

# 法人税法の所得概念に関する一考察

——無償譲渡に係る収益の認識を中心として——

出口 貴子

久留米大学法学 第四十九号 別刷

平成十六年六月三十日 印刷

# 法人税法の所得概念に関する一考察

—無償譲渡に係る収益の認識を中心として—

出口 貴子

## 目次

### 一 序論

### 二 法人税法の所得概念の沿革

#### 1 法人税法の所得概念を構成する益金の意義

(1) 明治三五年の所得税法の定義

(2) 昭和一五年の法人税法の定義

(3) 昭和二五年のシャープ税制での定義

(4) 昭和三十年代の定義

(5) 小括

#### 2 判例にみられる所得概念の変遷

(1) 時価評価による財産法を採用していたことを示す判例

(2) 資本の払込を除く会社財産の増加はすべて総益金に含まれるとした判例

(3) 保有資産の評価益が総益金に含まれるとした判例

(4) 低額譲渡の判例

(5) 無利息による立替金の判例

- (6) 小活
- 3 所得概念に関する学説の動向
  - (1) 中村説
  - (2) 田中説
  - (3) 片岡説
  - (4) 小活
- 三 昭和四十年の改正法人税法の所得概念
  - 1 立法趣旨と改正内容
  - 2 現行規定との関連判例
    - (1) キャピタル・ゲイン課税の判例
    - (2) 同一経済的效果に対する（二段階説に基づく）課税の判例
    - (3) 寄付金の損金不算入規定に対応する判例
    - (4) 小括
- 3 学説
  - (1) キャピタル・ゲイン課税説（特に資産の無償譲渡の場合）
  - (2) キャピタル・ゲイン消極説
  - (3) 無償による役務の提供
  - (4) 小活
- 四 企業会計と法人税法
  - 1 企業会計の領域
  - 2 時価会計のもたらす方向性
  - 3 小活
- 五 結論

## 一 序論

法人税法二二条二項が規定する無償による資産の譲渡又は役務の提供をテーマとして取り上げた理由は、価値あるものをただで譲渡することによって収益が生まれるという発想に疑問を抱いたからである。しかも無償譲渡については、実際の取引を全く無視して時価で取引を行ったものとして収益を認識することとなっている。現行の法人税法は法二二条四項でも定めているとおり、その所得金額を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するものである。無償で資産を譲渡する行為に時価相当額の収益を認識することは、企業会計では行われていない考え方である。

元来、会計は動態論に基づく取得原価主義により、期間損益計算重視の態度をとってきた。それは継続企業を前提として投資家に対し企業の経営成績を明らかにすることにより、企業のさらなる発展を目指すのがゆえのあり方であった。しかし現在の企業会計は、取得原価主義から時価主義へと変化している。我が国でも、二〇〇一年から金融商品に時価会計制度が導入された。企業会計における時価の果たす役割がしだいに大きくなり、時価の意味するところが重要になりつつある。会計は確実に変わってきているのである。

会計の現状と法人税法との関係を考えるとき、課税の対象となる法人の所得とは一体何であるか、今一度整理して明確に認識しておく必要があるのではないだろうか。そして、この答えを見つける手掛かりの一つが、法二二条二項にある無償譲渡の規定ではないであろうか。

筆者は、企業会計と共存しつつ企業会計にはない独自の所得概念が、法人税法の中に確立されていると考える。こ

の法人税法の所得概念を象徴する規定がまさに法二二条二項の無償譲渡であるとするならば、その収益の認識とは、有償取引が行われたものとみなすことによるのか、取引時の時価相当の利益が移転したものとみなすことによるのか、譲渡を契機に保有利益が担税力を有する具体的現実的利益として発現することによるのか、その根拠を明確にする必要がある。

本論文は、無償譲渡に係る収益の本質から法人税法の所得概念を解明することを企図している。法人税法の沿革、現行法人税法についての判例及び学説、さらに企業会計との関係から、無償譲渡の収益の本質が、複雑な理論構成に基づくものであるのか、実は単純明快な理論からなるものであるのか、筆者なりの結論を明らかにしていきたい。

## 二 法人税法の所得概念の沿革

法人税法の所得概念を明らかにするうえで最初に取り上げる項目は、所得概念の歴史の変遷である。法人所得の構成要素である益金が条文上どのように定義づけられていたのか、当時どのような判例があったのか、また学説ではどのように解説されていたのか、これらの視点から法人税法の歴史を振り返ってみたい。

### 1 法人税法の所得概念を構成する益金の意義

本節では、法人税法創設期から昭和四〇年の大改正に至るまでの間、法人税法の益金がどのように定義されていたのか、その変遷をたどることとする。

(1) 明治三五年の所得税法の定義

明治二〇年、「官民ノ別ナク各自ガ儲ケ得タ処ノ純益ノ幾分ヲ割キテ納税スル<sup>(註一)</sup>」として、日本に所得税が設けられた。

法人に対する課税は、明治三二年、第一種所得税として規定された。その課税所得を、所得税法四条一項に「各事業年度総益金ヨリ同年度総損金前年度繰越金及保険責任準備金ヲ控除シタルモノニ依ル」と規定している。また五条に、法人・個人合わせた所得税全体のうち課税の対象としない所得を限定列挙しているが、五項に「営利ノ事業ニ属セザル一時ノ所得」とあることから、反復・継続的な営業収益のみを課税の対象としていたことがわかる。

(2) 昭和一五年の法人税法の定義

その後、大正九年及び大正一五年の大改正を経て、昭和一五年、従来の第一種所得税及び法人資本税を統合して法人税が独立創設された。

昭和一五年の改正法人税法四条、さらには第二次大戦後の昭和二二年の改正において、九条一項に「内国法人の各事業年度の普通所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による。」(昭和二三年以降普通所得は所得と改められた)と規定された。また、法人の申告すべき所得は確定した決算に基づくものという規定が、昭和二二年の改正で設けられた。<sup>(註二)</sup>

福田吉晴教授は著述の中で、昭和二年大蔵省主税局長から国税当局に示された主税第一号通牒「所得税法施行二関ル取扱通牒」の規定を取り上げている。その規定とは、「法人ノ資産評価ニヨル増減差額ハコレヲ総益金又ハ総損金中ニ計算スベキモノトス<sup>(註三)</sup>」というものであった。

この取扱通牒について武田昌輔教授は、「昭和初年以来、税法は時価までの評価増減を認めるとの基本方針」を示したものと解説している。さらに武田教授によると、この取扱通牒に代わり昭和二〇年大蔵省主税局による「法人課税の取扱」において、資産の評価損益項目として「法人ノ資産ノ評価換エニ因ル増減差額ハ之ヲ益金又ハ損金ニ算入ス」と規定されるに至っている。<sup>（注4）</sup>

### （3）昭和二五年のシャアップ税制での定義

昭和二五年、シャアップ勧告に基づく大改正を迎える。この改正は法人課税に対する根本的な変更をもたらした。

明里長太郎教授によると、「従来は、法人を完全に独立した納税主体と考え、しかもこの考え方は相当長期にわたって採用されてきたのであるが、昭和二五年の改正に当り、法人は要するに個人たる株主の集団であって、その個人の営利追及の手段に過ぎないという觀念が採用されたのである。<sup>（注5）</sup>」として、法人擬制説に依拠した法人課税趣旨が明確になったことを指摘している。

また、同年法人税取扱通達（昭和二五・直法一〇〇）として公表された定義は、「総益金とは、法令による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。」（五一項）となっている。日本会計研究学会の税務会計特別委員会が昭和四二年に提出した「税務会計の基本問題に関する研究―税法における所得計算原理の解明と批判<sup>（注6）</sup>」では、上記五一項の「純資産の増減」について、「……二時点間の純資産の増減によって損益計算するという意味の財産法によっているわけではなく、益金とは原則的には純資産の増加をもたらし原因であり、……損益計算の方法としては明らかに損益法に拠っているものとみるべきである。別段の定めによつて、純資産の増加があつても益金に算入されず、純資産の減少があつても損金に算入されない場合もあるが、これは

租税政策的立法、わが国の法人税法が拠っている法人税観等によるものである。」と解説し、法人税法の依拠する純資産増加説とは、「別段の定めのない限り、純資産の増減があれば、すべて益金・損金として把握される」意味を有するとしている。

さらに、法人税法施行規則一一七条において時価までの評価益の認容を規定している。これら一連の時価以下主義、それに基づく経常的評価損益計上は商法規定に沿ったものであった。

但し、昭和二五年の取扱通達には、「商法第二八八條の二の規定によれば、資産の評価益はこれを資本準備金に組み入れることになっているが、規則第一七條の規定により当該資本準備金に組み入れた金額についてもこれを益金に算入する。」(一四〇項)と規定しており、五一項で定めた「資本の払込」が極めて限定されていたことがわかる。

昭和二七年六月に企業会計基準審議会中間報告として提出された「税法と企業会計原則との調整に関する意見書(小委員会報告)<sup>(注)</sup>」に着目してみると、まず「税法はそれ自身の論理と体系を持ち、又国家の財政政策及び租税政策を反映するものであって」と述べ、税法の独自性を認めた上で益金に関する以下の項目を掲げている。

(1) 企業の損益計算においては、当然総収益を構成する要素たるある種の所得項目が、租税政策上の理由で課税を免ぜられる場合があること。

(2) 企業の損益計算においては、総収益を構成せず従って所得として計上されないある種の項目が、税法上課税の対象となる場合があること。

(3) 法人税法九条、法人税法取扱通達第二章一の五一の規定により、法人税法は会計原則上容認されているよりも企業の損益認識の範囲を極めて広く解釈していた。しかし、会計原則の発生主義については厳密な意味でこれを採用しており、この発生主義の解釈として権利確定主義が採用されている。



(4) 昭和三〇年代の定義

その後昭和三四年の改正では、法人税法施行規則一七条において棚卸資産や有価証券等に時価以下主義を継続して適用し、固定資産の評価換え後の評価益は取得価額までしか益金に算入しないという取得価額以下主義を採用した。商法二八五条の固定資産に関する取得価額以下主義に則す旨明らかにしたものである。<sup>(註)</sup>

昭和三八年十二月、税制調査会により「所得税及び法人税の整備に関する答申」が出された。この答申の中で、法人税の所得概念について述べている『課税所得の範囲及び計算等に関する問題』から、特に注目される記述をまとめて紹介してみよう。

所得税及び法人税における所得概念については、個別経済に即した担税力を測定する見地から、基本的には現行税法に現れている純資産増加説の考え方に立ち、①資産、事業及び勤労から生ずる経常的な所得、②定型的な所得源泉によらない一時の所得、これらとともに課税所得に含める立場をとるのが適当である。特に問題になると思われる次のものも所得概念を構成することとする。

(1) 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、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。

(2) 資産の評価損益については、純資産増加説の立場からも所得は実現されたものに限ってこれを観念するのが妥当と認められるので、所得税では現行法通り評価損益の経常は認めないこととする。但し、法人がこれを利益に計上した場合には、法人利益の取扱いにおいて他の実現された利益と何ら異なるところはないので、これを所得と観念することは当然である。なお、このような所得税法と法人税法との相違は、おのずから明らかであると思われる。

この「所得税法と法人税法との相違は、おのずから明らかである」の表現から、何を読み取ればよいのであろうか。

先のシャウプ勧告により、法人は株主の集合体であるとする法人擬制説の立場から法人税の性格が説明されてきた。しかし、法人税が個人所得税とは異なる独自の所得概念を築いていることを、上記の評価益の取扱いは物語っている。そして、法人税法の所得概念の性格をあらわす一項目として、法二二条二項の無償譲渡規定が登場したのではないであらうか。

