

国外関連者と寄付金（発表資料）

租税法務学会

国外関連者と寄付金

2008.2.9

税理士 向山裕純

（研究）判旨下記争点1は、賛成する。争点2は、反対する。

争点1の本件業務委託費は、法人税法37条7項に規定する寄付金に該当するか。本件金員の支払い原因は、請求人からK社に対する金銭の贈与か。

争点2は、請求人が本件業務委託費を本年度の損金額に算入したことで、国税通則法第68条第1項に規定する「事実の仮装」があったか。の2点が争われた。

、事実

A 請求人は、OA機器（複写機、プリンター等）及び部品（電子基板等）などを製造し、これを国内外に販売することを業としている法人であり、F（以下「F取締役」という。）は、請求人の取締役である。

B P市Q町 - に所在するG社は、請求人及びH国に本店を有するJ社の発行済株式の100%を所有している。

C J社は、H国に本店を有するK社の発行済株式の100%を所有している。

D K社は、措置法第66条の4第1項の規定を受けた措置法施行令第39条の12第1項第2号に規定する請求人の国外関連者に該当し、その社長（以下「K社社長」という。）は請求人からの出向者である

、平成15年3月25日の本件金員の検証

業務委託費の支払等の当事者の主張

(イ) K社から請求人に送付された本件サービス業務に関する平成15年2月26日付の請求書（以下「本件サービス業務請求書」という。）には、平成14年4月から平成15年3月までの1年間に対する調整金が ドルである旨記載されている。

(ロ) 請求人は、平成15年3月25日、K社に対して、本件サービス業務請求書に基づき 円（以下「本件金員」という。）を支払うとともに、請求人の帳簿書類等に当該金員の額を業務委託費（以下「本件業務委託費」という。）として計上し、本件事業年度の損金の額に算入した。

チ M課長が送信した次の各電子メール（以下「本件各メール」という。）には、要旨次のとおりの記載がある。

(イ) K社平成15年3月期の決算が ドルの欠損の見込みであること（平成14年8月22日付N部長あての電子メール（件名「K社の挽回策+請求人の損失」）の添付ファイル「K社移転価格税制回避策082202.ppt」）

(ロ) 平成14年10月から平成15年3月の間で、K社の欠損を解消させるためには、請求人から 円の支援が必要であること（平成14年9月4日付T部長あての電子メール（件名「K社問題のUpdate版」））

(ハ) 請求人は、K社の行っている本件サービス業務に対して、マークアップ（本件業務委託費に相当するもの）を支払うこととする。なお、これまで支払っていないマーク

アップを支払うことの理由について、日本の国税当局から指摘を受けると予測されるので対応が必要であること（平成 14 年 9 月 27 日付 K 社社長あての電子メール（件名「Re: K 社問題対応」））

（ニ） 請求人が、予算額 〇〇〇〇 円にあといくら支払うことができるかを定めることで、K 社との契約書が完成すること（平成 15 年 2 月 24 日付 F 取締役あての電子メール（件名「K 社の業務委託費」））

（ホ） F 取締役と T 部長との議論の結果、本件事業年度の K 社に対する業務委託費の支払金額は、〇〇〇〇 円となったこと。これにより、K 社の単年度黒字化は可能はずであること（平成 15 年 2 月 24 日付 K 社社長あての電子メール（件名「K 社の業務委託費」））

（原処分庁）

本件各メールの記載内容からすると、請求人は、K 社の欠損を補てんするための金銭を業務委託費の名目で支出するために本件新契約書を作成し、本件金員を支出したものと認められるから、本件金員の支払は、請求人から K 社に対する金銭の贈与である。したがって、本件業務委託費は、法人税法第 37 条第 7 項に規定する寄附金に該当する。

