

〈論 文〉

寄附金課税をめぐる現代的諸問題

村田 洋・木村 和也・川嶋 啓右・藤田 則貴・重村 智計

Abstract This study is not a consideration from the aspect of donation taxation regarding hometown tax payment, which is a current social problem. This is a study to verify what the donation itself should be and what the original donation should be, while considering the Income Tax Act again, especially based on the donation under the Corporation Tax Act.

Therefore, in consideration of the changes of the times, we decided to take up three judicial precedents and analyze and examine how the original idea of donations has changed due to the changes of the times.

キーワード：寄附金、法人税法 22 条 2 項 資産の無償譲渡、役務の無償提供 無償による資産の譲受け・その他の取引

1. はじめに

本研究は、現在の社会的な問題であるふるさと納税をめぐる寄附金課税の側面からの考察ではない。寄附金そのものの本来のあるべき趣旨、および本来の寄附金における概念規定とはどのようなものであるかを、改めて法人税法および所得税法も考慮しつつ、とりわけ、法人税法上の寄附金¹に基づき検証するための研究である。そのため、時代の変遷を考慮し3つの判例を取り上げ、寄附金本来の概念規定および法人税法 22 条 2 項の解釈が時代の変化で、どのように変容してきたのか、あるいは何の考察も考慮もされなかったのか、を若干の学説と必要と思われる判例を通して検証し論考し、新たな見解を提示するものである。

2. 法人税法における益金の概念

我が国において、所得税法が創設されたのは明治 20 年（1887 年）といわれている。² 当時は法人税についてまだ課税されていなかった。法人税が課税対象となるのは明治 32 年（1899 年）で、「そのはじめは、法人所得を第 1 種所得として所得税の課税対象に組み込むこととした」³ 所得税の改正にまでさかのぼることとなる。なぜ、法人課税の創設が所得税法の創設より少し後になったかについては、「企業勃興を支援すること、法人観が未確立の状態であったとされる。」⁴ つまり、産業の発展に伴い法人を独立の課税主体とみなし、課税対象として考えるようになったということではないだろうか。

その後、昭和 40 年（1965 年）の法人税法の全文改正により法人税法における各事業年度の課税所得の算定が行われるようになった。しかし、「益金の額」の定義については、法人税法 22 条 2 項の「益金に算入すべき金額」として規定されるようになったが、「損金の額」

の定義については、法人税法上の規定がされておらず、すべて解釈にゆだねられる結果となり現在に至っている。そのため、無償取引における、収益に対する不都合な解釈問題が長きにわたり続く結果となっている。

この無償取引に関する問題が、「無償による収益の譲渡」、「無償による役務の提供」、「無償による資産の譲受」などとなっている。つまり、無償による資産の譲受について、収益が生じるのは当然であるが、対価を伴わない無償による譲渡、役務の提供からも収益が生じたとして、益金の額に算入されることとなる。このことがこれから検討する寄附金課税の解釈問題と大きく関係してくるということである。

3. 諸学説の見解

法人税法 37 条は寄附金の損金不算入を示した条文である。この条文から寄附金における課税範囲と課税基準が見いだされる。また、法人税法 22 条 2 項の収益が発生するかどうかという問題については、寄附金を考えた場合、貸付を行った側の法人について改めて検討する必要があると思われる。この問題については、いくつかの学説が存在しているようだ。まず、判例を検討する前に考察に必要な学説について取り上げ検討してみることとする。

法人税法 22 条 2 項の無償取引については、収益を認識する規定の解釈が存在するようだ。もちろん解釈には多くの見解があろうが、大きく区分できることは、「実体利益存在説」と「適正所得算出説」、「同一価値移転説」に分かれるようである。⁵

実体的利益存在説（キャピタルゲイン説）について、法人税法が全文改正された昭和 40 年（1965 年）、22 条 2 項が新設された。しかし、無償による資産の譲渡については、収益を認識し総益金を算入することが認められていた。つまり法人税改正以前から帳簿価格と時価との差額であるキャピタル・ゲインを、利益が流出する際に益金とすることを、確認するための規定と解することができる。ただし、無利息貸し付けに見られるような無償による役務の提供に収益を認識できるか否かについては明示されていないようだ。⁶ この点について法改正前の事案で改正後に判決が下された「相互タクシー事件」を見るとその説明がつくであろう。⁷

適切か否かは別として、所得税法で考えてみると、所得税法 59 条の「みなし譲渡規定」同様、資産の値上がりの利益を各事業年度ではなく利益が流出した時点で収益と認識する見解と解することができる。⁸ そして、同一価格移転説とも異なるが、少数派ではあるが、現在の有力説にも、この基本的な考えが引き継がれているようだ。

適正所得算出説は、「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される旨を定めている。」⁹ ただ、いろいろな解釈が存在し、複雑に絡みあつて問題が内在するようであるが、根本的には、正常な対価で取引をおこなったものとの負担の公平を維持し、法人間の競争の中立性を確保するために、無償取引から経済的利益が生じることを擬制したと解することができる。¹⁰ 勿論、法人税法 22 条 2 項のすべての理解に満足を与えるものではないが、無利息融資の利益を収益とする根拠が示されているように解さ

れる。

同一価値移転説は、利益を受け取る側から、問題を見るものであり、有償譲渡または有償提供の可能性がない場合でも利益を受ける側にとってそれに見合う収益の発生を肯定するものである。また、無利息貸し付けについては、収益を認識する根拠を示すものである。¹¹

しかしこれは、経済的利益の存在を根拠にする点では、適正所得算出説と対立する考えである。しかも、受け入れ側に経済的利益が生じた場合、経済的利益を流出した側に、収益認識をすべきかについては根拠づけられていないようであり、¹² 十分とはいいがたい説と解せる。