# (5) 小括

北野弘久教授の著した『税法解釈の個別的研究<sup>(注9)</sup>Ⅰ』に、「現行法人税法の具体的検討」と題して座談会形式で行われた研究会の内容が収録されている。そこでは要旨以下のように、昭和四十年の改正法人税法の立案状況の紹介も含め興味深い議論がなされている。

(ア) 明治三十二年から終戦当時までは、会社は商法の規定に基づき決算を行うことになっていたため、税法上の法人所得は会社の決算上の利益のことであるとの考え方が支配的であった。

(イ) その後、施行規則、法律、命令の改正やその他の規定を間断なく設け、商法規定にかかわりなく課税に必要な所得計算について明確化していった。特に昭和二五年の改正前は政令において相当所得計算の規定が設けられ、省令や通達で所得計算の重要部分が定められていた。

(ウ) 昭和四〇年の大改正では諸外国の税法を参考にした。しかしながら、各事業年度の所得に関する例示的な計算規定はあっても各事業年度の所得に付いての適確な定義規定がなかったため、諸外国に倣い、益金の額に算入すべき金額を例示し、別段の定めをそれぞれ規定していく形で条文が出来上がった。

(エ) 法人税法二二条の無償譲渡について、

①企業はホモエコノミクスであるから、無償譲渡は本来企業としてあるべからざることであり租税回避行為につながる問題になりかねないので、益金に算入する。但し、法二二条二項では類型化した表記をしなかったために例示として挙げる規定方法となった。（泉美之松氏）

②法律的に帰属しないものでも経済的に収益として帰属する以上は、課税所得を構成することは、判例（昭和二十七年一月三十一日東京高裁判決（高裁判集五卷二号一六〇頁））にも示されており、益金の額に算入すべき収益とは、租税法主義の問題として捉えるものではなく、法人税の所得概念の本質から導き出される問題である。無償譲渡の中には、（ア）隠れた利益処分、（イ）寄附金、（ウ）交際費、（エ）広告宣伝費等いろいろな形式があるから、無償であることのみの解釈ではなく、二二条で定める収益の本質論から無償ということ解釈すべきである。（桜井四郎氏）

③無償譲渡、低額譲渡いずれの場合でも、寄付金規定、役員賞与規定、同族会社の行為計算否認規定と結合すれば、資産の譲渡による収益として計算されるという解釈ができるはずである。（忠佐市氏）

④低廉譲渡は一般に税法上租税回避行為の例とみられており、もしそうである場合は二二条のような曖昧で包括的な一般規定で論ずべきでなく、個別の租税回避行為の否認規定を設けるべきである。（北野弘久教授）

以上に見られるように、当初法人税は商法規定に則した所得概念で計算されていたが、時代がくだるにつれ次第に税法として固有の課税所得概念の輪郭が見えてくるようになった。そして、昭和四十年の大改正によって結実したことになる。確かに所得と益金のいずれも条文上具体的な定義づけはなされていないが、法人税法の収益を例示することによって、益金と判断される性質のものであれば全て所得計算の要素として益金に算入されることを法二二条二項は規定しているのである。法人税の所得概念が、営利法人として継続発展していくことを前提とした独特の課税観に導かれたものであると理解できる。税法上の収益は租税回避防止といった限られた根拠からだけでなく、経済成長

を担う法人の活力すなわち担税力が、その認識枠を拡大させていったのではないだろうか。

## 2 判例にみられる所得概念の変遷

本節では、法人課税における資産の無償譲渡或いは役務の無償提供の判例について考察する。明治から昭和三十年代前半までの、未実現利益である資産の評価益をも含めた判例を取り上げる。

なお、行政裁判所判決録（行録）掲載の判例は、文語体かつ漢字とカタカナ表記であるため、内容を要約し、現代文にて記述することにした。また、判決の趣旨ごとに判例を分類して掲げたが、便宜上通し番号を付している。

### (1) 時価評価による財産法を採用していたことを示す判例

大審院明治三十五年五月一四日決定（民録八輯五卷五五頁）

商法二六条二項に、財産目録の総財産にはその目録調製時における価格を附さなければならぬと規定している。

これに反し、原告人は会社の財産目録及び貸借対照表上、所有する公債証書や家屋に不当な価格を附していた。判旨は、目録調製時の価格とはその時点における客観的の価格すなわち交換価格を附すべきであり、財産目録調製の目的は、他人にその時点における資産の状態を知らしめることである、として<sup>（注10）</sup>いる。

### ア (2) 資本の払込を除く会社財産の増加はすべて総益金に含まれるとした判例 合併差益

大正十一年五月五日宣告（行録三三輯五二五頁）

会社の合併において、合併会社が受入れた被合併会社の財産価額と合併会社が交付した株式の払込み金額及び交付金額との差増額は、資本金払込以外において合併会社の財産を実際増加させるものであるから、合併会社の当該事業年度の益金の額を構成する。

イ 不法行為による所得

昭和二十七年一月三十一日東京高裁判決（高裁判集五卷二号一六〇頁）

商品の横流しという不法行為による所得も、税法上の所得に含まれ課税の対象となる。法人税法九条の益金規定の解釈については、民法上の法理に偏することなく経済上の見地から妥当な解釈を当然施すべきである。税法は課税所得に関し、その所得の原因の合法・不法を区別してはいない。従って、不法行為による所得も課税の対象となる。

ウ 昭和三十三年九月二五日東京地裁判決（行集九卷九号一九四八頁）

本判決では、法人税法の総益金が営業活動又は役員活動から得られた金額から資本の払込みを控除したものを意味すると解すべきであることを明言した。

(3) 保有資産の評価益が総益金に含まれるとした判例

ア 明治四十一年二月二九日宣告（行録一九輯二〇八頁）

商法二六条によれば時価の差増額を益金とすることは明白であり、従つて所得税法四条一号の総益金中には時価の差増額を包含するものというべきである。従つて、所有地所建物及び株式の取得原価と時価との差額である評価益を利益勘定に計上し、課税の対象とすることは妥当である。

イ 昭和八年三月一日行政判決（行録四四輯一四四頁）

鉄道省の徳憑に基づき一駅一店主義の趣旨のもと営業権を買収して設立された運送会社が、一年七ヶ月後に別に営業権を買収したと主張するその営業権は、實際は創立時に買収した営業権に包含されるものである。

また、別を買収した営業権の買入れ代金は元の営業者を支払われるべきであるのに増資の払込に充当していることから、営業権買収は架空の計算であり、この買入れ代金相当額は当初買収した営業権の評価益と認められ、これを含めた所得金額及び純益の決定は正当である。

(4) 低額譲渡の判例

ア 昭和五年三月四日行政判決（行録四一輯三三七頁）

会社がその役員に保有株式を低額にて譲渡したことは所得税の遁脱目的行為にあたり、譲渡時における株式の時価と譲渡対価との差額は役員に利益処分たる賞与として交付したものであるから、所得に加算して課税所得を算定すべきである。

イ 昭和十二年一〇月一四日宣告（行録四八輯三五九頁）

会社がその役員に保有株式を時価以下にて譲渡した場合、時価以下で譲渡することを是認できる特殊な事情を証明できない限り、譲渡価額と時価との差額は会社の役員に対する賞与と認定すべきである。

(5) 無利息による立替金の判例

ア 昭和一〇年六月二五日宣告（行録四六輯四五〇頁）

同族会社が無利子にて社員及びその家族の立替金を支払っていた場合、課税の公平の観点から利子相当額の収入があったものとして課税所得金額を算定するのが妥当である。

(6) 小括

益金に関する主な争点は、資産の評価益を益金に算入して課税したことにある。

時代をさかのぼって法人の無償譲渡に関する判例を探してみても、典型的な判例を見出すことはできなかった。忠佐市氏は『ブレ税務会計史』において、大正一三年―昭和一六年頃の期間、「所得又は総益金、総損金の意義について述べている判例は、さして多くない<sup>（注1）</sup>」と分析している。だが、上記⑤判例（明治四一年二月二九日宣告）以後、経常的な資産評価益が益金を構成することは、判例上確立されている。このことは、行政昭和二年七月一六日判決（行録三八輯八六八頁）の判旨「……各事業年度ノ総益金及総損金トハ其ノ事業年度内ニオケル収入金支出金トイフト同意義ニハアラズシテ其ノ事業年度内ニオケル財産及財産価額ノ増減ヲモ包含スル」からも明らかである。判例において、総益金を構成する要素が広範囲にわたり認められていた事実は、本論文のテーマである無償譲渡及び低額譲渡、無償による役務の提供の前提となる材料として非常に興味深い結果であった。また、現在ならば当然益金からは除か

れるべき資本の払込に相当する性質のものも課税対象として益金に算入されていたことは、意外な歴史的事実でもあった。

この歴史的事実からさらに、当時の所得概念が何に立脚していたのかを次節の学説で明らかにする。

### 3 所得概念に関する学説の動向

本節では、研究者が主張していた法人税の所得概念について時代を追って調べてみることにする。

#### (1) 中村説

まず最初に取り上げるのは、大正一四年中村繼男教授によって著された『法人所得及所得税<sup>註12</sup>』である。中村氏の解説を要約すると以下の通りである。

益金とは正味資産の絶対的增加を来たすべき取引原因をいう。会計学的用語でいえば益金とは収益的收入である。詳言すると、価値のないもの又は価値の少ないものを与え価値あるもの又は価値が多いものを受取るときの、正味資産の絶対的增加を生ずる取引原因を益金又は利益という。

すなわち、取引の結果正味資産の絶対的增加を来たすべき原因に対し、その原因の力（現実増加する財産価額）を表示した数額が益金であるから、益金があれば必ずその結果として資産の絶対的增加があるか、又は負債の絶対的減少を来たし、正味資産を増加することとなる。



(2) 田中説

昭和十一年『所得税法精義』<sup>(註14)</sup>で述べられた田中勝次郎教授の主張は、以下のようにとめることができる。

税法規定は、「法人の所得は総益金より総損金を控除したる金額による」があるのみで、総益金及び総損金の意義については何ら規定せず解釈に一任している。一般に法人所得は、商法上商業帳簿の益金を基礎として計算するものと解される。しかし商法と税法の目的が異なるため、両者の利益または所得計算上の原則に差異を生じることから、益金も全く同じということではない。

税法上の損益とは、法人の対資本主関係の取引以外の原因により生じた法人の資産の増減と解すべきである。法人の所得はシャントツ説<sup>(註15)</sup>によつており、法人の資産の増減が法人の損益の原因となるのは、資本の払込、資本の払戻、利益の配当等、対資本主取引を除外したものである。従つて、益金とは「対資本主関係の取引による場合を除き、法人の資産の増加である」と定義できる。

判例の採用する定義は「益金とは資本の払込以外における会社資産の増加である」というものであるが、ここでの資本は極めて狭義の商法上の資本を意味しており適當ではない。あくまでも經濟上の意義における資本を意味するものと解すべきである。

資産の評価益を総益金中に包含することは判例も認めるところであるが、原価以下主義を採っているドイツでは未実現利益として資産の評価益を益金に算入していない。立法論としては評価益を禁止し蝟配当を未然に防止することもできようが、解釈論としてはこれを是認するほかはない。

