

神戸大学大学院法学研究科教授 瀧 圭吾氏

租税法解釈の急所——所得課税を中心に

■とき…令和6年10月18日(金)

本日は、このような機会を頂戴し、誠にありがとうございます。これから、「租税法解釈の急所——所得課税を中心に」をテーマにお話をさせていただきます。

本講演は、制定法を解釈するとはどのようなことかを、「所得税法56条」及び「法人税法37条」という二つの素材をもとに示すものです。この話題は、「租税正義の実現」を標榜し、日頃から租税法主義の理念を重視して関与先企業の指導に当たられているTKC会員の皆様にとって、身近なテーマだと思えます。

租税に関する法的規律は、憲法84条の定める租税法主義の要請に基づいて、基本的には国会で制定される法律という法形式によつています。法律とは、原則として一般的な定めであり、租税に関する法律は、それが一般的に定められていることから、同じ条件にある者に対して等しく適用されるという望ましい帰結が

生じます。しかし、法律の規定が一般的な定めであることは、多くの場合、抽象的な定めであることをも意味し、解釈の余地が生じることとなります。

税理士の皆様は、日頃から、納税者による日々の経済活動からどのような税法上の帰結が生じるかということを考えていると思えます。その際、多くの場合、租税法の規定について国税庁が示している通達や解説などを参考にしながら、税務職員や同業者との日頃のやり取りで身に付けている実務的な常識に従って判断をすれば問題は生じません。しかし、とりわけ新しい種類の取引や、行われることが稀な取引について、その税法上の取り扱いがよく分からない、または人によって判断が異なる局面では、法律の規定に遡ってその解釈を考え直すという作業を行う必要が生じます。

本講演は、そのような極めて稀なシチュ

エーションで税理士の皆様が法律を解釈する際にどのような手順を踏めばよいか、法学の研究者である私の立場から一つの考え方を示すものです。私自身は税務及び法務の実務経験はありませんが、

海外諸国の法律やその裁判例を含む様々な法的素材を研究してきました。また、租税法に限らず、行政法や憲法の分野にも足を踏み入れ、法解釈とは何かということを経年研究してきました。そのような立場から示す一つの考え方には、何らかの意味があろうと、本日、お話しする次第です。

I 所得税法56条を素材とした検討

前半では、親族が事業から受ける対価について定めた所得税法56条を素材として、法律に何が書いてあるかということから出発し、その内容を解読して、さらに



◎ 渕 圭吾(ふちけいご)氏

1998年東京大学法学部卒業、東京大学大学院法学政治学研究科助手、学習院大学教授等を経て、現在、神戸大学大学院法学研究科教授。研究分野は憲法、行政法及び租税法。

それを批判的に検討する、という作業を実践していきます。

◆ 所得税法における位置付け

まず、条文の中身を見る前に、所得税法56条という規定が所得税法の中でどこに置かれているかということを確認する必要があります。

所得税法のうち、居住者の納税義務に関する規定は、大きく二つに分けられます。第一に、所得税法23条から35条が「所得の種類及び各種所得の金額」について

規定しています。所得税法21条1項によると、所得税法は、所得の種類を10に区分しています。それぞれの所得を定義し、その算出方法について定めているのが、これらの規定です。

第二に、所得税法36条以下は、これら10種類の所得の多くに共通する、収入金額及び必要経費についての定めです。

「所得金額の計算の通則」として、所得税法36条は収入金額、37条は必要経費、38条は譲渡所得の金額の算出に必要な資産の取得費について定義しています。所

得税法39条から44条の3は収入金額の計算に関するいわゆる「別段の定め」です。収入金額の計算について、所得税法36条の規定を補充し、または、その例外を定めているのがこれらの規定です。これに対して、所得税法45条から57条の2は、必要経費等の計算に関する「別段の定め」です。今、検討しようとしている所得税法56条は、この必要経費等の計算に関する「別段の定め」の一つとされています。これから見ていくとおり、所得税法56条は必要経費だけではなく、もう少し広い射程を持つ規定です。

しかし、まずは、立法者がこの規定をどのように位置付けているのかを理解するために、条文の規定が置かれている法律の中でその位置を押さえておくことが肝要です。具体的には、「所得税法37条で定められている必要経費に関するルールを適用した場合」と「所得税法56条のルールを適用する場合」とで、どのように課税関係が変わってくるのかという点に注目すべきです。

◆ 所得税法56条の文理を読み解く

では、所得税法56条には何が書かれているのか実際に読み解いていきましょう。

第五目 親族が事業から受ける対価

(事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例)

第五十六条 (i) 居住者と生計を一にする配偶者その他の親族がその居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業に従事したことその他の事由により当該事業から対価の支払を受ける場合には、(ii) その対価に相当する金額は、その居住者の当該事業に係る不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入しないものとし、かつ、

- (iii) その親族のその対価に係る各種所得の金額の計算上必要経費に算入されるべき金額は、その居住者の当該事業に係る不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入する。この場合において、
- (iv) その親族が支払を受けた対価の額及び(v) その親族のその対価に係る各種所得の金額の計算上必要経費に算入されるべき金額は、当該各種所得の金額の計算上ないものとみなす。

おそらく、単に条文を読んでもその意味はすつと頭に入ってこないと思います。

そのようなとき、まずは条文に出てくる登場人物は誰かを考えることが有用です。ここでの最初の登場人物は、「居住者」です。国内での所得税の問題を考えているため納税義務者ととらえておけばよいでしょう。もう一人は「親族」、すなわちこの納税義務者「と生計を一にする配偶者その他の親族」です。つまり、この条文を読み解く際には、「居住者」と「親族」という二人について、その課税関係が、もしも所得税法56条がなかった場合(すなわち所得税法37条の必要経費のルールをそのまま適用する場合)と比べて、どのように変わってくるのかに焦点を当てればよいということなのです。

