

博士學位論文

内容の要旨
および
審査結果の要旨

第 22 号

令和 3 (2021) 年 9 月

熊本学園大学

は し が き

本号は、学位規則（昭和28年4月1日文部省令第9号）第8条による公表を目的とし、令和3（2021）年9月24日に本学において博士の学位を授与した者の論文内容の要旨および論文審査結果の要旨を収録したものである。

学位記番号に付した甲は、学位規則第4条第1項（いわゆる課程博士）によるものであり、乙は同条第2項（いわゆる論文博士）によるものである。

目 次

| 報告番号 | 学位記番号 | 学位の種類 | 氏名 | 論文題目 | 頁 |
|---------|--------------|--------|-------|--|----|
| 甲第 75 号 | 博（甲）商 第 21 号 | 博士（商学） | 柳瀬 成博 | 税務会計における公正処理基準の研究 －予測可能性と無償取引における収益 認識を中心として－ | 1 |
| 甲第 76 号 | 博（甲）商 第 22 号 | 博士（商学） | 山田 喜康 | 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－ | 17 |

| | |
|---------|--|
| 氏名（本籍） | 柳瀬 成博（熊本県） |
| 学位の種類 | 博士（商学） |
| 学位記番号 | 博（甲）商 第21号 |
| 学位授与の日付 | 令和3年9月24日 |
| 学位授与の要件 | 学位規則第20条第1項該当 |
| 学位論文題目 | 税務会計における公正処理基準の研究 —予測可能性と無償取引における収益認識を中心として— |
| 論文審査委員 | （主査） 熊本学園大学教授 末永 英男 （副査） 熊本学園大学教授 佐藤 信彦 （副査） 熊本学園大学教授 喬 晋 建 （副査） 熊本学園大学教授 岩武 一郎 |

内容の要旨

1967（昭和42）年度法人税法改正で、法人税法22条4項に収益の額や原価・費用・損失の額は、「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ものとする。」という規定が、創設された。これは、直接的には、税制調査会の税制簡素化答申（昭和41年12月）を受けて、企業会計準拠主義を採用することによる商法を中心とした企業会計との「二度手間の排除」を主たる目的として明文化されたものと考えてよい。また、当時においては、企業会計の立場からも、「企業会計原則」との調和を図るために、実現主義と取得原価主義に基づいた企業利益を基礎として、税務会計の課税所得を計算すべきとする強力な意見書が、日本会計研究学会税務会計特別委員会を中心とする会計学会から出されて、「企業会計原則」を含めた一般に公正妥当な会計慣行に基づいた所得計算を提案したのであった。

創設された法人税法22条4項の規定における「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（以下、「公正処理基準」という）の内容については、制定当時から、事例の積み重ねによって明確化されることが期待されており、最終的には裁判所の判断に俟つとされていた。そして、制定後50年余りが経過し、多くの裁判例が積み重ねられてきた。また、この間、国際的共通化（コンバージェンス）を志向する会計基準が設定されるとともに、会計基準と商法（会社法）との調整も図られる一方で、会計基準の国際化、高度化、複雑化が、中小企業に多大な事務負担をかけることに対処するために、中小企業の会計に関する指針や要領が公

表されてきた。

このような裁判例の積重ねと会計基準の複線化（大企業と中小企業の2つの会計基準が存在すること）を背景として、現在の制度環境における法人税法22条4項の意義および在り方を再検討することは、税務会計の研究と実務の双方にわたって、重要な課題であると考えられる。

また、先の会計学会の意見書で、企業会計の企業利益と税務会計の課税所得との間の差異として最も問題となったのが、法人税法22条2項の「無償による資産の譲渡と無償による役務の提供による取引」（以下、「無償取引という」）から生じる収益の認識である。無償、すなわち対価なしでの譲渡や役務の提供からは、現金等の経済的利益の流入がないので、未実現であり、したがって、企業会計では収益を認識しないという立場である。法人税法は、有償取引との公平の立場で、適正所得算出説や実体的利益存在説（キャピタル・ゲイン説）などの考え方によって、無償取引からも収益を認識する。この点に関して、公正処理基準は機能しないのであろうか。

そこで本論文では、裁判例の積重ねを通じて公正処理基準の内容がどのように明確になってきたのか、および目的や内容の異なる多種多様な会計基準書等が併存するという制定当時とは異なる制度環境の下で、公正処理基準はどのように解釈されているのかという問題意識の下、税務会計における公正処理基準の捉え方について、公正処理基準の解釈や立法の趣旨などによりながら、公正処理基準の予測可能性を探求する。その上で、無償取引における収益認識を題材として、税務会計の視点から再度、「公正処理基準」の意義と適用上の射程について考察するものである。

まず、第1章では、税務会計の基礎的な体系を取り上げ、税務会計の意義や役割を概観した。そこでは、税務会計は、租税法の規定に従い課税所得の計算を行う会計領域を示していることを概観している。この課税所得の計算にあたっては、企業会計に準拠することにより公正処理基準により算出された企業利益でなければならないことを確認した。したがって、企業会計によって算出される企業利益という場合の「企業会計」とは、税務会計上いかに解釈されなければならないのか指摘している。

すなわち、法人税法では、会計方法の選択性の抑制や適用条件の規制が行われているのに対して、企業会計では、係る制約に捉われず、当該企業にとって妥当と認められる会計方法の自由な選択とその継続適用を前提とし、「企業の自主的判断に基づく適正な会計処理」（自主的経理）であると指摘した。

また、本章の中では、企業会計と税務会計との親和性について述べており、親和的であった双方が、会計基準のコンバージェンスにより乖離せざるを得なくなった現状を指摘してい

