

資産取引に係る準備・対策

税理士 石田昌朗

総論

法人税法の規定では、法人ごとに納税義務が課せられている（連結納税制度を除く）ことから、同一の企業グループに属している場合であっても、個々の法人ごとに適正な所得金額の計算及び納税が求められています。

グループ企業間の取引は、資本関係のない第三者との取引に比較して、個々の企業の利害だけでなく、そのグループ企業全体の利害が優先することがあります。例えば、利益の生じているグループ企業から欠損の生じている他のグループ企業に取引を通じて利益を移転し、その結果としてその企業グループ全体の租税負担の軽減を図るということが考えられます。したがって、グループ企業間の取引については、一般的には第三者との取引に比較して、税務上、問題ある取引が多いと考えられ、深度ある税務調査が行われていると考えられるところです。

ところで、海外に所在するグループ企業との取引については、租税特別措置法第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、いわゆる移転価格税制が導入され

ており、法人と国外関連者との取引価格について、その法人と独立した企業との間の取引価格（独立企業間価格）に引き直して、その法人の所得金額の計算をすることとされています。

一方、国内でのグループ企業との取引については、グループ企業との取引価格が第三者との取引価格と比較して差異があり、その差異が生じることについて合理的な説明ができないようなものである場合には、その法人とグループ企業との取引価格をその法人と第三者との通常の取引価格に引き直して、その法人の所得金額の計算をすることになります。つまり、その法人から取引等を通じてグループ企業に利益が移転していると認められる場合には、その移転したと認められる金額について、その法人の寄附金として所得金額の計算を行うこととなります。この稿では、グループ企業間の取引のうち、比較的目に見える資産取引に係る問題点について、棚卸資産の取引、固定資産の取引に区分して、簡単な事例を基に解説します。

1 棚卸資産の取引

グループ企業間で棚卸資産の取引を行う場合、その取引価格が第三者との取引価格と同

等であるかどうか重要な問題となります。税務上、第三者に比較してグループ企業から

の買取価格が高額であれば、その高額であると認められる部分の金額については、寄附金であると認定されることとなります。

また、グループ企業に対する棚卸資産の売却価格が低額である場合、第三者の取引価格と比較して低額であると認められる部分の金額について、寄附金であると認定されることとなります。

① 当社が棚卸資産の売手の場合

当社が棚卸資産をグループ企業に@1,000円で販売していたが、税務調査により第三者との取引価格が1,300円であるから、第三者との取引価格で販売すべきであり、低額譲渡に該当するとの指摘を受けることがあると思います。

そのような場合、その第三者との取引価格1,300円とグループ企業との取引価格1,000円の差額300円について、そのグループ企業との間で事後に価格改定を行い取引価格の一部を追加で受領することができるのであれば、当社においては売上計上漏れ（未収入金）であり、申告漏れの所得金額を加算して修正申告を行うこととなりますが、買手であるそのグループ企業においては仕入計上漏れ（未払金）であり、その後当社と買手であるそのグループ企業との棚卸資産の取引価格が修正されていることから、税務処理と会計処理が一致することとなります。

しかしながら、買手であるそのグループ企業との間で棚卸資産の取引価格について事後に価格改定で合意することができないことが多いと思われます。そのような価格改定ができない場合においては、当社が本来は買手であるグループ企業から受け取るべきであった300円に相当する金額をその買手であるグループ企業に贈与したものとみなされ、当社からその買手であるグループ企業に対する寄附金として所得金額の計算を行うこととなり、寄附金の損金算入限度額を超える部分の金額

が損金不算入となります。

② 当社が棚卸資産の買手の場合

当社が棚卸資産をグループ企業から@700円で購入していたが、税務調査により第三者との取引価格が500円であるから、第三者との取引価格で購入すべきであり、高額買入に該当するとの指摘を受けることがあると思います。このような場合に、第三者との取引価格500円と売手であるそのグループ企業との取引価格700円との差額200円について、その売手であるグループ企業との間で事後に価格改定を行い取引価格の一部を返金してもらえるのであれば、当社においては仕入過大計上（未収入金）となり、申告漏れの所得金額を加算して修正申告を行うこととなりますが、売手であるそのグループ企業においては売上値引等（未払金）となり、その後当社と売手であるグループ企業との棚卸資産の取引価格が修正されていることから、税務処理と会計処理が一致することとなります。