次に、条文をながめ、いくつの事柄を定めているのかということに注目します。まず、この条文は二つの文から成り立っています。また、前半の一文はかなり長いですが、傍線部(ii)と(iii)の間に「かつ」という言葉があり、意味の切れ目となりそうです。以上の簡単な分析を踏まえ、各部分を詳しく見ていきます。

冒頭(i)の部分の主語は、「親族」であり、この人が「対価の支払を受ける」というシチュエーションが想定されています。また、後方の「当該事業」は前述の

「その居住者の営む…事業」を指しています。つまり、居住者の親族が居住者の営む事業から対価の支払を受ける場合に、この規定が適用されることが分かります。このように、ある法律の規定が適用されるための条件を**法律要件**や単に**要件**と言います。所得税法56条は、自営業者である「居住者」がいること、また、その「親族」がその事業に従業員として従事している、または、その事業で用いる家屋や駐車場を賃貸している、というような場合を想定していると言えます。

それでは、このような法律要件が満たされる場合に、どのような帰結が生じるのか。この帰結のことを法律学では**法律効果**や単に**効果**と呼んでいます。この点について、所得税法56条(ii)で、居住者が親族に対して支払った対価に相当する金額は、この居住者の事業所得等の金額の計算上、必要経費に算入しないと定めています。所得税法37条によれば、事業活動を行う納税義務者は、その事業所得の計算にあたって、事業に従事した者に對して支払う対価を必要経費に算入できるはずですが。しかし、(ii)によれば、必要経費への算入が認められない、つまり所得税法37条の必要経費に関する原則に對

する例外ということです。

さて、所得税法56条第1文の後半(ii)では「その親族のその対価に係る各種所得の金額の計算上必要経費に算入されるべき金額」というものが出てきます。これは、「親族」が「居住者」の事業から対価を受ける場合に、対価を得るために支出している費用にかかる金額のことです。例えば、居住者の事業の用に供される駐車場を親族が居住者に賃貸しているとき、親族は居住者から駐車場の使用料の支払を受けます。このとき、親族は、当然、所有している駐車場の維持管理のためにいくばくかの費用を支出しているはずですが、(iii)が問題にしているのは、このような費用の支出です。所得税法37条によれば、本来、「親族の」事業所得、不動産所得または雑所得等の計算において、このような支出を必要経費に算入できるはずですが、しかし、これについて(ii)の末尾の部分では、親族ではなく「居住者の」必要経費になるというのです。これが所得税法56条第1文の二つ目の法律効果ということになります。

続いて、第2文を分析します。冒頭「この場合において」の箇所は、第1文冒頭の(i)を意味することが明らかであり、第

2文の法律要件は、第1文と同様ということになります。それでは、第2文の法律効果はどういったものでしょう。ここでは(iv)(v)という2種のコличествоが示され、いずれも「当該各種所得の金額の計算上ないものとみなす」とされています。

収入金額に関する一般的な定めである所得税法36条からの帰結では、親族が居住者の事業に従事する等により、給与の支払や駐車場の料金を受けた場合、これらは「親族の」給与所得、または事業・不動産・雑所得に係る収入金額になります。しかし、所得税法56条(iv)はその例外で、いわゆる「別段の定め」としてないものとみなされているのです。

続く(v)は、先ほど、第1文の最後の部分で検討した、親族が居住者に駐車場を賃貸している場合の駐車場の維持管理費用のようなものです。第1文の末尾で、この費用は「居住者の」当該事業に係る事業所得の金額等の計算上、必要経費に算入することとされています。親族に帰属するべき必要経費を居住者に付け替えた以上、同じ費用を親族も必要経費にできてしまうと、同一の支出が二重に控除されることになり、都合が悪いわけです。そこで、第2文の後段では、このよ

うな費用は親族との関係ではなかったものとみなし、親族自身による必要経費算入を否定しています。

◆所得税法56条の法律効果とは

こうして、所得税法56条は、事業を営む居住者が親族に対して当該事業に関する対価を支払うという場面で三つの法律効果を規定していることが分かりました。

①この対価を居住者の事業所得の計算上、必要経費に算入しない、②この対価を得るために親族がした支出について親族自身ではなく居住者の必要経費とする、③さらに、親族の各種所得の金額の計算上、親族が居住者から得た対価を収入金額に算入しない——という3点です。

法律要件や法律効果が明らかになり、これで一応は所得税法56条を解釈できたとと言えるかもしれません。しかし、この話を聞いている皆さんは、どうもすつきりしないのではないのでしょうか。結局、この条文は何が言いたいのか。さらに、何のためにあるのか。言い換えると、この条文の趣旨とは何なのでしょう。

この点を考えるために、まず所得税法56条の法律効果は何なのか、もう一段、抽象化して考える必要があります。三つ

の法律効果を総合すると、この事業との関係では、親族が得た所得が居住者の所得に合算される、ということになります。所得税法は個人を納税義務者としていますが、ここでは、ある納税義務者の所得が、家族とはいえ別の人格を持った個人の所得であるとみなされるといふ極めて大きな法律効果が生じています。つまり、この条文は、一定の条件のもとで、家族の所得を合算しているのです。ではなぜこのような規定が存在するのでしょうか。

◆所得税法56条の趣旨を考える

条文の趣旨を考えるためには、まず、所得税法全体の基本的な考え方を知る必要があります。ここでは、所得税法が個人を単位とした仕組みを採用していることが重要です。所得税法の規定の上では、5条で「居住者は、この法律により、所得税を納める義務がある」と定められています。また、明確に書かれているわけではありませんが、21条以下で納税義務者自身の所得が、またそのみが、納税義務を基礎付ける所得として挙げられており、個人単位主義というポリシーを裏付けています。諸外国の中には、夫婦や家族を単位として所得税の納税義務を算

