

法人税法における高額譲受取引の解釈

—東京地裁令和元年10月18日判決を題材として—

五味 悠

論文要旨

1 研究の目的

本論文は、法人税法上明文規定のない高額譲受取引の解釈を論じたものである。

関係会社間において所得を移転する方法として、過去多くの裁判において争われている無償取引や低額譲渡取引の他に、適正な時価を超える対価により資産を譲り受ける高額譲受取引がある。

低額譲渡取引が行われた場合の法人税法における課税関係は、法人税法 37 条 8 項（以下「法 37 条 8 項」という。）に明記されている。しかし、法人税法では、高額譲受取引が行われた場合の課税関係を定めた規定はない。そのため、これまで的高額譲受取引に係る裁判例における適用条文及び適用条文の判断に至る論理構成は一貫していない。つまり、法人税法における高額譲受取引についての法解釈が未だ確立していないといえる。法解釈が未だ確立していない状況は、租税法律主義の観点からも、納税者の法的安定性や予測可能性が損なわれることから、問題があると考えた。

そこで、本論文では、高額譲受取引について、妥当と判断する法人税法上の解釈を検討した。

2 論文の構成

第 1 章では、法人税法上明文規定のない高額譲受取引についての法解釈が争われた東京地裁令和元年判決を紹介し、検討を行った。具体的には、東京地裁令和元年判決における高額譲受取引に対する判断の論理構成を確認し、本判決に含まれる問題点を明らかにした。

第 2 章では、法人税法上明文規定のない高額譲受取引が行われた場合における、これまでの裁判例を適用規定ごとに整理した。そして、それぞれの規定が適用される判断に至った論理構成を検討し、高額譲受取引に係る法人税法上の解釈を、①7 項実質適用説、②7 項混合適用説、③8 項同種効果適用説、④8 項同一取引適用説、⑤法 132 条優先適用説に分類した。

第 3 章では、これまでの裁判例では、高額譲受取引について、法人税法 37 条 7 項（以下「法 37 条 7 項」という。）、同条 8 項、法人税法 132 条（以下「法 132 条」という。）により解されていることから、法 37 条の寄附金課税制度について確認し、寄附金規定の課税要件及び法 37 条 7 項と同条 8 項の関係性、法 37 条と法 132 条との競合があった場合における適用関係について検討した。

第 4 章では、第 2 章で分類した高額譲受取引に係る法人税法上の解釈の一つである、7 項混合適用説において、高額譲受取引について「資産の無償譲渡」の存在があると解していることから、高額譲受取引についての法 22 条 2 項の適用の有無を検討した。

第5章では、第3章及び第4章の検討を踏まえ、第2章において分類した高額譲受取引に関する5つの法解釈のうち、法人税法上、最も妥当と判断する解釈を提示した。そして、本論文の題材である東京地裁令和元年判決に、最も妥当と判断した高額譲受取引の法解釈をあてはめ、その結論を探った。

3 研究の成果

本論文では、高額譲受取引については、7項実質適用説により法37条7項を適用することが最も妥当であるとの結論に至った。

7項実質適用説とは、まず、低額譲渡取引について法37条8項により実質的贈与等と認められる金額が寄附金に含まれるのであるから、同条7項に規定する寄附金には実質的贈与等が含まれると考えるのである。そうすると、高額譲渡取引についても、実質的贈与等と認められる金額は、同条7項の寄附金の額に該当すると解する見解である。

なおかつ、本説は、法37条8項は低額譲渡取引についてのみ規定しているため、高額譲受取引のうち実質的贈与等と認められる金額は、同条8項ではなく、同条7項が適用されると解する見解である。

7項実質適用説が妥当と判断する理由は、法37条8項は同条7項の確認規定若しくは補完的規定であることから、実質的贈与等と認められる金額は、法37条7項の「寄附金の額」に含まれると解することができる点にある。更に、法37条8項の創設経緯及び規定の文言より、同項は低額譲渡取引の取扱いのみを規定していると解することが妥当であると判断した。

したがって、高額譲受取引について、実質的贈与等と認められる金額は、法37条7項の「寄附金の額」に含まれると解することができ、同項が適用されると解する7項実質適用説が妥当であると判断した。

目次

はじめに	3
第1章 東京地裁令和元年判決における問題の所在	7
第1節 東京地裁令和元年判決	7
第2節 本判決の判断の構成	8
第3節 本判決における問題の所在	10
第4節 小括	12
第2章 高額譲受取引に係る裁判例の法解釈の検討	14
第1節 法37条7項適用裁判例	14
第2節 法37条8項適用裁判例	18
第3節 法132条適用裁判例	19
第4節 法解釈の整理	21
第5節 小括	23
第3章 寄附金課税制度の検討	25
第1節 寄附金課税制度の趣旨及び沿革	25
第2節 法37条7項に規定する寄附金の意義及び範囲	28
第3節 法37条8項における低額譲渡取引の解釈	30
第4節 法37条7項と同条8項の関係性	34
第5節 法37条と法132条の適用関係	41
第6節 小括	45
第4章 高額譲受取引における法22条2項適用の有無	47
第1節 無償取引の解釈	47
第2節 低額譲渡取引の解釈	48
第3節 低額譲受取引の解釈	56
第4節 高額譲受取引の解釈	58
第5節 小括	64
第5章 高額譲受取引についての法解釈の提示	64
第1節 7項実質適用説	64
第2節 7項実質適用説以外の解釈方法に対する見解	69
第3節 高額譲受取引により取得した資産の取得価額	71
第4節 高額譲受取引に係る「不当に」の課税の判断基準	77
第5節 東京地裁令和元年判決へのあてはめ	82
第6節 小括	86
おわりに	87

参考文献等..... 89

はじめに

1 法人税法における高額譲受取引の解釈及び本論文の意義

本論文は、法人税法上明文規定のない高額譲受取引の解釈を論じるものである。

関係会社間において所得を移転する方法として、過去多くの裁判において争われている無償取引や低額譲渡取引の他に、適正な時価を超える対価により資産を譲り受ける高額譲受取引¹がある。

法人間の高額譲受取引に関する議論は少なく、また、当該取引に関する裁判例では、法解釈が一貫していない。つまり、法人間の高額譲受取引についての法解釈が未だ確立していないといえる。そこで、本論文では、法人間における高額譲受取引の法人税法上の解釈を論じる。

低額譲渡取引が行われた場合の法人税法における課税関係は、法人税法 37 条 8 項（以下「法 37 条 8 項」という。）に、「内国法人が資産の譲渡又は経済的な利益の供与をした場合において、その譲渡又は供与の対価の額が当該資産のその譲渡の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額に比して低いときは、当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は、前項〔筆者注：法人税法 37 条 7 項〕の寄附金の額に含まれるものとする。」と明記している。

しかし、法人税法では、高額譲受取引が行われた場合の課税関係を定めた規定はない。そのため、これまでの高額譲受取引に係る裁判例における適用条文及び適用条文の判断に至る論理構成は一貫していない。つまり、法人税法における高額譲受取引についての法解釈が未だ確立していないといえる。法解釈が未だ確立していない状況は、租税法律主義の観点からも、納税者の法的安定性や予測可能性が損なわれることから、問題があるだろう。

したがって、本論文では、高額譲受取引について、妥当と判断する法人税法上の解釈を検討する。具体的には、まず、これまでの高額譲受取引に係る裁判例における法解釈を整理する。次に、それぞれの法解釈の妥当性を検討する。そして、高額譲受取引について、最も妥当と判断する法人税法上の解釈を提示する。

2 先行研究の状況

法人税法上明文規定のない高額譲受取引の解釈について、先行研究の状況を整理する。

法人税法における高額譲受取引の解釈についての先行研究は、高額譲受取引に係る裁判例における評釈、法人税法に関する書籍及び無償取引や低額譲渡取引に関する論文の中で、

¹ 本論文では、資産等を適正な時価を超える対価で売買等する取引の譲受側について述べることを主としているため、当該取引を「高額譲受取引」と呼ぶこととする。なお、当該取引の譲渡側について述べるときは、その旨明記する。

一つの見解として述べられているに過ぎない。法人税法に関する書籍等の中で、高額譲受取引に関するこれまでの裁判例及び法解釈を整理しているものはあるが、妥当な法人税法上の適用条文及び論理構成の判断までの詳細な検討はされていない²。

無償取引や低額譲渡取引に関する法人税法上の解釈については、法人税法 22 条 2 項（以下「法 22 条 2 項」という。）の適用の有無及び法人税法 37 条 7 項（以下「法 37 条 7 項」という。）、同条 8 項の寄附金該当性を中心として、様々な見解が対立してきたことから、議論の蓄積がされている³。

なお、無償譲渡取引や低額譲渡取引に関する法 22 条 2 項の適用については、最高裁平成 7 年 12 月 19 日第三小法廷判決⁴を契機として、平成 30 年税制改正⁵において、法人税法 22 条の 2（以下「法 22 条の 2」という。）が創設されたことにより、立法的解決⁶に至っている。

また、個人が行う高額譲渡取引の解釈について論じたものとして、伊川正樹教授の論文⁷

² 占部裕典＝喜多綾子「仕入価額の適正な見積りと超過部分の否認」三木義一＝田中治＝占部裕典編著『[租税] 判例分析ファイル II 法人税編〔第 2 版〕』（税務経理協会，2009 年）100 頁。また、渡辺徹也『スタンダード法人税法〔第 2 版〕』（弘文堂，2019 年）159-160 頁においても、高額譲受取引に関する裁判例および解釈を整理しているが、詳細な検討や妥当と判断する法解釈の提示までされておらず、「いずれにしても、……寄附金とすることが妥当であろう（立法論としては明文の規定を置くのが望ましい。）」との言及に留めている。

³ 先行研究として参考とした論文等は、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」法学協会編『法学協会百周年記念論文集 第 2 巻』（有斐閣，1983 年）135 頁以下、武田昌輔「課税所得の基本問題（上）（中）（下）—法人税法 22 条を中心として—」『武田昌輔税務会計論文集』（森山書店，2001 年）64 頁以下、村井正『租税法—理論と政策—〔3 訂版〕』（青林書院，1999 年）66 頁以下、竹下重人「法人税法上の寄附金について」日本税法学会中川一郎先生古稀祝賀税法論文集刊行委員会編『中川一郎先生古稀祝賀税法論文集』（日本税法学会本部，1979 年）235 頁以下等がある。

⁴ 最判平成 7 年 12 月 19 日税資 214 号 870 頁。

⁵ 平成 30 年法律第 7 号。法人の平成 30 年 4 月 1 日以後に終了する事業年度の所得に対する法人税について適用される。

⁶ 法 22 条の 2 第 4 項において、資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る収益の額として法 22 条 2 項の規定により益金の額に算入する金額は、適正な時価とすると規定された。

⁷ 伊川正樹「譲渡所得における対価概念—高額譲渡の事例を参考に—」三木義一先生古稀記念論文集編集員会編『現代税法と納税者の権利—三木義一先生古稀記念論文集』（法律文化社，2020 年）23 頁以下。

があるが、これは、所得税法上の高額譲渡側の解釈を論じたものであって、本論文で論じようとする法人税法上の高額譲受取引の解釈を論じたものではない。

以上より、法人税法上明文規定のない高額譲受取引の解釈について、先行研究の状況を整理すると、無償取引や低額譲渡取引に比べ議論の蓄積が少なく、妥当な法人税法上の適用条文及び論理構成の判断までの詳細な検討はされていないことが確認できる。本論文では、高額譲受取引について、益金側及び損金側の双方から法人税法上の解釈を検討し、高額譲受取引における最も妥当と判断する法人税法上の解釈を提示する。

3 題材とする裁判例

本論文では、法人税法上明文規定のない高額譲受取引についての法解釈が争われた東京地裁令和元年10月18日判決⁸（以下「東京地裁令和元年判決」という。）を題材とする。

東京地裁令和元年判決においては、原告、被告、裁判所のそれぞれの高額譲受取引についての法解釈が異なっていた。これは、高額譲受取引についての法人税法上の解釈が未だ確立していないことを意味する。

そして、本判決では高額譲受取引について、実質的に贈与又は無償の供与（以下「実質的贈与等」という。）をしたと認められる金額は、法人税法上寄附金に該当すると判断しつつも、法37条7項若しくは同条8項のいずれを適用したのかは、明確にされていない。これは、法37条7項と同条8項のいずれが適用されても、結局、法37条7項の「寄附金の額」に含まれるのであるから、寄附金課税制度が適用されるとの結論は同じになるとの理由であろうか。

まず、租税法の基本原則は租税法律主義である。租税法律主義とは、「法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない」⁹という原則である。租税法律主義の具体的内容として、課税要件法定主義がある。課税要件法定主義は、「課税の作用は国民の財産権への侵害であるから、課税要件のすべてと租税の賦課・徴収の手続は国民代表議会の定める法律によって規定されなければならない」¹⁰という考え方である。高額譲受取引について、適用条文を明確にすることは、課税要件法定主義の下、必須であろう。本論文では、法人税法における高額譲受取引の解釈を示し、妥当であると判断する適用条文を明示する。

⁸ 東京地判令和元年10月18日税資269号順号13328。評釈として、林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報68巻9号（2020年）140頁、黒住茂雄「判批」月刊税務事例52巻8号（2020年）99頁、酒井貴子「判批」法学セミナー増刊（新判例解説 Watch）28号（2020年）257頁、藤原眞由美「判批」税理63巻7号（2020年）101頁、高橋貴美子「判批」月刊税務事例52巻8号（2020年）20頁等がある。

⁹ 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021年）77頁。

¹⁰ 金子・前掲注9）80-81頁。

4 本論文の構成

本論文の構成は、以下のとおりである。

第1章では、法人税法上明文規定のない高額譲受取引についての法解釈が争われた東京地裁令和元年判決を紹介し、検討を行う。具体的には、東京地裁令和元年判決における高額譲受取引に対する判断の論理構成を確認し、本判決に含まれる問題点を明らかにする。

第2章では、法人税法上明文規定のない高額譲受取引が行われた場合における、これまでの裁判例を適用条文ごとに整理する。そして、それぞれの規定が適用される判断に至った論理構成を検討し、高額譲受取引に係る法人税法上の解釈を、①7項実質適用説、②7項混合適用説、③8項同種効果適用説、④8項同一取引適用説、⑤法132条優先適用説に分類する。

第3章では、これまでの裁判例では、高額譲受取引について、法37条7項、法37条8項、法人税法132条（以下「法132条」という。）により解されていることから、法人税法37条（以下「法37条」という。）の寄附金課税制度について確認し、寄附金規定の課税要件及び法37条7項と同条8項の関係性、法37条と法132条との競合があった場合における適用関係について検討する。

第4章では、第2章で分類した高額譲受取引に係る法人税法上の解釈の一つである、7項混合適用説において、高額譲受取引について「資産の無償譲渡」の存在があると解していることから、高額譲受取引についての法22条2項の適用の有無を検討する。具体的には、低額譲渡取引において法22条2項が適用されるとの解釈の根拠について、学説及び裁判例を参照し、検討を行う。そして、低額譲渡取引についての解釈を参考として、高額譲受取引においての法22条2項の適用の有無を検討する。

第5章では、第3章及び第4章の検討を踏まえ、第2章において分類した高額譲受取引関する5つの法解釈のうち、法人税法上、最も妥当と判断する解釈を提示する。そして、本論文の題材である東京地裁令和元年判決に、最も妥当と判断した高額譲受取引の法解釈をあてはめ、その結論を探る。

第1章 東京地裁令和元年判決における問題の所在

本章では、東京地裁令和元年判決¹¹の検討を行う。本判決は、法人税法上明文規定のない高額譲受取引についての法解釈が争われた事案である。本判決における高額譲受取引についての法解釈を確認し、問題点を明らかにする。

第1節 東京地裁令和元年判決

本節では、東京地裁令和元年判決の概要を整理する。

1 事案の概要

事案の概要を整理すると、以下のとおりである。

不動産売買業を営むX（原告）は、平成22年8月期に時価7283万9889円の土地（以下「本件土地」という。）を株式会社A（以下「A」という。）から1億8421万7112円で購入した¹²。そして、本件土地につき、土地の合筆、分筆等を行った上、個人10名に対し平成23年8月期に合計4913万9600円で売却した。Xは、土地の購入価額全額を売上原価として損金の額に算入し、平成23年8月期に係る法人税の確定申告書を提出したところ、購入価額のうち時価との差額（以下「本件差額」という。）1億1137万7223円は、売上原価として平成23年8月期の損金の額に算入できないとして、法人税の更正処分等を受けた。これを不服としてXが国であるY（被告）に対して、これらの処分の取消しを求めたのが本事案である。

本事案の争点は、本件差額を売上原価として、平成23年8月期の損金の額に算入できるか否かであるが、その判断に至る過程において、高額譲受取引についての法人税法上の解釈が争われた。

2 高額譲受取引についての当事者の主張

本判決における、高額譲受取引についての当事者の主張（解釈）は、以下のとおりである。

Xは、「法人税法132条の同族会社の行為計算否認規定を適用するほか、高額譲受けを時価に引き直して課税することができるとする法律の根拠は存在しない。」と主張する一方で、

¹¹ 東京地判令和元年10月18日・前掲注8)。

¹² Xは、土地の購入時点において、Aに対し金銭債権合計1億6838万0572円を有し、AはXに対し金銭債務合計1億8421万7112円を有していた。本件土地の購入に係る売買代金は両社の債権債務を相殺して1億8421万7112円とする旨、合意されている。なお、Xの金銭債権の合計額と売買代金との差額1583万6540円については、XからAへの支払いはなく、Xの受贈益として処理された。

Yは、「当該資産につき時価で譲渡を受けると同時に、その時価と譲渡の対価との差額を譲渡人に贈与したのと実質的には同じ経済的効果をもたらすものであるから、当該差額部分は無償の資産の譲渡に当たるといふべき」と主張した。

第2節 本判決の判断の構成

東京地方裁判所は、以下のように判断し、Xの請求を棄却した。

1 本件差額の売上原価としての損金算入判断

裁判所は、まず、「本件土地はXが購入した棚卸資産であったところ、棚卸資産の販売の収益に係る『売上原価』とは、当該資産の『取得価額』を指し、購入した棚卸資産の『取得価額』には、『当該資産の購入の代価』が含まれるとされている（法人税法29条2項、法人税法施行令32条1項1号イ）。したがって、本件土地のように購入した棚卸資産の『購入の代価』はその販売の収益に係る『売上原価』として損金の額に算入されることになるが、時価よりも高額な売買代金による高額譲受けが行われた場合に、当該資産の『購入の代価』をどのように評価すべきかについて、法人税法や法人税法施行令に直接の規定は設けられていない。」とし、棚卸資産の売上原価は、その取得価額が費用となったものであるが、高額譲受けにより取得した棚卸資産の取得価額をどのように判断すべきかについて、法人税法上の規定がないことを説明している。

2 法37条8項の解釈

裁判所は、次に、法37条8項について、「同項は、例えば時価よりも低額の売買代金により法人所有の不動産等の資産を売却した場合に、売買契約という当事者の選択した法形式を否認して時価による売買と差額分の金銭の贈与という二つの法律行為があったとみなすものでも、当該法律行為を売買と贈与の混合契約であるとみなすものでもなく、当該法律行為は私法上の性質としては売買契約であることを前提に、売買代金と時価との差額は、売主たる法人から買主に『供与』された『経済的な利益』であり、そのうち『実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額』については、『経済的な利益の……無償の供与』をした場合における当該『経済的な利益』の時価として、法人税法37条7項が定義する『寄附金の額』に該当することから、当該金額が損金算入限度額を超えて損金の額に算入されないものであることを確認的に規定したものと解される。」との解釈を示した。

すなわち、本判決では、低額譲渡取引が行われた場合における法22条2項の適用で説明される、二段階への引き直し及び低額譲渡取引はいわゆる混合譲渡取引であるとの解釈を採用せず¹³、低額譲渡取引における売買代金と時価との差額のうち実質的贈与等をしたと

¹³ 低額譲渡取引における法22条2項の解釈については、第4章第2節において検討するが、低額譲渡取引における法22条2項の解釈の一つである無償取引適用説は、低額譲渡取

認められる金額は、法 37 条 7 項に規定する「経済的な利益の……無償の供与」をした場合における当該「経済的な利益」の時価として、法 37 条 7 項に規定する「寄附金の額」に該当すると解したのである。

3 高額譲受取引により取得した棚卸資産の寄附金該当性

次に、適正な価額よりも高額で譲り受けた棚卸資産の適正価額との差額については、「法人が時価よりも高額の売買代金により不動産等の資産を購入した場合も、売買代金と時価との差額は、買主たる法人から売主に『供与』された『経済的な利益』であり、そのうち『実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額』については、『経済的な利益の……無償の供与』をした場合における当該『経済的な利益』の時価として、法人税法 37 条 7 項が定義する『寄附金の額』に該当することになるから、当該金額は損金算入限度額を超えて損金の額に算入されないこととなるものと解される。」と判示した。

この解釈は、高額譲受取引により取得した棚卸資産の売買代金と適正価額との差額のうち実質的贈与等は、法 37 条 7 項に規定する「経済的な利益の……無償の供与」をした場合における当該「経済的な利益」の時価として、法 37 条 7 項の寄附金に該当すると解している。

なお、裁判所は、高額譲受取引の場合も、「売買契約という当事者の選択した法形式を否認して時価による売買と差額分の金銭の贈与という二つの法律行為があったとみなすものでも、当該法律行為を売買と贈与の混合契約であるとみなすものでもなく、当該法律行為は私法上の性質としては売買契約であることを前提に、その売買代金額の一部を法人税法の適用上『寄附金の額』と評価しているものにすぎず、当該法律行為の私法上の性質を変更するものではない」と解しており、高額譲受取引についても、低額譲渡取引の解釈と同様に、私法上の取引を法人税法において、2つの法律行為に擬制したり、取引を分割したりすることを否定している。

4 高額譲受取引により取得した棚卸資産の取得価額の判断

以上のように、高額譲受取引における解釈を示した上で、「棚卸資産の高額譲受けにおいても、当該対価の額と当該資産の時価との差額については、その全部又は一部が『寄附金の額』と評価される場合には、法人税法の適用上、損金の額への算入が制限されるのであるから、そのような扱いを受ける当該差額は、当該資産の販売の収益に係る費用として当然に損

引について、一段階目で通常の対価で行う取引（有償取引）を認識し、二段階目において実際に收受していない対価の贈与取引（無償取引）を認識する。また、同じく低額譲渡取引における法 22 条 2 項の解釈の一つである無償取引混合適用説は、低額譲渡取引は混合譲渡取引であり、対価部分についての「有償による資産の譲渡」と時価と対価との差額部分についての「無償による資産の譲渡」との 2つの取引に分割すると解している。

金の額に算入される『売上原価』とは異質なものとイわざるを得ず、『売上原価』とは異なる費用又は損失の額として別途損金該当性を判断すべきものというべきである。したがって、当該差額は、法人税法 22 条 3 項 1 号にいう『売上原価』に当たらず、法人税法施行令 32 条 1 項 1 号イの『当該資産の購入の代価』には含まれないと解するのが相当である。」と判示した。

この解釈は、棚卸資産の売買代金のうち、寄附金と判断される金額については、売上原価とは異なる性質の費用なのであるのだから、売上原価の基となる購入代価にも含まれないというものであろう。

5 事案へのあてはめ

裁判所は前述の解釈を踏まえて、「これを本件についてみると、本件売買価額（1 億 8421 万 7112 円）は本件土地の時価（7283 万 9889 円）を超えるものであるから、本件差額（1 億 1137 万 7223 円）は、法人税法 22 条 3 項 1 号にいう『売上原価』に当たらない。したがって、本件差額を『売上原価』として平成 23 年 8 月期の損金の額に算入することはできないというべきである。」と判示した。

6 小括

東京地裁令和元年判決は、高額譲受取引が行われた場合の法人税法の解釈を示した上で、本件差額については、売上原価として損金の額に算入できないと判断している。

裁判所の判断の論理構成を整理すると以下のとおりである。

まず、①棚卸資産の売上原価は、その取得価額が費用となったものであるが、高額譲受取引により取得した棚卸資産の取得価額をどのように判断すべきかについて、法人税法上の規定がない。②法 37 条 8 項において、低額譲渡取引における売買代金と時価との差額のうち実質的贈与等としたと認められる金額が存在するのであれば、それは法 37 条 7 項に規定する「経済的な利益の……無償の供与」をした場合における当該「経済的な利益」の時価として、寄附金の額に該当する。そこで、法 37 条 8 項における低額譲渡取引の解釈を前提に、③高額譲受取引により取得した棚卸資産の売買代金と適正価額との差額のうち、実質的贈与等をしたと認められる金額についても、法 37 条 7 項に規定する「経済的な利益の……無償の供与」をした場合における当該「経済的な利益」の時価として、法 37 条 7 項の寄附金の額に該当する。そして、④棚卸資産の売買代金のうち、寄附金と判断される金額については、売上原価とは異なる性質の費用なのであるから、売上原価の基となる購入代価にも含まれない。したがって、本件差額は、売上原価として平成 23 年 8 月期の損金の額に算入することはできないとの論理構成である。

第 3 節 本判決における問題の所在

本節では、本判決に含まれる問題点を明らかにする。

1 高額譲受取引についての法解釈の未確立

低額譲渡取引が行われた場合の法人税法上の規定として、法 37 条 8 項が存在する。しかし、高額譲受取引については法人税法上明文規定がない。そのため、これまでの高額譲受取引に係る裁判例における法解釈は一貫していない。

本判決における当事者の主張においても、X は、高額譲受取引については明文規定がないため、法 132 条の同族会社の行為計算否認を適用するほかないと主張したのに対し¹⁴、Y は高額譲受取引のうち時価と対価の差額は資産の無償譲渡であると主張している。さらに、裁判所は、X 及び Y の解釈とは異なる解釈を示している。したがって、再度述べるが、高額譲受取引における法人税法の解釈は未だ確立していないといえる。法解釈が未だ確立していない状況は、租税法律主義の観点からも、納税者の法的安定性や予測可能性が損なわれることから、問題である。

2 不明確な適用条文

本判決は、高額譲受取引の法解釈について、法 37 条 8 項の解釈を示した上で、高額譲受取引においても売買代金と時価との差額のうち、実質的贈与等は、法人税法 37 条 7 項に規定する「経済的な利益の……無償の供与」をした場合における当該「経済的な利益」の時価として、寄附金の額に該当すると判断している。しかし、この判断だけでは、本判決が高額譲受取引について、法 37 条 7 項を適用しているのか、同条 8 項を適用しているのかが明確ではない。なぜなら、法 37 条 8 項は「……当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は、前項〔筆者注：法 37 条 7 項〕の寄附金の額に含まれるものとする。」と規定しているからである。すなわち、本判決における法 37 条 8 項の解釈は、法 37 条 8 項は同条 7 項の確認規定であると判示しつつも、同条 8 項が低額譲渡取引のみを規定しているものなのか、高額譲受取引を含むものかの判断を行っていない。

この点、高額譲受取引の法解釈が争われた大分地裁平成 8 年 2 月 27 日判決¹⁵（以下「大分地裁平成 8 年判決」という。）では、法 37 条 8 項は同条 7 項の確認規定であり、高額譲受取引については、同条 7 項により寄附金と認定すべきであると判断している。また、大分地裁平成 8 年判決の控訴審である福岡高裁平成 11 年 2 月 17 日判決¹⁶（以下「福岡高裁平成 11 年判決」という。）では、法 37 条 8 項は同条 7 項の確認規定としつつも、法 37 条 8 項は形式的には低額譲渡取引について定めているが、低額譲渡取引と高額譲受取引は、経済

¹⁴ ただし、東京地裁令和元年判決では、X が同族会社であるとは明示されていない。

¹⁵ 大分地判平成 8 年 2 月 27 日税資 215 号 682 頁。

¹⁶ 福岡高判平成 11 年 2 月 17 日税資 240 号 702 頁。なお、上告審である最判平成 15 年 1 月 16 日税資 253 号順号 9259 は、原審の判断を維持している。

的利益である点で両者は共通のものであって、これを区別する理由は存しないとして、高額譲受取引について、法 37 条 8 項を適用すると判断している。

法 37 条 8 項が同条 7 項の確認規定であるとしても、法 37 条 8 項の適用範囲を明らかにしなければ、適用条文が判断できない。すなわち、法 37 条 8 項が「……前項の寄附金の額に含まれるものとする。」と規定していることから、法 37 条 8 項の適用範囲を明らかにしなければ、高額譲受取引について、法 37 条 8 項を適用して、同条 7 項の寄附金の額に含まれると判断しているのか、法 37 条 7 項を直接適用しているのかの判断ができないのである。

したがって、本判決は法 37 条 8 項の適用範囲の判断を行っていないため、高額譲受取引について法 37 条 7 項と同条 8 項のいずれを適用しているかが不明確なのである¹⁷。

本判決以外にも、高額譲受取引に係る裁判例において、法 37 条の寄附金に該当すると判断しているものの、法 37 条 7 項と同条 8 項のどちらを適用しているのかを明示していない裁判例が存在する¹⁸。

これは、結局、法 37 条 7 項と同条 8 項のどちらが適用されようと、同条 7 項の「寄附金の額」に含まれるのであるから、寄附金課税制度が適用されるとの結論は同じになるとの理由であろうか。法人税法上明文規定のない高額譲受取引について、適用条文を明確にしないことは、租税法律主義における課税要件法定主義の下、問題であろう。

3 実質的贈与等の判断

本判決は、高額譲受けにより取得した棚卸資産の売買代金と適正価額との差額のうち、実質的に贈与等をしたと認められる金額は、法 37 条 7 項の寄附金の額に該当すると判断しつつも、事案への当てはめについては、売買代金と時価との差額は売上原価に当たらないと判断したのみであり、実質的贈与等に該当するか否かの具体的検討を行わずに判断をしている点は、問題がある。

第 4 節 小括

本章では、本論文の題材となる東京地裁令和元年判決の検討を行った。

具体的には、法人税法上明文規定のない高額譲受取引に対する裁判所の法解釈を確認し、

¹⁷ 酒井・前掲注 8) 259 頁では、東京地裁令和元年判決について、福岡高裁平成 11 年判決を引用はしていないが同様の解釈のもとにあると述べている。つまり、法 37 条 8 項を適用していると解している。しかし、東京地裁令和元年判決は法 37 条 8 項の適用範囲を明示していないため、同様の解釈であるとは判断できないと思われる。

¹⁸ 横浜地判昭和 48 年 6 月 5 日税資 70 号 208 頁、名古屋高判金沢支部平成 14 年 5 月 15 日税資 252 号順号 9121 (第一審の福井地判平成 13 年 1 月 17 日税資 250 号順号 8815 も適用条文を明示していない。)

