

博士學位論文

法人税法上の寄附金課税の研究
—関係会社間取引における租税回避防止規定
としての寄附金を中心にして—

2021 年度

山田 喜康

熊本学園大学大学院
商学研究科 商学専攻

論文要旨

本論文は、法人税法第 37 条に規定する寄附金課税を研究対象とするものである。

法人税法では、法人が各事業年度において支出した寄附金の額の合計額が一定の金額を超える場合には、その超える部分の金額は、損金の額に算入されないことになっている（法 37 条 1 項）。

一般に寄附金とは、慈善的で公共的な性質をもつ金銭や物品の贈与を意味し、「当事者の一方がある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って、その効力が生じる契約である」（民法第 549 条）。

法人税法は、寄附金そのものについての直接的な規定を置かず、「寄附金の額」についての規定を置くことにより、寄附金を間接的に意義付けている。

法人税法第 37 条第 7 項で、「寄附金の額は、寄附金、抛出金、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。

よって、この条文から寄附金の支出形態は、①金銭の贈与、②資産の贈与、及び③経済的利益の無償の供与の 3 形態であるとし、その金額は、それぞれ贈与及び供与の時の時価であると定義付けている。

また、この文理解釈から、寄附金課税の範囲と判断基準を明確にするための要素として、贈与、無償であることから、①支出する側に任意性があること、②支出する側に金銭等の流入が伴わないこと、すなわち、対価性がないこと（非対価性）、そして③カッコ書き費用が寄附金から除かれることが導かれる。

同じく法 37 条第 8 項で、「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、前項の寄附金の額に含まれるものとする。」と規定している。

ここでの規定振りからは、対価の額と贈与及び供与時の価額（時価）との差額が低額譲渡・供与となって、寄附金とみなされることとなる。ただし、この際には、「実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる」必要があると規定している。

以上のことから、法人税法上の寄附金は、金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与をいい、また、低額での資産の譲渡や経済的利益の供与も含まれるため、一

般の意味における寄附金よりもはるかに広い概念となっている。

さて、法人に対する寄附金課税制度は、戦時財政下の昭和17年の臨時租税措置法の改正（昭和17年2月23日法律第56号）により、現行法と同じ形式基準による損金不算入規定が創設されたが、それまでは法人に対する寄附金課税の制度はなかった。

その後、昭和22年の改正で、寄附金課税制度は、臨時租税措置法から法人税法本法へ移行されて一時的な時限立法から恒久的な法律となった。その後も様々な改正が行われており近年では、グループ法人税制および認定地方公共団体の寄付活用事業に関連する寄附をした場合の法人税額の特別控除（いわゆる「企業版ふるさと納税」）等が創設されている。

経済のグローバル化等による産業構造の変化に伴い法人が支出する寄附金が多様化されたこともあり、以前には考えることができなかった支出等までもが寄附金課税制度の対象とされることもあり、問題を複雑にしている。

特に法人がその子会社等の整理を行うために、解散及び経営権の譲渡等を行ったことにより生じた損失負担は、これらの負担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ときに、その損失負担をするに至ったことについて相当な理由があるときは、寄附金課税を行わないこととすると通達（法人税法基本通9-4-1、9-4-2）で定められているが、「社会通念上」や「相当な理由」等の不確定概念があり、明確な規定となっていないことには問題がある。裁判例・裁決事例等においても様々な「寄附金」の解釈があり、その判断は多岐にわたっていると言わざるを得ない。

また、企業組織再編等においても、取扱いのいかんによっては寄附金課税が生じる場合があり、タックスコストの増加が企業リスクとなっている。その他にも、子会社またはグループ法人内取引に対して、受贈益課税及び寄附金課税等での問題も生じている。

さらなる問題点として「関係会社間取引における寄附金課税制度」については、その取引の自由度が高くなることもあり、租税回避等に利用するケースも考えられる。このように関連会社とはいえ、企業間での無償取引において、課税の公平が図られていることは重要である。この関連会社間取引については、「グループ法人税制」や「連結納税制度」の適用が関連してくるので、税制の複雑化も懸念される。

その外にも、日本国内のみではなく、海外取引において国際的な課税漏れが生じないように創設された「移転価格税制」についても、国内または海外取引における寄附金の取り扱いには注目が集まっている。

税務実務においても特に中小法人の税務調査等では、寄附金の損金不算入の規定を拠り所として、課税庁側は、同族会社間取引における金額の多寡や取引の不自然性を理由にして、一つの法人には寄附金課税を行い、片やその相手方である法人には受贈益課税を行う調査手法が多く取られている。

このように関連会社間取引での寄附金課税には多くの問題点が存在しているため、論点を整理し、今後の寄附金課税に関する提言を行うことができると考えている。

以上のような問題意識と現状認識を基にして、論考を進めることとするが、以下に、本論文の構成内容を示すことで、論点と議論の筋道を明らかにしておきたい。

まず、第1章では、寄附金課税制度の沿革を、臨時租税措置法として創設された昭和17年から、法人税法全文改正となった昭和40年3月までの期間について、改正等を題材として、その変遷を確認した。

昭和17年に臨時租税措置法によって創設された寄附金課税制度は、戦時財政強化の中で税率が高くなり、税負担軽減を狙った寄附金の支出を認めると、国庫収入の減となるので、一定の基準（現行と同じ形式基準）で課税することとなった。その後昭和22年の改正で寄附金規定が臨時租税措置法から本法に移されることとなるが、この間の解釈のよりどころは、昭和17年主税局通牒の「任意ニシカモ反対給付ヲ伴フズシテ為ス財産的給付」であった。

その後、昭和38年税調答申を受けて昭和40年の改正となるが、次の3点ほどを特徴としてあげることができる。①法人の業務遂行上明らかに必要な寄附金と必要でない寄附金があり、後者は、「多分に利益処分とすべき」寄附金を含むので、損金算入限度を設け形式基準による区分を行った。したがって、②業務に関係あるものは損金算入、それ以外は業務との関係が不明確で利益処分の性格をもつので、形式基準で判定する。以上の点から、③現行法人税法37条7項カッコ書きは、業務関連性ありと考えられていたので損金算入となった。

法人税法上の損金の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算される（法22条4項）。そもそも企業会計上の費用はすべて業務に関係のあるものであるから、費用性（業務関連性）の有無については、公正処理基準を通じた判断のなかで選別されていると考えられる。また、法22条3項で、「別段の定め」がなければ純資産の減少は「損金」と規定されていることから、「別段の定め」である法37条の規定がない限り損金算入されるべきである。

そのなかで、わが国の法人税法で、無償性＝非対価性に基づく形式基準を採用することによって、煩雑な事実認定を行うことなく、「別段の定め」としての寄附金の認定が可能となる。これにより、本来、損金でない取引に関しても、一部擬制的に損金算入されてしまうという課題はあるものの、それを含めても余りある機能性を考慮した、便宜的な処理を選択したといえるのではないだろうか。

第2章では、「現行規定の寄附金概念」について、①立法趣旨、②寄附金の性格（事業関連性や非対価性）、③税法上の寄附金のイメージ（利益処分性と業務関連性）の視点で、その内容を検証し、その上で、「別段の定め」としての寄附金規定または寄附金から除外される費用の範囲（カッコ書き）の解釈を明確にし、寄附金の判断基準を考察した。

これにより、「寄附金の判断基準」を明確にすることで、判断のキーワードを抽出した。キーワードは、「対価性」と「経済的合理性」であると理解できる。この2つのキーワードへの該当性の有無が、寄附金認定の基本となる。つまり、逆にいうと、「対価性も経済

的合理性もない資産等の贈与や経済的利益の無償の供与は寄附金である」というルール(判定基準)であるということである。

すなわち、寄附金は、法 37 条によると、「いずれの名義をもってするかを問わず」、「金銭その他の資産の贈与」であり、また「経済的な利益の無償の供与」の形態を採って支出されるものである点である。贈与であり、無償の供与であるということは、あくまでも任意的な支出(強制されない自由意志による支出)であり(任意性)、対価性の窺えない(反対給付のない)支出でなければならない(非対価性=無償性)。このように寄附金は、任意性と非対価性(無償性)を兼ね備えた支出でなければならないが、この場合の「任意性」が、親会社による子会社支援等(法人税基本通達 9-4-1 及び 9-4-2)においては、「やむを得ず」行われる行為となつて行われ、この行為が「経済的合理性」に置き換わつて、当該支援に「相当な理由がある」と認定されて、寄附金の額に該当しないとされているのである。

今や、「対価性」と「経済的合理性」のどちらも無いという場合に、寄附金に該当するという判定ルールが確立しているのである。

また、法 37 条 7 項カッコ書きの解釈について、資産等の贈与や経済的利益の供与であっても損金算入されるものとして、カッコ書きで「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」が、挙げられている。カッコ書きを「A 並びに B」という構文であるとして、A の「その他これらに類する費用」と B の「…とされるべきもの」の解釈により、6 つの費用項目に限定して寄附金から除外しているという解釈を行った。

第 3 章では、過去の判例等である清水惣事件(大阪高裁昭和 53 年 3 月 30 日判決)を題材にして、具体的な寄附金課税の要件を明確に整理して、寄附金の対価性や無償性の有無について、また、費用として控除されるカッコ書き規定の解釈について、そして、子会社支援のための通達である法人税法基本通達 9-4-2 の趣旨について確認した。

本件判決では、本件無利息融資につき、「無利息融資による利息相当額の利益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とは到底認めがたく…」という表現で対価性が否認され、また、合理的理由、すなわち、「無利息融資により無償でその利息相当額を手離すことを首肯させるに足る合理的理由も見出しがたい」として、経済的合理性も不存在とされた。

さらには、「本件無利息融資に係る利息相当額の利益の供与が法 37 条 5 項(現行 7 項)カッコ内のものに該当するとは解しえない」として、カッコ書き費用にも該当しないとされて、本件無利息融資に係る利息相当額は認定寄附金とされたのである。

本件は、法 22 条 2 項と法 37 条 7 項の解釈により、寄附金認定の可否という難問を解決したものと評価できる。寄附金認定の要素をすべて含んでおり、実務上の判断において明確な基準となり、この点で妥当といえるであろう。しかし、法人税基本通達 9-4-2 の創設となった子会社支援等の経済的合理性の要件については、親会社が子会社を支援するの

は、当たり前であり、短期的には無償であっても、長期的には子会社の再建により経済的利益を得ることも十分考えられるのであるから、合理的経済人の行動かどうかの視点での判断ではないとの批判はあり得る。

第4章では、前章に続き、裁判例を題材として検証を行っている。具体的には、「親子会社間取引に係る売上値引きと寄附金課税」の問題を取り扱うこととするため、太洋物産事件（東京高裁平成4年9月24日判決（平成3年（行コ）第134号））を中心にしつつ、同じ売上値引き事例である積水グループ事件（東京地裁平成26年1月24日判決（平成20年（行ウ）第738号））をも取り上げて検討した。

まず、太洋物産事件においては、次のような重要なポイントが判示された。寄附金が生ずるのは時価と対価の差額がある場合のうち、「実質的に贈与又は無償の供与をした場合」でなければならない。時価との差額が存在するだけでは、寄附金と認定することはできず、課税庁は、①「対価と時価との差額」、②「実質的贈与・供与」、そして③「経済合理性の不存在」の3つを立証しなければならない。寄附金の課税要件は、「実質的贈与・供与であること」だから、必ず「経済的合理性の不存在」が立証されなければならない。つまり、実質的贈与・供与であるということは、対価性がないということであり、そのことは、取りも直さず、経済的合理性がないということであるからである。

法人税基本通達9-4-1は、「子会社のために債権放棄等をしなければ、今後より大きな損失を被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場合、その供与した経済的利益の額は寄附金の額に該当しない」ものとする。また、同通達9-4-2は、子会社に対してやむを得ず行う無利息貸付け等の経済的利益の供与は寄附金と認定しない。これは、例え、単純贈与であったとしても、経済的合理性があれば、寄附金とはならないことを意味する。

したがって、寄附金の認定をする場合、「時価を証明すること」と「経済的合理性の不存在を証明すること」の2つがなければならないことになる。

法人税法は、適正・公平な課税を行うことを目的としている。法人間取引の特徴を無視して、税収確保の観点から課税関係を生じさせることは、あってはならない。私的自治の大原則の下に行われている経済取引の価格に対して、課税庁は安易に介入してはいけないのである。

次に、積水グループ事件においても、この点を踏まえて、「一定の損益算定方法（本件では「差異分析」等）により導かれる損益を加算するという手法により、取引価格を決定するという内容の契約を締結することは、企業の事業活動の在り方として一概に不合理であるとまでは断ずることはできず、その原価計算及び損益算定方法の内容において不合理な点がなく、税負担を逃れるための恣意的な利益調整ではないと評価される」と判示しているのである。

だからこそ、法人税法37条7項及び8項と通達及び判例は、寄附金認定について厳しい要件を課しているということである。

第5章でもさらに、裁判例を検証した。具体的には、明らかに租税回避目的のために転売特約を付けたうえで、それに従いグループ法人間で低額譲渡取引を行ったP L農場事件（大阪高裁昭和59年6月29日判決（昭和58年（行コ）第9号））と、子会社援助の目的で値引き販売し、グループの信用維持のために買い戻しを余儀なくされた太洋物産事件（前章で取上げ済み）を取り上げた。

P L農場事件高裁判決は、グループ会社間における転売特約を考慮して収益認定を行っている。確かに、同判決の「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」、「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（現8項）を適用することはできない。」という一般論を示した判示部分については、説得力がある。

つまり、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、法人税法22条2項の適用はないと解すべきであるという判断である。したがって、寄附金課税も生じないこととなる。

一方、太洋物産事件では、仮仕切り価額の設定は、相場の変動リスクを回避するための丸紅側（売渡し先）からの要請であったが、買い受け相手が見つからず、遂に、丸紅から買い戻し要請を受けたので、子会社である中国製鋼の救済のためやむなく仮仕切り価額との差額を精算したうえで、太洋物産が買い戻したのである。買い戻しの時点で、丸紅との取引は、消滅し、新たに日商岩井との取引で損失が発生したと考えることができる。

こう考えると、太洋物産事件では、消滅したはずの丸紅との取引の前提となる太洋物産から子会社の支援目的で行った値引きした取引が、寄附金と認定されたのである。太洋物産からすると、値引きによる損失を出した後で売り渡した異形棒鋼が、支援目的の子会社と買い手であったはずの丸紅を経由して、手許に戻ってきたに過ぎないのである。何ら実体的な所得は生じていないと理解できる。

また、仮仕切り価額での販売であり、確定をみないうちに買い戻しとなったのであるから、買い戻しの特約付きの販売と考えれば、所得は生じていないとみなせるだろう。

しかし、法37条8項の「実質的にみる」の観点からも、寄附金とはならないであろう。つまり、寄附金の課税要件は、法37条8項からは、すでに第4章でみてきたように、①対価と時価の差額の存在、②実質的な贈与・供与、そして③経済的合理性の不存在の3つが立証されなければならない。本件太洋物産事件では、③経済的合理性は備えており、したがって、対価性もあるので②実質的な贈与・供与でもないことは、明らかであろう。

第6章においては、「無償取引と寄附金規定」について、法人税法の条文を確認しながら検討を行なった。

法人税法22条2項においては、「無償による資産の譲受け」に関する定めはあっても、

「無償により役務の提供を受けること」に関する定めは設けられていない。このように法 22 条 2 項において、役務の提供を受けた法人に益金の額を発生させないことに関しては、同項の文理解釈からも明らかで、昭和 40 年の立法当時から通説と考えられてきた。

しかし、平成 22 年に法 25 条の 2（受贈益の益金不算入）が創設されたことから、国税庁の解説では、法 22 条 2 項において受贈益の額が益金の額に算入されるということになっていることとして法 25 条の 2 で益金不算入とすることとせざるを得なくなったと述べている。この際の国税庁の説明では、法 22 条 2 項で、役務の提供を受けた法人に益金の額を発生させないことに関しては、諸費用と受贈益が相殺されて、所得金額にならないから、あえて両建て処理をしていなかったが、この改正で両建て処理が行われることになったので、併せて、受贈益の益金不算入とする措置が必要になったとしている。

従来の制度をよく理解せずに改正が行なわれてしまった訳で、役務の提供を受ける法人に益金の額が生ずると解釈するのか否か。この平成 22 年の改正は、完全支配関係にある法人間の受贈益と寄附金の問題に止まらない大きな 22 条の解釈問題も孕んでいるのである。

法人税基本通達 4-2-6 は、「金銭の無利息貸付け又は役務の無償提供などの経済的利益の供与を受けた場合には、支払利息又は役務提供の対価の額を損金の額に算入するとともに同額を受贈益の額として益金の額に算入することとなる」と述べている。通説では、法 22 条 2 項の無償取引からは、金銭の無利息貸付け又は役務の無償提供などの経済的利益の供与を受けた場合（以下、「役務の享受者」という）には、益金の額は生じないのである。法令上の根拠が問われるのである。

この法例上の根拠として、複数考えられるが、本論文の趣旨からすると、完全支配関係がある法人間の場合だけに限って、役務享受者に益金が生じると解するのである。法 25 条の 2 第 1 項カッコ書きで、完全支配関係にある他の法人から受けた益金不算入とされる受贈益の金額は、法 37 条 7 項に規定する「寄附金の額に対応するものに限る」とこととされていることと対応しているし、寄附金の定義（法 25 条の 2 第 2 項）も法 37 条 7 項と全く同様であるので、寄附金課税との関係で、法 25 条 2 が必要となったと考えるのである。

つまり、法人グループ間の資産等の譲渡や役務の提供であるから、言ってみれば、ポケットの中での右から左への移動である。ここに、所得は生じないのであるから、譲渡する（提供する）側で寄附金（法 37 条 2 項を受けて全額損金不算入）とするのであれば、譲受する（享受する）側でも、受贈益を全額益金不算入としなければならないのである。これを受けた規定が、法 25 条の 2 ということになる。純理論的には、譲渡する（提供する）側では「子会社株式」となり、譲受する（享受する）側では「資本金等」となるべきであって、いわゆる、追加出資として扱われるべきものと考えられる。

第 7 章においては、「グループ法人税制・連結納税制度（グループ通算制度）」の導入における寄附金課税制度の改正趣旨を踏まえて、同制度における「寄附金」の取り扱い等の検証を行った。

平成 13 年度の組織再編税制や平成 14 年度の連結納税制度の導入につづく、平成 22 年

度税制改正によるグループ法人税制の導入により、完全支配関係にある法人間における、従来の寄附金課税制度の所得移転防止の役割は、縮小することとなった。しかし、これによりすべての関係会社間取引に課税関係が生じなくなったわけではない。1%でも別資本が入っていれば従来通りの寄附金課税の取扱いとなり、関係会社間取引による二重課税のリスクも拭えないというように、完全支配関係にあるかないかで、税制上の取扱いに極めて大きな相違が、依然として、残ったままとなっている。

課税の公平の観点からも、可能な限り二重課税は排除されなければならない。そのためには、今後、まずグループ法人税制の適用範囲を更に拡大すべきであろう。さらに並行して、子会社支援に限定した法人税基本通達9-4-1、9-4-2の適用条件の緩和と明確化が不可欠であると考えられる。そうすることにより、親子間での単純な支援は、支援損として認識することが可能となる。その上で、それ以外の関係会社間のやりとりは、みなし増資、みなし配当とし、利益積立金の変動するのではなく、資本金等を変動させるべきであるとする。

最後に、寄附修正についてまとめている。

平成22年度改正でグループ法人税制が導入され、法人による完全支配関係にある法人間では、寄附金の額はその全額が損金不算入となり、受贈益の額はその全額が益金不算入とすることになった。これは、強制適用である。

この場合において、法人による完全支配関係にある法人間で寄附をすることによって、寄附をする側から寄附を受ける側に何らかの資産が移転していることには間違いがなく、移転した財産に対応する分だけ、寄附をした法人の株式価値が減少し、受ける側の株式価値が増加することになる。そこで、グループ法人税制においては、親法人において、寄附をした側の法人の子会社株式の簿価を減額修正し、寄附を受けた側の子会社株式の簿価を増額修正することとした。この寄附修正の相手勘定は利益積立金額となる。

なぜこのような寄附修正を必要とするのか。その理由は、法人間の寄附金によって作出される株式譲渡損を利用した租税回避行為を防止することにその目的があったというのである。要するに、容易に作出できる株式譲渡損を用いた租税回避を防止するために、寄附取引に伴う寄附修正が求められるのである。

第8章においては、「移転価格税制」における寄附金概念についての考察を行った。

日本国内の関連会社間の所得移転を規制するのが、法37条7項・8項の寄附金課税と法22条2項の無償取引を益金の額とする規定であるとすれば、海外子会社との関連会社間の所得移転を規制するのが、租税特別措置法66条の4の規定であろう。

この際の測定基準は、寄附金課税では時価であり、移転価格税制では独立企業間価格(ALP: Arm's Length Price)である。この場合の時価と独立企業間価格は同じ概念と考えてよいであろう。

いずれも移転取引が行われたときに、

(借方) 寄附金 ××× / (貸方) 法22条2項の収益の額 ×××

との会計処理がなされるであろう。

まず、国内の関連会社間における所得移転の場合には、法人税法 37 条の借方の寄附金となり、その支出額が損金算入限度額を超えた部分が課税され、同時に貸方の収益の額が全額課税されて二重課税の状態が生じる。しかし、このような二重課税が生じても、大法人においては、資本金等の額や所得金額が多額であることから、損金算入限度額も大きくなり所得移転の効果は期待できる（もちろん、グループ全体で考えると、寄附を受ける関連会社側でも益金の額（例えば、「受贈益」）が認識されて課税されることとなるので、所得移転の効果の程は、一概にはいえない）。

一方、相手が国外関連者の場合は、租税特別措置法 66 条の 4 の規定により、移転価格税制の適用を受けることとなり、独立企業間価格で測定されて貸方の収益の額に全額課税されることとなる。この際には、借方の寄附金は認められず、当然、損金算入限度額計算もない（この場合は、寄附を受ける国外関連会社は、対応調整が働くので受贈益には課税されないのが原則となる）。

ところが、相手方に移転価格税制が適用される国外関連者に該当しない場合には（あるいは、単なる金銭の贈与や債務の免除であって、所得移転取引ではない場合を含む）、法 37 条の寄附金として扱われるので、二重課税や一部大法人の所得移転を可能にするといった弊害や、同じ所得の海外移転でありながら移転価格税制とでは両者に課税上のアンバランスが生じるという問題があるので、租税特別措置法 66 条の 4 第 3 項に措置法寄附金の規定を設けて、その全額を損金に算入しないこととしているのである。

このように検討を加えてくると、寄附金の認識には、2 つの局面があることが分かる。1 つ目は、損金算入限度額計算をする法 37 条の寄附金であるが、この一般の寄附金の認識は、無条件で損金とすることによる税収減や国の関知しない補助金となることへの配慮から、あるいは、費用か利益処分かの判断の困難性からくる行政的便宜及び公平の維持の観点から形式基準を設けて、損金算入を規制することにある。

2 つ目は、移転価格税制において会計処理上、認識される寄附金と、措置法寄附金の認識である。移転価格税制上の寄附金は明らかに法 37 条の寄附金であるが、国家間の税負担格差を利用した所得移転の行為であるので、国家の最高高権である課税権の侵害となる。そこで、税の国外流出を防止するために、法 22 条 2 項の収益の額のみ全額課税して、寄附金の損金算入を完全に許さないという目的を持っているのである。

つまり、移転価格税制が適用される措置法寄附金は、所得そのものの移転でないにしろ税源の国外移転であるので、その全額を損金に算入しないものとしているのである。2 つ目の寄附金の認識は、いささか乱暴な表現となるが、租税回避防止のための寄附金認識といえる。

第 9 章においては、平成 28 年度税制改正により創設された、「企業版ふるさと納税」を題材として、法人税法における寄附金（指定寄附金）と企業版ふるさと納税の寄附金の該当性を考察して以下 3 点をまとめて結論にいたった。

①企業版ふるさと納税制度は、認定地方公共団体の適用対象事業へ直接に企業（法人）が投資をすることで、国に代わって補助金（助成金）を与える効果があり、法人の寄附金の沿革を考えると新しい制度が導入されたといえる。②企業版ふるさと納税制度の支出の選択権は企業（法人）にあり、より魅力的な寄附事業を認定地方公共団体は提案しなければならない、地方公共団体間の競争が促進される。また、本店所在地および地方交付税不交付団体も対象外とされているため、地元企業からの支援にかたよる事とはならない。しかし、この制度は、税額控除制度であるため、赤字法人等の法人税額がない法人に恩恵はなく、その控除対象額も10万円以上という寄附金額を考えても、当該制度は大法人のための制度と考えられる。③最後に、企業版ふるさと納税制度は「寄附」との文言が使用されているが、租税特別措置法に規定されているころでもあり、法人税法上の指定寄附金とは同質的なものではないと解される。これは国策（政策）によって、法人（企業）が直接に特定寄附金を支出することによって、「全額損金算入」と「税額控除」を併せて適用することとなり、指定寄附金と比べてもかなり有利な制度である。しかし、政策等を考慮されて施行された租税特別措置法であれ、課税公平の原則の観点からは、税制等への影響が甚大であると考えられる。

以上が、本論文での法人税法における「寄附金課税制度」に係る研究の各章ごとの成果である。そこで、本論文を締めくくるにあたり、法人にとっての寄附金支出の本質について若干の補足見解を述べることで結びとしている。

戦時財政下の昭和17年の寄附金規定創設当時、流行していた標語として、「威張って取られる税金よりも、感謝される寄附金」があった。まさしく、国の計り知れないところに寄附金として金が流れて、一種の補助金となるが、この点を抑制することもあって、昭和17年の創設の運びとなったのである。慈善的・公共的寄附の出捐は、寄附金の始まりであり、今日においても、法人のフィランソロピー（Philanthropy）活動に通じるものであって、法人の社会的存在として避けられない応分の負担であるといえよう。このような寄附金の扱いは、本論文での「第9章企業版ふるさと納税」の章だけである。

それでは他の章はというと、冒頭に触れたように、寄附金課税制度における関係会社間取引における租税回避防止規程としての寄附金の研究ということになる。寄附金と認定されないためのキーワードは、非対価性（無償性）と経済的合理性の有無である。後者の経済的合理性は、関係会社間での取引での寄附金支出行為が、事業目的として経済的合理性があるかどうかの判断である。ここでは、寄附金の非対価性の要件が、経済的合理性に置き換わったに過ぎないのである。今日の組織再編に伴う法132条や132条の2をめぐる租税回避事例は、基本的には、寄附金課税の問題であると理解している。

目 次

はじめに	1
第1章 法人税法37条の沿革（昭和17年から昭和40年）	7
第1節 創設時	7
第2節 法人税法本法へ移行	10
第3節 昭和38年整備答申における寄附金制度の明確化	10
第4節 昭和40年法人税法全文改正と寄附金規定	12
小括	13
第2章 現行規定の寄附金概念	15
第1節 立法趣旨からの解明	15
第2節 寄附金の性格からの解釈	16
第3節 税法上の寄附金のイメージ	18
第4節 「別段の定め」としての寄附金規定	20
第5節 寄附金から除外される費用の範囲－「カッコ書き」の解釈－	21
第6節 寄附金の判定基準	24
第3章 裁判例にみる寄附金規定（1）－清水惣事件－	26
第1節 事案の概要	26
第2節 高裁判旨	26
第3節 裁判所の判断についての考察（1）	28
第4節 裁判所の判断についての考察（2）	29
小括	33
第4章 裁判例にみる寄附金規定（2）－太洋物産事件・積水グループ事件－	34
第1節 太洋物産事件	34
第2節 積水グループ事件	38
小括	41
第5章 裁判例にみる寄附金規定（3）－PL農場事件とその射程－	43
第1節 事案の概況	43
第2節 本件の特殊性	44
第3節 裁判所の判断についての考察	45
第4節 高裁判決の射程－太洋物産事件への適用－	47
小括	49

第6章 無償取引と寄附金規定 -法22条2項と25条の2との関連を中心にして-	51
はじめに	51
第1節 法22条2項	51
第2節 法37条7項	54
第3節 法37条8項	56
第4節 法37条2項と法25条の2 -100%グループ内法人間の寄附金-	57
小括	60
第7章 グループ法人税制・連結納税制度(グループ通算制度)	62
はじめに	62
第1節 グループ法人税制における寄付金課税の概要	64
第2節 寄付金制度の検討	69
小括	72
第8章 移転価格税制	75
はじめに	75
第1節 制度の沿革	75
第2節 制度の趣旨および概要	77
第3節 移転価格税制と寄附金税制の問題点	79
第4節 措置法第66条の4第3項規定と移転価格税制の適用関係の諸税	83
小括	87
第9章 指定寄附金と企業版ふるさと納税制度の相違点および問題点	
-企業版ふるさと納税制度の寄附該当について-	89
はじめに	89
第1節 企業版ふるさと納税制度	89
第2節 企業版ふるさと納税制度の活用状況	91
第3節 指定寄附金と企業版ふるさと納税制度の相違点	92
第4節 企業版ふるさと納税制度の寄附金該当性	93
小括	94
おわりに	95

はじめに

本論文は、法人税法第 37 条に規定する寄附金課税を研究対象とするものである。

法人税法では、法人が各事業年度において支出した寄附金の額の合計額が一定の金額を超える場合には、その超える部分の金額は、損金の額に算入されないことになっている（法人税法第 37 条第 1 項）。

一般に寄附金とは、慈善的で公共的な性質をもつ金銭や物品の贈与を意味し、「当事者の一方がある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って、その効力が生じる契約である」（民法第 549 条）。

法人税法は、寄附金そのものについての直接的な規定を置かず、「寄附金の額」についての規定を置くことにより、寄附金を間接的に意義付けている。

法人税法第 37 条第 7 項で、「寄附金の額は、寄附金、抛出金、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。

よって、この条文から寄附金の支出形態は、①金銭の贈与、②資産の贈与、及び③経済的利益の無償の供与の 3 形態であるとし、その金額は、それぞれ贈与及び供与の時の時価であると定義付けている。

また、この文理解釈から、寄附金課税の範囲と判断基準を明確にするための要素として、贈与、無償であることから、①支出する側に任意性があること、②支出する側に金銭等の流入が伴わないこと、すなわち、対価性がないこと（非対価性）、そして③カッコ書き費用が寄附金から除かれることが導かれる。

同じく法 37 条第 8 項で、「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、前項の寄附金の額に含まれるものとする。」と規定している。

ここでの規定振りからは、対価の額と贈与及び供与時の価額（時価）との差額が低額譲渡・供与となって、寄附金とみなされることとなる。ただし、この際には、「実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる」必要があると規定している。

以上のことから、法人税法上の寄附金は、金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与をいい、また、低額での資産の譲渡や経済的利益の供与も含まれるため、一般の意味における寄附金よりもはるかに広い概念となっている。

ところで、法人税基本通達 9-4-1 及び同 9-4-2 では、子会社等を整理する場合の

損失負担等及び子会社等を再建する場合の無利息貸付け等について、相当な理由が存在する場合には、寄附金としない取り扱いがなされている。この点に関して、国税庁のタックスアンサーホームページ「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」(コードNo.5280)では、「寄附金の額とは、法人税法第37条第7項において『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』とされていますが、経済的利益を供与することについて、経済的合理性がある場合には、その供与した経済的利益の額は寄附金の額に該当しないものとして取り扱うこととしています。」(A2-2)と説明している。この説明からすると、経済的合理性という用語によって対価性の解釈を行うものと受けとれるが、この解釈が果たして適当なものであるのか検討が必要であると考えられる。

なお、この国税庁のタックスアンサーホームページ(コードNo.5280)では、過去の裁判において、寄附金について次のような判決があるとして、紹介している(A2-1)。

- (1) 寄附金とは、名義のいかんや業務の関連性の有無を問わず、法人が贈与又は無償で供与した資産又は経済的利益、換言すれば、法人が直接的な対価を伴わないでした支出を広く指称するものと解すべき(昭57.9.30広島高裁松江支部昭56(行コ)1)。
- (2) 法人が無利息貸付け等により経済的利益の供与をした場合、相手方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な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ない限り、経済的利益相当額は、その法人の収益として認識される(寄附金課税の対象となる)ことになる(昭53.3.30大阪高裁昭47(行コ)42)。

さて、法人に対する寄附金課税制度は、戦時財政下の昭和17年の臨時租税措置法の改正(昭和17年2月23日法律第56号)により、現行法と同じ形式基準による損金不算入規定が創設されたが、それまでは法人に対する寄附金課税の制度はなかった。

その後、昭和22年の改正で、寄附金課税制度は、臨時租税措置法から法人税法本法へ移行されて一時的な時限立法から恒久的な法律となった。その後も様々な改正が行われており近年では、グループ法人税制および認定地方公共団体の寄付活用事業に関連する寄附をした場合の法人税額の特別控除(いわゆる「企業版ふるさと納税」)等が創設されている。

経済のグローバル化等による産業構造の変化に伴い法人が支出する寄附金が多様化されたこともあり、以前には考えることができなかった支出等までもが寄附金課税制度の対象とされることもあり、問題を複雑にしている。

特に法人がその子会社等の整理を行うために、解散及び経営権の譲渡等を行ったことにより生じた損失負担は、これらの負担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ときに、その損失負担をするに至ったことについて相当な理由があるときは、寄附金課税を行わないこととすると通達(法人税法基本通9-4-1、9-4-2)で定められているが、「社会通念上」や「相当な理由」等の不確定概念があり、明確な規定となっていないことには問題がある。裁判例・裁決例等においても

様々な「寄附金」の解釈があり、その判断は多岐にわたっていると云わざるを得ない。

また、企業組織再編等においても、取り扱いのいかんによっては寄附金課税が生じる場合があり、タックスコストの増加が企業リスクとなっている。その他にも、子会社またはグループ法人内取引に対して、受贈益課税及び寄附金課税等での問題も生じている。

さらなる問題点として「関係会社間取引における寄附金課税制度」については、その取引の自由度が高くなることもあり、租税回避等に利用するケースも考えられる。このように関連会社とはいえ、企業間での無償取引において、課税の公平が図られていることは重要である。この関連会社間取引については、「グループ法人税制」や「連結納税制度」の適用が関連してくるので、税制の複雑化も懸念される。

その外にも、日本国内のみではなく、海外取引において国際的な課税漏れが生じないように創設された「移転価格税制」についても、国内または海外取引における寄附金の取り扱いには注目が集まっている。

税務実務においても特に中小法人の税務調査等では、寄附金の損金不算入の規定を拠り所として、課税庁側は、同族会社間取引における金額の多寡や取引の不自然性を理由にして、一つの法人には寄附金課税を行い、片やその相手方である法人には受贈益課税を行う調査手法が多く取られている。

このように関連会社間取引での寄附金課税には多くの問題点が存在しているため、論点を整理し、今後の寄附金課税に関する提言を行うことができればと考えている。

以上のような問題意識と現状認識を基にして、論考を進めることとするが、以下に、本論文の構成内容を示すことで、論点と議論の筋道を明らかにしておきたい。

第1章では、寄附金課税制度の沿革を、臨時租税措置法として創設された昭和17年から、法人税法全文改正となった昭和40年3月までの期間について、改正等を題材として、その変遷を確認する。そもそも法人課税が導入された、明治32年以来43年間においては、支出した寄付金について、損金不算入となる制度は導入されていなかったため、その全額が費用として損金算入となっていた。ただし、特に明治・大正期においては、その支出した寄付金は、現行法人税法における指定寄附記金のような性格をもつ寄付金がその大半を占めていたと推察される。

したがって、寄附金課税制度が導入以前と導入後から、現在での寄付金の性格が大きく変わっているかの検証を行うものとする。そのため、寄附金課税制度が導入される前後における改正等を題材として、法人税法上の寄附金課税制度の沿革を検証し創設時の趣旨および目的等を確認して、現在の寄附金制度との整合性を確認する。

第2章では、「現行規定の寄附金概念」について、①立法趣旨、②寄附金の性格（事業関連性や非対価性）、③税法上の寄附金のイメージ（利益処分性と業務関連性）の視点で、その内容を検証する。その上で、「別段の定め」としての寄附金規定または寄附金から除外される費用の範囲（カッコ書き）の解釈を明確にし、寄附金の判断基準を考察する。

これにより、「寄附金の判断基準」を明確にすることで、判断のキーワードを抽出したい

と考えている。

第3章では、過去の判例等を検証して具体的な寄附金課税の要件を明確に整理して、寄附金課税の問題点を明らかにして、その課税が法令等に照らして課税要件が明確とされているか、または、その適用が課税公平となっているのかの検証を行う。

この章で取り扱う判例としては、清水惣事件（大阪高裁昭和53年3月30日判決）を題材に検証を行うこととする。この判例は、法人税法37条7項の寄附金の解釈について、極めて重要な判断をしている。すなわち、寄附金の対価性や無償性の有無について、また、費用として控除されるカッコ書き規定の解釈について、そして、子会社支援のための通達である法人税法基本通達9-4-2の趣旨について、その基本となる判断を示した重要な判例であると理解される。

第4章では、前章に続き過去の裁判例を題材として検証を行うものとする。具体的には、「親子会社間取引に係る売上値引きと寄附金課税」の問題を取り扱うこととする。

本来寄附金課税の寄附金の額については、法人税法37条8項で、「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する。」（傍点一筆者）と規定している。実質的に贈与又は無償の供与がなされた場合だけが、寄附金の額となるのである。寄附金課税される場合の時価と対価の差額が、実質的に贈与又は無償の供与とみなされて寄附金と認定されるとは、どういう場合であろうか。

かかる点について、東京高裁平成4年9月24日判決（平成3年（行コ）第134号）（太洋物産事件）を中心にしつつ、同じ売上値引き事例である東京地裁平成26年1月24日判決（平成20年（行ウ）第738号）（積水グループ事件）をも取り上げて検討したい。

第5章では、前章に続き過去の裁判例を検証する。具体的には、明らかに租税回避目的のために転売特約を付けたうえで、それに従いグループ法人間で低額譲渡取引を行ったPL農場事件（大阪高裁昭和59年6月29日判決（昭和58年（行コ）第9号））と、子会社援助の目的で値引き販売し、グループの信用維持のために買い戻しを余儀なくされた太洋物産事件（東京高裁平成4年9月24日判決（平成3年（行コ）第134号）、第4章で既に検討済み）を取り上げる。

両事件を比較することで、PL農場事件を可とするのであれば、太洋物産事件も否ではなく可とするべきではないのかという検討を行ってみたい。

第6章においては、「無償取引と寄附金規定」について、法人税法の条文を確認しながら検討を行うこととする。

法人税法22条2項においては、「無償による資産の譲受け」に関する定めはあっても、「無償により役務の提供を受けること」に関する定めは設けられていない。このように法22条2項において、役務の提供を受けた法人に益金の額を発生させないことに関しては、同項の文理解釈からも明らかで、昭和40年の立法当時から通説と考えられてきた。