定する国が存在しますが、日本では、個人一人ごとに所得を算定し、それに基づく所得税を原則としてその個人のみが責任を持って支払う、という仕組みを採用しています。

しかし、所得税法56条は、個人単位主義の考え方と大きく矛盾しています。それはなぜでしょうか。所得税法56条の趣旨を知るために、私たちはついに、条文の外の世界を視野に入れる必要が出てきました。規定の沿革やそれにまつわる立法資料、必要ならば、裁判例や学説を検討しなくてはならないかもしれません。

◆所得税法56条の規定の沿革

まずは、この規定の沿革を見てみましょう。近代日本の所得税制度は、1887年（明治20年）の所得税法に始まります。その後、1899年（明治32年）、1920年（天正9年）の全部改正等を経て、1940年（昭和15年）の全部改正で、当時の大蔵省の官僚が考えていた理想的な所得税制が実現しました。それは、当時のヨーロッパで採用されていた仕組みや当時の経済学の理論を参考にして作られた、各種の所得によって異なる担税力に応じた課税と、個人の所得の全てを対象とした累進

税率による課税を組み合わせた、きめ細やかな制度でした。ところが、1945年（昭和20年）の太平洋戦争での敗戦を受けて、連合国軍総司令部（GHQ）及びその指揮下の人々が、日本の租税制度に対して様々な指示を出しました。所得税制度もその例外ではなく、ほんの数年前に完成したばかりの当時の理想的な仕組みは、大きな変容を余儀なくされたのです。GHQによる日本の租税制度への助言のあり方は、1949年（昭和24年）のシャウプ勧告「以前」と「それ以後」に大きく分けられます。

所得税法56条は、このうち、シャウプ勧告と大きく関係しています。第二次世界大戦以前はもちろん、戦後すぐの時期においても、日本の所得税制度は、本来的には個人単位主義ではなく家族単位の仕組みを採用していました。そのような仕組みが、戦前、男性の家長を中心とした家督というものを軸に家族制度を構想するいわゆる「家制度」と整合的だったことは言うまでもありません。もともと、戦後すぐの時期においても、家族単位の仕組みが採用されていたのです。

しかし、1949年のシャウプ勧告は、個人単位主義の所得税制度を提唱し、それ

は翌1950年(昭和25年)の所得税法改正によって、制定法上の仕組みとして採用されました。それ以来、現在に至るまで、日本の所得税法は、個人単位主義を維持しています。

実は、所得税法56条の前身に当たる規定の導入を提案したのもシャープ勧告です。シャープ勧告は、個人単位主義を導入することに伴う納税者側の租税回避ないし脱税の試みについて、次のように述べました(参照、渕『租税法講義』255頁注35)。

しかし、この個別申告制にある程度の制限を設けておかないと、要領のよい納税者は、配偶者または子供に財産およびこれから生ずる所得を譲渡することによって税負担を軽減しようとするから、相当の問題の起ることが予想される。同様にして、彼等は、妻子を同族の事業に雇傭して、これに賃銀を支払うという抜け道を講ずるのである。納税者と同居する配偶者および未成年者の資産所得はいかなる場合にも納税者の申告書に記載させ合算して課税することによってこの種の問題は避けられるのであるが、これは個人申告の原則を大して犠牲にするものとはいえない

い。同様にして、納税者の経営する事業に雇傭されている配偶者および未成年者の給与所得は、納税者の所得に合算させるようにすべきである。

要するに、真実の法律関係と異なる法律関係が存在するかのようには偽装することを通じて、家族が全体として負う所得税の負担を軽減させることが考えられるため、その対策として、二つの手段を取るべきだと言うものです。

シャープ勧告が提案した手段の一つは、資産所得合算制度です。この制度は、1950年(昭和25年)の所得税法改正によって創設され、1988年(昭和63年)改正で廃止されるまで存在していました。もう一つが、親族が事業から受ける対価の合算制度で、やはり1950年の改正で創設されました。これこそが、現在の所得税法56条に他なりません。1950年時点での条文の書きぶりは「納税義務者と生計を一にする配偶者その他の親族が、当該納税義務者の経営する事業から所得を受ける場合においては、当該所得は、これを当該納税義務者の有する事業所得とみなす」となっており、こちらの方が現在の規定よりも「親族が事業から

受ける対価を居住者の所得に合算する」というこの規定の趣旨を、より明確に表現していたと言えます。

さて、シャープ勧告は、親族が事業から受ける対価を合算する制度を設ける理由として、納税者が「妻子を同族の事業に雇傭して、これに賃銀を支払うという抜け道を講ずる」ことを心配していました。納税者が自分の経営する事業に家族を従事させ、これに対して適正な対価を支払うことは、所得税法の仕組みにとつて何ら問題がありません。問題視されていないのは、実際には事業に従事していないのに給料や報酬名目で対価を支払うこと、従事している仕事内容と比べて支払われる対価の額が多すぎることです。シャープ勧告ではこの点が必ずしも明らかにはされていないため、ここで強調しておきます。

以上のように考えるならば、所得税法56条とは、納税者が自分の関係者や自分が支配している団体に対して必要以上に多くの対価を支払うことによって租税負担を軽減する、という典型的な租税回避に対抗するための規定の一つです。この後に紹介する法人税法37条の寄附金の損金算入の制限、さらに法人税法34条の過大

な役員給与の損金算入の制限、移転価格税制や過大支払利子税制等と同じく、必要経費や損金の過大計上を通じて所得税や法人税の税額を減らそうという納税者側の企てへの対抗策ということになります。

