

国外関連者に対する寄附金と相互協議

水野正夫

(税理士・大阪大学大学院法学研究科博士後期課程3年)

目 次

- I はじめに
- II 国際的所得移転防止策としての移転価格税制と寄附金税制
 - 1 移転価格税制と寄附金税制の関係に関する従来の議論と問題の所在
 - 2 措置法66条の4第3項の趣旨目的及び位置付け
- III 独立企業原則と経済的合理性基準との関係
 - 1 移転価格税制における独立企業原則の意義と内容
 - 2 寄附金税制における寄附金該当性
 - 3 所得移転防止税制の意義と性格付け
- IV 所得移転防止税制と租税条約の関係
 - 1 移転価格税制と租税条約の関係
 - 2 寄附金税制と租税条約の関係
 - 3 検討結果及び提案
- V おわりに

I はじめに

移転価格税制の理論的中枢である独立企業原則はその限界（特に比較可能性の問題）を指摘されながらも、限界を乗り越え、OECD主導の下、膨大な努力と共に国際的な広がりを見せている。これは理論的にも実務的にも、国際的な所得の移転が問題視され、その防止策としての移転価格税制に納税者及び税務執行当局の双方が大きな関心を寄せている証左であると思われる。BEPSの議論においても、

無形資産の譲渡にDCF法の採用を認め、評価困難な無形資産や利益分割法の使用に対するOECDの見解が次々と発表されている⁽¹⁾。

このような中で、わが国においてもBEPSの議論を受け、多国籍企業グループの国別の所得配分の一覧表である国別報告書及び多国籍企業グループ全体の事業の状況と移転価格の設定方針を記載するマスターファイルが、個々の移転価格を検証するローカルファイルに加えて導入され⁽²⁾、平成31年度税制改正においては、独立企業間価格算定方法としての

(1) OECDの移転価格に関する取組みについてさしあたり、宮武敏夫「BEPS後の移転価格税制」租税研究832号222頁（2019年）、水島淳「行動8-10：移転価格の帰結と価値創造との整合」中里実ほか編著『BEPSとグローバル経済活動』253頁（有斐

閣・2017年）参照。

(2) この点については、南繁樹「わが国の移転価格税制の概要とBEPS対応」金子宏監修・中里実ほか編『現代租税法講座—第4巻—国際課税』253頁（日本評論社・2017年）参照。

DCF法の採用や、評価困難な無形資産に係る価格調整措置の導入も予定されている⁽³⁾。

一方で、このような課税強化策に対して、二重課税の排除については、相互協議の迅速化、仲裁制度についての多国間条約などによる二重課税の排除につながる施策がOECD主導の下、導入されている。国際的には課税強化措置と二重課税排除措置の両輪で、多国籍企業グループの国際的所得移転の問題に対処する新たなステージに入ったといえる。

このような国際的な流れの中で、わが国の国際的所得移転の防止措置及び二重課税の排除措置はどのようにあるべきか、これが筆者の問題意識である。というのも、ある文献によれば、東京国税局による国際課税の処理は国外関連者に対する寄附金規定の適用による課税が60%を超えているとされている⁽⁴⁾。

国際的な所得移転に対しては、移転価格税制を適用するか、寄附金規定を適用するか境界線が不明確である⁽⁵⁾ことから、海外では移転価格税制で処理されているような事案について、わが国では寄附金規定を適用することが増加しているのではないかと推測される。これに伴い、個別事案協議（以下では、「相互協議」という用語を、特に断りのない限り個別事案協議の意味で用いる

ことにする）による二重課税排除が叶わず、経済的二重課税を納税者が受け入れざるを得ない事案が数多く存在している状況にあると思われる。

国外関連者に対する寄附金を全額損金不算入とした平成3年度税制改正について、武田昌輔教授が「この改正は、大きな改正であり、移転価格税制を超えて、要するに、親会社の利益を子会社に与えたような場合にいかにするかという、課税権の問題を含めた大きな問題であり、そしてまた国際課税における根幹にふれる問題でもある。さらに、この改正は、いわば移転価格税制を包含した様相を示しているものであって、基本的な検討を要するように思われる」⁽⁶⁾と指摘して久しいが、わが国の国際課税制度において、移転価格税制との関係で寄附金規定をどのように位置付け理解すべきか、ひいては、国際的な所得移転防止措置と二重課税の排除措置をどのように捉え理解すべきか、今一度問い直し移転価格税制と寄附金規定の関係を検討する必要があるのではないかとと思われるのである。

そこには、国際的な所得移転を防止する際に移転価格税制と寄附金規定のどちらを適用すべきか、寄附金規定の適用により生ずる経済的二重課税が相互協議の対象となり得るか、という二つの問題が租税条約との関係⁽⁷⁾も相俟

(3) 自由民主党・公明党『平成31年度税制改正大綱』101頁-102頁参照。

(4) 山本守之『別冊税務弘報—寄附金課税の問題点』83頁（中央経済社・2016年）参照。出所は、「平成24事務年度の国際課税固有非違等連絡せんから抽出、出典：東京国税局、国際課税関係研修資料」とされている。

(5) 増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法〔第3版〕』229頁（東京大学出版会・2015年）参照。

(6) 武田昌輔「寄附金の現行制度上の問題点」日税研論集17号43頁（1991年）。

(7) 中里実「関連企業間の役務提供と寄附金課税」租税研究685号91頁（2006年）は、「移転価格税制

と寄附金課税の限界線というのは、どうもよく分かりにくいものです。……移転価格税制と寄附金課税の関係について本当にしっかり考えていくと、実は、最終的には国際法の問題が背後に出てきてしまいます」とした上で、92頁で「寄附金と移転価格税制の関係についても、単に日本国内の移転価格対策税制の措置法の規定と寄附金課税の規定を見て、どっちがどっちと言っているだけでは足りない場合もあるのかもしれません。租税条約の中に入れると、考えてもみなかったような結論がでてくる場合も、実はあるのでしょうか」と問題提起されている。

って難解な問題となっている。これらの問題は実務上も重大な関心事項であると考えられる⁽⁸⁾が、学説上も意見が分かれており、未だ定説はないように思われる⁽⁹⁾。

このような問題意識を前提として、本稿においては、移転価格税制と寄附金規定との関係について、また、両制度と租税条約との関係について、法理論的に検討し一定の見解を示すことを試みる。その前提作業として、移転価格税制と寄附金税制が国際的な所得移転の防止策としての機能を果たしていることを確認し（Ⅱ）、独立企業原則の内容と経済的合理性基準の関係を検討する（Ⅲ）。その上で、移転価格税制と寄附金税制が租税条約とどのような関係にあるのかを検討し（Ⅳ）、若干の今後の課題を指摘することにした（Ⅴ）。

Ⅱ 国際的所得移転防止策としての移転価格税制と寄附金税制

1 移転価格税制と寄附金税制の関係に関する従来の議論と問題の所在

(1) 移転価格税制と寄附金税制の概要

わが国の移転価格税制は、租税特別措置法（以下「措置法」という）66条の4（国外関連者との取引に係る課税の特例）において規定されている⁽¹⁰⁾。すなわち、法人が国外関連者との間で国外関連取引を行った場合で、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場合、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場合に、当該国外関連取引は独立企業間価格で行われたとみなして、その法人の所得計算が行われることになる（同条1項）。独立企業間価格は、独立企業価格の算定方法を定める同条2項によって算定される。同条4項は、同条1項の適用がある場合において、国外関連取引の対価の額と独立企業間価格との差額（寄附金の額に該当するものを除く）は、全額損金不算入としている（本稿において、同条1項及びその適用における関連規定を総称して「移転価格税制」という）。

その一方で、同条3項は、法人が支出した法人税法37条7項に規定する寄附金の額のうち、国外関連者に対するものは、当該法人の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない旨規定している。すなわち、法人税法37条1項は、法人が支出した寄附金の額については、一定の限度額まで損金の額に算入することを認めているが、措置法66条の4第3項により、国外関連者に対する寄附金の額は、その全額が損金の額に算入されないことになる。法人税法37条1項が法人が支出した寄附金の額について、一定の限度額まで損金の額に算入することを認めている趣旨は、法人の支出した寄附金のうちどれだけが費用の性質をもち、ど

(8) 例えば、一般社団法人電子情報技術産業協会「2019年税制改正要望書」9頁（2018年）<https://www.jeita.or.jp/japanese/topics/2018/1024.pdf> [最終確認日：2019年3月13日]は、移転価格税制と寄附金の区分及び寄附金を相互協議の対象とすることを明確にするよう要望している。

(9) 相互協議事務運営指針（国税庁長官通達「相互協議の手続について（事務運営指針）」平成13年6月25日付官協1-39ほか）3(1)(注)イは、相互

協議の申立てを行うことができる場合としての例示の中に移転価格課税を列挙するが、寄附金課税については列挙していない。

(10) 連結法人については措置法68条の88、非居住者・外国法人については同法40条の3の3及び66条の4の3において、概ね同じ内容の規定が設けられているが本稿においてはこれらの条文の引用は省略する。

れだけが利益処分の性質をもつかを客観的に判定することが困難であるため、法人税法は、行政的便宜ならびに公平の維持の観点から、統一的な損金算入限度額を設け、寄附金のうちその範囲内の金額は費用として損金算入を認め、それをこえる部分の金額は損金に算入しないこととしている⁽¹¹⁾、ということである。法人税法37条7項において、寄附金とは、金銭その他の資産または経済的利益の贈与または無償の供与をいうものとされている。なお、資産の譲渡または経済的利益の供与がその時価相当額よりも低い対価で行われた場合において、その差額のうちに実質的に贈与または無償の供与をしたと認められる金額は、寄附金の額に含まれる（同条8項）（本稿において、措置法66条の4第3項及びその適用における関連規定を総称して「寄附金税制」という）。

措置法66条の4の規定ぶりについて、北村徳志氏は、措置法66条の4が独立企業間価格と寄附金という基本概念を異にする所得計算の規定を併存させており、取引の内容によっては、それらの規定をどう適用すべきかという問題が生じていると指摘している⁽¹²⁾。移転価格税制と寄附金課税の関係、すなわち、両者のうちどのような場合に、どちらを優先して適用すべきかについては、次の通り複数の学説が示されている。