る。これにより、企業会計制度と法人税法の本質的差異が顕在化してきていることを確認し、企業会計では認められている会計処理であっても、法人税法上では公正処理基準に該当しないとする会計処理が見受けられてきていることを指摘した。このような事案においては、その解釈に法人税法の趣旨、目的を取り込んでおり、原則として、法人税法22条4項の規定により、公正な企業会計に準拠するとする公正処理基準を定めているなかで、公平性を確保するためとはいえ、「別段の定め」がないにもかかわらず、法人税法独自の観点から公正処理基準を解釈することは、納税者の予測可能性を害するおそれがあると懸念している。

第2章では、前章からの公正処理基準の変容と予測可能性について、大竹貿易事件及びビックカメラ事件を題材として検討を行った。ここでは、公正処理基準の解釈・適用が変容してきていることについて、公正処理基準の立法趣旨の観点から検討を加えた。

具体的には、立法の趣旨によれば、公正処理基準は税制の簡素化および二度手間の排除の要請から導かれるのであるが、法人税法が採用し得る企業会計の会計処理は、税制調査会答申にも現れているように、「客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準」でなければならず、法人税法22条4項の公正処理基準が創設された昭和42年当時の企業会計は、取得原価主義を基本に、収益には実現主義、費用には発生主義を採用する費用収益対応の原則に基づく期間損益計算を目的とする会計であり、商法は同様の原則に基づいた配当可能利益の計算を目的とする会計を行っていた。つまり、企業会計が、①継続性の確保、②予測見積もりの極力排除、③実現主義の徹底等を実行してくれる限りにおいて、法人税法の課税所得計算と取得原価主義から計算される企業利益の計算とは親和性を有することができたのであるとの見解を述べた。なお、企業会計が課税所得の計算に予測可能性を与えることができる理由は、継続性のある自主的経理の保証であるとの見解を示した。

したがって、「法22条4項の公正処理基準＝企業会計の会計処理基準」と理解されることで、日常の企業会計（商法会計）がそのまま適用でき、その結果、公正処理基準を用いることで課税所得計算における予測可能性が機能することになるのであるとの私見を述べている。

第3章では、第2章で述べた公正処理基準の予測可能性について、より考察を深めるため、税制調査会の税制簡素化答申に基づいて、公正処理基準の制定理由について概観している。とりわけ、公正処理基準の規定の性質については、創設規定であるとして位置付けるのか、それとも確認規定であるとして位置付けるのか、双方の考え方が存しているが、通説では確認規定であると解されている。また、公正処理基準は、所得計算における基本規定であるのか、それとも補完規定であるのかという観点は、公正処理基準が、企業会計準拠主義の機能を果たしているのかどうかの検証にもなり得る。その帰結としては、企業会計は「認識」と「測定」によって導かれる収益の額と費用・損失の額を基本として、益金の額から損金の額

が控除されて課税所得が計算されるため、計算の基本となる「認識」と「測定」において、法人税法の理念と異なるときに「別段の定め」となる。

私見としては、所得金額の計算上、法22条4項は、法22条2項および3項の領域、並びに「別段の定め」が適用されない領域に適用されるとの理解に基づけば、公正処理基準は、基本規定であるとする考え方が合致する。また、「税制簡素化の具体的措置について（昭和42年2月10日、税簡7-1、大蔵省）」においても、「所得計算は、納税者たる企業が継続して適用する適正な会計慣行に従って計算する企業利益を基礎とする旨の基本規定を設けることとする」（傍点一筆者）としており、筆者は所得計算の基本規定であると解した。

税制簡素化は、「税法、通達の規定の下に計算される課税所得と商法、企業の会計慣行等に基づいて算定される企業利益との間に開差を生じていることに由来する税制及び税務調査上の複雑さを減少させる」（簡素化第一次答申、43頁）ことを意味している。なお、この意味における税制簡素化は、主として、所得金額の計算の局面を対象としているものと理解される。そうすると、法22条4項による簡素化は、企業会計を基本規定として法22条による課税所得を計算しようと企図するものであり、企業会計準拠主義と軌を一にするものであるといえる。これは、実務上の混乱の回避あるいは予測可能性の向上を志向するものであると、本論文では指摘した。

第4章では、前章に引き続き所得計算を担う企業会計の方からも、税法と企業会計との調整に関する意見書が出されており、税制の簡素化、すなわち所得計算の基本規定である法22条4項の創設に大きな役割を果たしたと思われる。そこでは、経済安定本部企業会計基準審議会中間報告「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」（昭和27年意見書）と大蔵省企業会計審議会特別部会税務会計小委員会「税法と企業会計との調整に関する意見書」（昭和41年意見書）の概要を確認し、双方の相違点を指摘している。昭和27年意見書と昭和41年意見書との関係を整理すると、まず、それぞれの検討事項が異なっていることをあげている。これは、時代の変化に伴う環境を反映していることは当然であるが、より大きな要因としては、昭和41年意見書は、昭和27年意見書が、企業会計原則の立場からの一方的ないっ放しの意見書であったことの反省の上に、検討公表されたものである点である。それゆえに、昭和41年意見書の提言内容は、「税法における課税所得計算の原則をも考慮に入れて調整の実現が可能であると思われる事項」に限定されていた。

これに対して、昭和27年意見書と昭和41年意見書は、いずれも税法の所得金額の計算に関する基本的な考え方を明示している点では一致していた。しかしながら、大きな違いも存している。実際に、両者を比較すると、昭和27年意見書では、次のように述べられていることを確認した。

