

無償取引課税論理の考察
～法人税法第 22 条 2 項を考える～

A Consideration of the Taxation Practice on Free of Transaction
—The Interpretation of Corporate Income Tax Law (Article 22, Para. 2)

鈴木愛一郎

Aiichiroh Suzuki

Abstract

The paper is about the statutory interpretation of the taxation on free of charge transactions pursuant to the Japanese Corporate Income Tax Law (article 22 para. 2) that has long been a controversial issue in terms of (1) the logical ramification of the taxation in combine with the issue of deductible corporate donation, (2) the taxation on the transactions done by the low price transferring stipulated therein, specifically, the rationalizing “fair” valuation of the asset to be traded if the law mandate to the effect that to encompass the full gamut of flow of the value of such asset.

The core of the issue of the taxation in line with the corporate donation is its involvement of the inference of the economical motivation of the donor who deemed to be received something valuable in return.

However, recently, the adjustment has been made for the corresponding regulation or directive rather than by statute itself issued from the taxation body in conjunction with the institution of the foreign government tax system to expand the boundary for the deduction for consolidated entities.

はじめに

本稿のテーマである法人税法 22 条 2 項¹（「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に参入すべき金額は、別段の定めがある場合を除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする」、傍点筆者付加、以下「本条」という）に規定される「無償」な取引がいかなる理由から「収益」とされるのか、立法当初²から長きにわたり多くの議論がなされてきた。それらは、細かい差異を除けば、いくつかの類型に区分することが可能で

¹低廉な譲渡がなされた場合の処理として、岸田ほか(2008)を参照すると、以下の記述がある。(例)取得価格 1000、時価 4000 の土地を 2000 で売却。このときの税務上の仕訳は以下の通り。(借)現金 2000、寄付金 2000 (貸)土地 1000、土地譲渡収益 3000。寄付金は全部または一部の損金算入が否認されることで税務的な負担が発生する。(法人税法第 37 条第 6 項、7 項参照)

²昭和 40 年。これに先立ち、昭和 38 年に当時の税制調査会から、内閣総理大臣宛に本条の制定にかかわる答申が行われている。この内容に本条そのものには示されない低廉譲渡に関する記述がある。

あると思われる。³ ⁴

現在のところ、本条の解釈をめぐる議論については、一通りの見解が出尽くし、新たに上記の類型的な区分に追加するような意味での、新しい見解が提示されることは考え難い。そのひとつの理由として、「南西通商事件」（平成7年、非公開企業の株式低廉譲渡にかかわる取引）の最高裁判決⁵をもって、司法的にも一応の解釈が確定した観があるからである。これは、今後の議論展開がどうあれ、現行の課税論理が大きく転換することは考え難い状況にあると考えられることを意味する。

つまり、本条の解釈については、課税対象の変更等技術的な変更を除けば、理論的にも、司法的にもある程度確定した状況にある、と考えられる。

そうした状況をふまえ、本稿においては、本条文の新たな解釈や見解を提示することを目的とすることはせず、同条の解釈をめぐるこれまでの議論の中で、多くの論者が述べた諸説を振り返り、上述の最高裁判決を含む司法の判断にどのように活かされているのか、理論的な背景と比較し、考察を加えることを目的とするものである。

なお、本条をめぐる代表的な判例として上げられるものとして、上記の「南西通商事件」があるが、ここでは低廉譲渡そのものの解釈にかかわる点（すなわち、低廉であっても含み益の顕在化を認めるものであるかという点）が論点となった。また、後述の「清水惣事件」では「無償の役務の提供」の解釈に係わる点が論点となった点が対比的である。

第1章 同条をめぐる解釈について

もともと私法上において法的な安定性が確保されている自由意志にもとづく取引行為というものについて、それが無償または（市場価格に比して）低廉な価格による譲渡である場合に、これをどのような考え方に基づいて、これを課税対象⁶とするのか、本条文の規定は直感的に何かしら不合理なものがある⁷と考えられてきたようであり、これまで多くの議論がなされてきた。

