

博士論文

無償譲渡等取引に係る「収益の額」の研究  
—制度史における法人所得課税を端緒として—

2015 年度

星田 幸太郎

熊本学園大学大学院  
商学研究科商学専攻

## 論文要旨

法人税法 22 条 2 項は、「無償による資産の譲渡又は役務の提供」（以下、「無償譲渡等取引」という。）について規定している。これは、対価を伴わない「無償譲渡等取引」に係る収益も「益金の額」に算入され、法人税の課税標準である法人の所得の金額を構成する旨を定めているのである。しかしながら、法人税法上、どのような立法趣旨および根拠に依拠して、「無償譲渡等取引」からも「益金の額」に算入すべき収益が生じるのか、今以ってその統一的な見解が明らかにされていない。

周知のように、法人税法 22 条 2 項は、法人税法において、法人所得課税に関する大原則であるとともに最も基本的な規定である。このような規定に係る上記問題への理解は、わが国の法人所得課税を考える上で、極めて重要な意味を有すると解される。

そこで、本論文では、先行研究ではあまり詳細に考究されてこなかったわが国旧法人税法における法人所得課税に関する課税所得概念の変遷、そして、その変遷における「無償譲渡等取引」に係る課税上の取扱いを考察するとともに、そこでの論理を端緒としつつ、昭和 40 年以降の議論も交えながら、「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由の究明を試みた。

第 1 章では、明治 32 年から大正 2 年の税制改正までのわが国法人所得課税が依拠する課税所得概念を制度史の視点から検討した。明治 32 年にわが国では、はじめて法人に所得課税を課すようになったが、当時は独立の法人税を設けることなく、所得税中の第一種の所得としていた。明治 32 年所得税法における課税所得計算に関する規定は極めて簡素であり、網羅的・完結的なものではなかった。そのため、実際の法人の課税所得計算はその対象が商法上の会社が大部分であったことから、商法上の会社、特に株式会社の商法上の損益計算、すなわち財産法による純資産の増加を利益とする規定に大きく依存していた。法人の課税所得は、時価評価を要求した商法の利益の概念を基礎としつつ、その期間損益決定の原則として法的債権・債務の確定を基準とする権利確定主義を採用し、「総益金（収入および収入すべき権利（債権）の価額と財産評価益）」から「総損金（経費としての支出および支払うべき義務（債務）の価額と財産評価損）」を控除して算定されていたのである。かかる課税所得概念は、「一定期間におけるあらゆる純資産の増加」を「所得」と観念する「純資産増加説」であった。また、所有資産の評価益も法人の課税所得として課税されていることから、権利確定主義は、損益の年度帰属として、あくまで原則的なものであったと理解された。その後、大正 2 年に所得税法の改正が行われたものの、上記と同様であった。

第 2 章では、第 1 章と同様に制度史の視点から、大正中期から昭和 25 年のシャープ勧告までの法人所得課税における課税所得概念の変遷を考察した。所有資産の評価益に

対しては、大正中期頃になると資産の値上がり益の事実があり、かつ、法人が任意計上によりその資産の帳簿価額を引き上げた評価益の事実（評価換え＝取引）があると認められる場合に限り、当該任意計上額は従来通り課税するという方式に改められた。これは、この当時においても所有資産の評価益は、当然に純資産増加説に基づく「所得」と観念されていたのであるが、所有資産の評価の困難性といった税務行政における実行可能性、そして、所有資産の評価における取得原価主義および原価（費用）配分に基づく減価償却制度導入に伴う等の影響によるものと考えられ、法人の課税所得計算において、取得原価主義の考え方が従来に比して影響を増したことを示唆していると考えられた。

その後、わが国では、昭和 15 年に第一種所得税および法人資本税が統合され、「法人税」が創設されたが、ここでも損益の年度帰属は権利確定主義に依拠しつつ、その課税所得は、純資産増加に因る利益をその課税対象とし、純資産増加説に基づいていた。

昭和 25 年にシャープ勧告に基づく税制の全面的改革が施され、わが国法人税法もその一環として大改正されるに至った。その際、法人税法に会計的な規制を数多く採り入れたのであるが、従来通り、その課税所得概念としては、純資産増加説に依拠し、損益の年度帰属の基準としては、原則として、権利確定主義を採用していた。

「無償譲渡等取引」について、当時も含めそれ以前の法人課税所得算定上の取扱いは定かではなく、また、低額譲渡についても、昭和 27 年以前のことは明らかにすることができなかった。しかし、昭和 27 年頃には、低額譲渡がなされた場合、それに対する特段の規定が存しないにもかかわらず、譲渡価額とその時価との差額は利益と観念し、課税すると解されていた。このことから、その法的根拠は、旧法人税法第 9 条第 1 項に存すると考えられ、同項における総益金ないし益金の解釈でもって、譲渡価額とその時価との差額も所得とし、法人税を課していたと解された。また、低額譲渡に係る益金ないし収益の年度帰属は、その益金ないし収益が収入すべき債権を伴わないことから、所有資産の評価益と同様に、権利確定主義に依拠するものではないと考えられた。

第 3 章では、第 1 章および第 2 章と同様の視座から、現行法人税法における課税所得概念は、原則としていかなる法理および論理に依拠しているのかという問題を検討した。昭和 40 年に旧法人税法の全文改正が施され、「租税法律主義の徹底」、「法文の平明化」および「規定の明確化」をその大きな支柱として、現行法人税法は創設された。法人税法 22 条は、法人の課税所得計算について、網羅的・完結的に把握できるように構築されておらず、同条の「益金の額」を同法のみで算出することはできなかった。実際、旧法における「（総）益金」の算定が、専ら旧商法ないし商慣習に依拠して行われていたことを勘案すると、現行法人税法の「益金の額」を構成する「収益の額」の算定は、その用語が会計上のものである以上は、原則として、わが国の企業会計原則を内包する企業会計や適正なる会計慣行を斟酌すべきものであり、したがって、課税所得概念である純資産増加説および損益の年度帰属の基準である権利確定主義を基調として、企業会計の影響を強く受けたものへと変遷を遂げたと解された。

所有資産の評価換えによる評価益については、法人税法 22 条 2 項における「その他の取引」に属し、当該評価益も同項における収益となって、益金の額に算入されるのであるが、法人税法 25 条の「別段の定め」により、法人税法体系の観点から、原則として益金へ算入しないこととなった。

「無償譲渡等取引」については、昭和 30 年代においても、特にそれに対する課税についての明文規定が存していたわけではなく、その法的根拠は旧法第 9 条第 1 項にあり、同項の解釈をもって、その相当の対価、つまり、贈与した時の時価を総益金ないし益金と観念していたと解された。この課税状況を受けて、上記「租税法主義の徹底」等の下、昭和 40 年法人税法全文改正では、法人税法 22 条 2 項における取引の例示の 1 つとして法文化し、従来に比して、「無償譲渡等取引」への課税を明確にしたと考えられた。一方、「低額取引」について、法人税法 22 条 2 項は、その文言上、何ら言及するところがない。しかし、昭和 40 年以前の旧法人税法において、低額取引への課税は、旧法第 9 条第 1 項をその法的根拠として、資産の譲渡ないし役務の提供の対価の額のほか、当該対価の価額と当該資産の譲渡ないし役務の提供の時における時価との差額に相当する金額も総益金ないし益金と観念されてきた。法人税法 22 条 2 項の趣旨が旧法第 9 条第 1 項の明確化であって、これにより従来法人税法の所得計算の変更を意図したものではないという事実を斟酌すると、旧法第 9 条第 1 項と同様の課税が法人税法 22 条 2 項においてなされると解された。

第 4 章では、昭和 42 年に新たに設けられた法人税法 22 条 4 項の立法趣旨やその意義を交えながら、「無償譲渡等取引」との関係性を検討した。法人税法 22 条 4 項における「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（以下、「公正処理基準」という。）は、法人税法のみならず、企業会計等においても等しくその目標とするところの企業利益を算定するための原則、すなわち、継続企業の立場を前提とし、発生主義の原則および費用収益対応の原則をその大きな支柱として内包する社会通念としてあるべき会計原則における収益（益金）ないし費用（損金）に係る年度帰属の会計処理方法であると解された。旧法第 9 条第 1 項においても課税所得は、その収益（益金）ないし費用（損金）であるか否かの性質に関しては、純資産増加説に依拠し、その計算は企業会計等そのものに基づいておらず、社会通念としてあるべき会計原則に基づいて算出されていた。そして、法人税法 22 条 2 項が、従来からの法人の所得計算の原則を踏襲することを考えるに、当該規定は、確認的規定であると考えられた。

また、法人税法においては、企業会計等に比し、社会通念としてあるべき会計原則に基づく会計処理方法に関してより精緻化されている部面もみられた。このことから、法人税法には企業会計等では未だ理論的に明確にされていない社会通念としてあるべき会計原則に基づく会計処理方法も含まれ、それらも企業の会計慣行と観念されると解された。その会計処理方法ないし会計慣行の一例こそが、「無償譲渡等取引」に係る会計処理であると考えられた。

そして、「無償譲渡等取引」に係る会計処理が、社会通念としてあるべき会計原則に依拠する会計処理方法であることから、その年度帰属の会計処理方法は公正処理基準に基づく会計方法であると解された。したがって、法人税法 22 条 4 項の公正処理基準は、「無償譲渡等取引」にも当然に及ぶと論結した。

第 5 章では、「無償譲渡」に係る収益の発生事由に言及した旧・現行法人法における判例およびそれらに関連する学説を考察した。昭和 40 年全文改正以降の判決であったが、旧法下で争われた事案であった相互タクシー事件の最高裁および第二次まからずや事件の控訴審判決は、無償譲渡に係る収益の発生事由は、「法的基準説」も同様に示すように、所有資産において既に発生し存在している実体的利益である値上がり益（未実現のキャピタル・ゲイン）が、当該資産の譲渡を契機に客観的、かつ確定的となって顕在化し、当該値上がり益に清算課税するという「清算課税説（キャピタル・ゲイン課税説）」に依拠していた。

しかしながら、現行法人税法下で争われた南西通商株式会社事件における第 1 審判決は、清算課税説とは異なり、法人税法 22 条 2 項を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、「無償譲渡等取引」からも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する「適正所得算出説」の考え方に基づいていた。他方、当該事件の最高裁判示は、「清算課税説」の理論に依拠する相互タクシー会社の最高裁の判旨を基本的には踏襲しつつも、「適正所得算出説」の論理も「収益の擬制」という文言を直接用いていないが援用していた。

第 6 章では、無償譲渡と同様に、「無償による役務の提供」である「無利息貸付け」の旧・現行法人法における判例および学説を研究した。旧法人税法下で争われた京都証券取引所事件の第 1 審判決および現行法人税法下での係争事件である清水惣事件の控訴審判決においては、貸主から借主への通常の利息相当額の経済的利益の移転をもって、当該収益の発生事由としており、無償譲渡の場合にも適用できる「同一価値移転説」の論理に大きな影響を与えたと解された。清水惣事件の控訴審判決では、上記に加え、その収益の発生事由について、「無償譲渡等取引」は実質的にみた場合、有償で得た対価を無償で給付したのと同様であることから、そこには担税力があると説示している。このことから、当該判決は、「有償取引同視説（二段階説）」の論理も踏襲しているものと解された。さらに、清水惣事件の控訴審判決は、「特段の合理的理由」による贈与事実への反証によって、課税を免れ得ることから、「法的基準説」における収益発生事由との共通性もあると考えられた。その一方で、当該判決は、寄附金規定が適用される場合に限り、「無償譲渡等取引」に係る収益を認識する「寄附金規定主導説」の課税理論の基礎を与えたと考えられた。

モタエグループ法人事件の控訴審は、上記南西通商株式会社事件の最高裁判決とほぼ同旨であり、その収益の発生事由として、「収益の擬制」という文言を避けてはいるものの、「適正所得算出説」における収益発生事由と酷似しており、その論理を一部援用

したものも解された。

このように、「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由に関する判例および学説の見解は、必ずしも一貫性があるものではなく、所得概念とは関係性を有しない見解も散見され、多種多様性を呈するものであることが理解された。

そこで第7章では、今一度、わが国法人税法の課税所得算定の基底に存在する所得概念である純資産増加説の意義に立ち返り、わが国法人税法との関係性を交えながら、「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由の解明を試みた。

所得把握をフローとストックの関係でみると、そこには2形態の純資産増加説が存在した。その1つは、個別経済内における財貨の流入および財貨の流出というフロー概念の全体から実体財の裏付けのある実現した「純資産の増加」のみを所得と観念する「期間的純資産増加説」である。そして、もう1つは、2時点間の比較というストックの概念から「実現」を所得の要件とせず、実現した「純資産の増加」のみならず、実体財の裏付けのない「純資産の増加」をも所得と観念する「時点的純資産増加説」であった。

わが国法人税法の課税所得の計算構造は、昭和40年以前は「時点的純資産増加説」の色合が濃かったが、次第に「期間的純資産増加説」のアプローチによる「純資産の増加」を把握する傾向が強まり、昭和40年の大改正においては、従来に比し、より「期間的純資産増加説」による「財貨運動の結果」としての実体財の裏付けを伴う実現した「純資産の増加」を原則として「収益の額」に算入するという課税方式の傾向が見受けられた。しかし、これは、あくまで原則であり、法人税法上すべての取引がこの範疇にあるのではなく、法人税法22条2項は、従来から行われてきた所得計算の原則に基づくものであることから、実体財の裏付けのない未実現の時点的純資産の増加を全く収益として認識しないものではないと考えられた。

資産の無償譲渡の場合、所有資産において、既に発生している所有期間中の未計上の評価益である含み益は、「時点的純資産増加説」による実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けのない未実現の「純資産の増加」であり、譲渡（社外流出）の際に、その「純資産の増加」の把握と時価相当額という評価（測定）が容易となり、法人税法22条2項を根拠とする課税権の行使および課税（税負担）の公平の観点から、包括的な意味での実現した「純資産の増加」と観念される。そして、その時点で当該「時点的純資産の増加」は、同条項にいう「収益の額」であると観念されると解された。

一方、役務の無償提供である無利息貸付けの場合は、無利息貸付取引以外の取引によって相手方に経済的利益を与えることに代えて、ことさらに無利息貸付取引という形をとることで実質的に本来得べきであった利益（利息相当額）を得ないで、これを相手方に贈与し、その利息相当額を得せしめた事情が存すると認められる場合に限り、当該得べかりし利益、すなわち経済的利益の発生が認められ、当該利益は実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けのない未実現の「時点的純資産の増加（経済的価値の増加）」と観念された。そして、その貸付時に、当該「時点的純資産の増加（経済的価値の増加）」

が客観的に把握および評価（測定）可能となり、法人税法 22 条 2 項を典拠とする課税権の行使および課税（税負担）の公平の観点から、包括的な意味での実現した「時点的純資産の増加（経済的価値の増加）」と観念される。そして、当該「時点的純資産の増加（経済的価値の増加）」が、同条項にいう「収益の額」に計上されると解された。

これらのことから、法人税法 22 条 2 項における「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由は、「収益の擬制」や「寄附金規定による収益」等ではないと考えられた。「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由は、同条項を課税権の行使の法的な根拠とし、課税（税負担）の公平に基づき、客観的に捕捉および評価（測定）ができる時点で認識される「時点的純資産増加説」による実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けのない包括的な意味での実現した「純資産の増加（経済的価値の増加）」であるとの結論に帰結した。

# 目次

はじめに.....	1
<b>第1章 法人所得課税初期における課税所得概念とその計算構造.....</b>	<b>5</b>
第1節 法人所得課税創設期.....	5
第2節 大正2年の税制改正.....	17
第3節 小括.....	19
<b>第2章 法人所得課税初期以降における課税所得概念とその計算構造.....</b>	<b>24</b>
第1節 大正中期から後期まで.....	24
第2節 昭和15年法人税法創設期.....	31
第3節 昭和25年シャープ勧告における税制改正.....	34
第4節 小括.....	41
<b>第3章 昭和40年の法人税法における課税所得概念とその計算構造.....</b>	<b>44</b>
第1節 法人税法22条2項の意義.....	44
第2節 低額取引の取扱い.....	60
第3節 小括.....	63
<b>第4章 法人税法22条4項と「無償譲渡等取引」との関係性.....</b>	<b>66</b>
第1節 法人税法22条4項の立法経緯.....	66
第2節 公正処理基準の趣意.....	72
第3節 公正処理基準の法文化の意義.....	86
第4節 「無償譲渡等取引」との関係性.....	90
第5節 小括.....	95
<b>第5章 無償による資産の譲渡取引に関する判例および学説.....</b>	<b>97</b>
第1節 相互タクシー事件 最判第二小法廷昭和41年6月24日判決.....	97
第2節 第二次まからずや事件 大阪高判昭和43年6月27日判決.....	100
第3節 南西通商株式会社事件 最判第三小法廷平成7年12月19日判決.....	102
第4節 小括.....	105
<b>第6章 無償による役務の提供取引に関する判例および学説.....</b>	<b>107</b>
第1節 京都証券取引所事件 大阪高裁昭和39年9月24日判決.....	107
第2節 清水惣事件 大阪高裁昭和53年3月30日判決.....	110



第3節	モタエグループ法人事件 広島高裁岡山支部平成15年6月5日判決	116
第4節	小括	118
<b>第7章</b>	<b>法人税法22条2項における課税所得の解明</b>	121
第1節	わが国法人税法と純資産増加説	121
1-1	純資産増加説における2類型	121
1-2	わが国法人税法と2類型の純資産増加説との関係性	127
第2節	「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由の解明	132
第3節	小括	138
おわりに		141
参考文献		149

## はじめに

法人の課税所得算定における基本原則について、法人税法 22 条 1 項は、「内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。」と規定している。また、「益金の額」の意義について、法人税法 22 条 2 項は、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、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その他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」と規定している。これは対価を伴わない「無償による資産の譲渡又は役務の提供」（以下、「無償譲渡等取引」という。）に係る収益も「益金の額」に算入され、法人税の課税標準である法人の「所得の金額」を構成する旨を定めているのである。つまり、法人税法においては、「無償譲渡等取引」からも「益金の額」に算入すべき収益が生じることをその明文をもって定めていることになる。

ところで、法人税法 22 条 2 項の規定は、昭和 38 年 12 月の税制調査会による「所得税及び法人税の整備に関する答申」に基づき、昭和 40（1965）年の法人税法全文改正によって創設された規定であり、その創設から 50 年余りが経とうとしている。しかしながら、その立法に関する資料不足と相まって、「無償譲渡等取引」におけるその立法趣旨、根拠、目的や適用範囲、さらに、「無償譲渡等取引」は昭和 40 年以前の旧法人税法においても現行法人税法と同様に課税の対象とされていたのか否か等の種々の基本的問題については、当該規定の創設当初から判例および学説において多種多様な解釈がなされてきており、今なお検討の余地を数多く残している。

この基本的問題の 1 つに、法人税法における課税所得概念、つまり、「益金の額」に算入される収益の発生事由が挙げられる。この点を具体的に示せば、法人税法には、課税標準たる「各事業年度の所得の金額」の基礎となる「益金の額」の定義を定めた法文は存在せず、上記で示したように、法人税法 22 条 2 項において、「益金の額」に算入すべき「収益の額」に係る取引を単に例示しているのみに止まっているのである。そのため、法人税法上、いかなる法理および論理に依拠して、「無償譲渡等取引」からも「益金の額」に算入すべき収益が生じると観念するのかという問題である。

「無償譲渡等取引」は、昭和 40 年の法人税法全文改正で法文化されたものであるため、仮に昭和 40 年法人税法全文改正に携わった立法当局者が示すように、旧法人税法においても、現行法人税法と同じく、「無償譲渡等取引」からも収益ないし益金が発生すると解した場合、旧法人税法第 9 条第 1 項（「内国法人の各事業年度の所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による」）における総益金ないし益金の解釈をもって、その収益の発生を認識していたことになる。旧法人税法は、各事業年度の所得の意義の内容を詳細に規定していたわけではない。しかし、本来、税法が制度として成立する以前から経済社会的に存在・活動する法人企業における企業利益、すなわち、経済

的利得である「所得」をその課税の対象に選んでいることを斟酌すると、旧法人税法が、その規定の前提として、何等かのいわば経済概念的な所得概念を予想していたことは通常の実定法の在り方からみて至極当然であると考えられる。そして、このことは、法人税法 22 条の改正の趣旨が規定（旧法人税法第 9 条第 1 項）の明確化を旨として新たに設けたものであり、従来から既に税務慣習として充分熟していると考えられ、現実に行われている法人税法の所得計算ないしその原則の変更を全く意図したものではないという立法当局者の説明から、現行法人税法においても無論当て嵌まることであると考えられる。

しかしながら、現代の「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由等の問題に関する研究は、昭和 40 年以降の議論を中心に論じたものが多数を占め、また、先行研究においても昭和 40 年以前のことをつぶさに論究したものは殆ど散見されないのが現状である。

周知のように、法人税法 22 条 2 項は、法人税法において、法人所得課税に関する大原則であるとともに最も基本的な規定である。このような規定に係る上記問題への理解は、わが国の法人所得課税を考える上で、極めて重要な意味を有すると解される。

そこで、本論文では、先行研究ではあまり詳細に考究されてこなかったわが国旧法人税法における法人所得課税に関する課税所得概念の変遷、そして、その変遷における「無償譲渡等取引」に係る課税上の取扱いを考察するとともに、そこでの論理を端緒としつつ、昭和 40 年以降の議論も交えながら、「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由の究明を試みる。

第 1 章では、「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由を究明するに当たって、先ずわが国法人所得課税が依拠している課税所得概念を討究し、課税物件としての課税対象所得を明確にする必要があると考えられる。そこで、所得税法において、わが国法人所得課税が経始された明治 32（1899）年第一種所得税創設期から大正初期における法人所得課税の課税所得概念とその計算構造について、時価主義を基調とし、法人の課税所得計算と関連を有していた当時の商法および取得原価主義に基づいていた会計実務の議論や法人の課税所得に包含されていたか否かについて議論があり、法人の課税所得概念の問題に係る「営利の事業に属しない一時の所得」の解釈、そして、その損益の年度帰属は現金主義あるいは発生主義のどちらに依拠していたのか等の先行研究ではあまり論じられていなかった議論を交えつつ、検証を行う。

第 2 章では、第 1 章と同様の視座から、大正中期、そして、法人税法として、所得税法から独立した形態が確立された昭和 15（1940）年法人税法創設期、さらに、昭和 25（1950）年シャープ税制までの法人税法における課税所得概念とその計算構造を講究する。具体的には、法人の課税所得概念とその計算構造について、先行研究ではあまり触れられていなかった減価償却制度導入の影響や減価償却制度と所有資産の評価との関係性、そして、先行研究では示されていなかった資産の低額譲渡に関する新たな資料等を用いながら考察する。

第3章では、第1章および第2章で講究した昭和40年以前の法人所得課税における課税所得概念とその計算構造の内容を踏まえつつ、法人税法22条2項が創設され、「無償譲渡等取引」が「益金の額」に算入すべき収益の発生原因である取引の例示の1つとして、はじめて法文上規定された昭和40(1965)年改正現行法人税法における課税所得概念とその計算構造、そして、先行研究では全く言及されていなかった昭和30年代における「無償譲渡等取引」および「低額取引」に係る課税上の取扱いを検討する。

第4章では、昭和42(1967)年に法定された法人税法22条4項と「無償譲渡等取引」との関係性を解明する。法人税法22条4項は、「第二項に規定する当該事業年度の収益の額・・・は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて計算されるものとする。」と規定していることから、法人税法22条2項と関係性を有していることは明々白々である。そこで、先行研究では全く論じられていなかった法人税法22条4項の立法過程における議論を交えながら、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の立法趣旨やその意義を明らかにするとともに、前章までの内容を踏まえて、法人税法22条2項と法人税法22条4項との関係性を考究することによって、「無償譲渡等取引」に係る計算構造や法人税法におけるその位置付け等をより明確にする。

第5章では、「無償による資産の譲渡」に係る収益の発生事由に関する判例および学説を考察する。具体的には、法人税法22条2項が法定された昭和40年前後の判例である相互タクシー事件(大阪地裁昭和31(1956)年4月16日判決、大阪高裁昭和36(1961)年11月29日判決および最高裁昭和41(1966)年6月24日判決)と第二次まからずや事件(神戸地裁昭和38(1963)年1月16日判決および大阪高裁昭和43(1968)年6月27日判決)、また、南西通商株式会社事件(宮崎地裁平成5(1993)年9月17日判決、福岡高裁平成6(1994)年2月28日判決および最高裁平成7(1995)年12月19日判決)の判旨における「無償による資産の譲渡」に係る収益の発生事由の論理を研究する。その際、上記判例と相互に関係性を有していると考えられる学説も適宜考察する。

第6章では、「無償による役務の提供」に係る収益の発生事由に関する判例および学説を考察する。具体的には、昭和40年前後の判例である京都証券取引所事件(大阪地裁昭和31(1956)年7月30日判決および大阪高裁昭和39(1964)年9月24日判決)、清水惣事件(天津地裁昭和47(1972)年12月13日判決および大阪高裁昭和53(1978)年3月30日判決)、さらに、モタエグループ法人事件(岡山地裁平成14(2002)年7月23日判決および広島高裁岡山支部平成15(2003)年6月5日判決)の判旨における「無償による役務の提供」に係る収益の発生事由の論理を究明する。そして、当該考察に当たっては、前章と同様に、それらに関連する学説も交えながら、討究を行う。

第7章では、「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由について、第5章および第6章において多種多様な見解が散見されたことから、わが国法人所得課税が開始されて以来首尾一貫して依拠し続け、今日国際社会においても広く所得の基本概念として受け入れられている純資産増加説を考察し、「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由の解明を

試みる。具体的には、純資産増加説の提唱者とされるシャンツ、そして、その考え方を受け継いだヘイグ、サイモンズの論理を検討し、純資産増加説における「所得」の意義やその類型について討究し、これらとわが国法人税法との関係性を整理することによって、わが国法人税法上の課税所得計算原理およびそれから導出される課税所得を明らかにする。そして、最後に、未だ議論の存するところであるが、法人税法 22 条 2 項における「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由について、これまでの論理を念頭に置きつつ、今後の研究課題と展望を踏まえての筆者なりの一応の卑見をもって本論文の帰結とする。

## 第1章 法人所得課税初期における課税所得概念とその計算構造

法人税法は、詳細に各事業年度の所得の意義の内容を規定してはいないが、法律の規定の前提として何等かのいわば経済概念的な所得概念を予想していることは通常の実定法の在り方からみて当然である<sup>1</sup>。そして、法人税法 22 条は、昭和 40（1965）年の法人税法全文改正において、創設された規定ではあるが、これにより従来行われていた所得計算の原則ないし計算方式の変更を意図するものではないと考えられている<sup>2</sup>。それ故に、法人税法 22 条 2 項における「無償による資産の譲渡又は役務の提供」（以下、「無償譲渡等取引」という。）に係る収益の発生事由、つまり、その収益の認識における法理および論理を究明するためには、先ず従前の法人所得課税における課税所得概念とその計算構造を討究することが肝要であると考えられる。

そこで、本章では、先ず所得税中の第一種所得として法人所得への課税がはじまった明治 32（1899）年第一種所得税創設期から大正 2（1913）年の税制改正までの法人所得課税における課税所得概念とその計算構造を考察する。

なお、最高裁昭和 41（1966）年 6 月 24 日判決（昭和 37（1962）年（オ）第 255 号）（この判例については、第 5 章第 1 節で詳述する。）は、資産の無償譲渡等に係る収益の認識について、資産の所有者からその資産に対する管理支配が移転するのを契機として、その資産の値上がり益（評価益）が顕在化し、その収益を清算課税すると説示している。また、これと同様に、金子宏教授は、資産の無償譲渡の場合、「時価で資産を譲渡した者との間の負担の公平をはかり、さらにその資産の所有期間中のキャピタル・ゲインに対する課税の無期限の延期を防止するため、未実現の利得に対して課税しようとするものである。」<sup>3</sup>との見解を示されていた。これらのことから、「譲渡」をその課税要件の 1 つとしているものの、資産の評価益への課税は、法人税法の課税所得概念上はもちろんのこと、「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由の究明においても、重要な意義を有していると考えられる。したがって、第 1 章、第 2 章および第 3 章では、所有資産の評価益、いわゆる未実現のキャピタル・ゲイン<sup>4</sup>への課税の変遷を交えながら論考を展開していく。

### 第 1 節 法人所得課税創設期

<sup>1</sup> 志場喜徳郎『法人税』（中央経済社、1958 年）、87 頁－88 頁参照。

<sup>2</sup> 泉美之松「昭和四十年法人税改正の概要」『税務弘報』第 13 巻第 6 号（1965 年）、13 頁参照。  
吉牟田勲「所得計算関係の改正」『税務弘報』第 13 巻第 6 号（1965 年）、139 頁参照。

<sup>3</sup> 金子宏『租税法 補正版』（弘文堂、1986 年）、195 頁。

なお、金子宏教授は、現在、上記の考え方を改め、「適正所得算出説」という自説を展開されている。この「適正所得算出説」については、本稿第 5 章および第 6 章で詳述する。

<sup>4</sup> 岩崎政明・平野嘉秋・川端康之共編『全訂版 税法用語辞典』（大蔵財務協会、2001 年）、162 頁。

明治 32 年にわが国では、明治 20（1887）年に創設された所得税法（明治 20 年 3 月 23 日勅令第 5 号）の改正が実施され、所得の種類を 3 種類に分類し、第一種を法人所得、第二種を公社債の利子としていずれも比例税率を適用し、第三種を個人所得と定め、12 段階に分けた累進税率を適用することとなった<sup>5</sup>。ここに、はじめて法人に所得税を課すことになったが独立の法人税を設けることなく、所得税中の第一種の所得とした。「当時主税局内国税課長として所得税改正の推進者」<sup>6</sup>であった若槻礼次郎氏は、第一種所得税について、「第一種ノ所得ハ廣ク法人ノ所得ト定メタルカ故ニ所得ヲ得タル主格ニシテ法人ナルトキハ其所得ノ種類如何ヲ問ハス總テ之ヲ第一種ノ所得ナリト爲サルヘカラス」<sup>7</sup>の趣意に基づくものであるとされている。

第一種所得税は、法人を独立課税主体とみ、法人の所得に対しては法人に課税し、法人から所得の分配を受けた個人にも課税するという思想に拠っていた。しかし、第一種所得税は、負担関係を考慮し、個人に対する課税を法人の段階において源泉課税するという、いわゆる源泉課税主義に基づくものであった<sup>8</sup>。第一種所得における計算方法は、明治 32 年の所得税法第 4 条第 1 項第 1 号において、「第一種ノ所得ハ各事業年度總益金ヨリ同年度總損金、前年度繰越金及保險責任準備金ヲ控除シタルモノニ拠ル」（明治 32 年 2 月 13 日法律第 17 号）と規定されていた<sup>9</sup>。また、同所得税法第 4 条第 2 項は、「益金中此ノ法律ニ依リ所得税ヲ課セラレタル法人ヨリ受ケタル配當金及此ノ法律施行地ニ於テ支拂ヲ受ケタル公債社債ノ利子アルトキハ之ヲ控除ス」と定めていた。そして、同所得税法第 5 条は、「左ニ掲クル所得ニハ所得税ヲ課セス」とし、「五 營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」および「七 此ノ法律ニ依リ所得税ヲ課セラレタル法人ヨリ受クル配當金」と法定していた。したがって、法人所得課税における所得算定方式を簡単に示

<sup>5</sup> 阿部勇『日本財政論 租税』（改造社、1933 年）、411 頁－412 頁。

汐見三郎・佐伯玄洞・柏井象雄・伊藤武夫『各国所得税制論』（有斐閣、1932 年）、263 頁－265 頁。

<sup>6</sup> 高寺貞男「明治三十二年商法と評価損益論争（1）」『経済論叢』第 94 卷第 3 号（1964 年）、15 頁。

<sup>7</sup> 若槻禮次郎『現行租税法論』（和仏法律学校、1903 年講義録）、273 頁。

<sup>8</sup> 雪岡重喜『調査資料 所得税・法人税制度史草稿』（国税庁、1955 年）、5 頁。

この点について、若槻礼次郎氏は、「法人ナルモノハ箇人ノ外ニ別ニ特立シテ人格ヲ有スルモノナルカ故ニ法人ニ課税シタル後之ヨリ配當ヲ受ケタル箇人ニ付キ更ニ所得税ヲ課スルコトハ理論上之ヲ以テ重複ノ課税ト謂フコトヲ得ス然レトモ元來箇人相集リテ營利ヲ目的トスル法人ヲ設立スルハ之ニ依リテ利益ヲ得ントスルニ在ルヲ以テ法人ノ利益即チ其所得ニ課税スルハ間接ニ箇人ノ利益ニ課税シタルモノナリ故ニ法人ノ利益ヲ分配スルニ當リテ其配當金ニ付キ更ニ箇人ニ課税スルトキハ同一ノ利益ニ付キ再度ノ課税ヲ受クルカ如キ感想ヲ懐クハ人情ノ免レサル所ナリ舊所得税法ニ於テハ法人ニハ全ク所得税ヲ課セサリシニ現行所得税法カ之ヲ改正シテ法人ニモ所得税ヲ課スヘキモノト爲シタルハ既ニ課税ノ密ヲ加ヘタルモノナリ然ルニ尙ホ其法人ヨリ受ケタル配當金ニ付テモ亦箇人ニ所得税ヲ課スヘキモノトセハ改正所得税法ノ増課ハ稍ヤ急遽タルヲ免レサルヘシ是レ法律カ所得税ヲ課セラレタル法人ヨリ受クル配當金ヲ課税外ニ置キ以テ法律改正ノ経過ヲ緩和シタル所以ナリ」と述べられている（若槻禮次郎、前掲注（7）、280 頁－281 頁）。

<sup>9</sup> 「保険責任準備金」は、「保険会社」に関する事項であり、特に「保険責任準備」を課税標準たる所得から除外した理由については、「（保険）責任準備金ナルモノハ保險事業ノ理論上將來發生スヘキ推定アル危険ニ對スル準備金ナルカ故ニ未タ之ヲ以テ會社ノ利益ト爲リタル金額ナリト謂フコト能ハサルヲ以テナリ」（括弧－筆者）とされている（若槻禮次郎、前掲注（7）、282 頁、284 頁）。

すと、「総益金」－「総損金」－「前年度繰越金」－「課税済み受取配当金」－「公債、社債の利子」＝「第一種の所得」となっていたことが窺える<sup>10</sup>。

そして、同所得税法施行上取扱方心得第1条は、「第一種ノ所得ヲ算出スルトキ純利益金ヨリ前年度繰越金ヲ控除スルハ前年所得税ヲ課税セラレタルモノニ再ヒ所得税ヲ課セサルノ旨趣ニ出テタルモノナルヲ以テ前年度ニ於ケル益金中ニ包含セラレサルモノハ之ヲ控除スルニ及ハサルモノトス」（明治32年4月1日大蔵省内訓秘第326号）と規定していた。また、同所得税法第7条は、「納税義務アル法人ハ各事業年度毎ニ損益計算書ヲ政府ニ提出スヘシ」と定め、同所得税法第9条は、「第一種ノ所得金額ハ損益計算書ヲ調査シ政府之ヲ決定シ第三種ノ所得金額ハ所得調査委員會ノ調査ニ依リ政府之ヲ決定ス」と法定していた。同所得税法施行規則第31条は、「納税義務アル法人損益計算書ヲ提出セサルトキハ政府其ノ損益ヲ調査シ其ノ所得金額ヲ定ム」（明治32年3月30日勅令第78号）と定めていた。したがって、これらの規定から法人の課税所得が賦課課税方式により、「損益計算書」に基づいて算定されていたと考えられる。

このように、明治32年所得税法における所得計算は、「損益計算書」に基づくものであったと解さるのであるが、その計算要素たる「総益金」および「総損金」はいかなる概念として捉えられていたのであろうか。

明治32年所得税法は、上述したように、はじめて法人の所得を課税対象とし、その法人所得算定方式について、「総益金」から「総損金」を控除する方式を採用するに至った。それにも関わらず、明治32年所得税法には、「総益金」および「総損金」については何らの規定も設けられていなかったのである。そのため、明治32年9月2日「東京経済雑誌」によると、「法人の所得金」算定について、「総収入より営業費前季繰越金を控除するのみならず、・・・建物及器械代消却金・・・をも控除するものなるや否やに付き、目下其筋と會社との間所得税法の解釋を異にせる」<sup>11</sup>結果が生じ、当時問題となっていた。これに対する当時の大蔵省の見解としては、「素より直接に會社を監督せるものにもあらざれば、實際會社の定款に於て前記の如き費目を損金の一部と見做して計算すべきものとなし、其計算方に基きて會社の純益金なるものを算出し、之を届出でたるときは其届書に従つて所得金を決定すべく、若し又前記の費目を損金とせず利益分配の如く純益金の一部と爲すの定款ありて、其計算法に従ひ會社の所得金を決定して届出を爲したるときは、強いて之を訂正して損金中に入れしむるの必要之なきに依り、此場合に

<sup>10</sup> 「前年度繰越金」、「公債、社債の利子」および「課税済み受取配当金」を課税標準から除外した理由については、「前年度繰越金」は、「蓋シ前年度繰越金ナルモノハ前年度ノ利益ニシテ其年課税セラレタルモノノ中ヨリ配當ヲ爲サスシテ後年度ニ繰越シタルモノニシテ一タヒ所得稅ヲカセラレタルモノナルヲ以テ再ヒ之ニ課税スルコトナカレシメンカ爲メ」とされている。「公債、社債の利子」は、「其支拂ノ際第二種ノ所得トシテ所得稅ヲ徴収スルカ故ニ同一所得ニ付キ二重ノ課税ヲ爲ササルカ爲メ」である。そして、「課税済み受取配当金」は、「公債、社債の利子」のような二重課税の排除ではなく、「所得税法第五條ニ依リ所得稅ヲ課スヘカラサルモノナルカ故ニ此ノ如キ金額カ營利會社ノ収入金中ニ包含セラルル場合ト雖モ尚ホ該條ノ趣旨ヲ貫徹センカ爲メ」とされている（同上、283頁）。

<sup>11</sup> 「法人所得税に對する大蔵省の見解」『東京経済雑誌』第994號（1899年）、511頁。



は亦其届出に基きて課税すべきものと爲す、之を要するに前記の各費目は會社の定款と及び其定款に従つて編製する計算書の如何に由りて決定する筈なりといふ、尤も税務管理局長の見解は或は之と異なりて一概に是等の諸損金にも課税するとなきやを保せずと雖も、大藏省の見解は兎に角以上の如きものなりと云ふ<sup>12</sup>としていた。したがって、法人の課税所得計算は、「会社の定款に従つて編製される計算書」、すなわち「損益計算書」のみならず、「会社の定款」も斟酌して行われていたことが理解される<sup>13</sup>。

では、法人の課税所得計算、換言すれば、「総益金」および「総損金」の算定において、斟酌されていたその当時の会社の定款による会計規定、つまり会計実務ないし商慣習とはいかなるものであったのであろうか。

明治 23 (1890) 年にわが国初の商法（「旧商法」ないしは「原始商法」）（明治 23 年 4 月 26 日法律第 32 号）が制定され、明治 26 (1893) 年 3 月 6 日法律第 9 号をもって、同年 7 月 1 日よりその一部である第 1 編第 6 章「商事会社」、第 12 章「手形」、第 3 編「破産」ならびに商事会社に関して第 1 編第 2 章「商業帳簿」および第 4 章「商業登記」のみが実施された<sup>14</sup>。旧商法については、「我商法（旧商法）ハ獨逸人ヘルマン・ロエスレル氏ノ起稿ニ成ル随テ其規定スル所主トシテ獨逸法ヲ模範トシ且ツ他ノ外國法ヲ參酌シタルニ過キス而シテ本邦從來ノ習慣ノ如キハ殆ト措テ論セサリシモノ、如シ」<sup>15</sup>（括弧一筆者）であったとされ、久野秀男教授は、旧商法の導入について、「明治 23 年原始商法の制定は、大陸商法の影響下に、大陸系の会計体系をわが国に導入する契機となり、明治初年以来、英米系の会計体系の導入によって会計の近代化をはかってきたわが国の会計実践のうえに、大きな影響を与えることになった」<sup>16</sup>と評されている。

かくして、英米系の会計体系に基づき、会計の近代化が図られてきたわが国会計実践の下では、「旧商法制定以前に全面的に時価評価をしていた企業は日本中どこを探してもなかったのである。このような状態のところへ、それを無視して、時価評価規定をもった（旧）商法（第 32 条第 2 項『財産目録及ヒ貸借対照表ヲ作ルニハ總テノ商品、債權及ヒ其他總テノ財産ニ當時ノ相場又ハ市場價值ヲ附ス』）がもちこまれたのであるから、そこに混乱が生ずるのはけだし当然の結果であった」<sup>17</sup>（括弧一筆者）と考えられる。したがって、「明治初年以来、すでに会計の実務上で次第に整備されてきた英米系統の経理体制のもとにおいては、時価を附した財産目録・貸借対照表は存在しなかったことはいうまでもなく、財務諸表の調整に先だつて作られる部分的な財産目録としての『棚卸表』

<sup>12</sup> 同上、511 頁。

ここでは、「建物及器械代消却金」のみならず、「前季繰越損失金（所謂操業費消却の如きもの）」、「役員賞與金」や「所得税」に係る損金性も問題とされていた（同、511 頁）。

<sup>13</sup> 末永英男「初期所得税法における所得計算構造 —明治期初期所得税法を中心に—」『近畿大学九州工学部研究報告 理工学編』第 24 号（1995 年）、89 頁。

<sup>14</sup> 松本丞治『商法原論 第 1 卷（総則）』（東京法学院大学、1905 年）、38 頁—39 頁。

<sup>15</sup> 梅謙次郎『日本商法講義』（和仏法律学校、1896 年）、21 頁—22 頁。

<sup>16</sup> 久野秀男『財務諸表制度論』（同文館、1972 年）、44 頁。

<sup>17</sup> 高寺貞男、前掲注（6）、3 頁。

の場合においても、一般に、取得原価を基準にして作成されており<sup>18</sup>、「従来からの会計実務を新しい法の要求に従属さすべく、強力な行政指導がおこなわれた銀行業ではともかくとして、一般産業部門では、・・・会計実務はいぜんとして原価基準を放棄せず、それを執拗に守り続<sup>19</sup>け、「旧商法の時価評価規定はほとんど会計実務に浸透（浸透）しなかった」<sup>20</sup>（括弧一筆者）のである。

その後、明治 32 年に商法（「新商法」）（明治 32 年 3 月 9 日法律第 48 号）が施行されるも、「（新）商法第二十六條第二項に曰く、財産目録には動産、不動産、債権、其他の財産に其目録調製の時に於ける價格を附することを要すとあり、然るに現今簿記學者の教授する所又實業家の報告する所を見るに、一も（新）商法に準據し時價を附したるものを見ず」<sup>21</sup>（括弧一筆者）の状態であった。財産の評価に関しては、むしろ、「現今我一个商人か一般に決算を爲す場合に於ては、其残品（棚卸）に対して價格を附するには、必ず該商品の買入れたる時の價格より二割乃至三割以下の價格に見積り決算を爲すを以て普通と爲す、是れ古来よりの習慣にして今日に於ては嚴として一の商習慣となるに至れり」<sup>22</sup>との指摘から理解されるように、新商法施行後における時価評価規定の会計実務への浸透性については、「新商法が旧商法にとってかわっても、基本的には少しも変化をみせなかった」<sup>23</sup>ことが窺える。

他方、明治 32 年所得税法が予定する「損益計算書」に基づく所得計算、すなわち「総益金」および「総損金」の意義について、若槻礼次郎氏は、「總益金トハ法人ノ受領シタル一切ノ収入ハ勿論其所有財産ノ價格増加ニ因リテ生シタル利益（財産評価益）モ亦之ヲ包含スルモノニシテ總損金トハ其支出シタル一切ノ經費ハ勿論所有財産ノ價格減少ニ因リテ生シタル損失（財産評価損）モ亦之ヲ包含スルモノナリ」<sup>24</sup>（括弧一筆者）と述べられている。

そして、かかる解釈に沿って、明治 32 年 10 月 2 日に大蔵省主税局から全国の各税務管理局長に宛てて発せられた通牒（明治 32 年 10 月 2 日主税局長通牒（各税務管理局長））は<sup>25</sup>、第一種所得の算定における「器械器具償却積立金に所得税課否の件」につき、「一、總益金中ヨリ總損金ヲ控除シタル純益金ノ内ヨリ器械器具代償却準備金若クハ器械器具償却積立金ノ名稱ヲ以テ積立ルモノ」、「二、前項ノ同名稱ノモノヲ損金トシテ計算シ其ノ實定款ニハ利益ノ内ヨリ償却又ハ積立ルコトニ定メアルモノ」について、「右器械器具

<sup>18</sup> 久野秀男『株式会社 財務諸表論』（同文館、1971 年）、77 頁。

<sup>19</sup> 高寺貞男、前掲注（6）、4 頁。

<sup>20</sup> 同上、6 頁。

<sup>21</sup> 加藤吉松「財産目録に就いて（簿記法改正の急務）」『東京経済雑誌』第 40 卷第 990 号（1899 年）、298 頁。

<sup>22</sup> 大原信久「財産目録調整に就いて商法修正意見」『東京経済雑誌』第 46 卷第 1154 号（1902 年）、16 頁。

<sup>23</sup> 高寺貞男、前掲注（6）、6 頁。

<sup>24</sup> 若槻禮次郎、前掲注（7）、282 頁。

<sup>25</sup> 高寺貞男「明治三十二年所得税法と会社税務会計」『経済論叢』第 91 卷第 1 号（1963 年）、34 頁。

償却積立金ハ一、二ノ場合共積立金ハ所得ト見ルヘキモノトス」<sup>26</sup>（傍点一筆者）としている。また、「固定資本有價證券の時價増減は損益計算に算入する件」につき、「一、土地建物器械器具等固定資本ハ商法ノ規定ニ依リ其ノ決算期ニ於テ時價ヲ付スルモノナレハ其ノ時價ヲ前期決算期ノ時價ニ對比シ増差額ハ固定資本ノ増價益金トシテ總益金ニ計算シ減差額ハ減價損金トシテ總損金ニ計算スルモノ」（傍点一筆者）、「二、有價證券又ハ商品等ニシテ翌期ニ繰越スモノモ亦前項同様前期決算期ノ時價又ハ原価ニ對スル増減差額ヲ總益金總損金ニ計算スルモノ」について、「右固定資本並商品等ノ減價損金ハ一、二ノ場合共ニ其ノ損金ハ總損金中ニ計算スヘキモノトス」<sup>27</sup>と規定し、先に示した「建物及器械代消却金」等の疑義を含め、大蔵省の統一的な見解を示しめしたのであった。

「総益金」および「総損金」の意義については、上林敬次郎氏も同様に、「法人ノ總益金ハ一事業年度ニ於テ資本利用ノ結果トシテ収入シタル金額ノ總計ヲ謂フ・・・其ノ益金タル資本利用ノ結果トシテ収入スル金額ハ多クハ事業ニ因リテ生スルモノナレトモ法人ノ事業ニ因ラス其ノ資本ノ單純ナル利益トシテ生スルコトアリ・・・法人ノ所有スル土地、建物、商品、有價證券其ノ他ノ資産ハ決算期ニ於テ時價ヲ附シ計算スヘキモノナレハ若シ其ノ見積價格カ原價又ハ前期ノ決算額若ハ當初ノ見積價格ニ比シ増加セルトキハ其ノ増差額ハ益金トシテ之ヲ加算スヘキモノトス」とし、「法人ノ總損金ハ一事業年度中ニ於テ其ノ事業ノ爲メニ支出シタル経費及固定資本其他ノ資産ノ時價ノ減差額ノ合計トス経費ハ其ノ事業ノ爲メニ支出スルモノニ限ル」<sup>28</sup>と解釈されている。

これらの解釈によると、法人の課税所得は、「総益金（収入と財産評価益）」から「総損金（経費としての支出と財産評価損）」を控除して算定されていたことになる。このような法人の課税所得の捉え方は、その後、明治40（1907）年6月26日行政裁判所判決においても、「政府力決定スヘキ法人ノ所得ハ一事業年度ヲ通シ總テノ収入支出及ヒ價格ノ増減ヲ加除シタル計算金額ナラサルヘカラス」<sup>29</sup>と判示され、その支持を得ていた。

この場合、「総益金」における「収入」および「総損金」における「支出」という文言は、「現金収支」のみを指すのか、それともさらに、「その事業年度内において法人に属する収入すべき権利（債権）の価額」および「その事業年度内において法人が支払うべき義務（債務）の価額」をも含めた広義の意味で用いられていたのかが問題となる。

若槻礼次郎氏は、「第一種・・・所得ハ既ニ取得シ又ハ將ニ取得セントスル確定ノ収入ニ依リ之ヲ計算スルモノナリト雖モ第三種ノ所得ハ之ニ反シ既ニ取得シタル収入及ヒ將來ニ取得スヘキ収入ヲ合シ見積ニ依リ之ヲ豫算スルモノナリ」<sup>30</sup>（傍点一筆者）と解されており、第一種の法人所得計算方法と第三種の所得、いわゆる個人所得計算方法との間には相違がみられるものの、所得計算に係る第一種所得の「既ニ取得シ又ハ將ニ取得

<sup>26</sup> 武本宗重郎『改正所得税法釋義』（同文館、1913年）、95頁。

<sup>27</sup> 同上、96頁－97頁。

<sup>28</sup> 上林敬次郎『所得税法講義』（松江稅務調査會、1901年）、56頁－57頁。

<sup>29</sup> 行政裁判所明治40年6月26日判決（明治39年第16號）『行政裁判所判決録』第18輯、485頁。

<sup>30</sup> 若槻禮次郎、前掲注（7）、290頁。

セントスル確定ノ収入」と第三種所得の「既ニ取得シタル収入」の文言からそこには共通性も見出せる。

当時、個人所得の計算方法は、「第三種ノ所得ハ總収入金額ヨリ必要ノ経費ヲ控除シタル豫算年額ニヨル」（明治 32 年所得税法第 4 条第 1 項第 3 号）と法定されていた。この個人所得計算に関しては、「所得ヲ豫算ストハ其年ニ於テ現ニ収入シ又ハ支出スヘキ金額ニ依リ其収支ノ差引利益ヲ見積ルノ意ナルヤ將タ其年ニ於テ収入シ又ハ支出スヘキ權利額又ハ義務額ニ依リ其収支ノ差引利益ヲ見積ルノ意ナリヤノ問題」<sup>31</sup>があり、これについて、若槻礼次郎氏は、「各人ノ權利ハ其發生ノ時ニ於テ其人ノ利益ト爲リ其義務モ亦其發生ノ時ニ於テ其人ノ損失ト爲ルヘキモノナルカ故ニ収支計算即チ損益計算ノ結果タル所得ナルモノハ權利義務發生ノ時ニ於テ之ヲ見ルヘキモノニシテ權利義務履行ノ時ニ於テ之ヲ見ルヘキモノニアラサルナリ」<sup>32</sup>（傍点一筆者）とし、「特ニ此ノ如キ解釋ヲ取ラサルトキハ計算上利益ヲ得ルコト明カナル者ト雖モ現物ノ引渡ヲ爲ササルコトヲ定ムルトキハ當ニ無所得者トシテ巧ニ所得税ノ賦課ヲ免ルルコトヲ得ルニ至ベシ」<sup>33</sup>と述べられている。つまり、個人所得は、「既ニ収入又ハ支出シタルモノ及ヒ収入又ハ支出スヘキコト確定シタルモノハ其實額ニ依リ其時ノ現況ニ依リ將來収入又ハ支出スヘキモノハ其見積額ニ依リテ所得ヲ算出」<sup>34</sup>（傍点一筆者）するのである。

また、明治 32 年所得税法第 4 条第 1 項第 3 号における「總収入金額」および「経費」の趣意について、若槻礼次郎氏は、「法律ハ總益金ト言ハスシテ總収入金額ト言ヒタルヲ以テ現ニ収入シタル又ハ將來収入スヘキ金額ノミヲ指稱スルモノト謂ハサルヘカラス随テ財産ノ増價ヨリ生スル差益ノ如キハ之ヲ含マス又總損金ト言ハスシテ経費ト言ヒタルヲ以テ現ニ支出シタル又ハ將來支出スヘキ金額ノ意義ニ解セサルヘカラス故ニ財産ノ減價ヨリ生スル差損ノ如キハ之ヲ包含セサルモノトス」<sup>35</sup>と述べられている。

さらに、この点に関して、上林敬次郎氏も同じく、「總収入金額ハ各人ノ収入ノ總額ヲ指スモノニシテ・・・其ノ収入金額ハ現ニ収入シタルモノノミナラス既ニ収入スヘキモノト爲リタルモノハ之ヲ併算ス（例ヘハ貸金ノ利子ハ翌年ニ至リテ受取ルヘキ契約アルモノト雖其ノ年分ノ利子ハ之ヲ計算スルカ如シ）然レトモ資産ノ價格ノ増差額ハ之ヲ収入金額中ニ計算スヘキモノニアラス」<sup>36</sup>であり、「總収入金額ヨリ控除スヘキモノハ其ノ収入ヲ得ルニ必要ナル経費トス収入ヲ得ルニ必要ナル経費ハ法人ニ於ケル損金ト同シク

（法人ニ於テハ固定資本ノ價格ノ減差額モ亦損金トシテ計算スルモ個人ニ在リテハ経費即チ現ニ支出シ又ハ支出セサルヘカラサルニ至リタル費用ニ限ルヲ以テ此ノ減差額ハ之ヲ算入セス）其ノ収入ヲ生スル爲メニ支出シタル経費ノ總額」<sup>37</sup>であると解されている。

<sup>31</sup> 同上、303 頁。

<sup>32</sup> 同上、303 頁。

<sup>33</sup> 同上、304 頁。

<sup>34</sup> 同上、301 頁。

<sup>35</sup> 同上、291 頁。

<sup>36</sup> 上林敬次郎、前掲注（28）、68 頁。

<sup>37</sup> 同上、69 頁－70 頁。

したがって、第三種の個人所得算定においては、「収支計算即チ損益計算ノ結果タル所得ナルモノハ権利義務發生ノ時ニ於テ之ヲ見ルヘキ」であり、「既ニ取得シタル収入」とは、「現ニ収入シタル金額」であり、「現ニ支出シタル金額」を含め、その意味するところは、「既ニ収入又ハ支出シタルモノ及ヒ収入又ハ支出スヘキコト確定シタルモノ」と考えられる。

他方、同じく所得税法でその課税が規定されていた第一種の法人所得算定において、当時、減価償却の損金性は否定されており、その理由についてであるが、若槻礼次郎氏は、「將來ニ於テ減價又ハ減失ヲ生スルコトアルヘキヲ豫想シ其場合ニ應スル準備トシテ利益金中ヨリ別途ノ計算ニ移シタル金額ハ會社ニ於テ現ニ支出シタルニアラス又之ヲ支出スヘキ義務アルニモアラサルカ故ニ名ケテ償却金ト稱スト雖モ其實一種ノ積立金ニシテ損金ニアラス故ニ此ノ如キ金額ハ總益金中ヨリ控除スルコトヲ得サルモノナリ」<sup>38</sup>と解され、さらに、「法人ノ所得ニ付テハ法律（所得税法第4条第1項第1号）ノ意ハ一ニ其各事業年度ニ於ケル損益計算ノ結果ニ依ルニ在ルコト是ナリ故ニ法人ニ於テ現ニ費用ヲ支出スルコトアルモ損益計算に何等ノ影響ヲ及ホササル場合ニ在リテハ其費用ハ之ヲ見スシテ所得税ノ賦課ヲ爲スヘキモノナリ」<sup>39</sup>（括弧一筆者）と解されていた。

上記の上林敬次郎氏の見解も含め、これらのことを斟酌すると、第一種の所得においても、「収支計算即チ損益計算ノ結果タル所得ナルモノハ権利義務發生ノ時ニ於テ之ヲ見ルヘキ」であり、第一種の法人所得計算における「既ニ取得シ又ハ將ニ取得セントスル確定ノ収入」とは、第三種の個人所得算定における「既ニ収入又ハ支出シタルモノ及ヒ収入又ハ支出スヘキコト確定シタルモノ」と同旨であると考えられる。これは、明治40（1907）年7月18日往第11、535号主税局回答において、「第一種所得計算上掛賣代金ニ關スル件ハ債權確定ノ時期ノ屬スル事業年度ノ總益金ニ算入スヘキ義ト存候」<sup>40</sup>と回答されていることから、明治32年当時、「総益金」における「収入」および「総損金」における「支出」とは、「現金収支」のみならず、「その事業年度内において法人に属する収入すべき権利（債権）の価額」および「その事業年度内において法人が支払うべき義務（債務）の価額」をも含めた広義の意味での概念であったと推察される。つまり、これは現実の収入および支出がなくとも債権および債務の発生ないし確定をもって、それらをその年度の総益金および総損金として課税所得計算に含めており<sup>41</sup>、原則として、広義の発生主義のうちいわゆる権利確定主義（債権・債務確定主義）を採用していたものと解せられる<sup>42</sup>。

<sup>38</sup> 若槻禮次郎、前掲注（7）、286頁。

<sup>39</sup> 同上、287頁。

<sup>40</sup> 武本宗重郎、前掲注（26）、105頁。

<sup>41</sup> 末永英男『法人税法会計論 第7版』（中央経済社、2013年）、51頁参照。

<sup>42</sup> 金子宏『租税法 第18版』（弘文堂、2013年）、261頁参照。

「権利確定主義」とは、「所得計算における収益・費用の期間帰属を決定する認識方法であり、また法的基準である」（末永英男『税務会計研究の基礎』（九州大学出版会、1994年）、204頁）。

明治 32 年当時、商法学者であった愛安生氏<sup>43</sup>は、所有資産の評価損益について、「財産目録には決算の際其當時の財産の時價を付す、此時價は既往將來に關係なく現在の價格を示すべきものとす、故に此價格若し原價より高きときは決算當時に於てそれだけ財産を増加し、若し低きときはそれだけ財産を減少す、而して財産の増加は其原因の如何に拘らず之を利益と云ひ、其減少を損失と云ふこと計算上の通則なるが故、財産の時價損益も亦他の損益と同じく純粹の損益なりと謂ふに在り」<sup>44</sup>と述べられている。また、商法における貸借対照表と損益計算書の関係について、松本丞治氏は、「損益計算書トハ・・・營業年度ニ於ケル収支ヲ記載シタル損益ノ計算書ヲ謂フ損益計算書ノ示ス所ノ利益又ハ損失事項ハ即チ貸借對照表中ノ利益又ハ損失ノ額ト一致スヘキモノナレトモ前者ハ一營業年度ノ計算ヲ示スモノニシテ後者ハ會社ノ財産状態ヲ明示スヘキモノナレハ其記載セラルヘキ事項ハ二者互ニ異ナレリ」<sup>45</sup>と解されている。したがって、これらのことから、貸借対照表と損益計算書とは、その作成される目的が相違するために、記載される事項は異なるものの、原則として、損益計算書の利益または損失の額は貸借対照表における純資産の増減と一致すべきであったと考えられる。

これは、例えば、本章末尾の資料 1 における横浜倉庫株式会社の明治 43（1910）年前半期間（自明治 42（1909）年 12 月 1 日 至明治 43（1910）年 5 月 31 日）「第 7 回營業報告書」において、商法規定に従って作成された「貸借対照表」における「当期利益金」および「前期繰越金」は、それぞれ 9,822 円 62 銭および 59,555 円 99 銭 5 厘とされ、「損益計算書」では、損益項目を列挙して、「營業收入」21,423 円 95 銭 2 厘から「營業費」11,601 円 33 銭 2 厘を控除した収支差引たる「当期純益金」9,822 円 62 銭とし、「貸借対照表」における「当期利益金」と同額になっている。そして、「利益処分案」では、「当期純益金」9,822 円 62 銭に「前期繰越金」59,555 円 99 銭 5 厘を加算して処分可能総額 69,378 円 61 銭 5 厘とし、この分配として、「法定積立金（当期純益金ノ二十分ノ一強）」、「賞與金（同上 百分ノ十弱）」、「配當金（一株金五十六銭五厘年五朱強）」および「後期繰越金」を挙げており、その総額は、69,378 円 61 銭 5 厘とされていたことから理解される。

すなわち、商法における貸借対照表および損益計算書における利益額は同額であり、また、「利益分配案」において、当該利益額は、前期繰越金を加味され、処分可能総額となっていた。したがって、愛安生氏および松本丞治氏の見解を含めこの事実を勘案するに、商法における損益計算書の利益は、貸借対照表における純資産あるいは資本の期首

<sup>43</sup> 高寺貞男、前掲注（6）、14 頁参照。

<sup>44</sup> 愛安生「加藤大原兩氏の財産時價損益處分法を駁す」『東京經濟雜誌』第 40 卷第 1001 号（1899 年）、878 頁。

<sup>45</sup> 松本丞治『商法會社』（法政大學、1904 年）、305 頁。

ここにおける「収支」、すなわち「損益」には、現金収支のみならず権利義務の確定している受取るべくして未だ受取らざる利子や支払うべくして未だ支払はざる利子等も包含されている（加藤吉松「愛安生に答ふ」『東京經濟雜誌』第 40 卷第 996 号（1899 年）、614 頁、愛安生「財産時價豫定損益の處分に關し大原信久氏に資す」『東京經濟雜誌』第 40 卷第 994 号（1899 年）、503 頁）。

期末比較による利益、いわゆる財産法を中核として算定される利益であって、純資産の増加を利益と解していたと考えられる。

そして、先に示したように、総益金および総損金に所有財産の評価損益を包含すると  
の解釈は、まさに「時価評価」を強制した明治 32 年商法第 26 条第 2 項「財産目録ニハ  
動産、不動産、債権、其他ノ財産ニ其目録調製ノ時ニ於ケル價額ヲ附スルコトヲ要ス」  
の規定を前提とした解釈であったと解される<sup>46</sup>。

また、所得税法第 7 条「納税義務アル法人ハ各事業年度毎ニ損益計算書ヲ政府ニ提出  
スヘシ」の「損益計算書」についてであるが、法人の事業年度損益計算書の様式の例と  
して、本章末尾の資料 2 で示すように、「損益計算書」および「利益金分配表」を政府  
(税務署長)に提出を要し、「損益計算書」では、損益項目を総益金および総損金中に示  
し、「総益金」の「合計」24,472 円 14 銭 3 厘(「益金項目」24,002 円 13 銭 8 厘に「前  
期繰越金」470 円 5 厘を足した金額)から「総損金」8,393 円 57 銭 6 厘を控除した金額  
16,078 円 56 銭 7 厘を求め、この金額から「前期繰越金」470 円 5 厘を差し引いた 15,608  
円 56 銭 2 厘を当期の「差引所得金額」としている。他方、「利益金分配表」では、「損  
失補填準備金」、「配当平均準備金」、「第一配当金(年五分)」、「重役賞與金」、「第二配當  
金(年三分)」、「營業用什器消却積立金」および「後期繰越金」が列挙されており、その  
「合計」は、16,078 円 56 銭 7 厘とされ、「総益金」(「益金項目」に「前期繰越金」を足  
した金額)から「総損金」を控除した金額と同額となっている<sup>47</sup>。

