

## 〈論 説〉

## 法人税法における益金の概念

高 木 克 己

## はじめに

わが国において、所得税法が創設されたのは、明治20年であったが、当時は、法人に対して課税はなされていない。その理由としては、企業勃興を支援すること、法人観が未確立の状態であったとされる<sup>1)</sup>。その後、日清戦争後の財政需要の増大等から、明治32年に、法人を独立の課税主体とみて、第1種所得税として課税されるようになった。所得の算定方法として、次のように規定されている。

## 「第4条

- 一 第1種ノ所得ハ各事業年度総益金ヨリ同年年度総損金、前年度繰越金及保険責任準備金ヲ控除シタルモノニ依ル……（省略）」

このように、法人税の課税所得の算定方法が明らかにされて以来、昭和40年の法人税法の全文改正まで、総益金、総損金という用語が用いられている。これらの用語についての定義規定は存在していないが、例えば、旧法人税基本通達（昭和25年9月25日直法1-100）によって、その内容が明らかにされているだけである。

そこで、昭和40年の法人税法の全文改正において、法人税法における各事業年度の課税所得の算定については、「当該事業年度の益金の額から当該事業年

度の損金の額を控除した金額とする。」(法第22①)と規定して基本原則を明らかにしている。この規定改正の趣旨は、従来の規定が、抽象的で明確を欠いていたと考えるので、法第22条全体で収益、原価、費用、損失等といったものを関連づけて規定することとしたとされ、この規定の明確化を旨として新たに設けたものであって、これにより従来行われていた所得計算の原則を変更するつもりはないとされている<sup>2)</sup>。さらに、この改正で、総益金、総損金に代わって益金、損金という用語が用いられることになった。これは、総益金、総損金は合計概念と考えられるが、合計概念が別段の定めにより変容する点やそれ自体が質の概念や合計概念のように用いられる点、概念として適当でないという理由により、表現を改めることにしたとされている<sup>3)</sup>。しかし、「益金の額」、「損金の額」の定義については、依然、法人税上規定されていない。すべて解釈に委ねられているといっても過言ではないであろう。

益金については、法人税法22条2項に、「益金の額に算入すべき金額」として、例示的に規定されているだけである。とりわけ、一般的には理解し難い、いわゆる無償取引から、収益が生じ、それが益金を構成するという法人税法独自の考え方がある。そこで、本稿では、益金に焦点を当て、基本原則として位置付けられる「課税所得の算定」の根幹をなす益金の概念がいかなる内容・性格を有しているのか、その問題の所在を明らかにしたい。

## 1. 法人税法第22条2項の意義

法人税法上、「益金の額に算入すべき金額」として、法第22条2項に次のように規定されている。

「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。」

以上のように、益金概念について、例示的にその内容を示すに止まっており、

その概念を定義してはいない。その範囲について、「別段の定め」があるもの及び「資本等取引」から生じたものを除くと明記しているだけである。例示の内容は次のように区分できる。

- (イ) 資産の販売
- (ロ) 有償又は無償による資産の譲渡
- (ハ) 有償又は無償による役務の提供
- (ニ) 無償による資産の譲受け
- (ホ) その他の取引

そして、この益金の額には、別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外に係る「収益の額」が算入されるとしている。ここで、「収益の額」の内容が問題となる。法人税法でいう「収益」は、企業会計からの借用概念であると単純に考えられるかどうかである。

企業会計原則では、「・・・一会計期間に属するすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載して経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない。」(原則第二、一)としており、損益計算書の区分として、営業損益、営業外損益、特別損益に区分して表示することを求めている。そして、商法計算書類規則(第38条)では、「営業損益の部及び営業外損益の部は、売上高、売上原価、販売費及び一般管理費その他の収益又は費用の性質を示す適当な名称を付した科目に細分しなければならない」としている。また、財務諸表等規則(第70条)においても、ほぼ同様の区分がなされており、収益となる項目を示せば、売上高(役務収益を含む)、営業外収益、特別利益が挙げられる。

このような場合、収益の範囲を営業収益、営業外収益、特別利益と広義の捉える考え方と、営業収益と営業外収益と狭義に捉える考え方があるが、財務諸表等規則は、広義に捉えている。すなわち、企業会計上、収益とは商品の売上高、役務提供の対価等について企業が外部に提供した財貨または役務をその対価として受け取り、または受取るべき貨幣額であらわしたものの、及び固定資産売却益のような利益を助成する目的で外部から企業に提供された金銭・財貨な

どを貨幣額であらわしたものから構成されていると考えられる<sup>4)</sup>。このように、制度会計上、収益について定義されたものはない。ちなみに、米国のFASBでは、収益 (Revenues) と利得 (Gains) を明確に区分して定義している。すなわち、収益とは、「実体の進行中の主要なまたは中心的な営業活動を構成する財貨の引渡しもしくは生産、用役の提供、またはその他の活動による、実体の資産の流入その他の増加もしくは負債の返済（または両者の結合）である。」としている<sup>5)</sup>。また、利得は、「実体に影響を与える実体の末梢的または付随的な取引およびその他のすべての取引その他の事象および環境要因から生じる持分（純資産）の増加であり、収益または出資によって生じる持分の増加をのぞく。」としている<sup>6)</sup>。この区分からすると、収益とは経常的に発生する資産の流入等をいうのであり、非経常的な金融資産から生ずる利息等は、利得に該当することになり、わが国の収益概念とは異なるといえる。

以上のように、企業会計上でいう収益を、広義の概念でとらえると、法人税法における収益の概念と同等と考えても、不都合はないのかもしれないが、しかし、上記の「有償又は無償による資産の譲渡」「有償又は無償による役務の提供」「無償による資産の譲受け」等を考えると、例えば、後に詳述するが、無償で資産等を譲渡した側にも収益が発生したと考えることから、企業会計からの借用概念よりも広い概念で、税法は収益を捉えており、法人税法固有の収益概念であるといえよう。法人税法が、課税所得計算について、損益法的計算原理に立っている以上、その多くを企業会計上の概念に委ねていることは否定できないが、必ずしもそうとは限らない。

また、この「収益の額」については、資産の販売による売上高、資産の譲渡代金、役務提供の収入等は、グロスの概念であり、収入金額と一致する。しかし、評価益や債務免除益等については、資金の流入を意味するものではないので、収入とは言えないところから、このような利益も抱合する意味で収益という用語が用いられたとされている<sup>7)</sup>。