本判決に含まれる問題点を指摘した。

法人税法上明文規定のない高額譲受取引について、これまでの高額譲受取引に係る裁判例において、法解釈は一貫していない。本判決では、X及びY、裁判所は高額譲受取引についてそれぞれ異なる法解釈を行っている。このことから、高額譲受取引における法解釈は未だ確立していないことを指摘した。

また、本判決は、高額譲受取引について、法37条8項の解釈を示した上で、高額譲受取引においても、売買代金と時価との差額のうち、実質的贈与等をした金額については、法37条7項に規定する「経済的な利益の……無償の供与」をした場合における当該「経済的な利益」の時価として、寄附金の額に該当すると判断した。しかし、この判断内容だけでは、本判決が高額譲受取引について、法37条7項を適用しているのか、同条8項を適用しているのかの判断ができないことを指摘した。

さらに、本判決は、高額譲受取引について、実質的贈与等と認められる金額が法37条7項の寄附金の額に該当すると判示しながら、実質的贈与等の具体的検討を行っていない点に問題があると指摘した。

以上より、本論文では、本章で明らかにした本判決に含まれる問題点について検討する。具体的には、まず、これまでの高額譲受取引に係る裁判例における法解釈を整理し、検討する。そして、高額譲受取引について、最も妥当と判断する法解釈を提示する。

次章では、これまでの高額譲受取引に係る裁判例を適用条文ごとに整理し、それぞれの裁判例における高額譲受取引の法解釈を検討する。

第2章 高額譲受取引に係る裁判例の法解釈の検討

本章では、法人税法上明文規定のない高額譲受取引が行われた場合における、これまでの裁判例における法解釈を整理し、検討する。なお、現行の寄附金課税制度である法37条が創設された昭和40年¹⁹税制改正後の裁判例²⁰を検討対象とし、高額譲受取引に係る裁判例のうち、適用条文を明示していない裁判例²¹については検討対象に含めないこととする。

第1節 法37条7項適用裁判例

本節では、高額譲受取引について、法37条7項が適用されると判断した裁判例を検討する。

1 山形地裁昭和54年判決

まず、高額譲受取引について、法37条7項が適用されると判断した、山形地裁昭和54年3月28日判決²²（以下「山形地裁昭和54年判決」という。）を検討する。

(1) 事案の概要

事案の概要を整理すると、以下のとおりである。

X（原告）は、Xを含め関係5社の管理業務を主たる業務とする株式会社A（以下「A」という。）に対して、店舗の賃料として支払った252万円を損金の額に算入して、昭和42年2月期に係る法人税の確定申告書を提出したところ、合理的に算定した正常賃料は208万円であり、差額の44万円は、賃料としての損金算入はできず、法37条5項（現行7項）の寄附金であるとして、更正処分等を受けた。本件は、これを不服としてXが所轄税務署長であるY（被告）に対して、これらの処分の取消しを求めた事案である。

(2) 裁判所の判断（請求棄却）

¹⁹ 昭和40年法律第34号。

²⁰ 昭和40年税制改正前の旧法人税法下における高額譲受取引に関する裁判例として、福岡地判昭和44年7月31日税資57号186頁、東京地判昭和45年2月20日税資59号142頁（控訴審は、東京高判昭和48年3月14日税資69号845頁である。）がある。

²¹ 横浜地判昭和48年6月5日・前掲注18)、福井地判平成13年1月17日・前掲注18)、名古屋高判金沢支部平成14年5月15日・前掲注18)。

²² 山形地判昭和54年3月28日税資104号800頁。評釈として、根岸欣司「判批」税経通信38巻15号（1983年）106頁、蟻坂欣一「判批」税経通信36巻2号（1981年）223頁がある。

山形地方裁判所は、次のように判示し、合理的事情のない高額譲受取引の適正価額と対価との差額部分は無償の資産譲渡であり、資産の無償譲渡であれば、除外費用²³に該当しない限り法37条5項（現行7項）の寄附金に該当するとして、Xの請求を棄却した。

まず、高額譲受取引の適正価額と対価の差額部分について、「賃料として支払った金銭が資産に該当することはいうまでもなく、正常賃料を超えて支払うべき合理的事情がないにかかわらず賃料を支払った場合には、支払賃料のうち正常賃料を超える部分は、賃料としての対価性を喪失し、無償の資産譲渡ということになる。」と判示し、支払賃料のうち正常賃料を超える部分は、資産（金銭）の無償譲渡であるとした。

そして、法37条5項（現行7項）の寄附金該当性について、「資産の無償譲渡に当たることが肯定されれば、それが除外費用に該当しない限り、仮にそれが事業と関連を有し法人の収益を生み出すために必要な費用といえる場合であっても、寄付金性を失うことはないといふべきである。また、無償の譲渡である以上、公平の観点からして、正常賃料と支払賃料との差額が著しいか否かを問わず、その寄付金性を肯定すべきものと解するのが相当である。」と判示し、事案への当てはめについては、支払賃料のうち正常賃料を超える部分は資産の無償譲渡であり、かつこれが除外費用に該当しないことは明らかであるから、その超過部分は賃料の名義をもってした寄附金であると認めるのが相当であるとした。

(3) 裁判所の法解釈

本判決の高額譲受取引についての法解釈を整理すると、次のとおりである。

本判決は、高額譲受取引における適正な価額を超える部分について、適正金額を超えて支払う合理的事情がないことから賃料としての対価性がなく、それは資産の無償譲渡に該当し、法37条5項（現行7項）の寄附金に該当すると判断した。つまり、高額譲受取引を適正取引（有償取引）と無償取引との混合取引であると構成し、無償取引部分について法37条5項（現行7項）を適用していると考えられる²⁴。

また、裁判所は、「資産の無償譲渡」の資産に金銭を含めて解釈していることが確認できる。

なお、山形地裁昭和54年判決と同様の論理構成を採用した裁判例として、仙台高裁平成

²³ 除外費用とは、法37条5項（現行7項）において、寄附金から除外される費用として、かっこ書きで規定されている広告宣伝費等の費用である。

²⁴ 大淵博義『裁判例・裁決例からみた役員給与・交際費・寄付金の税務』（税務研究会出版局、1996年）627頁においても、山形地裁昭和54年判決及び仙台高裁平成5年判決を、高額取引を寄附金と認定した事例として取り上げ、資産の高額譲受けの取引は、資産の購入取引と贈与取引の混合契約と解していることから、同様の見解であると考えられる。

5年9月27日判決²⁵（以下「仙台高裁平成5年判決」という。）がある。

2 大分地裁平成8年判決

次に、高額譲受取引について、法37条7項が適用されると判断した、大分地裁平成8年判決²⁶を検討する。

(1) 事案の概要

事案の概要を整理すると、以下のとおりである。

都市ガス供給業等を営むX（原告・控訴人・上告人）が、株式会社A（以下「A」という。）から仕入れたブタンガスの仕入価格（昭和62年3月期は4億4693万4390円、昭和63年3月期は6億0596万7320円）を損金の額に算入して昭和62年3月期及び昭和63年3月期の法人税の確定申告書を提出した。

しかし、ブタンガス仕入価額のうち、適正価額（昭和62年3月期は3億3940万7840円、昭和63年3月期は4億5283万2500円）を超える部分（昭和62年3月期は1億0752万6550円、昭和63年3月期は1億5313万4820円）については、XのAに対する贈与と同視できるものであるとして、本件ブタンガス仕入価額のうち適正価額を超える部分をAに対する寄附金と認定され、寄附金の損金算入限度額を超える部分の損金算入を否認し、所得金額に加算する更正処分等を受けた。本件は、これを不服として、Xが所轄税務署長であるY（被告・被控訴人・被上告人）に対して、これらの処分の取消しを求めた事案である²⁷。

(2) 裁判所の判断（請求棄却）

第一審である大分地方裁判所は、次のように判示し、高額譲受取引について実質的贈与等

²⁵ 仙台高判平成5年9月27日税資198号1173頁（第一審は、仙台地判昭和59年6月22日税資136号803頁である。）。X（原告・控訴人）は財団法人A（以下「A」という。）から土地を8億5387万3580円で取得したが、土地の適正な価格は6億1889万4866円であり、過大評価分の2億3497万8714円は、Aに対する法37条5項（現行7項）に規定する寄附金であるとして、更正処分等を受けたことから、Xが所轄税務署長であるY（被告・被控訴人）に対し、これらの処分の取消しを求めた事案である。評釈として、村井正「判批」月刊税務事例17巻7号（1985年）2頁がある。

²⁶ 大分地判平成8年2月27日・前掲注15）。評釈として、堀口和哉「判批」月刊税務事例28巻10号（1996年）4頁、岸田貞夫「判批」ジュリ1143号（1998年）143頁、岸田貞夫「判批」租税法研究27号（1999年）158頁、丸山慶一郎「判批」月刊税務事例32巻3号（2000年）12頁等がある。

²⁷ 本事案では、副生ガスの高価買入についても争われたが、売上原価該当性が焦点であるため、割愛する。

と認められる金額は、法 37 条 6 項（現行 7 項）の寄附金と認定するのが相当であるとして、X の請求を棄却した。なお、控訴審である福岡高裁平成 11 年判決²⁸は、法 37 条 7 項（現行 8 項）が適用されると判断している。控訴審判決の詳細については、本章第 2 節において検討する。

裁判所は、まず、法 37 条 6 項（現行 7 項）について、対価性のない金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与を寄附金として扱う旨を規定しており、法 37 条 7 項（現行 8 項）は、対価性のある資産の譲渡又は経済的利益の供与についても、対価と時価との差額のうち実質的贈与等と認められる金額は、寄附金の額に含まれることを規定していると説明している。また、法 37 条 6 項（現行 7 項）と同条 7 項（現行 8 項）の関係性については、「同条 7 項〔筆者注：法 37 条，現行 8 項〕は同条 6 項〔筆者注：現行 7 項〕の内容を補完し、実質的には同項の一部を構成しているものと解される。」と判示した。

そして、「同条 7 項〔筆者注：法 37 条，現行 8 項〕は、資産の低廉譲渡等による実質的な贈与の場合について定めたものであるが、逆に、資産の譲受けに当たり時価よりも不相当に高い対価を支払うことにより相手方に実質的に贈与を行う場合にも、当該時価相当額の超過部分（贈与部分）をそのままにしておくと、減価償却費や譲渡原価等に形を変えて損金算入される結果となることは資産の低廉譲渡等の場合と同様であるから、同条 6 項〔筆者注：現行 7 項〕により、右部分は寄附金と認定するのが相当である。」として、低額譲渡取引の場合は法 37 条 7 項（現行 8 項）により実質的贈与等と認められる金額が法 37 条 6 項（現行 7 項）の寄附金の額に含まれるのであるから、高額譲受取引においても実質的贈与等が存在する場合は法 37 条 6 項（現行 7 項）の寄附金と認定するのが相当であると判断した。

事案へのあてはめについては、「本件ボタンガス仕入価額を高めを設定することにより、X の利益を同族会社である A との間で分散させ、これによって X の課税所得額を減少させていたのであるから、本件ボタンガス仕入価額のうち、適正価額を超える部分については、X の A に対する贈与と同視できるものであったというべきである。」として、本件ボタンガス仕入価額のうち適正価額を超える部分を A に対する寄附金であると判断した。

(3) 裁判所の法解釈

本判決の高額譲受取引についての法解釈を整理すると、次のとおりである。

裁判所は、対価のある低額譲渡取引の場合についても法 37 条 7 項（現行 8 項）により、実質的贈与等と認められる金額は法 37 条 6 項（現行 7 項）の寄附金の額に含まれるのであるから、高額譲受取引においても実質的贈与等が存在する場合は、その金額は、法 37 条 6 項（現行 7 項）の寄附金と認定するのが相当であるとした。

この解釈は、高額譲受取引に存在する実質的贈与等を、山形地裁昭和 54 年判決や仙台高

²⁸ 福岡高判平成 11 年 2 月 17 日・前掲注 16)。

裁平成5年判決のように、高額譲受取引を適正取引（有償取引）と無償取引とに分けることなく認識し、法37条6項（現行7項）をストレートに適用している。

また、本判決が、高額譲受取引の実質的贈与等と認められる金額について、法37条6項（現行7項）の寄附金と該当すると判断したのは、法37条7項（現行8項）は低額譲渡取引の場合のみ規定しているため、高額譲受取引については適用できないと解したものと考えられる。

第2節 法37条8項適用裁判例

本節では、高額譲受取引について、法37条8項が適用されると判断した福岡高裁平成11年判決²⁹を検討する。なお、本判決は、第1節において法37条7項適用裁判例として検討した大分地裁平成8年判決³⁰の控訴審判決であるため、事案の概要については割愛する。

1 裁判所の判断（請求棄却）

控訴審である福岡高等裁判所は、第一審である大分地裁平成8年判決と同様に、本件ボタンガス仕入価格のうち適正価額を超える部分をAに対する寄附金であると判断した。ただし、控訴審では、第一審の判決文のうち「そして、同条7項〔筆者注：法37条、現行8項〕は、資産の低廉譲渡等による実質的な贈与の場合について定めたものであるが、逆に、資産の譲受けに当たり時価よりも不相当に高い対価を支払うことにより相手方に実質的に贈与を行う場合にも、」の部分で、「確かに、形式的にみる限り、法37条6項〔筆者注：現行7項〕は、寄附金等の額の基準時について定め、同7項〔筆者注：現行8項〕はいわゆる資産の低廉譲渡について定めているものといえることができる。しかしながら、一般的に寄附がその前提としている贈与は、自己の損失において他者に利益を与える法律行為であるところ、低廉譲渡といわゆる高額譲受とではその利益の内容について前者は財産権であり、後者は金銭であるという違いはあるものの、経済的利益である点で両者は共通のものであるため、これを区別する理由は存しないから、同条7項〔筆者注：現行8項〕も高額譲受の場合を排斥するものではなく、」に改めており、高額譲受取引についても、法37条7項（現行8項）を適用できると判断している。

なお、本事案の上告審は³¹、原審の判断を維持している。

²⁹ 福岡高判平成11年2月17日・前掲注16)。評釈として、内山裕「判批」月刊税務事例34巻10号（2002年）36頁、川端康之「判批」租税法研究29号（2001年）148頁、小林磨寿美「判批」税研106号（2002年）94頁、山口敬三郎「判批」税理56巻13号（2013年）145頁等がある。

³⁰ 大分地判平成8年2月27日・前掲注15)。

³¹ 最判平成15年1月16日・前掲注16)。

2 裁判所の法解釈

本判決の高額譲受取引についての法解釈を整理すると、次のとおりである。

控訴審は、法 37 条 7 項（現行 8 項）は、形式的には低額譲渡取引について定めているが、低額譲渡取引と高額譲受取引は、経済的利益である点で両者は共通のものであって、これを区別する理由は存しないと判示している。つまり、法 37 条 7 項（現行 8 項）は、低額譲渡取引に限定せず、同種効果のあるもの、すなわち、対価性のある「資産の譲渡又は経済的利益の供与」について、対価と時価との差額のうち実質的贈与等と認められる金額は同条 6 項（現行 7 項）の寄附金の額に含まれることを規定していると解しているのである。このことから、控訴審は、高額譲受取引についても、法 37 条 7 項（現行 8 項）が適用されると解していると判断できる。

なお、福岡高裁平成 11 年判決について、高額譲受取引を金銭の低額譲渡取引と解して、法 37 条 7 項（現行 8 項）を適用したものであるとの見解がある³²。この場合、金銭（資産）を譲渡し、その譲渡した金銭の額より低い時価の資産を取得したと解することになる³³。

第 3 節 法 132 条適用裁判例

本節では、高額譲受取引について、法 132 条の同族会社の行為計算否認規定が適用されると判断した裁判例である、東京高裁平成 13 年 7 月 5 日判決³⁴（以下「東京高裁平成 13 年判決」という。）を検討する。

1 事案の概要

事案の概要を整理すると、以下のとおりである。

同族会社である X（原告・控訴人）は、X の 100%子会社である株式会社 A 及び株式会社 B（以下両社を合わせて「本件子会社ら」という。）に対する貸付債権が債務超過により不良債権化していた。X は、平成 6 年 3 月期において、コンサルティング収入による利益（4 億 2 千万円）が見込まれることとなったことから、これを機会に上記の不良債権を処理しようと考えた。

具体的には、本件子会社らの発行する増資新株式を額面価額に比べて高い価額（合計 7 億 3 千万円）で引き受けて、当該株式を非同族会社である株式会社 C に低額で譲渡することによって有価証券売却損（4 億 2746 万 4000 円）を計上し、法人税の確定申告書を提出した。しかし、有価証券売却損を過大に計上しているとして、法 132 条を適用し、当該株式の取得価額は額面金額であると認定した更正処分等を受けた。本件は、これを不服とした X

³² 占部＝喜多・前掲注 2) 100 頁参照。

³³ 村井・前掲注 25) 5 頁において、現金を資産に含めて考えれば、高額譲受取引を、資産（現金）の低額譲渡取引と構成することも可能であろうと述べている。

³⁴ 東京高判平成 13 年 7 月 5 日税資料 251 号順号 8942。

が、所轄税務署長である Y（被告・被控訴人）に対し、これらの処分取消しを求めた事案である。

2 裁判所の判断

第一審である東京地方裁判所³⁵は、まず、法 132 条は、法人税の負担を不当に減少させる結果となることを要件としており、また、同条の否認の対象となる行為又は計算とは、通常の経済人の行為としての不合理、不自然な行為又は計算がこれに該当することであると説示した。そして、本件では、X が本来損金に算入することができない本件子会社らに対する貸付金を無税償却することを目的として一連の行為を行っているのであれば、本件一連の行為によってはじめて法人税の負担を減少させる結果が生ずるとして、一連の行為について経済的合理性の有無を判断すべきであるとした。

そして、本件について「債務超過状態にあり、将来成長が確実に望めるというような特別の事情が認められるわけではない株式会社の新株発行に際して、額面金額である発行価額を大幅に超える払込みを行うのは、通常の経済人を基準とすれば合理性はなく、不自然・不合理な経済行為である。……そして、本件子会社が、X が全株式を保有する同族会社であり、かつ、本件一連の行為によって、本来であれば損金に計上することのできない本件子会社に対する貸付金を有価証券売却損という形を取ることによって、損金に計上するという目的があったからこそ、右のような払込みが行われたものであるというべきである。そうすると、本件子会社の新株の発行に際して、X が、その対価として、……払込みをした行為は、いずれも、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められ、税務署長は、法 132 条によって右の行為を否認することかができるものというべきである。」と判示して、法 132 条の適用があると判断した。

そして、X が行った本件子会社らの株式の増資払込みを通常あるべき行為に引き直して、本件子会社らの株式 1 株について払い込んだ金額は、額面金額とするのが相当であり、その余の金額は、株式の増資払込み金額とは認められず、何ら対価性のない金銭の支出として寄附金に該当すると判示したのである。

控訴審である東京高等裁判所³⁶は、原審の判断を維持している。

3 裁判所の法解釈

本判決の法解釈を整理すると、次のとおりである。

³⁵ 東京地判平成 12 年 11 月 30 日税資 249 号 884 頁。評釈として、岩崎政明「判批」ジュリ 1215 号（2002 年）192 頁、上西左大信「判批」税経通信 59 巻 15 号（2004 年）256 頁、月刊税務事例編集部「判批」月刊税務事例 33 巻 9 号（2001 年）34 頁、富田哉「判批」訟月 48 巻 11 号（2002 年）167 頁等がある。

³⁶ 東京高判平成 13 年 7 月 5 日・前掲注 34)。

裁判所は、本件子会社らに対する本来損金の額に算入できない貸付金を無税償却する目的で行われた一連の行為について経済的合理性の有無を判断することにより、法 132 条の適用可否を判断したのである。

そして、債務超過状態にあり、将来成長が確実に望めるというような特別の事情が認められるわけではない株式会社の新株発行に際して、額面金額である発行価額を大幅に超える払込みを行うのは、通常のエコノミクス人を基準とすれば合理性はなく、不自然・不合理な経済行為であり、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められることから、法 132 条を適用し、X が行った本件子会社らの株式の増資払込みを通常あるべき行為に引き直して、実際の払込金額と額面金額との差額は対価性のない金銭の支出として、寄附金に該当すると判断した。

第 4 節 法解釈の整理

本章第 1 節から第 3 節において検討したとおり、高額譲受取引に関する裁判例では、法 37 条の寄附金規定が適用される場合と、法 132 条の同族会社の行為計算否認規定が適用される場合がある。また、法 37 条が適用される場合においても、法 37 条 7 項が適用される場合と同条 8 項が適用される場合があり、結論に至るまでの法解釈は一致していない。

本節では、本章第 1 節から第 3 節の検討を踏まえて、法人税法上明文規定のない高額譲受取引が行われた場合における法解釈について整理する。

具体的には、高額譲受取引についての法解釈を、法 37 条の寄附金規定については、①7 項実質適用説、②7 項混合適用説、③8 項同種効果適用説、④8 項同一取引適用説の 4 つに分類する。そして、法 132 条の同族会社の行為計算否認規定については、法 132 条優先適用説として分類する。なお、各説の名称については、本論文において、筆者が名付けたものである。

1 7 項実質適用説

7 項実質適用説における高額譲受取引の解釈は、次のとおりである。

7 項実質適用説とは、まず、低額譲渡取引については、法 37 条 8 項により実質的贈与等と認められる金額が寄附金に含まれるのであるから、同条 7 項に規定する寄附金には実質的贈与等が含まれると考えるのである。そうすると、高額譲渡取引についても、実質的贈与等と認められる金額は、同条 7 項の寄附金の額に含まれるとの見解である。

なおかつ、本説は、法 37 条 8 項は低額譲渡取引についてのみ規定しているため、高額譲受取引のうち実質的贈与等と認められる金額は、同条 8 項ではなく、同条 7 項が適用されると解するのである。大分地裁平成 8 年判決が本説にあてはまる。

2 7 項混合適用説

7 項混合適用説における高額譲受取引の解釈は次のとおりである。

7項混合適用説とは、高額譲受取引を有償取引（売買）と無償取引（資産の無償譲渡）の混合取引と解する。つまり、対価と時価の差額部分を資産の無償譲渡と解するのである。そして、その資産の無償譲渡部分について、法37条7項により寄附金該当性を判断するのが相当であるとの見解である。山形地裁昭和54年判決及び仙台高裁平成5年判決が本説にあてはまる。

3 8項同種効果適用説

8項同種効果適用説における高額譲受取引の解釈は、次のとおりである。

8項同種効果適用説とは、法37条8項は形式的には低額譲渡取引について規定しているが、同項は低額譲渡取引のみに適用されるのではなく、同種の効果が生じている取引、すなわち、対価性のある「資産の譲渡又は経済的利益の供与」について、対価と時価との差額のうち実質的贈与等と認められる金額は寄附金の額に含まれることを規定しているとの見解である。つまり、高額譲受取引においても低額譲渡取引と同様に、差額部分のうち実質的贈与等をしたと認められる部分につき、経済的利益の無償の移転があるとして法37条8項が適用されると解するのである。福岡高裁平成11年判決が本説にあてはまる。

4 8項同一取引適用説

8項同一取引適用説における高額譲受取引の解釈は、次のとおりである。

8項同一取引適用説とは、高額譲受取引を金銭の低額譲渡取引と解する。本説では、金銭（資産）を譲渡し、その譲渡した金銭の額より低い時価の資産を取得したと解することになる。前述のとおり、福岡高裁平成11年判決について、8項同一取引適用説により判断しているとの見解もある³⁷。しかし、福岡高裁平成11年判決は、高額譲受取引を8項同種効果適用説により解していると考える³⁸。

5 法132条優先適用説

法132条優先適用説とは、高額譲受取引において、法37条及び法132条の両規定の適用可能性がある場合において、法132条を優先的に適用する説である。

前述の東京高裁平成13年判決は、高額譲受を含めた一連の行為については、法132条の適用があったとしたが、同類の事案である名古屋高裁平成14年5月15日判決³⁹（以下「名

³⁷ 占部＝喜多・前掲注2) 100頁参照。

³⁸ 渡辺・前掲注2) 159-160頁においても、福岡高裁平成11年判決は、高額譲受取引を8項同種効果適用説により解しているとの見解である。

³⁹ 名古屋高判金沢支部平成14年5月15日・前掲注18)（控訴棄却。第一審は、福井地判平成13年1月17日・前掲注18)である。)。評釈として、岡村忠生「判批」別冊ジュリ178号（2005年）116頁、品川芳宣「判批」TKC税研情報10巻6号（2001年）20頁、中島

古屋高裁平成 14 年判決」という。)では、高額譲受取引について法 37 条の適用があると判断している。

本論文では、高額譲受取引において法 37 条と法 132 条の両規定の適用可能性がある場合において、法 132 条を優先的に適用する説を法 132 条優先適用説と呼ぶこととする。

なお、東京高裁平成 13 年判決と名古屋高裁平成 14 年判決の比較については第 3 章第 5 節にて行う。

第 5 節 小括

本章では、第 1 節から第 3 節において、高額譲受取引に関するこれまでの裁判例における法解釈について、適用条文ごとに整理した。

まず、法人税法上明文規定のない高額譲受取引については、法 37 条 7 項、同条 8 項、法 132 条により解されていることを確認した。そして、それぞれの規定が適用される判断に至った法解釈を検討し、第 4 節において、高額譲受取引についての法解釈を、①7 項実質適用説(大分地裁平成 8 年判決)、②7 項混合適用説(山形地裁昭和 54 年判決及び仙台高裁平成 5 年判決)、③8 項同種効果適用説(福岡高裁平成 11 年判決)、④8 項同一取引適用説、⑤法 132 条優先適用説(東京高裁平成 13 年判決)に分類した。

次章以降では、本章において分類した 5 つの法解釈のうち、法人税法上の高額譲受取引の解釈として最も妥当と判断する解釈を検討する。具体的には、高額譲受取引に関するこれまでの裁判例において、法 37 条 7 項、同条 8 項、法 132 条により解されていることから、まずは次章において、法 37 条の寄附金課税制度の概要を整理し、寄附金規定の課税要件及び法 37 条 7 項と同条 8 項の関係性を検討する。その後、法 37 条と法 132 条と競合があった場合における適用関係について検討する。

また、本章において分類した、高額譲受取引に係る法解釈の一つである 7 項混合適用説は、高額譲受取引を有償取引と無償取引の混合取引と解し、無償取引部分を資産の無償譲渡と解している。法 22 条 2 項は「無償による資産の譲渡」から収益が生じると規定しているため、7 項混合適用説において、高額譲受取引の無償取引部分を資産の無償譲渡と解することにより、その無償取引部分に法 22 条 2 項が適用されるか否かが問題となる。そこで、第 4 章において、高額譲受取引における法 22 条 2 項の適用の有無を検討する。

最後に第 5 章において、第 3 章及び第 4 章の検討を踏まえ、本章で分類した 5 つの法解

孝一「判批」税経通信 67 巻 13 号(2012 年)192 頁、今村隆「判批」税理 45 巻 13 号(2002 年)224 頁、青山慶二「判批」TKC 税研情報 18 巻 5 号(2009 年)66 頁、渡邊敬治「判批」訟月 48 巻 6 号(2002 年)1560 頁等がある。名古屋高裁平成 14 年判決は、高額譲受取引について法 37 条の適用があると判断したものの、法 37 条 7 項と同条 8 項のいずれの適用があるかは明示していないため、本章における裁判例の分類においては含めていない。名古屋高裁平成 14 年判決の検討については、第 3 章第 5 節において行う。

積のうち、法人税法上の高額譲受取引の解釈として最も妥当と判断する解釈を検討し、本論文の題材である東京地裁令和元年判決への当てはめを行い、結論を導くこととする。

第3章 寄附金課税制度の検討

本章では、寄附金課税制度について検討する。第2章で検討したとおり、法人税法上明文規定のない高額譲受取引についての裁判例では、当該取引については、法37条の寄附金規定及び法132条の同族会社の行為計算否認規定の適用があるとの判断がされている。

本章では、まず、法37条の寄附金課税制度の趣旨及び沿革を確認し、同条7項における寄附金概念及び同条8項における低額譲渡取引が行われた場合の法人税法上の解釈について検討する。そして、法37条7項と同条8項の関係性及び法37条と法132条との競合があった場合における適用関係について検討する。

第1節 寄附金課税制度の趣旨及び沿革

本節では、法人税法における寄附金課税制度の趣旨及び沿革を確認する。

1 法22条3項の「別段の定め」である寄附金課税制度

内国法人の各事業年度の所得の金額は、法人税法22条1項において「当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。」と規定されている。そして、法人税法22条3項（以下「法22条3項」という。）において、当該事業年度の損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、同条3項1号に規定する原価の額、同項2号に規定する費用の額、同項3号に規定する損失の額とすると規定されている。法22条3項の「別段の定め」として法37条の寄附金課税制度が存在する。

なお、法37条に規定する寄附金の額は、法22条3項各号のいずれにも該当しないため損金の額に算入できないのではなく、同項各号により、いったん損金の額に算入するという前提をとりつつ、法37条によって損金算入限度額を設定すると解されている⁴⁰。

2 法37条における寄附金課税制度

寄附金課税制度は、法人税法37条1項（以下「法37条1項」という。）において、各事業年度において支出した寄附金の額の合計額うち、一定の限度額を超える部分の金額は、損金の額に算入しないとの損金算入限度額を規定している。

法人税法は、法37条1項が適用される「寄附金」について、直接の定義規定を設けていない。しかし、法37条7項における寄附金の範囲規定において、名義を問わず、金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与が寄附金に含まれると定めている。また、法37条8項では、資産の低額譲渡又は経済的な利益の低額供与をした場合において、その対価と時価の差額のうち実質的贈与等をしたと認められる金額は法37条7項の寄附金の額

⁴⁰ 渡辺・前掲注2) 153頁参照。

に含まれると規定している。

3 寄附金課税制度の趣旨

法 37 条に規定する寄附金課税制度の趣旨は、「法人の支出した寄附金には、事業に関連するものと、そうでないものが含まれている。これを一定の画一的基準によつて限度額を定めて、その限度額の範囲内であれば損金性を認め、限度額を超える場合にはその超える部分を否認しようとする」⁴¹ことであると解されている。

裁判例では、「法人の行う対価性のない支出には、法人の事業に関連性を有し、その収益を生み出すのに必要な経費といえるものと、そうでなく単なる利益処分の性質を有するにすぎないものがあるが、具体的事例において、ある法人の行った対価性のない支出のうちどれだけが費用の性質をもち、どれだけが利益処分の性質をもつのかを客観的に判定することは困難であるため、法は、事業活動の費用であることが明らかな同条 6 項〔筆者注：法 37 条、現行 7 項〕の括弧書きの支出を例外として寄附金から除くとともに、行政的便宜及び公平の維持の観点から一種の擬制として統一的な損金算入限度額を設け、その範囲内の金額には当然に費用性があるものとして損金算入を認め、それを超える部分については、仮に何らかの事業関連性があるとしても、損金算入を認めないものとしていると解すべきである。」⁴²として、寄附金の損金不算入制度の趣旨を判示している。