「公正妥当な会計原則に従って算定される企業の純利益は課税所得の基礎をなすものであり、税法上における企業の所得の概念は、この意味における企業の利益から誘導されたものであることを認めなければならない。税法における所得計算の基本理念もまた窮極において『一般に認められた会計原則』に根拠を求めなければならないのである」。

これに対して、昭和41年意見書では、「税法の各事業年度の課税所得は、企業会計によって算出された企業利益を基礎とするものである。すなわち、課税所得は、企業利益を基礎として税法特有の規定を適用して計算されるものである」とした。

すなわち、昭和41年意見書において、「税法特有の規定を適用して」の文言が含まれており、この点に、「税法に反映されている課税所得計算の原則」に対する意識が示されているものと解される。つまり、昭和27年意見書は、企業会計上の純利益は課税所得の基礎であり、所得計算の基本理念も企業会計と同じ根拠で行われると述べる。これに対し、昭和41年意見書では、課税所得は企業利益を基礎に税法特有の規定を適用して計算されると述べている。

また、それぞれの表現についても、昭和27年意見書においては、強い調子で、啓蒙的な表現になっているのに対して、昭和41年意見書では、確認的な表現になっていた。

なお、両意見書ともに、課税所得の計算上、健全な会計慣行を尊重すべきことの明文の規定を設けることを提言している。ただし、総則的规定を設けること目的は、企業会計が想定する所得金額の計算に関する基本的な考え方を法人税法上明確にすることにあり、税制簡素化を意図するものかどうかについては定かではない。

第5章では、「無償取引」における収益の認識について検討を行った。とりわけ、本章では、経済的価値の流出を伴う無償取引を中心に論じている。無償取引に係る収益の根拠に関する見解としては、適正所得算出説、同一価値移転説、有償取引同視説(二段階説)、実体的利益存在説(キャピタル・ゲイン説)があり、また、無償取引に係る収益の範囲に関する見解としては、無限定説と限定説がある。

筆者は、無償取引に関する法人税法上の解釈について、適正所得算出説とそれから導かれる無限定説の正当性を示したいと考えた。また、無償取引の収益認識としての無限定説と限定説を取り上げて、両者の異同に検討を加えている。具体的には、文理解釈上は、無償取引にも公正処理基準が及ぶと解されるが、現在の企業会計では、無償取引からは収益は認識しない。また、無償取引は、対価の受け入れなしに収益を認識することになるので、実現主義にも反することとなるのである。しかし、無償取引は、「別段の定め」ではないのである。

そこで、無限定説と限定説が登場することになる。まず、法22条2項の無償取引には、公正処理基準は及ばない特別の定め、つまり、適正価格(時価)による有償取引を擬制することにより、常に収益が発生するとするのが無限定説である。これに対して、無償取引を認識し

ようとするのであれば、公正処理基準が及ばないので、公正処理基準の例外としての「別段の定め」を置くことで解決する考え方が限定説ということになる。つまり、限定説では、包括所得概念では純理論的には所得を構成するが、評価の困難性があるが故に排除したはずの未実現利益を実現主義の例外として認めざるを得ない借方項目、具体的には寄附金の定めを置くこととなる。換言すれば、無限定説は法22条2項単独で無償取引を認識するが、限定説は借方「寄附金」があって初めて法22条2項が収益として認識される。

無償取引は、法22条2項の収益の額の認識に始まるが、無償であるが故に対価がなく、実現主義を採用する企業会計では収益とはならない。法人税法は、課税の公平の実現や課税の繰延べの回避の理論に基づき、適正所得算出説や実体的利益存在説（キャピタル・ゲイン説）によりながら、税法固有の所得として、無償取引を認識している。

しかし、会計学的にいうと、貸方の収益の認識だけでは、会計処理（仕訳）が成り立たないので、借方に費用等を認識する必要がある。借方、貸方の両建て経理を行うと相殺されて所得がない（ゼロ）ことになるので、借方の費用等の全額か一部かを損金不算入としなければならぬ。ここに、無限定説か限定説かの議論が入ってくることになるので、借方の費用等の「別段の定め」での存在を重視する限定説に賛成したい。法人税法は、法22条4項で公正処理基準を採用することで、収益・費用の額を公正妥当な企業会計の基準や会計処理方法に委ねて、いわゆる企業会計準拠主義を採用している。

つまり、課税所得の計算が企業会計に準拠しながら行われるということは、収益・費用の認識に当たって、当然、簿記的思考に基づいた会計処理を念頭においてなされるべきことを意味している。そうすると、無限定説も当然、借方の費用は考慮していなければならないのであって、そうすると、両説は結果としては同じだといえる。

要するに、企業会計上では、無償取引から生じる収益を認識するには、必ず、借方の費用等も認識されなければならないのであって、この費用等を損金としない「別段の定め」が必要となるのではないかとの私見を述べた。

第6章では、前章に続き無償取引から生じる会計処理について検討している。とりわけ、企業会計基準委員会「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」の下で、無償譲渡の会計処理はどのように考えることが可能であるのか検討している。そこでは、無償取引からの収益に関連して問題になるのは、企業会計（概念フレームワーク）が、収益をキャッシュ・インフローに結び付けていることである。収益である純資産の増加が、対価の受入れによって生じると考えるならば、対価を伴わない無償取引からは収益は生じないことになる。

しかしながら、例えば、無償による資産の譲渡により資産を譲受けた側や無償による役務の提供を受けた側では、たとえ対価を支払っていなくても、取引時の時価に相当する経済価

値をもつ資産を取得したり、役務の提供を受けることを考えると、無償取引においても、譲渡法人から譲受けた法人に対して、時価に相当する経済価値の移転があったことになる。そうなると、移転された経済価値は、譲受けた法人側において認識されることになる。

