

難解？国際税務における 寄附金課税と移転価格課税

April 2018



About Mazars

MAZARS は監査、会計、税務及びアドバイザリーサービスに特化した、国際的に統合された独立組織です。

2018 年 1 月時点で、世界 86 ヶ国に業務を展開し、20,000 人のプロフェッショナルがクライアントの各発展段階をサポートしています。

巷では新たな国際課税の流れである BEPS や国境を潜り抜けるデジタルエコノミーの進展等に対応し、今後ますます国際課税が強化されるとの認識が広がっています。

これらの国際課税の中でも最も頻繁に耳にするのが海外寄附金と移転価格ではないでしょうか。しかしながら、税務に詳しい財務や経理職員、または国際税務のプロフェッショナルであったとしても、日本特有の海外寄附金と移転価格という同時に適用される可能性のある 2 つの制度の関係をしっかりと理解している人はほとんどいないといえるのではないのでしょうか。

そこで、今回はその相違について、少なくとも私の理解の範囲において、解説をしてみたいと思います。

質問

タイと中国に現地法人を有しています。タイ現地法人へのスーパーバイザーの派遣については人件費見合いを現地法人から回収していますが、中国現地法人については、まだ経営が軌道に乗っておらず日本本社の負担としています。

移転価格税制の適用が強化されていると聞きますが、大丈夫でしょうか？

回答

タイ現地法人との取引については、「金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与」に該当する事実が認められない（可能性が高い）ものといえ、寄附金とされる可能性は低いといえ、移転価格税制の適用範囲とされるものと考えられます。

一方で、中国現地法人に対する支援については、「金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与」に該当する事実が認められる場合、当該法人が収益として計上すべき金額について、国外関連者に対する寄附金とされることになります。

従って、これらの調整を受ける可能性を回避するためには、日本本社による負担を取り止めるか、または、スーパーバイザー派遣を役務の提供取引と認識して、合理的な価格を受領する必要があります。

解説

寄附金課税とは

日本法人税法 37 条 7 項では、寄附金の額は、「寄附金、拠出金、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」とされています。寄附金については損金算入額に限度額が設定され、その額を超える額については損金不算入とされています（同条 1 項）。なお、これは対価の設定されていない取引と言えます。

また、同条 8 項では、「内国法人が資産の譲渡又は経済的な利益の供与をした場合において、その譲渡又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又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ときは、当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は、前項の寄附金の額に含まれるものとする。」とされています。このため、寄附金規定の対象となる取引には低廉譲渡取引も含まれることになります。なお、これは対価の設定されている取引ということができます。

また、寄附金と判断されるにあたり、取引に伴う経済的な効果が贈与と同視しうるものであれば足りるものであって、必ずしも贈与者が贈与の意思を有していたことを必要とせず、時価との差額を認識していたことも必要ないと解されています（法 37 条 8 項における「実質的に贈与したと認められる」ことについての判決—昭和 58 年 2 月 8 日付大阪地裁行(ウ)27 参照）。

寄附金にかかわるポイント：

寄附金課税の適用は、対価のない取引と対価のある取引に区分されるものであり、その基準は時価にあります。

寄附金の規定の趣旨は、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分かりやすいといわれており、法人の業務遂行上その必要性が明らかでないものといえ、これらについて損金算入限度を設けるといったものです。

また、一般の用語においては、対価のある取引について寄付といった言葉を使用することになじみは少ないといえますが、税務の観点からは、もし寄附金の対象範囲から、対価のある取引を除いてしまった場合、形式的に少額の対価を設定することにより実質的な寄付行為を潜脱して行うことが可能であるため、これを防ぐ目的であるとするれば、理解しやすいものといえるでしょう。

移転価格税制とは

他方で、移転価格税制については、租税特別措置法 66 条の 4 の 1 項において、法人が国外関連者との間で行う、資産の販売、資産の購入、役務の提供およびその他の取引とされており、その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、その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ます。

価格移転にかかわるポイント:

移転価格税制の適用は、国外関連者を取り相手とする資産の販売等の取引（様々な取引を含む）であり、ここでの基準は独立企業間価格にあります。

移転価格税制の規定の趣旨は、国外関連者との国際取引を通じて、恣意的な利益移転を行うことにより、自国における課税負担を減少させることを防止するとともに国際的二重課税を排除することにあります。

以上より、これらの 2 つの制度の趣旨は全く異なるところにあるといえるでしょう。

しかしながら、逆説的には、そもそも全く異なる制度趣旨を持っているからこそ、その適用における優先関係は明確にはなりえず、具体的には、国内法人が国外関連者との取引において時価及び独立企業間価格をとともに下回る価格で実施した場合について、どちらの制度による適用を受けるのか、また、時価と独立企業間価格との関係について明確にはなっていないといえるでしょう。

