

# 法人税法における無償取引課税の一考察

—課税の根拠と適用範囲を中心として—

井上 雅登

# 法人税法における無償取引課税の一考察

## ―課税の根拠と適用範囲を中心として―

井上雅登

### 論文要旨

私的自治の原則の下では無償の契約に基づく無償取引は、自由に私人間で行えるが、その無償取引に租税法が税を課す場合がある。法人に対する無償取引課税の適用範囲は、個人に対するそれよりも広がっている。可処分所得を増大させることを目的とする営利法人の無償取引は、租税負担の軽減を企図して行われることが多いからである。

このような取扱いも、租税回避の否認規定として定められていれば理解しやすいが、現実には所得計算の通則規定として定められており、なぜ収入のないところに課税関係が生じるのか、その理由が必ずしも明らかではない。

本稿の目的は無償取引課税の理由、根拠を明らかにすることにより、無償取引規定の適用範囲を明確にすることにある。

まず法人税法の無償取引規定が昭和40年に明文化された経緯とその後の改正の沿革を概観し、法人税法22条2項とその後の改正で追加された同条4項の関係を考察して、法人税法22条4項の規定が企業会計の慣行を慣習法として法人税法に取り入れることを承認した規定であることが確認できた。それによって法人税法22条4項の射程範囲は、既に存在する法令に反しない場合に限って、効力をもつことが明らかになったので、無償取引から収益が発生する会計慣行が存在しなくても、法人税法における無償取引の規定には影響がないこと、また「実現」については法人税法上に規定が存在しないため、企業会計の「実現」概念が適用されることが明らかとなった。以上のことから、法人税法における無償取引の規定が未実現利益を「実現」させる、みなし実現規定であることが確認できた。

これを受けて、同規定の課税根拠についての学説の検討と裁判例の動向を整理した。学説については無償取引の規定を実体的利益に対する課税であるとする説と擬制された利益に対する課税であるとする説の大きく2つに分けて、学界を代表する2つの見解を検討した。法人税法における「実現」は同法に「実現」に関する規定が存在しない以上、法人税法22条4項の規定により企業会計の「実現」概念に委ねられるので、実体的利益（含み益など）が存在したとし

でも、擬制しない限り「実現」しないことを明らかにし、擬制説が妥当することを確認できた。また擬制説のなかでも、同規定が租税回避否認の規定ではないことから、取引自体を創出する擬制は認められず、あくまでも「実現」を擬制する適正所得算出説が最も適していることを明らかにできた。

また無償取引の適用範囲については、現行法には如何なる限定も付されていない。租税法の解釈は租税法律主義の要請から法律の文言と異なる意味を付け加えるなどの恣意的解釈を行うことは許されないので、適用範囲については無限定とすることが適当であるという結論を導き出した。

しかしながら、現実の社会に目を向けてみると、法人が行う無償取引は、租税回避を目的としていない場合も想定される。

無償取引の適用範囲を厳格に限定した場合には、租税回避行為をはじめ、租税負担の軽減を企図して行われる取引を防止することが不十分となり立法趣旨に反する。一方で無償取引の適用範囲に限定を付さなければ、際限なく課税対象が広がり租税法律主義との関係で問題が生じる。

このような観点から、無償取引の適用範囲の限界をどのように線引きするかは非常に難しい問題であるが、法解釈によって適用の射程を決めることは、租税法律主義が形骸化を招くことにもなりかねない。昭和40年に無償取引規定が法文化されてから、約半世紀の時を経て、積み重ねられてきた多くの事例と深まった研究の成果との融合により、新たな立法がはかられることが期待される。

# 法人税法における無償取引課税の一考察

## —課税の根拠と適用範囲を中心として—

目 次

はじめに

第1章 問題の所在

第2章 法人税法 22 条 2 項の無償取引規定の位置づけと立法趣旨

第1節 無償取引規定創設の沿革

第2節 無償取引規定の位置づけと立法趣旨

第3章 無償取引の課税根拠に関する学説と判例

第1節 無償取引の課税根拠に関する学説の検討

第2節 無償取引の課税根拠に関する裁判例の推移と動向

第4章 無償取引の適用範囲についての検討

第1節 無償取引にかかる収益認識の範囲に関する検討

第2節 法人税法 22 条 2 項の「取引」概念

—オウブンシャホールディング事件を素材として—

第3節 租税法律主義と法人税法における無償取引課税

結 論

参考文献一覧

## はじめに

近代社会において、私人間の取引は自由意志に基づく合理的な契約によって規律される。そして貨幣経済や物流の発達、また物の所有と利用の分離がすすむ今日では、民法が定める13種類の契約の中でも売買契約（民法555条）や賃貸借契約（民法601条）の果たす役割は大きいといえる。基本的には売買契約や賃貸借契約のような有償契約に基づいた取引が行われるが、対価を伴わない取引が行われることも少なくない。贈与契約（民法549条）や使用貸借契約（民法593条）がその典型といえる。

これらの契約は契約当事者の自由に締結することができるかとされている。いわゆる契約自由の原則であり、明文の規定は存在しないが、その内容は一般的に①契約を締結し、または締結しない自由、②契約締結の相手方を選択する自由、③契約の内容を決定する自由、④契約締結の方式からの自由、の4種のものから成ると解されている。よって仮に無償で取引を行っても私法上は自由であり制限はない。しかしながら租税法は、無償契約に基づいた取引について租税を課すことによって間接的に、一種の心理的な制限をかけている場合がある。

例えば、贈与税は個人からの贈与によって財産を取得した個人に対して課される（相続税法21条）。贈与税は基礎控除（年間60万円（相続税法21条の5）、平成13（2001）年1月1日以降は年間110万円（租税特別措置法70条の2））が少なく、適用される税率（相続税法21条の7）も最高税率が50%（10%から50%の超過累進税率で、課税価格が1000万円超の金額に適用）と高いことから、贈与契約における贈与財産の価格を当事者間で決定する場面において、贈与税額を考慮しないわけにはいかないだろう。そういう意味において租税法が無償契約においても一種の制限をくわえているといえる。

無償の取引は、特に個人の生活の場面でみられ、夫婦とか親子のような特殊な関係において、交換経済の埒外にあると思われる無償の行為が存在する。個人間の無償の取引は、愛情とか情誼とかの心情によって成り立つ場合が殆どであろう。

そのような観点からすれば、利益を極大化することを目的とする営利法人において、無償取引は特に異例な取引といえる。もっとも利益を極大化すること、換言すれば可処分所得を増大させることを目的とするが故に、法人の無償取引は、租税負担の軽減を企図して行われることが多いともいえる。例えば、所得振替の問題である。利益の出ている法人から赤字の法人に無償で資産を譲渡した場合、資産を譲渡した法人では譲渡損失が計上され、資産を受贈した法人では受贈益が計上されることになるので、2社で考えれば、総額の税負担が減少することになる。このように法人の無償取引に対する課税の問題は租税回避と分けて考えることのできない問題であり、私法上、原則的に自由である無償取引について、法人税法が課税による制限をかけている理由の1つであるといえる。

本稿では、個人間の無償取引を問題とするのではなく、利益を追求する法人においても、時折みられる無償取引に対して、法人税法がいかなる理由で課税を行っているのかを明らかにする。法人税法における無償取引課税の規定が、先に述べたような所得振替などの租税回避の否認規定として定められているのであれば、理解しやすいだろう。しかしながら現実には所得計算の通則規定として定められており、なぜ収入のないところに所得が発生し課税関係が生じるのか、その理由が必ずしも明らかではない。

無償取引課税の目的には先にあげた所得振替のような租税回避を防止し税収を確保することも含まれていると考えられることから、当該規定は無償取引課税の適用範囲を厳格に規定していない。ゆえに解釈・適用の場面で必ずしも統一的な運用が行われていないきらいがある。

しかし、租税法の目的は租税正義の実現にあり、その租税正義の実現を目的として立法された個別租税法である法人税法は、立法された法律のとおり解釈・適用することを租税法律主義が強制している。税収確保という課税の目的の名の下で恣意的に法律を解釈・適用することは租税法律主義に反する。租税法律主義の本質は国家の課税権の濫用から国民の財産権を守ることにあり、いっても過言ではない。課税権の濫用に歯止めをかけるために、租税法律主義の下における無償取引課税の適用範囲を明確化したい。それは最終的に租税法律主義の機能でもある法的安定性と予測可能性の確保に資する。筆者の問題意識は、この点に集約される。以上の問題意識のもとで、本稿は、無償取引課税の理由、根拠を明らかにした上で、無償取引規定の適用範囲を検討していく。

## 第1章 問題の所在

法人税法における無償取引の問題点を明らかにするため、まず私人間の無償による取引のうち、租税法上の課税の有無が問題となる取引を、類型ごとに整理し課税関係を確認したい。無償による取引の類型は標準化すれば、およそ以下の8通りに分けることができる<sup>1</sup>。

- ①個人から個人に資産を贈与した場合
- ②個人から法人に資産を贈与した場合
- ③個人から個人に無償で役務提供をした場合
- ④個人から法人に無償で役務提供をした場合
- ⑤法人から個人に無償で資産を譲渡した場合
- ⑥法人から法人に無償で資産を譲渡した場合
- ⑦法人から個人に無償で役務提供をした場合
- ⑧法人から法人に無償で役務提供をした場合

である。

①の取引の場合、贈与者には原則として課税されない。ただし、贈与される資産が棚卸資産または固定資産等（山林又は譲渡所得の基因となる資産）であれば贈与の時の価額により譲渡したものとして課税される（所得税法 40 条、59 条）。受贈者に対しては贈与税が課税される（相続税法 21 条）。

②の取引の場合、贈与者は①の取引と同様の課税関係になる。資産を譲受けた法人は譲り受けた時の資産の価額（時価）を益金の額に算入し法人税が課される（法人税法 22 条 2 項）。

③の取引の場合、役務の提供者には課税関係が生じないけれども、役務提供を無償で受入れた者はその利益相当額が贈与税の対象となる（相続税法 9 条）。

④の取引の場合、③の取引と同様に基本的に役務の提供者には課税関係は生じないし、役務を受入れた法人についても課税実務上は所得の計算上除外されている。もっとも法人は所得の計算上調整を行わないが無償による役務を受入れることで、その役務提供に係る損金が減少するため間接的に所得を構成することになり課税される<sup>2</sup>。

---

<sup>1</sup> なお類型の整理については、村井正『租税法—理論と政策—（第三版）』（青林書院、1999）66 頁以下（初出：「無償取引（I）」税務弘報 32 巻 9 号（1984）154 頁以下）を参考にした。村井正教授は無償取引とその類似取引の類型を 16 通りに分けシエーマティッシュ（schematisch）に分析されている。

<sup>2</sup> 法人税法 22 条 2 項には無償による役務の受入れについて明文の規定が存在しない。この理由として、武田隆二教授は「役務の無償受入れ（例えば、運送業者から無償で運送用役の給付を受けた場合）は、それが即時的に費消され、したがって期間配分の対象とはならないばかりか、費用の節減（運送経費の支払免除）を通じて収益面へ積極的に顕現する特性を有するがゆえに、ことさら収益についての特別の認識を行う必要がないことによるものである。」（武田隆二『平成 17 年版 法人税法精説』（森山書店、2005）77 頁）と述べら

⑤の取引の場合、資産を無償譲渡した法人にはその資産の譲渡の時の価額と簿価との差額を益金に計上し（法人税法 22 条 2 項）、同時に同額の寄附金を損金計上し、寄附金の損金不算入額（法人税法 37 条）が所得を構成して課税される<sup>3</sup>。他方、資産の受贈者には①および③の場合と異なり贈与税は課されず（相続税法 21 条の 3）、給与所得（所得税法 28 条）もしくは一時所得（所得税法 34 条）が発生する。

⑥の取引の場合、無償譲渡した法人には⑤と同様の課税関係が生じ、譲受けた法人には②と同様の課税関係が生じる。

⑦の取引の場合、無償による役務提供を行った法人には⑤および⑥と同様の課税関係が生じる。他方、無償による役務提供を受けた個人には、給与所得として認定課税されるか一時所得になる。

⑧の取引の場合、無償による役務提供を行った法人には⑤、⑥および⑦と同様の課税関係が生じる。無償による役務を受入れた法人は、④と同様に課税実務上は取り扱われない。

以上のように分類してみると、資産を無償で譲り受けた場合には個人、法人を問わず何らかの課税がされる。また無償による役務の受入れの場合にも、直接または間接的に個人、法人を問わず課税の対象となる。他方、資産を譲渡した場合には法人は原則課税されるのに対し、個人は一定の場合を除いて課税されない。無償による役務の提供についても原則として法人は課税されるのに対し個人は課税の対象とならない。

無償による資産の譲受けおよび無償による役務の受入れについては、個人、法人を問わず担税力の観点から経済的な利益を得た側に課税関係が及ぶのは理解できる。しかしながら無償による資産譲渡および役務提供については、個人の場合は一定の要件を満たす場合にのみ課税されるのに対し、法人の場合は原則として課税の対象となる。このよ

---

れている。ほぼ同旨の理由を無利息貸付の場合を例に述べられているものとして、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 22 条 2 項－」税大論叢 11 号（1977）221 頁、武田昌輔「課税所得の基本問題（中）－法人税法 22 条を中心として－」判例時報 952 号（1980）4 頁がある。しかしながら、これらの考え方に対して神森智教授は「役務も資産同様ストックとなり、したがって期間配分の対象となることがある。当該役務の消費額が製造費用となる場合がそれである。連続意見書第四『棚卸資産の評価について』は役務のみから成る棚卸資産の存在にふれて、『棚卸資産は有形の財貨に限らない。無形の用役も棚卸資産を構成することがある。たとえば加工のみを委託された場合にあらわれる加工費のみからなる仕掛品、材料を支給された場合にあらわれる労務費、間接費のみからなる半成工事は棚卸資産である。』と述べている（第一・七〔棚卸資産の範囲〕）。またストックされていない場合にあっても、総額主義の立場から計上が求められて然るべきともいえよう。したがって、税法が『無償による役務の受入れに係る収益』を示していないのは、それが重要性に乏しく、収益として計上しないでも課税上の弊害がないと考えたためとでも説明するほかないように思えるのである。」（神森智「益金の額と構造」黒澤清総編集『体系近代会計学ⅩⅢ 税務会計論』（中央経済社、1979）43 頁）と述べられて本来は収益が生じる取引であるとしている。

<sup>3</sup> 受贈者が譲渡法人の役員であった場合には別の課税関係が生じる（法人税法 34～36 条、法人税法基本通達 9-2-9 を参照）。



うな課税関係の違いが生じるのはなぜであろうか。

これは所得税法の無償取引課税の規定が例外規定として定められているのに対し、法人税法の無償取引規定が原則規定として定められているからである。法人税法の税額計算を端的に示すと次のようになる。

法人税の課税標準は各事業年度の所得の金額である（法人税法 21 条）。当該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されている（法人税法 22 条 1 項）。算出された所得の金額に税率を適用して（法人税法 66 条）法人税額が求められる。

したがって、法人の所得金額の計算及び法人税額計算においては、益金の額と損金の額を明らかにしなければならない。

益金の額については、法人税法 22 条 2 項が「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。」と規定している。「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」の部分は例示であるから、要するに資本等取引以外の取引で、「別段の定め」があるものを除けば、益金の額とは収益の額ということである。そして法人税法 22 条 4 項で「第二項に規定する当該事業年度の収益の額…は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（以下、「公正処理基準」とよぶ）に従つて計算されるものとする。」と規定されている。

法人税法における無償取引とは、益金の額を定めた法人税法 22 条 2 項の条文上例示されている取引のうち、「無償による資産の譲渡」、「無償による役務の提供」および「無償による資産の譲受け」が法人税法の無償取引である（以下、「無償取引」という）。常識的に考えれば無償の資産譲渡や無償の役務提供によって収益が発生するとは考えられないため、果たして収益が生ずるのか、生じるとしてもなぜ生じるといえるのかについては立法当初から議論があった<sup>4</sup>。昭和 40（1965）年にこの規定が法文化されたが、立法当初の資料の不足も相まって、議論の一致をみない難問でありつづけ、改正から約半世紀を経た現在も、この規定の性格、根拠、目的、適用範囲等について種々の見解が対立している<sup>5</sup>。

また裁判所も法人税法 22 条 2 項の無償取引に関する規定は、創設的規定か確認的規定か、資産譲渡と役務提供で同じ理屈があてはまるのか、何のためにこのような定めをおいているのか、十分にその立場を明らかにしてこなかった<sup>6</sup>。

---

<sup>4</sup> その問題点を鋭く指摘した古い文献としては、中川一郎「新法人税法の研究（2）」シュトイエル 38 号（1965）14 頁以下がある。

<sup>5</sup> 増井良啓『結合企業課税の理論』（東京大学出版、2002）16 頁。

<sup>6</sup> 増井良啓・前掲注（5）18 頁。

それは法人税法が所得税法と異なり、その所得の計算方法について独立した自己完結的な計算構造をもたず原則として企業会計に準拠して行われる<sup>7</sup>、ことと関係する。「益金の額」、「損金の額」とは税法固有の概念ではあるが、「収益の額」、「費用」・「損失」はそれ自体に税法上の定義が存在しない以上、会計原則や適正な会計慣行を組み入れて解釈すべきものであるとされており<sup>8</sup>、それは昭和 42（1967）年に公正処理基準が規定されたことにより明確にされた。そのため計算方法の相当部分は公正処理基準に従って計算された収益の額および原価・費用・損失の額を基礎とする。これに「別段の定め」などの法人税法独自の規制が加えられて課税所得が計算される。「別段の定め」とは本法では具体的には 23 条以下の条文を指すと考えられていることから、条文を文字通り解釈すると法人税法 22 条 2 項の「収益の額」とは公正処理基準に従った企業会計の収益の額ということになり、その収益発生の例示として無償取引が規定されている。ところが企業会計上は無償による資産の譲渡および無償による役務提供から収益は生じないと考えられていることから<sup>9</sup>、法人税法 22 条 2 項の無償取引の規定と法人税法 22 条 4 項の公正処理基準との関係をどう考えるのか議論がある。このように昭和 42（1967）年の改正によって法人税法 22 条 4 項の公正処理基準が規定されたことによって無償取引の規定はより複雑化したのである。

仮に課税根拠や無償取引の規定と公正処理基準の関係を「いずれにしても、法 22 条 2 項に無償譲渡は収益とする旨の明文規定があるため税務上、収益が生じるのは明らかであるから、無償譲渡者は無償譲渡による経済的価値を収益として認識測定するほかない。」<sup>10</sup>と結論付けたところで、無償取引に係る収益認識の範囲については、なお議論が残ることになる。

例えば、無償取引の課税根拠は資産の値上り益（キャピタル・ゲイン）を清算課税することである<sup>11</sup>。と解した場合においては、逆に時価が資産の帳簿価額を下回っていたときには、明文規定があるにも拘らず、無償取引に係る収益が発生しないことになってしまい<sup>12</sup>、無償取引規定の適用範囲に問題が生じる。また仮に、無償取引の規定と公正

<sup>7</sup> 金子宏『租税法〔第 15 版〕』（弘文堂、2010）272 頁。

<sup>8</sup> 武田昌輔「課税所得の基本問題（上）－法人税法二十二条を中心として－」判例時報 949 号（1980）4 頁。

<sup>9</sup> 大蔵省企業会計審議会中間報告『税法と企業会計との調整に関する意見書』（昭和 41（1966）年 10 月 17 日）では「資産を無償譲渡又は低額譲渡した場合に、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。」（総論三（7））とされている。

<sup>10</sup> 浅井光政「法人課税所得と独立企業原則－真実の所得と法人所得課税のあり方の探求を中心として－」税大論叢 40 号（2002）42 頁。

<sup>11</sup> 例えば、東京地判昭和 55（1980）年 10 月 28 日訟月 27 卷 4 号 789 頁。

<sup>12</sup> 中川一郎教授は「収益の生ずる取引として例示されている取引についても、収益を生ずる場合と生じない場合とがあるのか。他の例示的に掲げられている取引については、いかなる場合にも、必ず収益が生じるにもかかわらず、立案当局の説明をもつてしても、収益が生じない場合もあるような取引を例示として掲げたのか。」（中川一郎・前掲注（4）28

処理基準の関係を無償取引の規定にまで公正処理基準が及ぶと理解した場合には、原則に対する例外を定める「別段の定め」がある場合（例えば役員給与の損金不算入（法人税法 33 条）の規定や寄附金の損金不算入（法人税法 37 条）の規定などを適用する場合）に限り、無償取引の規定が働くことになり<sup>13</sup>、この場合も適用範囲が非常に限定されることになる。いずれの場合も無償取引の適用範囲が限定されるが、法人税法 22 条 2 項の文言からそのような解釈が本当に可能なのかという問題である。

このように課税根拠の問題および無償取引の規定と公正処理基準の関係は、無償取引に対する課税の適用範囲をどう捉えるかという問題と密接な関係がある。すなわち無償取引に係る収益の認識に制限を設けるべきかどうかの問題である。これには大別すると「別段の定め」のあるときなど無償取引の規定が適用される場合に限定する説（限定説）と無償取引の規定に限定を付すべきではないとする説（無限定説）の 2 つに分かれる。これは無償取引の射程範囲の問題であり本稿のテーマでもある重要な問題である。

また法人税法 22 条 2 項では「取引」という文言を使い、その取引の例示として無償取引をあげている。通常「取引」とは自己以外の者との関係によって生じることから、法人税法 22 条 2 項で「取引」という用語を使っているのは、実現した所得を課税の対象としているものと理解されている<sup>14</sup>。すなわち「取引」といえるかどうかは、法人税の課税要件を充足するかどうかという問題であり、「取引」の概念が不透明になることは、法人税の課税要件が不明確になるということである。憲法が要請する課税要件明確主義からも「取引」の概念を明らかにしなければならない。

無償取引の規定は昭和 40（1965）年に制定され、法人税額を決定するのに極めて重要な益金の額に関する規定であるにもかかわらず、曖昧な規定のまま、多くの議論があるなかで、法文化から半世紀近く経った現在に至るまで課税が行われてきた。長い年月による事例の積み重ねにより、理由はどうあれ無償取引にも課税されることは周知されつつあるかもしれない。しかし近年では法文化当初には予期されていないような「取引」が行われ、その適用範囲については逆に明確でなくなってきた。

法人税法 22 条の規定は計算規定であることから行為規範の性格を強くもつものである。そして同条 2 項は益金の規定であることから、無償取引規定は課税所得を増加させる働きをもつ規定である。課税の作用は国民の財産権への侵害であるから、同条 2 項の無償取引規定の適用範囲については特に明確にすることが求められるのである。

以下では、従来から議論のあるところではあるが、「無償取引規定と公正処理基準の関係」、「無償取引の課税根拠」、「収益認識の範囲」の主要な問題点を検討したうえで、無償取引課税の適用範囲を明らかにする。

---

頁）と述べられている。

<sup>13</sup> 岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察（三）」法学論叢 122 卷 1 号（1987）5 頁。

<sup>14</sup> 水野忠恒『租税法〔第四版〕』（有斐閣、2009）376 頁。

## 第2章 法人税法 22 条 2 項の無償取引規定の位置づけと立法趣旨

法人税法 22 条 2 項は所得の計算の基本規定であるので、同法において重要な位置を占めているにもかかわらず、法律要件の定めが必ずしも明確であるとはいえないくらいが見受けられる。そこで同条が定められるに至った経緯を立法の立案過程において重要な役割を果たしている政府の税制調査会答申を主たる素材として、検討することにより問題の所在とその解決の手がかりを把握することに努めることとする。無償取引の規定が昭和 40（1965）年の改正で初めて法文化されたことを踏まえ、以下ではその前後の改正の沿革を明らかにすることで、文理解釈の補完としての立法趣旨を確認したい。

### 第1節 無償取引規定創設の沿革

昭和 40（1965）年の法人税法全文改正に先立ち、昭和 38（1963）年 12 月に内閣総理大臣に対して税制調査会から答申が出された。

#### （1）昭和 38（1963）年 12 月の税制調査会の答申

この答申について検討すべきことは、以下の 3 点である。

第 1 は所得の概念について検討する。この答申によると課税所得の意義として、「所得税及び法人税における所得概念については、個別経済に即した担税力を測定する見地からみて、基本的には、現行税法に表われているいわゆる純資産増加説（一定期間における純資産の増加…を所得と観念する説）の考え方に立ち、資産、事業及び勤労から生ずる経常的な所得のほか、定型的な所得源泉によらない一時の所得も課税所得に含める立場をとるのが適当であると考えられる。」<sup>15</sup>とされており、原則的には純資産増加説の堅持と包括所得概念による課税が明確に述べられている。

しかし例外として「キャピタル・ゲインについては、資産を処分した者の経済力の増加に着目して、基本的にこれを課税所得とする現行税法の建前を維持するのが相当であるが、その実現の態様には種々のものがあるので、その実情に応ずる課税のあり方についてはなお別途検討することとする。」<sup>16</sup>と述べられている。

原則が純資産増加説であったことと「資産を処分した者の経済力の増加に着目して」とあることから、改正前の税法のキャピタル・ゲイン課税とはあくまでも売却益等によって生じた所得に対する課税であることが読み取れ、「実現の態様には種々のものがあるので…別途検討する」として明言を避ける内容となっているが、この後の改正により無償による資産の譲渡からも収益が生じるとする内容が規定されることから、無償取引課税の規定創設を示唆するものである。

一方、答申では「資産の評価損益については、純資産増加説の立場においても、所得は実現されたものに限ってこれを観念するのが妥当と認められるので、基本的には、現

<sup>15</sup> 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）5 頁。

<sup>16</sup> 税制調査会・前掲注（15）5 頁。

行所得税の取扱いのように評価損益の計上を認めないこととする。ただし、法人が、これを利益に計上した場合には、法人利益の取扱いにおいて他の実現された利益をなんら異なるところはないので、…これを所得と観念することは当然である。なお、このような所得税法と法人税法との相違は、おのずから明らかであるとも思われるが、これを規定上も明確にする必要があるかどうかについては、法案作成の際において他の条文とも関連して検討することとする。」<sup>17</sup>とし、原則は未実現利益である評価益の計上を認めないが法人が決算において評価益を計上した場合にはこれを認めるとしている。ここで「所得税法と法人税法との相違」とは先に述べたとおり（第1章）、自己完結的な所得計算規定を有する所得税法と違って企業会計に依拠して行なわれる法人税の所得計算方法（いわゆる確定決算主義）による相違を述べているもので<sup>18</sup>、所得税法と法人税法で基本的な所得概念が相違していることを述べられたものではない。

以上の答申の内容と現行の法人税法を踏まえると、法人税法の課税所得については基本的には以前からの法人税法の所得概念を維持しつつ、原則として未実現利益である資産の評価益は認めないとしたうえで、新たに資産の売却によらない未実現のキャピタル・ゲインを課税所得として含めることが示されたといえる。

第2は無償取引規定の位置づけを考察する。条文の配列及び表現方法として答申では「原則的事項と例外的事項とがある場合において…必ずしも条項の順序を追わず、例外的規定を後ろへまとめて規定することを考慮する」<sup>19</sup>とあり、また規定事項の具体的配列として、「…たとえば法人税の場合には、総益金に関する規定と総損金に関する規定とに大きく分け、それぞれについて、普遍と特殊、原則と例外その他の事柄のウエイトや性質を勘案しつつ、しかも関連事項はなるべくまとめて規定する考え方で、順序、配列を定めることとする。」<sup>20</sup>と述べられており、現行法の「別段の定め」はその位置づけが例外的規定であり、「別段の定め」以外の部分である現行法22条2項は原則的規定である。したがって無償取引の規定は原則的な課税所得の計算規定であるといえる。

