

親子会社間取引に対する寄附金課税についての一考察

伊藤末忠

目次

はじめに

第一章 寄附金の課税関係の沿革と現行制度の概要

第一節 法人の寄附金支出に係わる課税制度の沿革

第二節 現行制度の概要

第二章 税法上の寄附金の概念

第一節 寄附金規定の意義と寄附金概念

第二節 寄附金の意義及び範囲に関する学説及び判決の見解

第三節 検討

第三章 親子会社間取引の寄附金課税の判断基準

第一節 寄附金課税に関する判決の動向

第二節 判決についての考察

第三節 判断基準としての合理的な経済目的についての検討

おわりに

はじめに

企業は、事業の発展・拡大を目指す経営戦略の一つとして、事業の多角化、業務の専門化、市場への密着を図るため、子会社等⁽¹⁾を設立し、親会社を中心として資本関係、人的関係及び取引関係において緊密に結びついて、個々の企業が一つのまとまった企業集団として行動することがある。

しかし、税務上、この「企業集団」内の取引は、親子会社という特殊な関係を基にしているため、納税者である企業と課税庁との間で対立する場面が生ずることがある。親子会社間の営業上国内取引を中心に考察すると、無償取引にかかる収益をめぐるもの(法人税法第二二条第二項)と寄附金の規定(法人税法第三七条)の適用の有無が争点となっているものが多い。

「寄附」とは、公共事業または社寺などに金銭・物品を贈ること⁽²⁾を意味し、民法上、「贈与」とされる法律行為である(民法五四九条)。民法上の「贈与」は、何らの対価を受けないことなく無償で財産を与えることにその本質があり、一方、法人税法上の「寄附金」は、この贈与を包含するが、それは、民法上「贈与」とされない経済的利益の無償の供与が含まれる点が異なる。さらに民法上の「贈与」に当たるものであっても、税法上はその支出の効用等の実質面から固定資産や繰延資産の取得価額や交際費等として取り扱われる場合がある。

このように、一般に「贈与」又は「寄附」といわれるものであっても、税法上の「寄附金」に当たらない場合や、また、これとは逆に、通常「贈与」とされない金員の支出や経済的利益の供与が税法上の「寄附金」として扱われるというように法人税法上の寄附金は固有概念として位置付けられる。しかし、この「寄附金」の範囲を巡っては、こ

の概念を規定する法人税法第三七条第七項及び第八項の解釈によって見解が分かれる。判例・学説は、同条項の寄附金の範囲を画する事業関連性、対価性を巡って従来から見解の対立があり、このため、実務においても納税者と課税庁との間で対立する場面が生ずる。

そこで、本稿では、第一章において、寄附金の沿革と現行法の概要をとりあげ、次に第二章において、寄附金の意義、学説について考察する。そして第三章において寄附金の認定を巡って争われた過去の裁判例のうち、親子会社間の取引に関する事例を素材として、寄附金の意義を考察し、そこで示された具体的事例に基づく事業関連性及び対価性の判決においての考え方を検討することとする。

第一章 寄附金の課税関係の沿革と現行制度の概要

第一節 法人の寄附金支出に係わる課税制度の沿革

寄附金の支出をめぐる税法上の取扱いについて、その主なものについて概要を整理すると次のようになっている。

(一) 昭和一七年

限度超過額の損金不算入制度の創設

法人が寄附金を支出した場合の損金算入限度額を超える部分の損金不算入の制度は、昭和一七年の臨時租税措置法

の改正(昭和一七年法律五六号)によってはじめて設けられた(同法一条の一六)。それまでは、法人の支出する寄附金については無制限に損金として控除することが認められており、特に制約は加えられていなかった。

創設当時の制度の内容は、以下のようなものであったが、これが現行制度の原型となっている。

① 寄附金のうち、次の損金算入限度額を超える部分の金額は、損金に算入しないこと(現行の限度計算制度の原型)。

(期末資本金×(注)二/一〇〇〇+当期の所得金額×二・五/一〇〇)×一/二 損金算入限度額

(注) 資本金が一〇〇万円以下の場合は一/一〇〇〇、一〇〇万円超一〇〇〇万円以下の場合は一・五/一〇〇〇として計算する。

② 寄附金のうち、国防献金及び恤兵金については、①にかかわらず無制限に損金に算入すること(現行の国等に対する寄附金の特例制度の原型)。

③ 政府が必要があると認めるときは、寄附金審査委員会の諮問を経て、①の限度額を超える部分の寄附金について法人税を免除することができる(現行の指定寄附金制度の原型)。この寄附金の損金不算入制度創設の立法理由については、当時次のように説明されている。

「本条を設けられた趣旨に付て一言すると、近時会社の為す寄附金が著しく増加の傾向をしめしてゐる。従来寄附金に対する税務の取扱はこれを損金としてゐたのであつて、租税が軽率であつた時代は特にとりたてていふ程に足らなかつたのであるが、…中略…時局下国庫の収入増加を図る必要大なるものある秋に於て、多額の寄附金を損金に認容することは国庫収入の財源を失ふ虞れがある。只従来これを損金として取り扱つて来た沿革上、直

ちに寄附金全額を損金として認めないこととすれば、会社の租税負担に相当急激な変動を与へることとなるから、一定の標準に依つて算出した金額を超えて為したる寄附金の超過部分の金額に付ては、これを損金に算入しないこととせられたのである。もとより本条の規定は寄附金の性質が損金に属すべきに非ずとか、益金処分に依るべきであるとかを決定したものである。⁽³⁾」

(二) 昭和二十一年

損金算入限度額計算における資本金基準の改正

昭和二十一年の臨時租税措置法の改正において、普通法人の寄附金の損金算入限度額のうち資本金基準を一律に期末資本金額の二・五／一〇〇〇とすることに改められ、これによりほぼ現行制度と同じ内容になった。

(三) 昭和二十二年

法人税法本法への移行

昭和十七年の制度創設以来、寄附金の損金不算入の規定は、法人税法本法ではなく、臨時租税措置法において定められていたが、昭和二十二年の法改正においてはじめて法人税法本法に移され、恒久立法としての基礎がかためられた（旧法人税法九条三項⁽⁴⁾）。

(四) 昭和三十九年

損金算入限度額計算における資本金基準の拡大等

一般の寄附金の損金算入限度額のうち資本金基準の計算の基礎となる資本金額について、実質的な拠出資本である相互会社の「基金」及びいわゆる額面超過金等の「資本積立金」をこれに含めることとされた。

昭和四〇年の法人税法大改正を前に行われた昭和三八年の税制調査会の「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」では寄附金の損金不算入制度について、以下のように述べている。

「V 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寄附金とがあり、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。

これらの点から、寄附金の範囲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ととする。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。・・・後略・・・」⁽⁵⁾