◆所得税法56条と立法論・政策論

ここまでの検討で、所得税法56条の要件と効果、その趣旨が判明しました。ここで、再び規定の文理、その文言に注目して、解釈に疑義が生じる点があるか、確認しましょう。

この規定は、居住者とその親族が「生計を一にする」場合に適用されます。では、この生計を一にするとはどういうことでしょうか。国税庁の通達等を見ると、「有無相助けて日常生活の資を共通していること」をいう、などと書かれています。別居している家族へ生活費の仕送りをしていふことと生計を一にすることとの区別は難しいですが、どこかに線を引くしかないと考えます。

ただし、その点以外に、この規定の要件及び効果には、不明な点は存在しないと言つてよいと思います。現実にも、税理士の皆様が、この条文の適用については判断に迷われたことはあまりないので

ないかと想像しています。

しかし、所得税法56条の規定が明確で解釈にあまり疑義がないことは、この規定が立法論・政策論の観点から問題がない、または望ましいことを意味するわけではありません。法律学では「現に存在している制定法の規定の解釈論」と「その規定に関する立法論・政策論」は厳密に区別されます。立法論や政策論という言葉が、制定法の規定の解釈論としての作法を適切に踏まえていない議論を非難する文脈で使われることすらあります。

もつとも、実際には、制定法の規定の解釈論とそれに関する立法論・政策論は、密接に関連している場合があります。裁判官は、制定法の規定の解釈論を展開する際に、当然、そのような解釈論を採用した場合の政策的なインプリケーション（含意）を視野に入れてははずです。アメリカやイギリスにおいては、裁判官は、制定法の規定の解釈の積み重ね、すなわち判例法の形成を通じて立法権を行使していると理解することが一般的です。

所得税法56条についても、立法論・政策論が問題となります。そして、立法論・政策論をあくまで制定法の規定の解釈論として展開しようとした訴訟事件が存在

します。この判決を紹介する前提として、シャープ勧告に基づく立派な趣旨の裏付けがあるにもかかわらず、所得税法56条の規定を適用されることは、形式的にも実質的にも迂回可能であることを指摘しておきます。例えば、所得税法57条は、56条の例外として、青色申告者及びそれ以外の納税者に専従者控除を認めており、一定の要件を満たした納税者について、親族に対して支払う給与を必要経費に算入することを許容しています。また、多くの場合に法人成り、すなわち個人事業の法人化が可能であり、そうすると法人税法の規律を受けるため、所得税法56条はもはや適用されなくなります。このように租税回避に対する個別的否認規定の一つである所得税法56条は、比較的たやすくその適用を回避できるのです。

しかし、あらゆる場合に所得税法56条の適用を回避できるわけではありません。まず、所得税法57条は親族が居住者に雇用されて事業に従事する場合等、両者の間で支払われる対価が給与所得に該当することを前提としており、それ以外の場合には適用がありません。また、法人成りについては、事業の内容によっては認められないことがあります。

- ◆親族が別に事業を営む場合であっても所得税法56条の適用があるか
- ◆文理通りの法の適用について「おかしい」と主張することのハードルは高い
- ◆憲法14条1項との関係で合憲という最高裁
- ◆しかし、問われるべきは、規定の目的との関係で過剰包摂であるか否か、ではなかったか
- ◆規定の目的=個人単位主義の潜脱防止

の規定が弁護士に適用されることの不合理さを世に知らしめるために、あえてこの点を争って訴訟を提起したものと思われます。というのも、当時、弁護士法は弁護士法人の設立を認めておらず、弁護士同士の夫婦の間で業務委託等を行いその対価を支払った場合、所得税法56条が適用されませんでした。原告である弁

最高裁2004年(平成16年)11月2日判決で問題とされたのは、まさに、法人成りできない事業における、給与とは言えない性質の対価の支払でした。事件の原告は弁護士であり、配偶者である弁護士に対して自己のなすべき法律事務の一部を委任し、その対価としてこの配偶者に対して毎年595万円を支払っていました。そしてこの支払について、所得税法56条の適用がないことを主張したのです。おそらく原告も認識していたと思われませんが、文理通りに解釈すると、また、その趣旨からも、この事案に対して所得税法56条が適用されることは明らかです。それにもかかわらず、原告は、こ

護士にとって、そのような結論は少なくとも立法論・政策論として不当であると思われたに違いありません。

最高裁は、原告の主張に対して、所得税法56条の趣旨については、「事業を営む居住者と密接な関係にある者がその事業に関して対価の支払を受ける場合にこれを居住者の事業所得等の金額の計算上必要経費にそのまま算入することを認めると、納税者間における税負担の不均衡をもたらすおそれがあるなど」と述べるだけで、課税単位の問題から説き起こすことはありませんでした。また、所得税法57条の趣旨についても、それが「同法56条が上記のとおり定めていることを前提に、個人で事業を営む者と法人組織で事業を営む者との間で税負担が不均衡とならないようにすることなどを考慮して設けられた規定」と述べるだけで、立法過程で示されていた趣旨の一部に言及するにとどまりました。結論として、最高裁は、所得税法のこれらの規定が憲法14条1項の規定する、法の下の平等に反することはない、としました。

こうして、原告の主張にもかかわらず、所得税法56条は合憲と判断され、その後この規定が改正されることはありません

んでした。私の見るところ、この規定にもし問題があるとすれば、租税回避に対する個別的否認規定として過剰包摂になっているのではないかということです。この点については、皆様にもぜひ考えていただきたいと思えます。