国税庁の解説は、平成22年に法25条の2が創設されたことから、法22条2項におい

て受贈益の額が益金の額に算入されるということになっていることとして法 25 条の 2 で益金不算入とすることとせざるを得なくなると述べている¹。この際の国税庁の説明では、法 22 条 2 項で、役務の提供を受けた法人に益金の額を発生させないことに関しては、諸費用と受贈益が相殺されて、所得金額にならないから、あえて両建て処理をしていなかったが、この改正で両建て処理が行われることになったので、併せて、受贈益の益金不算入とする措置が必要になったとしている。

従来の制度をよく理解せずに改正が行なわれてしまった訳で、役務の提供を受ける法人に益金の額が生ずると解釈するのか否か。この平成 22 年の改正は、完全支配関係にある法人間の受贈益と寄附金の問題に止まらない大きな 22 条の解釈問題も孕んでいるのである。

第 7 章においては、「グループ法人税制・連結納税制度（グループ通算制度）」の導入における寄附金課税制度の改正趣旨を踏まえて、同制度における「寄附金」の取り扱い等の検証を行うものとする。

本論文では、第 6 章までは、主にグループ法人税制を前提としないわが国の寄附金課税制度の概要とその問題点について検討してきた。ここで、2 つの課題が考えられる。1 つは、恣意的な租税回避を目的とする、所得移転の防止機能の維持である。この役割を担ってきたのが、法 22 条 2 項の無償取引規定と法 37 条による寄附金課税制度である。この役割・機能は、課税の公平の観点から、失うわけにはいかない。もう 1 つは、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、内国法人がその内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人に対して支出した寄附金について、その全額が損金不算入とされることとされた²。

また、税制においては、課税の公平性と中立性が求められるが、このようなグループ経営に関連する事項として、次の 2 点が望まれると考える³。まず、1 点目が、公平性の観点では、一社集中か、子会社化かというグループの形態にかかわらず、企業の経済的実態が同じであるならば、税負担も同様であるべきである。2 点目は、中立性の観点から、会社形態の違いで税負担に差があることにより、企業のグループ経営に、影響を与えることがあってはならない。

しかしながら、従来の寄附金課税制度では、上記のように子会社との間の取引に関して、公平性、中立性という機能が十分には発揮されていなかった。つまり、寄附金課税制度がなければ、恣意的な所得移転を防げない一方で、それにより、法人グループへの過大な税負担を発生させてしまうといった矛盾が、結果的に発生することになってしまう。そのために、多くの裁判で、寄附金の該当性が争われていた。したがって、関係会社間取引についていえば、従来の寄附金課税制度での対応には、限界があったといわざるを得ない。

そこで、本章では、従来の寄附金課税制度の課題を踏まえて、グループ法人の一体的運

¹ 小原一博編著『法人税基本通達逐条解説（8 訂版）』（税務研究会出版局、平成 28 年）、431 頁。

² 武田昌輔『DHC コメントール法人税』（第一法規、1979 年）、2588 頁。

³ 太陽 AGS 有限責任監査法人「マンスリーレポート」2010 年 8 月第 19 号、1-2 頁。

営に即した課税のために導入されたグループ法人税制における寄附金課税制度の検討を通じて、わが国の寄附金課税制度を考察していく。

第8章においては、「移転価格税制」における寄附金概念についての考察を行うこととする。具体的には、移転価格税制は、海外のグループ会社との取引に関して特別に定めたものであるが、通常の法人税法の中にも、価格の操作による経済的な利益の供与を取り扱う規定として「寄附金」概念がある。

移転価格税制と寄附金の規定は、取引価格（対価）の歪みを是正して所得金額を計算するという意味で重複する部分があり、その線引きについてはグレーなものとなっているといっていよい。また、寄附金課税は、グループ間取引か否か、また、国内取引か国外取引かを問わず課税できるので、国内での関連者間取引について、寄附金規定により課税が行われるケースもある。他方、移転価格税制においては、「国外関係者」または「独立企業間価格」等の独自の基準に従って課税が行われるので、不合理な利益供与を行うことは移転価格税制においても認められない。従って、移転価格税制に即して取引価格の設定を行うことで、同時に寄附金課税も回避できるものと考えられる。

このように、移転価格税制と寄附金課税制度の類似点と異なる点を抽出することで、これを題材として両課税制度における制度の趣旨を検討することとする。

第9章においては、平成28年度税制改正により創設された、「企業版ふるさと納税」を題材として、法人税法における「寄附金」と企業版ふるさと納税の「寄附金」の該当性を検討することとする。

もともと企業版ふるさと納税制度については、所得税法におけるふるさと納税制度の利用者拡大に伴い、租税特別措置法により法人を対象としたこの制度が創設されたと考えられる。その内容としては、青色申告を提出する法人が、本店所在地以外の認定地方公共団体の認定寄附金事業に、10万円以上の寄付を行うことで、その支出額の損金算入とされる（これ以外に地方税における税額控除がある。）。

このように、企業版ふるさと納税制度における寄附金の創設趣旨および相違点または問題点を検証することとする。

そして、最後に、寄附金課税制度について、これまでの論理を念頭に置きつつ、今後の研究課題と展望を踏まえての筆者なりの一応の卑見をもって本論文の帰結とする。

第1章 法人税法 37 条の沿革（昭和 17 年から昭和 40 年）

寄附金に関する損金不算入の規定は、昭和 17 年の臨時租税措置法（昭和 17 年 2 月 23 日法律第 56 号）により戦時財政強化策として創設された。この規定が施行される以前は、法人の支出する寄附金に関しては全額損金算入とされている。その規定においても当初は大東亜戦争終了後その翌年の 12 月 31 日までの臨時租税措置法による時限立法であったが（附則 30 条）、その後法人税法の本法規定となり恒久的な規定として施行されることとなった。

そこで寄附金に関する損金不算入の規定が導入される前と、導入後の寄附金の損金不算入規定に関しての取り扱いがどう変更されていったのか、およびその寄附金の支出目的または形態がどう変遷していったのかを検証するものとする。

第1節 創設時

1. 損金不算入規定導入以前

寄附金については、法人課税が行われた明治 32 年以来 43 年間に於いては、寄附金について何らの制限も加えられていなかった¹。昭和 17 年に寄附金に関する損金不算入の規定が導入される以前は、特に明治・大正期の寄附金に関すると思われる規定はみな一応に、現行法人税法第 37 条 3 項に規定する次のような指定寄附金と類似したものといい得るのであるといわれている²。

- ① 国又は地方公共団体等に対する寄附金
- ② 民法第 34 条（公益法人の設立）の規定により設立された法人その他公益を目的とする事業を行う法人又は団体に対する寄附金
- ② 特定公益増進法人等に対する寄附金

したがって、昭和 17 年の損金不算入規定が始まる前の寄附金とは、指定寄附金のようなものが大半をしめていたと考えられる。

末永英男氏は、大正 12 年の大審院判例等を考察されて³、寄附金概念が今日の税法のように拡張されたものでなく、「本来的慈善的公共的寄附金」に限定されていたと述べられている⁴。

また、武田昌輔氏は寄附金の損金算入限度額の導入事前について、「私見によれば、まず法人課税の税率が低かったことによるものと考えられる。言い換えれば、広い意味での節税が行われなかったのである。さらに言えば、利益の調整を行うことによる租税軽減の意識が存在していなかったのである。」⁵と述べられている。

¹ 武田昌輔『即答 寄付金課税』（財経詳報社、平成 8 年）、5 頁。

² 末永英男『税務会計研究の基礎』（九州大学出版会、1994 年）、139 頁。

³ 末永教授は、大正 12 年（れ）第 639 号事件に関する大審院の判示（大 12.5.18 第一刑事部判決）を吟味されて寄附金の 5 要件とさらに 2 要件加えることで、寄附金概念が明瞭なることを述べられている。具体的には、無償性、公共性、任意性の他に、出捐者が不特定多数であることや出捐による便益の享受がないことなどがあげられている（同上、138-139 頁）。

⁴ 同上、139 頁。

⁵ 当時の法人税率は、明治 32 年 2.5%、明治 37 年 4.25%、大正 7 年 17.5%、大正 15 年普通所得 5%（超過所

2. 寄附金課税制度導入時

これまで全額損金算入であった寄附金が、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たのであった。また、この当時の法人への最高税率は、臨時利得税 75%、法人税 6.25%、営業税（附加税共）1.5%の合計 82.75%という状況であった。このため多くの企業は、その利益を寄附金として支出し損金算入をして税額を減少していた背景がある⁶。

(1) 寄附金課税制度導入時の条文

このため臨時租税措置法は、多額の寄附金全額を損金に容認することに、一定の標準に依って算出した金額を超えて支出した超過部分の金額は、損金に算入しないこととされた⁷（第 1 条ノ 16）。

また、昭和 17 年においても寄附金のうち損金に算入されない部分の金額を計算するために、まず寄附金として損金に算入される部分の金額すなわち一定の限度額が定めていたが、その方法は次のとおり会社の資本金の大小と所得額の多寡によって定めることとされていた（規則 1 条ノ 37⁸）。

<限度額計算>（資本金額 100 万円以下の会社）

$$(\text{資本基準額} + \text{所得基準額}) \times \frac{1}{2} = \text{損金算入限度額}$$

得 4~20%)、昭和 12 年普通所得 10%（超過所得 8~28%）、昭和 15 年普通所得 18%（外臨時利得税）、昭和 17 年普通所得 25%（外臨時利得税）であった。明治 32 年と昭和 17 年では税率が、10 倍となっている。

⁶ 鈴木保雄ほか 4 名著『臨時租税措置法解説』（文精社、1943 年）、180-181 頁。

⁷ 臨時租税措置法 第 1 条ノ 16（昭和 17 年法律第 56 号）

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レ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

⁸ 規則 1 条ノ 37

(1) 資本金額 100 万円以下の会社は

(イ) その事業年度の資本金額に年 1,000 分の 3 を乗じて算出した金額

(ロ) その事業年度の所得の金額に年 100 分の 2.5 を乗じて算出した金額

とを求めて更に (イ) と (ロ) との合計額の平均額即ち合計額を 2 分の 1 とした金額がこれである

(2) 資本金額 1,000 万円以下の会社は

(イ) その事業年度の資本金額に年 1,000 分の 2.5 を乗じて算出した金額

(ロ) その事業年度の所得の金額に年 100 分の 2.5 を乗じて算出した金額

とを求めて更に (イ) と (ロ) との合計額の平均額といふことになるのである。

(3) 資本金額 1,000 万円を超える会社は

(イ) その事業年度の資本金額に年 1,000 分の 2 を乗じて算出した金額

(ロ) その事業年度の所得の金額に年 100 分の 2.5 を乗じて算出した金額

とを求めて更に (イ) と (ロ) との合計額の平均額といふことになるのである。

右の如く寄附金中損金に算入される金額の算出方法は同一であるが、一々会社の資本金の大小に従ひ、所得の多寡に従って異り、同じ会社でも事業年度が異れば資本金も所得も異ふから、従って寄附金の一定限度額も亦常に異動するということになるのである。

$$\text{資本基準額} = \text{資本金額} \times \frac{\text{年} \frac{3}{1,000}}{1,000}$$

$$\text{所得基準額} = \text{所得金額} \times \frac{2.5}{100}$$

この規定が設けられた趣旨について、当時の解説書は次のように述べている。

「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ゐる。従来寄附金に対する税務の取扱はこれを損金としてゐたのであつて、租税が軽率であつた時代は特にとりたてていふ程に足らなかつたのであるが、現在の如く租税負担が相当重くなつた場合、実に時局の好影響を享けて高率の利益を挙げてゐる会社が付ていへば、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、營業税（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つて、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、会社の租税負担に相当急激な變動を与えることとなることから、一定の標準に依つ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。」⁹

したがつて、この昭和 17 年当時の規定創設の理由からは、次のような点に分る。

税率が軽率であつた時代は、寄附金を全額損金としても問題はなかつたが、戦時財政強化の中で、税率が高率となると、税負担の軽減を狙つて損金算入される寄附金の支出を認めると、国庫収入の財源を失うこととなる。そこで、急激な会社の税負担の影響を考慮して、従来より損金として扱つてきた沿革上、一定限度を設けて課税し、国庫収入の増大を図つたのであつた。

つまり、税率が高率となつたために、寄附金の支出が増大し、損金に算入されて税収が確保できないので、一定の標準（基準）（今日の形式基準）でもつて、課税することとなつたのである。現行法（法人税法 37 条）が、寄附金支出の事業との関連性について明白にできないので、形式基準を設けて課税しているとするのとは、立法の趣旨が異なることが分る。

なお、導入時の臨時租税措置法施行規則では、寄附金の税額計算等についての説明の中で、「寄附金のうち国防献金及び恤兵金については、無制限に損金の額に算入する。」（施行規則第 1 条ノ 39）と規定されており、換言すれば、この一定の限度超過額の計算にあつては、国防献金等は寄附金とみないで、無条件で損金に算入されるのであるといえる。創設当時の寄附金には戦中における目的が明確であつた。

第 2 節 法人税法本法へ移行

臨時租税措置法として施行された寄附金の損金算入限度額制度は、その後昭和 21 年の改正に

⁹ 鈴木ほか、前掲注 6、182-183 頁。

において、おおむね現行制度とほぼ同じ内容となった¹⁰。その後、昭和 22 年の税制改正により臨時租税措置法の規定が法人税法の本法（法人税法 9 条 3 項¹¹）に取り入れられた。これは昭和 17 年に導入時の臨時租税措置法は大東亜戦争終了後その翌年 12 月 31 日までの時限立法であったものが、本法規定となったことで恒久的な制度となったことである。

また、昭和 34 年の改正により、その全額が損金算入となる指定寄附金について、その指定基準が明確にされ、募集团体が民法上の公益法人その他公益を目的とする事業を営む法人又は団体であり、かつ、その寄附金が広く一般に募集され、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寄与するための支出で緊急を要するものに充てられると認められる場合に限って、その指定を行うことが明確にされた¹²。

第 3 節 昭和 38 年整備答申における寄附金制度の明確化

昭和 38 年 12 月税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」において、以下のよう
に寄附金の立法趣旨が述べられている。なお、現行規定の原型の規定であって、細部の点にお
いては改正が行われているが本質的な変更はないとされている¹³。

「V 寄附金

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、法人が行なっ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

¹⁰ 武田昌輔監修『DHC コメントール法人税』（第一法規、加除式、1979 年）、2565 頁。

¹¹ 法人税法 9 条 3 項（昭和 39 年分）

法人が各事業年度においてなした寄附金のうち、命令の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、第一項の所得の計算上、これを損金に算入しない。但し、命令で定める寄附金については、命令の定めるところにより、これを損金に算入する。

¹² 渡辺淑夫『寄附金課税の知識』財経詳報社、12 頁。

¹³ 武田昌輔編、前掲書注 10、2565 頁。

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。」（36-37頁）

昭和22年の改正で、寄附金の規定が臨時租税措置法から法人税法本法へ移され、その後昭和40年の改正で、現行法のような規定となる。昭和40年の本法への移行前の旧法人税法の規定は、第9条第3項で「法人が各事業年度においてなした寄附金のうち、命令の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、第1項の所得の計算上、これを損金に算入しない。」（傍点一筆者）と規定していた。ここでは、「なした寄附金」というように、初めから寄附金の支出ありきで始まっており、寄附金の定義や意義については一切、規定されていないことが分る。

したがって、資産等の贈与や経済的利益の無償の供与をもって寄附金と定義する現行法第37条第7項は、昭和38年税制調査会答申を受けて創設されているので、昭和40年改正に至るまでの寄附金に関する取扱いを同答申の記述を中心に考えてみたい。

寄附金の解釈をめぐって、昭和22年の本法移行までの間、解釈の拠り所とされてきたのは、昭和17年9月26日主秘487号主税局通牒といわれている¹⁴。同通牒は、「寄附金トハ、一方ガ相手方ニ対シ、任意ニシカモ反対給付ヲ伴ワズシテ為ス財産的給付ヲ云フ。」と規定している。ここでは、寄附金を、任意で反対給付なしの財産的給付であると強調している。

したがって、昭和40年の改正までは、法文上に寄附金の意義・定義が存在しなかったのも、もっぱら、同昭和17年通牒をもとに解釈がなされていたものと推測される。では、どのように解釈がなされていたのか。昭和38年税調答申は、まず「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……」と述べている点から、利益処分の方法による寄附金は、損金とならないことを宣言している。そのうえで、利益処分以外の方法で支出する寄附金でも、法人の業務遂行上明らかに必要な寄附金は損金とするが、業務上必要であることが明らかでない寄附金は、多分に利益処分とすべきものを含むので、この部分を「税務上の寄附金」とすることで、「損金算入限度を設け形式基準による区分を行なう」こととしたのである。

次に、「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」と述べているところからすると、やはり寄附金は、公共的で慈善的な内容の寄附金が一般的であったようだ。「法人の社会的存在それ自体に付帯する費用¹⁵」であるとの観点から寄附金の該当性が考えられ、損金としての控除可能性が考えられていたと推測される。

さらには、「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。」と当時の現状分析が行われており、「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」として、昭和40年改正が行われたのである。

最後に、現行法との関係でいうと、「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

¹⁴ 成道秀雄「寄附金とその沿革」『日税研論集第17号 寄附金』（日本税務研究センター、平成3年）、131頁。

¹⁵ 末永英男『税務会計研究の基礎』（九州大学出版会、1994年）、153頁。

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。」

(下線—筆者)と税調は述べているが、下線部に注目願いたい。無償で支出された寄附金で、①
業務と明らかに関係あるものと②それ以外のものとに二分している。①業務と明らかに関係ある
ものは、当然、損金に算入されるが、②それ以外のものは、業務との関連性が明白でなく(関連
はあるようだがはっきりしない)、かつ利益処分とすべき性質もあるのではないかと疑わしいも
のであるので、区分が困難という理由で、「税務上の寄附金」として取り扱うこととなったので
ある。

答申最後に「制度の濫用」という用語が使用されている。寄附金という名のもとに、「所得の
うち相当の部分を支出」という事態が見受けられるので、濫用を防止する制度設計がなされ
たことがわかる¹⁶。

このように当時から法人が支出する寄附金については、①法人の業務遂行上明らかに必要な寄
附金と②必要であることが明らかでない寄附金(それ以外のもの)とに分類されている。また、
「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」では、業務に全く関係ない贈与については、法令に規定すること等
を理由に全額損金不算入ではなく一部の限度額計算を規定している。

当時においても「業務に全く関係ない贈与」を法人が行うのか否かの判断は難しかったと解さ
れる。ただし、本当に「業務に全く関係ない贈与」があるのであれば会社法(旧商法)等に抵触
し、本来の負担者に対しての贈与(給与)と考えられるのではなからうか。

第4節 昭和40年法人税法全文改正と寄附金規定

昭和40年3月の法人税法の全文改正(昭和40年3月31日法律第34号)においては、寄附金
の損金不算入の規定が法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、資産の低額譲渡の場合は、その時価の額と対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ととされた¹⁷。

従来、寄附金の定義については、明文の規定はなかったが、寄附金の意義が法令上明らかにさ
れた。その規定において寄附金の額というのは「寄附金、きよ出金、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。」(法37
条5項—現行法37条7項)と規定されている。

¹⁶ 酒井克彦『プロGRESSIVE税務会計論Ⅱ』(中央経済社、2018年)、256頁。

¹⁷ 武田昌輔編、前掲書注10、2570頁。

いわゆるみなし寄附金については、法人が資産の譲渡又は経済的な利益の供与をした場合において、その譲渡又は供与の対価の額は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する規定されている（法 37 条 6 項—現行法 37 条 8 項）。

なお、この贈与又は低額譲渡について寄附金とみなす取扱いは、従来通達によって定められていたものである（旧通達 77）。

小活

寄附金課税制度は、昭和 17 年に臨時租税措置法によって創設された。戦時財政強化の中で税率が高くなり、税負担短軽減を狙った寄附金の支出を認めると、国庫収入の減となるので、一定の基準（現行の形式基準）で課税することとなった。この、立法趣旨は現行の事業関連性が明白に出来ないのようになった。その後昭和 22 年の改正で寄附金規定が臨時租税措置法から本法に移される事になるが、この間の解釈のよりどころは、昭和 17 年主税局通牒の「任意ニシカモ反対給付ヲ伴フズシテ為ス財産的給付」であった。その後、昭和 38 年税調答申を受けて昭和 40 年の改正となるが、次の 3 点ほどを特徴としてあげることが出来る。①法人の業務遂行上明らかに必要な寄附金と必要でない寄附金があり、後者は、「多分に利益処分とすべき」寄附金を含むので、損金算入限度を設け形式基準による区分を行った。したがって、②業務に関係あるものは損金算入、それ以外は業務との関係が不明確で利益処分の性格をもつので、形式基準で判定する。以上の点から、③現行法人税法 37 条 7 項カッコ書きは、業務関連性ありと考えられていたので損金算入となった。限定列举（学説においては、限定例示説もとられているが、後に触れる。）

わが国の法人税法上の損金の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算される（法 22 条 4 項）。そもそも企業会計上の費用はすべて業務に関係のあるものであるから、費用性（業務関連性）の有無については、公正処理基準を通じた判断のなかで選別されていると考えられる。また、法 22 条 3 項で、「別段の定め」がなければ純資産の減少は「損金」と規定されていることから、品川芳宣氏は、「別段の定め」である法 37 条の規定がない限り損金算入されるべきであると述べられている¹⁸。

そのなかで、わが国の法人税法で、無償性＝非対価性に基づく形式基準を採ることによって、煩雑な事実認定を行うことなく「別段の定め」としての寄附金の認定が可能となる。これにより、本来損金でない取引に関しても、一部擬制的に損金算入されてしまうという課題はあるものの、それを含めても余りある機能性を考慮した、便宜的な処理を選択したといえるのではないだろうか。

¹⁸ 品川芳宣「子会社再建のための債権放棄と寄附金認定」『税研』第 23 卷 3 号(2007)、97 頁。

またその後、平成 17 年の会社法改正を受けて、平成 18 年 3 月に会社法を意識した規定となるため、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金不算入とすることを定めていた改正前の法第 37 条第 1 項の規定が削除された。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ているということはなくなった¹⁹。

¹⁹ 武田昌輔編、前掲書注 10、256 頁。

第2章 現行規定の寄附金概念

第1節 立法趣旨からの解明

寄附金の立法趣旨としては、昭和38年12月6日税制調査会答申「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（以下、「昭和38年答申」という）があり、次のように述べている。

「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寄附金のみでなく、法人が行なっ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。」（37頁）

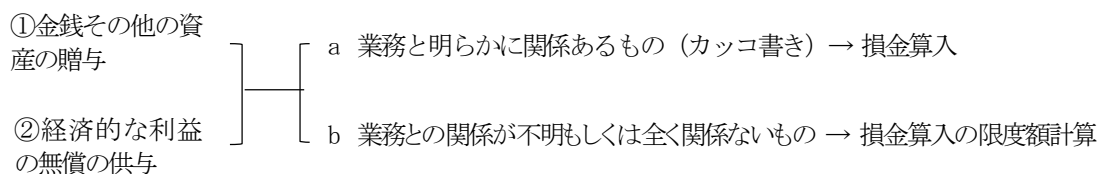
この昭和38年答申では、寄附金には、通常の寄附金と事業遂行上必要なことが明らかでない贈与（これを答申は「無償の支出」といっている）があるとして、寄附金の支出を二分している。そして後者の無償の支出は、業務との関連性の有無が損金算入もしくは損金不算入の決め手となるが、法令においてこれを規定すること及び執行上これを区分することが困難であるので、無償の支出のうち業務に明らかに関係あるものとそれ以外のものに区分し、後者を税法上の寄附金として取り扱い、限度額計算を行なうこととしたというのである（なお、この昭和38年は「事業の遂行に必要な」と「業務に全く関係ない」というように、事業と業務を使い分けているが、両者の違いは不明である。）。

この場合の無償の支出のうち業務に明らかに関係あるものとは、法37条7項カッコ書きの「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とされるべきもの」を指すこととなる。そうすると、限度額計算の対象となる税法上の寄附金は、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されたうちの、「それ以外のもの」であるから、業務に明らかに関係があるものを除いた業務との関係が不明なものや業務に全く関係のないものとして残っている無償の支出ということになるであろう。

さらに、現行法の規定と照合すると、ここでの「無償の支出」とは、法37条7項の「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をした場合」に相当するものと考えられる。したがって、現行法の用語を用いてこれまでに検討したところを要約すると、次のようになる（図1）。

結論をいうと、「図 1」から分るように、①や②の形態を採った寄附金の出捐であって、しかも「b」の状況にある寄附金をどう定義付けるかにあるとあってよいだろう。

図 1 税法上の寄附金



第 2 節 寄附金の性格からの解釈

法人税法上の寄附金の性格をめぐって、大淵博義氏は学説を、非事業関連説、事業関連説、非対価説の 3 つに分類している¹。

① 非事業関連説

この非事業関連説は、中川一郎氏の考え方に基づくもので、氏は「寄付金とは、事業活動に関係なくなされる金銭その他の資産の贈与、または経済的な利益の無償の供与であることを前提としているものと解さなければならない。従っていかに金銭その他の資産の贈与、または経済的な利益の無償の供与であっても、それが法人の事業活動に関係のあるものであれば、寄付金には該当しないのである。」²と述べている。

この説は、法人が支出した寄附金とは、「事業に関係なく支出される金銭または資産の贈与または経済的利益の無償供与をいい、その支出が事業活動に関係のあるものであれば、寄附金には該当しないという考え方である」³。換言すれば、寄附金は、事業遂行とは関係がなく（本質は贈与）、例外として、事業関連性のある寄附金があれば、それは損金と認めるが、無制限に認めるのではなく、一定の限度で損金算入を否定したものと解する見解である。

しかし、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税法上の寄附金に該当するという解釈は、少なくとも判決及び課税の実務では採用されておらず、学説も少数説といえる⁴。事業関連性の有無の判定が困難であるから、形式基準による損金算入限度額計算を行なっていることを忘れてはならない。

¹ 大淵 博義『法人税法解釈の検証と実践的展開 第 I 巻』（税務経理協会、2013 年）、558-562 頁。

² 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、33 頁参照。

³ 大淵、前掲書注 1、558 頁。

⁴ 同上、558 頁。

② 事業関連説

この事業関連説は、松澤智氏に代表される考え方で、氏は「寄付金とは全く対価を求めない法人の支出である。したがって、それは法人事業の結果たる利得の処分、すなわち利益処分と解すべき場合が多いといえよう。」⁵とされており、通常の寄附金は、このため損金の額に算入されないという考え方を根拠にした説である。

この説は、法人が支出した寄附金とは、「事業に関連した寄附金であり、事業に関連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考え方である」⁶。

この説は、損金であるからには事業関連性が寄附金には必要なこと、事業に関連しない寄附金は利益処分であることという考え方を提示しており、理論的で説得的であるといえる。しかし、事業関連性の有無の判定は困難であり、それは、神戸地裁昭和 58 年 12 月 19 日判決⁷は、「営利法人が支出するものは、たとえそれが無償の行為であっても、何らかの形で事業活動に関連しているはずであり、すべての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」（要旨）と判示しているところからも理解できる。

したがって、この考え方は、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に抵触し、しかも、事業関連誌のある寄附金と利益処分となる寄附金とに認定する具体的根拠規定が存在しないという点で、支持できない。

③ 非対価説

この非対価説は、金子宏氏に代表される考え方で、氏は「寄附金が法人の純資産の減少の原因となることは事実であるが、それ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、利益処分の性質をもつと考えるべきであろう。しかし、多くの場合、法人の支出した寄附金のうちどれだけが費用の性質をもち、どれだけが利益処分の性質をもつかを客観的に判定することが困難であるため、法人税法は、行政的便宜ならびに公平の維持の観点から、統一的な損金算入限度額を設け、寄附金のうちその範囲内の金額は費用として損金算入を認め、それをこえる部分の金額は損金に算入しないこととしている。」⁸という考え方を根拠にした説である。

この説は、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」⁹。この考え方が、現在の判例・学説及び課税実務の定説であるといえることができる。

この考え方は、寄附金課税の制度の創設の趣旨に根拠を求めることができる。つまり、

⁵ 松澤 智『租税実体法（新版補正第 2 版）』（中央経済社、2003 年）162 頁参照。

⁶ 大淵、前掲書注 1、560 頁。

⁷ 神戸地裁昭和 58 年 12 月 19 日判決（昭和 52 年（行ウ）第 32 号）、TAINS ; Z134-5287。

⁸ 金子宏『租税法 第 23 版』（弘文堂、2019 年）、407 頁。

⁹ 大淵、前掲書注 1、561 頁。

形式基準により、損金性を有する金額として一定の損金算入額を法定したものであるから、事業関連性を直接問わないという点で、非対価説の見解は支持できる。

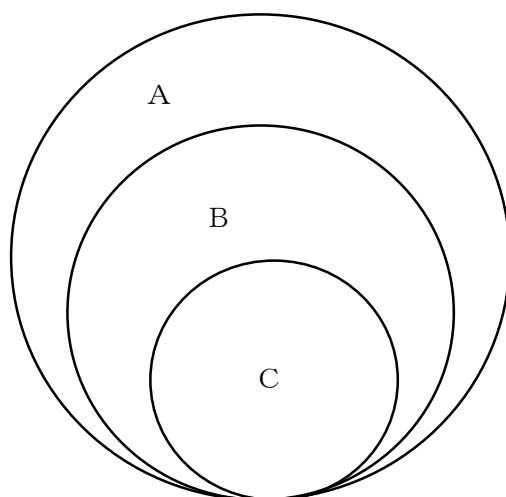
支出の非対価性に着目するこの非対価説にいう「対価」とは、何であるか。法 37 条 7 項は、金銭等の資産の贈与または経済的利益の無償供与と寄附金を定義しているところからして、「『無償』とは、対価またはそれに相当する金銭等の流入を伴わないことを意味していると解すべき」¹⁰である。そうになると、金銭等の流入を伴うこと（別言すれば、反対給付を享受すること）が対価であり、非対価とは無償そのものを指すといえ、非対価性＝無償性と表現してよいであろう。したがって、非対価説は、文理ともマッチした説といえる

④ 各説の関係 一事業関連性と非対価性一

法人の支出等に事業関連性があるとは、収益の獲得に貢献する支出であって、会計学でいう費用性の問題であろう。したがって、収益と個別に、あるいは期間的に対応する支出等であって、対価またはそれに相当する金銭等の流入を伴う場合と伴わない場合があり得るだろう。

これに対して、法人の支出等が非対価性の支出であるというのは、収益の獲得に貢献する事業関連性の有無とは関係なく、利益処分性の支出等であっても構わないということで、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、つまり無償であればよい。

図 2 税法上の寄附金の範囲



- A : 利益処分性の支出等
- B : 事業関連性のある支出等
- C : 明らかに事業関連性のある支出等
(法 37 条 7 項カッコ書きの費用)

(出所) 藤曲武美「損金の額の別段の定め—寄附金」『税務弘報』号 2010、137 頁。を参考に一部修正

図 2 は、税法上の寄附金の性格をどう捉えるかを考えるためのものである。要は、図の A と B の境界をどう明確にするかをめぐって、上記 3 つの説が展開されていると考えてよ

¹⁰ 金子、前掲書注 8、409 頁。

い。Bに重心を置いて収益との関連で事業関連性の有無をみるのが事業関連説であり、AとBとの両方の領域に重心を置き、無償の支出等であることを要件とするのが非対価説である。

ところで、平成18年度改正前の法人税法は、その37条1項において、寄附金につき確定した決算において利益または剰余金の処分として行なった寄附金、および利益積立金を取り崩して行なった寄附金は、すべて損金の額に算入しないと規定していた。つまり、事業と関係のない寄附金の支出等は利益処分とする当然のことを規定していたのである。

したがって、Aの領域の支出等には、平成18年度改正前の37条1項に相当する利益処分として行なった寄附金は、除いて考えるべきとなる。

第3節 税法上の寄附金のイメージ

寄附金の損金不算入制度（法人税法（以下、「法」という）37条）は、法人税法固有の制度であり、法22条3項の「別段の定め」として、用意されている。つまり、法22条4項の「一般に公正妥当な会計処理の基準」（以下、「公正処理基準」という）に基づけば、寄附金は、企業会計上は費用（事業経費）として計上されるが、法はそこに一定の損金算入限度額を設けている（法37①）。

公正処理基準に則って、企業会計上の費用性が判断できれば、そのまま全額損金算入となるであろうが、この費用性の判断が不明確となるために、法は、資本金等の額と所得の金額を基礎として計算した金額を超える部分の金額を損金に算入しないとしている（法37①）。つまり、形式基準でもって、行政上の便宜を図り、課税の公平を担保しているのである。

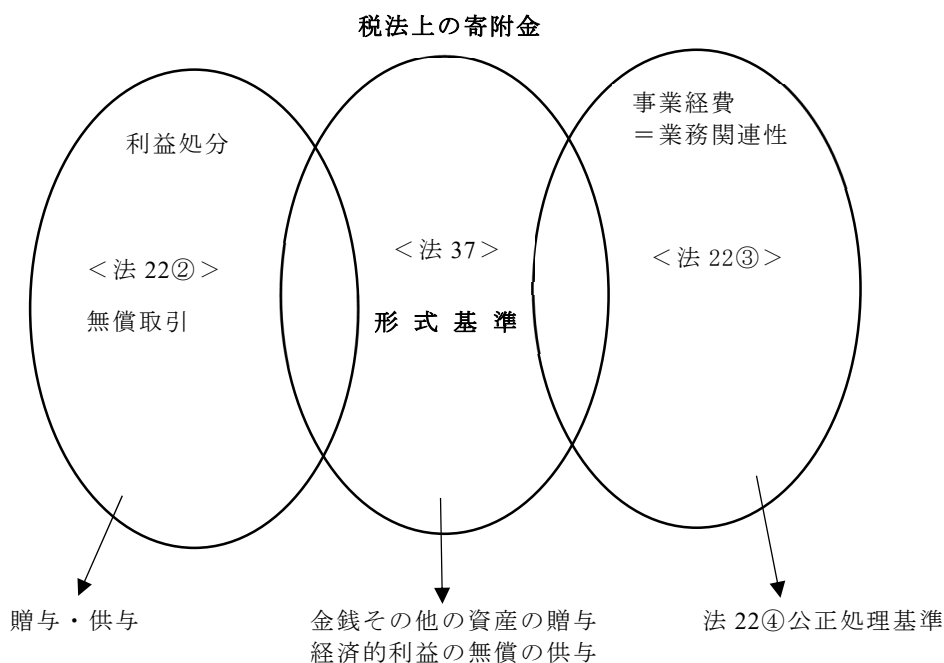
このように考えると、法22条4項の公正処理基準で費用性が明確でない寄附金の支出が、法37条7項・8項の寄附金として取り扱われて、損金算入が制限されていると考えられる。同じ趣旨は、昭和38年12月政府税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」に表われている。同答申は、「法人が利益処分以外の方法により支出する寄附金の中には、法人の業務遂行明らかに必要な寄附金と必要であることが明らかでない寄附金があり、後者は多分に利益処分とすべき寄附金を含むとの見地から、税法は後者に属する寄附金を税法上の寄附金とし、これについて損金算入限度を設け形式基準による区分を行なう」と述べている。

表現を変えれば、法37条が適応させる寄附金概念は、事業経費となるか、それとも利益処分となるかについては明確に区分できないので、形式基準でもって、対処しているのである。それは、寄附金の支出形態が資産等の贈与または経済的利益の無償供与であるために、任意性と無償性（非対価性）をもって支出されるので、その性格は多分に利益処分すべき寄附金いえるが、贈与または無償の供与の形式での支出もあり得るとの見地から、法37条7項カッコ書きに列挙された費用以外は、業務関連性のある、すなわち損金算入され

る寄附金とは認めないのである。

ここでの寄附金の議論をイメージすると「図3」のようになる。

図3 税法上の寄附金のイメージ (1)



(出所) 筆者作成

第4節 「別段の定め」としての寄附金規定

寄附金の損金不算入規定である法37条は、法22条3項にいう「別段の定め」に該当するといわれている¹¹。法22条3項は、「損金の額に算入すべき金額」として、「別段の定めがあるものを除き」、1号で原価の額、2号で費用の額、そして3号で損失の額を規定している。一般的にあって、寄附金が法22条3項の「別段の定め」の対象となるのは、1号の原価の額と2号の費用の額であろう。

一方、法22条4項の公正処理基準は、「前項各号に掲げる額」に適用されるので、「別段の定め」のあるもの以外の原価の額及び費用の額が対象となる。したがって、法22条4項「公正処理基準」は、「別段に定め」のある場合には適用がないこととなる。租税法は侵害規範であるので、法に「別段の定め」がない領域においては、法人税法は、法22条4項を明文化して対処しているのである¹²。

そうすると、法22条4項の公正処理基準は、納税者である法人が継続して適用する健全な会計慣行によって所得の金額を計算することを基本とするが、適正かつ公平な課税の

¹¹ 例えば、岡村忠生『法人税法講義 (第2版)』(成文堂、2006年)、146頁。

¹² 松澤、前掲書注5、162頁参照。

実現のために税法独自の計算原理を「別段の定め」として規定したのである¹³。

以上を踏まえて、条文の構成をみると、法 37 条は法 22 条 3 項の「別段の定め」に該当するから、法 37 条は優先的に適用されて法 22 条 4 項の公正処理基準の影響を受けないと解されることとなる。換言すれば、「寄附金については、『別段の定め』である法 37 が優先されるため、たとえ、事業用の費用であったとしても、同法 22 条 3 項にいう『販売費、一般管理費その他の費用の額』には該当しないこととなり、損金算入が制限されるのである」¹⁴ということになる。

法 37 条が優先適用されるために、販売費、一般管理費等であっても費用性が否認されるから、本文「カッコ書き」で損金算入を認める書きぶりとなっている。

ところで、法 37 条 7 項は、「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。次項において同じ。）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。

まず、名義を問わない旨に続けて、「金銭その他の資産の贈与」と「経済的利益の無償の供与」が寄附金の損金不算入の対象となっている。贈与であり、供与であるから、その本質は、無償性であり非対価性にあるといえよう。また、贈与や無償の供与には寄付者の強い意思が働くもので、したがって、寄附金には、恣意性や非事業関連性も関わってくるものと考えられる。こう考えると、企業会計上の費用問題として寄附金の支出を考えると、対価なしの贈与や経済的利益の供与は、費用収益対応の原則では無理があり、企業会計としては、別の観点が必要となる¹⁵。結局、寄付金の支出の企業会計上の性格は、「経済価値の相対的消費ではなく、絶対的滅失であるから、これと直接に関連又は対応すべき収益は存在しない」¹⁶というように割り切った方が理解しやすいといえる。

