

法人課税所得と独立企業原則

— 真実の所得と法人所得課税のあり方の探求を中心として —

浅井 光 政
〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

目 次

はじめに	11
第1章 法人所得課税の概要とそのあり方	12
第1節 法人所得課税の位置付け	12
1 所得税と消費税	12
2 法人所得の把握と個人所得の把握	12
3 法人課税所得と個人課税所得の関係	14
4 法人所得課税の背景	15
第2節 法人所得課税の歴史的経緯	16
1 所得税法下における法人所得課税	16
2 法人税法下における法人所得課税	17
3 シャウブ勧告に基づく法人所得課税	18
4 小括	19
第3節 様々な視点から見た法人所得の検討	20
1 国民分配所得論の立場から見た法人所得	20
2 株主の立場から見た法人所得	21
3 株主から完全に独立した企業の立場で見た法人所得	21
4 小括	22
第2章 法人所得の法的構造	25
第1節 法人所得の計算	25
1 概説	25
2 益金・損金概念による所得把握	25
3 隠れたる利益処分等による所得把握	28
4 法人所得把握における法形式と経済実質	31
第2節 公正処理基準による経済的価値の認識と測定	32
1 概説	32
2 実現主義・発生主義・費用収益対応の原則	33

3	経済的価値（収益・費用）の測定	34
4	商法上の企業利益と法人所得の関係	35
第3節	企業利益と法人所得の違い	37
1	概説	37
2	法22条2項の無償譲渡等の収益	38
3	法22条3項の費用計上における債務確定基準	43
4	法36条の過大な役員退職給与の損金不算入	44
5	寄附金損金不算入の規定と隠れたる利益処分	47
第3章	独立企業原則	51
第1節	独立企業原則の法的根拠	51
1	独立企業原則の概要	51
2	移転価格税制と独立企業原則	52
3	法22条4項と独立企業原則	54
4	法22条2項と独立企業原則	56
第2節	法人所得と独立企業原則	58
1	所得の本質と独立企業原則	58
2	取得価額と独立企業原則	59
3	OECDモデル条約等における独立企業原則	60
4	小括	63
第3節	法人所得の計算単位と独立企業原則	64
1	企業集団における課税所得の考え方	64
2	連結納税制度下における連結納税と単体納税	66
3	外国法人の支店の事業所得課税	67
4	小括	69
第4章	結論と展望	71
第1節	法人所得課税のあり方	71
1	支払配当の全額損金算入	71
2	利益処分の役員賞与等に関する損金経理要件の廃止	72

第2節 法人所得課税における独立企業原則 73

1 無償譲渡等の取引における価値測定基準 73

2 法22条の規定の整備 73

おわりに 75

はじめに

法人所得の課税上、真実の所得に対して適正な課税がなされるべきであるが、ときに法人は、真実の所得を表さない恣意的な価格設定を行うことがあり、この場合、真実の所得を表す適正な取引価額としての法人の価格設定行為基準が問題となる。

このような恣意的な価格設定に対して、法人税法（以下「法」という。）では、適正所得課税の見地から法22条2項（収益）と法36条（役員退職金の損金不算入）や法37条（寄付金の損金不算入）等の利益供与として取り扱う規定、法132条の同族会社の行為計算否認規定及び租税特別措置法（以下「措置法」という。）66条の4（移転価格税制）の規定等を置いていると考えることができる。

移転価格税制では、独立企業間価格と明示していることから、ここでの法人の価格設定行為基準は独立企業原則であると言えるが、その他の規定では法人の価格設定の行為基準は明らかでない。

そこで本稿では、所得課税全体の視点から法人所得課税のあり方と法人の恣意的な価格設定に対する課税のあり方の検討を目的として、現行制度の問題点とそのあり方について若干の考察を試みたものである。

その内容は、第1に、所得課税制度の歴史的経緯を鳥瞰し、法人に対して課税する理由等と法人所得課税のあり方について考察する。

第2に、法人の価格設定行為基準としての独立企業原則という視点及び法人所得課税のあり方という視点から法22条4項の公正処理基準規定、法36条（役員退職金の損金不算入）や法37条（寄附金の損金不算入）等と法22条2項（収益）の利益処分として取り扱う規定等をどのように考えるべきかについて考察する。

第3に、連結納税制度下における親子会社間取引と所得課税単位に関する問題並びに支店課税における独立企業原則について考察する。

第1章 法人所得課税の概要とそのあり方

第1節 法人所得課税の位置付け

1 所得税と消費税

国は、公共サービスを提供する財源を確保するため国民にその資金の負担を求める。この負担は国民に対して強制的に行われるが、当該負担金を租税と呼ぶ。租税を課すに当たっては、国民のどの部分に担税力があるかに着目する。消費に着目して課す租税を消費税と呼び、所得に着目して課す租税を所得税と呼ぶ。

国が所得に課す税としては、個人の所得に課す個人所得税と法人の所得に課す法人所得税がある。所得とは一定期間における経済的価値の獲得部分であるが、個人法人ともに所得獲得のため経済的価値を費消する。所得獲得のための経済的価値費消部分は、所得の控除部分を構成する。所得は純額の概念である。所得獲得のため犠牲を払った経済的価値とその結果得た成果である経済的価値を把握して、成果の総経済的価値額から犠牲を払った経済的価値額を差し引き、差額を所得として把握する。

2 法人所得の把握と個人所得の把握

法人税法では、法人課税所得は「益金－損金＝所得」として把握する。これに対して所得税法では、所得を各種の所得に区分し、その所得に応じて、①「総収入金額－必要経費＝所得」、②「総収入金額－必要経費－控除額＝所得」、③「収入金額－控除額（ゼロの場合もある）＝所得」の3つの方法に分けて把握する。

各種所得のうち、事業所得、不動産所得及び雑所得の各金額は、①の方法で把握し、山林所得、譲渡所得及び一時所得の各金額は、②の方法で把握し、利子所得、配当所得、給与所得及び退職所得の各所得の金額は③の方法で把

握する⁽¹⁾。

両者の所得把握方法の違いは、所得者である法人と個人の所得獲得行動の違いによるものと考えられる。個人を納税義務者とする所得税法では、個人の所得獲得行動に着目し、これに対応した合理的かつ現実的な所得把握方法を取り入れたものと考えることができる。

法人所得課税においては、法人が所有する全財産を損益と結び付けてその所得を把握(認識)するのに対して、個人所得課税においては、個人が保有する全財産と個人所得との関係を遮断し、部分的に各所得ごとに区分して、各所得を把握(認識)する。法人所得課税における典型的な会社を例にとれば、法制度上、会社は、専ら営利目的行為(利益獲得行為)という「経済合理的行動」が予定されているため、法人税法は、このような企業行動を前提に所得に関する規定を置いていると考えることができる。これに対して、個人所得課税においては、個人の行動は、「家庭生活行動・社会生活行動」とその糧を得るための「経済的行動・価値獲得行動」の二面性があることを前提に所得に関する規定を置いていると考えることができる⁽²⁾。

ところで、所得概念としては、消費型(支出型)所得概念⁽³⁾と取得型(発生型)所得概念に分類できるが、我が国では、各人が収入等の形で新たに取得する経済的価値、すなわち経済的利得を所得とする考え方である取得型所得概念を採用している⁽⁴⁾。

取得型(発生型)所得概念には、制限的所得概念⁽⁵⁾と包括的所得概念があ

(1) 浅井光政稿・税務大学校論叢36「租税法上の時価を巡る諸問題」43頁参照。

(2) 同上稿・46頁参照。

(3) 金子宏「租税法・第7版」弘文堂・169～170頁参照。消費型(支出型)所得概念とは『各人の収入のうち、効用ないし満足の源泉である財貨や人的役務の購入に当てられる部分のみを所得と観念し、蓄積に向けられる部分を所得の範囲から除外する考え方』である。

(4) 金子宏「前掲書」169・170頁

(5) 金子宏「前掲書」169・170頁参照。制限的所得概念とは、『経済的利得のうち、利子・配当・地代・利潤・給与等、反復的・継続的に生ずる利得のみを所得として観念し、

るが、所得税法では、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成する⁽⁶⁾という考え方（包括的所得概念）を採用している⁽⁷⁾。この考え方は、純資産増加説とも呼ばれ、法人税法の所得概念と基本的には同じである⁽⁸⁾。

3 法人課税所得と個人課税所得の関係

租税法は、所得課税上、法人所得税と個人所得税を統合して捉えているのであろうか。

法人組織は人為的に作られた活動組織単位にすぎないからそこで獲得される所得は、結局その組織の所有者である個人に帰属するとみることができる。この見方では、法人所得税と個人所得税を統合して捉え、整合性のある所得課税体系（方式）を構築することとなる⁽⁹⁾。

その方式の1つは、法人段階では所得課税せず、法人から個人へ所得が分配された時点で個人に課税する方式である。その2つ目は、法人所得を法人段階で課税し、法人税は個人所得税の前払いであるから個人段階でこの法人税を完全に控除するという方式である。その3つ目は、2つ目の方法の変形として、所得獲得における個人と法人の一体性の濃淡等を考慮し、個人段階での法人税控除を不完全な形で行うという方式である。

他方、法人は一定の目的の範囲内で人格を与えられ独立した主体として活動するのであるから、その法人は如何なる個人とも別個のものと考え、所得課税の体系を構築することも可能である。ここでは、法人所得課税の計算上、法人から流出する利益配当、利益処分の役員賞与等も原則として、法人の損金として取り扱うことにより法人所得税と個人所得税の調整を行わないとい

一時的・偶発的・恩恵的利得を所得の範囲から除外する考え方』である。

(6) 金子宏「前掲書」171頁参照。

(7) このことは、所得税法において、所得の種類上、一時的・偶発的所得である固定資産の譲渡益や一時的な所得である一時所得のほか、雑所得という概念を用いていることから明らかである。

(8) 浅井光政稿・前掲論叢44頁参照。

(9) 法人税と所得税の統合の問題については、金子宏「前掲書」239頁参照。

う方式が考えられる。

所得課税における所得税と法人税の統合の強弱は時代により異なるが、現状では、個人段階における法人税の控除を不完全な形で行うという方式が採用されている。

4 法人所得課税の背景

法人の実態を見ると、株主と経営者が同一の個人的色彩が強い会社である場合には、その法人は所得獲得の道具にすぎないという見方が合理性を有する。所有と経営が完全に分離し、すべての株主は法人を所有しているという意識が皆無である場合には、その法人は株主と独立した主体であるという見方が合理性を有する。

法人をどのように見るかについては、法人擬制説と法人実在説があるが、現実存在する282万の法人⁽¹⁰⁾の実態を見ると、法人擬制説に合致する法人も存在するし、法人実在説に合致する法人も存在するし、両者の中間に属する法人も存在するといえることができる。しかし、現実存在する法人のすべてに言えることは次の2点である。

第1点は、法人の業務執行管理者は、受任者として委任の本旨に従い、善良な管理者の注意をもって業務を遂行する義務を負う⁽¹¹⁾し、また、会社にあつては法人のため忠実に職務を遂行する義務を負う⁽¹²⁾ことである。

2点目は、法人は独立会計主体として当該法人独自の財産を管理して企業利益を計算することである。

法人への所得課税は、この2つの点から容易にその導入が図られたものと考えられ、このような状況の下、法人を独立主体として捉え、法人が所得を形成する過程においては、独立企業の立場で活動することを前提に「個人」と

(10) 国税庁統計年報書平成11年版・12頁

(11) 民法644条参照。

(12) 商法254条の3参照。

「法人」を別個の課税主体として所得課税体系を構築したものと考えることができる。

第2節 法人所得課税の歴史的経緯

1 所得税法下における法人所得課税

我が国に所得課税制度が導入されたのは、明治20年（1887年）のことである。所得税導入当時から法人所得に対しては法人に課税すべきであるとの議論があったようであるが、導入時点では、法人に対する所得課税は見送られた⁽¹³⁾。

当時の個人に対する所得課税の概要は次のとおりである。

イ 下記に掲げるものはその金額をもって所得とする。

- ① 公債証書その他政府が発し若しくは政府の特許を得て発する証券の利子
- ② 非営業の貸し金及び預金の利子
- ③ 株式の利益配当金
- ④ 官私から受ける俸給、手当金、年金、恩給及び割賦賞与金

ロ 原則として、上記以外の資産又は営業その他から生ずるものは、その種類に応じ収入金高若しくは収入物品代価中から国税、地方税、区民村費、備荒儲蓄金、製造品の原質物代価、販売品の原価、種代、肥料、営利事業に属する場所物件の借入料、負債の利子及び雑費を除いたものをもって所得とする。

なお、当時の税率は1%～3%であった。

明治32年に、法人に対して所得税が課されることとなった⁽¹⁴⁾。この年に分類所得制度が導入され、所得は、第1種所得、第2種所得及び第3種所得

(13) 本節における文献・資料として、昭和財政史第7巻（昭52.2）・8巻（昭52.11）・第5巻—租税—（昭32.3）・東洋経済新報社・大蔵省昭和財政史編集室編。

(14) 堀口和哉「明治32年の所得税法改正の立法的沿革」税務大学校論叢28号1頁参照。

に分類された。

法人の所得は第1種所得とされ、法人に税率2.5%で課税されることとなったが、個人が法人から受ける配当金は非課税として取り扱われた。公社債利子の総収入金額は第2種所得とされ、利子支払いの段階で源泉課税（比例税率2%が適用）されることとなった。これら以外の個人所得は第3種所得とされ、1%～5.5%の累進税率で課税された。

法人所得は「各事業年度総益金から総損金を控除したもの（要旨）」とされ、財産の評価増減については別途考慮して定められていた。

明治34年に、法人から受ける個人の割賦賞与金は、法人段階で所得税が課せられることから個人段階では非課税とされた。

その後、大正9年の改正において法人から受ける配当金及び賞与金は、すべてこれを個人の他の所得に総合して課税されることとなった。ただし、個人の配当所得の額は、その収入金額の6割とされた。

2 法人税法下における法人所得課税

昭和15年の税制改正において法人税法が創設（所得税法から分離）⁽¹⁵⁾され、法人税法の下で法人所得課税が行われることとなった。

当時の法人所得課税の概要は次のとおりである。

- ① 各事業年度の所得…国内の法人は18%の税率で、国外の法人は28%の税率で課税
- ② 清算所得…18%の税率で課税
- ③ 各事業年度の資本…0.15%の税率で課税