4 寄附金課税制度の沿革

次に、法人税法における寄附金課税制度の沿革について確認する。

(1) 昭和 17 年における寄附金規定の創設（臨時租税措置法 1 条の 16）

法人が支出する寄附金について、損金算入限度額が設けられたのは昭和 17 年⁴³の税制改正における臨時租税措置法 1 条の 16 であった。寄附金については、法人課税が行われた明治 32 年以降、昭和 16 年までは、損金算入の制限は付されていなかった。昭和 17 年において寄附金の損金算入制限規定が設けられた背景には、税率の引き上げで租税負担が重くなったことにより、租税軽減を目的とする公共事業等に対する寄附を防止することにあつたと解されている⁴⁴。昭和 17 年における損金算入制限の対象となる寄附金は、公共事業等に

⁴¹ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール法人税法』（第一法規、1979 年〔加除式〕）2555 頁。

⁴² 熊本地判平成 14 年 4 月 26 日税資 252 号順号 9117。同旨として、大阪高判昭和 35 年 12 月 6 日税資 33 号 1349 頁、東京地判平成 21 年 7 月 29 日税資 259 号順号 11252 がある。

⁴³ 昭和 17 年法律第 56 号。

⁴⁴ 武田昌輔「寄付金の損金算入限度額設定の法理」月刊税務事例 26 卷 9 号（1994 年）4-

対する搬出金等を対象とするものであって、単なる贈与はこれに含まれていなかったとされる⁴⁵。

(2) 昭和 22 年税制改正における法人税法本法への寄附金規定の創設

昭和 22 年⁴⁶の税制改正において、法人税法 9 条 3 項に「法人が各事業年度においてなした寄附金のうち、命令の定めるところにより計算した金額を超える部分の金額は、第 1 項の普通所得の計算上、これを損金に算入しない。但し、命令で定める寄附金については、命令の定めるところにより、これを損金に算入する。」と規定された。なお、「命令に定めるところ」とは法人税法施行規則第 7 条であり、損金算入限度額が規定された。

(3) 昭和 25 年の法人税基本通達 77 号の創設

昭和 25 年の法人税基本通達 77 号において、「法人が有する資産を著しく低い価額で譲渡した場合には、当該譲渡価格とそのときにおける当該資産の価額との差額に相当する金額を相手方に贈与したものと認められるときは、当該差額に相当する金額は、これを寄付金として取扱うものとする。」と定められ、低額譲渡取引における差額部分のうち、相手方に贈与したものと認められる部分の金額は、寄附金に含まれるとする取扱いが明らかにされた。

この取扱いは、「単に贈与等が全て寄付金となるということではなくて、低額譲渡の場合のその差額もまた、寄付金となるということを明確にしたに過ぎないもの」⁴⁷と解されている。

(4) 昭和 40 年法人税法の全文改正による法 37 条の創設

昭和 40 年の法人税法の全文改正によって、現行の寄附金規定が創設された。その背景には、単なる贈与は寄附金に含まれないと解されていたが、時代の経過とともに、相手方におよそ経済的利益を与えた場合においては、これをもって寄附金とする傾向が多くなってきたことにより、租税法律主義を重視しながら税法をして簡明なものとするに合ったとされる⁴⁸。

同年の税制改正では、法 37 条 5 項（現行 7 項）において寄附金の範囲が規定され、同条 6 項（現行 8 項）において低額譲渡等における時価と対価の差額部分のうち実質的贈与等をしたと認められる金額は寄附金に含まれることが規定された。

この同条 6 項（現行 8 項）は、同年の税制改正前の法人税法下（以下「旧法人税法下」と

5 頁参照。

⁴⁵ 武田・前掲注 44) 4 頁参照。

⁴⁶ 昭和 22 年法律第 28 号。

⁴⁷ 武田・前掲注 44) 5 頁。

⁴⁸ 武田・前掲注 44) 4-5 頁参照。

いう。)における基本通達 77 号の取り扱いを明文化したものと解されている⁴⁹。さらに、当時の国税庁職員は、基本通達 77 号について、「贈与または低廉取得の場合に時価との差額を寄付金とする従来の取扱いは、法律に規定されたので、削除された。」⁵⁰と説明している。

なお、法 37 条 8 項の規定には、旧法人税法下において規定されていた「著しく」との文言が用いられていない。この点については、「著しいかどうかは別として、要するに低廉譲渡されている場合にその中に贈与が含まれていれば『寄附金』となる」⁵¹と解される。

第 2 節 法 37 条 7 項に規定する寄附金の意義及び範囲

本節では、法 37 条 7 項における寄附金の概念を検討する。

1 寄附金の意義

法人税法は、寄附金の意義について直接の定義規定を定めていない。ただし、法 37 条 7 項において、寄附金の額につき、「寄附金の額は、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもつてするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与（広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。次項において同じ。）をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとする。」と定めている。すなわち、寄附金とは、名義を問わず、かっこ書きに規定の費用を除く、金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与が該当する。

2 法 37 条 7 項における寄附金の範囲

法 37 条 7 項は、寄附金の範囲を「金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与」と定めている。これは、金銭その他の資産の贈与と経済的な利益の無償の供与が、法人税法上の寄附金に該当することを示している。そこで、法 37 条 7 項における「贈与」の

⁴⁹ 武田昌輔=久保田一信「法人税法の改正（二）」国税庁編『昭和 40 年 5 月改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1965 年）133 頁参照。渡辺淑夫『寄附金課税の知識』（財経詳報社、1989 年）63 頁でも、旧法人税法下における基本通達 77 号の趣旨は現行法 37 条 8 項と全く同じことであり、昭和 40 年の改正は、通達を法律に格上げして立法的解決を図ったと解されている。

⁵⁰ 桜井巳津男「法人税整理通達の解説」税理 8 卷 13 号（1965 年）91 頁。

⁵¹ 武田・前掲注 41) 2695 頁。渡辺・前掲注 49) 63 頁においても、「なぜ『著しく』の表現を削ったのかについては必ずしも定かではありませんが、『実質的に贈与したと認められるとき』という以上は、その実質贈与部分の大小を要件とする必要はないという立法上の判断があったということではないか」と述べている。

意義と、「経済的な利益の無償の供与」の意義及び法 37 条 7 項における寄附金の範囲について検討する。

(1) 贈与の意義

贈与の意義は、法人税法上、特に定めがないことから、民法上の贈与が基本となるものと解されている⁵²。民法上の贈与とは、民法 549 条に「贈与は、当事者の一方がある財産を無償で相手方に与える意志を表示し、相手方が受諾をすることによって、その効力を生じる。」と規定されている。

そして、民法 549 条における「無償」の意義については、裁判例では、「何らの対価を伴わないことを意味し、贈与者が贈与をする動機には種々のものがあるにしても、給付自体に対して反対給付が伴っていないならば、無償というのを妨げないもの」⁵³と解されている。

(2) 経済的な利益の無償の供与の意義

経済的な利益の無償の供与の意義についても、法人税法上の定義規定はない。裁判例においては、「その取引行為の時点でみて、自己の損失において専ら他の者の利益を供与するという性質を有するような行為のみをいうもの」⁵⁴と判示されている。

なお、法人税法 34 条第 4 項の役員給与の損金不算入規定及び法人税法 36 条の過大な使用人給与の損金不算入規定に定める「経済的な利益」については、法人税基本通達 9-2-9 おいて、適用対象となる「経済的な利益」を例示しており、「経済的な利益」が生じる行為には、物品その他の資産の贈与、低額譲渡、高価買入、債権放棄又は免除、債務の無償引受等が含まれるとされる。

(3) 寄附金の範囲

法 37 条 7 項の寄附金の範囲は、民法上の贈与が基本となるものであり、さらに同項には経済的な無償の供与も含むことから、民法上の贈与より広い概念と解される⁵⁵。裁判例においても、寄附金の範囲について、「民法上の贈与のそれと実質的には同一であり、ただ移転の対象となるものが財産に限定されず、財産以外の経済的利益を含むところに違いがあるだけであると解するのが相当である。」⁵⁶と判示している。

⁵² 武田・前掲注 41) 2656 頁参照。

⁵³ 神戸地判昭和 58 年 12 月 19 日税資 134 号 520 頁。

⁵⁴ 東京地判平成 3 年 11 月 7 日税資 187 号 43 頁。

⁵⁵ 平沼洋「贈与又は無償の供与（寄附金）」吉牟田勲＝山本守之編『法人税 難解用語の解釈』（新日本法規出版、2001 年）279 頁参照。

⁵⁶ 神戸地判昭和 58 年 12 月 19 日・前掲注 53)。

3 寄附金概念に関する学説

法人税法上、寄附金の概念に関する解釈については、非対価説、非事業関連説⁵⁷、事業関連説⁵⁸に見解が分かれているが、非対価説が通説と解されている。

通説である非対価説とは、「法人の贈与または無償の供与については、事業との関連性を判断する困難性をふまえて課税の公平と業務執行の簡便性を考慮して一種の擬制として形式基準である限度額計算により事業との関連性を決定しているものが法人税法の寄附金制度であるとする説」⁵⁹である。本説における寄附金については、事業関連性の有無は関係なく、対価の有無により寄附金該当性を判断することになる。通説である非対価説の根拠は、寄附金課税制度の趣旨より事業関連性の有無は問わないことに求めることができると解されている⁶⁰。

第3節 法37条8項における低額譲渡取引の解釈

本節では、法37条8項に規定する、低額譲渡取引が行われた場合の法人税法上の解釈を検討する。

1 規定の意義

法37条8項は、「内国法人が資産の譲渡又は経済的な利益の供与をした場合において、その譲渡又は供与の対価の額が当該資産のその譲渡の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額に比して低いときは、当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は、前項〔筆者注：法37条7項〕の寄附金の額に含まれるものとする。」と規定している。

⁵⁷ 非事業関連説とは、平沼・前掲注55) 281頁より、「法人税法上の寄附金は、事業に関連しない支出をいうのであって、事業に関連するものは一般の費用になり、寄附金に該当しないという説」である。本説を支持する見解として、中川一郎「判批」シュト70号(1968年)33頁がある。

⁵⁸ 事業関連説とは、平沼・前掲注55) 281頁より、法人税法上の寄附金は、事業に関連する支出について規定したものであり、「事業に関連しない支出は、そもそも法人税法22条3項の費用に該当せず、利益処分により支出されるべきものであり損金の額となる余地はないとする説」である。本説を支持する見解として、松沢智『新版 租税実体法〔補正第2版〕』（中央経済社、2003年）314頁がある。

⁵⁹ 平沼・前掲注55) 281頁。本説を支持する見解として、大淵・前掲注24) 575頁、大阪高判昭和53年3月30日税資97号1160頁、広島高判松江支部昭和57年9月30日税資127号1132頁、鳥取地判昭和57年6月24日税資123号724頁、熊本地判平成14年月26日・前掲注42) 等がある。

⁶⁰ 大淵・前掲注24) 572頁参照。

低額譲渡とは、時価よりも低い価額で資産等を譲渡することをいう。法 37 条 8 項における時価とは、客観的な市場価値であると解される⁶¹。当該規定は、「形式的には贈与または無償の供与の金額ではなくても、その実体が贈与または無償の供与をしたと認められる金額は、寄付金の額に含まれるということ」⁶²を定めていると解されている。

2 法 37 条 8 項の趣旨

法 37 条 8 項の規定が置かれた趣旨は、「低額譲渡は、時価との差額を贈与するのと実質的に同じであることから、低額譲渡の形式で租税回避を企図する弊害を防ぎ、公平な課税を期することにある。」⁶³と解されている。

3 「実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額」の意義

次に、法 37 条 8 項に規定する「実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額」の解釈について検討する。

実質的に贈与又は無償の供与であると認められるためには、時価と対価との差額について、経済的合理性が存在せず、贈与又は無償の供与をした部分があることを、課税庁が立証する必要があると解されている⁶⁴。

つまり、贈与又は無償の供与をした部分がある場合でも、経済的合理性が存在する場合には、実質的贈与等には該当せず、寄附金には含まれないということである。この点、大阪地裁昭和 38 年 3 月 30 日判決も、「譲渡資産の時価と譲渡価額との差額について、任意且つ無償で提供され、相手方もその差額について、何らの犠牲を伴わずに、受益していると認められるときであつて、これに反し、合理的な理由による場合は、贈与したと認められないものと解すべきである。」⁶⁵と判示している。

また、実質的贈与等をしたと認められるためには、「当事者間に贈与契約がなくとも経済的に見て贈与と同視しうる場合を意味している」⁶⁶と解される。この点につき、大阪地裁昭

⁶¹ 大阪高判昭和 56 年 2 月 5 日税資 116 号 248 頁。

⁶² 中川・前掲注 57) 34 頁。

⁶³ 大阪地判昭和 54 年 6 月 28 日税資 105 号 897 頁（控訴審である大阪高判昭和 56 年 2 月 5 日・前掲注 61) も、原審の判断を維持している。)。同旨として大阪地判昭和 58 年 2 月 8 日税資 129 号 172 頁がある。

⁶⁴ 山本守之『体系法人税法〔33 訂版〕』（税務経理協会、2016 年）738 頁参照。武田昌輔「寄附金の現行制度上の問題点」日税研論集 17 号（1991 年）26 頁においても、「低廉であることについて合理的理由が存する場合においては、その差額は、贈与とはいえないから、寄付金とはならない」と解されている。

⁶⁵ 大阪地判昭和 38 年 3 月 30 日税資 37 号 367 頁。

⁶⁶ 金子・前掲注 9) 418 頁。同旨として、平沼・前掲注 55) 281 頁、大阪高判昭和 56 年 2

和 58 年 2 月 8 日判決も、「『実質的に贈与したと認められる』ためには、当該取引に伴う経済的な効果が、贈与と同視しうるものであれば足りるのであって、必ずしも、贈与者が贈与の意思を有していたことを必要とせず、時価との差額を認識していたことも必要としない」と解するのが相当である。」⁶⁷として、「実質的に贈与したと認められる」とは贈与者の贈与の主観的意思までも要しないと判示している。

以上まとめると、法 37 条 8 項における「実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額」とは、時価と対価との差額について、経済的合理性が存在せず、贈与又は無償の供与をした部分があることであり、実質的贈与等をしたと認められるためには、取引に伴う経済的効果が贈与と同視し得るものであれば、贈与者が贈与の意思を有していたことを必要としないということとなろう。

法 37 条 8 項は、対価が「価額に比して低いときは」と規定しており、この文言だけでは、対価が時価に対して少しでも低いときは、寄附金に該当してしまうことになる。私法取引において、合理的な理由により、時価より低い価額でしか譲渡できない場合も当然あり得るであろう。合理的な理由がある場合においても、対価が時価に対して低いとの理由により、寄附金規定が適用されるのは、妥当ではない。

したがって、法 37 条 8 項における、実質的な贈与等と認められる金額の判断基準は、経済的合理性が存在せず、贈与又は無償の供与をしたと認められる金額であると解することは妥当であると考えられる。

また、同条 8 項が、「実質的に贈与又は無償の供与をした金額」ではなく、「実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額」と規定していることから、実質的贈与等をしたと認められるためには、取引に伴う経済的効果が贈与と同視し得るものであれば、贈与者が贈与の意思を有していたことを必要としないとの解釈も妥当であると考えられる。

4 経済的合理性の判断基準

法 37 条 8 項における「実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額」は、時価と対価との差額については、経済的合理性が存在せず、贈与又は無償の供与をした部分があることを立証する必要があることは、前述のとおりである。

経済的合理性の判断基準について、法令ではないが、参考となる取扱いとして法人税法基本通達 9-4-1（以下「法基通 9-4-1」という。）及び法人税法基本通達 9-4-2（以下「法基通 9-4-2」という。）を確認する。

(1) 通達の取扱い

月 5 日・前掲注 61) がある。

⁶⁷ 大阪地判昭和 58 年 2 月 8 日・前掲注 63)。

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

（注）子会社等には，当該法人と資本関係を有する者のほか，取引関係，人的関係，資金関係等において事業関連性を有する者が含まれる（以下 9-4-2 において同じ。）。」と定めている。

そして，法基通 9-4-2 では，「法人がその子会社等に対して金銭の無償若しくは通常の利率よりも低い利率での貸付け又は債権放棄等（以下 9-4-2 において『無利息貸付け等』という。）をした場合において，その無利息貸付け等が例えば業績不振の子会社等の倒産を防止するためにやむを得ず行われるもので合理的な再建計画に基づくものである等その無利息貸付け等をしたことについて相当な理由があると認められるときは，その無利息貸付け等により供与する経済的利益の額は，寄附金の額に該当しないものとする。

（注）合理的な再建計画かどうかについては，支援額の合理性，支援者による再建管理の有無，支援者の範囲の相当性及び支援割合の合理性等について，個々の事例に応じ，総合的に判断するのであるが，例えば，利害の対立する複数の支援者の合意により策定されたものと認められる再建計画は，原則として，合理的なものと取り扱う。」と定めている。

(2) 通達の趣旨

法基通 9-4-1 及び法基通 9-4-2 の趣旨は，「親会社の子会社の整理のために行う債権の放棄，債務の引受けその他の損失負担については，一概にこれを単純な贈与と決めつけることができない面が多々認められるということであり，したがって，このようなものについて，その内容いかに関わらず，常に寄附金として処理する等のことは全く実態に即さないものである……それが今後より大きな損失を生ずることを回避するためにやむを得ず行われたものであり，かつ，そのことが社会通念上も妥当なものとして是認されるような事情にあるときは，税務上もこれを寄附金として取り扱わない旨が明らかにされている。」⁶⁸と解される。

(3) 通達の正当性と経済的合理性の判断基準

通達は，税法の根源ではないが⁶⁹，東京地裁平成 29 年 1 月 19 日判決⁷⁰は，法基通 9-4-

⁶⁸ 高橋正郎編『法人税基本通達逐条解説』（税務研究会出版局，2021 年）1011-1012 頁。

⁶⁹ 最判昭和 33 年 3 月 28 日税資 26 号 192 頁。

⁷⁰ 東京地判平成 29 年 1 月 19 日税資 267 号順号 12962。

1 について、「法人がその子会社等に対して債権放棄等をした場合において、その債権放棄等をしなければ今後より大きな損失を被ることになることが社会通念上明らかであると認められるためやむを得ずその債権放棄等をするに至ったなど、そのことについて相当な理由があると認められるときは、その債権放棄等により供与する経済的利益の額は、寄附金の額に該当しないものとする旨を定めているところ、この定めは、債権放棄等に経済的合理性の観点から特段の必要性があるか否かを判断する基準として相当なものであるということが出来る。」と判示した。また、法基通 9-4-2 についても、法 37 条の趣旨に基づく相当な定めであると判示している。

また同判決は、経済合理性の判断基準について「経済的合理性の観点から特段の必要性があるか否かを基準として上記の定めというやむを得ずこれをするに至ったなどの相当な理由があるか否かを判断するに当たっては、証拠に基づいて認められる客観的な事実即して判断すべきであり、当該法人の主観的な動機や目的のみによってこれを判断するのは相当ではないというべきである。」と判示している。

以上より、経済的合理性の判断基準として、その行為が今後より大きな損失を生ずることを回避するためにやむを得ず行われたものであり、かつ、そのことが社会通念上も妥当なものとして是認されるような事情にあるときであれば、経済的合理性を有するものであり、その判断は、当事者の主観的な動機や目的のみによるのではなく、証拠に基づいて認められる客観的な事実即して行われるべきものであるといえよう。

本判決が、法基通 9-4-1 及び法基通 9-4-2 の基準に依拠して示した経済合理性の判断基準は、法 37 条 8 項における、実質的な贈与等と認められる金額の判断基準である経済的合理性の判断基準としても有効であると考えられる。つまり、低額譲渡取引が、今後より大きな損失を生ずることを回避するためにやむを得ず行われたものであり、かつ、そのことが社会通念上も妥当なものとして是認されるような事情の下で行われた場合には、寄附金規定を適用しないとするは妥当であろう。

第 4 節 法 37 条 7 項と同条 8 項の関係性

本節では、法 37 条 7 項と同条 8 項の関係性について検討する。

本章第 1 節において確認したとおり、現行の法人税法が法令として規定されたのは、昭和 40 年の税制改正においてであり、同年の税制改正において規定された法 37 条 6 項（現行 8 項）は、旧法人税法下における基本通達 77 号の取り扱いを明文化したものであると解されている。前述のとおり、通達は、税法の根源ではなく⁷¹、課税処分の法的根拠ではない

⁷¹ 最判昭和 33 年 3 月 28 日・前掲注 69)。

72。

そこでまず、旧法人税法下において、基本通達 77 号の取り扱いは相当であると解されていたのかを確認するため、旧法人税法下の低額譲渡取引に関する裁判例を検討する。そして、本論文の題材である東京地裁令和元年判決では、法 37 条 8 項は同条 7 項の確認規定であると解されていることから、昭和 40 年の税制改正後の現行の法人税法における、法 37 条 7 項と同条 8 項の関係性について検討する。

1 旧法人税法下における低額譲渡取引の法解釈

現行の法 37 条 8 項（創設当時 6 項）の規定が、法人税法に法令として規定された昭和 40 年税制改正以前の旧法人税法下における低額譲渡取引に関する裁判例を確認し、旧法人税法下における低額譲渡取引の法解釈及び基本通達 77 号の相当性を検討する。

(1) 寄附金規定適用裁判例

旧法人税法下における低額譲渡取引に関する裁判例として、寄附金規定が適用されると判断した大阪高裁昭和 39 年 3 月 27 日判決⁷³（以下「大阪高裁昭和 39 年判決」という。）を検討する。

製糖業を営む X（原告・控訴人）は、昭和 31 年 5 月期に機械機器等を会社 A（以下「A」という。）に対して、適正な時価を著しく下廻る低廉な価格で譲渡し、売却損を計上した。しかし、その適正な時価と譲渡価格との差額（10,730,142 円）は、贈与に該当し、その差額に相当する金額は、旧法人税法 9 条 3 項に規定する寄附金に該当するとして、法人税の更正処分等を受けた。本件は、これを不服として X が所轄税務所長である Y（被告・被控訴人）に対して、これらの処分の取消しを求めた事案である。

第一審である大阪地方裁判所は⁷⁴、「営利法人については、それが利潤追求の組織体であるかぎり、理論的には、等価交換の法則に支配され、資産の低廉または高価な価格による譲渡もしくは譲受というようなことはあまり起こりえない筈である。しかしながら現実はずしも諸条件が単純でなく、また偽装取引もあり、単純には法人の計算をそのまま是認することが適当でない場合も存在することは否定し難く、かかる場合、法人税法独自の損益計算がなされることも許されるものと解すべきところ、その一例として、法人がその有する資産を、時価に比し、著しく低い価格で譲渡した場合において、その譲渡価格と譲渡時におけるその資産の価格（時価）との差額に相当する金額を相手方に贈与したと認められるときは、その差額に相当する金額は、法人税法上、相手方に対する寄附金として取り扱われるべきもの

⁷² 谷口勢津夫『税法基本講義〔第 7 版〕』（弘文堂、2021 年）39 頁参照。

⁷³ 大阪高判昭和 39 年 3 月 27 日税資 38 号 237 頁。

⁷⁴ 大阪地判昭和 38 年 3 月 30 日・前掲注 65)。評釈として、須貝脩一「判批」シュト 27 号（1964 年）1 頁、北野弘久「判批」税法学 163 号（1964 年）21 頁がある。

であると解するのが相当である。」として、著しく低い価格で譲渡した場合における時価との差額が贈与と認められる場合は、旧法人税法 9 条第 3 項に規定する寄附金に該当すると判示した。この判断は、低額譲渡取引について、基本通達 77 号の取り扱いを肯定したものであると考えられる。

そして、本事案へのあてはめについては、機械機器等の譲渡価格は著しく低廉であり、差額 10,730,142 円は、X から A に対する贈与に該当し、旧法人税法 9 条 3 項に規定する寄附金であると判断して、X の請求を棄却した。なお、控訴審である大阪高等裁判所⁷⁵は、原審の判断を維持している。

また、低額譲渡取引について基本通達 77 号の取り扱いを肯定した裁判例として、神戸地裁昭和 38 年 1 月 16 日判決⁷⁶（以下「神戸地裁昭和 38 年判決」という。）がある。

(2) 同族会社の行為計算否認規定適用裁判例

旧法人税法下における低額譲渡取引に関する裁判例として、同族会社の行為計算否認規定が適用されると判断した福岡高裁宮崎支部昭和 39 年 10 月 26 日判決⁷⁷（以下「福岡高裁昭和 39 年判決」という。）を確認する。

不動産売買業を営む同族会社である X（原告・控訴人）が昭和 34 年 9 月期に土地建物を 50 万円で X の代表者の長女である個人 A（以下「A」という。）に譲渡し、譲渡損を計上した。しかし、土地建物の適正な時価は 96 万 7755 円であり、当該取引は、時価に比し不当に低い価格で売却しており、当該 X の計算を容認するにおいては、法人税の負担を不当に減少させる結果になり、法人税法 31 条の 3 第 1 項の同族会社の行為計算否認規定が適用されるとして、法人税の更正処分等を受けた。本件は、これを不服として、X が所轄税務署長である Y（被告・被控訴人）に対して、これらの処分の取消しを求めた事案である。

第一審である宮崎地方裁判所は⁷⁸、A が X 代表者の長女であり、かつ X の株主であるこ

⁷⁵ 大阪高判昭和 39 年 3 月 27 日・前掲注 73)。

⁷⁶ 神戸地判昭和 38 年 1 月 16 日税資 37 号 1 頁。なお、本判決の控訴審である大阪高判昭和 43 年 6 月 27 日税資 53 号 191 頁は、本事案は、低額譲渡取引ではなく、借地権の無償譲渡取引として寄附金に該当すると判断し、X（原告・控訴人・上告人）の控訴を棄却した。また、上告審である最判昭和 49 年 4 月 18 日税資 75 号 155 頁は、X の上告を棄却した。

⁷⁷ 福岡高判宮崎支部昭和 39 年 10 月 26 日税資 38 号 773 頁。また、低額譲渡について旧法人税法下の同族会社の行為計算否認規定を適用した裁判例として、名古屋高判昭和 45 年 6 月 11 日税資 59 年 983 頁、名古屋地判昭和 46 年 10 月 29 日税資 63 号 878 頁がある。

⁷⁸ 宮崎地判昭和 37 年 10 月 2 日税資 36 号 958 頁。評釈として、北野弘久「判批」シュート 20 号（1963 年）1 頁がある。

とを認めた上で、「代表者の同族であり、株主である者以外の者に本件物件を売却する場合には、通常右の価格以上で売却したであろうことが推測される。よつて X の計算を容認した場合においては法人税の負担を不当に減少させる結果となるものと認めて法人税法第 31 条の 3 第 1 項に基きこれを否認し、右価格と X の本件物件の売買価格金 50 万円との差額金 46 万 7755 円を X の脱漏所得と認定」するとして、旧法人税法 31 条の 3 第 1 項の同族会社の行為計算否認規定により低額譲渡取引の差額部分（46 万 7755 円）を全額益金に加算した Y の処分を認め、X の請求を棄却した。なお、控訴審の福岡高等裁判所宮崎支部⁷⁹は、原審の判断を維持している。本事案においては、寄附金規定の適用については一切言及はない。

(3) 検討

旧法人税法下における低額譲渡取引の裁判例を確認すると、低額譲渡取引については、寄附金規定が適用される場合と、同族会社の行為計算否認規定が適用される場合とに判断が分れていた。

旧法人税法下の低額譲渡取引について寄附金規定を適用した大阪高裁昭和 39 年判決及び神戸地裁昭和 38 年判決は、旧法人税法下における基本通達 77 号による取り扱いを肯定したものである。すなわち、法人がその有する資産を、時価に比し、著しく低い価格で譲渡した場合において、その対価と時価との差額に相当する金額が贈与と認められるときは、その差額に相当する金額は、旧法人税法 9 条 3 項に規定する寄附金に該当すると判断している。

この点、両判決共に、通達による取扱いを正当化する法令上の根拠または法理論上の根拠を示していないとの批判がある⁸⁰。確かに、旧法人税法下では、低額譲渡取引が行われた場合に、適正な時価により譲渡を認識しなければならないとの規定は存在しない。大阪高裁昭和 39 年判決においても、裁判所は、「営利法人については、それが利潤追求の組織体であるかぎり、理論的には、等価交換の法則に支配され、資産の低廉または高価な価格による譲渡もしくは譲受というようなことはあまり起こりえない筈である。」と等価交換の法則⁸¹を根拠としており、法令上の根拠や法解釈上の根拠から、この判断が導かれたわけではない。

基本通達 77 号の法解釈上の根拠については、実質課税の原則ないしは実質主義の立場から、当該行為を仮装行為であるとして否認するという形の法理論構成しかないが、現実問題として、仮装行為であると認定することは非常に困難であるとの見解がある⁸²。この見解

⁷⁹ 福岡高判宮崎支部昭和 39 年 10 月 26 日・前掲注 77)。

⁸⁰ 北野・前掲注 74) 25 頁参照。同旨として、竹下重人「判批」別冊ジュリ 17 号 (1968 年) 101 頁がある。

⁸¹ 須貝・前掲注 74) 1 頁では、等価交換の法則は自然法則であり、経済法則であるかもしれないが、法規ではないと批判している。

⁸² 北野・前掲注 74) 25-26 頁参照。

は、基本通達 77 号について、法解釈上の根拠は乏しいと解されているのではないだろうか⁸³。

なお、実質主義（実質課税の原則）とは、「税法の解釈及び課税要件事実の判断については、各税法の目的に従い、租税負担の公平を図るよう、それらの経済的意義及び実質に即して行うものとするという趣旨の原則」⁸⁴と定義されている。

以上まとめると、旧法人税法下においては、裁判所及び税務当局は、基本通達 77 号の取り扱いを肯定して、低額譲渡取引における対価と時価の差額部分のうち、相手方に贈与したものと認められる部分の金額は寄附金に含まれると判断していた。

しかし、そこでは基本通達 77 号の取扱いを正当化する法令上の根拠または法解釈上の根拠が明確にされておらず、また、学説においても前述のとおり、明確な根拠が示されていないかった。

このことから、旧法人税法下において、低額譲渡取引における対価と時価の差額部分のうち、相手方に贈与したものと認められる部分の金額は寄附金に含まれるとの法解釈が確立していたとはいえないだろう。

このことから、旧法人税法下では、低額譲渡取引が行われた場合において、同族会社に該当する場合には、寄附金規定ではなく、同族会社の行為計算否認規定を適用していたと考えられる⁸⁵。

