

法人税における無償取引規定

—収益認識の理論的根拠の明確化—

柳井 浩

論文要旨

1 論文の目的

本論文の対象は、法人税法第 22 条第 2 項である。本論文の目的は、法人税における無償取引に係る収益認識の理論的根拠を明確にすることである。

2 論文の構成

第 1 章 序論

第 2 章 無償取引規定の概要

第 3 章 清水惣事件控訴審判決までの裁判の分析

第 4 章 清水惣事件控訴審判決の分析

第 5 章 適正所得算出説の優位性と問題点

第 6 章 清水惣事件控訴審判決後における裁判の分析

第 7 章 結論

付 論 平成 30 年度税制改正の評価

3 論文の概要

第 2 章 本論文における「無償取引」を明確にした上で、清水惣事件控訴審判決前における無償取引に係る収益認識の根拠としての学説を確認する。

第 3 章 旧法人税法下における無償取引に関する裁判についての分析を行う。

第 4 章 無償取引に関する規定の分岐点とも言える清水惣事件控訴審判決の整理を行い、控訴審以後に繋がる問題点を抽出する。

第 5 章 適正所得算出説の優位性を明確にするとともに問題点についても考察を行う。

第 6 章 現行の法人税法下における無償取引に関する裁判の分析を行い、適正所得算出説の優位性と問題点がどのように影響しているかを把握する。

第 7 章 前章までの議論を総括し、結論を述べると共に今後の展望を示す。

付 論 平成 30 年度税制改正のうち無償取引に関する規定がどのように整備されたのかを確認する。

4 結論

本論文の目的は、法人税における無償取引に係る収益認識の理論的根拠を明確にすることであった。当該目的に対する結論は以下の通りである。

無償取引に対する課税根拠は、商法の時価主義（時価以下主義）に基づく純資産増加説が基礎となり、値上がり益に対して収益を認識するキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）が考えられた。また、値上がり益のような実体的利益の無い役務の無償提供に対応するためには、受け取る側の資産価値に基づいて収益を認識する同一価値移転説が考えられた。

昭和37年に商法が財産計算思考から損益計算思考（取得原価主義）に移行した際、法人税法は変化し、昭和40年度法人税法全文改正によって設けられた法人税法第25条第1項によって値上り益が所得に影響しないよう改正された。しかし、同時に設けられた現行の法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定は、商法の計算規定とは明らかに異なるものであるにも拘わらず、確認的規定（改正以前からの税務の取扱いを踏襲したもの）という理由により法文化されることとなった。同改正時に当時の立案担当者によって説明されたのが有償取引同視説（二段階説）である。しかし、この学説の前提となった「法人が他の者と取引を行なう場合、すべて資産は時価によって取引されるものとして課税する。」という考え方は、上記の「確認的規定」と共に当然とは言えないものであった。

その後、清水惣事件控訴審判決を契機に同条同項の無償取引に関する規定をどのように解釈すべきかという学術論争が起こり、その論争の中から適正所得算出説が提唱された。同説で金子宏は、無償取引に関する規定は「確認的規定ではなく、無償取引の場合にも収益が生ずることを擬制した創設的規定である。」と述べた。同説は、損益計算思考へと変わった商法の規定にも対応し得る考え方であった。

近年においては、適正所得算出説を応用した考え方によって説明がなされた南西通商事件上告審判決以後、同判決と同様の内容による判示が多く見られるようになった。しかし、資産の無償譲渡に限っては、損益計算思考へと移行した現行の法人税法下での裁判においても実体的利益が存在しているものとするキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）による説明も継続して用いられている。

したがって、適正所得算出説は他の学説に対し完全に優位性を示したとは言えないのであるが、「課税公平の見地」という言わば課税の基本理念のような考え方が前提となっているため、抽象的で幅があり、全ての無償取引に対応し得る統一的説明とされ、学説上、有力な考え方とされている。

本論文は清水惣事件控訴審判決を「無償取引に関する規定における分岐点」と捉えて考察を行った。しかし、実際には清水惣事件控訴審判決において様々な問題点が提起され、法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定をどのように解釈すべきかという学術論争に発展し、その論争の中から適正所得算出説が提唱され、これを起点として同規定に係る収益認識の根拠が整理されたということになる。

そして、近年では収益認識の根拠が整理されたことにより、無償取引に関する規定が一般的に認知され、裁判においても租税における法的安定性と予測可能性が有効に作用しているため、無償取引に関する裁判は、収益認識の根拠を主な争点としていた「第一段階」を終え、取引の内容など収益認識以外のことを主な争点とした「第二段階」に突入している。

また、平成30年度税制改正では、具体性に欠けていた法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定が整理され、様々な問題点の解消が行われた。

目次

第1章 序論	1
第2章 無償取引規定の概要	3
第1節 無償取引規定の確認	3
第1項 法人税の所得	3
第2項 益金の範囲	3
第3項 法人税法の全文改正	5
第4項 本論文における無償取引	5
第2節 清水惣事件控訴審前における収益認識の論拠	6
第1項 収益認識論拠の概要	6
第2項 有償取引同視説（二段階説）	7
第3項 キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）	8
第4項 同一価値移転説	10
第5項 三つの論拠の関係性	12
第3節 小括	12
第3章 清水惣事件控訴審までの裁判の分析	14
第1節 旧法人税法下における無償取引裁判の分類	14
第1項 旧法人税法第9条第1項を争点の根拠とする裁判	15
第2項 旧法人税法第9条第3項を争点の根拠とする裁判	16
第3項 同族会社の行為計算否認規定を争点の根拠とする裁判	16
第4項 根拠条文が示されていない裁判	16
第2節 旧法人税法下の無償取引裁判における収益の分析	16
第1項 旧法人税法第9条第1項を争点の根拠とする裁判	16
第2項 その他の裁判	19
第3節 小括	21
第4章 清水惣事件控訴審判決の分析	22
第1節 清水惣事件第一審判決の内容	22
第1項 事案の説明・双方の主張	22
第2項 第一審判決の判示	22
第3項 第一審から控訴審へ	24
第2節 目的	25
第1項 控訴審の分析	25
第2項 目的	25
第3節 判示（一）（無償取引規定の趣旨及び根拠）	26
第1項 益金に算入すべきもの	26
第2項 有償取引同視説	27
第4節 判示（二）（無利息貸付の場合）	28

第 1 項	収益認識の整理	28
第 2 項	収益認識における対価性がある場合	33
第 5 節	判示(三) (寄附金の意義及び適用範囲)	35
第 1 項	寄附金の意義	35
第 2 項	損金算入限度額	37
第 3 項	認定条件	37
第 6 節	判示(四) (確認的規定)	38
第 7 節	判示(五)及び判示(八) (結論)	39
第 1 項	寄附金認定の整理	39
第 2 項	寄附金認定における対価性がある場合	40
第 3 項	結論	41
第 8 節	問題点の抽出	42
第 1 項	清水惣事件控訴審の背景	42
第 2 項	収益認識に関する問題点	43
第 3 項	寄附金認定に関する問題点	45
第 4 項	収益認識と寄附金認定との関係性に関する問題点	47
第 9 節	小括	48
第 5 章	適正所得算出説の優位性と問題点	50
第 1 節	適正所得算出説の優位性	50
第 1 項	三つの論拠の問題点	50
第 2 項	適正所得算出説における第 22 条第 2 項の性格	53
第 3 項	適正所得算出説における第 22 条第 2 項の趣旨及び目的	54
第 4 項	低価取引への対応	54
第 2 節	適正所得算出説の問題点	55
第 1 項	収益の範囲	55
第 2 項	収益の擬制	56
第 3 項	旧法人税法下における裁判への対応	58
第 3 節	小括	59
第 6 章	清水惣事件控訴審判決後における裁判の分析	61
第 1 節	現行法人税法下における無償取引裁判の一覧及び概要	61
第 2 節	現行法人税法下の無償取引裁判における収益認識の分析	63
第 1 項	適正所得算出説の応用	63
第 2 項	キャピタル・ゲイン課税説の継続	65
第 3 項	収益認識の根拠が示されない場合	66
第 3 節	小括	67
第 7 章	結論	69
第 1 節	これまでの検討経過	69
第 2 節	結論	69
第 3 節	今後の展望	74

付論 平成 30 年度税制改正の評価	75
第 1 節 現状における問題点	75
第 2 節 平成 30 年度税制改正	75
第 1 項 平成 30 年度税制改正の概要	75
第 2 項 税制改正後の展望	77

第1章 序論

本論文の対象は、法人税法第22条第2項である。本論文の目的は、法人税における無償取引に係る収益認識の理論的根拠を明確にすることである。

法人税法第21条（各事業年度の所得に対する法人税の課税標準）及び第22条（各事業年度の所得の金額の計算）は、昭和40年度の法人税法全文改正に際して規定されたものであり、法人税法で最も基本的な規定である。すなわち法人税法第21条では、「内国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は、各事業年度の所得の金額とする。」旨が規定されている。そして、法人税法第22条では、第1項で「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。」と規定され、第2項で「益金の額に算入すべき金額」、第3項で「損金の額に算入すべき金額」が規定されている。

法人税法第22条第2項の「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。」と規定されており、「無償による資産の譲渡又は役務の提供」（以下「無償取引¹」という。）が収益の額に含まれることを明確にしている。

しかし、無償取引に関する規定について金子宏は次のように述べている。

その性格、根拠、目的、適用範囲等については、基本的な検討を必要とする問題点が数多く残されている。（中略）常識的に考える限り、無償取引からは収益は生じないように見える（企業会計上も無償取引からは収益は生じないと考えられている）が、この規定はいかなる根拠から無償取引からも収益が生じる旨を定めたのであろうか。（金子，1983，p.137）

収益認識の根拠について増井良啓は、「学説上は、正常な対価で取引をおこなった者との間の負担の公平を維持するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制したという考え方が有力（適正所得算出説）」（増井，2016b，p.99）と述べている。しかし、適正所得算出説による説明は、平成5年9月17日宮崎地方裁判所判決²「南西通商事件」第一審で初めて行われたものと思われ、それ以前においては、有償取引同視説（二段階説）、同一価値移転説、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）という異なる根拠によって説明がなされていた。なぜ、これらの学説ではなく適正所得算出説が有力と言われるようになったのであろうか。

¹ 法人税法第22条第2項においては「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」が無償取引に該当するものと解される。しかし、「無償による資産の譲受け」は適正価額の問題はあるものの、収益認識については一般的に認められているため本論文においては考察の対象から除外する。

² 宮崎地方裁判所 平成5年9月17日判決 平4(行ウ)2号・3号 「更正処分取消等請求事件（南西通商事件・第一審）」（Westlaw Japan 【文献番号】1993WLJPCA09170001）

無償取引を巡る裁判例の中で最も重要とされるものが、昭和53年3月30日大阪高等裁判所判決³、いわゆる清水惣事件控訴審判決である。藤曲武美は「無償取引に係る収益の額の認識の論拠、その適用範囲などの基本的論点が提起されており、法人税法22条2項を解釈する上で避けては通れない裁判例である。」(藤曲, 2015, p.146)と述べ、金子宏は「本件は、現行法22条2項の立法趣旨や適用範囲を考えるのにきわめて適切な事件である。」(金子, 1983, p.139)と言及している。また、淵圭吾は「昭和40年改正後の法人税法22条2項については清水惣事件を契機としてかなりの論文・評釈が著された。」(淵, 2010, p.221)と述べ、適正所得算出説を提唱した金子宏の論文もその一つとして挙げている。

本論文は適正所得算出説の提唱の契機となった清水惣事件控訴審判決を中心に据え、それ以前とそれ以後における裁判例と各学説の問題点等を考察し、無償取引に係る収益認識の理論的根拠を明確にする。

清水惣事件控訴審判決の要旨は1から8まで存在しているのであるが、解釈論文の多くは1から5までの要旨のみで解釈を行っている。要旨7及び8には要旨5で述べられた「条件」に対する「結果」が示されている。つまり、多くの先行研究では「結果」を考慮せずに要旨5の趣旨を推察していることになる。このことを受け筆者は判決文全文を精読し筆者なりの解釈を試みることにした。しかし、解釈を行うためには無償取引に関する規定の詳細を理解し、昭和40年度全文改正前の状況を把握しておく必要がある。そのために、先ず第2章では無償取引に関する規定を確認した後、清水惣事件控訴審判決までに示された収益認識に関する学説(有償取引同視説(二段階説)、同一価値移転説、キャピタル・ゲイン課税説(実体的利益存在説))の内容を確認する。次に第3章では全文改正前に行われた17件の無償取引に関する裁判例の判示を分析し、収益認識の根拠を明らかにする。第4章では清水惣事件について、控訴審判決の前提となる第一審判決の内容を確認した後、控訴審判決の判示だけではなく、控訴人、被控訴人の主張を整理する。整理は適正所得算出説の提唱へと繋がる問題点の抽出を出口として行う。そして、第5章では前章で抽出した問題点に対して適正所得算出説がどのように応えたのかを考察し、その優位性を明確にする。また、学説上は有力とされている適正所得算出説の問題点も考察する。第6章では清水惣事件控訴審判決後に行われた17件の無償取引に関する裁判例の判示を分析し、収益認識の根拠を明らかにする。その上で適正所得算出説の優位性、問題点がどのように影響しているのか把握する。第7章においては、前章までの議論を総括し、結論を述べると共に今後の展望を示す。

なお、本論文では付論として平成30年度税制改正を取り上げる。同改正のうち無償取引に関する規定がどのように整備されたのかを確認する。

本論文は、2018年4月1日現在の法令に基づく。

³ 大阪高等裁判所 昭和53年3月30日判決 昭47(行コ)42号「法人税額更正決定取消等請求事件(清水惣事件・控訴審)」(Westlaw Japan【文献番号】1978WLJPCA03300025)

第2章 無償取引規定の概要

本章では、「法人税における無償取引に関する規定」の内容を確認し、本論文における「無償取引」を明確にした上で、清水惣事件控訴審判決前における無償取引に係る収益認識の理論的根拠としての学説を整理する。

第1節 無償取引規定の確認

第1項 法人税の所得

法人税の課税所得計算については、法人税法第22条第1項で「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。」と規定している。同法では「益金」及び「損金」の定義を規定することなく、第2項で「益金の額に算入すべき金額」を、第3項で「損金の額に算入すべき金額」を規定している。

法人の所得について金子宏は次のように説明している。

法人の所得というのは、基本的には法人の利益 (profit) と同義であって、法人の事業活動の成果を意味する。わが国の企業会計では、法人の利益は、損益法、すなわち一定期間の間における収益 (revenue, gross profit) からそれを得るのに必要な費用 (cost, expense) を控除する方法で計算されるが、法人税法22条1項は、それを前提として、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、旨を定めている (収益・費用という言葉の代わりに益金・損金という言葉を用いているのは、企業会計の場合と異なる取扱が多いためである)。したがって、法人税額の計算において、最も基本的な問題は、益金および損金の意義を明らかにすることである (下線は引用者) (金子, 2017, p.320)。

つまり、法人税法における益金の額・損金の額という概念は、企業会計からの借用概念ではなく、法人税法における固有概念といえることができる。

第2項 益金の範囲

法人税法第22条第2項では「益金の額に算入すべき金額」について「別段の定めがあるものを除き、次の①～⑦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。」と例示を用いて示している。

- 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

⑦ その他（⑦は例示ではないという考え方もある。）

しかし、昭和40年度の法人税法全文改正時に主税局税制第一課課長補佐であった伊豫田敏雄は同条同項について次のように述べている。

ここに書かれていることは要するに、益金の額に算入すべき金額は資本等取引以外の取引に係る当該事業年度の収益の額とするということであって、資産の販売、有償または無償による資産の譲渡または役務の提供等はいずれも取引の例示であって、非常に重要な意味を持つというものではありません（伊豫田，1965，p.102）。

従って、①から⑥に該当しない場合であっても、資本等取引以外の取引であれば、⑦の「その他」の取引として益金の額に算入されることとなる。

例えば、上記例示の中に「無償による資産の譲受け」（⑥）はあるが、「無償による役務の享受」はないのであるが、藤巻一男は「無償による役務の提供を受けた場合も、文理上、同項の『その他の取引で資本等取引以外のもの』に含まれると解すべきであろう。」（藤巻，2008，p.23）と述べている。

しかし、藤井保憲は「資産の譲受け」と比較して次のように述べている。

役務が無償提供された時に受贈益が生じることは資産の場合と同様であるが、仮にこれを受贈益に計上するとすれば一方で本来支払うべき役務提供の対価（受贈益と同額）を損金に計上する必要があるが生じる。資産は当該年度では損金とならず後年度において損金となるため、受贈益と資産を両建てする必要があるのに対し、役務の場合はその期の損金となることから、両落ちの処理が許されると考えられている（藤井，2005，p.21）。

つまり、「無償による役務の享受」については、収益を計上しても同額の損金が生じるため課税所得は変わらないこととなる。また、債務超過状態で評価額が0（ゼロ）の法人の株式を贈与された場合、「無償による資産の譲受け」（⑥）には該当するが、評価額が0であるため収益は認識されず、やはり課税所得は変わらない。これらの場合、課税庁側による更正処分の必要はないし、裁判になることも有り得ないということになる。

上記の例を整理すると、①から⑥に該当しないからと言って法人税法第22条第2項の規定に該当しないとは言えず、①から⑥に該当するからと言って同条同項の規定を適用しなければならないということも言えない。「該当する」かどうかと「適用する」かどうかは「別の話」ということになる。つまり、別段の定めのない資本等取引以外の取引は、全て同条同項の規定に該当するのであるが、「収益を認識する必要があるかどうか」という基準によって同条同項の規定を適用するかどうかの判断がなされる。従って、規定としては「無限定」となるが、適用範囲は「限定」

されることとなる。

第3項 法人税法の全文改正

法人税法第22条は、昭和40年度の法人税法全文改正によって創設されたものである。改正の趣旨について当時の立案担当者であり、大蔵省の税制第一課に所属していた吉牟田勲は次のように説明している。

この規定は、各事業年度の所得に対する法人税の課税標準である「各事業年度の所得の金額の計算」についての原則規定である。

今回の規定は、式で表せば、次のようになる。

$$\begin{array}{l} \text{各事業年度の} \\ \text{所得の金額} \end{array} = \text{当該事業年度の益金の額} - \text{当該事業年度の損金の額}$$

従来、この点については、旧法第9条において「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。」旨規定されていたが、それでは、抽象的に過ぎ明確を欠いていたと考えられるので今回、22条全体で収益、原価、費用、損失等といったものと関連づけて規定することとしたものである。この第22条は、規定の明確化を旨として新たに設けたものであって、これにより従来行われていた所得計算の原則を変更するつもりはなく、また、これにより、納税者が不利になるようなおそれはないと考える（下線は引用者）（吉牟田，1965，p.139）。

上記下線部分は、一般的に「確認的規定」と呼ばれている⁴。つまり、法人税法第22条は、改正以前からの税務の取扱いを踏襲した規定であることを述べている。しかし、無償取引に関する規定については、収益の額とすることを改めて明示した「創設的規定」であるとする考え方⁵も存在している。

第4項 本論文における無償取引

「無償取引」については、第1章（序論）において定義しているが、前項までの内容を踏まえて改めて確認しておく。伊藤雄二は無償取引を「無償契約に基づいて行われる取引を無償取引と捉え、取引当事者の一方が他方に金銭その他の資産や役務などの経済的価値を移転するにもかかわらず、それに対する対価を授受しないことで他方と合意している取引」（伊藤，2005，p.70）と説明している。法人税法第22条第2項で例示している取引の中では、「無償による資産の譲渡」、「無償による役務の提供」、「無償による資産の譲受け」が該当する。

このうち「無償による資産の譲受け」について中村利雄は、「無償による資産の

⁴ 「この吉牟田教授の所説について注目されるのは、（中略）無償取引に関する規定を含めて、22条全体が確認的規定としてとらえられていることである。」（金子，1983，p.138）

⁵ 「現行法人税法22条2項の規定は、確認的規定ではなく、無償取引の場合にも通常の対価相当額の収益が生ずることを擬制した一種のみなし規定であり、創設的規定である。」（金子，1983，p.156）

譲渡」、「無償による役務の提供」と比較し、次のように述べている。

無償による資産の譲渡等の場合には、まず収益の額を確定した後にその処分が決定されるのに対し、無償による資産の譲受けの場合には、まず当該資産の受入価額（取得価額）を確定した後にこれに対応する収益（受贈益）が把握される関係にあり、従って、無償取得資産の取得価額が右規定により確定すれば、自動的に資産の無償譲受けによる収益が把握されることとなる（中村，1977, p.226）。

実際の裁判においては、有利発行による有価証券の取得など「低額による資産の譲受け」に関する事案が存在している。しかし、「低額による資産の譲受け」に関する裁判では、中村が述べているように取引価額が受入価額（適正価額）を下回っているかどうかということが争点となっており、収益の認識については、下回っていれば自動的に把握されるため争点にはなっていない。

また、実際の裁判においては「低額による資産の譲渡」、「低額による役務の提供」に関する事案も存在し、法人税法第22条第2項による収益の認識が行われている。従って、収益認識の根拠が示されない「資産の譲受け」については考察の対象から除外し、「無償による資産の譲渡」、「低額による資産の譲渡」、「無償による役務の提供」、「低額による役務の提供」を本論文における「無償取引」と定め、収益認識の根拠に関する考察を進めることとする。

第2節 清水惣事件控訴審前における収益認識の論拠

第1項 収益認識論拠の概要

清永敬次は、無償取引に関する規定について、次のように述べている。

無償の資産譲渡又は役務提供によつて譲渡人又は提供者になぜ収益が生ずるとみることができるかという点について疑問が提示されるのは、譲渡人又は提供者にとって無償の資産譲渡又は役務提供は、資産の喪失又は例えば利息を取得しないという形で、喪失を蒙っているこそすれ、なにも利益を得ているわけではないという、いわば常識的な考え方が背景になっていることは明らかである。本来、「収益」の語は、利益を収めるという意味であり、そのことから利益を得ていないのに「収益」が生ずるとするのは著だ理解しがたいことである（清永，1978, p.4）。

清永は、上記のように「無償取引によって、なぜ収益が認識されるのか」という疑問が存在していることを明らかにしている。

無償取引に係る収益認識の根拠は、法人税法第22条第2項で根幹的に規定されているのであるが、この根拠は具体性に欠けている。また、同条同項における無償取引に関する規定は、対象となる範囲、課税時期、適正な価額等についても明確にし

ていない。そのため、納税者側と課税庁側で解釈の違いが発生し裁判が行われることがある。無償取引に関する裁判が行われた場合、判示の中で収益認識の根拠についての具体的な説明が行われる場合がある。

従って、無償取引に係る収益認識の根拠は、無償取引に関する裁判で説明された論拠や裁判の判示から整理された学説が中心となる。しかし、学説の中には立法当局者から示された論拠も存在している。先ず、その論拠を整理する。

第2項 有償取引同視説（二段階説）

1 内容

有償取引同視説（二段階説）は、無償による資産の譲渡又は役務の提供があった場合には、まず通常の対価相当額で取引を行ったものとし、次いで收受した対価相当額を相手方に贈与したとみる考え方である（藤巻, 2008, p.18）。

上記の考え方について清永敬次は「有償取引同視説」と呼び、金子宏は「二段階説」と呼んだ。この二つの説には相違はないと考えられている。

2 裁判例

清水惣事件控訴審判決は、親会社の子会社に対する無利息融資について、法人税法第22条第2項、同法第37条の適用があるか否かが問題となった事案である。その判示は次の通りである。

(判示) 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つ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22条2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。

3 説明

有償取引同視説（二段階説）は、昭和40年度の法人税法全文改正当時に立案担当者であり、大蔵省の税制第一課に所属していた吉牟田勲が、改正税法詳解の中の「無償による資産の譲渡と資産の譲受け」という見出しの部分で説明したものである。その内容は次の通りである。

法人が他の者と取引を行なう場合、すべて資産は時価によって取引されるものとして課税するというのが現在の法人税の原則的な考え方である。例えば資産の贈与を受けた者については、当然その資産の時価に相当する所得があったものと認められている。資産の贈与（無償の譲渡）を行なった法人も、その資産の時価を認識してこれを贈与するものであって、この贈与は資産を有償で譲渡してその時価に相当する対価を金銭で受取り、直ちにこの金銭を贈与したと何れも変るところがなく、この場合はその資産の譲渡により収益が生ずるわけであるから、これと全く同じように贈与

したときにその時価に相当する収益が実現したと認められるので、これを益金とし課税することが妥当であると考えられるのである（下線は引用者）（吉牟田，1965，p.140）。

上記のように有償取引同視説（二段階説）は、昭和40年度法人税法全文改正時に立案担当者によって説明されたものであるため、筆者が調べた限り、同改正後の無償取引に関する裁判では用いられているが、同改正前の無償取引に関する裁判では用いられていない⁶。従って、この論拠は同改正によって設けられた法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定を説明するために述べられたものであると考えてもよいのではないだろうか。

第3項 キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）

1 内容

キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）は、帳簿価額と時価との差額である未計上の値上がり益（キャピタル・ゲイン）を、その利益が流出する際に益金として顕現させるという考え方である（藤巻，2008，p.18）。

2 裁判例

相互タクシー事件最高裁判所判決⁷は、株式につき、その名義書替ないし第三者指名権の行使により、新株引受権を行使させたことは、新株引受権の無償譲渡であり、新株プレミアム合計額の益金が生じるものとした事案である。その判示は次の通りである。