田中教授は、別の著書『改正法人税法の研究』<sup>(註16)</sup>においても所得計算について言及している。所得計算に関する学説は源泉説と「シャントツ」の純資産増加説の二説に大別されるとして、上記の見解を更に發展させている。この二大説

は今日に至るまであらゆる研究者が、所得源泉説とシャンツ―ヘイグ―サイモンズによる純資産増加説として解説するものである。<sup>(註1)</sup>

田中教授はまた、日本の税法が商法依存主義・民商法至上主義を守株していることを批判する。法人所得の計算は貸借対照表の純益計算を基礎とすることから、便宜上純資産増加説によることになっているが、しかし、旧法人税法九条の法人所得の定義において総益金及び総損金の意義が明らかでないため完全な規定ではないと指摘する。本論文のテーマである益金に限定して田中教授の説を要約してみよう。

通達にて総益金の意義を「資本の払込以外における純資産の増加である」と解説してはいるものの、この「資本の払込」を商法上の資本の払込と解したため所得概念に不明瞭性をもたらしている。株式発行の際の額面超過金を法人の益金とした判例<sup>(註17)</sup>からもそう判断できる。

我が国は所得の意義を発生原因から明らかにする方法を採用していることから、資本の払込とは商法上の資本の払込ではなく経済上の意義における払込と解すべきである。すなわち、上記の額面超過金や、合併交付株式の額面を超えて被合併会社が交付する資産価額（合併差益）を除いた純資産の増加であるとして、益金の觀念を一元的に表示することが重要である。

### (3) 片岡説

さらに昭和一三年の『税法上の損益』における片岡政一教授の見解は、次のような内容となっている。

総益金とは、その事業年度の一切の利益、正確に言えば資本の払込以外において法人の純資産の増加を来すべき原因となる一切の事実である。法人が会計整理の都合上、その事実を損益計算に組み入れるか否かを問わず、所得税

法独自の計算に依るのである。所得の認定は、財務諸表を分析し、シャンツの所得説に基づき、時の関係や資産の増減の関係を税法的に修正しなければなし得ない。<sup>(注18)</sup>

企業経営の実情は一片の法律論を持って片付けるにはあまりに複雑多岐である。例えば貸借対照表にも、企業が解体される場合に有益な清算的所有会計の法律的貸借対照表と、経営的企業会計の経営的貸借対照表とがある。常に事物を靜的に規律しようとする法律的解釈と、企業を有機的活動組織として扱う經濟的解釈とは、大きなひらきがある。従つて、税法上法規の対象として総所得の計算上、上記の相違点を考慮することから、妥当性ある税慣習が成立しているのである。

資産の評価益については、税務官庁はすすんで評価増を強制しないが、本質的に所得税法の総益金中には、法人の所有する財産の時価昂騰による差増額、元本たる資産より生じる果実の評価額、元本たる資産の処分から生じる利得の評価額も当然含まれるのであつて、法人が計上した資産評価による増差額の是否認範囲は時価を超えない原価主義に従つて処理する。<sup>(注19)</sup>

一課税事業年度の決算上の損益を数額的に決定する場合、会計学上の決定的學說を一般原則となすべきであるとは限らない。少なくとも課税原則上、衡平の理念に支配される特殊な定型性を以つて規律せざるを得ない。従つて税法上の損益の取扱いは、常に事業経営当事者の主觀的裁量に基づく会計整理に対立し、あくまで独自の視野に立ち、真正なる客觀的事実の補足を標的として立論し、時に会計整理にある程度の制限と抑圧を加えることで、客觀的な批判矯正をせざるを得ないのである。<sup>(注20)</sup>

我が国の法制自体、「総益金、総損金」の定義を設けず、これを法律執行当局の解釈に委ねているため、将来会计学の發展に伴い、税務当局の採用する定型解釈を學問的に啓蒙すべき余地を多分に存しているとみるべきであらう。

う<sup>(注22)</sup>

税法上の損益は、課税技術上統一した定型性を要求され、最小限度の擬制により成立したものがあるため、会計学に基づいてこの損益を求めるしかなく、税法上の損益が実質上の損益概念から遠ざかることは望ましいことではない。従つて税法独自の損益認定観念といつても、常に会計理論に拘束され、独自性が最小限度にとどめられるべきである。以上のことから、会計学の發展と課税技術の進歩に伴い両者の不一致の間隔は漸次減縮される傾向にあるものと信じる。<sup>(注22)</sup>

#### (4) 小括

以上が、大正から昭和二〇年代にかけて發表された学説の中の三名の見解である。

中村教授は益金を會計学的に定義した。そして、価値なきもの又は価値少なきものを与え価値あるもの又は価値多きものを受け取ることが、正味資産の絶対的増加であるとする。従つて価値あるものを無償又は低額で与えることにより、例えば債務免除のような負債の減少がなければ、益金とはいえない。

田中教授は総益金の意義は規定がないため解釈に一任されていると指摘する。そして、判例の採用する益金の定義は「資本の払込以外における会社資産の増加」であるが、この資本が商法上の狭義の資本を指している点が商法依存主義であり所得概念を不明瞭にしていると批判している。この場合の資本とは經濟上の意義を有する資本と解するのが妥当であり、益金の觀念を一元的に表示することが重要であると主張する。

片岡教授は総益金が所得税法独自の計算によるものであると述べる。そのうえで、会社経営の実情は複雑多岐にわたるため全てを法で処理できるものではないとして、妥当性ある税慣習の成立を認めているが、但しそれは実情にそ

ぐうべく常に会計理論に拘束され、最小限度にとどめられた独自性を有する税法の損益認定観念によるものでなければならぬ、と制限を加えている。そして、会计学と税法との不一致は縮小される傾向にあるものと将来に希望を託している。筆者は、片岡教授の掲げる「税法の独自性」の一つに無償譲渡の益金算入が含まれているのではないかと考える。

- （注1） 武田昌輔『DHCコンメンタール法人税法―沿革―』第一法規 一頁
- （注2） 北野弘久『税法解釈の個別研究Ⅰ』学陽書房（昭和五四年）八二頁
- （注3） 福田吉晴「時価評価をめぐる課税上の諸問題について―法人税法上の収益認識基準を中心として―」税務大学校論叢三四  
税務大学校 二二〇頁

- （注4） 武田昌輔『企業課税の理論と課題』税務経理協会（平成七年）一一六頁
- （注5） 明里長太郎『税務と会社経理（全訂）版』日本税経研究会（昭和二七年）四〇頁
- （注6） 会計九二巻一号 森山書店（昭和四二年）三三五頁
- （注7） 『会計法規集（最新増補版第一〇版）』中央経済社（平成九年）一七七頁
- （注8） 吉国二郎総監修『戦後法人税制史』税務研究会（平成八年）二八一頁
- （注9） 北野前掲『税法解釈の個別的研究Ⅰ』九三頁
- （注10） 矢沢惇『企業会計法講義（改訂版）』有斐閣（昭和五三年）九九頁
- （注11） 忠佐市『ブレ税務会計史』商学集志四四巻一号 一九七四年 八頁
- （注12） 中村継男『法人所得及所得税』（大正一四年）四〇頁
- （注13） 田中勝次郎『所得税法精義』（昭和一年）一〇五頁
- （注14） 田中前掲『所得税法精義』一〇六頁

シャントツ説による所得

「資本を損せず到处分し得る資産であつて、換言すれば資本の払込によらない資産の増加である。従つて資本そのものは資本と同一性質を有するもの、すなわち利益または利益の留保金の減少等は資産の減少ではあるが、所得計算上の損金とはならないから、対資本主関係の取引は損益に影響を及ぼすべきでない。」

(注15) 田中勝次郎『改正法人税法の研究』白亜書房(昭和二十六年)一〇九頁

(注16) 金子宏「租税法における所得概念の構成」法学協会雑誌九二巻九号(一九七五)二二五二頁、渡辺淑夫『法人税法その理論と実務 平成一一年度版』中央経済社(平成一二年)八〇頁等、多くの研究者が取り上げている。

(注17) 大正九年、七月二六日の判決があることを、忠佐市氏が指摘している。忠氏前掲「プレ税務会計史」九頁

(注18) 片岡政一『税法上の損益』第一書房(昭和一三年)三九頁、四一頁

(注19) 同四二頁、四四頁

(注20) 同五七頁、五九頁

(注21) 同六一頁

(注22) 同六二頁

### 三 昭和四十年の改正法人税法の所得概念

#### 1 立法趣旨と改正内容

昭和三八年の税制調査会の答申に基づき、昭和四〇年に法人税法の全文改正が行われた。旧法九条一項は二二条一項として、「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額とする。」と改正され、同条二項において次のように益金の額を定めている。

「各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」

ここにおいて、益金の額には資本等取引から発生するものを除き、法人があらゆる経済的取引行為を通じて獲得する収益の額が算入されることとなった。すなわち、包括的所得概念<sup>(注1)</sup>を基本としたことがわかる。

また、昭和四一年大蔵省企業会計審議会中間報告の「税法と企業会計との調整に関する意見書」は、税法と企業会計との調整にあたって次の特筆すべき項目を明示している。

（ア）税法の各事業年度の課税所得は、企業会計によって算出された企業利益を基礎とするものである。

（イ）資産を無償譲渡又は低廉譲渡した場合に、当該資産の適正時価を導入して収益を計上することの当否については、企業会計原則上また何ら触れるところがないので、これを明らかにすることが妥当である。

「税務会計の基本問題に関する研究—税法における所得計算原理の解明と批判—」においても、法人税法と企業会計原則における「資本」及び「所得」の観念が異なっていることに起因するものとして、税法上の資本積立金と企業会計原則上の資本剰余金とが一致しないことを掲げており、また、税法上の益金であつて企業会計原則ではその取扱いが明らかでないものとして、資産の無償譲渡又は低廉譲渡を掲げている<sup>(注2)</sup>。

「資産を無償譲渡又は低廉譲渡した場合に、税法は適正時価による借記を行い、その適正時価と帳簿価額との差額を収益として計上すべきものとしている。しかし企業会計においては、かかる経理は通常採用されていないといわれる。したがつて譲渡資産の帳簿価額での借記が行われ収益は計上されないとされる。

……しかし税法においては、(1)借方費用の全額は必ずしも損金に算入されず、(2)その受取人の所得は受取り資産の

適正時価をもって把握すべきものであるから、費用についても適正時価をもって表示すべきものと考えられている。

企業会計においても税法におけると同様に、費用を総額をもって記録し他方譲渡益を計上する方法をとるとも、企業会計本来の趣旨に矛盾するものではなく、却って、合理的であると考えられる。」

このように、企業会計も税法と同様、総額主義にて計算することが合理的だとして、税法の総額主義を認めている。法人税法二二条二項を詳細に読み解いていくと、「当該事業年度の収益の額」とは当該事業年度において実現した収益の額と解される。その「収益の額」には、無償による資産の譲渡又は役務の提供も含まれることについては、次の解説がある。

「無償による譲渡の場合には、現象的には収益は生じないが、いったん収益が実現し、しかる後にそれが贈与されたものと考えるべきであるから、このような場合も収益とされることを明らかにしているのである。」<sup>(注3)</sup>

また、法人税法二五条において資産の評価換えによる評価益は、益金に算入しない旨定めている。すなわち取得原価主義の原則が採用され、経常的時価評価（時価以下主義）が廃止されたものである。これは、昭和三七年の商法改正の内容を税法に反映させたものと解される。<sup>(注4)</sup>