---

<sup>17</sup> 税制調査会・前掲注（15）5頁。

<sup>18</sup> 確定決算主義は本稿の主題とは直接に関係するわけではないので、問題の所在を指摘するにとどめる。法人は「確定した決算」に基づいて確定申告書を提出しなければならない（法人税法74条1項）。すなわち企業会計で選択した会計処理を法人税法においても尊重しようとする考え方である。それは答申で「法人が利益に計上した場合には…所得と観念する」と述べているところからもこのことが伺えるだろう。また武田隆二教授によれば、「確定決算主義のルーツは、明治32年の所得税法における法人課税（第一種の所得：法人所得に対する課税）に始まる。」としたうえで、「もっとも、『決算確定の日より7日以内に』申告すべき旨が規定されるのは大正に入ってからのもことに属する。」（武田隆二「確定決算主義と会計基準」企業会計48巻1号（1996）28頁）と述べられている。このことから、昭和38（1963）年当時でも確定決算主義に基づいて法人税の計算がされることは周知のことであったと推察される。故に答申では「所得税法と法人税法の相違は、おのずから明らか」という表現を使ったと思われる。

<sup>19</sup> 税制調査会・前掲注（15）3頁。

<sup>20</sup> 税制調査会・前掲注（15）4頁。

第3は無償取引規定の性格について考察する。答申では無償取引規定の性格を検討するうえで特に注目される記述がある。それは同族会社の行為計算の否認は「租税回避行為の否認規定は必要であるが、その否認の対象を同族会社のした行為又は計算にのみ限定する理由に乏しいと認められる。すなわち、同族会社であるかこれ以外の法人であるかを問わず、法律上の形式をかりて経済的実態と異なつた取引を行い、これにより租税を回避する場合には、ともにこの経済的実態に合致するようきよう正して課税所得の計算を行うことが適当である。したがつて、租税回避行為のきよう正の規定は、一般的に規定することが適当である。」<sup>21</sup>としたうえで、「会社とその系列下にある会社との間及びこれらの系列下にある会社相互間の行為計算についても著しく低い価額で資産を譲渡した場合等においては、この行為計算を否認する規定を設けるべきであるとする考え方があつたが、…なお検討のうえ措置すべきである。」<sup>22</sup>としている。

ここで注目すべきは租税回避の例として著しく低い価額で資産を譲渡した場合等が語られている点である。著しく低い価額の最たるものが無償譲渡等であることからすれば、これは無償取引課税の立法の目的が租税回避の否認にあることを伺わせる一つの萌芽とみられる。結果的に同族会社の行為計算の否認規定（法人税法 132 条）は残ることになるが、同族会社の行為計算の否認規定は同族会社のみ適用される規定である<sup>23</sup>。答申が述べているように会社相互間の無償又は低額取引が租税回避として問題となつていたとすれば、親子会社関係の場合、必ずしも親会社が同族会社とは限らないので、非同族会社である親会社が子会社に無利息貸付を行なつたときは、同族会社の行為計算の否認規定では、その適用範囲が限定されこの租税回避に対処するには不十分である。このことが所得計算の基本規定として、無償取引の規定が明文化されたことに少なからず影響を及ぼしたといえるであろう。

## （2）昭和 40（1965）年の法人税法改正

この答申を受け立案作業が進められ、昭和 40（1965）年の法人税法の全文改正において現行法のように定められた<sup>24</sup>。旧法第 8 条は法人税の課税標準を「各事業年度の所得の金額…」と定め、旧法第 9 条で「各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による。」と定めていた。しかし、総益金、総損金について定義規定はなく、すべて通達に一任されており、総益金については旧法人税法基本通達 51 で「総益金とは、法令に

<sup>21</sup> 税制調査会・前掲注（15）65 頁。

<sup>22</sup> 税制調査会・前掲注（15）65 頁。

<sup>23</sup> 金子宏・前掲注（7）410 頁。また同旨の見解として、法人税法 132 条の規定について増田英敏教授は「同法 132 条が同族会社のみでなく非同族会社をも適用対象とする規定であるとして、包括的否認規定であるかのような解釈を拡張することは、租税法律主義の機能である法的安定性と予測可能性を低下させることを常に認識しておく必要がある。」（増田英敏『租税憲法学〔第 3 版〕』（成文堂、2007）294 頁）と述べられている。

<sup>24</sup> 武田昌輔『DHC コンメンタール法人税法』（第一法規、加除式）1103 頁。

より別段の定めのあるものの外資本の払込以外において純資産増加の原因となるべき一切の事実をいう。」と定義されていた。改正を経て「総益金」「総損金」の用語は、「益金の額」「損金の額」という用語に変更され、法人税法 22 条 2 項で益金の額に算入すべき収益を、同条 3 項に損金の額に算入すべき費用及び損失を明示し、同条 4 項（のちに 5 項に繰下げ）において、資本等取引について定義した。そして法人税法 22 条 2 項という「収益」について立法事務担当者は、「むしろ収入というべきグロスの概念である。ただ収入では評価益や債務免除益が入らないので『収益』という言葉を用いているのである。」<sup>25</sup>と述べている。

しかし、上記のように法人所得を定義しても、所得の限界をめぐっては、具体的な問題が残されている。すなわち、未実現の利得（unrealized gains）である。経済学上の所得概念においては、今日、一般に未実現の利得も所得を構成すると考えられているが<sup>26</sup>、実定法上は、一般に課税の対象とはされていないと理解されている。これは、法的所得概念においては、実現（realization）が所得の要素であると考えられているからである<sup>27</sup>。

ではなぜ条文では「各事業年度の実現した収益の額」とはわず、「各事業年度の収益の額」とだけ規定したのであろうか。

「実現」という用語を用いなかった理由について、立法事務担当者は、「当該事業年度において実現した収益の額とするべきかどうかについて検討が行なわれたところではありますが、この実現という用語は主として企業会計の用語であって、この実現という用語の確定した内容というものも必ずしも統一的に解されているかどうかについて疑問があるのみならず、現在の税務慣行上の収益計上時期についての取り扱いがこの実現の内容にほぼ近いものと考えられるとしてもこれが一致するという保証がないため、実現という用語を用いることは避けられることとなったものです。」<sup>28</sup>として、「実現」の文言を規定しなかったとしている。

すなわち法人税では必ずしも企業会計上の実現主義があてはまらないので、規定するのを避けたわけであるが、先に述べたとおり、「別段の定め」は例外的規定であるので、原則である法人税法 22 条 2 項には「実現」という用語を入れて規定し、「実現」があて

---

<sup>25</sup> 吉牟田勲「所得計算関係の改正」税務弘報 13 巻 6 号（1965）140 頁。

<sup>26</sup> 金子宏「租税法における所得概念の構成（一）」法学協会雑誌 83 巻 9・10 号（1966）1266 頁。

<sup>27</sup> 金子宏「所得概念について」税経通信 25 巻 6 号（1970）57 頁。

<sup>28</sup> 伊豫田敏雄「法人税法の改正（一）」国税速報 1813 号〔国税庁編〕（大蔵財務協会、1965）103 頁。同氏は当時の大蔵省主税局税制第一課課長補佐であったことからして、所管官庁の意向を伺うことができる。また同様の説明として「実現という表現は、主として企業会計上の用語であって、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。すなわち、実現は主として販売基準を主体として成立しているものと考えられ、サービスに対する収益の認識基準としては、必ずしも明らかでないようである。」（吉国二郎総監修『戦後法人税制史』（税務研究会、1996）395 頁）がある。

はまらないものを「別段の定め」として規定することも立法技術としては可能であったと思われる。このように考えると立法事務担当者の説明から、法人税法 22 条 2 項の中に本来は「実現」していない収益を含んでいることを窺わせるのである。更にいえば、無償取引に係る収益を本来の「実現」とはとらえていなかったといえる。

ちなみに法人税法 22 条 2 項において収益が発生する取引の例示として、「資産の販売」、「有償による資産の譲渡」、「無償による資産の譲渡」、「有償による役務の提供」、「無償による役務の提供」、「無償による資産の譲受け」を挙げているが、「無償による資産の譲渡」と「無償による役務の提供」は経済的不利益であって収益ではない<sup>29</sup>、また対価を受けない譲渡等から収益が発生又は実現するとは考えられない<sup>30</sup>、とする声は改正当初からあった。

これについて当時、大蔵省税制一課に在籍し法人税法の全文改正に深く関与したと思われる吉牟田勲教授は「例えば資産の贈与を受けた者については、当然その資産の時価に相当する所得があったものと認められている。資産の贈与（無償の譲渡）を行った法人も、その資産の時価を認識してこれを贈与するものであって、この贈与は資産を有償で譲渡してその時価に相当する対価を金銭で受取り、直ちにこの金銭を贈与したことと何等変わるところがなく、この場合はその資産の譲渡により収益が生ずるわけであるから、これと全く同じように贈与したときにその時価に相当する収益が実現したと認められるので、これを益金とし課税することが妥当であると考えられるのです。」<sup>31</sup>と述べられており、その他の立法事務担当者の説明もほぼ同様である<sup>32</sup>。このように無償による資産の譲渡等について、いったん時価で他に売却することによって収益が実現し、ついで時価相当額の現金による贈与があったものとする考え方<sup>33</sup>、すなわち有償の取引を擬制する考え方を有償取引同視説または二段階説と呼ばれ、詳しくは後述するが裁判例にも一部見られる見解である<sup>34</sup>。

以上の無償取引の規定に対する批判やそれに対する立法事務担当者の見解をみても明らかなように、無償取引の課税をめぐる争点は、無償取引によって収益が「実現」するかどうかというところに収斂されることがわかる。なぜなら無償取引の規定が法人税の所得計算の例外規定である「別段の定め」には規定されず、基本規定である法人税法 22 条に規定されたからである。

既に述べてきたとおり、現行の法人税法は「実現」という文言を用いて規定しなかつ

---

<sup>29</sup> 中川一郎・前掲注（4）22 頁。

<sup>30</sup> 中川一郎編『法人税法コンメンタール』A1867 頁〔中川一郎〕（ぎょうせい、1975）。

<sup>31</sup> 吉牟田勲・前掲注（25）140 頁。

<sup>32</sup> 原一郎「法人税法の全文改正について」税経通信 20 卷 7 号（1965）126 頁、番場嘉一郎ほか「法人税の改正に関する研究（1）」産業経理 25 卷 6 号（1965）160 頁〔武田昌輔発言〕。

<sup>33</sup> 武田昌輔『立法趣旨 法人税法の解釈（五訂版）』（財経詳報社、1993）50 頁。

<sup>34</sup> 大阪高判昭和 53（1978）年 3 月 30 日高民集 31 卷 1 号 63 頁。



たけれども、益金の意義については、代わりに「取引」という文言を用いて、資本等取引以外の取引に係る収益の額であると規定している。そして「取引」とは自己以外の者との経済関係においてはじめて成り立ちうるものであるから、未実現利益である保有資産の増加益は原則として所得の範囲からは除かれると理解される<sup>35</sup>。つまり「取引」の文言から原則的には「実現」した所得のみが、法人税の課税対象であることを読み取れるのである。

このように考えると無償取引の課税根拠を検討するうえで、問題なのは無償取引に係る収益の「実現」をどのように理解するかということに絞られるのである。

### (3) 昭和 42 (1967) 年の法人税法改正

昭和 42 (1967) 年の法人税法の改正において、現行法人税法 22 条 4 項の公正処理基準が創設された。この改正について立法事務担当者の説明によると「今回の改正を機に当該事業年度の益金の額に算入すべき収益の額および当該事業年度の損金の額に算入すべき売上原価、費用および損失の額は、企業が継続して適用する『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である旨を規定することにより、課税所得と企業利益とは、税務上別段の定めがあるものを除き、原則として一致すべきことを明確にすることとしたのであります。」<sup>36</sup>と述べている。

しかしこの説明には疑問がある。「別段の定め」以外は課税所得と企業利益は一致すると述べているが、企業会計では無償取引に係る収益は発生しない<sup>37</sup>。にもかかわらず法人税法 22 条 2 項で無償取引の規定は「別段の定め」の外に置かれているからである。また「ここにいう『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』とは、客観的な規範性をもつ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、明文の基準があることを予定しているものではありません。」と述べているとおり、その意味内容や多くの問題点に関して議論が存在する<sup>38</sup>。しかしこの公正処理基準が直接、企業会計原則を指すものではないということに関しては、おそらく一致している<sup>39</sup>。

ともかく昭和 42 (1967) 年の法人税法改正によって、課税所得に関する諸規定に改

<sup>35</sup> 金子宏・前掲注 (27) 58 頁。

<sup>36</sup> 藤掛一雄「法人税法の改正」国税速報 2023 号〔国税庁編〕(大蔵財務協会、1967) 76 頁。

<sup>37</sup> 前掲注 (9) を参照。

<sup>38</sup> この問題に関する議論の詳細は、武田昌輔「公正処理基準と税法」租税法研究 4 号 (1977) 71 頁、中川一郎「法人税法 22 条 4 項に関する問題点」税法学 199 号 (1967) 41 頁、松本茂郎「法人税法 22 条 4 項の意味するもの」税法学 201 号 (1967) 22 頁、近江亮吉「法人税法第 22 条第 4 項の規定の位置、機能及び適用について (1)、(2)」税法学 202 号 (1967) 12 頁、税法学 203 号 (1967) 9 頁、清永敬次「法人税法 22 条 4 項の規定について」税法学 202 号 (1967) 27 頁、などを参照されたい。

<sup>39</sup> 武田昌輔・前掲注 (38) 88 頁、金子宏・前掲注 (7) 274 頁、清永敬次『税法 (第七版)』(ミネルヴァ書房、2007) 126 頁。

正や削除されたものではなく、それまでの規定の上に新しく法人税法 22 条 4 項の規定がつけ加えられただけであり、条文の改廃に関する限り公正処理基準の規定は何ももたらすものではなかったし、むしろ公正処理基準が加わったことにより、法人税法の規定は複雑化したといえるかもしれない<sup>40</sup>。

この規定によって、先の昭和 40（1965）年に改正された益金（法人税法 22 条 2 項）および損金（法人税法 22 条 3 項）の範囲等が変更されたわけではないから、無償取引の規定とは関係しないという考え方もあるかもしれないが、少なくとも公正処理基準が法定された以上、法律の効力を有するのであるから、まず法人税法 22 条 2 項と同条 4 項の関係を整理しなければならない。そこで以下では無償取引規定と公正処理基準の関係について検討したうえで、無償取引課税の立法趣旨を述べることにする。

## 第 2 節 無償取引規定の位置づけと立法趣旨

### （1）無償取引規定と公正処理基準の関係に関する問題点

無償取引課税の規定は昭和 40（1965）年の改正によって、公正処理基準は昭和 42（1967）年の改正によってそれぞれ初めて法文化された（第 2 章第 1 節）。無償取引課税の規定と公正処理基準の関係については、次の 2 つの説がある。①法人税法 22 条 2 項には、税法固有の考え方も存し、まさに無償取引はこれに該当するので、公正処理基準の適用範囲ではないというもの、②法人税法 22 条 2 項の基本構造は「益金の額に算入すべき金額」が主語で、「収益の額とする」が述語であり、条文解釈上無償取引は例示にあたる。そして同条 4 項の主語である「第二項に規定する…収益の額…」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。」と定められていることから、無償取引も公正処理基準の適用を受けるとするもの<sup>41</sup>、の 2 つの見解である。

①の代表的と思われる見解によれば、公正処理基準は法人税法 22 条 2 項及び「別段の定め」により税法独自の規制が加えられていない白地部分を埋めるための補充規定であり、法人税法 22 条 2 項の取引の例示にある無償資産譲渡と無償役務提供は単なる例示ではなく、企業会計上の基準が存在しないため、税務上は資産の無償譲渡等によっても収益が生ずることを明らかにした特別の定めで、公正処理基準の適用はない<sup>42</sup>。と説明される。

しかし、この考え方は文理解釈に問題があるといわざるを得ない。租税法の解釈は厳格な文理解釈が原則であり、文理解釈の結果、複数の解釈が可能である場合にのみ趣旨解釈が許されるのである。この無償取引の規定と公正処理基準の関係については、一義

<sup>40</sup> 清永敬次・前掲注（38）28 頁。

<sup>41</sup> 岡村忠生・前掲注（13）4 頁、高梨克彦「無利息貸付けに係る収益説と批判」『中川一郎先生古稀祝賀税法論文集』（1979）23 頁。

<sup>42</sup> 中村利雄・前掲注（2）189 頁。

的な文理解釈が可能であり、文言からは上記のように読み取れないのである。また仮に趣旨・目的による解釈をするにしても、税法独自の規定であるならば当然「別段の定め」に規定すべきであるのに、あえて「別段の定め」とは区別して基本規定の例示の中に無償取引の規定を設けているのは、公正処理基準の適用を受けるとした趣旨である。という全く逆の趣旨解釈も可能となり決め手を欠く見解であろう。従って、もし公正処理基準の適用を受けないとする見解が立法趣旨であるとするならば、法人税法 22 条 4 項を立法した際に、無償取引の規定は、23 条以下の「別段の定め」に規定すべきであり<sup>43</sup>、そのほうが租税法律主義の課税要件明確主義の要請に適っている。

②の見解をとった場合は、結論が更に2つに分かれる。1つは、無償資産譲渡や無償役務提供によって収益が発生するという社会的事実が存在せず、公正処理基準にもそのような収益の発生を認識し測定するというものはない、また、みなし規定であると解釈するにしても「〇〇であるとみなす。」という場合の「〇〇」が条文上欠けているため法人税法 22 条 2 項で無償取引に課税を行うことはできないとする見解である<sup>44</sup>。もう1つは、法人税法 22 条 2 項の無償取引による収益の認識部分の規定を有意味なものとして理解するために、この部分の規定が働くのは、原則に対する例外を定める「別段の定め」が存在し、適用できる場合に限られるとする見解である<sup>45</sup>。すなわち無償取引の規定は基本的には寄附金の損金不算入規定などとのパッケージで運用されるため、その損金に関する「別段の定め」の有無で適用範囲を決めるとするものである。

前者の解釈は文言解釈に偏りすぎていてかえって租税法律主義に反することになる場合にあたるであろう。なぜなら法人税法 22 条 2 項の無償取引の規定は収益発生 of 例示として明文の規定があるにも関わらず、公正処理基準といういわば不文の基準を借用する規定によって、成文の規定を否定することになるからである<sup>46</sup>。そもそも厳格な文理解

---

<sup>43</sup> 中村利雄「益金の額に算入される収益の範囲」税務会計研究 3 号 (1992) 65 頁。もっとも中村利雄教授は先の自説を変えておられないようであるが、「法人税法 22 条 2 項の益金の額に関する通則規定の中に…税務上は資産の無償譲渡等によっても収益が生ずるとする取扱いを当然のごとく定め、同条 4 項で『第二項に規定する当該事業年度の収益の額は…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。』のは、問題があるのではなからうか。」(同 64 頁)としたうえで、公正処理基準の規定が追加された際に「同条 2 項の資産の無償譲渡等との関係を十分検討せずに安易に同条 4 項の規定を追加したことに、その原因があると考えられる。」(同 64 頁)と述べられている。

<sup>44</sup> 竹下重人「課税要件事実の認定の構造」シュトイエル 200 号 (1978) 163 頁。また中川一郎教授は、無償取引に係る収益の額の計算について、『一般に公正妥当であると認められる会計処理の基準』というものが存在するのか。もし強いてあるとするならば、これらの収益の額は、零になるのではないか。(中川一郎「法人税法 22 条 4 項に関する問題点の整理」税法学 202 号 (1967) 35 頁)と述べられている。

<sup>45</sup> 岡村忠生・前掲注 (13) 5 頁。

<sup>46</sup> 須貝脩一教授は「このようないわば不文の基準を借用してくる規定によって、成文法、制定法の明確な内容をもった法人税法、租税特別措置法などの所得計算規定との間に主客てん倒した転回が生ずるものであろうか。」(須貝脩一「法人税法 22 条 4 項」法学論叢 82 巻 6 号 (1968) 2 頁)と述べられている。

解釈を求められるのは租税法律主義からの要請であるが、その租税法律主義の下で立法された明文の規定を文理解釈によって否定するのは、前提となる原則を超えることになり、本末転倒といわざるを得ない。後者の解釈は前者の見解よりも、立法の趣旨・目的に沿った解釈がされているところは評価できるであろう。詳しくは後述するが、無償取引の規定の適用範囲については、適用範囲を限定的に捉える明文の規定が存在しないところが欠点である（第4章第1節（1））。

このように文言解釈上は無償取引課税の規定にも公正処理基準が及ぶと解するのが妥当である。ところが制度会計上では無償取引によって収益を認識するという処理は行われていない<sup>47</sup>、会計理論においてもこの問題について確立した見解が存在するわけ

---

<sup>47</sup> 企業会計において収益及び費用を計上するためには、認識（いつ）と、測定（いくら）の両面が揃って初めて計上に至る。その点につき加古宜士教授は「費用および収益の期間的対応計算を合理的に遂行するためには、①各種の費用および収益の期間帰属を決定するための基準が必要となると同時に、②それらの金額を正しく決定するための基準が必要となる。前者を『費用収益の認識基準』といい、後者を『費用収益の測定基準』というが、これら2つの基準を総称して『費用収益の計上基準』という。」（加古宜士『財務会計概論〔第9版〕』（中央経済社、2010）144頁）と述べられている。この点は法人税法も同様で法人税法22条2項の主語は「…益金の額に算入すべき金額」と規定している。「算入」と「計上」がほぼ同義語だとすれば、やはり認識と測定の両面が必要であると解される。では企業会計において収益計上の基準は何かというと、認識の基準として実現基準（企業会計原則第二の三のB）、測定の基準として収入額基準（企業会計原則第二の一のA）を採用している。収益の認識基準である「実現」の一般的な理解は(a)財貨やサービスが相手に引渡されたこと、(b)対価として、現金・売掛金などの貨幣性資産が受取られたこと、この2つの条件が満たされた時点が「実現」であると理解されており（桜井久勝『財務会計講義（第11版）』（中央経済社、2010）78頁）、また「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）においても、実現した収益を次のように述べている。「『実現』に関する会計上の証拠は、原則として、企業の生産する財貨または役務が外部に販売されたという事実を求める…一会計期間の間に売上済となった財貨または役務（の）…販売によって獲得した対価が当期の実現した収益である。」（第一の二）。つまり「財貨または役務が外部に販売されたという事実」を収益の期間帰属のメルクマール（標識）としているが、実現収益として把握されるのは、あくまでも「販売によって獲得した対価」としているのである（武田隆二『最新 財務諸表論〔第11版〕』（中央経済社、2008）339頁）。また広瀬義州教授も「実現主義のポイントは販売または引渡しの行為または時点にあるのではなく、その対価として受け入れる資産の種類が貨幣性資産である点にこそある。」（広瀬義州『財務会計 第9版』（中央経済社、2009）459頁）と述べられており、いずれも実現には対価収入が必要であるとする。これらの考え方は、伝統的実現概念とよばれるが、拡張的実現概念においても対価収入が存在することを前提とする。また現在では時価変動を利用した短期の利殖目的で保有する上場株式が値上がりした場合には、売却のための引渡しが行なわれていなくても、値上がり分を運用収益に計上する実現可能性基準が用いられることがあるが、これが正当化されるのはいつでも売却によって値上がり益を実現させることが可能だからである（桜井久勝・前掲書79頁）。とされ、実現可能基準も対価収入の獲得可能性が実現の決め手である。他方、測定基準については、企業会計上は費用および収益は収支額基準に基づいて測定する。武田隆二教授は、基本的会計公準の第1の公準である貨幣的評価の公準から収支的評価の原則が認められるとしたうえで、損益計算書原則（企業会計原則第二の一のA）と貸借対照表原則（企業会計原則第三の五）を例に挙げて

ではない<sup>48</sup>。したがって、両規定を文字通り解釈しようとした場合、一見すれば両者は衝突または矛盾すると考えられる<sup>49</sup>。

## (2) 公正処理基準の法的性質と立法の意義

この無償取引規定と公正処理基準の問題を考察するには、まず法人税法 22 条 4 項の趣旨、性格、意義は何かということを理解しなければならない。中里実教授は、そもそも法人税法が所得を課税物件としていることにつき「商法上、商人には個人商人と法人の商人があるが、個人商人の商工業利益に対して所得税を課すなら、個人の類推で、法人の商人、すなわち会社にも同様の租税を課すべきであると考えられたのではなかろうか。…所得が法人に対する課税の課税物件とされたのは、いわば歴史的偶然によるものであり、そこに論理的必然性は必ずしもないのである。」<sup>50</sup>としたうえで、法人税法上の課税所得を企業会計に依存して算定する理由は、商人は商法上の利益計算を行なっていたので、企業会計とは別個に課税所得計算を行なう二度手間を省く為に、法人税法上も商業帳簿に依拠した課税所得算定を行なわれるようになったものであり、法人の所得の基礎となる企業の利益を算定する企業会計も法人税法の課税所得計算の手段にしかすぎないと述べている<sup>51</sup>。そう考えると法人税法 22 条 4 項の趣旨は租税法上別段の定めのない限り企業会計の方法を尊重しようというものであるから<sup>52</sup>、同項の性格は、法に明文がない場合の法解釈として当然のことを定めた確認規定であると解すべきであるとされている<sup>53</sup>。租税法は強行法規であることから、法に別段の規定がない領域について、制定法によらずに効力を認めるための規定として明文化されたのが法人税法 22

---

「収支的評価の原則は一般原則として明示されていないが、損益計算書と貸借対照表に共通の評価原則となっていることが知られる。」(武田隆二・前掲書 99 頁以下)と述べている。要するに企業会計では貨幣性資産の裏付けをもって収益を認識し、測定は収支額を基準として計上することになる為、対価収入が存在しないでも収益を計上とした法人税法の無償取引とは基本的な考え方が異なる。

<sup>48</sup> 武田昌輔「無償譲渡により生ずる収益」森田哲彌＝岡本清＝中村忠編『現代会計学の基本問題』(中央経済社、1972) 140 頁以下を参照。

<sup>49</sup> もっとも、田村威文教授はこの矛盾点について企業会計原則等を柔軟に解して解消を試みている。同教授は収益の認識面では実現可能基準を例に出して「実現の事実ではなく実現の可能性を問うという会計上の収益認識の緩和状況は、収入が生じない無償資産譲渡について、キャピタルゲイン獲得の可能性が存在したということを根拠に収益計上を認める状況を生み出している。」と述べられ、一方の測定面では無償による資産の譲受を例に出し取得原価主義の例外としたうえで「原則的方法に拘泥しないという会計の弾力的対応を、無償譲受の会計処理にみることができる。」と述べ、無償資産譲渡の場合も収入基準を柔軟に解した方がよいとされている(田村威文「無償資産譲渡にかかる会計処理の考察—税務処理との比較を中心に—」総合税制研究 10 号(2002) 220 頁以下)。

<sup>50</sup> 中里実「法人課税の再検討に関する覚書」租税法研究 19 号(1991) 3 頁。

<sup>51</sup> 中里実・前掲注(50) 4 頁。

<sup>52</sup> 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造(5・完)」法学協会雑誌 100 卷 9 号(1983) 1551 頁。

<sup>53</sup> 松沢智『新版 租税実体法(補正第 2 版)』(中央経済社、2003) 161 頁。

条4項の本質といえる<sup>54</sup>。

いわゆる会計の三重構造といわれるように<sup>55</sup>、法人税法 22 条4項は直接に企業会計を引き合いに出しているわけではなく、商法等を媒介として企業会計との関係を定めているとされる<sup>56</sup>。よって三者間の関係について整理しなければならない。

まず三重構造の根幹をなす企業会計原則の性格は、企業会計原則の前文に「企業会計原則は、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したものであって、必ずしも法令によつて強制されないでも、すべての企業がその会計を処理するに当たつて従わなければならない基準である（筆者傍点）。」<sup>57</sup>と述べられている。すなわち企業会計原則とは一般に公正妥当と認められた実務の慣習であつて、法的評価をすれば「事実たる慣習」（民法 92 条）と解するのが相当といえる<sup>58</sup>。