もともと昭和40年の法人税法の改正以前には、益金と損金の差額が課税所得であることは示されてきたが、益金、損金は何であるかの明確な定義が欠落した状態であった。そこで「益金とは資本の払い込み以外において純資産の増加の原因となるべきいっさいの事実をいい、また損金とは資本の払い戻しまたは利益の処分以外において純資産減少の原因となるべきいっさいの事実

³本稿第1章前書部分参照。

⁴寄付金を行った側に発生するとされる収益の発生については「・・・なぜ収益という利益が提供者側に生じるのか理解しがたいところであろう」（岸田 2008）とあるように、税務上なされる（収益の）「みなし」については、議論の余地が残る部分ではあると思われる。（課税根拠は条文の傍点部分による、とされる）

⁵増井(2011)参照。

⁶課税所得としての益金の解釈については、渡辺（2005）によると、所得源泉説と純資産増加説の対立が長らく存在してきた。前者は継続的な収入を源泉とするもので、キャピタルゲインをその範囲から除外する点に特徴がある。これは限定説ともよばれる。後者は、一定期間の純資産の増加も所得源泉に含むとするもので、包括説とも呼ばれる。課税制度の設計がどちらの説に依拠するか各国の事情によるが、おおむね前者から後者への移行が大きな流れである。

⁷「一般に譲渡代金は会計用語としては収益といわないが税法上の収益に含まれること、無償による譲渡等についても収益の額が発生する・・・」（古川 2011）

をいう」という現在では本条の創設にともなって廃止された旧法人税基本通達(51 および 52)が存在したのであった。

それが、本条の創設にともなって、この部分の解釈は、明確化され、徴税そのものもこの発想にしたがってなされている状態であることは既述の通りである。⁸しかし、この無償取引への課税という税法固有の解釈について、これまでの論考をふまえ、整理することは無意味なことではないだろう。

本章では、ある程度まで類型化されたこうした議論の主要論点を振り返り、考察を加えてゆくことにしたい。

これまでの本条の解釈をめぐる類型化された議論は大きくわけて、

- (1)実質的な価値の移転が認められるとするもの
- (2)実際には行われていないが、時価で取引があったものとみなす、すなわち取引を擬制するもの

とする2通りの見解が併存していると考えられる。以下の論考もこの大きな区分に基づいて行うものとする。

第1節 価値移転説

まず、上記(1)だが、「価値移転説」とよばれるものである。これは、取引対象物が、実質的に現時点で普遍性のある評価価値を帯びている以上、これがいかなる価格をもって取引されようとも、実体的な価値の移転が認められるものは包括的に、という考え方によるものである。現行の法人税課税がこのメカニズムに依拠している点には異論がないだろう。

これに類するものとして、「実体的利益存在説」というものがある。これは、譲渡以前から価値が「潜在的に」存在していたものとする点で類似するが、あくまでそれは潜在的な価値であり、上述の「価値移転説」においては、価値の潜在性にまでは立ち入らず、価値そのものが明確に存在しているという前提で議論する点で相違があると考えられる。その上で、この説では取引そのものがそうした潜在性を実現化させる契機ととらえている点に大きな相違が認められる。つまり、「実体的利益存在説」の「実体」というのは多分に主観混入の余地の残るもの、端的に言えば公正な市場価格が存在しない評価物に妥当するもので、課税実務の根拠足り得る論理というには無理が残る感は否めない。

そうして考えると、「価値移転説」においては、価値は既に存在しているという見解から、(これまで何も存在していなかった領域に) 経済的な行為に伴って価値が移動する、流入するという現象を捕捉する論理ではなく、資産の実体価値に着目した課税メカニズムとも解せる。これは、

⁸本条にかかわる租税法判例(本稿に示されている判例を含む)もこの解釈に準じていると考えられる。

現実の取引の有無をベースとする会計上の収益認識（発生主義）などとも齟齬があるような考えとも思えるが、この点は、無償の役務提供などの事例を考えるとより明確になると思われる。