次に、「・・・取引で資本等取引以外のものに係る・・・」とある「取引」であるが、この場合の「取引」は、いかなる内容を持っているのか。一般に、「取

引」とは、「取引その他営業上の財産に影響を及ぼすべき事項」(商法第32条①)と解されるようであるが、商法上、その内容は、①取引に起因する営業上の財産変動、②取引以外の原因に起因する営業上の財産変動とされ、②については、a.営業目的の活動以外の原因(災害、盗難等)による財産の滅失ないし減耗、b.経営内部的価値利用に起因する財産の利用価値の損失(減価償却等)と解される<sup>8)</sup>。それは、いわゆる簿記上の取引よりは、その概念を狭く捉えていると考えられる。ちなみに、簿記上の取引は、経済的価値変動、すなわち、企業資産・負債および資本に増減変動を及ぼす一切の事象をいう。また、東京高裁平成16年1月28日判決によると、「取引」とは、「その文言及び規定における位置づけから、関係者間の意志の合致に基づいて生じた法的及び経済的な結果を把握する概念として用いられていると解せられ・・・」と述べており、法人の純資産額の増加原因となるすべての事由を広く含むものと解している<sup>9)</sup>。これについては、「関係者間の意志の合致」が要件となるのか、その内容が何であるのか問題となろう。一方、次のような考え方がある。「取引」が法律の概念として規定されている以上、私法上の概念、社会通念が優先するのであり、特殊企業会計的な考え方が優先する根拠はない。また、所得課税では、企業会計による発生主義よりも、限定的かつ明確な、権利確定主義を採用しているのであり、簿記上の記録となるすべてが、「取引」に該当するわけではないとする見解もある<sup>10)</sup>。このように考えると、税法上の「取引」は、原則的には、商法上の取引概念を念頭に置いていると考えられるが、「資本等取引以外」のあらゆる経済的価値変動を取引の概念に包摂していると考えられる。ちなみに、課税庁の昭和40年改正理由としては、「収益」とは、むしろ収入というべきグロスの概念であるが、収入では評価益や債務免除益が入らないので、「収益」という言葉を用いたと説明されている<sup>11)</sup>。

また、本規定をみると、「・・・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」となっており、この「資本等取引以外のものに係る収益の額」の意味するところは、法人税も、所得税法と同様に、原則として実現した利益のみが所得であるという考え方を採用し、未実現の利得を課税対

象から除外していることを意味しているとされる。実現した利益は、原則としてすべて益金に含まれるというのが、その趣旨だとされている<sup>12)</sup>。換言すれば、「資本等取引」に係る収益の額は、益金から除外されるという意味である。

ところで、益金の内容は、昭和40年改正以前は、旧法人税基本通達の取扱いによっていた。すなわち、「総益金とは、法令により、別段の定めのあるものの外資本の払込以外において純資産増加の原因となるべき一切の事実をいう。」(旧基通51)とされていた。すなわち、益金は純財産を増加させる行為に基づいて発生した事実の結果である収入あるいは利益を具体的にはさすと理解される。同様に、損金については以下のように明記されていた。「総損金とは、法令により、別段の定めのあるものの外資本等取引以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう。」とされる。法人税法上、所得概念自体を定義した規定は見当たらない。その代わりに、上述の規定から、純資産増加分を所得とする算定方法を示している。このような規定のあり方から見ると、わが国の課税所得の算定構造は、まず、総益金から総損金をマイナスすることによって課税所得を算定するという損益法思考からなっており、その構成要因たる総益金、総損金は、財産法的思考から、確定することになっていると解される。また、旧通達の文言からすると、その所得概念の基底にあるのは包括所得概念である。昭和40年の改正は、このような基本規定の構造に変化はない。むしろ、昭和40年の改正は、後述するように「益金の額」及び「損金の額」の範囲を明確化したことにその特徴がある。

本規定の改正の趣旨については、「今回の改正により、総益金は『当該事業年度の益金の額』と、総損金は『当該事業年度の損金の額』と改められた。これは、総益金、総損金は合計概念と考えられるが、合計概念が法令に別段の定めにより変容する点や、『益金に算入する』など益金そのものが質の概念ないし、合計概念のように用いられる点、概念として適当でないということから、明治32年以来の用語であったがこの際表現を改めることとされたものである。』<sup>13)</sup>としている。すなわち、総益金が、ただの益金という用語に変わってもその質的な変化があったわけではないと一般的には捉えられている。

以上のことから、「益金」の本質は、包括所得概念における収益を表しており、潜在的には評価益まで含む租税給付能力と考えられる<sup>14)</sup>。換言すれば、純資産を増加させる取引に基づいて発生した収入あるいは利益といえることができる。

## 2. 資産の販売及び有償取引による収益の内容

### (1) 資産の販売

本規定上、「資産の販売」という概念と「資産の譲渡」という概念を区別して規定している。本質的には、「資産の販売」は、「資産の譲渡」の中に含まれる概念であると解される。資産の販売といった場合、通常は、経常的に大量かつ反復して販売される商品、製品等の棚卸、すなわち資産の売上高を意味するが、税務上、棚卸資産は、独自に定義が与えられており、有価証券等が棚卸資産の範囲から除外されているので、販売を目的にした有価証券（例えば、証券会社の有するもの）を含めるために、資産の販売という用語が用いられている<sup>15)</sup>。一方、「資産の譲渡」とは、臨時的に行なわれる土地、建物等の固定資産や有価証券の譲渡を意味している。

### (2) 有償による資産の譲渡及び役務の提供

税法上、「販売」という用語は、経常的に大量かつ反復される譲渡資産に対する収益に用いられるのに対して、「譲渡」は、前述の販売のほか、臨時的、一時的に譲渡される資産に対する収益に使用される用語である。この譲渡の概念には、通常の売買、交換、現物出資、代物弁済等が含まれる。

「有償による資産の譲渡」が行なわれた場合、譲渡対価を巡って、税務上の取扱いと企業会計では異なっている。たとえば、固定資産の譲渡が行なわれた場合、企業会計では、当該固定資産の譲渡対価と譲渡原価との差額をもって「固定資産売却益」あるいは「固定資産売却損」として認識する。すなわち、純額主義を採用している。一方、税務上は、当該固定資産の譲渡対価は益金の額に算入され、譲渡原価は損金の額に算入される。総額主義の考え方が採られ

ている。ここで問題となるのは、企業会計と税務上取扱いが異なる根拠は何かということである。企業会計原則では、「費用及び収益は、総額によって記載することを原則とし、費用の項目と収益の項目とを直接に相殺することによってその全部又は一部を損益計算書から除去してはならない。」(第二、一B)として、総額主義を原則としている。その表れとして具体的には、売上高と売上原価とは相殺できない。しかし、固定資産売却損益等については、純額主義が採用されている。その理由は、次のように説明される。本来の事業活動に対しては、その活動状況の明瞭表示の目的から総額概念が要求されるが、付随的事业活動からの収益は、純額によってキャッシュフローを明示する方が、金融経済活動の状況把握の上から好ましいので、利害関係者への収益力判断に必要な情報の提供という観点から、このような表示をしているとされる<sup>16)</sup>。これに対して、法人税法では、総額主義が採られているわけであるが、その理論的根拠は、①純資産増加説に基づく所得概念の構成は、収益・費用の総額概念を基礎としていること。②無償による資産の譲渡のように、経済的実態に即応した課税が要請されていること等が挙げられる。すなわち、課税の公平性の要請や行政上の考慮が働く結果、総額主義が認められる<sup>17)</sup>。さらに付言すれば、税務上、損金と益金を両建てにすることによって、租税給付能力の指標となるべき金額を明示することにもなるからである。

「有償による役務の提供」には、建設工事請負による収益、運送料や使用料の収入、受取利息等が例示として挙げられる。これらから生じた収益が益金の額に算入される。企業会計上、役務の収益は、営業役務収益と営業外役務収益に区分されるが、役務の提供に対する収益と費用との対応関係が、必ずしも明確に区別のつかない場合がある。