当該様式は、先に示した横浜倉庫株式会社の「損益計算書」および「利益処分案」を  
踏襲したものであり、当該計算方式は商法における「損益計算書」および「利益処分案」  
に基づいて行われている。また、「法人ノ一事業年度中ニ於ケル總益金ト總損金トノ對照  
ノ結果ハ其ノ年度末ニ於ケル資産(貸)ト負債(借)トノ對照ノ結果ト必ス符合スヘキ  
モノタ(「ナ」の間違ひでは一筆者)リ故ニ法人ノ事業年度ニ於ケル純益金ノ計算ノ當否  
ヲ監査スルニハ損益計算書ト貸借對照表トヲ對比スルヲ可トス」<sup>48</sup>とのことから、所得

<sup>46</sup> 高寺貞男、前掲注(25)、33頁-34頁。

<sup>47</sup> 松崎萬次郎『増訂第二版 直税 地租 所得税 營業税ニ關スル申請申告様式』(漸進堂、1901年)、124頁-126頁。

二宮丁二氏によれば、大正期においても、「會社の當期利益金は前期繰越金を加へて利益處分をなすのが普通であるから一般に會社の當期利益金の中には前期繰越金を含むで居る場合が多い」と指摘されている(二宮丁二『改正所得税計算法』(經濟社、1920年)、42頁)。

<sup>48</sup> 上林敬次郎、前掲注(28)、63頁。

上林敬次郎氏は、第一種所得金額の決定において、「損益計算書ノ調査ハ或ハ其ノ法人ノ事業報告書、貸借對照表、資産勘定書等ニ對照シ或ハ其ノ法人ニ對シ事實ヲ質問シテ(第三十四條參看)之ヲ爲ス」と述べられている(同、127頁)。

なお、所得税法第三十四條は、当時、「税務署長又ハ其ノ代理官ハ調査上必要アルトキハ納税義務者又ハ納税義務アリト認ムル者ニ對シ其ノ所得ニ關スル事實ヲ質問スルコトヲ得」と規定されていた。

ところで、当時の貸借對照表においては、「貸方」に債権や資産、「借方」に債務や負債を掲記しており、現在とは全く正反対の表示をしていた。千葉準一教授によれば、これは旧商法において、その当時まで簿記書や会計実務で徐々に浸透しつつあった正統的なイタリア式複式簿記の「借方(Debit)・「貸方(Credit)」の用語法、すなわち「相手を主語として自分に対する関係(『Mr. A は私に対して借方または貸方である』)を表現する手法とは全く異なった用語法が用いられ、旧商法に

税法において、法人の課税所得算出のために用いられた損益計算書とは、財産法を中核として算定される純資産の増加を利益と観念する商法の損益計算書を前提としたものであったと考えられる。

これは、大審院明治 35（1902）年 5 月 14 日判決が、「商法第二六條第一項ニ於テ商人又ハ會社ニ對シ定時ニ財産目録ヲ調製スルノ義務アルコトヲ規定シタルハ他人ヲシテ其時ニ於ケル資産ノ状態ヲ知悉セシムルノ趣旨ニ外ナラス故ニ其第二項ノ價格ナルモノハ客觀的ノ價格即チ目録調製當時ノ交換價格ヲ指スモノトス」<sup>49</sup>と説示していること、そして、行政裁判所明治 41 年（1908）2 月 29 日判決で、「所得税法施行規則第三条ニ損益計算書ヲ提出スヘシトアリ又所得税法第九条ニ計算書ニ依リ所得ヲ決定ストアリテ提出スヘキ計算書ハ營利法人カ商法ノ規定ニ基キ調整シタルモノナラサル可ラサルヤ明カナリトス而シテ商法第二六條ニ依レハ時価ノ差増額ヲ益金ト為スコト明カナルヲ以テ随テ第四条第一号ノ総益金中ニハ時価ノ差増額ヲ包含スルモノト云ハサルヲ得ス然レハ・・・土地建物及株式ノ時価ノ差増額即所謂評価益ヲ所得金額中ニ算入シテ決定シタルハ不当ニアラス」<sup>50</sup>と判示していることから理解される。

これらのことから、法人の課税所得は、時価評価を要求した商法を基礎に、原則として、損益の年度帰属については権利確定主義に依拠しつつ、「総益金＝収入および収入すべき権利（債権）の価額と財産評価益」から「総損金＝経費としての支出および支払うべき義務（債務）の価額と財産評価損」を控除して算定されていたと解される。つまり、総益金には反復的・継続的利得のみでなく、一時的・偶発的利得である所有財産の評価益および恩恵的利得も包含されており<sup>51</sup>、かかる課税所得概念は、「一定期間におけるあらゆる純資産の増加」を「所得」と観念する「純資産増加説（包括的所得概念）」であったと考えられる<sup>52</sup>。この純資産増加説は、一時的・偶発的・恩恵的利得であっても、利得者の担税力を増加させるものであり、課税の対象とすることから、「公平負担の要請」、すなわち「課税の公平」に合致する課税所得概念である<sup>53</sup>。高橋誠氏は、法人に対する課税において、純資産増加説をその課税所得概念に採用できた理由について、商法が事業年度ごとに貸借対照表を作成し、資産および負債の状況を明らかにすることを義務付けたからであったと指摘されている<sup>54</sup>。

---

おいては、「日本で伝統的な、*自分*を主語とする場合の『貸方』（債権や資産）・『借方』（債務や負債）と同義語に用いられたためとの見解を示されている（千葉準一「商法計算規定の形成」『経済志林』第 77 巻第 1 号（2009 年）、100 頁。

<sup>49</sup> 大審院明治 35 年 5 月 14 日判決（明治 35 年(ク)第 72 号）『大審院民事判決録』第 8 輯第 5 巻、55 頁。

<sup>50</sup> 行政裁判所明治 41 年 2 月 29 日判決（明治 40 年第 89 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 20000798。

<sup>51</sup> 金子宏、前掲注（42）、178 頁。

<sup>52</sup> 「純資産増加説」とは、ドイツの財政学者 Georg Schanz（ゲオルグ シャンツ）が唱えた学説である。彼は、「所得ヲ以テ一定時期ニ於ケル純財産増加テ之ニ利用及他人ノ貨幣價值的給付ヲ含メタルモノトシ、随ツテ其所得者カ其從來ノ財産ヲ自ラ減少スルコトナクシテ處分シ得ルカ如キモノ」としている（神戸正雄『租税研究 第一巻』（弘文堂、1919 年）、129 頁）。

<sup>53</sup> 金子宏、前掲注（42）、178 頁。

<sup>54</sup> 高橋誠「明治後期の所得税制－日本所得税制史論 その二－」『経済志林』第 27 号第 1 号（1959



明治 44 (1911) 年当時、法学士であった関口健一郎氏は、「総益金」および「総損金」の意義について、「所得税法及同施行規則ニ於テハ何カ總益金ニシテ、何カ總損金ナルヤニ付テハ規定スル所ナシ、然レトモ法文ニ總益金、總損金ト云ヒテ、總収入金、總支出金ト云ハサルノミナラス、今日法人損益計算ノ實際ニ徴スルモ、益金及損金ハ現金ノ収入及支出ヲ云フモノニアラス、現金ノ収支ハ現金勘定ニ屬スヘキモノニシテ損益ハ之レト別勘定ニ屬シ、損益ハ畢竟會社財産ノ増減ヲ云フモノナルカ故ニ、本法ニ於テモ亦此ノ意義ニ解スルヲ相當トス、從テ法人ノ所有ニ係ル資産ノ價額ノ其ノ事業年度内ニ於ケル増加額及其ノ事業年度内ニ於テ法人ニ歸屬セシ權利ノ價額ヲ益金トシ、法人ノ所有スル資産ノ價額ノ其ノ事業年度内ニ於ケル減損額及其ノ事業年度内ニ於テ其ノ性質上利益ノ有様ニ係ハラス負擔セル支拂フヘキ義務額ヲ以テ損金トスヘキノトス」<sup>55</sup> (傍点一筆者) と述べられている。また、同氏は、先に示した所得税法第 5 条第 5 号「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」について、「所得税ヲ課セラルル法人ハ・・・總テ營利ノ事業ヲ目的トスルモノナルカ故ニ、營利事業ヲ離レテ法人ノ存在ヲ認ムルコト能ハス、從テ其ノ収入ノ生スル原因ヨリ見ルトキハ一時ノ所得ナルモノ存在スルコト勿論ナリト雖モ、營利ノ事業ニ屬セサルモノノ存在スヘキ理由ナシ、而モ税法第五條五號ハ、其ノ所得カ營利ノ事業ニ屬セサルコト及一時ノ所得ナルコトノ二條件ヲ具備スルヲ要ストスルヲ以テ、實際上此ノ規定ニ依リ總益金ヨリ除算スヘキモノハナキモノトス」<sup>56</sup> と解されており、総益金および総損金の意義は、まさに純資産増加説に依拠してその解釈がなされていた。

したがって、初期段階での法人所得への課税方式は、賦課課税方式であって、法人は各事業年度ごとに商法に基づく損益計算書を提出し、政府は損益計算書を調査してそれに基づく課税所得を決定していたと考えられる。そして、上記で示したように、所得税法における所得計算に関する規定は極めて簡素であったために、所得税法のみでは自己完結的に法人の課税所得を算定することは難しく、実際には法人の損益計算、すなわち財産法による純資産の増加を利益とする商法を所得計算の原則等に援用していたと解される<sup>57</sup>。つまり、明治 32 年所得税法第 4 条第 1 項第 1 号にいう「総益金」および「総損金」は、商法に基づく損益計算書の利益 (収入および収入すべき権利 (債権) の価額) および損失 (経費としての支出および支払うべき義務 (債務) の価額)、さらに商法による時価評価によって算出された財産の評価損益に相応したものであり<sup>58</sup>、その課税所得概念は純資産増加説に依拠するものであったと考えられる。また、その年度帰属の基準としては、権利確定主義を原則的な基準としつつも、所有資産の評価益も益金として課

---

年)、116 頁。

<sup>55</sup> 関口健一郎『現行所得税法要義』(巖松堂書店、1911 年)、74 頁-75 頁。

<sup>56</sup> 同上、77 頁-78 頁。

<sup>57</sup> 吉国二郎・武田昌輔『法人税法〔理論編〕改訂 3 版』(財経詳報社、1972 年)、90 頁。

このことに関して、吉国二郎教授は、「最初の法人税法の規定はすこぶる簡単であり、したがって法人の決算を支配していた商法の影響下にあったと考えられる」と述べられている (同、100 頁)。

<sup>58</sup> 同上、103 頁。

税所得に包含されることから、権利確定主義以外の発生主義に基づく年度帰属の基準も採用していたと解される。

## 第2節 大正2年の税制改正

大正2(1913)年の改正(大正2年4月8日法律第13号)において、同所得税法第3条は、「第一種・・・ノ税率ヲ適用スヘキ場合ニ於テハ法人ノ事業年度ノ月數ヲ以テ十二月ヲ除シタル數ヲ其ノ事業年度ノ所得金額ニ乗シタルモノ對シ適用シテ算出シタル金額ヲ十二分シ其ノ事業年度ノ月數ヲ乘シテ其ノ税率ヲ定ム」と定められ、累進税率の本格的導入に伴い、事業年度の月数の異なる法人の所得について不公平を生ずることを回避するために、所得を事業年度の月数に応じて調製する規定を設ける等の技術的な規定が整備された。そして、第一種所得の算定について、同所得税法第4条第1項は、「第一種ノ所得ハ・・・各事業年度總益金ヨリ同年度總損金ヲ控除シタル金額ニ抛ル且シ第二條ニ該當スル法人ノ所得ハ此法律施行地ニ於ケル資産又ハ營業ヨリ生スルモノニ限ル」とし、同所得税法第4条第2項は、「總益金中此ノ法律ニ依リ所得税ヲ課セラレタル法人ヨリ受ケタル配當金又ハ此ノ法律施行地ニ於テ支拂ヲ受ケタル公債社債ノ利子アリタルトキハ之ヲ控除ス」と定め、その文言は明治32年所得税法第4条第1項第1号および第4条第2項とほぼ同様のものであった<sup>59</sup>。

また、大正2年所得税法第7条は、「第一種ノ所得ニ付納税義務アル者ハ命令ヲ以テ定ムル期間内ニ各事業年度ニ於ケル財産目録、貸借対照表、損益計算書及第四條ノ規定ニ依リ計算シタル所得ノ明細書ヲ添付シ政府ニ申告スヘシ」と規定し、法人はその申告において、損益計算書のみならず、各事業年度の財産目録、貸借対照表および所得の明細書の添付を要することが定められた<sup>60</sup>。そして、同所得税法第7条を受け、所得の決定について、明治32年所得税法第9条の「第一種ノ所得金額ハ損益計算書ヲ調査シ政府之ヲ決定シ」とう文言から大正2年所得税法第9条は、「第一種ノ所得金額ハ第七條ノ申告ニ依リ、申告ナキトキ又ハ申告ヲ不相當ト認ムルトキハ政府ノ調査ニ依リ政府之ヲ決定シ第三種ノ所得金額ハ所得調査委員會ノ調査ニ依リ政府之ヲ決定ス」とその文言が改められた。

武本宗重郎氏は、大正2年当時の第一種所得の算定について、「各事業年度總益金より同年總損金を控除したる金額を以て所得とす、而して益金又は損金の性質に付ては税

<sup>59</sup> 「前年度繰越金」については、「従来第一所得算定方に就ては前年度繰越金は當然当期利益金に計算するものと認め更に重複に課税せざるの意味に於て之を控除するの規定ありしと雖元來法人の所得算定は各事業年度毎に之を爲すへきものなるを以て、・・・總益金中には前期繰越金は包含せざるものなり」(傍点一筆者)とされ、ここでは総益金中に含まれない。仮に、総益金中に前年度繰越金包含されれば、前年度に所得税が既に課されているので、前年度繰越金は従来どおり控除すべきとされている(武本宗重郎、前掲注(26)、94頁-95頁)。

<sup>60</sup> 同上、91頁。

汐見三郎・佐伯玄洞・柏井象雄・伊藤武夫、前掲注(5)、274頁-277頁。

法中別に規定なしと雖、商法の規定に依れば損益は畢竟會社財産の増減を云ふものなるが故に、本法に於ても亦此の意味なりと解すへきものとす、故に其の事業年度に於ける總収入金、法人の所有せる資産價格の増加及其の事業年度内に於て法人に屬せし権利の價額等は總て益金として計算すへきものにして其の營利の事業に屬すると否と又一時の所得なると否とを問はざるなり、又法人の資産價額の減損額及其の事業年度内に於て其の性質上利益の有無に係はらず負擔せる支拂義務額を以て損金とすへきものとす」<sup>61</sup>と述べられている。したがって、大正2年当時も、第一種の所得算定においては、原則として、権利確定主義を損益の年度帰属の基準としつつ、その課税所得概念は、純資産増加説に基づくものであったと考えられる。

ここで、これらの事実を勘案しながら、大正2年の改正において、損益計算書以外の書類、特に貸借対照表の添付をも法定した理由を考えるに、その理由の1つとして、時価評価を要求した商法第26条第2項には拠らず、取得原価基準を採用し続けた当時の会計実務ないし商慣習との関係があるのではないかと考えられる。

大正2年所得税法第7条における政府(税務署)に提出を要する書類については、「商法の規定に依り財産目録、貸借対照表、損益計算書を各事業年度毎に調製し、之を一定の帳簿に記載する」<sup>62</sup>とされ、財産目録は、「動産、不動産、債権其他資産勘定に屬するものを決算期に於ける價格に據り掲記するもの」<sup>63</sup>であり、その「合計金額は貸借対照表の資産に屬するものと符合するものして資産の内譯を詳密ならしむもの」<sup>64</sup>とされている。また、貸借対照表における「資産と負債の合計金額は必ず兩々符合するものにして当期利益金は損益計算書の利益と符合するもの」<sup>65</sup>であり、損益計算書における「当期利益金は貸借対照表の当期利益金と必ず符合するものとす」<sup>66</sup>とされている。

本章末尾資料3の様式の例示において、貸借対照表の「当期利益金」および「前期繰越金」は、100,000円および50,000円とされ、損益計算書上、「固定資本評價益」を含む「總益金ノ部」の「合計」500,000円から「損金の部合計」400,000円を控除して、「差引当期純益金(当期利益金)」100,000円を算出し、かかる金額に「前期繰越金」50,000円を加味し、「合計」150,000円としている。次いで、「利益分配」の内訳を示し、その総額は150,000円と先に示した「合計」と同額となっている。また、「差引所得金」は、「合計」150,000円から「前期繰越金」50,000円、「総益金」に含まれていた「課税済み受取配当金」2,000円および「公債、社債の利子」1,000円を控除した97,000円とされている。したがって、その様式および計算方式は、上述した明治32年頃の損益計算書および利益金分配表とほぼ同様のものであったことが窺える<sup>67</sup>。

<sup>61</sup> 武本宗重郎、前掲注(26)、93頁。

<sup>62</sup> 同上、204頁。

<sup>63</sup> 同上、205頁。

<sup>64</sup> 同上、208頁。

<sup>65</sup> 同上、210頁。

<sup>66</sup> 同上、213頁。

<sup>67</sup> 同上、211頁-213頁。

つまり、ここでも政府（税務署）に提出を要し、法人の課税所得算定の基礎となる損益計算書と貸借対照表は、商法による損益計算書および貸借対照表を基礎とし、その二者の利益は一致していることが前提とされ、純資産の増加は利益に帰し、翻って、利益は純資産の増加に帰着している。そして、所有資産の評価損益を算出するためには、貸借対照表を中心とした財産法に依らなければならないのであるが、当時の会計実務は取得原価に依拠して貸借対照表および損益計算書を作成していた。このことから、所有資産の評価益への課税に当たっては、会社の損益計算書と連繫する貸借対照表における資産の時価を政府（税務署）は調査し、その純資産の増加を利益として、貸借対照表と損益計算書の利益を符合ならしめ、もって法人の課税所得を算出する必要があったものと考えられる。

そのため、大正 2 年所得税法は、政府（税務署）に提出を要する書類として、貸借対照表を法定したと解され、また財産目録は貸借対照表の資産に関する基礎資料であり、所得の明細書は会社の行った所得計算の当否を政府（税務署）が行うために提出を要求したと考えられる。

### 第 3 節 小括

本章では、明治 32 年から大正 2 年の税制改正までの初期の法人所得課税における課税所得概念とその計算構造について、制度史の視点から検討した。

明治 32 年にわが国では、はじめて法人の所得に課税するようになったが、当時は独立の法人税を設けることなく、所得税中の第一種の所得で規定していた。明治 32 年所得税法における法人の課税所得計算に関する規定は極めて簡素であり、実際には、法人の課税所得計算の原則等は法人の損益計算、すなわち財産法による純資産の増加を利益とする商法の規定に大きく依存していた。つまり、当時の法人の課税所得は、時価評価を要求した商法の利益概念を基礎にしつつ、その期間損益決定の原則として法的債権・債務の確定を基準とする権利確定主義を採用し、「総益金＝収入および収入すべき権利（債権）の価額と財産評価益」から「総損金＝経費としての支出および支払うべき義務（債務）の価額と財産評価損」を控除して算定されていたと理解された。かかる課税所得概念は、「一定期間におけるあらゆる純資産の増加」を「所得」と観念する「純資産増加説」であった。この純資産増加説は、一時的・偶発的・恩恵的利得をも利得者の担税力を増加させるものと観念し、その課税の対象に包含することから、課税の公平に合致する所得概念であると解された。また、上記から理解されるように、権利確定主義の範疇外にある所有資産の評価益も課税所得として課税されており、権利確定主義は、損益の年度帰属として、あくまで原則的なものであったと理解された。

その後、大正 2 年に所得税法の改正が行われたものの、第一種所得は以前と同様に、いわゆる商法の財産法的貸借対照表を援用しながら、所有資産の評価益も課税所得とす

る純資産増加説に基づいて計算されていた。そして、各個の益金および損金の年度帰属の基準は、原則として権利確定主義に基づいていた。

資料1 横浜倉庫株式会社 明治43年(1910)前半期間「第7回營業報告書」(自明治42(1909)年12月1日至明治43(1910)年5月31日)

貸借対照表 (明治43年5月31日現在)	
貸方	負債ニ屬スル分
株 金	3,800,000.000
契約保證金	5,317.000
假受金	1,837.500
前期繰越金	59,555.995
諸積立金	7,270.000
未拂配當金	1,163.674
使用人退職手當基金	422.500
當期利益金	9,822.620
合計	3,885,389.289
借方	資産ニ屬スル分
未拂込株金	2,052,000.000
興業費	1,511,140.715
假拂金	3,124.240
所有々價證券	8,550.000
預り有價證券	4,317.000
銀行預金	124,190.714
未収入金	3,041.880
受取手形	1,300.000
機械及軌條	27,423.226
營業用什器	1,136.750
現金	88.485
貯藏物品	85,542.022
供託所有々價證券	18,687.497
貸附金	44,845.500
郵便振替貯金	1.260
合計	3,885,389.289

利益金處分案	
當期純益金	9,822.620
前期繰越金	59,555.995
計	69,378.615
内	
法定積立金 (當期純益金ノ二十分ノ一強)	500.000
賞與金 (同上 百分ノ十弱)	980.000
配當金 (一株金五十六錢五厘年五朱強)	42,940.000
後期繰越金	24,958.615

損益計算書 (明治43年前半期)	
収入	
營業収入	21,423.952
内譯	
運送収入	7,703.495
保管料	4,399.920
手数料	52.280
株式収入	843.220
不用品賣却代	2.720
雜収入	2,582.277
貸附金利息	1,854.920
公債利息	665.000
倉庫賃貸料	614.800
預金利子	1,934.410
貸家料	196.700
上屋使用料	569.500
貯木場収入	0.310
貸地料	4.400
支出	
營業費	11,601.332
内譯	
報酬	73.687
俸給	1,371.580
印刷費	42.250
保險料	1,297.910
消耗品費	183.480
雜費	358.685
運搬費	6,381.560
税關官吏派出特許手数料	900.000
旅費	40.880
交際費	100.280
借入金利息	1.650
諸税	849.370
収支差引	
當期純益金	9,822.620

注) 原文では縦書きで漢数字を用いている。

資料 2 法人ノ事業年度損益計算書

明治 年度 自 月 至 月 損益計算書			
損益對照表			
總 益 金		總 損 金	
摘 要	金 額	摘 要	金 額
諸 利 息	21,415.294	諸 利 息	2.760
鑑 定 料	1,132.250	鑑 定 料 拂 戻	14.000
手 數 料	1,442.530	手 數 料	1,397.020
雜 益	10.224	諸 税	637.315
雜費（戻入）	1.840	給 料 及 手 當	3,553.720
前 期 繰 越 金	470.005	旅 費	890.385
		營 繕 費	45.685
		雜 費	1,852.691
合 計	24,472.143	合 計	8,393.576
内 總 損 金	8,393.576		
前 期 繰 越 金	470.005		
差 引 所 得 金 額	15,608.562		

利益金分配表	
摘 要	金 額
損 失 補 填 準 備 金	1,250.000
配 當 平 均 準 備 金	315.000
第 一 配 當 金（年五分）	7,088.500
重 役 賞 與 金	1,040.000
第 二 配 當 金（年三分）	4,253.100
營 業 用 什 器 消 却 積 立 金	50.000
後 期 繰 越 金	2,081.967
合 計	16,078.567

注) 原文では縦書きである。

資料3 大正2年政府（税務署）に提出を要した貸借対照表および損益計算書の様式

(二) 貸借対照表		何々會社 ㊦	
資 産 ノ 部		負 債 ノ 部	
科 目	金 額	科 目	金 額
未 拂 株 金	250,000.000	株 金	300,000.000
土 地	224,740.000	何 々 預 金	50,000.000
建 物	75,260.000	借 入 金	50,000.000
什 器		社 債	
機 械		身 元 保 證 金	
有 價 證 券		買 掛 金	
割 引 手 形		銀 行 當 座 借 越	
貸 付 金		債 務 手 形	
預 ケ 金		假 受 金	
債 權 手 形		未 拂 利 息	
賣 掛 金		何 々	
繰 替 金		積 立 金	
未 収 入 利 息		前 期 繰 越 金	50,000.000
商 品		當 期 利 益 金	100,000.000
原 料 品			
假 拂 金			
現 金			
何 々			
前 期 繰 越 損 失 金			
合 計	550,000.000	合 計	550,000.000

  

(一) 損益計算書 何々會社代表者 氏名 ㊦	
科目	金額
總 益 金 ノ 部	
當 期 賣 上 金	
現 在 商 品	
収 入 利 息	
未 収 入 利 息	
収 入 配 當 金	
収 入 割 引 料	
固 定 資 本 評 價 益	
雜 収 入	
合 計	500,000.000
損 金 ノ 部	
當 期 商 品 仕 入 金	
前 期 繰 越 商 品	
諸 税 及 公 課	
通 信 費	
業 務 執 行 社 員 報 酬	
給 料	
職 工 賃 金	
支 拂 利 息	
合 計	400,000.000
差 引 當 期 純 益 金	100,000.000
前 期 繰 越 金	50,000.000
(前期繰越損金補填)	△
合 計	150,000.000
利 益 分 配	
積 立 金	30,000.000
株 主 配 當 金	100,000.000
役 員 賞 與 金	15,000.000
何 々	
後 期 繰 越 金	5,000.000
内 所 得 税 を 課 さ れ る も の	
前 期 繰 越 金	50,000.000
所 得 税 を 課 せ ら れ た る 法 人 より 受 け た る 配 當 金	2,000.000
此 の 法 律 施 行 地 に 於 て 仕 拂 を 受 け た る 公 債 社 債 利 子	1,000.000
差 引 所 得 金	97,000.000

注) 原文では縦書きである。

また、数字は符合を要するもののみ記入しており、その他は省略するとされている。なお、ここでは、「財産目録」の様式を省略しているが、「貸借対照表」の「未拂株金」、「土地」および「建物」の価額は、「財産目録」の各々の価額と符合している。



## 第2章 法人所得課税初期以降における課税所得概念とその計算構造

第1章でみてきたように、明治32年から大正2年の税制改正に至るまで、法人所得課税における課税所得概念は、原則として、純資産増加説に依拠しつつ、その損益の年度帰属の基準としては、原則として、権利確定主義に拠っていたと解された。

本章では、引き続き、第1章と同様の視座から、大正中期、そして、第一種所得税とこれに対する附加税および法人資本税等が統合され「法人税」が創設された昭和15(1940)年法人税法創設期、さらに、昭和25(1950)年のシャープ税制までの法人所得課税における課税所得概念とその計算構造を研究する。

### 第1節 大正中期から後期まで

大正9(1920)年の改正(大正9年7月11日法律第11号)において、所得税法第4条第1項は、「法人ノ所得ハ各事業年度ノ總益金ヨリ總損金ヲ控除シタル金額ニ依ル但シ保險會社ニ在リテハ各事業年度ノ利益又ハ剩餘金依ル」と規定された。

大正中期頃の総益金の意義については、「總益金トハ其ノ文字ノ如ク益金ノ總計ナリ。而シテ會社ノ益金トハ資本ノ払込以外ニ於テ純資産増加ノ原因トナルベキ一切ノ事實ヲ指スモノトス。資本ノ拂込ヲ除外スルハ資本ハ營業元本ニシテ、益金又ハ損金トハ畢竟コノ元本ニ對スル純資産額ノ増減ニ外ナラズ、故ニ資本ハ損益ノ問題外ナリト云フノ義ナリ。純資産増加ノ原因ハ資産(積極財産)ノ増加若ハ債務(消極財産)ノ減少ナリ。故ニ個々ノ取引ニ於テ『取得シタル資産又ハ消滅シタル債務ノ額ガ』『取得シタル債務又ハ消滅シタル資産』ノ額ヲ超過スル場合ノ差額即チ益金ナリ。一切ノ事實ヲ指ストハ、苟クモ純資産増加ノ原因タルベキモノナル以上ハ如何ナル種類ノ取引ト雖モ之レヲ除外スベカラズト云フノ義ナリ。或ル特定ノ事實ガ總益金中ニ算入スベキモノナリヤ否ハスベテ此ノ標準ヲ以テ判断スベキノトス」<sup>1</sup>と解されている。一方、総損金の意義については、「總損金トハ純資産減少ノ原因トナルベキ一切ノ事實ヲ指スモノトス。個々ノ取引ニ於テ『消滅シタル資産又ハ取得シタル債務』ノ額ガ『取得シタル資産又ハ消滅シタル債務』ノ額ヲ超過スル場合ノ差額即チ損金ナリ。此損金ノ合計ヲ指シテ總損金ト云フ。法人ノ所得(總所得)ハ各事業年度内ノ益金ヨリ損金ヲ控除シタル残額ナリ」<sup>2</sup>とされている。

また、所有資産の評価損益については、「(法人の資産価格の)時價ノ高低ハ直チニ法人ノ純資産價額ヲ増減スルモノナルガ故ニ、評價ノ手續ナシト雖モ損益計算ノ問題ヲ生ズベキノ理ナリ。然レドモ時價昂騰アルノ故ヲ以テ、法人ガ進ンデ評價ヲナサザルニ拘ラズ利益アリトシテ算定スルハ穩當ヲ缺ク。又時價ノ低落アリト雖モ法人ガ之レヲ評價

<sup>1</sup> 渡邊善藏『所得税法講義』(東京財務協會、1921年)、57頁。

<sup>2</sup> 同上、57頁-58頁。

セザル以上ハ、主觀的ニ其ノ價值ニ變動ナシト認メタルモノナルヲ以テ、進ンデ之ヲ損金トシテ計算スルニ及バズ。換言スレバ資産價格ノ増減ハ評價ナル取引ヲ俟テ發生スベキモノト解シテ可ナリ。即チ評價増ハ其ノ事業年度ノ益金ノ増加ナルガ故ニ總益金中ニ當然加算セラレ、評價減ハ其ノ事業年度ノ益金ヲ減殺スルモノナルガ故ニ總損金中ニ之レヲ算入スベキコト亦當然ナリ」<sup>3</sup>（括弧一筆者）と解されている<sup>4</sup>。

そして、益金および損金の年度帰属については、「原則トシテ權利義務確定ノ時ヲ以テ區分スベキモノナリト信ズ。資産又ハ負債ノ得喪ハ要スルニ權利義務ノ得喪ニ外ナラザレバナリ。然レドモ實際會計上ニ於ケル取扱ハ必ズシモ此ノ權利義務主義ニ則ルモノニアラズ。法律的ニハコノ原則ヲ可ト信ズレドモ一面會計學上ノ理論モ亦之レヲ無視スルヲ得ズ。又實際上ノ便宜ニヨリ現實ノ収入支出主義ヲ以テ一貫スル法人ニ對シ、強テ之レヲ否認スルモ何ノ實益ナシ。法律ノ改廢等ノ場合ニ於テ多少負擔ヲ異ニスルコトナキニアラズト雖、惡意ヲ以テ其ノ輕減ヲ圖ルモノニアラザル以上ハ強テ其ノ計算ヲ否認セザルヲ可トス。要スルニ損益ノ所屬年度ハ原則トシテ權利義務確定ノ年度ニ從フベキモノナリト雖、法人ガ他ノ方法ヲ以テ整理スル場合ニ於テハ大體ニ於テ之レヲ認容スルノ方針ニ出ヅルヲ穩當トス。尤モ故意ニソノ會計ヲ曖昧ニシテ負擔ノ公平ヲ害スルガ如キ事實アルモノニ對シテハ原則ニ從テ之レヲ否認スベキコト勿論ナリ」<sup>5</sup>（傍点一筆者）とされている。

他方、行政裁判所大正 9（1920）年 7 月 5 日判決においては、「法人所有ノ土地建物ノ増加額ハ一種ノ益金ニ外ナラスルカ故ニ所得税法第四条ノ總益金中ニ包含セラルルモノト解スヘキ」<sup>6</sup>と説示しており、行政裁判所大正 11（1922）年 5 月 15 日判決では、「資本ノ払込以外ニ於テ会社財産ヲ増加セシムルモノハ總テ所得税法第四条ニ所謂總益金ヲ構成スルモノト解スルヲ相当トス」<sup>7</sup>との判示が示されている。

これらのことから、この当ても第一種所得の計算は、純資産増加説に基づいてなされており、益金および損金の年度帰属の基準は原則として権利確定主義に依拠していたと考えられる。ただし、損益の年度帰属に関して、権利確定主義のみならず、現金主義も

<sup>3</sup> 同上、64 頁。

<sup>4</sup> 田中豊氏は、この時代の所得税法の構造について、「一定期間に於ける資産・勤勞・營業等各所得源毎の収入金額より、各これを得るに必要な経費を控除した金額の總計を以て所得とする觀念」と「一定期間に於ける資産の増加額より資産の減少額を控除したる殘額を以て所得とする觀念」との 2 つの見方があったが、「法人に付いては商法その他の法令上、帳簿書類が完備し、財産目録、貸借對照表等に依り容易にその純資産の増加額を捕捉し得る・・・その結果として、法人に付いては一時の所得は勿論、資産價格の増減等一切の事實がその所得に加味されることになる」と述べられている（田中豊『税法』（三笠書房、1939 年）、90 頁）。

<sup>5</sup> 渡邊善藏、前掲注（1）、58 頁。

<sup>6</sup> 行政裁判所大正 9 年 7 月 5 日判決（大正 9 年第 55 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 20000611。

<sup>7</sup> 行政裁判所大正 11 年 5 月 15 日判決（大正 11 年第 54 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 27560683。

含めた会計学の理論も、それらが「課税の公平」を著しく害しないのであれば、その解釈資料の1つとして位置付けていることは特筆すべき点であると考えられる<sup>8</sup>。

ところで、上記で示したように、大正中期頃には所有資産の評価損益の取扱は、法人が資産の時価評価手続き（取引）を行った場合に限り、課税の対象に包含するという課税方式に変更されている。このような所有資産の評価損益への課税の取扱変更の理由について、藤澤弘氏は、「法人所得の計算上其の損益は各事業年度に於ける純資産の對資本増減額を意味するものと解すべきを以て、其の資産に對する評價は實に其の利益計算の基礎を爲すものと謂はざるべからず、故に適當なる評價損益は當然之を是認せざるべからずと雖、故意に其の資産價格の評價を低減し以て其の所得を隱蔽減殺せむとするもの即不當過多なる評價減は否認せられざらむとするも遂に能はざるべし。商法第二十六條第二項に依り財産目録に記載したる資産に附すべき價格の規定は其の目的自ら異なるを以て、之を所得税法上の損益計算に強ふるを得ず、而して其の資産に對する時價の増加は即之を益金として計算するを要すと雖、絶対に之を強制するは法人經濟の基礎確實を勸奨する所以にあらざるを以て、甚しく不當なる低價を付せざる限、寧ろ消極的なるを可と信ず」<sup>9</sup>とされ、商法、すなわち商法第26条第2項の目的が所得税法における損益計算の目的と異なることをその理由にされている。

この所有資産の評価損益への課税の取扱変更の理由の背景の1つとして、税務上の減価償却制度の導入の影響があったのではないかと推察される。

大正初期において、部分的にはあるが、船舶以外の固定資産についても、税務執行上、減価償却が認められていた。しかしながら、かかる減価償却の損金算入額の認定は、各税務署で区々であったため、大正7（1918）年4月22日付「法人所得税營業稅事務規程」の改正によって、その統一化が暫定的に行われた。この改正においては、原則として減価償却方法は定率法に拠ることとされていたが、その償却率については、「減価償却額ノ当否ハ固定資産ノ種類及使用ノ程度ニ應シ率ニ律シ難キモ其是認範圍ハ左ノ各号ニ依リ勘案スヘシ」として、ある程度弾力的に定められていた。その後、大正7年7月19日付主秘第177号主税局長通牒「固定資産ノ減価償却及時価評価損認否取扱方ノ件」が内規として各税務当局に発遣され、この内規において正式に初の堪久年数表、いわゆる耐用年数表が定められ、税務上の減価償却が認められた。この内規は、固定資産の耐用年数の基準を初めて示したばかりでなく、資産の評価減の限度となる低減歩合をも指示したものであった<sup>10</sup>。

<sup>8</sup> この点については、第4章で詳述する。

<sup>9</sup> 藤澤弘『改正所得税法通義』（経済社、1920年）、81頁－82頁。

<sup>10</sup> 白石雅也「税法上の減価償却制度の沿革－耐用年数を中心とした一考察－」『税大論叢』第15号（1982年）、112頁－117頁。

白石雅也氏は、当該内規について、固定資産堪久年数が固定資産の評価減損と組み合わせて示されており、評価損に重点が置かれていたものであったと解している（同、116頁－117頁）。その一方で、高寺貞男氏は、当該内規は固定資産原価を期間配分する基準として作成されたものと解している（高寺貞男「明治三十二年所得税法と減価償却會計（その三）」『経済論叢』第92巻第6号（1963年）、71頁）。

税務上の減価償却における淵源は、明治期まで遡ることができる。減価償却に関する初期の訴訟において、日本絹綿紡績株式会社の行政訴訟事件（行政裁判所明治 33（1900）年 11 月 14 日判決（明治 33 年第 112 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 20001800）の判決は、「機械建物消却金・・・ハ所得税法第四条第一項第一号ニ所謂総損金ノ中ニ包含スヘキモノナリヤ否ヤニ在リ按スルニ機械建物消却金ハ現事業年度内ニ於テ費消シタルモノニ非スシテ原告会社（日本絹綿紡績株式会社）カ将来ノ用途ヲ予期シ之カ為メ会社ノ利益金ノ中ヨリ積立タル金額ニ外ナラス・・・故ニ本件ノ如キ金額ハ・・・会社ノ利益金ニ就テノ処分タルニ外ナラサルヲ以テ前項法条ニ所謂総損金ノ中ニ包含スヘキモノニ非ス」（括弧一筆者）とし、利益処分による減価償却積立金の損金算入の可否について、当該減価償却費は現実に費消したものではなく、また、利益処分であり、したがって、その損金性は認められないとした。

しかしながら、日本郵船株式会社の行政訴訟事件（行政裁判所明治 36（1906）年 7 月 10 日判決（明治 36 年第 51 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 20000881）の判決は、「毎事業年度ニ船舶ノ減価トシテ百分ノ二建物ノ減価トシテ百分ノ一ヲ控除スルハ決シテ其現実ノ価格ヲ表明スルモノニアラサレハ本件船舶減価引除金及建物減価引除金ヲ以テ資本ノ欠損ヲ補填スル損金トシテ見ルヲ得スト云フト雖本件船舶ノ如キハ其時価ヲ定ムルコト至難ノモノナルヲ以テ原告（日本郵船株式会社）ニ於テ一定ノ標準即其耐用年限ヲ定メ年々其価額ヲ遞減スルハ相当ノ方法ト謂フヘク又建物ハ自ラ普通ノ相場アルモノナラハ船舶ノ例ニ倣フヘキモノニアラサルモ亦其価格ニ幾分ノ変動ナキヲ得ス然ルニ被告（東京税務監督局長 浜口雄幸）ニ於テ単ニ原告ノ算定宜シキヲ得ストノ理由ヲ以テ総テ右引除金ヲ益金ニ計算シタルハ正当ノ処分ト謂フヲ得ス」（括弧一筆者）と示した。また、大阪商船株式会社の行政訴訟事件（行政裁判所明治 36 年 12 月 25 日判決（明治 36 年第 123 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 20000874）の判決は、「凡船舶ナルモノハ累年腐朽シ漸次価額ノ減退スルハ明白ノ事実ナリ而シテ船舶ノ時価ヲ定ムルハ至難ノモノナルヲ以テ原告（大阪商船株式会社）カ商法第百九十五条（會社ハ損失ヲ填補シ且前條第一項ニ定メタル準備金ヲ控除シタル後ニ非サレハ利益ノ配當ヲ爲スコトヲ得ス）ノ主旨ニ從ヒ予メ船舶ノ耐用年限ヲ算定シ定款ニ於テ船舶維持ノ標準ヲ設ケ年々船舶減価償却金ノ項目ニ依リ若干ノ元資ヲ填補スルハ相当ノ方法ニ出クルモノトス」（括弧一筆者）とし、当時の商法第 26 条の規定による時価を付すことについて、実際にはその算定に困難性が伴うため、資産評価手法の便法として船舶に対して減価償却の手法を認めた。また、日本郵船株式会社の行政訴訟事件判決は、建物に係る減価償却について、取得原価を耐用年数で按分した金額を直接控除する減価償却の損金性を一応認めているが、時価があるものは極力その時価に依るべきとしており、原則として、当該減価償却は認められなかったと考えられる。ここで留意すべきは、これらの判決の趣意は、減価償却金を認めたというよりも、資産の評価損を認めたものであった。これらの他に、船舶の減価償却についての判決は、東洋汽船株式会社の行政訴訟事件（行政裁判所明治 36 年 7 月 10 日判決（明治 35 年第 218 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 20000882）があり、この判決の趣旨は、日本郵船株式会社および大阪商船株式会社に対するものと趣旨であった。

税務当局は、上記の行政訴訟事件判決の趣旨に則って、明治 36 年 12 月 27 日原甲第 565 號主税局長通牒で、「日本郵船株式会社及東洋汽船株式会社對東京税務監督局長第一種所得金額取消ノ訴訟ニ付本年七月十日行政裁判所判決ニ基キ同局長ニ於テ右兩會社ニ對シ船齡ヲ二十五ヶ年ト見做シ一事業年度（事業年度ハ六ヶ月ナリ）毎船價百分ノ二ヲ船價償却トシテ損金ニ計算スルコトニ決定致候趣此計算ハ當局ニ於テモ相當ト認め候ニ付爲御参考此段及通牒候」とし、船價償却の損金算入を認めている。また、明治 36 年 8 月 19 日訴願裁決では、「紡績器械ハ漸次減損スヘク概ネ二十年乃至三十年ノ壽命ヲ有スルニ過キサレハ現實減價アリシト認め之ヲ補填スル機械償却金ハ損金トス」とし、船舶以外の固定資産の減価償却金の損金算入が認められている。その後、評価損的な考え方による減価償却の規定を設けた法律改正案が幾度か議会に提出されたが、財源不足という財政上の理由から否決された。大正初期においても、減価償却は、基本的に固定資産の評価のための一手法と考えられ、その損金算入額の認定は、各税務署によって異なっており、不統一なものであった（白石雅也、前掲注（10）、109 頁－117 頁参照、島延由編『税法便覧』（啓成社、1915 年）、120 頁、高寺貞男「明治三十二年所得税法と減価償却会計（その一）」『経済論叢』第 92 卷第 1 号（1963 年）、18 頁－42 頁、同「明治三十二年所得税法と減価償却会計（その二）」『経済論叢』第 92 卷第 5 号（1963 年）、58 頁－80 頁、高寺貞男、前掲注（10）、54 頁－79 頁）。

なお、大正初期に入ると、法律学者を含め会計学者も税務上の財産評価論から離れたところの減価償却論を考えるようになったが、当該内規が発遣された大正 7 年当時、会計学者の間でも減価償却をめぐる定説がなく、論争が行われていた（白石雅也、前掲注（10）、117 頁、藤森三男「減価償却理論の成立一わが国減価償却論の展開一」『三田商学研究』第 6 卷第 3 号（1964 年）、424 頁）。

当該内規における「減価償却」の一般的観念について、中村継男氏の見解によると、固定資産の取得原価は、「一種の費用の前拂」であり、「之を資産として整理するは一種の繰延資産と見做す」<sup>11</sup>ことがきる。法人の損益計算においては、「当該事業年度内に減却せる資産の原価額、換言すれば当該事業年度内に消費せる固定資産の効用量に対する原価額は之を当該事業年度の損金として計算せざるべからず。之れ利益の有無に拘はらず、減価償却の必要なる所以なり」<sup>12</sup>。したがって、「減価償却とは固定資産の物理的効用の消費量を計算し、その減価額を消費年度の収益に負擔せしむるの事實を謂ふ」のであって、それ故、「減価償却額は必ず原価を基礎として計算すべきもの」と考えられていた。また、時価の増減と減価償却との関係について、「如何に固定資産の時価騰貴するも固定資産の物理的効用は、使用又は自然の破壊力に依り一分、一秒と雖、消盡せられて止まざるものなるを以て、損益計算上その消盡せる効用量の計算は時価の騰落に拘はらず絶対に必要」であり、「減価償却は時価の騰落に關係なく之を計算すべき」<sup>13</sup>としていた。

一方、「固定資産と異り物の物理的効用を利用せむが爲めに之を所有するに非ずして之を現金に轉化せしめむが爲めに所有する」流動資産については、その所有中、「物理的効用の消費」がないため、減価償却の問題は生じず、その評価は、「現金に対する轉化力」<sup>14</sup>を示す時価を基礎とすべきである。また、流動資産の所有中、「自然的の消耗減損等ある場合は、その現金に対する轉化力を減殺し、時価に影響を及ぼすべきを以て之を評價減として損失に計算する」のである。したがって、「評價減とは資産の現金に対する轉化力の減差額」<sup>15</sup>と解されていた。

このように、理論上、継続して使用する目的において有する固定資産の評価は、原則として「原価」を、ほどなく市場へ出す目的で有する流動資産の評価には、原則として「時価」を標準とすべきであったことから<sup>16</sup>、「減価償却」と「評價減」とは明確に峻別されており、「減価償却」は不完全ながらも原価（費用）配分的な概念として理解されていたと考えられる<sup>17</sup>。

また、所得税課税上、法人所得の算定における資産の評価損益の決定は、「主として會社の計算を是認するの主義を執り、其の不正不當と認めらるゝもの以外は可及的之が干渉を避くるを穩當」<sup>18</sup>とすることから、法人の計算において資産（流動資産および固定資産）の評価損益が計上されていれば、当然、その評価益は総益金中に、その評価損は総損金中に加算される。さらに、「主として會社の計算を是認するの主義を執り、其の不

<sup>11</sup> 中村継男『改正法人所得税法詳解』（東京税務二課會、1920年）、155頁。

<sup>12</sup> 同上、162頁。

<sup>13</sup> 同上、163頁。

<sup>14</sup> 同上、157頁。

<sup>15</sup> 同上、163頁。

<sup>16</sup> 藤澤弘『會社の經濟と納税』（日本租税學會、1921年）、174頁。

<sup>17</sup> 藤澤弘氏は、減価償却を行う目的に関し、「各年度の利益を平均せしめ而して又一面に於て其の資本の回収を爲すことに在り」とされている（同上、199頁）。

<sup>18</sup> 同上、197頁。

正不償と認めらるゝもの以外は可及的之が干渉を避くるを穩當」とする考え方は、減価償却の場面でも適用される。理論上、厳格に言えば、会社計算上減価償却を行うと否とに拘らず、年々一定の損失が生じるのであるが、「會社会計整理ノ實際ニ於テハ、必ズシモ一定ノ規律ニ從ヒ之レヲ償却スルコトナク、其ノ年度ノ損益状態ニ鑑ミ適宜ニ之レヲ處置シ、利益ノ多寡ニ從ツテ各年度ニ應分ノ負擔ヲ課スルヲ普通トス。所得計算上ニ於テモ此ノ實際上ノ取扱ヲ認ムルノ外ナク、法人ガ既ニ經過シタル数年分ノ減價ヲ一時ニ償却スルモ之レヲ否認スルニ及バズ。又法人ガ資産ノ減價アルコトヲ表示セザル限リハ進ンデ之レヲ計算スベキモノニアラザルコト、評價減ノ場合ニ同ジ」<sup>19</sup>と觀念するのである。

ここで、特筆すべき点は、税務取扱上会社財政の安固、換言すれば、事業経営上の堅実を期するという産業政策との調和を図り、「より確實なり」との主旨に基づき、評価益の計上を強いるべきではないとしていることである。そして、産業政策との調和を図るため、会計原理とは一致するものではないが、原価で評価すべき固定資産であってもその時価が原価よりも低い場合は、その時価で評価すれば前払経費の償却を速める結果となることから税務取扱上これを黙許し、流動資産は時価で評価すべきといえどもその時価が原価より高い場合は、税務取扱上その評価は原価によることを穩當とするのである<sup>20</sup>。

このことから、減価償却制度の導入により、資産の所有目的別に因る資産の評価の標準が会計原理的に精緻化され、また、所有資産の評価に当たっては、会社財政の安固を期するという産業政策的目的も考慮すべきとの考え方と相俟って、時価以下主義によって固定資産を含むいかなる資産においても時価を付すべきことを是とし、もって時価評価による評価益が算出された場合、これを他の利益と同様に利益配当の資とする商法は<sup>21</sup>、会社財政の基礎を薄弱させるものとの見解に至らしめたのである<sup>22</sup>。

また、所有資産の評価損益への課税の取扱変更の理由の背景には、もう1つ固定資産の評価の困難性という理由があったと考えられる。評価損の認定についてであるが、渡邊善藏氏は、所有資産の「實際ノ價額ノ認定ナルモノハ事實上甚ダ困難ナル問題」<sup>23</sup>があるとされ、法人が所有する資産の評価の困難性について言及されていた。この所有資

<sup>19</sup> 渡邊善藏、前掲注(1)、67頁-68頁。

<sup>20</sup> 中村継男、前掲注(11)、156頁、158頁。

藤澤弘、前掲注(16)、174頁-175頁、196頁-197頁。

<sup>21</sup> 商法は、明治44(1911)年に改正され、商法第26条2項は、「財産目録ニハ動産、不動産、債權其他ノ財産ニ價額ヲ附シテ之ヲ記載スルコトヲ要ス其價額ハ財産目録調製ノ時ニ於ケル價額ニ超ユルコトヲ得ス」(明治44年5月3日法律第73号)と規定し、明治44年以降は時価以下主義に移行した。

「時価以下主義」とは、「時価が原価より下回る場合には必ず時価まで評価を切り下げると共に、時価が原価を上回る場合には原価のままでもよいが時価を超えない範囲での適当な金額まで評価を切り上げてよいという、一種の混合基準(mixed value)」である(千葉準一「商法計算規定の形成」『経済志林』第77巻第1号(2009年)、110頁)。

<sup>22</sup> 藤澤弘、前掲注(16)、174頁-175頁。

<sup>23</sup> 渡邊善藏、前掲注(1)、66頁。

産の評価の困難性、換言すれば、所有資産に対して商法の規定による時価を付すことの実際の技術的困難性は、税務上、減価償却を認める一要因でもあった<sup>24</sup>。

すなわち、税務における法人の所有資産の評価の技術的困難性および大正7年の正式な減価償却制度導入に伴う所有資産の評価における会計原理的精緻化、そして、所有資産の評価においては会社財政の安固を期するという産業政策的目的をも顧慮すべきとの考え方の確立を契機に、税務当局は、法人所得計算における商法、つまり、商法第26条第2項の援用に関し、以前よりも距離を置いた見解を示すようになったと考えられる。その結果、所有資産の評価損益への課税の取扱が変更されたと解される。ここで留意すべきは、所有資産の評価益に関して、税務上は評価換えという「取引」が行われたときのみ課税するという方式に変わったが、所有資産の評価益は評価換えを行わずとも、なおも純資産増加説における所得と観念されていたことである。また、税務上、商法第26条第2項の規定との関係が以前よりも稀薄になったものの、当該規定は、依然として、法人の課税所得算定における所有資産の評価損益の判断基準を示すものとして援用し続けられたのである。

そして、この当時においても課税所得の算定にあたり、税法上の損益を認定する上で、その基本となったものは、上述したように、やはり会社の行った商法の損益計算に基づく公表純益であった。しかし、「会社の公表純益というものは対株主または対債権者関係において、あるいは社会的信用維持の必要ないしは諸種の営業政策上カムフラージュされることが多く、また秘密積立金等の関係から貸借対照表の真実性が阻却されていたことも多かつたので、公表純益をそのまま税法上の所得とすることはできなかつた。反面純粋な会計理論のみによつて税法上の損益を定義づけることは、ややもすれば、負担の適正という課税上の大原則に背くことにもなり、まして会計学が現在のように発達せず会計原則と税法との調整を図るといふような努力もなされたかつた」<sup>25</sup>ような時代背景も考えておく必要がある。したがって、法人所得への課税がはじまった明治32年以来、税法上の損益の取扱いが、商法上の損益の取扱いを基本としつつも、純資産増加説に依拠して、「課税原則上の公平の理念」と「実務上の妥当性」とを比較衡量しながら、税法独自の立場において解釈されていたと考えられる。つまり、この当時においても企業の損益計算における「個々の具体的事実について何を益金とし、何を損金とするかの判断は税務官庁の解釈認定に一任されていたのである」<sup>26</sup>。

このような動向の中で、昭和2(1927)年1月6日付で大蔵省主税局長から国税当局に示された主秘第1号通牒「所得税法施行ニ関スル取扱方通牒」は、「総益金とは資本の払込以外において、純資産の増加の原因となるべき一切の事実を指すものなるをもって、会社が、額面以上の価格をもって株式を募集したる場合の額面超過額および株式の償却または切下等の場合における計算上の差益と雖も、これを益金に計算すべきもの」

<sup>24</sup> 白石雅也、前掲注(10)、110頁。

<sup>25</sup> 雪岡重喜『調査資料 所得税・法人税制度史草稿』(国税庁、1955年)、48頁。

<sup>26</sup> 同上、47頁-48頁。

とし、また、「法人の資産の評価による増減差額はこれを総益金または総損金中に算入するものとす。」<sup>27</sup>と定め、上記の行政裁判所の解釈を援用した。この通牒における資産の評価益（損）の取扱いについては、企業の時価までの評価益任意計上を認容し、これを計上した場合には無制限に課税するといったものであった。

## 第2節 昭和15年法人税法創設期

法人所得課税においては、昭和15（1940）年に法人税法の形態が誕生した。その経緯としては、「法人の所得は個人の所得と著しく其の性質を異にし、個人に対する分類所得税の如く所得の種類に應じて課税を異にし、或は総合所得税の如く所得金額の大小に應じて累進課税を爲すは適當ではない。従つて法人所得の本質に鑑みて之を個人所得と別に獨立の課税を行ふを以て、最も適當」<sup>28</sup>であるため、従来の第一種所得税とこれに対する附加税および法人資本税等を統合して法人税とし、昭和15年3月29日法律第25号により「法人税法」が創設された<sup>29</sup>。その際、法人税法第4条第1項は、「本法施行地ニ本店又ハ主タル事務所ヲ有スル法人ノ各事業年度ノ所得ハ各事業年度ノ總益金ヨリ總損金ヲ控除シタル金額ニ抛ル」と規定された。ここでは、「法人税法」として「所得税法」とは別個獨立の税法の1つとなり、法人税および臨時利得税を損金に算入しないこと、大正15（1926）年改正以後は認められていなかった繰越欠損金の控除が3年間認められたこと等の変更がなされた。

この当時の法人税法上の損益について、池田武氏は、「法人税法上の損益は其の税法の規定が不完全なる爲之より確定したる金額を算定し得ざるものがある。此の場合も亦會計學の力を籍り之を決定する」<sup>30</sup>とされている。そして、同氏は、この当時の総益金および総損金の意義について、「税法自ら何等規定するところなきは一般社會通念に依らしめんとする法意に外ならぬ。而して今日の社會通念に依れば、資本の拂込に因るの外、一切の純資産の増加を以て總益金とする、資本は事業の元本にして益金又は損金とは、畢竟此の元本に對する正味資産額の増減を謂ふものに外ならざるを以て、之を損益より除外するのは勿論である。正味資産増加の原因は、資産の増加又は負債の減少である、換言すれば益金とは、資本の拂込以外に於て純資産の絶對的增加を來すべき一切の取引原因を謂ふものにして、苟も所謂収益的収入なる限り、如何なる種類の取引と雖も除外

<sup>27</sup> 吉国二郎・武田昌輔『法人税法〔理論編〕改訂3版』（財経詳報社、1972年）、83頁、103頁。  
吉牟田勲「資産再評価・時価主義と企業税制」武田昌輔編『企業課税の理論と課題 二訂版』（税務経理協会、2007年）、181頁。

ここで留意すべきは、資産評価に関する明文の定めとしては、取扱方通牒である昭和2年「所得税法施行ニ關ル取扱方通牒」（主秘1号）以降からであり、したがって、明文をもって資産評価を定めたのは昭和2年以降ということになる（福田吉晴「時価評価を巡る課税上の諸問題について—法人税法上の収益認識基準を中心として—」『税大論叢』第34号（1999年）、219頁—226頁参照）。

<sup>28</sup> 池田武『法人税法精義』（森山書店、1941年）、5頁。

<sup>29</sup> 勝正憲『所得税及法人税』（千倉書房、1940年）、225頁。

<sup>30</sup> 池田武、前掲注（28）、33頁。



すべきものではない、従つて法人の會計整理上損益計算に繰入れたると否とを問はず、又別途計算として決算諸表外に於て整理すると否とは問ふところではない」とし、「總損金とは總益金の反對に資本の拂戻に因るの外、一切の純資産減少の原因となるべき一切の事實を謂ふ」と述べられている<sup>31</sup>。

所有資産の評価損益について、同氏は、「資産價格の騰落は法人の純資産價格を増減せしめ、之に基く評價損益は法人の總損益金を構成する」<sup>32</sup>と解されている。その一方で、同氏は、税務上の所有資産の評価損益の取扱について、「資産價格が昂騰したるに拘らず法人が自ら増價を爲さず、又低落を來したるとき法人が自ら之を減價を爲さざる限り、法人が主觀的に其の價値に變動なきものと認めたりと謂ふべく、他方評價損益は現實に當該資産の處分に依りて換價せらるる迄は、未實現の損益に屬するを以て、所得計算上税務當局は法人の意思に反して進んで之を損金若くは益金と爲さず、換言すれば資産の増減は法人の評価なる取引を俟つて發生すべきものとの政策的見地より、當該資産の處分せらるる迄、既に法人の解散に因る精算に於て換價せらるる迄課税の機會を遷延せんとするに外ならぬ」<sup>33</sup>と述べられている。

また、各事業年度における総所得計算（総益金から総損金を控除する計算）の基礎である「損益金は、其の資産又は負債の増減變化の原因たる、權利義務の確定」に原則として依拠すべきであり、「法人の損益計算が此の趣旨に基いて行はるるならば、其の事業年度の貸借對照表掲上の純益金額は、直ちに採つて總所得金額と爲し得る」<sup>34</sup>と解されている。

したがって、昭和 15 年法人税法第 4 条第 1 項は、法人の所得を課税標準とし、原則として、權利確定主義に依拠しつつ、純資産増加に因る利益をその課税対象としていたことから、明治 32 年以來からの課税方式を踏襲したものであった。そして、その課税所得概念は、従来通り純資産増加説に依拠していたと考えられる<sup>35</sup>。しかしながら、税務上は、「政策的見地」により、未實現の利得とはいえ、純資産増加説によれば当然所得である所有資産の評価益は、法人の評価なる取引を俟つて發生（實現）するものと觀念され、原則として、當該資産が換價されるまで課税の機會を繰り延べる課税方式を採っていた。これは、未實現の評価益への課税を排除するためであると解された。したがって、少なくとも昭和 15 年頃までには、法人が所有資産の評価益を任意計上したときのみ課税する論拠として、上述したような所有資産の評価の困難性等の他に、未實現の利得への課税排除という考え方が税務上確立されていたと考えられる。しかし、企業會計でいうところの實現の要件（財貨または用役を第三者に販売または引渡し、その対価として現金または現金等価物の取得の要件）を充たさない所有資産の任意計上（取引）に

---

<sup>31</sup> 同上、106 頁－107 頁。

<sup>32</sup> 同上、157 頁。

<sup>33</sup> 同上、159 頁。

<sup>34</sup> 同上、107 頁。

<sup>35</sup> 雪岡重喜、前掲注（25）、74 頁－80 頁。

よる評価益を「実現した利得」、あるいは「実現したとみなした利得」と観念していたことは興味深い事実である。

そして、昭和 20（1945）年に「法人各税の取扱」（昭和 20 年 12 月 17 日主秘第 101 号付録）の「(四) 資産の評価損益」において、「三六 法人ノ資産ノ評価換エニ因ル増減差額ハ之ヲ益金又ハ損金ニ算入ス」<sup>36</sup>（傍点一筆者）と定める規定が設けられた。このことから、法人の課税所得算定において、所有資産の評価換えによる任意計上（取引）による評価損益を法人の課税標準に算入する課税方式が引き継がれており、また、この規定がその考え方を明示したものであったことが窺える。

法人税法は、昭和 25（1950）年シャープ勧告の 3 年前に当たる昭和 22（1947）年に昭和 22 年 3 月 31 日法律第 28 号をもって全文改正が施された。その際に創設された法人税法第 9 条第 1 項は、「この法律の施行地に本店又は主たる事務所を有する法人の各事業年度の普通所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による」とし、法人の課税所得算定方式を規定した<sup>37</sup>。法人税法第 9 条第 1 項における法人の課税所得計算については、「その事業年度の益金の合計から、損金の合計を控除した金額を以つて普通所得とする」<sup>38</sup>。そして、「総益金とは益金の総額であり総損金とは損金の総額である。鹿爪らしく言へば、総益金とは資本の拂込以外に、純資産價額増加の原因となるべき一切の事実を謂ひ、之と反対に、総損金とは資本の拂戻及び利益の處分以外に、純資産價額減少の原因となるべき一切の事実を謂ふ。そして、その増加と謂ひ、減少と謂ふのは、客観的の事実を謂ふのである。会社が発表する所謂総益金は株主なり世間なりへ對する政策から手加減が加へられることもあるが、税法上の所得額は純然たる益金損金の觀念によつて定めねばなら」<sup>39</sup>ない。なお、「益金損金ということと収入、支出という觀念とは必ずしも一致しない。即ち収入支出とは通常現金の出納を意味するのであるが、益金損金は現金の出納を伴わず生じることがある。例えば、所有の家屋、機械器具等の價額が自然に騰貴した場合には、資産がそれだけ増加し従つて益金を生じ、若しこれが低落した場合には、資産がそれだけ減少し従つて損金を生じる結果となる」<sup>40</sup>。

また、益金および損金の帰属年度については、「原則としてはその損益發生の原因たる債權の確定した時の事業年度に屬するものとして取扱い、現實に行われた収入支出の時期には據らないのが適當」<sup>41</sup>とされている。

そして、所有資産の評価損益については、「会社の損益は、純資産の増減に外ならない。・・・会社が評價損益の手續を採ると否とに拘らず、これを總益金、又は總損金に算入すべき理である。が、課税實際問題として、会社の資産を一々再評價することは殆んど不可能である。そこで、資産の評價増減による損益は、会社が之を益金又は損金とし