その他、法的基準説¹³は、固定資産と棚卸資産、役務の無償提供を区分して課税根拠を理解しようとする説である。この説は「実体的利益存在説を基礎に法的基準説とは異なり、実体的利益存在説の基礎理論を棚卸資産の無償譲渡や役務の無償提供にも適用できるとし、取引ごとに異ならない統一的な課税根拠を述べている。」¹⁴ ということであるため、寄附金の計算技術上収益を計上する説といえよう。つまり、「無償による資産の譲渡および役務の提供は実体的な利益が存在するからではなく、計算技術上の理由から収益を計上する説。」¹⁵ ということになる。

そして、有償取引同視説「資産の無償譲渡、役務の無償提供は、実質的に見た場合、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」とする説である。二段階説といわれ、有償取引と対価の贈与という二段階の取引を擬制することによって、収益の発生を理由づける内容である。根底には課税の公平の維持がある。¹⁶ しかし、貸し手側に課税の対象としての所得があるか否かについては、明確な説明がなされていないように思われる。ただし、立法事務関係者、税務官庁などから主張されることが多い説であるようだ。¹⁷

結局、「実体的利益であるとする説」と、そうではなく「擬制された利益であるとする説」の2つに区分されるということである。収益の実現をどうとらえるか。対価をどう位置付けるかによるということになる。法人税法22条4項を根拠として検討した場合、実現には対価が規定されておらず、対価を伴わなくても資産の移転や役務の提供のみで収益が実現すると解することはできないかと思われる。そうなると、無償取引による課税を実体的利益に対する課税とすることは困難ではなかろうか。同様に、擬制された利益としてとらえた場合も、存在しない取引自体を擬制することはできないし、有償取引同視説を適用することさえ困難ではなかろうか。

今までの諸学説を検討してみた結果、どの学説を利用しながら検討を進めれば、寄附金課税の諸問題についてより良い方向性が得られるのであろうか。もっとも、実務上の問題と学説、さらには裁判所の判決が、必ずしもすべて同一した状況で検討されているわけではないので、割り引いて検討する余地はあるが、例えば、課税根拠を基本にすえて、適正所得算出説を優先活用して理解を進めたとしたら、帰属所得の概念定義の問題はあるにせよその射程範囲が広く検討できるのではないだろうか。さらには、無償取引規定が租税回避の認否の

考え方に基礎をおくことから一定の評価に値する考察ができるのではないだろうか。

以上のことを念頭に置いて判例に関して検討してみることとする。

4. 清水惣事件の判例解釈

法人税法 22 条 2 項および 37 条の適用によって、無利息融資課税がなされた際に、どのような解釈がされたかを検証していく。

この事案は、親会社が子会社に無利子融資を許したこと。これは、黒字会社が赤字会社に所得振替を許すことになり、人為的操作によって、法人税の減少をもたらすことになる。このような、所得振替を防止しなければ不公平感を助長させることとなる。また、税額減少を抑止するという必要がある。

この点を考慮しながらさらに検証するために清水惣事件の判例を紐解き検討してみる。

4-1 清水惣事件判決^{18 19}

【事件の概要】 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 T は、昭和 37 年 11 月 1 日に繊維、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。T の昭和 40 年 11 月 30 日現在の発行済株式 4 万株のうち、1 万 6028 株を X が保有しており、X と T とは親子会社の関係にあつて、ともに法人税法上の同族会社である。X は昭和 37 年 12 月 1 日 T に対し、その事業達成を援助する目的で期間を 3 ヶ年に限り、4000 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 T に 対して、昭和 39 年事業年度において各月末残高 2654 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%の利率による利息相当額を寄附金と認定し、寄附金損金不算入額として、昭和 39 事業年度の所得金額 に 206 万 1013 円、昭和 40 事業年度のそれに 258 万 2134 円を各加算計上する更正処分を行った。これに対して、異議申告および審査請求を経て X が出訴。

第 1 審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出来るかどうかが争われ、大津地判昭和 47 年 12 月 13 日(月報 19 巻 5 号 40 項)は、結論としてこれを消極的に解し、X の請求を認容して本件更正処分を取り消した。

Y は控訴し、次のように主張した。本件無利息融資に係る利息相当額は、法人税法 22 条 2 項の「無償による役務の提供」に係る収益として認識され、X の益金を構成する。しかし、この収益は現実には X の資産として残存せず、寄附金として社外流出している。それゆえ、右利息相当額は、法人課税所得の計算上、法 37 条 2 項の寄附金損金不算入の限度で益金として計上すべきである。

大阪高裁は、以下のような判示した後、年 6%で利息相当額を算定し、それに基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。

4-2 清水惣事件判決概要

「親会社が子会社に対して無利息の約定で金銭を貸付けた場合には、貸主が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、営利法人としてその供与を受けることなく無利息貸付をすることを首肯するに足る合理的な経済的目的その他の事情が存しないかぎり、右当事者間の具体的関係に徴して算定される利息相当額は法人税法上の寄付金に該当すると解すべきであり、右親会社子会社間に当時の定期預金の利息を考慮して三年経過後には年七分の割合による利息を支払う旨の約定が成立していた等判示の事情のもとにおいては、その利率は年六分と認めるのが相当である。」²⁰

法人税額更正決定取消等請求控訴事件²¹では、第1審判決は、京都証券株式会社事件の控訴審判決とほとんど同様の判断枠組に基づいて、更正処分を取り消した。つまり、訴外会社に対する利息債権が発生していないことは明らかで、原告は訴外会社から法人税法所定の益金となるべき収益を得ていない。それゆえ、利息相当額につき課税する余地はない。判決において租税回避行為の否認が許されるか否かを判断した。

控訴審判決は、法人税法 22 条 2 項の規定は、私法上有効に成立した法律行為の結果であるか否かにかかわらず、金銭の形態か、その他の経済的利益の形態かの別なく、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であるという。

また、資産の無償譲渡、役務の無償提供は、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り、担税力を示し、法人税法 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述べる。

金銭の無利息貸付の場合については、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、受けることなく相当額の利益を手放すことを首肯するに足りるかの合理的な経済目的、その他の事情が存する場合に限り、当事者間で通常ありうるべき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述べている。

そして、経済的利益の無償の供与等に当たるとされれば、法人税法 37 条 5 項 括弧内所定のものに該当しない限り、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とした。²²