### 3. その他の取引

その他の取引に係る収益には、前述した(イ)から(ニ)に基づく損益取引以外から生じた収益をいうものである。例えば、資産の評価益、債務免除益、

国庫補助金や工事負担金等の圧縮記帳による特別勘定の戻入益、引当金、準備金の戻入額等が挙げられる。この「その他の取引」に該当する項目には、商法、企業会計原則等との調整を要因とするものが多い。また、それは、「別段の定め」に規定されている。一概に言うことは出来ないが、その根拠は、資本等取引を除くすべての資産、負債、資本等の経済変動を取引とするという意味で、前述したように、企業会計の取引の概念より、法人税法上の概念が広いことを現す証左となっていると考える。

#### 4. 無償取引

この無償取引には、前述の(ロ)無償による資産の譲渡、(ハ)無償による役務の提供、(ニ)無償による資産の譲受け等がある。無償による資産の譲受けについて、収益が生じるのは当然と考えられるが、対価を伴わない無償による資産の譲渡、役務の提供からも、収益が生じたとして、益金の額に算入される。この法人税法22条2項に規定する無償取引については、様々な議論があるところである。そこで、本規定が確認規定か、創設規定かという問題、如何なる根拠で無償取引から収益が生じるのかという問題、無償取引と企業会計との関係等について、検討することにした。

##### (1) 無償取引に関する規定の性格

前述のように、この規定は、昭和40年の法人税法の全文改正によって明らかにされたものであるが、当時、次のようにその立法趣旨が述べられている。「この第22条は、規定の明文化を旨として新たに設けられたものであって、これにより従来行われていた所得計算の原則を変更するつもりはなく、また、これにより、納税者が不利になるようなおそれはないと考える。」<sup>18)</sup>として確認規定であるとする。さらに、「無償による資産の譲渡と資産の譲受け」については、「法人が、他の者と取引を行う場合、すべて資産は時価によって取引されるものとして課税するというのが現在の法人税の基本的な考え方である。例えば資産の贈与を受けた者については、当然その資産の時価に相当する所得が

あったものと認められている。資産の贈与（無償の譲渡）を行なった法人も、その資産の時価を認識してこれを贈与するものであって、この贈与は資産を有償で譲渡してその時価に相当する対価を金銭で受取り、直ちにこの金銭を贈与したことでと何等変るところがなく、この場合はその資産の譲渡により収益が生ずるわけであるから、これと全く同じように贈与したときにその時価に相当する収益が実現したと認められるので、これを益金として課税することが妥当であると考えられるのである。なお有償、無償の資産の譲渡または役務の提供を特に例示しているのは一般に譲渡代金は会計用語として『収益』といわれないという懸念もあるので特に掲げたものである。」<sup>19)</sup>と述べられている。このように、無償譲渡は、資産の時価相当額で譲渡して、その対価を直ちに相手方に贈与するのと変わらないので、そこに資産の無償譲渡の場合に時価相当額の収益の発生を認めようとする考え方であり、詳しくは後述するが、この考え方を金子宏教授は、「二段階説」と呼んでいる<sup>20)</sup>。

さらに、この確認規定説を唱える考え方として次のような見解がある。すなわち、旧法当時は益金概念が広く解釈に委ねられており、無償譲渡等に係る収益の認識は、益金概念上当然のことでと解され、実務上も永年そのように扱われてきた。すなわち、昭和40年の法人税法の全文改正により寄付金の範囲に関する規定が整備される以前の旧法当時から資産の贈与（無償譲渡）又は低額譲渡は寄付金として取り扱われていたこと、役員に対する資産の贈与又は低額譲渡は経済的な利益の供与として給与として取り扱われていたこと、社員に対する資産の低額譲渡は社員に対する給与として同族会社の行為計算の否認の対象として取り扱われていたこと等から、資産の無償譲渡又は低額譲渡については、二段階説の考え方により取り扱われていたことは明らかである。従って、法人税法22条2項の例示取引のうち、「無償による資産の譲渡又は役務の提供」は、この取扱いを確信的に掲げたものと解されるとする<sup>21)</sup>。

一方、金子宏教授は、創設的規定であるとしている。旧法人税法の下で、無償取引からも通常の対価相当額の益金が生ずるという解釈が確立しているかについて、旧法下の裁判例から検討している。すなわち、実現の概念は、資産の

譲渡そのものをもって実現と見る考え方と資産の譲渡に伴って対価が收受されることをもって実現と見る考え方がある。仮に前者の考え方をとっても、譲渡によってただちに益金が生じるわけではなくいま一つのファクターが必要である。益金が生じるためには、評価益の計上が認められている場合は別として、譲渡資産の対価として金銭その他の経済的価値の流入が必要であると考えるべきである。この点から、旧法下の判例<sup>22)</sup>は、実現という観念を使わずに評価益という観念を使用しているとしている。旧法下では、無償譲渡から益金が生ずると解することは無理だったのではないか。対価として経済的価値の流入がない点では、無利息融資その他の無償取引の場合も同じであるから、これらについても対価相当額の益金が生ずるという解釈をとることが困難であったとする。以上のことから、現行の規定は、確認的規定ではなく、無償取引の場合にも通常の対価相当額の収益が生ずることを擬制した一種のみなし規定であり、創設的規定であるとしている<sup>23)</sup>。

このような考え方に対して、別の見地から創設的規定だとする見解がある。この見解は、無償取引について、法22条2項によって認定される収益は擬制によるものか実体によるものかという観点から論じられる。無償取引による非正常な対価は、もともと租税回避の一種として位置付けられているが、租税回避に関する法理からは、無償取引によっては課税要件規定は充足されておらず、もし課税の対象とするのであれば、課税要件を充足したという擬制を行わねばならない。しかし、法22条2項は法人税法中の大原則となる基本的な課税要件規定であるから、その解釈に課税要件の充足を擬制するのは妥当でないとの理由で、租税回避論由来のアプローチを払拭し、法22条2項を法人税の課税ベースを画する純然たる課税要件規定と捉えた上で考えられる立場がありうるとする。この考え方からすると、法22条2項は無償取引にも収益が存在しうると定め、企業会計より広い課税ベースを想定していることが窺えるけれど、これだけではその算定方法、課税時期等、無償取引に対する課税要件規定として著しく具体性を欠いており、解釈論としては、損金側の別段の定めを意味あるものにするための受動的な受け皿にとどまるものに過ぎない。また、課税ベース

(法人税では所得の範囲)は法規が創造するするのであるから、法22条2項は創設的規定であるとする<sup>24)</sup>。すなわち、この考え方は、法22条2項を課税要件規定として捉えて創設的規定であるとする立場から、その規定要件の不明確性から、無償取引に係る収益が認識できるのは別段の定めで規定される場合のみに限られるとしている。