（判示） 被上告会社の前叙の行為の実体を右のように解するならば、その移転の対象となった経済的利益は、いわば同社所有の増資会社株式について生じる新株プレミアムから構成されるものとみられ、その利益の移転は、同社所有の増資会社株式の値上り部分（同社の取得した第三者指名権も株式の増価部分と同視して妨げない。）の価値の社外流出を意味するものといえる。そこで、これら株式の値上りが被上告会社の右株式の取得価額（記帳価額）を上回るものがあるならば、その部分は同社の未計上の資産であり、前叙の行為により移転する経済的利益の全部または一部は、かかる未計上の資産から成ることが考えられる。そうであるとすれば、かかる未計上の資産の社外流出は、その流出の限度において隠れていた資産価値を表現すること

⁶ 旧法人税法下の裁判で「原告が訴外会社に対し本件土地・建物を無償で使用させていたことは、即ち原告が当然に享受し得べき経済的利益たる本件土地・建物の賃貸料相当額を無償で訴外会社に授与していたことを意味し…」と同様の意義を有しているものの二段階の取引を明示していない裁判は存在しているが、当該裁判は吉牟田の発言後に行われたものである。金沢地方裁判所昭和46年2月19日判決 昭42(行ウ)4号「課税処分取消請求事件」（Westlaw Japan【文献番号】1971WLJPCA02190010）

⁷ 最高裁判所第二小法廷 昭和41年6月24日判決 昭37(オ)255号「申告所得更正決定取消請求事件（相互タクシー事件・上告審）」（Westlaw Japan【文献番号】1966WLJPCA06240004）

であるから、右社外流出にあたって、これに適正な価額を付して同社の資産に計上し、流出すべき資産価値の存在とその価額とを確定することは、同社の資産の増減を明確に把握するため当然必要な措置であり、このような隠れていた資産価値の計上は、当該事業年度において資産を増加し、その増加資産額に相当する益金を顕現するものといわなければならない。そしてこのことは、社外流出の資産に対し代金の受入れその他資産の増加をきたすべき反対給付を伴うと否とにかかわらない（下線は引用者）。

3 説明

清永敬次は、キャピタル・ゲイン課税説の趣旨を次のように説明している。

特に資産の無償譲渡の場合について述べられているものであるが、法人税法22条2項の規定を所得税法40条及び59条に対応する規定とみ、時価で資産を譲渡した者との間の負担の公平を図り、資産の所有期間中のキャピタル・ゲインに対する課税の無限の延期を防止するため、未実現の利得に対して課税しようとするものと理解する考え方がある。

これによれば、法22条2項の資産の無償譲渡に関する規定は、当該資産についてすでに発生している利益（キャピタル・ゲイン）を、譲渡に際していわば顕在化するための規定である、ととらえられることになる（清永、1978, p.4）。

清永は、法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定は、課税公平の見地から未実現の利得を譲渡に際して顕在化するための規定であると説明している。そして、その妥当性と問題点について次のように述べている。

キャピタル・ゲイン課税説は、資産についてすでに発生している利益（値上り利益）が存し、それを譲渡に際し表面化するにすぎないととらえるものであるから、上のような常識的な疑問⁸に対する答えを用意するものである、といつていいであろう。資産の無償譲渡は、譲渡人にとってその価値の喪失（それは帳簿価額によつて測定される）を意味することはいうまでもないが、同時にその資産についてはすでにキャピタル・ゲインが発生しているのであるから、決して利益のないのに収益の計上を求めるものではない。しかし、このような考え方は、役務の無償提供の場合にあてはまらないことは確かである。例えば、無利息融資の場合に、当該資産（金銭）になんらかの利益（課税の関係ではまだ利益として顕在化していないものでなければならない）がすでに発生しているなどと論ずることができないのは明らかであるからである。したがって、無償譲渡についてはキャピタ

⁸ 第1項（概要）参照

ル・ゲイン課税説で理解しえても、役務の無償提供の場合については別の説明の仕方を用意しておかなければならないことになる（下線は引用者）
（清永，1978，pp.4-5）。

清永の説明によれば、値上がり益（キャピタル・ゲイン）が発生している資産については、既に実体的利益が存在しており、実体的利益が存在しているのであれば、その利益に対する課税を繰り延べることなく、流出の段階で認識し課税するという考え方であると述べている。そして、キャピタル・ゲイン課税説は「役務の無償提供」には対応しないという問題点も指摘している。

本論文の中心課題である清水惣事件控訴審について藤曲武美は次のように述べている。

本判決では、無償取引について収益の額を認識する論拠として二段階説と同一価値移転説の2つを挙げている。これは、キャピタル・ゲイン課税説は、資産の譲渡についての説明には当てはまるが、本裁判例の無利息融資のような「無償による役務の提供」の説明には当てはまらないため、本判決では触れなかったものと考えられる（藤曲，2015，p.151）。

上記のように、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）は「無償による役務の提供」には対応しないという考え方があり、実際の裁判においても「無償又は低額による資産の譲渡」に係る裁判以外では用いられていない。

第4項 同一価値移転説

1 内容

同一価値移転説は、無償取引の場合に通常の対価に相当する額が一方の当事者から他方の当事者に移転することをもって収益発生の根拠とみる考え方である（藤巻，2008，p.17）。

2 裁判例

京都証券取引所事件の第一審判決⁹は、株主に対する無利息融資が行われた事案について、利息相当額を益金に加算した増額更正処分を是認した。その判示は次の通りである。

（判示）原告が金融業を営む会社である事実からして認められる原告の唯一の収入源は貸付金の利息である事実、当事者間に争のない原告の貸付金には通常日歩二銭六厘の割合による利息を付していた事実、前示のように、原告の増資新株引受人であつた各証券業者に対し、その増資払込金の返済資金にあて

⁹ 大阪地方裁判所 昭和31年7月30日判決 昭28(行)83号「不当課税取消請求事件（京都証券取引所事件・第一審）」（Westlaw Japan 【文献番号】1956WLJPCA07300004）

るため貸付をしたものである事実を総合すると、原告としては本件貸付金についても右の割合による利息を付するのが当然であるのに、右のような特別の事情から利息を付さないこととしたものであるから、法人税法上は原告は前記行為により右貸付金に対する前記割合による利息相当額の利益を債務者である各証券業者に無償で給付したものと解するを相当とする。蓋し右のような特別の事情の下になされた利息を付さない貸借において、原告の前記行為により原告は当然得べき右利息相当額の利益を失うに反し、各証券業者は右利息相当額の支払を免れ、同額の利益を得ることとなるから、これを実質的に見ると右原告の行為に基因して、原告から各証券業者に右利息相当額の価値の移転があつたものとしなければならないからである（下線は引用者）。

3 説明

清永敬次は「同一価値移転説」と呼び、次のように説明している。

無利息融資の場合、利息相当分の利益が貸主から借主に移転することになるといつているのである。（中略）すなわち、無利息融資は利息相当分が貸主から借主に移転することにほかならない以上、これに見合う利息収益がすでに貸主の側に存在していなければならない。ある額の価値をBがAから受け取つたとすれば、同一額の価値が論理的にはAに事前に存在していなければならない。同一額の価値がAに存在しているというためには、同一額の価値がAに収益として発生しているとしなければならない（清永，1978, pp.3-4）。

上記のように同一価値移転説は、資産の譲渡又は役務の提供を受ける側からその資産又は役務の価値を認識する考え方である。

しかし、同一価値移転説は、筆者が調べた限り、実際の裁判においては「役務の提供（無利息貸付・不動産の無償賃貸）」に係る裁判以外では用いられていない。これは資産の譲渡の場合、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）による説明の方がより合理的であったため、敢えて用いなかっただのではないだろうか。

また、前項で記したように、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）は「無償による役務の提供」には対応しないとされているため、清永が述べているように「無償による役務の提供」に対応する説明として同一価値移転説が考えられたということもあるのかもしれない。

なお、上記裁判例の京都証券取引所事件は、その後の控訴審判決において原判決が取り消され、課税庁側の主張が否認されており、「無利息貸付」に関する議論は、後述する清水惣事件の第一審判決及び控訴審判決へと引き継がれていくこととなる。

第5項 三つの論拠の関係性

有償取引同視説（二段階説）、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）、同一価値移転説の関係性について岡村忠生は次のように述べている。

ある意味では、これら三つは法人税法 22 条 2 項の適用によって無償取引から収益が生ずるという結論を、幾つかの角度から説明しているにすぎず、お互いに対立する関係にはないともいえよう。三つの考え方は、一つの結論を、何に着眼して説明するか、つまり、譲渡人、又は譲受人、あるいは、移転された資産自体について発生したキャピタル・ゲインの、いずれに着眼して説明するかという、説明の仕方の違いにすぎないともいえるかもしれない。（岡村, 1987b, p.4）

岡村は、三つの論拠は対立するものではなく、着目の仕方の違いに過ぎないと説明している。また、清永敬次は、判決における議論について「ある場合にはそのうちの一つが、ある場合にはそのうちの二つ以上が用いられて、法 22 条 2 項の規定の説明がなされていると思われる。」（清永, 1978, p.4）と述べている。つまり、三つの論拠は併用が可能であり「使用する状況に応じて使い分けるべきもの」と考えることが出来る。

第3節 小括

本章第1節では、本論文の主題である「法人税における無償取引に関する規定」の内容について確認を行った。「無償取引に関する規定」とは、昭和 40 年度法人税法全文改正によって設けられた法人税法第 22 条第 2 項の規定中「無償取引」に係る部分である。すなわち「別段の定めがあるものを除き、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収益の額は所得の金額の計算上益金の額に算入する。」という内容である。

同規定には「その他の取引」が含まれているため、収益の射程（無償取引の範囲）は無限定であると考えられた。しかし、本論文の目的は収益認識の根拠に関するものであるため、同規定で例示されている取引のうち収益認識について問題となる「無償（又は低額）による資産の譲渡及び役務の提供」のみを本論文における無償取引と定義し、考察を行うこととした。

本章第2節では、清水惣事件控訴審の時ににおける無償取引に係る収益認識の理論的根拠としての学説を整理した。

清水惣事件控訴審の時には、無償取引に係る収益認識の根拠として有償取引同視説（二段階説）、同一価値移転説、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）の三つの理論的根拠が存在していた。

本章第2節第5項で記したように、三つの学説は対立するものではなく、用途によって使い分けられるものであるため、各々の裁判の内容によって一つ、あるいは複数の学説が選択され用いられていたということになる。本章第2節第2項から第

4項の整理結果から具体的に示すと、「資産の譲渡」についてはキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）によって、「役務の提供」については同一価値移転説によって説明がなされていた。そして、昭和40年度法人税法全文改正以降の裁判においては、法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定を説明するため、有償取引同視説（二段階説）が上記の二説と併用して用いられていた。

第3章 清水惣事件控訴審までの裁判の分析

昭和40年度法人税法全文改正前の法人税法（以下、「旧法人税法」という。）の下では現行の法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定が存在していなかったため、無償取引に関する裁判は様々な規定に基づき行われていた。本章では、旧法人税法下における無償取引に関する裁判についての分析を行う。

第1節 旧法人税法下における無償取引裁判の分類

本章で分析を行う旧法人税法下における裁判の一覧は、表3-1の通りである。また、本章で用いる旧法人税法及び旧法人税基本通達（旧昭和25年直法1-100）は、表3-2の通りである。

表3-1. 旧法人税法下における無償取引に関する裁判¹⁰

番号	裁判番号	裁判年月日	事件番号	納税義務者	内容	根拠条文	収益認識に関する根拠
			審級関係	Westlaw Japan【文献番号】		主な争点	
		裁判所名	事件名				
①	①	昭和35年12月21日	昭32(行)61号	株式会社屋百貨店	代表者への無利息貸付	旧31条の3	収益認識の根拠は示されていない
		東京地方裁判所	(第一審)	1960WLJPCA12210009		同族会社行為計算否認	
②	②	昭和37年2月9日	昭33(行)10号	有 菊 屋	代表者への無利息貸付	旧31条の3	収益認識の根拠は示されていない
		福島地方裁判所	(第一審)	1962WLJPCA02090002		同族会社行為計算否認	
③	③	昭和38年3月30日	昭33(行)50号	葛屋製糖株式会社	関連会社への資産の低額譲渡	旧9条3項	収益認識の根拠は示されていない
		大阪地方裁判所	(第一審)	1963WLJPCA03300007		適正な価額	
④	④	昭和31年7月30日	昭28(行)83号	京都有価証券金融株式会社	株主に対する無利息貸付	旧9条1項	同一価値移転説
		大阪地方裁判所	(第一審)	1956WLJPCA07300004		収益の認識	
④	⑤	昭和39年9月24日	昭31(ネ)1037号	同上	同上	同上	課税庁側の主張は認められず
		大阪高等裁判所	(控訴審)	1964WLJPCA09240006		同上	
⑤	⑥	昭和38年9月14日	昭37(行)16号	大月土地建物株式会社	代表取締役に対する無利息貸付	条文不記載	収益認識の根拠は示されていない
		名古屋地方裁判所	(第一審)	1963WLJPCA09140007		役員賞与等	
⑥	⑦	昭和39年12月25日	昭36(行)7号	医療法人仁心会	理事長に対する無利息貸付	条文不記載	収益認識の根拠は示されていない
		熊本地方裁判所	(第一審)	1964WLJPCA12250013		役員賞与等	
⑦	⑧	昭和38年1月16日	昭36(行)8号	株式会社まからずや洋品店	法人代表者への借地権の無償譲渡	旧9条3項	収益認識の根拠は示されていない
		神戸地方裁判所	(第一審)	1963WLJPCA01160004		適正な価額	
⑦	⑨	昭和43年6月27日	昭38(ネ)353号	同上	同上	同上	同上
		大阪高等裁判所	(控訴審)	1968WLJPCA06271005		同上	
⑩	⑩	昭和31年4月16日	昭28(行)15号	相互タクシー株式会社	役員への新株引受権の無償譲渡	旧9条1項	収益認識の根拠は示されていない
		大阪地方裁判所	(第一審)	1956WLJPCA04160001		取引の内容	

¹⁰ 本論文において考察の対象外とした「資産の譲受け」に関する裁判を除く。また、益金が計上されていない無償取引に関する裁判及び国税不服審判所における裁決については省略する。

⑧	⑪	昭和36年11月29日	昭31(ネ)501号	同上	同上	同上	課税庁側の主張は認められず
		大阪高等裁判所	(控訴審)	1961WLJPCA11290019			
				申告所得更正決定取消請求控訴事件			
	⑫	昭和41年6月24日	昭31(オ)255号	同上	同上	同上	キャピタル・ゲイン課税説
		最高裁第二小法廷	(上告審)	1966WLJPCA06240004			
				申告所得更正決定取消請求事件			
⑬	昭和43年12月16日	昭41(行コ)91号	同上	同上	同上	収益認識の根拠は示されていない	
	大阪高等裁判所	(差戻控訴審)	1968WLJPCA12160007				
			申告所得更正決定取消請求控訴事件				
⑨	⑭	昭和43年12月24日	昭41(行ウ)10号	㈱日本プレス製作所	代表者への不動産の低額譲渡	旧30条1項 同族会社行為計算否認	収益認識の根拠は示されていない
		広島地方裁判所	(第一審)	1968WLJPCA12246004			
⑩	⑮	昭和46年2月19日	昭42(行ウ)4号	㈱片山津レイクホテル	同族会社への土地建物の無償賃貸	条文不記載 同族会社行為計算否認	収益認識の根拠は示されていない
		金沢地方裁判所	(第一審)	1971WLJPCA02190010			
⑪	⑯	昭和46年5月13日	昭39(行ウ)21号	㈱広島タクシー	タクシー営業権の無償譲渡	旧9条3項 取引の内容	収益認識の根拠は示されていない
		広島地方裁判所	(第一審)	1971WLJPCA05130003			
⑫	⑰	昭和53年5月25日	昭42(行ウ)30号	㈱寿屋	役員への借地権の低額譲渡	旧9条1項 収益の認識	キャピタル・ゲイン課税説
		広島地方裁判所	(第一審)	1978WLJPCA05250013			
							法人税等課税処分取消請求事件

Westlaw Japan のデータを基に筆者が作成

表3-2. 旧法人税法及び旧法人税基本通達一覧

条文(通達)番号	条文又は通達の内容
第9条第1項	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。
第9条第3項	法人が各事業年度においてなした寄附金のうち、命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、第1項の所得の計算上これを損金に算入しない。
第31条の3第1項 (昭和37年4月以降は第30条第1項)	政府は、(中略 ※) 更正又は決定をなす場合において、同族会社の行為又は計算でこれを容認した場合においては法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものであるときは、その行為又は計算にかかわらず、政府の認めるところにより、当該法人の課税標準若しくは欠損金額又は法人税額を計算することができる。
通達51	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増加の原因となるべき一切の事実をいう。
通達52	総損金とは、法令により別段の定めのあるものの外、資本の払戻又は利益の処分以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう。
通達77	法人が有する資産を著しく低い価額で譲渡した場合には、当該譲渡価額とそのときにおける当該資産の価額との差額に相当する金額を相手方に贈与したものと認められるときは、当該差額に相当する金額は、これを寄附金として取扱うものとする。

※ 中略は、旧法人税法又は旧国税通則法の更正又は決定に関する条文番号。

旧法人税法及び旧法人税基本通達を基に筆者が作成

第1項 旧法人税法第9条第1項を争点の根拠とする裁判

旧法人税法第9条第1項及び通達51に基づき、益金の認識のみを争点とした裁判で表3-1のうち④「京都証券取引所事件」、⑧「相互タクシー事件」及び⑫の

事案が該当する。

これらの裁判の判示においては次項の「9条3項」という文言は使われておらず、相対する損金については考慮されていない。また、課税所得の計算も更正前所得に認識された益金の額を加算するのみであった。⑧及び⑫の事案においては、相対する損金が全額損金不算入となる役員賞与又は過大な役員報酬であり、④の事案は株主への無利息貸付であったため、利益処分（株主配当金）が相対するものとされたため、相対する損金が考慮されなくても問題にはならなかった。

第2項 旧法人税法第9条第3項を争点の根拠とする裁判

旧法人税法第9条第3項及び通達77に基づき、寄附金の認定のみを争点とした裁判で表3-1のうち③「葛屋製糖事件」、⑦「まからずや事件」及び⑩の事案が該当する。

これらの裁判の判示においては前項の「9条1項」という文言は使われておらず、益金の認識については考慮されていない。また、課税所得の計算も、更正前所得に寄附金の損金算入限度超過額を加算するのみであった。

旧法人税法第9条第3項を争点の根拠とする裁判は、上記のように益金の認識が行われておらず、判示で益金認識の根拠は示されていないため、本論文においては考察の対象から除くこととなる。

第3項 同族会社の行為計算否認規定を争点の根拠とする裁判

旧法人税法第31条の3第1項（昭和37年4月以降は第30条第1項）を争点の根拠とする裁判で表3-1のうち①、②、⑨の事案が該当する。

これらの裁判の場合、納税義務者たる法人が法人税法上の同族会社であることが前提条件となる。また、取引の内容が法人代表者への無利息貸付又は法人代表者への不動産の低額譲渡であったため、行為又は計算否認の対象は、役員賞与又は過大な役員報酬となっている。

第4項 根拠条文が示されていない裁判

判示において根拠条文が示されていない裁判で表3-1のうち⑤、⑥、⑩の事案が該当する。これらの裁判のうち、⑤、⑥の事案は、前項の同族会社の行為計算否認規定を争点の根拠とする裁判と同様に取引の内容が法人代表者への無利息貸付であり、否認事項は役員賞与又は過大な役員報酬となっている。⑩の事案は、同族会社による賃貸料相当額の無償の供与（寄附金とは述べていない。）であり、根拠条文は示されていないが、実質的には同族会社の行為計算否認規定によるものであると思われる。

第2節 旧法人税法下の無償取引裁判における収益の分析

第1項 旧法人税法第9条第1項を争点の根拠とする裁判

前節において第1項（旧法人税法第9条第1項を争点の根拠とする裁判）に分類

した事案のうち、⑧、⑫の事案は「無償又は低額による資産の譲渡」に係るものであり、④の事案は「無償による役務の提供¹¹⁾」に係るものである。収益認識の根拠は、無償又は低額による資産の譲渡（⑧の最高裁判決、⑫の事案）においてはキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）、無償による役務の提供（④の第一審判決）においては同一価値移転説によって説明がなされている。

なお、⑧の第一審判決及び差戻控訴審判決においては、後述する「純資産増加説」を前提として益金の認識を行っているが、明確な根拠は述べられていない。また、④の控訴審判決及び⑧の控訴審判決においては、原判決が取り消されており、課税庁側の主張は認められていない。

1 キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）の背景

(1) 純資産増加説

前述したように、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）は、帳簿価額と時価との差額である未計上の値上がり益（キャピタル・ゲイン）を、その利益が流出する際に益金として顕現させるという考え方である。

第2章第2節第3項で記した相互タクシー事件最高裁判所判決の判示では「隠れていた資産価値の計上は、当該事業年度において資産を増加し、その増加資産額に相当する益金を顕現する」と述べているが、この説明の根拠は純資産増加説に基づくものであると考えられる。

純資産増加説とは、「所得は『一定期間における純資産増加分』とされ、法人が元手をもって営利目的で事業活動を一定期間行った結果、入手した儲けのことであり、元手とは区別される。元手の増加により純資産が増加しても、その増加した分は儲けではない。」という説明である。

表3-2で示したように旧法人税法下において所得は、「各事業年度の総益金から総損金を控除した金額」（旧法人税法第9条第1項）とされ、総益金は、「資本の払込以外において純資産増加の原因となるべき一切の事実」（旧通達51）とされ、総損金は「資本の払戻又は利益の処分以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実」（旧通達52）とされていた。つまり、所得の本質は、法人が一定期間において新たに生み出した儲け（純資産の増加分から純資産の減少分を控除したもの）のことであると考えられており、この考え方は現行法においても基本的に変わっていない。

従って、「資産価値の計上」は当該事業年度における純資産の増加となり、総益金として計上されることとなる。

(2) 資産の評価益

(1) で記した「資産価値の計上」について金子宏は「相互タクシー事件の上告論

¹¹⁾ 「役務の提供」という表現は、昭和40年度の全文改正で設けられた法人税法第22条第2項により示されたものであり、旧法人税法下においては「無利息貸付」など個別の内容によって示されていた。

旨は、資産の無償譲渡から時価相当額の収益を認識する根拠として、資産の無償譲渡に当ってはそれを時価相当額に評価しなおし、評価益を計上しなければならないという考え方を主張しており…」（金子，1983，p.152）と示した上で「資産の評価益については、商法の計算規定と法人税との関係に即して、その取扱いを見る必要がある。」（金子，1983，p.153）と述べている。

そして、これらの関係について金子は、次のように説明している。

商法は、昭和 37 年の改正で損益法の考え方に移行するまで、多少とも財産法の考え方をとってきたのである。（中略）昭和 13 年までは、会社のすべての資産について評価益の計上が認められたし、昭和 13 年以降も、営業用固定資産（株式会社の）を除く会社の資産については評価益の計上が認められてきた。このような商法の規定ないし解釈に依拠して、税務行政庁は、資産の評価益は法人の益金を構成するという解釈をとり、判例・学説もそれを支持してきた（金子，1983，p.153）。

つまり、昭和 37 年までは時価主義又は時価以下主義に基づき、商法の規定だけでなく、税務上も判例・学説においても任意とはいえ資産の評価益の計上が認められていた。圖子善信は「全面的な時価会計の下では毎会計年度にキャピタルゲインが認識されるため、無償譲渡に収益性を認める規定は必要がなかった。」（圖子，2006，p.25）と説明している。つまり、時価会計の下では評価益の計上は一般的に行われていたこととなる。このことがキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）による収益認識の背景であると考えられる。ただし、昭和 37 年の商法改正を受けた昭和 40 年度の法人税法全文改正以後は資産の評価益は認められていない¹²。

2 同一価値移転説の背景

前述したように、同一価値移転説は、無償取引の場合に通常の時価に相当する額が一方の当事者から他方の当事者に移転することをもって収益発生を根拠とみる考え方である。

中村利雄は、資産の譲渡について次のように説明している。

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。（中略）その資産のもつ経済的

¹² 現行法人税法第 25 条第 1 項「内国法人がその有する資産の評価換えをしてその帳簿価額を増額した場合には、その増額した部分の金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない。」

価値の移転が時価により評価されるということは、他面、企業が資産を無償で取得した場合、その取得価額は、企業会計上も零ではなく取得時の価額（時価）を基礎とすべきものとされており（企業会計原則、貸借対照表原則五のF）、（中略）資産の無償譲渡による収益の額の測定基準は時価を予定していることが明らかとなろう（中村, 1977, pp.190-191）。

つまり、資産の譲渡があった場合、資産を譲り受けた側は、公正な評価額（時価）によって資産を計上する¹³。その場合、資産を譲渡した側にも同額（時価）の資産が存在していなければならないこととなり、当該資産の帳簿価額が時価を下回っていれば、差額を益金として計上し増額しておかなければ辻褄が合わないということになる。この考え方が同一価値移転説の背景となる。

上記のように「資産の譲渡」においては、純資産増加説に基づく資産の時価価値について、譲渡した側で捉える考え方がキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）であり、譲渡を受けた側で捉える考え方が同一価値移転説であると言える。

