

# 法人税法第22条第2項の適用の在り方についての一考察

～租税回避行為否認規定としての適用について～

M051619 小崎 智之

## 1. はじめに

法人税法第22条第2項（以下「同規定」という。）の予定する益金の額について検討を行い、租税回避行為の否認における同規定の適用の在り方を検証し、同規定の意義について提言を行うことを目的とする。

## 2. 法人税法上の益金の額

### 2-1 企業会計と法人税法

税務上は、企業会計により算定された収益の額及び費用・損失の額を基礎とし、これに法人税法関係法令の「別段の定め」による一定金額を加算又は減算して誘導的に計算することとなる。根本的な部分は企業会計に依拠しており、その意味から企業会計と法人税法は密接な関係にあるといえる。

### 2-2 収益の認識

収益の認識に当たっては実現主義を原則としながらも、「実現」の意義を権利の確定や管理支配という基準の下に広義に解し、収益の帰属時期を決する考え方が取り込まれつつあるといえる。

### 2-3 益金の額

同規定における収益の額に無償取引が含まれることから、収益の額という概念は企業会計において用いられる用語の借用概念ではなく税法固有の概念であるといえる。

### 2-4 創設的規定か確認的規定か

同規定は無償取引からも収益が生ずる旨を定めるが、それは昭和40年税制改正による整備以前からの税務の取扱いを踏襲した確認的規定なのか、それとも収益の額とすることを改めて明示した創設的規定なのかについて検討を加えた。筆者は創設的規定と解する。

## 3. 法人税法第22条第2項の解釈

### 3-1 無償取引

なぜ無償取引において収益の額が認識されるのか、学説を俯瞰しその理論を整理した。筆者は、無償取引の場合、受益者には通常の対価相当の利益が帰属することになるから、これに相当する価値が移転流出したことをもって、譲渡者側に収益の実現があったとする説（同一価値移転説）を支持する。

### 3-2 低価取引と高価取引

無償取引に類似する取引として、低価取引・高価取引について訴訟事例を通じて整理を行なった。

## 4. 事例研究「第三者株式割当を用いた株主間の利益移転における税務上の問題点」

### 4-1 事例概要

本件は、X社が100%出資して設立した外国子会社であるB社の株主総会において、新たに発行する新株全部をX社の外国における関連会社であるC社に著しく有利な価額で割り当てる決議を行い、X社が保有していたB社株式の資産価値を何らの対価も得ずにC社に移転させたとして、その移転した資産価値相当額をC社に対する寄附金と認定し、X社の法人税更正処分を行ったことについてその適法性が問われた事案である。

### 4-2 最高裁判平成18年1月24日第三小法廷判決

X社の保有するB社株式に表章された同社の資産価値の移転は、X社の支配の及ばない外的要因によって生じたものではなく、X社において意図し、かつ、C社において了解したところが実現したものであることができるから、法人税法第22条第2項にいう取引に当たるといふべきである。そうすると、移転した資産価値をX社の本件事業年度の益金の額に算入すべきものとした原審の判断は、是認することができる。

### 4-3 事例検討

オープンシャホールディング事件は典型的な租税回避行為と考えられるが、当該事例について同規定の適用による否認が行われたことは妥当であると考えられる。

当該事例を通じて、同規定の適用要件を確認した。

## 5. 租税回避行為と法人税法第22条第2項

### 5-1 租税回避行為と租税回避行為の否認

租税回避行為の定義を確認し、類似行為との区別を行なった。租税回避行為の否認類型を学説に従い分類・整理を行なった。

### 5-2 租税回避行為の否認と同規定の在り方

明文規定による租税回避行為の否認方法は有用であるが、否認ありきで同規定の拡大解釈による適用を行なうことは租税法律主義に違反すると考える。

### 5-3 結論

本稿を通じて、同規定の意義が確認された。法人間取引が複雑化し、租税回避行為が顕著となる現況をかながみるに、法人所得の根本規定である同規定の在り方が正に問われているといえる。そして同規定が本来在るべき形で適用されるためには、適用基準について明瞭なメルクマールが設けられるとともに、租税回避行為の一般的否認規定が整備される必要があると考える。

## 6 おわりに

租税回避否認における今後の課題を示した。