<sup>36</sup> 吉牟田勲、前掲注（27）、154 頁。

<sup>37</sup> この所得計算方式は、明治 32 年に法人に対する所得税が創設されて以来首尾一貫している。

<sup>38</sup> 『新法人税法解説』（商工財務研究会、1948 年）、13 頁。

<sup>39</sup> 勝正憲『税 増補版』（千倉書房、1948 年）、156 頁。

<sup>40</sup> 『新法人税法解説』、前掲注（38）、14 頁。

<sup>41</sup> 同上、37 頁。

て計上しない限り、特別の場合でなければ税務官廳が進んではこれを計算し直さないことになつて」<sup>42</sup>いた。

したがって、やはり、この当時においても、原則として権利確定主義に依拠しつつ、その課税所得概念は、純資産増加説に依拠していたと考えられる。

### 第3節 昭和25年シャウプ勧告における税制改正

その後、昭和25年にシャウプ勧告に基づく税制の全面的改革が施され、わが国法人税法もその一環として大改正されるに至った。この大改正により法人税の課税対象となる法人本質観においても抜本的変革がもたらされた。シャウプ勧告以前は、法人課税の根拠として、法人は独立納税主体であるとされ<sup>43</sup>、昭和15年に所得税から分離して以来、法人実在説に依拠した法人課税制度としてわが国法人税法は発展してきたが、シャウプ勧告によって、「法人は、擬人であり、・・・根本的には法人は、与えられた事業を遂行するために作られた」<sup>44</sup>個人の集合体であると観念され、法人税を配当に対する所得税の前払いとする法人擬制説が、法人税法における法人課税の基本理念として採用された<sup>45</sup>。

法人税法第9条第1項は、シャウプ勧告後において、「内国法人の各事業年度の所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による」（昭和25年3月31日法律第72号）と改正され、語句の整理は施されたものの、所得計算の原則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という原則を踏襲することとなった<sup>46</sup>。この当時の総益金および総損金の意義について、当時国税庁におられた和田秀夫氏は、「法人の所得の計算は、各事業年度ごとに行うのであるが、各事業年度の所得金額は総益金から総損金を控除して計算」するものである。ここに、「総益金とは、資本の拂込以外において純資産の増加を来すべき原因となる一切の事実であり、総損金とは、資本の拂戻及び利益の處分又は積立金の取り崩しによつてなす配當、賞與等の支出以外において純資産の減少となる一切の事実を指しているものと解せられている。換言すれば期首の純資産に對して期末の純資産の増加額が所得」<sup>47</sup>であると述べられている。このことから、シャウプ勧告後においても、従前と同様に、法人の課税所得概念は純資産増加説に基づくものであったと解される。

そして、上述した昭和2年主秘第1号通牒の解釈は、後述する昭和25年法人税基本通達に受け継がれ、法人税基本通達51において「総益金」、そして、法人税基本通達52において「総損金」に関する解釈を示すこととなった。

<sup>42</sup> 勝正憲、前掲注(39)、162頁。

<sup>43</sup> 雪岡重喜、前掲注(25)、74頁。

<sup>44</sup> 『シャウプ使節団日本税制報告書』(全国青色申告会総連合、2000年)、53頁。

<sup>45</sup> 同上、53頁-56頁参照。

<sup>46</sup> 雪岡重喜、前掲注(25)、268頁。

<sup>47</sup> 和田秀夫「改正税法における法人の所得計算」『税経通信』第5巻第6号(1950年)、63頁。

昭和 25 年法人税基本通達（昭和 25 年 9 月 25 日直法 1-100）は、「総益金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本の払込以外において純資産増加の原因となるべき一切の事実をいう。」（同通達 51）と定め、他方、「総損金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本の払戻又は利益の処分以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう。」（同通達 52）と規定した。つまり、これは、通達とはいえ、明文をもって総益金および総損金の意義について規定したことを意味するのであって、わが国法人税法の課税所得計算の基本理念、つまり、収益の発生事由を純資産増加説に因ると伴に、総益金および総損金の性格を従来に比しより明確にしたことが窺える<sup>48</sup>。

昭和 27 年当時、大蔵省主税局におられた市丸吉左エ門氏は、法人税法における総益金および総損金の意義と上記通達 51 および 52 との関係性、そして、法人の課税所得概念について、「『総益金』とは要するに益金の合計の意味であり、『総損金』とは損金の合計の意味であり、益金又は損金と離れてかかる言葉が存するものではない」とし、「法人税法においては何が『益金』であり、何が『損金』であるかは明らかにしていない。従って、益金損金は専ら会計学の概念、裁判所の判決、税務の慣習等によつて解釈する外にないが、益金又は損金というも結局は純資産の増減に他ならない。そこで、法人税法において『益金』とは、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い、『損金』とは、資本の払戻又は利益の処分以外において純資産の減少を来す一切の事実をいうものと解釈されている。（通五一・五二）・・・法人の所得は総益金から総損金を控除したものとせられ、その所得の概念として従来通り純資産増加説をとられている」<sup>49</sup>と述べられている。

さらに、上記の解釈を前提として、同氏は、低額譲渡（低廉譲渡）についてはあるが<sup>50</sup>、「資産の譲渡に当つては、その時価を以て譲渡すべきであつて、帳簿価額による譲渡は認められない。もし法人が帳簿価額で譲渡した場合においては、その時価と帳簿価額との差額は、利益に算入する。但し、特経会社が第二会社を設立する場合等の如く、特殊の事由があるときは、法的措置を講じて帳簿価額で譲渡することを認めている。尤も全部自己出資に係る子会社を作る場合においては、その全株式を所有する限り帳簿価額による資産の譲渡を認められている。（通二五四）」<sup>51</sup>（傍点一筆者）と解されている。

<sup>48</sup> 大住達雄「税法の立場・企業会計の立場」『産業経理』第 12 巻第 7 号（1952 年）、20 頁-21 頁。

<sup>49</sup> 市丸吉左エ門『最新法人税の理論と実務』（税務経理協会、1952 年）、40 頁-42 頁。

<sup>50</sup> 同上、114 頁-115 頁。

無償譲渡と低額譲渡との異同性・関連性については、後に詳述する。

なお、「譲渡」とは、「権利・財産・法律上の地位等をそのまま即ち同一性を保有しながら甲の主体から乙の主体へ移転する行為をいう。両当事者間の契約によるを常とする。通常行われるのは、所有権・債権等の財産権の譲渡であるが、株式の譲渡・営業譲渡・商号の譲渡なども少なくない」（志場喜徳郎編『法律學体系 コンメンタル篇 法人税法[1]』（日本評論新社、1955 年）、154 頁）。

<sup>51</sup> 市丸吉左エ門、前掲注（49）、116 頁。

低額譲渡についてはあるが、大正 12 年 3 月 27 日法律第 8 号をもって、「行為」の否認、そして、大正 15 年 3 月 27 日法律第 8 号をもって、そこに新たに「計算」が加えられた租税回避行為の否認規定である「同族会社の行為又は計算の否認」規定（現行法人税法 132 条 1 項 1 号）とは関係なく、総益金ないし益金の解釈のみをもって、資産の譲渡価額とその時価との差額を利益とし、も

そして、同氏は、時価と帳簿価額との差額について、「法人がその有する資産を著しく低い価額で譲渡した場合において、当該譲渡価額とその時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みとめられるときは、当該差額に相当する金額は、これを寄附金として取り扱う。(通七七)」<sup>52</sup>と説明され<sup>53</sup>、「寄附金とは、相手方に対し、何等の対価も伴わずして無償で贈与をしたものをいう。」<sup>54</sup>と述べられている。

昭和 25 年法人税基本通達 254 は、「法人がその所有する資産を記帳価額で現物出資して別の法人を設立した場合（現物出資をして必要な資産を記帳価額で譲渡した場合を含む。）において、法人がその出資により当該別の法人の全株式を取得するときは、当該資産を記帳価額で現物出資することを認める。」と規定していた。つまり、当該通達の内容は、上記市丸吉左エ門氏の見解における後段の但し書のみに関連する。このことを考えるに、法人税法では、資産の譲渡において、資産の譲渡価額がその時価に満たない場合は、これに関する特別の規定がなくとも、法人税法第 9 条第 1 項における総益金ないし益金の解釈のみをもって、その時価までの差額を法人の利益、つまり総益金ないし益金に算入し、同時に、その差額に相当する金額が相手方に対して贈与したものと認められるときは、それを寄附金として取り扱っていたものと解される。また、低額譲渡の場合、譲渡価額とその時価との差額に相当する収入すべき債権が存しないことから、その年度帰属は、権利確定主義に依拠するものではないと考えられる。

一方、寄附金に関しては、寄附金の損金不算入を定めた法人税法第 9 条第 3 項（「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、第一項の所得の計算上、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。」）が存しており、寄附金のうち、損金算入の限度額を超える部分の金額は、法人税法第 9 条第 1 項における損金、つまり総損金に算入されないため、結果的に、その超える部分の金額は、課税されることになるのである。

---

って課税所得とすることを記述したのものとしては、管見の限りでは、本文献が最も古いものであった。なお、本文献は、586 頁以下で、「同族会社の行為又は計算の否認」規定について記述している。

一方、東京簡易裁判所判事であった植松守雄氏は、無償譲渡および低額譲渡について、「法人税の場合は、益金概念が広く解釈に委ねられており、シャープ勧告以前においても、会社財産が贈与されたときはこれを時価評価して時価と簿価との差額を収益に計上することは法人税の益金概念上当然のこととされ、実務上も永年そのような処理がなされてきた。」と述べられている（植松守雄『低額譲渡』をめぐる税法上の諸問題『税務弘報』第 23 巻第 4 号（1975 年）、20 頁）。

池田武氏は、上記否認規定に「行為」の否認の他に、「計算」も規定された理由について、「大正十二年前に成立したる行為は之を否認することを得ない。然るに其の行為の結果が其の後に及んで第一種所得税の遁脱を生じせしめる場合、否認権は其の行為に迄及ばざるも、其の結果たる計算は假令それが行為に因り當然生ずべきものなるも之を行為とは分離し獨立に否認し得ることとし以て課税の公平を維持せんとする要請に出でたのである。」とされている（池田武、前掲注（28）、393 頁）。

<sup>52</sup> 市丸吉左エ門、前掲注（49）、326 頁。

<sup>53</sup> 法人税基本通達 77 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、当該譲渡価額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、これを寄附金として取り扱うものとする。」と規定していた。

<sup>54</sup> 市丸吉左エ門、前掲注（49）、325 頁。

ところで、シャープ勧告に基づく改正によって、法人税法に会計的な規制を多く採り入れたが、先に示したように、法人税法第9条第1項、昭和25年法人税取扱通達51項および52項のみでは、網羅的・完結的に法人の課税所得を算出するのは困難なため、その課税所得算定に当たっては、従来通り、法人の決算を規制していた商法を中心としつつ、商慣習および企業会計も適宜援用していたと考えられる<sup>55</sup>。

昭和27(1952)年6月16日に経済安定本部企業会計基準審議会から中間報告として公表された「税法と企業会計原則との調整に関する意見書(小委員会報告)」(企業会計審議会)では、その前文において、「もとより税法はそれ自身の論理と体系を持ち、又国家の財政政策及び租税政策を反映するものであつて、『企業会計原則』との間に完全な一致を期待しえない部面が、理論的にもまた実際的にもあり得る。」<sup>56</sup>ことを指摘し、税法の独自性を認めている。その上で会計上の総収益と税法上の総益金の間における差異の諸要因の要約として、①「企業の損益計算においては、当然総収益を構成する要素たるある種の所得項目が、租税政策上の理由で課税を免ぜられる場合があること」、②「企業の損益計算においては、総収益を構成せずしたがつて所得として計上されないある種の項目が、税法上課税の対象となる場合があること」、そして、③「収益の年度帰属に関する判断について、企業目的のための会計と、租税目的のための計算との間に差異の生ずる場合があること。すなわち企業の損益計算上ある会計期間に合理的に配分された収益項目、または次の会計期間に繰延べられた収益項目に関して、税法上これと異なる年度帰属の解釈が成立する場合である」と例示している<sup>57</sup>。

また同意見書は、「収益の年度帰属」に関しては、法人税法第9条第1項の規定のみからは、必ずしも「企業会計上一般に認められた費用収益認識の基準としての発生主義」<sup>58</sup>を採用しているか否か明らかではないが<sup>59</sup>、昭和25年法人税法取扱通達51項が規定する「総益金」の定義を斟酌すると、「総益金」の意義・内容はその解釈にすべて委ねられることから、この意味において、法人税法は、「会計原則上容認されているよりも企業の損益認識の範囲を極めて広く解釈している。しかしながら、発生主義の会計原則に関する限りでは、これを厳密な意味で採用している」<sup>60</sup>ことが窺える。法人税においては、「発生主義における『発生』の意義を、財貨または役務の受渡に伴う権利義務の発生の事実、換言すれば、企業の損益の確定を権利義務の確定という証拠によらしめて」<sup>61</sup>お

<sup>55</sup> 吉国二郎・武田昌輔、前掲注(27)、100頁。

<sup>56</sup> 企業会計審議会「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」、前文(二)。

<sup>57</sup> 同上、総論第一。

<sup>58</sup> 同上、総論第一、(一)。

<sup>59</sup> 同意見書は、会計原則における企業の損益は、「発生主義の基準によつてのみ確定されるのではなくて、『発生』の事実損益取引を会計帳簿に記録するための一つの尺度にすぎず、一会計期間の所得を決定するためには、発生主義とともに、実現主義、費用収益対応の原則等の諸基準を併せ適用しなければならない」と述べられている(同上、総論第一、(一))。

<sup>60</sup> 同上、総論第一、(一)。

<sup>61</sup> 同上、総論第一、(一)。

り、税務上、発生主義の解釈として企業の損益の確定を権利義務の確定という証拠に依拠する権利確定主義が採用されていると指摘している<sup>62</sup>。

ところで、同意見書における権利確定主義の解釈について、吉国二郎氏は、「今回の意見書は、税法においては、権利確定主義という単一の基準があつて、これのみによつて損益が認識されると断定しているが、これは正当ではないであろう」<sup>63</sup>と指摘されている。つまり、「税法上の総益金、総損金の規定は、他の関連する諸規定の発達につれて内面的に発達している。従つて、実定法の解釈としては、・・・減価償却計算の導入によつて、税法上は、収益と原価の対応は、制度的に確認し得るのである。・・・而して、収益の実現は、権利確定主義によつて各々その収益の法律的性格に応じて確認される。(法概念として考えれば会计学における実現主義の基準も、対価の收受の権利の確定をメルクマールとするものであろう。ただ会計実務としては、常に法律に訴えて記録を行うわけではないから、自ら独自の記録の基準又は認識の基準が定型的に発達したものである。従つて、実務上は、権利確定主義の適用は、会計原則の実現主義の原則の適用と殆んど合致する。)」<sup>64</sup>と考えられるのである。

昭和 25 年法人税基本通達 249（昭和 25 年 9 月 25 日直法 1-100）は、「資産の売買による損益は、所有権移転登記の有無及び代金支払の済否を問わず売買契約の効力発生に属する事業年度の益金又は損金に算入する。但し、商品、製品等の販売については、商品、製品等の引渡の時を含む事業年度の益金又は損金に算入することができる」と規定しており、売買損益の年度帰属に関し、その本文規定で資産一般については、「売買契約の効力発生日」を、そして、その但書規定で商品、製品等については、「引渡の時」を基準とする旨規定している。

この通達を含め法人税法における損益の年度帰属について、泉美之松氏は、「権利確定主義なるものの内容については、法律的には権利確定主義といわれても、それは必ずしも、かく厳密なものではなく、法律上においても、売買の契約が成立しても、買手（「売手」の間違ひでは一筆者）は買主が代金を支払う迄は、同時履行の抗弁権を有しているわけであるから、契約成立と同時に、直ちに所得が発生したものと解さず、特に商品については、販売の時によつて所得を計算することを認めているのである」<sup>65</sup>と述べられている。そして、同氏は、「従来権利確定主義とされているものの内容は、必ずしもすべて法律上（民法上）の契約成立の時のみによるものではなく、販売、引渡、権利の移転等の基準をも相当広汎に採用しているものであり、その限りにおいて、・・・実現主義なるものとは、左程差異のあるものではないと思われる。・・・税法においては、公平な負担と税務行政上の便宜という点から、必ずしも会計上の記帳という如き事務的な処理を

<sup>62</sup> 同上、総論第一、(一) 参照。

<sup>63</sup> 吉国二郎「税法と企業会計原則—両者の調整に関する企業会計基準審議会小委員会の報告を中心として—」『産業経理』第 12 卷第 8 号（1952 年）、100 頁。

<sup>64</sup> 同上、100 頁。

<sup>65</sup> 泉美之松「所得概念に関する若干の問題点（2）」『産業経理』第 12 卷第 9 号（1952 年）、81 頁。

基準にすることなく、できるだけ、客観的な、企業的意思によつて任意に左右し得ない基準を採用することが多い。例えば、代金受領の記帳時ではなく、所有権その他の財産権の権利の移転の時という客観的な基準によるということになるのである。その限りにおいて、税法と会計理論との間に若干の差異のあることは免がれない<sup>66</sup>（括弧一筆者）と解されている。

すなわち、損益の年度帰属において、権利確定主義の解釈は、その法的な基本的基準としては、「所有権その他の財産権の権利の移転の時という客観的な基準」を原則としつつも、その具体的適用においては引渡の基準等も含まれることから、その内容は相当広く弾力性に富んでいることが解る。

では、実務上、税務上の権利確定主義の適用と企業会計上の実現主義の適用とが殆んど合致するとは、どのような論理に依拠して導出されるのであろうか。

引渡の基準には、発送・出荷、到達、検収・受領等の過程が考えられ得る<sup>67</sup>。民法上、引渡とは占有の譲渡（移転）（民法第 182 条（明治 29 年 4 月 27 日法律第 89 号））を意味し、その態様としては、現実の取引（民法第 182 条第 1 項）のほか、いわゆる簡易の引渡（民法第 182 条第 2 項）、占有改訂（民法第 183 条）、および指図による占有移転（民法第 184 条）を含むと解される。そのうち最も一般的な現実の引渡の時期の判定は、通常、発送・出荷の時期または検収・受領の時期によってなされている<sup>68</sup>。占有とは物に対する事実上の支配を意味すると解せられるので、税務上、引渡とは検収・受領の時であると考えられる<sup>69</sup>。

このように、税務上および企業会計上两会計制度とも収益の認識基準として、財貨等の引渡の時をその基準としていると考えられるのだが、その引渡基準における収益認識の時点は税務は、「検収・受領」の時、一方で、企業会計は、「発送・出荷」の時と各々その時点を異にしている。しかし、税務上の権利確定主義の具体的適用においては、弾力性に富んでいたことから理解されるように、「两会計制度とも各時点を絶対的なものとするのではなく、企業の実態に合致した基準を採用することを、継続的適用を条件として許容するものである」<sup>70</sup>。したがって、実務上、税務上も企業会計上も収益の認識基準として引渡基準に拠ることで、税務上の権利確定主義と企業会計上の実現主義はほぼ一致するものであったと解されるのである。

一方、キャピタル・ゲインについて、明治 32 年に第一種所得税が創設されて以来、一貫してその課税の対象としてきた「実現したキャピタル・ゲイン」に対しては、昭和 25 年においても無制限に全額課税していた。他方、いわゆる所有資産の評価益である「未実現のキャピタル・ゲイン」に対しては、「資産の評価損益が税法上の総益金及び総損金

<sup>66</sup> 同上、81 頁。

<sup>67</sup> 末永英男『税務会計研究の基礎』（九州大学出版会、1994 年）、208 頁－209 頁。

<sup>68</sup> 志場喜徳郎『法人税』（中央経済社、1958 年）、107 頁。

<sup>69</sup> 武田隆二『法人税法精説』（森山書店、2000 年）、116 頁。

<sup>70</sup> 末永英男、前掲注（67）、209 頁。



に算入されることはいうまでもないが、法人の所有する全資産について期末の時価を調査し、常にその時価によつて損益を計算することは技術的に困難であるばかりではなく、会計学上の原則にも必ずしも適合するとはいい難<sup>71</sup>く、また、権利確定主義をもって説明し得ないところであるが<sup>72</sup>、資産の値上がり益（評価益）の事実があり、かつ、法人が任意計上によりその資産の帳簿価額を引き上げた評価益の事実がある場合に限り、当該任意計上額は従来通り、「実現したキャピタル・ゲイン」の場合と同様に、「総益金」に包含され、課税の対象となっていた<sup>73</sup>。

そして、昭和 25 年のシャープ勧告に基づく法人税法（昭和 22 年法律第 28 号）の一部改正に伴い、法人税法施行規則（昭和 22 年勅令第 111 号）も一部改正され、「法人税法施行規則の一部を改正する政令」（昭和 25 年 3 月 31 日政令第 70 号）に基づき、法人税法施行規則第 17 条（評価益）の規定が新たに設けられ<sup>74</sup>、従来通り、時価までの評価益の認容を規定することになったのである<sup>75</sup>。

法人の所有資産の評価について、上述したように、商法は、当初時価主義をとり（明治 23（1890）年商法第 32 条第 2 項、明治 32（1899）年商法第 26 条第 2 項）、その後、明治 44（1911）年の改正で時価以下主義に移行したが（商法第 26 条第 2 項）、昭和 13（1938）年の改正で、従来の時価以下主義を維持しつつ（商法第 34 条第 1 項「財産目録ニハ動産、不動産、債権其ノ他ノ財産ニ価額ヲ附シテ之ヲ記載スルコトヲ要ス其ノ価額ハ財産目録調整ノ時ニ於ケル価格ヲ超ユルコトヲ得ズ」）、営業用固定資産については原価主義の制度を選択的に認め（商法第 34 条第 2 項「営業用ノ固定財産ニ付テハ前項ノ規定ニ拘ラズ其ノ取得価額又ハ製作価額ヨリ相当ノ減損額ヲ控除シタル価額ヲ附スルコトヲ得」）、さらに株式会社の営業用固定資産については、原価以下主義を強制していた（商法第 285 条「財産目録ニ記載スル営業用ノ固定資産ニ付テハ其ノ取得価額又ハ製作価額ヲ超ユル価額、取引所ノ相場アル有価証券ニ付テハ其ノ決算期一月ノ平均価格ヲ超ユル価額ヲ附スルコトヲ得ズ」）<sup>76</sup>。

<sup>71</sup> 雪岡重喜、前掲注（25）、293 頁。

<sup>72</sup> 西野嘉一郎「企業会計原則の終点」『産業経理』第 12 巻第 7 号（1952 年）、48 頁。

<sup>73</sup> 「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」、前掲注（56）、総論第二、（二）参照。

<sup>74</sup> 吉牟田勲、前掲注（27）、156 頁。

法人税法施行規則第 17 条は、「法人が資産の評価換をなし、その帳簿価額を増額した場合において、当該資産の評価換後の帳簿価額が評価換をなした日の属する事業年度終了の日における当該資産の価額（証券取引法（昭和二十三年法律第 25 号）第二条第一項及び第二項に規定する有価証券で証券取引所において上場されているものについては、同法第二百二十二条第二項の規定により公表された当該法人の決算期前一月間の毎日の最終価格の平均額。以下第十七条の二第一項においても同じ。）をこえるときは、当該評価換に因り生じた益金のうちそのこえる金額に相当する金額は、当該評価換をなした日に属する事業年度の所得の計算上、これを益金に算入しない。」と規定されていた。

なお、法人税法施行規則第 17 条の 2 で「評価損」について規定した（同、156 頁）。

<sup>75</sup> 同上、156 頁参照。

<sup>76</sup> 金子宏「無償取引と法人税—法人税法 22 条 2 項を中心として—」『法協百年論集』第 2 巻（1983 年）、153 頁参照。

なお、吉牟田勲教授は、商法第 285 条について、「取得価額又は時価のいずれか低い方の額までの評価益が計上できるとする説（減価償却費が計上されていると帳簿価額は取得価額より低くなっている。）と、取得価額から減損額を控除した金額によるべきであり、評価益の計上はできないとする説

先の法人税法施行規則第 17 条の規定とこれら商法の規定との関係については、「本条（法人税法施行規則第 17 条）の規定は、これらの商法の規定を前提とするとの解釈と、これらの商法の規定とは理論的には別個のものであつて、商法の規定に反し取得価額をこえてなされた評価増であつても時価をこえない限り、本条の規定は、その評価増を否認するものではないとの解釈とが対立しているが、税法が実質所得に対する課税の建前から違法な所得に対してもこれを課税することなどから考え、後説に拠るべきものと解すべき」（括弧一筆者）と解されている<sup>77</sup>。

ここで留意すべきは、昭和 25 年法人税基本通達 140 において、「商法第二百八十八條の二の規定によれば、資産の評価益はこれを資本準備金に組み入れることになつてゐるが、規則第十七條の規定により当該資本準備金に組み入れた金額についてもこれを益金に算入する。」<sup>78</sup>と規定されており、評価損益の総益金および総損金算入について、「会社計算として評価増減を行った場合に、時価までの範囲では会計計算を是認しようという趣旨にでたものであつて、資産を期首、期末にそれぞれ時価評価して利益を計算する趣旨のものではない。商法は昭和 25 年の改正（昭和 25 年 5 月 10 日法律第 167 号）で評価益の一部を資本準備金とする旨を定めたが、税務計算はじ後の減価償却等がその額に対応するだけ会計計算と異なる煩を避けるため、あえてこれを否認せず、一般の利益、損失と同様に措置する従来の取扱いを改めなかつた」<sup>79</sup>（括弧一筆者）からであるとされている。

#### 第 4 節 小括

本章では、第 1 章と同様に制度史の視点から、大正中期から昭和 25 年のシャープ勧告までの法人所得課税における課税所得概念とその計算構造について討究した。

法人の課税所得算定においては、所有資産の評価益に対して、明治 32 年以来、無制限に全額課税を行ってきたのであるが、大正中期頃になると、所有資産の値上がり益の事実があり、かつ、法人が任意計上によりその資産の帳簿価額を引き上げた評価益の事

---

の二説があつた」が、前説が有力であつたとされている（吉牟田勲、前掲注（27）、156 頁）。

<sup>77</sup> 志場喜徳郎、前掲注（50）、447 頁。

<sup>78</sup> 国税庁『昭和 26 年法人税取扱通達集』、37 頁。

<sup>79</sup> 吉国二郎・武田昌輔、前掲注（27）、104 頁。

商法第 288 条の 2 は、以下のように規定していた。

左ニ掲グル金額ハ之ヲ資本準備金トシテ積立ツルコトヲ要ス

- 一 額面以上ノ価額ヲ以テ額面株式ヲ発行シタルトキハ其ノ額面ヲ超ユル額
- 二 無額面株式ノ発行価額中資本ニ組入レザル額
- 三 一營業年度ニ於ケル財産ノ評価益ヨリ其ノ評価損ヲ控除シタル額
- 四 資本ノ減少ニ依リ減少シタル資本ノ額ガ株式ノ消却又ハ払戻ニ要シタル金額及欠損ノ填補ニ充テタル金額ヲ超ユルトキハ其ノ超過額
- 五 合併ニ因リ消滅シタル会社ヨリ承継シタル財産ノ価額ガ其ノ会社ヨリ承継シタル債務ノ額及其ノ会社ノ株主ニ支払ヒタル金額並ニ合併後存続スル会社ノ増加シタル資本ノ額又ハ合併ニ因リ設立シタル会社ノ資本ノ額ヲ超ユルトキハ其ノ超過額

実（評価換え＝取引）がある場合に限り、当該任意計上額は従来通り課税するという方式に改められていた。これは、所有資産の評価の困難性といった税務行政における実行可能性、そして、減価償却制度導入に伴う所有資産の評価における会計原理的精緻化等の影響によるものと考えられた。ここで留意すべきは、この当時においても所有資産の評価益は、純資産増加説に基づく「所得」と観念されていたことである。これらのことを合わせ考えるに、法人の課税所得算出は、依然として純資産増加説に拠るが、税務行政の実行可能性により、当該課税所得は純資産増加説による理論上の所得に制約を課したものになったといえる。

そして、昭和 15 年に第一種所得税および法人資本税が統合され、「法人税」が創設されたものの、ここでも法人の課税所得算出においては、その損益の年度帰属の基準として権利確定主義に依拠しつつ、当該課税所得は、純資産増加に因る利益をその対象としていた。このことから、この当時においても、明治 32 年以来からの課税方式を踏襲したものであって、従来通り、その課税所得概念は純資産増加説に基づくものであった。所有資産の評価益に関しては、上記所有資産の評価の困難性等以外に、当該評価益は評価という取引を俟って発生すべきものとの政策的見地、すなわち、未実現の評価益への課税排除という理由により、任意計上した所有資産の評価益＝実現した利得（ないしは、税法上、実現したとみなした利得）のみを課税の対象としていた。

昭和 25 年にシャープ勧告に基づく税制の全面的改革が施され、わが国法人税法もその一環として大改正されるに至った。しかし、その課税所得計算の原則は、「各事業年度の所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による」という文言から理解されるように、明治 32 年以来続く原則を踏襲することとなった。シャープ勧告に基づく改正の際、法人税法に会計的な規制を数多く採り入れたが、ここでも法人税法における課税所得計算に関する規定は簡素なものであったため、網羅的・完結的に法人の課税所得を算出することは困難であった。したがって、法人の課税所得算定においては、法人の決算を規制していた商法を中心に、商慣習や企業会計も援用していた。そして、その課税所得概念としては、純資産増加説に依拠し、損益の年度帰属の基準としては、原則として、権利確定主義を採用していた。

当時の制度史における無償による資産の譲渡および無償による役務の提供についての法人課税所得算定上の取扱いについては定かではなく、また、低額による資産の譲渡についても、昭和 27 年以前のことは明確にすることができなかった。しかしながら、先行研究では論じられていなかった昭和 27 年当時の法人税法上の低額譲渡に対する課税に関する新たな事実を明らかにすることができた。昭和 27 年頃には、低額譲渡がなされた場合、法人税法第 9 条第 1 項における総益金ないし益金の解釈でもって、収入すべき債権を伴わない譲渡価額とその時価との差額も利益、つまり所得と観念され、課税されていた。ここでも、所有資産の評価益と同様に、譲渡価額とその時価との差額に係る年度帰属は、権利確定主義に依拠するものではないと考えられた。他方、所有資産の評価

益への課税に関しては、所有資産の評価の困難性等および未実現利益への課税排除を根拠に、従来通り、任意計上した所有資産の評価益のみ課税する方式を踏襲した。

したがって、明治 32 年から昭和 25 年のシャープ勧告に至るまで、法人所得課税における課税所得概念は、原則として、純資産増加説に依拠しつつ、その損益の年度帰属の基準としては、原則として、権利確定主義に拠っていたと解された。

### 第3章 昭和40年の法人税法における課税所得概念とその計算構造

第1章および第2章でみてきたように、明治32年から昭和25年のシャープ勧告に至るまで、首尾一貫して、法人所得課税における課税所得概念は、原則として、純資産増加説に依拠しつつ、その損益の年度帰属の基準としては、原則として、権利確定主義に拠っていたと解された。

昭和40（1965年）年の法人税法全文改正に伴い、法人の課税所得算定における基本原則について、法人税法22条1項は、「内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。」と規定し、「益金の額」の意義について、法人税法22条2項は、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」と規定している。しかしながら、法人税法には「所得の金額」の基礎となる「益金の額」の定義を定めた法文は存在せず、法人税法22条2項において「益金の額」に算入すべき「収益の額」を単に例示しているのみに止まっている。つまり、法人税法は、「益金の額」の基礎概念である「収益の額」がいかなる法理および論理に立脚し認識されるのかをその明文をもって規定していないのである。

そこで、本章では、法人税法22条、特に同条2項における課税所得概念とその計算構造を考察する。

なお、以下では、正式には、法人税法22条1項および同条2項において、「益金の額」および「収益の額」と規定されているが、通常、各々「益金」および「収益」と呼称されることから、それらの表現も用いながら論を展開する。

#### 第1節 法人税法22条2項の意義

税制調査会の昭和38（1963）年12月6日付「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（以下、「昭和38年税制調査会答申」という。）では、法人税法（昭和22年法律第28号）の全文改正に当たって、従来から税法が複雑かつ難解であるとの非難を受けていたこともあり、「法人税法・・・の構成においては、租税法律主義の建前を根本としつつ、同時に、一般納税者に判りやすい法令体系にすることを考慮」<sup>1</sup>するとともに、「（法

<sup>1</sup> 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（1963年）、第1、I、(1)。

ここで意図されている「法令体系」とは、具体的には、「納税者の負担及び制度の仕組み等に関する基本的事項はすべて法律に規定するが、他面、課税関係に多くみられるところのきわめて専門的、技術的な面や手続にわたる事項については、法律で制度の骨子を規定したのち、その内容の詳細は政令以下で規定する」というものである（同、第1、I、(1)）。

人) 税法の平明化を図る」<sup>2</sup> (括弧一筆者) 考えを明示し、これに基づいて、昭和 40 年に昭和 40 年 3 月 31 日法律第 34 号をもって法人税法の全文改正(以下、「現行法人税法」という。)が行われた。昭和 40 年当時、大蔵省主税局長であった泉美之松氏は、現行法人税法について、「法人税制は、租税法律主義が徹底され、従来税制上の重要事項が政令で規定されたり、あるいは国税庁長官の通達で処理されていたのに対し、重要事項は全て法律で規定し、専門的、技術的事項は政令で規定し、手続、様式等を省令で規定するというように税法の体系的整備が図られ、それとともに、法文の平明化、規定の明確化が行われている」<sup>3</sup> (傍点一筆者) と評されており、昭和 38 年税制調査会答申での議論が、昭和 40 年全文改正に当たって、大きな影響を与えたことが窺える。また、「租税法律主義の徹底」、「法文の平明化」および「規定の明確化」が当該改正における大きな柱とされていたことが推察される。

この全文改正において、旧法人税法第 9 条第 1 項(「内国法人の各事業年度の所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による」)(以下、昭和 40 年全文改正以前の法人税法を「旧法人税法」という。)は抽象的に過ぎ明確性を欠くとの理由から、新たに法人税の課税標準である各事業年度の所得の金額の計算に関する概括的規定として、法人税法 22 条が創設された。法人税法 22 条 1 項は、「内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。」と規定し、法人の課税所得算定における基本原則を定めている。したがって、この規定の表現から「所得の金額」が、「各事業年度の総体の純資産を増加させる積極的項目と、純資産を減少させる消極的項目との対立の上に所得が計算されることを明らかにしている」<sup>4</sup> ことが理解される。

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当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」と規定している。このことから、法人税法 22 条 2 項は、「所得の金額」の基礎となる「益金の額」について、その概念を明示していないことが解る。すなわち、別段の定めのあるものを除き、①資産の販売、②有償による資産の譲渡、③無償による資産の譲渡、④有償による役務の提供、⑤無償による役務の提供、⑥無償による資産の譲受け、⑦その他の取引で資本等取引(法人の資本金額と資本積立金額との合計額である資本等の金額の増加または減少を生ずる取引および法人が行う利益または剰余金の分配)以外のものに係る「収益の額」が例示的に規定されるに止まっているのである<sup>5</sup>。

<sup>2</sup> 同上、第 1、Ⅲ。

<sup>3</sup> 泉美之松「昭和四十年法人税改正の概要」『税務弘報』第 13 卷第 6 号(1965 年)、2 頁-3 頁。

<sup>4</sup> 武田昌輔『法人税法の解釈(三訂版)』(財経詳報社、1990 年)、28 頁。

<sup>5</sup> 吉牟田勲『新版 法人税法詳説-立法趣旨と解釈(平成 7 年度版)』(中央経済社、1995 年)、50 頁参照。

一方、法人税法 22 条 1 項および 2 項の規定から理解されるように、「課税所得を導く基礎概念としての所得又は損失とは、法人の純資産額の事業年度間における増加、又は減少のうち、法人と資本主との間に行われた資本の増減を伴う取引すなわち、資本の発生、増加、減少、消滅等をもたらす取引によって生じたもの以外のものから生じた所得又は損失である。」<sup>6</sup>と解される。

なお、昭和 25 年法人税基本通達 51「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。」、そして、同通達 52「総損金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本の払戻又は利益の処分以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう。」は、昭和 40 年において、各々、「益金とは、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増加の原因となるべき一切の事実をいう。」(51)、「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。」(52)とその文言が改められた。

課税所得の意義について、昭和 37 年 10 月 12 日税法整備小委員会における第 4 回審議では<sup>7</sup>、「所得概念に関して、従来主要な考え方として、所得源泉説（所得は一定の所得の源泉から回帰的に繰り返して発生する収入であることを必要とする説）と純資産増加説（一定期間における純資産の増加一家経費等所得の処分の性質を有するものによる財産減少は考慮しない—を所得と観念する説）があげられている。この両者の差異は、具体的、典型的には定型的な所得源泉によらない一時の所得（非事業用資産の譲渡による所得、贈与又は富くじの所得等）を課税所得に含めるかどうかという点である。わが国の税法は、現在、この点に関しては純資産増加説の考え方に立っていると認められる」<sup>8</sup>と述べられている。

そして、昭和 38 年税制調査会答申においても、「所得税及び法人税における所得概念については、個別経済に即した担税力を測定する見地からみて、基本的には、現行税法に表れているいわゆる純資産増加説（一定期間における純資産の増加一家経費等所得の処分の性質を有するものによる財産減少は考慮しない—を所得と観念する説）の考え方に立ち、資産、事業及び勤労から生ずる経常的な所得のほか、定型的な所得源泉によらない一時の所得も課税所得に含める立場をとるのが適当であると考えられる。」<sup>9</sup>との意見を示している。

---

伊豫田敏雄「法人税法の改正（一）」国税庁編『改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1965 年）、104 頁。

<sup>6</sup> 武田昌輔『法人税法の解釈（三訂版）』（財経詳報社、1990 年）、28 頁—29 頁。

<sup>7</sup> 「税法整備小委員会」とは、所得税法および法人税法の整備に関する基本問題の審議のため、税制調査会のもとに設置された小委員会である。税制調査会は、税法整備小委員会の意見を基として所得税法および法人税法の整備すべき大綱を決定し、昭和 38 年税制調査会答申を提出している（税制調査会、前掲注（1）、まえがき、伊豫田敏雄、前掲注（5）、93 頁）。

<sup>8</sup> 昭和 37 年 10 月 12 日 税法整備小委員会 4-1。

<sup>9</sup> 税制調査会、前掲注（1）、第 2、1。

上記昭和 38 年税制調査会答申等と同様に、泉美之松氏は、法人税法 22 条について、「税法上の損益については、従来どおり純資産増加説に則つとり、資産の増加を来たすものを収益とし、費用は収益に対応させて計算する原則を明らかにしている」<sup>10</sup>と述べられている。

また、昭和 40 年当時、大蔵省主税局税制第一課で立法に携わられた吉牟田勲教授は、法人税法 22 条について、「費用は収益に対応させて計算するなど原則を明らかにするとともに収益、原価、期間費用、損失等の例示を行な」<sup>11</sup>っているが、「この第 22 条は、規定の明確化を趣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>12</sup>との意見を述べられている。そして同じく、当時、大蔵省主税局税制第一課課長補佐であり、立法に携わられた伊豫田敏雄氏は、「旧法における所得計算についての原則規定（旧法人税法第 9 条第 1 項）は、明治 32 年に法人に対する所得税が創設されて以来変わっていない規定ですが、その後における企業会計の発達等も考慮されて、今回の改正を機にその具体化が図られています。ただ、今回のこの規定（法人税法 22 条）の改正の趣旨は、規定の具体化であって、この改正によって既に税務慣習として充分熟していると考えられる従来の法人税法の所得計算の変更が意図されているものではなくありません。」<sup>13</sup>（括弧一筆者）との見解を示されている。したがって、現行法人税法においても、その課税所得概念は、従来と変わることなく、原則として、純資産増加説に依拠していると解される。

昭和 30（1955）年頃、国税庁法人税課長であった志場喜徳郎氏は、旧法人税法第 9 条第 1 項における益金であるか損金であるかの性質に関する問題について、「総益金および総損金の概念構成については、『総益金とは、法令により別段の定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』（基通五一）ものとされ、『総損金とは、法令により別段の定のあるものの外資本の払戻又は利益の処分以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう』（基通五二）ものとしている。このように所得の計算の基礎となる総益金および総損金は、包括的にその内容が予定されており、納税義務者である法人の行為による事実および計算の対象としての事実のすべて（この事実には継続的な行為のみではなく、非継続的な行為によるものも、さらに対外的な取引関係によるいわゆる外部取引によるもの、対内的な計算関係によるいわゆる内部取引によるものもすべてが含まれる）を認識の対象としてとり入れ、その結果としてそこにおける正味財産の増加または減少をもたらすいつさいの事実をもつてその性質を判定するものとしているところに特徴が指摘しえられる。また、これに関し、右の

<sup>10</sup> 泉美之松、前掲注（3）、13 頁。

<sup>11</sup> 吉牟田勲「所得計算関係の改正」『税務弘報』第 13 巻第 6 号（1965 年）、125 頁。

<sup>12</sup> 同上、139 頁。

<sup>13</sup> 伊豫田敏雄、前掲注（5）、102 頁。



ように抽象的な表現形態をもつて示されており、その内容については必ずしも明確にされていないものともいえるが、益金・損金の認識と把握に関しては租税裁判例、長年月にわたる税務の慣習、確立され是認された租税行政通達、さらに、一般に認められた公正妥当な会計原則ならびに会計慣行、一般的な社会通念等を勘案して解釈をなすべきであろう。」<sup>14</sup>とその見解を示されている

そして、同氏は、資産の贈与（無償譲渡）について、「資産の贈与も、譲渡の一態様である。所得税法においては、贈与により資産の移転があつた場合には、時価に依る譲渡があつたものとみなして譲渡所得の課税を行うこととしている（同法五の二）が、法人税法においても、その旨の明文の規定は存しないが論理上これと同様である。即ち、贈与の場合には、贈与の時の時価によつて資産を譲渡したものとし、同時にその時価に相当する金額を受贈者に対する寄附金として取り扱うのである。従つて、この寄附金は、他の寄附金と共に寄附金についての損金算入限度の規定（法九Ⅲ後述）の適用を受けることとなるのである。」<sup>15</sup>（傍点一筆者）。他方、低額譲渡については、「これ（無償譲渡一筆者）と同様に、資産を時価に比して著しく低い価額で譲渡した場合において、その譲渡価額とその時価との差額に相当する金額を相手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、相手方に対する寄附金として取り扱われる（基七七）。」<sup>16</sup>と述べられている。

上述した志場喜徳郎氏の見解、そして、所得税法において、「資産を贈与した場合と実質的に同様であると考えられる低額譲渡」<sup>17</sup>（傍点一筆者）に対する措置は、「資産を時価の半額以下で譲渡した場合には、時価で譲渡があつたものとして課税することとなつて」<sup>18</sup>おり、「これは、無償贈与等の場合との権衡上とられた措置であ」<sup>19</sup>つたことを斟

<sup>14</sup> 志場喜徳郎編『法律學体系 コンメンタール篇 法人税法[1]』（日本評論新社、1955年）、130頁。

<sup>15</sup> 志場喜徳郎『法人税』（中央経済社、1958年）、113頁。

<sup>16</sup> 同上、113頁。

（時価による譲渡とみなす場合）

所得税法第5条の二（昭和25年3月31日法律第71号、昭和29年4月1日法律第52号改正）

遺贈（包括遺贈及び相続人に対する遺贈を除く。）又は贈与に因り第九条第七号（山林所得一筆者）又は第八号（譲渡所得一筆者）に規定する資産の移転があつた場合においては、遺贈又は贈与の時に於いて、その時の価額により、同条第七号又は第八号に規定する資産の譲渡があつたものとみなして、この法律を適用する。

② 著しく低い価額の対価で第九条第七号又は第八号に規定する資産の譲渡があつた場合においては、その譲渡の時に於ける価額により、当該資産の譲渡があつたものとみなして、この法律を適用する。

なお、前章で既に述べたように、法人税法第9条第3項は、「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、第一項の所得の計算上、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。」と定めていた。

法人税基本通達77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、当該譲渡価額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、これを寄附金として取り扱うものとする。」と規定していた。

<sup>17</sup> 税制調査会、第6回税法整備小委員会提出、昭和36年10月6日。

<sup>18</sup> 同上。

<sup>19</sup> 同上。

酌すると、法人税法では、旧法人税法第9条第1項をもって、少なくとも昭和27年頃には無償譲渡の場合も、その譲渡時における時価と帳簿価額の差額は、課税所得として課税していたのではないかと推察される。

上記と同様に、明里長太郎氏も、法人税法の課税所得概念について、「各事業年度の所得は、当該事業年度の総益金から総損金を控除した金額、換言すれば、当該事業年度における純資産の増加額である」<sup>20</sup>と述べられた上で、資産の低額譲渡について、次のような例題を用いて解説されている。

「A会社はB会社から下記の資産を150,000円で譲り受け、これを当該資産の帳簿価額として経理した。この取引を法人税法の見地からA、B両会社について検討し、その当否について検討し、その当否を簡単に述べなさい。なお、A、B両会社はともに同族会社ではない。」。例題中の「下記の資産」は、資産の種類＝三輪貨物自動車、譲渡時の時価＝450,000円、B会社の帳簿価額＝150,000円とされている<sup>21</sup>。

この例題におけるB社（譲渡会社）の場合について、同氏は、「A、B両会社のうちいずれかが同族会社であるときは、この資産の低廉譲渡取引は当然行為または計算の否認の対象となる」<sup>22</sup>。一方、「非同族会社については、政府の一方的意思による行為または計算の否認規定はこれを適用できない。税務計算は、原則として会社の行為または計算の側面に立ってこれらの適否を判定する。いわば受動的立場をとるのである。しかしながら、税法は常に取引の実態を重視し、課税の公平を理念とするから、非同族会社の取引であっても、それが不当に低額でなされ、しかも贈与したと認められるときには、実情に適するよう税法上の修正がなされるのである」<sup>23</sup>（傍点一筆者）。かくして、「会社が著しく低い価額で資産を譲渡した場合は、譲渡価額と譲渡の時の価額との差額相当額を相手に贈与したものと認め、その差額相当額を寄付金として取り扱うこととなっている。つまり、一応時価で譲渡したと仮定し、実際の譲渡価額との差額はその相手方に贈与したものと取り扱われる。」<sup>24</sup>（傍点一筆者）と述べられている。なお、当該取引の仕訳は下記のように示されている<sup>25</sup>。

現金	150,000円	自動車	150,000円
寄付金	300,000円	譲渡益	300,000円

<sup>20</sup> 明里長太郎『例解税務会計精義 法人税篇』（白桃書房、1962年）、49頁。

<sup>21</sup> 同上、92頁。

<sup>22</sup> 同上、92頁。

<sup>23</sup> 同上、92頁。

<sup>24</sup> 同上、92頁。

<sup>25</sup> 同上、93頁。

なお、当該仕訳は、「純額主義」で表記されているが、「総額主義」で当該仕訳を表記すれば次のようになる。

現金	150,000円	(自動車) 譲渡益	450,000円
寄付金	300,000円		
自動車譲渡原価	150,000円	自動車	150,000円

「総額主義」で表記しても、結果的には、ネットの額が純利益に反映されることになる。

次いで、同氏は、寄附金の処理に関して、「次に、寄付金の処理であるが、法人税法においては、寄付金は一定の限度額の範囲内において損金として認めることになっている。したがって、会社の寄付金の損金算入限度額が 300,000 円以上であるときには、この寄付金は損金に算入されることになって、譲渡益と通算される結果、譲渡により損益関係は生じない。しかし、寄付金の損金算入限度額が 300,000 円に満たないときは、その限度額をこえる寄付金は損金に算入されないので、この寄付金の限度超過額（譲渡益と損金算入寄付金額との差額）が課税利益に算入されることになる。（基通第 77 号）」<sup>26</sup>（傍点一筆者）と解説されている。

また、第二次まからずや事件（昭和 43（1968）年 6 月 27 日大阪高判（昭和 38（1963）年（ネ）第 353 号））では、借地権の無償譲渡に係る収益の発生事由が争点となったのであるが<sup>27</sup>、旧法人税法には昭和 36（1961）年まで借地権に関する何等の規定も設けられていなかった。旧法人税法では、昭和 36 年の改正において、所得税法の場合と同様に、借地権の対価とされる特別の経済的な利益の額を定めた法人税法施行規則第 16 条の 2（昭和 36 年 3 月 31 日政令第 36 号追加）およびその取扱いを定めた昭和 36 年 9 月 8 日直法 1-245 個別通達 44 および 53 の規定が設けられた<sup>28</sup>。

<sup>26</sup> 同上、93 頁。

なお、「基通第 77 号」は、法人税基本通達 77 のことである。

<sup>27</sup> この判例については、第 5 章第 2 節で詳述する。

<sup>28</sup> 税制調査会「税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明」（1961 年）、第 6 章、第 3、5、(1)、(ロ)。

法人税法施行規則第 16 条の 2（昭和 36 年 3 月 31 日政令第 36 号追加）  
（借地権の対価とされる特別の経済的な利益の額）

法人が借地権（建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権をいう。以下本条において同じ。）の設定（その存続期間の更新を含む。以下本条において同じ。）に伴い、通常の場合の金銭の貸付けの条件に比し特に有利な条件による金銭の貸付け（何らの名義もつてするを問わず、これと同様の経済的性質を有する金銭の交付を含む。以下本条において同じ。）その他特別の経済的な利益を受ける場合において、第一号に掲げる金額が第二号に掲げる金額の十分の五に相当する金額をこえるときは、当該金銭の貸付けにより通常の場合で金銭の貸付けを受けた場合に比して受ける利益その他当該特別の経済的な利益の額を当該設定の対価の額に加算した額をもって借地権の設定の対価として支払を受ける金額とする。この場合において、当該金銭の貸付けにより通常の場合で金銭の貸付けを受けた場合に比して受ける利益の額は当該金銭の貸付けを受けた金額から、将来返済を要する金額（利息を附する旨の約定があるときは、当該利息の額を含む。）について通常の金利による複利の方法で計算した現在価値に相当する金額を控除した金額によるものとする。

一 当該借地権の設定により支払を受ける対価の額と当該特別の経済的な利益の額との合計額（借地権の存続期間の更新の場合には、当該更新に係る当該合計額に従前の当該借地権の設定に係る当該合計額を加算した金額）

二 当該借地権の目的となつた土地の当該設定の時における価額（その額が明らかでないときは、前号に掲げる金額と当該借地権の設定により支払を受ける地代の年額の二十倍に相当する金額との合計額）

② 法人が前項の貸付けを受けた金銭のうち同項の規定により借地権の設定の対価の額に加算される額の全部又は一部に相当する金額を返済した場合には、当該返済をした金額は、当該借地権の目的となつた土地の帳簿価額に加算するものとする。

昭和 36 年 9 月 8 日直法 1-245 個別通達

（特別の経済的な利益を算定する際の借地権の範囲）

規則第 16 条の 2 第 1 項に規定する借地権は、建物または構築物の所有を目的とする地上権または

昭和 36 年 12 月 7 日付「税制調査会答申」における「答申の審議の内容及び経過の説明」では、「借地権に関する課税の合理化（所得税及び法人税関係）」が検討されており、「借地権の設定に際し、権利金の授受が行われる慣行のある地域においても、権利金の授受がないか又は一般の例に比較して著しく低い価額の権利金で借地権の設定が行われ

---

賃借権に限られるから、これらの特別な施設を設けない単なる物品置場とすることを目的とするようなものは含まれない（「44」）。

（使用貸借名義による土地使用の取扱）

土地を他人に使用させることに伴い、規則第 16 条の 2 第 1 項に規定する特別な経済的な利益を受ける場合には、それが、たとえ使用貸借の名のもとにおこなわれているものであつても、同項の規定の適用については、賃借権の設定にあたるものとして取り扱う（「45」）。

（存続期間の更新の意義）

規則第 16 条の 2 第 1 項に規定する「存続期間の更新」には、契約により借地権の存続期間を更新する場合のほか、借地法第 4 条（更新の請求、建物等の買取請求権）第 1 項、第 6 条（法定更新）第 1 項および第 7 条（法定更新）本文の規定により、その存続期間を更新したものとみなされる場合も含まれる（「46」）。

（借地権の設定に伴う保証金等の取扱）

借地権の設定（その存続期間の更新を含む。以下同じ。）に伴い、明らかにその地方において通常行われる程度の保証金等の額をこえて保証金等の名義による金銭を受け入れた場合においても、その金銭の受入れは特別な経済的な利益として取り扱うのであるが、その地方において通常行われる程度の保証金等の額が明らかでないときは、その額は、借地権設定契約による地代の 3 月分相当額として取り扱う（「47」）

（特別な経済的な利益を受ける場合の意義）

規則第 16 条の 2 第 1 項に規定する「特別な経済的な利益を受ける場合」には、特に有利な条件による金銭の貸付を受ける場合のほか、借地権の設定に伴い、従来からの債務についての特に低い利率への切替え、借地権者の有する資産（その借地権が設定された土地の上に建築された建物等を含む。）の無償または特に低い賃借料による貸付を受ける場合等も含まれる（「48」）。

（借地権設定後に受ける特別な経済的な利益）

借地権の設定契約後、特に有利な条件による金銭の貸付等を受けた場合において、それが当該借地権の設定に伴うものであると認められるときは、その貸付等を受けた時において、規則第 16 条の 2 の規定の適用があるのであるから留意する（「49」）。

（借地権の存続期間更新の場合の経済的な利益の額の計算）

借地権の存続期間の更新があつた場合における金銭の貸付等による経済的な利益の額は、更新に際し金銭の貸付等を受けないで従前の金銭の貸付等を継続して受けることとした場合には、その貸付金等の額を基礎とし、更新に際し追加して金銭の貸付等を受けた場合には、従前の貸付金等の額とその追加額との合計額を基礎とし、その後の貸付期間により計算する（「50」）。

（借地権の存続期間更新の場合に課税対象となる借地権の対価の額）

借地権の存続期間の更新があつた場合においては、その更新に伴い受ける対価の額と特別な経済的な利益の額との合計額にそれ以前に受けたこれらの金額の合計額を加算した金額が、更新のときの土地の価額（更地の価額）の 10 分の 5 に相当する金額をこえるときに規則第 16 条の 2 第 1 項の規定の適用があるが、借地権の存続期間の更新に伴い課税の対象となる金額は、その更新に伴い受ける対価の額と経済的な利益の額との合計額に限られるのであるから留意する（「51」）。

（複利の方法による現在価値に相当する金額の計算）

規則第 16 条の 2 第 1 項に規定する「返済を要する金額について通常の金利による複利の方法で計算した現在価値に相当する金額」は、返済を要する金額に返済期間に応じ通常の金利（利子を支払うこととなっている場合には、その利子の率と通常の金利との差率とする。）による複利現価率を乗じて計算した金額による。この場合における「通常の金利」は原則として年 8 分とし、「返済期間」は 1 年を単位として計算した期間（1 年未満の端数があるときは切り捨てて計算した期間）とし、「複利現価率」は小数点以下第 3 位まで計算した率（第 4 位を切り上げる。）とする。

なお、利率を年 8 分とした場合の複利現価率は、次表のとおりである（「52」）。（表は省略する一筆者）。

（新法施行後に借地権の存続期間の更新があつた場合の課税）

昭和 36 年 4 月 1 日前に設定された借地権について、同日以後その存続期間の更新があつた場合には、その更新については規則第 16 条の 2 の規定の適用があるのであるから留意する（「53」）。

る例が見受けられ、これに対する課税が問題となっている。

すなわち、法人税は、一般に資産の無償譲渡又は低額譲渡はもちろん、一般に相当の対価をえないで取引を行なった場合には、相当の対価があつたものと認定することとしていることから、上記のような例についても、近傍の借地権割合等を基準として相当の権利金収入の認定課税を行うことを原則としている。

このように、借地権の設定に際し、必ず近傍の借地権割合からみて相当と認められる権利金の授受があるべきものとするのは、借地契約にも権利金にも種々の性格があることから取引の実情に合わない面もあり、実際の取扱いにおいては、個別的な事例について例外的な取扱いを認めている例もある。しかしながら、権利金の授受のあつたものに比し高額な地代を徴しているにもかかわらず、権利金収入の認定課税を受けた例等常識に合わない取扱いもみられ、いかなる場合に権利金の認定課税を行うべきかの合理的基準を明らかにすることが要求されている。」<sup>29</sup>（傍点一筆者）と述べられている<sup>30</sup>。

当時、法人税法施行規則第 16 条の 2 は、旧法人税法第 9 条第 8 項の旧法人税法第 9 条第 1 項における各事業年度の所得の計算事項の命令委任により、借地権の対価、すなわち権利金に相当する金額を収入することに代え、またはその金額の一部だけを収入し、通常の場合の金銭の貸付けの条件に比し特に有利な条件（無利息または低利率）による金銭の貸付けその他特別の経済的な利益を受ける場合におけるその借地権の対価とされる特別の経済的な利益の額についてのみ定めており<sup>31</sup>、借地権の対価とされる特別の経済的な利益を受けてない場合、すなわち資産（借地権）の無償譲渡または低額譲渡を行なった場合、相当の対価があつたものとして課税することについて何ら規定していない。また、個別通達 44 および 53 においても、それらの内容は法人税法施行規則第 16 条の

<sup>29</sup> 同上、第 6 章、第 3、5、(2)、(イ)。

<sup>30</sup> この点に関して、明里長太郎氏も同様に、「最近大都市においては、土地の賃貸借に際してはその使用の対価として地代のほか権利金その他の一時金を収受するのが通常であるので、法人が、自己の土地に借地権または地役権を認定させて他人にその土地を使用させた場合において、権利金の授受がないときまたは一般の例に比して著しく低い価額の権利金しか授受しなかったときは、一般の資産の無償譲渡または低額譲渡と同じように、相当の対価の授受があつたものと認定して課税するのが原則的な取扱いである。ところが、これによれば、土地の賃貸借契約にあたり、相当の地代を徴しているにもかかわらず、権利金を収入していないからといって、その権利金収入の認定課税を行うことになる。また、従来取扱いにおいては、権利金に見合う原価相当分については損金算入を認めないこととしていた。このため、権利金の課税については、実情にそわない面があつたことその他取扱上明でなかつた点もあるので、今回新たに次のような規定が創設され（法人税法施行規則第 16 条の 2（土地の使用に伴う対価についての所得の計算）（昭和 37 年 3 月 31 日政令第 95 号本条全文改正）、第 16 条の 3（借地権の設定等により地価が著しく低下する場合の土地等の帳簿価額の一部の損金算入）（同）、第 16 条の 4（借地権等につき更新料を支払った場合の所得の計算）（同））、その取扱いが合理化された。」（傍点および括弧一筆者）と述べられている（明里長太郎「昭和 37 年 3 月改正の法人税法、租税特別措置法および国税通則法の概要」『例解税務会計精義 法人税篇』（白桃書房、1962 年）、4 頁）。

なお、昭和 36 年 9 月 8 日直法 1-245 個別通達は、昭和 37 年 3 月 31 日政令第 95 号による上記法人税法施行規則の改正に伴い、昭和 38 年 2 月 5 日付直審（法）12 個別通達が発遣され、借地権の取扱いに関して、27 項目に亘る規定が定められた。

<sup>31</sup> 税制調査会、第 8 回税法整備小委員会、昭和 36 年 10 月 25 日。

2に関するより具体的な取扱いを定めているに過ぎず、これと同様である。

上述してきたことと前章で示した低額譲渡に関する市丸吉左エ門氏の見解、そして、現行「法第 22 条第 2 項によれば、『有償又は無償による資産の譲渡又は役務提供・・・に係る当該事業年度の収益の額』も各事業年度の益金の額に算入すべきものとされ、借地権も資産であるから、これを無償で譲渡した場合、つまり贈与をした場合に収受すべきであつた権利金相当額は、益金の額に算入される」<sup>32</sup>こととを合わせ考えるに、資産の無償譲渡および低額譲渡以外の取引、すなわち役務の無償提供および低額提供においても、特にその旨の明文の規定は存していなかったものの、旧法人税法第 9 条第 1 項における総益金ないし益金の解釈のみをもって、その相当の対価、つまり、時価をもって総益金ないし益金と観念されていたことが窺える。

他方、昭和 38 年 4 月 19 日税法整備小委員会における第 23 回審議では、資産の無償譲渡および低額譲渡の明文化について審議しており、「現物贈与又は低廉譲渡を行つた場合に、その贈与等を行つた法人において、その物の時価がその帳簿価額をこえる部分が贈与により生じた利益として課税を受ける旨法令上明らかにする必要があると考えるがどうか。」<sup>33</sup>との意見を表明している。これを受けて、昭和 38 年税制調査会答申では、「現物贈与又は低廉譲渡を行つた場合に、その物の時価がその帳簿価額をこえるときは、そのこえる部分を譲渡（贈与）により生じた所得としてその贈与を行つた法人に対し課税することとなっているが、取扱い明確化の意味において、法令上新たに規定を設けることとする。」<sup>34</sup>としている。このことから、上記で示したように、昭和 40 年の全文改正に当たって、大きな柱とされた「租税法主義の徹底」等を考慮した結果、「無償による資産の譲渡」は、法人税法 22 条 2 項において、「益金の額」に算入される「収益の額」を生じさせる取引の例示の 1 つとして明文化されたと解される。

上記税法整備小委員会および税制調査会の両審議では、「無償による役務の提供」については何ら言及していなかったものの、上述してきたこと、そして、法人税法 22 条の改正の趣旨が、規定の具体化であつて、従来の法人税法の所得計算の変更を意図したものであること、また、昭和 40 年当時、大蔵省主税局税制一課におられた原一郎氏の「収益の額には、無償による資産の譲渡、または役務の提供が例示されているが、・・・

<sup>32</sup> 武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法 第 4 巻』（第一法規）、3859 頁。

小松芳明教授も、この点について、同様に解しておられる（小松芳明「借地権課税と租税法主義」『日税研論集』第 2 号（1986 年）、36 頁）。

なお、白石満彦氏によれば、旧法人税法における借地権認定課税について、その多くは同族会社における場合であつて、同族会社の行為又は計算否認の規定が適用される場合が多かつた。しかし、親子会社の場合にもみられる様に、必ずしも、同族会社の行為又は計算否認の規定による場合に限らなかつた。同族会社の場合も含め、基本的には営利追求を目的とする法人の所得の一般的な計算規定に根拠を置いていたとされている（白石満彦「借地権課税八〇年のあゆみ」『税大論叢』第 6 号（1972 年）、284 頁－304 頁参照）。

<sup>33</sup> 昭和 38 年 4 月 19 日 税法整備小委員会 23-1。

<sup>34</sup> 税制調査会、前掲注（1）、第 2、7、VII、（2）。

従来の取扱と変わるものではない。」<sup>35</sup>との見解を合わせ勘案すると、法人税法 22 条 2 項の規定は、要するに、「益金の額に算入すべき金額は資本等取引以外の取引に係る当該事業年度の収益の額」であって、伊豫田敏雄氏が述べられているように、「資産の販売、有償または無償による資産の譲渡または役務の提供等はいずれも取引の例示であって、非常に重要な意味を持つものでは」<sup>36</sup>なく、法人税法 22 条 2 項における取引の例示は、「無償譲渡等取引」も含め、従来から旧法人税法第 9 条第 1 項における総益金ないし益金の解釈によって課税の対象とされてきた取引であると解される。ただ、「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』といわれないう懸念もあるので特に掲げたもので」<sup>37</sup>あって、「資産の贈与により生ずる収益等が含まれている点で、企業会計上の用語としての収益とその範囲が若干異なることに」<sup>38</sup>、注意を要するのである。

