



簡易な方法による 独立企業間価格の算定(移転価格課税) 及び国外関連者寄附金について

たか まつ きみ よし
高 松 公 良



1 はじめに

移転価格税制は、グローバルな経済活動を行う大企業にとって避けて通れない分野ですが、近年は移転価格文書化制度等への対応などその重要性が大きくなっています。また、移転価格課税に対する課税当局の調査の動向を概観すると、企業におけるいわゆる移転価格の事前確認制度の活用が増加する一方で、その課税件数は必ずしも減少してはいません。

国税庁レポートによれば、平成25事務年度(平成24年7月～平成25年6月)における課税件数は170件(課税もれ額は約537億円)、平成26事務年度は課税件数240件(課税もれ額は約178億円)、平成27事務年度は課税件数218件(課税もれ額は約137億円)となっています。課税もれ金額は減少傾向にありますが、課税件数は200件を上回っており、税務調査の現場で移転価格課税が問題となる機会はむしろ増えているのではないかと考えられます。課税件数の増加要因としては、従来、国税局所管の大企業中心に行われていた移転価格調査が、近年は、税務署所管の企業についても行われ、移転価格の課税もれが指摘される場面が増えていることによるものと考えられます。

大企業の移転価格調査では、独立企業間価格の算定に膨大な資料の検討を要し、多大な人員と時間が投下されますが、税務署所管の企業の移転価格調査はもっと簡易に行われているのではないかと考えられます。また、移転価格調査に関連して国外関連者寄附金が問題となる事例も多いようです。

そこで、本稿においては、税務署所管の企業においても比較的簡易な方法により税務調査が行われる可能性が高い移転価格の項目及び国外関連者寄附金について、国税庁の事務運営指針などを参考にしながら検討します。

なお、文中、意見にわたる部分は著者の私見であることを申し添えます。

2 移転価格税制の概要

移転価格税制は、法人が、国外関連者(外国法人で、当該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株式又は出資(当該他方の法人が有する自己の株式又は出資を除きます。)の総数又は総額の50%以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係その他の一定の特殊の関係のあるもの)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(国外関連取引)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ときは、当該法人の当該事業年度の所得金額の計算上、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して、国外関連者に移転したと認められる金額を当該法人の所得金額に加算する制度です(措法66の4①、措通66の4(8)－1)。

また、法人が各事業年度において支出した寄附金の額のうち当該法人に係る国外関連者に対するものは、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ものとされています(措法66の4③)。

3 独立企業間価格の算定方法の概要

独立企業間価格は、国外関連取引が①棚卸資産の販売又は購入、②①以外の取引のいずれに該当するかにより定められた方法のうち、当該国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、当該国外関連取引が独立の事業者の間で通常取引条件に従って行われた場合に当該国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされています(措法66の4②)。

- (1) 例えば、製品販売の場合は、上記①棚卸資産の販売又は購入に該当し、その取引に係る独立企業間価格の算定方法は次のとおり規定されています(措法66の4②一、措令29の12⑥～⑧)。
- イ 独立価格比準法…国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産について特殊の関係にない取引の当事者がその取引と同様の状況の下で行った取引の価格に相当する金額をもって独立企業間価格とする方法
- ロ 再販売価格基準法…棚卸資産の買手である法人(又は国外関連者)がその棚卸資産を特殊の関係にない者(非関連者)に対して販売した価格から通常の利潤の額を控除して計算した金額をもって独立企業間価格とする方法
- ハ 原価基準法…棚卸資産の売手である法人(又は国外関連者)がその棚卸資産の購入、製造等による取得の原価の額に通常の利潤の額を加算して計算した金額をもって独立企業間価格とする方法
- ニ イからハまで掲げる方法に準ずる方法その他次に掲げる方法
- a 比較利益分割法…国外関連取引と類似の状況の下で行われた非関連者間取引に係る非関連者間の分割対象利益等に相当する利益の配分割合に応じて、当該国外関連取引に係る分割対象利益等を法人及び国外関連者に配分することにより独立企業間価格を算定する方法
- b 寄与度利益分割法…国外関連取引に係る分割対象利益等を、その発生に寄与した程度を推測するに足りる国外関連取引の当事者に係る要因に応じて法人及び国外関連者に配分することにより独立企業間価格を算定する方法
- c 残余利益分割法…国外関連取引に係る分割対象利益等のうち、基本的利益を法人及び国外関連者にそれぞれ配分し、分割対象利益等と基本的利益との合計額により独立企業間価格を算定する方法
- d 取引単位営業利益法…再販売価格基準法及び原価基準法が売上総利益をベースにして原価の額又は売上金額を算出する方法であるのに対して、営業利益をベースにして原価の額又は売上金額を算出する方法

e aからdまでの方法に準ずる方法

- (2) また、例えば、無形資産の供与の場合は、上記2の「②①以外の取引」、すなわち棚卸資産の販売又は購入以外の取引であることから、いわゆる基本三法(独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法)と同等の方法又はその他の方法(基本三法に準ずる方法、利益分割法、取引単位営業利益法、利益分割法・取引単位営業利益法に準ずる方法)と同等の方法のうちから、最も適切な方法により独立企業間価格を算定することになります(措法66の4②ニ)。