以下、これらの点をふまえ、「価値移転説」に関する批判をさまざまな角度から考えてみよう。

まず、資産の移転における普遍性のある価値というものは、十分に需給が存在する実質的な取引市場が存在する資産について論じることが可能とみなせる。そうではない資産の価値は、買い手の必要性やタイミングなどによって変化する。相対取引では、力関係などによって決まることが多く、適正な価格というものはあつてないようなものである。それを一律に時価とする定めは、課税サイドの主観的な見解が混入するおそれも残るだろう。⁹

これとは別に、本条の中に見られる（無償の）「役務の提供」は、このような考え方は（資産ではない事柄ゆえに）妥当しないという批判もある。（上述の資産の適正価格とは別に）この批判についても、それ以前に、そもそも役務の適正価格を算定することが可能であるのか、疑問が残る。

労働と報酬の関係については、一定の雇用体系、つまり業種、企業規模、年齢、勤続年数などの要因から「相場」が定められているとも考えられるが、仮に同じ雇用体系、同額の報酬の下であつても、量的にも、質的にも異なる労働行為に対し、一律の報酬が支払われるという合理性を欠く状況は常に発生している。

また、同じ労働行為についても、それに対する値付けは、支払う側の必要性から決まる。すなわち、ある労働だけから、一対一対応的に適正な報酬金額を決める市場原理に相当するルールは存在しないといつてよい。にもかかわらず、同条は役務についても適用されるという矛盾が存在しているのである。

第2節 無償貸付け

本条の適用に関するいまひとつの矛盾点は、金銭の無償貸付けの効果である。この行為が、無償の役務提供にあたるのか、議論がある点だが、本条は資産の無償譲渡のみならず、上節で記したように、役務の無償の提供もその適用範囲に含むとされる。¹⁰しかし、貸付先が子会社または関連会社のような出資先であり、かかる無償の貸付けによって貸付先の事業の拡大、隆盛がもたらされ、結果的に保有株式の株式価値向上というリターンが得られるようなケースはどうだろうか。

この場合、貸付けという形態を取ってはいるが、実態的には当該企業の資金需要に応じた親会社のファイナンスであり、銀行等の第三者による金銭の貸借によって生じる利息との比較が問題になるとすれば、自由な経済行為の制限にもつながりかねない。

たとえば、80年代頃の高金利時代には、少なからぬ日本企業が、系列銀行の「許可」を得て、負債を返済し、より低利で資金調達できる社債を発行することで金利費用の節減を図るような財

⁹清水惣事件（昭和40年）では、同族会社間の無償貸付けが、課税者から租税回避行為である、と判断され、更正処分がなされた。これを不服とした被告が提訴した結果、課税そのものは認められたが、この取引で課税者が当初課税根拠として示した貸付利率が、最終的な判決（高裁）では低下した。

¹⁰清水惣事件（昭和40年）大阪高裁（昭和53年）判決参照。

務行動を取っていたと考えられる。こうした行動が税務上何らかの規制に抵触したという事例は寡聞にして聞かない。ここから考え、非公開の企業の親会社が通常の貸付金利よりも低廉な利息による小会社の社債発行を引き受けることが問題になる論理性には疑問が残る。

また、株式の引受けの場合はどうだろうか。上場企業の間ですら株主価値などという用語が人口に膾炙していなかった80年代頃においては、「株式はゼロコスト・ファイナンス」などという理解がまかり通っていた。ましてや、非公開企業であれば、現在もなお、株主の最大の関心、論点は出資者の持ち株比率と経営権の掌握だけと考えられる。このように、株式価値の持つ意味は決して一様ではない。¹¹

もともと所有権（社員権）を細分して証券化した意味を有する株式について、利息という発想じたいが希薄であったはずである。（配当による利益処分も、その額は任意であるし、非公開会社においては課税上の問題もあり、配当することの意味も限定的であろう。¹²）