さらに、次のような見解がある。法人税法22条2項を理解する上で、「無償による資産の譲渡」と「無償による役務の提供」とを区別して論じるべきであるとする見解である。基本的には、金子宏教授と同様に法人税法22条2項を創設的なものとして捉えるものの、その意味は、無償による価値移転を限定的に有償のものとして評価するという一種の擬制をみとめたものであるとして捉える。そこでは、「無償による資産の譲渡」の場合は、キャピタル・ゲイン課税の論理から未実現利得に課税する政策がとられたと解することができるが、「無償による役務の提供」の場合は、一つに、寄付金に関する法人税法37条6、7項の「経済的な利益の無償の供与」に対応して、益金計上を規定していると解する。この見解は、「無償による役務の提供」から生じる対価相当額について、寄付金の規定に対応して益金に計上する根拠とそれ以外の無償の外観を有するものについては、有償のものとして擬制して益金に計上する根拠があると解するのである<sup>25)</sup>。

以上のように、本規定を確認的規定とみるか創設的規定とみるかという議論の他に、法22条2項については、規定の位置とその表現を誤ったものであるとする見解がある。まず、前述した本規定の趣旨からすると、資産を無償譲渡することによって対価を受けないにもかかわらず、収益が発生するのであれば、有償譲渡の場合にはどのように考えたらよいのか。収益の発生と対価の取得の有無は関係ないのか等の問題点を挙げて、資産の無償譲渡は、資産をいったん有償譲渡して、その対価たる現金を贈与するという考えは、取引の実態と全く異なり、資産の無償譲渡に係る収益の発生に対するき弁的説明というほかないとする<sup>26)</sup>。結局のところ、資産の無償譲渡に係る収益は発生しないから存在もしないとする。本来ならば、寄付金に関する法第37条6項の第二段に、「この

場合、金銭以外の資産のその贈与の時における価額とその取得価額との差額に相当する金額を益金の額に算入する。」と規定しておくべきだった。すなわち、法第22条2項は、資産の無償譲渡をした場合、その資産の時価と取得価額との差額に相当する金額を益金の額に算入することを定めたにすぎないと解する見解である<sup>27)</sup>。

以上のように、学説上見解が分かれている。一方、確認的規定とする裁判例は、いくつか見られるが、例えば、法人税法22条2項における「無償による役務の提供」について、収益発生を認定した最初の判決とされる昭和53年3月30日大阪高裁の清水惣事件（訟務月報24巻6号1360頁）が挙げられる。本事例の概要は、原告会社が、いわゆる子会社に対して無利息貸付けをしたことについて、控訴人税務署長が、この無利息貸付けは利息相当額の経済的利益を借主に対して無償で供与したものであるとして、貸主たる原告会社にその利息相当額の収益を認定するとともに、その供与は法人税法上の寄付金に当たるとして、同法の寄付金損金算入限度額を超える部分の損金算入を否認することにより法人税の更正処分を行ったことの適否が争われた事案である。その判示の中で、まず、「資産の無償譲渡、役務の無償譲渡は、実質的にみた場合、資産の有償譲渡、役務の有償提供によって得た代償を無償で給付したのと同じであるところから、担税力を示すものとみて、法22条2項はこれを収益発生事由として規定したものと考えられる。」として、旧法人税法の解釈上と同じ立場にたって、同条は、それを法文化したものと位置づけている。さらに、営利法人が何ら合理的な経済目的も存しないのに、無償で果実相当額の利益を他に移転することはありえないとして、営利法人が金銭を無利息の約定で他に貸付けた場合、「借主からこれと対価的意義を有するものと認められる経済的利益の供与を受けているか、あるいは、他に当該営利法人がこれを受けることなく右果実相当額の利益を手離すことを首肯するに足りる何らかの合理的な経済目的その他の事情が存する場合でないかぎり、当該貸付がなされる場合にその当事者間で通常ありうべき利率による金銭相当額の経済的利益が借主に移転したものである」として、無利息で貸し付けた

場合、その事実から直ちに収益が発生するという解釈は採っていない。上述のように、二つの要件を挙げている。特に注目すべきは、「合理的な経済目的その他の事情が存する」場合である。この中身については、なんと判決は明らかにしていない<sup>28)</sup>。

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

一方、初めて無償取引に係る規定が創設の規定であるとして判示した宮崎地裁の平成5年9月17日判決（行裁例集44巻8・9号792頁）がある。これは、時価に比して低額の譲渡価額で代表者個人に株式を譲渡した会社に対してした法人税の更正処分等が、法人税法22条2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、譲渡価額と時価との差額に相当する金額が益金に算入されるとして、適法と判示された事例である。この中で、「法人税法22条2項は、資産の有償譲渡に限らず、無償取引に係る収益も益金に算入される旨定めている。この規定によれば、資産の無償譲渡の場合には、その時価相当額が益金に算入されることとなる。ところで、資産譲渡にかかる法人税は、法人が資産を保有していることについて当然に課されるのではなく、その資産が有償譲渡された場合に顕在化する資産の値上がり益に着目して清算的に課税される性質のものであり、無償譲渡の場合には、外部からの経済的な価値の流入はないが、法人は譲渡時まで当該資産を保有していたことにより、有償譲渡の場合に値上がり益として顕在化する利益に対して課税されないということは、税負担の公平の

見地から認められない。したがって、同項は、正常な対価で取引を行った者との間の負担の公平を維持するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制した創設的な規定と解される。」と述べている。すなわち、法人税法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の規定であり、適正な所得の金額を算出するための規定であると性格付けを行っており、従って、時価と譲渡価格との差額に相当する金額が益金に算入されると結論づけている。

本件については、平成7年12月19日最高裁第三小法廷判決（民集49巻10号3121頁）において、この更正処分に対する取消訴訟は、上告棄却されているわけであるが、その判旨を次のように述べている。「法人税法22条2項は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、無償による資産の譲渡に係る当該事業年度の収益の額を当該事業年度の益金の額に算入すべきものと規定しており、資産の無償譲渡も収益の発生原因となることを認めている。この規定は、法人が資産を他に譲渡する場合には、その譲渡が代金の受入れその他資産の増加を来すべき反対給付を伴わないものであっても、譲渡時における資産の適正な価額に相当する収益があると認識すべきものであることを明らかにしたものと解される。譲渡時における適正な価額より低い対価をもってする資産の低額譲渡は、法人税法22条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、たまたま現実に收受した対価がそのうちの一部のみであるからといって適正な価額との差額部分の収益が認識され得ないものとすれば、前記のような取扱いを受ける無償譲渡の場合と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。」とする。

以上のように、最高裁の判旨は、法人税法22条2項の性格が、創設的な規定か確認的規定かについては触れていないが、法人税法22条2項は、無償による資産の譲渡から収益が生じるとしており、また、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でもって法人税法22条2項という資産に係る収益の額に相当するとして、原審の判断を正当と是認している。

このように、法人税法22条2項における無償取引について、創設的規定か、確認的規定かの議論は様々である。昭和40年の全文改正以前から、こうした課税が行われてきたと考えるなら、確認的規定ということになるが、しかし、その多くは借り方側の規定（寄付金、役員等に対する給与等）の存在を前提として考えられて来たようにも思える。無償取引等について、規定の明文化によって、法人税の課税所得の範囲の確定という見地からすると、創設的規定と解するのが妥当であろう。明文化した規定を設けることの意義は、従来の黙示的な合意形成から、納税者に対する法的安定性、予測可能性に資することにあるが、立法論的には借り方側の規定に依存している状況にあり、無償取引に対する課税要件規定としては、明確な規定となっていないと考える。

