

2023 年度
博 士 学 位 論 文

指導教員 末永英男

子会社支援と寄附金課税

—法人税法 37 条 7 項かっこ書きと法人税基本通達 9-4-1、
9-4-2 の関係の究明を中心として—

熊本学園大学大学院
商学研究科
21118103

堀 幸輝

論文要旨

本論文では、法人税法 37 条における寄附金課税と法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 における子会社等に対する債権放棄の解釈を法人税法 37 条 7 項のかっこ書きの項目とグループ間取引から考察したものである。

第 1 章では、戦前からの日本における寄附金の沿革、第 2 章では、法人税法 37 条の考察、法人税法 37 条 7 項と法人税法 22 項の無償取引の考察、第 3 章では、法人税法 37 条 7 項におけるかっこ書きをその費用性や限定的な列举か例示であるかの考察を行い、第 4 章では、法人税法 37 条の寄附金から除外される法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 の考察を行った。さらに、第 5 章では、法人税法 37 条 7 項により判断がなされた大洋物産事件、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 の具体的な検討が行われた大和自動車交通事件の 2 つの判例についての検討を行い、第 6 章では、大洋物産事件、大和自動車交通事件に基づいて法人税法 37 条 7 項と法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 の検討を行った。最後にグループ間取引として、第 7 章では PL 農場事件を題材として、グループ法人税制と寄附金についての考察を行い、第 8 章では組織再編税制の考察を行い、判例として日産事件の研究を行っている。

法人税法 37 条 7 項では、「寄附金の額は、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもってするかを問わず、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（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く。）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。」と規定している。「寄附金の額」となっているがまぎれもない寄附金課税について規定した法文である。

この 7 項の規定のかっこ内にある「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く。」という寄附金の扱いにはならない、寄附金から除外される費用に注目をしたい。

寄附金とは、「金銭その他の資産又は経済的な利益」を「贈与又は無償の供与」をした金額を一定金額は損金として扱ってよいが、超えた金額は損金不算入とする制度である。

したがって、有償（低廉）、無償に関わらず、贈与又は供与をした場合には寄附金に該当するため寄附金の範囲は極めて広いものとなっているが、7 項のかっこ書きに示された費用は寄附金とはならない。

また、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 によって、親会社等による損失負担等がやむを得ず行われるもので相当な理由があると認められるときの子会社支援についての取扱いが規定されている。これは子会社等に対して、損失負担等がやむを得ず行った場合の負担は関係会社や取引先等に対する寄附金ではなく、損金として取り扱うという規定である。つまり、法人税基本通達 9-4-1 は、子会社等を整理する場合の損失負担等における寄附金からの除外

の範囲を規定しており、法人税基本通達 9-4-2 は、子会社等を再建する場合の無利息貸付け等における寄附金からの除外の範囲が規定されている。法人税法 37 条 7 項のかっこ内と同様に寄附金から外される旨が示されている。

法人税法 37 条 7 項のかっこ書きと法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 の寄附金の除外項目は広汎な寄附金課税にあるドーナツの穴のようなものである。

企業の合併や組織再編において、企業間・グループ企業間の取引の無償譲渡・低額譲渡を行う場合には、法人税法 22 条 2 項における収益だけでなく、法人税法 37 条の寄附金課税が論点となる。そのため寄附金課税を明らかにすることが、合併や組織再編等に対し有効な策になるのではないかと考える。これらの寄附金から除外される規定があるように、税法上の取引において、企業が有利になるため寄附金としないものがあるが、寄附金に該当するかを判断するには、その譲渡対価に費用性と対価性があるかを考えなければならない。また、企業間の取引ではその判断を行いやすいが、グループ企業間の取引では、企業の内情や取引を見ないと分からない。

グループ間取引を明らかにしていくため、本研究の目的として、企業の内情を判断する法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 及び国税庁が出すタックスアンサーだけでは不十分と考えるため、寄附金の対価性や事業関連性の考察を行い、寄附金に該当しない支援とは何かを明らかにしていく。

本論文について概括していくと、子会社支援のための債権放棄である法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 について論ずるために、法人税法 37 条の解釈の仕方、法人税法 37 条 7 項のかっこ書きについて着目をし、考察を行っている。法人税法 37 条 7 項は、非事業関連説や事業関連説を用いた場合よりも、広範である非対価説が通説であり、対価性のみを要件としているため、現状の学説としても正しいと考える。

また、これに伴い法人税法 37 条 7 項のかっこ書き内の費用が限定的な列举か、もしくは例示であるかという問題があり、法人税法 37 条 7 項のみでは列举であるか、例示であるか、どちらとも採れないため、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 からかっこ書き内の考察を行っている。法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 自体を更に、質疑応答事例(タックスアンサー)で補足している点や、限定的な列举である場合に法人税法 37 条 7 項ではなく、法律ではない法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 で寄附金該当性を判断しなければならない点が問題であると考えた。そのため、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 は法人税法 37 条 7 項のかっこ書きの例示の 1 つであると見ることが正しいという結論に至った。そして、法人税法 37 条 7 項のかっこ書きの費用と法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 がどう解釈されているかを第 5 章、第 6 章により考察を行い、例示説が正しいという結論に至った。

また、グループ間取引の視点から PL 農場事件を題材として、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 についての考察を行っている。現在では、平成 14 年度導入の連結納税制度及び平成 22 年度改正によるグループ法人税制の導入により、寄附金を利用したあり得ない、成立しない取引となっているが、寄附金該当性を見る上で重要な判例であるので考察した。その結果、

PL 農場事件の判旨は現在のグループ法人税制、寄附金課税に通ずるものがあり、二重課税を防ぐ対応としては有用な判例であったことが分かった。

そこで、本論文では、寄附金課税を考察するに当たり、寄附金から除外される項目に着目して論じていき、寄附金該当性を考察することで子会社支援のための債権放棄等のような、元来寄附とならない行為が寄附となるような事例の考察を行った。

第1章では寄附金の沿革を明らかにし、戦前、戦後、昭和40年の全文改正における寄附金制度の変遷の確認をした。

まず、明治5年の太政官布告第17号「国恩冥加ノ為米金献納ヲ止ム但シ学校病院水利堤防済貧恤窮ノ費用寄付ハ地方官ニテ聴許」において、寄附をすることが出来るという制度を始まりに、明治20年には、学校や病院、地方公共団体に対する指定寄附金の走りとなる制度が制定されていった。

次に、昭和17年は戦時中であつたため、高率の税からの租税回避を封じる手段としての寄附金の損金算入限度額が設定されるようになった。そして、昭和38年「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」により、現在の寄附金の趣旨を明らかにし、昭和40年全文改正によって現在の形となっている。

昭和38年答申において、「法人が利益処分以外の方法により支出する寄附金の中には、法人の業務遂行上明らかに必要な寄附金と必要であることが明らかでない寄附金があり、後者は多分に利益処分とすべき寄附金を含むとの見地から、税法は後者に属する寄附金を税法上の寄附金とし、これについて損金算入限度を設け形式基準による区分を行なう」とされており、事業に関連しない費用は法人税法上、寄附金である旨を示している。

そして、答申や国税局のコメントを見るに、事業に関連しないこと、事業の遂行上必要なこと、相手からの反対給付を伴わないこと、無償(低廉)の贈与があることが寄附金に該当する要件のように推察された。

また、昭和40年全文改正により、大きな改正はないが、平成14年度の連結納税制度導入や、平成22年度改正におけるグループ法人税制の創設により、親会社、子会社間で行われていた取引は寄附金課税では行われなくなった。

戦前の勅令、戦時中の租税特別措置法、昭和40年の全文改正の機歴により、現在の寄附金制度が施行されている。昭和40年以後もグループ間取引や企業間取引において寄附金を用いられているが、その寄附金は答申で述べられている事業に関連しない寄附金である。

つまり、現行税制は国・地方公共団体等に対する本来の寄附は現在も残ってはいるが、寄附金としての論点は主に企業間取引の問題となっていることが分かった。

第2章では、法人税法37条7項の沿革や意義について考察を行い、条文や通達を整理して、寄附金に関する学説、法22条2項と寄附金課税に関する考察を行った。

寄附金の該当性を何処までとするかという学説において、非事業関連説、事業関連説、非対価説の3つがあることを確認し、その中でももっとも広汎な範囲を寄附金とする非対価説が通説であり、事業関連性を反映させないため適している。寄附金該当性を考える上では、

まず対価性の有無についての検討を行い、対価性がなければ何故ないのかを事業関連性の視点から考える必要がある。

また、それに伴い、法人税法 22 条 2 項と寄附金課税の考察を行い、学説上の限定説及び無限定説、法人税法 22 条 2 項の無償取引の考え方の考察を行った。無償取引において、益金は法人税法 22 条 2 項、損金は法人税法 37 条 7 項となる。

法人税法 37 条 7 項の資産の贈与とは、民法における贈与が基本となるものと解される(民法第 549 条、民法 550 条)。同様に、経済的利益の供与とは、具体的には、金銭の無利息融資・低利融資、資産の無償貸付け・低額貸付け、債権放棄及び債務引受けなどが含まれる。経済的利益とは、一般的に言えば金銭に見積もることができる価値であると解される。

無償取引の場合、寄附金に該当する資産の贈与や経済的な利益の無償の供与は法人税法 22 条 2 項とも共通するものとなるため、限定説及び無限定説を用いて両者の関係性の考察を行った。適正所得算出説や有償取引同視説などの無償取引の学説も用いた結果、益金側である法人税法 22 条 2 項をどう解釈しようとも、損金側である寄附金の解釈に影響はないということが分かった。

平成 30 年の「収益認識に関する会計基準」公表に伴う法 22 条の 2 第 4 項の創設により、適正所得算出説と無限定説に基づいた考え方によって無償取引が法令化され、支持されたのではないかと考察を行った結果、無償取引の益金の問題は解決していると考えた。

第 3 章では、法人税法 37 条 7 項とかつこ書きの考察を行った。

法人税法 37 条 7 項の「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く。」の寄附金からの除外費用の考察を行った。その結果、これらの除外費用はいずれも事業関連性があるのでかつこ書きから除外されていた。

また、昭和 38 年の税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」において、事業関連性の有無の判断は難しく、事業関連性がない場合には利益処分性の性質を持っているので、事業関連性の判断のために限度額を設け、寄附金の一部を損金にすると述べており、現状の寄附金課税制度となっている。

かつこ書きの費用はその性質上、事業関連性が必要とされているが、寄附金該当性を考える上では、そもそも事業関連性の判断が難しい。そのため、寄附金からの除外費用である法人税法 37 条 7 項のかつこ書きの広告宣伝費及び交際費の考察を行い、かつこ書きの費用は、事業関連性があることが分かった。

寄附金該当性の判断においては、事業関連性の判断は困難であるため重要視されていないが、かつこ書きの費用を見ると事業関連性は必須となっていることが分かる。寄附金該当性を否定し、子会社支援のための債権放棄等の損金算入を認めるためには事業関連性が必要だとした。

次に、かつこ書きの費用が限定的な列举か(限定列举説)、もしくは例として例示されたものか(例示説)の考察を行った。寄附金の範囲や寄附金制度創設時の背景等からの考察も行

ったが、同じく除外費用である法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 を見る必要があった。

また、昭和 40 年全文改正における制定の背景や清水惣事件の判旨からの考察を行い、かっこ書きの検討をしたが、制定の背景から見ると、かっこ書きの費用を拡大解釈することは適当ではない。しかし、実際の判例から見ると「どれだけが費用の性質をもち、ど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至難である」とされるように寄附金の費用性の検討を行うことは難しいため、事業関連性ではなく、対価性で考慮がなされている。そうすると、対価性を保障する合理的な経済目的があれば寄附金からは除外できると読み取ることが出来る。つまり、寄附金から除外できるということはかっこ内の費用と同等であるという論理である。

つまり、かっこ書き内の費用は法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 抜きにして考えると、限定列举説でも例示説でもどちらにも解釈できるものとなっていることが分かった。

第 4 章では、かっこ書きと同様に寄附金から除外される項目である法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 についての考察を行った。法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 は子会社等に対して、損失負担等がやむを得ず行った場合の負担は関係会社や取引先等に対する寄附金ではなく、損金として取り扱うという規定であり、これが適用された場合には寄附金から外れることになる。そして、親会社等による損失負担等がやむを得ず行われるもの(必要性の要件)で相当な理由があると認められるとき(相当性の要件)の子会社支援をどう見るかによって、かっこ書きの費用が限定列举説かもしくは、例示説を採るかが変わるため、寄附金課税においては子会社等への損失負担等をどう考えていくかが重要となっていた。

まず、タックスアンサー No. 5280 から置き換わった、国税庁の質疑応答事例である「合理的な整理計画又は再建計画とは」の必要性の要件と相当性の要件の考察を行った。その結果、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 を詳しく解説しているものであり、内容を補って示しているものだということが分かった。法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 においては質疑応答事例で事業関連性、対価性及び経済合理性が示されており、法人税法 37 条 7 項で寄附金該当性として考慮される要件が通達に示されていることを確認した。

そして、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 に基づいて法人税法 37 条 7 項のかっこ書きの検討をした。例示説を採った場合は、法 37 条 7 項のかっこ書き内での解釈が難しいために通達 9-4-1、9-4-2 に委任した形と考えられ、一方、限定列举説採った場合には、子会社等に対する債権放棄等や無利息貸付等の寄附金該当性の判断を法人税法 37 条 7 項ではなく、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 から判断することになり、租税法律主義の観点から問題があると考えた。

その結果、法人税法 37 条 7 項のかっこ書き内の費用の費用該当性を法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 に委任した形を採った例示説はかっこ書き内の費用を正しく示しており、一方の法人税法 37 条 7 項を無視して、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 で寄附金該当性を考慮する限定例示説は相応しくないと結論付けた。

第 5 章では、法人税法 37 条 7 項、寄附金該当性及びかっこ書き費用の該当性の判例とし

て大洋物産事件と大和自動車事件についての検討を行った。次に、この2つの事件は、昭和54年の法人税基本通達9-4-1、9-4-2以後、法人税法37条7項を用いられたが大洋物産事件は、一部寄附金ではないとされた事例で、大和自動車事件は、法人税基本通達9-4-1、9-4-2の細かい検討が行われた事例であった。

大洋物産事件は、取引先への売上値引きと売買損失が寄附金に当たるか争われた事例で寄附金の該当性が法人税法37条と法人税基本通達9-4-1、9-4-2によって判断され、売上値引きは寄附金に該当するが、売買損失は寄附金ではないと判断がなされた判例である。また、大和自動車事件は、法人税基本通達9-4-1によって寄附金該当性が争われた事例である。国税庁の質疑応答事例「合理的な整理計画又は再建計画とは」（当時、タックスアンサー）の7つの要件が具体的に判断されたが、要件を満たされないために寄附金に該当すると判断がなされた。

第6章では、前章で概観した大洋物産事件と大和自動車事件の判例で判明した、法人税法37条7、8項の寄附金該当性の考察と法人税基本通達9-4-1、9-4-2の考察を行った。

まず、大洋物産事件を用いて、寄附金の該当性についての考察を行った。この判例は子会社に対する援助に似た形ではあったが、債権放棄等でなく、売上値引きと売買損失の事例であった。したがって、子会社支援等のための債権放棄ではないため、法人税基本通達9-4-1ではなく、法人税法37条7項の「かっこ書き」により、事業関連性が判断され、売上値引きは寄附金には該当するとされた。これは、例示説が採られたためである。そして、かっこ書きには売買損失は例示されていないが、事業関連性がある費用として取り扱われ、かっこ書きに例示されていなくても、経済的利益の無償の供与の性質を持っているとは言い切れないために、寄附金には該当しないことを明らかにした。

次に、大和自動車交通事件を用いて、子会社支援等における寄附金の該当性についての考察を行った。この判例は、原告の子会社が債務超過であり、銀行やシンジケートとの信頼の喪失の恐れを理由に子会社に対しての債権放棄を行ったが、それが否認された。なぜなら、経済的合理性が通達9-4-1、9-4-2に該当するかについて、タックスアンサーNo. 5280の7つの要件から判断されたが、7つの要件が満たされておらず、債権放棄等を行う必要性や相当性が認められなかったからである。それを踏まえ、法人税基本通達9-4-1、9-4-2を用いて、子会社支援等の要件の考察を行い、必要性や相当性を客観的に判断すること及び経済合理性を明白にし、証明することが難しいことを明らかにした。

第7章は、グループ法人税制と寄附金課税との関連性を明らかにするために、大阪高裁昭和59年6月29日判決(PL農場事件)の研究を行った。平成14年度、連結納税制度が導入され、法人税法37条2項の導入、及び連結納税制度における寄附金制度が設けられ、平成22年度改正におけるグループ法人単体課税制度の創設に伴い、グループ間取引における寄附金課税の問題は解決している。しかしながら、PL農場事件当時、グループ法人税制も法人税基本通達9-4-1、9-4-2はない状況の判例であったものであるがグループにおける寄附金課税についての判断をする上で参考になり、グループ間取引である子会社支援のための債

権放棄等を見る上では参考となる判例であった。

実は、PL 農場事件において、課税庁は法人税法 22 条 2 項と法人税法 37 条の寄附金課税によって、二重課税の判断をしていた。裁判所がそれを退け、現行のグループ法人税制を適用した時と同様の課税金額による課税を行った。これは法人税法 22 条 2 項と法人税法 37 条の寄附金課税における収益の認識、課税金額では対応できないものであり、法の形式よりも実質の立場を取った現行法に至る画期的な判断だと考えた。また、現在の法形式に引き直しての考察も行い、当時の裁判所の考え方が酷似していることも分かった。

これにより、PL 農場事件は現在のグループ法人税制に置き換えても理に適う判断であり、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 に少なからず影響を与えていることが分かった。

第 8 章では、組織再編税制と寄附金該当性における問題についての考察を行った。子会社等に対する債権放棄、つまり、子会社等に対する寄附金において、その他の問題を取り扱うと組織再編に伴う寄附金か否かの問題が存在しているためである。

組織再編税制と寄附金課税との関連性を明らかにするために、東京高裁平成 26 年 6 月 12 日判決（日産事件）の研究を行った。同判決は、自動車の開発・製造等の事業を目的とする会社とその販売を担う連結子会社 51 社を対象として、法人税法 22 条における「収益」の該当性と法人税法 37 条における「寄附金」の該当性を示した判例となっている。

この判例の争点はいくつかあったが、本論文において注目したのは、払戻限度額超過額の寄附金該当性であった。納税者側の主張は、旧商法に従って、適正譲渡対価は 85 億円、株式の時価は 325 億円、ゆえに寄附金は 224 億円とした。しかし、課税庁側の主張は、適正譲渡対価は 715 億円、株式の時価は 730 億円、ゆえに寄附金は 628 億円とした。

また、他の払戻限度額超過額の収益の該当性や、みなし配当額の論点についての考察も行ったが、払戻限度額超過額の金額をどう捉えるかというものであった。

そして、主な論点として払戻限度額超過額の寄附金該当性を対価性と事業関連性の観点から考察を行った、そして、グループ間取引を行う中では寄附金は利用されることが分かった。組織再編を行う上では、その組織再編自体に意思が介入されているために、「贈与」したとされる可能性は高い。そのため、対価性がなくとも、このような寄附金が論点となった場合には寄附金該当性は経済合理性の考慮をされると結論を付けた。

これが、本論文における子会社支援と寄附金課税の各章毎の考察とその結果であった。本論文では、無償取引、法人税法 37 条 7 項のかつこ書き、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2、グループ法人税制、組織再編税制などの項目に基づいて寄附金課税についての考察を行ってきた。しかし、子会社等に対する債権放棄等を明らかにするために、法人税基本通達 9-4-1 ではなく、法人税法 37 条 7 項のかつこ書きをどう解釈していくかが中心となっている。

それは、法人税基本通達 9-4-1 があくまでも「通達」だからである。国税庁の質疑応答事例も通達をより詳しく説明しているもので法律ではない。法人税基本通達 9-4-1 が法律や法令になり、法文化されることが理想であるが、通達が法人税法 37 条 7 項のかつこ書きを

例示している形である現状の例示説であれば、今後も現状と変わらないものとなる。

子会社支援のための債権放棄等は通達である法人税基本通達 9-4-1 によって判断がなされ、寄附金に該当した場合は法人税法 37 条 7 項によって、損金算入限度額を超えた場合には損金不算入となる。だが、昭和 40 年全文改正以後の寄附金か否かという問題に関しては、グループ間取引は連結納税制度やグループ法人税制の創設により、解決はなされているが、寄附金該当性の問題は依然として、法人税法 37 条 7 項のかっこ書きと法人税基本通達 9-4-1 のみでの解決方法しか残っていない。

そして、法人税法 37 条 7 項のかっこ書きを例示とする根拠も通達である法人税基本通達 9-4-1 である。子会社支援のための債権放棄等に対して、かっこ書きとグループ間取引からのアプローチを行ったが、かっこ書き内の費用について、かっこ書きを例としている例示説が正しいという結論を出しただけに終わった。

また、寄附金は広汎なものであるため、本論文は、子会社支援のための債権放棄等を扱うために、グループ間取引に絞った研究であるが、グループ間取引以外の取引でも寄附金は論点となる。いわゆる、租税回避に伴う、法人税法 132 条や法人税法 132 条の 2 もグループ間取引の論点となり得るだろう。そして、本論文は寄附金からの除外費用に焦点を当てるために、かっこ書きやグループ間取引の視点から、寄附金に該当しない支援である子会社支援の債権放棄等について明らかにした論文であったが、法人税法 132 条や法人税法 132 条の 2 からも検討の余地はあるかもしれない。

目次

はじめに

第1章 寄附金の沿革

- 第1節 戦前日本における寄附金
- 第2節 昭和 38 年整備答申及び昭和 40 年全文改正
- 第3節 昭和 40 年全文改正よりグループ法人税制の導入まで

第2章 法人税法における寄附金

- 第1節 法人税法 37 条の概要
- 第2節 寄附金に関する学説
- 第3節 法 22 条 2 項と寄附金課税

第3章 法人税法 37 条 7 項におけるかっこ書き

- 第1節 かっこ書き内の広告宣伝費及び交際費の考察
- 第2節 かっこ書きは限定的な列举か例示されたものか
- 第3節 かっこ書きの解釈について

第4章 法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 における寄附金課税

- 第1節 子会社等に対する寄附金の取り扱い
- 第2節 法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 から見るかっこ書き

第5章 子会社等に対する寄附金の検討

- 第1節 寄附金の該当性(東京地裁平成 3 年 11 月 7 日判決)
- 第2節 売上債権の放棄の判例の考察(東京地裁平成 27 年 2 月 24 日判決)

第6章 子会社等に対する寄附金の認定

- 第1節 法人税法 37 条 7 項、8 項における贈与又は無償の供与
- 第2節 親子会社間取引における寄附金の要件
- 第3節 法人税法 37 条の在り方

第7章 グループ法人間取引における寄附金課税の問題点—PL 農場事件を題材として—

- 第1節 グループ法人税制における寄附金
- 第2節 PL 農場事件におけるグループ間取引の検討

第3節 グループ法人税制における所得移転に対する課税の問題点

第8章 組織再編税制と寄附金該当性における問題

第1節 組織再編税制と寄附金の関係

第2節 東京高裁平成26年6月12日判決(日産事件)

第3節 組織再編における寄附金該当性

おわりに

はじめに

本論文では、法人税法 37 条における寄附金課税と法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 における子会社等に対する債権放棄の解釈を法人税法 37 条 7 項のかっこ書きの項目とグループ間取引から考察したものである。

法人税法 37 条 1 項では、内国法人の当該事業年度終了の時の資本金の額及び資本準備金の額の合計額若しくは出資金の額又は当該事業年度の所得の金額を基礎として、一定の金額を超える部分の金額は、当該内国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なっている。

戦前にはこのような一定の金額を超える金額は、損金に算入しないという制度はなく、寄附をすることは納税と同義であった。

戦時中、戦後においても寄附は納税と同義であったが、戦争による高率の税、自分と近い関係者がいる学校や病院に対する寄附によって現行制度への枠が作られていった。寄附という概念は戦前からでも存在はするが、制度として明文化されたのは明治以後である。

法人税法 37 条ないし法人税法 37 条 7 項として寄附金の概念が定義されたのは昭和 40 年の全文改正によるものである。

法人税法 37 条 7 項では、「寄附金の額は、寄附金、拋出金、見舞金その他いずれの名義をもってするかを問わず、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（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く。）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。」と規定している。「寄附金の額」となっているがまぎれもない寄附金課税について規定した法文である。

この 7 項の規定のかっこ内にある「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く。」という寄附金の扱いにはならない、寄附金から除外される費用に注目をしたい。

寄附金とは、「金銭その他の資産又は経済的な利益」を「贈与又は無償の供与」をした金額を一定金額は損金として扱ってよいが、超えた金額は損金不算入とする制度である。

したがって、有償（低廉）、無償に関わらず、贈与又は供与をした場合には寄附金に該当するため寄附金の範囲は極めて広いものとなっているが、7 項のかっこ書きに示された費用は寄附金とはならない。

また、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 によって、親会社等による損失負担等がやむを得ず行われるもので相当な理由があると認められるときの子会社支援についての取扱いが規定されている。これは子会社等に対して、損失負担等がやむを得ず行った場合の負担は関係会社や取引先等に対する寄附金ではなく、損金として取り扱うという規定である。つまり、法

人税基本通達 9-4-1 は、子会社等を整理する場合の損失負担等における寄附金からの除外の範囲を規定しており、法人税基本通達 9-4-2 は、子会社等を再建する場合の無利息貸付け等における寄附金からの除外の範囲が規定されている。法人税法 37 条 7 項のかっこ内と同様に寄附金から外される旨が示されている。

法人税法 37 条 7 項のかっこ書きと法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 の寄附金の除外項目は広汎な寄附金課税にあるドーナツの穴のようなものである。

企業の合併や組織再編において、企業間・グループ企業間の取引の無償譲渡・低額譲渡を行う場合には、法人税法 22 条 2 項における収益だけでなく、法人税法 37 条の寄附金課税が論点となる。そのため寄附金課税を明らかにすることが、合併や組織再編等に対し有効な策になるのではないかと考える。これらの寄附金から除外される規定があるように、税法上の取引において、企業が有利になるため寄附金としないものがあるが、寄附金に該当するかを判断するには、その譲渡対価に費用性と対価性があるかを考えなければならない。また、企業間の取引ではその判断を行いやすいが、グループ企業間の取引では、企業の内情や取引を見ないと分からない。

グループ間取引を明らかにしていくため、本研究の目的として、企業の内情を判断する法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 及び国税庁が出すタックスアンサーだけでは不十分と考えるため、寄附金の対価性や事業関連性の考察を行い、寄附金に該当しない支援とは何かを明らかにしていく。

本論文では、寄附金課税を考察するに当たり、寄附金から除外される項目に着目して論じていき、寄附金該当性を考察することで子会社支援のための債権放棄等のような、元来寄附とならない行為が寄附となるような事例の具体化をしていきたい。

第 1 章では寄附金の沿革を明らかにし、戦前、戦後、昭和 40 年の全文改正における寄附金制度の変遷を確認していく。

明治 5 年の太政官布告第 17 号「国恩冥加ノ為米金献納ヲ止ム但シ学校病院水利堤防済貧恤窮ノ費用寄付ハ地方官ニテ聴許」において、寄附をすることが出来るという制度を始まりに、明治 20 年には、学校や病院、地方公共団体に対する指定寄附金の走りとなる制度が制定されていった。

昭和 17 年は戦時中であつたため、高率の税からの租税回避を封じる手段としての寄附金の損金算入限度額が設定されるようになった。昭和 38 年「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」により、寄附金の趣旨を明らかにし、昭和 40 年全文改正によって現在の形となっている。

また、昭和 40 年全文改正により、大きな改正はないが、平成 14 年度の連結納税制度導入や、平成 22 年度改正におけるグループ法人税制の創設により、親会社、子会社間で行われていた取引は寄附金課税ではなく、これらで行われるようになった。

第 2 章では、法 37 条 7 項の沿革や意義について考察を行い、条文や通達を整理して、寄附金に関する学説、法 22 条 2 項と寄附金課税に関する考察を行っていく。

寄附金の範囲は何処までかという学説において、非事業関連説、事業関連説、非対価説があることを確認し、もっとも広汎は範囲を寄附金とする非対価説がポピュラーなものであり、事業関連性を反映させないため適している。

法 22 条 2 項と寄附金課税の考察を行い、限定説、無限定説、法 22 条 2 項の無償取引の考え方の考察を行った。平成 30 年の「収益認識に関する会計基準」公表に伴う法 22 条の 2 第 4 項の創設により、適正所得算出説、無限定説が法令化し支持されたのではないかと考察をしている。

第 3 章では、第 1 章、第 2 章を踏まえ、法 37 条 7 項とカッコ書きにおける考察を行っていく。

法 37 条 7 項の「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く。」の除外費用の考察を行うために、宣伝広告費、交際費について説くといずれの費用にも事業関連性があった。

また、カッコ書きの費用が限定的な列举か例として例示されたものかの考察を行った。寄附金の範囲や寄附金制度創設時の背景等からの考察も行ったが、同じく除外費用である法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 を見る必要があった。

第 4 章では寄附金から除外される法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 についてを検討していく。親会社等による損失負担等がやむを得ず行われるもので、相当な理由があると認められるときの子会社支援をどう見るかによって、カッコ書きの費用が限定的な列举か例として例示されたものかが変わるためである。

法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 から質疑応答事例「合理的な整理計画又は再建計画とは」により具体化された 7 つの要件をすべて満たさなければ寄附金を否定することは出来ない。7 つの要件についての考察を行い、カッコ書きの考察も行った。

第 5 章では、寄附金課税、法人税法 37 条 7 項のカッコ書きの判例として東京地裁平成 3 年 11 月 7 日判決(大洋物産事件)、東京地裁平成 27 年 2 月 24 日判決(大和自動車事件)についての取り扱いをしていく。大洋物産事件は、取引先への売上値引きと売買損失が寄附金に当たるか争われた事例で寄附金の該当性が法人税法 37 条と法人税基本通達 9-4-1 によって判断され、売上値引きは寄附金に該当するが、売買損失は寄附金ではないと判断がなされた判例である。

また、大和自動車事件は、法人税基本通達 9-4-1 によって寄附金該当性が争われた事例である。国税庁の質疑応答事例「合理的な整理計画又は再建計画とは」の 7 つの要件が具体的に判断され、要件を満たされないために寄附金に該当すると判断がなされた判例である。

前者は、昭和 54 年の法人税基本通達 9-4-1 以後であったが、法人税法 37 条 7 項が用いられたが一部寄附金ではないとされた事例で、後者は法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 の細かい検討が行われた事例であった。

第 6 章では、大洋物産事件を用いて、寄附金の該当性についての検討をする。この判例は子会社に対する援助に似た形ではあったが、債権放棄等でなく、売上値引きと売買損失の事

例で、子会社支援等のための債権放棄ではないため、法人税基本通達 9-4-1 ではなく、法人税法 37 条 7 項の「かっこ書き」により、事業関連性が判断され、売上値引きは寄附金には該当するとされた。しかし、売買損失は寄附金には該当しない判例である。法人税基本通達 9-4-1 では判断がなされていないため、法人税法 37 条 7 項の資産の贈与と経済的利益の無償の供与から寄附金該当性の考察を行った。

また、大和自動車交通事件を用いて、子会社支援等における寄附金の該当性についての考察を行っている。この判例は、原告の子会社が債務超過であり、銀行やシンジケートとの信頼の喪失の恐れを理由に子会社に対しての債権放棄を行ったが、原告の主張は否認された。それは、経済的合理性が法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 に該当するかについて、タックスアンサー No. 5280 の 7 つの要件から判断されたが、7 つの要件が満たされておらず、債権放棄等を行う必要性や相当性が認められなかったためである。それを踏まえ、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 を用いて、子会社支援等の要件の考察を行った。

その結果、上記判例や法人税基本通達 9-4-1 に当たるような債権放棄が法人税法 37 条 7 項の「資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与」であるかを判断する。そして、債権放棄に対価性があれば、その「資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与」の費用性が明白であり、子会社支援等を行うための相当な理由があると証明する必要があると考えられた。

つまり、法人税基本通達 9-4-1 に該当するような費用であっても、法人税法 37 条 7 項の対価性と費用性を確認するべきであることが分かった。

第 7 章は、グループ法人税制と寄附金課税との関連性を明らかにするために、大阪高裁昭和 59 年 6 月 29 日判決(PL 農場事件)についての検討を行っていく。

実は、PL 農場事件において、課税庁は法 22 条 2 項と法人税法 37 条の寄附金課税によって、二重課税の判断をしていた。裁判所がそれを退け、現行のグループ法人税制を適用した時と同様の課税金額による課税を行った。これは法人税法 22 条 2 項における収益の認識と法人税法 37 条の寄附金課税では対応できないものであり、法の形式よりも実質の立場を取った現行法に至る画期的な判断だと考えた。

なお、グループ法人税制創設によって、グループ間取引の二重課税の問題は解決している。グループ法人税制創設によって、法人税法 37 条 2 項や法人税法 81 条の 6 第 1 項等(現在は削除されている)が創設され、法人税法 22 条 2 項と法人税法 37 条 7 項の寄附金課税の併用というグループ間における取引への対応は終わった。

第 8 章では、組織再編税制と寄附金該当性における問題についての考察をしていく。子会社等に対する債権放棄、つまり、子会社等に対する寄附金において、その他の問題を取り扱うと組織再編に伴う寄附金か否かの問題が存在する。

組織再編税制については、組織再編税制と寄附金課税との関連性を明らかにするために、東京高裁平成 26 年 6 月 12 日判決(日産事件)の研究を行った。同判決は、自動車の開発・製造等の事業を目的とする会社とその販売を担う連結子会社 51 社を対象として、法人税法 22 条における「収益」の該当性と法人税法 37 条における「寄附金」の該当性を示した判例

となっている。組織再編税制の研究を行うことで、組織再編における企業間の金銭の移転においても寄附金の該当性が争われ、法人税法 37 条が採用されているため、子会社支援のための債権放棄等の検討を行う上では、他のグループ間取引について検討していく必要がある。

第1章 寄附金の沿革

本章においては、明治期、戦前、昭和 40 年における法人税法の全文改正、グループ法人税制の導入時における寄附金の変遷とその成り立ちを見ることを目的とする。明治期における寄附金制度から現行制度までの歴史的背景の検証を行うことで、現行の寄附金課税制度の考察へと繋げていく。

第1節 戦前日本における寄附金

(1) 明治期

日本において寄附金に対する限度超過額の損金不算入制度は、昭和 17 年の臨時租税措置法の改正(昭和 17 年法律第 56 号)により規定されたものであるが、戦前つまり昭和以前にも寄附金制度の原型となる法令があった。昭和 17 年臨時租税措置法についての説明を行う前段として、いくつかの昭和以前における法令を紹介していきたい。

日本での明治以降での寄附金の最初法令は、「太政類典・第二編・明治四年～明治十年・第三百三十五卷・民法六・財産」に記載されている明治5年の太政官布告第17号「国恩冥加ノ為米金献納ヲ止ム但シ学校病院水利堤防済貧恤窮ノ費用寄付ハ地方官ニテ聴許」¹である。

太政官布告第 17 号の内容としては、以下のようになっている。

『是迄御国恩冥加ノ為メ米金献納願出候者不少侯處自今被差止侯尤郷学ヲ開キ病院ヲ興シ或ハ水利堤防其ノ他一切ノ諸工作及ヒ濟貧恤窮等ノ費用ヲ差出度志願之者ハ奇特ノ儀ニ付於地方官聞届其施設ノ方法委細取調可申出事』

明治維新当初の維新政権の財政的基礎は著しく貧困で、その租税収入の大部分を占めるものは地租であったが、政府が直接に租税を徴収し得る土地は、旧幕府領に過ぎなかった。諸藩は財政的に独立していたわけであって、維新政府がその財政的基礎を強固にするために廃藩置県(明治4年)を行い、地租改正が行われた²⁾。

この太政官布告第 17 号について見てみると、貢納としての「米金献納」は、地租改正という財政的基礎の安定化の確立と、また、金納性という貨幣財政体制の確立という租税国家への移行が達成されたため中止されたのである。それまでは、「米金献納」が国家経費の一端をになうものとして、「御国恩冥加ノ為メ」というように法律上何の根拠がなくても、国

¹ 国立公文書館デジタルアーカイブ「国恩冥加ノ為米金献納ヲ止ム但シ学校病院水利堤防済貧恤窮ノ費用寄付ハ地方官ニテ聴許」

<https://www.digital.archives.go.jp/DAS/meta/listPhoto?LANG=default&BID=F0000000000000000683&ID=M0000000000000000857997&TYPE=>

² 末永英男『税務会計研究の基礎』(九州大学出版会、1994 年)、132 頁。

家財政の援助という形式で、歳入となっていたのである。しかも、貢献的寄附は寄附者の任意(自由意志)によるものであったようである³。

太政官布告第 17 号を現行法である法人税法 37 条と比較したときに、国又は地方公共団体に対する寄附金である指定寄附金であることが推察できる。

次に明治最初の寄附金法令に次いで、加えられた寄附金の法令は「公文類聚・第十一編・明治二十年・第二十六卷・租税門・徴収諸規・地租・印税・海関税・雑税・地方税」に記載されている勅令第 56 号、「地方税ニ関スル寄附及雑収入処分方ヲ定ム」⁴である。

勅令第 56 号の内容としては、以下のようになっている。

『第 1 条 地方税ヲ以テ市支辨スヘキ事業ニ関シ寄附スル金穀物件ハ府縣会ノ議決ヲ經テ寄附者ノ指定シタル費途又ハ使用ニ充ツヘシ

第 2 条 地方税ノ雑収入ハ他ノ収入豫算ト同ジク府縣会ノ議定ニ附スヘシ

第 3 条 本令ハ明治二十一年度ヨリ施行ス』

第 1 条の「地方税ヲ～指定シタル」に関して考えると、これは地方公共団体の出資により設立した法人に対して、寄附者の指定した意図で使うということのため、指定寄附金の規定を示したもののだと考えられる。これは現在の法人税法 37 条 3 項第 1 号⁵に踏襲され、法人税基本通達 9-4-3⁶により明確にされていると考える。

国又は地方公共団体に採納された寄附は寄附金として扱うということが勅令第 56 号により明文化された。しかしながら、明治時代とは異なり法人税基本通達 9-4-5⁷によって全額政府出資により設立された法人は対象外となっている。

最後に、「公文類聚・第二十四編・明治三十三年・第二十三卷・学事・学制・小学校・大学・陸軍兵学・海軍兵学」に記載されている勅令第 136 号、「寄附財産ヲ以テ設置スル官立公立学校ニ関スル件ヲ定ム」⁸である。

³ 同上、133 頁。

末永教授は太成官布告第 17 号によって、法律上寄附が義務付けられたと考えている。

⁴ 国立公文書館デジタルアーカイブ「地方税ニ関スル寄附及雑収入処分方ヲ定ム」
[https://www.digital.archives.go.jp/DAS/meta/listPhoto?LANG=default&ID=F000000000000000005467&ID=M00000000000001718769&TYPE=](https://www.digital.archives.go.jp/DAS/meta/listPhoto?LANG=default&ID=F000000000000000005467&ID=M0000000000001718769&TYPE=)

⁵ 法人税法 37 条 3 項 第一項の場合において、同項に規定する寄附金の額のうち次の各号に掲げる寄附金の額があるときは、当該各号に掲げる寄附金の額の合計額は、同項に規定する寄附金の額の合計額に算入しない。

一 国又は地方公共団体（港湾法（昭和二十五年法律第二百十八号）の規定による港務局を含む。）に対する寄附金（その寄附をした者がその寄附によって設けられた設備を専属的に利用することその他特別の利益がその寄附をした者に及ぶと認められるものを除く。）の額