また株式分割の場合はどうだろうか。（とくに株式の無償割当の場合）会社法上、時価総額に変動はないため、特別な手続きを要しないとされるものだが、¹³ 株式の値ごろ感から、株価の上昇がもたらされるケースが多い。¹⁴ これによって、効率的な資金調達が可能になる、M&Aの対価原資としての株式価値上昇を見込める、などのメリットが見込め、広くおこなわれるファイナンス手法である。このような場合の株式の「無償の」交付は（実態的に価値上昇をもたらす場合が多いのであるが）、資産の無償譲渡という法人税法上の観点からはどのような差異を認めるべきなのだろうか。¹⁵

さらに、当該会社からの特定の株主への無償または低廉な株式交付はどうだろうか。この場合、同様に、会社法上は「著しく不公正な」ものでなければ、株主総会の特別決議などの手続きは不要とされている。¹⁶ しかし、近年のM&A件数の増加に伴い、その内実は好ましくない株主の出資比率を減少させることを真の目的としている場合もあると思われる。こうした判断は、形式的、外形的に一律の判断をすることは困難である。さらに、真の目的がそうであっても、結果的に、事業上のパートナーとしての価値（販路や製品にかんする新技術といった資産を共有することによる）が出資によって流入し、株式価値が上昇するケースもあるだろう。¹⁷ こうしたこと

¹¹同族会社の場合、政策的にむしろ株式価値をあげたくない企業すら多数存在すると考えられる。

¹²多くの非公開会社では、株式価値上昇が会社経営の目的ではない点、内部留保であっても実質上の保有財産であるから、わざわざ税務負担の生じる配当をすることは優先的な選択肢ではないと考えられる。

¹³株主総会決議を要しないという意味。

¹⁴資金調達が目的の会社にとっても、株価上昇を狙う株主にとってもメリットがある。まさに、それが株式分割の目的のひとつといってよい。

¹⁵本論点については、法人税法上の事実上の一部改正が行われ、完全支配関係にある子会社の受贈益は認識しないこととされた点を付記する。（「平成22年6月30日付課法2-1ほか1課共同「法人税基本通達等の一部改正について」（法令解釈通達）」参照。）

¹⁶会社法183条2項（株式会社は、株式の分割をしようとするときは、その都度、株主総会（取締役会設置会社にあつては、取締役会）の決議によって・・・）。たとえば、特別な技術やノウハウを有する出資先であり、事業上の緊急の資金要請から株価が急騰するような公募増資は避け、第三者割当の形で一定の低廉な価格で増資を行った場合であれば、「著しく」不公正な状況は回避される可能性がある。

¹⁷株価の上昇について、市場が上げ相場の場合、すべての個別株が、その個別的な業績上の要因を無視して上昇する傾向もあるので、この（株価上場の要因を特定することの）判断すら一様ではない。

を考察すれば、真の目的は隠れ、法人税法の立法趣旨に立脚した意図の判別は一層困難になるのである。

第3節 実体的利益存在説

つぎに、前述のように、価値の移転という意味では同じだが、潜在価値に過ぎなかった経済価値が、取引を契機として顕在化したという認識を持つのが「実体的利益存在説」である。いわゆるキャピタルゲインに相当することから、「キャピタルゲイン課税説」ともよばれる所以である。

この説について、前節で記した説（価値移転説）と類似することから、役務の提供には該当しない、などの批判は多いが、ここでは類型上の議論には立ち入らない。

この説を考察する前に、キャピタルゲインの意味を明確にしておきたい。これは、譲渡者の意図レベルまで遡及して考える必要がある。すなわち、譲渡者が当初から投資としての値上がりを目指して投資し、実際にそれを確定させる場合である。¹⁸ いうまでもなく、無償や低廉の譲渡に該当しない通常の時価による譲渡においても認識される。いずれにせよ、利益の確定前に時価が明らかである以上、金額にかんする認識において想定外とか、意図せざる、という状況はあり得ない。つまり、利益の確定時点で詳細な額までも認識できるものである。

あらゆる投資行為は帰するところ、このキャピタルゲインの獲得が目的とあってよい。しかし、無償の役務の提供（上述の無償の貸付けや、無償の増資割当などを含む）については、たとえ目的意識として何らかの経済的な利得の獲得が目的であっても、果実が確実にもたらされる保証はない。その詳細な金額など知りようもない。これは「価値移転説」と「キャピタルゲイン説」の課税論理上の違いである。