---

<sup>54</sup> 松沢智・前掲注（53）162 頁。

<sup>55</sup> 金子宏教授は会計の三重構造という考え方について「企業会計が一番底にあつて、それからその上に会社法会計があり、その上に租税会計が乗っているというふうに私は考える」（金子宏「公正妥当な会計処理の基準（法人税法 22 条4項）について」租税研究 707 号（2008）6 頁）と述べられている。また同旨の見解として、中里実教授は「基本的に、商法・会社法における処理を前提として、課税関係を考えるべきである。そして、その商法・会社法は、企業会計に依存している。したがって、課税所得算定は、企業会計、商法・会社法、法人税法という三層構造になっているのである。トライアングルでは決してない。その結果として、法人税法上の会計処理が、間接的には、企業会計上の基準というソフトロー的なものに依存することになるが、しかし、直接的には、法人税法はあくまでも商法・会社法上の処理に依拠しているものであり、法人税における会計処理については、商法・会社法の法解釈、および、法的手続にのつとつた事実認定により明らかにされると考えるべきである。」（中里実「法人税における時価主義」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）458 頁）と述べられている。

<sup>56</sup> 中里実・前掲注（55）456 頁。

<sup>57</sup> 経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告「企業会計原則の設定について」（昭和 24（1949）年7月9日）二の1。

<sup>58</sup> 私法における「慣習」の概念は民法編纂以来「事実たる慣習」と「慣習法」の2つが存在する（梅謙次郎『民法原理 総則編』（書肆明法堂、1904）324 頁）。これは民法 92 条の慣習と法の適用に関する通則法 3 条（旧法例 2 条）の慣習であるとされており、通説によると「事実たる慣習」と「慣習法」とを峻別し、民法 92 条の「事実たる慣習」は法の適用に関する通則法の「慣習法」と異なり、社会の法的確信（「彼ノ規則之レ絶対ニ服従セサル可ラストナスモノ之レヲ法的確信（法律ナリトノ確信ノ義ヲ約ス）ト称ス」（中島玉吉『民法積義 卷之一総則篇』（金刺芳流堂、1911）19 頁））によって支持される必要はない（我妻栄『新訂 民法総則』（岩波書店、1965）252 頁）とされ、判例もこの立場をとる（大判大正 3（1914）年 10 月 27 民録 20 輯 818 頁、大判大正 5（1916）年 1 月 21 日民録 22 輯 25 頁）。すなわち「事実たる慣習」と「慣習法」の違いは、前者が法的確信を必要とせず、後者は法的確信が必要となる点にあるが、もっとも、今日では「慣習法」と「事実たる慣習」とは適用範囲と分野を異にするが、その内容の慣習は同一の性質を有するとみる並列説が有力説である。私的自治のもとでは「慣習法」と「事実たる慣習」とを区別して議論することには実益がないとして峻別説はとるべきではなく、並列説が妥当するとされている（川井健『民法概論 1（民法総則）〔第4版〕』（有斐閣、2008）137 頁）。ただし、並列

次に企業会計原則と法人税法をつなぐ会社法には、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旨が規定されている（会社法 431 条、614 条）。ここでいう「慣行」とは民法 92 条の「事実たる慣習」と同義とする説<sup>59</sup>、他方「慣行」は事実の繰り返しが「慣習」よりもはるかに少なくてもよいし、行なわれる場所的範囲も「慣習」よりもはるかに狭くてもさしつかえないとする説<sup>60</sup>、など議論のあるところではあるが、これは反復継続性がどの程度必要かの議論であり、その範囲については前述した企業会計原則に限られるものではなく、より広範な会計慣行であるとされている<sup>61</sup>。

そして、法人税法の公正処理基準は企業会計原則および会社法等の計算規定にとどまらず、確立した会計慣行を広く含むと解されており<sup>62</sup>、裁判例も同様の見解をとる<sup>63</sup>。

以上のことから、この三者のなかで最も狭く解するのが企業会計原則であり、それよりも緩やかに解したのが会社法である。さらにそれよりも広範な基準が公正処理基準であり<sup>64</sup>、明文化された特定の基準を指すものではないといえる。

このような視座から昭和 42（1967）年改正で「公正処理基準」が明文化された意義を考えた場合、それまでも企業利益を基礎として課税所得を計算することにより、企業会計の慣行すなわち「事実たる慣習」を法人税法の課税所得計算に取り入れていたのであるが、法人税法 22 条 4 項で企業会計の慣行を「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」として、法人税法の課税所得計算においても尊重することが法定されたこと

---

説も説明方法は異なる。例えば、民法 92 条は法の適用に関する通則法 3 条の特則であるとする説（四宮和夫＝能見善久『民法総則〔第 7 版〕』（弘文堂、2005）166 頁）、民法 92 条は法令に規定のある事項に関する慣習の適用を当事者の意思がある場合に限るのに対し、法の適用に関する通則法 3 条は法令に規定のない事項に関する慣習の適用に当事者の意思を問題にしないだけの違いであるとする説（来栖三郎「法の解釈における慣習の意義」『来栖三郎著作集 I』（信山社、2004）182 頁（初出：兼子一博士還暦記念論文集『裁判法の諸問題 下』（有斐閣、1970）617 頁以下）、同「いわゆる事実たる慣習と法たる慣習」『来栖三郎著作集 I』（信山社、2004）266 頁（初出：鈴木竹雄先生古稀記念論文集『現代商法学の課題 上』（有斐閣、1975）231 頁以下））などがある。

<sup>59</sup> 大隅健一郎『商法総則(新版)』（有斐閣、1978）219 頁。

<sup>60</sup> 弥永真生「会計基準の設定と『公正ナル会計慣行』」判例時報 1911 号（2006）28 頁。

<sup>61</sup> 奥島孝康ほか編『新基本法コンメンタール 会社法 2』〔出口正義〕（日本評論社、2010）335 頁以下、同編『新基本法コンメンタール 会社法 3』〔青竹正一〕（日本評論社、2009）042 頁以下。

<sup>62</sup> 金子宏・前掲注（7）274 頁。

<sup>63</sup> 公正処理基準の定義を直接判示したものとしては、東京地判昭和 54（1979）年 9 月 19 日税資 112 号 1269 頁、大阪高判平成 3（1991）年 12 月 19 日民集 47 卷 9 号 5395 頁、福岡地判平成 11（1999）年 12 月 21 日税資 245 号 991 頁、神戸地判平成 14（2002）年 9 月 12 日訟月 50 卷 3 号 1096 頁、東京地判平成 19（2007）年 1 月 31 日税資 257 号順号 10623 があるが、いずれも会計の慣習または会計慣行等を含むとしている。

<sup>64</sup> 中里実教授は公正処理基準を狭く解するのは妥当ではないとして「企業会計原則、財務諸表規則、商法の会計規定、計算書類規則、商法 32 条 2 項にいう『公正ナル会計慣行』等を広く含むと解すべき」（中里実・前掲注（52）1551 頁）と述べられている。

で、「事実たる慣習」に法的確信が生じ「慣習法」となったといえる<sup>65</sup>。

### (3) 公法における慣習法の成立要件

つまり「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の内容は上述の立法事務担当者の見解でも述べられていたように明文の規定を前提としていないことから、公正妥当と認められた企業会計の慣習を法人税法において「慣習法」として取り扱うことを規定したものと考えられる。そのように考えれば、「慣習法」は一般的には「公の秩序又は善良の風俗に反しない慣習は、法令の規定により認められたもの又は法令に規定されていない事項に関するものに限り、法律と同一の効力を有する。」(法の適用に関する通則法3条)と考えるべきであり、法人税法22条2項及び3項の規定する内容と法人税法22条4項に齟齬をきたす場合であったとしても、租税法は強行法規であることから法人税法22条2項および3項の規定が優先して適用され、慣習法の適用は常に強行法規に劣後することになる。

もっともこの強行法規と慣習法の適用関係は私法上の概念であり、公法にそのまま適用できるのかということが問題となるが<sup>66</sup>、公法においても法源として慣習法が成立する余地は認められる<sup>67</sup>。成文の法源が原則である公法において不文の法源が認められるのは、成文法の規定が完全ではなく、また不確定概念を用いることが少なくないことに

---

<sup>65</sup> 法人税法22条4項は、健全な簿記会計の慣習によるべきことを明文化したものと考える方として、忠佐市『決算利益と課税所得』(森山書店、1973)156頁。また山下学教授は法人税法22条4項の公正処理基準が慣習法とまではいっていないが、「公正妥当な会計処理は、単に会計や会計学を指すのではなく、公正妥当な会計処理が『事実たる慣習』として、広義の『法』に昇華して法人税法22条4項は意味を持つのである。」(山下学「租税法主義の歴史的意義と現代的意義」税法学563号(2010)399頁)と述べられている。

<sup>66</sup> この問題は公法・私法区別論と関係があるが、近年では公法・私法の区別を不要とする見解が多くなっている。適用法規に関する公法・私法の区別について、芝池義一教授は「公法関係には公法が適用され私法の適用が原則として排除されるが、まず、行政上の法関係(ないしそこでの法的問題)に適用される法規が明示的に定まっている場合は、適用法規の問題は論じる必要はなく、公法・私法の区別の問題が生じる余地がない。また行政に関する特有の、かつ一般的な法規が存在する場合、その適用範囲は、その規定の趣旨の解釈によって決まる(会計法30条につき、最判1975(昭50)・2・25)。問題は、適用すべき行政法規がさしあたり見あたらない場合である。この場合、公法・私法区別論では、権力関係には私法の適用はなく公法が適用されることになるが、なにゆえ私法の適用が排除され、(不文の)公法が適用されると考えられるのかの論拠は明らかではない。そもそも、この公法・私法区別論では、こうした場合、公法の自足的な体系(公法理論)が予定されているのであるが、そのようなものは存在せず、また将来の形成の可能性も疑問である。適用すべき行政法規あるいは法原則が存在しない場合には、今日でいえば、憲法原理を手がかりとしつつ、当該法関係の実質的性格、条理ないし社会通念、裁判例、関連法制度などを考慮して判断すべきとなる。こうして形成される法原則を公法と呼ぶか否かはもはやどちらでもよいことであろう。」(芝池義一『行政法総論講義〔第4版補訂版〕』(有斐閣、2006)27頁)と述べている。

<sup>67</sup> 塩野宏『行政法I〔第四版〕行政法総論』(有斐閣、2008)55頁、芝池義一・前掲注(66)11頁。



よるものとされている<sup>68</sup>。公法において慣習が慣習法として成立するためには、慣習が国の法律または地方自主法の明示的な承認によって、慣習法として法的効力を有する場合がある（例、地方自治法 238 条の 6 の第 1 項）<sup>69</sup>。この場合はその法源性に疑いの余地はない。このような国の法律または地方自主法の明示的承認がある場合に限り、慣習の法源性を認める説（承認説）によれば、慣習法は成文法を改廃できない。これに対して国民の一般的な法的確信を得た長期にわたる慣習に、成文法による承認がない場合でも法源性を認める説（法的確信説）がある<sup>70</sup>。法的確信説によれば、慣習法に成文法を改廃する効力を認める説<sup>71</sup>とそれを否定する説<sup>72</sup>があるが法治主義の原則から後者が正当であるとされる<sup>73</sup>。もっともこれらの議論は行政法一般についてのことである。

#### （４）租税法における慣習法の成立と無償取引規定の位置づけ

租税法に限っては租税法律主義（憲法 30 条および 84 条）の課税要件法定主義（課税要件のすべてと租税の賦課・徴収の手続は法律によって規定されなければならない）の要請から課税要件については国民の法的確信だけで慣習が法と同一の効力を有するとする法的確信説には問題があり<sup>74</sup>、法律による明示的承認がある場合にのみ慣習法と

---

<sup>68</sup> 芝池義一・前掲注（66）11 頁。

<sup>69</sup> 室井力編『新現代行政法入門（1）〔補訂版〕』（法律文化社、2005）15 頁、

<sup>70</sup> 慣習法に関する 2 説はそれぞれが妥当する場を異にすると考えられるとして、高田敏教授は「法的確信説は慣習法成立の理由として妥当し、承認説的な成文法優位性は慣習法の効力の場で妥当する（法の適用に関する通則法 3 条）のように思われる。」（高田敏『新版行政法』（有斐閣、2009）56 頁）と述べている。

<sup>71</sup> 田中二郎『新版 行政法 上巻 全訂第 2 版』（弘文堂、2002）63 頁。

<sup>72</sup> 杉村敏正『全訂 行政法講義 総論（上巻）』（有斐閣、1969）26 頁。

<sup>73</sup> 室井力・前掲注（69）15 頁。

<sup>74</sup> 慣習法の成立が認められる場合は、既に存在する法律に反さず、法律留保の原則（行政活動は、それが行われるためには、必ず法律の根拠（法律の授權）を必要とするという原則）にも抵触しない場合である。憲法 30 条および 84 条は特に法律留保の原則のあらわれであるとされる（藤田宙靖『第四版 行政法 I（総論）【改訂版】』（青林書院、2005）55 頁以下）。したがって、租税法は法律留保の原則が強くもとめられるのである。他方、法的確信説を主張するものとして金子宏教授は「納税者に有利な慣習法の成立は認めるべきであろう。すなわち納税義務を免除・軽減し、あるいは手続要件を緩和する取扱が、租税行政庁によって一般的にしかも反覆・継続的に行われ（行政先例）、それが法であるとの確信（法的確信）が納税者の間に一般的に定着した場合には、慣習法としての行政先例法の成立を認めるべきであり、租税行政庁もそれによって拘束されると解すべきである（その取扱を変えるためには法の改正が必要である）。」（金子宏・前掲注（7）100 頁）と述べられている。もっともこの見解にはいくつかの疑問があり、まとめると次のようである。①法律の授權が無いにもかかわらず行政庁が納税義務の免除・軽減を行いもしくは手続要件を緩和することは法律に違反していることにならないのだろうか。仮に法律に反しているならば、法律に違反した行政実務が相当期間継続して行われたとしても、それが法的に拘束性をもった慣行として認められることはないのである（最判昭和 60（1985）年 11 月 8 日民集 39 卷 7 号 1375 頁）。もっともここでいう手続要件とは、どのようなことを意味しているのかそもそも明確でないきらいがある。②納税者は行政庁が自分と同じ局面につき他の

して成立する承認説が妥当すると思われる<sup>75</sup>。法人税法 22 条 4 項は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣習を法人税の所得計算に取り入れることを承認しているのだから法源性を有することは明らかである。そして公法においても不文法源は成文法源に対して補充的機能をもつのである<sup>76</sup>。

以上のことから、法人税法の所得計算の方法としては、最初に「別段の定め」の規定がまず優先し、次いで法人税法 22 条 2 項および同条 3 項が適用される。法人税法 22 条 4 項はこれらの法令の規定により認められたもの又は法令に規定されていない事項について「慣習」と認められる会計慣行が存在する場合には、その慣行に依拠することを確認したものであることがわかる<sup>77</sup>。

公正処理基準の内容が法人税法 22 条 2 項および同条 3 項の規定と一致しているときに同条 4 項の適用があるのであるから、法人税法 22 条 2 項の無償取引規定の位置づけを考えた場合、無償取引から収益が生じるとする会計慣行は存在しないので、無償取引に関する限り法人税法 22 条 4 項の規定は適用がないといえる。また会計慣行が存在しない事実をもって明文の強行法規たる法人税法 22 条 2 項の規定を否定することも、適用範囲に制限を加えることもあり得ないのである<sup>78</sup>。

また無償取引規定の位置づけとして、この規定を確認規定と捉えるか創設規定と捉え

---

納税者にどのように対応しているかということは、通常知りえないのであるから、ある一定の取扱いが、行政庁としては反復継続して行っていたとしても、それを知り得る状況にあるとはいえないのである。そうであれば納税者がそこに法的確信を抱くに至ることは想定しがたいのではないだろうか。③たとえ納税者が法的確信を抱くに至ることがあり得たとしても、法的確信を抱くに至る時間的分岐点が容易に判断できないと見込まれるので、納税者にとって最も重要である納税にかかる法的安定性と予測可能性を欠くのではないか。④行政庁も納税者に有利な慣習が累積している事実を認識するとともに、その事態を肯定的に評価するのであれば、納税者にとって、行為規範としての安定性を確保するのが相当であり、それに向けて特段の障害となる事由も見出せないのではあるまいか。そののみならず、長い年月を経て法的確信が生じているにもかかわらず、法制化をはかることなく、放置することは租税法律主義の原点にてらすと、本来認められるべきではないといえよう。このように問題の所在を掘り下げると法的確信説は租税法上疑問があると思われる。

<sup>75</sup> 例えば、物品税法の取扱いでパチンコ球遊器は長い間非課税とされてきたが、慣習法ないし行政先例法の成立は認められなかった（最判昭和 33（1958）年 3 月 28 日民集 12 卷 4 号 624 頁）。この場合、成文法に抵触する慣習法の成立の余地の有無が問題となる（平岡久「判批」行政判例百選 I〔第 5 版〕（2006）105 頁）。

<sup>76</sup> 塩野宏・前掲注（67）56 頁。

<sup>77</sup> 松沢智・前掲注（53）163 頁。

<sup>78</sup> 会計慣行が変更になった場合について「現在のところ、無償取引等に係る収益については、会計上明確にされていないので問題とはならないのかもしれないが、その処理が明らかにされた場合、たとえば、会計上、こうした取引からは収益が生じないということになると、4 項の公正処理基準により、2 項が修正されるのか等の議論が起こって来る。」（高木克己「法人税法における益金の概念」駒大経営研究 37 卷 1・2 号（2005）26 頁）との考え方も存在するが、法人税法 22 条 4 項を企業会計の慣行を法人税法に取り入れることを承認した規定であると解した場合には、仮に上記のように企業会計の慣行等が変更されたとしても、成文法に反する慣習法は成立しないので、問題は生じないといえる。

るかについて議論がある<sup>79</sup>。前節において無償取引規定の立法の沿革を概観したとおり、無償取引規定が法人税法において初めて明文規定として立法されたのは昭和 40 (1965) 年である (第 2 章第 1 節 (2))。それ以前はすべて解釈に委ねられており、通達は「総益金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本の払込以外において純資産増加の原因となるべき一切の事実をいう。(筆者傍点)」と規定していた。この解釈は当時の学説・判例によって支持されていたことから<sup>80</sup>、無償取引からも益金が生ずるという解釈が確立していたとはいえない。また仮に無償取引にかかる収益を認識するというような申告実務や課税処分が反覆継続してなされていたとしても、法律留保の原則に抵触する慣習法は成立しないため、租税法においては法律の承認なしに慣習法もしくは行政先例法が成立することは考えられない。

すなわち課税要件は立法によって法定されなければならないという租税法律主義の観点から、昭和 40 (1965) 年改正前においても、無償取引からも益金が生じるとする法理が確立していたとはいえない<sup>81</sup>。言い換えれば無償取引規定を確認規定と捉えることはできず、無償取引規定は昭和 40 (1965) 年に創設された規定だといえる。

#### (5) 無償取引規定の立法趣旨

無償取引規定の位置づけが明らかになったので、次に立法趣旨について考察する。すでに述べたとおり、法人税法 22 条 2 項は「取引」に係る収益と規定しているところか

---

<sup>79</sup> 主に確認規定とする考え方は昭和 40 (1965) 年改正当時の立法事務関係者などによって主張されている。例えば吉牟田勲・前掲注 (25) 139 頁。また別の見解として、占部裕典教授は「法人税法 22 条 2 項は資産の無償譲渡については確認規定であり (キャピタル・ゲイン課税説で根拠づけられる。)、役務の無償提供については創設規定である。」(占部裕典『租税法の解釈と立法政策 I』(信山社、2002) 302 頁) と述べられている。

<sup>80</sup> 学説では、田中勝次郎博士は「税法上の益金及損金の観念は之を如何に定むべきかと云うに、法人の損益は法人の対資本主関係の取引以外の原因に依て生じたる法人の資産の増減と解すべきである。」(田中勝次郎『改訂所得税法精義』(巖松堂書店、1936) 106 頁) と述べている。その他にも同様の見解として、杉村章三郎『租税法』(日本評論社、1940) 45 頁がある。判例については、福岡高判昭和 25 (1950) 年 11 月 7 日税資 15 号 103 頁では「法人の各事業年度の所得は各事業年度の総益金即ち資本の払込以外において法人の純財産を増加すべき一切の収入から総損金即ち資本の払戻及び利益の処分以外において法人の純財産を減少すべき一切の支出を控除した金額による (法人税法第 9 条) ののであるから (財産増加税) …」と判示している。同様に旧法人税法 9 条を解釈したものとして、東京高判昭和 26 (1951) 年 3 月 31 日税資 24 号 44 頁、東京高判昭和 27 (1952) 年 1 月 31 日税資 18 号 411 頁、東京高判昭和 27 (1952) 年 2 月 21 日税資 11 号 116 頁などがある。

<sup>81</sup> 無償取引規定を創設的規定と解することにつき、大淵博義教授は「企業会計に依存する確定決算主義を採用する法人税法の下では、企業会計上、収益に該当しないものであれば、税法固有の規定の解釈によりその収益性を認定する以外にないから、昭和 40 (1965) 年改正前の無償取引に関する規定がおかれていない法人税法の下では、資産の無償譲渡又は低額譲渡につき、その含み益部分を実現収益として課税することは、同族会社の行為計算の否認規定の適用による以外、困難であると解されるからである。」(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) 73 頁) と述べられている。

ら、益金は「実現」した収益に限られる。しかしながら租税法上に「実現」についての規定は存在しないため、「実現」の概念は法人税法 22 条 4 項の公正処理基準によって導かれることになる<sup>82</sup>。この公正処理基準が企業会計の慣習であるとする「実現」には対価が必要であるため、無償取引は「実現」しないこととなる。しかし慣習法である法人税法 22 条 4 項よりも同条 2 項が優先されるので、無償取引は本来「実現」しない取引ではあるが、法人税法 22 条 2 項の定めによって「実現」することをみなしたものといえる。「取引」の文言から「実現」した収益に限られることが読み取れるが、その「取引」の例示として無償取引の規定が定められているため、無償取引の規定は「みなし実現」規定であるといえるだろう。無償取引規定の創設の過程における税制調査会の議論では、無償による資産の譲渡は未実現の利得の問題として取上げられ、また関係会社間における低額譲渡等は租税回避行為として議論されており、資産の無償譲渡は、未実現の利得への課税の問題と租税回避行為の否認という 2 つの問題であった。他方、役務の無償提供には保有利得は生じないことから、税回避行為の否認の問題のみであるため、そもそも両者の取引はその性質が異なると考えられる。しかしながら立法過程において同じ文章中に規定されたため、未実現の利得への課税と租税回避行為の否認という 2 つの性質が合わさった規定が無償取引の規定であるといえる。このことは無償取引が本来は「実現」していない取引であることを裏付けるものであり、無償取引規定は「みなし実現」規定であるといえる。無償取引規定の趣旨はこのように、未実現の利益を「実現」させることにあったのである。

---

<sup>82</sup> 岡村忠生教授は、収益の計上時点を、法令によって画一性を担保しながら明確で個別具体的に決めてしまうことは不可能ではないかとされたうえで、「実現に基づく所得計算は、時価主義と現金主義の中間地点にあることは確かであるが、それを一義的に決める何らかの理論は見出されていない。…収益計上時点は、ソフトローとしての会計原則や会計慣行（類型のない取引では当該納税者が継続して用いる会計方法を含む）に委ねること、法令では、一定の選択幅を設けるに止めるとともに、いったん選択した基準は継続して適用させる規定を設けてことが、妥当ではないかと考えている。（原文ママ）」（岡村忠生「所得の実現をめぐる概念の分別と連接」法学論叢 166 巻 6 号（2010）99 頁）と述べられており、「実現」の基準については企業会計の会計慣行に拠るべきとされている。

### 第3章 無償取引の課税根拠に関する学説と判例

常識的に考えれば無償の資産譲渡や無償役務提供によって収益が発生するとは考えられないため、昭和40(1965)年に改正されて以来、学界において多くの議論が展開されてきた。そのため課税根拠については、まず学説を検討したうえで私見を述べ、その後で判例を検討することとしたい。

#### 第1節 無償取引の課税根拠に関する学説の検討

無償取引の課税根拠に関する学説の変遷は大きく2つの流れに分けることができる。一方は無償の資産譲渡および無償の役務提供という取引によって実体的な利益が発生(または実現)するとする説であり、他方、無償取引による収益は、取引または収益など何かしら擬制することによって発生(または実現)するという説である。以下ではまず実体的な利益が存在するとする説の変遷を検討したのち、後者の説を検討する。

##### ①同一価値移転説

無償取引から実体的な利益が生じるとする学説の中で更に2つの流れがある。同一価値移転説はそのうちの1つである。

中村利雄教授は「法人税法が資産の無償譲渡による収益を益金の額に算入することとしているのは、資産の無償譲渡があった場合には、その資産のもつ時価相当額の経済的価値が明らかに譲渡者側から譲受者側に移転があったものと理解されることに基づいているのであり、このことは、とりも直さず、譲渡者側に当該資産について時価相当額の経済的価値の実現があったことを意味し、この実現価値を法人の課税所得の計算上益金の額に算入することの合理的な根拠を示しているものといえることができる。」<sup>83</sup>として、課税根拠を述べている。またこの課税根拠を採用する裁判例も存在する<sup>84</sup>。なお中村利雄教授は、役務の無償提供についても「その役務のもつ時価相当額の経済的価値が提供者から相手方に移転し、これにより当該役務のもつ時価相当額の経済的価値が提供者から相手方に移転し、これにより当該役務のもつ経済的価値の実現があったものと認められるので、この実現価値を当該取引に係る収益として、その役務の提供時の時価相当額を益金に算入する」<sup>85</sup>と解して、資産の無償譲渡の場合と同様なことがいえると述べている。

この①同一価値移転説に対する批判として金子宏教授は「しかし、収益は経済的価値の流入によって生ずると解する限り、この考え方は収益発生の際の根拠の説明として必ずし

<sup>83</sup> 中村利雄・前掲注(2)190頁。

<sup>84</sup> 大阪地判昭和31(1956)年7月30日行集7巻7号1813頁、大阪高判昭和53(1978)年3月30日・前掲注(34)。なお裁判例の詳しい検討については次節で述べる。

<sup>85</sup> 中村利雄・前掲注(2)201頁。

も説得的ではないように思われる。たとえば、無利息で融資をした場合に、相手方に通常の利息相当額の収益が生ずるという意味で経済的価値の移転はあったといえることはたしかであるが、しかしなぜその反面として貸主に収益が生ずるといえるのかが、この説明では明らかでない。貸主はむしろ得べかりし利益を失うのである。」<sup>86</sup>と述べられている。

## ②実体的利益存在説（キャピタル・ゲイン課税説）

無償取引から実体的利益が生じるとする説で、先に述べた①同一価値移転説とは異なる見解である。

キャピタル・ゲインとは、土地や有価証券の所有期間中の値上り益のことであり、これが実現したときの所得に対する課税である<sup>87</sup>。その趣旨は「時価で資産を譲渡した者との間の負担の公平をはかり、さらにその資産の所有期間中のキャピタル・ゲインに対する課税の無限の延期を防止するため、未実現の利得に対して課税しようとするものである。」<sup>88</sup>と解される。

そして無償取引の規定を所得税法 59 条に対応する規定であると解し、昭和 40(1965)年に無償取引規定が制定される以前から行われていた資産の帳簿価額と時価との差額である保有期間中の未計上の値上がり益（キャピタル・ゲイン）について、その資産が譲渡される機会を捉えて課税することを、法人税法 22 条 2 項が確認的に定めたものと解するものである<sup>89</sup>。この考え方は租税法における所得概念として古くから存在したようで、かつては最高裁の判決でも是認され<sup>90</sup>、理解しやすい考え方であったといえる。

しかし、この考え方は無償による資産の譲渡の場合にはいい得ても、役務の無償提供の場合にはいい得ないこと、また資産の譲渡の場合であっても棚卸資産のように帳簿価

---

<sup>86</sup> 金子宏「無償取引と法人税—法人税法 22 条 2 項を中心として—」法学協会百周年記念論文集第二巻（1983）161 頁。〔金子宏『所得課税の法と政策』（有斐閣、1996）所収 318 頁以下〕。

<sup>87</sup> 金子宏「所得税とキャピタル・ゲイン」租税法研究 3 号（1975）40 頁。

<sup>88</sup> 金子宏『租税法〔第 1 版〕』（弘文堂、1976）195 頁。もっとも金子宏教授は無償取引の課税根拠に関しては後述する⑦適正所得算出説に考え方を換えられているようである。