（ロ） なお、次のことから、本件金員（本件業務委託費）の支出が K 社に対する業務委託費を見直した結果であるとは認められない。

（請求人）

請求人は、K 社に対する業務委託費について見直しの結果を踏まえ、K 社との間で新たな契約を締結（本件新契約書）したと主張する

（審判所）

本件金員の支払原因について

（イ） 本件各メールの作成時期は、請求人が、K 社に対する支援策を検討していた当時のものであるから、その記載内容の信用性は極めて高いといえる。

（ロ） この本件各メールの記載内容に加えて、K 社の各事業年度の決算状況、本件業績レビューの記載内容及び M 課長の答述（上記(1)のロ）からすれば、

① K 社は、設立以来 3 期連続欠損の状況にあり、K 社平成 15 年 3 月期の決算も〇〇〇〇ドルの欠損が見込まれたため、これを解消し単年度でいわゆる黒字化にするための方策として、請求人が本件サービス業務に対して業務委託費を支払うことで支援をすることとし

② F 取締役と T 部長との話合いで、本件事業年度の K 社に対する当該業務委託費の額を〇〇〇〇 円とすることに決まり、本件新契約書が作成され、請求人が本件金員を K 社に支払ったものと認められる。

（ハ） そうすると、本件サービス業務の未精算費用があったとは認められず（上記イ）本件金員は、対価なくして K 社に支払われたものであり、その支払原因は、K 社の欠損を補てんするために援助とされた金銭の贈与であると認められる。

八 小括

以上、検討したところによれば、請求人がK社に対して本件金員を支払った行為は、金銭の贈与に該当するというべきであるから、本件業務委託費は法人税法第 37 条第 7 項に規定する寄附金に該当する。

、結論

上記のように審判所は、「この本件各メールの記載内容に加えて、K社の各事業年度の決算状況、本件業績レビューの記載内容及びM課長の答述」を租税回避の意図・動機を有力な間接証拠として裁決している。

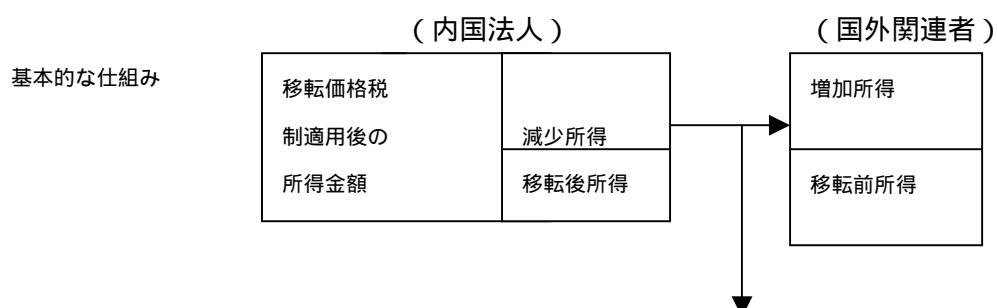
1. 私法上の法律構成による否認は、租税回避行為に対する否認の方法の一つである。
2. 私法上の法律構成による否認は、課税の前提となる当事者の意思について経済的実体を考慮して真に意図している私法上の事実関係を前提とした課税関係に基づき課税するものである。
3. 課税庁が勝訴した判決では、納税者の租税回避の意図・動機を有力な間接証拠として採用した。
4. 私法上の法律構成による否認の適用事例は、航空機リ - スや映画フィルムを利用し
ての節税や外国税額控除に対する否認の例が代表である。（注1）

、移転価格税制（国外関連者との取引に係る課税の特例）とは何か。

1. 昭和 61 年にわが国では移転価格税制が導入され、特殊関連企業の取引を通じた国際的な所得の移転を是正する制度として執行されている。この税制が導入されるまで、国内取引も含めて、特殊関連企業間の所得の移転を是正する規定として機能してきたのは、法人税法第 37 条の寄附金課税であった。

移転価格課税と寄附金課税の均衡をとる必要から、平成 3 年に「国外関連者への寄附金の全額損金不算入」の制度（措法 66 の 4 ）が加えられ現在に到っている。

2. 移転価格税制の基本的な仕組みは、国内の法人が、その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、その取引の対価の額が通常取引価格（以下「独立企業価格」という。）と相違することにより、国内の法人の課税所得が減少することになる。そこで国外関連者との取引を独立企業間価格で行ったものとみなしてその法人の各事業年度の課税所得金額を計算する。（措法 66 の 4 から、）