昭和22年には次のように改正され、また申告納税制度が導入された。

- ① 各事業年度の所得…国内の法人は35%の税率で、国外の法人は45%の税率で課税

(15) 法人税法創設に伴い、当時、別個の法律にあった法人資本税は、法人税法に吸収された。

② 各事業年度の超過所得（普通所得が資本の金額の10%を超える額）…
所定の税率で課税

③ 清算所得…所定の税率で課税

④ 各事業年度の資本…0.5%の税率で課税

昭和23年には、各事業年度の資本に対する法人税は廃止された。

3 シャウプ勧告に基づく法人所得課税

昭和25年にシャウプ勧告⁽¹⁶⁾があり、この勧告に基づく所得税制の改正が行われた。この勧告で注目すべき点は、法人税は個人の所得税の前払いであると位置付けたことである。

シャウプ勧告においては、第1に、①法人を株主の集合体とみなし、各法人の純所得に35%の法人税を課し、株主への配当支払い時における15%源泉徴収を廃止し、②その株主である個人の受け取る配当に対しては、個人段階で25%の税額控除（従来は15%の税額控除）をする、とした。第2に、法人相互間の配当に二重課税することに反対した。つまり、一般に子会社又は持株会社を使用する企業運営の仕組みは合理的かつ効果的なものである旨の考えを示し、或る法人が他の法人を所有する場合、より重い課税をされる理由はない、とした。第3に、個人・法人所得計算におけるキャピタル・ゲイン（資産利益）とキャピタル・ロス（資産損失）の完全な組み入れをする、とした⁽¹⁷⁾。

この勧告に基づき基本的に所得税制は改正され、その後、変容をきたしているが、今日においてもシャウプ勧告の考え方が所得課税の基本をなしていると考えられる⁽¹⁸⁾。

(16) シャウプ使節団・日本税制報告書（1949年）第1巻～第3巻

(17) シャウプ使節団・日本税制報告書第1巻、昭和財政史第5巻—租税—（昭32.3）・昭和財政史第7巻（昭52.2）・8巻（昭52.11）東洋経済新報社・大蔵省財政史室編参照。

(18) 金子宏「シャウプ勧告の歴史的意義—21世紀に向けて—」租税法研究28巻1頁、森

4 小括

以上、法人所得課税の基本が形成される過程を見てきたが、ここで強調すべき点は、法人課税所得の算出においては、①法人をその構成員である株主とは別個の独立計算主体として捉えている点と②所得課税における法人税と所得税を統合して捉えている点である。

ここでは、仮に、法人・個人とも所得税率を比例税率の30%とし、法人Aが所得100を獲得し、法人所得税30を除く留保所得の全ての70を配当支出する（配当支払い時の源泉所得税は考慮しない）とすれば、先ず、法人は法人所得税30（ $=100 \times 30\%$ ）を納付する。そして、当該法人から配当を受けた株主甲（個人）は、配当所得に係る所得税を21（ $=70 \times 30\%$ ）と計算するが、Aと甲を統合してみれば二重課税になるため、この21を税額控除することにより納付税額をゼロとして税の二重負担を調整する。また、法人が受け取る配当は本質的には当該法人が得た所得ではない（所得の移転である）から「受取配当益金不算入」として税の二重負担を調整する。

シャープ勧告における所得課税の基本理念は、法人の所有者はその構成員（株主）であるから法人税は最終的には個人株主の所得税の前払いであるという考えを基礎に、受取配当益金不算入と配当税額控除による所得税の二重課税排除措置は必要不可欠のものとしている。言い換えれば、本源的に所得を獲得する主体者は人間という個々人であって、所得を獲得する道具である法人を人間であるかのごとく所得を獲得する主体者として所得税を課すとなれば、法人から個人への所得移転⁽¹⁹⁾の段階では必ず二重課税の問題が生じると考えているわけである。

ところで、上記の件に関して現行の所得課税制度は、不完全な二重課税（税の二重負担）排除という制度を採用している。例えば、株主が法人であ

信茂樹「抜本的税制改革以後の税制とシャープ税制」同上巻34頁、木村弘之亮「租税行政手続きにおける権利義務関係」同上巻34頁、渋谷雅弘「シャープ勧告における所得税」同上巻61頁参照。

(19) 法人が受け取る配当も配当支払い側で発生した所得からの移転である。

る場合の受取配当の取扱い、25%以上の株式を所有する特定株主はその内
 国法人から受け取る配当の100%が益金不算入であるが、それ以外の株主は
 その80%が益金不算入であったものが、平成14年税制改正で更に、50%に引き
 下げられた。つまり、25%以上の株式を所有する特定株主（法人）は、その
 被支配法人と一体性があると見て税の二重負担の調整をするが、それ以外の
 株主（法人）は、その配当を支払う会社との一体性は薄いと見て完全な調整
 をしない（50%は控除しない。）取扱いになった。この取扱いは、少数株主
 であるという理由だけで不利な取扱いを受けるものとなっており公平負担原
 則に反する。また、この動向は所得課税の基本理念からの乖離を意味する。
 完全な税の二重負担排除のためには法人の受取配当は全額益金不算入とすべ
 きである。ちなみに、「経団連経済本部税制グループ」は、「法人税を個人
 所得税の前払いと考えるわが国の税体系からすれば、子会社であるか否かに
 関係なく法人が法人から受取る配当については全額を損金不算入すべきであ
 る」旨主張している⁽²⁰⁾。

第3節 様々な視点から見た法人所得の検討

1 国民分配所得論の立場から見た法人所得

国民分配所得論の視点では、国民の所得と消費は、所得を生む生産部門で
 ある企業と消費する部門である家計部門に類型化し、生産部門では生産要素
 に対する分配を行い、家計部門では所得の分配を受けてその消費を行うと捉
 える。ここでは、生産部門である企業の一定期間における活動結果により分
 配した賃金、地代、家賃、利子、配当と企業に留保した利潤を企業の生産要
 素に対する分配所得と見る。言い換えれば、国民が獲得した所得をその分配
 という視点で見ると、分配所得の範囲は、労務提供者に支払う賃金、地主に
 支払う地代、家主に支払う家賃、債権者に支払う利子、株主に支払う配当並

(20) 平成13年9月17日付日刊工業新聞の記事参照。

びに企業に留保される利潤となる。

法人所得⁽²¹⁾は、国民分配所得論の視点における分配所得とは異なるものとなっており、基本的には、分配所得のうち株主に支払う配当と企業に留保される利潤の合計額に一致する。

2 株主の立場から見た法人所得

株主の立場から見た企業利益は、私法（商法）上における法人（会社）の「処分可能利益」を意味する。処分可能利益とは、株主に配当（又は利益処分の役員賞与等）として社外流出することのできる処分可能な利益金額のことである。処分可能利益は、法人が一定期間内に増加させた純資産額であるから基本的には法人所得と同じである。

私法上、法人の経営管理を行う役員に対する役務提供の対価は、委任関係に基づき「役員報酬」は費用とされる。「役員賞与」及び「役員退職金」は費用又は利益処分とされ、その選択は株主（若しくは取締役会）の意思に任されている。そのため法人が利益処分として処理するか費用として処理するかによって法人の処分可能利益は異なる。

今日、所得課税上、利益処分の役員退職金等は法人段階で所得として課税されるとともに個人段階でも別途課税されるため、実質的にその所得税は二重負担である。二重負担することとなった理由は必ずしも明らかでないが、「私法上の法人の利益処分概念」に「税法上の法人の所得概念」が影響を受けたものと推察される。

3 株主から完全に独立した企業の立場で見た法人所得

株主から完全に独立した企業自身の立場では、「株主のための企業利益」を計算するという思考ではなく、「株主から独立した企業自身の利益」を計算するという思考となる。この考え方に拠れば、株主に対する配当は「企業

(21) 本稿では法22条における「各事業年度の所得の金額」を「法人所得」という。

の資本拠出金に対する相当の報酬」（費用）と捉える。ここでは、他人資本である借入金（負債）に対する支払利子と株主資本に対する支払配当を同質と見ることとなる。この考えを前提にすれば、「配当を支払う側は支払配当を全額損金算入とし、配当を受け取る側の配当収入は株主独自の所得として取り扱う方法」になるはずである。

ただし、現状では、「株主から独立した企業自身の利益」計算は行われておらず、これを前提とした法人所得の計算方式も採用されていない。

4 小括

以上、法人所得を色々な視点で見てきたが、所得課税の基本理念は、個人法人とも一定期間における純資産の増加額である所得に対して課税されるものとなっており、所得税と法人税を統合してとらえ、租税法主義と公平負担原則の見地から所得税と法人税を通じて二重課税若しくは税の二重負担は完全に排除すべきものとなっている。

このような見地と簡素な税制度⁽²²⁾という見地から、所得課税の基本理念に沿った簡明で分かり易く論理一貫性のあるものとして「配当を支払う側は支払配当を全額損金算入とし、配当を受け取る側の配当収入は株主独自の所得として取り扱う方式」を提示することができる。この方式は、完全に二重課税が排除される簡明で分かり易いものであることから魅力がある。ただし、この方式を制度として導入するには、次のような問題があると思われる。

1 つは、この制度導入により法人税収入が著しく減少することである。租税原則上、租税収入は十分であることを要するから、何らかの見返り税收確保の措置が必要である。しかし、何らかの代替的な税收確保を講じて⁽²³⁾この制度導入を図ることは、検討に値する事柄であると考ええる。

(22) 今日、簡素な税制度の重要性が増してきているように思われる。

(23) 消費に何らかの税負担をしてもらうこと（消費に係る税率アップなど）や所得に別途何らかの税負担をしてもらうこと（個人所得に係る所得控除額の縮小・所得に係る税率アップなど）が考えられる。

2つ目は、この制度は法人実在説を前提とするため、①現実に存在する282万の法人のうち会社と株主が未分離の同族会社がそのほとんどであることから馴染みにくい、②過去の商法重視主義思考では支払配当を利益処分と考えることから支払配当を損金とする税法独自の課税所得思考への転換は社会的理解が得難い、という点である。

しかしながら、この点に関し当該制度は、税の二重負担を排除する所得課税方法として論理一貫性のある簡明で分かり易いものであることから社会的合意は得られやすいと考える。

私見であるが、この制度導入時には、①支払配当損金算入の相当性基準⁽²⁴⁾の創設、②支払配当確定時を基準に配当の30%⁽²⁵⁾を源泉徴収すること、③法人課税所得概念の再構築を図ること⁽²⁶⁾等が必要である。

この法人段階における法人の支払配当の全額損金不算入と法人・個人段階における受取配当の全額益金算入・配当所得課税という方式は、二重課税が完全に排除される簡明な制度であることを強調しておきたい。

ところで、最近、利益獲得の道具として株式会社・有限会社等を用いる方法以外の匿名組合、特定信託（特定目的信託、特定投資信託）、特定目的会社などを用いる方法が注目されている。そして、租税負担公平の見地からいずれの道具（器：ビークル）を用いても経済実態が同様のものには同様の租税負担になる制度のあり方が問われていると思われる。

特定信託は、信託自体には法人格がないにもかかわらず法人所得として課税される⁽²⁷⁾。人格のない社団等は法人とみなされ法人税が課される⁽²⁸⁾が、法人格のない匿名組合には法人税は課税されない。また、法人格がある特定目

(24) 租税回避行為防止の見地から支払配当損金算入の相当性基準設定は必要と考える。

(25) 源泉徴収は20%、30%、35%等のいずれが良いかの検討並びに個人の配当所得に対する課税のあり方をも含め検討を要する事項であると考ええる。

(26) 法人税法上、法人を法人実在説により捉えることなどの明確化とその規定の整備が必要である。

(27) この場合には、信託会社が納税義務者となる。

(28) 法人税法3条参照。

の会社や法人格のない特定信託は、道具（器）の段階で課税されるが、生じた利益（所得）の90%以上を配当すればその支払配当は損金算入として取り扱われる。

このような状況を見ると、租税負担公平の見地からある道具と他の道具のいずれを用いたとしても実質的に同様の租税負担となる制度の再構築が必要であり、法人所得課税と個人所得課税との整合性の保持をも含めた所得課税制度の再構築が必要となる。

これらの点は、所得課税全体のあり方⁽²⁹⁾（所得10種類の見直しを含む個人所得課税のあり方⁽³⁰⁾・器に対する法人所得課税のあり方・法人所得課税と個人所得課税との整合性）として、税法独自の論理一貫性のある公平かつ簡素で分かり易い所得課税の原理原則を再構築すべき税制上の今日的な課題であると考ええる。

最後に、所得課税の基本理念を貫徹する良き制度は、良き所得税の納税者を造る働きをすることから、制度上の所得課税の基本理念に反する部分は常に見直しが求められるものであることを付言しておきたい。

(29) 金子宏稿「所得課税のあり方」2002.1租税研究35頁参照。

(30) 森信茂樹氏（財務総合政策研究所次長）は、所得10種類とする現行個人所得税制に対して、二元的所得（勤労と金融・資本）税制を提示しておられる。平14.6.17読売新聞朝刊（13版）8頁参照。

第2章 法人所得の法的構造

第1節 法人所得の計算

1 概説

我が国では、従来から法人所得は、純資産増加説に拠っており、総益金から総損金を控除した金額をもって把握していた。

旧法人税法第9条は、「内国法人の各事業年度の所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による」旨定めていた。当時、何が総益金で何が総損金であるかの定義規定を置いていなかったが、通達上、所得のプラス要因たる総益金と所得のマイナス要因たる総損金の概念を用い、この二つの要因による財産増減の把握により、つまり、当期末の純資産から前期末の純資産を差し引くことにより増加した純資産の額を所得として捉えていた。ここに総益金とは「法令により別段の定めのあるものの外、資本の払込以外において純資産の増加の原因となるべき一切の事実をいう」とされ、総損金とは「利益の配当又は資本の払い戻し以外における純資産の減少である…」とされていた⁽³¹⁾。

法人所得の計算思考は、次の3つが柱になっていると考えられる。

- ① 「法人所得＝当期末の純資産－前期末の純資産－期中資本払込み
＋期中資本払戻し＋利益配当等による純資産の減少」
- ② 「法人所得＝総益金－総損金」
- ③ 「法令による別段の定めは別途考慮する」

2 益金・損金概念による所得把握

現行法人税法では、法人の課税標準としての課税所得⁽³²⁾に関して、益

(31) 旧法人税基本通達51・昭和25.9.25直法1－100参照。

(32) 富岡幸雄稿『課税所得の基本概念の探求・課税所得の本質』税務会計研究第8

金⁽³³⁾・損金⁽³⁴⁾の定義規定を置くが、所得の本質的な概念は、基本的には私法上の借用概念であると解される。参考のため法22条掲げる。

法22条1項（各事業年度の所得の金額の計算）「内国法人の各事業年度の所得の金額は、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た金額とする。」