しかしながら、売手であるそのグループ企業との間で棚卸資産の取引価格について事後に価格改定で合意することができないことが多いと思われます。そのような価格改定による仕入代金の返金を受けることができない場合には、当社が売手であるそのグループ企業に対して本来は支払う必要のない仕入代金を支払ったものとして、その差額に相当する金額が当社から売手であるそのグループ企業に対する寄附金として所得金額の計算を行うこととなり、寄附金の損金算入限度額を超える部分の金額が損金不算入となります。

③ 対応方法

グループ企業との棚卸資産の取引であっても、その取引価格は第三者との取引価格が比較対象となると考えられることから、その棚卸資産の取引において第三者とグループ企業が同様の機能・リスクを果たしているのでは

れば、その取引価格は同じになることが相当であると考えられます。

しかしながら、棚卸資産の取引において第三者とグループ企業が同様の機能・リスクを果たしている場合は少ないと考えられ、その果たしている機能・リスクに差異が生じているのであれば、その差異が取引価格にどのように影響しているのかを、取引の当事者である当社が具体的に説明する必要があります。

この場合における具体的に説明することとは、単純に口頭で説明するのではなく、具体的な根拠となる資料に基づき説明することであり、例えば、第三者は棚卸資産を仲介するだけであり、棚卸資産を購入後、即座に他者に売却するため、在庫リスクを負担しておらず、そのように取引形態であることから棚卸資産を保管する必要もないため、保管コストも負担していない。一方、グループ企業は小売店等からの注文に即座に対応できるように一定の品種の在庫を一定数量保有することにより、在庫リスクを負担し、かつ、在庫を保

管していることから、保管コストも負担していることを説明し、その第三者の担っている機能・リスクとグループ企業の担っている機能・リスクの差異が、両者との棚卸資産の取引価格の決定にどのような影響を与えているのかを根拠資料に基づいて説明することが必要となります。

そのためには、第三者との棚卸資産に係る基本契約書に記載されている取引条件と、グループ企業との棚卸資産に係る基本契約書に記載されている取引条件の差異を明確にする必要があります。

したがって、取引条件に差異がないにも関わらず、第三者との取引価格とグループ企業との取引価格が異なり、その結果として当社からグループ企業に利益が移転していると認められる場合には、税務上、その移転したと認められる部分の金額については、当社の寄附金として所得金額の計算を行うこととなります。

2 固定資産の取引（臨時的な取引）

グループ企業間の取引のうち臨時的なものとして、固定資産の取引があります。土地、建物、生産設備や資産運用目的の有価証券又はグループ企業の株式の売買取引などがあります。

これらの固定資産の取引は、一般的には臨時的な取引であり、反復継続的に行われる棚卸資産の取引や役務提供取引とはその性格を異にしていると考えられます。

また、臨時的な取引であることから、その取引価格の決定において、棚卸資産のように第三者との取引価格を比較対象としてグループ企業との取引価格を決定することが難しいとも考えられ、税務調査の場面でのグループ企業との取引価格が正当なものであることを明確に説明することが困難であると考えられ

ます。

以下において、土地の売買取引、生産設備等の売買取引、有価証券の売買取引について、事例に基づいて問題点を説明します。

① 土地の売買取引

グループ企業間で土地の売買取引を行う場合には、その土地の取引価格が第三者との間で行われる取引価格と差異が生じないものである必要があります。

仮に高額買入れや低額譲渡に該当する場合には、上記1 棚卸資産の取引で述べているように、税務上は寄附金として処理され、一定の損金算入限度額を超える部分の金額が損金不算入となります。