4-3 論証と検討

結局、通常のあるべき利率について更正処分と異なる水準が適正であるとしたものの、原判決を変更して更正処分をほぼ認めた。

問題点として指摘できることは、親会社が子会社に無利子融資を許してしまうと、これでは、黒字会社が赤字会社に所得振替を許すことになり、人為的操作によって、法人税の減少をもたらすことになる。このように、所得振替を防止し、税額減少を抑止する必要があると

いうことだ。

役務提供には、人的労務提供のみならず資産の融資なども含む。無利子融資も無償の役務提供にあたる。資産の無償譲渡、役務の無償提供について定める法人税法 22 条 2 項の趣旨は正常な対価で取引を行った者との間の公平を維持し、同時に法人間の競争中立性を確保するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制した創設規定であると解すべきである(適正所得算出説)。

また、資産の無償譲渡、役務の無償提供は、実質的にみた場合には、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。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するために、収益発生事由として規定したのであるとする(2 段階説)。

とすれば、課税の公平、競争中立性を保つために無利子融資の場合は正常な対価といえる利息相当額を収益として擬制すべきであるといえる。よって、利息相当額を親会社の益金として計上し、一方で、利息相当額は無償の経済的供与として寄附金(法人税法 37 条 7 項)となるため、損金算入限度額内で親会社に損金に算入される。

もっとも、正常な対価で取引を行った者との間の公平、法人間の競争中立性を害さないような、借主から対価性を有する経済的利益または、経済的利益を手放す合理的理由がある等特段の事情があれば、適正な利率による利息相当額の収益は発生せず益金として計上しない。この場合は、正常な対価を得ていると考えてよい。

また、無利息融資の場合には通常の利息相当額が貸主から借主に移転することをもって経済的利益が顕在化することを貸主側の収益発生の根拠としている(同一価値移転説)。よって、利息相当額を益金として計上する。

ただし、借主から対価性を有する経済的利益または、経済的利益を手放す合理的理由がある等特段の事情があれば、適正な利率による利息相当額の収益は発生せず益金として計上しない。²³

つまり、本件は、法人税法改正前に起こった事案であったが、22 条 2 項について同一価値移転説の立場から、貸金は時の経過とともに利益を生じるものとし、時価と簿価の段差が生じることを認め、この差額を収益と認識することは法人税法の所得概念に含まれ、22 条 2 項制定以前でも認められると解した。同様にキャピタルゲイン説によっても正当であると判示した。そして、商事法利息(商法 514 条)である年利 6%を適用とし、利息相当額は無償の経済的供与として寄附金(法 37 条 7 項)となるため、損金算入限度額内で損金に算入されるところとした。

5. 南西通商株式会社事件の判例解釈

先の事案が「無償による役務の提供」に関する事案であったため、ここで検討する事案は、「無償による資産の譲渡」に関する事案である。無償取引に関する判例のうち、「無償による資産の譲渡」に関する代表的な判例は、今回検証する南西通商株式会社事件²⁴と、相互

タクシー事件がある。「無償による役務の提供」に関する代表的な判例は、先に検証した清水惣事件と京都証券取引所事件²⁵があった。さらに、「無償による資産の譲受け・その他の取引」に関してはオウブンシャホールディング事件などが有名であろう。

5-1 南西通商株式会社事件判決²⁶

【事件の概要】 金融業を営む X1（原告・控訴人・上告人）は、その設立以来、個人である X2（原告・控訴人・上告人）が実質的に資本金を全額出資している会社であり、X2 が代表者として経営を支配している。X1 は訴外取引先銀行の株式（以下、「本件株式」という。）を X1 の代表取締役である X2 に対して譲渡した。これに対し Y（税務署長一被告・被控訴人・被上告人）は、本件株式の譲渡は時価よりも低廉な価格でなされたものであるとして、時価との差額に相当する金額は法人税法 22 条 2 項により、X1 の所得計算上益金に算入すべきであるとして更正処分を行った事案である。

南西通商株式会社は、法人税法 22 条 2 項の低額譲渡の収益性について、最高裁として初めて正面から判決した裁判であった。その意味からも評価される側面は大きいと思われる。

5-2 南西通商株式会社事件判決概要

第 1 審（宮崎地方裁判所）²⁷ は、「法人税法二二条二項は、資産の有償譲渡に限らず、無償取引に係る収益も益金に算入される旨定めている。この規定によれば、資産の無償譲渡の場合には、その時価相当額が益金に算入されることとなる。無償譲渡の場合には、外部からの経済的な価値の流入はないが、法人は譲渡時まで当該資産を保有していたことにより、有償譲渡の場合に値上がり益として顕在化する利益を保有していたものと認められ、外部からの経済的な価値の流入がないことのみをもって、値上がり益として顕在化する利益に対して課税されないということは、税負担の公平の見地から認められない。

したがって、同項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するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制した創設的な規定と解される」。したがって、「X1 が、時価より低い価額で本件株式を譲渡した本件には、法人税法 22 条 2 項が適用され、本件株式の譲渡価額と時価との差額に相当する金額が益金に算入されるというべきである。」と判示し、X1 らの請求を棄却した。

第 2 審（福岡高裁宮崎支部）²⁸ は、第 1 審の判示部分をほぼそのまま引用し、X1 らの控訴を棄却した。本件最高裁判所は、第 1 審の判示を支持し、法人税法 22 条 2 項が資産の無償譲渡も収益の発生原因になることにつき、「法人税法二二条二項は、国内法人の各事業年度の所得の金額の計算上、無償による資産の譲渡に係る当該事業年度の収益の額を当該事業年度の益金の額に算入すべきものと規定しており、資産の無償譲渡も収益の発生原因となることを認めている。

この規定は、法人が資産を他に譲渡する場合には、その譲渡が代金の受入れその他資産の

増加を来すべき反対給付を伴わないものであっても、譲渡時における資産の適正な価額に相当する収益があると認識すべきものであることを明らかにしたものと解される」。資産の低額譲渡について、「たまたま現実には収受した対価がそのうちの一部のみであるからといって適正な価額との差額部分の収益が認識され得ないものとすれば、前記のような取り扱いを受ける無償譲渡の場合との間の公平を欠くことになる。