## (2) 無償取引における収益認識の根拠

無償取引においては、なんら対価の收受がないところに収益の計上を認識することになる。この収益計上の根拠は、いかに理解すればよいのだろうか。その解釈には、判例、学説上様々な見解がみられるが、資産の無償譲渡と役務の無償譲渡に区分して考える必要があるように思える。

まず、有償取引同視説が挙げられる<sup>29)</sup>。これは、無償取引について、まず時価相当額で通常の取引を行ったものとして捉えて、その後通常の取引における場合なら收受すべき対価を相手方に贈与したと観念して、本来、通常の取引で得られるべき時価相当額に益金が生じるとする考え方である。つまり、ある一連の無償取引を二つの段階に観念上区分して考えるのである。時価相当額で譲渡した段階と、直ちにその対価を相手方に贈与した段階である。このため二段階説とも呼ばれる。

この考え方は、前述した昭和40年の法人税法全文改正の趣旨からも窺うことができる。この中で、無償による資産の譲渡と譲受けについて「この贈与は資産を有償で譲渡してその時価に相当する対価を金銭で受取り、直ちにこの金銭を贈与したとと何等変わるところがなく、・・・」と述べている。また、前述の大阪高裁、清水惣事件の判決においても、前述したように、資産や役務の無償取引は、実質的には資産の有償譲渡、役務の有償提供によって得た代償を無償で給付したと同じであるから、そこに担税力があるとして二段階説を採っている。

しかし、この問題は、資産の無償譲渡と役務の無償提供とに分けて考える必要があるとする見解がある。資産の無償譲渡の場合は、その資産を保有している間に価値が増加して、それが社外に流出した際にその対価の有無にかかわらず、キャピタルゲインが実現したものと考えて、これに担税力を求めるというものである。これについては、取引の実態と全く異なっており、資産の無償譲渡によって、間接的にも収益は発生しないし、対価を取得していなければ当該資産の値上がり益も実現したということではできないので、収益発生への擬制、すなわち、みなし規定であると考えことはできないとする批判もある<sup>30)</sup>。一方、役務の無償譲渡の場合は、この考え方がそのまま当てはまらない。無利息融資の場合などは、利益が顕在化していないのに、すでに発生していると捉えることになり無理がある。また、相手方の支払能力の欠如等特別の事情から、やむを得ず無償譲渡又は無償提供をする場合には、最初から、有償取引を想定する余地はないとの見解がある<sup>31)</sup>。この見解については、二段階説そのものに対する批判というより無償取引の場合に常に収益が発生すると解すべきか、それとも解釈上なんらかの限定を設けるべきかの問題であるとの考え方があるが<sup>32)</sup>、そもそも第一段階において、有償取引を前提としている限り、この有償取引からはみ出す取引は必然的に生じてくる。ただ、この点については、有償であれ無償であれ提供された役務は、経済社会において何らかの生産をもたらす得るはずであり、その役務の代償として利子、地代、賃金等が役務の提供者に帰属し得ることになる。そのような役務に係る利得は、その提供が有償であれば、

通常明示的な収益として認識され、無償であれば黙示的な収益として認識される。すなわち、資産の無償譲渡におけるキャピタルゲインの実現と同様に、本来役務の提供者において処分可能な役務利得を相手方に引き渡すことにより、その役務利得についての経済的価値が実現すると考える論理が存する<sup>33)</sup>。しかし、資産のキャピタルゲイン課税と同様に考えるこの論理には、若干論理に無理があるように思える。譲渡資産については、確かに処分時、あるいは精算時を前提にして、有償で取引が行われたと擬制することができようが、役務については、相手先に提供するという行為の他は、その金額を測定することは困難である。すなわち、潜在的にある用役を処分時あるいは精算時を仮定して、その金額を測定するという論理には、賛成できない。

同一価値移転説とは、無償取引について、通常のと価相当額が一方の当事者から他方の当事者に移転することによって、受贈者に時価相当額の収益が発生する以上、贈与者にも同額の益金が生じるとする考え方である。この考え方は、無償取引について、受贈者が受け取る利益又は価値の大きさから見るものであり、この視点からすると、贈与者側にすでに同一の利益又は価値が存在しているという前提に立っているものである。この考え方については、次のような批判がなされている<sup>34)</sup>。すなわち、収益は経済的価値の流入によって生じると解する限り、この説は、収益発生の本質の説明として必ずしも説得的ではない。たとえば、無利息で融資した場合、相手方に利益相当額の収益が生ずるという意味で経済的価値の移転があったとはいえるが、その反面なぜ貸主に収益が生ずるといえるのかが、明らかでない。むしろ貸主は得べかりし利益を失うことになると思われる。

また、キャピタル・ゲイン課税説あるいは実体的利益存在説と呼ばれる考え方がある。これは、特に資産の無償譲渡の場合に限定して、法第22条2項の規定を所得税法40条及び59条に対応する規定と位置づけて、未実現ではあるが、当該資産にすでにキャピタル・ゲインあるいはキャピタル・ロスが発生していると捉えて、譲渡によって、そのキャピタル・ゲインあるいはロスが顕在化すると擬制したものと考えるのである。ただし、資産の無償譲渡についての説明

にはなるが、役務の無償譲渡の説明にはならないとされる<sup>35)</sup>。

以上のように、無償取引における収益計上の根拠については様々あるが、金子宏教授によれば、その目的は、通常の対価で取引を行った者と無償で行った者との間の公平を維持する必要性があるからであるとする。この観点からすると、無償取引について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している。この考え方を、適正所得算出説と呼んで<sup>36)</sup>、その延長線上の立法論として、一段階説を主張している。

この一段階説とは、前述した二段階説の擬制の代わりに、通常の対価相当額による取引のみがあったという擬制に基づいて、取引の両当事者を通じて一貫した調整措置を定めるというものである。たとえば、資産の無償譲渡の場合には、譲渡した法人はその資産の時価相当額を益金に算入するが、それを寄付金に算入することは認められない。資産の譲受人は、それを時価で取得したものとしてそれに時価相当額の取得価額を付することになるが、同じ金額を益金に算入する必要はない。また、無利息融資の場合には、融資した法人は、利息相当額を益金に算入しなければならないが、それを寄付金に算入することはできない。相手方は、利息相当額を支払ったものとして、それを損金に算入する。もちろん、利息相当額が相手方の益金に算入されることはない。この調整方法の効果として、次の二点を挙げている。第一に、無償取引について、その時々によって、両当事者とも課税されたり、両当事者とも課税されないという不統一な結果を避けることができ、しかも利益を与えた法人の側でのみ課税が行われる。第二に、無償取引による所得の振り替えは、不可能となり、この方法を用いた租税回避は完全に否認されるとする。したがって、132条や22条2項を適用しても否認の効果は異ならないとする<sup>37)</sup>。

ところで、無償による資産の譲渡及び役務の提供については、従来、租税回避の否認との関連で論じられてきた。それは、同族会社の行為計算の否認規定に関する旧通達「355」に、その類例として、低価譲渡をした場合、用益贈与をなした場合等例示として示されていることから窺える。ここでは、同族会社が行う無償又は低額譲渡等を、非同族会社が行う通常の取引と擬制して収益

