

法人税法における無償取引課税に関する一考察

—法人税法第 22 条第 2 項益金の額を中心として—

伊藤 裕史

【論文要約】

無償取引課税の規定が織り込まれている法人税法第 22 条第 2 項において規定されているように、法人税法上は無償による資産の譲渡又は無償による役務の提供などの無償取引からも収益が生じ、これらも益金を構成するものと解釈されている。

この規定は昭和 40 年の法人税法全文改正により設けられ、以来、この規定をどのように解釈するかをめぐってその法的性格、課税根拠、適用範囲などにおいてさまざまな学説及び見解が示されている。

通常、営利の追求・最大化を目的として設立された営利法人であれば、対価を求めない無償取引を行うことは想定されていないはずである。しかし、今日では、企業の集団化等に伴って増加するグループ間での取引など、利益追求を目的としない無償取引を行うことはめずらしいことではなくなっている。にもかかわらず、それらの間で行われる無償取引に対して現行の法人税法第 22 条第 2 項等では対応しきれていないように見受けられる。つまり、本論文で述べていくように、同項の規定とその解釈についての問題と、無償取引が行われた場合の所得移転及び二重課税等の問題である。

そこで、本論文ではこの無償取引について、まず企業会計及び会社法における取扱いを概観したうえで、法人税法上無償取引から収益を認識することの根拠を学説等を通じて考察し、低額譲渡等の低額取引及び完全支配関係にある法人間のようないわゆるグループ間で行われる無償取引の取扱いについても考察している。また、それらを踏まえたうえで、わが国の法人税法第 22 条第 2 項の規定を米国の内国歳入法典を用いて比較検討し、さらに一段階説及び移転価格税制の国内取引への適用等についても考察して、無償取引が行われた場合の同項の規定の問題点及び今後のあり方についても検討している。

本論文は全 4 章から構成されている。

まず第 1 章では、法人税法上の益金の額と企業会計上の収益の額の関係性を述べたうえで、益金の額の基礎となる企業会計上の収益について整理するとともに、法人税法第 22 条第 2 項に規定される無償取引について、企業会計における取扱い及び会社法における取扱いを考察している。

続いて第 2 章では、法人税法における無償取引の取扱いについて考察している。まず益金の意義について確認し、無償取引課税を織り込んだ法人税法第 22 条第 2 項の規定の意義、根拠及びその適用範囲について学説等を交えながら考察している。また、低額譲渡等の低額取引の考え方及びその取扱い、並びにグループ間で行われる無償取引の取扱いについて平成 22 年度税制改正の 1 つであるグループ法人税制等を中心に考察している。

次に第 3 章では判例研究として、法人税法第 22 条第 2 項の無償取引についての裁判所の判断を確認し、その考え方の是非等について検討している。本論文では、2 つの判例を用いて研究している。清水惣事件では、親子会社間の無利息融資の法人税法第 22 条第 2

項に規定する無償取引への該当性や寄附金との関連性を検討している。そしてオープンシヤホールディング事件では、第三者有利発行増資が行われた場合における旧株主に対する同項の適用の可否を中心に考察している。

そして第4章では、無償取引課税が織り込まれているわが国の法人税法第22条第2項の規定について米国内国歳入法典を用いて比較検討し、さらに課税の公平の観点等からの移転価格税制の国内適用等についても考察している。

最後に、「おわりに」で学説及び判例研究等を通じた考察並びに米国内国歳入法典との比較検討等を踏まえて、無償取引課税を織り込んだ法人税法第22条第2項の規定の今後のあり方について提言し、さらに無償取引が行われた場合の問題点の解消等について私見を述べ、本論文のまとめとしている。

法人税法における無償取引課税に関する一考察
—法人税法第22条第2項益金の額を中心として—

目 次

はじめに	3
第1章 企業会計及び会社法における無償取引の取扱い	6
第1節 収益の定義及び認識基準	6
第2節 企業会計における無償取引の取扱い	9
第3節 会社法における無償取引の取扱い	13
第4節 総括	15
第2章 法人税法における無償取引の取扱い	17
第1節 益金の意義	17
第2節 無償取引規定の意義、根拠及びその適用範囲	22
第3節 低額取引の取扱い	32
第4節 グループ間で行われる無償取引の取扱い	36
第5節 総括	41
第3章 無償取引に関する判例研究	43
第1節 清水惣事件 (大阪高等裁判所 昭和53年3月30日判決)	43
第2節 オープンシャホールディング事件 (東京高等裁判所 平成19年1月30日判決)	53
第3節 総括	63
第4章 米国内国歳入法典第482条との比較及び移転価格税制	65
第1節 法人税法第22条第2項と米国内国歳入法典第482条	65
第2節 移転価格税制とその国内取引への適用	73
第3節 総括	79
おわりに	81
参考文献等一覧	84

凡例

1. 本論文は平成 23 年 1 月 1 日現在の法令による。

2. 本論文において引用した法令・通達等の略語は下記のとおりである。

なお、本論文中では原則として正式名称を用い、略語は主として本文かっこ内及び脚注において使用している。

〔法令〕

法法……………法人税法
法令……………法人税法施行令
措法……………租税特別措置法
会社計算……………会社計算規則

〔裁判所〕

最高裁……………最高裁判所
高裁……………高等裁判所
地裁……………地方裁判所

〔判例集〕

民集……………最高裁判所民事判例集
行集……………行政事件裁判例集
税資……………税務訴訟資料
判時……………判例時報
訟月……………訟務月報

〔通達〕

法基通……………法人税基本通達

3. 参考及び引用した文献・論文等の著者・编者・書名・出版社・刊行年等は論末の参考文献等一覧を参照。

はじめに

わが国の法人税は、法人の所得を課税標準として課税される。この課税標準としての所得の金額は法人税法第 22 条第 1 項において「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。」と規定されている。しかし、法人税法における益金の額及び損金の額の定義については明確に規定されておらず、企業会計上の収益及び原価・費用・損失の概念を基礎とし、これに税法独自の規制や調整を加えて益金及び損金の概念を形成し、その金額を算定している。そのため、法人税法上の益金の額が企業会計上の収益と異なるものが存在し、その 1 つに無償取引（無償取引には通常のとらえよりも低い対価で行う取引である低額取引も含む。以下同じ。）についての両者の取扱いの相違がある。

例えば資産の無償譲渡について、企業会計上では、企業会計審議会の「税法と企業会計との調整に関する意見書」（昭和 41 年 10 月 17 日）において「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、企業会計原則上まだ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¹。」と報告されているが、現在に至ってもその取扱いは明確ではない。しかし、法人税法上では、法人が他の者と取引を行う場合には、すべての資産は時価によって取引されるものとするのが原則的な考え方とされている。このため、法人税法上では、無償取引についても時価によって取引が行われたものとされ、収益が認識される。

無償取引課税の規定が織り込まれている法人税法第 22 条第 2 項において「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」と規定されているように、法人税法上は無償による資産の譲渡又は無償による役務の提供などの無償取引からも収益が生じ、これらも益金の額を構成するものとされている。

この規定は昭和 40 年の法人税法全文改正により設けられ、以来、この規定をどのように解釈するかをめぐってその法的性格、課税根拠、適用範囲などにおいてさまざまな学説及び見解が示されている。

通常、営利の追求・最大化を目的として設立された営利法人であれば、営利追求を無視して対価を求めない無償取引を行うことは想定されていないはずである。しかし、今日では、企業の集団化、系列化に伴って関連法人グループ間での取引又は同族会社とその同族関係者間での取引など、利益追求を目的としない無償取引を行うことはめずらしいことで

¹ 大蔵省企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書」（1966 年）、引用。

はなくなっている。にもかかわらず、それらの間で行われる無償取引に対して、法人税法第 22 条第 2 項の規定等では十分に対応しきれていないように見受けられる。つまり、本論文で述べていくように、同項の規定とその解釈についての問題と、無償取引が行われた場合の所得移転及び二重課税等の問題である。

そこで、本論文ではこの無償取引について、まず企業会計及び会社法における取扱いを概観したうえで、法人税法上無償取引から収益を認識することの根拠を学説、判例を通じて考察し、低額譲渡等の低額取引及び完全支配関係にある法人間のようないわゆるグループ間で行われる無償取引の取扱いについても考察する。また、それらを踏まえたうえで、無償取引課税を織り込んだわが国の法人税法第 22 条第 2 項の規定を米国の内国歳入法典を用いて比較し、さらに一段階説及び移転価格税制の国内取引への適用等についても考察して、無償取引が行われた場合の同項の規定の問題点及び今後のあり方についても検討していく。

第 1 章では、無償取引について、企業会計及び会社法における取扱いを概観する。まず第 1 節で法人税法上の益金の額と企業会計上の収益の額との関係を述べたうえで、益金の額の基礎となる企業会計上の収益についてその定義及び認識基準を整理する。そして第 2 節で法人税法第 22 条第 2 項に規定される無償取引について、企業会計における取扱いを考察し、第 3 節で会社法における無償取引の取扱いについて会社法の計算規定から確認し、考察する。そして第 4 節で本章を総括し、私見を述べる。

第 2 章では、法人税法における無償取引の取扱いについて考察する。第 1 節では益金の意義について条文に規定されている内容を確認し、第 2 節では無償取引課税を織り込んだ法人税法第 22 条第 2 項の規定の意義、根拠及びその適用範囲について、いくつかの学説等を交えながら考察する。また、低額譲渡等の低額取引も無償取引に含まれることから、第 3 節において低額取引の考え方及びその取扱いについて考察する。そして第 4 節ではグループ間で行われる無償取引の取扱いについて、平成 22 年度税制改正の 1 つであるグループ法人税制等を中心に考察し、第 5 節で本章を総括して私見を述べる。

第 3 章では、第 2 章までで述べたことを受けて、法人税法第 22 条第 2 項の無償取引についての裁判所の判断を確認し、その考え方の是非等について検討する。本論文では、2 つの判例を用いて研究する。第 1 節では、親子会社間の無利息融資に関する判決例である清水惣事件を取りあげて無償による役務の提供について考察し、法人税法第 22 条第 2 項への該当性や寄附金との関連性を検討する。第 2 節では、第三者有利発行増資に関する判決例であるオープンシャホールディング事件を取りあげて、旧株主に対する同項の適用の可否について考察する。そして第 3 節において、2 つの判例についての検討を踏まえて総括する。

第 4 章では、無償取引課税が織り込まれているわが国の法人税法第 22 条第 2 項の規定について米国内国歳入法典を用いて比較し、さらに移転価格税制の国内適用について考察し、私見を述べる。第 1 節では米国内国歳入法典第 482 条を概観して同項の規定との比較を行い、第 2 節で移転価格税制について概観し、その国内取引への適用等について一段階説も含め考察する。そして第 3 節で本章を総括して私見を述べる。

最後に、「おわりに」で本論文を総括し、学説及び判例研究等を通じた考察並びに米国内国歳入法典との比較等を踏まえて、無償取引課税を織り込んだ法人税法第 22 条第 2 項の規定の今後のあり方について提言し、さらに無償取引が行われた場合の問題点の解消等について私見を述べ、本論文のまとめとする。

第1章 企業会計及び会社法における無償取引の取扱い

法人税は、後述するように法人の所得に対して課され、また、その所得の計算は企業会計等の会計処理によって算定された企業利益を基礎としていることから、法人税法における無償取引課税について考察するにあたり、まずその基礎となる企業会計及び会社法における取扱いについて概観する必要がある。

そこで本章においては、法人税法上の益金の額の基礎となる収益について整理するとともに、企業会計及び会社法における無償取引の取扱いについて考察する。

第1節 収益の定義及び認識基準

1. 法人税法上の益金と企業会計上の収益の関係

わが国の法人税は、法人を納税義務者として、その所得金額を課税標準として課されるものであり、具体的には(1)各事業年度の所得に対する法人税、(2)各連結事業年度の連結所得に対する法人税及び(3)退職年金等積立金に対する法人税から構成されている。本論文においては、これらのうち、法人税の主体をなす(1)の「各事業年度の所得に対する法人税」について考察していくこととする。

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であり、この各事業年度の所得の金額は法人税法第22条第1項に規定されているように各事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額である。また、益金の額については同条第2項において、別段の定めがあるものを除き企業会計上の収益の額を算入する旨が規定されており、損金の額については同条第3項において、別段の定めがあるものを除き企業会計上の収益に対応する原価・費用・損失の額を算入する旨が規定されている。さらに同条第4項において、上記の収益の額及び原価・費用・損失の額は一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする旨が規定されている。

このことについて中村利雄教授は「『益金の額』及び『損金の額』という用語は、課税所得を算定するために設けられた法人税法固有の概念であるが、税法は益金及び損金の意義については積極的に定義することはせずに、企業会計上の収益及び費用・損失の概念の基礎とし、これに必要最小限の税法独自の規制を加えたうえ、益金又は損金の法的概念を形成するという手法をとっている²。」と述べていることから、法人税法上の益金の額及び損金の額は、企業会計上の収益の額及び原価・費用・損失の額を基礎としていることがいえる。

² 中村利雄『法人税の課税所得計算〔改訂版〕—その基本原理と税務調整』ぎょうせい(1990年)17頁、引用。

つまり、法人税法それ自体で課税所得の計算に関し必要な事項のすべてを自己完結的に規定しているわけではなく、かえって明文の規定による定めのないものが多いのであり、税法の別段の定めのないいわゆる白地部分は、公正妥当な会計処理の基準に従っていけばそのまま課税所得の計算に受け入れられることとなるのである³。なお、ここにいる公正妥当な会計処理の基準について、中村利雄教授は、「客観的な規範性を有する公正妥当と認められる会計処理の基準という意味であり、明文の規定があることを予定しているわけではない。したがって、『企業会計原則』即公正処理基準ではない、といわれている。しかし、『企業会計原則』は、企業会計審議会が『一般に公正妥当』性を判断したものであり、公正処理基準の一つの有力な源泉となるから、企業会計原則に従った処理がなされておれば、公正処理基準に該当するものと考えて差支えなからう⁴。」と述べている。

上述のとおり、法人税法上の益金の額及び損金の額は、一般に公正妥当と認められた会計処理の基準に従って計算された企業会計上の収益の額及び原価・費用・損失の額を基礎としているため、以下、企業会計における収益について述べていくこととする。

2. 収益の定義

収益とは、(1) 企業が外部に提供した財貨又は役務をその対価として受け取り、又は受け取るべき貨幣額で表したものと及び(2) 利益を助成する目的で外部から企業に提供された金銭・財貨などを貨幣額で表したものをいう⁵。

つまり、収益とは増資その他の資本取引以外の企業の主たる営業活動その他の活動の結果もたらされる純資産の増加分⁶である、と定義できる。この定義づけによれば、結果として純資産の増加となる増資等の資本そのものの修正による取引は、上記(1)及び(2)のいずれにも該当しないため、収益にあたらぬこととなる。また、同様に、受贈であっても資本助成等を目的とするものは、利益助成を目的とするものではないので、(2)に該当せず、収益にあたらぬこととなる⁷。

3. 収益の計上基準

企業会計では適正な期間損益計算を行うために、収益を会計帳簿に認識・測定し、正しく期間帰属させることがきわめて重要であり、収益の期間帰属を決定するための考え方を収益の計上基準という。収益の計上基準は、一般には、収益が製造プロセスで稼得

³ 中村利雄 前掲(注2)15~16頁、参照。

⁴ 中村利雄 前掲(注2)84頁、引用。

⁵ 飯野利夫『財務会計論〔三訂版〕』同文館出版(1999年)11-4~11-5、参照。

⁶ 広瀬義州『財務会計〔第9版〕』中央経済社(2010年)455頁、参照。

⁷ 飯野利夫 前掲(注5)11-5、参照。

されるとみなす発生主義、販売プロセスで稼得されるとみなす実現主義及び代金回収プロセスで稼得されるとみなす現金主義に分けられる⁸。

(1) 発生主義

発生主義とは、収益は製造プロセスにおいて徐々に稼得されるので、発生に応じて収益を計上する考え方である。発生主義は収益を発生した期間に帰属させることができるので期間損益計算の見地からすれば実現主義及び現金主義よりも合理的である⁹。

しかし、収益の計上基準として発生主義を適用すると、主観的な見積りによる未実現の利益が計上されるために処分可能利益の算定を目的とする会計には不適合であるとする考え方¹⁰から、次の(2)に述べるように、収益については実現主義が採用されている。ただし、実現主義によっては、かえって合理的な期間損益の計算が期待し難い場合には、収益の認識について発生主義が適用される。そのよい例が、長期の請負工事の利益計算に適用されるところのいわゆる工事進行基準である¹¹。

(2) 実現主義

実現主義とは、財貨又は用役を第三者に販売又は引渡し、その対価として貨幣性資産を取得したことをもって収益の計上を行う考え方であり、販売基準又は引渡基準ともよばれる¹²。企業会計原則の第二の一のAにおいて「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。ただし、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない。」として、また、第二の三のBにおいても「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」とされていることから、わが国の企業会計上の収益の認識については、実現主義が採用されている。

この実現主義が採用される根拠として、石川鉄郎教授は「①収益認識の確実性、②収益測定の客観性、③貨幣的な裏付け（分配可能性）のある収益の計上¹³」を挙げており、各々の特徴として①実際の販売によって獲得することが確実になった収益のみ認識する、②企業外部の第三者との実際の取引に基づいて収益を認識し、収益の測定を客観的に行う、③販売の対価として現金又は金銭債権が受け取られたときに収益を認識することで、分配可能性のある収益のみを計上する¹⁴、といった長所があげられる。

⁸ 広瀬義州 前掲（注6）456頁、参照。

⁹ 広瀬義州 前掲（注6）481頁、参照。

¹⁰ 広瀬義州 前掲（注6）481頁、参照。

¹¹ 品川芳宣『課税所得と企業利益』税務研究会出版局（1982年）216頁、参照。

¹² 広瀬義州 前掲（注6）457頁、参照。

¹³ 石川鉄郎『財務会計論（応用編）』税務経理協会（2004年）3頁、引用。

¹⁴ 石川鉄郎 前掲（注13）3～4頁、参照。

(3) 現金主義

現金主義とは、現金の収入という事実に基づいて収益の計上を行う考え方である。現金主義は現金収入という客観的な事実によって収益の計上を行うので、計算に恣意性が介入することもなく確実であり、また未実現利益が計上される余地がないところから、損益計算の客観性、確実性、検証可能性などの点では優れている¹⁵。

しかし、現金主義のもとでは、現金の収入時点と収益の発生時点が必ずしも一致しないために、例えば、前期の売上代金を当期に受け取った場合には、当期の売上として計上されるというように、収益の期間帰属の点で合理性を欠くという欠陥があり、現行企業会計上、現金主義が適用できるケースは割賦販売などの一部の販売形態に限られている¹⁶。

(4) 小括

このように、収益の計上基準には発生主義、実現主義及び現金主義の 3 つがあり、企業会計原則では、適正な期間損益計算の見地から収益及び費用について原則としてその発生した期間に割り当てる発生主義を採用しつつも、収益については上記で述べたとおり、実現主義が採用されている。実現主義は、未実現の収益計上を排除して、収益の認識を確実かつ客観的に行うことから企業会計の一般原則としての保守主義の原則¹⁷の考え方にも合致するものであり、また、貨幣性資産を対価として受け入れて収益を認識することから、実現という概念が採用されてきたのは会社法上の分配可能額及び法人税法上の課税可能所得から成る処分可能利益計算のための与件であるという思考を前提にして展開されてきたからであるといえる¹⁸。

現行の企業会計では上述のように収益を定義及び認識しているが、では、対価が無償で行われる無償取引についてはどのように取り扱われるのであろうか。

第 2 節 企業会計における無償取引の取扱い

無償取引の「無償」とは、広辞苑では「報酬のないこと。代価を払わないですむこと¹⁹。」とある。このことから、企業が活動するうえで、無償取引とは、商品の引渡し又は役務の提供の際に対価を求めない取引等のことと解釈できる。

法人税法第 22 条第 2 項は、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度

¹⁵ 広瀬義州 前掲（注 6）471 頁、参照。

¹⁶ 広瀬義州 前掲（注 6）471 頁、参照。

¹⁷ 企業の財政に不利な影響を及ぼす可能性がある場合には、これに備えて適当に健全な会計処理をしなければならない。（企業会計原則第一の六）

¹⁸ 広瀬義州 前掲（注 6）459 頁、参照。

¹⁹ 新村出編『広辞苑〔第六版〕』岩波書店（2008 年）2737 頁、引用。

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。」と規定している。この規定にあるように、企業会計においても無償取引には「無償による資産の譲渡」、「無償による役務の提供」及び「無償による資産の譲受け」の3つがあげられるため、本節でこの3つの無償取引についての企業会計上の取扱いを考察する。

1. 無償による資産の譲渡

企業会計において、無償による資産の譲渡をした場合の取扱いについては、必ずしも明確にされていない。

「企業利益と課税所得との差異及び調整について」（昭和41年5月26日、日本会計研究学会税務会計特別委員会）においては、「企業会計では、無償取得資産（低廉譲渡を受けた資産を含む。）を適正時価等で計上することとなっているが、無償譲渡をした場合に資産の適正時価をもって収益を計上する経理は採用されていない。しかし、資産を無償譲渡した場合に収益が生ずるとする法人税法の考え方を企業会計上採用するかどうかについては、収益の本質をいかに理解するかの本問題に関連するものであるから、今後慎重に検討されるべきものと思われる²⁰。」と報告されている。また、同時期に報告された「税法と企業会計との調整に関する意見書」（昭和41年10月17日、企業会計審議会中間報告）においても、「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、企業会計原則上まだ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²¹。」とされているが、40年以上が経過する今日においても、いまだその会計処理については明確にされていない。

このように、無償で取得した資産は適正な時価等で計上することとされているのに対し、無償で資産を譲渡した場合にはその資産の適正時価により収益を計上する経理が採用されていないのはなぜであろうか。

このことについて、中村利雄教授は、「資産の無償取得の場合には、その受入資産の取得価額は、じ後の減価償却費、売上原価、譲渡原価等の計算の基礎となり、従って、じ後の損益計算に直接影響を及ぼすこととなるので、適正時価により受け入れる必要があるのに対し、資産の無償譲渡等の場合には、かりに適正時価により収益を認識し計上したとしても、他方同金額の損費が計上されることとなり、純損益に与える影響が同一と

²⁰ 日本会計研究学会税務会計特別委員会「企業利益と課税所得との差異及び調整について」『企業会計』Vol.18-No.8（1966年8月）32頁、引用。

²¹ 大蔵省企業会計審議会 前掲（注1）、引用。

なる²²⁾として、無償譲渡等の収益の認識は、同時期に除却損などの費用が認識されることにより、両建経理となってその収益が相殺されることを述べており、そのため無償譲渡における適正時価での収益計上については重要性が乏しいと判断され、検討がなされなかったであろう旨を述べている。

また、品川芳宣教授は「無償譲渡等については、利益計算上損益の総額表示が一層望ましいという見地から、企業会計上も税法の取扱いに準じた収益の認識計上（それに対応する損費の計上）が妥当であるとする見解があっても然るべきであると思われる²³⁾。」として、企業会計の利益計算上、資産の無償譲渡時における収益の認識の是非について意見を述べている。この両建経理を省略して経済的実態を正しく表示しないことは、企業会計原則第二の一の B の「費用及び収益は、総額によって記載することを原則とし、費用の項目と収益の項目とを直接相殺することによってその全部又は一部を損益計算書から除去してはならない。」という総額主義の原則の趣旨に反することとなるものであることから、筆者は、適正時価で収益を認識し、同時に費用を認識していくことが必要ではないかと考える。

2. 無償による役務の提供

無償による役務の提供について中村利雄教授は、「役務の無償提供による収益についても資産の無償譲渡の場合と同様、企業会計においては適正時価による経理の当否は未だ明らかにされていないため、会計実務上は役務の無償提供による収益の計上は行われていないのが通常と思われる。しかも、資産の無償譲渡の場合には、現在ある資産がなくなるので、その無償譲渡による収益の認識計上は行われなくとも当該資産の除却に関する経理は行われるのであるが、役務の無償提供の場合には、形のない用益の給付であることから、役務の提供による収益とこれに対応する原価との個別的な対応が困難であることが多く、また、資産の無償譲渡の場合の資産の除却に関する経理に相当する経理、すなわち無償提供した役務に対応する原価の費用計上は、他の有償提供によるものと一括して行われるのが通常であろう²⁴⁾。」と述べている。

つまり、無償による役務の提供の場合には、その目的物が役務であることから、その提供による収益とこれに対応する原価との個別対応が困難であるため、資産の無償譲渡の場合と比較し、理解が容易でない面がある²⁵⁾ものの、無償による資産の譲渡と同様にその重要性の乏しさなどからその取扱いが明確にされていないと考えられる。

このように、無償による役務の提供においても、無償による資産の譲渡の取扱いと同

²²⁾ 中村利雄 前掲（注 2） 37 頁、引用。

²³⁾ 品川芳宣 前掲（注 11） 229 頁、引用。

²⁴⁾ 中村利雄 前掲（注 2） 54 頁、引用。

²⁵⁾ 中村利雄 前掲（注 2） 54 頁、参照。

様に、適正時価による収益の計上は定められていないため、企業会計上どのように処理を行うのが明確にされていないのが現状である。

3. 無償による資産の譲受け

1. において述べたように、無償による資産の譲受けについては、企業会計上、無償取得資産を適正時価等で計上することとされており、原則として適正時価をもって収益を計上することとされている。この点について品川芳宣教授は、「無償により資産を譲受けた場合に収益を計上することについては、現実に利益を得ていることを明示できるため、無償による資産の譲渡、無償による役務の提供の各取引の場合に比し、それほど抵抗もなく一般に受け入れられている²⁶。」と述べており、このことは、企業会計原則の第三の五の F において「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。」と定められていることから明らかである。

なお、ここでいう適正時価について、平成 20 年に改正された金融商品に関する会計基準では、「時価とは公正な評価額をいい、市場において形成されている取引価格、気配又は指標その他の相場（以下『市場価格』という。）に基づく価額をいう。市場価格がない場合には合理的に算定された価額を公正な評価額とする²⁷。」とされている。

また、公正な評価額である取得原価の決定について、広瀬義州教授によれば、その基本的な考え方は支払対価主義であるとされ、その支払対価は企業会計上（1）狭義の支払対価、（2）広義の支払対価が存在するとされている。（1）の狭義の支払対価は、実際に支払った金銭支出額であり、（2）の広義の支払対価は公正なる第三者との取引を仮定した場合の公正価値又は時価である²⁸。この 2 つの支払対価について、広義の支払対価による場合には、無償による資産の取得の時点で受贈益が発生するため、広瀬義州教授は、「処分可能利益の算定という視点から資産の取得価額を考えるかぎり、狭義の支払対価主義に基づく取得原価主義のほうが論理的かつ合理的であると考えられる。もっとも、最近では、会計基準の国際的コンバージェンス（収斂）、狭義の支払対価主義を悪用した益出しによる利益操作の防止、ファイナンス型取引の増大、ディスクロージャーの透明性を高めるためなどの理由から、広義の支払対価主義に基づく公正価値または時価もしくはは現在価値による評価を採用すべしとする考え方が多くなってきている²⁹。」と述べており、狭義の支払対価主義を支持する一方で、近年の経済取引状況を踏まえ、取引の透明性確保などの観点から広義の支払対価主義によることの重要性等を示しており、