したがって、右規定の趣旨からして、この場合に益金の額に算入すべき収益の額には、当該資産の譲渡の対価の額のほか、これと右資産の譲渡時における適正な価額との差額も含まれるものと解するのが相当である。このように解することは、同法三七条七項が、資産の低額譲渡の場合に、当該譲渡の対価の額と当該資産の譲渡時における価額との差額のうち実質的に贈与をしたと認められる金額が寄附金に含まれるとしていることとも対応するものである。」と判示し、X1 らの上告を棄却した。

5-3 論証と検討

つまり、第1審では、無償による資産の譲渡からも収益が生じていると認識され、キャピタルゲイン課税説を援用している。また、適正所得算出のために無償取引も収益として擬制して計上されることにより、収益とみなすとして、法人税法 22 条 2 項の性格がみなし規定であり、創設的規定であるとしている。第1審でのこのような創設的規定判断は、裁判例としては初めてのようである。²⁹

結局、最高裁判決は、資産の値上がり益に対する課税繰延べを防止するという立法政策を宣明し、低額譲渡を法人税法 22 条 2 項にいう有償による資産の譲渡に該当するとしつつ、同項の趣旨を根拠に、低額譲渡からも適正価額相当額の収益があったものとしている点および補強材料として寄附金規定を援用する点において、適正所得算出説の無償取引に係る収益発生事由の論理に酷似している。³⁰

判決における同項の無償取引の収益発生事由の根幹は、第1審判決を支持している。課税の公平を根拠に適正な価額までの収益発生を認めている部分から判断すると、適正所得算出説の論理を踏襲していると思われる。課税の公平を基調として適正所得算出説をもって無償取引から収益を認識するという手法を取り入れた。その根底にあるのは収益の擬制を固定資産の無償譲渡の収益発生事由の理由としたことと判断できるのではないかと。

6. オウブンシャホールディング事件の判例解釈

無償による資産の譲受けについては、一般に資産の譲受となっているので、金銭や物の受贈がこれらに該当することとなる。受贈された物の価格をいかに評価し算定するかが問題となろう。税制調査会の資料³¹を検索してみると、法人税法では、無償による資産の譲受けに対しては以前から、純資産増加説における所得として、その受贈益に課税してきたようである。そう考えると、収益の額も時価によるべきものと考えてよいであろう。

さらに、債務免除益があった場合は、贈与があった場合と同様に、すぐには収益とされな

いが、結果的に債務の減少という点から収益が生ずることとなる。これは、益金の額に算入される収益の額は、資本等取引以外の取引から生じたものであれば、すべて収益として益金の額に算入することとなるという理解に結び付くのではないか。³²

さて、遺贈による資産の取得の場合では注記載の東京高裁の判例を検討することが妥当かと思われる。³³ 換言すると、遺贈による法人の土地取得は、法人税法 22 条 2 項の無償による資産の譲受に該当し、当該事業年度の収益となる。その土地の取得価格の算定は同法 22 条 4 項に従い減価償却資産の取得原価の評価に関する法人税法施行令 54 条 1 項 7 号イを類推適用するのが妥当なのかもしれない。つまり、取得時における当該資産の取得のために通常要する価額という規定に基づくことによるからである。ただ、その際、広告宣伝用の看板等の贈与を受けた場合はどのようなになるのだろうか。これは法人税基本通達³⁴によることとなる。

さらに、取引について検討してみると、法人税法 22 条 2 項に規定されている無償取引は、取引を前提にしている。しかし取引の概念が統一的な見解として客観性をもっていないのが現状である。この概念規定について争われた判例を検討してその他の取引の側面として考察してみることとする。

6-1 オウブンシャホールディング事件判決³⁵

オウブンシャホールディング事件は、株主間の割合的持分の移転についての課税が問題となった事件である。事実認定の方法、法人税法 22 条 2 項の意義、37 条の寄附金の意義、132 条の同族会社の行為計算否認規定の意義等、多くの論点を含む事件であった。

第 1 審と第 2 審が大きな変容を示す結果となった。それゆえ、最高裁の判断が注目されていた。1 審判決では、納税者が選択した 私法上の法形式をそのままに事実認定する、形式主義により、経済的利益の移転を生ずる無償供与としての行為の存在が直接的には認められなかった。その理由は、同行為を擬制するに足りるだけの根拠がないということであり、よって課税は違法と判断された。

2 審判決では、関係者間の合意を認定し、見方によっては合意の認定・擬制による否認とも言うべき考え方が示され、課税の適法性が示された。最高裁においては、基本的に、2 審の考え方を肯定し、課税は適法とされたが、移転した経済的価値の評価において、原審に審理のやり直しを命じている。³⁶

関係者間の関係が特殊であり、判決は関係者間の合意の認定を行っているという意味で、事例判決である。しかし、第三者割当増資を介した資産価値の株主間の移転に対し、それが未計上か否かに関わらず、合意に基づく場合には取引にあたり、収益計上すべきであり、損益取引として課税され得ることを示した点に大きな意義がある判決であると考えられる。

6-2 オウブンシャホールディング事件判決概要

事件の概要は、オウブンシャ・ホールディング社がオランダに子会社 A（アトランティッ

ク社)を株式(テレビC株式等)の現物出資により設立し、この現物出資株式は簿価まで圧縮された。次に、オウブンシャ・ホールディング社の株式の約半分を保有する財団法人が、オランダに子会社B(アスカファンド社)を設立した。そして、B社設立の当日、A社の100%株主、つまりオウブンシャ・ホールディング社が、株主による議決を行って、著しく低額で大量の第三者割当増資が決まり、二日後、B社がそれを引き受け、払込みを行った。

この結果、B社がA社の持分割合の15/16を保有することとなり、A社は財団法人の孫会社になった。その上で、A社が当初オウブンシャ・ホールディング社から現物出資された株式を他社に譲渡した。