このように考えると、無償取引において、対価の受取りがないことを理由に、収益を認識しないことは、経営活動における経済価値形成の事実を把握して報告することを目的とする企業会計を放棄することになるのではなかろうかとの私見を述べている。

第7章では、企業会計基準委員会（ASBJ）「企業会計基準第29号 収益認識に関する会計基準」（2018年）とこれに対応して創設された法人税法22条4項の「別段の定め」である法22条の2について検討した。「収益認識会計基準」では、実現という用語は用いられていない。この基準は、履行義務の充足という法律上の権利義務関係を手掛りとして経済実態を把握しようとすることを特徴とするもので、具体的には、資産に対する支配を獲得することを意味する。つまり、収益認識会計基準は、顧客の立場から財サービスに対する支配の獲得の時を収益認識の時点としているのである。しかし、顧客に支配を獲得させる財またはサービスの移転は、企業の立場からは財の引渡しあるいはサービスの提供を意味するので、結局、収益認識会計基準は、実現という用語を用いていないものの、従来の実現原則の考え方を引き継ぎ、それを精緻化したものにすぎないといえる。

他方、税務会計では、資産の販売等からの収益の益金算入については、公正処理基準ではなく、法人税法22条4項の「別段の定め」である22条の2が適用されることとなる。しかし、新設された法22条の2および通達の規定は、対価の回収可能性および返品の可能性を考慮しないことを除いて、実現主義を精緻化したものと考えられる「収益認識会計基準」の考え方を受け入れている。また、資産の販売等以外からの収益の益金算入は、なお公正処理基準に従うことになるが、それは権利確定の意味での実現原則と解されているとした。

以上のような各章での考察により、税務会計における公正処理基準の射程をどのように捉えるのか、以下のような卑見を示している。

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。

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、拋出金、見舞金その他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、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）」（「役務の提供受け」は本論文における造語である）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、法人税法基本通達4-2-6（受贈益の額に該当する経済的利益の供与）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、

¹ 佐藤友一郎編著『法人税基本通達逐条解説九訂版』（税務研究会出版局、2019年）、507頁。

| | |
|--|--|
| (借方) 支払利息 ××× (借方) 支払利息 ××× 支払債務 ××× | (貸方) 受贈益 (債務免除益) ××× (貸方) 支払債務 ××× 受贈益 (債務免除益) ××× |
|--|--|

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」²。

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ということになる。

この法22条2項と法25条の2との不整合については、税務会計の観点からは理解できる。すなわち、公正処理基準が機能しているということは、法22条2項が単独で収益を認識するのではなく、必ず、対応する費用も考慮されているのである。だから、課税庁は両建説を強調しているのであって、このケースでは、収益と費用とが相殺されてしまうので、無償による役務の提供を受ける場合には明文化しなかったというのである。

法22条4項で公正処理基準を導入して、企業会計準拠主義を採用したが、ここでは、諸会計基準や諸原則などのように、会計処理を行う際の認識基準や測定基準ばかりを公正処理基準というのではなく、取引を複式簿記の機構にのせて利益計算する過程をも含んでの公正処理基準ではないだろうか。複式簿記に準拠した会計は、借方があれば貸方あり、資産の販売（譲渡）であれば売主（譲渡側）と買主（受贈側）の両者を考慮に入れて会計処理が考えられているのであるから、法人税法22条の「取引」も、まさしく公正処理基準に則って企業会計に準拠しながら解釈がなされなければならないであろう。これが、公正処理基準の予測可能性であると結論づけている。

審査結果の要旨

(論文の主題)

法人税法 22 条 4 項の公正処理基準の内容と機能について、税法の視点ではなく、税務会

² 佐藤、同上、507 頁。

討論の課税所得計算の立場から、租税法律主義の予想可能性の必要性や無償取引における収益認識の可能性について論じている。法人税法の課税所得の計算と企業会計の企業利益計算という「二度手間論」で説明される公正処理基準の役割に対して、本論文では、課税所得計算における公正処置基準の有する予測可能性に着目し、近年の租税判例で現れてきた予測可能性の機能の無機能化に対して、警鐘を鳴らしている。とりわけ、公正処理基準に基づいた企業会計準拠主義は、正規の簿記の原則をも取り込んだ会計的判断を意味するとする。

また、企業会計と税務会計の一番の乖離は、無償取引における収益認識にあるが、無償であっても経済価値の増加は発生しているのであるから、情報提供の企業会計においても収益の認識をすべきとする。

(論文の概要)

大竹貿易事件（最高裁平成5年11月25日判決）以来、法人税法22条4項の公正処理基準が、企業会計から離れて「法人税法の企図する公平な所得計算」という税法の趣旨・目的から解釈されるべきとする流れに変わってきた。これに対して、本論文は、公正処理基準はあくまで企業会計であって、申告納税制度の下では、企業利益に基づいて課税所得を計算することが、納税者の予測可能性を担保することになることを論証するものである。また、企業会計と税務会計の一番の乖離は、無償取引の収益認識にあるが、本論文は、収益認識における限定説に立脚しながら、無償による役務の提供を受ける側（役務の享受者）における収益と費用の認識の過程を検討することによって、会計理論上も両建処理が可能であるとする税務会計論を展開する。

さらに、無償取引からの収益を認識しない企業会計に対して、未実現ではあるがキャピタル・ゲインの移転が認められる以上、無償であっても経済価値の増加は発生しているのであるから、情報提供の企業会計においても収益の認識をすべきことを検討している。