さらに、移転価格税制の導入当時は、より実務的な問題が発生していました。

すなわち、寄附金については、一定の限度内で損金算入が認められていたことから、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るものの、同一の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こととなっていたため、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こととなっていました。

この問題を是正するため、平成 3 年税制改正において、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。

これにより、租税特別措置法第 66 条の 4（国外関連者との取引に係る課税の特例）第 3 項において「法人が各事業年度において支出した寄附金の額（法人税法第三十七条第七項に規定する寄附金の額をいう。以下この項及び次項において同じ。）のうち当該法人に係る国外関連者に対するもの（恒久的施設を有する外国法人である国外関連者に対する寄附金の額で当該国外関連者の各事業年度の同法第一百四十一条第一号イに掲げる国内源泉所得に係る所得の金額の計算上益金の額に算入されるものを除く。）は、当該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。この場合において、当該法人に対する同法第三十七条の規定の適用については、同条第一項中「次項」とあるのは、「次項又は租税特別措置法第六十六条の四第三項（国外関連者との取引に係る課税の特例）」とする。」ものと規定されることとなりました。

ここでの派生的なポイントとして、法人税法第 37 条第 7 項に規定する寄附金の額とは、上述の通り、対価の設定されていない取引を指しているということが挙げられます。

これにより、国外関連者との取引対価のある取引については移転価格税制により規制し、取引対価のない無償の供与について、寄附金の概念に取り込まれるとの考え方が広がる要因となったとも考えられます。

しかしながら、これについては、平成 20 年「移転価格事務運営指針」にて、以下の内容が公表されることにより、国外関連者に対する寄附金についても、一般の寄附金と同様に低額譲渡及び低額給付に対してその適用の可能性があることが明確に示されました。

3-19(国外関連者に対する寄附金)

ロ 法人が国外関連者から資産の販売等に係る対価の支払を受ける場合において、当該法人が当該国外関連者から支払を受けるべき金額のうち当該国外関連者に実質的に資産の贈与又は経済的な利益の無償の供与をしたと認められる金額があるとき

ハ 法人が国外関連者に資産の販売等に係る対価の支払を行う場合において、当該法人が当該国外関連者に支払う金額のうち当該国外関連者に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と認められる金額があるとき

これにより、そもそも 2 つの制度は本質的に異なる趣旨を有するものであり、その適用関係においても直接的な序列を設けることはできず、さらに、なんら法令上もその優先適用関係を明確にしておらず、国外関連者に対する寄附金についても、一般の寄附金と同様に低額譲渡及び低額給付でもその適用があると示されたものといえます。

実務上の考察

寄附金と移転価格税制の関係について、あえて誤解を恐れずにまとめた場合、以下のようなになるといえます。

	対価有り	対価なし
国内取引	寄附金	寄附金
海外非関連者取引	寄附金	寄附金
海外関連者取引	移 転 価 格 寄附金	寄附金 (移転価格)

従って、移転価格と寄附金の双方の適用の可能性があるのは海外関連者との対価のある取引といえます。ここで、取引に伴う経済的な効果が贈与と同視しうるものであれば寄附金の適用を受ける可能性があるといえますが、しかしながら、対価が存在する中で時価を認識するとともにその差額について、経済的效果が贈与と同視するものであることを立証することは難しいものといえることから、このような取引が存在する場合には、課税当局として指摘を行い、一旦納税者側に自主的に合理的と思われる価格による取引として認識してもらい、これらについて回収を行う処理を実施してもらい、これが回収されない場合に初めて寄附金としての認定を行うという手法を取ることが一般的と考えられるといえるでしょう。

さらに、納税者側が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、これに対して課税当局側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場合には、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、理論的には、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何の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といえるでしょう。

従って、(複合的)取引の存在及びその対価(減額相殺等)について合理的であると主観的に判断している限りにおいては、余程のことがない限り直接的に寄附金としての適用を受けるものとはなりにくいといえます。但し、一方で、当該主張を行った場合には、それに続く長い道のりを覚悟しなければならないといえるでしょう。

すなわち、国外関連者との財貨の売買や役務の提供において、一定の価格が存在しているものについては寄附金の適用がなされることを回避するために、以上のような内容を示す説明資料を整備しておくことが肝心といえるでしょう。



以上

この記事はみずほ銀行のMIZUHO CHINA MONTHLY2018 年4 月号からの転載記事となります。
(<http://www.mizuhobank.co.jp/corporate/world/info/cndb/economics/monthly/index.html>)

CONTACT

Mazars



Japan Desk

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

MAZARS JAPAN DESK (CHINA) CONTACTS

Japan Desk SHANGHAI OFFICE

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

大澤 健彦 Osawa Takehiko

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 61681088

Email. takehiko.osawa@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

More informations on
www.mazars.cn