いわゆる「タックス・ヘイブン課税」も含め、株式の譲渡益(当初現物出資時の圧縮額を含む)について日本で課税されない形となっていた事件である。

6-3 論証と検討

法人税法22条2項に規定されている無償取引は、取引に係る収益を前提としている。しかしこの取引の概念についても、必ずしも統一的な見解が確立されているわけではない。その意味で概念規定について争われた事案でありとても興味深い。いわゆる第三者割当増資による持株割合の変動を収益の額とすることが、法人税法22条2項の適用範囲となり得るかについて検討された。さらに、法人税法132条の同族会社の行為計算否認規定の適用の可否および非上場株式の評価方法等を争点としているので、法人税法22条2項の適用の可否について検討していく必要がある。

課税庁は、当初、法人税法132条の同族会社の行為計算否認規定を用いて、第三者割当増資の株主決議により利益を流出させた行為を未計上資産の社外流出として課税を行った。課税庁が、主位的主張を法人税法22条2項と37条(寄附金)に差し替えたが、東京地裁の1審では、オウブンシャ・ホールディング社はアスカファンド社に何らの行為もしていない、利益の移転は、株主決議ではなく増資の払込時点で生じているなどの理由により、課税は違法とされた。

高裁では課税庁が勝訴し、最高裁も課税することの適法性を認めた。結局、関連会社同士で、一方がA会社の持分の大半を失い、一方が得た。ただ、この効果の実現に際し、法形式上の贈与契約で、株券の所有権移転という契約の形態は取らず、第三者割当増資を利用したということになる。

そして、この事実には法人税法22条2項を適用できるかが問題とされる。私法上の契約を介在させない、他者への経済価値の移転を、課税上どう取り扱うべきかという点が問題となった。当時は、外国子会社への現物出資時の圧縮が認められていたため、この課税繰り延べをいつ精算すべきか、というとらえ方をすることも可能であるが、現物出資時の圧縮損は、外国子会社株式の値上り益(キャピタル・ゲイン)に吸収されており、一般的キャピタル・ゲインの取扱いとして議論するのが適当なのかもしれない。

ということになれば、無償で割合的持分を移転した贈与側の扱い、増資を通じた株主間の

割合的持分の移転（株主間取引）をどう取り扱うかという点、そして、課税すべきとすれば、課税すべき価額の算定方法をどうするかという点が問題である。ただし、外国子会社への現物出資時の圧縮については、その後の平成 10 年税制改正で、認められないことになった。

結局、1 審³⁷では、有利な第三者割当増資には原告の行為は存在しないので法人税法第 22 条 2 項の取引には該当しないとした。控訴審³⁸では、無償による持ち分の譲渡がなされたと認定することができ、法人税法 22 条 2 項に規定する資産の譲渡にあたらないまでも、無償によるその他の取引にあたると判断した。つまり、同法が規定する取引とは関係者の意思の合意に基づいて生じる法的及び経済的結果を把握する概念と解したのであった。

最高裁では、原告の支配の及ばない外的要因によって生じたものではなく、意図し了解して実現したものであり、同法のいう取引に該当すると説示し、控訴審の判決を支持した。つまり、地裁では文理解釈を重視して取引は原則として私法上の取引を意味するとし、高裁では、取引について、関係者間の意思の合意に基づき生じた法的経済的結果を把握する概念と解釈した。しかしながら、取引の概念は基本的には私法に依存した私法上の法律行為と会計慣行上認められた取引を指すことであり、³⁹取引における合意、および明確な概念規定⁴⁰は現在のところ現れていないのかもしれない。

7. おわりに

法人税法 22 条 2 項は、益金に関する課税所得の算定の基本規定である。この規定では、収益をもたらす取引としていくつか例示を掲げている。「特に、「無償による資産の譲渡又は役務の提供」については、前述してきたように課税所得概念を構成する基本的な問題であるにもかかわらず、例示取引として掲げられているに過ぎない。この無償取引にかかる規定のあり方をみていると、その多くを解釈の問題として捉えられていることが多い。換言すれば、無償取引に対する算定方法、課税要件を具体的に規定していないところに、原因があるように思える。法的安定性や予測可能性を高めるためにも、立法措置を講じる必要があるであろう。具体的には、法人税法 22 条 2 項から削除して、独立した規定として設けることが望ましい。

一方、企業会計上、「無償による資産の譲受け」については、明確に会計処理基準が示されているが、無償譲渡又は低額譲渡した場合について、今日に至るまで明確な処理が示されていない。単なる怠慢なのか、あるいは検討する必要性がないのか、何らかの見解を示すべきであろう。会計理論上の性格を明らかにすることは大きな意味を持つ。すなわち、法人税法上の「無償による資産の譲渡又は役務の提供」に係る規定を新たに設定する場合に、「別段の定め」に規定するのか、「公正処理基準」の適用対象になるのか異なってくるからである」⁴¹などかなり具体的に法的問題の不備の指摘や解決策が示されていないことへの指摘が行われている。

さらには、「国外関連者との取引をめぐっては、常にその価格が適正であるかが問題になる。これには移転価格課税と寄附金課税の問題があるが、理論上は、寄附金課税はごく限定的な場面でなされるべきものである。ところが、実務では、移転価格課税の対象となるべき場合に寄附金課税がなされることが多い。そのような場合、納税者としては、以下のような点を主張して争うことが考えられる。① 価格設定に経済合理性が認められること ② 移転価格税制が先に適用されるべきこと ③ 租税条約に適合しないこと
いずれにしても、価格設定に問題があると指摘されないようにするため、その合理性を客観的に裏づけるための資料をきちんと整えておくことが重要であるといえる。」⁴² などでは、今後さらに深刻化してくる問題としての移転価格問題や国際租税に関するタックス・ヘイブンを意識した問題の指摘がなされている。