²⁶ 品川芳宣 前掲（注 11）17 頁、参照。

²⁷ 市場には、公設の取引所及びこれに類する市場のほか、随時、売買、換金等を行うことができる取引システム等も含まれる。

²⁸ 広瀬義州 前掲（注 6）171～172 頁、参照。

²⁹ 広瀬義州 前掲（注 6）175 頁、引用。

筆者も、広瀬義州教授の見解と同様に、処分可能利益の算定という観点からは狭義の支払対価主義に基づく取得原価主義のほうが論理的かつ合理的であると考えられるが、会計基準の国際的収斂、ディスクロージャーの透明性の維持向上の観点からは広義の支払対価主義によることのほうが現在においては重要となっているのではないかと考えられる。

第3節 会社法における無償取引の取扱い

第2節で企業会計における無償取引の取扱いについて考察してきたが、本節においては会社法における無償取引の取扱いについて考察する。会社法においては、後述するように、その会計は企業会計を基準としているため、以下、会社法の計算規定から確認し、続いて無償取引の取扱いについて考察していく。

1. 会社法の計算規定

会社法は、①株主と会社債権者への情報提供と②剰余金分配の規制を理由として、会社の計算について詳細な規制を設けている³⁰。

会社は、法務省令で定めるところにより、適時に、正確な会計帳簿を作成しなければならない。また、会計帳簿の閉鎖の時から10年間、その会計帳簿及びその事業に関する重要な資料を保存しなければならない。また、法務省令で定めるところにより、その成立の日における貸借対照表を作成しなければならない。さらに、法務省令で定めるところにより、各事業年度に関する計算書類（貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書、個別注記表）及び事業報告とこれらの附属明細書を作成しなければならない。そしてその計算書類を作成した時から10年間、当該計算書類とその附属明細書を保存しなければならない³¹。

会社の会計の原則として、会社法第431条は、「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする³²。」と規定している。平成17年改正前の商法第32条第2項は、「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」と規定していたが、ここでの斟酌とは、法解釈の指針とする意味であり、公正な会計慣行が存在する事項に関しては、それによりえない特別の事情がない限り、その会計慣行に従って解釈しなければならないとする趣旨と解釈されていた。した

³⁰ 神田秀樹『会社法〔第12版〕』弘文堂（2010年）245頁、参照。

³¹ 神田秀樹 前掲（注30）247頁、250頁、参照。

³² 持分会社についても同様に会社法第614条において「持分会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」と規定されている。以下、本論文においてはこれらのうち代表例である「株式会社」について述べていくこととする。

がって、法の強行規定そのものではないにしても、会計慣行に従うかどうかは自由であるというような軽い意味でもない、と解釈されていた。会社法第 431 条は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に「従うものとする」と規定しており、そこには斟酌云々の文言はないが、しかし同条が従前の商法第 32 条第 2 項の規定を受け継ぐものであるとすれば、その規定の意味は従前と異ならないと考えられる。会社計算規則は、「この省令の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない（会社計算 3 条）。」と規定することにより、この点を明瞭にしている³³。

なお、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」とされるものは、金融商品取引法上の有価証券報告書提出会社については、金融商品取引法会計との調整という観点から、企業会計審議会が公表する「企業会計原則」の他各種の会計基準が該当するものと解釈され、有価証券報告書提出会社以外の会社のうち、会計監査人が設置されていない、特に中小会社については、上述のいわゆる金融商品取引法会計といわれる会計基準以外のもの、例えば日本公認会計士協会、日本税理士会連合会、日本商工会議所及び企業会計基準委員会が共同して作成する「中小企業の会計に関する指針」についても、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に該当するものと解釈されている³⁴。

以上のことから、会社の計算は、企業会計上の一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行をもとに、その計算を行うと考えられる。また、企業活動の内容や会計処理の技術が日々進展していることなどから、会計手続の詳細について法で規定することは迅速な改訂を妨げ、国際的な整合性の確保を困難にするため、会計についての法令による規制は最小限に留められているのである³⁵。

2. 会社法における無償取引の取扱い

1. において述べたように、会社法第 431 条において、「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」と規定されており、また、会社計算規則第 3 条において「この省令の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない。」と規定されている。したがって、無償取引が行われた場合の会社法上の取扱いも企業会計と同様の取扱いをするものと考えられる。

つまり、第 2 節で述べたように、「無償による資産の譲渡」及び「無償による役務の提供」の取引について企業会計上の処理方法が明確にされていないことから、会社法上

³³ 大隅健一郎他『新会社法概説〔第 2 版〕』有斐閣（2010 年）284～286 頁、参照。

³⁴ 江頭憲治郎、門口正人編『会社法体系 機関・計算等（第 3 巻）』青林書院（2008 年）415 頁、参照。

³⁵ 酒巻俊雄、尾崎安央編『新会社法』青林書院（2008 年）240 頁、参照。

の処理方法についても明確ではないと解釈できる。企業会計上の処理方法が明確にされていないことは、資産の無償譲渡等において収益の認識と同時期に除却損などの費用が認識されることにより、その収益が相殺されるなどの理由からであるが、品川芳宣教授が述べるように、企業会計上も第2章で述べる法人税法の取扱いに準じた収益の認識計上（それに対応する損費の計上）が検討されていくべきであり、そして会社法上もそれに準じ、適正な時価での収益計上が行われるべきであると思われる。

また、「無償による資産の譲受け」については、資産に付す取得価額につき、会社法成立前の旧商法上、支払対価がないところから取得価額は零（簿外資産）とすべきとする見解と、企業会計原則と同様に公正な評価額を付すべきとする見解があり、会社法では上述のとおり「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に会計処理問題を委ねることとされている³⁶ため、この「無償による資産の譲受け」についても、その取扱いについて検討が行われるべきであると思われる。

第4節 総括

法人税法上の無償取引の取扱いについて考察するにあたり、まず、本章において法人の所得の計算をする際の基礎となる企業会計及び会社法における取扱いを考察した。

第1節では、収益の定義及び認識基準として、法人税法上の益金の額と企業会計上の収益の額との関係並びに益金の額に算入される収益の定義及び認識基準について概観した。法人税法上の益金の額及び損金の額は、一般に公正妥当と認められた会計処理に従って計算された企業会計上の収益の額及び原価・費用・損失の額を基礎としている。また、収益とは増資その他の資本取引以外の企業の主たる営業活動その他の活動の結果もたらされる純資産の増加分であり、その計上基準には、発生主義、実現主義及び現金主義の3つがある。企業会計では、収益の計上について、未実現の収益計上の排除のため、収益が実現したときに認識する実現主義を採用し、収益の確実性及び客観性、分配可能性のある収益計上を重視していることが確認できた。

そして第2節で、法人税法第22条第2項の規定にある無償取引について企業会計上どのように取扱われているか考察してきた。企業会計上、「無償による資産の譲渡」について、「今後慎重に検討されるべきものと思われる。」とされていながらも、現在もその取扱いが明確にされていない。また、「無償による役務の提供」についても明確にされていない。その要因としては、重要性が乏しいと判断されていること、役務の提供による収益とこれに対応する原価との個別的対応が困難であることなどの見解があるが、総額主義によって取

³⁶ 武田隆二『最新財務諸表論〔第11版〕』中央経済社（2008年）396～397頁、及び広瀬義州 前掲（注6）172頁、参照。

引の経済的実態を正しく表すためにも、適正時価での収益計上は必要であると考えられる。なお、「無償による資産の譲受け」については原則として適正時価をもって収益を計上することとされている。

第3節では、会社法における無償取引の取扱いについて考察した。会社法の計算規定について、会社法第431条は、「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」と規定しており、つまり、会社法においても原則として企業会計と同様の取扱いを行うのである。

次章では、本論文の趣旨でもある法人税法における無償取引の取扱いについて、法人税法第22条第2項の規定の意義から確認し、また、その解釈についていくつかの学説も交えて考察し、さらに、低額取引及びグループ間で行われる無償取引についても考察していく。

第2章 法人税法における無償取引の取扱い

第1章では、法人税法上の益金の額の基礎となる企業会計上の収益並びに企業会計及び会社法における無償取引の取扱いを考察してきた。本章では、法人税法における無償取引の取扱いについて考察する。第1節で益金の意義について確認し、第2節で無償取引規定の意義、根拠及びその適用範囲についていくつかの学説を交えて考察する。そして第3節では低額取引の取扱いについて、第4節ではグループ間で行われる無償取引の取扱いについて考察し、第5節で本章の総括として私見を述べることとする。

第1節 益金の意義

法人税法には、第1章の第1節で述べたとおり、益金そのものの定義に関する規定はなく、その額は企業会計上の収益を基礎として計算されるが、この益金について中村利雄教授は、「法令に別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外の取引で純資産の増加の原因となる収入金額その他の経済的価値の増加額をいう、ということができよう³⁷。」と述べている。

法人税の課税標準である課税所得の金額の計算については、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。」と規定されている。

「益金」及び「損金」とは、もともと超期間的概念であるから、「当該事業年度の」という文言によって期間限定が与えられる。また、抽象的な価値概念である「益金」及び「損金」は、「益金の額」及び「損金の額」という表現をもって具体的な貨幣量概念で示すことになる³⁸。

この益金の額については、前述したように法人税法第22条第2項で「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」と規定されているため、以下、本節において、同項に規定する有償取引を含めた各取引に係る収益の額及び益金の額に算入される収益の計上基準について確認する。

1. 法人税法第22条第2項の各取引に係る収益の額

法人税法第22条第2項の規定により益金の額に算入される収益の額を整理すると、

³⁷ 中村利雄 前掲（注2）31頁、引用。

³⁸ 富岡幸雄『税務会計学講義』中央経済社（2008年）53頁、参照。

その取引として次の7つの取引が例示できる。

(1) 資産の販売

資産の販売とは、一般的には商品や製品等の棚卸資産の販売収益を意味するものであり、法人における主要な収益としての売上高を意味するものである。この資産の販売による収益の計上は、最も典型的な例である。

なお、「資産の販売」は、反復的、経常的に行われる棚卸資産（販売資産）の譲渡を、「資産の譲渡」は臨時的に行われる固定資産（使用資産）又は有価証券の譲渡を意味し、法人税法は、棚卸資産は「販売」、固定資産及び有価証券は「譲渡」として規定するのが通常である³⁹とされている。

(2) 有償による資産の譲渡

この有償による資産の譲渡は、固定資産、棚卸資産、有価証券、金銭債権等の有償（対価の受領を伴う）譲渡である。ここでいう譲渡には、通常の譲渡形態としての売却の他、交換、収用、現物出資、代物弁済等が含まれる。ただし、棚卸資産の譲渡のうち販売に該当するものは、「資産の販売」であるので、ここから除かれる⁴⁰。

この有償による資産の譲渡について、中村利雄教授は、「資産の譲渡対価は会計用語としては一般に収益といわれたいという懸念もある（企業会計では、営業損益計算及び経常損益計算の区分に属するものについて収益の用語が使用されている。）ので、特に例示したものである⁴¹。」と述べ、臨時的に行われる固定資産の譲渡による譲渡益なども益金を構成する収益となることを例示した取引であるとしている。

この譲渡収益については、企業会計の場合と異なり、譲渡原価と相殺せずにグロスの金額でもって計上することが建前とされている。なお、有価証券の譲渡等については、譲渡収益と譲渡原価との差額である譲渡益又は譲渡損を益金の額又は損金の額に算入するものとされている⁴²。

(3) 無償による資産の譲渡

無償による資産の譲渡とは、上記（2）の譲渡で対価の受領を伴わない、つまり、無償で資産を譲り渡す贈与取引を意味するものである。無償による資産の譲渡を収益発生取引とみるべきかどうかは、第1章でも述べたように、企業会計上は明らかにされていないが、法人税法上は、無償であっても適正時価で取引が行われたものとして収益を認識する。この法人税法上の収益の認識についてはいくつかの学説があり、それについては次節で詳述するが、例えば、無償譲渡について、資産を第三者に有償で譲渡した後に、その譲渡代金を特定の者に無償で譲渡したに等しいとみなすことによ

³⁹ 中村利雄 前掲（注2）34頁、参照。

⁴⁰ 富岡幸雄 前掲（注38）54～55頁、参照。

⁴¹ 中村利雄 前掲（注2）34～35頁、引用。

⁴² 富岡幸雄 前掲（注38）54頁、参照。

り収益発生取引となり得るという考え方がある。この場合には、無償譲渡した資産の時価相当額が収益の額となる⁴³。

法人税法第 22 条第 2 項におけるこの「無償による資産の譲渡」の例示について中村利雄教授は、「資産の無償譲渡等については、現象的には収益は生じないが、実質的にはいったん収益が実現し、しかる後にこれが相手方に贈与されたものと考えられることができるから、このような場合にも収益が生じたものとして益金の額に算入することを明らかにしたものである⁴⁴。」と述べており、次節において、この同項に規定する無償取引規定の意義及び根拠について考察する。

なお、資産の低額譲渡は有償譲渡と無償譲渡の混合形態とみることができる⁴⁵。この点については第 3 節で述べることとする。

(4) 有償による役務の提供

有償による役務の提供とは、現金・現金等価物等の対価の受領を伴う役務（サービス）の提供である。役務収益には、金融、保険、不動産賃貸、運輸、通信、娯楽等の事業を営む法人の営業収益に該当するものと、物品の製造、販売等の事業を営む法人の営業外収益に該当するもの（受取利息等）が含まれる⁴⁶。有償による役務の提供は、サービスの提供によって対価を得ることになるから、サービス業におけるサービスの提供であっても、サービス業以外の者の臨時的なサービスの提供であってもすべて該当することとなる⁴⁷。

(5) 無償による役務の提供

無償による役務の提供には、サービスの無料提供、金銭の無利息融資等がある。無償による役務の提供を収益発生取引とみることなどについては、資産の無償譲渡の場合と同様にいくつかの学説があり、それについては次節で詳述するが、例えば、役務の無償提供について、収益がいったん実現し、その一方で贈与その他の事実が生じたものとみて、その役務の適正時価を導入して収益を計上すべき⁴⁸とする考え方がある。

この無償による役務の提供について、第 3 章でその典型的な例としての親子会社間の無利息融資をめぐる争われた事件である清水惣事件を取りあげ、検討を行う。

(6) 無償による資産の譲受け

無償による資産の譲受けには、受贈益等があげられる。

無償で資産を譲り受けた場合には、すべて収益として益金を構成するとして例示さ

⁴³ 富岡幸雄 前掲（注 38）55 頁、参照。

⁴⁴ 中村利雄 前掲（注 2）35～36 頁、引用。

⁴⁵ 富岡幸雄 前掲（注 38）55 頁、参照。

⁴⁶ 富岡幸雄 前掲（注 38）55 頁、参照。

⁴⁷ 武田昌輔『武田昌輔 税務会計論文集』森山書店（2001 年）72 頁、参照。

⁴⁸ 富岡幸雄 前掲（注 38）58 頁、参照。

れたもので、国庫補助金、工事負担金及び私財提供益などの収入は、企業会計上でいう資本助成を目的とするものであっても、法人税法上は損益取引に属するものとして益金の額に算入する⁴⁹。

また、受贈等によって取得した資産については、その取得の時ににおける当該資産の取得のために通常要する価額を基礎としている（法令 54 条他）ことから、その取得の時点における当該資産の時価が収益の額（受贈益）となって益金の額に算入されることとなる⁵⁰。

なお、資産の低額譲受けは無償による資産の譲受けに含まれるとする見解⁵¹もあるが、この点については第 3 節で述べることとする。

(7) その他の取引で資本等取引以外のもの

その他の取引で資本等取引以外のものとは、上記に含まれない取引で資本等取引以外の取引により生ずる収益のことをいい、これには、債務免除、債務消滅、損害賠償、資産の評価換え等による種々の収益があげられる⁵²。

このような各取引を例示している法人税法第 22 条第 2 項の益金の額について、成松洋一税理士は「現行法人税の課税所得の概念は、その発生原因を問わず、固定資産の譲渡益など臨時的、偶発的な所得も課税所得の範囲に含める包括的なものとなっている⁵³。」と述べており、また、金子宏名誉教授も「実現した利益は原則としてすべて益金に含まれる、というのがこの規定の趣旨であり、その意味で、法人税法においても所得概念は包括的に構成されていると解すべきである。したがって、取引によって生じた収益は、営業取引によるものか営業外取引によるものか、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態をとっているか等の別なく、益金を構成すると解すべきである⁵⁴。」と述べていることから、同規定は例示した各取引によって実現した収益がその発生原因を問わず益金の額を構成するという、包括的な規定となっていると考えられる。

2. 益金の額に算入される収益の計上基準

上述したように、法人税法第 22 条第 2 項において、益金の額に算入される収益については、別段の定めのあるもの及び資本等取引に係るものを除く当該事業年度の収益の

⁴⁹ 中村利雄 前掲（注 2）56 頁、参照。

⁵⁰ 武田昌輔 前掲（注 47）78 頁、参照。

⁵¹ 中村利雄 前掲（注 2）57 頁、参照。

⁵² 富岡幸雄 前掲（注 38）60 頁、参照。

⁵³ 成松洋一『法人税法 一理論と計算一〔六訂版〕』税務経理協会（2010 年）31 頁、引用。

⁵⁴ 金子宏『租税法〔第 15 版〕』弘文堂（2010 年）264 頁、引用。

額とされているのみで、具体的な計上基準については明確にしていない。これは、同条第 4 項に規定するように、「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」という企業会計上の収益の計上基準を基礎としているからであると考えられる。

企業会計では、第 1 章で述べたように、収益の計上基準については原則として実現主義が適用されるが、この企業会計を基礎としている法人税法では、益金の額に算入される収益の計上基準について、どのように取扱うのであろうか。

この益金の額に算入される収益の計上基準については、企業会計基準審議会の「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」(昭和 27 年 6 月 16 日)において、「法人税法が、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るという点はしばらくおき、すくなくとも発生主義の会計原則に関する限りはこれを厳密な意味で採用していることが知られるわけである⁵⁵。」と報告されており、法人税法も発生主義を原則としながらも、同意見書ではさらに、「正規の会計原則においては、費用および収益の会計的認識のために、まず発生主義の基準が適用されるが、専ら発生主義のみによって純利益を確定するのではない。毎期の純利益を決定する条件として、一会計期間において発生した費用および収益が、その期間において実現したものであることを要する。この損益確定のテストを実現主義の原則と名づける⁵⁶。」として、その認識及び計上には実現されたものであることが必要であると報告されている。

しかし、この実現主義について、中村利雄教授は、「実現という用語は主として企業会計上の概念であって、必ずしもこれをもって十分に期間帰属の問題を賄えるかどうかは議論の存するところである⁵⁷。」と述べており、実現という概念が、例えば役務の提供に対する収益の認識基準として適切かどうか、また、実現の時期は具体的にはどの時点を指すものであるのか等の問題が存する⁵⁸としている。

現行の法人税法では、法令に明文の規定はないが、課税の公平の見地から、法人税基本通達において個別的に収益の計上基準を定めており、引渡基準⁵⁹を原則としている。品川芳宣教授は、「この引渡基準は、企業会計上の実現主義の一態様である販売基準と原則的には同じものである。したがって、割賦販売等の特殊な取引に係る収益を除き、収益の認識については税法と企業会計との間に特に差異はないものと解せられる⁶⁰。」と述べている。そして、金子宏名誉教授も、法人税法第 22 条第 2 項における収益の帰属

⁵⁵ 経済安定本部企業会計基準審議会「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」(1952 年)、引用。

⁵⁶ 経済安定本部企業会計基準審議会 前掲(注 55)、引用。

⁵⁷ 中村利雄 前掲(注 2) 32 頁、引用。

⁵⁸ 中村利雄 前掲(注 2) 32 頁、参照。

⁵⁹ 販売収益の計上時期については、延払基準などの特例的基準を除き、原則として「引渡基準」によってその帰属年度を決定するものとされている。また、役務収益の計上時期については、販売収益の場合と同様に実現主義を基調とした考え方のもと、役務提供完了基準によるものとされている。富岡幸雄 前掲(注 38) 88 頁、101 頁、参照。

⁶⁰ 品川芳宣 前掲(注 11) 22 頁、引用。

時期について、「この規定は、益金を取引にかかる収益として観念しているが、このことは、法人税法も、所得税法と同様に、原則として実現した利益のみが所得であるという考え方（実現原則）を採用し、未実現の利得を課税の対象から除外していることを意味する⁶¹。」として、実現という文言を使って述べていることから、企業会計と法人税法で採用している収益の計上基準は、特に差異がないように思われる。つまり、法人税法においても収益の計上基準は実現主義を原則としていると考えられる。

第2節 無償取引規定の意義、根拠及びその適用範囲

法人税法第22条第2項は、前述したように、「無償による資産の譲渡」や「無償による役務の提供」に係る収益の額も益金の額に算入する旨を規定している。しかし、これについては、なぜ、現実に対価を収受していないのに、収益が認識できるのかという疑問が生じる。言い換えれば、資産の譲渡人又は役務の提供者にとって無償の資産譲渡又は役務の提供は、例えば資産の喪失又は利息を取得しないという形で、損失を被っているともいえ、なにも利益を得ているわけではない⁶²というように考えられるのである。

しかし、法人が他の者と取引を行う場合には、すべて資産は時価によって取引されるものとして課税所得を計算するというのが、現行の法人税法の原則的な考え方となっている⁶³。

したがって、以下、本節において、無償取引からも収益が生じるとされる同規定の意義、根拠及びその適用範囲について、いくつかの学説を取りあげながら考察することとする。

1. 無償取引規定の意義

無償取引課税を織り込んだ法人税法第22条第2項の規定は、昭和40年の法人税法の全文改正によってはじめて法文化された⁶⁴ものであり、旧法人税法には規定のなかった条文である。

この新たに法文化された同項の無償取引の規定については、昭和40年の法人税法改正前の課税実務上の取扱いを法文化した確認的規定であるとする見解と、益金の額に算入される収益の額として改めて規定された創設的規定であるとする見解がある。そこで、以下、当該改正及びこの2つの見解について概観する。

(1) 昭和40年全文改正について

昭和40年の全文改正前の旧法人税法においては、「内国法人の各事業年度の所得は、

⁶¹ 金子宏 前掲（注54）264頁、引用。

⁶² 清永敬次「無償取引と寄付金の認定」『税経通信』Vol.33-No.13（1978年11月）4頁、参照。

⁶³ 中村利雄 前掲（注2）39頁、参照。

⁶⁴ 金子宏「無償取引と法人税」『法学協会百周年記念論文集』第2巻（1983年10月）137頁、参照。

各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による（旧法第 9 条 1 項）。」と規定されていたが、この総益金、総損金の意義について、法令上、明確な規定がなかった。そのため、その解釈として、旧法人税基本通達により「総益金とは資本の払込み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い、総損金とは資本の払戻し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（旧法基通 51、52）。」との見解が示されていた⁶⁵。

しかし、上記の旧法の規定は法令の条文としてあまりに抽象的であり明確性を欠いていたと考えられたため、昭和 40 年の全文改正において法人税法第 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のである⁶⁶。そしてその全文改正により現行の法人税法第 22 条に益金の額及び損金の額についての法令上の整備がなされたうえ、さらに昭和 42 年の改正でその範囲及び計算につき公正妥当な会計処理の基準によるべきものとする条項（法第 22 条 4 項）が挿入されることにより、上記の通達は事実上存置する必要がなくなったため、昭和 44 年の法人税基本通達の整備に際して廃止された⁶⁷。

(2) 確認的規定であるとする見解

吉牟田勲教授は、この法人税法第 22 条について、「規定の明確化を旨として新たに設けられたものであって、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⁶⁸。」と述べ、さらに、第 2 項に規定する無償による資産の譲渡及び無償による資産の譲受けについて同教授は、「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基本的な考え方である。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け取り、直ちにこの金銭を贈与したことと何等変るところがなく、この場合はその資産の贈与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、これを益金として課税することが妥当であると考えられるのである⁶⁹。」と述べ、法人税法第 22 条第 2 項は、規定の明確化を目的として新たに設けられた確認的規定であるとしてい

⁶⁵ 渡辺淑夫『法人税法 ーその理論と実務 [平成 22 年度版]』中央経済社（2010 年）113 頁、参照。

⁶⁶ 吉牟田勲「所得計算関係の改正」『税務弘報』Vol.13-No.6（1965 年 6 月）139 頁、参照。

⁶⁷ 渡辺淑夫 前掲（注 65）113 頁、参照。

⁶⁸ 吉牟田勲 前掲（注 66）139 頁、引用。

⁶⁹ 吉牟田勲 前掲（注 66）140 頁、引用。なお、吉牟田勲教授は、続けて「有償、無償の資産の譲渡または役務の提供を特に例示しているのは一般に譲渡代金は会計用語として『収益』といわれぬという懸念もあるので特に掲げたものである。」と述べている。

る。

また、本論文の第3章で取りあげる清水惣事件についての大阪高等裁判所判決でも、「旧法には、法二十二条二項、三十七条五項（現行法では七項）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、それによっ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⁷⁰」と判示されており、同項を確認的規定として位置付けている。

(3) 創設的規定であるとする見解

金子宏名誉教授は、法人税法第22条第2項について、「収益とは、外部からの経済的価値の流入であり、無償取引の場合には経済的価値の流入がそもそも存在しないことにかんがみると、この規定は、正常な対価で取引を行った者との間の負担の公平を維持し、同時に法人間の競争中立性を確保するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制した創設的規定であると解すべきであろう⁷¹。」と述べ、無償取引についての最初の最高裁判所の判決である相互タクシー事件（昭和41年6月24日判決⁷²）のように無償譲渡の場合のキャピタル・ゲインが益金を構成することについて判示した例はあるものの、それはあくまで現行法制定後のものであり、無償取引からも収益が生じるとする規定がなかった旧法人税法のもとでは、収益は経済的価値の流出によってではなく、流入によってはじめて発生するものであるため、旧法時代に無償取引からも収益が生じるという解釈理論が一般的に成立していたと断定することは困難であったとして、この無償取引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じることを擬制した一種のみなし規定であり、創設的規定であるとする見解を示している⁷³。

筆者も、金子宏名誉教授が述べるように、無償取引から収益が発生することを規定していなかった旧法時代においては、収益は対価としての経済的価値の流入があってはじめて実現が認められるものであると考えられるため、法人税法第22条第2項の無償取引の規定は、確認的規定ではなく創設的規定であるとする。

⁷⁰ 大阪高裁昭和53年3月30日判決 税資第97号1176頁、引用。

⁷¹ 金子宏 前掲（注54）265頁、引用。

⁷² 「法律上他社の株式取得の制限を受けている会社が所有株式についての増資新株を自社重役等に無償で取得させた場合における課税所得の算定」として、昭和24年法律第214号による改正前の独禁法10条による制約を受けていた原告、控訴人、被上告人（以下、「X」という。）が、所有する増資会社の株式を一時自社の重役に信託的に譲渡し株主名義を重役個人に書き替える方法により、又は増資会社から第三者指名権を与えられて自社の重役個人を指名する方法によって、これら重役等に各社の増資新株の割当を受けさせた行為について、これはXに帰属した新株の割当に関する利益（同社所有の増資会社株式の値上がり部分）の社外流出を意味するものとして、当該利益相当がその社外流出によって顕在化し、益金の発生とされた事件である。最高裁第二小法廷昭和41年6月24日判決 民集第20巻第5号1146～1172頁、参照。