このように収益との対応が希薄であっても支出可能である理由は、法人の処分可能利益を財源とする支出（表現を変えれば、経営上の余力）を基本とするからである。寄付金を法人が持続可能にするのに不可欠な付帯費用と定義すれば、表現としてはいささか問題だが、益金の処分といえるだろう。この点については、昭和 61 年 10 月税府税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申」では、「本来寄付金は利益処分的性格のものであり、その損金算入範囲の拡充については基本的に慎重であるべきである」（68 頁）と述べている。

したがって、法 37 条が、法 22 条 3 項の「別段の定め」であると断言する理由は、寄附

¹³ 昭和 41 年 12 月「税制の簡素化についての第一次答申」参照。

¹⁴ 酒井克彦「租税特別措置法は法人税法 22 条にいう『別段の定め』か」中央ロージャーナル第 12 巻第 2 号（2015 年）、158 頁。

¹⁵ 末永英男『税務会計研究の基礎』（九州大学出版会、1994 年）、169-170 頁参照。

¹⁶ 長谷川忠一「寄付金と税法規定」税経通信、第 16 巻第 6 号、93 頁。

金は費用であるが税法独自の観点（主に、課税の公平の観点）からその全額を損金とするのではなく、一部を損金に算入しない、つまり課税させてもらおうというのではなく、反対に、企業会計上も収益対応性が恣意性や無償性＝非対価性でもって疑わしく、本来は益金処分（利益処分）で全額課税が本筋であるが、これまた税法独自の観点から一部に損金算入を認めるというものである。

第5節 寄附金から除外される費用の範囲 — 「カッコ書き」の解釈

（1）除外される費用

法37条が寄附金の損金算入に制限を加えている理由は、通常、以下の裁判例のようにいわれている。

東京地裁平成27年2月24日判決（平成24年（行ウ）第732号）：大和自動車事件

「このように、法人税法が一定額を超える寄附金を損金に算入しない旨の損金不算入制度を採用しているのは、法人が支出した寄附金の全額を損金に算入するとすれば、国の財政収入の確保を阻害し、課税の公平を害することとなる一方で、法人が支出する寄附金の中には法人の収益を生み出すのに必要な費用としての性質を有するものもあるものの、寄附金は反対給付がなく、ここの寄附金の支出が当該法人の事業に直接関連があるものであるか否かが明確ではなく、これを区別することが困難であることを踏まえ、統一的な損金算入限度額を設け、その範囲に限り寄附金の損金算入を認めることとしたもの解される。」

説明を付加すると、寄附金の支出が事業との関連性を明確に区別できないので、課税の公平を考慮して統一的な損金算入限度額を設けたというのである。ただし、ここで忘れてならないことは、当該支出である寄附金は、「いずれの名義をもってするかを問わず」、「金銭その他の資産の贈与」であり、また「経済的な利益の無償の供与」の形態を採って支出されるものである点である。贈与であり、無償の供与であるということは、あくまでも任意的な支出であり、対価性の窺えない（反対給付のない）支出でなければならない。

しかし、「法的に又は事実上も強制的、義務的に支出されるものではないし、他からの取引上の圧力により抛出されるというものでもない」¹⁷任意の寄附金の抛出であっても、カッコ書きに列挙されて除外されるのである。除外される（損金算入される）ということは、カッコ書きの列挙された項目であれば、費用性が認められるのである。支出形態は寄附金でも費用性有りと判断されるのである。

反対にいうと、贈与であり無償の経済的利益の供与であるという損金算入限度額の制度の適用を受ける寄附金の前提に当てはまるが、法人の確固たる意思で、しかも主導的立

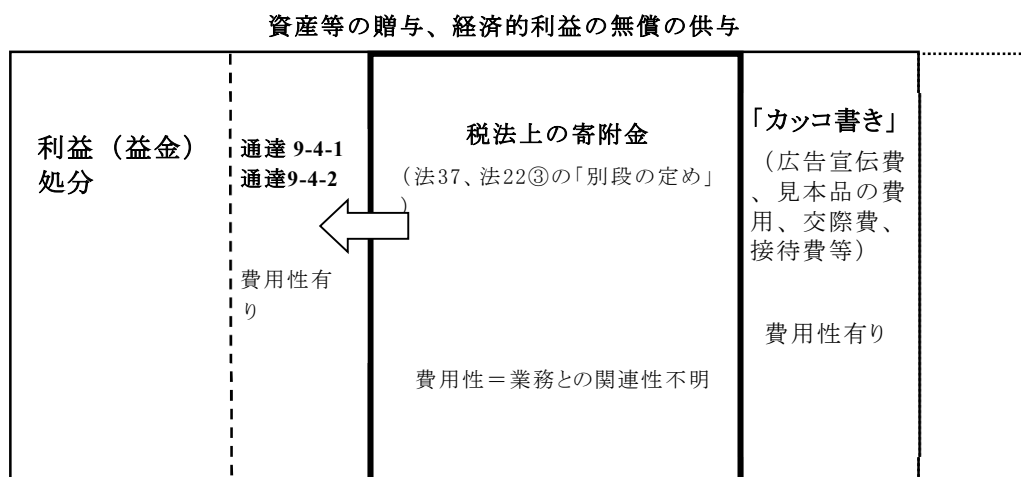
¹⁷ 大淵、前掲書注1、562頁。

場での支出であると認められる寄附金は、解釈をするまでもなく、最初から法 37 条の対象とならないと解すべきである。

したがって、このように考えると、カッコ書きの列举費用を除いて考えると、法 37 条が、統一的な損金算入限度額の制度を設け、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から導出されてくる解釈は、本制度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。つまり、具体的には、法人税基本通達 9-4-1（子会社等を整理する場合の損失負担金等）および 9-4-2（子会社等を再建する場合の無利息貸付け等）が該当するものと考えられる。

ここで、本稿の趣旨に従って、つまり、寄附金の利益処分性を基にして、資産等の贈与や経済的利益の無償供与である寄附金をイメージしてみると「図 4」のようになる。

図 4 税法上の寄附金のイメージ (2)



(出所) 末永英男『損金をめぐる新たな課題（総論）』、9頁を参考に作成

(2) 「カッコ書き」の解釈

法 37 条 7 項は、資産の贈与や経済的利益の無償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わけではない。あくまでも条文が除外しているのは、「カッコ書き」の広告宣伝費以下の費用に過ぎない。

確かに、「カッコ書き」の中には「これらに類する費用」とあるため、そこに着目して「費用性の明白なもの」という共通項を考えることもできなくはないように一見思われる。

しかし、「カッコ書き」を文理解釈すると、そうした解釈は難しいといわざるを得ない。

改めて、法人税法 37 条 7 項の「カッコ書き」を確認したい。

「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」

上記規定の書きぶりは、「A並びにB」となっており、AとBがこの寄附金規定から適用除外される費用となっている。まず、Aの中で「広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用」となっており、「これらに類する費用」というのは、その前に掲げられている「広告宣伝の費用」と「見本品の費用」に類する費用、つまり販売経費等に限定された費用を意味するものと捉えるべきであろう。「これらに類する費用」の解釈として、広く全ての費用性の明白なものが含まれると解するのは妥当でない。「これらに類する費用」というのは、その前に掲げられている「広告宣伝の費用」と「見本品の費用」に類する費用を意味するものと捉えるべきであろう。

仮にそのように広く解するのであれば、「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」となっていなければならないのである¹⁸。

次に、「A並びにB」のBの規定ぶりであるが、AとBは並列に並んでおり、Bはさらに後に続けて「交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきもの」（傍点一筆者）と規定されている。交際費、接待費とは、接待、きょう応、慰安贈答のたぐいに要する費用をいい、福利厚生費とは、全従業員に対して勤労意欲を高揚させることを目的として行われる支出であり、その趣旨からみて交際費、接待費及び福利厚生費そのものの意味であり、「その他これらに類する費用」が類似性をもって足りるのに対し、「とされるべきもの」とは同一物をさすと解釈すべきである¹⁹。

文理上、「カッコ書き」に明示されている費用、すなわち、広告宣伝の費用及び見本品の費用とその他これらに類する費用、さらに交際費、接待費及び福利厚生費の6つの費用項目を、寄附金規定からの除外としているのである。

第6節 寄附金の判定基準

親子会社間において、売上値引き等による売上の減額が法人税法 37 条に規定する寄附

¹⁸ 大淵博義、前掲書注 1、563 頁。酒井克彦『プログレッシブ税務会計論Ⅱ（第2版）』（中央経済社、2018年）、268頁。

¹⁹ 大津地裁昭和 47 年 12 月 13 日判決（昭和 41 年（行ウ）第 1 号）：清水惣事件
「まずこれらの費目の言葉の概念としてみた場合、見本品の費用にあたらないことは自明であり、広告宣伝費は不特定多数の者に対する宣伝効果を目的とするものであるから本件無利息融資がこれらにあたらないことは当然であり、さらに『その他これらに類する費用』という概念も、右広告宣伝費、見本品費の言葉の概念から見て自からその限界があり、本件無利息融資が『その他これらに類する費用』にあたるとはいえない。さらに、交際費、接待費とは、接待、きょう応、慰安贈答のたぐいに要する費用をいい、その趣旨からみて本件無利息融資を交際費、接待費そのものの意味であり、『その他これらに類する費用』が類似性をもって足りるのに対し、『とされるべきもの』とは同一物をさす。福利厚生費は本件無利息融資とは全々関係がない。」

金に該当しないとされた事例で、東京地裁平成 26 年 1 月 24 日判決で、寄附金の意義について、次のように判示している。

「法人税法 37 条 7 項は、寄附金の意義について、『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（した）金銭その他資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与』と規定するところ、同条 8 項が『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旨規定していることからすると、同条 7 項にいう『贈与又は無償の供与』とは、民法上の贈与に限られず、経済的にみて贈与と同視し得る資産の譲渡又は利益の供与も含まれると解される。そして、ここでいう『経済的にみて贈与と同視し得る資産の譲渡又は利益の供与』とは、資産又は経済的利益を対価なく他に移転する場合であって、その行為について通常の経済取引として是認できる合理的理由が存在しないものを指すと解することが相当である。」（下線部一筆者）²⁰。

この寄附金の意義についてのこの判決でのキーワードは、「対価性」と「経済的合理性」であると理解できる。この 2 つのキーワードへの該当性の有無が、寄附金認定の基本となる。つまり、逆にいうと、「対価性も経済的合理性もない資産等の贈与や経済的利益の無償の供与は寄附金である」というルール（判定基準）であるということである²¹。

したがって、このキーワードを使って定義すれば、寄附金は、「無償性＝非対価性」と「経済的合理性の不存在」であると理解できるのである。

すでに繰り返し述べてきたように、寄附金は、「いずれの名義をもってするかを問わず」、「金銭その他の資産の贈与」であり、また「経済的な利益の無償の供与」の形態を採って支出されるものである点である。贈与であり、無償の供与であるということは、あくまでも任意的な支出（強制されない自由意志による支出）であり（任意性）、対価性の窺えない（反対給付のない）支出でなければならない（非対価性＝無償性）。このように寄附金は、任意性と非対価性（無償性）を兼ね備えた支出でなければならないが、この場合の「任意性」が、親会社による子会社支援等（法人税基本通達 9-4-1 及び 9-4-2）においては、「やむを得ず」行われる行為となつて行われ、この行為が「経済的合理性」に置き換わって、当該支援に「相当な理由がある」と認定されて、寄附金の額に該当しないとされているのである。

今や、「対価性」と「経済的合理性」のどちらも無いという場合に、寄附金に該当するという判定ルールが確立しているのである。

²⁰ 東京地裁平成 26 年 1 月 24 日判決（平成 20 年（行ウ）第 738 号）、TAINS ; Z264-12394。

²¹ 佐藤修二『租税と法の接点 租税実務におけるルール・オブ・ロー』（大蔵財務協会、令和 2 年）、82 頁参照。

第3章 裁判例にみる寄附金規定（1）

— 清水惣事件 —

大阪高裁昭和53年3月30日判決（清水惣事件）¹（以下、本判決という）は、法人税法37条7項の寄附金の解釈について、極めて重要な判断をしている。すなわち、寄附金の対価性や無償性の有無について、また、費用として控除されるカッコ書き規定の解釈について、そして、子会社支援のための通達である法人税基本通達9-4-2の趣旨について、その基本となる判断を示した重要な判例であると理解される。

第1節 事案の概要

X（原告・被控訴人）は、織物、繊維製品、雑貨の売買と貿易を目的とする株式会社である。訴外Aは、昭和37年11月に繊維、化成品の製造と販売を目的として設立された株式会社である。Aの昭和40年11月末日現在の発行済株式総数のうち40%強をXが保有しており、XとAとは親子会社の関係にあって、ともに法人税法上の同族会社である。

Xは昭和37年12月に、Aに対し、その事業達成を援助する目的で期間を3か年に限り、4,000万円を限度として無利息で融資する旨の契約を締結した。この契約に基づき、XはAに対して、昭和39事業年度において各月末残高2,654万円の融資を行った（以下、「本件無利息融資」という。）。Y税務署長（被告・控訴人）は、本件無利息融資につき、年10%の利率（控訴審判決で年6%の利率が確定した。）による利息相当額を寄附金と認定し、寄附金の損金不算入として、昭和39事業年度の所得金額に206万円余、昭和40事業年度の所得金額に258万円余を各加算計上する更正処分を行った。これに対して、異議申立て及び審査請求を経てXが出訴した。

第一審（天津地裁昭和47年12月13日判決）では、租税回避行為の否認を理由として利息相当額を益金に算入できるか否かが争われたが、本件無利息融資は、租税負担を不当に回避し、または軽減する意図に出たものとも、経済的合理性を全く無視したものとも認められないから、租税回避行為に当たるとはいえず、その無利息の約定の私法上の効力を税法上否認すべき理由はない旨の判示

¹ 判例評釈として、増井良啓・租税判例百選〔第5版〕98頁（2011年）、山本守之・税務弘報第63巻第12号148頁（2015年）、山本守之・税務弘報第63巻第8号124頁（2015年）。山本守之・税務弘報第63巻第7号34頁（2015年）、藤曲武美・税務弘報第63巻8号146頁（2015年）、北村徳志・日税研究賞入選論文集36回（1995年）、矢頭正浩・税務弘報第61巻2号46頁（2013年）、長島弘・税務事例44巻2号36頁（2012年）、小池正明・税務弘報第59巻8号34頁（2011年）、藤曲武美・税務弘報第58巻9号133頁（2010年）など参照。

がなされ、Xの請求を認容して本件更正処分を取り消した。

その後、Yは、控訴し、法人税法22条2項及び同法37条の適用を主張した。

第2節 高裁判旨

第二審大阪高等裁判所は、まず益金の意義を「私法上有効に成立した法律行為の結果として生じたものであるか否かにかかわらず、また、金銭の形態をとっているかその他の経済的利益の形をとっているかの別なく、資本等取引以外において資産の増加の原因となるべき一切の取引によって生じた収益の額を益金に算入すべきものとする趣旨と解される。」と述べ、「資産の無償譲渡、役務の無償提供は、実質的にみた場合、資産の有償譲渡、役務の有償提供によって得た代償を無償で給付したのと同じであるところあら、担税力を示すものとみて、法22条2項はこれを収益発生事由として規定したものと考えられる。」と判示した。

さらに、「営利法人が金銭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して顕在化したといえるのであり、右利率による金銭相当額の経済的利益が無償で借主に提供されたものとしてこれが当該法人の収益として認識されることになるのである。」とされ、年6%で利息相当額を算定し、それにもとづいて寄附金の損金不算入の限度内で原処分を維持し、その限度をこえる部分を取り消した。

なお、その対価性に関しては、「本件無利息融資は、これと直接因果関係をもつ格安仕入れ等の契約も事実もないのであって、せいぜい子会社たるAの育成を意図してなした側面的援助にすぎず、将来これによる何らかの効果が期待できるとしても、それは長期的視野に立脚した極めて間接的かつ漠然としたものであり、もとよりその対価性を肯認することはできない。」とされている。

また、寄附金の意義について、「寄付金には、法人に関連を有しその収益を生み出すのに必要な費用といえるものと、そうではなくて単なる利益処分の性質を有するにすぎないものがあると考えられるところ、法は、寄附金として支出された金員等が右のいずれにあたるかを客観的に判定することが極めて困難であることから、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、現行 1 項）。したがって、経済的利益の無償の供与等にあたるものが肯定されれば、それが法 37 条 5 項（現行 7 項）かっこ内所定のものに該当しないかぎり、それが事業と関連性を有し、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っても、寄附金性を失うことはないのである。」と判示されている。

第 3 節 裁判所の判断についての考察（1）

第一に、寄附金課税制度の趣旨について、「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、現行 1 項）。」と判示されている。

この判示から、寄附金課税制度の趣旨を、寄附金の性質、つまり費用の性質と利益処分の性質のどちらの性質をもつかの観点から捉えていることが分かる。しかし、かかる性質の客観的な判定は困難なので、資本金額基準と所得金額基準による形式基準を設けたとしている。

第二に、寄附金概念について、「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 37 条 5 項（現行 7 項）かっ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っても、寄付金性を失うことはないというべきである。」と判示されている。

この判示から、寄附金概念については、事業関連性の有無を問わず、資産の贈与や経済的利益の供与という対価を求めない無償性のある取引であれば、基本的には寄附金に該当するという考え方が採られていることが分かる。さらには、「かっこ内所定のものに該当しないかぎり」と述べている点からすると、カッコ書きで例示されている「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」以外は、すべて寄附金となるという解釈がなされていることが分る。この限りで、カッコ書きの費用に該当するもののみが、控除されるのであって、限定列举説を採用しているものと思われる。

第三に、寄附金非該当性の判断基準について、「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、Xが、A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、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A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（現行7項）かっ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。」（下線一筆者）と判示されている。

この判示から、相手方から対価的意義のある経済的利益の供与を受けているか（これは有償取引であるから当然であるが）、あるいはその経済的利益の供与を受けていなくても、首肯し得る合理的な経済目的が存在するのであれば、寄附金に該当しないことが分かる。つまり、対価性はなくても、その支出に経済的合理性があれば、寄附金として認定されないというのである。

また、「それが法37条5項（現行7項）かっこ内所定のものに該当しないかぎり……」と述べられていることからすると、対価性のあるカッコ書き所定の支出と既に述べた対価性はなくても合理性のある支出のみが、寄附金に該当しないことが分る²。

第四に、対価性の意義について、「本件無利息融資により、XにAからのある程度の右のような経済的利益が見込まれるものとしても、それは、極めて間接的かつ漠然としたものであるにすぎないのみならず、Xは、右融資により生ずべきその種の利益の全てを自己に帰属させることもできないのであって、それだけでは、営利法人が無利息融資の代償とするに足ると評価すべき程のものであるとは認めがたいところである。そして、他に、本件無利息融資をしたことによりXが何らかの利益を得たことをうかがわせるような事情は見当たらない。」（下線一筆者）と判示されている。

この判示から、対価性の意義については、間接的で漠然とした対価（あるいは効果）だけでは不十分であり、無償での支出に対する代償として評価できるような直接的な対価（あるいは効果）が求められていることが分かる。さらには、結果として、対価を得たことをうかがわせる事情の存在を要求している。

² 判示の内容が、「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（現行7項）かっ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、……益金として計上されるべきこととなる。」（下線一筆者）という文章になっている。この場合の「それが」（二重下線部）が何を指すのかによって解釈が異なってくるが、ここでは、「通常ありうべき利率による利息相当額は」を指すものと理解している。

第4節 裁判所の判断についての考察（2）

第五に、親子会社間の無利息融資の事例として、法人税法 22 条 2 項および 37 条に関する一般論を展開し、さらに法人税基本通達 9-4-2 を発遣することになった点について触れておきたい。

（1）法 22 条 2 項と 37 条

無利息で融資を行った法人になぜ収益が生じるかについて、高裁判決では次のように判示している。

「右果実相当額の利益を手放すことを首肯するに足りる何らかの合理的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の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して顕在化したというのであり、右利率による金銭相当額の経済的利益が無償で借主に提供されたものとしてこれが当該法人の収益として認識されることになるのである。」（下線部一筆者）。

無利息融資の場合、「通常ありうべき利率による金銭相当額の経済的利益が（貸主から）借主に移転した」（カッコー筆者）ことをもって、収益が発生する根拠としているところからすると、「同一価値移転説³」を採用している（ただし、判示の前半部分では無償取引を、「実質的にみた場合、資産の有償譲渡、役務の有償提供によって得た代償を無償で給付したのと同じである」としているところからすると、有償取引同視説または二段階説⁴を採用している点は注意を要する。）⁵。

上述「第三に」で引用したが、役務の無償の供与に合理的な経済目的が存在しないのであれば、同一価値移転説により収益の認識となるが、その受け皿として法 37 条 7 項の寄附金となることを明確にしている。

³ 同一価値移転説とは、「無償取引」の場合、通常対価に相当する額が一方の当事者から他方の当事者に移転することによって、受贈者側に時価相当額の受贈益が発生し計上する以上、同一額の価値が理論的には譲渡側から支出されたと考え、もって収益発生根拠とみる理論である。清永敬次「無償取引と寄付金の認定—親子会社間の無利息融資高裁判決に関連して—」（税経通信第 33 巻 13 号、1978 年、4 頁）。

⁴ 有償取引同視説または二段階説とは、法人が他の者と取引を行なう場合、すべて資産は時価によってとりひきされるものとして課税するというのが現在の法人税の原則的な考え方である。例えば資産の贈与を受けた者については、当然その資産の時価に相当する所得があったものと認められる。資産の贈与（無償の譲渡）を行なった法人も、その資産の時価を認識してこれを贈与するものであっても、この贈与は資産の有償で譲渡してその時価に相当する対価を金銭で受取り、直ちにこの金銭を贈与したと何と同等変るところがなく、この場合はその資産の譲渡により収益が生ずるわけであるから、これと全て同じように贈与したときにその時価に相当する収益が実現したと認めるので、これを益金として課税することが妥当であるとかんがえられるのである」（吉牟田勲「所得計算関係の改正『税務弘報』第 13 巻第 6 号、1965 年、140 頁」）。

⁵ 増井良啓「無利息融資と法人税法 22 条 2 項—清水惣事件—」『別冊ジュリスト判例百選 [第 6 版]』第 228 号 99 頁参照。

つまり、「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A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(現行7項)かっ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。」(下線一筆者)と。

ここで注意すべき点は、無利息で融資する「合理的な経済目的」が存在しないから、全額課税するというのではなく、法37条7項に該当するとして、損金算入限度額までは課税されないということを認めていることである。

(2) 法人税基本通達9-4-2の発遣

判旨が、無利息で融資する「合理的な経済目的」が存在する場合には寄附金としないとした点を受けて、法人税基本通達9-4-2(昭55直法2-8)が発遣された。判決は、一般論のところで「首肯するに足る何らかの合理的な経済目的その他の事情が存在する場合」と「合理的な経済目的その他の事情」と表現しており、他方で、本件へのあてはめにあたっては、「首肯させるに足る合理的理由も見出しがたい」と「合理的理由」と言い換えている。

経済効果として当事者間での利益移転をどのように事実認識するのか、すなわち、現行法の解釈として「合理的な経済目的」の存する場合には、貸主の寄附金としない(貸主に課税しない)ということを通達で、次のように表明したのである。

「法人がその子会社等に対して金銭を無償又は通常よりも低い利率で貸し付けた場合においても、その貸付が例えば業績不振の子会社の倒産を防止するために緊急に行う資金の貸付けで合理的な再建計画に基づくものである等その無償又は低い利率で貸し付けたことについて相当な理由があると認められるときは、その貸付けは正常な取引条件に従って行われたものとする。」(昭和55直法2-8により新設)(下線一筆者)。

判決文の「合理的な経済目的」が通達の「相当な理由」に言い換えられている。この「相当な理由」に該当する経済的事実を具体的に知りたいが、通達は、「例えば」と一つのみを例示している。「業績不振の子会社の倒産を防止するために緊急に行う資金の貸付けで合理的な再建計画に基づくもの」として例示しているが、「倒産を防止するため」とか「合理的な再建計画」とかの要件を具備しておかなければならず、客観的で直接的な対価(効果)を要求しているのである。

この間の事情を理解するために、本通達が発遣された時の作成当事者の考え方を紹介しておきたい。

わが国経済の成長パターンの変化もあって 40 年代の後半から 50 年代の初めにかけて続いた景気の長期低迷期にあっては、構造不況業種を中心とする各企業の減量経営への努力には厳しいものがあつた。その過程で親会社が、子会社等の整理のためやむをえず債務の引受け、債権の放棄その他の損失の負担をせざるをえなかつたケースや子会社等の再建のために無利息または低利の融資を行ったケースや子会社等の再建のために無利息または低利の融資を行ったケースがかなり発生した。

一般の税の取扱いは正常下での独立企業間の取引を前提としているので、税の執行の現場では、このような一方的な経済的利益の提供をその形式に従って寄付金と判断しがちな傾向がなかつたとはいえない。しかしこのような税務の姿勢は、オイルショック後の数多くの企業救済の事例を経験することによって事実上改まってきているところであるので、今回通達改正を機に、ここ数年の経験を踏まえてこれらの取扱いについての基本的指針を明らかにしたところである（9-4-1~2）。

要件はやや細かに表現されているが、考え方としていけば、要はそうした損失負担等をすることに客観的かつ合理的な必要性が存する場合にはこれを寄付金とは取扱わないというもので、租税回避行為がこの適用から厳に排除されるべきことはいうまでもない（傍点一筆者）⁶。

上記の通達作成者の意を汲んで解釈すると、倒産防止のために合理的な再建計画に基づいた無償貸付を行うというような客観的かつ合理的な必要性を述べている。また、本通達が発遣されたのは、「法人税法 37 条の解釈をどうするかということよりも経済の実態に合わせた税執行を行うという点に主眼が置かれた」⁷ということを読み取れる。

そうなると、法 37 条 7 項は、対価を伴わない経済的利益の供与は寄附金に該当するとし、例外としてカッコ書きで一部の費用を除いているのであるが、既に確認したように限定列举説を採るとすれば、カッコ書きに該当しないものはすべて寄附金と捉えていることになる。それにも拘わらず、本法人税基本通達 9-4-2 は「相当な理由」があると認められる場合は、寄附金の額に該当しないのである。法 37 条 7 項の解釈なしに、通達でもっていきなり、カッコ書きの検討ではなく、「客観的かつ合理的な必要性」があれば「寄附金とは取扱わない」措置をしたのである。租税法律主義に反する通達行政といえるであろう。

通達最後の記述に「正常な取引条件に従って行われたものとする」の意味は、

⁶ 四元俊明「法人税基本通達等の一部改正について」『税務通信』昭和 55 年 9 月臨時増刊、改正法人税基本通達等逐条詳解特集号、10 頁。

⁷ 北村義晴「寄附金と法基通 9-4-1、9-4-2」『日税研論集』第 17 巻、76 頁。

作成者の記述から「租税回避行為がこの適用から厳に排除されるべきことはいうまでもない」という意味であり、無償貸付が租税回避目的に行われたものではなく、正常な子会社の倒産防止のために行う緊急資金の貸付けでなければならないのである。

小括

本件判決では、本件無利息融資につき、「無利息融資による利息相当額の利益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とは到底認めがたく…」という表現で対価性が否認され、また、合理的理由、すなわち、「無利息融資により無償でその利息相当額を手離すことを首肯させるに足る合理的理由も見出しがたい」として、経済的合理性も不存在とされた。

さらには、「本件無利息融資に係る利息相当額の利益の供与が法 37 条 5 項（現行 7 項）かっこ内のものに該当するとは解しえない」として、カッコ書き費用にも該当しないとされて、本件無利息融資に係る利息相当額は認定寄附金とされたのである。

本件は、法人税法 22 条 2 項と同法 37 条 7 項の解釈により、寄附金認定の可否という難問を解決したものと評価できる。寄附金認定の要素をすべて含んでおり、実務上の判断において明確な基準となり、この点で妥当といえるであろう。しかし、法人税基本通達 9-4-2 に創設となった子会社支援等の経済的合理性の要件については、親会社が子会社を支援するのは、当たり前であり、短期的には無償であっても、長期的には子会社の再建により経済的利益を得ることも十分考えられるのであるから、合理的経済人の行動かどうかの視点での判断ではないとの批判はあり得る。

第4章 裁判例にみる寄附金規定（2）

一 太洋物産事件・積水グループ事件一

親子会社間取引に係る売上値引きと寄附金課税の問題を、本章では取り扱うこととする。子会社に赤字が生じており、このままだと親会社の経営にも影響を及ぼしかねないので、子会社救済策として、売上値引きを行うことはあり得る。親会社ならば当然の行為であろう。

法人税法 37 条 8 項は、「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する。」(傍点一筆者)と規定している。実質的に贈与又は無償の供与がなされた場合だけが、寄附金の額となるのである。寄附金課税される場合の時価と対価の差額が、実質的に贈与又は無償の供与とみなされて寄附金と認定されるとは、どういう場合であろうか。

かかる点について、東京高裁平成 4 年 9 月 24 日判決（平成 3 年（行コ）第 134 号）（太洋物産事件）¹を中心にしつつ、同じ売上値引き事例である東京地裁平成 26 年 1 月 24 日判決（平成 20 年（行ウ）第 738 号）（積水グループ事件）²をも取り上げて検討したい。

第1節 太洋物産事件

（1） 事案の概要

商事会社である X（太洋物産）（原告・控訴人）は、その関連会社である訴外 A（中国製鋼）（X の出資比率は 44% である。）に棒鋼原料を販売していた。同原料の販売に関しては、全て X が他の商社から仕入れて A に販売する形をとっているが、実際の仕入れ業務は、A が仕入先との間で直接に行っており、X は、単に仕入代金支払いのための手形を振り出しているにすぎず、これを仕入額と同額で B に販売している。

（1）ところが、A に多額に赤字の発生が見込まれるようになったことから、これに対する救済策として、X は、昭和 61 年 7 月 31 日付で「ウリアゲネビキ（A 六ガツドアカジニタイスル エンジョ）」との記載のある請求書を発行し、右原料の売上代金のうち 1 億 2,900 万円（これは、A の当時の残高試算表における欠損金額に相当する金額である。）について値引きを行った。次いで X は同年 8 月 31 日付で同様に 9,300 万円の値引きを行った（以下、この両者を合わせて「本件値引き」という。）。

¹ 判例評釈として、中村崇二・税理 59 卷 5 号 24 頁(2016 年)、山本守之・税務弘報第 64 卷 2 号 174 頁(2015 年)、手塚崇史・税務弘報第 63 卷 7 号 13 頁(2015 年)、西中間浩・税経通信第 69 卷 6 号 206 頁(2014 年)、藤曲武美・税務弘報第 62 卷 5 号 54 頁(2014 年)、長島弘・税務事例第 44 卷 2 号 36 頁(2012 年)、山元俊一・税務弘報第 56 卷 1 号 46 頁(2008 年)など参照。

² 判例評釈として、山本守之・税務事例第 52 卷第 11 号 76 頁(2020 年)、山本守之・税務弘報第 65 卷 7 号 164 頁(2017 年)、中村崇二・税理 59 卷 5 号 24 頁(2016 年)、山本守之・税務弘報第 63 卷第 8 号 124 頁(2015 年)、手塚崇史・税務弘報第 63 卷 7 号 13 頁(2015 年)、西中間浩・税経通信第 69 卷 6 号 206 頁(2014 年)、藤曲武美・税務弘報第 62 卷 5 号 54 頁(2014 年)など参照。

(2) Xから棒鋼原料を仕入れたAは、在庫の棒鋼を商社B(丸紅)に仮仕切りの価額で売り渡した。同棒鋼はさらに、Bからその販売店乙に売り渡された。ところが同棒鋼の相場は先行き不透明な状況にあり、また同棒鋼の買い手が見つからなかったため、Bの要求に応じて、Xは、Aに代わって同棒鋼を買い戻した。その後Xは商社C(日商岩井)らに同棒鋼を売却した。しかし、右棒鋼の相場価格の下落により、Xには、乙からの買戻価格とCへの売却価格との差額3,049万円余の売買損失が生じた(以下、「本件売買損失」という。)

Xが本件売上値引き及び本件売買損失の額を損金に算入して確定申告したところ、Y税務署長(被告・被控訴人)は、これを寄附金に該当するものとして、法人税法37条の規定を適用し、寄附金の損金不算入額をXの申告所得金額に加算する更正処分等を行った。これを不服とするXが審査請求を経て出訴した。

第一審(東京地裁平成3年11月7日判決)では、(2)本件売買損失に関する部分についてはXの主張を認めたが、(1)本件売上値引きに関する部分については寄附金に当たるものとしてXの請求を棄却した。そこで、(1)の部分についてXは控訴した。なお、(2)の争点については控訴審でYが争わなかったため、第一審の段階で確定している。

(2) 高裁判旨

法37条の趣旨を踏まえた上で、「例えば、法人が第三者に対して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その者との密接な関係からして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、その経済的利益の供与につき経済取引として十分首肯し得る合理的な理由がある場合には、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とはいえないことになるから、これを寄附金として扱うことは相当でないものと考えられる。」(下線一筆者)とし、合理的な理由がある場合には、その債権放棄は寄附金に該当しないことを示した。

しかし、本件値引きに関しては、「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であって、いずれにしてもA社に対する『経済的な利益の無償の供与』として法人税法37条所定の寄附金に該当するものといわなければならない。」とした上で、『広告宣伝費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ことは前記の通りであるが、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いうべきである。」(下線一筆者)として営業経費には当たらないとする。

また、同時に「その時点で本件売上値引きを行わなければ、Xの死活にかかわるような経営、信用の危機に陥る切迫したおそれが明らかに存したとまでは到底認められず、また本件売上値引きにつき経済取引として十分首肯し得る合理的理由があったとは認められな

い。」とされ、実質的にみても経済的利益の無償供与に当たるとして、当該値引き相当額は認定寄附金とされている。

(3) 裁判所の判断についての考察

第一に、カッコ書費用の法解釈及び寄附金概念について、「法人税法 37 条は、どのような名義をもってするものであっても、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は、広告宣伝及び見本品の費用その他これに類する費用等とされているものを除いて、これを寄付金として扱い、その価額については、一定の損金算入限度額をこえる部分を、その法人の所得の金額の計算上損金の額に算入しないものとしている（同条 2 項及び 6 項、現行 1 項及び 7 項）。すなわち、広告宣伝費や見本品の費用といったいわゆる営業経費として支出されるものを除いて、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、その価値を寄付金として扱うべきものとしているのである。」と原審の判示内容を引用している。

この判示から、カッコ書費用の法解釈については、カッコ書費用を営業経費と捉えられていることから、限定列举説が採られていることが分かる。また、「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、その価値を寄付金として扱うべきもの」との見解を示しているところから推測して、寄附金概念については、無償性のある取引、すなわち対価のない取引は基本的には寄附金として扱うべきものとされている。

ここで注意しておかなければならない点がある。それは、カッコ書きは、正確には「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」であるが、本判示では「広告宣伝及び見本品の費用その他これに類する費用等とされているもの」(傍点一筆者)という記述になっている。本来は「A並びにB」という構文であり、前者のAの部分が「その他これら類する費用等」とあるので、「等」をもってBの部分である「交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきもの」を表わしており、全体としては、限定例示である。

しかし、後者のBは「とされるべきもの」となっているので「接待費及び福利厚生費」がその構成する費用であるので限定列举である。しかし、全体の構文は「A並びにB」なので、AとBだけしか認められないので限定列举である。

第二に、法人税基本通達 9-4-1 整理支援通達の適用基準については、「例えば、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その者との密接な関係からして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、その経済的利益の供与につき経済取引として十分首肯し得る合理的理由がある場合には、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は

ないものと考えられる。」(傍点一筆者)と判示している。

この判示から、経済的利益の供与につき経済取引として十分首肯し得る合理的理由がある場合には、すなわち、経済的合理性が存在するのであれば、通達9-4-1が適用されることが分かる。

判示は、寄附金と認定されない支出として、法37条7項カッコ書きのものと「実質的にみると」経済的利益の無償供与とはいえないものの二つを挙げている。この無償性の判断は、「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」と述べているので、この反対解釈で、「実質的にみると」は、実は有償供与であるとみているようである³。

換言すれば、「実質的にみると」寄附金に該当しないということは、実は有償供与であり、対価性があることを意味しており、経済的合理性基準は、対価性基準と同じであるということを示している。

第三に、経済的合理性の有無は、「実質的にみる」となっている。例外的に実質的にみると経済的利益の無償供与とはいえない場合があり得るという。

「本件値引きが行われた当時、Aの業績は悪化していたものの、①倒産や解散が差し迫っているというような危機的状況が切迫した状態にまでは至っていなかったと認められ、右業績の悪化によりX自体の②経営、信用にも重大な支障が生ずることが懸念される状況にあったことはうかがわれるものの、本件全証拠によっても、その時点で本件値引きを行わなければ、Xの③死活にかかわるような経営、信用の危機に陥る切迫したおそれが明らかに存したとまでは到底認められず、また本件売上値引きにつき経済取引として十分首肯し得る合理的理由があったとは認められない。また、右の事実からすれば、本件売上値引分に相当するXのAに対する売掛債権の回収が不能な状況にまでなっていたものでないことも明らかである。」(下線一筆者)

この判示から裁判所は、経済的合理性の有無を三段階に分けて業績の悪化を実質的に判断している(下線部①②③参照)。悪化の程度の軽い順にいうと、下線部②→③→①の順で、「懸念される状況」→「切迫したおそれ」→「切迫した状態」となる。したがって、裁判所は、実質的にみると経済的利益の無償供与とはいえない場合があり得る場合とは、下線部③の死活にかかわるような経営、信用の危機に陥る切迫したおそれが明らかに存した状態を指すと考えているようだ。

第四に、第一審(東京地裁平成3年11月7日判決)では、「法人税法37条7項が寄付金として取扱うものとしている経済的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に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」と判示しており、これは正当な判断であると評価できる。

そこで、ここでは、武田昌輔氏の見解を参考にして、親子会社間の取引への配慮につい

³ 増井良啓「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』第1044号、146頁参照。

て考えてみたい⁴。

法人税法においては、取引に関して経済的な合理性を有する経済的利益の供与は一般的には寄付金には該当しないとしているが、特にこの点については法人税基本通達 9-4-1 及び 9-4-2 において具体的に定められている。

法人税基本通達 9-4-1（子会社等を整理する場合の損失負担）は、親会社が自己の有する子会社に対する債権を放棄または子会社の損失を肩代わりしなければより大きな損失を蒙ることとなる場合には、当該放棄または肩代わりによる損失は寄付金とはしないことが定められている。また、法人税基本通達 9-4-2（無利息貸付等）は、親会社が子会社の倒産を防止するために、合理的な再建計画に基づいて行う緊急の低利あるいは無利息融資は正常な取引条件によるものとするを定めているが、これらの通達は、経済的な合理性を有する親会社による子会社等の援助の一般的、類型的な場合を規定したものと解すべきで、経済的な合理性を有する援助がこれらだけに限定されるとしたものではないと考える。