(2) 従来の議論の鳥瞰

措置法66条の4第3項は、法人が支出した法人税法37条7項に規定する寄附金の額のうち、国外関連者に対するものを全額損金不算入としているが、ここにいう「法人税法第37条第7項に規定する寄附金」には、法人税法37条8項の低額譲渡等に係る寄附金を除外しているという見解がある（以下、この見解を「法人税法37条8項除外説」という）⁽¹³⁾。すなわち、措置法66条の4第3項は法人税法37条8項を引用していないことから、同条7項に規定する寄附金（すなわち、無償取引）は措置法66条の4第3項の対象となるが、法人税法37条8項に規定する寄附金（低額譲渡等）は移転価格課税の対象となる、とする見解である。この見解を支持しながら、さらに、移転価格税制と寄附金税制のどちらを適用すべきかについて、贈与の意思が認められる場合には寄附金税制、認められない場合には移転価格税制を適用するとする見解⁽¹⁴⁾、取引の有償性が認められない場合には寄附金税制、取引の有償性が認められる場合には移転価格税制を適用するとする見解⁽¹⁵⁾などが、変容を見せながら展開されている。

法人税法37条8項除外説に対しては、法人税法37条8項は、低額譲渡等の場合において実質的に贈与等をしたと認められる金額も37条7項に含まれることを確認的に規定したものであるとする通説的解釈と整合しない、という批判⁽¹⁶⁾

(11) 金子宏『租税法第23版』407頁（弘文堂・2019年）参照。

(12) 北村徳志「国際的な関連法人間取引と寄附金課税」第36回日税研究賞入選論文集13頁（2013年）参照。

(13) 山川博樹『我が国における移転価格税制の執行—理論と実務—』191頁（税務研究会・1996年）参照。

(14) 遠藤克博「移転価格税制と寄附金課税」税大論

叢33号176頁（1999年）参照。

(15) 伊藤雄二「無償取引と移転価格税制—無償取引を巡る移転価格税制と寄附金規定の関係について—」税大ジャーナル2号68頁（2005年）参照。

(16) 例えば、石田武史「移転価格課税と寄附金課税の関係の整理」『平成23年度税務大学校研究科論文集第5分冊（国際課税）』45頁（税務大学校・2012年）、北村・前掲注(12)24-25頁参照。

がなされている。また、贈与の意思によって区分する見解に対しても、法人税法37条における寄附金は必ずしも贈与等の意思を有していたことを要しないこと、を根拠とした批判⁽¹⁷⁾が展開されている。また、取引の有償性により区分する見解に対しては、必ずしも措置法66条の4第1項における国外関連取引は、有償であるか無償であるかを問わず包括的に規定されているので、対象となる国外関連取引が有償取引に限定されている、と解釈することには無理があるという批判⁽¹⁸⁾がなされている。

一方、法人税法37条8項除外説を採用しない説として、移転価格税制は寄附金税制の範囲を取り込んだものであり、法人税法37条7項及び8項の寄附金に相当する取引も含めて移転価格税制が適用され、たとえ贈与の意思があったとしても原則として移転価格税制が適用される⁽¹⁹⁾、とする見解がある（以下、この見解を「寄附金課税限定適用説」という）。この説によれば、贈与の意思が確認され、「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るような「移転価格税制で扱われない寄附金」に対して寄附金税制が適用され、具体的には、寄附金税制が適用される事例として、他の取引との関連がない単なる金銭の贈与、関連会社の経営の失敗から生じる支援等を挙げる。また、この見解に基本的に依拠しながら、金銭の贈与、債務の免除については、独立企業間価格を觀念できないこと、66条の4第3項が創設され

たのは同条第1項が適用されない取引が存在することを前提とするものと考え、金銭の贈与、債務の免除を移転価格税制の対象外とするのは立案担当者の説明とも合致することを挙げ、移転価格税制の適用範囲を広く捉える論者もいる⁽²⁰⁾。

以上の法人税法37条8項除外説と寄附金課税限定適用説は移転価格税制と寄附金税制の適用を解釈によって「区分」しているが、移転価格税制と寄附金税制はかなりの程度その適用範囲が「重複」しているという指摘がある。

小島俊郎氏は、「関係会社等の特殊関連者間取引では、当事者が格別贈与を意識しなくても、利害が共通する特殊関係者であるがために、漫然と不合理な低廉取引を行っている場合には、特段の理由がない限り、贈与の意図をもってした行為として認定されているといわれる。したがって、関連者への低額譲渡等においては、合理的な理由があることが示されない限り、贈与の意図を推認するのが実務上の扱いということになる」⁽²¹⁾とし、これを「寄附金の実務上の認定」と呼んだ上で、「贈与の意図を前提とする寄附金課税と贈与の意図を問題としない移転価格課税とは性格が異なるともいえるが、寄附金の実務上の認定を考慮すると、寄附金税制の適用範囲と移転価格税制の適用範囲との重複（以下『適用範囲の重複』という。）は、相当に大きいといわざるを得ない」⁽²²⁾としている。

さらに、小島氏は、寄附金該当性について、

(17) 石田・前掲注(16)44-45頁、北村・前掲注(12)24-25頁参照。

(18) 石田・前掲注(16)44頁参照。

(19) 羽床正秀編著『平成27年版移転価格税制詳解』196頁-207頁（2015年）参照。

(20) 石田・前掲注(16)48-50頁。

(21) 小島俊郎「移転価格課税と寄附金課税」本庄資編『移転価格税制執行の理論と実務』967頁（大蔵財務協会・2010年）。

(22) 小島・前掲注(21)967頁。

「贈与の意図があるあるいは推認できることも要しない考え方」や「事業関連性の希薄な支出はすべて寄附金課税の対象となるという考え方」もあることを挙げ、「このような考え方に立てば、寄附金課税は贈与の意図とは関係なく、適用範囲の重複はさらに拡大する。寄附金の実務上の認定によれば、適用範囲の重複は相当に大きくなり、法令上、寄附金税制の適用範囲は極めて広く、その反面移転価格税制の適用範囲が狭くなる」⁽²³⁾と指摘している。

その上で、小島氏は「寄附金税制は我が国特有の制度であり、寄附金課税は移転価格課税と同様に取引当事者の双方に課税を生じさせるものであることから、①国際取引においては国際的に認知された移転価格税制を適用する方が関係国間の扱いに齟齬が生じることが少なく、二重課税や課税の空白が生じにくいこと、②国外関連者に対する寄附金は全額が損金不算入とされ、移転価格課税を行う場合と同様の税負担となること、③移転価格課税であれば相互協議の対象とすることができることなどを考慮すると、国外関連者との取引については、できる限り移転価格課税によるべきであると思われる」⁽²⁴⁾という見解を示している。

(3) 問題の所在

以上の通り、移転価格税制と寄附金規定の適用については、様々な議論が展開されてきた。その論拠は様々であるが、結論について、学説は、移転価格税制と寄附金課税の適用範囲を「区分」し、寄附金課税の適用範囲を単なる金銭の贈与や債務免除に限定するか、あるいは移転価格税制と寄附金課税の適用範囲は「重複」するが移転価格税制をできる限り適用し、金銭の贈与や債務の免除について限定的に寄附金税制を適用すべきという論調が大半を占めている。

このように寄附金課税の適用範囲を限定的に解する背景には、移転価格税制が国際的に認知されており、そもそも国外関連取引による所得移転に対しては、移転価格税制を立法化することによって問題を対処しようとしていたこと、また、移転価格税制は、その国際的な共通基準である独立企業原則に基づき、租税条約上の相互協議によって経済的二重課税の排除が行われることが予定されているが、寄附金課税が行われた場合には、相互協議が機能せず不当な結果をもたらしかねないことからできるだけ移転価格税制を適用すべきである⁽²⁵⁾、という基本認識がその背景にあると思われる。

しかしながら、小島氏が指摘する「合理的

(23) 小島・前掲注(2)967-968頁。

(24) 小島・前掲注(2)968頁。北村・前掲注(2)27-29頁も「移転価格税制と租税特別措置法66条の4第3項の適用関係は、その文理によるかぎり、広範囲にわたって重複する」とした上で、寄附金はきわめて不明確な概念であること、寄附金規定が適用される場合には国際的な経済的二重課税を排除することが困難であること、寄附金課税には手続や期間制限に関する特則の適用がないことを挙げ、「移転価格税制と租税特別措置法66条の4第3項の

適用を柔軟な執行に委ねると、とりわけ同条3項が広く適用されることになった場合に、上記のごとく不当な結果を生じうる」とし、寄附金規定は単なる金銭の贈与や債務の免除に対してのみ適用される考え方が前提とされており、その含意は移転価格税制を適用することができない取引に限り、課税を寄附金規定に委ねる点にあるとし、移転価格税制を優先適用すべきであるとしている。

(25) 例えば、小島・前掲注(2)968頁参照。

な理由があることが示されない限り、贈与の意図を推認する」という「寄附金の実務上の認定」を考慮すれば、その境界線にある取引について、実際にはどちらの制度を適用すべきかは課税庁の判断に委ねられているというのが実情であろう。課税庁に拘束力の弱い自制（抑止的な寄附金課税）を課すべきとしても、例えば金銭の贈与、債務の免除以外の取引（すなわち移転価格税制を適用すべきような取引）に寄附金課税がなされた場合に、移転価格税制を適用すべきであるという理由で課税処分の違法性を問うことは相当困難を伴うことが予想される。また、移転価格税制における課税庁の立証責任及び独立企業間価格の算定の困難さ²⁶⁾と、寄附金税制における「寄附金の実務上の認定」の簡便さを合わせて考えると、移転価格税制をできる限り適用すべきという学説が実務に浸透することについて楽観視することはできないように思われる。

もちろん、移転価格税制を適用するか、寄附金税制を適用するかは課税庁の判断に委ねられており、どちらを適用しても問題はない、という意見も想定される²⁷⁾が、この問題の核心は、「移転価格課税であれば相互協議による救済があるが寄附金課税であれば救済を受けられないとすれば、同一の取引につき異なる扱

いが行われることになり、公平上問題がある」²⁸⁾ということにあると思われる。

寄附金課税が行われた場合に相互協議の対象にならないということになれば、納税者としては租税条約上の救済の道を閉ざされることになり、納税者が経済的二重課税を甘受せざるを得ないという状況におかれてしまう。相互協議は、二重課税の排除を最も重要な目的とする租税条約がその解決のために定めている手続²⁹⁾であることを鑑みると、移転価格税制と寄附金税制という内容が重複した税制の適用次第で相互協議の有無を判断することについて疑問が生じる。さらに、寄附金課税が相互協議の対象外であるという前提に立てば、わが国が寄附金課税を増加させることによって、租税条約上の二重課税排除手続である相互協議手続を回避するという、国家による条約回避³⁰⁾の問題にもなりかねない。