Ⅱ 法人税法37条を素材とした検討

本講演の後半では、寄附金の損金算入を制限する法人税法37条を素材として、法律の規定が極めてシンプルであり、また、その規定について国税庁が踏み込んだ解釈を示し、それを多くの個別事案に適用している場合に、法律の規定にどのような解釈の余地があるかを考えたいと思えます。

◆法人税法における位置付け

条文の前身を見る前に、まずは法人税法37条という規定が法人税法の中でどのような位置付けを確認しておきます。法人税法には、所得税法と異なり、所得分類が存在しません。法人税の課税対象である法人の各事業年度の所得金額は、法人税法22条で規定されているように、

当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除して算出されます。

益金及び損金の額の計算には、多くの「別段の定め」が存在します。法人税法37条が規定する「寄附金」の損金算入制限は、損金の額の計算についての別段の定めの一つであり、法人税法22条3項によれば、本来、損金算入が認められるはずの支出について、制限するものです。

◆法人税法37条の文理を読み解く

法人税法37条のうち、今回、検討の対象とするのは、主として1項と7項です。まず、1項の規定は次のとおりです。

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

要するに、2項で扱われる公益目的の寄附金以外の寄附金について、資本金の額等を基礎として計算された一定の金額を超える部分の金額につき、損金算入を認めないという内容です。それでは、ここで言う「寄附金」とはどのようなものでしょうか。実は、法人税法37条は、寄附金という概念を明確に定義しているわけではありません。しかし、次の7項の規定が、寄附金という概念の内実をある程度明らかにしていると考えられます。

法人税法37条7項 前各項に規定する寄附金の額は、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。

この規定は、直接には、寄附金の額の算定の基準、要するに時価を基準として

いと示しています。ただ、傍線部が、実質的に所得税法37条にいう寄附金の定義となっていると考えられるわけです。

◆法人税法37条に関する論点

法人税法37条は、現在、国税庁が法人に対して課税処分を行う際に、しばしば援用されています。とりわけ、ある会社が子会社に対してその経営を支援するために無利息で融資を行ったり、金銭債権を放棄したりするような場合です。このような場合に、税務署長が、納税義務者である親会社に対して、法人税法37条に基づき親会社から子会社に移転する経済的価値相当額を「寄附金」とみなし、その大部分について損金算入を否定し、これに基づいて増額更正処分を行う、というわけです。要するに、法人税法37条は、親会社から子会社への経済的価値の移転を取り締まるために用いられています。

例えば、東京地裁の2017年（平成29年）1月19日判決では、青森県のある株式会社がその子会社2社を整理するにあたり、子会社に対して有していた金銭債権を放棄し、その金額を損金の額に算入することの可否が争われました。東京地裁は、法人税基本通達の内容を参照し

つつ、「債権放棄に経済的合理性の観点から特段の必要性があるとき」には例外的に放棄した債権額の損金算入が許されるが、それ以外の場合には、寄附金に該当するものとして損金算入が制限されるという立場をとりました。また、東京地裁の2015年（平成27年）4月24日判決は、子会社を再建するにあたっての債権放棄について「当該債権の放棄に経済的合理性がある場合」には例外的に放棄した債権額の損金算入が認められるとした上で、損失負担の必要性と再建計画の合理性を総合的に審査していました。このように、法人税法37条は、実務上、親会社から子会社への経済的価値の移転が同条にいう「寄附金」にあたる（それゆえ損金算入が制限される）と推定した上で、経済的合理性というフィルターを通じて実質的に寄附金とみなすべきではないものを除外し、これらの損金算入を認める、という機能を果たしています。

しかし、法人税法37条には不明確な点が少なくありません。そもそも「寄附金」とはどのようなものか。関連して、寄附金とそれ以外のカテゴリーの支出の切り分けはどうかしているのか。また、より重要な問題が、なぜ寄附金の損金算入が制限されているのか、ということです。

◆法人税法37条の解釈に関する困難性

このように実務的に重要で、しかもよく分からない点が多いのであれば、さぞ多くの研究論文が公表されてきたのだろうと想像されるかもしれません。しかし、実際には法人税法37条そのものに関する先行研究は必ずしも多くありません。

確かに、この後に言及する1978年（昭和53年）3月30日の大阪高裁判決（清水惣事件控訴審）を契機として、1970年代の末から1990年代の中盤にかけて、企業グループに対する課税やそれに関連する移転価格税制に関する優れた研究が怒涛のように現れました。20世紀の最後の四半世紀における日本の租税法研究は、法人税法に関する立法論を中心として展開していたと言えます。これらの研究の中では、とりわけ金子宏教授（東京大学）の論文や増井良啓教授（東京大学）の著書『結合企業課税の理論』（2002年、東京大学出版会）において、法人税法37条の寄附金に関する規定を利用して企業グループ内の経済的価値の移転に対処することが諸外国と比べるとやや異例であるということが明らかにされました。

◆法人税法37条の趣旨を考える

授業で紹介した裁判例の多くは、法人税法37条が規定する寄附金について次のような説明をしています。これは先ほど述べた大阪高裁の1978年3月の判決で、滋賀県にある株式会社の子会社に対して無利息融資を行ったところ、通常得られるべき利息相当額が益金の額に算入されるべきであるが、同額が寄附金であり損金算入は法人税法37条1項所定の額に限られるべきであるという趣旨の増額

更正処分がされた事案です。控訴審である大阪高裁は次のように述べました。

【大阪高判1978・3・30】

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（法三七条二項）。したがって、経済的利益の無償の供与等に当たることが肯定されれば、それが法三七条五項かつこ内所定のものに該当しないかぎり、それが事業と関連を有し法人の収益を生み出すのに必要な費用といえる場合であつても、