⁶ 法人税基本通達 9-4-3 法 37 条 3 項 1 号《国等に対する寄附金》の国又は地方公共団体に対する寄附金とは、国又は地方公共団体（以下この款において「国等」という。）において採納されるものをいうのであるが、国立又は公立の学校等の施設の建設又は拡張等の目的をもって設立された後援会等に対する寄附金であっても、その目的である施設が完成後遅滞なく国等に帰属することが明らかなものは、これに該当する。

⁷ 法人税基本通達 9-4-5 日本中央競馬会等のように全額政府出資により設立された法人又は日本下水道事業団等のように地方公共団体の全額出資により設立された法人に対する寄附金は、法第 37 条第 3 項第 1 号《国等に対する寄附金》の国等に対する寄附金には該当しないことに留意する。

⁸ 国立公文書館デジタルアーカイブ「寄附財産ヲ以テ設置スル官立公立学校ニ関スル件ヲ定ム」

勅令第 136 号の内容としては、以下のようになっている。

『第 1 條 学校ヲ設置維持スル為財産ヲ国府縣郡又ハ市町村ニ寄附シ学校ノ設置維持ヲ願出テタル者アルトキハ国府縣郡又ハ市町村ハ其ノ寄附財産ヲ受ケ寄附者ノ指定シタル学校ヲ設置維持スルコトヲ得

第 3 條 本令ニ寄り設置スル学校ハ寄附者ノ志望ニ名構ヲ付スコトヲ得

第 4 條 本令ニ寄り設置シタル学校の毎年度経費予算ニ関シテハ調製前寄附者又ハ其ノ相続人ノ意見ヲ聞クヘシ

第 5 條 本令ニ寄り設置シタル学校ニ於イテハ寄附者又ハ其ノ相続人ニ特別ノ關係アル生徒ニ對シ試験料入学料又ハ授業料ヲ減額シ免除スルコトヲ得但シ第 6 條ニ寄り一般会計委ヨリ補足ヲ為シタルトキハ此ノ限りに在ラス

第 6 條 国府縣郡又ハ市町村ハ本令ニ寄り設置シタル学校ノ毎年度経費中職員ノ体給ニ要スル費用ニ充ツル為一般会計ヨリ補足ヲ為スコトヲ得
前項ノ補足金ハ毎年度経費中寄附財産ヲ以テ支辨スル金額ヲ超エルコトヲ得ス

第 7 條 本令ニ依リ設置シタル学校ヲ廃止シタル場合ニ於テ寄附者又ハ其ノ相続人アルトキハ残餘財産ヲ之ニ還付スヘシ

第 8 條 前数條ノ規定ハ幼稚園図書館及博物館ニ準用ス

(第 2 條、第 9 條、第 10 條、第 11 條は省略する)』

勅令第 136 号は、太政官布告第 17 号の後半部分の規定が、現実的、實際的適用のために明確にされたと考えられる⁹。

また、勅令第 136 号は、「官立公立学校」とあるように、国又は地方公共団体が設置した学校機関の規定を思わせるが、寄附者の名前を学校に名づけること、学校の予算について寄附者に相談すること、寄附関係者の授業料等の免除を見るに国立・公立の学校というよりは私立の学校法人に対する寄附の扱いを明言している。

これは、現行における国立・公立学校に対する指定寄付金に加え、私立学校や赤十字社等への特定公益増進法人¹⁰に対する寄附を明文化したものだと考えられる。勅令第 136 号は、

<https://www.digital.archives.go.jp/DAS/meta/listPhoto?LANG=default&BID=F00000000000000006050&ID=M00000000000001740720&TYPE=>

⁹ 末永・前掲注 3、136 頁。

¹⁰ 公共法人、公益法人等（一般社団法人および一般財団法人を除きます。）その他特別の法律により設立された法人のうち、教育または科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与する次のような法人

- (1) 独立行政法人通則法第 2 条第 1 項に規定する独立行政法人
- (2) 地方独立行政法人法第 2 条第 1 項に規定する地方独立行政法人で一定のもの
- (3) 自動車安全運転センター、日本司法支援センター、日本私立学校復興・共済事業団および日本赤十字社
- (4) 公益社団法人および公益財団法人
- (5) 私立学校法第 3 条に規定する学校法人で一定のもの
- (6) 社会福祉法第 22 条に規定する社会福祉法人
- (7) 更生保護事業法第 2 条第 6 項に規定する更生保護法人

現行法人税法 37 条 4 項¹¹に踏襲されていると考えられ、同項の「公共法人、公益法人等」はタックスアンサーNo. 5283 特定公益増進法人に対する寄附金により、細かく例示されている。現在、法 37 条 3 項、4 項により、国又は地方公共団体、公益社団法人、公益財団法人等に対する寄附は規定されており、その対象は明治時代から引き継がれて今に至る。

では、現行における指定寄附金以外の子会社や関連会社等との取引による寄附金はどのような取扱いから始まったのであろうか。

(2) 明治期一戦前にかけて

昭和 17 年において、大東亜戦争の進展に伴う軍事費、諸経費の増加に対応して、国庫収入の増加を図って戦時財政を強化すると共に、購買力を抑制するために増税が行われ¹²、寄附金に対する限度超過額の損金不算入制度は、昭和 17 年の臨時租税措置法の改正により法律第 56 号により第 1 条ノ 16¹³が新たに設けられた。

この規定の設けられた趣旨は以下のようにになっている。

「本条は会社が支出する寄附金に付て税務計算上、一定限度を超過する部分の金額は損金として取扱はないことを規定しているのである。

本条を設けられた趣旨に付て一言すると、近時会社の為す寄附金が著しく増加の傾向を示している。従来寄附金に対する税務の取扱はこれを損金としていたのであって、租税が軽率であった時代は特にとりたてていふ程に足らなかったのであるが、現在の如く租税負担が相当重くなった場合、実に時局の好影響を享けて高率の利益を挙げている会社に付ていへば、その所得のうち最高の税率を以て課せられる部分は臨時利得税 75%、法人税 6.25%、営業税（附加税共）1.5%、合計 82.25% といふやうなこともあり得る状態であって、時局下国庫の収入増加を図る必要大なるものある秋に於て、多額の寄附金を損金に容認することは国庫収入の財源を失ふ虞れがある。只従来これを損金として認めないこととすれば、会社

¹¹ 第一項の場合において、同項に規定する寄附金の額のうちに、公共法人、公益法人等（別表第二に掲げる一般社団法人及び一般財団法人を除く。以下この項及び次項において同じ。）その他特別の法律により設立された法人のうち、教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与するものとして政令で定めるものに対する当該法人の主たる目的である業務に関連する寄附金（出資に関する業務に充てられることが明らかなもの及び前項各号に規定する寄附金に該当するものを除く。）の額があるときは、当該寄附金の額の合計額（当該合計額が当該事業年度終了の時の資本金の額及び資本準備金の額の合計額若しくは出資金の額又は当該事業年度の所得の金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額を超える場合には、当該計算した金額に相当する金額）は、第一項に規定する寄附金の額の合計額に算入しない。ただし、公益法人等が支出した寄附金の額については、この限りでない。

¹² 末永・前掲注 3、140 頁。

¹³ 法人ノ為シタル寄附金（命令ヲ以テ定ムルモノヲ除ク）中命令ノ定ムル所ニ依リ計算シタル金額ヲ超過スル部分ノ金額ニ付テハ法人税法ニ依ル所得、営業税法ニ依ル純益及臨時利得税法ニ依ル利益ノ計算上之ヲ損金ニ算入セズ

② 政府ニ於テ必要アリト認ムルトキハ命令ノ定ムル所ニ依リ寄附金審査委員会ノ諮問ヲ経テ前項ノ超過金額ニ対シテ課セラルベキ所得ニ対スル法人税ヲ免除スルコトヲ得

③ 寄附金審査委員会ニ関スル規定ハ勅令ヲ以テ之ヲ定ム

の租税負担に相当急激な変動を与えることとなることから、一定の標準に依って算出した金額を超えて為したる寄附金の超過部分の金額に付ては、これを損金に算入しないこととせられたのである。

もとより本条の規定は寄附金の性質が損金に属すべきに非ずとか、益金処分に依るべきであるとかを決定したものではない。」¹⁴。

第1条ノ16における、一定限度の計算方法は、資本金100万円以下、100万円～1000万円、1000万円以上の会社で以下のように計算される。

①資本金100万円以下の会社

以下の(イ)を(ロ)を2分の1した金額

(イ) その事業年度の資本金額に年1000分の3を乗じて算出した金額

(ロ) その事業年度の所得金額に年100分の2.5を乗じて算出した金額

②資本金100万円～1000万円の会社

以下の(イ)を(ロ)を2分の1した金額

(イ) その事業年度の資本金額に年1000分の2.5を乗じて算出した金額

(ロ) その事業年度の所得金額に年100分の2.5を乗じて算出した金額

③資本金1000万円以上の会社

以下の(イ)を(ロ)を2分の1した金額

(イ) その事業年度の資本金額に年1000分の2.5を乗じて算出した金額

(ロ) その事業年度の所得金額に年100分の2.5を乗じて算出した金額

この計算方法は、現在の法人税法施行令73条¹⁵の一般寄附金の損金算入限度額とほぼ同

¹⁴ 鈴木保雄他著『臨時租税措置法解説』(文精社、1941年)180～181頁。

また、寄附金とは、国防献金と恤兵金は除かれるものとしている。182頁。

武田昌輔監修『DHC コンメンタール法人税』(第一法規、加除式、1979年)、2565頁。

¹⁵ 法人税法施行令第73条 法37条第1項(寄附金の損金不算入)に規定する政令で定めるところにより計算した金額は、次の各号に掲げる内国法人の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

一 普通法人、協同組合等及び人格のない社団等(次号に掲げるものを除く。)次に掲げる金額の合計額の四分の一に相当する金額

イ 当該事業年度終了の時における資本金の額及び資本準備金の額の合計額又は出資金の額を十二で除し、これに当該事業年度の月数を乗じて計算した金額の千分の二・五に相当する金額

ロ 当該事業年度の所得の金額の百分の二・五に相当する金額

二 普通法人、協同組合等及び人格のない社団等のうち資本又は出資を有しないもの、法別表第二に掲げる一般社団法人及び一般財団法人並びに財務省令で定める法人 当該事業年度の所得の金額の百分の一・二五に相当する金額

三 公益法人等(法別表第二に掲げる一般社団法人及び一般財団法人並びに財務省令で定める法人を除く。以下この号において同じ。) 次に掲げる法人の区分に応じそれぞれ次に定める金額

イ 公益社団法人又は公益財団法人 当該事業年度の所得の金額の百分の五十に相当する金額

ロ 私立学校法第三条(定義)に規定する学校法人(同法第六十四条第四項(私立専修学校等)の規定により設立された法人で学校教育法第二百二十四条(専修学校)に規定する専修学校を設置しているものを含む。)、社会福祉法第二十二条(定義)に規定する社会福祉法人、更生保護事業法(平成七年法律第八十六号)第二条第六項(定義)に規定する更生保護法人又は医療法第四十二条の二第一項(社会医療法人)に規定する社会医療法人 当該事業年度の所得の金額の百分の五十に相当する金額(当該金額が年二百万円に満たない場合には、年二百万円)

ハ イ又はロに掲げる法人以外の公益法人等 当該事業年度の所得の金額の百分の二十に相当する金額

様のものとなっている。

つまり、戦前において好影響の会社が払う税率は臨時利得税 75%、法人税法 6.25%、営業税(附加税共) 1.5%の合計 82.75%という状態であったためか、会社が計上する寄附金の額が増大していた。税率約 82%という高税率であったが、戦費調達のため、つまり、国庫の収入増加を図るために、寄附金の損金算入限度額を導入したことが伺える。

第 2 節 昭和 38 年整備答申及び昭和 40 年全文改正

寄附金の損金算入規定が現行のように法人税法の本法に取り入れられたのは、昭和 22 年の税制改正によるもの¹⁶だが、寄附金の立法趣旨としては、昭和 38 年の税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」¹⁷が示された。

この答申における寄附金の立法趣旨は以下のようになっている。

「法人が利益処分以外の方法により支出する寄附金の中には、法人の業務遂行上明らかに必要な寄附金と必要であることが明らかでない寄附金があり、後者は多分に利益処分とすべき寄附金を含むとの見地から、税法は後者に属する寄附金を税法上の寄附金とし、これについて損金算入限度を設け形式基準による区分を行なうとともに、例外として指定寄附金及び試験研究法人等に対する寄附金の制度を設けていると考えられる。

また、現行取扱い上は、社会事業団体、学校神社等に対する通常の意味の寄附金のみでなく、法人が行なつたその事業の遂行上必要なことが明らかでない贈与、たとえば低廉譲渡が行なわれた場合の贈与相当部分等も税法上の寄附金に含めて取り扱われている。

これらの点から、寄附金の範囲を明確化する意味において、税法上の寄附金が通常の意味の寄附金のほか、一般に無償の支出を含む旨法令上明らかにすることとする。

この場合、業務に全く関係のない贈与は、税法上の寄附金から除き、限度計算を行なうことなく損金不算入とすることが好ましいが、法令においてこれを規定すること及び執行上これを区分することが困難であることにかんがみ、無償の支出のうち業務に明らかに関係あるものとそれ以外のものに区分し、後者を税法上の寄附金として取り扱うこととする。

なお、指定寄附金についても、特に同族会社等について、所得のうち相当の部分を支出している等制度の濫用とみられる例も見受けられるので、妥当な限度枠を設けることについて検討することとする。

また、寄附金の損金算入限度額の計算等に関し、資本金の計算上の増資の日を商法上の増資の日(払込期日の翌日)に一致させることが適当である。」

¹⁶ 武田・前掲注 14、2565 頁。

¹⁷ 日本租税研究協会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」
https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s3812_syotokuzeiho_houjinnzeihonoseibi.pdf
武田・同上、2555 頁。
現行規定の原型は上記の規定とされている。

立法趣旨についての見ると、法律には目的規定又は趣旨規定が第 1 条として置かれることが一般的となっている。法人税法上においては納税させるという目的が第 1 条となり、寄附金の目的や趣旨は記載されていない。そのため法人税法上では、なぜその規定が出来たのか立法趣旨を考察するに当たり、制度創設時の背景や裁判所の判断を俟つことになる。

そして、「法人の業務遂行上明らかに必要な寄附金と必要であることが明らかでない寄附金があり、後者は多分に利益処分とすべき寄附金を含むとの見地」と「社会事業団体、学校神社等に対する通常の意味の寄附金のみでなく、法人が行なつたその事業の遂行上必要なことが明らかでない贈与、たとえば低廉譲渡が行なわれた場合の贈与相当部分等も税法上の寄附金に含めて取り扱われている」ことから勅令 136 号で例示された病院、学校、神社等の広い対象に寄附が行われていたようだ。指定寄附金以外の寄附金はこの時には想定されていなかったために立法趣旨を出したのだろう。

また、東京国税局調査主査より、「一般に寄付金とは、一方が相手方に対して任意に何等の反対給付を伴わずに、財産給付ないし経済的価値の無償の供与をしたものであると解している。税務上における寄付金も二、三の特例を除きすべてこれに該当するものとし、一般的な義捐として醸出金(拠出金——著者注)は勿論、贈与形態でなされるものすべてが含まれ概念的には相当広汎に亘っている。」¹⁸としている。

このように、「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」の意義内には記載されていないが、贈与形態に関係なく反対給付が無いことが意義として示されている。

「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」や国税局のコメントを見るに、事業に関連しないこと、事業の遂行上必要ないこと、相手からの反対給付を伴わないこと、無償(低廉)の贈与があることが寄附金に該当する要件のように推察される。

「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」の意義内には記載されていないが、贈与形態に関係なく反対給付が無いことが意義として示されている。

この「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」を受けて、昭和 40 年 3 月の法人税法の全文改正がなされた。

昭和 40 年全文改正により、低廉譲渡、無償利益供与等のいわゆるみなし寄附金が含まれること等その意義が明らかにされた。また、第 2 に利益処分により支出された寄附金は損金に算入されないことが明確にされている。第 3 は、国または地方公共団体に対する寄附金については無条件に損金算入されていたが、その寄附金が行政目的のために直接供する施設に充てるためのものである場合に限り、損金算入限度額の枠外の損金として認めるように改正されている¹⁹。

また、寄附金の損金不算入の規定が法律に明記されるとともに、寄附金についての意義が明確にされ、利益処分によるものは損金不算入とし、資産の低廉譲渡の場合は、その時価の額との差額等は贈与として寄附金とみなすこととし、未払の寄附金は損金不算入とするこ

¹⁸ 海野明「交際費および寄付金の取扱い」『税経通信』20 巻 12 号、94 頁。

¹⁹ 国税庁編、『改正税法のすべて』(大蔵財務協会、1965 年)133 頁。

ととされた(旧法 37 条 2 項)²⁰。

そして、事業目的との関連性の薄い寄附金の損金不算入をルーズに認めると、国の関知しない相手方に補助金を交付するのと等しいことになるということで、寄附金について損金算入の制限が設けられている²¹。

ときに、寄附金の意義については明文化された規定はこれまでなかったが、昭和 40 年の改正により、寄附金の意義が法令上、「寄附金の額」として明らかにされた(旧法 37 条 5 項【現法 37 条 7 項】)。

旧法 37 条 5 項は、「寄付金の額というのは、寄付金、きょ出金、見舞金その他いずれの名義をもってするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産または経済的な利益の贈与または無償の供与(広告宣伝費およ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、接待費および福利厚生費とされるべきものを除く。)をした場合における当該金銭の額もしくは金銭以外の資産のその供与の時における価額によるものとする。」と規定されている。昭和 40 年全文改正による条文と現行法においては、やはり違いは見られない。

すなわち、寄附金の税法上の性格を通常の営業経費には属さない資産の譲渡または経済的な利益の供与または無償の供与をして握するとともに、その資産、経済的な利益の金額は時価により計算するということを明らかにしている²²。

なお、みなし寄附金に関しても同様に旧法 37 条 6 項【現法 37 条 8 項】により、法人が資産の譲渡または経済的な利益の贈与または経済的利益の供与をした場合において、その譲渡また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は、寄附金の額に含まれるものと規定された。

そして、利益処分による寄附金の損金不算入については、法人が各事業年度において寄附金を支出した場合において、その寄附金の額につきその確定した決算において利益または余剰金の処分による経理(利益積立金額をその支出した寄附金に充てる経理を含む。)をしたときは、その経理をした金額は損金の額に算入しないと規定されている(旧法 37 条 1 項)²³。

また、国または地方公共団体に対する寄附金については、従来、その寄附金が最終的に国または地方公共団体に帰属するものであれば、全額損金に算入されることとなっていた。しかし、例えば寄附を行ったものが寄附金によって取得された施設を専用することを予定しながら形式上の所有権だけを国または地方公共団体の名義にすることによって、国等に対する寄附金としての取扱いを受けるようなことがあれば、それは制度の趣旨に反する。そこで、そのような弊害を排除する趣旨のもとに、全額を枠外で損金算入する国または地方公共

²⁰ 武田昌輔前掲注 14、2570 頁。

²¹ 山田二郎『税法講義(第 2 版)』(信山社、2001 年)103 頁。

²² 国税庁編前掲注 19、133 頁。

²³ 同上 133 頁。

団体がその行政目的のために直接供する施設、たとえば庁舎、病院、養護施設その他の施設に充てるものに限ることとしている(旧法 37 条 3 項 1【現法 37 条 4 項】)²⁴。

これにより、自分が出資する学校や病院等に寄附金を払う一種の節税のような行為は不可能となっている。

要するに、昭和 38 年答申、昭和 40 年全文改正はそれまでに寄附のうやむやであった寄附の対象を明確にし、無償取引、低額譲渡により贈与した価額について寄附であると明らかにし、寄附金の意義も明文化された。また、戦前、戦時中から行われていた国・地方公共団体、学校等の公共への寄附と事業の遂行上必要なことが明らかでない贈与である事業関連性のない寄附に一線を画した重要な転機であった。

第 3 節 昭和 40 年全文改正よりグループ法人税制の導入まで

昭和 40 年全文改正以後の寄附金制度の大きな改正は平成に入ってからである。

平成 10 年 3 月法律第 24 号により、『第三十七条の見出し中「寄付金」を「寄附金」に改め、同条第一項中「寄付金」を「寄附金」に改め、「したときは」の下に「、第三項各号（同項第三号を第五項において読み替えて適用する場合を含む。）に規定する寄附金の額を除き」を加え、同条第二項中「寄付金」を「寄附金」に、「こえる」を「超える」に改め、同条第三項中「寄付金の」を「寄附金の」に改め、同項第一号中「寄付金」を「寄附金」に、「その寄付」を「その寄附」に改め、同項第二号中「行なう」を「行う」に、「寄付金」を「寄附金」に改め、同項第三号中「寄付金」を「寄附金」に、「こえる」を「超える」に改め、同条第四項及び第五項中「寄付金」を「寄附金」に改め、同条第六項中「寄付金」を「寄附金」に、「きよ出金」を「拠出金」に改め、同条第七項中「寄付金」を「寄附金」に改め、同条第八項及び第九項中「寄付金」を「寄附金」に、「添附」を「添付」に改める。』と改訂され、寄付金は寄附金に統一され、現行法となっている。

そして、国等に対する寄附金、指定寄附金及び特定公益増進法人に対する寄附金については、利益処分により支出した場合でも損金の額に算入されることとされた。

平成 14 年 7 月法律第 79 号により、連結納税制度が導入され、法 37 条 2 項²⁵の導入、及び連結納税制度における寄附金制度が設けられた。法 37 条 2 項の追加により、現状の条項に近い形となっている²⁶。

²⁴ 同上 133 頁。

²⁵ 法 37 条 2 項 内国法人が各事業年度において当該内国法人との間に完全支配関係（法人による完全支配関係に限る。）がある他の内国法人に対して支出した寄附金の額（第二十五条の二（受贈益）の規定の適用がないものとした場合に当該他の内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入される同条第二項に規定する受贈益の額に対応するものに限る。）は、当該内国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。

²⁶ 平成 14 年 7 月法律第 79 号により、以下のとおりに改正された。

第三十七条第一項中「第三項各号」を「第四項各号」に、「第五項」を「第六項」に改め、同条第十項中「第三項第二号」を「第四項第二号」に改め、同項を同条第十一項とし、同条第九項中「第三項」を「第四項」に、「第二項」を「第三項」に改め、同項を同条第十項とし、同条第八項中「第三項の」を

法 37 条 2 項において、単体申告をする法人(例えば、分割型分割をした分割法人)が、連結グループ内の法人間(連結完全支配関係がある連結法人)で寄附を行った場合の寄附金についてはその全額が損金不算入とすることが明らかにされた。

そして、連結グループ間の連結法人の寄附金については、法 81 条の 6(現在は削除されている。)が規定されていた。

法 81 条の 6 は次のように設けられた²⁷。

① 連結法人が各連結事業年度において支出した一般の寄附金の額(次の②の他の連結法人に対する寄附金の額を除く)の合計額のうち、連結損金算入限度額を超える部分の金額は、当該連結法人の各事業年度の各連結事業年度の連結所得金額の金額の計算上、損金の額に算入しない。なお、連結損金算入限度額とは、連結法人に係る連結親法人の連結事業年度終了時の時の連結個別資本金等の額、連結事業年度の連結所得の金額を基礎として計算した金額である。

② 連結法人が各連結事業年度において支出した寄附金のうち、その連結法人と連結完全支配関係がある他の連結法人に対して支出した寄附金の額は、その全額を損金の額に算入しない。

③ 支出した寄附金の額の中に、国等に対する寄附金、指定寄附金がある場合は、その金額は上記①の一般寄附金から除外し損金の額に算入する。

④ 特定公益増進法人に対する寄附金についても上記①の一般の寄附金から除外して、一定の損金算入限度額を別枠で設けて損金の額に算入する。

⑤ 連結法人が特定公益信託の信託財産とするために支出した金額は寄附金の額をみなして上記①～④の取扱いを行う。

⑥ その他寄附金の意義等については法 37 条の各規定を準用する。

平成 18 年 3 月法律第 10 号では、平成 17 年の会社法制定を受け、確定した決算において利益又は剰余金の処分による経理をした寄附金は損益不算入とすることを定めていた昭和 40 年に制定された旧法 37 条 1 項は現在の法 37 条 1 項²⁸に改められた。これにより、支出した寄附金の経理の方法により損金算入か損金不算入かが区別されることはなくなった。

平成 22 年 3 月法律第 6 号、平成 22 年政令第 51 号ではグループ法人税制が導入されたこ

「第四項の」に、「第二項」を「第三項」に、「第三項各号」を「第四項各号」に改め、同項を同条第九項とし、同条第七項を同条第八項とし、同条第六項中「以下この条」を「次項」に改め、同項を同条第七項とし、同条第五項中「から第三項まで、第八項及び第九項」を「、第三項、第四項、第九項及び第十項」に、「第三項第三号」を「第四項第三号」に、「第五項」を「第六項」に改め、同項を同条第六項とし、同条第四項中「第二項」を「第三項」に改め、同項を同条第五項とし、同条第三項を同条第四項とし、同条第二項中「前項」を「前二項」に改め、「次項において同じ。」を削り、「以下この条」を「次項第三号」に改め、同項を同条第三項とし、同条第一項の次に次の一項を加える。

²⁷ 藤曲武美『法人税実務の新基軸』(中央経済社、2016 年)3 頁。

²⁸ 法 37 条 1 項 内国法人が各事業年度において支出した寄附金の額(次項の規定の適用を受ける寄附金の額を除く。)の合計額のうち、その内国法人の当該事業年度終了の時の資本金の額及び資本準備金の額の合計額若しくは出資金の額又は当該事業年度の所得の金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額を超える部分の金額は、当該内国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。

とにより、法 37 条 2 項中「連結完全支配関係がある連結法人」を「完全支配関係（法人による完全支配関係に限る。）がある他の内国法人」に、「があるときは、その寄附金の額」を「（第 25 条の 2（受贈益の益金不算入）又は第 81 条の 3 第 1 項（第 25 条の 2 に係る部分に限る。）（個別益金額又は個別損金額の益金又は損金算入）の規定を適用しないとした場合に当該他の内国法人の各事業年度の所得の金額又は各連結事業年度の連結所得の金額の計算上益金の額に算入される第 25 条の 2 第 2 項に規定する受贈益の額に対応するものに限る。）」に改めた。

平成 22 年度改正におけるグループ法人単体課税制度の創設に伴い、従来の連結納税制度における連結法人間寄附金の損金不算入の取扱いが拡張された。つまり、法人による 100% 完全支配関係にある法人格の寄附金について全額損金不算入の規定が、受贈益の益金不算入の規定と対応して法 37 条 2 項に創設され、連結完全支配関係がある連結法人に対する寄附金の規定（平成 14 年制定の法 37 条 2 項）は、改正後の法 37 条 2 項に吸収された。

平成 23 年 12 月法律第 114 号により、法 37 条 9 項、10 項²⁹が改められた。

また、平成 23 年 12 月政令第 379 号（経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律関係）により、以下のように改正され、一般の寄附金の損金算入限度額について改められた。

『法 73 条 1 項 1 号中「2 分の 1」を「4 分の 1」に改め、同項 2 号中「100 分の 2.5」を「100 分の 1.25」に改め、同条 2 項 10 号の 3 中「第 60 条の 3 第 1 項」を「第 61 条第 1 項」に改め、同項第 11 号を削り、同項第 12 号を同項第 11 号とし、同項第 14 号を同項第 13 号とする。第 73 条の 2 第 2 項中「確定申告書」の下に「、修正申告書又は更正請求書」を加え、「の記載」を「を記載した書類の添付」に改める。

第 77 条の 2 第 1 項第 1 号イ中「1,000 分の 2.5」を「1,000 分の 3.75」も改め、同号ロ及び同項第 2 号中「100 分の 5」を「100 分の 6.25」に改める。

第 77 条の 4 第 5 項中「（当該事業年度の間申報告書で法 72 条第 1 項各号（仮決算をした場合の間報告書の記載事項）に掲げる事項を記載したものを提出する場合には、その中間報告書。次項においても同じ。）に法 37 条第 6 項」「に同条第 6 項」に改め、同条 6 項を削り、同条第 7 項を同条第 6 項とする。』

²⁹ 法 37 条 9 項 第三項の規定は、確定申告書、修正申告書又は更正請求書に第一項に規定する寄附金の額の合計額に算入されない第三項各号に掲げる寄附金の額及び当該寄附金の明細を記載した書類の添付がある場合に限り、第四項の規定は、確定申告書、修正申告書又は更正請求書に第一項に規定する寄附金の額の合計額に算入されない第四項に規定する寄附金の額及び当該寄附金の明細を記載した書類の添付があり、かつ、当該書類に記載された寄附金が同項に規定する寄附金に該当することを証する書類として財務省令で定める書類を保存している場合に限り、適用する。この場合において、第三項又は第四項の規定により第一項に規定する寄附金の額の合計額に算入されない金額は、当該金額として記載された金額を限度とする。

法 37 条 10 項 税務署長は、第四項の規定により第一項に規定する寄附金の額の合計額に算入されないこととなる金額の全部又は一部につき前項に規定する財務省令で定める書類の保存がない場合においても、その書類の保存がなかつたことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その書類の保存がなかつた金額につき第四項の規定を適用することができる。

平成 23 年度税制改正は法人税率の引下げや欠損金の繰越控除制度等の見直しも行われているため、一般の寄附金の損金算入限度額が改められたことは減税措置の一環だと言え、現在でも適用されている。

〈小括〉

戦前の勅令、戦時中の租税特別措置法、戦後の全文改正の機歴により、現在の寄附金制度が施行されている。戦前(明治 20 年)の勅令 56 号では純粋に国又は地方公共団体を助けるために、寄附が行われていたが、勅令 136 号により寄附対象が広く設定されたために私的な寄附も含まれるようになった。そのために、臨時租税特別措置法により一定限度額が設けられ、戦後の全文改正時に寄附金の立法趣旨について述べられたのだろう。

昭和 38 年整備答申により、戦後、指定寄附金以外の寄附金の想定されていない利益処分とすべき寄附金や国等に対する寄附金または地方公共団体に対する寄附金や社会事業団体、学校神社等である公益法人に対する寄附金の取扱いに対して、税法上の寄附金は何なのか、寄附金の範囲を明確化する必要があるとされた。

昭和 40 年全文改正によって、現在の法 37 条の寄附金の条文が成文されたことにより寄附金の意義が明らかにされた。更に、低廉譲渡、無償利益供与等のみなし寄附金(法 37 条 8 項)が含まれることなど、その意義も明確にされた。利益処分に寄附金が支出される問題にも対応し、国または地方公共団体に対し寄附を利用した行為も制限されるようになった。

昭和 40 年全文改正以後は、平成 14 年改正や平成 22 年の改正によって、連結納税制度や会社法制定、グループ法人単体課税制度等が創設され、グループ間取引に対しての無償の譲渡や低額譲渡による寄附への対応が主となっている。減税による寄附金への影響は歴史を見ても少なく、政策による税制改正は交際費等と比較しても少なく思える。

第2章 法人税法における寄附金

前章では、戦前、昭和40年における法人税法の全文改正により現行の寄附金課税制度となっていることを確認したが、本章では、法人税法37条の寄附金課税についての考察を行っていく。取引先等や子会社等に対する寄附金として論点となっていくのは主に法人税法37条7項、8項であるが、本来の病院や学校、寺院等への寄附は法人税法37条7項、8項以外に規定がなされている。また、寄附金における無償取引を語るのであれば法人税法22条との関係性について明らかにしなければならない。

本章では、法人税法37条の概要、寄附金課税の学説、法人税法22条2項の無償取引の学説の検証を行っていく。

第1節 法人税法37条の概要

寄附金は、昭和16年までは金銭などの無償の供与は全額損金算入とされていたが、昭和17年に臨時租税措置法において、一定の損金算入限度額が創設され、初めて寄附金課税制度が導入された。その背景には、戦時の法人税率が戦費調達のために高税率へと転換されたことにより、寄附金の支出による節税行為が行われることを防止することにあった¹。また、寄附金の出損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、課税の公平性上適当ではないとする考え方もあった²。その後、昭和25年において、通達により低額譲渡のうち、贈与したものと認められる部分の金額は寄附金として損金算入制限の対象とされ、昭和40年全文改正において、法律に現在のような寄附金課税制度が措置された³。

このような制度創設の背景には、任意な利益処分性の性格の強い寄附金を全額損金算入することより、法人税が減少することで寄附金を国庫負担により支出する結果を防止するという趣旨があるが、その一方で、本来の費用性のある支出とは異なる利益処分的性格の支出の損金控除を規制しようとする趣旨もある⁴。

上記のような歴史の背景から寄附金の規定が作られていると考えられる。法人税法(以下、「法」という。)37条1項では、「内国法人が各事業年度において支出した寄附金の額のうち損金算入限度額を超える部分の金額は、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」となっており、その趣旨として、「法人の支出した寄附金には、事業に関連するものと、そうでないものとが含まれている。これを一定の画一的基準によって限度額を定め、その限度額の範囲内であれば損金性を認め、限度額を超える部分には、その超える部分

¹ 大淵博義「寄附金課税を巡る諸問題の考察(1)」『税経通信』63巻5号、29頁。

² 山本守之『寄附金課税の問題点』(中央経済社、2016年)、12頁。

³ 大淵・前掲注1、29頁。

⁴ 大淵・同上、29頁。

を否認しようとするのがこの規定の趣旨である。」⁵とされている。これらを見ると、戦時の課税の考え方が受け継がれ、法 37 条が規定されていると考える。

(1) 法 37 条 7 項・8 項の寄附金

寄附金は、法 37 条 7 項において、「寄附金の額は、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（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く。）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における価額又は当該経済的な利益のその供与の時ににおける価額によるものとする。」と規定されている。寄附金の定義自体は法人税法上に存在しないが、法人税法上はこの規定により寄附金の額は上記のように定義される。

また、同 7 項「かつこ書き」で広告宣伝費や交際費等の費用を除外しているのは、これらの費用に該当する金銭の支出等が、同条本文の「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」に該当する場合があることから、この「かつこ書き」の営業費用については寄附金から除外する趣旨であると解される⁶。

同条 8 項に「内国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における価額又は当該経済的な利益のその供与の時に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は、前項の寄附金の額に含まれるものとする。」とされている。7 項の定めを受け、8 項では、「実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額」を寄附金の額に含むとされていることから、金銭等のほかに経済的利益の無償供与も寄附金に含まれるが、無償で与えたものであっても経済的に何らかの効果を期待した経費（広告宣伝費、交際費、子会社等に対する債権放棄等）は寄附金に該当しない。広告宣伝費や子会社等に対する債権放棄等は、隣接費用として明文化、明確化されておらず、その判断は困難で裁決、裁判等で争われることが多々ある。

また、寄附金と認定されるには「実質的に贈与又は無償の供与であると認められる」ことが必要であるから、時価と対価との差額について経済的合理性が存在せず、贈与又は無償の供与をした部分があることを立証する必要がある⁷とされている。

第 1 章第 2 節の昭和 38 年答申の立法趣旨から、事業に関連しないこと、事業の遂行上必要ないこと、相手からの反対給付を伴わないこと、無償（低廉）の贈与があることが寄附金に該当する要件だと考察した。

武田教授は、「①対価性がないこと、②原則としては恣意的な支出であること、③原則として事業遂行上必要性の認められない費用であること、④これにより課税所得を調整する

⁵ 武田 昌輔『DHC コンメンタール法人税法』（第一法規、1979 年）、2555 頁。

⁶ 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開 第 1 巻』（税務経理協会、2013 年）、556 頁。

⁷ 山本守之『体系法人税法』（税務経理協会、2005 年）、707 頁。

ことができることなどの、他の支出と異なる性格を有している」⁸ことが、寄附金の性質として定義している。

対価性が無いことと事業の遂行上必要ないことは、寄附金該当性の要件になり得る。課税調整に関しては昭和 38 年答申で記載されているように、利益処分の性質を持つ寄附金は排除する必要があるということである。対価性、事業関連性、事業遂行上必要であるかを実務上判断づけることは難しい。

寄附金は、上記の法 37 条 7 項、8 項の寄附だけではなく、その寄付先や内容によって、一般寄附金、法 37 条 5 項における寄附金、指定寄附金、特定公益増進法人に対する寄附金、みなし寄附金と種類があり、法 37 条 5 項における寄附金、指定寄附金は一種の税金納付とも考えることができ、公益、公共に役立つ措置として全額損金算入できるが、それ以外は限度額が設けられている。

(2)法 37 条 1 項・2 項・3 項・4 項・5 項・6 項の寄附金

次に、法 37 条 1 項から 6 項を明らかにしていくことで、本論文における法 37 条 7 項、8 項の寄附金と国・地方自治体等に対する寄附金を区別していきたい。

法 37 条 1 項は「内国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、その内国法人の当該事業年度終了の時の資本金の額及び資本準備金の額の合計額若しくは出資金の額又は当該事業年度の所得の金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額を超える部分の金額は、当該内国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。」とされており、普通法人の「資本金等の額」と「所得の金額」を基礎として、法人税法施行令 73 条⁹によって計算される。

⁸ 武田昌輔「寄付金の現行制度上の問題点」『日税研論集』17 巻、17 頁。

⁹ 法人税法施行令 73 条 法第三十七条第一項（寄附金の損金不算入）に規定する政令で定めるところにより計算した金額は、次の各号に掲げる内国法人の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

一 普通法人、法別表第二に掲げる労働者協同組合、協同組合等及び人格のない社団等（次号に掲げるものを除く。） 次に掲げる金額の合計額の四分の一に相当する金額

イ 当該事業年度終了の時における資本金の額及び資本準備金の額の合計額又は出資金の額を十二で除し、これに当該事業年度の月数を乗じて計算した金額の千分の二・五に相当する金額

ロ 当該事業年度の所得の金額の百分の二・五に相当する金額

二 普通法人、協同組合等及び人格のない社団等のうち資本又は出資を有しないもの、法別表第二に掲げる一般社団法人及び一般財団法人並びに財務省令で定める法人 当該事業年度の所得の金額の百分の一・二五に相当する金額

三 公益法人等（前二号に掲げるものを除く。以下この号において同じ。） 次に掲げる法人の区分に応じそれぞれ次に定める金額

イ 公益社団法人又は公益財団法人 当該事業年度の所得の金額の百分の五十に相当する金額

ロ 私立学校法第三条（定義）に規定する学校法人（同法第六十四条第四項（私立専修学校等）の規定により設立された法人で学校教育法第二百二十四条（専修学校）に規定する専修学校を設置しているものを含む。）、社会福祉法第二十二条（定義）に規定する社会福祉法人、更生保護事業法（平成七年法律第八十六号）第二条第六項（定義）に規定する更生保護法人又は医療法第四十二条の二第一項（社会医療法人）に規定する社会医療法人 当該事業年度の所得の金額の百分の五十に相当する金額（当該金額が年二百万円に満たない場合には、年二百万円）

ハ イ又はロに掲げる法人以外の公益法人等 当該事業年度の所得の金額の百分の二十に相当する金額

平成 18 年度改正前までは、3 項として規定されており、平成 18 年度改正前の法 37 条 1 項では、法人が支出した寄附金の額のうち、「確定した決算において利益又は剰余金の処分による経理(利益積立金額をその支出した寄附金に充てる経理を含む)をしたときは」、国等に対する寄附金等を除き、その利益処分により支出した寄附金の額は損金の額に算入しないという規定であった¹⁰。

しかし、この規定が削除されたことにより支出した寄附金の経理方法により損金算入か益金算入かが区別されることがなくなり、損金不算入の計算は一括化された。

法 37 条 1 項における寄附金は、国・地方公共団体、特定公益増進法人以外の一般企業に対する一般寄附金である。

法 37 条 2 項¹¹はグループ法人税制のために設けられた規定となっており、内国法人との間に完全支配関係がある他の法人に対して支出した寄附金の額は、その支出した内国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る。これに応じて、法 25 条の 2¹²により、その受贈益の額を受けた内国法人の各事業年度の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しないこととされている。