4 独立企業間価格の 比較的簡易な算定の検討

- (1) 独立企業間価格は、上記3の算定方法から「最も適切な方法」を選定して算定しますが、その選定に当たり、「当該国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して」とは、法人が行う国外関連取引及び非関連者間取引について、例えば、法人、国外関連者及び非関連者の事業の内容等並びに①棚卸資産の種類、役務の内容等、②売手又は買手の果たす機能、③契約条件、④市場の状況、⑤売手又は買手の事業戦略の諸要素の類似性を勘案して、比較対象取引に該当するか否かにつき国外関連取引と非関連者間取引との類似性の程度を判断する(措置通66の4(3)－3)とともに、①独立企業間価格の算定方法の長所及び短所、②国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者の果たす機能等に対する独立企業間価格の算定方法の適合性、③独立企業間価格の算定方法を適用するために必要な情報の入手可能性、④国外関連取引と非関連者間取引との類似性の程度を勘案することをいうものとされています(措置通66の4(2)－1)。
- (2) 独立企業間価格の算定には、比較対象取引の選定等に膨大な資料の収集・分析等が必要であり、企業が通常業務の中で行うことは極めて困難であることから実績のある専門家等へ依頼する場合があります。しかしながら、以下に検討する国外関連取引については、独立企業間価格の比較的簡易な算定が可能と考えられます。

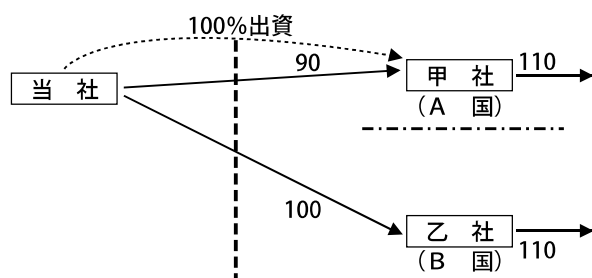
〈事例1〉自社取引に棚卸商品取引に係る

比較対象取引がある場合

【質問】

当社のA国100%子会社甲社は、A国で主に当社製品を販売しています。なお、当社はA国の隣国B国で資本関係のない現地法人乙社に同じ製品を販売していますが、甲社に対しては、販売戦略の観点から乙社に対する販売価格よりも10%前後低い価格で製品を供給しています。このような場合の移転価格税制上の課税問題の有無について、検討方法を教えてください。

〈取引図〉



【検討】

(1) 事例の製品販売は、上記3の①棚卸資産の販売又は購入に該当し、その取引に係る独立企業間価格の算定方法は、上記3の(1)イからニに掲げる算定方法から「最も適切な方法」を選定して算定しますが、その算定方法の選定に当たっては上記4(1)のとおり、当該国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案するものとされています。

貴社が乙社に対して行った製品販売（非関連者間取引）は、貴社が甲社に対して行った製品販売（国外関連取引）と同じ製品の販売であることから、貴社と乙社との取引は貴社と甲社との取引の比較対象取引に該当する可能性があります。

そこで、これらの取引について、上記4(1)に掲げる諸要素について検討した結果、これらの取引に高い類似性が認められ、貴社と乙社との取引が貴社と甲社の取引の比較対象取引に該当する場合には、乙社との取引に係る対価の額を基にして、上記3の(1)イに掲げる独立価格比準法により独立企業間価格を算定できる可能性が高いものと考えられます。

課税庁は、独立価格比準法の適用における比較可能性が十分であるとき（国外関連取引と比

較対象取引との差異について調整を行う必要がある場合は、当該調整を行うことができることに限ります。）には、独立価格比準法が最も適切な方法である旨を明らかにしており、貴社が乙社との取引を比較対象取引として独立価格比準法により独立企業間価格を算定した場合は、適正なものとして認められる可能性が高いものと考えられます（平成13年6月1日付、査調7-1ほか「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）」（以下「事務運営指針」といいます。）4-2）。

〈事例2〉国外関連者への役務提供取引に係る

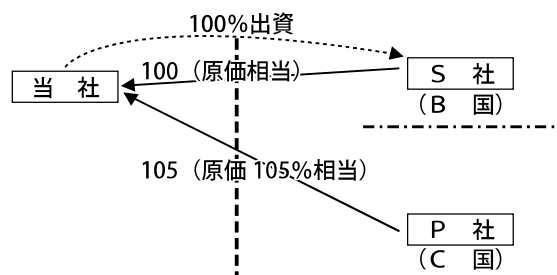
独立企業間価格

【質問】

当社（製造販売業）が100%出資するB国法人S社は、東南アジアB国で工場を所有して製造業を営んでいます。当社はS社が製造した製品を輸入していますが、S社の工場機械の保守点検作業のため年4回程度当社の社員を派遣し、S社からは人件費等原価相当額を収受しています。また、当社は、C国で製造業を営む現地法人P社（当社と資本関係はありません。）からも製品を輸入し、同様に当社の社員を派遣してP社の工場機械の保守点検作業を行っていますが、P社からは人件費等原価相当額に5%のマークアップした額を対価として支払を受けています。

