

移転価格の 実務対応解説シリーズ 【テーマ別】

第3号: 法人税法における寄附金の意義と移転価格

目次

1.	はじめに.....	3
2.	移転価格税制.....	3
3.	寄附金の損金不算入.....	3
4.	移転価格税制と寄附金課税.....	3
5.	事例.....	4
6.	まとめ.....	6

1. はじめに

昨今、海外に進出している日本企業の総数(拠点数)は右肩上がりに増え続けていますが、その背景には、高度経済成長期における日本の経済コストの高騰や円高の進行、また各種規制緩和により海外進出への参入障壁が低くなったことが要因としてあると考えます。一方、税務に焦点を当てても、かつては国ごとに独創的なルールが散見されていたところ、OECD/G20 の BEPS 包摂的枠組み(Inclusive Framework on BEPS)が世界各国・拠点において賛同を得られたことにより、国際的に統一したルールが導入されるようになってきています。

そうした環境の中で多国籍企業が慎重に対応しなければならない問題として移転価格税制が挙げられますが、日本の法人税法においては、従来、寄附金課税というルールも存在しています。本稿では、両者の違いに焦点を当てながら、後半では事例を中心として、多国籍企業が注意しなければならない国際取引について紹介します。

2. 移転価格税制

移転価格税制とは、国境をまたいだ関連会社間の取引価格を適正に設定することで、企業の所得移転や租税回避を防止するルールです。

企業が海外の関連企業等の国外関連者との棚卸資産の売買、役務の提供などの取引価格(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。そのため、移転価格税制は国外関連者との取引価格を支配関係のない独立の第三者と取引した価格(独立企業間価格)で計算し直すことで、適正な国際課税の実現を目的とするものです。

日本の移転価格税制導入は 1986 年であり、多国籍企業の海外進出に伴い、適正な課税を行うべく租税特別措置法第 66 条の 4 において規定されています。

3. 寄附金の損金不算入

寄附金とは、「寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもつてするかを問わず、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によるものとする」(法人税法第 37 条)とあり、法人が任意に反対給付を伴わずに行う財産や役務の給付が該当することになります。

なお、法人が寄附金を支出したときは、原則として一定額を超える部分の金額は損金の額に算入されないこととなっています。特徴的な点は、支出先の区分に応じて損金算入額に係る取扱いが異なること、および、一定の計算式による損金算入限度額が存在することです。

4. 移転価格税制と寄附金課税

移転価格税制と寄附金課税は導入の目的や背景が異なりますが、移転価格税制の導入に伴い、ある問題が生じます。寄附金課税の場合、本質的には移転価格対象取引と同様の所得の移転であるにもかかわらず、損金算入限度額の分だけ寄附金課税が有利になってしまうということです。そのため、1991 年には、国外関連者に対する寄附金の全額損金不算入の制度が導入され、かかる問題が解消されました(租税特別措置法第 66 条の 4 第 3 項)。

以下に両制度の違いを記載します。

(1) 対象取引

寄附金課税については、国内・国外取引の区分はなく、いずれも対象となりますが、日本の移転価格税制では、一定の支配関係にある国外関連者との取引(国外取引)が対象となります。

(2) 価格の基準

寄附金課税については、金銭であれば分かりやすいですが、資産の譲渡(低額譲渡等を含む)のケースも含まれます。この場合、「時価」を基準に差額を計算することになります。一方、移転価格税制においては「独立企業間価格」が基準となります。

いずれも曖昧な基準と言わざるを得ませんが、時価については、通常の販売価格や再取得価額、第三者評価額等が参酌されますが、移転価格税制の場合、租税特別措置法第 66 条の 4 第 2 項に定める移転価格算定方法により独立企業間価格を算定することになります。

(3) 更正・決定の除斥期間

通常の更正・決定であれば、寄附金課税については5年、移転価格課税については7年の除斥期間が適用されます(更正の請求期限についても同様)。

(4) 相互協議

相手国との間に租税条約があれば、移転価格課税については相互協議を申し立てることができますが、寄附金課税については相互協議の対象とはなりません。

上記の中で特に注目すべきは相互協議の対象となるか否かです。移転価格課税ということであれば、相互協議に持ち込むことにより二重課税を排除できる可能性があります。が、国外関連者寄附金として課税された場合、あくまで日本の法令上の処理であることから、二重課税が残ったままになります。