この点で、平成12年の税制改正により、上場企業の保有株式については期末時価評価の損益認識が原則となった¹⁹が、意図の介在という点から考察すれば疑問の残る点ではある。

第4節 みなし取引説

ここでは本章の冒頭にあげた（解釈上の）2つの類型の（2）、すなわち「実際には行われていないが、時価で取引があったものとみなす」とする考え方について考察してゆく。

この考え方のひとつの根拠には、「寄付金²⁰の発生に引き連られて発生「させた」とする説²¹がある。課税上、寄付金の発生→否認→課税という流れに持ち込みたい課税側の動機を付度したものであろう。要するに、時価と取得価格の差額を収益計上させ、実際に課税所得とするためには寄付金を持ち出すことがもつとも適当かもしれない。²²

¹⁸会計における近年の包括利益をめぐる議論はこの考え方とは相容れないものである。

¹⁹法人税法第61条の3第1項第2号「売買目的外有価証券の期末評価額」を参照。

²⁰資産の低廉譲渡の場合の適正価格との差額を寄付金であるという見解は、前述の「南西通商事件」の最高裁判決で示された。（すなわち本条と法人税法37条の寄付金規定が対になっている）

²¹この説は、とくに名称は定められていない。

²²山本（2013）は、譲渡者において課税所得が発生する点で「税法独特の」規定としている。これは「贈与者」にその意図がない場合でも「寄付」という行為が認定される点を含むと解せるだろう。

ここで記述の論点ではあるが、改めて振り返っておくべき点は、贈与者に対して（損金否認のみならず）加算的に収益認識もなされる点である。（しかも、過少申告として追徴税も加算される場合が多い）これは、ひとたび寄付金であるという判断がされれば「必ずやその収益に相当する対価が存在する、とみなす」という論理によるもので、会計上では存在しない税務独特の発想である点はすでに述べた。

次の説は、「適正所得算出説」とよばれるものである。これは、実際に適正価格による有償の取引がなされ、その後、直ちに寄付（贈与）したという二段階の取引を擬制するものである。ここから、「有償取引同視説」あるいは「二段階取引説」などとも呼ばれるものである。²³

これについても、他の学説同様に多くの賛否の見解が存在する。²⁴立法趣旨の濫用（たとえば、形式を満たすことで実体を隠蔽するような事例²⁵）防止ならばともかく、取引を行う経済主体に、寄付（贈与）という意図がないにもかかわらず、その意図を「みなし」で付加している。さらに、実際に経済的な価値のフローが何ら存在しない状態であるにもかかわらず、課税を強制する点に、論理的な合理性を欠いたままの執行である、とするものである。²⁶

これについて、課税側に立つ反論は、これらの批判に正面から向き合うものとはいえない。以下、金子（1975）などに記載されている部分を、論点理解のため引用する。

「・・・確認規定ではなく、無償取引の場合にも通常の対価相当額の収益が生じることを擬制した一種のみなし規定であり、創設の規定である。・・・正常対価で取引を行った他の法人との対比において、税負担の公平（より正確に言えば、競争中立性）を確保し維持することが困難になって・・・無償取引につき収益を擬制する目的は、法人の適正な所得を算出することにある・・・」（金子 1975）

この「税負担の公平性」という点は、論理的な根拠として、しばしば憲法14条²⁷に定める法の下での平等が持ち出され、議論されることがある。しかし、ここから、無償取引を有償とみなす結論を敷衍させるのは、論理の飛躍という観が残る。そもそも、経済原理とは、企業であれ、個人であれ、あらゆる経済主体は、自らの持てる資源を最適化し、最大利得の獲得を企てる競争であり、この利得獲得競争の手を緩めて、自己の責任のもと（あるいはリスクのもと）、自らの損失（あるいは機会損失）の発生を覚悟して（あるいは意図せざる帰結であれ）、不利益を感受しようとも、市場に存在する経済主体の自由意思であるはずである。