また、中村利雄は「役務の提供」についても「役務の無償提供又は低額提供があった場合には、その役務のもつ時価相当額の経済的価値が提供者から相手方に移転し、これにより当該役務のもつ経済的価値の実現があったものと認められる。」（中村, 1977, p.201）と述べ、役務の無償提供についても、考え方としては資産の無償譲渡と全く同一であると説明している。

第2項 その他の裁判

前節において第2項（旧法人税法第9条第3項を争点の根拠とする裁判）、第3項（同族会社の行為計算否認規定を争点の根拠とする裁判）、第4項（根拠条文が示されていない裁判）に分類した事案については共通する部分が存在している。それは「損金不算入額」について「益金とする」という表現がなされていることである。

第2項に分類した③「蔦屋製糖事件」の判示では「被告北税務署長が、右寄附金のうち損金不算入額を原告の所得を算出するに当り、益金に加算したことに何ら違法の点はない。」（下線は引用者）と述べられている。

第3項に分類した④の判示では「実質は利益処分としての役員賞与の性質を有するものと解するのが相当である。したがって差額を益金として計上した被告の処分には、違法は存しない。」（下線は引用者）と述べられている。

第4項に分類した⑤の判示では「経済的利益の供与は過大報酬として損金処理を認めえず、結局利息相当額を益金として計上すべきものである。」（下線は引用者）と述べられている。

¹³ 企業会計原則、貸借対照表原則五のF「贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得原価とする。」

上記の表現は、前項で記した純資産増加説に起因するものと考えられる。旧法人税法下では総益金とは「資本の払込以外において純資産増加の原因となるべき一切の事実」であり、総損金とは「資本の払戻又は利益の処分以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実」とされていた。従って、「損金不算入」という事実が、どちらに該当するのかを検討した場合、損金の減少 → 利益の増加 → 純資産増加 → 総益金という考え方が成り立つ。

旧法人税法下における「総益金」と「益金」、「総損金」と「損金」の関係について昭和 40 年度の法人税法全文改正時に主税局税制第一課課長補佐であった伊豫田敏雄は次のように説明している。

旧法においては（中略）総益金、総損金という用語が用いられていましたが、他方各個別規定においては、「益金に算入する」、「損金に算入する」と規定されており、この間の関係について議論が多く、一応総益金、総損金はそれぞれ益金または損金の合計概念であるとの解釈が一般的であったようです。しかし、そうすると個別規定においてはむしろ「益金の額とする」、「損金の額とする」と規定する方が適当ではなかったかと考えられます（伊豫田, 1965, p.102）。

上記の伊豫田の説明が昭和 40 年度の法人税法全文改正時に法人税法第 21 条及び第 22 条の内容へと反映したものと考えられる。現行の法人税法においては、「益金の額に算入する」、「益金の額に算入しない」、「損金の額に算入する」、「損金の額に算入しない」と表現されているが、旧法人税法下では「総益金」に含まれるものは「益金」、「総損金」に含まれるものは「損金」と表現されていたものと思われる。

上記の考え方を踏まえ、例示した判示を分析すると次のように考えられる。

未計上の損金が生じた場合、それと同時に同額の益金が生ずる（この時点では所得は変わらない）。しかし、その損金に不算入部分があれば、損金不算入額が所得に加算されることとなる。従って、上記判示にある「益金」は、収益として認識された益金ではなく、「損金不算入額」を「総益金」に含まれる「益金」と表現し、所得に加算したものということになる。

金子宏は、③「蔦屋製糖事件」の判示について「時価と譲渡価額との差額のうち寄付金の損金算入限度を超える部分を所得金額ないし益金に加算した原処分を適法と認めたのであって、低額譲渡からも時価相当額の益金が生ずるという論理を正面から認めたわけではない。」（金子, 1983, p.152）と述べ、同様に同族会社の行為計算否認規定を争点の根拠とする裁判についても「これらの判決は否認規定の適用を認めたものであって、低額譲渡からも時価相当額の収益が生ずることを一般論として承認したものではない¹⁴。」（金子, 1983, p.157）と述べており、上記の解

¹⁴ 無利息融資についても「同族会社の行為・計算の否認規定の適用によって収益を認定したもの

積は妥当とすることができる。

従って、前節において第 2 項、第 3 項、第 4 項に分類した事案は、いずれも法人税法第 22 条第 2 項の無償取引に関する規定のように、収益を認識したものとは言えないこととなる。

第 3 節 小括

本章では、旧法人税法下の裁判における収益認識の分析を行った。旧法人税法下では現行の法人税法第 22 条第 2 項の無償取引に関する規定が存在していなかったため、無償取引に関する裁判は、様々な規定に基づき行われていた。そのため、本章第 1 節では先ず、無償取引に関する裁判について根拠条文（規定）による分類を行った。

本章第 2 節では、第 1 節の分類に基づき各裁判における収益認識の分析を行った。旧法人税法第 9 条第 1 項を争点の根拠とする裁判においては、無償取引のうち資産の譲渡に係る事案についてはキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）により、役務の提供に係る事案については同一価値移転説により説明が行われていた。二つの学説は、時価主義を背景とした純資産増加説を根拠とするものであった。そして、資産（役務）の時価相当額の経済的価値について、譲渡した（提供した）側で捉える考え方がキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）であり、譲渡を受けた（提供を受けた）側で捉える考え方が同一価値移転説であると考えられた。

旧法人税法第 9 条第 1 項を争点の根拠とする裁判以外の裁判においては、「損金不算入額」を「総益金」に含まれる「益金」と表現し、所得に加算したものであると考えられ、現行の法人税法第 22 条第 2 項の無償取引に関する規定と同様の収益を認識したものとは言えないことが判った。また、旧法人税法第 9 条第 1 項を争点の根拠とする裁判のうち、無償による役務の提供に係る「京都証券取引所事件」については、益金の認識を認めた第一審判決が控訴審判決では取り消され、課税庁側の主張は認められなかった。

上記の結果、旧法人税法下においては、旧法人税法第 9 条第 1 項に基づく無償又は低額による資産の譲渡に係る裁判以外では、現行の法人税法第 22 条第 2 項と同様の無償取引に係る収益認識は行われていないことが判った。

前述したように、昭和 40 年度法人税法全文改正によって設けられた法人税法第 22 条の規定については、無償取引に関する規定を含めて「確認的規定」という見解と「創設的規定」という見解が存在している。

上記の結果からすると、法人税法第 22 条第 2 項の無償取引に関する規定は、無償取引のうち資産の譲渡については「改正以前からの税務の取扱いを踏襲した確認的規定」であり、役務の提供については「収益の額とすることを改めて明示した創設的規定」とであると解することができると思われる。

で、無利息融資からも収益が生ずるという一般論を承認したものではない。」(金子, 1983, p.158)と述べている。

第4章 清水惣事件控訴審判決の分析

清水惣事件は、昭和40年度法人税法全文改正という益金の額の通則規定に関する大幅な改正が行われた後、最初の「無償による役務の提供」に係る事案であるとされている。本章では、無償取引に関する規定の分岐点とも言えるこの事案の整理を行い、控訴審以後に繋がる問題点を抽出する。

第1節 清水惣事件第一審判決¹⁵の内容

第1項 事案の説明・双方の主張

1 事案の説明

原告（清水惣株式会社）は、訴外会社（東洋化成工業株式会社）設立1か月後の昭和37年12月1日、訴外会社に対し事業達成を援助する目的で、期間を3年に限り4,000万円を限度として無利息で融資する契約を締結してその融資を行なった。

そして、原告は、法人税の確定申告に際し訴外会社に対する貸付金は無利息融資によるものであるから利息の発生する余地はないものとして、この取引を所得金額に関係させず申告した。原告が行った申告に対し被告（Y税務署長）は、原告が訴外会社に無利息融資したことは、貸付金の対価として通常収受すべき利息相当額の経済的利益を訴外会社に無償供与したことになると認定し、更正処分を行なった。

2 双方の主張

被告（Y税務署長）は、「原告が本件融資を行なうに当たり、これを無利息としたことは、法人税の負担を不当に軽減することを企図したものであり、仮にそうでもないとしても企業としての経済的合理性を全く無視したものであって、法人税の負担を不当に免れる結果となるものというべきである。」と主張した。

被告の主張に対し原告（清水惣株式会社）は、「訴外会社に対する本件無利息融資は、事業活動の一環として行なったもので、不合理不自然なものではなく、まして法人税の負担を不当に回避軽減したものではない。」と主張した。

第2項 第一審判決の判示

(判示)(1) そもそも、原告は訴外会社に対し無利息の約定で本件融資を行なったのであるから、私法上の効力としては、訴外会社に対する利息債権が発生していないことは明らかである。したがって、右私法上の効力をそのまま税法上も是認する時は、原告は訴外会社から法人税法所定の益金となるべき収益を得ていないのであるから、利息相当額につき課税する余地はない筈のもので

¹⁵ 大津地方裁判所 昭和47年12月13日判決 昭41(行ウ)1号、昭42(行ウ)2号 「法人税額更正決定取消等請求事件（清水惣事件・第一審）」（Westlaw Japan【文献番号】1972WLJPCA12130005）

ある。しかしながら、原告が本件融資をするにあたり無利息としたことが、私法上許された法形式を濫用することにより、租税負担を不当に回避または軽減することが企図されている場合、あるいはこれを意図したものでないとしても、無利息とすることが経済的合理性を全く無視したものであると認められる様な場合には、実質的にみて租税負担の公平の原則に反する結果になるから、右無利息融資行為をいわゆる租税回避行為として、税法上相対的に否認して本来の実情に適合すべき法形式の行為に引き直して、その結果に基づいて課税しうるものと解すべきである（下線は引用者）。

裁判官は先ず、課税するための条件を述べている。しかし、その前段の「法人税法所定の益金となるべき収益を得ていない」という部分について中村利雄は、「本判決は、本件の核心である法人税法第22条第2項について直接の判断を回避し（中略）租税回避行為に当たらないとして結論を導くに至った理論構成には、同条項との関係から問題があり、結論を含めて本判決には賛成できない。」（中村，1977，p.208）と述べており、法人税法第22条第2項の規定を無視したものであるとして批判されている。

（判示）（2）本件口頭弁論に提出された全証拠を検討しても、本件無利息融資が租税負担を不当に回避し、または軽減することを企図してなされたものであることを認めるに足る証拠はない。右認定にかかる事実関係からすれば、原告X会社と訴外会社との間には、訴外会社の業績が伸びれば、原告X会社もそれに伴い訴外会社に対する原材料の納入および訴外会社からの商品の仕入れの量が増加し、それだけ利潤があがるという関係があること、本件無利息融資は、訴外会社が資金難の状況下であり、設立当初の事業年度において若干ながらも欠損を計上していて、融資に対する利息を支払う経済的能力は必ずしも十分ではなかつたため、止むを得ない措置であったことが推認され、本件無利息融資はそれ自体原告の利潤追求のための事業活動といえる。

つまり裁判官は、親会社（原告）による子会社（訴外会社）の支援は、原告の利潤追求のための事業活動の一環であると述べた訳である。

（判示）（3）そうすると、本件無利息融資は、租税負担を不当に回避し、または軽減する意図に出でたものとも、経済的合理性を全く無視したものとも認められないから、租税回避行為にあたるとはいえず、その無利息の約定の私法上の効力を税法上否認すべき理由はないものといわなければならない。

上記のように第一審においては、主たる主張を租税回避行為としたため、利潤追求のための事業活動は租税回避行為には当たらないという結論となった。

第3項 第一審から控訴審へ

中村利雄は清水惣事件の第一審及び控訴審について次のように述べている。

本件は、39年度については昭和40年改正前の旧法人税法、40年度については現行法人税法が適用される事案であったこと及び現行法人税法施行（昭和40年4月1日）後日が浅く、法人税法22条2項を十分消化していなかったこと等のためか、Y税務署長は第一審においては、もっぱら租税回避行為（法132条）を本件利息認定の理由として主張したため、第一審判決は、「本件無利息融資は、租税負担を不当に回避し、または軽減する意図に出たものとも、経済的合理性を全く無視したものとも認められないから、租税回避行為にあたるとはいえず、その無利息の約定の私法上の効力を税法上否認すべき理由はないものといわなければならない。」として、Y税務署長の主張を排斥した。

そこで、Y税務署長は、この判決を不服として控訴し、控訴審においては法人税法22条2項を主体に、あわせて同法132条により更正処分が適法であることを主張した（中村，1978，p.368）。

上記の発言に「控訴審においては法人税法22条2項を主体に…」とある。筆者も清水惣事件控訴審は、法人税法第22条第2項による「収益の認識」を主体とした裁判であると捉えていたのであるが、控訴審の判決文の全文を通してみると、そのようなことは明確には示されていない。

控訴審判決の判示冒頭では、目的として「本件第一、第二処分により、本件無利息融資における利息相当額につき、これを寄付金と認定し、その寄付金損金不算入額に対して課税したことの適否について判断する。」と述べている。

また、控訴人であるY税務署長の主張冒頭では「本件無利息融資に係る利息相当額は、法人税法上の益金を構成するが、この収益は現実には被控訴人の資産として残存せず、寄付金として社外流出しているから、法人税課税所得の計算上、寄付金の損金不算入の限度で益金として計上すべきものである。」と述べている。更に「本件において、被控訴人の主張との関連において主として問題になるのは、本件無利息融資に係る利息相当額が経済的利益の無償の供与等にあたるかどうかと、これが法37条5項（現在においては7項）かつこ内所定のものに該当しないかどうかの二点である。」と述べている。つまり、清水惣事件控訴審の主体は、「寄附金を認定し、その損金不算入額に対して課税を行うこと」である。このことを考慮した上で、上記の中村発言を正確に示すならば「控訴審においては法人税法22条2項の規定を用いた寄附金の認定を主体に…」ということになるのではないだろうか。

上記のように、Y税務署長は主張を大きく転換し、法人税法第22条第2項を含む内容へと変化させ控訴審に臨んだ。しかし、その分析にあたっては、「収益の認識」を主体とした裁判であるという固定観念（または先入観）を捨てておく必要がある。

第2節 目的

第1項 控訴審の分析

控訴審判決の判示は、控訴人（Y税務署長）の主張（以下「主張」という。）に沿う形で示されているため、解釈上の必要から両者を並べて示し、比較しながら考察を行う。また、被控訴人（清水惣株式会社、以下「清水惣」という。）の主張又は反論も必要に応じて示すこととする。

第2項 目的

（判示） 本件第一、第二処分により、本件無利息融資における利息相当額につき、これを寄附金と認定し、その寄附金損金不算入額に対して課税したことの適否について判断する。

（主張） 本件無利息融資に係る利息相当額は、法人税法上の益金を構成するが、この収益は現実には被控訴人の資産として残存せず、寄附金として社外流出しているから、法人税課税所得の計算上、寄附金の損金不算入の限度で益金として計上すべきものである。

両者とも、清水惣事件控訴審の主目的（最終目的）は、「寄附金損金不算入額への課税」であることを明確に述べている¹⁶。

第3章第1節で記したように、旧法人税法下における無償取引に関する裁判では「益金の認識」と「寄附金の認定」は同時には行われていない。

表4-1. 裁判別の目的比較

裁判の区分	裁判の目的	
	益金(収益)の認識	寄附金の認定
旧法人税法第9条第1項に基づく裁判	○	×
旧法人税法第9条第3項に基づく裁判	×	○
清水惣事件控訴審	○	○

データを基に筆者が作成

旧法人税法第9条第3項を争点の根拠とする裁判（寄附金の認定のみを争点とした裁判）は、筆者が調べた限り、無償又は低額による資産の譲渡に係る裁判のみであった。資産の譲渡に係る裁判の場合、資産の値上がり益（キャピタル・ゲイン）が存在しているため、収益の認識を行わなくても資産の適正価額と取引価額（無償の場合には0）との差額を寄附金として認定し、寄附金の損金不算入額を所得に加算することによって税額の算定を行うことができた。また、旧法人税法下では、現

¹⁶（主張）で述べられている「益金」の意味については、第7節第1項で考察する。

行の法人税法第 22 条第 2 項の無償取引に関する規定が存在していなかったため、敢えて収益を認識する必要も無かった。

清水惣事件控訴審は、寄附金の認定を争点とした裁判であるが、役務の無償提供に係る裁判である。役務の無償提供の場合、役務にキャピタル・ゲインが存在しているとは言い難いため、寄附金を認定するためには先ず、収益の認識を行い利息相当額を確定しておかなければならない。

つまり、この裁判における法人税法第 22 条第 2 項による収益の認識は、寄附金を認定し、寄附金損金不算入額への課税を行う裁判の過程の中の第一段階に過ぎないのである。

第 3 節 判示(一) (無償取引規定の趣旨及び根拠)

第 1 項 益金に算入すべきもの

(主張) 法人税法は、各事業年度の所得を法人税の課税の対象とし(法 5 条)、右所得は「当該事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額とする」(法 22 条 1 項)と定めようえ、当該事業年度の益金に算入すべきものとして、「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」を挙げているところ(同条 2 項)、右にいう収益は、合法なものか不法なものか、有効なものか無効なものか、金銭の形態をとっているかその他の経済的利益の形をとっているか等の別なく益金を構成するのであるから、右の収益にあたり益金を構成するかどうかは、収益にあるとされたものが、私法上の債権としても発生していることを前提とするものではない。すなわち、法人税法にいう益金とは、資本の払込み以外において資産の増加の原因となるべき一切の事実に基づく経済的利益をいうもの、と解され、それは私法上有効に成立した法律行為の結果として生じたことを前提とするものではない。

控訴人(Y 税務署長)は先ず、新たに設けられた無償取引に関する規定について条文による説明を行った。その後、第 3 章第 2 節第 1 項 1 (1)で記した純資産増加説に基づく見解を述べた。これに対し被控訴人(清水惣)は「法 22 条 2 項の規定中、無償による資産の譲渡及び役務の提供に係る当該事業年度の収益の額に関する部分は、これらについて『収益の額』が発生しないから、その意味を理解することができず、したがって、法的には意味のない規定であり、実効性がない」と反論した。しかし裁判官は次のように述べた。

(判示) 法人税法は、各事業年度の所得を法人税の課税の対象とし(法 5 条)、右所得の金額は「当該事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額とする」(法 22 条 1 項)と定めている。そして、当該事業年度の益金に算入

すべきものとして、「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」を挙げている（法 22 条 2 項）が、それは、私法上有効に成立した法律行為の結果として生じたものであるか否かにかかわらず、また、金銭の型態をとっているかその他の経済的利益の形をとっているかの別なく、資本等取引以外において資産の増加の原因となるべき一切の取引によつて生じた収益の額を益金に算入すべきものとする趣旨と解される。

裁判官は、（主張）と同様の内容による判示を述べた。純資産増加説による説明を考慮すると、他の法律による制約が有ったとしても無かったとしても、純資産が増加する要因があれば、増加した純資産額に相当する益金を認識しなければならない。従って、法人税法第 22 条第 2 項の無償取引に関する規定は実効性があるため、被控訴人（清水惣）の主張は通用しないこととなる。

第 2 項 有償取引同視説

（判示）そして、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つ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 22 条 2 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。

上記の裁判官の説明は、第 2 章第 2 節第 2 項で記した吉牟田勲の発言に基づく有償取引同視説（二段階説）によるものである。控訴人（Y 税務署長）も「およそ無利息融資は、通常の利息で貸し付けたうえその利息を贈与した場合と同様の経済的機能ないし効果を有するものであり…」と述べており、清水惣事件控訴審判決においては、課税庁側も司法側も上記の吉牟田発言に基づく考え方によって、無償取引全体に係る収益認識の説明を行っていたこととなる。これに対し、被控訴人（清水惣）は次のように反論した。

控訴人は、無利息融資は利息付融資においてその利息を免除又は利息を収受して利息相当額の金銭の贈与をしたことと商法上同様な効果を有し、また、経済活動上も同様の経済的機能を有している、と主張するが、両者は、行為自体も法律効果も全く異なり、いうところの経済的機能の同一は、課税要件の充足とは何ら関係がないことである。権利が発生しなければ課税要件を充足しない。

被控訴人（清水惣）の反論は、「利息付融資における利息の免除又は利息相当額の金銭の贈与」は、法律上、利息という債権が現実に発生しているが、「無利息融

資」の場合は、法律上の債権が一切発生していないのであるから同視することはできないという主張である。

上記の反論は、有償取引同視説（二段階説）について「有償取引の可能性がない場合においても、有償取引がなされた場合と同じように考えようというのは筋が通らない。」という問題点へと繋がることとなる。

第4節 判示(二)（無利息貸付の場合）

第1項 収益認識の整理

控訴人（Y税務署長）は、無利息貸付について次のように主張した。

（主張） 法22条2項が、益金の額に算入すべきものとして定めたもののなかには、「無償による役務の提供に係る収益の額」が含まれているところ、「無償による役務の提供」は現実に対価を取得させるものではないのに、法がこれに係る「収益」ということを定め、それが益金を構成するとしているのは、法人において何らかの役務を他へ提供する場合には、提供に係るものが当該法人の手許を離れることになり、このときに、提供に係るものの経済的価値が顕在化するので、その顕在化した経済的価値を「収益」として認識すべきことを規定した趣旨と解される。一般に金銭の貸付けにおいては利息を生ずることが取引上通常であり、貸付けによつてかかる経済的利益が発生するとみるべきであつて、本件無利息融資についてこれを別異に考えなければならない理由はないから、本件無利息融資は、被控訴人が訴外東洋化成工業株式会社（以下、「東洋化成」という。）に対して利息相当額の経済的利益を無償で提供したものであると見做すべく、右提供時すなわち無利息融資のときから、右利息相当額の経済的価値が顕在化し、これが「無償による役務の提供に係る収益」として認識され、結局、本件無利息融資に係る利息相当額が被控訴人の益金を構成すべきこととなるのである。

なお、被控訴人（清水惣）は、無利息貸付につき寄附金を認定することについて次のような主張を行っている。

法は、寄付金を事業活動に直接関係なくなされる金銭その他の資産の贈与又は経済的利益の無償の供与であることを前提としているものと解さなければならない。本件無利息貸付は、被控訴人の利潤追求のための事業活動であり、利息相当額の寄付金など発生する余地はない。

以下は筆者の推測となるが、被控訴人（清水惣）は、この控訴審においても第一審と同様に法人税法第132条（同族会社の行為計算否認規定）を争点とすることを望んでいたのではないだろうか。それは、第一審において、親会社による子会社支援は、親会社の利潤追求のための事業活動の一環であり、租税回避行為には当たら

ないという結論となったためである。逆に言えば、控訴人（Y税務署長）は同規定を争点とすることは望んでいなかったのではないだろうか。

同族会社の行為計算否認規定について中村利雄は次のように説明している。

租税回避行為の否認を論ずる実益は、税法にみなし規定若しくは特別な所得計算規定がないか又はそれが不明確である場合、すなわち税法のこれらの規定の解釈によっては課税し得ない場合にあるのであって、本件無利息融資のように税法に特別な取扱いを明らかにした規定（法人税法 22 条 2 項）がある場合には、租税回避行為を論ずるまでもなく、その利息相当額は法人税法上の益金の額を構成するものといわざるを得ない（中村，1977, p.208）。

中村が述べているように、同族会社の行為計算否認規定は、他の条文により明確に規定されていない場合において初めて適用する余地がある。この控訴審においては、対象となる二事業年度について現行法人税法の規定により解釈する旨を判示（四）において明言している。これを前提にすると、同法第 22 条第 2 項の無償取引に関する規定が存在することになる。そして、中村の説明の通り同規定が存在することによって、同族会社の行為計算否認規定を争点とする必要はなくなる。ただし、被控訴人（清水惣）は前述したように同法第 22 条第 2 項の無償取引に関する規定について「法的には意味のない規定であり、実効性がない。」と、その存在を否定している。

また、被控訴人（清水惣）は、寄附金認定に関する主張の中で、無償取引に関連して次のような主張も行っている。

被控訴人は、本件第一、第二事業年度において、認定利息相当額をうわまわる販売・購入取引による課税済み利益を東洋化成から取得していた。したがって、認定利息相当額は東洋化成との取引における利益に転化しているといえる。抽象的な無利息融資一般は、取引の一定型ではあるが、被控訴人の所得を把握するにあたっては、双方の取引全般のうちから無利息融資という一取引のみを摘出して認定利息相当額の寄付金と認定することが正当か否かを判断することは許されないのであって、それは、あくまで被控訴人と東洋化成との具体的取引に関する諸関係の全体像のもとにおいて判断されるべきものである。

控訴人及び被控訴人の主張を受けて裁判官は次のように述べた。

（判示）

1 本来あるべきもの①（経済的利益の享受）

金銭の無利息貸付がなされた場合、貸主はもとより利息相当額の金銭あ

るいは利息債権を取得するわけではないから、それにもかかわらず貸主に利息相当額の収益があつたというためには、貸主に何らかの形でこれに見合う経済的利益の享受があつたことが認識しうるものでなければならない。

2 同一価値移転説

ところで、金銭（元本）は、企業内で利用されることによる生産力を有するものであるから、これを保有するものは、これについて生ずる通常の果実相当額の利益をも享受しているものといいうるところ、右金銭（元本）がこれを保有する企業の内部において利用されているかぎりにおいては、右果実相当額の利益は、右利用により高められた企業の全体の利益に包含されて独立の収益としては認識されないけれども、これを他人に貸付けた場合には、借主の方においてこれを利用しうる期間内における右果実相当額の利益を享受しうるに至るのであるから、ここに、貸主から借主への右利益の移転があつたものと考えられる。