昭和四四年の改正法人税基本通達において「法令の解釈上疑義がなく、または条理上明らかである」として益金を定義していた上記通達五一項が削除された。つまり益金について「概括的に理解しようとする見解は、行政庁の解釈通達からはその姿を消した」ことになる。<sup>(注5)</sup>

吉国二郎教授総監修の『戦後法人税制史』の一節を参考にしてみよう。<sup>(注6)</sup>

旧法の考え方は、企業において生じた取引を税法のスクリーンを通して、それが益金であるかを個別にしかも逐一判定しなければならず、その判定された個別の益金を合計したものが総益金ということになる。しかし、課税所得金



額の計算上、各事業の取引について全て判断し集計する方法より、税法が総体概念としての益金を持ち、計算上の問題としてこのスクリーンを通ると観念した方が、より簡明であり適當である。

また、無償による資産の譲渡または役務の提供については、改正当時、次のような解説がなされていた。<sup>(注7)</sup>

「法人が他の者と取引を行う場合、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つたものと認められている。資産の贈与（無償の譲渡）を行った法人も、その資産の時価を認識してこれを贈与するものであつて、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ころと何等変わるところがなく、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時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。」

## 2 現行規定との関連判例

本節では、法人税法二二条二項が参照条文となつた無償譲渡或いは低額譲渡に関する判例の中から、特に著名な事案とされたもの、注目される内容のものを取り上げる。六つの判例をその判決の趣旨に基づいて分類し、詳細に検討していくこととする。

(1)では、キャピタル・ゲインを収益にとらえた判例について考察していく。これは、資産の保有期間中発生していた値上り益が資産を譲渡することにより発現したという事実、すなわち今まで未実現であつた利益が譲渡により実現

した事実をとらえて課税する、というものである。

(2)では、有償で取引した場合と同一の経済的效果があるものに対する課税とされた判例を取り上げる。これは、無償取引であっても、いったん資産を時価で有償譲渡した後、その対価相当額を贈与した行為と同じ経済的效果があると認められるとして、公平維持の観点から課税するものである。

さらに(3)では、寄付金の損金不算入規定に対応する判例について考察していく。これは、無償譲渡とすることによって生じてくる損金項目に着目した事例である。寄付金は損金として時価相当額を計上する。しかし、この全額が損金として認められるわけではなく、限度超過額は課税の対象となる。課税の対象となった超過額が、無償譲渡において収益と認識される部分であるとするものである。

#### (1) キャピタル・ゲイン課税の判例

ここでは、未実現利益として未計上だった資産の評価益が譲渡という行為によって実現し、その実現した利益に対する課税が問題となった判例を分析する。

ア 昭和四一年六月二四日最高裁第二小法廷判決申告所得更正決定取消請求事件（民集二〇巻五号二四六頁）

#### 【事実の概要】

タクシー会社であるXは他社の株式を保有していた。その株式につき増資及び株式の割当てがあった際、昭和二四年改正前の独占禁止法一〇条により、Xは株式を新たに取得できなかった。そこでXは保有株式のうち二銘柄を重役に信託譲渡し、重役が新株取得後旧株を会社に返還し、一銘柄についてはXが重役を縁故指定して増資新株を無償で

取得させていた。これら一連の行為に対し再更正処分を受けたが、その取消を求めた裁判である。

一審ではY国税局長の審査決定には何等違法な点がないとして、Xの請求を棄却した。二審では一審の判決を取消し、Xの請求を認容した。さらにYの上告に対し、最高裁の判断は破棄差戻しであった。

### 【判決の要旨】

「……財産の時価の値上がり分その他未だ企業の帳簿に計上されていない経済的利益が社外に流失した場合について、……その社外に流出した時に従来既に発生し存在していた潜在的利益が客観的、かつ確定的となって顕在化し、企業の収益として実現したと見るべきである。」

「……法人の所得として把握すべき総益金は、前述のとおり、法人の所有している純資産が資本の払込み以外において増加した事実（本件の場合には未計上利益の実現）があれば必要にして十分であり、純資産の増加として把握するの、対価の支払等による現実の経済的利益の取得等が必ずなければならないものではない。」

### 【本判決の注目点】

この事件は、一審及び最高裁の判決において、保有株式が自己の支配下から他へ移転することにより、保有期間の値上り益すなわち未実現利益が実現利益として認識されると同時に、課税の対象となる益金の額に含まれることを明示したものである。ところが、二審では、移転に対し対価の收受若しくは債務免除等の利得がなかったことから、Xに課税対象となる利得が発生したとは認めなかった。

本判決において、「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。」とし、「このことは、社外流出の資産に対し代金の受け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。」と明言した。

本判決は、無償譲渡に収益を認定するという「最高裁の見解を示した最初の判例<sup>(注)</sup>」として注目される。また、昭和四〇年の大改正前の旧法人税法下で、資産の無償譲渡からも収益が生じるという解釈理論が承認された例と解されている<sup>(注)</sup>。

イ 昭和五九年六月二九日大阪高裁判決法人税更正処分取消請求控訴事件（行集三五卷六号八二二頁）

# 【事実の概要】

X会社、A会社、B会社は、いずれもその株主、役員の一部を同じくし、P教団が実質上支配している会社であった。この三社は、いくらかずつ譲渡益を得ることにより繰越欠損金を消滅させ、結託して納付すべき法人税額を減少させることにより全体としての法人税納付を回避する目的で、昭和四五年土地の転売を行った。XがAから本件土地を買受けた後、直ちに取決めた価格でBに売却する条件が売買契約に含まれており、Xがこの転売を承諾しなければXはAから本件土地を買受けることができなかった。

Xの法人税について、Y税務署長は、本件土地の時価とAからの取得価額との差額は受贈益となること、本件土地の時価とBへの譲渡価額との差額はBへの贈与として益金に算入され、かつ、寄付金となることを理由に、更正処分及び過少申告加算税の決定処分をした。これに対し、Xは上記更正処分の取消を求め出訴した。

一審ではXの請求を棄却したが、二審では以下の理由で原処分を取消した。

# 【判決の要旨】

「法人税法二二条二項の収益の額を判断するに当って、その収益が契約によって生じているときは、法に特別の規定がない限り、その契約の全内容、つまり特約をも含めた全契約内容に従って収益の額を定めるべきものである。」

「……低額譲渡があつた場合には、その差額部分にも収益があり、それが譲受人に実質的に贈与されたものとする  
 法人税法二二条二項、三七条六項は、譲渡人が譲渡価額よりもより高価に譲渡できるのに、経済人としては不合理に  
 も、それよりも低額に譲渡した場合に適用されるのであつて、譲渡価額よりも高額に譲渡できる利益、権利、地位を  
 有していなかつたときは、より高額に譲渡しなかつたからといって、自己の有していたところを不当にも低く譲渡し  
 たとして同法三七条六項を適用することはできない。」

【本判決の注目点】

本判決では、本件土地の売買についてXが中継ぎの役割を果たし、買受け後低額にて譲渡しなければならぬとい  
 う特約があつたことを重視した判断がなされている。しかも、売買契約における特約の重要性を説くにあたり、駐車  
 場として使用する特約付土地の転売契約や広告宣伝用という特約付の商品の低額譲受、さらには負担付贈与を掲げ、  
 負担すなわち特約の存在が配慮されることが、一般に或は基本通達においても認められているとして論理構成してい  
 る。

しかし、これらの特約と本件の場合とは、内容において同様に取扱えない根本的な問題がある。それは、本件が  
 租税回避目的で行われたということである。法二二条二項の解釈において租税回避意図に極めて厳格なる対処をし  
 きた従来の態度とは異なり、Xに寛容ともいえる判断がなされた。

察するに、XはAの租税回避目的の行動を補助したのであつて、自らが中心となつて租税回避を図つたわけではな  
 い事実を裁判所が斟酌した結果、このような結論に至つたのではないであらうか。しかし、上記の論理構成は疑問を  
 呈するものであり、法人税法二二条二項に忠実な判断とはいえない。<sup>(注10)</sup>

本事案は(3)の寄付金の問題にも該当する内容である。裁判所は寄付金の損金不算入の問題を考える前に、キャピタ

ル・ゲインに対して課税の対象としての収益性を認めるか否かを判断した。たとえ収益があっても課税の対象として適状でなければ、益金には算入しないと結論づけている。

(2) 同一経済的效果に対する（二段階説に基づく）課税の判例

ア 大阪高裁昭和三十九年九月二四日判決不当課税取消請求事件（行集七巻七号一八一三頁）

【事実の概要】

X会社はA証券取引所の会員である証券業者を主たる株主とし、同証券業者に証券取引の決済を円滑にするため金融すること等を目的とする株式会社である。不況に喘ぐ証券業者らにXが増資新株の払込み資金を無利息で貸し付けたことに對し、Xは未收利息債権を有するとして更正決定がなされた。Xはこの決定を不服としてY国税局長に審査請求をしたが棄却されたため、Xは決定の取消しを求めた。

一審ではこの請求を棄却した。二審は破棄自判との結論であった。

【判決の要旨】

「Xがその貸付金を無利息とした行為は、Xの業務の運営として当を得た措置であったか否かはともかくとして、Xと右証券業者間の無利息の約定の私法上の効力を否定することはできない。しかして法人税法上課税標準の計算の基礎となる益金とは、法令に別段の定めあるもののほか、資本の払込以外において純資産の増加となるべき事実をいい、右純資産の増加となるべき事実が該当するか否かについては、法人税法に特別の定めある場合のほか、私法上の概念を前提としているものと解すべきであるから、当初から利息債権を取得していない会社の課税標準の計算上、これを益金に加算することは許されない筈である。」

「……法人税法は益金の概念について、法人税法上別段の定めあるもののほか、私法上の概念を前提としているものと解すべきであるけれども、この点については自ら法人税法の目的による制限のあることは認めなければならない。すなわち、例えば私法上無効又は取消すべき行為であっても、その行為に伴って経済的效果が発生している場合には、その収益につき課税することは何ら妨げなきものと解すべきであるし、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づ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效果を参酌考慮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ってはならない。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。」

「……本件無利息貸付けは、当時不況に悩む証券業者に行政指導により勧奨せられたXの増資の払込のための借入金の利息支払いの負担を免れしめ、右証券業者の営業を助長せんとしてなされたものであり、本件にあらわれた全証拠によっても無利息の形式をとることにより租税負担を不当に回避することが企図されたものであるとは認めることはできないから、（金融会社であるXにおいて通常の貸付けのように証券業者から利息を取得し、その利益を配当として株主たる証券業者に給付した場合とその経済的效果が同一であるからといって）法人税法上Xの本件無利息の約定を否認し、Xがなお未収利息債権を有するとし、或はXに本件貸付けにより利息相当額の利益が発生し、これを株主たる右証券業者に提供したものととしてXの課税標準の計算上右利息相当額を益金に加算することは許されないものといわねばならない。」

【本判決の注目点】

一番では、まずXが自らの意思で無利息貸付けを行った行為に関する私法上の効力を否定できないこと、次に当初から貸付金の利息債権が発生していない事実、この二点から貸付金の未収利息債権を課税標準の計算上益金に加算することは許されないとしながらも、Xの唯一の収入源は貸付金利息であるにもかかわらず無利息貸付けを行った、その特別の事情を斟酌することより、法人税法上取扱われる原則的基準に忠実であることを優先させた判断がなされた。これに対して本判決においては、次なる構成をとっている。