国外関連者との取引による所得移転
（過小の売上又は過大の仕入等）

3. 国外関連者とは、外国法人で内国法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済み株式等（他方の法人が有する自己株式等を除く）の50%以上を直接又は間接に保有する関係その他特殊の関係にあるものをいう。（粗法66の4、措置法令39の12 - ）なお、「特殊の関係」には、親子会社等のような出資関係による支配・被支配関係が存在しなくとも、一方の法人が他方の法人から提供される事業活動の基本となる著作権や工業所有権等に依存して事業活動を行う場合も含まれる。（措置法66の4（1） - 3）

具体的には下記のとおりである。

この法人のいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式の総数又は出資金額の50%以上の株式の数又は出資の金額を直接又は間接に保有する関係（親子関係）

この法人が同一の者（当該者が個人の場合には、当該個人及びこれと法人税法2条10号に規定する政令で定める特殊の関係のある個人）によってそれぞれその発行済株式等の50%以上の株式の数又は出資の金額を直接又は間接に保有される関係（兄弟姉妹関係）

次に掲げる事実その他これに類する事実が存在することにより、この法人のいずれか一方の法人が他方の法人の事業の方針の全部又は一部につき実質的に決定できる関係（実質的支配・被支配関係）

イ 当該他方の法人の役員2分の1以上又は、代表権を有する役員が、当該一方の法人の役員若しくは使用人を兼務している者又は当該一方の法人の役員若しくは使用人であった者であること（役員関係）

ロ 当該他方の法人がその事業活動の相当部分を当該一方の法人との取引に依存して行っていること（取引依存関係）

ハ 当該他方の法人がその事業活動に必要とされる資金の相当部分を当該一方の法人からの借入れにより、又は当該一方の法人の保証を受けて調達していること（資金関係）

以上のとおり、国外関連者は、外国法人に限られるのであるが、「特殊の関係」が存在するか否かの判定は、取引が行われたときの現況によることとされている。

4. 独立企業間価格の算定方法は、国外関連取引の区分に応じて 独立価格比準法 再販売価格基準法 原価基準法等により算定する。（措置法66の4 令39の12 - ）

5. 移転価格税制の更正又は決定を受けた者が、相互協議の申立をした上で納税の猶予申請したときは、移転価格税制による更正又は決定に係る法人税及び加算税の額は、納税期

限から相互協議の合意に基づく更正が行われた日から1月を経過する日まで納税を猶予される。（措置法66の4の2）

5. 課税所得の減少が認められた場合は、その法人が租税回避の意図を持って恣意的に価格をしたかどうかに関係なく、移転価格税制の適用がある。（注2）
6. 移転価格税制は、国際的な租税回避行為の問題として取り扱われることが一般的であるが、OECDの「移転価格と多国籍企業」（1979年5月11日）と題する報告書は、下記のように述べている。

「独立企業の原則は、特定の価格を支払うという当事者間の契約上の義務や租税負担を軽減しようという当事者の意図の存在に関係なく、現実の価格を独立企業間価格に修正するものである。したがって移転価格が脱税や租税回避に利用されることはあるものの、移転価格問題の検討に際しては、脱税又は租税回避と混同してはならない。」

したがって、我が国においても法人が、租税回避の意図をもって恣意的な価格設定をしたかどうかに関係なく、移転価格税制の適用がある。

、 寄附金とは

贈与契約により支出又は移転される金銭又は財産権をいう。

法人税法では「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又は経済的な利益の贈与又は無償の供与をした場合の金銭若しくは金銭以外の資産又は経済的な利益の額（その供与の時の価額による。）をいう。ただし、広告宣伝費、交際費及び福利厚生費とされるべきものを除く」と定義されている。なお、課税所得計算上は、次のとおり処理することとされている。

(1) 支出した寄附金のうち損金算入限度額を超える部分の金額及び利益処分により経理をした場合には損金に算入しない。ただし、国外関連者に対する寄附金は全額損金に算入しない。

(2) 国又は地方公共団体及び公益法人等に対する寄附金で財務大臣の指定する寄附金については、損金算入限度額の基礎となる寄附金に算入しないで、その支出の時の損金とする。