2 法 37 条 7 項と 8 項の関係性

昭和 40 年の税制改正後の現行の法人税法における法 37 条 7 項と同条 8 項の関係性について検討する。

本章第 1 節で検討したように、旧法人税法下において、基本通達 77 号に定められていた低額譲渡取引が行われた場合の取扱いが、昭和 40 年の税制改正において、法 37 条 6 項（現行 8 項）に明文化された。

旧法人税法下における低額譲渡取引の裁判例である大阪高裁昭和 39 年判決及び神戸地裁

⁸³ その他、基本通達 77 号は法解釈上の根拠は乏しいとの見解として、板倉宏「低額譲渡と寄附金—租税回避，仮装行為概念をめぐって」税法学 167 号（1964 年）13 頁では、当事者が行った低額譲渡取引について、「租税回避の意図が顕著であり、かつ、その形成形式がきわめて異常，不自然であるために仮装行為ではないかという客観的疑いを抱かせるようなものであって、租税負担の公平という見地から看過できないものであるときに、はじめて実質主義の原則を適用して否認できるのではないか」と述べている。

⁸⁴ 税制調査会『国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明』（大蔵省印刷局，1961 年）4 頁。

⁸⁵ 大阪高裁昭和 39 年判決及び神戸地裁昭和 38 年判決において、譲渡会社が同族会社であることは、判決文に明示されていない。

昭和 38 年判決は、基本通達 77 号による取扱いを正当化する法令上の根拠又は法解釈上の根拠を示さずに、同通達の取扱いを肯定したことから、批判が生じていた。

しかし、昭和 40 年の税制改正において低額譲渡取引の取扱いが法 37 条 6 項（現行 8 項）に明文化されたことにより、低額譲渡取引について時価と対価の差額のうち実質的贈与等と認められる金額は寄附金に含まれるという旧法人税法下における基本通達の取扱いは法的根拠をもつことになったのである。

また、旧法人税法下では、寄附金の範囲は明らかにされていなかったが、昭和 40 年の税制改正において創設された法 37 条 7 項（創設当時は 5 項）において、寄附金の範囲は「金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与」と定められた。そして、同条 8 項（創設当時は 6 項）に、低額譲渡取引の場合における実質的贈与等と認められる金額は、同条 7 項（創設当時は 5 項）の寄附金の額に「含まれる」と規定された。

このように、法 37 条 8 項が、実質的贈与等と認められる金額が同条 7 項の寄附金の額に「含まれる」と規定したことにより、法 37 条 7 項の「金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与」には実質的贈与等と認められる金額も含まれると解することができる。つまり、法 37 条 8 項は同条 7 項の確認規定若しくは補完的規定であると解することが妥当であろう。

法 37 条 8 項は 7 項の確認規定であるとの見解として、山本守之税理士は、「本来第 8 項は創設的規定と解すべきではなくて、第 7 項の確認的規定と解すべきである。その理由は、第 7 項においてすでに贈与又は経済的利益をもって『寄附金の額』としているからである。第 8 項は、もっとも多く生ずる低廉譲渡について定めている。このことは、第 8 項が『……前項の寄附金の額に含まれるものとする。』となっているところからも第 7 項の確認規定とみるべきである。」⁸⁶と述べている。

法 37 条 8 項を同条 7 項の確認規定であるとの見解に対して、旧法人税法下において、基本通達 77 号の取扱いである対価と時価の著しい差額のうち実質的贈与等と認められる金額は寄附金に含まれるという法解釈が確立されていなかったのであれば、法 37 条 8 項は創設規定ではないかとの批判があるかもしれない。

このような批判については、旧法人税法下において明確にされていなかった寄附金の範囲が、法 37 条 7 項により「金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与」と

⁸⁶ 山本・前掲注 64) 739 頁。渡辺・前掲注 49) 42 頁においても、法 37 条 7 項（筆者注：現行 8 項）は同条 6 項（筆者注：現行 7 項）の贈与又は無償の供与の内容を補完するものであり、実質的には法 37 条 7 項（筆者注：現行 8 項）は同条 6 項（筆者注：現行 7 項）の一部をなすものであって、両者を別項としたのは専ら立法技術的な理由によるものであると解している。その他、法 37 条 8 項は 7 項の確認規定若しくは補完的規定であるとする見解として、武田・前掲注 41) 2695 頁、内山・前掲注 29) 39 頁、今村・前掲注 39) 227 頁がある。

明確化され、かつ、同条 8 項において、実質的贈与等と認められる金額が同条 7 項に「含まれる」と規定していることを考慮すると、同条 8 項は創設規定ではなく、同条 7 項の確認規定若しくは補完的規定であると考えることが妥当であろう。

3 法 37 条 8 項の射程範囲

法 37 条 8 項の射程範囲、つまり、同項は低額譲渡取引を限定して規定しているかを検討する。

第 2 章第 4 節では、高額譲受取引に係る裁判例の法解釈を分類した。そのうち、8 項同種効果適用説は、法 37 条 8 項は、形式的には低額譲渡取引を対象として規定しているが、低額譲渡取引のみに適用されるのではなく、同種の効果が生じている取引につき適用されると解する見解である。本説を支持する見解として、「資産の低額譲渡と高額譲受けは、相手方に移転する利益の内容が、前者においては財産権（現物）、後者においては金銭、という違いはあるものの、いずれも経済的利益の贈与・無償供与と認められるので、両者を区別する必要はない。」⁸⁷との見解がある。このように、法 37 条 8 項は低額譲渡取引のみでなく、高額譲受取引についても規定しているという解釈は妥当であろうか。ここでは、その妥当性について検討する。

昭和 40 年税制改正により創設された法 37 条 8 項（創設当時は 6 項）は、前述したように、旧法人税法下における基本通達 77 号を明文化したものである。この基本通達 77 号は、「法人が有する資産を著しく低い価額で譲渡した場合には」と述べており、昭和 40 年税制改正により創設された法 37 条 8 項（創設当時は 6 項）も「その譲渡又は供与の対価の額が……価額に比して低いときは」と規定している。

このように、法 37 条 8 項の創設経緯及び規定の文言を確認する限り、同項は、創設当時において、高額譲受取引を念頭において規定していたと解することは難しいのではないだろうか。なぜなら、法 37 条 8 項の創設当時から高額譲渡取引を念頭においていたのであれば、わざわざ「低いときは」と規定する必要はなく、「低いとき又は高いとき」若しくは「対価の額とその価額との差額があるときは」と規定するのではないだろうか。そのように考えると、「低いとき」と規定しておきながら、「高いとき」も含むという解釈を含ませて法 37 条 8 項を創設したと解することは、論理に飛躍があり、租税法律主義からも問題があると思われる。したがって、法 37 条 8 項は低額譲渡取引のみを規定していると解することが妥当であろう。

この点につき、武田昌輔教授は、低額譲渡取引については、法 37 条 8 項において明記されているが、法人の不当高価買入れといった高額譲受取引については、個別に明記されていないのは、高額譲受取引のような異常な事態は低額譲渡取引と比較すると事例が少なく、かつ、異常なことを前提として、すべて税法に規定することに問題があったことが理由である

⁸⁷ 谷口・前掲注 72) 466 頁。

うと解されている⁸⁸。また、山本守之税理士も、同条8項は「もっとも多く生ずる低額譲渡について定めている。」⁸⁹との見解であり、本見解も、同条8項は高額譲受取引を想定せずに創設されたと解していると思われる。

したがって、法37条8項は低額譲渡取引の取扱いのみを規定しているものであって、高額譲受取引については想定していないと解することが妥当であろう。

第5節 法37条と法132条の適用関係

本節では、法132条における同族会社の行為計算否認規定について確認し、法37条と法132条との競合があった場合の適用関係を検討する。

1 法132条の規定の確認

法132条1項1号は、「税務署長は、次に掲げる法人〔筆者注：内国法人である同族会社〕に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。」と規定している。

法人税の負担を不当に減少させる結果となる行為又は計算とは、純経済人の行為として不合理・不自然な行為又は計算であるとの解釈が通説である⁹⁰。また、同族会社の行為計算否認規定は、一般に租税回避の否認規定であると解されている⁹¹。

法132条は、税負担を「不当に減少させる」という不確定概念を用いているが、これについては、課税要件明確主義に反するものではなく⁹²、また、同族会社に対してのみこの否認規定を設けることは、憲法14条に違反しないと解されている⁹³。

また、法132条により同族会社の行為計算を否認するということは、「同族会社が実際に行った行為や計算によるのではなく、同族会社が実際には行わなかった行為や計算で、経済合理性をもつ通常の会社であれば行うはずの行為や計算に置き換えて、課税計算を強行す

⁸⁸ 武田・前掲注64) 27頁参照。

⁸⁹ 山本・前掲注64) 739頁。林＝谷口・前掲注8) 141頁においても、法37条8項は低額譲渡のみを規定したものと解されている。

⁹⁰ 金子・前掲注9) 542頁参照。同旨として、岩崎・前掲注35) 193頁、東京高判昭和26年12月20日税資11号70頁、東京高判昭和49年10月29日税資77号275頁、東京地判平成26年5月9日税資264号順号12469等がある。

⁹¹ 清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房、2015年）385頁参照。

⁹² 最判昭和53年4月21日税資101号156頁。

⁹³ 東京高判昭和53年11月30日税資103号674頁。

ることを意味する。」⁹⁴と解されている。

2 同族会社の意義（法人税法 2 条 10 号）

同族会社の意義は、法人税法 2 条 10 号に、「会社（投資法人を含む。以下この号において同じ。）の株主等（その会社が自己の株式（投資信託及び投資法人に関する法律（昭和 26 年法律第 198 号）第 2 条第 14 項（定義）に規定する投資口を含む。以下同じ。）又は出資を有する場合のその会社を除く。）の 3 人以下並びにこれらと政令で定める特殊の関係のある個人及び法人がその会社の発行済株式又は出資（その会社が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の 100 分の 50 を超える数又は金額の株式又は出資を有する場合その他政令で定める場合におけるその会社をいう。」と定められている。

3 法 132 条の趣旨

法 132 条の趣旨は、「一般に、多数の資本主によつて構成されている非同族会社の場合には、利害関係者相互の牽制が作用するため一部の資本主が会社の意思決定を任意に行う可能性は比較的少ないが、同族会社の場合には会社の意思決定が一部の資本主の意図により左右されるので、租税回避行為を容易になし得るところから、これを是正し、負担の適正化を図るものである」⁹⁵と解されている。

4 裁判例における適用条文の比較検討

高額譲受取引について、法 37 条と法 132 条の競合があった場合、どちらを優先して適用すべきかを検討するため、まず、高額譲受取引について法 132 条が適用された裁判例である、前述した東京高裁平成 13 年判決を検討する。そして、東京高裁平成 13 年判決と類似の裁判例である名古屋高裁平成 14 年判決においても、同様の判断がされているかについて検討する。

(1) 東京高裁平成 13 年判決

東京高裁平成 13 年判決⁹⁶では、X（原告・控訴人）が行った、本来損金算入することができない子会社に対する貸付金を有価証券売却損という形で損金算入する目的で行われた行為、すなわち、子会社による増資にかかる新株発行（以下「子会社増資新株発行」という。）における高額引受と子会社株式の低額譲渡という一連の行為を、一体の取引とみた上で、こ

⁹⁴ 田中治「同族会社の行為計算否認規定の発動要件と課税処分取消訴訟」税法学 546 号（2001 年）183 頁。

⁹⁵ 武田・前掲注 41）5531 の 3 頁。同旨の裁判例として、東京高判昭和 34 年 11 月 17 日税資 29 号 1176 頁がある。

⁹⁶ 東京高判平成 13 年 7 月 5 日・前掲注 34）。

の一連の行為について経済的合理性の有無を判断することにより、法 132 条の適用の有無を検討し、その適用があると判断した。

子会社増資新株発行における高額引受行為について、法 132 条を適用しなかった理由として、子会社増資新株発行の引受行為だけでは、法人税額が不当に減少するわけではなく、また、子会社増資新株発行について、その純資産価額等を超える金額により引き受けたとしても、その超える部分の金額は、企業支配の対価と解すれば、直ちに経済的に不合理な取引といえるわけではないとの見解がある⁹⁷。

子会社増資新株発行の高額引受取引は、法 132 条の適用が難しいとして、一連の取引について法 132 条を適用したとしても、当該高額引受取引について、法 132 条の検討の前に、法 37 条の適用を検討しなかった点は疑問が残る⁹⁸。

(2) 名古屋高裁平成 14 年判決

名古屋高裁平成 14 年判決⁹⁹は、X（原告・控訴人）が上場株式売却による多額の有価証券売却益に見合う株式譲渡損を発生させる目的で、子会社増資新株発行の高額引受取引と子会社株式の低額譲渡取引を行った事案である。この点、東京高裁平成 13 年判決と類似する事案である。

裁判所は、子会社増資新株発行の高額引受取引について、有価証券売却益に対する法人税の課税を回避することを目的としたものであると認め、そこには経済的合理性が認められず、対価性がないとして、払込金額のうち額面金額を超える部分は、法 37 条の寄附金に該当すると判断した。なお、裁判所は、争点の一つとされていた、子会社増資新株発行の高額引受行為について法 132 条 1 項 1 号の適用の有無についての検討を行っていない。

(3) 小括

東京高裁平成 13 年判決と名古屋高裁平成 14 年判決は、類似の事案であるにも関わらず、一方では法 132 条が適用され、一方では法 37 条が適用されている。

両判決において、法 37 条及び法 132 条の両方の適用可能性がある場合、どちらの規定を優先して適用すべきであるかの判断は示されていない。この点、どちらの規定を優先して適用すべきであるかの判断基準は必ずしも明確なものとは考えられないとの見解もある

⁹⁷ 岩崎政明「租税回避の否認と法の解釈適用の限界」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007 年）80 頁参照。

⁹⁸ 岩崎・前掲注 35) 194 頁においても、「債務超過の状況にある子会社のいわば『無価値な』発行株式を著しく高額で引き受けたことに問題があるとすれば、それは法 37 条 6 項〔筆者注：現行 7 項〕所定の寄附金認定をして損金不算入の取扱とすることができるかどうかを検討すべきことになる」との見解がある。

⁹⁹ 名古屋高判金沢支部平成 14 年 5 月 15 日・前掲注 18)。

100。

そこで、法 132 条の同族会社の行為計算否認規定と法 37 条等の通常の課税要件規定の競合があった場合の適用関係を検討する。

5 法 37 条と法 132 条の競合の場合の適用関係の検討

法 37 条等の通常の課税要件規定と法 132 条の同族会社の行為計算否認規定との競合があった場合の適用条文の判断については、明文規定はないが、通常の課税要件規定を優先して適用すると解することが有力である¹⁰¹。

当該適用条文の判断については、以下の理由により、通常の課税要件規定を優先して適用することが妥当であると考えられる。

第一に、租税法律主義における課税要件明確主義の下、納税者の法的安定性と予測可能性を確保するために、課税要件がより明確に規定されている通常の課税要件規定を優先すべきである。

租税法律主義の具体的内容として、課税要件明確主義がある。課税要件明確主義とは、「法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手續に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならない」¹⁰²という考え方である。その理由は、「みだりに不明確な定めをなすと、結局は行政庁に一般的・白紙的委任をするのと同じ結果になりかねず、また納税者の経済活動における法的安定性と予測可能性を害することになりかねない」¹⁰³ことにあると考えられている。この点、法 132 条の同族会社の行為計算否認規定は、「不当に減少させる」という不確定概念を用いている。

法 132 条において不確定概念を用いることについて、課税要件明確主義に反するものではないと解されている¹⁰⁴ものの、「不当に」の判断については様々な解釈の余地がある。したがって、納税者の法的安定性と予測可能性を確保するために、課税要件がより明確に規定されている通常の課税要件規定を優先すべきである。

¹⁰⁰ 竹内綱敏「法人税における同族会社の行為計算否認の今日的意義—法人税法 132 条と通常の課税要件規定との競合と選択—」税法学 571 号（2014 年）71 頁参照。

¹⁰¹ 田中・前掲注 94) 186 頁は、「法人税法 132 条等の行為計算否認規定が、課税処分発動に係る規定である限り、申告納税方式のもとでは、課税処分の発動は、納税義務の確定方式として、補充的、補助的になされるにすぎないという制度上の制約をも併せもつことになる。」として、通常の課税要件規定を優先して適用すべきであると解している。その他、通常の課税要件規定を優先して適用するとの見解として、松沢智「私法上の取引と租税回避行為」租税法研究 6 号（1978 年）74 頁、清永・前掲注 91) 389 頁がある。

¹⁰² 金子・前掲注 9) 84 頁。

¹⁰³ 金子・前掲注 9) 84 頁。

¹⁰⁴ 最判昭和 53 年 4 月 21 日・前掲注 92)。

第二に、同族会社の行為計算否認規定である法 132 条の趣旨は、租税回避行為を是正し、負担の適正化を測るものである。租税回避行為とは、法人税法上定義規定はないが、私法上の形成可能性を異常または変則的な態様で利用すること（濫用）によって、税負担の軽減または排除を図る行為のことであり、課税要件の充足そのものを回避し、または減免規定の適用要件を充足させる行為であると解されている¹⁰⁵。

この点、課税要件の充足そのものの回避を是正することが法 132 条の趣旨であるならば、通常の課税要件規定の課税要件を充足する場合は、租税回避行為とはいえ、法 132 条の適用を検討する必要はないのではないだろうか。

以上より、通常の課税要件規定と同族会社の行為計算否認規定の競合があった場合は、通常の課税要件規定を優先して適用するのが妥当であろう。つまり、高額譲受取引について、通常の課税要件規定である法 37 条と同族会社の行為計算否認規定である法 132 条の両規定の適用可能性がある場合には、まず、法 37 条の規定の適用を判断すべきである。そして法 37 条の課税要件を充足しない場合に、法 132 条の適用を検討すべきであろう。

第 6 節 小括

第 2 章で検討したとおり、法人税法上明文規定のない高額譲受取引に関する裁判例では、法 37 条の寄附金課税制度又は法 132 条の同族会社の行為計算否認規定の適用があるとの判断がされている。そこで、本章では、法 37 条の寄附金課税制度について以下のとおり検討した。

まず、法 37 条 7 項に「金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与」と規定する寄附金の範囲は、民法上の贈与の概念より広いものであり、寄附金該当性は非対価性、つまり、事業関連性の有無は関係なく、対価の有無により判断すると解されていることを確認した。次に、法 37 条 8 項において、低額譲渡取引が行われた場合の時価と対価との差額のうち実質的贈与等と認められる金額は寄附金に含まれることが規定されているが、この「実質的な贈与等」の判断基準については、時価と対価との差額について、経済的合理性が存在せず、贈与又は無償の供与をした部分があることであり、贈与の意思については、取引に伴う経済的効果が贈与と同視し得るものであれば贈与者が贈与の意思を有していたことを必要としないと解することを確認した。

そして、経済的合理性の判断は、当事者の主観的な動機や目的によってのみ判断するのではなく、証拠に基づいて認められる客観的な事実に基づいて判断すべきものであることを確認した。

また、法 37 条 7 項と同条 8 項の関係性については、法 37 条 8 項が、実質的贈与等と認められる金額が同条 7 項の寄附金の額に「含まれる」と規定していることにより、法 37 条 7 項の「金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与」には実質的贈与等と認

¹⁰⁵ 金子・前掲注 9) 133-135 頁参照。

められる金額も含まれると解することができる。つまり、法 37 条 8 項は同条 7 項の確認規定若しくは補完的規定であると解することが妥当であると判断した。したがって、法 37 条 7 項の寄附金は、民法上の贈与の概念より広いものであり、実質的贈与等も含まれると解することが妥当である。この点、さらに検討した結果、法 37 条 8 項は低額譲渡取引の取扱いのみを規定しているものであって、高額譲受取引については射程範囲としていないと判断した。

さらに、法 37 条等の通常の課税要件規定と法 132 条の同族会社の行為計算否認規定との競合があった場合の適用関係については、以下の理由により、通常の課税要件規定を優先すべきであることを確認した。

まず、租税法律主義における課税要件明確主義の下、納税者の法的安定性と予測可能性を確保するために課税要件がより明確に規定されている通常の課税要件規定を優先すべきである。次に、法 132 条の趣旨が租税回避行為を是正し、負担の適正化を測るものであることから、通常の課税要件規定の課税要件を充足する場合は、租税回避行為とはいえ、法 132 条の適用を検討する必要はないという判断であった。

以上が、本章において検討した主な内容である。本章の検討を踏まえて、第 5 章では、第 2 章において分類した高額譲受取引についての 5 つの法解釈のうち、高額譲受取引の解釈として、最も妥当と判断する法解釈を検討する。

そして、第 5 章の検討に入る前に、次章では、第 2 章で分類した高額譲受取引に係る法人税法上の解釈の一つである 7 項混合適用説において、高額譲受取引について「資産の無償譲渡」の存在があると解していることから、当該取引についての法 22 条 2 項の適用の有無を検討する。

第4章 高額譲受取引における法22条2項適用の有無

本章では、高額譲受取引における法22条2項の適用の有無を検討する。

第2章で分類した高額譲受取引についての法解釈の一つである7項混合適用説は、高額譲受取引を有償取引と無償取引の混合取引と解し、無償取引部分を資産の無償譲渡と解している。法22条2項は「無償による資産の譲渡」から収益が生じると規定しているため、高額譲受取引の無償取引部分を資産の無償譲渡と解すると、法22条2項が適用されるか否かが問題となる。

本章では、まず、法22条2項における無償取引の解釈を検討したうえで、低額譲渡取引及び低額譲受取引における法22条2項の解釈を検討する。そして、その検討を土台として、高額譲受取引についての法22条2項の適用の有無の検討を行う。

第1節 無償取引の解釈

本節では、法22条2項における無償取引の解釈について検討する。

1 規定の意義

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。」と規定しており、益金となる収益が生じる取引について規定している。

本規定は、企業会計上、収益は生じないとされている無償による資産の譲渡又は役務の提供からも、法人税法上は収益が生ずると定めている。

2 学説の検討

法22条2項が、無償取引から法人税法上は収益が生ずると定めている根拠についての学説は、法22条2項を創設規定と解する適正所得算出説が通説となっている¹⁰⁶。

¹⁰⁶ 渡辺・前掲注2) 70頁参照。同旨として、金子・前掲注9) 346頁、藤曲武美「無償による資産の譲渡又は役務の提供」吉牟田＝山本守之編『法人税 難解用語の解釈』（新日本法規出版、2001年）39-40頁、本庄資＝藤井保憲『法人税法 実務と理論』（弘文堂、2008年）49頁等がある。なお、法22条2項の存在が無くても、法人税法上無償取引からも収益が生ずると解することができる、つまり法22条2項を確認規定であるとする説として、有償取引同視説（二段階説）、同一価値移転説、実体的利益存在説とがある。本論文では、最判平成7年12月19日・前掲注4)において適正所得算出説を論拠として適正な時価によ

適正所得算出説とは、まず、法 22 条 2 項を創設規定と解する。つまり、法 22 条 2 項の存在により法人税法上は無償取引からも収益が生ずると解することができるのである。

その目的は、通常対価で取引を行った者と無償で取引を行った者との間の税負担の不公平を解消することにあるとされる。

本説を支持している金子宏教授は、法 22 条 2 項は、無償取引の場合にも通常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解したうえで¹⁰⁷、その目的については、「通常対価で取引を行った者と無償で取引を行った者との間の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なん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筈の対価相当額—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。」¹⁰⁸と解している。

なお、適正所得算出説によって無償取引から益金が生じること、及び無償取引を行った法人の手元に対価が残らないことを説明するために、二段階取引への引き直し¹⁰⁹が使われるが、これは無償取引への課税を根拠づけるものではなく、適正所得算出説による課税の結果を説明する方法にすぎないと解されている¹¹⁰。

第 2 節 低額譲渡取引の解釈

高額譲受取引は、資産を適正な時価を超える対価により譲り受けるものである。その一方で、関係会社間において所得を移転する方法として、資産を適正な時価より低い対価により譲渡する低額譲渡取引がある。

高額譲受取引の取扱いについては、法人税法上明文規定はないが、低額譲渡取引の取扱い

り収益を認識すべきであると判断されたこと、さらに、平成 30 年税制改正における法 22 条の 2 の創設により、南西通商事件最高裁判決の趣旨が法令上明確化されたことから、有償取引同視説（二段階説）、同一価値移転説、実体的利益存在説についての説明は省略する。

¹⁰⁷ 金子・前掲注 3) 156 頁参照。

¹⁰⁸ 金子・前掲注 3) 162 頁。渡辺・前掲注 2) 71 頁においても、適正所得算出説の目的について、「無償取引からも益金が生じるものとして扱い、適正な所得が算出されることで、公平の維持や競争中立性の確保がもたらされる」と述べている。

¹⁰⁹ 二段階取引への引き直しとは、一段階目で通常対価で行う取引（有償取引）を認識し、二段階目において実際に収受していない対価の贈与取引（無償取引）を認識する方法である。

¹¹⁰ 渡辺・前掲注 2) 81 頁参照。

については、法 37 条 8 項において、対価と時価との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は、同条 7 項の寄附金の額に含まれると規定されている。したがって、低額譲渡取引が行われた場合の課税関係においては、法 37 条 8 項の課税要件に該当するかの判断がされることについて、異論はないであろう。

さらに、低額譲渡取引については、法 37 条 8 項により寄附金該当性を判断することの他に、法 22 条 2 項により収益を認識するという解釈も確立している。

法 22 条 2 項は、低額譲渡取引における課税関係については明示していないにも関わらず、法 22 条 2 項の適用があると解されるのはなぜであろうか。そこでは、どのような法解釈がなされているのだろうか。

そこで、本節では低額譲渡取引における法 22 条 2 項の解釈を検討する。

1 学説及び裁判例の整理

低額譲渡取引における、法 22 条 2 項適用の有無に関する学説と各々の学説を採用した裁判例を無償取引適用説、無償取引混合適用説、有償取引時価説、有償取引対価説に分類して整理する。なお、各見解の名称については、本論文において、筆者が名付けたものである。

(1) 無償取引適用説

無償取引適用説による低額譲渡取引の解釈は、次のとおりである。

無償取引適用説とは、法 22 条 2 項に規定する無償取引（無償による資産の譲渡又は役務の提供）には低額譲渡取引を含むとの見解である。

この説を支持する見解として、金子宏教授は、「22 条 2 項の趣旨が、……適正所得の算出、すなわち正常な対価で取引を行った者との間の公平を確保し維持することにあると考えると、22 条 2 項にいう無償取引は、厳密な意味におけるそれよりも広く、低価取引をも含む趣旨であると解すべきではなかろうか。」¹¹¹と適正所得算出説を論拠として、低額譲渡取引は無償取引に含まれると解している。

低額譲渡取引の裁判例である宮崎地裁平成 5 年 9 月 17 日判決¹¹²（以下本事案を「南西通商事件」という。）においても、「同項〔筆者注：法 22 条 2 項〕は、正常な対価で取引を行った者との間の負担の公平を維持するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制した創設的な規定と解される。このような同項の趣旨及び法人税法 37 条 6 項〔筆者注：現

¹¹¹ 金子・前掲注 3) 165 頁。

¹¹² 宮崎地判平成 5 年 9 月 17 日訟月 43 卷 3 号 231 頁。金融業を営む X（原告・控訴人・上告人）が、X の代表取締役 A に対し、保有していた B 社株式を時価に比して低額の譲渡価額で譲渡したことにつき、時価との差額に相当する金額は法 22 条 2 項により益金に算入すべきであるとして、更正処分等を受けたことから、X が所轄税務署長である Y（被告・被控訴人・被上告人）に対し、これらの処分の取消しを求めた事案である。

行7項〕が資産の低額譲渡の場合に譲渡価額との時価との差額を寄附金に含めていることからすれば、同項の無償譲渡には時価より低い価額による取引が含まれると解するのが相当である。」と判示しており、この判断は控訴審判決においても維持されている¹¹³。

なお、適正所得算出説による課税の結果を説明する方法として、低額譲渡取引についても、二段階取引への引き直しが使われる。つまり、一段階目で通常の対価で行う取引(有償取引)を認識し、二段階目において実際に収受していない対価の贈与取引(無償取引)を認識するのである。しかし、これは本章第1節における適正所得算出説の説明で述べたとおり、適正所得算出説による課税の結果を説明する方法にすぎない。なお、具体的な二段階取引への引き直しの方法については、本節において後述する「低額譲渡取引の譲渡側における税負担の検証」において説明する。

(2) 無償取引混合適用説

無償取引混合適用説による低額譲渡取引の解釈は、次のとおりである。

無償取引混合適用説とは、低額譲渡取引はいわゆる混合譲渡取引であり、対価部分の有償による資産の譲渡と、時価と対価との差額部分の無償による資産の譲渡との2つの取引に分割することができ、この分類されたそれぞれの取引が、法22条2項の有償又は無償による資産の譲渡に該当するとの見解である¹¹⁴。

東京高裁平成20年2月20日判決¹¹⁵は、「同項〔筆者注：法22条2項〕の趣旨が、適正な価額で取引を行った者との間の税負担の公平の確保・維持にあることに照らせば、法人が資産を他に譲渡した場合、譲渡者たる法人において、流入した経済的価値が譲渡時における適正な価額の一部である場合には、流入した経済的価値に加えて当該資産の適正な価額との差額に相当する収益があると認識すべきであり、その収益が同項に定める益金に算入されることになる」と判示しており、本判決は、低額譲渡取引を無償取引混合説により解していると考えられる¹¹⁶。

(3) 有償取引時価説

¹¹³ 福岡高判平成6年2月28日税資200号815頁。

¹¹⁴ 中村利雄『法人税の課税所得計算〔改訂版〕—その基本原理と税務調整』（ぎょうせい、1990年）44頁参照。

¹¹⁵ 東京高判平成20年2月20日税資258号順号10898。

¹¹⁶ 酒井克彦「法人税法22条2項にいう有償譲渡と無償譲渡の界限（上）」月刊税務事例51巻8号（2019年）107頁においても、本判決について、「有償取引たる『流入した経済的価値』に加えて、『当該資産の適正な価額との差額に相当する収益』があると認定すべきとしており、この見解は、『当該資産の適正な価額との差額に相当する収益』の部分が無償取引と見立てた判断として捉えることを可能とする説示ではないか」と述べている。

有償取引時価説による低額譲渡取引の解釈は、次のとおりである。

有償取引時価説とは、低額譲渡取引は金銭の授受がある取引であるため、法 22 条 2 項にいう「有償による資産の譲渡又は役務の提供」に該当し、適正所得算出説を根拠として、「収益の額」については、適正な時価により認識すべきであるとの見解である。