これらのことから、法人税法 22 条 2 項に規定されている個別的な「収益の額」は、「所得の金額」の算定上は、「とにかく益金の額に算入しなければならないというような表現によって演繹的に『益金の額』」<sup>39</sup>が規定されていることが理解される。

また、法人税法 22 条 2 項にいう「取引」とは、「企業会計における会計事実と原則的に合致する……。また商法にいう『日日ノ取引其ノ他財産ニ影響ヲ及ボスベキ一切ノ事項』（商法第三二条）を指すものとみて差支えない」<sup>40</sup>と考えられる。すなわち、「取引」には、自己以外の外部の者との取引、すなわち、外部取引のみ<sup>41</sup>ではなく、「内部取引もはいる」<sup>42</sup>のである。これは、旧法人税法第 9 条第 1 項において、「取引」という文言は存していなかったものの、その解釈として当然のことであって、従来と同様に、「簿記上の取引」がその基底に存するものと解される<sup>43</sup>。したがって、法人税法 22 条 2 項における「取引」の概念は、「企業会計における取引が基底に置かれてはいるが、それと完全には一致するものではなく、また、商法に規定する取引とも一致するものではない」<sup>44</sup>と解される。そして、法人税法 22 条 2 項は、「『取引による収益の額』とは規定せず、『取引に係る収益の額』と規定されているので、取引自体から生ずる収益のみならず、

---

<sup>35</sup> 原一郎「[法人税関係改正法詳解] 法人税法の全文改正について—各事業年度の所得金額および税額の計算（外国税額控除および外国法人を除く。）関係」『税経通信』第 20 第 7 号（1965 年）、126 頁。

<sup>36</sup> 伊豫田敏雄、前掲注（5）、102 頁。

<sup>37</sup> 吉牟田勲、前掲注（11）、140 頁。

<sup>38</sup> 伊豫田敏雄、前掲注（5）、103 頁。

<sup>39</sup> 同上、102 頁。

<sup>40</sup> 武田昌輔「全文改正法人税法の解説（上）」『産業経理』第 25 巻第 6 号（1965 年）、50 頁。

<sup>41</sup> 金子宏「所得概念について」『税経通信』第 25 巻第 6 号（1970 年）、58 頁参照。

<sup>42</sup> 松沢智他「シンポジウム 企業課税の諸問題」租税法学会編『企業課税の諸問題 租税法研究第 4 号』（有斐閣、1977 年）、133 頁（武田昌輔教授 発言）。

<sup>43</sup> 伊豫田敏雄、前掲注（5）、102 頁。

<sup>44</sup> 武田昌輔「課税所得の基本問題（中）—法人税法二十二条を中心として—」『判例時報』第 952 号（1980 年）、4 頁。

取引に係る収益発生基因から収益を生ずる場合も含むことになる」<sup>45</sup>と考えられる。

法人税法 22 条 2 項における「別段の定めがあるものを除き」の「別段の定め」とは、法人税法の他の規定、いわゆる 23 条以下の規定をはじめとして、租税特別措置法その他の法律および政令を包含するものと解される<sup>46</sup>。この「別段の定め」は、「①『益金の額に算入しない』または『損金の額に算入する』および②『益金の額に算入する』または『損金の額に算入しない』という、4 種の表現を採る。これにより、所得の金額は、一般的概念として予定されているものよりも、①前 2 種の表現の場合には狭く（少なく）、②後 2 種の表現の場合には広く（多く）なる」<sup>47</sup>のである。そして、「別段の定めによつて、純資産の増加があつても益金の額に算入されず、純資産の減少があつて損金に算入されない場合もあるが、これは租税政策的立法、わが国の法人税法が拠っている法人税観等によるものである」<sup>48</sup>と考えられる。

一方、旧法人税法においても、「総益金および総損金の認識と把握においては、・・・それぞれの包括的概念を修正し、この結果として最終的に益金、損金の内容を構成せしめるものとしての個別的規定がある。即ち、これらの個別的規定は、いわゆる『法令により別段の定めのあるもの』としての具体的な内容をなすものであり、本条（第 9 条）第二項以下の規定により、さらに租税特別措置法、その他の関係法令により、『益金に算入しない』、『益金に算入する』、『損金に算入しない』、『損金に算入する』との形式により規定されているものである。これらの諸規定は、租税目的の見地から、経済政策・産業政策その他の政策上の要請から、また租税制度の構造上所得計算技術の規整上の見地から等の各種の事由ないし事情を背景として定められているものであり、包括的な概念に対して特例的、宣言的に規定されている」<sup>49</sup>（括弧一筆者）た。

このことから、「わが国の法人税法が往々純資産増加説によつて課税所得を計算するものであるというわれているのは、別段の定めのないかぎり、純資産の増減があれば、すべて益金・損金として把握されるという意味においてである。」<sup>50</sup>と解される。

「益金の額」および「収益の額」に関して、昭和 40 年当時、大蔵省税制第一課課長補佐であられた武田昌輔教授は、「益金の額」とは、法人税法上、課税標準たる所得金額

<sup>45</sup> 松沢智『租税実体法—法人税解釈の基本原則 [増補版]』（中央経済社、1983 年）、124 頁。

<sup>46</sup> 同上、102 頁。

吉牟田勲教授は、「別段の定め」について、「法人税法 22 条以外の他の規定・・・はもちろん、租税特別措置法、会社更生法、輸出入組合法など他の法律の法人税の課税所得の計算、すなわち益金の額や損金の額に関する規定、法人税法施行令その他のこれらの法律の施行令等も含まれる」と解されている（吉牟田勲、前掲注（5）、58 頁）。

<sup>47</sup> 小宮保『法人税の原理』（中央経済社、1968 年）、114 頁。

なお、ここでいう「一般的概念」、つまり、「所得の一般的概念」とは、「実質的な『別段の定め』をすべて捨象してしまった際に観念される所得」という意味である（同、114 頁）。

<sup>48</sup> 日本会計研究学会・税務会計特別委員会「税務会計の基本問題に関する研究—税法における所得計算原理の解明と批判—」（1967 年）、二。

<sup>49</sup> 志場喜徳郎、前掲注（14）、131 頁。

<sup>50</sup> 日本会計研究学会・税務会計特別委員会、前掲注（48）、二。



を算定するために設けられた税法上の固有概念、つまり法的概念であるが、わが国法人税法は、「益金の額」に含まれるべき「収益の額」は、それ自体に税法上の定義を有せず、また、法人税法は法人税法が趣向するその目的に適合する課税所得を算定すればよいのだが、わが国法人税法それ自体では網羅的・完結的に課税所得金額を算定し得ない。このことを斟酌すると、「収益という用語は、・・・最終的には税法の目的、いかえれば課税所得の理念にしたがって解釈する必要がある」<sup>51</sup>と解され、故に、「税法上の評価を受けた収益の概念」<sup>52</sup>と考えられるが、「収益の額」という用語は条理によって解釈されなければならないのは当然であるし、その用語が会計上のものである以上は、法人税法における「収益の額」の解釈として、わが国の「企業会計原則」を内包する企業会計や適正なる会計慣行を組み入れて解釈すべきものであると述べられている<sup>53</sup>。

また、法人税法 22 条 2 項は、「益金の額」の内容を規定するものであると同時に、期間損益ないしは所得の年度帰属に関する事項を規定したものである。これは、「当該事業年度の収益の額」における「当該事業年度『の』」によって表現されており、したがって、「当該事業年度に帰属する収益の額」と解されている<sup>54</sup>。

税法における期間損益決定の原則について、昭和 38 年税制調査会答申では、「税法上個々の規定について検討するときは、・・・税法全体の構造としては、権利確定主義を中核としながらも、その具体的適用は相当広く弾力性に富み、経済の実態及び企業会計の進展に伴った期間損益決定についての一つの体系を形成しているものと考えられ、細目において差異の生ずるのは課税の公平という租税目的上の要請から当然としても、企業会計における場合の発生主義と結果的には一致している面が多い」（傍点－筆者）。しかしながら、税法は、「法律として、すべての納税者について統一的に扱う必要から、期間損益の決定を単に会計上の事実行為に立脚した基準にのみ委ねることができず、他に特別の定めがない場合の一般的判定基準としては、なんらかの法的基準をもとめなければならないため」、課税所得の年度帰属の原則として、権利確定主義をその基本的基準としていると結論付けている<sup>55</sup>。

そして、この権利確定主義の具体的内容に関して、昭和 38 年税制調査会答申では、「各種の意見（外部取引につき、①対価請求権の確定したとき、②所有権の移転又は役務の提供があつたとき、③引渡し又は対価請求権につき債務者が同時履行の抗弁権を失なつたとき、④定められている債務履行期等のいずれかを基準とする意見）があつたが、個別規定で補うことにより具体的な適用は③の引渡し又は対価請求権につき債務者が同時

<sup>51</sup> 武田昌輔「課税所得の基本問題（上）－法人税法 22 条を中心として－」『判例時報』第 949 号（1980 年）、5 頁。

<sup>52</sup> 同上、6 頁。

<sup>53</sup> 同上、4 頁。

<sup>54</sup> 吉牟田勲、前掲注（11）、139 頁。

「座談会 改正法人税法の問題点」『税経通信』第 20 巻第 6 号（1965 年）、108 頁－109 頁、111 頁（伊豫田敏雄 発言）。

<sup>55</sup> 税制調査会、前掲注（1）、第 2、4、（1）。

履行の抗弁権を失なつたときによることに近くなるとしても、法的な基本的基準としては②の所有権の移転又は役務の提供があつたときとすることが適当と認められる<sup>56</sup>とされている。

このことから、この当時においても、法人の課税所得の年度帰属は、原則として、権利確定主義に基づくものであり、従来と同様に、「所有権の移転又は役務の提供があつたとき」をその法的な基本基準としつつも、実際には、「権利確定主義によらない場合もある<sup>57</sup>」ことから、必ずしもそれは絶対的な基準ではないと考えられる。また、企業会計上の収益の実現については、法人税法上、権利確定主義によって各々その収益の法律的性格に応じて確認されるのであって、その実、個別規定を含め法人税法の法体系の観点からは、完全に一致しないまでも企業会計における「実現の内容にほぼ近いもの」となると解される<sup>58</sup>。

<sup>56</sup> 同上、第2、4、(2)。

税法整備小委員会は、法人税法が権利確定主義を基準としていることについて、「所得の概念を計算期間中における純資産の増加に求めつつも、持続する資産の評価益は原則としてこれを考慮しないと同様に、広義の発生主義（付加価値の付加等）の中においても、財貨→貨幣（又はその等価物）の段階において所得の実現を認識して、その法律的基準を対価請求権の発生、確定に求めるという立場からであると考えられる。」と述べている（昭和37年10月26日 税法整備小委員会 5-2）。

<sup>57</sup> 泉美之松・吉田富士雄「対談 昭和40年度 税制改正のすべて」『税経通信』第20巻第6号（1965年）、185頁（泉美之松氏 発言）。

同様に、税法整備小委員会においても、「現行税法の規定は、権利確定主義の原則にしても、期間損益決定のための原則規定としては不十分と考えられ、この際、法令上新たに期間損益決定についての原則規定を設けるべきではないかという議論を生じよう。」とされている（税法整備小委員会、前掲注（56））。

<sup>58</sup> 伊豫田敏雄、前掲注（5）、103頁。

小宮保、前掲注（47）、237頁参照。

武田隆二『法人税法精説』（森山書店、2000年）、117頁参照。

昭和25年法人税基本通達249（昭和25年9月25日直法1-100）「資産の売買による損益は、所有権移転登記の有無及び代金支払の済否を問わず売買契約の効力発生に属する事業年度の益金又は損金に算入する。但し、商品、製品等の販売については、商品、製品等の引渡しの時を含む事業年度の益金又は損金に算入することができる。」は、昭和40年当時も存在していた。

当該通達について、税法整備小委員会の第5回審議では、「法人税法基本通達249は、本文における権利確定主義のただし書として、商品、製品等の販売については引渡し基準を認めている。しかも、適用範囲を考慮すれば、むしろただし書が実際上は原則に近い態様となつていゝといえる。」と述べている。このことから、この当時においても、課税所得の年度帰属において、「所有権の移転又は役務の提供があつたとき」が絶対的な基準ではないことが理解できる（税法整備小委員会、前掲注（56））。

なお、当該通達は、昭和44（1969）年5月1日法人税基本通達（直審（法）25（例規））の改正で、「棚卸資産の販売による収益の額は、その引渡しがあつた日の属する事業年度の益金の額に算入する。」（2-1-1）、そして、「固定資産の譲渡による収益の額は、その引渡しがあつた日の属する事業年度の益金の額に算入する。ただし、法人が当該固定資産の譲渡に関する契約の効力発生の日以後引渡しの日までの間における一定の日その譲渡による収益が生じたものとして当該日の属する事業年度の益金の額に算入したときは、これを認める。」（2-1-3）と改められた。したがって、法人税基本通達では、引渡し基準が課税所得の年度帰属において原則となった。その後、昭和55（1980）年5月15日（直法2-8（例規））「法人税基本通達等の一部改正について」で、法人税基本通達2-1-1および同通達2-1-3は、引渡し基準が継承されつつ、2-1-1はそのまま残され、2-1-3は2-1-14に移行された。なお、この改正で、法人税基本通達2-1-2の規定が設けられ、法人税基本通達2-1-2の規定は、「棚卸資産の引渡しの日の判定」を規定し、「引渡しの日」がいつであるかについて、相手方が検収した日や相手方において使用収益ができることとなった日等を例示し、

法律である法人税法上の課税所得は、原則として、「権利確定主義を採用するために『収入すべき権利の確定した収益』と『履行すべき義務の確定した費用』との総額の比較において計算される」<sup>59</sup>のであって、法人税法 22 条 2 項にいう「収益の額」とは総額概念となる。このことから、法人税法 22 条 2 項に規定されている例示的な「収益の額」は、商品の販売の場合には売上高、役務の提供の場合には収入を意味し、ネットの概念である利益とは異なる「グロスの概念」であると解される<sup>60</sup>。ここで、「収益」という用語は、財務諸表規則その他の法令、会計上広汎に使用されているのであるが、「法人税法上は収入金額に近い意味において使われているもの」<sup>61</sup>であり、「収入では評価益や債務免除益が入らないので『収益』という言葉を用いている」<sup>62</sup>と考えられる。

キャピタル・ゲインについて<sup>63</sup>、昭和 38 年税制調査会では、「資産を処分した者の経済力の増加に着目して、基本的にこれを課税所得とする現行税法の建前を維持するのが相当である」。他方、「税法上の損益発生原則として広義の発生主義によつて所得の発生を認識せず、権利確定主義によつてこれを認識しようとする立場からは、特異な例外というべき」<sup>64</sup>未実現のキャピタル・ゲインである資産の評価損益については、「純資産増加説の立場においても、所得は実現されたものに限ってこれを観念するのが妥当と認められるので、基本的には、現行所得税の取扱いのように評価損益の計上は認めないこととする。ただし、法人が、これを利益に計上した場合には、法人利益の取扱いにおいて他の実現された利益となんら異なるところはないので、特に課税上の弊害がない限り、これを所得と観念することは当然である。」<sup>65</sup>。しかし、「評価益を課税所得に含めることについては、改正商法との関連もあり、今後において各資産別に慎重に検討すべきものとする」<sup>66</sup>としている<sup>67</sup>。これを受けて、昭和 40 年の全文改正に際し、固定資産の

---

より具体的に明らかにしている。また、この「引渡しの日の判定」は、固定資産の場合にも適用されることとなっている（2-1-14）。

<sup>59</sup> 末永英男『税務会計研究の基礎』（九州大学出版会、1994 年）、204 頁。

<sup>60</sup> 伊豫田敏雄、前掲注（5）、103 頁。

<sup>61</sup> 同上、103 頁。

<sup>62</sup> 吉牟田勲、前掲注（11）、140 頁。

<sup>63</sup> キャピタル・ゲインとは、「土地、減価償却の対象となる有形固定資産、投資有価証券並びに特許権等の無形固定資産などの資本的資産の取引から生ずる利益」である（中津武晴監修・足立正喜編『新訂版 税法用語辞典』（大蔵財務協会、1995 年）、128 頁）。

<sup>64</sup> 税制調査会、前掲注（1）、第 2、4、（8）。

税法整備小委員会、前掲注（56）。

<sup>65</sup> 税制調査会、前掲注（1）、第 2、1、（1）、（3）。

税法整備小委員会の第 4 回審議では、資産の評価損益について、「法人税では、法人が資産評価損益を計上した場合は時価を限度として、これを認めることとし」ている。「これは、純資産増加説の立場においても、一般的に所得は実現されたものに限られるとし、評価損益は、本来未実現利益（損失）に属するが、法人がこれを利益に計上して配当等の基礎とする限りにおいて、他の実現された利益と同じ取扱いをなすべきであるという考え方に出たものと思われる」としている（昭和 37 年 10 月 12 日 税法整備小委員会 4-1）。

<sup>66</sup> 税制調査会、前掲注（1）、第 2、4、（8）。

<sup>67</sup> 昭和 41 年の企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書」では、キャピタル・ゲインについても「企業会計原則上売買又は交換に係る差益をいかなる場合に計上し、如何なる場合に計上すべきでないかが、必ずしも十分に明らかにされていないが、今後、この点に関する企業会計

評価益について、「別段の定め」である法人税法 25 条の規定が設けられ、所有資産の評価換えによる評価益は会社更生法等による評価換等の場合は別として、原則として益金へ算入しない旨が定められた<sup>68</sup>。すなわち、これは、「別段の定め」である法人税法 25 条が設けられたことによって、法人税法の法体系の観点からは、所有資産につき、原則として、取得原価主義が採用され、従来 of 経常的時価評価主義（時価以下主義）が法人税法上廃止されたことを意味する<sup>69</sup>。そして、このことは、昭和 37（1962）年の商法改正（昭和 37 年 4 月 20 日法律第 82 号）により、商法上資産の評価益を計上することが認められなくなったことを考慮したものと解せられる<sup>70</sup>。

ここで留意すべきは、所有資産の評価益の益金不算入を定めた法人税法 25 条の規定は留意的・確認的规定と考えられることである<sup>71</sup>。すなわち、所有資産の評価益は、第 1 章および第 2 章で述べたように、純資産増加説の理論上、当然に収益であり、法人税法 22 条 2 項は資本等取引以外の取引に係る収益を益金の額に算入すべきものと規定していることから、評価換えは、本来的には、法人税法 22 条 2 項における「その他の取引」に属し、一応所有資産の評価益も収益となって、益金の額に算入されることになる。そこで、法固有の要請としては収益となるのであるが、未実現収益として一般に認められているところのものであるが故に、特別な場合に生ずる評価益（例えば、会社更生法に基づいて行われる評価益等）を除き、ゴーイング・コンサーンを前提とする所有資産の評価益を特に「益金の額に算入しない」旨を法人税法 25 条で規定しているのである<sup>72</sup>。

したがって、わが国法人税法は、法人の課税所得計算において、まず資本課税を排除して所得に課税することを明確にした上で、原則として、純資産増加説に基づき<sup>73</sup>、「益金の額」に包含される一定期間における純資産増加の原因となる個別の収益、すなわち「収益の額」を「別段の定め」があるものを除き、法人の課税所得として捕捉するというように解することができる。そして、その一方で、対外取引におけるその年度帰属の

---

原則の考え方を明らかにすることが妥当である」としている（総論三、（6））。

<sup>68</sup> 資産の評価換えは原則的には認められてないのであるが、次のような場合の評価益については、その資産の時価を限度として「益金の額」に算入される。

1. 会社更生法（平成 14 年法律第 154 号）または金融機関等の更生手続の特例等に関する法律（平成 8 年法律第 95 号）の規定に従って行う評価換え（法人税法 25 条 2 項）。
2. 民事再生法の規定による再生計画認可に伴う評価換え（法人税法 25 条 3 項）。
3. 保険会社が保険業法第 112 条（株式の評価の特例）の規定に基づいて行う株式の評価換え（法人税法 25 条 2 項及び法人税法施行令 24 条）。

<sup>69</sup> 吉牟田勲「資産再評価・時価主義と企業税制」（武田昌輔編『企業課税の理論と課題 二訂版』税務経理協会、2007 年）、157 頁。

<sup>70</sup> 同上、157 頁。

<sup>71</sup> 末永英男『法人税法会計論 第 7 版』（中央経済社、2013 年）、57 頁。

松沢智『租税実体法—法人税解釈の基本原理解』（中央経済社、1983 年）、125 頁。

吉国二郎・武田昌輔『法人税法〔理論編〕改訂 3 版』（財経詳報社、1972 年）、183 頁。

<sup>72</sup> 末永英男、前掲注（71）、57 頁。

吉国二郎・武田昌輔、前掲注（71）、183 頁。

武田昌輔、前掲注（44）、7 頁。

<sup>73</sup> 吉国二郎・武田昌輔、前掲注（71）、168 頁—169 頁参照。

基準は、原則として、権利確定主義を中核とするものであると解される<sup>74</sup>。

## 第2節 低額取引の取扱い

法人税法 22 条 2 項は、「無償譲渡等取引」についてはその明文をもって規定しているが、資産の低額譲渡、低利融資等、いわゆる通常の対価よりも低い対価による取引（以下、「低額取引」という。）についてはその文言上、何ら言及するところがない。したがって、低額取引を同条項の解釈上いかに取り扱うべきかが問題となる。

上記の法人税法 22 条 2 項と低額取引との問題をより具体的に示せば、低額取引の場合、その「収益の額」は、当該資産の譲渡ないし役務の提供の対価の額であると考えられるのか（以下、「消極説」という。）、それともその「収益の額」は、当該資産の譲渡ないし役務の提供の対価の額のほか、当該対価の価額と当該資産の譲渡ないし役務の提供の時における時価との差額に相当する金額も含まれると考えるのか（以下、「積極説」という。）ということが問題となってくるのである。

この問題について、竹下重人氏は、資産の低額譲渡について、低額譲渡は有償譲渡の 1 つの場合であり、法人税法には、「低額譲渡に係る収益の額は、その低額な対価ではなく、譲渡時のその資産の時価」である趣旨の規定はない。したがって、低額譲渡を含む有償譲渡に係る収益の額は、その対価である<sup>75</sup>。また、法人税法 22 条 2 項は、『有償による資産の譲渡』、『無償による資産の譲渡』を『取引』の例示として掲げているのであるから、法的に一個の低廉な対価による取引を、適正な対価による有償取引とその余の部分の無償取引とに分解して同項の規定を適用することはできない<sup>76</sup>と述べられ、消極説の立場を採られている。

他方、金子宏教授は、消極説の最大の拠りどころは、低額取引は「無償譲渡等取引」ではない、ということに求められる。この点に関して、低額譲渡を例にとるならば、譲渡は有償であるか無償であるかのいずれかであり、概念上は一部有償・一部無償というようなことはありえず、低額譲渡は有償譲渡の 1 つの場合であると観念されるだろう。それ故、文理的には消極説も十分に成り立ちうる<sup>77</sup>。しかし、法人税法 22 条 2 項の趣旨が、「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」<sup>78</sup>と考えると、法人税法 22 条 2 項にいう「無償譲渡等取引」は、厳密な意義におけるそれよりも広く、低額取引をも含むべきである。このように解することは、法人税法 37 条 8 項が資産の低額譲渡における時価と当該譲渡価額の差額を寄附金に含めることと首尾一貫

<sup>74</sup> 泉美之松・吉田富士雄、前掲注（57）、185 頁（泉美之松氏 発言）。

<sup>75</sup> 竹下重人「低額譲渡と法人税法 22 条 2 項」『シュトイエル』第 164 号（1975 年）、14 頁。

<sup>76</sup> 同上、14 頁。

<sup>77</sup> 金子宏「無償取引と法人税—法人税法 22 条 2 項を中心として—」『法協百年論集』第 2 巻（1983 年）、164 頁—165 頁。

<sup>78</sup> 同上、165 頁。

していると述べられ<sup>79</sup>、積極説の立場を採られている<sup>80</sup>。

また、最高裁平成7年12月19日判決は、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」に該当するとしながらも、法人税法22条2項は、無償譲渡について適正な価額（時価）で収益を認識することとされていることから、無償譲渡の取扱いとの権衡上、この場合の「収益の額」には、当該資産の譲渡の対価の額のほか、当該対価の価額と当該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、法人税法37条8項が資産の低額譲渡の場合に、その譲渡時における時価と当該譲渡価額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附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し、積極説の見地から判示している<sup>81</sup>。

確かに、法人税法22条2項には、「低額による資産の譲渡または役務の提供に係る収益」という文言は存しておらず<sup>82</sup>、また、低額取引は、「無償譲渡等取引」ではなく、「有償取引」であり、したがって、その「収益の額」は、当該対価であるとする消極説の見解も文理的には十分成り立ちうると考えられる。しかしながら、ここで問題となっている低額取引の形態は、単なる「有償取引」ではなく、「有償取引」と「無償譲渡等取引」との混合形態である<sup>83</sup>。

そもそも法人税法22条2項における「資産の販売」、「有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供」等の取引の例示は、「益金の額」の内容が、すべてのものを含めたところ（オール・インクルーシブ）の利益、収益であることを明らかにするために、ある程度列挙されたものであり<sup>84</sup>、「わかりやくするということであつて厳密には例示は1つも要らない。ただ『取引』といえばいいわけ」<sup>85</sup>なのである。つまり、法人税法22条2項は、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外のもの（取引）に係る当該事業年度の収益の額とする。」という趣旨を規定しているのである<sup>86</sup>。そして、当該「取引」

<sup>79</sup> 同上、165頁参照。

<sup>80</sup> 同様の見解として、宮崎地裁平成5年9月17日判決がある（宮崎地裁平成5年9月17日判決（平成4年（行ウ）第2号、平成4年（行ウ）第3号）『LEX/DBインターネット TKC法律情報データベース』文献番号22006942）。

<sup>81</sup> 最高裁平成7年12月19日判決（平成6年（行ツ）第75号）『LEX/DBインターネット TKC法律情報データベース』文献番号22008541。

宮崎地裁平成5年9月17日判決および最高裁平成7年12月19日判決については、後に詳述する。

<sup>82</sup> 竹下重人「法人税法上の寄附金について」『中川一郎先生古稀祝賀税法論文集』（日本税法学会、1979年）、255頁。

<sup>83</sup> 武田隆二『法人税法精説』（森山書店、2000年）、72頁。

<sup>84</sup> 「座談会 改正法の問題点をきく」『税務弘報』第13巻第5号（1965年）、25頁（武田昌輔氏 発言）参照。

<sup>85</sup> 「座談会 法人税の改正に関する研究（I）」『産業経理』第25巻第6号（1965年）、156頁（武田昌輔氏 発言）。

<sup>86</sup> 原一郎「〔法人税関係改正法詳解〕法人税法の全文改正について—各事業年度の所得金額および税額の計算（外国税額控除および外国法人を除く。）関係」『税経通信』第20第7号（1965年）、126頁参照。

の内容は、「益金について従来から考えられている『資本等取引以外の取引で純資産の増減の原因となるべきものに係る収入金額その他経済的価値の増加額』をいう」<sup>87</sup>（傍点一筆者）のである<sup>88</sup>。

したがって、第2章第3節および本章第1節で述べたように、低額取引については、従来、旧法人税法第9条第1項をもって、当該資産の譲渡ないし役務の提供の対価の額のほか、当該対価の価額と当該資産の譲渡ないし役務の提供の時における時価との差額に相当する金額も益金ないし総益金と観念されてきたのであるから、法人税法22条2項において、特に取引の例示の1つとして、低額取引が明確に規定されていなくとも、法人税法22条2項をもって、旧法人税法第9条第1項と同様の取扱いがなされると解される。

また、法人税法22条2項にいう「無償による資産の譲渡又は役務の提供」の取引の例示は、「贈与によって生ずる譲渡益が課税の対象とされるものであること」<sup>89</sup>を示すものである。このことを踏まえると、確かに低額取引は法的に1つの取引であると解されるのであるが、上記で示した低額取引の形態を考慮して、低額取引を「混合贈与」ないし「混合契約」と観念し、その対価部分については、「有償による資産の譲渡ないし役務の提供」取引に該当し、その時価と当該対価との差額部分、つまり贈与の部分については、「無償による資産の譲渡ないし役務の提供」取引に該当すると観念的に捉え、したがって、低額取引は、「有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供」という取引の例示の文言から導出されるものであり、それら例示の取引に包含される取引であると考えられなくもないのではないかと思われる<sup>90</sup>。

上記のように、低額取引を解した場合、次に問題となるのが、取引はいかなる対価でなされた場合に低額取引になるかということである。これは、換言すれば、「時価に比して著しく低い価額」とは、どのような場合をいうのかということである。

この点について、志場喜徳郎氏は、「時価の二分の一未満の価額で譲渡があつた場合には、特別の事情がない限り、贈与があつたものと解されるであろう」<sup>91</sup>とその見解を示されている。また、末永英男教授も同様に、「時価よりも著しく低い価額（時価の2分

---

伊豫田敏雄「法人税法の改正（一）」国税庁編『改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1965年）、102頁参照。

<sup>87</sup> 武田昌輔、前掲注（40）、50頁。

<sup>88</sup> 中村利雄「法人税の課税所得計算と企業会計（二）—無償譲渡等と法人税法第22条2項—」『税経通信』第33巻第3号（1978年）、39頁、43頁参照。

<sup>89</sup> 伊豫田敏雄、前掲注（5）、102頁。

<sup>90</sup> 中村利雄、前掲注（88）、39頁参照。

武田昌輔、前掲注（51）、6頁。

品川芳宣「資産の無償等譲渡をめぐる課税と徴収の交錯（1）」『税理』第47巻第1号（2004年）、27頁参照。

大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開』（税務経理協会、2009年）、80頁—83頁参照。

<sup>91</sup> 志場喜徳郎、前掲注（15）、113頁—114頁。

坂野常和氏は、「著しく低い価額」について、「通説は時価の2分の1程度以下」とであるとされている（坂野常和『法人税法』（税務経理協会、1960年）、201頁）。

の1未満)で固定資産等を譲渡したとき、時価と譲渡価額の差額は相手方に対して贈与されたものとして課税されるのである」<sup>92</sup>と述べられている。他方、市丸吉左エ門氏は、「『著しく低い価額で譲渡した場合』の『著しく』とは、5割以下ということでない。常識的に金額に相当する差があるということであり、その割合はたとえば2割であつても、その絶対額が何百万円にも上るといふときは、『著しく』に該当する」<sup>93</sup>と述べられている。

これらの見解、そして、旧・現行法人税法では、「時価に比して著しく低い価額であるか否か」について、所得税法(旧所得税法施行規則第2条、現行所得税法施行令169条)のように、時価の2分の1に満たない価額というような一律の判定基準が存してないこととを合わせ考えるに、法人税法上、「時価に比して著しく低い価額であるか否か」については、個々の事例の場合の実態的な状況によって判断されることになるものと解される<sup>94</sup>。もっとも、概ね時価の2分の1未満の価額で取引を行った場合には、その価額は通常公開市場において取引される価額ないしは相互の需要供給の結果通常落ち着かざるを得ないと認められるような価額よりも特に低い価額であり、譲渡(提供)者においてもそれを意識し、または意識し得べき価額で譲渡(提供)したものと考えられ<sup>95</sup>、例えば、換金に迫られて、時価よりも低廉な価額で資産を譲渡した場合等のように<sup>96</sup>、特殊な事情がない限り、当該対価の価額と当該資産の譲渡ないし役務の提供の時における時価との差額に相当する金額は贈与されたものと解して差支えないと思われる。

### 第3節 小括

本章では、現行法人税法における課税所得概念とその計算構造について考証した。

現行法人税法は、「租税法律主義の徹底」、「法文の平明化」および「規定の明確化」をその大きな支柱とする昭和40年の全文改正をもって創設された。法人税法22条は、法人の課税所得計算について、網羅的・完結的に把握できるように構築されておらず、同条の「益金の額」を同法のみで算出することはできなかった。実際、旧法人税法における「(総)益金」の算定が、専ら旧商法ないし商慣習に依拠して行われていたことを勘案すると、現行法人税法の「益金の額」を構成する「収益の額」の算定は、その用語が会計上のものである以上は、原則として、わが国の企業会計原則を内包する企業会計や適正なる会計慣行を斟酌すべきものであり、したがって、課税所得概念である純資産

<sup>92</sup> 末永英男、前掲注(71)、46頁。

<sup>93</sup> 市丸吉左エ門『法人税法解説』(税務研究会、1961年)、140頁。

<sup>94</sup> 税制調査会、前掲注(1)、第3、1、Ⅲ、(4)。

志場喜徳郎、前掲注(15)、113頁。

<sup>95</sup> 志場喜徳郎、前掲注(15)、113頁参照。

<sup>96</sup> 市丸吉左エ門『法人税の理論と実務』(税務経理協会、1961年)、216頁。

市丸吉左エ門『法人税の理論と実務』(税務経理協会、1968年)、165頁-166頁。



増加説および損益の年度帰属の基準である権利確定主義を基調として、企業会計の影響を強く受けたものへと変遷を遂げたと解された。

「無償譲渡等取引」に関しては、管見によれば、先行研究では全く言及されていなかった新たな事実を明らかにすることができた。「無償譲渡等取引」については、昭和 30 年代においても、特にその旨の明文の規定が存していたわけではなく、旧法人税法第 9 条第 1 項における総益金ないし益金の解釈をもって、その相当の対価、つまり、贈与した時の時価をもって総益金ないし益金と観念されていたと解された。このことから、法人税法 22 条 2 項における取引の一例である「無償譲渡等取引」は、従来からの取扱いを単に明文化したものであると理解された。

他方、所有資産の評価益への課税については、昭和 40 年法人税法全文改正までに、「保有」時に生じた評価益全額課税方式から「保有」時における「評価換え」＝「(内部)取引」を行って生じた任意計上による評価益のみ課税する方式へと変遷していた。そして、昭和 40 年法人税法全文改正において、「(内部)取引」による評価益は、法人税法 22 条 2 項における「その他の取引」に属し、当該評価益も同条項における収益となって、益金の額に算入されるのであるが、法人税法 25 条の「別段の定め」により、法人税法体系の観点から、原則として益金へ算入しないこととなった。

したがって、法人所得課税における課税所得概念は、その創設期から首尾一貫して純資産増加説に依拠してきたのであり、「(総)益金」ないし「収益の額」の算定は、純資産増加説を基底に、旧商法および商慣習、そして、漸次、企業会計の理論を援用して行われるものへと帰着したと解された。この変遷過程において、「無償譲渡等取引」への課税は、従来から変わることなく維持された一方で、所有資産の評価益への課税は、税務上、所有資産の把握および評価の困難性等を理由に、次第に「取引」の概念が加味され、「保有」から「評価換え＝内部取引」、そして、「譲渡＝外部取引」時まで繰り返されることとなった。

法人税法 22 条 2 項は、「無償譲渡等取引」についてはその明文をもって規定しているが、低額取引についてはその文言上、何ら言及するところがなかった。しかし、法人税法 22 条 2 項は従来の法人税法の所得計算を踏襲するものであり、低額取引については、昭和 40 年の大改正以前から旧法人税法第 9 条第 1 項をもって、当該資産の譲渡ないし役務の提供の対価の額のほか、当該対価の価額と当該資産の譲渡ないし役務の提供の時における時価との差額に相当する金額も益金ないし総益金と観念されてきた。また、法人税法 22 条 2 項における「資産の販売」、「有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供」等の取引の例示は、納税者に対して、課税標準となる「益金の額」がすべてのものを含めたところ(オール・インクルーシブ)の収益であるということを平易にするために、ある程度列挙されたものであり、課税上、厳密にはそれら例示は 1 つも要らないと解された。すなわち、法人税法 22 条 2 項は、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資

本等取引以外のもの(取引)に係る当該事業年度の収益の額とする。」という趣旨であり、例示が規定されているか否かに関わらず、その「益金の額」に算入すべ収益発生原因となる取引の範囲は課税上何ら変わらなかった。

これらのことから、法人税法 22 条 2 項において、特に取引の例示の 1 つとして、低額取引が明確に法定されていないことをもって、低額取引時における時価と当該対価の額との差額に相当する金額は「収益の額」には含まれないと解することはできず、同条項をもって、旧法人税法第 9 条第 1 項と同様の取扱いがなされると解された。

また、法人税法上、ある取引が低額取引であるか否かについては、個々の事例の場合の実態的な状況によって判断されることになるものと解された。もっとも、概ね時価の 2 分の 1 未満の価額で取引を行った場合には、特殊な事情がない限り、当該対価の価額と当該資産の譲渡ないし役務の提供の時における時価との差額に相当する金額は贈与されたものと解して差支えないと考えられた。

## 第4章 法人税法 22条 4項と「無償譲渡等取引」との関係性

第3章でみてきたように、現行法人税法 22条における課税所得概念は、従来と同様に、原則として、純資産増加説に依拠するものであると解された。一方、その損益の年度帰属の基準としては、原則として、権利確定主義であると解されるものの、すべての取引において適用される基準ではないと考えられた。

ところで、法人の課税所得計算上の収益の額（法人税法 22条 2項）および費用・損失（同条 3項）の算定につき<sup>1</sup>、昭和 42（1967）年に、同条 4項「第二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。」（昭和 42年 5月 31日法律第 21号）という規定が新たに法定された。すなわち、これは、同条 2項にいう「収益の額」は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（以下、「公正処理基準」という。）である会計技術を用いて算定されることをその明文をもって明確に示したのである。

上記のことから、同条 2項にいう「収益の額」の算定において、公正処理基準と関連性があることは明々白々である。

しかしながら、同条 4項の規定は周知のように昭和 40年改正法人税法の当初から存していたものではない。したがって、同条 2項との関係性を論ずる前に、「公正処理基準」の導入の背景およびその意義をまず知ることが肝要であると考えられる。

そこで本章では、先ず公正処理基準の立法趣旨およびその意義を考察し、次いで、公正処理基準と「無償譲渡等取引」との関係性について考究する。

### 第1節 法人税法 22条 4項の立法経緯

「公正処理基準」を規定する法人税法 22条 4項の創設の要因の1つとして、先ず企業会計審議会（経済安定本部企業会計基準審議会を含む。）からの税法に対する調整の要請が挙げられる。

昭和 27（1952）年 6月 16日に経済安定本部企業会計基準審議会から中間報告として公表された「税法と企業会計原則との調整に関する意見書（小委員会報告）」（企業会計

---

<sup>1</sup> 法人税法 22条 3項

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、次に掲げる額とする。

- 一 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額
- 二 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額
- 三 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの

なお、昭和 40年当時、資本等取引を定めていた法人税法 22条 4項は、公正処理基準の挿入後、同条 5項に移行された。

また、本章では、「債務の確定」、すなわち「債務確定主義」については、それが費用に係るものであるため、特に論じないこととする。

審議会)では、「企業の所得が、『継続的に適用される一般に認められた会計原則』に立脚して算定されなければならないことは、今日では税法上においても疑問の余地のないところであるが、企業の損益計算において算定される毎期の純利益と、租税目的のために算定される課税所得との間に差異の生ずることは実際において免れない」<sup>2</sup>。しかし、「税制上または税務上の理由により、企業の実際の純利益と実際の課税所得との間に不一致を生ずる事実を無視し得ないとしても、公正妥当な会計原則に従って算定される企業の純利益は課税所得の基礎をなすものであり、税法上における企業の所得の概念は、この意味における企業の利益から誘導されたものであることを認めなければならない。税法における所得計算の基本理念もまた窮極において、『一般に認められた会計原則』に根拠を求めなければならないのであ」<sup>3</sup> (傍点一筆者)る。したがって、「税法においても、明文をもつて正規の簿記の原則を認め、企業の純所得の決定に関しては、健全な会計慣行を尊重するとき規定の設けられることが望ましい」<sup>4</sup> (傍点一筆者)との税法に対する要請がなされた。この意見書は、「企業会計原則」の立場から税法において調整されるべき問題点を提起し、その解決の方向性を示唆したに過ぎないものであって、税法との実際的な調整方法の研究を展開したものではなかった<sup>5</sup>。

その後、昭和 41 (1966) 年 10 月 15 日に企業会計審議会から「税法と企業会計との調整に関する意見書」が公表された。この意見書は、「企業会計原則」の立場のみにその調整問題検討の立脚点を置かず、できるだけ税法における課税所得計算の原則をも考慮に入れながら、「企業会計原則」自体に問題があると思われる主なものを指摘しつつ、調整の可能性を検討し、さらに前述した意見書では言及されなかった税法と企業会計との実際的な調整方法の研究をも展開したものであった<sup>6</sup>。

この意見書では、「税法の各事業年度の課税所得は、企業会計によつて算出された企業利益を基礎とするものである。すなわち、課税所得は、企業利益を基礎として税法特有の規定を適用して計算されるものである」<sup>7</sup> (傍点一筆者)と述べ、「企業の採用する会計方法が不適正なものでない限り、企業利益を課税所得の基礎とすることが適当である」<sup>8</sup>としている。

そして、この意見書では、この趣旨を明確にするために、「たとえば、法人税法の課税標準の総則的規定として、『納税者の各事業年度の課税所得は、納税者が継続的に健全な会計慣行によつて企業利益を算定している場合には、当該企業利益に基づいて計算するものとする。納税者が健全な会計慣行によつて企業利益を算出していない場合又は会計

<sup>2</sup> 企業会計審議会「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」、総論第一。

<sup>3</sup> 同上、総論第一。

<sup>4</sup> 同上、総論第一、一。

<sup>5</sup> 同上、前文。

<sup>6</sup> 企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書」、(1966年)、前文 2。

<sup>7</sup> 同上、総論一、1、(1)。

<sup>8</sup> 同上、総論一、1、(2)。

方法を継続的に適用していない場合には、課税所得は税務官庁の判断に基づき妥当な方法によりこれを計算するものとする。』旨の規定を設けることが適当である」<sup>9</sup>（傍点一筆者）との見解を示し、当時のアメリカ内国歳入法第 446 条（会計方法に関する一般的規則）ならびにドイツ所得税法第 5 条（完全商人及びその他の一定の営業者の純益）、ドイツ法人税法第 6 条およびドイツ商法第 38 条を諸外国の事例として挙げている<sup>10</sup>。

なお、法人税法に明文をもって規定する際の上記案文は、アメリカ内国歳入法第 446 条（会計方法に関する一般的規則）に非常に類似した形式および文言で示されたものであった<sup>11</sup>。

企業会計審議会から公表された上記 2 つの意見書は、「公正妥当な会計原則」や「一般に認められた会計原則」（昭和 27 年意見書）あるいは、「継続的に健全な会計慣行」（昭和 41 年意見書）によって算出された企業利益が、法人の課税所得の基礎となるのであって、その基礎たる企業利益に税法特有の規定を適用して計算されたものが法人の課税所得であるとし、「税法における適正な企業経理の尊重」を要請しているのである。

一方、税制において、税法の表現の平明化と共に、その精密な計算規定や煩雑な手続の簡略化を望む納税者の声は従来から極めて強かった。しかしながら、昭和 40 年の法人税法全文改正では、「租税法律主義の徹底」、「法文の平明化」および「規定の明確化」がその大きな支柱とされたことから理解されるように、課税所得計算についての用語や定義の明確化等に重点が置かれ、その結果、必ずしも税制簡素化という観点からなされたものではなかった<sup>12</sup>。税制の簡素化は、企業の生産性の向上のみならず、税務行政の

---

<sup>9</sup> 同上、総論一、1、(3)。

<sup>10</sup> 同上。

(1) アメリカ

内国歳入法第 466 条（会計方法に関する一般的原則）抄

- (a) 総則・・・課税所得は、納税義務者がその帳簿記録を行なうに際し規則的に採用している会計方法に従って計算されなければならない。
- (b) 例外・・・納税義務者が規則的に採用している会計方法が存しない場合又はその採用している会計方法が所得を明確に反映するものでない場合においては、課税所得の算定は、財務長官又はその代理人の意見により、所得を明確に反映する方法に基づいてなされるべきものとする。

(2) ドイツ

所得税法第 5 条（完全商人及びその他の一定の営業者の純益）抄

法律の規定に基づいて記帳及び定期決算を行わなければならない営業者又は法律上の義務がなく記帳及び定期決算を行なう営業者は、事業年度末において、商法上の正規の簿記の原則に従って明示すべき事業資産を評価しなければならない。

法人税法第 6 条 抄

総所得の意義及びその算定方法については、所得税法の規定及びこの法律の第 7 条から第 16 条までの規定により定める。

商法第 38 条 抄

商人は、帳簿を備え、かつ、正規の簿記の原則に従って商取引及び財産状態を明瞭に記載しなければならない。

<sup>11</sup> 河合信雄「法人税法上の会計処理基準の創設」『経済論叢』第 103 巻第 2 号（1969 年）、122 頁。

<sup>12</sup> 昭和 39（1964）年当時、法人税法の条数は 74 条、政令の条数は 168 条、省令の条数は 64 条であったが、昭和 40 年の法人税法全文改正で、法人税法の条数は 164 条、政令の条数は 190 条、省令の条数は 67 条となった。特に法人税法の条数の増加は顕著であり、法人税法の条数は改正前の 2 倍以上

適正化および効率化を図る上においても検討を要する重要な問題であることから、昭和41（1966）年頃には、税務当局部内においても税制簡素化の必要性が従来になく強調されていた<sup>13</sup>。そこで、税制調査会は、その下に税制簡素化に関する問題点を検討するための税制簡素化特別部会、さらに税制簡素化に関する具体的事項についての審議を行うための税制簡素化専門小委員会を設け、税制簡素化についての審議の中間報告として、昭和41年12月26日付「税制簡素化についての第一次答申」（以下、「昭和41年税制調査会答申」という。）を公表した。

昭和41年税制調査会答申は、先ず「税制複雑化の原因とその弊害」に言及し、その中で、税制の複雑化を招いた原因（背景）の主な要因として2つの事柄を掲記している。その1つは、「社会的な要因」である。つまり、税制が社会経済事象を基盤とするものである以上、社会経済事象が変動し複雑化すれば、これに対処するために税制が宿命的に複雑になってしまうということである。いま1つは、税制の立案とその執行の態度から生じたものであるとしている。すなわち、社会経済事象の複雑化とともに細密化する税法は、第2次世界大戦後一般に法令の規定が細密化する傾向が強まるにつれて、特に明確性を求める見地から条理上当然のことと思われるものでも微細に規定する風潮が強くなり、さらにいわゆる抜け穴防止のための規定が数多く設けられるに至ったためであるとしている<sup>14</sup>。

そして、税制簡素化の基本的方針として、①納税者の便宜を優先的に考慮し、全般的な視野から均衡のある簡素化を図ること、②現行税制の理論の精密さあるいは税法独特の規制について、ある程度これを緩和すること、③できる限り税負担の変動や財政上の影響の少ない方向で検討することが必要であることを掲げている<sup>15</sup>。

さらに、この答申ではこのような基本的な方針の下で、「税制簡素化のための具体的措置」の1つとして、「記帳手続の簡略化」に言及しおり、「取引等の帳簿記録は、本来税法ないし納税のためよりも、企業ないし事業の経営のために、その帳簿能力等に応じて適正に行われるべきものであつて、基本的には、課税所得の計算も、企業ないし事業の経営のために商法や企業会計の適正な慣行に基づいて行われる企業利益ないし事業所得に関する記録から直ちに行えるようにすべきであり、もし税法によつて企業利益ないし事業所得について特別な修正を加える必要がある場合には、記帳の強制ではなく、申告調整という形で修正を加えることが適当ある」としている。そして、「このような観点から見るときは、企業利益と課税所得との間に差異があることは好ましいことではなく、税法は、特別な政策的考慮に基づくときであつても、できる限りその仕組みを考えて適

---

上の条数となっていた（昭和41年5月20日 税制簡素化特別部会 1-2参照）。

<sup>13</sup> 税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」（1966年）、第1、1参照。

以下、本章でいう政令（法人税施行令）、省令（法人税施行規則）、および通達は、それらの内容が各々関連する法人税法の各規定の内容に抵触していないという前提の下で、論稿を展開していく。

<sup>14</sup> 同上、第1、1、2。

<sup>15</sup> 同上、第2、1、2、3。

正な企業利益の計算を妨げないこととするとともに、負担の公平という角度からややもすれば画一的に取り扱いがちの課税所得の計算についても、適正な企業会計の慣行を奨励する見地から、客観的に計算ができ、納税者と税務当局との間の紛争が避けられると認められる場合には、幅広い計算原理を求めることを明らかにすべきである」<sup>16</sup>との考え方を示している。

また、この答申は、「課税所得の計算の弾力化—商法、企業の会計慣行等との開差の縮小」について掲記しており、「税法、通達の規制の下に計算される課税所得と商法、企業の会計慣行等に基づいて算定される企業利益との間に開差を生じていることに由来する税制及び税務調整上の複雑さを減少させるため、税法の課税所得の計算は、できる限り商法や企業の会計慣行等との間に差異を生じないように」<sup>17</sup>な措置を検討することが必要であると、その具体的な措置として、法人税法に、「所得計算の基本規定」を設けることを提案している。

上記「所得計算の基本規定」に関して、この答申は、「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つ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、税法独自の規制の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つ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」<sup>18</sup>としている。

そして、当該答申は、所得計算の基本規定の円滑な税務執行を図るため、「納税者が事前に定めた会計処理手続について税務当局に確認を求め、これによる会計処理は税務調査上是認されることとすることによつて、できる限り調査上の問題を少なくする方法を研究すべきである」<sup>19</sup>と提言し、納税者と税務当局との間の事前協議も勧奨している。

かくして、昭和 42 年度の法人税法の改正において、「税法の規制の下に計算される課税所得が、商法、会計慣行等に基づいて構成される企業利益と開差を生じていることから免がれ難い税制及び税務調査上の複雑さを簡素化し、課税所得の計算を思い切つて弾力化するため」<sup>20</sup>に、「企業が会計処理において用いている基準（ないし慣行）のうち一般に公正妥当と認められないもののみを税法で認めないこととし、原則としては企業の会計

<sup>16</sup> 同上、第 3、一、I、1、(1)。

ここにいう商法は、現在、会社法（(平成 17 (2005) 年 7 月 26 日法律第 86 号)）である。

<sup>17</sup> 同上、第 3、一、I、1、(1)、(ウ)。

<sup>18</sup> 同上、第 3、一、I、1、(1)、(ウ)、(a)。

<sup>19</sup> 同上、第 3、一、I、1、(1)、(ウ)、(a)。

<sup>20</sup> 昭和 41 年 7 月 22 日 税制簡素化専門小委員会 1-3。

処理を認めるという基本方針を示<sup>21</sup>し、「税制の当然の論理を追認する」<sup>22</sup>趣旨の所得計算の基本規定が設けられたのである。そして、その所得計算の基本規定こそ、法人税法 22 条 4 項「第二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。」（以下、同項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を「公正処理基準」という。）なのである<sup>23</sup>。

ところで、昭和 41 年税制調査会答申では、所得計算の基本規定について、「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つて計算する」という文言で提言していたが、最終的に、法人税法 22 条 4 項では、「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」という文言をもって法定されている。

昭和 41 年税制調査会答申での文言は、昭和 41 年 7 月 22 日税制簡素化専門小委員会における第 1 回審議で、「税制簡素化の試案」において、「税法において『課税所得は、納税者が継続して適用する健全な会計慣行によつて計算する』旨の基本規定を設ける」<sup>24</sup>（傍点一筆者）と提言されており、これに基づくものであったと考えられる。その後、昭和 42 年 2 月 10 日税制簡素化専門小委員会および税制簡素化特別部会の合同会議（両者共に第 7 回目の審議）において、「税制簡素化の具体的措置」について審議されており、その結果として、「課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する適正な会計慣行に従って計算する企業利益を基礎とする旨の基本規定を設けることとする。」<sup>25</sup>（傍点一筆者）と掲記されている。

そして、法人税法 22 条 4 項が新たに創設された後に執り行われた昭和 42 年 7 月 7 日税制簡素化特別部会における第 8 回審議で、当時、大蔵省主税局税制第一課長であった中橋敬次郎氏は、「課税所得の計算の弾力化」についての出席委員への説明において、「所得計算の基本規定としまして・・・納税者たる企業が一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算する企業利益を基礎とする旨の基本規定を設けたということをごさいます。これは法人税法の第 22 条にこういう趣旨の規定を入れたわけでごさいます。この点につきましては、実はいろいろ御討議をいただきました際には、企業が継続的に利用しておりますところの健全な会計慣行によります企業利益というものを基礎とするというふうに趣旨として申し上げておつたわけでごさいます。いろいろ法文化いたします過程において、その文言について種々検討の結果、いま申しましたように、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準によりまして、法人税の基本になつており

<sup>21</sup> 西原宏一「法人税法の一部改正」『税務弘報』第 15 巻第 8 号（1967 年）、75 頁。

<sup>22</sup> 塩崎潤「税制簡素化の実施にあつて」『税経通信』第 22 巻第 5 号（1967 年）、5 頁。

<sup>23</sup> 吉牟田勲『新版 法人税法詳説－立法趣旨と解釈（平成 7 年度版）』（中央経済社、1995 年）、44 頁。

<sup>24</sup> 税制簡素化専門小委員会、前掲注（20）、1-3。

<sup>25</sup> 昭和 42 年 2 月 10 日 税制簡素化専門小委員会 7-1（大蔵省・自治省）。



ます益金、損金のその元になりますところの大企業側の収益なり、企業が計算されるのだということ全面的に規定いたしたわけでございます。」<sup>26</sup>（傍点一筆者）と説明されている。なお、上記法文化において執り行われた文言の検討について、武田昌輔教授は、「適正な会計慣行という表現は、会計慣行に適正という考え方がありうるかどうか問題となってこれを避けたといわれている。」<sup>27</sup>と指摘されている。

このことから、「企業が継続して適用する適正な（健全な）会計慣行」という文言から「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という文言への改定は、「企業が継続して適用する適正な（健全な）会計慣行」という文言を法文として適切にするため、換言すれば、法文としてその解釈上、当該文言に係る疑義が生じないようにするために行われたものと解される。したがって、当該文言の改定は、法人税法 22 条 4 項の法文化に向けて執り行われてきた昭和 41 年税制調査会答申をはじめとする種々の審議で、その法文化のために論じられ、積み上げられてきた公正処理基準に係る趣旨や意義そのものを改新するものではないと考えられる<sup>28</sup>。

## 第 2 節 公正処理基準の趣意

昭和 42 年当時、主税局税制第一課課長補佐であった藤掛一雄氏は、法人税法 22 条 4 項が設けられた趣意について、「課税所得の計算は、税法において完結的に規制するよりも、適切に運用されている企業の会計慣行にゆだねることの方がより適当であると思われる部分が相当多いことも事実であります。事実、法人税においては、このような現実を前提として従来課税所得の計算を行ってきたところであります。

しかし、最近、ややもすればこのような基本的な考え方がゆがめられる事実が散見されましたので、今回の改正を機に当該事業年度の益金の額に算入すべき収益の額および当該事業年度の損金の額に算入すべき売上原価、費用および損失の額は、企業が継続し

<sup>26</sup> 税制調査会「税制調査会第 8 回税制簡素化特別部会 速記録」（1967 年）、3 頁－4 頁。

<sup>27</sup> 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』第 3 号（1970 年）、121 頁。

武田昌輔教授は、「『一般に公正妥当な会計処理の基準』の表現自体からは、会計慣行という語は用いられていないが、実質的には会計慣行を前提としているものと解される。」と述べられている（武田昌輔「公正処理基準と税法」租税法学会編『企業課税の諸問題 租税法研究第 4 号』（有斐閣、1977 年）、78 頁）。

なお、昭和 42 年当時、大蔵省主税局長であった塩崎潤氏は、「慣行」について、「継続性原理を認めるというふうなことを慣行と思うのです。」と述べられている（税制調査会「税制調査会第 1 回税制簡素化専門小委員会 速記録」（1966 年）、57 頁）。

<sup>28</sup> 昭和 42 年当時、大蔵省税制第一課であった西原宏一氏は、「税制簡素化についての第一次答申」の文言を用いながら、法人税法 22 条 4 項の立法趣旨を解説され、「上記答申（「税制簡素化についての第一次答申」）の趣旨にそい、法人税法第 22 条を改正して、『各事業年度の収益及び費用は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。』旨の規定を設ける」（括弧一筆者）と述べられている。このことから、法人税法 22 条 4 項にいう公正処理基準は、当該答申をはじめとする各審議で用いられた文言と異なるものの、当該変更は、その趣旨や意義をも変えるものではないと解される（西原宏一、前掲注（21）、74 頁－75 頁参照）。

て適用する『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に従って計算されるものである旨を規定することにより、課税所得と企業利益とは、税法上別段の定めがあるものを除き、原則として一致すべきことを明確にすることとしたのであります。」<sup>29</sup>と述べられている。つまり、従来から法人の課税所得は、「企業が健全な会計慣行に基づいて算出したいわゆる企業利益を基礎にし、これに税務上の要請に基づく所要の調整を加えて算出することとされて」<sup>30</sup>きたのであるが、「最近における課税所得の計算は、この前提が明文化されていないことや、企業の会計処理の未進歩や恣意に基因して、あるいは負担公平という概念にとらわれて、やや画一的に過ぎ、弾力性に欠ける傾向が認められる」<sup>31</sup>。そこで、法人税法 22 条 4 項の規定を設けることによって、課税所得と企業利益とは、「別段の定め」があるものを除き、原則として一致すべきことが明確になったということなのである。

そして、藤掛一雄氏は、公正処理基準の意義について、「ここ（法人税法 22 条 4 項）にいう『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』とは、客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準という意味であり、明文の基準があることを予定しているわけではありません。企業会計審議会の『企業会計原則』は、『企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したもの』といわれており、その内容は規範性をもつものばかりではありません。もちろん、税法でいっている基準は、この『企業会計原則』のことではないのであります。」<sup>32</sup>（括弧一筆者）と述べられている<sup>33</sup>。

したがって、公正処理基準は、「企業会計原則」そのものではなく、明文化されていない会計慣行をも含めた客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準であると理解される。しかしながら、そもそも公正処理基準とは、具体的に何を意味するのか、また、どのような内容を有するものなのであろうか。

税制調査会の昭和 35 年 12 月 9 日付「当面実施すべき税制改正に関する答申（税制調査会第一次答申）」を決定するまでの税制調査会の審議の内容と経過等の詳細を記述した「答申の審議の内容及び経過の説明（答申別冊）」（以下、「昭和 35 年税制調査会答申」という。）は、法人の課税所得と企業利益との関係について、「企業の利益は、本来継続企業の立場を前提として、あらゆる利害関係者、すなわち、株主、債権者だけでなく、経営者、従業員、徴税者としての国又は地方公共団体等を満足させるものとして、客観

<sup>29</sup> 藤掛一雄「法人税法の改正」国税庁編『改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1967年）、75頁－76頁。

<sup>30</sup> 同上、76頁。

<sup>31</sup> 西原宏一、前掲注（21）、75頁。

<sup>32</sup> 藤掛一雄、前掲注（29）、76頁。

<sup>33</sup> 「企業会計原則」の内容は、その性格上客観的な規範性をもつものばかりではなく、多くの指導原理および指導理念を含んでいると解されている（味村治、田辺明他『新商法と企業会計』（財経詳報社、1974）、133頁、居林次雄「公正な会計慣行について」『産業経理』第30巻第6号（1970年）、97頁、水野勝『租税法』（有斐閣、1993年）、228頁）。

的な原則のもとに算定されるべきものであり、健全な会計慣行によつて算出される企業利益も商法の規定によつて算出される企業利益も純益課税を目的とする税法の対象とする課税所得も、ともにこのような企業利益に合致するのが基本的なたてまえであると思われる。」<sup>34</sup>と言及している。これは、法人の課税所得と企業利益との関係性についての理論上の基本的な考え方を示唆していると解される。これに加えて、健全な会計慣行によつて算出される企業利益においても、また旧商法（会社法）の規定によつて算出される企業利益においても、そして、純益課税を目的とする税法の対象とする課税所得においても、それらがともに等しく前提する、あるいは予定し、目標とする「企業の利益」は、継続企業の立場を前提として、あらゆる利害関係者を満足させる「客観的な原則のもとに算定された企業の利益」であるということが理解される。

さらに、より具体的に課税所得と企業利益との関係性について論及すれば、法人税は、本来、税法が制度として成立する以前から経済社会的に存在・活動する法人企業を対象とし、その企業利益、すなわち、経済的利得である「所得」をその課税の対象に選んでいるのである<sup>35</sup>。つまり、所得理論であり、わが国法人税法の課税所得算出においてその基礎を成してきた純資産増加説の概念は、企業利益概念と全く関係がないわけではない。

そもそも法人所得における「租税負担能力（担税力）」という概念は、純資産増加説という従来の財産を損なうことなく自由に処分できる「純財産増加分（収益と費用との差としての純利益）」と考えられる。また、昭和42年3月20日に企業利益研究委員会から公表された『「企業利益概念と課税所得概念との関連」に関する意見書』の「四 企業利益概念」では、「企業会計原則」を前提とし、「企業が設立され、終結に至るまでの企業の全存続期間を一期とする全体損益計算」における「企業利益は、端的にいえば、期間利益（経常的な収益からそれに係る費用を控除して得られた利益）と期間外損益（非経常的に発生する収益および費用）の合計であつて、純資産の増加分として規定することができ」（括弧―筆者）、「かかる意味での企業利益は、一定の企業資本を超えてなお余りある余剰としての性格をもつものである」と述べられている。そして、これらの見解と「商法上の利益も形式的には、同様に規定することができる」とする見解を合わせて斟酌すると、基本的に、企業利益＝純資産増加分としての所得（収益と費用との差としての純利益）と観念されるのである。この「純財産増加分（収益と費用との差としての純利益）」こそ税法の定義以前の「企業利益」に合致し、この意味において、「法人所得」、延いては「企業利益」の中心概念であると考えられるのである。したがって、かかる意味において、法人の利益と法人の所得とは、理論上、基本的には共通の基礎を有するも

<sup>34</sup> 税制調査会「答申の審議の内容及び経過の説明（答申別冊）」（1960年）、第3、(3)。

<sup>35</sup> 塩崎潤『「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」』（税務会計特別委員会報告）を税務の側から眺めて』『企業会計』第18巻第11号（1966年）、146頁。

のとして解されるのである<sup>36</sup>。

もっとも、旧法人税法上の課税所得は、旧法人税法第9条第1項において、総益金から総損金を控除した金額によると規定され、総益金または総損金とは純資産の増減の原因となるべき一切の事実をいうものと解されていたことは既に述べたところである。しかしながら、そもそも実定法上、具体的に総益金または総損金の内容をすべて独自に規定していたわけではなく、また、純資産の増減といっても、これらの意味するところは、結局社会通念ないしは企業会計等における通念をその基礎ないし前提として予想していたと解される。さらに、法人税の課税標準の申告は、法人の確定した決算に基づいて、これをしなければならぬと規定されていた（旧法人税法第18条または第21条）ことを合わせ考えてみれば、課税所得算出において、客観的な原則のもとに算定される企業利益を予定し、あるいはこれを目標としていたことは至極当然のことであったと解される<sup>37</sup>。

