そのようにして擬制された取引価格が、なお時価と乖離して実質的な贈与があったと認められる場合に寄附金課税の対象となりうるが、実際にそのような場面は想定しがたい。

このように考えると、国外関連者に対する寄附金課税が問題となるのは、みなし規定が適用されない場合、すなわち、本件のような資金提供（金銭の贈与）や債権放棄（債務免除）がなされた場合など、独立企業間においても取引価格（取引の対価性）がおおよそ観念できない場合に限定されるというべきである（注2）。

以下では、移転価格課税と寄附金課税の関係が問題となりうる具体例をいくつか取り上げて検討してみたい。

2 価格の変更（調整金の支払）

国外関連者との取引価格に関して、当初設定した価格を期末に変更して、それに応じて調整金の支払がなされることがある。例えば、親会社が海外の製造子会社に対して支払う製造委託料について、期中は当初に定めた価格に基づいて支払をした上で、期末の時点で総コストをカバーしてさらに一定の利益が生じるような価格に変更し、期中の支払額との差額を調整金として支払うといったケースが典型である。

それ以外にも、実務では、事業年度を通じた営業利益率が一定のレンジに収まるように調整するため、期末に調整金の支払をするというこ

ともありうる。このような価格変更、調整金の支払が寄附金に該当するかが問題となることは多いといえる。

この点、国内取引の事案ではあるが、親子会社間の継続的な製造物供給契約につき、期中に一定額を支払った後、期末にその金額を減額して調整したことが寄附金に該当するかが争われた裁判例がある（東京地判平成26年1月24日・税資264号順号12394）。この裁判例では、期中の支払額は暫定的なものであり、金額の調整は親子会社間における役割及び貢献度に応じて損益を分配するものであって不合理なものではないことを理由に、寄附金には該当しない旨が判示された。

また、国税庁が公表している移転価格事務運営要領においても、「当該支払等に係る理由、事前の取決めの内容、算定の方法及び計算根拠、当該支払等を決定した日、当該支払等をした日等を総合的に勘案して検討し、当該支払等が合理的な理由に基づくものと認められるときは、取引価格の修正が行われたものとして取り扱う」（寄附金としては取り扱わない）とされている（同要領3-20）。

以上の考え方からすると、価格変更、調整金の支払が経済的に合理性を有するものと認められる限りにおいては、寄附金には該当しないと考えられる。ただし、実務においては、価格変更や調整金の支払が契約書等に明記されていない場合、外形的には無償による経済的利益の供与や金銭の贈与であるとみられる可能性がある。そのため、合理的な基準に基づいて価格変更や調整金の支払がなされることをきちんと契約書等で明記しておくことが望ましい。

なお、変更された後の価格が独立企業間価格に合致するかどうかは別の問題であり、これと乖離している場合、別途移転価格課税の対象になると考えられる。

これに対して、価格変更や調整金の支払が単なる利益移転であって経済的合理性を有すると

は認められない場合には、寄附金課税の対象となる。この場合、さらに当初の価格が独立企業間価格と乖離しているとすれば、移転価格課税の対象ともなりうる。

例えば、日本の親会社が海外の子会社に対して当初100の価格で製品を販売し、期末にその価格を80に変更して20の調整金を支払った場合、その価格変更に経済的合理性が認められなければ、20は寄附金課税の対象となる。さらに独立企業間価格が110であったとすれば、当初価格との差額10が移転価格課税の対象になる（変更後の価格との差額30が移転価格課税の対象になるわけではない）と考えられる（措法66の4④参照）。

3 無償の役務提供

企業グループにおいて、親会社が海外の子会社のために何らかの役務提供をすると認められる場合、その対価を収受しないことが寄附金に該当するとして問題とされることがある。例えば、親会社が広告宣伝活動をすることが海外の販売子会社の便益にもなるにもかかわらず、何らの対価も収受しない場合が典型である。