本説を採用した南西通商事件の最高裁判所¹¹⁷は、「譲渡時における適正な価額より低い対価をもってする資産の低額譲渡は、法人税法 22 条 2 項にいう有償による資産の譲渡に当たるとはいうまでもないが、この場合にも、当該資産には譲渡時における適正な価額に相当する経済的価値が認められるのであって、たまたま現実に収受した対価がそのうちの一部のみであるからといって適正な価額との差額部分の収益が認識され得ないものとするれば、前記のような取扱いを受ける無償譲渡の場合との間の公平を欠くことになる。したがって、右規定の趣旨からして、この場合に益金の額に算入すべき収益の額には、当該資産の譲渡の対価の額のほか、これと右資産の譲渡時における適正な価額との差額も含まれるものと解するのが相当である。このように解することは、同法 37 条 7 項〔筆者注：現行 8 項〕が、資産の低額譲渡の場合に、当該譲渡の対価の額と当該資産の譲渡時における価額との差額のうち実質的に贈与をしたと認められる金額が寄付金の額に含まれるものとしていることとも対応するものである。……資産の低額譲渡が行われた場合には、譲渡時における当該資産の適正な価額をもって法 22 条 2 項にいう資産の譲渡に係る収益の額に当たると解するのが相当である。」と判示した。

本判決は、無償譲渡取引と低額譲渡取引との公平を重視したものであり、この解釈方法も、法 22 条 2 項の趣旨が適正所得の算出、すなわち正常な対価で取引を行った者との間の公平の確保等にあるという通説（適正所得算出説）の考え方と同一線上にあると解されている¹¹⁸。

(4) 有償取引対価説

有償取引対価説による低額譲渡取引の解釈は、次のとおりである。

有償取引対価説とは、低額譲渡取引は有償譲渡取引であり、法 22 条 2 項における収益の

¹¹⁷ 最判平成 7 年 12 月 19 日・前掲注 4)。評釈として、増井良啓「判批」別冊ジュリ 228 号（2016 年）96 頁、松沢智「判批」ジュリ 1101 号（1996 年）119 頁、山本直毅「判批」税 75 卷 2 号（1996 年）152 頁、岡村忠生「判批」民商 116 卷 3 号（1997 年）86 頁等がある。判例解説として、川神裕「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 7 年度（1998 年）1070 頁がある。

¹¹⁸ 渡辺・前掲注 2) 74-75 頁参照。その他、本判決は適正所得算出説を採っているとの見解として、水野忠恒『租税法〔第 5 版〕』（有斐閣、2011 年）387 頁は、本判決は、「公平を根拠としており、適正所得算出説に基づくものと考えられる。」と述べている。

額は対価の総額であるとの見解である¹¹⁹。

本説は、低額譲渡取引は金銭の授受がある取引であるため、法 22 条 2 項にいう「有償による資産の譲渡」に該当し、その「収益の額」は収受した対価の額であると解する見解である。

(5) 検討

本章第 1 節で確認したとおり、法 22 条 2 項において、法人税法上無償取引からも収益が生じると解する根拠は、適正所得算出説により、通常対価で取引を行った者と無償で取引を行った者との間の税負担の不公平を解消することにあると解されている。

法人税法上、低額譲渡取引が行われた場合における収益の額についての規定がなかったため、南西通商事件の最高裁判決が出るまでは、低額譲渡取引は、適正所得算出説を根拠として、無償取引は低額譲渡取引を含むと解する無償取引適用説や、低額譲渡取引はいわゆる混合譲渡取引であると解する無償取引混合説により、法 22 条 2 項を適用し、適正な時価を収益の額として認識すると解されていた。

しかし、南西通商事件の最高裁判決は、有償取引においても適正所得算出説を論拠として法 22 条 2 項を適用し、適正な時価により収益を認識すべきであると判示したのである。

この点につき、「無償取引という対価の非正常さが一見して明らかな場合だけでなく、現実に対価の授受がある場合にまで、なぜ現実の対価を脇に置いて適正な対価によって収益を認定するのか、その法的根拠を従来よりもはっきりと提示しなければならないはずである。」¹²⁰との批判がある。

このような批判については、法 22 条 2 項の趣旨が適正所得の算出であり、無償譲渡取引と低額譲渡取引との公平の確保も、適正所得算出説の考え方と同一線上にあると考えれば、低額譲渡取引を有償譲渡取引と解して、法 22 条 2 項により譲渡資産の適正な価額により収益を認識すべきとする本判決の判断は、課税の公平の観点から妥当であると考えられる。つまり、低額譲渡取引については、有償取引時価説により解することが妥当であると考えられる。

なお、本判決において、上告人は上告理由として有償取引対価説を主張しているが¹²¹、前述のとおり、法 22 条 2 項の趣旨が適正所得の算出であり、課税の公平の観点から、有償譲渡取引の場合も、法 22 条 2 項により譲渡資産の適正な価額により収益を認識すべきであるため、有償取引対価説は妥当でないと考えられる。

本判決は、低額譲渡取引における法 22 条 2 項の適用についての先例として、重要な意義をもつ判決である¹²²。

¹¹⁹ 竹下重人「低額譲渡と法人税法 22 条 2 項」シュト 164 号 (1975 年) 14 頁参照。

¹²⁰ 岡村・前掲注 117) 441-442 頁。

¹²¹ 川神・前掲注 117) 1072 頁。

¹²² 南西通商事件の最高裁判決を引用した裁判例として、広島高判平成 24 年 8 月 2 日税資

また、平成 30 年税制改正において収益認識に関する包括的な会計基準等公表への対応として、法 22 条の 2 が創設された。

この改正では、法 22 条の 2 第 4 項において、「内国法人の各事業年度の資産の販売等¹²³に係る収益の額として第 1 項又は第 2 項の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入する金額は、別段の定め（前条第 4 項を除く。）があるものを除き、その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額とする。」と収益の額についての規定が創設された。

このことにより、南西通商事件最高裁判決の趣旨が法令上明確化され¹²⁴、無償・有償問わず、法 22 条 2 項における資産の譲渡又は役務の提供に係る収益の額は、時価により収益認識すべきであると規定されたのである。

2 低額譲渡取引の譲渡側における税負担の検証

低額譲渡取引が行われた場合に、法 22 条 2 項により収益が生じる根拠としての適正所得算出説は、法 22 条 2 項において適正な時価を認識しなければ、通常の特価で取引を行った者及び無償譲渡取引を行った者との間に不公平が生じるため、適正な時価による収益を認識すべきであるとの見解である。

そこで、低額譲渡取引において、法 22 条 2 項において適正な時価を認識しなければ、通常の特価で取引を行った者及び無償譲渡取引を行った者との間に本当に不公平が生じるのかの確認を目的として、法 22 条 2 項により適正な時価により収益を認識した場合と適正な時価を認識しない場合の課税所得への影響を、具体的な数値を用いて検証する。

この検証の前提として、取得価額 5,000 万円の固定資産（土地）を 6,000 万円（適正な時価は 1 億円）で譲渡した場合を想定する。

なお、法 37 条の適用に際し、時価と対価の差額全額が実質的贈与等をしたと認められる金額に該当することとし、寄附金の損金算入限度額は 1,000 万円とする。

(1) 通常の特価で取引を行った場合

262 号順号 12017（原審の広島地判平成 23 年 9 月 14 日税資 261 号順号 11766 も同旨）、東京地判平成 27 年 1 月 27 日税資 265 号順号 12594、東京地判令和元年 6 月 27 日税資 269 号順号 13287 等がある。酒井・前掲注 116）106 頁は、本判決について、「低額譲渡に対する法人税法 22 条 2 項の適用を論じる際には、必ずと言っていいほど引用ないし検討の参考とされ、判例として定着したとあってよからう。」と述べている。

¹²³ 「資産の販売等」とは法 22 条の 2 第 1 項において「資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供」と規定されている。

¹²⁴ 寺崎寛之ほか『改正税法のすべて 平成 30 年版』（大蔵財務協会、2018 年）270 頁参照。

通常の対価での取引は、取得価額 5,000 万円の資産を適正な時価である 1 億円で譲渡するため、法 22 条 2 項の有償による資産の譲渡に係る収益の額として収益 1 億円が益金の額に算入され、法 22 条 3 項の譲渡原価として 5,000 万円が損金算入される。したがって、課税所得は 5,000 万円となる¹²⁵。

(2) 低額譲渡取引で適正な時価を認識しない場合（法 22 条 2 項の適用はあるが、有償による資産の譲渡に係る収益の額は対価の額と解する場合）

取得価額 5,000 万円の資産を適正な時価より低額な 6,000 万円で譲渡しているため、法 22 条 2 項の有償による資産の譲渡に係る収益の額として収益 6,000 万円が益金の額に算入され、法 22 条 3 項の譲渡原価として 5,000 万円が損金算入される。ここまでの検討における課税所得は 1,000 万円となり、(1)の通常の対価で取引を行った場合に比べ、課税所得が 4,000 万円少ないことが確認できる。

(2)のケースにおいて留意すべき点は、低額譲渡取引については法 37 条 8 項の寄附金規定の適用があることである。前述したとおり、寄附金は、法 22 条 3 項各号により、損金に算入するという前提をとりつつ、法 37 条によって損金算入限度額を設定していると解される¹²⁶。

したがって、時価と対価との差額 4,000 万円を収益計上しない場合、法 37 条 8 項をどのように適用するかが問題であり、同条 8 項を適用するためには、低額譲渡取引について、適正な時価により収益を認識する必要があると考える。

(3) 低額譲渡取引で適正な時価を認識する場合

取得価額 5,000 万円の資産を適正な時価より低額な 6,000 万円で譲渡しているが、法人税法上は、譲渡時における当該資産の適正な価額 1 億円を法 22 条 2 項の有償による資産の譲渡に係る収益の額として益金算入する。そして、法 22 条 3 項により譲渡原価として 5,000 万円を損金算入する。ここまでの検討における課税所得は 5,000 万円となり、(1)の通常の対価で取引を行った場合と同様になる。

そして、資産の譲渡に係る収益の額 1 億円のうち実際に収受していない 4,000 万円は法 37 条 8 項により寄附金として損金に算入され、限度額を超える 3,000 万円が損金不算入となる。したがって、課税所得は 5,000 万に寄附金損金算入分 1,000 万円を減算して 4,000 万

¹²⁵ 取得価額 5,000 万円の固定資産（土地）を無償譲渡（適正な時価は 1 億円）した場合には、法 22 条 2 項の無償による資産の譲渡に係る収益の額として、収益が 1 億円計上され、法 22 条 3 項の譲渡原価として、5,000 万円が損金算入される。ここまでの課税所得は、通常の対価で取引を行った場合と同様に 5,000 万円となる。1 億円は実際に収受していないため法 37 条の寄附金規定が適用される。

¹²⁶ 渡辺・前掲注 2) 153 頁参照。

円となる。

(4) 検討

寄附金規定を適用する前の、法 22 条 2 項及び同条 3 項が適用される段階を比較すると、(1)の通常の対価で取引を行った場合の課税所得 5,000 万円に比べ、(2)の低額譲渡取引において、適正な時価による収益を認識しない場合の課税所得は 1,000 万円と、確かに通常の対価で取引を行った者との間の税負担の不公平が生じる。

また、取得価額 5,000 万円の固定資産（土地）を無償譲渡（適正な時価は 1 億円）した場合の課税所得は 5,000 万円であり、無償譲渡取引を行った者との間においても、不公平が生じている。

そして、(3)の低額譲渡取引において適正な時価による収益を認識した場合の課税所得は、(1)の通常の対価で取引を行った場合の課税所得及び無償譲渡取引の場合の課税所得と同じになる。

したがって、低額譲渡取引において、通常の対価で取引を行った者及び無償譲渡取引を行った者との間の税負担の不公平を生じさせないためには、法 22 条 2 項により適正な時価による収益を認識すべきであることが確認できる。

また、寄附金は法 22 条 3 項により損金に算入するという前提をとりつつ、法 37 条によって損金算入限度額を設定するという形をとっているため、(2)の場合のように法 22 条 2 項の適用により差額の収益を認識せず、法 37 条 8 項のみを適用しようとする場合には、同条 8 項をどのように適用するかが問題であり、同条 8 項を適用するためにも、低額譲渡取引について、適正な時価により収益を認識すべきであると考ええる。

したがって、低額譲渡取引については(3)の場合のように、法 22 条 2 項により適正な時価による収益を認識して、法 37 条 8 項により寄附金規定を適用することが、通常の対価で取引を行った者及び無償譲渡取引を行った者との間の税負担の不公平を生じさせないこととなり、かつ、法 37 条 8 項を実質的に機能させる上で妥当であると考え¹²⁷。

なお、前述したとおり、平成 30 年税制改正において創設された法 22 条の 2 第 4 項において、資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る収益の額は、その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの際における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に

¹²⁷ 最判平成 7 年 12 月 19 日・前掲注 4) でも、低額譲渡取引において、法 22 条 2 項により適正な時価による収益を認識することは、「同法 37 条 7 項〔筆者注：現行 8 項〕が、資産の低額譲渡の場合に、当該譲渡の対価の額と当該資産の譲渡時における価額との差額のうち実質的に贈与をしたと認められる金額が寄付金の額に含まれるものとしていることとも対応するものである。」と判示し、低額譲渡取引において、法 22 条 2 項により適正な時価による収益を認識することと、法 37 条 8 項を適用することは対応するものであると解している。

相当する金額とすると規定されたため、低額譲渡取引については、(3)の場合のように、適正な時価により収益を認識すべきことが、法人税法上明文化された。

なお、法 22 条の 2 第 4 項は、資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供をした場合における収益の額、つまり、譲渡側の収益の額について定めたものであり、譲受側である高額譲受取引に係る収益については、規定されていない。

第 3 節 低額譲受取引の解釈

本章第 2 節において、低額譲渡取引は、法 22 条 2 項により適正な時価による収益を認識することが妥当であることを確認した。

今度は、低額譲渡取引の譲受側（以下「低額譲受取引」という。）について、法人税法上の取り扱いを確認する。低額譲受取引について、法 22 条 2 項は、その取扱いを明示していないにも関わらず、低額譲渡取引と同様に、低額譲受取引については、法 22 条 2 項が適用されると解されている¹²⁸。

本節では、低額譲受取引における法 22 条 2 項の解釈を検討する。

1 裁判例の見解

低額譲受取引の法 22 条 2 項適用に関する裁判所の判断を検討する。

まず、低額譲受取引を、法 22 条 2 項の「その他の取引」に係るものと解して法 22 条 2 項を適用した東京地裁平成 27 年 3 月 27 日判決¹²⁹は、「『無償による資産の譲受け』は『その他の取引で資本等取引以外のもの』の例示であると解することができる」ところ、低額譲受けの場合であっても、譲受けの時点において、資産の適正な価額相当額の経済的価値の実現が認められることは無償譲受けの場合と同様であるから、同項〔筆者注：法 22 条 2 項〕の上記の趣旨に照らせば、この価値を収益として認識すべきであると解することが相当である。また、たまたまその一部のみを対価として現実に支払ったからといって、無償譲受けの場合と異なり、時価相当額との差額部分の収益が認識され得ないものとするのは、公平を欠くこととなる。」として、低額譲受けにおける対価と時価の差額についても「無償による資産の譲受けに類するものとして、収益の額を構成するものと解するのが相当である。」と判断した。

この低額譲受取引が法 22 条 2 項の「その他の取引」に該当するという根拠については、「低額譲受けと無償譲受けにおける公平が重視されること、あるいは適正所得算出説にいう『正常な対価で取引を行った者との間の負担の公平を維持し、同時に法人間の競争中立性

¹²⁸ 金子・前掲注 9) 347 頁参照。同旨として、谷口・前掲注 72) 471 頁がある。

¹²⁹ 東京地判平成 27 年 3 月 27 日税資 265 号順号 12643。控訴審である東京高判平成 28 年 4 月 21 日税資 266 号順号 12848 は、原審の判断を維持している。評釈として、長島弘「判批」月刊税務事例 50 巻 4 号（2018 年）56 頁がある。

を確保する』ことである。」¹³⁰として、法 22 条 2 項の趣旨に求めることにあるとの見解がある。

次に、低額譲受取引を、法 22 条 2 項の「無償による資産の譲受け」に係るものと解して法 22 条 2 項を適用した東京地裁平成 22 年 3 月 5 日判決¹³¹は、法 22 条 2 項について、「取引の種類を列挙するものの、これは単なる例示にすぎないというべきであり、同項の規定の文言に示されているように、資本等取引以外の取引において生じた収益はすべて益金を構成するというべきである。すなわち、同項にいう『益金』とは、資本等取引を除く取引によって生じた収益をすべて包含する包括的概念である」として、低額譲受取引については、「適正な額より低い対価をもってする資産の譲受けの場合も、当該資産の譲受けに係る対価の額と上記資産の譲受時における適正な価額との差額が、無償による資産の譲受けに係るものとして、収益の額を構成するものと解するのが相当である。」と判示している¹³²。

2 検討

低額譲受取引は、前述の裁判例において、法 22 条 2 項に規定する「その他の取引」若しくは「無償による資産の譲受け」として収益が認識されると解されている。

本章第 2 節の低額譲渡取引における検討において前述した南西通商事件最高裁判決では、低額譲渡取引に係る収益の額は適正な時価により認識すべきであることを判示した。これは、無償譲渡取引と低額譲渡取引との公平を重視したものであり、この解釈方法は、適正所得算出説の考え方と同一線上にあると解されている¹³³。無償譲受取引が行われた場合においては法 22 条 2 項の「無償による資産の譲受けに係る収益の額」として適正な価額が収益として認識されるのであるから、低額譲受取引が行われた場合においても、無償譲受取引を行った者との公平を維持するために、適正な価額と対価との差額についても収益を認識すべきであろう¹³⁴。

¹³⁰ 渡辺・前掲注 2) 85 頁。

¹³¹ 東京地判平成 22 年 3 月 5 日税資 260 号順号 11392。控訴審である東京高判平成 22 年 12 月 15 日税資 260 号順号 11571 は、原審の判断を維持している。評釈として、金子友裕「判批」税法学 571 号 (2014 年) 207 頁、齋藤樹里「判批」税務弘報 66 卷 2 号 (2018 年) 24 頁、辻富久「判批」ジュリ 1431 号 (2011 年) 168 頁、中井稔「判批」月刊税務事例 46 卷 7 号 (2014 年) 93 頁、佐藤孝一「判批」月刊税務事例 49 卷 2 号 (2017 年) 10 頁等がある。

¹³² 同旨として、東京地判平成 27 年 9 月 29 日税資 265 号順号 12727 がある。控訴審である東京高判平成 28 年 3 月 24 日税資 266 号順号 12832 は、原審の判断を維持している。

¹³³ 渡辺・前掲注 2) 74-75 頁参照。

¹³⁴ 渡辺・前掲注 2) 84 頁においても、低額譲受取引について、「対価が低額であることで、無償譲受けの場合と異なり、受贈益部分の収益が認識されないことになれば、南西通

なお、低額譲受けを「無償による資産の譲受け」と解することについては、「南西通商事件最高裁判決との衝突を生ぜしめる可能性がある。」¹³⁵との見解がある。つまり、低額譲渡側では、有償取引と解して法 22 条 2 項を適用し、低額譲受側では無償取引と解することに整合性がないとの批判である。

前述のとおり、平成 30 年税制改正において創設された法 22 条の 2 第 4 項において、法人の資産の販売等に係る収益の額として法 22 条 2 項により益金の額に算入する金額は、「別段の定めがあるものを除き、その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額とする。」と規定された。つまり、譲渡側においては低額譲渡取引を無償譲渡取引と解するという技能的な解釈により法 22 条 2 項を適用する必要はなくなり、南西通商事件最高裁判決のように、対価を得ているのであるから有償取引であり、法 22 条の 2 第 4 項により時価により収益を認識することが規定されたのである。

そうすると、やはり、低額譲渡取引において譲渡側では有償取引と解しているのであるから、譲受側で無償取引と解することは整合性がない。そのため、低額譲受側においては、法 22 条 2 項の「その他の取引」として収益の額を認識することが妥当であろう。

なお、平成 30 年税制改正において、譲受側について時価により収益を認識するとの規定は定められていない。

第 4 節 高額譲受取引の解釈

本章第 2 節において検討したとおり、低額譲渡取引が行われた場合の法 22 条 2 項の適用については、適正所得算出説を論拠として、適正な時価により収益の額を認識することが相当であると解されている。

低額譲渡取引についての法 22 条 2 項の適用については、裁判例や学説により、多く論じられている。しかし、高額譲受取引についての法 22 条 2 項の適用については、論じられている先行研究は少ない。

そこで本節では、低額譲渡取引における法 22 条 2 項の解釈を土台として、高額譲受取引についての法 22 条 2 項の適用の有無を検討する。

1 学説及び裁判例の整理

高額譲受取引の法 22 条 2 項適用に関する学説と裁判例を整理する。

金子宏教授は、低価取引については、適正所得算出説を論拠として、法 22 条 2 項が適用

商事件判決〔筆者注：南西通商事件最高裁判決〕のいう公平性を欠くことになろう。」と述べている。

¹³⁵ 渡辺・前掲注 2) 84 頁。

されると解しているが¹³⁶、法 22 条 2 項の高価取引¹³⁷への適用については、「現在の 22 条 2 項は、無償取引について規定しているのみであるから、この問題〔筆者注：高価取引〕に対しては完全に無力である。」¹³⁸として、否定的な見解である。

村井正教授は、この見解につき「金子教授が、一方では、法 22 条 2 項の低価取引への適用を肯定され、他方では、高価取引への適用を否定的に解されていることは、結局のところ、『現金』を『資産』の中に含めて解してないことを意味するであろう。」¹³⁹と述べている。

さらに、「金銭の譲渡といった法的構成はそもそも立法経緯において必ずしも想定されていたものではなく、また、金銭の譲渡は端的に『金銭の支払い』として処理すれば足りる問題であり、すなわち法人税法 37 条 6 項〔筆者注：現行 7 項〕・7 項〔筆者注：現行 8 項〕の問題と処理すれば足りる」¹⁴⁰との見解もあり、高額譲受取引についての法 22 条 2 項の適用に否定的な意見は多数存在する¹⁴¹。

一方、高額譲受取引について法 22 条 2 項が適用されると積極的に解している見解は、見当たらない。

¹³⁶ 金子・前掲注 3) 164-165 頁参照。金子宏教授は、資産の低額譲渡、低利融資等、通常対価よりも低い対価による取引を「低価取引」と呼んでいる。

¹³⁷ 金子宏教授が表現している「高価取引」については、前述のとおり、金子宏教授が通常対価よりも低い対価による取引を「低価取引」と呼んでいることから、通常対価よりも高い対価による取引、つまり、本論文における高額譲受取引を指すものであると認識している。

¹³⁸ 金子・前掲注 3) 176 頁。山口・前掲注 29) 146 頁においても、金子宏教授の高額取引に関する見解を引用し、「高価取引については、理論的には 22 条 2 項は機能しないと解されよう。」と述べ、法 22 条 2 項は適用し得ないとの見解である。

¹³⁹ 村井・前掲注 25) 6 頁。

¹⁴⁰ 占部＝喜多・前掲注 2) 108 頁。増井良啓『結合企業課税の理論』（東京大学出版会、2002 年）43 頁においても、高額譲受取引について法 22 条 2 項による益金計上の必要はなく、過大対価の支出が法 37 条 6 項（筆者注：現行 7 項）の金銭の贈与に当たるかを判断すべきであると述べている。

¹⁴¹ その他、高額譲受取引についての法 22 条 2 項の適用に否定的な見解として、渡辺伸平「税法上の所得をめぐる諸問題」司法研究報告書 17 輯 1 号（1967 年）7 頁では、「資産の無償譲渡による収益の発生という場合の、この資産のうちには、……金銭のようにその評価の可能性のないものは含まれない」と述べている。また、谷口・前掲注 72) 470-471 頁においても、低額譲渡取引については法 22 条 2 項の適用及び寄附金規定の適用があると明記しているにも関わらず、高額譲受取引については法 22 条 2 項には言及せず、寄附金規定の適用のみ明記していることから、このことは、高額譲受取引については法 22 条 2 項の適用がないとの理解に立脚するものと考えられる。

前述のとおり、山形地裁昭和 54 年判決及び仙台高裁平成 5 年判決は、高額譲受取引を有償取引（売買）と無償取引（資産の無償譲渡）の混合取引と解し、対価と時価の差額部分を資産の無償譲渡であると解した。しかし、資産の無償譲渡であると判断したものの、法 22 条 2 項の適用については明言していないのである。そして、山形地裁昭和 54 年判決及び仙台高裁平成 5 年判決を検討しても、賃料及び譲渡原価として過大に損金に算入されていた金額を寄附金と認定し、損金算入限度額を超える金額を損金不算入としたのみであり、資産（現金）の無償譲渡部分について、益金と損金の同額計上について明示していない。

以上より、山形地裁昭和 54 年判決及び仙台高裁平成 5 年判決は、高額譲受取引について資産の無償譲渡を認識しているものの、法 22 条 2 項を適用していないと考えられる。

2 高額譲受取引の譲受側の税負担の検証

以上の検討から、高額譲受取引には、そもそも法 22 条 2 項を適用する必要性があるか、言い換えれば、高額譲受取引について、山形地裁昭和 54 年判決及び仙台高裁平成 5 年判決のように、対価と時価の差額部分を資産の無償譲渡と解した場合において、資産の無償譲渡部分について法 22 条 2 項の適用がある場合と適用がない場合とで税負担に違いが生ずるかの検証を行う。

法 22 条 2 項の適用については、本章第 1 節で述べた、無償取引における通説である適正所得算出説による二段階取引への引き直しを行う。検証の前提として、取得価額 5,000 万円の固定資産（土地）を 1 億円（適正な時価は 6,000 万円）で譲り受けたと想定する。なお、対価と時価の差額全額が法 37 条の寄附金に該当するものとし、寄附金の損金算入限度額は 1,000 万円を前提とする。

(1) 通常の対価で取引を行った場合

通常の対価での取引は、資産を適正な時価である 6,000 万円で譲り受けるため、課税所得は生じない。

(2) 高額譲受取引で法 22 条 2 項は適用せず、法 37 条のみを適用とした場合

適正な時価が 6,000 万円である資産を 1 億円で譲り受けるため、対価と時価の差額 4,000 万円が金銭の贈与として法 37 条 7 項の寄附金の額に該当する。寄附金として損金の額に算入される 4,000 万円のうち、損金算入限度額 1,000 万円を超える 3,000 万円が損金不算入となり、課税所得は△1,000 万円となる。

(3) 高額譲受取引で法 22 条 2 項及び法 37 条の両方を適用した場合

適正な時価が 6,000 万円である資産を 1 億円で譲り受けるため、対価と時価の差額 4,000

万円が資産（金銭）の無償譲渡¹⁴²となる。この資産の無償譲渡 4,000 万円について、無償取引の通説である適正所得算出説による二段階の引き直しを行う。

まず、一段階として通常の対価で行う取引を認識する。つまり、帳簿価額 4,000 万円の現金を適正な価額 4,000 万円¹⁴³で譲渡して、相手からいったん対価である 4,000 万円を受け取ったと擬制する。この段階で、有償による資産の譲渡に係る収益の額として 4,000 万円の益金が認識され、金銭を譲渡しているため金銭の帳簿価額である 4,000 万円が譲渡原価として損金の額に算入される。一段階における課税所得は、益金 4,000 万円及び損金 4,000 万円が計上されるため、0 となる。ここで留意すべき点は、金銭は帳簿価額が常に時価となるため、金銭の譲渡では、譲渡損益は生じないということである。

さらに、金銭の譲渡についての譲渡原価について追記する。例えば、帳簿価額 5,000 万円の建物を適正な時価 8,000 万円で譲渡した場合、収益が 8,000 万円生じ、原価が 5,000 万円生じるため課税所得は 3,000 万円になることは理解が容易であろう。建物が譲渡して手元からなくなっているため、その帳簿価額を原価として認識するのである。この原価の認識は、金銭の譲渡の場合も同様である。高額譲受取引において法 22 条 2 項の適用があるとすると、つまり資産の無償譲渡に金銭の贈与（譲渡）が含まれると解するのであれば、譲渡した金銭が手元からなくなっているため、その金銭の帳簿価額を譲渡原価として認識する。ただし、金銭は帳簿価額が常に時価となるため、金銭の贈与（譲渡）からは譲渡損益は生じないのである。

次に、二段階目として、受領した対価の相手側への贈与取引を認識する。つまり、相手から受け取った現金 4,000 万円を贈与したものと考えるため、その 4,000 万円が法 37 条の寄附金として損金に算入され、限度額の 1,000 万円を超える 3,000 万円が損金不算入となる。したがって、課税所得は△1,000 万円となる。

(4) 検討

高額譲受取引について、対価と時価の差額部分を資産の無償譲渡と解した場合において、法 22 条 2 項が適用されない (2) の場合と、法 22 条 2 項が適用される (3) の場合では、課税所得は変わらないことが確認できる。

これは、金銭を資産に含めると、資産の無償譲渡について二段階の引き直しを行う場合の一段階目で、譲渡に係る収益の額と譲渡原価の額が同額となり相殺され、結局法 37 条の寄附金規定のみが適用されるためである。この点、渡辺徹也教授も、有償による金銭の譲渡では、益金と損金が同額計上されるため結局課税されず、無償による金銭の譲渡の場合におい

¹⁴² 「資産の無償譲渡」と「金銭の贈与」は、行為は同じである。ただし、(3)のケースのように、高額譲受取引に法 22 条 2 項を適用するとした場合には、「資産の無償譲渡」の「資産」には「金銭」が含まれるものとして検討する。

¹⁴³ 金銭は、帳簿価額が常に時価となる。

でも、この同額計上は同じであると述べている¹⁴⁴。

以上より、高額譲受取引について、法 22 条 2 項の適用の有無に関わらず、課税所得は変わらないことを確認した。低額譲渡取引と比べ、高額譲受取引における法 22 条 2 項の適用が論じられていない理由は、結局、法 22 条 2 項の適用の有無に関わらず課税所得に影響しないためであろう。

3 高額譲受取引の譲渡側の税負担の検証

次に、高額譲受取引の譲渡側（以下「高額譲渡取引」という。）についても、譲受側と同様に、適正部分（有償取引）と適正部分を超える金額部分（無償取引）とに分割した場合において、税負担に違いが生じるのかを検証する。

(1) 通常の対価で取引を行った場合

通常の対価での取引は、5,000 万円の資産を適正な時価である 6,000 万円で譲渡するため、有償による資産の譲渡に係る収益の額として 6,000 万円の益金が計上され、譲渡原価として 5,000 万円が損金となる。したがって 1,000 万円の課税所得が生じる。

(2) 高額譲渡取引を適正部分（有償取引）と適正部分を超える金額部分（無償取引）に分割しない場合

帳簿価額 5,000 万円の資産を 1 億円で譲渡するため、有償による資産の譲渡に係る収益の額として 1 億円の益金が計上され、譲渡原価として 5,000 万円が損金となる。したがって 5,000 万円の課税所得が生じる。

