

# 税務調査で問題になりがちな 関連会社との取引を チェックする



関連会社との取引は、商品価格の調整や金銭の貸し借りなどを自由に決めることができ、金融機関対策、税金対策として使われることから、税務調査で論点となるポイントです。適正な関連会社との取引を確認します。

EY税理士法人  
税理士・米国公認会計士（ワシントン州）

竹内茂樹



法人税調査の際、思いもよらない指摘をされることがあります。そのうちの1つにグループ会社（子会社、親会社、関連会社、関係会社等）との取引が挙げられます。その否認の中心は、取引価格が適正でない、受け取るべき対価を受け取っていないなどで「寝耳に水」といったことが多く、また、それであるがゆえに否認金額も多額に上ることもあります。

さらに、昨年7月から、国税庁は一般の調査部門でも移転価格調査を行なえる体制に組織変更したため、海外グループ会社との取引についてチェックされる機会が増える予想されます。

## 問題発生 メカニズム

グループ会社との取引は、外部の第三者企業との取引に比べ「なানাあ」で行なわれやすく、価格も適正でないことが多いのも事実です。

グループ会社同士の取引なので、社長の「鶴の一声」で価格が設定されてしまう可能性があり、元々、グループでの連結経営を行なっている観点からは、「どちら

にしろ相殺すれば同じ話なのに、税務上の問題になるとは思わなかった」ということもあるでしょう。実際、金融機関対策・税金対策として意識的に利用されることもあるのかもしれませんが。

法人税法等の各規定は、市場価格や第三者間で成立する価格を前提としています。例外的にそのような価格となっていない（無償を含む）場合には、税法は寄附金税制や移転価格税制で対応する形になっています。

無償部分や価格が適正でない場合の市場価格等との差額部分について、贈与等が行なわれたとして寄附金課税が行なわれたり、海外グループ会社との取引の場合には、寄附金課税の問題に加え、海外に所得移転が行なわれたとして移転価格課税が行なわれる可能性も出てきます。

## 寄附金税制と 移転価格税制の内容

取引相手先が国内グループ会社なのか海外グループ会社なのかによって、税制の適用が異なってきますので、まずこの点を押さえておく必要があります。

## (1) 国内グループ会社との取引

### ① 寄附金税制

#### 規定

寄附金税制（法人税法37条第7項）では、「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」を行なった場合、寄附金の額は贈与時の価額（時価）とされ、高額買入や低廉譲渡等についてもその差額が寄附金とされます。

#### ② 損金算入限度額

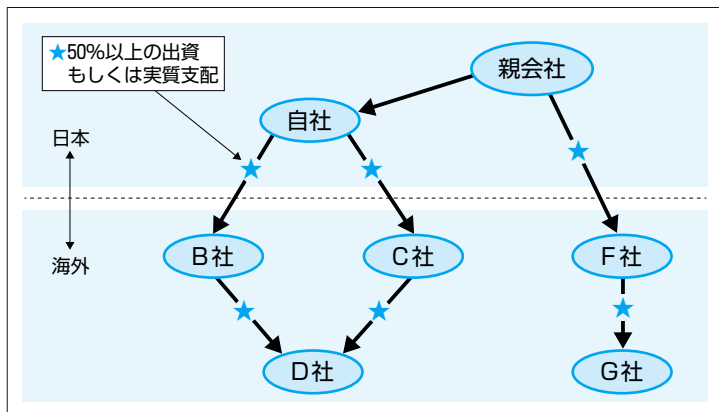
寄附金規定には、一定の損金算入の枠が設けられているため、その範囲内であれば否認が行なわれることはありません。

寄附金問題があるのではないかと疑わしい場合には、まず、この枠がどのくらいあるのか知っておくのも重要かもしれません。ただ、これはあくまでも寄附金の損金算入限度額ですので、交際費や使途秘匿金等にカテゴライズされてしまうと、この枠は使用できないことに留意が必要です。