先日、税務調査を受け、調査官から、S社からも人件費等原価相当額に5%のマークアップした額を対価として支払を受けるべきであり、その支払を受けるべき金額との差額はS社への所得移転額となる旨を指摘されましたが、そのような計算による対価の額も移転価格税制上の独立企業間価格となるのでしょうか。

〈取引図〉



【検討】

(1) 貴社が社員を派遣して行うS社の工場機械の

保守点検作業は、国外関連者であるS社に対する役務の提供として国外関連取引に該当し（措法66の4①）、その国外関連取引につき、貴社が国外関連者S社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は、その国外関連取引は独立企業間価格で行われたものとみなして、国外関連者S社に移転したと認められる金額を貴社の所得の金額に加算することとされています（措法66の4①、措通66の4(8)－1）。

- (2) 国外関連者に対する役務の提供は、上記3の「②①以外の取引」、すなわち棚卸資産の販売又は購入以外の取引であることから、いわゆる基本三法（独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法）と同等の方法又はその他の方法（基本三法に準ずる方法、利益分割法、取引単位営業利益法、利益分割法・取引単位営業利益法に準ずる方法）と同等の方法のうちから、最も適切な方法により独立企業間価格を算定するものとされています（措法66の4②二、措令39の12⑧）。
- (3) 貴社は、S社及びP社が製造した製品を輸入して販売しており、S社及びP社との関係においてはそれらの製品の輸入が貴社の本来の業務であることからすれば、貴社が社員を派遣してS社及びP社の工場機械の保守点検作業を行うことは、いわば、貴社の本来の業務に付随した役務提供であると考えられます。
- (4) そして、課税庁は、法人が国外関連者との間で行う役務の提供のうち、当該法人又は当該国外関連者の本来の業務に付随して行われたものについて調査（税務調査）を行う場合には、必要に応じ、当該役務提供に係る総原価の額を独立企業間価格とする原価基準法に準ずる方法と同等の方法又は取引単位営業利益法に準ずる方法と同等の方法の適用について検討するとしています（事務運営指針3－10）。調査官の指摘は、事務運営指針により、貴社のS社に対する役務の提供は、貴社の本来の業務に付随した役務の提供と認められることから、その役務の提供の対価の額を原価基準法に準ずる方法と同等の方法を最も適切な方法として採用し独立企業間価格を算定する必要があるものと考えられます。

なお、本来の業務に付随した役務提供とは、例えば、海外子会社から製品を輸入している法

人が当該海外子会社の製造設備に対して行う技術指導のように役務提供を主たる事業としていない法人又は国外関連者が、本来の業務に付随して又はこれに関連して行った役務提供をいうものとされています。また、役務提供に係る総原価には、原則として、当該役務提供に関連する直接費のみならず、合理的な配賦基準によって計算された担当部門及び補助部門の一般管理費等の間接費まで含まれるものとされています。（事務運営指針3－10）

- (5) 原価基準法は、国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、製造その他の行為による取得の原価の額に通常の利益率を乗じて計算した金額を加算して計算した金額をもってその国外関連取引の対価の額（独立企業間価格）とする方法（措法66の4②一ハ、措令39の12⑦）であり、国外関連者に対する役務の提供の対価の額を、その役務の提供に要した人件費、材料費、旅費等の原価相当額に通常の利益率を乗じて計算した金額を加算して計算した金額とする方法は、原価基準法に準ずる方法と同等の方法（措法66の4②一二及び二）に該当するものと考えられます。
- (6) 貴社が国外関連者に該当しないP社との取引（独立企業間取引）において、人件費等原価相当額に利益率5%を乗じて計算した金額は適正な独立企業間価格と認められることから、同様の取引である貴社とS社との取引について、この利益率5%を通常の利益率として適用して算定した金額を貴社とS社との間における役務の提供の取引に係る独立企業間価格とするものです。このような算定方法は、課税庁においても最も適切な方法として採用されるものであり、法人が、法人又はその国外関連者の本来の業務に付随した役務の提供について、同様に原価基準法に準ずる方法と同等の方法により対価の額を算定しているときは、最も適切な方法による独立企業間価格として認められるものと考えられます。

（注）本事例は、国外関連者に該当しないP社との取引（独立企業間取引）が適切な比較対象取引とされますが、法人又はその国外関連者の本来の業務に付随した役務の提供について適切な比較対象取引がない場合に、事務運営要領の一定の要件を満たすときは、当該役務

提供の総原価の額にマークアップを行わず独立企業間価格とする方法の選定も認められるものと考えられます。

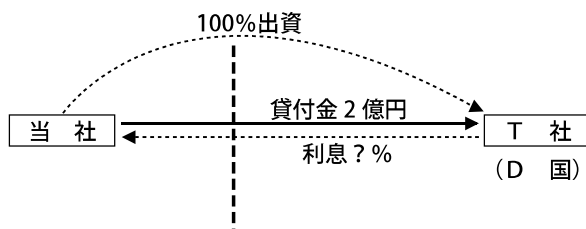
なお、事務運営指針3-9（企業グループ内における役務提供の取扱い）及び3-10（企業グループ内における役務提供に係る独立企業間価格の検討）については、平成30年2月16日付（査調9-45ほか）で改正されており、以下の事例も含め、これを踏まえて検討しました。