親会社の子会社に対する援助が経済的な合理性を有するかどうかは、結局は事実認定の問題となるのであるが、そもそも、親会社が業績悪化している子会社を援助することは経営上当然のことであり、それが赤字会社を利用した租税回避である場合については厳しく臨むべきであるが、その援助が租税回避を意図したものでない場合には、その経済的な合理性が存するものとみるべきである。

そこで本件売上値引きをみてみると、業績の悪化していた子会社に対する援助措置として行われた親会社による利益の無償供与の性質をもつものである。しかし、本件子会社は、死活にかかわるような経営、信用の危機に陥る切迫したおそれが明らかに存した状態ではないと判断されたので、法 37 条所定の寄附金に該当すると判示されたのである。

一般論として、赤字会社を有している場合には、金融機関や取引先に少なからず警戒感を抱かせることになり、それにより赤字会社の業務が停滞しないためにも、親会社としては当該子会社を援助せざるをえない。したがって、子会社の赤字縮小のための親会社の支援は、結局は自己に及び経営危機を回避することに繋がっていると解すべきであると考えられる。

結論として、寄附金と認定されるかどうかは、赤字会社の倒産や解散が差し迫っているというような危機的状況の切迫した状態の程度いかんによって決まるのである。

第 2 節 積水グループ事件

東京地裁平成 26 年 1 月 24 日判決（積水グループ事件）（TAINS Z264-12394）は、親会

⁴ 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』第 1015 号、299 頁参照。

社の専属下請生産会社である原告とその親会社が、期中は「当初価格」により取引を行い、期末に実際原価に一定の上乗せ利益を加算した「期末取引価格」との差額を売上値引きとして売上の減額を行った。この際の差額が法人税法 37 条 8 項の寄附金には、該当しないとされた事例である。

(1) 事実関係

原告 X は、積水化学工業株式会社（以下、「S 社」という。）がその住宅用外壁部材等の製造部門を分社化して設立した S 社 100% 出資の子会社である。X は、S 社からの注文を受けてから外壁を生産する完全受注態勢をとっており、X と S 社は平成 12 年 4 月 1 日頃、「取引基本契約書」及び「購入価格及び支払方法に関する覚書」を取り交わし、外壁の製造・売買に関する合意をした。S 社と X ならびに X の関係子会社（ユニット生産 8 社）（つまり、S、X および子会社 8 社と共に、企業グループでの住宅ユニットの販売事業を展開している）は、各半期を通じて外壁の購入価格の設定方法を定め、各半期の期末において、期末における値増・値引調整を決定してその調整額を通知し、これに基づくユニット購入単価の変更を依頼していたところ、S 社と X は、(1) 各半期の期首以降、外壁の代金として、当初取引価格による金額を支払い、X はこれを売上として処理した上、(2) 平成 15 年 3 月期上期から平成 16 年 3 月期上期までは、各半期の期末において、期末調整額につき、売上値引きにより処理を行い、平成 16 年 3 月期下期から平成 17 年 3 月期下期までは、各半期の中間以降において、期中調整額につき単価変更又は売上値引きにより処理をしていた。

ところが、所轄税務署長 Y は、X が平成 15 年 3 月期ないし平成 17 年 3 月期の各事業年度において、S 社に対して行った製品（外壁）の売上値引き及び単価変更による売上の減額は、法人税法 37 条に規定する寄附金に該当するとして、本件各事業年度の法人税の各更正処分及び過少申告加算税又は重加算税の各賦課決定処分を行った。これに対し X は、当事者間で期初に設定された取引価格は暫定的な価格であり、X の S 社に対する販売価格は期末に決定されるものであるなどと主張して、本件各更正処分等の取消しを求めた。

(2) 主たる争点及び当事者の主張

本件の争点は、本件売上値引き及び本件単価変更に係る金額が、法人税法 37 条に規定する寄附金に該当するか否かである。具体的には、(1) 外壁の契約価格は、当初取引価格によるべきか、期末決定価格によるべきか、(2) 本件売上値引は及び本件単価変更は、単に X の利益を S 社に付け替えるだけのものであって、通常の経済取引にして是認できる経済的な合理性を有しないものか否かという点である。

X は、外壁部材の契約価格は、期末に実際原価に一定の上乗せ利益を加算するとの方式（以下、「総コストカバー方式」という。）で決定される価格となるのであり、当初取引価格はあくまで暫定的な価格にすぎないと主張した。しかし、Y は両者間の契約書並びに覚

書によると、合理的な原価計算の基礎に立ちX及びS社が協議の上で定められた外壁の取引価格とは、S社グループの「生産会社方針検討会」で決められた当初取引価格であると主張した。

また、取引の経済的合理性についてXは、本件は「期末に実績原価に従って仮価格と確定価格の差額を清算していたものであり、本件売上値引及び本件単価変更は、合理的な原価計算による公正価格への変更であって実質的贈与性を欠いている。」、つまり、法37条8項の「実質的に贈与又は無償の供与をしたものと認められる金額」ではないと主張した。

これに対しYは、「本件売上値引き及び本件単価変更の手法や期末に合理的な原価計算を行っていたとは認め難いことからすれば、本件売上値引き及び本件単価変更は、単にXの利益をS社に付け替えるだけのものであって、その実質は単なる贈与ないし債権放棄であり、通常の経済取引として是認できる合理的理由は何ら存しないことは明らかである。」と主張した。

(3) 判旨

東京地裁は、ユニットの購入価格の設定方法について、「原告とS社との間で各半期において行われている複数の価格の設定やそれに関する通知書面等の存在からみる限りにおいても、当初取引価格は、後に改訂が予定された暫定的なものとして扱われているとみるのが自然である。」(下線一筆者)と判示している。その上で、次のように暫定価格の期末における変更を認めている。

「ユニット生産事業の事業内容、S及び原告の関係並びに原告の事業特性に鑑みると、原告とS社との間において、原告がS社に対して販売する外壁につき、各半期の期末又は期中においてそれまでの実績に基づいて行われる原価計算によって算定される実際原価(実績見込原価)を基礎として、それに一定の損益算定方法(本件では「差異分析」等)により導かれる損益を加算するという手法により、取引価格を決定するという内容の契約を締結することは、企業の事業活動の在り方として一概に不合理であるとまでは断ずることはできず、その原価計算及び損益算定方法の内容において不合理な点がなく、税負担を逃れるための恣意的な利益調整ではないと評価される」(下線一筆者)。

結論として、次のように判示して、X勝訴の判決を下している。

「本件販売契約において合意されたとみるべき外壁の契約価格は、各半期における期末決定価格又は期中決定価格であるから、その余の点について判断するまでもなく、本件売上値引き及び本件単価変更により、原告からS社に対し、経済的にみて贈与と同視し得る資産の譲渡又は利益の供与がされたとは認められないから、本件売上値引き及び本件単価変更に係る金額は法人税法37条7項の寄附金に該当しない。」。

(4) 裁判所の判示に対する考察

法 37 条 8 項は、「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、前項の寄附金の額に含まれるものとする。」（下線一筆者）と規定している。

ここで、注意したには、低廉譲渡の際の対価の額と時価との差額を寄附金の額としていたのではなく、対価と時価との差額のうち「実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額」だけが、寄附金の額に含まれるのである。すなわち、時価と対価の差額がある場合に、「対価性のない実質的な贈与」でなければならないのである。

ところが、本件では、グループ内の取引であるために、市場価格の想定が難しく、期末に総コストカバー方式によって価格調整された金額が時価と乖離しているとして、その差額が寄附金に認定されることとなったのである。すなわち、判決でも、「被告は、同項（法 37 条 8 項一筆者注）に基づく主張はしておらず、また、原告と S 社間の外壁の取引価格と、外壁の市場価格との差額の存在及び額を認めるべき証拠はないから、本件売上値引き及び本件単価変更に係る金額は 37 条 8 項の寄附金に当たるとはいえない。」と述べており、寄附金課税はできないし、だからといって、移転価格税制の適用も考えられないと判示しているのである。

逆にいうと、移転価格税制における独立企業間価格算定の方法に準じた差異分析アプローチによる総コストカバー方式という適正な原価計算によって取引した場合には、例え、親子会社であっても寄附金課税が発生する余地はないことを明示してくれていると評価できよう⁵

小括

寄附金が生ずるのは時価と対価の差額がある場合のうち、「実質的に贈与又は無償の供与をした場合」でなければならない。時価との差額が存在するだけでは、寄附金と認定することはできず、課税庁は、①「対価と時価との差額」、②「実質的贈与・供与」そして③「経済合理性の不存在」の 3 つを立証しなければならない⁶。寄附金の課税要件は、「実質的贈与・供与であること」だから、必ず「経済的合理性の不存在」が立証されなければならない。つまり、実質的贈与・供与であるということは、対価性がないということであり、そのことは、取りも直さず、経済的合理性がないということであるからである。

法人税基本通達 9-4-1 は、「子会社のために債権放棄等をしなければ、今後より大きな損失を被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場合、その供与した

⁵ 山本守之「親会社に対する製品の売上値引き及び単価の変更が寄附金課税とされなかった事例」山本守之編著『関連会社・役員との取引をめぐる税務判断』（新日本法規出版、2017 年）、6 頁。

⁶ 山本守之「寄附金課税のあり方を考える」『税務会計研究』第 24 号、133 頁。

経済的利益の額は寄附金の額に該当しない」ものとする。また、同通達9-4-2は、子会社に対してやむを得ず行う無利息貸付け等の経済的利益の供与は寄附金と認定しない。これは、例え、単純贈与であったとしても、経済的合理性があれば、寄附金とはならないことを意味する。

したがって、寄附金の認定をする場合、「時価を証明すること」と「経済的合理性の不存在を証明すること」の2つがなければならない。

法人税法は、適正・公平な課税を行うことを目的としている。法人間取引の特徴を無視して、税収確保の観点から課税関係を生じさせることは、あってはならない。私的自治の大原則の下に行われている経済取引の価格に対して、課税庁は安易に介入してはいけないのである⁷。

本件においても、この点を踏まえて、「一定の損益算定方法（本件では「差異分析」等）により導かれる損益を加算するという手法により、取引価格を決定するという内容の契約を締結することは、企業の事業活動の在り方として一概に不合理であるとまでは断ずることはできず、その原価計算及び損益算定方法の内容において不合理な点がなく、税負担を逃れるための恣意的な利益調整ではないと評価される」と判示しているのである。

だからこそ、法人税法37条7項及び8項と通達及び判例は、寄附金認定について厳しい要件を課しているということである。

⁷ 渡辺充「親子会社間取引に係る売上値引き寄附金課税」ブラッシュアップ判例・裁決例、第26回。

第5章 裁判例にみる寄附金規定（3）

— PL農場事件とその射程 —

本章では、明らかに租税回避目的のために転売特約を付けたうえで、それに従いグループ法人間で低額譲渡取引を行ったPL農場事件（大阪高裁昭和59年6月29日判決（昭和58年（行コ）第9号）¹と、子会社援助の目的で値引き販売し、グループの信用維持のために買い戻しを余儀なくされた太洋物産事件（東京高裁平成4年9月24日判決（平成3年（行コ）第134号）、第4章で既に検討済み）を取り上げる。

両事件を比較することで、PL農場事件を可とするのであれば、太洋物産事件も否ではなく可とするべきではないのかという検討を行ってみたい。

第1節 事案の概要

（1）ミキ観光、PL農場（控訴人）、フードサプライはいずれもその株主、役員の一部を同じくし、PL教団が実質上支配している会社であつた。これら3会社の昭和45年3月当時の代表取締役は板垣欽一郎であつたが、同人は右3会社の経営の全てを御木道正と植村恒吉に委ねていた。

（2）昭和45年3月31日の時点における本件土地の時価（何らの制限物権、負担もなく、売買に当り特別の約定もない場合の価額）は、6億188万890円（坪当たり3,000円）であつた。

（3）御木道正と植村恒吉とは、本件土地の時価が右のとおり高価であることを知り、これをミキ観光からPL農場へ、次いでフードサプライへ、次いで近鉄へ、順次に高価に売却することを計画した。その目的は、ミキ観光、PL農場、フードサプライがいくらかずつ譲渡益を得ることにより、ミキ観光のみならず、他の2社についても繰越欠損金を消滅させること、ミキ観光が近鉄に時価で直接本件土地を売却した場合に納付すべき法人税額に比して、同会社が納付すべき法人税額のみならず、右3会社全体が納付すべき法人税額をも減少させて、全体としての法人税納付を回避することの2点にあつた。

（4）PL農場は、昭和45年3月31日、ミキ観光からその所有の本件土地を、1億7,438万8,535円（坪当たり869円）で買受け、直ちにこれをフードサプライに、2億2,622万4,395円（坪当たり1,118円）で売却した。なおフードサプライは同年9月近鉄道に対し本件土地の一部を売却した。

（5）上記（4）の売買は上記（3）の目的に出たものであるから、順次売買されることが条件であつて、控訴人にとっては、ミキ観光から本件土地を買受けたのち、これを直ち

¹ 判例評釈として、山本守之・税務弘報第63巻第7号34頁(2015)、藤曲武美・税務弘報第58巻9号133頁(2010年)、など参照。

に上記（４）の価額でフードサプライに売却することが、ミキ観光との売買契約の一内容となっていた。仮に、P L農場が右転売約束を承諾しなければ、P L農場は本件土地を買受けることができないものであった。

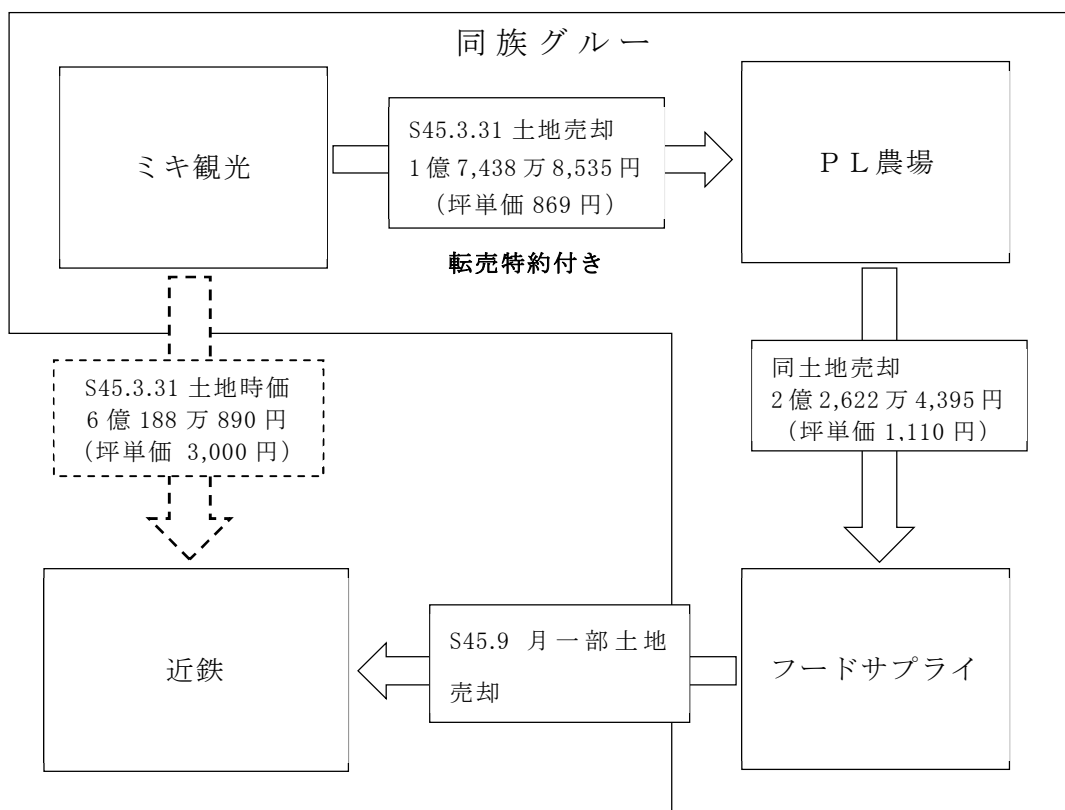
第 2 節 本件の特殊性

ミキ観光は、同社が保有する土地を売却するため、買い手と交渉したところ、坪単価 3,000 円で折り合いがついている。ミキ観光は、ミキ観光の譲渡益を繰越欠損金を持つグループ会社に分散させることを企図して、P L農場を含むグループ会社間で土地を転売した。高裁判決も認定しているとおり、P L農場事件は、租税回避事案である。なお、P L農場には「転売特約」が付されていた。

すなわち、P L農場はミキ観光から本件土地を譲受けたとき、これをフードサプライに直ちに譲渡することが義務付けされていた。したがって、転売価額と取得価額をこの転売義務という負担がついていた点からどう考えるかである。

寄附金をめぐる事案として、P L農場事件は、私法上の制約等と収益の額との関係が初めて争点となった事案である。私法上どのような契約形態を採用するかは、私的自治の原則や契約自由の原則により当事者の自由であるが、本件は、こうした私法上の選択可能性を利用して税負担の軽減を図った事例である。つまり、関係会社間における資産の転売時

図 1 P L農場事件のイメージ



(出所) 筆者作成

に、土地を取得する際の転売価格を約する特約（転売特約）に従って低額で譲渡した場合の収益の額が問題になったのである。

課税庁は、P L農場のほかに、ミキ観光に対しても土地の時価を坪単価 3,000 円とする低額譲渡事案として課税処分を行っているが、仮にミキ観光への課税がなかった場合であっても、大阪高等裁判所は同じように判断したであろうか。ミキ観光が第三者と交渉の上、坪単価 3,000 円と決めた以上、譲渡対象となる土地の時価は坪単価 3,000 円になるという考え方もある²。

第3節 裁判所の判断についての考察

P L農場事件の第一審判決（大阪地裁昭和 58 年 2 月 8 日判決）は、転売特約は収益認定に影響を及ぼさないとして、法人税法 22 条 2 項及び同法 37 条 5 項 6 項（現行 7 項 8 項）を適用した課税処分を維持したが、第二審判決である大阪高裁は、転売特約を無視した課税には問題があるとして、次のように理由を判示した上で、原判決を取り消した。

（1） 「被控訴人（課税庁一筆者注）は、時価 6 億 188 万 890 円と右買受価額（1 億 7,348 万 8,535 円一筆者注）との差額 4 億 2,839 万 2,355 円が、控訴人がミキ観光株式会社より実質的に贈与を受けた額（法人税法 37 条 6 項）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）。」（下線一筆者）。

ここでの課税庁の主張は、課税庁が勝訴したミキ観光事件（大阪高裁昭和 56 年 2 月 5 日判決）での「欠損金を補填する目的で本件土地を控訴人（ミキ観光一筆者）から P L農場に対し時価よりはるかに低廉な価額 1 億 7,348 万 8,535 円で譲渡したことが認められるから、右 5 億 9,182 万 8,000 円（本件土地の時価一筆者）から 1 億 7,348 万 8,535 円を控除した差額 4 億 1,833 万 9,465 円は、控訴人から P L農場に実質的に贈与したものと認めるのが相当である。」との判事内容と同様である。しかし、かかる主張は、ミキ観光に該当するものであり、本件の P L農場には当てはまらない。つまり、判示カッコ書きで「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」と間違いを指摘されている。

ところで考察を本題に戻すと、下線部で分かるように、時価とは何の特約もない場合の時価であって、売買契約に転売特約がある場合には、そのことを無視してはならないと述

² なお、同時期に同土地はグループ法人間で転売が行われているが、この一連の取引を巡って、P L農場事件のほか、グループ法人であるミキ観光事件がある。この事件については、大阪高裁昭和 56 年 2 月 5 日判決（行集 32 巻 2 号 194 頁）において課税庁側が勝訴しており、ミキ観光は上告したが最高裁判所は棄却した。

べている。ミキ観光から本件土地を買い受けたのちに、直ちにこれを低廉でフードサプライに転売することがミキ観光との売買契約の内容となっていたことを認定する姿勢をとっているのである。

(2) 「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。もし、契約のうち、民法等に定めのない特別の約定の部分全てを省いて収益の額を判断するというのでは、実質的には収益がないのに課税が行われ、あるいは実質的には収益があるのに課税が行えないという不合理が生ずるであろう。例えば、20 年の期間に亘り駐車場として使用する目的で賃貸されている土地についての売買契約に際し、買受人は対抗力のない右賃貸借を承認し、転売のときには転買人に同様の承認をさせる義務を負う旨の特約をし、その交換条件として、売買価額を右のような特約のない更地としての時価より低い価額を定めたときは、買受人の右売買による収益の額は、右賃貸借を承認せねばならないことを前提として算出した土地の時価となるべきことは明らかである。

行政通達においても、販売業者等が製造業者等から広告宣伝用品を安価で譲受けた際には、法人税法上は、その低額譲受による受贈益を軽減して算出するか、受贈益がないものとしている（昭和 44 年 5 月 1 日付国税庁長官直審（法）25 号法人税基本通達 4-3-1）が、このことは、広告宣伝用品は、その商品等の宣伝の目的で用いねばならず、他に転売することを制限する特約があることが多いところ、このような自由な転売を制限する特約は、収益の額を算定する上で考慮すべきものとしたと解される。本件においても時価による自由な転売を制限する特約がなされている点で、右通達の挙げる事例と共通している。」

このように、転売特約を考慮して収益認識することを是とすることを、具体的事例を出して説明している。

この高裁判決では、「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」とする考え方を採用しており、さきほどの「時価は何の特約もない場合の時価である」とする内容をも考慮すると、裁判所の考える時価とはどういうものであるかについて窺い知ることができる。

それは、譲渡された資産の客観的な価額である時価とは関係なく、特約をも含めた全契約内容による価額を時価と考えているようである。当該時価が法人税法 22 条 2 項の収益の額となるのである。

(3) 「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

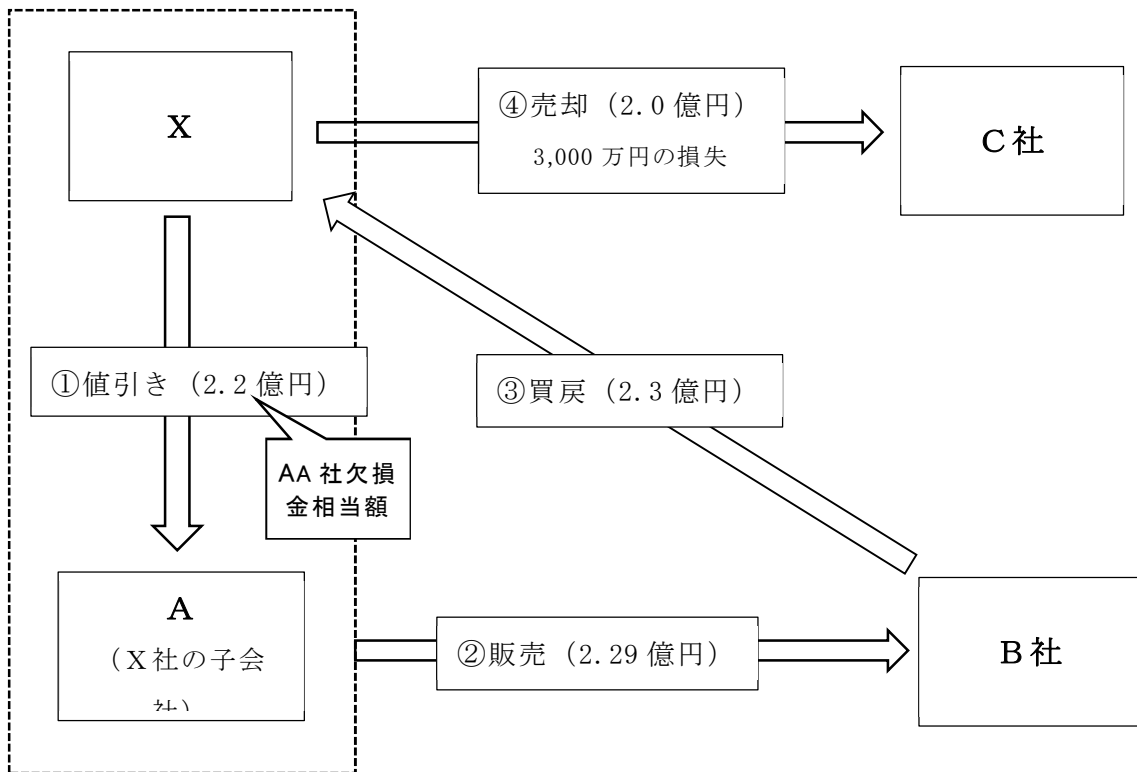
かったときは、より高額に譲渡しなかったからといって、自己の有していたところを不当にも低く譲渡したとして同法 37 条 6 項を適用することはできない。例えば、前記 2 掲記の駐車場用貸地の売買の事例で、買受人が転買人に 同様の賃貸借を承認することを条件としたうえ、それを前提とする価額 で、即ち前記の特約、賃貸借の制限のない場合の土地の時価よりも低い価額で売却しても、その差額が転買人に実質的に贈与されたものと評価することはできないことは明らかである。」（下線一筆者）

ここでも裁判所は、転売特約があればそれに従うということを「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」と言い換えており、このような事実が認定さえれば、高額にしなかったからといって、法人税法 37 条 6 項（現 8 項） 寄附金には該当しないというのである。

第 4 節 高裁判決の射程 — 太洋物産事件への適用 —

太洋物産事件は、どのような内容の事件であったのか。太洋物産 X は、子会社である中国製鋼 A 社経営危機を回避するために、A 社の欠損金に相当する金額の値引を行い売り渡した。X 社から仕入れた A は仮仕切りの価額で商社丸紅 B 社に売り渡した。その後、X 社は B 社より買い戻し、さらに後、B 社が指定した商社日商岩井 C 社に売却するに至った。この間の関係を図示すると、次のようになる。

図 2 太洋物産事件のイメージ



(出所) 筆者作成

X社が値引を行った理由は、A社の経営赤字を累積させることによって、同社の売掛債権の焦げ付きを顕在化させることが、金融機関の信用を失墜させることとなるので、A社自身の経営危機を回避するために行ったものである。また、X社が買い戻したのは、B社の要望によるものであった。

(1) 売上値引の低額譲渡該当性

「本件売上値引きは、前記のとおり業績が悪化していた中国製鋼に対する援助措置として行われた原告による利益の無償供与の性質を有するものというべきであり、したがって法人税法 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。」とする判示は、法人税法 37 条の解釈としては支持できる。しかし、経済的合理性を有する経済的利益の供与は寄付金に該当しないとして法人税基本通達 9-4-1 及び 9-4-2 において具体的に定められており、この点を考慮したとき、法 37 条に該当するから寄付金であるとする裁判所の判断には、いささか疑問を感じる。

また、「請求書の記載等からすれば、本件売上値引きは、A社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基づいて行われる通常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であつて、いずれにしてもA社に対する『経済的な利益の無償の供与』として法人税法 37 条所定の寄付金に該当するものといわなければならない。」

(傍点一筆者) と判示するが、傍点の部分から次のようなことが判断できる。

請求書には「A社に対する援助として行われたものであることが明らか」であるのだから、まさしく通達 9-4-1 でもって判断されるべきである。請求書に売上値引きと記載されていても、それは、売上値引きではなく子会社の赤字縮小のための援助であり、結局は、子会社が及ぼす経営危機を回避するための不可欠の経済的利益の供与なのである。

「一般論としては、自己の投資の保全のための真にやむを得ない支出は、たとえ無償による経済的利益の供与であっても費用として損金算入をみとめるべきである³」とする有力学説も存在する。子会社の赤字を援助して金融機関の信用を取り戻すという行為（取引）が、ここでいう真にやむを得ない支出になるのかどうか問われることになる。同様に、法 37 条 8 項の適用基準となる時価と対価の額との差額が実質的に贈与・供与したものかどうか問われることになる。

PL農場事件（ミキ観光事件）は、子会社救済ではなく、赤字会社を利用した明らかな租税回避事案である。それに対し、太洋物産事件は、租税回避を意図したものではなく、親会社が業況悪化の子会社を援助する当然の行為と理解できるものである。

³ 金子宏「無償取引と法人税」『法協百周年論集 2 巻』、169 頁。

(2) 買い戻しと転売特約

Xの買い戻しは、Aに買い戻させたのではAの業績の改善にはならないので、XがBの要望により買い戻した。つまり、XがAのために買い戻したのであり、その結果、損失を出したのである。

一般化していえば、親会社が子会社の業績悪化とそれともなう親会社の企業価値低下を防止するために、子会社に値引きという形で利益の無償供与を行った。それを従来から取引実績のあると得意先に仮仕切りの価額で売り渡し、当該資産が売れたときに、差金を受け取る契約であったが、思うように売れずに、得意先から買い戻してくれとの要請を受けた。しかし、子会社が買い戻したのでは初期の目的である子会社支援と企業価値低下の防止は達成されないので、親会社が買い戻しを行うと共に、買い戻し先であるこの得意先の紹介で第三者に売り渡し、結果として損失を出したのである。

判決文によると、次のような事実が分かる。

「右異形棒鋼を丸紅から買い受ける買手が見つかるまでの間における相場の変動によるリスクが丸紅に生ずることを回避するため、丸紅の側では、当面右異形棒鋼をいわゆる仮仕切りの価額で買い受け、後日その買手が見つかった段階で最終的な売買価額を確定し右仮仕切り価額との差額を精算するという形の売買を行うこととなり、同年2月ころ、中国製鋼と丸紅の間でそのような内容の売買の合意が成立し、その結果、右の合意に基づき、……3回にわたって、丸紅が中国製鋼から……買い受けた。」

「B社から買い受ける買手はみつからなかった。そこで、A社は……仮価額をもって確定売買価額とすることを申し入れた。しかし、B社は、右申し出には応じず、むしろA社からの本件異形棒鋼の仕入れを解消したいとして、B社との間に従来の取引実績のある原告において、A社に代わって本件異形棒鋼を買い戻すことを要求するに至った。原告側でも……B社の要求に応ずることとなり、……買い受けるとの合意が成立し、原告がこの買戻しを行った。」（下線一筆者）

下線部に注意してもらいたい。相場変動によるリスクを回避するために仕切り価額での売買契約が成立している。しかし、買手が見つからなかったので、仕切りの仮価額を確定して欲しい旨、買手に申し込んだが、逆に、買い戻しを要求されたので、やむなく売り手である子会社が変わって買い戻しに合意したのである。かかる一連の取引は、子会社救済のためであったことは、いうまでもない。

したがって、このような行為は、子会社救済のための関連した行為であると考えられる。つまり、「子会社への救済のための無償供与 → 救済を確保するための買い戻し → 買い戻し資産の売却損」という一連の子会社の救済に際して発生した不可欠な行為と理解できよう。

小活

PL農場事件高裁判決は、グループ会社間における転売特約を考慮して収益認定を行っている。確かに、同判決の「法人税法 22 条 2 項の収益の額を判断するに当たって、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」、「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（現 8 項）を適用することはできない。」という一般論を示した判示部分については、説得力がある。

つまり、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、法人税法 22 条 2 項の適用はないと解すべきであるという判断である⁴。したがって、寄附金課税も生じないこととなる。

仮仕切り価額の設定は、相場の変動リスクを回避するための丸紅側からの要請であったが、買い受け相手が見つからず、遂に、丸紅から買い戻し要請を受けたので、子会社である中国製鋼の救済のためやむなく仮仕切り価額との差額を精算したうえで、太洋物産が買い戻したのである。買い戻しの時点で、丸紅との取引は、消滅し、新たに日商岩井との取引で損失が発生したと考えることができる。

こう考えると、太洋物産事件では、消滅したはずの丸紅との取引の前提となる太洋物産から子会社の支援目的で行った値引き取引が、寄附金と認定されたのである。太洋物産からすると、値引きによる損失を出した後で売り渡した異形棒鋼が、支援目的の子会社と買い手であったはずの丸紅を経由して、手許に戻ってきたに過ぎないのである。何ら実体的な所得は生じていないと理解できる。

また、仮仕切り価額での販売であり、確定をみないうちに買い戻しとなったのであるから、買い戻しの特約付きの販売と考えれば、所得は生じていないとみなせるだろう。

しかし、法 37 条 8 項の「実質的にみる」の観点からも、寄附金とはならないであろう。つまり、寄附金の課税要件は、法 37 条 8 項からは、すでに第 4 章でみてきたように、①対価と時価の差額の存在、②実質的な贈与・供与、そして③経済的合理性の不存在の 3 つが立証されなければならない。本件太洋物産事件では、③経済的合理性は備えており、したがって、対価性もあるので②実質的な贈与・供与でもないことは、明らかであろう。

⁴ 金子宏『租税法 第 23 版』（弘文堂、2019 年）、339 頁。

第6章 無償取引と寄附金規定

— 法22条2項と25条の2との関連を中心にして —

はじめに

「平成22年度改正においては、法人税法22条2項の役務提供に関する部分の解釈を誤り、その誤った解釈に基づき、完全支配関係法人間で受贈益を益金不算入とし寄附金を損金不算入とする取扱いである25条の2（受贈益）と37条2項（寄附金の損金不算入）の規定が創設されています。」（傍点一筆者）¹。

これは、平成18年まで、財務省主税局において、金融取引に係る法人税制の改正（平成12年）、組織再編成税制の創設（平成13年）、連結納税制度の創設（平成14年）などの改正を主導してきた、いわゆる国税OBの発言内容である。

法人税法22条2項においては、「無償による資産の譲受け」に関する定めはあっても、「無償により役務の提供を受けること」に関する定めは設けられていない。このように法22条2項において、役務の提供を受けた法人に益金の額を発生させないことに関しては、同項の文理解釈からも明らかで、昭和40年の立法当時から通説と考えられてきた。

国税庁の解説は、平成22年に法25条の2が創設されたことから、法22条2項において受贈益の額が益金の額に算入されるということになっていることとして法25条の2で益金不算入とすることとせざるを得なくなったと述べている²。この際の国税庁の説明では、法22条2項で、役務の提供を受けた法人に益金の額を発生させないことに関しては、諸費用と受贈益が相殺されて、所得金額にならないから、あえて両建て処理をしていなかったが、この改正で両建て処理が行われることになったので、併せて、受贈益の益金不算入とする措置が必要になったとしている。

従来の制度をよく理解せずに改正が行なわれてしまった訳で、役務の提供を受ける法人に益金の額が生ずると解釈するのか否か。この平成22年の改正は、完全支配関係にある法人間の受贈益と寄附金の問題に止まらない大きな22条の解釈問題も孕んでいるのである。

第1節 法22条2項

益金の額の意義について、法22条2項は、「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絵金の額に算入すべき金額は、別段お定めのあるものを除き、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

¹ 朝長英樹「法令改正が誤っていることもあるという前提で解釈する必要がある」アミダスパートナーズコラム、2017年5月15日

² 小原一博編著『法人税基本通達逐条解説』（税務研究会出版局、平成28年）、431頁。

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」と規定している。

この規定は、まず、益金の額は、「取引にかかる収益の額として観念にしている」³としており、原則として、実現した利益のみが所得となるという考え方を採用している⁴。つまり、「取引」に基づいて発生し、実現した収益の額が益金の額を構成するのである。そして、この取引には、規定によると次の7つの取引が列挙されていることが分かる。

- ① 資産の販売
- ② 有償による資産の譲渡
- ③ 無償による資産の譲渡
- ④ 有償による役務の提供
- ⑤ 無償による役務の提供
- ⑥ 無償による資産の譲受け
- ⑦ その他

これらの取引のうち、③⑤⑥の各取引を無償取引（対価を伴わない取引）というが、⑥無償による資産の譲受けの取引は、他者から資産を無償で譲受けることにより、当該法人の資産が増加するので、適正価額を収益の額とすることは、一般に納得が得られるであろう。これに対して、経済的価値の流出をともなう③無償による資産の譲渡と⑤無償による役務の提供の取引は、法人税法固有の考え方であり、一般常識的には、理解し難いものであろう。

しかしながら、無償取引からも収益の額が実現すること、すなわち、益金の額を構成し、課税が行われるということを説明する考え方として、通説の「適正所得算出説」⁵の他にも、「実体的利益存在説（キャピタル・ゲイン課税説）」⁶、「同一価値移転説」⁷、「有償取引同視説（二段階説）」⁸といった学説が存在し、無償取引への課税を肯定してきたところである。

³ 金子宏『租税法 第23版』（弘文堂、2019年）、337頁。

⁴ 金子、同上書、337頁。

⁵ 適正所得算出説とは、「この規定は、資産の無償譲渡、役務の無償提供その他の無償取引にかかる収益も益金に算入する旨を定めている。したがって、資産の無償譲渡の場合にはその時価相当額が、また無利息融資の場合には通常の利息相当額（大阪高判昭和53年3月30日月報24巻6号1360頁）が、益金に算入されることになる。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そもそも存在しないことにかんがみると、この規定は、正常な対価で取引を行った者との間の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犠牲した創設規定であると解すべきであろう（適正所得算出説）。」（金子、同上書、338頁）。

⁶ 実体的利益存在説（キャピタル・ゲイン課税説）とは、「相当期間保有した資産については、物価上昇によりキャピタル・ゲインはすでに客観的に発生しており、資産の移転の時までの発生分は、その移転の時点で移転者に生じたものとして認識するのが妥当であるとする説」（吉無田勲、成道秀雄編『税法会計学辞典』（中央経済社、2002年）、430頁）。

⁷ 同一価値移転説とは、「受贈者側が時価で受け入れて受贈益を計上する以上、同一資産が支出されたのであるから、同一の価値（時価）で移転（譲渡）されたと考え、無償譲渡で益金が生じるとする説」（同上、430頁）。

⁸ 有償取引同視説（二段階説）とは、「無償による資産の譲渡とは、有償（時価）により資産を譲渡すると同時に、その受け取った代金を直ちに相手方へ贈与（寄附）したものと見る説」（同上、430頁）。

この無償取引といわれる取引のうち、③と⑥の取引は一体となる取引である。資産を「あげた側」と「もらった側」とで、それぞれ収益を認識し、益金の額となるのである。⑥は「もらった側」であり、譲受けた資産の額だけ得をしたのであるから、収益の額となり、益金の額となるのは、理解し易いであろう。逆に、③は資産を「あげた側」であり、手もとから資産がなくなったのに、収益となり、益金の額となることには、相当の違和感があるであろう。無償取引におけるかかる違和感をなくし、説得的で納得のいく理論が、上記の適正所得算出説その他の各学説である。

しかしながら、問題はまだ残ったままである。それは、⑤無償による役務の提供と対をなすはずの無償による役務の提供を受ける側で、収益の額が認識されないことである。つまり、「無償による役務の提供受け（役務の享受）」とでも表現できる取引が、法 22 条 2 項において例示されていないことである。したがって、法 22 条 2 項は、無償による役務の提供受けの取引に対しては、課税しないのである。この場合に課税がない理由として、次のような説明がなされる⁹。