ところで、土地の売買取引は臨時的なもの

であり、かつ、金額的にも高額な取引であることから、取引価格以外にも、次の2点に特に注意する必要があります。

1 当社が土地の売手の場合

その土地を売却する目的の説明が必要となります。すなわち、その土地を売却する目的が、遊休不動産の処分のためであったり、資金調達のためであったりすることが多いと考えられますが、一般的にはそのような遊休不動産の処分や資金調達のために売却した土地については、その後に売手企業が賃借料を支払ってその売却した土地を借りる必要性は少ないと考えられます（一般的な賃借を除く）。

しかし、グループ企業との土地の売買取引の場合には、当社の保有する土地が他のグループ企業に売却され、土地の所有権が異動しているにもかかわらず、グループ企業全体としてその土地を保有していることには変わりがないこととなります。

そうすると、明確な売却目的がないにもかかわらず、繰越欠損金の使用目的のために含み益を実現させる場合や、課税所得金額の圧縮のみのために含み損を実現させる場合など、その土地の所有権を他のグループ企業に移転することにより、含み損益を恣意的に計上することが可能と考えられることから、税務上、その土地の売却目的が問題とされることとなります。

ところで、法人税基本通達2-1-18《固定資産を譲渡担保に供した場合》には、資金調達のために固定資産を譲渡担保に供した場合で、一定の要件を満たすときは担保設定者にその譲渡はなかったものとして譲渡益課税を行わないとする取り扱いが定められています。

そうすると、例えば、当社が含み損のある土地を他のグループ企業に売却することにより譲渡損の計上を行ったとしても、当社が売却後もその土地を賃借し、一定の期間経過後に買い戻すことが約束されているような場合

には、税務上、その取引の実質は譲渡担保と変わらないことから、当社の譲渡損は認められないという課税リスクも考えられます。

2 当社が土地の買手の場合

グループ企業から土地を購入する場合には、その土地を購入する目的が何であるかということが問題となります。すなわち、土地を購入するのであれば、その土地に工場を建設するか、事務所を建設するといった、その購入する土地の具体的な使用目的があるはずで

す。そのような土地の使用目的が明確でないにもかかわらず、親会社等からの指示により土地を購入し、その購入資金も銀行借入金等で賄われていた場合、そもそも負担すべきでない金利負担をしているのではないかという問題が生じます。

特に、購入した土地を事業の用に供することなく保有し、一定期間経過後に売手企業が買い戻したような場合には、そもそも買手企業に購入の意思がなく、売手企業に融資していた場合と同様の経済効果しか生じないのであれば、当社は資金の貸付けのみを行っていたものとして所得金額の計算をすべきではないかと考えられます。

3 対応策

グループ企業との間で土地の売買取引を行う場合、そもそも売手企業におけるその土地の売却目的、買手企業におけるその土地の購入目的が明確であり、その土地の売買契約に買い戻し特約等が付されていないということが必要と思われます。

その上で、その土地の取引価格については、通常取引される価額（時価）を取引価格とする必要があります。取引価格が時価でないとされると、売手企業又は買手企業のいずれかにおいて、時価と取引価格の差額に相当する金額について寄附金に該当すると認定されるリスクがあるので、売手企業及び買手企業のいずれにおいても、取引価格の妥当性の検討

資料並びに売却目的又は購入目的を具体的に説明できる根拠資料が必要であると考えられます。

② 生産設備等の売買取引

グループ企業間で機械装置などの生産設備等の売買取引を行う場合には、その生産設備等を第三者と取引した場合の通常の価格で取引を行っていない場合、その差額に相当する金額が、売手企業又は買手企業のいずれかにおいて寄附金として処理されることとなりますが、それ以外にも以下の注意点があります。

1 当社が生産設備等の売手の場合

それまで自らが所有し、事業の用に供していた生産設備等を譲渡することから、なぜその生産設備等を売却する必要があるのかということが問題になります。

すなわち、当社が生産設備等を使用しなくなる理由、例えば、最新の生産設備等への更新を行うので、旧型を生産設備等を処分することになり、その旧型を生産設備等を必要とするグループ企業へ売却することとしたこと、または、グループ企業における製造品目の調整により、当社では製造中止となった製品の生産設備等であり、その製品の製造を集約するグループ企業へ売却することとした等の合理的な理由が必要であると考えられます。