まず、第1章では、「税務会計の制度と基本的視点」と題し、税務会計の意義や目的について触れ、制度的に企業会計とどのように密接に関係しているのかを確認している。税務会計は企業会計を尊重しているが、税務会計が予定していた適正な会計基準等に則った会計処理が、近年の企業会計基準の多様化や国際会計基準とのコンバージェンスによって、両者の乖離が顕在化してきていると指摘する。

企業会計と税務会計が親和性をもって公正処理基準を基にした企業会計準拠主義を維持してきたが、近年の企業会計の変容が、課税所得の計算における公正処理基準の予測可能性を害していると懸念する。

第2章では、公正処理基準の予測可能性を検討するにあたり、裁判例を用いた検証を行う。

とりわけ、予測可能性の無機能化現象を検証するために、大竹貿易事件ならびにビックカメラ事件（東京高裁平成 25 年 7 月 19 日判決）を検討する。そのうえで、公正処理基準の解釈・適用が変容し、企業会計の予測可能性の無機能化が生じているので、創設当時の法 22 条 4 項の立法趣旨に顧み、現代における公正処理基準の解釈について再検討している。

本章は、本論文の理論構成上の基底をなす章であるといえる。法 22 条 4 項の公正処理基準が創設された昭和 42 年当時の企業会計は、取得原価主義を基本に、収益には実現主義、費用には発生主義を採用する費用収益対応の原則に基づく期間損益計算を目的とする会計であり、商法は同様の原則に基づいた配当可能利益の計算を目的とする会計を行っていた。つまり、企業会計が、①継続性の確保、②予測見積もりの極力排除、③実現主義の徹底等を実行してくれる限りにおいて、法人税法の課税所得計算と取得原価主義から計算される企業利益の計算とは親和性を有することができたのであるとの見解を述べている。この論理から、企業会計が課税所得の計算に予測可能性を与えることができる理由は、継続性のある自主的経理の保証であると結論づけている。

第 3 章では、公正処理基準の有する予測可能性についての議論をより深化させるために、その存在意義や機能について、昭和 41 年税制調査会「税制簡素化答申」を精査し、先行研究を参考にしながら再検討が行われている。

その結果、公正処理基準は、所得計算における企業利益を基礎とする旨の基本規定であること（このように、企業利益を基礎とする旨ではなくて、企業会計を用いて所得計算をするという答申もあった）、及び法 74 条 1 項の確定決算主義を含めた企業会計準拠主義と軌を一にするものであるとする。答申は、実務上の混乱の回避及び予測可能性の向上を志向するものであると結論づけるのであるが、理論的には、税制における画一的取扱いによる公平よりも期間損益計算を指向する健全かつ適正な企業会計の継続的適用による自主的経理の推奨による予測可能性の確保を優先したのであるとする。

第 4 章では、公正処理基準の必要性について会計意見書の視点から検討している。

所得計算を担う企業会計の方からも、税法と企業会計との調整に関する意見書が出されており、税制の簡素化、すなわち所得計算の基本規定である法 22 条 4 項の創設に大きな役割を果たした。ここでは、昭和 27 年「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」（経済安定本部企業会計基準審議会中間報告）及び昭和 41 年「税法と企業会計との調整に関する意見書」（大蔵省企業会計審議会特別部会税務会計小委員会）の概要とその影響について概観することで、簡素化答申への企業会計の影響を検証している。

昭和 27 年意見書は、課税所得は、「企業利益から誘導されたもの」といい、昭和 42 年意見書は、「企業利益を基礎として税法特有の規定を適用して計算されるもの」といっており、

企業会計原則尊重の立場から確認的に提言する立場へと変化している。しかし、法 22 条 4 項として公正処理基準を設けることで、所得計算における予測可能性を担保しようとする意図をもって、両意見書とも提言するが、税制簡素化を意図するものであるかについては、明らかではないとする。

第 5 章からは、「無償取引」における収益の認識について検討を加える。

本論文は、無償取引に関する法人税法上の解釈について、適正所得算出説とそれから導かれる無償取引の収益認識としての無限定説と限定説を取り上げて、両者の異同に検討を加えている。具体的には、文理解釈上は、無償取引にも公正処理基準が及ぶと解されるが、現在の企業会計では、無償取引からは収益は認識しない。また、無償取引は、対価の受け入れなしに収益を認識することになるので、実現主義にも反することとなるのである。しかし、無償取引は、「別段の定め」ではないのである。

そこで、法 22 条 2 項の無償取引には、公正処理基準は及ばない特別の定め、つまり、適正価格（時価）による有償取引を擬制することにより、常に収益が発生するとするのが無限定説である。これに対して、無償取引を認識しようとするのであれば、公正処理基準が及ばないので、公正処理基準の例外としての「別段の定め」を置くことで解決する考え方が限定説ということになる。つまり、限定説では、包括所得概念では純理論的には所得を構成するが、評価の困難性があるが故に排除したはずの未実現利益を実現主義の例外として認めざるを得ない借方項目、具体的には寄附金の定めを置くこととなる。換言すれば、無限定説は法 22 条 2 項単独で無償取引を認識するが、限定説は借方「寄附金」があって初めて法 22 条 2 項が収益として認識されるというのである。

しかし、会計学的にいうと、貸方の収益の認識だけでは、会計処理（仕訳）が成り立たないので、借方に費用等を認識する必要がある。借方、貸方の両建て経理を行うと相殺されて所得がない（ゼロ）ことになるので、借方の費用等の全額か一部かを損金不算入としなければならぬ。ここに、無限定説か限定説かの議論が入ってくることとなり、借方の費用等の「別段の定め」での存在を重視する限定説に賛成する立場を表明する。法人税法は、法 22 条 4 項で公正処理基準を採用することで、収益・費用の額を公正妥当な企業会計の基準や会計処理方法に委ねて、いわゆる企業会計準拠主義を採用している。