〈事例3〉外国子会社に対する貸付金の 適正利率（移転価格）

【質問】

当社（製造業）は、D国の100%子会社T社（製造業）の新規設備投資資金として円貨で約2億円の貸付けを計画しております。T社は当社の国外関連者であり、将来、移転価格課税上の問題が生じないように貸付利率を設定したいと考えております。しかし、当社は、比較可能な第三者貸付金を有していませんので、どのような利率を採用すればよいかご教授ください。

〈取引図〉



【検討】

- (1) 国外関連者に対する金銭の貸付けは、上記3の「②①以外の取引」、すなわち棚卸資産の販売又は購入以外の取引であることから、いわゆる基本三法（独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法）と同等の方法又はその他の方法（基本三法に準ずる方法、利益分割法、取引単位営業利益法、利益分割法・取引単位営業利益法に準ずる方法）と同等の方法のうちから、最も適切な方法により独立企業間価格を算定することになります（措法66の4②ニ、措令39の12⑧）。
- (2) 金銭の貸借取引に係る独立企業間価格の算定方法としては、平成23年6月の税制改正までは、独立価格比準法と同等の方法又は原価基準法と同等の方法を他の方法に優先して適用するもの

とされていたことから（旧措置通66の4（6）-4（注））、これらの方法により独立企業間価格を算定する場合は適正なものとして認められるものと考えられます。

そして、具体的な算定方法として金銭の貸借取引について独立価格比準法と同等の方法又は原価基準法と同等の方法を適用する場合には、比較対象取引に係る通貨が国外関連取引に係る通貨と同一であり、かつ、比較対象取引における貸借時期、貸借期間、金利の設定方式（固定又は変動、単利又は複利等の金利の設定方式をいいます。）、利払方法（前払、後払等の利払方法をいいます。）、借手の信用力、担保及び保証の有無その他の利率に影響を与える諸要因が国外関連取引と同様であることを要することに留意することとされています（措置通66の4（7）-4）。なお、国外関連取引の借手が銀行等から当該国外関連取引と同様の条件の下で借り入れたとした場合に付されるであろう利率を比較対象取引における利率として独立企業間価格を算定する方法は、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法となることとされています（措置通66の4（7）-4（注））。

したがって、金銭の貸借取引に係る独立企業間価格の算定方法としては、独立価格比準法と同等の方法又は原価基準法と同等の方法あるいはこれらに準ずる方法と同等の方法の適用が考えられます。

- (3) しかしながら、金融業を営んでいない法人においては、比較可能な第三者貸付けを有していない場合も多いことから、課税庁は事務運営指針において、次に掲げる利率を独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法による独立企業間の利率として適用することを検討するとしています（事務運営指針3-7）。したがって、これらの利率は、法人が国外関連者に金銭の貸付けを行う場合においてもその適用が認められるものと考えられます。

すなわち、法人及び国外関連者がともに業として金銭の貸付け又は出資を行っていない場合において、当該法人が当該国外関連者との間で行う金銭の貸付け又は借入れについて調査（税務調査）を行うときには、必要に応じ、次に掲げる利率を独立企業間の利率として用いる独立

価格比準法に準ずる方法と同等の方法の適用について検討するものとされています。

イ 国外関連取引の借手が、非関連者である銀行等から当該国外関連取引と通貨、貸借時期、貸借期間等が同様の状況の下で借り入れたとした場合に付されるであろう利率（例えば、子会社の調達金利です。）

ロ 国外関連取引の貸手が、非関連者である銀行等から当該国外関連取引と通貨、貸借時期、貸借期間等が同様の状況の下で借り入れたとした場合に付されるであろう利率（例えば、貴社の調達金利です。）

ハ 国外関連取引に係る資金を、当該国外関連取引と通貨、取引時期、期間等が同様の状況の下で国債等により運用するとした場合に得られるであろう利率（いわゆる運用金利です。）

なお、上記のイ、ロ及びハに掲げる利率を用いる方法の順に、独立企業原則に即した結果が得られるとされていますから、例えば、イとロのいずれの利率もがある場合には、イの利率によることになります。また、ロに掲げる利率を用いる場合においては、国外関連取引の貸手における銀行等からの実際の借入れが、ロの同様の状況の下での借入れに該当するときには、当該国外関連取引とひも付き関係にあることは必要とされていません。

- (4) 貴社及びT社は製造業を営まれており、また、貴社は比較可能な第三者貸付金を有していないことから、上記(3)の事務運営指針3-7のイ、ロ及びハに掲げる利率を用いる方法の順に採用できる利率をT社に対する貸付利率として金銭の貸付けを行いその利息の支払を受けているときは、移転価格税制上も適正な貸付けに係る受取利息として認められるものと考えられます。