また、その生産設備等を使用して製造される製品が多大な利益を生じるものであるような場合には、その生産設備等と一種のノウハウとでも評価すべき権利がその生産設備等の売却により買手企業に移転したとも考えられ、その生産設備等に付随したノウハウ等が無償又は低額でグループ企業に譲渡されたものとして、寄附金に該当すると認定されることが考えられます。

なお、売手企業における資金調達のためのセールス・アンド・リースバック取引については、売手企業において、その資産を保有し

ているものとして所得金額が計算されること、リース取引については別稿で説明していることから、ここでの説明は省略します。

2 当社が生産設備等の買手の場合

その生産設備等を購入する目的が何であるかということが問題になります。

すなわち、生産設備等を購入するのであれば、製品の増産を計画しており、そのための生産設備等を購入するものであり、その生産設備等をなるべく短期間で設置したいことからグループ企業から購入するものであること等の合理的な理由が必要です。

例えば、生産設備等を明確な使用目的がないにもかかわらずグループ企業であるというだけで購入したが、具体的な使用目的がないため、その生産設備等を事業の用に供していない場合には、その生産設備等が減価償却資産に該当しないとして（法令13）、減価償却費の損金算入を否認されることとなります。

また、全く事業の用に供する予定のない生産設備等を購入したような場合には、そもそも売手企業において除却すべき生産設備等の売買取引であり、売手企業に対する資金援助に該当すると認定され、寄附金として処理されることも考えられます。

3 対応策

グループ企業との間で生産設備等の売買取引を行う場合、そもそも売手企業におけるその生産設備等の売却目的、買手企業におけるその生産設備等の購入目的を明確にしておく必要があります。その生産設備等の取引価格については、通常取引される価額（時価）を取引価格とする必要があります。

取引価格が時価でないとなると、売手企業又は買手企業のいずれかにおいて、時価と取引価格の差額に相当する金額について寄附金として処理されることとなるので、売手企業及び買手企業のいずれにおいても、取引価格の妥当性の検討資料並びに売却目的又は購入目的を具体的に説明できる根拠資料が必要

であると考えられます。

ところで、一般的に、生産設備等の減価償却資産をグループ企業間で売買する場合には、その時点の帳簿価額で譲渡し、譲渡損益を発生させないことが多いと思われます。このことについては、法人税基本通達 9 - 1 - 19 《減価償却資産の時価》に定められている、その減価償却資産の再取得価額を基礎としてその取得の時から旧定率法により償却を行ったものとした場合に計算される未償却残額に相当する金額を時価と考え、実務的にはその減価償却資産の未償却残額である帳簿価額を売買価格としている場合には、課税上の弊害がないものとして幅広く取引されているものと考えられます。

上記 1 で述べているように、生産設備等に一種のノウハウ等が含まれていると考えられるような特殊な事例を除けば、減価償却資産については、その未償却残額である帳簿価額を取引価格としてグループ企業間で売買取引をしても課税上の弊害は少ないものと考えられます。また、生産設備等の運送費等の付随費用又は取付費用の負担については、一般的には購入者側が負担することが多いと思われる、グループ企業間でもそのような負担の取り決めに従っており、第三者との取引条件と同様であると考えられます。

なお、付随費用又は取付費用について、売却側が負担したとしても、第三者との取引価格の決定方法とグループ企業との取引価格の決定方法が同じであれば、第三者との取引条件と同じであり、寄附金には該当しないと考えられますが、当然に具体的な根拠資料に基づき取引条件が同じであることを説明する必要があります。

③ 有価証券の売買取引

グループ企業間で有価証券の売買取引を行う場合にも、その有価証券を第三者と取引した場合の通常の価格で取引を行っていない場

合、その差額に相当する金額が、売手企業又は買手企業のいずれかにおいて寄附金として処理されることとなりますが、それ以外にも以下の注意点があります。

1 当社が有価証券の売手の場合

その有価証券を売却する目的が何であるのかということが問題になります。

例えば、余裕資金を有価証券で運用していた売手企業がその有価証券を売却する必要が生じた場合には、余裕資金の運用目的で保有していたその有価証券は、一般に市場流動性も高いと考えられることから、市場で第三者に売却することが可能であり、なぜグループ企業に売却する必要があるのか、合理的な説明が必要であると考えられます。