⁷³ 金子宏 前掲（注64）151頁、154～155頁、参照。

2. 無償取引規定の根拠

前述したように、法人税法上、無償取引から収益が認識されることの根拠について、いくつかの学説が存在するため、以下、各学説について概観し、小括で私見を述べることにとする。

(1) 有償取引同視説

有償取引同視説とは、無償取引をした場合に、いったん時価相当額での有償取引があり、その後その代金を相手方に贈与したと観念し、有償取引の段階で贈与者に益金が生じるとする考え方である⁷⁴。また、この考え方は、本論文の第3章で取りあげる清水惣事件についての大阪高等裁判所判決でも以下のように判示されている。

「資産の無償譲渡、役務の無償提供は、実質的にみた場合、資産の有償譲渡、役務の有償提供によって得た代償を無償で給付したのと同じであるところから、担税力を示すものとみて、法二十二条二項はこれを収益発生事由として規定したものと考えられる⁷⁵。」

これについて、清永敬次名誉教授は、「資産の無償譲渡の場合についてみると、資産の無償譲渡は資産の有償譲渡を行った後、その対価を無償で給付するに等しいから、資産の無償譲渡の場合にも有償譲渡したとしたら得られる対価相当額を収益とするのが法22条2項の趣旨である。とするものであろう⁷⁶。」とも述べている。

この有償取引同視説は、無償取引をした場合に贈与者に収益が発生することの根拠として課税庁側の立場で説明されているものであり⁷⁷、また、課税の公平を念頭においた考え方であって、課税実務において通説とされているものである⁷⁸。

(2) 二段階説

金子宏名誉教授は、上述した(1)の有償取引同視説について、無償取引行為を二段階に分解して考えるところから、二段階説として説明している。

二段階説とは、無償取引を、観念上、通常対価で行う取引と受領した対価の相手方への贈与という2つの行為に分解し、第一段階の行為によって収益が発生するとみる考え方である⁷⁹。金子宏名誉教授はこの二段階説について、「二段階説は、多分に技巧的ではあるが、無償取引の場合に収益を擬制しそれを益金に算入することが不合理でないことの説明としては一応筋が通っており、同一価値移転説よりもはるかに説

⁷⁴ 成松洋一『法人税セミナー ―法人税の理論と実務の論点―〔四訂版〕』税務経理協会(2010年)69頁、参照。

⁷⁵ 税資 前掲(注70)1174頁、引用。

⁷⁶ 清永敬次 前掲(注62)3頁、引用。

⁷⁷ 吉牟田勲『新版 法人税法詳説 ―立法趣旨と解釈〔平成10年度版〕』中央経済社(1998年)53頁、参照。

⁷⁸ 成松洋一 前掲(注74)69頁、参照。

⁷⁹ 金子宏 前掲(注64)161頁、引用。

得的であると思われる⁸⁰。」と述べている。

また、金子宏名誉教授は、この二段階説に対して、擬制を一段階にとどめる一段階説を提唱している。

一段階説とは、通常の時価相当額による取引のみがあったという擬制に基づいて、取引の両当事者を通じて一貫した調整措置を定めることが妥当であるとする考え方である。この一段階説においては、例えば資産の無償譲渡の場合には、譲渡をした法人はその資産の時価相当額を益金に算入するが、もはやそれを寄附金に算入することは認められず、また、資産を譲り受けた法人は、それを時価で取得したものとしてそれに時価相当額を付することとなるが、同じ金額を益金に算入することは必要でないとされる⁸¹。

(3) 適正所得算出説

適正所得算出説とは、通常の時価で取引を行った者と無償で取引を行った者との間の税負担の公平を維持するため、無償取引について収益を擬制し、法人の適正な所得を算出しようとする考え方である。つまり、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すれば何らかの経済的な理由や必要性があると考えられるが、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時価相当額（以下、「正常対価」という。）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を確保し維持することが困難になってしまうというものである⁸²。

なお、無償取引について収益を擬制する目的を上記のように考えると、法人税法第22条第2項は、米国内国歳入法典第482条の独立当事者間取引の原則を定める規定と大いに共通性を有することとなる。これについては第4章で詳述するが、対象となる法人や適用される取引についての重要な相違はあるものの、実際の時価ではなく正常とみべき対価に即して法人の所得計算を行うという点で、両者はその目的においても手法においても共通性をもっているといえるのである⁸³。

(4) 同一価値移転説

同一価値移転説とは、無償取引の場合には、同一価値の資産や役務が一方の当事者から他方の当事者に移転し、受贈者に時価相当額の利益が発生する以上、贈与者にも同額の益金が生じるとする考え方である⁸⁴。つまり、ある額の価値をBがAから受け取ったとすれば、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。

⁸⁰ 金子宏 前掲（注64）162頁、引用。

⁸¹ 金子宏 前掲（注64）175頁、参照。

⁸² 金子宏 前掲（注64）162頁、参照。

⁸³ 金子宏 前掲（注64）163頁、参照。

⁸⁴ 成松洋一 前掲（注74）69頁、参照。

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⁸⁵というものである。

この贈与者側の収益について、富岡幸雄名誉教授は、「企業の保有する資産その他経済的価値は、それが企業外に流出するにあたっては、これに適正な価額を付して正当な資産価値をもって測定し資産の経済価値をその流出を契機として認識するものとしているのである。・・・(中略)・・・企業の会計帳簿に記載されているこれら資産等の価額(帳簿価額)と、これら資産等の真実の経済価値額(時価)との差額は、その資産等に潜在せしめられている含み益(経済価値の純増加高)である。このような資産価値の純増加高は、その資産が転換し企業外に流出することを契機としておもてに現わされ、計算的にとらえられて認識されるにいたるのである。流出した資産等の流出時の価値額(時価)がグロスの金額をもって『収益の実現』として把握されるものとしているのである⁸⁶。」と述べている。

(5) 実体的利益存在説

実体的利益存在説とは、法人税法第22条第2項の無償取引の規定を所得税法でいうところの第40条及び第59条に対応する規定であると考え、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考え方であり、キャピタル・ゲイン課税ともいわれる⁸⁷。

この考え方について、松沢智教授は「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』の問題であって、法22条の収益の問題ではない。しかも、前掲の各見解は、いずれも法22条2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、棚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。

⁸⁵ 清永敬次 前掲(注62)4頁、参照。

⁸⁶ 富岡幸雄 前掲(注38)55～56頁、引用。なお、富岡幸雄名誉教授は、役務の無償提供についても同様に「その役務のもつ経済価値をその企業外への流出を契機として、実現した収益として認識し、その役務の提供時における真実の経済的価値額(時価)で測定される収益を益金の額に算入することになる」と述べている。富岡幸雄 前掲(注38)58頁、引用。

⁸⁷ 清永敬次 前掲(注62)4頁、参照。なお、この考え方に関連して、清算課税説といわれるものがある。これは、資産の値上がり益は、資産を保有していた者(譲渡した者)に帰属し、譲渡という行為は資産を保有していた者に対して値上がり益に課税ができる最後の機会であるにとらえ、譲渡者はその譲渡の時にその譲渡資産に係る価値変動を清算し課税を受けるべきであるとする考え方である。岡村忠生『法人税法講義〔第3版〕』成文堂(2007年)42頁、参照。

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、22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⁸⁸。」と述べ、資産の無償譲渡に係る収益について、固定資産を無償譲渡した場合と棚卸資産を無償譲渡した場合とに区別して説明している。

なお、この実体的利益存在説は、資産の無償譲渡の場合に限定されているため、上述したように資産の無償譲渡の場合の説明とはなり得ても、無利息融資などの役務の無償提供を含む無償取引全体についての説明とはなり得ないものであるという難点がある⁸⁹。

(6) 無償取引から収益が発生しないとする見解

無償取引から収益が発生することを認める学説に対し、無償取引からは収益は発生しないとする見解がある。

竹下重人弁護士は「無償又は低価による資産の譲渡及び無償又は低価による役務の提供によって、譲渡者、提供者側に、時価による収益が発生するという社会的事実が存在しないし、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準にも、そのような収益の発生を認識し、測定すべきである、とするものはない。22条2項が、そのような収益の発生を擬制した規定であると解釈することは、『〇〇であるとみなす』という場合の『〇〇』が条文上に何一つ表現されていないのであるから採用し難い解釈である⁹⁰。」として、多数説に対し反対の見解を述べている。

(7) 小括

以上のとおり、無償取引から収益が認識されることの根拠についてはいくつもの学説がある。これは、法人税法第22条第2項の規定が、その定めている事柄の重要性と対比して、あまりに簡潔な構造となっている⁹¹ことがその要因として考えられる。

そして、上述したように、有償取引同視説及びそれに類似した二段階説が課税実務上通説となっているが、無償取引から収益が生じるとする諸学説に通じていえることは、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税負担の公平を維持することであり、このことは、金子宏名誉教授が述べる適正所得算出説の考え方がその根拠となっているものと考えられる。

⁸⁸ 松沢智『租税実体法〔補正第2版〕』中央経済社（2003年）140頁、引用。

⁸⁹ 成松洋一 前掲（注74）69頁、参照。

⁹⁰ 竹下重人「課税要件事実の認定の構造」『シュトイエル』第200号（1978年11月）163頁、引用。

⁹¹ 金子宏 前掲（注64）178頁、参照。

3. 無償取引の適用範囲

2. において、法人税法第 22 条第 2 項の規定により無償取引から収益が生じることの根拠について考察してきたが、次に、同項の規定の解釈にあたって重要な問題の 1 つである無償取引の範囲について考察する。つまり、法人が行うすべての無償取引について収益が生じるとされるべきであるのか、それとも、特定の無償取引の場合にのみ収益が生じるとされるべきであるのか、という適用範囲の問題である。

これについては、その考え方として限定説と無限定説とが対立した形で支持されている⁹²。

(1) 限定説

限定説とは、法人が行うある特定の無償取引に限って収益が生じるとする考え方である⁹³。この限定説を支持する学説には以下のものがある。

①中川一郎教授の学説

中川一郎教授は、「損金算入限度額が法定されている寄附金の額の計算について、資産の無償譲渡の場合には、その資産の取得価額（帳簿価額）ではなく、譲渡の時の時価によるというのである。したがってその資産の取得価額と時価との差額相当金額が、税務計算上貸方に不足することになる。この借方と貸方の金額の不一致は、寄附金の額を無償譲渡資産の帳簿価額ではなく、時価によるものとしたことによるものである。そこで税務計算上、無償譲渡資産の時価と帳簿価額との差額に相当する金額を益金の額に算入しなければならないのである。ただそれだけのことであって、資産の無償譲渡に係る収益が発生するからではない⁹⁴。」と述べ、法人税法第 22 条第 2 項に規定する資産の無償譲渡から収益を認識するのではなく、寄附金との対応として収益を認識するという考え方を示している。

②岡村忠生教授の学説

岡村忠生教授は、「無償取引による収益は、別段の定めがあつて初めて、課税の対象となると解される。これを限定説という。たとえば、法人が資産を寄付したとき、寄附金の額は寄付資産の時価で算定すると定められているから（37 条 7 項）、益金側で 22 条 2 項により時価までの値上がり益が課税の対象として認識され、損金側で寄付資産を時価として寄附金の額が算定されるのである⁹⁵。」と述べ、同様に寄附金との対応として収益を認識するという考え方を示している。

③北野弘久名誉教授の学説

北野弘久名誉教授は、第 3 章で取りあげる清水惣事件についての大阪高等裁判所

⁹² 成松洋一 前掲（注 74）71 頁、参照。

⁹³ 成松洋一 前掲（注 74）71 頁、参照。

⁹⁴ 中川一郎『法人税法コンメンタール』三晃社（1975 年）1870～1871 頁、引用。

⁹⁵ 岡村忠生 前掲（注 87）43 頁、引用。

判決の評釈において、「法人税法 37 条 6 項（現行法では 8 項）自体が『当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額』と規定していることが注意されよう。原則としてこのような『寄付金（現行法では寄附金）』（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⁹⁶。」と述べ、同項の無償取引の規定は寄附金規定との対応とする考え方を示し、限定説を支持している。

④大淵博義教授の学説

大淵博義教授は、第 3 章で取りあげる清水惣事件についての大阪高等裁判所判決の評釈において、役務の無償提供の場合に限り、限定説を、無償による役務の提供が租税回避行為の場合に収益が発生する「租税回避行為収益認識説」と、無償による役務の提供の目的によって収益が発生する「限定費用対応収益認識説」に区分⁹⁷したうえで、同判決について「原則的には無限定説の考え方に立ちながら、『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』が存在するときは収益が認識されないとしている。その意義は必ずしも明確ではないが、『何らかの合理的な経済目的』というのが、寄附金課税等の『別段の定め』による課税を回避する目的による無償取引ではなく、他の一般の損金（例えば職務上の要請からの無償の住宅提供等）に該当する場合を意味するのであれば、前掲の『限定費用対応収益認識説』によるものと評価しうるものである⁹⁸。」と述べ、同項の無償取引の規定による収益は、無償による役務の提供の目的によって認識されるものとして、「限定費用対応収益認識説」を支持している。

(2) 無限定説

無限定説とは、法人が行う無償取引すべてから収益が生じるとする考え方である⁹⁹。この無限定説を支持する学説には以下のものがある。

①武田昌輔名誉教授の学説

武田昌輔名誉教授は、第 3 章で取りあげる清水惣事件についての大阪高等裁判所判決の評釈において、「上記判決においては、法人税法第 37 条の寄付金（現行法では寄附金。以下同じ。）に該当するかどうかによって、この無償による役務の提

⁹⁶ 北野弘久「親会社の子会社に対する無利息融資」『税理』Vol.21-No.8（1978年7月）64頁、引用。

⁹⁷ 大淵博義「法人税法解釈の検証と実践的展開」税務経理協会（2009年）93頁、参照。

⁹⁸ 大淵博義 前掲（注 97）94～95頁、引用。同教授は、この「限定費用対応収益認識説」について、潜在的に発生している値上がり益が資産の無償移転により顕在化する場合の収益の認識（キャピタル・ゲイン課税説）と、無償の役務提供契約によっては発生する余地がない収益を認識するという場合の相違を指摘している理論であるとして、契約により収益が発生する役務の無償提供に限定して当該学説を支持する考えを示している。同書、93頁、参照。

⁹⁹ 成松洋一 前掲（注 74）71頁、参照。

供に該当するかどうかが決まるように受け取れるが、論理的には、第 37 条の寄付金とは直接の関連は持たないと解すべきである。たとえば、自己の商品を歳暮、中元のために用いたような場合には、交際費として処理されるが、この場合には法第 37 条第 5 項（現行法では第 7 項）の寄付金の定義からは除かれている。しかし、『無償による資産の譲渡』に該当することになる。これと同様に、サービス業などにおいて自己のサービスによる交際費（たとえば、旅館、レストランのサービスによるもの）についても、いわば自家消費であって、『無償による役務の提供』として、収益を計上すべきこととなる。この意味において、法第 37 条に該当しない場合の無償による役務の提供があった場合においても、この規定は適用があることになる。この場合においては、交際費として計上する価額は時価によるべきである。もっとも、交際費に該当する場合には、いわゆる交際費等の損金不算入制度が存するから、時価によって計上することが課税所得の計算上大きな影響を与えるが、広告宣伝費のような場合には、無償による役務の提供による収益の額と、費用の額とが同額となるので、課税所得には実質的な影響は存しない¹⁰⁰。」と述べ、法人税法第 22 条第 2 項と法人税法第 37 条との直接の関連性はないとして、無限定説を支持している。

②中村利雄教授の学説

中村利雄教授は、第 3 章で取りあげる清水惣事件についての大阪高等裁判所判決の評釈において、「益金の額及び損金の額を総額で把握することとしている現行法人税法上は、無利息融資が『無償による役務の提供』に該当すれば、・・・（中略）・・・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（現行法では寄附金。以下同じ。）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た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（現行法では 7 項）により判定することとなると解すべきである¹⁰¹。」と述べ、さらに、本判決における合理的な経済目的を用いて判断することについて同教授は、「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費との区分、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¹⁰²。」と述べ、同項の無償取引の規定は、損金面の処理と関係せず、あくまで益金面において判断し、適用すべきものとして、無限定説を支持している。

¹⁰⁰ 武田昌輔 前掲（注 47）77 頁、引用。

¹⁰¹ 中村利雄「無利息融資と法人税法 22 条 2 項及び 37 条 5 項」『税経通信』Vol.33-No.11（1978 年 10 月）27 頁、引用。

¹⁰² 中村利雄 前掲（注 101）28 頁、引用。

③金子宏名誉教授の学説

金子宏名誉教授は、限定説と無限定説の 2 つの見解について、「無限定説が二十二条二項の趣旨に合致しているものと考え¹⁰³。」と述べ、その理由について「二十二条二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¹⁰⁴。」と述べており、無限定説を支持している。

以上のように、限定説では、法人税法第 22 条第 2 項の無償取引から収益を認識するのは主に寄附金規定との対応を前提としており、一方、無限定説では、損金面における処理と関係なく、同項の規定を益金面における処理についての独立した規定として、すべての無償取引から収益が生じるとしている。この 2 つの学説について、筆者は、法人税法第 22 条第 2 項の規定からは無償取引の適用範囲について何らかの限定を付しているとは読み取れないこと、また、同項の規定は無償取引を含む益金の額についての包括的な規定となっていることなどから、限定説よりも無限定説のほうが妥当であると考え

第 3 節 低額取引の取扱い

前節までで述べたように、法人税法第 22 条第 2 項は無償による資産の譲渡及び無償による役務の提供並びに無償による資産の譲受けについて益金の額に算入する旨を規定しているが、資産の低額譲渡や低利息融資等、通常の対価よりも低い対価で行う取引（以下、「低額取引」という。）については明確に規定していない。

そこで、低額取引が同項に規定する無償取引に含まれるかどうかについての問題が生じるが、このことについても、これまでに考察してきた無償取引規定の意義、根拠及びその適用範囲と同様に、いくつかの学説がある。

したがって、本節において、同項の規定の解釈上、低額取引を無償取引に含めて取り扱うべきかどうかについて、いくつかの学説等を取りあげて考察する。

1. 金子宏名誉教授の学説

金子宏名誉教授は、法人税法第 22 条第 2 項の規定の解釈上、低額取引の取扱いにつ

¹⁰³ 金子宏 前掲（注 64）167 頁、引用。

¹⁰⁴ 金子宏 前掲（注 64）167～168 頁、引用。

いて2つの考え方に分類しており、1つは低額取引を同項の無償取引に含めないとする「消極説」、そしてもう1つは低額取引を同項の無償取引に含めるとする「積極説」である¹⁰⁵。金子宏名誉教授は、低額譲渡を例にして、「譲渡は有償であるか無償であるかのいずれかであり、概念上は一部有償・一部無償というようなことはありえず、したがって低額譲渡も有償譲渡の一つの場合であるということになるろう・・・（中略）・・・。それ故、文理的には消極説も十分に成り立ちうる¹⁰⁶。」と述べ、消極説の妥当性もあるとしながらも同名誉教授は、「しかし、二十二条二項の趣旨が、前述のように、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ると、二十二条二項にいう無償取引は厳密な意味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らうか¹⁰⁷。」と述べ、低額取引を同項の無償取引に含めるとする積極説を支持している。

2. 中村利雄教授の学説

中村利雄教授は、以下の点などを理由として低額譲渡も法人税法第22条第2項の例示取引に含まれ、譲渡資産の時価相当額を収益の額として益金の額に算入すべきとする考え方を示している¹⁰⁸。

- (1) 資産の低額譲渡があった場合には、譲渡資産の時価相当額を収益の額としてその譲渡の対価の額を含めた当該資産のもつ時価相当額の経済的価値が譲渡者側から譲受者側に移転し、譲渡者側に時価相当額の経済的価値の実現があったものと認められること。
- (2) 低額譲渡は、いわゆる「混合譲渡」であり、観念的には対価部分についての「有償による資産の譲渡」と、時価と対価との差額部分についての「無償による資産の譲渡」との2つの取引に分解することができ、この分解されたそれぞれの取引は、そのまま同項の「有償又は無償による資産の譲渡」に該当すると考えることができること。

また、同教授は、「低額譲渡をした場合の時価と対価との差額に相当する部分の収益の処分形態の一つである寄付金（現行法では寄附金。以下同じ。）につき、『資産の譲渡又は経済的な利益の供与をした場合において、その譲渡又は供与の対価の額が当該資産のその譲渡の時ににおける価額又は当該経済的な利益のその供与の時ににおける価額に比して低いときは、当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は、前項の寄付金の額に含まれるものとする。』と規定している

¹⁰⁵ 金子宏 前掲（注64）164頁、参照。

¹⁰⁶ 金子宏 前掲（注64）164～165頁、引用。

¹⁰⁷ 金子宏 前掲（注64）165頁、引用。

¹⁰⁸ 以下（1）及び（2）について、中村利雄 前掲（注2）44頁、参照。

こと及び役員又は使用人に対する給与には『債務の免除による利益その他の経済的な利益を含む。』と規定していることは、法人税法第 22 条第 2 項の『有償又は無償による資産の譲渡』による収益の額には、低額譲渡資産の時価と譲渡対価との差額に相当する部分の金額も含まれることを予定しているものと解される¹⁰⁹。」と述べ、低額取引を同項の例示取引に含めて取り扱うことは寄附金規定等との整合性の観点からも妥当であるとしており、このことは、資産の低額譲渡について争われた事件（以下、「南西通商株式会社事件」という。）の最高裁判所判決（平成 7 年 12 月 19 日判決¹¹⁰）でも同様に判示されている。

さらに、本章の第 1 節で述べた資産の低額譲受けについて、同教授は次のように述べている。「『無償による資産の譲受け』には、資産の低額譲受けも含まれるものと解される。従って、法人が資産を時価に比して低い価額で取得した場合において、時価と譲受価額との差額が当事者間における贈与の実質を有するものと認められるときは、譲受価額にその贈与を受けたものと認められる部分の金額を加算した金額が当該資産の取得価額となり、その贈与部分の金額が受贈益として益金の額に算入されることとなる¹¹¹。」

これは、上記（1）及び（2）などの理由により低額譲渡を同項の例示取引（有償による資産の譲渡、無償による資産の譲渡）に含めていることと同様に、低額譲受けについても同項の例示取引（無償による資産の譲受け）に含めて取り扱うべきことを意味していると考えられる。

3. 南西通商株式会社事件についての裁判所等の見解

資産の低額譲渡が法人税法第 22 条第 2 項にいう無償取引に含まれるかどうかは 1 つの争点となった南西通商株式会社事件において、第 1 審判決では、「無償譲渡の場合にも、法人は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ることから、法人税法二二条二項は、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ものであって、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される¹¹²」と判示し、低額譲渡は無償取引に含まれるとしている。

これに対し、最高裁判所判決では、「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、法人税法二二条二項にいう有償による資産の譲渡に当たるこ

¹⁰⁹ 中村利雄 前掲（注 2）44～45 頁、引用。

¹¹⁰ 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が法人税法第 22 条第 2 項にいう資産の譲渡に係る収益の額にあるとされた事件である。最高裁第三小法廷平成 7 年 12 月 19 日判決 民集第 49 卷第 10 号 3121 頁、参照。

¹¹¹ 中村利雄「法人税の課税所得計算と企業会計 一無償譲渡等と法人税法二十二条二項一」『税務大学校論叢』11 号（1977 年 11 月）221 頁、引用。

¹¹² 宮崎地裁平成 5 年 9 月 17 日判決 行集第 44 卷第 8・9 号 792～793 頁、引用。

とはいうまでもない¹¹³」として、低額譲渡は有償取引であり、無償取引には含まれないと判示している。しかし、有償による資産の譲渡とした場合の収益の額については、同判決で「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るれば、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。したがって、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¹¹⁴。」と判示し、譲渡時の適正価額に相当する収益の額が認識されるとする無償取引についての規定の趣旨を根拠に、低額譲渡について同じ取扱いを拡張した見解を示している¹¹⁵。

この最高裁判所の判決のように、資産の低額譲渡を有償取引に該当すると解釈し、当該譲渡資産の適正価額が収益の額となると解釈すると、実際に対価のあるすべての有償取引について、実際の対価の額を無視して、常に適正価額に相当する収益を認識しなければならないという問題が生じる。このことについて岡村忠生教授は、「無償取引という対価の非正常さが一見して明らかな場合だけでなく、現実に対価の授受がある場合にまで、なぜ現実の対価を脇に置いて適正な対価によって収益を認定するのか、その法的根拠を従来よりもはっきりと提示しなければならないはずである¹¹⁶。」と述べ、判示に対して否定的な見解を示している。確かに、上記のような最高裁判所の判示のみでは、資産の低額譲渡が有償取引に該当する根拠としては薄弱であると考えられる。このことは、同項の規定が「果たすべき機能に比べて条文としては簡潔すぎる¹¹⁷」ことが1つの要因となって、その解釈に不透明な部分を生じさせているというように考えられる。

4. 竹下重人弁護士の見解

竹下重人弁護士は、資産の低額譲渡について「法人税法には『低廉譲渡に係る収益の額は、その低廉な対価ではなく、譲渡時のその資産の時価』である趣旨の規定はない¹¹⁸。」

¹¹³ 民集 前掲（注110）3122頁、引用。

¹¹⁴ 民集 前掲（注110）3122頁、引用。なお、寄附金規定との対応も1つの根拠として、続けて「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いることとも対応するものである。」と判示している。

¹¹⁵ 増井良啓「低額譲渡と法人税法 22 条 2 項」『別冊ジュリスト 租税判例百選〔第4版〕』178号（2005年10月）97頁、参照。

¹¹⁶ 岡村忠生「資産の低額譲渡と法人税法二十二条二項にいう収益の額」『民商法雑誌』第116巻第3号（1997年6月）441～442頁、引用。

¹¹⁷ 岡村忠生 前掲（注116）448頁、引用。

¹¹⁸ 竹下重人「低額譲渡と法人税法 22 条 2 項」『シュトイエル』第164号（1975年11月）14頁、引用。

と述べ、さらに「22条2項は『有償による資産の譲渡』、『無償による資産の譲渡』を『取引』の例示として掲げているのであるから、法的に一個の低廉な対価による取引を、適正な対価による有償取引とその余の無償取引とに分解して、同項の規定を適用することはできない¹¹⁹⁾。」として、低額取引について同項の規定を適用することに対し否定的な見解を示している。

以上のように、この低額取引の取扱いについても、いくつかの学説等がある。確かに、法人税法第22条第2項の規定からは低額取引が無償取引に含まれるのかどうかについて読み取ることができないということ、また、1つの取引はあくまで有償であるか無償であるかのどちらかであるということなどから、低額取引は有償取引である（無償取引には含まれない）という考え方も理解できる。しかし、金子宏名誉教授が述べているように、同項の規定の趣旨が課税の公平を目的とするものであると考える以上、低額取引も無償取引に含めて同様に取り扱うことが妥当であり、適正な価額によって益金の額が算定されるべきであると筆者は考える。そして、前節で述べたように、同項の無償取引の規定が寄附金規定との対応を前提としていない（無限定説）と考えることから、この低額取引についても同様に、寄附金規定との対応ではなく、あくまで同項の規定の趣旨をその根拠として取り扱うことが妥当であると考えられる。

