

博士學位論文

法人税法における「無償取引」に係る収益の認識に関する研究

—法人税法における課税所得概念を中心として—

2017年度

星田 善幸

熊本学園大学大学院

商学研究科商学専攻

論文要旨

法人税法は、その最も重要と思われる所得計算の基本規定について、これを企業会計に依拠することを認めている（公正処理基準）。しかし、所得計算の基本規定である法人税法第 22 条第 2 項は、企業会計では収益が認識されない「無償取引」からも、収益が生じることを明文化している。つまり、「無償取引」に係る収益の認識は、法人税法独自の課税所得概念に依拠したものである。しかし、法人税法上、どのような立法趣旨および根拠に依拠して「無償取引」からも収益が生じるのか、今もってその統一的な見解が明らかにされていない。

そこで本論文では、未だ統一的な見解が明らかにされていない「無償取引」に係る収益の認識（収益発生事由）を解明することを目的とした。

法人税の課税物件は法人の「所得」であり、その課税標準は法人の「所得の金額」であることを踏まえると、所得を構成する「益金」ないし「収益」とは、法人課税の本質または法人の課税所得をどう理解するかという、法人税の所得概念の本質から導き出されるものである。また、法の下に規定されている以上、「無償取引」に係る収益は、税法の全体を支配する基本原則である「租税公平主義」および「租税法律主義」はもちろん、「権利確定主義」および「資産の評価益」の取り扱いといった所得算定の原則等とも関係を有する問題である。

したがって、本論文では、「益金（の額）」および「所得（の金額）」を中心に、法人税法における課税所得概念（「純資産増加説」）、「権利確定主義」および「資産の評価益」の取り扱いの変遷を考察することで、「租税公平主義」および「租税法律主義」との視座から、「無償取引」の税務上の取り扱いについての研究を行い、「無償取引」に係る収益の認識（収益発生事由）の解明を行った。

第 1 章では、本論文が採り上げる問題の所在を明確にするため、「無償取引」に係る収益の認識について、法人税法上の取り扱いと企業会計上の取り扱いを検討した。

法人税法第 22 条第 2 項は、対価を伴わない「無償取引」からも収益が生じることを明文化している。一方、企業会計においては、「無償取引」を行った場合、資産の譲受側では収益認識の根拠となる定めがあるが、資産の譲渡側および役務の提供側では、収益として何らかの項目の認識を要求するような定めは存在しない。法人税法は、その最も重要と思われる法人の課税所得算定における基本原則について、これを企業会計に依拠することを認めている。この実定法上の根拠は、法人税法第 22 条第 4 項（公正処理基準）にみられるように、「収益の額」は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算することを要請するところにある。しかし、企業会計では「無償取引」を行った場合に収益を計上する経理は採用されていないのであり、法人税法における無償取引規定が、「公正処理基準」に該当するのか明白ではない状況である。この問題は、「無償取引」に係る「収益」が、企業会計上の「収益」の概念を基礎とするのか法人税法における課税

所得概念から認識される「収益」なのかの問題である。

そこで、第2章においては、「公正処理基準」の立法趣旨やその意義を交えながら、「無償取引」と「公正処理基準」との関係について考察を行った。

公正処理基準導入の目的、すなわち、税制簡素化の目的とは、企業利益の計算というもの、法人税の課税所得の計算というものをできる限り一致させることであるが、税法をして単に「企業会計原則」や商法に一致せしめることだけが税制簡素化ではなかった。それは、企業と税務の側に課された非生産的な負担を排除することであり、この目的に沿う形で、法人税法上、法人の会計方法について定めている規定は、原則として廃止または簡素化することで、法人の会計方法の採用についての弾力性を認めたのである。つまり、企業会計の利益計算が、法人税法の意図している公平な所得の計算に一致する限り、これを是認し、企業利益の計算を前提として、法人税法上は最小限度必要な要求を規定することによって、課税所得の計算を行うこととしたのである。

したがって、「公正処理基準」とは、税制簡素化の目的を踏襲した上での会計処理の選択性を認めるための規定であり、法人税法のみに規定される「無償取引」については、何ら影響を及ぼさないということになる。このことから、法人税法が規定する「無償取引」に係る収益とは、税法固有のものであることが明確となった。つまり、「無償取引」に係る収益とは、税法固有の要請から認識されるのであり、企業会計上の収益の概念を基礎とするものではない。

そこで第3章では、現行法人税法が依拠している課税所得概念の基礎理論たる「包括的所得概念（純資産増加説）」について研究を行った。

「包括的所得概念（純資産増加説）」を、所得把握におけるフローとストックの関係でみると、2形態の「純資産増加説」が存在する。1つは、「期間的純資産増加説」である。これは、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のである。もう1つは、「時点的純資産増加説」である。これは、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のである。いずれの所得計算方式も、個人のみならず法人に対しても適用することができる。

上記2つの所得計算方式を用いて、わが国の法人税法第22条第2項が規定する「無償取引」に係る収益をみた場合、「期間的純資産増加説」では、仮に、何等かの財貨が流入することを「擬制」し得る理論が確立している場合は別として、説明し得ないのではないかと考えられる。これに対して、「時点的純資産増加説」の観点からみた場合、「無償による資産の譲渡」および「無償による資産の譲受け」については、2時点間の比較というストックの概念から「純資産の増加」を把握することができるが、「無償による役務の提供」については、目的物が役務であることから、ストックの概念では把握することができない。したがって、いずれの所得計算方式においても、「無償取引」に係る収益の認識

に対する完全な理論（課税の根拠）とはなり得ない。ここに、先行研究および判例等において統一した見解がみられない理由があると考えられる。

そこで、「無償取引」に係る収益の認識の解明に当たり、まず、わが国法人税法における課税所得概念を明確にするため、第 4 章では、明治期に焦点を当て、法人の課税所得概念と「権利確定主義」および「資産の評価益」の取り扱いについて考察を行った。

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なもので、その体系の未熟さゆえに法人の決算を支配していた商法の影響下にあり、課税所得計算の原則等は、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。また、損益の年度帰属の基準については、当時においても法的債権・債務の確定を基準としており、原則として「権利確定主義」を採用していた。さらに、法人においては、一時の所得も課税の対象とされていたことから、当時の課税所得概念は、「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「総益金」に含むこととされていたことから、当時の課税所得概念は、「時点的純資産増加説」を基礎としたものであったと解された。

第 5 章では、大正期を中心に、法人の課税所得概念、「権利確定主義」および「資産の評価益」の取り扱いについて考察するとともに、「無償取引」についても考察を行った。

大正期における法人の課税所得概念も、「純資産増加説」に依拠し、損益の年度帰属は、原則として「権利確定主義」を採用していた。しかし、資産の評価益への課税については、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等を理由として、大正 9 年所得税法改正を機に、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がある場合に限り、当該任意計上額は「総益金」とする方式に改められた。つまり、当時の課税所得は、「時点的純資産増加説」による理論上の所得に制約を課したものであった。

一方、大正 9 年所得税法改正に際して、配当金総合課税法が実施され、所得の総合課税を免れるため、同族会社を通じた種々の合法的手段により、税負担の軽減を図る者が増加したことから、その後の所得税法改正（大正 12 年、大正 15 年）により、同族会社を通じて行った行為につき、脱税の目的ありと認められた場合は、その行為を否認し所得金額の計算をなし得ることとなった。また、上記の同族会社を通じて行なわれた合法的手段の中には、「低額譲渡（無償取引）」が認識されていた。したがって、同族会社を通じた脱税を目的とした行為は、大正 9 年所得税法改正を機に増加したのであり、大正 9 年までの法人所得課税制度において、「低額譲渡（無償取引）」のケースは僅少であったと推察された。また、大正 12 年に同族会社に関する特別な規定を設けなければならなかったことから判断すると、法人の所得計算の基本規定では、「低額譲渡（無償取引）」からも益金が生ずる課税理論は確立していなかったことを意味するものと解された。

以上のことから、法人所得課税制度において、法文上、「無償取引」が課税の対象となった端緒とは、同族会社が行う脱税の目的をもってなされる取引に対応することにより、

その基底には「課税の公平」の理念があった。それは、「無償取引」に関する課税理論の未成熟さの表れでもあり、「課税の公平」を理念として創設された所得税法としての法の要請でもある。

第 6 章では、昭和 15 年法人税法および昭和 25 年法人税法を中心に、引き続き、制度的経緯を踏まえながら考察を行った。

昭和 15 年法人税法においても、課税所得概念は、従来通り「純資産増加説」に依拠し、損益の年度帰属は、原則として「権利確定主義」を採用していた。所有資産の評価益への課税は、大正 9 年の課税方式を引き継いだものであった。

「無償取引」については、昭和初期の段階で、非同族会社における「無償取引」についても、課税所得概念および課税の公平原則の観点から「無償取引」に関する問題点および改善策について触れる文献が見られ、非同族会社の場合においても課税すべきと指摘していたことは注目すべきことである。したがって、この事実から、昭和初期においても、法人の所得計算の基本規定では、「無償取引」から益金が生ずる課税理論は、一般論として依然として確立していなかったと解された。

昭和 25 年法人税法においても、法人の課税所得概念は、「純資産増加説」に依拠しており、損益の年度帰属についても、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も、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ものであった。

「無償取引」については、所得税法とのかかわりで、注目すべき局面を迎えることとなった。昭和 25 年の所得税法の中にみなし譲渡課税の規定が組み込まれ、昭和 27 年に改正され贈与等による資産の場合に限り、譲渡所得を清算する制度が残されることとなった。法人税法においても所得税法の趣旨と同様の解釈がなされていたことに鑑みると、昭和 27 年頃には法人税法第 9 条第 1 項をもって「無償取引」にも課税をしていたといえる。このことは、当時の法人税基本通達や一般の理解からも窺えるもので、「無償取引」がなされた場合、実際の譲渡価額と時価との差額はその相手方に贈与（寄附）したものととして取り扱われる。「無償による役務の提供」については、直接的に課税とする資料を見つけることはできなかったが、当時、一般的に、法人税は、資産の無償譲渡はもちろん、一般に相当の対価を得ないで取引を行った場合には、相当の対価があったものと認定することと解されていたことから、「無償による役務の提供」による収益も所得計算に含まれていたと解された。

第 7 章では、これまでの考察を基に、現行法人税法における法人の課税所得概念、「権利確定主義」および「資産の評価益」の取り扱いについて考察した。「無償取引」については、立法趣旨を中心に考察を行った。

現行法人税法における課税所得概念は、明治 32 年から首尾一貫して、「純資産増加説」に依拠し、損益の年度帰属については、原則として「権利確定主義」を基本としている。これらを基底に、法人の課税所得算定方法は、商法および商慣習を基調とし、漸次、企業

会計の理論を包含して、「益金の額」に算入される「収益の額」の算定を行うものへと帰着したと解された。また、所有資産の評価益については、法人税法第 22 条第 2 項における「その他の取引」に属し、当該評価益も「益金の額」に算入されるのであるが、法人税法第 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「益金の額」に算入しないこととなった。

次に、「無償による資産の譲渡」については、昭和 38 年 3 月 8 日税法整備小委員会における第 19 回審議で、「固定資産等を贈与した場合には、所得税法第 5 条の 2 と同様にその贈与時の時価によつて贈与されたものとして規定する方向で検討する。」と述べられており、法人税法における「無償取引」は、昭和 25 年に導入された旧所得税法第 5 条の 2 のみなし譲渡課税と同様の趣旨（「清算課税説」）であることを明言している。

また、「無償による役務の提供」については、昭和 40 年法人税法全文改正の趣旨が、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はないこと、「収益の額」には、「無償による役務の提供」が例示されているが、従来の取り扱いと変わるものではないとの見解が示されていることから、法人税法第 22 条第 2 項における取引の例示は、「無償取引」も含め、従来から「総益金」の解釈によって課税の対象とされてきた取引であるということである。

第 8 章では、「無償取引」に係る収益の課税根拠に関する学説と判例の考察を行った。

「無償による資産の譲渡」の判例の 1 つである相互タクシー事件は、旧法下で争われた事案であつた。判示が説示する収益発生事由は、「法的基準説」も同様に示すように、保有固定資産において実体的利益である値上がり益が発生し、当該資産の譲渡を契機に実現した収益となる、「キャピタル・ゲイン課税説」に依拠していた。しかし、現行法下での南西通商株式会社事件では、「適正所得算出説」に依拠し、すべての無償による資産の譲渡において「収益の擬制」を認めた。したがつて、「無償による資産の譲渡」の場合、「キャピタル・ゲイン課税説」または「法的基準説」が、その収益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」に依拠した判決も現れている。

「無償による役務の提供」の場合、旧法下における京都証券取引所事件の第 1 審および現行法下における清水惣事件の控訴審においては、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収益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では、その理由の一部として、「有償取引同視説（二段階説）」の論理を踏襲しているものと解され、無利息貸付けからも有償の場合と同様に、税法の最重要目的の一つである「課税の公平」概念をその収益発生事由の基礎として、通常の利息相当額の対価と同額の収益発生を認識するとしている。しかし、近年では、「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見受けられる。

「無償による資産の譲受け」については、従来から法人税法では、無償により譲受けた資産を、時価相当額で受け入れるとともに、その譲受けによる収益については、これを実

現した収益として法人の所得を構成するものとされている。裁判例においても同様に、「無償による資産の譲受け」による収益は、法人の所得を構成するものと解されている。

「その他の取引」についての裁判例としては、オウブンシャホールディング事件が挙げられ、本件の事案が法人税法第 22 条第 2 項にいう「取引」に該当すると判断している。また、高裁および最高裁においては、「取引」について「関係者間の意思の合致に基づいて生じた法的及び経済的な結果を把握する概念」という解釈が示された。しかしながら、取引の概念は基本的には、私法（主に商法）に依存した私法上の法律行為と会計慣行上認められた取引を指すことになり、取引における「合意」を特に強調するような見解は出てこないと考えられる。

以上のように、法人税法第 22 条第 2 項が規定する「無償取引」、特に、「無償による資産の譲渡」および「無償による役務の提供」に係る収益発生事由についての見解は、学説および判例のいずれにおいても統一した見解は見受けられなかった。

そこで第 9 章では、これまでの考察を基に、現行法人税法が依拠している「純資産増加説」の意義を今一度明確にし、「無償取引」に係る収益の認識の解明を行った。

法人税法における所得計算方式は、「時点的純資産増加説」の考え方に、適宜、「期間的純資産増加説」の考え方を採り入れてきた。そして、法人税法第 25 条の規定を設けることで、原則として未実現利益である所有資産の評価益を課税所得に含まないとしたことから、「期間的純資産増加説」と「時点的純資産増加説」が一致する実現した「純資産の増加」を、収益発生事由として「課税所得」とする観念に帰着したと解された。

「無償による資産の譲渡」による収益の課税根拠とは、旧所得税法第 5 条の 2（現行所得税法第 40 条、第 59 条）のみなし譲渡課税と同様の趣旨であり、所有資産について、既に発生しているキャピタル・ゲインを、当該資産の譲渡を契機に、実現した「経済的価値の増加」と捉え、「益金の額」に算入すべき「収益の額」として認識する。つまり、ストックの価値増加分を「純資産の増加」として課税所得と捉える、「時点的純資産増加説」による所得計算方式により収益を認識する。また、「無償による資産の譲受け」の場合も、対価がないことから、「期間的純資産増加説」では収益として認識できず、「時点的純資産増加説」でしか収益として認識できない。

「無償による役務の提供」の場合、例えば、無利息融資について、貸主は、ただ元本債権を保有していたにすぎず、当該資産（金銭）に何等かの利益（キャピタル・ゲイン）が、既に発生していることが説明できない。しかし、無利息貸付けによって、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のである。すなわち、「無償による役務の提供」がなされた場合、税法が課税を予定している経済的利益は、経済的活動の結果について税法上の評価を加え、それが所得を構成すると認識される場合には、当該経済的利益は課税の対象となると解される。つまり、「無償による役務の提供」の場合の経済的利益に対しては、「租税公平主義」による税法上の評価から、当該経済的事実により発生する経済的利益を「経済的価値の増加」と捉えるものと解された。

他方、法人税法は、「無償による役務の受入れ」については、何等の規定も設けていない。「無償による役務の受入れ」については、通常、提供側に支払うべき費用を免除されたことによって、当該費用分の経済的利益によって「純資産の増加」とみることができる。しかし、それが事業活動に関して生じたものであるときは、その受け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、収益として計上しなくとも課税上の弊害がない。

次に「無償取引」に係る収益と「権利確定主義」との関係について明らかにした。「権利確定主義」とは、「給付可能性ある所得を確定するための基準」であると同時に、「収益帰属の時期認識の基準」の二面性をもつのである。そして、「権利確定主義」の内容は、公平な負担と税務行政上の便宜という点から、元より販売、引渡および権利の移転等の基準をも相当広範に採用しているのであり、ここで求められているのは、法的テストとしての「客観的な、企業の意思によって任意に左右し得ない基準」である。この意味において、「権利確定の要件」というものは、上記2つの基準を担保するための要件であるといえる。

「期間的純資産増加説」においては、「財貨の流入」について客観性ないし確実性が得られた時点で、「権利確定の要件」を満たすと考えられる。これに対して、「時点的純資産増加説」の場合、そこで算定された所得の特徴は、その所得としての大きさに確実性ないし客観性が認められるところに利点があるのである。つまり、「時点的純資産増加説」により認識される収益は、それ自体をもって、「客観的な、企業の意思によって任意に左右し得ない基準」を担保するものということができる。

したがって、「時点的純資産増加説」により認識される「無償による資産の譲渡」および「無償による資産の譲受け」による収益は、すでに客観性ないし確実性を担保するための法的テストは充足されていることから、「権利確定主義」の一面である「収益帰属の時期認識の基準」の要請により、当該収益は、取引を行なった日（または契約の効力発生日）の属する事業年度の収益とされる。

また、「無償による役務の提供」による収益は、役務の提供があったときに、当該取引から発生する「経済的利益」を、「租税公平主義」の要請から「経済的価値の増加」と捉えることで、「無償」という形態からも所得を構成する収益を認定する。この場合、法の要請する「租税公平主義」により収益を認定することから、収益認定の時点で「給付可能性ある所得」として認められる。したがって、当該収益は、取引を行なった日の属する事業年度の収益とされる。

以上のことから、法人税法における「無償取引」に係る収益は、「収益」ないし「取引」を「擬制」することにより認識されるのではなく、「時点的純資産増加説」と「租税公平主義」および「租税法律主義」の要請から認識または認定される収益である。そして、その発生事由は、「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。それは、「権利確定主義」や「資産の評価益」の理論と相互に関係しており、昭和40年法人税法全文改正を機に、「租税法律主義」の要請により明文化されたもので、「租税公平

主義」および「租税法律主義」による要請を受けた法人の課税所得概念を基礎に、法的所得として把握されるものである。

目 次

序章	1
第 1 章 問題の所在	9
第 1 節 法人税法の課税所得計算構造	10
第 2 節 「益金の額」に算入すべき「収益の額」	13
第 3 節 企業会計における「無償取引」の取り扱い	15
小括	19
第 2 章 課税所得計算と法人税法第 22 条第 4 項	22
第 1 節 「公正処理基準」導入の背景	22
第 2 節 「公正処理基準」の立法趣旨	26
第 3 節 税制簡素化の意味と「無償取引」	31
小括	37
第 3 章 包括的所得概念の研究	40
第 1 節 シャンツの所得概念	41
第 2 節 ヘイグ、サイモンズの所得概念	46
小括	53
第 4 章 初期法人所得課税の変革と課税所得概念—明治期—	55
第 1 節 法人税の本質	56
第 2 節 現代法人所得課税制度の原点	58
2-1 明治 20 年所得税法	58
2-2 明治 32 年所得税法	61
2-2-1 法人所得課税創設期の課税所得計算構造	61
2-2-2 総益金および総損金の意義	63
2-2-3 課税所得概念と損益の年度帰属	67
小括	71
第 5 章 初期法人所得課税の変革と課税所得概念—大正期—	73
第 1 節 大正初期の所得税法	73
第 2 節 現代法人所得課税制度の基点	76

2-1	大正9年所得税法	76
2-1-1	改正の沿革と立法趣旨	76
2-1-2	総益金および総損金の意義と課税所得概念	78
2-2	大正15年所得税法	82
2-3	大正末期における「無償取引」の税務上の取り扱い	85
	小括	88
第6章	初期法人税法における課税所得概念	91
第1節	昭和15年法人税法	91
1-1	法人税法創設の背景	91
1-2	損益の年度帰属	92
1-3	総益金および総損金の意義と課税所得概念	93
1-4	「無償取引」の取り扱い	96
第2節	昭和25年法人税法—シャープ税制—	98
2-1	シャープ税制までの沿革	98
2-2	総益金および総損金の意義と課税所得概念	100
2-3	損益の年度帰属	102
2-4	「無償取引」の取り扱い	107
	小括	112
第7章	現行法人税法における課税所得概念	115
第1節	昭和40年法人税法全文改正の背景	115
第2節	法人税法第22条第2項	118
2-1	各事業年度の所得の意義	118
2-2	損益の年度帰属	121
2-3	「取引」に係る「収益の額」	125
2-4	「別段の定め」および「資本等取引」の内容	129
2-5	無償取引規定の立法趣旨	131
	小括	135

第 8 章 「無償取引」の課税根拠に関する学説および判例研究	137
第 1 節 「無償取引」の課税根拠に関する学説研究.....	137
第 2 節 「無償取引」の課税根拠に関する判例研究.....	147
2-1 「無償による資産の譲渡」—相互タクシー事件、南西通商株式会社事件—..	147
2-1-1 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	147
2-1-2 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....	149
2-2 「無償による役務の提供」—京都証券取引所事件、清水惣事件—.....	151
2-2-1 京都証券取引所事件 大阪高裁昭和 39 年 9 月 24 日判決	151
2-2-2 清水惣事件 大阪高裁昭和 53 年 3 月 30 日判決	153
2-3 「無償による資産の譲受けその他の取引」	156
2-3-1 「無償による資産の譲受け」	156
2-3-2 「その他の取引」—オープンシャホールディング事件—.....	159
小括	162
第 9 章 「無償取引」に係る収益認識の研究	166
第 1 節 法人税法における「純資産増加説」の現代的意義.....	166
第 2 節 「無償取引」に係る収益認識の解明.....	170
2-1 「無償による資産の譲渡」および「無償による資産の譲受け」	171
2-2 「無償による役務の提供」および「無償による役務の受入れ」	176
第 3 節 「無償取引」に係る収益と「権利確定主義」の関係	183
小括	186
終章	190
参 考 文 献	202

序章

法人税法第 21 条は、「内国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は、各事業年度の所得の金額とする。」と規定している。そして、法人税法第 22 条は、法人税の課税標準である法人所得の計算に関する一般規定として、重要な役割を有している。その第 1 項では、法人の課税所得算定における基本原則として、「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。法人の課税所得算定において、法人所得課税が事業年度という特定の期間についてなされる限り、実務上、問題となるのは、収益、費用および損失の年度帰属の問題である。

また、法人の課税所得算定における基本原則である法人税法第 22 条第 1 項の内容をみると、法形式上、「各事業年度の所得の金額は」、「益金の額」から「損金の額」を控除した金額とされる。そして、「益金の額」については、法人税法第 22 条第 2 項において、「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、資産の売却、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。すなわち、法人の課税所得算定上、「益金の額」に算入すべき金額として、有償取引のほか、「無償による資産の譲渡又は役務の提供」および「無償による資産の譲受け」に係る「収益の額」も「益金の額」に算入する旨を規定している。これは、対価を伴わない取引（以下、「無償取引」という。）からも「益金の額」に算入すべき収益が生じることを明文化したものである。そして、第 2 項が規定する「無償取引」に対する課税も、税負担の大きさを左右する重要な問題の 1 つとなるところである。

このように、法人税法上、法人の所得金額は、「益金の額」から「損金の額」を控除した金額とされるが、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、上記で示したように、法人税法第 22 条第 2 項において、「益金の額」に算入すべき「収益の額」に係る取引を例示的に列挙しているに止まっているのである。そして、「益金の額」に算入すべき「収益の額」は、法人税法第 22 条第 4 項にみられるように、「別段の定め」があるものを除き、「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、課税所得の計算原理ないし計算方法を税法だけで規定していない。つまり、法人税法上の収益は、企業会計上の収益の概念を基礎としているのである。しかし、法人税法第 22 条第 2 項において、「益金の額」に算入すべき「収益の額」に係る取引を例示的に列挙しているものの中には、企業会計では収益を認識しない取引も含まれているのである。

以上のことから、法人税法上の収益は、企業会計上の収益の概念を基礎としているが、これに法人税法独自の規制や調整を加えて益金の概念を形成しているのである。そのため、法人税法上の益金ないし収益と企業会計上の収益は完全には一致せず、両者の取り

扱いにおいて相違が存在することとなる。その1つに「無償取引」が挙げられる。

上記のように、課税所得の算定は、法人税法第22条第4項の規定により、原則として企業会計を遵守するという考え方を定めているが、「無償取引」に係る収益の認識については、法人税法と企業会計とは両者の取り扱いは相違する。すなわち、企業会計上、「無償取引」については、その会計理論が今もって確立しておらず、現状では収益として認識されていないのである。つまり、「益金の額」の算定において、法人税法第22条第4項の規定により企業会計に準拠しながらも、企業会計では収益が認識されない「無償取引」における収益の認識は、企業会計にはない法人税法独自の取り扱いであるといえる。

ところで、法人税法第22条第2項の規定は、昭和38(1963)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)年の法人税法の全文改正によって創設された規定である。また、この際に明文化された無償取引規定は、規定の明確化または「租税法律主義」の徹底という要請から、法人税法第22条第2項における取引の例示の1つとして明文化されたものである。

しかしながら、その立法に関する資料不足や法人税法第22条第2項が、その定めている事柄の重要性と対比して、あまりに簡潔な構造となっていることが原因となり、その創設以来、「無償取引」の規定をどのように解釈するかをめぐって、その法的性格や課税根拠等において様々な学説および見解が示されており、法人税法上、どのような立法趣旨および課税根拠に依拠して「無償取引」からも「益金の額」に算入すべき収益が生じるのか、今もってその統一的な見解が明らかにされておらず、依然として検討の余地を数多く残している。

法人税の課税物件（課税の対象となるもの）は法人の所得であり、その課税標準（課税物件につき税額を算定するための基礎となる金額）は法人の各事業年度の所得の金額であることを踏まえると、「無償取引」に係る収益の認識（収益発生事由）の解明は、法人税法において非常に重要な問題の1つと考える。

したがって、本論文では、法人税法における「無償取引」に係る収益の認識（収益発生事由）の解明を試みることを目的とする。

すでに述べたように、法人税法第22条第2項が規定する「無償取引」は、昭和40(1965)年法人税法全文改正の際に明文化されたものである。この無償取引規定について、昭和40(1965)年法人税法の立法に携わった立法当局者は、「無償取引」の規定は、規定の明確化を旨として設けたものであって、これにより従来までの所得計算の原則を変更するものではないと明言している。つまり、「無償取引」に係る収益は、昭和40(1965)年に明文化された以前からも、所得計算の基本規定である旧法人税法第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（益金）」の解釈により、収益を認識していたこととなる。

しかしながら、「無償取引」に係る収益の認識に関する先行研究では、「無償取引」が

明文化された昭和 40（1965）年以降の議論が中心となっているのが現状であることに加え、今もってその統一的な見解が明らかにされていない。この事実を鑑みると、「無償取引」からも「益金の額」に算入すべき収益が発生する理論構造（課税根拠）を明確にするためには、「無償取引」の税務上の取り扱いの変遷について考察する必要があると考える。つまり、法人税法第 22 条第 2 項の無償取引規定が、昭和 40（1965）年に明文化される以前の課税理論を踏襲するものであるならば、無償取引課税の変遷を考察することで、無償取引規定の存在意義を明確にすることができると思われる。

また、前述したように、法人税法は、その第 22 条第 4 項の規定により「益金の額」に算入すべき「収益の額」について、企業会計に準拠することを認めているが、企業会計では「無償取引」を行った場合に収益を計上する経理は採用されていない。この意味において、「無償取引」に係る収益の認識は、企業会計にはない法人税法独自の課税所得概念に依拠したものであるといえる。

元より、「益金（または収益）」とは何かというのは、換言すれば、法人課税の本質または法人の課税所得をどう理解するかという法人税の所得概念の本質から導き出されるものである。そして、本論文が法人税法における「無償取引」に係る「収益」を研究対象とする以上、法人税法における「益金」ないし「収益」とは何かを明確にする必要がある。それは同時に、法人税法における課税所得概念を明確にしなければならないことを意味する。このことを踏まえると、法人税法における課税所得概念がどのように形成されるに至ったのか、その変遷を考察することは、現行法人税法における課税所得概念の意義を明確にする上で必要不可欠であると思われる。

そこで本論文では、今もって統一の見解が明らかにされていない法人税法における「無償取引」に係る収益の認識（収益発生事由）を解明するに当たり、法人の課税所得概念および「無償取引」の税務上の取り扱いの変遷を、制度史的経緯を踏まえながら考察することにより、現行法人税法における課税所得概念の意義および無償取引規定の存在意義を明確にする。

現状での「無償取引」に係る収益発生事由の通説的見解として、「適正所得算出説」（参考文献の金子宏（1983））、また、無償取引規定の立法趣旨として、「有償取引同視説（二段階説）」（参考文献の吉牟田勲（1965））が挙げられる。「適正所得算出説」および「有償取引同視説（二段階説）」とは、「収益」ないし「取引」を「擬制」することで「無償取引」からも収益を認識するのである。

しかしながら、租税の特殊な性格、すなわち直接の対価性がない強制徴収作用という性格から、「所得」に対する課税は、「担税力（租税を負担する能力）」に即して行われなければならない（「租税公平主義」）、また、国家による強制的徴収に対して、国民の財産権を保護する必要があるのである（「租税法律主義」）。このような見地から、課税はあくまでも納税者が現実に行なった取引を対象とするのが原則であり、「無償取引」に係る収益について、特に「収益」ないし「取引」を「擬制」する見解にみられるような、「擬制」

による課税は、立法者が、課税上の弊害等の観点から例外的に特別な根拠規定を設けている場合に限るべきであり、「租税法律主義」の観点から見て適当ではないと考えられる。

そこで、本論文の立場としては、次のように考えている。前述したように、「益金」ないし「収益」とは何かというのは、法人課税の本質または法人の課税所得をどう理解するかという、法人税の所得概念の本質から導き出されるものである。そして、法人の課税所得概念として、古くから最も支持されているのが「純資産増加説」であることから、「無償取引」に係る収益も、「純資産増加説」と税法の全体を支配する基本原則である「租税公平主義」および「租税法律主義」との関係から導かれるものであると考える。

なお、法人税法が損益の年度帰属の原則として「権利確定主義」を採用し、「資産の評価益」は原則として「益金の額」に算入しないとしているが、「無償取引」の課税根拠に関する学説および判例等を斟酌するに、「権利確定主義」および「資産の評価益」は、「無償取引」に係る収益発生事由を解明するに当たり、多分に関係性を有するものである。

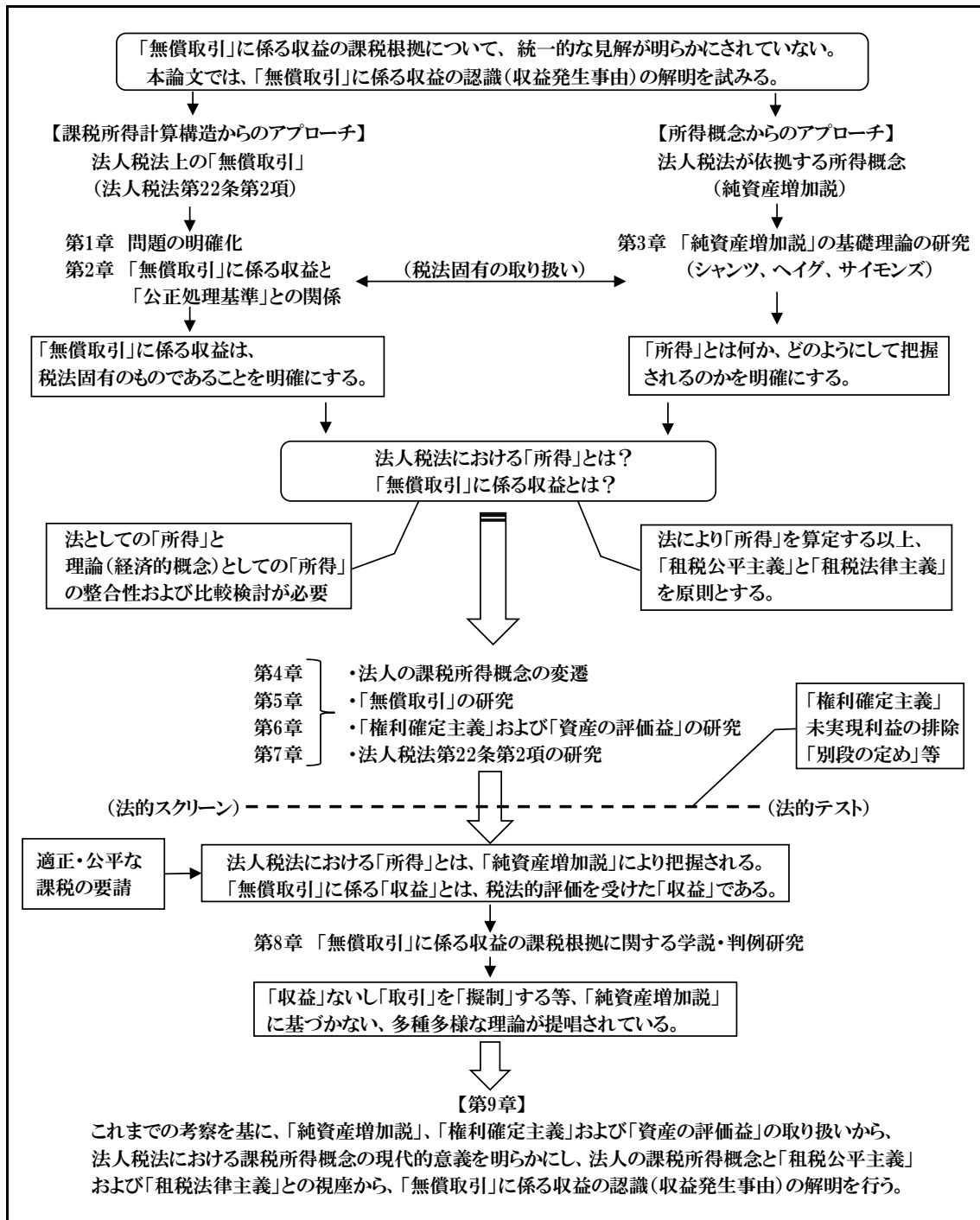
例えば、「無償取引」に係る収益の課税根拠について、特に「無償による資産の譲渡」については、資産の保有期間中の増加益であるキャピタル・ゲインに着目し、譲渡を契機に実現した利益として、当該キャピタル・ゲインに課税するとする見解が、学説および判例を通して多数見受けられる。これは、いわゆる「資産の評価益」を課税対象としていることから、法人税法が依拠している「純資産増加説」と「資産の評価益」との関係性を明確にする必要がある。

また、法人税法は、その課税所得算定において、「純資産増加説」と「権利確定主義」の2つの支柱の上に構成されている。そして、「純資産増加説」は所得の認識に関する基本原則であり、「権利確定主義」は所得の期間帰属の決定に関する基本原則である。一般的に、「権利確定主義」における「権利確定の要件」とは、(1)債権の成立と(2)当該債権に基づいて債務者に対し具体的に債務の履行を訴求しうる状況が発生していることの、2要件をすべて満たす必要があると解されている。このように考えると、対価を伴わない「無償取引」に係る収益と、「権利確定主義」との関係性も明らかにされなければならないと考える。

したがって、本論文では、まず法人税法における「所得の金額」および「益金の額」（または「収益の額」）を中心に、法人税法における課税所得概念（「純資産増加説」）、「権利確定主義」および「資産の評価益」の取り扱いの変遷を考察することで、「租税公平主義」および「租税法律主義」との視座から、「無償取引」の税務上の取り扱いについての研究を行ない、「無償取引」に係る収益の認識（収益発生事由）の解明を試みる。

ここで、以下の本論文の構成図をもとに、本論文の目的に対する姿勢を示しておく。

【本論文の構成図】



※本論文においては、「益金」または「収益」を中心に法人の課税所得概念を考察する。

第1章では、問題の所在を明確にするため、現行法人税法における課税所得計算構造を確認するとともに、「無償取引」についての法人税法上の取り扱いと企業会計上の取り扱いの比較を行う。

法人税法は、その最も重要と思われる法人の課税所得算定における基本原則について、これを企業会計に依拠することを認めている。この実定法上の根拠は、法人税法第 22 条第 4 項（「公正処理基準」）にみられるように、「収益の額」は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算することを要請するところにある。そこで、本章において問題の明確化を図ることで、「無償取引」における税務上の特殊性を浮き彫りにし、本論文の基点とする。

第 2 章では、無償取引規定と「公正処理基準」との関係を明確にするため、「公正処理基準」の立法趣旨およびその意義を考察した後、課税所得計算と「公正処理基準」との関係について明らかにする。

法人税法第 22 条第 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って計算されるものとする。」と規定していることから、法人税法第 22 条第 2 項と関係性を有していることは明白である。そこで、「公正処理基準」の立法趣旨およびその意義、そして法人税法第 22 条第 2 項との関係性を考究することで、無償取引規定の法人税法におけるその位置付けをより明確にすることができる。また、先行研究では、「公正処理基準」の設定理由を、二重の手間を避ける意味で企業会計準拠主義を採用したと解されているが、本論文では、「税制簡素化」に焦点を当て、その背後にある目的または趣旨を研究することで、先行研究とは違った視点からの考察を行う。

第 3 章では、「無償取引」に係る収益の認識（収益発生事由）の解明に当たり、法人税法が依拠しているとされる課税所得概念、すなわち、「包括的所得概念（純資産増加説）」について、それがどのような理論のもとで生まれ、どのような概念であるのかを明確にするため、その理論の基礎を築き発展させた、シャンツ（G.Schanz）の理論、そしてシャンツの見解を「理念」として受け継いだヘイグ（R.M.Haig）およびサイモンズ（H.C.Simons）の所得概念を整理し、法人税法が依拠している課税所得概念の基礎理論たる「包括的所得概念（純資産増加説）」について検討する。

第 1 章および第 2 章で、無償取引規定の法人税法におけるその位置付けを明確にしたことで、次に問題となるのは、法人税法における課税所得概念である。つまり、「無償取引」に係る収益が如何なる理論に立脚し法文化されているのかが問題であり、その起源となった理論を考察することで、わが国の法人税法における課税所得概念を明確化するための足掛かりとする。

第 4 章では、わが国の法人税法が依拠している「純資産増加説」が、「無償取引」に係る収益の認識（収益発生事由）の論理の中に、どのような形で内在しているのかについて明らかにするため、わが国の法人税法における課税所得概念がどのように形成され展開されていったのかを考察する。本章では、所得に対する課税が行われるようになった明治 20（1887）年所得税法、そして、法人所得課税制度が導入された明治 32（1899）年所得税法について、制度史的経緯を踏まえながら、法人所得課税における税法本来の

目的観や理念から導き出される課税所得計算構造を明確にし、法人所得課税における課税所得概念を考察していく。同時に、損益の年度帰属の基準である「権利確定主義」および「資産の評価益」の取り扱いについても考察する。損益の年度帰属の基準については、先行研究では明確にされていなかったが、本論文では、明治 32（1899）年当時の個人所得税と法人所得税との対比を行うことで、これを明確にしている。

第 5 章では、引き続き、法人の課税所得概念がどのように形成され展開されていったのか、大正期を中心に、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とともに、第 4 章と同様、損益の年度帰属の基準である「権利確定主義」および「資産の評価益」の取り扱いについても考察する。特に、「無償取引」については、大正末期における同族会社の行為計算否認規定を端緒として、独自の理論を展開している。

第 6 章では、これまで第 1 種所得税として所得税法の中に規定されていた法人所得税が、独立の法人税として創設された昭和 15（1940）年法人税法およびシャープ勧告に基づく改正が行われた昭和 25（1950）年法人税法から、昭和 40（1965）年法人税法全文改正により創設された現行法人税法までの法人税法における課税所得概念を、制度史的経緯を踏まえながら考察していく。その際に、「権利確定主義」および「資産の評価益」の取り扱いについても考察を行なう。また、「無償取引」について、先行研究では触れられていない資料を用いることで、本論文の結論に理論的根拠を得ることができた。

第 7 章では、第 4 章から第 6 章までの考察を基に、昭和 40（1965）年法人税法全文改正によって、法人税法の体系、法人の課税所得算定における基本原則および法人税法における課税所得概念がどのように変化または変容を遂げたのか、法人税法全文改正に至るまでの経緯からその趣意を考察し、現行法人税法における課税所得概念が、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意識の下、これを検討した。また、「無償取引」については、これまでの先行研究では触れられていない新たな資料を用いることで、「無償による資産の譲渡」の課税根拠について、本論文の結論に理論的根拠を得ることができた。

第 8 章では、「無償取引」からも収益が生じるとされる同規定の意義および根拠について、如何なる根拠または論拠によって「益金の額」に算入すべき「収益の発生」を捉えるのか、種々の学説および判例を整理する。

判例については、法人税法上に明文の規定がなく、それらに係る課税はすべて総益金の解釈に委ねられていた昭和 40（1965）年以前の旧法人税法ならびに「無償取引」が法文化されている現行法人税法以降の判例を研究する。

具体的には、「無償による資産の譲渡」の判例として、旧法下では、相互タクシー事件（大阪地裁 1956（昭和 31）年 4 月 16 日判決、大阪高裁 1961（昭和 36）年 11 月 29 日判決および最高裁 1966（昭和 41）年 6 月 24 日判決）、現行法下では、南西通商株式会社事件（宮崎地裁 1993（平成 5）年 9 月 17 日判決、福岡高裁 1994（平成 6）年 2 月 28 日判決および最高裁 1995（平成 7）年 12 月 19 日判決）の判例研究を行う。

また、「無償による役務の提供」の判例として、旧法下では、京都証券取引所事件（大阪地裁昭和 31 年 7 月 30 日判決および大阪高裁昭和 39 年 9 月 24 日判決）、現行法下では、清水惣事件（大津地裁昭和 47 年 12 月 13 日判決および大阪高裁昭和 53 年 3 月 30 日判決）の判例研究を行う。

さらに、「無償取引」に関する判例を網羅的に研究するため、「無償による資産の譲受けその他の取引」の判例研究も行う。「無償による資産の譲受け」の判例として、東京高裁平成 3 年 2 月 5 日判決および千葉地裁昭和 59 年 7 月 25 日判決の判例について研究する。「その他の取引」については、オープンシャホールディング事件（東京地裁平成 13 年 11 月 9 日判決、東京高裁平成 16 年 1 月 28 日判決および最高裁平成 17 年 10 月 11 日第三小法定判決）の判例研究を行う。