(注) 資金余裕がある親会社が外国子会社に自己資金を融資する場合であっても、上記(3)により利息を付す必要があります。

5 その他の国外関連取引に係る 移転価格課税又は寄附金課税について

上記4では、独立企業間価格の算定が比較的簡易と考えられる国外関連取引について検討しました。次に、海外展開を外国子会社により行う場合の社員の出向や財務管理等の取扱いについて移転

価格課税又は寄附金課税の観点から検討します。これらは、大企業以外の企業についても同様に生じる問題ですが、比較的簡易な方法により独立企業間価格が算定される場合もあり、また、寄附金課税が生じる可能性もあります。

〈事例1〉外国子会社への社員の出向と

移転価格税制について

【質問】

当社100%出資のS国子会社T社は、当社が日本国内で製造販売するA製品の製造技術等の供与を当社から受けて、S国内でA製品を製造し、主に東南アジア地域で販売しています。当社は、この度、経理や営業の補助として若手社員2名（海外勤務による人材育成を兼ねています。）及び研究開発部門から技術指導社員3名の計5名をT社に出向させることにしました。これらの社員の給与は、T社が同社における役職や業務内容を基準に現地での標準給与相当額を支給し、当社は、出向前の給与水準との格差補てんのため、別途、留守宅手当を国内で出向者に支給します。なお、A製品の製造技術等の供与については、別途、T社と契約を取り交わし、T社から使用料を受領していますが、この度の出向については、この契約に含まれていません。

この度の出向に関して、当社とT社の間で移転価格課税、あるいは寄附金課税などの問題が生じる場合があるかどうかについてご教授ください。

【検討】

- (1) 国内においては、法人の使用人が他の法人に出向した場合においても出向者は出向元法人との間で雇用関係が維持されているため出向者に対する給与は出向元法人で支給する事例も多いことから、出向先法人における出向者給与と相当額の負担額の適否が問題となる場合がありますが、この点は法人の社員が外国子会社に出向する場合も同様です。また、出向先法人が出向元法人の国外関連者であって、出向者がその業務遂行に際して出向元法人のノウハウ等の無形資産を使用する場合には、その使用の対価として相当な額の支払を受けているかについて移転価格税制上の問題となる場合があります。
- (2) 貴社はS国法人T社の発行済株式の100%を保有することから、T社は貴社の国外関連者に

該当しますので、T社が負担すべき出向者給与負担額が相当でない場合や、出向者がT社の業務を行う際に、その業務に関連して貴社が有するノウハウ等の無形資産を使用しているにもかかわらず、T社からその対価の額の支払を受けていない場合には、寄附金課税あるいは移転価格課税が問題となる恐れがあります。

イ まず、経理や営業の補助をする出向社員2名の業務の内容は補助業務で海外勤務経験による人材育成を兼ねるものであり、業務遂行に際し特に貴社が有するノウハウ等の無形資産を使用するものではないと思われます。このような場合は、T社においては自社の基準で給与相当額を負担すれば足り、寄附金課税や移転価格課税上の問題はないものと考えられます。

ロ 次に、技術指導社員3名は、貴社の研究開発部門において製造技術の開発等に従事し、高度な技術開発知識や経験を有しており、T社に出向してA製品の製造技術の指導を行うものであることから、その業務遂行に際し貴社の有するノウハウ等の無形資産を使用するものと思われます。貴社とT社が締結したA製品の製造技術等の供与に関する契約に、この度の出向による製造技術の指導が含まれていない場合は、貴社はT社にこれらの社員3名の給与相当額の負担を求めるだけでなく、別途、T社からノウハウ等の無形資産の供与の対価の支払を受けることが相当と考えられます。

T社は、技術指導社員3名については、これらの社員のT社における役職、あるいは業務内容を基準に現地での標準給与相当額を支払うということですから、特に課税上の問題は生じないものと考えられます。しかし、貴社がT社からノウハウ等の無形資産の供与の対価の支払を受けない場合は、移転価格課税あるいは寄附金課税の問題が生じるものと考えられます。

なお、貴社が出向社員5名に国内で支給する留守宅手当は、海外出向者に対する給与の格差補填として貴社の損金と認められます(法基通9-2-47)。

(3) そこで、貴社はT社との間でこの出向による無形資産の供与の対価についても適正な金額の

支払を受ける旨の契約等を締結し、実際にその対価の額の支払を受ける必要があるものと考えられます。なお、適正な対価の額の算定は、租税特別措置法に定める独立企業間価格の算定方法により行うものと考えます。

独立企業間価格の算定は、上記3のとおり、国外関連取引の内容に応じて定められた方法のうち、最も適切な方法により行うものとされています。無形資産の供与は、上記3の「②①以外の取引」、すなわち棚卸資産の販売又は購入以外の取引であることから、いわゆる基本三法(独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法)と同等の方法又はその他の方法(基本三法に準ずる方法、利益分割法、取引単位営業利益法、利益分割法・取引単位営業利益法に準ずる方法)と同等の方法のうちから、最も適切な方法により独立企業間価格を算定することになります(措法66の4②ニ)。