逆に余裕資金の運用目的では無く、グループ企業の株式を売却する場合には、そのグループ企業と当社の事業との関連性が薄くなり、そのグループ企業株式を保有する事業上のメリットが無くなったこと、そのグループ企業株式をより事業関連性のある他のグループ企業に売却すること、等の具体的な理由が必要と考えられます。

2 当社が有価証券の買手の場合

その有価証券を購入する目的は何であるのかということが問題になります。

例えば、余裕資金の運用として有価証券を購入する場合には、市場に上場されている流動性の高い有価証券を購入することが一般的であり、あえてグループ企業から購入する必然性は希薄であると思われます。

逆に市場流動性のないグループ企業の株式を購入する場合には、そのグループ企業株式を購入する目的の説明が必要と考えられます。企業グループ内での事業再編により、買手企業とそのグループ企業の事業を一体的に運営することによりシナジー効果が期待できること、他のグループ企業がそのグループ企業株式を保有するよりも、当社がそのグループ企業株式を保有することによるメリットが大き

いこと、等の具体的な理由が必要と考えられます。

3 取引価格の問題

グループ企業間同士による有価証券の売買取引であることから、その有価証券を第三者と取引した場合の通常の価格（時価）で取引を行っていない場合、その差額に相当する金額について、買手又は売手のいずれかの法人において寄附金として処理されることとなります。

ところで、有価証券の評価は難しく、単純に第三者との取引価格を算定することも難しいことから、実務的には法人税基本通達9-1-13（上場有価証券等以外の株式の価額）及び9-1-14（上場有価証券等以外の株式の価額の特例）の定めにより株式の評価を行い、その評価額を基準として売買取引を行う

ことが多く行われており、実務的にも定着していると考えられます。

4 対応策

グループ企業との間で有価証券の売買取引を行う場合、そもそも売手企業及び買手企業のいずれにおいても、その有価証券の売却目的あるいは購入目的を明確に説明できること、及びその有価証券の取引価格が通常取引される価額であることを具体的に説明できる根拠資料が必要であると考えられます。

また、グループ企業間における有価証券の売買取引において、非上場有価証券の価額の算定を法人税基本通達の定めにより評価を行うのであれば、企業グループ内の取引価格の算定方法を予め決めておくことにより、恣意性を排除する必要があると考えられます。

3 資産取引の準備と対応

グループ企業間で行われる資産取引についても、第三者との間で行われる資産取引と同様の取引であることが求められることから、グループ企業間の取引価格が第三者との取引価格と差異が生じている場合には、その差異が生じた理由を具体的に根拠資料に基づいて説明できないのであれば、税務上、その差異に相当する金額は売手企業又は買手企業のいずれかにおいて寄附金として処理されることになると考えられます。

また、グループ企業間で行われる資産取引については、その売却目的又は購入目的が売手企業及び買手企業のいずれにおいても合理的なものであることを具体的に根拠資料に基づいて説明する必要があり、その説明ができない場合には、寄附金等として処理されるこ

とも考えられます。

なお、文中の意見に関わる部分については、筆者の個人的な考えであることをお断りしておきます。（了）

【執筆者紹介】

石田 昌 朗（いしだ まさあき）
東京国税局調査部において大規模法人調査、審理事務等に従事。財務省主税局においてデリバティブ取引等の時価評価、組織再編税制及び連結納税制度の企画、立案に従事。東京国税不服審判所の審査官（国際課税担当）を経て平成19年7月退官。

現在、新日本アーンストアンドヤング税理士法人ビジネスタックスサービス部ジャパン・ナショナル・タックスグループのディレクターとして、法令解釈の検討、課税リスクの管理及び税務対策等の幅広い税務助言サービスに従事。