そこで本稿では、以上の問題意識を前提として、次の二点の観点から検討を進めることにする。

第一に、従来の議論は、移転価格税制と寄附金税制を全く異なる制度として捉え、それを前提に議論が展開されていた。しかし移転価格税制と寄附金税制は異質なものと理解するその前提は、はたして妥当なものであろう

26) この点について、例えば角田伸広「移転価格税制における多国籍企業への独立企業原則適用の困難性とその解決：租税訴訟での課題と租税条約上の相互協議での解決可能性の考察」一橋大学機関リポジトリ <http://hermes-ir.lib.hit-u.ac.jp/rs/handle/10086/23221> [最終確認日：2019年3月13日] 75頁（2011年）以下参照。

27) なお、本文の問題とは別の問題ではあるが、法人税法22条2項と同法132条の適用について、税務行政庁の選択に委ねられているとの見解がある。金子宏「無償取引と法人税—法人税法二二条二項

を中心として—」同『所得課税の法と政策』所収353頁（有斐閣・1996年）[初出、1983年]参照。

28) 小島・前掲注(21)977頁。

29) 金子宏「相互協議（権限のある当局間の協議および合意）と国内的調整措置」同『所得課税の法と政策』所収392頁（有斐閣・1996年）[初出、1991年]参照。

30) 締約国による条約回避の問題について、谷口勢津夫『租税条約論』198頁（清文社・1999年）以下参照。

か。この根本的な問題に答えを求めるには、今一度、両規定の趣旨目的及びその内容をもう一度問い直す必要があろう。より具体的には、措置法66条の4第3項の存在意義及び位置付けをどのように捉えるのか、また、移転価格税制が採用する独立企業原則の内容と寄附金規定における寄附金該当性の判断基準である経済的合理性基準の内容との関係を明確にする必要があるものと思われる。

第二に、従来の議論は、主に国内法の解釈を中心として議論が展開されてきた。さらに、貴重な例外を除き、その議論は、寄附金課税が相互協議の対象とならない⁽³¹⁾という考え方を前提としている。寄附金課税が相互協議の対象とならないことが不当な結果を招く可能性があるという問題意識に基づき寄附金課税が限定的に適用されるべきとされてきた従来の議論は上述したところであるが、一方で、寄附金課税が相互協議の対象とならないという前提が妥当かどうか、もう一度検証しておく必要があると思われるのである。そのためには、租税条約と、移転価格税制及び寄附金税制の関係を明確にする必要があると思われる。

上記の検討課題を念頭におき、まず措置法66条の4第3項の目的及び位置付けについての検討から始めたい。

2 措置法66条の4第3項の趣旨目的及び位置付け

昭和61年に移転価格税制が導入された6年後の平成3年度税制改正により、措置法66条の5第3項（現行同法66条の4第3項）が新設され、国外関連者に対する寄附金が全額損金不算入とすることが規定された。立案担当者はその趣旨について、「これまで、企業が支出した一般的な寄附金は、海外の関係会社に対するものも含め、一定の限度内で損金に算入することが認められていました。したがって、海外の関係会社との取引を通じる所得の移転については移転価格税制によって規制されますが、関係会社に対する単なる金銭の贈与や債務の免除については、一定の限度額内で損金算入が認められるため、同じ所得の移転でありながら両者の課税上の取扱いにアンバランスが生じるという問題がありました。そこで今回の改正では、この問題を是正するため、海外の関係会社に対する寄附金についてはその全額を損金に算入しないこととされました」⁽³²⁾（下線筆者）と説明されている。

この記述からは、第一に、寄附金の適用は単なる金銭の贈与や債務の免除などに限定的に解している⁽³³⁾こと、第二に、両者共に同じ所

(31) なお、わが国で寄附金課税が行われた場合に、取引相手国から特殊関連企業条項に違反するとして相互協議の実施をわが国に申し入れてくることがあり、その場合には、日本側の課税処分の合法性を主張すべきであるとする見解がある（遠藤・前掲注(4)237頁参照）。この場合においても実質的に二重課税を排除することは困難になるものと推察される。本稿においては、「相互協議の対象とならない」という用語には、相互協議が実施されたとしても、わが国の権限ある当局が、寄附金課税は特殊関連企業条項の問題ではないと主張するこ

とで、実質的に二重課税が排除されないことを含む意味で用いることにする。

(32) 加藤治彦ほか『改正税法のすべて〔平成3年版〕』287頁〔小田嶋清治執筆〕（大蔵財務協会・1991年）。

(33) このことが、従来の議論の多くが金銭の贈与及び債務の免除に寄附金税制の範囲を限定すべきと結論付けている根拠の一つとなっている。なお、立法担当者が上記の認識を持っていたことについて、小田嶋清治「移転価格税制における実務対応上の留意点」中里実ほか編『国際租税訴訟の最前線』248-249頁（有斐閣・2010年）参照。

得の移転であると捉えた上で、両者のアンバランスを解消することが目的であること、を読み取ることができる。

小松芳明教授は、上記の説明を引用した上で、「この説明においては、寄附金課税の対象とされる国外関連者との取引を、所得の海外移転を規制するというTP税制の目的と同様の目的でそれを補完するためにTP税制（租税特別措置法第66条の4）の中に第3項として取り込んだ（TP税制と同様に全額損金不算入とした）ことが述べられている」³⁴（下線筆者）とし、「TP税制は、国外関連者との取引に対する課税については、独立企業原則（arm's length principle）のもとに国際間に適正に所得を再配賦（reallocate）するということであって、そのための方策として国外関連者との取引については、①独立企業間価格（arm's length price）の導入（措法66条の4第1項）、②実際の取引価格と独立企業間価格との差額の損金不算入（同第4項）、および③金銭の贈与及び債務免除等の損金不算入（同第3項）の3つの手段（3点セット）を講じている。①を主軸とし、これを②と③が補完するという仕組みである」³⁵と説明されている。

また、この平成3年の税制改正に関して、金子宏教授は以下のように述べている。「[平成3年税制改正では、] 国外関連者に対する寄附金は全額を損金に算入しないこととされた（同3項）。これは、(イ)寄附金の損金算入による移転価格税制の適用の効果の減殺を防止することと、(ロ)わが国で課税対象となるべき所得を国外関連者に移転することを防止すること、を合わせて目的とする措置であり、移転価格税制の一環として重要な意味を持っている」³⁶（下線筆者）。

小松教授と金子教授の記述で着目すべきは、

上記の『改正税法のすべて』における立法趣旨と同じく、措置法66条の4第3項による寄附金の全額損金不算入の改正の目的が所得の移転を防止することにあるとし、さらに同項を移転価格税制の一環であると位置付けていることにある。小松教授は、「わが国の寄附金税制とTP税制との関連づけは、上掲した独立企業間価格との差額又は関連者への贈与等の損金不算入によって両者は一体化されているのであって、当然ながら、放置すれば国際二重課税問題を惹起することは必定であるから、最終的には適正な解決を政府間相互協議に期待しているわけである。要するに、本税制は独立企業間価格によることを基本とし、その補完装置としての上掲二つの調整策という3点セットとして仕組まれているのであって、上掲の金銭贈与だけを切り離した理解は妥当ではない」³⁷とし、「本制度上いわゆる寄附金は、損金算入が容認される法人税法上のそれにとどまっているのではなく、損金算入が否認される租税特別措置法上の寄附金に変貌し、TP税制に組み入れられ、租税条約上の問題になっているのである」³⁸としている。

小松教授が指摘する「租税特別措置法上の寄附金に変貌し、TP税制に組み入れられ」ているという指摘は、移転価格課税と寄附金課税の関係を理解する上で重要である。なぜなら、このように位置付けることにより、両者の目的が共に海外への所得移転の防止である

³⁴ 小松芳明「寄附金課税とTP税制」国際税務18巻6号20頁（1998年）。

³⁵ 小松・前掲注3421頁。

³⁶ 金子宏「移転価格税制の研究 第1章序説一意義と内容」日税研論集64号13頁（2013年）。

³⁷ 小松・前掲注3421頁。

³⁸ 小松・前掲注3421-22頁。

ことをより明確に確認することができるからである。本稿では、国外関連者に対する寄附金規定が移転価格税制の一環であり、その目的が海外の所得移転の防止であるという考え方を「所得移転防止目的説」と呼ぶことにしたい。

さらに、小松教授は、国外関連者に対する寄附金も租税条約上の問題であり、最終的には適正な解決を政府間協議に期待しているとしている。小松教授の理解は、国外関連者に対する寄附金規定の目的が海外の所得移転の防止であり、かつ、国外関連者に対する寄附金規定は移転価格税制に組み入れられているのであるから、独立企業間価格を算定した場合と同様に相互協議の対象となり得るという理解をされているものと考えられる。国外関連者に対する寄附金課税が相互協議の対象となり得るか否かについてはIVで検討することにするが、国外関連者に対する寄附金規定が移転価格税制の一環である、という基本的な理解は、租税条約との関係を検討する上で、重要であることをここでは指摘しておきたい。

一方、所得移転防止目的説とは対照的に、措置法66条の4第3項も含めた寄附金規定の目的を損金算入限度額を設けた法人税法37条の立法趣旨に求める見解が、寄附金課税が相互協議の対象となるか否かという文脈で主張されることがある。倉内敏行氏は、移転価格税制には、特殊関連企業条項により配分されている課税権を行使する目的があるが、寄附金課税は、租税回避行為の防止という目的から寄附金の一定限度を政策上損金不算入としているのであって、租税条約により配分されている課税権を行使することを目的としていない³⁹⁾、と説明している。しかしながら、国外関

連者に対する寄附金規定の目的という文脈においては、措置法66条の4第3項は全額損金不算入とされているのであって、もはや法人税法37条が損金算入限度額を設けた趣旨から、国外関連者に対する寄附金の趣旨目的を説明することは、無理があるように思われる。