しかしながら、同項の規定からは上述したように読み取ることができないのも確かである。わが国の租税法律主義のもとでは、納税者の法的安定性と予測可能性を保障するため、課税要件は明確に法定されなければならない¹²⁰⁾。したがって、同項の規定の解釈上、低額取引を無償取引に含めて取り扱うとするのであれば、理想としては何らかの法令上の手当て又は解釈のための通達整備などが必要であると考えられるが、課税実務の取扱いにおける煩雑性の観点から、そのように明確化できないという現状もやむを得ないこととも思われる。

第4節 グループ間で行われる無償取引の取扱い

前節までで述べたとおり、法人が無償取引を行った場合には、法人税法第22条第2項の規定により、適正な価額（時価）で取引が行われたものとして収益が認識され、同時に同法第37条の規定により、寄附金に該当するものについては費用としての寄附金が認識される。また、無償で資産を譲り受けた法人は適正な価額（時価）で収益としての受贈益を認識することとなる。この無償取引についての原則的な取扱いに対し、平成14年度に

¹¹⁹⁾ 竹下重人 前掲（注118）14頁、引用。

¹²⁰⁾ 水野忠恒『租税法〔第4版〕』有斐閣（2009年）7～8頁、参照。

創設された連結納税制度のように連結完全支配関係にある法人間では、連結法人グループを一体として捉えるという観点から後述するように特別な取扱いとなっていたが、平成 22 年度の税制改正において、連結納税制度の改善も含めて、完全支配関係にある法人グループ全体を対象とした「グループ法人税制」の創設、及び完全支配関係にある法人グループのうち連結納税制度を選択しない法人グループを対象とした「グループ法人単体課税制度」の導入が行われた¹²¹ことにより、その取扱いについても改正が行われた。

したがって、本節では、グループ間で行われる無償取引の取扱いとして、平成 22 年度税制改正前の連結納税制度における取扱い及び改正後のグループ法人税制における取扱いについて考察することとする。なお、前節で述べた低額取引についても無償取引の取扱いと同様に改正が行われているが、本節では無償取引について述べていくこととする。

1. 平成 22 年度税制改正前の連結納税制度における取扱い

(1) 連結納税制度の概要

連結納税制度は、法人グループの一体性に着目し、法人グループ内の個々の法人の損益などを集約することにより、あたかも法人グループ内を 1 つの法人であるかのように捉えて課税する仕組みである。先進諸外国と同様、わが国でも企業経営における法人グループの一体的経営の傾向が強まり、柔軟な組織再編成を可能にするための商法、税法等の改正が行われ、会計でも連結財務諸表が適用されるなかで、国際競争力の維持及び向上に資する観点、法人の経営形態に対する課税の中立性の観点等から平成 14 年度に導入されたものである¹²²。

この連結納税制度は、連結完全支配関係¹²³にある法人を適用対象とし、また、適用するかどうかについては法人の任意となっているが、連結納税制度を選択した場合は、連結完全支配関係にある法人はすべて連結グループに取り込まなければならないものとなっている¹²⁴。以下の (2) では、連結納税制度を選択していることを前提として、連結完全支配関係にある法人間で無償取引を行った場合の取扱いについて述べること

¹²¹ 財務省「資本に関する取引等に係る税制についての勉強会 論点とりまとめ」(2009 年)、及び阿部泰久「グループ法人税制・資本取引課税 改正法案による解説」『税務弘報』Vol.58/No.4 (2010 年 4 月) 38 頁、参照。

¹²² 山本守之「租税法の基礎理論」税務経理協会 (2008 年) 213~214 頁、参照。

¹²³ 連結完全支配関係とは、連結親法人と連結子法人との間で完全支配関係(発行済株式等(注)の全部を直接又は間接に保有する関係。以下同じ。)又は当該連結親法人との間に当該完全支配関係がある連結子法人相互の関係をいい、外国法人等によって支配される法人は除く。(注)発行済株式(自己が有する自己の株式を除く)の総数のうち従業員持株会の所有株式等一定の株式の数を合計した数の占める割合が 5%に満たない場合の当該株式を除く(法法 2 条の 12 の 7 の 7、法法 4 条の 2、法令 14 条の 6)。

¹²⁴ 日本公認会計士協会東京会編「実務解説/連結納税制度」税務研究会出版局 (2002 年) 6~7 頁、参照。なお、連結親法人は普通法人又は協同組合に限るものとされており、清算中の法人その他一定の法人を除くこととされている。また、連結子法人は普通法人に限るものとされており、清算中の法人その他一定の法人を除くこととされている。同書、20~22 頁、参照。

とする。

(2) 無償取引の取扱い

連結完全支配関係にある法人間で無償取引を行った場合には、上述した原則的な取扱いと同様に、まず、譲渡側又は役務提供側の法人において適正な価額（時価）で取引が行われたものとして収益が認識され、そして、費用としての寄附金が認識される。また、無償で資産を譲り受けた法人は適正な価額（時価）で収益としての受贈益を認識することとなる。

しかし、連結法人間の寄附金について、連結法人間の所得移転を通じた租税回避行為を排除する観点から、連結法人に対する寄附金は全額損金不算入とされている（法 81 条の 6 第 2 項）¹²⁵。つまり、一方の連結法人で他の連結法人に対する寄附金として全額損金不算入、そしてもう一方の連結法人で受贈益として益金算入されることとなる。このように取り扱われることについて、山本守之税理士は「連結グループの一体経営を前提として構築される連結納税制度の考え方に反するのではなかろうか¹²⁶。」と述べており、確かに、この平成 22 年度税制改正前の連結納税制度における取扱いは、連結グループとしては二重課税となっており、課税中立の観点等から問題であったと考えられる。

2. 平成 22 年度税制改正後のグループ法人税制における取扱い

(1) 平成 22 年度税制改正の概要

1990 年代以降、企業統治のあり方の変化に対応し、組織再編制度、連結会計制度、新会社法など企業の組織形態に関する法制度が整備され、これに対応して、法人税法においても、平成 13 年度以降、組織再編税制や上記の連結納税制度などが整備されてきた¹²⁷。

これら企業グループを対象とした法制度や会計制度が定着しつつあるなか、さらに持株会社制のような法人の組織形態の多様化に変化するとともに、課税の中立性や公平性等を確保する必要が生じてきたことから、平成 22 年度の税制改正において、資本に係る取引等に係る税制の見直しが行われた¹²⁸。この資本に係る取引等に係る税制の見直しは①グループに係る税制とその他の②資本に係る取引等に係る税制（組織再編成や清算所得課税等）が論点とされ¹²⁹、上記①グループに係る税制の

¹²⁵ 杉本佳彦「連結法人間における取引・配当・寄附金」『税務弘報』Vol.58/No.8（2010 年 7 月）55 頁、参照。

¹²⁶ 山本守之 前掲（注 122）221 頁、引用。

¹²⁷ 国税庁「平成 22 年度 法人税関係法令の改正の概要」（2010 年）、参照。

¹²⁸ 国税庁 前掲（注 127）、参照。

¹²⁹ 財務省 前掲（注 121）、参照。

見直しについて、平成 21 年 7 月に財務省により公表された「資本に係る取引等に係る税制についての勉強会 論点取りまとめ¹³⁰⁾」では、以下のとおり報告されている。

「グループ法人の一体的運営が進展している状況を踏まえ、実体に則した課税を実現する観点から、グループ法人一般に対する課税の取扱いとして、グループの要素を反映した課税のあり方（以下、『グループ法人税制』（仮称）という）を検討することが適当であると考えられる。これまでグループ法人を対象とした税制としては連結納税制度があるが、連結納税制度は、グループ法人税制に含まれることとなり、グループ法人相互の関係をさらに推し進めてグループ法人全体を一つの納税主体とすることが適当であると自ら選択した法人を対象とした制度と位置付けることが考えられる。このようにグループ法人税制は、選択制の連結納税制度が包含される制度であるが、このうち、選択制の連結納税制度以外のものについては、所得通算を前提としないことから、便宜上『グループ法人単体課税制度（仮称）』ということとする¹³¹⁾。」

このように、最近のグループ経営の実態として 100%子会社化などによる経営が進展している¹³²⁾ことから、平成 22 年度の税制改正では、上記の内容を趣旨として、以下で述べるように完全支配関係にある法人グループ全体を対象としたグループ法人税制が創設され、また、選択制である連結納税制度を選択しない法人グループを対象としたグループ法人単体課税制度が導入されることとなった。

(2) 無償取引の取扱い

上述したとおり、グループ法人税制は、完全支配関係にある法人グループ全体を対象とし、連結納税制度を選択した法人グループは連結納税制度が適用され、連結納税制度を選択しなかった法人グループはグループ法人単体課税制度が適用されることとなる。なお、ここでいう完全支配関係とは、次の 2 つの関係をいう（法法 2 条 12 の 7 の 6、法令 4 条の 2 第 2 項）¹³³⁾。

¹³⁰⁾ 経団連では平成 20 年から実務レベルの関係者の間で連結納税制度の改善を求めており、一方、税務当局は、新たに企業グループ全体を視野に入れた税制の構築を企図しており、さらに、自己株式取得に係るみなし配当の益金不算入と譲渡損の計上を組み合わせた節税行為への対応など資本に係る取引等に係る税制の見直しを課題としていた。これらを一体として実現するとの前提で、平成 21 年 5 月、「資本に係る取引等に係る税制についての勉強会」が設置され、財務省、経済産業省、経団連に加えて、租税法学者や日本税理士会連合会等が参加し、グループ経営の実態を踏まえつつ、課税の公平性の確保、租税回避行為の防止の観点から、理論的、技術的に詳細な論点整理が行われた。上記平成 22 年度の改正は、この勉強会による論点とりまとめの内容にほぼ沿ったものである。阿部泰久前掲（注 121）38～39 頁、参照。

¹³¹⁾ 財務省 前掲（注 121）、引用。

¹³²⁾ 財務省 前掲（注 121）、参照。

¹³³⁾ 以下①及び②について、国税庁 前掲（注 127）、参照。

①当事者間の完全支配関係

一の者（一の法人又は個人¹³⁴をいう。以下同じ。）が法人の発行済株式等¹³⁵の全部を直接又は間接に保有する関係

②法人相互の完全支配関係

一の者との間に上記①の関係（当事者間の完全支配関係）がある法人間の相互の関係

上記の完全支配関係にある法人グループ間（以下、「グループ間」という。）で無償取引が行われた場合の取扱いは、連結納税制度を選択し、その適用を受けている場合でも、グループ法人単体課税制度の適用を受けている場合でも、以下で述べるようにグループ法人税制のもとでは同じ取扱いとして整備されている。

グループ間で無償取引が行われた場合には、1. において述べたことと同様に、まず、譲渡側又は役務提供側の法人において適正な価額（時価）で取引が行われたものとして収益が認識され、そして、費用としての寄附金が認識される。また、無償で資産を譲り受けた法人は適正な価額（時価）で収益としての受贈益を認識することとなる。

平成 22 年度税制改正により創設されたグループ法人税制では、グループ間の寄附金の経済実態を内部の資金移動と捉える観点から、この寄附金についてその全額が損金不算入とされる（法法 37 条 2 項）とともに、受贈益についてその全額が益金不算入とされた（法法 25 条の 2 第 1 項）。また、連結納税制度における連結グループ間の寄附金についても、その改正にあわせて寄附金が全額損金不算入（法法 81 条の 6 第 2 項）、受贈益が全額益金不算入（法法 81 条の 3 第 1 項）とされた¹³⁶。

この改正により、グループ間の取引による所得移転を防止することができ、また、上述したようなグループ間における二重課税の問題は解消することとなる¹³⁷。この改正について藤曲武美税理士は、第 2 章で述べた一段階説を取りあげ、「理論的には、この 1 段階説を参考にしたものが寄附金に関する今改正であると考えられる。もっとも、今改正の適用範囲は、完全支配関係会社間取引と狭く限定されていることや第 2

¹³⁴ その個人及びこれと特殊の関係のある個人（その個人の親族等）をいう。

¹³⁵ 発行済株式（自己が有する自己の株式を除く）の総数のうち従業員持株会の所有株式等一定の株式の数を合計した数の占める割合が 5%に満たない場合の当該株式を除く。

¹³⁶ 阿部泰久 前掲（注 121）42～43 頁、参照。なお、個人（同族関係者を含む）により 100%保有される内国法人間での寄附金については、この規定は適用されず、従来どおりの取扱いとなる。

¹³⁷ 藤曲武美「役務提供とグループ法人税制の影響」『税経通信』Vol.65-No.8（2010 年 7 月）96～97 頁、及び上西左大信『新しい「グループ法人税制」の仕組みと実務』税務研究会出版局（2010 年）127～128 頁、参照。

段階の対応的調整が完全に解決されていないことが問題点として指摘できる¹³⁸。」と述べている。確かに、この改正の適用範囲は完全支配関係にある法人間に限定されており、完全支配関係にない法人間では上述したように法人税法第 22 条第 2 項と同法第 37 条の規定に基づいて取り扱われることとなるが、適用範囲を完全支配関係にある法人間と限定していることは簡便性の原則、つまり課税実務の煩雑性を回避する観点からはやむを得ないものであると思われ、さらに連結納税制度における取扱いとの一体性という観点からは、完全支配関係にある法人間を適用範囲としていることは妥当なものであると思われる。

また、上記改正による調整（寄附金全額損金不算入、受贈益全額益金不算入）について岡村忠生教授が「この結果は、移転価格税制が適用され、かつ、対応的調整が行われた場合と同じである¹³⁹。」とも述べているように、上記改正による調整内容は移転価格税制及び一段階説等と密接な関係にあるが、これらについては、移転価格税制を取りあげる第 4 章で詳述していくこととする。

第 5 節 総括

本章では、法人税法における無償取引の取扱いについて考察した。

第 1 節では、益金の意義として、法人税法第 22 条第 2 項に規定する有償取引を含めた各取引に係る収益の額及び益金の額に算入される収益の計上基準について確認した。まず、同項で例示されている各々の取引についてその内容を概観し、企業会計上ではその取扱いが明確にされていない無償による資産の譲渡及び無償による役務の提供に係る収益の額も益金の額に算入するという、また、同項の規定はその例示した各取引によって実現した収益が発生原因を問わず益金の額を構成するという、包括的な規定となっていることを確認した。

そして第 2 節で、無償取引規定の意義、根拠及びその適用範囲について考察した。

まず、無償取引規定の意義として、昭和 40 年の全文改正及び同項の規定は確認的規定であるのか、あるいは創設的規定であるのかについて概観し、筆者は同項の規定は創設的規定であるとする見解に賛同する旨を述べた。

次に、無償取引規定の根拠として、法人税法上、無償取引から収益が生じることの根拠について、いくつかの学説を取りあげて考察した。有償取引同視説及びそれに類似した二段階説が課税実務上通説となっており、無償取引から収益が生じるとする学説において

¹³⁸ 藤曲武美 前掲（注 137）97 頁、引用。

¹³⁹ 岡村忠生「グループ法人課税制度は、なぜ必要か」『税研』Vol.25-No.4（2010 年 1 月）27 頁、引用。

様々な考え方があるものの、共通していえることは、課税の公平、つまり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税負担の公平をその根拠としているということである。しかし、無償取引から収益が生じないとする見解もあるように、同項の規定からそのように読み取ることが難しいことも確かであると思われる。

さらに、無償取引の適用範囲として、限定説と無限定説を取りあげ、この2つの学説について考察した。同項の規定から無償取引の適用範囲について何らかの限定を付しているとは読みとれないこと、同項の規定は無償取引を含む益金の額についての包括的な規定となっていることなどから、主に寄附金規定との対応を前提として収益を認識する限定説よりも無限定説のほうが妥当であると考えられる。

以上により、筆者は、同項の無償取引の規定は、課税の公平を目的とした適正所得算出説の考え方を根拠として、すべての無償取引から収益が生じることとみなした創設的规定であるとするのが妥当であると考えられる。

第3節では、低額取引の取扱いとして、低額取引を同項に規定する無償取引に含めて取り扱うべきかどうかについて、低額譲渡を中心にいくつかの学説等を取りあげて考察した。この低額取引についても、上述した無償取引と同様に、課税の公平のため適正価額によって益金の額を算定する（低額取引を無償取引に含めて取り扱う）という考え方に筆者は賛同する。しかし、同項の規定が簡潔すぎることもあり、そのように明確に読み取ることが出来ないということは租税法律主義の観点からは問題であると考えられる。したがって、理想としては何らかの法令上の手当て等による改善が必要であるが、課税実務の煩雑性の観点からは、法令等によって明確化できない現状というのもやむを得ないものと思われる。

第4節では、グループ間で行われる無償取引の取扱いとして、平成22年度税制改正前の連結納税制度における取扱い及び改正後のグループ法人税制における取扱いについて考察した。この改正により、完全支配関係にある法人グループ間で無償取引を行った場合には、譲渡側又は役務提供側の法人で寄附金の損金不算入、資産の譲受側の法人で受贈益の益金不算入として取り扱われることとなった。

この改正の適用範囲は課税実務の煩雑性及び連結納税制度との一体性の観点から完全支配関係にある法人間に限定されており、完全支配関係にある法人グループとしての二重課税等の問題は解消するが、完全支配関係にない法人間については従来どおり法人税法第22条第2項と同法第37条の寄附金規定によって取り扱うこととなり、寄附金の額には一定の損金算入限度額が設けられているため、譲渡側又は役務提供側の法人の収益認識額が寄附金の損金算入限度額の範囲内である場合にはその法人間での所得移転が可能になってしまうという問題がある。なお、この点については第4章で述べることとする。

次章では、本章までで考察してきたことを踏まえ、2つの判例を取りあげ、無償取引についての裁判所の判断を確認し、その根拠、適用範囲の是非等についての検討を行う。

第3章 無償取引に関する判例研究

第1章では、企業会計及び会社法における無償取引の取扱いを考察し、第2章では法人税法における無償取引の取扱いについて、無償取引規定の意義、根拠及びその適用範囲を中心に考察してきた。本章では、無償取引に関する判例研究として、法人税法第22条第2項の規定の趣旨やその解釈及び適用等について争われた事件で特に重要であると考えられる清水惣事件とオープンシャホールディング事件を取りあげ、無償取引についての裁判所の判断を確認し、第2章までで考察してきた取扱いを含めて検討を行う。

第1節 清水惣事件

本節においては、第2章でも述べたように親子会社間の無利息融資をめぐる争われた事件である清水惣事件を取りあげて、無償による役務の提供について、寄附金との関連性も含めて検討する。

なお、この事件は、第一審では同族会社の行為計算の否認規定の適用について争い、第二審では法人税法第22条第2項の適用について争っているため、以下では、本論文と関連する第二審判決を中心に検討していくこととする。

大阪高裁昭和53年3月30日判決¹⁴⁰昭和47年(行コ)第42号 (変更・確定)
大津地裁昭和47年12月13日判決¹⁴¹昭和42年(行ウ)第1号 (請求認容・控訴)

1. 事実の概要

(1) 事実関係¹⁴²

X会社(原告、被控訴人。以下、「X」という。)は、昭和26年7月3日に織物、繊維製品、雑貨の売買及び貿易を目的として設立された株式会社である。T会社(以下、「T」という。)は、昭和37年11月1日に繊維、化成品の製造並びに販売を目的として設立された株式会社である。

また、Xは、Tの発行済株式4万株のうち、16,028株を保有しており、XとTは親会社、子会社の関係にあつて、ともに法人税法上の同族会社である。

Xは、昭和37年12月1日にTに対し、その事業達成を援助する目的で3か年に限

¹⁴⁰ 税資 前掲(注70)1160~1189頁。

¹⁴¹ 大津地裁昭和47年12月13日判決 税資第66号1112~1129頁。

¹⁴² 税資 前掲(注70)1172~1173頁、増井良啓「無利息融資と法人税法22条2項—清水惣事件」『別冊ジュリスト 租税判例百選〔第4版〕』178号(2005年10月)98頁、及び中村利雄 前掲(注101)21~22頁、参照。

り、4,000 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。そして、その契約に基づき、X は T に対して、昭和 38 年 12 月 1 日から昭和 39 年 11 月 30 日までの事業年度（本件第 1 事業年度）と昭和 39 年 12 月 1 日から昭和 40 年 11 月 30 日までの事業年度（本件第 2 事業年度）において、それぞれ融資を行ったが、本件各事業年度の法人税の確定申告に際し、T 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、当該貸付金の利息については所得金額に含めずに申告した。

これに対し、Y 税務署長（被告、控訴人。以下、「Y」という。）は、この無利息融資につき、年 10%の利率による利息相当額を寄付金（現行法では寄附金。以下同じ。）と認定し、寄付金損金不算入額として、本件各事業年度の所得金額に加算して更正処分を行った。

X は、この更正処分を不服として、異議申立て及び審査請求を経て出訴した。

第一審では租税回避行為の否認を理由として利息相当額を益金に算入できるかどうか争われ、第一審判決は、本件無利息融資は租税回避行為にあたらぬとして、更正処分を取り消した。

本件は、この判決に対し Y が控訴した事案である。

(2) 当事者の主張¹⁴³

① X（原告・被控訴人）の主張

イ．法人税法第 22 条第 2 項の規定中、無償による資産の譲渡に係る当該事業年度の収益の額及び無償による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。

ロ．仮に、Y の主張のような論法が認められるとすれば、次のようなことも認められることになる。すなわち、X 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利益を T から取得していた。したがって、認定利息相当額は T との取引における利益に転化しているといえる。

ハ．法人税法は、寄付金（現行法では寄附金。以下同じ。）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、X 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。

② Y（被告・控訴人）の主張

イ．無利息融資は、通常の利息で貸付けたうえその利息を贈与した場合と同様の経

¹⁴³ 税資 前掲（注 70）1164～1171 頁、参照。

済的機能ないし効果を有するものであり、かつ、一般に金銭の貸付けにおいては利息を生じることが取引上通常であり、貸付けによってかかる経済的利益が発生すべきであって、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。

したがって、本件無利息融資は X が T 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、無利息融資を行った時からその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、本件無利息融資に係る利息相当額が X の益金を構成すべきこととなる。

ロ. 法人税法は、寄付金（現行法では寄附金。以下同じ。）について行政的便宜及び公平維持の観点から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。

したがって、本件無利息融資が経済的利益の無償の供与等にあたるということが肯定されれば、それが法人税法第 37 条第 5 項（現行法では第 7 項）かつこ内所定のものに該当しない限り、それが事業と関連を有し、法人の収益を生み出すのに必要な費用といえる場合であっても寄付金性を失うことはない。

2. 判決の要旨¹⁴⁴（原判決変更、更正処分一部取消、請求棄却）

第二審判決は以下のように判示し、法人税法第 22 条第 2 項の適用及び寄附金性の有無について X の請求を棄却した。

(1) 法人税法第 22 条第 2 項の規定の趣旨及び根拠

法人税法第 22 条第 2 項に、無償による役務の提供が益金の額を構成するものとして規定した趣旨について、第 2 章でも述べたように、「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の別なく、資本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っ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。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って得た代償を無償で給付したのと同じであるところから、担税力を示すものとみて、法 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。」と判示した。

(2) 無利息融資に対する法人税法第 22 条第 2 項の適用

無利息融資が法人税法第 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

¹⁴⁴ 税資 前掲（注 70）1173～1176 頁、参照。なお、利率に関して、本件無利息融資に係る通常ありべき利率は年 6% が相当とされ、これを超える利率によって算定された利息相当額についての更正処分が一部取り消されているが、本論文においては省略するものとする。中村利雄 前掲（注 101）22 頁、参照。

か否かについて、「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券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ったというためには、貸主に何らかの形でのこれに見合う経済的利益の享受があったことが認識しうるものでなければならない。・・・（中略）・・・営利法人が金銭（元本）を無利息の約定で他に貸し付けた場合には、借主からこれと対価的意義を有するものと認められる経済的利益の供与を受けているか、あるいは、他に当該営利法人がこれを受けることなく右果実相当額の利益を手離すことを首肯するに足りる何らかの合理的な経済目的その他の事情が存する場合でないかぎり、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して顕在化したといえるのであり、右利率による金銭相当額の経済的利益が無償で借主に提供されたものとしてこれが当該法人の収益として認識されることになるのである。」と判示した。

(3) 寄附金の意義及び適用範囲

寄附金の意義及び適用範囲については、「寄付金（現行法では寄附金。以下同じ。）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って、同項かっ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。・・・（中略）・・・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。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（現行法では 7 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っても、寄付金性を失うことはないというべきである。」と判示した。

(4) 無償取引課税の規定の意義

無償取引課税を織り込んだ法人税法第 22 条第 2 項の規定が創設的规定であるのか、又は確認的规定であるのかについて、第 2 章でも述べたように「旧法には、法 22 条 2 項、37 条 5 項（現行法では 7 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、それによって従来 of 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って、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。」と判示した。

(5) 法人税法第 22 条第 2 項と同法第 37 条との関連性

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と同法第 37 条に規定する

寄附金との関連性について、「本件無利息融資に係る・・・（中略）・・・利息相当額は、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ないかぎり、寄附金（現行法では寄附金。以下同じ。）として取り扱われるべきであり、それが法 37 条 5 項（現行法では 7 項）かっ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。」と判示した。

3. 検討

本件は、親子会社間の無利息融資に係る利息相当額が無償による役務の提供としての収益に該当するか否か、また、その無償による役務の提供と寄附金との関連性等について争った判決例である。

本件について、増井良啓教授は「親会社 X が子会社 T に無利息で融資した場合、X はどう課税されるか。これが本件の問題である¹⁴⁵。」と述べ、さらに「X の融資が、法人税法（以下「法」とする）22 条 2 項にいう『無償による……役務の提供』にあたるか、また、法 37 条 7 項にいう『経済的な利益の……無償の供与』にあたるか、が問題となる¹⁴⁶。」と述べている。

また、富岡幸雄名誉教授は「本判決は、法人税法 22 条 2 項の『無償による役務の提供』に係る収益概念及びその解釈適用を正面から本格的に論じた最初の判決として注目されるものである¹⁴⁷。」と述べていることから、本件は、法人税法第 22 条第 2 項の無償取引から収益を認識し、当該収益が益金の額に算入されるものであるとした判決例として注目すべきものであるということがいえる。

以下、本判決例を上記判決要旨に沿って考察する。

(1) 法人税法第 22 条第 2 項の規定の趣旨及び根拠

本判決では、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という取引から収益が認識されることの根拠について、「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って得た代償を無償で給付したのと同じである¹⁴⁸。」と判示した。

これは、第 2 章で述べたように、無償取引を、通常対価を伴う有償取引及び受領した対価の相手方への移転という二段階取引と同視し、第一段階の行為によって収益

¹⁴⁵ 増井良啓 前掲（注 142）99 頁、引用。

¹⁴⁶ 増井良啓 前掲（注 142）99 頁、引用。

¹⁴⁷ 富岡幸雄「親子会社間の無利息融資」『税経通信』Vol.38-No.15（1983 年 12 月）94 頁、引用。

¹⁴⁸ 税資 前掲（注 70）1174 頁、引用。

が発生するとする有償取引同視説（又は二段階説）の考え方である¹⁴⁹。

増井良啓教授は、「根本の問題は、わざわざこのような説明をおこなってまで X に収益を認識しようとするのは、そもそもなんのためか、という点にある。この点に関する最も説得的な説明は、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のが法の趣旨であるという考え方である¹⁵⁰。」として、同項の無償取引の規定の趣旨を金子宏名誉教授が提唱する適正所得算出説を用いて述べている。