### ② 寄附金税制とグループ法人税制との関係

2010年度にグループ法人税制が導入されました。これは、100%の資本関係（間接を含む）にある内国法人間の資産譲渡等に適用される税制です。

図表1 移転価格税制の対象取引



※自社がB、C、D、F、G社とそれぞれ取引を行なった場合、各取引すべてが移転価格税制の対象取引（国際関連取引）となる

寄附金税制は基本的に、支出側が否認されるだけで、受取側の処理はそのままというのですが、

グループ法人税制が適用される法人に関しては、支出側で損金が否認される場合には、受取側は益金不算入になりました。したがって調査担当も、プラス・マイナスゼロになるような調査はあまり行なわないかと思われます。ただし、黒字法人から赤字法人に寄附が行なわれる場合には、否認することによってトータルの納税額が変わ

ってきますから、否認される可能性はあると考えられます。

### ③ 未収金等による処理

寄附金の認定が困難な場合に、未収金の計上漏れとして認定が行なわれる可能性もあります。

この場合、寄附金課税の場合と異なり、相手先は取引年度以降で損金計上額が増える可能性があるため、グループ全体で考えれば大きな影響がないこともあります。が、相手方が赤字であった場合には、グループ全体で納税額が増えることとなります。もつともグループ法人税制が適用され、「譲渡損益調整資産」（法人税法61条の13第1項）に該当する場合（棚卸資産は該当しない）には、当該資産がグループ外に譲渡される以前においても、譲渡者側で所得減算できるため、前述のケースは当てはまりません。

### (2) 海外グループ会社との取引

#### ① 移転価格税制

##### 規定

移転価格税制は、海外に所在するグループ会社との取引価格等が適正でない

（国外に所得移転が行なわれた）場合に、独立企業間価格におき直して課税されるものです。独立企業間価格とは、第三者間で成立する価格を意味します。法令等での計算方法がいろいろと規定されていますが、寄附金での「時価」に近いものになるため、寄附金課税と似た効果を有しています。

この移転価格税制（措置法66条の4等）の対象となる取引は、法令上明確に規定されています。原則50%以上の出資関係の有無が基準になっていますが、それは兄弟会社関係等を含め幅広く適用されますので、資本関係が複雑な場合には、本税制の対象になるかどうか確認しておく必要があります（場合によっては、親会社等に問合せが必要かもしれません）。また、この移転価格税制は、一定の「実質支配関係」が認められる場合も対象となりますので、仮に資本関係が希薄であっても、そのような関係がないか知っておく必要があります（図表1）。

措置法施行令39条の12第1項3号および措置法通達66の4(1)・3では、①役員関係、②取引依存関係、③資金関係、④知財への依存関係、⑤役員指名関係、といった

関係が具体例として挙げられています。

### ⑧ 損金算入枠はない

移転価格税制においては、国内グループ会社との取引に適用される寄附金税制のように損金算入限度額といったものではありません。

### ② 移転価格税制と寄附金税制との関係

移転価格税制が適用される海外グループ会社（法律上は「国外関連者」といいます）に対して寄附が行なわれた場合には、例外規定が置かれていて、移転価格税制と平仄をとるために損金算入限度額は設けられていません（措置法66条の4第3項）。

図表2 寄附金と移転価格の関係

取引相手	寄附金税制	移転価格税制
国内グループ会社	○(損金算入限度額あり)	×
海外グループ会社	○*(全額が損金算入できない)	○*

※「贈与等」の有無で判断

実際、移転価格の問題なのか寄附金の問題なのか判断しないケースが多くあります（想定）否認金額が多くな

つてくると、この区分が非情に重要になってきます。

### 移転価格課税が行なわれた場合

には、日本とグループ会社所在地国の双方で、（移転されたとされる）所得に対して、（結果的に）二重に課税が行なわれてしまうことになるわけですが、これは国税庁に相手国税務当局との間で協議（相互協議）といえます）をしてもらって解消できる可能性があります（修正申告に応じた場合は困難になります）。しかしながら、寄附金課税が行なわれた場合には、租税条約上二重課税と認められず、相互協議の対象とすることは一般的に困難だからです。