「例えば、500 万円の融資を受け、通常のコ利を年 1 割とすれば、有償の場合には、年 50 万円の支払利子が生じ、これが損金の額に算入されるのに対し、無償融資の場合には利子の支払いは生じないから有償の場合の年 50 万円相当額の支払利子が節約され、有償の場合に比して 50 万円だけ課税所得が増加することとなるのである。従って、仮に無償融資による経済的利益の額（受贈益）50 万円を益金の額に算入するとすれば、同額を経済的利益に見合う原価（支払利息）として損金の額に算入しなければならないこととなるはずである。そこで、この受贈益と支払利息との両建処理を省略して、無償融資による経済的利益は課税所得の計算上考慮外に置いたものであろう。」

要するに、無償の役務の提供を受けると受贈益という収益が発生して益金となるが、これを受けて損金も認識されるので、結果として、所得は生じないので、法 22 条 2 項には、例示として挙がってこなかったというのである（ここでは、この考え方を「両建説」という）。この説明では、所得は認識するが、相殺されるので例示を省略したということになる。「無償による役務の提供受け」をもらう側で本来、認識するという場合と、もともと認識しないという場合では、租税法の立場からは重要な問題点が存在することになる。

それは、法 22 条 2 項には、文理上、書かれていない取引から受贈益という収益を読み込んでくるという解釈論を展開することになるからである。租税法律主義の観点から、問題であるといわざるを得ないのである。租税法律主義の観点からは、そのような解釈はできないとなると、平成 22 年度改正で創設された法 25 条の 2 の規定する完全支配関係法人間での受贈益を益金不算入とし、加えて、寄附金をも損金不算入とする規定（法 37 条 2 項）と矛盾することとなるのである。つまり、法 22 条の 2 は、法 22 条 2 項の「別段の定め」であるはずなのに、法 22 条の 2 項には、その定めがないからである（かかる点は、後述す

⁹ 例えば、中村利雄『法人税の課税所得計算—その基本原理と税調整—』（ぎょうせい、昭和 57 年）、56 頁。

る)¹⁰。

法 22 条 2 項には、4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」、いわゆる公正処理基準が作用するはず。企業会計は、借方があれば、必ず貸方の処理が行われる。したがって、両建説の考え方は、一応、支持できる。しかし、この両建説の考え方は、無償による役務を提供した側にもいえるのではないか、たまたま寄附金が法 37 条によって全額損金算入されず算入額の限度額計算がされるから、収益である受取利息と相殺されないだけではないかとの批判もあり得る。つまり、会計処理で示すと、次のようになる。

無償による役務の提供を行った側	：	(借方) 寄附金 50	／	(貸方) 受取利息 50
		(一部損金算入)		(全額益金算入)
無償による役務の提供を受けた側	：	(借方) 支払利息 50	／	(貸方) 受贈益 50
		(全額損金算入)		(全額益金算入)

したがって、無償による役務の提供を行った側でも、(借方) 寄附金の額が全額損金算入であれば、相殺されて「無償による役務の提供」等取引は、法 22 条 2 項に例示されないのではなかったのかという疑義は生じるのである。

では次に、損金の額、すなわち、寄附金の額の視点から、無償取引について、考えてみたい。

第 2 節 法 37 条 7 項

法 37 条 7 項は、「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つてするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとする。」(カッコ書き省略)と規定している。

まず、寄附金の支出形態は、(イ) 金銭の贈与、(ロ) 資産の贈与、および(ハ) 経済的利益の無償の供与の 3 種類あり、その金額は、(イ) と (ロ) はその贈与の時における価額であり、(ハ) はその供与の時における価額としており、いずれも時価であるといえる。資産等の贈与(イ) と (ロ) を合わせた概念で、以下このようにいう) と経済的利益の無償供与が寄附金となるのであるから、その本質は、贈与と無償供与という文理から対価を求めないという意味で「無償性(非対価性)」と、法的にも事実においても強制的ではなく、義務的でもないという意味で「任意性」とを兼ね備えた概念であるといえる。

そうなると、法 22 条項の「無償による資産の譲渡」と「無償による役務の提供」という

¹⁰ なお、この点を議論したものとして、渡辺徹也『スタンダード法人税法(第 2 版)』(弘文堂、2019 年) 232-233 頁、及び同「法人間における資産等の移転」金子宏監修現代租税法講座第 3 巻『企業・市場』(日本評論社、2017 年) 198-203 頁参照。

無償取引は、「無償性」は問題ないとして、「任意性」を兼ね備えていれば、法 37 条の寄附金に該当することとなる。

例えば、法人 A が取得価額 200 万円、時価 1,000 万円の資産を法人 B に無償で譲渡したとすると、税務上の会計処理は、次のようになる。

法人 A	:	(借方) 寄附金	1,000	/	(貸方) 資 産	200
					譲渡益	800
法人 B	:	(借方) 資 産	1,000	/	(貸方) 受贈益	1,000

法人 A の（貸方）譲渡益 800 が法 22 条 2 項の「無償による資産の譲渡」に該当し、法人 B の（貸方）受贈益 1,000 が法 22 条 2 項の「無償による資産の譲受け」に該当することはいふまでもない。

ここで問題としたいのは、法人 A の（借方）寄附金 1,000 である。法 37 条 7 項にいう資産の贈与に該当し、その贈与の時における価額で認識され、評価されるのである。この考え方は、無償取引を寄附金の側からみるか、それとも適正所得算出説等の学説による解釈によって法 22 条 2 項の収益の側からみるのかによって、限定説¹¹と無限定説¹²に分かれることは、周知の事実である。

すなわち、寄附金が資産等や経済的利益の贈与、供与によって発生する収益の計算上の受け皿として法 22 条 2 項の無償取引を考えるのか、それともこの無償取引からも収益が生じるとする租税法固有の考え方に整合性を持たせるために法 22 条 2 項の受け皿として寄附金の規定があるのだとする考え方の違いである。

前者の考え方、すなわち寄附金の規定を前提に収益を認識する説明の仕方は、寄附金の解釈において寄附金と認定される場合にのみ法 22 条 2 項による無償取引として適用されることとなるのである。一方、企業会計では、無償による資産の譲渡や役務の提供によって収益は認識されないから¹³、「（借方）寄附金×××（貸方）受贈益×××」という取引は、（貸方）受贈益が租税法固有の収益認識であるといえるので、（借方）寄附金は無償取引による収益の受け皿としての損金として機能していると考えられる¹⁴。

¹¹ 限定説とは、「企業会計においては、無償による資産の譲渡や役務の提供から、時価の対価を得たときと同じ収益を認識することは、一般には認められていない（税法と企業会計との調整に関する意見書総論 3・(7)、各論 4・3)。そして、公正処理基準は無償取引についても及んでいるはずであるから、無償取引による収益は、別段の定めがあって初めて、課税の対象となると解される。」（岡村忠生『法人税法講義 [第 2 版]』（成文堂、2006 年）、37 頁）。

¹² 無限定説とは、「法人税法 22 条 2 項はすべての無償取引について収益を犠牲するものであるかどうかは問題になる（収益犠牲の範囲・射程の問題）。前記①増加益清算課税説、②有償取引同視説、③適正所得算出説の諸説はいずれも、原則としてすべての無償取引について収益を擬制するものと解していると思われる。」（谷口勢津夫『税法基本講義 [第 6 版]』（弘文堂、2018 年）、385 頁）。

¹³ 大蔵省企業会計審議会特別小委員会「税法と企業会計との調整に関する意見書」昭和 41 年 10 月 17 日総論、三（7）、各論四 3 参照。

¹⁴ 岡村忠生『法人税法講義（第 3 版）』（成文堂、2014 年）、217 頁参照。

第3節 法37条8項

しかし、かかる無限定説に寄った考え方が通説とあってよいが、今度は法37条8項の規定が問題となる。

法37条8項は、「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。」と規定している。

この規定は、資産の低額譲渡のケースであり、役務の低額提供のケースであり、資産の譲渡価額とその時の資産の価額（時価）との差額や役務の提供価額とその時の役務の価額（時価）との差額は、ともに寄附金として取り扱われるのである（以下、この2つのケースを「資産の低額譲渡等」という）。

例えば、法人Aが取得価額200万円、時価1,000万円の資産を法人Bに400万円で低額譲渡したとすると、税務上の会計処理は、次のようになる。

法人A	：（借方）	現預金	400	／	（貸方）	資 産	200
		寄附金	600			譲渡益	800
法人B	：（借方）	資 産	1,000	／	（貸方）	受贈益	1,000

法人Aの（貸方）譲渡益800は、法22条2項の無償取引からは、直接には出てこない。有償取引と無償取引の混合された取引と理解するのであろうが、低額譲渡の差額が寄附金に該当するので、今度は通常の資産の無償譲渡とは逆に、その受け皿として、法22条2項が必要となっているのである。

次にこの条文を読み込んでみると、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」（傍点一筆者）が、寄附金の額に含まれるとなっている。まず、「したと認められる」となっているので、「したと認められる」ことが、客観的に認識できる状態であることが必要であろう。換言すれば、「したと認められる」金額が、客観的に確認できる場合を指していると考えられる¹⁵。

もう一点この条文で注意すべき文言がある。それは、「実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額」の「実質的に」という文言である。判例によると、実質的に贈与や供与をしたと認められるためには、「当該取引に伴う経済的な効果が贈与と同視し得るものであれば足りるのであって、必ずしも譲渡者が贈与の意思を有していたことを必要と

¹⁵ 鈴木章夫「経済的利益の供与一主として法人における低額譲渡について」『日税研論集』第17号、65頁参照。

せず、したがって、時価との差額を認識していたことも必要としないと解するのが相当である¹⁶と述べられている。

したがって、「実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額」とは、贈与または供与の金額の存在が客観的に確認できる状態であって、その際には、譲渡者の贈与等の意思は必要ないのである。具体的例を示せば、当事者間で周到に契約書を作成して、仮装した価額で譲渡価額を設定しても、実質的に贈与等をしたと認められれば、寄附金として取り扱われるのである。逆に言えば、対価と時価の差額を「低額譲渡＝寄附金」としたのではなく、当該差額に「経済的合理性が存在し、贈与または無償の供与をしたものではない」ことが証明できれば、寄附金と認定されないのである。

第4節 法37条2項と法25条の2 — 100%グループ内法人間の寄附金 —

(1) 規定の内容

法37条2項は、「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25条の2（受贈益の益金不算入）を指す一筆者注）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。」と規定している。

この規定は、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、一定額は損金に算入できるが（法37条1項）、100%支配の完全支配関係がある他の内国法人に対して支出した寄附金の額は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入できないとしているのである。

一方、寄附金を受領する側である内国法人については、法25条の2第1項は、「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）を指す一筆者注）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。」と規定している。

つまり、完全支配関係のある他の内国法人から受けた寄附金の額は、その寄附を受けた法人の各事業年度の所得の計算上、益金の額に算入されないことになっているのである。

例えば、親法人Aは、完全支配関係のある子法人Bに、現金1,000万円を贈与したとすると、会計処理は次のようになる。

親法人A	：	（借方）寄附金	1,000	／	（貸方）現金	1,000
子法人B	：	（借方）現金	1,000	／	（貸方）受贈益	1,000

¹⁶ 大阪高裁昭和56年2月5日判決、『訟務月報』27巻6号、1156頁。

親法人Aでは寄附金1,000万円が損金に算入されないし、また、子法人Bにおいても受贈益1,000万円が益金に算入されないので、グループ全体として損益が出ないこととなる。この場合の寄附金・受贈益の損金不算入・益金不算入制度は、グループ内部の寄附・受贈について課税関係を生じさせないという観点から設けられたものである¹⁷。

(2) 通達による説明

法25条の2第2項は、「前項に規定する受贈益の額は、寄附金、拠出金、見舞金その他のいずれの名義をもつてされるかを問わず、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。）を受け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、法37条8項の規定をそのまま取り入れており、金銭の無利息貸付けや無償による役務の提供などの経済的利益の無償の供与を受けた場合も、受贈益が生じると解釈できる規定となっているのである。

つまり、再三強調してきたように、法22条2項には、収益の額となる取引に、「無償による資産の譲受け」はあっても、「無償による役務の提供受け（役務の享受）」は存在しないのである。存在しないのに、法22条2項の「別段の定め」として、法25条2項は、「無償による役務の提供受け（役務の享受）」の収益を益金に算入しないと規定しているのである。繰り返しになるが、法22条2項からは、役務の無償による提供を受ける法人側に収益の額が存在しないのであるから、法25条の2第1項と法37条2項の適用はなされないはずなのである。

しかし、課税庁は、この法22条2項と法25条の2との不整合には関知することなく、法人税基本通達4-2-6（受贈益の額に該当する経済的利益にお供与）を発遣して、通達の前半に次のように述べている。

「内国法人が、当該内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人から、例えば、金銭の無利息貸付け又は役務の無償提供などの経済的利益の供与を受けた場合には、支払利息又は役務提供の対価の額を損金の額に算入するとともに同額を受贈益の額として益金の額に算入することとなるのであるが……」として、無償による役務の提供からも収益が生じることを前提としている。

つまり、無利息貸付の場合を例に採れば、

（借方）支払利息 ××× / （貸方）受贈益 ×××

の会計処理が成り立つのである。

ところが、かかる見解を正当化する説明が、次のようになされている。

「従来、子会社が負担すべき費用に相当する金額を親会社が負担したことにより、その

¹⁷ 小原一博編著、前掲書注2、429頁。

負担した金額が親会社において寄附金の額に該当する場合であっても、子会社において当該費用の額と受贈益の額が相殺され、所得金額に影響ないことから、あえて両建て処理を行わないこととしても法人税の課税所得の計算上特段問題は生じなかった。」¹⁸。

この説明によると、先に述べた両建説を採用しており、無償による役務の提供を受けた側では、受贈益を認識するのだが、結局、費用と収益が相殺されるので、取引として例示しなかったのだということになる。

(3) 公平課税の視点

ところが、特段問題が生じなかったから例示しなかった、あるいはあえて両建て処理を行わなかったでは、済まされないのである。例えば、資産を無償譲渡した場合と役務を無償提供した場合には、公平課税の点で問題が出てくのである。例示で示そう。

(1) 資産（現金）10,000 円を法人Aから法人Bに贈与した場合

法人A : (借方) 寄附金 10,000 / (貸方) 現金 10,000

法人B : (借方) 現金 10,000 / (貸方) 受贈益 10,000

(2) 法人Aが法人Bに無利息で貸し付けた（通常の利息を1,000 円とする）。

法人A : (借方) 寄附金 1,000 / (貸方) 受取利息 1,000

[法人B : (借方) 支払利息 1,000 / (貸方) 受贈益 1,000]

(1) の場合は、法人Aで寄附金に課税され（法37条1項）、法人Bでは受贈益に課税される（法22条2項）。しかし、(2) の場合は、法人Aには寄附金に課税され、さらに受取利息にも課税されるが、法人Bには法22条2項の取引が存在しないので会計処理は行われないので、課税なしということになる。資産を無償譲渡した場合と役務を無償提供した場合には、受ける側で課税関係が異なるのは、公平な課税という点から甚だ問題である。

しかしながら、平成22年度の税制改正において、「法人による完全支配関係がある内国法人から受けた受贈益の額については益金不算入とされたことから（法25条の2第1項）、上記のような子会社にあつては、当該費用の全額を損金算入するとともに、当該受贈益の額を益金算入する両建て処理を行い、併せて、当該受贈益の額を益金不算入とする必要となり、その所得計算に影響が生じることになった。」¹⁹のである。

先程の(2) の場合を、完全支配関係の親法人Aと子法人Bとして、会計処理を示すと、次のようになる。

¹⁸ 同上書、431 頁。

¹⁹ 同上書、431 頁。

親法人 A : (借方) 寄附金 1,000 / (貸方) 受取利息 1,000
(全額損金不算入(法 37②))

子法人 B : (借方) 支払利息 1,000 / (貸方) 受贈益 1,000
(全額益金不算入(法 22 の 2①))

つまり、グループ全体としては、親法人 A の受取利息(収益)と子法人 B の支払利息(費用)が相殺されて、損益が生じていない状態を作り出している。

そして、基本通達 4-2-6 は、後半で、「当該経済的利益の額(受贈益の額に該当する経済的利益の供与の額一筆者注)が当該他の内国法人において法第 37 条第 7 項《寄附金の損金不算入》に規定する寄附金の額に該当するときには、当該受贈益の額は当該内国法人において法第 25 条の 2 第 1 項《完全支配関係のある法人間の受贈益の益金不算入》の規定の適用があることに留意する。」としている。ここでの寄附金の額は、基本通達 9-4-1 や 9-4-2 で損金算入される子会社支援等の経済的合理性のある寄附金の額を意味してなく、まさしく寄附金の本質である無償性(対価性なし)や任意性を備え、更に経済的合理性のない支出としての寄附金額に適用されるのである。

この点は、法 25 条の 2 第 1 項カッコ書きで、完全支配関係にある他の法人から受けた益金不算入とされる受贈益の金額は、法 37 条 7 項に規定する「寄附金の額に対応するものに限る」とこととされていることと対応している。

小括

法人税基本通達 4-2-6 は、「金銭の無利息貸付け又は役務の無償提供などの経済的利益の供与を受けた場合には、支払利息又は役務提供の対価の額を損金の額に算入するとともに同額を受贈益の額として益金の額に算入することとなる」と述べている。通説では、法 22 条 2 項の無償取引からは、金銭の無利息貸付け又は役務の無償提供などの経済的利益の供与を受けた場合(以下、「役務の享受者」という)には、益金の額は生じないのである。法令上の根拠が問われるのである。

まず考えられるのは、法 25 条の 2 の規定であろう。同条は、「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がある他の内国法人から受けた受贈益の額は、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。」と規定するのみで、益金不算入の規定であって、益金の額(正確には、収益の額)の発生までを規定したものではない。

次に考えられるものは、法 22 条 2 項の「別段の定め」としての位置付けである。これも 25 条の 2 の規定振りからして、単なる益金不算入の規定であって、難しい。だからといって、22 条 2 項において、両建て処理をするので規定上、明文で明確にする必要がなかったけれども、元々、役務享受者に益金は生じていたので、25 条の 2 は「別段の定め」である

というのにも無理がある。

第3の考え方として、完全支配関係がある法人間の場合だけに限って、役務享受者に益金が生じるとするのである。法25条の2第1項カッコ書きで、完全支配関係にある他の法人から受けた益金不算入とされる受贈益の金額は、法37条7項に規定する「寄附金の額に対応するものに限る」とこととされていることと対応しているし、寄附金の定義（法25条の2第2項）も法37条7項と全く同様であるので、寄附金課税との関係で、法25条2が必要となったと考えるのである。

つまり、法人グループ間の資産等の譲渡や役務の提供であるから、言ってみれば、ポケットの中での右から左への移動である。ここに、所得は生じないのであるから、譲渡する（提供する）側で寄附金（法37条2項を受けて全額損金不算入）とするのであれば、譲受する（享受する）側でも、受贈益を全額益金不算入としなければならないのである。これを受けた規定が、法25条の2ということになる。純理論的には、譲渡する（提供する）側では「子会社株式」となり、譲受する（享受する）側では「資本金等」となるべきであって、いわゆる、追加出資として扱われるべきものと考えられる。

第7章 グループ法人税制と寄附金課税制度

はじめに

グループ法人税制が創設された平成 22 年（2010 年）度税制改正は、政権交代の結果、新たな政府税調の設置をはじめ、従来の税制改正プロセスとは異なる新しい枠組みの下で進められた¹。

1990 年代以降、企業統治のあり方の変化に対応し、組織再編税制、連結納税制度、新会社法など企業の組織形態に関する法制度が整備され、これに対応して、法人税においても、平成 13 年度以降、連結納税制度や組織再編税制などの改正が実施された²。

これら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、税制においても持株会社制度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あることから、平成 22 年度税制改正において、「資本に係る取引等に係る税制」の見直しが行われ、「グループ法人税制」が創設された。この導入を直接的に誘引したのは、財務省・経済産業省共催「資本に係る取引等に係る税制についての勉強会」の議論であり、平成 21 年 7 月に公表された「論点とりまとめ」では、「グループ経営と税制のあり方について」の項目において、グループ法人の一体的運営とそこでの実態に即した課税を実現できるような税制のあり方について、述べられていた（次頁参照）。

本論文では、これまで、主にグループ法人税制を前提としないわが国の寄附金課税制度の概要とその問題点について検討してきた。ここで、2 つの課題が考えられる。1 つは、恣意的な租税回避を目的とする、所得移転の防止機能の維持である。この役割を担ってきたのが、法 22 条 2 項の無償取引規定と法 37 条による寄附金課税制度である。この役割・機能は、課税の公平の観点から、失うわけにはいかない。

もう 1 つは、法人グループへの課税に関する問題である。財務省と経済産業省が共催で行った「資本に係る取引等に係る税制についての勉強会」では、次のような環境認識がなされていた。

「グループ経営の実態は、単一事業者内における事業部門と同様にグループ本社が事業管理を集中的に行う場合から、子会社に対してその事業運営の独立性を一定程度許容しつつ、グループ本社が事業間のシナジー効果の実現や重複の排除、経営資源の会社間の再分配といった資本の一体性を生かした全体戦略を行う場合までであるが、最近では、単なる分社化ではなく、関連会社を 100%子会社化してグループ経営を強化する企業が増大しており、各会社の独立性を生かしながら、グループ統合のメリットを最大限に追求する傾向が

¹ 泉恒有ほか「平成 22 年度 税制改正の解説」、3 頁。

² 佐々木浩ほか『平成 22 年版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2010）、188 頁。

顕著となっている。」³。

平成 21 年 7 月「論点とりまとめ」：グループ経営と税制のあり方について

- 1 新会社法、組織再編制度、連結会計制度等を背景として、グループ法人の一体的運営が加速している。
- 2 グループ経営の実例をみると、
 - ① グループ戦略の立案と事業執行の役割を分離し、意志決定の迅速化や事業執行の責任の明確化を図るために事業部門を分社化する場合（総合化繊メーカーが複数の中核事業部門を分社化した例等）
 - ② 持株会社設立を通じた経営統合や、一体性強化のための完全子会社化により、子会社経営に対するグループ全体の視点からの関与を強化し、重複事業の整理等のグループ内再編を進める場合（総合家電メーカーがグループ企業を完全子会社化した例や百貨店が持株会社設立によりグループ化した例等）
などがみられる。
このようにグループ経営の実態は、単一事業者内における事業部門と同様にグループ本社が事業管理を集中的に行う場合から、子会社に対してその事業運営の独立性を一定程度許容しつつ、グループ本社が事業間のシナジー効果の実現や重複の排除、経営資源の会社間の再分配といった資本の一体性を生かした全体戦略を行う場合までであるが、最近では、単なる分社化ではなく、関連会社を 100%子会社化してグループ経営を強化する企業が増大しており、各会社の独立性を生かしながら、グループ統合のメリットを最大限に追求する傾向が顕著となっている。
なお、中小企業の実例をみると、新規事業の展開、取引先等他社の要請への対応、事業承継の円滑化、事業責任の明確化のための事業部門の分社化等の目的から、事業運営の独立性については程度の差があるが、100%子会社の設立・取得が行われている。
このように、グループ経営の実態としては、100%子会社化などによる経営が進展している実態が広くみられる。
- 3 税制においては、これまで会社法等関連諸制度の整備に対応して、組織再編税制（2001 年）、連結納税制度（2002 年）等が整備されてきているが、上記のようにグループ法人の一体的運営が進展している状況を踏まえ、実態に即した課税を実現できるよう、税制のあり方について検討する必要があるのではないかと考えられる。

具体的には、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、内国法人がその内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人に対して支出した寄附金について、その全額が損金不算入とされることとされた⁴。また、平成 22 年 3 月政令第 51 号により、一般寄附金の損金算入限度額の計算上、適用しないで計算されることとなる規定が追加されるとともに、完全支配法人間で行われる寄附または受贈については課税関係を生じないこととされることに伴い、連結法人税及びその附帯税の負担額及び減少額については、これを授受しない場合に寄附金課税を行う意味がなくなることから、これを受け取らないことを経済的な利益の供与とみなす規定が削除された⁵。

税制においては、課税の公平性と中立性が求められるが、このようなグループ経営に関

³ 財務省・経済産業省『資本に関する取引等に係る税制についての勉強会 論点とりまとめ』（平成 21 年 7 月）、財務省ホームページ 2009 年、2 頁。

⁴ 武田昌輔『DHC コメントール法人税』（第一法規、1979 年）、2588 頁。

⁵ 同上書、2588 頁。

連する事項として、以下のことが望まれると考える⁶。

まず、公平性の観点では、一社集中か、子会社化かというグループの形態にかかわらず、企業の経済的実態が同じであるならば、税負担も同様であるべきである。さらに、中立性の観点から、会社形態の違いで税負担に差があることにより、企業のグループ経営に、影響を与えることがないようにすべきであろう。

しかしながら、従来の寄附金課税制度では、上記のように子会社との間の取引に関しては、課税関係が生じ、税負担の差異が発生する恐れがある。また、それを避けるために、グループ内の自由な資金活用が抑制されることも、十分に考えられる。このような、公平性、中立性に影響を与える要素は、本来、排除されるべきであろう。

このように、寄附金課税制度がなければ、恣意的な所得移転を防げない一方で、それにより、法人グループへの過大な税負担を発生させてしまうといった矛盾が、結果的に発生することになってしまう。そのために、多くの裁判で、寄附金の該当性が争われることとなったともいえよう。

したがって、関係会社間取引についていえば、従来の寄附金課税制度での対応には限界があったといわざるを得ないと考える。

そこで、本章では、従来の寄附金課税制度の課題を踏まえて、グループ法人の一体的運営に即した課税のために導入されたグループ法人税制における寄附金課税制度の検討を通じて、わが国の寄附金課税制度を考察していく。

第1節 グループ法人税制における寄附金課税の概要

平成22年度税制改正において、単体課税制度の下での100%グループ内法人取引に係る税制の改正が行われた。

法人税法22条2項の「無償取引に係る収益認識」と法37条の「寄附金の損金算入限度」によるグループ会社間の所得移転への対応における課題が存在したこともあり、グループ法人の一体的運営が進展している状況を踏まえて、実態に即した課税を実現する観点から、グループ法人一般に対する課税の取扱いとしての「グループ法人税制」が設けられた⁷。

寄附金に関して、損金算入限度額を利用した、資本金の大きい大会社の実質的な課税逃れや、グループ全体の税負担を増加させる二重課税の発生など、関係会社間に発生せざるを得なかった従来の課税関係の問題を、相当程度に解決したものとなっている。従来の連結納税制度の受贈側益金算入の課題（一種の二重課税）もなくなり、それまで連結納税の導入を選択してこなかった法人にも、導入の追い風となる内容となった。

（1）グループ法人税制における寄附金

⁶ 太陽AGS有限責任監査法人「マンスリーレポート」2010年8月第19号、1-2頁。

⁷ 佐々木浩ほか、前掲書注2、188頁。

会社法制定以前の商法の時代から、会社分割制度や株式交換制度が創出され、平成 18 年の会社法制定につながる流れのなかで、組織再編を中心に制度の整備が行われてきていた。税制面でも平成 13 年度の組織再編税制や平成 14 年度の連結納税制度の導入が行われ、これらを一つの契機として、事業部門の分社化や完全子会社化が進んでいた。

こうした背景から、平成 22 年度税制改正において、単体課税制度の下での 100%グループ内法人取引に係る税制の改正が行われ、グループ法人一般に対する課税の取扱いとしての「資本に係る取引等に係る税制」として「グループ内取引等に係る税制」、いわゆる「グループ法人税制」が設けられたのである。

平成 22 年度改正の主な内容は、

- ① グループ法人間の資産譲渡に関する課税繰延べ、
- ② 完全支配関係にあるグループ法人間における寄附金の損金不算入と受贈益の益金不算入、
- ③ 完全支配関係にあるグループ法人の資本関連取引、
- ④ 完全支配関係にある法人からの受取配当金の益金不算入等々、

である。なお、「完全支配関係」とは原則として、発行株式の全部を直接又は間接に保有する関係のことをいう（法 2 条十二の七の六号）。以下に各々の概要を述べておく。

- ① 完全支配関係にある法人間の資産の譲渡取引により生じる損益は、譲受法人において譲渡等がなされるまで繰り延べることとされた（法 61 条の 13 1 項および 2 項）。連結納税制度も譲渡損益が繰り延べられる点は共通しているが、連結納税制度では損益通算が行われるのに対し、グループ法人税制は損益通算を行わない、いわゆるグループ法人単体課税制度である点が異なる。
- ② 完全支配関係にある内国法人間における寄附金については、支出法人側で全額損金不算入とするとともに、受贈法人側では全額益金不算入とすることが可能となった（法 25 条の 2 1 項および法 37 条 2 項）。改正前は支出法人側では寄附金限度額内のみ損金算入となっている一方で、受贈法人側では全額が益金算入となっており、整合性の面で問題があったが、この改正により連結納税を含み整合性が確保されている。

そこで今回、グループ内部の取引については課税関係を生じさせないこととする全体の整理の中で、このグループ内の寄附金についても、トータルとして課税関係を生じさせないこととした（財務省HP「法人税法の改正」、206頁）。

なお、個人による完全支配関係はあるが、法人による完全支配関係がない法人間の取引には、グループ法人税制の適用はない。

- ③ これを受けて、寄附金の支出側において損金不算入、受取側で益金不算入となった場合に、双方が流出項目として申告加算を行うことで、所得の増減と利益積立金の増減が切り離され、利益積立金を一方の法人から他方の法人に移転させることが可能になる。そのため親法人の利益積立金額の加算項目に「寄附修正事由」が新たに規定された。寄附がなされた際は、親法人の申告調整において、支出側の法人の株式の帳簿

価額から寄附金相当額の減算を行うとともに同額の利益積立金を減少させ、同時に受取側の法人の株式の帳簿価額から寄附金相当額の加算を行うとともに同額の利益積立金を増額させる処理が行われる（法施行令9条1項）。

- ④ 従来、連結納税適用外の法人における100%子会社からの受取配当金については、負債利子控除が行われていたため、益金不算入額に制限があった。しかしながら、改正に伴い完全支配関係にある内国法人間においては受取配当金の負債利子控除が不適用となり、全額益金不算入となった（法23条4項および法81条の4 4項）。

この改正により、完全支配関係にある法人間の支出に関しては課税関係が発生しないこととなった。ただし、適用の対象は、完全支配関係会社間取引に限られている。100%未満の出資関係のある子会社でも実質的にグループとして一体的に動いているケースは存在するが、現段階では対象外とされている。

なお、子会社等の整理・再建のための一定の経済的利益の供与は、従前どおり、寄附金には該当しないものとして損金算入が認められる（法人税基本通達9-4-1、9-4-2）。ただし、適用には「相当の理由」と「経済的合理性」が必要となることは同様である。

（2）グループ法人税制における寄附金課税の課題

本節ではこれらを踏まえて、わが国におけるグループ法人税制における寄附金課税の課題について検討していく。

まず、第1に、「所得の振替の防止」についていえば、グループ法人税制の導入により、完全支配関係にある関係会社間において支出された寄附金の額は、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、受け取った受贈益の額は、その受贈益を受けた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こととされた。これにより完全支配関係にある関係会社間の所得振替の誘因はほぼ消滅したといえる。なお、個人による完全支配関係のある法人間の取引では、寄附金は損金限度額までが損金算入され、受贈益は全額が益金算入される。

しかし1%であっても別資本が入っていれば、たとえそれがグループ経営推進のための子会社支援であっても、法22条2項および法37条により寄附金課税の対象となる可能性がある。100%の資本関係にある法人間の取引と100%未満の資本関係にある法人間の取引に対する税制上の取扱いが、このようにきわめて大きく異なることが実態に即した取扱いとなっているとは思われない。

移転価格税制における「特殊の関係」は、発行済み株式の50%以上を保有する関係である。実質的な支配の及ぶ範囲を考えれば妥当といえるであろう。しかしながら、現状のグループ法人税制の適用は、100%株式保有による支配関係、いわゆる完全支配関係のある法人間のみ適用される。渡辺徹也氏は、『完全支配関係』は執行上の便宜を優先させたルールだと思われる。執行上の問題が解決されるならば、将来的には80%や75%の株式保有

関係で、グループ法人税制の適用を認める法改正が検討されてよいだろう。」⁸と述べられている。

「グループ法人の一体的運営が進展している状況を踏まえ、実態に即した課税を実現できる」(財務省・経済産業省共催「資本に係る取引等に係る税制についての勉強会」が出した「論点とりまとめ」)のようなグループ法人税制の導入目的を考えれば、グループ法人税制もさらに適用範囲を広げるのが効果的であると考えられる。

次に、2点目として、資本に係る取引の取扱いに影響を与えることとなった寄附修正の方法についての課題が挙げられる。グループ法人税制においては関係会社間での寄附が行われた場合、親会社で子会社株式の帳簿価額を修正する必要がある。しかしながら、この際に株を持った親法人の方の利益積立金で調整するというやり方には課題がある。

例えば、親会社から子会社へ100の寄附を行った場合、親会社において保有する子会社株式の価値増加見合いの帳簿価額の修正100が行われると同時に同額の利益積立金が増加することになり、結果として、グループ全体で利益積立金が増加する。同時に子会社の資本金の金額は増えていないのに、親会社における子会社株式の帳簿価額のみが増加するということになる。

[親会社]	(借方)	寄附金	100	/	(貸方)	現金	100
		子会社株式	100			利益積立金	100
[子会社]	(借方)	現金	100	/	(貸方)	受贈益	100

※ 親会社の寄附金は、全額損金不算入(法37②)、子会社の受贈益は、全額益金不算入となる(法25条の2①)。

この場合、素直に考えれば、子会社側では利益積立金ではなく資本金等を増額させないと理屈に合わない。

武田昌輔氏は、「利益積立金の性格は企業の獲得した留保金である。」と述べられた上で、「税法上の利益積立金額の算定に関しては、課税済の所得金額が中心となるが、たとえば受取配当金のように課税上益金不算入とされた金額も留保所得という観点からは所得であるから、これを留保金額に算入したところで留保金額を算定することになる。つまり、非課税所得は、いふなれば、課税された所得と実質的には同様と認められるからである。」⁹として、利益積立金について課税済の留保金額としての性格をもつことを示されている。

連結納税制度における投資簿価修正では利益積立金が課税済みの留保であるという理屈を崩すものではないが、寄附修正の場合、親会社の課税済み留保の変動とは無関係に利益積立金という勘定を使用することによる弊害が考えられる。「グループ内取引については、課税関係を生じさせない」という基本的な考え方が、「グループ内取引の前後で経済実態に実質的な変更がない」という実質主義を根拠にするとすれば、こうした利益積立金の変動には違和感があるといえよう。

⁸ 渡辺徹也「法人間における資産等の移転」『現代租税法講座』第3巻(2017年)、187頁。

⁹ 武田昌輔「資本積立金額と利益積立金額」『日税研論集』第53号(2003年)、22頁。

3 点目は、単体課税制度の下で、グループ法人税制の枠組みから漏れた関係会社間取引に対し、今後どのように対応していくべきかという課題である。ドイツ法やアメリカ法から得られる知見は、所得振替を行うことで、対価支払を免れた分に対応する当事者間の利益の移転が発生し、それが配当や出資として認定されるということである。このような構成をとっているドイツやアメリカと比較した場合、日本は、資本等取引の範囲が狭く寄附金の範囲が広い¹⁰。

『平成 22 年度税制改正の解説』では、「今回の改正は、寄附金の概念を変更するものではないため」としたうえで、次のように説明されている。

「利益又は剰余金の分配には、法人が剰余金又は利益の処分により配当又は分配をしたものだけでなく、株主等に対しその出資者たる地位に基づいて供与した一切の経済的利益を含むものとして取り扱われています（法人税基本通達 1-5-4）が、これが適用される経済的利益の移転については、寄附ではなく配当であるため、この影響はなく、寄附修正は行わないこととなります。」¹¹。

法人税基本通達 1-5-4 は、法 22 条 5 項の「資本取引」の定義中の利益又は剰余金の分配に関する国税庁の解釈を示したものであるが¹²、この説明によれば、寄附金と配当の関係は、従来と変わらないということになる。

しかしながら、松沢智氏は、「法 22 条 5 項は、『法人が行なう利益の配当』（公然の利益処分）とは規定せず、『法人が行なう利益の分配』と規定しているので、利益配当に限定されない。法文の『又は』とは文理解釈上、利益と剰余金の双方を単純に並列の形で選択的に『分配』に結びつけるときに用いる用語例である。本条 5 項はまさに、『隠れた利益配分』に対する法的根拠になるといわねばならない。」¹³と述べられ、「隠れた利益処分」の可能性に言及している。

経営活動において、通常かつ必要なもの（ordinary and necessary）に該当しない支出は事業に関係のある費用ではないから、利益処分と考えるべきであり、法人が支出した事業に関係のないことが明らかな寄附金は、まさに「隠れた利益処分」というべきであろう。子会社から親会社への利益移転について、最も素直な発想はこの移転を「配当」と考えることではないだろうか。

一方で、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 の取扱いについては、今回の改正が寄附金の概念を変更するものではないため、その扱いに影響を及ぼすものではなく、従来通り相当な理由のある損失負担は負担者側の損金となり、相当な理由のない損失負担は寄附として

¹⁰ 増井良啓『結合企業課税の理論』（東京大学出版会、2002 年）、245 頁。

¹¹ 『平成 22 年度税制改正の解説』（財務省ホームページ 2010 年）。209 頁。

¹² 法人税基本通達 1-5-4 では、「法第 22 条第 5 項《資本等取引の意義》の規定により資本等取引に該当する利益又は剰余金の分配には、法人が剰余金又は利益の処分により配当又は分配をしたものだけでなく、株主等に対しその出資者たる地位に基づいて供与した一切の経済的利益を含むものとする。」と規定されている。

¹³ 松澤智『新版 租税実体法』（中央経済社、1999 年）、153 頁。

取り扱われるとされた¹⁴。

したがって、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 は、完全支配関係のあるグループ法人にも、同様に適用される。この 2 つの通達により当該経済的利益に相当するものが寄附金ではないとされる場合（すなわち損金算入できている場合）には、受領した内国法人においても益金不算入の規定の適用はなく、益金に算入されることになる旨が法人税基本通達 4-2-5 で明確にされている¹⁵。

この結果、上述のごとく寄附金の範囲が広いわが国の制度において、完全支配関係にあるグループ企業の場合には、子会社支援について「当該各通達の適用」と「グループ法人税制の適用」の選択が可能になるが¹⁶、それ以外の法人では「相当な理由」を説明できない限り、法 22 条 2 項と 37 条により寄附金課税の対象となり、二重課税が発生する可能性が残ることとなる。

課税の公平性を維持し、二重課税をできる限り防ぐ意味でも、事業関連性のあるものは損金処理をし、事業関連性のない支出は資本取引とするという処理方法が、本来あるべき姿なのではないだろうか。