<sup>89</sup> 渡辺伸平判事は「どうも推測するに、税法は一般に無償の場合でも資産が他に譲渡（処分）される場合には、そこに時価までの経済的機能の発現を当然のこととして予定しているのではないかと思われる。これは実質的に評価益の実現（収益性）を認めたようなものである。評価益は一般に当該資産が企業内にとどまっている限り、未実現のものとしてその収益性を否定されている。しかしたしかに、資産が無償でも他に譲渡される場合には、…一般に、当該資産が時価までの経済的価値を有するものとして機能することを当然予定され、かつ現にそのような価値を有するものとして機能するものとみられるのは正しいといえよう。」（渡辺伸平「税法上の所得をめぐる諸問題」司法研究報告書 19 輯 1 号（1966）6 頁。）と述べられている。同旨の見解として矢野邦雄「判批」法曹時報 18 巻 11 号（1966）1606 頁、真柄久雄「判批」法学協会雑誌 84 巻 5 号（1967）765 頁。

<sup>90</sup> 例えば最判昭和 41（1966）年 6 月 24 日民集 20 巻 5 号 1146 頁、所得税法では最判昭和 43（1968）年 10 月 31 日裁判集民 92 号 797 頁。詳しくは次節で検討する。

額と時価に差がないものについては当てはまらないこと、など射程範囲についての欠点が早くから指摘されていた<sup>91</sup>。

現在、この説をそのまま支持する識者は少数派と思われるが、現在の有力説にも基本的な考え方が引き継がれている<sup>92</sup>。

### ③法的基準説（松沢説、二分説）

前述の②実体的利益存在説では棚卸資産や役務の無償提供について、充分説明がされているとはいえないことから、固定資産と棚卸資産、役務の無償提供を区別して課税根拠を理解しようとする説である<sup>93</sup>。

松沢智教授は『無償による資産の譲渡』と規定しているが、その内には、固定資産の場合と、たな卸資産の場合とを包含して例示しているのである。しかし、両者は本質を異にし、前者はキャピタル・ゲインであり、後者は贈与による利益の処分であることを看過してはならない。<sup>94</sup>と述べられている。

また役務の提供についても「商人として商行為の有償性（商 512 条、513 条）により、当事者間に利息授受の合意がなくとも当然に発生する利息相当額（年六分（商 514 条））の利息の請求権をもつ経済的利益を何らかの目的のために借主に対し贈与し処分した場合に限って、右贈与により、経済的利益が実現したものとみて収益が認められる。」<sup>95</sup>とされる。

---

<sup>91</sup> 渡辺伸平判事は「無償による役務の提供（法二二二）が収益を構成するといったことは一寸考えられない。」（渡辺伸平・前掲注（89）7頁）と述べられている。植松守雄『低額譲渡』をめぐる税法上の諸問題」税務弘報 23 卷 4 号（1975）18 頁、清永敬次「無償取引と寄附金の認定～親子会社間の無利息融資高裁判決に関連して～」税経通信 33 卷 13 号（1978）4 頁以下、高梨克彦・前掲注（41）30 頁。

<sup>92</sup> 圖子善信教授は、無利息貸付については後掲の④清算課税説を支持されているようであるが、棚卸資産については④清算課税説は課税の対象に含めているのに対し、「キャピタルゲインの発生を認識する必要のない棚卸資産については、原則として無償資産の譲渡による収益を認識する必要なく、反対にキャピタルゲインが発生しているがそれが正当に顕在化されていない低額譲渡に対しては、本規定（筆者注：法人税法 22 条 2 項）が適用されることになる。」（圖子善信「法人税法 22 条 2 項の無償取引の解釈について—本規定は租税回避の否認規定か—」税大ジャーナル 4 号（2006）27 頁）と述べられているところから、④清算課税説とも異なる見解であると思われる。また無利息貸付以外の無償役務の提供についても②実体的利益存在説（キャピタル・ゲイン課税説）を支持されるかは定かではない。

<sup>93</sup> 碓井光明教授は「松沢智氏の指摘されるように、固定資産とたな卸資産とは、若干区別して考える必要があるように思われる。すなわち、前者については、キャピタル・ゲインの課税理論から時価相当額を益金に算入すべきであるのに対して、後者にあつては、時価との差額に係る部分を実質的に贈与したとみられる事実が現に認められる事案に限って収益を認定すべきものと考えられる。」（碓井光明「時価との差額に係る収益認定の構造と法理」税理 20 卷 15 号（1977）66 頁）として、この説を支持されている。

<sup>94</sup> 松沢智・前掲注（53）140 頁。

<sup>95</sup> 松沢智『租税実体法の解釈と適用』（中央経済社、1993）23 頁。無償による役務の提供の課税根拠については、松沢・前掲注（53）143 頁以下にも詳述されている。

この説は一見すれば筋が通っており、法解釈としては先の②実体的利益存在説ではい得なかった役務の無償提供や棚卸資産の無償譲渡についても一つの答えを用意したところは評価できるだろう。しかしながら、なぜ2通りに分けるのか、どういう基準に基づいて分けたのか、という説明が不十分である<sup>96</sup>。例えば、法人税法 22 条 3 項は損金の額を原価（同項 1 号）、費用（同項 2 号）、損失（同項 3 号）と 3 つに分けて規定している<sup>97</sup>。ところが法人税法 22 条 2 項では益金の額は収益の額としているだけで、企業会計でいうところの「狭義の収益」と「利得」を併せた概念として法人税法 22 条 2 項では使われている<sup>98</sup>。もし法人税法 22 条 3 項のように同条 2 項で収益を「狭義の収益」と「利得」に分けて規定されているならば、棚卸資産の無償譲渡と役務の無償提供は「狭義の収益」として、固定資産の無償譲渡は「利得」として、それぞれ説明がつき法的基準説は無償取引の課税根拠として最も妥当すると思われるが、現行の法人税法はそのように規定しているわけではない。そうであるならば、2 つに分けて益金を説明するのは不自然で、無償取引を 2 通りに分ける法的基準が示されていないところに問題があるといえる。なぜならば、法的な基準によらず無償取引を説明するために取引の種類ごとに 2 つに分けたとしたら、現在は説明がつくかもしれないが、日々進歩する商取引によって上記の 2 通りの何れにも当てはまらない取引（条文を引用するならば「その他の取引」）が生じたときは、新たに 3 番目の基準を置くことを妨げないことになるであろう。そのように取引に応じて基準が増えていく可能性を否定できないのであれば、結局のところ無償取引の適用範囲も立法なくして拡大していく可能性があり課税根拠として採用しえない。

---

<sup>96</sup> 武田昌輔教授は「無償による資産の譲渡については、たな卸資産と固定資産とは区分すべきであるとする考え方が存在するが、文言上、たな卸資産であれ、固定資産であれ、この資産に含まれるものと解すべきである。」（武田昌輔・前掲注（8）6 頁）と述べられている。

<sup>97</sup> 企業会計の用語では「費用とは、財貨または役務について、それが費消されて、その後の営業活動にもはや貢献しなくなった部分を貨幣額であらわしたものをいう。そして財貨または役務の費消もまた、2 つに分けることができる。その 1 つは、イ．財貨の生産や販売を主体とした収益の獲得に、直接または間接に関連のある財貨などの費消であり、いま 1 つは、ロ．火災や盗難などによる場合のように、収益の獲得とは全くかわりあいのない財貨等の費消である。この両者を区別して、前者イ．を経費（expense）または狭義の費用、後者ロ．は損失（loss）または意図せざる損失などとよばれる。」（飯野利夫『財務会計論〔三訂版〕』（同文館出版、1993）11-5）とされている。

<sup>98</sup> 企業会計では「収益とは、①企業が外部に提供した財貨または役務をその対価として受取り、または受取るべき貨幣額であらわしたものと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あらわしたものをいう。…なお①であげたものを、イ．製品の販売益などのように、経常的な企業努力の成果にかかわるものと、ロ．固定資産の売却などのように、経常的な企業努力とかかわりあいのないものとに分けて、前者イ．は狭義の収益、また後者ロ．と上にあげた②を含めて、利得（gain）または意図せざる利益などとよばれる。」（飯野利夫・前掲注（97）11-4 以下）とされている。



#### ④清算課税説

この説も前述の②実体的利益存在説をその理論の基礎としているが、③法的基準説とは異なり、②実体的利益存在説の基礎理論を棚卸資産の無償譲渡や役務の無償提供にも適用できるとし、取引ごとに異ならない統一的な課税根拠を述べている。固定資産の無償譲渡については前述した②実体的利益存在説とほぼ同様であるから、ここでは棚卸資産の無償譲渡と役務の無償提供について考察する。

棚卸資産の無償譲渡と無利息貸付以外の役務の無償提供について、保有利益 (holding gains) としてのキャピタル・ゲインが発生している資産とは異なり、実体的利益のなかが違うけれども、通常の棚卸資産、特に企業が自ら製造した棚卸資産にまで適用できるとして、「たとえば、製品や仕掛品といった棚卸資産の簿価は、製造に要した材料費と労務費、経費の合計額であり、いわば、材料たる資産と、それに投入された役務が一体となって資産化されたものといえることができる。正確な原価計算が実施されているとすれば、この簿価を 37 条にいう『贈与の時ににおける価額』すなわち時価であると考えられることも、一つの考え方としてはありうるかもしれない。しかし、もしその製品の売上総利益率が高いといった場合には、おそらく時価は、独立当事者間での通常の販売価格を基準に考えてゆかねばならないことになろう。その場合にあらわれる時価と簿価との差額は、製造過程をはじめとする企業活動の成果としての操業利益 (operating profits) であり、いわば『得べかりし利益 (売上総利益)』なのである。もちろん、包括所得概念の下では全ての資産を時価で評価するから、キャピタル・ゲインと同様、この『得べかりし利益』も、未実現ではあるが、既には発生していると考えられ、実体的利益であることに違いはない。」<sup>99</sup>と述べている。この考え方は役務の無償提供の場合にも適用でき、時価と原価との差額が操業利益の性質をもつ「得べかりし利益」として認識され、この「得べかりし利益」は役務の投入によって発生はしているが、まだ未実現ではあるが実体的利益であるとしている<sup>100</sup>。そしてこれらの未実現の実体的利益は資産 (役務) が譲渡 (提供) されたときに所得が実現すると解している。岡村忠生教授は「税法においても、講学上、実現主義がいわれてきた。ただし、税法における実現主義は、現金等への転化を要件とはせず、外部との取引 (資産については後述する譲渡の事実) がない限り損益計上を認めない原則と理解されている。…法人税法における実現主義の根拠となる規定として、公正処理基準 (22 条 4 項) をあげることができる。実現主義はまた、資産の評価益の益金算入が禁止されていること (25 条 1 項)、資産の評価損も原則として損金算入が禁止されていること (33 条 1 項) にも現れている。実現主義と取得原価主義は、コインの表裏である。」<sup>101</sup>と述べている。

この岡村忠生教授の所得の実現について些か疑問に感じる点がある。すでに述べたとお

<sup>99</sup> 岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察 (四)」法学論叢 122 巻 2 号 (1987) 5 頁。

<sup>100</sup> 岡村忠生・前掲注 (99) 6 頁。

<sup>101</sup> 岡村忠生『法人税法講義 [第 3 版]』(成文堂、2007) 57 頁。

り原則としてわが国の所得課税は実現した所得にのみ課税されるのが原則とされる(第2章第1節(2))。しかしながら法人税法および所得税法には「実現」についての直接の規定はない。であるならば、岡村忠生教授が根拠条文としてあげた公正処理基準(法人税法22条4項)により、企業会計で一般に公正妥当と認められた「実現」概念を用いることになるからである<sup>102</sup>。租税法と企業会計では実現の概念が異なるという考え方は、現象面でいい得るかもしれないが、法的根拠を欠くといわざるを得ない。つまり対価を伴わない資産の譲渡では、未実現の実体的な利益が存在したとしても、「実現」しないのである。その点につき岡村忠生教授は寄附金の損金不算入の規定に関する「37条5項により、22条2項は、実現主義の原則に対する例外として、無償譲渡を課税機会とし、それまでに発生していた未実現のキャピタル・ゲインを認識するための規定として働くということになる。」<sup>103</sup>と述べられているが、損金の別段の定めによって益金の規定が影響を受けるという説明は疑問がある。法人税法22条2項に「別段の定めがあるものを除き」と規定しているのは、あくまでも益金に関する「別段の定め」である。よって法人税法22条2項が例外を認めるのは益金に関する「別段の定め」についてであって、寄付金のような損金の「別段の定め」ではないと思われるからである。この点について詳しくは後述する(第4章第1節(1))。

また、無利息貸付について、岡村忠生教授は「…期間が一年間である無利息貸付について考えてみよう。たとえば、…ABともに法人であるとし、…AはBから100万円の現金と引き換えに現在価値91万円の手形を取得し、そして第二年度の末には、91万円の元本の返済と、9万円の利息の支払いがなされたと考えるのである。この結果、第一年度には、Aに対しては9万円の現金の贈与等としての支払が、また、Bは9万円の支払利息に対する控除を受けることになる。無利息貸付を以上のように構成した場合、Aについては、ちょうど保有する資産が値上がりした場合と同様に、実体的な利益(債権の保有利益)が発生しているといえる。そして、第二年度の末にBから手形と引き換えに100万円の支払を受けることで、その利益は実現したといえる。現在価値アプローチによれば、実体的利益存在説の考え方に基づいた無利息貸付課税を行うことが理論的には可能なのである。」<sup>104</sup>と述べられている。確かに資産の評価においてキャッシュフロー割引計算を用いることは個々の資産のもつ貨幣の時間的価値を反映させることにあるので<sup>105</sup>、現在価値アプローチの考え方を無償取引に応用すれば②実体的利益存在

---

<sup>102</sup> 企業会計における伝統的な実現の理解は、実現とは財貨(用役)の移転ではなく、対価収入(貨幣性資産の取得)を指し、今日においても同様である。前掲注(47)参照。

<sup>103</sup> 岡村忠生・前掲注(99)12頁。

<sup>104</sup> 岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察(五)・完」法学論叢122巻3号(1987)33頁。

<sup>105</sup> 北村敬子=今福愛志『財務報告のためのキャッシュフロー割引計算』(中央経済社、2000)24頁。

説でいい得なかった無利息貸付の課税根拠も明らかにすることができる<sup>106</sup>。

しかし問題は、現在価値アプローチは資産・負債の測定方法であって<sup>107</sup>、収益の認識方法ではないことである。無利息による貸付期間が複数年になる場合において、収益の認識は、利払日が存在しないことから、貸付日もしくは返済日に複数年にまたがる貨幣の時間的価値を一度に計上することになる。そうなれば、寄附金の損金算入限度額との関係で、一年ごとに無利息貸付を繰り返した場合と複数年にわたって無利息貸付を行った場合とでは、経済的に同様の取引であるにもかかわらず、所得金額に差異を生じることになり、計算手法として問題がある。

以上が法人税法の無償取引規定について、実体的な利益に対する課税であるとする説である。以下では、無償取引から実体的利益は発生せず、擬制された収益に対する課税であるとする学説を概観する。

### ⑤ 寄付金の計算技術上収益を計上する説

この説は無償による資産の譲渡および役務の提供は実体的な利益が存在するからではなく計算技術上の理由から収益を計上するとする説である<sup>108</sup>（以下、この説を仮に本稿では「計算技術説」<sup>109</sup>とする）。

法人税法の寄附金の計算にあたっては、贈与等があった時の価額で計算することになっている（法人税法 37 条 7 項）。よって資産の無償譲渡の場合に寄附金の額は、その資産の帳簿価額ではなく、譲渡の時の時価によって計算されることになるので、資産の帳簿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。したがって

---

106 もっとも、服部育生教授は「時価と役務提供の原価との差額を得べかりし利益として認識することにより、役務の無償提供にも実体的利益存在説を援用する余地はありうる。」としながらも、「手持ち資金による無利息融資に対して、実体的利益存在説を援用することはできない。」（服部育生「無償取引と法人税法」名古屋学院大学論集 38 巻 2 号（2001）31 頁）との指摘もなされている。

107 （財）企業財務制度研究会訳『現在価値』（中央経済社、1999）33 頁以下。

108 中川一郎教授はあくまでも無償取引から収益は生じないという立場から述べているが、「その金額が収益の額であるから、益金の額に算入するのではない。収益の額ではないが、収益の額であるとみなして、益金の額に算入するというのでもない。単に所得計算の技術上、帳簿と時価との差額に相当する金額を、…益金の額に算入されるべきであるという意味を表現したものと取り扱っておくほかあるまい。」（中川一郎「新法人税法の研究（3）」シュトイエル 39 号（1965）26 頁）として、本来は法人税法 37 条に規定しておくべきであったと述べている。

109 中川一郎教授は無償取引から収益は発生しないとする立場であったため、学説に名前をつけておられないようである。また筆者の調べた限りにおいては、この学説については「無意味説」（進藤直義「判批」法学協会雑誌 115 巻 4 号（1998）115 頁）や「寄付金挿入説」（出口貴子「法人税法の所得概念に関する一考察—無償譲渡に係る収益の認識を中心として—」久留米大学法学 49 号（2004）150 頁）といった名前があったが、「無意味説」では課税の根拠として明確ではないこと、「寄付金挿入説」はあくまで立法論として中川一郎教授が述べられたものと解すべきであるので、「計算技術説」とさせていただいた。

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に算入しなければならないという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とする説である<sup>110</sup>。

しかしながら、この考え方には疑問がある。確かに簿記的思考で考えれば、貸借を一致させるために貸方に収益勘定が必要となるだろうが、税務上の寄附金の損金不算入額を計算するためであるならば、申告書上の加算調整のみで足りるのであって、収益を計上しなければならない積極的な理由には乏しいように思える<sup>111</sup>。

## ⑥有償取引同視説（二段階説）

前述したとおり（第2章第1節（2））、主に昭和40（1965）年の立法事務関係者<sup>112</sup>、税務官庁等から主張されることが多い説である。

国税庁の内部資料によると無償による資産の譲渡によっても収益が発生する理由として「法人が他の者と取引を行なう場合、すべて資産は時価によって取引されるものとして課税するというのが現在の税一般の原則的な立場である。例えば資産の贈与を受けた者については、当然その資産の時価に相当する所得があったものと認められるところであり、資産の贈与を行なった法人も、その資産の時価を認識してこれを贈与するものであって、これはその時価に相当する対価を金銭で受取りこれを贈与したことと何等変わるところがない。したがって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

---

110 中川一郎・前掲注（30）A1870頁、中川一郎編『税法学体系（全訂増補版）』359頁〔中川一郎〕（ぎょうせい、1977）。また同様に北野弘久教授は法人税法37条6項、同条7項の適用のある場合において、計算構造上、同法22条2項の収益が自動で出てくるのであって租税回避行為の問題ではないと述べている（北野弘久「法人税法における『寄付金』の概念」税理21巻5号（1978）9頁、同『現代企業税法論』（岩波書店、1994）116頁、同『現代税法講義〔五訂版〕』（法律文化社、2009）87頁、同「法人税法22条2項と租税回避行為」税経新報476号（2001）27頁）。

111 企業会計上、寄附金は帳簿価額で計上されるが、税務上は時価で計上することになっている。この寄附金に関する企業会計上と税務上の差異は永久に解消されることがないため、企業会計上も税効果会計の対象から除かれている（税効果会計に係る会計基準第二の一）。つまり法人税法の所得計算上の問題だけであるならば、企業会計上も仕訳をしない部分について、法人税法上で仕訳を考える必要がどこまであるのか疑問である。

112 吉牟田勲教授によると自由に法人が処分できるものが所得であるとしたうえで、「この無償による譲渡を、有償（時価）により資産を譲渡し対価を得たと考え、その対価を直ちに相手方へ贈与（寄付）したものと考えることもできる（有償取引同視説）。そう考えると対価をえたと見たときに、自由に処分できる所得が一度生じ、その対価（所得）の全額を相手方に交付する自由処分を行なったと考えるのである。」（吉牟田勲「益金の本質」税務会計研究8号（1997）63頁）。武田昌輔教授は「時価によって一たん譲渡したことによってその得べかりし対価を得たものとして収益を計算することになる。このことは、サービスの提供についても同様であって、たとえば、無利息の融資をした場合には、その利子という得べかりしサービスを一たん収受し、これを相手方に提供したものである。」（武田昌輔「税務会計と企業会計」黒澤清総編集『体系近代会計学XIII 税務会計論』（中央経済社、1979）14頁）と述べられている。

められるので、これに課税することが妥当であるとされているのである。」<sup>113</sup>と説明がされている。

また昭和 40（1965）年改正当時、国税庁直税部審理課課長であった小宮保氏によると「いま、ある法人が、その有する不動産（簿価は 100 万円、時価は 1000 万円であるとする。）を無償で子会社ないしは役員に譲渡したとしよう。一見、この取引により、この法人に、簿価ベースでも 100 万円、時価ベースでは 1,000 万円の損失が実現したとみえる。しかし、この法人が、この不動産を純然たる第三者に 1,000 万円で売却した後、1,000 万円の金銭を子会社または役員に贈与したとしたらどうであろうか。課税の公平の理念からすれば、両種の取引を通じ、税務上所得の範囲を異にすべきではない。つまり、前者の場合、その不動産の譲渡により、法人は 1,000 万円相当の収益を享受したとみるべきこととなる。法は、このような所得概念を有権的に支持している（法 22 II）。

上例を一般化すれば、経済人間の自由な取引関係を前提として、通常、純資産の増加となる事実は、たとえ特殊な取引関係のため形式的には純資産の増加が認められない場合であっても、益金と観念されることになる。純資産増加の原因となるべき事実という表現は、このような所得概念論に基づく。」<sup>114</sup>と説明されている。

清永敬次教授はこの説の欠点を「現実に有償譲渡の可能性がない場合に関するのであるが、例えば相手方の支配能力の欠除等その他特別の事情からみて、やむを得ず無償譲渡又は無償提供をするような場合は、はじめから有償譲渡又は有償提供があつたものと同じように考えることについては、その現実的基盤を欠くものである。…有償譲渡の可能性がないにもかかわらず、有償取引がなされた場合と同じように考えようというのは、筋が通らないように思われるのである。」<sup>115</sup>と述べ批判されている。また岡村忠生教授は「法人税法における課税所得に関する基本規定である 22 条の中に、納税者が行った取引に基づかない、いわば例外的な課税方法である取引の擬制についての定めがあると解釈することは、極めて不自然なのではないだろうか。」<sup>116</sup>と述べておられる。

## ⑦適正所得算出説

適正所得算出説は上述の①同一価値移転説、②実体的利益存在説（キャピタル・ゲイン課税説）、⑤有償取引同視説（二段階説）などの欠点を補い、無償取引課税の課税根拠として、統一的な説明を示そうとした学説といえるであろう。

法人税法は課税対象たる所得を益金の額から損金の額を控除した金額として規定した上、益金を資本等取引以外の取引に係る収益ととらえている。取引の観念は、自己以

<sup>113</sup> 国税庁直税部審理課編『改正法人税法関係重要事項説明（昭和 40 年 4 月）』（1965）10 頁。

<sup>114</sup> 小宮保『法人税の原理』（中央経済社、1968）166 頁。

<sup>115</sup> 清永敬次・前掲注（91）5 頁。

<sup>116</sup> 岡村忠生・前掲注（99）13 頁。

外の者との関係においてはじめて成り立つものであるから、法人税法でも、未実現の利得は原則として課税の対象から除かれている<sup>117</sup>。金子宏教授は「実現の観念は、もともと、未実現の利得、キャピタル・ゲインについていえば所有資産の価値の増加益を課税の対象から除外するための理論として出てきたものである…その意義については二通りの理解の仕方がありうる。一つは資産の譲渡そのものをもって実現と見る考え方であり、いま一つは、資産の譲渡に伴って対価が收受されることをもって実現とみる考え方である。…益金という観念は企業会計上の収益とぴったり一致するわけではなく、国庫補助金等もそれに含まれるという意味では、収益よりも広い観念であるが、しかし、それは収益に対応する観念であると考えてよい。とすると、益金が生ずるためには、…評価益の計上が認められている場合は別として、譲渡資産の対価として金銭その他の経済的価値の流入（流出ではなく）が必要であると考えらるべきではなかろうか。」<sup>118</sup>と述べられ、法人税法の益金は企業会計の収益に対応する観念であり、実現するには経済的価値の流入が必要であるとしている<sup>119</sup>。要するに対価を伴わない無償取引は実現の要件を充たしてはいないことになる。しかしながら法人税法はその課税にあたり所得が実現していることを要求している（前提としている）ことから、未実現の利益に課税する場合には課税のために特別の課税立法（みなし実現等の規定）が必要となる<sup>120</sup>。

そこで、金子宏教授は無償取引の規定を「確認規定ではなく、無償取引の場合にも通常の対価相当額の収益が生ずることを擬制した一種のみなし規定であり、創設的規定である」と位置づけて、課税の目的を「…通常の対価で取引を行った者と無償で取引を行った者との間の公平を維持する必要性にあると考える。すなわち法人は営利を目的とする存在であるから、無償取引を行う場合には、その法人の立場から見れば何らかの経済的な理由や必要性があるといえようが、しかしその場合に、相互に特殊関係のない独立当事者間の取引において通常成立するはずの対価相当額—これを『正常対価』ということにする—を収益に加算しなければ、正常対価で取引を行った他の法人との対比において、税負担の公平（より正確に言えば、競争中立性）を確保し維持することが困難になってしまう。したがって、無償取引につき収益を擬制する目的は、法人の適正な所得を算出することにあるといえよう。」<sup>121</sup>と述べている。

法人税法 22 条 2 項は無償取引においても収益が生じることを擬制した規定、すなわち「みなし実現」規定と捉えていると思われる。法人税法 22 条 2 項が計算の通則規定という点からしても、取引自体を擬制する⑥有償取引同視説（二段階説）よりも規定の性質を的確に捉えた学説といえる。

---

117 金子宏「租税法における所得概念の構成（三・完）」法学協会雑誌 92 巻 9 号 1098 頁。

118 金子宏・前掲注（86）154 頁。

119 企業会計の実現概念については前掲注（47）を参照。

120 占部裕典「法人税法 22 条 2 項の適用範囲について～オープンシャホールディング事件における第三者割当増資を通して～」税法学 551 号（2004）6 頁。

121 金子宏・前掲注（86）162 頁。

またこの適正所得算出説については、帰属所得の考え方を援用することにより課税時期の問題として捉えることで<sup>122</sup>、収益を擬制する根拠がより明確になるとする考え方がある。村井正教授は「法人税法 22 条 2 項でいう『無償による役務提供』が収益を構成するとする規定は、例えば無利息融資にみられる『帰属利息』の課税時期を失わないための『帰属所得』課税規定であると解することもできるであろう。」<sup>123</sup>と述べられている。しかし、この考え方は帰属所得の考え方を前面に出しているため、無償による資産の譲渡の場合にもいい得るのか必ずしも明らかではなかった。

無償取引の問題を課税時期の問題と捉えて理解する諸説のなかで、初めて無償による資産の譲渡も含めて統一的な考え方を示したのは、管見の限り、増田英敏教授の上梓された『リーガルマインド租税法』である<sup>124</sup>。

同書において増田英敏教授は「法人税法の適用対象である法人は、利益極大化を目的として経営活動を展開しているはずである。そうすると、法人が何らの反対給付としての経済的利益を得ることなしに、自己の資産や役務を相手方に提供することは通常はあり得ないと考えられる。必ず、何らかの経済的利益を前提に行動をとるはずであり、その利益が顕在化して表面に現れる場合が常であるとは考え難い。経済的利益が潜在化して、租税行政庁が捕捉できないことも多様な取引形態の採用により想定される。

たとえば、自社と将来 10 年間にわたり毎年 10 億円の取引を継続してくれたら、自社所有の時価 1 億円の土地を取引先に無償で譲渡するとの契約を締結したとする。もし、