移転価格なのか寄附金なのかの問題となる際のポイントの1つに「贈与等の意思」の有無があります。それによって寄附金にカテゴライズするかどうか決められるという制度上の建付けになっています（図表2）。ただ、何をもちて「贈与等の意思」があったかは難しい問題で、調査の現場で多く議論になります。

### ③ 未収金等による処理

国内グループ会社との取引の場合と同様、寄附金や所得移転の認定が困難な場合に、未収金の計上

漏れとして認定が行なわれる可能性もあります。

### 問題となる

### 典型的な事例

寄附金税制と移転価格税制は、適正でない取引価格による弊害を取り除くといった共通の要素を有していますので、結果的に、国内と海外グループ会社で問題となる取引は共通しています。ただ、これまで述べてきたように、寄附金税制と移転価格税制のどちらが適用されるかで、事実認定のされ方、損金算入限度額、相互協議の可能性等が異なってきますので、その点は前項を確認してください。

また、移転価格税制の適用のない海外グループ会社への寄附金については、損金算入限度額が適用されますが、資本関係が50%未満等の場合に寄附金の認定を行なう事例は、結果的に少ないと思われます。

租税条約がない国との間では二重課税解消の協議はできず、条約があっても合意に失敗する場合もあります。

以下、税務調査で疑問を招きやすい事項と実務上のポイントを紹

介します。

### (1) 子会社等の業績低迷による価格改定等（寄附金、移転価格）

この場合には、「支援してあげた」といったことではなく、「経済環境の変化にしたがって、ビジネス上正當な価格に修正したまでである」といったことを丁寧に説明していく必要があります。

### (2) 債務免除（貸倒損失）・再建支援等（寄附金）

これらは明らかに「支援」に当たするため、寄附金課税が行なわれやすい事項です。税務上、債務免除や再建支援等の損金算入が認められる要件は厳しく、法人税基本通達9-4-1（子会社等を整理する場合の損失負担等）や9-4-12（子会社等を再建する場合の無利息貸付け等）の内容を確認しておく必要があります。

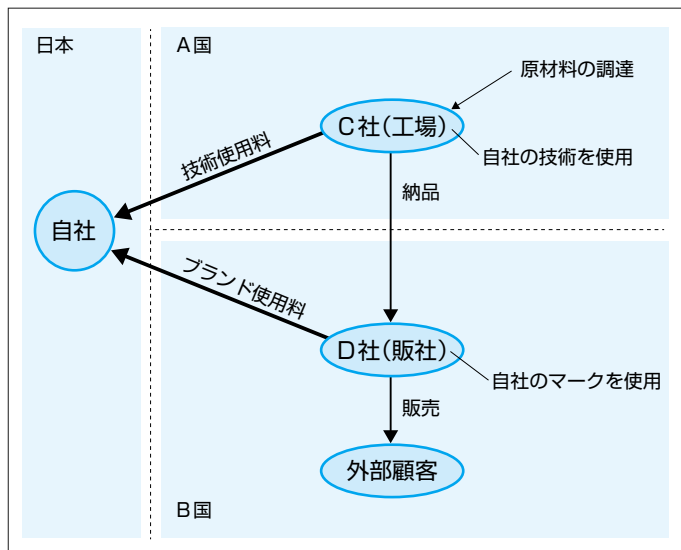
### (3) グループ会社の工場立上げ時の出張（寄附金）

工場の立上げは、あくまでもその工場を所有するグループ会社の業務であるという考え方です。

この対価を請求すべきとされた場合には、出張者の日割りの人件費（賞与を含んだ年間総給与支給額を稼働日数で割ったもの）をベースに計算がなされることになり



図表3 海外取引のサプライチェーン



ます。当該グループ会社がいまだ設立されておらず、その設立について親会社の機関決定もなされていない場合には、コストの親会社負担は認められますが、親会社の機関決定が行なわれた以降は、当該グループ会社の開業費（繰延資産）等として処理されることとなります。