第 9 章では、これまでの考察を基に、法人税法が依拠している課税所得概念である「純資産増加説」の意義を、今一度明確にし、「純資産増加説」、「権利確定主義」および「資産の評価益」の取り扱いにおける、これまでの論理を踏襲し、法人税法第 22 条第 2 項における「無償取引」に係る収益発生事由について、筆者なりの卑見をもって本論文の結びとする。

第1章 問題の所在

近年、企業会計の動向は、急激な経済環境の変化に対応するため、様々な会計基準が制定されているが、その内容は国際会計基準と同調する傾向がみられる。

一方、会社法は、会社の計算に関する事項を定めるにあたり、法務省令である会社計算規則に委任している。これは、会計基準の制定および改変に機動的に対応するためであり、会社計算規則の内容は、企業会計の企業に適用される会計と大きな差異はないとされる。かつては、企業会計、商法（会社法）会計および税務会計の3者の関係について議論されていたが、会社法会計が企業会計に接近しつつある近時の状況に鑑みると、法人企業の計算に関する規定や制度のあり方を考える上では、法人税法と企業会計の2者の関係が重要になると考えられる¹。

法人税法と企業会計との関係を考えるとき、課税対象となる法人の所得とは何であるのか、明確にしておくことが重要である。法人税法における所得とは何であるのか、その答えの手掛かりとなるものが、「無償取引」²の規定であると考えられる。つまり、法

¹ 日本税理士連合会 税制審議会「企業会計と法人税制のあり方について—平成19年度諮問に対する答申—」（2008年）、I、1。

² 法人税法第22条第2項は、「無償取引」に係る収益について「益金の額」に算入する旨を規定しているが、資産の低額譲渡や低利息融資等、通常の対価よりも低い対価で行う取引（以下、「低額取引」という。）については明確に規定していない。そこで、「低額取引」が同項に規定する「無償取引」に含まれるか否かについて問題が生じる。この問題について、金子宏教授は、法人税法第22条第2項の規定の解釈上、「低額取引」の取り扱いについて、2つの考え方に分類している。1つは「低額取引」を「無償取引」に含めない「消極説」であり、もう1つは「低額取引」を「無償取引」に含める「積極説」である。消極説とは、「資産の譲渡に例をとるならば、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、したがって低額譲渡も有償譲渡の一つの場合であるということになる…」。それ故、文理的には消極説も十分に成り立ちうる。」と述べ、消極説の妥当性についても言及されている。しかし、同教授は積極説について、「22条2項の趣旨が、…適正所得の算出、すなわち正常な対価で取引を行った者との間の公平を確保し維持することにあると考えると、22条2項にいう無償取引は厳密な意義におけるそれよりも広く、低額取引をも含む趣旨であると解すべきではなかろうか。このように解することは、法人税法37条6項が資産の低額譲渡の場合の譲渡価額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」と述べ、低額取引を無償取引に含めるとする積極説を支持されている（金子宏「無償取引と法人税—法人税法二二条二項を中心として—」『法学協会百周年記念論文集（第2巻）』（有斐閣、1983年）、164-165頁）。一方、松沢智教授は、固定資産について、固定資産の「低額譲渡」は、譲渡対価の如何を問わず、譲渡時における時価の値上がり益の実現と解することから、その時価と譲渡対価との差額は収益を構成するが、棚卸資産については、特定の者に著しく廉価な価格で棚卸資産を譲渡している事実があれば、実際の譲渡対価による契約以外に、対価と時価との差額にあたる経済的利益を自己の下、自由に処分し相手方に贈与（無償の供与の場合も含めて）するというもう一つの契約が存在し、棚卸資産の「低額譲渡」は、二つの混合契約から構成され、このように考えれば低廉譲渡部分は法人税法第22条第2項に含まれると述べられており、時価と譲渡対価の差額は「無償取引」の一類型と解される（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）、129-130頁）。また、中村利雄教授は、「低額譲渡」を、いわゆる「混合贈与」と捉え、観念的には対価部分についての「有償による資産の譲渡」と時価と対価との差額部分についての「無償による資産の譲渡」との二つの取引に分解できると考え、各々の取引がそのまま法人税法第22条第2項の例示取引に該当することをもって、「低額譲渡」も同項の例示取引に含まれ、当該譲渡資産の時価相当額が収益の額として益金に算入されると解されている（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）、42頁）。

南西通商株式会社事件（最高第三小法廷平成7年12月19日判決（平成6年（行ツ）第75号）

人税法および企業会計における「無償取引」に対する取り扱いが異なるからこそ、法人税法における無償取引規定の意味するところは、企業会計にはない税法独自の所得概念が法人税法の中に確立しているものと考えられるからである。

そこで本章では、法人税法における課税所得計算構造を確認するとともに、法人税法および企業会計における「無償取引」の取り扱いを比較することで、本論文において採り上げる問題の内容を明確にする³。

第1節 法人税法の課税所得計算構造

租税が国民から強制的に徴収されるものであるならば、租税は、本来、納税者間に公正性が維持されるような形で負担されなければならない。この税務上の公正性は、一般に課税の公平性と同値される⁴。課税の公平概念は、税法上、同一の租税負担能力（担税力）を有するすべての人は、同一の課税を受けなければならないことを意味しているが、単なる納税主体（納税義務者）の担税力の大きさからではなく、納税主体の質的・量的な相違を考慮した担税力への課税でなければならないのである⁵。

このようにみるかぎり、担税力の尺度についての意見の一致が前提になければならないはずである。担税力の尺度としては、「これまで多くの国の租税体系においては、給付能力の最善の尺度を所得」⁶に求めてきている。したがって、個人の所得金額を課税標準として把握するのが所得税であるのに対し、法人の所得金額を課税標準として把握するのが法人税となる。

繰り返しとなるが、法人税とは、法人を納税主体として、その所得金額を課税標準として課されるものである。つまり、法人税は法人の所得に対する税、すなわち法人所得税を意味する。わが国の法人税は、(1)各事業年度の所得に対する法人税、(2)各連結事業年度の連結所得に対する法人税⁷、(3)退職年金等積立金に対する法人税⁸を含む広い観念

『最高裁判民事判例集』49巻10号、3121頁）の判示は、「譲渡時における適正な価格より低い対価をもってする資産の低額譲渡は、法22条2項にいう有償による資産の譲渡に当たるとはいうまでもない…。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格との差額も含まれる」とし、学説および判例ともに、「低額譲渡」の理論構成に対して各々の見解に相違があるものの、共通して低額譲渡時における時価と譲渡対価の差額に対する課税に関しては、無償譲渡における時価までの収益を課税対象とする課税理論と類似性を見出すことができる。よって、本論文では、「無償取引」における収益の根拠を考察するに当たり、「低額取引」を便宜上、「無償取引の一類型」として論考を展開していく。

³ 本論文の目的が、「無償取引」に係る収益の認識（収益発生事由）の解明を試みることであるため、法人税法における課税所得計算および課税所得概念を考察するに当たり、主に「益金」ないし「収益」に焦点を当てて考察していくこととする。

⁴ 武田隆二『法人税法精説』（森山書店、2000年）、3頁。

⁵ 末永英男『法人税法会計論 第7版』（中央経済社、2013年）、15頁。

⁶ 武田隆二、前掲注4、3頁。

⁷ 法人税法81条「連結親法人に対して課する各連結事業年度の連結所得に対する法人税の課税標準は、当該連結親法人の属する連結法人の各連結事業年度の連結所得の金額とする。」

である。通常、法人税という場合には、(1)各事業年度の所得に対する法人税を意味する。したがって、本論文においても、法人税の主体をなす (1)各事業年度の所得に対する法人税について考察していく⁹。

内国法人については、各事業年度の所得に対する法人税が課される。これは、法人税の課税物件（課税の対象となるもの）は、①所得であること、②事業年度という一定の区切りごとに把握されるものであることを意味している。この課税物件について具体的な税額計算の基本となる課税標準（課税物件につき税額を算定するための基礎となる金額）は、各事業年度の所得を金額的に表現したものである。しかしながら、法人税法は、課税物件たる各事業年度の所得が何であるのかを明示しておらず、直ちに、各事業年度の所得の金額の計算を規定している¹⁰。そこで、法人税法が規定する課税所得計算構造をフォローすることにより、法人税が予定している各事業年度の所得を明らかにするとともに、内在する問題について言及していく。

法人税法は、法人所得の金額を次のように定めている。「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」（法人税法第 22 条第 1 項）。この規定の表現は、法人の所得金額が「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」¹¹ことを明らかにしている。すなわち、次の算式で表現される¹²。

$$\text{各事業年度の所得の金額（課税所得）} = \text{益金の額} - \text{損金の額}$$

このように、「益金の額」から「損金の額」を控除したものがネットの所得金額であり、法人税法では、所得概念を積極的に規定することを避けている。そこで、次に「益金」および「損金」の概念規定が問題となってくる。

「益金」および「損金」という用語は税法固有の概念であるが、法人税法は、これらの意義については明確な概念規定を行わず¹³、「益金の額に算入すべき金額」および「損金の額に算入すべき金額」についてのみ、次のように規定している。

「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入

⁸ 法人税法 83 条「内国法人に対して課する退職年金等積立金に対する法人税の課税標準は、各事業年度の退職年金等積立金の額とする。」

⁹ 金子宏教授は、「各事業年度の所得に対する法人税」が最も重要であるとの理由を次のように述べられている。「今日における法人企業の普及と増加に伴って、所得税や附加価値税とともに、先進国の税制の中心を占めている。わが国でも、法人は事業活動の主要な形態であり、法人税収入は、租税収入全体の中で大きな役割を占めている」（金子宏『租税法〔第 18 版〕』（弘文堂、2013 年）、271 頁）。

¹⁰ 小宮保『法人税の原理』（中央経済社、1968 年）、111 頁。

¹¹ 武田昌輔『法人税法の解釈（三訂版）』（財経詳報社、1990 年）、28 頁。

¹² 武田隆二、前掲注 4、32 頁。

¹³ 中村利雄「法人税の課税所得計算と企業会計—無償譲渡等と法人税法二十二条二項一」（税務大学校、1977 年）、175 頁。

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。」（法人税法第 22 条第 2 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、…①…売上原価、②…販売費、一般管理費その他の費用の額、③…損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの」（法人税法第 22 条第 3 項）

ところで、課税所得を導く基礎概念としての所得または損失とは、法人の純資産額の事業年度間における増加または減少のうち、「資本等取引以外」のものから生じた所得または損失である。上記の規定からも明らかなように、「益金の額」および「損金の額」からは、それぞれ資本等取引に係る「収益の額」と資本等取引に係る原価、費用および損失の額が、課税所得計算に含まれないことを明確にしている。つまり、法人税法第 22 条第 5 項において、「資本等取引とは、法人の資本金等の金額の増加又は減少を生ずる取引並びに法人が行う利益又は剰余金の分配…をいう」¹⁴ことを明らかにしており、これらの取引に基づく純資産の増加または減少は、法人の資本の移動に基づくものとして、各事業年度の所得計算に最初から関係のないものであることを明らかにしている¹⁵。

また、課税所得は、「益金の額」から「損金の額」を控除した金額として算定され、「別段の定め」があるものを除き、当該事業年度の「収益の額」が「益金の額」を構成し、同様に、当該事業年度の「原価、費用および損失の額」が「損金の額」を構成するものとされていることから、益金概念や損金概念を収益概念や原価、費用および損失概念からその規定を試みている。つまり、収益や原価、費用および損失は、益金や損金の前概念ないし規定概念として用いられている。「収益の額」から「原価、費用および損失の額」を控除した差額を企業利益とするならば、課税所得は企業利益から誘導される概念であるということになる¹⁶。

以上のように、法人税法における課税所得計算は、企業会計によって計算された企業利益を基礎として、これに課税目的上の修正を加えて誘導的に計算されることとされている¹⁷。つまり、法人税の所得の計算は、企業会計の企業利益を基礎とし、企業利益が法人税の企図する公平な所得の計算に一致する限りこれを是認し、これに対し法律として最小限度必要な要求を規定することによって、所得の計算をする

¹⁴ 武田昌輔、前掲注 11、29 頁。

¹⁵ 同上、29 頁。

¹⁶ 武田隆二、前掲注 4、33 頁。

¹⁷ 中村利雄、前掲注 13、173、175 頁。

ことができるのである¹⁸。

法人税が基礎とする企業利益算定のためには、会計技術を用いて算定することはいうまでもなく、法人税法第 22 条第 4 項（以下、「公正処理基準」という。）において、「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。」という規定は、当然のことを規定したものといえることができる。

しかしながら、「課税所得は、法人の担税力の把握を目的とするのに対し、企業利益は企業活動の成果（正確な期間損益）の表示を目的とするものであるという性格上の相違があるほか、税法上の課税要件は明確客観的なものであることが必要であるととも、租税負担公平の原則から画一性の要求がある¹⁹ことから、企業利益となるが課税所得とならないものと、課税所得となるが企業利益とならないものが存在するのである。

第 2 節 「益金の額」に算入すべき「収益の額」

法人税法上、法人の課税所得の金額は、「益金の額」から「損金の額」を控除することにより求められる。しかし、「益金」の意義については、法文上明らかにされておらず、「益金の額」に算入すべき額として、別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外の取引に係る「収益の額」であるとされている（法人税法第 22 条第 2 項）。

このことから、「益金の額」そのものは無内容であって、法律的には、その「益金の額」に資本等取引以外の取引に係る「収益の額」を算入するというにすぎないのである。「益金の額」が無内容であるとは、すなわち、「益金の額」それ自体は、「収益の額」を包摂する場所ないし器にすぎないということである²⁰。

したがって、「益金の額そのものが問題なのではなくて、益金の額に算入されるべき収益が本来的な意味で益金の額のなかに包含せしめられるべきものであるかどうか、より重要な課題となる²¹。

法人税法は、課税所得の計算上、純資産を増加させる積極的項目である「益金」そのものの定義に関する規定はせず、法人税法第 22 条第 2 項において「益金の額」に算入すべき「収益の額」を次のように例示的に列挙するという構成をとっている²²。

①資産の販売

④有償による役務の提供

⑦その他の取引

¹⁸ 武田昌輔、前掲注 11、29 頁。

¹⁹ 中村利雄、前掲注 13、177 頁。

²⁰ 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）、169 頁。

²¹ 同上、169 頁。

²² 「⑦その他の取引」の具体的内容については、本章で採り上げる問題とは関係を有しないため、第 7 章で述べることにする。

- ②有償による資産の譲渡 ⑤無償による役務の提供
③無償による資産の譲渡 ⑥無償による資産の譲受け

上記の取引に係る収益とは、資産の販売にあつては売上高、資産の譲渡にあつては譲渡代金、役務の提供にあつては役務収入を意味するように、いわゆる利益を意味せず、グロスの概念であり、それは概して収入金額に一致する。ただ、単に収入金額という場合には、評価益、債務免除益等は収入とはいえないところであるから、このような利益も包含する意味で収益という用語が用いられていると解される²³。

また、収益という用語は、収入金額と考えられているが、最終的には税法の目的に従って解釈する必要があると考えられる。しかし、収益という用語が他の諸法令において用いられており、かつ、それが税法の目的に照らして何らの不都合も生じない場合、他の諸法令に則って理解することは、法的安定性の面からも妥当なものと考えられる²⁴。税法上の「収益」に対する上記の解釈を念頭に置き、各取引の例示をみると、次のように解釈される。

まず、①資産の販売による収益とは、一般的に、商品・製品等の棚卸資産の販売を意味する。しかし、税法上、棚卸資産という場合には税法独自の定義²⁵が与えられており（有価証券等が除かれている）、「資産」という表現によって商品としての有価証券をも含めるために、資産の販売と表現したものと解される²⁶。したがって、棚卸資産以外の固定資産の売却は、②有償による資産の譲渡に該当する。ここでの資産概念は、①の資産（棚卸資産と商品としての有価証券）以外の資産を意味するものと解される。この資産概念の区分は、資産譲渡の経常性・反復性に着目した分類で、①の資産は経常的・反復的に発生する譲渡対象資産を、②の資産は非経常・非反復的に発生する譲渡対象資産を意味するものと解される²⁷。

次に、②から⑤では、有償または無償による資産の譲渡または役務の提供を例示しているが、このことは「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ある²⁸。つまり、企業会計においては当期業績主義の立場から、固定資産の譲渡の場合には「固定資産売却損益」として差額をもって表示することとしているが²⁹、税法においては資産の販売と区別する必要がないた

²³ 吉国二郎・武田昌輔、前掲注 20、171-172 頁。

²⁴ 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。

²⁵ 法人税法 2 条 20 号（棚卸資産）「商品、製品、半製品、仕掛品、原材料その他の資産で棚卸しをすべきものとして政令で定めるもの（有価証券及び第六十一条第一項（短期売買商品の譲渡損益及び時価評価損益の益金又は損金算入）に規定する短期売買商品を除く。）をいう。」

²⁶ 武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法 第 2 巻』（第一法規）、1105 の 2 頁。

²⁷ 武田隆二、前掲注 4、70 頁。

²⁸ 吉牟田勲「所得計算関係の改正」『税務弘報』第 13 巻 6 号（1965 年）、140 頁。

²⁹ 吉国二郎・武田昌輔、前掲注 20、171 頁。

中村利雄教授は、固定資産売却益について、次のように説明されている。すなわち、「企業会計に

め、その譲渡代金を「収益の額」として「益金の額」に算入することとしたものといえる³⁰。企業会計と法人税法上の取り扱いについては、次のような仕訳となる³¹。

(設例) 帳簿価額 300 万円の固定資産を 1,000 万円で譲渡した。

①企業会計 (純額経理)

(借方)		(貸方)		
現金預金	1,000 万円	{		
			固定資産	300 万円
			固定資産売却益	700 万円
			(特別利益)	

②法人税法 (総額主義)

(借方)		(貸方)			
{	現金預金	1,000 万円	{	譲渡収益	1,000 万円 (法 22②)
	譲渡原価	300 万円 (法 22③一)		固定資産	300 万円

①資産の販売および②と④の有償による資産の譲渡または役務の提供については、その収益の帰属年度および総額か純額かの問題は残るが、企業会計と特に異なるところはないと考えられ、単なる例示であると解される。しかし、③と⑤の無償による資産の譲渡または役務の提供および⑥無償による資産の譲受けについては、企業会計との間に差異があるかどうかを検討されなければならない³²。すなわち、法人税法第 22 条第 2 項が規定する「収益の額」とは、法人税法第 22 条第 4 項において規定されているように、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算されるのであり、もし、「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」についての法人税法上の取り扱いと企業会計上の取り扱いに差異があるならば、法人税法第 22 条第 2 項の当該部分は税務上の特別の定めをしていることになるのである。

第 3 節 企業会計における「無償取引」の取り扱い

企業会計において、資産の無償譲渡または低額譲渡をした場合の取り扱いについては、必ずしも明確にされていない。すなわち、「企業利益と課税所得との差異及び調

においては、固定資産のインフレ利得を含んでいること、一時に発生した臨時損益であること及び減価償却資産の場合は既往年度の減価償却費の過不足に対する修正項目たる性格を有すること等から、これを剰余金計算書の繰越利益剰余金の増加高又は減少高（昭和九年八月の企業会計原則の修正後は、損益計算書の純損益計算の区分の特別利益又は特別損失）として表示することとしており、固定資産の譲渡代金を収益として表示することはしていない。」（中村利雄、前掲注 13、181 頁）。

³⁰ 中村利雄、前掲注 13、180 頁。

³¹ 中村利雄、前掲注 2、33 頁。

³² 中村利雄、前掲注 13、181 頁。

整について」(昭和41年5月26日、日本会計研究学会税務会計特別委員会報告)において、「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っているが、無償譲渡をした場合に資産の適正時価をもって収益を計上する経理は採用されていない。しかし、資産を無償譲渡した場合に収益が生ずるとする法人税法の考え方を企業会計上採用するかどうかについては、収益の本質をいかに理解するかの根本問題に関連するものであるから、今後慎重に検討されるべきものと思われる。」³³と述べている。この点からみれば、資産の無償譲渡または低額譲渡によって収益が生ずるとする考え方は、税法固有のものであると考えられる。

また、企業会計審議会により同時期に報告された「税法と企業会計との調整に関する意見書」(昭和41年10月17日、企業会計審議会中間報告)においても、「資産を無償譲渡又は低廉譲渡した場合に、当該資産の適正時価を導入して収益を計上することの当否については、企業会計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。」³⁴と述べられている。

このように、資産の無償譲渡または低額譲渡を行った場合には、その資産の適正時価により収益を計上する経理は採用されていない。つまり、企業会計では、その会計理論が今もって確立しておらず、現状では収益として認識されていないのである。

企業会計上、上記の経理が採用されていない理由として、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格は、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」³⁵として、資産の無償譲渡または低額譲渡を行った場合の収益計上については、帳簿価額の損費算入の経理を行えば足りるものとして、適正時価による収益計上の当否の検討は行われなかったものと考えられている。

例えば、帳簿価額200万円、時価1,000万円の土地を贈与(無償譲渡)した場合、企業会計上は次の仕訳が行われる³⁶。

³³ 日本会計研究学会税務会計特別委員会「企業利益と課税所得との差異及び調整について」『企業会計』第18巻第8号(1966年)、32頁。

³⁴ 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)、総論三、(7)。

³⁵ 中村利雄、前掲注2、35頁。

³⁶ 武田隆二、前掲注4、71頁参照。

資産の低額譲渡については、次のような仕訳となる。

仕訳(b)において400万円の対価で譲渡がなされたとすれば、次のような仕訳となる。

(c) (借) 現金預金	400	(貸) 譲渡収益	1,000
寄附金	600		
(借) 譲渡原価	200	(貸) 土地	200

上記仕訳(c)の第1仕訳が示すように、400万円の有償譲渡と600万円の無償譲渡との混合譲渡形態が低額譲渡の特質をなす。(武田隆二、前掲注4、72頁参照)。

(a) (借) 寄附金 200 (貸) 土地 200

しかし、税務上は時価 1,000 万円の譲渡収益と 200 万円の譲渡原価とが認識されることから、次の仕訳のようになる。

(b) (借) 寄附金 1,000 (貸) 譲渡収益 1,000
(借) 譲渡原価 200 (貸) 土地 200

税務上要求される仕訳 (b) において、貸方の譲渡収益 1,000 万円と、借方の寄附金ならびに譲渡原価の合計 1,200 万円とが相殺関係にあり、仕訳の純効果としては (a) と同じである。このようなことから、企業会計では資産の無償譲渡または低額譲渡の場合における譲渡資産の適正時価による収益計上の当否が未だ検討されていないのであろう。

また、上記のような企業会計上の資産の無償譲渡または低額譲渡の取り扱いについて、品川芳宣教授が、「無償譲渡等については、利益計算上損益の総額表示が一層望ましいという見地から、企業会計上も税法の取扱いに準じた収益の認識計上（それに対応する損費の計上）が妥当であるとする見解があっても然るべきであると思われる。」³⁷と述べられているように、企業会計が採用する (a) の仕訳では経済的実体を表示しておらず、企業会計原則第二の一の B「費用及び収益は、総額によって記載することを原則とし、費用の項目と収益の項目とを直接に相殺することによってその全部又は一部を損益計算から除却してはならない。」とする、総額主義の原則の趣旨に反することとなる。

以上のように、資産の無償譲渡または低額譲渡による収益の認識については、企業会計上、いまだ明らかにされておらず、検討を要する項目とされている。

また、「無償による役務の提供」についても、資産の無償譲渡の場合と同様、企業会計上どのように処理を行うのか明確にされていない。「無償による役務の提供」の場合、「資産の無償譲渡の場合には、現在ある資産がなくなるので、その無償譲渡による収益の認識計上は行われなくとも当該資産の除却に関する経理は行われるのであるが、役務の無償提供の場合には、形のない用役の給付であることから、役務の提供による収益とこれに対応する原価との個別的な対応が困難であることが多く、また、資産の無償譲渡の場合の資産の除却に関する経理に相当する経理すなわち無償提供した役務に対応する原価の費用計上は、他の有償提供によるものと一括して行われるのが通常であろう」³⁸と考えられている。

³⁷ 品川芳宣『課税所得と企業利益』（税務研究会、1982年）、216頁。

³⁸ 中村利雄、前掲注2、52頁。

つまり、「無償による役務の提供」の場合には、目的物が役務であることから、その提供による収益とこれに対応する原価との個別対応が困難であるため、資産の無償譲渡の場合と比較すると、理解が容易でない面がある。しかし、無償提供した役務に対応する原価の費用計上は、他の有償提供によるものと一括して行われるのが通常であるならば、資産の無償譲渡の場合と本質的に差異は存しないと考えられる³⁹。

このように、企業会計上、「無償による役務の提供」においても、「無償による資産の譲渡」の取り扱いと同様に、適正時価による経理の当否は明確にされておらず、「無償による役務の提供」による収益の計上は行われていない。

次に、「無償による資産の譲受け」について確認する。すでに検討したように、資産の無償譲渡または低額譲渡による収益の認識については、企業会計上、いまだ明らかにされておらず検討を要する項目とされているのに対し、「無償による資産の譲受け」の場合には、無償取得資産を適正時価等で計上することとされており、原則として適正時価をもって収益を計上することとされている。このことは、企業会計原則第三の五のFにおいて「贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得原価とする。」と定められていることから明らかである。無償により資産を譲受けた場合に収益を計上することについては、現実に利益を得ていることを明示できるため、「無償による資産の譲渡又は役務の提供」の場合に比し、それほど抵抗はないものと考えられる。

ここで、「公正な評価額」とは、贈与を受けた時点における時価（再調達価額）を意味するものと解されている⁴⁰。また、金融商品に関する会計基準では、「時価とは公正な評価額をいい、市場において形成されている取引価格、気配又は指標その他の相場（以下『市場価格』という。）に基づく価額をいう。市場価格がない場合には、合理的に算定された価額を公正な評価額とする」⁴¹とされている。

したがって、企業会計上、「無償取引」については、資産の譲受側では収益認識の根拠となる定めがあるが、資産の譲渡側および役務の提供側では、収益として何らかの項目の認識を要求するような定めは存在しない。

以上のように、企業会計では収益を認識しない「無償取引」について、法人税法では「無償取引」に係る収益も「益金の額」に算入されることになる。しかし、法人税法上、「無償取引」に係る収益発生事由については、種々の学説および判例等があり、いまだ統一の見解が存在しないのである。また、法人税法で定める「収益の額」と「公

「例えば、電気事業者が電力、ガス事業者がガス、鉄道事業者が旅客運送の役務の無償提供を行ったとすれば、税法上はそれぞれの事業者につき、「電気料」、「ガス売上」、「旅客運賃収入」として収益が計上され益金の額に算入されることとなるが、これに対応する原価は、すでにそれぞれの事業者において「営業費用」（発電費、送電費、変電費、配電費等）、「売上原価」、「運送費」等に含めて費用に計上されているがごとくである。」（同上、52頁）。

³⁹ 同上、52頁。

⁴⁰ 武田隆二『最新 財務諸表論〈第7版〉』（中央経済社、2001年）、244頁。

⁴¹ 企業会計基準委員会「企業会計基準第10号 金融商品に関する会計基準」（2008年）、II、2。

正処理基準」との関係性についても議論が絶えない論点の1つである。特に、企業会計では「無償取引」を行った場合に収益を計上する経理は採用されていないのであり、当該規定が「公正処理基準」に該当するのか明白ではない状況である。そこで、次章においては、課税所得計算と「公正処理基準」および法人税法における「無償取引」と「公正処理基準」の関係について明確にすることによって、「無償取引」に係る収益発生事由の解明の手掛かりとする。

小括

租税の特殊な性格、すなわち直接の対価性がない強制徴収作用という性格に基因して、課税の公平は税法における最も根源的、本能的な理念であるとともに、他の理念より優先されるのである。また、すべての国民は法の下に平等であるという根源的な権利を有する⁴²。したがって、租税の強制徴収作用の部面において、「税法の解釈、税務官庁における行政的指図を通じて、納税者は平等で無差別な税法の適用を要求すべきであり、ここに納税者の側からみて、課税の公平が税務における至高の公準として支持される」⁴³のである。

課税の公平概念は、税法上、同一の担税力を有するすべての人は、同一の課税を受けなければならないことを意味している。したがって、担税力の尺度についての意見の一致が前提になればならないはずであり、その最善の尺度を所得に求めているのである。

しかしながら、法人税法は、法人の課税物件たる各事業年度の所得が何であるのかを明示しておらず、直ちに、各事業年度の所得の金額の計算を規定している。そこで、法人税が予定している各事業年度の所得を明らかにするためには、法人税法が規定する課税所得計算構造をフォローすることが必要となる。

法人税法上、課税所得は、「益金の額」から「損金の額」を控除した金額として算定され、「別段の定め」があるものを除き、当該事業年度の「収益の額」が「益金の額」を構成するものとされていることから、収益概念から益金概念の規定を試みている。つまり、収益は益金の前概念ないし規定概念として用いられている。「収益の額」から「原価、費用および損失の額」を控除した差額を企業利益とするならば、課税所得は企業利益から誘導される概念であるということになる⁴⁴。

法人税が基礎とする企業利益算定のためには、会計技術を用いて算定することはいうまでもなく、法人税法第22条第4項の規定は、当然のことを規定したものと解される。しかし、「課税所得は、法人の担税力の把握を目的とするのに対し、企業利益は企業活動の成果（正確な期間損益）の表示を目的とするものであるという性格上の相違があるほか、税法上の課税要件は明確客観的なものであることが必要であるとともに、租税負担公平の

⁴² 小宮保、前掲注10、127頁。

⁴³ 同上、127頁。

⁴⁴ 武田隆二、前掲注4、33頁。

原則から画一性の要求があ⁴⁵ることから、企業利益となるが課税所得とならないものと、課税所得となるが企業利益とならないものが存在する。その1つに、法人税法第22条第2項が規定する「無償取引」に係る収益の認識が挙げられる。

法人税法第22条第2項は、「無償取引」に係る収益の認識について、例示的に列挙するという構成をとっている。すなわち、「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」の部分である。これらの取引の取り扱いについて、企業会計上との間に差異があるかどうかを検討されなければならない。つまり、法人税法第22条第2項が規定する「収益の額」とは、「公正処理基準」に従って計算されるのであり、両者の取り扱いに差異があるならば、法人税法第22条第2項の当該部分は税務上の特別の定めをしていることになるのである。

企業会計において、資産の無償譲渡または低額譲渡を行った場合の取り扱いについては、必ずしも明確にされていない。その理由として、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格は、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」⁴⁶として、資産の無償譲渡または低額譲渡を行った場合の収益計上については、帳簿価額の損費算入の経理を行えば足りるものとして、適正時価による収益計上の当否の検討は行われなかったものと考えられている。

「無償による役務の提供」についても、資産の無償譲渡の場合と同様、企業会計上どのように処理を行うのか明確にされていない。「無償による役務の提供」の場合には、目的物が役務であることから、その提供による収益とこれに対応する原価との個別的对応が困難であるため、資産の無償譲渡の場合と比較すると、理解が容易でない面がある。しかし、無償提供した役務に対応する原価の費用計上は、他の有償提供によるものと一括して行われるのが通常であるならば、資産の無償譲渡の場合と本質的に差異は存しない⁴⁷。

次に、「無償による資産の譲受け」の場合には、無償取得資産を適正時価等で受け入れるとともに、譲受けによる収益については、原則として適正時価をもって収益を計上することとされている。このことは、企業会計原則第三の五のFにおいて「贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得原価とする。」と定められていることから明らかである。

以上のように、企業会計上、「無償取引」については、資産の譲受側では収益認識の根拠となる定めがあるが、資産の譲渡側および役務の提供側では、収益として何らかの項目の認識を要求するような定めは存在しない。

⁴⁵ 中村利雄、前掲注13、177頁。

⁴⁶ 中村利雄、前掲注2、35頁。

⁴⁷ 同上、52頁。

法人税法は、その最も重要と思われる所得計算の基本原則について、これを企業会計に依拠することを認めている。この実定法上の根拠は、「公正処理基準」にみられるように、「収益の額」および「原価、費用および損失の額」につき、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従った計算を要請するところにある。しかし、法人税法で定める「収益の額」と「公正処理基準」との関係性については議論が絶えない論点の1つである。そこで、次章においては、課税所得計算と「公正処理基準」および法人税法における「無償取引」と「公正処理基準」の関係について明確にすることによって、「無償取引」に係る収益発生事由の解明の手掛かりとする。

第 2 章 課税所得計算と法人税法第 22 条第 4 項

法人税法上、法人の課税所得は、「益金の額」から「損金の額」を控除した金額とされる（法人税法第 22 条第 1 項）。しかし、法人税法は、法文上、「益金」の意義を明確にしておらず、法人税法第 22 条第 2 項において、「益金の額」とは、「別段の定め」があるものを除き、資本等取引以外にのものに係る当該事業年度の「収益の額」を内容としている。そして、「収益の額」は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算されるものとされる（法人税法第 22 条第 4 項）。

法人税法第 22 条第 4 項の規定、いわゆる「公正処理基準」は、昭和 42（1967）年の税制改正によって創設された規定であるが、その性格や解釈等については、従来から様々な議論がある。また、同規定は、昭和 40（1965）年法人税法全文改正の際に創設された規定ではなく、法人税法第 22 条第 2 項との関係性を論ずる前に、まず「公正処理基準」導入の背景およびその意義を知ることが重要であると考えられる。

そこで本章においては、「公正処理基準」の立法趣旨およびその意義を検討した後、課税所得計算と「公正処理基準」との関係について考察するとともに、「公正処理基準」の設定理由である「税制簡素化」の趣意を明確にし、「無償取引」と「公正処理基準」との関係について考察する。

第 1 節 「公正処理基準」導入の背景

第 1 章において検討したように、法人税の課税標準となる各事業年度の所得の金額は、「別段の定め」および資本等取引によって制約を受けるほか、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（「公正処理基準」）に基づき算定される企業利益を基礎として誘導されるものである。

「公正処理基準」は、昭和 42（1967）年の法人税法改正（昭和四十二年法律第二十一号）において設けられたものであって、当初から存していたものではない。「公正処理基準」が明確な意見書として現れたのは、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、企業会計原則の方から、法人税法に調整を求める形で公表された「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）においてである。同意見書は次のように述べ、法人税法との調整に関する問題を明らかにした。

「本意見書は、『企業会計原則』の理論を一貫した立場から税法と『企業会計原則』との不一致についての調整問題を述べようとするものである。もとより税法はそれ自身の理論と体系を持ち、又国家の財政政策及び租税政策を反映するものであって、『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¹。

¹ 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」（1952）、全文二。

このことは、課税所得算定の部面でも同様である。すなわち、「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」²。

しかしながら、「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る」³。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」⁴として、法人税法に対する要請がなされた。

同意見書の法人税法に対する要請について、田中勝次郎教授は次のように述べられている。同意見書が、できるだけ「企業会計原則」を採用すべきであるという意味ならば、「これまですでに税務当局の取り来った方針と一致し、できるだけ会計原則とか商人間の慣習を尊重し、しかも、税の固有の目的ならびにその原則を傷つけないためにはいかにすべきかにいて多年苦勞し来ったところであって、いまさら一般論的に安本（経済安定本部）から勧告や注意を受けるはずがない」⁵（括弧一筆者）。つまり、法人税法における課税所得計算に当たっては、一般に認められた会計原則に拠っていたことは争われない事実であることから⁶、同意見書は、法人税法において必ず「企業会計原則」を採用すべきであるという意味であり、このような立場から、具体的な問題に触れて述べられたものと解される。しかし、「これは甚だしい行き過ぎの論であって、これは、まるで税法の個性を無視したものであるというほかはない」⁷と述べられている。

このように、同意見書は、「企業会計原則」と法人税法との調整という観点から問題点を明らかにしたものであるが、「企業会計原則」の立場から調整を希望する問題点を提起しており、解決の方向性を示したにすぎないものであって、税法との実際的調整については述べられていなかった。

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、前述した昭和 27（1952）年の意見書の続編ともいべきものであるが、調整問題検討の立脚点を「企業会計原則」の立場のみに置

² 同上、総論第一。

³ 同上、総論第一。

⁴ 同上、総論第一、一。

⁵ 田中勝次郎『法人税法の研究』（税務研究会、1965年）、912頁。

⁶ 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）、114頁。

⁷ 田中勝次郎、前掲注5、912頁。

かず、税法における課税所得計算の原則をも考慮に入れて、調整の可能性を検討しようとしたものになっている。また、昭和 41（1966）年の意見書は、税法が課税所得の計算に当たり、基本的に企業の自主的経理を尊重すべきことの主張を基調としている⁸。

昭和 41（1966）年の意見書では、法人税法における企業会計に準拠する旨の基本的考え方の導入について、次のように述べている。「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」⁹。したがって、「課税所得が企業利益に基礎をおいて算出される以上、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」¹⁰と述べ、税法は企業の適正な自主的経理を尊重し、課税所得計算を行うようにすべきであるとの考えを示した。

さらに、同意見書は、税法における適正な企業経理の尊重という同意見書の趣旨を明確にするため、次のような主張を示している。「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」¹¹と述べ、適正な自主的企業経理を大幅に容認することによって、法人税法と企業会計との間に存する差異の調整をはかるべきであると主張したのである。

一方、税制面においては、昭和 40（1965）年法人税法全文改正の段階では、課税所得計算についての用語や定義を明確にするなどの税法規定の整備、明確化に重点を置かれた内容になっており、必ずしも税制の簡素化という観点からなされたものではなかった¹²。しかし、すでに述べたように、課税所得の計算については、「益金の額」と「損金の額」とに区分し、これを企業会計における収益および原価、費用および損失との関係に関連づけることとされた。これにより、通達もまた徴に入り細を穿つという状況になり、税制面においても税制の簡素化の問題が持ち上がったのである¹³。そして、次第に、法人税法と企業会計を調整する措置¹⁴がとられ、法人税法上の形式的処理の方法を企業会計に近づけ

⁸ 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、4。

⁹ 同上、総論第一。

¹⁰ 同上、総論第一。

¹¹ 同上、総論第一。

¹² 高木克己「法人税法上の『公正処理基準』の変容」（駒沢大学経営研究所、2012）、駒大経営研究第 43 巻第 3・4 号、87 頁。

¹³ 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）、74 頁。

¹⁴ 例えば、「昭和 39 年従来の貸倒準備金の一部累積方式を廃し全額洗替方式として貸倒引当金名称としたり、40 年全文改正に当り引当金名称のもの 5 つを特別措置ないし通達からはずし、法人税法本文に入れるなど」である（河合信雄「法人税法上の会計処理基準の創設」『経済論叢』（京都第学経済学会、1969 年）第 103 巻第 2 号、120 頁）。

る作業が行われたのである¹⁵。

そこで国税庁は、次のような通達をだすことによって、企業会計の自主的経理の尊重を集約した。すなわち、「改正法人税法（昭和40年3月改正）等の施行に伴う法人税の取扱いについて（直審（法）84通達）」は、税務行政の簡素化および能率化の一環として、従来までの法人税基本通達の全般的整備を前提として作成された¹⁶。

上記通達による取扱いは、「新法およびこれに基づく命令の規定の適用上準拠すべき基準を定めたものであるが、具体的な案件の処理にあたり、この取扱いを単に形式的に適用することにより、かえって法令の規定の趣旨を没却することのないような適当な処理を行うこと。なお、この取扱いが想定していないような特殊な事情のある案件で、この取扱いによることが不相当であると認められるときは、署に対し当該案件の特殊性に応じた合理的な判断を指導することとし、さらに異例のものについては、事前に庁に上申するものとする。」との基本方針を示し、法人所得算定における具体的な見解として、次のように定めている。

「法人の利益の計算に関する事項（税法が所得の金額の計算上特別の定めをしているものを除く。）について、商法その他法人の計算に関する法令の規定および一般に認められた適正な企業会計の原則により利益の計算上妥当と認められ、かつ、所得の金額の計算上も合理的と認められる方法（利益の計算上妥当と認めらる方法で、その方法による計算につき法人が一定の申告調整をすることにより所得の金額の計算上も合理的と認められるにいたるものを含む。）が二以上ある場合において、法人が当該事項につき(1)の承認（筆者注、株主総会の承認）を受けた利益の計算において適用している方法がそれらの方法のうちいずれか一の方法であるときは、当該事項については、所得の金額の計算上も当該法人が適用しているその方法が適用されるべきものであること」（傍点一筆者）。

このように、法人税法と企業会計との形式的調整の過程の上に、法人税法が企業会計の自主的経理の尊重を受け入れるという経過であった。

その後、昭和41（1966）年8月25日の「税制簡素化に関する意見」（日本租税研究協会）では、「I 税制簡素化の基本的方向」において、「課税所得は健全な会計慣行によって計算する旨を法令において規定すること」¹⁷とし、次のように述べられている。「課税所得は、本来企業利益を基礎として算定されるものであって、企業はこの企業利益を健全な会計慣行に従って計算しているのである。したがって、企業利益は、その企業の業種、業態、規模の大小等によっても多少の差異は免れないから、これらを見捨て理論のみを重視した純粋な企業利益をもって課税所得の基礎とすることは適当でない。しかるに、現行の課税所得は、このような行過ぎた純粋な企業利益を基礎としている傾向がある。」¹⁸と指摘するとともに、次のような結論を述べている。すなわち、「企業利益は、健全な会計

¹⁵ 同上、120頁。

¹⁶ 同上、121頁。

¹⁷ 日本租税研究協会「税制簡素化に関する意見」（1966年）、I、一。

¹⁸ 同上、I、一。

慣行にしたがって計算されるものであるから、課税所得も健全な会計慣行によって計算されるものであることを法令において明らかにすることが適当である」¹⁹。また、企業会計自体の問題については、これを削除することが適当であると述べ、企業の健全な会計慣行を尊重する立場を明確にした。

この意見書について、武田昌輔教授は次のように述べられている。「企業会計に関するものは健全な会計慣行によることとすべきであるというのは、もともとは理論上の問題であったものが、今や税制簡素化の問題を検討した結果として、かかる一般的原則規定を法令において明確に規定すべきであるとなっていることに注意すべきである。この意味においては、課税所得は当然一般に認められた会計原則によるものであるという点を強調しているわけではなくて、通達の削減、いかえれば、通達における画一的基準の撤廃の支柱として、このような一般的規定を設けることが要望されているのである」²⁰（傍点一筆者）。つまり、昭和 40（1965）年における法人税法全文改正に伴って、税法および通達もまた複雑なものとなり、特に通達についての弾力化および税務行政の簡素化が望まれていたのである。

また、当時、税務当局者であった塩崎潤氏は、課税所得計算を自由化、弾力化する税制に改めることが必要であると考えておられ、次のように述べられている。「現在の通達の大部分は、課税所得計算原理に関するものであり、しかもそれは、一定時点の負担の不公平をおそれるの余り、納税者の個別性から往々にして外れた画一的な計算原理を示すものであった。」²¹とし、「税制ないし税法を簡素化し、国民大衆のものとする」²²こそが必要であると述べられている。

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を認識する傾向が従来に比し大きく強まっていた²³。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、法人税法第 22 条第 4 項創設の理論的基盤となった、昭和 41（1966）年 12 月 26 日付「税制簡素化についての第一次答申」を公表したのである。