(4) 仮に、貴社がT社から無形資産の供与の対価の支払を受けていないとき、あるいは、支払を受けていてもその金額が上記の(3)により算定した独立企業間価格に満たないときは、その独立企業間価格あるいは独立企業間価格に満たない金額を貴社の所得の金額に加算することになります。また、貴社がT社から支払を受ける対価の額が独立企業間価格を超えるときは、海外への所得移転の問題はないことから、その差額について、所得金額の計算上、確定申告書等において減額することはできないこととされています(措通66の4(8)-2)。

(5) 国外関連者に寄附金を支出した場合の損金不算入は、上記(2)のとおり、国外関連者との取引に関する移転価格課税とは別個のものとして規定されています。この場合の寄附金の額は法人税法第37条第7項に規定する寄附金の額をいう(措置法66の4③)ものとされていますから、法人が国外関連者に対して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は寄附金の問題であり、国外関連取引に係る対価の額の問題は、基本的には、移転価格課税上の問題と考えられます。

事例の場合は、前提となる事実関係からは寄附金課税の問題は生じないものと思われますが、例えば、上記(2)において、T社が支給すること

となっている出向社員5名に対する給与相当額を貴社が負担した場合には、その負担した金額は、原則として、国外関連者T社に対する寄附金に該当し、その全額を貴社の所得の金額に加算することになります。

〈事例2〉外国子会社の財務管理等の費用

【質問】

当社は、当社が100%出資するJ国法人H社の財務部門の人材が手薄であることから、財務管理及び決算事務の指導のため、H社の月次の財務データを当社財務部門に送信させ、当社の社員がチェックの上、必要な補正を指示しております。また、3か月に1回程度、H社の財務監査及び決算事務の指導のため当社の社員を香港に派遣しています。

当社は、H社の財務管理及び決算事務の指導について、H社から対価の支払を受けていませんが、H社の適正な財務管理や決算事務により当社の連結決算事務等も円滑になることから、何ら税務上の問題は無いものと考えますが、いかがでしょうか。

【検討】

- (1) H社は貴社の国外関連者であることから、貴社が行うH社の財務管理及び決算事務の指導はH社に対する役務の提供であるとして、移転価格税制が適用される可能性があります。したがって、貴社が行うH社の財務管理及び決算事務の指導がH社に対する役務の提供に当たるか否かを検討する必要があります。
- (2) 課税庁においては、経営、技術、財務又は営業上の活動その他の法人が行う活動が国外関連者に対する役務の提供に該当し、その対価を授受すべきものかどうかは、その活動が当該国外関連者にとって経済的又は商業的価値を有するものかどうかにより判断する必要があるとされており、具体的には、当該法人が当該活動を行わなかったとした場合に、当該国外関連者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当該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ものとされています(事務運営指針3-9(1))。

なお、法人が行う活動には、法人が国外関連者の要請に応じて随時活動を行い得るよう定常

的に当該活動に必要な人員や設備等を利用可能な状態にしている場合が含まれることに留意するものとされています(事務運営指針3-9(1)②)。

そして、経営、技術、財務又は営業上の活動その他の法人が行う活動が非関連者が国外関連者に対して行う活動又は国外関連者が自らのために行う活動との間で、その内容において重複(一時的に生ずるもの及び事実判断の誤りに係るリスクを軽減させるために生ずるものを除きます。)がある場合には、当該法人が行う活動は、国外関連者に対する役務提供に該当しないものとされています(事務運営指針3-9(2))。

また、国外関連者の株主又は出資者としての地位を有する法人(以下「親会社」といいます。)が行う活動であって、例えば、親会社の株主総会の開催のための活動や親会社による金融商品取引法第24条第1項に規定する有価証券報告書を作成するための活動は、親会社が専ら自らのために行う株主としての活動であることから、当該国外関連者に対する役務の提供に該当しないものとされています(事務運営指針3-9(3))。

なお、親会社が国外関連者に対して行う特定の業務に係る企画、緊急時の管理若しくは技術的助言又は日々の経営に関する助言は、株主又は出資者としての地位を有する者が専ら自らのために行うものとは認められないことから、これらが当該国外関連者にとって経済的又は商業的価値を有し、かつ、非関連者が当該国外関連者に対して行う活動又は当該国外関連者が自らのために行う活動との間で重複しない限りにおいて、当該国外関連者に対する役務提供に該当するものとされています(事務運営指針3-9(3)①)。

親会社が国外関連者に対する投資の保全を目的として行う活動は、当該活動が当該国外関連者にとって経済的又は商業的価値を有し、かつ、非関連者が当該国外関連者に対して行う活動又は当該国外関連者が自らのために行う活動との間で重複しない限りにおいて、当該国外関連者に対する役務提供に該当するものとされています(事務運営指針3-9(3)②)。