さらに、既出の「清水惣事件」のケースのように、取引主体間に親子会社のような資本関係が存在するとすれば、第三者間のような取引を擬制する必然性は見出し難いと考えられる。例えば、会社法にもいわゆる「法人格否認の法理」が存在するが、これは、ある個人がその実態的に

²³ これらを別個のものとして扱う場合もあるが、ここでは岸田（2008）に従って分類する。

²⁴ 賛同的な見解の例としては関子（2006）が上げられる。これによると「租税回避の否認である」としている。この見解は、いわば行政実務側（徴税者）の利害を学説的な理論に優越させるもの、と考える点で論点の整理が明確化されていると思われる。

²⁵ 個人の取引とその個人の100%出資の会社の取引を区分して扱うような場合。

²⁶ 反論については金子（1966）ほか参照。

²⁷ 「すべての国民は法の下に平等であって、人種、信条、性別、社会的身分または門地により、政治的、経済的又は社会的関係により差別されない」

所有、支配する法人を隠れ蓑のように利用し、たとえば個人の債務不履行を正当化するような行為を禁じるものである。

この親子会社間の取引の場合は、この法理を逆さに適用したようなものとも考えられる。すなわち、実態的に同一の存在の支配下にある2つの存在間の取引を、第三者間の取引と同視するという点である。²⁸ しかし、これはあくまで「不正に」利得を得る手段を封じる意義がある。積極的に（あるいは意図せざる場合であっても）、不利益を受ける行動は、経済行為としては奇異であることは確かであるが、これを租税回避行為の証左であると断定し、その根拠として憲法14条を持ち出すことは論理の飛躍という印象が残る、ということである。

第2章 判例から考察する本条の解釈

本章では、いままでの論点の明確化、具体化のため、本条にかかわる重要判例を考察したい。

第1節 清水惣事件²⁹

この事件は、前述のとおり、親子会社であり、同族会社どうしの関係の2社間の無償融資取引をめぐる課税認定と、更正処分に対する不服申し立てによる出訴事件である。審理は地裁と控訴人の申し立てによる高裁において行われた。

地裁での論点は、利息相当額の税法上の益金参入の可否であったが、この地裁判決では、原告の請求が容認され、更正処分が取り消された。

しかし、これを不服とした管轄の税務署長は控訴、高裁は更正処分を受けた利率より低い比率で利息相当額が算定され、寄付金の損金不算入部分において課税がなされた。

高裁における判旨は、以下のようなものである。少々長いが、重要部分を編集し、引用する。³⁰

(1) 無償の役務提供は、実質的に見た場合、役務の有償譲渡により得た代償を無償で給付したのと同じであるから、担税力を示すことから・・・、(2)無利息貸し付けは、貸し主に何らの利息相当額があったわけではない。それにもかかわらず、利息相当額の収益があったというためには、貸し主になんらかの形でこれに見合う経済的利得の享受があったことが認識しうるのでなければならぬ・・・金銭は企業内で利用されて生産力を生じ、果実相当額を享受しているといえるが・・・他者に貸し付けた場合には、果実相当額の移転があったものと考えられ・・・少なくとも銀行等の金融機関に預金することによりその果実相当額の利益をその利息の限度で確保する手段があった・・・営利を目的とする法人が、なんらの合理的な経済目的を存しないのに、無償で果実相当額の利益を他に移転することは通常はありえない・・・果実相当額の利益を手放すことに足りる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・・・当該法人の収益として認識される・・・、(3)寄付金が法人の収益を生み出すのに必要な費用であるといえるかどうかは、きわめて判定の困

²⁸ こうした点のほうは経済的な平等を欠く見解ではないだろうか。

²⁹ 昭和47年(行コ)第42号：法人税額更正決定取消等請求事件。

³⁰ 判旨の編集は筆者による。

難な問題である。もし、それが法人の事業に関連しない場合は、明白に利益処分の性質をもつと解すべき・・・もし、法人が損金処理するならば、どれだけが費用であり、どれだけ利益処分にあたるか客観的に判定することは至難・・・行政便宜上、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・・・経済的利益の無償の供与にあたることが肯定されれば、それが事業との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・・・。