第 2 節 「公正処理基準」の立法趣旨

第 1 節において述べたように、「公正処理基準」は、昭和 27（1952）年「税法と企業会

¹⁹ 同上、I、一。

²⁰ 武田昌輔、前掲注 6、117 頁。

²¹ 塩崎潤「租税に関する通達の役割と機能」『税経通信』第 20 巻第 5 号、1965 年、45 頁。

²² 同上、46 頁。

²³ 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。

計原則との調整に関する意見書」の公表以来、企業会計と税法との調整および税制の簡素化という形で論ぜられてきたところを集約して、昭和 42（1967）年の法人税法の改正において追加されたものである。ここでは、「公正処理基準」の意義および機能を検討するために、その基点を明らかにすることを目的として、立法経緯および立法趣旨について考察する。

法人税法第 22 条第 4 項は、昭和 42（1967）年に創設された規定であるが、直接的には、昭和 41（1966）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。）を受けて創設に至ったものとされる。「昭和 41 年税制調査会答申」では、税制簡素化の基本的方向を打ち立てるに当たって、「税制複雑化の原因とその弊害」（第 1）において税制の複雑化を招いた原因または背景を分析し、結果として 2 つの要因を導いている。すなわち、「社会的な要因」と「税制の立案とその執行の態度から生じたもの」の 2 つである。

「社会的な要因」では、「税制が社会経済事象を基盤とするものである以上、社会経済事象の絶えざる変動と複雑化につれて、税制が複雑化することはいわば宿命的な傾向といわなければならない」とし、社会経済事象との関係から税制の複雑化を分析している²⁴。

次に、「税制の立案とその執行の態度から生じたもの」では、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、処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、税制改正が行われるとともに逐年複雑化の様相を濃くしたと分析されている²⁵。

上記 2 つの要因により、税制の複雑化が進めば、税制はその果たすべき役割や利点をこえて、より多くの弊害²⁶を生ずることは明白である。このような弊害は、すべて国民経済的にも大きな損害となることから、税制の簡素化を推進する必要はここに存するのである。

また、以上のような税制複雑化の弊害を是正し、その簡素化を図るため、あらかじめ 1 つの基本的方向を定め、「第 2 税制簡素化の基本的方向」において次のような点を重視すべきと説明している。税制簡素化の基本的方向として、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²⁷。

²⁴ 同上、第 1、2。

²⁵ 同上、第 1、2。

²⁶ すなわち、「煩雑な納税手続きは、納税者の生産性の向上の妨げとなり、また税制は複雑難解であるというあきらめが納税者に生ずれば、納税協力意欲はおのずから減退するであろう。さらに、課税所得を画一的に取り扱おうとする税制の態度が、期間損益等について企業の会計慣行との不一致を生ぜしめていることも加わって、納税者及び税務当局双方の事務負担の増大を招き、税務職員は形式的な否認事項の指摘に追われ真の不正事実摘発のための調査能力を減殺し、ひいては課税の実質的公平の維持に支障をきたすというようなことが生じてくる。」（同上、第 1、3）。

²⁷ 同上、第 2、1、2、3。

また、「第 3 税制簡素化のための具体的措置」において、国税と地方税、さらに国税については直接税と間接税の別ごとにその具体的措置が掲げられている。ここで、直接税については、①記帳手続の簡略化、②申告手続きの簡略化、③納税手続きの簡略化、④税法、通達の構成の平明化の 4 つが挙げられているが、①記帳手続の簡略化のなかで、次のような考え方が示されている。

「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認めることを明らかにすべきである」²⁸。

さらに、「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」として、「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」²⁹な措置が必要であるとし、次のような「所得計算の基本規定」の創設を提言している。

「(a)所得計算の基本規定

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」³⁰。

また、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は認められることとする事によつて、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」³¹とも提言し、納税者と税務当局との間の事前協議も勧奨している。すなわち、税法の課税所得の計算と商法や企業の会計慣行等との開差の縮小を図るため、税法に、企業が継続して適用する健全な会計慣行によつて課税所得を計算する旨の基本規定を設けることが、その縮小のための具体的措置の 1 つとして提言されたのである。

²⁸ 同上、第 3、一、I、1、(1)。

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

²⁹ 同上、第 3、一、I、1、(1)、(ウ)。

³⁰ 同上、第 3、一、I、1、(1)、(ウ)、(a)。

³¹ 同上、第 3、一、I、1、(1)、(ウ)、(a)。

このような答申を受けて、昭和 42（1967）年度の法人税法改正において創設された規定こそが、「公正処理基準」なのである。

昭和 42（1967）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、「公正処理基準」の立法趣旨について、次のように述べられている。

「現行法人税における各事業年度の所得の金額は、その事業年度の益金の額から損金の額を控除して計算することとされていますが、この課税所得は、本来、税法およびその通達のみによって形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ものがあります。もちろん、絶えず流動する社会現象を反映する課税所得については、税法独自の規制が加えられるべき分野が存在することも当然であります。しかしながら、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もあります。

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。」³²と説明されている。

一方で、「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、明文の規定があることを予定しているわけではありません」³³と説明されている。

また、次のような説明も続けられている。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ものを要約した」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なく、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。むしろこの規定は、具体的には、企業が会計処理において用いている基準または慣行のうち、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たものである。特殊な会計処理については、それが一般に公正妥当な会計処理の基準にのっとっているかどうかは、今後、事例についての判断（裁判所の判決を含む。）の積み重ねによって明確になっていくものと考えられている³⁴。

「公正処理基準」について、改正当時、大蔵省主税局長であり、法人税法第 22 条第 4 項の立法に多大な貢献をなされた塩崎潤氏は、規定の挿入の趣旨を、「税制の当然の論理

³² 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）、75-76頁。

³³ 同上、76頁。

³⁴ 同上、76頁。

を追認することが目的」³⁵であり、「この規定の功德は、この規定の挿入後、企業と税務の双方の気長い努力によつて企業会計の処理も進歩し、税務からも画一的な取扱いが減少して、企業側も税務当局側も企業利益と課税所得の計算に客観的な自信を持つようになれば、税法のなかの数多くの計算規定は不要となつて、税法はもちろん通達まで大いに簡素化されるとともに、税務上の否認は著減するであろうということに求めるべきであろう。」³⁶と述べられている。

また、武田隆二教授は、同規定の設定理由を次のように説明されている。「法人税法の所得計算は、本来、企業利益を前提として行わなければならないという当然の論理を追認することにより、各企業の個別事情に即した合理的な計算を容認しようとしたことであつた。…このことは昭和 42 年以降の税制簡素化の方向に反映されている（例えば、昭和 42 年の改正では減価償却資産について、また、昭和 43 年の改正では棚卸資産の評価方法について、法定の方法以外のものでも国税局長の承認を受けて選択適用できるようになった）」³⁷。つまり、基本規定の設置の目的は、税法の規定は課税所得計算に必要な最小限の規定にかぎることが、税制の当然の論理であるということを追認することであつた。「このことが実態に即した公平な課税所得計算の前提となる、という認識がそこに内在している」³⁸。

さらに、同規定の性格について、「本来、特定の会計処理の基準を限定的に指し示すものとして用いられるものではない。…すなわち、変動・発展する経済社会のなかにあつて、『一般に公正妥当』とする尺度自体の流動的・弾力的な変化を認め、ある特定の固定的・観念ないし原則をもってそれを限界づけることを避けようとするところに、その用語（「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」）のもつ普遍性を確認しなければならないであろう。」³⁹（括弧一筆者）と述べられている。

また、金子宏教授は、「公正処理基準」は、「法人の各事業年度の所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきこと（『企業会計準拠主義』）を定めた基本規定」⁴⁰であり、公正処理基準の解釈として、「一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味する…。その中心をなすのは、企業会計原則・同注解、企業会計基準委員会の会計基準・適用基準等、中小企業の会計に関する指針…、会社法、金融商品取引法、これら法律の特別法等の計算規定・会計処理基準等である…が、それに止まらず、確立した会計慣行を広く含む解釈と解すべきであろう」⁴¹とされる一方で、「企業会計原則の内容や確立した会計慣行が必ずしも公正妥当であると

35 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。

36 同上、5 頁。

37 武田隆二『法人税法精説』（森山書店、2000 年）、35 頁。

38 同上、35 頁。

39 同上、36 頁。

40 金子宏『租税法〔第 18 版〕』（弘文堂、2013 年）、295 頁。

41 同上、296 頁。

は限らない」⁴²ことに注意する必要があると述べられている。

以上のように、「公正処理基準」の立法趣旨は、法人税法の簡素化を図るに当たり、税法の当然の論理を追認することを目的とするものであった。つまり、課税所得の計算は、税法以前の概念や原理を前提としていることを明かにした確認の規定と位置付けることができる。このことは、「公正処理基準」が概念的抽象的な存在であることを示している。すなわち、「公正処理基準」は、企業会計原則等の特定の規則や基準に限定されるものではなく、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。それは、経済社会の進展に伴い常に流動化していくものであり、客観的基準の存在をその内容とするものではない。企業と税務の双方の気長い努力によって日々構築されていくものであると解される。

上述したように、税法における課税所得計算に当たっては、一般に認められた会計原則によっていたことは争われない事実であり、「公正処理基準」は、税法の当然の論理を追認することを設定の理由としている。しかし、「企業会計に関するものは健全な会計慣行によることとすべきであるというのは、もともとは理論上の問題であったものが、今や税制簡素化の問題を検討した結果として」⁴³述べられているという指摘にみられるように、「公正処理基準」の本質は、税制簡素化に求められると解される。そこで、次節において税制簡素化の趣意を考察し、課税所得計算との関係性を明らかにする。

第3節 税制簡素化の意味と「無償取引」

法人税法第22条第4の規定は、「昭和41年税制調査会答申」を受けて創設に至ったものであった。当該答申では、税制の複雑化を招いた原因または背景を、「社会的な要因」と「税制の立案とその執行の態度から生じたもの」の2つの要因であると分析し明確にすることで、税制の複雑化による弊害を是正する1つの方向性を明らかにした。すなわち、税制の簡素化である。

税制簡素化の基本的精神について、主税局の立案を担当された大蔵省税制一課課長補佐であった久保田一信氏は、「主として企業の課税、企業利益の計算というものと、法人税の課税所得の計算というものをできる限り一致させる」⁴⁴ことが、税制簡素化の精神であると述べられている。そして、前節で述べたように、税制簡素化の基本的精神の基底には、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の3つの意向が存するのである。

⁴² 同上、296-297頁。

⁴³ 武田昌輔、前掲注6、117頁。

⁴⁴ 「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、83頁（久保田一信氏 発言）。

上記3つの意向からわかるように、税法をして単に「企業会計原則」や商法に一致せしめることだけが税制簡素化ではない。法人税法上の課税所得の概念は、国の租税収入の大半を占める法人税の適正・公平な課税を目途として定められている。これに対し、商法は、「主として株主及び債権者の保護を目的として『配当可能利益』を限定する趣旨の下に『会社利益』を定めており」⁴⁵、「企業会計原則」の場合は、「企業それ自体の立場に立って継続企業としての会計処理の基準を定める見地から『企業利益』を明らかにしている」⁴⁶。このように、法人税法の「課税所得」、商法上の「会社利益」および「企業会計原則」の「企業利益」は、3者それぞれの目的が異なることから、3者の間に相違が生じているのである。

上記3者それぞれの目的を離れて、「企業会計原則」や商法に一致せしめることのみが税制簡素化の唯一の目的であるとする態度は、税制簡素化の真の狙いを混乱させる原因でもあるのである。

法人税法上の課税所得の概念は、国の租税収入の大半を占める法人税の適正・公平な課税を目途として定められている以上、税制の「簡素化は、税負担の変動や税収の異動をもたらすことが目的ではないことから若干の変動や異動は、大きな目的を持つ簡素化の付随的現象として許容する必要はあるとしても、工夫をこらして税負担の変動や税収上の影響を避けることができる簡素化案を作成する必要がある」⁴⁷のである。その結果として、税法、商法および企業会計の3者の一致により、企業と税務当局との双方に大きな利便をもたらし、税制簡素化の大きな狙いに合致するのである。

したがって、税制は、「納税者や政府当局などの生産性の高い活動を阻害しないこと、裏返していつて、ややもすればむやみに複雑となつて経済社会全般の生産性を阻害しがちの税制を簡素化すれば経済社会全般の生産性が高められるということが認識されなければならない」⁴⁸のである。つまり、税制簡素化の狙いとは、「経済社会全般の生産性の向上」なのである。それは、「経済社会全般であるから、納税者だけの生産性ではなく、税制がある以上、調査のため必要な税務当局をして無駄な検算や不合理な否認の事務に従事させることを少なくして、できる限り生産性を高めるものでなければならない」⁴⁹。

以上のことから、税制簡素化の目的とは、「企業会計が単に机の上で考え出したような会計方法を企業会計と税法との一致という名目で税法の上に追加することにあるのではなく、企業と税務の側に課された非生産的な負担を排除することにあるのであるから、この目的に照らして煩雑さをなくすこと」⁵⁰である。税法、商法および企業会計の3者の一致というようなことは、それを達成するための現時点的な1つの方法にすぎないのである⁵¹。

⁴⁵ 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』『會計』第92巻第7号（1967年）、54頁。

⁴⁶ 同上、54頁。

⁴⁷ 税制調査会、前掲注23、第2、3。

⁴⁸ 塩崎潤「税制簡素化の意味」『企業会計』第19巻第12号（1967年）、11頁。

⁴⁹ 同上、11頁。

⁵⁰ 塩崎潤、前掲注35、6頁。

⁵¹ 同上、3頁。

このように、「公正処理基準」の設定理由は、法人税法の簡素化を図るに当たり、税法の当然の論理を追認することを目的とするもので、課税所得は、税法およびその通達のみによって形成されるものではなく、税法以前の概念や原理を前提とするものであった。しかしそれは、企業会計原則等の特定の規則や基準に限定されるものではなく、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を指しており、税制簡素化が「経済社会全般の生産性の向上」を図るために行われたことに鑑みると、企業側だけではなく税務側をも含めた意味での「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」であると解される。

したがって、税法は、「課税所得の計算について、企業会計とは独立した所得計算の体系を持っているわけではなく、企業会計の利益計算が、税法の意図している公平な所得の計算に一致する限り、これを是認し、企業利益の計算を前提として、最小限度必要な要求を規定することによって、課税所得の計算を行なうこととしているにすぎない」⁵²のである。このことから、単に企業利益と課税所得を一致させようとするよりも、両者の差異の生ずる原因をよく見究め、徐々に企業会計および税務が双方に進歩して行くように期すべきである⁵³。

以上のような税制簡素化の基本的考え方に基づいて、最も重点を置かれたのは、課税所得計算の弾力化であった。この点について、当時の税制調査会税制簡素化特別部会の専門委員であった武田昌輔教授も、税制簡素化の基本的な方向として、「企業会計の方法について定めている規定は、原則として廃止又は簡素化する。このように規定を整備することによって、企業の会計方法の採用についての弾力性を認める」⁵⁴と述べられ、現行法人税法が細部にまで規定しすぎていることを指摘されている。

すでに述べたように、「昭和 41 年税制調査会答申」においても、健全な会計慣行によって課税所得を計算することが適当であるとし、「税法は、…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、幅広い計算原理を認めることを明らかにすべきである。」⁵⁵としている。

このように、従前の課税所得の計算は、「企業会計処理の未進歩や恣意に起因して、あるいは負担の公平という観念にとらわれて、やや画一的に過ぎ、弾力性に欠ける面が相当あ」⁵⁶ったのである。このような税制の画一主義的傾向を招いた原因の 1 つとして、税法の全体を支配する基本原則である「公平性の原則」が考えられる。「公平性の原則」、すなわち、同一の経済状態にある企業には同一の負担という原則から、課税所得計算の明確性と簡便性を図ろうとする余り、課税所得計算方法が画一的なものとなってしまう

⁵² 泉美之松、前掲注 45、66 頁。

⁵³ 同上、66 頁。

⁵⁴ 税制調査会「税制調査会第 9 回税制簡素化特別部会 速記録」（1967 年）、26-27 頁。

⁵⁵ 税制調査会、前掲注 23、第 3、I、(1)。

⁵⁶ 塩崎潤、前掲注 35、4 頁。

たのである⁵⁷。

このことが原因となって、企業に対する税務調査の増加、ひいては経済社会全般の生産性の向上を阻害する結果となっていた。これが、企業の自主的経理の容認の背景であり、単に、法人税法の所得計算が企業利益を前提として行わなければならないという当然の論理を追認するためだけではないということである。つまり、課税所得の計算上、「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」⁵⁸ということである。

企業の自主的経理の容認により、「できる限り画一主義を税制から排除して納税者の選択の範囲を広げれば、税制は弾力性や柔軟性を増し、真の意味の課税所得や課税財産が把握されて支払能力に合った課税とな」⁵⁹り、その結果として税制簡素化への途につながるのである。つまり、税制の弾力化を図ることにより、各企業の状況の変化に対応する柔軟性が増し、個別的事情に即した課税所得計算を行うことができるようになるのである。

また、税制簡素化が必要とされた背景には、「租税法律主義」の過剰な適用が関係している。「租税法律主義」は、課税標準、税率、納期、罰則などについて、法律の規定によって初めて納税義務を負うという意義は大きい、この「租税法律主義」の意味するところは、「税法以前の社会的事実である所得や企業利益、あるいは財産の定義や計算原理をこまかく規定するところにあるのではなく、課税標準が何か、税率はどの程度かという租税プロパーのことを法律で規定することにある」⁶⁰。税法は、商法でもなければ企業会計法でもなく、それを前提として租税を徴収するものであることから、主として租税回避その他租税目的プロパーの見地から否認しなければならない場合に初めて「租税法律主義」の適用が前面に出てくるものである。わが国の税法は、法人税法だけを採り上げてみても、税法というよりも企業会計法に近いといって過言ではなく、その原因は、「租税法律主義」の誤解および過剰な適用であり、その結果として税法の複雑化、非弾力化を招いていたと解される⁶¹。

⁵⁷ 泉美之松、前掲注 45、66 頁。

⁵⁸ 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）、10 頁。

例えば、「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つて修正されなければならない。」（同上、10 頁）。

⁵⁹ 塩崎潤、前掲注 48、13 頁。

例えば、減価償却制度をあげることができる。「シャープ改正以前の法人税の課税所得の計算上は、償却の方法は定率法一本、たな卸資産の評価方法は、平均法一本であったが、それで『同一の経済的地位にある者については同一の負担』と解されている形跡があつた。しかし、シャープ勧告によって、定額法、取替法、生産高比例法が償却方法として追加され、また、八つにも及ぶたな卸資産の評価方法が認められて、法人企業の選択いかんによつて各事業年度の所得の金額が異なつても負担の不公平と非難する者はいなくなつた。」（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）、149 頁）。

⁶⁰ 塩崎潤、前掲注 48、12 頁。

⁶¹ 同上、12 頁。

税制簡素化の趣意を以上のように捉えると、税制簡素化とは、たとえば、減価償却制度にみられるように、法人の利益の計算に関する事項について、一般に認められた適正な企業会計の原則により利益の計算上妥当と認められ、かつ、所得の金額の計算上も合理的と認められる方法が2以上ある場合において、法人が利益の計算において適用している方法が、それらの方法のうちいずれか1つの方法であるときは、当該事項については、所得の金額の計算上も当該法人が適用しているその方法が適用されるべきものであるということである。

したがって、従前までの画一的な取り扱いから、個別事情に即した取り扱いを容認し、それが適正・公平な課税を維持できる場合に限り、納税者に対し広く会計処理の選択性を認めるためのものと解される。それは同時に、「課税所得に関する規定をすべて税法に織り込むことは必要でなく、他の規定に依存することも可能である」⁶²と解され、「基本規定（法人税法二二条二項及び三項）のうち税務上の特別の定めをしたもの及び『別段の定め』には適用がな」⁶³く、課税所得計算上、適正・公平な課税を維持できる場合に限り、「基本規定及び『別段の定め』により税法独自の規制が加えられていないいわゆる白地部分を埋めるための規定である」⁶⁴ということができる。

税制簡素化または「公正処理基準」の適用範囲を上記のように解すると、法人税法第22条第2項が規定する「無償取引」との関係は以下のように導かれる。

第1章において検討したように、「無償取引」について、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、「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」⁶⁵と述べるに止まっている。

また、日本会計研究学会・税務会計特別委員会により昭和41年5月26日に公表された「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っているが、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。」⁶⁶と述べ、「無償取引」に係る収益についての問題提起のみに止まっている。

企業会計上の「無償による役務の提供」について、中村利雄教授は、「役務の無償提供

⁶² 武田昌輔、前掲注6、141頁。

⁶³ 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、177-178頁。

⁶⁴ 同上、178頁。

⁶⁵ 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）、総論三、(7)。

⁶⁶ 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)。

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⁶⁷と述べられている。

商法における「無償取引」の取り扱いについては、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」において次のように述べられている。「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⁶⁸。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。」⁶⁹と述べられている。

「無償による資産の譲受け」については、法人税法上、「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。」⁷⁰とされており、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。一方、「企業会計原則」では、第1章で検討したように、「贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得原価とする」（企業会計原則第三、五、F）とし、「公正な評価額」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。

しかしながら、法人税法に「無償取引」が明文化された昭和40（1965）年当時、企業会計においては、法人企業を株主から独立した企業実体と捉え、「その他の資本剰余金」項目も資本取引に基づくものとして資本剰余金に含まれるものとされていた。したがって、昭和49（1974）年改正前の旧企業会計原則注解7においては、(a)会社更生及び整理等に基き生じた固定資産評価差益、(b)資本的支出に充てられた国庫補助金（建設助成金）及び工事負担金、(c)資本補填を目的とする贈与剰余金又は債務免除益、(d)貨幣価値の変動に基き生じた保険差益等、は「その他の資本剰余金」として資本剰余金に含まれると定めていた⁷¹。つまり、「無償による資産の譲受け」の場合には、無償取得資産を適正時価等で受け入れるとともに、譲受けによる収益については、原則的には資本取引に係る収益として資本剰余金（その他の資本剰余金）に属するものとしていた⁷²。

⁶⁷ 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）、52頁。

⁶⁸ 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)。

⁶⁹ 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。

⁷⁰ 志場喜徳郎『法人税』（中央経済社、1958年）、123頁。

⁷¹ 中村利雄、前掲注63、214頁。

⁷² 中村利雄、前掲注67、53-54頁。

したがって、法人税法に「無償取引」が明文化された昭和 40（1965）年当時は、企業会計上、「無償による資産の譲受け」による収益を認識する規定は存していなかったということである。

以上のことから、法人税法第 22 条第 2 項により明文化されている「無償取引」については、「企業会計原則」や商法（会社法）等では、「無償取引」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⁷³、現状では収益として認識されていない（現状では、「無償による資産の譲受け」を除く）。つまり、「無償取引」に係る収益の認識に関する規定は、税法においてのみ規定されていることから、当該規定は税法固有のものであり、適正・公平な課税の範囲内での会計処理の選択性を容認するという「公正処理基準」の適用はないと解される。また、法人税法第 22 条第 2 項が創設された当時（昭和 40 年）の企業会計上の「無償による資産の譲受け」の取り扱いについて、当該収益は原則的には資本取引に係る収益として資本剰余金（その他の資本剰余金）に属するものとされていたことに鑑みると、「無償による資産の譲受け」においても「公正処理基準」の適用はないということができる。

小括

「公正処理基準」は、昭和 42（1967）年の法人税法改正において設けられたものであって、当初から存していたものではなかった。それが明確な意見書として現れたのは、昭和 27（1952）年「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）においてであった。しかし、同意見書は、「企業会計原則」と税法との調整という観点から問題点を明らかにしたものであるが、「企業会計原則」の立場から調整を希望する問題点を提起しており、解決の方向性を示したにすぎないものであって、税法との実際の調整については述べられていなかった。

その後、昭和 41（1966）年に「税法と企業会計との調整に関する意見書」（企業会計審議会）が公表された。この意見書は、税法が課税所得の計算に当たり、基本的に企業の自主的経理を尊重すべきことの主張を基調としている。すなわち、適正な自主的企業経理を大幅に容認することによって、税務と企業会計との間に存する差異の調整をはかるべきであると主張したのである。

一方、税制面においては、昭和 41（1966）年「税制簡素化に関する意見」（日本租税研究協会）において、「企業利益は、健全な会計慣行にしたがって計算されるものであるから、課税所得も健全な会計慣行によって計算されるものであることを法令において明らかにすることが適当である」⁷⁴と述べ、企業会計自体の問題については、これを削除することが適当であるとし、企業の健全な会計慣行を尊重する立場を明確にしたのである。

⁷³ 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。

⁷⁴ 日本租税研究協会、前掲注 17、I、一。

以上のような経緯を経て、法人税法第 22 条第 4 項の創設に直接的に影響を与えた、「昭和 41 年税制調査会答申」が公表されたのである。

「昭和 41 年税制調査会答申」は、税制の複雑化を招いた原因または背景を分析するとともに、その簡素化を図るため、次の 3 つの基本的方向を定めた。すなわち、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の 3 つである⁷⁵。これら 3 つの意向からわかるように、単に「企業会計原則」や商法に一致せしめることだけが税制簡素化ではなく、3 者の一致というようなことは、税制を簡素化することによる経済社会全般の生産性の向上という目的を達成するための現時点的な 1 つの方法にすぎないのであった。

以上のように、公正処理基準導入の目的、すなわち、税制簡素化の目的とは、主として企業の課税、企業利益の計算というものと、法人税の課税所得の計算というものをできる限り一致させることであるが、税法をして単に「企業会計原則」や商法に一致せしめることだけが税制簡素化ではなかった。それは、単に企業会計と税法との一致という名目で税法の上に追加することにあるのではなく、企業と税務の側に課された非生産的な負担を排除することにより、この目的に照らして煩雑さをなくすことを狙いとするものであった。

この目的に沿う形で、法人税法上、法人の会計方法について定めている規定は、原則として廃止または簡素化することで、法人の会計方法の採用についての弾力性を認めたのである。つまり、企業会計の利益計算が、税法の意図している公平な所得の計算に一致する限り、これを是認し、企業利益の計算を前提として、法人税法上は最小限度必要な要求を規定することによって、課税所得の計算を行うこととしたのである。

したがって、税法の複雑化および非弾力化を招いた原因の 1 つである「租税法律主義」の過剰な適用を避けるとともに、従前までの画一的な取り扱いから、個別事情に即した取り扱いを容認することで、納税者に対し広く会計処理の選択性を認めることにより、それぞれの状況の変化に対応する柔軟性が増し、個別的な事情に即した課税所得計算を行うことができるようになるのである。

以上のことから、「公正処理基準」とは、税制簡素化の目的を踏襲した上での会計処理の選択性を認めるための規定であり、法人税法のみに規定される「無償取引」については、何ら影響を及ぼさないということになる。このことから、法人税法が規定する「無償取引」に係る収益とは、税法固有のものであることが明確となった。

そこで次章では、対価を伴わない「無償取引」からも益金に算入される収益が発生する論理を研究するにあたって、現行法人税法が依拠しているとされる課税所得概念、すなわち、「包括的所得概念（純資産増加説）」⁷⁶について、それがどのような理論のもとで生ま

⁷⁵ 税制調査会、前掲注 23、第 2、1、2、3。

⁷⁶ 「包括的所得概念」の考え方のもとでは、「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

れ、どのような所得概念であるのかを明確にするため、所得概念の基礎理論たる「包括的所得概念（純資産増加説）」について研究する。

ることになり、したがって、反覆的・継続的のみではなく、一時的・偶発的・恩恵的利得も所得に含まれることになる。この考え方は、純資産増加説とも呼ばれ」（金子宏、前掲注 40、178 頁）ている。

第3章 包括的所得概念の研究

前章において明らかにしたように、「企業会計原則」や商法（会社法）では、「無償取引」に係る収益を認識する会計処理は明らかにされておらず、税法固有のものだということができる。

法人税法が課税所得算定に当たって、企業利益ないし適切に運用されている企業の会計慣行を基礎としていることは古くからいわれているところである¹。しかし、「無償取引」については、税法固有のものであることから、法人税法が依拠する課税所得概念を明らかにすることが、法人税法における「無償取引」に係る収益発生事由の解明へと繋がるはずである。

現行法人税法は、法人の課税標準たる所得の意義を、「益金の額から損金の額を控除した金額」（法人税法第22条第1項）と定めている。これは、原則としてすべての法人所得を課税の対象とする趣旨であると解されている²。

このように、現行法人税法が、原則としてすべての所得を課税の対象とする建前をとっていることから、現行法人税法が依拠している課税所得概念は、「包括的所得概念（純資産増加説）」³ということができ、その背後にある考え方は課税の公平原則であるとされる⁴。

そこで本章では、現行法人税法が依拠しているとされる所得概念、すなわち、「包括的所得概念（純資産増加説）」について、それがどのような理論のもとで生まれ、どのような所得概念であるのかを明確にするため、その理論の基礎を築き、発展させたシャンツ（G.Schanz）の理論およびシャンツの見解を「理念」として受け継いだヘイグ（R.M.Haig）、サイモンズ（H.C.Simons）の考え方を整理し、所得概念の基礎理論たる「包括的所得概念（純資産増加説）」について検討する。

¹ 「現行法人税における各事業年度の所得の金額は、その事業年度の益金の額から損金の額を控除して計算することとされていますが、この課税所得は、本来、税法およびその通達のみによって形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ものであります。もちろん、絶えず流動する社会現象を反映する課税所得については、税法独自の規制が加えられるべき分野が存在することも当然であります。しかしながら、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もあります。」（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）、75-76頁）。

² 金子宏「所得概念について」『税経通信』第25巻第6号、1970年、56頁。

³ 包括的所得概念の考え方のもとでは、「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、したがって、反覆的・継続的のみではなく、一時的・偶発的・恩恵的利得も所得に含まれることになる。この考え方は、純資産増加説とも呼ばれ」（金子宏『租税法〔第18版〕』（弘文堂、2013年）、178頁）ている。

また、「わが国の法人税法は、純資産増加説を基底としている。それは、所得概念の画定において包括的・広義所得概念をとり、またシャンツの意味での純資産増加説にみられる所得計算方式を予定しているからである。」（武田隆二『法人税法精説』（森山書店、2000年）、66頁）。

⁴ 金子宏、前掲注2、56頁。

第1節 シャンツの所得概念

所得概念を包括的に構成する試みを、体系的な形で最初になしたのは、ゲオルク・シャンツ (Georg Schanz) であった。シャンツは、1896年に「所得概念と所得税法」と題する論文を発表し⁵、「担税力」の指標としての「所得」ということを理念に、いわゆる取得型(発生型)所得概念⁶の一つである「純資産増加説」と称される所得概念の考え方を明らかにした⁷。

シャンツは、より明確な所得概念の定義を確立すべく、所得概念を明らかにする前に、まず、収益概念から出発している。

収益において重要なことは、「つねに、ある量の財もしくはその価値の、出処にたいする遡及的な関係である」⁸。そして、「収益とはいわば、何らかの発生してくるもの、獲得されたもの、あるいは獲得されるべきものという」⁹ことについてはなんら意見の相違はないとされる。

さらに、収益には、その下位概念として「粗(総)収益」と「純(正味)収益」とに分類される。この分類は、収益の獲得に要した費用を控除するか否かによるものであり、「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・借り料・地代)を控除したものが「純(正味)収益」であるとしている¹⁰。そして、「純(正味)収益」から債務利子を控除したものが「純利益」であるとし、「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」と観念しおり、全体としてこの所得概念が、「商人の純利益」と一致すると考えている¹¹。

⁵ 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、23頁・第105号、127頁・第106号、95頁・第107号、121頁において完訳されている。

⁶ 「取得型(発生型)所得概念」とは、「所得とは一定期間の間に納税者に生ずる経済的利得(gain)であると観念されている。」(金子宏「租税法における所得概念の構成(一)」『法学協会雑誌』第83巻第9・10合併号、1255頁)。

また、「取得型(発生型)所得概念」には本稿でとりあげる「包括的所得概念」とは別に、「制限的所得概念」という見解が存在する。この所得概念の考え方とは、「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」(金子宏、前掲注3、164頁)。

さらに、所得概念の類型の1つとして、「取得型(発生型)所得概念」とは別に「消費型(支出型)所得概念」と呼ばれるものがある。この所得概念は、「納税者の各年度の利得のうち、効用ないし満足の源泉である財貨やサービスの購入に充てられる部分のみを所得と観念し、蓄積(貯蔵・投資)に向けられる部分は所得の範囲から除外する」(金子宏「租税法における所得概念の構成(一)」『法学協会雑誌』第83巻第9・10合併号、1255頁)のである。

⁷ 辻山栄子『所得概念と会計測定』(森山書店、1991年)、36頁。

⁸ 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5、23頁。

⁹ 同上、23頁。

¹⁰ 同上、25頁。

¹¹ 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。

しかしながら、この収益という表現は、ある客体、企業または特定の経済活動に対する直接的な関係という点では傑出した利点を示しているが、「所得概念を構成する段になると、事情は一変する。所得概念のばあい、個人の経済力全体が問題になるからである。われわれが知ろうとするのは、ある個人がこの期間内に、自分自身の資産を損なったり外部からの資力（負債）を受け入れたりすることなく、自由に処分しうるどれほどの資力をもっているのかという問題である」¹²。

また、シャンツによれば、個人はその支払能力（担税力）に応じて、共同体を支えるべきであるという思想が支配的である限り、所得概念は、1つの重要な公的な仕組みである税制のためにもまた必要であり、このように方向づけられた所得概念が無条件に求められているとする¹³。

シャンツは、このような見地から従来の諸学説（特に所得の範囲をせまく限定する学説）に検討を加え、それらがいずれも間違った主張の上に立っていることを指摘し、所得を「一定期間の資産の純増」であるとして、次のように定義した。

「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。…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权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このような資産に転ずるのである」¹⁴。

期中に増加した財産が期末においてなお存在するとは限らず、消費されれば財産として残らないのは自明のことである。期首と期末にだけ存在する財産が比較されるのみではなく、期中に生じた一切の財産の増加が「純資産の増加」であり、また、純資産の増加について、これと期末において存在する財産状態とを混同してはならないと指摘した。

この定義の下においては、所得の概念は包括的であって、「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」¹⁵。

シャンツにとって重要なことは、新たに付加された給付能力（担税力）の大きさを知ることであり、それがどのような性質のものであれ、財産の増加として把握されるかぎ

¹² 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5、27頁。

¹³ 同上、27-28頁。

¹⁴ 同上、46-47頁。

¹⁵ 同上、47頁。

り、給付能力（担税力）の増加を客観的に証明することになるのである¹⁶。すなわち、「われわれが知りたいのは、特定の期間に、その元本を食いつぶしたり負債を背負ったりすることなく、ある人がどれほどの経済的支払能力—たとえばある特定年度にこの人が処分しうような支払能力—を手に入れるか、ということなのである。この額が反復するか否か、それが何から構成されているのか、それが反復の可能性を持つか否か、といった問題は当該年度についてはどうでもいいことなのである」¹⁷。

以上のシャンツの見解を、彼自身で以下のように示し、所得概念の基本的立場を明確にしている。

「あらゆるものを一つの貯水池に集めてやりさえすれば、それが所得となり、その貯水池から二本の水路を通してやりさえすれば、下の水路が消費に、上の水路が基本資産に、それぞれつながるものとなるのである。そう考えればもっと正確に議論が進められると私は思っている。財は主として下の水路を通じて流れ、財があり余るほど十分にあって貯水池の上の水路の位置に達するばあいにはのみ、上の水路は用いられることになる。たとえば、高額の営業利益、高額の給与、高額の賃金、…などのほとんどが上の水路に達するのである。さらに、富くじ賞金、贈与、相続、キャピタルゲインなどの臨時的流入のばあいもまたこの水路に達することになる。これらの資産の増加を全て算入して初めて所得の分配と所得の用途の世界とが解明され、統一的な考察方法のもとに置かれることが可能となる」¹⁸。

このように、シャンツの所得概念は、「純（正味）収益」の概念よりも広い範囲が与えられている。また「正規の簿記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づいている。」¹⁹と述べ、シャンツの見解が商人の見解と類似するものであることを強調している。

ところで、シャンツは、未実現利益（未実現キャピタル・ゲイン）について、必ずしも明確な見解を示していない。しかし、シャンツがとりあげた例である土地投機家の例²⁰、土地および株式の例²¹から、シャンツは未実現の価格変動（未実現利益）も所得として

¹⁶ 清永敬次「シャンツの純資産増加説（一）」『税法学』第85号、1958年、15頁。

¹⁷ 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5、39頁。

¹⁸ 同上、52頁。

¹⁹ 同上、46頁。

²⁰ 「土地投機家の所得は、ばあいによっては全て土地の価値増加に依存している。彼は土地を購入し数年後にこれを購入時より高値で売却する。物件の価額上昇の程度に応じた借金をすることによって、彼は物件売却の時点に先んじて、その価額の上昇分を自分の消費需要のために利用するのである。つまり彼はそれを糧として生活しているのである。地代の増加それ自体や土地資本から得られる利子が彼の所得ではなく、将来収入の現見積計上で得られた付加価値 *kapitalisierter Mehrwerth* が彼の所得である」（同上、53頁）。

²¹ 「一年に平均して3千マルクほど増加する土地を所有する人は、この3千マルクに当る分を、債

捉えていると解される²²。

しかしながら、続けて、「あらゆる物件について価値の増減が発生すると信ずるのは誤りであろう。」²³と述べている。貸借対照表を作成する商人の事業物件と譲渡物件の評価基準の例²⁴では、商人の事業物件の評価基準は購入価格で評価されるべきことを明らかにし、商人の譲渡物件の評価基準に関しては、「賢明な商人ならば、まだ実現していない利益をすでに確保されたものと見なすことを嫌う」²⁵と述べている。

また、その後続く例²⁶からは、最初の取得価額（10万マルク）を限度とする低価法における未実現の評価増（益）が生ずる可能性を見出すことはできる。しかし、未実現利益の計上は、取得価額を越える評価増（益）の問題であるが、取得価額を越える価格の増価については言及していない²⁷。つまり、シャンツは、未実現利益も所得に含めるべきとしながらも、評価基準においてそれを具体的に根拠付ける結論には至らず、実現利益のみしか彼自身の説に含めることができなかつたと解される。

武田隆二教授は、シャンツにおける「純資産増加説」の理論的帰結として、「国民経済的観点から、未実現の利益を所得に含めるべきであるということになるのであるが、その実際の利用可能性という観点から、実現せる価値変動に限定せざるをえなかつた、という解釈がシャンツの純財産増加説に対する評価として容認すべき道筋であると考えた。理論的帰結が、実際の利用可能性に譲歩せざるをえなかつた」²⁸と解されている。

また、一般的に、シャンツの純資産増加説は、所得の範囲に関する概念であると解釈

務調達を通じて消費することが可能であるが、この時、彼は先の試算を損なうことはない。一年間の間にその価格が大きく上昇した株券を所有する人は、証券抵当借入を利用して値上りの一部分を消費することができる。無論、彼は最終的には売却を通じてその増価分を現金に換えることもできる」（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5、95頁）。

²² 清永敬次、前掲注11、21頁。

²³ 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5、96頁。

²⁴ 「商人は、事業物件と譲渡物件とを区別している。彼は前者を購入価格で評価するが、この時その消耗の度合いと減価とを勘案している。たとえば、ある人がホテルを購入するばあい、彼はその購入価格を帳簿につけ、事業利益を算定するにはこれを基準として、自分の投下資本がどの程度の利子を生み出すかを判定するのである。もっぱら地の利のおかげでいつのまにかホテルの価格が2倍になったとしても、彼は帳簿価格を変更しようとはしないのである。商人は譲渡物件を市場価格で評価するが、貸借対照表の作成時には多くのばあい売却ではなく購入価格を用いる。賢明な商人ならば、まだ実現していない利益をすでに確保されたものと見なすことを嫌うからである。商品ないし物件が売却される段になると、譲渡価格とその商品の貸借対照表上における一番最近の評価額（ないしはその年の間に製造された商品の価格）との差額が、簿記体系上明らかになってくる。」（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5、96-97頁）。

²⁵ 同上、96頁。

²⁶ 「たとえばある銀行家が、額面総額10万マルクの株券をもっているとしよう。彼はこの株券を額面どおりの価格で取得したものとす。その株券が次の決算時に額面の80パーセントになれば、彼はこの額を貸借対照表に記入する。価値の減価は2万マルクに当たる。彼の所得はこの額のみだけ減少することになる。次の年になってこれがまた額面の100パーセントに戻したとす。価値の増価は2万マルクで、彼の所得は2万マルク増加したことになる。3年目に彼はこの株券を額面の110パーセントで売却したとす。利益は1万マルクである。彼の所得の増加は1万マルクとなる。」（同上、97頁）。

²⁷ 清永敬次、前掲注11、22頁。

²⁸ 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）、52-53頁。

されている。すなわち、「このシャンツ説は…単に、源泉税がこれまで所得と資本とを厳格に区分して、一時所得のごときは資本そのものの取得であるから所得ではないと説明したのに対し、一定期間内の財産の増加はすべて所得を構成すると説明したものであって、この両説の実際上の区別は、前記のように、譲渡所得その他の一時の所得に対して課税することを認めるか否かにある。」²⁹という解釈がある。

しかしながら、シャンツの「純資産増加説」は、「所得源泉説（制限的所得概念）」の思考を基礎として、反復的・規則的といういわゆる周期性の基準を強調し、収益がどこからえられたかということが中心課題になっており、これを今日の解釈法をもってすれば、損益計算書中心の思考に通ずる。それに貸借対照表計算の思考を結合することにより、「純資産増加説」を確立したといえる。つまり、収益・費用計算と貸借対照表計算思考の結合から「所得」を捉えていることから、シャンツの「純資産増加説」は、単に所得範囲の画定の問題ではなく、所得計算の方法とも関連をも有する学説であると解される³⁰。

シャンツの「純資産増加説」は、個人所得に関する意義づけとして発案されているが、法人所得に関する問題として受け止めることができる。純資産増加分としての法人所得は、「総収益（売上高）」から「諸費用（売上原価及び販売費・一般管理費）」を控除して、「純利益（制限的所得概念における「所得」または「経常利益」）」が求められ、それから「臨時的利益（特別利益）」を加算し、「臨時的損失（特別損失）」を控除することによって決定されるからである³¹。

以上のことから、シャンツは所得の定義に当たり、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³²。つまり、ある一定期間における「財の流入（プラスの運動）」と、それと同一期間の「財の流出（マイナスの運動）」との差額として求められる額、すなわち、当該期間における「財貨運動の結果」（フロー概念）としての「財貨の純増加分」が、「純資産増加分」として認識される大きさであり、これがシャンツのいう「所得」なのである³³。そこには、ストックの価値増加分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³⁴。

このように、「一定期間における財貨運動をベースとして求められる純資産の増加分」³⁵をもって所得と規定する「純資産増加説」は、「期間的純資産増加説」とされる³⁶。この「純資産増加説」の下では、「規則的利益および非規則的利益の課税、ただし、実現せるもの

²⁹ 田中勝次郎『法人税法の研究』（税務研究会、1965年）、936頁。

³⁰ 武田隆二、前掲注28、83-84頁。

³¹ 同上、85頁。

³² 武田隆二、前掲注3、66-68頁。

³³ 同上、64頁。

³⁴ 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。

³⁵ 武田隆二、前掲注3、64頁。

³⁶ 同上、64頁。

にかぎる」³⁷と解され、この説から導出される所得は、実体財（現金または貨幣性資産）の裏付けのある所得である。

さらにシャンツは、所得の定義にあたり、資本の概念を明確に意識することで理論的基盤を得ることができた。つまり、「維持資本」を念頭に置いていることから、「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」が「純資産の増加」とは本質的に異にしていることを示し、「期首」という時点で求められる「期首純資産」と、一定の時間的な距離をおいた「期末」という時点で求められる「期末純資産」とを比較することで、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³⁸。

この「時点的純資産増加説」の下では、「規則的利益および非規則的利益の課税、ただし、実現せると未実現であるとを問わない」³⁹と解される。この説においては、実体財（現金または貨幣性資産）の裏付けのない所得も所得と観念されるのである。

したがって、未実現の価値増加は、「期間的純資産増加説」では含まれないが、「時点的純資産増加説」では含まれるということになる。シャンツは、国民経済的視点から純資産増加の中に未実現の価値増加を取り入れるべきと主張しながらも、「財貨運動の結果」（フロー概念）としての「財貨の純増加分」（純資産増加分）を所得と捉える理論からでは、時点的距離比較（ストック概念）による純資産の増加である未実現の価値増加を理論的にも実務的にも所得に含めるに至らなかったと解される。

なお、一般的には、期間的純資産増加分と時点的純資産増加分とは一致するとされる。また、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ている⁴⁰。

第2節 ヘイグ、サイモンズの所得概念

なによりも「担税力」の指標としての「所得」を念頭においていたシャンツは、「純（正味）収益」ないし「純利益」の概念が、一定の経済活動との直接の関係を強調したものであるのに対し、「所得」の概念は、個人の経済的な力に関わっていることを指摘し、所得の帰属主体の経済力の増加は、源泉、反復性等を問わず、所得を構成するという「包括的所得概念（純資産増加説）」の基礎理論を構築した。

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った。このシャンツの見解を、「理念」として基本的に受け継いだのが、今日、租税理論上の所得の中心的定義

³⁷ 武田隆二、前掲注 28、54 頁。

³⁸ 武田隆二、前掲注 3、63-66 頁。

³⁹ 武田隆二、前掲注 28、54 頁。

⁴⁰ 武田隆二、前掲注 3、66 頁。

として著名なヘイグ(R.M.Haig)およびサイモンズ(H.C.Simons)である。

所得概念に対するヘイグのアプローチは、「課税の公平を達成するためにはいかなる所得の概念を基礎にすべきか」⁴¹という問題意識から出発する。ヘイグは、「近代経済分析は、本質的に所得を、実体のない心理的経験に基づく満足のフローであると認識している」⁴²とし、ヘイグ自身の理想的な所得定義として、「心理的所得概念」を掲げている。

しかしながら、「経済学者は経済現象分析を進める前に、心理的満足よりも、もっと分かりやすい定義を考えなければならない」⁴³と述べている。つまり、「心理的所得概念」は極めて抽象的であり、測定可能性および比較可能性とは無縁のものである。したがって、ヘイグは、経済学上の分析や課税標準として実務に役立てるためには、どのような修正がこの概念に対して加えられるべきかという観点より議論を展開していく⁴⁴。

ヘイグは、「心理的所得概念」を経済学上の分析や課税標準として実務に役立たせるために、「満足（効用）」という心理的所得概念を、当時既に制度の中に受け入れられていた「現金の純収入」という意味での「貨幣所得」によって近似させることに着目し、その際、本質的なことは「満足（効用）」それ自身あるいは財やサービスを「貨幣で評価」することであると考えた⁴⁵。つまり、主観的または心理的な満足の度合いは、直接的に測定することが出来ないことから、それに代えて、何か客観的に測定可能な共通のユニットが必要であり、それが貨幣価値なのであるとしている⁴⁶。

ヘイグは、貨幣的評価を受ける性質を持つものは、すべてこの所得概念の中に含まれるとし、所得を一定期間における個人の欲求を満足させる経済力の増加とみなした。すなわち、一定期間におけるその経済力は、(a) 貨幣そのもの、あるいは、(b) 貨幣単位で評価可能なものの2つをあげている⁴⁷。そして、この所得の定義をより簡単に示せば、「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 (*Income is the money value of the net accretion to one's economic power between two points of time.*)」⁴⁸と定義している。

ヘイグは、所得を「満足」それ自体ではなく、経済的欲求を満足させる「力」をもって「所得」と定義している。つまり、所得の受領者に、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するのである⁴⁹。ヘイグは、「人が彼の欲求を満足させることを延期することを選ぶ事実は、彼の租税を延期す

41 辻山栄子、前掲注7、38頁。

42 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.2.