なお、公益の増進に著しく寄与する法人等に対する寄附金及び特定非営利活動法人のうち一定の要件を満たす支援金について損金算入限度額の計算上特例がある。

(3) 公益法人等がその収益事業のうちからその収益事業以外の事業のために支出した金額は、その収益事業に係る寄附金とみなす。

所得税については、国又は地方公共団体及び公益法人等に対する一定の条件に該当する寄附金等同法に定める特定寄付金については、一定限度額を所得控除（寄付金控除）とすることができる。

また、このほか、個人が政党等に対する寄付金を支出した場合には特別税額控除制度がある。

なお、特定公益信託の信託財産とするために支出した金銭の額は、寄付金の額とみなされる。

（４）法的基準説にたつ法人税法 37 条の寄付金認定

下記の要件が必要である。

- イ、贈与（民法第 549 条）契約の有無である。
- ロ、 事業関連性の有無、
- ハ、 寄付金以外の費用又は損失とすべき事業上の合理性（以下「事業上の合理性」と言う。）

上記の三要件について検討する必要があると考えられる。

- イ、 贈与契約が存在し、かつ事業関連性が有り、しかも寄付金以外の費用又は損失とすべき事業上の合理性が無い場合に限り法人税法上の寄付金とされるということである。
- ロ、 したがって贈与契約があったとしても事業関連性がなければ資本等取引たる「隠れた利益処分」として認定されるのであり、また、贈与契約、事業関連性、事業上の合理性のすべてに該当すれば、寄付金以外の費用又は損失とされるのである。

贈与契約を立証するとは何か。

贈与契約を立証するためには、取引時点における贈与の意図（目的）と、金銭若しくは経済的利益を無償供与するという契約の存在を証拠によって明らかにする必要がある。（注 3）

、 移転価格と寄付金

租税特別措置法第 66 の 4 は「国外関連取引につき、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及び解散による清算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。」と規定している。

したがって、独立企業間価格と時価との間に差がない限り、国外関連取引に絡んだ法人税法第 37 条第 6 項に規定する寄付金の課税問題が発生する余地はないことになる。

しかし、例えば、法人が国外関連者のために、通常取引とは全く関係なく金銭の贈与や債務の免除をしたような場合には、寄付金の課税問題が生じるが、国外関連者に対する法人税法 37 条 6 項に規定する寄付金についてはその全額が損金に算入されない。国外関連者への寄附金でいうところの寄附金は法人税法第 37 条第 5 項の寄附金を指すことが明示されているので、移転価格課税の対象取引と国外関連者への寄附金課税の対象取引は異なるものと解されている。

寄附金の前提である「対価性のない無償の金銭その他の資産の贈与又は経済的な利益の供与」の根底にあるのは、民法でいうところの「贈与契約」であるから、移転価格課税の

対象である「取引」と寄付金課税の対象である「贈与」では、当事者の認識がまったく異なることになる。

、問題点

- (1) 国外関連者との資産、役務の取引等に係る課税関係について、「寄付金課税を適用するのか、移転価格課税を適用するのか」によって、所得調整額の面からは、寄付金は、一部損金算入となる部分があるが、移転価格課税は、全額損金不算入となっている。だが実質ほとんど差異はない。
- (2) 更正の期間制限(寄付金課税は2004年3月31日開始事業年度では、3年、それ以後開始事業年度では、5年)であり、移転価格課税は6年と差異がある。
- (3) 判断基準(寄付金課税は時価との差額、移転価格課税は独立企業間価格との差額)、相互協議の可否(寄付金課税は原則として不可、移転価格課税は可)に差異があることから明確な区分が必要である。
- (4) 特に、租税条約上の特殊関連企業条項との関連では、わが国の租税特別措置法及び法人税法は移転価格課税と寄付金課税を区分して取り扱っており、寄付金課税は国家としての租税制度の選択に他ならないことから、そもそも「条約に適合しない課税」に当たらず、従って、相互協議の対象にはならないと解されている。
国外関連者が相手国の権限ある当局に相互協議の申立ができるかどうかについては、わが国では寄付金課税を受けていても相手国では、移転価格課税の対象となる場合には、発生している二重課税を排除するために相互協議の申立ができると考えられている。
- (5) しかし、その場合、相手国で相互協議の申立を行ったとしても、わが国としては、「わが国の課税処分は税法に基づいて正当に行ったものである」ことを主張することとなることから、移転価格課税におけるような相互協議にはならない。
従って、わが国で寄付金課税が行われた場合には、二重課税は排除されないという問題が発生するので、寄付金課税と移転価格課税を明確に区分することが要請される。
- (6) 移転価格税制の導入と寄付金課税の関係
寄付金課税と移転価格課税との関係について、相互協議により二重課税を排除すること。
基本的に関連者間取引に関しては移転価格税制が適用され、当事者間に贈与であるとの意思があり、商取引を抜きにした対価性のない一方的な贈与であることが客観的に認定された場合に限り寄付金課税を行うとの考え方に立てば、例え、寄付金課税が行われても両当事者共に寄付金であると認識していることから、更に、権限ある当局間の相互協議によって二重課税を排除しようとは考えない当事者の意識と一致する。ま