法人税法 22 条 2 項の解釈をめぐっては、概念規定、法解釈、判例、実務上の取り扱いなど、いまだに十分に納得できる解決がなされることなく、多くの問題を抱えている現状である。このことが寄附金課税を考える上で本来の寄附（特定寄附）⁴³という意味。すなわち、寄附をした人は見返りを求めない、寄附をした人に特別な利益が及ばないという、側面からの解釈に若干の齟齬が生じているのかもしれない。

本来ならば地域振興、地方再生という趣旨であったはずだが、寄附を募るために各地方自治体が税金集めに終始した結果、過剰な返礼品を配布することが定着してしまった、ふるさと納税での返礼品競争の問題、寄附金と交際費の関係、寄附金と贈与や遺贈との問題、最近話題の遺贈寄附⁴⁴などを含めると、相続税や贈与税、交際費課税など様々な税の諸問題ともこの寄附金をめぐる概念の位置づけ、客観的な明文化される解釈の理解の必要性などが、密接に絡み合い関係してくる。そのため、今後早急な文言解釈の明示及び概念規定の客観的提示などを求めたいと考えている。

一方で、本研究では深く言及しなかったが、所得税基本通達 59-6「株式を贈与した場合のその時価における価格」などの問題も最高裁判決が出ているので、この側面も併せて著者は研究を進め近く論文として報告する予定でいる。法人税の問題抽出および提言に関する研究と合わせて、法人税のみでは十分に理解し得ない部分であった、所得税基本通達を含んだ、さらなる研究を進めることで今後新たな提言ができると期待している。

注記：共同著者の役割

- | | | |
|--------|--------|-------------------|
| 1、村田洋 | 筆頭筆者 | 論文の内容、目的、意義、結論の出筆 |
| 2、木村和也 | 法人税法検討 | 税務的確認事項担当 |
| 3、川嶋啓右 | 判例検討 | 判例検証担当 |
| 4、藤田則貴 | 英文検討 | 英文検証担当 |
| 5、重村智計 | 法律構成検討 | 総合的内容確認担当 |

- ¹ 法人税法第 37 条 7 項・8 項 一般に判例、通則では「資産又は経済的利益を対価なく他に移転させる場合であって、その行為に通常の経済取引として是認できる合理性が存在しないもの」と解されている。
- ² 磯部喜久雄「創設所得税法概説-明治 20 年の所得税法誕生物語-」 国税庁 ホームページ 参考。
<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/30/222/hajimeni.htm>。2020.10.8.
- ³ 高橋志朗「我が国法人税の発達－法人税の誕生から『シャープ勧告』発表前夜まで-」東北学院大学経済論集第 171 号、2009 年 9 月、35 頁、引用。
- ⁴ 高木克己「法人税法における益金の概念」駒大経営研究 37 巻第 1,2 2007 年、1 頁、引用。
- ⁵ 図子善信「法人税法 22 条 2 項の無償取引について-本規定は租税回避の否認規定か-」税大ジャーナル 4 2006 年 11 月、23 頁、参考。
- ⁶ 同 23 頁、参考。
- ⁷ 最判昭和 41 年（1966）年 6 月 24 日民集 20 巻 5 号 1146 頁。【事件の概要】X 社は、A 社の株式を保有していたが、A 社の株式につき、増資により、株主に新株引受権が割り当てられることになった。しかし、当時の独占禁止法では、金融業以外の事業を営む会社は、他の会社の株式を取得してはならないと規定されていたため、X 社は、A 社株式の名義を X 社の重役 B に変更し、重役 B に新株割当を受けさせた。Y 税務署長は、X 社は重役 B に対し新株引受権に係る経済的利益（プレミアム）を無償で授与したものであって、役員賞与として利益処分したとみるべきであるとして、X 社に対し、その利益の金額を X 社の所得に加算して、法人税の増額更正処分をした。そこで、X 社が、独占禁止法の規定からして X 社は新株引受権を取得できないはずだし、新株引受権は重役 B が原始取得したものであって、そうであれば X 社の益金と認定することはできないなどとして争ったのが本件である。最高裁は、益金の発生を肯定せざるを得ないとして、X 社の主張を認めなかった。争点：重役 B が得た新株のプレミアムに相当する利益は、当時の独占禁止法の制限にかかわらず、X 社の益金となるか。判決要旨：利益は X の利益となる。
- ⁸ 所得税基本通達 59-6 みなし譲渡課税の通達
<https://www.zeiken.co.jp/news/21110130.php>。2020.10.6. 税務研究会 ホームページ、参考。
第五十九条 次に掲げる事由により居住者の有する山林（事業所得の基因となるものを除く。）又は譲渡所得の基因となる資産の移転があつた場合には、その者の山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があつたものとみなす。
一 贈与（法人に対するものに限る。）又は相続（限定承認に係るものに限る。）若しくは遺贈（法人に対するもの及び個人に対する包括遺贈のうち限定承認に係るものに限る。）
二 著しく低い価額の対価として政令で定める額による譲渡（法人に対するものに限る。）
つまり、個人から法人に対して資産を贈与又は著しく低い対価で譲渡した場合、所得税法は時価による譲渡があつたものとみなして課税します（みなし譲渡）。
- ⁹ 金子宏「租税法（第 11 版）」弘文堂、2006 年、279 頁、引用。
- ¹⁰ 図子善信 前掲書 24 頁、参照。
- ¹¹ 清水敬次「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 33 巻 3 号 4 頁 1978 年、一部参考。
- ¹² 金子宏「無償取引と法人税－法人税 22 条 2 項を中心として-」法学協会百周年記念論文集第二巻 1983 年、161 頁、参考。
- ¹³ 碓井光明「時価との差額に係る収益認定の構造と法理」税経 20 巻 15 号、1977 年、66 頁、参考。
- ¹⁴ 井上雅登「法人税法における無償取引課税の一考察－課税の根拠と適用範囲を中心として-」神田学友会（専修大学大学院）第 49 号 2011 年 9 月、30 頁、引用。
- ¹⁵ 同 32 頁、引用。
- ¹⁶ 金子宏「無償取引と法人税－法人税法 22 条 2 項を中心として-」同「所得課税の法と政策(所得課税の基礎理論(下))」有斐閣、1996 年、一部引用、一部参考。
- ¹⁷ 井上雅登 前掲書 33 頁、参考。
- ¹⁸ 金子宏編著「ケースブック租税法」弘文堂、2013 年、466 頁、参考。
- ¹⁹ 大阪高判昭和 53 年 3 月 30 日判決（高裁民集 31 巻 1 号 63 頁 判例時報 925 号 51 頁）一部引用。
- ²⁰ 裁判所 裁判例検索 ホームページ
https://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail3?id=22369。2020.10.6.引用。
- ²¹ 法人税額更正決定取消等請求控訴事件、平成 28. 2.10. 名古屋高等裁判所、民事第 4 部、参考。
- ²² 裁判所 同、一部引用、一部変更。
- ²³ 図子善信 前掲書 35 頁、参照。