法人税法のいう益金とは私法上の概念が前提となつてはいるが、法人税法の目的に照らして経済的效果が発生していれば課税の対象となる。常に、行為の実質や経済的效果を考慮して課税の公平が図られることを第一の目的とする。しかし、本件無利息貸付けには租税負担を不当に回避する企図が認められないという理由から、法人税法上当然に認識されるべき金額を益金に加算することは許されない。

法人税の益金の概念とは、発生した経済的效果に課税要件が具備しているならば、課税所得計算上益金の額に算入される。これは、いわば法人税法固有の理論に基づく概念である。しかし、この概念に制限を加える要素が、租税負担の回避意図の有無という実体的ない基準となつていることに問題があるように思える。

この判決の意義は、一番同様、私法上の効力の上に課税対象となる益金を捉えることで、法人税法固有の益金概念を認識している点といえよう。

イ 平成七年二月一九日最高裁第三小法廷判決更正処分取消請求事件（民集四九卷一〇号三二二頁）  
【事実の概要】



X一は金融業等を経営する会社であるが、実質はX二が資本金を全額出資し経営を支配していた。

X一が保有株式を時価より低額にてX二に譲渡したことに対し、更正処分がなされた。本件はこの取消しを求めた裁判である。

一審では次の根拠を掲げ、法二二条二項が「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」と結論づけている。

(1) 資産譲渡にかかる法人税とは、資産を保有していることについての課税ではなく、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る。

(2) 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、譲渡時まで資産を保有していたことにより、有償譲渡ならば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る。外部から経済的な価値の流入がないから、その値上がり益に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。

さらに、「同項の趣旨及び法人税法三七条六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。」として、Xらの請求を棄却した。

二審でもXらの控訴は棄却され、本上告審でも棄却された。

# 【判決の要旨】

「法人税法二二条二項は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、無償による資産の譲渡にかかる当該事業年度の収益の額を当該事業年度の益金の額に算入すべきものと規定しており、資産の無償譲渡も収益の発生原因となることを認めている。この規定は、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け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つても、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つてする資産の低額譲渡は、法二二条二項にいう有償による資産の譲渡に当たる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つて、たまたま現実に收受した対価がそのうちの一部分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。したがつて、右規定の趣旨からして、この場合に益金の額に算入すべき収益の額には、当該資産の譲渡の対価の額のほか、これと右資産の譲渡時における適正な価額との差額も含まれるものと解するのが相当である。このように解することは、同法三七条七項が、資産の低額譲渡の場合に、当該譲渡の対価の額と当該資産の譲渡時における価額との差額のうち実質的に贈与をしたと認められる金額が寄付金の額に含まれるものとしてゐることとも対応するものである。

以上によれば、資産の低額譲渡が行われた場合には、譲渡時における当該資産の適正な価額をもつて法人税法二二条二項にいう資産の譲渡にかかる収益の額に当たると解するのが相当である。」

# 【本判決の注目点】

本件では一貫して適正所得算出説に基づいた判決が出ている。但し、一審と本判決では次の相違点が指摘されている。<sup>(注)</sup>(1)法人税法二二条二項が、一審でのみ「創設的規定」と明言されている点、(2)低額譲渡が、一審では無償譲渡に含まれるとしているが、本判決では有償譲渡に当たるとしている点である。

低額譲渡の場合、問題は対価の額と適正価額との差額部分にあることから、これを明確にするためにも無償譲渡に

含めて考える方が良いと思われる。

(3) 寄付金の損金不算入規定に対応する判例

ア 昭和四三年六月二七日大阪高裁判決再更正処分取消請求事件（訟月一四卷八号九四八頁）

【事実の概要】

昭和三十一年、洋品販売業を営むX会社が代表取締役に対して行った店舗の譲渡には、高額な借地権の無償譲渡が含まれているとして更正処分が行われた。

これを不服として出訴したXの請求は、いずれも棄却された。「未計上資産の譲渡であっても寄付金としての取扱いの妨げとはならない」との論拠に基づく判断であった。

【判決の要旨】

「法人税法九条三項は、法人がした寄付金のうち一定限度を超える部分の金額を損金に算入しないと定めているが、右にいう寄付金とは、金銭その他の資産を他人に贈与した場合における金額又は資産の価額を指すものと解されるから、本件土地の借地権の無償譲渡については、右借地権の価額を寄付金として、右条項に従い一部損金不算入の措置をとる必要がある（もつとも、本件の場合、無償譲渡の相手方が第三者ではなく、控訴人の代表者である点にかんがみ、これを役員賞与として扱い、益金処分があつたものとする余地もないが、借地権と控訴人の事業との関連性をも考慮し、益金処分であっても一部損金算入が認められる寄付金として処理するのが至当であろう）。なお、弁論の全趣旨によると、控訴人は本件土地の借地権を資産として計上していなかったことが窺われるのであるが、未計上の資産であっても、会社流出に当っては隠れていた資産価値を計上する必要がある、資産増加に相当する益金を

顕現するものであるから（最高裁判所 昭和四一年六月二四日判決、民集二〇卷五号二〇〇頁）、未計上資産であることは、寄付金としての取扱いの妨げとはならない。

…：権利金授受の慣行がある大都市における借地権については、かなり以前からこれを独立の財産権として課税対象にしていることが窺われる。」として、棄却した。

# 【本判決の注目点】

本判決は、前掲の第二款(1)判決に沿った主張を行い、未計上であつた土地の借地権を譲渡したことにより資産増加に相当する益金が顕現したことを明確にしたうえで、寄付金の損金不算入の問題として取り上げている。従つて、第一款のキャピタル・ゲインと密接に連動している。寄付金として損金処理をするうえで、まず無償譲渡による収益を認識する必要があることを示していると考えられる。

また、「役員に対する低額譲渡が寄付金として処理されたことは、現在においては、異例なものと考えられ、…：役員賞与として認定されることになろう。」との指摘もなされている。

イ 昭和五三年三月三〇日大阪高裁判決法人税額更正決定取消等請求事件（高民集三一巻一号六三頁）

# 【事実の概要】

XとAとは親子関係にある同族会社である。

Xは、昭和三七年二月、Aに対しその事業達成を援助する目的で期間を三年間に限り、四、〇〇〇万円を限度として無利息で融資する旨の契約を締結した。

Y税務署長は、Xがした第一事業年度及び第二事業年度の確定申告について、第一処分及び第二処分としてそれぞれ

れ更正処分を行なった。

一審では、租税回避行為に当たる場合を除き、無利息という約定の私法上の効力を否認すべき理由がないとして、本件融資において租税回避行為に該当しないとの判断により、利息相当額に課税の対象となる収益性を認めなかった。

### 【判決の要旨】

Yの控訴に対し、本判決においては一部取消、一部棄却との判断がなされた。「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息による利息相当額は、Xが、Aからこれと対価的意義を有するものと認められる経済的利益の供与を受けているか、あるいは、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Aにこれを無償で供与したものであると認められない限り、寄付金として取り扱われるべきものであり、それが法三七条五項かつこ内所定のものに該当しないかぎり、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。」と述べている。

ただし、営利法人が無利息貸付を行った場合、(1)借主から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こと、(2)他に貸主が経済的利益を受けることなく利息相当額の利益を手放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あること、以上いずれかの要件があれば、「当該貸付け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り主に移転しない」、すなわち「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ない」ことになると論じている。

### 【本判決の注目点】

本判決は第一事業年度には昭和四〇年の大改正前の旧法人税法が適用され、第二事業年度には改正法人税法が適用

されるという、貴重な事案であつた。

本判決の注目点として藤浦照生教授は、「法二二条一項につき、その解釈適用を意識的に示した最初の判決として注目に値する<sup>(注15)</sup>」と評している。また金子宏教授は、(1)現行法二二条二項の規定は旧法の解釈上も妥当と考えられているところを法文化したもので、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、(2)法二二条二項の解釈上、利息相当額は寄付金の損金不算入の限度で益金として計上されるべきである、として、この規定の適用を法人税法三七条との関係で考へていることを指摘している<sup>(注16)</sup>。

この事件をめぐる様々な論議が行われた結果、吉牟田教授は、「昭和五五年五月の国税庁通達で、その相手方へ渡したとみなされる有償同視の代金について、……寄付金とせず、損費とすることが明らかにされた。(法基通九一四一、九一四一二)<sup>(注17)</sup>」との見解を述べている。

#### (4) 小括

以上三つに判例を類型化してみたが、(1)イ、(3)ア、イの判例は、(1)のキャピタル・ゲイン課税と(3)の寄付金対応課税のどちらにも該当すると考えられた。

つまり、キャピタル・ゲインが発現し、収益として課税の対象となることに何ら問題がない状態であれば、無条件に益金に算入される。寄付金はその後の問題である。無償譲渡により認識される収益を時価総額で計上し、その後損金項目として寄付金を計上する。その際、当然寄付金は時価総額で計上されるため、損金不算入という問題が生じてくる。この損金不算入部分、すなわち益金となる部分が課税の対象になる。

一方、同一の経済的效果があるものとして課税するいわゆる二段階説に立つ判断の根拠は、有償譲渡と無償譲渡い

ずれの場合でも課税の公平を維持するためには、同様に収益を認識すべきだとするものである。

これらを総合的に考えると、収益の認識だけの問題であれば、有償と無償における公平を判断基準としている。収益のみならずこれに対応する費用について、損金不算入の問題を生じる場合は、収益費用ともに総額で計上することにより貸借の均衡を保とうとするものである。この場合の判断基準は、有償にて寄付した者と無償にて寄付した者との間の公平にある。

### 3 学説

第二節でみてきたように、無償譲渡から収益を認識する根拠として、判例はキャピタル・ゲインの存在を指摘し、また寄付金の損金不算入規定との対応関係であるとし、結局は課税公平負担の原則で判断している。

本節では、このうち特に「キャピタル・ゲイン」及び「無償による役務の提供」の二つの的をしぼって学説を紹介する。さらに、本論文の最大のテーマである法人税法の所得概念についても、そのヒントを探るべく学説を考察してみることとする。

#### (1) キャピタル・ゲイン課税説（特に資産の無償譲渡の場合）

法律学辞典の解説によるキャピタル・ゲインの定義は次のように要約できる。

使用目的又は投資目的で保有する資産の譲渡による利得であり、その本質は保有資産の価値の増加益である。経済上の所得概念としては、その年中における保有資産の値上がり益もキャピタル・ゲインに包含され、所得課税の対象

となるべきものとされるが、価値増加部分を年々客観的に評価することは困難であり、また、その利得が未実現であることを理由に、譲渡時点まで課税が遷延されている。すなわち、譲渡所得課税は、資産の譲渡を機会に、その保有期間中の増加益を清算して課税する趣旨のことである。<sup>(注18)</sup>（清算課税説）

つまり、資産についてすでに利益を発生している（保有資産の値上り益）が、それを保有している者の手を離れる（譲渡）時点で認識（表面化）される。よって、その時点で課税されるということである。

その中でも特に、資産の無償譲渡の場合についてこれから考察していく。

#### ア 清永教授の同一価値移転説<sup>(注19)</sup>

清永敬次教授はキャピタル・ゲイン課税説について、「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、法人税法二二条二項の規定を所得税法四〇条及び五九条に対応する規定とみ、時価で資産を譲渡したもの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、未実現の利益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、法二二条二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。」<sup>(注20)</sup>と述べている。しかし、無償による役務の提供も併せて考えると、後述の同一価値移転説が妥当であるとしている。清永教授の見解は租税法の基本原則である「公平負担の原則」に重点を置いた考え方であり、法二二条二項の規定を所得税法四〇条及び五九条に対応する規定とみて、それを法人税法にも準用するという見解である。