志場喜徳郎氏は、「法人税の課税所得が目標としているところの法人の企業利益の算出について、統一した、且つ、確定されて等しく一律的、普遍的に遵守され、実行されている規範なり原則」<sup>38</sup>となるものとして、「まず、商法における商業帳簿及び会社計算に関する規定その他企業会計原則等が当然考えられる。しかし、商法の規定も必ずしも網羅的にすべての項目について統一的、具体的なものを示しているとは言えないと認められるし、また、企業会計原則も、それが自ら言っているように、『企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したもの』にすぎず、いわんや商法の規定を含めてのこれらの規範が社会的、一般的に、すべての法人に統一して実際に実施されているかどうかについては甚だ疑問といわなければならない状態であるから、これら商法の規定ないしは企業会計原則そのものを企業利益計算のための具体的な原則ということは困難である。」<sup>39</sup>と述べられている。

このことから、法人税の課税所得が目標としているところの法人の企業利益は、従来から「企業会計原則」や旧商法（会社法）会計そのものから導出される企業利益ではなく、継続企業の立場を前提とする客観的な規範ないし原則のもとに算定される企業利益と理解される。しかし、そうであるとして、次に、継続企業の立場を前提として、あらゆる利害関係者を満足させる客観的な規範ないし原則とは一体何なのかが問題となってくる。

「あらゆる利害関係者を満足させる客観的な原則のもとに算定される企業の利益」に

<sup>36</sup> 企業利益研究委員会『企業利益概念と課税所得概念との関連』に関する意見書（1967年）、四。塩崎潤『企業利益概念と課税所得概念との関連』に関する意見書への若干の疑問『会計』第92巻第1号（1967年）、69頁－71頁、74頁－75頁参照。

新井益太郎「企業利益概念と課税所得概念」『会計』第92巻第1号（1967年）、90頁－91頁参照。忠佐市『租税法要綱 第10版』（森山書店、1986年）、190頁参照。

<sup>37</sup> 志場喜徳郎『法人税法』（中央経済社、1958年）、74頁－75頁参照。

<sup>38</sup> 志場喜徳郎『法人税』（中央経済社、1958年）、92頁。

<sup>39</sup> 同上、92頁－93頁。

ついで、昭和 35 年税制調査会答申では、「この客観的な企業利益が何かということはむずかしい問題であるが、現在においては近時、会計理論において発展せしめられてきた損益法の立場にたつ期間計算によつて算定される企業利益」<sup>40</sup>であるとし、「現実の企業の会計処理は完全な損益法的立場にたつものとはいいがたいにしても、古い財産法的計算思考から新しい損益法的計算思考に進んできており、税法の立場もまた現行商法のもとに企業の実務を尊重しつつ財産法的立場から損益法的立場に進んできている」と言及している。一方、志場喜徳郎氏は、当該客観的な規範ないし原則について、「結局のところ、抽象的な言い方にはなるが、税法においても、また商法等においても、社会通念として公正妥当なものと認められるべき正規の簿記の原則ないしは会計原則（発表されているところの『企業会計原則』そのものではない。）に従つて適正に計算された企業利益を、等しくその究極の目標としているものといわざるを得ないと考えられる」<sup>41</sup>と述べられている。そして、同氏は、「法人税法における課税所得は、基本的には、社会通念としてあるべき正規の簿記の原則ないし会計原則に基く企業利益を予定し、これを目標としているということになるのであるが、しかし同時に、これに対して税法上一定の規制を加えていることを知らなければならない」<sup>42</sup>。この税法上の規制こそ、「別段の定め」であると述べられている<sup>43</sup>。

このように、法人税の課税所得がその基礎ないし前提として予定し、あるいはその究極の目標としている法人の企業利益を算定するための、あらゆる利害関係者を満足させる客観的な規範ないし原則とは、昭和 35 年税制調査会答申における「近時」、さらに、志場喜徳郎氏の「目標」という文言から理解されるように、固定的な規範ないし原則ではなく、社会情勢や経済的要因等によって相対的に変化していくものであり、流動的なものであると解される。そして、第 1 章から第 3 章を合わせ勘案すると、それは純資産増加説に依拠しつつ、継続企業の立場を前提として、「社会通念として公正妥当なものと認められるべき正規の簿記の原則ないしは会計原則（発表されているところの『企業会計原則』そのものではない。）」（以下、「社会通念としてあるべき会計原則」という。）で

<sup>40</sup> 税制調査会、前掲注（34）、第 3、（3）。

<sup>41</sup> 志場喜徳郎、前掲注（38）、93 頁。

なお、志場喜徳郎『法人税』（中央経済社、1958 年）では、「等しくその究極の目標」の「目標」が「目極」となっていたが、志場喜徳郎『法人税法』（中央経済社、1958 年）、75 頁では、「目標」と印字されており、「目極」は「目標」の誤字であると思われる。したがって、ここでは、「目極」を「目標」に書き換えて記している。

<sup>42</sup> 同上、93 頁。

<sup>43</sup> 同上、93 頁－94 頁。

「別段の定め」には、①純然たる経済政策の目的から、社会通念としてあるべき会計原則とは相反すると認められる規定や②単に技術上の要請から補充計算的な機能を果たするものとして規定されているもののみではなく、③社会通念としてあるべき会計原則について、これを明らかにするために確認し、あるいは税負担の公平を図るためにこれを一律に定める規定のほか、④社会通念としてあるべき会計原則と考えられるものあるいはそれが必ずしも明確でないと考えられるものについて、租税上の構造ないし政策上の理由や考慮によって、これに変更を加え、あるいは調整を行おうとする規定も存している（志場喜徳郎、前掲注（38）、93 頁－94 頁）。

あると考えられる。かかる期間利益の計算原理は、原則として、複式簿記ないし正規の簿記の原則に基づく、「損益法、すなわち一定期間の間における収益（revenue, gross profit）からそれを得るのに必要な費用（cost, expense）を控除する方式（発生主義の原則および費用収益対応の原則に基づく会計処理方式）」<sup>44</sup>（括弧一筆者）の過程ないし思考をその大きな支柱（基本的な仕組み）とするものであると解される<sup>45</sup>。

また、武田昌輔教授は、現行法人税法における課税所得計算について、「第二十二条の基本的規定としては、損益計算の形式を採り、当該事業年度の益金の額をまず明らかにし、ついでこの収益に対応する売上原価等と期間費用及び損失を控除することによって課税所得することを明らかにしている」とし、「要するに純資産増加説の考え方を背景に持ちながら、損益計算方式によって規定されていると解してよいと思う。」<sup>46</sup>と述べられている。このことから、上記で示したことは、法人税法 22 条 2 項においても同様のことがいえると解される。

したがって、第 3 章第 1 節で述べたように、法人税基本通達 51 および 52 が存していたものの、「それでも、総益金又は総損金とその内容を構成する各個の益金又は損金となるべき事実との関連については、十分明らかで」<sup>47</sup>なく、抽象的であり、明確性を欠いた規定であった旧法人税法第 9 条第 1 項の具体化であったことから理解されるように、法人税法 22 条は、社会通念としてあるべき会計原則を従来に比してより具体的に法文

<sup>44</sup> 金子宏『租税法 第 18 版』（弘文堂、2013 年）、295 頁。

志場喜徳郎、前掲注（38）、97 頁－104 頁参照。

<sup>45</sup> 志場喜徳郎、前掲注（38）、97 頁－99 頁。

忠佐市、前掲注（36）、203 頁－204 頁参照。

岩田巖『利潤計算原理』（同文館、1963 年）、46－51 頁参照。

昭和 33 年 9 月 25 日東京地裁も、法人税法第 9 条第 1 項における総益金および総損金の意義について、「法人税法が法人税の課税標準を規定する概念として考えている総益金が営業活動又は投資活動から得られた金額から資本の払込を控除したものを意味し、総損金が商品の価値に転化されるもの又は製造活動若しくは販売活動を円滑に遂行するために必要な支出、換言すれば当該事業遂行に通常かつ必要な費用を意味すると解すべき」と説示しており、法人の課税所得算出について、損益法的思考を明示している（東京地裁昭和 33 年 9 月 25 日判決（昭和 29 年（行）第 123 号 TAINS コード Z026-0672））。

また、塩崎潤氏は、昭和 41 年当時の課税所得計算原理について、「最近の会計学の進歩、・・・従前の財産法から損益法という 1 つの進歩の傾向だと。コスト・ベース、取得価額主義、さらに・・・損益法の思想が進歩してきてまいったわけでございますが、これが非常に税務に反映いたしまして」と述べられている。このことから、昭和 42 年当時においても、法人の課税所得計算においては、損益法の過程ないし思想が大きく影響していることが理解される（税制調査会「税制調査会第 1 回税制簡素化特別部会 速記録」（1966 年）、14 頁－15 頁）。

損益法および財産法と純資産増加説ならびにわが国法人税法との関係性については、後に詳述する。

<sup>46</sup> 武田昌輔「全文改正法人税法の解説（上）」『産業経理』第 25 巻第 6 号（1965 年）、51 頁。

泉美之松氏も、武田昌輔教授の見解と同様に、現行法人税法における課税所得計算について、「税法上の損益については、従来どおり純資産の増加を来たすものを収益とし、費用は収益に対応させて計算する原則を明らかにしている」とし、法人税法 22 条は、「従来法人税の課税が純資産増加説に基づいてなされるという立場を継続している点に変わりはなく、従来に比して費用収益対応の原則を明らかにしたものである。」と述べられている（泉美之松「改正所得税法、改正法人税法、改正相続税法、改正租税特別措置法の詳解」『税経セミナー』第 10 巻第 4 号（1965 年）、220 頁－221 頁）。

<sup>47</sup> 泉美之松、前掲注（46）、221 頁。

上明らかにした規定と解される。

また、上述したことから、昭和 42 年以前の税務においては、企業利益と税務の所得に関して、①「会計理論と税法とはそれぞれ目的とするところが異なるからそれぞれ独自の考え方によるべきである。したがって、お互いに一致することもあるが、一致しないこともあり、完全に一致することはあり得ないとする考え方」を採っていたわけではなく、また、②「企業会計原則と税法との調整意見書（昭和 27 年 6 月 16 日「税法と企業会計原則との調整に関する意見書（小委員会報告）」）にいうように、会計原則が理論的に、かつ、近代化することを条件として、課税所得は会計原則から誘導された利益そのものとしなければならない。もし必要とあれば税法上特別な規定を設けて必要な調整をすればよいとする考え方」（括弧一筆者）を採っていたわけでもない。当該税務においては、収益と費用の認識に関して、③「企業の所得が一定の経済的な事実である以上、社会通念上是認される一般的な所得の認識ないし計算方式があるものとし、その原則が企業会計側においては会計原則となり、税務の側においては所得原理となるとする考え方」を採っており<sup>48</sup>、「このため税務においては企業会計原則の考え方をそのまま採用していな」<sup>49</sup>かったことが理解される<sup>50</sup>。

つまり、法人の課税所得は、純資産増加説に依拠しつつ、社会通念上是認される一般的な所得の認識ないし計算方式の原則、すなわち社会通念としてあるべき会計原則に基づいて算出された企業利益を基礎とするのである。そして、ここでいう社会通念としてあるべき会計原則は、旧商法（会社法）や「企業会計原則」等においても等しくその究極の目標とする企業利益の算定に係るものであり、法人税の課税所得を計算するための税法固有の規範ないし原則ではないということである<sup>51</sup>。

<sup>48</sup> 市丸吉左エ門『法人税法解説』（税務研究会、1961 年）、19 頁。

<sup>49</sup> 同上、19 頁。

市丸吉左エ門『法人税法解説』（税務研究会、1966 年）、23 頁。

<sup>50</sup> 市丸吉左エ門氏は、法人税法 22 条 4 項の公正処理基準が導入された後の 1967（昭和 42）年版の著書『法人税法解説』において、企業利益と税務の所得に関して、③の考え方ではなく、②の考え方であると解説され、その見解を変更されている（市丸吉左エ門『法人税法解説』（税務研究会、1967 年）、23 頁）。しかし、法人税法 22 条 4 項の挿入の趣旨が、税制における当然の論理を追認すること等であることから、その挿入をもって、従来に比しより課税所得が企業利益を基礎とすることが明確化されたが、それは従来からの課税所得の計算原理方式の変更を意味するものではないと解される。

したがって、法人税法 22 条 4 項の挿入後においても、③の考え方は依然として存しており、企業利益と税務の所得に関しては、②の考え方であるとしても、その前提には③の考え方が必須であると解される。換言すれば、法人の課税所得は、社会通念上是認される一般的な所得の認識ないし計算方式の会計原則から誘導された企業利益そのものを基礎とするのであり、「企業会計原則」等は当該企業利益を算出するためにより理論的に未発達な部分があるが故に、「企業会計原則」等によって算出された企業利益そのままを法人税法 22 条が予定する企業利益と観念することはできないと考えられるからである。

<sup>51</sup> 志場喜徳郎氏は、旧法人税法において、「法人税上における所得は、法人の利益計算のための原則とは別個の固有の規範、原則を有するものであるとの考え方も生じてくる余地があるのであるが、しかし、これをそのような固有のものとする趣旨の規定は存しない。」と述べられている（志場喜徳郎、前掲注（38）、93 頁）。

また、池田武氏も「総益金及び総損金の意義に付いて、税法自ら何等規定するところなきは、一

しかし、実際には、法人課税小委員会が指摘するように、税法、旧商法ないし会社法、「企業会計原則」は、いずれも固有の目的と機能を持っている。すなわち、企業の会計には、財産・持分をめぐる株主、債権者等の利害関係者間の「利害調整機能」と、関係者に企業の財政状態と経営成績を開示するための「情報提供機能」の2つの機能がある。会社法会計は、株主および会社債権者の利益の保護を目的として「利害調整機能」と「情報提供機能」の2つの機能を有しており、証券取引法会計（金融商品取引法会計）は、投資者の保護のための「情報提供機能」を有している。一方、税法は、税負担の公平、税制の経済に対する中立性の確保等をその立法の基本的な考え方とし、適正な課税の実現のため、国と納税者の関係を律しているのである<sup>52</sup>。

このように、「法人税法の課税所得、商法上の会社利益及び企業会計原則の企業利益は、三者それぞれその目的が異なるところから、三者の間に若干ずつ相違が生じている」<sup>53</sup>が現実なのである。このことについて、上述してきたことと合わせ考えるに、三者はその目標とする企業利益が等しいため、社会情勢や経済的要因に即応して、適宜に、各々その等しく目標とする企業利益に向けて、社会通念としてあるべき会計原則に基づく会計理論や会計処理等の精緻化が図られてきた。そして、それらは、時に、自ずと、あるいは相互に接近せしめられ<sup>54</sup>、その企業利益の算出について共に発展し、その結果多くの部面で一致するに至った<sup>55</sup>。しかしながら、その一方で、各々固有の目的や機能等を有するが故に、各々の会計理論やその会計処理等の精緻化における進展の度合いは一樣ではなく、その結果、それらの間には、若干相違が生じているものと考えられる。

そして、各々の固有の目的等は、主として三者の資本概念、特に「その他の資本剰余金」項目に相違を来たし、また、この相違は、三者の収益あるいは費用であるか否かの質的な差異、すなわち収益および費用の範囲の差異に繋がってくるのである<sup>56</sup>。さらに、主たる相違が存する部面についてさらに付言すれば、質的な差異だけではなく、益金お

---

般社会通念に依らしめんとする法意に他ならぬ」と表白されている（池田武『法人税法精義』（森山書店、1941年）、106頁）。

公正処理基準を法定している法人税法22条4項は、確かに、法人税法の規定の1つであるのだが、先に示した昭和41年税制調査会答申におけるその立法趣旨を勘案すると、上記の志場喜徳郎氏および池田武氏の見解と同様のことがいえると解される。

<sup>52</sup> 税制調査会「法人課税小委員会報告」（1996年）、第1章、四、3、②。

ここにいう証券取引法は、現在、金融商品取引法（2006（平成18）年6月14日法律第65号および第66号）である。

<sup>53</sup> 泉美之松「『企業利益概念と課税所得概念との関連』に関する意見書について」『会計』第92巻第7号（1967年）、54頁。

<sup>54</sup> 税制調査会、前掲注（45）、60頁－61頁（番場嘉一郎教授、塩崎潤氏、松宮隆氏 発言）参照。税制調査会、前掲注（52）、第1章、四、3、④。

<sup>55</sup> 吉牟田勲、前掲注（23）、33頁参照。

<sup>56</sup> 新井益太郎、前掲注（36）、91頁－92頁参照。

日本会計研究学会・税務会計特別委員会「税務会計の基本問題に関する研究－税法における所得計算原理の解明と批判－」（1967年）、五。

法人税法上の資本概念は、「税法上の特別な概念」である（伊豫田敏雄「法人税法の改正（一）」国税庁編『改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1965年）、104頁）。



よび損金が何時の事業年度に帰属するかについての期間的な差異、すなわち収益および費用の年度帰属の差異も挙げられる<sup>57</sup>。

昭和 42 年当時、大蔵省税制一課課長補佐であった久保田一信氏は法人税法 22 条 4 項の精神（趣旨）について、「結局、企業の計算する収益なり、あるいは損失、費用なりといったようなものと、税務上の益金の額、あるいは損金の額というものと、できるだけ一致させようというのが、・・・簡素化の答申（昭和 41 年税制調査会答申）にもございます。同じ精神でございます」<sup>58</sup>（括弧一筆者）と述べられている。

上述したように、企業の利益計算においてその中心的な役割を担っていると思われる「企業会計原則」および旧商法（会社法）と法人税法との間における主たる相違は、収益および費用の範囲の差異、そして、収益および費用の年度帰属の差異であった。では、法人税法 22 条 4 項の公正処理基準は、その挿入をもって、その 2 つを同時にできるだけ一致させるものなのか、それともいずれかのみをできるだけ一致させるものなのであろうか。

この点について、当時、大蔵省主税局長であり、法人税法 22 条 4 項の立法に多大な貢献をなされた塩崎潤氏は、「私どもは簡素化の見地から、・・・課税所得と会計原則（発表されているところの『企業会計原則』）かどうか知りませんが、企業の適正なる会計慣行から生まれた利益、とはできる限り合わせていく。そういった意味で会計原則と税法との間の不一致をなくしたいと、こういうことを簡素化の見地から申し上げておるのです。・・・簡素化というと、会計原則のいつている例の資本準備金のお話ですが、・・・国庫補助金あるいは工事負担金は圧縮記帳しております。これは税法がこれらを利益剰余金と観念し、ただその場合直ちにこれを課税することなく圧縮記帳を認めて、将来にわたって税金をなしくずしに取つていうこうとするもので、会計原則の中の資本準備金、これはまさしく株主の拠出したものだけじゃない、工事負担金等をも資本と考え、これらを、税法上課税すべきではないという考え方と異なるわけです。しかしこの問題は、私はこの機会に簡素化の見地からは、そう多いケースでもないし、納税者が圧縮記帳という形で迷惑しておると思えない。・・・これについては課税しないと、どうも私はいかんような、なにかしらん国から金をもうらつたというようなことは。やはり財産の増加という観念がまだ抜けきれない。こういった問題は私のほうがこの際税法が下りていつて一致するという気持で、これを申し上げているのではないことを、・・・とくにご理解いただきたいと思います。この問題は会計学者の中でも利益剰余金という説も多うございまして、私みたいな浅学非才な者が、何十年間の争いを、ここで簡素化という理由だけで片づけようという気持はございません。私はそれ以前にもう少し、納税者が毎日

<sup>57</sup> 日本会計研究学会・税務会計特別委員会、前掲注（56）、三、四。

<sup>58</sup> 「座談会 昭和 42 年度 改正税法企業はどうみるかー法人税関係に限ってー」『税経通信』第 22 巻第 8 号（1967 年）、84 頁（久保田一信氏 発言）。

困つておる問題、毎日複雑で弱つておる問題を、少なくしたいという気持でございます。」<sup>59</sup>

(括弧および傍点一筆者)と述べられている。このことから、公正処理基準は、「企業会計原則」および旧商法(会社法)と法人税法との間における収益および費用の範囲の差異を一致させるという趣旨のものではないと解される。

また、塩崎潤氏は、「私どもはいまの税務執行の現状を見ておりましたが、その大部分の問題が期間損益であるというならば、客観的な形でトラブルをなくしたい、そういった意味でこういった簡素化案を出し、期間損益についてはひとつ、私は、課税所得の問題、全くこんなものは課税所得として法律に書くとか政令に書くべき問題じゃないと思うんですけども、沿革的に見ると、どうも書かないと安心されないという皆さんの心理状態から私は政令に書いてもいいと思う。」<sup>60</sup>と述べられている。そして、簡素化の意義について、「私は、やっぱりいまの現段階における簡素化の一つのねらいは、やはり幅広く課税所得計算の原理を認めていくほうが簡素化になるのではないかと申しますのは、そういったことがいま認められないために否認が多くなつておる、あるいは納税者も釈然としない。ほんとうの支払い能力に合致した税金にもなっていないのです。私は、たとえばいつもいうのですが、シャープ税制以前は定率法一本の計算方式であつた。それをシャープが定額法を認めるといつたときに複雑になつたというかどうかですね。税法上は複雑になつたと思います。私は税法は書かなくてもいいと思つたのですが、書いた以上は複雑になつた。・・・しかし課税所得の計算、自分の給与はこれがいいと思うことを認める、その点において私は進歩であり、私はもうそういった複雑さをなくする方法は、もう会計学上、会計上適正と認められるものは税法上書かなくても認めるということになつていけば、最も税法は簡素化する。」<sup>61</sup>(傍点一筆者)と表白されている。

一方、中橋敬次郎氏は、第55回国会・参議院大蔵委員会で、法人税法22条4項の趣旨について、「法人税法の第二十二条に關します改正規定の点でございますが、これを入れました趣旨は、簡単に申し上げますと、いまの法人税法を貫いておる精神もまさにそういうことなのでございますけれども、明文的にはいささか明らかでなかつた点でございます。これがねらつておりますことは、実は法人の税務調査におきまして、各会社社がいろいろみずから確立し継続的に適用いたしておりますところの会計処理の基準というのがあるわけでございますけれども、税務のほうではまた一律に非常に精緻に、あるいはむしろ画一的な基準というものをもって調査に臨むわけでございます。よく悪口的に言われますことは、たとえば会社におきましてある事業年度に、翌事業年度にわた

<sup>59</sup> 税制調査会「税制調査会第5回税制簡素化特別部会 速記録」(1966年)、37頁-39頁(塩崎潤氏 発言)。

<sup>60</sup> 税制調査会「税制調査会第5回税制簡素化専門小委員会 速記録」(1966年)、9頁-10頁(塩崎潤氏 発言)。

<sup>61</sup> 税制調査会「税制調査会第10回税制簡素化特別部会(税制簡素化専門委員会合同会議) 速記録」(1967年)、20頁-21頁(塩崎潤氏 発言)。

税制調査会、前掲注(27)、73頁-74頁(塩崎潤氏 発言) 参照。

りますところの雑誌の購読料を一年分払っておるということになった場合に、ある会社では毎年毎年継続的に、その一年分の雑誌代を出しました事業年度の損金に落とすわけでございます。ところが、私どもの厳密な会計処理の基準と申しますか、調査の考え方から申しますと、たとえばその一年分の雑誌代のうち一月分だけが当該事業年度分に当たるといことになりますと、あとの残りの十一カ月分の雑誌代というのは前払い費用であるということで、出しました事業年度におきましては否認をいたすわけでございます。ところが、否認されました会社のほうでは、一年分ぐらいの雑誌代を、しかも毎年毎年同じような考え方で出しておるのに、十一カ月分を事こまかに否認するに当たらないではないかというような苦情と申しますか、何かそぐわない感じを持つ場合が往々にしてあるわけであります。例にあげましたのは非常にこまかい点でありますけれども、そういった会社側が継続的に、しかも恣意的でございますと、客観的に通用いたすようなそういう確立した会計基準をもって処理しております場合には、税務署のほうは、むしろ個別的に具体的にその適否を判断いたしまして、そういう処理そのままを是認しようということをはっきりと税法上も明らかにいたすという趣旨から、二十二条の改正規定を設けたわけでございます。

・・・政令等でそういうもの（標準基準）を規定する考えはございませんで、各企業で継続的に適用されておる健全な会計処理の基準というものがそのまま適用されるわけでございます。」<sup>62</sup>（傍点および括弧一筆者）と説明されている。

つまり、塩崎潤氏と中橋敬次郎氏との見解から、幅広く課税所得計算の原理を認めていくこと、換言すれば、「課税所得の計算の弾力化」とは、「課税所得の『期間計算』の弾力化」であり、それは、主として損益の年度帰属に係る会計処理方法の弾力化であると解される<sup>63</sup>。

これらのことから、法人税法 22 条 4 項における公正処理基準の意味するところは、課税所得計算において、「法律、政令、省令が出ておれば、その範囲内で納税者も自分に合った方法で主張する、・・・解釈する権利は当然ある」<sup>64</sup>ことを法文で宣明するとともに、その解釈ないし課税所得計算の指針をなし、純資産増加説を基礎とする継続企業の立場を前提とする社会通念としてあるべき会計原則における期間損益の計算原理、すなわち、原則として、発生主義の原則および費用収益対応の原則に基づく年度帰属に係る会計処理方法（それに係る計算方法も含む。）の弾力化であると解される。そして、その会計処理方法は、社会通念としてあるべき会計原則の範疇にあるものであり、ある経済事象に対して、非恣意性、継続性、客観性、規範性、合理性、妥当性や重要性の原則の適用についての適正性等を具備するものであると解される<sup>65</sup>。もちろん、当該会計処理

<sup>62</sup> 第 55 回国会・参議院大蔵委員会（昭和 42 年 5 月 26 日第 12 号）。

<sup>63</sup> 税制調査会、前掲注（27）、73 頁－74 頁（田中豊氏および塩崎潤氏 発言）参照。

<sup>64</sup> 同上、（1966 年）、76 頁（塩崎潤氏 発言）参照。

<sup>65</sup> 「座談会 昭和 42 年度 改正税法企業はどうみるか－法人税関係に限って－」、前掲注（58）、87 頁（久保田一信氏 発言参照）。

方法は、先述した①納税者の便宜の優先性や②税制の理論の精密さ等のある程度の緩和、③税負担の変動や財政上の影響への考慮といった税制簡素化の基本的方針に適うものであると考えられる。

したがって、公正処理基準の意義は、各企業の個別的な課税所得、殊に期間的な損益というものは、非常に弾力的なものであるため、ある経済事象に対してその年度帰属に係る会計処理方法は複数存在する場合は当然にあり、特に税法独自の規制が加えられるべき分野、換言すれば、「別段の定め」においてその選択適用が認められない、あるいは明文をもって否認されておらず<sup>66</sup>、それらが上記の特性を具有する会計処理方法であり、社会通念としてあるべき会計原則に基づくものと観念されるのであれば、そのうち各企業が最も自身に適するとして選択した期間損益の会計処理をもって、収益計算、益金、損金の計算をしていけるといえるものであると解される<sup>67</sup>。

繰り返しとなるが、法人税法においては、従来から、その損益の年度帰属について、「法律的権利義務の発生ないし確定という事実をもって益金および損金の期間的区劃をなそうとする法的基準（権利確定主義）が基礎的な役割を果たしているものといえる。・・・しかしながら、右のような法的基準は原則的なものであり、これが総益金および総損金を認識し把握するための対象としてとり入れられる法人の行為による事実および計算の対象としての事実のすべてに画一的に適用され、解釈の基礎となるものではなく、この解釈による結果が、経済的実体、一般に認められた公正妥当な会計慣習、さらに一般的な社会通念等に反することとなる場合にはこれ以外の基準の適用も認められているものと解される。・・・商品・製品等については、法律的な権利義務関係を背景としながらも、さらに引渡の時をもって記帳するものとする会計慣行を是認し、引渡主義を基調とする損益の期間限定の方法をも認めて」<sup>68</sup>（括弧一筆者）きたのである。

上記の収益の年度帰属の例からも理解されるように、法人税法では、従来から、損益の年度帰属について、「あらゆる場合に付法律論を以て一貫するが如きは妥当」ではなく、「各場合々々の事實に付諸般の事情を達観して常識に愬へ、よく實態實情に副ふやう適當に處置すべき」<sup>69</sup>という考え方が存しているのである。それ故、その一例を示せば、昭和 38 年税制調査会答申によれば、権利確定主義は、「所有権の移転又は役務の提供が

---

塩崎潤、前掲注（22）、6 頁。

藤掛一雄、前掲注（29）、76 頁。

第 55 回国会・参議院大蔵委員会、前掲注（62）。

<sup>66</sup> 税制簡素化専門小委員会、前掲注（20）、1-3 参照。

清永敬次「法人税法 22 条 4 項の規定について」『税法学』第 202 号（1967 年）、28 頁。

<sup>67</sup> 「座談会 昭和 42 年度 改正税法企業はどうみるか—法人税関係に限って—」、前掲注（58）、87 頁（久保田一信氏 発言参照）。

税制調査会、前掲注（27）、73 頁（塩崎潤氏 発言参照）。

<sup>68</sup> 志場喜徳郎編『法律學体系 コンメンタル篇 法人税法[1]』（日本評論新社、1955 年）、131 頁—132 頁。

<sup>69</sup> 矢部俊雄『會社の改正所得税 營業収益税 資本金子税とその實際』（文精社、1927 年）、93 頁。

あったとき」と解され、企業会計上の実現主義とは異なる基準ではあるものの<sup>70</sup>、その実際的な適用においては、ある経済事象に対して、「一律的、固定的な権利確定主義（定義上の権利確定主義）に偏しているのではなく、いわゆる実現主義の考え方を包含することとし、健全な会計慣行ないし社会通念を是認し」<sup>71</sup>（括弧一筆者）てきており、「権利確定主義は、税法という制約を守りつつ、適正な範囲において、・・・実現主義の考え方をその中でできるだけ広く包含」<sup>72</sup>してきたのである<sup>73</sup>。つまり、企業会計における実現主義は社会通念としてあるべき会計原則に基づく会計処理方法と観念され、課税所得計算に取り入れられたのである。このことと上記の中橋敬次郎氏の見解を斟酌すると、法人税法 22 条 4 項は、確認的規定であると考えられる<sup>74</sup>。

ところで、企業利益の算定において、法的基準が重視されることはいうまでもないところである。なぜならば、財務諸表が企業活動の成果を示すものであり、その企業活動は多くの場合、法律が関与しているからである<sup>75</sup>。収益は、通常、対外的な取引に基づいて発生するものであり、それが確定したか否かについての最後の判断は法律的判断によってなされることを考えれば、当事者間において争いの無かるべき唯一の基準、すなわち最終的な判断基準として、正確な損益を把握することのできる発生主義のうち、その法律的な面を捉える権利確定主義の考え方を取り入れることは、社会通念としてあるべき会計原則における損益の年度帰属に係る会計処理方法、つまり、公正処理基準における会計処理方法として、十分意味のあることと考えられる。しかも、法人税法が、千差万別ともいうべき各種形態の取引なり記帳の態様に対処して、公平な処理、換言すれば、明確かつ客観的な処理をなさなければならないことを考え合わせるならば、このことがより一層明らかに理解される<sup>76</sup>。

また、先に述べたように、法人税法 22 条 2 項における「当該事業年度の収益の額」とは、「当該事業年度に帰属する収益の額」と解された。昭和 40 年の立法の際、「当該事業年度に生じた収益の額」や「当該事業年度において確定した収益の額」、あるいは、「当該事業年度において実現した収益の額」等、種々の表現が考えられたが、法人税法 22 条 2 項が対象とする「取引」は、多種多様なものがあり、その年度帰属は、権利確定主義や企業会計における実現主義に依らない場合もある。各取引を項目別に分類して、それらについてそれぞれ収益の年度帰属の基準が検討されたが、その多種多様性が故に、非常に難しく、また、それらを 1 つ 1 つ法人税法において規定するということが改正の

---

<sup>70</sup> 渡辺伸平「税法上の所得をめぐる諸問題」『司法研究報告書』第 19 輯第 1 号（1967 年）、61 頁参照。

<sup>71</sup> 志場喜徳郎、前掲注（38）、107 頁。

<sup>72</sup> 同上、101 頁。

<sup>73</sup> この点についての詳細は、第 1 章、第 2 章および第 3 章第 1 節を参照されたい。

<sup>74</sup> 北野弘久「昭和 42 年度税法改正への若干の疑問—第 55 回国会公述要旨—」『税法学』第 198 号（1967 年）、27 頁。

<sup>75</sup> 吉国二郎・武田昌輔『法人税法〔理論編〕改訂 3 版』（財経詳報社、1972 年）、159 頁。

<sup>76</sup> 志場喜徳郎、前掲注（38）、97 頁—101 頁参照。

段階において適当かどうかということが非常に問題となった。その結果、直ちに法文にはできないということで、従来の考え方を踏襲するないしは変えないという意味で、企業会計における実現主義より広範な実現概念、すなわち、包括的な意味での実現主義を意味する「の」という表現とされたのである<sup>77</sup>。

これらのことに加え、そもそも課税所得計算は、従来から社会通念としてあるべき会計原則に基づいてなされてきたこと、また、先に示した「法律、政令、省令が出ておれば、その範囲内で納税者も自分に合った方法で主張する、・・・解釈する権利は当然ある」こと、そして、「会計学上、会計上適正と認められるものは税法上書かなくても認める」との塩崎潤氏の見解から、社会通念としてあるべき会計原則に基づく会計処理方法である権利確定主義はもちろんのこと、これと同様に、社会通念としてあるべき会計原則に則って従来からなされてきた法令の解釈および確立した税務慣習、そして、判例等を通じて発達、支持されてきた損益の年度帰属に係る会計処理方法は、公正処理基準を構成するものと考えられる<sup>78</sup>。

---

<sup>77</sup> 「対談 昭和 40 年度 税制改正のすべて」『税経通信』第 20 巻第 6 号（1965 年）、185 頁（泉美之松氏 発言）参照。

「座談会 改正法人税法の問題点」『税経通信』第 20 巻第 6 号（1965 年）、108 頁－109 頁（伊豫田敏雄氏 発言）参照。

「座談会 改正法の問題点をきく」『税務弘報』第 13 巻第 5 号（1965 年）28 頁（武田昌輔氏 発言）参照。

原一郎「[法人税関係改正法詳解] 法人税法の全文改正について－各事業年度の所得金額および税額の計算（外国税額控除および外国法人を除く。）関係」『税経通信』第 20 巻第 7 号（1965 年）、126 頁参照。

「座談会 法人税の改正に関する研究（I）」『産業経理』第 25 巻第 6 号（1965 年）160 頁－161 頁（武田昌輔氏および富岡幸雄氏 発言）参照。

吉牟田勲「所得計算関係の改正」『税務弘報』第 13 巻第 6 号（1965 年）、139 頁参照。

<sup>78</sup> 志場喜徳郎、前掲注（38）、98 頁参照。

竹内益五郎氏は、税制簡素化の審議において、「税制の簡素化の中で、いわゆる法律、政令、通達、そういうものの制度そのものの簡素化について、ここに、健全な会計慣行によって計算する基本規定を置けば問題が解決するだろうというご結論でございますが、実は健全な会計慣行は何ぞやということをめぐる、現在複雑な税務行政が行われておるわけです。健全な会計慣行を尊重するとかりに言ってみても、現在以上に簡素化は起らない。なぜかと言いますと、健全な会計慣行であるかどうかということについて、国税庁は通達を出すわけです。われわれが健全な会計慣行だと思っ

ているものが通達によって否定されていく、それをめぐって争いが出るわけです。」（傍点－筆者）と述べられている（税制調査会、前掲注（27）、55 頁－56 頁）。

また、昭和 42 年当時、国税庁審理議長であった大塚俊二氏は、「現在出しております通達が公正妥当な会計処理の基準に合っていないというものは一応ないとは考えておりますけれども、ただ従来の通達である一だけの方法を取らないといけないような書き方をしているものについては、一般的な会計処理の方法として認められておるものがほかにもあつた場合には、そういうものも税務計算上認めていくというような点、そういうことで従来出しております通達を見直してみてもつと幅の広い扱いをきめるとか、そういうことを検討しなければならぬと思っております。」と述べられている（緊急座談会 42 年度税法改正の焦点」『税経通信』第 22 巻第 7 号（1967 年）、79 頁）。

これらのことから、通達の示す会計処理方法は、法令の解釈、すなわち、社会通念としてあるべき会計原則に則っている限り、健全な会計慣行の 1 つと観念できると解される。そして、「通達の内容が法令の正しい解釈に合致している場合に、通達に従ってなされた処分が法の根拠に基づく処分と評価されるのである」（岩崎政明・平野嘉秋・川端康之共編『全訂版 税法用語辞典』（大蔵財務協会、2001 年）、562 頁）から、当然に、その根拠たる法令の解釈等から導き出される会計処理方法は、健全な会計慣行と解され、したがって、公正処理基準であると考えられる。

### 第3節 公正処理基準の法文化の意義

公正処理基準は、法文化された昭和42年以前からも一貫して課税所得算出における会計処理の基準として存しており、したがって、確認的規定ということが理解された。では、なぜ「課税所得の『期間計算』の弾力化」を趣旨とする法人税法22条4項をわざわざ法文化しなければならなかったのでしょうか。

従来から税務行政においては、実際問題として、法令では複雑な経済事象に対応する税制というのは難しく、そのすべてを法律で規定し切れない面があるため<sup>79</sup>、具体的な課税所得に関する取扱いについては、「抽象的一般的な法令の規定を流動する経済取引に具体的に適合させるとともに、課税事案の処理の統一をはかり」、「その対外的機能として、納税者に対して経済取引に際しての課税上の取扱いの基準を示」<sup>80</sup>すものとして国税庁から発遣される法令解釈通達（以下、「通達」という。）がある<sup>81</sup>。

絶えず変動し、複雑化する社会事象等に応じて、法人税法とこれに基づく政令や省令の規定する実体的内容が次第に精緻化、複雑化するとともに、税制上、課税所得を画一的に取り扱おうとしていたため、実際の税務行政においては、これらを多くの通達で補完しなければ執行面で動き難いものとなった。通達というのは、税法の法源ではなく<sup>82</sup>、当然の法律の解釈で本来あるべきであり、具体的な事象に対する法律の適用なのであるから、種々の場合が生じて然るべきであって<sup>83</sup>、通達の中には、「必ずしもその処理方法のみが正当であるとはいえないものも存し、また諸条件のうち一つでも変わっている場合には、結論を異にすべきであるものも存する」<sup>84</sup>のであるが、その内容、運用等は、画一性を追うあまり非弾力的となってしまう<sup>85</sup>。つまり、通達といえども、ある経済事象に対して、社会通念としてあるべき会計原則に基づく、すべての損益の年度帰

<sup>79</sup> 税制調査会、前掲注（45）、55頁（中嶋晴雄氏 発言参照）。

<sup>80</sup> 昭和41年6月10日 税制簡素化特別部会 3-1。

<sup>81</sup> 通達とは、「上級行政庁が法令の解釈や行政の運用方針などについて、下級行政庁に対してなす命令ないし指令である」（金子宏、前掲注（44）、106頁）。国家行政組織法14条2項は、「各省大臣、各委員会及び各庁の長官は、その機関の所掌事務について、命令又は示達をするため、所管の諸機関及び職員に対し、訓令又は通達を発することができる。」（昭和23年7月10日法律第120号）と定めている。

通達には、法令の解釈又はその指針を示す「法令解釈通達」と行政の運営・執行の指針を示す「事務運営指針（執行通達）」とがある。さらに、法令解釈通達は、「税目ごとに税法の解釈適用上の基本的事項について、一般的な取扱方針を定め」た「基本通達」と「これとは別に、個別の問題が生じた場合、ある限られた特定の分野について取扱いを定めた場合、あるいは納税者からの照会に対し回答した事績がありそれが他の納税者に対する取扱い上参考となる場合に」発遣される「個別通達」とがある（中津武晴監修・足立正喜編『新訂版 税法用語辞典』（大蔵財務協会、1995年）、461頁-462頁、酒井克彦『スタートアップ 租税法』（財経詳報社、2010年）、159頁参照）。

なお、企業会計に関連のあるような通達については、経団連を初めとして経済団体の専門家と議論をしながら作成されていた（税制調査会、前掲注（45）、57頁、（中嶋晴雄氏 発言））。

<sup>82</sup> 金子宏、前掲注（44）、106頁。

<sup>83</sup> 税制調査会、前掲注（45）、54頁（塩崎潤氏 発言参照）。

<sup>84</sup> 武田昌輔、前掲注（27）、81頁。

<sup>85</sup> 同上、81頁。

税制簡素化特別部会、前掲注（80）、3-1。

属に係る会計処理方法を定められるものではなく<sup>86</sup>、法人の所得計算に関しての一定の方法のみを定めるに止まるのである。しかも、その内容は、「非常に厳格な取得原価主義をとつて」いることから、「とても実務的な計算においてついていけない面がある」<sup>87</sup>ものとなっていたのである。そして、その運用は、各企業の個別性を犠牲にして、規定されている内容をそのまま画一的形式的に適用する傾向が強かった。これは、昭和42年当時、前払費用については、法令や通達にも規定されていなかったが<sup>88</sup>、先の中橋敬次郎氏の説明から明らかなように、法令や通達に規定されていない場合でも、同様のことがいえたと解される。

その結果、特に、「通達の集積を全体としてみるとぼう大かつ複雑で実務面における運用に不便であること、所得計算の細部にわたる一定の方法を規定しているため、結果として実情に即した弾力的な運用を妨げるうらみがあること等の不便も考えられる」<sup>89</sup>ようになり、「納税者はいうまでもなく、税務職員も、複雑な法令と通達を十分に理解することが困難とな」<sup>90</sup>ってしまっていたのである<sup>91</sup>。

従来、法人税法上の損益の年度帰属関係の決定については、「法的基準(権利確定主義)により判断することを建前としながらも、さらに経済的思考・会計的思考をも相当広くとり入れられ全体的に合理的な所得の計算把握が企図されているものといえよう。ただ、法的基準は損益がいずれの事業年度に帰属するものであるかを明確、かつ、客観的に決定し得られるものであるのに反し、法的基準以外の基準(一般に認められた公正妥当な会計慣習ないし会計慣行等)は抽象的な内容を有するものであるから、これを漠然として認めることは主観的な判断により不統一な結果となる危険があり、かえつて課税の公平の観念に反することともなるから、これらの適用については個別的規定により限定的に定められているもの、租税行政通達によつて宣言された事項の範囲に限定されてい」<sup>92</sup>

<sup>86</sup> 税制調査会「税制調査会第7回税制簡素化専門小委員会 速記録」(1967年)、70頁(塩崎潤氏 発言) 参照。

<sup>87</sup> 税制調査会、前掲注(27)、56頁(竹内益五郎氏 発言)。

<sup>88</sup> 同上、65頁(塩崎潤氏 発言) 参照。

<sup>89</sup> 税制簡素化特別部会、前掲注(80)、3-1。

<sup>90</sup> 税制簡素化特別部会、前掲注(12)、1-1。

<sup>91</sup> 税制の複雑化および課税所得の画一的な取扱いを醸成させた別の原因として、納税者にとって、通達の持つ実質的な力は極めて大きく、納税者は通達を法律と同等の規制力を持つものとする傾向があり、また、常に税務当局の出方を待つに止まり、非弾力的形式的な取扱いと考える場合でも訴訟による解決までは図ろうとしない納税者心理等が挙げられている(税制簡素化特別部会、前掲注(12)、1-1)。

<sup>92</sup> 志場喜徳郎編、前掲注(68)、132頁。

ここでいう「個別的規定」とは、「いわゆる『法令により別段の定めのあるもの』としての具体的な内容をなすものであり、本条第二項(第9条第2項)以下の規定により、さらに租税特別措置法、その他の関係法令によつて、『益金に算入しない』、『益金に算入する』、『損金に算入しない』、『損金に算入する』との形式により規定されているものである。これらの諸規定は、租税目的の見地から、経済政策・産業政策その他の政策上の要請から、また租税制度の構造上所得計算技術の規整上の見地から等の各種の事由ないし事情を背景として定められているものであり、包括的な概念に対して特例的に、宣言的に規定されているものである」(括弧一筆者)(同、131頁)。したがって、「個別的規定」とは、第2章第1節で言及した現行法人税法における「別段の定め」の内容とほぼ同義であ



(括弧および傍点一筆者) た。

つまり、従来、法人税法上、社会通念としてあるべき会計原則に基づく損益の年度帰属における会計処理方法である一般に認められた公正妥当な会計慣習ないし会計慣行、換言すれば、「企業会計原則」等における健全な会計慣行の課税所得計算への適用は、その内容が抽象的であるが故に、個別的規定、つまり、現在でいう「別段の定め」および通達で宣言された事項に限られ、頗る限定される嫌いがあったのである。そして、それ故に、新たな健全な会計慣行を順次、法令や通達に可能な範囲で規定してきたのであるが、それに伴い、次第に夥しい数の通達を有する課税所得計算の体系になってきたことが理解される。

このように、法人税法は、シャープ勧告により会計処理に関する継続性の原理が明確に取り入れられた一方で、継続性の前提をなす会計処理に関する合理的選択の自由性の原理の考え方が、法令や通達で規定されていない健全な会計慣行に対しては、非常に限定されていたのである<sup>93</sup>。

このことから、税制を簡素化するに当たって、上記で示した税制の態度を是正するとともに、特に通達に規定されていなくとも、継続性等を具有する健全な会計慣行、つまり、公正処理基準における会計処理方法であるならば、「別段の定め」があるものを除き、その限りにおいて会計処理方法に係る合理的選択の自由性を承認し、法人の課税所得はそれに従って計算することに法的根拠を与える必要があったと解され、そのために、法人税法 22 条 4 項は法定されたと考えられる。

したがって、できるだけ課税所得に関する通達を平易なもの、つまり、通達による会計処理方法についての細部の規定化を差し控え、公正処理基準に依拠することとしたことは、法令や通達で規定されていない健全な会計慣行を尊重するために、「同一の経済事情には同一の処理が行なわれるべきであるとする公平の原則から、恣意的な要素をできる限り排除して一律、画一的に事案を処理」<sup>94</sup>する考え方により生じていた期間損益の厳格性ないしその会計処理方法における理論（発生主義の原則および費用収益対応の原則）の精密さをある程度緩和するということなのである<sup>95</sup>。これは、法令の範囲内、すなわち、社会通念としてあるべき会計原則の範疇において、個別的な事情も従来に比し

---

り、現行法人税法における「別段の定め」を意味するものと解して差支えないと考えられる。

<sup>93</sup> 企業会計審議会、前掲注(2)、第一、四。

岩田巖「意見書の基本的要望」『産業経理』第12巻第7号(1952年)、17頁-19頁参照。

<sup>94</sup> 税制調査会、前掲注(13)、第3、一、I、4参照。

<sup>95</sup> 第52回国会・参議院大蔵委員会(昭和41年10月18日第1号)、塩崎潤氏 発言参照。

塩崎潤氏は、税制簡素化の狙いについて、第一の重点を納税者側の手続の簡素化に置くこと、そして、「第二には、・・・ある程度税制の理論の精密さあるいは税法独得の規制、これはひとつ緩和していこう、できる限り社会的な常識的な仕組みに乗りまして、ある程度の欠陥がありましても、それにまさるより大きな利点があるならば、理論の精密さは捨ててもいいではないか、こんなような仕組みをとることにしたのでございます。これは企業利益と課税所得との一致、あるいは商法、企業会計原則、税法との一致というふうなことばでよくいわれておりますが、できる限りその三者間の一致をねらったものでございます。」と述べられている(第52回国会・参議院大蔵委員会(昭和41年10月18日第1号)、塩崎潤氏 発言参照)。

より考慮することをもって、「課税の公平」における「公平の尺度」となる各法人の実質的担税力<sup>96</sup>により即した税負担の実現を図る考え方の表れなのである<sup>97</sup>。

なお、ここで、公正処理基準について2つほど付言しておきたいことがある。公正処理基準に関しての立法関係者の見解について、昭和42年当時、国税庁長官であった泉美之松氏は、「この規定（法人税法22条4項）を入れるというんで、いったいなんじゃといったわけです。・・・企業会計原則は必ずしもこういう基準（公正処理基準）とは思わんけれども、そういう一般に公正妥当と認められる会計処理の基準というものはあるはずだというわけです。必ずしもそれが明確にされていないだけであって、今後そういう基準というものはだんだん明確にされていくであろうという。したがってこういう規定を置いておきたいという話だったんです。・・・じゃあその基準というのはなんぞやということは、今後納税者と税務当局との間で造り上げるのだ。その当時一番言われておいたのは、いわゆるアグリーメント方式というやつで、調査課所管法人については税務当局と納税者との間でアグリーメントをかわして、『こういう会計処理をします。』『それじゃよかろう。』と、いうふうなことでやっていけば、だんだんこういう公正妥当と認められる会計処理の基準というものができていくだろうと、こういうことで規定されたわけですよ。」<sup>98</sup>（括弧一筆者）と述べられている。

このことから、立法当時から税務当局自体もある経済事象に対してその年度帰属に係る会計処理方法が複数存在する場合に、そのうちいずれの会計処理方法がある企業にとって公正処理基準に則った会計処理方法であるか否かを判断するための客観的かつ明確な基準を有しているわけではなく、また、公正処理基準における会計処理方法のすべてを把握しているわけではないのである。結局のところ、これらについては、「今後、種々の事例についての判断（裁判所の判例を含む。）の積み重ねによつて明確になつてゆくもの」<sup>99</sup>であることに注意を要する。

上記に加え、やや画一的に過ぎ、弾力性に欠ける面が相当ある課税所得計算となつたのは、負担の公平という観念に起因するのみならず、企業会計処理の未進歩やその恣意性等にも起因するものであり<sup>100</sup>、これは、既に述べたように、その会計理論や会計処理の精緻化、つまり、上記で示した公正処理基準における会計処理が具有すべき非恣意性等に関する問題がその要因の1つと解される。また、このことから、社会通念としてあるべき会計原則に基づく会計理論や会計処理等の精緻化に関していえば、法人税法にお

<sup>96</sup> 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）」（1961年）、第2章、第1節、1-1、(1) 参照。

<sup>97</sup> 塩崎潤「税制簡素化の意味」『企業会計』第19巻第12号（1967年）、13頁。  
税制調査会、前掲注（61）、20頁-22頁（塩崎潤氏 発言）参照。

<sup>98</sup> 「座談会 現行法人税関係法令の問題点を論ずる」『税理』第19巻第8号（1976年）、40頁（泉美之松氏 発言）。

<sup>99</sup> 西原宏一、前掲注（21）、75頁。  
藤掛一雄、前掲注（29）、76頁参照。

<sup>100</sup> 塩崎潤、前掲注（22）、4頁。

いて、「企業会計原則」等に比し、より一層精緻化されている部面も存することが窺える<sup>101</sup>。したがって、この見地から、「企業会計原則」の内容や確立した会計慣行等は、そのすべてが必ずしも公正処理基準における会計処理であるとは限らないことにも留意すべきである<sup>102</sup>。

#### 第4節 「無償譲渡等取引」との関係性

企業会計審議会が昭和41年10月15日に公表した「税法と企業会計との調整に関する意見書」では、「企業会計原則」における無償による資産の譲渡の取扱いについて、「資産を無償譲渡又は低廉譲渡した場合に、当該資産の適正時価を導入して収益を計上することの当否については、企業会計原則上まだ何ら触れるところがないので、これを明らかにすることが妥当である」<sup>103</sup>と述べるに止まっている。これと同様に、日本会計研究学会・税務会計特別委員会が昭和41年5月26日に公表した「企業利益と課税所得との差異及び調整について」においても、無償による資産の譲渡について、「企業会計では、無償取得資産（低廉譲渡を受けた資産を含む）を適正時価等で計上することとなつては、無償譲渡をした場合に資産の適正時価をもつて収益を計上する経理は採用されていない。しかし、資産を無償譲渡した場合に収益が生ずるとする法人税法の考え方を企業会計上採用するかどうかについては、収益の本質をいかに理解するかの根本問題に関係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。」<sup>104</sup>とその問題の提起のみに止まっている<sup>105</sup>。

<sup>101</sup> 市丸吉左エ門氏は、「企業会計も税務の所得の計算も発生主義会計を基調としているから損益の認識についての根本においては変わらないが、資本の概念に若干の相違があること、どちらかという税務の所得の計算の方が厳格であるため、保守主義の原則、重要性の原則が適用されることが少なく、この両面から若干の差異を生ずる」と述べられている（市丸吉左エ門、前掲注（48）、14頁）。

また、金子宏教授は、「企業会計原則は、多くの重要な事項について定めているが、その内容は、どちらかといえば原理的・基本的な事項に限られている。また、確立した会計慣行の範囲もそれほど広くはない。むしろ、法人税法の解釈適用上、収益・費用等の意義と範囲ならびにそれらの年度帰属をめぐる生ずる問題については、企業会計原則には定めがなく、また確立した会計慣行も存在していない場合が非常に多い。仮に、企業会計原則になんらかの定めがある場合でも、その内容が明確ではないことが少なくない。その意味では、企業会計の網の目はきわめて粗い、といわなければならない。」と述べられている（金子宏、前掲注（44）、297頁）。

<sup>102</sup> 金子宏、前掲注（44）、296頁－297頁参照。

<sup>103</sup> 企業会計審議会、前掲注（6）、総論三、（7）。

<sup>104</sup> 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」（1966年）、[各論I]、一、（6）。

<sup>105</sup> 志場喜徳郎氏は、「法人が金銭その他の財産による贈与を受けた場合（資産の低廉譲渡を受けた場合において、贈与を受けたと認められる部分がある場合も含む。）には、その金銭の額又は資産の時価に相当する金額（低廉譲渡の場合には、対価の金銭を控除した金額）は当然益金に算入される。」と述べられており（志場喜徳郎、前掲注（38）、123頁）、法人税法では、従来から無償による資産の譲受けに対しては、純資産増加説における所得として、その受贈益に課税してきた（税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（1963年）、第2、1、（7））。

なお、「企業会計原則」では、「贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもつて取得原価とする」（第三、五、F）とし、「時価等を基準として公正に評価した額」をもってその取得価額とすることから、企業会計上も原則として当該受贈益は収益とされる（大蔵省企業会計審議会中間報告「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書」（1960年）、第一、四、5、

また、企業会計における無償による役務の提供の取扱いについて、中村利雄教授は、「役務の無償提供による収益についても資産の無償譲渡の場合と同様、企業会計においては適正時価による経理の当否は未だ論ぜられていないため、会計実務上は役務の無償提供による収益の計上は行われていないのが通常と思われる」<sup>106</sup>と述べられている<sup>107</sup>。

---

吉牟田勲、前掲注(23)、51頁)。しかしながら、企業会計上は、資本助成目的による受贈益を資本剰余金とみる見解もある一方で、法人税法上は、すべての受贈益を益金たる収益として扱うことが建前とされている(富岡幸雄『新版 税務会計学講義 第2版』(中央経済社、2011年)、49頁、村井正『租税法—理論と政策—』(青林書院、1987年)、93頁-94頁)。

企業会計において、無償による資産の譲渡の場合に、その資産の適正時価により収益を計上する経理が採用されていない理由について、中村利雄教授は、「資産の無償取得の場合には、その受入資産の取得価額は、じ後の減価償却費、売上原価、譲渡原価等の計算の基礎となり、従って、じ後の損益計算に直接影響を及ぼすこととなるので、適正時価により受け入れる必要があるのに対し、資産の無償譲渡等の場合には、かりに適正時価により収益を認識し計上したとしても、他方同金額の損費が計上されることとなり、純損益に与える影響が同一となることから、・・・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(帳簿価額の損費算入の経理)を行えば足りるものとして、ことさらに適正時価による収益計上の当否の検討は行なわれなかった」とされている(中村利雄『法人税の課税所得計算—その基本原理と税務調整』(ぎょうせい、1982年)、35頁)。

<sup>106</sup> 中村利雄、前掲注(106)、52頁。

<sup>107</sup> 税法整備小委員会は、低利の融資を受けた場合についてはあるが、「この種の利益は、それ自体としては、積極的に収入の増加をもたらすものではないが、消費ないし支出の節約という面からすれば積極的な収入と同じ経済的な効果をもっているといえる。・・・低利の融資は事業上のものである限り、コストの割安を通じて所得の増大となつて表れる」と述べている(昭和37年10月12日 税法整備小委員会 4-1)。これは、無償による役務の受入れ、つまり、無利息の貸付けを受けた場合についても同様のことがいえるものと思われ、その利益は収益に計上するものと解されるのであるが、法人税法22条2項は、無償による役務の受入れについて規定していない。この理由として、武田隆二教授は、「役務の無償受入れ(例えば、運送業者から無償で運送用役の給付を受けた場合)は、それが即時的に費消され、したがって期間配分の対象とはならないばかりか、費用の節減(運送経費の支払免除)を通じて収益面へ積極的に顕現する特性を有するがゆえに、ことさら収益についての特別の認識を行う必要がないことによるものである」とされている(武田隆二『法人税法精説』(森山書店、2000年)、72頁-73頁)。

中村利雄教授も同様に、「無償による役務の受入れについては、それが事業活動に関して生じたものであるときは、その受入れによる経済的利益の額は企業活動とともに経営成果として企業利益に含まれてくることとなるので、課税上考慮する必要がないことから、特に規定しなかったものと考えられる」と述べられ、企業会計上も同様の理由により、無償による役務の受入れについて、特に論じられていないと解されている(中村利雄「法人税の課税所得計算と企業会計—無償譲渡等と法人税法二二条二項—」『税大論叢』第11号(1977年)、221頁-222頁)。また、武田昌輔教授は、「無利息の貸付けを受けた場合においては、経済的利益を受けてはいるが、一般には収益に計上することとしていない。つまり、本来支払うべき利息を支払わなかった額を経済的利益として収益としては計上していない。厳密にいえば、無利息でないとした場合に見積られる適正な利息相当額を収益の額とし、他方その利息相当額を支払ったものとするのが理論的である。したがって、実務においては、これを相殺しているにすぎないものと解すべきであろう(課税所得金額に及ぼす影響はいずれの方法でも同様である。ただ、受取配当の負債利子控除の規定の適用等においては、異なる結果となる。)」と述べられている(武田昌輔「課税所得の基本問題(中)—法人税法二十二条を中心として—」『判例時報』第952号(1980年)、4頁)。

他方、神森智教授は、「役務も資産同様ストックとなり、したがって期間配分の対象となることがある。当該役務の消費額が製造費用となる場合がそれである」とし、「また、ストックされない場合にあっても、総額主義の立場から計上が求められてしかるべきである」とされ、これらのことから、法人税法22条2項が無償による役務の受入れを規定していないのは、「それが重要性に乏しく、収益として計上しないでも課税上の弊害がないと考えたためとでも説明するほかないように思えるのである」と示されている(神森智「益金の額の構造」黒沢清・武田昌輔編『体系 近代会計学 XIII 税務会計論』(中央経済社、1979年)、43頁-44頁)。

なお、企業会計上、無償による役務の受入れによる収益の計上の要否については、特に論じられ

一方、日本会計研究学会・税務会計特別委員会が昭和46年9月24日に公表した「商法と税法との関連等に関する研究」では、「その他商法の処理方法が明らかでないものもある。例えば無償又は低廉譲渡が行われた場合に、時価による譲渡が行われたものとして商法は収益を計上するかどうかは明らかでない。」<sup>108</sup>と述べている。また、渡邊進教授も、「税法においては、無償による資産の譲渡または役務の提供によっても、時価による譲渡または役務の提供が行われたものとして収益が生ずるものとしている（低廉譲渡または役務の提供の場合にもこれに準ずる）。かかる場合、商法ではどのように処理することが期待されているものであるかは明らかでない。」<sup>109</sup>との見解を示されている。

つまり、「企業会計原則」や旧商法（会社法）等（以下では、「企業会計等」という。）では、「無償譲渡等取引」に係る収益を算定する会計処理が明らかにされておらず<sup>110</sup>、その主たる理由は、「無償譲渡等取引」について、未だ理論的な研究がなされていないということである。

「無償譲渡等取引」と公正処理基準との関係性を巡っては、公正処理基準は、企業会計等における会計処理方法をいうのであって、それらには存せず、法人税法のみが採用する会計処理方法は公正処理基準には含まれないということを前提として、第1に、法人税法22条2項には、税法固有の考え方も存し、正に「無償譲渡等取引」はこれに該当するので、公正処理基準の適用はないとする考え方がある<sup>111</sup>。第2に、第1の考え方と同様の前提に立ち、法人税法22条2項の基本構造は、「当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、」が主語であり、「当該事業年度の収益の額とする。」が述語である。そして、法人税法22条4項は、「第二項に規定する当該事業年度の収益の額・・・は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて計算されるものとする。」と規定していることから、文理解釈上は、「無償譲渡等取引」にも公正処理基準が及ぶとする考え方がある<sup>112</sup>。

上述したように、公正処理基準は、法人税法のみに止まらず、企業会計等においても等しくその目標とするところの企業利益を算定するための原則、すなわち、社会通念としてあるべき会計原則における収益（益金）ないし費用（損金）に係る年度帰属の会計

---

ていない（中村利雄、前掲注（106）、57頁）。

<sup>108</sup> 日本会計研究学会・税務会計特別委員会「商法と税法との関連等に関する研究」（1971年）、1、2、（6）。

<sup>109</sup> 渡邊進『「商法と税法との関連等に関する研究」の解説』『産業経理』第31巻第12号（1971年）、101頁。

<sup>110</sup> 竹下重人「課税要件事実の認定の構造」『シュトイエル』第200号（1978年）、163頁。

<sup>111</sup> 中村利雄「法人税の課税所得計算と企業会計—無償譲渡等と法人税法二二条二項—」『税大論叢』第11号（1977年）、189頁参照。

<sup>112</sup> 高梨克彦「無利息貸付けに係る収益税と批判」『中川一郎先生古稀祝賀税法学論文集』（日本税法学会、1979年）、23頁参照。

岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察（三）」『法学論叢』第122巻第1号（1987年）、4頁参照。

処理方法であって、企業会計等においてその範疇にあり適正と認められる会計処理方法は、法人税法に規定されていなくても法人の課税所得算定上是認するという趣旨のものであった。そして、その年度帰属の会計処理方法は、権利確定主義や企業会計における実現主義を中核とするものの、それらに限定されるものではなく、また、その会計理論等の精緻化に関して、法人税法が最も精緻化されている部面も見受けられた。これらのことを勘案すると、法人税法では、企業会計等において、未だ確立されていない社会通念としてあるべき会計原則に基づく会計処理方法も確立されている場合が在り得るのではないかと解される。