筆者も増井良啓教授が述べるように、無償取引から収益が生じることの根拠として適正所得算出説が最も説得力のあるものと考え、本判決で無利息融資に対して収益が認識されるとしたことは、課税の公平維持の観点から妥当なものであると考える。

(2) 無利息融資に対する法人税法第 22 条第 2 項の適用について

無利息融資が法人税法第 22 条第 2 項に規定する無償取引に該当するか否かについて、本判決は「借主からこれと対価的意義を有するものと認められる経済的利益の供与を受けているか、あるいは、他に当該営利法人がこれを受けることなく右果実相当額の利益を手離すことを首肯するに足りる何らかの合理的な経済目的その他の事情が存する場合でないかぎり、・・・（中略）・・・当該法人の収益として認識されることになるのである¹⁵¹。」と判示し、借主から対価と認められる経済的利益の供与を受けている場合か、無利息であることについての合理的な経済目的等が存在する場合のいずれかに該当しない限り、本件無利息融資は無償の役務の提供に該当するとしている。

この判示について、富岡幸雄名誉教授は、「『無償の役務提供』の『無償』とは同条項の『有償』の概念に対置する概念であるから、金銭若しくは経済的利益という直接的対価の享受という有償性を帯有しない限りは、たとえ将来の配当による利益還元という漠然とした間接的利益が期待されとしても、それは税法上無償と認識せざるを得ないと思われる。しかして、無利息融資に合理的な経済目的が存する場合であっても、かかる有償性を有しない以上、『無償の役務提供』に該当し、法人税法上の収益を構成すると解すべき¹⁵²」と述べている。

また、金子宏名誉教授は借主から受ける対価としての経済的利益について「相手方から流入してくる経済的利益を対価と認めうるためには、それが相手方への経済的価値の移転と直接の対応関係に立っており、しかもその金額が明確に確認しうるものが

¹⁴⁹ 増井良啓 前掲（注 142）99 頁、参照。

¹⁵⁰ 増井良啓「親子会社間の無利息貸付 — 清水惣事件」『別冊ジュリスト 租税判例百選〔第 3 版〕』120 号（1992 年 12 月）75 頁、引用。

¹⁵¹ 税資 前掲（注 70）1175 頁、引用。

¹⁵² 富岡幸雄 前掲（注 147）95 頁、引用。

必要であって、単に何らかの経済的利益が生じたとか、生ずる可能性があるというだけでは不十分であると考えべきであろう¹⁵³。」と述べ、さらに、合理的な経済目的について同名誉教授は「法人は、営利を目的として活動するものである以上、なん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。判決は、その内容から察するに、子会社が支払能力を欠いている場合等を念頭において、このような限定が必要であると考えたのであろうが、しかし、そのような場合も自己の投資の保全その他なんらかの経済的利益を目的としてあえて無償取引を行うのであって、このように利益を目的としている点では、それは広告宣伝その他の目的で無償取引を行う場合と本質的な相違はないように思われる¹⁵⁴。」と述べて、合理的な経済目的等が存在するか否かによって無利息融資が無償取引に該当し、収益を認識しなければならなくなるとした判示に対し、否定的な見解を示している。

筆者も、本判決で判示されているような合理的な経済目的等の有無によって同項の適用を判断するのではなく、明確な有償性の有無によって無償取引に該当するか否かを判断し、同項を適用していくべきであると考えている。

(3) 寄附金の意義及び適用範囲

寄附金について、法人税法第 37 条第 7 項は「寄附金の額は、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもってするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与（広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。次項において同じ。）をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時ににおける価額又は当該経済的な利益のその供与の時ににおける価額によるものとする。」と規定している。

本判決では、無利息融資による経済的利益の無償の供与が寄附金に該当するか否かについて、「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（現行法では第 7 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っても、寄付金（現行法では寄附金）性を失うことはないというべきである¹⁵⁵。」と判示し、事業関連性がある場合でも当該無償の供与は寄附金にあたるとしている。

したがって、まずこの寄附金規定の趣旨についてであるが、昭和 38 年税制調査会の「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」において、「業務に全く関係のない

¹⁵³ 金子宏 前掲（注 64）168～169 頁、引用。

¹⁵⁴ 金子宏 前掲（注 64）169 頁、引用。

¹⁵⁵ 税資 前掲（注 70）1176 頁、引用。

贈与は、税法上の寄附金から除き、限度計算を行うことなく損金不算入とすることが好ましいが、法令においてこれを規定すること及び執行上これを区分することが困難であることにかんがみ、無償の支出のうち業務に明らかに関係あるものとそれ以外のものに区分し、後者を税法上の寄附金として取扱うこととする¹⁵⁶。」と答申されている。

この寄附金について、金子宏名誉教授は、「法人の支出した寄附金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¹⁵⁷の性質をもつかを客観的に判定することが困難であるため、法人税法は、行政的便宜ならびに公平の維持の観点から、統一的な損金算入限度額を設け、寄附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しないこととしている¹⁵⁷。」と述べており、また、山本守之税理士は「寄附金は反対給付がなく、個々の寄附金支出について、これが法人の事業に直接関連があるものであるか否か明確ではなく、かつ、直接関連のあるものとならないものを区分することは実務上極めて困難であるから、一種の形式基準によって事業に関連あるものを擬制的に定め（損金算入限度額）、これを超える金額を損金不算入としているのである¹⁵⁸。」と述べている。これらのことから、現行の寄附金規定は、まず業務に明らかに関係あるものとしてかっこ書の例外を設け、そしてそのかっこ書の費用以外の寄附金は、事業遂行に関連するか否か等が不明確であるため、一定の形式基準によって擬制的にその範囲を定めて、損金算入と損金不算入を区分していると解釈できる。

次に、同項のかっこ書に明示されている費用をどう解釈するかが寄附金の適用範囲として問題となる。この点について清永敬次名誉教授は、「かっこ書内に明示されている費用だけが除かれると法文上明示されているわけではなく、それは一般的に事業に関連する支出を例示するものにすぎないと解することも、法文上決してできなくはないのである。そうであるとすれば、問題の無利息融資は事業上の必要に基づいてなされたものと考えられるから、利息相当分は寄付金（現行法では寄附金）に該当しないという結論が導きだせることになろう¹⁵⁹。」と述べ、同項のかっこ書きが例示であると解釈すると、本件の無利息融資についても、法人税法第 37 条第 7 項のかっこ書と同様に事業との関連性を重視して、寄附金から除かれる可能性があることを示唆している。

これに対して、大淵博義教授は、「『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

¹⁵⁶ 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（1963年）、引用。

¹⁵⁷ 金子宏 前掲（注 54）305 頁、引用。

¹⁵⁸ 山本守之『体系法人税法』税務経理協会（2010年）795 頁、引用。

¹⁵⁹ 清永敬次 前掲（注 62）6 頁、引用。

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事業活動に要する費用』とすべきであろう。・・・（中略）・・・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¹⁶⁰。」と述べ、寄附金から除外される費用はかっこ書に記載されている費用に限定されるべきとしている。

このように、同項の寄附金から除かれる費用としてのかっこ書の解釈についていくつかの見解があるが、筆者は、法人が支出した寄附金の事業関連性についての明確な判断が課税実務上難しいこと、及びそれを理由として一定の形式基準により擬制的に損金算入限度額を定めていることなどから、同項のかっこ書の解釈については記載されている費用に限定すべきであると考え、本件無利息融資が寄附金として取り扱われたことは妥当であると考える。

(4) 法人税法第 22 条第 2 項と同法第 37 条との関連性

本判決では、「・・・寄付金（現行法では寄附金。以下同じ。）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¹⁶¹。」と判示して、無利息融資について寄附金規定の適用を判断し、それが寄附金に該当することから法人税法第 22 条第 2 項による益金計上が必要であるとしている。

この点について、武田昌輔名誉教授は、「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¹⁶²。」と述べている。また、中村利雄教授も寄附金に該当するかどうかは「寄付金と事業経費との区分、つまり費用論の領域¹⁶³」であるとして、「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¹⁶⁴。」と述べており、筆者も第 2

¹⁶⁰ 大淵博義 前掲（注 97）499～500 頁、引用。

¹⁶¹ 税資 前掲（注 70）1176 頁、引用。

¹⁶² 武田昌輔「親会社の子会社に対する無利息融資」『税理』Vol.21-No.8（1978 年 7 月）62 頁、引用。

¹⁶³ 中村利雄 前掲（注 101）28 頁、引用。

¹⁶⁴ 中村利雄 前掲（注 101）28 頁、引用。

章で考察した無限定説の考え方によって収益は認識すべきものと考え、本件においては無利息融資が寄附金に該当するか否かと関係なく、X社の利息相当額が益金に計上されるべきであると考え。

(5) 法人税法第22条第2項及び同法第37条適用に係る問題点

本件のように、親子会社間の無利息融資（会社グループ間における利息相当額の所得移転¹⁶⁵）に対して、法人税法第22条第2項と同法第37条を用いて対処していることについて増井良啓教授は、「第1に、無償取引があった場合に、あるときには両当事者とも課税されず、あるときには両当事者とも課税されるという不統一な結果が生ずる。・・・（中略）・・・第2に、寄附金の範囲が広くかつ損金算入限度額が機械的に定まるため、所得振替に伴う法人税額減少に対して必ずしも有効に対処できない¹⁶⁶。」という2つの問題点を述べている。1つめの問題点は、例えば本件のような無利息融資の場合であれば、役務を提供した側において寄附金の損金算入限度額の範囲内で課税されず、また役務の提供を受けた側において利息相当額を益金に算入することはない。しかし、資産の無償譲渡の場合には、寄附金の損金算入限度額を超える範囲で譲渡側において課税され、それとは独立に譲受側において資産の時価相当額の受贈益が生じる¹⁶⁷という課税の統一性の欠如に関する問題である。そして、2つめの問題点は、第2章で述べたことと同様に、寄附金の額について一定の形式基準により損金算入限度額が設けられているため、寄附金の額がその限度額の範囲内であれば法人間の所得移転が可能となってしまうという問題である。

そして、これらの問題の解決策として同教授は「立法論として、通常の対価相当額のみによる取引のみがあったという擬制にもとづき、取引の両当事者を通じて一貫した調整措置を定めることが提案されている¹⁶⁸。」と述べて、金子宏名誉教授が提唱する一段階説を引用している。これらの問題及び一段階説については、移転価格税制を取りあげる第4章において詳述していくこととする。

以上のとおり、無利息融資が無償取引に該当し収益を認識することとなる理由の1つに合理的な経済目的の有無があげられていること、及び収益の認識が寄附金規定との対応を前提とする限定説の考え方に基づいている判示には疑問が残るものの、本判決で無利息融資に対して収益が認識され、同時に寄附金として判断されたことは第2章で述べてきた法人税法第22条第2項の規定の趣旨である課税の公平維持の観点等からは妥当なものであると考える。

¹⁶⁵ 増井良啓 前掲（注142）99頁、参照。

¹⁶⁶ 増井良啓 前掲（注142）99頁、引用。

¹⁶⁷ 増井良啓 前掲（注142）99頁、参照。

¹⁶⁸ 増井良啓 前掲（注142）99頁、引用。

第2節 オープンシャホールディング事件

本節では、第三者への新株の有利発行があった場合における旧株主への課税をめぐって争われた事件であるオープンシャホールディング事件を取りあげて、旧株主に対する法人税法第22条第2項適用の可否について検討する。

なお、この事件は、上記の他、同法第132条第1項第1号適用の可否及び非上場株式の評価方法等を争点としているが、以下では、本論文の趣旨である法人税法第22条第2項適用の可否を中心に検討していくこととする。

また、上告審である最高裁判所では、株式の評価方法については違法であるとして原判決を破棄し、本件を原審へ差し戻したが、法人税法第22条第2項適用の可否については原審の判断を是認しているため、以下では、最高裁判所の判決までについて検討していくこととする。

東京高裁平成19年1月30日判決¹⁶⁹平成18年(行コ)第31号(変更・確定)
最高裁第三小法廷平成18年1月24日判決¹⁷⁰平成16年(行ヒ)第128号
(原判決破棄・差戻し決定)
東京高裁平成16年1月28日判決¹⁷¹平成14年(行コ)第1号(請求棄却・上告)
東京地裁平成13年11月9日判決¹⁷²平成12年(行ウ)第69号(請求認容・控訴)

1. 事実の概要

(1) 事実関係¹⁷³

X社(原告、被控訴人、上告人。以下、「X」という。)は、平成3年9月に、オランダにおいて100%出資の子会社A社(発行済株式数200株。以下、「A」という。)を設立した。

その後平成7年2月、Aの株主総会において、新たに発行する株式3,000株すべてをXの関連会社であるB社(Xの筆頭株主である財団法人センチュリー文化財団の100%出資の子会社。以下、「B」という。)に著しく有利な価額で割り当てる決議を行った。これにより、XのAに対する持株割合は100%から6.25%に減少し、BがAの発行済株式の93.75%を保有することとなった。また、この持株割合の変動により、X

¹⁶⁹ 東京高裁平成19年1月30日判決 判時第1974号138~151頁。

¹⁷⁰ 最高裁第三小法廷平成18年1月24日判決 判時第1923号20~26頁。

¹⁷¹ 東京高裁平成16年1月28日判決 訟月第50巻第8号2512~2540頁。

¹⁷² 東京地裁平成13年11月9日判決 訟月第49巻第8号2411~2444頁。

¹⁷³ 判時 前掲(注170)20頁、川田剛「オランダ子会社による第三者株式割当てに係る寄附金課税の適否について」『国際税務』Vol.22-No.3(2002年3月)74~77頁、及び藤曲武美「第三者有利発行増資と法人税法22条2項」『税経通信』Vol.57-No.5(2002年4月)191~192頁、参照。

が保有していた A 株式の資産価値は 272 億円相当額から 17 億円相当額にまで一挙に減少した。

これに対し、Y 税務署長（被告、控訴人、被上告人。以下、「Y」という。）は、X が何らの対価も得ずに A 株式の資産価値（上記差額である 255 億円相当額）を B に移転させたとし、この移転させた資産価値相当額の収益を認識すると同時に同額を B に対する寄附金と認定して、X の平成 6 年 10 月 1 日から平成 7 年 9 月 30 日までの事業年度の法人税の増額更正処分及びこれに係る過少申告加算税賦課決定処分を行った。

X は、この更正処分を不服として審査請求を行ったが、申立て後 3 ヶ月を経過しても裁決がなかったため、出訴した。

(2) 当事者の主張¹⁷⁴

①X（原告・被控訴人・上告人）の主張

本件更正処分は、法人税法第 22 条第 2 項に照らしても違法である。同条第 4 項は、法人税の簡素化を目的として創設された規定であるから、同項が規定する会計処理の基準は、広く一般社会において確立された会計処理基準でなければならない、これは商法第 32 条第 2 項（現行法では会社法第 431 条）にいう「公正なる会計慣行」とほぼ重なるのであって、一般社会において確立された会計慣行が公正妥当と認められない場合に、税法上に「別段の定め」を設けて初めて当該会計慣行を排除して税法独自の所得金額の計算原理を適用できるのである。

広く一般社会において確立された会計慣行上、第三者に対する新株の有利発行により旧株式の含み益が減少しても、旧株主において減少した当該含み益が実現されたものとして、旧株式の帳簿価格を評価替えして評価益を計上することはない。そして、法において、第三者に対する新株の有利発行により、旧株主の株式の含み益が減少しても、旧株主において、減少した当該含み益が実現したものとみなして「益金」に算入させる旨の「別段の定め」は存在しない。

したがって、仮に本件増資が B への第三者に対する新株の有利発行に該当するとしても、本件増資により、旧株主である X が保有する A 株式 200 株について、減少相当額の含み益が実現したとして当該含み益を益金に算入することはできない。

②Y（被告・控訴人・被上告人）の主張

イ．本件増資新株の発行に関する条件は、X の意思によりいかようにも定めることができたものであり、既存株主である X は、保有していた A 株式の価値のうち 255 億円相当額を何らの対価を求めずともなく新株主である B に移転させた。したがって、本件決議は、X が保有する A 株式の価値の一部を B に贈与する行為

¹⁷⁴ 訟月 前掲（注 172）2433～2440 頁、参照。

にほかならない。これは、法においては、同価値を時価により実現したものと解すべきであるから、X から社外流出した限度において、法人税法第 22 条第 2 項の「無償による資産の譲渡・・・その他の取引・・・に係る収益」として課税の対象となるものである。

ロ．法人税は、資産の増加益に対しては、法人の支配を離脱し他に移転する際にこれを契機として顕在化した資産の経済的価値の担税力に着目して清算課税する趣旨に基づき、無償取引に係る収益を課税の対象にとらえており、そのことを明らかにするために法人税法第 22 条第 2 項に無償取引に係る収益が益金を構成する旨の明文規定が置かれているのであるから、課税の対象とならないとはいえず、無償取引に係る利益は、企業会計上は収益として計上されないが、同項により法においては収益として計上されるのである。

(3) 第一審判決の要旨（請求認容）¹⁷⁵

第一審は、「本件決議は A の機関である株主総会が内部的意思決定としてしたものであり、B が A の資産価値を取得したとすれば、それは法形式においては、A が増資を実行し、B が払込行為をしたことによるものである。そうすると、本件増資は A と B の間の行為にほかならず、X は B に対して何らの行為もしていないのであるから、A の資産価値の移転が X の行為によることを前提として法人税法第 22 条第 2 項を適用すべきとする Y の主張には理由がない。」と判示して、X の請求を認容した。

(4) 第二審判決の要旨（請求棄却）¹⁷⁶

第二審は、以下のように判示して、原判決を取り消し、X の請求を棄却した。

X は、A の全株式 200 株を保有していたが、本件増資により、持株割合で示せば、X のそれが 16/16 から 1/16(200 株/3,200 株)に減少し、B のそれが 15/16(3,000 株/3,200 株)となり、A における上記持株割合の変化は、X、A 及び B 等並びに役員等が意思を相通じた結果にほかならず、X は、B との合意に基づき、同社から何らの対価を得ることもなく、A の資産につき、株主として保有する持分 16 分の 15 及び株主としての支配権を失い、B がこれを取得したと認定評価することができる。そして、X が上記資産に係る株主として有する持分を B から何らの対価を得ることもなく喪失し、同社がこれを取得した事実は、それが両社の合意に基づくと認められる以上、両社間において無償による上記持分の譲渡がされたと認定することができ、法 22 条 2 項に規定する「無償による資産の譲渡」、少なくとも「無償による・・・その他の取引」には当たると認定判断することができる。すなわち、上記規定にいう「取引」は、その文言及び規定における位置づけから、関係者間の意思の合致に基づいて生じた法的

¹⁷⁵ 訟月 前掲（注 172）2412 頁、参照。

¹⁷⁶ 訟月 前掲（注 171）2513～2514 頁、参照。

及び経済的な結果を把握する概念として用いられていると解せられ、上記のとおり、**X**と**B**の合意に基づいて実現された上記持分の譲渡をも包含すると認められる。

2. 最高裁判所判決の要旨（原判決破棄・差戻し決定）¹⁷⁷

最高裁判所は、法人税法第22条第2項適用の可否について以下のとおり原審の判断を是認した。ただし、株式の評価方法に違法があるとして原判決を破棄し、本件を原審に差し戻した。

Xは、**A**の唯一の株主であったというのであるから、第三者割当により同社の新株の発行を行うかどうか、誰に対してどのような条件で新株発行を行うかを自由に決定することができる立場にあり、著しく有利な価額による第三者割当増資を同社に行わせることによって、その保有する同社株式に表章された同社の資産価値を、同株式から切り離して、対価を得ることなく第三者に移転させることができたものということができる。そして、**X**が、**A**の唯一の株主の立場において、同社に発行済株式総数の15倍の新株を著しく有利な価額で発行させたのは、**X**の**A**に対する持株割合を100%から6.25%に減少させ、**B**の持株割合を93.75%とすることによって、**A**株式200株に表章されていた同社の資産価値の相当部分を対価を得ることなく**B**に移転させることを意図したものである。また、上記の新株発行は、**X**、**A**、**B**及び財団法人センチュリー文化財団の各役員が意思を相通じて行ったというのであるから、**B**においても、上記の事情を十分に了解した上で、上記の資産価値の移転を受けたものということができる。

以上によれば、**X**の保有する**A**株式に表章された同社の資産価値については、**X**が支配し、処分することができる利益として明確に認めることができるところ、**X**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というべきである。したがって、この資産価値の移転は、**X**の支配の及ばない外的要因によって生じたものではなく、**X**において意図し、かつ、**B**において了解したところが実現したものであるから、法人税法第22条第2項にいう取引に当たるといえるべきである。

そうすると、上記のとおり移転した資産価値を**X**の本件事業年度の益金の額に算入すべきものとした原審の判断は、是認することができる。

3. 差戻し後の控訴審判決（原判決変更、更正処分一部取消、請求棄却）¹⁷⁸

差戻し後の控訴審判決では、**X**と**B**との合意に基づく資産価値の移転は法人税法第22条第2項にいう取引に当たるとしたうえで、株式の評価方法についての判断を行い、更

¹⁷⁷ 判時 前掲（注170）20～23頁、参照。

¹⁷⁸ 判時 前掲（注169）138頁、参照。なお、株式の評価方法についての判断内容は、本論文においては省略するものとする。

正処分の一部を取り消した。

4. 検討

本件は、完全支配関係にある親子会社間において、子会社が多額な第三者有利発行増資を行って親会社の子会社に対する持分を大幅に減じた場合に、その持分の減少が親会社の法人税法第 22 条第 2 項にいう無償取引と認め得るか否かを主な問題として争った判決例であり、第一審判決はそれを否定し、控訴審判決及び上告審判決はそれを肯定した。

本件について大淵博義教授は、「従前の課税実務では、この点に関する論点の検討は全く行われていない。本件旺文社事件は、第三者割当の有利発行増資を決議した発行法人の旧株主・旺文社に対して、その持株割合の減少に伴い喪失した発行法人・A の株式の経済的価値相当額を法人税法 22 条 2 項に規定する収益に当たるとして行われた最初の課税処分である¹⁷⁹。」と述べていることから、本件は、第三者有利発行増資が行われた場合に旧株主に対して法人税法第 22 条第 2 項の規定が適用され、課税が行われた判決例として注目すべきものであるということがいえる。

以下、本件における同項の解釈適用について考察する。

(1) 法人税法第 22 条第 2 項の規定の趣旨及び根拠

第二審判決では「B は、A の資産価値を実現しうる権利を取得し、反対に、X がこれを喪失するのであり、このような法的効果に着目すれば、本件増資により、X は B に対して法人税法第 22 条第 2 項に定める無償による資産の譲渡又はその他の取引をしたと認めることができる¹⁸⁰。」と判示し、最高裁判所判決でも同様に本件増資は資産価値の移転であるとして判示している。

この点について渡辺充教授は、「本件決議による持株割合の変動により、B は取得した増資株式を処分し、これによりその表章する A の資産価値を実現しうる権利を取得した。一方、X は当該経済的利益を喪失するのであり、このような法的効果に着目すれば、本件増資により X は B に対して法 22 条 2 項に定める無償による資産の譲渡又はその他の取引をしたと認めることができる¹⁸¹。」と述べ、第 2 章で述べた同一価値移転説の考え方をを用いて説明しており、筆者も、第二審判決及び最高裁判所判決の判示は同一価値移転説に基づいていると考えられる。

(2) 法人税法第 22 条第 2 項に規定する「取引」について

上記判示のとおり、第一審判決では、X は本件に関し B に何らの取引的行為もして

¹⁷⁹ 大淵博義 前掲（注 97）22 頁、引用。

¹⁸⁰ 訟月 前掲（注 171）2533 頁、参照。

¹⁸¹ 渡辺充「法人税法 22 条 2 項と新株の第三者割当ての課税適状 — オウブンシャホールディング事件（控訴審判決） —」『税務事例』Vol.36-No.8（2004 年 8 月）4 頁、引用。

いないとしたのに対し、第二審判決では、Xの行為が「無償による資産の譲渡」にあたるとする判断が難しくとも、「無償による・・・その他の取引」にはあたると判断し、「取引」を関係者間の意思の合致に基づいて生じた法的及び経済的な結果を把握する概念と捉え、XとBの合意に基づいて実現された上記持分の譲渡はそれに包含されるとしている¹⁸²。

この点について占部裕典教授は、『無償による資産の譲渡』からの収益の発生をどのように根拠づけるかはともかくも、法人税法 22 条 2 項の資産の無償譲渡は『取引的な関係に立つ当事者間での資産譲渡』と解することができるのである¹⁸³。」と述べ、さらに同教授は、「法人税法 22 条 2 項にいう『無償による資産の譲渡』とはあらゆる純資産の増減にかかわる事実を含むものではない。そして、法人税法 22 条 2 項にいう『その他の取引』自体は、『無償による資産の譲渡』等を除いたものである。『無償による資産の譲渡』は対価的取引関係にあるものとの間において対価の流入を擬制するものであり、本件における被控訴人と引受人との経済的な利益の移転はここでいう『譲渡』にそもそも該当しない。ここでいう『資産の譲渡』は無償取引の実現にあたって不可欠の要素である。控訴人が主張するように、本件増資が割合的持分権の譲渡あるいは被控訴人自身の管理支配権行使による処分行為であるとしても、それは実質的な意味での、あるいは経済的な意味での譲渡であり、ここでいう『無償による資産の譲渡』に該当しない。また、『持分分割』による『割合的変更』における損益認識は会計処理においても一般的に肯定されているとはいえず、本件増資が法人税法 22 条 2 項にいう『その他の取引』に該当しないことも明らかである¹⁸⁴。」と述べ、本件増資による経済的利益の移転は法人税法第 22 条第 2 項に規定する無償取引に該当せず、かつ、その他の取引にも該当しないため、同項の適用はできないとして、第二審判決に対し否定的な見解を示している。

また、大淵博義教授は、第二審判決における「取引」の解釈について「かかる解釈は、明らかに法人税法 22 条 2 項の『取引』の解釈を逸脱したものである。なぜならば、法人税法 22 条 2 項及び 3 項に規定する収益及び費用・損失には、『関係者間の意思の合致』である売上、仕入、販売費等のように、取引関係者との『意思の合致』により成立する取引の他に、『関係者間の意思の合致』とは無関係の評価損、・・・(中略)・・・引当金の繰入損や戻入益等の内部取引及び災害損失や横領損失等も『取引』に含まれることは当然の前提であるから、控訴審判決が『取引』の意味内容を『関係者間の意思の合致』に基づいて生じた法的及び経済的な結果を把握する概念として用い