(3) 譲受側と同様に高額譲渡取引を適正部分（有償取引）と適正部分を超える金額部分（無償取引）とに分割した場合

有償取引部分について、通常の取引の場合と同様に 5,000 万円の資産を適正な時価である 6,000 万円で譲渡するため、有償による資産の譲渡に係る収益の額として 6,000 万円の益金が計上され、譲渡原価として 5,000 万円が損金となる。したがって 1,000 万円（土地の譲渡益）の課税所得が生じる。さらに無償取引部分は法 22 条 2 項の無償による資産の譲受けに係る収益の額として 4,000 万円（金銭の受贈益）が益金に算入され、合計 5,000 万円が課税所得となる。

(4) 小括

以上より、高額譲渡取引においても、高額譲渡取引を適正部分（有償取引）と適正部分を超える金額部分（無償取引）とに分割する場合も分割しない場合も、課税所得は変わらない

¹⁴⁴ 渡辺・前掲注 2) 67 頁参照。

ことが確認できる。

4 高額譲受取引への法 22 条 2 項の適用の有無

本章第 2 節において検討したとおり、低額譲渡取引については、適正所得算出説を根拠として、法 22 条 2 項により適正な時価による収益を生じさせなければ、通常の時価で取引を行った者及び無償譲渡取引を行った者との間に不公平が生じるため、法 22 条 2 項は適用すべきであることを確認した。しかし、高額譲受取引については、法 22 条 2 項の適用の有無に関わらず、課税所得は変わらないため、適正所得算出説を論じる必要はないと考える。

法 22 条 2 項は、「資産の無償譲渡」からも収益が生じることを規定しているが、その目的は適正所得の算出であり、通常の時価で取引を行った者との間の不公平が生じるため収益を生じさせるのである。また、低額譲渡取引において、法 22 条 2 項により適正な時価により収益を認識する目的も同様である。つまり、低額譲渡取引では、法 22 条 2 項を適用し、適正な時価による収益を認識するか否かにより、課税所得や税負担に影響があるため、適正所得算出説を論じる必要があるのである。

したがって、法 22 条 2 項の適用の有無に関わらず、課税所得が変わらない高額譲受取引については、適正所得算出説を論じる必要はなく、法 22 条 2 項の適用はないと解することが妥当であろう¹⁴⁵。つまりは、金銭の贈与を資産の無償譲渡と解して法 22 条 2 項を適用するか否かに関わらず、課税所得は変わらないため、法 22 条 2 項は適用されないと解すべきである。

金銭の贈与について法 22 条 2 項が適用されないと解することにつき、法 22 条 2 項に規定する資産には金銭は含まれないと解すれば、同条 2 項に規定する、無償による資産の譲受けについて、例えば金銭の贈与を受けたときに益金算入ができなくなるのではないかとの見解がある¹⁴⁶。この見解については、金銭の贈与を受けたときは、法 22 条 2 項により収益を認識すべきである。なぜなら、建物等の固定資産の贈与を受けた場合は収益を計上し、金銭の贈与を受けた場合には収益を計上しないとの取り扱いが、税負担の不公平が生じるためである。金銭の贈与について法 22 条 2 項が適用されないと解する理由は、金銭は帳簿価額が常に時価となるため、金銭の贈与（譲渡）からは譲渡損益は生じず、法 22 条 2 項を適用する意味がないからである。

以上より、法 22 条 2 項は、同項を適用しなければ税負担の不公平が生じる場合に適用す

¹⁴⁵ 清永敬次「判批」税経通信 33 巻 13 号（1978 年）6-7 頁においても、法 22 条 2 項は文言の上だけからすれば、資産の語に限定はなく、金銭という資産を含むことになるとしつつも、法律の規定の適用範囲は、適用をすることに意味がある場合に限られるということになれば、法 22 条 2 項は、帳簿価額と時価に差額がある資産についてだけ適用されるということになると述べている。

¹⁴⁶ 渡辺・前掲注 2) 67 頁参照。

べきである。高額譲受取引においては、法 22 条 2 項の適用の有無に関わらず、税負担の不公平が生じないため、同項の適用はないと解することが妥当であろう。

第 5 節 小括

本章では、高額譲受取引における法 22 条 2 項の適用の有無について検討した。

まず、法 22 条 2 項において、無償取引からも収益が生ずることを規定している根拠として、通常の時価で取引を行った者との間の税負担の不公平を解消することを目的とする適正所得算出説を確認した。そして、低額譲渡取引においても、法 22 条 2 項により適正な時価による収益が生じるのは、無償取引と低額譲渡取引との公平を重視したものであり、この解釈方法は、適正所得算出説の考え方と同一線上にあることを確認した。

次に、高額譲受取引についての法 22 条 2 項適用の有無を検討するため、同項が適用される場合と適用されない場合の税負担の検証を行った。つまり、高額譲受取引を有償取引（売買）と無償取引（資産の無償譲渡）の混合取引と解し、無償取引部分につき、法 22 条 2 項の適用の有無で課税所得に影響があるのかを検討した。

この検証の結果、課税所得は変わらないことを確認した。課税所得が変わらない理由は、金銭の帳簿価額が常に時価となり、金銭の譲渡からは譲渡損益は生じないためである。無償取引、低額譲渡取引及び低額譲受取引において、法 22 条 2 項を適用し、適正な時価による収益を認識する根拠は、そうしなければ、税負担の不公平が生じるためである。したがって、法 22 条 2 項の適用の有無に関わらず、課税所得が変わらない高額譲受取引には、法 22 条 2 項の適用は必要ないことから、同項の適用はないと解することが妥当であると判断した。

次章では、第 3 章及び本章の検討を踏まえ、第 2 章において分類した高額譲受取引に関する 5 つの法解釈のうち、最も妥当と判断する法解釈を提示する。そして、本論文の題材である東京地裁令和元年判決に、その最も妥当と判断した法解釈のあてはめを行う。

第 5 章 高額譲受取引についての法解釈の提示

本章では、第 3 章及び第 4 章の検討を踏まえ、まず、第 2 章において分類した高額譲受取引に関する 5 つの法解釈のうち、最も妥当と判断する法解釈を提示する。次に、その最も妥当と判断した法解釈を踏まえ、高額譲受取引により取得した資産の取得価額の解釈を検討する。最後に、本論文の題材である東京地裁令和元年判決に、その最も妥当と判断した法解釈のあてはめを行う。

第 1 節 7 項実質適用説

結論からいえば、法人税法上明文規定のない高額譲受取引については、7 項実質適用説による解釈が最も妥当であると判断する。この場合、適用される条文は、法 37 条 7 項であり、同条 7 項に規定する寄附金には実質的贈与等が含まれるのであるから、高額譲渡取引につ

いても、実質的贈与等と認められる金額は同条7項の寄附金の額に該当すると考えるのである。

以下において、7項実質適用説を妥当とする判断に至った理由を述べる。

1 7項実質適用説

7項実質適用説（第2章第4節参照）について再度確認する。

7項実質適用説とは、まず、低額譲渡取引については、法37条8項により実質的贈与等と認められる金額が寄附金に含まれるのであるから、同条7項に規定する寄附金には実質的贈与等が含まれると考えるのである。そうすると、高額譲渡取引についても、実質的贈与等と認められる金額は、同条7項の寄附金の額に含まれるとの見解である。

なおかつ、本説は、法37条8項は低額譲渡取引についてのみ規定しているため、高額譲受取引のうち実質的贈与等と認められる金額は、同条8項ではなく、同条7項が適用されると解するのである。

2 7項実質適用説を妥当と判断する理由

次に、7項実質適用説を妥当と判断する理由について述べる。

(1) 実質的贈与等の法37条7項「寄附金の額」該当性

第3章第4節で検討したとおり、法37条8項は同条7項の確認規定若しくは補完的規定と解することが妥当であると判断した。

法37条7項及び同条8項の創設経緯について確認すると、法37条8項は、旧法人税法下において基本通達77号に定められていた低額譲渡取引が行われた場合の取扱いが、昭和40年の税制改正において法37条8項（創設当時は6項）に明文化されたものである。また、昭和40年の税制改正において創設された法37条7項（創設当時は5項）は寄附金の範囲を「金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与」と定めた上で、同条8項（創設当時は6項）は、低額譲渡取引の場合における実質的贈与等は同条7項（創設当時は5項）の寄附金の額に「含まれる」と規定している。

したがって、法37条8項が、実質的贈与等と認められる金額について同条7項の寄附金の額に「含まれる」と規定したことにより、法37条7項の「金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与」には実質的贈与等も含まれると解することができる。このことから、法37条8項は同条7項の確認規定若しくは補完的規定であると解することが妥当と判断できるのである。

以上から、実質的贈与等と認められる金額が法37条7項に規定する「寄附金の額」に含まれるのであれば、高額譲受取引についても、実質的贈与等の存在が認められる場合、その金額は法37条7項に規定する「寄附金の額」に含まれると解することが自然であろう。

なお、実質的贈与等と認められる金額とは、第3章第3節で確認したとおり、時価と対

価との差額について、経済的合理性が存在せず、贈与又は無償の供与をした部分の金額のことをいう。そして、贈与の意思については、取引に伴う経済的効果が贈与と同視し得るものであれば贈与者が贈与の意思を有していたことを必要としないものである。

(2) 法 37 条 8 項の射程範囲

以上のように、法 37 条 8 項は同条 7 項の確認規定若しくは補完的規定であり、実質的贈与等と認められる金額が、法 37 条 7 項の寄附金の額に含まれるのであれば、高額譲受取引における実質的贈与等と認められる金額も、法 37 条 7 項の寄附金の額に含まれると解することは前述のとおりである。それでは、高額譲受取引は法 37 条 7 項と同条 8 項のどちらの規定が適用できるのであろうか。

どちらの規定が適用されようと、寄附金課税制度が適用されることに変わりはない。しかし、本論文の目的は明文規定のない高額譲受取引において、最も妥当と判断する法解釈、つまり、法人税法上の適用条文及び適用条文の判断に至るまでの論理構成を明確にすることにある。したがって、法 37 条 7 項又は同条 8 項のどちらが適用されるのかについて明らかにするため、法 37 条 8 項の射程範囲について言及する。

法 37 条 8 項の射程範囲、つまり、同項は低額譲渡取引が行われた場合のみを規定しているのか、若しくは、高額譲受取引などの低額譲渡取引以外の場合についても規定しているかについては、第 3 章第 4 節で検討したとおり、低額譲渡取引の取扱いのみを規定していると解することが妥当であると判断した。

その理由は、法 37 条 8 項の創設経緯は、旧法人税法下における基本通達 77 号に定める「著しく低い価額」の譲渡の場合の取り扱いを明文化した規定であったという背景、及び法 37 条 8 項は、「低いとき」と限定して規定していることから、高額譲受取引を念頭においていたと解することは妥当ではないからである。この場合の法 37 条 8 項の存在意義、つまり、確認規定として低額譲渡取引のみを規定した理由については、低額譲渡取引は高額譲受取引に比べ事例が多く、裁判でもより多く争われていることから、法 37 条 8 項によりその解釈を明確にしたと考えられる¹⁴⁷。

3 7 項実質適用説を支持する見解

7 項実質適用説を支持する見解を紹介する。

山本守之税理士は、低額譲渡取引の場合における法 37 条 8 項の課税要件は、時価と対価の差額について経済的合理性が存在せず、贈与又は無償の供与をした部分があることを立証することであり、不当高価譲受けをした場合も同様で、法 37 条 7 項においてすでに贈与又は経済的利益をもって寄附金の額としているから、法 37 条 8 項は同条 7 項の確認規定と

¹⁴⁷ 同旨の見解として、武田・前掲注 64) 27 頁、山本・前掲注 64) 739 頁がある。

解すべきであるとの見解である¹⁴⁸。この見解は、高額譲受取引についても、低額譲渡取引と同様に、経済的合理性が存在せず、贈与又は無償の供与をした部分があることが立証された場合は、その金額は、法 37 条 7 項の寄附金の額に含まれると解しているのであろう。

武田昌輔教授も、不当高価買入をした場合においても、法人が相手側に低廉譲渡と同様に経済的利益を与えたことになるため、税法上は、その不当高価分が寄附金とされることになり、この場合も実質的贈与等をしたと認められることが必要であると解している¹⁴⁹。

なお、前述のとおり、山本守之税理士及び武田昌輔教授は、法 37 条 8 項は、低額譲渡取引のみを規定していると解している¹⁵⁰ため、高額譲受取引において、実質的贈与等と認められる金額は、法 37 条 7 項の適用により寄附金の額に該当すると解している、つまり、高額譲受取引を 7 項実質適用説により解していると考えられる。

4 7 項実質適用説に対する批判

ここでは、7 項実質適用説を妥当と判断することに対する批判を想定し、その批判に対する見解を述べる。

(1) 高額譲受取引は明文規定がないため、法 132 条が唯一の課税できる規定との批判

高額譲受取引を 7 項実質適用説により解釈することについての批判として、まず、法人税法に高額譲受取引についての明文規定がないことが考えられる。

東京地裁令和元年判決において、X（原告）は「時価を超える額の対価で資産を譲り受ける高額譲受けについては、法人税法 132 条の同族会社の行為計算否認規定を適用するほか、高額譲受けを時価に引き直して課税することができるとする法律の根拠は存在しない。本件売買は高額譲受けであるが、本件各更正処分は、法人税法 132 条によらずに本件売買を否認して時価に引き直して課税しており、法律の根拠なくして行われた租税法律主義に反する違法な課税処分である。」¹⁵¹と主張している。

前述のとおり、法 37 条 8 項は同条 7 項の確認規定若しくは補完的規定であることを前提

¹⁴⁸ 山本・前掲注 64) 738-739 頁参照。

¹⁴⁹ 武田・前掲注 64) 26-27 頁参照。

¹⁵⁰ 山本・前掲注 64) 739 頁、武田・前掲注 64) 27 頁参照。

¹⁵¹ 東京地判令和元年 10 月 18 日・前掲注 8)。東京地裁令和元年判決の評釈である林＝谷口・前掲注 8) 141 頁においても、「法 132 条に規定する同族会社の行為計算の否認規定を適用して、本事案の売買を否認し、時価に引き直して課税すべきであった。」と述べている。しかし、東京令和元年判決において、X が同族会社であることは認定されていない。また、本事案における、国税不服裁判所裁決平成 30 年 6 月 1 日 TAINS : F0-2-825 においても親族関係にあったとの記載のみで同族会社であるか否かは明示していない。

とすれば、そもそも、実質的贈与等をしたと認められる金額は、法 37 条 7 項の「寄附金の額」に含まれると解することができる。さらには、法 37 条 8 項は低額譲渡取引のみを射程範囲としている。つまり、高額譲受取引は法人税法上、7 項実質適用説により法 37 条 7 項を適用することが可能である。

したがって、低額譲渡取引のような明文規定がないことを理由として、法 132 条の適用のみが唯一の課税の方法との見解は妥当ではない。

また、高額譲受取引について明文規定がないため、法 132 条の適用のみが唯一課税できる規定であると解する場合、非同族会社が行った高額譲受取引については、そこに明らかな異常性が含まれていようと、課税することができなくなる。高額譲受取引は、同族会社のみならず、非同族会社においても生じうるものである。高額譲受取引を行った場合に、同族会社にのみ課税がされるということは、租税公平主義に反し、同族会社と非同族会社の間で、税負担の不公平が生じることになる。

したがって、高額譲受取引について明文規定がないため、法 132 条の適用のみが唯一の課税できる規定であるとの解釈は妥当ではない。

(2) 法 37 条 7 項は無償取引のみを規定しているとの批判

次に、法 37 条 7 項は「金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与をした場合」と無償取引の場合を規定していると解すれば、対価の授受がある高額譲受取引については明らかに有償取引であるため、法 37 条 7 項を適用することはできないとの批判が想定される。この点、7 項混合適用説により解釈している山形地裁昭和 54 年判決及び仙台高裁平成 5 年判決が、高額譲受取引のうち適正価額を超える高額部分を「資産の無償譲渡」と解して法 37 条 7 項を適用している理由はこのためではないだろうか。

前述のとおり、法 37 条 8 項は同条 7 項の確認規定若しくは補完的規定であることを前提とすれば、そもそも、実質的贈与等と認められる金額は、法 37 条 7 項の「寄附金の額」に含まれると解することができる。

そして、法 37 条 8 項において、有償取引である低額譲渡取引についても、実質的贈与等と認められる金額は法 37 条 7 項に含まれるのであるから、同じく有償取引である高額譲受取引についても、実質的贈与等と認められる金額は法 37 条 7 項の寄附金の額に含まれると解することが妥当であろう。つまり、法 37 条 7 項が規定する「金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与」とは「実質的贈与等」を含むのである¹⁵²。

¹⁵² 今村・前掲注 39) 227 頁においても、「同条 7 項〔筆者注：法 37 条、現行 8 項、以下同様。〕は同条 6 項〔筆者注：現行 7 項、以下同様。〕の確認的ないし、補完的規定と考えられる。そうすると、同条 7 項の規定する資産の譲渡や経済的利益の供与は、もともと同条 6 項に含まれていると考えられ、同条 6 項の『贈与』は同条 7 項と同様に『実質贈与』であると考えられる。」との同様の見解を述べている。

したがって、法 37 条 7 項は無償取引のみを規定していることを根拠として、有償取引である高額譲受取引には同項が適用できないと解するのは妥当ではない。

第 2 節 7 項実質適用説以外の解釈方法に対する見解

本章第 1 節により、高額譲受取引については、法人税法上、7 項実質適用説により法 37 条 7 項を適用することが妥当であると判断した。本節では 7 項実質適用説以外の法解釈が妥当でないとは判断する理由を述べる。

1 7 項混合適用説

7 項混合適用説とは、高額譲受取引を有償取引（売買）と無償取引（資産の無償譲渡）の混合取引と解する。つまり、対価と時価の差額部分を資産の無償譲渡と解するのである。そして、その資産の無償譲渡部分について、法 37 条 7 項により寄附金該当性を判断するのが相当であるとの見解である。

本説については、高額譲受取引を有償取引（売買）と無償取引（資産の無償譲渡）とに分割するという擬制的な認定を経由してまで、高額譲受取引に資産の無償譲渡を存在させる必要があるのかが疑問である。

低額譲渡取引においては、適正所得算出説による課税の結果を説明する方法として、通常対価で行う取引（有償取引）と受領した対価の相手への無償取引（贈与）という二段階取引への引き直しを行う方法や、対価部分の有償取引と対価と時価との差額部分との無償取引に分割する方法がある。

低額譲渡取引が、このような擬制的な方法をとる目的は、第 4 章第 2 節において検討したとおり、適正所得の算出、つまり通常対価で取引を行った者及び無償譲渡取引を行った者との間の公平を維持する必要性にある。しかし、高額譲受取引については、第 4 章第 4 節で検討したとおり、法 22 条 2 項の適用の有無に関わらず、課税所得は変わらない。したがって、高額譲受取引については、有償取引（売買）と無償取引（資産の無償譲渡）とに分割するという擬制的な認定を経由する必要性はそもそも生じず、法 22 条 2 項の適用はないと解することが妥当であろう¹⁵³。

さらに、山形地裁昭和 54 年判決及び仙台高裁平成 5 年判決は、資産の無償譲渡に当たることが肯定されれば、除外費用に該当しない限り法 37 条 7 項の寄附金に該当すると判示し

¹⁵³ 増井・前掲注 140) 43 頁においても、高額譲受取引について、金銭の時価は含み益がないため法 22 条 2 項による益金の計上は必要なく、山形地裁昭和 54 年判決及び仙台高裁平成 5 年判決については、法 22 条 2 項と法 37 条の相互関係が十分に整理されていない、つまり、租税回避とみれば寄附金規定による否認、寄附金規定といえはそれに連動する法 22 条 2 項の適用という画一的思考の存在があると批判されている。

ている。このことは、法 37 条 7 項の寄附金規定を適用するために、高額譲受取引に資産の無償譲渡の存在を認定していると考えられることができる。すなわち、法 37 条 7 項は無償取引の場合のみを想定している規定であると解しているのであろう。しかし、前述したとおり、法 37 条 7 項が規定する「金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与」とは実質的贈与等を含むため、高額譲受取引について実質贈与等と認められる金額は、直接同条 7 項を適用すべきであり、なおかつ、私法上は一つの取引である高額譲受取引を分割してまで資産の無償譲渡を存在させる必要はないと考える。

したがって、7 項混合適用説は高額譲受取引の法解釈として、妥当ではないと考える。

2 8 項同種効果適用説

8 項同種効果適用説とは、法 37 条 8 項は形式的には低額譲渡取引について規定しているが、同項は低額譲渡取引のみに適用されるのではなく、同種の効果が生じている取引につき適用されるとの見解である。本説では、高額譲受取引においても低額譲渡取引と同様に、差額部分のうち実質的贈与等をしたと認められる部分につき、経済的利益の無償の移転があるとして法 37 条 8 項を適用するものである。

第 3 章第 4 節において検討したとおり、法 37 条 8 項は同条 7 項の確認規定若しくは補完的規定であり、実質的贈与等をしたと認められる金額については法 37 条 7 項に規定する「寄附金の額」に含まれると解することが妥当である。本章第 1 節の 7 項実質適用説を妥当と判断する理由でも述べたとおり、法 37 条 8 項の創設経緯及び規定の文言より、法 37 条 8 項は低額譲渡取引の取扱いのみを規定しているものであって、高額譲受取引については射程範囲としていない。

したがって、高額譲受取引について、そもそも法 37 条 8 項が適用されるとする 8 項同種効果適用説は妥当ではないと考える。

3 8 項同一取引適用説

8 項同一取引適用説とは、高額譲受取引を金銭の低額譲渡取引と解する。本説では、金銭（資産）を譲渡し、その譲渡した金銭の額より低い時価の資産を取得したと解することになる。

法 37 条 8 項は低額譲渡取引の取扱いのみを規定しているものであって、高額譲受取引については射程範囲としていないことは前述のとおりだが、本説は高額譲受取引を金銭の低額譲渡取引と解する説である。ここで問題となるのは、法 37 条 8 項に規定する「資産の譲渡」を「金銭の譲渡」と解することの可否である。

第 4 章第 4 節において検討したとおり、高額譲受取引について法 22 条 2 項の適用はないと解することが妥当である。つまり、法 22 条 2 項における「無償による資産の譲渡」には「金銭の贈与」は含まれないと解すべきであることは前述のとおりである。

法 37 条 8 項においても、「資産の譲渡」を「金銭の譲渡」と解することは、妥当ではな

い。確かに、「資産」との文言に焦点を当てることにより、会計上、金銭は流動資産に分類していることから資産には金銭が含まれると解することも可能であろう。しかし、法 37 条 8 項に規定する「資産の譲渡」を「金銭の譲渡」と解することで、低額譲渡取引と高額譲受取引は異なる私法取引であるにも関わらず、法人税法の解釈上、あえて同一取引と解することは常識に反し、不自然である。

なおかつ、法人税法上、高額譲受取引を金銭の低額譲渡取引と解して法 37 条 8 項を適用する目的が不明確である。そもそも、法 37 条 8 項は、低額譲渡取引に含まれる実質的贈与等をしたと認められる金額についても同条 7 項の寄附金の額に含まれることを確定的若しくは補完的に規定している。高額譲受取引について、寄附金規定を適用することが目的であるならば、前述のとおり、高額譲受取引を金銭の低額譲渡取引と解さずとも、高額譲受取引における実質的贈与等と認められる金額は、法 37 条 7 項の寄附金の額に含まれることとなるのである。

したがって、高額譲受取引を金銭の低額譲渡取引と解する必要はなく、高額譲受取引の法解釈として、8 項同一取引適用説は妥当ではないと考える。

4 法 132 条優先適用説

法 132 条優先適用説とは、高額譲受取引において、法 37 条及び法 132 条の両規定の適用可能性がある場合において、法 132 条を優先的に適用する説である。

本説については、第 3 章第 5 節において検討したとおり、高額譲受取引について、法 37 条及び法 132 条のいずれの適用可能性がある場合は、通常の課税要件規定である法 37 条の適用を優先して判断すべきである。つまり、法 37 条の課税要件を満たさない場合に、補充的に法 132 条の同族会社の行為計算否認規定の適用を判断すべきなのである。

したがって、法 132 条優先適用説は妥当ではないと考える。

第 3 節 高額譲受取引により取得した資産の取得価額

本章第 1 節により、法人税法上明文規定のない高額譲受取引については、7 項実質適用説による法解釈が最も妥当であると判断した。この判断を踏まえて、本節では、本論文の題材である東京地裁令和元年判決において、高額譲受取引により取得した資産の取得価額の評価が問題となっていることから、高額譲受取引により取得した資産の取得価額の解釈を検討する。

1 高額譲受取引により取得した固定資産の取得価額

まず、高額譲受取引により取得した固定資産の取得価額について検討する。

(1) 固定資産の定義（法人税法 2 条 22 号、法人税法施行令 12 条）

固定資産とは、法人税法 2 条 22 号に「土地（土地の上に存する権利を含む。）、減価償却

資産、電話加入権その他の資産で政令で定めるものをいう」と定められている。そして、法人税法施行令 12 条において、法 2 条 22 号に規定する政令で定める資産とは、棚卸資産、有価証券、資金決済に関する法律（平成 21 年法律第 59 号）第 2 条第 5 項（定義）に規定する暗号資産及び繰延資産以外の資産のうち、土地、減価償却資産、電話加入権等とすると規定されている。

(2) 減価償却資産の取得価額の規定（法人税法 31 条 6 項、法人税法施行令 54 条）

減価償却資産の取得価額¹⁵⁴は、法人税法 31 条 6 項に政令で定めると規定され、法人税法施行令 54 条 1 項 1 号において、購入した固定資産である減価償却資産の取得価額について、当該資産の購入の代価及び当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の額と定められている。

また、同条 1 項 6 号において、同条 1 項 1 号から 5 号に規定する方法以外の方法により取得をした減価償却資産の取得価額は、その取得の時ににおける当該資産の取得のために通常要する価額及び当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の額の合計額と定められている。なお、通常要する価額とは「適正の時価」を意味すると解され、同条 1 項 1 号から 5 号に規定する方法以外の方法には、贈与、交換、債務の弁済、担保権の実行等が含まれる¹⁵⁵。

(3) 高額譲受取引により取得した固定資産の取得価額

法人税法施行令 54 条 1 項 1 号より、購入した減価償却資産は、その購入の代価が取得価額となる。高額譲受取引により減価償却資産を購入した場合における「購入の代価」を、どのように判断するかについて、法人税法上明文規定はない。そこで、固定資産に係る高額譲受取引について争われた裁判例を検討する。

減価償却資産である機械の高額譲受取引について争われた横浜地裁昭和 48 年 6 月 5 日判決¹⁵⁶（以下「横浜地裁昭和 48 年判決」という。）では、適正価格を超える高額部分は寄附

¹⁵⁴ 減価償却資産以外の固定資産の取得価額については基本通達 7-3-16 の 2 において「減価償却資産以外の固定資産の取得価額については、別に定めるもののほか、令 54 条（減価償却資産の取得価額）の規定及びこれに関する取扱いの例による。」と定められている。

¹⁵⁵ 武田・前掲注 41) 1882 頁参照。

¹⁵⁶ 横浜地判昭和 48 年 6 月 5 日・前掲注 18)。本事案は、X（原告）が、昭和 40 年 9 月期に X の代表が代表取締役をしている株式会社 A（以下「A」という。）から塗料製造部門の事業を引き継いだ際に、機械一台は使用不可であったため、実際は引継ぎをしなかったにもかかわらず、昭和 41 年 9 月期において右機械を 75 万円で買取った上、直ちに使用不能を理由にその処分見込額 5 万円を残し 70 万円を損金の額に算入した。しかし、損金処理をし

金として解され、機械の取得価額とされていないため、寄附金部分については、購入の代価には含まれないと解していると考えられる。

また、固定資産である土地に係る高額譲受取引について争われた仙台高裁平成 5 年判決¹⁵⁷においても、裁判所は、買入価額のうち、時価を超える部分は無償の資産譲渡であると認め、除外費用にも該当しないため、超過部分は売買代金の名義をもってした寄附金であるとして、超過部分については取得価額に含めないと判断した。

以上の裁判例を確認すると、高額譲受取引のうち、寄附金と認められる部分については固定資産の取得価額に算入しないと判断していることが確認できる。

(4) 法人税法基本通達 7-3-1 の存在意義

法人税法基本通達 7-3-1 (以下「法基通 7-3-1」という。) において「法人が不当に高価で買入れた固定資産について、その買入価額のうち実質的に贈与をしたものと認められた金額がある場合には、買入価額から当該金額を控除した金額を取得価額とすることに留意する。」と高価買入した固定資産の取得価額についての取扱いが定められている。

本通達の趣旨は、「購入した減価償却資産の取得価額は、購入の代価に事業の用に供するために直接要した費用の額を加算した金額であるが、不当に高価で買入れた場合には、実質主義の原則から、そのうち贈与をしたものと認められる金額を控除した金額だけが取得価額となる。なお、実質的に贈与したと認められる金額については、税務上寄附金とされる。」¹⁵⁸と解されている。

また、本通達の目的については、「その時価を超える部分(贈与部分)の金額が、減価償却費、譲渡原価などに形を変えて、損金の額に算入されないことがないように、その資産の時価相当額が取得価額とされ、その時価超過額が寄附金の額に算入される。」¹⁵⁹と解されている。つまり、この贈与部分については取得価額に含めないとの取り扱いは、租税負担の公平を目的としていることがわかる。

た 70 万円は X から A への贈与として法 37 条の寄附金に該当するとして、更正処分等を受けた。これを不服として、X が所轄税務署長 Y (被告) に対して、これらの処分の取り消しを求めた事案である。裁判所は、「実際は、使用不能で価格 5 万円の機械を 75 万円で A から購入したことになり、その差額 70 万円については、A に対する贈与であり、税法上贈与は寄附金とみることができる」として法 37 条を適用し、X の請求を棄却した。なお、本事案の主な争点は営業権の意義についてであり、控訴審(東京高判昭和 50 年 5 月 28 日税資 81 号 703 頁)及び上告審(最判昭和 51 年 7 月 13 日税資 89 号 173 頁)において寄附金課税について言及はない。

¹⁵⁷ 仙台高判平成 5 年 9 月 27 日・前掲注 25)。

¹⁵⁸ 高橋・前掲注 68) 630 頁。

¹⁵⁹ 谷口・前掲注 72) 471 頁。

高額譲受取引により取得した固定資産の裁判例を確認すると、本通達の「不当に」の判断は明確としていないものの、本通達の取り扱いと同様の判断がされている。

2 高額譲受取引により取得した棚卸資産の取得価額

次に、高額譲受取引により取得した棚卸資産の取得価額について検討する。

(1) 棚卸資産の意義（法人税法 2 条 20 号）

棚卸資産とは、法人税法 2 条 20 号に「商品、製品、半製品、仕掛品、原材料その他の資産で棚卸しをすべきものとして政令で定めるもの（有価証券及び第 61 条第 1 項（短期売買商品等の譲渡損益及び時価評価損益）に規定する短期売買商品等を除く。）をいう。」と定められている。