を計上するわけである。すなわち、無償取引等について、時価相当額で通常の取引が行われたと擬制し、その後、通常の取引なら得られるであろう対価を相手方に贈与した観念する。この対価を益金に計上するという二段階説によって、課税所得を算定するのである。

このような考え方が、そのまま、昭和40年の全文改正で、法22条2項の基本規定に無償取引等が明文化されたと考えられる。換言すれば、無償取引等からも収益は生じ、それが課税所得を構成するという点から、規定されたのではなからうか。しかし、この二段階説は、納税者が選択した取引形式を上述のような取引形式に引き直して課税するという特別な措置といってよい。我が国には、租税回避行為の否認について、一般的な規定を有していない。「同族会社等の行為又は計算の否認」(法132条)が存するのみである。法22条2項と法132条の関係については、様々な見解がある。例えば、2項は、所得計算の基本規定であって、同族会社か非同族会社かを問わず適用がある。法132条は、多くの場合、収益の処分行為について働くのが通例であるが、その収益の認識計上と当該収益の処分とは直接関係ない。従って、資産の無償譲渡又は低額譲渡による収益の計上と同族会社の行為又は計算の否認規定とは直接の関係はないとする考え方がある<sup>38)</sup>。一方、両者の関係は、法22条が所得金額の計算の一般原則を規定したものであるから、まず22条によりその行為計算が収益概念に包摂されるか否かを検討した後に、当該同族会社において、それが異常不合理な経済取引が行われ租税回避がなされたと認められる場合にのみ、公平負担の見地からその行為計算の否認を検討する規定が法132条であるとの見解も存する<sup>39)</sup>。

沿革的にみた時、昭和40年全文改正以前は、前述の旧法人税基本通達「355」や同通達「77」等によって、無償譲渡等について規制されてきていた。昭和40年改正に際しては、過大な役員報酬の損金不算入(法34)、役員賞与等の損金不算入(法35)等の規定が新たに設けられていることから、我が国の租税回避行為の否認規定は、個別的な規定を設けることによって対応しているといえる。現行法上、同族会社の行為又は計算の否認規定の適用範囲は、極めて狭くなっていると解される。確かに、同族会社についての租税回避否認規定は、そ

の範囲が限定的になって来たが、非同族会社については、法第22条2項が、その効果をもってきているのではないかと考える。課税所得の算定は、次のようになる。例えば、資産の無償譲渡又は低額譲渡があった場合、その資産の譲渡時における時価が収益（譲渡収入）として法第22条2項によって益金の額に算入され、その資産の帳簿価額又は取得価額が、法第22条3項によって譲渡原価として損金の額に算入されることになる。そして、別段の定めにより、譲渡の相手方によって、それぞれ規制を受けることになる。すなわち、公平負担の見地から、第一段階で、同族あるいは非同族会社に関わらず、また当該取引が有償、無償に関わらず、法第22条2項がすべての取引についての基本規定であるという性格上、租税回避否認の効果は有している。その第二段階で、その相手方によって制限されるという構造になっている解される。

以上のように、法第22条2項に規定する無償取引において、収益を認識することには、様々な解釈が存在する。これは、本規定が、法人税法上、課税所得算定の基本規定と位置づけられていることから由来するが、その基本規定の中に、なんら具体的な課税要件等を明記せずに、例示として無償取引が規定されていることに問題がある。すなわち、無償取引について、その性格、算定方法、課税時期、適正な対価等が、租税法律主義のもとでは、明確にされなければならない。特に、企業会計上、この資産の無償譲渡から収益が生じるという考え方は、支持されているわけではなく、税法固有の考え方であることからもいえる。

### (3) 企業会計上における無償取引

企業会計原則は、「贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得原価とする。」（貸借対照表原則五F）と述べて、無償資産受け入れについては、適正な時価で評価することとしているが、無償譲渡又は低額譲渡については、なんら述べられていない。この無償譲渡又は低額譲渡については、従来、会計理論上の検討課題として捉えられてはいるが、会計側で活発に議論された経緯はないように思う。

例えば、日本会計研究学会税務会計特別委員会「企業利益と課税所得との差異及び調整について」（昭和41年5月26日）では、「企業会計では、無償取得資

産（低額譲渡を受けた資産を含む）を適正時価等で計上することとなっているが、無償譲渡をした場合に資産の適正時価をもって収益を計上する経理は採用されていない。しかし、資産を無償譲渡した場合は収益が生じるとする法人税法の考え方を企業会計上採用するかどうかについては、収益の本質をいかに理解するかの本質的問題に関するものであるから、今後慎重に検討されるべきものと思われる。」（各論Ⅰ、一、(6)）と問題の提起に終わっている。さらに、企業会計審議会中間報告「税法と企業会計との調整に関する意見書」（昭和41年10月17日）では、「資産を無償譲渡又は低廉譲渡した場合に、当該資産の適正時価を導入して収益を計上することの当否については、企業会計原則上まだ何ら触れるところがないので、これを明らかにすることが妥当である。」と述べられているのみである。

要するに、今日に至るまで税法が採用してる、無償譲渡又は低額譲渡をした場合、そこから収益が生じるという考え方は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とはなっていないことを意味している。これらの取引について、会計理論上、問題提起はされるが、検討されていない理由は、次のように理解されている。「資産の無償譲渡の場合は、その受入資産の取得価額は、じ後の減価償却、売上原価、譲渡原価等の計算の基礎となり、従って、じ後の損益計算に直接影響を及ぼすこととなるので、適正時価により受け入れる必要があるのに対し、資産の無償譲渡又は低廉譲渡の場合は、かりに適正時価により収益を認識し計上したとしても、他方同金額の損費が計上されることとなり、純損益に与える影響が同一となることから、前述の固定資産の譲渡損益の純額経理と同様、この両建経理を省略して、単に当該無償譲渡等した資産の除却に関する経理（帳簿価額の損金算入）を行えば足りるものとして、ことさら適正時価による収益計上の当否の検討は行われなかったものと考えられる。」<sup>40)</sup> また、客観的に検証可能な証拠がないことも、その理由とされる<sup>41)</sup>。

税法上の考え方、つまり時価を認識したとすると、次のようになる。例えば、取得価額1,000,000円、時価4,000,000円の土地を無償で譲渡したとすれば、譲渡側の会計上の処理は以下の通りである。

①	(借) 寄 付 金	4,000,000	(貸) 土 地	1,000,000
			土地譲渡益	3,000,000

税法の考え方からすると、この取引から生ずる収益は、土地譲渡益3,000,000円ではなくて、無償譲渡した土地の時価4,000,000円であり、土地取得価額1,000,000円は譲渡原価を構成する。その結果、課税所得は、3,000,000円となる。しかし、寄付金としての費用が、4,000,000円生じているので、結果として1,000,000円の損失が生ずると解するのである。このような法人税法上の考え方で仕訳すれば、以下ようになる。

②	(借) 寄 付 金	4,000,000	(貸) 土地譲渡収入	4,000,000
	土地譲渡原価	1,000,000	土 地	1,000,000

しかしながら、現行企業会計では、①の会計処理ではなくて、次のようになる。

③	(借) 寄 付 金	1,000,000	(貸) 土 地	1,000,000
---	-----------	-----------	---------	-----------