¹⁸² 訟月 前掲(注 172) 2412 頁、及び訟月 前掲(注 171) 2513~2514 頁、参照。

¹⁸³ 占部裕典「第三者割当増資における有利発行と課税」『税経通信』Vol.58-No.7(2003年6月)186頁、引用。

¹⁸⁴ 占部裕典「法人税法 22 条 2 項の適用範囲について」『税法学』551号(2004年5月)33頁、引用。

られている』と解釈したこと自体が誤りである¹⁸⁵。」と述べてそれを否定し、さらに同教授は、「『その他の取引』とは『その他の』とされていることから、その前段で例示されている資産の譲渡や役務の提供と類似した取引として理解すべきであり、しかして、確定決算主義により企業利益に税務調整を加えて算定される法人税法の所得金額の計算構造に鑑みると、ここでの『その他の取引』という『取引』自体の意味は、企業の資産、負債、資本の増減をもたらす会計事象、すなわち簿記の5要素である資産、負債及び資本、収益、費用（損失）に変動を及ぼす会計事象を意味するものであり、それゆえに、法人税法上の『取引』の字句は『簿記上の取引』の借用概念と解すべきことになる。したがって、収益の定義規定にいう『その他の取引』とは、『関係者間の意思の合致』とは無関係の評価益、貸倒引当金の戻入益等の内部取引や損害賠償金の取得及び償却債権取立益等の外部取引の『簿記上の取引』がこれに該当することになる¹⁸⁶。」と述べ、確定決算主義の観点からも本件増資による経済的利益の移転は「取引」に該当せず、したがって法人税法第22条第2項を適用することはできないとしている。

また、最高裁判所判決では、「Xにおいて意図し、かつ、Bにおいて了解したところが実現したものということが出来るから、法人税法第22条第2項にいう取引に当たるといふべきである¹⁸⁷。」と判示しているが、これについても大淵博義教授は、上記の見解に加えて、「最高裁判決は、有利発行を通じて、旧株主の支配していた経済的価値が引受人に移転したという事実を『取引』と観念したものであるが、上述したとおり、最高裁判決等は、法人税法22条2項の『取引』の意義について、確定決算主義を採用する我が国の法人税法の所得金額の基本的計算構造からの考察が欠落した結果、誤った理解がなされているということができよう¹⁸⁸。」と述べ、第二審判決と同様に否定的な見解を示している。

筆者も、本件増資によるXの経済的利益の移転は法人税法第22条第2項に規定する「取引」に含まれないという考え方に賛同する。大淵博義教授が述べるように、わが国は確定決算主義を採用しており、法人税法第22条第2項に規定する「取引」は簿記上の取引を借用概念としていると考えられるため、第二審判決の「持分の譲渡」及び最高裁判所判決の「資産価値の移転」は同項に規定する「取引」に該当せず、し

¹⁸⁵ 大淵博義 前掲（注97）41～42頁、引用。さらに同教授は、「同判決は、『無償による資産の譲受けその他の取引』という文言を『無償による資産の譲受け』と『無償によるその他の取引』に分解しているが、文理上、『無償による資産の譲受けその他の取引』とは、『無償による資産の譲受け』と『その他の取引』とに分解されるのであり、それぞれが関係した表現である」と述べ、第二審判決で「無償による・・・その他の取引」とした判示に対し否定的な見解を示している。

¹⁸⁶ 大淵博義 前掲（注97）42～43頁、引用。

¹⁸⁷ 判時 前掲（注170）23頁、参照。

¹⁸⁸ 大淵博義 前掲（注97）45～46頁、引用。

たがってこの観点からは同項を適用して課税することはできないと考える。

(3) 収益の実現概念

第二審判決で「Bは、Aの資産価値を実現しうる権利を取得し、反対に、Xがこれを喪失する¹⁸⁹⁾」と判示されたことについて、占部裕典教授は、「旧株主の旧株式の含み益が未実現のまま新株主に移転をしている場合において、課税するための特別の規定をおいている。新株主は払込期日の時価により取得したことになる旨、明文で規定している。わが国の所得課税法（法人税法・所得税法）は利益が実現することをもって所得として課税することとしている。よって、未実現利益については、特別の規定（あるいは別段の規定）をもって実現しない以上課税関係は生じないと解される。そのようなみなし規定が存しない以上、課税関係はいかなる場合においても生じない。旧株主（控訴人）に課税の問題が生ずるのは旧株主が発行会社（アトランティック社）の株式を譲渡したときにはじめて課税関係が問題になるにすぎない¹⁹⁰⁾。」と述べ、本件においてはみなし規定がない以上、Xには課税関係が生じないとしている。

また、大淵博義教授は、「本件の場合、Xが所有する200株のA株式は1株もその支配を離れてはいないのであるから『譲渡』という概念には当たらず、かかる実態は、そもそも、未実現のキャピタルゲインが実現しないまま喪失したというに過ぎず、これを実現収益として認識することはできない。企業会計における収益の認識の『実現』という概念は、伝統的には、会計期間における財貨の販売又は役務の提供によって獲得した対価が当期に実現した収益であり、本件のように、有利発行の増資により、XのA株式の持株割合の減少による当該株式の財産的支配価値の喪失（目減り）という事実は、販売基準による現金等価物（債権）の取得という収益の確実性を根拠とする企業会計上の収益の計上時期を画する実現概念とは相容れないものである¹⁹¹⁾。」と述べて、本件増資によるXの経済的利益の移転は「譲渡」にあたらなことからXの経済的利益は未実現のままであるものとし、さらに法人税法が基礎とする企業会計の実現概念からも、Xには課税関係が生じないとしている。

筆者も、上記(2)で述べたように本件増資によるXの経済的利益の移転が法人税法第22条第2項に規定する「取引」に該当しないと考える以上、未実現のキャピタル・ゲインは未実現のままであるため課税関係は生じず、また、第1章で述べてきたように法人税法が基礎とする企業会計上の収益の計上基準は原則として「確実性、客観性、貨幣的な裏付けのある収益の計上¹⁹²⁾」を根拠とした実現主義であることなどから、本件においてはXには課税関係は生じないと考えられる。

¹⁸⁹⁾ 訟月 前掲（注171）2533頁、参照。

¹⁹⁰⁾ 占部裕典 前掲（注184）9頁、引用。

¹⁹¹⁾ 大淵博義 前掲（注97）54頁、引用。

¹⁹²⁾ 石川鉄郎 前掲（注13）3頁、参照。

(4) 実質的、経済的評価

村重慶一弁護士は、第一審判決の評釈において「Yは、本件決議によって新株が発行されるに至ったとして、その実質的、経済的効果を重視・・・（中略）・・・するのに対し、本判決は法形式を重視し、新株発行はAB社の執行機関がしたものであり、Xは関与していないとする。・・・（中略）・・・本判決は、法形式にこだわりすぎて経済的実質的観察を忘却したといえるのではなかろうか。・・・（中略）・・・課税処分における関係者の行為の評価においては、当該行為による経済的効果の面から捉えた実質的评价が必要であるが、課税法律関係における課税処分の対象として当該行為を評価する以上、その法形式を十分に吟味し、当該行為の法的性格を形式・実質の両面において検討することが必要である。・・・（中略）・・・要は、実質的経済的評価と法形式との調和をどこではかるかにかかるといえる¹⁹³。」と述べ、本件の第三者有利発行増資について、法形式だけではなく実質的、経済的効果をも考慮して判断すべきとしている。

また、武田昌輔名誉教授も第一審判決について経済的合理性の観点から、「本件のように、特殊な個別事情の下において、株主が極端な経済的価値の犠牲の下に、第三者割当てを受ける者に対して大きな利益を与えた場合においては、この取引は、租税回避のみを目的とした行為であると認定できるものと考え。すなわち、租税回避行為として、贈与（寄附金）として取り扱うべきものと考え。本件判決は、一般に認められる第三者割当てが適正に行われたことを前提として判断しているが、・・・（中略）・・・まず、課税上では、贈与の事実があり、これを有利発行による第三者割当てという法形式を採ったに過ぎないものであるとみるべきである。このことは、一般に、このような莫大な旧株の持分の減少を来すことを前提とする行為が経済的合理性を有していないことは明らかである。まず、第三者割当てありきという前提の下で、その枠内での議論がなされており、経済的実態に即しない事実認定をしているところに、本判決の見誤りがあったと考える¹⁹⁴。」と述べ、法形式の視点を重視した第一審判決は誤りであるとする見解を示している。

しかし、これに対して大淵博義教授は、「本件事実関係において、旺文社が保有するX社の発行株式数は200株であり、これを1株も移転していないという現実の経済的実態（客観的事実）と異なる事実を擬制することは、現実に存在しない事実関係を創造するものであり、顕現されている真実に存在する事実（又は法律関係）から離れてその経済的成果なり目的なりに即して法律関係の存否を判断することになるが、かか

¹⁹³ 村重慶一「法人税法22条2項及び同法132条1項1号を適用した法人税の更正処分が違法とされた事例」『税務事例』Vol.34-No.9（2002年9月）12頁、引用。

¹⁹⁴ 武田昌輔「税法上の事実認定問題管見 ―二つの判決を中心として―」『税務事例』Vol.34-No.10（2002年10月）8頁、引用。

る認定は許されず、『事実認定の実質主義』の法理の予定するところではない。この法理は、現実が発生している経済的実態（実質）を前提として、外形上の法形式をその具体的事実に適合した法形式に置き換えるというものであって、発生している事実と異なる事実関係を創造（擬制）して、その創造したところの事実関係に適合する法形式を認定するというのは、『事実認定の実質主義』の法理の限界を超えている。かかる法形式の読み替えは租税法律主義の下では法改正により手当てすべき事項である¹⁹⁵。」と述べて、第三者有利発行増資による持分割合の減少を無償による持分の譲渡と認定した第二審判決に対して否定的な見解を示し、法形式の視点を重視した第一審判決の考え方を支持している。

筆者は、本件の第三者有利発行増資を法形式の視点のみで考えれば、取引の当事者は新株の発行を行った A とその新株の割当を受けた B であり、X は A に対して何らの取引的行為をしていないことは明確ではあるが、実質的、経済的な視点から考えれば、本件の第三者有利発行増資により X が保有する A 株式の資産価値が B に無償で移転したのは事実であり、このことは、実質的には X が A 株式の大部分を B に対して無償で譲渡したのと同じであると思われるため、この観点からは、X に対して課税が行われるべきであると考え。確かに大淵博義教授が述べるように、発生している事実と異なる事実関係を創造するような法形式の読み替えは租税法律主義の観点から問題であるとも思われるが、筆者は、法形式と実質的、経済的評価の両面からの判断が必要であり、特に、本件のような関係会社間において租税回避行為防止等の観点からもそれが重要であると考え。

したがって、法人税法第 22 条第 2 項の解釈適用について、法的基準説¹⁹⁶の考え方からは、本件増資による X の経済的利益の移転が法人税法第 22 条第 2 項に規定する「取引」に含まれないと考えられることから、同項を適用して X が課税されたことに関し疑問が残るものの、経済的基準説¹⁹⁷の考え方からは、租税回避行為を防止し課税の公平を維持する意味でも、本件で X に対して課税が行われたことは妥当であると考えられる。

¹⁹⁵ 大淵博義 前掲（注 97）35 頁、引用。

¹⁹⁶ 法的基準説とは、租税実体法の解釈について法律学の視角から考察しようとする考え方である。松沢智 前掲（注 88）8 頁、参照。

¹⁹⁷ 経済的基準説とは、税法の対象とする所得概念がそもそも経済的概念であることから、その把握は本来経済的視角においてのみ捉えることが可能であることを理論的出発点とし、その考察は専ら会計学・簿記の視角から捉えようとする考え方である。松沢智 前掲（注 88）8 頁、参照。

第3節 総括

本章では、判例研究として、無償取引について争われた事件である「清水惣事件」及び「オープンシャホールディング事件」を取りあげて検討を行った。

第1節の清水惣事件は、法人税法第22条第2項の無償取引から収益を認識し、当該収益が益金の額に算入されるものであるとした最初の判決例であり、第二審で親子会社間の無利息融資に対する同項の適用について争い、第2章で述べてきた有償取引同視説の考え方及び対価の有無又は合理的な経済目的の有無等の観点から本件無利息融資は同項に規定する無償による役務の提供に該当し、また、同時に経済的利益の供与として寄附金に該当することとされた。

このように、無利息融資に対して収益が認識されたことは、同項の規定の趣旨、つまり「通常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税負担の公平を維持するため、無償取引について収益を擬制し、法人の適正な所得を算出しようとする考え方¹⁹⁸」から妥当なものであると考える。しかし、同項を適用して無償取引から収益を認識し、同時に法人税法第37条を適用して寄附金課税することについて、前述してきたように寄附金の額には一定の損金算入限度額が設けられているため、法人間の所得移転等に完全には対処することができないという問題があり、この点については第4章で述べていくこととする。

次に、第2節のオープンシャホールディング事件は、同じく親子会社間において、子会社が多額な第三者有利発行増資を行って親会社の子会社に対する持分を大幅に減じた場合に、その持分の減少が旧株主である親会社の法人税法第22条第2項に規定する収益にあたるとした最初の判決例であり、第一審から最高裁判所まで継続して同項の適用可否について争われた。

第一審では、第三者有利発行増資という法形式を重視して、本件増資は子会社による増資の実行と新株主の払込行為で構成されているものであって、旧株主である親会社は新株主に対して何らの行為もしていないため、同項を適用することは出来ないとしたが、第二審では、同項に規定する「取引」の概念を「関係者間の意思の合致に基づいて生じた法的及び経済的な結果を把握する概念」と捉え、当該持分の減少を「持分の譲渡」と認定して、同項に規定する「無償による資産の譲渡」又は「その他の取引」にあたることを認定判断し、また、最高裁判所でも、本件増資による資産価値の移転は旧株主が意図し、新株主が了解したという点から、同項にいう「取引」にあたることを認定した。

このようにして裁判所は旧株主に対して同項を適用したが、前述した同項に規定する

¹⁹⁸ 金子宏 前掲（注64）162頁、参照。

「取引」の意義からは本判決は妥当ではないと考えるものであり、また、最高裁判所が「合意」という行為を「取引」に該当する根拠としたことについても、大淵博義教授が『合意』がない場合には、同様に持株割合の減少により旧株式の経済的価値の喪失（新株主への移転）があるとしても、収益は認識されないということを判示するものである。かかる解釈の法律上の根拠はどこに求めるのであろうか¹⁹⁹。」と述べているように、租税法律主義の観点から、本判決は同項の規定の拡大解釈をしており問題であると考えられる。

しかし、前述した実質的、経済的評価の観点からは、武田昌輔名誉教授が述べるように租税回避行為否認の意味でも、本判決で旧株主が課税されたことは妥当であるとする。特に本件のような関係会社間においては恣意的な取引等が行われやすいため、課税の公平維持の観点から、実質的、経済的評価が重要であると思われる。

したがって、経済的基準説の考え方からは、旧株主が課税されるべきとした本判決は妥当なものであると考えるが、本判決のように法人税法第 22 条第 2 項を適用して課税していくには、上述してきたとおり、租税法律主義のもとではいくつかの問題があるため、納税者の法的安定性及び予測可能性のためにも一定の法改正等が必要であると考えられる。

¹⁹⁹ 大淵博義 前掲（注 97）55 頁、引用。

第4章 米国内国歳入法典第482条との比較及び移転価格税制

第1章では企業会計及び会社法における無償取引の取扱いについて、第2章では法人税法における無償取引の取扱いについて考察し、第3章では判例研究として、無償取引について争われた事件を取りあげて検討を行った。本章では、第1節で法人税法第22条第2項の規定について米国内国歳入法典と比較し、第2節で移転価格税制とその国内取引への適用について第2章及び第3章で述べてきた一段階説も含めて考察し、第3節において本章の総括として私見を述べることとする。

第1節 法人税法第22条第2項と米国内国歳入法典第482条

前述してきたとおり、法人税法第22条第2項の規定の趣旨は課税の公平維持のための適正所得算出をその目的としており、このことは米国内国歳入法典第482条（Internal Revenue Code § 482。以下、「IRC第482条」という。）の規定と大いに共通性を有している²⁰⁰。そこで、本節では、IRC第482条について概観し、法人税法第22条第2項との比較を行うこととする。

1. IRC第482条の概要

(1) 規定の意義及び目的

IRC第482条は以下のとおり規定している。

§ 482. Allocation of income and deductions among taxpayers

In any case of two or more organizations, trades, or businesses (whether or not incorporated, whether or not organized in the United States, and whether or not affiliated) owned or controlled directly or indirectly by the same interests, the Secretary may distribute, apportion, or allocate gross income, deductions, credits, or allowances between or among such organizations, trades, or businesses, if he determines that such distributions, apportionment, or allocation is necessary in order to prevent evasion of taxes or clearly to reflect the income of any of such organizations, trades, or businesses. In the case of any transfer (or license) of intangible property (within the meaning of section 936 (h)(3)(B)), the income with respect to such transfer or license shall be commensurate with the income attributable to the intangible²⁰¹.

²⁰⁰ 金子宏 前掲（注64）163頁、参照。

²⁰¹ アメリカ合衆国内国歳入庁（IRS）ホームページ

この IRC 第 482 条の見出しは「納税者の間における所得及び損金算入額の配分」とされており、本文の内容について原文を一部抜粋し筆者が翻訳すると、以下のとおりとなる。

「同じ利害関係者によって直接又は間接に所有され又は支配されている 2 以上の組織、営業、又は事業（法人組織であるかどうか、合衆国内で設立されたものかどうか、資本関係があるかどうかを問わず）のいずれの場合であっても、財務長官は、脱税を防止し又はそれらの組織、営業又は事業の所得を正確に表すために必要であると決定した場合には、それらの組織、営業又は事業の間で総所得、損金算入額、税額控除額又は控除限度額を配分し、割り当て又は配賦することができる²⁰²。」

米国では、内国歳入法の施行のために、レギュレーション（Regulations）が定められており、IRC 第 482 条についても Income Tax Regulations（以下、「規則」という。）として詳細な規定が定められている²⁰³。この規則は、財務省（Department of Treasury）が発行する内国歳入法に対する解釈等を示したものであり、裁判所による違法判決が出ない限り、法的な強制力を有しており、課税庁及び納税者が共に準拠しなければならないもので、わが国の施行令・施行規則及び通達を包含するものとなっている²⁰⁴。

まず IRC 第 482 条の目的について、規則では、「IRC 第 482 条の目的は、納税者が関連者間取引に帰する所得を正確に表すことを保証することであり、そしてそれらの取引に関する租税回避を防止することである。IRC 第 482 条は関連納税者の真の課税所得を決定することにより、関連納税者を非関連納税者と租税の公平（タックス・パ

http://www.law.cornell.edu/uscode/html/uscode26/uscode26_00000482----000-.html（2011 年 1 月 7 日確認）

²⁰² 竹林滋他編『ライトハウス英和辞典』研究社（2008 年）、菊池義明『ビジネス時事英和辞典』三省堂（2010 年）、本庄資『アメリカ法人税法講義』税務経理協会（2006 年）384 頁、及び金子宏「アメリカ合衆国の所得課税における独立当事者間取引（arm's length transaction）の法理（上）－内国歳入法典四八二条について－」『ジュリスト』724 号（1980 年 9 月）104 頁、参照。

なお、IRC 第 482 条の規定のうち、無形資産（intangible property）の部分については省略することとする。

²⁰³ 中田信正『財務会計・法人税法論文の書き方・考え方－論文作法と文献調査－』同文館出版（2004 年）112～113 頁、参照。なお、レギュレーションは、その制定の権限が内国歳入法によって付与され、財務長官（Secretary）は、内国歳入法の規定を施行するのに必要なルールやレギュレーションを定めるとされている（I.R.C.Sec.7805(a)）。そして実際には、財務長官の許可を得て、内国歳入法の施行に必要なルールやレギュレーションは、内国歳入庁長官が定めるとされている。

以下、取りあげる「規則」の全文についてはアメリカ合衆国内国歳入庁（IRS）ホームページ http://www.access.gpo.gov/nara/cfr/waisidx_10/26cfr1f_10.html（2011 年 1 月 7 日確認）を参照。また、規則の英文の翻訳については前掲（注 202）の英和辞典及び青山慶二監『米国内国歳入法第 482 条（移転価格）に関する財務省規則』日本租税研究協会（1995 年）を参照とし、以後、それらについての脚注表示は省略することとする。

²⁰⁴ 須田徹『アメリカの税法〔改訂六版〕－連邦税・州税のすべて』中央経済社（1998 年）5 頁、参照。なお、規則の他、その規則の具体的な処理方法、疑義のある税務上の取扱い等に関する課税庁の見解を示したものである「個別通達（Revenue Rulings）」がある。

リティー)に置くのである²⁰⁵。」とされている。また、「真の課税所得」を決定するにあたり、すべての場合において適用されるべき基準は、非関連納税者と独立当事者間の立場で取引を行う場合の納税者の基準であるとされている²⁰⁶。この基準について増井良啓教授は、「これが、独立当事者間基準 (arm's length standard) である。482 条は、独立当事者間基準に即して関連企業の所得を計算し直すことによって、関連企業と非関連企業とのタックス・パリティーを維持しようとする。独立当事者間基準を用いるということは、関連企業があたかも関連していないかのようにして課税するということである。その意味で仮想の取引を基準にすることを意味する。規則は、それこそが『真の課税所得』を『正確に算定する』ことになると構成しているのである²⁰⁷。」と述べており、また、タックス・パリティーについて村井正名誉教授は、「基本的には、四八二条および規則における考え方は、租税負担の公平 (タックス・パリティー) にある。例えば、ともに関連法人群に属する A 社が B 社に対し、無利息融資をしたとしよう。この場合、もしも A、B が関連法人群に属さず、独立の第三者として取引をしたとするならば、A は受取利息を収益に計上し、B は支払利息を費用として控除することとなろう。この関連のない第三者間で成立するであろう arm's length transaction を基準として『真実の課税所得』 (true taxable income) を求めること、これがタックス・パリティーである。したがって、タックス・パリティーの理念に従えば、A 社に通常利息相当額 (arm's length interest) が配分されるとともに、B 社には右の額が控除額として配分されることとなる。このように、A で加算し、B で減算することを『対応的調整』 (correlative adjustment) と呼ぶ²⁰⁸。」と述べている。規則では、この調整について、税務署長が所得の配分を行う場合には、税務署長はそのグループのうちのあるメンバーの所得を増加させるだけでなく、対応して他のメンバーの所得を減少させる²⁰⁹と示されている。

さらに規則では、関連納税者が真の課税所得を申告していない場合には、税務署長は関連グループの間で配分することができるとされており、その場合、税務署長は、所得、損金算入額、税額控除額、控除限度額、課税標準又は課税所得に影響を与えるその他の項目を配賦することができると規定されている²¹⁰。

以上のことから、IRC 第 482 条は、米国内外を問わず関連納税者の間で行われる取引を非関連納税者が行う取引と同視し、独立当事者間基準による取引に引き直すこと

²⁰⁵ 規則 § 1. 482-1 (a) (1)、参照。

²⁰⁶ 規則 § 1. 482-1 (b) (1)、参照。

²⁰⁷ 増井良啓『結合企業課税の理論』東京大学出版会 (2002 年) 162 頁、引用。

²⁰⁸ 村井正『租税法 ー理論と政策ー [第三版]』青林書院 (2002 年) 155 頁、引用。

²⁰⁹ 規則 § 1. 482-1 (g) (2) (i)、参照。

²¹⁰ 規則 § 1. 482-1 (a) (2)、参照。

によって租税の公平（タックス・パリティー）の実現を図ろうとする規定であり、その独立当事者間基準に即して所得を計算し直す権限が内国歳入庁に与えられているものである²¹¹といえる。

(2) 適用

IRC 第 482 条は、「同じ利害関係者によって直接又は間接に所有され又は支配されている 2 以上の組織、営業、又は事業」の間の取引であれば適用の対象となり、「組織、営業、又は事業」というのは規則によればほとんど無制限に定義されている。また、同じ利害関係者による「所有又は支配」という要件も、きわめて広く解釈されている。その結果、IRC 第 482 条の適用範囲は非常に広がっており、事業上の関係を有する法人形態の企業組織については、そのほとんどすべてが含まれるものと解釈できる²¹²。

また、IRC 第 482 条の適用において重要なのは、独立当事者間基準を当該取引に適用し、適正な課税所得を決定できるか否かであり、規則では、非常に詳細な指針が用意されている²¹³。そこで以下において、IRC 第 482 条の適用効果について規則を参照しながら確認する。

IRC 第 482 条の適用効果は、関連納税者間に「総所得、損金算入額、税額控除額又は控除限度額を配分すること」である。税務署長は、課税所得に影響するどの項目を調整してもよく、関連する金額を増減させることができる²¹⁴。IRC 第 482 条による「総所得等の配分」は、規則では第 1 次配分（primary allocation）とされており²¹⁵、この第 1 次配分につき、税務署長は、適切な付帯的調整（collateral adjustments）を考慮する。付帯的調整には、対応的配分、勘定調整及び相殺の 3 つがある²¹⁶。

第 1 に、対応的配分（correlative allocations）は、取引の相手方に対する調整である。税務署長は、関連納税者グループのあるメンバーの所得について IRC 第 482 条により総所得等を配分する場合、その第 1 次配分によって影響を受ける相手方メンバー

²¹¹ 金子宏 前掲（注 202）104 頁、参照。

²¹² 増井良啓 前掲（注 207）177～178 頁、参照。

²¹³ 増井良啓 前掲（注 207）178～179 頁、参照。なお、同書によれば、IRC 第 482 条に関する規則の構成は以下のとおりとなっており、世界的にみても最も詳細な指針を用意しているとされている。

§ 1. 482-1 納税者間の所得と控除の配分

§ 1. 482-2 個別状況における課税所得の算定

§ 1. 482-3 有形資産の移転に関する課税所得の算定方法

§ 1. 482-4 無形資産の移転に関する課税所得の算定方法

§ 1. 482-5 利益比準法（Comparable profits method）

§ 1. 482-6 プロフィット・スプリット法

§ 1. 482-7 費用の分担

§ 1. 482-8 ベスト・メソッド・ルール（best method rule）の例

²¹⁴ 規則 § 1. 482-1 (a) (2)、参照。

²¹⁵ 規則 § 1. 482-1 (g) (2) (i)、参照。

²¹⁶ 規則 § 1. 482-1 (g) (1)、及び増井良啓 前掲（注 207）184 頁、参照。

の所得について適切な対応的配分を行う。例えば、あるメンバーAの所得を第1次配分で増額し、それに応じて別のメンバーBの所得を減額する²¹⁷。また、税務署長は、第1次配分を行った納税者に対し、対応的配分を行う金額と内容を記載した書面を交付する²¹⁸。対応的配分を行うのは、第1次配分が最終的に確定した時点以降であり、対応的配分は、当該課税年度においてBの所得を減額することもあれば、その後の年度になってはじめてBの所得を減額させることもある。このように多少の時間的ずれはあるにせよ、第1次配分と対応的配分をあわせると、AからBへと所得を配分し直すことになるため、これらをあわせて関連納税者のグループ全体から見ると、同じ所得に2度課税されることが避けられる²¹⁹。このような対応的配分の仕組みから、IRC第482条は「複数の関連納税者を一体としてみた規定である²²⁰」といえる。