43 Ibid., p.3.

44 辻山栄子、前掲注7、40頁。

45 同上、40-41頁。

46 Haig, op. cit., pp.3-4.

47 Ibid., p.7.

48 Ibid., p.7.

49 金子宏、前掲注6、1267頁。

る十分な理由にはならない」⁵⁰と述べ、課税の公平の重要性を示した。

ところで、所得課税の最大の問題点として、未実現利益（未実現のキャピタル・ゲイン）にうまく課税できないことにある。この点に関して、ヘイグは、「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」⁵¹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ば、当然に所得に含めるべきであると考えている⁵²。

一方、サイモンズは、「所得が優れた課税ベースであるということは広く合意されているので、このような所得の定義が最も公平に近い負担のための根拠を与えるかを探求することによって、所得の意味が追究されてよい。」⁵³と述べ、当時の所得の定義について、内容および用語の両面において著しく多様で曖昧な所得概念が、混乱もなく広く使用されている点を指摘している。

そこでサイモンズは、所得の定義についてヘイグと同様の論点からさらに詳しく定義し、次のような基本的立場を明らかにした。「所得は定量的で客観的なものと理解されねばならない。所得は測定可能なものでなければならない。すなわち、所得の定義は現実の測定の手続を明確に示すもの、または明確に含意するものでなければならない。さらに定義に含まれる恣意的判断は最小限にしなければならない。…課税ベースは、明白な不公平と曖昧さを最小限にするように定義されるであろう。少なくともこれが現在の課題である。」⁵⁴と述べ、ヘイグの見解を踏襲したうえで、所得概念を単なる概念としてではなく、課税ベースとしてできる限り不公平さと曖昧さを最小限にするような方法で定義しなければならないと考えたのである⁵⁵

サイモンズは、上記のように所得の定義を明確に示したうえで、所得概念をいくつかに類型化し検討している⁵⁶。その中で、個人所得については、「広く言えば、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、財ではなく、価格を支配する（または価格が帰属しうる）諸権利に関連している」⁵⁷とし、個人所得の計算は、次のものを見積ることを含意しているとする。所得とは、「(a) もし個人が何も消費(または破壊)しなかったら、期首と期末における個人の財産権の蓄積

⁵⁰ Haig, op. cit., p.7.

⁵¹ Ibid., p.14.

⁵² Ibid., p.11,p.14.

⁵³ Simons,H.C.(1938). *Personal income taxation: The definition of income as a problem of fiscal policy*. Chicago: University of Chicago Press, p.42.

⁵⁴ Ibid., pp.42-43.

⁵⁵ 辻山栄子、前掲注7、49頁。

⁵⁶ 第1は「income from things（財からの所得）」、第2は「gain from transactions（取引からの利益）」、第3は「social or national income（社会または国民所得）」、第4は「personal income（個人所得）」（Simons, op. cit., pp.44-47）。

なお、本章においては、本論文の趣旨により第4の「personal income（個人所得）」のみについて検討する。

⁵⁷ Ibid., p.50.

の価値の増加額か、(b) 個人が財産権の蓄積の価値を変化させることなく、消費しうる権利の価値」⁵⁸のいずれかの見積額である。

さらに続けて、「換言すれば、それは消費と資産の評価を意味する。数量としての消費は一定の方法(経済財の破壊)で、行使された権利の価値を示している。蓄積とは期首と期末における権利価値の変化を意味する」⁵⁹ので、「個人所得とは、(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の代数和である。換言すれば、それは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いたものである」⁶⁰と定義している。

この定義は、所得を Y とすると、期中の消費を c 、期首と期末の資本(財)の市場価値をそれぞれ W_0 および W_1 とすると、以下のように定式化される⁶¹。

$$Y = c + (W_1 - W_0) = c + \Delta W$$

所得 Y は、一定期間の消費 c に財産権の価値の蓄積 ΔW を加算したものとなる。サイモンズの所得の定義から、①所得とは、特定の期間に割り当てられた測定値、②所得の本質は、特定の期間に個人に生じた利得であることの2つが含意されている⁶²。つまり、消費および蓄積を見積もることによって測定されるのは、「利得(gain)」であるとされ、それは特定の期間に発生し、客観的な市場の基準によって測定される個人の「利得(gain)」なのである。

サイモンズの所得の定義は、その定義の文言からも明らかなように、所得源泉説(限定的所得概念)のような所得の源泉・発生の態様等ではなく、消費や資産の増加といった所得の処分面に着目して所得を捉えようとするところに特徴がある。そのため、「純資産増加説(包括的所得概念)」においては、担税力を表す課税ベースは、経済力の増加に寄与するあらゆる所得を算入し、それをすべて総合して計算することになる。

したがって、反復的・規則的な利得だけでなく一時的・偶発的な利得も所得に含まれるとともに、所得の源泉・発生の態様等の如何にかかわらず、同額の「利得(gain)」は同等の担税力を持つという認識に立つことになると解される。

しかしながら、権利を見積る(評価する)ためには、完全な市場の存在を前提とするが、現実にはそれに近い完全市場はほとんどなく、適正に評価できる財や財産の収集もない。このように考えると、すべての所得計算は、推計による評価に頼らざるを得ないとサイモンズは指摘している⁶³。

⁵⁸ Ibid., p.49.

⁵⁹ Ibid., p.50.

⁶⁰ Ibid., p.50.

⁶¹ 辻山栄子、前掲注7、38頁。

⁶² 辻山栄子、前掲注7、49頁。

⁶³ Simons, op. cit., p.56.

また、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、「厳密にいえば、所得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。実務上、問題は、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」⁶⁴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。」⁶⁵としている。

このことから、サイモンズは、所得概念の中に実現基準（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。所得の本質について、「社会通念および確立された慣用法は、利得こそが必要不可欠 (*sine qua non*) であることを示唆している」⁶⁶とし、「所得とは、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一ではなく、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みなすのが最善である。」⁶⁷としている。

サイモンズは、上述したように、所得の本質は「利得 (*gain*)」であるとし、それは客観的な市場水準に従って測定されたものとしているが、この所得概念に伴う測定上の制約について自身で指摘し、それに対する議論を展開している。

この指摘の1つに、贈与の取り扱いと二重計算の問題が挙げられている⁶⁸。サイモンズは、自身の所得概念が贈与を含んでいる点で、伝統的な所得概念を侵害するであろうと述べている。サイモンズによれば、贈与、相続、遺贈を所得から排除することは、恣意的な区別を増加させることになる。贈与は、交換とは違う形態の転移であり、受贈者によって支払われたものに対する対価の形態をなさない受領を意味し、贈与する側の意図によって個人の受贈を区別する必要がある。しかし、ここでも客観的なテストは不可能である。事実、贈与を所得に含めることは、二重計算であると批判されてきた⁶⁹。この批判に対して、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にならないと断言するのを躊躇うだろう。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。さらに、なぜ贈与が受贈者にとって所得としてみな

⁶⁴ Ibid., p.100.

⁶⁵ Ibid., p.88.

⁶⁶ Ibid., p.84.

⁶⁷ Ibid., p.100.

⁶⁸ この他、経済活動と非経済活動の区別の問題、現物報酬の問題、消費と経費の区別の問題、消費と蓄積の区別の問題、貨幣価値の変動による影響の問題、完全競争市場の前提の問題が指摘されている (Ibid., pp.51-58.)。

⁶⁹ Ibid., pp.56-57.

すべきではないのかを理解するのは困難である」⁷⁰と主張している。

このように、サイモンズは、贈与においては、贈与側と受贈側のいずれに対しても所得として税を課すべきであるとした。また、サイモンズは、贈与側および受贈側への課税について、例えば、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」⁷¹と述べている。つまり、「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き放た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」⁷²とすることで、資産が所有者の財産である間、キャピタル・ゲインやキャピタル・ロスの認識が延期されたとしても、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と考えたのである。

以上のことから、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解されるが、ヘイグの所得の定義は、個人にもたらされた経済的欲求を満足させうる「力」、すなわち、経済的能力の増加（流入）に着目して構成されている。これに対し、サイモンズは、「所得とは、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一ではなく、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みなすのが最善である。」⁷³と述べ、所得の定義を、期末の富の蓄積および期中の消費、すなわち、所得の結果および用途に着目して構成している。

ヘイグの定義を文字通りに解釈すれば、「消費」は所得を構成しないかのように受け止められるが、満足（効用）のフローを所得の本質としていることから、理論的には自家消費等の帰属所得（imputed income）の「消費」を所得項目の例としてあげており、ヘイグが「消費」を所得の定義に含めていると考えられ⁷⁴、ヘイグの所得概念も、サイモンズ同様、「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。

また、ヘイグおよびサイモンズは、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、実体財（現金または貨幣性資産）の裏付けのない未実現のキャピタル・ゲインであっても、所得であるとしている。

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、「期首純資産」と、一定の時間的な距離をおいた「期末」という時点で求められる「期末純資産」とを比較することで、一定の距離における二時点比較（ス

⁷⁰ Ibid., pp.57-58.

⁷¹ Ibid., p.166.

⁷² Ibid., p.208.

⁷³ Ibid., p.100.

⁷⁴ Haig, op. cit., pp.14-15.

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」に依拠していると考えられる。

なお、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、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⁷⁵。

これまで考察してきたように、シャンツ、ケイグおよびサイモンズにより展開された所得概念の下では、所得には、あらゆる純収益と使用権、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・ゲインが所得に算入される⁷⁶。ここで重要なことは、新たに付加された給付能力（担税力）の大きさを知ることであり、それがどのような性質のものであれ、財産の増加として把握されるかぎり、給付能力（担税力）の増加を客観的に証明することになるのである⁷⁷。そして、給付能力（担税力）の増加を把握するための計算方式として、「期間的純資産増加説」と「時点的純資産増加説」が存在する。

ここで、上記2つの所得計算方式を用いて、わが国の法人税法第22条第2項が規定する「無償取引」に係る収益をみた場合、上記2つの所得計算方式の下においてどのように理解されるであろうか。

「期間的純資産増加説」の場合、ある一定期間における「財の流入（プラスの運動）」と、それと同一期間の「財の流出（マイナスの運動）」との差額として求められる額、すなわち、当該期間における「財貨運動の結果」（フロー概念）としての「財貨の純増加分」を「純資産増加分」として課税所得と捉える。したがって、「期間的純資産増加説」では、仮に、何等かの財貨が流入することを「擬制」し得る理論が確立している場合は別として、説明し得ないのではないかと考えられる。

これに対して、「時点的純資産増加説」の場合、「期首」という時点で求められる「期首純資産」と、一定の時間的な距離をおいた「期末」という時点で求められる「期末純資産」とを比較することで、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」を捉えることから、「無償による資産の譲渡」および「無償による資産の譲受け」については、2時点間の比較というストックの概念から「純資産の増加」を把握することができるが、「無償による役務の提供」については、目的物が役務であることから、ストックの概念では把握することができないと考えられる。

したがって、いずれの所得計算方式においても、わが国の法人税法第22条第2項が規定する「無償取引」に係る収益の認識に対する完全な理論（課税の根拠）とはなり得ない。ここに、先行研究および判例等において統一した見解がみられない理由があると考えられる。

⁷⁵ 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5、1頁。
志場喜徳郎『法人税』（中央経済社、1958年）、89-91頁。

⁷⁶ 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5、47頁。

⁷⁷ 清永敬次「シャンツの純資産増加説（一）」『税法学』第85号、1958年、15頁。

小括

わが国の現行法人税法の課税所得計算構造は、「益金の額」に算入される「収益の額」を「公正処理基準」に従い算定するものであることは周知のことであるが、法人税法第22条第2項が規定する「無償取引」に係る収益の認識については、「公正処理基準」の適用はなく税法固有のものということができる。そこで、法人税法が依拠する課税所得概念を明らかにすることが必要であると考え、本章においては、法人税法が依拠する課税所得概念の基礎理論の考察を行った。

包括所得概念は、19世紀後半にドイツのシャントツなどにより提唱され、1920年代にアメリカでヘイグ、サイモンズにより発展した。この包括所得概念を所得把握におけるフローとストックの関係でみると、2形態の「純資産増加説」が存在する。

1つは、「期間的純資産増加説」である。これは、国民経済的観点から未実現の利益を所得に含めるべきであるが、実際の利用可能性という観点から、実現した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（現金または貨幣性資産）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のである。この所得計算方式は、法人所得に関する問題としても受け止めることができる。純資産増加分としての法人所得は、「総収益（売上高）」から「諸費用（売上原価及び販売費・一般管理費）」を控除して、「純利益（制限的所得概念における「所得」または「経常利益」）」が求められ、それから「臨時的利益（特別利益）」を加算し、「臨時的損失（特別損失）」を控除することによって決定されるからである⁷⁸。

他の1つは、「時点的純資産増加説」である。これは、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（現金または貨幣性資産）の裏付けのない「純資産の増加」をも所得と観念するのである。また、この所得計算方式も、法人に対しても適用することができる。その際、法人自体が「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、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。

上記2形態の「純資産増加説」による「純資産の増加」は、一般的には一致するとされるが、財貨運動を伴わない未実現の「純資産の増加」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、両者に不一致が観られた。

また、上記2つの所得計算方式を用いて、わが国の法人税法22条2項が規定する「無償取引」に係る収益をみた場合、「期間的純資産増加説」では、仮に、何等かの財貨が流入することを「擬制」し得る理論が確立している場合は別として、説明し得ないのではな

⁷⁸ 武田隆二、前掲注28、85頁。

いかと考えられる。

これに対して、「時点的純資産増加説」の観点からみた場合、「無償による資産の譲渡」および「無償による資産の譲受け」については、2 時点間の比較というストックの概念から「純資産の増加」を把握することができるが、「無償による役務の提供」については、目的物が役務であることから、ストックの概念では把握することができない。

したがって、いずれの所得計算方式においても、「無償取引」に係る収益の認識に対する完全な理論（課税の根拠）とはなり得ない。ここに、先行研究および判例等において統一した見解がみられない理由があると考えられる。

そこで、「無償取引」に係る収益の認識の解明に当たり、まず、法の下に発展したわが国における法人の課税所得概念を明確にする必要があると考える。したがって、以降の章では、法人税法における「所得」および「益金」（または「収益」）を中心に、法人の課税所得概念（「純資産増加説」）と法的スクリーンとしての「権利確定主義」および「資産の評価益」の取り扱いの変遷を考察することにより、法人税法における課税所得概念の現代的意義を明らかにする。また、「無償取引」の税務上の取り扱いの変遷を研究することで、「無償取引」に係る収益認識の理論構造を課税所得概念の観点から解明する。

第4章 初期法人所得課税の変革と課税所得概念—明治期—

欧米では、1799年のイギリス所得税法創設に始まり、その制度の発展とともに、所得概念に関する議論も活発に展開してきた。特に、ドイツにおいては、「所得概念論争」が行われたが、この論争に終止符を打ったのが、1896年にシャンツが提唱した「純資産増加説」であった。その後、シャンツの「純資産増加説」は、アメリカのヘイグ（1921年）およびサイモンズ（1938年）の所得概念に影響を与えた。

他方、わが国において、「所得」に対する課税が行われるようになったのは、明治20（1887）年所得税法においてであり、欧米の影響を受けながら、所得税制および課税所得概念を展開していった。その後、明治32（1899）年所得税法改正によって、第1種所得税として法人所得課税制度が導入された。その後も幾多の改正を経て、独立の法人税として法人税法が制定され、昭和40（1965）年法人税法全文改正をもって現行法人税法が誕生したが、所得算定にあたっては、従来の所得の計算原則を変更したものではないと考えられている¹。しかしながら、法人税法第22条第2項が規定する「無償取引」に係る収益の認識（収益発生事由）については、現在においても統一した見解が存在していない。

わが国の法人税法の課税標準は、原則的には、法人の所得金額である。この課税標準である課税所得は、税法上の理由や政策上の理由などから、その内容を複雑なものにされている。しかし、通常の実定法の在り方からみて、なんらかの所得の一般的概念をその基礎としていることは疑いない²。

したがって、わが国法人税法における課税所得概念を理解するため、課税所得概念がどのように形成され展開されていったか、そして、法人税法第22条第2項に規定する「無償取引」に係る収益の認識（収益発生事由）を解明するため、法人税法が依拠している「純資産増加説」が、「無償取引」に係る収益の認識（収益発生事由）の論理の中に、どのような形で内在しているかについて明らかにする必要がある。

そこで本章では、わが国における課税所得概念の形成過程について考察するとともに、現行法人税法における法人課税所得の計算原則について変更がなかったのかを検証するため、所得に対する課税が行われるようになった明治20（1887）年所得税法および法人所得課税制度が導入された明治32（1899）年所得税法について、制度史的経緯を踏まえながら、法人所得課税における税法本来の目的観や理念から導き出される課税所得計算構造を明確にし、法人所得課税における課税所得概念を考察していく。また、現行法人税法が損益の年度帰属の基準として「権利確定主義」を採用し、「資産の評価益」は原則として「益金の額」に算入しないとしているが、「無償取引」の課税根拠に関する学説および判例等を斟酌するに、「権利確定主義」および「資産の評価益」の取り扱いは、「無償取引」に係る収益発生事由を解明するに当たり、多分に関係を有するものである。そこで、明治

1 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）、139頁。

2 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）、65頁。

32（1899）年当時の個人所得税と法人所得税との対比を行うことで、相違点または類似点を考察することで、先行研究とは異なる視点から、当時の法人所得課税制度における各種の解釈を再検討する。

第1節 法人税の本質

法人税とは、法人を納税主体（納税義務者）として、その所得に対して課せられる租税である。形式的意味における所得税と区別されているが、納税義務者が法人であるために法人税と呼ばれているにすぎず、その課税物件も税源も、いずれも法人の「所得」である。詳しくは後述するが、わが国においては、明治 32（1899）年にはじめて法人の所得に対して課税するようになってから、昭和 15（1940）年税法改正までの間は、所得税の名称で個人所得にも法人所得にも課税されていた³。

このように、法人税は所得税の一部をなすものであるが、理論の面においては、「法人税の根拠ないしその性格については、さまざまな考え方が対立している。これは、個人所得税の基本について殆ど異説を見ないのと顕著な対照を示している。そして、法人税制の基本的構造も法人税の性格をどのように考えるかによって異なったものとなりうる」⁴とされている。

法人税の性格について考え方が異なるのは、法人の本質に関する考え方の相違である。つまり、法人の本質について、法人または法人所得を、法人の構成員である株主または出資者等との関係において、どのように理解するかという考え方と関連して、以下の 2 つの説に代表される。

1 つは、「法人を独立した課税上の主体とは考えず、法人企業を株主の集合体」⁵であると考える「法人擬制説」であり、他の 1 つは、「法人企業を株主とは別個の独立した課税上の主体」⁶であると考える「法人実在説」である。

「法人擬制説」の考え方とは、法人は、その構成員たる個人の営利活動のための手段や機構にすぎないと理解し、したがって、その所得は構成員たる個人の所得にそのまま帰属すべきものであるから、法人を個人と並んで独立した納税義務者とするべきでなく、もし課税技術ないし課税便宜上法人の所得に対して法人税を課税するとしても、この税は構成員たる個人に対する所得税の前取り（源泉徴収）にすぎないとみるのである。したがって、個人に対する所得税の課税にあたっては、法人税として前取りされた税額を、その個人に対する総所得税額から控除することとなる⁷。

これに対して、「法人実在説」の考え方とは、法人をその構成員たる個人から独立した

³ 志場喜徳郎『法人税』（中央経済社、1958年）、3頁。

⁴ 田中二郎『租税法（第3版）』（有斐閣、1990年）、482頁。

⁵ 末永英男『税務会計研究の基礎』（九州大学出版会、1994年）、4頁。

⁶ 同上、4頁。

⁷ 志場喜徳郎、前掲注 3、4頁。

社会的存在と理解することで、法人を個人と並んで独立した納税義務者とみるのである。この考え方に従えば、法人の所得に対して法人税を課税するとともに、その所得から構成員に分配される配当に対しては、これを受けた個人に対して所得税を課すこととなる⁸。

「法人擬制説」の考え方を終始徹底させているのは、イギリスである。イギリスにおいては、1803年にはじめて法人に対して課税が行われて以来、1965年に法人税が創設されるまで、法人税を個人の源泉課税であるとする「法人擬制説」の考え方が一貫して採られてきた⁹。

一方で、アメリカ、西ドイツ、フランスなどの法人税は、いずれも「法人実在説」の考え方を採っている。したがって、法人の所得に対して課せられた税額は、配当を受けた個人に対する所得税の計算の際にはなんら考慮されないのである¹⁰。

現在、わが国の法人税は、「法人擬制説」の建前をとっているといえるが、この問題に関しては歴史的に種々の変遷を経てきている。はじめて法人の所得に対して課税するようになった明治 32（1899）年当時は、出資者たる個人の受けた配当は、個人の課税所得に算入しないこととしており、いわば「法人擬制説」の立場であったといえる。

しかしながら、個人の所得税が累進税率によって課税されるのに対して、当時の法人所得税が比例税率であるために、配当所得者である個人の負担が低くすむことになっていた。この税率の違いによる負担の不公平の是正を図るため、大正 9（1920）年には、法人実在説的な考え方を採用し、出資者の受けた配当に対しても個人所得税を課税することに改められたのである。しかし、これによると、多額の配当を受ける個人の負担が激増するとともに、二重課税の議論も相当強かったため、配当金額のうち 40%を控除した 60%相当額だけを他の所得と合算して総合課税することとされた¹¹。

その後も、「法人実在説」の考え方は強くなり、昭和 12（1937）年の改正では上記控除額が 40%から 20%へ引き下げられ、昭和 15（1940）年の改正において上記控除を全部廃止することとされ、「法人実在説」が徹底したのである。

ところが、第二次世界大戦後の昭和 23（1948）年の改正では、配当はその全額を個人所得に総合課税するけれども、その総所得税額から配当金額の 15%を控除することとされた。さらに、昭和 25（1950）年の税制改正、いわゆるシャープ税制使節団の勧告

⁸ 同上、4 頁。

⁹ 末永英男、前掲注 5、4 頁。

¹⁰ 志場喜徳郎、前掲注 3、5 頁。

アメリカにおいては、「一九五四年の改正により、個人の受けた配当については、配当額の最初の五十ドルを課税所得から控除して、その残額を他の所得と合算するとともに、このようにして算出された所得税額から、五十ドルを控除した残りの配当額の四%相当額を控除することとなった。これは、不徹底ではあるが、擬制説の方向へ一歩踏み出したとみることもできよう」（同上、5 頁）。

¹¹ 同上、6 頁。

大正 9 年以前の税制では、「配当所得は、法人課税によって源泉課税される建前になっていたのが、実際には、配当所得に転嫁されず、多くの場合、所得税は一種の営業費と見做されて配当所得は免税といってよかった。この結果が…配当所得者のいちじるしく軽微な租税負担を招来したのであった。」（高橋誠「明治後期の所得税制—日本所得税制史論 その三一」『経済志林』第 28 巻第 1 号、1960 年、157 頁）。

に基づいて、はっきりと「法人擬制説」の立場をとることとなった¹²。

このように、法人税の本質については、立法例などからみても必ずしも統一された見解があるとはいえず、徹底した立場が貫かれていない事例が多いということは、「単に財政目的或いは政治経済上の考慮というような点からだけでなく、理論的にみても、法人の実態には実在説的な考え方が妥当する面があると同時に擬制説的な考え方が妥当する面があることに基づくものと考えざるを得ない」¹³のである。これらの議論は、「常に同時的に対立して争われたというよりは、時代の要請による税制の展開に応じて、時々一方の議論が目立ち、一方の議論が後退する」¹⁴といった類の事例なのである。

つまり、「典型的な法人としての株式会社殊に株主が多数存在する会社は、株主である個人と離れて一個の独立した社会的存在として独立した作用を営んでおり、この点では実在説の考え方が出てくるのも十分理由があり、各株主の意識もおそらくこのようなものであろう。しかし、このような会社の場合においても、個人の場合とはたとえ事業者であつてもその背後に常に消費生活をもつていて、個人の得た所得は事業活動面のみならず消費生活面の大小を直接支配するものであるのに対して、法人は専ら収益を得るために存在しており、この点において個人と法人との間には根本的に大きな差異がある」¹⁵（傍点一筆者）のである。

このように、法人税の本質を一元的に規定することは困難であり、理論上いずれか一方の考え方により説明することはできないとする考え方が有力である。こうした法人課税の根拠に関わる議論は、わが国の法人税制の導入にあたって、その議論の中に色濃く反映されている¹⁶。

第2節 現代法人所得課税制度の原点

2-1 明治20年所得税法

わが国の法人所得課税の歴史は古く、そのはじまりは明治32（1899）年の所得税法改正においてである。当初は、独立の法人税法を持たず、第1種所得税として所得税法の中に規定されていた。

そもそも、わが国において「所得」に対する課税が行われるようになったのは、明治20（1887）年3月23日勅令第5号をもって創始された所得税法においてである。欧米諸

¹² 『シャー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。

昭和25年の改正においては、「行政上の便宜を考慮して、イギリス的な仕組みは採用しないこととし、いわゆる配当控除の方式によることとされた。即ち、個人の受けた配当は、その全額を他の所得と合算して所得税を課税するが、法人税として前取りされた所得税相当額を控除するために、配当金額の二五%相当額を個人の総所得税額から控除することとしたのである。」（志場喜徳郎、前掲注3、6頁）。

¹³ 同上、7頁。

¹⁴ 吉国二郎・武田昌輔、前掲注2、46-47頁。

¹⁵ 志場喜徳郎、前掲注3、7-8頁。

¹⁶ 堀口和哉「明治三二年の所得税法改正の立法的沿革」（税務大学校論叢、1997年）、64頁。

国において所得税制が設置されたのはイギリスが最も古く(1799年)、次いでスイス(1840年)、アメリカ(1862年)、イタリア(1864年)、セルビア(1884年)、南オーストラリア(1884年)、次に日本(1887年)であることから、世界的にみても比較的早い時期に創設されたことが窺える¹⁷。

明治維新以来、租税制度の改革はしばしば行われたが、新税として有力なものはなく、政府の租税収入の大部分は地租と酒税に仰ぐ外はない状況であった。つまり、当時の租税制度は、土地に税を賦課することとされていたため、農民が税を負担し、商工業者は税を負担しておらず、農業者と商工業者との間または貧困階級と富裕階級との間に著しい負担の不均衡を生じていた。こうした状況の中、すべての階級、すべての職業を通じて公平な負担が課せられるような租税制度が要望されていた¹⁸。また、極東における当時のわが国の立場からみて、国防の充実、特に海軍拡張は急を告げるものであったことから、經常歳入を確保するため政府は外国の制度を参酌して所得税法を制定するに至ったのである¹⁹。

このように、わが国の所得税制は税負担の公平という観点から富に対する課税であり、同時に、軍費の増大を目的とした租税制度として誕生したのである。

以上の趣旨にもとづく所得税法の大要は次のようであった²⁰(傍点一筆者)。

- (一) 納税主体は戸主である個人(同居親族に所得ある場合は戸主に合算)であり、法人は課税されない。
- (二) 総合課税方式によって課税される。
- (三) 所得算定の方式としては、
 - (1) 利子および配当所得、給与所得などはその全額を予算主義により申告する。
 - (2) その他財産および営業所得は収入高より必要経費(国税・地方税一町村費を含む一原料の原価・仕入原価・種代・肥料代・事業用の借地借家料・修繕費・労務費・利子・雑費)を除いたものの前3年間平均主義による。
- (四) 免税点は300円で、5等級の全額累進税率をとる。すなわち、300円→1%、1,000円→1.5%、10,000円→2%、20,000円→2.5%、30,000円→3%。

上記のように、「所得税法制定ノ当時ニ於テハ法人ナル觀念ハ未タ一般ニ了得セラレサ

17 雪岡重喜『調査資料 所得税・法人税制度史草稿』(国税庁、1955年)、1頁。

18 「百般ノ政費悉ク之ヲ土地ニ賦課セルヲ以テ租税ハ偏ニ農ニ重ク商工等ハ全ク其ノ負擔ヲ免カル、者ノ如シ…未タ以テ人民ヲシテ其資産ノ貧富ニ應シ公平ニ租税ヲ負擔セシムル能ハス…第二ノ目的ハ本法ヲ行ヒテ納税ノ負擔ヲ貧富ニ適セシムルニ存ス」(「第五百三十四號議案 所得税法」『元老院會議筆記』後期第二十六卷(元老院會議筆記刊行会、1982年)、151-152頁、大蔵大臣松方正義発言)。

19 雪岡重喜、前掲注17、1頁。

20 高橋誠「明治後期の所得税制—日本所得税制史論 その一—」『経済志林』第26巻第1號、1958年、70-71頁。

リシカ故ニ該法ハ法人ニ課税スルノ規定ヲ設ケサリシト雖モ」²¹、株式の利益配当金は、これを他の個人所得と合算して課税したのである。この措置は、「初期税制が…有産者にたいする等級別『富裕税』の性格をもっていたことからくる當然の歸結であり、商法の制定もおこなわれていなかった段階では當然のことであろう」²²と考えられる。

明治 20 (1887) 年所得税法の特徴として、末永英男教授は次のように述べられている。すなわち、「納税主体を個人においた総合課税方式で、しかも所得に全累進税率で課税するところに求められるであろう。個人のみが納税主体であるから、当然、法人所得には課税されず、したがって法人の所得は配当所得となって全額が個人所得に合算される。つまり、法人の所得は、留保されることなく全額が配当にまわされて、これが配当所得として個人に帰着したときに課税するシステムとなっていたのである。当時の立法者が意識していたかどうかはわからないが、法人擬制説に則った個人所得の段階で総合する完全統合論の立場に立った税制であったといえるだろう」²³。

明治 20 (1887) 年所得税法では、当時まだ私法の規定が完備せず、法人の観念も一般に徹底していない時代であり、法人の所得は、留保されることなくすべて配当されるという前提にたつて、これが配当所得として個人に帰着したときに総合課税する方式となっていたことから、所得税は個人のみで課税し、法人に対しては納税義務を負わせていなかったのである。

しかしながら、経済社会の発展とともに、法人と個人の税負担の公平を維持することが困難となり、法人所得課税が見直されることとなったのである。すなわち、「所得税法制定ノ当時ニ於テハ法人ナル観念ハ未タ一般ニ了得セラレサリシカ故ニ該法ハ法人ニ課税スルノ規定ヲ設ケサリシト雖モ爾後社會ノ發達ト共ニ商事會社ノ勃興ヲ促シ商法民法ノ實施ニ依リ法人ナルモノ茲ニ法律上ノ承認ヲ得ルニ至リテハ之ニ課税セサルハ法ノ衡平ヲ維持スル所以ニアラス特ニ法人ニ課税セサルノ結果ハ箇人ヲシテ依リテ以テ所得税ノ賦課ヲ免ルルヲ得セシムルニ至ルヲ免レサルヲ以テ所得税ニ因リ収入ヲ得ントスルノ目的ヲ達スルカ為メニモ亦法人ニ課税スルノ必要ヲ見ル」²⁴に至った。

したがって、資本主義の発展に伴う会社企業の勃興・発展によって、税制としても法人所得という有力な税源を無視することができなくなったと同時に、個人および個人企業との税負担の公平を維持し、租税回避行為としてなされた個人企業の形式的「法人成」に対処する形で、明治 32 (1899) 年の所得税法改正によって法人所得課税制度が採用されたのである²⁵。

²¹ 若槻禮次郎『現行租税法論』(和仏法律学校、1903年講義録)、252頁。

²² 高橋誠、前掲注 20、71頁。

²³ 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)、84-85 頁。

²⁴ 若槻禮次郎、前掲注 21、252 頁。

²⁵ 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 26 卷第 1 號、1959 年、87 頁。

2-2 明治 32 年所得税法

2-2-1 法人所得課税創設期の課税所得計算構造

所得税とは、「能ク貧富ノ程度ニ應シテ負擔ノ衡平ヲ得ルモノ」²⁶であり、明治 20 年勅令第 5 号をもって、わが国で初めて所得税法が制定された。しかし、明治 20 (1887) 年所得税法は、年を経るにしたがい時勢に適應できなくなり、明治 32 年法律第 17 号をもって所得税法の改正が行われた²⁷。

明治 32 (1899) 年所得税法改正においては、所得の種類を 3 種類に分類し、第 1 種を法人所得、第 2 種を公社債の利子としていずれも比例税率を適用し、第 3 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²⁸。このように、当初は独立の法人税を持たず、第 1 種所得税として所得税法の中に規定されたのである。

この第 1 種所得税は、「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」²⁹という立場であり、法人所得の算定法について「第一種ノ所得ハ各事業年度總益金ヨリ同年度總損金ヲ控除シタルモノニ依ル」³⁰ (第 4 条第 1 項第 1 号) という新しい規定を設け、同所得税法第 4 条第 2 項では、「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フ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」と法定し、「(一) 營利ノ事業に屬セサルモノナルコト (二) 一時限ノモノナルコトノニ條件ヲ具備スルトキ」と限定していた。この規定について、法学士であった関口健一郎氏は、「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、

²⁶ 若槻禮次郎、前掲注 21、250 頁。

²⁷ 以下の点について適應しないと指摘されている。「一 納税義務者ノ範圍明カナラス」、「二 法人ニ課税スルコトヲ得ス」、「三 累進税ノ目的ヲ達セス」、「四 執行機關其宜ヲ得ス」(同上、251-253 頁)。

²⁸ 阿部勇『日本財政論 租税』(改造社、1933 年)、411-412 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)、263-265 頁。

また、法人所得に対して比例税率を採用した理由として次の説明が挙げられる。「法人ノ所得ハ所得高ガ多ク現ハレテモ夫レハ必ズシモ所得ガ多イトハ申サレヌ、是ハ資本金ガ多ケレバ資本金カラ生ジマス割合ハ極メテ低クトモ金高ニスレバ多イ數ガ現ハレテ來マスノデ十萬圓ノ會社デ三割ノ利益ヲシテモ僅カ三萬圓ノ金高デアアルガ百萬圓ノ分デハ一割ノ利足トシテモ拾萬圓ノ金高ガ現ハレテ來マスノデ法人ハドウモ個人ノ如ク所得高ガ多イ數ガ現ハレテモ其比較上富ンデ居ル所得ガ餘計アッタト云フコトハ出來惡イヤウデアリマスノデ是ハ個人ト法人トハ少シ課税ノ仕方ヲ變ヘナケレバナラヌ、即チ法人ニ付テハ累進税ヲ取ルノハ無理デアルー率デナケレバ無理デアルト考ヘマシタノデ所得税ノ種類ヲ分ケテ三通リニシテ法人ハ所得税ハ一率ノ税率ヲ以テ課税スルー個人ハ累進デ課税スル即チ所得ノ低イ人ハ税率ガ輕イ、段々多クナルニ從ッテ税率ヲ或程度迄増スト云フコトニ致シマシタ、即チ現行法ノ仕組デハアリマスガ現行ヨリハ小分ケヲシテ階段ヲ多クシテ成ルベク公平ヲ圖ルコトニシタノデアリマス」(「第十三回帝國議會 貴族院所得税法中改正法律案特別委員會速記録第一號」(貴族院事務局、1899 年)、1 頁(若槻禮次郎氏 發言)。

²⁹ 若槻禮次郎、前掲注 21、273 頁。

³⁰ 明治財政史編纂會『明治財政史 第 6 卷』(丸善、1904 年)、14 頁。

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」³¹と解されており、法人においては、一時の所得も課税の対象とされていたと考えられる。

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」と規定し、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、法人の課税方式は賦課課税方式であって、法人は各事業年度ごとに損益計算書を提出し、政府は損益計算書を調査してその所得を決定していた。

さらに大蔵大臣は所得税法改正に伴いその事務取扱方を一定なものにするため、各税務管理局に対し「所得税法施行上取扱方心得」として、「第一種ノ所得ヲ算出スルトキ純益金ヨリ前年度繰越金ヲ控除スルハ前年所得税ヲ課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」³²(明治 32 年 4 月 1 日大蔵省内訓秘第 326 號第 1 条)と訓令した。

したがって、当時の法人所得課税における所得算定方式とは、「各事業年度ノ總益金中所得税法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ヒ所得税法施行地ニ於テ支拂ヲ受ケタル公債社債ノ利子ヲ除キタルモノヨリ其年度ノ總損金及ヒ前年度繰越金ヲ控除シタルモノヲ以テ其所得ト爲スヘキモノト」³³されていたのである。

このように、法人の課税所得は、「損益計算書」に基づいて算定されていたと考えられ、その所得算定方式を示すと、「総益金－総損金－前年度繰越金－課税済み受取配當金－公債、社債の利子＝第一種の所得」となっており、法人所得算定の方式は、個人所得の場合の「総収入－必要経費＝所得」という従来の概念に対して、「総益金－総損金＝所得」とする算定の方式を採用したことになる。

しかしながら、法人所得の算定において重要となる総益金および総損金については、当時の所得税法にはなんらの規定も存せず、それがどんなものかについて明確な定義は示されていなかった。つまり、所得計算の柱である総益金および総損金の内容については、その解釈に委ねられたということである。

31 關口健一郎『現行所得税法要義』(巖松堂書店、1911年)、77-78頁。

32 明治財政史編纂会、前掲注 30、25-26頁。

33 若槻禮次郎、前掲注 21、282頁。

2-2-2 総益金および総損金の意義

法人所得の算定において重要となる総益金および総損金については、その解釈に委ねられた結果、法人所得算定について、「會社ノ損益計算書中ニ於テ往往見ル所ノ役員賞與金及ヒ器械、建物、船舶等ノ償却金ナルモノハ之ヲ控除スヘキモノナルヤ否ヤニ關シテ世間種種ノ論議」³⁴が起り、問題となっていた。

そこで、当時主税局内国税課長および議會の大蔵省所管事務政府委員として所得税法律案の作成・議會通過および制定後の施行の過程において中心的役割をはたされた若槻禮次郎氏は、総益金および総損金について、次のように説明されている。

「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モ亦之ヲ包含スルモノナリ」³⁵と述べられている。

また、減価償却については、「將來ニ於テ減價又ハ滅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」³⁶と解され、法人所得算定において、減価償却の損金性を否定されている。