一方、譲渡された側の会計処理は、次のようになろう。

④	(借) 土 地	4,000,000	(貸) 土地受贈益	4,000,000
---	---------	-----------	-----------	-----------

現行制度会計では、上述したように、贈与その他無償で取得した資産については、適正な時価でもって評価することになっている。すなわち、企業会計上は、譲渡した側では、③の処理を行い、譲渡された側では④の処理が原則的に行われる。このような場合は、取引当事者間で取引金額が一致しないということになる。関係当事者間の会計処理の首尾一貫性ということからみると<sup>42)</sup>、税

務上の取扱いとの整合性を考える以前の問題として、企業会計上①と④の処理が必要であると考えられる。

以上のように、法人税法22条2項の「無償による資産の譲渡又は役務の提供」について、企業会計上はその性格、処理を明らかにしていないことから、例示ではなく法人税法固有の取り扱いとみることができる。このように考えると、法人税法22条4項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」との関係が問題となってくる。

#### (4) 無償取引等と公正処理基準の関係

法第22条4項は、「第2項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」と規定されている。この規定は、基本規定制定後2年を経た昭和42年の法人税法改正によって新たに設けられたものである。当時、税制調査会で税制簡素化の議論を行われており、その具体的措置として、この規定が第22条へ挿入されたのである。税制調査会税制簡素化特別部会が公表した「税制簡素化についての中間報告」(昭和41年9月8日)は、次のように述べている。「課税所得は、本来、税法、通達という一連の別個の体系のみによって構成されるものではなく、税法以前の概念や原理を前提としているといわねばならない。絶えず流動する社会経済事象を反映する課税所得については、税法独自の規制へ加えられるべき分野が存在することも当然であるが、税法において完結的にこれを規制するよりも、適切に運用されている会計慣行にゆだねることの方がより適当と思われる部分が相当多い。このような観点を明らかにするため税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設けるとともに、税法においては、企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当である。」

法第22条4項の趣旨は、上述の答申にみられるように、課税所得計算の基礎となる収益、原価、費用、損失に関する計算を、健全な会計慣行によって計算すること明らかにすることにあり、税制の簡素化の一環として導入されたので

ある。法第22条3項における無償譲渡等と公正処理基準との問題に入る前に、この公正処理基準について、基本規定（法第22条2項、3項）との関係及び「別段の定め」との関係を検討する必要がある。

一般的には、課税所得計算の方法として、法第22条2項及び3項に、「別段の定めがあるものを除き」とあるように、「別段の定め」が優先的に適用されて、その後、公正処理基準が存在すれば、それに依拠して取り扱うと解することになる。これは、法人税法が、課税所得の算定において、税法独自で完結的、網羅的に規定していないことによるため、税法固有の規定以外は企業会計上の公正処理基準に従って算定するというものである。そして、この公正処理基準が、具体的に何をさしているのかについては、論者によって見解の分かれるところであるが、企業会計原則、商法、判例の積み重ね等をいうとされ、明文化された基準をいうものではないというのが通常理解である。

しかし、武田昌輔教授は、税法上の収益の額、損費の額には「別段の定め」のほかにも、すでに基本的な規定が税法のなかに定められているとする。すなわち、第22条の規定においては、別段の定めによって規定されている事項以外の事項についてはすべて公正処理基準に従うわけではなくて、税法の基本規定の中にすでに税法独自の考え方が存すると考えるべきであるとする<sup>43)</sup>。例えば、無償による資産の譲渡等がこれに該当すると思われる。そして、この公正処理基準は、課税所得計算上重要なファクターとなるものであるが、補完的な役割をもつものと理解すべきであるとする<sup>44)</sup>。この考え方からすると、基本規定の中に、「別段の定め」とは別に、税法固有の規定が存在しており、それら以外について、公正処理基準の適用があるとの見解である。

「無償の資産の譲渡又は無償の役務の提供」に関連して、この問題を整理すると、第一に、法第22条2項には、税法固有の考え方も存し、まさに無償取引はこれに該当するので、公正処理基準の守備範囲ではないというもの。第二に、条文解釈上、無償取引は例示であり公正処理基準の適用を受けるといえる考え方があると思われる。

第一の見解からすると、2項でいう「無償の資産の譲渡又は無償の役務の提

供」から収益が発生するかどうかは、税法固有の考え方であり、企業会計上、この問題をどのように捉えていようが、税法の関知する問題ではなくなってしまう。公正処理基準の適用のらち外に置かれる結果となる。中村教授によれば、「法人税法第22条2項の取引の例示中『無償による資産の譲渡又は役務の提供』に係る部分は、単なる例示ではなく、企業会計上の基準が確立していないため、税務上は資産の無償譲渡等によっても収益が生ずることを明らかにした税務上の特別の定めをしたものと解され、従って、この部分については同条第4項の公正処理基準の規定の適用はないものといえることができる。」<sup>45)</sup>としている。とすれば、基本規定の中にこうした無償譲渡等から生ずる収益について、規定することの妥当性が問題になってくる。税法固有の考え方なら、法人税法上の「別段の定め」を設けることで対応すべきであろう。

第二の見解からすると、前述したように会計処理基準の明確化が求められる。法人税法の課税所得の計算については、確定決算主義を前提として、その多くを公正処理基準に依存する法形式になっている。現在のところ、無償取引等に係る収益については、会計上明確にされていないので問題とはならないのかもしれないが、その処理が明らかにされた場合、たとえば、会計上、こうした取引からは収益が生じないということになると、4項の公正処理基準により、2項が修正されるのか等の議論が起こって来る。このような意味においても、無償取引等については、課税要件等について立法上、明確にすべきであろう。

結局、法第22条2項でいう「無償の資産の譲渡又は無償の役務の提供により収益が発生する」について、本来、公正処理基準のらち外にあるべき性格を有しているのか、あるいは公正処理基準の内容に含まれるべき性格を有しているのかの問題に帰結する。前者であると解すると、法人税法上の「別段の定め」が不明確であり、課税要件等明確に規定すべきである。また、後者であると解すると、公正処理基準の不存在ということで、租税法律主義との関連で問題になろう。租税法律主義を強調し過ぎると、その帰結は税務貸借対照表、税務損益計算書の作成ということになるが、現行はそのような法形式を採用していない。そこで、少なくとも、この無償取引については、公正処理基準の守備範囲

に入る領域か、法人税法の「別段の定め」に入る領域なのか明確にする必要があると思われる。

## おわりに

法人税法第22条2項は、益金に関する課税所得の算定の基本規定である。この規定では、収益をもたらす取引としていくつか例示を掲げている。特に、「無償による資産の譲渡又は役務の提供」については、前述してきたように課税所得概念を構成する基本的な問題であるにもかかわらず、例示取引として掲げられているに過ぎない。この無償取引にかかる規定のあり方をみると、その多くを解釈の問題として捉えられていることが多い。換言すれば、無償取引に対する算定方法、課税時期等の課税要件を具体的に規定されていないところに、原因があるように思える。法的安定性や予測可能性を高めるためにも、立法措置を講じる必要があるであろう。具体的には、法第22条2項から削除して、独立した規定として設けることが望ましい。