この点については、塩崎潤氏が、低額譲渡の場合についてではあるが、「企業利益というものは、どういうふうに計算されるかといえば、やはり企業は資産は時価で売る、そうして帳簿価格との差額が利益である、こういった企業利益の計算理論あるいは課税所得理論、これからきておると思います。所得という定義は、・・・所得税法にも法人税法にもございません。所得は、一般的な社会常識、企業の会計慣行、これによってきまる、それから当然出てくることとございまして、時価が高いものを簿価で売るということは、当然、会計慣行から申しますと利益が実現したとみるというふうを考えるわけで」、「これはもう法人税法上は所得計算原理の当然のことだと思います。」(傍点一筆者)<sup>113</sup>と述べられていること、そして、日本会計研究学会・税務会計特別委員会が、法人税法上の資産の無償譲渡または低額譲渡に対する取扱いについて、「企業会計原則」では、その取扱いが明らかにされていないものの、「(資産の)譲渡等がある場合に帳簿価額で貸記することは原価主義の要請であるが、原価主義は適正時価と帳簿価額との差額を収益として計上することを禁止するものではない。・・・企業会計においても税法におけると同様に、費用を総額(譲渡資産の適正時価)をもつて記録し他方譲渡益を計上する方法をとるとも、企業会計本来の趣旨に矛盾するものではなく、却つて、合理的であると考えられる。」<sup>114</sup>(傍点および括弧一筆者)と述べられていることから推察される。

さらに、昭和42年当時、国税庁長官であった泉美之松氏は、「本来、法人税の課税所得が会社経理による損益を前提とし、これに公平な課税を行う見地から修正を加えているにすぎない点からいえば、基礎となる損益が、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に従つて計算されている限り、これを尊重すべきは当然であり、税務調整は税法の課税所得の計算上設けられている経済政策的考慮に基づく差異の場合等真に必要なやむを得ない点に限定されるべきものであろう。」と述べられている<sup>115</sup>。そして、同

<sup>113</sup> 第55回国会・衆議院大蔵委員会(昭和42年5月19日第15号)。

<sup>114</sup> 日本会計研究学会・税務会計特別委員会「税務会計の基本問題に関する研究—税法における所得計算原理の解明と批判—」『企業会計』第19巻第9号(1967年)、三、2。

この点について、武田昌輔教授も「無償による譲渡によって生ずる収益を企業会計上も認識すべきことが理論的にみて正当であると考え」と述べられている(武田昌輔「無償譲渡より生ずる収益」森田哲彌他編『現代会計学の基本課題』(中央経済社、1972年)、148頁)。

<sup>115</sup> 泉美之松「公正妥当な会計処理の基本規定と税務調整」『税経通信』第22巻第13号(1967年)、3頁

氏は、「課税所得の計算は、企業の公正妥当な会計処理の基準による経理を前提としており、もし、会社経理において対外的に実現した収益、費用を計上せず、又は、未実現の収益、費用を計上している場合には、当然税務の基準に従って修正されなければならない。すなわち、対外的に実現した事実を企業の会計処理によつて左右することは、税務計算上認められず、もし、会社経理が事実と異なつておれば、その事実に基づいて税務調整を要することになる。」<sup>116</sup>と表白されている。

殊に、泉美之松氏は、大蔵省主税局長であった昭和40年当時に、「(資産を)贈与したときにその時価で収益が実現したものとみる」と述べられており、この見解から理解されるように、上記で泉美之松氏が云っている「実現」は、「企業会計原則」等における「実現」とは、全く同義ではないと解される<sup>117</sup>。このことから、「無償譲渡等取引」に係る会計処理も公正処理基準に基づく会計処理であることが窺える。

既に述べたように、従来から、法人税法上、「無償譲渡等取引」に対して、旧法人税法第9条第1項における総益金ないし益金の解釈をもって、収益を計上してきたのであり、したがって、それは、社会通念としてあるべき会計原則に基づく会計処理であると考えられる<sup>118</sup>。そして、繰り返しとなるが、昭和40年全文改正における法人税法22条の改正の趣旨は、規定の具体化であつて、従来からの法人税法の所得計算方式の変更を意図するものではないことから、法人税法22条2項においても、その「当該事業年度の収益の額」を算定する計算方式は、純資産増加説を基礎とする社会通念としてあるべき会計原則に依拠しており、その会計原則における年度帰属は、公正処理基準に基づいていと解される。

それ故に、対価を伴わないため、権利確定主義や企業会計における実現主義に依らない取引の一例と考えられる「無償譲渡等取引」に係る年度帰属の会計処理方法(資産の譲渡または役務の提供がなされた時(継続的な役務提供である資産の貸付であればその対応する期間の経過した時))<sup>119</sup>＝「客観的に純資産の増加が認められた時」も<sup>120</sup>、公

<sup>116</sup> 同上、10頁

<sup>117</sup> 泉美之松、前掲注(46)、221頁。

<sup>118</sup> 最高裁昭和41年6月24日判決は、資産の無償譲渡から旧法人税法第9条第1項における総益金ないし益金が生じると判示している(最高裁昭和41年6月24日判決(昭和37年(オ)第255号)『LEX/DBインターネット TKC法律情報データベース』文献番号21023790)。

大阪地裁昭和31年7月30日判決は、役務の無償提供(無利息貸付け)からも旧法人税法第9条第1項における総益金ないし益金が生じると判示している(大阪地裁昭和31年7月30日判決(昭和28年(行)第83号)『LEX/DBインターネット TKC法律情報データベース』文献番号21007780)。

また、その控訴審である大阪高裁昭和39年9月24日判決では、租税回避の有無を総益金ないし益金の発生条件としているが、租税回避の企図があるならば、旧法人税法第9条第1項における総益金ないし益金が生じるとしており、その課税は、旧法人税法第9条第1項をもってなされる点で、上記の裁判例と同様である(大阪高裁昭和39年9月24日判決(昭和31年(ネ)第1037号)『LEX/DBインターネット TKC法律情報データベース』文献番号21019740)。

なお、これらの判例については、次章で詳述する。

<sup>119</sup> 最高裁昭和41年6月24日判決、前掲注(118)、参照。

大阪地裁昭和31年7月30日判決、前掲注(118)、参照。

日本会計研究学会・税務会計特別委員会、前掲注(114)、三、2参照。

正処理基準に依拠するものと解される。

したがって、公正処理基準の適用範囲は、社会通念としてあるべき会計原則に基づいて判断されるのであり、企業会計等のみによって判断されるものではなく、上記第1および第2の考え方の前提とは異なるものの、第2の考え方と同様に、「無償譲渡等取引」にも公正処理基準が及ぶと解される。

## 第5節 小括

本章では、昭和42年に法定され、公正処理基準を規定した法人税法22条4項の立法趣旨やその意義を交えながら、法人税法22条4項と「無償譲渡等取引」との関係性を検討した。

法人税法22条4項は、税法の規制の下に計算される課税所得が、企業会計等に基づいて構成される企業利益と開差を生じていることから免がれ難い税制の複雑さを簡素化するために、企業が会計処理において用いている基準（ないし慣行）のうち一般に公正妥当と認められないもののみを税法で認めないこととし、原則としては企業の会計処理を認めるという基本方針を示し、税制の当然の論理を追認する趣旨の所得計算の基本規定として、昭和42年5月31日法律第21号をもって創設されたものであった。また、その創設の遠因には、企業会計審議会の昭和27年および昭和41年意見書における要望も存していた。

法人税法22条4項における公正処理基準は、法人税法だけでなく、企業会計等においても等しくその目標とするところの企業利益を算定するための原則、すなわち、継続企業の立場を前提とし、発生主義の原則および費用収益対応の原則をその大きな支柱として内包する社会通念としてあるべき会計原則における収益（益金）ないし費用（損金）に係る年度帰属の会計処理方法であった。そして、その会計処理方法は、ある経済事象に対して、非恣意性、継続性、客観性、規範性、合理性、妥当性や重要性の原則の適用についての適正性等を具備するものであると解された。旧法人税法においても、公正処理基準に基づいてその会計処理が行われていたことから、確認的規定であると解された。

従来、法人税法上、社会通念としてあるべき会計原則に基づく損益の年度帰属における会計処理方法、換言すれば、企業会計等における健全な会計慣行の課税所得計算への適用は、その内容が抽象的であるが故に、法令や通達で宣言された事項に限られ、頗る限定される傾向が強かった。そして、それ故に、新たな健全な会計慣行が確立される度に、順次、法令や通達に可能な範囲で規定してきたのであるが、それに伴い、次第に夥しい数の通達を有する課税所得計算の体系になってしまったのである。

税制を簡素化するに当たって、上記で示した税制の態度を是正するとともに、法令や

---

<sup>120</sup> 岡村忠生、前掲注（112）、4頁－5頁参照。

岡村忠生『法人税法講義 第3版』（成文堂、2008年）、59頁－60頁参照。



通達に規定されていなくとも、継続性等を具有する健全な会計慣行、つまり、公正処理基準における会計処理方法であるならば、「別段の定め」があるものを除き、その限りにおいて会計処理方法に係る合理的選択の自由性を承認し、法人の課税所得はそれに従って計算することに法的根拠を与える必要があったと解された。そのため、法人税法 22 条 4 項は法定されたと考えられた。

また、公正処理基準においては、収益の年度帰属に関して、権利確定主義ないしは企業会計における実現主義を原則とするものの、それらのみで限定されるものではないと解された。

上記のことに加え、法人税法 22 条の立法趣旨が、規定の具体化であって、従来からの法人税法の所得計算方式の変更を意図するものではないこと、そして、そもそも旧法人税法第 9 条第 1 項における課税所得は、その収益（益金）ないし費用（損金）であるか否かの性質に関しては、純資産増加説に依拠し、その計算は企業会計等そのものに基づいておらず、社会通念としてあるべき会計原則に基づいて算出されていたことを踏まえると、法人税法 22 条 2 項においても、旧法人税法第 9 条第 1 項におけると同様のことがいえると解された。

また、法人税法では、企業会計等に比し、社会通念としてあるべき会計原則に基づく会計処理方法がより精緻化されている部面もみられることから、法人税法には企業会計等では未だ理論的に研究されておらず、明確にされていない社会通念としてあるべき会計原則に基づく会計処理方法も含まれ、それらも企業の会計慣行と観念すると解された。その会計処理方法ないし会計慣行の一例こそが、「無償譲渡等取引」と考えられた。

このことから、「無償譲渡等取引」に係る損益の年度帰属の会計処理方法は、権利確定主義ないしは企業会計における実現主義に依らないものの、従来から資産の譲渡または役務の提供がなされた時（継続的な役務提供である資産の貸付であればその対応する期間の経過した時）＝「客観的に純資産の増加が認められた時」に行われてきたものであり、公正処理基準に基づく会計方法であると解された。したがって、「無償譲渡等取引」と公正処理基準の関係性について、公正処理基準の適用は「無償譲渡等取引」にも及んでいるとの結論に至った。

## 第5章 無償による資産の譲渡取引に関する判例および学説

第4章でみてきたように、公正処理基準は、法人税法のみならず、企業会計等においても等しくその目標とするところの企業利益を算定するための原則、すなわち、継続企業の立場を前提とし、発生主義の原則および費用収益対応の原則をその大きな支柱として内包する社会通念としてあるべき会計原則における収益（益金）ないし費用（損金）に係る年度帰属の会計処理方法であった。

法人税法 22 条 2 項における「当該事業年度の収益の額」を算定する計算方式は、社会通念としてあるべき会計原則に依拠しており、その会計原則における損益の年度帰属は、公正処理基準に基づいていると解され、したがって、同条項における取引の例示である「無償譲渡等取引」にも必然的に公正処理基準の適用が及ぶと考えられた。

次に、本章では、法文の規定がなく、「無償譲渡等取引」に係る課税がすべて（総）益金の解釈に委ねられていた昭和 40 年以前の旧法人税法、そして、「無償譲渡等取引」が法文化されている昭和 40 年以降の現行法人税法の下、いかなる根拠、または論拠によって、「無償譲渡等取引」における「無償による資産の譲渡（固定資産の譲渡）」（以下、「無償譲渡」という。）に係る「収益の額（昭和 40 年全文改正以前は、「（総）益金）」の発生を捉えるのかという観点から重要と思われる判例を考察する。その際、各々の収益発生根拠および課税理論に関する各判示とそれらと関係を有すると考えられる各学説を適宜に検討する<sup>1</sup>。

### 第1節 相互タクシー事件 最判第二小法廷昭和 41 年 6 月 24 日判決<sup>2</sup>

この事件における第1審では、三社株式につきその名義書替ないし第三者指名権の行使により、各重役に新株引受権を行使させたことは、結局新株引受による経済的利益の処分、つまり譲渡されたことを意味し、株式の価値は増資により増加するが、その経済価値増加部分は、その記帳または処分等その実現を俟って、課税の対象となるとして X の請求を棄却した<sup>3</sup>。

<sup>1</sup> 以下では、「無償譲渡」に係る収益の発生事由を考察するに当たり、「低額譲渡」も便宜上、「無償譲渡の一類型」として論稿を展開しておく。

<sup>2</sup> 最高裁昭和 41 年 6 月 24 日判決（昭和 37 年（オ）第 255 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』 文献番号 21023790。

【事件の概要】 タクシー株式会社（原告・控訴人・被被告人）である X は他社 3 銘柄の株式を保有しており、その株式につき増資および株式の割当てが行われた際、X は昭和 24 年改正前の独禁法 10 条により新たに他者の株式を取得することを禁止されていたため、その所有する株式うち 2 銘柄の株式を自社の重役に信託的に譲渡し、株式名義を変更する方法により、また、残りの 1 銘柄の株式については第三者指名権を行使して各重役に新株を取得させた。これら一連の行為は、X の新株引受権の無償譲渡であり、新株プレミアム合計額の益金が生じるとして X の法人税増額更正処分取消を求めた裁判である。

<sup>3</sup> 大阪地裁昭和 31 年 4 月 16 日判決（昭和 28 年（行）第 15 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』 文献番号 21007320。

第2審では、Xの新株引受に係る利益が各重役に移転されたとみるが、その株式の移転に際し、反対給付としての対価の收受または債務免除等の課税の対象となる利得が発生していないとして原処分を取消し、Xの請求を容認した<sup>4</sup>。そして、最高裁は課税庁側の上告に対し、破棄差戻しの判断をした。

本件における最高裁判所の判旨は、「Xの前叙の行為の実体を右のように解するならば、その移転の対象となつた経済的利益は、いわば同社所有の増資会社株式について生じる新株プレミアムから構成されるものとみられ、その利益の移転は、同社所有の増資会社株式の値上り部分（同社の取得した第三者指名権も株式の増価部分と同視して妨げない。）の価値の社外流出を意味するものといふことができる。そこで、これら株式の値上りがXの右株式の取得価額（記帳価額）を上回るものがあるならば、その部分は同社の未計上の資産であり、前叙の行為により移転する経済的利益の全部または一部は、かかる未計上の資産から成ることが考えられる。そうであるとすれば、かかる未計上の資産の社外流出は、その流出の限度において隠れていた資産価値を表現することであるから、右社外流出にあつて、これに適正な価額を付して同社の資産に計上し、流出すべき資産価値の存在とその価額とを確定することは、同社の資産の増減を明確に把握するため当然必要な措置であり、このような隠れていた資産価値の計上は、当該事業年度において資産を増加し、その増加資産額に相当する益金を顕現するものといわなければならない。そしてこのことは、社外流出の資産に対し代金の受入れその他資産の増加をきたすべき反対給付を伴うと否とにかかわらない。してみると、本件においてXが前叙の行為によつてその重役等に移転した利益に同社の未計上の資産価値が含まれると認められるかぎり、当該事業年度においてそれに相当する益金の発生を肯定せざるをえないのであつて、他面その重役等に対する利益授与によるXの資産の減少が事業上の損金となしがたいものとすれば、右益金の発生が総益金増加の原因となることはいうまでもない。」と説示した。

第1審および最高裁は、Xの一連の行為において反対給付の有無に関わらず、所有株式における保有期間の値上がり益、つまり未実現の利益は、当該株式における支配権がXの株式会社からその重役へ移転したのを契機に、実現利益となり、資産の増加をきたすこととなるので益金の額に含まれると説示した。これら判示における収益発生論拠は、資産の保有期間中に発生した未計上資産、かつ、実体的な利益である所有（保有）資産の価値の増加益（未実現のキャピタル・ゲイン）が、課税の対象となる益金ないし収益として何ら問題がなれば、当該資産の譲渡を契機に、すべて実現した純資産の増加として譲渡側に顕在化することで、資産の無償譲渡からも収益が生じ、課税の対象となる益金ないし「収益の額」を組成することとなり、もつて実体的利益であるキャピタル・

---

<sup>4</sup> 大阪高裁昭和36年11月29日判決（昭和31年（ネ）第501号）『LEX/DBインターネット 法律情報データベース』文献番号21015560。

ゲインに課税する清算課税説<sup>5</sup>（キャピタル・ゲイン課税説ないしは実体的利益存在説）<sup>6</sup>に拠っている<sup>7</sup>。

松沢智教授は、自身が提唱されている法的基準説（法的支配説）<sup>8</sup>の課税理論を本件判示における清算課税説に依拠して展開されている。同氏は、法人の純経済人概念は所得概念の範疇ではないとし<sup>9</sup>、法人税法 22 条 2 項の「無償譲渡等取引」を収益の生ずる一つの例示規定と捉え、法人税法 22 条 2 項は「係る収益」であって、「因る収益」ではないので、「無償譲渡等取引」に「関係する収益」と解して「無償譲渡等取引」もその射程とした上で、固定資産の無償譲渡に係る収益の発生について、「譲渡所得に対する課税は、・・・資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解すべきである」<sup>10</sup>。そして、「法人税法においても譲渡所得のこの本質は、なんら異なるものではない」ことから<sup>11</sup>、法人税法 22 条 2 項にいう無償譲渡は所得税法 59 条に本質的に準ずるものであると解され<sup>12</sup>、固定資産である土地や有価証券の所有期間

<sup>5</sup> 佐藤英明『スタンダード所得税法』（弘文堂、2009年）、81頁－83頁参照。

<sup>6</sup> 清永敬次「無償取引と寄付金の認定－親子会社間の無利息融資高裁判決に関連して－」『税経通信』第33巻第13号（1978年）、4頁。

<sup>7</sup> 酒井克彦『スタートアップ 租税法』（財経詳報社、2010年）、67頁参照。

<sup>8</sup> 松沢智「無利息融資と『法的基準説』の確立」『税理』第21巻第8号（1978年）、68頁。

松沢智編著『租税実体法の解釈と適用－法律的視点からの法人税法の考察－』（中央経済社、1993年）、27頁。

また、松沢智教授は租税実体法を法解釈学として位置づけた場合、「法的基準説」と「経済的基準説」という対局の法解釈理論があることを示されている。

「法的基準説」とは、「税法の対象とする所得概念がもともと経済的概念であったとしても、税法という法律に取り込まれた以上法的概念である。従って、その把握は法的視角において捉えるべきである」とすることを前提として、租税実体法の解釈は法律学の視角から考察しようとする」考え方であり、租税法律主義に立脚する説である。他方、これに対し「経済的基準説」とは、「税法の対象とする所得概念がそもそも経済的概念であることから、その把握は本来経済的視角においてのみ捉えることが可能であることを理論的出発点とし、その考察は専ら会計学・簿記の視角から捉えようとする」考え方であり、公平負担の原理に依拠する説である。そして、松沢智教授は、「法的基準説」と「経済的基準説」の両論理の調和をもって租税法令を解釈すべきとされている（松沢智『租税実体法－法人税解釈の基本原則〔増補版〕』（中央経済社、1983年）、8頁－10頁）。

<sup>9</sup> 松沢智教授は、「法人税法上は、法人擬制説に立脚しているから、純経済人というものを前提として、法は法人が時価で取引することを当然予定しているとする議論がある。しかし、現代の法律の分野において、税法を法としての視角からみれば、法人がどのような金額で取引しようと、私的自治の原則（契約自由の原則）が存在する以上は自由であって制約はない。税法が法である以上は、法人は時価で取引しなければならぬ等ということは決して予定してはいない」と述べられている（松沢智『租税実体法－法人税解釈の基本原則〔増補版〕』（中央経済社、1983年）、347頁）。

<sup>10</sup> 最高裁昭和43年10月31日判決（昭和41年（行ツ）第8号）『LEX/DBインターネット TKC法律情報データベース』文献番号21029100。

<sup>11</sup> 東京高裁昭和46年12月8日判決（昭和41年（行コ）第31号）『LEX/DBインターネット TKC法律情報データベース』文献番号21037660。

<sup>12</sup> 所得税法第59条

次に掲げる事由により居住者の有する山林（事業所得の基因となるものを除く。）又は譲渡所得の基因となる資産の移転があつた場合には、その者の山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があつたものとみなす。

1 贈与（法人に対するものに限る。）又は相続（限定承認に係るものに限る。）若しくは遺贈（法人に対するもの及び個人に対する包括遺贈のうち限定承認に係るものに限る。）

中の値上がり益（キャピタル・ゲイン）こそが、固定資産の譲渡益の本質であり、課税はその「値上がり益の実現」に係る所得に対して行われると解されている<sup>13</sup>。

同氏は、「キャピタル・ゲイン課税の本質を是認している」として本件判示を支持し、理論的には所有資産を毎年評価することにより、キャピタル・ゲインを確実に把握すべきであるが、課税技術面を考慮すると、「社外流出の契機」をキャピタル・ゲインにかかる値上がり益の実現として課税するものとされている<sup>14</sup>。

法的基準である租税法律主義と経済的基準である租税公平主義の調和を基調として、自身の課税理論を展開されている同氏は、法人税法 22 条 2 項にいう「無償」という文言は、民法 549 条の「贈与」であり<sup>15</sup>、「社外流出の契機」を法的支配の移転を示す「贈与契約」として捉えている。このことから、無償譲渡の場合、実体的利益であるキャピタル・ゲインが、法的概念である「贈与契約」と結びついて、当該キャピタル・ゲインが課税適状となると理解される。

本判決は、未計上の資産の無償譲渡からも課税対象となる収益が生ずることを認めた最初の最高裁の判決であり<sup>16</sup>、旧法人税法下で、資産の無償譲渡からも収益が発生するという解釈理論が認められた裁判例である。

## 第 2 節 第二次まからずや事件 大阪高判昭和 43 年 6 月 27 日判決<sup>17</sup>

第 1 審の神戸地方裁判所は、本件譲渡資産の時価相当額が総益金に算入することは行われず、単に時価相当額と譲渡価額との差額のうち寄附金の損金不算入額の部分を所得金額に加算し、旧法人税基本通達 77 は旧法人税法 9 条 3 項の不当な拡大解釈とはいえ

---

2 著しく低い価額の対価として政令で定める額による譲渡（法人に対するものに限る。）

<sup>13</sup> 松沢智、前掲注（9）、127 頁。

<sup>14</sup> 同上、129 頁。

碓井光明教授も「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特に未実現利得に課税する政策がとられたと解されている（碓井光明「法人税法における益金の概念 法 22 条 2 項の問題点—主として無償による役務提供—」『税理』第 21 巻第 4 号（1978 年）、5 頁）。

<sup>15</sup> 「贈与」とは、民法 549 条が規定する「当事者の一方が自己の財産を無償で相手方に与える意思を表示し、相手方が受諾をすることによって、その効力を生ずる。」ことである（水田嘉美『ヨコ組・判例六法 2010』（参修社、2009 年）、182 頁）。

<sup>16</sup> 植松守雄「未計上資産の無償譲渡の益金」『別冊ジュリスト』第 17 巻（1968 年）、93 頁。

<sup>17</sup> 大阪高裁昭和 43 年 6 月 27 日判決（昭和 38 年（ネ）第 353 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 21028290。

【事件の概要】 昭和 31 年に X 株式会社（原告・控訴人）は、その所有する建物をその敷地の賃借権とともに、時価に比し著しく低い価額（建物の帳簿価額相当額）で、その代表取締役 A に譲渡した。この X の行為に対し、所轄税務署長（被告・被控訴人）は、当該譲渡資産の譲渡時における時価と当該譲渡価格との差額に対して「法人が有する資産を著しく低い価格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格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、これを寄附金として取扱うものとする（旧法人税基本通達 77）」という規定に基づき、当該差額は無償の価値の移転であるから寄附金に該当すると判断し、旧法人税法 9 条 3 項の寄附金のうち、命令で定める限度を超過する部分の金額は損金に算入しない旨の規定に依拠して、当該差額のうち寄附金の損金算入限度額を超過する部分の金額をもって X の法人税増額更正処分を行った事案である。

ず、租税法律主義に違背しなといと判示して原告の請求を棄却した<sup>18</sup>。

大阪高等裁判所は、本件の事実関係を借地権の無償譲渡として構成した後、第1審の寄附金の定義を踏襲し<sup>19</sup>、さらに上記相互タクシー事件の最高裁の判決を援用しつつ、「控訴人は本件土地の借地権を資産として計上していなかったことが窺われるのであるが、未計上の資産であっても、社外流失に当っては隠れていた資産価値を計上する必要があり、資産増加に相当する益金を顕現するものであるから（最高裁判所昭和四一年六月二四日判決、民集二〇巻五号二〇〇頁参照）、未計上資産であることは、寄附金としての取扱いの妨げとはならない」。また、「権利金授受の慣行がある大都市における借地権については、かなり以前からこれを独立の財産権として課税対象にしていることが窺われる。」と判示し、Xの控訴を棄却した。

キャピタル・ゲインを無償譲渡に係る収益の発生事由とする法的基準説においては、固定資産の低額による譲渡、いわゆる低額譲渡の場合、固定資産の無償譲渡の場合と同様に、社外流出を契機に有償でなくとも保有期間中の所有資産の値上がり益が実現されるので、その値上がり益、すなわち譲渡時における時価と帳簿価額との差額である資産利益相当額が贈与契約により顕現され、時価相当額の収益が発生するとして、本件判示が説示する当該収益の発生事由と同旨の見解を松沢智教授は示されている<sup>20</sup>。また、当該収益が生ずるのは、寄附金規定が存しているからではない。「無償譲渡等取引」における寄附金に関しては、費用性を有しない寄附金は法人税法37条1項により全額課税され、費用性を有する寄附金のみが同条7項の範疇となる<sup>21</sup>。

本判決は、控訴審の段階において税務当局側が上記相互タクシー会社の最高裁の判旨に沿った主張を行い、未計上の資産であった土地の借地権が社外流出を契機に当該借地権から資産の増加に相当する益金ないし収益が発生した後に、寄附金の損金処理を問題としていることから、先ず資産の無償譲渡に係る収益の認識が寄附金の損金処理に対して事前的である必要があると解することができる。

---

<sup>18</sup> 神戸地裁昭和38年1月16日判決（昭和36年（行）第8号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』 文献番号 21016990。

<sup>19</sup> 第一審では、時価と譲渡価額の差額相当額は、Xが贈与の意思により価値の移転を行い、Aも受贈の意思をもって取得したものであることが認められ、「法人税法第9条第3項にいう『寄附金』とは、法人が相手方に対し、直接法人の事業と関係なく、かつ、対価の授受なく無償で贈与した金銭その他の財産的給付をいい、法人がその所有する財産を著しく低い価額で譲渡した場合で、かつ、時価との差額を相手方に贈与するためにこれを行ったものと認められる場合、その差額を本条にいう『寄附金』として取扱うことは、本条を不当に拡大解釈したものということとはできない」と判示した。

控訴審では、「法人税法第9条第3項は、法人がした寄附金のうち一定限度を超える部分の金額を損金に算入しないと定めているが、右にいう寄附金とは、金銭その他の資産を他人に贈与した場合における金額又は資産の価格を指すものと解される」と説示している。

<sup>20</sup> 松沢智、前掲注(9)、128頁-129頁。

<sup>21</sup> 松沢智編著『租税実体法の解釈と適用・2-税法は争えば解釈が発展する-』（中央経済社、2000年）、93頁-94頁参照。

### 第3節 南西通商株式会社事件 最判第三小法廷平成7年12月19日判決<sup>22</sup>

第1審の宮崎地方裁判所は、「法人税法二二条二項は、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税されるのではなく、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が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を保有していたものと認められ、外部からの経済的な価値の流入がないことのみをもって、値上がり益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。

このような同項の趣旨及び法人税法三七条六項が資産の低額譲渡の場合に譲渡価額と時価との差額を寄付金に含めていることからすれば、同項の無償譲渡には時価より低い価額による取引が含まれるものと解するのが相当である。

したがって、X<sub>1</sub>が、時価より低い価額で本件株式を譲渡した本件には、法人税法二二条二項が適用され、本件株式の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いうべきである。」と判示し、Xらの請求を棄却した<sup>23</sup>。

第2審の福岡高裁裁判所宮崎支部は、第1審の判示部分をほぼそのまま引用し、Xらの控訴を棄却した<sup>24</sup>。

本件最高裁判所は、第1審の判示を支持し、「法人税法二二条二項は、国内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、

<sup>22</sup> 最高裁平成7年12月19日判決（平成6年（行ツ）第75号）『LEX/DBインターネット TKC法律情報データベース』文献番号22008541。

【事件の概要】 X<sub>1</sub>（原告・控訴人・上诉人）は金融業等を営む会社である。X<sub>1</sub>は、その設立以来、個人であるX<sub>2</sub>（原告・控訴人・上诉人）が実質的に資本金を全額出資している会社であり、X<sub>2</sub>が代表者として経営を支配している。X<sub>1</sub>は訴外取引先銀行の株式を14万9025株保有していたが、この株式（以下、「本件株式」という。）を昭和63年4月1日に13万9025株、また平成元年3月31日に1万株をX<sub>2</sub>に対して譲渡した。これに対しY（税務署長一被告・被控訴人・被上诉人）は、本件株式の譲渡が時価よりも低廉な価格でなされたものであるとして、時価との差額に相当する金額は法人税法22条2項により、X<sub>1</sub>の所得計算上益金に算入すべきであるとして更正処分を行った事案である。

<sup>23</sup> 宮崎地裁平成5年9月17日判決（平成4年（行ウ）第2号、平成4年（行ウ）第3号）『LEX/DBインターネット TKC法律情報データベース』文献番号22006942。

<sup>24</sup> 福岡高裁平成6年2月28日判決（平成5年（行コ）第3号）『LEX/DBインターネット TKC法律情報データベース』文献番号22008410。

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、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、法人税法二二条二項にいう有償による資産の譲渡に当たるとはいうまでもないが、この場合にも、当該資産には譲渡時における適正な価額に相当する経済的価値が認められているのであって、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、前記のような取り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、同法三七条七項が、資産の低額譲渡の場合に、当該譲渡の対価の額と当該資産の譲渡時における価額との差額のうち実質的に贈与をしたと認められる金額が寄付金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。

以上によれば、資産の低額譲渡が行われた場合には、譲渡時における当該資産の適正価額をもって法人税法 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、X らの上告を棄却した。

第1審では、法人税法22条2項は、「創設的規定」および「収益の擬制」と明言し、低額譲渡は無償譲渡に含まれるとしているが、上告審では従来から争われてきた「創設的規定」か「確認的規定」かについて、また「収益の擬制」に関しては言及を避け、低額譲渡は適正時価以下の有償譲渡であり、適正時価と低額譲渡対価の差額は無償譲渡に該当するという解釈を示した点に相違がある。

本件において第1審判決は、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」であり、低額譲渡は同項にいう「無償による資産の譲渡」に含まれるとしており、「適正所得算出説」に全面的に依拠している<sup>25</sup>。一方、最高裁判決は、法人税法 22 条 2 項の趣旨を巡って従来争われてきた点について明言を避けつつ、資産の含み損益に対する課税繰延べを防止するという立法政策を宣明し、低額譲渡は同項にいう「有償による資産の譲渡」に該当するとしながらも、法人税法 22 条 2 項の趣旨を根拠にして、「低額譲渡からも適正価額相当額の収益があったものとしている点」および「補強材料として寄附金規定を援用する点」において、当該収益の発生事由に関する論理の運びは、

<sup>25</sup> 適正所得算出説については、以下で詳述する。

なお、適正所得算出説の論理と密接に関連するものとして、アメリカ合衆国内国歳入法典第 482 条の独立当事者間取引の原則がある（金子宏「アメリカ合衆国の所得課税における独立当事者間取引 (arm's length transaction) の法理 (上) (中) (下) —内国歳入法典 482 条について—」『ジュリスト』第 724 号 (1980 年)、104 頁以下・第 734 号 (1981 年)、56 頁以下・第 736 号 (1981 年)、95 頁以下)。



「適正所得算出説」の論理に酷似している<sup>26</sup>。

「適正所得算出説」を提唱されている金子宏教授は、資産の無償譲渡について、本来、「実現の概念」は、未実現の利得である保有資産の価値の増加益を課税の対象から除外するための理論であり、その理論的意義の解釈として「資産の譲渡そのものをもって実現とみる」解釈と「資産の譲渡に伴って対価が収受されることをもって実現とみる」解釈の2つがある。

ここで益金という観念は、国庫補助金等も益金を構成する収益に含まれることを斟酌すると、基本的には企業会計における収益と完全に一致するものではなく、企業会計における収益よりも広い観念である。しかしながら、それは企業会計上の収益に対応する観念であると考えてよい。このように考えるとすると、益金が生ずるためには、昭和40年法人税法全文改正以前のような資産の評価益の計上が認められている場合は別として<sup>27</sup>、「譲渡資産の対価として金銭その他の経済的価値の流入（流出ではなく）」という要因が当然に必要であると考えべきである<sup>28</sup>。

ここに、正常対価で取引を行った法人と資産の無償譲渡を行った法人との間の税負担の公平を確保し維持するために、「法人の適正な所得の算出」が必要であり、通常対価相当額の収益を擬制する論拠と目的が成り立ち、資産の無償譲渡において通常対価相当額の収益を「擬制」すべきである<sup>29</sup>。

そして、同氏は法人税法 22 条 2 項の第一次的目的が、「適正所得の算出を目的とする」<sup>30</sup>規定と解されており、その収益認識の範囲に限定を付すことに否定的である。法人税法 22 条 2 項の「適正所得の算出を目的とする」という第一次的な目的を通じて、「納税者間の公平」を維持するのであるから、法人税法 37 条 7 項の寄附金の処理とは無関係に、法人は営利を目的として活動するものである以上、無限定的に無償譲渡について収益を認識すべきと解されている<sup>31</sup>。

また、法人税法 22 条 2 項の趣旨が「適正所得の算出」にあると考えると、同項にい

<sup>26</sup> 増井良啓「資産の低額譲渡と法人税法 22 条 2 項にいう収益の額」『税研』第 106 号（2002 年）、86 頁。

<sup>27</sup> 金子宏教授は、法人の所得は一貫して商法の規定に従った計算書類の利益に依拠しており、法人がその決算において資産の評価益を計上しなくても法人税法上はその評価益を計上し、益金に算入する考えに対して、法令の根拠なしではこのような考え方は困難であるとしている（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—」『法協百年論集』第 2 巻（1983 年）、154 頁）。

<sup>28</sup> 同上、154 頁—155 頁。

他方、武田隆二教授は、収益概念を「出て行く財貨」そのものを収益として把握する財貨的思考（収益認識の基礎概念）と「入り来る貨幣」を収益として認識する貨幣的思考（収益測定の基礎概念）があるとし、収益は「企業が社会の経済的必要性をみたとすという目的に対する充足度を示す尺度」なので、財貨的思考そのものが収益概念として把握されなければならないものであるとされている（武田隆二『法人税法精説』（森山書店、2000 年）、76 頁—77 頁参照）。

<sup>29</sup> 金子宏、前掲注（27）、162 頁。

<sup>30</sup> 同上、169 頁。

適正所得とは、「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」である（同上、162 頁）。

<sup>31</sup> 同上、168 頁。

う「無償譲渡等取引」は厳密な意義におけるそれよりも広く、低額による資産の譲渡（低額譲渡）をも含む趣旨であると解すべきである。このように解することは、法人税法 37 条 8 項が資産の低額譲渡の場合の当該対価と時価との差額を寄附金に含めていることとも首尾一貫している<sup>32</sup>。

したがって、同氏は、「現行法人税法二二条二項の規定は、確認的規定ではなく、無償取引（「無償譲渡等取引」）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」<sup>33</sup>（括弧一筆者）とされている。また、この考え方は、「無償による役務の提供」の場合にも同様に適用することができる。

第 1 審判決は、上記相互タクシー会社の最高裁の判旨で示したキャピタル・ゲイン課税の論理とは異なり、課税の公平を基調として「収益の擬制」をもって固定資産の無償譲渡からも収益を認識するという「適正所得算出説」に依拠し、「収益の擬制」を無償譲渡に係る収益の発生事由としている。他方、最高裁判決における無償譲渡に係る収益の発生事由の基本的な考え方は、判旨第 1 段落から理解されるように、上記相互タクシー会社の最高裁の判旨を受け継いでいるものの<sup>34</sup>、第 1 審判決を支持している点、そして、判旨第 2 段落において、課税の公平を根拠に「適正な価額」までの収益発生を認めている点から、「適正所得算出説」の論理をもその収益発生事由の論理に援用していると解される。しかしながら、その一方で、本件各判決は、無償譲渡に係る収益の認識が寄附金の損金処理に対して事前的であり、補強材料として寄附金規定を援用すると判示した点は、相互タクシー事件の最高裁判決と同様の見解と解される。

#### 第 4 節 小括

本章では、「無償譲渡」に係る収益の発生事由に言及した旧・現行法人税法下での判例およびそれらに関連する学説を考察した。

無償譲渡の場合、相互タクシー事件の最高裁は、その収益の発生事由として、「財産の時価の値上がり分その他未だ企業の帳簿に計上されていない経済的利益が社外に流失した場合について、その実現がいかに把握されるべきかの問題を考察するに、それはその社外に流出したときに従来既に発生し存在していた潜在的利益が客観的、かつ確定的となって顕在化し、企業の収益として実現したと見るべきである。」と判示した。

また、第二次まからずや事件の控訴審判示は、相互タクシー事件の最高裁判決を支持しつつ、「資産として計上していなかったことが窺われるのであるが、未計上の資産であっても、社外流失に当っては隠れていた資産価値を計上する必要がある、資産増加に相当する益金を顕現するものである」とし、その収益発生事由に係る論理を展開した。

これらの判決は昭和 40 年の法人税法全文改正以降の判決であったが、旧法人税法下

<sup>32</sup> 同上、165 頁。

<sup>33</sup> 同上、156 頁。

<sup>34</sup> 増井良啓、前掲注（26）、86 頁。

で争われた事案であった。これら判示が説示する無償譲渡に係る収益の発生事由は、「法的基準説」も同様に示すように、資産の保有期間中に発生した未計上資産、かつ、実体的な利益である所有（保有）資産の価値の増加益（未実現のキャピタル・ゲイン）が、課税の対象となる益金ないし収益として何ら問題がなれば、当該資産の譲渡を契機に、すべて実現した純資産の増加として譲渡側に顕在化することで、資産の無償譲渡からも収益が生じ、課税の対象となる益金ないし「収益の額」を組成することとなり、もって実体的利益であるキャピタル・ゲインに課税する清算課税説（キャピタル・ゲイン課税説ないしは実体的利益存在説）に依拠していた。

しかしながら、現行法人税法下での南西通商株式会社事件における第1審判決は、キャピタル・ゲイン課税の論理とは異なり、「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」とする「適正所得算出説」に依拠し、すべての無償譲渡において「収益の擬制」を認めた。その一方で、最高裁判示は、キャピタル・ゲイン課税の論理に依拠する相互タクシー会社の最高裁の判旨を基本的には踏襲しつつも、「適正所得算出説」の論理も「収益の擬制」という文言を直接用いていないが援用していた。

したがって、無償譲渡に関する判例においては、「清算課税説」ないしは「法的基準説」が、その収益の発生事由として支持される一方で、近年では、「適正所得算出説」も支持される動向がみられた。

## 第6章 無償による役務の提供取引に関する判例および学説

第5章では、「無償による資産の譲渡」に係る収益の発生事由について、旧・現行法人税法における判例およびそれらに関連する学説を考察した。その結果、判例においては、無償譲渡に係る収益の発生事由として、「清算課税説」ないしは「法的基準説」、そして、近年では、「適正所得算出説」も支持される傾向がみられた。

次に、本章では、第5章と同様の視座から、「無償譲渡等取引」におけるもう1つの取引である「無償による役務の提供（無利息貸付け）」（以下、「無償提供」という。）に係る収益の発生事由に関して<sup>1</sup>、昭和40年以前の旧法人税法、そして、それ以降の現行法人税法の下で争われた判例を研究するとともに、それらと関係を有すると考えられる各学説も適宜考察する。

### 第1節 京都証券取引所事件 大阪高裁昭和39年9月24日判決<sup>2</sup>

第1審においては、Xの無利息貸付け行為に関わる私法上の効力を認めると共に、無償貸付けから利息債権が生じていないとして、利息相当額の利益を益金に加算することは許されない。しかしながら、「Xが金融業を営む会社である事実からして認められる原告の唯一の収入源は貸付金の利息である事実、当事者間に争のないXの貸付金には通常日歩二銭六厘の割合による利息を付していた事実、前示のように、Xの増資新株引受人であった各証券業者に対し、その増資払込金の返済資金にあてるため貸付をしたものである事実を総合すると、Xとしては本件貸付金についても右の割合による利息を付するのが当然であるのに、右のような特別の事情から利息を付さないこととしたものであるから、法人税法上はXは前記行為により右貸付金に対する前記割合による利息相当額の利益を債務者である各証券業者に無償で給付したものと解するを相当と

<sup>1</sup> 高梨克彦氏は、金銭貸付行為自体、貸主が自己の労務および作業等を借主に供与するものではないことから、無利息貸付け等は、法人税法22条2項における「役務の提供」に該当しないと述べられている（高梨克彦「無利息貸付けに係る収益説と批判」日本税法学会編『中川一郎先生古稀祝賀税法論文集』（日本税法学会、1979年）、9頁-14頁、39頁-40頁）。

しかしながら、従来から法人税法上、貸付金の利子は、契約による継続的な役務の提供ないし用役の提供の対価と解されてきていることから、本論文ではこれに従って、法人税法22条2項における「役務」の概念は、「貸付け」も含むものとして、論理を展開していくこととする（市丸吉左エ門『法人税法解説』（税務研究会、1961年）、103頁、104頁、志場喜徳郎『法人税』（中央経済社、1958年）、118頁-119頁）。

<sup>2</sup> 大阪高裁昭和39年9月24日判決（昭和31年（ネ）第1037号）『LEX/DBインターネットTKC法律情報データベース』文献番号21019740。

【事件の概要】 X会社（原告・控訴人）は、京都証券取引所の会員である証券業者を主たる株主とし、証券取引の決済を円滑にするため同証券業者に融資を行うことを主要な目的とする株式会社である。大蔵省の行政指導により増資を行うこととしたところ、増資新株を引受けるべき株主（証券業者達）が資金を欠いていたため、Xが増資新株の払込資金を他の金融機関から融資するとともに、それらの株主に無利息で貸付けたことに対して、Xの通常の金利によって計算した利息相当額（未収利息債権）をその益金に加算して増額の更正決定処分がなされ、Xはその決定処分の取消しを求めた裁判である。

する。蓋し右のような特別の事情の下になされた利息を付さない貸借において、当該無利息貸付け行為により X は当然得べき右利息相当額の利益を失うに反し、各証券業者は右利息相当額の支払を免れ、同額の利益を得ることとなるから、これを実質的に見ると右 X の行為に基因して、X から各証券業者に右利息相当額の価値の移転があったものとしなければならないからである。」と判示して、X の取消請求を棄却した<sup>3</sup>。

大阪高等裁判所は、「法人税法上課税標準の計算の基礎となる益金とは、法令の別段の定めあるもののほか、資本の払込以外において純資産の増加となるべき事実をいい、右純資産の増加となるべき事実が該当するか否かについては、法人税法に特別の定めある場合のほか、私法上の概念を前提としているものと解すべきであるから、当初から利息債権を取得していない控訴会社の課税標準の計算上これを益金に加算することは許されない」。しかし、「法人税法は益金の概念について、法人税法上別段の定めあるもののほか、私法上の概念を前提としているものと解すべきであるけれども、この点については自ら法人税法の目的による制限のあることは認めなければならない。すなわち、例えば、私法上無効又は取消すべき行為であっても、その行為に伴って経済的効果が発生している場合には、その収益につき課税することは何ら妨げなきものと解すべきであるし、私法上許された法形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し、又は軽減することが企図されている場合には本来の実情に適合すべき法形式に引直してその結果に基づいて課税しうることも認められなければならない。また課税要件事実の認定にあたって、行為の実質及び経済的効果を参酌考量して租税負担の公平が図られねばならないが、納税義務者、課税標準及び徴収手続が法律で定められることを要請する租税法律主義のもとにおいて、右認定は不当に私的自治を侵すものであってはならない。殊に他の合理的な経済目的から合法的になされた私法上の行為まで、それが他の法形式を用いた場合に比して課税負担の軽減をもたらすことを理由として、法人税法上抛るべき規定なくして、これを否認することは許されない。」

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

<sup>3</sup> 大阪地裁昭和 31 年 7 月 30 日判決 (昭和 28 年 (行) 第 83 号) 『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 21007780。

た。

第1審の判示は、Xは通常得べき利息相当額の利益を失う反面、証券業者は当該利息相当額の支払免除によりXが失った利益と同額の利益を享受することから、実質的にはXの行為に基因して、Xから各証券業者に当該利息相当額の価値の移転があったものと説示しており、清永敬次教授は、この第1審の無償提供に係る収益の発生事由に関する説示から、「同一価値移転説」を提唱されている<sup>4</sup>。

「同一価値移転説」とは、役務の無償提供の場合、通常対価に相当する額の価値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、受贈者側に時価相当額の受贈益が発生するのであるから、同一額の価値が論理的には譲渡側に事前に存在していなければならない。そして、同一額の価値が譲渡側に存在しているというためには、同一額の価値が譲渡側に収益として発生しているとしなければならないと考え、もって役務の無償提供に係る収益の発生事由とする説である。この考え方は、役務の無償提供について、受贈者が受け取る利益または経済的価値は、贈与者側において、それに見合う同一の利益または経済的価値の収益が既に発生していなければならないとするものであり、受贈者の受け取る利益ないし価値からその収益発生を根拠付けるものである。なお、この考え方は、資産の無償譲渡にも適用することができる。

控訴審においては、法人税法における益金の概念は、私法上の概念を前提としているのだが、実質的な経済的効果を考慮した税負担の公平という目的によって、私法上無効または取消すべき行為だとしても、その行為に基因する経済的効果が生じていれば、それから生ずる収益は課税の対象となる。しかしながら、本件のように私法上合法的な経済行為において、その行為が他の法形式を用いた時に比べ課税負担の軽減をもたらすが、租税負担を不当に回避することが企図されたものではない場合は、法人税法上抛るべき規定なくして、私法契約を否認し、法人税法上認識されるべき収益を益金に算入することは認められないとしている。

つまり、無利息貸付けにおいて、法人税法の「益金の額」に算入すべき「収益の額」とは、「課税の公平」という課税所得の理念に基づいて、本来得べきであった利息を他の方法でその経済的利益を供与する場合に、その利息相当額を得せしめたその他の方法における法的経済的事実に基づいて収益の発生を捉え<sup>5</sup>、課税の対象となる「益金の額」に加算されるというように、企業会計等における収益の概念より拡大的に解釈される<sup>6</sup>。そ

---

<sup>4</sup> 清永敬次「無償取引と寄付金の認定－親子会社間の無利息融資高裁判決に関連して－」『税経通信』第33巻第13号（1978年）、3項－5頁参照。

清永敬次教授は、後述する清水惣事件控訴審判決の考察において「同一価値移転説」を論じておられるが、本件事件の第1審判決と清水惣事件控訴審判決との収益発生に係る論理はほぼ同旨であり、清永敬次教授は、上記2つの判決を参考にして「同一価値移転説」を提唱されたと考えられるため、本論文では、本件事件においてその収益発生論拠について詳述する。

<sup>5</sup> 武田昌輔「課税所得の基本問題（中）－法人税法22条を中心として－」『判例時報』第952号（1980年）、3頁。

<sup>6</sup> 武田昌輔「課税所得の基本問題（上）－法人税法22条を中心として－」『判例時報』第949号（1980年）、6頁。

の解釈に制限を加えるものは、法的経済的事実に係る不当な租税負担回避の企図の有無であると解することができる。

## 第2節 清水惣事件 大阪高裁昭和53年3月30日判決<sup>7</sup>

第1審では、無利息の約定による融資の場合には私法上の効力としては利息債権が生じず、無利息の融資行為が租税回避行為に当たる場合を除いては、無利息の約定における私法上の効力を税法上否認すべき理由はないとして、本件は租税回避行為には該当せず、無利息融資からは利息相当額の収益は生じないと判示した<sup>8</sup>。

大阪高等裁判所は、先ず法人税法22条2項が役務の無償提供を課税すべき収益が生ずる取引の例示の1つとして規定した趣旨について、「私法上有効に成立した法律行為の結果として生じたものであるか否かにかかわらず、また、金銭の形態をとっているかその他の経済的利益の形をとっているかの別なく、資本等取引以外において資産の増加の原因となるべき一切の取引によつて生じた収益の額を益金に算入すべきものとする趣旨」である。そして、「資産の無償譲渡、役務の無償提供は、実質的にみた場合、資産の有償譲渡、役務の有償提供によつて得た代償を無償で給付したのと同じであることから、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。」。

「金銭の無利息貸付がなされた場合、貸主はもとより利息相当額の金銭あるいは利息債権を取得するわけではないから、それにもかかわらず貸主に利息相当額の収益があつ

<sup>7</sup> 大阪高裁昭和53年3月30日判決(昭和47年(行コ)第42号)『LEX/DBインターネット TKC法律情報データベース』文献番号21061520。

【事件の概要】 X社(原告・被控訴人)とT社は親子会社の関係にあつて、共に法人税法上の同族会社である。Xは、Tの事業達成を援助する目的で昭和37年12月1日Tに対し、3か年に限り4000万円を限度として無利息融資する旨の契約を締結した。これに対し、Y税務署長は昭和39事業年度及び昭和40事業年度の所得の金額に当該無利息融資に係る利息相当額を各加算計上する更正処分を行った事案である。

<sup>8</sup> 大津地裁昭和47年12月13日判決(昭和41年(行ウ)第1号、昭和42年(行ウ)第2号)『LEX/DBインターネット TKC法律情報データベース』文献番号21040921。

清永敬次教授は、租税回避とは、「課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減又は排除をいう。多くの場合、税法上通常のものと考えられている法形式(取引形式)を納税者が選択せず、これとは異なる法形式を選択することによって通常の法形式を選択した場合と基本的には同一の経済的効果ないし法的効果(以下、単に「経済的効果」という。)を達成しながら、通常の法形式に結びつけられている租税上の負担を軽減又は排除するという形をとる」と述べられている(清永敬次『税法 第7版』(ミネルヴァ書房、2008年)、42頁)。また、金子宏教授は、租税回避とは、私的自治の原則ないし契約自由の原則による「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もつて税負担を減少させあるいは排除すること」といわれている(金子宏『租税法 第18版』(弘文堂、2013年)、121頁)。

この地裁判決に対しては、法文の根拠がなくとも租税回避行為を否認する趣旨に捉えられる点や役務の無償提供によつて収益が生ずることを肯定する傾向にいた税務行政関係者からの批判があつた(確井光明「法人税法における益金の概念 法22条2項の問題点―主として無償による役務提供―」『税理』第21巻第4号(1978年)、4頁)。

たというためには、貸主に何らかの形でこれに見合う経済的利益の享受があったことが認識しうるものでなければならない。

ところで、金銭（元本）は、企業内で利用されることによる生産力を有するものであるから、これを保有するものは、これについて生ずる通常の果実相当額の利益をも享受しているものといいうるところ、右金銭（元本）がこれを保有する企業の内部において利用されている限りにおいては、右果実相当額の利益は、右利用により高められた企業の全体の利益に包含されて独立の収益として認識されないけれども、これを他人に貸付けた場合には、Tの方においてこれを利用しうる期間内における右果実相当額の利益を享受しうるに至るのであるから、ここに、XからTへの右利益の移転があったものと考えられる」。

「営利法人が金銭（元本）を無利息の約定で他に貸付けた場合には、T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放すことを首肯するに足りる何らかの合理的な経済目的その他の事情が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Tに移転したものととして顕在化したといえるのであり、右利率による金銭相当額の経済的利益が無償でTに提供されたものとしてこれがXの収益として認識されることになるのである」。

そして、「経済的利益の無償の供与等に当たることが肯定されれば、それが法 37 条 5 項かつこ内所定のものに該当しないかぎり、それが事業と関連を有し法人の収益を生み出すのに必要な費用といえる場合であっても、寄付金性を失うことはないというべきである」。

また、昭和 40 年改正法人税法 22 条 2 項および 37 条 5 項（現行法人税法 37 条 7 項）について、「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条に関する法の規定は、旧法の解釈上も妥当と考えられていたところを法文化したものであり、それによって従来 of 法人税法の所得計算の変更が意図されているものではないと解されるのであって、旧法の関係規定について、右に述べたところと別異に解釈すべき根拠は見出しがたいところである。」と説示し、法人税法 22 条 2 項を「確認規定」と断じている。この点は、昭和 40 年法人税法全文改正に携わった立法当局者の法人税法 22 条に関する所説の影響が窺える。

第 1 審判決では、無利息貸付け行為が租税回避行為に該当する場合を除いては、無利息貸付けから私法上の効力としては、利息債権は生じていないため、税法上も利息相当額の収益の発生はないと判示した。その一方で、控訴審判決では、無利息貸付けから利息相当額の収益が発生すると説示した。

控訴審判決は、法人税法 22 条 2 項が役務の無償提供を収益発生事由として規定していることについて、「資産の無償譲渡、役務の無償提供は、実質的にみた場合、資産の



有償譲渡、役務の有償提供によって得た代償を無償で給付したのと同じであるところから、担税力を示す」と説示していた。当該判示は、法人税法 22 条 2 項の立法趣旨の説明において、立法関係者の 1 人であった吉牟田勲教授が示された所説をその理由の一部としている。

同氏は、法人税法 22 条 2 項の立法趣旨を次のように述べられている。

「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法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と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あるのは一般に譲渡代金は会計用語として『収益』といわれぬという懸念もあるので特に掲げたものである<sup>9</sup>。

同氏の説明は、無償による資産の譲渡と資産の譲受けのみに言及するに止まっているが、役務の無償提供の場合は、利息付融資をして、直ちに受領した利息を贈与すると考えるものと解される。すなわち、すべての「無償譲渡等取引」につき、観念上、通常の時価相当額の対価を伴う取引（有償取引）と受領した時価相当額の対価の相手方への贈与という二つの行為に分解し、第一段階の行為によって収益が発生するとみる見解であり、かかる収益発生事由の論理は、「二段階説」<sup>10</sup>ないしは「有償取引同視説」<sup>11</sup>と呼称されている。

さらに、控訴審判決は、役務の無償提供に係る収益の発生事由について、「これ（金銭）を他人に貸付けた場合には、T の方においてこれを利用しうる期間内における右（金銭の）果実相当額の利益を享受しうるに至るのであるから、ここに、X から T への右利益の移転があったものと考えられる」（括弧一筆者）と説示していることから、上述した京都証券取引所事件第 1 審判決と同様に、「同一価値移転説」の論理に影響を与えたと解することができる。

他方、岡村忠生教授は、控訴審判決理由を要約すれば、結局は「提供された経済的利益が寄付金に該当する場合については、収益が生ずると述べている」<sup>12</sup>と解され、この見解から「寄附金規定主導説」を提唱されている<sup>13</sup>。

<sup>9</sup> 吉牟田勲「所得計算関係の改正」『税務弘報』第 13 卷 6 号（1965 年）、140 頁。

<sup>10</sup> 金子宏「無償取引と法人税—法人税法 22 条 2 項を中心として—」『法協百年論集』第 2 卷（1983 年）、139 頁。

<sup>11</sup> 清永敬次、前掲注（4）、3 頁。

<sup>12</sup> 岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察（三）」『法学論叢』第 122 卷第 1 号（1987 年）、6 頁。

同氏は、包括的所得概念の下では所得は実体的利益であり、法人税法22条2項にいう収益は原則として「実体的な収益」に限られるとともに、収益の計上時期に関して、制度会計では確実性と客観性を充足するために収益の認識基準として実現主義が採られていることから、課税の時期は、企業会計における「実現主義」の考え方に原則として立つべきものと理解されており<sup>14</sup>、法人税法における所得または収益の概念は、実現した実体的利益であると解されている。したがって、資産の無償譲渡において対価の收受なしに収益を認識することは、企業会計における「実現主義」に背反し、一方、役務の無償提供の場合は、収益の擬制を根拠に課税することは、「実体的利益」を課税の対象とすべきという原則に背くことになり、適当ではないとされている<sup>15</sup>。つまり、同氏は、法人税法22条4項における公正処理基準の内容は商法ないし会社法等といった強行法規に基づく制度会計に反するものであってはならないという立場に立つとともに、文言上、公正処理基準が法人税法22条2項にいう「無償譲渡等取引」をも羈束していると解するならば、「無償譲渡等取引」に係る収益の認識は、公正処理基準、すなわち法人税法における原則的な所得算定方法である通常の企業会計による利益計算の例外的な場合に該当すると解されている。このことから、同氏は、法人税法22条2項をもって「無償譲渡等取引」に係る収益を認識することは、法人税法22条2項が実現主義によって認識された実体的な収益のみを課税の対象とするという原則に背くことになるため、かかる収益の認識に当たっては、その原則に対する例外を定めた寄附金規定等の「別段の定め」の適用が必要不可欠であるとされている<sup>16</sup>。

したがって、「寄附金規定主導説」は、法人税法22条2項は法人税法中の大原則となる最も基本的な課税要件規定であり、その明文上、「無償譲渡等取引」からも収益が生じうると定め、企業会計より広い課税標準を想定していることが窺えるけれども、法人税法22条2項のみではその算定方法、課税時期等、「無償譲渡等取引」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止まるものに過ぎない。この「別段の定め」が寄附金（法人税法37条7項）等であり、寄附金等の規定に該当する場合に限って、それに従属して法人税法22条2項により、「無償譲渡等取引」に係る収益が認識されるとする課税理論である<sup>17</sup>。また、当該説は、課税ベース（法人税では所得の範囲）は法規が創造するのであるから、法人税法22条2項は創設的規定であるとするものである<sup>18</sup>。

---

<sup>13</sup> 岡村忠生教授は、法人税法 22 条 2 項における「無償譲渡等取引」に係る収益は、主に寄附金規定（他にも役員給与（法人税法 34 条 1 項）や交際費（租税特別措置法 61 条の 4）等がある。）に從属的であるという見解の立場をとられているので、本論文では「寄附金規定主導説」と呼称することとした（岡村忠生「資産の低額譲渡と法人税法二二条二項にいう収益の額」『民商法雑誌』第 116 卷第 3 号（1997 年）、433 頁－434 頁参照）。

<sup>14</sup> 岡村忠生、前掲注（12）、3 頁－4 頁参照。

<sup>15</sup> 同上、4 頁－5 頁参照。

<sup>16</sup> 同上、3 頁、10 頁、18 頁－21 頁参照。

<sup>17</sup> 岡村忠生、前掲注（12）、5 頁－6 頁。

<sup>18</sup> 岡村忠生、前掲注（13）、438 頁－439 頁。

資産の無償譲渡の場合は、法人税法37条7項の「寄附金の額は、・・・資産のその贈与のときにおける価格」という規定を根拠に、寄附金の限度額計算において、無償譲渡された資産の未実現のキャピタル・ゲインを含むその時価が寄附金となり、同法が適用される無償譲渡の場合には、法人税法22条2項にいう「資産の無償譲渡」の部分から、時価までのキャピタル・ゲインを認識するとしている。したがって、法人税法22条2項は、寄附金規定という「別段の定め」の適用に応じて、実現主義の原則に対する例外として、無償譲渡を課税機会として、保有期間中に既に発生している未実現のキャピタル・ゲインをその時価まで認識するための規定として従属的に機能することになる<sup>19</sup>。

一方、無利息貸付けについては、無利息貸付提供法人には実体的利益は生じていない。この場合、法人税法22条2項は資産の無償譲渡とは異なり、実体的利益のみを課税の対象とする原則から乖離する。したがって、ここでも法人税法37条7項が「別段の定め」として適用されることによって、この限りで従属的に法人税法22条2項は実体的利益ではないもの、すなわち、「包括的所得概念」の下では「所得」ではないものを「所得」と認定するというように例外的に機能することになる<sup>20</sup>。また、金銭の時間的価値の観念である現在価値アプローチを用いると、貸付利息相当額は貸付以前における債権の割引現在価値と貸付債権の回収時における価値の差額に相当するため、当該債権について利息相当分だけ実体的利益である債権の保有利益を認識することができ、もって債権者の資産価値の増加を伴う収益とすることも考えられるが、この場合も収益の認識には上記資産の無償譲渡の場合と同様のことがいえると解される<sup>21</sup>。

翻って、法的基準説を提唱されている松沢智教授は、無利息貸付けに係る収益の発生事由について、法的観念から法人が為す商人としての「商行為の有償性（商法512条、513条）」、つまり、契約をせずとも会社が他の会社に対して当該会社の保有する資産を無償で貸付けた場合、利息請求権が発生する。このことに基づいて、独立第三者取引

---

中川一郎教授は、「無償譲渡等取引」に関して、「『無償による資産の譲渡に係る収益の額』を益金の額に算入すべき旨を規定しても、全く無意味であり、実効を奏しない。・・・もつとわかり易くいえば、収益の額を益金の額に算入するといつても、収益自体が存在しないから、益金の額には、何も算入されないことになるのである」。しかし、「立案当局が無償譲渡に係る収益を例示として掲げたことの意図は、法37条5項・6項との関連において、推測できないことはない。すなわち、法37条5項・6項に実効性を与えるうえにおいては、どうしても寄附金の額に相当する金額を益金の額に算入しなければならないのである。そのためならば、法37条において、5項および6項につき、それぞれそれらの規定により、寄附金となる金額に相当する金額を、所得の金額の計算上、益金の額に加算すると規定しておけばよかつたのである。・・・明年の改正の際には、必ず2項から『無償による資産の譲渡』を削除しなければならない。同時に、法37条5項・6項に、寄附金に相当する金額を益金の額に算入すべき旨を明示しなければならないのである」と述べられている（中川一郎「新法人税法の研究（3）」『シュトイエル』第39号（1965年）、24頁－25頁）。これは、つまり、法人税法37条には収益と関連付けられる法的根拠がないことを示唆されているものと解される。

<sup>19</sup> 岡村忠生、前掲注（12）、18頁。

<sup>20</sup> 同上、20頁－21頁。

<sup>21</sup> 同上、4頁以下参照。

岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察（五・完）」『法学論叢』第122巻第3号（1987年）、33頁以下参照。

間で成立する利息相当額（商法 514 条）<sup>22</sup>を徴収、收受すべきであるのに、それに代えて、特に借主に対して何らかの具体的な利益を供与することを真の目的とし、そのために法人の有する利息請求権のもつ経済的利益を借主に贈与した場合に限り、当該贈与によって、その経済的利益が実現したとして法人税法 22 条 2 項にいう収益が認められる。よって、貸主は、収益認識の基礎となる贈与契約が存在しないという特段の合理的理由があれば、その事実について反証を挙げることにより、無償利息貸付けという役務の無償提供に係る収益認識を免れ得るのであるとされている<sup>23</sup>。