## イ 松沢教授の二分説

松沢智教授によると、「他人が他の者と取引を行なう場合、すべて時価によって取引されるべきものとして課税すると考えるという見解は、租税回避ないし『隠れた利益処分』の問題であつて、法二二条の問題ではない。

しかも、法二二条二項の『無償による資産の譲渡』にかかる収益性につき、固定資産の譲渡益の問題と、たな卸資産の売却の場合とを理論的に区別せず、一律に資産の譲渡の場合として立論している点において妥当ではない。

すなわち、固定資産の譲渡益の本質は、いわゆるキャピタル・ゲインに対する課税の問題である。土地や有価証券の所有期間中の値上り益の実現に係る所得に対する課税である。キャピタル・ゲインによる値上り益が贈与契約と結びついて課税適状を生ずるのである。

しかるに、後者のたな卸資産の場合は、贈与契約そのものによる利益の処分たることを本質とする。

法人税法は、二二条において益金の額に算入すべき収益の額の内容として『無償による資産の譲渡』と規定しているが、その内には、固定資産の場合と、たな卸資産の場合とを包含して例示しているのである。しかし、両者は本質を異にし、前者はキャピタル・ゲインであり、後者は贈与による利益の処分であることを看過してはならない。<sup>(注21)</sup>と述べている。

そして、2(1)アの昭和四一年最判が「キャピタル・ゲイン課税の本質を是認しているとして<sup>(注22)</sup>いる」として、次のように解説している。

「理論的には、キャピタル・ゲインを確実に把握するためには、保有資産を毎年評価して課税標準とすべきであるが、技術的に困難なので、社外流失による実現のあつたとき課税するものとされる。これを租税回避行為としての同族会社の行為計算の否認規定（法人税法一三二条）を用いて、経済的合理人ならば無償や時価より低廉で資産を譲渡

する筈はないとして時価による取引行為をフィクション化し、収益概念を構成しようとすることは妥当でないといえよう。

これに対し、たな卸資産の無償譲渡の場合にはこれと異なる。これはキャピタル・ゲインに対する課税ではない。それは無償譲渡、すなわち、法的にみて経済的利益に対する贈与契約の存在が認められるので、その贈与という法律行為を介して、当該資産に係る経済的利益を処分したとみるのである。

固定資産の場合も、たな卸資産の場合も、無償という形態の時は、当然に贈与契約が存在するので差異は生じないが、しかし、両者に差異が生ずるのは「低廉譲渡」の場合である。<sup>(注23)</sup>

松沢教授の説に対して、武田昌輔教授は、「文言上、たな卸資産であれ、固定資産であれ、この資産に含まれるものと解すべきである。また、低廉譲渡の場合には、有償・無償の混合契約と考えればよいわけであるから、その無償部分について棚卸資産であるとその他の資産であるかを問わないもの<sup>(注24)</sup>と考える。」と反論している。そもそもたな卸資産とは、短期間に回転する性質のものであり、キャピタル・ゲインの対象として取り上げる資産ではない。筆者は、二分する重要性を見出せない。

## (2) キャピタル・ゲイン消極説

### ア 金子教授の適正所得算出説

金子宏教授は、2(1)アの昭和四一年最判が「未計上の資産の譲渡からも益金が生ずることを認めた最初の最高裁判所の判決として重要である」として、次のように解説している。<sup>(注25)</sup>

「実現の概念は、もともと、未実現の利得、キャピタル・ゲインについていえば所有資産の価値の増加益を課税の

対象から除外するための理論としてでてきたものであるが、その意義については二通りの理解の仕方がありうる。一つは、資産の譲渡そのものをもって実現とみる考え方であり、いま一つは、資産の譲渡に伴って対価が收受されることをもって実現とみる考え方である。しかし、仮に前の考え方をとつても、譲渡によつてただちに益金が生ずるわけではなく、益金を認識するためには、いま一つのファクターが必要であると思われる。すなわち、益金という観念は、企業会計上の収益とびつたり一致するわけではなく、国庫補助金等もそれに含まれるという意味では、収益よりも広い観念であるが、しかし、それは収益に対応する観念であると考えてよい。とすると、益金が生ずるためには、前述のような評価益の計上が認められている場合は別として、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るべきではなからうか。所得税法においても、所得は収入の形態においてとらえられているのである（四〇条、五九条）。

未実現の利益キャピタル・ゲインを益金と認識するためには、資産の評価益が計上されていること、または経済的価値の流入があることが必要な前提条件であるとして、金子教授は独自の見解をこう述べている。

「……通常の対価で取引を行ったものと無償で取引を行ったもの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。」<sup>（注28）</sup>

# イ 高梨教授のキャピタル・ゲイン限界説

高梨克彦教授は次のように、キャピタル・ゲイン課税には一定の限界があると主張する。

「キャピタル・ゲイン課税説によつて収益を肯定できる範囲は、決して無制限ではなく、一定の限界がある。第一は、資産の無償譲渡に関して、かつ、帳簿価額と時価との間に格差が存在する場合である。第二は、固定資産及び有価証券の値上がり益の実現に対する課税に限られ、たな卸商品までは及ばない、という射程距離である。」<sup>(注17)</sup> キャピタル・ゲイン課税説による収益の概念は全てにおいて適用できるものではなく、棚卸資産以外の資産を無償譲渡した場合で、キャピタル・ゲインが生じている場合に限られるという制限を設けた考え方である。

## ウ 村井教授の有償取引限定説

村井正教授によると、

「無償資産譲渡の場合は、その資産の保有期間中に価値が増加するが（キャピタル・ゲイン）、それが社外流失する際にその対価の有無にかかわらず、その増加益（キャピタル・ゲイン）が実現されたものとみなされ、これに担税力を認めて課税されたのである。これも無償資産譲渡益に課税すべき理論的根拠の一つではあるが、さらにこの取引については、その前段階として有償譲渡を観念する二段階的構成も勿論可能である。この構成の法的根拠が法人税法二二条二項に求められるものとすれば、同条は、いずれの無償取引についても、いわば帰属所得の認定規定と解することもできるであろう。無償資産譲渡の取引においては、キャピタル・ゲイン清算的構成であれ、二段階的構成であれ、未だ収益は実現しておらないものと解することも可能である。この考え方をとれば、当該資産は、いつかは、有

償取引がなされるのであるから、その時点において収益の実現ありと解すればよいのであって、その時点まで課税時期を待つべきであるということになる。収益の実現はあくまでも有償取引に限定して、無償取引が継続している限りは、課税時期を繰り延べるべきだとする考え方は、現行法上も圧縮記帳の制限に見られるけれども、この考え方を認めると、無償取引が繰り返される場合は結果的には、課税の延期を認めることになりかねない。<sup>(注28)</sup>」

無償による資産の譲渡の場合、資産が社外流出した時点でキャピタル・ゲインは実現されたものとみなされる。そこに担税力を認めて課税する。これ以外に、その前段階として有償による資産の譲渡を観念する二段階的構成も可能である。

法人税法二二条二項は、いずれの無償取引についても、いわば帰属所得の認定規定と解することもできる。無償譲渡取引すなわち未だ収益が実現していない状態からいつか有償譲渡がなされるのであるから、その時点で収益が実現したと解すればよいが、いつまでも無償取引が継続してしまうと、課税の無期延期を認めることになりかねない、という問題が浮上する。以上が、村井教授の見解である。

### (3) 無償による役務の提供

無償による役務の提供に関する収益の認識は、「有商取引同視説や同一価値移転説では全く同様に説明できるが、実体的利益存在説（キャピタル・ゲイン課税説）は適用されない<sup>(注29)</sup>」と指摘されている。本款では、さまざまな学説から無償による役務の提供に係る収益の本質を探ってみることにする。

## ア 金子教授の適正所得算出説

金子宏教授は資産の無償譲渡、役務の無償提供について、一貫して適正所得算出説を主張する。特に役務の無償提供において、前掲前節第三款(2)判決が「無償で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」を法人税法二二条二項の限定理由とした点に關し、規定の目的が「適正所得の算出を目的とするものと解する限り、このような限定をすることは正当ではない」のであり、「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得ないと思われる。」と反論している。さらに、「この規定の直接の目的は、適正所得の算出を通じて納税者間の公平を維持することにあると考えるが、それは同時に二次的にではあるが、回避否認の目的をも併せもっている」と解したい。」としている。「同族・非同族のべつなく適用されること」から、租税回避否認規定としても「二二条二項によつて処理されることが多くなるであろう」が、しかし、「大きな限界を持つている」ことも指摘している。<sup>註30)</sup>

## イ 松沢教授の二分説

松沢智教授は、無償による役務の提供にかかる収益性についても議論がわかれるとして次のような見解を示している。

「私法上は、無利息貸付は否定されない。ただ、商人は、商行為の有償性があること（商法五一二条、五一三条）から、通常は利息付消費貸借と考えられる。そのことから、従来、法人という経済的合理人であれば無償貸付は異常不合理であるとした租税回避（法一三三条）の理論と、何ゆえ無償貸付に収益が生ずるのか（法二二条二項）との異なつた次元の問題を混同していたようにおもわれる。

そこで、何ゆえ無利息融資につき収益があるのかに見解が分かれている。第一説は、経済的基準説からの立場であつて、無利息融資は経済的にみれば、利息相当額を一旦供与者が受取り、それを無償で相手方に給付したものと経済的効果は同一であるから、利息相当額の収益を供与者が受けていると観念する。しかしこの考えは、単に経済的効果の面のみを捉えている点に妥当ではない。

これに対し、極端な法的基準説に立つ第二説は、現実の私的取引を純法律的観点からのみ把握しようとする。無利息融資は利息支払請求権が発生しないから、権利が発生しない以上課税要件を充足しない。従つて、利息の收受ということはありえない。……しかしこの説は私法上の形式のみに捉われて、法の明文を無視し、契約の表見的事実のみに拘泥して無償譲渡の実質を看過する点に妥当ではない。<sup>(注3)</sup>

「……つまり法人が他の何らかの目的の為に借主に対し利息請求権のもつ経済的利益を贈与した場合に限つて、その贈与により右経済的利益が実現されたものとみて法二二条二項の収益性が認められると解すべきである。

従つて、貸主においては、贈与契約が存在しないという特段の合理的な理由があればその事実について反証を挙げればよいと思われる。<sup>(注4)</sup>」

まず、無利息貸付に収益が生ずるか否か（法二二条二項）と租税回避（法一三三条）の理論とは異なる次元の問題であり、両者を混同してはならない。また、法二二条二項の収益認識の限定要件として、贈与契約がない合理的理由の証明を掲げている点が、金子教授とは異なる見解である。

#### ウ 清永教授の同一価値移転説

清永敬次教授は、「……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

のでなければならぬ)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あきらかである」として、役務の無償提供についてキャピタル・ゲイン課税説の考え方が該当しないことを明言したうえで、以下の二説を取り上げている。

まず有償取引同視説<sup>(注34)</sup>について、

「現実には有償譲渡の可能性がない場合、例えば相手方の支払能力の欠如等特別の事情から、やむを得ず無償譲渡をするような場合は、有償譲渡があつたものと同じように考えることは、その現実的基盤を欠くものである。もし同様に考え得るならば、有償取引同視説によつて収益の可能性が正当化される場合に、ある限定が付されることになる。」<sup>(注35)</sup>