これにより、完全支配関係にある法人間の取引は損金算入も益金算入もされない。この法 37 条 2 項における完全支配関係とは、法人による完全支配関係に限られ、個人による完全支配関係が除かれている。「個人による完全支配関係」とは、一の個人及びその同族関係者が二の法人の発行済株式 100%を直接又は間接に保有する場合のその二の法人の間の関係を指すが、これが除外されているのは、例えば、親が発行済株式の 100%を保有する法人から子が発行済み株式の 100%を保有する法人への寄附について損金不算入かつ益金不算入とすると、親から子へ経済的価値の移転が無税で行われることとなり、相続税・贈与税の回避に利用されるからである¹³。

法 37 条 3 項は、国・地方公共団体に対する寄附金、財務大臣の指定した公益社団法人等に対する指定寄附金の額について規定されており、法 37 条 1 項の寄附金の損金算入額限度額の合計額から除外し、全額損金算入することを定めている。

また、法 37 条 4 項も、特定公益増進法人に対する寄附金の額については、法 37 条 1 項の寄附金の損金算入限度額の計算対象となる寄附金の額の合計額から除外することを定め

¹⁰ 藤曲武美『法人税実務の新基軸』（中央経済社、2016 年）、3 頁。参照。

¹¹ 法 37 条 2 項 内国法人が各事業年度において当該内国法人との間に完全支配関係（法人による完全支配関係に限る。）がある他の内国法人に対して支出した寄附金の額（第二十五条の二（受贈益）の規定の適用がないものとした場合に当該他の内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入される同条第二項に規定する受贈益の額に対応するものに限る。）は、当該内国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。

¹² 法 25 条の 2 内国法人が各事業年度において当該内国法人との間に完全支配関係（法人による完全支配関係に限る。）がある他の内国法人から受けた受贈益の額（第三十七条（寄附金の損金不算入）の規定の適用がないものとした場合に当該他の内国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される同条第七項に規定する寄附金の額に対応するものに限る。）は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない。

¹³ 武田前掲注 5、2600 頁。参照。

ており、普通法人、協同組合等および人格のない社団等に当たるものは、次の算式で計算される額が限度額となる。

〔資本金等の額 × 12 分の当期の月数 × 1000 分の 3.75 + 所得の金額 × 100 分の 6.25〕 × 2 分の 1 = 〔損金算入限度額〕

なお、普通法人、協同組合等および人格のない社団等のうち資本または出資を有しないもの、一般財団法人および一般社団法人(非営利型法人)、NPO 法人みなし公益法人等は

〔所得の金額 × 100 分の 6.25〕 = 〔損金算入限度額〕
となる。

特定公益増進法人とは、公共法人、公益法人等（一般社団法人および一般財団法人を除く。）その他特別の法律により設立された法人のうち、教育または科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与する次のような法人をいう¹⁴。

- (1) 独立行政法人通則法第 2 条第 1 項に規定する独立行政法人
- (2) 地方独立行政法人法第 2 条第 1 項に規定する地方独立行政法人で一定のもの
- (3) 自動車安全運転センター、日本司法支援センター、日本私立学校復興・共済事業団および日本赤十字社
- (4) 公益社団法人および公益財団法人
- (5) 私立学校法第 3 条に規定する学校法人で一定のもの
- (6) 社会福祉法第 22 条に規定する社会福祉法人
- (7) 更生保護事業法第 2 条第 6 項に規定する更生保護法人

法 37 条 5 項は、公益法人等がその収益事業に属する資産のうちからその収益事業以外の事業のために支出した金額は、法 37 条 1 項の一般寄附金に含める法令である。これは、公益法人等が収益事業と収益事業以外を区別して取引を行い、所得課税計算を行っているためである。

法 37 条 6 項は、特定公益信託の信託財産とするために支出した金銭の額は、寄附金の額とみなして、法 37 条 1 項、4 項(また、9 項及び 10 項)を適用するとしている。

公益信託とは、委託者が祭祀、宗教、慈善、学術、技芸その他一定の公益目的のため、受託者に対してその財産を移転し、受託者をしてその公益目的に従ってその財産を管理又は処分させ、もってその公益目的を実現しようとする制度である¹⁵。

特定公益信託には、二種類がある¹⁶。一つが特定公益信託で、次の要件を満たすものであ

¹⁴ 国税庁「No. 5283 特定公益増進法人に対する寄附金」

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hojin/5283.htm>

¹⁵ 公益法人「公益信託制度について」

https://www.koeki-info.go.jp/pdf_tokurei/2004_1_05.PDF

¹⁶ 藤曲前掲注 10、8 頁。

法人税法施行令 77 条の 4 法第三十七条第六項（特定公益信託）に規定する政令で定める要件は、次に掲げる事項が信託行為において明らかであり、かつ、受託者が信託会社（金融機関の信託業務の兼営等に関する法律により同法第一条第一項（兼営の認可）に規定する信託業務を営む同項に規定する金融機関を含む。）であることとする。

一 当該公益信託の終了（信託の併合による終了を除く。次号において同じ。）の場合において、その信

ることが明らかであり、そのことについて主務大臣の証明を受けたもの。

①信託終了の時ににおける信託財産がその委託財産がその委託者に帰属しないこと②信託契約は合意による終了ができないものであること③出捐する財産が金銭に限られていること等④信託銀行等が受託者であること。

もう一つが、特定公益信託のうち、教育又は化学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与する信託目的を有するものであること及びその目的に関し相当と認められる業績が持続できることについて主務大臣の認可を受け、かつ、その認定を受けた日の翌日から5年経過していないものをいう。

法37条6項は4項の特定公益増進法人と同じ扱いを行うため、公益信託を明らかにしている条文といえる。

法37条3項により、国・地方公共団体に対する寄附金・指定寄附金は全額損金算入となり、法37条4項により、特定公益増進法人に対する寄附金は上記の計算により、一部損金算入となっている。これら以外の一般寄附金は以下のような算式で損金算入限度額が計算される。

〔資本金等の額 ×12分の当期の月数×1000分の2.5+所得の金額×100分の2.5〕×4分の1＝〔損金算入限度額〕

このように国・地方公共団体、特定公益増進法人、それら以外の3種の寄附金に分けられているのは歴史的背景に依るものである。本論文では、国や公共に帰属することのない寄附金について取り扱っていく。

第2節 寄附金に関する学説

寄附金の意義・範囲に関する学説は、事業との関連性を巡って、次の3つがある。

① 非事業関連説

この学説は、寄附金とは、事業に関連しない金銭、資産の贈与や経済的利益の無償の供与

託財産が国若しくは地方公共団体に帰属し、又は当該公益信託が類似の目的のための公益信託として継続するものであること。

二 当該公益信託は、合意による終了ができないものであること。

三 当該公益信託の受託者がその信託財産として受け入れる資産は、金銭に限られるものであること。

四 当該公益信託の信託財産の運用は、次に掲げる方法に限られるものであること。

イ 預金又は貯金

ロ 国債、地方債、特別の法律により法人の発行する債券又は貸付信託（所得税法第二条第一項第十二号（定義）に規定する貸付信託をいう。）の受益権の取得

ハ イ又はロに準ずるものとして財務省令で定める方法

五 当該公益信託につき信託管理人が指定されるものであること。

六 当該公益信託の受託者がその信託財産の処分を行う場合には、当該受託者は、当該公益信託の目的に関し学識経験を有する者の意見を聴かなければならないものであること。

七 当該公益信託の信託管理人及び前号に規定する学識経験を有する者に対してその信託財産から支払われる報酬の額は、その任務の遂行のために通常必要な費用の額を超えないものであること。

八 当該公益信託の受託者がその信託財産から受ける報酬の額は、当該公益信託の信託事務の処理に要する経費として通常必要な額を超えないものであること。

などをいい、資産の贈与であっても、それが法人の事業活動に関連して支出されたものは寄附金には該当しないとする説である¹⁷。

(a) 法人の社会的存在として社会的作用に属する活動の中で支出される公共的、公益的又は慈善的寄附金や政治献金又は神社等に対する寄附金、(b) 事業活動に何らかの関連を有した寄附金(子会社等に対する無利息貸付等)、(c) 事業に無関係な相手方に対する寄附金(役員が同一の法人間等)の3つに類型化でき、非事業関連説では、(a) 及び(c) が寄附金に該当し、(b) の事業関連性のある子会社支援等の支出は寄附金以外の損金とされることが前提とされているとしている¹⁸。

② 事業関連説

この学説は、法人税法上の寄附金とは、事業に関連した寄附金であり、事業に関連性のない寄附金は利益処分による寄附金として損金の額に算入されないとする説である¹⁹。

①と同様に、(a) 法人の社会的存在として社会的作用に属する活動の中で支出される公共的、公益的又は慈善的寄附金や政治献金又は神社等に対する寄附金、(b) 事業活動に何らかの関連を有した寄附金(子会社等に対する無利息貸付等)、(c) 事業に無関係な相手方に対する寄附金(役員が同一の法人間等)の3つに類型化する。そして、(a) の国等に対する公共的、公益的又は慈善的寄附金等は「別段の定め」により寄附金として損金算入を認め、(b) を一般寄附金として損金不算入制度として、損金算入の限度を制限するものとし、(c) を事業に関連しない寄附金として損金不算入するというものである²⁰。

③ 非対価説

この学説は、法人が支出した寄附金とは、事業関連性の有無を問わず、直接的な対価を伴わない支出とするものであるとする説である²¹。

この考え方は、任意な利益処分性の性格の強い寄附金を全額損金算入することより、法人税が減少することで寄附金を国庫負担により支出する結果を防止するという趣旨と本来の費用性のある支出とは異なる利益処分的性格の支出の損金控除を規制しようとする寄附金制度の創設背景である趣旨に根拠を求めることができる。法人の支出が事業関連性を有するか否か、有するにしても、事業経費性をどのように認識して測定するかということは困難であることから、事業関連性を直接問わない非対価説の見解が妥当としている²²。

つまり、非対価説では事業関連性の有無ではなく、対価性の有無を重要視している。

¹⁷ 藤曲・前掲注 10、24 頁。、大淵前掲注 6、558 頁。大淵博義『裁判例・裁決例からみた役員給与・交際費・寄附金の税務』(税務研究会出版局、1996 年)、568 頁。

¹⁸ 大淵・前掲注 6、558 頁。

事業関連性のある贈与は寄附金以外の損金として全額損金性を許容し、非事業関連性の贈与についてのみ寄附金に該当するという解釈は、少なくとも判例及び課税の実務は採用されておらず、学説も少数説といえるとしている。

¹⁹ 松沢 智『租税実体法(補正第 2 版)』(中央経済社、2003 年)309 頁。、大淵・前掲注 6、570 頁。

²⁰ 大淵・前掲注 6、560 頁。

²¹ 大淵・前掲注 1、33 頁。、大淵・前掲注 6、561-562 頁。

²² 大淵・前掲注 6、561 頁。

この3つの学説のうち、非対価説が、実務、判例及び学説の通説となっており、この説の場合は、法37条7項のかっこ書きは、事業関連性があるものとして、例示されているものなのか、贈与等から除外される費用はかっこ書きによって列挙されているものなのかという、無限定例示説と限定例示説の両方がある。この両説については、次章で述べる。

第3節 法22条2項と寄附金課税

(1) 寄附金の受け皿としての法22条2項

繰り返しになるが、「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」を寄附金の額とすると法37条7項でされており、税法上、寄附金となる場合には、資産の贈与や経済的利益の無償の供与が必要になる。寄附金となる取引には、(1)金銭・資産の贈与(2)経済的利益の無償の供与(3)資産の低額譲渡(4)低額による経済的利益の供与があるとされている²³。そのため、資産の贈与や経済的利益の無償の供与に該当すれば寄附金に該当することとなり、広範囲なものとされている²⁴。

資産の贈与とは、民法における贈与が基本となるものと解される。すなわち、民法第549条は、「贈与は、当事者の一方が自己の財産を無償で相手方に与える意思を表示し、相手方が受諾をすることによつて、その効力を生ずる。」としている。同じく、同法550条は、「書面によらない贈与は、各当事者が撤回することができる。ただし、履行の終わった部分については、この限りではない。」としている²⁵。

経済的利益の供与とは、具体的には、金銭の無利息融資・低利融資、資産の無償貸付け・低額貸付け、債権放棄及び債務引受けなどが含まれる²⁶。経済的利益とは、一般的に言えば金銭に見積もることができる価値であると解される²⁷。

そして、資産の贈与等の無償取引等の寄附金となる取引について述べるなら、法22条2項と法37条7項についての関係を述べなければならない。なぜなら、無償取引の場合、法22条2項の収益の発生と法37条7項の寄附金課税は1つのまとまりとして使用されるためである。

法人税法は、法人税法22条(以下、法22条)の規定により、「内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。」とし、所得金額を算定する必要がある。なお、益金の額とは資産の販売や有償又は無償による譲渡又は役務の提供等による収益の額であり、損金の額とは、売上原価、販売費一般管理

²³ 藤曲・前掲注10、22頁。

²⁴ 金子 宏『租税法(第24版)』(弘文堂、2021年)415頁。

²⁵ 武田・前掲注5、2555頁。

²⁶ 藤曲・前掲注10、23頁。

²⁷ 武田・前掲注8、22頁。

費その他の費用および資本等取引以外による損失の額である。

また、益金の額は法 22 条 2 項で規定されており、以下のようになっている。

「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、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で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」

それで、寄附金の額は法 37 条 1 項にあるように、法人税法施行令 73 条で資本金等の額と所得の金額を基礎とした損金算入限度額までは損金算入を行い、限度額を超えた寄附金は損金不算入となる。

つまり、法 22 条 2 項と寄附金課税の関係は、法 22 条 2 項の条文上の「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」にある無償若しくは低廉な価額を寄附金として取扱い、損金不算入とされることにある。

また、法 22 条 2 項の無償取引と寄附金課税においては限定説と無限定説の考え方が存在する。

限定説とは、法 22 条 2 項における無償取引に係る収益の額を認識すべきとする規定は、「別段の定めがあって初めて、課税の対象」とするもので、寄附金の損金不算入等の別段の定めを適用する場合に限って、それに対応して収益の額を認識する調整勘定に過ぎないという説である²⁸。

これに対して、無限定説とは、法 22 条 2 項は、資産の無償譲渡と役務の無償提供を区別することなく同様の規定とされていることから、資産の無償譲渡と同様に役務の無償提供によってすべての収益を認識すると解する見解である。従前の課税実務において採用されている考え方である²⁹。

無限定説は、法 22 条の無償取引に係る収益の額の認識は、「正常対価で取引を行った法人との対比において、税負担の公平を確保し維持する」見地から、無償取引全般について収益の額を認識すべきことを定めたもの(適正所得算出説)であり、無償取引に係る収益の額の認識は、寄附金の別段の定め等が発動される場合に限定されない³⁰。

つまり、限定説では、法 22 条 2 項における別段の定め該当する収益が無償譲渡の勘定になる。無限定説では、別段の定め限定されず、無償譲渡に係る時価を収益として認識する。

例えば、限定説で、土地 100 万円(時価 1,000 万円)を無償譲渡した場合、譲渡人の寄附金は 1,000 万円となるが、譲渡収益は 900 万円となる。一方、無限定説で、土地 100 万円(時価 1,000 万円)を無償譲渡した場合、譲渡人の寄附金は 1,000 万円となり、譲渡時の時価

²⁸ 藤曲武美『法人税実務の新基軸』(中央経済社、2016 年)、44 頁。岡村忠生『法人税法講義(第 3 版)』(成文堂、2007 年)、43 頁。

²⁹ 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開 第 1 巻』(税務経理協会、2013 年)、103 頁、藤曲・同上、45 頁。

³⁰ 藤曲・同上、45 頁。、金子宏「無償取引と法人税法」『所得課税の法と政策』345 頁。

1,000 万円が譲渡収益となる。

譲渡する時価で認識するという点では同じだが、収益の額の認識が異なっている。帳簿価額と時価との差額である未計上の値上がり益（キャピタルゲイン）を認識する実態的利益存在説を踏襲したような限定説ではなく、実質的に贈与をしたと認められる部分の収益を認識する適正所得算出説の同様の無限定説が支持される傾向にある。

(2) 無償取引の学説

この法 22 条 2 項と寄附金課税の関係性を見ていくため、法 22 条 2 項における無償取引に係る収益に関する考え方を見ていく。

無償による資産の譲渡又は役務の提供、その他の取引から発生した益金は無償取引とされることとなっている。また、無償による資産の譲受け（低額も含む）その他の取引から生ずる収益に関しても法 22 条 2 項が適用され益金に算入すべきとされている。

収益とは外部からの経済的価値の流入であり、無償取引の場合には経済的価値の流入が存在しないが、正常な対価で取引を行った者との間に負担の公平を維持し、同時に法人間の競争中立性を確保するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制した創設的規定であると解すべきだと金子教授は述べている³¹。

また、通常の特価よりも低い対価で取引を行った場合にもこの規定（法 22 条 2 項——著者注）が適用されるかどうかは、明文上は明らかではないが（平成 30 年度以降は法 22 条の 2 第 4 項参照）、積極的に解すべきである。なお、資産を取得する際の特約に基づいてそれを低価で譲渡したような場合には、この規定の適用はないと解すべきであろう（大阪高判昭和 59 年 6 月 29 日、PL 農場事件）。この規定が適用される場合には、通常の特価相当額（低額取引の場合は、取引価額と通常の特価相当額との差額）のうち、実質的に贈与をしたと認められる部分は譲渡の相手方に対する関係では寄附金に算入されるとされている³²。

金子教授は上記のような考え方を適正所得算出説とした。現状、この適正所得算出説がポピュラーな考え方となっているが、法 22 条 2 項にはその他の考え方もある。

一つが、無償取引の場合に通常の特価に相当する額が一方の当事者から他の当事者に移転することをもって収益発生の根拠とみる同一価値移転説である。更に、通常の特価相当額で取引を行ったものとし、次いで収受した対価相当額を相手方に贈与したとみる有償取引同視説（二段階説）がある。また、帳簿価額と時価との差額である未計上の値上がり益（キャピタルゲイン）をその利益が流出する際に益金として顕現させる実態的利益存在説（キャピタルゲイン説）も存在する。

最後に、所得税にかかる事案で、譲渡所得の課税が資産の値上がり益に対し、その資産が所有者の支配を離れて他に移転する機会にこれを清算して課税する清算課税説の計 5 つが、無償譲渡が益金の額に算入される根拠とされる。

³¹ 金子・同上、345-346 頁。

³² 金子・前掲注 28、346 頁。

昭和 53 年大阪高裁 3 月 30 日判決(清水惣事件)³³の無償による役務の提供、無償による資産の譲り受けについては有償取引同視説(二段階説)、同一価値移転説を根拠として益金として計上し、最高裁平成 7 年 12 月 19 日判決(南西通商事件)は適正所得算出説が根拠とされている。最高裁昭和 41 年 6 月 24 日(相互タクシー事件)であれば、実態的利益存在説(キャパゲイン説)が根拠とされるだろう。

上記の適正所得算出説、同一価値移転説、有償取引同視説、実態的利益存在説、清算課税説、限定説、無限定説に共通することは、無償譲渡を行った際の損金に算入される寄附金の額は変わらないことである。いずれの説も収益をどのように認識するかの違いはあるが、寄附金の認識は勘定調整科目であろうが、変わっていない。

(3)法 22 条の 2 の創設

しかしながら、係る収益の認識に関して、平成 30 年 3 月の企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」公表に伴い、法 22 条の 2 第 4 項³⁴が創設されたことにより、無償取引の解釈が明文化されたことにより終止符が打たれた。

そもそもの財務省の考え方としては、「法人税法上、資産の販売等に係る収益の額は、資産の販売等により受け取る対価の額ではなく、販売等をした資産の価額をもって認識すべきとの考え方であり、法人税法第 22 条第 2 項において資産の無償による譲渡に係る収益の額が益金の額となるとされていることや、寄附金の損金不算入制度において寄附金の額を譲渡資産の譲渡の時の価額で算定するとされていることにその考え方が表れて」³⁵いとされている。

財務省は、上記から見るに適正所得算出説の立場に立っており、その理由は現行の法 22 条 2 項の収益の認識が譲渡時の時価で行われていることと対をなす寄附金も譲渡時の時価で認識されているから明らかであるからだとしている³⁶。

また、財務省は法 22 条 2 項について「この規定は、法人が資産を他に譲渡する場合には、その譲渡が代金の受入れその他資産の増加を来すべき反対給付を伴わないものであっても、譲渡時における資産の適正な価額に相当する収益があると認識すべきものであることを明

³³ 昭和 53 年大阪高裁 3 月 30 日判決(昭和 47 年(行コ)第 42 号)LEX/DB 文献番号 21061650

³⁴ 法 22 条の 2 内国法人の資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供(以下この条において「資産の販売等」という。)に係る収益の額は、別段の定め(前条第 4 項を除く。)があるものを除き、その資産の販売等に係る目的物の引渡し又は役務の提供の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。

法 22 条の 2 第 4 項 内国法人の各事業年度の資産の販売等に係る収益の額として第一項又は第二項の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入する金額は、別段の定め(前条第四項を除く。)があるものを除き、その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額とする。

³⁵ 財務省「法人税法等の改正」『平成 30 年度税制改正の解説』270 頁。

https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndl.jp/pid/11551246/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0265-0354.pdf

³⁶ 財務省・同上、270 頁。

らかにしたものと解される」³⁷と最高裁平成 7 年 12 月 19 日判決(南西通商事件)³⁸の趣旨を踏まえている。

そして、「法人税法において『価額』すなわち時価とは、一般的には第三者間で取引されたとした場合に通常付される価額とされており、これは結局のところ対価の額となります。また、第三者間取引における値引きや割戻しは、取引対象資産の時価をより正確に反映するための手続と考えることができます。」³⁹とした上で、適正所得算出説の考え方、南西通商事件を明文化したものが、法 22 条の 2 第 4 項だとしている。

金子教授も法 22 条の 2 は、別段の規定であるから、従来の学説・判例を含む公正・妥当な会計経理の基準(たとえば、権利確定主義)を修正ないし否定するものではない、また法 22 条の 2 の規定は、法 22 条との関係では、確認的、明確化的、補充的ないし追加的であって、法 22 条と接触する要素は少ないとしている⁴⁰。

法 22 条の無償取引の説を踏まえ、法 22 条 2 項と法 37 条 7 項についての関係について見てきた。平成 30 年の企業会計基準「収益認識」による法 22 条の 2 第 4 項の明文化もあり、法 22 条は適正所得算出説が定説となっている。そのため、法 22 条 2 項と法 37 条 7 項の間では適正所得算出説の考えを踏襲している無限定説が定説である。

つまり、法 22 条の 2 第 4 項が明文化されたことにより無償取引における説、考え方の一元化がなされたと考える。一応は立法による説の論争も解決がなされているため、無償取引の明文化による定説を支持する。

本章では、法 37 条の条文と法 37 条を見るに当たり、その受け皿となる法 22 条 2 項の無償取引について見てきた。法 22 条 2 項の無償取引をどう解釈するかという問題は長年の論点となっていた。取引上、法 22 条 2 項の収益の相手方は寄附金の額は損金である。また本論文は、子会社支援のための債権放棄等を考察していくものである。これも見ようによっては無償取引となり、無償取引のアプローチの 1 つになると考える。後述の法 37 条 7 項のかっこ書きや法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 の寄附金の範囲の考察を行い損金側の考察を行っていく。

³⁷ 財務省・同上、270 頁。

³⁸ 最高裁平成 7 年 12 月 19 日判決(平成六年(行ツ)第七五号)LEX/DB 文献番号 22008541

³⁹ 財務省・前掲注 35、270 頁。

⁴⁰ 金子・前掲注 3、365 頁。

第3章 法人税法 37 条 7 項におけるかっこ書き

本章では、法人税法 37 条 7 項の条文中にある寄附金から除外される対象となるかっこ書きについての考察を行っていく。前章では、寄附金に該当するのは事業関連性や対価性が関係あるのか、資産の贈与、経済的利益の供与における法人税法 22 条と寄附金の関係を見てきた。

そこで、寄附金とは何かを前章までで見てきたため、本章では寄附金とはされないものは何か、寄附金から除外される項目についての考察を行っていく。

第1節 かっこ書き内の広告宣伝費及び交際費の考察

法 37 条 7 項において、「寄附金の額は、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（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く。）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。」とされている。

この「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く。」は寄附金に該当しない費用とされ、「かっこ書き」されている。

かっこ書きの考え方については、かっこ内に挙げられている広告宣伝費、見本品費、交際費、接待費、福利厚生費、その他これらに類する費用である 5 つないし 6 つの費用をどう見るかが論点となっている。

かっこ書きに挙げられている費用は条文に列挙されており、これら以外は寄附金に該当するという限定列挙説と、挙がっている費用は例えであるという例示説、かっこ書きに書かれている費用に限定されるという限定説の 3 つの解釈の仕方がある。第 3 章 2 節で詳しく述べるが、かっこ内にある「その他これらに類する費用」をどのような費用として捉えるかが論点となる。

かっこ書きに挙げられている費用がそれらしか認められない列挙されているものなのか、例として挙げられている例示されているものなのかを述べていく前にかっこ書き内にある、広告宣伝費、見本品費、交際費、接待費、福利厚生費、その他これらに類する費用はどういった費用かを考えていく。

広告宣伝費は、租税特別措置法関係通達 61 の 4(1)－9 及びタックスアンサー No. 5260 交際費等と広告宣伝費¹との区分により、カレンダー、手帳、手ぬぐいなどを贈与するために

¹ タックスアンサー No. 5260 交際費等と広告宣伝費

交際費等とは、得意先や仕入先その他事業に関係のある者などに対する接待、供応、慰安、贈答などの

通常要する費用や次のような不特定多数の者に対する宣伝的效果を意図した費用は、交際費等には含まれないものとされ、広告宣伝費が例示されている。見本品費もこの通達上に例示され含まれている。

広告宣伝費は、不特定多数に対する交際費のような扱いとなっており、将来の反対給付にも期待出来る。また、広告宣伝費は法 22 条 2 項 3 号²の「販売費、一般管理費その他の費用」であるため事業関連性がある。

交際費とは、交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するものである³。

つまり、かつこ書き内にある「交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきもの」は事業に関係のあるものに対しての費用だということが分かる。更に、得意先や取引先等の交際費、接待費だけでなく、従業員の慰安のために行われる旅行等の費用も福利厚生費として取り

行為のために支出する費用をいいます。

ただし、カレンダー、手帳、手ぬぐいなどを贈与するために通常要する費用や次のような不特定多数の者に対する宣伝的效果を意図した費用は、交際費等には含まれないものとされ、広告宣伝費となります。

（不特定多数の者に対する宣伝的效果を意図した費用）

- 1 製造業者や卸売業者が、抽選により、一般消費者に対し金品を交付するための費用または一般消費者を旅行、観劇などに招待するための費用
 - 2 製造業者や卸売業者が、金品引換券付販売に伴って一般消費者に金品を交付するための費用
 - 3 製造業者や販売業者が、一定の商品などを購入する一般消費者を旅行、観劇などに招待することをあらかじめ広告宣伝し、その商品などを購入した一般消費者を招待するための費用
 - 4 小売業者が商品を購入した一般消費者に対し景品を交付するための費用
 - 5 一般の工場見学者などに製品の試飲、試食をさせるための費用
 - 6 得意先などに対して見本品や試用品を提供するために通常要する費用
 - 7 製造業者や卸売業者が、一般消費者に対して自己の製品や取扱商品に関してのモニターやアンケートを依頼した場合に、その謝礼として金品を交付するための費用
- （注） 次のような場合、「一般消費者」を対象としていることには当たらないので注意してください。
- (1) 医薬品の製造業者や販売業者が医師や病院を対象とする場合
 - (2) 化粧品などの製造業者や販売業者が美容業者や理容業者を対象とする場合
 - (3) 建築材料の製造業者や販売業者が、大工、左官などの建築業者を対象とする場合
 - (4) 飼料、肥料などの農薬用資材の製造業者や販売業者が農家を対象とする場合
 - (5) 機械または工具の製造業者や販売業者が鉄工業者を対象とする場合

² 法 22 条 2 項 3 号 前号(法 22 条 2 項 1 号)に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額

³ 租税特別措置法 61 条の 4 第 6 項（租税特別措置法 61 条の 4）第 1 項、第 3 項及び前項に規定する交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為（以下この項において「接待等」という。）のために支出するもの（次に掲げる費用のいずれかに該当するものを除く。）をいい、第一項に規定する接待飲食費とは、同項の交際費等のうち飲食その他これに類する行為のために要する費用

（専ら当該法人の法人税法第二条第十五号に規定する役員若しくは従業員又はこれらの親族に対する接待等のために支出するものを除く。第二号において「飲食費」という。）であつて、その旨につき財務省令で定めるところにより明らかにされているものをいう。

一 専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用

二 飲食費であつて、その支出する金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額が政令で定める金額以下の費用

三 前二号に掲げる費用のほか政令で定める費用

また、租税特別措置法関係通達 61 の 4(1)－1 の交際費の意義も参照。

扱われる。社内外は関係なく事業に関連があるかが重要となっている。また、租税特別措置法関係通達 61 の 4(1)－2⁴により、個別に区分されている。

交際費は対価性がある得意先等に支出するため、反対給付を伴う。そのため、事業関連性がある。

かつこ書きに例示されている費用である広告宣伝費、交際費を見ると、いずれも事業関連性が必要となっている。

第 2 章第 2 節の寄附金における学説でも事業関連性により寄附金をどこまで認識するかの範囲が異なり、法 37 条 7 項のかつこ書きに例示されている費用とするためには事業関連性が必要となる。寄附金課税における寄附金該当性、かつこ書きのような寄附金から除外される費用を考察するためには事業関連性とは何かを見ていく必要がある。

寄附金課税における事業関連性について見ていくと、「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」が論じている。

昭和 38 年の税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」において、「法人が利益処分以外の方法により支出する寄附金の中には、法人の業務遂行上明らかに必要な寄附金と必要であることが明らかでない寄附金があり、後者は多分に利益処分とすべき寄附金を含むとの見地から、税法は後者に属する寄附金を税法上の寄附金」としている。法人の業務遂行上明らかに必要か否か、つまり事業関連性が有るか否かの判断は付かないが、事業関連性がない場合には利益処分の性質を持っているかもしれない。事業関連性の判断を付けることは出来ないため限度額を設け、寄附金の一部を損金に算入している。

組織再編にも事業関連性要件はあるが、それとは異なり、寄附金課税、法 37 条 7 項のかつこ書きにおいて、事業関連性とは事業活動・営業活動を行ったかであろう。

かつこ書きの費用はその性質上、事業関連性が必要とされているが、寄附金該当性を考える上では、そもそも事業関連性の判断が難しい。

事業関連性については裁判でも争う論点となり、神戸地裁昭和 58 年 12 月 19 日判決により以下のように述べられている。

「営利法人が支出するもので事業活動に全く関連しないものはあり得ず、何らかの形で事業活動に関連しているはずであり、たとえそれが無償の行為であつても、すべて事業活動から生じたものであると考える余地もないではない。よつて、こうした無償の行為のすべてについて事業関連性を肯定することができないとしても、法人の活動範囲の広狭等に応じ、無償の行為であつても、これを事業活動として行われたものと認め、費用性を肯定するのが相当な場合もありうる。そして、このように無償の行為であつても、事業活動として行われ

⁴ 租税特別措置法関係通達 61 の 4(1)－2 事業に直接関係のない者に対して金銭、物品等の贈与をした場合において、それが寄附金であるか交際費等であるかは個々の実態により判定すべきであるが、金銭でした贈与は原則として寄附金とするものとし、次のようなものは交際費等に含まれないものとする。

タックスアンサーNo. 5262 交際費等と寄附金との区分参照。

(1) 社会事業団体、政治団体に対する拠金
(2) 神社の祭礼等の寄贈金

たものについては、税法上もそれ相応の扱いをしてしかなるべきであるが、ある無償の行為が事業活動として行われたものとして費用性を肯定すべきものであるか、それとも、これを否定して利益処分によらせるべきものであるかをいちいち判定することは容易なことではない。」⁵としている。

法人の事業活動にはすべて活動の理由があるため、結果的に利益を生む可能性があり、事業関連性を判別することは困難であるとした旨が判示されている。

また、末永教授は事業について、「法人企業にあっては、本来事業を目的として活動が行われている。法人企業は消費活動を営まず、もっぱら利潤の追求を目的として活動しているものであるから、事業とは営利を目的とする行為の総体と解してよいだろう。そうすると、営利を目的とする、または営利目的に関連ある取引はすべて事業に属し、事業に関係があるものといえるだろう」⁶としている。

その上で、事業関連性とは、上記のような営利目的と因果関係のあることを意味し、事業に明白な利益を与える事業支出は、事業に関係がある支出としている⁷。

寄附金該当性においては、事業関連性の判断は困難であるため重要視されていない。しかし、法 37 条 7 項のかっこ書きに例示されている費用を見ると事業関連性は必須となっている。寄附金を否定し、子会社支援のための債権放棄等にするためには事業関連性が必要だと考える。

第 2 節 かっこ書きは限定的な列举か例示されたものか

前節では法 37 条 7 項のかっこ書き内の広告宣伝費、交際費について見ていき、事業関連性についての考察を行った。

今節では法 37 条 7 項の「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」がこれだけしか費用とは認められないという限定的な列举か例示されているものなのかを考察していく。

まず、法 37 条 7 項のかっこ書きの費用は列举されたものであり、列举された費用は寄附金からの除外をされるが、列举されていない費用は寄附金になり得るという説を限定列举説としている。限定列举説とは、贈与等から除外される費用は、販売費・一般管理費の営業費用の性質に限るという見解である⁸。

⁵ 神戸地裁昭和 58 年 12 月 19 日判決(昭和 52 年(行ウ)第 32 号) LEX/DB 文献番号 21080070

⁶ 末永英男『税務会計研究の基礎』(九州大学出版会、1994 年)、161 頁。

⁷ 同上、161 頁。

⁸ 大淵博義『裁判例・裁決例からみた役員給与・交際費・寄附金の税務』(税務研究会出版局、1996 年)、562 頁、岡村忠生『法人税法講義(第 3 版)』(成文堂、2007 年)、158 頁、酒井克彦『裁判例からみる法人税法』(大蔵財務協会、2012 年)、406 頁、藤曲武美『法人税実務の新基軸』(中央経済社、2016 年)、25 頁。

大淵教授はこれを「限定例示説」としている

岡村教授、酒井教授はこれを確認的な例示列举としている。

法 37 条 7 項のかっこ書きは、かっこ内で列举されているものに限定されており、列举されている以外の費用は含まれないという限定説を前提とした解釈である。つまり、費用性の認められるもの、あるいはそれが明白なものについては、無償により支出されても、寄附金には該当せず、損金として認めるべきであるという考え方である。

次に、法 37 条 7 項のかっこ書きは例であり、このような費用が寄附金からは除外することが出来る、かっこ書きは例示しているから寄附金になるかの対価性等を見て判断する考え方が例示説である。

例示説とは、法 37 条 7 項の「かっこ書き」の費用は例示であると理解して、したがって、事業に関連した費用は寄附金から除かれる「かっこ書き」の費用に含まれるとする解釈で、大淵教授はこれを「無限定例示説」としている⁹。この見解によれば、資産の贈与等で寄附金に該当するのは、事業に関連しない贈与又は経済的利益の無償の供与であるから、結果として、この寄附金概念は非事業関連説による寄附金と同一になる¹⁰。

かっこ書きで列举されている広告宣伝・見本品費用及び交際費・福利厚生費は例示とするものであり、寄附金の範囲を画する贈与および無償の供与の概念を費用性(事業関連性や必要性)によって画定するのではなく、相手方からの直接的な対価の流入を伴わない資産の譲渡や役務の提供全てを含む極めて広いものと捉える、明らかに法人の費用とすべきものであれば法 37 条の寄附金の額からは除くという考え方である。

さらに、「かっこ書き」に書かれている費用に限定されるという限定説がある¹¹。

限定列举説と限定説は実務上の違いは無い¹²。私見としては、限定列举説と限定説は学說的にも決定的な違いは無く、広告宣伝費、交際費の隣接費用を何処まで見るのか、隣接費用をその他これらに類する費用として広告宣伝費、交際費の解釈を何処まで広げるかの差でしかないと考えている。両者とも、かっこ書きの費用に限定して、寄附金から除外するという点では違いが無い。そのため、限定説は限定列举説の一説として展開していく。

碓井教授は、中村利雄氏の寄附金の定義規定の創設経緯等に照らして、例示すべきという考え方を支持した上で、「従来限定列举説を相当と考えてきたのであるが、明白に費用性の認められるものは、かっこ書きに含めるという解釈に改めたいと考える。このような解釈をとると、ほぼ社会通念上の寄付金が残ると思われる」¹³としている。

かっこ書きは限定列举説であろうか、それとも例示説であるのかについて、非事業関連説、事業関連説、非対価説を用いてそれぞれ考察していく。

⁹ 大淵・前掲注 8、563 頁。岡村・前掲注 8、158 頁、酒井・前掲注 8、407 頁、藤曲・前掲注 8、25 頁。岡村教授、酒井教授はこれを創設的な限定列举としている。

¹⁰ 大淵・前掲注 8、562 頁。

¹¹ 大淵・前掲注 8、563 頁、岡村・前掲注 8、159 頁、酒井・前掲注 8、408 頁。

費用性のない支出は、その全額が損金に算入されるべきでないから、寄附金に該当しないとする考え方。

寄附金とは、費用性の認められる支出のうち、無償のものということになる。

¹² 大淵・同上、565 頁。

大淵教授は限定説の支持の立場を採っている。

¹³ 碓井光明「137 法人税法 37 条 6 項の低額譲渡による寄付金が認定された事例」ジュリスト 716 号。

①非事業関連説の立場を採った場合には、事業に関連しない金銭、資産の贈与や経済的利益の無償の供与などは寄附金に該当するとしているため、かっこ書きの費用は事業に関連する費用を例示していると考えられる。

そのため、かっこ書きは寄附金から除外される費用だと例示していることとなる。そして、事業に関連しない費用は寄附金となる。税法以外での寄附金の解釈のされ方に近い。

②事業関連説の立場を採った場合には、法人税法上の寄附金とは、事業に関連した寄附金であり、事業に関連性のない寄附金は利益処分による寄附金として損金の額に算入されない。

つまり、神社や学校等に対する公益的、慈善的な一般寄附金は事業とは関連しない寄附金、法人税法上の寄附金は事業に関連した寄附金となり、グループ会社等に対する無償譲渡、低額譲渡、債務免除等が対象となる。

よって、損金算入限度額に該当する寄附金が本来の寄附金という考え方を採用しており、非事業関連説より寄附金となる範囲が狭まっている。この時、法 37 条 7 項のかっこ書きは事業の遂行に直接必要な費用で寄附金にならないものを念のため確認しているものとされる¹⁴。すなわち列挙しているものだと考えられる。

事業関連説は、上記以外の無関係な対象に対する寄附金を事業に関連しない寄附金として、損金算入を認めているため、寄附金の損金不算入制度を反映した学説ともいえる。かっこ書きに対する解釈としては、広告宣伝、見本品の提供、交際、接待、福利厚生は事業に関連するため費用として扱われる。事業に関連するものは寄附金であるが、広告宣伝等の事業に関連する費用は除外されるため、かっこ書きは例示されているものと考えていいだろう。

問題は、無関係な対象に対する寄附金である。事業関連説は無関係な対象に対する寄附は何処まで無関係であるか、事業に関連しないかの判定基準は存在していない。

大淵教授は事業関連説について、「この考え方が少数説に位置付けられているのは、法人が拠出する金銭等の事業関連性の有無や経費性の認定の困難性から、画一的な基準でその費用性を擬制するという寄附金課税制度の創設根拠とも抵触し、しかも、資産等の贈与を事業に関連する贈与に限定して寄附金と解する文理解釈が困難であるばかりでなく、事業に関連性のない贈与を利益処分による出捐と同一視して損金不算入と認定する具体的根拠規定が存在しないからである。」¹⁵と述べている。