第2に、取引の性質に応じて、納税者の会計勘定を調整する²²¹。この調整には、配分額を配当金又は資本出資とすること等が含まれる²²²。

第3に、相殺を行う場合がある。例えば、ある取引が独立当事者間基準を満たさないとき、第1次調整を行ったとする。同じ年度において、独立当事者間基準を満たしていない別の取引が存在し、もとの第1次調整と相殺しあっている。この相殺の効果が所得や損金算入額の性質や源泉を変更するものである場合、各所得又は損金算入額の正確な額を反映するよう調整が行われる²²³。この調整を行うための要件として、納税者による立証、文書の提出及び税務署長に対し相殺を求める根拠の通知が必要とされている²²⁴。

このように、IRC第482条を適用する効果は、総所得等を配分し、上述のような付帯的調整を行うという点にあるということが理解できる。

2. 法人税法第22条第2項とIRC第482条との比較

IRC第482条について、金子宏名誉教授は「この規定は、法人税法二二条二項に対応するものであり、この規定の検討を通じて、われわれは、法人税法二二条二項の解釈について、種々の有益な示唆を得ることができると思われる²²⁵。」と述べており、また、村井正名誉教授も「二二条論に対してアメリカの内国歳入法典四八二条の解釈論が、強

²¹⁷ 規則 §1. 482-1 (g) (2) (i)、及び増井良啓 前掲 (注 207) 184 頁、参照。

²¹⁸ 規則 §1. 482-1 (g) (2) (ii)、参照。

²¹⁹ 増井良啓 前掲 (注 207) 184~185 頁、参照。

²²⁰ 金子宏「アメリカ合衆国の所得課税における独立当事者間取引 (arm's length transaction) の法理 (下) —内国歳入法典四八二条について—」『ジュリスト』736 号 (1981 年 3 月) 102 頁、参照。

²²¹ 増井良啓 前掲 (注 207) 185 頁、参照。

²²² 規則 §1. 482-1 (g) (3) (i)、参照。

²²³ 規則 §1. 482-1 (g) (4) (i)、及び増井良啓 前掲 (注 207) 185 頁、参照。

²²⁴ 規則 §1. 482-1 (g) (4) (ii)、参照。

²²⁵ 金子宏 前掲 (注 202) 102 頁、引用。

いインパクトを加えつつある。・・・(中略)・・・もし仮に右の四八二条に最も近い規定をわが現行法から求めるとすれば、二二条か、それとも一三二条になるであろう²²⁶。」と述べている。したがって、以下では法人税法第 22 条第 2 項と IRC 第 482 条の両者について比較する。

(1) 規定について

IRC 第 482 条の規定の特徴としては、規定自体はきわめて簡潔で一般的であるが、規則で詳細に、かつ体系的に適用の準則が定められており、さらに設例等でも明確に定められていることである²²⁷。この点について金子宏名誉教授は、「規則の内容が相当に詳細で明確であるため、内国歳入法典四八二条の適用については、法的安定性と予測可能性がかなりの程度に保障されており、その分だけ恣意性が排除されている、といってよいように思われる。もちろん規則の内容が明確であるとはいえない場合も、少なくない。また、具体的な場合に、なにかが独立当事者間の取引で通常請求される対価であるかは、決して一義的に決定できるのではなく、常に複数の見解の存在する事柄である。その意味では、規則でどんなに詳細な準則を定めても、それが恣意的に適用されないという保証はない。しかし、規則で事例まであげて詳細に適用準則を定めていること自体は、高く評価されてよいように思われる²²⁸。」と述べ、納税者の法的安定性及び予測可能性確保の観点から、規則で詳細に定められ、さらに設例まで示している IRC 第 482 条について高く評価している。

さらに同名譽教授は、「これに対し、わが国では、法人税法二二条についても一三二条についても、統一的な適用準則を定めた通達は存在していない。これはおそらくは、通達で準則を定めるよりも健全な会計慣行の形成にまかせる方が好ましいという考慮や、通達で細かい準則を定めると適用が杓子定規になり、具体的妥当性を欠くことになりやすいという考慮に由来するものであるのかもしれない。しかし、これらの一般的な規定の適用に関して、法的安定性や予測可能性を保障し、恣意や乱用を防止するためには、やはりなるべく詳細に適用の準則を定めておくことが好ましいと思われる。その意味で、内国歳入法典四八二条に関する規則は、一つのモデルを提供しているといえよう²²⁹。」と述べており、筆者も同様に、わが国の法人税法第 22 条第 2 項について、通達等で適用の準則を定めないことでより柔軟な適用が可能となるとは思われるが、納税者の法的安定性及び予測可能性確保の観点から、理想としてはできるだけ法令や通達等で適用に関する定めがあるべきと考える。

²²⁶ 村井正 前掲 (注 208) 153 頁、引用。

²²⁷ 金子宏 前掲 (注 220) 103 頁、参照。

²²⁸ 金子宏 前掲 (注 220) 103 頁、引用。

²²⁹ 金子宏 前掲 (注 220) 103 頁、引用。

(2) 目的について

上述したように、IRC 第 482 条の目的は、納税者が関連者間取引に帰する所得を正確に表すことを保証すること、及びそれらの取引に関する租税回避を防止することである。IRC 第 482 条は関連納税者の真の課税所得を決定することにより、関連納税者を非関連納税者と租税の公平（タックス・パリティー）に置くのである²³⁰。

これに対し、わが国の法人税法第 22 条第 2 項が適正所得計算とともに租税回避否認の目的をもつか否かについて、村井正名誉教授は「適正所得計算の目的は包括的であるから、論理的には租税回避否認の目的も内包しているものと解することもできようが、具体的に二二条に積極的に租税回避否認目的が要件化されているかと問われれば、それは無償取引収益の益金構成が結果的に租税回避否認機能を営んでいるといわざるを得ない。その意味では、二二条二項は、四八二条ほど積極的に租税回避行為に対処するものではない²³¹。」と述べている。また、金子宏名誉教授も「二二条二項は、限界はあるが大きな回避否認効果をもっているといえよう。・・・(中略)・・・租税回避の否認がこの規定の立法趣旨の中に入っていたかどうかは明らかではないが、この規定の中にそのような目的を読み込むことは可能である。前述のように、筆者は、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²³²。」と述べていることから、IRC 第 482 条は適正所得算出と租税回避防止という 2 つの目的を明らかにしているが、法人税法第 22 条第 2 項は、その目的は適正所得算出であり、金子宏名誉教授が述べるように 2 次的に（又は村井正名誉教授が述べるように結果的に）租税回避否認の目的も包含しているものと思われる。

(3) 調整について²³³

無償取引が行われた場合の調整について、法人税法第 22 条第 2 項においては、例えば、ある法人が他の法人に対して資産を無償で譲渡した場合には、その時価相当額の収益がその譲渡をした法人に生じる一方、同額がその法人の寄附金に該当することとなり、寄附金の損金算入限度額の範囲内で損金の額に算入される。さらに、その譲受法人は、その資産の時価相当額の収益を得たことになる。これに対し、IRC 第 482 条のもとでは、譲渡した法人に時価相当額の収益が生じる点は同じであるが、前述した対応的配分の結果として、譲受法人は正常価格（時価）でその資産を取得したものとみなされ、減価償却の計算等がその正常価格を基礎として行われることになる。その結果、

²³⁰ 規則 § 1. 482-1 (a) (1)、参照。

²³¹ 村井正 前掲（注 208）157 頁、引用。

²³² 金子宏 前掲（注 64）172 頁、引用。

²³³ 金子宏 前掲（注 220）102～103 頁、参照。

①米国では、その資産の帳簿価格と時価相当額との差額は、譲渡をした法人の所得となるのに対し、わが国では、収益と同時に寄附金が生じるため、結果的に寄附金の損金算入限度額を超える部分についてのみその法人の所得となる。したがって、その差額として生じる収益が寄附金の損金算入限度額の範囲にとどまっている限りは、寄附金の損金算入と相殺され、譲渡をした法人には所得は生じないこととなる。

②米国では、その資産の時価相当額がその譲受法人の取得価額となり、遅かれ早かれその分だけその譲受法人の所得が減少するのに対し、わが国では、譲受法人はその資産の時価相当額の収益を得たことになるから、その分だけその所得が増加することになる。

③わが国では、譲渡資産の帳簿価額と時価相当額との差額のうち、寄附金の損金算入限度額を超える部分は損金の額に算入しないのに対し、米国では、その差額に当たる部分も、その資産の取得価額の一部として、譲受法人によって遅かれ早かれ費用化されることになる。

要するに、米国では、譲受法人から譲渡法人への所得の振替が行われるのに対し、わが国では、所得の振替は行われない。これは、IRC 第 482 条が複数の関連企業を一体としてみた規定であるのに対し、わが国の法人税法第 22 条第 2 項が個別の企業に着目した規定であるという発想の相違に由来するものである。また、このことは、IRC 第 482 条が、取引が無償又は正常な対価よりも低い対価でなされた場合のみでなく、正常な対価を超える対価でなされた場合にも適用されるという点にも表れている。

以上のように、わが国の法人税法第 22 条第 2 項と米国の IRC 第 482 条は、適正所得算出という点では共通性をもっているが、適用の対象とされる取引の範囲や調整方法等で異なり、さらにわが国の同項の規定においては「収益の認定は法の解釈作用として行われる²³⁴」のに対して、米国の IRC 第 482 条においては、「租税行政庁の裁量によって所得の算定のしなおしが行われる²³⁵」という点で両者は異なっている。

金子宏名誉教授は、上記の IRC 第 482 条に立脚し、本論文の第 2 章及び第 3 章で述べてきた現行法上の関連会社間取引のもたらす問題に対して、「一段階説」を提唱している。この「一段階説」は、上述してきた IRC 第 482 条の対応的配分 (correlative allocations) に呼応する理論であり、昭和 61 年度の税制改正で、移転価格税制の中に取り入れられ、わが国においては国際取引 (かつ法人間の取引) に限定して適用されて

²³⁴ 金子宏 前掲 (注 64) 163 頁、引用。

²³⁵ 金子宏 前掲 (注 64) 163 頁、引用。

いる²³⁶。したがって、次節において、わが国の移転価格税制を概観したうえで、一段階説及び移転価格税制の国内取引への適用について考察する。

第 2 節 移転価格税制とその国内取引への適用

1. 移転価格税制の概要

(1) 創設の背景

わが国が昭和 61 年度の税制改正で移転価格税制を創設した背景（理由）には、大きく分けて次の 3 点があげられている。第 1 に、わが国経済の国際化の進展であり、第 2 に、国会において所得の海外移転に適応した税制及び執行体制の整備について検討することが議論されたことであり、第 3 に、当時の法人税法等による対応の限界である²³⁷。

移転価格税制創設前の法人税法等による移転価格への対応は、法人税法第 22 条第 2 項の規定、寄附金の規定、同族会社の行為計算の否認規定の適用及びタックスヘイブン対策税制であった。これらのうち、同族会社の行為計算の否認及びタックスヘイブン対策税制等は、その課税要件において、同族会社あるいはタックスヘイブンにおける特定外国子会社等を対象としたものであることが規定されていることから、これらに該当しない移転価格による国外への所得移転に対応するには不十分であり、また、移転価格の問題は、国家間において対応的調整や再配分を行わなければならない、適正・公平な課税を行うためには新たな立法の整備が必要であった。そこで、「国外関係者との取引に係る課税の特例」として、昭和 61 年度税制改正により立法がなされるに至った²³⁸。

(2) 趣旨及び目的

移転価格税制の趣旨及び目的について、昭和 60 年 12 月 17 日に提出された「昭和 61 年度の税制改正に関する答申」で「近年、企業活動の国際化の進展に伴い、海外の特殊関係企業との取引の価格を操作することによる所得の海外移転、いわゆる移転価格の問題が国際課税の分野で重要となってきたが、現行法では、この点についての十分な対応が困難であり、これを放置することは、適正・公平な課税の見地から、問題のあるところである。また、諸外国において、既に、こうした所得の海外移転に対処するための税制が整備されていることを考えると、我が国においても、これら諸外国と共通の基盤に立って、適正な国際課税を実現するため、法人が海外の特殊関係

²³⁶ 増井良啓 前掲（注 207）47～49 頁、参照。

²³⁷ 岩下正他「昭和 61 年度版 改正税法のすべて」大蔵財務協会（1986 年）、及び矢内一好『移転価格税制の理論』中央経済社（1999 年）11 頁、参照。

²³⁸ 矢内一好 前掲（注 237）11 頁、及び水野忠恒 前掲（注 120）591 頁、参照。

企業と取引を行った場合の課税所得の計算に関する規定を整備するとともに、資料収集等、制度の円滑な運用に資するための措置を講ずることが適当である²³⁹。」と答申されているように、わが国の移転価格税制は、海外の親会社、子会社等との取引を通じた所得の海外移転に対処し、既にそのための整備が進んでいる諸外国と共通の基盤に立って、適正な国際課税の実現を図ることをその趣旨及び目的としている²⁴⁰。

(3) 制度の内容²⁴¹

法人が、その国外関連者との間で資産の販売、購入、役務の提供その他の取引を行った場合に、当該法人がその国外関連者から支払を受ける対価の額が、独立企業間価格 (arm's length price)²⁴²に満たないとき、又は、法人が国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えると、その国外関連者との取引を、独立企業間価格で行われたものとみなして法人税額を計算するものである(措法 66 条の 4)。この制度は、法人税の納税義務を有する法人を適用対象としており、上述した場合のように法人税の対象となる所得金額が減少している国外関連取引を課税の対象取引としている。

移転価格税制が適用された場合において、独立企業間価格に引き直して計算した結果との差額については損金の額に算入されず、また、法人が各事業年度において支出した寄附金の額のうち当該法人に係る国外関連者に対するものは損金の額に算入されない(措法 66 条の 4 第 3 項、4 項)。

(4) 国外関連者²⁴³

国外関連者とは、外国法人のうち、内国法人と以下のような特殊関係にあるものである。

- ① 2 つの法人のうち、いずれか一方が、他の法人の発行済株式等の 50% 以上を直接又は間接に保有する関係 (持株関係)
- ② 2 つの法人が、同一の者によって、それぞれの発行済株式等の 50% 以上を直接又は間接に保有される関係 (持株関係)
- ③ 2 つの法人のうち、いずれか一方が、他の法人の役員の 2 分の 1 以上を兼ねる等の一定の関係²⁴⁴ (実質支配関係)

²³⁹ 税制調査会「昭和 61 年度の税制改正に関する答申」(1986 年)、引用。

²⁴⁰ 大崎満『移転価格税制 - 日本と欧米の制度比較 -』大蔵省印刷局 (1988 年) 215 頁、参照。

²⁴¹ 水野忠恒 前掲 (注 120) 591~594 頁、及び羽床正秀他『移転価格税制詳解 [平成 21 年版]』大蔵財務協会 (2009 年) 22 頁、33 頁、参照。

²⁴² 国外関連者との取引を、その取引と同様の状況のもとで非関連者で行ったとした場合に成立するであろう価格をいう。

²⁴³ 水野忠恒 前掲 (注 120) 592 頁、及び羽床正秀他 前掲 (注 241) 26~29 頁、参照。

²⁴⁴ 一定の関係とは、次の関係をいう。水野忠恒 前掲 (注 120) 592 頁、参照。

イ. 他の法人の役員の 2 分の 1 以上を兼ねる関係

ロ. 事業活動の多くを他の法人との取引に依存する関係

ハ. 事業上必要な資金の相当部分を他の法人からの借入により、又はその保証により調達していることにより、事業の方針の全部又は一部につき実質的に決定できる関係

④上記の持株関係と実質支配関係が連鎖する関係²⁴⁵

(5) 対応的調整

対応的調整とは、上記(4)の特殊関係にある法人間の取引、いわゆる関連法人間取引にかかる国際間の二重課税を回避するために、課税庁によって行われる二重課税の調整措置のことである。すなわち、関連法人間取引において、一方の国が自国の法人に対して移転価格課税を行ったにもかかわらず、関連法人の所在する他方の国が何の調整も行わなかったとすると、法人グループ全体では、同じ所得について両国で二重で課税されることとなる²⁴⁶。このような場合には、当事者からの申請に基づいて、わが国の税務当局の担当官と相手国の税務当局の担当官が協議（権限のある当局間の協議）を行い、合意が成立した場合には、その内容に従って、双方又は一方の国の課税庁が国内的な措置として対応的調整を行うこととされている²⁴⁷。

2. 移転価格税制と一段階説

前述してきたように、一段階説の考え方は、移転価格税制の中に取り入れられている。一段階説とは、第2章で述べたように、通常の対価相当額による取引のみがあったという擬制に基づいて、取引の両当事者を通じて一貫した調整措置を定めることが妥当であるとする考え方である。この一段階説においては、例えば資産の無償譲渡の場合には、譲渡をした法人はその資産の時価相当額を益金に算入するが、もはやそれを寄附金に算入することは認められず、また、資産を譲り受けた法人は、それを時価で取得したものとしてそれに時価相当額を付することとなるが、同じ金額を益金に算入することは必要でないとされる²⁴⁸。この一段階説の考え方による調整措置は、移転価格税制が適用された場合の対応的調整として移転価格税制の中に取り入れられており²⁴⁹、つまり、二重課税防止のため、取引をした当事者の一方の法人でのみ益金算入させ、それにあわせてもう一方の法人で損金算入させるというものである。

²⁴⁵ 平成17年度税制改正により、

イ. 内国法人等と外国法人との間に、実質支配関係と持株関係の組合せにより、間接の支配関係のある外国法人

ロ. 内国法人等と外国法人とが同一の者により、イ.と同様に支配される関係のある外国法人も適用対象とされている。水野忠恒 前掲(注120)592頁、参照。

²⁴⁶ 川田剛「対応的調整」金子宏編『国際課税の理論と実務—移転価格と金融取引』有斐閣(1997年)90頁、参照。

²⁴⁷ 金子宏 前掲(注54)448~449頁、参照。

²⁴⁸ 金子宏 前掲(注64)175頁、参照。

²⁴⁹ 増井良啓 前掲(注207)49頁、参照。

3. 移転価格税制の国内取引への適用について

米国では、前節で確認してきた IRC 第 482 条が移転価格課税の根拠規定²⁵⁰であり、米国の移転価格税制が IRC 第 482 条にしたがって国内外問わず関連納税者の間で行われる取引に適用されるのに対し、わが国では、国外関連者を行う国際取引に限定して移転価格税制が適用される。

わが国の移転価格税制が国内取引を適用対象外としていることについて金子宏名誉教授が「わが国の移転価格税制は国際取引のみを対象としている。立案段階では、アメリカの制度のように国内取引も対象とすべきである、という意見も述べられた。しかし、制度の主要な目的が国際的所得移転を防止することにあつたこと、国内取引をも対象とする場合には、法人所得の計算に関する基本的仕組みを再検討する必要がある、そのため制度化に長期間を要すること、の二つの理由から、対象を国際取引に限って制度化することになった²⁵¹。」と述べていることから、法人税法第 22 条を含めた法人所得の計算に関する基本的仕組みからの再検討（及びその制度化）には相当期間を要すること等から、国内取引については適用対象外とされていた。しかし、第 2 章で述べてきたように、平成 22 年度税制改正によってグループ法人税制が創設され、完全支配関係にある法人間では、例えば無償取引等があつた場合の調整方法として寄附金全額損金不算入、受贈益益金不算入つまり一方の法人でのみ益金算入、もう一方の法人で損金算入させるという移転価格税制（一段階説）の対応的調整の考え方が取り入れられた。このことにより、完全支配関係にある法人グループとしては、以下で述べるような課税の不統一性及び二重課税等の問題は解消されることとなった。そこで以下では、完全支配関係にない法人を前提として、移転価格税制の国内取引への適用について考察する。

まず、移転価格税制を国内取引へ適用することについて増井良啓教授は、「移転価格税制を国内取引に拡充するという提案は、現在法人税法 22 条 2 項および 37 条が対処している特定の問題群を抜き取り、問題に適合した『別段の定め』を設けることを意味する。具体的には、1 に、所得計上の根拠規定が導入される。2 に、首尾一貫した調整措置をとることができる。3 に、広い範囲の関連会社間取引に適用される。4 に、認定基準が独立企業間価格となる。これを要するに、『所得振替防止』のための制度が、国内会社間取引についても設定されるということである²⁵²。」と述べ、法人間の所得移転防止等の観点から、移転価格税制の国内取引への適用を提案している。

また、同教授は、「日本の法人税法が抱えるいまひとつの重要な問題は、関連会社間で所得振替が生じた場合、振替元への所得増額および振替先への受贈益課税という 2 回の

²⁵⁰ 本庄資 前掲（注 202）384 頁、参照。

²⁵¹ 金子宏『所得課税の法と政策』有斐閣（1996 年）371 頁、引用。

²⁵² 増井良啓 前掲（注 207）253 頁、引用。

課税がありうることであった。この『二重課税』を放置しておいてよいか。仮にこれを除去するとすれば、どのような規定を設ければよいか。立法論としての『一段階説』はこれに対する解答であり、移転価格税制を国内取引に拡充する場合も、対応的調整によってこれを生かすことができる²⁵³。」と述べて、一段階説を法人間での二重課税等の問題の1つの解決策であるとしている。この一段階説について、第3章で取りあげた清水惣事件の検討（法人税法第22条第2項及び同法第37条適用に係る問題点）でも述べたように、国内取引についてもその一段階説による調整措置を定めて適用することで、無償取引等があった場合の資産の譲渡側又は役務を提供した側の寄附金は全額損金不算入となり、資産の譲受側又は役務の提供を受けた側の受贈益は全額益金不算入となるため、「あるときには両当事者とも課税されず、あるときには両当事者とも課税されるという不統一な結果²⁵⁴」及び「寄附金の損金算入限度額を通じての所得移転」を防止することができる。つまり増井良啓教授が提案するように、一段階説を採用し、関連法人グループ間等で一貫した調整措置を行うことで、前章まで述べてきたような無償取引に関する問題点は解消することができると思われる。

金子宏名誉教授は、この一段階説を採用することについて、「第一に、無償取引があった場合において、あるときは両当事者とも課税され、あるときは両当事者とも課税されないという不統一な結果をさけることができ、しかも利益を与えた法人の側でのみ課税が行われることになる。第二に、無償取引による所得の振替は不可能となり、この方法を用いた租税回避は完全に否認されることになる。したがって、一三二条を適用しても、二二条二項を適用しても、否認の効果は異なることになる。系列企業間の無償取引については、このように、一方当事者が通常の対価を取得したと擬制することに対応して他方当事者は通常の対価を支払ったと擬制する方が、いったん收受した対価を贈与したものと擬制することよりも、合理的であり、また取引の実体に合致しているのではないかと思われる（たとえば親子会社を一体としてとらえると無償取引によって両方の所得が同時に増加すると考えるよりも、一方の所得が増加すれば他方の所得はそれだけ減少すると考える方が合理的である）²⁵⁵。」と述べ、二段階説と比較してのその合理性の観点等からも、一段階説に基づく一貫した調整措置を定めて適用することが合理的であるとしている²⁵⁶。

また岡村忠生教授は、移転価格税制の国内取引への適用について「アメリカ IRC482条のように、それを国内取引に対しても適用するということは可能である。その場合には、対応的調整が行われるため、グループ全体としての損益に変化はない。つまり、482

²⁵³ 増井良啓 前掲（注207）242頁、引用。

²⁵⁴ 増井良啓 前掲（注142）99頁、参照。

²⁵⁵ 金子宏 前掲（注64）175頁、引用。

²⁵⁶ 金子宏 前掲（注64）174頁、参照。

条のような移転価格税制が国内取引に適用される場合には、非正常取引に係る関連グループ全体の所得を、そのメンバーに適正に分配するという機能が果たされることになる。このような、いわば関連グループを一体のものとして調整を行うという考え方は、寄附金規定にはないものである。・・・(中略)・・・すなわち寄附金規定が適用される場合には、損金算入限度額の範囲内でのみ損金算入が認められ、相手方に対する対応的調整は行われたいのに対して、移転価格税制が適用される場合には、損金算入が全額否認されるが、相手方に対する対応的調整が行われる可能性があることである。例えば、国内における非正常取引を行った法人に寄附金規定が適用され、損金算入限度額をすでに超えていた場合には、非正常部分は、取引の両当事者に課税され、経済的二重課税が生じるのに対して、国外非正常取引に移転価格税制が適用され、対応的調整が行われた場合には、二重課税は生じないということになる。したがって、近い将来において、このような問題を解決し、両制度を整合することが必要であると思われる²⁵⁷。」と述べて、米国の IRC 第 482 条による所得の配分、関連法人グループ間における二重課税の問題及び国内取引と国際取引の整合性の観点等から、移転価格税制の国内取引への適用について肯定的な見解を示している。

さらに、村井正名誉教授も「現行法人税法は、関連法人群を前提とした所得計算の体系を知らず、もっぱら二当事者間の取引に分解して計算を行っているのである。こうしたグループ間のミルキング²⁵⁸は、典型的な移転価格操作の国内版なのである。こうした国内取引を介したミルキングに対処するためには、現行法人税法は限界があるから、理論的には、これらの国内取引もカバーするようなアメリカ型の制度の導入が望ましい・・・(中略)・・・関連法人群の取引について、国内取引と国際取引とで適用法を異にする結果、両者で理論的整合性を欠くこととなるのは、好ましいことではないから、近い将来において国内取引及び国際取引をカバーする包括的な移転価格税制を再構成せざるを得なくなるだろう²⁵⁹。」として、関連法人グループ間での所得移転等を問題視し、国内取引にも適用できるような包括的な米国型の移転価格税制を導入することが理論的であるとしている。

以上のように、無償取引等があった場合の現行の法人税法第 22 条第 2 項及び同法第 37 条の規定による対応では限界があり、課税の不統一性及び二重課税等を生じること、

²⁵⁷ 岡村忠生「移転価格税制」村井正編『国際租税法の研究』法研出版（1990年）136頁、引用。

²⁵⁸ 村井正名誉教授は、この「ミルキング」について以下のとおり説明している。

支配・服従関係にある関係法人群においては、第三者間取引では見られないような取引がしばしば見られる。グループ全体の租税負担を極小化するため、利益操作を行う。そうしたグループ内の利益操作的取引を介して、所得を甲法人から乙法人に移し替えることを、乳を「搾り出す」ことに類似しているところから、アメリカでは、**milking** と呼ばれている。この **milking** は、複数の法人間での損益通算を行うのと同じ効果を生じる。村井正 前掲（注 208）133 頁、参照。

²⁵⁹ 村井正 前掲（注 208）166 頁、引用。

また、国内取引と国際取引との整合性等から、筆者は、課税の公平という観点からは一段階説の考え方が取り入れられている移転価格税制を国内取引に対して適用することは理論的にはやむを得ないものとする。しかし、移転価格税制は独立企業間価格をめぐって納税者と税務当局の見解の差が生じやすいこと²⁶⁰、移転価格税制の本来の目的は所得の海外移転を防止することであること、さらにはその適用に係る課税実務の煩雑性の観点等からは、移転価格税制を国内取引に対して適用するには問題があると思われ、また、米国とわが国の租税に関する歴史及び社会情勢の違いなどからも、課税庁に裁量権が委ねられることとなる移転価格税制を国内取引に対して適用することはわが国においては現実的でないと思われる。