寄付金性を失うことはないというべきである。

なお、ここでの法人税法37条5項とは現在の7項に相当します。

この判決によれば、寄附金に対する損金算入制限というのは、費用と利益処分の切り分けの問題について機械的に割り切った、ということに他なりません。この事案では、親会社の子会社に対して経済的価値を移転したのであって、親会社からその株主に対する利益処分すなわち配当が行われたのと同視するのは奇妙にも思われます。しかし、判決は平然とこのような説明を述べたのです。こういった説明は、平成の半ば頃までの裁判例では一般的であり、前述の金子宏教授の『租税法』にも同様の説明が載っています。

ところが、授業の準備の過程で、私は法人税法37条が規定する寄附金について、やや異なる説明をする裁判例があることに気付きました。おそらくその最初期のものが、福井地裁の2001年（平成13年）1月17日判決（相互タクシー事件第一審）です。

【福井地判2001・1・17】

法三七条に定める寄附金の損金不算入

の制度の趣旨は、寄附金もまた法人の純資産の減少ではあるが、法人が支出した寄附金の全額が無条件で損金となるものとする、その寄附金に対応する分だけ当該法人の納付すべき法人税額が減少し、その寄附金において負担したのと同様の結果になることから、これを排除することにあると解される。そして、寄附金の意義について、法三七条六項は、「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」と規定しており、また、同条七項は、『実質的に』贈与又は無償の供与」と規定していることからすると、同条六項にいう「贈与又は無償の供与」とは、民法上の贈与である必要はなく、資産又は経済的利益を対価なく他に移転する行為であれば足りるというべきである。もつとも、右「対価」の有無は、移転された資産又は経済的利益との金額的な評価、価額のみによって決すべきものではなく、当該取引に経済取引として十分に首肯し得る合理的理由がある場合には、実質的

に右「対価」はあるというべきである。

二つの判決を比較すると、1978年の大阪高裁判決では、法人がその支出した寄附金について損金経理をした場合において、傍線部「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」ために、寄附金の損金算入限度額が存在すると説明していました。

これに対して2001年の福井地裁判決は、傍線部にて、費用や利益処分という言葉を使っていないこと、寄附金の損金算入を認めると税収が減るといふ、先の大阪高裁判決にはまったく出てこない指摘があること——という2点において、大阪高裁判決の系列の説明とは、明らかに異なっていることが分かります。

◆法人税法37条の規定の沿革

裁判官は、判決文を執筆するにあたり、様々な典拠にあたって非常によく調べています。もちろん、オリジナリティあふれる判決文も多くありますが、多くの場合、先行裁判例あるいはそれ以外の典拠が存在します。そのため、研究者が判例を分析するにあたっては、裁判官による

叙述が何に基づいているのかを必死に調べることとなります。

私が、法人税法37条に関する裁判例を分析するためにまず取り組んだのは、この規定の沿革を調べることでした。この起源は、第二次世界大戦中、1942年（昭和17年）の臨時租税措置法1条の16にありました。規定の趣旨について、当時の立案担当者であった大蔵省の明里長太郎氏は、雑誌『税』（1942年4月号218頁・219頁）で、次のように述べています。

法人の為したる寄附金中国防献金、恤兵金を除きたる金額が一定標準に基き計算したる金額を超過するときは、その超過する部分の金額は法人税法に依る所得、営業税法に依る純益及び臨時利得税法に依る利益の計算上これを損金に算入しないこととなつたのである。

然しながら政府に於て必要ありと認むるときは寄附金審査委員会の諮問を経て、一定標準に基き計算したる金額を超過する場合に於て、その超過部分の金額に対し課せらるべき所得に対する法人税に付ては、これを免除することを得ることとなつてゐる。

法人の為したる寄附金を前述の如く

損金に算入しないことと為したる趣旨

は、最近法人の寄附金が著しく増加の傾向にあり、殊に今回国庫収入の増加を図る目的を以て法人税、臨時利得税が相当程度増徴せられた結果、時局の影響等に依り多額の利益を挙げたるものと認めらる法人は、その上積の利益には最高の税率を以て課せらるる部分は臨時利得税七五%、法人税六・二五%、営業税（附加税共）一・五%、合計八二・七五%と謂ふやうな場合もあり得るのである。そこで七、八割の租税を負担するならば、残りの二、三割を加へてこれを寄附すると謂ふやうな傾向もなきに非ざるを以て、余り濫に流るときは、国家として必要財源を失ふ虞もあり、元来この寄附金なるものは、其の性質に顧み所得の中より支弁すべきものとも考へらるるも、従来全額損金として是認し來りたる沿革もあり一時に全額を損金に認めざることを為すことは、法人の負担に急激に變動を与ふることともなるを以て、旁々一定標準を超えて為したるものに限る其の超過部分の金額を損金に算入しないこととなつたのである。従つて法人

が利益処分を以てなしたる寄附金は総て損金に算入しないのである。

これによれば、①戦時下における80%を超える限界税率に直面した法人にむしるあと少し追加して(税金を払う代わりに)寄附をするインセンティブが生じていること、②そもそも寄附とは税引後所得から払われるはずだが従来損金算入を認め

てきたこと——という二つの考慮に基づいて、一定の基準を超過する部分の損金算入を認めないとしたということです。このうち①について「余り濫に流るるときは、国家として必要財源を失ふ虞もあり」と書かれていることは、先に挙げた2001年福井地裁判決のロジックに通じるところがあるように思われます。

その5年後となる戦後の1947年(昭和22年)3月、法人税法の全部改正に際して、9条3項として「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項の普通所得の金額の計算上、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」という規定が設けられました。

しかし、法人税率が戦時中と比べて大きく引き下げられた状況下では、1942年当時の立法趣旨はもはや維持できず、寄附金の損金算入制限に関する新たな説明が求められることになりました。そこで登場したのが、1953年(昭和28年)、雑誌『税経通信』に掲載された「税法における寄附金について」と題する論文で、