つまり、課税所得の計算が企業会計に準拠しながら行われるということは、収益・費用の認識に当たって、当然、簿記的思考に基づいた会計処理を念頭においてなされるべきことを意味している。そうすると、無限定説も当然、借方の費用は考慮していなければならないのであって、そうすると、両説は結果としては同じだといえると結論する。

第 6 章では、無償取引の会計処理について、企業会計基準委員会「討議資料『財務会計の

概念フレームワーク』に基づいたとき、無償譲渡の会計処理はどのように考えることが可能であるかの検討を行っている。

無償取引からの収益に関連して問題になるのは、企業会計（概念フレームワーク）が、収益をキャッシュ・インフローに結び付けているので、収益である純資産の増加が、対価の受入れによって生じると考えるならば、対価を伴わない無償取引からは収益は生じないことになる。

しかしながら、例えば、無償による資産の譲渡により資産を譲受けた側や無償による役務の提供を受けた側では、たとえ対価を支払っていなくても、取引時の時価に相当する経済価値をもつ資産を取得することや、役務の提供を受けることを考えると、無償取引においても、譲渡法人から譲受けた法人に対して、時価に相当する経済価値の移転があったことになる。そうすると、移転された経済価値は、譲受けた法人側において認識されることになる。

このように考えると、無償取引において、対価の受取りがないことを理由に、収益を認識しないことは、経営活動における経済価値形成の事実を把握して報告することを目的とする企業会計を放棄することになるのではなかろうかとの見解が展開されている。

また、本章第3節では、「利益計算思考と無償取引」と題して、無償取引から考えられる譲渡時における収益に関する考え方について、譲渡法人側と譲受け法人側との会計処理を考察し、企業会計における問題点を指摘している。

第7章では、2018年3月に、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」および企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」の公表により、収益認識に関する包括的な会計基準が導入された。この新たな収益認識会計基準の創設により、平成30年度税制改正では、これに対応するために一連の法人税法の改正が行われた。

「収益認識会計基準」では、実現という用語は用いられていない。この基準は、履行義務の充足という法律上の権利義務関係を手掛りとして経済実態を把握しようとすることを特徴とするもので、具体的には、資産に対する支配を獲得することを意味する。つまり、収益認識会計基準は、顧客の立場から財サービスに対する支配の獲得の時を収益認識の時点としているのである。しかし、顧客に支配を獲得させる財またはサービスの移転は、企業の立場からは財の引渡しあるいはサービスの提供を意味するので、結局、収益認識会計基準は、実現という用語を用いていないものの、従来の実現原則の考え方を引き継ぎ、それを精緻化したものにすぎないといえる。

他方、税務会計では、資産の販売等からの収益の益金算入については、公正処理基準ではなく、法人税法22条4項の「別段の定め」である22条の2が適用されることとなる。しかし、新設された法22条の2および通達の規定は、対価の回収可能性および返品の可能性

を考慮しないことを除いて、実現主義を精緻化したものと考えられる「収益認識会計基」の考え方を受け入れている。また、資産の販売等以外からの収益の益金算入は、なお公正処理基準に従うことになるが、それは権利確定の意味での実現原則と解されているとした。

最後になるが、章としては第 7 章で終わるが、「おわりに」の後半において、本研究の成果を平成 22 年に創設された法 25 条の 2（受贈益の益金不算入）の解釈に適用して、税務会計における公正処理基準の射程を明らかにしている。

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。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）」（「役務の提供受け」は本論文における造語である）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。

かかる法 22 条 2 項と法 25 条の 2 との不整合に対して、本論文は、法 25 条の 2 が創設された際に発遣された法人税基本通達 4-2-6（受贈益の額に該当する経済的利益の供与）を手掛かりとして、法 22 条 2 項と法 25 条の 2 との不整合については、税務会計の観点からは理解できるとする。すなわち、公正処理基準が機能しているということは、法 22 条 2 項が単独で収益を認識するのではなく、必ず、対応する費用も考慮されているのである。だから、課税庁は両建説を強調しているのであって、このケースでは、[(借方) 支払利息×× (貸方) 受贈益××] と会計処理がなされて、収益と費用とが相殺されてしまうので、無償による役務の提供を受ける場合には明文化しなかったというのである。

法 22 条 4 項で公正処理基準を導入して、企業会計準拠主義を採用したが、ここでは、種々の会計基準や会計処理の原則などのように会計処理を行う際の認識基準や測定基準ばかりを公正処理基準というのではなく、取引を複式簿記の機構にのせて利益計算する過程をも含んだ公正処理基準ではないのかと主張するのである。

（論文の評価）

法 22 条 4 項の公正処理基準は、法 74 条 1 項の確定決算主義と連携して、企業会計と税務会計での利益計算と課税所得計算における二度手間を省くという機能を有するとする通説に対して、企業会計に準拠した企業利益を基に課税所得を計算することは、公正処理基準が創設されたときから、一貫して納税者に課税所得計算の予測可能性を与えるものであるとする研究となっている。

つまり、租税法の中に企業会計が組み込まれているのであれば、租税法の大原則である租

税法律主義（憲法 84 条）の下で、企業会計は法的安定性と予測可能性を納税者に与えなければならぬものと考えられる。別言すれば、納税者は、租税法上、申告納税制度を採用して、自主的に記帳し課税所得の計算を行うのであるから、日常的に用いている企業会計が一番分かりやすく、信頼できる手段なのである。このように考えると、公正処理基準には、当然、複式簿記の機構に準拠した利益計算もその射程に入るのだとする見解である。