同2項「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算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取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⁽³⁵⁾。」

同3項「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損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。

一 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額

二 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額

三 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの」

同4項「第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて計算されるものとする。」

同5項「第二項又は第三項に規定する資本等取引とは、法人の資本等の金額の増加又は減少を生ずる取引及び法人が行う利益又は剰余金の分配…を

号・平成9年（税務会計研究学会編）参照。

(33) 同上8号・吉牟田勲稿『課税所得の基本概念の探求・益金の本質』参照。

(34) 同上8号・品川芳宣稿『課税所得の基本概念の探求・損金の本質』参照。

(35) 収益は、法22条2項に規定されているため税法固有の概念であると解される。

いう。」

課税所得の計算は、企業会計の帳簿記録を基礎として算出される企業利益を拠り所としている。このことは、法22条4項において、収益の額及び損金の額は、「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ものとする。」（以下「公正処理基準」という。）旨の規定から明らかなのである。

この規定は昭和42年に創設されたものであるが、その背景と意義について『昭和42年改正税法のすべて（国税庁編）』では次のように述べている⁽³⁶⁾。

「…課税所得の計算は、税法において完結的に規制するよりも、適切に運用されている企業の会計慣行にゆだねることの方がより適当であると思われる部分が相当多いことも事実であります。事実、法人税においては、このような現実を前提として従来課税事実の計算を行ってきたところであります。

しかし、最近、ややもすればこのような基本的な考え方がゆがめられている事実が散見されましたので、今回の改正を機に当該事業年度の益金に算入すべき収益の額及び当該事業年度の損金の額に算入すべき売上原価、費用及び損失の額は、企業が継続して適用する『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である旨を規定することにより、課税所得と企業利益とは、税法上別段の定めがあるものを除き、原則として一致すべきこととしたのであります。」⁽³⁷⁾

要するに、法人税法では、法人が計算した企業利益の中身が法人税法の企図する適正な課税所得の考えと一致する限り、これを是認し、一致しない部分などに関して、租税目的又は租税政策目的等の見地から別に各種規定⁽³⁸⁾

(36) 「昭和42年改正税法のすべて（国税庁編）」75・76頁

(37) 武田教授は、『公正処理基準』について次のように述べておられる。

「要するに、『公正処理基準』といっても、明確な成文の規定が存するわけではなく、『企業会計原則』が参考になるであろうし、また、商法の規定等も重要な判断の資料として取り扱われることになる。」（武田昌輔稿『公正処理基準と税法』租税法研究第4号88頁）

(38) 一般的には「別段の定め」とは、法23条から法65条とこれに関連する法人税法施行令をいうが、広義では、これに措置法における各種準備金の損金算入規定や交際

を置いていると解される。

また、法人課税所得に関連して法74条（確定申告）では「内国法人は、…税務署長に対し、確定した決算に基づき次に掲げる事項を記載した申告書を提出しなければならない。」旨定め、法人課税所得は確定した決算に基づく企業利益を拠り所としていることを明示している。

以上のとおり、現行法では益金・損金の計算により所得を把握するが、その益金・損金は、私法上の収益⁽³⁹⁾・売上原価・費用・損失概念を借用している。そして、課税所得は、公正処理基準に依拠する確定した決算に基づく企業利益に租税固有の目的等から別段の定めによる益金算入、益金不算入、損金算入及び損金不算入という調整を加えて算出される。

3 隠れたる利益処分等による所得把握

法人所得は、基本的には一定期間における純資産増加額をもって把握されるが、その純資産増加額をもって法人所得のすべてが決定されるわけではない。法人所得の決定要因には、合理性（妥当性）のない期中における経済的価値流出の問題がある。この問題は、隠れたる利益処分の問題を含んでいる。隠れたる利益処分は旧ドイツ税法上の概念である⁽⁴⁰⁾。ここに隠れたる利益処分とは、例えば、株主等へ損金支出処理による利益供与や低い価格での資産譲渡をして隠された形で利益供与（利益処分）を行うことである。

隠れたる利益処分は公然の利益処分に対する概念であるが、公然の利益処分とは会社の帳簿上に利益を表示した後、公然と利益処分として処理することである⁽⁴¹⁾。

費の損金不算入規定等を含めることができると解される。

(39) 収益は、その内容が法22条に明記されているため税法固有の概念と解することもできる。

(40) 田中勝次郎「法人税法の研究」昭和42年・税務研究会・241頁、清永敬次「租税回避の研究」1995年・ミネルヴァ書房参照。

(41) 田中勝次郎「前掲書」215～286頁参照。

また、この問題は、法人が経済的価値を入手した時、又は手離した時に公正な価格（真実の価格）を付したかどうかという問題、つまり、法人の恣意的な価格設定の問題をも含んでいる。

例えば、法人が本来の事業目的以外の要因（社会貢献という要因）により、取得原価100（時価⁽⁴²⁾300）の土地を或る団体に寄附し、その寄附金額を損金100として処理した場合を考えてみたい。

当該法人は、企業の会計慣行として次のように処理する⁽⁴³⁾と思われる。

（借）寄 附 金 100 （貸）土 地 100

このような場合は、恣意的な価格設定には当たらないと解される。当該法人において何ら恣意的な価格設定を行っていないからである。

しかし、法22条2項における無償譲渡の収益規定及び法37条6項・7項における寄附金認定課税の規定⁽⁴⁴⁾により恣意的な価格設定がない場合にも税務上の実質的な収益が生じると解されている。その収益の額及び寄附金の額は次のようになる。

（借）譲 渡 原 価 100 （貸）土 地 100

（借）收受すべき債権 300 （貸）譲 渡 収 益 300

（借）寄 附 金 300 （貸）收受すべき債権 300

法人税法上、寄附金の損金算入限度額を超える部分は損金不算入という取扱いになっているため、仮に寄附金損金算入限度額が50であるとすれば、税務上の寄附金300のうち損金不算入額として所得に加算される金額は250（法人税の申告上、別表4に「寄附金の損金不算入額250」として所得に加算すること）となる。

その結果、この件に関して生じる所得は、150（＝収益300－譲渡原価100－

(42) 浅井光政稿「租税法上の時価を巡る諸問題」税務大学校論叢36参照。

(43) 企業会計上、公正価値300で会計処理する方法も公正処理基準の1つであると解されるが、現在、我が国企業会計では、収益測定基準として公正価値基準は採用されていないし、収益測定は、取引価額基準（実際の取引価額）であると解されている。

(44) 本章第3節の5「寄附金の損金不算入の規定と隠れたる利益処分」参照。

寄附金300+寄附金の損金不算入額250) となる(以下、このような課税方式を「寄附金損金不算入方式」と呼ぶ。)

上記の例は、当該法人において帳簿に公表しない意図で利益を隠したわけではないから隠れたる利益処分当たらないと解されるのである。

それでは、子会社が時価300の土地であることを承知の上、これを親会社に取得価額である100で譲渡し、次のように会計処理した場合、どのように考えるべきであろうか。

(借) 受 取 勘 定 100 (貸) 土 地 100

税務上、当該法人の処理が容認されるとすれば、次のように考えることとなる。

(借) 譲渡原価 (損金) 100 (貸) 土 地 100

(借) 受 取 勘 定 100 (貸) 譲渡収益 (益金) 100

この考えによれば、この件に関する所得は、ゼロ(益金100-損金100=所得0)になる(ここでは私法上の法形式を重視する課税方式となることから以下「法形式重視方式」と呼ぶ。)

これに対して、隠れたる利益処分の考えによれば、利益として200(=収益300-譲渡原価100)計上した後、その利益200を隠れたる利益処分(利益供与)として処理したとみる(以下「隠れたる利益処分方式」と呼ぶ。)となる。

本事例に即して言えば、税務上、次のようになる。

(借) 譲 渡 原 価 100 (貸) 土 地 100

(借) 受 取 勘 定 100 (貸) 譲 渡 収 益 300

 收受すべき債権 200

(借) 利益供与 (流出) 200 (貸) 收受すべき債権 200

法人所得の本質という観点では、本件における所得は200であるとみることもできるが、隠れたる利益処分方式は現行法に置かれていないため、前述のとおり寄附金損金不算入方式により所得は、150として取り扱われる。

以上検討のとおり寄附金認定課税においては、法形式重視方式ではなく経

済実質を重視した寄附金損金不算入方式が適用される。

4 法人所得把握における法形式と経済実質

所得の算定等に関連して実質主義がしばしば問題になる。所得とは経済的価値の増加額であるが、その経済的価値の観察に当たっては法形式より経済的実質を重視すべきであるとする考え方がある。この考え方を実質課税又は実質主義という⁽⁴⁵⁾。

所得者は、自由な意思により売買契約等の法形式を用い、経済活動を行った結果に基づき自らの所得を計算する。その際、一義的には、法形式どおりの所得計算をするが、恣意的な価格設定を行った場合には、課税処分庁により租税回避否認規定等に基づき、その所得は適正な取引価額（時価）に引き直し再計算される⁽⁴⁶⁾。

ところで、所得課税において個別否認規定がない場合に否認が認められるか否かについて見解は分かれる。個別否認規定がない場合には、否認は認められないとするものとして金子教授の次のような見解がある⁽⁴⁷⁾。

「租税法律主義のもとで、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式にひきなおし、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限を租税行政庁に認めることは、困難である。…法律上の根拠がない限り租税回避行為の否認は認められないと解するのが、理論上も実務上も妥当であろう。」

個別否認規定がない場合でも、税法の解釈上、否認は認められるとするものとして例えば、次のような神戸地裁昭和45年7月7日判決⁽⁴⁸⁾がある。

(45) 実質課税又は実質主義については田中二郎「租税法(新版)」有斐閣116～120頁、茂木繁一稿「税法における実質主義について」税務大学校論叢6号53頁以下参照。

(46) 所得は誰に帰属するかに関する実質主義については本稿では詳述しない。

(47) 金子宏「租税法・第7版」122頁。

(48) 事件番号昭和41年（行ウ）第9号。この判例評釈としては、中川一郎・シュトイエル110号1頁。

「税法上所得を判定するについては、単に当事者によって選定された法律形式だけではなく、その経済的実質をも判定すべきであり、当事者によって選定された法律的形式が経済的実質からみて通常とられるべき法律的形式とは一致しない異常なものであり、かつそのような法律的形式を選択したことにつき、これを正当化する特段の事情がない限り、租税負担の公平の見地からして、当事者によって選択された法律的形式には、拘束されないと解するのが相当である。」⁽⁴⁹⁾

また、旧所得税法の下であるが条理としての『実質課税の原則』の存在を認めたものに最高裁昭和39年6月30日第三小法廷判決⁽⁵⁰⁾がある。

法解釈上又は事実認定上、課税所得算定における経済的価値の測定評価という側面では、表見的事実にとらわれず経済実質に応じた価値測定評価が要請されるものと解される⁽⁵¹⁾。

第2節 公正処理基準による経済的価値の認識と測定

1 概説

法22条は、課税所得計算の通則的規定である。同条1項では、「課税所得の金額は、益金の額から損金の額を控除した金額とする。」と規定し、同条2項・3項では、「益金の額」として「収益の額」を「損金の額」として「損費の額」⁽⁵²⁾を規定している。そして、同条4項では、収益の額及び損費の額は、「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

(49) 法形式と経済実質については、岸田貞夫「現代税法解釈」（平成4年10月）3頁以下参照。

(50) 最高裁昭和39年6月30日第三小法廷判決では『…税法上古くから条理として是認されていたいわゆる実質課税によって納税義務の所在を決定…』としている。税資42号486頁。

(51) 浅井光政稿「前掲論叢36」91頁参照。

(52) 損費の額とは、法22条3項1～3号に掲げる『売上原価、費用及び損失』を指す。

とする。」⁽⁵³⁾⁽⁵⁴⁾⁽⁵⁵⁾と定める。

「公正処理基準」の内容はどのようなものであろうか。以下、その内容について企業利益と課税所得との関連を含め論述してみたい。

2 実現主義・発生主義・費用収益対応の原則

経済的価値である資産負債の増減額の算定、つまり収益費用の計上に当たっては、いつ把握（記帳）するかという認識の問題（計上時点・計上時期の問題）とその金額をいくらにするかという測定の問題がある。

取得価額、実現価額及び時価⁽⁵⁶⁾は測定に関する問題である。実現主義・発

(53) この規定は、昭和42年に規定されたものであるが、その背景と意義については、次のようにいわれている（国税庁編「昭和42年改正税法のすべて」75・76頁）。

「…ここにいう「一般に公正妥当と認められる会計処理基準」とは、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という意味であり、明文の規定があることを予定しているわけではありません。企業会計審議会の「企業会計原則」は、「企業会計の実務の中に慣習として発達したものの中から一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」といわれており、その内容は規範性をもつものばかりではありません。もちろん税法でいっている基準は、この「企業会計原則基準」のことではないのであります。

むしろ、この規定は、具体的には企業が会計処理において用いている基準ないし慣行のうち、一般に公正妥当と認められないもののみを税法で認めないこととし、原則としては企業の会計処理を認めるという方針を示したものであるといえましよう。

したがって、特殊な会計処理について、それが一般に公正妥当な会計処理の基準にのっとっているかどうかは、今後、種々の事例についての判断（裁判所の判断を含む。）の積み重ねによって明確にされていくものと考えます。」

(54) 武田昌輔教授は、公正妥当な会計処理基準の中身について、「要するに、『公正処理基準』といっても、明確な成文の基準が存するのではなく『企業会計原則』が参考になるであろうし、また、商法の規定等も重要な判断の資料として取り扱われることになる。」と述べておられる（武田昌輔稿『公正処理基準と税法』租税法研究第4号88頁）。

(55) 法22条4項を論じたものとして、武田昌輔「同上稿」、忠佐市「税務会計法・第5版」（昭和51年）58頁以下、中川一郎稿「法人税法22条4項に関する問題点の整理」税法学202号33頁参照。

(56) 時価とは見積価額のことであるが、時価には購入見積価額としての再調達価額と

生主義は収益費用の認識の問題である。

企業会計上（商法上）、法人の収益費用（期間損益）は発生主義により認識される。

発生主義とは、期間損益計算において現金の受け払いとは関係なく、取引発生的事実に基づいて費用及び収益を認識し計上する考えをいい、現金の収支をもって費用及び収益を認識する現金主義と区別される。