武田昌輔氏(当時、国税庁法人税課。後に成蹊大学教授)が30歳頃に執筆したものです。私の見るところ、この論文は、先ほど紹介した1978年の大阪高裁判決をはじめとする様々な裁判例の理論的バックボーンを提供したのではないかと考えられます。武田氏は、1942年の時点で寄附金の損金算入制限の趣旨として挙げられていた「②そもそも寄附とは税引後所得から払われるはずだが従来損金算入を認めてきた」という内容を独創的に展開されています。論文の要旨を私なりに要約すると、次のとおりです(測『租税法講義』428・429頁)。

まず、法律上(民法上)の「贈与」と法人税法上の「寄附金」とは区別される。また、事業の遂行上直接の必要に基づく支出はたとえ贈与契約に基づい

ているとしても(広告費・交際費といった)営業経費であつて寄附金ではない。それでは、寄附金は企業にとって損金なのか、それとも利益の処分なのか。この点については、理論的には、損金となると考えるべきである。その論拠としては、まず、営業経費ではないとしても、企業の資産を減少せしめるものである以上、損失にあたると思われる。あるいは、企業に関して生じた

損益は全て営業活動から生じたものとみなされるべきであるとも考えられる。それにもかかわらず、寄附金の損金算入を否定する論理としてどのようなものがあるか。すなわち、事業に関係のない寄附金は所得のうちから(つまり税引後の所得から)支弁されるべきであるとの考え方はどのように根拠づけられるか。この点については、商法における取締役と株主総会の権限分配が基準となる。会社業務の遂行上取締役が委任されている支出は損金となり、株主総会の承認が必要な支出は利益処分である。それゆえ、業務に関する寄附金及び贈与は全て損金性を有し、業務に関係しない寄附金及び贈与は利益

裁判例が述べている趣旨の違いをどう理解するか

- ◆ 裁判官が独自に自説を開陳することは稀であり、基本的には、どこかに典拠がある
- ◆ そこで、沿革+古い文献の検討
- ◆ 起源としての1942年(昭和17年)改正法
- ◆ 1950年代の武田昌輔氏(当時国税庁法人税課)による解説
- ◆ 趣旨に関する二つの説明と符合する！

この論によれば、法人による贈与契約に基づく支出は、法人税法との関係で三つに分けられます。まず、事業の遂行上直接の必要に基づく広告費・交際費等があり、これらは当然、事業に要した費用として損金算入されます。他方で、法人が利益処分として法人の事業と直接には関係がない目的で支出をすることがあります。また、両者の中間に、法人としては費用または損失として位置付けているが、実際には、事業の遂行上必要であるかどうかか必ずしも明らかではない支出があり、これを法人税法は「寄附金」とカテゴライズし、形式基準による損

処分であると整理される。それでは、一定限度を超えた寄附金につき損金不算入としている法人税法の規定はどのように理解されるべきか。この点については、会社が(利益処分をもって行うのではなく)経費として取り扱っている寄附金の中に、業務に直接関係を有するか否かが不明確なものがあるので、その範囲を形式的に決定したものと、と解すべきである。

金算入制限を設けているということです。ここでは結局、費用と利益処分の切り分けという問題意識がうかがわれます。武田氏は、両者の切り分けについて、商法が規定する株式会社の機関の権限分配の観点を持ち込んでいます。

以上の検討をまとめると、法人税法37条が寄附金の損金算入を制限する趣旨として、2001年の福井地裁判決は、1942年の臨時租税措置法1条の16に関する立法趣旨の一つに比較的忠実な内容を述べています。これに対して、1978年の大阪高裁判決は、1942年の立法趣旨のもう一つを武田氏が1953年の論文で発展させたものに近い内容を述べているということです。

◆なぜ2種類の説明が存在するのか

それでは、なぜ裁判例にはこのような2種類の説明が併存しているのか。あるいは、そもそも、これらの説明は併存しているのでしょうか。

この点に関して、多くの裁判例に目を通してみても分かったことがあります。1978年の大阪高裁判決のような「費用と利益処分の区分」という説明の仕方は、2002年(平成14年)の熊本地裁判決あ

たりまでは見られませんが、その後はあまり見られないということです。それに対して、2001年福井地裁判決のような説明が、平成の後半には主流を占めています。要するに、この2種類の説明は、必ずしも長年にわたって併存してきたわけではなく、むしろ一方の説明が他方の説明に取って代わった、という関係にあるのです。それではなぜ、裁判例は説明の仕方を変えたのか。その理由について、現時点での私の考えとなりますが、おそらく、2002年の商法改正により委員会等設置会社につき利益処分の決定権限が株主総会から取締役会に移されたこと、さらに、2005年(平成17年)の会社法制定に際して利益処分という考え方がなくなっただけでなく、この二つの要因により、商法上の権限配分に依拠した損金算入に関する二分法を前提とした説明が維持できなくなっただけではないでしょうか。むしろ、寄附金が企業会計上は費用ないし損失にあたることを承認した上で、租税政策の立場からその損金算入を制限したと整理するにとどめ、損金算入限度額を超える部分が利益処分であるとまでは言わないことにした、ということなのではないかと考えています。

◆1942年の立案担当者による説明からの示唆

通常、大学の授業で説明するのはここまでです。本日は、税務に関する専門家である税理士の皆様に向けてもう一歩踏み込み、1942年に法人税法37条の起源となる規定が設けられたときの立案担当者による説明からどのような示唆が得られるのか、考えてみたいと思います。