(五) 昭和四〇年

法人税法の全文改正

昭和四〇年に法人税法の全文改正が行われたが、これに伴い、損金算入限度額を超える寄附金の損金不算入制度について、従来の政令事項から法律事項への格上げが行われたほか、次のような改正が加えられた。

① 従来は寄附金の意義について税法上明文の規定がなく、もっぱら解釈にゆだねられていたが、これについて法人税法第三七条第五項（現行第七項）の規定がおかれた。

これにより、税法上の寄附金が事業に直接関係なく行う財産の贈与ないしは経済的利益の無償の供与であることを明らかにするとともに、その金額は、その贈与又は供与された財産ないしは経済的利益の時価をもって計算することが明確にされた。

② 財産の低廉譲渡等の場合に、その時価と譲渡価額との差額のうち実質的に贈与したと認められる部分について、寄附金の支出があったものとみなす規定が新設された。この点も従来はもっぱら解釈上の問題としてそのように取り扱われていたのだが（旧法人税法基本通達「七七」、同条第六項（現行第八項）の規定がおかれ、明文化された。これがいわゆる「みなし寄附金」の規定である。

③ 法人が寄附金を支出した場合に、これにつき確定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、

その経理をした金額については、限度計算を待つまでもなく、その全額が損金に算入されない旨の規定が同条一項に新設された。⁽⁶⁾

④ 未払の寄附金は税法上その支出がなかったものとする規定が法人税法施行令78条に新設され、寄附金について現金主義を適用することが明確にされた。

従来取扱通達において定められていたものが(旧法人税法基本通達「七〇」)、政令に格上げされてその明文化が図られた。

(六) 平成一四年

連結納税制度の導入

連結納税制度の導入により、連結グループ内の法人間で寄附を行った場合の寄附金について全額損金不算入とする規定(法人税法第三七条第二項)が追加された。

第二節 現行制度の概要

法人税法第三七条の寄附金損金不算入制度は、課税所得計算の基本規定である法人税法第二二条第三項(損金の額)に関する別段の定めとして位置づけられ、次のとおり、損金算入について限度計算を行うものとしている。

「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等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（第四項において「損金算入限度額」という。）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」（法人税法第三七条第一項）

なお、上記損金不算入の規定の例外として、国又は地方公共団体に対する寄附金及び公益法人等に対する寄附金については、包括的に又は財務大臣の個別指定によって、損金不算入の制限を解除して全額損金の額に算入することにより、教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献等公益の増進に資することとしている。

法人税法では、寄附金の損金算入限度額計算に含める寄附金の額を法人税法第三七条第七項及び同条第八項に規定しているが、法人税法上の寄附金には、金品又は物品を贈るにとどまらず無償ないしは経済的な利益を贈与する場合等もあり、法人の課税所得計算上、様々な問題が生じている。

第二章 税法上の寄附金の概念

企業にとっては、ある支出が、税法上も必要経費として損金算入することが認められるか、それとも寄附金としてその損金算入を否定されるかは、税負担の上で大きな違いがあり、両者の区別は極めて重大である。

しかし、現実問題としては、寄附金とそうでないものとの間には一見して両者を識別できるような外形上明確な違いがあるわけではなく、その支出の動機や相手方との関係、事業活動との関連性の強弱など、一般に定量化することが難しい諸要素を勘案して、その区別をしなければならないという問題があるため、実務上は最も厄介な事柄の一つ

になつて⁽⁷⁾いると言われている。

第一節 寄附金規定の意義と寄附金概念

(一) 法人税法第三七条第七項の意義

法人税法上、寄附金とは何かについての明確な定義はないが、寄附金の額を確定するための条文⁽⁸⁾として、法人税法第三七条第七項は、次のように定めている。

「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。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よるものとする。」

(二) 法人税法第三七条第八項の意義

譲渡対価の額が当該資産のその譲渡時における価額に比して低いときにはその差額が寄附金の額に含まれることを、法人税法第三七条第八項は、次のように定めている。

「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。」

(三) 寄附金の一般的概念

寄附金の一般的意義について判示した判決がある（神戸地裁昭和五八年二月一九日判決⁽¹⁾、同旨大阪高裁昭和六〇年七月三〇日判決⁽¹⁾）。

判示は、「寄附金の規定が、「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」と規定していることに照らすならば、寄附金の概念は、民法上の贈与のそれと実質的に同一であり、ただ移転の対象となるものが財産に限定されず、財産以外の経済的利益を含むところに違いがあるだけであると解するのが相当である。そして、民法上の贈与については、財産上の給付が「無償ニテ」なされることを要し、ここにいう無償とは、なんらの対価を伴わないことを意味し、贈与者が贈与をする動機には種々のものがあるにしても、給付自体に対して反対給付が伴っていなければ、無償というのを妨げないものと解される。」としている。

第二節 寄附金の意義及び範囲に関する学説及び判決の見解

税法上の寄附金の意義及び範囲については、種々の見解の対立がある。大別すると以下の三つに分類することがで

きる。

また、法人税法第三七条第七項のかっこ書きの存在をどのように理解するかによって、寄附金の概念の把握の仕方が異なる。この点が学説の解釈の分岐する一因となっている。つまり、当該かっこ書きに規定する費用は例示であり、それがいずれも事業関連費用であるところから、事業に関連して支出する費用はすべて寄附金以外の損金であり、寄附金は「事業に関連しない支出」という解釈が導かれる一因となっている。しかし、「事業関連性」とは、具体的に事業とどのような関わりのある場合をいうのかは、一義的に理解されていない面があり解釈が幅轉している原因となっている。さらに、事業に関連して支出したことに伴う反対給付、つまり対価性の意義をどのように考えるのかという解釈の曖昧さが相俟って、寄附金の概念内容の不明確性を増幅しているとの指摘がある⁽¹²⁾。

(二) 事業無関連説⁽¹³⁾

寄附金とは、事業活動に関係なく支出される金銭その他の資産の贈与などをいい、資産の贈与や経済的利益の無償の供与であっても、それが法人の事業活動に関係のあるものであれば、寄附金には該当しないという考え方である。この説は中川一郎博士が主張された見解であり、その論旨は以下のとおりである。

「営業活動ないし事業活動に関する費用は、いかに金銭その他の資産の贈与、または経済的な利益の無償の供与であっても寄附金には該当しないのである」(「略」)「法人の事業活動と全く関係のない財産の出捐であれば、法人の課税所得の計算上損金に算入されないことは当然である。従って寄附金は、原則的に損金にされず、すべて利益処分によるものということになる。しかし、法人税法としては、この原則論を一貫して、いかなる寄附金に対しても損金算入を