第 2 節 寄附金制度の検討

ここまで、グループ法人税制における寄附金課税の課題を検討してきた。その導入以前は、連結納税を採用している法人間においても支出する側で全額損金不算入とされる一方、受贈側で益金算入とされており、見方によれば内部取引について課税関係を生じさせていた。このため、グループ法人税制の整備の中で、グループ内の寄附金についても、トータルとして課税関係を生じさせないこととしたものといわれている¹⁷。しかしながら、完全支配関係のある関係会社間取引には課税関係の変更があったものの、それ以外の法人は、依然として従来のままの寄附金課税制度の下にある。

平成 22 年度税制改正に伴う、グループ法人税制の改正は、寄附金の概念を変更するものではないため、損失負担等の取扱いに影響を及ぼすものではないとされているが、もし、これが投資であることになれば、この寄附金を受けた 100%子会社においては、これを受贈益とし、かつ、利益積立金とするのではなく、資本金等の額の増加とすべきであるとい

¹⁴ 佐々木ほか、前掲注 2、209 頁。

¹⁵ 法人税基本通達 4-2-5 では、「内国法人が当該内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人から受けた受贈益の額が、当該他の内国法人が当該内国法人に対して行った損失負担又は債権放棄等により供与する経済的利益の額に相当するものである場合において、その経済的利益の額が 9-4-1 又は 9-4-2 により当該他の内国法人において法第 37 条第 7 項《寄附金の損金不算入》に規定する寄附金の額に該当しないときには、当該受贈益の額は当該内国法人において法第 25 条の 2 第 1 項《完全支配関係のある法人間の受贈益の益金不算入》の規定の適用がないことに留意する。」と規定されている。

¹⁶ 連結納税を選択していないグループ単体納税の場合、損益付替の恣意的選択の可能性も考えられる。

¹⁷ 泉恒有ほか『改正税法のすべて』（(財)日本税務協会、2010 年)、206 頁。

うことになる。

今後は、完全支配関係にない法人への課税の公平の観点からも、グループ法人税制の適用範囲の拡大と、損益取引・資本取引の境界のあり方を検討していく必要があると考える。

前節で考察したグループ法人税制に関する課題は、①グループ法人税制の適用範囲、②資本に関係する取引の取扱い、③単体課税制度の下で、グループ法人税制の枠組みから漏れた関係会社間取引への対応であった。以下、これらの問題解決のための検討を行っていききたい。

(1) グループ法人税制の適用範囲

既述の通り、現在のグループ法人税制は完全支配関係にあるかないかで、関係会社間取引の税務上の取扱いが大きく異なっている。完全支配関係を適用条件とすることに関し、執行上の便宜を優先させたとすれば、今後の適用範囲の拡大が望まれる。

増井良啓氏が、「関連会社を一体とみる旨の発想は、建設的立論としては『課税単位の拡張』の主張へと向かうべきである。」¹⁸と述べているように、連結納税制度と併せて、その適用対象を完全支配関係にないグループ会社へも拡大していく方向性が本質的には望ましいと考える。

実際には 100%未満の支配関係がある法人についても、実施的に一体的なグループ経営の中に組み込まれているケースが存在する。会計上の連結の範囲は、持株比率による形式的な判断基準だけではなく、機関の支配や重要な契約の存在などの実質支配基準も加味して判定されている。

「課税単位の拡張」を技術的に支えるには、一定の資本の一体性を有する必要があり、全てに適用することは困難だが、渡辺徹也氏がいうように、まずは 80%や 75%の株式保有関係で、グループ法人税制の適用を認めるといった法改正が、検討されるべきであろう¹⁹。

(2) 資本に関係する取引の取扱い

「グループ内取引については、課税関係を生じさせない」のであれば、グループ内取引の前後で経済実態に実質的な変動があるべきではないということになるが、現制度下での利益積立金の変動は、本来資本取引であるべきではないかという課題がある。

連結納税グループの中での資金移動というのは、ひとつの納税単位なので、損金・益金を出さないようにするという事は理論的に正しいが、これを単体納税制度にまで持ってきてしまったところに、理論的な問題とさまざまな実務上の実害が生じている²⁰。単体納税で、グループ内の資金移動を損益取引とし、利益積立金を個別の法人間で動かすことは、実態からみて不自然である。

¹⁸ 増井・前掲書注 10、228 頁。

¹⁹ 渡辺・前掲書注 8、193 頁。

²⁰ 朝長秀樹他「グループ法人税制の実務論点と課題」『税研』53 卷 12 号 (2010)、4 頁。

わが国の法人税法は、明治 32 年の創設以来、特に資本の関係する取引については、商法等に大きく依存してきたといえる²¹。わが国では、米国の認定配当や認定出資にあたるものとして、資本取引ではなく、認定寄附金が用いられてきたとあってよいだろう。

しかしながら、前節で検討したように、利益積立金は、課税済の留保金額としての性格をもっている。連結納税制度における投資簿価修正では、利益積立金が課税済みの留保であるという理屈を崩すものではないが、認定寄附金をもとにした寄附修正の場合、親会社の課税済み留保の変動とは無関係に利益積立金という勘定を使用することによる弊害が考えられる。「グループ内取引の前後で経済実態に実質的な変更がないようにする」ということを前提とすれば、こうした利益積立金の変動は起こるべきではない。

法人税基本通達 1-5-4 でも、「法 22 条 5 項の『資本等取引の意義』の規定により資本等取引に該当する利益又は剰余金の分配には、法人が剰余金又は利益の処分により配当又は分配をしたものだけでなく、株主等に対しその出資者たる地位に基づいて供与した一切の経済的利益を含むものとする。」と規定されており、本来は資本取引であり、資本積立金を変動させることが適切であると考えられる。

(3) グループ法人税制適用外の関係会社間取引への対応

グループ法人税制導入以降、完全支配関係にある関係会社間に対しては、課税関係を発生させることなく所得振替を防止することに、一定の効果をもたらした。しかし、1%であっても別資本が入っていれば、例え、それがグループ経営推進のための子会社支援であっても、法 22 条 2 項および法 37 条により寄附金課税の対象となり、二重課税が発生する可能性が否めない。しかしながら、何かが所得振替の防止の役割を果たさなければならぬのも事実である。

この問題に対しては、2つのアプローチが考えられる。まず、第 1 に、関係会社間の事業関連性の見直しによる子会社支援の損金処理の拡大が、望ましいと考える。

一般的に考えて、全く事業に関係のない第三者に資金を提供するという行動は、通常の企業活動では考えにくい。法人間の所得振替の必要性は、概ね関係会社間、特に親子会社間にあるとあっていいだろう。親子会社の間で、100%の支配関係のある、なしを問わず、事業戦略上子会社を支援する必要性が発生することは十分考えられる。

しかしながら、親会社の子会社支援は、基本的に、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 による子会社支援の適用は、「相当の理由」である直接的な経済合理性や、「合理的な再建計画」等に加え、倒産の危機に瀕していることが要求されるなど、極めて限定的である。租税回避を目的とした所得振替は論外だとしても、子会社の経営状況の悪化が重症になる前に、早期の段階で手を打っておくことが、将来のグループ全体の利益増加につながるという経営判断は、否定されるべきではないだろう。

²¹ 朝長秀樹他「グループ法人間の寄附」『税研』53 卷 12 号 (2010)、146 頁。

この子会社支援通達の適用については、まず、事業関連性の観点から間接的対価性を見直し、当該各通達適用に際し「債務超過」、「再建計画の存在」、「取締役会決議」等、客観的に事実確認可能なレベルに通達適用条件を緩和するとともにその損金性の根拠を明確にし、法的安定性と予測可能性を高めるべきであると考ええる。

武田昌輔氏は、寄附金の三要件として、①自由意思に基づくものであること、②直接又間接の対価を期待しているものではないこと、③相手方において明らかに価値の増加があることをあげられている。このことを踏まえて、広告宣伝費、交際費などが寄附金から外れるだけでなく、子会社のための貸付金の放棄、無利息貸付けなども寄附金からはずれるという意見もある。

無利息融資や債権放棄といった子会社等への支援は、支援損として認識し、早い段階で手が打てるようにすることが望ましい。具体的には、子会社支援に限定して、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 の適用条件の緩和および明確化を行うべきであると考ええる。

第2のアプローチとして、単一の視点ですべての場合を割り切るのではなく、多元的な考慮に基づいて異質な制度をくみあわせることが、実践的な解決方法だといえよう²²。

そういった視点でわが国の状況を考えると、組織再編税制、連結納税制度、グループ法人税制といった、企業集団税制が整備される以前には、法22条2項と法37条による所得振替の防止がほとんど唯一の手立てであった。この段階では、一部に問題は孕みながらも寄附金課税制度は有効に機能していたといえる。

しかし、一連の企業集団税制の制定により「課税単位の拡張」が図られた現在では、その適用範囲にあたらぬ関係会社についての対応を、違う制度を併用的に用いることで補完していくということが可能となっている。その制度が、必ずしも、二重課税の恐れがある従来の寄附金課税制度であり続ける必要はないのではないだろうか。

親会社の子会社に資金を提供することを、「寄附」というのは、やはり適切ではない。ドイツにおける「隠れた払込み」のように出資と考えるのが妥当である。また、一方で法人が支出した事業に関係のないことが明らかな寄附金は、まさに「隠れた利益処分」というべきであろう²³。

利益積立金の変動という問題への解決策という意味合いも含めて、ドイツ、アメリカでみられた配当や出資という構成を参考に、関係会社間の所得の振替について今後みなし増資、みなし配当の制度の構築が有効であると考ええる。

小括

²² 増井、前掲書注10、224頁。

²³ ドイツにおける親子会社間の「隠れた払込み」や「隠れた利益処分」の議論については、増井、前掲注10、82～99頁に詳しく。

平成 13 年度の組織再編税制や平成 14 年度の連結納税制度の導入につづく、平成 22 年度税制改正によるグループ法人税制の導入により、完全支配関係にある法人間における、従来の寄附金課税制度の所得移転防止の役割は、縮小することとなった。しかし、これによりすべての関係会社間取引に課税関係が生じなくなったわけではない。1%でも別資本が入っていれば従来通りの寄附金課税の取扱いとなり、関係会社間取引による二重課税のリスクも拭えないというように、完全支配関係にあるかないかで、税制上の取扱いに極めて大きな相違が、依然として、残ったままとなっている。

課税の公平の観点からも、可能な限り二重課税は排除されなければならない。そのためには、今後、まずグループ法人税制の適用範囲を更に拡大すべきであろう。さらに並行して、子会社支援に限定した法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 の適用条件の緩和と明確化が不可欠であると考えられる。そうすることにより、親子間での単純な支援は、支援損として認識することが可能となる。その上で、それ以外の関係会社間のやりとりは、みなし増資、みなし配当とし、利益積立金の変動するのではなく、資本金等を変動させるべきであるとする。

最後に、寄附修正についてまとめておきたい。

平成 22 年度改正でグループ法人税制が導入され、法人による完全支配関係にある法人間では、寄附金の額はその全額が損金不算入となり、受贈益の額はその全額が益金不算入とすることになった。これは、強制適用である。

この規定の適用は、法人による完全支配関係の場合に限られ、個人による完全支配関係が除かれるが、その趣旨は次のように説明されている。

「これ（個人による完全支配関係一筆者注）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おそれが強いことによります。²⁴」

つまり、ここでは、法人間で行われた寄附金の額が親子間の相続税・贈与税の回避防止としての役割を担っていることが分かる。

しかし、寄附をすることによって、寄附をする側から寄附を受ける側に何らかの資産が移転していることには間違いがなく、移転した財産に対応する分だけ、寄附をした法人の株式価値が減少し、受ける側の株式価値が増加することになる。そこで、グループ法人税制においては、親法人において、寄附をした側の法人の子会社株式の簿価を減額修正し、寄附を受けた側の子会社株式の簿価を増額修正することとした。この寄附修正の相手勘定は利益積立金額となる。

なぜこのような寄附修正を必要としたのかについて、次のように説明されている。

「（グループ法人税制は、一筆者注）グループ法人間の寄附について課税関係を生じ

²⁴ 財務省HP、「法人税法の改正」、207 頁。

させないこととなるため、これを利用した株式の価値の移転が容易となり、これにより子法人株式の譲渡損を作出する租税回避が考えられることから、これを防止するために、子法人株式の帳簿価額を調整するものです。」（財務省HP、「法人税法の改正」、208頁）。

法人間の寄附金によって作出される株式譲渡損を利用した租税回避行為を防止することにその目的があったというのである。要するに、容易に作出できる株式譲渡損を用いた租税回避を防止するために、寄附取引に伴う寄附修正が求められるのである。

第 8 章 移転価格税制における寄附金課税

はじめに

移転価格税制は、海外のグループ会社との取引に関して特別に定めたものであるが、通常の法人税法の中にも、価格の操作による経済的な利益の供与を取り扱う規定として「寄附金」概念がある。

例えば、親会社が 100 円の価値があるものを、子会社に 70 円で販売した場合には、差額の 30 円相当額の寄附をしたものとみなして寄附金課税が行われる可能性がある。この場合、海外子会社が日本より税率の低い外国にあるとしたら、移転価格を低めに抑えて子会社に多額の利益が出るように仕組むことができる。

特に、その価格調整が移転価格税制に従ったルールに基づくものではなく、海外子会社の財政支援等の目的による価格調整などの場合には、寄附金として認定されるケースとなるであろう。また、海外子会社に対する役務提供などに対しては、適正な対価額が受領されていない場合や対価が低すぎるような場合にも、同様に寄附金として課税を受ける可能性がある。

移転価格税制と寄附金の規定は、取引価格（対価）の歪みを是正して所得金額を計算するという意味で重複する部分があり、その線引きについてはグレーなものとなっているといつてよい。

この寄附金課税は、グループ間取引か否か、また、国内取引か国外取引かを問わず課税できるので、国内での関連者間取引について、寄附金規定により課税が行われるケースもある。他方、移転価格税制は、グループ間取引を独立企業間で成立する価格で行うことを求めるものであるため、不合理な利益供与を行うことは移転価格税制においても認められない。従って、移転価格税制に即して取引価格を行うことで、同時に寄附金課税も回避できるものと考えられる。

寄附金課税と移転価格税制には、以下のような相違がある。

まず実体的な点では、寄附金課税は時価が基準とされているのに対し、移転価格税制では独立企業間価格が基準であり、その具体的な算定基準は法律に定められている。この取引価格については、移転価格税制では事前確認が利用できるが、寄附金においてそのような法令はない。また、租税条約があれば、移転価格においては相互協議ができるが、寄附金課税は相互協議の対象でない。

第 1 節 制度の沿革

移転価格税制導入の背景としては、昭和 60 年代における企業活動の国際化の進展に伴い、企業が国外に所在する親会社、子会社等の特殊関係企業との取引を通じて所得を国際

的に移転するという、いわゆる移転価格の問題が、国際課税の分野で重要な問題となってきてきたことを、挙げるができる。この国際的な所得移転に対処するため、欧米主要国の多くは、税法の規定を整備しており、わが国においても国会等の場で議論が行われてきた。昭和 60 年 12 月税制調査会は、この問題を取り上げることとなり、その答申において、ようやく、対処するため税法上の規定の整備を図るべきであるとの考え方が示された。これを受け、昭和 61 年度の税制改正により「国外関係者との取引に係る課税の特例」（租税特別措置第 66 条の 5）が制度化された¹。

この昭和 60 年 12 月税制調査会「昭和 61 年度の税制改正に関する答申」において、次のように提言された。

「近年、企業活動の国際化に伴い、海外の特殊関係会社との取引の価格を操作することによる所得の海外移転、いわゆる移転価格の問題が国際課税の分野で重要となってきているが、現行法では、この点についての十分な対応が困難であり、これを放置することは、適正・公平な課税の見地から、問題のあるところである。また、諸外国において、既に、こうした所得の海外移転に対処するための税制が整備されていることを考えると、我が国においても、これら諸外国と共通の基盤に立って、適正な国際課税を実現するため、法人が海外の特殊関係企業と取引を行った場合の課税所得の計算に関する規定を整備するとともに、資料収集等、制度の円滑な運用に資するための措置を講ずることが適当である。」²。

これまでのわが国の法制度では、この問題への対応が十分でなく、適正・公平な課税を確保する見地からみて、これに対処するための法制度の急がれたことから移転価格税制が導入された³。しかし、法人企業が行う経済活動は本来自由であり、本来は国家が介入して規制すべきではないとの考え方があるが、法人企業の国際取引が増えることに伴い、法人税率の低い軽課税国に子会社を設立し、海外にある子会社との正常な取引価格以外の取引を行うこと等により、法人企業の所得が不当に移転することによる租税回避を行う危険性がある。このようなことが法人企業に普及してしまえば、わが国の税収は激減し、国の存続の危機に陥ることが考えられた。国際社会において、国家が適切な課税権を獲得するためにも、移転価格税制が規定されたのである⁴。

その後、平成 3 年 3 月の税制改正において、法人が支出した寄附金の額のうち国外関連者に対するものは、所得金額計算上、その全額を損金の額に算入しないとされた（租税特別措置法第 66 条の 4 第 3 項）。

この改正の趣旨について、「移転価格税制は、既述のように、昭和 61 年の税制改正により導入されたものであるが、最近の米国における外資系企業に対する情報提供義務の強化策にみられるように、移転価格問題については世界各国の課税当局が強い関心を示してお

¹ 大蔵財務協会編「改正税法のすべて（昭和 61 年版）」大蔵財務協会、188 頁。

² 「昭和 61 年度の税制改正に関する投信」税制調査会、5 頁。

³ 大蔵財務協会編、前掲書注 1、14 頁。

⁴ 末永英男『「租税特別措置」の総合分析—租税法、租税論、会計学の視点から』（中央経済社、2012 年）、213 頁。

り、わが国としても、これら諸外国と共通の基盤に立って適正な国際課税の実現を図るためには、なお制度面の整備が必要と考えられ、平成3年の改正で、国外関連者に対する寄附金は、全額損金不算入とされた」⁵とする説明となっている。詳細については、後で検証する。

第2節 制度の趣旨および概要

(1) 趣旨

租税特別措置法66条の4第1項は、親子会社間等の特殊関係企業間の取引を通じて行う所得の海外移転に対処し適正な国際課税を実現するため、法人の国外関連者との取引価格を独立企業間価格に修正して課税所得を計算することを定めた規定である。

すなわち、法人が、国外関連者との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行った場合に、当該取引（国外関連取引）につき、当該法人が国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないときは、又は当該法人が国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、当該法人の所得及び解散による清算所得に係る法人税法その他法人税に関する法令の規定については、当該国外関連者取引は、独立企業間価格で行われたものとみなすというものである。法人はこの独立企業間価格に基づいて法人税を申告し、納付しなければならない⁶。

例えば、海外の子会社が税率の低い国にある場合、移転価格を抑え、子会社に利益が出るようにすると、グループ企業全体での税額を意図的に減らすことができる。A国の自動車メーカーが、B国の販売会社に対して独立企業価格よりも高い値段で車を輸出した場合、その乗用車の製造原価および小売価格が一定であると仮定すると、独立企業間価格で輸出された場合と比較して、A国における自動車メーカーの所得が増加し、逆にB国の販売子会社の所得は減少することになる。そうなると、結果として、B国の販売子会社の法人所得税収が減少することになるので、その場合、B国の税務当局はB国の販売子会社に対して、この取引を独立企業間で行われたとみなして課税を行なうことになる。

つまり、グループ内の海外企業との取引が行われる場合、親子間での取引価格は比較的自由に設定することができるので、それを調整することによって本来は自国で課税されるべき利益を海外へ移転することが可能となるので、それを阻止するための制度が移転価格税制ということになる。

⁵ 武田昌輔『DHC コメンタール法人税』（第一法規、1979年）、4971の10頁。

⁶ 同上書、4971の5頁。

(2) 移転価格税制の概要

移転価格税制の基本的な仕組みは、法人がその国外関係者と行う取引の対価の額が独立企業間価格と異なることにより課税所得が減少している場合には、その取引が独立企業間価格で行われたものとして所得計算を行うというものである。換言すれば、その法人の国外関係者との取引の対価の額が、独立企業間価格で行われた否かにより、課税が生ずるということとなる。ここで、移転価格税制で特に重要となる「国外関連者」および「独立企業間価格」についての創設時の確認を行うものとする⁷。

1) 国外関連者

国外関係者とは、外国法人で、法人との間に次の特殊の関係にあるものをいう。

- ① 二の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資（自己が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額（以下第三項までにおいて「発行済株式等」という。）の100分の50以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係
- ② 2つの法人が同一の者によってそれぞれその発行済株式等の100分の50以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有される関係
- ③ 2つの法人のいずれか一方の法人が他方の法人の事業の方針の全部又は一部につき実質的に決定できる関係

①は、基本的には、50%以上の株式等の保有を通じて法人と外国法人とが親会社と子会社の関係に立つ場合を定めている。ただし、この場合「直接又は間接に保有する関係」とされており、①の関係は親子関係に限定されず、親会社と孫会社等との間で50%以上の株式等の保有を通じていわば縦の支配・被支配関係が成立している場合は全て含まれることとなる。

②は、法人と外国法人とが、基本的には、姉妹会社関係に立つ場合を定めている。ただし、この場合においても、「直接又間接に保有する関係」とされているので、同一の者の下に、50%以上の株式等の保有を通じて、子会社、孫会社といった形で多段階の支配が成り立っている場合に、その異なる段階の法人同士で、しかも相互に縦の支配・被支配関係にはない二の法人の関係（いわば、おばとめいの関係等）もここでいう特殊の関係にがいとします。なお、法人と外国法人との双方が同一の個人によって直接・間接に株式等を保有されている場合には、その個人が自ら保有する株式等とその個人と親族関係等にある者が保有する株式等を合計して、50%以上の保有関係の有無を判定している。

③は、法人と外国法人とが実質的に支配・被支配の関係に立つ場合を定めています。これは、必ずしも形式的な株式等の保有関係がなくとも支配・被支配の関係が成立しうることに対応した規定です。③に掲げた3つの事実には該当しなくともそれに類する事実があ

⁷ 大蔵財務協会、前掲書注1、参照。

ることにより一方の法人が他方の法人の事業の方針の全部又は一部を実質的に決定できると認められる場合には両者の間に特殊の関係があるということになる。

2) 独立企業間価格

移転価格税制は、関連法人間の取引を通じた所得の国際的移転に対処するための税制である。すなわち、関連企業間で通常と異なる取引条件が設定され、結果として所得が移転し、最終的に関連企業の租税債務が歪められている場合に、一定の基準に基づき取引条件を是正し、租税債務の歪みを取り除くことを目的としている。この場合の歪みの是正の基準となるものが、独立企業間価格であり、これは移転価格税制の中核となるものである。

一般的な概念としては、独立企業間価格とは、問題となった関連企業の取引が、同様の状況の下で非関連者間において行われた場合に成立すると認められる価格をさすものといえる。

独立企業間価格の算定方法としては、棚卸資産等の売却については、①独立価格比準法・②再販売価格基準法・③原価基準法・④①から③に準ずる方法のうち、その取引の内容及び当事者が果たす機能その他の事業を勘案して、その取引が独立の事業者の間で通常取引の条件に従って行われるとした場合に支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法により算定するものとされている。

第3節 移転価格税制と寄附金税制の問題点

まず、日本の親法人と海外子会社との間で生じる寄附金について例示的に列挙して、考察することから始めたい。そのうえで、国際的な法人間の所得振替えに対処する移転価格税制と寄附金課税とに内包する法的問題点を検討することとする。

(1) 海外子会社に係わる寄附金の例

① 海外子会社の赤字を補填した

原則として、海外子会社の赤字を補填するために、日本法人が金銭を支出すればそれは寄附金課税の適用がされる。その場合、なぜ海外子会社が赤字になっていたのかの検証が必要であろう。もし日本法人との取引価格が高すぎたために赤字になっていたのであれば、それは移転価格税制の領域となる。販売価格の事後的な修正、いわゆる価格調整金（事務運営指針 3-20）であるという主張ができるかもしれない。

② 海外子会社への出張支援

海外の子会社に社員を派遣して支援するという場合、本来はその海外で人を雇用して事業活動をすべきところを、日本法人の社員で代行して、対価を回収していなければ寄附金課税の対象となる。かかる指摘を税務調査において受けた場合には、派遣社員の具体的

な現地での活動内容を精査することで、本当にそのすべてが対価を回収すべき役務提供なのかという検証が必要となる。

③ 海外での広告宣伝費

日本法人が行う海外での広告宣伝費の負担が寄附金に該当する場合がある。海外の広告宣伝であったとしても日本の販売に役立っているということを立証できれば、問題はない。

④ 給与の格差補填金

海外の子会社に出向している従業員について、海外子会社から人件費を受け取るの是一般的であろう。しかし、特に東南アジアなどの場合、給与水準が低いため、受け取る人件費が日本の給与水準より低い場合があり、その差額が寄附金に該当するかということが問題となる。

日本の法人税法において、海外の出向者について、現地東南アジアの給与水準と日本での給与水準の差額を、日本本社で補填することは認められている（法人税基本通達 9-2-47）。

⑤ 海外子会社からのマネージメント費用の未回収

海外子会社との契約や覚書などで、海外子会社の売上の数パーセントをマネージメント費用（本社費用、マネージメントフィー）として回収することがよくある。仮に、その海外子会社が赤字であったなどの理由でそのマネージメント費用を回収していなかった場合には、それは寄附金課税の対象となる。ただし、回収していたとしてもその金額が少な過ぎる場合には、移転価格における独立企業間価格との差額に対して課税される恐れがある。

ごく簡単にいうと、上記例示①から⑤は、法人税法 37 条 7 項を満たすので、損金算入限度額計算の対象となるが、この場合の海外子会社が租税特別措置法施行令 39 の 12 第 1 項に該当する「国外関連者」であれば、租税特別措置法第 66 条の 4 第 3 項により、所得金額計算上、その全額を損金に算入できないこととなる。

（2） 移転価格税制と寄附金課税

租税特別措置法第 66 条の 4 第 3 項（以下「措置法第 66 条の 4 第 3 項」とする。）は、法人が支出した寄附金の額のうち国外関連者に対するものは、所得金額計算上、その全額を損金に算入しないとしている。また、法人税法第 37 条において寄附金は、原則として、損金算入限度額を超える部分の金額を損金の額に算入しないとしているが、措置法第 66 条の 4 第 3 項の規定は、その全額を損金の額に算入しないとしている点が重要である。

当該規定は、平成 3 年度税制改正により創設されたもので平成 3 年 4 月 1 日以後の支出分から適用になった。この創設趣旨については、立法担当者は、次のように説明している。

「これまで企業が支出した一般的な寄附金は、海外の関係会社に対するものも含め、一定の限度内で損金の額に算入することが認められていました。したがって、海外の関係会

社との取引を通じる所得の移転については移転価格税制によって規制されますが、関係会社に対する単なる金銭の贈与や債務の免除については一定の限度内で損金算入が認められるため、同じ所得の海外移転でありながら両者の課税上の取扱いにアンバランスが生ずるという問題がありました。そこで今回の改正では、この問題を是正するため、海外の関係会社に対する寄附金についてはその全額を損金に算入しないこととされました。」⁸（下線一筆者）。

このように、措置法第 66 条の 4 第 3 項（以下、「措置法寄附金」という）の立法趣旨は、課税上のアンバランスを是正するためとされている。下線部に注目してもらえると分るように、「海外の関係会社との取引を通じる所得の移転」には、移転価格税制が適用されて、片や、「関係会社に対する単なる金銭の贈与や債務の免除」には、寄附金規定が適用されることが分る。しかし、移転価格税制の対象となる取引を「所得の移転」といい、寄附金課税（法 37 条 7 項）のそれを「金銭の贈与や債務の免除」（通常、定義される「資産等の贈与や経済的利益の無償の供与」を指すと理解したい）というが、どのように違うのか解釈に困るところである。

またさらに、寄附金の概念についても、次のように説明している。

「寄附金の概念それ自体には変更が加えられていませんので、海外子会社の解散、経営権の譲渡等に伴う債務の引受けによる損失などについては、従来どおり、一定の条件の下で寄附金としては取り扱わず、事業上の損失として損金に算定することが認められていることとなります。」⁹。

措置法寄附金も法 37 条 7 項寄附金と同じ概念であることを付け加えており、そうなること、措置法寄附金も法人税基本通達 9-4-1 や 9-4-2 の適用があるのかが気になるが、この解説では、「事業上の損失として損金に算定することが認められている」とあるので、適用有りと考えてよい。この点は、「事務運営指針」3-20 の（注）に「当該支援等に基本通達 9-4-2 の相当な理由があるときは、措置法 66 条の 4 第 3 項の規定の適用がないことに留意する。」とあるので、少なくとも 9-4-2 の適用はあると考えてよい。

なお、「事務運営指針」3-20 には、「国外関連者に対する寄附金」に該当するとして措置法寄附金となる場合として、イロハの 3 つの「事実が認められた場合」が挙げられている。

重要な規定となるため、以下に条文を示す。

租税特別措置法第 66 条の 4

3 法人が各事業年度において支出した寄附金の額（法人税法第 37 条第 7 項に規定する寄附金の額をいう。以下この項及び次項において同じ。）のうち当該法人に係る国外関連者に対するもの（恒久的施設を有する外国法人である国外関連者に対する寄附金の額で当該国外関連者の各事業年度の同法第 141 条第 1 号イに掲げる国内源泉所得に係る所得の金額の計算上益金の額に算入されるものを除く。）は、当該法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。この場合において、当該法人に対する

⁸ 加藤治彦ほか「改正税法のすべて（平成 3 年版）」大蔵財務協会、287 頁。

⁹ 同上書、287 頁。

同法第 37 条の規定の適用については、同条第一項中「次項」とあるのは、「次項又は租税特別措置法第 66 条の 4 第 3 項（国外関連者との取引に係る課税の特例）」とする（下線一筆者）。

このように、条文においても「法人が各事業年度において支出した寄附金の額（法人税法第 37 条第 7 項に規定する寄附金の額をいう。）」とされており、措置法寄附金と法人税法第 37 条の寄附金は同意といえる。ただし、「当該法人に係る国外関連者に対するもの」に該当するか否かにより、その寄附金の取扱が判断される。

また、当該寄附金が支出された場合の改正前の取引を仕訳に示して論証する。

<多額の寄附金の損金不算入限度額がある場合の仕訳例>

（平成 3 年度税制改正以前の取引）

①移転価格税制が適用される場合

（時価 100 の場合における取引）

（借方）現金 50 / （貸方）売上 50

※時価は 100 であるため移転価格税制の適用で 50 が課税所得金額に加算される。

②時価取引に寄附金を合わせた場合

（時価による取引）

（借方）現金 100 / （貸方）売上 100

※時価での取引のため移転価格税制の適用なし。

（金銭の贈与の取引）

（借方）寄附金 50 / （貸方）現金 50

※損金算入限度額が多額にあれば寄附金が全額損金の額に算入される。

①のケースであれば、移転価格税制が適用され 50 が課税所得金額に加算されるが、寄附金を合わせた取引をおこなえば、移転価格税制の適用がおこなわれず、容易に利益移転が可能となっていた。しかし、当該改正により国外関連者に対する寄附金 50 が、全額損金不算入とされたことから、売上 100 の収益が計上されることにより、課税上のアンバランスな事態が生ずることを防止するために利益移転は生じなくなった。

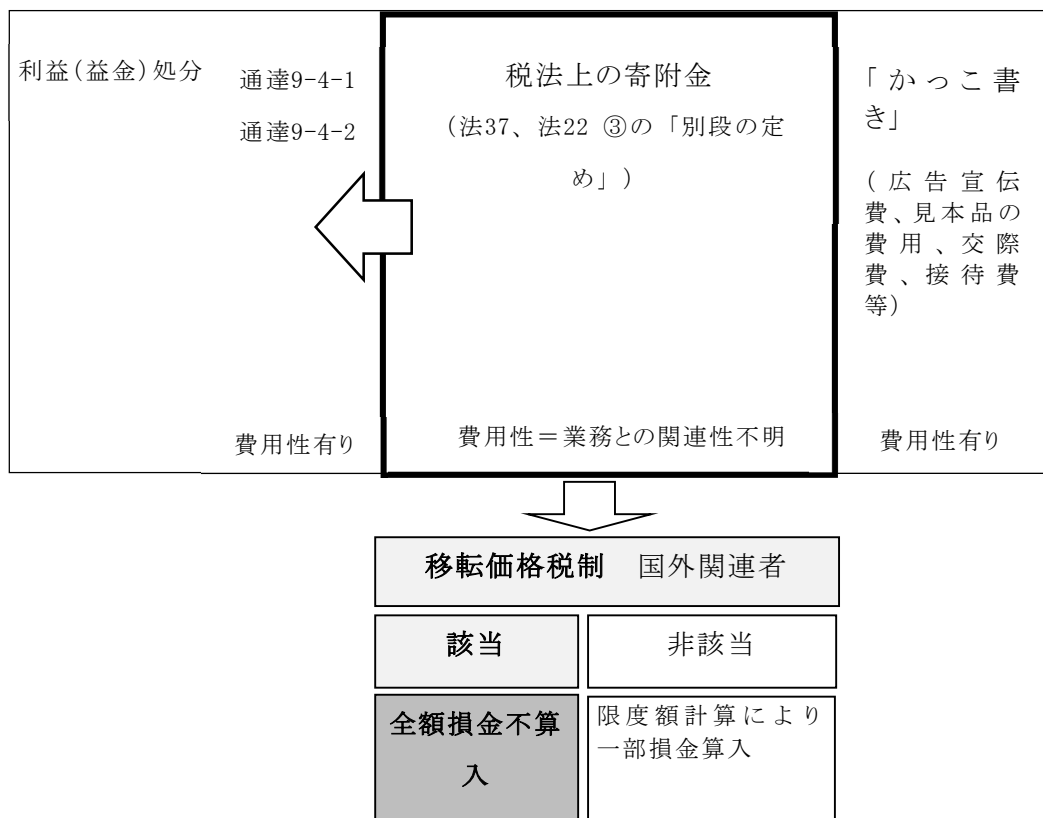
国外関連者に対する寄附金を全額損金不算入とした本規定の立法趣旨は、典型的には上記のような金銭の贈与や債務の免除に対する措置として設けられたものであると考えられる。したがって立法担当者は、贈与事実が明確でない低額販売、低額譲渡などの場合に、本規定を適用することを想定していなかったものと考えられる。そのような場合は、価格の問題として移転価格税制を適用すれば済むことであるからである¹⁰。

¹⁰ 藤曲武美『法人実務の新基軸 寄附金』（税務経理協会、2016 年）、131 頁。

移転価格税制を含めた「税法上の寄附金」の取扱いについて、以下のイメージ図で解説する。以下のように、法人税法 37 条（税法上）の寄附金から、その支払者が移転価格税制での国外関係者に該当する場合には、措置法の規定によりその全額を損金不算入とされることとなる。

図1 税法上の寄附金のイメージ

資産等の贈与、経済的利益の無償の供与（移転価格税制）



(出所) 末永英男「損金をめぐる新たな課題—総論」『税務会計研究』第 32 号、11 頁図 3 を基に筆者作成

第 4 節 措置法第 66 条の 4 第 3 項規定と移転価格税制の適用関係の諸説

(1) 適用関係の諸説

上記のような措置法第 66 条の 4 第 3 項規定（以下、「措置法寄附金規定」という）の立法趣旨を踏まえたとしても、措置法寄附金規定と移転価格税制の適用関係については、次のように諸説がある¹¹。

- ① 寄附金規定の法人税法第 37 条第 7 項、第 8 項に対応して区分する説

¹¹ 藤曲、同上書、131 頁。

この説は適用関係を、法人税法第 37 条第 7 項に規定する寄附金のうち同外関連者に対するものは措置法寄附金規定を適用し、同条第 8 項に規定する寄附金のうち国外関連者に対するものは移転価格税制を適用するという説である。措置法寄附金規定が「寄附金の額（法人税法 37 条 7 項に規定する寄附金の額をいう）」と定めていることを直接条文上の根拠とし、立法趣旨をも踏まえた解釈と考えられる¹²。

② 贈与の意思が明確なものに限定する説

この説は、措置法寄附金規定の適用を行った場合には相互協議の申立の対象にならないことを考慮し、内国法人と国外関連者との間の取引においては、「取引の伴う経済的な効果が贈与と同視し得るものか否か」は慎重に判断すべきものであり。贈与の意思が明らかに認められるようなものでない限り、寄附金課税を行うべきでないという考え方である¹³。

③ 移転価格税制の優先適用説

この説は、寄附金の概念がそもそも曖昧であること、移転価格税制を適用した場合は相互協議の適用が確保されており二重課税の排除が実行されやすいこと、その他手続規定における更正・決定の除斥期間の延長、加算税の納税猶予、事前確認手続などの整備等との関係で移転価格税制を優先適用すべきとし、措置法寄附金の適用は「単なる金銭の贈与や債務の免除など」になるとする説である¹⁴。

④ 通常の寄附金と同様に考える説

上記の①～③の説は、いずれにしても、措置法寄附金規定の寄附金の範囲を法人税法第 37 条第 7 項の場合に限定したり（①の場合）、「単なる金銭の贈与や債務の免除など」（②の場合）に限定し、通常の寄附金の概念より狭く解しようとしている。しかし、本規定に関する裁判例では、本規定の寄附金の概念を法人税法第 37 条第 7 項、第 8 項の寄附金と同じにとらえているのが多い¹⁵。

（２） 判例にみる適用関係

例えば、国外関連者に対する貸付債権の一部を放棄し、子会社整理損として損金の額に算入したものに対して、措置法寄附金規定を適用した事案である東京高裁平成 22 年 3 月 25 日判決¹⁶では、次のように措置法寄附金規定における寄附金について述べている。

1) 事実の概要

納税者 X 社（原告）は、食品卸業、リゾート事業等を営む内国法人であり、H が代表者であった。納税者 X 社は、H が唯一の株主であるオランダ法に基づいて設立された法人（以下「C 社」という。）が行う事業の資金調達のため平成 12 年 10 月から 11 月頃にかけて C 社が行った多額の銀行借入金（約 230 億円）の債務保証及び担保提供（以下「本件各担保

¹² 山川博樹「移転価格税制の執行理論と実務」税務研究会出版、191 頁。

¹³ 中里実ほか編著「移転価格税制のフロンティア」有斐閣、288 頁。（伊藤剛志、小原英志）

¹⁴ 北村徳志「国際的な関連法人間取引と寄附金課税」第 36 回日税研究賞入選論文、27 頁。

¹⁵ 藤曲武美、前掲書注 10、132 頁。

¹⁶ 東京地裁平成 22 年 3 月 25 日判決（平成 21 年（行コ）第 275 号）、TAINS ; Z260-11405。

提供」という。)を行い、その後の平成13年10月頃において担保提供の減価およびC社への直接の資金提供・貸付(以下「本件各資金提供」という。)に切り替えた。納税者X社は、平成13年4月1日から同14年3月31日までの事業年度、同14年4月1日から同15年3月31日までの事業年度(以下「本件事業年度」という。)の各法人税について、C社に対する納税者X社の貸付債権のうち約238億円を放棄し、この金額を「子会社整理損」として損金の額に算入して法人税の確定申告書を行った。