- ²⁴ 最高裁平成 7 年 12 月 19 日判決（平成 6 年（行ツ）第 75 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 22008541。
- ²⁵ 大阪高裁昭和 39 年 9 月 24 日判決（昭和 31 年（ネ）第 1037 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 21019740。【事件の概要】X 会社（原告・控訴人）は、京都証券取引所の会員である証券業者を主たる株主とし、同証券業者に証券取引の代金決済を円滑にするため融資を行うことを主要な目的とする株式 会社である。大蔵省の行政指導により増資を行うこととしたところ、増資新株を引受けるべき株主（証券業者達）が資金を欠いていたため、X が増資新株の払込資金を他の金融機関から融資するとともに、それらの株主に無利息で貸付けを行った。これに対して、所轄税務署長は、X の通常の金利に よって計算した利息相当額（未収利息債権）をその益金に加算して増額の更正決定処分を行った。X はその決定処分の取消しを求めた裁判である。
- ²⁶ 南西通商株式会社事件 同。最判第三小法廷平成 7 年 12 月 19 日判決。一部引用。
- ²⁷ 宮崎地裁平成 5 年 9 月 17 日判決（平成 4 年（行ウ）第 2 号、平成 4 年（行ウ）第 3 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 22006942。一部引用。
- ²⁸ 福岡高裁平成 6 年 2 月 28 日判決（平成 5 年（行コ）第 3 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 22008410。一部引用。
- ²⁹ 増井良啓「低額譲渡と法人税法 22 条 2 項」租税判例百選 [第 4 版] 有斐閣、2005 年 10 月、96-97 頁、参考。
- ³⁰ 増井良啓「資産の低額譲渡と法人税法 22 条 2 項にいう収益の額」税研第 106 号、2002 年、486 頁、参考。
- ³¹ 第 6 回 民間法制・税制調査会、議事概要、資料 4、参考。
- ³² 武昌昌輔編著「DHC コメントール法人税法 第 2 巻」第一法規、1979 年 4 月、1107 の 5 頁、参考。
- ³³ 東京高裁平成 3 年 2 月 5 日判決（東京高裁平成 2 年（行コ）第 30 号 TAINS コード Z175-6452）。参考。
【事件の概要】有限会社 X（原告、控訴人）の前代表取締役である訴外 A が、昭和 58 年 5 月 20 日に死亡した。X は A から、A が所有していた土地（以下「本件土地」という。）の遺贈（以下「本件遺贈」という。）を受けた。X は、本件事業年度中である昭和 58 年 12 月 21 日、A の相続人である B と C に対し、本件遺贈に対する減殺請求に対する価額弁償として、各 500 万円（計 1000 万円）を支払った。次いで、X は、A の相続人である D に対し、D がした本件遺贈に対する減殺請求に対する価額弁償として、昭和 59 年 5 月 17 日付の契約に基づき、同月 31 日に 1000 万円を、同年 9 月 21 日に 200 万円をそれぞれ支払った（計 1200 万円）。さらに X は、A の相続人である E に対し、E がした本件遺贈に対する減殺請求に対する価額弁償として、昭和 59 年 6 月 22 日に東京家庭裁判 所において成立した調停に基づいて、1800 万円を支払うことになった。よって X は、D と E に対する計 3000 万円の価額弁償により本件遺贈による受贈益が減少し X の本件事業年度の所得金額が別表 記載の修正申告の額よりも 3000 万円減少することになるとして更正の請求をしたところ、税務署長 Y（被告、被控訴人）は更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。これらを不服とした X は賦課 決定処分等の取り消しを求め、不服申し立てを経て提訴した。第 1 審は Y の主張を全面的に支持したため、X が控訴したのが本件である。
- ³⁴ 法人税基本通達 4-2-1 販売業者等が製造業者等から資産（広告宣伝用の看板、ネオンサイン、どん帳のように専ら広告宣伝の用に供されるものを除く。）を無償又は製造業者等の当該資産の取得価額に満たない価額により取得した場合には、当該取得価額又は当該取得価額から販売業者等がその取得のために支出した金額を控除した金額を経済的利益の額としてその取得の日の属する事業年度の益金の額に算入する。ただし、その取得した資産が次に掲げるような広告宣伝用のものである場合には、その経済的利益の額は、製造業者等のその資産の取得価額の 3 分の 2 に相当する金額から販売業者等がその取得のために支出した金額を控除した金額とし、当該金額（同一の製造業者等から 2 以上の資産を取得したときは当該金額の合計額）が 30 万円以下であるときは、経済的利益の額は ないものとする。
(1) 自動車（自動三輪車及び自動二輪車を含む。）で車体の大部分に一定の色彩を塗装して製造業者等の製品名又は社名を表示し、その広告宣伝を目的としていることが明らかなもの (2) 陳列棚、陳列ケース、冷蔵庫又は容器で製造業者等の製品名又は社名の広告宣伝を目的としていることが明らかなもの (3) 展示用モデルハウスのように製造業者等の製品の見本であることが明らかなもの (注) 広告宣伝用の看板、ネオンサイン、どん帳のように、専ら広告宣伝の用に供される資産については、その取得による経済的利益の額は ない。 4-2-2 4-2-1 は、販売業者等が製造業者等から広告宣伝用の資産の取得に充てるため金銭の 交付を受けた場合について準用する。参考。
- ³⁵ 平成 18 年 1 月 24 日 第三小法廷判決 平成 16 年（行 ヒ）第 128 号 法人税更正処分等取消請求事件、控訴 審・平成 16 年 1 月 28 日東京高裁判決、一審・平成 13 年 11 月 9 日東京地裁判決。一部引用。