3 本来あるべきもの②（合理的な経済目的）

そして、金銭（元本）の貸付けにあたり、利息を徴するか否か、また、その利率をいかにするかは、私的自治に委ねられている事柄ではあるけれども、金銭（元本）を保有する者が、自らこれを利用することを必要としない場合、少くとも銀行等の金融機関に預金することによりその果実相当額の利益をその利息の限度で確保するという手段が存在することを考えれば、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事は、通常ありえないことである。

4 収益の認識

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付けた場合には、次項で説明する「収益認識における対価性がある場合」でないかぎり、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いうるのであり、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のである。

（1から4の見出しは引用者が加筆したものである。また、下線部分は引用者が編集したものである。第2項において同じ。）

先ず、（主張）においては、法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定を争点とすることを前提とした上で、第2章第2節第3項で記したキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）により、収益認識の根拠を述べている。しかし、（主張）で述べられている無利息貸付におけるキャピタル・ゲイン部分は、「一般に金銭の貸付けにおいては利息を生ずることが取引上通常であり、貸付けによつてかかる経済的利益が発生するとみるべき」として、利息そのものをキャピタル・ゲイン

として扱おうとしている。これは、営利法人にとって金銭貸借における無利息融資が経済原則に反するということを前提としている。しかし、営利法人にとって金銭貸借における無利息融資が経済原則に反するという前提は、金銭貸借を主たる営業目的とする営利法人にはあてはまるが、金銭貸借を主たる営業としない営利法人には必ずしもあてはまるものではない。従って、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）による説明は合理的とは言えないこととなる。

そこで裁判官は、上記(判示)2で示したように、同章同節第4項において記した同一価値移転説による説明を行っている。同一価値移転説は、昭和40年度法人税法全文改正前の無利息貸付に関する裁判である京都証券取引所事件の第一審判決においても用いられており、課税庁側の主張が認められているため、清水惣事件控訴審においても用いられたものと考えられる。

そして、上記(判示)1及び3では、無利息貸付を行った場合には、本来なら「経済的利益の享受」あるいは「合理的な経済目的」が存在しなければならないと述べた上で、上記(判示)4で、貸主側に「経済的利益の享受」あるいは「合理的な経済目的」が存在しない場合に限り、法人税法第22条第2項の規定による収益が認識されると述べている。

「経済的利益の享受」があれば、対価性があることとなり、「無償による役務の提供」にはならないのは当然であるとしても、「合理的な経済目的」については収益の認識における対価性の有無とは無関係なのではないだろうか。

この件について中村利雄は次のように述べている。

本件の一審では、もっぱら租税回避行為を利息認定の理由として主張し、控訴審になって漸く法人税法22条2項に力点を置いた主張を行っているものの、控訴審でも法人税法22条2項と租税回避行為（法132条）との関係についての議論が十分に整理されないまま訴訟上の主張が展開されているので、本判決も、無利息融資による経済的な利益の供与についての収益としての認識について租税回避論を持ち込み「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かぎり」という限定を附加しているが、役務の無償提供による収益の認識計上と当該収益の処分及び同族会社の行為計算の否認とは直接の関係はないことは前述のとおりである。従って、仮に、この限定のような配慮が必要であるとしても、それは寄付金と事業経営との区分、つまり費用論の領域であり、収益論の問題としては対価性の有無、すなわち「無償による役務の提供」に該当するかどうかの判断のみで十分であろう（中村, 1978, pp.379-380）。

しかし、控訴審判決の判示(八)においては、次のように述べられている。

(判示) 本件無利息融資により、東洋化成が、それがなかつた場合に比べてより速

かにその事業を独立自営しうるようになったとすれば、それが、短縮された期間相当分だけ、右のような被控訴人の利益の増大につながったといえないではない。

更に、控訴人（Y税務署長）による反論においても次のように述べられている。

（主張） 本件無利息融資は、せいぜい子会社たる東洋化成の育成を意図してなした側面的援助にすぎず、将来これによる何らかの効果が期待できるとしても、それは長期的視野に立脚した極めて間接的かつ漠然としたものであり、もとよりその対価性を肯認することはできない。

つまり、「合理的な経済目的」があれば、それにより被控訴人（清水惣）が何らかの利益を得ることとなる旨を説明している。従って、清水惣事件控訴審においては、「合理的な経済目的」も「経済的利益の享受」と同様に「対価性の有無」の判定条件の一つとしているものと考えられる。

前述したように控訴人（Y税務署長）は、法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定を用いて、同規定で例示されている「無償による役務の提供」に該当するか否かということを争点としている。そのため、裁判官においても被控訴人（清水惣）が行った法人税法第132条（同族会社の行為計算否認規定）を前提とした二つの主張を「無償による役務の提供」に該当するか否かという判断要素として扱ったのではないだろうか。つまり、「被控訴人は、本件第一、第二事業年度において、認定利息相当額をうわまわる販売・購入取引による課税済み利益を東洋化成から取得していた。」という主張については、①の「経済的利益の享受」として扱い、「本件無利息貸付は、被控訴人の利潤追求のための事業活動であり、利息相当額の寄付金など発生する余地はない。」という主張については、②の「合理的な経済目的」として扱うということである。そして、これらの主張を否定することにより対価性が無いと立証されれば、法人税法第22条第2項で例示されている「無償による役務の提供」に該当することとなると述べたものと考えられる。

判示(二)の内容を整理すると次のようになる。

役務の無償提供は有償提供による代償を無償で給付したのと同じであるから

↓

対価性（経済的利益の享受あるいは合理的な経済目的）が貸主に無ければ

↓

無償による役務の提供となり貸主から借主へ利益が移転することとなるため

↓

法人税法第22条第2項の規定により収益が認識される

第2項 収益認識における対価性がある場合

前項(判示)4で記した「収益認識における対価性がある場合」については、判示(二)において次のように述べられている。

(判示)①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場合。

②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。

そして、①については判示(七)で、②については判示(八)で、各々その具体的内容が示され、検証されている。順番が変わることとなるが、ここで先に検証結果を確認しておく。まずは、①について判示(七)から抜粋して引用する。

(主張) 被控訴人は、本件第一、第二事業年度において東洋化成との取引により認定利息相当額をうわまわる利益を取得していたと主張する。しかし、被控訴人が東洋化成に商品を販売して相当の利益を得たとしても、それは一般商取引として当然のことであり、その故に当然に本件無利息融資における利息相当額の経済的利益を供与しなかつたことになるわけではないし、また、本件の場合、その関連を直接かつ明瞭に認識しうるような契約があつたわけでもない。

(判示) 被控訴人は、本件第一、第二事業年度において、認定利息相当額を上まわる課税済み利益を東洋化成から取得していた、と主張する。しかし、商品の販売により利益を得るということは、一般商取引として当然のことであり、単にそれだけのことでは右の利益が本件無利息融資によつて与えた経済的利益と対価的意義を有するものと認めることはできない。

被控訴人(清水惣)は、対象の二事業年度において、商品の売買により相応の利益を得ているのであるから、利息相当額はその中に包含されている旨を主張した。しかし、裁判官は、判示(六)において、これまでの経緯や状況を説明し、判示(七)において、二事業年度における商品売買に関する詳細なデータを示し、これらを検証した結果、商品売買による利益は無利息貸付とは無関係であると判断し、①については該当しないことが立証された。

次に②について判示(八)から抜粋して引用する。

(主張) 本件無利息融資は、これと直接因果関係をもつ格安仕入等の契約も事実もないのであつて、せいぜい子会社たる東洋化成の育成を意図してなした側面的援助にすぎず、将来これによる何らかの効果が期待できるとしても、それ

は長期的視野に立脚した極めて間接的かつ漠然としたものであり、もとよりその対価性を肯認することはできない。

(判示) 子会社たる東洋化成が利益をあげ、その取引高が増大すれば、親会社たる被控訴人にそれによる経済的利益が見込まれることは事実であり、本件無利息融資により、東洋化成が、それがなかつた場合に比べてより速かにその事業を独立自営しうるようになったとすれば、それが、短縮された期間相当分だけ、右のような被控訴人の利益の増大につながったといえないではない。しかし、本件無利息融資により、被控訴人に東洋化成からのある程度の経済的利益が見込まれるとしても、それは、極めて間接的かつ漠然としたものであるにすぎないのみならず、被控訴人は、その種の利益の全てを自己に帰属させることもできないのであつて、それだけでは、営利法人が無利息融資の代償とするに足ると評価すべき程のものであるとは認めがたいところである。そして、他に、本件無利息融資をしたことにより被控訴人が何らかの利益を得たことをうかがわせるような事情は見当らない。

第一審判決においては、親会社による子会社支援は、親会社の利潤追求のための事業活動であり、租税回避行為には当たらないという結論であつた。

控訴審判決において裁判官は、先ず子会社支援によって将来の利益が期待される可能性を示した。しかし、それは漠然としたものであるため、対価性の有無という観点からすれば、無利息貸付に合理的な経済目的があるとはいひ得ないと結論を下した。これにより②についても該当しないことが立証された。

従つて、検証の結果、貸主側に対価性（「経済的利益の享受」あるいは「合理的な経済目的」）は存在しないことが立証され、是非は別として、清水惣事件控訴審においては、利息相当額を法人税法第22条第2項の規定による「無償による役務の提供」に係る収益として認識すべきことが確定することとなる。

なお、控訴人（Y税務署長）は、予備的主張として法人税法第132条（同族会社の行為計算否認規定）を用いているが、裁判官は判示において「右違法な部分を法132条（旧法30条）の適用によつて維持する余地はない。」と述べている。

中村利雄は、この結果について次のように説明している。

この判決は、法人税法22条2項の取引の例示中「無償による資産の譲渡又は役務の提供」に係る部分が積極的な意義を有する規定である（中略）ことを明らかにするとともに、同項の収益に該当するものについては、たとえ当該法人が同族会社であっても、租税回避行為として同族会社の行為又は計算の否認規定を適用する場合には当たらないことを示したものとえよう（中村, 1978, p.373）。

中村は法人税法第132条と同法第22条第2項の関係を上記のように説明してお

り、筆者が本節第1項において推測として記した部分と整合的であると考えることができる。

以上により、第一段階の「収益認識」が終了し、判示(三)以降は最終段階の「寄附金認定」に関する判断となる。

第5節 判示(三) (寄附金の意義及び適用範囲)

第1項 寄附金の意義

(主張) (判示とほぼ同じ内容であるため、省略する。)

(判示) 法37条5項(現在においては7項、以下、第4章において同じ。)の規定からみれば、寄付金とは、その名義のいかんを問わず、金銭その他の資産又は経済的利益の贈与又は無償の供与であつて、同項かつこ内所定の広告宣伝費、見本品費、交際費、接待費、福利厚生費等に当たるものを除くものことである。

法人税法に寄附金の定義に関する条文は無いが、寄附金の額については、法人税法第37条第7項において「寄附金の額は、寄附金、拋出金、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。)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。」と規定している。

昭和40年度法人税法全文改正の基礎となった昭和38年12月の税制調査会による「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」において、寄附金に関して次のように答申されている。

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、限度計算を行な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(内閣府税制調査会, 1963, p.37)。

答申の中にある「無償の支出のうち業務に明らかに関係あるもの」が法人税法第37条第7項のかっこ書き内の「除くもの」として法文化されたものと思われるのであるが、かっこ書き内の費用は限定的なものなのか明確ではない。

このことについて大淵博義は次のように述べている。

「広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用」とは、広告宣伝、見本品の費用と類似した性質を有する販売経費をいい、これとは異なる費用や損失は、これには含まれないと解される。その意味では、広告宣伝や見本品の費用は、販売促進費の例示的費用として理解することができる。また、後段の「交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきもの」の範囲については、文字どおり、ここで掲記されている費用に限定されると解すべきである。しかるに、ここでの文言の解釈として、すべての事業関連費用を含むものと解するのは、その文理として妥当ではない。仮に、事業関連費用を広く寄附金から除外するというのであれば、「広告宣伝費、交際費、接待費及び福利厚生費その他事業活動に要する費用」とすべきであろう（大淵，2013，p.563）。

大淵が述べているように、法文上は除外すべきものを限定しているということになる。前記の答申の中では「無償の支出のうち業務に明らかに関係あるもの」と述べられていることからすれば、これを限定すべきではないとも思えるが、次項で説明する損金算入限度額規定の存在意義から考えれば、ここで除外するものは、最低限のものである法人税法第 37 条第 7 項のかつこ書き内の費用に限るべきであろう。なお、被控訴人（清水惣）は寄附金について次のように主張している。

法が寄付金の損金算入を認める場合は、法人の事業活動に直接の関係はないが、公益的性格を有する財産の出捐であるとか、もしくは公益的性格を有していないが、無形的広報活動又は近隣同志のつき合い上必要な出捐もあるが、これを個別的に検討することは煩にたえないから、法 37 条 2 項は画一的に損金算入限度額を法定したものである。このように法は、寄付金を事業活動に直接関係なくなされる金銭その他の資産の贈与又は経済的利益の無償の供与であることを前提としているものと解さなければならない。本件無利息貸付は、被控訴人の利潤追求のための事業活動であり、利息相当額の寄付金など発生する余地はない。

大淵の説明によれば、被控訴人（清水惣）が主張する「法は、寄付金を事業活動に直接関係なくなされる金銭その他の資産の贈与又は経済的利益の無償の供与であることを前提としている」という考え方は間違っていることになる。

中村利雄は次のように説明している。

法人税法 37 条 5 項のかつこ書の解釈につき事業に関係のない無償の支出のみが寄付金に該当するとの見解があるようであるが、これは妥当ではない。すなわち、同項かつこ書は、無償の支出のうち事業の遂行に明らかに

関係あるものを事業経費として寄付金から除外し、それ以外のものを税法上の寄付金として取り扱うこととしたものであり、従って、税法上の寄付金は事業の遂行に直接関係のないもののみをいうのではなく、事業との関係が明らかでないものも含まれると解すべきものと考えられる（中村, 1978, p.378）。

中村の「事業の遂行に直接関係のないもののみをいうのではなく」という説明によっても被控訴人（清水惣）の主張は否定されている。

従って、（判示）で述べられているように同法第 37 条第 7 項のかっこ書き内の費用でなければ法人税法における寄附金の対象となり得ることとなる。

第 2 項 損金算入限度額

（主張）（判示とほぼ同じ内容であるため、省略する。）

（判示） 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 37 条 2 項）。

前項で記した答申の中の「それ以外のもの（税法上の寄附金）」のうち、どれだけが費用の性質を持ち、どれだけが利益処分の性質をもつかを客観的に判断することができないため、法定された形式基準によって区分することを規定している。

第 3 項 認定条件

（主張）（判示と全く同じであるため、省略する。）

（判示） 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 37 条 5 項かっ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。

この部分は、第 1 項の寄附金の意義の規定、及び前項の損金算入限度額規定を受

けて、事業関連費用であっても不明確なものは除外することなく、これらの規定により区分すべきであることを説明している。

清水惣事件控訴審においても、上記の二点、つまり「経済的利益の無償の供与等に当たること」及び「法 37 条 5 項かっこ内所定のものに該当しないこと」をもって寄附金の認定を行おうとしている。

大淵博義は、第 1 項で記した説明の後、「すなわち、法人税法上の寄附金とは、『事業に関連するか否かを問わず、対価を享受しないでなされた金銭その他の資産又は経済的利益の給付又は供与であって、同項かっこ書きの費用に該当しないもの』と解することになる。」（大淵, 2013, p.564）と述べており、(判示)及び(主張)で述べられている内容と一致することになる。

第 6 節 判示(四) (確認的規定)

(主張) 本件第一事業年度の法人税については旧法人税法が適用され、本件第二事業年度の法人税については現行法人税法が適用されるのであるが、現行法人税法は旧法人税法の表現の平明化を図つたものであり、本件に適用されるべき法条の解釈については、両者の間で別異に解すべき根拠もないから、以下では現行法人税法の法条のみを引用して述べることとする。

(判示) ところで、旧法は各事業年度の所得を法人税の課税の対象とし(8条)、右所得の金額は「各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による」(9条1項)と規定し、また、寄付金の損金不算入に関する規定をおいている(9条3項)けれども、旧法には、法 22 条 2 項、37 条 5 項のような規定はなかった。しかし、本件に適用されるべき法条に関する法の規定は、旧法の解釈上も妥当と考えられていたところを法文化したものであり、それによつて従来の法人税法の所得計算の変更が意図されているものではないと解されるのであつて、旧法の関係規定について、右に述べたところと別異に解釈すべき根拠は見出しがたいところである。

清水惣事件において対象となる事業年度は、昭和 39 年度(昭和 38 年 12 月 1 日から昭和 39 年 11 月 30 日まで)及び昭和 40 年度(昭和 39 年 12 月 1 日から昭和 40 年 11 月 30 日まで)の二事業年度である。

そして、二事業年度の間昭和 40 年度法人税法全文改正が行われており、その施行については、昭和 40 年法律第 34 号附則第 2 条において「この附則に別段の定めがあるものを除き、改正後の法人税法の規定は、法人のこの法律の施行の日(昭和 40 年 4 月 1 日)以後に終了する事業年度の所得について適用し、法人の同日前に終了した事業年度の所得に対する法人税については、なお従前の例による。」と定められている。従つて、本来ならば、昭和 39 年度については改正前の旧法人税法が適用され、昭和 40 年度については改正後の現行法人税法が適用されることとなるので

あるが、第2章第1節第3項で記した当時の立案担当者である吉牟田勲の発言「この第22条は、規定の明確化を旨として新たに設けたものであって、これにより従来行われていた所得計算の原則を変更するつもりはなく…」(確認的規定)に基づき、二事業年度とも現行法人税法の規定により解釈する旨を明言している。

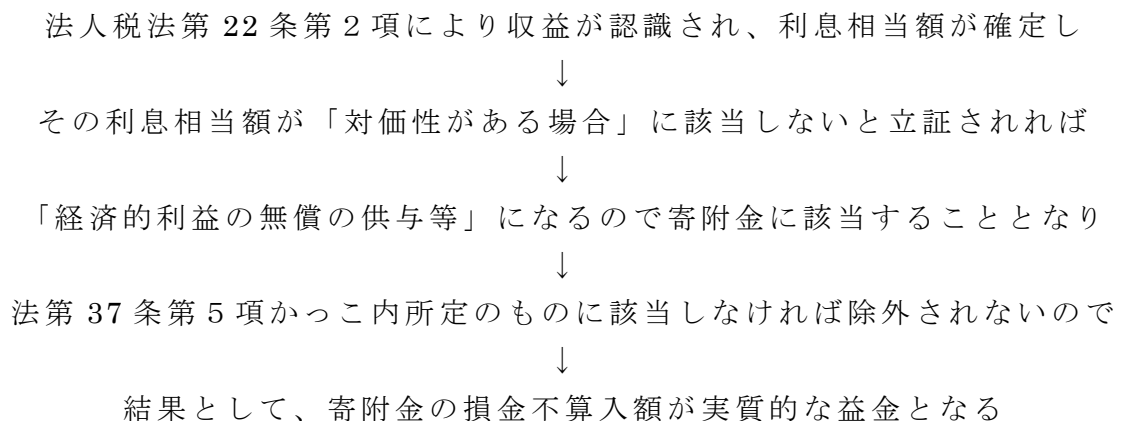
第7節 判示(五)及び判示(八) (結論)

第1項 寄附金認定の整理

裁判官は、判示(四)までで示した寄附金認定の前提条件に基づき、清水惣事件控訴審における最終目的である寄附金認定の要件を次のように整理した。

(判示) 以上述べたところからすれば、本件無利息融資に係る右当事者間において通常ありうべき利率による利息相当額は、次項で説明する「寄附金認定における対価性がある場合」であると認められないかぎり、寄付金として扱われるべきものであり、それが法37条5項かつこ内所定のものに該当しないかぎり、寄付金の損金不算入の限度で、本件第一、第二事業年度の益金として計上されるべきこととなる。(下線部分は引用者において編集。第2項において同じ。)

上記の内容を整理すると次のようになる(詳細は第2項において記述する)。



上記判示(五)で述べられている「益金」は、寄附金の損金算入限度超過額(寄附金の損金不算入額)部分のことである。

この表現は、第3章第2節第2項で記した旧法人税法下の裁判において行われていた表現と同じである。つまり、「損金不算入額」を「総益金」に含まれる「益金」と表現し、所得に加算するというものである。

清水惣事件控訴審は、確認的規定(改正以前からの税務の取扱いを踏襲した規定)を前提としているため、旧法人税法下における寄附金の認定のみを争点とした裁判(旧法人税法第9条第3項を争点の根拠とする裁判)を判例とし、更正前所得に収益及び寄附金を計上することなく、寄附金の損金不算入額を加算するのみで更正後

の所得を計算した手法をそのまま用いている。

上記の判示(五)を簡単な数字(利息相当額が10、寄附金の損金算入限度額が8であると仮定する。)で置き換えて示すと次のようになる。

利息相当額(10)は、「寄附金認定における対価性がある場合」であると認められないかぎり、寄附金として取扱われるべきもの(寄附金=10)であり、それが法37条5項かつこ内所定のものに該当しないかぎり、寄附金の損金不算入(10-8=2)の限度で、本件第一、第二事業年度の益金(2)として計上されるべきこととなる。

現行の法人税法に沿って、正しく計算するのであれば、先ず、益金である利息相当額(10)と損金である寄附金(10)が計上されるが、この段階においては相殺されるので、法人の所得は変わらない。そして寄附金の損金算入限度超過額(寄附金の損金不算入額)(2)が所得に加算され、法人の所得が(2)だけ増加し当該所得に基づき税額が計算されることとなる。

しかし、上記判示(五)においては、実務的な考え方にに基づき、途中の部分を省略し、結果のみを述べている。つまり、旧法人税法下の裁判と同様に利息相当額である益金(10)のうち寄附金の損金不算入額(2)の部分だけが当該事業年度の実質的な益金となるという説明である。

従って、一部の先行研究にあるように、寄附金の認定をした後に、法人税法第22条第2項の規定による収益を認識するということを述べている訳ではないように思われる。第4節で記したように、収益の認識については、判示(二)(判示(七)及び判示(八)による立証部分を含む。)において既に確定しているのであるから、最終段階である判示(五)(寄附金の認定部分)において、再び収益を認識することは有り得ないのではないだろうか。

ただし、昭和40年度法人税法全文改正以後(法人税法第22条第2項の規定が存在している時)における表現としては正しくはない。上記判示(五)の益金(2)は現行の法人税法によれば、「損金不算入額」として所得に加算されるものであって、「益金算入額」として所得に加算されるものではないので、控訴人(Y税務署長)の(主張)においても、裁判官が示す(判示)においても、言葉の使い方としては問題があると言わざるを得ない。

第2項 寄附金認定における対価性がある場合

(判示)①被控訴人が、東洋化成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場合。

②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東洋化成にこれを無償で供与したものであると認められる場合。

(主張) 本件において、被控訴人の主張との関連において主として問題になるのは、本件無利息融資に係る利息相当額が経済的利益の無償の供与等にあたるかどうかと、これが法37条5項かつこ内所定のものに該当しないかどうかの二点である。右二点のうちの前者は、要するに右利息相当額の対価性の有無の問題である。

清水惣事件控訴審においては、「寄附金の認定」が主目的（最終目的）であり、寄附金認定のための条件の一つが、第5節第3項で記したように「利息相当額が経済的利益の無償の供与等に該当するか否か」となる。そして(主張)で述べられているように、「利息相当額が経済的利益の無償の供与等に該当するか否か」の判断基準は、「利息相当額の対価性の有無」ということになる。

(判示)においては、対価性の有無について二つの判定条件を示している。この「寄附金認定における対価性がある場合」は、第4節第2項で記した「収益認識における対価性がある場合」と同じ内容である。つまり、第4節第1項で記したように、②の「合理的な経済目的」についても、清水惣事件控訴審においては「対価性の有無」の判定条件としているものと思われる。

単純な解釈をすると、収益の認識は、「無償による役務の提供」であるかどうかであり、寄附金の認定は、「経済的利益の無償の供与等」であるかどうかである。両者に共通する「無償（＝対価性がない）」であるかどうかについて、同じ条件で判定を行うことは可能である。その考え方を考慮した場合、「無償」の判定を同じ条件で行ったからと言って、「収益の認識」と「寄附金の認定」を同じ条件で判定したとは言えないこととなる。

是非は別として、清水惣事件控訴審においては、「経済的利益の享受」と「合理的な経済目的」の二つを「対価性の有無」の判定条件としているのであるから、その前提で考察を進める。

上記のように判定条件は、収益認識の場合と同じ内容であり、その立証も判示(七)及び判示(八)で行われているので、内容に関しては省略する。結果として、①についても②についても対価性がないことが立証され、利息相当額が寄附金として認定され、寄附金の損金算入限度超過額（寄附金の損金不算入額）が所得に加算されることとなる。その結果、第3節第1項で示した被控訴人（清水惣）の二つの主張は完全に否定されたこととなる。

第3項 結論

判示(一)及び判示(二)において収益認識の整理がなされ、対価性がないことが立証されれば、無利息融資にかかる利息相当額が法人税法第22条第2項によって収益が認識されるべきものであることが確認された。