費用は、経済財の価値の費消によって認識される。例えば、販売員の当月給料を月末精算で翌月5日に支払う場合、その費用を労務提供の時点（一括計上としては月末時点）で認識するのが発生主義であり、翌月5日の支払い時点で認識するのが現金主義である。

また、収益は、原則として、実現主義に基づき認識される。実現主義とは、商品売上を例にとれば、売買契約時点、商品引渡時点及び商品代金の現金決済時点が異なる場合、商品引渡時点で収益を認識することをいう。実現主義は、引渡基準又は販売基準ともいう。収益認識に関して原則として⁽⁵⁷⁾実現主義（引渡基準）が採用される理由は、この時点で顧客への財の引渡・用役の提供等が完了し現金又は現金同等物を受領するためこの一時点が決定的な段階であると考えからである⁽⁵⁸⁾。

費用収益対応の原則とは、適正な期間損益計算のため、収益とその収益に対応する費用を対応させて計上すべきであるという考えをいう。

企業利益及び法人所得は、基本的に、商法、税法ともに発生主義、実現主義及び費用収益対応の原則に基づき計算される。

3 経済的価値（収益・費用）の測定

収益実現の背後には、純資産の増加（資産の増加・負債の減少）⁽⁵⁹⁾があ

売却見積価額としての実現可能価額がある。

(57) 例外として、工事の進行に応じて工事収益を計上するという方法等もある。

(58) 同文館出版・第5版会计学辞典・1016頁参照。

(59) 宇南山英夫稿『財務会計基本問題の研究・収益の測定』会計108巻4号157頁参照。

り、費用発生の後には、純資産の減少がある。企業はすべての財産を網羅的に計上するため、損益計算書面からみた場合の企業利益と貸借対照表面からみた企業利益は一致する計算構造（複式簿記の計算機構）になっている。このことから次の計算式が成り立つ。

$$\text{企業利益}100 = \text{当期末の純資産額}900 - \text{前期末の純資産額}800$$

$$\text{企業利益}100 = \text{総収益}500 - \text{総費用}400$$

収益費用（資産負債）の測定評価基準としては、取引価額主義と時価主義がある⁽⁶⁰⁾。取引価額主義では実際の収入・支出額に基づいて測定評価するのに対して、時価主義では予測の収入・支出額に基づいて測定評価する。

取引価額主義（収支主義）⁽⁶¹⁾は、一般的には、認識測定を含めて「原価－実現主義」と呼ばれるほか「取得原価主義」とも呼ばれる。

取得原価主義会計では、原則として、経済財は、原価－実現主義により測定評価が行われ、時価主義による測定評価は補充的に行われる。

例えば、棚卸商品を低価法により時価で評価する場合や贈与、交換⁽⁶²⁾により取得した資産を時価評価する場合等である。

今日では、商法、税法とも基本的には経済的価値は、取引価額主義（収支主義）により測定される⁽⁶³⁾。

4 商法上の企業利益と法人所得の関係

我が国における法制度上の会計基準は、証券取引法会計と商法会計がある

(60) 中村忠『新訂現代会計学』（昭和59年4月）44頁参照。

(61) 取引価額主義は収支主義とも呼ばれる。

(62) 企業会計上、交換取引物については、取得価額で測定評価すべきであるとする考えが一般的であるが、所得課税上は時価で評価される。これに関しては、企業会計原則と関係諸法令に関する連続意見書第四「有形固定資産の減価償却について」及び笠井昭次「会計の論理」税務経理協会・平成12年11月・546～548頁参照。

(63) ただし、最近、金融商品は原則として時価評価になったこと、国際的に公正価値（いわゆる時価）が注目を浴びていること等から時価主義が重視される方向にある。前掲「税務大学校論叢36」26頁参照。

が、会社が決算をするに当たり意識している基準としては、これに法人税法が加わると思われる。

証券取引法上の企業利益、商法上の企業利益（処分可能利益）、税法上の課税所得に差異はあるが、その中身は儲けであるという同質性から、証券取引法、商法、税法の三者は、それぞれが影響しあう関係にある（トライアングル方式）⁽⁶⁴⁾と言われている。

証券取引法は投資家保護を、商法は債権者保護及び株主債権者間の利害調整を、税法は課税の公平を目的としていると言われているが、従来は、なるべく三者間で基準の統一化を図ろうとする方向にあった。これは、本質的に同じ儲け（純資産の増加）を企業利益（所得）として捉えるならば、その計算基準がバラバラでは混乱をきたす虞があり、統一化・調和化した方が混乱をきたさないという理由によるものである。

商法は、強行規定であることと大会社、中会社及び小会社のいずれの会社にも適用されることに加えて、法人税法が確定決算基準を採用し、法人所得の拠り所を商法上の処分可能利益としていることなどから、企業会計法制の中心的存在であるといえることができる。

商法の財産（損益）の測定評価に関する流れをみると、明治32年の商法制定当時は時価主義が採用され、明治44年の改正で『財産目録調整ノ時ニオケル価額ヲ超ユルコトヲ得ズ』として時価以下主義に変更し、時価主義又は時価以下主義が採用されていた。

昭和13年に資産評価と繰延資産に関する改正があり、財産計算思考に一部、原価主義的な思考が取り入れられた。その後、昭和37年から49年にわたる改正により時価主義から原価主義への根本的な変更があった。また、その間に『公正なる会計慣行の斟酌』（商法32条）規定の追加等により商法会計と証券取引法会計との統一化が行われ、我が国企業会計制度の実質一元化が図ら

(64) 新井清光・白鳥庄之助「日本における会計の法律的及び概念的フレームワーク」JICPAジャーナル1991年10月参照。

れた⁽⁶⁵⁾。

しかし、平成13年「自己株式の取得等に関する商法改正」⁽⁶⁶⁾で一定の条件の下、法定準備金⁽⁶⁷⁾を取り崩してこれを配当可能利益に振替できることとなったこと⁽⁶⁸⁾⁽⁶⁹⁾などから実質一元化に対する変質が見られる。

ところで、法人所得は、従来から商法上の企業利益を拠り所としてきたことが窺われる。商法が企業利益の計算上、財産計算中心の時価以下主義を採用していたときは、その取扱いと同様であったし、商法が時価主義から原価主義に変更したときもその商法の取扱いに準じた。最近では、商法が売買目的の有価証券に時価主義を採用したときには税法もそれに準じた取扱い方法を採用した。そういう意味で依然として現行の法人所得課税制度は商法重視主義であると言える。

第3節 企業利益と法人所得の違い

1 概説

企業利益も法人所得もその本質は、儲け、つまり純資産の増加額であるから所得（利益）の本質という観点で両者は同質⁽⁷⁰⁾である。しかし、企業利

(65) 前掲「税務大学校論叢36」28頁参照。

(66) 改正内容については、原田晃治・秦田啓太・郡谷大輔稿「自己株式の取得規制等の見直しに係る改正商法の解説（上・中・下）」商事法務1607～1609参照。

(67) 法定準備金には利益準備金のほか資本準備金も含むため、法定準備金を取り崩し配当可能利益に振替できることは、従来、配当可能利益の中身は利益留保であったものが資本拠出金（元手）をも含むこととなったことを意味する。

(68) 中村忠「会社会計の新たな問題」税経セミナー2002. 1・4頁、森川八洲男稿「新会計基準における『資本の部』の分類の特質」企業会計2002年54-7・18頁ほか参照。

(69) この改正で減資差益は、資本準備金への積立てを強制されず、配当可能となった。

(70) 吉国二郎氏は、次のように述べておられる。「…税法の予定する所得の基本概念、いいかえれば、所得の本質は、租税政策又は租税目的によって修正され、又は各種の技術的計算により変形された具体的所得金額ではなく、それらの修正又は変形を受ける前の姿において求められなければならない。」（吉国二郎『法人税法講義』大蔵財務協会・昭和29年・1頁以下）

益と法人所得は、それぞれの目的の相違等により異なる点がある。

課税所得は商法上算出された企業利益に租税目的又は租税政策目的に沿った修正を加えて算出する法構造になっているが、企業利益に修正を加えている規定を概観すると、次のように捉えることができる。

その1つは、法23条以降に定める「別段の定め」である。別段の定めとは、法23条から同65条までの規定（関連する法施行令を含む。）がこれに当たると解される。

その2つ目は、法22条2項の無償譲渡等は収益とする旨の規定である。

その3つ目は、法22条3項三号「…当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く）」のかっこ書き規定である。つまり費用計上における債務確定基準である。

また、別段の定めのうち法23条の受取配当等の益金不算入、法37条の寄附金の損金不算入、法35条の役員賞与等の損金不算入及び法36条の過大な役員退職給与の損金不算入の各規定等は、法人所得の本質に係わるものであると考えられる。

そこで、法人所得の本質に係わると思われるもののうち、①法22条2項の無償譲渡等の収益、②法37条6項・7項の寄附金認定課税、③法22条3項三号の費用計上における債務確定基準、④法36条の過大な役員退職給与の損金不算入について検討してみたい。

2 法22条2項の無償譲渡等の収益

法22条2項では、益金の額に当たる収益となる取引として次のものを例示する。

- ① 資産の販売
- ② 有償による資産の譲渡
- ③ 無償による資産の譲渡
- ④ 有償による役務の提供

⑤ 無償による役務の提供

⑥ 無償による資産の譲受け⁽⁷¹⁾

これらの取引のうち企業会計においても収益取引とされる①、②、④及び⑥の取引は税務上の取扱いとほぼ同じである。そこで、その取扱いが異なるとされる資産の無償譲渡等（③及び⑤）において、企業会計上（商法上）、当該取引から収益は生じるか否かについて検討してみたい。

法22条2項の『無償による資産の譲渡等（は）…収益の額とする』旨の規定をどのように解するかは意見の分かれるところであるが、無償譲渡と収益に関する主な見解をみると次のとおりである。

イ 『法人税法が資産の無償譲渡による収益を益金の額に算入することとしているのは、資産の無償譲渡があった場合には、その資産のもつ時価相当額の経済的価値が明らかに譲渡者側から譲受者側に移転があったものと理解されることに基づいているのであり、このことは、とりも直さず、譲渡者側に当該資産について時価相当額の経済的価値の実現があったことを意味し、この実現価値を法人の課税所得の計算上益金の額に算入することの合理的な根拠を示しているものといえることができる。』という見解⁽⁷²⁾。

ロ 『純資産増加の原因となるべき事実に関し、まず問題となるのは、無償による資産の譲渡または役務の提供である。いま、ある法人が、その有する不動産（簿価は100万円、時価は1,000万円であるとする）を無償で子会社ないしは役員に譲渡したとしよう。一見、この取引により、この法人に、簿価ベースでも100万円、時価ベースでは1,000万円の損失が実現したとみえる。しかし、この法人が、この不動産を純然たる第三者に1,000万円で売却した

(71) 資産を無償で譲り受けた場合、譲り受け者には明らかに純資産の増加があることから企業会計においても公正な評価額で処理する取扱いになっている。参考のためその仕訳を示せば次のとおりである。

(借) 資 産××× (貸) 受贈益（収益）×××

(72) 中村利雄稿「法人税の課税所得計算と企業会計(二)―無償譲渡等と法人税法第22条2項―」税務通信33巻3号（昭和53年3月）37頁

後、1,000万円の金銭を子会社または役員に贈与したとしたらどうであろうか。課税の公平の理念からすれば、両種の取引を通じ、税務上所得の範囲を異にすべきではない。つまり、前者の場合、その不動産の譲渡により、法人は1,000万円相当の収益を享受したとみるべきこととなる。法は、このような所得概念を有権的に支持している（法22②）。

上例を一般化すれば、経済人間の自由な取引関係を前提として、通常、純資産の増加となる事実は、たとえ特殊な取引関係のため形式的には純資産の増加が認められない場合であっても、益金と観念されることになる。純資産増加の原因となるべき事実という表現は、このような所得概念論に基づく。』という見解⁽⁷³⁾。

ハ 『資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会にこれを清算して時価で課税する趣旨のものである。』⁽⁷⁴⁾という見解。

ニ 『収益の額は、原則として、その取引に伴い取得した対価の額によって測定される。したがって、資産の無償譲渡等の取引において収益は、本来的には生じないが、法34条2項⁽⁷⁵⁾、法37条5項・6項⁽⁷⁶⁾等の別段の定めにより、寄付金、役員賞与等の経済的価値を実質的に計算する結果として、限定的に生ずるにすぎない。』⁽⁷⁷⁾という見解。

ホ 『収益とは、外部からの経済的価値の流入であり、無償取引の場合には経済的価値の流入がそもそも存在しないことにかんがみると、この規定は、正常な対価で取引を行った者との間の負担の公平を維持し、同時に法人間の競争中立性を確保するために、無償取引からも収益が生じることを擬制した創

(73) 小宮保「法人税の原理」（昭和43年6月）158頁

(74) 最高裁昭和43年10月31日第一小法廷判決（訟務月報14巻12号1442頁）、東京地裁昭和55年10月28日判決（訟務月報27巻4号789頁）

(75) 現行法人税法では3項に該当する。

(76) 現行法人税法では6項・7項に該当する。

(77) 北野弘久稿「法人税法における寄付金の概念～法22条2項との関連において」税理21巻5号4～10頁

設的规定であると解すべきであろう（適正所得算出説）。通常の対価よりも低い対価で取引を行った場合にもこの規定が適用されるかどうかは、明らかでないが、積極的に解すべきである。』⁽⁷⁸⁾という見解。

以上5つの見解を挙げた⁽⁷⁹⁾が、法22条4項では公正処理基準の規定を置き、企業会計上（商法上）の取引処理を前提に法人所得が算出されることから企業会計上も「無償の譲渡から収益が生じる」と解されるか否かが問題となる。

既に述べたとおり、企業会計上、収益は実現主義により認識し取引価額主義により測定される。実現主義とは、財・サービス（用役）の引渡・役務提供の完了時点で収益を認識（把握）することであり、取引価額主義とは実際の対価により収益を測定することである。

そこで、企業会計上、①子会社が親会社に帳簿価額100（時価300）の土地を100で譲渡した場合、収益は300と100のいずれであるのか、と②上記の土地を寄附した場合、収益は300とゼロのいずれであるのかの2つについて考えてみたい。

上記①に関しては、企業会計上、収益認識に関する公正処理基準の明文の規定はないため必ずしも明らかでないが、収益は300であると解することもできるし、100であると解することもできると考えられる。