総益金および総損金の意義については、当時、松江税務管理局長であった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經費及固定資本其他ノ資産ノ時價ノ減差額ノ合計トス經費ハ其ノ事業ノ爲メニ支出スルモノニ限ル」³⁷と解釈されている。減価償却についても、時価の算定において既に損金として計算している以上、さらに償却金として控除することは、これを二重に計算することとなると述べられ、減価償却の損金性を否定されている³⁸。

このように、総益金および総損金について、財産の評価損益を含めた解釈をとっており、明治 32（1899）年商法第 26 条第 2 項「財産目録ニハ動産、不動産、債權、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

³⁴ 若槻禮次郎、前掲注 21、284 頁。

³⁵ 若槻禮次郎、前掲注 21、282 頁。

³⁶ 若槻禮次郎、前掲注 21、286 頁。

³⁷ 上林敬次郎『所得税法講義』（松江税務調査會、1901 年）、56-57 頁。

³⁸ 同上、60-61 頁。

ったと解される。

その後、上記の総益金および総損金の解釈に沿って、明治 32 (1899) 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)) では³⁹、当時、問題となっていた、「會社ノ損益計算書中ニ於テ往往見ル所ノ役員賞與金及ヒ器械、建物、船舶等ノ償却金」に関する議論に回答する形で、「器械器具償却積立金に所得税課否の件」について以下のように統一見解を示した。

「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」⁴⁰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」⁴¹。

このように、解釈上、総益金および総損金をいずれも「総益金=収入+財産評価益」、「総損金=支出+財産評価損」として捉えられている。また、減価償却については、上記の主税局長通牒の内容からも明確なように、固定資産の時価評価損の損金算入について、商法の規定に従ってこれを是認していたことに鑑みると、総益金および総損金の解釈の基本は、「時価評価」を強制した明治 32 (1899) 年商法の利益計算の規定とその解釈に置かれていたことが明らかである⁴²。

わが国ではじめて商法が制定されたのは、明治 23 (1890) 年であるが、その起源となったものとして明治 17 (1884) 年に公表されたロエスレル(Roesler)起草の商法草案 (以下、「ロエスレル草案」という。)が挙げられる。「ロエスレル草案」は、「将来損失ニ罹ルトキ之ヲ補充スル爲メノ効用アル者ナルカ故ニ會社資本ノ存續ヲ永遠不變ニ維持シ且株主純益分配ヲ受クルニ異同ナキヲ保護スル者ナリ」⁴³として、第 270 条に準備金規定を設けたのである。さらに第 270 条は、毎年の利益額の 20 分の 1 以上を会社資本

³⁹ 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)、34 頁より孫引き。

⁴⁰ 武本宗重郎『改正所得税法釋義』(同文館、1913 年)、96 頁より孫引き。

⁴¹ 同上、96-97 頁より孫引き。

⁴² この点について、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 (吉国二郎・武田昌輔、前掲注 2、100 頁)。

⁴³ ヘルマン・リョースレル著『ロエスレル氏起稿商法草案.上』(司法省、1884 年)、440 頁。

の4分の1に達するまで準備金を積み立てなければ、利息または利益配当を行えないとしている⁴⁴。

その後、明治23(1890)年に公布された原始商法(以下、「旧商法」という。)は第219条第2項⁴⁵に、明治32(1899)年商法においては第194条⁴⁶に法定準備金制度を設けたのである。同条における準備金規定は、文言に相違はあるものの、「ロエスレル草案」と実質的には相違はない⁴⁷。この会社資本の「4分の1」という基準は、「ロエスレル草案」公表から約130年経過した現在制度下においても引き継がれているのである。この規定からも、商法が会社債権者の保護を目的として制定されたことが窺える。

明治32(1899)年当時、日本郵船株式会社に代表される海運会社や鉄道会社、銀行等といった大企業では、すでに減価償却積立金や配当準備金等が積み立てられており、将来の支出を見越した措置がとられていた⁴⁸。これら積立金に対する税務上の取り扱いについては、「所得ヲ出スニハ總益金ノ中カラ経費ヲ引キマシタモノカラ出ス積リデゴザイマスカラ配當ノモトニナル金ハ或ハ違フカモシラヌガ積立テタ金ダケハ丁度所得ノ方ニ加ハルノデゴザイマス」⁴⁹と説明されていた。また、配当準備金については、「商法デ積立テマスノハ即チ二十分ノ一ト云フモノ又ハ配當ヲ平均スルタメニ積立テルモノハ所得ニ見ル心得デゴザイマス」⁵⁰と説明されている。すなわち、「此法律(所得税法第4条第1項第1号)ノ意味ハドウシテモ總益金カラ總損金ヲ引キマスト云フコトニナリマスルト積立金ガ損金デアルト云フコトハ申悪イト思ヒマス」⁵¹(括弧一筆者)と説明され、積立金は、現実に事業年度内に費消したものではないことから、損金には含まれないとされた。

以上のように、商法の趣旨は、会社債権者の保護を目的とするものであり、その結果、「配当可能利益」が計算されることとなる。これに対して、所得税法は課税の公平を意図し制定され、第1種所得税においては「法人の所得金額」が計算されるのである。たしかに、総益金および総損金の解釈の基本は、商法の利益計算の規定とその解釈に置かれていたが、所得とは「配当ニ充テル金ノミデハナイノデス」⁵²という説明からも、総益金および総損金とは、商法上の規定を踏襲しつつも、税法独自の概念により解釈され

44 「株式會社ニ於テハ會社資本ノ四分一ニ滿ル準備金ヲ蓄積スル爲メニ毎年ノ利益額ノ二十分一以上ヲ引去ルヘシ然後ニアラレレハ利足又ハ利益配當ヲ爲スコトヲ得ス」(同上、440頁)。

45 明治23年原始商法第219条第2項「準備金カ資本ノ四分一ニ達スルマテハ毎年ノ利益ノスクナクトモ二十分一ヲ準備金トシテ積置クコトヲ要ス」

46 明治32年商法第194条第1項「會社ハ其資本ノ四分一ニ達スルマテハ利益ヲ配當スル毎ニ準備金トシテ其利益ノ二十分一以上ヲ積立ツルコトヲ要ス」

47 赤塚尚之「わが国における法定準備金制度の変遷と『払込資本と留保利益の区別』の意義」『早稲田商学』(2005年)、第404号、87-88頁。

48 堀口和哉、前掲注16、72頁。

49 第十三回帝國議會、前掲注28、9頁(若槻禮次郎氏 發言)。

50 同上、9-10頁(若槻禮次郎氏 發言)。

51 同上、10頁(若槻禮次郎氏 發言)。

52 同上、10頁(若槻禮次郎氏 發言)。

ていたのである。

ところで、上述した明治 32 年所得税法第 7 条の規定によれば、法人は各事業年度ごとに損益計算書を提出し、政府は損益計算書を調査してその所得を決定していた。当時の大蔵省の見解によれば、損益計算書とは、「会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」⁵³ものとされていた。つまり、法人の課税所得計算は、会社の「定款に従つて編製する計算書」、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ということである⁵⁴。

では、法人の課税所得計算において斟酌されていた、当時の会社の定款による会計規定とはいかなるものであったのであろうか。

結論から言えば、明治 23 (1890) 年に導入された大陸系商法に対し、わが国の会計体系は、明治初年以來、一貫して英米の会計体系を導入してきた。このことは「わが国で最初の完備した株式会社である国立銀行の会計がイギリス銀行会計の直輸入であったという事実がまさに象徴している」⁵⁵。

すでに述べたが、明治 23 (1890) 年にわが国初の商法 (明治 23 年 4 月 26 日法律第 32 号) が制定された⁵⁶。この明治 23 (1890) 年商法とは、「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参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ト如シ」⁵⁷であった。

また、旧商法の導入について、久野秀男教授は、次のように述べられている。「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、明治初年以來、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」⁵⁸。

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の会計実践の下では、「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

⁵³ 「法人所得税に對する大蔵省の見解」『東京經濟雜誌』第 994 號 (1899 年)、511 頁。

ここでは、「建物及器械代消却金」、「前季繰越損失金 (所謂操業費消却の如きもの)」、「役員賞與金および所得税」に係る損金性に関して述べられている。

⁵⁴ 末永英男「初期所得税法における所得計算構造」『会計構造の諸問題』(九州大学出版会、1995 年)、143 頁。

⁵⁵ 久野秀男『財務諸表制度論』(同文館、1972 年)、29 頁。

⁵⁶ 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 (松本丞治『商法原論 第 1 卷 (総則)』(東京法学院大学、1905 年)、38-39 頁)。

⁵⁷ 梅謙次郎『日本商法講義』(和仏法律学校、1896 年)、21-22 頁。

⁵⁸ 久野秀男、前掲注 55、44 頁。

のはけだし当然の結果であった」⁵⁹のである。

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って作られる部分的な財産目録としての『棚卸表』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」⁶⁰、「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けた」⁶¹のである。

その後、明治 32 年に商法（以下、「新商法」という。）（明治 32 年 3 月 9 日法律第 48 号）が施行されるも、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」⁶²と解されている。

以上のことから、会社定款に実務が反映されているとすれば、定款に従った会計実務は、商法とは矛盾するものとなっている⁶³。所得税法における総益金および総損金の解釈の基本は、商法の利益計算の規定とその解釈に置かれていたことに鑑みると、所得税法の目的観や理念、ひいては商法と合致しない会計実務は税法上認められていなかったと解される。

このことは、上述した総益金および総損金の解釈からも明らかである。当時の会計実務、商法および所得税法の関係または経緯を考察したが、法人の課税所得算定においては、税法独自の所得概念に依拠していたことが明らかとなった。

2-2-3 課税所得概念と損益の年度帰属

総益金（収入＋財産評価益）から総損金（支出＋財産評価損）を控除した金額を法人の所得であるとする税法独自の捉え方は、その後の明治 40（1907）年 6 月 26 日行政裁判所判決においても、「政府カ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」⁶⁴と判示され、その支持を得ていた。

この場合問題となるのが、収入支出とは現金収支のみを指すのか、それとも「権利確定主義」にみられるように、法人の事業年度内に属する権利・義務（債権・債務）まで含めた広い意味で用いられているのかである。もし、後者の権利・義務（債権・債務）まで含めた広い意味で用いられているのであれば、第 3 章において考察したように、か

⁵⁹ 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 巻第 3 号（1964 年）、3 頁。

⁶⁰ 久野秀男『株式会社 財務諸表論』（同文館、1971 年）、77 頁。

⁶¹ 高寺貞男、前掲注 59、4 頁。

⁶² 同上、6 頁。

⁶³ 末永英男、前掲注 54、144 頁。

⁶⁴ 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、485 頁。

かる所得算定法は「純資産増加説」⁶⁵に依ったものだということができる⁶⁶。

当時、個人所得の計算方法は、「総収入金額ヨリ必要ノ経費ヲ控除シタル豫算年額ニヨル」（第4条第1項第3号）と法定されていた。この規定に関して、所得を予算するとは、現金収支のみを指すのか、それとも年度内に属する権利・義務まで含めて利益を算定する意味なのかが問題となっていた⁶⁷。

この点について若槻禮次郎氏は、「各人ノ権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権利義務發生ノ時ニ於テ之ヲ見ルヘキモノ…ナリ」⁶⁸（傍点一筆者）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…所得ヲ算出」⁶⁹（傍点一筆者）するのである。

次に、法人所得については、「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」⁷⁰（傍点一筆者）と解されている。

個人所得の場合、法人の場合の「総益金・総損金」に対応する文言として、「総収入金額・必要の経費」という文言が使われている。この文言の違いは、次の解釈により明らかとなる。すなわち、第3種の所得（個人所得）において、「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含マス」⁷¹（傍点一筆者）と解されている。

したがって、法人所得の場合、その算定にあたっては財産評価損益をも含むことになっているが、個人所得の場合は、「現ニ収入シタル又ハ將來収入スヘキ金額」および「現

⁶⁵ 「純資産増加説」とは、ドイツの財政学者 Georg von Schanz（ゲオルグ・フォン・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）。つまり、「純資産増加説」の下においては、所得の概念は包括的であって、「あらゆる純収益と使用権、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」（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、47頁）。

⁶⁶ 高寺貞男、前掲注39、38-39頁。

⁶⁷ 若槻禮次郎、前掲注21、303頁。

⁶⁸ 同上、303頁。

⁶⁹ 同上、301頁。

⁷⁰ 同上、290頁。

⁷¹ 同上、291頁。

ニ支出シタル又ハ將來支出スヘキ金額」のみをもって所得とするのである。

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ニアラス」⁷²ものであり、「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」⁷³であると解されている。

このように、財産評価損益を包含するか否かの違いは明白であるが、損益の年度帰属について、法人所得の場合の「既ニ取得シ又ハ將ニ取得セントスル確定ノ収入」と、個人所得の場合の「既ニ取得シタル収入及ヒ將來ニ取得スヘキ収入」とは同質であると考えられる。

そうであるならば、2つの文言にかかる解釈も同旨のものであり、「既ニ取得シ又ハ將ニ取得セントスル確定ノ収入」（法人）および「既ニ取得シタル収入及ヒ將來ニ取得スヘキ収入」（個人）とは、「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」⁷⁴と解される。このことは、明治40（1907）年7月18日往第11、535號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」⁷⁵と回答されていることから明らかである。

したがって、第1種所得の算定においても、現金収支のみならず、債権債務の発生ないし確定をもって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いることから、収入・支出の年度帰属は、「権利確定主義」に則った権利・義務（債権・債務）まで含めた広い意味で用いられていたということである。しかし、法人の所有資産の評価益も法人課税所得に包含されていたことから、「権利確定主義」はあくまでも原則的なものであったと解される。

以上のように、わが国ではじめて法人に課税することとなった明治32（1899）年当時は、その体系の未熟さゆえに法人の決算を支配していた商法の影響下にあり、法人所得算定の柱でもある総益金および総損金の解釈においても、時価評価を強制した明治32年商法を前提としたものであった。しかし、その目的の違いから、商法上の利益と第1種所得税が予定する所得とは明確に区別されたのである。

所得税法は課税の公平を意図し制定され、第1種所得税においては「法人の所得金額」が計算される。その所得金額とは、「権利確定主義」を原則としたものであり、総益金（収

⁷² 上林敬次郎、前掲注37、68頁。

⁷³ 同上、69-70頁。

⁷⁴ 若槻禮次郎、前掲注21、301頁。

⁷⁵ 武本宗重郎、前掲注40、105頁より孫引き。

入および収入すべき権利（債権）の価額＋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＋財産評価損）を控除して算定される。

また、上述した所得税法第 5 条の解釈により、法人においては、一時の所得も課税の対象とされていたと考えられることから、総益金および総損金について、主税局は、商法の時価評価規定（明治 32 年商法第 26 条第 2 項）を前提としながら、シャンツの唱えた「純資産増加説」に従い解釈したのである⁷⁶。個人所得については、財産の増加および減少総額を調査することは困難であったのに対して、法人については、商法が事業年度ごとに貸借対照表により資産・負債の状況を明らかにすることを義務づけていたことから、この所得概念（純資産増加説）の採用ができたのである⁷⁷。さらに、明治 32（1899）年所得税法は、法人の所有資産の評価益も課税所得計算に含むことにしていた。この場合、未実現の「純資産の増加」も含むことになり、当時の法人課税所得概念とは、「時点的純資産増加説」を基礎としたものであったといえることができる。

ところで、明治 32（1899）年所得税法においては、その第 5 条第 7 項において「此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」所得については非課税とされていた。この理由については、次のように説明されている。

「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懷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尚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經過ヲ緩和シタル所以ナリ」⁷⁸。

このように、第 1 種所得税は、法人を独立の課税主体と捉え、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思想に依っていた。しかし、負担関係を考慮した結果、法人より受ける配当金を非課税とした⁷⁹。つまり、理論上は「法人実在説」を採っていたが、租税政策上、「法人擬制説」に傾き、配当所得を非課税とする措置を採ったのである。

⁷⁶ 高寺貞男『明治減価償却史の研究』（未来社、1974年）、277-278頁。

⁷⁷ 高橋誠、前掲注 25、116頁。

⁷⁸ 若槻禮次郎、前掲注 21、280-281頁。

⁷⁹ 明治 32 年の所得税改正では、法人の利益が配当金として個人に帰属した場合、その個人の配当所得については第 3 種所得税は課税されないこととなっていた。しかし、この課税方式は、本来ならば個人に対しても総合課税すべきものを単に負担の激増を避けるために漸進的、過渡的に採った課税方式であった（雪岡重喜、前掲注 17、13頁）。

小括

所得税法創設以前、明治政府は欧米資本主義国に対抗するため、資本主義国化を図ることにより、「従來の階級制度の下に精神的、物質的に極度に壓迫せられ來つた生産階級の束縛は、解放せられ、職業の自由、契約の自由、私有財産權の確保、貨幣經濟制度の確立等に依つて資本主義的精神」⁸⁰を広め、近代的企業の勃興を見るに至った。このような經濟情勢を背景に、明治 20 (1887) 年 3 月 23 日勅令第 5 号をもって所得税法が創始され、わが国においてはじめて「所得」に対する課税が行われるようになったのである。

明治 20 (1887) 年所得税法は、総合課税方式で、所得に全累進税率で課税することとなっており、「従來の封建的なる諸租税と其の不均衡を矯正し、資本家的なる負擔關係へと推移する重大なる轉向を意味するものであった」⁸¹。すなわち、わが国の所得税は税負担の公平という観点から富に対する課税を目的とした租税制度として誕生したのである。

しかしながら、当時まだ私法の規定が完備せず、法人の觀念も一般に徹底していない時代であり、法人の所得は、留保されることなくすべて配当されるという前提にたつて、これが配当所得として個人に帰着したときに総合課税する方式となっていたことから、所得税法は法人に対しては納税義務を負わせていなかった。

わが国ではじめて法人に所得税を課すようになったのは、明治 32 (1899) 年所得税法改正においてであったが、独立の法人税を設けることなく、課税の公平を企図する所得税法中の第 1 種の所得で規定していた。明治 32 (1899) 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なもので、その体系の未熟さゆえに法人の決算を支配していた商法の影響下にあり、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、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にしていた。

そして、総益金および総損金をいずれも、「総益金＝収入＋財産評価益」および「総損金＝支出＋財産評価損」として捉えていた。つまり、総益金および総損金には、法人の所有資産の評価損益も含まれるのである。また、先行研究では、当時の損益の年度帰属の原則については、明確に示されていなかったが、本論文においては、法人の「総益金・総損金」と個人の「総収入金額・必要の経費」の解釈を対比することで、当時の損益の年度帰属の原則を明確にすることができた。すなわち、損益の年度帰属の原則として「権利確定主義」を採用していたのである。しかし、所有資産の評価益も法人課税所得に包含されていたことから、「権利確定主義」はあくまでも原則的なものであった。

したがって、当時の法人課税所得計算構造とは、総益金（収入および収入すべき権利（債権）の価額＋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＋財産評価損）を控除して算定されるのである。そして、明治 32 (1899) 年所得

⁸⁰ 池田武『法人税法精義』（森山書店、1941年）、5頁。

⁸¹ 同上、6頁。

税法第 5 条の解釈により、法人においては、一時の所得も課税の対象とされていたことから、当時の課税所得概念は、「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。さらに、未実現の「純資産の増加」も含むことから、「時点的純資産増加説」を基礎としたものであったといえることができる。

第5章 初期法人所得課税の変革と課税所得概念—大正期—

わが国において、「所得」に対する課税が行われるようになったのは、明治 20（1887）年所得税法からである。その後、明治 32（1899）年所得税法改正によって、第 1 種所得税として初めて法人所得課税制度が導入された。

明治 32（1899）年所得税法においては、その体系の未熟さゆえに法人の決算を支配していた商法の影響下にあり、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。その課税所得概念は、「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」に依拠しており、損益の年度帰属の基準として、原則として、「権利確定主義」を採ったものだった。その後、大正期に入り、法人企業の発展や軍費の増大を中心とした財政需要を背景に、法人所得課税制度は当初のそれより様変わりしていくこととなる。

そこで本章では、わが国法人税法における課税所得概念を理解するため、課税所得概念がどのように形成され展開されていったか、そして、法人税法第 22 条第 2 項に規定する「無償取引」に係る収益の認識（収益発生事由）を解明するため、引き続き、大正期を中心に、第 1 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 大正初期の所得税法

明治 32（1899）年所得税法における第 1 種所得税は、「所得税ヲ課セラレタル法人ヨリ受ケタル配當金」は非課税とされていただけでなく、課税の公平を図るためとはいえ、個人所得の場合の累進税率に比し比較的 low rate の比例税率が適用されていた。このため、日露戦争（明治 37 年 2 月～明治 38 年 9 月）による所得税の増徴を契機に、税負担を回避するための法人成は依然として継続していた¹。戦費確保による所得税の増徴および法人成に対応する形で、明治 37・38（1904・1905）年に第 1 次・第 2 次非常特別税により増税が行われた。

第 1 次非常特別税法（明治 37 年法律第 3 号）の増税は、第 1 種および第 3 種の所得に対し本税額の 7 割を増徴した²。その後、明治 38（1905）年法律第 1 号により行われた第 2 次非常特別税法では、本税においてさらに 8 割を増徴し、特に法人の所得である第 1 種

¹ 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 巻第 1 号、1959 年、103-113 頁。

² 雪岡重喜『調査資料 所得税・法人税制度史草稿』（国税庁、1955 年）、6 頁。

「第 2 種に対し増徴を行なわなかつたのは、第 2 種所得は主として公債の利子から成るものであるから、公債利子に対する課税をなるべく低位に止め、戦時公債の価格を維持する必要に出たものである。」（同上、14 頁）。

所得税は次のように改正された。第 1 種所得税では、法人所得を甲（株主または社員 21 人以上の株式会社および株式合資会社の所得）と乙（その他の法人の所得）とに 2 分し、甲に対しては従来通りの比例税率を適用し、乙に対しては個人企業に近いものとして、所得税を 8 段階に分け累進税率を適用した³。

このような増税の基礎となった非常特別税法は、戦時における一時的な措置として日露戦争後速やかに廃止されるはずであったが、戦後経営にもとづく財政需要の増大のため、一時的な措置であった非常特別税法は戦後も継承され、漸く大正 2（1913）年所得税法改正の機会に廃止されたのであった。

大正 2（1913）年所得税法改正（法律第 13 号）では、非常特別税法によってはじめられた、合名・合資会社および少数株主（20 人以下）からなる株式会社および株式合資会社に対する分離課税が恒久化された。また、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ニ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乗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るとともに⁴、法人はその申告において各事業年度の財産目録、貸借対照表、損益計算書および所得の明細書の添付を要することが定められた⁵。

大正 2（1913）年所得税法改正における第 1 種所得の算定については、同所得税法第 4 条第 1 項において、「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」と規定した。また、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（1899）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はあった。

この大正 2（1913）年所得税法第 4 条第 2 項の規定からもわかるように、当時の第 1 種所得税においても他の法人より受ける配当金については非課税とされていた。当該規定の解釈によれば、「他の法人の株式を所有する場合に於て、其の爲めに受くる利子又は配当金は當然其の總益金中に包含すへきものなるを以て、若し其の益金を以て直ちに所得金とするときは此の法律に依り所得税を課せられたる法人より受けたる配當金…に付いては二重に所得税を負担するの結果を來し穩當ならざるものなるを以て當然之を控除する

³ 同上、6-7 頁。

高橋誠、前掲注 1、104 頁。

⁴ 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）、91 頁。

⁵ 大正 2 年所得税法第 7 条「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」

ものなりとす」⁶と解されており、当時の法人観においても法人を独立の課税主体と捉えていたことがわかる。しかし、明治 32（1899）年と同様に、租税政策上および負担関係を考慮した結果、配当所得を非課税とする措置をとったことにより、「法人擬制説」の立場へと傾いたのである。

また、明治 32（1899）年所得税法と同様に、第 1 種の所得を算定する際にその柱ともなる総益金および総損金については法文上には明確な定義は与えられていない。したがって、その内容については解釈に頼らざるを得ない状態であったと解される。

総益金および総損金の解釈について、当時、大蔵省に所属し所得税法改正にも携われた武本宗重郎氏は、「各事業年度総益金より同年総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さるなり、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」⁷と述べられている。

したがって、総益金および総損金の解釈および損益の年度帰属については、大正 2（1913）年における第 1 種所得税においても明治 32（1899）年第 1 種所得税と同様の解釈がなされていた。つまり、総益金および総損金とは、会社財産の増減が損益であると商法が規定しているものとして、第 1 種所得税においてもこれを援用するとしていることから、「総益金＝収入＋財産評価益」および「総損金＝支出＋財産評価損」と解されていた。また、損益の年度帰属については、「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」し、「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」としていることから、「権利確定主義」に則った権利・義務（債権・債務）まで含めた広い意味で用いられている。しかし、「法人の所有せる資産價格の増加」もまた、課税所得に含まれることから、「権利確定主義」は、原則的なものであった。

また、「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さるなり」という解釈から、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いることとなる⁸。すなわち、課税所得概念においても明治 32（1899）年と同様に、「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。ここでも、明治 32 年同様、所有資産の評価益も課税所得に含めていたことから、当時の「純

⁶ 武本宗重郎『改正所得税法釋義』（同文館、1913 年）、94 頁。

⁷ 同上、93 頁。

⁸ 金子宏『租税法〔第 18 版〕』（弘文堂、2013 年）、178 頁。

資産増加説」とは、「時点的純資産増加説」を基礎としていたといえることができる。

第2節 現代法人所得課税制度の基点

2-1 大正9年所得税法

2-1-1 改正の沿革と立法趣旨

わが国は、第1次世界大戦（大正3（1914）年7月～大正7（1918）年11月）において戦勝国となり、急激な経済発展を遂げることができ、資本主義も発達し、法人企業の数、規模において著しい拡大をみた。このような法人企業の発達は、わが国の租税制度にも多大な影響を及ぼしてきた⁹。戦後の社会情勢のもと、新規国防計画の費用を調達するため、また、増徴による負担の公平を得ることを企図して、大正9（1920）年に所得税法改正が行われたのである。

大正9（1920）年の所得税法改正について、当時の政府は、次のように述べている。

「従来の所得税法は其の課税組織に於て幾多の不備を存し、到底課税の公平、負擔の權衡其の完きを得たるものと稱するを得ざるものであり。故に此の不完全なる課税組織の下に單に税率のみを増加するときは、従来の不公平をして一層甚しからしむるの虞あるを以て、若し之が増徴を圖らんとせば必ずや其の課税組織を改正するの必要あり。加之戦後に於ける社會思想の歸趨に鑑みるときは、租税立法に就いても亦大に社會政策を加味するの必要ありしを以て、政府は此等の事情を考慮して、所得税制度の一大革新を行ふと同時に増税の目的を達せんことを圖り、茲に所得税法の全文に互りて改正を行ふことと爲したり」¹⁰。

このように、所得税法改正に際して、従来の所得税制度による根本的課税組織の不完全に基づく不備欠点や、所得税制度の不公平を是正することを全面に打ち出し、課税組織に一大刷新を断行することで、所得税制度の改善を図ったのであった。

法人の所得に対する課税主義には2つの主義があると考えられている。1つは、法人自体を独立の担税主体と認める主義であり、もう1つは、法人の所得は「畢竟其の組成分子たる出資者の所得に外ならざるを以て、其の法人に所得税を課する所以は、徴税の便宜に基く源泉課税に過ぎ」¹¹ないとする主義である。従来の所得税法においては、後者の源泉課税主義を採用していたが、大正9（1920）年所得税法（法律第11号）では、新たに前者の主義を採用したのである¹²。

⁹ 吉国二郎・武田昌輔、前掲注4、91-92頁。

¹⁰ 大蔵編纂『明治大正財政史 第6巻』（財政經濟学会、1936年）、1081頁。

¹¹ 中村繼男『改正法人所得税法詳解』（東京稅務二課會、1920年）、9頁。

¹² 「舊税法は施行地内の法人より受くる配當金…は法人の利益計算上之を除算するの明文（舊税法第四條第二項第三項）ありしを以て極めて明瞭なりしも新税法には何等除外規定なきを以て異論を生ずるの餘地なきにあらざるが如しと雖、元來新税法に於ては配當金の源泉課税主義を捨て綜合課税主義をとれるより稽へ、配當金受領者の法人なると個人なるとにより課税上、差別を立つべき理由なきを以て配當金も之を受くる法人の總益金を構成すると見るの外なく、舊税法に存する除外規

このように、大正 9（1920）年所得税法（法律第 11 号）は種々の重要な改正を含んでいるが、その中心をなすものとして、法人の所得に対する課税方式を従来の源泉課税主義から総合課税主義に改め、これに伴って第 1 種所得の課税対象を改めた。つまり、従来は所得税を課せられた他の法人から受けた配当金および税法施行地において支払いを受けた公債社債の利子は、法人の益金から控除することとしていたが、改正案においては、損益計算上、法人の益金となるものはすべて課税することとしたのである¹³。

いわゆる「法人実在説」の立場を明確にした大正 9（1920）年所得税法における法人所得の課税方式は、「舊法に於ける課税趣旨と全く異なる主観的納税義務を認識せることに基づく、法人の超過所得税（税法第五條）、及配當に付第三種所得税を課するの權衡上、法人が其の所得を留保したる場合に於ける特別の課税、即法人の留保所得税（税法第九條）、並に法人の配當金に對する過渡的の源泉課税、即配當所得税（税法第十條）、又は法人の解散若は合併に因る消滅の場合に於いて、其の清算所得若は之に準ずべき所得に對する清算所得税（税法第十一條）」¹⁴を新規に制定するとともに、所得税法施行地に本店または主たる事務所を有する法人の所得税法施行地における資産または営業より生ずる所得に對する課税については、従来と同様の方法とされた。

したがって、大正 9（1920）年所得税法では、新たに上記 4 つの規定が追加されたが、法人の課税所得算定における基本原則には変更はなく、大正 9（1920）年所得税法第 4 条に規定するように、「法人ノ所得ハ各事業年度ノ總益金ヨリ總損金ヲ控除」した残額をもって、所得税を課すべき所得とするのである。

しかしながら、従来の所得税法と同様に、大正 9（1920）年所得税法においても、総益金および総損金の何たるかは、税法および施行規則においても特に規定されていない。つまり、総益金および総損金の意義については、従来と同じように解釈に頼らざるを得ないのである¹⁵。

定を新税法に於て削除したるも此の意味に外ならざるべし」（同上、57 頁）。

¹³ 雪岡重喜、前掲注 2、14 頁。

¹⁴ 藤澤弘『改正所得税法通義』（經濟社、1920 年）、15 頁。

大正 9 年法律第 11 號

所得税法第 5 条「法人ノ各事業年度ノ所得カ同年度ノ資本金額ニ對シ年百分ノ十ノ割合ヲ以テ算出シタル金額ヲ超過スルトキハ其ノ超過金額ヲ以テ法人ノ超過所得トス」

所得税法第 9 条「法人ノ各事業年度ノ所得中積立金ト爲シタル金額ヲ以テ法人ノ留保所得トス」

所得税法第 10 条「法人ノ各事業年度ノ所得中利益ノ配當又は剩餘金ノ分配ニ充當シタル金額ヲ以テ法人ノ配當所得トス」

¹⁵ 二宮丁二氏は、大正 9（1920）年所得税法においても、総益金および総損金の何たるかが税法および施行規則において特に規定されていないことから、総益金および総損金の意義を解釈する際に次のように述べられている。「總益金、總損金の意義は一般會計學上の解釋並に所得課税の趣旨に鑑みて之を判定すべきであらうと思ふ、乍併法人に於いて作成する損益計算書は其の儘で法人總所得算出の標準となるものではない。即ち政府は法人の提出した損益計算書及び申告に拘束せられず政府は政府の立場からして各事業年度の損益の内容を檢覈し以て各法人の總所得を計算するやうに察せらる、従つて總益金と總損金の解釋に付ては是迄屢々疑義の生じた所であり政府（即ち稅務當局）と納税者との間に爭議の起つた所以である。之れ一は法の不備から來ること勿論であるが一は確に税法の精神と會計學の原則との間に何等連絡融合のないことから來るものと信ずる」（二宮丁二『改正所得税計算法』（經濟社、1920 年）、40-41 頁）。

2-1-2 総益金および総損金の意義と課税所得概念

第1種所得税が法人の「所得」に対する課税である以上、「所得」とは何かということが問題となる。大正9（1920）年所得税法第4条から導かれるように、総益金および総損金の何たるかを明確にすることで、法人の所得およびその計算方法の意図は自ら明らかとなる。

まず、総益金および総損金の何たるかを規定しない意義として、当時、大蔵省主税局に所属しており、改正所得税法案の調査立案をされていた藤澤弘氏は、次のように解釈されている。

「其の利益、損失の原因の何たるを問はず、各種取引より生じたる利益の總てを網羅し、之を合算したるものより、同上損失の總てを集合したるものを、控除したる其の残額を以て、法人の所得と爲すの意と解すべきなり」¹⁶。

法人所得課税が始まった明治32（1899）年から考察してきたように、これまでわが国の法人課税が依拠してきた「純資産増加説（包括的所得概念）」では、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る¹⁷。

したがって、総益金および総損金の何たるかを規定しない意義として上記解釈が示すように、法人の所得とは「一定期間におけるあらゆる純資産の増加」を「所得」と観念する以上、すべての取引を網羅的に把握する必要があるのである。つまり、むやみに法文上に規定することによって、その内容および範囲を限定することを避けるという意図が内在されていると考えられる。

次に、総益金および総損金について、当時、東京税務監督局兼大蔵省に所属していた中村繼男氏の解釈によれば、「益金とは正味資産の絶對的增加を來たすべき取引原因を謂ひ、損金とは正味資産の絶對的減少を來たすべき取引原因を謂ふ」¹⁸ものである。

総益金の具体的内容（意義）としては、当時の解説書¹⁹によれば次のように解釈されていた。「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

¹⁶ 藤澤弘、前掲注14、71頁。

¹⁷ 金子宏、前掲注8、178頁。

¹⁸ 中村繼男、前掲注11、61頁。

¹⁹ 渡邊善藏著の解説書である「所得税法講義」は、大正9年に大蔵省において開催された税務講習会で、本人が所得税事務の講義をされた際の稿本を出版したものである。

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モノトス」²⁰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」²¹とされている。また、積立金との関係について、「會社の計算に於て當期の損金たる支出はその積立金を以て直接補填し、損益計算書に掲げると否とを問はず、性質上損金たるべきものは、總て之を總損金に計算す」²²とあるように、積立金は現実に支出したものではないことから、その損金性は否定されていた。

したがって、法人の所得とは、「各事業年度内ノ益金ヨリ損金ヲ控除シタル残額ナリ」²³という計算方法の意図が明らかとなるのである。

このように、大正 9 (1920) 年所得税法において、総益金とは、資本の払込み以外における純資産増加の原因となるべき一切の事実を指すものであり、総損金とは、純資産減少の原因となるべき一切の事実を指すことになる。ここで、純資産増加または減少の原因となるべき一切の事実を指すものとは、旧法における解釈のように、財産の評価損益を含めた解釈であるのか、「権利確定主義」に則った権利・義務（債権・債務）まで含めた広い意味で用いられているのかを確認する必要がある。

財産の評価損益、換言すれば、資産の評価損益については、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」²⁴と解されていた。つまり、厳格に論じた場合は、法人所有資産の評価損益は直ちに総益金または総損金として計算するが、法人が資産の評価手続き（取引）を行わなかった場合には、この限りにあらずということである。

したがって、法人所有資産の評価損益は、法人が所有資産の時価評価手続き（取引）を行った場合に限りこれを認めるといふ、従来までにはない新たな見解を示している。

資産の評価損益に関する見解は、第 1 種所得税が創設された明治 32 (1899) 年より当時の商法第 26 条第 2 項の規定を前提にしていたことはすでに述べたところである。

²⁰ 渡邊善藏『所得税法講義』（東京財務協會、1921 年）、57 頁。

²¹ 同上、57-58 頁。

²² 中村繼男、前掲注 11、240 頁。

²³ 渡邊善藏、前掲注 20、58 頁。

²⁴ 同上、64 頁。

しかし、大正 9（1920）年所得税法改正をもって、上記のような課税方式の変更が行われた意図として藤澤弘氏は、「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」²⁵と述べ、所得税法における損益計算の目的と商法第 26 条第 2 項の目的が相違することを理由として、所得税法の目的に合わせた結果としての変更であったとしている²⁶。

ところで、法人の所得は、各事業年度毎に計算しなければならないことは法文上明白なものである（法 4 条）。法人の事業年度とは、法人の一決算期の意味であり、法人の定款に定める計算始終の一定期間を意味する²⁷。営利法人においては、商法第 26 条²⁸の規定により、商人は少なくとも年 1 回一定の時期において決算表を作成する義務を有している。したがって、その事業年度期間も最長 1 年を超えることはできないのである²⁹。

このように、法人に對し事業年度毎に総所得を計算させ、もって第 1 種所得税を課すゆえんは、「畢竟其決算書により最も容易に最も嚴正に擔税能力を測定し得らるる便宜あると、法人に於ても亦所得申告の爲に改めて決算を爲すの手數を省略し得らるる便宜あることに基づく」³⁰ものである。つまり、商法の規定により法人が事業年度毎に作成する決算書を基礎として総所得を計算させるとする規定の法意は、課税標準の測定について、

²⁵ 藤澤弘、前掲注 14、81-82 頁。

²⁶ 商法第 26 条の趣旨について、判例においては次のように説明されていた。「商法第二十六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イ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」（『大審院判決録』（東京法學院、1902 年）、55 頁より孫引き）。

²⁷ 「法人の生命は永久なり、從て眞の損益は永久を通算するにあらざれば、之を確認し難きが如しと雖、永久の間其の損益の實績、財産状態の趨向を査察せざらんか、爲に會計の整理は其の完璧を期すること能はざるは勿論、營業經營の方針も亦其の歸趨する所を失ひ、遂には事業の成功を期することは能はざるに至るべし。茲に於てか法人は、自衛上時々一定期間内の營業實績を顧み以て營業方針を定むべき羅針盤たらしむるの必要を生ず。而して時々其の營業實績を顧みむが爲に、豫め定めたる營業期間を事業年度と謂ふ。」（中村繼男、前掲注 11、46 頁）。

²⁸ 明治 32 年商法第 26 条「動産、不動産、債権、債務其他ノ財産ノ總目録及ヒ貸方借方ノ對照表ハ商人ノ開業ノ時又ハ會社ノ設立登記ノ時及ヒ毎年一回一定ノ時期ニ於テ作り特ニ設ケタル帳簿ニ之ヲ記載スルコトヲ要ス

財産目録ニハ動産、不動産、債権其他ノ財産ニ其目録調整ノ時ニ於ケル價格ヲ附スルコトヲ要ス」

²⁹ 中村繼男、前掲注 11、48 頁。

³⁰ 同上、59 頁。

渡邊善藏、前掲注 20、55-56 頁。

その容易さと正確さを期待し得るとともに、法人の便宜をも顧慮したものといえる。

しかしながら、上記のような便宜を顧慮したとしても、税法上、所得の計算においては、直ちに損益計算書の損益金によらず、「当該事業年度の取引内容を査察し、其の決算は會計並税法の要求と合致するや否や、又合致せずとするも其の程度は事業の種類、性質、経済状況等に稽へ、是認し得べき程度なりや否やに關し實査するの必要あるものとす。之れ租税の増徴を圖るが爲になすにはあらずして、不統一なる損益計算を直ちに是認することに因りて生ずる各人間の負擔の不公平を矯正する上に於て、蓋し已むを得ざればなり」³¹。

このように、法人の所得計算上、便宜的に商法第 26 条の規定および損益計算書等を前提として各事業年度毎に計算することを規定しているが、そこには「課税の公平」の理念が内在しているのである。

このようにして計算される法人の各事業年度の所得の計算基礎たる総益金および総損金とは、純資産増加または減少の原因となるべき一切の事実を指すものであるが、各個の益金および損金がいずれの事業年度に属すべきかが問題となる。

益金および損金の年度帰属について、渡邊善藏氏は次のように説明されている。「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」³²。渡邊善藏氏は、益金および損金の年度帰属について、原則的には「權利確定主義」に従うべきとしているが、故意に課税の公平を害しない場合においてはその限りにあらずとの見解を示されている。

また、中村繼男氏は、総所得の計算基礎となる益金および損金とは、当該事業年度に現実する益金および損金であるとしている。当該事業年度に現実する益金および損金とは、「当該事業年度に於て當然負擔又は収利すべき損益金額を謂ふ。従て当該事業年度に於て負擔又は収利すべき損益たるべき取引の發生が、当該事業年度の期間内に在るものは勿論、其の實質上損益たるべき取引の發生が他の事業年度の期間内に生じたるものと雖、該損益に對する負擔又は収利の理由が当該事業年度に存するものは、尚且つ之を當

³¹ 中村繼男、前掲注 11、77 頁。

³² 渡邊善藏、前掲注 20、58 頁。

該事業年度の損益とし、反対に實質上損益たるべき取引の發生が、當該事業年度の期間内に在るも、該損益（當該損益）に對する負擔又は収利の理由が當該事業年度に存せざるときは、之を當該事業年度の損益となすべきにあらずして、其の負擔又は収利すべき他の事業年度の損益となさざる可らず³³（括弧一筆者）。このように、益金および損金の年度帰属については、権利・義務（債権・債務）が確定する取引が發生した期間に属するとし、「権利確定主義」に則った説明をされている。

さらに、当時の裁判所の判断においては、「我国ノ行政裁判例ニテハ、第一種所得税ニ於ケル所得算定ニ關スル總益金中ニハ、未収入ノ債権價額モ算入スベキモノトス」³⁴と判断されており、当時においても、一般的に「権利確定主義」が認められていたものと解される。

以上のように、大正 9（1920）年所得税法では、個人に対する課税を法人の段階において源泉課税する源泉課税主義を見直し、新たに法人自体を独立の担税主体と認める課税主義を採用した。つまり、本改正をもって「法人源泉課税の時期」から「法人独立課税の時期」への移行が行われたのである。この当時も第 1 種所得の計算は、商法の規定を援用したものとなっていたといえるが、その基底には「純資産増加説」および「課税の公平」概念があり、第 1 種所得税が把握する「所得」とは、これらに基づいて算定されるのであった。

また、大正 9（1920）年所得税法では、資産の値上がり益の事實があり、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（引き下げ）た評価損益の事實（評価手続き＝内部取引）がある場合に限り、當該任意計上額は総益金および総損金とする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、所得税法における損益計算の目的と商法第 26 条の目的が相違することを理由として、変更されたものであった。所有資産の評価益に関していえば、税務上、課税所得算出には依然として「純資産増加説」に拠るが、税務行政の実行可能性等を理由に、課税所得は「時点的純資産増加説」による理論上の所得に制約を課したものになったのである。

2-2 大正 15 年所得税法

大正 9（1920）年に行われた所得税法の根本的大改正後、法人所得課税について多少の改正がなされたが、時世の進展に伴い更に改正を加える必要に迫られ、大正 15（1926）年法律第 8 号をもって重要な改正が行われた。