- (3) 上記(2)により、財務関係の親会社の活動については、例えば、①自社の株主総会開催のため子会社の財務・管理データを自ら収集する、②

金融商品取引法に基づく有価証券報告書の作成を目的に子会社からの送信データをチェックし必要な修正を指示する、③連結財務諸表監査のために外部監査法人が行う子会社の監査に自社の財務担当者を同行させる、④会社法に基づいて行う企業集団の業務の適正を確保するための必要な体制の整備を図るため、子会社の所在地国における現地法令の遵守状況の監査及び問題点の改善指導を行う、⑤自社の投資家のために、自社のホームページに子会社の経営方針、財務データなどのIR情報の掲載を行う、⑥自社及び子会社の財務情報から自社グループの国別報告書を作成する、などの活動はいわゆる株主活動であり、子会社に対する役務の提供に当たらないとされていますが、⑦子会社の作成した予算原案をチェックするとともに、年間計画上問題がある場合には修正指示を行い、子会社はこれに基づき年間予算を作成する、⑧子会社の財務活動が円滑に行われるよう、新規設備投資に対する判断、リスク分析及び現預金管理を含む資金調達等のアレンジ等を行う、などの活動は子会社にとって経済的又は商業的価値を有するものであり役務の提供に該当するものとされており（事務運営指針参考事例集：「事例23 企業グループ内役務提供」）、具体的な事例の判断において参考となります。

- (4) そして、貴社が行うH社の財務管理及び決算事務の指導は、H社の財務部門の人材不足を補い、併せて財務監査や決算事務の指導を行うものであり、貴社の株主活動というよりは、H社の財務管理の支援的な性格が大きいものと思われます。したがって、貴社の活動を①H社の活動に重複する活動あるいは貴社の株主活動でありH社にとって経済的又は商業的価値を有しない部分と、②人的支援などH社にとって経済的又は商業的価値を有する活動であり役務の提供に該当する部分とに区分した上で、貴社は、②の役務の提供に該当する部分についてH社から相当の対価の支払を受ける必要があるものと考えられます。貴社が、その役務の提供についてH社から相当の対価の支払を受けていない場合には、移転価格課税上の問題が生ずることになります。

〈事例3〉外国子会社の設備導入費用の負担

【質問】

当社（製造業）のT国の100%子会社G社（製造業）は、コンピュータ支援設計システムを導入し、設計業務の効率化を図ることになりました。システムの導入費用約1億円は、G社の資金負担能力が十分でないため当社が負担しますが、システムはG社の資産となります。G社は、製品をT国市場で販売するほか、同じ製品を当社が日本市場で販売するために供給しており、当該システムの導入により当社への迅速な製品供給が可能になるなどの効果が期待できます。このような費用を負担した場合も、税務上、寄附金課税等の問題が生じるのでしょうか。なお、G社がT国市場で販売する製品価格と当社に販売する製品価格には特段の差はありません。

【検討】

- (1) 法人が、国外関連者との間で国外関連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の金額の計算上、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して、国外関連者に移転したと認められる金額を当該法人の所得の金額に加算することとされています（措法66の4①、措通66の4(8)－1）。（移転価格課税）

また、法人が支出した寄附金の額のうち当該法人に係る国外関連者に対するものは、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ととされています。なお、この場合の寄附金は、法人税法第37条第7項に規定する寄附金の額をいうものとされています（措法66の4③）。（寄附金課税）

- (2) 法人税法上は、法人が資本等取引以外の取引を行った場合には、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引に係る収益の額を益金の額に算入するものとされています（法第22②）。また、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（広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費

及び福利厚生費とされるべきものを除きます。)をした場合に、その金銭の額や資産の価額等は寄附金の額とされています(法法37⑦)。

- (3) 事例は、G社が取得するコンピュータ支援設計システムの導入費用を貴社が負担するものですが、当該システムの導入により貴社への迅速な製品供給が可能になるなどの効果が期待できるとしても、当該システムはG社の事業の効率化を図るものであり、その導入に要する費用はG社が負担することが相当と考えられます。

したがって、貴社がその費用を負担する場合は、上記の「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」に該当し、その負担した額は寄附金の額とされます。そして、G社は貴社の国外関連者であることから、当該寄附金の額は国外関連者に対する寄附金の額に該当し、その全額が損金の額に算入されないことになります(措法66の4③)。

なお、法人が国外関連者に対して資産の販売、金銭の貸付け、役務の提供その他の取引(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な利益の贈与又は無償の供与に該当し、国外関連者に対する寄附金として損金不算入の規定が適用される場合は、移転価格課税の規定は適用しないこととされています(事務運営指針3-19イ)。

〈事例4〉国外関連取引に係る価格調整金

(移転価格又は寄附金)

【質問】

当社(3月決算)は、M国の100%子会社K社(2月決算)が製造した製品を輸入し(円貨建て)、国内で販売しています。近年の人件費上昇に加え為替相場の円安傾向の影響から、K社の中間決算(8月)は大幅な欠損となりました。そこで、当期首(4月)に遡及してK社との取引価格を見直し、価格調整金をK社に支払うことを検討しております。K社との間で価格調整金についての契約や覚書などはありませんが、当社としては、K社への資金援助ではなく、取引価格を見直すものであることから、税務上、移転価格課税や寄附金課税等の問題は生じないものと考えていますが、いかがでしょうか。