神社や学校等に対する公益的、慈善的な寄附金でもなく、取引の相手方が事業に関連していない寄附金は挙げるのが難しい。神戸地裁昭和 58 年判決¹⁶で「営利法人が支出するもので事業活動に全く関連しないものはあり得ず、何らかの形で事業活動に関連しているはずであり、たとえそれが無償の行為であつても～」と前述したように、事業関連性の判断が難しい。企業が事業を行っていく中で寄附金に該当する事業外の費用とというのは敷衍

¹⁴ 藤曲・前掲注 8、24 頁。

¹⁵ 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開 第 1 巻』（税務経理協会、2013 年）、560-561 頁。

¹⁶ 神戸地裁昭和 58 年 1 月 19 日判決（昭和 52 年（行ウ）第 3 号）LEX/DB 文献番号 21080070

が高いように思える。

③非対価説の場合には、法人が支出した寄附金とは、事業関連性の有無を問わず、直接的な対価を伴わない支出等幅広いものが対象となっている。非対価説は、非事業関連説より寄附金に該当するケースが増えてくる。

そして、非対価説は非事業関連説と事業関連説の両方の立場を含むため、限定列举説と例示説両方それぞれの立場があると考えられる。

法 37 条 7 項に「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（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く。）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」とある。

また、非対価説の場合、事業関連性ではなく「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」を対価無しにおこなっているかが重要となっている。取引が対等であれば、通常の取引となる。無償若しくは低廉の譲渡による場合には、対価として「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」した部分を寄附金として計上しなければならない。

大淵教授は非対価説における「対価」を一定の拠出に対していかなる反対給付を享受する場合を意味するの点という点は、非事業関連説、事業関連説、非対価説の議論とともに議論のあるところであるが、少なくとも、子会社等の関連会社や取引先に対して行う単なる任意の資金援助は、ここでの対価的利益の享受には該当しないと考えられているとしている¹⁷。

事業関連説、非対価説ではかっこ書きの費用を「広告宣伝費、見本品費、その他これらに類する費用、交際費、接待費、福利厚生費」のみであるとして限定列举説を採る。

非事業関連説、非対価説ではかっこ書きの費用である「広告宣伝費、見本品費、その他これらに類する費用、交際費、接待費、福利厚生費」は規定されている例であり、債権放棄等はこれに類似する費用ないしその他これらに類する費用であるとして例示説を採る。

つまり、法 22 条 2 項側から見た場合にはかっこ書きはどちらとも採れるのではないかと考える。

現在の学説や判例による解釈を見ると、限定列举説が一般的であり、法 37 条 7 項におけるかっこ書きは寄附金から除外されるのは「費用性が明白」であるからで、「費用性が明白」であれば、寄附金から除外され、より大きな損失を被ることを避ける費用も「費用性が明白」であるため、法人税基本通達 9-4-1, 9-4-2 は合理的であるというロジックを採っている¹⁸。

限定列举説の考え方で見ると、間接的に通達に委任しているように見えるが、実際は通達だけでの判断を許しているように見て取れる。例示説の視点で見ると、通達は判断材料を増

¹⁷ 大淵・前掲注 16、561 頁。

¹⁸ 酒井・前掲注 8、263-267 頁。

本論で扱った東京地裁平成 3 年 11 月 7 日判決、東京地裁平成 27 年 2 月 24 日判決も同様のロジックが見られる。

やす根拠として扱われているように見れる。

子会社支援のための債権放棄等の寄附金該当性を判断する上では、法律を根拠とする例示説の方がかっこ書きの費用性を明確にしているが、例示した費用を法令や通達で個別に明らかにするか裁判等で判断を俟つかない。

また、かっこ書きを昭和 40 年全文改正を踏襲したであろう限定列举説の視点から見た時、創設的限定列举とされており、寄附金の趣旨・目的と合致しているが、限定的な列举をされていない法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 がかっこ書き内に無いことはおかしい。例示説で拡大な解釈をするべきではないが、目的解釈を考慮すると、除外費用を列举することだけでは手が回らず、通達のみでは不備があると考ええる。

第 3 節 かっこ書きの解釈について

法 37 条 7 項の「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く。」というかっこ書きによる寄附金から除外される項目を考える上で、前章では、限定的な列举か例示かを考察した。本章では、どう解釈していくかを考える。

まず、酒井教授は、法 37 条 7 項は、無償の経済的利益の供与が寄附金に当たることは規定しているものの、決して費用性の明白なものが寄附金に当たらないと明定しているのではなく、条文が除外しているのは、広告宣伝費以下の費用に過ぎないとしている¹⁹。

さらに、裁判等で採用される「費用性の明白なもの」と法 37 条 7 項の「これらに類する費用」について、かっこ書きの最後を書いてあるのではなく、真ん中に用意されていることに留意し、仮に最後に付されているのであれば、5 つの費用と類する費用も「費用性が明白」という括りに含まれるかもしれないが、乱暴であるとしている²⁰。

「その他これらに類する費用」に関して言えば、後述に「並びに」「交際費、接待費・・・」とされている。広告宣伝費、見本費、交際費、接待費、福利厚生費の 5 つの費用と「並ぶ」ような「類する費用」を解釈することもできると考える。

ところで、昭和 40 年の全文改正では法 37 条が具体化されただけではなく、法 22 条の所得金額の原則規定も設けられた。

法 22 条の「当該事業年度の益金の額」、「当該事業年度の損金の額」とあるが、この「の」は「の」であって、そこから何も出でこない。英語の「of」だったら更にいろんな意味があると考えられるが、日本語の「の」は「の」でしかない。つまり法的には何の規定もされていないという考え方は異なり、「当該事業年度の益金」、「当該事業年度の損金」として解

¹⁹ 酒井・前掲注 8、268 頁。

²⁰ 酒井・前掲注 8、267-269 頁。

「その他これらに類する〇〇」という文言は珍しくなく、最後ではなく、中間に「これらに類する費用」という文言が入っているのは、法 37 条 7 項のみ(同項を受ける形の法 25 条の 2 第 2 項も同様)、その事実に鑑みれば、そこには意味があると解すべきであり、拡張して捉えるべきではないとしている。

積すべきだとしている²¹。

そして、法 22 条を見るに、現在も「当該事業年度の益金の額」、「当該事業年度の損金の額」から規定は変わっておらず、法 37 条も同様である。この解釈からすると「寄附金の額」を「寄附金」とし規定を見ていくことは正しい。

「その他これらに類する費用」を限定列举説で見る場合、広告宣伝費、見本品費の類似の費用とする酒井教授の考え方が妥当だろう。その他これらに類する費用を事業関連性のある費用と見ることは規定上からは難しいだろう。

また、昭和 40 年全文改正時の大蔵省主税局局長曰く、「広告宣伝費、交際費、接待費、福利厚生費なるものは除くということを明らかにしている。」²²としていることからその他これらに類する費用は主な除外の項目とはされていない。

限定列举説上なら、これらに類する費用を拡大解釈できるかもしれないという議論が起るが、例示説上であれば、費用性から判断するためその必要がない。私見としては、かつこ書きを列举として限定例示説を採用するのであれば、その他これらに類する費用は寄附金から除外される債権放棄等になる。かつこ書きを例示として考えるなら、広告宣伝費、見本品費、交際費、接待費、福利厚生費の隣接費用として事業に関連する費用となると考える。

現状では例示説を支持する。支持をする理由としては、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 と清水惣事件に基づいている。

清水惣事件²³とは、昭和 53 年大阪高裁 3 月 30 日判決のことで、関係会社間における無利息貸付けに、利息相当額の収益を認識することができるか否かが争われた事件である。

この事件は昭和 37 年から昭和 40 年に無利息貸付けを行ったことにつき、利息相当額につき収益とし、同額を寄附金と認定して、寄附金の損金不算入額を加算する更正処分が行われたものである。この判決は昭和 55 年に文言化された通達 9-4-1、9-4-2 に影響を与えている²⁴。

また、清水惣事件が現在にも影響を与えている点は判旨において、①寄附金の意義、②昭

²¹ 北野弘久『税法解釈の個人的研究Ⅰ』86-87 頁。

「法 22 条に関しては、各類型に合う一応の基準当該類型にかかる収益とか費用とかについての期間帰属認定の一応の基準を明文化する。

税法が、税務実務において権利確定主義とかといわれるようなものを具体的に典型的に規定いたしまして、税務実務上のトラブルをなくすという、そういう配慮があつてよかったんじゃないかと思うのですが…」と述べられている。

泉美之松、吉田富士雄「(昭和 40 年度)税制改正のすべて」『税経通信』20 号 6 巻、185 頁においてもこのことに言及されている。

また、この手法を法 37 条 7 項のかつこ書きに当てはめると、「見本品の費用」にしか当てはめられず、広告宣伝費と見本品費は租税特別措置法やタックスアンサー No. 5260 交際費等と広告宣伝費を見ても隣接費用である。

法 37 条 7 項を「広告宣伝『as well as』見本品『of』費用その他これらに類する費用『and』交際費、接待費『as well as』福利厚生費とされるべきものを除く。」と接続詞、前置詞を英語に置き換えて見ると、「of」の「の」に違和感はあるが、広告宣伝に「費用」が掛かっているのだろう。

²² 泉美之松、吉田富士雄「(昭和 40 年度)税制改正のすべて」『税経通信』20 号 6 巻、190 頁。

²³ 昭和 53 年大阪高裁 3 月 30 日判決(昭和 47 年(行コ)第 42 号)LEX/DB 文献番号 21061650

²⁴ 高橋正朗編著「法人税基本通達逐条解説(10 訂版)」(税務研究会出版局、2021 年)1011-1013 頁。

和 40 年改正前の旧法人税法との兼ね合い、③法 22 条 2 項と法 37 条の関係、④法 22 条と法 132 条との関係と、多くの論点が存在する判例となっている。付け加えると、寄附金の意義としては、具体的述べられたおそらく最初の判例であるためその影響力は計り知れない。

寄附金課税の論点として、①寄附金の意義、③法 22 条 2 項と法 37 条の关系到注目して、この清水惣事件について検討していきたい。

まず、法 37 条 5 項(現 7 項)に規定を見た後に、「寄付金が法人の収益を生み出すのに必要な費用といえるかどうかは、きわめて判定の困難な問題である。もしそれが法人の事業に関連を有しない場合は、明白に利益処分の性質をもつと解すべきであろう。しかし、法人がその支出した寄付金について損金経理をした場合、そのうちどれだけが費用の性質をもち、ど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至難であるところから、法は、行政的便宜及び公平の維持の観点から、一種のフィクションとして、統一的な損金算入限度額を設け、寄付金のうち、その範囲内の金額は費用として損金算入を認め、それを超える部分の金額は損金に算入されないものとしている(法 37 条 2 項)(現法 37 条 1 項——著者注)。したがって、経済的利益の無償の供与等に当たることが肯定されれば、それが法 37 条 5 項(現 7 項)かつこ内所定のものに該当しないかぎり、それが事業と関連を有し法人の収益を生み出すのに必要な費用といえる場合であつても、寄付金性を失うことはないというべきである。」²⁵として、意義を明らかにしている。

つまり、この判示は、寄附金は費用性があるか利益処分の性質があるか分からず、広汎であること、無償の供与の取引であれば、かつこ書きの費用に該当しない場合、事業関連性は考慮せず寄附金となるとを明らかにしている。

また、法 22 条 2 項と法 37 条の关系到については以下のように述べている。

「本件無利息融資に係る右当事者間において通常ありうべき利率による利息相当額は、被控訴人が、原告 X が子会社 T から対価的意義を有するものと認められる経済的利益の供与を受けているか、あるいは、営利法人としてこれを受けることなく右利息相当額の利益を手離すことを首肯するに足る何らかの合理的な経済目的等のために子会社 T にこれを無償で供与したものであると認められないかぎり、寄付金として取扱われるべきものであり、それが法 37 条 5 項(現 7 項)かつこ内所定のものに該当しないかぎり、寄付金の損金不算入の限度で、本件第一、第二事業年度の益金として計上されるべきこととなる。」²⁶

この判示は、対価を受けているかあるいは、対価に相当する経済合理性がなければ、かつこ書きの費用に該当しない場合、寄附金として取り扱われるべきであるとしている。

以上から、清水惣事件は、寄附金の判断には事業関連性は必要ないが、対価性は必要だとしている判例である。かつこ書きに関して考慮はなされているが、かつこ内の費用についての言及はされていない。

ところで、第 4 章で詳しく述べるが、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 は規定上子会社支援

²⁵ 昭和 53 年大阪高裁 3 月 30 日判決(昭和 47 年(行コ)第 42 号)LEX/DB 文献番号 21061650

²⁶ 同上

の債権放棄等は寄附金から除外するとされているため、かっこ書きの広告宣伝費、見本品費、交際費、接待費、福利厚生費だけではなく債権放棄等も除外の項目となる。限定列举説の場合には列举された以外が寄附金から除外されることとなるため説としては矛盾が起こる²⁷。

限定列举説を採る酒井教授も「費用性の認められる無償の支出について例外的に寄附金の範囲から除外するための措置と解することが妥当であると思われる。」²⁸として、限定列举説の考えを持ちながらも、かっこ書き内にある費用以外のものも寄附金から除外すべきであるとしている。

かっこ書きの解釈を法 37 条の解釈から見てきたが、寄附金は広汎なものであるため、かっこ書き内の法文を限定的な列举とも採れ、例示とも採れ、法 37 条のみでは判断できないと考える。かっこ書きを見るためには、法 22 条 2 項、法 37 条だけではなく、寄附金から除外される項目である法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 について考察しなければならない。

²⁷ 渡辺徹也『スタンダード法人税法』（中央経済社、2018 年）153 頁。でも例示であるとされている。

²⁸ 酒井・前掲注 9、272 頁。

酒井教授は、かっこ書きは総說的限定列举と捉えるべきであって、かかる規定をむやみに拡張して解釈することは好ましくないとしている。

第4章 法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 における寄附金課税

前章では、法人税法 37 条 7 項の条文内における寄附金から除外される項目であるかつこ書きの考察を行った。

本章では、かつこ書きと同様に寄附金から除外される項目である法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 についての考察を行っていく。法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 は子会社等に対して、損失負担等がやむを得ず行った場合の負担は関係会社や取引先等に対する寄附金ではなく、損金として取り扱うという規定であり、これが適用された場合には寄附金から外れることになる。そのため、寄附金課税においては子会社等への損失負担等をどう考えていくかが重要となってくるため、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 及び国税庁から出されて質疑応答事例についての検討をしていく。

第1節 子会社等に対する寄附金の取り扱い

親会社等による損失負担等がやむを得ず行われるもので、そのことに相当な理由があると認められるときの子会社支援についての取扱いは法人税基本通達(以下、「通達」という。)9-4-1、9-4-2 によって規定されている。これは子会社等に対して、損失負担等がやむを得ず行った場合の負担は関係会社や取引先等に対する寄附金ではなく、損金として取り扱うという規定である。

通達 9-4-1¹⁾は、子会社等を整理する場合の損失負担等における寄附金からの除外の範囲を規定しており、通達 9-4-2²⁾は、子会社等を再建する場合の無利息貸付け等における寄附金からの除外の範囲が規定されている。

第3章において、かつこ書きは限定的な列举かそれとも、例として例示されているのかについてを考察した。本章では、かつこ書きに列举された若しくは例示された費用と通達 9-4-1、9-4-2 の債権放棄等との関係を考察していく。

子会社等の倒産や損失負担をしなければ親会社がより多くの損失を蒙るときは、債権放棄等が寄附金の額から除外できるという費用の取り扱いについては、法 37 条 7 項及び、通達 9-4-1、9-4-2 により解釈方法がある³⁾。

法 37 条 7 項のかつこ書きは寄附金から除外される費用を限定的な列举がなされているのか、それとも例として例示されているのかという点を検討をした時に、通達 9-4-1、9-4-2

¹⁾ (注) 子会社等には、当該法人と資本関係を有する者のほか、取引関係、人的関係、資金関係等において事業関連性を有する者が含まれる(以下9-4-2において同じ。)

²⁾ (注) 合理的な再建計画かどうかについては、支援額の合理性、支援者による再建管理の有無、支援者の範囲の相当性及び支援割合の合理性等について、個々の事例に応じ、総合的に判断するのであるが、例えば、利害の対立する複数の支援者の合意により策定されたものと認められる再建計画は、原則として、合理的なものと取り扱う。

³⁾ 藤曲武美『法人税実務の新基軸』(中央経済社、2016年)、61～62頁。

によって寄附金から除外される費用は何なのかという問題が存在する。

すなわち、通達 9-4-1、9-4-2 の規定で寄附金から除外された時、その費用は債権放棄等による損失負担であるため、法 37 条 7 項のかっこ書き内のいずれにも当たらない。法 22 条 2 項の別段の定めのような除外する項目列欄の中に無い、除外費用をどう扱うかが問題となるのである。

そこでまず、寄附金から除外される費用を見ていくために、通達 9-4-1、9-4-2 について考察していく。

通達 9-4-1 は、「法人がその子会社等の解散、経営権の譲渡等に伴い当該子会社等のために債務の引受けその他の損失負担又は債権放棄等（損失負担等）をした場合において、その損失負担等をしなれば今後より大きな損失を蒙ることになることが社会通念上明らかであると認められるためやむを得ずその損失負担等をするに至った等そのことについて相当な理由があると認められるときは、その損失負担等により供与する経済的利益の額は、寄附金の額に該当しないものとする。」⁴と規定されている。

また、通達 9-4-2 は、「法人がその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例えば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その無利息貸付け等をしたことについて相当な理由があると認められるときは、その無利息貸付け等により供与する経済的利益の額は、寄附金の額に該当しないものとする。」⁵と規定されている。

これらの基本通達における子会社等とは、「親会社間に限定されず取引関係、人的関係、資金関係その他持ち株関係等において密接な関係があるものを含む」⁶と解することができ、通達 9-4-1 は事業関連性を有するかで判断されるものである。なぜならば、後述するが支援する子会社等であるためには事業関連性を有している必要がある。そのため、「子会社の援助は結局は自己のために行うものであって、本来の寄附金には該当しないものと解釈したもの」⁷と武田昌輔教授は述べている。

山本教授によると通達 9-4-1 を整理すると、寄附金と認定されない要件は以下のような⁸。

- ① 子会社等の解散、経営権の譲渡等に際してのものであること
- ② 子会社等の債務の引受けその他の損失の負担、又は債権の放棄であること

⁴ 子会社等には、当該法人と資本関係を有する者のほか、取引関係、人的関係、資金関係等において事業関連性を有する者が含まれる（以下通達 9-4-2 において同じ。）。

⁵ 合理的な再建計画かどうかについては、支援額の合理性、支援者による再建管理の有無、支援者の範囲の相当性及び支援割合の合理性等について、個々の事例に応じ、総合的に判断するのであるが、例えば、利害の対立する複数の支援者の合意により策定されたものと認められる再建計画は、原則として、合理的なものとして扱う。

⁶ 渡辺淑夫、山本清次『法人税基本通達の問題点（4 訂版）』（ぎょうせい、2009 年）、580 頁。

⁷ 武田昌輔「総説」『日税研論集』17 巻、5 頁。

⁸ 山本守之『寄附金課税の問題点』（中央経済社、2016 年）、40 頁。

③ ②の損失負担又は債権放棄をしなければ今後より多くの損失を蒙ることが社会通念上明らかであるためやむを得ず行ったもの

そして、通達 9-4-2 の適用は、次の要素を主体に判断され、適用されない場合には寄附金として扱われる⁹。

- ① 倒産を防止するために行う子会社等に対する支援であること
- ② やむを得ず行なわれるものであり、恣意的なものでないこと
- ③ 再建計画が合理的なものであること、行為自体に合理性があること

しかし、通達 9-4-1、9-4-2 を適用し、寄附金を否認する場合には、上記の考え方だけではなく、さらに必要性や相当性が必要となってくる。つまり、債権放棄等が寄附金に該当するか否かの要件として、「①その債権放棄等がやむを得ずおこなわれるものであること(必要性)と、②その債権放棄等について相当な理由があること(相当性)の二つの要件を満たす必要がある」¹⁰とされている。国税庁により、さらに細分化されており、タックスアンサーとして公表されており、判例においてもよく参考とされている。

通達 9-4-1、9-4-2 を整理した要件だけでは、必要性や相当性を具体的に判断することは難しいので、子会社等に対する債権放棄等に係る寄附金に該当しないための要件が、国税庁のタックスアンサーNo. 5280¹¹より、以下の 7 つの項目で具体化されていた(Q2-4、A2-4)のであった。これはバブル経済の崩壊以降、子会社等の倒産等を防止するため又は整理するために損失負担、債権放棄及び無利息貸付け等が増加したために国税庁から出されていたものであった¹²。

現在は、タックスアンサーNo. 5280 は廃止され、国税庁の質疑応答事例である「合理的な整理計画又は再建計画とは」に置き換わり、同様の判断がなされている。

必要性の要件は「損失負担の必要性」として、①～③にまとめられており、相当性の要件は「再建計画等(支援内容)の合理性」として、④～⑦にまとめられている。

【必要性の要件】

- ① 損失負担等を受ける者は、「子会社等」に該当するか。
- ② 子会社等は経営危機に陥っているか(倒産の危機にあるか)。
- ③ 損失負担等を行うことは相当か(支援者にとって相当な理由はあるか)。

【相当性の要件】

- ④ 損失負担等の額(支援額)は合理的であるか(過剰支援になっていないか)。
- ⑤ 整理・再建管理はなされているか(その後の子会社等の立ち直し状況に応じて支援額を見直すこととされているか)。

⁹ 山本・前掲注 8、50 頁。

¹⁰ 藤曲・前掲注 3、65 頁。。

¹¹ 国税庁 質疑応答事例「合理的な整理計画又は再建計画とは」

タックスアンサー No. 5280 「子会社等を整理・再建する場合の損失負担等に係る質疑応答事例等」

¹² 国税庁「私的整理に関するガイドライン」に基づき策定された再建計画により債権放棄等が行われた場合の税務上の取扱いについて

https://www.nta.go.jp/law/bunshokaito/hojin/011126/b_01.htm#a-01(別紙)

⑥ 損失負担等をする支援者の範囲は相当であるか（特定の債権者等が意図的に加わっていないなどの恣意性がないか）。

⑦ 損失負担等の額の割合は合理的であるか（特定の債権者だけが不当に負担を重くし又は免れていないか）。

現在は質疑応答事例の「合理的な整理計画又は再建計画とは」となっているが、国税庁は質疑応答事例「合理的な整理計画又は再建計画とは」の時からもこの①～⑦¹³を具体的に示されている。

(ア)①子会社等の範囲

①損失負担等を受ける「子会社等」の範囲とは、資本（親子）関係、取引関係、人的関係、資金関係等において事業関連性を有するものをいい、単に資本（親子）関係がないことのみをもって「子会社等に該当しない」とするものではない。例えば、業界の上部団体等が、業界全体の信用維持のために支援を行う場合などは、その上部団体等にとって、個々の業者は子会社等に該当すると考えられる。

また、子会社等とは、資本関係を有する者のほか、取引関係、人的関係、資金関係等において、事業関連性を有する者が含まれる。

したがって、貸付先が個人であっても取引関係を有する者に含まれ、金融機関等が債権放棄することにより、例えば、個人の破産を未然に防ぐことにより、破産した場合に回収できる債権額を上回る額を回収することが見込まれる場合など、債権放棄する側において経済合理性を有すると認められるときは、その債権放棄の額は寄附金の額に該当しないと考えられる。

また、個人が自己破産と同等な状態に陥っており、貸付債権が回収できないことが明らかな場合において、金融機関等がその貸付債権を放棄したときは、その放棄による損失は、貸倒損失として損金の額に算入されると考えられる。

(イ)②経営危機に陥っていない子会社等に対する支援

②経営危機に陥っていない子会社等に対する支援についてだが、経営危機に陥っていない子会社等に対する経済的利益の供与は、その利益供与について緊急性がなく、やむを得ず行うものとは認められないため、寄附金に該当することとなる。

子会社等が経営危機に陥っている場合とは、一般的には、子会社等が債務超過の状態にあ

¹³ 国税庁 質疑応答事例

「子会社等の範囲(1)」「子会社等の範囲(2)」

「経営危機に陥っていない子会社等に対する支援」

「債務超過の状態にない債務者に対して債権放棄等をした場合」

「当期において累積欠損金を抱えることとなる子会社に対する支援」

「支援者にとって損失負担等を行う相当な理由」

「損失負担（支援）額の合理性」

「不確定なままの再建計画に基づく要支援額の合理性」

ることなどから資金繰りが逼迫しているような場合が考えられる。

なお、債務超過等の状態にあっても子会社等が自力で再建することが可能であると認められる場合には、その支援は経済合理性を有していないものと考えられる。

子会社等の整理に当たり、整理損失が生じる子会社等は、一般的に実質債務超過にあるものと考えられる。

(ウ) ③支援者にとって損失負担等を行う相当な理由、⑥支援者の範囲の相当性

③、⑥の損失負担の相当性については、支援者にとって損失負担等を行う相当な理由があるか否かは、損失負担等を行い子会社等を整理することにより、今後被るであろう大きな損失を回避することができる場合、又は、子会社等を再建することにより、残債権の弁済可能額が高まり、倒産した場合に比べ損失が軽減される場合若しくは支援者の信用が維持される場合などが考えられる。

(エ) ④損失負担（支援）額の合理性、⑦損失負担（支援）割合の合理性

④、⑦の損失負担額の合理性については、損失負担（支援）額が合理的に算定されているか否かは、次のような点から検討することとなる。

(a) 損失負担（支援）額が、子会社等を整理するため又は経営危機を回避し再建するための必要最低限の金額とされているか。

(b) 子会社等の財務内容、営業状況の見通し等及び自己努力を加味したものとなっているか。

子会社等を再建又は整理するための損失負担等は、子会社等の倒産を防止する等のためにやむを得ず行われるものですから、損失負担（支援）額は、必要最低限の金額でなければなりません。一般的に、支援により子会社等に課税所得が発生するようなケースは少ないと考えられる。

支援金額が過剰と認められる場合には、単なる利益移転とみなされ、寄附金課税の対象となる。

なお、支援の方法としては、無利息貸付、低利貸付、債権放棄、経費負担、資金贈与、債務引受けなどがあり、その実態に応じた方法が採用されることとなるものと考えられる。

更に必要最低限の支援であり、子会社等はそれなりの自己努力を行っていることが通例となるため、損失負担（支援）額は、被支援者等の自己努力を加味した金額となる。

この場合、どのような自己努力を行うかは、法人の経営判断だが、一般的に遊休資産の売却、経費の節減、増減資等が考えられる。

(オ) 債務超過の状態にない債務者に対して債権放棄等をした場合

同じく④、⑦の債務超過の状態にない債務者に対して債権放棄等をした場合だが、一般的

に、債務超過でない債務者に対して債権放棄等をした場合でも、営業状態や債権放棄等に至った事情等からみて経済合理性を有すると認められる場合には、債権放棄等による経済的利益の供与の額は、寄附金に該当しないものとして法人税法上損金算入が認められる。

例えば、実質的に債務超過でない子会社等の再建等に際して債権放棄等を行う場合としては、次のような場合などが考えられる。

(1) 営業を行うために必要な登録、認可、許可等の条件として法令等において一定の財産的基礎を満たすこととされている業種にあつては、仮に赤字決算等のままでは登録等が取り消され、営業の継続が不可能となり倒産に至ることとなるが、これを回避するために財務体質の改善が必要な場合

(2) 営業譲渡等による子会社等の整理等に際して、譲受者側等から赤字の圧縮を強く求められている場合

なお、財務諸表上は債務超過でないが資産に多額の含み損があり実質的な債務超過によって経営危機に陥っている子会社等に対して、合理的な再建計画に基づいてやむを得ず債権放棄等を行ったといったような場合は、経済合理性を有することはいうまでもない。

(カ)⑤不確定なままの再建計画に基づく要支援額の合理性

⑤の整理・再建管理はなされているかだが、「被支援者に対する要支援額の算定に当たっては、再建計画策定時点における被支援者の経営危機の状況（含み損の状況等）を検討し、被支援者による自己努力を加味した上で、その要支援額の総額を見積もり、再建期間中の各期に要支援額を割り振ることになりますので、その前提として『再建後のあるべき姿（再建後の状況）』を明確にしておくことが必要となります。

再建計画が合理的なものであるためには、経済情勢の変化等による若干の不確定要素が認められたとしても、当然、再建の最終的な目標である再建後のあるべき姿（再建像）は明確にされているものと考えられます。したがって、再建後のあるべき姿が不明確なままの再建計画における要支援額は、的確に算定されているものとは認められません。」という理由から、不確定なままの再建計画に基づく要支援は認められておらず、整理・再建計画が具体的に行わなければならない。

①～⑦の質疑応答事例「合理的な整理計画又は再建計画とは」の要件を見てきたが、これらは通達 9-4-1、9-4-2 を基に作成されているが通達 9-4-1、9-4-2 にはこのような具体的な記述はされておらず、通達の文言からこれらのことを読み取ることは出来ない。

これら 7 つの項目全てに該当する場合には合理的な整理計画となり、寄附金とならず、子会社支援のための損失となる。いずれかに該当しない場合は、合理的な整理計画ではないと判断され、通達 9-4-1、9-4-2 は適用されず寄附金とされる。

昭和 40 年改正により法 37 条 7 項が規定されたが、かつこ書きが創設的な列举であり、列举した以外の費用性のあるものを個別に対応しようとした弊害がこのような結果となっ

ているのかもしれない。

子会社支援等の債権放棄においても、寄附金か否かを判断する上では、通達 9-4-1 に基づいて、経済合理性が判断され、上記 7 つの要件が使われることとなる。

次節では、主に企業間における寄附金を法 37 条 7 項だけではなく、それにおける子会社支援に関する債権放棄について扱っていきたい。

第 2 節 法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 から見るかっこ書き

では、かっこ書きを見ていく上で限定的な列举か例示であるかを、法 37 条 7 項と通達 9-4-1、9-4-2 により考察をしていく。

法 37 条 7 項のかっこ書きを例示説により解釈した場合には、通達 9-4-1、9-4-2 における債権放棄等や無利息貸付等はかっこ書きに書かれるいずれかの費用に該当し、寄附金から除外されると考えられる。

通達 9-4-1、9-4-2 によって寄附金該当性を否定するためには、「損失負担等をしなければ今後より大きな損失を蒙ることになることが社会通念上明らかであると認められるためやむを得ずその損失負担等をするに至った等そのことについて相当な理由」もしくは、「合理的な再建計画に基づくものである等その無利息貸付け等をしたことについて相当な理由」がなければならないようである。

そのため、通達 9-4-1、9-4-2 の事業関連性を「やむを得ない」（必要性）とし、対価性を「相当な理由」（相当性）と置き換えていると考えられる。つまり、通達 9-4-1、9-4-2 はかっこ書きで例示された費用、もしくはその隣接費になると考えられる。通達 9-4-1、9-4-2 における債権放棄等や無利息貸付等は法 37 条 7 項のかっこ内の「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」と同様の事業関連性を持った費用として扱われ、寄附金に含まれないものとされる。

法 37 条 7 項で寄附金か否かを判断する時、かっこ書き内に例示された費用であるかの判断材料が、通達 9-4-1、9-4-2 になっているのが例示説の考え方である¹⁴。

例示説は、法 37 条 7 項のかっこ書き内での解釈が難しいために通達 9-4-1、9-4-2 に委任した形に見て取れる。かっこ内の広告宣伝費、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だけではなく、事業関連性と対価性があれば判断がつくために分かりやすい。そのため、寄附金該当性を判断する上で、非対価説で寄附金の範囲を広くした上で、例示説を採り、かっこ書き内の費用を広く設定してしまうと両者が重なり、判断は難しくなってしまう。

では、法 37 条 7 項のかっこ書きを限定列举説により解釈した場合にはどうであろうか。

通達 9-4-1、9-4-2 における債権放棄等や無利息貸付等は、法 37 条 7 項におけるかっこ

¹⁴ 藤曲・前掲注 3、61 頁。

書き内で列挙されている広告宣伝費、見本品の費用、その他これらに類する費用、交際費、接待費、福利厚生費に当たらない。そのため、法 37 条 7 項のかっこ書きによる寄附金からの除外ではなく、必要性や相当性を判断された上で、通達 9-4-1、9-4-2 の「供与する経済的利益の額は、寄附金の額に該当しない」ことにより寄附金から除外されることとなる。

つまり、子会社支援のための債権放棄等や無利息貸付等は、法 37 条 7 項ではなく、通達 9-4-1、9-4-2 により寄附金該当性の判断がなされ、法 22 条 2 項によって課税されることになる。この解釈方法は、通達 9-4-1、9-4-2 をかっこ書きの費用として寄附金から除外するのではなく、そもそも正常な取引としてとらえ、利益収入を認識しないとする解釈となっている¹⁵。

酒井教授は、寄附金の範囲について、通説は、「対価の流入を伴わない資産の譲渡等の全てを含む極めて広いもの」と捉えていることから、費用性が明らかであり、法的には資産の贈与となるもの(酒井教授は試供品等を例に挙げている。)を寄附金としないために法があえてかっこ書きを設けていることに鑑みれば、かかるかっこ書きは「創設的限定列举」と捉えられることになるとしている¹⁶。

その上で、「かっこ書きは例外的限定列举であると述べたが、債権放棄等にかかるかっこ書きのいずれかに当てはまるといえるであろうか。仮にそれがいえないのであればとしたら、法律が上記のように(かっこ書き内の費用を列举し、寄附金から除外すること——著者注)規定しているのに対し、通達が法律をオーバーライドできるのかという租税法律主義に抵触するおそれさえ生じてくるのである。」¹⁷としている。

このように、限定列举説における子会社等に対する債権放棄等や無利息貸付等の寄附金該当性の判断を法 37 条 7 項ではなく、通達 9-4-1、9-4-2 から判断することに問題があると考えられる。法律である法 37 条を超えて、通達で解釈を行っていることは判断に乏しく、さらに、「やむを得ない」、「相当な理由」を判断する根拠も通達 9-4-1、9-4-2 に委任されており、それが課税庁の質疑応答事例「合理的な整理計画又は再建計画とは」¹⁸として具体化されており、判断材料となり得る状態となっている。

¹⁵ 藤曲・前掲注 3、63 頁、高橋正朗編著「法人税基本通達逐条解説(10 訂版)」(税務研究会出版局、2021 年)1013 頁。

逐条解説において「税務上も正常な取引条件に従って行われたものとして取り扱い」とあり、平成 10 年の改正以前より、この解釈が行われていたことが推察出来る。

¹⁶ 酒井克彦「プログレッシブ税務会計論Ⅱ—収益・費用と益金・損金—(第 2 版)」、260 頁。

¹⁷ 同上 262 頁。

¹⁸ 国税庁 質疑応答事例「合理的な整理計画又は再建計画とは」

タックスアンサー No. 5280「子会社等を整理・再建する場合の損失負担等に係る質疑応答事例等」

第5章 子会社等に対する寄附金の検討

前章まで寄附金課税、法人税法 37 条 7 項のかっこ書きの考察を行ってきたが、本章では、寄附金課税、法人税法 37 条 7 項のかっこ書きの判例として東京地裁平成 3 年 11 月 7 日判決(大洋物産事件)、東京地裁平成 27 年 2 月 24 日判決(大和自動車事件)について取り扱っていく。

大洋物産事件は、取引先への売上値引きと売買損失が寄附金に当たるか争われた事例で寄附金の該当性が法人税法 37 条と法人税基本通達 9-4-1 によって判断され、売上値引きは寄附金に該当するが、売買損失は寄附金ではないと判断がなされた。

大和自動車事件は、法人税基本通達 9-4-1 によって寄附金該当性が争われた事例である。国税庁の質疑応答事例「合理的な整理計画又は再建計画とは」の 7 つの要件が具体的に判断され、要件を満たされないために寄附金に該当すると判断がなされた。

要するに、2 つの事件は、子会社等に対する寄附金の該当性を明らかにしていく上で重要な判例であるため検討をしていく。

第1節 寄附金の該当性(東京地裁平成 3 年 11 月 7 日判決)

1. 事件の概要

大洋物産事件¹は、売上値引きと売買損失が寄附金に該当するか否かが争われた事例である。

この判例は子会社に対する寄附金該当性の判断を行う上で、昭和 40 年全文改正以後の寄附金の意義を明らかにした後の、寄附金の該当性について例示した初の事例であり、子会社等に対する債権放棄の事例ではないが、清水惣事件²以後で、通達 9-4-1 が争点に含まれている。そのため、本件を用いて寄附金の認定要件や、寄附金の該当性に関しての検討を行う。

事件の概要は、以下のようである。

原告(太洋物産株式会社)は、貿易業を行う同族会社であり、関連会社(中国製鋼株式会社)に対して、昭和 61 年 7 月及び 8 月において合計 2 億 2,200 万円の売上値引きを行い、その額

¹東京地裁平成 3 年 11 月 7 日判決(昭和 63 年(行ウ)第 213 号)LEX/DB 文献番号 22004791

武田昌輔「関連会社に対する売上値引きの寄附金認定が支持され、支援取引の寄附金認定が取り消された事例」『ジュリスト』1015 号

増井良啓「関連会社に対する売上値引きの寄附金該当性」ジュリスト 1044 号

²控訴審 大阪高裁 53 年 3 月 30 日判決(平成 47 年(行コ)第 42 号)LEX/DB 文献番号 21061520

原告が訴外会社になした本件無利息融資に係る利息相当額の利益の供与が法人税法 37 条 5 頁。かっこ内所定のものに該当するとは解しえないから、被告が各更正処分においてこれを寄附金不算入の限度で本件各事業年度の益金として計上すべきものとしたこと自体を違法ということはできないとして、原判決を一部取り消した事例。

を損金算入した。また、同年に関連会社が他社に販売した鋼材を関連会社が買い戻すべきものを原告が売値で買い戻して、これを第三者に販売したことにより、3,000万円の売買損失が生じた。課税当局は、「この買戻しにより原告に本件売買損失が生ずることとなることを知りながら、右売買損失が中国製鋼に生ずることを避け、本来原告において負担すべきいわれのないその損失を原告が肩代わりする意図で行われたものであるから、本件売買損失は、中国製鋼に対する経済的な利益の無償の供与として、法人税法 37 条に規定する寄付金に該当する」とした。

2. 判旨

法 37 条の趣旨を述べた上で、「法人が第三者に対して債権の放棄等を行う場合であっても、その債権の回収が可能であるのにこれを放棄するというのではなく、その回収が不能であるためにこれを放棄する場合や、また、法人が第三者のために損失の負担を行う場合であっても、その負担をしなければ逆により大きな損失を被ることが明らかであるため、やむを得ずその負担を行うといった場合は、実質的にみると、これによって相手方に経済的利益を無償で供与したものとはいえないこととなるから、これを寄付金として扱うことは相当でないもの」とし、寄附金に該当しない場合の債権放棄について、債権放棄をしない場合、自らが蒙る損失がより大きくなる場合にはその債権放棄は寄附金に該当しないことを明らかにした。

売上値引きの寄附金の該当性としては、原告の関連会社に対する請求書で、「ウリアゲネビキ（チュウゴクセイコウ 六ガツド アカジニタイスル エンジョ）」との文言があり、「『経済的な利益の無償の供与』として法人税法 37 条所定の寄付金に該当するものといわなければならない。」とされ、寄附金とされた。

さらに、原告は、「前記法人税基本通達 9-4-1 の定め等からして、本件売上値引きが寄付金に該当しないものであると主張する」が、「原告が本件売上値引きを行わなければ今後原告においてより大きな損失を被ることとなることが社会通念上明らかであると認められるような状況があったものとまでは到底認められない。」と「銀行取引停止処分等のため倒産状態に陥」っていないために、必要性や相当性が否定された。