第2節 清水惣事件の論点の整理

以上の判旨に従って、いくつか論点を指摘してゆこう。

まず、(1)(2)であるが、(1)では有償の取引があったと見なしている点で、取引の擬制がなされたという二段階説の見解を示しているが、これは理解に容易な部分があるからであると思われる。

また、(2)で価値の移転が認められることを論じ（価値移転説）ているが、これは価値の意味を掘り下げて論じる必要があるため、最初にこの説を持ち出さなかったものと思われる。

本判旨で重要な論点は、こうした既存の説への当てはめの可否を考察することではなく、(2)における「果実相当額の利益を手放すことに足りる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」という箇所であると考えられる。まず、これは本条または他の法人税法文中に明文化されておらず、本判例によって付加された観のある箇所であるからである。

ここで論じられる「合理的な経済目的」に関し、判旨にあるように、「営利を目的とする法人が、なんらの合理的な経済目的を存しないのに、無償で果実相当額の利益を他に移転することは通常はありえない」ことは議論の余地がない点であろう。だが、この「合理的な経済目的」をどう解釈すべきか。³¹ ³²

端的には供与に対する反対給付の期待ができることなのだろうが、まず、既述のキャピタルゲインのごとく、含み益の顕在化であるから、時価との差額という意味でこの給付の額が詳細に予測できる場合は、理論的にも、課税処理上も混乱は少ないだろう。

だが、無利息の貸し付けの場合のような場合、反対給付は、貸付先の企業の株価上昇というメリットならば、必ずしも明確に期待できるものではない。しかし、一般的な貸付金金利との整合性という論拠であるならば、資本関係のある貸付先が第三者から借り入れすることは（無償で余剰の資本を提供する場合に比べ）、資本の流出という意味において、グループ企業として、資本関係のある貸付元にもマイナスの経済的影響と考えられる。それを回避することは十分に「経済的合理性」を有する行動と評価できるだろう。

³¹第1章でふれた価値の無償供与の結果、果実としての株式価値の上昇といった事例はここでは改めて取り上げない。

³²この点は、先にふれた資本関係上支配関係にある法人間にも対第三者間との取引との区分なく適用される問題とは別個の問題と考えたい。

第3節 南西通商事件³³

本件の概要は、株式の低廉譲渡にかんして、時価との差額を益金として課税対象にされたことに対する取消出訴である。その根拠として、「収益とは財産的利益であり、債務減少以外にない。法人税22条には、(無償の場合はあっても)低廉譲渡が含まれる旨の規定はそもそもない。時価との差額部分に収益を擬制するのは不合理な場合が多々ある。たとえ低廉であっても、収益は得ており、それをもって収益とするべきであり、低廉譲渡のすべてに法人税法22条第2項が適用できるものではない」というものであった。

これに対する判旨は、「無償譲渡との公平性を欠くから」という理由から、「適正価格」との差額も収益と認定し、請求は棄却された。これは「資産が社外に流出する時点において含み益を清算するという考え」³⁴である。さらにこの判決では、低廉譲渡の場合、時価との差額部分を贈与として寄付金の対象とした点にも特徴がある。すなわち、法人税法22条2項と同37条の寄付金に関する規定がペアである意味を有することになった点である。

第4節 南西通商事件の論点の整理

本判例は、低廉譲渡の時価認定を明確化した判例として意義のあるものと解されており、そうした点については、あまり議論の余地は残されていないように思われる。そこで、この事件の背景を改めて考察することで論点の抽出を試みたい。

この事件の当事者である「南西通商」はある個人株主が100%出資する個人会社である。つまり、状況によっては、既出の「法人格否認の法理」が適用される状況なのである。すなわち、この個人が実態的に完全支配する同法人の法人格を濫用することで第三者の利益を不当に害することもあり得る、これを封じる論理のはずである。

しかし、この判例では、この譲渡が同社からこの個人になされた第三者の株式であったにもかかわらず、「時価」の適用が、いわゆる完全親子関係のような、資本関係に何らの配慮もされないままなされたのである。