【検討】

- (1) 移転価格税制上、法人が、国外関連者を行う取引(国外関連取引)は、独立企業間価格で行われたものとみなされますから、貴社のK社からの製品輸入に係る支払対価の額が独立企業間価格を超えるときは、その超える部分の金額はK社への所得移転額として貴社の所得金額に加算することとされています(措法66の4①、措通66の4(8)-1)。
- (2) 国税庁の事務運営指針では、法人が価格調整金等の名目で、既に行われた国外関連取引に係る対価の額を事後に変更している場合には、その変更が合理的な理由に基づく取引価格の修正に該当するものかどうかを検討するものとされており、その変更が国外関連者に対する金銭の支払又は費用等の計上(支払等)により行われている場合には、その支払等に係る理由、事前の取り決めの内容、算定の方法及び計算根拠、その支払を決定した日、その支払等をした日等を総合的に勘案して検討するものとされています。なお、その支払等が合理的な理由に基づくものと認められない場合には、その支払等が国外関連者に対する寄附金等の損金不算入(措法66の4③)の適用を受けるものでないかを検討するものとされています。(事務運営指針3-20)
- (3) 価格調整金は、貴社とK社との間で事前に取り決められたものではなく、また、独立企業間においては、人件費の上昇など取引価格に影響を及ぼす要因は、一般には、あらかじめ取引価格の交渉において当事者間で検討されるものであり、その取引価格を事後的に見直す場合は、あらかじめ契約等で取り決められた要件や算定方法などにより行われるものと考えられます。また、為替リスクは、一般には、取引日と決済日との為替相場による一種の財務損益であることから、法人個々が先物為替予約等によりリスク回避を図っており、移転価格税制上も為替損益は独立企業間価格に含まれないものとされています(措通66の4(4)-3)。

なお、為替損益については、製造業者等が、商社等を通じて製品の輸出や輸入等の取引を行う場合に、その取引に係る商社等の為替損益相当額の全部又は一部を製造業者等が負担する特

約を付する場合がありますが、これはあらかじめ契約等で取り決めた条件で行われるものであり、合理的なものとして認められています（法基通13の2-1-11）が、事例の場合はこれには該当しません。

また、法人が子会社等に対して金銭の無償若しくは通常の利率よりも低い利率での貸付け又は債権放棄等（無利息貸付け等）をした場合において、その無利息貸付け等が業績不振の子会社等の倒産を防止するためにやむを得ず行われるもので合理的な再建計画に基づくものである等、相当の理由がある場合は、その無利息貸付け等による経済的利益の額は寄附金の額に該当しないものとされています（法基通9-4-2）が、事例の場合はK社の再建計画に基づくものではないのでこれには該当しません。

- (4) 事例の場合の価格調整金は、上記(3)のとおり、あらかじめ契約等で取り決められたものではなく、一般に、独立企業間で行われるような価格調整によるものではないことから、合理的な取引価格の見直しとは認められないものと考えられます。したがって、貴社が国外関連者であるK社に価格調整金として金銭を支払った場合は、その金額は国外関連者であるK社に対する寄附金等と認定される可能性が高く、寄附金等とされた金額は貴社の所得の金額の計算上、損金の

額に算入されないこととなります（措法66の4③）。

6 まとめ

移転価格税制は、実際に適用される場合は極めて難解な税制ですが、上記4及び5において検討したように、国別情報、マスターファイル（事業概況報告事項）、ローカルファイルといった移転価格文書化の対応が求められる大企業のみならず、国外関連取引の金額がそれほど大きくない企業であっても、税務調査において課税関係が検討される可能性があるものと考えられます。

大企業においては、取引金額の大きな国外関連取引について移転価格課税のリスク回避のため、課税当局の事前確認手続きを活用する場合も多く、その結果、税務調査による多額の課税もれ実績も減少しているものと考えられます。

一方、国外関連取引の金額がそれほど大きくない企業においては、費用対効果等の面からも課税当局の事前確認手続きが活用される場面は少ないのではないかと考えられますが、国外関連取引を行うに当たって、移転価格税制の観点からも、その取引条件や取引価格の決定要因等を検討することは移転価格課税あるいは寄附金課税のリスク回避の面からも有効ではないかと考えます。

速報！ 第125回野球大会優勝！



2連覇達成！歓喜の胸上げ！

4月17日に行われた「第125回支部対抗野球大会」にて、「日本橋支部野球部」が前回（秋季大会）に引き続き優勝を勝ち取り、2連覇を達成しました！今回で9回目の優勝となります。

白熱した戦いが繰り広げられ、準決勝は渋谷支部を3-0で、決勝は新宿支部を7-2で見事勝利することができました。

個人タイトルは「最高殊勲選手賞」を渡辺 英樹会員、「優秀投手賞」を今井 信吾会員がそれぞれ受賞しました。



勝利に向かって円陣

皆様の応援ありがとうございました！！