上記①に関して、収益を300と解する立場は、その取引価額100は真実に反する不公正なものであるから収益は真実の取引価額である300であるとする。これに対して収益を100と解する立場は、企業会計上（商法上）、公正処理基準として収益は取引価額主義で測定されるから、仮に、観念上の収益が300であるとしてもその対価がないから200はマイナスの収益であり結局、収益は100であるとする。

上記②に関しては、企業会計上、収益は300であると解することもできるし、ゼロであると解することもできると考えられる。

(78) 金子宏『前掲書』245頁

(79) 前掲「税大論叢36」98頁

上記②に関して、収益を300と解する立場は、企業会計上においても土地の実現可能価額は300であるから寄附をしたのは300であり、寄附金300と公正な収益の額300の両方を認識すべきであるとする。これに対して収益をゼロと解する立場は、企業会計上（商法上）、公正処理基準として収益は取引価額主義で測定されるから、仮に、観念上の収益が300であるとしてもその対価はゼロであり、本件取引における価格に恣意性はなく、公正処理基準に合致するから収益はゼロであるとする。

なお、参考のため掲げると、国際会計基準であるIAS第18号『収益』では、「収益(revenue)とは、持分参加者からの拠出に関連するもの以外で、持分の増加をもたらす一定期間の会社の通常の活動過程で生ずる経済的便益の総流入をいう」⁽⁸⁰⁾として、物品の販売、役務の給付等を掲げた後、「収益は、受領した、または受領可能な対価の公正価値で測定されなければならない」⁽⁸¹⁾。ここで公正価値とは、取引の知識のある自発的な当事者間で、独立第三者間取引条件により資産が交換され、または負債が決済される価額をいう。⁽⁸²⁾としている。

法22条2項の「無償譲渡は収益とする」旨の規定の解釈として、公正処理基準において、無償譲渡では純資産は増加しないから無償譲渡から収益は認識できない（または認識できない場合もある）という見解によれば、ここでの収益は税法固有の概念ということになり、私法上の収益の概念とは異なることとなる。これに対して、公正処理基準において、常に、無償譲渡（低額譲渡を含む。）から収益は認識できるという見解によれば、本規定にいう「収益」は私法上（商法上）にいう収益と一致することとなる。

いずれにしても、法22条2項に無償譲渡は収益とする旨の明文規定があるため税務上、収益が生じるのは明らかであるから、無償譲渡者は、無償譲渡

(80) I A S 18号para. 7。

(81) I A S 18号para. 9。

(82) I A S 18号para. 7。

による経済的価値を収益として認識測定するほかない。

以上検討の結果、上記ニ及びホの見解は収益を私法上の概念から解釈したため「税法上の擬制的な収益」を認識することとなったものである。また、上記イ、ロ及びハの見解は「法22条2項の収益」を論じているのか「法22条4項の収益、つまり私法上の収益」を論じているのかはともかくとして、「法22条2項の収益」の解釈としては妥当であると考ええる。

3 法22条3項の費用計上における債務確定基準

法22条3項一号で「収益に対応する原価」を、同項三号で「損失」を規定しているが、この2つは税務上と私法上（商法上）とで基本的に異なるところはないと考える。

同項二号では「販売費、一般管理費その他の費用の額」と規定しており、この点は法人所得と企業利益の計算上異なるところはないと解されるが、二号括弧書き「償却費以外の費用で…債務の確定しないものを除く。」における債務確定の規定は、企業会計と異なる内容になっている。企業会計では債務の確定していない費用（各種引当金など）であっても給付原因事実が発生しておりその金額が合理的に計算できるものは、費用として計上すべきであるとされているからである。

この債務確定基準が置かれた趣旨は、債務未確定の費用はその金額を合理的に計算することが困難であることから企業会計上合理的な費用であっても税務上は認めないことにしたものと思われる。ただし、債務未確定の費用（各種引当金の設定）は別段の定めにより画一的にその計上限度額を定め、一定の費用を計上できる取扱いにしている。この取扱いは、税務執行上の便宜を考慮した便宜主義と考えられる。

しかし、企業会計上の引当金計上は、その金額が合理的に計算できる場合に限られることを考慮すると、債務確定基準が置かれた趣旨は今一つ釈然としない。画一的に取り扱うという形式的画一主義（又は便宜主義）は、個別具体性に応じた適正な課税取扱いをするという課税公平の原則に反するから

である。

また、債務確定基準は、法形式を重んじ債務確定であれば費用（未払費用）とする思考である。そうすると、例えば、退職給与債務（又は退職給付債務）は、条件付であるが債務は成立し、その給付原因事実も発生しており、その金額も合理的に算定できることから債務確定要件⁽⁸³⁾を満たしており、健全な会計慣行に沿う計上である限り損金となるはずである。それにもかかわらず、別段の定めに置かれた退職給与引当金は、平成14年税制改正において廃止された⁽⁸⁴⁾。

この廃止は、従来の複雑な退職給与引当金規定を除去したという点で簡素化に資するものであるが、退職給与債務（又は純額の退職給付債務）を多く抱えた法人と少なく抱えた法人との課税公平取扱い（租税公平負担の原則）に反するため所得課税の基本理念から乖離する方向にあると言える。

この点に関する所得課税のあり方としては、公平かつ簡明という観点から「簡明な退職給与債務の取扱い規定の創設」若しくは「法人の合理的な退職給与債務の計上を容認する規定の創設」等を検討すべきではなかろうか。

ただし、これにより税収入は減少するため、何らかの税収確保の措置が必要であることは言うまでもないことである。

4 法36条の過大な役員退職給与の損金不算入

役員退職給与の損金算入要件は2つある。

(83) 国税庁の見解(法人税基本通達2-2-12)によれば「債務の確定」とは、次の3つの要件を満たすものとされている。

- ① 当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が成立していること
- ② 当該事業年度終了の日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること
- ③ 当該事業年度終了の日までにその金額を合理的に算定することができるものであること

(84) 税経通信57-7中村利雄稿「『退職給与引当金制度の廃止』に想う」参照。

その1つは、損金経理要件⁽⁸⁵⁾である。法人が支給した役員退職給与を利益処分経理した場合、税務上その支給金額が損金として相当と認められる範囲内であっても損金とされない。

もう1つは、支給額の相当性要件である。役員退職給与を損金経理したとしても税務上「その役員退職給与金は、退職した役員が法人の業務に従事した期間・退職の事情・その法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する退職給与の支給状況等に照らし、相当である金額の範囲内であること」⁽⁸⁶⁾が必要である。

役員退職給与の損金算入として損金経理要件と金額の相当性要件の2つを満たす必要があるが、次に、役員退職金を損金経理した場合と利益処分経理した場合とで所得課税上、異なる取扱いをする理由について考えてみたい。

現行法では、役員退職金を利益処分経理した場合、その部分は法人所得として法人に課税されるとともに役員退職金を受領した個人にも課税され、その法人税は個人段階では控除されない。この場合、明らかに所得に係る税は二重負担であるが、何故に二重負担が調整されないのかについては明らかでない⁽⁸⁷⁾。おそらく法人が任意に役員退職金を利益として認識したのであるからその部分は法人で課税されてもよいとの考え、つまり、法人が損金として取り扱われたいのであるなら損金経理すればよいだけであるとの考え⁽⁸⁸⁾と推察される。言い換えれば、法人所得課税は法人が計算した企業利益を基礎とするから当該法人が利益処分経理した退職金を所得として課税するのは当然であるが、個人段階で利益処分の退職金を受領した役員に課税しないとすれば、そうでない他の退職金受領者に課税することと比較して両者に不公

(85) 法36条参照。

(86) 法36条及び法令72条参照。

(87) 田中勝次郎「前掲書」218～239頁参照。

(88) 武田昌輔「法人税法の解釈（五訂版）」179頁、武田隆二「法人税創設期の課税計算の特徴」77頁参照。

平が生じるという理由⁽⁸⁹⁾が挙げられる。

ところで、所得課税において、会社という器は株主が所得を獲得するための道具に過ぎないという見地では、法人所得は株主に帰属するから利益分配を受けるのは株主に限られるはずである。論理的には、会社の所得は最終的には株主全体の所得に等しい（所得把握時期の違いを除く。）という前提がある。そして、法人所得に係る税は最終的には株主である個人所得税の前払いであるという考えで税の二重負担を調整する受取配当の益金不算入・配当税額控除という制度を採用している。

現行法人税法が所得課税の基本理念として、所得獲得活動を行う会社組織における「法人（課税所得計算の器）」、「経営者（資本運用管理者）」及び「株主（資本拠出者）」の関係をどのように捉えているかは必ずしも明らかでないが、「法人」と「株主」の間は、税金の二重負担を調整していることから基本的には両者を一体的に捉えていると考えることができる。これに対して、「法人」と「経営者」を一体的に捉えず特殊な関係にあるが本質的には資本運用管理の受委託という対等関係として捉えていると考えることができる。

そうであれば、「所得の移転は本源的な所得ではなく新たな純資産増加額が本源的な所得である」という見地では、法人と役員の関係は、一方が収益又は収入金額であれば他方は損金又は必要経費という関係になるはずである。そうすると、役員退職金を損金経理処理した場合と利益処分処理した場合とで異なる課税上の取扱いをすることは論理一貫性に欠ける。したがって、法人個人全体の所得課税のあり方としては、形式要件である損金経理要件は必要でなく、実質要件である役員退職金の金額の相当性要件一つで十分であることとなる。

法人が金額の相当性要件を満たしている役員退職金を利益処分経理した場

(89) この理由は、「退職金を利益処分処理した法人は当該退職金に係る所得税を前払いしている（法人所得課税され法人税として負担している）こと」を無視している。

合、当該法人が税務上損金として認めてもらいたいこととの意思表示としては、申告書別表四の減算項目に「損金相当の利益処分役員退職金」と表示すれば十分であると考ええる。

このような考えに立脚すれば、役員退職金だけでなく、役員賞与の損金算入要件についても実質要件である役員賞与の金額相当性要件の一つだけで十分であり損金経理要件は不要である。

また、これに関連した所得課税全体のあり方という見地から個人段階における退職所得・給与所得の計算上、概算額である給与所得控除額⁽⁹⁰⁾や退職所得控除額⁽⁹¹⁾のうち不相当に高額となる控除額は見直しすべきである⁽⁹²⁾。不相当に高額な概算控除額の認容は、租税負担の公平を著しく阻害し、かつ、その必要性は存在しないからである。

5 寄附金損金不算入の規定と隠れたる利益処分

現行法人税法では、隠れたる利益処分に相当する規定は、法37条（寄附金の損金不算入）6項・7項に当たると考えるべきであろうか⁽⁹³⁾。

法37条1項では「内国法人が、各事業年度において寄附金を支出した場合において、その寄附金の額につきその確定した決算において利益又は剰余金の処分による経理をしたときは、『国又は地方公共団体等に対する寄附金』⁽⁹⁴⁾の額を除き、その経理をした金額は、その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。」旨定める。

同条2項では「内国法人が各事業年度において支出した寄附金の額の合計

(90) 所得税法28条参照。

(91) 所得税法30条参照。

(92) 例えば、一生涯に受領する退職金が一定金額を超える部分には、退職所得控除を認める必要性はなく、さらに、2分の1を控除する必要性もないと考える。また、給与所得控除は、一定額を超える給与収入部分には認める必要性はないと考える。

(93) 田中勝次郎「前掲書」272～286頁参照。

(94) 法37条3項一～三号参照。

額のうち、損金算入限度額⁽⁹⁵⁾を超える部分の金額は、その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。」旨定める。

そして同条6項では「…寄附金の額は、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもつてするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与（広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。以下この条において同じ。）をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとする。」と定める。

さらに、同条7項では「内国法人が資産の譲渡又は経済的な利益の供与をした場合において、その譲渡又は供与の対価の額が当該資産のその譲渡の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額に比して低いときは、当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は、前項の寄附金の額に含まれるものとする。」旨定める。

従来、法人が支出した寄附金に対しては全額損金の取扱いであったものが、昭和17年に寄付金の一定限度額⁽⁹⁶⁾を超えた額は損金不算入として取り扱われることとなった。

当時、寄附金の損金不算入制度の趣旨については、寄附金が損金に属するか益金処分に属するかを決定したものではないと考えられていたようであるが、この立法趣旨については、昭和38年税制調査会・税法整備小委員会の次の論述が参考になる。

「寄附金——法人が利益処分以外の方法により支出する寄附金の中には、法人の業務遂行上明らかに必要な寄附金と必要であることが明らかでない

(95) 現行の寄附金損金算入限度額は、資本の0.25%と所得金額の2.5%を加えた金額の2分の1である。なお、寄附金の一部が損金不算入となった当時のその損金算入限度額は、資本の0.3%と所得金額の2.5%を加えた金額の2分の1であった。

(96) 昭和17年の臨時租税措置法の改正として導入されたものである。

寄附金があり、後者は多分に利益処分とすべき寄附金を含むとの見地から、税法は後者に属する寄附金を税法上の寄附金とし、これについて損金算入限度を設け形式基準による区分を行うとともに、例外として指定寄附金及び試験研究法人等に対する寄附金の制度を設けていると考えられる。

また、現行取扱い上は、社会事業団体、学校神社等に対する通常の意味の寄附金のみでなく、法人が行ったその事業の遂行上必要なことが明らかでない贈与、たとえば低廉譲渡が行われた場合の贈与相当部分等も税法上の寄附金に含めて取り扱われている⁽⁹⁷⁾。

これらの点から、寄附金の意味を明確化する意味において、税法上の寄附金が通常の意味の寄附金のほか、一般に無償の支出を含む旨法令上明らかにする。

この場合、業務に全く関係のない贈与は、税法上の寄附金から除き、限度計算を行うことなく損金不算入とすることが好ましいが、法令においてこれを規定すること及び執行上これを区分することが困難であることにかんがみ、無償の支出のうち業務に明らかに関係あるものとそれ以外のものに区分し、後者を税法上の寄附金として取り扱うこととする。」

従来から税務執行上、寄附金として取り扱っていた、いわゆるみなし寄附金は、昭和40年の法人税法の全文改正（現行法37条の規定）において、税法上の寄附金であることが明確化された。すなわち、現行法37条6項の規定において、いわゆる無償譲渡等は、その時の時価で寄附金の額とされ、また、同条7項の規定において、いわゆる低廉譲渡等は、その時の時価による価額と低廉価額との差額が寄附金の額とされた。