この個人がなぜ、法人名でかかる株式を取得し、そのなぜ個人名義に移転させようとしたのか、その理由は不明であるが、かりにこの個人が資本関係のない、まったくの第三者にただちに譲渡した場合、すでに当該法人からこの個人への譲渡の段階で「身ぎれいに」なっており、含み益は存在しない状態であるから、課税されないことになる。この個人は時価相当の金額を手に行っているにもかかわらず、である。

この状況について、詳細な税率は検討の余地があるが、こうした判例が確定したことで、かりに税率の違いがあるならば、(とくにそれが有利な場合)こうした法人を活用したなんらかの操作の余地を残す可能性はないだろうか。

³³平成6年(行ツ)第75号:更正処分取消請求事件。

³⁴租税判例百選第5版(2005)参照。

第3章 むすび

ここまで、法人税法22条2項の論点である無償または低廉な資産の譲渡および役務の提供に関する論点を、これまでに類型化された学説および判例を整理した。とくに課税の背景に存在する論理について問題と考えられる点について考察した。

とくにまた、この無償または低廉な資産の譲渡という論点が、課税処分上、寄附金という別の条文、論点と不可分に結びついており、本来であれば経済行為者の意図レベルにまで遡及すべき問題であるにもかかわらず、「税の公平な負担」という大義のもと、一律にその意図までも「みなし」（既出、金子）によって取扱われてしまう状況が存在していること、およびこの点にかかわる矛盾についてさまざまな角度から考察を試みた。（本稿第1章4節のみなし取引説参照）

みなし取引説の中核的な部分とは、取引の二段階の擬制である。まず、寄附をする者がタダで行う訳が無い、何らかの経済的な見返りが存在するはず、という意味での対価の受け取りと相手方への贈与を擬制する（寄附金の損金算入否認により課税）。次いで、相手方では受贈益を擬制する。これによって、送り手と受け手を、連結法人のようなひとつの経済実体にあてはめると、事実上、課税所得の増加が認められるという矛盾が生じていた。

この点については、平成22年には通達とはいえ、事実上の一部改正がなされ、完全支配法人間の行為については受贈益の認識が成立しなくなった。（本稿注15参照）これは既述の通り、事実上の同一法人であることから、諸外国の課税主体とのからみ³⁵から修正へ動いたものとも解釈できる。

今後整理すべき課題としては、本稿で扱った関連論点でもある税務上の益金の認識にかかわる議論、および海外との取引を含む移転価格税制など課税主体の発想の差異の問題がある。後者の問題は近年国際的に議論の高まりを見せているいわゆるタックス・シェルターの問題とも関係がある論点であり、整理・検討の対象としたいと考える。

³⁵例えば、米国の課税主体（IRS）の課税方針によれば連結法人間の所得の移転は双方全部課税ではなく配分課税されることから、課税所得の増加は認められないケースが多い。

参考文献

金子宏 [2013] 「租税法」 弘文堂

菊谷正人 [2012] 「租税法要説」 同文館出版

岸田貞夫 [2007] 「法人税法講座」 税務経理協会

須田和彦 [2011] 「法人税の時価」 中央経済社

成松洋一 [2012] 「法人税法 理論と計算」 税務経理協会

中村利雄 [1998] 「法人税法要論」 税務研究会出版局

古川敬明 [2011] 「法人税の決算調整と申告の手引」 財団法人 納税協会連合

山本守之 [2013] 「体系法人税法」 税務経理協会

渡辺淑夫 [2005] 「法人税法」 中央経済社

「実務税務六法 通達」 [2007] 新日本法規

「租税判例百選」 (第5版) [2011] 有斐閣

金子宏 [1996] 「租税法における所得概念の構成 (一)」 法学協会雑誌 83 卷9・10 号

金子宏 [1983] 「無償取引と法人税 —法人税法22条2項を中心として—」 法学協会百周年論文集第二卷

関子善信 [2006] 「法人税法第22条2項の無償取引の解釈について—本規定は租税回避の否認規定か—」 税大ジャーナル4号22頁