た、他の国に類をみない合理的な経済行為ではない「寄付金」の範囲を合理的に解釈することにより相互協議の場合においても相手国を納得させることができる。

なお、移転価格税制を適用することとなると課税当局にも納税者にも独立企業間価格の算定のための負担が大きくなるが、国際的な二重課税を排除することができる意味の大きさを考えることが重要だと思う。

（ 7 ）逆に、寄付金課税を行うことは二重課税を排除できず、納税者を税金の過重な負担で疲弊させることになることに十分な留意が必要である。

（ 8 ）移転価格課税と寄付金課税の更正期限の差異から、場合によっては、移転価格税制が適用されるべき場合であるにも係わらず、二重課税の排除を甘受し、調整金額を3年に限定するために納税者の方から寄付金課税を主張することが考えられる。

しかし、贈与の意思があれば関連者間取引の全てが寄付金課税になるわけではない。寄付金課税が適用されるためには、当事者間の単なる意思だけでは不十分で、「客観的に」商取引を抜きにした対価性のない一方的な贈与であり、取引価格の問題ではないことが立証されなくてはならないと考えられる。

（ 9 ）移転価格課税は当事者の意思とは関係なく（独立企業間価格との差額を取り返そうという意思とは関係なく）、客観的に独立企業間価格を算定してその差額を課税しようとする税制であることに鑑み、単なる当事者の意思だけで移転価格課税の適用を排除して寄付金課税が適用されると考えることは合理的ではない。

客観的に取引価格の問題ではないことの証明としては、例えば、他の取引との関連がなく金銭が単に贈与されたこと、関連者間の取引価格が原因ではなく関連会社の経営の失敗から支援せざるをえないこと（法人税法基本通達 9-4-1 等が適用される場合を除く）等が考えられる。（注 4）

（ 10 ）判例紹介

判例その 1 寄付金に該当するとされた事例（注 5）

判例その 2 寄付金に該当しないとされた事例（注 6）

争点 2 の国税通則法第 68 条第 1 項検証

・当事者の主張

（原処分庁）

（イ）請求人は、本件金員が請求人から K 社の欠損を補てんするために贈与したもので、つまり金銭の贈与であるにもかかわらず、平成 15 年 3 月に、平成 12 年 4 月 1 日から平成 15 年 3 月 31 日を契約期間とする本件新契約を K 社との間で締結し、本件サービス業務の未精算費用の支払であるかのごとく仮装して、本件業務委託費を本件事業年度の損金の額に計上したものと認められる。

（ロ） こうした請求人の行為は、通則法第 68 条第 1 項に規定する「納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を仮装し、その仮装したところに基づき納税申告書を提出していたとき」に該当する。」と原処分庁は主張。

（請求人）

請求人に仮装行為の事実はない。請求人は、本件事業年度の当初から K 社との業務委託契約の見直しを前提に検討を進めていたが、その詳細の決定が H 国のコンサルタントの調査の結果を待つ必要があったため、本件新契約の締結が本件事業年度末となったのである。と主張。