判示(三)において寄附金の認定条件が「経済的利益の無償の供与等に当たること（対価性がないこと）」及び「法37条5項かつこ内所定のものに該当しないこと」

の二点であることが確認された。

判示(四)において適用すべき法律は、昭和 39 年度、昭和 40 年度の二事業年度ともに現行法人税法の規定によって判断すべきことが明言された。

判示(五)において寄附金認定の整理がなされ、対価性が無いことが立証され、判示(三)の二つの条件を満たすこととなれば、利息相当額が寄附金に該当することとなり、寄附金損金不算入額が実質的な益金となることが確認された。

判示(六)において、これまでの経緯や現状の説明が行われた。

判示(七)において「経済的利益の享受」についての検証が行われ、その結果として該当しないことが立証された。

判示(八)において「合理的な経済目的」についての検証が行われ、その結果として該当しないことが立証され、対価性が無いことが確定した。

そして、判示(八)の最後に「結論」として次のように述べられている。

(判示) 以上、被控訴人が東洋化成から本件無利息融資による利息相当額の利益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とは到底認めがたく、また、営利法人である被控訴人が本件無利息融資により無償でその利息相当額の利益を手離すことを首肯させるに足る合理的理由も見出しがたいところである。そして、本件無利息融資に係る利息相当額の利益の供与が法37条5項かつこ内所定のものに該当するとは解しえないから、控訴人が本件第一、第二処分においてこれをその寄付金不算入の限度で本件第一、第二事業年度の益金として計上すべきものとしたこと自体を、違法ということはできない。

上記の結論をもって、控訴人（Y 税務署長）が行った益金の認識（法人税法22条2項の規定）を用いた寄附金の認定に基づく更正処分には違法性がないことが確定した。その後、寄附金とされる利息相当額とその損金不算入の計算に関する判示が述べられ、清水惣事件控訴審は決した。

第8節 問題点の抽出

第1項 清水惣事件控訴審の背景

昭和 40 年度法人税法全文改正によって設けられた法人税法第 22 条第 2 項の無償取引に関する規定を最初に適用した裁判は、筆者が調べた限り、昭和 50 年 9 月 19 日神戸地方裁判所判決¹⁷である¹⁸。しかし、同裁判は法人代表者に対する低額による資産の譲渡に係る事案である。

第 3 章第 3 節で記したように、同法の無償取引に関する規定は、無償取引のうち

¹⁷ 神戸地方裁判所 昭和 50 年 9 月 19 日判決 昭 44（行ウ）44 号 「更正処分等取消請求事件」（Westlaw Japan 【文献番号】1975WLJPCA09190006）

¹⁸ 清水惣事件の第一審は、昭和 47 年 12 月 13 日に行われているが、法人税法第 132 条（同族会社の行為計算否認規定）のみを争点とし、法人税法第 22 条第 2 項の無償取引に関する規定には触れていない。そして、同規定を適用した控訴審は、昭和 53 年 3 月 30 日に行われている。

資産の譲渡については、「改正以前からの税務の取扱いを踏襲した確認的規定」であり、役務の提供については、「収益の額とすることを改めて明示した創設的規定」であると筆者は考えている。

つまり、上記の資産の譲渡に係る裁判は、根拠条文が旧法人税法第9条第1項から現行の法人税法第22条第2項に変わっただけであって、裁判の内容や収益認識の根拠は旧法人税法下における裁判と同様であり、問題になるような変化はなかったものと思われる。そのために上記裁判は、清水惣事件控訴審のような注目を集めることがなかったのではないだろうか。

上記の考え方が正しいとした場合、清水惣事件控訴審は昭和40年度法人税法全文改正によって「役務の無償提供にも収益が認識される」ことを新たに定めた無償取引に関する規定を最初に適用した裁判ということになる。

また、清水惣事件控訴審は、第2節第2項で記したように、一つの裁判の中で「収益の認識」と「寄附金の認定」を同時に扱った最初の無償取引に関する裁判ということになる。

従って、清水惣事件控訴審は新たな規定に対し、参照すべき前例も無い状態で行われた裁判であり、控訴人（Y税務署長）や被控訴人（清水惣）、そして裁判官においても、手探り状態で行われたものと考えられる。

第2項 収益認識に関する問題点

清水惣事件控訴審においては収益認識の根拠として、判示(一)では有償取引同視説（二段階説）を、判示(二)では同一価値移転説を用いている。判示(一)では無償取引全体に対する根拠を、判示(二)では無利息貸付に対する根拠を説明している。しかし、清水惣事件控訴審に対する根拠として判示の中心となっているのは、「無償による役務の提供に該当するか否か」ということである。つまり、現行の法人税法第22条第2項で規定されている「無償による役務の提供に係る収益の額は益金の額に算入する」という根幹的根拠に基づくものである。そして、その判断については「経済的利益の享受」と「合理的な経済目的」という二つの条件を示している。この二つの条件は、被控訴人（清水惣）が述べた「貸主側において経済的利益の享受及び合理的な経済目的が存在しているため寄附金の発生など有り得ない」という主張が前提となっている。この主張のうち「合理的な経済目的」については、清水惣事件第一審判決及び旧法人税法下における京都証券取引所事件（表3-1.④）の控訴審判決を判例としたものであると思われる。同控訴審判決では次のように述べられている。

(判示) 私法上許された法形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減することが企図されている場合には本来の実情に適合すべき法形式に引直してその結果に基いて課税しうることも認められなければならない。また課税要件事実の認定にあたって、行為の実質及び経済的効果を参酌考量して租税負担の公平が図られねばならないが、納税義務者、課税標準及び徴

収手続が法律で定められることを要請する租税法律主義のもとにおいて、右認定は不当に私的自治を侵すものであつてはならない。殊に他の合理的な経済目的から合法的になされた私法上の行為まで、それが他の法形式を用いた場合に比して課税負担の軽減をもたらすことを理由として、法人税法上抛るべき規定なくして、これを否認することは許されない（下線は引用者）。

上記のように合理的な経済目的がある場合には、私法上の行為が優先される旨が述べられている。しかし、同事件は現行の法人税法第 22 条第 2 項の無償取引に関する規定が存在していない（判示にある「法人税法上抛るべき規定」が無い）時（旧法人税法下）における事案である。そして、第一審で争点となった同族会社の行為計算否認規定は、前述したように他の条文で規定されていない場合に限り適用する余地がある規定である。従って、いずれの裁判も現行の法人税法第 22 条第 2 項の無償取引に関する規定が存在している場合においては適用すべき判例には該当しない。つまり、被控訴人（清水惣）は、旧法人税法下における考え方を前提とした主張を行ったことになる。

清水惣事件では、前述したように二事業年度とも昭和 40 年度法人税法全文改正後の現行の法人税法を適用する旨を判示（四）で明言している。しかし、本来なら昭和 39 年度については旧法人税法を適用し、昭和 40 年度については現行の法人税法を適用しなければならない。本来の規定通りに適用されていた場合、昭和 39 年度においては旧法人税法第 30 条第 1 項の同族会社の行為計算否認規定によって判断がなされ「租税回避行為には当たらない」という結論となり、昭和 40 年度においては現行の法人税法第 22 条第 2 項の無償取引に関する規定が適用され「収益として認識すべきである」という結論になった可能性もある。しかし、清水惣事件控訴審においては、同改正が「確認的規定（改正以前からの税務の取扱いを踏襲したもの）」であるという前提に基づき、二事業年度とも同改正後の現行の法人税法を適用することとしたため、控訴人（Y 税務署長）及び裁判官は、被控訴人（清水惣）の同改正前（旧法人税法）の考え方に基づく主張に対し、同改正後（現行の法人税法）の考え方に基づく反論をする必要が生じたことになる。

また、「無償による役務の提供に該当するか否か」という条件の一つである上記の「合理的な経済目的」について金子宏は次のように述べている。

収益を認識すべき無償取引の範囲の限定理由として述べられていると解されるが、このような限定を付することは正当であろうか。この限定理由は、おそらく、第一審で議論の中心となった租税回避論の影響を受け、租税回避否認の要件に関する考え方を 22 条 2 項の無償取引の範囲の解釈にとり込んだものであると思われる。しかし、法人税法 22 条 2 項は、第一次的には、租税回避の否認を目的とする規定ではなく、適正所得の算出を目的とする規定であると解する限り、このような限定をすることは正当ではない。無償取引について何らかの合理的な理由がある場合であっても、法人

は、営利を目的として活動するものである以上、何らかの経済的効果をもたらすことを期待してそれを行うのであって、合理的な理由の存在は無償取引につき収益を認識することを否定する根拠とはなりえないと思われる（金子, 1983, p.169）。

筆者も金子が述べているように無償取引の判定においては「合理的な経済目的」は関係させるべきではないと考える。しかし、裁判においては、被控訴人（清水惣）が述べた主張に対し、控訴人（Y税務署長）及び裁判官は、何らかの形で応える必要がある。そのため、第4節第1項で記したように、この主張を「対価性の判定条件として扱う」という内容に転用し、応えることとしたのではないだろうか。つまり、金子が述べているように「租税回避否認の要件に関する考え方を22条2項の無償取引の範囲の解釈にとり込んだ」ということになる。清水惣事件は昭和40年度法人税法全文改正の前後の事業年度に係る事案であり、正に税法改正の分岐点であった。それ故に、上記のような矛盾（旧法人税法下の考え方に基づく主張に対し、現行の法人税法下の考え方に基づく反論をする必要）が生じることになったのではないだろうか。

第3項 寄附金認定に関する問題点

寄附金の認定に関して清水惣事件は、第一審判決においては、親会社による子会社支援は親会社の利潤追求のための事業活動であり、租税回避行為には当たらないため課税庁が行った寄附金認定は違法であるという結論であった。これに対して控訴審判決では、「経済的利益の無償の供与等に当たること（「経済的利益の享受」あるいは「合理的な経済目的」が無いこと）」及び「法人税法第37条第7項かっこ内所定のものに該当しないこと」という二つの条件を満たしていれば、例外なく寄附金として認定するという結論となった。

しかし、営利法人が無利息で融資するという事は、その取引が何らかの営利性と結びつくものであって、経済的合理性が前提となることは確かである。そのため、清水惣事件控訴審判決による結論は一つの問題提起となった。

清水惣事件控訴審判決の後、昭和55年5月15日付直法2-8通達により法人税基本通達の改正が行われた。その内容は、特定の合理的経済目的がある場合には、寄附金の額に算入しないというものである。本通達の改正は清水惣事件の判決を受けたものであると言われており、具体的には次の通りである。

基本通達9-4-2（子会社等を再建する場合の無利息貸付け等）

法人がその子会社等に対して金銭の無償若しくは通常より低い利率での貸付け又は債権放棄等をした場合において、その無利息貸付け等が例えば業績不振の子会社等の倒産を防止するためにやむを得ず行われるもので合理的な再建計画に基づくものである等その無利息貸付け等をしたことについて相当な理由があると認められるときは、その無利息貸付け等

により供与する経済的利益の額は、寄附金の額に該当しないものとする。

上記通達について法人税基本通達逐条解説では次のように説明している。

法人が子会社等に対して金銭を無利息又は通常の利率よりも低い利率で貸し付けた場合には、通常収受すべき利息と実際に収受している利息との差額については、特段の事情がない限り、税務上寄附金として取扱うというのが伝統的な考え方である。

現にそのような考え方で課税処分をし、かつ国側が勝訴している租税判例も数多く見受けられるところである。ただ、一概に無利息又は低利貸付といっても、そのことについて経済取引として十分説明がつくという場合には、前述した法人税基本通達 9-4-1¹⁹における子会社整理等の場合における損失負担と同様に、常にこれを寄附金として取り扱うのは相当でない。例えば、業績不振の子会社等の倒産を防止するためには、緊急に合理的な再建計画を策定し、これに基づいていわゆる「つなぎ資金」の融資を行う等のことが必要となるであろう。その場合にも通常の金利負担を求めるならば、折角再建しようとしている子会社の前途に重い負担を強いることになる。このため、かかる緊急のつなぎ資金については、低利又は無利息で融資が行われるようなことも十分にあり得ると思われる。このような場合の低利又は無利息による貸付けは、それなりに経済合理性を持つべきであり、単に低利又は無利息であるがゆえをもって、直ちに寄附金として取り扱うことは実態に即さない。

そこで、本通達において、このような合理的な理由に基づく低利又は無利息貸付けについては、税務上も正常な取引条件に従って行われたものとして取り扱い、寄附金としての認定課税をしない旨が明らかにされている

(小原, 2016, pp.828-829)。

逐条解説にあるように特定の合理的経済性がある場合には、寄附金の認定をせずに除外する必要があることになる。清水惣事件は、本通達が示す合理的経済目的には該当しないものと思われる。しかし、同控訴審判決で指摘された問題点が契機となり本通達の改正が行われ、特定の場合が規定されたことにより寄附金の範囲から除外される条件が明確にされたことは間違いないであろう。

¹⁹ (基本通達 9-4-1) 法人がその子会社等の解散、経営権の譲渡等に伴い当該子会社等のために債務の引受けその他の損失負担又は債権放棄等をした場合において、その損失負担等をしなれば今後より大きな損失を蒙ることになることが社会通念上明らかであると認められるためやむを得ずその損失負担等をするに至った等そのことについて相当な理由があると認められるときは、その損失負担等により供与する経済的利益の額は、寄附金の額に該当しないものとする。

第4項 収益認識と寄附金認定との関係性に関する問題点

清水惣事件控訴審判決を受けて、損金（特に寄附金）の処理に関係させ、法人税法第22条第2項の収益の額を計上すべきという考え方（いわゆる「限定説」）が主張されたが、中村利雄は、評釈の中で、次のように述べている。

無利息融資が「無償による役務の提供」に該当すれば、それが租税回避行為に当たるかどうか及び経済的合理性の有無とは関係なく、また、相手方に対する利息相当額の経済的な利益の供与が寄付金又はその他の事業経費に当たるかどうかに関係なく、利息相当額が法人税法22条2項の規定により益金の額に算入され、当該経済的な利益の供与が寄付金に当るか又はその他の経費として損金の額に算入されるかは、同法22条3項及び37条5項により判定することとなると解すべきである。従って、「原則としてこのような『寄付金』（借方項目）が存在する場合に限ってそれに応じて法人税法22条2項の『無償による資産の譲渡又は役務の提供』（貸方項目）が論ぜられることになる。」とするのは妥当ではない（中村, 1978, p.379）。

本来、法人税法第22条第2項の規定による「収益の認識」と同法第37条の規定による「寄附金の認定」は独立した規定であり、各々において各々の条件によって別々の判断をすべきものである。

清水惣事件控訴審の判決を受けて武田昌輔は、「判決では、寄付金であるかどうかをまず判断し、寄付金であれば、無償の供与として法22条の規定が適用されると論じているが、寄付金に該当しない場合でも無償であれば理論上法22条の規定は適用されることを見逃している点に若干の問題がある。」（武田, 1978, p.62）と述べている。この発言や上記「限定説」の考え方²⁰は、判示(五)で示されている「益金」を同法第22条第2項の規定により認識される収益であると解釈してのものであると思われる。しかし、第4節第1項で記したように筆者はこの「益金」は旧法人税法下の裁判と同様に損金不算入額を「益金」として表現したものであると理解している。また、第2節第2項で記したように役務の提供に係る裁判においては、寄附金として認定するためには何らかの根拠によって収益を認識し、その額を確定しておかなければ寄附金の額が確定できない。従って、この裁判においては、法人税法第22条第2項の規定によってまず収益の認識を行い、その後、同法第37条の規定によって寄附金の認定を行っているのであるから、収益の認識は裁判の過程の中の第一段階に過ぎないのであり、上記のような考え方は成立しないのではないだろうか。

しかし、清水惣事件控訴審においては、「収益の認識」と「寄附金の認定」を全

²⁰ 岡村忠生は、判示(五)について「この判決理由を要約すれば、提供された経済的利益が寄付金に該当する場合については、収益が生ずると述べているのである。それゆえ、この判決は、狭義の限定説に立つものであり、22条2項によって常にまず収益が発生するという通説の立場（無限定説）とは、論理構成が逆であるといえよう。」（岡村, 1987a, p.6）と述べている。

く同じ条件で判定しているように思えること、及び上記の「益金」という表現の仕方によって混乱が生じ、清水惣事件控訴審の判示から「収益の認識」と「寄附金の認定」との関係性の議論が生まれたことは間違いない。

第9節 小括

本章第1節では、清水惣事件第一審判決の整理を行った。第一審判決では現行の法人税法第132条（同族会社の行為計算否認規定）のみを争点とし、租税回避行為には当たらないという判決が下された。そのため同判決は、同法第22条第2項の無償取引に関する規定を無視したものとして批判されることとなった。

被告（Y税務署長）は、第一審判決を不服とし、同法第22条第2項の無償取引に関する規定を用いた寄附金の認定を主体として控訴した。

本章第2節から第7節では、清水惣事件控訴審判決の整理を行った。先ず、本章第2節では、控訴審判決の最終目的は「寄附金損金不算入額への課税」であり、「収益の認識」は過程の中の第一段階に過ぎないことを記した。そして本章第3節及び第4節において第1段階である「収益認識」の整理を、本章第5節から第7節において最終段階である「寄附金認定」の整理を行った。

控訴審判決で被控訴人（清水惣）は、「貸主側において経済的利益の享受及び合理的な経済目的が存在しているため寄附金の発生など有り得ない。」という主張を行った。この主張に対し裁判官は、「貸主側における経済的利益の享受及び合理的な経済目的」を対価性の判定条件として用いて検証し、存在しないことを立証した。結果、法人税法第22条第2項に規定する「無償による役務の提供」に該当するため収益が認識され、認識された利息相当額は法人税法第37条に規定する「経済的利益の無償の供与等」に該当するため、寄附金として認定するという判決が下された。

本章第8節では、収益の認識、寄附金の認定、そして収益認識と寄附金認定との関係性に関する問題点を抽出した。収益の認識については、「無償による役務の提供に該当するか否か」という判定において「合理的な経済目的」を条件としたことについての問題点を記した。寄附金の認定については、「経済的利益の無償の供与等に当たること」及び「法人税法第37条第7項かっこ内所定のものに該当しないこと」という二つの条件を満たしていれば、例外なく寄附金として認定するという判断に問題があることを記した。そして、収益認識と寄附金認定との関係性については、収益認識と寄附金認定を同じ条件で判定しているように思えること、及び「益金」という表現の仕方によって混乱が生じ、損金（特に寄附金）の処理に関係させ収益の額を計上すべきという考え方（いわゆる「限定説」）が主張されたことについての問題点を記した。

また、清水惣事件控訴審判決においては「確認的規定（改正以前からの税務の取扱いを踏襲したもの）」という前提の下、対象となる昭和39年度、昭和40年度の両事業年度とも現行の法人税法によって判断が行われた。仮に「確認的規定」であるとすれば、被控訴人（清水惣）が主張したように旧法人税法時代の考え方に基づき二事業年度とも判断を行ってもよい筈である。しかし、本章第8節第2項で記し

たように、旧法人税法を適用した場合と現行の法人税法を適用した場合では結論が変わる可能性がある。つまり、少なくとも役務の提供に関しては、近年において有力な学説とされている適正所得算出説で述べられているように「法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定は、確認的規定ではなく創設的規定である」ということになる。従って、清水惣事件控訴審判決においては、前提条件についても重要な問題があると言わざるを得ない。

適正所得算出説を提唱した金子宏が述べているように同規定が「創設的規定」であるとした場合、清水惣事件は、前例の無い新設された規定を初めて適用した裁判ということになる。それ故に上記のような様々な問題点が存在することとなり、判決後にはかなりの数の評釈論文、解釈論文が著されることとなった。そして、あまりにも多くの問題点が存在していたことから、この判決を契機に「法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定をどのように解釈すべきか」というある種の学術論争へと発展することとなったのである。

第5章 適正所得算出説の優位性と問題点

第4章で整理を行った清水惣事件控訴審判決においては、様々な問題点が提起され、法人税法第22条第2項に関する学術論争へと繋がった。その中から生まれた適正所得算出説は「現在、有力な学説として定着してきている」と言われている。本章においては、適正所得算出説の優位性を明確にするとともに問題点についても考察を行う。

第1節 適正所得算出説の優位性

第1項 三つの論拠の問題点

第2章第2節で記したように清水惣事件控訴審が行われた時点においては、三つの収益認識に関する学説が存在していた。適正所得算出説の考察に当たり先ず、これらの学説（論拠）の問題点について分析を行う。

1 有償取引同視説（二段階説）の問題点

前述したように、有償取引同視説（二段階説）は、無償による資産の譲渡又は役務の提供があった場合には、先ず通常の対価相当額で取引を行ったものとし、次いで収受した対価相当額を相手方に贈与したとみる考え方である。

その根拠について吉牟田勲は「法人が他の者と取引を行なう場合、すべて資産は時価によって取引されるものとして課税するというのが現在の法人税の基本的な考え方である。」（吉牟田, 1965, p.140）と説明している。つまり、納税者が選択した取引を否認し、擬制された取引に基づいて課税がなされる、ということの意味している。

これに対し清永敬次は、次のように述べている。

現実に有償譲渡の可能性がない場合に関するものであるが、例えば相手方の支払能力の欠除等その他特別の事情からみて、やむを得ず無償譲渡又は無償提供をするような場合は、はじめから有償譲渡又は有償提供を想定する余地がないのであるから、それにもかかわらず、有償取引同視説のように、有償譲渡又は提供があつたものと同じように考えることについては、その現実的基盤を欠くものである。有償取引の可能性がないにもかかわらず、有償取引がなされた場合と同じように考えようというのは、筋が通らないように思われるのである（清永, 1978, p.5）。

清永は、限定的ではあるが、有償取引の可能性がない場合にも有償取引がなされた場合と同一視することについての問題点を指摘している。

前章で分析を行った清水惣事件控訴審判決においては、有償取引同視説（二段階説）が収益認識の根拠の一つとして用いられているが、同控訴審の中で被控訴人（清水惣）は「無利息融資と利息付融資においてその利息を免除又は利息を収受して利

息相当額の金銭の贈与をしたこととは、行為自体も法律効果も全く異なり、経済的機能の同一は、課税要件の充足とは何ら関係がない。」と述べ、同一視することについて否定している。また、岡村忠生は「法人税法における課税所得に関する基本規定である22条の中に、納税者が行った取引に基づかない、いわば例外的な課税方法である取引の擬制についての定めがあると解釈することは、極めて不自然なのではないだろうか。」（岡村, 1987b, p.13）と述べている。従って、取引の同一視又は取引の擬制によって収益を認識するという説明は、根拠としては無理があるのではないだろうか。

2 同一価値移転説の問題点

前述したように、同一価値移転説は、無償取引の場合に通常対価に相当する額が一方の当事者から他方の当事者に移転することをもって収益発生を根拠とみる考え方である。

清永敬次は、有償取引同視説(二段階説)についての上記問題点を指摘した上で、同一価値移転説について次のように述べている。

これに対して、同一価値移転説は、利益を受け取る側から問題をみるのであり、たとえ有償譲渡又は有償提供の可能性がない場合であっても、利益を受ける側にとって、例えば時価相当分又は利息相当分の利益を常に受けるわけであるから、それに見合う収益の発生を肯定することになるのであろう（清永, 1978, p.5）。

清永の説明は、第3章第2節第1項2（同一価値移転説の背景）で記した中村利雄の考え方と同様である。つまり、譲渡を受けた側は時価で評価するため、譲渡した側は無償取引を機会としてすでに発生している時価までの値上がり益を認識しなくてはならない、という考え方である。

同一価値移転説は、清水惣事件控訴審判決において収益認識の根拠の一つとして用いられている。しかし、岡村忠生は次のように述べている。

同一価値移転説は、資産の無償譲渡に関しては、発生している利益の実在を前提として、はじめて成り立つ考え方なのである。では、無利息貸付についてこの考え方を適用する場合はどうか。もし、無利息貸付によって貸主に実体的利益は何も生じず、貸主はむしろ得べかりし利益を失う²¹と考える場合には、この考え方によって収益の発生を説明することは不可能で

²¹ 金子宏は「収益は経済的価値の流入によって生ずると解する限り、この考え方は収益発生を根拠の説明として必ずしも説得的ではないように思われる。たとえば、無利息で融資をした場合に、相手方に通常の利息相当額の収益が生ずるという意味で経済的価値の移転があったといえることはたしかであるが、しかしなぜその反面として貸主に収益が生ずるといえるのが、この説明では明らかでない。貸主はむしろ得べかりし利益を失うのである。」（金子, 1983, p.161）と述べている。

あると思われる。確かに、貸し付けられた元本の運用から得られる利益が借主に移転したことは、清水惣判決のいうように理解できるとしても、なぜそれが貸主の収益となるかについて、必ずしも納得できる説明はないといえる（岡村, 1987b, pp.8-9）。

つまり、資産の無償譲渡に関しては適応しても、無利息貸付の場合、価値が移転した時に、なぜ移転元で同一の価値を認識しなければならないのか、という理由が不明であり、同一価値移転説では収益を認識する根拠が明確とは言えないことになる。第3章第2節第4項で記したように同一価値移転説は、無利息貸付等の役務の提供に係る裁判では用いられているが、資産の無償譲渡に係る裁判では用いられていない。そのため、上記の考え方が正しいとすれば、同一価値移転説はその存在意義を失うことになる。

3 キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）の問題点

前述したように、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）は、帳簿価額と時価との差額である未計上の値上がり益（キャピタル・ゲイン）を、その利益が流出する際に益金として顕現させるという考え方である。すなわち値上がり益（評価益）を各事業年度ではなく、その実体的利益が社外に流出した時に収益として認識するとの見解である。