ここに寄附金の額は、その基礎となる経済的価値の認定（測定）に当たっては、経済実質でみることが明確化されたと考えられる。

以上のとおり、隠れたる利益処分に相当する低廉譲渡が行われた場合の贈与相当部分も税法上の寄附金に含めて取り扱われることと寄附金損金不算入

(97) 旧法人税基本通達77参照。

方式は別段の定めにより適用されることから、「隠れたる利益処分」があった場合には、原則として寄附金損金不算入方式に拠るべきであると解される。

ただし、法132条の同族会社の行為計算否認規定が適用される場合には、**法37条(寄附金の損金不算入)6項・7項との同時適用という拘束は受けないと解される余地があることから、この場合、隠れたる利益処分方式の課税は可能であると解される。**

ここで指摘しておきたい点の1つは、法37条では株主への寄附金と株主以外の者への寄附金（国や公益法人等への寄附金は除く。）を同一に取り扱うことである。

2つ目は、寄附金損金算入の基準は「損金算入限度額」という形式基準に拠っており、寄附金金額の相当性基準という実質基準は採用していないことである。

3つ目は、法人が利益処分経理した寄附金は損金に算入されない取扱いにより寄附をした側に課税されるとともに、利益処分を受けた側にも課税されことである。

1つ目に関連する事項であるが、経済実態として親子会社間取引は内部問題にすぎず、両者の所得は一体と見ることができるという考えに拠れば、両者間の取引価格は正は両者間の所得再配分とみることとなる。これに対して、現行法では親子会社間であってもそれぞれ完全に独立した法人であるという前提で「親会社」と「その子会社」を「それぞれ独立した一所得課税単位」として課税関係を構築している。

この点については、次章第3節において詳述する。

第3章 独立企業原則

第1節 独立企業原則の法的根拠

1 独立企業原則の概要

独立企業原則であることを明示している条文は、措置法66条の4である。同条2項では「法人が国外関連者と国外関連取引を行った場合、その取引に係る対価の額は、独立企業間価格で行ったものとみなす」旨の規定を置く。そして、同条2項では、「独立企業間価格とは、①独立価格比準法、②再販売価格基準法、③原価基準法、④その他の方法により算定した金額をいう（要旨）」と定める。

この独立企業間価格の本質は、他から影響を受けない独立した企業の立場で公正な商議に基づき成立する価格であると考えるが、企業の取引価格の設定行為という側面において、独立企業間価格を設定するときの行為原則という意味で「独立企業原則」と呼ばれる。

同条2項各号では、「独立企業原則」の具体的な基準として「特殊の関係にない売手と買手が…売買した取引の対価の額」、「特殊の関係にない者に対して…販売した対価の額から通常の利潤の額を控除して計算した金額」と定めている。これらはいずれも「他から影響を受けない独立した企業の立場で公正な商議に基づき成立する価格」の発現と考えることができる。

ところで、独立企業原則には、2つの面があると解される。

1つは対等かつ独立した企業間取引において成立するであろう価格という面である。

もう1つは対等かつ独立した企業間で選択するであろう取引上の法形式⁽⁹⁸⁾という面である。

措置法66条の4は、1つ目の価格の面だけを規定していると解され、ここ

(98) 取引上の法形式に関しては、次節の3で述べる。

での価格設定者の行為基準は独立企業間取引基準でその価格は独立企業間価格である。

これに対して、法人税法は、法人が資産等を入手したとき又は手離したとき、その価値測定基準として独立企業原則が適用される旨の明文規定を置いていない。収益の測定基準として、法22条2項は「無償による資産の譲渡、…無償による資産の譲受けその他の取引（は）…収益の額とする」旨定めるに止まる。そして、一般的には経済的価値の測定基準として、法22条4項で公正処理基準に拠ると定めるに止まる。

この無償譲渡の収益測定基準は、独立第三者間取引条件基準であると解する余地があることについては前章第3節の2で述べた。

本章では、法22条2項（収益）だけでなく法人が行う取引全般の価値測定基準としての独立企業原則について考察する⁽⁹⁹⁾。

2 移転価格税制と独立企業原則

独立企業原則（独立企業間価格）であることを明示した措置法66条の4は、国外関連者との取引に係る課税の特例（移転価格税制）として昭和61年に導入されたものである。

移転価格税制導入に至る経緯として次の3点が注目に値する。その1つは、国際的な問題になっていた移転価格に関する1979年のOECD租税委員会「移転価格と多国籍企業」報告書によるOECD加盟国への勧告である。2つ目は、昭和52年及び同56年「所得の海外移転に適応した税制の検討等」の国会における指摘⁽¹⁰⁰⁾である。3つ目は、政府税制委員会の移転価格税制に関する次の答申（昭和60年12月17日）である。

(99) 独立企業間取引を論じたものとしては、金子宏稿『独立当事者間取引の法理』ジュリスト724号・734号・736号、水野忠恒稿「Arm's Length Transactionの法理」税理22巻10号2頁参照。

(100) 昭和52年6月8日衆議院外務委員会の指摘及び昭和56年3月25日衆議院大蔵委員会の付帯決議による指摘。

「近年、企業活動の国際化に伴い、海外の特殊関係企業との取引の価格を操作することによる所得の海外移転、いわゆる移転価格の問題が国際課税の分野で重要になってきているが、現行法では、この点について十分な対応が困難であり、これを放置することは、適正・公平の課税の見地から問題のあるところである。…法人が海外の特殊関係企業と取引を行った場合の課税所得計算に関する規定を整備するとともに、資料収集等、制度の円滑な運用に資するための措置を講ずることが適当である。」

特殊企業間取引の価格（支配・被支配法人間取引の価格）は、自由に設定できるため価格操作（Transfer Pricing）により税率の低い国へ所得を移転することができる。そこで価格操作による海外への所得移転防止のため操作された価格を適正価格（独立企業間価格）に是正して課税する措置が講じられたわけである。

我が国では、移転価格税制導入前における特殊企業間取引の価格操作による海外への所得移転に対しては、①タックスヘイブンに留保した所得に課税する措置法の規定、②法22条2項の「無償による資産の譲渡、…無償による資産の譲受けその他の取引（は）…収益の額とする」旨の規定、③法37条の寄附金認定課税の規定、④法132条の同族会社の行為又は計算の否認規定などにより対処してきた。

この制度導入時における立法上の選択肢としては、法人の価格設定行為基準の基本を定める方法として「国内取引と国際取引を区別しない方法」と「国内取引と国際取引を区別する方法」等が考えられた。

我が国は「国内取引と国際取引を区別する方法」を採用し、「国外関連者との国外関連取引でこの適用によって所得が増加する場合に限定」して、その価格の具体的な算定方法をも含む独立企業原則を採用した。

そのため移転価格税制導入時においては、法22条2項の「無償譲渡・無償譲受け取引における対象物の収益の額」及び法37条の「経済的利益の実質的な贈与又は無償の供与をしたと認められる金額」を測定する場合の「法人の価格設定行為基準」が「独立企業原則」であるか否かは明確にならなかった。

そして、「移転価格税制導入により独立企業間価格に関する詳細な規定を置いたため、ここでの独立企業間価格」と「法22条2項の無償譲渡・無償譲受け取引における収益及び法37条の寄附金認定課税における利益供与」の価値測定において、次のような違いが生じることとなった。

その1つは、措置法では「独立企業間価格とは、①独立価格比準法、②再販売価格基準法、③原価基準法、④その他の方法により算定した金額をいう…等」として、独立企業間価格の具体的算定方法に適用順序を定めたことである。

その2つ目は、関連者間取引における移転価格の是正措置は「所得配分方式」⁽¹⁰¹⁾であるのに対して、関連者間取引における法22条2項・37条の是正措置は、無償譲渡側では寄附金損金不算入方式で課税され、その無償譲受側では収益として全額課税されるという方式である。

3 法22条4項と独立企業原則

既に述べたとおり、法22条4項では「収益の額及び売上原価等の額・販売費一般管理費等の費用の額・損失の額等は、一般に公正妥当と認められる会計基準に従って計算されるものとする」旨定める。

企業会計原則では「企業会計は、企業の財政状態及び経営成績に関して、真実な報告を提供するものでなければならない。」として真実性の原則を置いている⁽¹⁰²⁾。しかし、既に述べたとおり収益取引における価値測定基準が「独立企業原則」であるか否かについて企業会計上（商法上）、明文規定がないなどのため収益取引における法人の価格設定行為基準が全面的に独立企業原則であるかどうか明らかでない。

ところで、企業会計上、企業の恣意的な価格設定に関しては『公正な交換

(101) 所得配分方式については本章第3節の1参照。なお、国外関連者への寄附金は100%損金不算入の規定が置かれている。

(102) 企業会計原則・第一・一般原則の一。

取引に基づかない取引価格は真実なる（公正なる）価格かどうか疑わしい』とする論議がみられる。

ペイトン、リトルトン教授は、次のように述べておられる。

「互いに独立した当事者の、自由な商議によって到達せられた原価価格は通常その際の現金価値の公正な表現である。…純粋な意味で相互に独立している当事者間の精一杯の商議の結果とはいえない取引においては、『価格』はある程度の懐疑をもって見られるべきである。とくに合併や会社更生ごときにおいては、取引は右手と左手との間の商議になりさってしまうことが多い。そしてその結果として、『価格』が真の原価を示さないこともありうる。同様に会社によって設定された役員の給料でこのような役員によって左右されるものには、取得された用益の事実上の市場価格を表示していないものがある。実際外観上の原価は個人的な要素または他の非商業的な動機に支配されそうな場合には常に疑わしいものを含んでいる。」⁽¹⁰³⁾

1957年にアメリカ会計学会が公表した『会社財務諸表に関する会計及び報告の基準』においては、実現について「実現の本質的な意味は、資産または負債における変動が、会計記録上での認識計上を正当化するに足るだけの確実性と客観性とを備えるに至ったということである。このような実現の認識は、独立の当事者間の交換取引が行われたことと、これまでの確立された取引上の実践慣行にかなっていること、…を基礎として行われることとなろう。…」と述べられている⁽¹⁰⁴⁾。

国際会計基準であるIAS第18号『収益』では、収益(revenue)とは、持分参加者からの拠出に関連するもの以外で、持分の増加をもたらす一定期間の会社の通常の活動過程で生ずる経済的便益の総流入をいう⁽¹⁰⁵⁾として、物品の販売、役務の給付等を掲げた後、「収益は、受領した、または受領可能な対

(103) 中島省吾訳「会社会計基準序説（ペイトン・リトルトン共著）」（昭和45年）46頁

(104) 中島省吾訳「増訂AAA会計原則」（昭和39年）130～132頁

(105) IAS 18号para. 7。

価の公正価値で測定されなければならない⁽¹⁰⁶⁾。ここで公正価値とは、取引の知識のある自発的な当事者間で、独立第三者間取引条件により資産が交換され、または負債が決済される価額をいう。⁽¹⁰⁷⁾」としている⁽¹⁰⁸⁾。

以上のとおり、企業の価格設定は公正に行うことが前提になっていると解す余地があるが、我が国では、IAS18号「収益」にみる公正価値基準、つまり独立第三者間取引条件基準による価値測定基準は採用されていないため、将来的にはともかく、企業会計上、収益の価値測定基準は全面的に独立企業原則であると解することには、現状では否定的見解を採らざるを得ない。

4 法22条2項と独立企業原則

法22条2項において無償取引から収益が生ずる旨定めるが、その収益の価値測定基準の定めはないため、この点に関しては全て解釈に委ねられている。なお、無償取引には低額取引を含むと解される⁽¹⁰⁹⁾が、一般的には、無償取引を行う法人の取引価格設定行為としては経済的合理性基準が採られ、通常の取引価格、第三者間取引におい通常成立する価格等とされている。

例えば、子会社への無利息融資に係る通常収受すべき利息（収益）に対して、いわゆる清水惣事件（大阪高裁昭和53.3.30判決）⁽¹¹⁰⁾では次のように判示している。

「営利を目的とする法人にあつては、何らの合理的な経済目的も存在しないのに、無償で右果実相当額の利益を他に移転するということは、通常ありえないことである。したがって、営利法人が金銭（元本）を無利息の約定で他に貸し付けた場合には、借主からこれと対価的意義を有すると認められる経済的利益の供与を受けているから、あるいは他に当該営利法人がこれを受ける

(106) IAS18号para. 9。

(107) IAS18号para. 7。

(108) 浅井光政稿「前掲論叢36」88頁参照。

(109) 金子宏「租税法・第8版」250頁参照。

(110) 高民集31巻1号63頁

ことなく右果実相当額の利益を手離すことを首肯するに足りる何らかの合理的な経済目的その他の事情が存する場合でない限り、当該貸付がなされる場合にその当事者間で通常ありうべき利率による金銭相当額の経済的利益が借主に移転したものととして顕在化したといえるのであり、右利率による金銭相当額の経済的利益が無償で借主に提供されたものとしてこれが当該法人の収益として認識されることになるものである。」「…もともと当事者間で無利息と定められた消費貸借につき、合理的なありうべき利息の利率を探索しようとするのであるから、漠然とした基準しか見出せないのは事の性質上やむを得ない。このような場合、商人の行為につき約定がない場合に適用される商事法定利率の年6分が、それがたまたま前記の銀行の期間2年若しくは3年定期預金利息の利率と近似していることでもあり、妥当であると思われる。以上の次第であるから、本件無利息融資に係る通常ありうべき利率は年6分であると認めるのが相当であり（る）…」。

ここでは、第1に無償取引における収益は、当該法人の経済的合理性行為を基準にして、①通常ありうべき利率による利息相当額（率による利息額を通常の資産に置き換えれば、当事者間で通常成立する取引価額）であるとしている。第2に「①通常ありうべき利率による利息相当額＝②実際の取引価額＋③対価的意義を有する経済的利益の受け入れ＋④他の合理的・経済目的的事情の存在」である⁽¹¹¹⁾としている。

上記の③、④は例外的な特殊事情の存在であるから、これがないとすれば「②実際の取引価額」が妥当か否かの基準は、「①当該法人の経済的合理性行為に基づき通常成立する取引価額」であることとなる。

ただし、本判決では、独立当事者間価格又は独立当事者間取引条件価格などについては触れていない。

しかし、本判決の論旨は妥当であると解され、そうであれば、当該法人の

(111) 税務大学校研究科論文集昭和60年6月 浅井光政稿「法人税法上の時価を巡る諸問題」55頁参照。

不合理・不自然な行為に基づく取引価額は収益測定の基準とはなり得ず、不合理・不自然な価格設定が行われる恐れのある特殊関係者間価格は、収益の価値測定基準とはなり得ないはずである。そうすると、論理上、必然的にそのような価格設定の恐れのない関係者間の価格である独立当事者間価格又は独立当事者間取引条件価格がその基準になるという結論に到達する。