これに対して課税庁(国、被告)が、上記の債権放棄は納税者X社が貸付金の名目で支出した寄附金の額であり、C社は納税者X社にとって租税特別措置第(以下「措置法」という。)66条の4第1項に定める「国外関連者」に該当するから、上記の債権放棄額は寄附金に該当するとして、納税者X社に対し、上記の債権放棄額を損金の額に算入しないで本件各事業年度の更正処分および過少申告加算税の賦課決定処分をした。

第一審判決は、国税庁の主張を全面的に認めて納税者X社の請求を棄却したため、納税者X社が控訴した事案である。

2) 判旨

控訴審は、控訴人の追加主張に対する判断以外の基礎的判断についてすべて一審の理由を引用した。(東京地裁平成21年7月29日)

「3 争点2(本件各資金提供又は本件債権放棄により給付又は供与された金銭その他の資産又は経済的利益が措置法66条の4第3項及び旧法人税法37条6項に定める「寄附金」に該当するか否か)について

(1) ア 措置法66条の4第3項は、法人が各事業年度において支出した寄附金の額のうち当該法人に係る国外関連者に対するものは、当該法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない旨定める。そして、上記「寄附金の額」とは、旧法人税法37条6項に規定する寄附金の額をいうところ、同項は、「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(中略)をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとする」旨を規定している。

ここで、法人税法が一定金額を超える寄附金の額の損金不算入の制度を設けているのは、法人が支出した寄附金の全額を無条件で損金の額に算入するとすれば、国の財政収入の確保を阻害するばかりではなく、寄附金の出えんによる法人の負担が法人税の減収を通じて国に転嫁され、課税の公平上適当でないことから、これを是正することにあると解される。他方で、法人が支出する寄附金には、それが法人の収益を生み出すのに必要な費用としての側面を有するものもあり、当該支出が費用の性質を有するか、又は利益処分の性質を有するかを客観的に判定することは困難であるため、法人税法は、行政的便宜及び公平の維持の観点から、統一的な損金算入限度額を設け、寄附金のうちその限度額の範囲内の金額を費用として損金の額に算入することを認め、それを超える部分の金額を損金の額に算入しないことにしたものと解される。

以上のような一定金額を超える寄附金の額の損金不算入の制度の趣旨並びに旧法人税法 37 条 6 項及び 7 項の規定の内容からすれば、旧法人税法 37 条 6 項に定める「寄附金」とは、民法上の贈与に限らず、経済的にみて贈与と同視し得る金銭その他の資産の譲渡又は経済的利益の供与をいうものと解するべきであり、ここにいう「経済的にみて贈与と同視し得る金銭その他の資産の譲渡又は経済的利益の供与」とは、金銭その他の資産又は経済的利益を対価なく他に移転する場合であって、その行為について通常の経済取引として是認することができる合理的理由が存在しないものを指すと解するのが相当である。」¹⁷。

この引用から明らかなように、本東京地裁判決では措置法寄附金規定の寄附金の概念について、法人税法第 37 条の一般的な寄附金の概念と全く同様にとらえられている。

もっとも、本東京地裁判決事案の問題になっているものは、貸付金の債権放棄であり、上記①～③の説からしても措置法寄附金規定の対象とすべき寄附金に該当することにはなるが、判示の内容は一般的な寄附金の概念でとらえていることは明確である。

当事案については、第 1 に「担保提供行為」または「資産提供行為」のどちらの時点で、寄附金課税の対象となるかの判断が行われている。

その判断において「内国法人が各事業年度において支出した寄附金」との文言を用いていることや、法人税法施行令 78 条が、「寄附金の支出がされた時」を規定しているので、この規定を用いて判断を行っていることをみても、法人税法と同意と判断されている。

また、第 2 に当該債権放棄が寄附金に該当するかの判断を行っている。この点に関して、本事案の場合、次の①から③の認定が行われている。

- ① 本件各担保提供は、専ら C 社の事業活動に必要な資金を調達する上での便宜を図ることを企図してされたものであり、これにより納税者 X 社において金銭その他の資産又は経済的利益を得ることが期待されていたわけではないこと。
- ② 本件各資金提供に当たり、納税者 X 社は、近い将来に C 社が清算に入る可能性があることを予測しており、C 社が行っていた他の事業などを続行させることによる本件各資金提供に係る利息の支払及び金銭の返還を受けることを想定していなかったことと推認されること。
- ③ X 社には平成 14 年 3 月期中の平成 13 年 8 月から 11 月までにおいて約 211 億円という多額の株式譲渡益が発生したことが認められるところ、納税者 X 社が、同期において貸付債権を放棄することは、この債権放棄による損失を計上することにより上記譲渡益に対する税負担を軽減するための便法に過ぎないとみるほかはないこと。

したがって、こうした経緯を考慮すれば、本件各資金提供は、形式的には消費貸借契約に基づく金銭の交付であったとしても、その実質は、C 社に対して金銭を対価なく移転するものであり、かつ、その行為について通常の経済取引として是認できる合理的理由は存在しないというべきであるとした。

¹⁷ 東京地裁平成 21 年 7 月 29 日判決（平成 20 年（行ウ）第 116 号）、TAINS ; Z259-11252。

担保提供行為における贈与等の意図の有無ではなく、本件資金提供、債権放棄による利益供与行為において贈与又は経済的利益の供与があったかを判断すべきという判示は、妥当であると考えられる¹⁸。

3) 国外関連者に対する寄附金の全額損金不算入

本事案は、国外関連者に対する寄附金の事案である。納税者X社とC社に資本関係はないが措置法66条の4第3項は、法人が各事業年度において支出した寄附金の額のうち当該法人に係る国外関連者に対するものは、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している。「国外関連者」の意義については、外国法人で、その法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式の総数の100分の50以上の株式の数を直接又は間接に保有する関係その他の政令で定める「特殊の関係」のあるものをいうと定められている(措法66の4①)。政令で定める「特殊の関係」については、「当該他方の法人がその事業活動に必要とされる資金の相当部分を当該一方の法人からの借入れにより、又は当該一方の法人の保証を受けて調達していること」と定めている(措令39の12①三ハ)。

本事案のC社は、その事業活動に必要とされる資金の相当部分を納税者X社から借り入れており、上記の要件を満たすから、納税者X社の「国外関連者」に該当する。したがって、本事案の納税者X社からC社への本件資金提供、債権放棄による寄附金は、通常の寄附金の損金算入限度額の適用はなく、その全額が損金の額に算入されないことになる。

このように、租税特別措置法第66条の4第3項が規定する措置法寄附金の適用関係は、その立法趣旨や諸説をみると、低額販売のような有償取引でなく、完全な無償取引や「単なる金銭の贈与や債務の免除など」に限定されているとする説がある一方、裁判例等の取扱いなどは、法人税法第37条第7項、第8項の寄附金と同じに考えているようまとめることができる¹⁹。

小括

日本国内の関連会社間の所得移転を規制するのが、法37条7項・8項の寄附金課税と法22条2項の無償取引を益金の額とする規定であるとすれば、海外子会社との関連会社間の所得移転を規制するのが、租税特別措置法66条の4の規定であろう。

この際の測定基準は、寄附金課税では時価であり、移転価格税制では独立企業間価格(ALP: Arm's Length Price)である。この場合の時価と独立企業間価格は同じ概念と考えてよいであろう。

いずれも移転取引が行われたときに、

(借方) 寄附金 ××× / (貸方) 法22条2項の収益の額 ×××

との会計処理がなされるであろう。

¹⁸ 金子宏編集『税研178 最新租税基本判例70』(財経詳報社、平成26年)、120頁。

¹⁹ 藤曲武美、前掲書注10、138頁。

まず、国内の関連会社間における所得移転の場合には、法人税法 37 条の借方の寄附金となり、その支出額が損金算入限度額を超えた部分が課税され、同時に貸方の収益の額が全額課税されて二重課税の状態が生じる。しかし、このような二重課税が生じても、大法人においては、資本金等の額や所得金額が多額であることから、損金算入限度額も大きくなり所得移転の効果は期待できる（もちろん、グループ全体で考えると、寄附を受ける関連会社側でも益金の額（例えば、「受贈益」）が認識されて課税されることとなるので、所得移転の効果の程は、一概にはいえない）。

一方、相手が国外関連者の場合は、租税特別措置法 66 条の 4 の規定により、移転価格税制の適用を受けることとなり、独立企業間価格で測定されて貸方の収益の額に全額課税されることとなる。この際には、借方の寄附金は認められず、当然、損金算入限度額計算もない（この場合は、寄附を受ける国外関連会社は、対応調整が働くので受贈益には課税されないのが原則となる）。

ところが、相手方が、移転価格税制が適用される国外関連者に該当しない場合には（あるいは、単なる金銭の贈与や債務の免除であって、所得移転取引ではない場合を含む）、法 37 条の寄附金として扱われるので、二重課税や一部大法人の所得移転を可能にするといった弊害や、同じ所得の海外移転でありながら移転価格税制とでは両者に課税上のアンバランスが生じるという問題があるので、租税特別措置法 66 条の 4 第 3 項に措置法寄附金の規定を設けて、その全額を損金に算入しないこととしているのである。

このように検討を加えてくると、寄附金の認識には、2 つの局面があることが分かる。1 つ目は、損金算入限度額計算をする法 37 条の寄附金であるが、この一般の寄附金の認識は、無条件で損金とすることによる税収減や国の関知しない補助金となることへの配慮から、あるいは、費用か利益処分かの判断の困難性からくる行政的便宜及び公平の維持の観点から形式基準を設けて、損金算入を規制することにある。

2 つ目は、移転価格税制において会計処理上、認識される寄附金と、措置法寄附金の認識である。移転価格税制上の寄附金は明らかに法 37 条の寄附金であるが、国家間の税負担格差を利用した所得移転の行為であるので、国家の最高高権である課税権の侵害となる。そこで、税の国外流出を防止するために、法 22 条 2 項の収益の額のみ全額課税して、寄附金の損金算入を完全に許さないという目的を持っているのである。

つまり、移転価格税制が適用される措置法寄附金は、所得そのものの移転でないにしろ税源の国外移転であるので、その全額を損金に算入しないものとしているのである。

2 つ目の寄附金の認識は、いささか乱暴な表現となるが、租税回避防止のための寄附金認識といえる。

第9章 指定寄附金と企業版ふるさと納税制度の相違点および問題点 —企業版ふるさと納税制度の寄附金該当性について—

はじめに

本論文において、第1章から第8章までは、主に法人の業務遂行上明らかに必要な寄附金以外の、すなわち業務関連性が不明確寄附金や利益処分的性格を有する寄附金を中心に考察をおこなった。これは、本論文のサブテーマである関係会社間取引における租税回避防止規程としての寄附金を中心にしていたことにある。ただし、法人のする寄付については、法人の社会的存在として避けられない応分の負担としてした寄附金があり、これは、本来的な慈善的・公共的性格のあるものである。ではこのような公共性の高い寄附金は、どのような取扱いとされているのかの検証を、この章においておこなうものとする。

したがって、この章においては、まず企業版ふるさと納税制度を確認して、その後に法人における寄附金課税制度を基点とするため、国・地方公共団体等への寄付である法人税法上の「指定寄附金」（法人税法37条3項1号）を検討する。その上で「指定寄附金」と「企業版ふるさと納税」の差異・問題点等を考察する。

第1節 企業版ふるさと納税制度

平成28年4月に活力ある日本経済を取り戻していくことを目的とした、地域再生を図るためにおこなう「まち・ひと・しごと創生寄附活用事業」に関する事項等についての地域再生法（平成17年法律第24号）が改正された。

この改正に伴い、当該寄附活用事業に関連する寄附金について、税制面から支援する観点で、「認定地方公共団体の寄附活用事業に関連する寄附をした場合の法人税額等の特別控除制度」（以下「企業版ふるさと納税制度」とする。）が租税特別措置として創設された（租税特別措置法（以下「措置法」という）42条の12の2）。

この制度では、法人税法における地方公共団体等に支出する「指定寄附金」の全額損金算入に加えて、事業税および地方税において税額控除が追加されている。

（1）概要

企業版ふるさと納税制度は、租税特別措置法第42条の12の2に規定されている。

この制度は法施行日（平成28年4月20日）から平成32年3月31日迄の約4年間の時限立法であり、認定地方公共団体が行った「まち・ひと・しごと創生寄附活動用事業」に関連する寄附金（以下、特定寄附金とする。）を支出した場合に、全額損金算入に加えて、支出した特定寄附金の額の合計額の100分の20を住民税から、100分の10を事業税から税額を控除するものである（税額控除限度額あり）。

このように企業版ふるさと納税制度は、他の措置法に規定されているものと同様に、担税力その他の点で同様の状況にあるにもかかわらず、なんらかの政策目的の実現のために、特定の要件に該当する場合は、税負担を軽減しあるいは加重することがある¹。

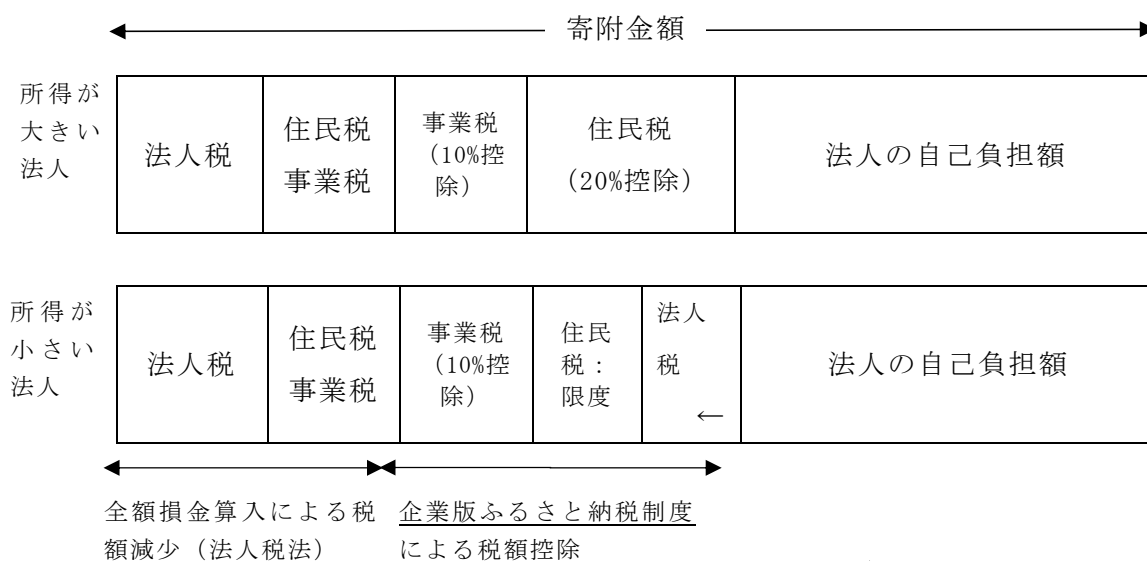
(2) 目的および効果

企業版ふるさと納税制度の目的は、「地方公共団体が行う一定の地方創生事業に対する企業の寄附について、現行の損金算入措置に加え、法人住民税、法人事業税および法人税の税額控除の優遇措置を新たに講じ、地方創生に取り組む地方を応援する」ことである²。

また、その効果としては、企業の創業地への貢献や地方創生のプロジェクトに取り組む地方への貢献を促進すること、または地方公共団体が自らの地方創生の取組みを企業にアピールすることで自治体間競争を促進すること、および本社機能の移転促進税制の補完が挙げられている³。このように、政策目的を達成するための、具体的な目的および効果が設定されている。

具体的な税額計算として、まず法人税法本法の寄附金が法人税等から控除され、その後事業税および住民税等から企業版ふるさと納税制度の税額控除が行われる。(図1参照)

図1 企業版ふるさと納税制度と通常の寄附金との違い⁴



¹ 金子宏『租税法 第21版』(弘文堂、2016年)、88-89頁。

² 内閣府地方創生推進事務局資料「地方創生応援税制(企業版ふるさと納税)の創設」
<http://www.kantei.go.jp/jp/singi/tiiki/tiikisaisei/pdf/furusato21sousetsu.pdf>、2頁。

³ 同上、2頁。

⁴ 令和2年税制改正により、地方創生の更なる充実・強化に向けて、地方への資金の流れを飛躍的に高める観点から、制度が大幅に見直された。税額控除割合引上げについて具体的には、損金算入による軽減効果(寄附金額の約3割)と合わせて、最大で寄附金額の約9割が軽減され、実質的な企業の負担が約1割まで圧縮されるなど、より使いやすい仕組みとなった。内閣官房まち・ひと・しごと創生本部事務局サイト「令和2年度税制改正のポイント」
<https://www.chisou.go.jp/tiiki/tiikisaisei/portal/pdf/R2tirasi.pdf>

このような計算方法とすることによって、特定寄附金の支出に係る税額控除は、まず事業税、住民税において税額控除し、控除しきれなかった金額がある場合に法人税において税額控除することになる。この点をみると、本制度は、地方税の税額控除を中心とした制度とされているが、これにより特定寄附金を受け取る団体と税額控除をおこなう団体の地方法人課税の偏在是正としての効果をも狙った制度となっている⁵。ただし、本制度においては地方公共団体間の税額調整は行われませんが、総務省が配分する地方交付税（普通交付税）における調整は行われている。したがって、東京都などの不交付団体は調整の対象とはならない。

また、この制度はアメリカでの各州における税率の違いにも類似することがある。これはアメリカ州税制の特徴が「多様性」であり、地域住民の選好に応じた課税水準、税体系の決定や個々の州の経済状況に対応した租税政策の実施がなされている⁶ことに起因すると考えられる。

第2節 企業版ふるさと納税制度の活用状況

それでは、企業版ふるさと納税制度の実際の活用状況はどの位であろうか。そこで現状での地方公共団体からの適用事業として認定をうけた対象事業は以下のような結果となった。まず、事業分野別であれば「観光・交流」の件数が多く、この制度との親和性が高いといえる。また、地域別では長野県、北海道、鹿児島県が多く利用されている⁷（表1、表2参照）。

表1 企業版ふるさと納税対象事業（事業分野別）

事業分野	件数	事業分野	件数
観光・交流	187	交通・都市計画	15
人材育成	66	ものづくり	12
農林水産業	49	情報発信・PR	12
就業支援	32	空家・空き店舗対策	7
文化・芸術	30	ICT	4
子育て	30	イノベーション	4
スポーツ	28	生涯活躍のまち	3
移住・定住	21	エネルギー	3
環境保全	20	結婚	2
企業誘致・起業支援	18	合計	543

（平成29年11月24日現在の「内閣府地方創生推進事務局」ホームページ情報を集計したものである。）

⁵ 武田昌輔監修『DHC コメンタール法人税』（第一法規、加除式、1979年）、329の751頁。

⁶ 小泉和重「アメリカ政府間租税関係と州税制の多様性：連邦所得税の州・地方税所得控除制度の意義と役割」『アドミニストレーション』第3巻3号1996.12、43-44頁。

⁷ 内閣府地方創生推進事務局の企業版ふるさと納税制度担当者に確認したところ、地域別データについてはその検証等を行われていないが、同じ事業を同地域の複数の市町村が提出していることで件数が増加している事例もあるとのことであった。

表 2 企業版ふるさと納税対象事業（地域別上位 10 位）

No.	県名	件数	No.	県名	件数
1	長野県	26	6	石川県	14
2	北海道	21	7	島根県	13
2	鹿児島県	21	7	新潟県	13
4	岡山県	20	7	秋田県	13
5	兵庫県	18	10	群馬県・岐阜県	12

（平成 29 年 11 月 24 日現在の「内閣府地方創生推進事務局」ホームページ情報を集計したものである。）

地方創生応援税制に係る具体的な事業例⁸として認定事業の第 1 号案件となった、㈱ニトリホールディングス（本社：札幌市）が、夕張市の実施する「コンパクトシティの推進加速化と地域資源エネルギー調査」事業に 4 年間で総額 5 億円の寄附を予定している事例がある。この事業は、主要幹線に児童館、図書館等の多機能を備えた複合型拠点施設を整備し、まちのコンパクト化を目指すとともに、天然資源活用調査をおこなう事を目的としている。このように認定事業に関しては事業費および成果目標等が明確にされている。

第 3 節 指定寄附金と企業版ふるさと納税制度の相違点

現行の寄附金課税制度については、第 2 章などで触れたように、現行法人税法において「別段の定め」により法人の支出した寄附金の損金算入限度額が定められている。ただし、国・地方公共団体等に対する寄附に関しては、法人税法 37 条 3 項 1 号で、以下のように規定されている。

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

このように、この規定の趣旨として指定寄附金は、一般の寄附金と異なり、国等に対する寄附金は寄附金が税によって負担されるという弊害がない点やまたは、公益を目的とする事業をおこなう法人等に対する寄附金で公益の増進に寄与し緊急を要する特定の事業にあてられるものとされている⁹。また、指定寄附金は一般の寄附金と違い対価性を問わない

⁸ 内閣府地方創生推進事務局「地方創生応援税制に係る特徴的な事業例」（平成 28 年度第 1 回）
https://www.kantei.go.jp/jp/singi/tiiki/tiikisaisei/portal/pdf/h28jirei_dail.pdf

⁹ 財務省ホームページ、法人税（法人課税）、法人税の益金・損金の計算に関する資料、寄附金税制の概要、http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/c02.htm

ことから、形式的な基準である限度額計算の適用はなく、その全額が損金算入となる。

以上のように、法人税法上の指定寄附金と企業版ふるさと納税における特定寄附金とは、次のような相違点がある（表4参照）。特に企業版ふるさと納税制度は、租税特別措置法を根拠条文とするため、適用期間または適用対象および金額制限等に一定の要件が付されている。

表4 企業版ふるさと納税制度と指定寄附金の相違点

	指定寄附金	企業版ふるさと納税制度
①根拠条文	法人税法 37 条 3 項 1 号	租税特別措置法 42 条の 12 の 2
②適用期間	特に制限はない	施行日から令和 6 年 3 月 31 日まで
③適用対象	特に制限はない	青色申告書を提出する法人
④寄附対象事業	国または地方公共団体であれば特に制限等はない	本店所在地以外の認定地方公共団体の認定寄附事業
⑤金額制限	特に制限はない	下限 10 万円
⑥損金算入限度額	全額損金算入	全額損金算入
⑦税額控除	なし	事業税 20% 住民税＋法人税 40%

（出所） 筆者作成

第4節 企業版ふるさと納税制度の寄附金該当性

それでは上述の検討から、企業版ふるさと納税は法人税法での寄附金に該当するのだろうか。まず、先に確認したように法人税法 37 条 7 項で寄附金は、支出の名義の如何を問わない金銭等の贈与（供与）であり、かつ例示されたような営業費用に該当しないものであるが、当該寄附金が「金銭等の贈与」に該当するかは、前述した「非対価説」から考察する必要がある。そこで、非対価説では「直接的な対価を伴わない支出」が要件とされている。また、ここでいう対価とは、一定の拠出に対していかなる反対給付も享受する場合を意味しており¹⁰、取引に伴う反対給付が何もない場合には、対価性のない取引として、自己が支出等するものの全額が寄附金に該当する。

また、このような事を考慮すると、企業版ふるさと納税制度は、「直接的な対価を伴わない支出」と言えるのであろうか。そもそも当該制度は、寄附支出法人への経済的な見返りを禁止しているものの、当該寄附をおこなう事で経済的な見返りではない対価が生ずる。それは、第一に「企業イメージ向上等」である。ただし、イメージ向上は「直接的な対価」ではなく間接的な対価の享受と考えられる。ただ、その効果は広告宣伝費と同視可能である。

また、「税額控除」が挙げられるが、これは特定寄附金を支出した後に適用されるもので

¹⁰ 大淵 博義『法人税法解釈の検証と実践的展開 第 I 巻』（税務経理協会、2013 年）、561 頁。

直接的な対価でないとの考え方もあるが、本来当該寄附制度が税額控除をその効果として創設されていることから、この寄附制度を活用する法人は、税額控除を目的とすると考えられるので、対価性があると考えられる（但し、支払先と返還先は同一ではない）。このように企業版ふるさと納税制度に対価性があるとなれば、法人税法上の指定寄附金とは同質のものではないと考えられる。

小括

これまで、法人税法上の指定寄附金および企業版ふるさと納税制度を考察してきた。以下3点をまとめて結論としたい。

- (1) 企業版ふるさと納税制度は、認定地方公共団体の適用対象事業へ直接に企業（法人）が投資をすることで、国に代わって補助金（助成金）を与える効果があり¹¹、法人の寄附金の沿革を考えると新しい制度が導入されたといえる。
- (2) 企業版ふるさと納税制度の支出の選択権は企業（法人）にあり、より魅力的な寄附事業を認定地方公共団体は提案しなければならず、地方公共団体間の競争が促進される。また、本店所在地および地方交付税不交付団体も対象外とされているため、地元企業からの支援にかたよる事とはならない。しかし、この制度は、税額控除制度であるため、赤字法人等の法人税額がない法人に恩恵はなく、その控除対象額も10万円以上という寄附金額を考えても、当該制度は大法人のための制度と考えられる¹²。
- (3) 最後に、企業版ふるさと納税制度は「寄附」との文言が使用されているが、租税特別措置法に規定されているころでもあり、法人税法上の指定寄附金とは同質的なものではないと解される。これは国策（政策）によって、法人（企業）が直接に特定寄附金を支出することによって、「全額損金算入」と「税額控除」を併せて適用することとなり、指定寄附金と比べてもかなり有利な制度である。しかし、政策等を考慮されて施行された租税特別措置法であれ、課税公平の原則の観点からは、税制等への影響が甚大であると考えられる。

新しい制度であり地方創生の資金調達の核となる制度ではあるが、寄附金課税制度導入時において、戦争の進展に伴い寄附金課税が創設されたこと、および国防献金等は寄附金とみないで、無条件で損金に算入されたことなどの時代背景に類似しているとも考えられるので、この制度の進展には注視が必要である。

¹¹ 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巻号2017.3、12頁。

¹² 同上、12頁。

おわりに

さて、これまで本論文では、わが国法人税法上の寄附金の取扱いについて、その制度の沿革、法規定の解釈と意義、関連会社間の取引における子会社支援等の経済的合理性の解釈、そして連結納税制度を含むグループ法人税制での寄附金の意義、さらには国外取引における寄附金課税である移転価格税制などを取り上げてきた。寄附金の支出は、本来、慈善的で、かつ公共的なものであり、現行の指定寄附金をイメージするものであり、全額損金に算入されていた。

ところが、対価の額と時価の額の差額を寄附金とする法人税法 37 条 7 項・8 項の創設により、単なる贈与はもちろんのこと、関係会社間の取引においても、法 22 条 2 項の無償取引の収益の額の認識と相成って、寄附金の認定課税が横行するようになってきているのが現状である。したがって、視点を変えれば、本論文は、寄附金課税制度における関係会社間取引における租税回避防止規程としての寄附金を中心にその解明を試みることにあったといえるであろう。

まず、第 1 章では、寄附金課税制度の沿革を、臨時租税措置法として創設された昭和 17 年から、法人税法全文改正となった昭和 40 年 3 月までの期間について、改正等を題材として、その変遷を確認した。

昭和 17 年に臨時租税措置法によって創設された寄附金課税制度は、戦時財政強化の中で税率が高くなり、税負担軽減を狙った寄附金の支出を認めると、国庫収入の減となるので、一定の基準（現行の形式基準）で課税することとなった。その後昭和 22 年の改正で寄附金規定が臨時租税措置法から本法に移される事となるが、この間の解釈のよりどころは、昭和 17 年主税局通牒の「任意ニシカモ反対給付ヲ伴ワズシテ為ス財産的給付」であった。

その後、昭和 38 年税調答申を受けて昭和 40 年の改正となるが、次の 3 点ほどを特徴としてあげることができる。①法人の業務遂行上明らかに必要な寄附金と必要でない寄附金があり、後者は、「多分に利益処分とすべき」寄附金を含むので、損金算入限度を設け形式基準による区分を行った。したがって、②業務に関係あるものは損金算入、それ以外は業務との関係が不明確で利益処分の性格をもつので、形式基準で判定する。以上の点から、③現行法人税法 37 条 7 項カッコ書きは、業務関連性ありと考えられていたので損金算入となった。

法人税法上の損金の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算される（法 22 条 4 項）。そもそも企業会計上の費用はすべて業務に関係のあるものであるから、費用性（業務関連性）の有無については、公正処理基準を通じた判断のなかで選別されていると考えられる。また、法 22 条 3 項で、「別段の定め」がなければ純資産の減少は「損金」と規定されていることから、「別段の定め」である法 37 条の規定がない限り損金算入されるべきである。

そのなかで、わが国の法人税法で、無償性＝非対価性に基づく形式基準を採ることによって、煩雑な事実認定を行うことなく「別段の定め」としての寄附金の認定が可能となる。これにより、本来損金でない取引に関しても、一部擬制的に損金算入されてしまうという課題はあるものの、それを含めても余りある機能性を考慮した、便宜的な処理を選択したといえるのではないだろうか。

第2章では、「現行規定の寄附金概念」について、①立法趣旨、②寄附金の性格（事業関連性や非対価性）、③税法上の寄附金のイメージ（利益処分性と業務関連性）の視点で、その内容を検証し、その上で、「別段の定め」としての寄附金規定または寄附金から除外される費用の範囲（カッコ書き）の解釈を明確にし、寄附金の判断基準を考察した。

この寄附金の意義についてのキーワードは、「対価性」と「経済的合理性」であると理解できる。この2つのキーワードへの該当性の有無が、寄附金認定の基本となる。つまり、逆にいうと、「対価性も経済的合理性もない資産等の贈与や経済的利益の無償の供与は寄附金である」というルール（判定基準）であるということである。

すなわち、寄附金は、法37条によると、「いずれの名義をもってするかを問わず」、「金銭その他の資産の贈与」であり、また「経済的な利益の無償の供与」の形態を採って支出されるものである点である。贈与であり、無償の供与であるということは、あくまでも任意的な支出（強制されない自由意志による支出）であり（任意性）、対価性の窺えない（反対給付のない）支出でなければならない（非対価性＝無償性）。このように寄附金は、任意性と非対価性（無償性）を兼ね備えた支出でなければならないが、この場合の「任意性」が、親会社による子会社支援等（法人税基本通達9-4-1及び9-4-2）においては、「やむを得ず」行われる行為となつて行われ、この行為が「経済的合理性」に置き換わって、当該支援に「相当な理由がある」と認定されて、寄附金の額に該当しないとされているのである。

今や、「対価性」と「経済的合理性」のどちらも無いという場合に、寄附金に該当するという判定ルールが確立しているのである。

第3章では、過去の判例等である清水惣事件（大阪高裁昭和53年3月30日判決）を題材にして、具体的な寄附金課税の要件を明確に整理して、寄附金の対価性や無償性の有無について、また、費用として控除されるカッコ書き規定の解釈について、そして、子会社支援のための通達である法人税法基本通達9-4-2の趣旨について確認した。

本件判決では、本件無利息融資につき、「無利息融資による利息相当額の利益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とは到底認めがたく…」という表現で対価性が否認され、また、合理的理由、すなわち、「無利息融資により無償でその利息相当額を手離すことを首肯させるに足る合理的理由も見出しがたい」として、経済的合理性も不存在とされた。

さらには、「本件無利息融資に係る利息相当額の利益の供与が法37条5項（現行7項）カッコ内のものに該当するとは解しえない」として、カッコ書き費用にも該当しないとさ

れて、本件無利息融資に係る利息相当額は認定寄附金とされたのである。

本件は、法 22 条 2 項と法 37 条 7 項の解釈により、寄附金認定の可否という難問を解決したものと評価できる。寄附金認定の要素をすべて含んでおり、実務上の判断において明確な基準となり、この点で妥当といえるであろう。しかし、法人税基本通達 9-4-2 の創設となった子会社支援等の経済的合理性の要件については、親会社の子会社を支援するのは、当たり前であり、短期的には無償であっても、長期的には子会社の再建により経済的利益を得ることも十分考えられるのであるから、合理的経済人の行動かどうかの視点での判断ではないとの批判はあり得る。

第 4 章では、前章に続き、裁判例を題材として検証を行っている。具体的には、「親子会社間取引に係る売上値引きと寄附金課税」の問題を取り扱うこととするため、太洋物産事件（東京高裁平成 4 年 9 月 24 日判決（平成 3 年（行コ）第 134 号））を中心にしつつ、同じ売上値引き事例である積水グループ事件（東京地裁平成 26 年 1 月 24 日判決（平成 20 年（行ウ）第 738 号））をも取り上げて検討した。

まず、太洋物産事件においては、次のような重要なポイントが判示された。寄附金が生ずるのは時価と対価の差額がある場合のうち、「実質的に贈与又は無償の供与をした場合」でなければならない。時価との差額が存在するだけでは、寄附金と認定することはできず、課税庁は、①「対価と時価との差額」、②「実質的贈与・供与」、そして③「経済合理性の不存在」の 3 つを立証しなければならない。寄附金の課税要件は、「実質的贈与・供与であること」だから、必ず「経済的合理性の不存在」が立証されなければならない。つまり、実質的贈与・供与であるということは、対価性がないということであり、そのことは、取りも直さず、経済的合理性がないということであるからである。

法人税基本通達 9-4-1 は、「子会社のために債権放棄等をしなければ、今後より大きな損失を被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場合、その供与した経済的利益の額は寄附金の額に該当しない」ものとする。また、同通達 9-4-2 は、子会社に対してやむを得ず行う無利息貸付け等の経済的利益の供与は寄附金と認定しない。これは、例え、単純贈与であったとしても、経済的合理性があれば、寄附金とはならないことを意味する。

したがって、寄附金の認定をする場合、「時価を証明すること」と「経済的合理性の不存在を証明すること」の 2 つがなければならないことになる。

法人税法は、適正・公平な課税を行うことを目的としている。法人間取引の特徴を無視して、税収確保の観点から課税関係を生じさせることは、あってはならない。私的自治の大原則の下に行われている経済取引の価格に対して、課税庁は安易に介入してはいけないのである。

次に、積水グループ事件においても、この点を踏まえて、「一定の損益算定方法（本件では「差異分析」等）により導かれる損益を加算するという手法により、取引価格を決定するという内容の契約を締結することは、企業の事業活動の在り方として一概

に不合理であるとまでは断ずることはできず、その原価計算及び損益算定方法の内容において不合理な点がなく、税負担を逃れるための恣意的な利益調整ではないと評価される」と判示しているのである。

だからこそ、法人税法 37 条 7 項及び 8 項と通達及び判例は、寄附金認定について厳しい要件を課しているということである。

第 5 章でもさらに、裁判例を検証した。具体的には、明らかに租税回避目的のために転売特約を付けたうえで、それに従いグループ法人間で低額譲渡取引を行った P L 農場事件（大阪高裁昭和 59 年 6 月 29 日判決（昭和 58 年（行コ）第 9 号））と、子会社援助の目的で値引き販売し、グループの信用維持のために買い戻しを余儀なくされた太洋物産事件（前章で取上げ済み）を取り上げた。

P L 農場事件高裁判決は、グループ会社間における転売特約を考慮して収益認定を行っている。確かに、同判決の「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」、「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（現 8 項）を適用することはできない。」という一般論を示した判示部分については、説得力がある。

つまり、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、法人税法 22 条 2 項の適用はないと解すべきであるという判断である。したがって、寄附金課税も生じないこととなる。

一方、太洋物産事件では、仮仕切り価額の設定は、相場の変動リスクを回避するための丸紅側（売渡し先）からの要請であったが、買い受け相手が見つからず、遂に、丸紅から買い戻し要請を受けたので、子会社である中国製鋼の救済のためやむなく仮仕切り価額との差額を精算したうえで、太洋物産が買い戻したのである。買い戻しの時点で、丸紅との取引は、消滅し、新たに日商岩井との取引で損失が発生したと考えることができる。

こう考えると、太洋物産事件では、消滅したはずの丸紅との取引の前提となる太洋物産から子会社の支援目的で行った値引きした取引が、寄附金と認定されたのである。太洋物産からすると、値引きによる損失を出した後で売り渡した異形棒鋼が、支援目的の子会社と買い手であったはずの丸紅を経由して、手許に戻ってきたに過ぎないのである。何ら実体的な所得は生じていないと理解できる。

また、仮仕切り価額での販売であり、確定をみないうちに買い戻しとなったのであるから、買い戻しの特約付きの販売と考えれば、所得は生じていないとみなせるだろう。

しかし、法 37 条 8 項の「実質的にみる」の観点からも、寄附金とはならないであろう。つまり、寄附金の課税要件は、法 37 条 8 項からは、すでに第 4 章でみてきたように、①対価と時価の差額の存在、②実質的な贈与・供与、そして③経済的合理性の不存在の 3 つが

立証されなければならない。本件太洋物産事件では、③経済的合理性は備えており、したがって、対価性もあるので②実質的な贈与・供与でもないことは、明らかであろう。

第6章においては、「無償取引と寄附金規定」について、法人税法の条文を確認しながら検討を行なった。

法人税法 22 条 2 項においては、「無償による資産の譲受け」に関する定めはあっても、「無償により役務の提供を受けること」に関する定めは設けられていない。このように法 22 条 2 項において、役務の提供を受けた法人に益金の額を発生させないことに関しては、同項の文理解釈からも明らかで、昭和 40 年の立法当時から通説と考えられてきた。

しかし、平成 22 年に法 25 条の 2（受贈益の益金不算入）が創設されたことから、国税庁の解説では、法 22 条 2 項において受贈益の額が益金の額に算入されるということになっていることとして法 25 条の 2 で益金不算入とすることとせざるを得なくなったと述べている。この際の国税庁の説明では、法 22 条 2 項で、役務の提供を受けた法人に益金の額を発生させないことに関しては、諸費用と受贈益が相殺されて、所得金額にならないから、あえて両建て処理をしていなかったが、この改正で両建て処理が行われることになったので、併せて、受贈益の益金不算入とする措置が必要になったとしている。

従来の制度をよく理解せずに改正が行なわれてしまった訳で、役務の提供を受ける法人に益金の額が生ずると解釈するのか否か。この平成 22 年の改正は、完全支配関係にある法人間の受贈益と寄附金の問題に止まらない大きな 22 条の解釈問題も孕んでいるのである。