（本件審判所）

請求人が、本件サービス業務の未精算費用がないにもかかわらず、K 社の欠損を補てんするために必要な援助資金を捻出し本件サービス業務の業務委託費の名目で支出するため、本件新契約を締結して本件金員を支出し、その額を本件業務委託費として本件事業年度の損金の額に計上した上で申告したことは、通則法第 68 条第 1 項の「納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算となるべき事実の全部又は一部を仮装し、仮装したところに基づき納税申告書を提出していたとき」に該当する。

ロ そして、本件賦課決定処分における重加算税の額は、本件重加算税対象更正処分により増加した納付すべき税額のうち、仮装事由に該当する部分の税額を基に通則法第 68 条第 1 項の規定に従い正しく計算されている。

ハ したがって、本件賦課決定処分は適法である。

・ 検証

国税通則法第 68 条の重加算税は、事実の隠蔽・事実の仮装行為した者に対する行政上の秩序を乱すことで成立する。故意は、不要である。但し、隠蔽の過少申告の認識は必要である。

外部的付随事情は、必要である。本件 68 条金額外部的付随事情は、平成 12 年通達にいう「通則法第 68 条第 1 項又は第 2 項に規定する『国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し』」に該当するのか。個々に検証する。

(1) いわゆる二重帳簿を作成していること。

(2) 次に掲げる事実があること。

帳簿、原始記録、証憑類、貸借対照表、損益計算書、勘定科日内訳明細書、帳簿書類の改ざん(偽造及び変造を含む。)、帳簿書類への虚偽記載、相手方との通謀による虚偽の証憑書類の作成、帳簿書類の意図的な集計違算その他の方法により仮装の経理を行っていること

帳簿書類の作成又は帳簿書類への記録をせず、売上げその他の収入の脱漏又は棚卸資

国外関連者と寄付金（発表資料）

産を除外をしていること・・・・・・・・・・・・・・・・

(3)特定の損金算入又は税額控除の要件とされる証明書その他の書類を改ざんし、又は虚偽の申請に基づき当該書類の交付を受けていること。・・・

(4)簿外資産に係る利息収入、賃貸料収入等の果実を計上していないこと。・・・・・・・・

(5)簿外資金をもって役員賞与その他の費用を支出していること。・・・・・・・・

(6)同族会社であるにもかかわらず、その判定の基礎となる株主等の所有株式等を架空の者又は単なる名義人に分割する等により非同族会社としていること。

・・・・・・・・・・・・・・・・

・結論

(1) 確定的積極的な意図と、外形的にも明らかな事情(外部的付随事情)が課税庁において立証できない場合、計算を誤って過少申告をした場合、また、課税庁との間に税法に関する法的解釈が食い違っており過少申告をするために故意に独自の見解を採用したものである場合や更に不注意や思い違いによる収益の過少記載、又は誤って損金の過大記載に基づく過少申告によって客観的には税を免れる結果を生じたとしても、それは過少申告加算税は賦課されても、その増差金額が大きいという理由で重加算税の賦課が行われてはならない。(注7)

また、納税者において、過少申告の結果が生じた理由が、課税庁との間の法令解釈の相違である場合や、全くの過失であることが反証できるのであれば、重加算税の賦課要件は満たさないものというべきである。

上記理由により本件国税通則法第68条の重加算税には、該当しない。

(2) 昭和56年に当時世間を騒がせた「ロッキード事件」で悪質かつ巨額な脱税事件について当時5年しか追徴課税出来なかったが世論の支持を受け7年に改正された。しかし「今回の改正により延長された更正・決定等の制限期間の調査にあたっては、高額かつ悪質な脱税者に重点をおき、中小企業者を苦しめることの無いよう特段の配慮をすること。

(以下省略)」という付帯決議を付し、課税庁が安易に7年という追徴課税をせぬよう戒めている。確かに付帯決議は、法律文書ではないが、わざわざ付帯決議まで付していることは、法そのものを誤って解釈適用しないように再認識するために制定されるほど重要性があると考えられる。

現に、平成13年5月・熊本地裁において「らい予防法」における「違憲国家賠償請求事件」における国側敗訴の理由のひとつに「行政府が、昭和28年の法制定の際に付されていた付帯決議を遵守しなかつたこと」も含まれていた。改めて付帯決議の重要性が再認識された。(注8)