以上の検討から、国外関連者に対する寄附金の全額損金不算入の措置は、国外関連者の所得移転（特に関係会社に対する単なる金銭の贈与や債務の免除）に関して、移転価格税制の一環として、国際的な所得移転の防止措置としての役割を果たす規定として位置付けることが妥当であると思われる。

法人税法37条の寄附金規定は、法人の支出が費用の性質を有するか、又は利益処分の性質を有するかを客観的に判定することは困難であるため、法人税法は、行政的な便宜及び公平の維持の観点から、統一的な損金の額に算入することができる金額の限度額を設けられたのであるが、その後、同法22条2項とのセットで、所得の振替を防止する役割を担わされてきた。さらには、平成3年の税制改正において移転価格税制に取り込まれ、全額損金不算入とされることにより、移転価格税制の一環としてグループ企業の国際的な所得移転を防止する、という新たな趣旨目的を持つ規定が新設されるに至ったといえよう。このように考えると、国外関連者の寄附金の全額損金不算入の措置は、法人税法37条における趣旨目的とは違う趣旨目的を持っている規定であるということになる。

もちろん、措置法66条の4第3項における

³⁹⁾ 倉内敏行「相互協議の対象について—『租税条約に適合しない課税』の解釈に関する一考察」税務大学校論叢27号171頁（1996年）参照。

寄附金の額は法人税法37条7項の寄附金の額というたされているので、寄附金の範囲については同法37条と同じであると考えられるが、それはあくまでも寄附金の範囲の問題であり、その範囲の問題と措置法66条の4第3項の趣旨目的を混同してはならないと考えられる。小松教授の言葉を借用すれば、措置法66条の4第3項は「租税特別措置法上の寄附金に愛貌し、TP税制に組み入れられ」ているのであり、同法66条の4第1項と合わせて移転価格税制であるということもできよう。したがって、わが国における国際的所得移転防止策の構造を考える際、移転価格税制と寄附金税制は異質あるいは対抗関係にあるものではなく、両者共に国外関連者に対する所得の移転を防止する目的を持っているということを前提に両者におけるその内容を検討する必要があるように思われる。次章では、移転価格税制における独立企業原則と寄附金該当性の判断基準とされている経済合理性基準の関係を論じることにする。

Ⅲ 独立企業原則と経済的合理性基準との関係

1 移転価格税制における独立企業原則の意義と内容

(1) 移転価格税制における独立企業原則

移転価格税制は、わが国の法人が国外関連者との取引を通じて所得を海外に移転することを防止するための制度である。独立第三者間の取引では自由競争市場において価格が決定されるのに対し、グループ内部の国外関連者との間においては、自由競争市場における価格とは異なる価格で取引が可能であるから、例えば税率の低い国に所在する外国法人に利

益を移転し、税引後利益を最大化しようとする誘因が働く。これを放置すれば、低税率国に所得が移転し、わが国は所得を失うことになる。この国際的な所得の移転を防止することを目的とするのが移転価格税制であり、国際的にみれば国家間の課税権の適正な調整という機能的側面を有している。

その際の基準となるのは「比較可能な状況下での比較可能な取引において、独立企業間であれば得られたであろう条件」を参照して利益を調整するという独立企業原則である(OECD移転価格ガイドライン⁽⁴⁰⁾パラ1.6参照)。OECDモデル条約9条1項の独立企業原則の中核的内容は、①独立企業原則は公開市場を前提として成立する考え方であり、②公開市場における通常の取引条件との比較において関連企業の利益を調整するものと捉えられている⁽⁴¹⁾。わが国の移転価格税制においては、独立当事者間の正常な価格(独立企業間価格)で取引が行われたものとみなして所得を計算し直し、課税する制度として設計されている。

OECD移転価格ガイドラインパラ1.8は、独立企業原則を採用している理由について、「主たる理由の一つは、この独立企業原則により、多国籍企業と独立企業が税務上の取扱いにおいてほぼ同等に置かれることである。独立企業原則の下では、関連企業と独立企業は、税務上より平等に扱われるため、特定の種類の

(40) OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017* (2017). なお、邦訳は、『OECD移転価格ガイドライン—多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針—2017年版』9頁(日本租税研究協会・2018年)に依拠した。

(41) 谷口・前掲注(30)90頁参照。

事業体の相対的競争力を歪めてしまうであろう税務上の有利な点又は不利な点の創出を防ぐこととなる。独立企業原則は、経済的意思決定からこのような税務上の考慮を取り除くことにより、国際貿易及び投資の増大を促進する」と述べ、独立企業原則が、独立企業と多国籍企業を税務上、同等に取り扱うことを確認している。米国の内国歳入法典第482条も課税上公平に置くことをその根拠としていることが明らかにされている⁽⁴²⁾。

(2) わが国における独立企業原則の展開

グループ法人間の所得の移転にどのように対処するかは、わが国における法人税法における長年の課題であり続けてきた。移転価格税制が導入される以前において、グループ法人間の所得の移転に対処するための議論の中心は、無償取引にかかる収益をめぐるものであった。法人税法22条2項は「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」に係る収益も益金に算入される旨定めている。この規定によって無償取引からも益金に算入すべき収益が生ずることになる。一方、同法37条からみれば、経済的な利益の無償の供与を行っているのではないか、という問題にもなる。

同法22条2項において、無償で資産を譲渡した法人になぜ収益が生じるのかについて、多くの議論が存在する⁽⁴³⁾。本稿においては、米国内国歳入法典第482条が採用する独立企業原則の考え方を法人税法22条2項の解釈に援

用した金子教授が提唱される適正所得算出説を挙げておきたい。金子教授は、無償取引において通常の対価相当額の収益を擬制する論拠と目的について、「通常の対価で取引を行った者との間の公平を維持する必要性にあると考えられる。すなわち、法人は営利を目的とする存在であるから、無償取引を行う場合には、その法人の立場から見れば何らかの経済的な理由や必要性があるといえようが、しかし、その場合に、相互に特殊関係のない独立当事者間の取引において通常成立するはずの対価相当額—これを『正常対価』ということにする—を収益に加算しなければ、正常対価で取引を行った他の法人との対比において、税負担の公平〔より正確に言えば、競争中立性〕を確保し維持することが困難になってしまう。したがって、無償取引につき収益を擬制する目的は、法人の適正な所得を算出することにあるといえよう。この考え方を、本稿では、仮に、『適正所得算出説』と呼ぶことにするが、適正所得算出説は、資産の無償譲渡を含む各種の無償取引を通じて収益を擬制すべきことの統一的な説明たりうると考える」⁽⁴⁴⁾として、「22条2項は、アメリカ合衆国内国歳入法典482条の独立当事者間取引の原則を定める規定と多分に共通性を有することになる」⁽⁴⁵⁾とし、「実際の対価ではなく正常と目されるべき対価に即して法人の所得計算を行うという点では、両者は、その目的においても手法においても共通性をもっているといえよう」⁽⁴⁶⁾と説く。

(42) 金子宏「アメリカ合衆国の所得課税における独立当事者間取引の法理」同『所得課税の法と政策』所収（有斐閣・1996年）260-262頁〔初出、1980年〕参照。

(43) この点について、さしあたり、谷口勢津夫『税

法基本講義〔第6版〕（弘文堂・2018年）382-388頁参照。

(44) 金子・前掲注②7345頁。

(45) 金子・前掲注②7345頁。

(46) 金子・前掲注②7345頁。

適正所得算出説によれば、無償取引から収益を擬制する目的は、法人の適正な所得を算出することにあるとし、収益擬制の根拠を、正常な対価（独立当事者間価格）で取引を行ったものとの間の公平の維持、および法人間の競争中立性の確保に求める見解であり、その目的と手法は独立企業原則と共通性を持つというのである。

グループ会社間取引による所得移転等に対処する法人税法の規定は主に法人税法22条2項（無償取引に対する収益の額の認識）と37条（寄附金の損金算入限度額計算）であったが、これらの規定による対処では不十分であった。特に寄附金の損金不算入規定は損金算入限度額によっては、ほとんど所得振替防止機能が発揮し得ないケースも生じたり、経済的合理性がある場合には課税ができないこと、逆に受贈益について課税対象になることから二重課税的な酷な課税が生じる等、有効に機能していないことが指摘されていた⁽⁴⁷⁾。この問題を解決するため、「無償取引があった場合には、まず通常の対価相当額による取引のみがあったという擬制（これを仮に『一段階説』と呼ぶことにする）に基づいて、取引の両当事者を通じて一貫した調整措置を定めることが妥当であると考えられる」⁽⁴⁸⁾として調整方法の立法論が金子教授により提唱されていた。この一段階説を立法化したのが日本の移転価格税制であるとされる⁽⁴⁹⁾。

移転価格税制の立法化によって、国外関連

取引は独立企業間価格で行われたとみなして法人税に関する法令を適用することになったため、独立企業間価格と実際対価の額との差額は寄附金の限度額計算に含める必要はなく、全額が損金不算入とされた（措置法66条の4第4項）。すなわち、移転価格税制においては損金面で寄附金に該当するか否かを判定する必要がない。それと同時に、対応的調整が予定され、二重課税が排除される。ここでは対応的調整による二重課税排除措置も移転価格税制における重要な機能であることを指摘しておきたい。

以上、法人税法22条2項の解釈論である適正所得算出説は、法人の適正な所得を算出することにあるとし、収益擬制の根拠を、正常な対価（独立当事者間価格）で取引を行ったものとの間の公平の維持、および法人間の競争中立性の確保に求める、という点で独立企業原則と原理的には同じ考え方である。

法人税法の計算構造上、法人税法22条2項で収益を認識しただけでは計算上所得は発生せず、同法22条3項によって一旦損金として認識される。その上で同法22条3項の別段の定めである同法37条によって寄附金として認識されることによって、損金算入限度額を超える部分が損金不算入とされる。したがって、所得の移転の防止に37条を用いて控除を否認する試みが裁判例の事実関係の中に広く観察されることになる⁽⁵⁰⁾とされている。

(47) 金子・前掲注⑦354-355頁。

(48) 金子・前掲注⑦355頁。

(49) 増井良啓『結合企業課税の理論』（東京大学出版会・2002年）49頁は「金子論文の『1段階説』に関して第3に指摘すべきは、この提言が1986年の税制改正で、移転価格税制の中にとり入れられた

ことである（租特66条の5）。しかしながら、移転価格税制の適用範囲は、国際取引しかも法人間の取引に限定されている。したがって、『1段階説』の立法化は部分的なものにとどまり、国内取引の領域では従前の制度配置が維持されている」と述べる。