---

<sup>122</sup> 金子宏教授は帰属所得について「自己の財産および労働に直接に帰せられる所得、すなわち自己の財産の利用から得られる経済的利益および自家労働から得られる経時的利益をいう。この意味における帰属所得の例としては、帰属家賃（自己の所有する住所に居住することによって得られる利益）、帰属使用料（自己の所有する耐久消費財—自動車・家具等—の使用から得られる利益）、帰属収益（自己が製造し又は仕入れた棚卸資産の消費によって得られる利益）、帰属賃金（自己の家事労働その他の自家労働から得られる利益）、等をあげることができるが、その共通の特色は、通常の市場取引の外において（outside the ordinary process of the market）自己の財産や労働から直接に得られることにある。」（金子宏・前掲注（117）1112 頁）と述べられており、主に個人の所得における議論である。

<sup>123</sup> 村井正・前掲注（1）85 頁（初出：「無償取引（Ⅱ）」税務弘報 32 卷 11 号（1984）141 頁以下）。また村井正教授は、資産の譲渡の場合は、いつかは、有償譲渡がなされるのだから、その時点において収益の実現ありと解すればよいのであって、その時点まで課税時期を待つべきという考え方もあり「無償資産譲渡の課税問題は…『遅かれ早かれの問題』…それとも『今しかない』…のどちらかに属する」（同 84 頁）と述べられている。また役務の無償提供については「帰属所得に関する創設規定と解すべきであろう。…役務提供に原価を必要としない無償取引の場合に、提供法人側の課税を消極に解すれば、その帰属所得の課税時期を無期限に繰り延べる結果となり、課税の機会を永久に（never）失うこととなり、有償役務提供とのバランスを失うこととなろう。」（同 87 頁）と述べられている。もっとも村井正教授は無償による役務の提供のみ言及しているにとどまるため、無償による資産の譲渡の場合も帰属所得の見解を主張されるかは定かではない。また適用範囲においても、金子宏教授が原価を必要としない役務の無償提供について述べておられないので、金子宏教授の適正所得算出説と異なるのか必ずしも明らかではない。

<sup>124</sup> 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第 1 版〕』（成文堂、2008）114 頁以下。

この無償取引の規定がなければ、この1億円相当の土地を無償譲渡した法人に課税することはできない。しかし、10年間取引を継続により、この法人に1億円相当の経済的利益が流入したとしても課税のタイミングを失うことになる。もちろん、個々の取引ごとに取引自体による収益は発生するから、その売り上げに対して課税されるが、10年間取引を継続することによる経済的利益には課税することが不可能である。そこで、このような課税のタイミングを外して租税負担を回避する行為を防止し、租税負担の公平を図るところに、この無償取引規定の立法目的が存在すると筆者は考える。このような明文の定めを置くことにより、無償取引や低額取引の形態を採用することにより潜在化させた、この経済的利益の流入に対しても、担税力として捕捉し課税することを目的に同規定が立法されたものと理解できる。

法人税法の目的が担税力に応じた公平な課税を立法原理としている以上、同規定は、無償取引や低額取引といった取引形態の採用によって潜在化してしまった経済的利益をも、担税力としての所得に組み込むことを命ずる規定と解することが妥当であろう。したがって、無償取引や低額取引によって租税負担を回避する行為を阻止することを立法趣旨とする個別否認規定として理解すべきと考える。」<sup>125</sup>と述べられている。無償取引規定は租税回避の否認も立法目的の1つであると理解した場合に、租税回避行為などで、課税の機会（タイミング）が永久に失われることを防止することによって、租税負担の公平を図ることを目的として、無償取引課税の規定がおかれているとされている。この増田英敏教授の説は「租税回避否認説」とも呼ばれる<sup>126</sup>。

増田英敏教授が指摘されたように、適正所得算出説を課税のタイミングの問題として捉えることにより、金子宏教授が何をもちて担税力に応じた公平な課税を適正な所得とされたのか、適正所得算出説がいかなる意味で適正な所得としているのか、その意義がより明確になったといえる<sup>127</sup>。

## ⑧私見

結局のところ、実体的利益であるとする説と擬制された利益であるとする説のこのような学説の2つの流れは、収益の「実現」をどう捉えるかということに帰結する<sup>128</sup>。実体的利益と解する場合には収益の「実現」に対価は必要ないということになり、擬制さ

<sup>125</sup> 増田英敏・前掲注（124）116頁。

<sup>126</sup> なおこの呼称については、増田英敏教授から直接ご指導をいただいた。

<sup>127</sup> 渕圭吾教授は「帰属所得という概念を援用すれば、所得のないところに所得を擬制したという批判はあたらぬのではないか」（渕圭吾「適正所得算出説を読む」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010）228頁）と述べられている。

<sup>128</sup> 石島弘教授は「実現概念については、資産の譲渡そのものをもって実現とみる考え方と資産の譲渡に伴って対価が収受されることをもって実現とみる考え方の違いがある。」（石島弘『課税権と課税物件の研究〔租税法研究第1巻〕』（信山社、2003）130頁（初出：「税法の所得概念における実現概念（一）」甲南大学法学第18巻1・2合併号（1978）1頁以下）。



れた利益と解する場合には基本的に収益の「実現」には対価が必要であると捉えていることになる。「実現」には対価が必要かどうかということであるが、「実現」の規定が法人税法に存在しない以上、対価を伴わなくても資産の移転や役務の提供のみで収益が「実現」と解するためには、前述のとおり会計慣行として確立していないのであるから、法人税法 22 条 4 項を根拠とすることはできないのである。

そのような観点から、無償取引による課税を実体的利益に対する課税と捉える見解には、疑問がある。他方、擬制された利益と捉える見解であっても、存在しない取引自体を擬制する⑥有償取引同視説（二段階説）には問題がある。このような擬制は租税回避の否認規定と全く同様の手法であり、無償取引規定が法人税法 22 条 2 項の所得計算の通則として規定されていることから、取引自体を創出することには無理がある。また⑤計算技術説は企業会計に存在しない無償取引をわざわざ仕訳で捉える必要があるのか疑問があるが<sup>129</sup>、取引で捉えた場合も寄附金を先に考える点に問題があるといえる。そもそも収益が発生しなければ、その収益部分を寄附（無償譲渡）することはできないからである。そのように考えれば、寄附金の相手勘定として収益が認識されるという説明は順序が逆である。

また無償取引規定の創設過程における答申で述べられているように、本来、無償による資産の譲渡と無償による役務の提供は別々の課税の問題であった（第 2 章第 1 節（1）、第 2 章第 2 節（5））。すなわち無償による資産譲渡は主に未実現のキャピタル・ゲインの問題として、無償による役務の提供は主に租税回避の問題である。しかしながら、これらは立法の段階で同一の規定のなかに例示列挙されて法文化されたことから、これらの 2 つの取引を分けて理解することは適当ではなく、同じ理由により課税されることになったと理解すべきである。以上のことから、無償取引の課税根拠は資産譲渡と役務提供を統一的に理解する⑦適正所得算出説が妥当するといえる。

もっとも課税根拠を⑦適正所得算出説と理解した場合には、無償取引規定の適用範囲が広がる（無限定）。更に適正所得算出説を課税時期の問題として捉えた場合には、その射程範囲は際限なく広がる可能性があり何らかの限定が必要になる<sup>130</sup>。

以上のことから、私見を述べると、理論上は⑦適正所得算出説の考え方を無償取引課税の根拠とすべきである。また立法過程での議論から無償取引規定は租税回避の否認の考え方を根底に置くものである。

もっとも、実際の無償取引は必ずしも課税することが妥当するとは思われない事例も存在することから、裁判所において必ずしも統一的な見解が示されておらず、取扱いが事例ごとに異なるように思われる。この点につき節を改めて無償取引に関する裁判例の推移を整理することとする。

---

<sup>129</sup> 前掲注（111）を参照。

<sup>130</sup> この点につき淵圭吾教授は「帰属所得という概念の射程は広いので、何らかの限定が必要になる。」（淵圭吾・前掲注（127）224 頁）と述べられている。

## 第2節 無償取引の課税根拠に関する裁判例の推移と動向

旧法当時から現在までの無償取引の課税根拠に関する裁判例の推移を概観することで、いかなる考え方に基づいて無償による資産の譲渡および役務の提供から収益が生じているかを明らかにし、対価を伴わない取引から収益が「実現」する判例法理を確認する。

### (1) 旧法当時（昭和40（1965）年改正前）の事件

法人の無償による資産の譲渡に対する課税を考えるうえで、リーディング・ケースの1つとされるのが、最高裁昭和41（1966）年6月24日判決<sup>131</sup>である（以下、「相互タクシー事件」という）。本判決が注目されるのは、事件発生当時は昭和40（1965）年の法人税法改正前であり旧法人税法が適用される事件であるからである。よって明文の規定がなくても、資産の無償譲渡により譲渡法人側に収益が生ずると解する考え方が、旧法当時、既に理論及び実際において定着していたといえるのか<sup>132</sup>、以下で検討する。

本件は、X株式会社（原告、控訴人、被上告人）が保有していた他社の株式（甲社株式、乙社株式、丙社株式）について、増資による新株の割当がなされることになった。Xは独占禁止法10条（昭和24（1949）年法改正以前のもの）により新株取得を制限されていたため、X社の役員（代表取締役A、専務取締役B、監査役C）にそれぞれ取得させることとし、甲社、乙社の株式をB、Cに株主名義を変更して、これらに新株割当を受けさせたのち、その名義をX社に戻した。さらに丙社の株式については引受期限を徒過し失権したのち、第三者指名権を行使してAに新株を取得させた。これに対し所轄税務署長（被告、被控訴人、上告人）は、これらの行為は新株引受権をX社から役員らに無償譲渡されたものとし、増資新株の1株あたりの価格から1株あたりの払込金額を差し引いた残額に新株数および割引率を乗じた合計額の益金が生じるとして更正処分を行い、同時にこれらの行為によって生じた利益は役員らに対する賞与として利益処分されたものと認定して、役員らに対しても更正処分をなした。X社がこの更正処分の取消を求めて争ったのが、本件である。

原審（大阪高裁昭和36（1961）年11月29日判決<sup>133</sup>）は、Xの行為により、Xのもつ経済的利益が役員らに移転したところまでは認めるものの、反対給付（対価の支払を受ける若しくは債務免除等）がない点を強調し、結局この経済的利益は何等現実の利得

<sup>131</sup> 最判昭和41（1966）年6月24日民集20巻5号1146頁。

<sup>132</sup> 植松守雄氏によれば「…シャープ勧告に基づいて所得税法には『みなし譲渡』に関する規定が設けられたが、法人税法には格別の手当はされなかつた。…法人税の場合は、益金概念が広く解釈に委ねられており、シャープ勧告以前においても、会社財産が贈与されたときはこれを時価評価して時価と簿価との差額を収益に計上することは法人税の益金概念上当然のこととされ、実務上も永年そのような処理がなされてきた。」（植松守雄・前掲注（91）20頁）と述べられている。

<sup>133</sup> 大阪高判昭和36（1961）年11月29日民集20巻5号1161頁。

を X に与えることなく無償で役員に移転したものと見るほかなく、X に関する限り何等利益の実現はなかったと判示して原処分を取消した。

これに対して、最高裁判所は「かかる未計上の資産の社外流出は、その流出の限度において隠れていた資産価値を表現することであるから、右社外流出にあたって、これに適正な価額を付して同社の資産に計上し、流出すべき資産価値の存在とその価額とを確定することは、同社の資産の増減を明確に把握するため当然必要な措置であり、このような隠れていた資産価値の計上は、当該事業年度において資産を増加し、その増加資産が額に相当する益金を顕現するものといわなければならない。そしてこのことは、社外流出の資産に対し代金の受入れその他資産の増加をきたすべき反対給付を伴うと否とにかかわらない。」として、原判決を破棄し、原審に差し戻した。

課税根拠は前節の②実体的利益存在説（キャピタル・ゲイン課税説）を採用しているもので、無償による資産の譲渡の場合に益金が生じる旨の見解を示した初の最高裁判例である<sup>134</sup>。ここで注目すべきは、益金の概念について最高裁によれば社外流出の場合、対価の有無は関係ないという点である<sup>135</sup>。旧所得税法にはこのような場合に時価で譲渡したものとみなす旨の規定があったが（旧所得税法 5 条の 2、現行法 59 条）<sup>136</sup>、旧法

---

<sup>134</sup> 植松守雄「判批」租税判例百選（第 2 版）（1983）87 頁。

<sup>135</sup> この点について当時最高裁調査官であった矢野邦雄氏は「会社が無償で他に譲渡した場合について考えると、この場合相手方の取得したものは右株式の時価相当の利益であり、会社資産の減少は、単に記帳価額である取得原価にとどまらず、株式時価相当額であることが明らかとなるので、やはり右株式の会社資産からの分離にあたって、株式の隠れた資産価値が認識されるわけである。そこでまず右株式を時価に評価替えをして隠れた資産価値を表現したうえ、それだけの資産額の社外流出があったものとして処理しなければ、実現主義のもとにおいて会社資産額の増減が明確にならない。」（矢野邦雄「判解」法曹時報 18 卷 10 号（1966）1607 頁）と述べられている。もっとも有償取引の場合は、取引当事者間で金額の合意があるので、会計処理の金額も当事者間で一致するが、無償取引においては資産を譲り受けた側の処理が時価で受け入れるからといって、譲渡した側の会計処理も時価で譲渡しなければならないとは必ずしもいえないだろう。受贈者側の会計処理を事実上即して考えると、取引当事者間で合意した金額はあくまでも無償であるから、資産の移転は無償で行なわれ、その後、当該受贈資産には使用価値または売却価値があるので、受贈者側で時価相当額までの評価益を計上したと解するのが相当である。会計処理は便宜上、資産の移転と評価益の計上を同時に行なっているに過ぎないのである。また無償による資産の譲受けは企業会計においても取得原価主義の例外的な会計処理方法であって、その例外的な方法が譲渡側にも時価評価を強いるという説明には説得力が乏しいといわざるを得ないだろう。

<sup>136</sup> 所得税の無償または低額による資産の譲渡については本判決の後に、最判昭和 43(1968)年 10 月 31 日訟月 14 卷 12 号 1442 頁によって、資産の値上り益についてその資産の所有者に帰属する増加益をその資産が他に移転するのを機会に、これを清算して課税する旨が明言され、それが今日の判例になっている。例えば、最判昭和 47 (1972) 年 12 月 26 日民集 26 卷 10 号 2083 頁、最判昭和 50 (1975) 年 5 月 27 日民集 29 卷 5 号 641 頁など。しかしながらこの所得税法の考え方が現行の法人税法においても、そのまま妥当するかは疑問である。なぜなら所得税法 59 条の規定は、別段の定め規定されている所得税法の例外的な所得計算方法であり、対象資産も明確に限定されている。他方、法人税法 22 条 2 項

人税法には明文の規定は存在せず、最高裁が何を根拠に本件のような結論を導き出したのか法令上明らかではない。旧法にいう益金とは資本の払込以外の資産の増加の原因となるべき一切の事実の基づく経済的利益ということであるから、本件の所有資産の時価の増加によって生じた経済的利益のうち実現したのもこれに含まれると解すべきであろうが、なぜ無償の場合にも益金を構成するのか説明が十分であったとはいえない<sup>137</sup>。

昭和 40（1965）年の法人税法全文改正以前に、旧法からも無償による資産の譲渡から益金が生じるという法理を正面から明確に肯定した裁判例は、このあと一例しか存在しない<sup>138</sup>。そしてこれらの判決は、現行法制定後のものであり<sup>139</sup>、これらの判決があるからといって旧法時代に無償譲渡からも収益が生ずるという解釈理論が確立していたとか、解釈が一般的に承認されていたとはいえない<sup>140</sup>。仮に納税者による申告実務上および税務当局による課税実務上そのような考え方が存在していたとしても、租税法は侵害規定であるから、納税者に不利益な内容の慣習法が成立する余地はなく<sup>141</sup>、既に述べたとおり、このような納税者に不利益な慣習法が成立するためには、租税法上は、法による承認が必要である（第 2 章第 2 節（4））。よって法律に定めのない実務上の取扱いをいくら積み上げても租税法上、法源として確立することはない。そのように考えれば旧法において無償による資産の譲渡からも収益が生じるという考え方は租税回避の否認以外では確立していなかったと思われる<sup>142</sup>。

---

の規定は原則的な所得計算方法を規定しており、その取引の内容も条文上限定されておらず、規定の性質も適用範囲も異なるからである。

<sup>137</sup> 村井正「判批」民商法雑誌 56 巻 2 号（1967）286 頁。

<sup>138</sup> 大阪高判昭和 43（1968）年 6 月 27 日訟月 14 巻 8 号 948 頁。

<sup>139</sup> 旧法が適用される事件で現行法制定後にされた裁判例として、広島地判昭和 53（1978）年 5 月 25 日訟月 24 巻 9 号 1834 頁がある。広島地方裁判所は旧法人税法にいう「総益金」について「資本の払込以外で資産増加を生ずるすべての経済的利益を含むものと解され、必ずしも売買その他の経済活動の成果として生ずる収益等の経済的利益のみならず、所有資産の時の経過値上り等により生ずる資産価値の生成、増加の経済的利益（実質は評価益）も本来はすべて含むものといえる。」としたうえで、「少なくとも、有償、無償にかかわらず右利益が社外に移動、流出した場合は、その時点で右利益も客観的に実現したものとして課税対象たる益金に含まれることとなるものと解さなければならない。右昭和 40 年法律第 34 号による改正後の法人税法 22 条 2 項は無償による資産の譲渡に係る収益も益金のうちに含まれるものとして右趣旨を明らかにしているが、この点は旧法人税法においても同様に解される場所である。」と判示し、現行法人税法から旧法の「総益金」の趣旨を解釈しているが、この解釈は旧法と現行法で益金の範囲が変わっていないことを前提としているもので、その前提についての検討が不足していると思われる。

<sup>140</sup> 金子宏・前掲注（86）152 頁。また村井正教授は「もしも、無償取引課税に関する理論及び実務が、当時、成熟していなかったとすれば、…最高裁判決の結論は誤りとなり、判決直前に導入された 22 条 2 項に引っ張られてしまったと批判されたとしても仕方がなかろう。」（村井正「法人の無償取引（その 1）」時の法令 1218 号（1984）33 頁）と述べられている。

<sup>141</sup> 金子宏・前掲注（7）100 頁。

<sup>142</sup> 例えば同族会社の行為・計算の否認規定を適用した裁判例として、行政裁判所判決昭和

次に法人の無利息貸付の場合を検討する。従来、無利息貸付の裁判例としては、同族会社が役員に対してなすものについては、通常の利息相当額を役員に対する賞与であるとして法人の益金に算入することを認めていた<sup>143</sup>。

会社間の無利息貸付については、先例として大阪高裁昭和 39（1964）年 9 月 24 日判決<sup>144</sup>がある（以下、「京都証券株式会社事件」という）。これも相互タクシー事件と同じく事件発生が旧法当時のもので、無償による役務の提供から収益が生じるとする考え方が旧法でも明らかであったのかを検討する。

本件は、X（原告、控訴人）は京都証券取引所における証券取引の代金決済を円滑にする使命をもって政府の指導により設立され、同取引所の会員である証券会社に融資することを主要な目的とする株式会社であるが、政府及び京都証券取引所の指導により増資を行うこととしたところ、新株を引受けた証券業者の運転資金を圧迫したので、京都証券取引所の要請に基づいて当該証券業者に対して無利息で貸付を行った。これに対して所轄税務署長は、昭和 27（1952）年 4 月 30 日に X の通常の金利によって計算した利息相当額を益金に加算して更正処分を行った。X がこの更正処分の取消しを求めて争ったのが本件である。

原審（大阪地裁昭和 31（1956）年 7 月 30 日判決<sup>145</sup>）は、貸付金を無利息とした行為は、私法上の効力を否定することはできないので、当を得た措置だったかどうかの点において問題になるとしたうえで、X の唯一の収入源が貸付金の利息であったこと、X は通常日歩 2 銭 6 厘の利息を付していたこと、各証券会社に対して増資払込金の返済資金にあてるため貸付をしたことを総合して「原告としては本件貸付金についても右の割合による利息を付するのが当然であるのに、右のような特別の事情から利息を付さないこととしたものであるから、法人税法上は X は前記行為により右貸付金に対する前記割合による利息相当額の利益を債務者である各証券業者に無償で給付したものと解するを相当とする。…原告は当然得べき右利息相当額の利益を失うに反し、各証券業者は右利息相当額の支払を免れ、同額の利息を得ることとなるから、これを実質的に見ると右 X の行為に基因して、原告から各証券業者に右利息相当額の価値の移転があったものとしなければならないからである。」と判示し、①同一価値移転説と同様の考え方にたって、X の請求を棄却した。

これに対し大阪高等裁判所は、「法人税法上課税標準の計算の基礎となる益金とは、

---

5（1930）年 3 月 4 日行録 41 輯 337 頁。

<sup>143</sup> もっとも理由付けについては、同族会社の行為計算否認規定によるものとして、東京地判昭和 38（1963）年 12 月 21 日行集 11 巻 12 号 3315 頁、福島地判昭和 37（1962）年 2 月 9 日行集 13 巻 2 号 144 頁他と役員賞与の損金不算入の規定及び経済的利益の規定によるものとして、名古屋高判昭和 38（1963）年 12 月 14 日税資 37 号 1189 頁、熊本地判昭和 39（1964）年 12 月 25 日行集 15 巻 12 号 2343 頁他に分かれている。

<sup>144</sup> 大阪高判昭和 39（1964）年 9 月 24 日行集 15 巻 9 号 1716 頁。

<sup>145</sup> 大阪地判昭和 31（1956）年 7 月 30 日・前掲注（84）。

法令に別段の定めあるもののほか、資本の払込以外において純資産の増加となるべき事実をいい、右純資産の増加となるべき事実に該るか否かについては、法人税法に特別の定めある場合のほか、私法上の概念を前提としているものと解すべきであるから、当初から利息債権を取得していない X の課税標準の計算上これを益金に加算することは許されない筋合いである。」と基本的な考え方を述べている。また「私法上許された法形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減することが企図されている場合には本来の実情に適合すべき法形式に引直してその結果に基づいて課税しうることも認めなければならない。」としながらも、「納税義務者、課税標準及び徴収手続が法律で定められることを要請する租税法律主義のもとにおいて、右認定は不当に私的自治を侵すものであつてはならない。殊に他の合理的な経済目的から合法的になされた私法上の行為まで、それが他の法形式を用いた場合に比して課税負担の軽減をもたらすことを理由として、法人税法上抛るべき規定なくして、これを否認することは許されない。」として本件は無利息の形式をとることによって租税負担を不当に回避することが企図されたものではないとして、原判決を取消した。

このように会社間の無利息貸付については、裁判例は統一されていなかった。一審は証券金融会社とその株主たる証券会社に無利息で貸付けたことにつき、利息相当額の価値の移転があったとして利息相当額を益金に算入した。ところが控訴審では、無利息貸付について原則として益金は発生せず、例外として租税回避が行われた場合にのみ利息相当額を益金に計上することを認めるとするもので<sup>146</sup>、旧法当時は無利息貸付に対する課税根拠は必ずしも明らかではなかったことがわかる。

法人の無利息貸付を考えるうえで、もう一つの重要な裁判例とされるのが、大阪高裁昭和 53 (1978) 年 3 月 30 日判決<sup>147</sup>である (以下、「清水惣事件」という)。この事件は親会社の子会社に対して無利息貸付をした場合に利息相当額の収益が親会社に益金として加算されるかが争われた事件であるが、特に本件は、第一事業年度においては旧法人税法が適用され、第二事業年度では現行法人税法が適用されるという関係にあったため、本件は法人税法 22 条 2 項の無償取引の立法趣旨や適用範囲を考えるのに極めて適切な事件である<sup>148</sup>。

本件は織物、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 X (原告、被控訴人) が、子会社にあたる訴外 A 社に対してその事業達成を援助する目的で期間を 3 年間に限り、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融資した。これについて所轄税務署長は、この無利息融資における利息相当額を寄附金と認定し、X の第一事業年度 (昭和 38 (1963) 年 12 月 1 日から昭和 39 (1964) 年 11

<sup>146</sup> この高裁判決は租税回避にあたる場合は、法律の根拠なしに税務官庁が私法上の行為を否認できることを認めた日本最初の裁判例として議論となった判決である (清永敬次「判批」シュトイエル 39 号 (1965) 5 頁、須貝脩一「判批」判例時報 401 号 (1965) 166 頁)。

<sup>147</sup> 大阪高判昭和 53 (1978) 年 3 月 30 日・前掲注 (34)。

<sup>148</sup> 金子宏・前掲注 (86) 139 頁。

月 30 日まで) の所得金額および第二事業年度 (昭和 39 (1964) 年 12 月 1 日から昭和 40 (1965) 年 11 月 30 日まで) の所得金額をそれぞれ加算計上する更正処分をした。X は利息相当額を寄附金と認定するのは違法であるとして争ったのが本件である。

原審 (大津地裁昭和 47 (1972) 年 12 月 13 日判決<sup>149</sup>) では本件無利息融資が租税回避行為にあたるかどうか争われ、「本件無利息融資は、租税負担を不当に回避し、または軽減する意図に出でたものとも、経済的合理性を全く無視したのものとも認められないから、租税回避行為にあたるとはいえず、その無利息の約定の私法上の効力を税務上否認すべき理由はないものといわなければならない。X が A 会社に無利息で融資したことにより租税の負担が軽減された結果になつたとしても、それは不当なものとはいえず、利息相当額につき課税すべきものとした本件…処分の当該部分は、その余の点について判断を加えるまでもなく違法なものとして取消されるべきである。」と判示して原処分を取消した。

これに対して大阪高等裁判所は、まず益金の意義を「私法上有効に成立した法律行為の結果として生じたものであるか否かにかかわらず、また、金銭の形態をとつているかその他の経済的利益の形をとつているかの別なく、資本等取引以外において資産の増加の原因となるべき一切の取引によつて生じた収益の額を益金に算入すべきものとする趣旨と解される。」と述べ、「資産の無償譲渡、役務の無償提供は、実質的にみた場合、資産の有償譲渡、役務の有償提供によつて得た代償を無償で給付したのと同じであるところから、担税力を示すものとみて、法 22 条 2 項はこれを収益発生事由として規定したものと考えられる。」と判示して、課税根拠として前節の⑥有償取引同視説 (二段階説) を展開した。

さらに「営利法人が金銭を無利息の約定で他に貸付けた場合には、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、当該貸付けがなされる場合にその当事者間で通常ありうべき利率による金銭相当額の経済的利益が借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。」と述べて①同一価値移転説のような説明を追加して、本件処分が利息相当額の利益を益金に計上したことを是認した。

会社から役員に対する無利息貸付の場合には利息相当額が法人の益金に算入されることで判例が統一されているのに対して<sup>150</sup>、京都証券株式会社事件および清水惣事件の第一審と控訴審でそれぞれ判断が分かれているように、会社間の無利息貸付の場合には

<sup>149</sup> 大津地判昭和 47 (1972) 年 12 月 13 日訟月 19 卷 5 号 40 頁。

<sup>150</sup> 現行法制定後にされた法人から役員に対する無利息貸付について利息相当額を益金に認定した裁判例として横浜地判昭和 48(1973)年 6 月 5 日高民集 28 卷 3 号 220 頁等がある。

扱いが一定していない。それは必ずしも会社間の無利息貸付が租税回避行為とみられるものではなく、会社・役員間の場合とは別のものという通念が働き、租税回避でない正当な取引は救済すべきという心情が働いていたように思われる<sup>151</sup>。

旧法では会社間の無利息貸付について、利息相当額の収益が生じるとした裁判例は京都証券株式会社事件の第一審判決と清水惣事件の控訴審判決があるのみである<sup>152</sup>。そればかりか後者においては前述のように、無利息で融資することについて合理的な理由がある場合は利息相当額の収益を認識することはできない旨を判示している。ここで合理的な事情がない場合に限定しているのは、法の運用としては妥当であるが、上記判旨で述べている立法趣旨解釈と矛盾している。つまり法人税法 22 条 2 項にいう無利息貸付は、租税回避行為にあたるかどうか、また経済的合理性の有無とは関係なく無利息貸付にかかる金銭（元本）の有償性自体（経済価値）に着目して、貸付の継続しているあいだ収益発生事由を認識するものであるから、合理的な事情のない場合に限定するのは論理的におかしいということになる<sup>153</sup>。