以上の次第であるから法22条2項の収益の測定基準は、独立第三者間取引条件基準と解するのが相当である⁽¹¹²⁾。

なお、独立第三者間取引条件基準を判示したものとして東京地裁平成9年4月25日判決（いわゆる平和事件）⁽¹¹³⁾があることを付言しておきたい。本件は所得税法157条（同族会社等の行為又は計算の否認）を適用したものであるが「独立かつ対等で相互に特殊な関係にない当事者間で通常行われるであろう取引」、「独立当事者間においてされるべき取引」と判示している⁽¹¹⁴⁾。本件では取引価格の是非だけでなく、「取引上の法形式とその価格の可否」の企業行為基準として独立企業原則を示したものと解される。独立企業原則に関する今後の裁判の動向が注目される。ただし、本件は法人が行った行為でなく個人が行った行為（法人は受身の立場）であるとみることができるようになる。

第2節 法人所得と独立企業原則

1 所得の本質と独立企業原則

所得を捉える完全な概念は『一定期間における結果としての純資産増加』

(112) この基準は、未だ判例として確立されるまでには至っていないと解され、今後の判例の動向が注目される。

(113) いわゆる平和事件における独立当事者間取引基準の判示に関する問題点を指摘したものとしては、品川芳宣稿「『独立当事者(企業)間取引』基準に関する所得税・法人税における異同と問題点」(税理40-15・45頁)がある。

(114) 法人の価格設定行為基準として独立当事者間取引条件基準は、法22条と法132条のいずれの解釈から生じるのかなどの問題が残されている。

概念であり、収益及び費用の認識基準としての『認識時点における発生主義・実現主義』の概念⁽¹¹⁵⁾は、所得把握の部分概念である。収益を認識測定するだけでは所得は把握できない。その対応原価を認識測定し、更に、ある一定期間の収益及び費用の全体を把握しない限り全体の所得は把握できない。言い換えれば、収益及び費用の損益計算は所得発生 of それぞれの原因を明らかにするものであり、結果としての純資産増加計算は所得の結果を明らかにするものである。

そして税務上、原因と結果を個別に見る必要のある『隠れたる利益処分などの途中経過における計算がある』と捉えることができる。

純資産増加概念からは、所得者の結果としての所得金額が明らかにされるのに対して、独立企業原則からは、所得者の個々の取引における適正取引価額が明らかにされる。独立企業原則の本質は、法人が資産等を手離したとき（収益が発生したとき）だけでなく、資産等を入手したとき（費用が発生したとき）をも含むその価値測定の基準となるものである。換言すれば、独立企業間において価格設定するであろう当該法人の主観的な行為基準が独立企業原則の本質である。

2 取得価額と独立企業原則

税務上、法人が資産及び用役（以下「資産等」という。）を入手したときの当該資産等の価値測定基準は独立企業原則であると言えるのであろうか。

既に述べたとおり、資産の無償譲受け取引では、資産を入手するときは純資産が増加するので次のように収益が生じ、その資産の価値測定基準は独立企業原則であると解する余地がある。

（借）資 産 ××× （貸）受贈益（収益） ×××

法人税法では、棚卸資産の取得価額に関しては、法令32条1項三号において

(115) 収益費用認識の背後には資産負債の認識があるため『発生主義・実現主義』は資産負債面から見た場合にはその発生の認識基準でもある。

購入及び製造以外の方法によるものは『その取得の時点における当該資産の取得のため通常要する価額』と規定している。減価償却資産は法令54条1項六号において、有価証券は法令119条1項八号において同様に規定している。この規定振りだけでは、その資産の価値測定基準は独立企業原則であるか否かは不明である。

しかしながら、設定した取引価格が問題になるのは、法人が恣意的に価格設定できる特殊関係者間取引であることから特殊関係者の一方が資産等の入手取引であれば、他方は特殊関係者としての資産等を手離す取引である。したがって、取得のために通常要する資産等の価値測定基準は独立企業原則であると解することができると思う。

この点は既に述べた経済的合理性基準における「通常成立すべき取引価格」についても言える問題である。現実に行った取引価格が当該取引価格の範疇か否かは社会通念に従うほかないが、通常成立すべき取引価格は、当該法人の価格設定行為基準としての独立企業原則と同様の考えである。

そうすると、税務上、法人が資産等を手離す時だけでなく、資産等を入手する時においても当該法人の価格設定行為基準は独立企業原則であると解するのが相当である。

3 OECDモデル条約等における独立企業原則

二国間にわたる親子会社間の取引価格は、その価格が適正か否かを巡って企業に所得税を課す二国間政府においてしばしば問題になる。

例えば、日本の親会社が米国の子会社（又は米国の支店）に対して通常販売価格100で売却すべき資産を70で売却したとすれば、日本の親会社の所得は30（＝100－70）少なく算出されるためこれを容認すれば日本国の課税が少なくなる。二国間にわたる親子会社間取引のように親会社が自由に価格設定できる場合の取引価格に対してどのように設定される取引価格が基準になるかという問題であるが、自由に価格設定できる場合の取引価格が問題であるということは自由に価格設定できない当事者間の取引価格を基準に問題視

しているということにほかならない。

したがって、親会社とその子会社（又は本店とその支店）の所得を個々に適正に算出しなければならないという前提であれば、親子会社間（又は本支店間⁽¹¹⁶⁾）のように自由に価格設定できる場合のあるべき取引価格の基準は、対等な取引相手の了解がなければ価格設定できないという独立企業原則になるのは論理の必然というほかない。

言うまでもなく、OECDモデル条約における特殊関連企業間の取引価格の基準は、独立企業間取引条件価格（独立企業原則）とされているし、また、我が国の租税条約におけるその取扱いもほとんど同じである。

参考のため特殊関連企業間の取引価格に対するOECDモデル条約第9条と日米間の租税条約第11条を掲げておきたい。

OECDモデル条約第9条（特殊関連企業）では次のように定める。

- 1 (a) 一方の締約国の企業が他方の締約国の企業の経営、支配若しくは資本に直接若しくは間接に参加している場合又は
 - (b) 同一の者が一方の締約国の企業及び他方の締約国の企業の経営、支配若しくは資本に直接若しくは間接に参加している場合
- であって、そのいずれの場合においても、商業上又は資金上の関係において、双方の企業の間、独立の企業の上に設けられる条件と異なる条件が設けられ又は課されているときは、その条件がないとしたならば一方の企業の利得となったとみられる利得であってその条件のために当該一方の企業の利得とならなかったものに対しては、これを当該一方の企業の利得に算入して租税を課することができる。
- 2 一方の締約国において租税を課された当該一方の国の企業の利得について、他方の国の企業の利得に算入して租税を課する場合にお

(116) 本支店間において本支店独立会計制度が採用されている場合は、企業会計上、本支店間取引を個々の取引とみることができるが、そうでない場合、本支店間は「所得配分」の関係にあるだけで個々の取引はないとみることができる。

いて、その算入された利益が、双方の企業の間にはけられた条件が独立の企業の間にはけられる条件であるとしたならば当該他方の国の企業の利得となったとみられる利得である場合には、当該一方の国は、これらの利得に対して当該一方の国で課された租税の額について適当な調整を行う。この調整に当たっては、この条約の他の規定に妥当な考慮を払うものとし、両締約国の権限ある当局は、必要がある場合には、相互に協議する。

また、日米租税条約⁽¹¹⁷⁾第11条では次のように定める。

- (1) 一方の締約国の居住者その他の者とが関連を有する場合において、両者の間で独立の者との間の取決めと異なる取決めが作成され又は独立の者との間の条件と異なる条件が課されるときは、その取決め又は条件がないとしたならばそのような関連を有する者のうちいずれか一方の者の所得若しくは損失又は納付税額の計算にあたって考慮されたであろう所得又は所得控除、税額控除その他の税額控除の減免については、当該一方の締約国の居住者の課税所得の額及び納付税額を計算するにあたり、これらを算入し及び適用することができる。
- (2) いずれか一方の者が他方の者を直接若しくは間接に所有若しくは支配している場合又は第三者がそれら双方の者を直接若しくは間接に所有若しくは支配している場合には、いずれの一方の者も、他方の者と関連を有するものとされる。この規定の適用上、「支配」には、いかなる種類の支配（法的効力を有するかどうか及びその行使の程度を問わない。）をも含む。

ここで指摘しておきたい点は、独立企業原則として、措置法66条の4は独立企業間価格という「価格」の面だけを規定しているのに対して、OECDモ

(117) 所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とアメリカ合衆国との間の条約。

デル条約若しくは日米租税条約は「取引上の法形式」と「価格」の2つの面を規定していると解されることである。その理由は、租税条約では「商業上又は資金上の関係において、双方の企業の間、独立の企業間に設けられる条件と異なる条件が設けられ又は課されているとき」は「その条件がないとしたならば一方の企業の利得となったとみられる利得であってその条件のために当該一方の企業の利得とならなかったものに対しては、これを当該一方の企業の利得に算入して租税を課することができる」として、価格だけに制約されない規定振りになっているからである。

4 小括

本来、独立企業間価格とは、独立企業が独立企業間において主体的に設定したであろう価格を意味する。

しかしながら、前述のとおり、日本の親会社が米国の子会社に対して通常販売価格100で売却すべき資産を70で売却したとすれば、日本の親会社の所得は30（＝100－70）少なく算出されるためこれを容認すれば日本国の課税が少なくなる。そのため二国間にわたる独立企業間価格の問題は、二国間政府の税金の取り合いという固有の性質を有している。このような側面を有することから国際間の移転価格の具体的算定場面においては「独立企業が独立企業間において主体的に設定したであろう価格」の本質を超え、二国間政府の合意できる価格の算定に変質する。

この件に関しては、①移転価格の算定は科学ではないこと、②比較可能な取引価格を見出すことが困難な場合があること、③利益分割法が妥当する場合があること、④独立企業原則によらないアプローチとして全世界的定式配分があることなどが指摘⁽¹¹⁸⁾されている。

移転価格を巡る二国間政府（又は多国間政府）の税金の取り合いという場

(118) OECD1998年報告書「多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針」参照。

面においては他国政府に説得できる適正価格を提示しなければならないため、その価格の算定方法が科学的にならざるを得ない宿命を負っている。しかし、独立企業価格は個々具体的には「当該独立企業が独立企業との間で主体的に設定したであろう価格のこと」であるから当該企業の主観的な価格政策等は尊重されるはずである。

そうであれば、企業が誠実に独立企業原則に従った価格設定に心掛けている場合にまで、当該企業に過重な危険負担を負わせるのは問題があることに留意すべきであろう。

このような見地から今後、各国政府は、「①移転価格問題に関して誠実に価格設定することを申し出ている企業に対する一定の条件下における二重課税の完全な排除、加算税及び延滞税の免除等の保証、②移転価格の相互協議において政府間で価格の合意が出来ない場合の当該企業の主張する算定価格の尊重（又は採用）」に関する政府間合意について検討すべきではなかろうか。

第3節 法人所得の計算単位と独立企業原則

1 企業集団における課税所得の考え方

法人所得は、一定期間における法人の経済的価値を計算し算出された純資産増加額のことであるが、例えば子会社が親会社（子会社株式の100%を所有）に取得原価100（時価300）の土地を100で売却した場合、所得の本質という観点ではどのように考えるべきであろうか。

これに対して、いくつかの考え方があると思われる。

その1つは、親子会社間は経済実態として同一体とみることができるとしてこの取引から課税所得は生じないとする。この考えは、親会社は子会社を支配しており企業集団全体として事業運営しているのであるから「所得は企業集団全体」で認識するため当該資産は同一者の右のポケットから左のポケットに移ったにすぎないとみるのである。

その2つ目は、法形式上、子会社と親会社は別個の法人であるため個々の独立した法人の課税所得として計算すべきであり、計算対象となる取引は私法上の法形式を基本とすべきであるから子会社の課税所得はゼロ（＝売却価額100－取得原価100）で、親会社にも課税所得は生じない（親会社における実際取得価額は100であり、資産購入段階にあるため課税所得の生じる余地はない）とする。

その3つ目は、子会社と親会社は別個の法人であるため個々の独立した法人の課税所得として計算すべきであり、所得計算においては経済実質が重視されるべきであるから、子会社に課税所得200（＝時価300－取得原価100）が生じ、それを親会社に利益供与したものとみることができ、また、親会社の課税所得は200（時価300－取得原価100＝受贈益200）であるとする。

その4つ目は、経済実態として親会社と子会社は一体であるが、親会社及び子会社を個々の課税所得計算単位とする場合には、親子会社間取引に係る両者の課税所得200（＝時価300－取得原価100）は、所得配分の関係にあるとする。その結果、子会社にその所得200が配分されるとすれば、親会社の課税所得はゼロ（＝時価300－取得原価100－子会社に配分された所得200）の関係にあるとする（以下このような課税方式を「所得配分方式」と呼ぶ。）。

なお、前述の1つ目では、親子会社間は経済実態として同一体とみることができるため親子会社間取引から課税所得は生じないが、前記の設例で更に親会社が第三者に300で売却した場合、企業集団の課税所得200（＝時価300－取得原価100）が生じ、この所得は親会社と子会社との間で配分される関係にある（以下、同様にこのような課税方式も「所得配分方式」と呼ぶ。）とする。

言うまでもなく、企業集団を1つの課税所得単位として捉える思考の根底には、経済実態として親会社と子会社は一体であるため両者間の取引においては本質的には独立企業原則が働かず⁽¹¹⁹⁾、両者の個々の所得を考える場合

(119) 現実には、親子会社間取引において独立した企業間の取引と同じように誠実な商議により価格が成立している例は多い。

には所得配分方式が適合する。

2 連結納税制度下における連結納税と単体納税

大企業は、通常、子会社等とともに企業集団を形成し経済実態としては一つの経営組織体として経営され行動している。企業会計上、このような経営組織体に対しては、その活動実態を正確に反映するには、個々の法人の財政状態、経営成績等を計算し報告する個別会計基準では限界があり、企業集団の経営成績等を計算し報告する連結会計基準によることとされている。

税務上では、平成14年税制改正において連結納税制度が創設された。

近年の社会経済情勢の変化や企業活動の国際化の進展等を踏まえ、企業の円滑な組織再編成に対応するとともに、企業経営の実態に即した適正な課税を行う等の観点から、連結グループを一体として課税するという措置が講じられたものである。

連結納税は選択性で年1回決算法人では承認申請により平成15年3月期から適用になるが、連結納税の適用対象は親会社とその100%子会社（外国法人を除く。）である。連結納税制度導入により今後は、個々の法人を納税単位とする単体納税と企業集団を一つの納税単位とする連結納税が併存することとなる。