(50) 増井・前掲注(49)19頁。

2 寄附金税制における寄附金該当性

寄附金該当性の判断において経済的合理性基準を採用する裁判例は数多く存在するが、ここではその理論構成を理解するために寄附金該当性が争われた裁判例を挙げておく。

「法人税法37条1項は、法人が各事業年度において支出した寄附金の額の合計額のうち一定の金額を超える部分の金額は、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旨を定めるところ、この寄附金の額について、同条7項は、どのような名義をもってするかを問わず、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旨を、同条8項は、法人が資産の譲渡又は経済的な利益の供与をした場合において、その譲渡又は供与の対価の額が当該資産のその譲渡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比して低いときは、当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額を含むものとする旨を、それぞれ定めている。

ここで、法人税法が一定の金額を超える寄附金の額を損金の額に算入しないものとする制度を設けているのは、法人が支出した寄附金の全額を無条件で損金の額に算入するとすれば、国の財政収入の確保を阻害するばかりではなく、寄附金の出えんによる法人の負担が法人税の減収を通じて国に転嫁され、課税の公平上適当でないことから、これを是正することにあると解される。他方で、法人が支出する寄附金には、それが法人の収益を生み

出すのに必要な費用としての側面を有するものもあり、当該支出が費用の性質を有するか、又は利益処分⁵¹⁾の性質を有するかを客観的に判定することは困難であるため、法人税法は、行政的な便宜及び公平の維持の観点から、統一的な損金の額に算入することができる金額の限度額を設け、寄附金のうちその限度額の範囲内の金額を費用として損金の額に算入することを認め、それを超える部分の金額を損金の額に算入しないことにしたものと解される。

以上のような一定の金額を超える寄附金の額の損金不算入の制度の趣旨並びに同条7項及び8項の規定の内容からすれば、同条7項に定める『寄附金』とは、民法上の贈与に限らず、経済的にみて贈与と同視し得る金銭その他の資産の譲渡又は経済的な利益の供与をいうものと解すべきであり、ここにいう『経済的にみて贈与と同視し得る金銭その他の資産の譲渡又は経済的な利益の供与』とは、金銭その他の資産又は経済的な利益を対価なく他に移転する場合であって、その行為について通常の経済取引として是認することができる合理的な理由が存在しないものを指すものと解するのが相当である」⁵²⁾（下線筆者）。

また、低額譲渡が行われ、37条8項の寄附金該当性が争われた事案においても、「低額譲渡があった場合には、その差額部分にも収益があり、経済人としては不合理にも、それより低額に譲渡した場合に適用されるのであって、…」⁵³⁾とされ、経済的合理性がなく低額譲渡等をする場合が37条8項に規定する実質的に贈与をした場合に該当するとする。また、

51) 東京地判平成24年11月28日訟月61巻2号394頁。

52) 大阪高判昭和59年6月29日行裁例集35巻6号822頁。

無利息融資については、「営利法人が金銭（元本）を無利息の約定で他に貸付けた場合には、……合理的な経済目的その他の事情が存する場合でないかぎり、……当事者間で通常あり得べき利率による金銭相当額の経済的利益が借主に移転したものととして顕在化したといいうる」⁵³⁾（下線筆者）とされている。

寄附金該当性について経済的合理性基準を持ち込むことについては、学説上多くの批判⁵⁴⁾がある。また、寄附金を全額損金不算入とする措置法66条の4第3項の適用場面においては、損金算入限度額の存在を前提として寄附金の意義を導く論理構成は、措置法66条の4第3項の効果面との間で整合性を失っているとの指摘⁵⁵⁾もある。ただし、本稿においては、寄附金該当性に経済的合理性基準を採用することの当否には触れず、法人税法37条が同法22条2項との両輪で、所得の移転に対する重要な役割を担わされてきたこと⁵⁶⁾、また、寄附金該当性としての経済的合理性基準が判例においても実務においても蓄積されているという事実を鑑み、本稿では寄附金該当性の判断基準が経済的合理性基準であるという前提で、議論を進めることにしたい。

ところで、以上の判例における寄附金該当性の判断としての経済的合理性基準からは、①通常の経済取引を前提として寄附金税制が発動され得ること、②通常の適正価格との比較において寄附金の額が算定されること、を

読み取ることができる。

これらの内容は上述した（Ⅲ1(1)参照）独立企業原則の中核的内容である①公開市場を前提として成立する考え方であり、②公開市場における通常の取引条件との比較において関連企業の利益を調整するものである、という内容と、類似の内容であると理解できないであろうか。

すなわち、寄附金税制における経済的合理性基準においても、①通常の公開市場における取引を前提としており、②そこで成立する価格に従っているという点で、独立企業原則と同じ内容を持ち合わせているとも考えられるのである。

したがって、次に、移転価格税制の独立企業原則と経済的合理性基準との関係を検討する。

3 所得移転防止税制の意義と性格付け

(1) 独立企業原則の正当性

独立企業原則の中核的内容については上述したところであるが、そもそも独立企業原則が移転価格税制において採用されるその正当性はどこにあるのであろうか。増井良啓教授によれば、「1968年規則以降、482条の解釈適用は独立当事者間基準に基づいて行われてきた。独立当事者間基準は、現行の1994年財務省規則にも明確に引き継がれている。それでは、独立当事者間基準には、どのような正当

53) 大阪高判昭和53年3月30日訟月24巻6号1360頁。

54) 例えば、水野忠恒「判批」ジュリスト686号159頁（1979年）、増井良啓「判批」ジュリスト1044号145—146頁（1994年）、増井・前掲注(49)19頁。岡村忠生「判批」別冊ジュリスト178号（『租税判例百選〔第4版〕』）117頁（2005年）等参照。

55) 北村・前掲(12)20-23頁参照。

56) 増井・前掲注(49)233頁は、「解釈理論の受け皿と

なるべき法律の規定は、会社間取引の問題に対処するにはあまりに簡潔であり、あるいは構造的な問題を含むものであった。そのため、会社間取引の問題類型をとりだして、それにふさわしい解決を用意する段階には至らなかったものといえよう。22条2項と37条には、過大な負担がかけられているのである」とする。

化根拠があるのだろうか。この点に関しておそらく最良の説明を与えてくれるのが、サリー教授である。教授によれば、税制は一般に、市場において形成された取引を承認している。このような市場への信頼にてらせば、グループ内取引も市場の一般枠組によって検証することが、理論的に妥当である、ということになる⁵⁷⁾として、サリー教授の論文を以下のように引用している。

「おそらく、大部分の取引は市場の一般枠組に支配されているから、グループ内取引をその一般枠組の下に置こうとする試みは適当である。こうして、独立当事者間基準の使用は、関連グループ内取引のもとで生ずる所得と費用の現実の配分を審査するためにも、また、それが独立当事者間基準に合致しない場合の調整のためにも、理論的に正当であると考えられる」⁵⁸⁾。独立企業間原則の正当性は、市場の一般枠組みへの信頼性に根拠づけられるものとして説明されている。

市場の一般枠組みへの信頼性に根拠付けられる独立企業原則の正当性について若干敷衍する。

自由主義国家においては、私有財産制に基礎を置く私的経済活動の成果から、国家資金を租税という形で調達している⁵⁹⁾。すなわち、憲法によって自由主義体制を選択した国家は、財産権を基本的人権の一つとして保障することになる一方で、その結果として国家資金の調達方法として国有財産および国家の営利経済による資金調達を予定することは原則的にできないことになることから、租税による国家資金の調達がその自由主義体制を選択した段階で憲法上予定されることになるのである⁶⁰⁾。

したがって、租税国家あるいは国家の課税権は、私有財産制及びこれに基礎を置く私人

の自由な経済活動を前提にして成立し、その成果から租税を調達することになる。その結果、自由主義体制における税法は、私人の自由な経済活動に基礎をおいて仕組まれることになり、自由な経済活動が行われる市場における行動原理を当然尊重すべきことになる。なぜなら、経済合理性のある行為を否定すると私有財産制およびそれに基礎を置く自由な経済活動を否定することになるからである。したがって、税制においては、市場における自由な経済活動を前提とした経済的合理性の有無という判断基準が常に付きまとうことになり、経済的合理性があるものは是認する一方で、経済的合理性のないものは否認するということが原理的には正当化されることになる。

独立企業原則は、このような市場の一般枠組みに関連者間取引を置くという意味で、経済的合理性に沿ったものとして、正当化されると理解してよいであろう。

(2) 経済的合理性の要件化としての所得移転防止税制

それでは、経済的合理性の判断基準が自由主義国家の税法においてどのように展開されているのであろうか。

谷口勢津夫教授は経済的合理性の基準について、「そもそも、経済的合理性という概念は、税法の基礎にある私人の経済生活において形成される税法外在的な概念であり、私人の実際の経済活動においては多種多様な経済活動に応じて具体的な内容をもつ概念である。

⁵⁷⁾ 増井・前掲注(49)172頁。

⁵⁸⁾ 増井・前掲注(49)172頁。

⁵⁹⁾ 谷口・前掲注(43)2頁参照。

⁶⁰⁾ 谷口・前掲注(43)20頁参照。

税法が私人の経済生活の上に建てられる『家』のようなものであることから、租税立法者は課税要件を定めるに当たって、その『土台』である私人の経済生活における取引通念等を考慮し、かつ、尊重してきたと考えられる。このことは代替的（補充的）課税要件を定める租税回避否認規定についても妥当すると考えられる⁶¹⁾とし、租税立法者が税法において、経済的合理性を基準として、税法における法律関係を明確にするという観点から、「経済的合理性基準」を個別具体化し、課税要件規定を定める方向にあるという⁶²⁾。

このような考え方に基づけば、移転価格税制における独立企業原則は、経済的合理性基準を税法に取り込み、課税要件化したものであると性格付けることが可能であると思われる。すなわち、移転価格税制における独立企業原則は、公開市場を前提として成立する考え方であり、公開市場における通常の取引条件との比較において関連企業の利益（あるいは価格）を調整するものとして経済的合理性基準を要件化し、所得移転の防止という目的を達成するものとして理解するのである。端的にいえば、経済的合理性基準が独立企業原則の内容であると考えられるのである。

一方で、寄附金税制における寄附金該当性を判断する経済的合理性基準は、法人税法37条に明文化されているものではなく、事実認定及び条文へのあてはめの場面で判例が支持してきたものである。寄附金該当性の判断を