(2) 棚卸資産の取得価額の規定（法人税法 29 条 2 項、法人税法施行令 32 条）

棚卸資産の取得価額は、法人税法 29 条 2 項において、政令で定めると規定され、法人税法施行令 32 条において次のように規定されている。

同条 1 項 1 号には、購入した棚卸資産の取得価額は当該資産の購入の代価（当該資産の購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）及び当該資産を消費し又は販売の用に供するために直接要した費用の額の合計額と定められている。

そして、同条 1 項 2 号において、自己の製造等に係る棚卸資産の取得価額が規定され、同条 1 項第 3 号において、前 2 号に規定する方法以外の方法により取得をした棚卸資産の取得価額について、その取得の時ににおける当該資産の取得のために通常要する価額及び当該資産を消費し又は販売の用に供するために直接要した費用の額の合計額と定められている。同条第 3 号に規定する「その他の方法により取得した資産」とは、贈与、交換及び債務の弁済として取得した資産をいう¹⁶⁰。

(3) 高額譲受取引により取得した棚卸資産の取得価額

固定資産と同様に、棚卸資産についても、高額譲受取引により購入した場合における「購入の代価」を、どのように判断するかについて、法人税法上明文規定はない。そこで高額譲受取引により取得した棚卸資産の取得価額の解釈を検討するため、棚卸資産に係る高額譲受取引について争われた東京地裁令和元年判決¹⁶¹を検討する。

裁判所は、まず、高額譲受取引により取得した棚卸資産は購入した資産であり、その取得価額には当該資産の購入代価の額が含まれる（法人税法 29 条 2 項、法人税法施行令 32 条 1 項 1 号イ）と説示した。そして、高額譲受取引の場合に当該資産の「購入の代価」をど

¹⁶⁰ 武田・前掲注 41) 1563 頁参照。

¹⁶¹ 東京地判令和元年 10 月 18 日・前掲注 8)。

のように判断すべきかについて、法人税法や法人税法施行令に直接の規定は設けられていないことから、法 37 条の寄附金規定からの解釈を行った。具体的には、棚卸資産の高額譲受取引につき、対価と時価との差額のうち法 37 条の寄附金の額と判断される金額については、その棚卸資産の譲渡時において売上原価とは性質が異なるものであるから、当該資産の購入の代価には含まれないと判断したのである。

3 高額譲受けにより取得した有価証券の取得価額

最後に、高額譲受けにより取得した有価証券の取得価額を検討する。

(1) 有価証券の意義（法人税法 2 条 21 号）

有価証券とは、法人税法 2 条 21 号に、「金融商品取引法（昭和 23 年法律第 25 号）第 2 条第 1 項（定義）に規定する有価証券その他これに準ずるもので政令で定めるもの（自己が有する自己の株式又は出資及び第 61 条の 5 第 1 項（デリバティブ取引に係る利益相当額又は損失相当額の益金又は損金算入等）に規定するデリバティブ取引に係るものを除く。）をいう。」と定められている。

(2) 有価証券の取得価額の規定（法人税法 61 条の 2 第 24 項，法人税法施行令 119 条）

有価証券の取得価額は、法人税法 61 条の 2 第 24 項において政令で定めると規定され、法人税法施行令 119 条において、次のとおり規定されている。

同条 1 項 1 号には、購入した有価証券の取得価額は、その購入の代価（購入手数料その他その有価証券の購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）と定めている。

そして、同条 1 項 2 号には、金銭の払込み又は金銭以外の資産の給付により取得した有価証券の取得価額は、その払い込みをした金銭の額及び給付をした金銭以外の資産の価額の合計額（その払込み又は給付による取得のために要した費用がある場合にはその費用の額を加算した金額）と定めている。

同条 1 項 3 号から 26 号までは、組織再編等が行われた場合の取得価額について規定され、同条 1 項 27 号において、前各号に掲げる有価証券以外の有価証券の取得価額は、その取得の時ににおけるその有価証券の取得のために通常要する価額と定められている。なお、同条 1 項 27 号における、前各号に掲げる有価証券以外の有価証券の取得とは、贈与、交換、代物弁済などによる取得等が含まれるとされる¹⁶²。

(3) 高額譲受取引により取得した有価証券の取得価額

有価証券についても、高額譲受取引により購入又は払込みをした場合における取得価額

¹⁶² 武田・前掲注 41) 3581 の 86 頁参照。

をどのように判断するかについて、法人税法上明文規定はない。高額譲受取引により取得した有価証券の取得価額の解釈を検討するため、有価証券に係る高額譲受取引について争われた東京高裁平成13年判決¹⁶³及び名古屋高裁平成14年判決¹⁶⁴を検討する。

ア 東京高裁平成13年判決

X（原告・控訴人）は、「法施行令38条1項1号〔筆者注：現行119条1項2号〕は、『払込みにより取得した有価証券』の取得価額は『その払い込んだ金額』であると規定している。そうすると、本件においても、額面金額を超える払込み余剰金（プレミアム）を含めた払込金額が取得価額になるというべきである。」と主張した。しかし、裁判所は、額面を超える払い込み金額は、株式の増資払込とは認められず、法132条を適用したうえで、何らか対価性のない金銭の支出として、法37条の寄附金規定による計算を行ったY（被告・被控訴人）の処分を認めた。

イ 名古屋高裁平成14年判決

X（原告・控訴人）は、商法上適法かつ正当な増資払込みについては寄附金と認める余地はない旨主張したが、裁判所は、「法律や企業会計原則上の制約に反しない適法な増資払込みであるか否かと、税法上寄附金に当たるか否かとは次元を異にする問題であるから、Xの主張は理由がない。」として、増資払込金のうち額面金額を超える部分については対価性がなく、法37条の寄附金に該当すると判断した。

4 検討

高額譲受取引に係る裁判例を検討すると、固定資産のみならず、高額譲受取引により取得した棚卸資産及び有価証券の取得価額は、寄附金と認められる金額がある場合には、その金額は取得価額に含まれないとの解釈がされていることがわかった。

これは、法基通7-3-1の「不当に」の判断基準については明確ではないが、本通達の取り扱いと同様の解釈がされていると考えられる。

なお、法基通7-3-1は固定資産について定めており、棚卸資産、有価証券等についての高価買入に関する通達は存在しないが、同様の取扱いであることは自明のことであるという理由からであり、棚卸資産、有価証券等について異なる取扱いをする趣旨ではないと考えられている¹⁶⁵。

前述のとおり、通達は法解釈的には法源性を有しない¹⁶⁶。そのため、通達による取扱い

¹⁶³ 東京高判平成13年7月5日・前掲注34)。

¹⁶⁴ 名古屋高判金沢支部平成14年5月15日・前掲注18)。

¹⁶⁵ 渡辺・前掲注49) 83頁参照。

¹⁶⁶ 最判昭和33年3月28日・前掲注69)。

を正当化する法令上の根拠または法解釈上の根拠が必要である。

高額譲受取引に係る裁判例では、法 37 条を根拠として資産の取得価額に含めないと解している。つまり、法 37 条の寄附金の性質を有する部分については、購入代価や払込金額としての性質を有していないため、取得価額に含めないと解しているのである。この取扱いは妥当であると考え。なぜなら、高額譲受取引により取得した資産の取得価額のうち寄附金に該当する金額をそのままにしておくと、その取得価額を基にして法 22 条 3 項の規定により譲渡原価や減価償却費として損金に算入することとなるからである。

この点、譲渡原価や減価償却費として損金に算入された段階で、法 37 条の適用を判断すればいいのではないかとの見解も想定できるが、その場合においても、結局、高額譲受けにより取得した時点において実質的贈与等に該当するかを判断するため、高額譲受けによる取得の段階において、寄附金に該当する部分については取得価額に含めないと取扱いが妥当であると考え。

なお、前述のとおり、平成 30 年税制改正において創設された法 22 条の 2 第 4 項において、資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供をした場合における収益の額、つまり、譲渡側の収益の額について適正な時価により認識すべき旨が規定された。つまり、高額譲受取引の譲渡側では適正な時価により収益を認識すべき旨が規定されたのである。

平成 30 年税制改正では譲受側について規定されていないが、譲渡側が適正な時価により収益を認識すべきであるならば、譲受側においても、その譲渡を受けた資産の取得価額は、適正な時価により認識すべきであるとの見解があるかもしれない。

この点については、本節で検討したとおり、高額譲受取引により取得した資産の取得価額のうち寄附金に該当する金額は、その取得価額に含めないが、寄附金に該当しない部分、つまり、経済的合理性がある部分については、その取得価額に含まれることになるため、適正な時価とは必ずしも一致しないと考えられる。

次節では、法基通 7-3-1 に定められている「不当に」の判断基準について検討する。

第 4 節 高額譲受取引に係る「不当に」の課税の判断基準

法基通 7-3-1 では、「不当に高価で」と定められている。これは、高額譲受取引において課税する判断基準の要素として、「不当に」との基準が存在するということであろうか。

実際の取引において、例えば将来の値上がりを見込み、時価よりも高い価額で資産を購入したものの、予想に反してその時価が下落することは、通常取引としてありえるであろう。このような通常取引においても、法人税法上は、常に課税の対象となってしまうのであろうか。

所得税法では、同法 59 条 1 項 2 号において、法人に対して著しく低い価額の対価による譲渡があった場合は、時価で譲渡したものとみなして課税するという規定がある。その課税の判断基準として、著しく低い価額の対価とは、同法施行令 169 条に「資産の譲渡の時ににおける価額の 2 分の 1 に満たない金額」と規定されている。

本節では、法人税法においても課税される判断基準があるかを検討する。具体的には、第2章で取り上げた裁判例に、東京地裁令和元年判決、名古屋高裁平成14年判決、横浜地裁昭和48年判決を追加して、①譲渡会社と譲受会社の関係性、②対価と時価との差額の程度について検討する。

なお、譲受会社について、裁判所が明示的に同族会社と言及していない裁判例については、本節における検討では、同族会社であるか否かは明示していない。

1 東京地裁令和元年判決

(1) 譲渡会社と譲受会社の関係性

譲渡会社と譲受会社の関係性は、以下のとおりである。

まず、譲受会社が同族会社か否かについては判決文において明示されていないが、国税不服裁判所¹⁶⁷における認定事実では、譲受会社の代表者と譲渡会社の代表者は親族関係であったとされている。

本事案では、譲渡会社の譲受会社に対する債務（1億8421万7112円）と譲受会社の譲渡会社に対する土地の売買代金債務（1億8421万7112円）とを相殺する形で土地の売買が行われた。

(2) 差額の程度

対価と時価の差額の程度は、以下のとおりである。

時価が7283万9889円に対して、取引対価が1億8421万7112円と、差額が1億1137万7223円であり、対価が時価の約2.53倍であった。

2 大分地裁平成8年判決及び福岡高裁平成11年判決

(1) 譲渡会社と譲受会社の関係性

譲渡会社と譲受会社の関係性は、以下のとおりである。

譲受会社が同族会社か否かについては判決文において明示されていないが、譲渡会社の役員は譲受会社の役員により構成されている。

本事案では、譲渡会社の売上先は譲受会社のみであり、譲受会社の経理部長が譲渡会社の経理責任者を兼ねていた。

(2) 差額の程度

対価と時価の差額の程度は、以下のとおりである。

昭和62年3月期は、認定された時価が3億3940万7840円に対して、取引対価が4億4693万4390円と、差額が1億0752万6550円であり、対価が時価の約1.32倍であった。

¹⁶⁷ 国税不服裁判所裁決平成30年6月1日・前掲注151)。

昭和 63 年 3 月期は、認定された時価が 4 億 5283 万 2500 円に対して、取引対価が 6 億 0596 万 7320 円と、差額が 1 億 5313 万 4820 円であり、対価が時価の約 1.34 倍であった。

3 名古屋高裁平成 14 年判決

(1) 譲渡会社と譲受会社の関係性

譲渡会社と譲受会社の関係性は、以下のとおりである。

譲受会社（増資引受会社）は、増資時点において、譲渡会社（増資会社）の発行済株式の 100%を保有していた。

(2) 差額の程度

対価と時価の差額の程度は、以下のとおりである。

払込金額 529 億円に対して、裁判所が相当であると認めた額面金額は 264 万 5000 円である。差額は 528 億 9735 万 5000 円であり、対価は相当金額の 2 万倍であった¹⁶⁸。

4 東京高裁平成 13 年判決

(1) 譲渡会社と譲受会社の関係性

譲渡会社と譲受会社の関係性は、以下のとおりである。

同族会社である譲受会社（増資引受会社）は、増資時点において、譲渡会社（増資会社）2 社（A 及び B）共に、発行済株式の 100%を保有していた。

(2) 差額の程度

対価と時価の差額の程度は、以下のとおりである。

払込金額が 2 社合計 7 億 3000 万円（A は 2 億 3000 万円、B は 5 億円）であり、裁判所が相当であると認めた額面金額合計 1300 万円（A は 800 万円、B は 500 万円）との差額は 7 億 1700 万円（A は 2 億 2200 万円、B は 4 億 9500 万円）である。また、相当金額に対する払込金額の割合は、A は 28.75 倍、B は 100 倍であった。

5 仙台高裁平成 5 年判決

(1) 譲渡会社と譲受会社の関係性

譲渡会社と譲受会社の関係性は、以下のとおりである。

譲受会社は同族会社であり、譲受会社の主なる株主は、譲受会社の代表者とその親族及び親族の主宰する会社並びに譲渡会社により占められていた。さらに譲受会社の代表者は譲渡会社の代表者を兼務していることから、譲受会社の代表者は譲受会社に対し、絶大な支配

¹⁶⁸ 平成 13 年法律第 79 号による改正後の商法において、額面株式が廃止されている。東京高裁平成 13 年判決も同様である。

力を有していた。

(2) 差額の程度

対価と時価の差額の程度は、以下のとおりである。

裁判所が認定した適正な時価は 3 億 4652 万 0178 円であるのに対し、実際の対価は 8 億 5387 万 3580 円であった。差額は 5 億 0735 万 3402 円と、対価は時価の約 2.46 倍であった。

なお、所轄税務署（被告）が算定した時価は 6 億 1889 万 4866 円と、対価との差額は 2 億 3497 万 8714 円であり、対価は時価の 1.38 倍であったが、裁判所の認定した超過額の限度内であり、課税時点においては、合理的と認められる方法により時価を算定しているため、所轄税務署の処分は相当であると判断されている。

6 山形地裁昭和 54 年判決

(1) 譲渡会社と譲受会社の関係性

譲渡会社と譲受会社の関係性は、以下のとおりである。

譲受会社は譲渡会社に発行済株式の 2 分の 1 以上を保有されており、譲受会社及び譲渡会社の専務取締役の母が譲受会社の代表取締役であり、譲受会社及び譲渡会社の専務取締役の父が譲渡会社の代表取締役であることから、譲受会社と譲渡会社は極めて密接な関係にあったことが認められている。

(2) 差額の程度

対価と時価の差額の程度は、以下のとおりである。

適正な金額 208 万円に対して、取引対価が 252 万円と、差額が 44 万円であり、対価が時価の約 1.21 倍であった。

また、裁判所は、「無償の譲渡である以上、公平の観点からして、正常賃料と支払賃料との差額が著しいか否かを問わず、その寄付金性を肯定すべきものと解するのが相当である。」¹⁶⁹として、寄附金課税について、差額の金額の大小は関係ないと判示している。

7 横浜地裁昭和 48 年判決

(1) 譲渡会社と譲受会社の関係性

譲渡会社と譲受会社の関係性は、以下のとおりである。

譲渡会社は多額の負債を抱えて倒産寸前の状態であったため、譲渡会社の代表取締役 B は、この窮境を打開すべく、譲渡会社の債務の一部を負担させる目的で、譲受会社を設立した。そして、B は譲受会社の代表取締役に就任し、事業を引き継いだ。

¹⁶⁹ 山形地判昭和 54 年 3 月 28 日・前掲注 22)。

(2) 差額の程度

対価と時価の差額の程度は、以下のとおりである。

譲渡会社から買取った機械は実際は使用不能のため、価格は 5 万円であるのに対し、対価が 75 万円と、差額は 70 万円である。そして、対価が価格の 15 倍であった。

8 検討

本節において取り上げた裁判例の対価の時価に対する比率及び差額金額をまとめると、以下のとおりである。

判決名	比率	差額
東京地裁令和元年判決	2.53 倍	1 億 1137 万 7223 円
大分地裁平成 8 年判決 及び福岡高裁平成 11 年判決	1.32 倍 (昭和 62 年 3 月期) 1.34 倍 (昭和 63 年 3 月期)	1 億 0752 万 6550 円 1 億 5313 万 4820 円
名古屋高裁平成 14 年判決	2 万倍	528 億 9735 万 5000 円
東京高裁平成 13 年判決	28.75 倍 (A) 100 倍 (B)	2 億 2200 万円 (A) 4 億 9500 万円 (B)
仙台高裁平成 5 年判決	1.38 倍 (裁判所認定は 2.46 倍)	2 億 3497 万 8714 円 (5 億 0735 万 3402 円)
山形地裁昭和 54 年判決	1.21 倍	44 万円
横浜地裁昭和 48 年判決	15 倍	70 万円

なお、名古屋高裁平成 14 年判決と東京高裁平成 13 年判決は子会社の増資引受という特殊な事案であるため、これらを除くと、対価の時価（適正価額）に対する比率が、1.21 倍から 15 倍と幅広い範囲であることが確認できる。

また、差額金額の規模については、名古屋高裁平成 14 年判決と東京高裁平成 13 年判決を除くと、44 万円から 2 億 3497 万 8714 円と、金額規模についても範囲は広範にわたっている。

さらに注目すべき点は、大分地裁平成 8 年判決及び福岡高裁平成 11 年判決、仙台高裁平成 5 年判決、山形地裁昭和 54 年判決の 3 件では、対価の時価に対する比率は 1.5 倍以内であるにも関わらず、課税されていることである。

以上より、高額譲受取引における課税の判断基準は明確ではなく、かつ、上記裁判例によれば、少しでも時価よりも高い価格により資産を購入した場合は、常に課税される可能性があるということになる。つまり、法基通 7-3-1 の「不当に」とは、金額の多寡や対価の時価に対する比率によって判断するものではないことになろう。結局、法基通 7-3-1 にいう「不当に」とは、当該行為の実質的贈与等の有無の判断によるのではないだろうか。

本章第1節において、法人税法上明文規定のない高額譲受取引については、7項実質適用説による解釈が最も妥当であると判断した。また、上記検討のとおり、高額譲受取引に対する寄附金課税については、対価の時価に対する比率及び金額の多寡などの一定の判断基準がないことを確認した。

以上より、高額譲受取引においては、「実質的贈与等」の有無の判断が重要であると考えられる。実際の取引において、例えば将来の値上がりを見込んで時価よりも高い価格で資産を購入し、予想に反して時価が下落することという通常の取引との判断についても、この「実質的贈与等」を判断基準とすれば、通常の取引では、実質的贈与等は認められないため、寄附金規定は適用されないと考えられるだろう。

そして、この「実質的贈与等」の判断における、経済的合理性の判断については、第2章第3節で検討したように、証拠に基づいて認められる客観的な事実に即して判断すべきであり、当該法人の主観的な動機や目的のみによってこれを判断するのは相当ではないと考える¹⁷⁰。

第5節 東京地裁令和元年判決へのあてはめ

最後に、本節では、本章第1節から第4節の検討を踏まえ、高額譲受取引の法解釈として最も妥当と判断する7項実質適用説による東京地裁令和元年判決へのあてはめを行う。

1 事案の概要

本論文の題材である、東京地裁令和元年判決¹⁷¹（第1章参照）の概要を再度確認する。

東京地裁令和元年判決は、X（原告）が、株式会社A（以下「A」という。）から高額で購入した棚卸資産である土地について、外部への売却した際に、その購入価額全額が売上原価として損金算入できるかが争われた事案である。

ここでは、売上原価として損金算入できるかの判断につき、法人税法における高額譲受取引の解釈が争われた。

2 判決の要旨

東京地裁令和元年判決の要旨は以下のとおりである。

高額譲受けにより取得した棚卸資産の取得価額をどのように判断すべきかについて、法人税法上の規定はない。しかし、法37条8項において、低額譲渡における売買代金と時価との差額のうち実質的贈与等をしたと認められる金額が存在するのであれば、それは法37条7項に規定する寄附金の額となることから、高額譲受けにより取得した棚卸資産の売買代金と適正価額との差額のうち、実質的贈与等をしたと認められる金額についても、法37

¹⁷⁰ 東京地判平成29年1月19日・前掲注70)。

¹⁷¹ 東京地判令和元年10月18日・前掲注8)。

条 7 項の寄附金に含まれる。したがって、棚卸資産の購入代価の額のうち寄附金と判断される部分については、売上原価とは異質なものであり、売上原価として損金算入はできないと判断した。

ただし、本判決は、法 37 条 8 項の射程範囲を明示せず、事案への当てはめについては、売買代金と時価との差額は「売上原価」に当たらないと判断したのみであった。

3 7 項実質適用説

7 項実質適用説（第 2 章第 4 節参照）について改めて説明する。

7 項実質適用説とは、まず、低額譲渡取引については、法 37 条 8 項により実質的贈与等と認められる金額が寄附金に含まれるのであるから、同条 7 項に規定する寄附金には実質的贈与等が含まれると考えるのである。そうすると、高額譲渡取引についても、実質的贈与等と認められる金額は、同条 7 項の寄附金の額に含まれるとの見解である。

なおかつ、本説は、法 37 条 8 項は低額譲渡取引についてのみ規定しているため、高額譲受取引のうち実質的贈与等と認められる金額は、同条 8 項ではなく、同条 7 項が適用されると解するのである。

4 7 項実質適用説による東京地裁令和元年判決の検討

東京地裁令和元年判決について、7 項実質適用説による解釈を試みる。

(1) 本件土地の購入は高額譲受けに該当するか

棚卸資産である土地の売買における時価については、7283 万 9889 円であることに争いはない。そして、売買代金は 1 億 8421 万 7112 円であるため、本件土地の購入は、棚卸資産を、適正価額を超える対価により取得した棚卸資産の高額譲受けとなる。なお、売買代金と適正価額との差額は、1 億 1137 万 7223 円である。

(2) 本件差額についての「実質的贈与等」の判断

裁判所は、本件差額についての「実質的贈与等」の判断をすることなく、差額全額が法 37 条 7 項の寄附金の額に含まれると判断している。

「実質的贈与等」の判断基準については、第 3 章第 3 節において検討したとおり、経済的合理性が存在せず、贈与又は無償の供与をした部分があることであり、贈与の意思については、取引に伴う経済的効果が贈与と同視し得るものであれば贈与者が贈与の意思を有していたことを必要としない。

また、経済的合理性については、第 3 章第 3 節で検討したとおり、「その行為が今後より大きな損失を生ずることを回避するためにやむを得ず行われたものであり、かつ、そのことが社会通念上も妥当なものとして是認されるような事情にあるとき」であれば経済的合理性を有するものであり、その判断は、当事者の主観的な動機や目的によるのではなく、証拠

に基づいて認められる客観的な事実に基づいて行われるべきものであるといえる。

そこで、東京令和元年判決について当事者の主張及び裁判所の判断を確認する。

ア 経済的合理性の存在についての X の主張

棚卸資産である土地を、時価を超える対価により取得した理由についての X の主張は、以下のとおりである。

X は、「A は債務超過の状態が相当期間継続し、X は本件債権の弁済を受けることができない状態にあったところ、本件差額は、金銭債権の貸倒損失に該当するものといえるものであり、これにより、……より大きな損失を避けるために本件売買に応じざるを得なかった事情と相まって、時価を超えて支払うべき合理的理由があったことを推認させる。回収不能な債権の放棄や、法人がその負担をしなければ逆により大きな損失を被ることが明らかであるためやむを得ず行う負担は、実質的にみると経済的利益を無償で供与したものとはいえず、『寄附金』に該当しない。本件売買当時、A は経済的に逼迫した状況であり、A からの、本件売買価額で売買契約を締結し、売買代金と本件債権を相殺するという申出を断れば、X は、巨額の本件債権を抱え続け、毎年これについて課税対象となる利息を計上しなければならないというより大きな損失を被ることが明らかであったため、X はやむを得ずその負担（本件売買価額の設定）を行ったものであり、本件差額は『寄附金』に該当しない。」と主張した。

イ 経済的合理性の存在についての Y（被告）の主張

上記の X の主張に対する Y の主張は以下のとおりである。

Y は、「本件売買においては、A が提案した相殺処理を X が承認したにすぎず、本件債権について債務免除をしたものではないから、これによって X に貸倒損失が生じるものではない。また、X は、貸倒損失の要件である本件債権の全額が回収不能であることに係る具体的な事情を何ら客観的に明らかにしていない。」と主張した。

ウ 経済的合理性の存在についての裁判所の見解

上記の X 及び Y の主張に対して、裁判所は以下のように述べるに留めている。

裁判所は、「本件差額が『売上原価』に当たらないことは上記のとおりであり、仮に本件差額が『寄附金の額』に該当せず 何らかの費用又は損失として損金の額に算入すべきであるとしても、それは平成 23 年 8 月期ではなく、本件売買及び本件債権との相殺処理がされた平成 22 年 8 月期の損金の額に算入すべきものであるから、X の上記主張は失当である。」と判示した。

エ 検討

裁判所は、X 及び Y の主張に対する事実認定を行わず、高額譲受取引における土地の時価

7283万9889円と実際の売買代金1億8421万7112円との差額について、その差額全額を寄附金の額と判断している。

しかし、裁判所が検討すべき点は、その差額金額について、実質的贈与等と認められる金額があるか否かである。上記のX及びYの主張について、「証拠に基づいて認められる客観的な事実」を明示し、本事案の高額譲受取引についての経済的合理性の有無の検討をすべきであった。

前述のとおり、高額譲受取引の法解釈として、最も妥当と判断する7項実質適用説では、高額譲渡取引について、実質的贈与等と認められる金額は、法37条7項の寄附金の額に該当するとの見解である。実質的贈与等と認められる金額とは、経済的合理性が存在せず、贈与又は無償の供与をした部分の金額であり、経済的合理性は当事者の主観的な動機や目的によるのではなく、証拠に基づいて認められる客観的な事実に基づいて行われるべきものである。

本判決において、「証拠に基づいて認められる客観的な事実」が明示されていないことから、当該差額について実質的贈与等と認められる金額の存在については、判断することができない。すなわち、本事案については、実質的贈与等の存在の有無を判断していない以上、当該差額は、法37条7項の寄附金に該当するとは断言できず、売上原価としての損金算入の可否及び棚卸資産の取得価額の算定についての判断もできないと考える。

高額譲受取引においては7項実質適用説により解することが妥当であるから、高額譲受取引において法37条7項を適用する際は、実質的贈与等の存在の有無の判定が重要である。

しかし、本判決はその実質的贈与等の存在の検討を十分に行わず、当該差額全額を寄附金であると認定した。したがって、本判決は結論に至るまでの検討が不十分であり、本判決の検討のみでは、結論を導き出すことは妥当ではないと考える¹⁷²。

¹⁷² 参考までに、仮に、東京地裁令和元年判決において、Xが時価を超える対価により棚卸資産（土地）を取得したことが、「証拠に基づいて認められる客観的な事実」により経済的合理性がないと判断された場合における、7項実質適用説による解釈を示すと、次のとおりである。まず、本事案における高額譲受取引における時価と対価の差額1億1137万7223円について、実質的贈与等と認められる金額があるのかを判断する。実質的贈与等と認められる金額とは、経済的合理性が存在せず、贈与又は無償の供与をした部分の金額であり、当該差額全額が「証拠に基づいて認められる客観的な事実」により経済的合理性がないと判断された場合は、当該差額全額が実質的贈与等と認められる金額と判断される。つまり、本事案の高額譲受取引における時価と対価の差額1億1137万7223円は、実質的贈与等と認められる金額であり、法37条7項の適用により、寄附金の額となる。そして、寄附金の額と認められる金額1億1137万7223円は、棚卸資産の取得価額に含まれないため、当該棚卸資産の売却時において、売上原価として、損金の額に算入されないこと

第6節 小括

本章では、まず、高額譲受取引については、7項実質適用説により法37条7項を適用することが最も妥当であるとの判断を提示した。

7項実質適用説が妥当と判断する理由は、法37条8項は同条7項の確認規定若しくは補完的規定であることから、実質的贈与等と認められる金額は、法37条7項の「寄附金の額」に含まれると解することができる点にある。さらに、法37条8項は低額譲渡取引の取扱いのみを規定しているものであるから、高額譲受取引については法37条7項が適用されることを述べた。そのうえで、7項実質適用説の批判に対する見解及び7項実質適用説以外の法解釈が妥当でないと判断する理由について述べ、7項実質適用説が最も妥当であることを示した。

次に、高額譲受取引について、7項実質適用説による解釈が妥当であるとの判断を踏まえ、高額譲受取引により取得した資産の取得価額の解釈を検討し、法基通7-3-1に定める、高額譲受取引により取得した資産の取得価額のうち寄附金に該当する金額は取得価額に含めないとの取り扱いは妥当であると判断した。

また、法基通7-3-1には「不当に高価で」と定められていることから、高額譲受取引において課税する判断基準の存在を検討した。検討の結果、高額譲受取引の課税の判断基準が明確でなく、かつ、少しでも時価よりも高い価格により資産を購入した場合は、常に課税される可能性があることを確認した。また、法基通7-3-1の「不当に」とは金額の多寡や対価の時価に対する比率を判断基準とするものではなく、「実質的贈与等」の判断が重要になることを確認した。

最後に、上記の検討を踏まえ、7項実質適用説の東京地裁令和元年判決へのあてはめを試みた。そこでは、東京地裁令和元年判決が、高額譲受取引における対価と時価の差額のうち、実質的贈与等をした金額の存在の判断における経済的合理性の有無について「証拠に基づいて認められる客観的な事実」を明示していないことから、実質的贈与等をした金額の存在について判断していないとの批判を行った。

したがって、本判決は結論に至るまでの検討が不十分であり、本判決の検討のみでは、7項実質適用説による結論を導き出すことは妥当ではないとの判断に至った。

となる。

おわりに

本論文では、法人税法上明文規定のない高額譲受取引の解釈を論じた。

法人間の高額譲受取引は、明文規定がないが故に、これまでの裁判例において、法解釈が一貫していない。高額譲受取引における法人税法の解釈が未だ確立していない状況は、租税法律主義の観点からも、納税者の法的安定性や予測可能性が損なわれることから、問題がある。そこで、本論文では、これまで高額譲受取引に係る裁判例における法解釈を整理し、法人税法上明文規定のない高額譲受取引について、どのような法解釈が妥当かを検討した。その検討の結果、7項実質適用説により解することが最も妥当であると判断した。