第 3 節 総括

本章では、法人税法第 22 条第 2 項と IRC 第 482 条との比較及び移転価格税制とその国内取引への適用について考察した。

第 1 節では、IRC 第 482 条について概観し、法人税法第 22 条第 2 項との比較を行った。IRC 第 482 条は、米国の内外を問わず関連納税者の間で行われる取引を独立当事者間基準による取引に引き直すことによって租税の公平（タックス・パリティー）の実現を図ろうとする規定であり、米国ではその基準に即して所得を計算し直す権限が内国歳入庁に与えられている。また、IRC 第 482 条を適用する効果は、関連納税者の間で総所得等を配分し、対応的配分等の付帯的調整を行うという点にある。

わが国の法人税法第 22 条第 2 項との比較においては、規定の趣旨、つまり課税の公平維持のための適正所得算出を目的としていることは共通しているものの、適用対象の範囲等、重要な相違がいくつもある。特に規定について、第 2 章でも述べてきたように、わが国の同項の規定は果たすべき機能に比べて条文としては簡潔すぎるのに対し、IRC 第 482 条では規定自体はきわめて簡潔であるものの、規則で詳細に、かつ体系的に適用の準則が定められている。この点については金子宏名誉教授が述べるように、納税者の法的安定性及び予測可能性確保の観点から、理想としては米国のようにできるだけ法令や通達等で適用に関する定めを整備すべきではないかと考える。また、わが国で無償取引が行われた場合の法人税法上の調整は、二段階説等の考え方によって同項の規定と同法第 37 条の規定により取り扱われるが、米国の IRC 第 482 条ではそれが関連納税者間の取引である場合には対応的配分等によって調整が行われ、法人間の所得の振替が行われるのである。

そして第 2 節で、移転価格税制とその国内取引への適用として、移転価格税制について

²⁶⁰ 藤井保憲「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（2005 年 12 月）22 頁、参照。

概観するとともに、一段階説及び移転価格税制の国内取引への適用について考察した。一段階説は、金子宏名誉教授が上記の IRC 第 482 条に立脚して提唱しており、IRC 第 482 条の対応的配分に呼応する理論で、その考え方は移転価格税制の中に取り入れられている。

移転価格税制の国内取引への適用について、平成 22 年度税制改正により、完全支配関係にある法人グループではグループ法人税制として、無償取引等があった場合の調整方法（寄附金の調整方法）にその移転価格税制の考え方（対応的調整）が取り入れられた。このことにより、完全支配関係にあるグループとしての課税の不統一性及び二重課税等の問題は解消されることとなったが、完全支配関係にない法人間においては、従来どおり法人税法第 22 条第 2 項と同法第 37 条の規定によって取り扱うこととなり、この場合には増井良啓教授や岡村忠生教授が述べるように寄附金を通じた所得移転や二重課税等の問題がある。これらの問題を解消し、課税の公平を維持していくためには、一段階説の考え方を取り入れた移転価格税制を米国のように国内取引にも適用することは理論的にはやむを得ないものと考えられるが、所得の海外移転の防止という移転価格税制の本来の目的及び国内取引へ適用するにあたっての課税実務の煩雑性、さらには米国とわが国の租税に関する歴史及び社会情勢の違いなどから、移転価格税制を国内取引に対して適用することは問題であると思われる。

おわりに

本論文では、法人税法第 22 条第 2 項に規定する無償取引課税について考察を行った。

法人税法第 22 条第 2 項の規定にあるように無償取引には「無償による資産の譲渡」、「無償による役務の提供」及び「無償による資産の譲受け」の 3 つがあげられる。法人税法における無償取引の取扱いを考察するにあたり、まず第 1 章で法人税法の基礎となっている企業会計及び会社法におけるこれら無償取引の取扱いを考察した。

企業会計においては、「無償による資産の譲渡」及び「無償による役務の提供」について「税法と企業会計との調整に関する意見書」等でも報告されているように、その取扱いが明確にされていない。これは、無償による資産の譲渡については収益と費用が両建経理となって相殺されるため重要性が乏しいと判断されていること、また、無償による役務の提供についてはその提供による収益とこれに対応する原価との個別対応が困難であることなどがその要因としてあげられている。ただし、無償による資産の譲受けは原則として適正時価をもって収益を計上することとされている。また、会社法においては、会社法の計算規定として第 431 条で一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする旨が規定されており、つまり企業会計と同様の取扱いを行うのである。

しかし、法人税法においては、企業会計及び会社法と異なり、法人が他の者と取引を行う場合には、時価によって取引されるものとするのが原則的な考え方でされており、上記 3 つの無償取引からも収益を認識し、課税することが規定されている。このように現実には対価を収受していない無償取引から収益が生じることの根拠として、いくつかの学説がある。そこで第 2 章では、その根拠について学説等を中心に考察し、さらに同項の規定の解釈にあたっての重要な問題の 1 つである無償取引の適用範囲についても考察した。

無償取引から収益が生じることの根拠として、有償取引同視説、二段階説、適正所得算出説、同一価値移転説及び実体的利益存在説などの学説があり、有償取引同視説及びそれに類似した考え方である二段階説が課税実務上通説となっているが、これらの諸学説に通じていえることは、通常に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課税の公平を維持することであり、つまり適正所得算出説の考え方をその根拠としているということである。また、無償取引の適用範囲については、限定説と無限定説とが対立した形で支持されており、同項の規定から無償取引の適用範囲について何らかの限定を付しているとは読みとれないこと等から、限定説よりも無限定説のほうが妥当であると考えられる。

このように、法人税法上、無償取引から収益を認識し、課税することの根拠やその適用範囲について学説等が分かれているが、これは、法人税法第 22 条第 2 項の規定がその果たすべき機能に比べて簡潔すぎるものが 1 つの要因であると考えられる。さらに、同様の問題として、低額譲渡等の低額取引が同項に規定する無償取引に含まれるかどうかについて

ての解釈の問題がある。この低額取引の取扱いは同項の規定のなかで明確にされていないこともあって、その解釈についてもいくつかの学説及び裁判所等の見解があるが、無償取引規定の根拠である課税の公平という目的から、低額取引も無償取引に含めて取り扱うべきであると思われる。

このように条文としては簡潔だが、その解釈が複雑である法人税法第 22 条第 2 項の無償取引について、裁判所がどのように判断したかを確認し、その判断の是非について検討するため、第 3 章において、親子会社間の無利息融資に関する判決例である清水惣事件と、第三者有利発行増資に関する判決例であるオープンシャホールディング事件を取りあげ、判例研究を行った。

清水惣事件については、寄附金との対応を前提とした限定説の考え方に基づく判示事項等には疑問が残るものの、無利息融資に対して課税した判決自体は法人税法第 22 条第 2 項の規定の趣旨、つまり課税の公平を維持する観点からは妥当なものであったと考える。また、オープンシャホールディング事件については、租税回避行為否認の意味では実質的、経済的評価を重視して本判決で旧株主が課税されたことは妥当であると考えるが、同項に規定する「取引」について拡大解釈をしていること及び発生している事実と異なる事実関係を創造するような法形式の読み替えをしていることは、租税法律主義の観点から問題であり、そのため旧株主に対して同項の規定を適用して課税していくには法改正等が必要であると考えられる。これら 2 つの判決例のように、親子会社間等の関連法人グループ間では無償取引等が行われやすいこと、また法人税法第 22 条第 2 項の規定は課税の公平を根拠としているが、条文が簡潔すぎることもあってその解釈には疑義が生じることが多いことから、このような無償取引をめぐる争いが生じるものとも思われる。

そして第 4 章では、無償取引課税を織り込んだ法人税法第 22 条第 2 項の規定と共通性を有している米国の内国歳入法典第 482 条（Internal Revenue Code § 482。以下、「IRC 第 482 条」という。）について概観し、わが国の同項の規定との比較を行うとともに、その IRC 第 482 条に立脚して提唱された一段階説の考え方が取り入れられているわが国の移転価格税制とその国内取引への適用について考察した。

IRC 第 482 条は、わが国の法人税法第 22 条第 2 項の規定と同様にその規定自体はきわめて簡潔であるものの、規則で詳細に、かつ体系的に適用の準則が定められており、その意味では、納税者の法的安定性や予測可能性がより確保されているといえるものである。さらに、IRC 第 482 条は、複数の関連企業を一体としてみた規定であり、関連納税者間において対応的配分等によって調整が行われ、法人間での所得の振替が行われるという点でわが国の同項の規定と異なっている。

また、移転価格税制の国内取引への適用については、第 2 章及び第 3 章で取りあげてきた無償取引が行われた場合の所得移転、課税の不統一性及び二重課税等の問題を中心にし

て考察した。これらの問題を解消させ、課税の公平を維持するためには理論的には移転価格税制を国内取引へ適用することが必要であると考えられるが、所得の海外移転防止という移転価格税制の本来の目的及びその国内適用に係る課税実務の煩雑性の観点等からは問題があると思われる。その意味では、第 2 章第 5 節で考察した平成 22 年度税制改正によるグループ法人税制創設によって、完全支配関係にある法人間に限定して移転価格税制の対応的調整の考え方が国内取引に取り入れられたことは、課税実務の煩雑性等を考慮した一種の割り切りであったのではないかと考えられる。

以上のように、法人税法における無償取引課税について考察したが、無償取引課税を織り込んだ法人税法第 22 条第 2 項の規定が簡潔すぎることで、その適用にあたっては解釈に委ねる部分が多いことなどから、オープンシャールディング事件のように法の拡大解釈をしてしまうような問題が生じるものと思われる。これらについては、租税法律主義の目的である法的安定性と予測可能性を保障し、同規定の解釈をめぐる争いをできる限り避けるためには、主要な問題点については法令によって立法的に解決するべきであり、さらに、解釈についても通達等であるべく明確な基準を示していくべきではないだろうか。米国の IRC 第 482 条はわが国の法人税法第 22 条第 2 項の今後のあり方を考えるうえでの一助となるものであると考えられる。

そして、無償取引が行われた場合の問題点である所得移転、課税の不統一性及び二重課税等の解消については、課税の公平という目的からは移転価格税制の考え方を国内取引へ適用することが理論的には必要となるが、課税実務の煩雑性の観点等からは非常に難しい。したがって、今後、平成 22 年度税制改正におけるグループ法人税制創設のように、最近の経営実態を踏まえ、課税実務の煩雑性等を考慮しながらも課税の公平を実現していけるような取組みが行われていくことを期待する。

最後に、本論文の作成にあたり、多大なるご指導とご助言を賜りました指導教授である大江晋也教授をはじめ、名古屋経済大学大学院法学研究科の諸先生方に対して深く感謝の意を表し、心より御礼を申し上げます。

参考文献等一覧

【単行本】

- 青山慶二監 『米国内国歳入法第 482 条（移転価格）に関する財務省規則』日本租税研究協会（1995 年）
- 飯野利夫 『財務会計論〔三訂版〕』同文館出版（1999 年）
- 石川鉄郎 『財務会計論（応用編）』税務経理協会（2004 年）
- 伊藤義一 『税法の読み方 判例の見方』TKC 出版（2008 年）
- 上西左大信 『新しい「グループ法人税制」の仕組みと実務』税務研究会出版局（2010 年）
- 江頭憲治郎 『株式会社法〔第 3 版〕』有斐閣（2010 年）
- 江頭憲治郎、門口正人編 『会社法体系 機関・計算等（第 3 巻）』青林書院（2008 年）
- 大崎満 『移転価格税制 ー日本と欧米の制度比較』大蔵省印刷局（1988 年）
- 大隅健一郎、今井宏、小林量 『新会社法概説〔第 2 版〕』有斐閣（2010 年）
- 大住達雄 『新版 商法の計算理論』同文館出版（1974 年）
- 大淵博義 『法人税法解釈の検証と実践的展開』税務経理協会（2009 年）
- 岡村忠生 「移転価格税制」村井正編『国際租税法の研究』法研出版（1990 年）
- 岡村忠生 『法人税法講義〔第 3 版〕』成文堂（2007 年）
- 金子宏 『所得課税の法と政策』有斐閣（1996 年）
- 金子宏 『所得税・法人税の理論と課題』日本租税研究協会（2010 年）
- 金子宏 『租税法〔第 15 版〕』弘文堂（2010 年）
- 金子宏、佐藤英明、増井良啓、渋谷雅弘編 『ケースブック租税法』弘文堂（2010 年）
- 川田剛 「対応的調整」金子宏編『国際課税の理論と実務 ー移転価格と金融取引』有斐閣（1997 年）
- 川田剛 『早見一覧 移転価格税制のポイント』財経詳報社（2008 年）
- 神田秀樹 『会社法〔第 12 版〕』弘文堂（2010 年）
- 北野弘久 『税法学原論〔第六版〕』青林書院（2009 年）
- 郡谷大輔、和久友子編 『会社法の計算詳解』中央経済社（2006 年）
- 酒巻俊雄、尾崎安央編 『新会社法〔改訂版〕』青林書院（2008 年）
- 桜井久勝 『財務会計講義〔第 11 版〕』中央経済社（2010 年）
- 佐藤正勝 『移転価格税制の理論と適用 ー日米両国法制の比較研究ー』税務経理協会（1997 年）
- 品川芳宣 『課税所得と企業利益』税務研究会出版局（1982 年）
- 白須信弘 『新版 アメリカ法人税法詳解』中央経済社（2002 年）

- 須田徹 『アメリカの税法〔改訂六版〕－連邦税・州税のすべて』中央経済社（1998年）
- 武田昌輔 『立法趣旨 法人税法の解釈〔平成10年度版〕』財経詳報社（1998年）
- 武田昌輔 『武田昌輔 税務会計論文集』森山書店（2001年）
- 武田昌輔 『法人税回顧六〇年～企業会計との関係を検証する～』TKC出版（2009年）
- 武田隆二 『法人税法精説』森山書店（2005年）
- 武田隆二 『最新 財務諸表論〔第11版〕』中央経済社（2008年）
- 田中弘 『新財務諸表論〔第3版〕』税務経理協会（2009年）
- 富岡幸雄 『税務会計学講義』中央経済社（2008年）
- 中川一郎 『法人税法コンメンタール』三晃社（1975年）
- 中田信正 『財務会計・法人税法論文の書き方・考え方－論文作法と文献調査－』同文館出版（2004年）
- 中村利雄 『法人税の課税所得計算〔改訂版〕－その基本原理と税務調整－』ぎょうせい（1990年）
- 中村利雄、岡田至康 『法人税法要論』税務研究会出版局（2010年）
- 中村慈美 『グループ法人税制の要点 解説』大蔵財務協会（2010年）
- 成松洋一 『法人税セミナー－法人税の理論と実務の論点－〔四訂版〕』税務経理協会（2010年）
- 成松洋一 『法人税法－理論と計算－〔六訂版〕』税務経理協会（2010年）
- 成道秀雄 『新版 税務会計論〔第2版〕』中央経済社（2009年）
- 日本公認会計士協会東京会編 『実務解説／連結納税制度』税務研究会出版局（2002年）
- 日本公認会計士協会東京会編 『会計基準のコンバージェンス～アドプションに向けて～』税務経理協会（2009年）
- 羽床正秀、古賀陽子 『移転価格税制詳解〔平成21年版〕』大蔵財務協会（2009年）
- 広瀬義州 『財務会計〔第9版〕』中央経済社（2010年）
- 本庄資 『アメリカ法人税法講義』税務経理協会（2006年）
- 増井良啓 『結合企業課税の理論』東京大学出版会（2002年）
- 松沢智 『租税実体法の解釈と適用』中央経済社（1993年）
- 松沢智 『租税実体法の解釈と適用・2』中央経済社（2000年）
- 松沢智 『租税実体法〔補正第2版〕』中央経済社（2003年）
- 水野忠恒 『租税法〔第4版〕』有斐閣（2009年）
- 村井正 『租税法－理論と政策－〔第三版〕』青林書院（2002年）
- 矢内一好 『移転価格税制の理論』中央経済社（1999年）
- 山本守之 『租税法の基礎理論』税務経理協会（2008年）

- 山本守之 『税制改正の動き・焦点〔平成 22 年度対応版〕』 税務経理協会（2010 年）
- 山本守之 『体系法人税法』 税務経理協会（2010 年）
- 吉牟田勲 『新版 法人税法詳説 ―立法趣旨と解釈〔平成 10 年度版〕』 中央経済社（1998 年）
- 渡辺淑夫 『法人税法 ―その理論と実務〔平成 22 年度版〕』 中央経済社（2010 年）

【雑誌・論文】

- 阿部泰久 「グループ法人税性・資本取引課税 改正法案による解説」『税務弘報』Vol.58／No.4（2010 年 4 月）
- 伊藤雄二 「無償取引と移転価格税制」『税大ジャーナル』第 2 号（2005 年 7 月）
- 占部裕典 「法人税法 22 条 2 項の適用範囲について」『税法学』551 号（2004 年 5 月）
- 占部裕典、樋元雅一 「第三者割当増資における有利発行と課税」『税経通信』Vol.58－No.7（2003 年 6 月）
- 大淵博義 「親会社と子会社間での無利息融資と収益の認識」『税務事例創刊 400 号記念出版 戦後重要租税判例の再検証』（2003 年 2 月）
- 岡村忠生 「関連法人グループと内国歳入法典 482 条（1）」『税法学』404 号（1984 年 8 月）
- 岡村忠生 「資産の低額譲渡と法人税法二十二条二項にいう収益の額」『民商法雑誌』第 116 巻第 3 号（1997 年 6 月）
- 岡村忠生 「グループ法人課税制度は、なぜ必要か」『税研』Vol.25－No.4（2010 年 1 月）
- 岡村忠生、上西左大信、鮫島大幸、阿部泰久「グループ法人税性・資本取引課税 座談会」『税務弘報』Vol.58／No.4（2010 年 4 月）
- 加藤恒彦 「オープンシャホールディング事件と法人税法 22 条 2 項適用の可否」名古屋税務研究所『税務研究』Vol.15（2009 年 6 月）
- 金子宏 「アメリカ合衆国の所得課税における独立当事者間取引（arm's length transaction）の法理（上） ―内国歳入法典四八二条について―」『ジュリスト』724 号（1980 年 9 月）
- 金子宏 「アメリカ合衆国の所得課税における独立当事者間取引（arm's length transaction）の法理（中） ―内国歳入法典四八二条について―」『ジュリスト』734 号（1981 年 2 月）
- 金子宏 「アメリカ合衆国の所得課税における独立当事者間取引（arm's length transaction）の法理（下） ―内国歳入法典四八二条について―」『ジュリスト』736 号（1981 年 3 月）

- 金子宏 「無償取引と法人税」『法学協会百周年記念論文集』第2巻（1983年10月）
- 川田剛 「オランダ子会社による第三者株式割当てに係る寄附金課税の適否について」
『国際税務』Vol.22-No.3（2002年3月）
- 川田剛 「外国子会社による第三者株式割当てと内国法人への寄附金課税」『税務事例』
Vol.34-No.6（2002年6月）
- 川田剛 「外国子会社の第三者株式割当てと親会社への受贈益課税の可否 — オープン
ンシャ事案に係る最高裁判決 —」『国際税務』Vol.26（2006年3月）
- 北野弘久 「親会社の子会社に対する無利息融資」『税理』Vol.21-No.8（1978年7月）
- 清永敬次 「低額譲渡と寄附金その他」『シュトイエル』第34号（1965年1月）
- 清永敬次 「無償取引と寄付金の認定」『税経通信』Vol.33-No.13（1978年11月）
- 品川芳宣 「海外子会社株式に係る含み益の増資移転と資産の無償譲渡」『税研』Vol.18
-No.1（2002年7月）
- 杉本佳彦 「連結法人間における取引・配当・寄附金」『税務弘報』Vol.58/No.8（2010
年7月）
- 竹下重人 「低額譲渡と法人税法22条2項」『シュトイエル』第164号（1975年11月）
- 竹下重人 「課税要件事実の認定の構造」『シュトイエル』第200号（1978年11月）
- 武田昌輔 「親会社の子会社に対する無利息融資」『税理』Vol.21-No.8（1978年7月）
- 武田昌輔 「子会社に対する無利息融資による経済的利益の供与は法人税法三七条の寄
付金に当るとされた事例」『判例時報』941号（1979年12月）
- 武田昌輔 「新株予約権の第三者割当てと課税問題 — 旺文社事件に触発されて —」『国
際税務』Vol.22（2002年10月）
- 武田昌輔 「税法上の事実認定問題管見 — 二つの判決を中心として —」『税務事例』
Vol.34-No.10（2002年10月）
- 垂井英夫 「著しく有利な第三者割当増資による含み益の移転 — オープンシャホール
ディング差戻控訴事件」『税研』Vol.25-No.3（2009年11月）
- 富岡幸雄 「親子会社間の無利息融資」『税経通信』Vol.38-No.15（1983年12月）
- 中里実 「移転価格税制」『ジュリスト』1104号（1997年1月）
- 中里実 「『租税法と私法』論参考」『税研』Vol.19-No.5（2004年3月）
- 中村利雄 「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二十二条二項
—」『税務大学校論叢』11号（1977年11月）
- 中村利雄 「法人税の課税所得計算と企業会計（一） — 無償譲渡等と法人税法第22
条第2項 —」『税経通信』Vol.33-No.2（1978年2月）
- 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第22
条第2項 —」『税経通信』Vol.33-No.3（1978年3月）

- 中村利雄 「法人税の課税所得計算と企業会計（完） —無償譲渡等と法人税法第 22 条第 2 項—」『税経通信』Vol.33—No.4（1978 年 4 月）
- 中村利雄 「無利息融資と法人税法 22 条 2 項及び 37 条 5 項」『税経通信』Vol.33—No.11（1978 年 10 月）
- 日本会計研究学会税務会計特別委員会 「企業利益と課税所得との差異及び調整について」『企業会計』Vol.18—No.8（1966 年 8 月）
- 藤井保憲 「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（2005 年 12 月）
- 藤曲武美 「第三者有利発行増資と法人税法 22 条 2 項」『税経通信』Vol.57—No.5（2002 年 4 月）
- 藤曲武美 「役務提供とグループ法人税制の影響」『税経通信』Vol.65—No.8（2010 年 7 月）
- 瀧圭吾 「オープンシャホールディング事件に関する理論的問題」『租税法研究』第 32 号（2004 年 5 月）
- 増井良啓 「親子会社間の無利息貸付 —清水惣事件」『別冊ジュリスト 租税判例百選〔第 3 版〕』120 号（1992 年 12 月）
- 増井良啓 「低額譲渡と法人税法 22 条 2 項」『別冊ジュリスト 租税判例百選〔第 4 版〕』178 号（2005 年 10 月）
- 増井良啓 「無利息融資と法人税法 22 条 2 項 —清水惣事件」『別冊ジュリスト 租税判例百選〔第 4 版〕』178 号（2005 年 10 月）
- 松沢智 「資産の低額譲渡と法人税法二二条二項にいう収益の額」『ジュリスト』1101 号（1996 年 11 月）
- 水野忠恒 「親会社の子会社に対して無利息貸付をした場合には、無償とする合理的な経済目的が存しない限り通常の利息相当額の経済的利益が親会社の所得として認定されるとした事例」『ジュリスト』686 号（1979 年 3 月）
- 水野忠恒 「オープンシャホールディング事件」『別冊ジュリスト 租税判例百選〔第 4 版〕』178 号（2005 年 10 月）
- 溝田澄重 「アメリカ内国歳入法典 482 条の所得の創出について」『税法学』393 号（1983 年 9 月）
- 村井正 「法人の無償取引（その 1）」『時の法令』1218 号（1984 年 7 月）
- 村井正 「法人の無償取引（その 2）」『時の法令』1224 号（1984 年 9 月）
- 村重慶一 「法人税法 22 条 2 項及び同法 132 条 1 項 1 号を適用した法人税の更正処分が違法とされた事例」『税務事例』Vol.34—No.9（2002 年 9 月）
- 吉牟田勲 「所得計算関係の改正」『税務弘報』Vol.13—No.6（1965 年 6 月）

渡辺充 「法人税法 22 条 2 項と新株の第三者割当ての課税適状 — オウブンシャホールディング事件（控訴審判決）—」『税務事例』Vol.36—No.8（2004 年 8 月）

【判決】

最高裁判所第二小法廷 昭和 41 年 6 月 24 日判決 最高裁判所民事判例集第 20 卷第 5 号
最高裁判所第三小法廷 平成 7 年 12 月 19 日判決 最高裁判所民事判例集第 49 卷第 10 号
最高裁判所第三小法廷 平成 18 年 1 月 24 日判決 判例時報第 1923 号
大阪高等裁判所 昭和 53 年 3 月 30 日判決 税務訴訟資料第 97 号
東京高等裁判所 平成 16 年 1 月 28 日判決 訟務月報第 50 卷第 8 号
東京高等裁判所 平成 19 年 1 月 30 日判決 判例時報第 1974 号
大津地方裁判所 昭和 47 年 12 月 13 日判決 税務訴訟資料第 66 号
宮崎地方裁判所 平成 5 年 9 月 17 日判決 行政事件裁判例集第 44 卷第 8・9 号
東京地方裁判所 平成 13 年 11 月 9 日判決 訟務月報第 49 卷第 8 号

【その他】

井内正和、池内学、市谷諭史、杉本佑介、長倉哲也、針原亮、森川明彦編
『実務 税務六法 —法令— [平成 22 年版]』新日本法規（2010 年）
『実務 税務六法 —通達— [平成 22 年版]』新日本法規（2010 年）
岩下正他 「昭和 61 年度版 改正税法のすべて」大蔵財務協会（1986 年）
大蔵省企業会計審議会 「税法と企業会計との調整に関する意見書」（1966 年）
大淵博義 「法人税法 22 条 2 項の『取引の意義』と『その他の取引』の意味内容」、「『その他の取引』」に関してのオウブンシャ・ホールディング事件の控訴審判決及び最高裁判決の評価及び問題点」大淵会研修会資料（鑑定意見書）
菊池義明 『ビジネス時事英和辞典』三省堂（2010 年）
経済安定本部企業会計基準審議会 「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」（1952 年）
国税庁編 「昭和 40 年改正税法のすべて」日本税務協会（1965 年）
国税庁 「平成 22 年度 法人税関係法令の改正の概要」（2010 年）
財務省 「資本に関する取引等に係る税制についての勉強会 論点とりまとめ」（2009 年）
新村出編 『広辞苑 [第六版]』岩波書店（2008 年）
税制調査会 「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（1963 年）
税制調査会 「昭和 61 年度の税制改正に関する答申」（1986 年）

税制調査会 「平成 22 年度税制改正大綱～納税者主権の確立へ向けて～」(2009 年)
竹林滋、小島義郎、東信行、赤須薫編 『ライトハウス英和辞典』研究社(2008 年)
中央経済社編「新版 会計法規集〔第 2 版〕」中央経済社(2010 年 9 月)
週刊 経営財務 No.2933(2009 年 9 月 7 日)、No.2946(2009 年 12 月 14 日)、No.2948
(2010 年 1 月 4 日)、No.2958(2010 年 3 月 5 日)、No.2961(2010 年 4
月 5 日)、No.2974(2010 年 7 月 12 日)、No.2975(2010 年 7 月 19 日)、
No.2977(2010 年 8 月 2 日)、No.2982(2010 年 9 月 13 日)、No.2990(2010
年 11 月 8 日)
アメリカ合衆国内国歳入庁(IRS)ホームページ(2011 年 1 月 7 日確認)
http://www.law.cornell.edu/uscode/html/uscode26/usc_sec_26_00000482----000-.html
http://www.access.gpo.gov/nara/cfr/waisidx_10/26cfr1f_10.html