先に述べたとおり、1942年の立案担当者の解説は、法人税法上、寄附金の損金算入を制限することの趣旨として、

①戦時下における80%を超える限界税率に直面した法人にむしろあと少し追加して寄附をするインセンティブが生じていること、②そもそも寄附とは税引後所得から払われるはずだが従来損金算入を認めてきたこと——の2点を挙げていました。このうち、「②そもそも寄附とは税引後所得から払われるはず」という理由付けは、何を意味しているのでしょうか。

これはあくまで私の仮説ですが、この理由付けの背後にあったのは、寄附というものが法人ではなく個人によって行われるべきであり、また、そうした個人同士の公平を確保する必要がある、という考え方だったのではないのでしょうか。国

家以外の組織を通じた公益実現を望む者がそうした組織に対して寄附をし、その組織の活動を助けるということは十分にあり得ます。場合によっては、国家は個人所得税に寄附金控除の仕組みを設けて、そのような寄附を優遇することが考えられます。しかし、法人から直接これらの組織への寄附が行われ、しかも、損金算入が認められると、法人から配当を受けた個人株主が同様の寄附を行う場合と比べて、法人税相当額及び配当に対する所得税相当額と寄附金控除に伴う減税額相当額の差額のみ、法人から直接の寄附の方が有利になりそうです。このように一方が有利になるのはおかしいので損金算入を認めるべきでない、というのが「そもそも寄附とは税引後所得から払われるはずである」という説明の背後の理屈ではないかと考えます。言い換えると、実質的に会社を通じて寄附を行うその会社の株主である個人と会社の株主ではないような一般の個人とを比較する場合に、同じ額の寄附をするにあたって、後者よりも前者に多くの節税効果が生じるの望ましくない、と当時の立案担当者は考えたのではないのでしょうか。

このようなことを私が考えたのは、増井

良啓教授と私で、アメリカ合衆国の連邦所得課税における、ロビイング（ロビー活動）費用の扱いについて議論してきた経験があるためです。アメリカ内国歳入法典162条e項は、一定のロビイング支出を事業上の経費として控除することを否定しています。アメリカでは、このような取り扱いは中断を挟むものの100年以上の歴史を持ちます。しかし、立法や判例、さらに学説はこの問題について賛否両論があります。確かに、事業活動に関連するロビイング費用の支出は、当該事業に関する環境を向上させる蓋然性を有する以上、事業にとつて必要な費用であるとと言えます。このように考えると、

ロビイング支出を連邦所得課税との関係で経費控除の対象とすべきことは当然であり、内国歳入法典162条e項による控除否定という取り扱いはおかしいということになります。実際、『法律時報』2024年8月号に掲載された論文で、増井良啓教授はそのような立論をする様々な学説を紹介しています。

これに対して、ロビイングに関する支出するのが事業を行う個人や法人に限られないことを視野に入れるとどうでしょうか。例えば、消費者問題に関心のある

まとめ

租税法を解釈する
というのはどうい
う作業か

要件は何か、効果
は何か

文言が出発点だが
それにとどまらない

法令の他の部分との
関係を意識する
ことが必要

沿革・立案担当者
の見解を調べる
ことの重要性

他の法令（今回は
会社法）との関係

その先へ

租税法の背後に
ある理論：
所得概念、帰属
所得…

制定法解釈の
さまざまな手法

他の税法との
関係、民法との
関係

（宣伝） 瀧圭吾
『租税法講義』
（有斐閣、2024年）

給与所得者がロビイングに関する支出をした場合、それは納税者の所得税との関係で、おそらくどこからも控除できません。一方、先ほどの納税者がたまたま事業活動をしており、しかも、その事業活動によって有意義なロビイングに関する支出をした場合には租税メリットが与えられるのはおかしい、と議論できるかもしれません。そうすると、ロビイングに関する支出を一律に経費控除できないとする内国歳入法典

162条e項の取り扱いは適切であるということになります。ところで、このような私の分析が正しいとすると、1942年法の立案担当者が念頭に置いていたのは会社の個人株主による寄附の問題であって、親子会社間の経済的価値の移転、とりわけ親会社から子会社への

経済的価値の移転に対して寄附金の規定を適用するのはお門違いということになるかもしれません。

まとめ

本講演では、所得税法56条と法人税法37条という二つの例を挙げて、制定法の解釈、とりわけ租税法の解釈とはどのようなものであるかを実践してみました。

条文の文言が出発点であり、法律要件・法律効果が何であるかを見出すことや、該当する規定の制定法の、全体の中での位置付けも重要です。沿革や立案担当者による解説、学説等にあたってみることや、場合によっては、他の法令との関係を意識する必要があります。

本日は基本的に制定法の個別の規定の解釈を中心に述べてきましたが、租税法の解釈にあたっては、所得概念や帰属所得などの様々な理論的な概念を駆使することが求められる場合があります。また、借用概念論をはじめとする、様々な制定法解釈方法論が問題となることもあります。さらに、所得税と相続税の関係など、租税法の内外の複数の枠組みの相互関係

を考えなくてはならないこともあります。本講演の全体を通じて、租税に関する法律の規定の解釈というものは、権威的な書物に書かれていることを鵜呑みにするのではなく、自分の頭で考え、また、自分の手で調べることによって、筋の通った理屈を考え出すという、知的でエキサイティングな活動であることがお伝えできたと思えば幸いです。

本日の講演は、2024年夏に有斐閣から上梓した『租税法講義』の内容を基礎としています。この書物は、税理士の実務に直接役立つものではありませんが、税務に携わる方々が租税法の解釈を考察する際に、少しは参考になるのではないかと考えておりますので、ご興味があればぜひご覧ください。本日はご清聴、誠にありがとうございました。

（構成／TKC出版 小早川万梨絵）