「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、例えば時価相分又は利息相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。」<sup>(注36)</sup>

と述べている。

本説は利益を收受する側から問題をみる見解であり、たとえ有償提供の可能性がない場合であっても、上記の有償取引同視説とは異なり、利益を受ける側にとってそれに見合う収益の発生を肯定するため問題はないとしている。

## エ 村井教授の帰属所得説

村井正教授によると、

「私は、無償役務提供における原価の要否と提供法人課税の是非の問題とは、切り離すべきであると考えている。たし



かに原価の必要性が無償で役務を提供した法人の課税を積極的に根拠付ける補強要因となることは認めるとしても、その有無で、課税の是非を決定する上記の考え方には、賛成できない。<sup>(注37)</sup>

私見によれば、現行法人税法二二条二項の法意は、原価の要否を問わず、無償役務提供における帰属所得を認定する法的根拠を示したものと解する。その意味では、法人税法二二条二項における「無償による役務提供」収益は、帰属所得に関する創設規定と解すべきであろう。<sup>(注38)</sup>

「無利息融資については、<sup>(注39)</sup> now or never の問題であると解することができる。その意味では、法人税法二二条二項という「無償による役務提供」が収益を構成するとする規定は、例えば無利息融資にみられる「帰属利息」の課税時期を失わしめなかったための「帰属所得」課税規定であると解することもできるであろう。<sup>(注40)</sup>と述べている。

無償による役務の提供のうちでも、例えば、電力事業者が電力等の役務の無償提供を行った場合は、どのように理論構成したとしても、寄付金の損金算入限度額を超過するものである限り、課税は免れ得ない。これらの場合は、すでに各事業者において費用が原価として計上されているので、費用相当分はいったん収益として益金に算入される。しかし実際には対価を收受していないため、これを寄付金として構成する。

原価を必要としない無償による役務の提供の場合は、無償による役務の提供における原価の要否と提供法人の課税を切り離して考えるべきだとする。法二二条二項の法意は、原価の要否を問わず無償による役務の提供における帰属所得を認定する法的根拠を示した創設の規定と解すべきである、と村井教授は主張している。

#### オ 中川教授の寄付金挿入説

中川一郎教授は、次のように述べている。

「法二二条二項は、資産の無償譲渡にかかる収益の額を、他の収益の額と同様に、内国法人の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額として定められている。しかし、資産の無償譲渡自体からはもちろんのこと、その無償譲渡に関連しても、収益は発生又は実現しない。

仮に無償譲渡をしても収益が発生又は実現したものとみなすというのであれば、有償譲渡の場合には、二倍の収益が発生したものと解さなければならなくなる。有償譲渡の場合は、対価の額だけが収益の額であるという解釈は、無償譲渡の場合に比し矛盾することになる。それは、発生していない収益を、無償譲渡の場合に発生するかの<sup>(註42)</sup>とく誤って考えることによるものである。

本来ならば、この三七条五項の第二段に、『この場合、金銭以外の資産のその贈与の時における価額とその取得価額との差額に相当する金額を益金の額に算入する。』と規定しておくべきであつた。したがつて法二二条二項の資産の無償譲渡に係る収益の額に関する部分は、資産を無償譲渡した場合には、その資産の時価と取得価額との差額に相当する金額を益金の額に算入することを定めたものと解さなくてはならない。<sup>(註43)</sup>

資産を無償譲渡しても収益は発生しないし、また実現もしない。資産の無償譲渡に関して法人税法二二条二項に規定があるが、それは誤りで、本来は寄付金についての法人税法三七条五項の二段に規定しておくべきであつたとする見解である。

#### (4) 小括

以上さまざまな学説を紹介してきたが、このほかにも、中村利雄教授の<sup>(註42)</sup>説や大塚正民教授の<sup>(註43)</sup>説が注目される見解であつた。

キャピタル・ゲイン課税説及び有償取引限定説（帰属所得説）以外は、収益を擬制したものなわち公平負担の観点から、実際に収益は存在しないが存在したと擬制する考え方である。しかし、法人税法の所得概念とはそのようなものであろうか。筆者は異なる見解に達している。

無償譲渡において認められる収益とは、擬制される利益ではなく実体ある利益である。実体ある利益とは、キャピタル・ゲインである。筆者は、無償譲渡の収益を合理的に判断するにはキャピタル・ゲインの有無によつて判断することが最も適当と考える。

確かに全ての無償取引を一つの理論構成によつて説明するのは困難である。よつて無償取引を、無償による資産の譲渡と無償による役務の提供の二つに分けて論じることにする。

まず、無償による資産の譲渡については、資産を保有してきたことによりキャピタル・ゲインが既に生じている。資産を譲渡する時点で時価相当額の価値が存在するものとし、これと簿価との差額を収益として認識して課税する。時価相当の価値の存在は、担税力の存在を意味するからである。また、租税法の基本原則である公平負担の原則に沿うことにもなる。

一方、無償による役務の提供について、その典型的事例である無利息融資について考えてみよう。本来、企業が金を貸すという商取引をしたら、一般に利息が発生する。その利息相当額に対して、収益を認識して課税が行われる。要するに、利息はキャピタル・ゲインの一種なのである。この場合、その役務の持つ時価相当額の経済的価値が譲渡する側に事前に存在しており、それが譲渡された時点において実現があったと認め、この実現価値を収益として課税すればよいのである。

しかしながら前掲④判決が契機となつて、無利息融資をした場合、その行為に合理的理由があるときは、利息相当

額を一律寄付金として扱わずに経費として処理することが課税実務上確立された。筆者は④判決の制限解釈についても、釈然としないものを感じる。法理論としては収益は収益と認識すべきであり、それをふまえて後の対応をとるべきであろう。そうでなければ首尾一貫した理論とは言えない。

他方、無利息融資以外の役務の無償提供については、現行の解釈上、同一価値移転説が最も適していると思われる。しかしこの問題の範囲は極めて広く、いわゆるインピュート・インカム（帰属所得）の観点からアプローチすることが合理的ではないかとも考えられる。そうになると、課税実務上非現実的な議論となるおそれも否定できない。

従って、無償取引についてはキャピタル・ゲインの有無を判断基準と決め、キャピタル・ゲインが生じていない無償譲渡からは収益は生まれない、いや、むしろ収益を認めるべきではない、と考えることを提案する。私見となるキャピタル・ゲイン課税の考え方については、五において、詳細に述べることにする。

〔注1〕『包括的所得』概念の特徴は、…所得を貨幣評価が可能な一切の経済力ないし資産の二時点間における純増加と捉える点にある。このため経済力（ないし資産）増加説と呼ばれることもある。…課税ベースの構成においても、『経済力の増加に寄与するあらゆる種類の所得を無差別に算入、総合すること』…とされる。』

小林晃『現代租税論の再検討 増補版』税務経理協会（平成十二年）一四二頁

〔注2〕前掲 会計九二巻一三三頁

〔注3〕吉国前掲『戦後法人税制史』三九五頁

〔注4〕武田昌輔『企業課税の理論と課題』税務経理協会（平成七年）一一七頁

〔注5〕忠佐市『課税所得の概念論・計算論』大蔵財務協会（昭和五五年）七三頁

〔注6〕吉国前掲『戦後法人税制史』三九四頁

- (注7) 吉牟田勲「所得計算関係の改正」税務弘報一三卷六号八八四頁
- (注8) 植松守雄「未計上資産の無償譲渡の益金」租税判例百選Ⅱ 八八頁
- (注9) 金子宏「所得課税の法と政策」有斐閣（一九九六年）三三一頁
- (注10) 同様の指摘が、品川前掲「重要租税判決の実務研究」一二二頁、中里実「低額譲を義務づけられた土地の買受け、売却の  
際の法人税の課税」判例時報一一六三五一〇五頁
- (注11) 増井良啓「結合企業課税の理論」東京大学出版会（二〇〇二年）一八頁
- (注12) 金子前掲「所得課税の法と政策」三二八頁
- (注13) 品川芳宣「法人税の判例」ぎょうせい（平成六年）二九四頁において「無償取引に係る収益認識の重要な先例となってい  
る。」の指摘がある。
- (注14) 品川芳宣「法人税の判例ぎょうせい」（平成六年）一二二頁
- (注15) 藤浦照生「親子会社間の無利息貸付」租税判例百選Ⅱ 九五頁
- (注16) 金子前掲「所得税の法と政策」三二二頁
- (注17) 吉牟田勲「法人税法詳説」中央経済社（昭和六一年）五一頁
- (注18) 竹内昭夫他「新法律学辞典第三版（平成元年）」二二九九頁
- (注19) 「受贈者側が時価で受入れて受贈益を計上する以上、同一資産が支出されたのであるから、同一の価値（時価）で支出さ  
れたと考えるべきであるとする説」吉牟田前掲「法人税法詳説」五〇頁
- (注20) 清水敬次「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」税経通信三三卷三号（昭和五三年）  
四頁
- (注21) 松沢智「新版租税実体法補正版」中央経済社（平成一一年）一四〇頁
- (注22) 松沢前掲「新版租税実体法補正版」一四二頁
- (注23) 松沢前掲「新版租税実体法補正版」一四二頁
- (注24) 武田昌輔「課税所得の基本問題（上）——法人税法二三条を中心として——」判例時報九四九号六頁
- (注25) 金子前掲「所得課税の法と政策」三三四頁参照

- (注 26) 金子前掲『所得税の法と政策』三四五頁
  - (注 27) 高梨克彦「無利息貸付に係る収益説と批判」『中川二郎先生古稀祝賀税法學論文集』日本税法学会(昭和五四年)三〇頁
  - (注 28) 村井正『租税法—理論と政策—改訂版』青林書院(一九九三年)八四頁
  - (注 29) 吉牟田前掲『法人税法詳説』五一頁
  - (注 30) 金子前掲『所得課税の法と政策』前掲三五—頁、三六〇頁、
  - (注 31) 松沢前掲『新版租税実体法補正版』一四三頁、
  - (注 32) 松沢前掲『新版租税実体法補正版』一四三頁
  - (注 33) 清水前掲「無償取引と寄付金の認定」四頁
  - (注 34) 清水氏は有償取引同視説と表現するが、これは二段解説ともいわれている。「有償(時価)により資産を譲渡すると同時に、その受取った代金を直ちに相手方へ贈与(寄付)したものとする」(吉牟田前掲『法人税法詳説』五〇頁)とする考え方である。
  - (注 35) 清水前掲「無償取引と寄付金の認定」五頁
  - (注 36) 清水前掲「無償取引と寄付金の認定」五頁
  - (注 37) 村井前掲『租税法—理論と政策—改訂版』八五頁、参照
  - (注 38) 前掲村井「租税法—理論と政策—」八七頁
  - (注 39) 無償資産譲渡の課税時期について、村井氏は、Chirelstein の説く「遅かれ早かれ」か、「今しかない」かの、どちらかの問題であると述べている。村井前掲『租税法—理論と政策—改訂版』八四頁参照
  - (注 40) 村井前掲『租税法—理論と政策—改訂版』八五頁
  - (注 41) 中川前掲『税法學体系前提増補』三五八頁
  - (注 42) 中村氏の見解は、無償による役務の提供においては、役務の持つ時価相当額の経済的価値が移転したととらえ、その収益を認識計上すること、その収益の処分及び同族会社の行為計算否認とは、直接関係ないとする。役務の無償提供による収益と資産の無償譲渡とは、本質的な差異はなく、同様に考えてよいとの見解である。
- 中村利雄「法人税の課税所得計算と企業会計(二)——無償譲渡等と法人税法(二二条二項)——」税経通信三三卷一三三—一三六号(昭和