以上のことから旧法当時において会社間の無利息貸付について裁判例は統一されておらず、判例法理としても確立されたものが存在したとはいえない。

## （２）現行法制定後（昭和 40（1965）年改正後）の事件

次に現行法人税法が制定されたあとの裁判例を通して無償取引の課税根拠を明らかにする。資産の無償譲渡（低額譲渡を含む）の場合には昭和 50（1975）年代ぐらいまでは旧法当時と同じく②実体的利益存在説、③法的基準説、④清算課税説の立場を示す裁判例は多く存在する<sup>154</sup>。またこれらの学説に、⑥有償取引同視説を付加している裁判例もある<sup>155</sup>。他方、役務の無償提供については①同一価値移転説の立場をとっていると

<sup>151</sup> 水野忠恒「判批」ジュリスト 686 号（1979）158 頁。

<sup>152</sup> 金子・前掲注（86）152 頁。

<sup>153</sup> 山田二郎「収益発生事由となる無利息融資」税理 21 卷 8 号（1978）67 頁。

<sup>154</sup> 例えば神戸地判昭和 50（1975）年 9 月 19 日訟月 21 卷 11 号 2362 頁では、法人税法 22 条 2 項の規定の趣旨を「…資産の譲渡について云えば資産譲渡益に対する課税は法人の資産が売買交換等により所有者である法人の支配を離脱する際に資産の値上りと云う形で既に発生している資産利益を清算課税するものである」と判示している。山形地判昭和 54（1979）年 3 月 28 日訟月 25 卷 7 号 1980 頁では、「資産の無償譲渡または労務の無償提供は現実に対価を取得させるものではないのに、法がこれに係る『収益』ということを含め、それが益金に該当するとしているのは、資産の譲渡、労務の提供があった場合、その対価がいかほどであろうとも、その資産等は時価としての経済的機能を有していたのであるから、これが譲渡等によって当該法人の手許を離れるときにおいて、資産等の経済的価値が顕在化して担税力を示すものとして、その顕在化した経済価値を『収益』として把握すべきことを規定した趣旨と解される。」として②実体的利益存在説の立場をとる。千葉地判昭和 59（1984）年 4 月 24 日税資 136 号 124 頁およびその控訴審である東京高判昭和 59（1984）年 11 月 14 日税資 140 号 232 頁も資産の値上り益を清算して課税する趣旨であるとして②実体的利益存在説を支持している。

<sup>155</sup> 東京地判昭和 55（1980）年 10 月 28 日訟月 27 卷 4 号 789 頁は、資産の譲渡にかかる



思われる裁判例<sup>156</sup>、⑦適正所得算出説のような立場をとっていると思われる裁判例<sup>157</sup>、課税根拠の議論には言及せずに判示する裁判例もあり<sup>158</sup>、裁判例は統一されているとはいえない。

一方で⑤計算技術説の立場をとる裁判例として、大阪高裁昭和 59 (1984) 年 6 月 29 日判決<sup>159</sup>がある (以下、「ミキ・グループ事件」という)。

本件は、P 教団が実質上支配している関連会社である X 社 (原告、控訴人)、訴外 A 社、訴外 B 社は、A 社所有の土地を X 社に低額譲渡し、ただちに本件土地を X 社から B 社に低額譲渡し、訴外 D 社に譲渡した。関連会社間で少しずつ価額を上げながらも順次低額譲渡することにより、A 社のみならず他 2 社の繰越欠損金を控除し、A 社から直接 D 社に譲渡した場合に比べ、A 社の法人税額だけでなく 3 社を合計した法人税額を減少させることを目的としてなされた取引であった。所轄税務署長は X に対して本件土地の時価と A 社からの取得価額との差額を受贈益とし、本件土地の時価と B 社への譲渡価額との差額について寄付金を認定し、同額を益金に加算する更正処分を行った。

---

収益を課税の対象としている趣旨を「支配外に流出したのを契機として、顕在化した資産の値上り益の担税力に着目し、清算課税しようとする趣旨」と②実体的利益存在説等の趣旨を述べたうえで、「法人が資産を時価相当額より低廉な対価により譲渡した場合には、あたかも右資産の時価相当額で譲渡すると同時に、その譲渡対価との差額を譲受人に贈与したの同一の経済的効果を有するのであり、これとの税負担の公平という見地からしても、収益の額は右資産の時価相当額によるべき」として⑥有償取引同視説を付加している。

<sup>156</sup> 静岡地判平成 14 (2002) 年 6 月 27 日税資 252 号順号 9147 では、無利息貸付と店舗造作設備の無償貸付が法人税法 22 条 2 項の「無償による役務の提供」にあたるとしたうえで、それぞれ無利息貸付については「当事者間で通常あり得べき利率による金銭相当額の経済的利益が借主に移転したものととして顕在化したというべき」と判示し、店舗造作設備の無償貸付は「当事者間で通常交付される使用料相当額の経済的利益が借主に移転したものとすべき」として収益認定を行った。もっともいずれの場合も経済的合理性や特別の事情などがあれば収益認定されない旨の限定を付しており、必ずしも①同一価値移転説を全面的に採用しているとはいえない。

<sup>157</sup> 広島高岡山支判平成 15 (2003) 年 6 月 5 日税資 253 号順号 9361 は、法人税法 22 条 2 項の「無償による役務の提供」も収益の発生原因になることについて「この規定は、法人が、他に無償で役務の提供をする場合には、その提供に対する反対給付を伴わないものであっても、提供時における役務の提供に対する適正な対価に相当する収益があると認識すべきものであることを明らかにしたものであると解される。」と判示しており、必ずしも明確ではないが⑦適正所得算出説のような立場をとっていると思われる。

<sup>158</sup> 前掲注 (157) の原審である岡山地判平成 14 (2002) 年 7 月 23 日税資 252 号順号 9164 は、「法人税法 22 条 2 項は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、当該事業年度の益金の額に算入すべき金額の 1 つとして、無償による役務の提供に係る収益の額を規定しているところ、金銭消費貸借契約において当事者間で無利息による貸借が行われた場合は、法人税法上無償による役務の提供に該当し、社会通念上妥当な利息相当額の収益が発生し、また低額な利息の約定がなされていても、社会通念上妥当な利率による利息相当額との差額について同様の収益が発生すると解される。」と条文根拠を挙げて判示しているが、なぜ利息相当額の収益が発生するのかまでは言及していない。

<sup>159</sup> 大阪高判昭和 59 (1984) 年 6 月 29 日行集 35 卷 6 号 822 頁。

これに対して X が出訴したのが本件である。

原審（大阪地裁昭和 58（1983）年 2 月 8 日判決<sup>160</sup>）は、寄附金の認定に力点がおかれ、「譲渡者が、時価を認識しながら、差額を贈与する意思でことさらに低額で譲渡した場合には、その差額を実質的に贈与したものと認め、法 37 条 6 項によつて税務処理するのが正当である」と判示し、X の請求を棄却した。

これに対して、大阪高等裁判所は、本件土地の譲渡について転売義務があったことに注目して「法人税法 22 条 2 項の収益の額を判断するに当たつて、その収益が契約によつて生じているときは、法に特別の規定がない限り、その契約の全内容、つまり特約をも含めた全契約内容に従つて収益の額を定めるものである。」として、「低額譲渡があつた場合には、その差額部分にも収益があり、それが譲受人に実質的に贈与されたものとする法人税法 22 条 2 項、37 条 6 項は、譲渡人が譲渡価額よりも高価に譲渡できるのに、経済人としては不合理にも、それよりも低額に譲渡した場合に適用されるのであつて、譲渡価額よりも高額に譲渡できる利益、権利、地位を有していなかつたときは、より高額に譲渡しなかつたからといつて自己の有していたところを不当にも低く譲渡したとして同法 37 条 6 項を適用することはできない。」と判示し原審を取り消した。

本件では経済的合理性の有無で法人税法 22 条 2 項の収益発生に制限をかけられるのかが問題である。譲渡益が値上り益の実現であるとする②実体的利益存在説、③法的基準説、④清算課税説に立つと、値上り益の実現に「経済的合理性」が影響を及ぼすと考えることはできないから、「経済的合理性」は法人税法 37 条 7 項、8 項を含む損金面で考慮されるべき問題である<sup>161</sup>。

本件では一審も控訴審も無償取引の収益認定の前に、寄附金の認定を行っていることから課税根拠としては⑤計算技術説に立っていると思われる。しかし原審と控訴審のこのような結論の差異は大阪高裁が転売義務を重視したために生じたものといえる<sup>162</sup>。

⑦適正所得算出説の立場をとる裁判例として最高裁平成 7（1995）年 12 月 19 日判決<sup>163</sup>がある（以下、「南西通商事件」という）。本判決は、法人税法改正後では初めて最高裁が低額譲渡の収益性について真正面から判決したものとして評価されている<sup>164</sup>。

本件は、金融業を営む X1（原告、控訴人、上告人）が保有していた訴外 M 銀行の株式を X1 の代表取締役である X2（原告、控訴人、上告人）に低額譲渡した。これに対して所轄税務署長は本株式の譲渡は時価よりも低廉な価格でなされたとして更正処分を行った。この更正処分の取消しを求めて、X1、X2 が出訴したのが本件である。

第一審（宮崎地裁平成 5（1993）年 9 月 17 日判決<sup>165</sup>）および控訴審（福岡高裁宮崎

<sup>160</sup> 大阪地判昭和 58（1983）年 2 月 8 日行集 35 卷 6 号 830 頁。

<sup>161</sup> 占部裕典・前掲注（79）307 頁以下。

<sup>162</sup> 中里実「判批」判例時報 1163 号（1985）205 頁。

<sup>163</sup> 最判平成 7（1995）年 12 月 19 日民集 49 卷 10 号 3121 頁。

<sup>164</sup> 松沢智「判批」ジュリスト 1101 号（1996）120 頁。

<sup>165</sup> 宮崎地判平成 5（1993）年 9 月 17 日民集 49 卷 10 号 3139 頁。

支部平成6（1994）年2月28日判決<sup>166</sup>）は、法人税法22条2項の無償取引について「無償譲渡の場合には、外部からの経済的な価値の流入はないが、法人は譲渡時まで当該資産を保有していたことにより、有償譲渡の場合に値上がり益として顕在化する利益を保有していたものと認められ、外部からの経済的な価値の流入がないことのみをもって、値上がり益をして顕在化する利益に対して課税されないということは、税負担の公平の見地から認められない。したがって、同項は、正常な対価で取引を行った者との間の負担の公平を維持するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制した創設的な規定と解される。」と判示して、Xらの請求を棄却した。⑦適正所得算出説をとる裁判例としては本判決が初めてのものである。

これに対し最高裁判所は法人税法22条2項が資産の無償譲渡も収益の発生原因になることにつき、「法人が資産を他に譲渡する場合には、その譲渡が代金の受入れその他資産の増加を来すべき反対給付を伴わないものであっても、譲渡時における資産の適正な価額に相当する収益があると認識すべきものであることを明らかにしたものと判示している。もっとも資産の低額譲渡は法人税法22条2項にいう有償による資産の譲渡に当たるとしているが「譲渡時における適正な価額に相当する経済的価値がみとめられるのであって、たまたま現実に收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。」として上告を棄却した。

本判決も原審同様に⑦適正所得算出説の立場をとっているように思えるが、原審のように同項の性格や細部について明確にはしておらず、また役務の無償提供の場合にも同様の趣旨であるのか、いまだ不明確な点もあり、解釈理論の確立をもたらす判例とは必ずしもいえない<sup>167</sup>。

以上、述べてきたとおり、現行法においても無償取引への課税について、必ずしも判例理論が確立されているとはいえず、更なる裁判例の積み重ねが待たれる。昭和40（1965）年改正直後の法人税法22条2項の研究が充分でない時代は資産の無償譲渡（低額譲渡も含む）について旧法当時と同じく②実体的利益存在説、③法的基準説、④清算課税説の立場を示す裁判例が多い。しかしながら、近年になり⑦適正所得算出説の立場をとる裁判例も散見され、裁判例の動向にも変化がみられる。他方、役務の無償提供については、改正当初は①同一価値移転説や⑥有償取引同視説の立場の裁判例がみられたが、近年では⑦適正所得算出説の立場をとるものも見られる、しかし⑦適正所得算出説は原則的にいかなる場合でも無償による役務提供から収益が発生するとしているのに対し、裁判所は、無償による役務の提供の場合は経済的合理性や事情のない場合に限定

<sup>166</sup> 福岡高宮崎支判平成6（1994）年2月28日民集49巻10号3159頁。

<sup>167</sup> 進藤直義・前掲注（109）115頁。また川神裕最高裁調査官（当時）は本判決が、学説について結論を出していないことにつき、「本件において前記論争に踏み込む必要もなく相当でもないためか、右の結論を確認する判示をするにとどめている。」（川神裕「判解」法曹時報49巻11号（1997）3162頁）と述べられている。

する裁判例もみられ学説との違いも見受けられ必ずしも判例として確立されているとはいえないことがわかる。

ところで、私見である⑦適正所得算出説を課税の根拠とした場合は、租税負担の公平という、いわば課税の基本理念のような抽象的な概念を理由として、課税が行われることになる。そうなる適用範囲が拡大しすぎるという問題が生じる。現実の社会に目を向けてみると、経営再建のために無利息貸付を行う場合など、課税することが妥当であるか問題となる無償取引が存在する。このような取引を法の射程からはずすために、裁判所は無償取引課税の要件に経済的合理性とか特別の事情という基準を付加しているが、裁判官による法形成・法創造ともいえる裁判所の法解釈は租税法律主義との関係で許されるのか<sup>168</sup>。また仮に解釈によって新たな基準を付加するようなことが許されないとした場合には、無償取引の課税対象は際限なく拡大することになるが、そう解した場合、同規定は課税要件規定として、適切といえるかは疑問である。

一方で無償取引の課税対象を厳格にすると租税回避などに対応できなくなる。無償取引は租税回避を企図して行われる場合が多いという面もあることはすでに裁判例を通して確認したとおりである。無償取引の適用範囲を絞りすぎると租税回避などに対処できなくなり、結果的に課税の公平を図ることを目的とする立法趣旨に反するとの批判もあろう。

法人税法 22 条 2 項は、法人税法の所得計算における通則を定めた計算規定でありながら、現実には租税回避の否認規定としての機能を持つため<sup>169</sup>、適用範囲をどのように定めるのかは非常に難しい問題である。以下では学説や裁判例を素材に無償取引の適用範囲について検討することとする。

---

<sup>168</sup> 谷口勢津夫教授は司法過程には裁判官の創造的作業の余地が認められるが、租税法律主義の観点から裁判官の創造的判断には限界が存在するとして、「目的論的制限による限定解釈の許容性を承認するとしても、それは、租税負担公平の原則（及びそれから導き出される課税減免規定に関する『解釈の狭義性』の要請）という租税法規外在的な論理を混入させることなく、当該課税減免規定の趣旨・目的等の租税法規内在的な論理だけを根拠にして適用除外規定を形成できる限度内に、とどめておかなければならないと考えられる。しかも、そもそも、租税法律主義の下では特に予測可能性・法的安定性の確保の見地から、目的論的制限による限定解釈は、租税法規内在的な目的論が文言による表現に匹敵するほどの明確性をもって一般に認識可能なものである場合に限り許容されると考えるべきである。」（谷口勢津夫「司法過程における租税回避否認の判断構造—外国税額控除余裕枠利用事件を主たる素材として—」租税法研究 32 号（2004））と述べられている。

<sup>169</sup> 金子宏・前掲注（86）171 頁。

## 第4章 無償取引の適用範囲についての検討

法人税法 22 条 2 項の規定は所得計算の通則規定であり、法人税の課税物件である所得を計算するための課税要件規定であることから、適用範囲の限界が明確でなければならない。適用範囲の限界、換言すれば射程範囲が明確でない課税要件規定は、規定として充分とはいえないだろう。しかしながら法人税法における無償取引の適用範囲については、学説、裁判例ともに必ずしも明確にされていないきらいがある。法人税法の無償取引規定はその内容の重要さに反して、極めて簡潔な規定であることから、適用範囲について特に明文の規定が存在しない。適用範囲の限界は法解釈に委ねられているといえる。

租税法の解釈適用の場面では、租税法律主義、とりわけ合法性の原則（課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められていたとおりの税額を徴収しなければならない<sup>170</sup>。）によって、法解釈に厳格さが強く求められる。特に法人税法 22 条が法人税の所得計算の方法を規定した行為規範であるので、納税義務者の予測可能性を確保するには無償取引に関する益金の適用範囲を明らかにしなければならない。以下では、無償取引の規定を限定または縮小解釈した場合を検討したうえで、無償取引規定を拡大解釈した場合（本稿では著名なオープンシャホールディング事件を取上げる）を取上げて検討することとする。

### 第1節 無償取引にかかる収益認識の範囲に関する検討

無償取引の適用範囲を縮小解釈する場合は大きく 2 つに分けることができる。1 つは無償取引の収益認識の範囲に限定を付けるかどうかの議論である。もう 1 つは経済的合理性または特別の事情等がある場合の適用をどうするか議論である。前者は主として学説として議論されており、後者は裁判所の判決に散見されるので、それぞれ分けて検討する。

#### （1）無償取引にかかる収益認識の範囲の検討

前章で述べた学説を無償取引にかかる収益を認識する範囲について分けると何らかの限定を付ける説と限定を設けない説とに分かれる。限定を付けるとする説もその範囲は異なる。たとえば、⑤計算技術説は法人税法 37 条 7 項、8 項との計算調整上の措置と解するため、同条に該当する場合にのみ収益を認識する立場で、学説上、最もその範囲が狭いといえる。また③法的基準説は棚卸資産の譲渡および役務の無償提供については、贈与が認められるときという見解から⑤の計算技術説と同様の立場であると思われる。しかし固定資産の無償譲渡については②実体的利益存在説と同様の見解であることから、特に限定は付されていない。④清算課税説は法人税法 22 条 4 項の公正処理基準

<sup>170</sup> 金子宏・前掲注（7）75 頁。

が無償取引規定にも及ぶという見解であるため、無償取引に係る収益の認識は法人税法上別段の定めのある場合（例えば、法人税法 34 条、37 条など）に限って計上される<sup>171</sup>。以上のように無償取引に係る収益の認識において何らかの制限を設けている学説がある。

他方、収益の認識に制限を設けない学説としては①同一価値移転説、⑥有償取引同視説、⑦適正所得算出説があり、これらの見解は無償取引から収益を認識すべきか否かは益金サイドの問題であって、損金サイドでそれがどのように処理されるかとは無関係であるという理由による<sup>172</sup>。

筆者も収益の認識に限定を設けるべきではないとの立場である。確かに益金に計上されても、同額が損金に算入されれば、益金の額と損金の額の差額である所得の金額には何ら影響を及ぼさない<sup>173</sup>、損金不算入の規定がない場合も益金計上をするのは、実益がないとの批判もあろう<sup>174</sup>。

しかしながら法解釈からすれば限定説には問題がある。法人税法の所得計算の方法は益金の額から損金の額を控除して所得の金額を算出するよう規定されている（法人税法 22 条 1 項）。すなわち益金の額と損金の額を別々に把握、集計して最後に益金の額から損金の額を控除することを規定している。そして条文の体系をみると「別段の定め」は益金と損金で「第三款 益金の額の計算」（法人税法 23 条から 28 条まで）と「第四款 損金の額の計算」（法人税法 29 条から 60 条まで）とに明確に区分して規定されているところから、法人税法 22 条 2 項に規定されている「別段の定め」と法人税法 22 条 3 項に規定されている「別段の定め」は同じ文言ではあるが、同条 2 項の「別段の定め」は益金に関する「別段の定め」であり、同条 3 項の「別段の定め」は損金に関する「別段の定め」である。よってこれらの文言が指す規定は異なっていると考えられる。例えば、損金の別段の定めである法人税法 31 条の減価償却に関する規定が、益金の範囲や認識、測定に影響を及ぼす規定とは考えられない。そうであるならば、法人税法 22 条 3 項の「別段の定め」である法人税法 35 条、37 条等が法人税法 22 条 2 項に対して何らかの制限を加えるという解釈は、文理解釈からも条文の構造からも成立しない。以上

---

<sup>171</sup> 岡村忠生・前掲注（13）5 頁。

<sup>172</sup> 金子宏・前掲注（86）167 頁。

<sup>173</sup> さらに岡村忠生教授は完全な無限定説は成り立ち得ないとされたうえで、「無限定説といっても何らかの限定を暗黙のうちに行なっているのであり、それはおそらく、譲渡資産に保有損益が生じているとか、役務提供に収益を認識すべきであったというような価値判断なのである。」と述べられ、無限定説に立つとすると、寄付金認定がないときなどに時価までの収益を認識しなければならないことになるが、「企業会計はもちろん、現行の申告実務も、そうした場合に敢えて収益と費用を両立てにすることはないから、限定説に立つとみてよい。」（岡村忠生「判批」民商法雑誌 116 巻 3 号（1997）435 頁）とされている。

<sup>174</sup> もっとも限定説と無限定説で実質的な差異が存在する場合は考えられるとするものとして、藤巻一男「無償取引に関する法人税法上の解釈について—『適正所得算出説』と『無限定説』の正当性の検証—」税大ジャーナル 9 号（2008）15 頁以下がある。

のことから、いかなる限定も付けない無限定説が妥当するといえる。

## (2) 経済的合理性または特別の事情のある場合の検討

裁判例の中には無償取引から収益を発生させる場合は、経済的合理性や特別の事情のない場合に限りとしているものが散見される<sup>175</sup>。経済的合理性または特別の事情について初めて言及したのは、清水惣事件の控訴審判決であり、異なる判断を下した一部の裁判例もあるが、多くの裁判例では踏襲されていることから、同判決はリーディング・ケースといえる<sup>176</sup>。

実際に清水惣事件の控訴審判決を受けて、国税庁は昭和 55 (1980) 年に法人税法基本通達 9-4-2 を設けた<sup>177</sup>。以降平成 10 (1998) 年に若干の改正を経て現在は「…無利息貸付等が…やむを得ず行なわれるもので…相当な理由があると認められえるときは…供与する経済的利益の額は、寄附金の額に該当しないものとする。」<sup>178</sup>と規定されている<sup>179</sup>。

---

<sup>175</sup> 無償取引に関する裁判例で、経済的合理性や特別の事情のない場合など収益の認識を限定しているもののうち、資産の低額譲渡に関するものとして、大阪高判昭和 59 (1984) 年 6 月 29 日・前掲注 (159)、役務の無償提供に関するものとして、大阪高判昭和 53 (1978) 年 3 月 30 日・前掲注 (147)、静岡地判平成 14 (2002) 年 6 月 27 日・前掲注 (156)。他にも東京地判昭和 61 (1986) 年 9 月 29 日税資 153 号 839 頁では親会社 (原告) が子会社から保証金の預託義務を免除したことにより、右金員の利息相当額の経済的利益に相当する収益が親会社に帰属し、これを子会社に無償で供与されたとして寄附金に該当するかが争われた事件である。法人税法 22 条 2 項について判示されていないが、「合理的な経済的目的が存すると認められる場合であるというようなときにはその利益の供与を寄付金と認めるのは相当でない」と述べており、寄附金の基準として経済的合理性を入れた場合も、結果的に無償取引から収益が発生しなくなると思われる。

<sup>176</sup> 増井良啓「無利息融資と経済的価値の移転」金子宏編『所得課税の研究』(有斐閣、1991)95 頁。

<sup>177</sup> 清水惣事件の控訴審判決の後、無利息貸付の収益認定はやむを得ないとしても、税務官庁内において、「親子会社間の無利息貸付けや、資産の無償贈与や債権放棄等が、子会社援助のために行われることがあるが、これらの行為は、結局、親会社の利益になる場合があるので、そのような場合は、いわば反対給付のある事業関連の支出であり、寄付金とすべきでなく経費とすべき」という意見が強まったとされる (吉牟田勲『新版法人税法詳説—立法趣旨と解釈 (平成 8 年度版)』(中央経済社、1996) 53 頁)。なお同様の理由で法人税法基本通達 9-4-1 も設けられているとされている。

<sup>178</sup> 窪田悟嗣編『法人税法基本通達逐条解説 (五訂版)』(税務研究会、2008) 832 頁。

<sup>179</sup> 品川芳宣教授は、このような法律で定めた課税要件を緩める通達を緩和通達と呼ばれることがあるとされたうえで、「このような緩和通達については、厳格に解せば租税法律主義 (合法性の原則) に反するものであろうが、裁判例の傾向としては一定の要件を満たすことを条件にこれを租税法律主義の枠内で容認する傾向にある。容認する考え方を要約すると、①当該通達の制定に正当な目的を有すること、②当該通達の内容に合理性があること、③当該通達の取扱いが納税者において異議なく受容されること、④当該通達の内容が納税者に対して平等に執行されていること、⑤当該通達によって定められている手続及び実体の要件が厳格に適用されていること等の各要件を満たすものである。もっとも、このような各要件を満たす通達は、行政庁部内の職務命令としての機能にとどまらず、対納税者と

裁判所の見解と国税庁の通達は一見すると同じように思えるが、大きな違いがある。裁判所は収益の認識について限定を設けているのに対し、国税庁は寄附金の額すなわち損金について述べている点である。裁判所が何を根拠としてこのような法人税法 22 条 2 項の縮小解釈を行なっているのか明確ではないが、特別の事情等を考慮するのは通達のように損金面で行なうのが妥当であるといえる。

もっとも経済的合理性や特別の事情が考慮された裁判例は、管見の限りでは見受けられないので、裁判所が判示する経済的合理性や特別の事情が具体的に何を指しているのかは定かではない。よって国税庁が通達で規定している内容が、裁判所が意図した経済的合理性や特別の事情と一致しているかも明らかではない<sup>180</sup>。

法人税法 22 条 2 項には、経済的合理性または特別の事情がある場合は適用しないなどの限定を付した明文の規定が存在しないため、無償取引の収益認識に特別の事情等を新たな基準として加えることには問題があるといえる<sup>181</sup>。

もっともこのような解釈・適用は納税者にとって有利な取扱いである。このように法令の規定がない場合でも納税者に有利な場合はこれを認めるべきとする考え方もあるため<sup>182</sup>、そのような解釈・適用の是非については後述する（第 4 章第 3 節）。

---

の間においても法律（法源）的機能を有するものであるから、本来、法定化すべきか又はその取扱いの法的根拠を設けるべきである。」（品川芳宣「資産の無償等譲渡をめぐる課税と徴収の交錯（2）」税理 47 巻 2 号（2004）14 頁）と述べられ、本来は立法により対処すべき問題であるとされている。

<sup>180</sup> 通達を前提として私人が行動し、それが広範かつ継続的であると、通達を基礎とした秩序が形成されることがある。もっとも、このような通達による取扱いを変更する場合には立法が必要であろう。この点につき原田尚彦教授は「通達によってある法律の規定の解釈が定まりそれに基づき長年行政上の措置がなされてきた場合に、一片の通達によってその解釈を変更し国民の既得の地位に変動を及ぼすとすれば、それは『法律改正に拠らざる法律改正』であり、国民の信頼と法的安定を害することとなる。」（原田尚彦『行政法要論（全訂第六版）』（学陽書房、2006）42 頁）と述べられている。

<sup>181</sup> 岡村忠生教授は租税法の解釈において持ち込まれる概念や主義主張で問題となるものとして「たとえば、財政赤字を理由とする税収確保の要請、経済的実質主義、担税力のような抽象概念、合理的経済人のような人間観または企業観、経済的効率性といった価値、そして税法と私法との関係に関する議論（たとえば課税関係を私法上の法律関係に依拠させようとする主張）がある。所得課税の領域では、包括的所得概念や実現主義、原資の回収といった所得課税に固有の概念や考え方も問題となる。これらの概念の解釈への持ち込みは、課税要件の不完備性が招いている。」（岡村忠生「租税法律主義とソフトロー」税法学 563 号（2010）156 頁）と述べられている。