売買損失の寄附金の該当性としては、「法人税法 37 条 6 項が寄付金として取り扱うものとしている経済的な利益の無償の供与は、その取引行為の時点でみて、自己の損失において専ら他の者の利益を供与するという性質を有するような行為のみをいうものと解すべきであり、その取引行為の時点においては自己の利益を生ずる可能性があると考えられていた行為が、その後結果として自己の不利益となり、専ら他の者に利益を供与することとなったにすぎない場合にも、これをもってなお右経済的な利益（関連会社に対する一筆者注）の無償の供与に当たるものとするとは相当でないものと考えられる。」とされた。

原告が買い戻した行為は通常取引行為の性格を持つとされ、それが関連会社は無償の

供与を結果として行っている、市場価格の予測が難しいため、この判例における売買損失は寄附金に該当しないとされた。しかし、最後には、「結局、本件売買損失をもって寄付金に該当するものとするには、なお疑問の余地があるものというべきである。」とされ、売買損失が寄附金に該当するかは、あいまいな結論として判示された。

3. 寄附金の該当性について

この判決は、子会社等に対する債権放棄ではないが、子会社の代わりに蒙った売上値引きは寄附金とされたが、売買損失が寄附金とならなかった事例である。この判例では、関連会社が経営危機ではなく、親会社が受ける被害を少なくするために、売上値引き、売買損失を作ったために、通達 9-4-1 の必要性や相当性の点において、原告は強く主張していない。そのため、判示上、タックスアンサー No. 5280「子会社等を整理・再建する場合の損失負担等に係る質疑応答事例等」(現在は、質疑応答事例「合理的な整理計画又は再建計画とは」)³ 上の②「経営危機に陥っていない子会社等に対する支援」に該当しないのみならず、再建計画が立てられていない(経営危機ではないため)ために⑤「不確定なままの再建計画に基づく要支援額の合理性」にも該当していなかった。また、原告は④「損失負担(支援)額の合理性」の合理性を強く主張しているが、結局は、請求書に赤字の補填と記載していたためにその合理性もなかった。

原告は、通達 9-4-1 ではなく、法 37 条の点から寄附金に該当しないことを強く主張していた。しかし、裁判所は、法 37 条 6 項(現 7 項)の文言は「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右寄付金から除外することとしているに過ぎず、「『広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用』とは、いわゆる営業経費の性質を有するものを指すものと解すべき」であるとした。

そして、「本件売上値引きは、そのようないわゆる営業経費の性質を有するものとは到底解し得ない」と非事業関連説の観点から寄附金に該当するとされたと考える。いわゆる、かっこ書きの中の範囲だけとして、無限定例示説の考え方が採用されたと考えられる。本件売上値引きは、本判例の事実関係つまり、関連会社の採算がとれるように、恣意的に行われたことによるもので、時価との差額によるとした。

³ タックスアンサー No. 5280「子会社等を整理・再建する場合の損失負担等に係る質疑応答事例等」

国税庁 質疑応答事例

「子会社等の範囲(1)」「子会社等の範囲(2)」

「経営危機に陥っていない子会社等に対する支援」

「債務超過の状態にない債務者に対して債権放棄等をした場合」

「当期において累積欠損金を抱えることとなる子会社に対する支援」

「支援者にとって損失負担等を行う相当な理由」

「損失負担(支援)額の合理性」

「不確定なままの再建計画に基づく要支援額の合理性」

この判例に関して、山本教授は、無償供与であるか否かは取引の時点で判定すべきであり、取引の結果からみて無償供与の判定をすることは、法的安定性の面から許されるべきことではないとしている⁴。

また、この判例では、「前記のような請求書の記載等からすれば、本件売上値引きは、中国製鋼の赤字に対する援助として行われたものであることが明らかであり、一般に売上品について量目不足、品質不良等があった場合に一定の具体的な算出根拠について行われる通常の取引における売上値引きとはおよそその性質を異にするもの」とされた。売上値引きの合理的な算出をしなかったために「経済的利益の無償の供与」とされた。

売買損失は時価との差額で行われ、「原告が中国製鋼(関連会社)に代わって引き受けたことから生じたもの」であるから、「無償の利益供与に当たるとすることには疑問があるものといわなければならない」とされ、寄附金ではないとされた。これは本来の事業と関係するかつ書きの費用に含まれるものであり、「結果として自己の不利益となり、専ら他の者に利益を供与することとなったにすぎない場合」と通達 9-4-1 から判示された。

しかし、通達 9-4-1 の「相当な理由があると認められるとき」は、寄付金該当性の判断においては採用されておらず、法 37 条 7 項から、売買損失の性質があるとされたため、寄附金ではなく、本来の売買損失とされた。そのため、どの学説が採られたかは不明であるが、売上値引きに非事業関連説を採られたことを考えると、売買損失も非事業関連説が採られたのではないかと推定できる。

つまり、支援を意図的にしようとした売上値引きは寄附金となり、偶発的な売買損失は寄附金に該当せず、損金算入となった。売上値引きや売買損失は本来、損金算入されるべきであると考え。そのため、経済的狀態を見て、事実関係から、売上値引きを寄附金とした点、売買損失を法 37 条 7 項から、「相手方に経済的利益を無償で供与したものとはいえない」とした点において、裁判所の判断は正しいと考える。

第 2 節 売上債権の放棄の判例の考察(東京地裁平成 27 年 2 月 24 日判決)

1. 事件の概要

大和自動車交通事件⁵は、子会社に対して行った債権放棄についての額を所得金額に加算せず、確定申告を行ったところ、法人税の更正処分を受けたため、その処分の取消しを求めた事案で、更正通知書の理由付記の不備の有無、寄附金の該当性、地代の損金算入の可否、債権放棄の額についてが争点となり争われた。

⁴ 山本守之『体系法人税法』(税務経理協会、2005 年)、722 頁。

⁵ 東京地裁平成 27 年 2 月 24 日判決(平成 24 年(行ウ)第 732 号)LEX/DB 文献番号 25523591

渡辺 充「親会社の貸倒引当金を回避するために行われた子会社に対する債権放棄」『月刊 税務事例』48 巻 7 号

本論文の趣旨に沿う形で言うと、この判例は、子会社支援のための債権放棄を行うことで、銀行やシンジケートからの信頼を失わずに、事業を行うために親会社である大和自動車交通が、債権放棄を行った事例である。当該子会社は3年間赤字で、債務超過の状態であったが、土地の評価額を時価とした場合には資産が超過し、債務超過が解消する状態となり、債権放棄を行う必要性や相当性が親会社にあったのかが問われた。

大和自動車交通とその子会社の間で、債権放棄を行う必要性や相当性があったか、また、その相当性を判断する上で、土地の評価額を時価評価しなければならないのかについて検討する。

事件の概要は、以下のようである。

① 原告である大和自動車交通株式会社は平成21年4月1日から平成22年3月31日までの事業年度の法人税についてその完全子会社(原告は発行済み株式を全て取得)である大和自動車株式会社に対してした3億3,602万632円の債権放棄の額を所得金額に加算せず確定申告を行った。課税庁から、本件債権放棄の額は法37条の「寄附金の額」に当たるため、損金算入限度額を超える部分は損金に算入することはできず、取得金額に加算すべきであるとし、本件法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を受けたことに対し、本件更正処分に係る更正通知書には理由付記の不備があり、また、本件債権放棄の額は寄附金の額に該当しないため、本件各処分は違法であるなどと主張し、提訴した。

② 本件子会社は、本件事業年度を含む過去5年間、帳簿上は債務超過の状態が続いていた。本件子会社の平成21年3月期の資産の部の金額(約6億3,155万円)の内訳は、現金預金等の流動資産の合計金額が約2億8,829万円、固定資産の合計金額が約3億4,326万円であり、固定資産には、原告の所有する土地に設定された借地権)の額約1億5,759万円が含まれていた。

③ 本件子会社の平成21年3月期の負債の部の金額(約15億6,444万円)のうち、原告に対する債務は、未払費用約12億5,026万円、買掛金の額2万3,708円及び未払金約508万円の合計金額約12億5,537万円であり、負債の部の金額の約80%を占めていた。なお、本件子会社には、金融機関からの借入金はなかった。また、本件子会社は、平成21年3月期には約2億1,173万円を弁済し、本件事業年度には、約3億4,051万円を弁済するとともに、本件地上権を約1億5,700万円で売却し、債務と相殺した。

④ 原告並びにその子会社及び関連会社(以下、これらを併せて「原告グループ」という。)は、平成21年3月期の有価証券報告書において、連結ベースで多額の純損失を計上し、継続企業の前提に関する重要な疑義が存在している旨公表するに至った。このため、原告は、再建に必要な資金調達のために原告グループの再建計画である「中期経営計画」を策定するとともに、これを金融機関に提出し、平成21年9月25日、三菱UFJ信託銀行株式会社を含む金融機関6社(以下「本件シンジケート団」という。)との間で、借入金総額107億6,000万円のシンジケート・ローン契約を締結した。

⑤ 原告は、本件子会社に対して事務所や駐車場の賃貸、事務代行などの役務提供を行っ

ているが、それらに係る債権が経常的に発生するものの、本件子会社の経営状況が悪化していたことから、平成 18 年 3 月期から平成 21 年 3 月期にかけて、原告の本件子会社に対する未収の債権額が増加していた。平成 22 年 3 月 26 日、取締役会を開催し、取締役会において、本件子会社への支援計画について協議した上、本件子会社に対し、支援計画期間を 5 年間とし、平成 21 年 4 月に遡り、平成 26 年 3 月までの間に本件子会社に対して有する債権を放棄すること（本件債権放棄）を決議した。

2. 判旨

(1) 寄附金に該当するかに関しては、法 37 条 1 項、7 項の趣旨を述べた上で、「寄附金について画一的な処理をすることとしている趣旨に鑑みれば、その例外として寄附金の額に当たらないことを理由にその全額の損金算入を認めることができるのは、それが客観的に見て法人の収益を生み出すのに必要な費用であるか又は法人がより大きな損失を被ることを避けるために必要な費用であるとして、その費用性が明白なものであると認められる場合に限られると解するのが相当である。」とした。

また、「法人と当該債権放棄の相手方との間に資本関係、取引関係、人的関係、資金関係等において関連性が存する場合で、業績不振による倒産を防止するために当該法人が債権放棄を行った場合等、当該債権放棄に経済合理性がある場合にあっては、当該債権放棄は、一般に、客観的に見て法人の収益を生み出すのに必要な費用又は法人がより大きな損失を被ることを避けるために必要な費用として、その費用性が明白なものであると認められるものと解され、一律に損金算入を認めないこととすると、かえって、上記法人税法の趣旨に反する結果になることから、その損金算入を認めるべきもの」と判示した。そして最後に、「この定め(通達 9-4-2——筆者注)は、債権放棄に経済合理性があるか否かを判断する基準として相当なものであると認められる。」とした。

(2) 通達 9-4-1、9-4-2 における必要性の判断については、以下のようにした。

子会社が、共有で所有している土地に関しては、「本件子会社共有持分を有しており、本件子会社共有持分の平成 21 年 3 月 31 日現在の貸借対照表上の価額は、1 億 3,677 万 2,000 円とされていた」が、「本件子会社共有持分の価額が約 15 億 2,000 万円と算出されることが認められる。」とした。そして、「本件子会社は、帳簿上は債務超過の状態にあったものの、本件子会社共有持分の時価を考慮すると、実質的には債務超過の状態にあったということができない。」と、子会社が所有している共有部分を評価すると、債務超過の状態にはないとした。

また、「本件子会社共有持分の買戻しをしたり代物弁済を受けたりすることによってこれを所有することとする限り、その事業を継続していく上で問題が生ずるとは考え難いのであるから、本件債権放棄の法人税法上の寄附金該当性を判断する上で、本件子会社共有持分の時価を実現する方法がないことを理由として、これを考慮すべきでないということもで

きない」として通達 9-4-1、9-4-2 の寄附金該当性の判断をする上で、資産負債の評価は帳簿価額ではなく、時価で行うべきということを判示している。

その上で、「本件子会社の納税義務の負担の観点から可能な範囲で、本件子会社共有持分の一部をその弁済に充てる方法もあったと考えられ」、「原告が本件子会社に対し債務の一括弁済を求めたならば、本件子会社が資金繰りに窮することとなったものであるということとはできず、原告の上記主張を採用することはできない。」として、子会社所有の共有部分を売却等を行うことができるので、子会社等は経営危機に陥っていないと判断された。

(3) 通達 9-4-1、9-4-2 における相当性の判断については、以下のようにした。

原告が主張する損失負担等の相当性について「本件事業年度において、貸倒引当金を計上することを回避しなければならない義務を負っていたとは認められず、その他、原告が本件事業年度において貸倒引当金を計上すると、本件シンジケート団からの信頼を喪失し、その後の資金調達に支障が生ずることとなることを裏付ける客観的な事実又は証拠はない。」と判断され一蹴された。

また、損失負担等の合理性についても、「原告の配当可能原資となる剰余金が枯渇することにより投資家等の信用を失うとしても、それが原告にとって経済的な損失を直接生じさせるものであるとは直ちにいうことができず、そうした信用失墜を回避すべきであることが経営判断の一つとしては考えられ得るものであるとしても、これを経済合理性の問題であると捉えるのは適切でないというべきである。」とされ、合理性は認められなかった。

(4) 債権放棄に伴う整理・再建管理はなされているかについては、「本件再建計画は、本件子会社において、本件子会社共有持分を保有し続けることを前提とするものである以上、本件子会社による自己努力を十分に加味した上で策定されたものであるということができないことは明らかである。また、この点をおくとしても、本件再建計画は、原告において本件子会社に対して支援すべき額を算定した上で、これに見合うだけの額に係る債権を放棄するというものではなく、原告が本件子会社に対して有することとなる債権を全て放棄するというものであり、それが本件子会社における自己努力をどのように検証した上で策定されたものであるのかは、原告の提出する証拠によっても明らかであるということができない以上、本件再建計画について、原告の支援額（本件債権放棄の額——筆者注）について十分な検証がされた上で策定されたものであるということとはできない。」と、再建計画は十分に策定されていないとされた。

3. 子会社支援の寄附金該当性

この判決は、貸倒引当金の計上回避のためにした債権放棄に、経済的合理性があると認められるかである。

寄附金の該当性という部分では、「その費用性が明白なものである」と判示しているように、大洋物産事件と同様の考え方をもち、債権放棄自体は損金算入をすべきものとして、当

該債権放棄が寄附金に該当するかを通達 9-4-2 に当てはまることで、その子会社支援の必要性や相当性から判断された。

課税庁の質疑応答事例「合理的な整理計画又は再建計画とは」の①について、当該子会社は発券済み株式を親会社が所持しているため、条件を満たしている。しかし、②については資金繰りが可能と判断され認められなかった。それは子会社の経営状況だけではなく、親会社との共用部分の土地があったために、経営危機に陥っていなかったと判断されたと考える。③については債権放棄としては認められないものではないが、上記の地代があったことと、銀行やシンジケートとの関係があったために、経済実態から貸倒引当金計上の回避として、認められなかった。よって、債権放棄の必要性に関しては、認められなかった。

④は、本件子会社による自己努力を十分に加味した上で策定されたものであるということができないとされたことにより、否認され、それに付随し、⑤は再建計画により十分な検証がされた上で策定されたものといえないとされた。⑥は親会社は銀行やシンジケートからの借入れ等はあったが、子会社の債権者は銀行等を含まず、親会社のみなので満たしており、⑦も同様の理由で満たされている。

原告がその子会社である本件子会社に対して行った、本件債権放棄について、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たものであるかという必要性及び合理的な「再建計画に基づくものであるかという相当性をいずれも認めることができない以上、これらを総合的に判断すれば、本件債権放棄に経済合理性（相当な理由）があるということとはできない。」とされ、必要性や相当性は認められなかった。

この判例では、子会社は債務が超過しており、支援する側の法人自身が将来に大きな損失を被る点から見たら、貸倒引当金の計上をすることは金融機関とシンジケート団（株主）からの信頼を喪失することになるという原告の主張は間違っていないと考えた。そして、親会社との資産の共用部分（土地）を時価評価したら債務は超過しておらず、信頼を喪失することは経済的合理性の問題ではないと裁判所は判断した。

しかし、共用部分の土地を簿価で表示されているものを、時価評価して、経営危機とは言えないという被告の主張、裁判所の判断は、売買等を行わず、キャピタルゲインも発生していないため、債権放棄の課税の判断では、関係ないと考えていたが、判旨にあるように共用部分の土地の借地権なり、所有権を親会社や他社に売却すれば、経営危機を脱することができるという考え方は納得がいく。

この判決において、被告は「法人がする債権放棄は、対価的意義を有する反対給付を受けないで、一方的に債務者に経済的利益を与えるものであるから、経済合理性が認められない限り、寄附金として扱うべき」とし、「子会社等を再建する場合の損失負担等が経済合理性を有しているか否かを判断する場合に」、客観的な事実を総合的に検討することが必要とし、国税庁の質疑応答事例「合理的な整理計画又は再建計画とは」の①～⑦が用いられ、裁判所もそれになぞり判断した。

通達 9-4-1、9-4-2 を具体化した、国税庁の質疑応答事例「合理的な整理計画又は再建計

画とは」に基づいて判断を行っているため、裁判所の判断は正しいと考えるが、質疑応答事例「合理的な整理計画又は再建計画とは」の「④損失負担等の額（支援額）は合理的であるか」、「⑤整理・再建管理はなされているか」については何を経済的合理性とするか、何が債権放棄に当たる再建計画かは判示されていないので、そこに疑問は残る。

〈小括〉

大洋物産事件、大和自動車事件はいずれも昭和 53 年判決である清水惣事件、昭和 55 年に文言化された通達 9-4-1、9-4-2 の後の判例である。

大洋物産事件は、取引先への売上値引きと売買損失が寄附金に当たるか争われた事例で寄附金の該当性が法 37 条と通達 9-4-1 によって判断され、売上値引きは寄附金に該当するが、売買損失は寄附金ではないと判断がなされている。

つまり、「ウリアゲネビキ（チュウゴクセイコウ 六ガツド アカジニタイスル エンジョ）」のような企業間の特約のようなものが見れても寄附金に該当されており、通達 9-4-1 の考慮はなされているが、寄附金の該当性は法 37 条のみを根拠としている判例である。

大和自動車事件は、通達 9-4-1 によって寄附金該当性が争われた事例である。国税庁の質疑応答事例「合理的な整理計画又は再建計画とは」の 7 つの要件が具体的に判断され、要件を満たされないために寄附金に該当すると判断がなされている。

つまり、原告は通達 9-4-1、9-4-2 を根拠に寄附金に該当しないとし、当時のタックスアンサー No. 5280「子会社等を整理・再建する場合の損失負担等に係る質疑応答事例等」（現在の質疑応答事例「合理的な整理計画又は再建計画とは」）によって必要性和相当性が細かに検討された判例である。

次章において、この 2 つの判例より寄附金課税の考察を詳しく行っていく。

第6章 子会社等に対する寄附金の認定

前章では、大洋物産事件、大和自動車事件の判旨を見てきた。第6章では、大洋物産事件、大和自動車事件の判旨から法人税法 37 条 7、8 項の寄附金該当性の考察と法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 の考察を行う。そして、判例上から推察される法人税法 37 条の寄附金課税の考察していく。

第1節 法人税法 37 条 7 項、8 項における贈与又は無償の供与

大洋物産事件の判例を用いて、寄附金の該当性について考察した。債務放棄等が法 37 条 7 項において寄附金とされる場合には、「経済的な利益の無償の供与」があることとされる。経済的な利益の供与を判断するに当たってのプロセスとして、何を判断すればいいのだろうか。また、寄附金かどうかを判断する上では、法 37 条 7 項の条文上にある、経済的な利益の供与だけではなく、資産の贈与についても明らかにしなければならない。資産の贈与とは何か、経済的利益の無償の供与とは何かを整理していきたい。

ここで贈与および無償の概念は、法人税法が独自の定義を行わずに用いていることから、民法 549 条の借用と解すべきとされ¹、「無償」とは、対価またはそれに相当する金銭等の流入を伴わないことを意味すべきと解すべきとしている²。そして、贈与は、無償であることが必要であるから、対価がないことがその要件の一つである。また、その贈与が、全くの自由意思による場合はもちろん、半強制的に行われる場合であっても、その金銭等の支払に関して直接対価がなければ、それは民法上は贈与である³。

武田昌輔教授は、この民法から借用される税法上の贈与の概念と企業会計思考における贈与から、法 37 条 6 項(現 7 項)において、寄附金の範囲からかっこ書きの広告宣伝及び見本品の費用、交際費、接待費、福利厚生費が除かれているとしている⁴。

次に、経済的利益とは、一般的に言えば金銭に見積もることができる価値であると解され、しかも、税務上寄附金と認められる経済的利益とは無償の供与をいうのであるから、対価性がないことである。ある対価を求めての無償の供与であれば、それは寄附ではなくて他の項目、たとえば、上記の交際費、広告宣伝費等に該当することになる⁵。

¹ 岡村忠生『法人税法講義(第3版)』(成文堂、2007年)、157頁。

² 金子 宏『租税法(第24版)』、366頁。

³ 武田昌輔「寄附金の現行制度上の問題点」『日税研論集』17巻、23頁。

⁴ 同上、22頁。

⁵ 同上、23頁。

武田昌輔教授は経済的利益の典型的な例として所得税基本通達 36-15 を挙げている。

法第 36 条第 1 項かっこ内に規定する「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益」(以下 36-50 までにおいて「経済的利益」という。)には、次に掲げるような利益が含まれる。

(1) 物品その他の資産の譲渡を無償又は低い対価で受けた場合におけるその資産のその時における価額又はその価額とその対価の額との差額に相当する利益

また、経済的な利益には、債務免除等も含まれることになるが、これが債務免除せざるをえないような事情があるときには、法的には債務免除であっても、それは寄附金ではなくて、貸倒損失である。つまり、相手方の債務を免除することになるが、強制的あるいは回収不能等のため、やむをえない理由による場合には、恣意的な寄附ではなくて損失である。これらの点の区分の基準は実務上かなり困難である⁶。

そのため、武田教授は、寄附の要件として①自由意思に基づくものであること（強制又はやむをえず行われるものでないこと）、②直接又は間接の対価を期待しているものでないこと、③相手方において明らかに価値の増加があることの3つの要件がある場合には、寄附金として該当すると考えられる（以下、この3つの要件を「寄附金の3要件」という。）⁷。

第5章で検討した、大洋物産事件の判例は、寄附金の意義・範囲に関する趣旨を必ずしも減密には画してはいないが、この判決が出された時期において、寄附金の意義・範囲に関する学説は非対価説を受けた理解の仕方を行う傾向にあった⁸。

しかし、経済的利益の無償の供与の内容については大洋物産事件の趣旨が、「その取引行為の時点でみて、自己の損失において専ら他の者の利益を供与するという性質を有するような行為のみをいうものと解すべきであり、その取引行為の時点においては自己の利益を生ずる可能性があると考えられていた行為が、その後結果として自己の不利益となり、専ら他の者に利益を供与することとなったにすぎない場合にも、これをもってなお右経済的利益の無償の供与に当たるものとするのは相当でない」と明確にしている。

大洋物産事件の判例において、売上値引きは、中国製鋼の赤字に対する援助として行われたもので、利益を供与するためだけの性質を持っていたため、「経済的利益の無償の供与」と解され寄附金とされた。しかし、売買損失の方は利益を供与する性質だけではなく、自社の利益を獲得する性質も持ち合わせていたために、経済的利益の無償の供与には該当しないとされたのである。つまり、大洋物産事件により、相手方に利益を供与する性質のみを持つものが経済的利益の無償の供与に当たると考える。

また、大洋物産事件の判例を、事業関連性の点から見れば、「営業経費の性質を有するも

(2) 土地、家屋その他の資産（金銭を除く。）の貸与を無償又は低い対価で受けた場合における通常支払うべき対価の額又はその通常支払うべき対価の額と実際に支払う対価の額との差額に相当する利益

(3) 金銭の貸付け又は提供を無利息又は通常の利率よりも低い利率で受けた場合における通常の利率により計算した利息の額又はその通常の利率により計算した利息の額と実際に支払う利息の額との差額に相当する利益

(4) (2)及び(3)以外の用役の提供を無償又は低い対価で受けた場合におけるその用役について通常支払うべき対価の額又はその通常支払うべき対価の額と実際に支払う対価の額との差額に相当する利益

(5) 買掛金その他の債務の免除を受けた場合におけるその免除を受けた金額又は自己の債務を他人が負担した場合における当該負担した金額に相当する利益

⁶ 武田・前掲注3、23頁。

⁷ 武田・前掲注3、24頁、山本・前掲注2、113頁。

渡辺淑夫『寄附金課税の知識』（財経詳報社、1989年）にも同様の記述がある。

山本教授はこれに加え「④財産的給付が直接事業に関連したものでないことを要する」を挙げている。

⁸ 川端康之「関連会社に対する売上値引きが法人税法37条の寄附金に当たるとされ、右会社を支援するためにした買戻しによる損失が右寄附金には当たらないとされた事例」（判例時報）1421号、169、170頁。

のとは到底解し得ない」として、非事業関連説を採られているが、寄附金の該当性を決めたのは、「経済的利益の無償の供与」を持っていたためである。

以上から、資産の無償の贈与は、資産の贈与を要件の一つとした同義と考えられ、その意思に関係なく、対価性がないものであると要約できる。また、経済的な利益の無償の供与とは、対価を求めないことは当然だが、金銭に見積もることができる価値があり、相手方に利益を供与する性質を持つものだと導かれる。

したがって、寄附金の意義・範囲に関する学説においては、資産の贈与・経済的利益の無償の供与があれば、寄附金とされ、「事業関連性」は寄附金の該当性を判断する上では、必要なく、寄附金の意義・範囲に関する学説は非対価説による寄附金の判断が正しいと考えられる。

大洋物産事件は、寄附金の3要件を実行された売上値引きは満たしているが、売買損失の方は③の相手方において、明らかに価値の増加があるという部分が満たされていない。また、寄附の3要件の中には事業関連性についての記述は含まれておらず、経済的利益の供与、あくまで費用性(対価性)があるか否かで判断しているということがわかる。

山本教授は、寄附金と事業関連性について、以下のように述べている。

寄附金は「事業関連性」をそのまま判断基準としたものではなく、次のように整理されていると解すべきであろう⁹。

①贈与のうち明らかに事業に関連する交際費、福利交際費、広告宣伝費のようなものは、税法上の寄附金の範囲から除外する。

②事業に関連のないものや事業に関連があるか否か明らかでないものについては、事実上判定が困難であることから形式基準によって損金算入額を設け、これを超える部分を損金不算入とする。

③利益処分の経理によって支出した寄附金については、法人が自ら損金性を否定したものであるから、寄附金の損金性の乏しさを配慮し、法人の認識に従って損金の額に算入しない。

また、昭和40年の法人税法の全文改正において、法37条5項(現在の7項)によって、寄附金の意義が明らかにされた際、「寄附金の性格を通常の営業経費には属さない資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与としては握するとともに、その金額は時価により計算するということを明らかにしている。」¹⁰とされており、事業関連性を判断基準としなくても寄附金に該当するとされている。そして、事業活動に対する関連性を具体的に判別することは困難であるとされている¹¹。

以上から、寄附金の該当性の判断は、非対価説により資産の贈与・経済的利益の供与があ

⁹ 山本守之『体系法人税法』(税務経理協会、2005年)、702頁。

¹⁰ 武田昌輔『DHC コメントール法人税法』、2571頁。

¹¹ 武田隆二『法人税法精説 平成14年版』(森山書店、2002年)、523頁、岡村・前掲注1、158、

松沢 智『租税実体法(補正第2版)』(中央経済社、2003年)、310頁。

るか否かの見地から行うことが正しいと考える。

第2節 親子会社間取引における寄附金の要件

大和自動車交通事件の判例を用いて、債権放棄等における子会社支援の寄附金該当性について考察した。

2つの判例では明らかにされていないが、東京地裁平成19年6月12日判決(以下、「東京地裁平成19年判決」という。)¹²において、通達9-4-1、9-4-2の趣旨が明らかにされている。「法人による金銭債権の放棄は、その全額の回収ができないことが明らかとなったことを理由として行われる場合、すなわち貸倒れの場合は、貸倒損失として損金に算入することができるというまでもない(通達9-6-2参照)。これに対し、回収が可能であるのに放棄をすれば、債務者に経済的な利益を無償で供与したことになるから、法37条7項の規定する寄附金に該当する。」とし、「そのような債権放棄であっても、客観的にみてその費用性が明白であると認められれば、寄附金に該当しないといえることができる。」と通達9-4-2から寄附金の該当性を判示した。

そして、「金銭債権の放棄が寄附金に該当しない(客観的にみて明白に費用と認められる)例として、子会社など資本関係、取引関係、人的関係、資金関係等において密接なつながりのある会社が業績不振に陥り、その子会社等を整理するに当たり、あるいはその倒産を防止するために(再建のために)、債権を放棄する場合が挙げられる。」と通達9-4-1、9-4-2の趣旨を示している。

東京地裁平成19年判決は、通達9-4-2を用いて、寄附金該当性について争われた。原告

¹² 東京地裁平成19年6月12日判決(平成19年(行ウ)第144号)LEX/DB 文献番号28132175

・被告の主張

法人が無利子ないし低利の貸付けや債権放棄等を行った場合については、相手方から対価的な意義を有する反対給付を受けない限り、その与えた経済的利益は、法人税法37条7項の寄附金に該当することになる。そして、本件債権放棄は、子会社の倒産を防止するためにやむを得ず行われたもの(必要性)ではなく、合理的な再建計画に基づくものであるなど原告が債権放棄したことについて相当な理由があるもの(相当性)でもないものであって、寄附金に該当しないとするために基本通達9-4-2が予定する必要性及び相当性の要件をいずれも満たしていない。

したがって、本件債権放棄額のうち損金算入限度額を超える部分の金額は平成15年3月期の損金の額に算入されないから、原告の主張は理由がない。

・原告の主張

原告は、以下に述べるとおり、平成15年3月に、本件債権放棄、相手方に対する債権の株式化(デット・エクイティ・スワップ)及び相手方からの営業権買取り等、相手方に対する支援を行い、これによって相手方は5億7,200万円の特別利益を計上した。この結果、相手方は未処分損失を減少させ、債務超過から脱却した。平成16年3月期以降は当期利益を計上することができるようになり、平成17年には新たな融資を受けることができるまでに財務体質が改善した。相手方は金融機関からの借入金を順次返済することができるようになり、連帯保証人である原告に対して金融機関から請求はされていない。このように、本件債権放棄等が相手方の業務体質を大幅に改善させ、その企業再建に貢献したことは明らかである。

したがって、本件は、基本通達9-4-2の規定するとおり、債権放棄に「相当な理由」のある場合であるから、本件債権放棄は寄附金に該当せず、その全額が損金に算入される。

側は、質疑応答事例「合理的な整理計画又は再建計画とは」より7つの要件の検討を行ったが、「本件債権放棄について貸倒れの事情があるとの主張も立証もない本件においては、本件債権放棄は法文上寄附金に該当すると事実上推定される。これが寄附金に該当しないというためには、前述のとおり例外的事情の存在が必要となるのであり、その立証の負担は寄附金該当性を否定する者、すなわち原告が負わなければならない。」とされた。

このように東京地裁平成19年判決では、通達9-4-2に従っての検討を行っているが、質疑応答事例「合理的な整理計画又は再建計画とは」の要件に照らして寄附金該当性の判断を行わず、原告側の主張した経営状況のみから判断された。これは『「資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与」であって広告宣伝費等に当たらないものは、法文どおり原則としてすべて寄附金に該当すると事実上推定されるというべき」という非対価説が取られたため、通達9-4-2ではなく、法37条7項から寄附金であると判断がなされたためである。

大洋物産事件では、通達9-4-1が争点として、争われたが、結果として、寄附金の該当性が判断されたのは、経済的利益の無償の供与に該当するか否かの法37条7項で判断が下された。すなわち、「取引行為の時点においては自己の利益を生ずる可能性があると考えられていた行為が、その後結果として自己の不利益となり、専ら他の者に利益を供与することとなったにすぎない」意図しない供与は、経済的利益の無償の供与に当たらず、寄附金に該当しないとされた。

大洋物産事件と通達9-4-1を比較した場合、通達9-4-1の「損失負担等をするに至った等そのことについて相当な理由があると認められるとき」という条文における相当な理由とは、子会社支援等を支援する経済合理性のことであり、それが認められるときとは、経済合理性があるとき、すなわち、事業関連性と費用性があるときだと考えられる。

また、大洋物産事件において、武田昌輔教授は、実行された売上値引きについて、「企業経営上の必要から行われた行為、いいかえれば、事業関連のある行為については、これを寄附金としないこととすべきであるように思われる。そして、法人税法37条6項(現7項―筆者注)において、除かれている広告宣伝等は、限定的に解すべきではなく、例示的なものとみるべきである。」¹³として、事業関連説を取っている。また、同教授は通達9-4-1の解釈では、無限定例示説を取っており、通達9-4-1を拡大することによって寄附金としないことが適当であるとしている¹⁴。

これは、武田昌輔教授が第1章で述べている、無限定例示説は資産の贈与等で寄附金に該当するのは、事業に関連しない贈与又は経済的利益の無償供与であるから、非事業関連説による寄附金と同一となるという考え方に添っているためだと考える。

大和自動車交通事件では、寄附金に該当するかを判断する上で、寄附金の損金算入限度額について、鑑みた上で、「その全額の損金算入を認めることができるのは、それが客観的に

¹³ 武田昌輔 「関連会社に対する売上値引きの寄付金認定が支持され、支援取引の寄付金認定が取り消された事例」『ジュリスト』1015号、299頁。

¹⁴ 同上、299頁。

見て法人の収益を生み出すのに必要な費用であるか又は法人がより大きな損失を被ることを避けるために必要な費用であるとして、その費用性が明白なものであると認められる場合に限られる」と判示した。債権放棄等が事業に関連しているか、費用性が明白なものであるかの是非を明確にするために通達 9-4-1、9-4-2 が判断する基準となったのである。

大和自動車交通事件では、通達 9-4-1、9-4-2 は債権放棄等があった場合にその損失負担に相当な理由があるかの判断のために質疑応答事例「合理的な整理計画又は再建計画とは」の 7 つの要件を比較されただけで、債権放棄等に経済的利益の無償の供与があったか否かの判断のために使われたにすぎない。最終的には、「必要性及び合理的な再建計画に基づくものであるかという相当性をいずれも認めることができない」とし、通達 9-4-1 に当てはまらなると否認した上で、「法人税法 37 条 1 項の『寄附金の額』に当たるものであると認められ」として、寄附金に該当するとされた。

大洋物産事件、大和自動車交通事件や東京地裁平成 19 年判決から考えて、子会社支援等の債権放棄の寄附金該当性を否定するためには、まず、債権放棄が法 37 条 7 項の「資産又は経済的利益の贈与又は無償の供与」であるかを判断する。そして、債権放棄に対価性があれば、その「資産又は経済的利益の贈与又は無償の供与」の費用性が明白であり、子会社支援等を行うための相当な理由があると証明する必要があると考えられる。

その費用性の明確さは、取り扱った 2 つの判例を見ても、大洋物産事件では、「資産又は経済的利益の贈与又は無償の供与」は、売上値引き・売買損失であり、その費用性の明白さは、利益供与の性質の有無で判断された。法 37 条 7 項が用いられ、通達 9-4-1 は判断の基準にはならなかった。また、大和自動車交通事件では、「資産又は経済的利益の贈与又は無償の供与」は、債権放棄等で、その費用性の明白さは、通達 9-4-1 で判断され、子会社支援等を行うための相当な理由の有無を必要性や相当性の観点から否定した。

つまり、子会社支援等の債権放棄においては、法 37 条 7 項の規定の「資産又は経済的利益の贈与又は無償の供与」が実際になされたかどうかの観点から寄附金該当性の判断をすることとなり、法 37 条 7 項のかっこ書きの「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」に例示してある費用を明白にするため、つまり具体化するために通達 9-4-1、9-4-2 があると考えられる。

山本教授は、「法人が無利息貸付け等の経済的利益を供与した場合、相手方からこれと対価的意義を有すると認められている経済的利益の供与を受けているか、あるいは、その経済的利益を手放すに足る何らかの合理的な経済目的その他の事情が存する場合ではない限り」、寄附金課税の対象となる(清水惣事件)ことが明らかになっているとしている。その上で、「合理的な経済目的その他の事情」が存すれば寄附金課税は行われない。通達 9-4-1 及び 9-4-2 は、まさに、「合理的経済目的その他の事情が存する場合」についての取扱いを定めたものといえるとしている¹⁵。

¹⁵ 山本守之『体系法人税法』(税務経理協会、2005 年)、713 頁。

増井良啓「無利息融資と法人税法 22 条 2 項」『租税判例百選(第 6 版)』(有斐閣、2016 年)、99 頁。

この「合理的な経済目的その他の事情」は、通達 9-4-1、9-4-2 からすると経済合理性のことであると考えられる。経済合理性とは、事業関連性と費用性であると、大洋物産事件と通達 9-4-1 を比較して考えるため、事業関連性と費用性の取扱いが定められた通達が通達 9-4-1、9-4-2 だと考えられる。

そのため、通達 9-4-1、9-4-2 の解釈の仕方は法 37 条 7 項のかっこ書きの例示を具体化しているため、無限定例示説を採用すべきだと考える。

第 3 節 法人税法 37 条の在り方

第 2 章第 1 節より、寄附金の該当性を判断するには、法 37 条 7 項の資産の贈与、経済的利益の供与において対価を受けていないことの判断を行う必要がある。そして、贈与、供与をする上で、事業関連性は寄附金該当性の判断には必要なく、費用性と贈与・供与をする対価性から判断する非対価説による判断が正しいことを明らかにした。

寄附金は、「贈与や無償の供与に該当すれば寄附金に該当する広範囲なものとされている。」¹⁶とされるように、寄附金は広範囲なもので、本論文の検討を踏まえると、非関連説が正しいと考え、実務、判例及び学説の通説に従った形となっている。

第 3 章第 1 節であるように、大洋物産事件と通達 9-4-1 を比較した場合、相当な理由とは、子会社支援等を支援する経済合理性のことであり、それが認められるときは、経済合理性があるとき、すなわち、事業関連性と費用性があるときだと考えられる。

また、経済合理性とは、事業関連性と費用性であり、事業関連性と費用性の取扱いが定められた通達が、通達 9-4-1、9-4-2 だと考えられる。そのため、通達 9-4-1、9-4-2 の解釈の仕方として、無限定例示説を支持する。

つまり、子会社支援等の債権放棄に対する寄附金該当性を否定するのであれば、対価を受けていない(対価性を否定した)上で、その債権放棄の費用性を明確にする必要がある。その費用性を明白にするために、通達 9-4-1、9-4-2 の定めがあると考えられる。費用性を明白なものにするには、経済合理性、つまり通達 9-4-1、9-4-2 の相当な理由を明らかにしなければならないといえる。

大洋物産事件の相当な理由は、「売上値引きを行わなければ今後原告においてより大きな損失を被ることとなることが社会通念上明らかであると認められるような状況」であるが、裁判所によりそれが否定されている。大和自動車交通事件の相当な理由は、判旨から債務超過であり、銀行やシンジケートからの信頼の喪失の恐れだと考えられ、その両方が否認されている。

武田隆二教授は、「相当な理由」があるケースとして経営不振の子会社を解散させるにあ

増井教授は最近の裁判例にも、法 37 条の「寄附金」は「通常の経済取引としては是認することができる合理的理由が存在しないものを指す」とするものがあるとしている。

¹⁶ 金子 宏『租税法(第 20 版)』(弘文堂、2015 年)、364 頁。

たって、子会社従業員の退職金を親会社が変わって支払った場合または、その子会社等に対する債権の放棄をした場合において、その負担または放棄をしはければ今後より大きな損失を蒙ることになると認められるときを挙げている¹⁷。

相当な理由とは、「合理的な理由」といった意味であり、相当といえるためには、客観的な経験則や条理にしたがった合理性がなければならない。「やむを得ない理由」よりももっと明確で、強い客観的合理性のある理由の意味と説明されており、正当な理由、やむを得ない理由は類似語とされている¹⁸。