．参考文献

注1．（税務訴訟と要件事実論・清文社・平野外4名 P．36）

注2．（TKC 税務研究所 平成19年度・中堅・大企業の税務における実務ポイント）P．21

注3．（租税実体法・補正版・中央経済社・松沢 智 P．310より315）

注4．（国際税務2000年6月号掲載寄付金課税と移転価格課税の関係について 羽床正秀より）

注5．TKC判例（41100026）

【判示事項】 親会社の子会社にした支出が寄付金に該当するとされた事例。

【判決要旨】 原告X会社の子会社Bが本件業務委託契約に基づき韓国における健康食品等の市場動向及び国民の需要度を調査した形跡はなく、同社による前記報告書等の提出及び広告宣伝活動も本件業務委託契約に基づき行われたものではなく、B自身の事業活動の一環として行われたものであって、結局、Xが、Bに対して業務委託契約に基づく業務委託費として支出した本件支出は、Bが行った役務の対価ではなく、経営状態の悪かったBを維持存続させるための無償の資金供与であったものであり、法人税法37条6項の寄附金に該当する（同項の括弧書きには該当しない。）と認めるのが相当である。また、Bは租税特別措置法66条の4第1項の国外関連者であるから、Bに対する寄附金は損金に算入することはできない（同条3項）。

【関連情報】 （判決要旨文献番号） [60043194](#)

法人税法37条（寄附金の損金不算入）に規定する寄附金の意義。

（判決要旨文献番号） [60043195](#)

親子会社間における支出が役務の対価として損金算入される要件。

（判例全文文献番号） [28110582](#)

国内企業が海外の関連企業との取引価格（移転価格）を通常の価格と異なる金額に設定すれば、一方の利益を他方に移転することが可能となります。移転価格税制とは、このような海外の関連企業との間の取引を通じる所得の海外移転を防止するため、その移転価格を通常の取引価格（これを「独立企業間価格」という。）に引き直して課税する制度です。

国外関連者と寄付金（発表資料）

今年の改正で、国外関連者との取引に係る課税の特例（いわゆる移転価格税制）について、適用対象となる国外関連者の範囲に次の者が加えられます。

- （１） 内国法人等と外国法人との間に、実質支配関係（事業方針を実質的に決定できる関係）と持株関係（発行済株式総数の50%以上を保有する関係）との連鎖又は実質支配関係のみによる間接の支配関係がある場合の外国法人

- （２） 内国法人等と外国法人とが同一の者によって、実質支配関係と持株関係又は実質支配関係のみにより直接又は間接に支配関係がある場合の外国法人

注6．TKC判例

【件名】 子会社再建のための無利息の貸付（移転価格税制）

【質問】 当社の海外にある子会社の業況が著しく悪化し、累積赤字も数億円となっています。しかし、長年の間の営業でもあり、また、海外の拠点として必要でもありますので、この際子会社を解散するというわけにもゆかない状況にあります。

そこで、今後3年間、無利息での貸金をする事としたいのですが、この場合において移転価格税制上は、問題はないと解してよろしいでしょうか。再建計画としては、増資及び無利息貸付けを主体とすることとしています。

【回答】 1. 子会社の再建のために無利息の貸付けをしたような場合でも、その適正な利息相当分は本来は子会社に対して経済的利益を与えたものとして課税上寄付金とされるのである。しかし、子会社の再建という事態に対処するため、親会社がこれに援助を与えることは、むしろ当然のことであつて、寄付などという恣意的なものとは考えられないところから、この取引は正常な取引条件によつて行われたものとして、法人税の取扱いにおいては寄付金としては取り扱わないこととしている。

2. ところで、移転価格税制においては、親会社と国外関連者との間の取引は、独立企業間価格によらなければならないものとし、もしこれに差異があれば、独立企業間価格によるものとされ、かつ、その差額は損金の額に算入しないものとされている。そこで、本事例についてこの条文を形式的に適用すると、例えば6%が妥当な利率であるとすれば、これによつて行われたものとされ、かつ、その差額は損金の額に算入されないから、その利子の額が加算されるだけとなる。