五三年）四三頁参照

（注43）大塚氏の見解は、無償による役務の提供とは、無償による準資産の提供の意味であるとして、準資産とは、その提供のために原価を要する特定の利益を指す、とするものである。

大塚正民「法人間の無利息融資の税務」『中川一郎先生古稀祝賀税法論文集』日本税法学会（昭和五四年）九六頁

## 四 企業会計と法人税法

本章では、企業会計と法人税法の相違について、収益の定義及び目的と手法の観点から比較検討したうえで、企業会計と法人税法の関係を再考することとする。

### 1 企業会計の領域

歴史を振り返ってみても、法人は商法の規定に基づき、静態論的思考の時価主義による期末時点の財産有高重視の会計報告を行ってきた。それは、債権者保護を目的としていたからである。その後、昭和二四年に「企業会計原則」が公表された。当時の商法は時価以下主義を採っていたが、企業会計原則は取得原価主義を基礎とするものであった。昭和四九年の改正で、商法でも取得原価主義が資産の評価基準として条文化された。企業会計においては動態論に基づく期間損益計算により、経営成績報告を重視する方針が鮮明になった。これは、投資家保護を目的とする立場に変化したためである。

時価評価基準から取得原価基準に変化した点に注目して考えてみると、時価基準の場合は債権者の一般担保となっている財産の価値を示すのに適しているのに対し、取得原価基準は費用収益対応による費用配分ができ、適正な期間損益計算の結果期間利益を示すのに適している。このことから、企業会計が投資家にとって最も有用である経営成績を提示することを第一の目的にしていることがわかる。

ところで、本論文のテーマである無償譲渡に係る収益やキャピタル・ゲインについては、企業会計としてどのようなとらえているのであろうか。

昭和四一年、大蔵省企業会計審議会の中間報告「税法と企業会計との調整に関する意見書」には、次の記述<sup>(注1)</sup>がある。「資産を無償譲渡または低廉譲渡した場合に、当該資産の適正時価を導入して収益を計上することの当否については、企業会計原則上また何ら触れることがないので、これを明らかにすることが妥当である。」

「キャピタル・ゲインについては、企業会計原則上売買又は交換に係る差益をいかなる場合に計上し、いかなる場合に計上すべきでないかが、必ずしも十分に明らかにされていないが、今後、この点に関する企業会計原則の考え方を明らかにすることが妥当である。」

その後、これらの問題が企業会計原則において明らかにされたという事実を、筆者は知らない。法人税法の改正や判例の積重ねによって税務実務上形成されていった所得概念に対し、企業会計の考え方を明確に打ち出すことは重要な意味を持っており、期待されるところである。時価会計の導入が一部実現されたなか、これらの問題に対する企業会計の態度を確立することが望ましいと思われる。



## 2 時価会計のもたらす方向性

昭和五五年、企業会計審議会が提出した「企業内容開示制度における物価変動財務情報の開示に関する意見書」は、物価変動が企業の財政状態及び経営成績に与える影響の大きさを危惧し、物価変動が著しい経済環境下では取得原価主義に基づく情報が、投資家にとつてもはや適切な企業分析の役割を果たさなくなることを指摘している。そして、現在原価すなわち資産の期末時点又は費用化時点における再取得価格による評価及び費用計算を提案している。

当時はインフレによる物価上昇のあおりを受け、このように評価の基準が取得原価主義から時価評価へと移行する兆しが見え始めていた。すなわち、名目利益の増加に伴って処分可能利益が増えることになり、企業の財政基盤を危くする可能性があったためである。

弥永真生教授は平成一〇年に発表した『企業会計法と時価主義<sup>（注2）</sup>』において、時価基準の次のような特徴を掲げたうえで、時価基準が情報提供にいかに適しているかを主張している。

(1)時価基準の欠陥は未実現利益の計上を許容することとされている。配当可能金額算定の面からは、未実現利益の計上は欠陥となる。しかし、配当可能金額と公表利益を無関係に決しても全く問題ない。未実現利益を開示しないことの方が、利害関係者に誤った判断をさせることになる。

(2)時価は、測定時点において、同一の評価ベースに立つものであり、客観性に優れている。加工を施すこともない。(3)利益はもとより、企業の財政状態も、手を加えない原材料的な形で情報提供されることが、最も重要な会計数値として評価される。

確かに資産の評価益は未実現利益であり、企業の経営努力が直接生み出すものではない。経営成績を示すには、む

しろ除外される項目である。従って、投資家を対象とした処分可能利益算定重視の会計においては、財務諸表作成にあたり時価基準を消極的に扱ってきた。

しかし今、会計に求められていることは、企業経営の実態をありのまま公表することである。従来の会計責任としての報告に加え、債権者や投資家はさらに、企業としての価値や体力を真に伝える情報をも求めている。これら利害関係者の要求を満足させる方法として、現時点での価格で評価する時価基準が一部採用されるに至った。

### 3 小括

企業会計は、継続企業を前提に期間損益計算を優先させてきた。そのため損益法に基づく取得原価主義が定着している。ただし損益法はある程度の範囲内で経営者の裁量により認識測定基準が選択されるため、恣意性が全く介入されないという保証はない。残念ながら、日本の財務諸表に対する国際的な信頼度は極めて低い。

時代の変化は当然企業会計に変革を要請する。時価と簿価（取得原価）とが乖離している現実を無視して作成される財務諸表だけで、十分な報告といえるのであろうか。

筆者は、企業が存続し発展していくうえで、いわゆる営業活動のみを中心とした経営努力の成果だけに固執する従来のやり方では、困難な状況になっていると考える。企業の金融資産が保有総資産に占める割合は年々増加しており、投資活動の成果によっても企業としての能力を問われる時代になっている。未実現利益が実現可能性を限りなく持ち続ける性質のものであるなら、それを利益として公表し、一つの成果として認識することは決して誤りではあるまい。資産評価する時点を入力ではなく出口で行う時価会計は、その時点における企業の財政状態を客観的に提示してい

るといえないこともあるまい。あくまでもこの客観性が保証されることが条件である。時価と一言でいつても唯一無二の時価が存在しない現在、公平妥当と認められる判断により採用される時価に落ち着くことになるう。

しかし、一部の金融商品に時価評価が導入されたことにより、危機的状況に陥った企業もある。長期保有株式の時価評価凍結論や、生命保険会社の時価評価凍結論が出る始末である。会計基準の揺らぎは、経済全体の揺らぎにつながる。企業の実態を明らかにするという目的で導入された時価評価は、今後どのように展開されるのであろうか。税法は、企業会計の信頼性、完全性、客観性をスタートとする。税法の揺るぎない公平性、客観性は信頼できる企業会計の報告のもとに成立するものである。筆者は、今再び企業会計の使命を明確にし、会計基準の確立に取り組む必要があると考える。

（注１）「税法と企業会計との調整に関する意見書」二〇六頁

（注２）弥永真生『企業会計法と時価主義』日本評論社三三〇頁

## 五 結論

以上、無償譲渡に係る収益の本質を探るべく、法人税法の沿革、判例、各学説、さらに企業会計の動向を総合的に検証してきた。その結果、筆者は法人税法二二条二項に規定する無償譲渡について、その収益がキャピタル・ゲインであるとの結論に到達した。

キャピタル・ゲイン自体、実体のない利益ではないかとの批判が出るかもしれないが、キャピタル・ゲインとはそ

の資産の取引時点で具体化される保有利益を意味しており、同時にそこに担税力が生じていることを示すものである。従つて、無償譲渡の全てにおいて課税がなされるわけではない。無償で譲渡した資産にキャピタル・ゲインが発生していなければ、収益を認める意味がないのである。収益を認識する第一の要件は、無償譲渡においてキャピタル・ゲインの存在が確認できることである。

一方、無償による役務の提供についてはどのように説明すればよいのであろうか。無利息融資における利子と考えた場合、一般的・常識的には、金銭は時間の経過と共に利息が発生するものと考えられる。それは、経営努力の成果でもなく、また突発的に発生するものでもない。自然発生的に価値の増加が形成される。大きくとらえると、この利息もまたキャピタル・ゲインの一形態といえよう。金融資産である貸付金に対して生じるキャピタル・ゲインととらえることは許容されるのではないであらうか。よつて、キャピタル・ゲインが認識されない他の役務の無償提供は、法人税法二二条二項の対象外となる。

仮に法人税法二二条二項の無償譲渡を創設的規定説や同一価値移転説で説明した場合、全ての無償譲渡を課税の対象とするおそれがある。この規定は、決してこのような解釈を予定して設けられたのではない。あくまでも担税力の発生を逃さず、課税の公平を実現するために設けられた規定であるから、キャピタル・ゲインが生じていない場合には課税要件が存在しないと考えられる。

資産を無償で貸与したとき、使用者の享受する経済的利益はその資産の使用価値の享受に該当する。この経済的利益は帰属所得であり、例えば持家の使用価値の享受に対して課税しないように、現在の所得税法・法人税法による課税は行われていない。従つて、これらの経済的利益については、法人税法二二条二項の役務の無償提供による収益の認識を行うべきではないことになる。時価が簿価を上回った場合にのみ、法人税法二二条二項の無償譲渡の規定は働

くのである。その意味で、中川教授の説は妥当と考えられる。

法人税法の沿革をたどることにより、靜態論思考のもと時価評価による評価益課税を行っていたことがわかった。時代が下るにつれ、企業会計は動態論へと進み、時価会計は後退していった。会計と税法の目指すところが異なるため、両者の間には次第に距離が生まれていった。しかし、税法は企業会計の決算報告をもとに課税所得計算を行うため、会計を尊重する立場にある。客観性を保とうとしながらも、損益法的思考を取り入れなければならないかった。

処分可能利益算定のため、当然、経営者の主観が介入する会計と、課税負担公平の維持が基本理念である税法との距離が最も乖離した時、法人税法二二条二項が誕生したのではないであろうか。発生したキャピタル・ゲインの認識について、取得原価主義に基づく企業会計が消極的である時、企業会計と法人税が乖離したのである。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。現在、租税平等主義を實踐する役割を法二二条二項が果たしている。そして公平という趣旨の下法人税法の所得概念が形成されていったのであるから、無償譲渡により収益を認識しその収益に対して課税することは法人税法の当然の行為であり、創設期から行われていた歴史的事実から判断しても、法二二条二項は確認の規定であることが証明される。

今後、企業会計における時価会計がどのような方向で進展するのか大変興味深いところである。従来、企業会計は会計責任を果たすための報告として財務諸表を作成してきた。やがて投資家を中心に利害関係者は企業の実態開示を求めるようになった。時価評価はここに端を発している。税法との関わりにおいて大きな意義を見出せない理由は、利益計算のための時価会計ではないためであろう。税法、商法、証券取引法はトライアングル体制の関係にあると言われ続けてきた。しかしたび重なる商法の改正により、この体制も変わろうとしている。それぞれの立場でそれぞれ

の果たすべき使命を明確にすべき時期を迎えている。特に、税収の減少が続くなか、いかなる利益をいかにして認識していくか、改めて考えることが必要ではないであろうか。

なお、本稿は、久留米大学大学院比較文化研究科において、図子善信教授の指導の下に作成した修士論文を一部簡潔に手直ししたものである。