法人税基本通達 4-2-6 は、「金銭の無利息貸付け又は役務の無償提供などの経済的利益の供与を受けた場合には、支払利息又は役務提供の対価の額を損金の額に算入するとともに同額を受贈益の額として益金の額に算入することとなる」と述べている。通説では、法 22 条 2 項の無償取引からは、金銭の無利息貸付け又は役務の無償提供などの経済的利益の供与を受けた場合（以下、「役務の享受者」という）には、益金の額は生じないのである。法令上の根拠が問われるのである。

この法例上の根拠として、複数考えられるが、本論文の趣旨からすると、完全支配関係がある法人間の場合だけに限って、役務享受者に益金が生じると解するのである。法 25 条の 2 第 1 項カッコ書きで、完全支配関係にある他の法人から受けた益金不算入とされる受贈益の金額は、法 37 条 7 項に規定する「寄附金の額に対応するものに限る」とこととされていることと対応しているし、寄附金の定義（法 25 条の 2 第 2 項）も法 37 条 7 項と全く同様であるので、寄附金課税との関係で、法 25 条 2 が必要となったと考えるのである。

つまり、法人グループ間の資産等の譲渡や役務の提供であるから、言ってみれば、ポケットの中での右から左への移動である。ここに、所得は生じないのであるから、譲渡する（提供する）側で寄附金（法 37 条 2 項を受けて全額損金不算入）とするのであれば、譲受する（享受する）側でも、受贈益を全額益金不算入としなければならないのである。これを受けた規定が、法 25 条の 2 ということになる。純理論的には、譲渡する（提供する）側では「子会社株式」となり、譲受する（享受する）側では「資本金等」となるべきであっ

て、いわゆる、追加出資として扱われるべきものと考えられる。

第7章においては、「グループ法人税制・連結納税制度（グループ通算制度）」の導入における寄附金課税制度の改正趣旨を踏まえて、同制度における「寄附金」の取り扱い等の検証を行った。

平成13年度の組織再編税制や平成14年度の連結納税制度の導入につづく、平成22年度税制改正によるグループ法人税制の導入により、完全支配関係にある法人間における、従来の寄附金課税制度の所得移転防止の役割は、縮小することとなった。しかし、これによりすべての関係会社間取引に課税関係が生じなくなったわけではない。1%でも別資本が入っていれば従来通りの寄附金課税の取扱いとなり、関係会社間取引による二重課税のリスクも拭えないというように、完全支配関係にあるかないかで、税制上の取扱いに極めて大きな相違が、依然として、残ったままとなっている。

課税の公平の観点からも、可能な限り二重課税は排除されなければならない。そのためには、今後、まずグループ法人税制の適用範囲を更に拡大すべきであろう。さらに並行して、子会社支援に限定した法人税基本通達9-4-1、9-4-2の適用条件の緩和と明確化が不可欠であると考えられる。そうすることにより、親子間での単純な支援は、支援損として認識することが可能となる。その上で、それ以外の関係会社間のやりとりは、みなし増資、みなし配当とし、利益積立金の変動するのではなく、資本金等を変動させるべきであると考えられる。

最後に、寄附修正についてまとめておきたい。

平成22年度改正でグループ法人税制が導入され、法人による完全支配関係にある法人間では、寄附金の額はその全額が損金不算入となり、受贈益の額はその全額が益金不算入とすることになった。これは、強制適用である。

この規定の適用は、法人による完全支配関係の場合に限られ、個人による完全支配関係が除かれる。その理由は、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恐れが強いためである。つまり、ここでは、法人間で行われた寄附金の額が親子間の相続税・贈与税の回避防止としての役割を担っている。

しかし、寄附をすることによって、寄附をする側から寄附を受ける側に何らかの資産が移転していることには間違いがなく、移転した財産に対応する分だけ、寄附をした法人の株式価値が減少し、受ける側の株式価値が増加することになる。そこで、グループ法人税制においては、親法人において、寄附をした側の法人の子会社株式の簿価を減額修正し、寄附を受けた側の子会社株式の簿価を増額修正することとした。この寄附修正の相手勘定は利益積立金額となる。

なぜこのような寄附修正を必要とするのか。その理由は、法人間の寄附金によって作出される株式譲渡損を利用した租税回避行為を防止することにその目的があったというの

である。要するに、容易に作出できる株式譲渡損を用いた租税回避を防止するために、寄附取引に伴う寄附修正が求められるのである。

第 8 章においては、「移転価格税制」における寄附金概念についての考察を行った。

日本国内の関連会社間の所得移転を規制するのが、法 37 条 7 項・8 項の寄附金課税と法 22 条 2 項の無償取引を益金の額とする規定であるとすれば、海外子会社との関連会社間の所得移転を規制するのが、租税特別措置法 66 条の 4 の規定であろう。

この際の測定基準は、寄附金課税では時価であり、移転価格税制では独立企業間価格（ALP: Arm's Length Price）である。この場合の時価と独立企業間価格は同じ概念と考えてよいであろう。

いずれも移転取引が行われたときに、

（借方）寄附金 ××× / （貸方）法 22 条 2 項の収益の額 ×××

との会計処理がなされるであろう。

まず、国内の関連会社間における所得移転の場合には、法人税法 37 条の借方の寄附金となり、その支出額が損金算入限度額を超えた部分が課税され、同時に貸方の収益の額が全額課税されて二重課税の状態が生じる。しかし、このような二重課税が生じても、大法人においては、資本金等の額や所得金額が多額であることから、損金算入限度額も大きくなり所得移転の効果は期待できる（もちろん、グループ全体で考えると、寄附を受ける関連会社側でも益金の額（例えば、「受贈益」）が認識されて課税されることとなるので、所得移転の効果の程は、一概にはいえない）。

一方、相手が国外関連者の場合は、租税特別措置法 66 条の 4 の規定により、移転価格税制の適用を受けることとなり、独立企業間価格で測定されて貸方の収益の額に全額課税されることとなる。この際には、借方の寄附金は認められず、当然、損金算入限度額計算もない（この場合は、寄附を受ける国外関連会社は、対応調整が働くので受贈益には課税されないのが原則となる）。

ところが、相手方が移転価格税制が適用される国外関連者に該当しない場合には（あるいは、単なる金銭の贈与や債務の免除であって、所得移転取引ではない場合を含む）、法 37 条の寄附金として扱われるので、二重課税や一部大法人の所得移転を可能にするといった弊害や、同じ所得の海外移転でありながら移転価格税制とでは両者に課税上のアンバランスが生じるという問題があるので、租税特別措置法 66 条の 4 第 3 項に措置法寄附金の規定を設けて、その全額を損金に算入しないこととしているのである。

このように検討を加えてくると、寄附金の認識には、2 つの局面があることが分かる。1 つ目は、損金算入限度額計算をする法 37 条の寄附金であるが、この一般の寄附金の認識は、無条件で損金とすることによる税収減や国の関知しない補助金となることへの配慮から、あるいは、費用か利益処分かの判断の困難性からくる行政的便宜及び公平の維持の観点から形式基準を設けて、損金算入を規制することにある。

2 つ目は、移転価格税制において会計処理上、認識される寄附金と、措置法寄附金の認

識である。移転価格税制上の寄附金は明らかに法 37 条の寄附金であるが、国家間の税負担格差を利用した所得移転の行為であるので、国家の最高高権である課税権の侵害となる。そこで、税の国外流出防止するために、法 22 条 2 項の収益の額のみにも全額課税して、寄附金の損金算入を完全に許さないという目的を持っているのである。

つまり、移転価格税制が適用される措置法寄附金は、所得そのものの移転でないにしろ税源の国外移転であるので、その全額を損金に算入しないものとしているのである。2 つ目の寄附金の認識は、いささか乱暴な表現となるが、租税回避防止のための寄附金認識といえる。

第 9 章においては、平成 28 年度税制改正により創設された、「企業版ふるさと納税」を題材として、法人税法における「寄附金」と企業版ふるさと納税の「寄附金」の該当性を検討した。

ふるさと納税制度と企業版ふるさと納税制度では、次のような相違点を挙げることができる。まず、類似点については、両制度とも地方団体への寄附を前提としていることである。これは、納税者である個人および法人から地方団体へ直接に寄附をすることによる「地方創生による地域活性」が大前提となっており、両制度の同一の目的でもある。また、居住地または本店所在地以外への地方団体への寄附を前提としている。これは、富裕層（高額納税者）および大企業が東京都等の首都圏に集中しており、首都圏と地方の格差是正を目的としているためである¹。

つぎに相違点については、根拠条文をふるさと納税は、地方税法および所得税法に規定しているが、企業版ふるさと納税制度は、租税特別措置法を根拠条文としている。これにより、企業版ふるさと納税制度は、適用期間または適用対象および金額制限等に一定の要件が付されている。それは、前述のように租税特別措置法は、なんらかの政策目的の実現のため政策的な色合いが強く、課税公平を優先とする法人税法の規定とは相違しているが、当該制度の目的には、その政策的なところは適合していると思われる。ではなぜ「ふるさと納税制度」は地方税法本法の規定となっているのに、企業版ふるさと納税制度は特別法の規定となっているかとの疑問がある。しかし、これに対する明確な答えはないが、例えば、租税特別措置法に規定されている交際費課税については、昭和 29 年創設時の「過度な交際費（冗費）の支出の抑制を行い法人の資本蓄積を促進し、資本構成の是正を図るため」との明確な政策目的を持って創設されているが、その財源としての必要性に鑑みて、今日まで延長に延長を重ねている。このような明確な政策目的と、租税特別措置法の特徴でもある時限立法等を考慮したものと考えられる。

また、問題点としては、①富裕層および大企業への優遇制度および、②本来の税法上の「寄附」との相違点および問題点、③両制度における実質的な負担等があげられた。

¹ 財務省「平成 28 年度税制改正の解説 租税特別措置法等の改正」『五 認定地方公共団体の寄付活用事業に関連する寄附金をした場合の法人税額の特別控除制度（創設）』408 頁。

以上が、本論文での法人税法における「寄附金課税制度」に係る研究の各章ごとの成果である。そこで、本論文を締めくくるにあたり、法人にとっての寄附金支出の本質についての雑感を述べて結びとしたい。

戦時財政下の昭和 17 年の寄附金規定創設当時、流行していた標語として、「威張って取られる税金よりも、感謝される寄附金」があった。まさしく、国の計り知れないところに寄附金として金が流れて、一種の補助金となるが、この点を抑制することもあって、昭和 17 年の創設の運びとなったのである。慈善的・公共的寄附の出捐は、寄附金の始まりであり、今日においても、法人のフィランソロピー (Philanthropy) 活動に通じるものであって、法人の社会的存在として避けられない応分の負担であるといえよう。このような寄附金の扱いは、本論文での「第 8 章企業版ふるさと納税」の章だけである。

それでは他の章はというと、冒頭に触れたように、寄附金課税制度における関係会社間取引における租税回避防止規程としての寄附金の研究ということになる。寄附金と認定されないためのキーワードは、非対価性（無償性）と経済的合理性の有無である。後者の経済的合理性は、関係会社間での取引での寄附金支出行為が、事業目的として経済的合理性があるかどうかの判断である。ここでは、寄附金の非対価性の要件が、経済的合理性に置き換わったに過ぎないのである。今日の組織再編に伴う法 132 条や 132 条の 2 をめぐる租税回避事例は、基本的には、寄附金課税の問題であると理解している。

参考文献

<参考図書>

- (1) 朝倉洋子、藤曲武美、山本守之『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）。
- (2) 井上久彌『連結納税制度の研究』（日本租税研究会、1992年）。
- (3) 太田洋、伊藤剛志編『企業取引と税務否認の実務～税務否認を巡る重要裁判例の分析～』（大蔵財務協会、2015年）。
- (4) 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開 第I巻』（税務経理協会、2013年）。
- (5) -----『役員給与・交際費・寄附金の税務』（税務研究会出版局、2001年）。
- (6) 岡村忠生『法人税法講義 [第2版]』（成文堂、2006年）。
- (7) 小原一博編著『法人税基本通達逐条解説』（税務研究会出版局、2016年）。
- (8) 金子宏『租税法 第21版』（弘文堂、2016年）。
- (9) -----『租税法 第23版』（弘文堂、2019年）。
- (10) ----『租税法判例と通達の相互関係』（財経詳報社、1993年）。
- (11) ----『法学協会百周年記念論文集 第二巻』（有斐閣、1983年）。
- (12) 金子宏、佐藤英明、増井良啓、渋谷雅弘『ケースブック租税法（第2版）』（弘文堂、2008年）。
- (13) 金子宏編集『税研178 最新租税基本判例70』（財経詳報社、2014年）。
- (14) 菅納敏恭、垂井英夫『租税法判例と通達の相互関係』（財経詳報社、1993年）。
- (15) 清永敬次『税法』（ミネルヴァ書房、2014年）。
- (16) 酒井克彦『裁判例からみる法人税法』（大蔵財務協会、2012年）。
- (17) -----『プログレッシブ税務会計論Ⅱ（第2版）―収益・費用と益金・損金―』（中央経済社、2016年）。
- (18) -----『プログレッシブ税務会計論Ⅲ（第3版）―公正処理基準―』（中央経済社、2019年）。
- (19) 佐藤修二『租税と法の接点 租税実務におけるルール・オブ・ロー』（大蔵財務協会、2020年）。
- (20) 神野直彦、小西砂千夫『日本の地方財政』（有斐閣、平成26年）。
- (21) 末永英男『税務会計研究の基礎』（九州大学出版会、1994年）。
- (22) -----『法人税法会計論 第8版』（中央経済社、2016年）。
- (23) -----『連結経営と組織再編』（税務経理協会、2002年）。
- (24) 末永英男編『「租税特別措置」の総合分析―租税法、租税論、会計学の視点から』（中央経済社、2012年）。
- (25) -----『税務会計と租税判例』（中央経済社、2019年）。
- (26) 鈴木保雄ほか4名著『臨時租税措置法解説』（文精社、1943年）。
- (27) 武田昌輔『DHC コメンタール法人税』（第一法規、1979年）。
- (28) -----『即答 寄付金課税』（財経詳報社、1996年）。
- (29) -----『立法趣旨 法人税法の解釈（三訂版）』（財経詳報社、1984年）。

- (30) 武田昌輔、成道秀雄『法人税の損金不算入規定』（中央経済社、2012年）。
- (31) 武田昌輔編著『企業課税の理論と課題』（税務経理協会、2007年）。
- (32) 田島宏一『海外寄附金と移転価格税制の実務』（税務研究会出版局、2015年）。
- (33) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂、2018年）。
- (34) 中里実、太田洋、弘中聡治、宮塚久編『移転価格税制のフロンティア』（有斐閣、2011年）。
- (35) 中村利雄『法人税の課税所得計算－その基本原理と税調整－』（ぎょうせい、昭和57年）。
- (36) 成松洋一『法人税裁決例の研究』（税務経理協会、2003年）。
- (37) 日本税務研究センター編『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討：理論と実践』（財経詳報社、2004年）。
- (38) 日本公認会計士協会東京会編『公認会計士による税務判例の分析と実務対応』（日本公認会計士協会出版局、2012年）。
- (39) 藤曲武美『法人税実務の新基軸 寄附金』（税務経理協会、2016年）。
- (40) 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース『精選 法人税重要事例400』（税務研究会出版局、2008年）。
- (41) 増井良啓『結合企業課税の理論』（東京大学出版会、2002年）。
- (42) 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第2版〕』（成文堂、2009年）。
- (43) 松澤智『新版 租税実体法』（中央経済社、1999年）。
- (43) -----『新版 租税実体法－法人税法解釈の基本原理－』（中央経済社、2002年）。
- (44) -----『租税実体法（新版補正第2版）』（中央経済社、2003年）。
- (44) 三木義一、田中治、占部裕典編著『判例分析ファイルⅡ』（税務経理協会、年）。
- (45) 水野忠垣『租税行政の制度と理論』（有斐閣、2011年）。
- (46) 矢内一好『移転価格税制の理論』（中央経済社、年）。
- (47) 山川博樹『我が国における移転価格税制の執行－理論と実務－』（税務研究会出版局、1996年）。
- (48) 山本守之『役員給与・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）。
- (49) -----『別冊税務弘報 寄附金課税の問題点』（中央経済社、2016年）。
- (50) 山本守之編著『関係会社・役員との取引をめぐる税務判断』（新日本法規出版、2017年）。
- (51) 渡辺淑夫『法人税法＜平成29年版＞』（中央経済社、2017年）。
- (52) -----『法人税解釈の実際－重要項目と基本通達』（中央経済社、1989年）。
- (53) -----『寄附金課税の知識』（財経詳報社、1989年）。
- (54) 渡辺徹也『現代租税法講座 第3巻 企業・市場』（日本評論社、2017年）。
- (55) -----『スタンダード法人税法』（弘文堂、2018年）。
- (56) -----『スタンダード法人税法（第2版）』（弘文堂、2019年）。

< 参考論文 >

- (1) 青山慶二「第17回：無償の役務提供に関する法人税の対応の差異」『TKC 税研情報』2014.2、43-52頁。

- (2) 安部勝一「医療法人が出資持分なしの子法人化に対する出資金放棄の寄附金性について〈実務家論叢〉」『税経通信』第 67 巻 6 号 2012. 5、178-186 頁。
- (3) 阿部泰久、掛川雅仁、朝長英樹「〈座談会〉グループ法人税制の実務論点と過大」『税理』臨時号 2010. 9。
- (4) 石原忍「貸付金に平均利子率を乗じた額から約定利息を控除した差額が寄附金に該当するとされた事例」『税務事例』第 36 巻 10 号号 2004. 10、28-32 頁。
- (5) 泉潤慈「寄附金課税と価格移転税制について」『福山大学経済学論集』第 32 巻 1 号 2007. 4、95-115 頁。
- (6) 板垣力「子会社に対する債権放棄と寄付金認定」『税務事例』Vol. 47 No. 8 号 1999. 7、146-152 頁。
- (7) 伊藤剛志「グループ法人単体課税制度の現状と課題」『税研』204 号 2019. 3、53-59 頁。
- (8) 大島恒彦「グループ法人税制における寄附金の処理とその問題点」『租税研究』740 号 2011. 6、99-119 頁。
- (9) 太田洋「企業グループ税制等の実務上の課題」『税研』No. 204 号 2019. 3、60-67 頁。
- (10) 大淵博義「親会社と子会社間での無利息融資と収益の認識」『税務事例』400 号 2003. 1、102-109 頁。
- (10) ----- 「子会社再建のための有利息貸付が平均借入利率に比して低額であるとして否認された事例」『TKC 税研情報』号 2003. 4、1-29 頁。
- (11) 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. 6、23-48 頁。
- (12) ----- 「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. 8、1-31 頁。
- (13) ----- 「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. 10、1-24 頁。
- (14) ----- 「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. 11、1-17 頁。
- (15) ----- 「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. 12、32-58 頁。
- (16) 荻野豊「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〈寄附金を巡る諸問題（特集）〉」『税務事例』43 巻 1 号 2011. 1、19-24 頁。
- (17) 片上孝洋「『ふるさと納税』から見る自主財政権に関する一考察」『税法学』579 号 1996. 12。
- (17) 川崎浩「関係会社に対する損失補填と寄付金」『税務事例』Vol. 44 No. 1 号、118-125 頁。
- (18) 川田剛「「業務委託費」名目で支出された金員が寄附金とされた事例」『ジュリスト』1260 号 2004. 1、255-257 頁。
- (19) 河村美佳「企業版ふるさと納税（地方創生応援税制）」『税務弘報』第 65 巻 6 号 2017. 6、21-33 頁。
- (20) 岸田貞夫「租税判例研究 (Number 515) 親子会社間における売上減額が寄附金に当たらないとされた事例[東京地裁平成 26. 1. 24 判決]」『ジュリスト』1487 号 2015. 12、102-105 頁。
- (21) 喜多綾子「営業収益手数料が寄附金に該当し、定期同額給与の減額は業務悪化改定事由に該当しないとされた事例」『新・判例解説 Watch』租税法 No. 9、265-268 頁。
- (22) 北村導人「企業グループ税制等の全体像」『税研』No. 204 号 2019. 3、32-37 頁。
- (23) 北村徳志「国際的な関連法人間取引と寄附金課税」『日税研究賞入選論文集』36 回 1995、11-46 頁。
- (24) 北村義晴「寄付金法基通 9-4-1、同 9-4-2」『日税研論集 寄附金』第 17 巻、71-94 頁。
- (25) 木村浩之「寄附金課税事研 移転価格課税と寄附金課税との関係」『税務弘報』巻 2019. 3、134-137 頁。

- (26) 清永敬次「無償取引と寄付金の認定－親子会社間の無利息融資高裁判決に関連して－」『税経通信』第 33 卷 13 号 1978、2-7 頁。
- (26) 小池正明「親会社の子会社に対する支援損との関係（特集 寄附金課税の「考え方」を検証する）」『税務弘報』第 59 卷 8 号 2011. 1、34-39 頁。
- (27) 小泉和重「アメリカ政府間租税関係と州税制の多様性：連邦所得税の州・地方税所得控除制度の意義と役割」『アドミニストレーション』3(3)号 1996. 12、43-44 頁。
- (28) 酒井克彦「租税特別措置法は法人税法 22 条にいう『別段の定め』か」『中央ロージャーナル』第 12 号第 2 号 2015。
- (28) -----「子会社再建のための債権放棄と寄附金課税」『企業研究』第 30 号 2016、137-155 頁。
- (29) -----「法人税の事例研究 第 39 回 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』Vol. 51 No. 8 号 2019. 8、105-111 頁。
- (30) 佐久間裕幸「寄附金・受贈益の損金益金不算入」『税務弘報』第 58 卷 13 号 2010. 11、29-37 頁。
- (31) 佐藤香織「1 勝 1 敗!? 寄附金をめぐる攻防」『企業診断』2009. 5、87-91 頁。
- (32) 品川芳宣「経営指導料等の名目で支払った金員の寄付金性」『TKC 税研情報』号 2001. 6、1-12 頁。
- (33) -----「増資払込金のうち額面超過金の寄附金性」『TKC 税研情報』号 2001. 12、20-28 頁。
- (34) -----「子会社再建のための債権放棄と寄附金認定」『税研』第 23 卷 3 号 2007、97 頁。
- (35) 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. 5、40-45 頁。
- (35) -----「損金をめぐる新たな課題 総論」『税務会計研究学会第 31 回大会研究報告要旨集』号、2-13 頁。
- (36) 関子善信「売上値引き及び単位変更処理に係る金額は寄付金に該当しないとした事例」『新・判例解説 Watch』、租税法 No. 11 号、245-248 頁。
- (37) 鈴木章夫「経済的利益の供与－主として法人における定額譲渡について－」『日税研論集』第 17 号、45-68 頁。
- (38) 関根美男「資産等の低額譲渡・高額譲受（特集 寄附金認定されがちな企業行動と税務問題）」『税理』59 卷 5 号 2016. 04、47-54 頁。
- (39) 田口渉「関連会社等に対する貸付債権の放棄（特集 寄附金認定されがちな企業行動と税務問題）」『税理』59 卷 5 号 2016. 04、18-23 頁。
- (40) 竹内進、四方田彰「子会社に対する債権放棄と貸倒の基準」『税経通信』第 68 卷 10 号 2013. 9、178-181 頁。
- (41) 武田昌輔「経済的利益に対する課税－無利息の貸付を中心として－」『成蹊大学経済学部論集』第 5 卷・第 1 号 1974. 10、頁。
- (42) -----「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』第 1015 号 1993. 1、297-299 頁。
- (43) -----「資本積立金額と利益積立金額」『日税研論集』第 53 号 2003。
- (44) -----「法人税の原点を探る（第 1 回）第 22 条の規定の創設」『税務事例』Vol. 35 No. 10 号 2003. 10、58-62 頁。

- (45)-----「法人税の原点を探る（第2回）無償による資産の譲渡又は役務の提供についての検討」『税務事例』Vol.35 No.11号2003.11、58-61頁。
- (46)-----「法人税の原点を探る（第3回）寄附金」『税務事例』Vol.35 No.12号2003.12、52-55頁。
- (47)-----「法人税の原点を探る（第81回）グループ法人課税について(1)－基本的な考え方－」『税務事例』Vol.42 No.7号2010.7、61-66頁。
- (48)-----「法人税の原点を探る（第82回）グループ法人課税について(2)－寄附金の損金算入・受贈益の益金不算入－」『税務事例』Vol.42 No.8号2010.8、64-69頁。
- (49)-----「法人税の原点を探る（第83回）グループ法人課税について(3)－100%子会社株式の当該子会社への譲渡－」『税務事例』Vol.42 No.9号2010.9、76-81頁。
- (50)-----「法人税の原点を探る（第84回）グループ法人課税について(4)－法人間の現物分配－」『税務事例』Vol.42 No.10号2010.10、71-75頁。
- (51)-----「法人税の原点を探る（第85回）グループ法人課税について(5)－基本的な考え方・その他の補充－」『税務事例』Vol.42 No.11号2010.11、64-69頁。
- (52)-----「寄付金の範囲」『税務弘報』第38巻14号、173-176頁。
- (53)-----「売上値引及び売買損失の寄付金認定の可否」『税務弘報』第40巻4号、188-304頁。
- (54)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〈寄附金を巡る諸問題（特集）〉」『税務事例』Vol.43 No.1号2011.1、14-18頁。
- (55)田添正寿「親会社間取引において売上値引き等による売上の減額が法人税法37条に規定する寄附金に該当しないとされた事例」『税務事例』Vol.47 No.5号2015.5、16-22頁。
- (56)多田雄司「寄附金」『税務弘報』第57巻1号2009.1、26-33頁。
- (57)-----「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〈寄附金を巡る諸問題（特集）〉」『税務事例』Vol.43 No.1号2011.1、25-29頁。
- (58)-----「寄附金」『税務弘報』第59巻6号2011.6、60-70頁。
- (59)田中義幸「寄附金税制の研究 第1回寄附金とは何か」『税理』55巻1号2012.1、137-142頁。
- (60)-----「寄附金税制の研究 第15回総括・寄附金税制の研究」『税理』56巻3号2013.3、120-125頁。
- (61)田中晶国「企業グループの財務改善計画の一環として行った子会社に対する債権放棄の法人税上の扱い」『別冊ジェリスト 租税判例百選 [第7版]』No.1518号、199-200頁。
- (62)津田明人「寄附金」『税務弘報』第63巻4号2015.4、66-73頁。
- (63)手塚崇史「損金不算入となる寄附金認定（特集 最新動向からみるこれからの税務訴訟の論点）」『税務弘報』第63巻7号2015.7、13-19頁。
- (64)富田武彦「ふるさと納税制度による税源の偏在は是正機能と限界」『立法と調査』No.386、2017.3、頁。
- (65)朝長秀樹他「グループ法人税制の実務論点と課題」『税研』53巻12号2010。
- (66)-----「グループ法人間の寄附」『税研』53巻12号2010。
- (67)中井稔「寄附金規定における対価性の判定と解釈」『税務弘報』第57巻10号2009.9、161-168頁。
- (68)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、28-40頁。

- (68) 中島孝一「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（特集 寄附金認定されがちな企業行動と税務問題）」『税理』59巻5号2016.4、12-17頁。
- (69) 長島弘「親子会社間取引と寄附金認定」『税務事例』44巻2号2012.2、36-42頁。
- (69) -----「株式消却を伴う減資の払戻限度超過額の寄附金該当性〈寄附金等を巡る諸問題〉」『税務事例』47巻5号2015.5、23-32頁。
- (70) 中西良彦「外注費として支払われた金員が寄附金に当たるとした事例〈寄附金認定事例を巡る諸問題（特集）〉」『税務事例』44巻6号2012.6、28-32頁。
- (71) 永橋利志「景品卸会社に対する特殊景品の無償譲渡が金銭その他の資産又は経済的利益の贈与又は無償の供与に当たるとした事例〈寄附金認定事例を巡る諸問題（特集）〉」『税務事例』44巻6号2012.6、33-37頁。
- (72) 中村崇二「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（特集 寄附金認定されがちな企業行動と税務問題）」『税理』59巻5号2016.4、24-31頁。
- (73) 中村慈美「グループ法人税制の今」『租税研究』737号2011.3、277-304頁。
- (74) 中村利雄「寄附金」『税理』28巻10号、95-106頁。
- (75) 成道秀雄「寄附金とその沿革」『日税研論集17号 寄附金』（日本税務研究センター、平成3年）、125-141頁。
- (76) 西川一誠「ふるさと納税のさらなる発展を」『税務弘報』第66巻5号2018.5、2-11頁。
- (77) 西中間浩「販売契約において合意された契約価格を当初取引価格と認めた上、その後に債権放棄又は取引価格変更合意があったと認めるべきとする課税庁の主張は、真実の法律関係から離れて法律関係を構成するものであり、採用することができないとして、販売親会社に対する売上値引き等による売上減額が寄附金には当たらないとされた事例（全部取消・確定）〈税務実務への影響をいち早くチェックする！最新判例・係争中事例の要点解説45〉」『税経通信』第69巻6号2014.6、206-211頁。
- (78) 長谷川忠一「寄付金と税法規定」『税経通信』第16巻6号。
- (79) 濱田康宏、白井一馬、村木慎吾、岡野訓、内藤忠大「座談会グループ法人税制を検証する（第2回）グループ寄附金税制と無対価組織再編成」『税務弘報』第58巻13号2010.11、138-142頁。
- (80) 林隆一「トラブル回避等のための特定団体等への金員の支出〔審判所昭和61.11.29裁決〕（特集 寄附金認定されがちな企業行動と税務問題）」『税理』59巻5号2016.4、55-60頁。
- (81) -----「関係会社等への売掛金債権放棄のタイミングと寄附金認定回避策」『税理』60巻8号2017.4、164-170頁。
- (82) 林仲宣、谷口智紀「取引価格の変更と寄附金の意義」『税務弘報』号2014、130-131頁。
- (83) 平石雄一郎「広告宣伝費としての支出が寄附金として課税された事例〈租税判例研究497〉」『ジュリスト』1468号2014.6、118-121頁。
- (84) 平野 秀輔「親子会社間取引における適正価額の判定：積水化学グループ間取引における寄附金の取り扱い〔東京地裁平成26.1.24判決〕（租税公正基準(3)）」『租税訴訟』(9)号2016.4、390-409頁。

- (85) 廣瀬正「寄付金と業務関連性」『税務事例』Vol. 12 No. 5号 1980.5、2-6頁。
- (86) 藤曲武美「裁判例にみる 法人税の基礎(第7回) 損金の額の別段の定め—寄附金」『税務弘報』第58巻9号 2010.8、133-140頁。
- (87) ----- 「裁判例にみる 法人税の基礎(第8回) 損金の額の別段の定め—寄附金②」『税務弘報』第58巻11号 2010.10、125-133頁。
- (88) ----- 「裁判例にみる法人税の基礎(第29回) 親子会社間の取引価格の決定方法: 平成26年1月24日東京地裁判決」『税務弘報』第62巻5号 2014.5、54-60頁。
- (89) ----- 「国外関連者への資金提供・債権放棄の寄附金該当性」『税研』No. 178号 2014.11、118-121頁。
- (90) ----- 「裁判例にみる 法人税の基礎(第36回) 無償取引と寄附金課税 : 昭和53年3月30日大阪高裁判決を参考として」『税務弘報』第63巻5号 2015.5、146-153頁。
- (91) ----- 「裁判例にみる 法人税の基礎(第46回) 債権放棄が寄附金とされた事例 [大阪高裁平成17.2.18判決]」『税務弘報』第64巻8号 2016.8、151-156頁。
- (92) ----- 「寄附金税制の基本理念と制度設計」『税研』No. 189号 2016.9、32-39頁。
- (93) ----- 「法人税における寄附金税制 ((特集 寄附税制の現状と今後のあり方)」『税研』32(3)号 2016.9、46-52頁。
- (94) 藤谷武史「裁判例にみる 法人税の基礎(第51回) 法人税法22条2項の取引の意義-旺文社事件(最判平18.1.24、差戻し東京高裁平19.1.30)-」『税務弘報』第65巻5号 2017.5、145-151頁。
- (95) 古矢文子「外注費として支出した工事代金等につき対価性がなく寄附金に該当するとした原処分の一部を取り消した事例〈寄附金認定事例を巡る諸問題 (特集)〉」『税務事例』44巻6号 2012.6、38-42頁。
- (96) ----- 「債権放棄をもって寄附金と扱うことはできないとされた事例」『税務事例』36巻10号 2004.10、23-27頁。
- (97) 細川健、川口和歌子「無形資産の経営指導料の税務—東京地裁平成12年2月3日判決の分析を中心に」『税務弘報』号2008.6、127-141頁。
- (98) 細川健「寄附金課税の範囲と判断基準—清水惣事件の分析と一般寄附金分析のフレームワーク提示—」『LEC会計大学紀要』第15号、13-32頁。
- (99) 増井良啓「関係会社に対する売上値引きの寄付金該当性」『ジェリスト』第1044号 1994.5、144-146頁。
- (100) ----- 「無利息融資と法人税法第22条2項—清水惣事件」『別冊ジェリスト』No. 178号。
- (101) ----- 「無利息融資と法人税法第22条2項—清水惣事件」『別冊ジェリスト 租税判例百選 [第5版]』No. 207号 2011.12、98-99頁。
- (102) ----- 「無利息融資と法人税法第22条2項—清水惣事件」『別冊ジェリスト 租税判例百選 [第6版]』No. 228号 2016.6、98-99頁。
- (103) 水野忠垣「同族会社で構成する企業グループ内の拠出金支出を法人税法上の寄付金とする更正処分

- とその附記理由の違法性』『別冊ジェリリスト 租税判例百選[第6版]』No. 846号 1985. 10、133-135頁。
- (104)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巻号 2017. 3、1-13頁。
- (105)宮澤博「関連会社間における低利息融資, 無利息融資 (特集 寄附金認定されがちな企業行動と税務問題)」『税理』59巻5号 2016. 4、41-46頁。
- (106)宮森俊樹「グループ法人税制との関係 (寄附金課税の「考え方」を検証する)」『税務弘報』第59巻1号 2011. 1、10-18頁。
- (107)望月文夫「移転価格税制に係る平成23年度改正とその適用に関する考察」『経理知識』90号 2011. 9、35-50頁。
- (108)森井昭顕「移転価格税制について」『広島経済大学経済研究論集』第24巻第3号 2001. 12、41-56頁。
- (109)矢頭正浩「寄附金 (特集 悩める税務判断を徹底検証! 法人税+更正の請求 税務手続の不確定概念)」『税務弘報』第61巻第2号 2013. 2、46-53頁。
- (110)山本守之「寄附金課税の実相 第1回 寄附金課税のあり方を考える」『税務弘報』第63巻第7号 2015. 7、34-47頁。
- (111)-----「寄附金課税の実相 第2回 通達による課税対象からの除外」『税務弘報』第63巻第8号 2015. 8、124-135頁。
- (112)-----「寄附金課税の実相 第3回 条理からみた適用除外 [I]」『税務弘報』第63巻第9号 2015. 9、198-205頁。
- (113)-----「寄附金課税の実相 第4回 条理からみた適用除外 [II]」『税務弘報』第63巻第10号 2015. 10、64-77頁。
- (114)-----「寄附金課税の実相 第5回 取引内容から見た課税除外 [I]」『税務弘報』第63巻第12号 2015. 11、148-158頁。
- (115)-----「寄附金課税の実相 第6回 取引内容から見た課税除外 [II]」『税務弘報』第63巻第13号 2015. 12、127-135頁。
- (116)-----「寄附金課税の実相 第7回 裁判・裁決例による検討 [I]」『税務弘報』第64巻第1号 2016. 1、174-183頁。
- (117)-----「寄附金課税の実相 第8回 裁判・裁決例による検討 [II]」『税務弘報』第64巻第2号 2016. 2、78-88頁。
- (118)-----「事例から考える租税法解釈のあり方 第10回租税法解釈の考え方」『税務弘報』第65巻7号 2017. 7、164-171頁。
- (119)-----「事例から考える租税法解釈のあり方 第11回交際費等と寄附金のあり方を検討する」『税務弘報』第65巻7号 2017. 8、138-144頁。
- (120)-----「法人税事例の検討 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』第52巻第11号 2020. 11、76-79頁。

- (121)山元俊一「寄付金（特集 裁判例・質疑応答事例等にみる法人税における「課税要件」の争点）」『税務弘報』第56巻1号2008.1、46-55頁。
- (122)-----「保証債務の履行に伴う損失（特集 寄附金認定されがちな企業行動と税務問題）」『税理』59巻5号2016.4、32-36頁。
- (123)吉無田勲「所得計算関係の改正」『税務弘報』第13巻第6号1965、140頁。
- (124)吉村政穂「連結納税制度の現状と課題」『税研』No.204号2019.3、47-52頁。
- (125)渡辺徹也「法人間における資産等の移転」『現代租税法講座』第30号2017、頁。
- (126)渡辺充「親会社の貸倒引当金計上を回避するために行われた子会社に対する債権放棄—大和自動車交通事件—」『税務事例』Vol.48 No.7号2016.7、30-37頁。
- (127)渡辺充「債務免除と寄附金・貸倒損失の関係」『法学研究』101号2016.10、193-210頁。

<参考その他資料>

- (1)泉恒有ほか「平成22年度 税制改正の解説」『改正税法のすべて』。
- (2)「税法と企業会計との調整に関する意見書」号昭和41年10月17日。
- (3)大蔵財務協会編「改正税法のすべて（昭和61年版）」大蔵財務協会。
- (4)加藤治彦ほか「改正税法のすべて（平成3年版）」大蔵財務協会。
- (5)国税庁「平成22年度税制改正について」『法人税法の改正』（財務省ホームページ2009）。
- (6)国税庁ホームページ「質疑応答事例 所得税」『ふるさと寄附金』。
- (7)『平成22年度 税制改正の解説』（財務省ホームページ2010年）。
- (8)財務省ホームページ「地方税法等の改正」『平成20年度 税制改正の解説』。
- (9)佐々木浩ほか「平成22年度 税制改正の解説」『平成22年度税制改正 法人税法の改正』。
- (10)財務省・経済産業省「資本に関する取引等に係る税制についての勉強会 論点とりまとめ」平成21年7月。
- (11)資本に関する取引等に係る税制についての勉強会「論点とりまとめ」平成21年7月。
- (12)「税制の簡素化についての第一次答申」昭和41年12月。
- (13)税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申」昭和61年10月。
- (14)「昭和61年度の税制改正に関する答申」税制調査会。
- (15)総務省ホームページ「ふるさと納税研究会報告書」平成19年10月。
- (16)太洋AGS有限責任監査法人「マンスリーレポート」第19号2010.8。
- (17)朝長英樹「法令改正が誤っていることもあるという前提で解釈する必要がある」『アマダスパートナーズコラム』号2017.5。
- (18)内閣府地方創生推進事務局資料「地方創生応援税制（企業版ふるさと納税）の創設ホームページ」。
- (19)内閣官房まち・ひと・しごと創生本部事務局サイト「令和2年度税制改正のポイント」
<https://www.chisou.go.jp/tiiki/tiikisaisei/portal/pdf/R2tirasi.pdf>。