<sup>182</sup> 金子宏教授は前掲注（74）で述べたとおり、納税者に有利な慣習法の成立は認めるべきという考え方を示しておられる。同様の見解として中里実教授は「課税庁が通達において一定の取扱いを公表し、かつ、それに従った行政運営をしているのであれば、納税者はそれを信頼する（信頼せざるを得ない）であるから、当該通達が納税者にとって有利な場合、課税庁は、信義則ないし法的安定性・予測可能性の確保の見地から、自ら表明した見解に拘束され、通達の内容とは異なる処分を行うことは許されないと解すべきである。」（中里実「通達に反する課税処分効力の効力」ジュリスト 1349 号（2008）88 頁）と述べられている。



## 第2節 法人税法 22条2項の「取引」概念の検討

### －オウブンシャホールディング事件を素材として－

法人税法の無償取引課税は「取引」に係る収益を課税の前提としているが、近年、この「取引」の概念それ自体についても、必ずしも統一的な見解が確立されているわけではなく議論がある<sup>183</sup>。いわゆるオウブンシャホールディング事件<sup>184</sup>である。

この事件は X 株式会社（原告・被控訴人・上告人）によってオランダに設立された100%出資の訴外 A 社がグループ会社である訴外 B 社に対して行った第三者有利発行増資による新株発行について、X が保有する子会社の持分割合が 100%から 6.25%に減少したことに対応する A 社株式の経済的価値の減少に対して、株式が 1 株も異動していないにも関わらず、租税行政庁は第三者有利発行増資を決議した株主である X に譲渡収益が実現したとして課税処分を行なった。

第一審（東京地裁平成 13（2001）年 11 月 9 日判決<sup>185</sup>）は、当該第三者割当増資の決議は「A 社の機関である同社の株主総会が内部的な意思決定としてしたものにはほかならず、その段階では未だ増資の効果は生じていないのであって、B 社が本件増資により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 社の執行機関が本件決議を受けて同社の行為として増資を実行し、B 社が新株の引受人をして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 社自体による本件増資の実行という行為とそれに応じて B 社が A 社に対して新株の払込をするという行為により構成されており、本件増資の結果、B 社の払込金額と本件増資により発行される株式の時価との差額が B 社に帰属することとなったことを取引的行為ととらえるとしたら、本件増資をして新株の払込を受けた A 社と有利な条件で A 社から新株の発行を受けた B 社の間の行為にほかならず、X は B 社に対して何らの行為もしていないというほかない。」として更正処分の一部を取消した。

これに対し原審（東京高裁平成 16（2004）年 1 月 28 日判決<sup>186</sup>）は、本件の持分割合の変化が関係当事者の意思を相通じた結果であるとし、本件の持分の譲渡は法人税法 22 条 2 項に規定する「無償による資産の譲渡」に当たらないまでも「無償による…その他の取引」には当たると判断したうえで、法人税法 22 条 2 項にいう「『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 社の合意に基づいて実現された上記持分を包含すると認められる。」として、課税処分を適法と判示した。

<sup>183</sup> 相京博士「法人税法課税所得計算規定の解釈の現状と今後の課題」税法学 563 号（2010）7 頁。

<sup>184</sup> 最判平成 18（2006）年 1 月 24 日判例時報 1923 号 20 頁。

<sup>185</sup> 東京地判平成 13（2001）年 11 月 9 日判例時報 1784 号 45 頁。

<sup>186</sup> 東京高判平成 16（2004）年 1 月 28 日判例時報 1913 号 51 頁。

最高裁判所は、X は A 社の唯一の株主であったことから、第三者有利発行増資を自由に決定できる立場にあったとして、「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 社において了解したところが実現したものとみることができるから、法人税法 22 条 2 項にいう取引に当たるといふべきである。」と判示して、更正処分を適法とした原審の判決を支持した。

最高裁は法人税法 22 条 2 項にいう「取引」についてオウブンシャホールディング(株)の所有する株式は 1 株も移転していないにも拘らず、第三者割当増資によって移転した資産価値が「持分の譲渡」であるとしたうえで、法人税法 22 条 2 項にいう「取引」に該当するとした。法人税法 22 条 2 項の「取引」に該当するかどうかの判断は、第一審では取引というためには取引関係者の間に直接の行為が必要としている<sup>187</sup>。他方控訴審では「『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及び経済的な結果を把握する概念として用いられる」<sup>188</sup>として「取引」の要件を柔軟に解している。

学説は「取引」の概念について、私法上の概念とする説、税法独特の概念とする説、会計上の概念とする説に大別され議論されている。

私法上の概念とする説は、「取引」が法律の概念として規定されている以上、いきなり簿記上の概念を取り込んでいるとはいえず、私法上の概念もしくは社会通念が優先するのであり、企業会計的な考え方が優先する根拠はないと説明される<sup>189</sup>。

税法固有の概念とする説は、「取引」の概念は企業会計における取引が基底におかれているが、税法上独特の内容をもっており、企業会計とは完全に一致するものではなく、また商法に規定する取引とも一致するものではないと説明される<sup>190</sup>。

簿記上の概念とする説は、法人税法 22 条 2 項は「取引に係る収益」と規定されており、ここでいう「取引」とは収益を生み出すものとされている以上、収益と同じく会計上の概念である会計的取引（簿記・会計上の取引）であると説明される<sup>191</sup>。

筆者は法人税法 22 条 2 項の「取引」は税法上の概念とする説が妥当すると考える。私法上の概念とする説は、「取引」の概念を広く捉えすぎである。確かに、所得を産み

187 東京地判平成 13 (2001) 年 11 月 9 日・前掲注 (185) [52 頁]。

188 東京高判平成 16 (2004) 年 1 月 28 日・前掲注 (186) [58 頁]。

189 水野忠恒・前掲注 (14) 378 頁、中里実・前掲注 (55) 454 頁。

190 武田昌輔・前掲注 (2) 4 頁。

191 谷口勢津夫『税法基本講義』(弘文堂、2010) 316 頁、また同様の見解として大淵博義教授は「『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現象、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。」(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) 42 頁 (初出:「法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開」税経通信 61 巻 6 号 (2006) 48 頁以下) と述べられている。

出す取引については私法上認定される事実関係が尊重されるので<sup>192</sup>、「取引」の文言だけを解釈すれば私法上の概念といえるだろう。しかし法人税法はその取引を法人税法 22 条 2 項、3 項、5 項に分類して規定されており、法人税法 22 条 2 項は「収益が生じる取引」が規定されている。また例示されている取引も収益発生の取引のみが例示列挙されていることから<sup>193</sup>、条文の文言上「収益が生じる取引」以外の概念を含むとは考えられない<sup>194</sup>。また簿記上の取引とする説がいうように「収益が生じる取引」と解した場合、例示の中に含まれる無償取引は、企業会計では収益が発生しない取引とされているため、法人税法 22 条 2 項でいう「収益」は企業会計の「収益」とは完全に一致しないと考えられる<sup>195</sup>。よって同項の「取引」概念自体は企業会計の概念を基本としつつも、その範囲については法人税法独自の「収益」という評価が加えられているのである。

この点につき松沢智教授も「法 22 条の『取引』とは、一般に商法 32 条の規定する、日々の取引其の他財産に影響を及ぼすべき一切の事項（法律行為・不法行為・天災等）と解されているが、税法的評価をなした取引と解すべきである。…また、同条は『取引による収益の額』とは規定せず、『取引に係る収益の額』と規定されているので、取引自体から生ずる収益のみならず、取引に関係する収益発生基因から収益を生ずる場合も含むことになる。…法人税法における法的所得概念の基本構造は、権利確定主義を中核とすべきであって、収益の額の内容は、法的視角で論ずべきである。」<sup>196</sup>と述べられ、

<sup>192</sup> 中里実『租税法と私法』論再考 税研 19 卷 5 号（2004）75 頁。

<sup>193</sup> 中川一郎教授は法人税法 22 条 2 項について「本項は、益金に算入すべき金額を、次のように収益発生原因である取引を例示して、かかる取引に係る当該事業年度の収益の額であると定めている。（1）資産の販売（2）有償による資産の譲渡（3）無償による資産の譲渡（4）有償による役務の提供（5）無償による役務の提供（6）無償による資産の譲受け（7）その他の取引で資本等取引以外のもの ここにいう取引については、この法律を初め税法に規定はないが、商法第 32 条が規定する『日々ノ取引其ノ他財産ニ影響ヲ及ボスベキ一切ノ事項』を取引と解してよい。財産に変動を及ぼすべき事実が取引であり、人間の行為のみならず、時の経過のような事件も、それが財産に変動を及ぼす場合であれば、ここにいう『取引』であると解してよい。当該事業年度の益金の額に算入されるべき金額は、上掲の 7 つのいずれかの取引で『資本等取引』以外の取引に係る当該事業年度の収益の額であると定められている。」（中川一郎・前掲注（30）A1855 頁）と述べられ、例示としてあげられている 7 つの取引が法人税法 22 条 2 項の取引であるとされている。

<sup>194</sup> 岡村忠生編『新しい法人税法』（有斐閣、2007）276 頁では、簿記上の「取引」と一致させるべきとする理由として、「公法上の債権等も収益を構成することは否定できないこと、申告納税制度の下で記帳に基づいて所得計算を行なうこと、法人税法 22 条 2 項には同 4 項が適用されること」をあげている。

<sup>195</sup> 確かに法人税法 22 条 4 項の規定等によって明らかのように、法人税法は所得計算の大部分を企業会計に依拠して行われる企業会計準拠主義が採られており基底に企業会計がある（金子宏・前掲注（7）272 頁）。しかしながら、法人税法において企業会計と同一の用語を用いたからといって企業会計上の用法と完全に一致するわけではない。それは租税法における成文法源と不文法源の優劣関係の問題である。企業会計の会計慣行と法人税法の関係については本稿 2 章 2 節を参照。

<sup>196</sup> 松沢智・前掲注（53）137 頁。

「取引」の文言は私法上の概念であるが、税法的評価をなした取引、すなわち法人税法 22 条 2 項は収益に係る取引を規定しているので、法人税法上の「収益」を範囲とされている。

以上のことからオープンシャールディング事件を検討すると、「実現」した所得にのみ課税されることが前提となっている法人税において、法人税法 22 条 2 項における「取引」の文言は、「取引」とは通常自己以外の者との経済関係においてはじめて成り立ちうるものであるから、未実現利益を課税所得の範囲から除くことを規定した文言である。すなわち法人税法が予定している「実現」とは外部との取引に基づいた実現主義であり、「持分の変動」だけでは「実現」とはいえない。

占部裕典教授は「法人税法は、…外部的取引（『所有権の移転』と他方での『債権の確定』）に着目した損益認識である。…仮にこのような内部的取引が企業会計における、いわゆる『実現概念の拡張』の流れのなかで実現として解する余地があるとしても、法人税法においては実現概念は企業会計における伝統的な実現概念に基づいて制度化されているといえる。」<sup>197</sup>と述べられており、法人税法の実現概念は企業会計の実現概念を用いているが<sup>198</sup>、それは外部との取引による「所有権の移転」（財貨または役務の移転）と「債権の確定」（現金または現金同等物の取得）であるとしている<sup>199</sup>。

最高裁および東京高裁は、個別の契約を超えた「合意」というものが認定ないし擬制されて課税関係を構築しているが<sup>200</sup>、その「合意」とは法律効果を発生させるため（本

---

<sup>197</sup> 占部裕典・前掲注（120）34 頁。また同旨の見解として末永英男「法人税法 22 条 2 項の『取引』の範囲について—オープンシャールディング事件における第三者割当増資を題材にして—」海外事情研究 33 卷 2 号（2006）164 頁。

<sup>198</sup> 法人税法には「実現」の規定が存在しないため、法人税法 22 条 4 項により企業会計の実現概念を法人税に持ち込むことを承認している（本稿 2 章 2 節を参照）。

<sup>199</sup> 企業会計における実現は「次の 2 つの条件が満たされた時点で『実現』したものと判断され、計上される。（a）財貨やサービスが相手に引渡されたこと。（b）対価として、現金・売掛金などの貨幣性資産が受取られたこと。」（桜井久勝・前掲注（47）78 頁）である。企業会計における実現の概念についての詳述は、前掲注（47）を参照。

<sup>200</sup> 中里実教授はこのような考え方を「合意の認定・擬制による『否認』」と呼んだうえで「課税逃れスキーム等に関しては、取引の全体を観察しなければ、当事者が真に意図したことが何であるか不明確の場合が多いのであろうから、一定の範囲内において、取引の全体を一体として考察するという観察法も必要なことは否定できない。」として、一部を恣意的に切り取って結論を導くことも、個々の契約を無視して取引の全体のみを恣意的に見ることも望ましくないと述べられている（中里実・前掲注（192）79 頁）。しかし、このような考え方は租税回避の否認規定で論じられる問題で、法人税法 22 条 2 項にも適用できるかは疑問である。取引の全体的・一体的観察法について、谷口勢津夫教授は「取引の全体的・一体的観察法が、全体的・一体的観察による事実認定に対応する、解釈によって定立されているはずの規範を問題にせず、事実認定内在的な取引の見方として位置づけられるとすれば、それは解釈によって定立された規範が本来適用されるべき事案との「（経済的結果の点での）類似性」を根拠にして、類推を行なうことを認める考え方であることになり、租税法律主義の見地からすると、その法的正当性が極めて困難になろう。」（谷口勢津夫「税法における取引の全体的・一体的観察法の意義と問題—税法に『税法秩序の自力防衛』原

件の場合、持分の変動)の当事者の意思表示(本件の場合、第三者割当増資に関する発行会社と引受会社の意思表示)ではなく、関係者間の税金を逃れるという、いわば動機に近い意思の合意と無償による持分の移転という結果を結びつけている<sup>201</sup>。しかしながら法人税法 22 条 2 項は所得計算の通則規定であり、租税回避の否認規定ではないため個別の契約(取引)を超えた擬制をすることはできない<sup>202</sup>。そして「取引」の概念を拡張することは「実現」の概念を拡張することであり、立法に拠らざる課税要件の拡張は許されない。

むしろこのような事実上の経済的価値の移転に法人税法 22 条 2 項を適用できる場合は、ほとんど同族会社に限定されるため、このような場面でこそ同族会社の行為計算の否認規定(法人税法 132 条)を適用するほうが自然であるといえる<sup>203</sup>。以上のことからオウブンシャホールディング事件の判決の結論には賛成するが、適用条文に問題があると考えられる<sup>204</sup>。

---

則は内在するか」税法学 561 号(2009)193 頁)と述べられている。

<sup>201</sup> 藤曲武美教授は本件につき「動機は意思表示の要素ではあるが意思表示そのものではない。動機と結果で取引を想定したならば、私法上取引が存在しないところにくらでも取引を創出・認定することが可能になり、本事案にみられるように、本規定の取引概念の著しい拡大解釈を招くことになり、租税法律主義から逸脱し、到底認めがたいものである。」

(藤曲武美「寄附金課税をめぐる最近の裁判例について—法人税法 22 条 2 項と寄附金、増資取引と寄附金の範囲を中心に—」租税研究 661 号(2004)104 頁)と述べられている。

<sup>202</sup> 占部裕典教授は、この点は法人税法 22 条 2 項が法人税法 132 条と基本的にその法構造を異にするとして「たとえば、ある不動産が A から B へ、B から C へ各々譲渡された場合において、法人税法 22 条 2 項の規定によって直接 A から C への譲渡が擬制できるのではなく、あくまでも各々の譲渡行為について、本条(筆者注:法人税法 22 条 2 項)を適用して、所得の金額を算出する必要があるということである。よって、A から C への時価による直接取引を擬制するようなことは許されない。」(占部裕典・前掲注(120)13 頁)と述べられている。

<sup>203</sup> 淵圭吾「オウブ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 32 号(2004)43 頁。

<sup>204</sup> 本件の場合、本来わが国で課税の対象となるべき所得を生み出すはずの資産が、租税回避によって海外に移転することで、わが国の課税権が事実上永久に失われる事案であったため、結論には賛成するが法人税法 22 条 2 項ではなく、法人税法 132 条を適用すべき問題であったと思われる。しかし、それ以上に問題といえるのは立法上の不備である。川端康之教授は「旧法 51 条の圧縮記帳の範囲に外国法人設立をも入れていた、という点が最大の問題点である。欧米立法では未実現利益を抱えた株式その他の資産を国外に移転させる場合には、出資のような無償譲渡でもその移転の際に未実現利益に課税し、当該資産の国外持ち出しの瞬間には当該資産の自国内での含み益には出国税(exit tax)と呼ばれる清算課税を行うことがある。かりにそのような未実現利益課税が現物出資段階で行われていたとしたら(現物出資が資産の譲渡に当たることは通説)、本件のようなスキームは成立しなかったように思われる。」(川端康之「判批」税研 106 号(2002)90 頁)と述べられ、立法上の不備が招いた事件であったと指摘されている。なお、本件について法人税法 22 条 2 項または同法 132 条を適用しなくても国際税法上、課税ができるとするものとして、木村弘之亮「旺文社事件にみる国外逃散課税判決の問題点」税理 45 巻 4 号(2002)20 頁以下がある。

法人税法における無償取引の規定は、前節で述べたように、あるときは縮小して解釈がなされ、またあるときは拡大して解釈・適用がされている。合法性の原則が支配する租税法において、このような解釈、適用が許されるのか、節を改めて検討する。

### 第3節 租税法律主義と法人税法における無償取引課税

法人税法 22 条 2 項の無償取引規定について、無償取引の適用範囲を拡大解釈する場合と無償取引の収益認識を限定的に解釈する場合を述べてきたが、それぞれの場合について拡大・縮小解釈が許される余地について検討する。

法人税法 22 条 2 項の規定は益金に関する規定であるため、法人税額を増額する作用がある規定である。したがって、これを拡大解釈した場合、国民の財産を侵害することになるので拡大解釈が許されないことはいうまでもない。しかしながら無償取引の収益認識について限定解釈をした場合には、結果的に所得金額に影響を及ぼさないし、経済的合理性および特別の事情が存在するときには収益を計上しないとした場合には、納税者に不利益がないので、それぞれ認められるべきとする考え方は、一見すれば成り立つようにも思える。なぜなら租税法律主義（特に合法性の原則）は行政法分野において特に法律留保の原則があらわれている原則であるとされる<sup>205</sup>。そして法律留保の原則の及ぶ範囲は国民の自由と財産を侵害する場合のみであり、その場合に法律の授権を必要とするとされ、これが通説的見解となっている<sup>206</sup>。そのように考えると法律の授権がなくても、納税者に対して財産権を侵害しなければ許されることになる<sup>207</sup>。ゆえに法人税法 22 条 2 項の規定を限定的、あるいは縮小して解釈、適用を行った場合には、少なくとも納税者に対して不利益にはならないので、財産権を侵害しないのである。法人税法の無償取引規定において、縮小解釈が許されるとすれば、おそらくこのような理由によると思われる。

しかしながら、租税法において拡大解釈および縮小解釈が認められていないことと納税者の利益・不利益とは関係がない。例えば税金を還付する場合などに規定を拡大解釈すれば、納税者の利益になるが、それが国民の税金の利用である以上、間接的に国民の権利利益に影響を及ぼすことになるので、法律の統制下で厳格になされなければならない

<sup>205</sup> 藤田宙靖・前掲注（74）56頁、谷口勢津夫・前掲注（191）29頁。

<sup>206</sup> 塩野宏教授は「一般に国民の自由と財産を侵害するには法律の根拠を必要とすると解した。つまり侵害留保の理論であり、これが明治憲法下でも通説的見解となった。ところで、日本国憲法においても、実務は従来どおり侵害留保の原則によっていると解される。すなわち、一方においては、自由と財産を侵害するについてはそれぞれ個別の法律の制定を待たねばならないというのは、確立された原則である。」（塩野宏・前掲注（67）66頁）と述べられている。

<sup>207</sup> 金子宏教授は合法性の原則が制約を受ける場合として、「納税義務を軽減・免除等する等、納税者に有利な行政先例法が成立している場合には、租税行政庁はそれに拘束され、それに反する処分をなしえないことである。」（金子宏・前掲注（7）76頁）と述べている。

いのは当然のことである<sup>208</sup>。法律の解釈基準を歪めると正しい執行が行なわれないことになり、納税者全体からみれば租税行政における執行の不公平となってしまう<sup>209</sup>。

中川一郎教授は「拡張解釈・縮小解釈の禁止は、納税義務者の利益・不利益とは関係がない。したがって納税義務の発生に関する規定の拡張解釈、及び租税優遇に関する規定の縮小解釈が禁止されるのみならず、納税義務の発生に関する規定の縮小解釈、及び租税優遇に関する規定の拡張解釈も許されない。後者については、納税義務者になるから、訴訟になることはないが、実質的租税平等主義に反するものである。」<sup>210</sup>と述べられ、租税平等主義が税法の恣意的解釈を禁じているため、法文または文言の意味が一義的であるにもかかわらず、法文または文言にそれとは異なる意味を与えることは許されないとされている<sup>211</sup>。

租税法において納税者が有利な場合であっても恣意的解釈を認めることは、公平な課税が保たれないこととなる。そうすると増田英敏教授が「租税法の目的は『租税正義』、すなわち『公平な課税』を実現させることにより、国民に幸福をもたらすことにある。」<sup>212</sup>と述べているように、結果的には租税法の目的が果たされないことになるのである。

租税法は立法の段階で、既に担税力に応じた実質的な課税の公平を考慮されているので、立法化された法律の解釈、適用の段階で、法律の文言を無視したり、法文自体を空文化したり、それとは異なる意味を付け加えたりした場合に課税の公平が歪められることになるのである<sup>213</sup>。

---

<sup>208</sup> 芝池義一教授は侵害留保説への疑問として「①侵害と授益の二分論がとられているが、公害規制のように、一方の者に対しては侵害的であるが、他方の者に対しては授益的な行政活動も少なくない。②また、授益的な活動や非侵害的な活動（後者の例として、行政計画）についても、それらが国民の税金の利用であり、また、間接的に国民の権利利益に影響を及ぼすことがあるので、法的な統制の必要がある。補助金の交付については、税の減免措置と同様の意味をもつことから、後者について法律の授権がある以上、前者にも法律の授権が必要である。」（芝池義一・前掲注（66）46頁）と述べられ、「原則としてすべての公行政には法律の授権が必要であろう」（同48頁）とされている。

<sup>209</sup> おそらく課税庁が納税者に有利な取扱いを行うときは、そのような通達（緩和通達）がある場合であろうが、このような場合についても、塩野宏教授は、通達によることが行政先例法となっているあるいは定着している場合は、これに反して納税者の不利益となる処分は許されないとする見解に対して、「かかる見解は、いわゆる『通達による行政』を公認することになろう。これは納税者全体からみれば、租税行政における執行の不公平とみることもできる。」（塩野宏・前掲注（67）103頁）と述べられ、そのような措置が租税行政実務上不可避であるならば、租税法律主義の観点からも通達の形式を改めて法規命令にすべきとされている。なお、塩野教授は納税者に利益になるときのみ行政先例法（慣習法）の成立を認めるとする点も無理があると指摘されている。

<sup>210</sup> 中川一郎・前掲注（110）62頁。

<sup>211</sup> 中川一郎・前掲注（110）63頁。

<sup>212</sup> 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第2版〕』（成文堂、2009）147頁。

<sup>213</sup> 増田英敏教授は「…税法は制度設計の段階で実質的担税力を考慮して立法化されているのである。したがって、立法化された文言は厳格に文理解釈がなされるべきである。」（増田英敏・前掲注（212）161頁）と述べられ、立法段階で既に公平な課税が考慮されている

したがって、租税法の解釈は、租税法律主義の要請から規定の文言に則した厳格な文理解釈によるべきであって、拡大解釈、縮小解釈、あるいは類推解釈は原則として許されない<sup>214</sup>。ただし、文言をただ機械的・形式的に適用するという法解釈は誤りで、立法趣旨・目的からすればその規定の意義が明らかであるにもかかわらず、厳格な文理解釈の結果、著しく不合理な結果が生じたとしても許容されるとするのは租税法律主義や租税平等主義に反するので、あくまでも法の趣旨・目的に沿った文理解釈でなければならない<sup>215</sup>。また趣旨解釈によるとしても、文理解釈の補完としてのものであり、文理からまったく離れて法の趣旨・目的を税収確保および公平負担という租税立法一般の動機にまで遡って広義に捉え、独自に要件を創設するような解釈は一種の法の創造であり、租税法律主義の下では許容されない<sup>216</sup>。

---

ので、その立法の文言について厳格な文理解釈がなされなければ、結果的に立法原理である租税公平主義の要請にも反すると述べられている。

<sup>214</sup> 中川一郎・前掲注(110) 69頁、金子宏・前掲注(7) 106頁、清永敬次・前掲注(39) 36頁、北野弘久『税法学の基本問題』(成文堂、1972) 32頁、松沢智『租税法の基本原理』(中央経済社、1983) 124頁、山田二郎『税法講義(第2版)』(信山社、2001) 35頁、木村弘之亮『租税法学』(税務経理協会、1999) 109頁。田中治「税法の解釈における規定の趣旨目的の意義」税法学 563号(2010) 215頁、岡村忠生ほか『ベーシック税法 第五版』36頁〔岡村忠生〕(有斐閣、2010)、谷口勢津夫・前掲注(191) 34頁、増田英敏・前掲注(212) 274頁、占部裕典「租税法における文理解釈の意義—租税特別措置法六六条の六の解釈を素材として—」同志社法学 61巻2号(2009) 176頁。この問題に対する近年の裁判例としては、東京高判平成20(2008)年3月12日金融・商事判例1290号32頁、なお本判決の判例批評については増田英敏「判批」TKC税研情報18巻2号(2009) 29頁などを参照、福岡地判平成21(2009)年1月27日判例タイムズ1304号179頁〔188頁〕では、「被告の主張のように限定解釈又は類推解釈することは、法的安定性、予測可能性確保の観点からして相当性を欠くといわざるを得ない」として被告の主張する解釈を退けている。一方で、類推解釈は許されないが拡張解釈は許されるとする見解を述べているものとして、水野忠恒・前掲注(14) 11頁。「一般人の理解」を重視する解釈態度として最判平成9(1997)年11月11日裁判集民186号15頁は、競争用自動車を小型普通乗用自動車に入ると解し、一種の拡張解釈を行ったと述べている。もっとも尾崎行信裁判官反対意見では、このような解釈が「…社会通念に照らして少なくとも明確であると認められない。そうであるとすれば、課税要件明確主義の観点からも、本件各自動車が普通乗用自動車に該当すると解するのは許されない」と述べられている。

<sup>215</sup> 占部裕典「租税法における文理解釈の意義と内容」税法学 563号(2010) 100頁、同・前掲注(214) 194頁。また田中二郎教授は、「租税法の解釈に当たっては、根本においては、租税法の基本理念…すなわち、租税正義の実現に資するように配慮されなければならない。また、租税法の個々の法条の解釈に当たって注意すべきことは、個々の法条の形式とか表現とかに徒らに囚われることなく、究極においては、租税法の基本理念をふまえて、その法条の目的に即し、合目的な解釈がされなければならないということである。」(田中二郎『租税法〔第三版〕』(有斐閣、1990) 125頁)と述べられている。

<sup>216</sup> 谷口勢津夫・前掲注(190) 35頁。中川一郎教授は「ただ特に注意すべきことは、いかなる解釈方法によるも、…文言を無視しないこと、異なる文言をもって置き換えないこと、又は附加しないことである。かかることをなすのは、税法の解釈ではなく、実質的に租税立法作業である。」(中川一郎・前掲注(110) 70頁)と述べられている。また岡村忠生教授も「法文に用いられた言葉は、通常の意味から…離れすぎれば、新たな立法と変わらない



以上のような租税法の解釈を前提とすると、法人税法 22 条 2 項は計算規定であって、租税回避の否認規定ではないので、取引自体を作り出し課税を行うような拡大解釈も、法文上に限定が付されていないので、収益認識の段階で損金の別段の定めや特別の事情等を考慮して、縮小解釈することも許されない。もしもこのような拡大・縮小解釈を行なうのであれば、それは立法によるべきである。

そもそも法人税法 22 条 2 項は何のためにあるのかと問われれば、それは実体的真実に一步でも近づいた適正な所得を計算するためにあるといわざるを得ないのであって、法に明定されていなくても、所得計算において「適正さ」を要求することはむしろ当然である<sup>217</sup>。