には、別途何らかの計算で時価を見積って売却価額を決定する必要があります。

移転価格の世界では、それら讓渡価格の歪みは是正だけでなく、生産移管に伴って何らかのノウハウ（重要な無形資産）も一緒に移転したのではないかと調査が行なわれることもあります。

方です。また、移転価格の観点から、重要な無形資産が海外に移転していないかが調査されるケースもあります。

企業グループ内では、間接部門の様々な業務（経理、IT等）をグループ内で一本化して、業務の効率化を図る場合があります。この場合、本来、グループ会社が負担すべきコストを回収していないと税務上問題になることがあります。企業グループがマトリックス組織を採用している場合にも、給与負担について同様の問題が発生する可能性があります。

時期等を加味した市場データを用いて計算する必要があります。

一方、保証料に関しては、客観的な計算が困難なことが多く、いくらでも徴収していれば、税務当局はあえて口出ししないというのが、これまでの実務となっています。

たけうち しげき EY税理士法人アソシエイトパートナー。一橋大博士（経営法・筑波大修士（国際経営）。国税庁国際業務課主査、インドネシア駐在、東京国税局国際情報第一課課長補佐、東京国税不服審判所審査官などを歴任。EY税理士法人に入所後は、多くの税務調査対応案件を成功裏に導いている。

（4） **グループ会社の工場立上げに伴う親会社中古設備の無償供与・売却（寄附金、移転価格）**

たとえば、帳簿残高が時価相場から乖離していると思われる場合

（5） **出向・較差補填（寄附金）**

較差補填金は、あくまで出向先法人の同レベル役職者と同水準の給与が支払われていることが前提です。出向先で同水準以下の金額しか支払われず、日本の親会社での較差補填金が本来あるべき金額よりも大きい場合には、やはり寄附金の問題が発生します（法人税基本通達9-2-47「出向者に対する給与の較差補てん金の取扱い」）。

（6） **研修費用（寄附金、移転価格）**

コスト負担は研修生を派遣するグループ会社が負うべきというのが税務の考え

（7） **グループ内役務提供（寄附金、移転価格）**

企業グループ内では、間接部門の様々な業務（経理、IT等）をグループ内で一本化して、業務の効率化を図る場合があります。この場合、本来、グループ会社が負担すべきコストを回収していないと税務上問題になることがあります。企業グループがマトリックス組織を採用している場合にも、給与負担について同様の問題が発生する可能性があります。

（8） **金利・保証**

グループ会社へ貸し付けた場合の金利はもちろん、グループ会社が親会社の保証を受けて金融機関から借入を行なった場合にも、親会社はそのグループ会社から保証料を受け取る必要があります。

貸付金利の計算は、借り入れるグループ会社のリスクプレミアムが不明の場合には、（より低いであろう）親会社のリスクプレミアムを使用して金利計算を行なってもよいことになっています。それ以外の要素は、通貨、期間、貸出

（9） **海外グループ会社の高い営業利益率（移転価格）**

海外グループ会社の営業利益率が同業他社に比べて高い場合には、税務当局は国外に所得が移転した結果ではないかとの仮説を立て、移転価格調査を実施することが往々にしてあります。これをきっかけに、棚卸取引価格に問題があるのか、それともロイヤリティか、役務提供かといったように、調査が行なわれていきます。

（10） **その他（移転価格）**

海外工場が現地ですべて材料を調達して生産販売もすべて現地という場合であっても、自社の技術やロゴを付けて販売しているだけで、海外グループ会社からロイヤリティを受け取っていないとして、課税が行なわれる場合がありますので、グループ会社全体のサプライチェーンを理解しておくことも重要です（図表3）。