ここで相当な理由を法解釈における判断基準とした場合、想定される機能として、「正当な理由」という用語を用いて占部教授が危惧されている。占部教授によると、「正当な理由」（本論においては、売買損失等の無償の供与がこれに当たるといえる一筆者注）でもって、事業関連性があり、結果的には贈与のない（推定されない）場合をカバーするようであるとしている。更に、「現実には法人税法 37 条 6 項（現 7 項一筆者注）の趣旨を低額譲渡による租税回避を企図する弊害を除き、公平な課税を期とするとし、租税回避規定としての運用が高まるにつれ、『正当な理由』が租税回避目的の存否と結びついて判断される傾向にある。」¹⁹として、寄附金における無償の供与の性質が、租税回避と結びついているのではないかとしているのである。

しかし、大洋物産事件で示された判旨に、法 37 条 7 項は、「法人のする第三者のための債権の放棄、免除や経済的利益の無償の供与については、その価額を寄付金として扱うべき」とあるように、事業関連性の存否は関係なく、経済的利益の無償の供与の観点から寄附の判断がなされている。大洋物産事件では、占部教授が述べるような「正当な理由」は存在せず、経済的利益の無償の供与から、寄附金該当性があるか否かを判断している。

子会社支援等の債権放棄においては、第 3 章第 2 節で述べたように、法 37 条 7 項の規定の「資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与」の観点から寄附金該当性を判断することとなり、法 37 条 7 項のかっこ書きの「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」に例示してある費用を、明白にし、具体化するために通達 9-4-1、9-4-2 があると考えられる。そのために、無限定例示説を支持する。

大洋物産事件と大和自動車交通事件及び東京地裁平成 19 年判決において、通達 9-4-1、9-4-2 は引き合いに出されたが、通達 9-4-1、9-4-2 から判断を行う場合には、もっと具体的な規定を策定すべきだと考える。課税庁は、「相当な理由」である経済合理性を総合的に検討するために、質疑応答事例「合理的な整理計画又は再建計画とは」の Q2-4、A2-4 の 7 つ

¹⁷ 武田隆二『法人税法精説 平成 14 年版』（森山書店、2002 年）、521 頁。

¹⁸ 北村義晴「寄付金と通達通 9-4-1、同 9-4-2」『日税研論集』17 巻、85、86 頁。

類似の用語として、正当な理由、やむを得ない理由が以下のようにされている。

正当な理由～あることをすることまたはしないことについて正当性があると主張することのできる理由があることをいう。

やむを得ない理由～原則的なあり方としては本来認められないはずのものであるが、本人の責に帰すことが困難な特別な事情によって例外的な事態や取扱いを認めることをしても致し方ない理由。

¹⁹ 占部裕典『租税法の解釈と立法政策 1』（信山社出版、2002 年）、314 頁。

の要件を示している。

それは、質疑応答事例「合理的な整理計画又は再建計画とは」の必要性や相当性は現行の法人税法においては、判断が難しく、「無償」に関しても民法から借用している。この現状で、判断基準が、通達 9-4-1、9-4-2 から策定された質疑応答事例「合理的な整理計画又は再建計画とは」の 7 つの要件は具体化されているが、その立証責任は課税者側にあり、大洋物産事件と大和自動車交通事件では立証しているが、立証した経営状況が相当な理由に当たると認められていない。質疑応答事例「合理的な整理計画又は再建計画とは」にある 7 つの要件として、通達 9-4-1、9-4-2 にある事業関連性や費用性を必要性や相当性に細分化している規定とも考えられるが、必要性や相当性の判断自体はこれからも裁判所の裁量によるものとなっていくだろう。

法 37 条 7 項の規定について北野教授は、税法特有の固有概念を規定したものなのか、借用概念を確認的に規定しているのか判然としないが「私法上の混合契約(たとえば低額売買と低額分の贈与)のような場合の贈与分について寄付金とすることを確認するものにすぎないと解している。その意味では、この規定は一種の借用概念に関する確認規定であるということになろう。」²⁰として確認的規定であるとしている。

また、「このように解釈すると、事実認定にあたっては、市民生活の場において当該低額分につき当事者に贈与の意思があったかが重要になってくる。」²¹として、有償であろうと無償であろうと、贈与の意思が重要だとしている。民法第 549 条の「無償で相手方を与える意思表示」することを借用し、契約に意思があったことを確認している。

²⁰ 北野弘久、黒川功『税法学原論(第 8 版)』(勁草書房、2020 年)、184 頁。

²¹ 同上、184 頁。

第7章 グループ法人間取引における寄附金課税の問題点—PL 農場事件を題材として—

平成14年度、連結納税制度が導入され、法人税法37条2項の導入、及び連結納税制度における寄附金制度が設けられた。その後、平成22年度改正におけるグループ法人単体課税制度の創設に伴い、従来の連結納税制度における連結法人間寄附金の損金不算入の取扱いが拡張されていった。

連結納税制度及び、グループ法人税制の導入によって、減税や租税回避目的に用いられる寄附金課税の問題の解決はなされているが、現状の子会社支援等の債権放棄である法人税基本通達9-4-1、9-4-2を考察する上では過去のPL農場事件に目を向けていきたい。なぜなら、この判旨時点ではグループ法人税制も法人税基本通達9-4-1、9-4-2はない状況の判例であったものであるがグループにおける寄附金課税についての判断をする上で参考になるためである。

そこで、本章では現行のグループ法人税制の考察と子会社間取引が争点となったPL農場事件を用いて、寄附金課税制度についての考察を行っていく。

第1節 グループ法人税制における寄附金

グループ間の取引に対して法22条2項の無償譲渡と法37条の寄附金課税を併用して課税を行うのは、資産を時価評価相当のものと評価することの結果として、支出面での寄附金という判断とそれに見合う収益面での値上がり益相当の益金の発生という概念とが同時に成立し、法人税法22条2項でキャピタル・ゲインの発生をとらえ、法37条6項(現7項)で寄附金とされるためである¹。連結納税制度創設までは、法22条2項の無償譲渡と法37条の寄附金課税とに対応させてきた。

平成15年度以降、企業グループ全体を対象とした連結納税制度があったが、平成22年度税制改正において、「グループ法人税制」が導入された。その結果、グループ法人税制は、100%グループ内(完全支配関係)の法人間の取引について、グループ内取引である実態を踏まえて課税を行う制度であり連結納税制度を包含した制度となった²。

連結納税制度では、連結グループ内の寄附金は全額損金不算入としているにもかかわらず

¹ 植松守雄『『低額譲渡』をめぐる税法上の諸問題』『税務弘報』23巻4号26頁。。

なお、植松元判事は法22条2項と法37条6項(現7項)を盾の両面に例え、法22条2項と法37条6項(現7項)の関係性を思慮した上で、以下のように述べている。

「時価と譲渡価額との差額を寄附金と考える思考の半面には、その資産を時価相当の値打ちのものとして評価し、それを伴って当該資産の簿価と時価との差額(簿価と譲渡価額との差額プラス時価と譲渡価額との差額)が益金を構成すると観念している。」(植松守雄『『低額譲渡』をめぐる税法上の諸問』『税務弘報』23巻4号26頁。)

² 末永英男『法人税法会計論(第8版)』(中央経済社、2016年)、158頁。参照。

ず、その相手方における受贈益は全額益金算入としていることから、創設当初からグループ内での取扱いの整合性について問題の指摘がなされ、本来の制度趣旨に立ち返って見直しがなされた³。

岡村教授はグループ内取引(関連者間取引)こそ、グループ法人課税制度が適用される主な領域であり、関連会社に対する債務免除等を寄附金としない取扱い(法人税基本通達 9-4-1, 9-4-2)、無利息貸付、移転価格と比べると、寄附金課税は、損金算入限度額との関係で、二重課税が生じるか、所得振替がそのまま認められてしまうかのどちらかになるなど、限界を露わにしていた⁴。

そのため、グループ法人税制は「企業グループを対象とした法制度や会計制度が定着しつつある中、税制においても、法人の組織形態の多様化に対応するとともに、課税の中立性や公平性等を確保する観点から」⁵見直しが行われた制度である。

金子宏教授は、連結納税制度を 100%の持株関係にある法人グループを、1 つの課税単位として扱っている点で、法人グループの一体的取扱いの究極の姿であるとしている⁶。そして、連結納税制度の選択をしていなくても、連結法人グループと同様に強固な結合関係にあり、一体的管理・運営の行われている法人グループについても、その実体に対応して一体的取扱いをすることは、一定の合理性が認められる。このような考慮から、「一の者が法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する関係(当事者間の完全支配の関係)又は一の者との間に当事者間の完全支配関係がある法人相互の関係」(法 2 条 12 号の 7 の 6)を完全支配関係と呼び、完全支配関係のあるグループ法人相互の取引に対する課税についてグループ法人税制を導入したとしている⁷。

完全支配関係のあるグループ法人間の取引について、連結納税制度を適用しない場合に「グループ法人単体課税制度」⁸が適用される。これは直接・間接を含め、100%持株関係のあるグループ法人が、一体的管理・運営のもとにあることにかんがみ、その間も一定の時期まで繰り延べることで、グループ法人間の資産の移転や資金の移動に対する税制による障害を取り除くことを目的とする制度となっている⁹。

また、グループ法人単体課税制度は同じ 100%支配関係で一体となって申告納税を行う連結納税制度(選択したグループ適用)と異なり、100%支配関係があれば、強制適用となり、

³ 佐々木浩「平成 22 年度の法人税関係(含む政省令事項)の改正について」『租税研究』731 号 22 頁。参照、成道秀雄「組織再編税制への影響」『税研』149 号 48-49 頁。、大蔵財務協会編「改正税法のすべて(平成 13 年度版)」243 頁。

⁴ 岡村忠生「グループ法人課税制度は、なぜ必要か」『税研』149 号 22 頁参照。

⁵ 首相官邸「平成 22 年度税制改正大綱 ～納税者主権の確立へ向けて～」。

⁶ 金子宏『租税法(第 23 版)』、456-457 頁参照。

⁷ 同上、457 頁参照。

⁸ グループ法人税制設立において、連結納税制度と連結納税制度を適用しない 100%支配関係のグループに適用される課税制度を分けるために名称されたと考えられる。

成道秀雄「組織再編税制への影響」『税研』149 号 48 頁。、阿部泰久「グループ法人単体課税制度の導入と大企業への影響」『税研』149 号 30 頁。、経済産業省「資本に係る取引等に係る税制についての勉強会論点とりまとめ」2 頁参照。

⁹ 金子、前掲注 6、457 頁参照。

その支配グループには、いわゆる持株会社のようなものだけでなく、個人やその親族が支配する同族企業グループも含まれ、そのグループの規模の大小は問われない¹⁰。

グループ法人税制とは主に連結納税制度とグループ法人単体課税制度を指すが、本稿では後者のグループ法人単体課税制度をグループ法人税制として扱っていく。

法 37 条 2 項、法 25 条の 2¹¹によって取引による寄附金は損金不算入、益金不算入となり、完全支配関係にあるグループ間の取引は課税の対象となっていない。しかし、グループ法人税制が適用される前までは、グループ間取引であっても法 22 条 2 項の無償譲渡と法 37 条の寄附金課税により益金と損金の額が計算されていた。グループ法人税制適用前はグループ間の取引と他の企業との取引が同じ法令で扱われてたということである。

グループ法人間の取引はグループ法人間で完結しているものが多く、グループ全体で見れば資産の譲渡や無償の供与による金銭の移動が発生していない取引がある。このような取引に対してもグループ法人税制適用前は法 22 条 2 項の無償譲渡と法 37 条の寄附金課税により課税の対象としてきた。租税回避を防ぐにしても、法 22 条 2 項と法 37 条でしか対応できていなかったことは不合理であった。

第 2 節 PL 農場事件におけるグループ間取引の検討

グループ法人税制と寄附金課税との関係性の検討を行うため、法 22 条 2 項の無償譲渡と法 37 条の寄附金課税により、課税の是非が問われた PL 農場事件¹²大阪高裁昭和 59 年 6 月 29 日判決を取り扱っていきたい。

¹⁰ 末永英男『法人税法会計論(第 8 版)』(中央経済社、2016 年)160 頁参照。

グループ法人単体課税制度には、以下の 7 つの対象取引があると考えられる。

- ①完全支配関係法人間の資産の譲渡取引等における譲渡損益等の繰り延べ
- ②完全支配関係法人間の非適格株式交換等
- ③完全支配関係法人間の寄附金
- ④完全支配関係法人間の現物分配制度
- ⑤完全支配関係法人間受取配当等の益金不算入
- ⑥完全支配関係法人間における株式の発行法人に対する譲渡に係る損金取引
- ⑦中小企業向けの特例措置の適用

¹¹ 【法 25 条の 2】内国法人が各事業年度において当該内国法人との間に完全支配関係（法人による完全支配関係に限る。）がある他の内国法人から受けた受贈益の額（第 37 条（寄附金の損金不算入）の規定を適用しないとした場合に当該他の内国法人の各事業年度の所得の金額又は各連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入される第 37 条第 7 項は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない。

¹² 大阪高裁昭和 59 年 6 月 29 日判決(昭和 58 年（行コ）第 9 号、法人税更正処分取消請求控訴事件) LEX/DB 文献番号 21080582。評釈として、以下のようなものがある。

大淵博義「転売特約による低額譲渡と寄付金の認定」『税経通信』40 巻 10 号、226～238 頁、品川芳宣「低額譲渡が義務付けられた土地譲渡の収益認識」『税研』1995 年 5 月号 54～57 頁、品川芳宣「低額譲渡が義務付けられた土地譲渡の収益認識」『税務事例』17 巻 2 号 22-27 頁、中里 実「低額譲渡を義務付けられた土地の買受け、売却の際の法人税の課税」『判例評論』1163 号 203～207 頁、藤曲武美「無償取引と寄附金課税」『税務弘報』2013 年 12 月号 152～158 頁、公法判例研究会「公法判例研究（第 12 回）」『西南学院大学法学論集』18 巻 2 号 159 頁。～172 頁。

1. 事件の概要

X 社(原告、X 社)は、M 社、F 社はいずれもその株主、役員の一部を同じくし、P 教団が事実上支配している会社であった。さらに、三社の代表取締役 A は、三社の経営全てを B、C に委ねていた。

X 社は、昭和 45 年 12 月期分法人税について、同年 3 月 31 日、M 社から上野市所在の山林 66 万㎡余(以下、「本件土地」)を 1 億 7,348 万円余(1 坪当たり、869 円)で買受け、直ちにこれを F 社に対して、2 億 2,622 万円余(1 坪当たり、1,118 円)で譲渡し、その譲渡益 5,273 万円余を同社の欠損金に補填して、所得金額を 0 円とする確定申告をした。F 社は、同年 9 月本件土地の一部を K 鉄道会社へ 1 坪当たり 3,000 円で譲渡している。

これに対し、Y 税務署長(被告、Y 税務署長)は、本件土地の時価は 1 坪当たり 3,000 円が相当であるから、その時価 6 億 177 万円余と M 会社からの実際の取得価格との差額 4 億 2,839 万円余が受贈益(同金額は F 会社に対する本件土地の譲渡原価を構成している。)となり、本件土地の時価と F 社に対する譲渡価額と差額の 3 億 7,565 円余は無償譲渡に係る収益(F 社に対する寄附金)であるとして、所得金額を 3 億 3,006 万円余とする更正処分等をした。

X 社は、本件土地の譲受け及び譲渡価額は一連の取引のなかで義務付けられているから、当該処分は不当であるとして、本訴を提起した。

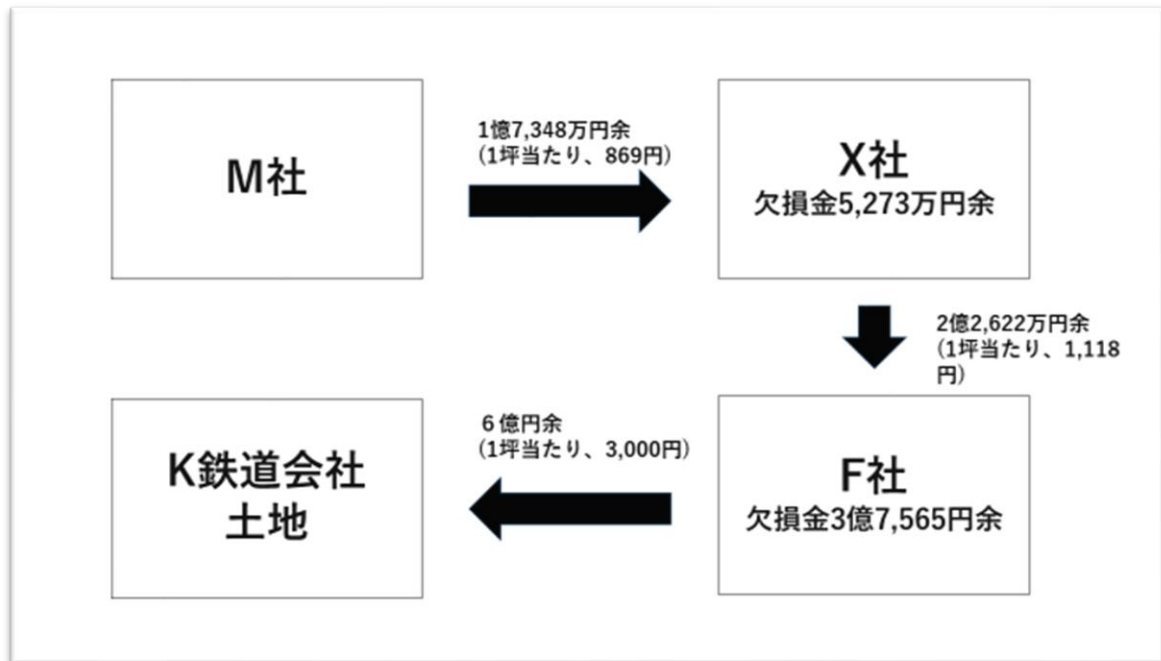
なお、Y 税務署長は、M 社が X 社に対して本件土地を譲渡したことに対しても、低額譲渡(寄附金)に当たるとして、課税処分をした。この課税処分の当否についても、Y 税務署長と M 社との間で争われ、上告審まで争われたが(大阪地裁昭和 54 年 6 月 28 日判決、大阪高裁昭和 56 年 2 月 5 日判決、最高裁昭和 57 年 3 月 9 日第三小法廷判決¹³)、Y 税務署長の課税処分がほぼ維持されている。この別件の事例を受けて、本判決の一審である大阪地裁昭和 58 年 2 月 8 日判決がある。

2. 本件における論点

M 社、X 社、F 社、K 鉄道会社の関係は以下の図のようになる。完全支配関係の法人でグループ法人税制が適用された場合には実質的に M 社から K 鉄道会社への取引となり、約 4 億 2500 万円の利益に対して課税がなされる。

¹³ 大阪地裁昭和 54 年 6 月 28 日判決(昭和 49 年(行ウ)第 33 号、法人税更正処分取消請求控訴事件) LEX/DB 文献番号 21066510。

図表 1 PL 事件におけるグループ会社間の関係



筆者作成

本件における争点を含め、議論すべき論点を次の4つに絞って考察をしていきたい。

- (イ) X社にとっての本件土地時価はどのように算定できたか
- (ロ) M社からX社への本件土地の譲渡は寄附金に該当するのか(大阪地裁昭和54年6月28日判決)
- (ハ) X社からF社への本件土地の譲渡は寄附金に該当するのか
- (二) 転売特約がない場合、グループ法人税制が適用された場合どうなるのかである。

① M社からX社への譲渡取引における時価の認定と寄附金課税

「(イ)及び(ロ)の論点」については、M社からX社への低額譲渡が争われた。大阪地裁昭和54年6月28日判決では、X社の時価の認識について立法趣旨を述べた上で、以下のように判示している。

「法人税法37条6項(現法37条7項—著者注)が『実質的に贈与……と認められる』と規定しているのは、当該取引に伴う経済的效果が贈与となんら異なるものではないときは、実質的贈与と認める趣旨のものであり、実際に納税者の贈与の意思を要件としているものではない。

したがって、本件でも、原告会社が本件土地を譲渡した時点で本件土地の時価を認識していなかったとしても本件処分の正当性を何ら左右しない。……法人税法37条6項適用の

要件として、取引当事者が譲渡物件の時価を認識していることが必要であるとしても、原告会社にはその認識があった。」。

その上で、M 社、X 社、F 社の間における三社間のグループ間のやり取りにその要件があるとして、以下のように判示されている。

「M 社は、本件土地を X 社、F 社と転々譲渡したのは、これらの会社の赤字解消のためであるというが、それは不合理である。すなわち、仮に赤字解消のため系列会社間で転売して計算上の収益を上げたにしても、最終的な第三者の売却先が予定されないでは、このような操作は意味がない。

なぜならば M 社、X 社、F 社と適当な価格で転売したことにして帳簿上操作したとしても、最終的に第三者に転売できなければ、その企業にとっての赤字の解消にはならないのだから最終的な転売先のあてもないのに帳簿操作をすることは考えられない。この場合の帳簿操作は、転売先も売買価格も予定できる時に、実際の取引価格にあわせて数次の売買が繰り返されたかのように帳簿上の外形を整えることによって行われ得るのであって、やみくもに帳簿操作をすることは考えられない。」¹⁴

このように、M 社は具体的な転売先と売買価格を予定していたとして、時価の認識ができたことを裁判所は判示している。

M 社は X 社に本件土地を譲渡することで、土地の価額を 1 億 7,348 万円から 2 億 2,622 万円まで引き上げることを目的として行っていたと考えられる。そして、差額の約 5,000 万円の益金を X 社が保有する欠損金と相殺する考えであった。これは K 鉄道会社に売買する転売特約の一貫として行われている処理であり、M 社と X 社間の取引はその過程でしかない。一方、Y 税務署長と裁判所の判断は同じく、土地の原価 1 億 7,348 万円と時価 6 億円の差額である 4 億 1,839 万円を寄附金に該当するとして損金不算入することを判示している。転売特約があろうと、租税回避目的で売買時点において、時価を認識できたことからこのような判示がなされた。

したがって、裁判所は、「時価の三割以下の低額譲渡をするにつき原告会社に正当の理由があったとはいえないし、他に正当の理由があったと認めるに足りる証拠もない。したがって、右の差額(4 億 1,839 万円——筆者注)は法人税法 37 条 6 項により寄付金の額に算入しなければならない。」と判示されている。

M 社から X 社への譲渡は低額なものであり、大阪地裁昭和 54 年 6 月 28 日判決を見ても、1 坪当たり 3,000 円を下回って X 社に譲渡する理由は転売特約を除いて見ることができず、Y 税務署長の主張と裁判所の判断は正しいと考える。これは転売特約は正当の理由(経済合理性)には該当しなかったためだと考えられる。

¹⁴ 時価の額に関しても「譲渡の時における価額すなわち時価とは、客観的な市場価格、あるいは課税期においてそれぞれの財産の現況に応じ不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額、あるいは再購入価格である等と説明されている。したがって、時価とは、客観的に想定される価格であって、取引当事者が認識していた価格である必要はない。」と判示している。

② X 社から F 社への譲渡取引における時価の認定と寄附金課税

「(ハ) X 社から F 社への本件土地の譲渡は寄附金に該当するのか」については、PL 農場事件では大阪高裁は以下のように判示している。

「控訴人は本件土地の買受によって、転売を拘束された価額 2 億 2,622 万 4395 円相当額の収益を得、同時に買受価額 1 億 7,348 万 8,535 円相当額の原価を要したが、収益の額は右(5,270 万円—著者注)を上廻るものではないというべきである。

被控訴人は、時価 6 億 0,188 万 0,890 円と右買受価額との差額 4 億 2,839 万 2,355 円が、控訴人が M 社より実質的に贈与を受けた額(法人税法 37 条 6 項)(現法 37 条 7 項—著者注)であると主張する。しかし、右にいう時価は何の特約もない場合の時価であるところ、右主張は右売買契約に前記のような転売特約があることを無視しているから、採用することはできない(なお、控訴人の買受にともなう法人税法上の取扱は、同法 37 条 6 項の問題ではなく、22 条 2 項の問題である)。」。

また、裁判所は収益の額に関して、「法人税法 22 条 2 項の収益の額を判断するに当って、その収益が契約によって生じているときは、法に特別の規定がない限り、その契約の全内容、つまり特約をも含めた全契約内容に従って収益の額を定めるべきものである。」と判示し、転売特約を認めている。

つまり、法 37 条 7 項による経済的な利益の供与ではなく、法 22 条 2 項による有償による資産の譲渡となり、寄附金には該当しないこととしている。

PL 農場事件では寄附金と認定されるかどうかの判定に、転売特約の存在が大きく左右したと考えられる。それは裁判所も以下のように判示しているところである。

「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、それが譲受人に実質的に贈与されたものとする法人税法 22 条 2 項、37 条 6 項は、譲受人が譲渡価額よりもより高価に譲渡できるのに、経済人としては不合理にも、それよりも低額に譲渡した場合に適用されるのであって、譲渡価額よりも高額にできる利益、権利、地位を有していなかったときは、より高額に譲渡しなかったからといって、自己の有していたところを不当にも低く譲渡したとして同法 37 条 6 項を適用することはできない。」。

また、「納税者を異にする M 社の課税が、X 社に対し二重課税となる理由は、どこにもない。」と裁判所は判示し、M 社と X 社はグループ会社であり、実質的に経営が同じであつても法人格が異なること、二重課税ではないことを示している¹⁵。

¹⁵ これは「本件土地の処分と同様の経済的目的を達するためには、M 社が直接 K 鉄道会社に売却してその代金のうちから、原告会社が約 5,000 万円、F 社が約 3 億 8,000 万円をそれぞれ贈与する方法及び M 社が原告会社に対し、K 鉄道会社への売却によって原告会社が約 5,000 万円の譲渡益をあげるに足りる本件土地の一部を売却し、F 社に対しても同様に約 3 億 8,000 万円の譲渡益をあげるに足りる本件土地の一部を売却する方法がある。このいずれの方法も、M 社が課税されるだけである。ところが、本件では、M 社に対し、法 37 条 6 項によって加算されるうえ、原告会社まで本件更正処分によって同様の加算がされたわけで、これは、実質課税をはずれた二重課税である。」という X 社の主張に対する大阪高裁の判断と説明がなされている。

PL 農場事件は M 社から X 社への譲渡と X 社から F 社への譲渡とに対し、転売特約が同様に付いているにも関わらず、PL 事件とその関連会社に対する大阪地裁昭和 54 年 6 月 28 日判決で異なる判示が為されている。これは PL 農場事件が M 社から X 社への譲渡である大阪地裁昭和 54 年 6 月 28 日判決を受けてであるかもしれないが、興味深いことである。仮に、両判決の低額譲渡が寄附金に該当しないとする X 社の考えを支持した場合や両判決が寄附金に該当した場合には、二重課税や二重に課税されないことになっていたのかもしれない。

上記のように大阪地裁昭和 54 年 6 月 28 日判決によって、M 社、X 社間の取引は低額な譲渡により寄附金と認定されている。しかし、PL 農場事件においては異なる判断が為されている。

そこで、第 4 番目の論点である「(二)転売特約がない場合、グループ法人税制が適用された場合に PL 農場事件はどのように判断されていた」について、項を改めて述べることにする。

3. 数値を用いたグループ法人税制の検討

法 22 条 2 項 の無償譲渡と法 37 条の寄附金課税の併用による課税とグループ法人税制に引き直した場合にどうなるかの検討を判示の数値を用いて検討していく。

PL 農場事件とその前段となる大阪地裁昭和 54 年 6 月 28 日判決を M 社、X 社、F 社間の譲渡の取引を X 社(X 社グループ)の主張、税務署の主張と最終的な課税の結果となる裁判所の判断を整理すると以下ようになる。

図表 2 3 者の主張

	X 社の主張	Y 税務署長の主張	裁判所の判断
土地の時価	6 億 177 万円	6 億 177 万円	6 億 177 万円
M 社→X 社間本件 土地の原価	1 億 7,348 万円	1 億 7,348 万円	1 億 7,348 万円
M 社→X 社間本件 土地の益金(M 社の益金)	受贈益 0 円	4 億 1,839 万円の受贈益	受贈益 0 円
M 社→X 社間本件 土地の損金(M 社の損金)	贈与 0 万円	4 億 1,839 万円の贈与、寄附金(損金不算入)	4 億 1,839 万円の贈与、寄附金(損金不算入)
M 社→X 社間本件 土地の価額	1 億 7,348 万円	時価相当額 6 億円	時価相当額 6 億円
X 社→F 社間本件	2 億 2,622 万円(取	4 億 2,839 万円(受贈	2 億 2,622 万円(取得価

土地の原価	得価額)	益)+1 億 7,348 万円 (原価)=6 億円	額)
X 社→F 社間本件 土地の益金(X 社 の益金)	受贈益 5,270 万円	3 億 7,565 万円の贈与 (低額譲渡)	受贈益 5,270 万円
X 社→F 社間本件 土地の損金(X 社 の損金)	贈与 0 万円	4 億 2,839 万円の贈与、 寄附金(損金不算入)	贈与 0 万円

筆者作成¹⁶

① X 社及び税務署長の主張と裁判所の判断

X 社グループは、本件土地の価額を一貫して 1 億 7,348 万円としている。X 社から F 社への譲渡の際には、1 億 7,348 万円に F 社からの受贈益 5,270 万円を足した 2 億 2,622 万円を土地の価額としている。2 億 2,622 万円で F 社へ譲渡を行っているため、贈与益は 0 円となっている。

Y 税務署長は、F 社から X 社への譲渡に対して、時価相当額 6 億円から譲渡価額 1 億 7,348 万円を差し引いた 4 億 2,839 万円の贈与を寄附金としている。さらに、X 社から F 社への譲渡に対しても、Y 税務署長の試算として譲渡価額 1 億 7,348 万円に 4 億 2,839 万円の贈与益を足した 6 億円(つまり時価)を土地の価額としている。

X 社は 2 億 2,622 万円で F 社へ譲渡を行っているため、贈与益は土地の時価との差額である 3 億 7,565 万円となり、低額な譲渡のため寄附金となっている。つまり、寄附金として課税を行った本件土地に対して、さらに寄附金として二重に課税を行う考えを示していた。

裁判所の判断としては、M 社から X 社への譲渡の際(大阪地裁昭和 54 年 6 月 28 日判決)には、Y 税務署長の主張を支持し、M 社から X 社への譲渡に対して、時価相当額 6 億円から譲渡価額 1 億 7,348 万円を差し引いた 4 億 2,839 万円の贈与を寄附金としている。

しかし、F 社から X 社への譲渡の際(PL 農場事件)には、X 社の主張を支持し、本件土地の取得価額 1 億 7,348 万円に F 社からの受贈益 5,270 万円を足した 2 億 2,622 万円を土地の価額としている。2 億 2,622 万円で F 社へ譲渡を行っているため、贈与益は 0 円という考えを支持した。裁判所がこのような判断したのは、すでに見てきたように受贈益の計上による二重課税と転売特約があったためだと考えられる。

転売特約がなかった場合にはどのような課税になるだろうか。

¹⁶ M 社と X 社の時価差額 4 億 1,839 万円、X 社と F 社の時価差額 4 億 2,839 万円の差に関しては、大阪地裁昭和 54 年 6 月 28 日判決においては土地の酪農による減価償却 1,500 万円が含まれているためである。PL 農場事件においては原告、裁判所は時価を考慮していないため争点となっていない。

② 転売特約がなかった場合

品川教授は、PL 農場事件のような会計処理は、総額表示的な計算方法であるから、税法独自の問題とはいえ、企業の正確な財務情報を提供しなければならない企業会計(会計学)においても十分に問題にしなければならないと述べている¹⁷。そのため、具体的な数値を用いた会計処理を行い仕訳による考察を行っていきたい。

M 社から X 社への移転、X 社から F 社への移転、F 社から K 鉄道会社への移転を仕訳処理として見ていく。当時の通常の取引慣行で行った場合には以下のようになると考えられる。なお、時価を 6 億円と事案に近い数字としていく。

・M 社から X 社への土地の移転

M 社

(借) 現 金	1 億 7,348 万円	/ (貸) 土 地	1 億 7,348 万円
寄附金	4 億 1,839 万円	/ 譲渡益	4 億 1,839 万円

X 社

(借) 土 地	6 億円	/ (貸) 現 金	1 億 7,348 万円
		受贈益	4 億 1,839 万円

・X 社から F 社への土地の移転

X 社

(借) 現 金	2 億 2,622 万円	/ (貸) 土 地	6 億円
寄附金	3 億 7,565 万円		

F 社

(借) 土 地	6 億円	/ (貸) 現 金	2 億 2,622 万円
		/ 受贈益	3 億 7,565 万円

・F 社から K 鉄道会社への土地の移転

F 社

(借) 現 金	6 億円	/ (貸) 土 地	6 億円
---------	------	-----------	------

K 社鉄道会社

(借) 土 地	6 億円	/ (貸) 現 金	6 億円
---------	------	-----------	------

以上のように、M 社の課税所得(ここでは寄附金の取扱いは無視している。)は 2 億 4,500 万円¹⁸、X 社の課税所得金額は 4 億 1,839 万円¹⁹、F 社の課税所得金額は 3 億 7,565 万

¹⁷ 品川芳宣「低額譲渡が義務付けられた土地譲渡の収益認識」『税研』57 頁。参照。

企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書について」『産業経理』26 卷 11 号 78 頁。、
企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書」『産業経理』26 卷 11 号 79-86 頁。

品川教授は「税法と企業会計との調整に関する意見書について」は、「資産を無償譲渡等した場合に
は、当該資産の適正価格を導入して収益を計上することの当否を明らかにすることが妥当である」旨を
提言しているが、明らかにされていないことを指摘している。(品川芳宣「低額譲渡が義務付けられた
土地譲渡の収益認識」『税研』57 頁。)

¹⁸ 譲渡益 4 億 1,839 万円-土地原価 1 億 7,348 万円=2 億 4,491 億円

¹⁹ M 社からの受贈益 4 億 1,839 万円

円²⁰となり、M社のグループ通算で考えると、約10億円²¹が課税所得金額となる。

③ グループ法人税制が適用されていた場合の考察

では、グループ法人税制を適用した場合にはどのような課税になるだろうか。例題として、土地原価を1億円と仮定し、土地の時価を5億円と仮定して考えていく²²。

M社からX社への譲渡の際に土地を2億円で譲渡した場合、土地原価1億円と時価5億円の差額が譲渡損益調整勘定となり、2億円との差額、3億円が寄附金となるが、グループ法人税制の適用により、全額損金不算入となる。その結果、課税所得金額が0円になる。そして、X社がF社に転売した事業年度終了の日の属するM社の事業年度において譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額4億円が益金に算入されるため、繰り延べた4億円が課税所得となる。

X社からF社へ3億円で譲渡した場合、3億円と時価5億円の差額が土地の贈与益2億円(寄附金)となり、2億円の土地を譲渡されたことによって受贈益が3億円となる。グループ法人税制の適用により、寄附金は全額損金不算入、受贈益は全額益金不算入であるから、課税所得金額が0円となる。

F社からK鉄道会社5億円(時価)で譲渡した場合、3億円の土地を譲渡されたことによって受贈益が3億円となる。グループ法人税制の適用により、受贈益は全額益金不算入であるから、課税所得金額が0円となる。これにより、それぞれの取引を合わせた時、X社グループ全体での課税所得金額が4億円となる。

これを譲渡損益調整資産としての具体的な繰延べ処理と所得認識を行うと、以下のようになる。

M社			
(借) 譲渡損	4億2,839万円	(貸) 譲渡損益調整勘定	4億2,839万円
寄附金 → 全額損金不算入			
X社			
土地受贈益4億2,839万円 → 全額益金不算入			
寄附金3億7,565万円 → 全額損金不算入			
F社			
土地受贈益3億7,565万円 → 全額益金不算入			

M社のグループ全体での通算の課税所得は4億2,839万円となり、M社がX社に売却した

²⁰ X社からの受贈益3億7,565万円

²¹ 2億4,491億円+4億1,839万円+3億7,565万円=10億3,895万円

²² 藤曲武美「無償取引と寄附金課税」『税務弘報』2013年12月号157頁参照。

時の土地原価と時価の差額が課税所得となっている。

整理をしていくと、以下のようになる。

- ・ X 社の主張 → 課税金額 0 円
- ・ Y 税務署長の主張 → 4 億 1,839 万円(受贈益) + 3 億 7,565 万円(低額譲渡) +
4 億 2,839 万円(寄附金)=課税金額約 12 億円
- ・ 裁判所の判断(PL 農場事件の判示) → 4 億 1,839 万円(寄附金)
- ・ 当時の通常の取引 → 約 10 億円
- ・ グループ法人税制適用 → 4 億 2,839 万円

X 社の課税、Y 税務署長の課税、裁判所の判断(大阪地裁昭和 54 年 6 月 28 日判決と PL 農場事件を通して)、当時の税制、グループ法人税制を数値を用いて比較を行った。

Y 税務署長の主張は当時の税制の課税金額に近いものとなっており、法 22 条 2 項と法 37 条 6 項(現 7 項)の併用を意識していると考えられる。資産の譲渡に二重に課税されることになっても当時の法形式に従っていることが分かる。

これに対して、裁判所の判断は、大阪地裁昭和 54 年 6 月 28 日判決において、M 社と X 社間のみでの課税を行った結果、グループ法人税制適用をした場合と同じ課税金額となっている。これは法の形式よりも実質の立場を取った現行法に至る先駆けではないかと考える。

X 社グループとしては、赤字補填と欠損金をもって所得金額と相殺するため、予定していた所得金額はより少額であっただろう。PL 農場事件において、M 社と X 社間では寄附金課税を行い、M 社と F 社間では差し引き 0 円の二重課税を防止している裁判所の判断は正しかっただろう。現在のグループ法人税制に引き直した場合であっても、課税所得金額は裁判所の判断に近いものとなっている。

第 3 節 グループ法人税制における所得移転に対する課税の問題点

前節で PL 農場事件のグループ間取引に関して、法 22 条 2 項と法 37 条の寄附金課税を併用した課税方式と現在のグループ法人税制が適用された場合の課税を具体的な数字に落とし込み比較を行った。結果的には裁判所の判断がグループ法人税制適用後と同じ数値に近いものになっており、先取りをしているため裁判所の判断は画期的だったといえる。

グループ間の取引だけではなく、会社間取引に対して法 22 条 2 項と法 37 条の寄附金課税を併用した課税において金子教授と増井教授は 2 つの問題点を指摘している。

第 1 に、無償取引があった場合に、あるときには両当事者(例えば、贈与側と被贈与側等)とも課税されず、あるときは両当事者とも課税されるという不統一な結果が生じることで

ある²³。第 2 に、寄附金の損金算入限度額の範囲内であれば、両当事者に課税がなされず、課税がなされたとしても損金算入限度額を超える部分で行われること、寄附金の範囲が広くかつ損金算入限度額が機械的に定まるため、所得振替に伴う法人税額減少に対して必ずしも有効に対処できないことである²⁴。

前者の問題に関しては、原告(X 社グループ)の主張は両当事者が課税されない場合、課税庁(Y 税務署長)の主張は両当事者が課税される場合に該当し、裁判所の判断はその折衷案であったのであろう。後者の問題に関しては現在も残っている問題である。

品川教授は PL 農場事件の判例を踏まえて、「本件土地をM社から低額で譲り受けた段階では、無償部分の譲受けについて収益を認識するもその額は転売のときの売上原価を構成することとなるが、本件土地をF 会社に譲り渡した段階では、その時価と売買価額との差額(無償部分)について一旦収益を認識し、しかる後に、当該金額は、法 37 条 5 項(現法 37 条 6 項—著者注)括弧書にいう寄付金から除かれる損費に該当するとするか、あるいは同 6 項(現法 37 条 7 項—著者注)にいう『実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額』に該当しないとして、寄付金ではない単純損金として処理すれば良いことになる。かかる税務処理の方が法 22 条 2 項及び法 37 条 5 項 6 項の法意を正確に具現化したものと解される。」²⁵と述べている。