認めず、ひとしく課税の対象にすることも妥当ではない。そこで、この点については既に古くより立法上の譲歩が行われ、指定寄付金と、法定限度額以内の寄付金については、損金算入が認められてきたのである。⁽¹⁴⁾

この見解は、法人税法第三十七条第七項のかっこ書き内の諸費用は例示の列挙であり、明示されているもの以外でも事業に関連するものは寄附金から除かれると解することができる。

同氏の主張に対し、「事業に関連する費用について、限度計算をして損金算入を否認すべき合理的な根拠もみいだせないように思われる。⁽¹⁵⁾」との好意的な見解がみられる。

（二） 事業関連説

寄附金は本来事業との関連性がなく、利益処分項目であるが、例外的に事業関連性を有するものがあり、法人税法第三十七条第一項（改正前第一項、筆者注）の寄附金は、事業遂行に関連がある寄附金について規定したものであり、事業に関連のない寄附金は利益処分による支出として損金の額に算入されないとする考え方であり、松沢 智教授が主張された見解である。

松沢説によれば、「寄付金には、事業の遂行に必要なものと、事業遂行に関係がないものがあり、法三十七条一項改正前第一項、筆者注）は事業遂行に直接関係のない寄付金の支出は利益の処分とする当然のことを規定したものと解すべきである。単に事業に関連があるか否か判定が困難であるということだけの理由で損金算入限度を定めたというならば、同条二項（現行第三項、筆者注）のみで足りよう。営利を目的とする法人が、寄付金を何ら対価もなくして支出する意義は、定款所定の目的とは関係なく、会社が社会を構成する社会的実在として社会的作用に属する活動を

することが一般に期待されているところに寄付金の本質を求むべきである（最判昭四五年六月二四日大法院判決、判例時報五九六・三三）⁽¹⁶⁾。したがって、寄付金は、本来事業遂行と直接に関係がないものといふべきである。ただ、例外として事業に関連のある寄付金があれば、それは損金計上を認めるが、しかし、無制限の支出を認めることは、かえって国家にその負担が転嫁され公益に関係ない私人が選んだ支出先を補助する結果ともなるので一定の限度で損金計上を否認したものと解すべきである。法三七条二項（改正前、筆者注）は事業遂行に直接関連がある寄付金について規定したものである。単に事業関連の判定困難という理由で寄付金をタブー化して、理論的説明を放置することは許されない。⁽¹⁷⁾との見解である。

この説は、寄付金は本来事業関連性がなく利益処分項目であるが、例外的に事業関連性を有するものがあり、法人税法第三十七条第三項（寄付金の損金算入限度額計算）はこの例外的場合について規定したものだとの解釈であると思われる。

(三) 非対価説

寄附金の概念について、法人が支出した寄附金は、事業関連性の有無を問わず、直接的な対価を伴わない支出を指称するものであり、支出の非対価性に着目するものである。

この考えは、法人の支出が業務に全く関係のないものかどうか、また、何がしかの関係があつて、その支出の一部に費用性が認められるものであるかどうかの判断は執行上困難であるところから、形式基準によって統一的にその費用性の範囲を定めたものであるという寄附金制度の趣旨に鑑み、法人税法上の寄附金は、事業関連性の有無は問わな

いというものである。⁽¹⁸⁾ この考えは、寄附金の損金不算入制度の趣旨にその論拠を求めていると思われる。

この説に立つ裁判例として大阪高裁昭和五三年三月三〇日判決、⁽¹⁹⁾ 広島高裁松江支部昭和五七年九月三〇日判決、⁽²⁰⁾ 神戸地裁昭和五八年二月一九日判決、⁽²¹⁾ 大阪高裁昭和六〇年七月三〇日判決、⁽²²⁾ 最高裁昭和六一年一月二七日判決、⁽²³⁾ 東京高裁平成四年九月二四日判決、⁽²⁴⁾ 熊本地裁平成一四年四月二六日判決、⁽²⁵⁾ 福岡高裁平成一四年二月二〇日判決等がある。

（法人税法第三十七条第七項にいう寄附金についての判示）

原告は、寄附金は事業遂行上通常必要でないもの、すなわち、事業関連性のないものに限られる旨主張するが、そもそも、事業関連性のないものについては、これを損金計上することを認めた場合には、租税相当分だけ国家にその負担が転嫁されることになるため、これを損金算入することを認める必要性があるとは考えられない、損金算入限度額の制度は、事業関連性があるにしても限度額を超える部分は損金不算入とする趣旨であると解することができる。

したがって、法人税法第三十七条第五項（現行第七項、筆者注）にいう寄附金とは、事業関連性の全くないものに限定されるものではないと解するのが相当である（神戸地裁昭和五八年二月一九日判決、⁽²⁷⁾ 同旨大阪高裁昭和六〇年七月三〇日判決、⁽²⁸⁾）。

（四） 法人税法第三十七条第七項かっこ書きの費用の取扱いについての所説

法人税法第三十七条第七項かっこ書きの費用（以下、「かっこ書き費用」という。）の取扱いについては、以下のような見解がある。

① 無限定例示説⁽²⁹⁾

事業関連費用を本文の贈与等から除く趣旨で、その除く費用を例示している見解である。この見解は、中川一郎博士の主張する「寄付金とは事業関連性のない費用であり、事業関連性のある費用は事業経費として損金の額に算入される⁽³⁰⁾」という「事業無関連説」の寄附金概念から導かれる考えである。

② 限定例示説

かつこ書き費用は、事業関連性を有する費用という広義の費用ではなく、販売費及び一般管理の営業費用の性質を有する費用に限るという見解⁽³¹⁾である。

③ 限定説

かつこ書き費用は、法人税法第三七条第七項かつこ書きに掲記されている費用である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に限定されるとい見解⁽³²⁾である。

この説を主張する大淵博義教授は、かつこ書き費用の解釈について限定説が妥当であるとの理由として、「交際費、接待費及び福利厚生費以外の費用で無償性が問題となる費用は多くの場合「広告宣伝費・・・その他これらに類する費用」に含まれると解され、それ以外の費用は、対価性が認められ、法人税法三七条七項の本文の贈与又は無償の供与に該当しないと考えると述べている。仮に、贈与等で上記費用以外の販売費等があるとすれば、寄付金から除外するというのは趣旨解釈として妥当であると考えるが、例示説が事業に関連する費用一般を寄付金から除外するというものであるとすれば、消極に解する⁽³³⁾。」としている。

尚、鳥取地裁昭和五七年六月二四日判決⁽³⁴⁾においては、「直接の対価のない支出にあたるものが肯認されれば、それが

同条項（法人税法第三七条第七項、筆者注）の括弧内のものに該当しない限り、事業との関連性いかなを問わず、寄付金性を有するものと解すべきである。」と判示している。⁽³⁵⁾