高額譲受取引における法人税法の解釈については、低額譲渡取引の解釈に比べ、議論の蓄積が少ないと思われる。

議論の蓄積が少ない理由として、本論文の題材となった東京地裁令和元年判決に含まれる問題点としても指摘したが、適用条文が法37条7項と同条8項のいずれを適用しても結局法37条の寄附金規定がされることには変わりはないことが考えられる。

さらには、高額譲受取引についての法22条2項の適用についても、法22条2項の適用の有無に関わらず課税所得には影響しないため、低額譲渡取引の同項の適用に比べ議論がされていないのであろうとの判断に至った。

なお、低額譲渡取引に係る法22条2項の適用については、前述のとおり、平成30年税制改正において創設された法22条の2第4項において、時価により収益の額を認識することが明記された。しかし、同年税制改正において、高額譲受取引については法整備が行われなかった。

本論文によって、議論の少なかった高額譲受取引については、前述のとおり、①7項実質適用説による解することが妥当であること、②法22条2項の適用の有無に関わらず、課税所得は変わらないため、法22条2項の適用はないと解することが妥当であるとの解釈を提示し、税法解釈という観点から一定の解決策を提示することができたと考える。

しかし、租税法律主義を原則とする税法にあっては、課税要件のすべては法律によって規定されなければならないことが前提である。そのため、高額譲受取引についても法整備が進展することが望まれる。すなわち、①低額譲渡取引についての法37条8項の規定と同様に、高額譲受取引についても対価と時価の差額のうち実質的贈与等と認められる金額は同条7項の寄附金の額に含まれること、及び②法22条2項における「無償による資産の譲渡」の「資産」には金銭が含まれないことを明記することである。これらを明記することにより、高額譲受取引についても、適用条文及び課税要件が明確となり、納税者の予測可能性及び法的安定性が保たれるであろう。

法人税法が、低額譲渡取引の場合についてのみ規定を置き、高額譲受取引について規定を置かなかった理由は、前述のとおり、低額譲渡取引と比較すると事例が少なく、重要性の観点から、全てを立法で対処することに問題があったからであろう。しかし、本論文で検討したとおり、高額譲受取引についても、数多くの事例が生じている。

今後も、関係会社間の所得移転は活発に行われるであろう。そうすると、高額譲受取引の事例も増加することが想定されよう。その際は、高額譲受取引の法解釈についての本論文の提言が、検討材料となれば幸いである。

参考文献等

1 書籍

- 大淵博義『裁判例・判決例からみた役員給与・交際費・寄付金の税務』（税務研究会出版局，1996年）
- 岡村忠生『法人税法講義〔第3版〕』（成文堂，2007年）
- 片岡政一『会社税法の詳細』（文精社，1943年）
- 金子宏ほか編『租税法講座—第2巻租税実体法—』（帝国地方行政学会，1973年）
- 金子宏編『所得課税の研究』（有斐閣，1991年）
- 金子宏『所得課税の法と政策』（有斐閣，1996年）
- 金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣，2007年）
- 金子宏『租税法の発展』（有斐閣，2010年）
- 金子宏＝佐藤秀明＝増井良啓『ケースブック租税法〔第5版〕』（弘文堂，2017年）
- 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂，2021年）
- 北野弘久『税法の基本原理 判例研究日本税法体系1』（学陽書房，1978年）
- 木山泰嗣『全ビジネスパーソンのための分かりやすい「法人税法」の教科書』（光文社，2019年）
- 清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房，2015年）
- 国税庁編『昭和40年5月改正税法のすべて』（大蔵財務協会，1965年）
- 鈴木保雄ほか『臨時租税措置法解説』（文精社，1943年）
- 税制調査会『国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明』（大蔵省印刷局，1961年）
- 税制調査会『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』（大蔵省印刷局，1964年）
- 高橋正郎編『法人税法基本通達逐条解説』（税務研究会出版局，2021年）
- 武田昌輔監修『DHC コメントール法人税法』（第一法規，1979年[加除式]）
- 武田昌輔『立法趣旨 法人税法の解釈〔平成10年度版〕』（財經詳報社，1998年）
- 武田昌輔『武田昌輔税務会計論文集』（森山書店，2001年）
- 谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』（弘文堂，2021年）
- 忠佐市『税務会計法〔第6版〕』（税務経理協会，1978年）
- 寺崎寛之ほか『改正税法のすべて 平成30年版』（大蔵財務協会，2018年）
- 中川一郎『税法学体系〔全訂増補版〕』（ぎょうせい，1977年）
- 中村芳昭＝三木義一『典型契約の税法務』（日本加除出版，2018年）
- 中村利雄『法人税の課税所得計算〔改訂版〕—その基本原理と税務調整』（ぎょうせい，1990年）

- 日本税法学会 中川一郎先生古稀祝賀税法論文集刊行委員会編『中川一郎先生古稀祝賀税法論文集』(日本税法学会本部, 1979年)
- 法学協会編『法学協会百周年記念論文集 第2巻』(有斐閣, 1983年)
- 本庄資=藤井保憲『法人税法 実務と理論』(弘文堂, 2008年)
- 増井良啓『結合企業課税の理論』(東京大学出版会, 2002年)
- 松沢智『新版 租税実体法〔補正第2版〕』(中央経済社, 2003年)
- 三木義一先生古稀記念論文集編集委員会編『現代税法と納税者の権利—三木義一先生古稀記念論文集』(法律文化社, 2020年)
- 三木義一=田中治=占部裕典編著『〔租税〕判例分析ファイルII 法人税編〔第2版〕』(税務経理協会, 2009年)
- 水野忠恒『租税法〔第5版〕』(有斐閣, 2011年)
- 水野忠恒『大系租税法〔第3版〕』(中央経済社, 2021年)
- 村井正『租税法—理論と政策〔3訂版〕』(青林書院, 1999年)
- 森田哲彌=岡本清=中村忠編『現代会計学の基本課題』(中央経済社, 1972年)
- 山口敬三郎『重要租税判例の解釈V』(リンクージ・パブリッシング, 2020年)
- 山本守之『体系法人税法〔33訂版〕』(税務経理協会, 2016年)
- 山本守之『法人税の理論と実務〔令和2年度版〕』(中央経済社, 2020年)
- 吉國二郎=武田昌輔『法人税法〔法令解説篇〕』(財経詳報社, 1978年)
- 吉牟田勲『新版 法人税法詳説—立法趣旨と解釈〔平成10年度版〕』(中央経済社, 1998年)
- 吉牟田勲=山本守之編『法人税 難解用語の解釈』(新日本法規出版, 2001年)
- 渡辺淑夫『寄附金課税の知識』(財経詳報社, 1989年)
- 渡辺淑夫=山本守之『法人税法の考え方・読み方〔4訂版〕』(税務経理協会, 1997年)
- 渡辺徹也『スタンダード法人税法〔第2版〕』(弘文堂, 2019年)
- 渡辺淑夫『法人税法〔令和3年度版〕』(中央経済社, 2021年)

2 論文・評釈

- 青山慶二「判批」TKC 税研情報 18巻5号(2009年) 66頁
- 阿部泰隆=占部裕典「関連会社間の資産低額譲渡と課税問題(上)」税務弘報 34巻9号(1986年) 147頁
- 阿部泰隆=占部裕典「関連会社間の資産低額譲渡と課税問題(下)」税務弘報 34巻11号(1986年) 116頁
- 蟻坂欣一「判批」税経通信 36巻2号(1981年) 223頁
- 石島弘「無償・低額譲渡と課税」税理 25巻16号(1982年) 9頁
- 板倉宏「低額譲渡と寄附金—租税回避, 仮装行為概念をめぐって」税法学 167号(1964年) 10頁

- 稲田輝明「低額譲渡と寄附金」税法学 167 号（1964 年）14 頁
- 今村隆「判批」税理 45 卷 13 号（2002 年）224 頁
- 岩崎政明「判批」租税法研究 30 号（2002 年）169 頁
- 岩崎政明「判批」ジュリ 1215 号（2002 年）192 頁
- 上西左大信「判批」税経通信 59 卷 15 号（2004 年）256 頁
- 植松守雄『『低額譲渡』を巡る税法上の諸問題』税務弘報 23 卷 4 号（1983 年）18 頁
- 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 14 号（1977 年）63 頁
- 碓井光明「法人税法における益金の概念～法 22 条 2 項の検討」税理 21 卷 4 号（1978 年）2 頁
- 碓井光明「資産の低額譲受と受贈益」税理 21 卷 2 号（1978 年）64 頁
- 内山裕「判批」月刊税務事例 34 卷 10 号（2002 年）36 頁
- 海野明「交際費および寄付金の取扱い」税経通信 20 卷 12 号（1965 年）84 頁
- 岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察（3）」法学論叢 122 卷 1 号（1987 年）1 頁
- 岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察（5）・完」法学論叢 122 卷 3 号（1987 年）33 頁
- 岡村忠生「判批」民商 116 卷 3 号（1997 年）86 頁
- 岡村忠生「判批」別冊ジュリ 178 号（2005 年）116 頁
- 織田安彦「贈与又は低廉譲渡の場合における法人税の取扱について」税経通信 9 卷 6 号（1954 年）155 頁
- 風岡範哉「取引相場のない株式の評価の二極化がもたらす低額譲渡・高額譲渡の課題問題」月刊税務事例 48 卷 12 号（2016 年）24 頁
- 金子友裕「判批」税法学 571 号（2014 年）207 頁
- 川神裕「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 7 年度（1998 年）1070 頁
- 川端康之「判批」租税法研究 29 号（2001 年）148 頁
- 岸田貞夫「判批」ジュリ 1143 号（1998 年）143 頁
- 岸田貞夫「判批」租税法研究 27 号（1999 年）158 頁
- 北野弘久「判批」シュト 20 号（1963 年）1 頁
- 北野弘久「判批」税法学 163 号（1964 年）21 頁
- 北野弘久「判批」税理 21 卷 5 号（1978 年）4 頁
- 木下良平「判批」月刊税務事例 5 卷 4 号（1973 年）19 頁
- 清永敬次「判批」シュト 34 号（1965 年）15 頁
- 清永敬次「判批」シュト 107 号（1971 年）1 頁
- 清永敬次「判批」シュト 141 号（1973 年）6 頁
- 清永敬次「判批」税経通信 33 卷 13 号（1978 年）2 頁
- 黒住茂雄「判批」月刊税務事例 52 卷 8 号（2020 年）99 頁

- 月刊税務事例編集部「判批」月刊税務事例 33 卷 9 号 (2001 年) 34 頁
- 小林磨寿美「判批」税研 18 卷 106 号 (2002 年) 94 頁
- 小林磨寿美「収益の帰属の時期等の経理処理」税経通信 73 卷 12 号 (2018 年) 46 頁
- 齋藤樹里「判批」税務弘報 66 卷 2 号 (2018 年) 24 頁
- 酒井克彦「法人税法 22 条 2 項にいう有償譲渡と無償譲渡の界限 (上)」月刊税務事例 51 卷 8 号 (2019 年) 105 頁
- 酒井克彦「法人税法 22 条 2 項にいう有償譲渡と無償譲渡の界限 (中)」月刊税務事例 51 卷 9 号 (2019 年) 103 頁
- 酒井克彦「法人税法 22 条 2 項にいう有償譲渡と無償譲渡の界限 (下)」月刊税務事例 52 卷 3 号 (2020 年) 123 頁
- 酒井克彦「法人税法 22 条 2 項にいう有償譲渡と無償譲渡の界限 (補論)」月刊税務事例 52 卷 11 号 (2020 年) 97 頁
- 堺沢良「判批」税経通信 28 卷 11 号 (1973 年) 120 頁
- 酒井貴子「判批」税研 35 卷 208 号 (2019 年) 130 頁
- 酒井貴子「判批」法学セミナー増刊 (新判例解説 Watch) 28 号 (2020 年) 257 頁
- 坂元左「判批」税経通信 38 卷 15 号 (1983 年) 260 頁
- 桜井四郎「判批」税理 21 卷 5 号 (1978 年) 129 頁
- 桜井巳津男「法人税整理通達の解説」税理 8 卷 13 号 (1965 年) 90 頁
- 佐藤謙一「非上場株式の譲渡における低額譲渡・高額譲渡の認定とその回避策」税理 61 卷 15 号 (2018 年) 18 頁
- 佐藤孝一「判批」月刊税務事例 49 卷 2 号 (2017 年) 10 頁
- 佐藤義行「法人税法上の寄付金と贈与一法 22 条 2 項を中心として一」税理 25 卷 6 号 (1982 年) 107 頁
- 品川芳宣「判批」TKC 税研情報 10 卷 6 号 (2001 年) 20 頁
- 品川芳宣「判批」TKC 税研情報 25 卷 6 号 (2016 年) 41 頁
- 四万田彰「海外関連会社取引における低額・高額譲渡と寄附金の認定」税理 49 卷 12 号 (2006 年) 159 頁
- 須貝脩一「判批」シュト 27 号 (1964 年) 1 頁
- 鈴木基史「法人・個人間の低廉譲渡」税務 QA150 卷 (2014 年) 28 頁
- 関根美男「資産等の低額譲渡・高額譲受」税理 59 号 5 号 (2016 年) 47 頁
- 高梨克彦「判批」税理 16 卷 4 号 (1973 年) 60 頁
- 高橋貴美子「判批」月刊税務事例 52 卷 8 号 (2020 年) 20 頁
- 竹内綱敏「法人税における同族会社の行為計算否認の今日的意義一法人税法 132 条と通常の課税要件規定との競合と選択一」税法学 571 号 (2014 年) 53 頁
- 竹内綱敏「租税法における行為計算否認規定の淵源 (I)」甲南経済学論集 61 卷 1・2 号 (2020 年) 1 頁

- 竹内秀男「資産の低廉譲渡・高額買取り・債権の放棄・債務の引受け」税務弘報 50 巻 5 号 (2002 年) 43 頁
- 竹下重人「判批」別冊ジュリ 17 号 (1968 年) 100 頁
- 竹下重人「低額譲渡と法人税法 22 条 2 項」シュト 164 号 (1975 年) 10 頁
- 竹下重人「判批」税経通信 34 巻 15 号 (1979 年) 154 頁
- 田中晶国「判批」ジュリ 1518 号 (2018 年) 199 頁
- 武田昌輔「寄付金の現行制度上の問題点」日税研論集 17 号 (1991 年) 13 頁
- 武田昌輔「判批」税務弘報 40 巻 4 号 (1992 年) 188 頁
- 武田昌輔「判批」ジュリ 1015 号 (1993 年) 297 頁
- 武田昌輔「寄付金の損金算入限度額設定の法理」月刊税務事例 26 巻 9 号 (1994 年) 2 頁
- 武田昌輔「自己株式の低廉譲渡と資本等取引」税経通信 58 巻 6 号 (2003 年) 213 頁
- 田代雅之「収益の計上単位・資産の引渡し時の価格の経理処理」税経通信 73 巻 12 号 (2018 年) 35 頁
- 多田雄司「低額譲渡, 高額譲受け」税務弘報 57 巻 11 号 (2009 年) 52 頁
- 田中治「同族会社の行為計算否認規定の発動要件と課税処分取消訴訟」税法学 546 号 (2001 年) 183 頁
- 田中治=小山馨「判批」税経通信 58 巻 14 号 (2003 年) 231 頁
- 田中治「同族会社の行為計算否認規定のあり方」税研 32 巻 192 号 (2017 年) 46 頁
- 田中康雄「会社資産の役員への高額譲渡に係る課税関係」税経通信 75 巻 11 号 (2020 年) 41 頁
- 辻富久「判批」ジュリ 1431 号 (2011 年) 168 頁
- 戸島利夫「判批」月刊税務事例 32 巻 3 号 (2000 年) 7 頁
- 富田哉「判批」訟月 48 巻 11 号 (2002 年) 167 頁
- 中井稔「判批」月刊税務事例 46 巻 7 号 (2014 年) 93 頁
- 中川一郎「新法人税法の研究」シュト 38 号 (1965 年) 51 頁
- 中川一郎「新法人税法の研究」シュト 39 号 (1965 年) 24 頁
- 中川一郎「親会社の子会社に対する無利息融資」シュト 70 号 (1968 年) 28 頁
- 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 年) 10 頁
- 中島孝一「判批」税経通信 67 巻 13 号 (2012 年) 189 頁
- 中島孝一「判批」税経通信 67 巻 13 号 (2012 年) 192 頁
- 長島弘「判批」月刊税務事例 50 巻 4 号 (2018 年) 56 頁
- 長島弘「収益認識基準対応としての法人税法 22 条の 2 の問題点」会計・監査ジャーナル 30 巻 12 号 (2018 年) 110 頁
- 中村利雄「法人税の課税所得計算と企業会計 (二)」税務通信 33 巻 3 号 (1978 年) 37 頁

- 中村利雄「寄付金」税理 28 卷 10 号 (1985 年) 98 頁
- 並木俊守「旧法人税法 (昭和 15 年法律第 25 号) 第 28 条による同族会社の行為計算の否認が違法とされた一事例」民商 38 卷 6 号 (1959 年) 1046 頁
- 西中間浩「判批」税経通信 71 卷 14 号 (2016 年) 174 頁
- 根岸欣司「判批」税経通信 38 卷 15 号 (1983 年) 106 頁
- 橋本浩史「判批」税経通信 72 卷 13 号 (2017 年) 207 頁
- 林仲宣=谷口智紀「判批」税務弘報 68 卷 9 号 (2020 年) 140 頁
- 福山正衛「判批」月刊税務事例 5 卷 3 号 (1973 年) 57 頁
- 藤曲武美「高額譲渡・譲受けの認定とその判断のポイント」税理 59 卷 2 号 (2016 年) 12 頁
- 藤曲武美「判批」税務弘報 65 卷 13 号 (2017 年) 150 頁
- 藤曲武美「収益認識の実務対応の基本的な考え方—法人税法 22 条の 2 の構造」税経通信 73 卷 12 号 (2018 年) 18 頁
- 藤原真由美「判批」税理 61 卷 1 号 (2018 年) 100 頁
- 藤原真由美「判批」税理 63 卷 7 号 (2020 年) 101 頁
- 藤原真由美「判批」税研 36 卷 1 号 (2020 年) 98 頁
- 堀口和哉「判批」月刊税務事例 28 卷 10 号 (1996 年) 4 頁
- 増井良啓「会社間取引と法人税法 (一)」法協 108 卷 3 号 (1991 年) 317 頁
- 増井良啓「判批」別冊ジュリ 120 号 (1992 年) 74 頁
- 増井良啓「判批」ジュリ 1044 号 (1994 年) 144 頁
- 増井良啓「判批」別冊ジュリ 178 号 (2005 年) 96 頁
- 増井良啓「判批」別冊ジュリ 207 号 (2011 年) 96 頁
- 増井良啓「判批」別冊ジュリ 228 号 (2016 年) 96 頁
- 松沢智「私法上の取引と租税回避行為」租税法研究 6 号 (1978 年) 55 頁
- 松沢智「判批」ジュリ 1101 号 (1996 年) 119 頁
- 丸山慶一郎「判批」月刊税務事例 32 卷 3 号 (2000 年) 12 頁
- 水野忠恒「判批」ジュリ 846 号 (1985 年) 133 頁
- 宮村素之「判批」税務弘報 22 卷 7 号 (1974 年) 105 頁
- 村井正「判批」月刊税務事例 17 卷 7 号 (1985 年) 2 頁
- 森口直樹「収益認識に関する会計基準の概要とその影響」税経通信 73 卷 12 号 (2018 年) 29 頁
- 諸隈正「判批」シュト 82 号 (1969 年) 15 頁
- 山口敬三郎「判批」税理 56 卷 9 号 (2013 年) 135 頁
- 山口敬三郎「判批」税理 56 卷 13 号 (2013 年) 145 頁
- 山下宜子「判批」税経通信 59 卷 15 号 (2004 年) 212 頁
- 山田二郎「判批」ジュリ 477 号 (1971 年) 159 頁

- 山田二郎「判批」ジュリ 1502 号 (2017 年) 135 頁
- 山本直毅「判批」税 75 卷 2 号 (1996 年) 152 頁
- 山本直毅「法 22 条 2 項における収益の額と資産の低額譲渡」税 75 卷 2 号 (2020 年) 152 頁
- 吉牟田勲「所得計算関係の改正」税務弘報 13 卷 6 号 (1965 年) 140 頁
- 吉牟田勲「現行法人税各条の立法過程の研究 25」税務弘報 47 卷 1 号 (1999 年) 111 頁
- 渡辺明寿「寄付金の取扱いと問題点」税務弘報 13 卷 12 号 (1965 年) 34 頁
- 渡辺充「判批」税理 62 卷 12 号 (2019 年) 162 頁
- 渡邊敬治「判批」訟月 48 卷 6 号 (2002 年) 1560 頁
- 渡辺伸平「税法上の所得をめぐる諸問題」司法研究報告書 17 輯 1 号 (1967 年) 1 頁

3 裁判例

(1) 最高裁判決

- 最判昭和 33 年 3 月 28 日税資 26 号 192 頁
- 最判昭和 33 年 5 月 29 日税資 26 号 503 頁
- 最判昭和 36 年 12 月 1 日税資 47 号 1 頁
- 最判昭和 41 年 6 月 24 日税資 44 号 801 頁
- 最判昭和 49 年 4 月 18 日税資 75 号 155 頁
- 最判昭和 52 年 7 月 12 日税資 95 号 20 頁
- 最判昭和 53 年 4 月 21 日税資 101 号 156 頁
- 最判昭和 54 年 9 月 20 日税資 106 号 562 頁
- 最判昭和 57 年 3 月 9 日税資 122 号 495 頁
- 最判昭和 58 年 12 月 1 日税資 134 号 297 頁
- 最判昭和 59 年 10 月 25 日税資 140 号 152 頁
- 最判昭和 61 年 11 月 27 日税資 154 号 760 頁
- 最判昭和 63 年 3 月 1 日税資 163 号 620 頁
- 最判昭和 63 年 6 月 21 日税資 164 号 956 頁
- 最判平成 7 年 10 月 27 日税資 214 号 301 頁
- 最判平成 7 年 12 月 19 日税資 214 号 870 頁
- 最判平成 14 年 10 月 15 日税資 252 号順号 9213
- 最判平成 15 年 1 月 16 日税資 253 号順号 9259
- 最判平成 15 年 6 月 12 日税資 253 号順号 9363
- 最判平成 17 年 10 月 11 日税資 255 号順号 10154
- 最判平成 18 年 1 月 24 日税資 256 号順号 10279
- 最判平成 24 年 5 月 8 日税資 262 号順号 11945

- 最判平成 26 年 1 月 21 日税資 264 号順号 12391
- 最判平成 28 年 2 月 18 日税資 266 号順号 12802
- 最判平成 29 年 2 月 24 日税資 267 号順号 12983
- 最判平成 29 年 3 月 21 日税資 267 号順号 12999

(2) 高裁判決

- 東京高判昭和 26 年 12 月 20 日税資 11 号 70 頁
- 東京高判昭和 30 年 6 月 23 日税資 20 号 318 頁
- 東京高判昭和 34 年 11 月 17 日税資 29 号 1176 頁
- 大阪高判昭和 35 年 12 月 6 日税資 33 号 1349 頁
- 大阪高判昭和 36 年 11 月 29 日 35 号 870 頁
- 大阪高判昭和 39 年 3 月 27 日税資 38 号 237 頁
- 大阪高判昭和 39 年 9 月 24 日税資 38 号 606 頁
- 福岡高判宮崎支部昭和 39 年 10 月 26 日税資 38 号 773 頁
- 大阪高判昭和 43 年 6 月 27 日税資 53 号 191 頁
- 大阪高判昭和 43 年 12 月 16 日税資 53 号 1002 頁
- 名古屋高判昭和 45 年 6 月 11 日税資 59 号 983 頁
- 東京高判昭和 48 年 3 月 14 日税資 69 号 845 頁
- 東京高判昭和 49 年 10 月 29 日税資 77 号 275 頁
- 札幌高判昭和 51 年 1 月 13 日税資 87 号 1 頁
- 大阪高判昭和 53 年 3 月 30 日税資 97 号 1160 頁
- 東京高判昭和 53 年 11 月 30 日税資 103 号 674 頁
- 福岡高判昭和 55 年 9 月 29 日税資 114 号 961 頁
- 大阪高判昭和 56 年 2 月 5 日税資 116 号 248 頁
- 広島高判昭和 57 年 9 月 30 日税資 127 号 1132 頁
- 広島高判昭和 59 年 1 月 25 日税資 135 号 8 頁
- 大阪高判昭和 59 年 6 月 29 日税資 136 号 992 頁
- 大阪高判昭和 60 年 7 月 30 日税資 146 号 391 頁
- 東京高判平成 4 年 9 月 24 日税資 192 号 546 頁
- 仙台高判平成 5 年 9 月 27 日税資 198 号 1173 頁
- 福岡高判平成 6 年 2 月 28 日税資 200 号 815 頁
- 名古屋高判平成 6 年 3 月 18 日税資 200 号 1106 頁
- 福岡高判平成 11 年 2 月 17 日税資 240 号 702 頁
- 東京高判平成 13 年 7 月 5 日税資料 251 号順号 8942
- 名古屋高判金沢支部平成 14 年 5 月 15 日税資 252 号順号 9121
- 福岡高判平成 14 年 12 月 20 日税資 252 号順号 9251

- 東京高判平成 16 年 1 月 28 日税資 254 号順号 9531
- 東京高判平成 19 年 1 月 30 日税資 257 号順号 10621
- 東京高判平成 20 年 2 月 20 日税資 258 号順号 10898
- 東京高判平成 22 年 3 月 25 日税資 260 号順号 11405
- 東京高判平成 22 年 12 月 15 日税資 260 号順号 11571
- 広島高判平成 24 年 8 月 2 日税資 262 号順号 12017
- 東京高判平成 24 年 11 月 29 日税資 262 号順号 12101
- 東京高判平成 27 年 3 月 25 日税資 265 号順号 12639
- 東京高判平成 28 年 3 月 24 日税資 266 号順号 12832
- 東京高判平成 28 年 4 月 21 日税資 266 号順号 12848
- 東京高判平成 29 年 7 月 26 日税資 267 号順号 13038

(3) 地裁判決

- 東京地判昭和 26 年 4 月 23 日税資 10 号 114 頁
- 東京地判昭和 28 年 2 月 18 日税資 12 号 24 頁
- 大阪地判昭和 31 年 4 月 16 日税資 23 号 241 頁
- 大阪地判昭和 31 年 7 月 30 日税資 23 号 612 頁
- 大阪地判昭和 33 年 9 月 25 日税資 26 号 975 頁
- 東京地判昭和 33 年 12 月 23 日税資 26 号 1239 頁
- 宮崎地判昭和 37 年 10 月 2 日税資 36 号 958 頁
- 神戸地判昭和 38 年 1 月 16 日税資 37 号 1 頁
- 大阪地判昭和 38 年 3 月 30 日税資 37 号 367 頁
- 名古屋地判昭和 40 年 4 月 30 日税資 41 号 554 頁
- 福岡地判昭和 44 年 7 月 31 日税資 57 号 186 頁
- 名古屋地判昭和 45 年 1 月 27 日税資 59 号 71 頁
- 東京地判昭和 45 年 2 月 20 日税資 59 号 142 頁
- 名古屋地判昭和 46 年 10 月 29 日税資 63 号 878 頁
- 東京地判昭和 47 年 9 月 12 日税資 66 号 188 頁
- 天津地判昭和 47 年 12 月 13 日税資 66 号 1112 頁
- 横浜地判昭和 48 年 6 月 5 日税資 70 号 208 頁
- 釧路地判昭和 49 年 4 月 23 日税資 75 号 195 頁
- 神戸地判昭和 50 年 9 月 19 日税資 82 号 741 頁
- 鹿児島地判昭和 50 年 12 月 26 日税資 83 号 825 頁
- 東京地判昭和 51 年 7 月 20 日税資 89 号 307 頁
- 大阪地判昭和 53 年 11 月 17 日税資 103 号 404 頁
- 山形地判昭和 54 年 3 月 28 日税資 104 号 800 頁

- 大阪地判昭和 54 年 6 月 28 日税資 105 号 897 頁
- 東京地判昭和 55 年 10 月 28 日税資 115 号 284 頁
- 松江地判昭和 56 年 3 月 25 日税資 116 号 761 頁
- 鳥取地判昭和 57 年 6 月 24 日税資 123 号 724 頁
- 大阪地判昭和 58 年 2 月 8 日税資 129 号 172 頁
- 神戸地判昭和 58 年 12 月 19 日税資 134 号 520 頁
- 仙台地判昭和 59 年 6 月 22 日税資 136 号 803 頁
- 東京地判昭和 61 年 9 月 29 日税資 153 号 839 頁
- 東京地判平成 3 年 11 月 7 日税資 187 号 43 頁
- 名古屋地判平成 4 年 4 月 6 日税資 189 号 24 頁
- 名古屋地判平成 4 年 11 月 27 日税資 193 号 574 頁
- 宮崎地判平成 5 年 9 月 17 日訟月 43 卷 3 号 231 頁
- 大分地判平成 8 年 2 月 27 日税資 215 号 682 頁
- 浦和地判平成 11 年 5 月 31 日税資 243 号 61 頁
- 東京地判平成 12 年 11 月 30 日税資 249 号 884 頁
- 福井地判平成 13 年 1 月 17 日税資 250 号順号 8815
- 東京地判平成 13 年 11 月 9 日税資 251 号順号 9020
- 熊本地判平成 14 年月 26 日税資 252 号順号 9117
- 東京地判平成 19 年 2 月 23 日税資 257 号順号 10637
- 東京地判平成 21 年 7 月 29 日税資 259 号順号 11252
- 東京地判平成 22 年 3 月 5 日税資 260 号順号 11392
- 広島地判平成 23 年 9 月 14 日税資 261 号順号 11766
- 東京地判平成 24 年 1 月 31 日税資 262 号順号 11868
- 東京地判平成 26 年 1 月 24 日税資 264 号順号 12394
- 東京地判平成 26 年 5 月 9 日税資 264 号順号 12469
- 東京地判平成 27 年 1 月 27 日税資 265 号順号 12594
- 東京地判平成 27 年 3 月 27 日税資 265 号順号 12643
- 東京地判平成 27 年 9 月 29 日税資 265 号順号 12727
- 東京地判平成 29 年 1 月 19 日税資 267 号順号 12962
- 東京地判令和元年 6 月 27 日税資 269 号順号 13287
- 東京地判令和元年 10 月 18 日税資 269 号順号 13328

(4) 裁決

- 国税不服裁判所裁決平成 30 年 6 月 1 日 TAINS : F0-2-825