かかる見解は、極めて、独創的なものであり、これまでの税務会計論研究では、全く見られなかった知見であると評価できる。

以上が論文全体の評価であるが、随所に示唆に富んだ評価に値する見解があるので、列挙しておく。

- (1) 企業会計は、会計期間と会計期間との間の公平を維持しながら、適正な期間損益を計算している。これを担保する理論が、取得原価主義に則った実現主義であり、費用収益対応の原則である。
- (2) 現状での企業会計は、利害調整の会計というより、むしろ情報提供のための会計を行っている。そこでの会計には、厳密には未実現ではあるが、キャピタル・ゲインの移転が認められる場合には、有用な利益情報となるのではないか。
- (3) 大竹貿易事件やビックカメラ事件のような事案において、その解釈に法人税法の趣旨、目的を取り込んでおり、公平性を確保するためとはいえ、「別段の定め」がないにもかかわらず、法人税法独自の観点から公正処理基準を解釈することは、納税者の予測可能性を害するおそれがある。
- (4) 課税所得の計算が企業会計に準拠しながら行われるということは、収益・費用の認識に当たって、当然、簿記的思考に基づいた会計処理を念頭においてなされるべきことを意味している。そうすると、無限定説も当然、借方の費用は考慮していなければならない。そうすると、無限定説も限定説も結果としては同じだといえる。

本論文は、税務会計における公正処理基準の捉え方について、裁判例における公正処理基準の解釈や立法の趣旨などによりながら、公正処理基準の予測可能性を探求するものである。その上で、無償取引における収益認識を題材として、税務会計の視点から再度、「公正処理基準」の意義と適用上の射程について考察し、その結果、公正処理基準には、複式簿記の機構に準拠した利益計算も含むとする見解を見出している。

以上のように、本論文は、先行研究の適切な検討と課題設定が適切に行われており、分析の切り口も明快で、論理展開も一貫している。これまでの税務会計論では論じられることのなかった視点での研究であり、オリジナリティがあり、当該専門分野への学術的貢献も期待でき、その成果は高く評価できる。

よって、博士の学位を与えるに値すると判定する。

学位論文審査委員

| | | |
|----|----------|-------|
| 主査 | 熊本学園大学教授 | 末永 英男 |
| 副査 | 熊本学園大学教授 | 佐藤 信彦 |
| 副査 | 熊本学園大学教授 | 喬 晋 建 |
| 副査 | 熊本学園大学教授 | 岩武 一郎 |

| | |
|---------|--|
| 氏名（本籍） | 山田 喜康（福岡県） |
| 学位の種類 | 博士（商学） |
| 学位記番号 | 博（甲）商 第22号 |
| 学位授与の日付 | 令和3年9月24日 |
| 学位授与の要件 | 学位規則第20条第1項該当 |
| 学位論文題目 | 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－ |
| 論文審査委員 | （主査） 熊本学園大学教授 末永 英男 （副査） 熊本学園大学教授 幸田 亮一 （副査） 熊本学園大学教授 喬 晋 建 （副査） 熊本学園大学教授 成宮 哲也 |

内容の要旨

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云わざるを得ない。

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。

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）かつ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、例えば、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（前章で取上げ済

み) を取り上げた。

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。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」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、移転した資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項の収益の額のみで全額課税して、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。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。

審査結果の要旨

（論文の主題）

法人税法上の寄附金課税について、寄附金該当性の判断基準を示すことと、関係会社間取引における寄附金認定による租税回避防止とその際の経済的合理性の有無の判定基準を明確にすることを主題としている。換言すれば、寄附金認定における「非対価性＝無償性」及び「経済的合理性＝相当な理由」という要件の抽出とその運用のあり方に論究すると共に、関係会社（海外子会社を含む）間での子会社支援等取引（無償取引）における租税回避行為に対しての法人税法 37 条のもつ重要な役割について再検討することを使命とするものである。

（論文の概要）

昭和 17 年の寄附金課税制度の創設に始まり現行制度までの制定趣旨の内容とその変更を概観し、慈善的・公共的寄附から子会社支援に代表される無償による経済的利益の供与に至るまでの寄附金支出形態の拡張について沿革、条文・通達の解釈、判例研究そして自説の展開となっている。とりわけ、法人税法 37 条、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 の解釈とその適用を検討し、寄附金の非対価性と経済的合理性の不存在の要件を導き出している。また、研究の対象も、条文や通達の研究は当然として、基本判例とされる事例を研究し、関係会社、とりわけ親子会社間の取引における子会社支援に着目して、検討がなされている。

さらに、近年問題化しつつあるグループ法人税制や連結納税制度を取り上げて、寄附金課税の必要性とその機能について述べられている。特に、無償取引を認める法人税法 22 条 2 項及び同 25 条の 2 と寄附金との関係の検討は、本論文の卓越した箇所となっている。

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、その変遷を確認している。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「任意ニシカモ反对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 点を特徴としてあげている。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るので、損金算入限度を設け形式基準による区分を行う。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性格をもつので、形式基準で判定する。そうすると、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るので損金算入となる。

かかる改正は、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り、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高く評価する。

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（事業関連性と非対価性）、③寄附金の利益処分性と業務関連性などの視点で、その内容を検証している。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している。

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ているのである。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。「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。このルールが、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」行われる対価性のない行為が「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判定されていくのである。

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。

本章には特出すべき点がある。それは、法 37 条 7 項カッコ書きの解釈に、知見を示したことである。すなわち、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示している。

第3章では、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の趣旨について検討がなされている。

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判例であり、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、この点で妥当と評価している。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との批判を加えている。

第4章では、前章に続き、裁判例を題材として、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ている。

まず、太洋物産事件においては、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という判示内容に着目して、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とする。しかし、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という。

