

寄附金課税 VS 移転価格課税

April 2019



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。

2019 年 1 月時点で、世界 89 ヶ国に業務を展開し、23,000 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。

近年、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ことが多い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、日本特有の海外寄附金とグローバルスタンダードの移転価格という 2 つの制度の関係をしっかりと理解している人は少ないのではないのでしょうか。

そこで、今回はその両者の関係について、解説をしてみたいと思います。

そもそも寄附金課税とは？

日本法人税法 37 条 1 項では、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。

また、同条 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時における価額」であるとされており、これは対価の設定されていない取引と言えます。

他方で、同条 8 項において、「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。」とされており、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。

このように、寄附金規定の対象となる取引には、対価の設定されていない取引だけでなく、対価の設定されている低廉譲渡取引も含まれます。

さらに、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：

寄附金課税の適用には、対価のない取引と対価ある取引があり、経済的な効果が贈与と同視しうるものといえます。さらに、その基準として時価があります。

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、益金（収益）の獲得に対する直接的貢献がなく、法人の業務遂行上その必要性が明らかでない支出については、その損金性についても明確ではないといえることから、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、日常生活における使用法においては、寄附とは対価を得ることなく支払うものというイメージですが、税法においては、対価のある取引についても寄附金といった言葉を使用します。これは、税務の観点からは、もし寄附金の範囲から、対価のある取引を除いてしまった場合には、形式的に少額の対価を設定することにより実質的な寄附行為を潜脱する恐れがあると考えれば、理解しやすいものといえるでしょう。

移転価格税制とは？

移転価格税制については、日本租税特別措置法 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、役務の提供その他の取引につき、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、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ものと規定されています。

ここでは、対価の設定されている取引についてのみ規定されており、対価の設定されていない取引については明文上の言及はありません。理論的には、対価がゼロの取引も存在することから、対価が設定されていない無償の取引についてもその適用が考えられますが、そのような場合には相手方（関連グループ企業）がそもそも取引として認識していない可能性が高く、関連者間取引としての形式的前提を欠き、実務的適用が難しい場合も考えられるといえるでしょう。

ポイント:

移転価格税制の適用は、国外関連者を取引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。

また、対価の設定の有無については言及されていないものの、実務的には少なくとも相手方においても取引として認識されていることが必要といえます。

移転価格税の規定の趣旨は、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 2 重課税を排除することにあります。

寄附金課税と移転価格税制との関係

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が明確になりえず、どちらの制度による適用を受けるのが明確になりにくいものといえるでしょう。

さらに、実務的に以下のような問題が発生することになりました。

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、本質的には移転価格税制によって規制されるものであっても、寄附金課税を受けることにより、一定の限度内で損金に算入が認められ、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、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、租税特別措置法第六十六条の四（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（同法第四百一条第一号から第三号までに掲げる外国法人に該当す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。

ここで注意をしてみてくださいと寄附金の額として「法人税法第三十七条第七項に規定する寄附金の額」と規定されており、これは、上述の対価の設定されていない取引を指していると読むことができます。

この規定により、国外関連者との取引のうち、対価の設定されていない無償取引について寄附金課税の適用を受け、対価の設定のある取引については移転価格税制の適用を受けるとの考え方が広がる要因となったと考えられます。

しかしながら、これについて、平成 20 年「移転価格事務運営指針」において、以下のような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対価の設定のある取引（低額譲渡及び低額給付）についてもその適用範囲に含まれることが明確に示されました。

2-19(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、そもそも寄附金課税と移転価格税制の二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、法令上もその優先適用関係は明確にされていないことが明らかになりました。

実務上の考察

それでは、海外関連者に対する取引について、寄附金課税と移転価格税制のいずれの適用が行われるのでしょうか？

ここでは、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る場合には、以下のようになります。

	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。

ここでは、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。

しかしながら、行政執行上、対価が存在する中で時価を認識して、その差額（寄附金の額）について、経済的効果が贈与と同視しうるものであることを立証することは煩雑かつ困難性を伴う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、課税当局として一旦指摘を行い、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、これらが回収されない場合に改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いえるでしょう。

逆に、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が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、取引当事者間において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を下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課税の適用を受けることはないものといえるでしょう。

但し、当該主張を行った場合には、それに続く長い道のり（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の証明）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は、こ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

この記事は三菱東京 UFJ 銀行（中国）有限公司の China Report からの転載記事となります。
(<http://rmb.bk.mufg.jp/chinareport/economics/>)

CONTACT

Mazars

Japan Desk

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhsa.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. kazuhsa.mochizuki@mazars.cn

吉野 健太 Yoshino Kenta

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kenta.yoshino@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