第三節 検討

（一） 法人税法上の寄附金の意義

寄附金の意義及び範囲については、種々の見解があることを述べたが、事業無関連説、事業関連説及び非対価説の相違点は、事業との関連性という基準をもって税法上の寄附金の概念を構成すべきであるとするのか、対価性という基準をもって税法上の寄附金の概念を構成すべきであるとするのか、という点であると考ええる。

しかし、これらの説の理論的差異は、明確であるようには思われない。なぜなら、多くの判決において採用されている非対価説に立った場合において、親会社の子会社等を整理する場合の貸付金に生じた損失は基本的に寄附金とはしない（法基通九一四一一）、子会社等を再建する場合の無利息貸付けについても、要件を満たす限りでその経済的利益の額を寄附金とはしない（法基通九一四一二）など、対価性を欠くことは明らかであるが、事業の実情に即した処理を容認することとなるであろう。また、事業無関連説に立ったとしても、発生したすべての資産の贈与または無償の供与について、実際上の処理として、事業に関連するか否かを区別することができたとしたうえで、寄附金の損金算入限度額の制度の適用それ自体を否定することにもならないであろう。

したがって、寄附金に係わる現行の規定をどのように解釈するかが問題となる。そこで、寄附金の範囲について、

寄附金の規定の創設経緯及び取扱通達との関連から検討する。

第一章で取り上げた昭和三八年の税制調査会の「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」では寄附金の損金不算入制度について、以下のように述べていた。

「V 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寄附金とがあり、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。・・・これらの点から、寄附金の範囲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ととする。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。・・・後略・・・」⁽³⁶⁾

この提言を受けて、法人の業務に明らかに関係ある無償の支出である「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」を税法上の寄附金から除外することとしたものである（法人税法第三七条第七項かつこ書き）。また、前述の法人税基本通達九一四一一（子会社等を整理する場合の損失負担）及び同九一四一二（子会社等を再建する場合の無利息貸付等）の取扱いを前提にするならば、税法上の寄附

金として寄附金の損金算入限度額の対象となるものは、金銭その他の資産の贈与又は経済的な利益の供与のうち法人の業務に全く関係のないもの及び法人の業務との関係が明らかでないものと考えらる。

(二) 法人税法第三七条第七項かつこ書きの取扱いについて

法人税法第三七条第七項かつこ書きに掲げる費用、すなわち「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」が限定列举であるか又は例示的列举であるかについては、第二節で述べたとおり学説は分かれている。判決において、このかつこ書き項目の範囲について判断しているものは、名古屋地裁昭和四五年一月二七日判決⁽³⁷⁾で「法人税法三七条五項（現行第七項、筆者注）かつこ書にいう「その他これに類する費用」は、広告、宣伝及び見本品の費用と類似した性質を有する販売経費を予想しているものであり、いわゆる第二会社がなした旧会社の債務の引受のごときは、これに含まれない。」と判断したものがある程度で、他の判決でこのかつこ書き項目に触れるものがあっても、「法三七条かつこ内所定のものに該当しない限り」または「それが除外費用に該当しない限り」寄附金性を失うことはない、と判断している⁽³⁸⁾だけで、その範囲について深く検討を行い、判断したものはないようである。

文言としては、かつこ書き費用は限定列举と解されなくもない。しかし、子会社等を整理する場合の損失負担及び子会社等を再建する場合の無利息貸付けに係わる利息相当額が法人税法第三七条第七項の本文の金銭の贈与又は経済的利益の無償の供与に該当するという前提に立つ場合、法人税基本通達九一四一及び同九一四一二の取扱いは例示でなければ説明できない⁽³⁹⁾。また、事業遂行との関連性があり、経営者の視点において無償の財産の贈与または利益

の供与(以下、「贈与等」という。)によって、収入の増加、費用の減少を期待したものと認められる場合もしくは経営基盤の確立に寄与するものと考えられる場合、贈与等が事業経営上の手段であるときは寄附金に該当しないものと考ええる。法人税法第三七条第七項で広告宣伝費、見本品費、交際費、接待費、福利厚生費を寄附金の範囲から外したのは、この意味であつて、これらの販売費および一般管理費等の性質をもつ支出は寄附金ではなく、また広告宣伝費、見本品費、交際費、接待費、福利厚生費を掲げているのは一般に使用されている会計上の勘定科目を例示したものと考へる。

第三章 親子会社間取引の寄附金課税の判断基準

これまで、本稿の研究課題である親子会社間取引に対する寄附金課税について検討を行つてきた。寄附金の損金不算入制度は、昭和一七年の創設以来、その計算構造を変えずに今日まで至⁽⁴⁰⁾っていることを第一章で確認した。第二章では、その定義が明文化されていないために種々の学説が唱えられている法人税法上の寄附金について、その意義及び範囲について検討を行った。本章では、親子会社間取引に係わる寄附金課税に関する判決動向に触れるとともに、いくつかの判決において見られる合理的な経済目的による寄附金課税の判断基準について検討を行う。

第一節 寄附金課税に関する判決の動向

第二章において法人税法上の寄附金についてその意義、範囲等について検討をおこなった。寄附金の範囲を巡っては、この概念を規定する法人税法第三七条第七項及び第八項の解釈によって見解が分かれる。このため、実務においても納税者と課税庁との間で対立する場面が生じている。相手方が全くの第三者でない親会社と子会社との間の取引において、企業グループ共同の利益のための支出の損金性や、子会社に対する売上値引きの寄附金該当性など、親子会社間取引に特有の解釈問題が生じている。本節では、税務上の寄附金認定をめぐる争いの多い親子会社間取引に係る裁判例のいくつかを取り上げ、裁判例の動向を示すことにする。

一、親会社から子会社に対する無利息融資

大阪高判昭和五三年三月三〇日判決(確定)(昭和四七年(行コ)第四二⁽⁴⁾号)「清水物事件」

(一) 事実の概要

X(原告・被控訴人)は、織物、繊維製品、雑貨の売買及び貿易を目的とする会社である。訴外Tは、昭和三七年一月一日に繊維、化成品の製造並びに販売を目的として設立された会社である。両社とともに、法人税法上の同族会社であった。Xは昭和四〇年一月三〇日現在においてTの発行済株式四〇、〇〇〇株のうち、一六、〇二八株を保有。両社は、いわゆる親会社、子会社の関係にあった。Xは昭和三七年二月一日、Tに対しその事業達成を援助する目的で、期間を三年に限定し、金額四、〇〇〇万円を限度とする無利息で融資する旨の契約を締結した。この