する際、Ⅲ 2で引用した判例において、「通常の経済取引として是認することができる合理的な理由が存在」するか否か、「経済人としては不合理にも、それより低額に譲渡」したか否か、「合理的な経済目的その他の事情が存する」か否か、という価値判断は、市場における合理的な経済活動にその基礎をおいて合理性を判断しているといえよう。そのように考えていくと、措置法66条の4第3項は、所得移転の防止という目的を達成するために、経済的合理性基準を法人税法37条の寄附金という概念をいわば借用することによって要件化したものと性格付けることができる。

移転価格税制における独立企業原則も寄附金税制における経済的合理性基準も私人の経済的合理性のない取引を否認するものとして捉えると、両者ともに、原理的には経済的合理性があるか否かという価値判断に土台をおいたものである⁶³⁾と考えられ、その意味で両制度の基準は異質なものではなく、関連者間の取引を市場における自由な経済活動を前提とした経済的合理性で判断する、という意味において同様の内容であると考えられる⁶⁴⁾。

例えば、実際に、独立企業原則の考え方は、行為計算否認規定の不当性の要件の解釈に関する学説⁶⁵⁾・裁判例⁶⁶⁾や国外関連者の寄附金該当性が争われた裁判例⁶⁷⁾でもみられるところであり、このことは独立企業原則が経済的合理性の内容であることの証左であるとも考えられるのである。行為計算否認規定における不

61) 谷口勢津夫「租税回避の法的意義・評価とその否認」税法学577号260頁-261頁（2017年）。

62) 谷口・前掲注61)260頁-262頁参照。

63) 谷口・前掲注43)73頁は、「そもそも、租税ないし税制が私有財産制およびこれに基礎を置く私人の自由な経済活動を前提にして成立するものであ

る以上、税法の見地から私人の経済活動の当・不当を判断する基準は、原理的には、経済的合理性基準に収斂すると考えられる」としている。

64) 根本的には、このことが移転価格税制と寄附金税制の適用範囲が重複する原因であると思われる。

当性要件や寄附金該当性の判断に独立企業原則の考え方を持ち込むことの当否は本稿の射程外であるが、本稿の主題に照らして主張しておきたいのは、以下の点である。

すなわち、移転価格税制と寄附金税制を包含する所得移転防止税制（措置法66条の4）は、関連者間における国際的な所得移転の防止を目的としており、それを達成するために、第1項は独立企業原則を要件化し、第3項は寄附金該当性を要件化し、それらを適用することによってその目的を達成しようとしている、とみるべきであろう。

以上の検討から、所得移転防止税制は、経済的合理性基準を税法に取り込み、要件化したものであると考えることが妥当であると思

われる。このような捉え方をすれば、経済的合理性基準が独立企業原則の内容であると理解できる。そうであるとするならば、所得移転防止税制の根底の考え方にある経済的合理性基準という同じ枠組みの中で、所得移転防止税制と租税条約、とりわけ特殊関連企業条項との関係を検討する必要があると思われるので、次章で検討する。

IV 所得移転防止税制と租税条約の関係

1 移転価格税制と租税条約の関係

(1) 特殊関連企業条項の目的と射程範囲

本章における主題は主に寄附金税制と租税条約との関係を紐解き、特に寄附金課税が相

(65) 例えば、同族会社の行為計算否認規定における不当性要件について、金子・前掲注(11)532-534頁は、「……行為・計算が経済的合理性を欠いている場合とは、それが異常ないし変則的で、租税回避以外にそのような行為・計算を行ったことにつき、正当な理由ないし事業目的が存在したと認められる場合のことであり、独立・対等相互に特殊関係のない当事者間で行われる取引（アメリカ租税法でarm's length transaction（独立当事者間取引）と呼ばれるもの）とは異なっている取引には、それにあたと解すべき場合が多いであろう。この規定の解釈・適用上問題となる主要な論点は、①当該の具体的な行為計算が異常ないし変則的であるといえるか否か、および②その行為・計算を行ったことにつき租税回避以外に正当な理由ないし事業目的があったとみとめられるか否か、である」（下線筆者）としている。

(66) 同族会社の行為計算否認規定における不当性要件について、東京高判平成27年3月25日判時2267号24頁は、「……同項（筆者注・法人税法132条1項）が同族会社と非同族会社の間の税負担の公平を維持する趣旨であることを鑑みれば、当該行為又は計算が、純粋経済人として不合理、不自然なもの、すなわち、経済的合理性を欠く場合には、独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引（独立当事者間の通常の取引）

と異なっている場合を含むものと解するのが相当であり、このような取引に当たるかどうかについては、個別具体的な事案に即した検討を要するものというべきである」（下線筆者）としている。

(67) 寄附金該当性の判断に関し、東京地判平成12年2月3日税資246号393頁は、「独立企業間で役務の提供に対する利益ないし報酬部分をどのように定めるかは、私的自治の原則により基本的には当該企業が契約により自由に定めるところにゆだねられているものというべきである。したがって、提供される役務に対して支払われる対価の額が、役務提供者における提供経費を超えているからといって、当該超える部分が直ちに寄附金に該当すると速断することはできず、右超える部分が寄附金に該当するかどうかは、契約当事者である企業間の関係、当該役務提供契約において定められている役務の内容、対価の決定方法の合理性、実際の役務提供内容、提供される役務の被提供者における便益の大きさ、役務と右便益との関係の直接性、提供者において当該役務の提供がその業務に占めている地位等に照らして、役務提供の対価が、独立企業間において行われる同種の契約で設定される対価の水準と著しく乖離して、企業間の特殊な関係に基づく租税回避のための価格操作と認めべきものかどうかによって、これを判断すべきものと解される」（下線筆者）としている。

互協議の対象となるか否かを検討するものであるが、その前提作業として、移転価格税制と租税条約との関係について、まず確認しておこう。

特殊関連企業条項とよばれる OECD モデル条約 9 条 1 項は、「商業上又は資金上の関係において、双方の〔関連〕企業の間、独立の企業間に設けられる条件と異なる条件が設けられ、又は課されているときは、その条件がないとしたならば一方の企業の利得となったとみられる利得であってその条件のために当該一方の企業の利得とならなかったものに対しては、これを当該一方の企業の利得に算入して租税を課することができる」として、関連者間における条件と独立企業間に設けられる条件との比較において、企業の利得を調整する独立企業原則を定めている。同項は、関連企業間での経済的二重課税の排除を目的として、租税条約締結国の課税権を独立企業原則に基づき配分する規範としての存在意義と持つとされる⁽⁶⁸⁾。したがって、同項の目的は、国家間における課税権の配分であり、その配分基準を独立企業原則に求め、その効果として国際的な所得移転の防止の機能を持つものとして理解することができる。

同項における独立企業原則は、関連者間に設けられる条件と独立企業間に設けられる条件を比較して利益を調整することがその中核的内容となるが、ここにいう「条件」とは、

「価格が含まれるが、価格に限るものではない」⁽⁶⁹⁾と理解されており、引き直しの対象を「取引価格」を調整するものとして国内法化されたわが国の移転価格税制よりも広範囲に及ぶものと考えられる。したがって、関連企業間の調整に対する同項における独立企業原則の適用範囲は広範囲に及ぶ。例えば、同項は「利得を調整する」と定めているが、国内法が独立企業間原則に基づく限りにおいて、税額控除も対象とすることも妨げないと解釈されている⁽⁷⁰⁾。また、過少資本税制についても同項の射程内に組み込み、独立企業間で行われる状況で発生した利率に近づける課税について、国内法の適用を妨げるものではない⁽⁷¹⁾と理解されている。

このように、同項は、関連企業間の課税について、独立企業原則に基づく限りにおいて、租税条約締約国に広範な裁量を認める一方で、独立企業原則に基づかない国内法措置について制限効果を持つと解されている。すなわち、同項は、国際的関連企業の利益調整に関する完結的な規定であり、独立企業原則以外の要件のもとで関連企業の利益を調整することを許容せず、条約締約国の国内法に対する制限効果を持つものとされるのである⁽⁷²⁾。そのため、例えば、租税条約締約国が独立企業原則に基づかない過少資本税制⁽⁷³⁾や独立企業原則の代替案としての全世界的定式配分⁽⁷⁴⁾を国内法で定める場合は、特殊関連企業条項に違反し、

(68) 谷口・前掲注③082頁-88頁参照。

(69) OECD, *Supra* note 40, para 1.7.

(70) See, Department of the Treasury technical explanation of the convention between the government of the United States of America and the government of Japan for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on

capital gains, signed at Washington on November 6, 2003 at 38.

(71) 特殊関連企業条項の射程範囲と過小資本税制の関係について、例えば、谷口・前掲注③0153頁-163頁参照。

(72) 谷口・前掲注③082頁-88頁参照。

(73) See, OECD, OECD Commentary on Article 9, para 3.

(74) See, OECD, *Supra* note 40, para 1.16-1.31.