大正 15（1926）年の第 1 種所得税改正の方針とは、「累進税の一部廢止、二重課税の除

³³ 中村繼男、前掲注 11、67 頁。

例えば、「當該事業年度の製造に係る製品に對する製品益、當該事業年度の販賣に係る商品販賣益の如き、又は當該事業年度の期間内相當給料手當の如きは、何れも當該事業年度に於て當該負擔又は収利すべき損益にして、其の發生も亦當該事業年度の期間内なるを以て之を當該事業年度の損益となすは當然なり」（同上、67-68 頁）。

³⁴ 神戸正雄『租税研究 第九卷』（弘文堂、1929 年）、203 頁より孫引き。

去等に依り會社の負擔を緩和して産業政策との調和を圖るを主眼とし、一而所得の算定方法、税率及び同族會社に關する特別規定等に適當なる改善を加へて、負擔の均衡を得せしめん」³⁵とすることにあつた。

この大正 15 (1926) 年の改正は、大正 9 (1920) 年所得税法の構造の上に立ち、昭和 15 (1940) 年の独立法人税の創設を経てシャープ勸告 (昭和 25 (1950) 年) に基づく改正に至るまでの、法人所得課税の原型となつた³⁶。

しかしながら、第 1 種所得税の課税標準である法人の所得および所得算定の基準である個々の損益の帰属については、法令上何ら規定しておらず所得税法第 4 条において、「法人ノ普通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」と規定しているのみで、第 4 条の規定は所得の計算方法を概括的に規定するに止まっており、所得税法施行規則においても詳細な規定は何ら存しなかつた。

法人の所得の意義を税法上規定していないにしても、所得税法における法人の所得なる言葉は、「税法独自の意義を有するものといふべきであつて、之を定義すれば『法人の一事業年度内に取得する純収入の總量』を指稱するに外ならない」³⁷。つまり、所得税法第 4 条の趣旨とは、例えば、寄附金のごとき継続性を有さない臨時偶発的な収入をも総益金から除外すべきではないとする立場を表現したものであると解される。

したがって、当時の総益金の意義とは、「資本の拂込以外に於て純資産増加の原因となるべき一切の事實を指稱」³⁸するものであり、総損金とは、「資本の拂戻以外に於て純資産減少の原因となるべき一切の事實」³⁹をいうのである。

これらの意義を念頭におき、所得税法第 4 条を理解するならば、次のように説明される。すなわち、一事業年度における法人の所得計算の基礎たる損益金は、その負担または収益すべき損益取引の発生がその事業年度内にあるものはもちろん、事実上、損金または益金たるべき取引の発生が他の事業年度の期間内に属するものでも、その損益に対する負担または収益の理由がその事業年度に属するものは、その事業年度の損益金として所得を計算すべきものである⁴⁰。

会社の行った損益計算が上記趣旨に基づいているならば、直ちに法人の所得金額とすることができるが、実際においては、政策⁴¹に立脚する会社計算と理論に立脚する所得計算との衝突は免れない。このような状態であるからこそ、「所得の計算に當つては、収入又は支出が益金なりや損金なりやの判定を要するは勿論、更に進んでその損益金は何れの事

³⁵ 矢部俊雄『會社の改正所得税營業収益税資本利子税とその實際〔八版〕』（東京稅務二課會、1929年）、41頁。

³⁶ 吉国二郎・武田昌輔、前掲注 4、93頁。

³⁷ 矢部俊雄、前掲注 35、40頁。

³⁸ 同上、90頁。

³⁹ 同上、91頁。

⁴⁰ 同上、91-92頁。

⁴¹ 「多くは會社基礎の堅實を第一義とする消極的決算乃至は、對株主又は對社會關係を顧慮して左右するいはば政策的決算である」（同上、92頁）。

業年度に属すべきものなりや、及びその事業年度分に属する分としては、幾何を正當とすべきかといふことを究めなければならない⁴²。つまり、「箇々の損益金に對應する資産又は負債に對する權利義務確定の時を以て之を區分しなければならない」⁴³（傍点一筆者）のである。

また、当時、資産の評価損益については、「嚴格にいへば時價の高低は直ちに會社の資産價額に増減を來たすべきが故に、會社が評價の手續を採らなくとも實質上に於いては、損益の問題を生ずるものといはなければならない。けれども時價昂騰したるの故を以て會社が進んで増價評價をなさざるに拘らず、利益ありとしてその所得を算定するは穩當を缺くの嫌あり、又時價の低落があつても會社が之を減價評價しない以上は、主觀的にはその價値に變動なしと認めたものといふべく、所得計算上進んで之を損金に計算すべきでない。換言すれば、資産價額の増減は評價なる取引を俟つて發生すべきものと解すべきである。故に會社の資産評價に依る増減價額は之を總益金又は總損金中に計算すべきである。」⁴⁴と解されていた。つまり、法人の所有資産の評価損益については、嚴格にいえば時價の高低は直ちに會社の資産價額に増減をきたすため、會社が評價の手續きをしなくても損益の問題を生ずるものである。しかし、大正 15（1926）年所得税法においても大正 9（1920）年所得税法の趣旨を繼承し、法人が所有資産の時價評価手續きを行った場合に限りこれを認めるという立場であった。つまり、資産價額の増減は、評價なる取引を俟つて發生すべきものと解されていたのである。

以上のように、所得税の対象たる所得とは、「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残額を以つて所得とする觀念」⁴⁵され「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、貸借対照表等に拠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実がその所得に加味される」⁴⁶ことになり、第 1 種所得が、商法の規定を援用しつつも、「純資産増加説」に基づいて計算されていたと考えられる。損益の年度帰属については、「權利義務確定の時」をもって判断されていたことから、原則として「權利確定主義」に則っており、法人所得課税が始まった明治 32（1899）年からの理論が引き継がれていると考えられる。

したがって、大正 9（1920）年に従来までの法人の所得に対する課税主義の変更、すなわち、個人に対する課税を法人の段階において源泉課税する源泉課税主義を見直し、新たに法人自体を独立の担税主体と認める課税主義を採用したものの、法人の課税所得概念および損益の年度帰属については、法人所得課税創始以来、一貫したものであった。また、

⁴² 同上、91 頁。

⁴³ 同上、93 頁。

⁴⁴ 矢部俊雄、前掲注 35、127-128 頁。

⁴⁵ 田中豊『税法』（三笠書房、1929 年）、90 頁。

⁴⁶ 同上、90 頁。

資産の評価益、減資差益等が所得の範囲に入る旨を当時の裁判例⁴⁷によっても明らかにされていた。

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、会社の公表純益は、種々の目的によってカムフラージュされることが多く⁴⁸、税法上の損益を会計理論のみによって定義することは、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る⁴⁹。このことから、税法上の損益の取り扱い、課税原則上の公平の理念と実務上の妥当性とを基礎とし、税法独自の立場において解釈されていたと考えられる。

2-3 大正末期における「無償取引」の税務上の取り扱い

大正9(1920)年の改正により、「法人が其の株主又は社員に對して行ふ利益の配當は、總て之を受くる各個人の所得に綜合して課税すると同時に、法人が其の利益を配當せずして社内に留保する場合には、之を第一種乙法人の留保所得として、之に對し一定の累進率を課するものなるが、其の結果は個人に對する綜合課税率は、個人の所得額が或る一定金額を超過するときは法人に對する留保所得課税率に比し著しく高率となるを免れざるを以て、税法施行以来同族會社又は保全會社等の如き家族的の會社を組織して、其の所得を會社内に留保することに依り、株主又は社員に對する配當所得の綜合課税を免れ、以て第三種所得税率と留保所得税率との間差を利せんとするものを生じ、甚しきに至りては該會社と其の社員又は株主との間に種々の取引を行ひたる形跡を作爲して、之に依りて所得税の軽減を圖らんとするが如き手段に出づるものをも存するに至り、而も以上の如き合法的脱税行爲は年を逐うて甚しからんとするの傾向を呈したり。」⁵⁰ (傍点一筆者) という状

⁴⁷ 行政裁判所大正11年5月15日判決は、「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4条ニ所謂總益金ヲ構成スルモノト解スルヲ相当トス」と説示している。(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)。

行政裁判所明治41年2月29日判決では、「所得税法施行規則第3条ニ損益計算書ヲ提出スヘシトアリ又所得税法第9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26条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4条第1号ノ總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」と説示した。(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)。

⁴⁸ 雪岡重喜、前掲注2、48頁。

「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」(同上、48頁)。

⁴⁹ 同上、48頁。

⁵⁰ 大蔵省編纂『明治大正財政史 第6巻』、前掲注10、1159-1160頁。

保全会社とは、「個人又は同族の有に屬する財産を以て會社を組織し、其の財産の保全を圖ることを目的と爲すものを指稱するものと謂ふことができる。」(藤澤弘『保全か會社と所得税』(日本租税學會、1925年)、2頁)。

況であった。つまり、大正 9（1920）年の配当金総合課税法⁵¹実施後、所得の総合課税を免れるため、同族会社を通じて種々の合法的手段により、税負担の軽減を図る者が看過できないほどまでに多くなったのである。

元来、第 1 種所得金額は、会社の申告により決定することを原則とし、もし申告がない場合または申告を不相当と認めた時は、税務官庁の調査により決定し、また、第三種の所得金額は、所得調査委員会の調査により決定していた（所得税法第 26 条⁵²）。当時、大蔵省主税局に所属しており、改正所得税法案の調査立案をされていた藤澤弘氏も、「所得税を遁脱する目的に於て而して相手方と通して爲す虚偽の意思表示に因るものゝ如きは、當然に之を否認して政府は其の認むる所に依り所得金額を計算するも又以て敢て不法と謂ふを得べからざるものである。即ち司税官廳の認定權を以て之を律するも敢て不可なきものである。従来（大正 12 年以前）とても此の見解に出づる課税処分ありたることは屢々吾人の見聞する所である。」⁵³（括弧一筆者）と述べられている。つまり、法人が「所得税を遁脱する目的に於て而して相手方と通して爲す虚偽の意思表示に因るものゝ如きは」、大正 9（1920）年所得税法第 26 条を適用し、所得税法第 4 条の所得計算の基本規定により法人の所得を決定していたのである。

しかしながら、「時に其の假装的行爲と雖も其の行爲の法律上又は經濟上の効果を冒認すべからざるものありたる場合等に於いては、其の行爲は正に所得税の遁脱を目的とすること極めて明白なるものに對しても、姑く其の行爲の結果に従はざるべからざるもの等ありて、所得税課税上の遺憾又尠しとせざるものも往々にして存して居つたのである」⁵⁴。例えば、「會社と出資者又はその緣故者との間、若くはその會社自體に於て適法且つ有効に成立した行爲又は計算に付いては、假令その動機が遁脱の目的に出でたりと認められる場合と雖も、前記税法第二十六條（大正 9 年所得税法第 26 条）の規定に依り直ちに之を否認するは少なくとも法律上の根據に乏しく、従つて穩當を缺くの嫌ありといはなければならぬ」⁵⁵（傍点、括弧一筆者）のであった。

そこで、大正 12（1923）年の所得税法の一部改正（所得税法中改正法律大正 12 年 3 月 27 日法律第 8 号）をもって、「會社と出資者又はその緣故者との間」に成立した行爲について、脱税の目的ありと認められた場合は、税務官庁は、所得審査委員会の決議を経て、その行爲を否認し所得金額の計算をなし得ることとなったのである（大正 12 年所得税法

⁵¹ 大正 9 年法律第 11 號 所得税法第 14 条第 5 号「法人ヨリ受クル利益若ハ利息ノ配當又ハ剩餘金ノ分配ハ前年四月一日ヨリ其ノ年三月末ニ至ル期間ノ収入金額ヨリ其ノ十分ノ四ニ相當スル金額ヲ控除シタル金額但シ無記名式ノ株式ヲ有スル者ノ受クル配當ハ同期間ニ於テ支拂ヲ受ケタル金額ヨリ其ノ十分ノ四ニ相當スル金額ヲ控除シタル金額」

⁵² 大正 9 年法律第 11 號 所得税法第 26 条「第一種ノ所得金額ハ第二十四條ノ申告に依り、申告ナキトキ又ハ申告ヲ不相当ト認ムルトキハ政府ノ調査ニ依り政府ニ於テ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り政府ニ於テ之ヲ決定ス」

⁵³ 藤澤弘、前掲注 50、103 頁。

⁵⁴ 同上、103 頁。

⁵⁵ 矢部俊雄、前掲注 35、282 頁。

第 73 条ノ 3、同条ノ 4⁵⁶)。したがって、「此の規定あるに至つたからには、總て其の脱税を目的とする保全會社の行爲に付ては司税官廳は其の行爲に拘らず適宜なる認定處分を爲すことを得べく以て課税の公平を保つことを得るものである」⁵⁷。

その後、社会經濟上の変遷に鑑み、大正 15 (1926) 年に所得税法の一部改正 (所得税法中改正法律大正 15 年 3 月 27 日法律第 8 号) が行われ、同族会社に対する規定は、さらにその認定課税の範囲を拡張し、同族会社の「行爲又は計算」についても、脱税の目的があると認められた場合は、事前に所得審査委員会に附議することを要せず、すべて税務官庁の認定により、その「行爲又は計算」を否認して所得金額を計算し得ることとなつたのである⁵⁸。

そして、当時において、脱税の目的をもってなされる同族会社の「行爲又は計算」について、具体的には、「逋脱の目的を以て同族會社の財産を時價より低い價格でその社員に賣却して、時價と賣却價額との差額を社員に利得せしめた場合」⁵⁹として、「低額讓渡 (無償取引)」が認識されていた。

したがって、大正 9 (1920) 年当時、「會社と出資者又はその縁故者との間、若くはその會社自體に於て適法且つ有効に成立した行爲又は計算」は、私法上、「合法的脱税行爲」として認識されていたこと、この私法上の「合法的脱税行爲」に対応するためには、大正 9 (1920) 年所得税法第 26 条および所得税法第 4 条では、理論的根拠および「法律上の根據に乏し」かつたことから、上記の「合法的脱税行爲」に対応するために、大正 12 (1923) 年所得税法において「脱税行爲の否認に因る所得の計算に関する規定」⁶⁰が創設されたのである。

また、大正 9 (1920) 年所得税法改正において配当金総合課税法が実施され、所得の総合課税を免れるために同族会社を通じた種々の合法的手段 (「低額讓渡 (無償取引)」を含む) により、税負担の軽減を図る者が多くなつたということは、同族会社を通じて会社と出資者またはその縁故者との間での富の移転を意味しており、大正 9 (1920) 年

⁵⁶ 大正 12 年 3 月 27 日法律第 8 號

所得税法第 73 条ノ 2 「政府ハ法人ノ株主又ハ社員ノ一人及其ノ親族、使用人其ノ他特殊ノ關係アリト認ムル者ノ株式金額又ハ出資金額ノ合計カ其ノ法人ノ株式金額又ハ出資金額ノ二分ノ一以上ニ相當スル法人ニ付テハ其ノ留保シタル所得中左ノ格號ノ一ニ該當スルモノニ限り之ヲ株主又ハ社員ニ配當シタルモノト看做スコトヲ得
一号および二号は省略する一筆者)」

所得税法第 73 条ノ 3 「前條ノ法人ト其ノ株主又ハ社員及其ノ親族、使用人其ノ他特殊ノ關係アリト認ムル者トノ間ニ於ケル行爲ニ付所得税逋脱ノ目的アリト認ムル場合ニ於テハ政府ハ其ノ行爲ニ拘ラス其ノ認ムル所ニ依リ所得金額ヲ計算スルコトヲ得」

所得税法第 73 条ノ 4 「政府ハ前二條ノ規定ヲ適用セムトスルトキハ所得審査委員會ノ決議ニ依リ之ヲ決定ス」

⁵⁷ 藤澤弘、前掲注 50、103-104 頁。

⁵⁸ 矢部俊雄、前掲注 35、283 頁。

⁵⁹ 同上、283 頁。

⁶⁰ 藤澤弘、前掲注 50、102 頁。

までの法人所得課税制度においては、「低額譲渡（無償取引）」のケースは僅少であったと推察される。

しかしながら、大正 12（1923）年に同族会社に関する特別な規定を設けなければならなかったことから判断すると、法人の所得計算の基本規定である大正 9（1920）年所得税法第 4 条では、「低額譲渡（無償取引）」から益金が生ずる課税理論は確立していなかったことを意味するものと解される。つまり、「低額譲渡（無償取引）」のケースは僅少であったため、大正 12（1923）年所得税法において「脱税行為の否認に因る所得の計算に関する規定」が設けられるまで、政府は、「低額譲渡（無償取引）」に対して、法的根拠および課税理論が乏しいまま課税していたと考えられる。

以上のことから、法人所得課税制度において、法文上、「無償取引」が課税の対象となった端緒とは、同族会社が行う脱税の目的をもってなされる取引または富の移転に対応することにあり、その基底には「課税の公平」の理念があったということである。それは、「無償取引」に関する課税理論の未成熟さの表れでもあり、「課税の公平」を理念として創設された所得税法としての法の要請でもある。

小括

第 4 章と同様に、制度史の視点から、大正期の法人所得課税における課税所得概念および課税所得計算構造を考察した。

明治 20（1887）年 3 月 23 日勅令第 5 号をもって、わが国においてはじめて「所得」に対する課税が行われるようになったのであるが、当時、所得税は法人に対しては納税義務を負わせていなかった。

法人所得課税が始まったのは、明治 32（1899）年所得税法においてであり、法人の課税所得計算上、損益の帰属年度の原則として「権利確定主義」を採用し、当時の課税所得概念は、「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」であったといえる。

大正 2（1913）年に所得税法の改正が行われたものの、第 1 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、損益の年度帰属の基準においては、「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」し、「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」としていることから、「権利確定主義」を採用していた。しかし、「法人の所有せる資産價格の増加」もまた、課税所得に含まれることから、「権利確定主義」は、原則的なものであった。ここでも、明治 32 年同様、所有資産の評価益も課税所得に含めていたことから、当時の「純資産増加説」とは、「時点的純資産増加説」を基礎としていた。

大正 9（1920）年の所得税法改正における法人所得の課税方法は、従来における課税趣

旨とは異なり、主観的納税義務を認識させるなど、法人の所得に対する課税主義に一大変革を加えたものであった。

大正 9（1920）年所得税法改正および大正 15（1926）年所得税法改正においても、法人の所得、すなわち、総益金および総損金の意義については、資本の払込み以外における純資産増加または減少の原因となるべき一切の事実を指すものであると解釈されており、従来通りの解釈がなされていたが、法人が所有する資産の評価損益については、大正 9（1920）年より課税方式の変更が行われた。ここでは、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（引き下げ）た評価損益の事実（評価手続き＝取引）がある場合に限り、当該任意計上額は総益金および総損金とする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や所得税法における損益計算の目的と商法第 26 条第 2 項の目的が相違することを理由として、所得税法の目的に合わせた結果としての変更であったとしている。しかし、厳密に言えば所有資産の評価益は、「純資産増加説」に基づく「所得」と観念されていたのである。すなわち、所有資産の評価益に関していえば、税務上、課税所得算出には依然として「純資産増加説」に拠るが、税務行政の実行可能性等を理由に、課税所得は「時点的純資産増加説」による理論上の所得に制約を課したものになったのである。

以上のように、明治 32（1899）年から大正 15（1926）年までの法人所得課税における課税所得概念は、「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。また、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が、これは便宜上このような方式を採ったにすぎず、会社が行った計算が所得税法の目的と異なるならば、それを所得税法の目的に沿うよう修正し得るのである。

一方、大正 9（1920）年所得税法改正に際して、配当金総合課税法が実施され、所得の総合課税を免れるため、同族会社を通じた種々の合法的手段により、税負担の軽減を図る者が看過できないほどまでに多くなったことから、大正 12（1923）年の所得税法の一部改正をもって、「会社と出資者又はその縁故者との間」に成立した行為について、脱税の目的ありと認められた場合は、その行為を否認し所得金額の計算をなし得ることとなった。その後、社会経済上の変遷に鑑み、大正 15（1926）年に所得税法の一部改正が行なわれ、同族会社に対する規定は、さらにその認定課税の範囲を拡張した。上記の同族会社を通じて行なわれた合法的手段の中には、「低額譲渡（無償取引）」が認識されていた。

したがって、同族会社を通じた脱税を目的とした行為は、大正 9（1920）年所得税法改正を機に増加したのであり、大正 9（1920）年までの法人所得課税制度においては、「低額譲渡（無償取引）」のケースは僅少であったと推察される。また、大正 12（1923）年に同族会社に関する特別な規定を設けなければならなかったことから判断すると、法人の所得計算の基本規定である大正 9（1920）年所得税法第 4 条では、「低額譲渡（無償取引）」

から益金が生ずる課税理論は確立していなかったことを意味するものと解される。

以上のことから、法人所得課税制度において、法文上、「無償取引」が課税の対象となった端緒とは、同族会社が行う脱税の目的をもってなされる取引または富の移転に対応することにあり、その基底には「課税の公平」の理念があったということである。それは、「無償取引」に関する課税理論の未成熟さの表れでもあり、「課税の公平」を理念として創設された所得税法としての法の要請でもある。

第6章 初期法人税法における課税所得概念

本章では、これまで第1種所得税として所得税法の中に規定されていた法人所得税が、独立の法人税として創設された昭和15（1940）年法人税法およびシャープ勧告に基づく改正が行われた昭和25（1950）年法人税法から、昭和40（1965）年の法人税法全文改正により創設された現行法人税法までにおける課税所得概念を、制度史的経緯を踏まえながら考察していく。

また、当時の法人税法における課税所得概念、損益の年度帰属の原則および「無償取引」の取り扱いについて、先行研究ではなされていない視点からの考察も行う。すなわち、法人に対する課税が第1種所得税として所得税法の中に規定されていたことに鑑み、所得税法との整合性および租税の理念の中核となる課税の公平性の観点から、法人税法における「無償取引」の取り扱いについて考察する。

第1節 昭和15年法人税法

1-1 法人税法創設の背景

大正15（1926）年から昭和15（1940）年に至るまで、支那事変（昭和12年7月）の勃発・拡大による軍備拡張のための臨時増税¹が、昭和12（1937）年の臨時租税増徴法²の基礎の上において毎年行われた。その過程において、受取配当課税における所得控除は漸次縮小され、法人、株主間の二重課税が徹底していき、最終的（昭和15年）には配当について負債利子控除を認めることと見合いに、所得控除は全廃された³。

上記のように、特に所得税については、基本法、臨時租税増徴法および臨時増税法によ

¹ 本論文においては、「北支事件特別税法（昭和12年法律第66号）」および「支那事変特別税法（昭和13年法律第51号）」を便宜上、「臨時増税（法）」と統一して表現する。

「北支事件特別税法」による増税とは、「昭和12年7月7日勃発した北支事件のその後の情勢に伴い、これが処理に要する経費も相当多額に上がることが予想され、その財源の一部は国民の負担に求めるのを適当とする見地から…提出された。その内容は、所得特別税及び臨時利得特別税としてそれぞれ所得税及び臨時利得税を増徴するとともに、新たに利益配当特別税、公債及び社債利子特別税並びに物品特別税を創設することであった。」（雪岡重喜『調査資料 所得税・法人税制度史草稿』（国税庁、1955年）、56頁）。

「支那事変特別税法」による増税とは、「支那事変の進展に伴い、事変処理に要する臨時軍事費は累増の一途をたどり、これからの財源の大部分は公債によることとされたが、一部は増税により賄うのを適当と認められたので、昭和13年4月支那事変特別税法を制定して所得税その他各税にわたり増税を行い、こえて昭和14年にも支那事変特別税法の改正により臨時利得税その他について相当程度の増徴を行った。」（同上、58頁）。

なお、「北支事件特別税法」は「支那事変特別税法」によって廃止された。

² 「臨時租税増徴法（昭和12年3月30日法律第3号）」とは、当時、内外の情勢と財政の現状からみて増税がやむを得なかったことから、「所得税の増徴を中心とする臨時租税増徴法を制定するとともに、法人資本税、外貨債特別税、有価証券移転税及び揮発油税の4新税を創設」（同上、54頁）したものである。

³ 同上、55-56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）、94頁。

り形成されていたことから、税制はより複雑となり根本的税制改正の必要が望まれていた。

このような背景により、昭和 15（1940）年に税制改正が行われ、法人所得課税においては新たに法人税法が誕生したのである。明治 32（1899）年より法人所得に対する課税が始まって以来、これまで第 1 種所得税として所得税法の中に規定されていた法人所得課税に関する規定が、独立の法人税として誕生したということである⁴。

上記の根本的税制改正が行われた背景としては、法人および個人の所得の性質の違いに注目したものであった。すなわち、「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、最も適當なり」⁵とし、「第一種所得税及法人資本税を一括して法人税となし法人に対する課税制度を整備すると共に税制の簡易化を圖る」⁶ため、昭和 15 年 3 月 29 日法律第 25 号により法人税法が誕生したのである。

昭和 15（1940）年法人税法では、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はあったものの、「從來の第一種所得税及法人資本税の課税対象たる所得又は資本と何等異るところはない。」⁷とされていた。

したがって、昭和 15（1940）年法人税法第 4 条第 1 項の、「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」という規定の根本的意味内容としては、明治 32（1899）年法人所得課税創始以来、首尾一貫したものだと考えられる。

1-2 損益の年度帰属

昭和 15（1940）年法人税法第 4 条第 1 項が「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」と規定しているように、法人税法は法人の所得について、所得を各事業年度なる期間の関係において損益の帰属を定めている。

事業年度の意義については、法人税法上、特別の規定はなく、したがって、商法その他

⁴ 当時の税制が複雑なものであったため、次の 4 つの目標に従って新しく制度をたてかえることとされた。「税制を簡單化することが先ず必要である。これが税制の簡易化である。だからと云つて増税が出来ないやうでは困るから簡單な税制で且つ増税に便利なことが必要である。これが増収の弾力性と云ふことである。増収を圖ることが必要だからとて、無茶な増税をして、物價を高くしたり輸出を阻害したり、生産力を妨害したりしてはいけない。これを防がうと云ふのが經濟政策との調和である。また戦時には一方には景氣がよく使ひきれない程ボロ儲けをする人があるかと思へば、他方に失業者がある仕末、また景氣のいい他方と悪い他方とがあるからこれらの負擔の均衡を圖る必要があることは勿論である。これが負擔の均衡を計る必要がある」（斎藤栄三郎『改正税法の解説』（伊藤書店、1940 年）、3 頁）。

⁵ 池田武『法人税法精義』（森山書店、1941 年）、5 頁。

⁶ 『財政 臨時號』（大蔵財務協会、1940 年）第 5 卷第 5 号、128 頁。

⁷ 同上、128 頁。

関係法令の規定によるものと解釈されていた。会社は、営業成績を一定日時に締め切って出資者へ報告しなければならず、一般的には定款で決算期間を定めている。「この収支損益を計算する期間を税法では事業年度といふ」⁸。すなわち、商法第 33 条⁹で規定している一会計期間をもって一事業年度と解釈されていた。

このように、法人税は、事業年度毎に課税するということが計算上の大原則とされる。また、会社の「損益金は何日の事業年度に属するを正當とするか否かの時期の判断は、その損益金に関する権利、義務が確定したときに従うことになつてゐるが、これ亦所得計算上の大原則」¹⁰と解されていた。

したがって、一事業年度における損益の帰属を決定する原則は、いわゆる「権利確定主義」に依拠しており、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変化の原因たる、権利義務の確定」¹¹をもって総所得計算に算入されるのである。

また、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」¹²と述べられているが、法人の損益計算をもって直ちに法人の総所得金額とはなし得ないとされる。つまり、法人の決算は、対内的・対外的にも種々の政策的決算¹³が行われることが多く、「斯の如き政策に立脚する法人の損益計算と、税法独自の原理に立脚する総所得計算上の損益とは、到底其の衝突を免れ得ないのである。此の故に総所得の計算に當つては、法人の決算は、多くの場合に於て之を税法の目的に適合するやうに、修正する必要を生ずる」¹⁴のである。

したがって、昭和 15（1940）年法人税法においても、これまで考察してきたように、法人所得課税が始まった明治 32（1899）年以来、損益の帰属年度の基準として、「権利確定主義」を採っていたといふことができる。

1-3 総益金および総損金の意義と課税所得概念

昭和 15（1940）年法人税法は、法人の所得計算の基本原則として、第 4 条第 1 項において、「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

⁸ 鈴木保雄、磯部政治、松井静郎 共著『税制改正 会社税務總攬』（賢文館、1940 年）、84 頁。

⁹ 商法第 33 条「商人ハ開業ノ時及毎年一回一定ノ時期ニ於テ動産、不動産、債權、債務其ノ他ノ財産ノ總目録及貸方借方ノ對照表ヲ作ルコトヲ要ス、會社ニ在リテハ成立ノ時及毎決算期ニ前項ノ書類ヲ作ルコトヲ要ス」

¹⁰ 鈴木保雄、磯部政治、松井静郎、前掲注 8、85 頁。

¹¹ 池田武、前掲注 5、107 頁。

¹² 同上、33 頁。

¹³ 「然るに各法人の決算の多くは對内的には、法人の基礎の堅實を企て、配當平均政策、脱税手段、損益の調節等の必要上より、又對外的には株主の配當要求抑止、剰配當の財源捻出、信用維持の爲にする資産状態のカムフラージ、背任横領の隠蔽等の要請に基き政策的決算の行はるることが多い」（同上、107 頁）。

¹⁴ 同上、108 頁。

度ノ總益金ヨリ總損金ヲ控除シタル金額ニ抛ル」と規定していた。

しかしながら、昭和 15（1940）年法人税法においても、従来と同様、総益金および総損金は、税法上なんら定義づけられていなかった。これらの定義については、「長い間の税務の取扱い即ち税慣習ともいふべき原則的の見方に従へば、會計學上の原則に立脚し更に之を課税衡平の角度から解釈」¹⁵されていたのである。

このようにして観念される当時の総益金とは、「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事實を謂ふのである。…純資産の絶對的增加を來すべき一切の事實とは、換言すれば經營に依つて招來した一切の價値である。」¹⁶と解釈されており、ここで注意すべきは、「會社が或る政策上の見地から損益計算にこれ等¹⁷を組入れたると否とを問わない」¹⁸のである。

次に、総損金とは、「總益金の反對で収益的支出即ち資本の拂戻以外に於ける正味財産の減少を來すべき一切の事實を謂ふのである。…収益的支出とは經營本來なる活動の結果として生ずる損金のことであつて、價値獲得の爲に必要な價値の犠牲である。」¹⁹と解釈されていた。しかし、「株主又は社員に對する利益配當又は役員に對する利益割賦の賞與の如きものは、之を配當し又は支給することに依つて純資産の減少を來すが、此等の事實は總益金から總損金を控除した純益金の處分であるから、其の利益處分に依つて正味資産の減少するのは當然で、之を以て損金なりとするのは不當」²⁰であるとされていた。

池田武氏は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」²¹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

¹⁵ 鈴木保雄、磯部政治、松井静郎、前掲注 8、109 頁。

¹⁶ 同上、109 頁。

¹⁷ 「例へば商品の販賣利益や製造利益、所有株式の配當、貸金、預金の利子等の積極財産の増加を來す事實は勿論、債務の免除又は債務の時効に因る消滅等、消極財産の減少となるべき事實」（同上、109 頁）。

¹⁸ 同上、109 頁。

¹⁹ 同上、109 頁。

具体的には、「商品の販賣費や製造費、債務に對する支拂利子等は勿論、債權の回収不能、火災其の他天災に因る財貨の喪失等の事實をも含むものである。」（同上、109 頁）。

²⁰ 同上、109-110 頁。

²¹ 池田武、前掲注 5、106 頁。

るべき一切の事實を謂ふ」²²と述べられている。

したがって、総益金および総損金とは、「絶對的に資産價額を増加し、又は絶對的に負債金額を減少せしむる原因となるべき一切の事實」²³および「絶對的に資産價額を減少し、又は負債金額を絶對的に増加せしむる原因となるべき一切の事實」²⁴をいうのであり、「而して増加と云い減少といふのは、客觀的の事實を云ふのであつて、會社の計算の如何はこれを問わないのである」²⁵（傍点一筆者）。すなわち、法人の損益計算において、益金または損金として計算しないものであつても、客觀的事実をもって、益金は益金であり損金は損金となるのである。

しかしながら、資産の評価損益および減価償却については、上記の例外とされる。会社の資産価額は時価の変動によって増減し、これによって当然損益が生ずるわけであるので、会社が評価損の手続きをとると否とにかかわらず、これを総益金および総損金に算入してよいはずである。しかし、實際問題として、「會社の所得を計算する際に會社の資産を一々再評價すると云ふことは不可能である。そこで資産の評価増減に依る益金又は損金は会社がこれを益金又は損金として計上せない以上」²⁶、総益金および総損金には含まない取り扱いになっているのである。つまり、「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、所得計算上稅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稅の機會を遷延せんとするに外ならぬ」²⁷（傍点一筆者）のである。

また、固定資産の減価償却は、「固定資産の自然的減耗であるから、会社が損金に計上すると否とに拘わらず、年々其の損金は生じつつあるのであるが、前述の評価損益と同様、會社の計算を俟つて始めて損金とするのである」²⁸。しかしながら、「法人會計整理の實際は之を一種の觀念上の損金なりと解し、每事業年度の必然的支出とせず、利益の有無多少に依り、或は計上し、或は計上しないのである、又其の計上したるものに在つても其の償却率を異にし著しき差異が存する。然も此の恣意に基く會計整理は法人の所得金額を伸縮し負擔に至大なる影響を及ぼす」²⁹。したがって、減価償却における稅務上の取り扱いは、負擔の公平を維持する見地より嚴格に取り扱われていたのである。減価償却準備金に

²² 同上、107頁。

²³ 主稅局「法人所得の解説」『財政』（大藏財務協會、1940年）第5卷第10号、160頁。

²⁴ 同上、160頁。

²⁵ 同上、160頁。

²⁶ 同上、160-161頁。

²⁷ 池田武、前掲注5、159頁。

²⁸ 主稅局、前掲注23、161頁。

²⁹ 池田武、前掲注5、196頁。

については、「将来の減償償却に充てる爲の減償償却準備金に組入れたる金額は減償償却金として損金には計算されない。現實に資産價格を減額するものに限り、減償償却金として損金に計算する」³⁰とされていた。

なお、法人所得課税について、その具体的な取り扱いの総合通達として昭和 2（1927）年に各税務監督局に発せられた主秘第 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」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」³¹と定めている。この主秘第 1 号通牒は、昭和 25（1950）年の基本通達制定まで存続していたとされる³²。この通牒からもわかるように、所得税と分離して独立した法人税となっても、総益金および総損金の解釈は同様のものと解される。

以上のように、昭和 15（1940）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、「権利確定主義」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。また、当時の改正において、「従來の第一種所得税及法人資本税の課税対象たる所得又は資本と何等異るところはない」³³と述べられている事実に鑑みると、法人税法創設にあたり、明治 32（1899）年以來からの課税方式を踏襲したものであったといえることができる。つまり、その課税所得概念は、従来通り課税の公平に合致する「純資産増加説」に依拠していたと考えられる³⁴。

しかしながら、「純資産増加説」による客觀的事実による課税の例外もある。特に資産の評価益については、税務上、政策的見地により未実現の利得とはいえ、「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、法人所有資産の時価評価手続き（取引）を俟って発生するものと觀念され、原則として、当該資産が換価されるまで課税の機会を繰り延べる課税方式をとっていた。これは、未実現の評価益への課税を排除するためであると解さる。

1-4 「無償取引」の取り扱い

現行法人税法第 22 条第 2 項が規定する、「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」といった、いわゆる「無償取引」に関する税務上の取り扱いについては、大正 15（1926）年の改正により完成され昭和 15（1940）年法人税法に引き継がれた、同族会社の行為計算否認の一般規定の中での、行為計算の否認型態の 1 つとして言及

³⁰ 鈴木保雄、磯部政治、松井静郎、前掲注 8、160 頁。

³¹ 吉国二郎・武田昌輔、前掲注 3、103 頁より孫引き。

³² 高木克己「税務通達の性格」『駒大経営研究』第 47 卷第 1・2 号、2015 年、1 頁。

³³ 大蔵財務協会、前掲注 6、128 頁。

³⁴ 「法人税といつてもその中心は法人の所得に対する課税であるから、その実質は所得税であり、法人課税の根拠も法人を独立の納税主体と認め綜合課税主義をもって貫く方法を探っていたのであるから、根本觀念においては従来とあまり変つたものではない」（雪岡重喜、前掲注 1、74・80 頁）。

されるところであった³⁵。

しかしながら、同族会社の行為計算否認の一般規定の中でのみ言及されるに止まっていた「無償取引」について、税制上の問題点として、法学博士の神戸正雄氏は次のように述べられている。

「所得税について、…逋脱といふほどでなくとも、結果に於て逋脱と同一に不公平となるものがある。其は或人が他の人に對し、土地家屋動産又は金銭を、普通の標準よりも低き賃料にて貸すか又は無料にて貸す場合である。此場合に貸手たる人は金銭上の表現のみから所得を計算して、或は極低い賃料を其所得として申告し、又は無所得だとして申告する。金銭上のみからいへば其れが事實其儘なのだから、之に逋脱ありとはいへない。併し此は見様によると前者（貸手）が後者（借手）に對して其賃料の全部又は一部を贈與して居るのであり、人が相當の賃料を其貸物につきて収めたる上にて、其所得の一部又は全部を他人に贈與したりとて、彼にて其贈與額だけ所得から控除して課税しないのであるから、此との釣合上は無償又は低償にて貸付くる場合に、普通の標準から見て低だけ又は其普通標準額だけの補充をして所得を評定しなければならない」³⁶（括弧一筆者）。

この場合、「逋脱ヲ防ク上カラモ、ソシテ所得ノ性質、並ニ給付能力ノ見地カラシテモ、無料借受者ノ處テ其賃料タケノ所得ヲ附加シテモ良イ。斯クテ双方ニテ所得ト計算シテモ良イカ、何レカー方ノミヲ選ムトスレハ、収税政策上ハ貸與者ノ方ニテ補足スル方カ勝ル。通例比較的一層大所得者テアリ得ルカラテアル。若モ受贈者ノ方テ擱ムコトトナルト、大所得者カ其所得ヲ分散シテ高キ累進率ノ適用ヲ免ルルノ手段トシテ利用スルコトトナル」³⁷と述べられているが、「嚴密にいふと貸手と借手と双方にて所得として計算

³⁵ 昭和 15 年法人税法第 28 条「同族会社ノ行為又ハ計算ニシテ法人税逋脱ノ目的アリト認メラルルモノアル場合ニ於テハ其ノ行為又ハ計算ニ拘ラズ政府ハ其ノ認ムル所ニ依リ所得金額及資本金額ヲ計算スルコトヲ得」

上記規定における行為計算の否認型態の 1 つとして、次のように「無償取引」に関する税務上の取り扱いが言及されている。

「六 廉價賣買 同族會社が賣買に依り其の出資者に交付したる資産の價額が、其の當時に於ける時價以下なりしときは、其の實際賣買價額と時價額との差額は之を法人の所得に加算すると共に、出資者に對する利益割賦の賞與と認める。蓋し資産を時價以下の價額を以て出資者に賣却するときはその減差額に相當する額を出資者に對して無償贈與を爲したると同様なるを以てなり。

九 資産の不當貸付 同族會社が其の出資者に對し金銭又は其の他の資産を無償若くは不當に低廉なる利率又は賃貸料を以て使用せしめたるときは、通常取引に依り取得し得べき利息又は賃借料と現實に収入したる金額との差額は之を其の出資者に支給したる利益割賦の賞與と認める。之れ會社の利益を不當に滅殺して出資者に消極的利益を供與することとなるからである」（池田武、前掲注 5、399-400 頁）。

³⁶ 神戸正雄『賤政學 日本租税論』（日本評論社、1928 年）、93 頁。

神戸正雄氏は、所得税における所得の意義について、「原則的ニハムシロしゃんつ見解ニ依ルヘキモノノヤウテアリ、又實際ノ立法モ之ニ近ツクモノノ如クテアル。其ノしゃんつ見解トハ何シナモノカトイヘハ、…原則上、所得トイヘハ、或人格者に於ケル一定期間（又ハ一課税年）内ノ純價値増加トシタラ良イ」（神戸正雄『租税研究 第九卷』（弘文堂、1929 年）、199 頁）と述べられている。また、上記見解の対象として自然人のみではなく、「税法トシテ便宜上法人ニ及ホシテモ良イ」（神戸正雄『租税研究 第一卷』（弘文堂、1919 年）、128 頁）との見解を示されていることから、自然人および法人における所得の意義については、差異はないと解される。

³⁷ 神戸正雄『租税研究 第九卷』（弘文堂、1929 年）、216 頁。

され得るべきものである。併し其れでは又重過ぎるといふことにもなる」³⁸として、租税政策上、貸手の方において所得を把握することが好ましいとの見解を示されている。

当時、同族会社の行為計算否認の一般規定の中でのみ言及されるに止まっていた「無償取引」について、この問題点を課税所得概念および課税の公平原則の立場から、同族会社以外の場合においても課税すべきと指摘されていたことは注目すべきことである。したがって、この事実から、昭和初期においても、法人の所得計算の基本規定では、「無償取引」からも益金が生ずる課税理論は、一般論として依然として確立していなかったと解される。

神戸正雄氏は、「無償による役務の提供」について指摘されているが、この指摘は「無償による資産の譲渡」の場合にもいえることである。すなわち、会社が所有する資産を他の者へ無償譲渡した場合、当該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、その時価に相当する対価を金銭で受取り、直ちにこの金銭を贈与したことと何等変るところがない。この場合、当該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と考えられる³⁹。

第2節 昭和25年法人税法—シャープ税制—

2-1 シャープ税制までの沿革

昭和15(1940)年の独立法人税創設後、第2次世界大戦の勃発により国庫収入の増加を図るため、毎年のように増税が行われた⁴⁰。しかし、第2次世界大戦後、国民経済の推移、国民経済の実情ならびに中央および地方の財政事情に照らし、昭和22(1947)年に租税制度の全般にわたり根本的改正が行われた。

この根本的改正にあたっては、その目標として、①財政需要の現状に対応し収支の均衡を図るため、租税収入を確保するとともに現下当面する国民経済の再建に適切な税制を樹立すること、②国民所得の現状および国民生活の実情に即応して国民負担の公正を図ること、③租税の民主化⁴¹を図るとともにできるだけ税制を簡易平明化すること、の3項目が

³⁸ 神戸正雄、前掲注36、93頁。

³⁹ 「営業中繼續して使用する種類の財産と雖も、偶々之を賣却して得たる對價が前事業年度の見積價格を越ゆる場合に於ては其差増額は事業年度の總益金中に算入すべきものとす。(大正6年第52-54號事件大正7年2月14日宣告行政裁判所判決録同年第89-110頁)」(石村隆司『判例所得税法』(大同書院、1934年)、19頁より孫引き)。

⁴⁰ 昭和16年には間接税を中心とする増税、昭和17年には直接税を中心とする増税、昭和18年には再度間接税を中心とする増税、昭和19年および昭和20年には各税にわたって増税が行われた(雪岡重喜、前掲注1、104頁)。