また、法人税基本通達9-4-1及び9-4-2は、やむを得ず行う経済的利益の供与は寄附金と認定しないとするものであるから、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」2つがなければならないという結論に至っている。

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」(傍点一筆者)と判示しているという。

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のであって、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、あってはならないし、また、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との見解を述べている。

第 5 章でもさらに、裁判例を検証している。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 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)を取り上げている。

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。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、説得力があるとする評価する。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、買い戻しの要請を受けて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といえる。また、法 37 条 8 項の「実質的にみる」の観点からも、太洋物産事件では、経済的合理性は備えており、かつ実質的な贈与・供与でもないことは、明らかであるとする。

第6章においては、「無償取引と寄附金規定」について、無償取引を認める法人税法22条2項及び同25条の2と寄附金との関係の検討がなされており、本論文の最も評価できる箇所となっている。

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。

そこへもって、平成22年に法25条の2が創設されたことから、国税庁の解説は、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。

このような国税庁の後付けのような理屈をどのように解したらよいのか。本論文では、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とする。したがって、ここには、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ということになるとの解釈を展開するのである。

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と主張する。

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ている。

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が、ここに、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、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いきれない。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、残ったままとまっている。

したがって、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ると主張する。

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して、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取引は、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も進言している。

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ている。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るれば、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（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。

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とする。

移転価格税制における寄附金課税の役割を考えたとき、寄附金の認識には、2 つの局面があるという。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、税の国外流出防止のために、法 22 条 2 項の収益の額のみで全額課税して、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というのである。よって、2 つ目の寄附金の認識は、租税回避防止のための寄附金認識といえると主張する。

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」の該当性を検討している。その際、法人税法上の「指定寄附金」（法 37 条 3 項 1 号）との相違点に着目しつつ、納税対象事業の分野別、地域別の実績資料に基づきながら検討がなされている。

結論として、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ところでもあり、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と。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となっていることを指摘している。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制度の存続を危惧するものとなっている。

(論文の評価)

先ず、法人税法 37 条 7 項及び 8 項規定の寄附金の定義及び寄附金該当性の判断基準を、学説及び判例を基に明確にした点が評価できる。寄附金の支出形態を、①金銭の贈与、②資産の贈与、そして③経済的利益の無償の供与の 3 形態とし、その判断基準を、非対価性と経済的合理性の不存在という 2 要件にまとめあげている。とりわけ、8 項の「実質的に贈与又は無償に供与をした場合」とは、時価と対価の差額が存在しなければならないが、この場合の「時価の証明」ができ、さらに「経済的合理性の存在の証明」ができれば、寄附金と認定されないという解釈論を抽出してくる。また、法 37 条 7 項カッコ書きを巡っては諸説あるが、厳密な文理解釈と判例の検討により、費用 6 項目に限定した 6 項目限定列举説を採用するに至っている。

これら法 37 条 7 項及び 8 項を巡る解釈論に明確な判断基準を提起できたことは、高く評価できる。

次に、親子会社間で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 22 条の 2 項の適用はなく、したがって、寄附金課税も生じないとする見解を、2 つの重要判例から導いている。私的自治の原則のもとで行われている経済取引に、課税庁は、安易に介入すべきではないという主張と整合的で、明快な結論と評価できる。

さらに、子会社支援等の場合における寄附金の非該当性として、経済的合理性が対価性に変わるものであると指摘した点を挙げるができる。カッコ書きの列举費用を除いて考えると、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、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。具体的には、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 が該当するものと考えられ、そこでは、対価性の存在が経済的合理性の存在へと移行しているとする見解を打ち出してくる。極めて見事な解釈と認められる。

ところで、100%支配の完全支配関係のある法人グループにあっては、平成 22 年度改正でグループ法人税制が導入され、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。その際、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なるが、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るとする税務上の寄附金のもつ重要な租税回避防止機能を洗い出した研究であると評価できる。

しかし、何と言っても、寄附金の解釈を通じて、法人税法 25 条の 2 の経済的利益の無償享受者への受贈益益金不算入の趣旨を明らかにした点は、先行研究もなく、本論文が最初の研究成果といえる。これは、第 6 章で展開されている議論で、平成 22 年に法 25 条の 2 に受贈益の益金不算入規定が創設されたことから、法 22 条 2 項での役務の提供を受けた法人に益金の額を認識させないという規定との不整合が発生したものである。これに対して、グループ内の取引であるので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。そうすると、譲受する側では、従前、受贈益と諸費用が両建て会計処理されるので、相殺されて法 22 条 2 項で認識する必要がなかったが、今度は、経済的利益の無償の供与を寄附金として一部ではなく、全額損金不算入とするので、「別段の定め」として受贈益全額益金不算入の法 25 条の 2 が必要となったというのである。

以上のように、本論文は、各章において、問題意識が明確で、課題設定も適切に行われ、先行研究や判例研究も適切に検討・吟味されており、論文の内容としては、独創的で優れていると評価できる。よって、博士の学位を与えるに値する論文と審査決定する。

学位論文審査委員

| | | |
|----|----------|-------|
| 主査 | 熊本学園大学教授 | 末永 英男 |
| 副査 | 熊本学園大学教授 | 幸田 亮一 |
| 副査 | 熊本学園大学教授 | 喬 晋 建 |
| 副査 | 熊本学園大学教授 | 成宮 哲也 |

博士學位論文

内容の要旨および審査結果の要旨

第 22 号

令和 3 年 11 月 1 日 発行

発行 熊本学園大学

編集 熊本学園大学大学院事務室
〒862-8680

熊本市中央区大江 2 丁目 5 番 1 号

電話番号 096 (364) 5161