それは納税者に有利・不利の問題ではなく、所得計算の「適正さ」が要求されることを考えれば、法人税法 22 条 2 項の解釈においても厳格な文理解釈が求められる。法人税法 22 条 2 項は、収益が発生する取引のみを規定しているだけで、いかなる例外の規定も置かれていないことから、限定・縮小して解釈することは許されないのである。

以上のことから私見を述べると、法解釈からは適用範囲においても⑦適正所得算出説がいう無限定説が妥当するといえる。無限定説が妥当するならば、裁判所の判示する経済的合理性等と矛盾するが、裁判所が経済的合理性等に言及しているのは、法解釈として述べているのではなく、事実認定のあり方として述べていると解することもできるのではないだろうか。

租税法は他の法分野と同様に、事実関係や法律関係の「形式と実質」もしくは「外観と実体」が一致していない場合には、実質や実体に即して事実を認定しなければならない<sup>218</sup>。裁判所による事実認定の方法として、無償取引においても経済的合理性があると事実認定した場合には、無償取引により収益は認識されないと述べたとも解することができる。

もっとも、事実認定の問題と解した場合でも、租税訴訟における構造上、事実認定の第 1 段階は租税行政庁によって行われる。当然、租税行政庁によって行われた事実認定は裁判における事実認定の基礎となることや、経済的合理性の立証責任は納税者に負わ

---

ことになり、…国会の立法権を侵してしまう。このことから、目的論的解釈を認める場合も、法文に用いられた言葉から引き出しうる意味（言葉としての意味の限界）を超えることはできないと考えられる。…規定固有の目的ではなく、税収の確保や財産権の保護のような税法全体を通じた一般目的（そうした目的を仮に承認するとして）による目的論的解釈も、認められないと考えられる。」（岡村忠生・前掲注（214）37 頁）と述べられている。<sup>217</sup> 村井正・前掲注（1）157 頁。

<sup>218</sup> 増田英敏教授は実質所得者課税の原則（法人税 11 条）は、単に課税物件の帰属の問題に限定されないとして、「担税力に応じた課税を目的として立法された税法が形式的事実適用されるならば、その税法適用による法律効果は担税力に応じた公平な課税を実現しない。したがって、事実認定は証拠の積み上げにより真実の事実関係を確定する作業であるから形式ではなく実質によりなされるべきであることは至極当然であろう。法律上の事実の認定が形式にのみ着目してなされるとすれば、法適用により生じる法律効果は立法目的とは異なる結果となる。」（増田英敏・前掲注（212）159 頁）と述べられている。

されることになり、客観的な証拠や蓋然性が求められることになること、これらの点を考慮すると結局のところ、経済的合理性が認められる範囲も限定的であり、現行法では、無償取引課税の適用範囲は限りなく広いと解さざるを得ないといえる。

## 結 論

本稿の目的は、法人税法における無償取引の課税根拠と適用範囲を明らかにすることにあった。この問題は租税法独自の概念である「所得」、「益金」とは何かという点のみならず企業会計における「収益」の概念、とりわけ「実現」とは何かということが交錯する問題であるため、その関係性について整理して検討を行ってきた。具体的には以下のとおりである。

第1章では、租税法上問題とされる無償取引を類型化し、法人税法における無償取引の規定と所得税法、相続税法などの無償取引規定とを比較検討して問題点を整理した。法人が利益を極大化することを目的とする存在であるため個人間で行われる無償取引に比べ特殊、例外的な取引である点と法人税の所得計算が企業会計に準拠して行われるという特性をもつものであるから、法人税法における無償取引が規定の立法趣旨、位置づけ、課税の根拠、適用範囲について他の税法の規定と異なるものであることを確認した。そのうえで特に課税要件明確主義の観点から適用範囲が明らかでないことは問題であるが、適用範囲は立法趣旨、位置づけ、課税の根拠が明らかにならなければ定まらない問題であることを整理して確認した。

第2章では、法人税法の無償取引規定が昭和40（1965）年に明文化された経緯とその後の改正の沿革を確認し、無償取引規定の位置づけと立法趣旨を考察した。無償取引規定の創設の沿革を概観したところ、法人税法22条2項とその後の改正で追加された同条4項が、一見すれば衝突もしくは矛盾する関係にあることがわかった。そこで法人税法22条4項の規定の性格を検討することによって、同規定が企業会計の慣行を慣習法として法人税法に取り入れることを承認した規定であることが確認できた。それによって法人税法22条4項の射程範囲は、既に存在する法令に反しない場合もしくは法令が存在しない場合に限り、効力をもつことが明らかになったので、無償取引から収益が発生する企業会計の慣行が存在しなくても、法人税法における無償取引の規定の立法趣旨、適用範囲には影響がないこと、また「実現」については法人税法上に規定が存在しないため、企業会計の「実現」概念が適用されることが明らかとなった。以上のことから無償取引規定の立法趣旨については昭和38（1963）年の税制調査会の答申を主な資料として、法人税法における無償取引の規定が未実現利益を「実現」させることにあり、同規定は、みなし実現規定であることが確認できた。

第3章では、実現を擬制した規定であることを受けて、無償取引規定の課税根拠についての学説の検討と裁判例の動向を整理した。学説については無償取引の規定を実体的利益に対する課税であるとする説と擬制された利益に対する課税であるとする説の大きく2つに分けて、学界を代表する学者の見解を検討した。法人税法における「実現」は同法に「実現」に関する規定が存在しない以上、法人税法22条4項の規定により企業会計の「実現」概念に委ねられるので、実体的利益（含み益など）が存在したとして

も、擬制しない限り「実現」しないことを明らかにし、擬制説が妥当することを確認できた。また擬制説のなかでも、法人税法 22 条 2 項の規定が租税回避否認の規定ではなく計算規定であることから、取引自体を新たに作り出すような擬制は認められず、あくまでも「実現」を擬制する適正所得算出説が最も適していることが検証できた。

学説の議論を受けて裁判例の動向を無償取引の規定が創設される昭和 40（1965）年以前に遡って概観した。無償取引に対して課税するという判例法理が確立しているかを確認したが、改正以前にそのような判例法理が確立していたとはいえないことが明らかになった。また改正後においても、なぜ無償取引についても課税されるのかという根拠については必ずしも一貫性があるとはいえないことが確認できた。そればかりか法に規定していない特別の事情や経済的合理性を適用の基準に加える裁判例も散見され、適用範囲についても明らかではないことが指摘できた。

第 4 章では、これらの学説の議論と裁判例を受けて、無償取引規定を拡大解釈した事例と縮小解釈の事例、学説をあげて、かかる解釈方法が租税法において許されるのかを検討した。租税法の目的は国家の恣意的課税から国民の財産権を保障することであり、それを担保するものが租税法律主義である。そのような観点から納税義務を拡大する解釈は許されないのは論ずるまでもないが、納税者の不利益にならない解釈すなわち財産権を侵害しない解釈は許される余地があるのかを考察した。

納税者に有利な場合の拡大・縮小解釈は許されるのかとの観点から考察したところ、租税法において拡大解釈・縮小解釈が許されないことと納税者の有利・不利とは関係がないことが明らかになった。なぜならば、ある納税者に有利な解釈、適用を認めることは、納税者全体で考えれば不公平な租税行政の執行が行なわれることを意味するからであり、結果的に公平な課税を実現するという租税法の理念に反することになってしまう。したがって直接的には租税法律主義の要請から厳格な文理解釈がもとめられているが、そこに租税公平主義の原則もはたらくことによって、たとえそれが納税者に有利であっても、法律の文言を無視したり、法文自体を空文化したり、それとは異なる意味を付け加えるなどの恣意的解釈を行うことは許されないということが確認できた。以上のことから無償取引の規定には如何なる限定も付されていないので、適用範囲については無限定とすることが適当であるという結論を導き出した。

本稿において、租税法律主義の観点から法人税法における無償取引規定における課税の根拠と適用範囲を中心に議論を展開してきた。法人税法の無償取引規定は計算の通則規定であって、租税回避の否認規定ではないので、取引自体を擬制したり、適用範囲を拡大・縮小したりすることは許されない。一方で無償取引規定は計算規定でありながら、租税回避の否認の機能も有することから、現行法においては立法趣旨からも文理解釈からも、無償取引の課税根拠として適正所得算出説が、適用範囲としては無限定説が、それぞれ妥当するという結論を導き出した。

しかしながら、現実の社会に目を向けてみると、法人が無償取引を行う場合は、株主

や役員への隠れた利益処分として行われる場合や租税回避目的で行なわれる場合、経営再建のためにグループ企業や取引先企業に対して無利息、低利息で融資を行なう場合など、多様なケースが想定される。

無償取引の適用範囲を厳格に限定した場合には、租税回避行為をはじめ、租税負担の軽減を企図して行われる取引を防止することが不十分となり立法趣旨に反する。一方で無償取引の適用範囲に限定を付さなければ、際限なく課税対象が広がり租税法律主義との関係で問題が生じる。

このような観点から、無償取引の適用範囲の限界をどのように線引きするかは非常に難しい問題であり、法解釈によって適用の射程を決めることは、租税法律主義の形骸化を招くことにもなりかねない。例えば、現行の通達などで規定されている寄附金の適用除外規定を法人税法 22 条 2 項の別段の定めとしても規定するなど立法による解決がもためられる。

昭和 40（1965）年に法人税法における無償取引規定が法文化されてから、約半世紀の時を経て、積み重ねられてきた多くの事例と深まった研究の成果との融合により、新たな立法がはかられることに期待したい。

以上のことを指摘し、本稿の結びにかえたい。

## 参考文献一覧

- 相京溥士「法人税法課税所得計算規定の解釈の現状と今後の課題」税法学563号（2010）
- 浅井光政「法人課税所得と独立企業原則－真実の所得と法人所得課税のあり方の探求を中心として－」税務大学校論叢40号（2002）
- 新井隆一「法人税法22条4項に関する問題提起（概要）」税法学203号（1967）
- 飯野利夫『財務会計論〔3訂版〕』（同文館出版、1993）
- 石島弘「無償・低額譲渡と課税」税理25巻16号（1982）
- 石島弘「税法の所得概念における実現概念」甲南大学法学18巻1・2合併号（1978）
- 石島弘『課税権と課税物件の研究〔租税法研究第1巻〕』信山社（2003）
- 伊豫田敏雄「法人税法の改正（一）」国税速報1813号（大蔵財務協会、1965）
- 植松守雄「『低額譲渡』をめぐる税法上の諸問題」税務弘報23巻4号（1975）
- 植松守雄「判批」租税判例百選（第二版）（有斐閣、1983）
- 碓井光明「時価との差額に係る収益認識の構造と法理」税理20巻15号（1977）
- 碓井光明「資産の低額譲受と受贈益」税理21巻2号（1978）
- 碓井光明「法人税法における益金の概念 法22条2項の問題点 ～主として無償による役務の提供～」税理21巻4号（1978）
- 梅謙次郎『民法原理 総則編』（書肆明法堂、1904）
- 占部裕典『租税法の解釈と立法政策Ⅰ』（信山社、2002）
- 占部裕典「法人税法22条2項の適用範囲について～オウブンシャホールディングス事件における第三者割当増資を通して～」税法学551号（2004）
- 占部裕典「租税法における文理解釈の意義－租税特別措置法六六条の六の解釈を素材として－」同志社法学61巻2号（2009）
- 占部裕典「租税法における文理解釈の意義と内容」税法学563号（2010）
- 近江亮吉「法人税法第22条4項の規定の位置、機能及び適用について（1）」税法学202号（1967）
- 近江亮吉「法人税法第22条4項の規定の位置、機能及び適用について（2）」税法学203号（1967）
- 大蔵省企業会計審議会中間報告『税法と企業会計との調整に関する意見書』（1966）
- 大隅健一郎『商法総則(新版)』（有斐閣、1978）
- 大淵博義「法人税法22条の読み方」税研138号（2008）
- 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）
- 岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察（一）」法学論叢121巻3号（1987）
- 岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察（二）」法学論叢121巻5号（1987）
- 岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察（三）」法学論叢122巻1号（1987）
- 岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察（四）」法学論叢122巻2号（1987）

岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察（五）」法学論叢 122 卷 3 号（1987）  
岡村忠生「判批」民商法雑誌 116 卷 3 号（1997）  
岡村忠生『新しい法人税法』（有斐閣、2007）  
岡村忠生『法人税法講義〔第 3 版〕』（成文堂、2007）  
岡村忠生ほか『ベーシック税法 第五版』（有斐閣、2010）  
岡村忠生「租税法主義とソフトロー」税法学 563 号（2010）  
岡村忠生「所得の実現をめぐる概念の分別と接続」法学論叢 166 卷 6 号（2010）  
奥島孝康ほか編『新基本法コンメンタール 会社法 2』（日本評論社、2010）  
奥島孝康ほか編『新基本法コンメンタール 会社法 3』（日本評論社、2009）  
加古宜士『財務会計概論〔第 9 版〕』（中央経済社、2010）  
金子宏「租税法における所得概念の構成（一）」法学協会雑誌 83 卷 9・10 号（1966）  
金子宏「所得概念について」税経通信 25 卷 6 号（1970）  
金子宏「所得税とキャピタル・ゲイン」租税法研究 3 号（1975）  
金子宏「租税法における所得概念の構成（三・完）」法学協会雑誌 92 卷 9 号（1975）  
金子宏『租税法〔第 1 版〕』（弘文堂、1976）  
金子宏「無償取引と法人税—法人税法 22 条 2 項を中心として—」『法学協会百周年記念論文  
文集 第二巻』（有斐閣、1983）  
金子宏「公正妥当な会計処理の基準（法人税法 22 条 4 項）について」租税研究 707 号（2008）  
金子宏『租税法〔第 15 版〕』（弘文堂、2010）  
神森智「資産の無償譲渡より生ずる収益—会計の客観性について—」『松山商科大学創立五  
十周年記念論文集』（1973）  
神森智「益金の額の構造」黒澤清総編集『体系近代会計学 X III』（中央経済社、1979）  
川井健『民法概論 1（民法総則）〔第 4 版〕』（有斐閣、2008）  
川神裕「判解」法曹時報 49 卷 11 号（1997）  
川端康之「法人税法における収益の計上時期」総合税制研究 5 号（1997）  
川端康之「判批」税研 106 号（2002）  
北野弘久『税法学の基本問題』（成文堂、1972）  
北野弘久「法人税法における『寄付金』の概念～法 22 条 2 項との関連において～」税理 21  
卷 5 号（1978）  
北野弘久『税法解釈の個別的研究 I』（学陽書房、1979）  
北野弘久『現代企業税法論』（岩波書店、1994）  
北野弘久「法人税法 22 条 2 項と租税回避行為」税経新報 476 号（2001）  
北野弘久「親会社の子会社に対する無利息融資」税理 21 卷 8 号（1978）  
北野弘久『税法学原論〔第 6 版〕』（青林書院、2007）  
北野弘久編『現代税法講義〔5 訂版〕』（法律文化社、2009）  
北村敬子=今福愛志『財務報告のためのキャッシュフロー割引計算』（中央経済社、2000）

木村弘之亮『租税法』(税務経理協会、1999)

木村弘之亮「旺文社事件にみる国外逃散課税判決の問題点」税理 45 卷 4 号 (2002)

清永敬次「判批」シュトイエル 39 号 (1965)

清永敬次「法人税法 22 条 4 項の規定について」税法学 202 号 (1967)

清永敬次「無償取引と寄付金の認定～親子会社間の無利息融資高裁判決に関連について～」税経通信 33 卷 13 号 (1978)

清永敬次『税法 (第七版)』(ミネルヴァ書房、2007)

吉良実「資産を無償譲渡した場合の課税問題」日本税法学会編『中川一郎先生古稀祝賀論文集』(1979)

窪田悟嗣編『法人税法基本通達逐条解説 (5 訂版)』(税務研究会、2008)

来栖三郎「法の解釈における慣習の意義」『来栖三郎著作集 I』(信山社、2004)

来栖三郎「いわゆる事実たる慣習と法たる慣習」『来栖三郎著作集 I』(信山社、2004)

国税庁直税部審理課編『改正法人税法関係重要事項説明 (昭和 40 年 4 月)』(1965)

小宮保『法人税の原理』(中央経済社、1968)

(財)企業財務制度研究会訳『現在価値』(中央経済社、1999)

桜井久勝『財務会計講義 (第 11 版)』(中央経済社、2010)

佐藤渉「企業利益と課税所得の差異に関する一考察」経理知識 72 号 (1993)

塩野宏『行政法 I [第 4 版] 行政法総論』(有斐閣、2008)

品川芳宣「判批」税研 104 号 (2002)

品川芳宣「資産の無償等譲渡をめぐる課税の徴収の交錯 (1)」税理 47 卷 1 号 (2004)

品川芳宣「資産の無償等譲渡をめぐる課税の徴収の交錯 (2)」税理 47 卷 2 号 (2004)

品川芳宣「資産の無償等譲渡をめぐる課税の徴収の交錯 (3)」税理 47 卷 4 号 (2004)

品川芳宣「資産の無償等譲渡をめぐる課税の徴収の交錯 (4)」税理 47 卷 6 号 (2004)

品川芳宣「資産の無償等譲渡をめぐる課税の徴収の交錯 (5)」税理 47 卷 7 号 (2004)

品川芳宣『課税所得と企業利益』(税務研究会、1982)

四宮和夫＝能見善久『民法総則 [第 7 版]』(弘文堂、2005)

芝池義一『行政法総論講義 [第 4 版補訂版]』(有斐閣、2006)

進藤直義「判批」法学協会雑誌 115 卷 4 号 (1998)

末永英男「法人税法 22 条 2 項の『取引』の範囲についてーオープンシャホールディング事件における第三者割当増資を題材にしてー」海外事情研究 33 卷 2 号 (2006)

須貝脩一「判批」判例時報 401 号 (1965)

須貝脩一「法人税法 22 条 4 項」法学論叢 82 卷 6 号 (1968)

杉村敏正『全訂 行政法講義 総論 (上巻)』(有斐閣、1969)

圖子善信「法人税法 22 条 2 項の無償取引の解釈についてー本規定は租税回避の否認規定かー」税大ジャーナル 4 号 (2006)

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)



- 高木克己「法人税法による益金の概念」駒大経営研究 37 卷 1・2 号 (2005)
- 高田敏『新版 行政法』(有斐閣、2009)
- 高梨克彦「子会社に対する無利息融資と経済的利益の供与」税理 16 卷 4 号 (1973)
- 高梨克彦「無利息貸付に係る収益説と批判」日本税法学会編『中川一郎先生古稀祝賀論文集』(1979)
- 高橋欣一・福岡右武「無利息融資と収益・寄付金」税理 21 卷 8 号 (1978)
- 竹下重人「法人税法 22 条 4 項の問題点について(梗概)」税法学 202 号 (1967)
- 竹下重人「課税要件事実の認定の構造」シュトイエール 200 号 (1978)
- 竹下重人「法人税法上の寄附金について」日本税法学会編『中川一郎先生古稀祝賀論文集』(1979)
- 武田昌輔「無償譲渡により生ずる収益」森田哲彌＝岡本清＝中村忠編『現代会計学の基本問題』(中央経済社、1972)
- 武田昌輔「公正処理基準と私法」租税法研究 4 号 (1977)
- 武田昌輔「親会社の子会社に対する無利息融資」税理 21 卷 8 号 (1978)
- 武田昌輔編著『DHC コンメンタール法人税法』(第一法規、加除式)
- 武田昌輔「税務会計と企業会計」黒澤清総編集『体系近代会计学 X III』(中央経済社、1979)
- 武田昌輔「課税所得の基本問題(上)－法人税法二十二条を中心として－」判例時報 949 号 (1980)
- 武田昌輔「課税所得の基本問題(中)－法人税法二十二条を中心として－」判例時報 952 号 (1980)
- 武田昌輔「課税所得の基本問題(下)－法人税法二十二条を中心として－」判例時報 953 号 (1980)
- 武田昌輔『立法趣旨 法人税法の解釈(5訂版)』(財経詳報、1984)
- 武田昌輔「法人課税の回顧と展望」税務会計研究 11 号 (2000)
- 武田隆二「確定決算主義と会計基準」企業会計 48 卷 1 号 (1996)
- 武田隆二『平成 17 年度版 法人税法精説』(森山書店、2005)
- 武田隆二『最新 財務諸表論〔第 11 版〕』(中央経済社、2008)
- 田中治「税法の解釈における規定の趣旨目的の意義」税法学 563 号 (2010)
- 田中勝次郎『改訂所得税法精義』(巖松堂書店、1936)
- 田中二郎『租税法〔第 3 版〕』(有斐閣、1990)
- 田中二郎『新版 行政法 上巻 全訂第 2 版』(弘文堂、2002)
- 谷口勢津夫「司法過程における租税回避否認の判断構造－外国税額控除余裕枠利用事件を主たる素材として－」租税法研究 32 号 (2004)
- 谷口勢津夫「税法における取引の全体的・一体的観察法の意義と問題－税法に『税法秩序の自力防衛』原則は内在するか－」税法学 561 号 (2009)
- 谷口勢津夫『税法基本講義』(弘文堂、2010)

- 田村威文「無償資産譲渡にかかる会計処理の考察—税務処理との比較を中心に—」総合税制研究 10 号 (2002)
- 忠佐市『税法と会計原則 [普及版]』(中央経済社、1953)
- 忠佐市『決算利益と課税所得』(森山書店、1973)
- 忠佐市「決算利益と申告所得と是正所得の三者関係」税経通信 29 卷 11 号 (1974)
- 忠佐市「無利息融資判決の周辺」税理 22 卷 6 号 (1979)
- 忠佐市『課税所得の概念論・計算論』(大蔵財務協会、1980)
- 出口貴子「法人税法の所得概念に関する一考察—無償譲渡に係る収益の認識を中心として—」久留米大学法学 49 号 (2004)
- 徳島米三郎「税法における理想と現実—法人税法 22 条 4 項をめぐる—」税法学 202 号 (1967)
- 中川一郎「新法人税法の研究 (1)」シュトイエル 37 号 (三晃社、1965)
- 中川一郎「新法人税法の研究 (2)」シュトイエル 38 号 (三晃社、1965)
- 中川一郎「新法人税法の研究 (3)」シュトイエル 39 号 (三晃社、1965)
- 中川一郎「法人税法 22 条 4 項に関する問題点」税法学 199 号 (1967)
- 中川一郎「法人税法 22 条 4 項に関する問題点の整理」税法学 202 号 (1967)
- 中川一郎編『法人税法コンメンタール (1)』(ぎょうせい、1975)
- 中川一郎編『税法学体系 [全訂増補版]』(ぎょうせい、1977)
- 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造 (5)」法学協会雑誌 100 卷 9 号 (1983)
- 中里実「判批」判例時報 1163 号 (1985)
- 中里実「法人課税の再検討に関する覚書」租税法研究 19 号 (1991)
- 中里実『『租税法と私法』論再考』税研 114 号 (2004)
- 中里実『『租税法と私法』論再々考』税研 115 号 (2004)
- 中里実「法人税における時価主義」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣、2007)
- 中里実「通達に反する課税処分効力の効力」ジュリスト 1349 号 (2008)
- 中島玉吉『民法釈義 卷之一総則篇』(金刺芳流堂、1911)
- 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 22 条 2 項—」税大論叢 11 号 (1977)
- 中村利雄「判批」税大論叢 12 号 (1978)
- 中村利雄「益金の額に算入される収益の範囲」税務会計研究 3 号 (1992)
- 畠山武道=渡辺充『新版 租税法』(青林書院、2000)
- 服部育生「無償取引と法人税法」名古屋学院大学論集 38 卷 2 号 (2001)
- 原一郎「法人税法の全文改正について」税経通信 20 卷 7 号 (1965)
- 原田尚彦『行政法要論 (全訂第 6 版)』(学陽書房、2006)
- 番場嘉一郎他「法人税の改正に関する研究 (1)」産業経理 25 卷 6 号 (1965)
- 平岡久「判批」行政判例百選 I [第 5 版] (2006)

広瀬義州『財務会計 第9版』（中央経済社、2009）  
 藤掛一雄「法人税法の改正」国税速報 2023号（大蔵財務協会、1967）  
 藤田宙靖『第四版 行政法 I（総論）【改訂版】』（青林書院、2005）  
 藤曲武美「寄附金課税をめぐる最近の裁判例について—法人税法二二条二項と寄附金，増資取引と寄附金の範囲を中心に—」租税研究 661号（2004）  
 藤巻一男「無償取引に関する法人税法上の解釈について—『適正所得算出説』と『無限定説』の正当性の検証—」税大ジャーナル 9号（2008）  
 渕圭吾「オウブ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 32号（2004）  
 渕圭吾「取引・法人格・管轄権（1）」法学協会雑誌 121巻 2号（2004）  
 渕圭吾「適正所得算出説を読む」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010）  
 真柄久雄「判批」法学協会雑誌 84巻 5号（1967）  
 増井良啓「無利息融資と経済的価値の移転」金子宏編『所得課税の研究』（有斐閣、1991）  
 増井良啓「判批」税研 106号（2002）  
 増井良啓『結合企業課税の理論』（東京大学出版会、2002）  
 増井良啓「判批（低額譲渡と法人税法 22条 2項）」租税判例百選〔第4版〕（有斐閣、2005）  
 増井良啓「判批（無利息融資と法人税法 22条 2項—清水惣事件）」租税判例百選〔第4版〕（有斐閣、2005）  
 増田英敏『租税憲法学（第3版）』（成文堂、2007）  
 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第1版〕』（成文堂、2008）  
 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第2版〕』（成文堂、2009）  
 増田英敏「判批（レポ取引差額に係る源泉徴収義務）」TKC 税研情報 18巻 2号（2009）  
 松沢智「無利息融資と『法的基準説』の確立」税理 21巻 8号（1978）  
 松沢智『租税実体法の解釈と適用』（中央経済社、1993）  
 松沢智「判批」ジュリスト 1101号（1996）  
 松沢智『新版 租税実体法（補正第2版）』（中央経済社、2003）  
 松本茂郎「法人税法 22条 4項の意味するもの」税法学 202号（1967）  
 水野忠恒「判批」ジュリスト 686号（1979）  
 水野忠恒『租税法〔第4版〕』（有斐閣、2009）  
 宮崎裕子「租税法律主義と国際的租税回避」山田二郎編『実務租税法講義—憲法と租税法—』（民事法研究会、2005）  
 村井正「判批」民商法雑誌 56巻 2号（1967）  
 村井正「法人の無償取引（その1）」時の法令 1218号（1984）  
 村井正「法人の無償取引（その2）」時の法令 1224号（1984）  
 村井正「無償所得資産の課税理論—法人税法における資本と利益—」『法と政治の理論と現実 下巻 関西大学法学部百周年記念論文集』（1987）  
 村井正『租税法—理論と政策—〔三訂版〕』（青林書院、1999）

室井力編『新現代行政法入門（1）〔補訂版〕』（法律文化社、2005）  
弥永真生「会計基準の設定と『公正ナル会計慣行』」判例時報 1911 号（2006）  
矢野邦雄「判批」法曹時報 18 卷 10 号（1966）  
山下学「租税法律主義の歴史的意義と現代的意義」税法学 563 号（2010）  
山田二郎「法人税法 22 条 4 項と商法の計算規定との関係（梗概）」税法学 202 号（1967）  
山田二郎「収益発生事由となる無利息融資」税理 21 卷 8 号（1978）  
山田二郎『税法講義（第 2 版）』（信山社、2001）  
吉国二郎総監修『戦後法人税制史』（税務研究会、1996）  
吉国二郎・武田昌輔『法人税法〔法令解説篇〕』（財経詳報、1977）  
吉牟田勲「所得計算関係の改正」税務弘報 13 卷 6 号（1965）  
吉牟田勲『新版法人税法詳説（平成 8 年度版）』（中央経済社、1996）  
吉牟田勲「益金の本質」税務会計研究 8 号（1997）  
我妻栄『新訂 民法総則』（岩波書店、1965）  
渡辺伸平「税法上の所得をめぐる諸問題」司法研究報告書 19 輯 1 号（1966）  
渡辺充「判批」税務事例 36 卷 8 号（2004）