⁴¹ 「租税の民主化としてはまず租税の普遍化ということが考えられたのであつて、応能負担の精神に基いてなるべく広範囲の国民に応分の租税負担をさせ納税を通じて国家に対する責任を自覚せしめることが必要であると、さらに自主的納税の精神を涵養するため、所得税、法人税、相続税等について申告納税制度を採用するとともに、第三者通報制度を設け国民の監視により税務運用の公正を期することとされたのである」(雪岡重喜、前掲注1、150頁)。

掲げられた⁴²。

法人税についても、国民経済の要請に応じて企業活動の促進、すなわち、企業の再建に資するため、昭和 22（1947）年税制改正の一環として法人の租税負担を適正ならしめることを目的として、超過所得に対する税率の引き下げを行うとともに、歳入の迅速化および租税の民主化を図るため全面的に申告納税制度を採用することとなり、昭和 22 年法律第 28 号をもって法人税法の全文が改正されたのである⁴³。

しかしながら、法人税については、昭和 21（1946）年の改正に際し、臨時利得税を廃止して法人税に統合し、昭和 15（1940）年税制改正の制度（普通所得と超過所得の両建）に復帰しており、法人税制度の根本に触れるような改正はなく、必要なものは税率の調整および申告納税制度の全面的採用ほどであった⁴⁴。

したがって、昭和 22（1947）年法人税法第 9 条の「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」という所得計算の原則は、昭和 15（1940）年法人税法第 4 条第 1 項の解釈を引き継いだものだと解される。つまり、昭和 22（1947）年法人税法においても、総益金および総損金とは、「畢竟するところ法人の純資産の増減に外ならないのである、純資産の増加は益金であり純資産の減少は損金であるから、…法人の資本の拂込み以外の原因において純資産の増加する場合は益金であり又資本の拂戻し以外の原因より純資産の減少する場合は損金であ」⁴⁵ということである。

また、法人が所有する資産の評価損益についても従前の解釈と同様に、評価の困難性等⁴⁶を理由に、法人が資産の評価換えをし評価損益として計上したときに総益金または総損金に算入されることとなっていた。したがって、時価の高騰により資産価額が増加し、「如何に多額の含み利益が生じても法人がこれを利益として計上しない限り、これに對して課税しないのである。しかし、この含み利益は、該資産を譲渡等の處分をしたときに處分益となつて現れるからこのとき課税されるわけである」⁴⁷。

したがって、当時の法人税法における課税所得概念とは、原則として、「純資産増加説」に依拠していたが、所有資産の評価損益を任意計上としていたことに鑑みると、当時においても課税所得は「純資産増加説」による理論上の所得に制約を課したものであった。そして、損益の年度帰属の基準としては、所有資産の評価損益の任意計上を容認していたが、原則として、「権利確定主義」に拠っていたと解される。

昭和 22（1947）年法人税法改正は、今日施行されているものの母胎であつて、その後

⁴² 明里長太郎「改正法人税法の解説」『税経通信』12月号、1947年、16頁。

⁴³ 同上、16頁。

⁴⁴ 雪岡重喜、前掲注 1、159頁。

⁴⁵ 明里長太郎、前掲注 42、19頁。

⁴⁶ 「實際問題として法人の普通所得を計算する場合に、商品の棚卸計算をするように期末における法人の全資産の時価を調査し、前期の時価と比較することは容易でない。又かかる場合法人が損益として計上しないものを税務当局において進んで損金又は益金として計算することはその損益の性質上妥當でない」（市丸吉左エ門「法人の益金と損金（二）」『税経通信』5月号、1948年、1頁）。

⁴⁷ 同上、16頁。

(昭和 25 年) のシャウプ勧告による大改正を経ながらも、なお当時の面影を残して今日に至っている⁴⁸。

以上のような税制の変遷を経て、昭和 25 (1950) 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。

2-2 総益金および総損金の意義と課税所得概念

シャウプ使節団の勧告に基づく税制改正は、法人税率を引き下げるとともに法人税の課税所得について大幅な合理化を行った。この改正により、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。法人税は、昭和 15 (1940) 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」⁴⁹個人の集合体であると観念され、シャウプ勧告によって、法人は株主の事業活動の手段ないしは利潤獲得の手段であって、法人の所得は株主の所得であるという、「法人擬制説」が法人課税の基礎理念として採用された⁵⁰。

法人の課税所得算定における基本原則について、昭和 22 年法律第 28 号によって創設された法人税法第 9 条は、「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」と規定しており、この法人税法第 9 条は、シャウプ勧告後においても、「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」と改正され、語句の整理は施されたが、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に変わりはない⁵¹。

総益金とは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るが、当時においても、法人税法上、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。したがって、「益金損金は専ら会計学の観念、裁判所の判決、税務の慣習等によつて解釈するより外にないが、益金又は損金というも結局は純資産の増減に外ならない」⁵²。つまり、「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」⁵³となる。

また、総益金および総損金の解釈については、昭和 25 年法人税取扱通達により次のように示されている。「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。」(51 項) 並びに、「総損金とは、

⁴⁸ 雪岡重喜、前掲注 1、165 頁。

⁴⁹ 『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。

⁵⁰ 雪岡重喜、前掲注 1、228 頁。

⁵¹ 同上、268 頁。

⁵² 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。

⁵³ 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。

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。」(52項)。その文言からも、昭和25年法人税基本通達は、上述した昭和2年主秘第1号通牒⁵⁴の解釈を引き継いだものであると考えられ、通達とはいえ法人税法における所得計算の基本理念を、「純資産増加説」によることを明確にした。

当時の総益金および総損金の解釈(通達も含む)から、所得の基礎となる総益金および総損金は、包括的にその内容を予定しているものだといえる。すなわち、「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、さらに対外的な取引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ってその性質を判定する」⁵⁵のである。

資産の評価損益については、「資産の評価損益が税法上の総益金及び総損金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」⁵⁶り、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⁵⁷、法人がその決算で自ら資産の評価益を計上した場合には、その事業年度末現在におけるその資産の時価を限度として益金に算入される。この場合の時価とは、その資産がそのまま使用収益されるものとして、その事業年度末において譲渡されたと仮定した場合に通常附せられると認められる価額をいうのである⁵⁸。これは従来からの税務上の取り扱いの原則であつて、改正後も「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、課税の対象となつており、従来原則に変更は加えられていない。

54 「所得税法施行ニ関スル取扱方通牒」(昭和2年主秘第1号通牒)は、「総益金とは資本の払戻以外において、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」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」と定めていた。

55 志場喜徳郎編『法律學体系 コンメンタール篇 法人税法(Ⅰ)』(日本評論新社、1955年)、130頁。
志場喜徳郎氏は、昭和30(1955)年頃、国税庁法人税課長であつた。

56 雪岡重喜、前掲注1、293頁。

57 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。

58 志場喜徳郎『法人税』(中央経済社、1958年)、124-125頁。

法人税法施行規則第17条「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」

また、当該資産の価額とは、いわゆる時価であつて、通達はこれを補足して「当該資産が使用収益されるものとして評価換をなした日の属する事業年度終了の日において譲渡される場合に通常附せられるべき価額という」ものとしている(雪岡重喜、前掲注1、294頁)。

なお、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っているが、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。」⁵⁹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って、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 of 取扱いを改めなかった」⁶⁰からであるとされている。

したがって、昭和 25 (1950) 年法人税法における課税所得概念とは、原則として、「純資産増加説」に依拠していたが、所有資産の評価損益を任意計上としていたため、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であった。

2-3 損益の年度帰属

昭和 25 (1950) 年法人税法は、所得計算の基本原則となるべき損益の年度帰属についても、明文の規定を置いていない。このことは、法人所得課税制度が創始された明治 32 (1899) 年以来変わっておらず、当時から解釈および判例を通じて支持されてきていると認められるところに従ってこれを求めることとなっていた。

総益金および総損金が、どの事業年度に帰属すべきものであるかについての問題について、当時の解釈によれば、「法律的权利義務の発生ないし確定という事実をもつ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が基礎的な役割を果たしている」⁶¹と解されていた。

また、「権利確定主義」を表象する代表的な規定として、法人税取扱通達 249 が挙げられる⁶²。法人税取扱通達 249 は、「売買損益の帰属の時期」についての解釈規定として

⁵⁹ 国税庁『昭和 26 年法人税取扱通達集』、37 頁。

⁶⁰ 吉国二郎・武田昌輔、前掲注 3、104 頁。

商法（昭和 25 年 5 月 10 日法律第 167 号）第 288 条の 2

「左に掲ぐる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」

⁶¹ 志場喜徳郎、前掲注 55、131 頁。

⁶² 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の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

示され、「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の日属する事業年度の益金又は損金に算入する」旨を明らかにしており、益金および損金の年度帰属について、上記の法的基準を背景とした損益の期間的な帰属関係を明らかにしている。しかし、同通達の但書、すなわち、「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」と規定していることから、商品・製品等については法的な権利義務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ているものと解される。つまり、損益の年度帰属の問題として、原則的には法的基準を背景とした「権利確定主義」を基準としながらも、引渡基準をも認めていることから、対象となる法人の行為・計算による事実のすべてに画一的に適用されるわけではなく、経済的実体、会計慣行や社会通念に反する場合には、「権利確定主義」以外の基準の適用も認められているものと解される⁶³。

総益金および総損金の年度帰属について、泉美之松氏は次のように説明されている。「権利確定主義なるものの内容については、法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）の間違いでない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は解さず、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」⁶⁴（括弧一筆者）と述べられている。

さらに、泉美之松氏は、「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基準にすることなく、できるだけ、客観的な、企業の意味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」⁶⁵（括弧一筆者）と解されている。

このような税法と会計理論との間の差異については、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）」においても報告されている。

同意見書は、その冒頭において、「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

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」

⁶³ 志場喜徳郎、前掲注 55、131-132 頁。

⁶⁴ 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）、81 頁。

⁶⁵ 同上、81 頁。

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は免がれないのである。」⁶⁶と述べ、「もとより税法はそれ自身の倫理と体系を持ち、又国家の財政政策及び租税政策を反映するものであって、『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」⁶⁷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、次の3つを例示している⁶⁸。

- 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っ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」。
- 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」。

このように、税法上または税務上の理由により、会計上の「総収益」と税法上の「総益金」との間に不一致を認めている。しかし、「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。」⁶⁹とし、税法における所得計算の基本理念もまた、「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としている。

これまで考察してきたように、「税法は、もともと所得の測定の根拠として、何らかの会計原則に依存していた」⁷⁰ことや、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・完結的に課税所得を算出するのは困難なため、法人の決算を規制していた商法を中心として、従来通り、商慣習および企業会計を課税所得算定に援用していたと考えられる⁷¹。しかし、このことは必ずしも課税所得と企業所得とが一致することをいうものではない。

益金の年度帰属に関していえば、法人税法第9条第1項の規定のみからは、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を採用しているか否かは明らかではないが⁷²、昭和25年法人税取扱通達51項の総益金の定義を斟酌するに、総益金の意

66 企業会計基準審議会中間報告「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」(1952)、総論第一。

67 同上、前文(二)。

68 同上、総論第一。

69 同上、総論第一。

70 黒沢清「会計原則と税法との調整に関する基本的見解」『産業経理』第12巻第7号、1952年、8頁。

71 吉国二郎・武田昌輔、前掲注3、100頁。

72 企業会計基準審議会中間報告、前掲注66、総論第一、(一)。

義および内容はその解釈に委ねられることから、この意味において、法人税法は、企業会計原則が容認するよりもその範囲を極めて広く解釈している⁷³。しかし、「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」⁷⁴と解することができるのであるが、「法がひとたび何らかの原則を採用したときは、それは単にその原則の是認というごときにとどまらないで、その強制を意味するものとなる」⁷⁵ので、税法上は「発生」の意義を、産業社会の通念たる会計慣行にもとめることはできず、取引の遂行における債権債務の確定という法的証拠にもとめる「権利確定主義」を採用したのである。

なお、所得税法（昭和 25 年法律第 71 号）は、法人税法と同様に、所得概念を明らかにしてはしていない。所得概念については多くの学説があるが、その代表的なものとして、「所得源泉説」と「純資産増加説」が挙げられる。「純資産増加説」についてはすでに述べた通りであるが、「所得源泉説」とは、「一定期間において各人の勤労・事業・資産等より生ずる継続的収入からこれを得るに必要な経費を差し引いた残額の総和を所得とする考え方で、継続的収入でない一時的な所得は原則として含まない。」⁷⁶こととなる。

わが国の所得税法は原則として「所得源泉説」に拠っているが、一時所得が課税され、また、雑損控除が認められていることから、純資産増加説的色彩も見受けられる。所得は、その発生形態により担税力も異なり、負担の適正・公平を期するためには、それぞれの所得の態様に応じた計算方法を定める必要があることから、所得税法上、所得を 10 種類（利子、配当、不動産、事業、給与、退職、山林、譲渡、一時、雑）に区分し、その種類に即した所得計算方法を定めている⁷⁷。

所得税法においては、所得の計算方法ないし定義の仕方は法人税法とは異なる。つまり、所得税法第 9 条において、所得一般を包括して課税標準とはせず、所得を 10 種類に分け、種類ごとの所得を総合したものをもって総所得とする計算方法を規定している。例えば、事業所得、不動産所得、雑所得等のように、所得金額はその年中における「総収入金額から必要な経費を控除した金額」をもって計算される。この場合、総収入金額は、所得税法第 10 条第 1 項⁷⁸が示すように、「収入すべき金額」の合計額により、必要経費は、同法第 10 条第 2 項にあるように、「総収入金額から控除すべき経費は、…当該総収入金額を得るために必要」な経費によることとされている。

また、収入金額の意義について、当時の所得税基本通達 194 では、「収入金額とは、収

⁷³ 例えば、「固定資産等の売却による損益や、贈与資産の受入による益及び資産の評価損益等をも含む」（志場喜徳郎、前掲注 55、189 頁）。

⁷⁴ 企業会計基準審議会中間報告、前掲注 66、総論第一、(一)。

⁷⁵ 黒沢清、前掲注 70、9 頁。

⁷⁶ 岩尾一『法律學体系 コンメンタール篇 所得税法（I）』（日本評論新社、1953 年）、126 頁。

⁷⁷ 同上、126-127 頁。

⁷⁸ 昭和 25 年所得税法第 10 条第 1 項「第九條第一項第一号（利子所得）、第二号（配当所得）、第五号（給与所得）及び第六号（退職所得）に規定する収入金額は、その収入すべき金額（金銭以外の物又は権利を以て収入すべき場合においては、当該物又は権利の価額。以下同じ。）により、同項第三号（不動産所得）、第四号（事業所得）及び第七号乃至第十号（山林、譲渡、一時、雑の各所得）に規定する総収入金額は その収入すべき金額の合計金額による」

入すべき金額をいい、収入すべき金額とは、収入する権利の確定した金額をいうものとする。」(括弧一筆者)と説明されている。したがって、総収入金額は、その年中に実際に収入した金額によるのではなく、その年中に収入すべき(収入することの確定した)金額による(権利確定主義)のであり、当該総収入金額を得るために必要な経費を控除することにより、その年中における所得が計算されることとなるのである。

所得税法においては、納税者たる個人は常に消費生活の主体者であり、その個人についての財産計算的な所得計算の方法を統一的に規定することは困難である。そこで、前述したように、所得の種類を源泉別にその形態性質の相違に従って区分し、それぞれに応じた損益計算の方法による計算方法を規定せざるをえないのである。

一方、法人の場合には、個人の場合のような消費経済を伴わないことに加え、発生する所得の種類を分類し、それぞれ異なる計算方法を定める必要も実益もない⁷⁹。しかし、資産の評価損益等の例外もあるが、「法人の場合においても、所得の発生する基因を源泉別に分類すれば所得税法におけるような区分が存在するわけであり、従つて、所得税法における各種類の所得についての『総収入金額』の合計額が『総益金』に対応し、『必要な経費』の合計額が『総損金』に対応するものと言うことができる」⁸⁰のである⁸¹。

法人所得課税が創始された明治 38 (1899) 年より所得税法の中に、第 1 種所得税として規定されていたこと、昭和 15 (1940) 年に法人税として所得税法より分離し独立した法人税法となった際にも、「従來の第一種所得税及法人資本税の課税対象たる所得又は資本と何等異るところはない」⁸²と認められていたこと等に鑑みると、所得税法および法人税法の「両者の所得概念は実質的に異なるものを意味しているのではない」⁸³と考えられる。法人税法においては、所得税法の場合とは異なり、「権利確定主義」について直接の規定は存在しないが、その所得概念は所得税法におけるものと異なるものを意味しているのではなく、「税法上の所得が予定し、目標としていると認められるところのあるべき社会通念ないし会計原則に照らしても、…所得税法における仕組みが、当然法人税法においても、その基本的な仕組みになつていものと考えなければならない」⁸⁴。

したがって、法人税法における損益の年度帰属の原則として、解釈上および所得税法との関係に照らしてみても、法人税法は原則として「権利確定主義」を採用していたものといことができる。「税法は、もともと所得の測定の根拠として、何らかの会計原則に依存していた」⁸⁵ことや、法人税法のみでは、網羅的・完結的に課税所得を算出するのは困

79 志場喜徳郎、前掲注 58、91 頁。

80 同上、91 頁。

81 「所得概念における正味財産増加説と所得源泉説とは、対立する二個の理論ではない。租税負担におよぼす過度の影響を抑制するために、正味財産増加説に対して限定を加えようとする立場の一つが所得源泉説なのである」(忠佐市『税法と会計原則』(中央経済社、1953 年)、475 頁)。

82 大蔵財務協会、前掲注 6、128 頁。

83 志場喜徳郎、前掲注 58、90 頁。

84 同上、99 頁。

85 黒沢清、前掲注 70、8 頁。

難なため、従来通り、商慣習および企業会計を課税所得算定に援用していたと考えられるが⁸⁶、租税政策、国家財政の立場、税務行政といった税法固有の立脚点等から、企業の経営目的観または商法目的観とは必ずしも一致しないのである。その租税の理念の中核となるものが、課税の公平性の観点であり、同一条件同一負担の原則である。納税者の主観的な手段、形式等により、合理的な理由なくして意識的に不同の結果が現出することは課税の公平性を害するものである⁸⁷。つまり、「税法上の収益の認識は、リーガル・テストを基調とした権利の確定に基準を求めているが、企業会計上のそれは客観的証拠に裏付けられた外形的標準を拠り所としている。したがって両者は、収益認識の時期に関して若干の隔たりを免れない」⁸⁸のである。

すでに述べたように、昭和 15（1940）年に第 1 種所得が所得税法より分離し、独立の法人税となったが、明治 32（1899）年以來の課税方式を踏襲したものであったといえることができ、その課税所得概念は、従来通り課税の公平に合致する「純資産増加説」に依拠していたと考えられる。しかし、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ものであったことから、「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ている。また、損益の年度帰属についても、その解釈に変更はなく、従来通り「権利確定主義」を原則とするものであると解されるが、任意計上した所有資産の評価益への課税方式から、「権利確定主義」は原則的なものであった。

2-4 「無償取引」の取り扱い

当時の「無償取引」に係る収益の認識について、所得税法においては、昭和 25（1950）年シャープ税制の思想を入れて、相続、遺贈または贈与の際のみなし譲渡課税制度⁸⁹が設けられ、遺贈または贈与の場合のほか、相続の場合にも被相続人に対して譲渡所得が課税されることとされた。これは、相続または贈与の時までの資産価値の増加による利

⁸⁶ 吉国二郎・武田昌輔、前掲注 3、100 頁。

⁸⁷ 黒沢清「税法と会計原則問題序説」『會計』第 62 卷第 3 号、1952 年、4 頁。

忠佐市「税法と会計原則の基本的課題」『會計』第 62 卷第 3 号、1952 年、73 頁。

⁸⁸ 山崎佳夫「純資産増加説と権利確定主義」『富大経済論集』（北陸経済研究所、1962 年）、319 頁。

⁸⁹ 所得税法（昭和 28 年法律第 173 号）第 5 条の 2

「遺贈（相続人に対する遺贈を除く。）又は贈与に因り第九條第一項第七号（山林所得）又は第八号（譲渡所得）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おいて、その時の価額により、同項第七号又は第八号に規定する資産は譲渡があつたものとみなして、この法律を適用する。

著しく低い価額の対価で第九條第一項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、「その時の価額」とは、昭和 26 年所得税基本通達 33 において、「法第五条の二第一項の規定により譲渡があつたとみなされる財産の価額は、遺贈又は贈与の時における時価によるものとする。」と説明されている。

益は、被相続人や贈与者にすでに帰属しており、資産がその者の支配から離れた際に課税するという、課税の清算を行う考え方にたったものであった⁹⁰。

その後、昭和 27 (1952) 年に至り、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ことから、相続の際のみなし譲渡課税を廃止し、被相続人の取得価額を相続人に引き継がせて譲渡所得の課税の延期を認めることとし、贈与等による資産の場合に限り、譲渡所得を清算する制度が残されることとなった⁹¹。

所得税法におけるみなし譲渡課税制度については、「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てば、その資産が贈与され、その者の支配から離れる際にその課税の清算を行なうことは理論上当然である。また、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を考えても」⁹²、みなし譲渡課税の合理性が認められる。

法人税法においても、所得税法の場合のような明文の規定はないが、論理上、所得税法と同様であるとされる⁹³。すなわち、「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」⁹⁴。前述したように、「税法上の所得が予定し、目標としていると認められるところのあるべき社会通念ないし会計原則に照らしても、…所得税法における仕組みが、当然法人税法においても、その基本的な仕組みになつているものと考えなければならぬ」⁹⁵ことから、法人税法上、「無償取引」に関する明文の規定はなくとも、所得税法のみなし譲渡課税制度の趣旨⁹⁶、すなわち、課税の公平の観点から、法人税法において「無償取引」に課税しないとすゝる論理は認められないものだと考えられる。また、このことは、前節において述べたように、すでに神戸正雄氏が指摘した通りである。

これと同様に、資産を時価に比して著しく低い価額で譲渡した場合（低額譲渡）においても、その譲渡対価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⁹⁷。所得税

⁹⁰ 税制調査会「税制調査会答申関係資料集（第2分冊）」（1962年）、第2、I、1、(2)。

⁹¹ 同上、第2、I、1、(2)。

⁹² 同上、第2、I、1、(2)。

⁹³ 志場喜徳郎、前掲注 58、113 頁。

⁹⁴ 同上、113 頁。

⁹⁵ 同上、99 頁。

⁹⁶ 「相続人以外の者に対する無償の資産の移転たとえば遺贈又は贈与により資産の移転があつた場合に、これに対して何ら課税を行わないときは、一般の譲渡、交換等があつた場合の課税関係と比較し、著しく負担の公平を欠くことになるので、これについては、移転の時の時価により譲渡があつたものとみなすこととしている。」（岩尾一、前掲注 76、60-61 頁）。

⁹⁷ 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。

所得税法施行規則第 2 条「法第五条の二第二項の著しく低い価額は、資産の譲渡の時における価額の二分の一に満たない価額とする」

法においては、資産を時価の二分の一に満たない価額で譲渡した場合には、時価で譲渡があったものとそして課税することとなる。これは、無償贈与等の場合との権衡上とられた措置である⁹⁸。つまり、著しく低い価額で資産の譲渡があった場合も、みなし譲渡課税制度の趣旨に準じて、譲渡の時の時価により譲渡があったものとみなしている。法人税法については、所得税法の場合とは異なり、時価の二分の一というような判定基準はなく、個々の事例の場合の状況によって判断されるものだと考えられる。

また、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」⁹⁹と述べられた上で、資産の低額譲渡について次のように述べられている。

法人税法上、同族会社が行った低額譲渡取引については、当該行為は同族会社等の行為又は計算の否認規定¹⁰⁰の対象となる。これに対して、「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」¹⁰¹（傍点一筆者）。

法人税基本通達 77 によれば、会社が著しく低い価額で資産を譲渡した場合、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附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として取り扱われる。」¹⁰²（傍点一筆者）と述べられている。

昭和 36（1961）年 12 月「税制調査会答申」における「税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明」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、借地権の無償譲渡について次のように説明されている。

法人税においては、昭和 36（1961）年までは、借地権に関する何等の規定も設けら

⁹⁸ 税制調査会、前掲注 90、第 2、I、1、(2)。

⁹⁹ 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。

¹⁰⁰ 法人税法第 33 条の 3「政府（税務署長）は、第二十九条乃至第三十一条（更生、決定、再生）の規定により課税標準若しくは欠損金額又は法人税額の更生決定をなす場合において、同族会社の行為又は計算でこれを容認した場合においては法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、政府（税務署長）の認めることにより、当該法人の課税標準若しくは欠損金額又は法人税額を計算することができる」

法人税基本通達 355「法第三十一条の三の規定は、大体左の各号の事実又はこれに類似する事実があり、且つ、その行為又は計算が法人税の負担を不当に減少させる結果をきたすと認められる場合においてこれを適用し、その行為又は計算を否認することに取り扱う。但し、その行為又は計算の実情によつては、その実情に適するようこれと異なる取り扱いをなすことができる」

¹⁰¹ 明里長太郎、前掲注 99、92 頁。

¹⁰² 同上、92 頁。

れていなかったが、昭和 36（1961）年の改正において、所得税の場合と同様に、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）およびその取り扱いを定めた昭和 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¹⁰³。

¹⁰³ 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。）について通常の場合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 項に規定する特別の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」）。

(借地権の設立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の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」）

(特別の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「特別の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

しかしながら、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、また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る例が見受けられ、これに対する課税が問題となっていた¹⁰⁴。

すなわち、「法人税では、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されていることから、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り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。」¹⁰⁵（傍点一筆者）と述べられている。

以上のように、所得税法との整合性および課税の公平を理念とする法人税法において、明文の規定は存しないとしても、法人税法第9条第1項をもって、昭和27年頃には、無

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の経済的な利益)

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の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コ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コ利(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コ利との差率とする。)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「通常のコ利」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から留意する(「53」)。

¹⁰⁴ 同上、第6章、第3、5、(2)、(イ)。

¹⁰⁵ 同上、第6章、第3、5、(2)、(イ)。

償譲渡および低額譲渡が行われた場合には、実情に適するよう税法上の修正がなされていたものといえることができる。

わが国の所得税法では、昭和 15（1940）年の税制改正において、分類所得税制と総合所得税制の併用方式が採用されていた。当時の税制は、所得の性質や種類に応じて控除や税率が異なる分類所得税と各種所得金額の合計額が一定金額を超える場合には、その超える部分に累進税率を適用する総合所得税との二本建税制であった。この分類所得税は、「いわゆる所得源泉説による制限的所得概念に基づくものであり、所得の分類は、所得の性質や種類に応じた課税を目的とするとともに、課税対象となる所得の範囲を制限的に明示する機能も有していた」¹⁰⁶とみられている。しかし、昭和 22（1947）年所得税法改正およびシャープ勧告に基づく昭和 25（1950）年の抜本的改正により、分類所得税が廃止され総合所得税制に一本化された¹⁰⁷。

したがって、第二次世界大戦後は、シャープ勧告の影響のもとに、「その（所得の）範囲は包括的に構成されている。すなわち、所得税法は、譲渡所得・山林所得・一時所得等の所得類型を設けて、一時的・偶発的利得を一般的に課税の対象とする一方、雑所得という類型を設けて利子所得ないし一時所得に含まれない所得をすべて雑所得として課税の対象とする旨を定めている。これはすべての所得を課税の対象とする趣旨を示すもので」¹⁰⁸（括弧、傍点一筆者）、いわゆる包括的所得概念に基づく税制へと傾いたと解される。

無償または低額でなされる資産の譲渡にあたり、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、この種の利益は昭和 25（1950）年所得税法第 10 条第 1 項の、いわゆる「総収入金額」では所得と把握できないことから、みなし譲渡課税の規定の明文化が必要であったと考えられる。

これに対して、「純資産増加説」に拠る法人税法上の「総益金」には、もとより資産の評価益を含むと解釈されており、所得税法の場合とは異なり、無償または低額でなされる資産の譲渡、換言すれば、譲渡価額と時価との差額を所得と観念する規定を置かなくともよかつたものだと推察される。

小括

法人所得課税が所得税より独立し、法人税として新たに誕生した昭和 15（1940）年法人税法の改正は、法人および個人の所得の性質の違いに注目し、根本的改正が行われた結果であった。しかし、所得概念における「純資産増加説」（法人）と「所得源泉説」（個人）とは、対立する理論ではなく租税負担におよぼす過度の影響を抑制するために、「純資産

¹⁰⁶ 日本税理士会連合会 税制審議会「所得税制における所得区分と課税方式のあり方について—平成 16 年度諮問に対する答申—」（2004 年）、1 頁。

¹⁰⁷ 同上、1 頁。

¹⁰⁸ 金子宏『租税法〔第 18 版〕』（弘文堂、2013 年）、178 頁。

増加説」に対して限定を加えようとする立場の一つとして「所得源泉説」が存在するものであった。したがって、税法における「所得」の意味を異にするわけではなく、その理念もまた、課税の公平を中核とするものであった。

昭和 15（1940）年法人税法においても、「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。このことから、その当時においても、明治 32（1899）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課税の公平に合致する「純資産増加説」に依拠するものであった。

所有資産の評価益に関しては、上記の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、すなわち、実現した利得のみを課税の対象としていた。

また、「無償取引」に関する先行研究では、昭和初期の段階で、非同族会社における「無償取引」については論じられていない。しかし、当時すでに神戸正雄氏が、税制上の問題として「無償取引」について言及されており、課税の公平の観点から「無償取引」に関する問題点および改善策について述べられている。当時、同族会社の行為計算否認の一般規定の中でのみ言及されるに止まっていた「無償取引」について、この問題点を課税所得概念および課税の公平原則の立場から、同族会社以外の場合においても課税すべきと指摘されていたことは注目すべきことである。したがって、この事実から、昭和初期においても、法人の所得計算の基本規定では、「無償取引」からも益金が生ずる課税理論は、一般論として依然として確立していなかったと解される。

その後、昭和 25（1950）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ものの、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（1899）年以来続く原則を踏襲することとなった。

その課税所得概念も、従来通り課税の公平に合致する「純資産増加説」であり、損益の年度帰属については、明文の規定は置かれていないが、これまでの長い間の税務の取り扱いや税慣習、課税の公平の立場からの解釈から、原則として、「権利確定主義」を採用していたといえることができる。

「無償取引」については、所得税法とのかかわりで、注目すべき局面を迎えることとなった。昭和 25（1950）年の所得税法の中にみなし譲渡課税の規定が組み込まれ、昭和 27（1952）年に改正され贈与等による資産の場合に限り、譲渡所得を清算する制度が残されることとなった。法人税法においても所得税法の趣旨と同様の解釈がなされていたことに鑑みると、昭和 27（1952）年頃には法人税法第 9 条第 1 項をもって「無償取引」（低額譲渡を含む。）にも課税をしていたと考えられる。たしかに、法人税法上、「無償取引」に関する明文の規定はないのであるが、税法は常に取引の実態を重視し、課税の公平を理念としており、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。このことは、当時の法人税基本通達や一般の理解からも窺えるもので、「無償取引」（低額譲渡を含む。）が行われた場合、実際の譲渡価額との差額はその相手方に贈与（寄附）したものとして取り扱われる。

次章では、昭和 40（1965）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、どのような改正が行われたのか、また、法人の課税所得概念および「無償取引」の取り扱いについて、これまでの研究を基に考察していく。

第7章 現行法人税法における課税所得概念

法人税は、昭和 15（1940）年に所得税から分離独立したものであったが、それ以前は所得税法の中に第 1 種所得税として、明治 32（1899）年以來、改正および拡大の一途をたどってきた。昭和 15（1940）年に法人税法として独立してからも、幾多の改正を経て、昭和 25（1950）年にシャープ勧告の趣旨にそって部分的改正が行われたのだが、法人所得課税における課税所得概念は、明治 32（1899）年より首尾一貫して課税の公平に合致する「純資産増加説」に依拠したものであり、損益の年度帰属の原則として「権利確定主義」を採ってきた。

このような経緯を経て昭和 40（1965）年に法人税法全文改正（以下、「現行法人税法」という。）が行われたのだが、現行法人税法においても、従来と同様、法人の「所得」とは何であるのかを明示していない。

現行法人税法においては、第二編（内国法人の納税義務）第一章の各事業年度の所得に対する法人税に関する規定中、その第二款として、各事業年度の所得金額の計算の通則として第 22 条の規定を設けている。その第 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。しかし、その第 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おり、「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明文をもって規定していない。

そこで本章では、昭和 40（1965）年の法人税法全文改正に伴い、これまでの法人所得課税における課税所得概念に変更がもたらされたのかを明確にするため、昭和 40（1965）年法人税法全文改正の経緯および法人の課税所得計算構造を考察することで、法人税法全文改正前の旧法（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。）の場合と法人税法全文改正後の新法とでの差異を明らかにし、現行法人税法における課税所得概念を明確にする。また、現行法人税法においてはじめて、「無償取引」についての規定が明文化されたことから、その立法趣旨および規定の意義について、これまでの研究を基に考察する。

第 1 節 昭和 40 年法人税法全文改正の背景

わが国の法人税法は、昭和 40（1965）年の税制改正にあたってその全文を書き改められた。

法人税法が昭和 22（1947）年に全面的に改正された後、ほとんど毎年のように改正が行われた。さらに、昭和 25（1950）年に行われたシャープ勧告に基づく改正においては、いくつかの重要な規定の追加はあったが、全文改正によらず部分的改正によって行われていた。その後の改正においても同様に、部分的改正によってのみ修正が加えられた結果、

法人税法は体系も一貫しないまま複雑化し、種々の不都合な点を含むものとなった¹。

昭和 22（1947）年の税制改正により法人税においても申告納税制度が採用され、よりいっそう納税者の法への理解が必要となっていた。こうした状況の下では、法人税法の複雑化は申告納税制度の弊害となることから、税法、特に法人税および所得税について、これらを体系的に整備するとともに規定を平明化すべく、税法の全面的整備を進めたのである。政府は、この方針の下、大蔵省主税局内に臨時税法整備室を設置し、税法の全面的整備を進めるとともに、これの検討を行うため税制調査会に税法整備小委員会を設け、税法整備小委員会は、その結果を総会に報告した²。

税制調査会は、税法整備小委員会の検討結果を受け、昭和 38（1963）年 12 月、「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。）を提出した。政府は、この「昭和 38 年税制調査会答申」に基づき、昭和 40（1965）年に昭和 40 年法律第 34 号によって法人税法の全文改正が行われたのである。

「昭和 38 年税制調査会答申」では、旧法人税法（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」³するとともに、「税法の平明化を図る」⁴考えを明示した。

したがって、現行法人税法を立案するにあたって、特に次の点につき配慮された⁵。

- ①課税制度そのものは基本的には旧法人税法の制度を踏襲する。
- ②旧法人税法においては、政令または省令で規定されていた事項のうち、重要なものは法律において規定し、その細部を政令で規定する。
- ③旧法人税法においては、法令に規定せず解釈の一適用として国税庁長官通達で定められていた事項のうち、重要なものはできるだけ法令の規定とし、制度の合理化を図る。
- ④法律の構成、規定の配列については、総則的事項、内国法人に関する事項、外国法人

¹ 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）、118 頁。

不都合な点とは、例えば、「税制上の特別措置を規定する租税特別措置法は、昭和 32 年に全文改正を行なって体系の整備を図ったが、その際法人税法またはその政令の規定中特別措置に類するものを、租税特別措置法に移し換えるまでの改正は行なわなかった。」（同上、118 頁）。つまり、税法上の特別措置が、法人税法と租税特別措置法の双方に規定されていた。

² 同上 4、118 頁。

³ 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)。

ここでの法令体系とは、「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」という法令体系である（同上、第 1、I、(1)）。

⁴ 同上、第 1、III。

⁵ 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、12-13 頁。

「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、22-25 頁。

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、49 頁。

吉国二郎・武田昌輔、前掲注 1、119 頁。

税制調査会、前掲注 3、第 1、I-IV。

に関する事項とに分け、さらに内国法人に関する事項については、一般の各事業年度の所得、清算所得、退職年金積立金について別個に取りまとめて規定することで、理解しやすいものとするよう配慮した⁶。

⑤法律の規定の表現を平明化して読みやすくするよう配慮した⁷。

このような経緯を経て全文改正された現行法人税法について、昭和 40 (1965) 年当時、大蔵省主税局長であった泉美之松氏は、「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、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」⁸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 (1965) 年法人税法全文改正に当たって、大きな影響を与えたことが窺える。

したがって、現行法人税法は、「昭和 38 年税制調査会答申」の趣旨を採り入れ、「租税法律主義」の徹底、税法の体系的整備、規定の明確化および表現の平明化に基本的方針を置いて改正されたものだということができる。

なお、「租税法律主義」の徹底とはいえ、改正整備による税法の精密化に伴い、もともと複雑だった税法がより一層難しいものとなり、執行面・実務面において問題が生じたのでは意味がないことから、「全体として精粗のバランスのとれた、広い目で全体としてみたときの課税の公平がたもたれるような税法に整備するという方向で検討が行われて」⁹いた。

また、現行法人税法と旧法人税法との関係について、泉美之松氏は、「各事業年度の所得計算の基本原則については、今回の全文改正前の旧法の場合と全文改正後の新法とでは、格別の差異はないといつてよい。」¹⁰と述べられている。当時、大蔵省主税局税制第一課課長補佐であり、立法に携わった伊豫田敏雄氏も同じく、「今回の全文改正は、法人税の従来の考え方というものを原則的に踏襲するという原則的な方針で行なわれております。したがって、所得の金額の計算の通則というようなところは、その実体を旧法と特に変えるつもりは全然なく、従来の法人税法の考え方、あるいは法人税の取り扱いというようなものをこの際変えるというものではございません。」¹¹と述べられている。つまり、昭和 40 (1965) 年法人税法全文改正にあたって、必ずしも法人税制の基本的な内容を変える

⁶ 「全体は 5 編に分かれ、第 1 編総則、第 2 編内国法人の納税義務、第 3 編外国法人の納税義務、第 4 編雑則、第 5 編罰則となっていて、本文全上 164 条となっている。」(吉国二郎・武田昌輔、前掲注 1、120 頁)。

⁷ 「表現の平明化については、できるだけ文章を短くし、結論を早急に知ることができるように工夫されているほか、条文を引用した場合にはその内容を示す見出しを挿入することとされている。

また、センテンスを短くすることに伴って、条件が三つ以上あるような場合には、これを号を立ててたとえば『次の各号の要件を備える場合』というように簡条書によつて理解しやすくしている。」(武田昌輔、前掲注 5、49 頁)。

⁸ 泉美之松、前掲注 5、2-3 頁。

⁹ 伊豫田敏雄「改正法人税法の概要」『商事法務研究』第 348 号、1965 年、3 頁。

¹⁰ 泉美之松「所得金額計算の通則について」『税経通信』第 20 巻第 11 号、1965 年、80 頁。

¹¹ 「研究会 改正法人税法と実務家の疑点」『税務弘報』第 13 巻第 6 号、1965 年、22 頁(伊豫田敏雄 発言)。

ことを主たる目的としていたわけではないと解される。

以上のように、現行法人税法は、従来の税法が複雑で理解し難いとの非難を受けて、税法についての理解を容易にするとともに、課税の公平とのバランスを考慮しながら「租税法主義」の建前に立って、基本的な重要事項は法律に規定を設けるという趣旨の下に、法人税法の体系的整備が図られたのである。注意すべきは、その内容を変えるという趣旨ではなく、あくまで法人税制の体系的整備、表現の平明化および個別規定の簡素合理化を目的として行われたのである。

第2節 法人税法第22条第2項

2-1 各事業年度の所得の意義

法人税の課税物件は、法人の課税所得である。これまで考察してきたように、この課税所得の内容については、従来から「純資産増加説」に拠るものといえることができる。

法人税の課税所得の計算方式は、明治32(1899)年においては、当時の商法の規定とも関連をもちながら、たとえば減価償却を否認する等の問題も生じた。しかし、その後の会計学の発達とともに、その内容は大きな変動を受け、昭和25(1950)年におけるシャープ税制では、資本の概念、引当金の設定等の大幅な所得計算に関する近代的計算方式が導入されている。一方で、法人税の課税所得計算の基本規定としては、明治32(1899)年以来、総益金から総損金を控除するという方式は変わっていなかった¹²。

現行法人税法では、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、法人税法第22条を創設した。その第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。この規定は、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。」という規定と似た表現となっている。この規定の表現から、法人の各事業年度の所得金額が、「各事業年度の純資産を増加させる積極的要因と、純資産を減少させる消極的要因との対比の上に計算されるものであることを明らかにしている」¹³ことが理解される。

そして、詳しくは後述するが、「当該事業年度の益金の額」、「当該事業年度の損金の額」と規定することによって、益金および損金の年度帰属の関係を明らかにするとともに、現行法人税法においては第22条第2項において、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」と規定し、益金の

¹² 武田昌輔、前掲注5、50頁。

¹³ 泉美之松、前掲注10、80頁。

額に算入すべきものの内容を法律上明らかにしている。また、同条第3項¹⁴の規定により損金の額に算入すべき金額を明示している。これらの規定によって、法人税の最も基本的な課税標準である各事業年度の所得の概念およびその計算の内容の原則が明らかにされている¹⁵。

現行法人税法第22条第2項の内容は、益金それ自体の性格については触れていないが、当該事業年度の「益金の額」に算入する金額を明確にしている。すなわち、資本等取引以外の取引（損益取引）による当該事業年度の「収益の額」であるということである。つまり、「資本等取引以外の取引に基づいて生じた収益でそれが当該事業年度に帰属するものが税法にいう益金の額に算入されるということを明らかにしている」¹⁶ということである¹⁷。

なお、旧法人税法の規定は、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て計算すると規定したのみで、総益金または総損金の内容を法律上明らかにしていなかった。そこで、昭和25年法人税基本通達51において、「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。」、また、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。」ものであることが明らかとされていた。

上記の基本通達51および52は、昭和40（1965）年において、「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。

また、課税所得の意義について、先に述べたように、現行法人税法の基礎となった資料である「昭和38年税制調査会答申」の内容を検討した組織である税法整備小委員会は、昭和37（1962）年10月12日に以下のように報告している。

「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計費等所得の処分の性質を有するものによる財産減少は

¹⁴ 法人税法第22条第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

¹⁵ 泉美之松、前掲注10、80頁。

¹⁶ 武田昌輔、前掲注5、50頁。

¹⁷ 「受贈益および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がこれらの例示によって表されている点には注意を要するものと考えられます。」（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）。

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¹⁸。

上記意見を受けて、「昭和38年税制調査会答申」においても所得税および法人税における所得概念が明確にされている。すなわち、「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—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。」¹⁹と説明し、原則的には「純資産増加説」の堅持と包括的所得概念による課税が明確に述べられている。

前節において明らかにしたように、現行法人税法と旧法人税法における所得計算について、「旧法(旧法人税法第9条第1項)における所得計算についての原則規定は、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(法人税法第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(旧)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。」²⁰(括弧—筆者)との説明にあるように、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、「純資産増加説」に依拠していると解される。

なお、旧法人税法の規定には、「総益金」、「総損金」という用語が用いられていたが、現行法人税法においては、それぞれ「益金」、「損金」と統一し「総」を削る形で改められた。このような改正の背景は、次のような考えに基づくものである。