一方、企業会計上、「無償による資産の譲受け」については、明確に会計処理基準が示されているが、無償譲渡又は低額譲渡した場合について、今日に至るまで明確な処理が示されていない。単なる怠慢なのか、あるいは検討する必要性がないのか、何らかの見解は示すべきであろう。会計理論上の性格を明らかにすることは大きな意味を持つ。すなわち、法人税法上の「無償による資産の譲渡又は役務の提供」に係る規定を新たに設定する場合に、「別段の定め」に規定するのか、「公正処理基準」の適用対象になるのか異なって来るからである。

## 注

- 1) 武田 隆二「法人税法創設期の課税所得計算の特徴」(富岡幸雄博士古稀記念論文集『税務会計研究の現代的課題』第一法規 1995年71頁 所収)
- 2) 吉牟田 勲「所得計算関係の改正」税務弘報 1965年6月号 139頁

- 3) 吉牟田 勲 同上論文 139頁
- 4) 飯野 利夫『財務会計論』(三訂版) 同文館 平成12年 11-5頁
- 5) FASB, Statements of Financial Accounting Concepts 1990/91Editionp.207 (平松一夫、広瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念』中央経済社 1990年 324頁)
- 6) FASB, ibid, p.208. (平松一夫、広瀬義州訳 同上書 327頁)
- 7) 吉国二郎・武田昌輔著『法人税法(理論篇)』財経詳報社 昭和53年 177頁
- 8) 新井 清光編著『企業会計法の基礎知識』中央経済社 昭和57年 17~18頁
- 9) 藤曲 武美「寄付金課税をめぐる最近の裁判例について」租税研究 2004. 11 102~105頁、租税判例研究会「親会社が子会社の第三者割当増資を行うことによって子会社株式に含まれる資産価値を流出させた場合における親会社に対する法人課税の可否が争われた事例」税理 Vol.45. No. 5 252頁、平島 亜里沙「国際取引にかかわる租税判例、裁判例の分析」国際商事法務 Vol.32 No.6 (2004) 800~806頁
- 10) 水野 忠恒『租税法』有斐閣 2003年 345頁
- 11) 吉牟田 勲 前掲論文 140
- 12) 金子 宏『租税法(第九版増補版)』弘文堂 平成16年 265頁
- 13) 吉牟田 勲 前掲論文 139頁、なお、「純財産増加の原因となるべき一切の事実」という表現が削除された経緯については、「法人税の課税所得が、純財産増加説によるとの解釈を招くおそれもあることから廃止され、成果計算原理に基づくこの新22条第2項の取引列举となったものと解される。」と言われる。(吉牟田勲「現行法人税法の立法過程の研究25」税務弘報、Vol.47.No.1 112頁)
- 14) 吉牟田 勲「益金の本質」税務会計研究 第8号 平成9年 75頁
- 15) 吉国二郎・武田昌輔 前掲書 176~177頁
- 16) 武田 隆二『平成13年版 法人税法精説』森山書店 2001年 80頁
- 17) 武田 隆二 同上書 81~82頁
- 18) 吉牟田 勲 前掲論文 139頁
- 19) 吉牟田 勲 同上論文 140頁
- 20) 金子 宏「無償取引と法人税—法人税法22条2項を中心として」法学協会百周年記念論文集 第2巻 昭和58年 139頁
- 21) 中村 利雄「益金の額に算入される収益の範囲」税務会計研究 第3号 平成4年 63頁
- 22) 金子宏教授は、リーディングケースとして相互タクシー事件(最高判昭和41年6月24日民集20巻5号1146頁)、第二次まからずや事件(大阪高判昭和43年6月21日

- シュトイエル78号36頁)、及び京都証券株式会社事件(大阪高判昭和39年9月24日行集15巻9号1716頁)について検討を行なっている。
- 23) 金子 宏 前掲論文 154～156頁
- 24) 岡村 忠生「資産の低額譲渡と法人税法22条2項にいう収益の額」民商法雑誌第116巻第3号 436～439頁
- 25) 碓井 光明「法人税法における益金の概念—法22条2項の問題点—」税理 1978年4月号 6～9頁
- 26) 中川 一郎編『法人税法コンメンタール』ぎょうせい 昭和50年 A1867～A1868頁
- 27) 中川 一郎編 同上論文 A1870～A1871頁
- 28) この判例の直後に改訂された法人税基本通達において、この判例の影響によるものと思われる事例があるとされる(村井正「法人の無償取引(その2)」時の法令 昭和59.9.3 29～30頁)。例えば、子会社等の解散、経営権の譲渡等に伴い、その子会社のために債務の引受けその他損失負担又は債権放棄等をした場合、「相当な理由」と認められるときは、寄付金の額に該当しない(基通9-4-1)。あるいは、子会社当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をした場合、「相当な理由」があると認められるときは、寄付金の額に該当しない(基通9-4-2)。
- 29) 清永教授は、無償取引に関する諸見解を有償取引同視説、同一価値移転説、実体的利益存在説に区分されているので、(清永敬次「無償取引と寄付金の認定」税経通信 1978年11月号 2～7頁)本論においてもその区分を参考にしている。
- 30) 中川 一郎編 前掲論文 A1868頁
- 31) 清永敬次 同上論文 5頁
- 32) 金子 宏 前掲論文 162頁
- 33) 品川 芳宣『課税所得と企業利益』税務研究会出版局 昭和57年 16～18頁
- 34) 金子 宏 前掲論文 161頁
- 35) 金子 宏 前掲論文 160～161頁、清永敬次 前掲論文 4頁
- 36) 金子 宏 前掲論文 162頁
- 37) 金子教授のこのような考え方は、米国の内国歳入法典482条における独立当事者間取引の原則を例として、その規定の目的、手法等に共通性を指摘して論じている(金子宏、前掲論文、163頁)
- 38) 中村 利雄「法人税の課税所得計算と企業会計—無償譲渡等と法人税法22条2項—」税務大学校論叢11 昭和52年 200頁

- 39) 松沢 智 『新版 租税実税法』中央経済社 平成15年 42頁
- 40) 中村 利雄 前掲論文 182～183頁
- 41) 黒澤 清総編集『体系 近代会计学 XⅢ 税務会計論』中央経済社 昭和54年 41頁。また、無償取引に対する税法上の考え方が会計理論上も採用できるかについては、次のような見解がある。既存の収益概念をもってしては、税法的発想を採用することに無理があるが、資産を無償で取得した側の会計処理と対応ないし呼応して考えると、無償取得した場合の会計処理との首尾一貫性から、受け入れられるし必要になってくるのではないかという考え方である（神森 智「資産の無償譲渡より生ずる収益」創立五十周年記念論文集 松山商科大学 昭和48年 485～500頁）。
- 42) 神森 智 同上論文 498～500頁
- 43) 武田 昌輔「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」税務大学校論叢 3 125頁
- 44) 武田 昌輔 同上論文 130頁、中村利雄教授も同様の考え方を採っている（中村 利雄 前掲論文 177～178頁）
- 45) 中村 利雄 「法人税の課税所得計算と企業会計（一）」税経通信 1978年 第33巻2号 33頁