実体的利益が存在していれば、その利益に対する課税を繰り延べることなく、流出の段階で認識し課税するという考え方であるから、収益認識の根拠としては、上記の二説とは異なり明確である。しかし、第2章第2節第3項で記したように、無利息貸付などの役務の提供の場合には、実体的利益を測定することは困難であるため、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）では説明できないという問題点がある。

また、金子宏は「所得実現の観念」から、資産の無償譲渡において実体的利益が存在していても収益は認識されないと指摘している。つまり、「譲渡によって益金が生ずるためには、譲渡資産の対価として金銭その他の経済的価値の流入（流出ではなく）が必要であると考えらるべきではなからうか。」（金子, 1983, pp.154-155）と述べ、その根拠としている。また、無償譲渡の場合には評価益を計上すべきであるという考え方に対しては、「収益は評価益の計上によって生ずるのであって、資産の譲渡によって生ずるのではない。」（金子, 1983, p.155）と述べている。すなわち、資産についてキャピタル・ゲインがあり評価益が生じていても、無償譲渡の段階では収益と認識することはできず、所得とは実現した利得であるのだから、所有資産につき発生したキャピタル・ゲインは、所得概念から除かれると主張したのである。この考え方からすれば、資産の無償譲渡においても、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）は成立することができなくなる。

第2項 適正所得算出説における第22条第2項の性格

昭和58年、金子宏による「適正所得算出説」が発表される。その起点となったのは、吉牟田勲の第2章第1節第3項の発言に基づく「確認的規定」である。つまり「無償取引に関する規定を含めて、法人税法第22条全体が確認的規定としてとらえられている。」という考え方に対する「旧法の下で、無償取引からも通常の対価相当額の益金が生ずるという解釈が確立していたといえるであろうか。換言すれば、無償取引からも収益が生ずる旨の現行法22条2項の規定が確認的規定であるといえるかどうか。」（金子, 1983, p.143）という疑問が発端となっている。

筆者は、第3章第3節において、旧法人税法下の裁判分析の結果として「無償又は低額による資産の譲渡については確認的規定であり、無償又は低額による役務の提供については創設的規定である。」と示した。

しかし、金子宏は旧法人税法下における裁判について次のように述べている。

資産の無償譲渡については、相互タクシー事件に対する最高裁判決や、まからずや事件に対する大阪高裁判決によって、資産の無償譲渡からも時価相当額の益金が生ずるという解釈理論が旧法の解釈として承認された、とあってよい。しかし、これらの判決は、いずれも現行法制定後のものであるから、これらの判決があるからといって、旧法時代に無償譲渡からも収益が生ずるという解釈理論が確立していたとか、そのような解釈が一般的に承認されていたとはいえないであろう（金子, 1983, p.151）。

金子が言うように、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）による収益の認識を行った相互タクシー事件最高裁判所判決は、昭和41年6月24日であり、現行法制定後である。しかし、相互タクシー事件において最初に収益認識を行った第一審判決は、昭和31年4月16日である。また、昭和40年度法人税法全文改正の基礎となった昭和38年12月の税制調査会による「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」においては、「課税所得の意義」の部分で「キャピタル・ゲインについては、資産を処分した者の経済力の増加に着目して、基本的にこれを課税所得とする現行税法の建前を維持するのが相当である。」（内閣府税制調査会, 1963, p.5）と答申されている。また、旧法人税法下における裁判は、旧法人税法によって判断されるのが当然であることを考えれば、現行法制定後に行われた裁判であるが故に益金が認識されていたという事実を否定するという論拠は正しくはないのではないだろうか。

しかし金子は、前項3（キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）の問題点）で記した「所得実現の観念」（譲渡によって益金が生ずるためには、譲渡資産の対価として経済的価値の流入が必要であるという考え方）を用いて、「資産の無償譲渡からも益金が生ずると解することは無理だったのではないかと考えられる。」（金子, 1983, p.155）と述べた。更に役務の無償提供についても「対価としての経済的価値の流入がない点では、無利息融資その他の無償取引の場合も同じで

あるから、これらの場合についても対価相当額の益金が生ずるという解釈をとることは困難であったと思われる。」（金子，1983，p.155）と述べている。

上記の考え方から、法人税法第22条第2項の性格を「現行法人税法22条2項の規定は、確認的規定ではなく、無償取引の場合にも通常の対価相当額の収益が生ずることを擬制した一種のみなし規定であり、創設的規定である。」（金子，1983，p.156）と断定した。

第3項 適正所得算出説における第22条第2項の趣旨及び目的

第1項で記したように、有償取引同視説（二段階説）と同一価値移転説においては、収益認識の根拠が明確ではないという問題点がある。キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）においては、役務の提供への対応ができないという問題点がある。また、資産の譲渡についても「所得の実現」という意味では、所有資産につき発生したキャピタル・ゲインは所得概念から除かれるという問題点が指摘されている。そして、これらの問題点を考慮した上で金子宏は、適正所得算出説における法人税法第22条第2項の趣旨及び目的を次のように説明した。

それは、結局は、通常の対価で取引を行った者と無償で取引を行った者との間の公平を維持する必要性にあると考える。すなわち、法人は営利を目的とする存在であるから、無償取引を行う場合には、その法人の立場から見れば何らかの経済的な理由や必要性があるといえようが、しかし、その場合に、相互に特殊関係のない独立当事者間の取引において通常成立するはずの対価相当額（これを「正常対価」ということにする）を収益に加算しなければ、正常対価で取引を行った他の法人との対比において、税負担の公平（より正確に言えば、競争中立性）を確保し維持することが困難になってしまう。したがって、無償取引につき収益を擬制する目的は、法人の適正な所得を算出することにあるといえよう。適正所得算出説は、資産の無償譲渡を含む各種の無償取引を通じて収益を擬制すべきことの統一的な説明たりうると考える（金子，1983，p.162）。

金子は、値上がり益（キャピタル・ゲイン）が発生している資産の無償譲渡についても、その実体的利益が社外に流出した時に収益として認識するキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）よりも、正常対価で取引を行った他の法人との税負担の公平の見地から収益を認識する適正所得算出説の方が法人税法第22条第2項の趣旨及び目的として適しているという解釈を示した。

第4項 低価取引への対応

無償取引に関する裁判の中には、「低額による資産の譲渡」、「低額による役務の提供」に係る事案が存在している。これらの低価取引については、法人税法第22条第2項の規定に該当するのかが、該当する場合には、どのような根拠で収益が認識

されるのかという論点がある。

上記の論点について、その後の低価取引に係る裁判に強く影響を与えることとなる明確な理由を示したのは、平成7年（1995年）12月19日の南西通商事件上告審判決（表6-1.⑤）の判示である。しかし、同判決よりも前に発表された適正所得算出説では次のように説明されている。

22条2項の趣旨が、適正所得の算出、すなわち正常な対価で取引を行った者との間の公平を確保し維持することにあると考えれば、22条2項にいう無償取引は厳密な意義におけるそれよりも広く、低価取引をも含む趣旨であると解すべきではなかろうか。このように解することは、法人税法37条6項が資産の低価譲渡の場合の譲渡価額と時価との差額を寄付金に含めていることとも首尾一貫している（金子, 1983, p.165）。

上記の説明は、第1章（序論）で記したように南西通商事件第一審判決に影響を及ぼすこととなるが、詳細については第6章第2節第1項で記述する。

第2節 適正所得算出説の問題点

第1節第2項から第4項で分析したように、適正所得算出説に基づく法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定は、「正常な対価で取引を行った者との間の公平を維持し、法人の適正な所得を算出するため、通常対価相当額の収益が生ずることを擬制した創設的規定である。」となる。そして、適正所得算出説は、全ての無償取引（低価取引をも含む。）に対応し得る説明である。

このように完璧とも思える学説に問題点は有るのであろうか。

第1項 収益の範囲

適正所得算出説は、「正常な対価で取引を行った者との間の公平を維持し、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ずることを擬制した」と解すべきとし、全ての無償取引（低価取引も含む。）について正常な対価で取引が行われたものと看做するものである。

圖子善信は、適正所得算出説について次のように述べている。

そうであるとする、キャピタルゲインの発生していない資産の譲渡、無償による工事、サービスの提供、施設の使用貸与等にも、全て正常価格での取引があったものとして収益を計上する必要が生じてくる。また、低額譲渡の場合にも本規定の適用があるとするならば、全ての取引について正常価格であるか否かの判定が必要となるであろう。22条2項がそのような意味を有すると解することには無理があると考え（圖子, 2006, pp.24-25）。

つまり、適正所得算出説を課税の根拠とした場合、租税負担の公平という、言わば課税の基本理念のような抽象的な概念によって課税が行われることとなり、その適用範囲が拡大し過ぎるということを指摘している。

無償取引の範囲については、「無限定説」と「限定説」という異なる考え方が存在しているが、金子宏は次のように説明している。

筆者も、無限定説が 22 条 2 項の趣旨に合致していると考えます。(中略)
22 条 2 項の趣旨を適正所得の算出、すなわち適正な対価で取引を行った者との間の公平の維持に求める限り、損金面の処理とは無関係にすべての無償取引について収益を認識する必要があるからである。

この点については、折角益金に算入しても同じ金額が損金に算入されるとしたら、結果的にはネットの所得になんらの影響を及ぼさないから、そのような場合にまで収益を擬制する必要はないのではないかと、という批判がありうる。しかしたとえば、無償譲渡が損金面で開発費（繰延資産）として処理されるという場合に、全額をその年度に償却すれば収益に計上する必要はないが、繰延べ償却をする場合には収益に計上しなければならないというのでは、首尾一貫しないように思われる。益金と損金とが同額であるため、わざわざ計上しなくても税務行政上特に問題とされることはないという程度に考えればよいのではなかろうか²²(金子, 1983, pp.167-168)。

金子は上記のように「無限定説」の立場をとっている。筆者は第 2 章第 1 節第 2 項（収益の範囲）で「別段の定めのない資本等取引以外の取引は、全て法人税法第 22 条第 2 項の規定に該当するのであるが、『収益を認識する必要があるかどうか』という基準によって同条同項の規定を適用するかどうかの判断がなされる。従って、規定としては『無限定』となるが、適用範囲は『限定』されることとなる。」と記した。

この考え方によれば、無制限に収益が認識されることにはならないと思われるが、上記の「基準」は、法によって明確にされていないため、最終的には裁判所の判断によることとなり、裁判官による法形成・法創造とも思える法解釈が租税法律主義との関係で問題となる可能性は残されることとなる。

第 2 項 収益の擬制

1 擬制による収益の認識

²² 藤巻一男は「無償取引が行われた場合、法 22 条 2 項により収益が擬制されるとともに、同 3 項により費用等が擬制されるが、いずれも適正価額により評価されるので、差引損益がゼロとなり、別段の定めにより費用等が損金不算入とされない限り、課税所得に影響を及ぼすことはない。この場合、収益の擬制と費用等の擬制について税務上の両建て処理（申告調整）は省略しても実務上は問題がない。むしろ、実務上は、煩雑さを避けるため、両建て処理はすべきではないであろう。そして、別段の定め適用により無償取引により擬制される費用等の額が損金不算入となる場合には、収益の擬制と費用等の擬制についてそれぞれ申告調整が必要になる。」(藤巻, 2008, p.22) と説明している。

以前から在る三つの学説と適正所得算出説を合わせて考えた場合、実体的利益の存在を前提とするキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）及び同一価値移転説と、擬制によって収益を認識するものとする有償取引同視説（二段階説）及び適正所得算出説に分けられる。後者は、収益が存在していないものを収益が存在しているものとみなして認識するということになる。

値上がり益（キャピタル・ゲイン）が存在する資産の無償譲渡については「実体的利益によって収益が認識される」という考え方と「実体的利益だけでは収益は認識されない」という考え方がある。

前者は清永敬次が述べた「その資産についてはすでにキャピタル・ゲインが発生しているのであるから、決して利益のないのに収益の計上を求めるものではない。」（清永，1978，pp.4-5）という考え方に基づくものであり、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）の考え方である。後者は金子宏が述べた「譲渡によって益金が生ずるためには、対価として金銭その他の経済的価値の流入が必要である。」（金子，1983，pp.154-155）という所得実現の観念によってキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）を否定する考え方である。

金子は、上記の考え方に基づき、法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定は収入（経済的価値の流入）のないところに収益が生ずる旨を擬制した規定であると断定したのである。

2 実体的利益だけでは収益は認識されないという考え方

清永はキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）の説明の中で「法人税法22条2項の規定を所得税法40条及び59条に対応する規定とみ、未実現の利得に対して課税しようとするもの」（清永，1978，p.4）と述べている。しかし、金子は「所得税法においても（中略）無償譲渡や低額譲渡の場合には、法令の定めによってはじめて時価相当額の収入があったものとみなされているのである（40条、59条）。」と述べている。つまり、金子の説明によれば、所得税法第40条、第59条は、いわゆる「みなし規定」であり、所得税法という法令によって収入とすることを擬制しているということになる。

従って、法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定も、実体的利益が存在しているから収益が認識されるのではなく、みなし規定として収益を擬制することを法令で定めているから収益が認識されるのであると説明した²³。

3 実体的利益によって収益が認識されるという考え方

しかし、岡村忠生は次のような考え方を示している。

²³ しかし、所得税法第40条第2項では「取得したたな卸資産については、同号に掲げる金額をもって取得したものとみなす。」と規定され、同法第59条第1項では「その時における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があつたものとみなす。」と規定されており、両条項とも「みなす」という言葉が含まれているが、法人税法第22条第2項には「みなす」という言葉は含まれていない。

実体的利益存在説をとる場合には、値上りした資産の無償譲渡については、22条2項は、保有期間中に発生した資産の価値の変動を、それが実現される有償取引の場合に加えて、無償取引の場合にも課税の対象とするという機能をもつ規定であるということになる。いかえれば、22条2項は、法人税法上の所得概念がキャピタル・ゲインを含む包括的なものであることを定めるとともに、それを無償取引の際にも認識するという点で、課税時期を通常の実現主義から変更する作用を行う。22条2項の適用により、無償取引の場合にも、値上り益として実体的に存在する利益が課税の対象とされるのである（岡村, 1987b, pp.4-5）。

岡村は、「法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定は、実体的利益が存在している資産の譲渡の場合には、譲渡があった時点で評価益部分を計上すべしというルールである。」と説明した。そうであるとすれば、実体的利益に対しても収益が計上されることとなり、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）も成立することができる。しかしこの考え方は、法律の拡大解釈にも繋がることであるので、近年における実際の裁判で、どのように解釈されているのかを次章において検証することとする。

第3項 旧法人税法下における裁判への対応

適正所得算出説においては、昭和40年度法人税法全文改正によって設けられた無償取引に関する規定を「創設的規定」と断言している。そのため、現行の法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定に限定した説明である。

そうであるとすると、改正以前の旧法人税法下において益金が認識されていた事案、例えば相互タクシー事件（表3-1.⑧）については、どのような根拠によるか考えるべきなのであろうか。

金子宏は、同事件について「資産の無償譲渡からも時価相当額の益金が生ずるという解釈理論が旧法の解釈として承認された、とあってよい。」と述べながらも「しかし、これらの判決は、現行法制定後のものであるから、（中略）旧法時代に無償譲渡からも収益が生ずるという解釈理論が確立していたとか、そのような解釈が一般的に承認されていたとはいえないであろう。」（金子, 1983, p.151）と述べ旧法時代の益金認識を否定している。金子の説明は、「旧法人税法下における裁判であっても判決日が改正以後であれば現行の法人税法によって判断が行われているのである。」と読み取ることが出来る。しかし、旧法人税法下における裁判については旧法人税法によって判断されるのが当然であるため²⁴、判決日が改正以後であるから旧法時代における益金認識を認めないという考え方には問題があるのではな

²⁴ 第4章第6節で記したように、現行の法人税法は、昭和40年4月1日以後に終了する事業年度から適用され、同日前に終了する事業年度については旧法人税法が適用される。相互タクシー事件は昭和22年11月21日から昭和23年11月20日までの事業年度に係る事案である。

いだろうか。

また金子は、第1節第2項で記したように「所得実現の観念」によってキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）を否定している。そのため、同説を根拠として益金を認識している旧法人税法下における裁判の判決自体を否定していることとなる。しかし、実際の裁判で判決が下されている以上、何らかの根拠を示す必要があるのではないだろうか。仮に旧法人税法下における裁判についても適正所得算出説によって説明ができるとすれば、法人税法全文改正によって設けられた無償取引に関する規定は「創設的規定」ではなく「確認的規定」ということになり矛盾が生じることになる。

第3節 小括

本章第1節では、適正所得算出説の優位性について考察を行った。本章第1節第1項で記したように、有償取引同視説（二段階説）には「取引の同一視又は取引の擬制によって収益を認識するという説明は根拠としては無理がある」という問題点があった。そして、同一価値移転説には「なぜ移転元で同一の価値を認識しなければならないのか、という理由が不明であり、根拠が明確とは言えない」という問題点があった。これらに対して、適正所得算出説は、本章第1節第3項で記したように「正常な対価で取引を行った者との間の公平を維持し、法人の適正な所得を算出するため」という明確な根拠から、優位性を示した。そして、本章第1節第2項で示したように、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）の「実体的利益だけでは収益は認識されない」という問題点に対して、「通常対価相当額の収益が生ずることを擬制した規定である」という説明により優位性を主張した。また、本章第1節第4項で記したように適正所得算出説は、低価取引にも対応し得る説明とされていた。

上記のように、適正所得算出説は清水惣事件控訴審によって提起された問題点、つまり「法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定をどのように理解すべきか」ということについては、一応の決着を付けることができたと考えられる。

本章第2節では適正所得算出説の問題点について考察を行った。本章第2節第1項では課税公平を根拠とした場合、適用範囲が拡大し過ぎるため、最終的には裁判官の判断となり、租税法律主義との関係で問題があることを指摘した。

次に、本章第2節第2項では値上がり益（キャピタル・ゲイン）が存在する資産の無償譲渡については、「実体的利益によって収益が認識される」という考え方と所得実現の観念によって「実体的利益だけでは収益は認識されない」という考え方があることを示した。前者はキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）の考え方であり、後者はキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）を否定する適正所得算出説の前提となった考え方である。分析の結果、双方において理論的根拠が存在しているため、適正所得算出説による優位性を完全に示すことはできないことが判明した。

また、本章第2節第3項では、適正所得算出説が旧法人税法下における裁判には対応できないことを記した。旧法人税法下においても適正所得算出説が対応できるとすれば、法人税法全文改正によって設けられた無償取引に関する規定は「創設的規定」ではなく「確認的規定」ということになり矛盾が生じるからである。しかし、「無償取引のうち資産の譲渡については『確認的規定』であり、役務の提供については『創設的規定』である。そして、旧法人税法下における資産の譲渡については、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）によって説明がなされていた。」と考えると上記のような矛盾は生じない。そうであるとすると、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）を完全に否定することはできないと考えられた。

第6章 清水惣事件控訴審判決後における裁判の分析

昭和40年度法人税法全文改正によって法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定は設けられた。本章では同改正後（清水惣事件控訴審判決以後）の無償取引に関する裁判について分析を行い、前章で考察した適正所得算出説の優位性と問題点がどのように影響しているかについて把握する。

第1節 現行法人税法下における無償取引裁判の一覧及び概要

本章で分析を行う現行法人税法下における裁判の一覧は次の通りである。

表6-1. 現行法人税法下における無償取引に関する裁判²⁵

番号	裁判年月日	事件番号	納税義務者	内 容	主な争点	収益認識に関する根拠
	裁判所名	審級関係	Westlaw Japan【文献番号】			
		事 件 名				
①	昭和50年9月19日	昭44(行ウ)44号 (第一審)	高田香料(株) 1975WLJPCA09190006	代表者への不動産の低額譲渡	収益の認識	キャピタル・ゲイン課税説
	神戸地方裁判所	更正処分等取消請求事件				
②	昭和54年3月28日	昭45(行ウ)1号 (第一審)	阿部機工(株)他 1979WLJPCA03286007	適正賃料を超える金銭の無償譲渡	寄附金認定	キャピタル・ゲイン課税説
	山形地方裁判所	課税処分取消請求事件				
③	昭和58年2月28日	昭54(行ウ)81号 (第一審)	(株)総合医学会 1983WLJPCA02286007	不動産の低額賃貸	寄附金認定	収益認識の根拠は示されていない
	東京地方裁判所	税務債務不存在確認請求事件				
④	平成4年4月6日	昭61(行ウ)30号 (第一審)	半田重工業(株) 1992WLJPCA04060002	家族への土地の低額譲渡	収益の認識	キャピタル・ゲイン課税説 二段階説
	名古屋地方裁判所	法人税更正処分取消等請求事件				
⑤	平成7年12月19日	平6(行ツ)75号 (上告審)	南西通商(株) 1995WLJPCA12190002	資産の低額譲渡	収益の認識	適正所得算出説の応用
	最高裁第三小法廷	更正処分取消請求事件				
⑥	平成9年1月29日	平7(行ウ)12号 (第一審)	(有)島崎産業 1997WLJPCA01296004	不動産の低額譲渡	適正な価額	収益認識の根拠は示されていない
	広島地方裁判所	更正処分等取消請求事件				
⑦	平成10年11月30日	平8(行コ)4号 (控訴審)	センコウ商事(株)他 1998WLJPCA11300011	関連会社間の上場株式の低額譲渡	適正な価額	適正所得算出説の応用
	名古屋高裁金沢支部	法人税更正処分取消請求控訴事件				
⑧	平成14年6月27日	平12(行ウ)12号 (第一審)	原告A(株) 2002WLJPCA06276001	不動産の無償賃貸・無利息貸付	寄附金認定	二段階説 同一価値移転説
	静岡地方裁判所	法人税更正処分等取消請求事件				
⑨	平成15年6月5日	平14(行コ)12号 (控訴審)	モタエグループ法人 2003WLJPCA06056002	関連企業への低利融資	収益の認識	適正所得算出説の応用
	広島高裁岡山支部	法人税更正処分等取消請求控訴事件				
⑩	平成19年1月30日	平18(行コ)31号 (差戻控訴審)	オープンジャホールディング 2007WLJPCA01309019	外国子会社の第三者割当て等	取引の内容	収益認識の根拠は示されていない
	東京高等裁判所	法人税更正処分等取消請求控訴事件				

²⁵ 第4章で分析した清水惣事件については含まないものとする。本論文において考察の対象外とした「資産の譲受け」に関する裁判、国税不服審判所における裁決、課税庁側の主張が認められなかった裁判については省略する。上記一覧は各事案につき最終確定した裁判のみを記載している。

⑪	平成21年9月17日	平19(行ウ)764号 (第一審)	CSKファイナンス(株) 2009WLJPCA09178016	取引相場の ない株式の 低額譲渡	適正な価額	収益認識の 根拠は示さ れていない
	東京地方裁判所	法人税更正処分取消等請求事件				
⑫	平成24年8月2日	平23(行コ)15号 (控訴審)	被控訴人 X 1 2012WLJPCA08026003	関係会社間 の土地の低 額譲渡	適正な価額	収益認識の 根拠は示さ れていない
	広島高等裁判所	法人税額等更正処分取消等請求控訴事件				
⑬	平成26年6月12日	平24(行コ)480号 (控訴審)	日産グループ法人 2014WLJPCA06126006	旧商法上の 強制消却 (低額譲渡)	他法の制約	キャピタル・ ゲイン課税説
	東京高等裁判所	法人税更正処分取消等請求控訴事件				
⑭	平成27年1月27日	平24(行ウ)760号 (第一審)	(株)広沢製作所 2015WLJPCA01278010	関連会社間 の上場株式 の低額譲渡	適正な価額	適正所得算 出説の応用
	東京地方裁判所	青色取消処分取消等請求事件				
⑮	平成27年1月27日	平24(行ウ)836号 (第一審)	(株)育良精機製作所 2015WLJPCA01278011	関連会社間 の上場株式 の低額譲渡	適正な価額	適正所得算 出説の応用
	東京地方裁判所	法人税更正処分等取消請求事件				
⑯	平成27年9月9日	平25(行ウ)627号 (第一審)	日本アイ・エス・ケイ(株) 2015WLJPCA09098006	関連会社間 の上場株式 の低額譲渡	適正な価額	収益認識の 根拠は示さ れていない
	東京地方裁判所	法人税更正処分取消請求事件				
⑰	平成27年11月19日	平26(行ウ)389号 (第一審)	(株)広沢本社 2015WLJPCA11198020	関連会社間 の上場株式 の低額譲渡	適正な価額	適正所得算 出説の応用
	東京地方裁判所	法人税更正処分等取消請求事件				

Westlaw Japan のデータを基に筆者が作成

表6-1の裁判を取引の形態によって分類すると、無償又は低額による資産の譲渡に係るものが、①、②、④、⑤、⑥、⑦、⑩、⑪、⑫、⑬、⑭、⑮、⑯、⑰、無償又は低額による役務の提供に係るものが、③、⑧、⑨である。

そして、主な争点が「収益の認識」であるものは、資産の譲渡については⑤まで、役務の提供については⑨までであり、その後の裁判では、「法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定によって、なぜ収益が認識されるのか」ということは、主な争点にはなっていない。筆者は、収益の認識が争点となっている前者を無償取引に関する裁判の「第一段階」、収益の認識以外が争点となっている後者を無償取引に関する裁判の「第二段階」と仮に呼ぶこととする。