契約に基づき、XはYに対して融資を行った(以下「本件無利息融資」という)。課税庁(被告、控訴人、以下「Y」という)は、本件無利息融資につき、年一〇%の利息相当額を寄附金と認定し、寄附金損金不算入額として、昭和三九年事業年度の所得金額に二、〇六一、〇一三円、昭和四〇年事業年度の所得金額に二、五八二、一三四円を加算計上する更正処分を行った。異議申立て及び審査請求を経てXが出訴した。本件無利息融資につき、年一〇%の利息相当額を寄附金と認定した課税処分の適否が争われた。

第一審では、本件無利息融資について、租税回避行為の否認を理由として利息相当額を益金に計上できるか否かが争われ、裁判所は、本件無利息融資は経済的合理性を無視するものではなく、租税回避行為にも該当しないとして、課税処分を取り消した。⁽⁴²⁾

控訴審の段階で、Yは、法人税法第二二条第二項及び第三七条、ならびに第一三二条の適用を主張した。

(二) 裁判所の判断

控訴審では法人税法第二二条第二項は、役務の無償提供も実質的にみた場合にはそれによって得た代償を無償で給付したのと同じであるところから担税力を示すものとみてこれを収益発生日として規定したものであるとしつつ、金銭の無利息貸付の場合についても、貸主は他人に貸し付けた場合には通常の果実相当額の利益を享受しうるのであるからここに貸主から借主への利益の移転があったものと考えられるとして、法人税法第二二条第二項に基づいて無利息融資の貸主は通常生ずべき利息相当額を益金に算入するべきであるとの結論を出した。Yは年一〇%を主張していたが、年六%の利息相当額を認定し、これが法人税法上の寄附金に該当すると判示した。

判示の理由としては以下のとおりである。

①資産の無償譲渡、役務の無償提供は、実質的にみた場合、資産の有償譲渡、役務の有償提供によって得た代償を無償で給付したのと同じであるところから、担税力を示すものとみて、法人税法第二二条第二項はこれを収益発生事由として規定したものと考えられること。

②営利法人が無利息融資をした場合には、「借主からこれと対価的意義を有するものと認められる経済的利益の供与を受けているか、あるいは、他に当該営利法人がこれを受ける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、利息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貸主たる法人の収益として認識されること。

③寄附金の事業関連性につき、非対価説を採ったうえで、「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、それが法三七条第五項（現行第七項、筆者注）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っても、寄附金性を失うことはないというべきである。」としている。

二、法人が企業グループ内での規約に基づいて、仕入先拡張費として支出した金銭を販売費として処理したが、これは寄附金に該当するとされた事例

大阪高裁 昭和六〇年七月三〇日判決（昭和五八年（行コ）第六一号）⁽⁴³⁾

(一) 事実の概要

X（控訴人、原告）は、自動車用ラジオチューナーの製造販売を営む株式会社である。

Xが、提出した昭和四九年度（第六期）及び昭和五〇年度（第七期）の確定申告について税務当局が調査したところ、次の点が問題とされた。

Xはグループ各社との間の規約に基づいて仕入先拡張費の名目で支出した金額、第六期には三八二万二、〇〇〇円を、第七期には一、二〇五万九、〇〇〇円を損金算入しているが、これは、対価性の認められないものであり税法上営業上の損金とみるべきではなく寄附金に該当するものである。

以上の事実認定に基づいて、課税庁（被控訴人、被告）は更正処分したところ、Xはこれを不服として、所定の手続きを経て出訴した。一審は、仕入先拡張費の名目で支出した金額（以下、「本件拠出金」という。）について、寄附金に該当するものとしてXの請求を棄却。Xが控訴した。

（二） 裁判所の判断

判決においては、争われた各論について、次のように判示し、当該更正処分は適法になされているとして、Xの請求を棄却した。

法人税法第三七条第七項にいう寄附金について、「Xは、寄附金は事業遂行上通常必要でないもの、すなわち、事業関連性のないものに限られる旨主張するが、そもそも、事業関連性のないものについては、これを損金計上することを認めた場合には、租税相当分だけ国家にその負担が転嫁されることになるため、これを損金算入することを認める必要性があるとは考えられない、損金算入限度額の制度は、事業関連性があるにしても限度額を超える部分は損金不算入とする趣旨であると解することができる。したがって、法人税法第三七条第五項（現行第七項、筆者注）にいう寄附金とは、事業関連性の全くないものに限定されるものではないと解するのが相当である。」と判示した。また、本

件拠出金の損金性について、いくつかの事実認定から、「本件規約は、これをグループ全体からみれば、仕入先の開発が促進され、それに伴う利益を享受することができるといふ利点を有しているといえなくもないが、一個の独立した法人としてのXの立場のみからみると、グループ内の他社が新仕入先を開発したことが、拠出金支払の対価であるとはいえない。さらに、本件規約は、同族会社で構成する企業グループ全体の利益に主眼を置いて締結されたものであり、新仕入先の開発が困難な状況にあったとされるXが、これによって利益を受けるような客観的な状況があったかどうかさえも疑わしいといわざるを得ない。したがって、本件拠出金は、無償の金銭の給付であつて、Xの事業遂行上、通常必要な費用とは認められず、かつ、法人税法第三七条第五項（現行第七項、筆者注）かつこ書きの除外費用に該当しないことは明らかであるから、法人税法第三七条所定の寄附金に該当するものというべきである。」と判示した。

本判決では、他のグループが行つた仕入先開発に対して、拠出金の対価ではないとし、規約に基づいて支出した拠出金をグループ内の他社への無償の金銭の給付であり寄附金と認定している。グループ全体としてみた場合、本件拠出金は新仕入先開発により生ずる経済的利益の対価ともいえなくもないが、法人税は個々の独立した法人を課税対象としていることから本件拠出金の対価性は欠如していると判断している。この点については、本件拠出金に関する規約が経済的合理性の有無という点についての判断であつたと考えるので、本件においては、この点についてXの十分な論証がなく、規約についての合理性について納得が得られなかつたものと考えられる。

本件において、清水物事件判決⁽⁴⁵⁾以降いくつかの判決において判示される寄附金の損金算入制度の趣旨が述べられ、寄附金にも損金算入限度額までの金額の損金控除は認めるが、それを越える部分の金額には費用性がないと判断され

ている。

三、子会社に対する売上値引きが寄附金に当たるとされた事例

東京高裁 平成四年九月二四日判決(平成三年(行コ)第一三四号)⁽⁴⁶⁾

(一) 事実の概要

X(控訴人、原告)は、子会社であるA社に対して、A社の昭和六一年六月末現在の残高試算表で、一億二、九七六万円、同年七月末現在の残高試算表で九、三二〇万円の赤字が見込まれたため、XからA社へ納入の棒鋼の原料代金について、昭和六〇年一〇月一日から同年六一年九月三〇日までの事業年度において二億二二〇〇万円の売上値引き(以下、「本件売上値引き」という。)を行い、これを損金の額に算入した。また、Xは、子会社A社が当該事業年度においてB社を通じてC社に販売した鋼材をC社から買い戻し、それを第三者に販売した。これによりXには売買損失約三千万円が生じ、これを損金の額に算入した。