法的基準である租税法律主義と経済的基準である租税公平主義の調和を基調として、自身の課税理論を展開されている同氏は、法人税法 22 条 2 項にいう「無償」という文言は、民法 549 条の「贈与」であり<sup>24</sup>、「社外流出の契機」を法的支配の移転を示す「贈与契約」として捉えている。したがって、第 5 章第 1 節で既に言及したように、資産の無償譲渡は実体的な利益である値上がり益、すなわち未実現のキャピタル・ゲインが、法的概念である「贈与契約」と結びついて当該キャピタル・ゲインが課税適状となるとされていた。そして、役務の無償提供の一例である無利息貸付けの場合は、無利息貸付けという取引を仮装して本来得べかりし利益を法人が何らかの目的のために相手に供与する、つまり「贈与契約」による当該利息相当額の供与と直接関係する法的経済的効果の発生が、法人税法 22 条 2 項にいう収益の額と解されている。

本件控訴審は、「営利法人が金銭（元本）を無利息の約定で他に貸付けた場合には、T 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放すことを首肯するに足りる何らかの合理的な経済目的その他の事情が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 T に移転したものとして顕在化したといえるのであり、右利率による金銭相当額の経済的利益が無償で T に提供されたものとしてこれが X の収益として認識されることになるのである」と説示していることから、法的基準説において無利息貸付けに係る収益の発生事由であった無償契約から生ずる利息請求権の「取れるべき利益の処分」には言及されていないものの、「特段の合理的理由」による贈与事実への反証によって、課税を免れ得る点で、法的基準説における「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事

---

<sup>22</sup> 商法第 512 条 商人がその営業範囲内において他人のために行為をしたときは、相当な報酬を請求することができる。（報酬請求権）  
商法第 513 条 商人間において金銭の消費貸借をしたときは、貸主は、法定利息（次条の法定利率による利息をいう。以下同じ。）を請求することができる。  
2 商人がその営業の範囲内において他人のために金銭の立替えをしたときは、その立替えの日以後の法定利息を請求することができる。（利息請求権）  
商法第 514 条 商行為によって生じた債務に関しては、法定利率は、年六分とする。（商事法定利率）

<sup>23</sup> 松沢智『租税実体法—法人税解釈の基本原則—増補版』（中央経済社、1983 年）、132 頁。

<sup>24</sup> 繰り返しとなるが、「贈与」とは、民法 549 条が規定する「当事者の一方が自己の財産を無償で相手方に与える意思を表示し、相手方が受諾をすることによって、その効力を生ずる。」ことである（水田嘉美『ヨコ組・判例六法 2010』（参修社、2009 年）、182 頁）。

由の論理との共通性がみられると解される<sup>25</sup>。

本件控訴審では、第1事業年度については昭和40年の全文改正以前の旧法人税法が適用され、一方、第2事業年度については昭和40年の全文改正以降の現行法人税法が適用されたことから、当該判決は極めて重要な判例であったと思われる。また、本件控訴審判決は、親子会社間の無利息融資を「役務の無償提供に係る収益」および「寄附金（経済的な利益の無償の供与）」の問題として判断していることから、資産の無償譲渡に関する判例でみられたように、法人税法22条2条の適用に当たって法人税法37条との関連性を考慮していることが窺える<sup>26</sup>。

### 第3節 モタエグループ法人事件 広島高裁岡山支部平成15年6月5日判決<sup>27</sup>

第1審は、「法人税法22条2項は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、当該事業年度の益金の額に算入すべき金額の1つとして、無償による役務の提供に係る収益の額を規定しているところ、金銭消費貸借契約において当事者間で無利息による貸借が行われた場合は、法人税法上無償による役務の提供に該当し、社会通念上妥当な利息相当額の収益が発生し、また低額な利息の約定がなされていても、社会通念上妥当な利率による利息相当額との差額について同様に収益が発生すると解される」と判示し、Xの請求を棄却した<sup>28</sup>。

広島高等裁判所岡山支部は第1審の判決を支持し、「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、無償による役務の提供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、無償の役務の提供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、他に無償で役務の提供をする場合には、その提供に対する反対給付を伴わないものであっても、提供時における役務の提供に対する適正な対価に相当する収益があると認識すべきものであることを明らかにしたものであると解される。法人が利息を得て行う金銭貸付が法人税法22条2項の有償による役務の提供に該当することは明らかであり、当該利息金が収益となるところ、無利息による金銭貸付は同項の『無償による役務の提供』に該当するというべきであり、その場合には、適正な、すなわち、社会通念上妥当な利率による利息相当額の

<sup>25</sup> 松沢智、前掲注(23)、362頁-365頁。

<sup>26</sup> 中村利雄「無利息融資と法人税法22条2項及び37条5項」『税経通信』第33巻第11号(1978年)、20頁、28頁。

<sup>27</sup> 広島高裁岡山支部平成15年6月5日判決(平成14年(行コ)第12号)『LEX/DBインターネット TKC法律情報データベース』文献番号28130657。

【事件の概要】 本件事件は、税務署長Y(被告・被控訴人)がX(原告・控訴人)に対して平成9年5月16日付けで行った平成元年10月1日から平成8年9月30日(ただし、平成5年9月期を除く。)までの各事業年度において、営業のための贈答費、役員の出張費等の損金算入を否認し、一方で、Xからの各関連企業への立替あるいは貸付に伴う受取利息相当額をXの所得に算入とした法人税各更正処分につき、Xがその処分の取消しを求めた事案である。

<sup>28</sup> 岡山地裁平成14年7月23日判決(平成12年(行ウ)第6号)『LEX/DBインターネット TKC法律情報データベース』文献番号28072899。

経済的利益が無償で借主に提供されたものとして、これが当該法人の収益として認識されることとなる。また、社会通念上妥当な利率よりも低利息の金銭貸付は、法人税法 22 条 2 項にいう有償による役務の提供にあたることはいうまでもないが、この場合も、当該貸付時から返済時までの間において、社会通念上妥当な利率による利息相当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利息金がそのうちの一部のみであるからといって社会通念上妥当な利率による利息相当額との差額部分の収益が認識されないとすれば、前記のような取扱を受ける無利息による貸付の場合との間の公平を欠くことになる。したがって、法人税法 22 条 2 項の趣旨からして、この場合に益金の額に算入すべき収益の額には、現実に収受した利息金のほか、これと貸付時から返済時までの間における社会通念上妥当な利率による利息相当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、経済的な利益の供与をした場合にいて、供与の対価の額が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無償の供与をしたものと認められる金額が寄附金の額に含まれるものとしていることにも対応するものである」と説示した。

第 1 審判決は、「社会通念上妥当な利率」の意義に言及せず、「社会通念上妥当な利率による利息相当額との差額について同様に収益が発生する」として、かかる収益の発生事由についても何ら明確に説示していないが、「低利貸付け」は「無利息貸付け」の一類型と見做していることが窺える。他方、控訴審判決は、前章の南西通商株式会社事件の最高裁判決における法人税法 22 条 2 項の「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由とほぼ同旨であり、低利貸付けを法人税法 22 条 2 項にいう「有償による役務の提供」に該当するとしながらも、法人税法 22 条 2 項の趣旨を根拠にして、「社会通念上妥当な利率による」を「適正な利率」であると説示し、「当該貸付時から返済時までの間において、社会通念上妥当な利率による利息相当額に相当する経済的価値が認められる」としている点、そして、寄附金規定を補強材料として援用している点において、金子宏教授が提唱されている「適正所得算出説」の「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由に関する論理に酷似していると解することができる。

同氏は、資産の無償譲渡（低額譲渡を含む。）の場合と同様に、無利息貸付け（低利貸付けを含む。）においても「相手方への経済的価値の移転と直接の対応関係」が成り立ち、かつ、「その金額が明確に認識しうること」の 2 要件があつて、はじめて貸主は「相手方から流入してくる経済的利益」を対価として認めることができる。しかしながら、無利息貸付けの収益認識に関しても上記 2 要件の充足が不十分であり、実現した収益とは認められない<sup>29</sup>。このことから、正常対価で取引を行った法人と「無償譲渡等取引」を行った法人との間の税負担の公平を確保し維持するために、「法人の適正な所得の算出」が必要であり、無利息貸付けにおいても通常の対価相当額の収益を「擬制」す

<sup>29</sup> 金子宏、前掲注（10）、168 頁－169 頁参照。

べきであると解されている<sup>30</sup>。

第1審判決では法人税法22条2項の役務の無償提供に係る収益発生事由が何に依拠しているか把握できなかった。その一方で、控訴審判決は、法人税法22条2項の役務の無償提供に係る収益発生事由について、明確に説示していないものの、課税の公平を根拠に「適正な価額」までの収益発生を認めていた点から「適正所得算出説」の論理を援用していると解された。

#### 第4節 小括

本章では、前章と同様に、役務の無償提供である「無利息貸付け」に係る収益の発生事由に言及した旧・現行法人税法下での判例およびそれらに関連する学説を研究した。

無利息貸付けの場合、旧法人税法下で争われた京都証券取引所事件の第1審判決および現行法人税法下で争われた清水惣事件の控訴審判決は、貸主から借主への通常の利息相当額の経済的利益の移転をもって収益の発生事由としており、「同一価値移転説」の論理に影響を与えたと解された。一方、清水惣事件の控訴審判決ではその理由の一部として、「資産の無償譲渡、役務の無償提供は、実質的にみた場合、資産の有償譲渡、役務の有償提供によって得た代償を無償で給付したのと同じであるところから、担税力を示す」と説示しており、その収益の発生事由として、通常の利息相当額の対価と同額の収益発生を認識する「有償取引同視説（二段階説）」の論理も踏襲しているものと解された。また、清水惣事件の控訴審判決は、「特段の合理的理由」による贈与事実への反証によって、課税を免れ得ることから、「法的基準説」の論理との共通性もあると考えられた。さらに、清水惣事件の控訴審判決は、寄附金規定が適用される場合に限り、それに従属して法人税法22条2項によって、役務の無償提供を含め「無償譲渡等取引」に係る収益が認識されるとする「寄附金規定主導説」に影響を与えたと解された。

また、昭和55（1980）年の法人税法基本通達改正では、清水惣事件の控訴審判決を受けて、「合理的な経済目的」ないし「合理的理由」を法人税法基本通達9-4-1と9-4-2で規定した<sup>31</sup>。しかし、子会社援助のために行われる親子会社間の無利息貸付け

<sup>30</sup> 同上、162頁。

<sup>31</sup> 9-4-1 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。（昭55年直法2-8「三十三」により追加、平10年課法2-6により改正）

9-4-2 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。（昭55年直法2-8「三十三」により追加、平10年課法2-6により改正）

や、資産の無償贈与や債権放棄等の行為は、結局、親会社の利益になる場合があるので、そのような場合は、いわば反対給付のある事業関連の支出であり、寄附金とすべきでなく経費とすべきという考えに基づき、これらの場合には、寄附金とせず、損費とすることが明らかにされた<sup>32</sup>。

モタエグループ法人事件の控訴審は、資産の無償譲渡の判例である南西通商株式会社事件の最高裁判決とほぼ同旨であり、無利息貸付けに係る収益の発生事由について、「収益の擬制」という文言を明示していないものの、「適正所得算出説」の論理と酷似しており、その一部を援用したものと解された。

したがって、役務の無償提供である無利息貸付けに関する判例においては、「同一価値移転説」ないしは「有償取引同視説（二段階説）」、あるいはそれらでないし他の論理を複合的に用いて、かかる収益の発生事由として支持されてきた<sup>33</sup>。しかし、近年では、資産の無償譲渡と同様に、その収益の発生事由として、「適正所得算出説」における論理の一部も支持されるような動向がみられた<sup>34</sup>。

<sup>32</sup> 吉牟田勲『新版 法人税法詳説－立法趣旨と解釈（平成7年度版）』（中央経済社、1995年）、53頁。

大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開』（税務経理協会、2009年）、94頁－95頁。

<sup>33</sup> 占部裕典教授は、「正確には、有償取引同視説も同一価値移転説もキャピタル・ゲイン課税をあるいは、無償による役務の提供が、キャピタル・ゲイン課税説で根拠づけられないためその場合を説明する道具として登場したと考えられるから同じレベルで扱うことに疑問がある」と述べられている（占部裕典「関係会社間の資産低額譲渡と課税問題」『租税法の解釈と立法政策 I』（信山社、2002年）、302頁参照）。

<sup>34</sup> 村井正教授は、資産の無償譲渡の場合、譲渡資産の保有期間中の所有資産の値上がり益（未実現のキャピタル・ゲイン）が、その対価の有無に関わらず、社外流出した時点で、その値上がり益が実現されたものとみなし、これに担税力を認めて課税する。これも無償譲渡に係る収益に課税すべき理論的根拠の1つではある。これ以外に、当該取引について、その前段階として有償譲渡を観念する二段階的構成も可能である。有償取引の場合のみに「収益の実現」を限定するとするならば、「無償譲渡等取引」が継続される限りは、課税時期の無期延期を認めることになりかねない。法人税法22条2項は、無償譲渡について、いわば「帰属所得」の認定規定と解することもできるとされている。

また、同氏は、役務の無償提供について、例えば広告業者が宣伝広告等の役務の無償提供を行った場合、如何なる論理構成をしようとも、これらの場合は、各業者においてすでに費用が原価として計上されているので、その費用相当分は一旦収益として益金に算入されるが、実際には対価を収受していないので、これを寄附金として構成することとなり、寄附金損金算入限度額を超過するものである限り、課税は免れ得ない。しかしながら、原価を有しない役務の無償提供の場合は、会計理論上および租税法上も役務提供収益の認識基準に関して、役務提供に要される通常の対価相当額を認定する明確な基準を定めていないが、通常対価相当額を認定した上で、自動的損金算入を抑止するため、益金を計上することになる。確かに無償で役務提供をなした法人の課税を積極的に根拠付ける補強要因となるものは原価の必要性であるが、原価を有しない無償役務提供法人の課税を消極的に解すれば、その帰属所得の課税時期を無期限に繰り延べることになり、その結果、課税の機会を永久に失い、有償役務提供法人とのバランスを失することになる。また、その課税時期に関しては「今しかない」の問題であり、法人税法22条2項にいう役務の無償提供が収益を構成するとする根拠は、例えば無利息融資にみられる「帰属利息」の課税時期を失わしめないためである。それと同時に、「無償提供における原価の要否と提供法人課税の是非の問題」とは切り離すべきものであり、同条項は、限定的に原価の要否を問わず、役務の無償提供における帰属所得を認定する法的根拠を示したものとされ、同条項における役務の無償提供に係る収益は、帰属所得に関する創設規定と解すべきとされている（村井正『租税法－理論と政策－』（青林書院、1987年）、84頁－87頁）。

「帰属所得」とは、「自己の財産の利用（自己の家屋に住むこと、商品の自家消費など）及び自己の労働（弁護士が自分の遺言状を作成し、大工が自己の家を建てるなど）から得られる経済的利益」



なお、無償譲渡の場合も含め考察した上記各事件における判示は、寄附金の損金経理は収益の認識に対して事後的であると解していた。

---

である（清永敬次、前掲注（8）、83頁）。

## 第7章 法人税法22条2項における課税所得の解明

第5章および第6章でみてきたように、旧・現行法人税法下での判例およびそれらと関係を有する学説は、法人税法22条2項における「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由について、区々の見解を示しており、多種多様性を呈していた。

第1章から第4章において、昭和40年法人税法全文改正以前から「収益の額（ないし（総）益金）」の算定は、「純資産増加説」に依拠し、その計算原理は、当初、旧商法の影響を強く受けたものであったが、徐々に企業会計の考え方をその大きな支柱とする社会通念としてあるべき会計原則に基づくものへと変遷したと解された。つまり、わが国の法人所得計算原理は変遷したものの、法人所得課税における所得概念は、その創設以来首尾一貫して、「純資産増加説」に依拠してきたのであり、法人税法22条2項においても同様のことがいえた。

したがって、「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由の解明に先立ち、わが国法人所得課税が依拠してきた収益ないし益金の認識の基礎をなす「純資産増加説」の意義やその類型、そして、わが国法人税法とその類型との関係性を今一度明確にする必要があると考えられる。

そこで本章では、まず所得概念である「純資産増加説」を考察し、次にわが国法人税法と「純資産増加説」との関係性、そして最後に、「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由を考究する。

### 第1節 わが国法人税法と純資産増加説

#### 1-1 純資産増加説における2類型

財政学者であると同時に1891年プロイセン（プロシア）所得税法成立に寄与したゲオルク・シャンツ（Georg Schanz）は<sup>1</sup>、1896年に「所得概念と所得税法」と題する論文を発表し<sup>2</sup>、ヨーロッパ諸国で採用されてきた取得型（発生型）所得概念<sup>3</sup>の一つである制限的所得概念（所得源泉説）<sup>4</sup>を慎重かつ批判的に検討した後に、「担税力」の指標

<sup>1</sup> Wueller, P. H.(1938). Concepts of taxable income I, *Political Science Quarterly*, 53(1), p.106.

<sup>2</sup> Schanz, G. v.(1896). Der einkommensbegriff und die einkommensteuergesetze. *Finans-Archiv*, S.1-87

このシャンツの論稿については、篠原章訳「ゲオルク・シャンツ 所得概念と所得税法（1）～（4）」『成城大学経済研究』第104号（1989年）、23頁・第105号（1989年）、127頁・第106号（1989年）、95頁・第107号（1989年）、121頁において完訳されている。

<sup>3</sup> 「取得型（発生型）所得概念」とは、「各人が収入等の形で新たに取得する経済的価値、すなわち経済的利得を所得と観念する考え方である」（金子宏『租税法 第18版』（弘文堂、2013年）、177頁）。

<sup>4</sup> 「制限的所得概念」とは、「経済的利得のうち、利子・配当・地代・利潤・給与等、反覆的・継続的に生ずる利得のみを所得と観念し、一時的・偶発的・恩恵的所得を所得の範囲から除外する考え方である」（同上、164頁）。

としての「所得」ということを理念に、「純資産増加説」と称される取得型（発生型）所得概念の考え方を明らかにした<sup>5</sup>。

シャンツは、所得の源泉に係る収益概念の明確化から出発し、「収益」においては、常に一定の財もしくはその価値がその源泉に対して遡及的に関連せしめられ、収益とは何らかの発生してくるもの、取得されたもの、取得されるべきものとしている。そして、その下位概念として「粗（総）収益」と「純（正味）収益」があり、「粗（総）収益」から費やされた諸費用（原材料、補助材料、他人に支払われた賃金及び給与、保険料、修繕費、減価償却費、さらに他人に支払われた利子・賃借料・地代）を控除したものが「純（正味）収益」としている。また、「純（正味）収益」から債務利子を控除したものが「純利益」とし、「純利益」に贈与物等の臨時的利益を加算して、臨時的損失を控除したものを「所得」と観念しており、全体としてこの所得概念は、「商人の純利益」と一致するとしている<sup>6</sup>。

そして、シャンツは、「われわれは、あらゆる純収益と使用权、貨幣評価の可能な第三者からの給付、あらゆる贈与、相続、遺贈、富くじ賞金、保険金、保険年金、あらゆる種類のキャピタル・ゲインを所得に算入し、ここからあらゆる負債の利子と資産の減少を差し引くのである。」<sup>7</sup>とし、もって「所得」を「所与の期間内におけるある経済の純資産の増加」<sup>8</sup>と定義した。

ところで、シャンツの「所与の期間内におけるある経済の純資産の増加」を「所得」とする概念は、本質的に峻別されるべき2つの類型を以下で示すように内包している。

- a 「ある人が自分のそれまでの資産を縮小することなく、自由に処分できるようなかたちで、その人の手元に一定期間内に流れ込んでくるものであって、この概念が所得である。この概念がわれわれに示すのは、この人の支払い能力がどれほど追加されるか、ということである。この概念は、使用权と貨幣評価の可能な第三者からの給付も含めた一定期間内の純資産の増加として表される」<sup>9</sup>。
- a' 「正規の帳簿を備えている商人が今日すでに行っているような、年間収入—もちろんここでは生計費未控除という前提をとる—を資産増加という観点から見る方法を、ここで一般化するのである。これによって一貫した理解が可能になる。所得概念を決疑論的かつ法制的に利用するように強いられている実務家たちは、資産増加と所得とが等しいものであることにも気

<sup>5</sup> 辻山栄子『所得概念と会計測定』（森山書店、1991年）、36頁。

<sup>6</sup> 篠原章訳「ゲオルク・シャンツ 所得概念と所得税法（1）」、前掲注（2）、23頁—29頁参照。清永敬次「シャンツの純資産増加説（二完）」『税法学』第86号（1958年）、19頁。

<sup>7</sup> 篠原章訳「ゲオルク・シャンツ 所得概念と所得税法（1）」、前掲注（2）、47頁。

<sup>8</sup> 同上、29頁。

<sup>9</sup> 同上、46頁。

づいている」<sup>10</sup>。

- b 「純資産の増加を資産状態 *Vermögensstand* と取り違えてはならない。資産状態とはある時点において手元にある各純資産をすべて合算したものを指す。純資産の増加はまた基本資産の増加とも違う。純資産の増加がそれ自体利益ないしは使用権を生みだす資産に転ずるか否かは、まずその用途にかかっている。つまり純資産の増加が消費されないばあいにはこのような資産に転ずるのである」<sup>11</sup>。
- b' 「価値の増価および減価も、租税制度上、所得確定の要素として事実上幅広く承認されているが、もっと厳密に言えば、それは商業帳簿が記帳され、しかもその記帳方式が純利益算出の基礎として認められているばあいに限られる。というのは、商業帳簿の原則によると、純利益とは、二つの異なる時点における資産をそれぞれ評価し、両者の差額を確定することによって得られるものだからである」<sup>12</sup>。

シャンツの a と a'、b と b' の文言から純資産増加説には、その基本的な計算構造において、2 つの峻別されるべき形態ないしは範疇が存すると考えられる。

先ずその 1 つは、a と a' の文言から理解されるように、シャンツは所得の定義に当たり、理論的には、期中における「一切の財貨の流入および流出」という会計計算の基礎から「一定期間内の純資産の増加」を求め、それを所得としていると考えられる<sup>13</sup>。ある期中に期首における純資産に経済活動が働きかけることにより、個別経済体に「入り来る財貨総額（プラスの運動）」と、それと同一期間の「出ていく財貨総額（マイナスの運動）」との運動差額として求められる額、すなわち、当該期間中における「財貨運動の結果」としてのフローによる「財貨の純増加」が、「純資産の増加」として認識される大きさであり、これが給付能力ある「所得」なのである<sup>14</sup>。そこには、ストックの価値増加としての未実現利益（時価評価差額に基因する未実現のキャピタル・ゲイン）は、所得の中に入り込む余地は存在しない<sup>15</sup>。このように、一定期間における財貨運動を基礎として求められる純資産の増加をもって所得と規定する純資産増加説、換言すれば、規則的利益および非規則的利益、ただし、実現したものに限って所得とする純資産増加説は、「期間的純資産増加説（損益法）」と解される。この説から導出される所得は、

<sup>10</sup> 同上、46 頁。

<sup>11</sup> 同上、46 頁－47 頁。

<sup>12</sup> 篠原章訳「ゲオルク・シャンツ 所得概念と所得税法（3）」、前掲注（2）、96 頁。

<sup>13</sup> 岡部利良「税法上の企業所得概念の批判」『会計』第 76 巻第 4 号（1959 年）、38 頁－39 頁。

山崎佳夫「純資産増加説と権利確定主義」『富大経済論集』第 7 巻第 3 号（1962 年）、24 頁－25 頁。

武田隆二『法人税法精説』（森山書店、2000 年）、66 頁－68 頁参照。

<sup>14</sup> 武田隆二、前掲注（13）、64 頁。

<sup>15</sup> 武田隆二「キャピタル・ゲインと純資産増価説」『TKC』第 375 号（2004 年）、11 頁。

実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けのある「純資産の増加」である<sup>16</sup>。

もう1つは、bとb'の文言から導出される計算構造である。つまり、シャンツは、「一定期間内の純資産の増加」を導き出すために、「資産状態」および「基本資産の増加」は「純資産の増加」とは本質的・理論的に異にしていることを示し、「維持資本」を念頭に置いているところから、「一定期間内の純資産の増加」の概念を「期首」という時点における「期首純資産」と一定の時間的距離をおいた「期末」という時点における「期末純資産」とを比較し、一定の距離における二時点比較（ストック概念）により「純資産の増加」を捉える「時点的純資産増加説」が考えられる。これは、距離比較による所得の算定であり、会計学上、「財産法」はこの範疇の利益決定法である。この純資産増加説の下では、所得とは、規則的利益および非規則的利益、ただし、実現したか未実現であるかを問わないと解される。つまり、実現利益と未実現利益とを担税力（税の負担能力）という観点において、同一視するのである。この説においては、実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けのない「純資産の増加」も所得と観念されるのである<sup>17</sup>。

そして、この純資産増加説において包括的に所得を把握する考え方（包括的所得概念）は、その後多くの経済学者によって支持を得ることとなり、アメリカのヘイグ(R.M.Heig)およびサイモンズ(H.C.Simons)は、シャンツの見解を「理念」として基本的に受け継いだ。

ヘイグは、「所得とは、ある人の欲求を満足させる能力が（a）貨幣そのもの、あるいは、（b）貨幣を単位として評価可能なものから成る限りにおいて、一定期間におけるある人の欲求を満足させる能力における増加あるいは増価である」<sup>18</sup>と定義した。この所得の定義をより端的に示せば、「所得とは、個人の経済力の2時点間の純増価の金銭的価値である」<sup>19</sup>と換言することができる。ヘイグは、所得を「欲求の満足」それ自体ではなく、経済的欲求を満足させる「経済的能力」をもって「所得」と定義している。そして、それは、欲求を満足させる経済的能力を行使するときではなく、その経済的能力を取得したときに課税されるのである<sup>20</sup>。

また、ヘイグは、未実現利益について、「資産の所有者は、いつでも当該資産の価値の増加が金額的に相当なものであり、その貨幣単位で正確に評価できるほど十分に客観的になれば、経済的所得を所有したことになる」<sup>21</sup>と述べ、「増価が客観的に評価可能であれば課税できる」としている。つまり、測定（評価）に関わる問題が解決さえすれ

<sup>16</sup> 武田隆二『所得会計の理論—税務会計の基礎理論—』（同文館、1970年）、54頁参照。

武田隆二、前掲注（13）、64頁参照。

山崎佳夫、前掲注（13）、24頁—25頁参照。

<sup>17</sup> 武田隆二、前掲注（13）、66頁。

武田隆二、前掲注（16）、54頁。

<sup>18</sup> Haig,R.M.(1921). The concept of income-economic and legal aspects. In R. M. Haig(Ed.), *The Federal Income Tax*. New York: Columbia University Press, p.7.

<sup>19</sup> Ibid., p.7.

<sup>20</sup> 金子宏「租税法における所得概念の構成（1）」『法学協会雑誌』第83巻第9・10合併号（1966年）、1267頁。

<sup>21</sup> Haig, op. cit., p.14.

ば、当然に所得に含めるべきであると考えている<sup>22</sup>。

一方、サイモンズは、所得について、「広義には、個人所得は社会の希少資源の利用に対する支配力の行使を意味する。それは、感覚、サービス、ないしは財ではなく、むしろ価格を支配する（または価格が帰属させられる）諸権利に関連している」<sup>23</sup>とし、所得とは、「(1) 消費において行使された権利の市場価値、(2) 当該期間の期首と期末における財産権の蓄積の価値の変化、換言すれば、個人所得とは単に、期間の消費を期末の富に加算し、そこから期首の富を差し引くことによって得られた（計算）結果にすぎない」<sup>24</sup>と定義している。

サイモンズの定義における「所得」は、市場価格によって評価（見積られる）されるものである。そして、その対象は「権利」であり、根底には「利得 (gain) の発生」がある。つまり、「所得」とは、特定期間に生じた利得 (gain) なのである<sup>25</sup>。

サイモンズは、未実現利得を除外する実現基準（主義）について、「厳密に言えば、所得の計算には全ての資産と負債を毎期末に完全に再評価することが必要である。特に問題は、実務上、必要な価値評価はどのようにすれば得られるかということである。ここに、実現基準が実際上の便宜的な手段として導入される理由がある。しかし、ここでの問題は、行政上の問題であり定義上の問題ではない」<sup>26</sup>と述べ、「実現は、もし利得の基準を放棄することを受け入れられるならば、所得の存在にとって必要不可欠なものとして既に提案されたように維持されるであろう。実現と利得の2つの概念が同時に強いられないことが論理的に必要なだけである。」<sup>27</sup>としている。つまり、サイモンズは、所得概念の定義の中に実現基準（主義）を取り込むことに批判的であり、行政上の便宜のみに実現基準（主義）が必要であるとしている。所得の存在において、「社会通念および確立された慣用法は、利得 (gain) こそが真に必要な不可欠 (sine qua non) なものであることを示唆している」<sup>28</sup>とし、所得の本質は、利得 (gain) であると強調している。そして、サイモンズは、「我々は、概して、時間とともに発生したり流入したりするもの—この言葉は危険なほど比喩的であるがゆえに—ではなく、特定の期間に帰属させられる単なる結果であるものとして所得を考えることに努める。」<sup>29</sup>としている。

これらのことから、サイモンズはヘイグの見解をほぼ全面的に踏襲していると考えられ<sup>30</sup>、ここでいう所得概念は、「消費において行使された権利の市場価値」と「当該期間の期首と期末における財産権の蓄積の価値の変化」の代数和と解することができる<sup>31</sup>。

---

<sup>22</sup> Ibid., p.11, p.14.

<sup>23</sup> Simons, H.C. (1938). *Personal income taxation: The definition of income as a problem of fiscal policy*. Chicago: University of Chicago Press, p.49.

<sup>24</sup> Ibid., p.50.

<sup>25</sup> Ibid., p.50.

<sup>26</sup> Ibid., p.100.

<sup>27</sup> Ibid., p.88.

<sup>28</sup> Ibid., p.84.

<sup>29</sup> Ibid., p.100.

<sup>30</sup> Ibid., p.206.

<sup>31</sup> Ibid., p.206.

そして、この所得計算は、法人に対しても適用することができる。その際、法人自身が「消費」をすることは考えられないことから、それは企業会計による利益計算（ストック概念ないし財産法）に類似したものになり、法人の所得課税は法人の「純利益（税引前当期純利益）」に対する課税と位置付けられる<sup>32</sup>。

また、ヘイグおよびサイモンズ両者共に、所得の要件に実現主義による制限を加えることに反対していることから、彼らは実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けのない未実現のキャピタル・ゲインであっても、担税力を増加させる点は何ら実現利益と変わりないと観念し、所得であるとする所得概念を支持している。したがって、ヘイグおよびサイモンズの純資産増加説を最も忠実に反映させる所得算定方式としては、「すべての資産と負債を毎期末に完全に時価で再評価することから導出される期末純資産と期首純資産の差額（比較）」となり、「時点的純資産増加説」に依拠していると考えられる。

上述したことから、純資産増加説（「期間的純資産増加説」および「時点的純資産増加説」）の定義の下では、所得の概念は「真に包括的」であって<sup>33</sup>、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成することになり、反覆的・継続的利得のみでなく、一時的・偶発的・恩恵的利得もすべて所得に含まれ、これは法人においても同様のことがいえると解される<sup>34</sup>。

ここで「期間的純資産増加」と「時点的純資産増加」との関係性であるが、前者の一定期間内における一切の財貨の流入と流出の差額としての所得は、後者の期首に存在せる財産部分（資本）に食い込むことなく、一定期間内において処分され得るすべてのものを意味することから、前者と後者は基本的に一致する<sup>35</sup>。また、両者は期中における臨時的な財貨の取得がなければ、制限的所得概念における所得とも一致すると解される。しかしながら、両者における「純資産の増加」あるいは「経済的価値の増加」<sup>36</sup>が一致しない場合も存する。前者は、実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けのある所得を

<sup>32</sup> 志場喜徳郎『法人税』（中央経済社、1958年）、89頁－91頁参照。

岡村忠生『法人税法講義 第3版』（成文堂、2008年）、1頁。

<sup>33</sup> 金子宏「租税法における所得概念の構成（1）」『法学協会雑誌』第83巻第9・10合併号（1966年）、1266頁。

<sup>34</sup> 金子宏、前掲注（3）、175頁参照。

岡村忠生教授は、「所得の原義は人間の心理的満足と捉えられるが、法人に対して心理的満足としての所得を観念することはできないはずである。・・・税を負担することは所得の削減であるから、所得を観念できない法人は、税を負担することもあり得ないはずである。法人に固有の税負担能力（担税力）を認めないとすると、担税力を根拠とする租税政策論、すなわち、税負担の公正や公平に関する議論を、法人自体を対象として行うことはできないことになる。・・・そして、担税力を基礎とした公正や公平は法人自体に対してではなく、その背後にある真の税負担者に関して議論すべきことになる。・・・ただし、一般的には、たとえば利益がないから税は負担できないというように、企業会計上の利益といった要素に関して、法人の『担税力』が主張される。」（岡村忠生、前掲注（32）、1頁－2頁）。

<sup>35</sup> 武田隆二、前掲注（16）、37頁参照。

<sup>36</sup> 品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」『税大論叢 40周年記念論文集』（2008年）、208頁。

「給付能力（税の負担能力、すなわち担税力）ある所得」と観念することから<sup>37</sup>、期間的な取引過程を中心とした経済活動、つまり、「運動」概念で所得を捉えるものであり、「入り来る財貨」と「出て行く財貨」との関係として描かれるのであって、そこには「運動」概念と関わり合いのない「時点」と結びつく未実現利益を所得概念に含める余地がない。それに対して、後者は、「時点」と関連付けて「給付能力ある所得」を規定しようとするものであり、ある「時点」における財貨の時価と他の「時点」における財貨の時価との比較がその内容となることから、実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けのある「純資産の増加」のほか、実体財の裏付けのない時点間の「純資産の増加」も担税力ある所得として、その認識に取り入れられることになる。したがって、実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けのない時点間の「純資産の増加」に限って、「期間的純資産増加説」と「時点的純資産増加説」とではその所得の構成を異にすることとなる<sup>38</sup>。

## 1-2 わが国法人税法と2種類の純資産増加説との関係性

法人税法 22 条 1 項は、「内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする」旨を規定することによって、原則として、「損益法（収益・費用計算）」に基づき所得が計算されるべきであるとしている<sup>39</sup>。その一方で、旧法人税基本通達 51 項は、「総益金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本の払込以外において純資産増加の原因となるべき一切の事実をいう。」（同通達 51 項）、そして、同通達 52 項では、「総損金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本の払戻又は利益の処分以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう。」と規定し、「財産法（純資産の増減計算）」に基づく利益計算が示されていた。もっとも、この旧通達の各規定は、現法人税基本通達（昭和 44（1969）年 5 月 1 日直審（法）25（例規））の制定の際に行われた通達整備に伴い廃止されたのであるが、その廃止理由としては、「法令に規定されており、または法令の解釈上疑義がなく、もしくは条理上明らかであるため、特に通達として定める必要がないと認められたことによる」<sup>40</sup>ものとされている。したがって、旧通達に示されていた考え方は今なお法人税法の課税所得計算の基底に存在するものと解される。

<sup>37</sup> 「給付能力」とは、「税の負担能力—すなわち、貨幣を国家に提供しうる能力—と同義のものとして、したがって、担税力の意味」である（武田隆二「課税原理の認識基点」『TKC』第 373 号（2004 年）、5 頁）。

<sup>38</sup> 武田隆二『『ファイナンス型課税制度』における給付能力』『TKC』第 374 号（2004 年）、12 頁。

<sup>39</sup> 金子宏教授は、この点について、「法人の所得というのは、基本的には法人の利益（profit）と同義であって、法人の事業活動の成果を意味する。わが国の企業会計では、法人の利益は、損益法、すなわち一定期間の間における収益（revenue, gross profit）からそれを得るのに必要な（cost, expense）を控除する方式で計算されるが、法人税法 22 条 1 項は、それを前提として、法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする、旨を定めている」と述べられている（金子宏、前掲注（3）、285 頁）。

<sup>40</sup> 昭和 44 年 5 月 1 日直審（法）25（例規）「法人税基本通達の制定について」参照。



したがって、わが国法人税法上の課税所得の計算構造は、「本法規定においては損益法原理に立脚しているが、通達規定によって、バック・グラウンドとして財産法原理の存在が明らか」<sup>41</sup>であると考えられる。つまり、わが国法人税法は、「損益法と財産法の2つの柱から成り立ち、原則的には損益法を前提としながら、その結果を財産法の側面から具体的に確証するという形で具体化されていると解する立場」<sup>42</sup>であり、「損益法と財産法を同一利益の原因（抽象的）把握と結果（具体的）把握」<sup>43</sup>とみるのである。

わが国の法人所得課税は、第1章および第4章でみてきたように、その当初は所得課税を受ける法人が旧商法上の会社が大部分であったことから、旧商法の影響を強く受けていた。このことから、法人所得課税は、財産法的思考が顕著であった旧商法上の利益概念を基礎に展開しようとする方法論が採られ、その結果、財産法的思考が強かったと解された<sup>44</sup>。その後、法人所得課税は著しく近代化し、減価償却の方法の整備等から理解されるように、損益法的思考を導入し、連年のように損益法的思考に立脚する関係法令の規定の整備が続けられてきた<sup>45</sup>。これは、静態的な財産法的思考ではなく、『各事業年度』の所得、つまり過去から現在、将来へと時間的に連続し、継続している法人企業（いわゆるゴーイング・コンサーンとしての法人企業）の活動について、その間の一定の期間、しかも前後に相継起して発生する期間（事業年度）を区切って、そのそれぞれの期間内に帰属すべき所得を求める<sup>46</sup>という動態的な損益法的思考が発展し、各事業年度の所得の概念に漸次導入されてきた事実を示すものであった。これは、法人所得課税における課税所得概念が損益法的思考ないし原理をその大きな支柱として内包していることを意味した。

もちろん、法人所得課税の当初から、貸借対照表と損益計算書は連携し、両者の所得（利益）は一致するものであるということをも前提としてきたのであり、したがって、財産法的思考で作成する貸借対照表と損益的思考で作成する損益計算書が、比喩的に示せば、車の両輪のような関係にあり、不可分にして、相互補完的に機能してきたことには留意すべきである<sup>47</sup>。

41 末永英男『法人税法会計論 第7版』（中央経済社、2013年）、34頁。

42 武田隆二、前掲注（16）、92頁。

43 同上、92頁。

44 市丸吉左エ門『法人税の理論と実務』（税務経理協会、1961年）、48頁参照。

忠佐市『租税法要綱』（森山書店、1986年）、189頁参照。

45 市丸吉左エ門、前掲注（44）、48頁—49頁参照。

忠佐市、前掲注（44）、202頁—203頁参照。

46 志場喜徳郎、前掲注（32）、88頁。

47 広瀬義州『財務会計 第9版』（中央経済社、2009年）、41頁—43頁参照。

岩田巖教授は、財産法および損益法について、「財産法は利潤に関する原因記録の欠除および資本と利潤の不完全なる分離」という2つの根本的な欠陥を有し、一方、損益法は、「過去の収支記録にもとづいて収益費用を把握するかぎり、必然的に期間的な繰上繰下計算となり、利潤と利潤の区分が不正確となる」欠陥を有している（岩田巖『利潤計算原理』（同文館、1963年）、47頁、50頁）。つまり、財産法と損益法の両者それぞれに利潤計算において、固有の欠陥があり、故に、「財産法も損益法も、それぞれ単独では利潤計算として完全なものではない・・・」。しかしながら、両者は適当にこれを組み合わせれば、相互に相手の欠陥を是正しない弱点を除去しあつて、完全な利潤計算と

すなわち、わが国の法人所得課税は、未実現の所有資産の評価益をも課税所得と捉える「時点的純資産増加説」による「純資産の増加」を課税所得とする考え方に、適宜、「期間的純資産増加説」の考え方を取り入れてきたのである。そして、わが国の法人所得課税は、昭和 40 年の大改正において、従来に比し、「期間的純資産増加説」的思考がより色濃くなり、原則として、「期間的純資産増加説」と「時点的純資産増加説」が一致する「期間的純資産増加説」による「財貨運動の結果」としての財貨または用役の移転およびそれに対する現金または現金同等物の取得の要件を充たす実現した「純資産の増加」をその収益発生事由と考え、「課税所得」とする観念に帰着したと考えられる<sup>48</sup>。また、このことは、法人税法 25 条 1 項（「内国法人がその有する資産の評価換えをしてその帳簿価額を増額した場合には、その増額した部分の金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない。」）の規定が留意規定ではあるものの、法人税法体系の観点から未実現収益である所有資産の評価益を原則として、課税所得から排除していることから理解される<sup>49</sup>。

ところで、泉美之松氏は、「無償譲渡等取引」について、「上記規定（法人税法 22 条 2 項）中『無償による資産の譲渡又は役務の提供』を収益の額に算入することとされているが、これは、法人は経済計算に基づいて行動する企業として、他の者と取引を行なう場合には、すべて資産は時価によつて取引するものとして課税するという税法の原則的立場に基づくもので、例えば、資産を贈与した場合にも、法人はその資産の時価を認識してこれを贈与するものであつて、・・・贈与したときにその時価で収益が実現したものとみるというわけである」<sup>50</sup>（括弧一筆者）と述べられている。この解説において、「無償による役務の提供」については何ら言及されていないのであるが、その解説の脈絡から「無償による役務の提供」の場合も「無償による資産の譲渡」の場合と同様であるとの考え方が窺える。それとともに、「無償譲渡等取引」においては、対外的取引で、しかもその対価を得ないにも拘らず、かかる収益を認識することから、「期間的純資産増加

---

なるのである。・・・だから、二つの異なる利潤計算があるのではなくて、利潤計算はひとつしかないといった法がむしろ正確であるかもしれないのである」（同、49 頁）。したがって、「財産法と損益法という、二つの異なる利潤計算の不可分にして必然的な結合関係こそ、企業会計における利潤計算の本質的な計算構造である」（同、51 頁）と述べられている（同、44 頁－51 頁参照）。

<sup>48</sup> 渡辺淑夫『法人税法』（中央経済社、2003 年）、91 頁－93 頁参照。

このことに関して、中里実教授は、「純資産増加説は、課税所得には偶発的あるいは臨時的利得も含まれること、すなわち、課税所得の概念として包括的所得概念が採用されていることの表現である。したがって、課税所得の概念について純資産増加説がとられているからといって、そのことが即、課税所得の算定が財産法によつて行われるべきことまで意味すると考えることはできないのではなかろうか。・・・推計課税等の例外を除けば、現在、我が国が法人税法が実地棚卸に基づく課税所得算定を規定しているとは考えられない。したがって、我が国が法人税法は、会計記録を作成していない納税者等の例外を除いて、原則として損益法に基づく課税所得算定方法を採用していると考えべきである」（傍点一筆者）とされている（中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（五・完）」『法学協会雑誌』第 100 巻第 9 号（1983 年）、1602 頁－1603 頁）。

<sup>49</sup> 末永英男、前掲注（41）、57 頁。

<sup>50</sup> 泉美之松「改正所得税法、改正法人税法、改正相続税法、改正租税特別措置法の詳解」『税経セミナー』第 10 巻第 4 号（1965 年）、221 頁。

説」による「財貨運動の結果」としての実現した「純資産の増加」を把握できず、したがって、「無償譲渡等取引」に係る収益をその範疇に含めることはできないと解される。

上記で言及した「時点的純資産増加説」の考え方に基づき、その所得概念を展開したサイモンズは、贈与について、興味深い見解を示している。サイモンズは、「たとえ贈与が受贈より悦ばしいことではないとしても、それでもやはり贈与は贈与者にとって消費の形態ではないと断言するのをためらうだろう。あらゆる人が貨幣価値の効用を等しくするような方法で異なる財の間に消費支出を配分しようと試みるという命題は非常に啓蒙的ではないかもしれないが、贈与をその例外にしてしまう明白な根拠は存在しない。」<sup>51</sup>と主張している。そして、彼は、収益の大部分を再投資している法人の株式のように、価値増加している資産について、世代間で贈与により移転されることで、その価値増加が所得として全く課税の対象とならなくなることを危惧し、「贈与による資産のあらゆる移転は、贈与者によって、移転時における公正な市場価格で実現したものと扱われるべきである」<sup>52</sup>と述べている。

上記で示してきたことを合わせ考えるに、「期間的純資産増加説」における実現した「純資産の増加」と一致しない「時点的純資産増加説」による実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けのない「純資産の増加」が、「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由ではないかと予測される。

では、「時点的純資産増加説」による実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けのない「純資産の増加」、いわゆる未実現利益は、わが国法人税法上の位置付けとして、どのように理解されるのであろうか。

わが国法人税法における「時点的純資産増加説」の位置付けについて、金子宏教授は、「わが国の制度は、（企業会計でいうところの）実現した利得のみが所得であると考えているのであろうか。所得税法や法人税法が、未実現の利得を課税の対象から除外しているのは、実際の便宜の考慮、伝統的会計慣行の影響、等によるものであって、実現した利得のみが所得であるというカテゴリーカルな考え方によるものではない、と思われる」<sup>53</sup>（括弧一筆者）。つまり、「わが国の制度は、実現を所得概念の要素とは考えていない、と解される。もちろん、未実現の利得の把握と評価が著しく困難であって、納税者と税務行政の双方に過重な負担を強いることや、未実現の利得に一般的に課税することになると、その範囲が明確を欠き、納税者の地位を不安定にするおそれがあること、等を考えると、制度の問題としては、従来どおり、原則として実現した利得にのみ課税するのが、適当であろう。しかし、未実現の利得も所得を構成すると解することによって、所得税制度は、その本来の目的や機能によりよく適合しうるのみでなく、その時々々の社会

<sup>51</sup> Simons, op. cit., pp.57-58

<sup>52</sup> Ibid., p.166.

<sup>53</sup> 金子宏「租税法における所得概念の構成（3・完）」『法学協会雑誌』第92巻第9号（1975年）、1099頁。

的・経済的により柔軟に対応することができる」<sup>54</sup>と述べられている。

また、中里実教授は（時点的）純資産増加説による「純資産の増加」は時価主義に基づいて行われるのが前提とされているが、「実際には、様々な資産について時価を求めることは執行上困難であるためと、納税資金を考えると含み益に対する課税が困難な場合もあるところから、現実の制度においては、（理論的には、時価主義からの後退であるところの）実現主義が採用されてきた、すなわち、実現主義は、本来採用すべき時価主義が執行上困難なところから採用されている次善の便宜的な方法にすぎないのである」<sup>55</sup>とその見解を示されている。

第3章で示したように、法人税法22条1項が、「収益・費用という言葉の代わりに益金・損金という言葉を用いているのは、企業会計の場合と異なる取扱が多いためである」<sup>56</sup>こと、「課税の公平」が従前から課税の根拠として常にあることを斟酌すると、従来から企業会計でいうところの「実現主義」は尊重されるべきものであるが、法人税法上全ての取引に画一的・硬直的に適用されてきたのではなく、いかなる事実または状態をもって収益の実現とみるかは、その取引に係わる法的経済的事実を考慮し、その収益の形態に応じ合目的見地から決定されなければならないと解され<sup>57</sup>、かかる意味において法人税法における収益の概念は、企業会計のそれよりも広い概念であった。

この事実と上記で示した金子宏教授および中里実教授の見解を合わせ考えるに、わが国法人税法は、必ずしも企業会計でいうところの実現した利益（純資産の増加）のみを所得とし、未実現の利得（純資産の増加）は課税の対象から除外するという考え方に基づいていないものと考えられる。わが国法人税法上、「時点的純資産増加説」による未実現の「純資産の増加」は、シャンツ、ヘイグ、サイモンズが主張するように理論的には、当然に「所得」と観念されるべきものであり、制度上も当該「純資産の増加」が客観的に把握および評価（測定）できるのであれば、当該「純資産の増加」も「課税所得」と観念できるものと解される。

したがって、法人税法22条2項はその例示する全ての取引について、画一的に「期間的純資産増加説」による実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付のある「財貨運動の結果」としての企業会計上の実現した「純資産の増加」ないし「経済的価値の増加」のみを、その課税の対象となる収益の発生事由とするのではないと考えられる。同条項は、法律の根拠（同条項）に基づく課税権の行使および税負担の公平の観点から、同法25条の所有資産の評価換えによる評価益の原則益金不算入に抵触する場合を除き、「時点的純資産増加説」による実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けのない未実現の「純資産

<sup>54</sup> 同上、1101頁。

<sup>55</sup> 中里実「所得課税における時価主義」『税研』第15巻第4号（2000年）、40頁。

同氏は、上記論文の中で「時点的純資産増加説」という文言を用いてないが、同氏が説明している「純資産増加説」は、本論文にいう「時点的純資産増加説」である。

<sup>56</sup> 金子宏、前掲注（3）、285頁。

<sup>57</sup> 最高裁昭和41年6月24日判決（昭和37年（オ）第255号）『LEX/DBインターネット TKC 法律情報データベース』 文献番号 21023790 参照。

の増加」（「経済的価値の増加」）が生じており、かかる「取引の経済的実態からみて合理的なもの」とみられる収益計上の基準」に依拠している<sup>58</sup>、換言すれば、それが客観的に把握および評価（測定）できるのであれば、その時点で収益として認識し、同条項にいう「収益の額」と観念すると解される。つまり、当該「純資産の増加」（「経済的価値の増加」）が、「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由であると推察されるのである。

## 第2節 「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由の解明

法人税法 22 条 2 項は、繰り返しとなるが、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、・・・無償による資産の譲渡又は役務の提供・・・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。」として、「無償譲渡等取引」に係る収益にも当然に課税すべき旨をその明文をもって規定している。

ここで、「無償譲渡等取引」における「無償による資産の譲渡」の典型的なものとしては、「贈与」が考えられる<sup>59</sup>。民法（明治 29 年 4 月 27 日法律第 89 号）549 条は、「贈与は、当事者の一方が自己の財産を無償で相手方に与える意思を表示し、相手方が受諾をすることによって、その効力を生ずる。」と規定している。その本質的な特徴は無償（俗にいう只）で財産を出捐する点に存するのであって、贈与は無償契約の典型的なものであり、かつ当事者の一方である贈与者のみが債務を負担する片務契約である<sup>60</sup>。

つまり、「無償譲渡等取引」とは、「外部からの経済的価値の流入」を伴わない対外取引なのである。それにもかかわらず、昭和 36 年の第 6 回税法整備小委員会では、例えば、所得税法についてはあるが、同法での無償譲渡（低額譲渡も含む）の課税に当たって、「資産を第三者に譲渡換価したうえで、その譲渡代金である金銭を贈与した場合との権衡」<sup>61</sup>を考慮している。繰り返しとなるが、法人税法 22 条 2 項における収益は、従来通り「純資産の増加」をきたすものである<sup>62</sup>。つまり、これは、「外部からの経済的価値の流入」を伴わない対外取引である「無償譲渡等取引」において、課税（税負担）の公平の観点から、有償取引における譲渡代金である金銭、換言すれば、「外部からの経済的価値の流入」に因る「純資産の増加あるいは経済的価値の増加」と均衡を保つ、「外部からの経済的価値の流入」に因らない「純資産の増加あるいは経済的価値の増加」

<sup>58</sup> 最高裁平成 5 年 11 月 25 日判決（平成 4 年（行ツ）第 45 号 TAINS コード Z199-7233）。

<sup>59</sup> 武田昌輔「課税所得の基本問題（上）－法人税法 22 条を中心として－」『判例時報』第 949 号（1980 年）、6 頁。

岩崎政明・平野嘉秋・川端康之共編『全訂版 税法用語辞典』（大蔵財務協会、2001 年）、473 頁参照。

<sup>60</sup> 末川博『債権各論 第 1 部』（岩波書店、1939 年）、15 頁。

<sup>61</sup> 税制調査会、第 6 回税法整備小委員会提出、昭和 36 年 10 月 6 日。

<sup>62</sup> 原一郎「[法人税関係改正法詳解] 法人税法の全文改正について－各事業年度の所得金額および税額の計算（外国税額控除および外国法人を除く。）関係」『税経通信』第 20 巻第 7 号（1965 年）、125 頁。

が存していることを示唆していると考えられる。

資産の無償譲渡について、サイモンズは、所得税が非常に多量の業務記録および企業会計に基礎を置き、主に会計実務である確立された処理に準じなければならないことを斟酌すると、実現基準は遵守されなければならないものである。しかしながら、それは従来通り盲目的に、敬虔的というわけではない<sup>63</sup>。何故ならば、資産が所有者の財産である間、キャピタル・ゲインとキャピタル・ロスの認識は、賢明に延期されるであろうが、延期が最終的に脱税に帰着することは認められるべきではない。「売却によってであろうと贈与によってであろうと、資産が所有者の所有から解放されたときはいつでも、すべての未収利得は、その個々の所有者の所得として課税され、また、その資産が所有者の相続人もしくは遺産受取人に移転されたときは、財産所得として課税されなければならない」<sup>64</sup>と論じている。

また、シャウプ勧告は、キャピタル・ゲインについて、「往々譲渡所得（キャピタル・ゲイン）はある意味において、所得ではないから、所得税を全額課税すべきものではないということが主張されている。われわれはこの用語学的主張には賛同しない。重要な事実は、譲渡所得（キャピタル・ゲイン）は所有者に対して、利子または配当が与えると全く同様の経済力の増加を与えるということである。・・・個人所得税および法人税に対するわれわれの勧告は、譲渡所得（キャピタル・ゲイン）の全額課税、譲渡損失（キャピタル・ロス）の全額免除ということに基づいている。」<sup>65</sup>と主張している。そして、同勧告は、キャピタル・ゲインにいつの時点で課税すべきかについて、「増加する所得に対する厳格な課税理論に従えば、納税者の資産の市場価値の一年内の増加額は、毎年これを査定し課税すべきものとなる。しかしこれは困難であるので、実際においては、かかる所得は納税者が、その資産を売却して、所得を現金または他の流通資産形態に換価した場合に限って課税すべきものとされている。この換価が適当な期間内に行われる限り、課税はただ時期を若干遅らせたに過ぎず基本原則はなんら害されはしない。しかし、資産所得に対する課税を無制限に延期すれば、納税者は本来ならば課せられるべき税負担の相当部分を免れることができるから、無制限延期はこれを防止する必要がある。これを防止するもっとも重要な方法の一つは、資産が贈与または相続によって処分された場合に、その増加を計算してこれを贈与者または被相続人の所得に算入せねばならないものとすることである。」<sup>66</sup>とその課税論理を展開している<sup>67</sup>。

その後、昭和 36（1961）年 12 月 7 日付税制調査会答申を決定するまでの税制調査会の審議の内容と経過等の詳細を記述した「答申の審議の内容及び経過の説明」では、無償譲渡について、少し長くなるのであるが以下のように述べている。

<sup>63</sup> Simons, op. cit., p.208.

<sup>64</sup> Ibid., p.208.