許容されないものと考えられている。一方、タックスヘイブン対策税制は、独立企業原則に基づく課税権の配分の問題ではないため、特殊関連企業条項による制限効果は受けない、と理解されている⁽⁷⁵⁾。

なお、租税条約との関係における移転価格税制の位置付けについては、条約とは無関係な国内立法措置とする考え方（条約独立説）と、特殊関連企業条項の執行であるという考え方（条約執行説）が主張されている⁽⁷⁶⁾が、締約国の国内法措置について制限効果を持つという考え方からは、「移転価格税制は、特殊関連企業条項を妥当根拠とするものではなく、立法者の独自の課税権行使による国内立法措置であるが、特殊関連企業条項と全く無関係な措置ではなく、同条項に制限を受けるものである」⁽⁷⁷⁾と理解することが妥当であると思われる。

(2) 租税条約の規定に適合しない課税

OECDモデル条約25条1項は、「いずれか一方又は双方の締約国の措置により条約の規定に適合しない課税を受け又は受けることとなると認められる者は、当該事案について、」相互協議の申立てをすることができることを定めている。経済的二重課税の排除が相互協議の対象となるか否かについては条約上に明文の規定はなく、その課税が「条約の規定に適合しない課税」に該当するか否かにかかって

いる。OECDモデル条約25条に関するコメントリーパラ9は、「第25条は、また、権限のある当局が、移転価格問題の文脈において、法的二重課税の問題のみならず、経済的二重課税、特に第9条第1項に基づき関連企業の利得を算入することから生ずる問題について、解決を目指して相互に協議することを可能とする仕組みを提供している。」⁽⁷⁸⁾とし、移転価格課税から生ずる経済的二重課税が相互協議の対象となることについて確認している。

移転価格課税が「条約の規定に適合しない課税」に該当する根拠について、谷口教授は次のように説明されている。「特殊関連企業条項の定める独立企業原則は両締約国に対して拘束力のある利益調整基準であるから、一方の締約国の移転価格課税がこの独立企業原則に適合するものである場合には、他方の締約国は対応的調整義務を負う。OECDモデル条約9条2項に相当する対応的調整条項は、特殊関連企業条項から導き出されるこの対応的調整義務を確認する規定である。また、一方の締約国の移転価格課税がこの独立企業原則に違反するものである場合には、当該一方の締約国がその課税を是正する義務を負う。これらの義務は租税条約上の義務、したがって国際法の義務である。」⁽⁷⁹⁾としている。すなわち、一方の締約国の企業に対して移転価格課税が行われ、他方の締約国の関連企業に対して対応的調整が行われていない状態（すなわ

(75) 倉内・前掲注③9167頁は、タックスヘイブン対策税制が課税権の配分を目的としていない税制であるため、9条1項の制限効果を受けないとし、また、谷口・前掲注③93頁は、タックスヘイブン対策税制の利益の調整方法が、公開市場における取引を前提とする独立企業原則とは次元の異なるものであり、独立企業原則の射程外にあるとする。

(76) この議論について、金子宏「移転価格税制の法

理論的検討—わが国の制度を素材として—」同『所得課税の法と政策』所収（有斐閣・1996年）369-370頁〔初出、1993年〕、谷口・前掲注③97-102頁参照。

(77) 谷口・前掲注③102頁。

(78) OECD, *OECD Commentary on Article 25*, para 10.

(79) 谷口・前掲注③113頁-114頁。

ち、経済的二重課税が発生している状態)は、同条項のもつ課税権の配分機能が阻害されていることとなり、「条約の規定に適合しない課税」が存在する⁸⁰⁾、ということになるだろう。

以上の学説からは、移転価格課税は独立企業間原則に基づく課税であるため、特殊関連企業条項の範囲内に取り込まれ、その課税による経済的二重課税が発生している状態が「条約の規定(すなわち、特殊関連企業条項)に適合しない課税」となり、相互協議の対象となると理解してよいと思われる。そうすると、寄附金課税が相互協議の対象となるか否かは、措置法66条の4第3項が所得移転を防止する税制として位置付けられるか否か、及び同項の適用による寄附金課税が特殊関連企業条項に定める独立企業原則に基づく課税か否か、が重要な論点となるだろう。

2 寄附金税制と租税条約の関係

(1) 措置法66条の4第3項の趣旨目的からの検討

それでは、寄附金課税は、特殊関連企業条項の射程内にあるのであろうか。措置法66条の4第3項の趣旨目的の観点から検討する。

寄附金課税が相互協議の対象とならないとする主張においては、移転価格税制には、特殊関連企業条項により配分されている課税権を行使する目的があるが、寄附金課税は、租税回避行為の防止という目的から寄附金の一定限度を政策上損金不算入としているのであって、租税条約により配分されている課税権を行使することを目的としていない、したがって租税条約との関係が生じない⁸¹⁾、として法人税法37条1項の寄附金の損金算入限度額計算の趣旨目的から説明がなされることがある。

しかしながら、Ⅱにおいて議論したように、

措置法66条の4第3項に定める国外関連者に対する寄附金規定は全額を損金不算入としており、移転価格税制の一環として、国際的な所得移転を防止することを目的としていると解することが妥当であろう(所得移転防止目的説)。このように理解すると、措置法66条の4第3項は、移転価格税制と同じく、租税条約との関係においては、特殊関連企業条項により配分されている課税権を行使することを目的とする税制であると位置付けられることになる。したがって、同法66条の4第3項は、寄附金の損金算入限度額計算の趣旨目的から租税条約との関係が生じないとする説明は無理があるものと考えられる。

所得移転防止目的説の立場から、寄附金税制が移転価格税制と一体化しており、租税条約上の問題となっているため相互協議の対象になるという立論は、すでに小松教授が示されていたところである。すなわち、小松教授は、「寄附金は、損金算入が容認される法人税法上のそれにとどまっているのではなく、損金算入が否認される租税特別措置法上の寄附金に変貌し、TP税制に組み入れられ、租税条約上の問題になっているのである」とした上で、「二重課税が放置されることによる問題は、資本の国際的な流れの阻害要因となるといにとどまらない。国際課税の基本理念にかかわる問題であると思う。そこで次のことを提唱したい。納税者は当局の処分につき納得できないとして異議申立をしているのであ

⁸⁰⁾ 倉内・前掲注③9169頁-170頁(1996年)、羽床正秀「租税条約上の相互協議を巡る諸問題—法的側面からの考察による実務上の指針として—」国際税務12巻7号8頁-10頁(1992年)も同旨。ただし、金子・前掲注⑦6370頁も参照。

⁸¹⁾ 倉内・前掲注③9171頁参照。

るから、その納税者の救済を目指す相互協議条項の趣旨にかえりみても、課税権の配分対象議論を超えて、国際二重課税排除のための打開策を、それこそ草の根を分けても探し出すという基本姿勢をもつべきである」⁸²⁾とされ、小松教授の別の論考においても、「寄附金課税は『租税条約の規定に適合しない課税』とは解されないとの見解に対しては、次のような点が考慮されるべきであろう。すなわち、『租税条約の規定に適合しない課税』の解釈として、条約ドラフトの審議の経緯からも『租税条約に反するとまでは言えないような措置（課税）も広く相互協議の対象とする』趣旨と考えるべきであり、租税条約がそのような趣旨によるものであることは、例えばOECDモデル条約第5条第3項で『この条約に定めのない場合における二重課税』をも排除する旨定めていることから窺い知ることができよう。すなわち、租税条約における政府間相互協議条項は、国際二重課税のケースについて幅広く相互協議に取り上げることがめざしていると考えられるのである」⁸³⁾として、所得移転防止目的説の立場から相互協議の対象となっていると立論されている。

筆者は、措置法66条の4第3項の趣旨目的について所得移転防止目的説の立場をとるものであるから、小松教授と同じく同項による寄附金課税が移転価格税制の一環として租税条約の問題となっているという立場をとるものである。ただし、その根拠付けは特殊関連企業条項に求めることができると考えている。すなわち、特殊関連企業条項は、締約国の国内法による所得移転防止措置が独立企業原則に基づくべきとする拘束力のある調整基準として機能しているが、一方でその執行が移転価格税制であるのか、寄附金課税であるのか

については、租税条約上は特に区分しておらず、所得移転防止措置全体を特殊関連企業条項の射程内に包含していると考えるのである。

したがって、措置法66条の4第3項は、国内法上においては、移転価格税制の一環であり、国際的な所得移転の防止を目的とし、国際間における課税所得の適正な配分を実現しようとするものであると捉え、租税条約上においては、適切な課税権の配分を目的とする特殊関連企業条項の射程内であると位置付けることによって、措置法66条の4第3項による課税によって生じた経済的二重課税は、特殊関連企業条項の規定に適合しない課税に該当し、相互協議の対象となると、立論することが妥当と思われる。

(2) 特殊関連企業条項における独立企業間原則の内容と寄附金税制の関係

以上では、寄附金税制の趣旨目的からの検討を行ったが、以下では特殊関連企業条項における独立企業原則の内容と寄附金税制の内容の関係性について議論する。

筆者は、Ⅲ 3(2)で、移転価格税制における独立企業原則も寄附金税制における経済的合理性基準も私人の経済的合理性のない取引を否認するものとして捉えたと、両者ともに、原理的には経済的合理性があるか否かという価値判断に土台をおいたものであると考えられ、その意味で両制度の基準は異質なものであるのではなく、その内容は共通性を有しており、そ

⁸²⁾ 小松・前掲注③422頁。

⁸³⁾ 小松芳明「寄附金課税と政府間相互協議」国際税務17巻5号12頁（1997年）。この小松教授の指摘は、国際課税の分野において国外関連者に対する寄附金の処理件数の増加している昨今の状況においては、重く受け止めるべきであろう。

れぞれ経済的合理性基準を要件化したものである旨言及したが、このことは特殊関連企業条項における独立企業原則にもあてはまる。

すなわち、特殊関連企業条項は、多国籍企業の利益に対する国家間における課税権の配分を目的としているが、その利益調整基準を設定するにあたり、自由主義国家たるわが国が締結する租税条約に規定する利益調整基準は、私有財産制⁸⁴⁾およびそれに基礎を置く自由な経済活動を前提とした経済的合理性の基準を基礎として、要件化されるべきということになる。この経済的合理性基準を国家間における課税権の配分を目的として要件化したのが特殊関連企業条項における独立企業原則である、とみることができる。

したがって、特殊関連企業条項における独立企業原則は、経済的合理性に基礎をおいた移転価格税制及び寄附金税制と原理的には同じ内容であるということができよう。そのように考えると、特殊関連企業条項が、国際的な所得移転の防止を目的としているわが国における移転価格税制及び寄附金税制をその射程内に包含していると考えることが妥当であるように思われる。

独立企業原則の中核的内容は、①独立企業原則は公開市場を前提として成立する考え方であり、②公開市場における通常の取引条件との比較において関連企業の利益を調整する

ものと捉えられていることは先にも述べたが、それに関連して、①国外関連者との間の取引で、②独立企業原則に基づく比較可能性分析が特殊関連企業条項における独立企業原則の内容であるとし、この要件に当てはまる取引については、たとえ寄附金税制の適用があったとしても独立企業原則の射程内であるとする見解⁸⁵⁾がある。

この議論は一般論としては妥当であろう。比較可能分析という用語からは、比較対象取引を見つけ出し、その条件との比較において課税を行うという典型的な移転価格課税が想定され、必ずしも比較対象取引を要求しない寄附金課税は比較可能分析の範疇外にある、ということが想起される。