3. しかし、本事例の場合のように、子会社の再建のための特殊な取引は、この移転価格税制の対象外とみるべきであり、基本通達9-4-2によつて取り扱われるべきものと解すべきである。

【関連情報】

《法令等》

租税特別措置法 66 条の 4 第 1 項

租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項

租税特別措置法 66 条の 4 第 3 項

法人税基本通達 9 - 4 - 2

法令

【解説】

1. まず、子会社等の再建のために無利息の貸付けをした場合においては、一定の条件を満たすときにおいては、これを認めることとされている。すなわち、基本通達 9 - 4 - 2 においては、次のように定めている。

（無利息貸付け等）

基通 9 - 4 - 2 法人がその子会社等に対して金銭を無償又は通常の利率よりも低い利率で貸し付けた場合においても、その貸付けが例えば業績不振の子会社等の倒産を防止するために緊急に行う資金の貸付けで合理的な再建計画に基づくものである等その無償又は低い利率で貸し付けたことについて相当な理由があると認められるときは、その貸付けは正常な取引条件に従って行われたものとする。

すなわち、この通達が適用されるのは、例えば業績不振の子会社の倒産を防止するために緊急に行う貸付けで合理的な再建計画に基づくものである等その無償又は低い利率で貸付けたことについて相当の理由があると認められるときである。

2. 本事例の場合には、貴社と子会社との関係についての明確なデータが存しないので軽々しく結論は出せないが、要するに子会社がかかりの債務超過となっており、これを早期に再建計画をしなければならない状態にあるものと思われる。

したがって、このような状況の下では、合理的な再建計画の一環として、無償又は低い利率で貸付けたことについては相当の理由があると認められて、その取引は正当な取引条件に従って行われたものとされるものと思われる。したがって、その経済的利益を与えたことについて、寄付金として取り扱われることはないことになる。

3. ところで、問題となるのは、本事例と移転価格税制との関連についてである。

措置法第 66 条の 5 においては法人が国外関連者（つまり、簡単にいえば、海外子会社）の取引について、その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、法人税の法令の適用については独立企業間価格で行われたものとみなす、と定めている。

そして、ご承知のように、独立企業間価格とはいかなるものであるかについては同条第 2

項において明らかにされているところである。

この場合、主要なことは、第3項において、「第1項の規定の適用がある場合における国外関連取引の対価の額と当該国外関連取引に係る同項に規定す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（法人税法第102条第1項第1号に規定する所得の金額を含む。）の計算上、損金の額に算入しないとされている。

4. この条文を、無利息貸金について、あてはめてみると、要するに、その利子は独立企業間価格によらなければならないので、例えば、その金利は6%が妥当であるとすれば、6%相当額の金利を親会社としては受けなければならないことになる。したがって、結果としては、その6%相当額の金利が親会社の課税所得に加算されることになる。そして、この額は、第3項の規定により損金の額に算入されないのである。本来ならば、その金利相当の対価の額は収益の額に計上し、他方、その額は寄付金として取り扱われるべきものであるが、この場合は損金の額に算入されないことになるのである。

しかし、この移転価格税制と、上記した法人税取扱通達とはギャップがある。ただ、移転価格税制においては、いわば経常的取引を前提としているものと思われる。本事例の場合のように特殊な取引は、移転価格税制の対象とはならないものと解される。例えば、子会社の再建のために、一定額の金銭の贈与をしたという場合には、それ自体の取引についてはもともと独立企業間価格というものはありえないところであって、この移転価格税制の対象とはなりえないものと思われるからである。本事例の場合には、子会社再建のために、無利息貸付けということでの経済的利益を与えたに過ぎず、かつ、これは結局は親企業自身のためにかかる行為をしたものである点に着目して、通達においては寄付金としては取り扱わないとされているところである。

以上の点からは、本事例については、基本通達9-4-2を適用されるものであり、移転価格税制の適用はないと解すべきである。

【収録日】 平成 8年 9月30日

注7. 山下学 立正大学 法学部教授 国税通則法68条論文・・・

注8. 大田降良監修(九州北部税理士会)民法・商法と税務の接点・P.305-305・