「第二段階」に属する裁判では、「適正な価額」が主な争点である場合、納税者が主張する適正価額と課税庁側が主張する適正価額が異なっており、裁判において課税庁側が主張する適正価額が認められれば、その差額が収益として認識されることとなる。「取引の内容」が主な争点である場合、当該事案の取引が同条同項に規定する取引に該当することが認められれば収益が認識されることとなる。「他法の制約」が主な争点である場合、同条同項の規定が、他の法律に制約されないことが認められれば収益が認識されることとなる。これらの裁判では、同条同項の規定により収益が認識されること自体は納税者側においても認めているため、判示において収益認識の根拠が述べられていない裁判も存在している。

つまり、近年においては、同条同項の無償取引に関する規定が一般的に認知され、無償取引に対して収益が認識されることについては、租税における法的安定性と予測可能性が有効に作用してきているものと考えられる。

第2節 現行法人税法下の無償取引裁判における収益認識の分析

前節で記したように「第二段階」に属する裁判においては、主な争点である各々の事項が裁判で認められることによって自動的に収益が認識されることになる。従って、その「認められたこと」自体が、その裁判における収益認識の根拠となると言うこともできるかもしれない。しかし、「第二段階」に属する裁判であっても、判示において収益認識の根拠が明確に示されている裁判も存在しているので本節においては、これらの裁判も含めて分析を行うこととする。

第1項 適正所得算出説の応用

表6-1の中において、特に重要なのは、低額による資産の譲渡に係る⑤の南西通商事件上告審判決である。この事案における第一審判決では、適正所得算出説による説明が初めて明確に示されたとされているが、上告審判決においては、その理由の修正が行われている。以下に各々の判示を示す。

(第一審判決)

(判示) 法人税法22条第2項は、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するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制した創設的な規定と解される。このような同項の趣旨及び法人税法37条6項が資産の低額譲渡の場合に譲渡価額と時価との差額を寄付金に含めていることからすれば、同項の無償譲渡には時価より低い価額による取引が含まれるものと解するのが相当である(下線は引用者)。

(上告審判決)

(判示) 法人税法22条第2項は、法人が資産を他に譲渡する場合には、その譲渡が代金の受入れその他資産の増加を来すべき反対給付を伴わないものであっても、譲渡時における資産の適正な価額に相当する収益があると認識すべきものであることを明らかにしたものと解される。譲渡時における適正な価額より低い対価をもってする資産の低額譲渡は、法人税法22条第2項にいう有償による資産の譲渡に当たることはいうまでもないが、この場合にも、当該資産には譲渡時における適正な価額に相当する経済的価値が認められるのであって、たまたま現実に収受した対価がそのうちの一部のみであるからといって適正な価額との差額部分の収益が認識され得ないものとすれば、前記のような取扱いを受ける無償譲渡の場合との間の公平を欠くことになる(下線は引用者)。

第一審判決と上告審判決との明確な違いは、低額譲渡について、第一審判決では「無償譲渡に含まれる」と述べ、上告審判決では「有償譲渡に当たることはいうまでもない」と述べられていること、そして課税公平の対象者については、第一審判

決では「正常な対価で取引を行った者」と述べられ、上告審判決では「収益が認識される無償譲渡を行った者」と述べられていることである。

適正所得算出説においては、「通常の対価で取引を行った者と無償で取引を行った者との間の公平を維持する」と説明している。また、低価取引については「無償取引は厳密な意義におけるそれよりも広く、低価取引をも含む趣旨であると解すべきではなかろうか。」と説明している。従って、第一審判決の内容は適正所得算出説と完全に一致するが、上告審判決の内容は異なることとなる。

上告審判決の内容は次のような考え方である。

- 1 無償取引を行った者は、適正価額で取引を行った者との課税公平の見地から適正価額に相当する収益が認識される（適正所得算出説）。
- 2 有償取引である低額譲渡を行った者が取引価額のみで課税されるとすれば1の者との公平を欠くこととなるため、取引価額と適正価額との差額について収益を認識する。

上記のように上告審判決の内容においても、適正所得算出説の考え方を前提とし、それを発展させた考え方であるため、筆者は「適正所得算出説の応用」と位置付ける。

南西通商事件に関する上告審判決の判示は、ほぼ同じ内容で⑦、⑨、⑭、⑮、⑰の判決文でも示されている。⑨の裁判は、役務の提供（低利貸付）に関する事案なのであるが、上記の「適正所得算出説の応用」がそのまま用いられており、適正所得算出説の考え方は、全ての無償取引に対応し得る説明であることが立証されたこととなる。他の裁判の判示は省略するが、比較検証のため、⑨の判示は以下に示すこととする。

(判示) 法人税法 22 条 2 項は、法人が、他に無償で役務の提供をする場合には、その提供に対する反対給付を伴わないものであっても、提供時における役務の提供に対する適正な対価に相当する収益があると認識すべきものであることを明らかにしたものであると解される。社会通念上妥当な利率よりも低利息の金銭貸付は、法人税法 22 条 2 項にいう有償による役務の提供にあたることはいうまでもないが、この場合も、当該貸付時から返済時までの間において、社会通念上妥当な利率による利息相当額に相当する経済的価値が認められるのであって、たまたま現実に収受した利息金はそのうちの一部のみであるからといって社会通念上妥当な利率による利息相当額との差額部分の収益が認識され得ないとすれば、前記のような取扱を受ける無利息による貸付の場合との間の公平を欠くことになる。

なお、⑦の裁判は、無償による役務の提供に関するものであるが、第 4 章で考察した清水惣事件控訴審と「適正所得算出説の応用」の考え方が示された上記⑨の裁判との間に行われたため、新たな考え方を示すことなく、清水惣事件控訴審とほぼ同様の判示が述べられている。

第2項 キャピタル・ゲイン課税説の継続

表6-1の中において、①、②、④、⑬の裁判においては、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）による説明が行われている。また、第1項（適正所得算出説の応用）で示した南西通商事件の第一審判決では、前項で示した判示の前段の部分で次のように述べている。

（判示） 資産譲渡にかかる法人税は、法人が資産を保有していることについて当然に課税されるのではなく、その資産が有償譲渡された場合に顕在化する資産の値上がり益に着目して清算的に課税がされる性質のものであり、無償譲渡の場合には、外部からの経済的な価値の流入はないが、法人は譲渡時まで当該資産を保有していたことにより、有償譲渡の場合に値上がり益として顕在化する利益を保有していたものと認められ、外部からの経済的な価値の流入がないことのみをもって、値上がり益として顕在化する利益に対して課税されないということは、税負担の公平の見地から認められない。

上記のように適正所得算出説による説明を行っている南西通商事件第一審判決においても、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）が前提となっていることが示されている。

また、同事件の上告審判決についても増井良啓は次のように述べている。

判示第1段落は、相互タクシー事件に関する最判（昭和41・6・24）の考え方を受け継いでいる。（中略）この昭和41年判決と本判決を通覧するとき、最高裁は、資産が社外に流出する時点において含み損益を清算するという考え方をもってきたとみることができよう（増井, 2016a, p.97）。

増井が述べているように、「適正所得算出説の応用」によって説明が行われた上告審判決においても、第2章第2節第3項で記した相互タクシー事件最高裁判所判決と同様にキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）が前提となっている。つまり、南西通商事件の第一審判決、上告審判決のいずれにおいても同説が用いられていたと解釈することができるのではないだろうか。

なお、④の裁判は、適正所得算出説が発表された後に行われた事案であるため、主体は、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）による説明であるが、補足として有償取引同視説（二段階説）を用いており、更に「資産を時価相当額で譲渡した場合との税負担の公平という見地からしても、収益の額は右資産の時価相当額によるのが相当」と適正所得算出説の影響をも含まれている。以下に④及び⑬の判示を示す。

（④ 半田重工業株式会社に関する事案）

(判示) 法人税法 22 条 2 項により課税の対象となる収益の額は、譲渡が適正な対価によってされた場合や無償でされた場合だけではなく、低廉な対価によってされた場合にも、当該資産が譲渡された当時における時価相当額をもって算定すべきものと解するのが相当である。けだし、右規定において、資産の譲渡に係る収益を益金として課税の対象としているのは、法人の資産が売買等によりその支配外に流出したのを契機として、顕在化した資産の値上り益の担税力を着目し、清算課税しようとする趣旨であると解されるところ、法人が資産を時価相当額より低廉な対価により譲渡した場合には、あたかも右資産を時価相当額で譲渡すると同時にその譲渡対価との差額を譲受人に贈与したのと同様の経済的効果を有するのであるから、法人が資産を時価相当額で譲渡した場合との税負担の公平という見地からしても、収益の額は右資産の時価相当額によるのが相当だからである。

(⑬ 日産グループ法人に関する事案)

(判示) 法人税法においては、法人が保有する資産の評価換えによりその帳簿価額が増額した場合でも、原則として、その増額した部分(評価益)は「益金の額」に算入せず(同法 25 条 1 項)、保有している段階では課税しないとする一方、資産の売却等によりその支配を離脱したときには、収益としてこれに課税するという仕組みが採用されているのである(同法 22 条 2 項、3 項)

上記のように平成 26 年に行われた⑬の日産グループ法人に関する事案の判示では、第 5 章第 2 節第 2 項 3 で示した岡村忠生の考え方、すなわち「法人税法第 22 条第 2 項の規定は、実体的利益が存在している資産の譲渡の場合には、譲渡があった時点で評価益部分を計上すべしというルールである。」という考え方と一致する内容が示されている。

第 3 項 収益認識の根拠が示されない場合

表 6-1 のうち③の不動産の低額賃貸に関する裁判においては、「法人税法 22 条 2 項の解釈として、法人が合理的経済目的も存しないのに資産を低額で賃貸した場合には、当該資産につき通常収入すべき正常賃料を収益として計上し、益金に算入すべきである。」と述べられているのみで、収益認識に関する明確な根拠は述べられていない。これは、主な争点が「寄附金認定」であるため、清水惣事件控訴審判決の判示を判例とし、「合理的経済目的の有無」によって判定が行われたものと思われる。

それ以外の⑥、⑩、⑪、⑫、⑯の裁判は、この節の冒頭で記したように無償取引に関する裁判の「第二段階」に属する裁判であり、主な争点である各々の事項が認められることが、その裁判における収益認識の根拠となっている。参考のため、以下に⑩、⑫の判示を示す。

(⑩ オウブンシャホールディング事件 (取引の内容))

(判示) a の株式に表章された資産価値は、被控訴人において支配し、処分することができたところ、被控訴人は、このような利益を b との合意に基づいて同社に移転したものである。すると、この資産価値の移転は、被控訴人が意図し、b が了解したところから実現したものであるから、法 22 条 2 項の取引、すなわち「無償による資産の譲渡」に当たるといえる。

(⑫ 被控訴人 X 1 に関する事案 (適正な価額))

(判示) 本件各土地の適正な価額は、借地権等により制限を受けた価額(底地価額)ではなく、本件各建物の存在や本件賃貸借契約に係る借地権の制約を受けない土地(更地)の価額(更地としての通常の取引価額)ということになる。以上によれば、本件売買契約は、適正な価額より低い対価をもってする資産の低額譲渡の場合に当たるので、当該資産の譲渡の対価の額のほか、これと当該資産の譲渡時における適正な価額との差額も益金の額に算入すべき収益の額とされることとなる。

なお、⑬の裁判においては、第 2 項で記したようにキャピタル・ゲイン課税説(実体的利益存在説)によって収益認識の根拠が示されているが、主な争点は「他法の制約」である。参考のため、該当する判示を以下に示す。

(⑬ 日産グループ法人に関する事案 (他法の制約))

(判示) 本件株式消却により消却株式が譲渡されたことに伴い、その評価額である本件払戻限度超過額を含む 678 億 0898 万 9571 円を「収益」として計上することは法人税法上の当然の帰結といえるべきであるから、控訴人が本件払戻限度超過額を収受することが旧商法の規定により許されないとしても、そのことをもって、直ちにその収益性を否定することはできないと解するのが相当である。

第 3 節 小括

本章では、第 1 節で近年の裁判例を一覧にまとめ概要を示した。次に第 2 節で収益認識の根拠を分析した。その結果、全ての裁判において適正所得算出説による説明がなされている訳ではなく、無償又は低額による資産の譲渡の場合に限っては、キャピタル・ゲイン課税説(実体的利益存在説)による説明も引き続き行われていることが判った。

第 5 章で述べた通り、金子宏は「所得実現の観念」(譲渡によって益金が生ずるためには、譲渡資産の対価として経済的価値の流入が必要であるという考え方)によってキャピタル・ゲイン課税説(実体的利益存在説)の有効性を否定した。ところが、本章第 2 節第 2 項で取り上げた裁判例における判断では、近年においても、

清永敬次が述べた「その資産についてはすでにキャピタル・ゲインが発生しているのであるから、決して利益のないのに収益の計上を求めるものではない。」（清永、1978, p.5）という考え方に沿った判決が行われていることが確認された（①、②、④、⑬の裁判例）。

総括すると、近年の裁判においては、実体的利益が存在している「無償又は低額による資産の譲渡」については、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）による説明も引き続き行われている。他方、本章第2節第1項で記したように、実体的利益が明確ではない「無償又は低額による役務の提供」については、適正所得算出説を応用した考え方による説明が行われている。また、適正所得算出説は、全ての無償取引に適用し得る考え方であるため、「役務の提供」だけではなく「資産の譲渡」についても用いられる場合があることが判った。

第4章で分析を行った清水惣事件控訴審において収益認識の根拠として用いられていた有償取引同視説（二段階説）及び同一価値移転説は、第5章第1節第1項で記したような問題点があるため「適正所得算出説の応用」による説明に置き換えられ、近年ではほとんど用いられていない。近年における無償取引に関する裁判は、本章第1節で記したように無償取引に関する裁判の「第二段階」に入っている。つまり、本章第2節第3項で述べた通り、「収益の認識（法人税法第22条第2項の規定によって、なぜ収益が認識されるのか）」以外のものが主な争点となってきていることが判明した。

第7章 結論

第1節 これまでの検討経過

法人税法第22条第2項の「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。」と規定されており、無償取引についても収益の額に含まれることを明確にしている。無償取引に係る収益認識の根拠について増井良啓は、「学説上は、正常な対価で取引をおこなった者との間の負担の公平を維持するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制したという考え方（適正所得算出説）が有力」と述べている。

本論文では、なぜ適正所得算出説が有力と言われるようになったのかを知るため、適正所得算出説の提唱の契機となった清水惣事件控訴審判決を中心に据え、それ以前とそれ以後における裁判例と各学説の問題点等を考察し、無償取引に係る収益認識の理論的根拠を明確にすることとした。そのために、先ず第2章では無償取引に関する規定を確認した後、清水惣事件控訴審判決までに示された収益認識に関する学説（有償取引同視説（二段階説）、同一価値移転説、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説））の内容を確認した。次に第3章では昭和40年度法人税法全文改正前に行われた17件の無償取引に関する裁判例の判示を分析し、収益認識の根拠を明らかにした。第4章では清水惣事件について、控訴審判決の前提となる第一審判決の内容を確認した後、控訴審判決の判示だけではなく、控訴人、被控訴人の主張も含めて分析を行い、適正所得算出説の提唱へと繋がる問題点の抽出を行った。第5章では前章で整理した問題点に対して適正所得算出説がどのように応えたのかを考察し、その優位性を明確にした。また、学説上は有力とされている適正所得算出説の問題点についても考察を行った。第6章では清水惣事件控訴審判決後に行われた17件の無償取引に関する裁判例の判示を分析し、収益認識の根拠を明らかにした。その上で適正所得算出説の優位性、問題点がどのように影響しているのかについて把握を行った。

第2節 結論

本論文の目的は、法人税における無償取引に係る収益認識の理論的根拠を明確にすることであった。当該目的に対する結論は以下の通りである。

清水惣事件控訴審以前においては、三つの学説（有償取引同視説（二段階説）、同一価値移転説、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説））が存在していた。各々の学説は裁判の内容によって選択され、「資産の譲渡」であればキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）、「役務の提供」であれば同一価値移転説が用いられていた。そして、昭和40年度法人税法全文改正以降の裁判においては、法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定を説明するため有償取引同視説

(二段階説)が、上記の二説と併用して用いられていた。

その後、清水惣事件控訴審判決を契機に同条同項の無償取引に関する規定をどのように解釈すべきかという学術論争が起こり、その論争の中から適正所得算出説が提唱された。適正所得算出説は、有償取引同視説(二段階説)と同一価値移転説については優位性を示すことができたが、資産の譲渡におけるキャピタル・ゲイン課税説(実体的利益存在説)には、優位性を完全に示すことはできず、近年における裁判でも適正所得算出説と共にキャピタル・ゲイン課税説(実体的利益存在説)も継続して用いられている。しかし、適正所得算出説は他の学説とは異なり、抽象的で幅があり、全ての学説と置き換えることが可能なため、現在において有力な学説とされている。

第2章第1節第1項で記したように法人税の所得は、商法(現在は会社法)の規定に従って作成された計算書類を前提とすることとされている。そのため、商法の規定に合わせて法人税法は変化してきた。商法が財産計算思考であった時には、法人税法においても評価益の計上が行われていた。

無償取引に対する課税根拠は、商法の時価主義(時価以下主義)に基づく純資産増加説が基礎となり、値上がり益(評価益)に対して収益を認識するキャピタル・ゲイン課税説(実体的利益存在説)が考えられた。また、値上がり益のような実体的利益の無い役務の無償提供に対応するためには、受け取る側の資産価値に基づいて収益を認識する同一価値移転説が考えられた。

第3章で分析したように旧法人税法下における無償取引に関する裁判においては、益金を認識する根拠として上記のキャピタル・ゲイン課税説(実体的利益存在説)と同一価値移転説が用いられていた。しかし、役務の無償提供に係る裁判である京都証券取引所事件に関しては、同一価値移転説によって益金認識が認められた第一審判決が控訴審判決では取り消され、課税庁側の主張は認められなかった。つまり、旧法人税法下で行われた裁判においてはキャピタル・ゲイン課税説(実体的利益存在説)によって説明がなされた資産の無償譲渡についてのみ現行の法人税法第22条第2項と同様の収益が認識されていた。

昭和37年に商法が財産計算思考から損益計算思考に移行した際、法人税法も商法の規定に合わせて変化し、昭和40年度法人税法全文改正によって法人税法第25条第1項(資産の評価益の益金不算入)が設けられ、値上がり益(評価益)が所得に影響しないよう改正された。

しかし、同時に設けられた現行の法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定は、商法の計算規定とは明らかに異なるものであるにも拘わらず、確認的規定(改正以前からの税務の取扱いを踏襲したもの)という理由により法文化されることとなった。しかし、前述したように旧法人税法下においては、役務の無償提供については益金の認識が行われておらず、「確認的規定」という前提は当然とは言えないものであった。

同改正時に当時の立案担当者によって説明されたのが有償取引同視説(二段階

説)である。しかし第5章第1節第1項1において記したように、この学説の前提となった「法人が他の者と取引を行なう場合、すべて資産は時価によって取引されるものとして課税する。」という考え方は、上記の確認的規定と同様に当然とは言えないものであった。

第4章で分析を行った清水惣事件控訴審判決は、旧法人税法下における裁判において認められなかった同一価値移転説と上記の当然とは言えない考え方を前提とした有償取引同視説(二段階説)によって収益認識の根拠が説明されていた。そして、やはり当然とは言えない確認的規定を前提としていたため、様々な問題点が指摘され、法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定をどのように解釈すべきかという学術論争へと発展した。

このような経緯を考慮し、金子宏は同条同項の無償取引に関する規定は、「無償取引の場合にも収益が生ずることを擬制した創設的規定」とであると述べた。

そして、第5章で分析したように、適正所得算出説は値上り益(評価益)を実体的利益として認識するのではなく、正常な対価で取引を行った者との公平を維持するために収益を擬制して認識するという説明であり、損益計算思考へと変わった商法の規定にも対応し得る考え方であった。

最後に第6章では、現行法人税法下における裁判の分析を行った。その結果、適正所得算出説を応用した考え方によって説明がなされた南西通商事件上告審判決以後は、同判決と同様の内容による判示が多く見られるようになった。それとは逆に、有償取引同視説(二段階説)及び同一価値移転説による説明はほとんど行われなくなった。しかし、資産の無償譲渡に限っては、損益計算思考へと移行した現行の法人税法下での裁判においても、実体的利益が存在しているものとするキャピタル・ゲイン課税説(実体的利益存在説)による説明も継続して用いられていることが確認された。

<適正所得算出説が有力とされる理由>

第1章(序論)において適正所得算出説が学説上、有力な考え方とされていることを示した。しかし、前述したように適正所得算出説は他の学説に対し完全に優位性を示したとは言えない。では何故有力な学説とされているのか、これまでの考察を踏まえ以下にまとめる。

適正所得算出説において法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定は、A「正常な対価で取引を行った者との公平を維持するため」、B「収益が生ずることを擬制した規定」とされている。

他の学説のうち、有償取引同視説(二段階説)については、第5章第1節第1項1において「法人が他の者と取引を行なう場合、すべて資産は時価によって取引されるものとして課税する。」という考え方の根拠に問題があることを示した。しかしこの考え方に上記Aを加えた場合、「法人が他の者と取引を行なう場合、正常な対価で取引を行った者との公平を維持するため、すべて資産は時価によって取引されるものとして課税する。」となり、問題が解消される。

また、同一価値移転説については、第5章第1節第1項2で「役務の提供において価値が移転した時になぜ移転元で同一の価値を認識しなければならないのか」という理由が不明であり根拠が明確でないことを問題点として示した。しかしこの考え方に上記Aを加えた場合、「正常な対価で取引を行った者との公平を維持するため、価値が移転した時に移転元で同一の価値を認識し、収益を計上する。」となり、問題が解消される。

更にキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）については、第5章第1節第1項3で記したように「所得実現の観念（益金が生ずるためには経済的価値の流入が必要であるという考え方）によって、実体的利益が存在しているとしても収益は認識されない。」という問題点が金子によって指摘されている。しかし、この考え方に上記Bを加えると、「値上がり益（キャピタル・ゲイン）が発生している資産について無償譲渡が行われた場合、実体的利益について収益が生ずることを擬制して認識する。」となり、問題が解消される。ただし、上記の問題点については、実体的利益が存在していれば収益を認識することができるという考え方もあるため、近年の裁判においてもキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）は資産の無償譲渡に限っては継続して用いられている。しかし、役務の無償提供には対応できないという重要な問題点は残されている。

これに対して適正所得算出説は、「課税公平の見地」という言わば課税の基本理念のような考え方が前提となっているため、抽象的で幅があり、全ての無償取引に対応し得る統一的説明とすることができる。そのため、他の学説と置き換えることが可能となり、有力な学説となり得たのではないだろうか。

< 確認的規定と創設的規定に関する考え方 >

第2章第1節第3項（法人税法の全文改正）において、昭和40年度法人税法全文改正によって設けられた法人税法第22条の規定については、無償取引に関する規定を含めて「確認的規定（改正以前からの税務の取扱いを踏襲した規定）」であるという見解と「創設的規定（収益の額とすることを改めて明示した規定）」であるという見解が存在していることを記したが、筆者は三つの考え方を想定している。

一つ目は「現実の裁判に基づく考え方」である。第3章第3節で示したように旧法人税法下での裁判においては、無償又は低額による資産の譲渡に係る裁判以外では、現行の法人税法第22条第2項と同様の無償取引に係る収益認識は行われていない。したがって、無償取引に関する規定は、資産の無償譲渡については「確認的規定」であり、役務の無償提供については「創設的規定」であると解することができる。この考え方は、本論文において用いた考え方である。

二つ目は「理論上の考え方」である。法人税の前提となる商法は昭和37年に財産計算思考から損益計算思考に移行した。これに伴い昭和40年に法人税法も全文改正が行われた。無償取引規定に関する先行研究においては、昭和40年度改正の前後における収益認識の根拠を統一して捉えようとするものが多い。しかし、前提が変われば根拠も変わるのが自然である。つまり、同改正前は、財産計算思考を前提とし、

キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）を中心とした旧無償取引規定であり、同改正後は、損益計算思考を前提とし、適正所得算出説を中心とした新無償取引規定であると考えられることができる。この考え方に基づけば役務の無償提供だけでなく、資産の無償譲渡についても「創設的規定」であると解することができる。

三つ目は「税務当局における考え方」である。現行法人税法の無償取引規定は、純資産増加説に基づく旧法人税法第9条第1項及び通達51による課税、つまり「未実現のキャピタル・ゲインへの課税を行うべき」という考え方が原点である。したがって、改正以前からの税務の取扱いを踏襲した場合、法人税の前提となる商法が財産計算思考から損益計算思考に移行したとしても「無償取引に限っては純資産増加説に基づき未実現の利益に対し課税を行う」という考え方も成立し得る。また、役務の無償提供についてもキャピタル・ゲインと同様の存在が認められれば、例え昭和40年度改正前の裁判で収益が認められなかったとしても税法上は課税し得ることになる。そして、この考え方を正当化するために昭和40年度改正で明文化し、付論で評価を行う平成30年度改正で更に厳格化したという流れも推測することができる²⁶。そうであるとすれば、資産の無償譲渡についても役務の無償提供についても「確認的規定」ということになる。