³⁶ 中里実『租税法と私法』論再考 税研第114号、2004年3月。「課税の対象となる契約が不存在・無効とされた結果として課税が是認されたのではなく、個別の契約を越えた『合意』というものが認定ないし擬制されて」といわれるとされ、この考え方を「合意の認定・擬制による『否認』と呼ぶことが可能なのではなかろうかと思われる」①法人税基本通達 9-1-14(4)及び 9-1-15 の定め(当時)は、「法人の収益の額を算定する前提としての株式の価額を評価する場合においても合理性を有するものとして妥当するというべきである」としたが、一定の場合に「一株当たりの純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額」により評価する旨定める 9-1-14(4)につき、「このような一般的、抽象的な評価方法の定めのみに基づいて株式の価額を算定することは困難」とする一方、「財産評価基本通達の定める非上場株式の評価方法は、相続又は贈与における財産評価手法として一般的に合理性を有し、課税実務上も定着しているものであるから、これと著しく異なる評価方法を法人税の課税において導入すると、混乱を招くこととなる」と述べている。また、②法人税における非上場株式の純資産価額方式による評価において、法人税額等相当額を控除しない扱いについて、通達に定められる「改正前の平成7年2月ころに、財産評価基本通達185が定める1株当たりの純資産価額の算定方式のうち法人税額等相当額を控除する部分が、法人税課税における評価に当てはまらないということに関係通達から読み取れることは、一般の納税義務者にとっては不可能である。取引相場のない株式の取引は、法人税額等相当額を控除した純資産価額を上回る価額でされることもあり得るが、一般にその取引の当事者は上記関係通達の定める評価方法に関心を有するものであり、その評価方法が取引の実情に影響を与え得るものであったことは否定し難く、これとかけ離れたところに取引通念があったということとはできない」。参考。

³⁷ 東京地裁平成13年11月9日判決。参考。

³⁸ 東京高裁平成16年1月28日判決。参考。

³⁹ 末永英雄「法人税法22条2項の取引の範囲について・オープンシャールディング事件における第三者割当増資を題材にして」『海外事情研究』第33巻第2号 2006年、159頁、参考。

⁴⁰ 水野忠恒「オープンシャールディング事件」租税判例百選〔第4版〕有斐閣、2005年10月、122-125頁、参考。

⁴¹ 高木克己「法人税法における益金の概念」駒大経営研究37巻1・2号、2005年12月、27頁、引用。

⁴² 木村浩之「寄付金課税事件移転価格課税と寄付金課税との関係」税務弘報 2019年3月、137頁、引用。

⁴³ 国税庁ホームページ。参考。特定寄附金とは、次のいずれかに当てはまるものをいいます。

ただし、学校の入学に関してするもの、寄附をした人に特別の利益が及ぶと認められるもの及び政治資金規正法に違反するものなどは、特定寄附金に該当しません。(1) 国、地方公共団体に対する寄附金(寄附をした人に特別の利益が及ぶと認められるものを除きます。)(2) 公益社団法人、公益財団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のうち、次に掲げる要件を満たすと認められるものとして、財務大臣が指定したもの イ 広く一般に募集されること ロ 教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に寄与するための支出で緊急を要するものに充てられることが確実であること(3) 所得税法別表第一に掲げる法人その他特別の法律により設立された法人のうち、教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与するものとして、所得税法施行令第217条で定めるものに対する当該法人の主たる目的である業務に関連する寄附金(1)及び(2)に該当するものを除きます。)なお、所得税法施行令第217条で定めるものは、次の法人をいいます(以下「特定公益増進法人」といいます。)(イ) 独立行政法人 ロ 地方独立行政法人のうち、一定の業務を主たる目的とするもの ハ 自動車安全運転センター、日本司法支援センター、日本私立学校振興・共済事業団及び日本赤十字社 ニ 公益社団法人及び公益財団法人 ホ 私立学校法第3条に規定する学校法人で学校の設置若しくは学校及び専修学校若しくは各種学校の設置を主たる目的とするもの又は私立学校法第64条第4項の規定により設立された法人で専修学校若しくは各種学校の設置を主たる目的とするもの ヘ 社会福祉法人 ト 更生保護法人(4) 特定公益信託のうち、その目的が教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与する一定のものの信託財産とするために支出した金銭(5) 政治活動に関する寄附金のうち、一定のもの(寄附をした人に特別の利益が及ぶと認められるもの及び政治資金規正法に違反するものを除きます。)(6) 認定特定非営利法人等(いわゆる認定NPO法人等)に対する寄附金のうち、一定のもの(寄附をした人に特別の利益が及ぶと認められるものを除きます。)(7) 特定新規中小会社により発行される特定新規株式を払込みにより取得した場合の特定新規株式の取得に要した金額のうち一定の金額(1千万円を限度とします。) <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1150.htm>。2020.10.6.参照。

⁴⁴ 三井信託銀行ホームページ参照。遺贈寄付とは、個人が遺言によって遺産の全部、または一部を公益法人、NPO法人、学校法人、国立大学法人、その他の団体や機関などに寄付することをいいます。

<https://www.smtb.jp/personal/entrustment/succession/will/bequeath/>。2020.10.9.参考。

村田 洋 (むらた ひろし)	東京通信大学 情報マネジメント学部 教授
木村 和也 (きむら かずや)	産業能率大学 非常勤講師
川嶋 啓右 (かわしま けいすけ)	東京通信大学 情報マネジメント学部 教授
藤田 則貴 (ふじた のりたか)	東京通信大学 人間福祉学部 助教
重村 智計 (しげむら としみつ)	東京通信大学 情報マネジメント学部 教授