しかし、課税庁(被控訴人、被告)は、上記売上値引き及び売買損失に係わる金額が法人税法第三十七条第六項(現行七項、筆者注、以下この事例において同じ。)に規定する寄附金の額に相当すると認定して更正を行い、さらに過少申告加算税を約五百万円とする賦課決定を行った。

これらの処分を不服とするXが、所定の手続きを経て出訴した。

⁽⁴⁷⁾ 一番において、裁判所は、売買損失に関する部分についてはXの主張を認めたが、本件売上値引きに関する部分については寄附金に当たるとしてXの請求を棄却。Xが本件売上値引きに関する点について控訴した。なお、売買

損失に係わる争点については、控訴審でYが争わなかったため、一番の段階で確定した。

（二） 裁判所の判断

① 法人税法第三七条の規定の趣旨

法人税法第三七条は、どのような名義をもってするものであっても、法人が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した場合には、広告宣伝及び見本品の費用その他これに類する費用等とされるものを除いて、これを寄付金として扱い、その価額については、一定の損金算入限度額をこえる部分を、その法人の所得の金額の計算上損金の額に算入しないものとしている（同条二項（現行三項、筆者注）及び六項）。すなわち、広告宣伝費や見本品の費用といったいわゆる営業経費として支出されるものを除いて、法人のする第三者のための債権の放棄、免除や経済的利益の無償の供与については、その価額を寄附金として扱うべきものとしているのである。もつとも、例えば、法人が第三者に対して債権の放棄等を行う場合であっても、その債権の回収が可能であるのにこれを放棄するというのではなく、その回収が不能であるためにこれを放棄する場合や、また、法人が第三者のために損失の負担を行う場合であっても、その負担をしなければその者との密接な関係からして逆により大きな損失を被ることが明らかであるため、やむを得ずその負担を行うといった場合その経済的利益の供与につき、経済取引として十分首肯しうる合理的理由がある場合には、実質的にみると、これによって、相手方に経済的利益を無償で供与したものとはいえないこととなるから、これを寄付金として扱うことは相当でないものと考えられる。法人税基本通達九一四一―一と同九一四一―二が定めているのも、このような趣旨から、実質的にみて経済的利益の無償の供与とはいえないものが寄附金に該当しないことを明らかにしたものと解されると判示している。

② 売上値引きの寄附金該当性

本件売上値引きは、事実関係(残高試算表の欠損金額の一〇〇万円未満切捨金額相当額をアカジニタイスルエンジョと請求書に記載)からすれば、A社の赤字に対する援助として行われたものであることが明らかであり、通常の取引における売上値引きとは、その性質を異にするものであって、営業経費の性質を有するものとは到底解しえない。

法人が債権の放棄等を行う場合であっても、例外的に、実質的にみると経済的利益の無償供与とはいえない場合がありうることは前記のとおりである。本件売上値引きが行われた当時A社の業績は悪化してはいたものの、倒産や解散が差し迫っているというような危機的状況が切迫した状態にまでは至っていなかったと認められ、その時点で本件売上値引きを行わなければ、A社の死活にかかわるような経営、信用の危機に陥る切迫したおそれが明らかに存したとまでは到底認められず、また、本件売上値引きにつき経済的取引として十分首肯しうる合理的理由があつたとは認められない。本件売上値引きはA社に対する経済的利益の供与として法人税法三七条所定の寄附金に該当すると判示している。

第二節 判決についての考察

親子会社間取引に係わる寄附金課税に関する判決動向を示したが、寄附金の意義について、事業性の有無についての活発な学説の議論に対し、判決動向としては、多くの判決が事業性の有無を問わない「非対価説」に立つようである。

しかし、多くの裁判において採用される上記の説において問題点は存在すると考える。前節で取り上げた清水物事件の判決以降、寄附金について同様の判示が数多く見られる。⁴⁸⁾ 非対価説は、第二章において検討したが、「事業無関連説」、「事業関連説」のように積極的に費用性を判別しようとするものではなく、費用性について個別的な判別をせず、外形基準によって擬制的に計算されるというものである。非対価説は寄附金に該当するか否かの判断において、事業性の有無を問わず、統一的な損金算入限度額を設け、寄附金のうち同限度額以下の金額は損金算入を認め、それを超える部分の金額は損金に算入しないこととしている。統一的な限度額は形式基準の形で定められており、資本金額と所得金額の大きさに応じて損金算入限度額が決まる。したがって、ここでは、損金算入限度額の範囲において事業性の無い寄附金が損金算入される結果が生じる。他面において、損金算入限度額を超える部分については、この規定を用いて損金不算入を導くことができる。そのため、裁判例の事実関係の中には、法人税法第三七条を用いて損金算入を否認する試みが観察された。経済的合理性の有無の判断が捨象され、形式的基準によってのみ損金性が定まると理解するのであれば、疑問を抱かざるを得ない。

第三節 判断基準としての合理的な経済目的についての検討

第一節において、親子会社間取引に係わる寄附金の判決の動向についてみてきた。

第一節で取り上げた大阪高裁昭和五三年三月三〇日判決が「本件無利息融資に係る・・・通常ありうべき利息相当額は…営利法人としてこれを受けることなく右利息相当額の利益を手離することを首肯するに足る何らかの合理的な

経済目的等のために…これを無償で供与したものであると認められないかぎり、寄付金として取り扱われるべきものであり」と判示したことを契機として、合理的な経済目的があるものについては、寄附金に該当しないとする判決があらわれている。

何らかの合理的な経済目的が認められる場合には、寄附金課税がなされないとの判断であり、親子会社間取引における寄附金課税の判断基準として重要な判示であると考ええる。

本判決から二年後の昭和五五年五月に、無利息貸付け又は低利で貸し付けた場合でも、「相当の理由」が認められれば、税務上も現実の経済取引を肯定する旨の通達（法人税基本通達九一四一二）が新設された。したがって、その場合には、寄附金課税の認定はなされないこととなったのである。

もともと、法人税は独立した個々の法人の所得に課税するものであり、法人税法には法人は全て経済人であるから、経済的、合理的取引を行うものであるとの認識が前提にある。

しかしながら、親子会社間ではその親子会社内でのグループ内の利益を追求するため、特殊関係のない合理的な経済人である法人間では行はずの取引を行って、租税回避を図ることがある。そこで、課税の公平の見地から、税務上はその取引を否認し、正常な取引となるように修正を加えてきた。