しかしながら、比較対象取引が見出せない取引に対しては特殊関連企業条項の独立企業原則は機能しなくなるのであろうか、という疑問が生じる。また、上記の見解をとる場合には、措置法66条の4第3項に特殊関連企業条項の射程内とするものとししないものが混在するということになるが、特殊関連企業条項が独立企業原則に基づかない課税権の行使を制限する効果を持つことを前提とすると、措置法66条の4第3項が所得移転防止の目的を持っていると解する限り、措置法66条の4第3項自体が特殊関連企業条項に違反しているということにもなりかねない。

84) 税制の国際的側面と私有財産制との関係について、谷口勢津夫「国際的租税救済論序説—国際的租税救済手続の体系的整備に向けた試論」租税法研究42号2-3頁(2014年)参照。

85) 北村・前掲注1241頁は、「特殊関連企業条項は、国会に対し、上記①②の枠〔筆者注：①国外関連者との間の取引で、②独立企業原則に基づく比較可能性分析のことを指している〕に沿って立法裁量権を行使しなければならない、という制限を課

していることになる。したがって、①国外関連者との間の、②比較可能性分析が妥当する取引につき、租税特別措置法66条の4第3項の適用を受けた納税者は、特殊関連企業条項により認められた立法裁量の範囲を逸脱することを理由として、措置法66条の4第3項が特殊関連企業条項に違反することを国内救済手続きで争うことができる、と考えられる」としている。

筆者は、独立企業原則における比較可能分析には、必ずしも比較対象取引を見出し適用するということだけを意味せず、対価性の有無や取引自体の妥当性の有無も含め関連者間取引を経済的合理性というフィルターを通して妥当性の有無を判断する多種多様な分析が含まれると考えている。

この点について、OECDは、BEPS行動計画8-10の最終報告書「移転価格の帰結と価値創造の一致」⁸⁶⁾において明確化し、2017年のOECD移転価格ガイドラインの改訂版⁸⁷⁾として公表するに至っている。OECD移転価格ガイドラインパラ1.33は、「比較可能性分析」は独立企業原則の適用における核心であるとし、当該分析には二つの鍵となる側面があることを表明している。第一は、関連者間取引を正確に描写するために関連者間の商業上又は資金上の関係、並びにこれらの関係に付随する条件及び経済的に関連する状況を特定することであるとする。第二は、正確に描写された関連者間取引に係る条件及び経済的に関連する状況と、独立企業間の比較対象取引に係る条件及び経済的に関連する状況とを比較することである（パラ1.33）。

比較可能性分析という用語から容易に想像できるのは、第二の点であり、独立企業間の比較対象取引との比較において、関連者取引を税務上引き直すということであるが、その前提として、第一の点、すなわち、関連者間取引の正確な描写が必要になる。この関連者間取引の正確な描写をするために、契約条件、機能・リスクの分析、経済状況、事業戦略を分析することで、実際の取引が性格に描写されることになる（パラ1.35）。その上で、このように正確に描写された当事者間の取引を否認することができる状況を以下のように説明

している。

OECDは、「独立企業間でみられる取引」と「独立企業間でみられない取引」があるとして、後者については、「独立企業間でみられない取引」という理由だけで当該取引が否認されるべきとはいえないとした上で、「取引に関する取決めが、全体としてみると、比較可能な状況においてビジネス上合理的に行動する独立企業が採用するであろう取決めと異なっており、このことが、当事者双方の見通しや取引開始時にそれぞれが実際に利用できた選択肢を踏まえて当事者双方が受け入れたであろう価格の算定を妨げる場合、正確に描写された取引は否認され、場合によっては、取引が引き直されるかもしれない」（パラ1.122）としている。その上で、「分析において極めて重要な問題は、実際の取引が、比較可能な経済状況にある非関連者が合意するようなビジネス上の合理性を有するか否かであって、非関連者が同一の取引を行っているかどうかではない。」（下線筆者）（パラ1.123）としている。

OECDは、「独立企業間でみられない取引」においては、経済的合理性基準を採用し、独立企業原則の枠内であることを確認し、取引価格の調整のみならず、取引自体と引き直すことも想定しているように見える。このようにOECDは、「独立企業間でみられない取引」について経済的合理性基準を採用し、特殊関連企業条項における独立企業原則の枠内に経済的合理性基準を取り込んでいると考えることができるように思われる。

さらに、このような「否認」ができる事例

⁸⁶⁾ OECD, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8-10-2015 Final Reports (2015).

⁸⁷⁾ OECD, *Supra* note 40.

として、大量の在庫を抱え、機械設備に投資している製造会社が、かなり洪水が起こる頻度が高い地域に不動産を所有しており、リスクを鑑みると非関連者の保険会社が契約できない状況の中で、関連企業に対し、在庫、不動産及び資産価値の80%に相当する年間保険料を支払っている事例を挙げている（パラ1.126）。OECDはこのような場合には、商業的に合理性のない取引を行っており、この取引は商業的に不合理なため否認できる、とする（パラ1.126）。

このようなケースがわが国において発生した場合には、移転価格税制というよりは、寄附金税制を適用してその対価性を否認することになるのではなかろうか。しかしOECDは特殊関連企業原則の射程内の問題として捉えており、その否認の帰結として、保険料を支払った側はその支払いによって利益は減少せず、その一方で、保険料を受け取った側には保険を引き受けないものとして（すなわち収益を認識しない）取り扱われることとしており、あくまでも両国で整合性のとれた取扱いをし、二重課税は発生させないような記述内容となっている（パラ1.127）。

筆者は、独立企業原則の本質を「関連者間の取引を非関連者間の取引というレンズを通して物事を判断する」ことであると意義づけたことがある⁸⁸⁾が、その意味で特殊関連企業条項における独立企業原則もわが国における寄附金税制もその内容は同種のものであるとみるべきであろう。

したがって、寄附金税制が移転価格税制の一環として国際的な所得移転を防止していると理解した場合、寄附金税制はその目的においても、その内容においても特殊関連企業条項の射程内であると結論付けられ、寄附金税

制の適用によって経済的二重課税が発生した場合には、条約の規定（すなわち特殊関連企業条項）に適合しない課税に該当し、相互協議の対象となると明確に立論することができると考えられる。このような立場は、小松教授が指摘する租税条約の主な目的である国際的二重課税の排除の観点からも支持されるべきであろう。

3 検討結果及び提案

以上の検討の結果の要点を簡潔に述べれば、以下の三点である。

第一に、国際的所得移転の防止という目的を持つ寄附金税制は「移転価格税制の一環」として捉えるべきことである。第二に、移転価格税制における独立企業原則も寄附金税制における経済的合理性基準も私人の経済的合理性のない取引を否認するものとして捉えると、両者ともに、原理的には経済的合理性があるか否かという価値判断に土台をおいたものであると考えられ、その意味で両制度の基準は異質なものではなく、同様の内容を有していることである。第三に、そのように捉えた場合、寄附金税制はその目的においても、その内容においても租税条約上の特殊関連企業条項の射程内であると結論付けられ、寄附金税制の適用によって経済的二重課税が発生した場合には、条約の規定（すなわち特殊関連企業条項）に適合しない課税に該当し、相互協議の対象となるということである。

そこで最後に、現行法を前提とした筆者の若干の運用上の提案を述べておきたい。課税庁は、OECDの最近の動向も踏まえ、寄附金

⁸⁸⁾ 水野正夫「移転価格税制と関税評価制度の接点」税法学577号214頁（2017年）参照。

課税が相互協議の対象となり、納税者は相互協議の申立てができるという解釈指針を事務運営指針で明らかにしてはどうか。移転価格税制と寄附金税制を国際的所得移転の防止措置として捉えた場合、二重課税の排除措置も含めて両者において整合性のある措置を検討すべき時期に来ているのではないかと思われるからである。また、課税実務上、特殊関連企業条項における独立企業原則に基づき相互協議が行われる前提であれば、できる限りOECDガイドラインに沿った形（結果的に多くの場合移転価格税制の適用が優先されることになろう）での課税を行うことの誘因となり、移転価格税制を優先適用すべきという先行業績における学説の実務への浸透も期待できよう。

V おわりに

移転価格税制における独立企業原則に関する解釈は、OECDの主導の下に発展を遂げてきており、1979年の移転価格と多国籍企業に関する報告書に端を発し、1995年にOECD移転価格ガイドラインとして発表され、2010年の改訂及びBEPS行動計画における議論を経た2017年の改訂を経て現在に至っている。BEPSの議論においては、独立企業原則は国際的な所得移転の問題に対応するため、柔軟に姿を変容させ、国際的な指針としてより明確かつ強固なものにすることで、その適用範囲を広げているといえよう。

そのような国際的な流れの中で、わが国における国際的所得移転防止措置との関係をみると、OECDにおける独立企業原則の解釈基準がわが国における寄附金課税の内容をカバーしていることが明確になってきたと捉えることもできよう。

そのコロシアムとして、わが国の移転価格

税制が「取引価格」のみを独立企業原則の対象としていることによる限界も指摘することができる。その限界を補完するという意味で、国際的所得移転防止措置の中に寄附金税制を規定していることについては、移転価格税制の補完機能としての存在意義を見出すことができると考えられるが、一方で、移転価格税制及び寄附金税制では対応できない場合もでてくるものと思われる。

例えば、OECDは、BEPSにおける「評価困難な無形資産」の指針における議論において、独立企業間にみられない取引でかつ経済的合理性がない場合において、一定の場合には関連者間で行われた無形資産の譲渡取引を否認し、単なる資金提供とライセンスの取引に再構成して移転価格税制を適用することが妥当である場合もあるとしている⁸⁹⁾。このような場合において、わが国においては、移転価格税制及び寄附金税制では必ずしも十分に対応できない場合もあるものと考えられる⁹⁰⁾。

また、わが国において寄附金課税が行われた場合に、条約締結相手国としても寄附金課税が条約の規定に該当しない課税か否かについての判断が難しくなるものと思われる。したがって、立法論としては、わが国移転価格税制における独立企業原則の要件を根本的に見直し対応することが国際協調の観点からも望ましいと考えられるが、法的安定性と予測可能性を十分に担保しながら、その要件をどのようにデザインするか、また二重課税の排除措置をどのように手当てするかは今後の課題であるように思われる。

⁸⁹⁾ OECD, *Supra* note 40, para 1.128.

⁹⁰⁾ 今村隆「移転価格税制とOECD新ガイドライン—各国の裁判例を分析して—（第2回）」租税研究824号120頁-121頁（2018年）参照。