中里教授は、「本件で行われた一連の取引行為は、何ら業務上の必要性がないにもかかわらず、ただ租税負担を軽減するためにのみ行われた迂回的な取引にすぎない。²⁶」とした上で、転売特約を重視したのは、M 社が PL 農場事件で租税回避を計り、低額譲渡を理由とする更正処分が行われた(大阪地裁昭和 54 年 6 月 28 日判決)ためだとしている。さらに、中里教授は、「裁判所は、M 社に関する処分と X 社に関する本件処分が両方認められると、M 社が直接 K 鉄道会社へ譲渡した場合と比べ法人税(の合計)が増える(これは、基本的には、M 社に対する処分と X 社に対する処分(大阪地裁昭和 54 年 6 月 28 日判決—筆者注)が独立に行われたためである)であろうことを重視して、こうした不都合を避けようとしたものと考えられよう。」²⁷としている。

確かに、Y 税務署長の主張は、当時の税制の課税金額に近いものとなっただけでは、当時の通常の取引をした場合と約 2 億円の差があった。当時の税制は、法 22 条 2 項と法 37 条 7

²³ 増井、前掲注 6、75 頁。及び金子、前掲注 6、348-353 頁参照。

²⁴ 同上、同頁参照。

²⁵ 品川芳宣「低額譲渡が義務付けられた土地譲渡の収益認識」『税務事例』17 巻 2 号 27 頁参照。

品川芳宣「低額譲渡が義務付けられた土地譲渡の収益認識」『税研』1995 年 5 月号 57 頁、中里 実「低額譲渡を義務付けられた土地の買受け、売却の際の法人税の課税」『判例評論』1163 号 207 頁。

中里教授は「この考え方にも、転売特約を重視している点において本判決と同じ限界がある(ただし、転売特約の重視を前提とすると、この考え方の方が本判決の考え方よりも理論的であると思われる。)」と支持しながらも限界を呈している。(中里 実「低額譲渡を義務付けられた土地の買受け、売却の際の法人税の課税」『判例評論』1163 号 207 頁。)

²⁶ 中里 実「低額譲渡を義務付けられた土地の買受け、売却の際の法人税の課税」『判例評論』1163 号 206 頁。また、転売特約もその一部(迂回的な取引の一端—筆者注)をなすものと指摘している。

²⁷ 同上、206 頁。

項による無償譲渡・低額譲渡に対する対応としては限界があり、M社、Y税務署長、裁判所と三者三葉の結果を生むこととなってしまっている。裁判所の判断はグループ法人税制の制度に近い形となっているが、M社に対する判決がなければ成しえないものであったと考えられる。

PL農場事件ではY税務署長は租税回避を主張しているが、その前段である大阪地裁昭和54年6月28日判決では租税回避を主張していない。それはPL農場事件の判示に、「X社の主張のように租税回避が意のままになるということはできない(本件においても、M社の租税回避的行為は同法37条6項の適用により否認されている)」とあり、判示が大阪地裁昭和54年6月28日判決を考慮していることは明白であり、PL農場事件の判示はX社による租税回避ではないと認めていると考えられる。

「本件においても」とあるように、大阪地裁昭和54年6月28日判決も租税回避ではないと考えられる。法37条を適用することは租税回避を否認することと判示していることも、寄附金課税においては貴重な判例だと考える。

PL農場事件において、大阪高裁は、「納税者を異にするM社の課税が、X社に対し二重課税となる理由は、どこにもない。」として、法人格が異なる故に二重課税ではない旨を示していたが、グループ法人税制創設の議論において、岡村教授は以下のように述べている。

「法人格の選択は、税負担以外の理由で行われているのであろう。いま、税負担以外の効果や意味が十分に認められることを『経済的実質(substance)』と定義すると法人格の選択には、ほとんどの場合、経済的実質があるといえよう。法人税と所得税という税制が成り立っているのは、法人格という境界に経済的実質があるからである。」²⁸。

岡村教授は法人格の選択を所得税と法人税が存在するという観点から見ているが、M社、X社にそれぞれ法人格があり、経済的実質が両者にあったのではないかと考えられる。法形式ではなく経済的実質が優先されたために、裁判所のような判断がなされたのかもしれない。

グループ法人税制適用前には、所得の移転等が二重課税でしか対応できなかったことは問題であった。グループ法人税制適用前であれば、特約等を使わないと子会社等の欠損金の控除が有効に活用できなくなり、煩雑な所得の移転等を行わなければ、その使命が果たせなかったと考えられる。

しかし、平成22年度税制改正により創設されたグループ法人税制によって、グループ法人間での所得の移転等を防止するとともに、法22条2項と法37条7項で対応していた利益移転取引に対処できるようになった。グループ法人税制の創設によって問題は解決できているが、100%の支配関係のないグループ会社には対応ができていない状態である。

グループ法人税制が適用されるのは100%の完全支配関係があるグループ会社に限定して適用されることである。仮に、グループの子会社等に支援を行う場合には100%の支配関

²⁸ 岡村、前掲注4、23-25頁参照。ただし、境界を設けると、特にその近傍で法人成りのような歪曲が生じるとしている。

係にするか、通達 9-4-1、9-4-2 により寄附金該当性を否定し、経済的合理性を示さなければならない。経営不振等により、子会社等を支援する時、外国では投資になる場合でも、日本では寄附金に該当する可能性がある。

グループ法人税制の適用により、完全支配関係にある法人間における寄附金又は受贈益について損金不算入又は益金不算入となることから、法人間での二重課税が排除されるようになっている(一段階説)。資産の譲渡損益についても、一旦は繰り延べられるが、譲渡を受けた法人で転売等が行われると、元々、譲渡損益計算資産を有していた法人で譲渡損益が実現して課税が行われるようになってくる²⁹。一段階説とは、「二段階説の擬制の代わりに、通常の対価相当額による取引のみがあったという擬制に基づいて、取引の両当事者を通じて一貫した調整措置を求める」³⁰ものである。

藤曲武美氏はさらに、グループ法人税制における寄附金課税は、完全支配関係会社間における取引とその適用範囲が極めて狭く限定されていることや第二段階の対応的調整が完全に解決されていないことを問題として挙げている³¹。しかし、それは問題点ではなくグループ法人税制を適用できる会社への優遇処置といえるのではないかと考える。100%を外した連結納税制度ではなく、グループ法人税制を選んだメリットではないかと考える。

また、「発行済株式の 100%所有を唯一の基準としたのは、法律関係の複雑化を防止して法的安定性と予測可能性を確保するとともに、運用を容易にするため」³²であるからグループ税制と連結納税制度に一線を画す基準であり、納税者が選択できる余地がある制度であると考ええる。

朝長英樹氏は、「グループ法人の『グループ』について、同族会社等の行為又は計算の否認(法 132 条)に見られるように『グループ』は租税回避等を行うおそれが強いものという観点で税制度が作られており、税務執行もそのような観点に立って行われるのが専らであり、組織再編成が適格となって課税の繰延べが認められ、連結納税制度を選択して損益通算が認められるという制度が創設されたことは、一種のコペルニクスの転回」³³だと述べている。その点においては、法 22 条 2 項と法 37 条 7 項の併用に成り代わり、法 37 条 2 項と法 25 条の 2 が恙なく運用されている点では、グループ法人税制の適用背景にあった「課税の中立性や公平性等」は確保されているだろう。

²⁹ 藤曲武美「無償取引の寄附金課税」『税務判決・裁決例の読み方 実務に生かすヒント』(中央経済社、2014 年)44 頁。、同『法人税実務の新基軸』(中央経済社、2016 年)118 頁。参照。

³⁰ 金子、前掲注 6、355 頁参照。

³¹ 藤曲、前掲注 22 (2016 年)、118 頁参照。

³² 金子、前掲注 6、457 頁。

³³ 朝長英樹「連結納税制度への影響」『税研』149 号 43 頁。

第8章 組織再編税制に伴う寄附金該当性における問題

前章では、グループ間における寄附金課税制度について考察を行ってきた。第6章までで、グループ間における寄附金の大きな問題を取り扱ってきたが、子会社等に対する債権放棄、つまり、子会社等に対する寄附金において、重要な問題として組織再編に伴う寄附金か否かの問題が存在する。

組織再編を行っていく中で、資産の評価額が著しく低い、又は高い場合その差額が寄附金とされる場合がある。本章においては、現行の組織再編税制における寄附金の扱われ方を考察していく。

第1節 組織再編税制の概要

組織再編税制と寄附金該当性における問題として、法第62条の8「非適格合併等により移転を受ける資産等に係る調整勘定の損金算入等」¹による資産調整勘定の算定に寄附金の額が使用されることだと考える。

平成13年度改正で導入された企業組織の再編成(reorganization)に関する税制、すなわち法人組織再編税制においては、合併・分割等に伴う資産または負債の移転について、原則として時価による譲渡があったものとして資産等を移転した法人の各事年度の所得を計算することを明定した(法62条)うえで、合併・分割・現物出資および事後設立の4種類の組織再編成で、(1)企業グループ内の組織再編成、および、(2)共同事業を行うための組織再編成として一定の要件をみたすもの(適格組織再編成)について、帳簿価格の引継による課税の繰延が認められた²。

平成13年度の改正では、企業組織再編成(合併・分割・現物出資等)に係る税制は以下

¹ 内国法人が非適格合併等(適格合併に該当しない合併又は適格分割に該当しない分割、適格現物出資に該当しない現物出資若しくは事業の譲受けのうち、政令で定めるものをいう。以下この条において同じ。)により当該非適格合併等に係る被合併法人、分割法人、現物出資法人その他政令で定める法人(以下この条において「被合併法人等」という。)から資産又は負債の移転を受けた場合において、当該内国法人が当該非適格合併等により交付した金銭の額及び金銭以外の資産(適格合併に該当しない合併にあつては、第六十二条第一項(合併及び分割による資産等の時価による譲渡)に規定する新株等)の価額の合計額(当該非適格合併等において当該被合併法人等から支出を受けた第三十七条第七項(寄附金の損金不算入)に規定する寄附金の額に相当する金額を含み、当該被合併法人等に対して支出をした同項に規定する寄附金の額に相当する金額を除く。第三項において「非適格合併等対価額」という。)が当該移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額(当該資産(営業権にあつては、政令で定めるものに限る。以下この項において同じ。)の取得価額(第六十一条の十三第七項(完全支配関係がある法人の間の取引の損益)の規定の適用がある場合には、同項の規定の適用がないものとした場合の取得価額。以下この項において同じ。)の合計額から当該負債の額(次項に規定する負債調整勘定の金額を含む。以下この項において同じ。)の合計額を控除した金額をいう。第三項において同じ。)を超えるときは、その超える部分の金額(当該資産の取得価額の合計額が当該負債の額の合計額に満たない場合には、その満たない部分の金額を加算した金額)のうち政令で定める部分の金額は、資産調整勘定の金額とする。

² 金子 宏『租税法(第23版)』489-490頁。

のように整備された³。

- ・法人における課税の取扱い

資産が移転する際にはその移転資産の譲渡益に課税するのが原則であるが、次の組織再編成については、課税を繰り延べる（ただし対価として金銭が交付された場合は原則どおり譲渡益課税。）。

- ・株主における課税の取扱い

株主が、分割承継法人等の株式のみの交付を受けた場合は旧株の譲渡損益の課税を繰り延べる。

- ・引当金等の取扱い

組織再編成の形態に応じて所要の措置を講ずる。

- ・租税回避の防止措置

繰越欠損金等を利用した租税回避の防止規定に加え、包括的な租税回避防止規定を設ける。

- ・その他

会社分割に伴う商業登記・不動産登記等に係る登録免許税を合併並の負担水準とするなど、各税目につき所要の措置を講ずる。

なお、会社分割による資産の移転は、合併の場合と同様、消費税法上の資産の譲渡等に該当しない。

これにより、平成 13 年の改正法は、第 1 に、①法人が合併した場合には、被合併法人は、その資産または負債（以下、資産等という）を合併法人に時価で譲渡したものととして譲渡益・譲渡損を計算し、それを被合併法人の最後事業年度（合併の日の前日の属する事業年度）の益金・損金に算入して、その年度の所得を計算すべきこと（法 62 条 1 項・2 項）、ならびに、②この場合においては、被合併法人は、合併法人から交付された合併法人の新株その他の資産は、時価で取得し直ちにその株主等の交付したものとすること（法 62 条 1 項後段）、を定めた。したがって、合併においては、原則として、被合併法人に譲渡損益が生じ、また被合併法人の株主にはみなし配当課税が行われることになる（法 24 条 1 項 1 号）⁴。

適格合併とは、(a)被合併法人と合併法人との間に完全支配関係（一方が他方の発行済株式等の全部を直接・間接に保有する関係）その他の一定関係のある場合の合併（法 2 条 12 号の 8 イ、法令 4 条の 3 第 1 項・2 項）、(b)被合併法人と合併法人との間に支配関係（一方が他方の発行済株式の 50%超、100%未満を直接・間接に保有する関係）その他の一定の関係のある場合の合併で、①被合併法人の従業者のおおむね 80%以上に相当する数の者が合併法人の業務に従事することが見込まれており（法 2 条 12 号の 8 ロ(1)。従業者引継要件）か

³ 財務省『平成 13 年度税制改正の概要』

https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndl.jp/pid/10404234/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/zei003.htm

⁴ 金子・前掲注 2、492 頁。

つ、②被合併法人の主要な事業が合併法人によって引き継ぎ営まれることが見込まれていること(法2条12号の8ロ(2)。事業継続要件)の2つの要件をみたす合併(法2条12号の8ロ、法税令4条の3第3項)、または、(c)上述の(a)または(b)以外の合併のうち被合併法人と合併法人が共同で事業を行うための合併で、被合併法人の株主等の数が50人以上である場合(50人未満の場合にはさらに法税令4条の3第5号の要件をみたす必要がある)において、①被合併法人の被合併事業と合併法人の資本金等の額の割合がおおむね5倍をこえないこと(事業規模類似要件)、または、被合併法人の合併前の特定役員として在職を継続すること(特定役員在職継続要件)、③上述(b)①と同じ従業員引継要件、④被合併法人の被合併事業(合併法人の合併事業と関連する事業に限る)が合併後も合併法人において引き続き営まれることが見込まれていること(事業継続要件)、⑤合併により交付される合併法人の株式のうち、被合併法人の支配株主(被合併法人の株式の50%超を保有する株主)に交付されるものの全部が支配株主により引き続き保有されることが見込まれていること(支配株主株式継続保有要件。平成29年度改正で、第5の要件として追加された(法税令4条の3第5号))、5つの要件のすべて(支配株主がいない場合は①～④のすべて)を充足するもの(法税2条12号の8ハ、法税令4条の3台4項1～5号)、のいずれかに該当し、かつ被合併法人の株主等に合併法人の株式または合併親法人の株式のいずれか一方の株式または出資以外の資産が交付されない(対価要件)合併のことである(法2条12号8柱書)⁵。

非適格合併等とは、適格合併に該当しない合併又は適格分割に該当しない分割、適格現物出資に該当しない現物出資若しくは事業の譲受けのうち、政令で定めるもの(法62条の8)。また、非適格合併のほか、非適格分割・非適格現物出資および事業の譲受けで、分割法人等の分割等の直前において営む事業およびその事業にかかる主要な資産または負債のおおむね全部が分割承継法人等に移転するものをいう(法令123条の10第1項)。

そして、企業グループを対象とした法制度や会計制度が定着しつつある中、さらに持株会社制のような法人の組織形態の多様化に対応するとともに、課税の中立性や公平性等を確保する必要が生じてきたことから、平成22年度の税制改正において、資本に係る取引等に係る税制の見直しが以下のように行われた。⁶

- ① 100%グループ内の法人間の資産の譲渡取引等
- ② 100%グループ内の法人間の寄附
- ③ 100%グループ内の法人間の現物分配
- ④ 100%グループ内の法人からの受取配当等の益金不算入(負債利子控除)
- ⑤ 100%グループ内の法人の株式の発行法人への譲渡に係る損益
- ⑥ 大法人の100%子法人等に対する中小企業向け特例措置の適用の見直し
- ⑦ 清算所得課税の廃止等

⁵ 金子・前掲注2、493 - 494 頁。

⁶ 財務省『平成22年度 法人税関係法令の改正の概要』

https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2010/pdf/02.pdf

⑧ 連結納税制度

それはさておき、第6章でグループ法人税制を取り扱ったが、連結納税制度の導入は平成14年度、グループ法人税制の導入は平成22年度である。組織再編税制は平成13年度導入、平成22年度改正が行われている。連結納税制度はグループ法人税制と共に税制の改正対象となるよう、子会社間や関連会社間とのグループ間取引を考察する上では切っても切れないものとなっている。

そして、組織再編税制において寄附金該当性が論点となるのは、資産の評価額や株式の譲渡損益の益金の相手方、受け皿として寄附金が扱われることとなる。次節では、組織再編において、寄附金が論点となった判例を扱っていく。

第2節 東京高裁平成26年6月12日判決(日産事件)

1. 事件の概要⁷

原告Xは、自動車の開発・製造等の事業を目的とする会社で、その販売を担う連結子会社である本件各子会社51社について、不動産管理事業を分離してB社に集約するとともに、販売事業を管理統合して販売体制を再構築するため、平成18年4月から7月にかけて、会社分割、新株発行、減資・減準備金と株式の消却、会社の合併を行う事業再編(以下、本件事業再編)を行った。本件株式償却等は、会社法施工前(平成17年法律第86号による改正前)の旧商法231条1項が適用され、課税関係は、平成18年法律第10号による改正後の法人税法が適用されるものであった。

本件事業再編では、販売子会社51社(うち2社はそれぞれ約0.008%、約1.67%の株式を原告以外の第三者が保有)について、平成18年4月1日を効力発生日として、土地建物等を各子会社に残し、その営業を分割により設立する会社(B社)に承継する分社型分割を行った。

帳簿上または実質上債務超過となる51社中の30社については、平成18年4月28日、同5月12日を効力発生日として総額約845億円の第三者割当増資を行う。そして、事業税軽減のため、平成18年6月20日、同6月27日を効力発生日として、株式の消却及び、減資本金、減準備金を行い、各子会社(51社中の30社)は、最低資本金1000万円とした。

増資した30社については、債務超過になる可能性から払戻しは行われなかった。消却すべき株数については、減資前の資本金額を増資前の発行済み株式総数で除した額をもって

⁷ 東京高裁平成26年6月12日判決(平成24年(行コ)第480号、法人税更正処分取消等請求控訴事件)
LEX/DB 文献番号 25504422

田島秀則「消却株式の時価総額が旧商法上の払戻限度額等を超える場合の法人税法上の取扱い」
『ジュリスト』1489巻130-131頁。、吉村典久「租税判例速報」『ジュリスト』1472巻8-9頁。

除した数とする。

増資しない 51 社中の 21 社については、減資、減準備金の額の合計額 85.2 億円を払い戻した。消却すべき株数については、当該払戻しの金額を当該各子会社(21 社)の 1 株当たりの時価であるとして算出した額で除した数とした。

X は、本件事業再編における株式消却に伴う払戻金額 85.2 億円について、株式消却に係る見なし配当(法人税法 24 条 1 項 5 号)金額 44.0 億円を控除した 41.2 億円を消却株式の譲渡対価の額(法人税法 61 条の 2 第 1 項 1 号)とし、譲渡対価 1432.5 億円との差額(譲渡損)1391.5 億円について損金の額に算入した(法人税法 61 条 1 項)。

これに対して、課税庁は、消却株式の譲渡対価は、法人税法 22 条 2 項の規定によりその時価相当額が収益として益金の額に算入され、当該金額と払戻金額との差額を収受しないことについて合理的理由が存しない場合は寄附金(法人税法 37 条 8 項)に当たるとして、消却株式の時価総額 715.4 億円からみなし配当金額(更生後 35.9 億円)、資本金等の額の超過分等を控除した 678.1 億円が譲渡対価にあたるとして益金に加算するとともに、本件消却株式の時価総額(678.1 億円)から払戻額(85.2 億円)と資本金等の額の超過分を控除した残額である 628 億円が寄附金に当たり、その一部である 619 億円は損金の額に算入されない等して、更正処分を行った。

X は、払戻限度超過額(405.5 億円)を超える時価相当部分は収益として認識し得ず、また寄附金にも該当しないとしてその取消しを求めたこと(主位的主張)に加え、払戻額を超え払戻限度額以内の譲渡対価に係るみなし配当(206.3 億円)による益金不算入の適用を主張(予備的主張)した。

なお、消却株式価額(時価)からみなし配当額を控除した金額(679.5 億円)と、株式譲渡対価(678.1 億円)との差額(1.4 億円)は、増資した子会社のうち 20 社について資本金等の金額(1250 万円)が未償却株式の時価純資産額を超えるとして譲渡対価から除外している。

この事件において、考えられる会計仕訳は以下のようになると考えられる。

・平成 18 年 4 月 28 日

子会社 30 社 現金 845 億円 / 資本金 845 億円

・平成 18 年 6 月 20 日

子会社 30 社 資本金 1,348 億円/その他資本剰余金(減資本金)1,348 億円

子会社 21 社 資本金 85 億円 / その他資本剰余金(払戻し金額)85 億円

・申告

X 譲渡損失 1,392 億円/子会社株式 1,392 億円

消却株式原価(簿価)1,432.7 億円－(払戻し金額 85.2 億円－みなし配当 41.2 億円)

課税庁 譲渡損失 754.6 億円/子会社株式 754.6 億円

消却株式原価(簿価)1,432.7 億円－(消却株式時価 715.4 億円－みなし配当 35.9 億円)

寄附金 628 億円/譲渡損失 628 億円

図表 1 納税者、課税庁の譲渡対価、株式の時価、寄附金の額の主張

納税者側の主張 適正譲渡対価は85億円		
納税者側の主張 寄附金は224億円		超過額405億円は旧商法から見て違法
株式の時価325億円		
本件払戻額 85億円	払戻限度額 224億円	払戻超過額 405億円
株式の時価730億円		
国側の主張 寄附金は628億円		
国側の主張 適正譲渡対価は715億円		

筆者作成

2. 争点

争点は以下の4つがあると考えられる。

①株式消却、減資等に係る払戻金を譲渡損益の計算

←消却株式の譲渡対価をどう採るか。納税者の選択（法形式の選択）が違法行為に当たるか。

旧商法の適用は正しかったのか。

②本件払戻限度額超過額の収益該当性（法人税法 22 条 2 項）

←減資・減準備金を収益とするか。

③本件払戻限度額超過額の寄附金該当性（法人税法 37 項 8 項）

←株式の消却を経済的利益の移転とするか。

④みなし配当額の算定の基礎となる金額について（法人税法 24 条 1 項）

3. 判旨

①株式消却、減資等に係る払戻金を譲渡損益の計算、②本件払戻限度超過額の「収益」（法人税法 22 条 2 項）該当性について

「本件払戻限度超過額は、法人税法 22 条 2 項所定の「収益」として計上することができ

る」

「内国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は、各事業年度の所得の金額であり（同法 21 条），また、各事業年度の所得の金額は、「益金の額」から「損金の額」を控除した金額である（同法 22 条 1 項）ところ、同条 2 項は、所得の金額の計算上、「益金の額」に算入すべき金額について、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で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の「収益の額」とする旨定めている。これは、法人が資産を他に譲渡する場合には、その譲渡が代金の受入れその他資産の増加をもたらす反対給付を伴わないものであっても、譲渡時における資産の適正な価額に相当する収益があるものとすべきことを明らかにしたものである（最高裁平成 6 年（行ツ）第 75 号同 7 年 12 月 19 日第三小法廷判決・民集 49 卷 10 号 3121 頁（平成 7 年最高裁判決）参照）。

そして、本件株式消却は、旧商法 213 条 1 項に基づくものであるところ、株式の消却は、株式の譲渡の一種と解され、法人税法 61 条の 2 第 1 項に定める有価証券の譲渡に当たることから、同項 1 号の「譲渡対価の額」が所得の計算上「益金の額」に算入されることになる。」

「法人税が企業の経済活動によって稼得された成果（企業利益）を課税物件とするものであることに照らすと、法人税法 22 条 2 項にいう「収益」とは、経済的な実態に即して実質的に理解するのが相当であり、また、このように解するのが同項の趣旨でもある租税の公平な負担の観念に合致することになる。そして、法人税法においては、法人が保有する資産の評価換えによりその帳簿価額が増額した場合でも、原則として、その増額した部分（評価益）は「益金の額」に算入せず（同法 25 条 1 項），保有している段階では課税しないとする一方、資産の売却等によりその支配を離脱したときには、収益としてこれに課税するという仕組みが採用されているのである（同法 22 条 2 項，3 項）。以上に照らすと、本件株式消却により消却株式が譲渡されたことに伴い、その評価額である本件払戻限度超過額を含む 678 億 0898 万 9571 円を「収益」として計上することは法人税法上の当然の帰結というべきであるから、控訴人が本件払戻限度超過額を収受することが旧商法の規定により許されないとしても、そのことをもって、直ちにその収益性を否定することはできないと解するのが相当である。」

「株式消却は、法人税法上、株式の譲渡の一種と解されるところ、本件株式消却に伴う減資の手続が行われた時点において、無償譲渡又は低額譲渡が完了したものと解することができ、その後の対価の支払をそもそも予定していないのである。また、本件事業再編は控訴人が主導して実行されたものであるから、その一環である本件株式消却に伴う経済的利益も、控訴人が既に管理支配する状態にあったと評することができる」

「控訴人は、本件株式消却に係る行為形式を所与の前提として、その正常な対価だけを検討すべきであり、これを他の行為形式（例えば、本件消却株式の時価相当額の金銭の払戻しを伴う株式消却）に引き直して課税することは、租税法律主義に反して許されず、また、本件株式消却は通常の合理的な経済取引であるから、課税上もそのまま是認されるべきであ

ると主張する。しかしながら、本件払戻限度超過額を含めて「収益」に計上することは、本件株式消却に係る行為形式を前提とするものであって、これを他の行為形式に引き直すものではないから、この点において、控訴人の上記主張は既に失当である。」

③本件払戻限度超過額の「寄附金」（法人税法 37 条 7 項）該当性について

「同条(法人税法 37 条——著者注) 7 項所定の「寄附金」とは、民法上の贈与に限られるものではなく、「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」をいい、これは、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ことであり、その行為について通常の経済取引として是認することのできる合理的な理由が存在しないものをいうと解するのが相当である。」

「控訴人は、本件株式消却によって株主としての地位と、その時価に相当する経済的な利益を失う一方、本件株式消却を行った本件各子会社から、当該株式の時価よりも低額の本件払戻額を受領したに止まるのであって、しかも、本件株式消却時における消却株式の時価総額（本件時価）は 715 億 4510 万 6241 円（控訴人の主張によっても 649 億 6389 万 4183 円となる。）であるのに対し、本件払戻額は 85 億 2007 万 0971 円であり、著しい対価的な不均衡があることに照らすと、控訴人は、本件株式消却を伴う減資の手续を通じて、払戻しをした本件各子会社に対しては時価と本件払戻額との差額に相当する経済的な利益を、払戻しをしなかった本件各子会社に対しては時価に相当する経済的な利益をそれぞれ対価なく移転したというべきであり、また、この経済的な利益の移転を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あるとは認められないから、控訴人が本件各子会社に対価なく移転した経済的な利益に相当する金額は、本件払戻限度超過額を含めて『寄附金』に当たる」

「控訴人は、本件株式消却に伴う減資が会社の管理コストを削減し、過大な外形標準課税を回避するためのものであるから、経済合理性があるとも主張する。しかし、この点については前記 2（4）〔他の行為形式に引き直して課税すること——著者注〕で述べたとおりであり、これらはあくまでも本件各子会社にとっての経済合理性に止まるところ、『寄附金』は控訴人の損金処理の問題であり、また、旧商法上、減資に伴う株主への払戻額には一定の制限があるものの、減少すべき資本の額や株主への払戻額は一律に定まるものではなく、株主総会の特別決議により任意に定められるものであって、さらに、販売体制の強化という目的のもとで事業再編を行うに当たって、本件株式消却以外に選択すべき方策がなかったわけではなく、控訴人自身も十分な検討を行う時間的余裕がなかったことから、従前と同様の方法を採用したと説明していることをも考慮すると、上記の点は、控訴人にとっ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に当たるものではないというべきである」

④「みなし配当額」（法人税法 24 条 1 項）の算定の基礎となる金額について

「法人税法 23 条 1 項の「受取配当等の益金不算入制度」は、法人の利益が配当として最

最終的に個人に帰属する過程において、その中間段階で他の法人が株主として存在する場合に生じる二重課税を調整する趣旨で設けられ、また、同法 24 条 1 項の「みなし配当制度」は、直ちに剰余金の配当とはいえないものの、経済的に法人利益に相当する部分を株主に帰属させた場合にも同様の扱いとする趣旨で設けられたものであることを踏まえると、同項所定の「金銭その他の資産の交付を受けた場合」とは、株式の発行法人において課税の対象となる経済的利益が実際に株主法人に移転した場合をいうものと解するのが相当である。」

「法人税法 22 条 2 項は、資産の無償ないし低額譲渡があった場合において、租税負担の公平の見地から、適正な対価が現実には収受されていないときでも、これを収益として「益金の額」に算入するとした規定であり、他方、同法 24 条 1 項の「みなし配当制度」は、同一の利益に対する二重課税の問題を調整する趣旨で設けられたものであることに照らすと、「収益」とされる経済的利益と、「みなし配当額の計算の基となる金額」とが当然に一致すべき合理的な必然性はないというべきである。また、同法 61 条の 2 第 1 項 1 号は、「譲渡対価の額」について「みなし配当額」がある場合にはこれを控除した額と規定しているものの、これをもって「収益の額」と「みなし配当額の計算の基となる金額」とが同一となることが法人税法上予定されているとまでは解することができず、その旨を規定した法令上の根拠もないのである（同法 22 条 2 項は「益金の額」に算入すべき金額を「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で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額」と定めており、同法 24 条 1 項の「金銭その他の資産の交付を受けた場合」との文言とは明らかに異なるものとなっているから、このような両規定の文言の相違に照らしても、上記の規律が法令上想定されているとは解することができないところである。）。」

「実際に控訴人が受領していない部分については、法人税法 24 条 1 項所定の「金銭その他の資産の交付を受けた場合」に該当しないと解するのが相当である。」

次節では、日産事件の判示を踏まえた上で、論点の整理を行い考察していく。

第 3 節 組織再編における寄附金該当性

(4) 争点の整理

① 株式消却、減資等に係る払戻金を譲渡損益の計算

中里教授は、X 社は払戻限度額よりも小さい一定の払戻額で減資を行っているため、その行為は旧商法をなぞり行われているので私法上合法である。このように適法に形成された私法上の法形式を無視して課税を行うためには、租税法上の明文の定め（すなわち、私法上の法形式を無視して課税関係を考えることを許容する租税回避行為否認規定）が必要であるが、本件においては、そのような規定は存在しない。本件において当事者が採用した法形式を無視して、あたかも払戻限度額を超えた金額で払戻しがなされたかのように擬制して

行われた課税処分は違法と考えるべきであろうとしている⁸。これは旧商法の計算から法人税法上の計算に引き直されることを問題としているためである。

岡村教授も同様の考察を行っており、法令上、受け取ることのできない(受け取れば違法になり、返還しなければならない)対価を、受け取ったのではなく受け取らなかったとき、それでもなお、受け取ったと擬制し、実質的に贈与したと認定できるかの考察を行った場合、法人税法 22 条 2 項「有償または無償による…資産の譲渡」や 37 条 8 項「実質的に贈与」、また、61 条の 2 第 1 項 1 号「譲渡に係る対価の額」の文言から、そこまでの内容を引き出すことはできないと考えている⁹。

しかし、吉村教授は、「違法利得も法人税法上の所得に含まれることや、資産の低額譲渡の場合、資産の譲渡対価の額のほか、当該資産の譲渡時における適正な価額との差額も法人税法 22 条の 2 項の収益に含まれること(最判平成 7.12.19 民集 49 卷 10 号 3121 頁)に鑑みれば、本件払戻限度超過額を含む本件消却株式の時価総額を X の収益として計上すると判示する本判決は支持することができるように思われる。」¹⁰と判決の支持をしている。

②本件払戻限度額超過額の収益該当性(法人税法 22 条 2 項)

中里教授は、「法 22 条 2 項が私法に反する(経済的な実態に即した)課税を強制する租税回避行為否認規定であるという考え方には強い違和感がある。同項(法 22 条 2 項―著者注)は、確かに、租税の公平な負担の観念に合致するように、無償・低額譲渡等についても収益が発生すると定めてはいるが、それはあくまでも有償譲渡と無償譲渡の間の parity の維持の目的とするものであって、租税回避行為否認規定として、『収益』を『経済的な実質的に理解する』ことを要請するものでは決してない。そもそも、本判決のような考え方が成立するのであれば、法 132 条等の租税回避行為否認規定は、多くの場合に不要となってしまうのであろう。」¹¹と述べている。また、本判例において、旧商法 375 条を無視して法 22 条 2 項を適用することは、法 22 条 4 項が存在する以上は考えにくいと述べている¹²。

⁸ 谷口教授も同様の意見で、違法収益の擬制的計上を「法人税法上の当然の帰結」といい得るかどうかは検討を要する問題と提起している。岡村教授も同様の意見である。

中里 実「株式消却を伴う減資の際の払戻しと旧商法 375 条」『法律時報』86 卷 9 号 130 頁、谷口勢津夫「旧商法上の減資払戻し超過額と法人税法 22 条 2 項による収益擬制」『ジュリスト』1479 卷 214 頁、岡村忠生「子会社の減資に伴う株式消却と譲渡損益(1)」『税研』169 卷 77 頁。

⁹ さらに岡村教授は「もっと率直に言えば、課税庁や第一審判決は、繰り返して『適正譲渡対価の額』という言葉を用いていますが、受け取れば違法になるような対価を『適正』と称することには、強い違和感を覚えます。いかに租税法が特殊技術的であるとはいえ、国の法秩序の一部、国にとって不可欠な部分を構成しているのですから、法が禁じるものを『適正』などというべきではないだろうと思います。」としている。

岡村忠生「子会社の減資に伴う株式消却と譲渡損益(1)」『税研』169 卷 76 頁。

¹⁰ 吉村典久「租税判例速報」『ジュリスト』1472 卷 9 ページ

¹¹ 中里 実「株式消却を伴う減資の際の払戻しと旧商法 375 条」『法律時報』86 卷 9 号 130 頁。

¹² 中里教授は、法人税法における課税所得算定の構造が、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準⇒商法・会社法⇒法人税法をいう「会計の三重構造」をなしており、旧商法 375 条は、商法の会計規定として法 22 条 4 項の公正処理基準の一部をなすものであると位置付けるべきだと考えているようである。

岡村教授は、原理的な考えに立ち返り「譲渡」であったのかの考察を行っている。岡村教授はこの判例における組織再編の他の手法である、株式の併合と実質的に変わらないのではないかと考えている。それを2つの実質面を見ており、一つ目は、「株式消却があっても、償却された株式の経済的価値は失われていないと考えられます。株式消却があっても、完全親会社による完全支配は、何ひとつ損なわれることなく、継続しています。完全子会社の純資産が増減するわけでもありません。このような株式消却は実質面では株式の併合と同じであり、償却された株式の表す権利利益は、償却されなかった株式に引き継がれています。消却された株式は表面的にはなくなりましたが、その価値は消滅しておらず、経済的な損失は生じていないことは明らか」¹³としている。

また、二つ目の実質面は「完全子会社株式全体としての価値の変化とその実現」です。「本件のように株式の価値が取得時と比べて下落しているのであれば、経済的な損失は既に発生しているといえます。しかし、それが評価損失であれば、損金に算入されません(法37条)。損金とされるためには、実現が必要です。本件では、株式消却という事象が、損失を実現させる機会であるかを判断すべきことになります。」¹⁴としている。岡村教授は、実現が認められるかどうかは、一般には、対象となる資産がどれだけ変化したかによって判断され则认为、「資産が所有者の支配を離れ」¹⁵するという譲渡の考え方と実現の考え方はほとんど重なり、その両方の概念は重なっていると考えている。その上で、完全子会社による株式強制消却があっても、完全親会社の保有株式には実質的な変化がないため、損失は実現していないとしている¹⁶。

判旨は、法61条の2第1項1号という「別段の定め」の解釈として、法22条2項にいう「収益の額」の算定の場合と同じ「判断方法」により、「譲渡対価の額」を「当該資産の譲渡時における適正な価額」を「当該資産の譲渡時における適正な価額」と解している。これを谷口教授は、『対価』と収益の算定基準である『時価』との差異の観点から検討を要すると思われるが、法22条2項との関係では、無限定説でも(本判決が第一審判決と同じく本件払戻限度超過額の寄附金該当性を肯定していることからすると)限定説でも理解可能な解釈である。」¹⁷

③本件払戻限度額超過額の寄附金該当性(法人税法37条8項)

岡村教授は、「裁判所は、寄附金に関して、『通常の経済取引として是認することができる』

中里 実「株式消却を伴う減資の際の払戻しと旧商法375条」『法律時報』86巻9号130頁、金子 宏「租税法(第23版)」349頁。

¹³ 岡村忠生「子会社の減資に伴う株式消却と譲渡損益(3)」『税研』171巻66頁。

¹⁴ 同上、66頁。

¹⁵ 最判1968年10月31日判決、最判1972年12月26日判決、岡村・前掲注13、64頁。

¹⁶ 岡村・前掲注13、66-67頁。

実現の概念と譲渡の概念はほとんど重なっており、売買・交換は、どちらにも該当するとしている。

¹⁷ 谷口勢津夫「旧商法上の減資払戻し超過額と法人税法22条2項による収益擬制」『ジュリスト』147巻214頁。

かどうかという基準を示しました。『是認』とは、よし認める、肯定することです。したがって、この基準は、納税者の行為に対する規範としての内容(していいこと、してはいけないことを示す内容)を持つことになります。裁判所は、この行為を『是認』できるのでしょうか。法律に違反しなければ得られない対価を、実際に取得してから贈与するのではなく、最初から放棄することは、どう考えても寄附金に該当しないように思えます。」¹⁸としている。

吉村教授は、第一審判決における、「本件株式消却を伴う原始は直接には本件各子会社の本件合併による消滅までの間のいわゆる税金対策を主たる目的とする」ものであったとして「通常の経済取引として是認できる合理的理由」の意義については必ずしも明確なものではないが、旧商法上の払戻限度額の遵守の必要性は、広義の「通常の取引として是認できる合理的理由」に含める余地は十分にあると考えている¹⁹。

④みなし配当額の算定の基礎となる金額について(法人税法 24 条 1 項)

岡村教授は、「法人税における株式消却(自己の株式取得)への課税、すなわち、みなし配当課税と株式譲渡損益課税を組み合わせた課税方法が無視し、株式譲渡損益課税だけを行っているからです。しかも、この株式譲渡損益課税には、法人税法の規定する簿価と簿価の調整計算ではなく、株式の時価が投入されています。これは、配当課税の先取りによる所得種類転換防止というみなし配当課税の制度趣旨に反するもの」と述べている。

(5) 考察

この判例は組織再編による租税回避も論点となっているが、本稿における重要な論点としては、②本件払戻限度額超過額の収益該当性(法人税法 22 条 2 項)と③払戻限度額超過額の寄附金該当性(法人税法 37 項 8 項)であろう。

②収益該当性については「法人が資産を他に譲渡する場合には、その譲渡が代金の受入れその他資産の増加をもたらす反対給付を伴わないものであっても、」とあるように無償取引や低額譲渡においても収益は発生するとしている。

そして、③寄附金該当性については「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こと」とし、対価性を要件として挙げ、「通常の経済取引として是認することのできる合理的な理由が存在しないものをいうと解するのが相当である。」として、経済合理性を要件として挙げている。また、払戻限度超過額を「実質的に贈与」したものと見るかが寄附金課税においては問題となる。