法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定は具体性に欠けている。それ故に立場（裁判官、学者や研究者、税務当局者など）によって解釈が異なるため、上記の三つの考え方のどれが正しいのかを明確にすることはできない。

本論文は清水惣事件控訴審判決を「無償取引に関する規定における分岐点」と捉えて考察を行ってきた。しかし、実際には清水惣事件控訴審判決において様々な問題点が提起され、法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定をどのように解釈すべきかという学術論争に発展し、その論争の中から適正所得算出説が提唱され、これを起点として同規定に係る収益認識の根拠が整理されたということになる。そして、収益認識の根拠が整理されたことにより、無償取引に関する規定が一般的に認知され、近年では裁判においても租税における法的安定性と予測可能性が有効に作用しているため、収益認識以外のことが主な争点となる裁判が多くなってきているものと考えられることができる。

²⁶ 昭和40年度改正においては、当時の立案担当者であり大蔵省の税制第一課に所属していた吉牟田勲が「法人が他の者と取引を行なう場合、すべて資産は時価によって取引されるものとして課税するというのが現在の法人税の原則的な考え方である。（吉牟田，1965，p.140）」と述べている。また、財務省が公表した「平成30年度税制改正の解説（法人税法等の改正）」の改正趣旨の部分で「法人税法上、資産の販売等に係る収益の額は、資産の販売等により受け取る対価の額ではなく、販売等をした資産の価額をもって認識すべきとの考え方であり」と述べたうえで第6章第2節第1項で記した南西通商事件上告審の判示前段部分を示し「最高裁平成7年12月19日判決の趣旨が法令上明確化されるとともに、（中略）収益の額として益金の額に算入する金額に関する通則的な規定が設けられました。」と述べている（財務省，2018，pp.270-271）。同判示は、第6章第2節第2項で記したようにキャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）の代表的裁判例である相互タクシー事件の最高裁判決と同様の趣旨であるとされている。したがって、昭和40年度改正においても平成30年度改正においても純資産増加説に基づくキャピタル・ゲイン課税が前提となっているものと考えられる。

第3節 今後の展望

筆者が税理士業務に携わる中で、関与している法人が不動産等の資産を子会社に譲渡する場合、「適正な価額を必ず確認してください。」と伝える。また、親子会社間で融資を行う場合、「年平均調達金利以上の利息を取ってください。」と伝える。つまり、法人税法第22条第2項によって収益が認識されないよう指導するのは日常的なこととなっている。グループ法人税制が導入されてからは多少の変化はあったものの、現状では同法同項によって無償取引に収益が認識されることは当然のことと捉えられている。これは、法では明確にされていない規定に関し、数十年に渡り行われてきた無償取引に関する裁判の結果であると言える。

前節で記したように適正所得算出説が抽象的で幅があり、他の学説と置き換えることが可能な統一的説明であることを考慮すれば、収益認識の根拠についての論争は一応の結論を得たものと考えてもよいのではないだろうか。

そして、第6章第1節で記したように、無償取引に関する裁判は収益認識の根拠を主な争点としていた「第一段階」を終え、「第二段階」に突入している。今後は法人税法第22条第2項の無償取引に関する規定を回避するような、より複雑な取引が増加し、取引の内容などを主な争点とした「第二段階」の裁判が中心となって行われていくことになると思われる。

付論 平成 30 年度税制改正の評価

第 1 節 現状における問題点

第 6 章第 1 節で記したように、近年においては、無償取引に対する収益認識について法的安定性と予測可能性が有効に作用してきていると思われるのであるが、これは租税法律主義に基づくものと言えるのであろうか。

租税法律主義の現代的意義・機能について金子宏は次のように述べている。

今日では、租税は、国民の経済生活の殆どすべての局面に関係をもっているから、人は、その租税法上の意味、あるいはそれが招来するであろう納税義務を顧慮することなしには、いかなる経済的意思決定をもなし得ない。その意味で、いかなる経済的事実や行為からいかなる租税債務が発生するかが、あらかじめ法律の規定の中で明確にされていることが好ましいのである。したがって、租税法律主義は、単にその歴史的沿革や憲法思想的意義にてらしてのみでなく、今日の複雑な経済社会において、各種の経済上の取引や事実の租税効果（タックス・エフェクト）につき十分な法的安定性と予測可能性とを保障しうるような意味内容を与えるべきであろう（下線は引用者）（金子，2010，pp.13-14）。

無償取引に関する規定は、法人税法第 22 条第 2 項において規定されていることは間違いない。しかし、これまで考察してきたように同規定における収益認識の根拠、適正な価額、課税時期、適用範囲等を明確にしてきたのは、無償取引に関する裁判の判示やその判示から整理された学説である。金子が述べているように「あらかじめ法律の規定の中で明確にされていることが好ましい」という考え方に立てば、租税法律主義の下では同規定に問題が無いとは言えないのではないだろうか。

そして、無償取引に関する規定のもう一つの問題点は、公正処理基準との関係である。法人税法第 22 条第 4 項は「第 2 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って計算されるものとする。」と規定している。企業会計上、「無償による資産の譲受け」については明確に会計処理基準が示されているが、「無償による資産の譲渡」、「無償による役務の提供」については明確な処理が示されていない。従って、これらに関する規定は、企業会計とは明らかに異なる規定であることから、公正処理基準の影響を受けない法人税法独自の規定であると解さなければならなくなる。

第 2 節 平成 30 年度税制改正

第 1 項 平成 30 年度税制改正の概要

平成 30 年度税制改正では、企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」の開発・公表（平成 30 年 3 月 30 日）を受けて、法人税法の所得計算の通則規定である法人税法第 22 条第 4 項の別段の定めとして法人税法第 22 条の 2 が創設された。

具体的には、「法人税法第22条第4項中『額は』の下に『、別段の定めがあるものを除き』を加える。」と改正し、別段の定めとして法人税法第22条の2が創設された。

同条においては、第1項から第3項において収益の計上時期を規定し、第4項、第5項において収益の計上額を規定し、第6項において現物配当について規定し、第7項において政令委任について規定している。同規定の中で本論文との関係において特に重要性があると思われる第4項及び第6項を以下に示す。

(法人税法第22条の2第4項)

内国法人の各事業年度の資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る収益の額として第1項又は第2項の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入する金額は、別段の定め（前条第4項を除く。）があるものを除き、その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額とする。

(法人税法第22条の2第6項)

前各項及び前条第2項の場合には、無償による資産の譲渡に係る収益の額は、金銭以外の資産による利益又は剰余金の分配及び残余財産の分配又は引渡しその他これらに類する行為としての資産の譲渡に係る収益の額を含むものとする。

上記のように、第2章第1節第2項で示した法人税法第22条第2項の例示規定中、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」（資産の譲渡には、同時に発生する⑥「無償による資産の譲受け」を含むものと解される。以下同じ。）、④「有償による役務の提供」、⑤「無償による役務の提供」に係る収益の額は、第三者間で通常付される価額（いわゆる時価）とされ、③「無償による資産の譲渡」に係る収益の額には、現物配当等（資産の譲渡と利益分配等の混合取引である資産の譲渡に係るキャピタル・ゲイン）による収益の額が含まれることが明確化された。従って同例示規定中、⑦「その他」の取引以外の収益の額については、公正処理基準から完全に切り離されたこととなる。

今回の改正では、本論文の目的である「収益認識の根拠」に直接関わる改正は行われていない。しかし、法人税法第22条の2第4項及び第6項で無償取引の収益に係る適正価額が明確にされたことにより、収益認識の根拠についても説明ができるのではないだろうか。例えば、値上がり益（キャピタル・ゲイン）が存在している資産の無償譲渡については、同条第6項によって「無償による資産の譲渡に係る収益の額には、現物配当等による収益の額が含まれることとされているため」と説明することができる。

他の無償取引についても、同条第4項によって「無償取引に係る収益の額は、第三者間で通常付される価額（いわゆる時価）によることとされているため」という根拠によって説明ができると言えるかもしれない。

法人税法第22条の改正について藤曲武美は次のように解説している。

会計基準の側でこれまで詳細な基準がなかった収益の認識基準について包括的かつ詳細な基準を定めると、法人税法の公正処理基準との関係が問題にならざるを得ない。本会計基準をそのまま公正処理基準として丸呑みすることは、公平かつ適正な課税所得金額を計算する法人税法の立場からは容認できない点も生ずることになる。そのため、別段の定めを設けて対応したものである（藤曲, 2018, p.79）。

藤曲は、収益の認識基準について企業会計側で明確に定めると法人税法との間で矛盾が生じるために改正されたと説明するが、筆者は、今回の改正を通じて無償取引に関する問題点を一挙に改善しようとする立法政策なのではないかと考える。

第2項 税制改正後の展望

無償取引に関する規定について、金子宏は次のように述べていた。

法人税法 22 条 2 項の無償取引に関する規定は、その定めている事柄の重要性と対比して、おどろくほど簡単である。そもそも、無償取引について収益を認識すべきか否かは、法人所得の概念の構成に直接かかわる問題であり、また法人税の最も基本的な問題の一つである。もし無償取引についても収益を認識するという立法政策をとるならば、そのことをより明確に規定することが好ましいといえよう。またそのような立法政策をとった場合には、それに関連する数多くの問題点についても明確な判断を下すことが必要となる。たとえば、無償取引とは何か、低価取引からも収益は認識されるのか、適正な対価とは何か、等の問題を始めとして、そこには種々の重要な問題が含まれているが、現行法はその殆どすべてを解釈に委ねて沈黙しているのである（金子, 1983, p.178）。

平成 30 年度税制改正が行われた現状において、金子が求めた立法政策は必要なのであろうか。納税者の立場からすれば、「どこまでなら課税されて、どこまでなら課税されない」という判断基準は細かいほど望ましい。

しかし、第 6 章第 1 節で記したように、近年においては法人税法第 22 条第 2 項による無償取引に関する規定が一般的に認知され、例えそれが裁判の判示や学説によるものであるとしても、租税における法的安定性と予測可能性が有効に作用してきている。また、第 1 項で記したように、平成 30 年度税制改正により無償取引の収益に係る適正価額及び課税時期が別段の定めとして明確にされ、ほとんどの無償取引については公正処理基準から切り離された。

また、収益認識の根拠については、本論文において結論を述べ、今後の展望を示しており、第 1 項で記したように、平成 30 年度税制改正による適正価額の明確化

により、収益認識の根拠を説明することも可能となった。

これにより第1節で示した問題点のうち適用範囲以外は解消されたこととなる。適用範囲については、法人税法第22条第2項における射程が無限定であることを考慮すると、適用範囲の明確化は課税範囲を狭め、射程を限定的にすることに繋がるのではないだろうか。現状の無償取引に関する規定においては「別段の定めのない資本等取引以外の取引に係る収益の額は益金の額に算入される。」とされており、「オウブンシャホールディング事件（表6-1. ⑩）」などの複雑な取引にも対応し、今後起こり得るどのような取引にも対応し得る規定となっている。従って、同規定の趣旨を考慮すれば適用範囲の明確化は必要ないものと思われる。ただし、適用範囲を明確にしない場合、第7章第3節（今後の展望）で記したように、取引の内容などを主な争点とした裁判は今後も行われることとなる。しかし、射程の無限定を維持することの重要性を考慮すればやむを得ないことなのではないだろうか。

以上の考察からすると、平成30年度税制改正後の無償取引に関する規定では、問題点の解消がなされたと筆者は考える。

引用文献

<書籍・雑誌>

- 伊藤雄二. 2005. 「無償取引と移転価格税制—無償取引を巡る移転価格税制と寄附金規定の関係について—」. 『税大ジャーナル』. 第2号. pp.69-95.
- 伊豫田敏雄. 1965. 「法人税法の改正（一）」. 『改正税法のすべて』. 大蔵財務協会. pp.92-107
- 大淵博義. 2013. 『法人税法解釈の検証と実践的展開』. 改訂増補版第1巻. 税務経理協会.
- 岡村忠生. 1987a. 「無利息貸付課税に関する一考察-3-」. 『法学論叢』. 122巻1号. pp.1-24
- 岡村忠生. 1987b. 「無利息貸付課税に関する一考察-4-」. 『法学論叢』. 122巻2号. pp.1-17
- 小原一博. 2016. 『法人税基本通達逐条解説』. 8訂版. 税務研究会出版局.
- 金子宏. 1983. 「無償取引と法人税—法人税法22条2項を中心として—」. 『法学協会百周年記念論文集』. 第2巻. 有斐閣. pp.135-179.
- 金子宏. 2010. 『租税法理論の形成と解明』. 上巻. 有斐閣.
- 金子宏. 2017. 『租税法』. 22版. 弘文堂.
- 清永敬次. 1978. 「無償取引と寄付金の認定—親子会社間の無利息融資高裁判決に関連して—」. 『税経通信』. 33巻13号. pp.2-7.
- 圖子善信. 2006. 「法人税法22条2項の無償取引の解釈について—本規定は租税回避の否認規定か—」. 『税大ジャーナル』. 第4号. pp.21-39.
- 武田昌輔. 1978. 「親会社の子会社に対する無利息融資」. 『税理』. 21巻8号. pp.61-63
- 中村利雄. 1977. 「法人税の課税所得計算と企業会計—無償譲渡等と法人税法22条2項—」. 『税務大学校論叢』. 第11号. pp.169-226.
- 中村利雄. 1978. 「無利息融資と法人税法22条2項及び37条5項—大阪高裁昭和53年3月30日判決—」. 『税務大学校論叢』. 第12号. pp.366-384.
- 藤井保憲. 2005. 「移転価格税制の国内取引への適用」. 『税大ジャーナル』. 第3号. pp.12-32.
- 藤曲武美. 2015. 「無償取引と寄附金課税—昭和53年3月30日大阪高裁判決を参考として—」. 『税務弘報』. 63巻5号. pp.146-153.
- 藤曲武美. 2018. 「収益の認識等に係る法人税法の改正と実務への影響」. 『税研』. 200号. pp.78-84.
- 藤巻一男. 2008. 「無償取引に関する法人税法上の解釈について—『適正所得算出説』と『無限定説』の正当性の検証—」. 『税大ジャーナル』. 第9号. pp.15-37.
- 渕圭吾. 2010. 「適正所得算出説を読む」. 『租税法の発展』. 有斐閣. pp.209-228.
- 増井良啓. 2016a. 「低額譲渡と法人税法22条2項」. 『租税判例百選』. 第6版. pp.96-97

- 増井良啓. 2016b. 「無利息融資と法人税法 22 条 2 項－清水惣事件－」. 『租税判例百選』. 第 6 版. pp.98-99
- 吉牟田勲. 1965. 「改正税法詳解 法人税関係（所得計算関係の改正）」. 『税務弘報』. 13 卷 6 号. pp.123-160

<インターネット>

- 内閣府税制調査会. 1963. 「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」. http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s3812_syotokuzeiho_houjinn_zeihonoseibi.pdf 2018年 5 月 27 日閲覧.
- 財務省. 2018. 「平成30年度税制改正の解説（法人税法等の改正）」. https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0265-0354.pdf 2018年 7 月 9 日閲覧.

参照文献

<書籍・雑誌>

- 青柳達朗. 2013. 「法人税法 22 条についての一考察」. 『新潟大学経済論集』. 第 94 号. pp.1-58
- 浅井光政. 2001. 「租税法上の時価を巡る諸問題－法人税法、所得税法及び相続税法における時価の総合的検討－」. 『税務大学校論叢』. 第 36 号. pp.1-133.
- 浅井光政. 2015. 「法人税法 22 条の研究～法人課税所得の計算規定を巡る諸問題～」. 『大原大学院大学研究年報』. 第 10 号. pp.31-52.
- 岡村忠生. 1997. 「資産の低額譲渡と法人税法 22 条 2 項にいう収益の額（最高裁判決平成 7.12.19）」. 『民商法雑誌』. 116 卷 3 号. pp.426-451
- 小山威倫. 1983. 「税務における経済的利益の課税上の諸問題(2)」. 『広島経済大学研究論集』. 5 卷 4 号. pp.53-92
- 菅原計. 1987. 「無償融資における実質課税の問題点」. 『東洋大学経営論集』. 第 29 卷. pp.177-196
- 高木克己. 2005. 「法人税法における益金の概念」. 『駒大経営研究』. 第 37 卷. pp.1-30
- 東条美和. 2015. 「法人税法における無償取引規定の性質および収益認識の根拠について」. 『立教経済学研究』. 第 68 卷第 4 号. pp.165-179
- 中村利雄. 1977. 「低額譲渡と法人税法 22 条 2 項(神戸地裁 昭和 50 年 9 月 19 日判決)」. 『税務大学校論叢』. 第 11 号. pp.344-365.
- 幡野正仁. 2016. 「私法上の制約等が法人税法 22 条 2 項の収益の額に与える影響について－東京高裁平成 26 年 6 月 12 日判決を題材にして－」. 『税務大学校論叢』. 第 86 号. pp.1-90.
- 平島靖元. 2009. 「法人税法第 22 条第 2 項と無償取引」. 『九州国際大学法政論集』. 第 11 卷. pp.229-260

- 細川健. 2018. 「寄附金課税の範囲と判断基準－清水惣事件の分析と一般寄附金分析フレームワークの提示－」. 『LEC会計大学院紀要』. 第15号. pp.13-32
- 村上泰治. 1977. 「同族会社の行為計算否認規定の沿革からの考察」. 『税務大学校論叢』. 第11号. pp.227-308.

<インターネット>

- 国税庁. 2018. 「『収益認識に関する会計基準』への対応について～法人税関係～」. https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2018/pdf/001.pdf 2018年8月18日閲覧.
- 国税庁. 2018. 「平成30年度法人税関係法令の改正の概要（Ⅳ 収益認識に関する会計基準に対応する改正）」. https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2018/pdf/F.pdf 2018年10月17日閲覧.

参考裁判例

- 大阪地方裁判所 昭和31年4月16日判決 昭和28年(行)15号 「申告所得更正決定取消事件(相互タクシー事件・第一審)」(Westlaw Japan【文献番号】1956WLJPCA 04160001)
- 大阪地方裁判所 昭和31年7月30日判決 昭和28年(行)83号 「不当課税取消請求事件(京都証券取引所事件・第一審)」(Westlaw Japan【文献番号】1956WLJPCA07300004)
- 東京地方裁判所 昭和35年12月21日判決 昭和32年(行)61号 「法人税審査決定取消請求事件」(Westlaw Japan【文献番号】1960WLJPCA12210009)
- 大阪高等裁判所 昭和36年11月29日判決 昭和31年(ネ)501号 「申告所得更正決定取消請求控訴事件(相互タクシー事件・控訴審)」(Westlaw Japan【文献番号】1961 WLJPCA11290019)
- 福島地方裁判所 昭和37年2月9日判決 昭和33年(行)10号 「更正決定取消等請求事件」(Westlaw Japan【文献番号】1962WLJPCA02090002)
- 神戸地方裁判所 昭和38年1月16日判決 昭和36年(行)8号 「再更正処分取消請求事件(まからずや事件・第一審)」(Westlaw Japan【文献番号】1963WLJPCA011 60004)
- 大阪地方裁判所 昭和38年3月30日判決 昭和33年(行)50号 「法人税審査決定等取消請求事件」(Westlaw Japan【文献番号】1963WLJPCA03300007)
- 名古屋地方裁判所 昭和38年9月14日判決 昭和37年(行)16号 「法人税等の更正決定取消等請求事件」(Westlaw Japan【文献番号】1963WLJPCA09140007)
- 大阪高等裁判所 昭和39年9月24日判決 昭和31年(ネ)1037号 「不当課税取消請求控訴事件(京都証券取引所事件・控訴審)」(Westlaw Japan【文献番号】1964WL JPCA09240006)
- 熊本地方裁判所 昭和39年12月25日判決 昭和36年(行)7号 「法人税更正決定取消請求事件」(Westlaw Japan【文献番号】1964WLJPCA12250013)
- 最高裁判所 昭和41年6月24日第二小法廷判決 昭和31年(オ)255号 「申告所得更正決定取消請求事件(相互タクシー事件・上告審)」(Westlaw Japan【文献番号】1966WLJPCA06240004)
- 大阪高等裁判所 昭和43年6月27日判決 昭和38年(ネ)353号 「再更正処分取消請求控訴事件(まからずや事件・控訴審)」(Westlaw Japan【文献番号】1968WLJPCA 06271005)
- 大阪高等裁判所 昭和43年12月16日判決 昭和41年(行コ)91号 「申告所得更正決定取消請求控訴事件(相互タクシー事件・差戻控訴審)」(Westlaw Japan【文献番号】1968WLJPCA12160007)
- 広島地方裁判所 昭和43年12月24日判決 昭和41年(行ウ)10号 「法人税額等の更正および加算税の賦課決定裁決取消請求事件」(Westlaw Japan【文献番号】

1968WLJP CA12246004)

金沢地方裁判所 昭和46年2月19日判決 昭和42年(行ウ)4号 「課税処分取消請求事件」(Westlaw Japan【文献番号】1971WLJPCA02190010)

広島地方裁判所 昭和46年5月13日判決 昭和39年(行ウ)21号 「法人税審査裁決等取消事件」(Westlaw Japan【文献番号】1971WLJPCA05130003)

大津地方裁判所 昭和47年12月13日判決 昭和41年(行ウ)1号・昭和42年(行ウ)2号 「法人税額更正決定取消等請求事件(清水惣事件・第一審)」(Westlaw Japan【文献番号】1972WLJPCA12130005)

神戸地方裁判所 昭和50年9月19日判決 昭和44年(行ウ)44号 「更正処分等取消請求事件」(Westlaw Japan【文献番号】1975WLJPCA09190006)

大阪高等裁判所 昭和53年3月30日判決 昭和47年(行コ)42号 「法人税額更正決定取消等請求事件(清水惣事件・控訴審)」(Westlaw Japan【文献番号】1978WLJP CA03300025)

広島地方裁判所 昭和53年5月25日判決 昭和42年(行ウ)30号 「法人税等課税処分取消請求事件」(Westlaw Japan【文献番号】1978WLJPCA05250013)

山形地方裁判所 昭和54年3月28日判決 昭和45年(行ウ)1号 「課税処分取消請求事件」(Westlaw Japan【文献番号】1979WLJPCA03286007)

東京地方裁判所 昭和58年2月28日判決 昭和54年(行ウ)81号 「税務債務不存在確認請求事件」(Westlaw Japan【文献番号】1983WLJPCA02286007)

名古屋地方裁判所 平成4年4月6日判決 昭和61年(行ウ)30号 「法人税更正処分取消等請求事件」(Westlaw Japan【文献番号】1992WLJPCA04060002)

宮崎地方裁判所 平成5年9月17日判決 平成4年(行ウ)2号・3号 「更正処分取消等請求事件(南西通商事件・第一審)」(Westlaw Japan【文献番号】1993WLJP CA09170001)

最高裁判所 平成7年12月19日第三小法廷判決 平成6年(行ツ)75号「更正処分取消請求事件(南西通商事件・上告審)」(Westlaw Japan【文献番号】1995WLJP CA12190002)

広島地方裁判所 平成9年1月29日判決 平成7年(行ウ)12号 「更正処分等取消請求事件」(Westlaw Japan【文献番号】1997WLJPCA01296004)

名古屋高等裁判所金沢支部 平成10年11月30日判決 平成8年(行コ)4号 「法人税更正処分取消請求控訴事件」(Westlaw Japan【文献番号】1998WLJPCA11300011)

静岡地方裁判所 平成14年6月27日判決 平成12年(行ウ)12号 「法人税更正処分等取消請求事件」(Westlaw Japan【文献番号】2002WLJPCA06276001)

広島高等裁判所岡山支部 平成15年6月5日判決 平成14年(行コ)12号 「法人税更正処分等取消請求控訴事件」(Westlaw Japan【文献番号】2003WLJPCA06056002)

東京高等裁判所 平成19年1月30日判決 平成18年(行コ)31号 「法人税更正処分等取消請求控訴事件(オウブンシャホールディング事件・差戻控訴審)」

(Westlaw Japan 【文献番号】2007WLJPCA01309019)

東京地方裁判所 平成 21 年 9 月 17 日判決 平成 19 年(行ウ)764 号 「法人税更正処分取消等請求事件」(Westlaw Japan 【文献番号】2009WLJPCA09178016)

広島高等裁判所 平成 24 年 8 月 2 日判決 平成 23 年(行コ)15 号 「法人税額等更正処分取消請求控訴事件」(Westlaw Japan 【文献番号】2012WLJPCA08026003)

東京高等裁判所 平成 26 年 6 月 12 日判決 平成 24 年(行コ)480 号 「法人税更正処分取消等請求控訴事件」(Westlaw Japan 【文献番号】2014WLJPCA06126006)

東京地方裁判所 平成 27 年 1 月 27 日判決 平成 24 年(行ウ)760 号 「青色取消処分取消等請求事件」(Westlaw Japan 【文献番号】2015WLJPCA01278010)

東京地方裁判所 平成 27 年 1 月 27 日判決 平成 24 年(行ウ)836 号 「法人税更正処分等取消請求事件」(Westlaw Japan 【文献番号】2015WLJPCA01278011)

東京地方裁判所 平成 27 年 9 月 9 日判決 平成 25 年(行ウ)627 号 「法人税更正処分取消請求事件」(Westlaw Japan 【文献番号】2015WLJPCA09098006)

東京地方裁判所 平成 27 年 11 月 19 日判決 平成 26 年(行ウ)389 号 「法人税更正処分等取消請求事件」(Westlaw Japan 【文献番号】2015WLJPCA11198020)