なお、制度の違いこそあれ、国外取引に係る課税案件がどちらのルールに従うべきかについては、明確な基準がなく、総合的に勘案して判断することになるかと思いますが、移転価格事務運営要領 3-20 においては以下のように規定されています。

(国外関連者に対する寄附金)

3-20 調査において、次に掲げるような事実が認められた場合には、措置法第 66 条の 4 第 3 項の規定の適用があることに留意する。

- イ. 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(以下「資産の販売等」という。)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するとき
- 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

ここで再三、「贈与」「無償の供与」という言葉が出てきますが、国外関連取引において、資産の販売、金銭の貸付け、役務の提供を反対給付なしに無償で行った場合には、国外関連者寄附金として取り扱われる可能性が高いとは言えると思います。

5. 事例

前項までは、両制度の定義や違いについて述べましたが、実際にどのような取引に対してこれらの制度が適用されるのかを事例で検証します。

(1) 海外子会社に対する役務提供

多国籍企業であれば、多かれ少なかれ、海外子会社に対して経営管理、バックオフィス、技術支援等のサポート業務を提供することは一般的かと思います。これらは移転価格税制上、グループ内役務提供(Intra Group Services: 以下「IGS」)として対価を回収する必要があります。

ところが、多くの日系企業では、「親会社が子会社の面倒を見るのは当然」という心情的な背景も影響し、IGS の対価を回収していないケースが見受けられます。

この場合、本来回収すべきであった金額は国外関連者寄附金として課税されるリスクが高いですが、他の国外関連取引との兼ね合いにより移転価格の論点として整理できる可能性もあります。そのためには、移転価格対象取引に該当する IGS を分類し、対価の算定や回収方法を会社のルール(IGS ポリシー)として構築することが必要であると考えます。

(2) 海外出向者に係る給与の較差補填

多国籍企業の場合、親会社の社員を子会社へ出向させるケースが見受けられます。この場合、海外赴任者のコストは受益者である出向先法人が負担すべきものとなりますが、日本では例外的措置として「較差補填」という独特な制度があります。簡単に言うと、出向先法人の給与水準が出向元法人の給与水準に比べて低い場合、出向元

法人がこの較差補填のために支給した金額については損金算入を認めるというものです(法人税基本通達 9-2-47)。

この通達は 1969 年に規定されていますが、当時の日系企業の給与水準は新興国と比べて高額であったことや、給与以外にも日本独自の各種手当や福利厚生費等について、出向者がこれらの処遇を受けられなくなってしまうという背景があります。ところが、半世紀あまりが経過した現在では、給与水準の較差がなくなっていることや出向元である日本企業において各種手当が徐々に廃止されてきているといった事情から、本通達は形骸化している面があると言えます。

こうした状況にもかかわらず、多くの日系企業では人事規定の改定が行われておらず、税務調査の際に多額の較差補填金について寄附金課税されてしまうケースが散見されています。

ただし、この通達は現在でも存在するものであるため、適用がされないわけではありません。出向先企業の給与水準(比準者給与)を証明するデータや、出向契約・雇用契約等の契約書の整備および人事規定の定期的な改定をもって金額の妥当性を証明することが肝要となります。

(3) グループ会社に対する債務保証

日本の移転価格税制上、債務保証取引はこれまで明確に言及されていませんでしたが、2022 年 6 月の移転価格事務運営要領の改正により、金融取引の一種として対価性を検討すべく指針が示され、独立企業間価格の算定方法も例示されました。

従来、親子ローンを実行した場合には、利率の多寡はあれ、一定の利息は收受すべきと言う概念はあろうと思いますが、債務保証取引については、役務を提供しているという自覚がないことから保証料を收受していないケースが非常に多く見受けられます。

債務保証については、保証を差し入れることにより保証委託者は通常よりも有利な利率で借り入れることができ、一方、保証者についてはデフォルトリスクを抱えることになります。この事実のもと、第三者に対して無償で債務保証をするかという考えに基づけば、本来收受すべき保証料の額について寄附金課税されることも妥当な処理であると言えますし、往々にして金融取引に係る課税額は多額に上るケースが多いです。

