

実務研究

移転価格税制と寄附金税制の境界点について

～改正移転価格事務運営指針の寄附金条項の検討～



漆 義和 (税理士)

平成20年10月22日に「移転価格事務運営指針」(以下、単に「改正運営指針」と呼ぶ)が改正された。今回の改正の趣旨について、国税庁は、改正案に対するパブリックコメントにおいて、「移転価格税制に係る納税者の予測可能性を確保し、当該税制の適正・円滑な執行を図るため」と説明している。

「改正運営指針」の特徴の一つは、国外関連取引に対する寄附金課税の強化条項が多く新設されたことである。

本稿では、今回の「改正運営指針」が果たして納税者の予測可能性を高め、当該税制の適正な執行への担保となるものなのかについて考えてみたい。

1 移転価格税制導入の経緯について

移転価格税制は、1986年(昭和61年)に我が国に導入された。この導入の経緯について、昭和61年度の「改正税法のすべて」において、企業活動の国際化の進展に伴い、企業が国外の関連会社との取引を通じて所得移転を図る行為が顕著となってきたことを挙げている。既存税制の枠組みでの対応の可否についても、法人税法第22条の無償による資産の譲渡又は役務の提供に係る収益の益金算

入規定は、課税所得計算の一般原則を定めた規定にすぎないこと、また法人税法第37条の寄附金税制では一定額の損金算入が認められており、関連会社間取引による国際的な所得移転に対して、十分な実効性が確保されないとしている。また法人税法第1302条の同族会社の行為又は計算の否認規定についても、上記第22条及び第37条の規定を離れた所得計算まで許容した規定でないことから限界がある

とされた。つまり、移転価格税制は、既存の寄附金税制等で限界となった国際的な所得移転行為に対して、より確実な課税を行うために導入された制度といえることができる。更に、より実質的な理由としては、欧米各国で導入された移転価格

税制を日本においても早期に導入しなければ、移転価格税制において当然用意されるであろう国際間二重課税排除のための相互協議等の租税リスク回避制度を持たない国となり、国際経済取引への阻害要因となる問題点があったと思われる。

上記導入の経緯を前提に、国外関連取引に対する移転価格税制と寄附金税制の適用範囲について考えた。その理由は、移転価格税制の現場において、一つの経済取引について、移転価格税制で執行すべきなのか寄附金課税により執行すべきなのか必ずしも明確に峻別されていないからである。

租税特別措置法第66条の4第1項において、「法人が、昭和61年4月1日以後に開始する各事業年度において、当該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、当該取引につき、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の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。」としている。国内企業が国外関連法人と何らかの取引価格のある取引を行った場合に、その取引価格が独立企業間価格に比して高い場合又は低い場合に、その差異はすべて移転価格税制において是正するとしている。

つまり、当事者間で支払対価を設定している取引を前提としており、無償取引については移転価格税制に含まれず、従来通り寄附金税制により規制するという税制フレームであることがわかる。

税大論叢33「移転価格税制と寄附金課税」において、遠藤克博税務大学校研究部教育官(当時)は、以下のように述べている。

2 移転価格税制と寄附金税制の適用範囲の違いについて

「我が国の移転価格税制は、『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』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』に着目した税制になっており、『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条の寄附金税制が『所得移転』の歯止め役割を担っている。」

今回、改正運営指針2-19において、以下のような事実があった場合には寄附金課税(この場合の寄附金は、法人税法第37条第7項による寄附金ではあるが、租税特別措置法第66条の4第3項により全額損金不算入となる寄附金である)の適用があるとされた。

(イ) 内国法人が国外関連者に対して資産の販売等を行い、かつ、当該資産の販売等に係る収益の計上を行っていない場合において、当該資産の販売等が金銭その他の資産又は経済的利益の贈与又は無償の供与に該当するとき

(ロ) 内国法人が国外関連者へ資産等を持価より低額で譲渡した場合で、その取引において、実質的に贈与又は経済的利益の無償の供与があると認められる場合

(ハ) 国外関連者が内国法人へ資産等を持価より高額で譲渡した場合で、その内国法人が支払をした金額の中に、金銭その他の資産又は経済的利益の贈与又は無償の供与が含まれている場合

このうち(イ)については、取引価格を設定していないため、移転価格税制での規制対象外であり、寄附金課税により規制を受けるケースである。(ロ)と(ハ)については、いずれも取引価格があるケースであり、移転価格税制が創設されるまでは寄附金課税により、創設後は移転価格税制により規制されるケースと考えられる。しかし、今回の改正運営指針では、この(ロ)と(ハ)についても寄附金課税の適用がある

3 今回の改正運営指針での問題点

「時価」とは、利害関係の対立した第三者間の自由な価格交渉の結果として成立した価格であり、「独立企業間価格」とは、租税特別措置法第66条の4第2項に定める独立価格比準法、再販売価格比準法、原価基準法、その他これらに準ずる方法により算定される価格をいうこととされている。

この両者とも、利害関係、資本関係を有しない独立した第三者間で通常成立する価格を算定することを目的としており、近似値又はほぼ一致すべき価格と考えられる。さすれば、前段で述べた事例の場合、改正運営指針(ロ)に従えば、結果として寄附金課税のみ所得が更正されることになるだけでなく、移転価格税制の適用場面が不明確となり、納税者の予測可能性に資しているとはいえないと思われる。

内国法人間の取引にも適用しており、国内外の取引について統一した概念を有している。我が国においても、移転価格税制と寄附金税制の二本立てによる税制ではなく、国内外の取引において統一した税制を検討する時期に来ているのではないだろうか。

◇ ◇ ◇

4 寄附金課税の特殊性

寄附金課税は、昭和17年2月の旧臨時租税特別措置法の改正によって設けられた関連会社間の所得移転を規制する最もポピュラーな税制である。しかし諸外国に目を向けると、寄附金とは、国や慈善団体等へのチャリティーの事であり関連会社間の所得移転を寄附金とはしていない。特に日本との取引関係が大きい米国においては移転価格税制を

◇ ◇ ◇