ところが、昭和四〇年代後半から五〇年代初めの景気停滞期に、親会社は子会社等の整理のためやむを得ず債務の引き受け、債権の放棄、その他損失の負担をせざるを得なくなったり、子会社再建のため、無利息又は低利の融資を行う必要が生じてきた。

もちろん、租税回避行為は認められないけれども、経済情勢の変化に伴う新しい経済取引形態の発生と変化によつ

て税務上の対応が必要となったのである。本通達はこの状況も踏まえて設けられたのである。⁽⁵⁰⁾

その後、バブル崩壊による景気停滞が続く中、政府は総合経済対策（平成一〇年四月二四日公表）において土地・債権の流動化に資する債権債務関係の迅速・円滑な処理を推進する施策を掲げた。その一環として、合理的な再建計画に基づく債権放棄により発生する損失は税務上損金の額に算入される旨の一般的な取扱いにつき、一層の明確化を図るものとした。これを受けて国税庁は平成10年6月1日付で子会社の整理に関する基本通達の改正を行い、親会社等が経営難に陥っている子会社等を整理、再建するために、一定条件のもとに債権を放棄することで寄附金認定を回避することができるとする内容を明確化した。⁽⁵¹⁾

（経済的合理性の具体的判断基準）

親子会社間での融資取引、役員提供などの取引は、独立企業間取引と異なり、正常取引とは異なる条件で取引がなされる傾向が強い。親子会社間取引は、ともすれば租税負担の軽減のみを目的として通常は用いられない法形式を採用し、通常の法形式を採用したと同様の果実を得る租税回避行為をも親子会社間であるがゆえに選択しやすいと見られる。

その理由は、取引の当事者の利害が対立関係にあるのではなく、一致する関係にある為に、正常な対価によらない資産や役務の提供、いわば非正常取引が行われ易いからであると考ええる。

親子会社間取引において、正常取引か非正常取引かの判断は、その親子会社間で行われる取引の取引価格などの主たる要素に経済的合理性が存在するかどうかによってなされる。

取引価格が独立企業間取引における正常取引と比較し、著しい乖離が存在していないということを立証することに

より、その親子会社間取引の経済的合理性は立証されると考える。その具体的判断基準は、独立企業間取引であると考える。

この具体的判断基準を取り上げた事例が、平成十二年二月三日東京地裁判決⁵²⁾である。判決では、法人税法第三七条に定める寄附金に該当するか否かの判断において、「・・・上記超える部分が寄附金に該当するかどうかは、契約当事者である企業間の関係、当該役務提供契約において定められている役務の内容、対価の決定方法の合理性、実際の役務提供内容、提供される役務の被提供者における便益の大きさ、役務と便益との関係の直接性、提供者において当該役務の提供がその業務に占めている地位等に照らして、役務の提供の対価が、独立企業間において行われる同種の契約で設定される対価の水準と著しく乖離して、企業間の特殊な関係に基づく租税回避のための価格操作と認めべきものかどうかによって、これを判断すべきものと解される。」と判示している。

前述した判決のいくつかは、寄附金該当性の一般の枠組みとして、経済的利益の無償の供与の寄附金該当性について言及している。それらの判決は、その経済的利益の無償の供与につき経済取引として十分首肯しうる合理的理由がある場合には、実質的にみると、これによって相手方に経済的利益を無償で供与したものとはいえないことになるから、これを寄附金とみることはできないとするものである。

このような判断枠組みについては、明文の根拠規定なしに、そこにいう実質的な判断をすることが許されるのかという批判がある⁵³⁾。しかし、実質的な判断を必要とするのは、形式的な贈与論では判断できないほどの事業関連性という事実がある場合において、これを形式的に判断することが非現実的で非合理的となるからではないだろうか。明確な規定はないものの、寄附金課税の趣旨、目的に照らして、そのような実質的判断は解釈論として許容されるのでは

ないかと考える。

おわりに

以上、本稿においては、親子会社間取引に対する寄附金課税について、寄附金に関する所説及び判決を検討してきた。

親子会社間の取引については、二つの考え方があつた。一つは親子会社を独立した二つの会社とみて、その特殊性は税法上からは考慮すべきではないとする考え方と、これに対して、親子関係の特殊性に着目して、その特殊性を加味したところでその取引の妥当性を判断すべきであるという考え方である。これら全く相反する考えの対立が、種々の親子会社間の取引に係わる事件であつた。

税務官庁、判決における考え方は、前者が基本となつている。税法としては、親会社、子会社は各々独立した法人とみており、この課税単位に対して課税する建前を有しているのであるから、基本的には、独立した当事者間の取引と考へた場合の経済取引を前提とし、これと異なる場合には、十分な理由がない限りは、寄附金として取り扱われることになる。

現行法人税法において、親子会社間の取引に着目した特別の規定が不足しているため、納税者、課税庁、裁判所が現行規定の解釈により問題解決を図らざるを得ない。

連結納税制度が導入されたが、連結納税制度は、会社グループを一つのものとして取り扱う制度である。しかし、

課税単位の拡張が認められるのは、緊密な資本的結合関係をもつ一定の会社グループに限られている。したがって、連結納税制度が、すべての親子会社間の取引に関する課税上の問題点を解決するわけではない。このことから、親子会社間の取引を対象とする制度を別途必要とする理由と考える。

その一つの方策として、移転価格税制の国内取引への拡充によって、正常取引があったものとして、親子会社の所得を計算する規定を設けることが考えられる。

今後、親子会社間取引について、各規定をどう改正すべきかについての研究が必要であると考ええる。

(注)

(1) 親子会社、親会社、子会社という定義が法人税法には存在しないが(連結納税を除く)、会社法(平成一七年七月二六日施行)は、以下のように定義する。

子会社 会社がその総株主の議決権の過半数を有する株式会社その他の当該会社がその経営を支配している法人として法務省令で定めるものをいう。(第二条第三号)

親会社 株式会社を子会社とする会社その他の当該株式会社の経営を支配している法人として法務省令で定めるものをいう。(第二条第四号)

(2) 広辞苑 第五版(岩波書店一九九八年) 六六五項

(3) 木保雄他著「臨時租税措置法解説」(文精社一九四三年) 一八〇項、一八一項

(4) 旧法人税法第九条三項 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、第一項の普通所得の計算上、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。