<sup>65</sup> 『シャウプ使節団日本税制報告書』（全国青色申告会総連合、2000年）、46頁。

<sup>66</sup> 同上、136頁。

<sup>67</sup> 大蔵省財政史室編『昭和財政史—終戦から講和まで— 第8巻』（東洋経済新報社、1977年）、40—47頁参照。

「現在、所得税においては、遺贈（包括遺贈及び相続人に対する遺贈を除く。）又は贈与（相続人に対するいわゆる死因贈与を除く。）により資産の移転があつた場合には、遺贈又は贈与の時の価額で資産の譲渡があつたものとみなして贈与者等に対してその譲渡所得又は山林所得が課税されることとなつている。

なお、シャープ勧告によりこの制度が創設された当初には、贈与等の場合に限らず、相続により資産の移転があつた際にも、このみなし譲渡の制度が適用されることとなつていたが、相続の場合は、本人の意思に基づかない資産の移転であるところから、現在は、相続の際には、このような制度の適用はなく、相続人がその資産を相続前から有していたものとして被相続人の取得価額を引き継ぐものとされていることは、第一次答申で述べたとおりである。

他面、法人税においては、税法にはこのような特別の規定はないが、資産の無償譲渡があつた場合には、法人の所得計算上、その無償譲渡があつた時において時価までの含み益を益金に算入する処理が行われている。

このようなみなし譲渡課税の制度は、第一次答申において述べたように、譲渡所得の基因である資産利益は、資産そのものの値上りという形で既に発生しており、ただ、その課税の時期を譲渡の時というような特定の時期にしているという考え方にたつており、そのような立場にたつ限り、資産が贈与され、その者の支配から離れる際にその課税の清算を行うことは、理論的には当然ということになる。また、資産を第三者に譲渡したうえで、その譲渡代金である金銭を贈与した場合との権衡を考えると、この制度の合理性が認められる。

しかし、所得税においては、金銭に換価されない資産の値上り益自体を所得と考え、それが贈与されたような場合にまでその課税の清算を行うという考え方自体に常識として受け取りがたい面があり、納税者の納得をうることのむずかしい制度となつている。」<sup>68</sup>

（傍点一筆者）。

これらのことと第1章および第3章で考察したわが国法人所得課税における制度史の経緯を合わせ考えるに、少なくともシャープ勧告後において、法人税法では、キャピタ

<sup>68</sup> 税制調査会「答申の審議の内容及び経過の説明」（1961年）、第6章、第3、2、（1）。

なお、「みなし譲渡」は、第2章第1節で既に示したのであるが、旧所得税法（昭和25年3月31日法律第71号、昭和29年4月1日法律第52号改正）において以下のように規定されていた。（時価による譲渡とみなす場合）

所得税法第5条の二

遺贈（包括遺贈及び相続人に対する遺贈を除く。）又は贈与に因り第九条第七号（山林所得一筆者）又は第八号（譲渡所得一筆者）に規定する資産の移転があつた場合には、遺贈又は贈与の時において、その時の価額により、同条第七号又は第八号に規定する資産の譲渡があつたものとみなして、この法律を適用する。

② 著しく低い価額の対価で第九条第七号又は第八号に規定する資産の譲渡があつた場合には、その譲渡の時における価額により、当該資産の譲渡があつたものとみなして、この法律を適用する。

また、ここにいう「第一次答申」とは、昭和35（1960）年12月9日「当面実施すべき税制改正に関する答申（税制調査会第一次答申）」のことである。

ル・ゲインを確実に把握するためには、「時点的純資産増加説」に基づき、所有資産を毎年評価すべきであるがそれは技術的に困難なので、評価換えのほか、無償譲渡（社外流出）の際にも、その計上されなかった評価益、すなわち含み益<sup>69</sup>（経済的価値の増加）が実現（企業会計にいう実現主義よりも広範な包括的な意味での実現主義における実現）したと観念し<sup>70</sup>、課税してきたものと解される。そして、昭和 40 年法人税法全文改正後においては、所有資産の評価換えによる評価益は、法人税法 22 条 2 項における「その他の取引」に属し、当該評価益も同条項における収益となって、益金の額に算入されると解されるのであるが、法人税法 25 条の「別段の定め」により、法人税法体系の観点から、原則として益金へ算入しないこととなり、当該評価益は、社外流出の際のみに課税されることになったと解れる<sup>71</sup>。

要するに、所有資産において、既に発生している所有期間中の値上がり益である、含み益（利得 gain）は、「時点的純資産増加説」による実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けのない未実現の「純資産の増加（経済的価値の増加）」であり、譲渡（社外流出）の際に、当該「純資産の増加（経済的価値の増加）」の把握と時価相当額という評価（測定）が容易となる。その時点で、当該「純資産の増加（経済的価値の増加）」は、法人税法 22 条 2 項を典拠とする課税権の行使および課税（税負担）の公平の観点から、包括的な意味での実現した経済的価値の増加と観念されることによって、同条項にいう「収益の額」として計上されるのである<sup>72</sup>。

また、上記昭和 36 年 12 月 7 日付税制調査会「答申の審議の内容及び経過の説明」における「資産を第三者に譲渡したうえで、その譲渡代金である金銭を贈与した場合との権衡を考えても、この制度の合理性が認められる。」との文言およびその文脈から、二段階説（有償取引同視説）の論理は、昭和 40 年以前から存していたとともに、資産の無償譲渡における実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けのない「純資産の増加」の事実およびそれへの課税の論理を補強するためのものであったことが窺える。

他方、役務の無償提供である無利息貸付け（低利貸付けも含む。）の場合は、無償譲渡の場合と異なり、資産の評価益のような所有期間中の値上がり益は存在しない<sup>73</sup>。しかしながら、二段階説の論理は、既に述べたように、役務の無償提供にも適用できる。そして、二段階説の論理が「時点的純資産増加説」による実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けのない「純資産の増加」の事実およびそれへの課税を補強する論理であるとするならば、役務の無償提供においても「時点的純資産増加説」による実体財（現金

<sup>69</sup> 岩崎政明・平野嘉秋・川端康之共編、前掲注（59）、712 頁参照。

<sup>70</sup> 「座談会 法人税の改正に関する研究（I）」『産業経理』第 25 巻第 6 号（1965 年）160 頁（武田昌輔氏 発言）参照。

<sup>71</sup> 現在、売買目的有価証券の時価法に基づく評価換えによる評価益は除かれる（法人税法 61 条の 3）。

<sup>72</sup> 渡辺伸平「税法上の所得をめぐる諸問題」『司法研究報告書』第 19 輯第 1 号（1967 年）、4 頁-7 頁参照。

<sup>73</sup> 清永敬次「無償取引と寄付金の認定—親子会社間の無利息融資高裁判決に関連して—」『税経通信』第 33 巻第 13 号（1978 年）、4 頁-5 頁。



ないし貨幣性資産)の裏付けのない「純資産の増加」が存しているからこそ、課税対象になると推察される。

神戸正雄教授は、昭和初期において、法人所得課税である第一種所得税および個人所得課税である第三種所得税における所得は、純資産増加説に拠るべきであるとしつつ<sup>74</sup>、当時、所得税が課されていなかった無利息貸付けを含む無償貸与について<sup>75</sup>、「人カ其持ツ物ヲ無償ニテ他人ニ貸與スルトキニモ所得ハ有形的ニハナイ。併シ其實、全クノ無所得テハナク、他人ノ好感、好意トイフヤウナ無形ノ所得ヲ収メテ居ルトモ見ラレル。又別ノ見地カライフト其ハ一ノ贈與テアル。其物ノ賃料ニ當ルタケノ金銭ヲ贈與シ、其金銭ニテ受贈者ヲシテ他人カラ同等ノ物ヲ借入レシムルコトヲ得ル。ソシテ單ナル贈與ニハ贈與者ノ所得計算上ニ何等ノ宥恕ヲ行ハストスルト・・・、之トノ均衡上、其物ノ賃料ニ當ルモノタケハ貸與者ノ所得ニ加算シテモ良イ筈テアル。」<sup>76</sup>(傍点一筆者)と述べられている。また、同氏は、低額の場合も同様に、「實際ニ収メラルル有形ノ其ニ依ルヘキテハナク、其安イタケヲ補充シテ、市場標準タケノ賃料ヲ収メタルモノトシテ貸主ノ所得ヲ計算」<sup>77</sup>すべきであると論じておられる。

つまり、他人(借主)の好感ないし好意が貸主にとって無形の所得であるとの見解は、その実、経済的な観点からみれば、独立の当事者間で成立する時価相当額の経済的価値が貸主から借主に対して移転しているからこそ、他人(借主)の好感ないし好意を貸主は得られることを示唆していると解される。この点について、増井良啓教授は、「無利息貸付けによって、サイモンズの定義の意味における所得が発生しているかどうかはともかくとして、貸主から借主に対して、一定の経済的価値がたしかに移転する。」<sup>78</sup>と述べられ、貸主から借主へ独立当事者間の取引における利息相当額の経済的価値の増加あるいは経済的利益の移転を認めておられる<sup>79</sup>。また、このことは、無利息貸付けの場合に限定される事柄ではなく、無償譲渡の場合にも同様のことがいえると考えられる。

無利息貸付けの場合、無償譲渡と同様に、貸主について金銭あるいは物または権利の取得を伴わないのであるが、そこでは、無償譲渡の場合における未実現のキャピタル・ゲインとは異なる何らかの形での経済的価値の増加あるいは経済的利益の享受が存する

<sup>74</sup> 神戸正雄『租税研究 第一卷』(弘文堂、1919年)、125頁-151頁。

<sup>75</sup> 神戸正雄『現代経済學全集第十八卷 日本租税論』(日本評論社、1928年)、93頁-94頁参照。

<sup>76</sup> 神戸正雄『租税研究 第九卷』(弘文堂、1929年)、215頁

<sup>77</sup> 同上、216頁-217頁。

ここにいう「無所得」の例としては、所有者がその財産を有しているのみで、他人に貸しもせず、自ら使用もせず、しかもそれから増加(評価益)も生じていない場合であり、給付能力、すなわち所得が生じたとは認められない場合に、「無所得」という(同、214頁-215頁)。

<sup>78</sup> 増井良啓「無利息融資と経済的価値の移転」金子宏編『所得課税の研究』(有斐閣、1991年)、87頁。

なお、上記の増井良啓教授の引用は、米国において、1984年租税改革法の一部として、新たに制定された内国歳入法典7872条に関する記述であるが、同論稿において、増井良啓教授は、法人税法22条2項における無利息貸付けについても、ほぼ同様に経済的価値が移転すると解しておられる(同、92頁-98頁参照)。

<sup>79</sup> 増井良啓『結合企業課税の理論』(東京大学出版社、2002年)、19頁。

と推察される<sup>80</sup>。貸主における「実態」を示せば<sup>81</sup>、「提供者の側において価値のある物又はサービスを提供したことは、単に、その物又はサービスが失われたことを意味するのではなくて、本来得べかりし対価（利益）を与えた」<sup>82</sup>（括弧一筆者）と解されるのである。すなわち、無利息貸付けの場合には、「何らかの経済的利益（得べかりし利益＝利息相当額）の享受が、必須的に、かつ同時にその処分を伴っている」<sup>83</sup>という点に、その収益の特徴を見出せるのであり、したがって、当該経済的利益の特質は、享受と処分との相関関係において、その経済的意義を正しく捕捉することができると解される<sup>84</sup>。

これらのことから、無利息貸付けの場合、「貸主が本来通常の利息を徴収すべきであるのにそれに代え、その現実の経済的機能の一環として、特に借主に何らかの具体的な利益（配当・賞与・寄付金等）を供与すべく、ことさら無利息という形を利用した貸与をなしたものとみられるような場合に限られるものと解すべき」<sup>85</sup>であると考えられる。換言すれば、「無利息貸付けという一つの外観的法律行為の中に当事者において、その法律行為から生ずることのない別個の法的経済的効果を意欲し、これが発生している場合には、本来の内部的意思に適合する法形式に引き直して事実認定を行い、その結果である収益」<sup>86</sup>の発生、すなわち、無利息貸付けという役務の無償提供に係る「時点的純資産増加説」による実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けのない未実現の経済的価値の増加たる経済的利益の発生が認められるのである<sup>87</sup>。そして、無利息貸付けという役務の提供が継続する限り、各取引時に、その発生している「経済的価値の増加（利得 gain）」が客観的に把握されるとともに、その時価相当額（利息相当額）が合理的に評価（測定）可能となり、その時点で、当該「純資産の増加（経済的価値の増加）」は、法人税法 22 条 2 項を根拠とする課税権の行使および課税（税負担）の公平の観点から、包括的な意味での実現した「純資産の増加」と観念されることによって、同条項にいう「収益の額」として計上されると解される。

したがって、無利息貸付取引については、無利息貸付取引以外の取引によって相手方に経済的利益を与えることに代えて、ことさらに無利息貸付取引という形をとることで実質的に本来得べきであった利益（利息相当額）を得ないで、これを相手方に贈与し、その利息相当額を得せしめた事情が存すると認められる場合に限り、その事実に基づく経済的利益（本来得べかりし利益）、すなわち「時点的純資産増加説」による実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けのない未実現の「純資産の増加（経済的価値の増加）」の発生が認められる。そして、当該「純資産の増加（経済的価値の増加）」は、その取

<sup>80</sup> 渡辺伸平、前掲注（72）、23 頁。

<sup>81</sup> 武田昌輔編著『DHC コメンタール法人税法 第 2 巻』（第一法規）、1107 頁。

<sup>82</sup> 同上、1107 頁。

<sup>83</sup> 渡辺伸平、前掲注（72）、24 頁。

<sup>84</sup> 同上、24 頁。

<sup>85</sup> 同上、24 頁。

<sup>86</sup> 松沢智『租税実体法—法人税解釈の基本原則〔増補版〕』（中央経済社、1983 年）、132 頁。

大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開』（税務経理協会、2009 年）、93 頁—94 頁参照。

<sup>87</sup> 渡辺伸平、前掲注（72）、23 頁—25 頁参照。

引時に、客観的に把握および評価（測定）可能となり、包括的な意味での実現した「純資産の増加（経済的価値の増加）」と観念され、法人税法 22 条 2 項にいう「収益の額」に計上されると考えられる。不良債権に係る利息を免除し、現在無利息の貸付金となっている場合には、その事情のもとではその債権から「得べかりし利息（利益）」は存せず、収益の発生はないものと解される<sup>88</sup>。無利息貸付取引においては、単に経済的「効果」を考えるのではなくて、経済的「事実」を洞察することが重要であると考えられる。そして、その経済的事実もまた、法律からみれば法的事実であることには変わりないと解されるのである<sup>89</sup>。これは、無利息貸付けのみならず全ての役務の無償提供に係る収益の発生事由と考えられる。

以上のことから、法人税法 22 条 2 項における「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由は、「収益の擬制」や「寄附金規定による収益」等ではないと考えられる。「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由は、同条項の根拠に基づく課税権の行使および課税（税負担）の公平の観点から、客観的に捕捉および評価（測定）ができる時点で認識される「時点的純資産増加説」による実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けのない包括的な意味での実現した「純資産の増加（経済的価値の増加）」である。

### 第 3 節 小括

本章では、わが国法人所得課税が開始されて以来、首尾一貫して依拠し続けてきた「純資産増加説」を考察し、「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由の解明を試みた。

わが国法人税法の課税所得算定の基底には、純資産増加説における包括的所得概念が存しているのだが、所得把握におけるフローとストックの関係でみると、そこには 2 種類の純資産増加説が存在する。その 1 つは、実現せる価値変動に限定され、個別経済内における財貨の流入および財貨の流出というフロー概念の全体から実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けのある実現した「純資産の増加」のみを所得と観念する「期間的純資産増加説」である。そして、もう 1 つは、2 時点間の比較というストックの概念から「実現」を所得の要件とせず、実現した「純資産の増加」のみならず、実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けのない「純資産の増加」をも所得と観念する「時点的純

<sup>88</sup> 武田昌輔「課税所得の基本問題（中）－法人税法 22 条を中心として－」『判例時報』第 952 号（1980 年）、3 頁。

<sup>89</sup> 武田昌輔、前掲注（88）、3 頁。

武田昌輔教授は、「経済的事実の洞察」について、「かりに無利息の貸付けをしたとしても、相手から他にその失われた経済的利益相当額の経済的利益を受けている場合においては、その受けた経済的利益相当額は収益に計上されることになるから、さらにその無利息による貸付金の収益を計上することは二重計上となる。たとえば、建物の賃借料を無償とすることに代えて無利息貸付とする契約の下では、かりにその無利息による経済的利息を収益とみれば、その収益が計上され、さらに、賃借料の無償という利益（費用の減少）によって二重に利益が計上される結果となる。

この場合は、要するに、形式上無償による貸付けであって、実質的には有償による役務の提供とみるべきである。」と述べられ、具体的例を挙げて説明しておられる（同、3 頁）。

資産増加説」であった。そして、「期間的純資産増加説」と「時点的純資産増加説」による「純資産の増加」は、それを導き出すアプローチは異なるものの、基本的には一致する。しかしながら、財貨運動を伴わず実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けのない未実現の「純資産の増加」ないし未実現利益（未実現のキャピタル・ゲイン等）においては、2 時点間を比較することによって「純資産の増加」を捉える「時点的純資産増加説」のみでしかそれを把握できず、両者に不一致がみられた。

わが国法人税法の課税所得の計算構造は、昭和 40 年以前は「時点的純資産増加説」の色彩が強かったが、次第に「期間的純資産増加説」のアプローチによる「純資産の増加」を主として把握する傾向がみられるようになり、昭和 40 年の大改正においては、従来に比し、より「期間的純資産増加説」による「財貨運動の結果」としての実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けを伴う実現した「純資産の増加」を原則として「収益の額」とするという課税方式の傾向が強いのみに帰着したものと考えられた。しかし、これは、あくまで原則であり、法人税法上すべての取引がこの範疇にあるのではないと解されること、また法人税法 22 条 2 項は、従来から行われてきた所得計算の原則に基づくものであることから、同条項は実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けのない未実現の時点的純資産の増加を全く収益、すなわち「収益の額」と観念しないものではないと考えられた。そして、同条項においては、同条項に基づく課税権の行使および課税（税負担）の公平の観点から、「時点的純資産増加説」による実体財の裏付けのない未実現の「純資産の増加」である場合でも、同法 25 条の所有資産の評価換えによる評価益の原則益金不算入に抵触する場合を除き、当該「純資産の増加」が客観的に把握および評価（測定）できるのであれば、その時点で、当該「純資産の増加」は「収益の額」と観念されると解された。

「外部からの経済的価値の流入」を伴わない対外取引である「無償譲渡等取引」において、昭和 40 年法人税法全文改正以前から有償譲渡との権衡が顧慮されており、したがって、課税（税負担）の公平の観点から、有償取引における譲渡代金、換言すれば、「外部からの経済的価値の流入」に因る「純資産の増加あるいは経済的価値の増加」と均衡を保つ「外部からの経済的価値の流入」に因らない「純資産の増加あるいは経済的価値の増加」がそこには存していると考えられた。

資産の無償譲渡の場合、所有資産において、既に発生している所有期間中の未計上の評価益である含み益、つまり、未実現のキャピタル・ゲインは、「時点的純資産増加説」による実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けのない未実現の「純資産の増加」であり、譲渡（社外流出）の際に、その「純資産の増加」の把握と時価相当額という評価（測定）が容易となり、法人税法 22 条 2 項を根拠とする課税権の行使および課税（税負担）の公平の観点から、包括的な意味での実現した経済的価値の増加と観念された。そして、その時点で、当該「時点的純資産の増加」は、同条項にいう課税すべき「収益の額」と観念されると解された。

一方、役務の無償提供である無利息貸付けの場合は、無利息貸付取引以外の取引によって相手方に経済的利益を与えることに代えて、ことさらに無利息貸付取引という形をとることで実質的に本来得べきであった利益（利息相当額）を得ないで、これを相手方に贈与し、その利息相当額を得せしめた事情が存すると認められる場合に限り、当該得べかりし利益、すなわち経済的利益の発生が認められ、当該利益は「時点的純資産増加説」による実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けのない未実現の「純資産の増加（経済的価値の増加）」と考えられた。そして、その貸付時に、当該「純資産の増加（経済的価値の増加）」が客観的に把握および評価（測定）可能となり、法人税法 22 条 2 項を典拠とする課税権の行使および課税（税負担）の公平の観点から、包括的な意味での実現した「純資産の増加（経済的価値の増加）」と観念されることによって、当該「純資産の増加（経済的価値の増加）」が同条項にいう「収益の額」に計上されると解された。

したがって、法人税法 22 条 2 項における「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由は、同条項の根拠に基づく課税権の行使および課税（税負担）の公平の観点から、客観的に捕捉および評価（測定）ができる時点で認識される「時点的純資産増加説」による実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けのない包括的な意味での実現した「純資産の増加（経済的価値の増加）」であるとの結論に帰結した。

## おわりに

本論文では、わが国旧法人税法における法人所得課税に関する課税所得概念の変遷、そして、その変遷における「無償譲渡等取引」に係る課税上の取扱いを考察するとともに、そこでの論理を端緒としつつ、昭和40年以降の議論も交えながら、「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由の究明を試みた。

第1章では明治32年から大正2年の税制改正までのわが国法人所得課税が依拠する課税所得概念を制度史の視点から検討した。明治32年にわが国では、はじめて法人に所得課税を課すようになったが、当時は独立の法人税を設けることなく、所得税中の第一種の所得としていた。明治32年所得税法における課税所得計算に関する規定は極めて簡素であり、網羅的・完結的なものではなかった。そのため、実際の法人の課税所得計算はその対象が商法上の会社が大部分であったことから、商法上の特に株式会社の損益計算、すなわち財産法による純資産の増加を利益とする規定に大きく依存していた。法人の課税所得は、時価評価を要求した商法の利益の概念を基礎としつつ、その期間損益決定の原則として法的債権・債務の確定を基準とする権利確定主義を採用し、「総益金（収入および収入すべき権利（債権）の価額と財産評価益）」から「総損金（経費としての支出および支払うべき義務（債務）の価額と財産評価損）」を控除して算定されていたのである。かかる課税所得概念は、「一定期間におけるあらゆる純資産の増加」を「所得」と観念する「純資産増加説」であった。この純資産増加説は、一時的・偶発的・恩恵的利得をも利得者の担税力を増加させるものと観念し、広くその課税の対象に包含することから、課税の公平に合致する所得概念であると解された。また、所有資産の評価益も法人課税所得に包含されていることから、権利確定主義は、損益の年度帰属として、あくまで原則的なものであったと理解された。

その後、大正2年に所得税法の改正が行われたものの、第一種所得は以前と同様に、その課税所得概念は純資産増加説、その損益の年度帰属は権利確定主義に基づくものであった。

第2章では、第1章と同様に制度史の視点から、大正中期から昭和25年のシャープ勧告までの法人所得課税における課税所得概念の変遷を考察した。所有資産の評価益に対しては、明治32年以来、無制限に全額課税を行ってきたが、大正中期頃になると資産の値上がり益の事実があり、かつ、法人が任意計上によりその資産の帳簿価額を引き上げた評価益の事実（評価換え＝取引）があると認められる場合に限り、当該任意計上額は従来通り課税するという方式に改められた。これは、この当時においても所有資産の評価益は、当然に純資産増加説に基づく「所得」と観念されていたのであるが、所有資産の評価の困難性といった税務行政における実行可能性、所有資産の評価における取得原価主義および原価（費用）配分に基づく減価償却制度導入に伴う等の影響によるものと考えられ、法人の課税所得計算において、取得原価主義の考え方が従来に比して影

響を増したことを示唆していると考えられた。

その後、わが国では、昭和 15 年に第一種所得税および法人資本税が統合され、「法人税」が創設されたが、ここでも損益の年度帰属は権利確定主義に依拠しつつ、その課税所得は、純資産増加に因る利益をその課税対象としていたことから、純資産増加説に基づいたものであったと解された。所有資産の評価益に関しては、上記所有資産の評価の困難性等以外に、未実現の評価益への課税排除という理由が加味され、任意計上した所有資産の評価益＝実現した利得のみを課税の対象としていた。

昭和 25 年にシャープ勧告に基づく税制の全面的改革が施され、わが国法人税法もその一環として大改正されるに至った。しかし、その課税所得計算の原則は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額を各事業年度の所得とし、明治 32 年以来続く原則を踏襲することとなった。シャープ勧告に基づく改正の際、法人税法に会計的な規制を数多く採り入れたのであるが、ここでも法人税法における課税所得計算に関する規定は簡素なものであり、それのみによって課税所得を算出することは困難であった。したがって、法人の課税所得算定においては、従来通り、法人の決算を規制していた商法を中心としつつ、商慣習および企業会計も援用していた。そして、その課税所得概念としては、純資産増加説に依拠し、損益の年度帰属の基準としては、原則として、権利確定主義を採用していた。また、所有資産の評価益への課税に関しては、従前と同様に、任意計上した所有資産の評価益のみ課税する方式を踏襲した。

「無償譲渡等取引」について、当時も含めそれ以前の法人課税所得算定上の取扱いは定かではなく、また、低額譲渡についても、昭和 27 年以前のことは明らかにすることができなかった。しかし、昭和 27 年頃には、低額譲渡がなされた場合、それに対する特段の規定が存しないにもかかわらず、譲渡価額とその時価との差額は利益と観念し、課税すると解されていたことから、その法的根拠は、法人税法第 9 条第 1 項に存すると考えられ、同条項における総益金ないし益金の解釈でもって、譲渡価額とその時価との差額を所得とし、法人税を課していたと解された。また、低額譲渡に係る益金ないし収益の年度帰属は、その益金ないし収益が収入すべき債権を伴わないことから、所有資産の評価益と同様に、権利確定主義に依拠するものではないと考えられた。

第 3 章では、第 1 章および第 2 章と同様の視座から、現行法人税法における課税所得概念とその計算構造について検討した。昭和 40 年に旧法人税法の全文改正が施され、「租税法律主義の徹底」、「法文の平明化」および「規定の明確化」をその大きな支柱として、現行法人税法は創設された。法人税法 22 条は、法人の課税所得計算について、網羅的・完結的に把握できるように構築されておらず、同条の「益金の額」を同法のみで算出することはできなかった。実際、旧法における「(総) 益金」の算定が、専ら旧商法ないし商慣習に依拠して行われていたことを勘案するに、現行法人税法の「益金の額」を構成する「収益の額」の算定は、その用語が会計上のものである以上は、原則として、わが国の企業会計原則を内包する企業会計や適正なる会計慣行を斟酌すべきもの

であり、したがって、課税所得概念である純資産増加説および損益の年度帰属の基準である権利確定主義を基調として、企業会計の影響を強く受けたものへと変遷を遂げたと解された。

「無償譲渡等取引」については、昭和 30 年代においても、特にそれに対する課税についての明文規定が存していたわけではなく、その法的根拠は旧法第 9 条第 1 項にあり、同項の解釈をもって、その相当の対価、つまり、贈与した時の時価を総益金ないし益金と観念していたと解された。この課税状況を受けて、上記「租税法律主義の徹底」等の下、昭和 40 年法人税法全文改正では、法人税法 22 条 2 項における取引の例示の 1 つとして法文化し、従来に比して、「無償譲渡等取引」への課税を明確にしたと考えられた。つまり、例示取引の一例である「無償譲渡等取引」は、従来からの取扱いを単に明文化したものであったと理解された。

他方、所有資産の評価益への課税は、昭和 40 年法人税法全文改正において、所有資産の評価換え（内部取引）による評価益は、法人税法 22 条 2 項における「その他の取引」に属し、当該評価益も同条項における収益となって、益金の額に算入されると解されるのであるが、法人税法 25 条の「別段の定め」により、法人税法体系の観点から、原則として益金へ算入しないこととなった。

「低額取引」について、法人税法 22 条 2 項は、その文言上、何ら言及するところがない。しかし、昭和 40 年以前の旧法人税法下において、低額取引への課税は、旧法第 9 条第 1 項をその法的根拠として、資産の譲渡ないし役務の提供の対価の額のほか、当該対価の価額と当該資産の譲渡ないし役務の提供の時における時価との差額に相当する金額も総益金ないし益金と観念されてきた。そして、法人税法 22 条 2 項における例示取引は、課税標準となる「益金の額」がすべてのものを含めたところ（オール・インクルーシブ）の収益であるということを経済者に対して平易にするために法文上設けられたものであり、ある取引がその例示取引の 1 つとして明確に法文化されているか否かは課税上問題でないと考えられた。そこで重要なのは、法人税法 22 条 2 項における「資本等取引以外のもの（取引）に係る当該事業年度の収益の額」の趣旨であると解された。そして、法人税法 22 条 2 項の趣旨が旧法第 9 条第 1 項の明確化であって、これにより従来の法人税法の所得計算の変更を意図したものではないという事実を斟酌すると、旧法第 9 条第 1 項と同様の課税が法人税法 22 条 2 項においてなされると解された。

また、法人税法上、ある取引が低額取引に該当するか否かについては、個々の事例の場合の実態的な状況によって判断されることになるものと解されるのであるが。一般的に、時価の概ね 2 分の 1 未満の価額で取引を行った場合には、特殊な事情がない限り、当該対価の価額と当該資産の譲渡ないし役務の提供の時における時価との差額に相当する金額は益金に算入されるべき収益と解して差支えないと考えられた。

第 4 章では、昭和 42 年に新たに設けられた法人税法 22 条 4 項の立法趣旨やその意義を交えながら、「無償譲渡等取引」との関係性を検討した。法人税法 22 条 4 項は、所得



計算の基本規定として創設されたものであり、企業が会計処理に用いている会計処理の基準あるいは健全な会計慣行のうち、一般に公正妥当と認められないもののみを税法で認めないこととし、原則として企業の会計処理を認めるという基本方針を示し、課税所得計算の当然の論理を追認する趣旨の規定であった。

法人税法 22 条 4 項における公正処理基準は、法人税法のみならず、企業会計等においても等しくその目標とするところの企業利益を算定するための原則、すなわち、継続企業の立場を前提とし、発生主義の原則および費用収益対応の原則をその大きな支柱として内包する社会通念としてあるべき会計原則における収益（益金）ないし費用（損金）に係る年度帰属の会計処理方法であると解された。

旧法第 9 条第 1 項においても課税所得は、その収益（益金）ないし費用（損金）であるか否かの性質に関しては、純資産増加説に依拠し、その計算は企業会計等そのものに基づいておらず、社会通念としてあるべき会計原則に基づいて算出されていた。そして、法人税法 22 条 2 項が、従来からの法人の所得計算を踏襲することを勘案すると、当該規定は、確認的規定であると考えられた。

また、法人税法においては、企業会計等に比し、社会通念としてあるべき会計原則に基づく会計処理方法に関してより精緻化されている部面もみられた。このことから、法人税法には企業会計等では未だ理論的に明確にされていない社会通念としてあるべき会計原則に基づく会計処理方法も含まれ、それらも企業の会計慣行と観念すると解された。その会計処理方法ないし会計慣行の一例こそが、「無償譲渡等取引」であると考えられた。

そして、「無償譲渡等取引」に係る会計処理が、社会通念としてあるべき会計原則に基づく会計処理方法であることから、その年度帰属の会計処理方法は公正処理基準に基づく会計方法であると解された。したがって、法人税法 22 条 4 項の公正処理基準は、「無償譲渡等取引」にも当然に及ぶと論結した。

第 5 章では、「無償譲渡」に係る収益の発生事由に言及した旧・現行法人法における判例およびそれらに関連する学説を考察した。昭和 40 年全文改正以降の判決であったが、旧法下で争われた事案であった相互タクシー事件の最高裁および第二次まからずや事件の控訴審判決は、無償譲渡に係る収益の発生事由は、「法的基準説」も同様に示すように、所有資産において既に発生し存在している実体的利益である値上がり益（未実現のキャピタル・ゲイン）が、当該資産の譲渡を契機に客観的、かつ確定的となって顕在化し、当該値上がり益に清算課税するという「清算課税説（キャピタル・ゲイン課税説）」に依拠していた。

しかしながら、現行法人税法下で争われた南西通商株式会社事件における第 1 審判決は、清算課税説とは異なり、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、無償譲渡からも収益が生ずることを擬制するという「適正所得算出説」の論理をその収益の発生事由とした。他方、当該事件の最高裁判示は、「清算課税説」の理論に依拠する相互タクシー会社の最高裁の判旨を基本的には踏襲しつつも、「適正所得算

出説」の論理も「収益の擬制」という文言を直接用いていないが援用していた。

したがって、「清算課税説」ないしは「法的基準説」が無償譲渡に係る収益の発生事由として支持される一方で、近年では、「適正所得算出説」の論理も支持される動向がみられた。

第6章では、無償譲渡と同様に、「無償による役務の提供」である「無利息貸付け」の旧・現行法における判例および学説を研究した。旧法人税法下で争われた京都証券取引所事件の第1審判決および現行法人税法下での係争事件である清水惣事件の控訴審判決においては、貸主から借主への通常の利息相当額の経済的利益の移転をもってその収益の発生事由としており、無償譲渡の場合にも適用できる「同一価値移転説」の論理に大きな影響を与えたと解された。清水惣事件の控訴審判決では、上記に加え、その収益の発生事由について、「無償譲渡等取引」は実質的にみた場合、有償で得た対価を無償で給付したのと同様であることから、そこには担税力があると説示していた。このことから、当該判決は、「二段階説（有償取引同視説）」の論理も踏襲しているものと解された。さらに、清水惣事件の控訴審判決は、「特段の合理的理由」による贈与事実への反証によって、課税を免れ得ることから、「法的基準説」における収益発生事由との共通性もあると解された。その一方で、当該判決は、寄附金規定が適用される場合に限り、「無償譲渡等取引」に係る収益を認識する「寄附金規定主導説」の課税理論の基礎を与えたと考えられた。

モタエグループ法人事件の控訴審は、上記南西通商株式会社事件の最高裁判決とほぼ同旨であり、その収益の発生事由として、「収益の擬制」という文言を避けているものの、「適正所得算出説」における収益発生事由の論理と酷似しており、その論理を一部援用したものと解された。

したがって、無利息貸付けの場合、「同一価値移転説」ないしは「二段階説（有償取引同視説）」、あるいはそれらないし上記で示した他の論理を複合的に用いて、その収益の発生事由として支持されてきた一方で、近年では、無償譲渡の場合と同様に、「適正所得算出説」における論理も支持される動向がみられた。

このように、上記第5章および第6章を通じて、「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由に対する判例および学説における見解は必ずしも一貫性があるものではなく、所得概念とは関係性を有しない見解も散見され、多種多様性を呈するものであることが理解された。

そこで第7章では、今一度、わが国法人税法の課税所得算定の基底に存在する所得概念である純資産増加説の意義に立ち返り、わが国法人税法との関係性を交えながら、「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由の解明を試みた。

所得把握におけるフローとストックの関係でみると、そこには2形態の純資産増加説が存在した。その1つは、個別経済内における財貨の流入および財貨の流出というフロー概念の全体から実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けのある実現した「純資産

の増加」のみを所得と観念する「期間的純資産増加説」である。そして、もう1つは、2時点間の比較というストックの概念から「実現」を所得の要件とせず、実現した「純資産の増加」のみならず、実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けのない「純資産の増加」をも所得と観念する「時点的純資産増加説」であった。

わが国法人税法の課税所得の計算構造は、昭和40年以前は「時点的純資産増加説」の色合が濃かったが、次第に「期間的純資産増加説」のアプローチによる「純資産の増加」を把握する傾向がみられるようになり、昭和40年の大改正においては、従来に比し、より「期間的純資産増加説」による「財貨運動の結果」としての実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けを伴う実現した「純資産の増加」を原則として「収益の額」と観念するという課税方式の傾向が見受けられた。しかし、これは、あくまで原則であり、法人税法上すべての取引がこの範疇にあるのではないと解され、また法人税法22条2項は、従来から行われてきた所得計算の原則に基づくものであることから、実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けのない未実現の時点的純資産の増加を全く収益として認識しないものではないと考えられた。そして、同条項は、同条項に基づく課税権の行使および課税（税負担）の公平の観点から、同法25条の所有資産の評価換えによる評価益の益金不算入に抵触しない「時点的純資産増加説」による実体財の裏付けのない未実現の「純資産の増加」が認められ、それが客観的に把握および評価（測定）できるのであれば、それは社会通念としてあるべき会計原則および公正処理基準に依拠する会計処理であると考えられ、その「純資産の増加」を収益、すなわち「収益の額」と観念すると解された。

そして、「外部からの経済的価値の流入」を伴わない対外取引である「無償譲渡等取引」において、昭和40年法人税法全文改正以前から有償譲渡との権衡が顧慮されており、したがって、課税（税負担）の公平の観点から、「外部からの経済的価値の流入」に因る「純資産の増加あるいは経済的価値の増加」である譲渡代金と均衡を保つ「外部からの経済的価値の流入」に因らない「純資産の増加あるいは経済的価値の増加」がそこには存していると考えられた。

資産の無償譲渡の場合、所有資産において、既に発生している所有期間中の未計上の評価益である含み益は、「時点的純資産増加説」による実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けのない未実現の「純資産の増加」であり、譲渡（社外流出）の際に、その「純資産の増加」の把握と時価相当額という評価（測定）が容易となり、法人税法22条2項を根拠とする課税権の行使および課税（税負担）の公平の観点から、包括的な意味での実現した「純資産の増加」と観念される。そして、その時点で当該「時点的純資産の増加」は、同条項にいう「収益の額」とであると観念されると解された。

一方、役務の無償提供である無利息貸付けの場合は、無利息貸付取引以外の取引によって相手方に経済的利益を与えることに代えて、ことさらに無利息貸付取引という形をとることで実質的に本来得べきであった利益（利息相当額）を得ないで、これを相手方

に贈与し、その利息相当額を得せしめた事情が存すると認められる場合に限り、当該得べかりし利益、すなわち経済的利益の発生が認められ、当該利益は「時点的純資産増加説」による実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けのない未実現の「純資産の増加（経済的価値の増加）」と観念された。そして、その貸付時に、当該「純資産の増加（経済的価値の増加）」が客観的に把握および評価（測定）可能となり、法人税法 22 条 2 項を典拠とする課税権の行使および課税（税負担）の公平の観点から、包括的な意味での実現した「純資産の増加（経済的価値の増加）」と観念され、同条項にいう「収益の額」に計上されると解された。

これらのことから、法人税法 22 条 2 項における「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由は、「収益の擬制」や「寄附金規定による収益」等ではないと考えられた。「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由は、同条項を課税権の行使の法的な根拠とし、課税（税負担）の公平に基づき、客観的に捕捉および評価（測定）ができる時点で認識される「時点的純資産増加説」による実体財（現金ないし貨幣性資産）の裏付けのない包括的な意味での実現した「純資産の増加（経済的価値の増加）」であるとの結論に帰結した。

本論文では、法人の課税所得概念の構成に直接関わる問題であるとともに、法人税法の最も基本的な問題の 1 つであるにもかかわらず、判例・学説において、未だ統一的な見解が示されていない「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由について、先行研究とはまた違った制度史における法人所得課税の視座から、1 つの結論を一応導き出すことができたのではないと思われる。

しかしながら、本論文の研究について、次の 2 点を指摘しておきたい。

第 1 に、本論文では、昭和 40 年以前における「無償による役務の提供」に係る収益の発生事由を基礎づける明確な文献を示すことができず、その収益の発生事由については、未だ検討の余地が残っており、更なる研究が必要である点である。第 2 に、本論文では、「無償による資産の譲渡又は役務の提供」に係る収益の発生事由についてのみ検討したに止まり、「無償による資産の譲受け」および「無償による役務の受入れ」に係る収益の発生事由についての研究を行っていないため、譲渡側等と譲受側等に係る収益の発生事由を天秤の関係で捉えた場合、不完全な議論となっている点である。

上記で指摘した点はあるものの、本論文が、今後の「無償譲渡等取引」に係る収益の発生事由に関する研究の更なる発展の一助として寄与せんことを願いつつ、本論文を擱筆する。

## 謝辞

本研究は、筆者が熊本学園大学大学院商学研究科商学専攻博士後期課程在学中に、同大学院会計専門職研究科末永英男教授の指導のもとに行ったものです。

本研究に関する起草、そして、起筆から擱筆に至るまで、絶えず、丁寧かつ熱心なご指導ご鞭撻を賜りました指導教授の末永英男教授に心から御礼申し上げます。末永英男教授には、博士後期課程進学以前から本研究に関する事柄に止まらず、租税法という学問について体系的・俯瞰的にご教授頂き、感謝の念に堪えません。また、末永英男教授を通じて、多くの研究者方々と交流する機会が持てました。偏に、末永英男教授のご支援、ご協力のお蔭でございます。ここに、重ねて、心から厚く御礼申し上げます。

学位論文審査において、貴重なご指導とご助言を賜りました池上恭子教授、坂本正教授、岩武一郎教授に心より感謝申し上げます。また、研究経過報告会において、貴重なご指導とご助言を賜りました堤豊教授、成宮哲也教授に厚く感謝申し上げます。

博士後期課程在学中、酒巻政章教授、中野裕治教授、藤田昌也教授、貞松茂教授、工藤栄一郎教授には、お会いする度に啓発激励を賜りました。本研究をまとめるに当たって、大変勉強になりました。ここに、謹んで御礼申し上げます。

末永ゼミの諸先輩方をはじめ、同輩、後輩の皆様、本当にありがとうございました。皆様の存在は、本研究をまとめるに当たって、大きな励みになりました。皆様との議論を通じて、自身の見識の狭さや人との議論の重要性等々といった本研究に関することのみならず、今後の人生を生きる上で、人として大切なことも数多く学ばせて頂きました。深く感謝しております。

大学院事務室、熊本学園大学印刷センター、そして、付属図書館の皆様にも大変お世話になりました。大学院事務室の皆様には、大学院生活を送る上で、数々のご協力を頂きました。また、熊本学園大学印刷センターの皆様には、論文の掲載や博士論文の製本、校正等々、大変お世話になりました。そして、付属図書館の皆様には、本研究を進める上で、他大学からの研究資料の取寄せ等、数々のご助力を頂きました。本当にありがとうございました。

本研究において、ご助力頂いたすべての皆様、そして、最後に温かく見守るとともに辛抱強く支え続けてくれた家族に深甚の謝意を表して謝辞とさせていただきます。

## 参 考 文 献

### 【著書】

- (1) 明里長太郎『例解税務会計精義 法人税篇』（白桃書房、1962年）。
- (2) 味村治、田辺明他『新商法と企業会計』（財經詳報社、1974年）。
- (3) 阿部勇『日本財政論 租税』（改造社、1933年）。
- (4) 池田武『法人税法精義』（森山書店、1941年）。
- (5) 市丸吉左エ門『最新法人税の理論と実務』（税務経理協会、1952年）。
- (6) —————『法人税法解説』（税務研究会、1961年）。
- (7) —————『法人税法解説』（税務研究会、1966年）。
- (8) —————『法人税法解説』（税務研究会、1967年）。
- (9) —————『法人税の理論と実務』（税務経理協会、1961年）。
- (10) —————『法人税の理論と実務』（税務経理協会、1968年）。
- (11) 岩崎政明・平野嘉秋・川端康之共編『全訂版 税法用語辞典』（大蔵財務協会、2001年）。
- (12) 岩田巖『利潤計算原理』（同文館、1963年）。
- (13) 梅謙次郎『日本商法講義』（和仏法律学校、1896年）。
- (14) 占部裕典『租税法の解釈と立法政策 I』（信山社、2002年）。
- (15) 大蔵省編纂『明治大正財政史第6巻』（財政経済学会、1937年）。
- (16) 大蔵省財政史室編『昭和財政史—終戦から講和まで— 第8巻』（東洋経済新報社、1977年）。
- (17) 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開』（税務経理協会、2009年）。
- (18) 岡村忠生『法人税法講義 第3版』（成文堂、2008年）。
- (19) 勝正憲『所得税及法人税』（千倉書房、1940年）。
- (20) —————『税 増補版』（千倉書房、1948年）。
- (21) 神戸正雄『租税研究 第一巻』（弘文堂、1919年）。
- (22) —————『租税研究 第九巻』（弘文堂、1929年）。
- (23) —————『現代経済學全集第十八巻 日本租税論』（日本評論社、1928年）。
- (24) 金子宏編『所得課税の研究』（有斐閣、1991年）。
- (25) 金子宏『所得課税の法と政策』（有斐閣、1996年）。
- (26) —————『租税法 補正版』（弘文堂、1986年）。
- (27) —————『租税法 第18版』（弘文堂、2013年）。
- (28) 上林敬次郎『所得税法講義』（松江税務調査會、1901年）。
- (29) 清永敬次『税法 第7版』（ミネルヴァ書房、2008年）。

- (30) 黒沢清・武田昌輔編『体系 近代会計学 XIII 税務会計論』（中央経済社、1979年）。
- (31) 小宮保『法人税の原理』（中央経済社、1968年）。
- (32) 酒井克彦『スタートアップ 租税法』（財経詳報社、2010年）。
- (33) 坂野常和『法人税法』（税務経理協会、1960年）。
- (34) 佐藤英明『スタンダード所得税法』（弘文堂、2009年）。
- (35) 汐見三郎・佐伯玄洞・柏井象雄・伊藤武夫『各国所得税制論』（有斐閣、1932年）。
- (36) 佐藤英明『スタンダード所得税法』（弘文堂、2009年）。
- (37) 志場喜徳郎編『法律學体系 コメントール篇 法人税法[1]』（日本評論新社、1955年）。
- (38) 志場喜徳郎『法人税』（中央経済社、1958年）。
- (39) —————『法人税法』（中央経済社、1958年）。
- (40) 末川博『債権各論 第1部』（岩波書店、1939年）。
- (41) 末永英男『税務会計研究の基礎』（九州大学出版会、1994年）。
- (42) —————『法人税法会計論 第7版』（中央経済社、2013年）。
- (43) 關口健一郎『現行所得税法要義』（巖松堂書店、1911年）。
- (44) 租税法学会編『企業課税の諸問題 租税法研究第4号』（有斐閣、1977年）。
- (45) 武田昌輔編著『企業課税の理論と課題 二訂版』（税務経理協会、2007年）。
- (46) 武田昌輔『法人税法の解釈（三訂版）』（財経詳報社、1990年）。
- (47) 武田隆二『所得会計の理論—税務会計の基礎理論—』（同文館、1970年）。
- (48) —————『法人税法精説』（森山書店、2000年）。
- (49) 武本宗重郎『改正所得税法釋義』（同文館、1913年）。
- (50) 田中勝次郎『法人税法の研究』（税務研究会、1965年）。
- (51) 田中豊『税法』（三笠書房、1939年）。
- (52) 忠佐市『租税法要綱 第10版』（森山書店、1986年）。
- (53) 辻山栄子『所得概念と会計測定』（森山書店、1991年）。
- (54) 富岡幸雄『新版 税務会計学講義 第2版』（中央経済社、2011年）。
- (55) 中川一郎『税法学体系 全訂増補版』（ぎょうせい、1977年）。
- (56) 中津武晴監修・足立正喜編『新訂版 税法用語辞典』（大蔵財務協会、1995年）。
- (57) 中村継男『改正法人所得税法詳解』（東京税務二課會、1920年）。
- (58) 中村利雄『法人税の課税所得計算—その基本原理と税務調整—』（ぎょうせい、1982年）。
- (59) 二宮丁二『改正所得税計算法』（經濟社、1920年）。
- (60) 日本税法学会編『中川一郎先生古稀祝賀税法論文集』（日本税法学会、1979年）。
- (61) 久野秀男『財務諸表制度論』（同文館、1972年）。
- (62) —————『株式会社 財務諸表論』（同文館、1971年）。
- (63) 福田幸弘(監)『シャウプの税制勸告』（霞出版社、1985年）。

- (64) 藤澤弘『会社の経済と納税』（日本租税學會、1921年）。
- (65) ——『改正所得税法通義』（經濟社、1920年）。
- (66) 広瀬義州『財務会計 第9版』（中央經濟社、2009年）。
- (67) 松崎萬次郎『増訂第二版 直税 地租 所得税 營業税ニ關スル申請申告様式』（漸進堂、1901年）。
- (68) 増井良啓『結合企業課税の理論』（東京大学出版社、2002年）。
- (69) 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第4版〕』（成文堂、2013年）。
- (70) 松沢智編著『租税実体法の解釈と適用—法律的視点からの法人税法の考察—』（中央經濟社、1993年）。
- (71) ——『租税実体法の解釈と適用・2—法税法は争えば解釈が発展する—』（中央經濟社、2000年）。
- (72) 松沢智『租税実体法—法人税解釈の基本原則—増補版』（中央經濟社、1983年）。
- (73) 松本丞治『商法會社』（法政大學、1904年）。
- (74) ——『商法原論 第1卷（総則）』（東京法学院大学、1905年）。
- (75) 水田嘉美『ヨコ組・判例六法2010』（参修社、2009年）。
- (76) 水野忠恒『租税法』（有斐閣、2003年）。
- (77) 水野勝『租税法』（有斐閣、1993年）。
- (78) 宮本憲一・鶴田廣巳（編）『所得税の理論と思想』（税務經理協會、2001年）。
- (79) 村井正『租税法—理論と政策—』（青林書院、1987年）。
- (80) 田哲彌他編『現代会計学の基本課題』（中央經濟社、1972年）。
- (81) 雪岡重喜『調査資料 所得税・法人税制度史草稿』（国税庁、1955年）。
- (82) 吉国二郎・武田昌輔『法人税法〔理論編〕改訂3版』（財經詳報社、1972年）。
- (83) 吉牟田勲『新版 法人税法詳説—立法趣旨と解釈（平成7年度版）』（中央經濟社、1995年）。
- (84) 矢部俊雄『会社の改正所得税 營業収益税 資本利子税とその實際』（文精社、1927年）。
- (85) 山本守之『租税法の基礎理論（新版）』（税務經理協會、2008年）。
- (86) 若槻禮次郎『現行租税法論』（和仏法律学校、1903年講義録）。
- (87) 渡邊善藏『所得税法講義』（東京財務協會、1921年）。
- (88) 渡辺淑夫『法人税法』（中央經濟社、2003年）。

## 【論文】

- (1) 愛安生「加藤大原兩氏の財産時價損益處分法を駁す」『東京經濟雜誌』第40卷第1001号（1899年）。
- (2) ——「財産時價豫定損益の處分に関し大原信久氏に資す」『東京經濟雜誌』第40卷第994号（1899年）。



- (3) 新井益太郎「企業利益概念と課税所得概念」『会計』第 92 巻第 1 号（1967 年）。
- (4) 泉美之松「所得概念に関する若干の問題点（2）」『産業経理』第 12 巻第 9 号（1952 年）。
- (5) ———「改正所得税法、改正法人税法、改正相続税法、改正租税特別措置法の詳解」  
『税経セミナー』第 10 巻第 4 号（1965 年）。
- (6) ———「昭和四十年年度法人税改正の概要」『税務弘報』第 13 巻第 6 号（1965 年）。
- (7) ———「『企業利益概念と課税所得概念との関連』に関する意見書について」『会計』  
第 92 巻第 7 号（1967 年）。
- (8) ———「公正妥当な会計処理の基本規定と税務調整」『税経通信』第 22 巻第 13 号（1967  
年）。
- (9) 泉美之松・吉田富士雄「対談 昭和 40 年度 税制改正のすべて」『税経通信』第 20 巻第 6 号  
（1965 年）。
- (10) 居林次雄「公正な会計慣行について」『産業経理』第 30 巻第 6 号（1970 年）。
- (11) 岩田巖「意見書の基本的要望」『産業経理』第 12 巻第 7 号（1952 年）。
- (12) 植松守雄「『低額譲渡』をめぐる税法上の諸問題」『税務弘報』第 23 巻第 4 号（1975 年）。
- (13) ———「未計上資産の無償譲渡の益金」『別冊ジュリスト』第 17 巻（1968 年）。
- (14) 碓井光明「法人税法における益金の概念 法 22 条 2 項の問題点—主として無償による  
役員提供—」『税理』第 21 巻第 4 号（1978 年）。
- (15) 大住達雄「税法の立場・企業会計の立場」『産業経理』第 12 巻第 7 号（1952 年）。
- (16) 大原信久「財産目録調整に就いて商法修正意見」『東京経済雑誌』第 46 巻第 1154 号（1900  
年）。
- (17) 岡部利良「税法上の企業所得概念の批判」『會計』第 76 巻第 4 号（1959 年）。
- (18) 岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察（一）」『法学論叢』第 121 巻第 3 号（1987 年）。
- (19) ———「無利息貸付課税に関する一考察（二）」『法学論叢』第 121 巻第 5 号（1987 年）。
- (20) ———「無利息貸付課税に関する一考察（三）」『法学論叢』第 122 巻第 1 号（1987 年）。
- (21) ———「無利息貸付課税に関する一考察（四）」『法学論叢』第 122 巻第 2 号（1987 年）。
- (22) ———「無利息貸付課税に関する一考察（五・完）」『法学論叢』第 122 巻第 3 号（1987  
年）。
- (23) ———「資産の低額譲渡と法人税法二二条二項にいう収益の額」『民商法雑誌』第 116 巻  
第 3 号（1997 年）。
- (24) 加藤吉松「愛安生に答ふ」『東京経済雑誌』第 40 巻第 996 号（1899 年）。
- (25) ———「財産目録に就いて（簿記法改正の急務）」『東京経済雑誌』第 40 巻第 990 号（1899  
年）。
- (26) 金子宏「所得概念について」『税経通信』第 25 巻第 6 号（1970 年）。
- (27) ———「アメリカ合衆国の所得課税における独立当事者間取引（arm's length transaction）  
の法理（上）—内国歳入法典 482 条について—」『ジュリスト』第 724 号（1980 年）。

- (28) —— 「アメリカ合衆国の所得課税における独立当事者間取引 (arm's length transaction) の法理 (中) - 内国歳入法典 482 条について -」 『ジュリスト』 第 734 号 (1981 年)。
- (29) —— 「アメリカ合衆国の所得課税における独立当事者間取引 (arm's length transaction) の法理 (下) - 内国歳入法典 482 条について -」 『ジュリスト』 第 736 号 (1981 年)。
- (30) —— 「租税法における所得概念の構成 (1)」 『法学協会雑誌』 第 83 巻第 9・10 合併号 (1966 年)。
- (31) —— 「租税法における所得概念の構成 (2)」 『法学協会雑誌』 第 85 巻第 9 号 (1968 年)。
- (32) —— 「租税法における所得概念の構成 (3・完)」 『法学協会雑誌』 第 92 巻第 9 号 (1975 年)。
- (33) —— 「無償取引と法人税 - 法人税法 22 条 2 項を中心として -」 『法協百年論集』 第 2 巻 (1983 年)。
- (34) 河合信雄 「法人税法上の会計処理基準の創設」 『経済論叢』 第 103 巻第 2 号 (1969 年)。
- (35) 北野弘久 「昭和 42 年度税法改正への若干の疑問 - 第 55 回国会公述要旨 -」 『税法学』 第 198 号 (1967 年)。
- (36) 清永敬次 「シャンツの純資産増加説 (一)」 『税法学』 第 85 号 (1958 年)。
- (37) —— 「シャンツの純資産増加説 (二完)」 『税法学』 第 86 号 (1958 年)。
- (38) —— 「法人税法 22 条 4 項の規定について」 『税法学』 第 202 号 (1967 年)。
- (39) —— 「無償取引と寄付金の認定 - 親子会社間の無利息融資高裁判決に関連して -」 『税経通信』 第 33 巻第 13 号 (1978 年)。
- (40) 小松芳明 「借地権課税と租税法律主義」 『日税研論集』 第 2 号 (1986 年)。
- (41) 品川芳宣 「資産の無償等譲渡をめぐる課税と徴収の交錯 (1)」 『税理』 第 47 巻第 1 号 (2004 年)。
- (42) —— 「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」 『税大論叢 40 周年記念論文集』 (2008 年)。
- (43) 塩崎潤 「『企業利益と課税所得との差異及びその調整について』 (税務会計特別委員会報告) を税務の側から眺めて」 『企業会計』 第 18 巻第 11 号 (1966 年)。
- (44) —— 「税制簡素化の意味」 『企業会計』 第 19 巻第 12 号 (1967 年)。
- (45) —— 「税制簡素化の実施にあたって」 『税経通信』 第 22 巻第 5 号 (1967 年)。
- (46) —— 「『企業利益概念と課税所得概念との関連』 に関する意見書への若干の疑問」 『会計』 第 92 巻第 1 号 (1967 年)。
- (47) 篠原章訳 「ゲオルク・シャンツ 所得概念と所得税法 (1)」 『成城大学経済研究』 第 104 号 (1989 年)。
- (48) —— 「ゲオルク・シャンツ 所得概念と所得税法 (2)」 『成城大学経済研究』 第 105 号 (1989 年)。

- (49) ——— 「ゲオルク・シャンツ 所得概念と所得税法 (3)」『成城大学経済研究』第106号 (1989年)。
- (50) ——— 「ゲオルク・シャンツ 所得概念と所得税法 (4)」『成城大学経済研究』第107号 (1989年)。
- (51) 白石雅也「税法上の減価償却制度の沿革—耐用年数を中心とした—考察—」『税大論叢』第15号 (1982年)。
- (52) 白石満彦「借地権課税八〇年のあゆみ」『税大論叢』第6号 (1972年)。
- (53) 末永英男「初期所得税法における所得計算構造 —明治期初期所得税法を中心にして—」『近畿大学九州工学部研究報告 理工学編』第24号 (1995年)。
- (54) 高寺貞男「明治三十二年所得税法と会社税務会計」『経済論叢』第91巻第1号 (1963年)。
- (55) ——— 「明治三十二年商法と評価損益論争 (1)」『経済論叢』第94巻第3号 (1964年)。
- (56) ——— 「明治三十二年所得税法と減価償却会計 (その一)」『経済論叢』第92巻第1号 (1963年)。
- (57) ——— 「明治三十二年所得税法と減価償却会計 (その二)」『経済論叢』第92巻第5号 (1963年)。
- (58) ——— 「明治三十二年所得税法と減価償却会計 (その三)」『経済論叢』第92巻第6号 (1963年)。
- (59) 高橋誠「明治後期の所得税制—日本所得税制史論 その二—」『経済志林』第27号第1號 (1959年)。
- (60) 竹下重人「低額譲渡と法人税法 22 条 2 項」『シュトイエル』第164号 (1975年)。
- (61) ——— 「課税要件事実の認定の構造」『シュトイエル』第200号 (1978年)。
- (62) 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』第3号 (1970年)。
- (63) ——— 「全文改正法人税法の解説 (上)」『産業経理』第25巻第6号 (1965年)。
- (64) ——— 「『企業利益概念と課税所得概念との関連』に関する意見書」『会計』第92巻第1号 (1967年)。
- (65) ——— 「課税所得の基本問題 (上) —法人税法 22 条を中心として—」『判例時報』第949号 (1980年)。
- (66) ——— 「課税所得の基本問題 (中) —法人税法 22 条を中心として—」『判例時報』第952号 (1980年)。
- (67) 武田隆二「課税原理の認識基点」『TKC』第373号 (2004年)。
- (68) ——— 「『ファイナンス型課税制度』における給付能力」『TKC』第374号 (2004年)。
- (69) ——— 「キャピタル・ゲインと純資産増価説」『TKC』第375号 (2004年)。
- (70) 千葉準一「商法計算規定の形成」『経済志林』第77巻第1号 (2009年)。
- (71) 中川一郎「新法人税法の研究 (3)」『シュトイエル』第39号 (1965年)。

- (72) 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（五・完）」『法学協会雑誌』第100巻第9号（1983年）。
- (73) ——「所得課税における時価主義」『税研』第15巻第4号（2000年）。
- (74) 中村利雄「法人税の課税所得計算と企業会計—無償譲渡等と法人税法二二条二項—」『税大論叢』第11号（1977年）。
- (75) ——「法人税の課税所得計算と企業会計（二）—無償譲渡等と法人税法第22条2項—」『税経通信』第33巻第3号（1978年）。
- (76) ——「無利息融資と法人税法22条2項及び37条5項」『税経通信』第33巻第11号（1978年）。
- (77) 西野嘉一郎「企業会計原則の終点」『産業経理』第12巻第7号（1952年）。
- (78) 西原宏一「法人税法の一部改正」『税務弘報』第15巻第8号（1967年）。
- (79) 原一郎「[法人税関係改正法詳解] 法人税法の全文改正について—各事業年度の所得金額および税額の計算（外国税額控除および外国法人を除く。）関係」『税経通信』第20巻第7号（1965年）。
- (80) 福田吉晴「時価評価を巡る課税上の諸問題について—法人税法上の収益認識基準を中心として—」『税大論叢』第34号（1999年）。
- (81) 藤森三男「減価償却理論の成立—わが国減価償却論の展開—」『三田商学研究』第6巻第3号（1964年）。
- (82) 増井良啓「資産の低額譲渡と法人税法22条2項にいう収益の額」『税研』第106号（2002年）。
- (83) 松沢智「無利息融資と『法的基準説』の確立」『税理』第21巻第8号（1978年）。
- (84) 山崎佳夫「純資産増加説と権利確定主義」『富大経済論集』第7巻第3号（1962年）。
- (85) 山田二郎「収益発生の事由となる無利息融資」『税理』第21巻第8号（1978年）。
- (86) 吉国二郎「税法と企業会計原則—両者の調整に関する企業会計基準審議会小委員会の報告を中心として—」『産業経理』第12巻第8号（1952年）。
- (87) 吉傘田勲「所得計算関係の改正」『税務弘報』第13巻第6号（1965年）。
- (88) 和田秀夫「改正税法における法人の所得計算」『税経通信』第5巻第6号（1950年）。
- (89) 渡邊進「『商法と税法との関連等に関する研究』の解説」『産業経理』第31巻第12号（1971年）。
- (90) 渡辺伸平「税法上の所得をめぐる諸問題」『司法研究報告書』第19輯第1号（1967年）。

#### 【その他】

- (1) Georg von. Schanz, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, FA(1896), S.1-87.
- (2) Haig,R.M.(1921). The concept of income-economic and legal aspects. In R. M. Haig(Ed.),

*The Federal Income Tax*. New York: Columbia University Press.

- (3) Simons, H.C. (1938). *Personal income taxation: The definition of income as a problem of fiscal policy*. Chicago: University of Chicago Press.
- (4) Wueller, P. H. (1938). Concepts of taxable income I, *Political Science Quarterly*, 53(1).
- (5) 「法人所得税に對する大藏省の見解」『東京經濟雜誌』第 994 號 (1899 年)。
- (6) 『新法人税法解説』(商工財務研究会、1948 年)。
- (7) 『シャウプ使節団日本税制報告書』(全国青色申告会総連合、2000 年)。
- (8) 国税庁『昭和 26 年法人税取扱通達集』。
- (9) 昭和 27 年經濟安定本部企業會計基準審議會中間報告「税法と企業會計原則との調整に関する意見書(小委員会報告)」。
- (10) 税制調査会、第 6 回税法整備小委員会提出、昭和 36 年 10 月 6 日。
- (11) 昭和 36 年 10 月 25 日 第 8 回税法整備小委員会。
- (12) 昭和 37 年 10 月 12 日 税法整備小委員会 4-1。
- (13) 昭和 37 年 10 月 26 日 税法整備小委員会 5-2。
- (14) 昭和 38 年 4 月 19 日 税法整備小委員会 23-1。
- (15) 税制調査会「答申の審議の内容及び経過の説明(答申別冊)」(1960 年)。
- (16) 税制調査会「当面実施すべき税制改正に関する答申(税制調査会第一次答申)」(1960 年)。
- (17) 税制調査会「税制調査会答申及びその審議の内容及び経過の説明」(1961 年)。
- (18) 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明(答申別冊)」(1961 年)。
- (19) 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」(1963 年)。
- (20) 税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」(1966 年)。
- (21) 税制調査会「税制調査会第 1 回税制簡素化専門小委員会 速記録」(1966 年)。
- (22) 税制調査会「税制調査会第 5 回税制簡素化専門小委員会 速記録」(1966 年)。
- (23) 税制調査会「税制調査会第 7 回税制簡素化専門小委員会 速記録」(1967 年)。
- (24) 税制調査会「税制調査会第 1 回税制簡素化特別部会 速記録」(1966 年)。
- (25) 税制調査会「税制調査会第 5 回税制簡素化特別部会 速記録」(1966 年)。
- (26) 税制調査会「税制調査会第 8 回税制簡素化特別部会 速記録」(1967 年)。
- (27) 税制調査会「税制調査会第 10 回税制簡素化特別部会(税制簡素化専門委員会合同会議)速記録」(1967 年)。
- (28) 国税庁編『改正税法のすべて』(大藏財務協会、1965 年)。
- (29) 大藏省企業會計審議會中間報告「企業會計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書」(1960 年)。
- (30) 昭和 41 年企業會計審議會「税法と企業會計との調整に関する意見書」。
- (31) 昭和 41 年日本會計研究学会税務會計特別委員会「企業利益と課税所得との差異及び調整について

て」。

- (32) 昭和 41 年 5 月 20 日 税制簡素化特別部会 1-2。
- (33) 昭和 41 年 6 月 10 日 税制簡素化特別部会 3-1。
- (34) 昭和 41 年 7 月 22 日 税制簡素化専門小委員会 1-3。
- (35) 昭和 42 年 2 月 10 日 税制簡素化専門小委員会 7-1 (大蔵省・自治省)。
- (36) 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」  
(1966 年)。
- (37) \_\_\_\_\_ 「税務会計の基本問題に関する研究—税法における所得計算原理の解明と批判—」 (1967 年)。
- (38) \_\_\_\_\_ 「商法と税法との関連等に関する研究」 (1971 年)。
- (39) 企業利益研究委員会 「『企業利益概念と課税所得概念との関連』に関する意見書」 (1967 年)。
- (40) 国税庁編 『改正税法のすべて』 (大蔵財務協会、1967 年)。
- (41) 第 52 回国会・参議院大蔵委員会 (昭和 41 年 10 月 18 日第 1 号)。
- (42) 第 55 回国会・衆議院大蔵委員会 (昭和 42 年 5 月 19 日第 15 号)。
- (43) 第 55 回国会・参議院大蔵委員会 (昭和 42 年 5 月 26 日第 12 号)。
- (44) 昭和 44 年 5 月 1 日直審 (法) 25 (例規) 「法人税基本通達の制定について」。
- (45) 税制調査会 「法人課税小委員会報告」 (1996 年)。
- (89) 武田昌輔編著 「DHC コメンタール法人税法 第 2 巻」 (第一法規)。
- (46) \_\_\_\_\_ 「DHC コメンタール法人税法 第 4 巻」 (第一法規)。
- (47) 「座談会 改正法の問題点をさく」 『税務弘報』 第 13 巻第 5 号 (1965 年)。
- (48) 「座談会 法人税の改正に関する研究 (I)」 『産業経理』 第 25 巻第 6 号 (1965 年)。
- (49) 「座談会 改正法人税法の問題点」 『税経通信』 第 20 巻第 6 号 (1965 年)。
- (50) 「対談 昭和 40 年度 税制改正のすべて」 『税経通信』 第 20 巻第 6 号 (1965 年)。
- (51) 「緊急座談会 42 年度税法改正の焦点」 『税経通信』 第 22 巻第 7 号 (1967 年)。
- (52) 「座談会 昭和 42 年度 改正税法企業はどうみるか—法人税関係に限って—」 『税経通信』 第 22 巻第 8 号 (1967 年)。
- (53) 「座談会 現行法人税関係法令の問題点を論ずる」 『税理』 第 19 巻第 8 号 (1976 年)。

#### 【裁判例】

- (1) 行政裁判所明治 33 年 11 月 14 日判決 (明治 33 年第 112 号) 『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』 文献番号 20001800。
- (2) 大審院明治 35 年 5 月 14 日判決 (明治 35 年(ク)第 72 号) 『大審院民事判決録』 第 8 輯第 5 巻。
- (3) 行政裁判所明治 36 年 7 月 10 日判決 (明治 36 年第 51 号) 『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』 文献番号 20000881。

- (4) 行政裁判所明治 36 年 7 月 10 日判決（明治 35 年第 218 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 20000882。
- (5) 行政裁判所明治 36 年 12 月 25 日判決（明治 36 年第 123 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 20000874。
- (6) 行政裁判所明治 40 年 6 月 26 日判決（明治 39 年第 16 号）『行政裁判所判決録』第 18 輯。
- (7) 行政裁判所明治 41 年 2 月 29 日判決（明治 40 年第 89 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 20000798。
- (8) 行政裁判所大正 9 年 7 月 5 日判決（大正 9 年第 55 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 20000611。
- (9) 行政裁判所大正 11 年 5 月 15 日判決（大正 11 年第 54 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 27560683。
- (10) 大阪地裁昭和 31 年 4 月 16 日判決（昭和 28 年（行）第 15 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 21007320。
- (11) 大阪地裁昭和 31 年 7 月 30 日判決（昭和 28 年（行）第 83 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 21007780。
- (12) 東京地裁昭和 33 年 9 月 25 日判決（昭和 29 年（行）第 123 号 TAINS コード Z026-0672）。
- (13) 大阪高裁昭和 36 年 11 月 29 日判決（昭和 31 年（ネ）第 501 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 21015560。
- (14) 神戸地裁昭和 38 年 1 月 16 日判決（昭和 36 年（行）第 8 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 21016990。
- (15) 大阪高裁昭和 39 年 9 月 24 日判決（昭和 31 年（ネ）第 1037 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 21019740。
- (16) 最高裁昭和 41 年 6 月 24 日判決（昭和 37 年（オ）第 255 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 21023790。
- (17) 大阪高裁昭和 43 年 6 月 27 日判決（昭和 38 年（ネ）第 353 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 21028290。
- (18) 最高裁昭和 43 年 10 月 31 日判決（昭和 41 年（行ツ）第 8 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 21029100。
- (19) 東京高裁昭和 46 年 12 月 8 日判決（昭和 41 年（行コ）第 31 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 21037660。
- (20) 大津地裁昭和 47 年 12 月 13 日判決（昭和 41 年（行ウ）第 1 号、昭和 42 年（行ウ）第 2 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 21040921。
- (21) 大阪高裁昭和 53 年 3 月 30 日判決（昭和 47 年（行コ）第 42 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 21061520。

- (22) 宮崎地裁平成 5 年 9 月 17 日判決（平成 4 年（行ウ）第 2 号、平成 4 年（行ウ）第 3 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』 文献番号 22006942。
- (23) 最高裁平成 5 年 11 月 25 日判決（平成 4 年（行ツ）第 45 号 TAINS コード Z199-7233）。
- (24) 福岡高裁平成 6 年 2 月 28 日判決（平成 5 年（行コ）第 3 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』 文献番号 22008410。
- (25) 最高裁平成 7 年 12 月 19 日判決（平成 6 年（行ツ）第 75 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』 文献番号 22008541。
- (26) 岡山地裁平成 14 年 7 月 23 日判決（平成 12 年（行ウ）第 6 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』 文献番号 28072899。
- (27) 広島高裁岡山支部平成 15 年 6 月 5 日判決（平成 14 年（行コ）第 12 号）『LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』 文献番号 28130657。