対価性については、特段の問題はないが、複数の選択できる取引を引き直した取引を経済

¹⁸ 岡村忠生「子会社の減資に伴う株式消却と譲渡損益(1)」『税研』169 巻 76-77 頁。

¹⁹ 吉村典久「租税判例速報」『ジュリスト』1472 巻 9 頁。
水野忠恒「租税法(第 5 版)」389 頁にも同様の考えがある。

合理性があるかという点では疑問である。

そもそも、経済合理性とは寄附金においては定義はなされていないが、事業関連性の延長であり、その取引自体が第三者から見ても妥当なものをいうと考える。

もしくは、条文ではなく清水惣事件の判例から見ることでもできる。第3章第2節で扱ったが、清水惣事件の判示の中に、法22条2項と法37条の関係を「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、借主からこれと対価的意義を有するものと認められる経済的利益の供与を受けているか、あるいは、他に当該営利法人がこれを受けることなく右果実相当額の利益を手離すことを首肯するに足りる何らかの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、当該貸付がなされる場合にその当事者間で通常ありう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」²⁰として対価性がなければ、それに似合う経済合理性がなければならないとしている。

本件の寄附金該当性に当てはめると、「本件各子会社にとっての経済合理性に止まるところ、『寄附金』は控訴人の損金処理の問題であり、また、旧商法上、減資に伴う株主への払戻額には一定の制限があるもの・・・本件株式消却以外に選択すべき方策がなかったわけではなく、控訴人自身も十分な検討を行う時間的余裕がなかったことから、・・・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に当たるものではない」と判旨がなされている。子会社を含め、経済合理性の考慮はなされているが、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はないとされている。課税者が選択出来る取引を合理的な理由はないとしているのはこの判旨においてはおかしいものである。

つまり、無償の対価に代わる合理的な事情も経済合理性といえる。

しかし、子会社支援等の債権放棄の場合には、特定債務等の調整の促進のための特定調停に関する法律²¹（以下「特定調停法」。）の経済合理性も踏まえてもいいと考える。

質疑応答事例『特定調停の「経済的合理性」と法人税基本通達の「相当な理由」との関係』において、特定調停法における「経済的合理性」と、税務上の取扱いにおける「相当な理由」とは大部分が一致すると考えられるが、一致しない場合もあり得ると考えられる²²。

結局のところ、組織再編において、グループ法人税制が適用されない場合には、法22条2項と法37条で無償取引の課税を行い、昔の判例である昭和53年の清水惣事件を参照している現状である。組織再編は組織を再編するという経済合理性の上で行われているため、合理性なしに行われず、意思が介入されている。贈与の意思は明確であるので、スキームとして利用されることはあれど、寄附金として認定される可能性は高い。

²⁰ 昭和53年大阪高裁3月30日判決(昭和47年(行コ)第42号)LEX/DB 文献番号21061650

²¹ 特定債務等の調整の促進のための特定調停に関する法律第18条 特定調停においては、調停委員会は、民事調停法第十四条の規定にかかわらず、特定債務者の経済的再生に資するとの観点から、当事者間に公正かつ妥当で経済的合理性を有する内容の合意が成立する見込みがない場合又は成立した合意が公正かつ妥当で経済的合理性を有する内容のものであるとは認められない場合において、裁判所が同法第十七条の決定をしないときは、特定調停が成立しないものとして、事件を終了させることができる。

²² 国税庁質疑応答事例『特定調停の「経済的合理性」と法人税基本通達の「相当な理由」との関係』

おわりに

本論文では、子会社支援と寄附金課税の考察を行うために、第1章では、戦前からの日本における寄附金の沿革、第2章では、法人税法37条の考察、法人税法37条7項と法人税法22項の無償取引の考察、第3章では、法人税法37条7項におけるかつこ書きをその費用性や限定的な列举か例示であるかの考察を行い、第4章では、法人税法37条の寄附金から除外される法人税基本通達9-4-1、9-4-2の考察を行った。さらに、第5章では、法人税法37条7項により判断がなされた大洋物産事件、法人税基本通達9-4-1、9-4-2の具体的な検討が行われた大和自動車交通事件の2つの判例についての検討を行い、第6章では、大洋物産事件、大和自動車交通事件に基づいて法人税法37条7項と法人税基本通達9-4-1、9-4-2の検討を行った。最後にグループ間取引として、第7章ではPL農場事件を題材として、グループ法人税制と寄附金についての考察を行い、第8章では組織再編税制の考察を行い、判例として日産事件の研究を行った。

ゆえに、本論文では、子会社支援のための債権放棄である法人税基本通達9-4-1、9-4-2について論ずるために、法人税法37条の解釈の仕方、法人税法37条7項のかつこ書きについて着目をし、考察を行っている。法人税法37条7項は、非事業関連説や事業関連説を用いた場合よりも、広範である非対価説が通説であり、対価性のみを要件としているため、現状の学説としても正しいといえる。

これに伴い、法人税法37条7項のかつこ書き内の費用が限定的な列举か、もしくは例示であるかという問題があるが、法人税法37条7項のみではどちらとも採れないため、法人税基本通達9-4-1、9-4-2からの考察を行った。法人税基本通達9-4-1、9-4-2自体を更に、質疑応答事例(タックスアンサー)で補足している点や、限定的な列举である場合に法人税法37条7項ではなく、法律ではない法人税基本通達9-4-1、9-4-2で寄附金該当性を判断しなければならない点が問題であると考えた。そのため、法人税基本通達9-4-1、9-4-2は法人税法37条7項のかつこ書きの例示の1つであることが正しいという結論に至った。そして、法人税法37条7項のかつこ書きの費用と法人税基本通達9-4-1、9-4-2がどう解釈されているかを第5章、第6章により考察を行い、例示説が正しいという結論に至った。

また、グループ間取引の視点からPL農場事件を題材として、法人税基本通達9-4-1、9-4-2についての考察を行っている。現在では、平成14年度導入の連結納税制度及び平成22年度改正によるグループ法人税制の導入により、寄附金を利用したあり得ない、成立しない取引となっているが、寄附金該当性を見る上で重要な判例であるので考察した。その結果、PL農場事件の判旨は現在のグループ法人税制、寄附金課税に通ずるものがあり、二重課税を防ぐ対応としては有用な判例であったことが分かった。

それでは各章ごとに検証結果を述べることにする。そのうえで、得られた結果を基にして

本論文の結論を述べて結びとしたい。

第1章では寄附金の沿革を明らかにし、戦前、戦後、昭和40年の全文改正における寄附金制度の変遷の確認をした。

まず、明治5年の太政官布告第17号「国恩冥加ノ為米金献納ヲ止ム但シ学校病院水利堤防済貧恤窮ノ費用寄付ハ地方官ニテ聴許」において、寄附をすることが出来るという制度を始まりに、明治20年には、学校や病院、地方公共団体に対する指定寄附金の走りとなる制度が制定されていった。

次に、昭和17年は戦時中であつたため、高率の税からの租税回避を封じる手段としての寄附金の損金算入限度額が設定されるようになった。そして、昭和38年「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」により、現在の寄附金の趣旨を明らかにし、昭和40年全文改正によって現在の形となっている。

昭和38年答申において、「法人が利益処分以外の方法により支出する寄附金の中には、法人の業務遂行上明らかに必要な寄附金と必要であることが明らかでない寄附金があり、後者は多分に利益処分とすべき寄附金を含むとの見地から、税法は後者に属する寄附金を税法上の寄附金とし、これについて損金算入限度を設け形式基準による区分を行なう」とされており、事業に関連しない費用は法人税法上、寄附金である旨を示している。

そして、答申や国税局のコメントを見るに、事業に関連しないこと、事業の遂行上必要なこと、相手からの反対給付を伴わないこと、無償(低廉)の贈与があることが寄附金に該当する要件のように推察された。

また、昭和40年全文改正により、大きな改正はないが、平成14年度の連結納税制度導入や、平成22年度改正におけるグループ法人税制の創設により、親会社、子会社間で行われていた取引は寄附金課税では行われなくなった。

戦前の勅令、戦時中の租税特別措置法、昭和40年の全文改正の機歴により、現在の寄附金制度が施行されている。昭和40年以後もグループ間取引や企業間取引において寄附金を用いられているが、その寄附金は答申で述べられている事業に関連しない寄附金である。

つまり、現行税制は国・地方公共団体等に対する本来の寄附は現在も残ってはいるが、寄附金としての論点は主に企業間取引の問題となっていることが分かった。

第2章では、法人税法37条7項の沿革や意義について考察を行い、条文や通達を整理して、寄附金に関する学説、法22条2項と寄附金課税に関する考察を行った。

寄附金の該当性を何処までとするかという学説において、非事業関連説、事業関連説、非対価説の3つがあることを確認し、その中でももっとも広汎な範囲を寄附金とする非対価説が通説であり、事業関連性を反映させないため適している。寄附金該当性を考える上では、まず対価性の有無についての検討を行い、対価性がなければ何故ないのかを事業関連性の視点から考える必要がある。

また、それに伴い、法人税法22条2項と寄附金課税の考察を行い、学説上の限定説及び無限定説、法人税法22条2項の無償取引の考え方の考察を行った。無償取引において、益

金は法人税法 22 条 2 項、損金は法人税法 37 条 7 項となる。

法人税法 37 条 7 項の資産の贈与とは、民法における贈与が基本となるものと解される(民法第 549 条、民法 550 条)。同様に、経済的利益の供与とは、具体的には、金銭の無利息融資・低利融資、資産の無償貸付け・低額貸付け、債権放棄及び債務引受けなどが含まれる。経済的利益とは、一般的に言えば金銭に見積もることができる価値であると解される。

無償取引の場合、寄附金に該当する資産の贈与や経済的な利益の無償の供与は法人税法 22 条 2 項とも共通するものとなるため、限定説及び無限定説を用いて両者の関係性の考察を行った。適正所得算出説や有償取引同視説などの無償取引の学説も用いた結果、益金側である法人税法 22 条 2 項をどう解釈しようとも、損金側である寄附金の解釈に影響はないということが分かった。

平成 30 年の「収益認識に関する会計基準」公表に伴う法 22 条の 2 第 4 項の創設により、適正所得算出説と無限定説に基づいた考え方によって無償取引が法令化され、支持されたのではないかと考察を行った結果、無償取引の益金の問題は解決していると考えた。

第 3 章では、法人税法 37 条 7 項におけるかっこ書きの考察を行った。

法人税法 37 条 7 項の「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く。」の寄附金からの除外費用の考察を行った。その結果、これらの除外費用はいずれも事業関連性があるのでかっこ書きから除外されていた。

また、昭和 38 年の税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」において、事業関連性の有無の判断は難しく、事業関連性がない場合には利益処分の性質を持っているので、事業関連性の判断のために限度額を設け、寄附金の一部を損金にすると述べており、現状の寄附金課税制度となっている。

かっこ書きの費用はその性質上、事業関連性が必要とされているが、寄附金該当性を考える上では、そもそも事業関連性の判断が難しい。そのため、寄附金からの除外費用である法人税法 37 条 7 項のかっこ書きの広告宣伝費及び交際費の考察を行い、かっこ書きの費用は、事業関連性があることが分かった。

寄附金該当性の判断においては、事業関連性の判断は困難であるため重要視されていないが、かっこ書きの費用を見ると事業関連性は必須となっていることが分かる。寄附金該当性を否定し、子会社支援のための債権放棄等の損金算入を認めるためには事業関連性が必要だとした。

次に、かっこ書きの費用が限定的な列举か(限定列举説)、もしくは例として例示されたものか(例示説)の考察を行った。寄附金の範囲や寄附金制度創設時の背景等からの考察も行ったが、同じく除外費用である法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 を見る必要があった。

また、昭和 40 年全文改正における制定の背景や清水惣事件の判旨からの考察を行い、かっこ書きの検討をしたが、制定の背景から見ると、かっこ書きの費用を拡大解釈することは適当ではない。しかし、実際の判例から見ると「どれだけが費用の性質をもち、どれだけが

利益処分の性質をもつかを客観的に判定することが至難である」とされるように寄附金の費用性の検討を行うことは難しいため、事業関連性ではなく、対価性で考慮がなされている。そうすると、対価性を保障する合理的な経済目的があれば寄附金からは除外できると読み取ることが出来る。つまり、寄附金から除外できるということはかつこ内の費用と同等であるという論理である。

つまり、かつこ書き内の費用は法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 抜きにして考えると、限定列举説でも例示説でもどちらにも解釈できるものとなっていることが分かった。

第 4 章では、かつこ書きと同様に寄附金から除外される項目である法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 についての考察を行った。法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 は子会社等に対して、損失負担等がやむを得ず行った場合の負担は関係会社や取引先等に対する寄附金ではなく、損金として取り扱うという規定であり、これが適用された場合には寄附金から外れることになる。そして、親会社等による損失負担等がやむを得ず行われるもの(必要性の要件)で相当な理由があると認められるとき(相当性の要件)の子会社支援をどう見るかによって、かつこ書きの費用が限定列举説かもしくは、例示説を採るかが変わるため、寄附金課税においては子会社等への損失負担等をどう考えていくかが重要となっていた。

まず、タックスアンサー No. 5280 から置き換わった、国税庁の質疑応答事例である「合理的な整理計画又は再建計画とは」の必要性の要件と相当性の要件の考察を行った。その結果、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 を詳しく解説しているものであり、内容を補って示しているものだということが分かった。法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 においては質疑応答事例で事業関連性、対価性及び経済合理性が示されており、法人税法 37 条 7 項で寄附金該当性として考慮される要件が通達に示されていることを確認した。

そして、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 に基づいて法人税法 37 条 7 項のかつこ書きの検討をした。例示説を採った場合は、法 37 条 7 項のかつこ書き内での解釈が難しいために通達 9-4-1、9-4-2 に委任した形と考えられ、一方、限定列举説採った場合には、子会社等に対する債権放棄等や無利息貸付等の寄附金該当性の判断を法人税法 37 条 7 項ではなく、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 から判断することになり、租税法律主義の観点から問題があると考えた。

その結果、法人税法 37 条 7 項のかつこ書き内の費用の費用該当性を法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 に委任した形を採った例示説はかつこ書き内の費用を正しく示しており、一方の法人税法 37 条 7 項を無視して、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 で寄附金該当性を考慮する限定例示説は相応しくないと結論付けた。

第 5 章では、法人税法 37 条 7 項、寄附金該当性及びかつこ書き費用の該当性の判例として大洋物産事件と大和自動車事件についての検討を行った。次に、この 2 つの事件は、昭和 54 年の法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 以後、法人税法 37 条 7 項を用いられたが大洋物産事件は、一部寄附金ではないとされた事例で、大和自動車事件は、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 の細かい検討が行われた事例であった。

大洋物産事件は、取引先への売上値引きと売買損失が寄附金に当たるか争われた事例で寄附金の該当性が法人税法 37 条と法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 によって判断され、売上値引きは寄附金に該当するが、売買損失は寄附金ではないと判断がなされた判例である。また、大和自動車事件は、法人税基本通達 9-4-1 によって寄附金該当性が争われた事例である。国税庁の質疑応答事例「合理的な整理計画又は再建計画とは」（当時、タックスアンサー）の 7 つの要件が具体的に判断されたが、要件を満たされないために寄附金に該当すると判断がなされた。

第 6 章では、前章で概観した大洋物産事件と大和自動車事件の判例で判明した、法人税法 37 条 7、8 項の寄附金該当性の考察と法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 の考察を行った。

まず、大洋物産事件を用いて、寄附金の該当性についての考察を行った。この判例は子会社に対する援助に似た形ではあったが、債権放棄等でなく、売上値引きと売買損失の事例であった。したがって、子会社支援等のための債権放棄ではないため、法人税基本通達 9-4-1 ではなく、法人税法 37 条 7 項の「かっこ書き」により、事業関連性が判断され、売上値引きは寄附金には該当するとされた。これは、例示説が採られたためである。そして、かっこ書きには売買損失は例示されていないが、事業関連性がある費用として取り扱われ、かっこ書きに例示されていなくても、経済的利益の無償の供与の性質を持っているとは言い切れないために、寄附金には該当しないことを明らかにした。

次に、大和自動車交通事件を用いて、子会社支援等における寄附金の該当性についての考察を行った。この判例は、原告の子会社が債務超過であり、銀行やシンジケートとの信頼の喪失の恐れを理由に子会社に対しての債権放棄を行ったが、それが否認された。なぜなら、経済的合理性が通達 9-4-1、9-4-2 に該当するかについて、タックスアンサー No. 5280 の 7 つの要件から判断されたが、7 つの要件が満たされておらず、債権放棄等を行う必要性や相当性が認められなかったからである。それを踏まえ、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 を用いて、子会社支援等の要件の考察を行い、必要性や相当性を客観的に判断すること及び経済合理性を明白にし、証明することが難しいことを明らかにした。

第 7 章は、グループ法人税制と寄附金課税との関連性を明らかにするために、大阪高裁昭和 59 年 6 月 29 日判決（PL 農場事件）の研究を行った。平成 14 年度、連結納税制度が導入され、法人税法 37 条 2 項の導入、及び連結納税制度における寄附金制度が設けられ、平成 22 年度改正におけるグループ法人単体課税制度の創設に伴い、グループ間取引における寄附金課税の問題は解決している。しかしながら、PL 農場事件当時、グループ法人税制も法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 はない状況の判例であったものであるがグループにおける寄附金課税についての判断をする上で参考になり、グループ間取引である子会社支援のための債権放棄等を見る上では参考となる判例であった。

実は、PL 農場事件において、課税庁は法人税法 22 条 2 項と法人税法 37 条の寄附金課税によって、二重課税の判断をしていた。裁判所がそれを退け、現行のグループ法人税制を適用した時と同様の課税金額による課税を行った。これは法人税法 22 条 2 項と法人税法 37 条

の寄附金課税における収益の認識、課税金額では対応できないものであり、法の形式よりも実質の立場を取った現行法に至る画期的な判断だと考えた。また、現在の法形式に引き直しての考察も行い、当時の裁判所の考え方が酷似していることも分かった。

これにより、PL 農場事件は現在のグループ法人税制に置き換えても理に適う判断であり、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 に少なからず影響を与えていることが分かった。

第 8 章では、組織再編税制と寄附金該当性における問題についての考察を行った。子会社等に対する債権放棄、つまり、子会社等に対する寄附金において、他の重要な問題として組織再編に伴う寄附金か否かの問題が存在しているためである。

組織再編税制と寄附金課税との関連性を明らかにするために、東京高裁平成 26 年 6 月 12 日判決（日産事件）の研究を行った。同判決は、自動車の開発・製造等の事業を目的とする会社とその販売を担う連結子会社 51 社を対象として、法人税法 22 条における「収益」の該当性と法人税法 37 条における「寄附金」の該当性を示した判例となっている。

この判例の争点はいくつかあったが、本論文において注目したのは、払戻限度額超過額の寄附金該当性であった。納税者側の主張は、旧商法に従って、適正譲渡対価は 85 億円、株式の時価は 325 億円、ゆえに寄附金は 224 億円とした。しかし、課税庁側の主張は、適正譲渡対価は 715 億円、株式の時価は 730 億円、ゆえに寄附金は 628 億円とした。

また、他の払戻限度額超過額の収益の該当性や、みなし配当額の論点についての考察も行ったが、払戻限度額超過額の金額をどう捉えるかというものであった。

そして、主な論点として払戻限度額超過額の寄附金該当性を対価性と事業関連性の観点から考察を行った、そして、グループ間取引を行う中では寄附金は利用されることが分かった。組織再編を行う上では、その組織再編自体に意思が介入されているために、「贈与」したとされる可能性は高い。そのため、対価性がなくとも、このような寄附金が論点となった場合には寄附金該当性は経済合理性の考慮をされると結論を付けた。

これが、本論文における子会社支援と寄附金課税の各章毎の考察とその結果であった。本論文では、無償取引、法人税法 37 条 7 項のかっこ書き、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2、グループ法人税制、組織再編税制などの項目に基づいて寄附金課税についての考察を行ってきた。しかし、子会社等に対する債権放棄等を明らかにするために、法人税基本通達 9-4-1 ではなく、法人税法 37 条 7 項のかっこ書きをどう解釈していくか、グループ間取引を行う上で法人税法 37 条 7 項と法人税基本通達 9-4-1 がどう絡んでいくかが中心となっている。

それは、法人税基本通達 9-4-1 があくまでも「通達」だからである。国税庁の質疑応答事例も通達をより詳しく説明しているもので法律ではない。法人税基本通達 9-4-1 が法律や法令になり、法文化されることが理想であるが、通達が法人税法 37 条 7 項のかっこ書きを例示している形である現状の例示説であれば、今後も現状と変わらないものとなる。

子会社支援のための債権放棄等は通達である法人税基本通達 9-4-1 によって判断がなされ、寄附金に該当した場合は法人税法 37 条 7 項によって、損金算入限度額を超えた場合には損金不算入となる。だが、昭和 40 年全文改正以後の寄附金か否かという問題に関しては、

グループ間取引は連結納税制度やグループ法人税制の創設により、解決はなされているが、寄附金該当性の問題は依然として、法人税法 37 条 7 項のかっこ書きと法人税基本通達 9-4-1 のみでの解決方法しか残っていない。

そして、法人税法 37 条 7 項のかっこ書きを例示とする根拠も通達である法人税基本通達 9-4-1 である。子会社支援のための債権放棄等に対して、かっこ書きとグループ間取引からのアプローチを行ったが、かっこ書き内の費用について、かっこ書きを例としている例示説が正しいという結論を出した。

また、寄附金は広汎なものであるため、本論文は、子会社支援のための債権放棄等を扱うために、グループ間取引に絞った研究であるが、グループ間取引以外の取引でも寄附金は論点となる。いわゆる、租税回避に伴う、法人税法 132 条や法人税法 132 条の 2 もグループ間取引の論点となり得るだろう。そして、本論文は寄附金からの除外費用に焦点を当てるために、かっこ書きやグループ間取引の視点から、寄附金に該当しない支援である子会社支援の債権放棄等について明らかにした論文であったが、法人税法 132 条や法人税法 132 条の 2 にある同族会社等の行為又は計算の否認からも検討の余地はあるかもしれない。

〈参考文献〉

〔書籍〕

- ・ 碓井光明「法人税における損金算入の制限—損金性理論の基礎的考察—」『『所得課税の研究』(有斐閣、1991 年)。
- ・ 占部裕典『租税法の解釈と立法政策 1』(信山社出版、2002 年)。
- ・ 大蔵財務協会編「改正税法のすべて(平成 13 年度版)」(大蔵財務協会、2001 年)。
- ・ 大澤幸宏『法人税基本通達逐条解説 六訂版』(税務研究会出版局、2014 年)。
- ・ 大淵博義『裁判例・裁決例からみた役員給与・交際費。寄附金の税務』(税務研究会出版局、1996 年)。
- ・ ———『法人税法解釈の検証と実践的展開 第 1 巻』(税務経理協会、2013 年)。
- ・ 岡村忠生『法人税法講義(第 3 版)』(成文堂、2007 年)。
- ・ 北野弘久、黒川功『税法学原論(第 8 版)』(勁草書房、2020 年)。
- ・ 北野弘久『現代企業税法論』(岩破書店、1994 年)。
- ・ ———『税法解釈の個人的研究 I』(学陽書房、1979 年)。
- ・ 金子 宏『租税法(第 24 版)』(弘文堂、2021 年)。
- ・ ———『所得課税の法と政策〈所得課税の基礎理論/下巻〉』(有斐閣、1996 年)。
- ・ 金子 宏編『所得課税の研究』(有斐閣、1991 年)。
- ・ 岸田貞夫監修、中江博行著「法人税法講座(五訂版)」(税務経理協会、2010 年)。
- ・ 酒井克彦『裁判例からみる法人税法』(大蔵財務協会、2012 年)。
- ・ ———「プログレッシブ税務会計論Ⅱ—収益・費用と益金・損金—(第 2 版)」(中央経済社、2018 年)。
- ・ ———「プログレッシブ税務会計論Ⅰ—法人税法と会計諸原則—(第 2 版)」(中央経済社、2019 年)。
- ・ 佐藤信祐『債務超過子会社の整理・統合の税務』(中央経済社、2021 年)。
- ・ 末永英男『税務会計研究の基礎』(九州大学出版、1994 年)。
- ・ ———『法人税法会計論(第 8 版)』(中央経済社、2016 年)。
- ・ ———編『税務会計と租税判例』(中央経済社、2019 年)。
- ・ 杉原 実編『税務会計の展望と課題』(九州大学出版、1992 年)。
- ・ 鈴木保雄他著『臨時租税措置法解説』(文精社、1941 年)。
- ・ 菅納敏恭・垂井英夫編『租税法判例と通達の相互関係—通達に影響を与えた判例の研究—』(財経詳報社、1993 年)。
- ・ 国税庁編、『改正税法のすべて』(大蔵財務協会、1965 年)。
- ・ 高橋正朗編著「法人税基本通達逐条解説(10 訂版)」(税務研究会出版局、2021 年)。

- ・武田昌輔『DHC コンメンタール法人税法』（第一法規、1979 年）。
- ・——『即答 寄付金課税』（財経詳報社、1996 年）。
- ・——『立法趣旨 法人税法の解釈』（財経詳報社、1998 年）。
- ・武田隆二『法人税法精説 平成 14 年版』（森山書店、2002 年）。
- ・田中章介『判例と租税法律主義—税法解釈における課税の論理と納税の論理』（中央経済社、1994 年）。
- ・TOMA 税理士法人編『法人税実務 Q&A シリーズ 寄附金・交際費（第 2 版）』（中央経済社、2014 年）。
- ・中川一郎編『税法学体系』（三光社、1975 年）。
- ・中里実、弘中聡浩、 渕圭吾、伊藤剛志、吉村政穂編『租税法概説 第 3 版』（有斐閣、2020 年）。
- ・西巻 茂編『寄附金課税のポイントと重要事例』（税務研究会出版局、2014 年）。
- ・藤曲武美『法人税実務の新基軸』（中央経済社、2016 年）。
- ・松沢 智『租税実体法（補正第 2 版）』（中央経済社、2003 年）。
- ・三木義一、占部裕典、田中 治『租税 判例分析ファイル〈2〉法人税編』（税務経理協会、2006 年）。
- ・水野忠恒『租税法（第 5 版）』（有斐閣、2011 年）。
- ・森文人編著「法人税基本通達逐条解説（六訂版）（税務研究会出版局、2011 年）」
- ・ハッ尾順一『租税回避の事例研究 六訂版』（清文社、2014 年）。
- ・山田二郎『税法講義（第 2 版）』（信山社、2001 年）。
- ・山本守之『体系法人税法』（税務経理協会、2005 年）。
- ・——『裁決事例（全部取消）による役員給付・寄附金・交際費・貸倒れ・資本的支出と修繕費』（財経詳報社、2014 年）。
- ・——『寄附金課税の問題点』（中央経済社、2016 年）。
- ・——『事例から考える租税法解釈のあり方』（中央経済社、2018 年）。
- ・山本守之、藤曲武美、朝倉洋子『税務判決・裁決例の読み方 実務に生かすヒント』（中央経済社、2014 年）。
- ・渡辺淑夫『寄附金課税の知識』（財経詳報社、1989 年）。
- ・——『コンメンタール法人税基本通達 2 訂版』（税務研究会出版局、1995 年）。
- ・渡辺淑夫、山本清次『法人税基本通達の問題点（4 訂版）』（ぎょうせい、2009 年）。
- ・渡辺徹也『スタンダード法人税法』（中央経済社、2018 年）。

[雑誌]

- ・阿部泰久「グループ法人単体課税制度の導入と大企業への影響」『税研』149 号。
(2010 年)

- ・泉美之松、吉田富士雄「(昭和 40 年度)税制改正のすべて」『税経通信』20 号 6 巻。
(1965 年)
- ・植松守雄「『低額譲渡』をめぐる税法上の諸問題」『税務弘報』23 巻 4 号。(1953 年)
- ・海野明「交際費および寄付金の取扱い」『税経通信』20 巻 12 号。(1965 年)
- ・碓井光明「137 法人税法 37 条 6 項の低額譲渡による寄付金が認定された事例」ジュリ
スト 716 号。(1980 年)
- ・大淵博義「転売特約による低額譲渡と寄付金の認定」『税経通信』40 巻 10 号。(年)
- ・———「寄附金課税を巡る諸問題の考察(1)」『税経通信』63 巻 5 号。(年)
- ・岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察 (一)」『法学論叢』第 121 巻 3 号。
(1987 年)
- ・———「無利息貸付課税に関する一考察 (二)」『法学論叢』第 121 巻 5 号。
(1987 年)
- ・———「無利息貸付課税に関する一考察 (三)」『法学論叢』第 122 巻 1 号。
(1987 年)
- ・———「無利息貸付課税に関する一考察 (四)」『法学論叢』第 122 巻 2 号。
(1987 年)
- ・———「無利息貸付課税に関する一考察 (五・完)」『法学論叢』第 122 巻 3 号。
(1987 年)
- ・———「グループ法人課税制度は、なぜ必要か」『税研』149 号。(2010 年)
- ・———「子会社の減資に伴う株式消却と譲渡損益(1)」『税研』169 巻。(2013 年)
- ・———「子会社の減資に伴う株式消却と譲渡損益(2)」『税研』170 巻。(2013 年)
- ・———「子会社の減資に伴う株式消却と譲渡損益(3)」『税研』171 巻。(2013 年)
- ・荻野豊「法人税におけるみなし寄付金」『税務弘報』23 巻 4 号。(1975 年)
- ・———「ソフトウェアに係る著作権の帰属について認定された事例」『税務事例』
43 巻 1 号。(2011 年)
- ・川端康之「関連会社に対する売上値引きが法人税法 37 条の寄付金に当たるとされ、右
会社を支援するためにした買戻しによる損失が右寄付金には当たらないとさ
れた事例」『判例時報』1421 号。(1992 年)
- ・北村義晴「寄付金と通達通 9-4-1、同 9-4-2」『日税研論集』17 巻。(1991 年)
- ・榮春彦「一 法人税法 37 条の寄付金の認定基準 二 関連会社に対する売掛金の値引
きについて寄付金該当性を肯定した事例 三 関連会社支援のための買い入れ
譲渡による売買損失について寄付金該当性を否定した事例」『判例タイムズ』
821 号(平成 4 年度主要民事判例解説)。(1992 年)
- ・酒井克彦「子会社再建のための債権放棄と寄附金課税」『企業研究』30 号。(2016 年)
- ・———「法人税法 22 条 2 項にいう有償譲渡と無償譲渡の界限(上)」『税務事例』51 号
8 巻。(2019 年)
- ・———「法人税法 22 条 2 項にいう有償譲渡と無償譲渡の界限(中)」『税務事例』51 号

- 9 号。(2019 年)
- ・ ――― 「法人税法 22 条 2 項にいう有償譲渡と無償譲渡の界限(下)」『税務事例』52 号 3 号。(2019 年)
- ・ 佐々木浩「平成 22 年度の法人税関係(含む政省令事項)の改正について」『租税研究』731 号。(2010 年)
- ・ 神野直彦「わが国における寄附文化と税制」『税研』157 号。(2011 年)
- ・ 品川芳宣「低額譲渡が義務付けられた土地譲渡の収益認識」『税研』61 号。(1995 年)
- ・ ――― 「低額譲渡が義務付けられた土地譲渡の収益認識」『税務事例』17 巻 2 号。(1985 年)
- ・ ――― 「子会社再建のための債権放棄と寄附金認定」『税研』136 号。(2007 年)
- ・ ――― 「子会社に対して DES がらみで債権放棄した場合の寄附金の認定」『TKC 税研情報』16 巻 6 号。(2007 年)
- ・ 清水敬次「無償取引と寄付金の認定」『税経通信』33 巻 13 号。(1978 年)
- ・ 末永英男「寄附金税制の現状と問題点―法人所得税」『税研』157 号。(2011 年)
- ・ 鈴木秀長「寄付金の本質―保障債務の履行に伴う損失の計上」『税務弘報』41 巻 6 号。(1993 年)
- ・ 鈴木 博「財団法人設立前の設立代表者に対する寄付金」『税務事例』28 巻 1 号。(1996 年)
- ・ 税務事例研究会「密接な人的関係があり、業務上の関連会社に対して行った債務負担契約に係る債務の履行と寄付金課税」『税務事例』28 巻 1 号。(1996 年)
- ・ 企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書について」『産業経理』26 巻 11 号。(1966 年)
- ・ 企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書」『産業経理』26 巻 11 号。(1966 年)
- ・ 公法判例研究会「公法判例研究 (第 12 回)」『西南学院大学法学論集』18 巻 2 号。(1985 年)
- ・ 関根美男「資産の低額譲渡・高額譲渡」『税理』59 巻 5 号。(2016 年)
- ・ 高野裕「子会社支援の債権放棄が寄附金に該当するとした事例」『税務弘報』52 巻 1 号。(2004 年)
- ・ 武田昌輔「総説」『日税研論集』17 巻。(1991 年)
- ・ ――― 「寄付金の現行制度上の問題点」『日税研論集』17 巻(1991 年)
- ・ ――― 「関連会社に対する売上値引きの寄付金認定が支持され、支援取引の寄付金認定が取り消された事例」『ジュリスト』1015 号。(1993 年)
- ・ ――― 「売上値引及び売買損失の寄付金認定の可否」『税務弘報』40 巻 4 号。(1992 年)
- ・ ――― 「法人税の原点を探る(第 81 回～第 88 回)」『税務事例』42 巻 7 号～43 巻

2号。(2010年)

- ・竹村仁志「立替金債権の放棄は経済的な利益の無償の供与(寄附金)に当たるとした事例」『税務事例』43巻1号。(2011年)
- ・多田雄司「子会社・関連会社への支援と連結納税制度導入の方向」『税理』43巻8号(2000年)
- ・———「寄附金」『税務弘報』57巻1号。(2009年)
- ・———「担保提供は『寄附金』該当性の判断対象となる行為に当たらないとした事例」『税務事例』43巻1号。(2011年)
- ・津田明人「寄附金該当性の判断」『税理』58巻2号。(2015年)
- ・富岡幸雄「寄附金の経費計算(一)」『會計』73巻4号(1958年)
- ・———「寄附金の経費計算(二)」『會計』73巻4号(1958年)
- ・———「寄附金の経費計算(三)」『會計』73巻4号(1958年)
- ・———「寄附金の経費計算(四)」『會計』73巻4号(1958年)
- ・朝長英樹「連結納税制度への影響」『税研』149号。(2010年)
- ・———「検証日産自動車事件」『T&A master』617号。(2015年)
- ・中川一郎「親会社の子会社に対する無利息融資」税務行政研究70号。(2002年)
- ・中里 実「低額譲渡を義務付けられた土地の買受け、売却の際の法人税の課税」『判例評論』1163号。(1985年)
- ・中島孝一「関連会社に対する売上値引き・売買損失の寄附金該当性」『税経通信』臨増67巻13号。(2012年)
- ・———「寄附金認定されがちな企業行動パターンとその周辺税務」『税理』59巻5号。(2016年)
- ・中江博行「譲渡価額に係る誤認(低額譲渡)と寄付金課税」『税務事例』28巻1号。(1996年)
- ・中村宗二「子会社等に対する売上値引き、仕入値引きなどの価格調整」『税理』59巻5号。(2016年)
- ・成道秀雄「組織再編税制への影響」『税研』149号。(2010年)
- ・藤曲武美「子会社・関連会社に対する資金付与・低利貸付け・返済猶予」『税理』43巻8号。(2000年)
- ・———「第1回法人における寄附金課税の概要」『税経通信』68巻15号。(2010年)
- ・———「第2回法人における寄附金課税の概要(2)」『税経通信』69巻1号。(2010年)
- ・———「第3回法人税法22条2項と寄附金」『税経通信』69巻2号。(2010年)
- ・———「第4回子会社整理・再建支援と寄附金」『税経通信』69巻3号。(2010年)
- ・———「第5回資本等取引と寄附金課税」『税経通信』69巻4号。(2010年)
- ・———「無償取引と寄附金課税」『税務弘報』2013年12月号。(2013年)

- ・ ——— 「債権放棄が寄附金とされた事例」『税務弘報』64 巻 8 号。(2016 年)
- ・ ——— 「法人税における寄附金課税」『税研』189 号。(2016 年)
- ・ 藤谷武史「アメリカにおける寄附文化と税制」157 号。(2011 年)
- ・ 増井良啓「親子会社間の無利息貸付—清水惣事件」『租税判例百選(第 3 版)』
(有斐閣、1992 年)。
- ・ ——— 「寄付金控除—米国における 1970 年代初頭の論争を中心として」『日税研論
集』52 号。(2003 年)
- ・ ——— 「関連会社に対する売上値引きの寄付金該当性」ジュリスト 1044 号。
(1994 年)
- ・ ——— 「無利息融資と法人税法 22 条 2 項」『租税判例百選(第 6 版)』
(有斐閣、2016 年)。
- ・ 宮崎裕士「地方創生応援税制における法人税法上の寄附金該当性」『公会計研究』
第 18 巻 1 号 (2017 年)
- ・ 宮澤博「関連会社間における低利息融資、無利息融資」『税理』59 巻 5 号。(2016 年)
- ・ 山本守之「親会社の経営責任と子会社支援の税務」『税理』43 巻 8 号(2000 年)
- ・ ——— 「親会社が子会社を援助するのは寄附金となるのか」『税務事例』52 巻 11 号。
(2020 年)
- ・ 渡辺 充「債務免除と寄附金・貸倒損失の関係」『明治学院大学法学研究』101 巻上巻。
(2016 年)
- ・ ——— 「親会社の貸倒引当金を回避するために行われた子会社に対する債権放棄」
『月刊 税務事例』48 巻 7 号。(2016 年)

[URL]

- ・ 首相官邸「平成 22 年度税制改正大綱～納税者主権の確立へ向けて～」
<https://www.kantei.go.jp/jp/kakugikettei/2009/1222zeiseitaikou.pdf>
- ・ 経済産業省「資本に係る取引等に係る税制についての勉強会論点とりまとめ」
https://www.meti.go.jp/policy/economy/keiei_innovation/keizaihousei/pdf/zeiseibenkyoukai.pdf
- ・ 国税不服審判所 裁決事例集
<http://www.kfs.go.jp/service/MP/03/0204090100.html>
<http://www.kfs.go.jp/service/JP/63/22/index.html>
- ・ 国税庁 タックスアンサー No.5280 「子会社等を整理・再建する場合の損失負担等
に係る質疑応答事例等」(現在削除)
https://www.nta.go.jp/taxanswer/hojin/5280_qa.htm#q3-1
- ・ 国税庁 タックスアンサー No.5260「交際費等と広告宣伝費との区分」
<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hojin/5260.htm>

- ・ 国税庁「合理的な整理計画又は再建計画とは」

<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hojin/13/01.htm>

- ・ 国立公文書館デジタルアーカイブ「国恩冥加ノ為米金献納ヲ止ム但シ学校病院水利堤防
済貧恤窮ノ費用寄付ハ地方官ニテ聴許」

<https://www.digital.archives.go.jp/DAS/meta/listPhoto?LANG=default&BID=F0000000000000000683&ID=M00000000000000857997&TYPE=>

- ・ 国立公文書館デジタルアーカイブ「地方税ニ関スル寄附及雑収入処分方ヲ定ム」

<https://www.digital.archives.go.jp/DAS/meta/listPhoto?LANG=default&BID=F00000000000000005467&ID=M00000000000001718769&TYPE=>

- ・ 財務省「法人税法等の改正」『平成 30 年度税制改正の解説』 270 頁。

https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11551246/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0265-0354.pdf

- ・ 私的整理に関するガイドライン

<https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/bunshokaito/hojin/050511/guideline.pdf#search=%E7%A7%81%E7%9A%84%E6%95%B4%E7%90%86%E3%81%AB%E9%96%A2%E3%81%99%E3%82%8B%E3%82%AC%E3%82%A4%E3%83%89%E3%83%A9%E3%82%A4%E3%83%B3>

- ・ 日本租税研究協会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s3812_syotokuzeiho_houjinn_zeihonoseibi.pdf