- (5) 税制調査会編「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」(大蔵省印刷局一九六三年)三六項三七項
- (6) 平成一八年税制改正において、会社法(平成一七年法律第八六号)の制定に伴う所要の整備が行われ、寄附金の損金不算入制度について、寄附金の額につき利益処分による経理をした場合に損金不算入とする規定が削除された。
- (7) 渡辺 淑夫『寄附金課税の知識』(財経詳報社 一九八八年)三九項一四〇項
- (8) 佐藤 義行『法人税法上の寄付金と贈与―法二二条二項を中心として―』税理二五卷六号(一九八二年)一〇七項、大江 晋也『統一論題報告課税所得の再検討―寄附金・罰科金―』(税務会計研究学会 一九九九年)一四五項
- (9) 竹下 重人『法人税法上の寄付金』(中川 一郎先生古稀祝賀税法論文集一九七九年)二四九項「いわゆる時価主義を採用することを明らかにしたものである。」と述べられている
- (10) 税務訴訟資料一三四号五二〇項
- (11) 税務訴訟資料一九二号五四六項
- (12) 大淵博義『裁判例・判決例からみた 役員給与・交際費・寄付金の税務改訂増補版』(税務研究会出版局二〇〇一年)五六七項
- (13) 分類名称について井上 久彌『税務会計における寄付金概念の吟味』税経通信Vol.33 No.13(一九七九年)一八項、大淵博義『裁判例・判決例からみた役員給与・交際費・寄付金の税務改訂増補版』(税務研究会出版局二〇〇一年)五七一項
- (14) 中川 一郎『親子会社の子会社に対する無利息融資』シュトイエル七〇号三二項
- (15) 清水 敬次『無償取引と寄附金の認定』税経通信Vol.33 No.13(一九七八年)二項(注)(13)
- (16) 「八幡製鉄所政治献金事件」政治献金が、定款記載の事業目的の範囲内の行為として取締役の権限においてその支出が許されるものか、それとも株主総会の承認を受けて利益処分により支出すべきものかをめぐって争われた事件で上告審で控訴審判決の政治献金を会社の目的の範囲内とした判決を支持したもの
- (17) 松沢 智『新版租税実体法「補正第二版」』(中央経済社二〇〇三年)三二四項
- (18) 大淵 博義『裁判例・判決例からみた役員給与・交際費・寄付金の税務改訂増補版』(税務研究会出版局二〇〇一年)五七三項
- (19) 高等裁判所民事判例集三二卷一三六三項、TKC法律情報データベース文献番号二〇六一五二〇

- (20) 税務訴訟資料二二七号一一三二項
- (21) 税務訴訟資料一三四号五二〇項
- (22) 税務訴訟資料一四六号三九一項
- (23) 税務訴訟資料一五四号七六〇項
- (24) 税務訴訟資料一九二号五四六項
- (25) 税務訴訟資料二五二号順号九一一七
- (26) 税務訴訟資料二五二号順号九二五一
- (27) 税務訴訟資料一三四号五二〇項
- (28) 税務訴訟資料一四六号三九一項
- (29) 分類名称について 大瀨 博義中央大学商学研究会『商学論叢第三六巻第五・六号(一九九五年)』五〇二項五〇三項
- (30) 中川 一郎『親子会社の子会社に対する無利息融資』シュトイエル七〇号 二八項
- (31) 「限定例示説」に該当するものとして竹下 重人『法人税法上の寄付金』(中川一郎先生古稀祝賀税法論文集 一九七九年)二四五項、佐藤 義行『法人税法上の寄付金と贈与―法二二条二項を中心として―』税理二五巻六号(一九八二年)一〇九項、中村利雄『寄附金』税理二八巻一〇号(一九八五年)一〇五項
- (32) 確井 光明『租税判例研究』ジュリスト七〇八号一二七項
- (33) 大瀨 博義『裁判例・裁決例からみた役員給与・交際費・寄付金の税務改訂増補版』(税務研究会出版局二〇〇一年)五七六項で大瀨氏は「例示説に一定の限界を画するのであれば、現行の実務は例示説を採用をしているということもできなくはない。」と述べられている。
- (34) 税務訴訟資料一二三三七二四項
- (35) 同旨判示として熊本地裁平成一四年四月二六日判決、福岡高裁平成一四年一二月二〇日判決
- (36) 税制調査会編『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』大蔵省印刷(一九六三年)三六項一三七項
- (37) 税務訴訟資料五九号七一項
- (38) 大阪高裁昭和五三年三月三〇日判決、鳥取地裁昭和五七年六月二四日判決、仙台地裁昭和五九年六月二二日判決など。

- (39) 大瀨博義『裁判例・判決例からみた役員給与・交際費・寄付金の税務改訂増補版』（税務研究会出版局二〇〇一年）五七五項
- (40) 成道 秀雄『寄附金とその沿革』日税研論集Vol.17（一九九一年）一三二項 成道氏は、損金算入限度額の算式の基礎である資本金額の一、〇〇〇分の二・五、所得金額の一〇〇分の二・五の基準は昭和一七年から現在まで全く変わらずに用いられてきているのであるが、そのような普遍的なものとして用いてよいものかは検討の余地があるように思われると述べておられる。
- (41) 高等裁判所民事判例集三二巻一六三項、TKC法律情報データベース文献番号二〇六一五二〇
- (42) 大津地判昭和四七年二月二三日 TKC法律情報データベース文献番号二〇四〇九二
- (43) 税務訴訟資料一四六号三九一項
- (44) 神戸地判 昭和五八年一月一九日 税務訴訟資料一三四号五二〇項 上告審 最高裁第一法廷 昭和六一年一月二七日判決棄却 確定 税務訴訟資料一五四号七六〇項
- (45) 大阪高裁判昭和五三年三月三〇日（昭和四七年（行コ）第四二号）
- (46) 税務訴訟資料一九二号五四六項
- (47) 第一審 東京地判 平成三年一月七日 税務訴訟資料一八七号四三項
- (48) 寄附金認定事例として、以下のものがある。
 松江地判昭和五六年三月二五日 税資一一六号七六一項、広島高裁松江支判昭和五七年九月三〇日 税資一二七号一一三項、最判昭和五八年一月二日 税資一三四号二九七項
 千葉地判平成三年一〇月二八日 税資一八六号一一〇九項、東京高裁判平成五年二月二五日 税資一九四号五三二項、最判平成七年二月二三日 税資二〇八号四〇三項
- (49) 高等裁判所民事判例集三二巻一六三項、TKC法律情報データベース文献番号二〇六一五二〇
- (50) 管納 敏恭・垂井 英夫編著『租税法判例と通達の相互関係―通達に影響を与えた判例の研究―』（財経詳報社一九九五年）二四五項
- (51) 立野 晴朗「関係会社間における再建支援のパターンと寄附金認定クリアの方法」『税理』四一巻一〇号（一九九八年）一五七項、大森 健「債権放棄の際の貸倒れと寄附金の接点をめぐるトラブル回避策」『税理』四二巻六号（一九九九年）二三五項

- (52) 東京地判平成二二年二月三日 税資二四六号三九三項
増井 良啓ジュリスト一〇四四号(一九九四年)一四五項