したがって、納税者としては、まず国外関連者に対する債務保証も移転価格対象取引であることを認識し、ローンの利率設定も含め、金融取引に係る移転価格ポリシーを策定することが望まれます。

(4) 海外子会社の移転価格リスク回避のための補填

日本に移転価格税制が導入されてから 30 年以上が経ちましたが、日系多国籍企業のうち、海外との取引が多い企業については、税務調査で多額の移転価格課税を受けた経験もあろうかと思います。そうした経験の中、現状最もポピュラーな移転価格算定方法である取引単位営業利益法(Transactional Net Margin Method: 以下「TNMM」)で海外グループ会社との移転価格を管理されている会社が多いのではないかと推察します。

多国籍企業にとって、移転価格は自国の課税リスクのみを管理するだけでなく、世界中の拠点における課税リスクを管理しなければなりません。その場合、ある拠点で営業損失になっているような状況があれば、現地での移転価格リスクは相当程度高いものと言えます。期中で状況が把握できていれば、残りの期間の取引価格を改定することで対応することもできますが、期末の段階で発覚した場合、一括で送金することにより現地子会社の利益率改善を図ろうとする会社もあるかもしれません。

しかし、冒頭でも記載した通り、反対給付のない単なる現金の支給では、国外関連者寄附金として課税されてしまいます。ところが、一定の方法によれば取引価格の修正が行われたもの(価格調整金)として取り扱われることとなります。この場合、当該支払等に係る理由、事前の取決めの内容、算定の方法及び計算根拠、当該支払等を決定した日、当該支払等をした日等を総合的に勘案して検討する(移転価格事務運営要領 3-21)とありますので、後付けではなく、事前の準備が必須となります。

ただし、価格調整金については認められない国も多いうえ、関税にも影響を与える可能性があることから、安易に適用することは推奨しません。

上記において税務調査で指摘が多い事例を紹介しましたが、いずれも移転価格税制に関する知識が豊富な調査官でなくとも指摘しやすい項目であると言えます。その場合、安易に国外関連者寄附金として処理されてしまうと、二重課税が排除

できなくなってしまう。納税者としては、移転価格対象取引として整理することにより二重課税排除の可能性を残しておくことが望まれます。

6. まとめ

多国籍企業に対する税務調査では必ずと言っても良いほど論点になる寄附金・移転価格ですが、裏を返せば、あらかじめ納税者側で準備をしておくことにより課税リスクを下げるができる項目でもあります。大前提として、反対給付のない金銭の支出はもちろん、無償の役務提供も寄附金課税リスクに繋がることを認識したうえで、対価回収ルールを設定し、安易な寄附金課税を回避することが重要です。

そのためには契約書や人事規定等の法的な整備もさることながら、税務面のサポートとして、国外関連取引に係る価格設定・利益水準・利益配分等の観点で分析した結果を移転価格ポリシーとして整備しておくこと、また給与の較差補填については、現状に鑑みたうえで定期的なルールの改定をしておくことが望まれます。

お問い合わせ先

PwC 税理士法人

〒100-0004 東京都千代田区大手町 1 丁目 2 番 1 号 Otemachi One タワー

www.pwc.com/jp/tax

PwC 税理士法人

国際税務サービスグループ(移転価格)

ディレクター 加藤 夏樹

【お問い合わせフォーム】

PwC 税理士法人は、企業税務、国際タックス、M&A 税務、税務業務のデジタルトランスフォーメーション(DX)などを含む幅広い分野の税務コンサルティングにおいて、PwC グローバルネットワークと連携しながら、ワンストップでサービスを提供しています。国内外のプロフェッショナルの知見と経験を結集し、企業のビジネスパートナーとして重要な経営課題解決を包括的にサポートします。

PwC は、社会における信頼を構築し、重要な課題を解決することを Purpose(存在意義)としています。私たちは、世界 149 カ国に及ぶグローバルネットワークに 370,000 人のスタッフを擁し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2025 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.