連結納税制度下における連結グループ内取引は時価取引が強制され、また連結グループ間寄附金は全額損金不算入とされる。

連結納税制度下における連結グループ内の個々の法人は、独立した企業の立場で価格設定することを前提に個々の法人所得を算定する。連結グループ内取引を内部取引とみる制度を採用することも可能であるが、現行制度は、親子会社間取引を内部取引と見ない方式を採用した。この方式を採用した背景としては租税回避防止と連結納税する法人としない法人との公平取扱い等が考えられる。しかしながら、連結納税思考は、企業集団を一つの納税単位とみることから実質的に連結グループ内取引を内部取引と見ようとする考えが根底に流れている。

3 外国法人の支店の事業所得課税

法人所得の国際課税は、法人に対する対人主権はその法人が設立された国がこれを行使して課税し、外国法人のP E（permanent establishment）に対する課税は当該法人のP Eがその国で領土主権を行使することでP E所在地国が課税を行うというのが原則とされる⁽¹²⁰⁾。言い換えれば、各国は、居住者に対しては、居住地管轄によってその全世界所得に課税することができ、非居住者に対しては、源泉地管轄によってその国内源泉所得に課税することができる⁽¹²¹⁾。そして、外国法人の支店所得に対する課税は、P Eなければ課税なしとされる。

ところで、国内源泉所得の内容としては、①国内の棚卸資産売買等から生じる事業所得、②国内に存在する土地建物等の賃貸収入から生じる所得、③国内の投資活動から生じる所得等がある。国内の土地建物等の賃貸収入に係る所得は、その源泉地の判断として場所が重視されると思われるが、ここでは「支店の事業所得」の源泉地の判断として何が重視されるべきかに限定して論述する。

外国法人が日本国内に支店若しくは事業所（恒久的施設：P E）を設けて事業所得を獲得する場合、一般的には国内源泉所得となる棚卸資産の譲渡による所得はPEの存在を前提として他の国内源泉所得と総合して課税されると解されている。つまり、外国法人である当該支店の日本国内における棚卸資産の譲渡と当該本店の日本国内における棚卸資産の譲渡（本店直取引）が国内源泉所得とされ、当該支店が行った国外への譲渡は国内源泉所得には当たらない（以下「総合主義」という。）と解されている。

この見解は、法138条一号に規定する「国内において行う事業から生じ、又は国内にある資産の運用、保有若しくは譲渡により生ずる所得その他その源泉が国内にある所得として政令で定めるもの」の解釈上、所得源泉として譲

(120) 矢内一好「租税条約の論点」H12. 2中央経済社・34頁参照。

(121) 水野忠恒「国際課税の制度と理論」2000年・有斐閣・4頁参照。

渡する棚卸資産の場所を重視することによるものと思われる。事業活動を行う当該支店自身が棚卸資産譲渡に関与しているか否か（管理支配しているか否か）よりも譲渡の場所がどこにあるかを重視するわけである。

これに対して「国内において行う事業から生じ、…源泉が国内にある所得（アンダーラインは筆者）」の解釈として、棚卸資産販売の事業活動が当該支店自身に帰属するか否か（棚卸資産の譲渡を当該支店が管理支配しているか否か）を重視すれば、支店の事業所得は帰属主義と解することとなる。私見であるこの見解に拠れば、国内において当該支店が関与していない本店直取引（他国にある本店が支店地国の顧客と直接行った取引）は当該支店の課税範囲から除外されるため総合主義では課税であった本店直取引が課税範囲から除外され、また、当該支店が直接関与した他国の顧客への棚卸資産譲渡に係る所得は、当該支店の課税範囲に含められることとなる。

外国法人の支店の事業所得は、一般的に総合主義であると解されているが、これに関して我が国が締結している租税条約ではそのほとんどが帰属主義であることから租税条約優先の法理により現実としては帰属主義が適用されている。また、支店を本店から切り離し独立した所得計算単位としてその事業所得を把握する前提であれば、むしろ、当該支店を独立した事業活動体とみて当該支店自身が棚卸資産譲渡に関与しているか否か（管理支配しているか否か）を重視すべきであると考える⁽¹²²⁾。

外国法人の支店の事業所得に関しては、①上記のとおり現行法は帰属主義

(122) 水野教授は、そもそも「事業から生じる所得」というカテゴリーを設けることは、比較法及び沿革的にみてそこに「帰属主義」の考え方を含んでいると解する余地があるのである。」と述べられている。更に、「このような解釈上の疑問を生じるのは、わが国の源泉管轄の制度が、源泉地の決定と課税方法の決定とを厳格に区別しておらず、国内源泉所得の分類が同時に所得分類の性格をもちながら、しかも国内法の所得分類とも一致していないという制度上の問題点をかかえているためであると思われる」と述べておられる（前掲書41頁）。なお、本稿では、事業所得を獲得する支店の価格設定行為基準は何かを問題にしているためこれ以上この問題に立ち入らない。

であると解すことも可能であるし、むしろ帰属主義と解すべきであること、②我が国が締結しているほとんどの租税条約は帰属主義であること、③法令176条5項は帰属主義であること⁽¹²³⁾から明確化のため法的に帰属主義であることを明示すべきである。

4 小括

連結納税制度導入により今後は、個々の法人を納税単位とする単体納税と企業集団を一つの納税単位とする連結納税が併存することとなる。

連結納税思考は、親子会社間取引を内部取引と見る思考が根底に流れている。そのためこの思考は、今後、親子会社間取引のみならず特殊関係者間取引における寄附金認定課税に影響を及ぼすと思われる。つまり訴訟上、親子会社間取引において実質的に贈与又は経済的利益の供与があったか否かの事実認定を巡る寄附金認定課税の場面では、親子会社間取引は内部取引にすぎないとの事実認定が下される方向に行くことが予想され、その結果として、寄附金損金不算入方式は後退し、所得配分方式が台頭するものと思われる。

また、法132条における同族会社の行為計算否認規定の適用場面では、その行為計算の引き直しは寄附金損金不算入方式と所得配分方式のいずれを採用すべきかについて錯綜する恐れがある。

これらへの対応策並びに予測可能性・法的安定性を高めるため法22条に『①法人が資産・用役を入手したとき及び手離したときの当該資産・用役の価値測定基準は独立当事者間取引条件基準である。②これと異なる価格設定がなされた場合には所得配分方式により課税を行う。』旨の規定の創設を提案したい。

外国法人は、現地国で事業活動を展開する場合、現地法人・支店のいずれ

(123) 昭和48年改正により外国法人の支店を通じて国外に投融資等を行っている場合、当該投融資等に係る所得は原則として国内源泉所得の範囲に含められることとなった。

の形式を採るかは自由である。いずれを採用しても経済実態としては、親会社若しくは本店の支配下で同様の事業活動を展開する。

現地での事業活動を任された組織体は、親会社若しくは本店の支配下にあるといえどもその事業活動内容を記録計算する。現地法人は、独立した法人格をもつ組織体であるから当該法人独自の財産を記録計算する。これに対して現地支店は、現実問題として、本支店独立会計制度の下、支店独自の財産を記録計算する場合もあるし、そうでない場合もある。

税務上、現地支店の事業活動から生じた所得は、その企業活動の結果として算出された獲得利益（支店利益）を基礎として計算されるため本支店独立会計制度不採用の場合、支店利益を別途に計算することが必要になる。このような場合、当該支店が資産・用役を手離した時又は入手した時の価格設定行為の基準は独立企業原則であると解することができるが、この解釈の明確化のためにも法22条等において独立企業原則である旨の規定を置くことが望ましいと考える⁽¹²⁴⁾。

(124) 本章における参考文献…水野忠恒「国際課税の制度と理論」2000年11月・有斐閣、羽床正秀「移転価格税制詳解・平成11年全訂版」大蔵財務協会、佐藤正勝「移転価格税制の理論と適用」平成9年・税務経理協会、矢内一好「移転価格税制の理論」平成11年・中央経済社、ほか。

第4章 結論と展望

第1節 法人所得課税のあり方

1 支払配当の全額損金算入

株式会社、有限会社などの法人は、人間が所得（利益）獲得の方法として考えた仕組み（道具・器：ビークル）にすぎない。器に溜まった利益のすべてが常に株主に分配されるとすれば、基本的には法人（器）に対する所得課税の問題は生じないはずである。

しかし、法人には溜まり利益が滞留し、また個人営業者と同様に法人自体が経済活動をしているようにも見える。そうすると、法人にも個人営業者と同様にその溜まり利益（所得）に課税すべき理由が生じる。

ただし、租税負担公平の見地では、法人段階で課税済みの留保所得から配当を受ける株主にとって法人税は前払税金に当たるから二重負担の調整が必要となる。その調整方法として①法人の受取配当益金不算入、②個人の配当税額控除が採用されているが、現行法では、この調整方法が不完全な形で採用され、また、③特定の場合に限り器に対する法人段階における支払配当の全額損金算入という方法が採用されている。

所得課税のあり方としては、公平・中立（若しくは活力）・簡素が重視されるべきであるから、①所得の本質に沿って計算された法人所得に租税負担公平の原則に適合する税の負担であること②納税者の活発な経済活動なるべく阻害しないこと③取扱い規定上、法人所得の計算が簡明かつ分かりやすいものであることが要請される。

そこで、このような要請を満たす所得課税全体の整合性ある方式として、法人段階における支払配当の全額損金算入及び配当受取り側の全額所得課税という方式を提言したい。おそらく、この制度導入には、租税回避防止措置として配当支払い段階における一定率の源泉徴収と配当金額の相当性基準を設ける必要があると思われる。また、この制度に変更すると、大幅な法人税

の税収減少になるという問題があり、租税原則として租税は十分であることが最も重要であるため代替の税収確保の措置⁽¹²⁵⁾が必要となる。そうであるとしても、公平で論理一貫性のある簡素な所得課税制度への転換は常に要請されるはずのものである。それは、良き課税制度は良き納税者を造る働きがあるからである。

2 利益処分の役員賞与等に関する損金経理要件の廃止

法人所得の計算上、利益処分の役員賞与・役員退職金は損金不算入とされている。これは商法上の企業利益の概念に法人所得の概念が影響を受けているためこのような取扱いになったものと考えられる。しかし、実質的な二重課税（二重負担）排除という公平の観点では、役員賞与・役員退職金を利益処分経理するか損金経理するかで両者を課税上差別する理由はない。換言すれば、役員賞与・役員退職金の損金算入要件として損金経理要件と金額の相当性要件の2つがあるが、形式要件である損金経理要件は不要であり、相当な金額の範囲内でなければ損金にならないという金額の相当性要件という実質要件だけで十分であると考ええる。

したがって、所得課税の望ましいあり方という見地から利益処分の役員賞与等に関する損金経理要件は廃止すべきである。

なお、利益処分の役員賞与等とは、公然と帳簿に利益処分処理することであり、言うまでもなく、隠れたる利益処分はこれに当たらない。

(125) 所得課税の税率と比較して消費税の税率が低いことより、消費税率を5%から10%に引き上げることなどが考えられる。ただし、言うまでもなく、これは国民の選択の問題である。

第2節 法人所得課税における独立企業原則

1 無償譲渡等の取引における価値測定基準

法22条2項では無償取引から収益が生ずる旨定める。その収益の価値測定基準の定めはないため全て解釈に委ねられるが、一般的に無償取引を行う法人の取引価格設定行為としては経済的合理性基準が採られ、通常取引価格、第三者間取引において通常成立する価格とされている。

そうすると、通常でない不合理・不自然な取引価額は収益測定の基準とはなり得ず、また、不合理・不自然な価格設定が行われる恐れのある特殊関係者間価格も収益の価値測定基準とはなり得ず、論理必然的にそのような恐れのない関係者間の価格である独立当事者間価格又は独立当事者間取引条件価格がその基準になるはずである。

したがって、法22条2項の収益の測定基準は、独立第三者間取引条件基準と解すべきであり、独立企業原則であると解するのが相当である。

また、他の所得計算単位から独立させて「法人所得課税の計算単位」を設けるのであれば、その計算単位は他から独立した主体として計算しない限り真実の所得は算出できない。そうすると、法人所得の計算上、法人の価格設定行為の基準が独立企業原則であることは論理の必然というほかない。

2 法22条の規定の整備

連結納税制度導入により今後は単体納税と連結納税が併存するが、この連結納税思考は、親子会社間取引を内部取引と見る思考が根底に流れていることから親子会社間取引における寄附金認定課税に影響を及ぼすと思われる。また、寄附金認定課税の場面においては、法132条（同族会社の行為計算否認規定）の適用も含め寄附金損金不算入方式か所得配分方式かを巡り錯綜することが予想される。

これらの対応策と予測可能性及び法的安定性を高めるという見地から、法22条に『①法人が資産・用役を入手したとき及び手離したときの当該資産・

用役の価値測定基準は独立当事者間取引条件基準であり、②これと異なる価格設定がなされた場合には所得配分方式により課税を行う。』旨の規定等を置くことにより、経済的価値測定基準の明確化を図ることを提案したい。

おわりに

本稿は、法人の恣意的な価格設定に対する課税のあり方の検討を目的として価格設定の行為基準である独立企業原則と法人に対する所得課税のあり方について考察してきた。

終わりに当たり、法人所得課税は、個人所得課税を含む所得課税全体の中でそのあり方が論じられなければならないことを強調しておきたい。

また、所得課税のあり方に関して、①法人税は個人所得税の前払いであり、②子会社等を使用する企業運営の仕組みは合理的かつ効果的なものであるというシャウプ勧告の考えの重要性を強調しておきたい。

所得課税制度の再構築には、企業の経済活動は自由活発に行われるべきでそれを租税制度はなるべく阻害せず経済実態が同様のものには同様に課税するという実質的な公平の観点が重要視されるべきである。

シャウプ勧告の考えである法人段階における受取配当の全額益金不算入及び個人段階における配当に係る法人税分の完全な税額控除という制度を継続するか、新たに支払配当の全額損金算入制度を採用するかは、選択の問題にすぎない。いずれを採用するにしてもその制度の根幹に係わる仕組みに歪みが生じた状態を放置すれば、その制度は誠実な納税者の賛同を得られなくなるであろうことを指摘しておきたい。

良き所得課税制度とは、その制度の根幹に係わる仕組みに歪みを生じさせないことと歪みが生じたらその都度正される制度のことである。そして、良き所得課税制度は所得税の良き納税者を造る働きをすることを強調しておきたい。