また、親会社の製品を子会社が販売するにあたって、その販売支援をすることは親会社の売上増加にもつながるが、直接には子会社の売上増加につながるものである。それにもかかわらず特段の対価を収受しないとすれば、同様の問題が生じる。

これらはまさに移転価格課税と寄附金課税の適用関係が問題となる場面である。基本的な考え方としては、取引価格が観念できる場合、移転価格税制によって独立企業間価格をもって取引価格が擬制されるのであるから、まずは取引価格が観念できるかを検討する。

役務提供において取引価格が観念できる場合とは、独立企業間であれば何らかの対価の支払がなされるべき便益が提供されたかどうかを基準にすることが相当と思われる。

この点、移転価格事務運営要領でも、企業グループ内における役務提供の取扱い（どのような場合に対価性のある取引と認められるか）について、「法人が当該活動を行わなかったとした場合に、国外関連者が自ら当該活動と同様の活動を行う必要があると認められるかどうか又は非関連者が他の非関連者から法人が行う活動と内容、時期、期間その他の条件が同様である活動を受けた場合に対価を支払うかどうかにより判断する」とされている（同要領3-9）。

このような基準で取引価格が観念できる場合には、次に独立企業間価格の検討をすることになる。これに対して、取引価格が観念できない場合には、それは対価の支払が不要であることを意味するのであり、移転価格税制の適用はない。この場合、理論上はなお寄附金課税の問題となりうるが、取引価格が観念できないにもかかわらず経済的価値の移転（実質的な贈与）があったとみることは困難であり、結論として寄附金課税の対象にはならないと解される。

4 低額の資産譲渡

親会社から海外の子会社に対して資産の譲渡がなされる場合、その価格が低額であるとすれば、実質的な贈与であるとして寄附金課税の問題とされることがある（注3）。

しかしながら、資産の譲渡の場合は取引価格が観念できるのであり、移転価格税制によって独立企業間価格が取引価格であると擬制されることになる。このようにして擬制された取引価格がさらに時価と乖離しており、経済的な価値の移転（実質的な贈与）があったとみられる場面を想定することは困難である。

仮に寄附金課税をするのであれば、独立企業間価格の立証をした上で、さらにそれが時価と乖離していることを立証しなければならない。通常、そのような立証は困難であり、ここでも結論として、寄附金課税の対象にはならないと解される。

なお、移転価格課税ではなく寄附金課税がなされた場合、相互協議の対象になりうるかは問題である。ここでいう寄附金課税は、法人税法上の寄附金課税とは異なり、関連者間の取引を規律するものであることからすれば、租税条約上の関連企業条項（モデル条約9条参照）の適用対象であり、相互協議の対象になると解することが相当であると思われる。



まとめ

国外関連者との取引をめぐることは、常にその価格が適正であるかが問題になる。これには移転価格課税と寄附金課税の問題があるが、理論上は、寄附金課税はごく限定的な場面でなされるべきものである。

ところが、実務では、移転価格課税の対象となるべき場合に寄附金課税がなされることが多い。そのような場合、納税者としては、以下のような点を主張して争うことが考えられる。

- ① 価格設定に経済合理性が認められること
- ② 移転価格税制が先に適用されるべきこと
- ③ 租税条約に適合しないこと

いずれにしても、価格設定に問題があると指摘されないようにするため、その合理性を客観的に裏づけるための資料をきちんと整えておくことが重要であるといえる。

（注1） 藤曲武美「国外関連者への資金提供・債権放棄の寄附金該当性」『税研』30巻4号（178号）「最新租税基本判例70」118頁参照。

（注2） 加藤治彦ほか『改正税法のすべて〔平成3年版〕』287頁（大蔵財務協会、1991年）参照。

（注3） 例えば、国外関連者への株式譲渡に寄附金課税がなされた事案として、「パナソニック、421億円の所得申告漏れ指摘 大阪国税局」日本経済新聞電子版（2018年9月11日付け）参照。