旧法人税法においては、『総益金』、『総損金』という合計的な用語が使用され、他方各個別規定においては、『益金に算入する』、『損金に算入する』、或いは、『益金に算入しない』、『損金に算入しない』といった表現がとられていた(例えば、旧法第九条第二項、第三項、第五項ないし第七項、第九条の二ないし第九条の六、第九条の九等)。そこで、これら両者の間の関係について議論が尠くなかったが、一般的には、総益金又は総損金とは、益金又は損金の合計概念であるとされていた。しかし、本来所得又は利益といった概念は、個々の資産の取得とか、個々の資産の引渡しとかいつたものの総計と観念すべきものではなく、企業に最終的に純資産の増加を齎らし、又は純資産の減少を齎らす、いわば積極的要因と消極的要因との数学的な差額とみるべきものであるから、個々の益金又は損金があ

¹⁸ 昭和37年10月12日 税法整備小委員会 4-1。

¹⁹ 税制調査会、前掲注3、第2、1。

²⁰ 伊豫田敏雄、前掲注17、102頁。

つて、それを合計概念で捉えるといった表現は適切でない²¹と考えられている。

そこで、現行法人税法においては、『益金の額』という金額概念を設け、この『益金の額』という言葉についてこれが何かの合計概念であるかどうかについては何等の説明も加えず、法人税法第 22 条第 2 項において規定されている個別的な収益の額は、所得の金額の計算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』が規定され²²ているのである。このことは、「損金の額」についても同様である。

2-2 損益の年度帰属

法人税法第 22 条第 2 項は、当該事業年度の「益金の額」に算入すべき金額は、当該事業年度の「収益の額」であると規定している。この規定は、「益金の額」の内容を規定するものであると同時に、「益金の額」および「損金の額」の年度帰属に関する事項を規定したものである。すなわち、損益の年度帰属については、「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²³。換言すれば、当期に帰属している「収益の額」であり、期間的限定を伴った「収益の額」であるとされる。そして、この期間的限定をいかなる基準によって決定すべきであるかが、きわめて重要となる²⁴。

損益の年度帰属の問題としては、これまで考察してきたように、法人所得課税が創始された明治 32 (1899) 年より「権利確定主義」を採ってきたものであった。それは、解釈上および所得税法との関係に照らしてみても、法人税法は原則として「権利確定主義」を採用していたものといえることができる。税法は、明治 32 (1899) 年以来、所得の測定の根拠として、何らかの会計原則に依存しており、商慣習および企業会計を課税所得算定に援用していたと考えられるが²⁵、租税政策、国家財政の立場、税務行政といった税法固有の立脚点等から、企業の経営目的観または商法目的観とは必ずしも一致しないものであった。

その租税の理念の中核となるものが、課税の公平性の観点である。納税者の主観的な手段、形式等により、合理的な理由なくして意識的に異なる結果が現出することは、課税の公平性を害するものであることから²⁶、「税法上の収益の認識は、リーガル・テストを基

²¹ 泉美之松、前掲注 10、81 頁。

²² 伊豫田敏雄、前掲注 17、102 頁。

²³ 泉美之松、前掲注 10、84 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)、111 頁 (伊豫田敏雄発言)。

²⁴ 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、6 頁。

²⁵ 黒沢清「会計原則と税法との調整に関する基本的見解」『産業経理』第 12 巻第 7 号、1952 年、8 頁。
吉国二郎・武田昌輔、前掲注 1、100 頁。

²⁶ 黒沢清「税法と会計原則問題序説」『會計』第 62 巻第 3 号、1952 年、4 頁。

忠佐市「税法と会計原則の基本的課題」『會計』第 62 巻第 3 号、1952 年、73 頁。

調とした権利の確定に基準を求めているが、企業会計上のそれは客観的証拠に裏付けられた外形的標準を拠り所としている。したがって両者は、収益認識の時期に関して若干の隔たりを免れない²⁷のであった。

このような認識は、現行法人税法においても同様である。すなわち、「当該事業年度の収益の額」と規定することについて、立法的には、「当該事業年度において実現した収益の額」と規定するかどうかについて検討が行われていたが²⁸、「この実現という用語は主として企業会計の用語であって、この実現という用語の確定した内容というものも必ずしも統一的に解されているかどうかについて疑問があるのみならず、現在の税務慣行上の収益計上時期についての取り扱いがこの実現の内容にほぼ近いものと考えられるとしてもこれが一致するという保証がないため、実現という用語を用いることは避けられることとなった²⁹とされている。

税法における損益の年度帰属について、「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³⁰が、「税法が、なおこのような権利確定主義を基本的基準としているのは、税法が、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基準としては、なんらかの法的基準を求めなければならない³¹」ので、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。

さらに、「昭和 38 年税制調査会答申」では、「権利確定主義」の具体的内容に関して、「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³²」と説明している。

以上のことから、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、

²⁷ 山崎佳夫「純財産増加説と権利確定主義」『富大経済論集』（北陸経済研究所、1962年）、319頁。

²⁸ 伊豫田敏雄、前掲注 17、103頁。

²⁹ 同上、103頁。

³⁰ 税制調査会、前掲注 3、第 2、4、(1)。

³¹ 同上、第 2、4、(1)。

³² 同上、第 2、4、(2)。

「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ている。

課税の対象となる所得金額は、原則として処分可能なものでなければならないのであり、よって、所得金額とは、法律的に支配しうる状態のものでなければならないのである。この点から、収入されるべき金額については、収入することについて法的権利を有しているものでなければならないのである³³。

つまり、「権利確定主義」とは、それによって、「各事業年度の所得は、その事業年度において収入すべき権利の確定した益金の全部と、その事業年度において履行すべき義務の確定した損金の全部との比較において計算されることを意味し、収益の実現したものを所得計算に取り入れるという意味をもつとともに、収益について収受すべき権利の確定した時をもって事業年度帰属の基準とする」³⁴という考え方であり、「権利確定主義を所得概念に包摂せしめるとともに(権利・義務確定主義ともいうべきであろう)、他面、収益帰属の時期認識の基準と考える二面性をもつ」³⁵ものと解される。

しかしながら、実際には、「権利確定主義によらない場合もある」³⁶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」³⁷となると解される。

したがって、法人税法上、収益の計上について「権利確定主義」を基本とし、弾力的な会計慣行を認めながらも、税法固有の必要性から、会計慣行を踏まえたうえで厳格に取り扱うこととなる³⁸。

なお、上述した「昭和 38 年税制調査会答申」では、法人の課税所得の年度帰属の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

³³ 武田昌輔、前掲注 24、6 頁。

³⁴ 田中二郎『租税法 (第 3 版)』(有斐閣、1990 年)、416 頁。

³⁵ 松沢智『租税実体法—法人税法解釈の基本原則—〔増補版〕』(中央経済社、1980 年)、105 頁。

³⁶ 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、185 頁(泉美之松氏 発言)。

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。」と規定していた。

なお、この通達は、昭和 44 年に次のように改められた。「棚卸資産の販売による収益の額は、その引渡しがあっ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、その引渡しがあっ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と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)。

³⁷ 伊豫田敏雄、前掲注 17、103 頁。

³⁸ 武田昌輔「課税所得の基本問題(下) —法人税法二十二条を中心として—」『判例時報』第 953 号、1980 年、4 頁。

適当と認められる」と述べているが、この法的な基本的基準による収益の認識は、現実の商人の実務慣行とは一致せず、実務上は昭和 25 年法人税基本通達 249 の「ただし書」の規定（引渡基準：引渡の時を収益認識時点とする考え方）が作用していたとされる³⁹。そのため、昭和 44（1969）年の法人税基本通達の改正に際して、現行のように「引渡基準」が原則となるように変更され、昭和 44 年法人税基本通達 2-1-1 は、「たな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。」とされた。また、昭和 44 年法人税基本通達 2-1-3 は、「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。」とされ、旧通達と逆の規定の仕方となっており、「引渡基準」が原則となった。

しかしながら、これをもって「権利確定主義」と「引渡基準」は矛盾するものではないとされる。すなわち、資産の譲渡についていえば、目的財産の引渡しによって相手方は同時履行の抗弁権を失い、それと同時に、譲渡者の代金請求権は無条件のものとなるから、資産の引渡しの際に所得は実現すると考え、権利の確定を請求権の無条件化の意義にとらえれば、「引渡基準」は「権利確定主義」そのものの表現ないし別称にほかならないとされる⁴⁰。武田隆二教授も同様に、「権利（債権）の確定とは相手方（買主側）に対し債務の履行を訴求しうるようになったことを指すものと解する。というのは、財貨の引渡において同時履行の関係から債権が確定するものと解されうるからである。」⁴¹とされる。この意味において、「権利確定主義」における「権利確定の要件」とは、（1）債権の成立と（2）当該債権に基づいて債務者に対し具体的に債務の履行を訴求しうる状況が発生していること、の 2 要件をすべて満たす必要があるのである⁴²。

以上のことから、昭和 40（1965）年法人税法全文改正の当時は、法人の課税所得の年度帰属の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」とされていたが、現実の商人の実務慣行に鑑み、昭和 44（1969）年の法人税基本通達の改正に際して、現行のように「引渡基準」が原則となるように変更されたのである。しかし、この改正は、「実務上、従来から企業の経理、税務の処理を通じて引渡基準により収益の計上が行われていた点を積極的に認めたにすぎず、実体的変更を伴う改正ではなかった」⁴³のである。

³⁹ 武田隆二『法人税法精説』（森山書店、2000年）、117頁。

⁴⁰ 金子宏「所得の年度帰属総論」『日税研論集』第22号、1992年、14頁。

⁴¹ 武田隆二、前掲注39、114頁。

⁴² 同上、118頁。

⁴³ 同上、118頁。

2-3 「取引」に係る「収益の額」

昭和 40（1965）年法人税法全文改正により、課税所得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」を控除することによって計算されると改められた。しかし、益金または損金という概念は、それ自体は無内容であり、換言すれば、益金または損金については何らの定義も存しないのである⁴⁴。

このことは、法人税法第 22 条第 2 項において、「益金の額」に算入すべきものは何かということを定めており、この意味において、「益金の額」それ自体は、「収益の額」を包摂する場所ないしは器にすぎないということである⁴⁵。つまり、「益金の額」そのものから何も導き出すことができないと考えられ、法人税法は、「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。」（法人税法第 22 条第 2 項）と規定し、収益を生ずる取引を例示的に列挙している。

したがって、法令上、「別段の定め」として定められている益金は別として、各事業年度の所得の計算上、「益金の額」に算入すべき金額は、法人企業が資本等取引に係るものを除いて、原則として、対外的に資産または役務を提供して收受すべき対価の額であるとされる⁴⁶。すなわち、「益金の額」に算入すべき「収益の額」とは、資本等取引以外の取引に係る収益を意味している。

このように、「益金の額」に算入すべき「収益の額」とは、資本等取引以外の取引に係る収益であるならば、ここで問題となるのが、まず、法人税法における「取引」の内容である。法人税法第 22 条第 2 項においては、収益の発生の原因となる例示を掲げているが、これは「取引」に係る収益を問題としていることになる。

この「取引」について、昭和 40 年当時、大蔵省税制第一課課長補佐であった武田昌輔教授は、「企業会計における会計事実と原則的に合致すると考えてよいであろう。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」⁴⁷と考えられている。そして、この場合の「取引」は、「いわゆる損益取引が前提となっている」⁴⁸と述べられている⁴⁹。この意味では、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

⁴⁴ 武田昌輔「課税所得の基本問題（上）—法人税法二十二条を中心として—」『判例時報』第 949 号、1980 年、3 頁。

⁴⁵ 吉国二郎・武田昌輔、前掲注 1、169 頁。

⁴⁶ 泉美之松、前掲注 10、83 頁。

⁴⁷ 武田昌輔、前掲注 5、50 頁。

⁴⁸ 武田昌輔、前掲注 24、4 頁。

⁴⁹ 中川一郎教授も、「取引」の意味については、「武田氏の述べる如く、商法 32 条が規定する『日日ノ取引其ノ他財産ニ影響ヲ及ボスベキ一切ノ事項』を取引と解してよからう。」と述べられている（中川一郎「新法人税法の研究（2）」『シュトイエル』第 39 号、1965 年、22 頁）。

ものに係る収入金額その他経済的価値の増加額』をいうものと解してよい。」⁵⁰との見解を示されている。

では、法人税法第 22 条第 2 項にいう「収益の額」、換言すれば、「取引」に係る収益とは何かということが問題となる。

「収益の額」という場合の収益の内容としては、「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するように利益とは異なりグロスの概念」⁵¹と解されている。また、「この収益という用語は会計上広く使われており、財務諸表規則その他の法令においても使用されているところですが、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」⁵²であり、「収入金額では評価益等が含まれないことになるので収益という言葉が用いられたのですが、資産の贈与により生ずる収益等が含まれる点で、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な」⁵³るのである。

法人税法第 22 条第 2 項において明確にされているように、資産の販売によって生ずる収益（売上高）については、商法および企業会計上の収益という用語の内容と異なることはないが、法人税法上は「有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供」による収益もまた収益に含まれることとなる。つまり、「収益の額という概念は、単に制度会計において用いられている用語の借用概念とみるべきではなくて、さらにその用語を拡大して用いているのが、税法上の評価を受けた収益の概念である」⁵⁴ということになる。

「税法上の評価を受けた収益の概念」とは、例えば、「有償による資産の譲渡」の場合、「資産の譲渡対価は会計用語としては一般に収益といわれぬという懸念もある（企業会計では、営業損益計算及び経常損益計算の区分に属するものについて収益の用語が使用されている。）ので、特に例示したものである」⁵⁵とされている。

また、「無償による資産の譲渡又は役務の提供」については、すでに述べたように、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 日に公表した意見書で、「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いるが、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。」⁵⁶と公表していることから、「無償取引」（無償による役務の提供を含む。）によって収益が生ずるとする考え方は、税法固有のものであるといえる。

さらに、資産が収用された場合に受ける補償金は、収益の額とされるが、収用は譲渡と

⁵⁰ 武田昌輔、前掲注 5、50 頁。

⁵¹ 伊豫田敏雄、前掲注 17、103 頁。

⁵² 同上、103 頁。

⁵³ 同上、103 頁。

⁵⁴ 武田昌輔、前掲注 44、6 頁。

⁵⁵ 中村利雄『法人税の課税所得計算〔改訂版〕—その基本原理と税務調整』（ぎょうせい、1990 年）、34 頁。

⁵⁶ 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)。

異なることから、「その他の取引」に係る収益に該当するものと解されている⁵⁷。これ以外にも、「その他の取引」に係る収益として、たとえば、配当や利子等の収入、賃貸料等の収入および債務の免除を受けたことによる収入等が挙げられる⁵⁸。

このように、法人税法上の収益の概念は、企業会計上の用語としての収益よりも広いものであるといえる。つまり、「収益という用語は、収入利益と考えられるが、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」⁵⁹のである。

したがって、法人税法上の収益が、税法上の評価を受けた概念であるならば、法人税法上の「取引」の概念は、簿記上の取引をその基底におきながら⁶⁰、税法独特の内容をもつものと解される。先にも述べたように、この場合の「取引」とは、損益取引が前提となっているものと解されており、法人企業が資本等取引に係るものを除いて、対外的価値の流入または流出の原因となる事実をさすものと考えられるが、「このほかたとえば、減価償却費、貸倒れ等の内部的評価をも含むものと解すべきである。…したがって、資産の評価もまた損益取引であって、基本的には資産の評価という取引によって生ずる評価益も、収益の額に含まれる。」⁶¹と解される。

以上のように、法人税法第 22 条第 2 項における「取引」の概念とは、「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」⁶²と解される。そして、法人税法第 22 条第 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、取引に係る収益発生原因から収益を生ずる場合も含むことになる⁶³と考えられる。

なお、所有資産の評価益については、すでに述べたように、法人税法上、本来的には、「取引」に係る収益として解される。所有資産の評価益、換言すれば、キャピタル・ゲイン⁶⁴については、「昭和 38 年税制調査会答申」において、「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」⁶⁵との意見が示されている。

一方、「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、

57 武田昌輔、前掲注 44、6 頁。

58 市丸吉左エ門『法人税法解説』（税務研究会出版局、1968 年）、12 頁。

59 武田昌輔、前掲注 44、5 頁。

60 伊豫田敏雄、前掲注 17、102 頁。

武田昌輔、前掲注 44、3 頁。

61 武田昌輔、前掲注 24、4 頁。

62 同上、4 頁。

63 松沢智、前掲注 35、124 頁。

64 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）。

65 税制調査会、前掲注 3、第 2、1、(1)。

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」⁶⁶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。」⁶⁷と説明されている。

しかしながら、「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」と⁶⁸している。これを受けて、昭和 40（1965）年の全文改正に際し、法人税法第 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⁶⁹。

ここで留意すべきは、法人税法第 25 条の規定は、留意的・確認的規定と考えられることである⁷⁰。これまで考察してきたように、所有資産の評価益は「純資産増加説」の理論上、当然に収益であり、法人税法第 22 条第 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、法人税法第 22 条第 2 項における「その他の取引」に属し、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評価益の計上は益金の額に算入しない」⁷¹旨を法人税法第 25 条で規定しているのである⁷²。

法人税法第 25 条が、「益金の額に算入しない」としていることから、法人税法第 22 条の収益には、いわゆる評価益も含まれるものと解され、この場合の「その他の取引」は、評価替えという行為であると考えられる⁷³。

⁶⁶ 同上、第 2、4、(8)。

⁶⁷ 同上、第 2、1、(3)。

⁶⁸ 同上、第 2、4、(8)。

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。

⁶⁹ 例外的に、次に掲げる評価替えによる評価益に限り、「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（法人税法第 25 条第 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（法人税法第 25 条第 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（法人税法第 25 条第 2 項及び法人税法施行令 24 条）。

⁷⁰ 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、前掲注 35、125 頁。

⁷¹ 武田昌輔、前掲注 24、7 頁。

⁷² 末永英男、前掲注 70、57 頁。

⁷³ 武田昌輔、前掲注 24、7 頁。

2-4 「別段の定め」および「資本等取引」の内容

法人税法第 22 条第 2 項における「別段の定め」とは、法人税法、同施行令、租税特別措置法等の法令その他による定めをいい⁷⁴、法人税法第 23 条（受取配当の益金不算入）から第 28 条（外国税額の益金不算入）までにおいて当該事業年度の益金に算入しないこと、さらに、法人税法第 62 条（割賦販売による収益）から第 65 条（第 65 条の総括的委任規定も含まれる。）までは、各事業年度において分割して収益の額および損費の額を「益金の額」および「損金の額」に算入することなどの特例が認められている⁷⁵。

したがって、上記の「別段の定め」によるものを除き、「当該事業年度の益金の額とは、要するに資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額である」⁷⁶ということになる。つまり、「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。」⁷⁷と解される。

ここで、「資本等取引」とは、当時の法人税法第 22 条第 4 項において、「第二項に規定する資本等取引とは、法人の資本等の金額の増加又は減少を生ずる取引、及び法人が行なう利益又は剰余金の分配をいう。」と規定されている⁷⁸。すなわち、「資本等取引」とは、①法人の資本等の金額の増加または減少を生ずる取引、②法人が行なう利益または剰余金の分配、とされる。

この場合の「資本等の金額」とは、「資本の金額又は出資金額と資本積立金額との合計額をいう」（法人税法第 2 条第 16 号）のであり、「資本積立金というのうは、額面株式の発行価額のうちその額面をこえる部分の金額、つまりプレミアム等をいう」⁷⁹のである。

上記①法人の資本等の金額の増加または減少を生ずる取引について、昭和 40（1965）年当時、資本取引の範囲については、企業体概念の相違により企業会計および法人税法との間には大幅な差異が存在した。

昭和 40（1965）年当時、企業会計においては、法人企業を株主から独立した企業実体と捉え、「その他の資本剰余金」項目も資本取引に基づくものとして資本剰余金に含まれるものとされていた。したがって、昭和 49（1974）年改正前の旧企業会計原則注解 7 に

⁷⁴ 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、140 頁。

⁷⁵ 吉国二郎・武田昌輔、前掲注 1、170 頁。

⁷⁶ 原一郎「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。

⁷⁷ 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。

⁷⁸ 資本等取引を定めていた法人税法第 22 条第 4 項は、公正処理基準の挿入後（昭和 42 年）、同条第 5 項に移行された。

なお、平成 22 年度の改正により、新たに「残余財産の分配又は引渡し」が追加され、次のような規定となった。

「第二項又は第三項に規定する資本等取引とは、法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引並びに法人が行う利益又は剰余金の分配（資産の流動化に関する法律第十五条第一項（中間配当）に規定する金銭の分配を含む。）及び残余財産の分配又は引渡しをいう」

⁷⁹ 武田昌輔、前掲注 5、51 頁。

においては、(a)会社更生及び整理等に基き生じた固定資産評価差益、(b)資本的支出に充てられた国庫補助金（建設助成金）及び工事負担金、(c)資本補填を目的とする贈与剰余金又は債務免除益、(d)貨幣価値の変動に基き生じた保険差益等、は「その他の資本剰余金」として資本剰余金に含まれると定めていた⁸⁰。つまり、「無償による資産の譲受け」の場合には、無償取得資産を適正時価等で受け入れるとともに、譲受けによる収益については、原則的には資本取引に係る収益として資本剰余金（その他の資本剰余金）に属するものとしている⁸¹。

これに対し、法人税法は、昭和 25（1950）年のシャープ税制以降、法人所得課税において「法人擬制説」の立場を採っており、株主等の拠出資本をもって資本としているので、法人と資本主との間に生じた取引でない上記の「その他の資本剰余金」項目は、法人税法上は損益取引とされ、収益として「益金の額」に算入されるのである⁸²。

したがって、法人税法第 22 条第 2 項に規定する資本等取引とは、「いわゆる会計士の資本取引とは異なり、全く税法上の特別な概念だと」⁸³いうことである⁸⁴。旧法人税法においては、現行法人税法における資本等取引による益金、損金の額をそれぞれ益金不算入、損金不算入として規定されていた。これは、「規定上の沿革的な理由によるものであつて、昭和二十五年のシャープ勧告による税制以来、これらの資本等取引に基づく純資産の増加又は減少は、益金又は損金とは区別して考えられていたのである。しかし、新法（現行法人税法）においては、この点を更に徹底して、資本等取引と一括して、所得計算の場から除くことが法律上明らかにされたのであつて、そこに新法（現行法人税法）制定の意義がある」⁸⁵（括弧一筆者）といえる。

次に、資本等取引に含まれている上記②法人が行なう利益または剰余金の分配について、「これは、いわゆる資本等取引の概念からはやや遠いものですが、損益取引としないという意味において、すなわち配当は損金の額に算入しないということを明らかにする意味で資本等取引に含まれたもの」⁸⁶と解されている。

利益の分配は、すでに計算された所得の分配であり、損益の計算に関連を持たない。ただ、この場合における利益の分配は実質的な意味における利益の分配であつて、その

⁸⁰ 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、214 頁。

⁸¹ 中村利雄、前掲注 55、53-54 頁。

⁸² 中村利雄、前掲注 80、216 頁。

⁸³ 伊豫田敏雄、前掲注 17、104 頁。

⁸⁴ なお、「昭和四十九年の商法改正に伴う商法監査と証券取引法監査との監査基準の一元化の要請から、昭和四十九年八月に企業会計原則等の修正が行なわれ、…新企業会計原則では、『その他の資本剰余金』については、資本剰余金の性格についての従来の考え方を残しつつ、実務上は商法に合わせる処分可能利益として取り扱うこととし、商法との調整を図っている。」（中村利雄、前掲注 76、216-217 頁）。

⁸⁵ 泉美之松、前掲注 10、1965 年、87 頁。

⁸⁶ 伊豫田敏雄、前掲注 17、104 頁。

形式は問われない⁸⁷。したがって、法人税法上の利益または剰余金の分配と、実際に法人が行った利益または剰余金の処分とは必ずしも一致しないということである。例えば、「認定配当のように損金経理されてもその実質が配当とみなされるものがあればこの利益の分配（上記②）に含まれると解され、また逆に寄付金を利益処分によって支出しても、その実質が寄付金に該当するものであれば利益の分配は含まれない」⁸⁸（括弧一筆者）こととなる。

ただ、寄附金の場合には、利益処分により支出された寄附金は、法人税法第 37 条第 1 項⁸⁹の規定により損金不算入とされているが、これは、「寄付金の性格から考えて、法人が寄付金を利益又は剰余金の処分により支出するのであれば、その法人の認識に従って所得の計算を行なうのが妥当であるという従来の所得計算の考え方を法律上明らかにしたもの」⁹⁰であって、法人税法第 22 条の所得計算の原則規定によって損金不算入とされるものではない⁹¹。

2-5 無償取引規定の立法趣旨

昭和 40（1965）年法人税法全文改正の際に、新たに明文化されたものとして「無償取引」が挙げられる。すなわち、法人税法第 22 条第 2 項が規定する「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」の部分である。

前章において考察したように、「無償による資産の譲渡」については、昭和 40（1965）年法人税法全文改正以前から、資産の贈与も、譲渡の一態様であるとされていた。つまり、「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」⁹²こととされていた。

また、昭和 38（1963）年 3 月 8 日税法整備小委員会における第 19 回審議では、「固定

⁸⁷ 武田昌輔、前掲注 5、51 頁。

⁸⁸ 伊豫田敏雄、前掲注 17、104 頁。

⁸⁹ 法人税法第 37 条第 1 項（昭和 40 年 3 月 31 日法律第 34 号）

「内国法人が、各事業年度において寄付金を支出した場合において、その寄附金の額につきその確定した決算において利益又は剰余金の処分による経理（利益積立金額をその支出した寄付金に充てる経理を含む。）をしたときは、その経理をした金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。」

⁹⁰ 泉美之松、前掲注 10、88 頁。

武田昌輔氏も、「この規定についても、従来の考え方と特に変わっていません。また、寄付金の性格から考えても、法人が利益の分配として寄付金を利益または剰余金の処分により支出するのであれば、その法人の認識に従って所得の計算を行なうことが最も妥当であると考えられます。」（武田昌輔・久保田一信「法人税法の改正（二）」国税庁編『改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1965 年）、133 頁）と述べられている。

⁹¹ 伊豫田敏雄、前掲注 17、104 頁。

⁹² 志場喜徳郎『法人税』（中央経済社、1958 年）、113 頁。

資産等を贈与した場合には、所得税法第5条の2と同様にその贈与時の時価によつて贈与されたものとして規定する方向で検討する。」⁹³（傍点一筆者）と述べられており、前章において考察したように、法人税法における「無償取引」は、昭和25（1950）年に導入された旧所得税法第5条の2のみなし譲渡課税⁹⁴と同様の趣旨であることを明言している。つまり、「資産の値上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」⁹⁵、いわゆる清算課税説（キャピタル・ゲイン課税説）⁹⁶に拠って課税することを示しているのである。

また、昭和38（1963）年4月19日税法整備小委員会における第23回審議では、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かどうか。」⁹⁷との意見を提出している。これを受けて、昭和38（1963）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

⁹³ 昭和38年3月8日 税法整備小委員会 19-1、II、3、(4)、(注)。

⁹⁴ 所得税法（昭和28年法律第173号）第5条の2

「遺贈（相続人に対する遺贈を除く。）又は贈与に因り第九條第一項第七号（山林所得）又は第八号（譲渡所得）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て、その時の価額により、同項第七号又は第八号に規定する資産は譲渡があつたものとみなして、この法律を適用する。

著しく低い価額の対価で第九條第一項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。」

また、「その時の価額」とは、昭和26年所得税基本通達33において、「法第五条の二第一項の規定により譲渡があつたとみなされる財産の価額は、遺贈又は贈与の時に於ける時価によるものとする。」と説明されている。

現行所得税法第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、その時に於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。

一 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。）

二 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。）

2 居住者が前項に規定する資産を個人に対し同項第二号に規定する対価の額により譲渡した場合において、当該対価の額が当該資産の譲渡に係る山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上控除する必要経費又は取得費及び譲渡に要した費用の額の合計額に満たないときは、その不足額は、その山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上、なかつたものとみなす。」

⁹⁵ 最高裁昭和43年10月31日判決（最高裁昭和41年（行ツ）第8号 TAINZ コード Z053-2352）。

⁹⁶ 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資産の価値の増加益（キャピタル・ゲイン）が、課税の対象となる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として資産の無償譲渡から収益が生じ、課税の対象となる益金を組成し、もつて実体的利益を根拠に収益発生の際に課税する説である（佐藤英明『スタンダード所得税法』（弘文堂、2009年）、81-83頁参照）。

⁹⁷ 昭和38年4月19日 税法整備小委員会 23-1、II、7、(2)。

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つているが、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。」⁹⁸としている。

前章における考察および以上の事実からも、所得税法との整合性および課税の公平を理念とする法人税法においては、明文の規定は存しないとしても、少なくとも所得税法において、贈与等による資産の場合に限り、譲渡所得を清算する制度（みなし譲渡課税制度）が規定された昭和 25（1950）年または昭和 27（1952）年の段階で、法人税法第 9 条第 1 項をもって、無償譲渡および低額譲渡が行われた場合には、実情に適するよう税法上の修正がなされていたといふことができる。

繰り返しとなるが、無償または低額でなされる資産の譲渡にあたり、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、この種の利益は昭和 25（1950）年所得税法第 10 条第 1 項の、いわゆる「総収入金額」では所得と把握できないことから、みなし譲渡課税の規定の明文化が必要であつたと考えられるのに対して、「純資産増加説」に拠る法人税法上の「総益金」には、もとより資産の評価益を含むと解釈されており、所得税法の場合とは異なり、無償または低額でなされる資産の譲渡、換言すれば、譲渡価額と時価との差額を所得と観念する規定を置かなくともよかつたものだと推察される。また、泉美之松氏が、「無償による譲渡というのは、企業はホモエコノミクスなんだから、無償で譲渡したといつても、それは企業として本来ありうべからざること」⁹⁹と述べられているように、本来、企業は営利を追求するものであり、個人の場合でいう、いわゆるボランティアという概念は存在しないのである。したがって、課税の公平を理念とする法人税法においては、「無償取引」からも収益を認識することは当然のことであり、所得税法の場合とは異なり、「無償取引」に関する規定を置かなくともよかつたと考えられる。

すでに述べたように、現行法人税法は、従来の税法が複雑で理解し難いとの非難を受けて、税法についての理解を容易にするとともに、課税の公平とのバランスを考慮しながら、「租税法律主義」の建前に立って基本的な重要事項は法律に規定を設けるという趣旨の下に、法人税法の体系的整備が図られたものであつた。このことから、「無償による資産の譲渡」は、規定の明確化または「租税法律主義」の徹底という要請から、法人税法第 22 条第 2 項における取引の例示の 1 つとして明文化されたと解される。

上記の税法整備小委員会および税制調査会では、「無償による役務の提供」については何ら触れていない。しかし、昭和 40（1965）年法人税法全文改正の趣旨が、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はないこと、昭和 40（1965）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

⁹⁸ 税制調査会、前掲注 3、第 2、7、VII、(2)。

⁹⁹ 「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、36 頁（泉美之松氏発言）。

る資産の譲渡、または役務の提供が例示されているが、…従来の取扱と変わるものではない。」¹⁰⁰との見解から、法人税法第 22 条第 2 項の規定は、「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」ということを明示しているであり、「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」¹⁰¹なく、同条第 2 項における取引の例示は、「無償取引」も含め、従来から総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いうことである。

したがって、法人税法第 22 条第 2 項において、「無償の資産の譲渡または役務の提供を特に例示しているのは、一般に譲渡代金は会計用語として『収益』といわれぬという懸念もあるので特に掲げたもので」¹⁰²あって、先に検討したように、「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」¹⁰³なるのである。

また、無償取引規定の立法趣旨について、当時、大蔵省主税局税制第一課で立法に携わった吉傘田勲教授は、次のように立法趣旨を述べられている。「この第二十二条は、規定の明確化を旨として新たに設けたものであって、これにより従来行なわれていた所得計算の原則を変更するものではなく」¹⁰⁴、第 2 項に規定する「無償による資産の譲渡と資産の譲受け」について、「法人が他の者と取引を行なう場合、すべて資産は時価によって取引されるものとして課税するというのが現在の法人税の原則的な考え方である。例えば資産の贈与を受けた者については、当然その資産の時価に相当する所得があったものと認められている。資産の贈与（無償の譲渡）を行なった法人も、その資産の時価を認識してこれを贈与するものであって、この贈与は資産を有償で譲渡してその時価に相当する対価を金銭で受取り、直ちにこの金銭を贈与した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。」¹⁰⁵と述べられている。

つまり、この規定は、「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」¹⁰⁶で、例えば、「帳簿価額二百万円、時価一千万円の資産を無償

¹⁰⁰ 原一郎、前掲注 76、126 頁。

¹⁰¹ 伊豫田敏雄、前掲注 17、102 頁。

¹⁰² 吉傘田勲、前掲注 74、140 頁。

¹⁰³ 伊豫田敏雄、前掲注 17、103 頁。

¹⁰⁴ 吉傘田勲、前掲注 74、139 頁。

¹⁰⁵ 同上、140 頁。

碓井光明教授は、「租税法規は、資産税はもとより（相法 22）、所得税（所法 36②、所令 169）や法人税（法法 37⑤）についても、時価の存在を前提にした規定を置いている。」と述べられている。

（碓井光明「時価との差額に係る収益認定の構造と法理」『税理』第 20 巻第 15 号、1977 年、63 頁）。

¹⁰⁶ 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。

で贈与した場合に、もし、これを時価で売却して贈与すれば、譲渡益八百万円にたいして課税されることとの権衡上、採られているものであつて、いわば、実体が異ならないのに手段を異にする場合の課税の権衡上当然の措置」¹⁰⁷ということである。

小括

昭和 40（1965）年法人税法全文改正によって、法人税法の体系、所得計算の原則規定および法人税法における課税所得概念はどのように変化または変容を遂げたのか、法人税法全文改正に至るまでの経緯からその趣意を考察し、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意識の下、これを検討した。

現行法人税法は、従来の税法が複雑で理解し難いとの非難を受けて創設された。申告納税制度の下では、税法についての理解を容易にすることが求められる。そこで、課税の公平とのバランスを考慮しながら、「租税法律主義」の建前に立って基本的な重要事項は法律に規定を設けるとする趣旨の下に、法人税法の体系的整備が図られたのである。

このような趣旨の下に改正された現行法人税法は、「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ものであったが、「従来の法人税法の考え方、あるいは法人税の取り扱いというようなものをこの際変えるというものではございません。」¹⁰⁸との説明にあるように、従来の所得計算の原則規定および課税所得概念を踏襲したものと誕生した。

昭和 40（1965）年法人税法全文改正をもって創設された法人税法第 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」を法人税法のみで算出することはできなかった。これは、旧法人税法における「総益金」の算定が、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、現行法人税法においても、「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ると解される。

しかしながら、現行法人税法上の収益の概念は、企業会計上の用語としての収益よりも広いものであると考えられ、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のである。

このことは、法人税法第 22 条第 2 項が規定するように、収益とは「取引」に係るものである以上、法人税法上の「取引」の概念についても同様である。すなわち、法人税法上の「取引」の概念とは、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。そして、

¹⁰⁷ 泉美之松、前掲注 10、84 頁。

¹⁰⁸ 「研究会 改正法人税法と実務家の疑点」、前掲注 11、22 頁（伊豫田敏雄 発言）。

法人税法第 22 条第 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、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と考えられる。つまり、法人税法上の「取引」
とは、税法的評価をなした「取引」と考えられる。

また、所有資産の評価益への課税は、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、昭和 40（1965）年法人税法全文改正において、所有資産の評価益は、法人
税法 22 条第 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、法人税法第 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「益金の額」に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、その創設期から現行法人税法に至
るまで、首尾一貫して「課税の公平」と合致する「純資産増加説」に依拠している。そし
て、損益の年度帰属については、弾力的な会計慣行を認めながらも、税法固有の必要性か
ら、原則として「権利確定主義」を基本としている。これらを基底に、法人の課税所得算
定方式は、商法および商慣習を基調とし、漸次、企業会計の理論を包含して、「益金の額」
の額に算入される「収益の額」の算定を行うものへと帰着したと解された。

法人税法第 22 条第 2 項が規定する「無償取引」については、昭和 40（1965）年法人
税法全文改正前の趣旨を踏襲しており、改正に際して変更されたとは認められない。それ
は、課税の公平、換言すれば、課税の権衡上とられた措置であり、規定の明確化または「租
税法律主義」の徹底という要請から、法人税法第 22 条第 2 項における取引の例示の 1 つ
として明文化されたのである。

また、「無償による資産の譲渡」について、これまでの先行研究では取り上げられな
かった資料から新たな見解を得ることができた。「無償による資産の譲渡」に係る収益の認
識について、「固定資産等を贈与した場合には、所得税法第 5 条の 2 と同様にその贈与
時の時価によつて贈与されたものとして規定する方向で検討する。」¹⁰⁹（傍点一筆者）
として、昭和 25（1950）年に導入された旧所得税法第 5 条の 2 のみなし譲渡課税と法
人税法上の「無償による資産の譲渡」は、同様の趣旨であると明言し、規定の明文化ま
で検討されていた。それは、「資産の値上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」¹¹⁰、いわゆる清算課税説に拠って課税することを示しているのである。

¹⁰⁹ 税法整備小委員会、前掲注 93、II、3、(4)、(注)。

¹¹⁰ 最高裁昭和 43 年 10 月 31 日判決、前掲注 95。

第 8 章 「無償取引」の課税根拠に関する学説および判例研究

現行法人税法は、昭和 40（1965）年法人税法全文改正により創設されたが、その際、従来までの所得計算の基本原則を踏襲したうえで、法人所得計算の基本規定として、新たに法人税法第 22 条が創設された。その第 2 項には、「益金の額」に算入すべき「収益の額」の具体的内容を「…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。すなわち、「益金の額」に算入すべき「収益の額」を例示として、「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」と掲げている。

しかしながら、法文上の「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」の部分である「無償取引」については、種々の見解または先行研究や裁判例が存在しており、未だ統一の見解が存在しない状況である。

法人税法第 22 条第 2 項は、前述したように、「無償取引」に係る収益の額も益金の額に算入する旨を規定している。しかしながら、「無償取引」においては、なぜ、現実に対価を収受していないのに、収益が認識できるのかという疑問が生じる。言い換えれば、「譲渡人又は提供者にとって無償の資産譲渡又は役務提供は、資産の喪失又は例えば利息を取得しないという形で、損失を蒙っているこそすれ、なにも利益を得ているわけではない」¹というように考えられるのである。

そこで本章では、「無償取引」からも収益が生じるとされる同規定の意義および根拠について、法人税法上に明文の規定がなく、それらに係る課税は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ならびに「無償取引」が法文化されている現行法人税法下で、如何なる根拠または論拠によって「益金の額」に算入すべき「収益の発生」を捉えるのか、種々の学説および判例を取り上げながら検討していく。

第 1 節 「無償取引」の課税根拠に関する学説研究

法人税法第 22 条第 2 項の規定は、昭和 40（1965）年法人税法の全文改正によって明文化されたものであるが、その立法趣旨は前章において述べた通りである。すなわち、課税の公平の立場から、資産の贈与（無償の譲渡）を行った法人につき、その資産の時価を認識してこれを贈与したと捉える。この場合の贈与は、資産を有償で譲渡してその時価に相当する対価を金銭で受け取り、直ちにこの金銭を贈与した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じ、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

¹ 清永敬次「無償取引と寄付金の認定一親子会社間の無利息融資高裁判決に関連して一」『税経通信』第 33 卷 13 号、1978 年、4 頁。

であると考えられていた。

このように、資産の無償譲渡は、それを時価相当額で譲渡し、その対価を直ちに相手方に贈与するのと変わらないので、そこに資産の無償譲渡の場合に時価相当額の収益の発生を認めようとする考え方であり、詳しくは後述するが、金子宏教授は、この考え方を「二段階説」と呼ばれている²。

また、本章で取りあげる清水惣事件³についての大阪高等裁判所判決³においても、昭和40（1965）年法人税法第22条第2項および第37条第5項（現行法人税法第37条第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⁴の法人税法の所得計算の変更が意図されているものではない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、「無償取引」の規定を確認的規定として位置付けている。

一方、金子宏教授は、旧法人税法の下で、「無償取引」からも通常の対価相当額の益金が生ずるという解釈が確立していたかについて、旧法下の判例から検討されている⁴。すなわち、実現の概念は、資産の譲渡そのものをもって実現と見る考え方と、資産の譲渡に伴って対価が収受されることをもって実現と見る考え方があるとされている⁵。仮に前者の考え方をとった場合、譲渡によって直ちに益金が生ずるわけではなく、益金を認識するためには、いま1つのファクターが必要であると考えられている。つまり、益金が生ずるためには、評価益の計上⁶が認められている場合は別として、譲渡資産の対価として金銭その他の経済的価値の流入が必要であるとされている。所得税法においても、所得は収入の形態においてとらえられており、無償譲渡や低額譲渡の場合には、法令の定めによって時価相当額の収入があったものとみなされている。この点から、旧法下の判例⁶は、実現という観念を使わずに評価益という観念を使用し、経済的価値の流入のファクターに代わる

² 金子宏「無償取引と法人税一法人税法二二条二項を中心として一」『法学協会百周年記念論文集（第2巻）』（有斐閣、1983年）、139頁。

³ 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事業年度および昭和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。

⁴ 金子宏教授は、資産の無償譲渡については、相互タクシー事件（最高裁昭和41年6月24日判決（昭和37年（オ）第255号））、第二次まからずや事件（大阪高裁昭和43年6月27日判決（昭和38年（ネ）第353号））、資産の無利息融資については、清水惣事件（大阪高裁昭和53年3月30日判決（昭和47年（行コ）第42号））、京都証券取引所事件（大阪高裁昭和39年9月24日判決（昭和31年（ネ）第1037号））について検討が行われている（金子宏、前掲注2）。

⁵ 同上、155-156頁。

⁶ 相互タクシー事件、第二次まからずや事件。

ものとして使われていると考えられている⁷。

したがって、益金が生ずるためには、譲渡資産の対価として金銭その他の経済的価値の流入が必要であり、資産の評価益をもって課税すべきとした旧法下では、無償譲渡からも益金が生ずると解することは無理だったのではないかとの結論を述べられている。対価としての経済的価値の流入がない点では、無利息融資その他の「無償取引」の場合も同じであるから、これらについても対価相当額の益金が生ずるという解釈をとることは困難である⁸。

このように、法人税法第 22 条第 2 項の規定は、確認的规定ではなく、「無償取引」の場合にも通常の対価相当額が生ずることを擬制した一種のみなし規定であり、創設的规定であるとされている⁹。

岡村忠生教授は、「無償取引」について、法人税法第 22 条第 2 項により認定される収益は、擬制によるものなのか実体のあるものかという観点から、同規定を創設的规定と論じられている。「無償取引」による非正常な対価による取引は、もともとは租税回避の一種として位置付けられてきたが、租税回避に関する法理からは、「無償取引」によって課税要件規定は充足されておらず、もし課税の対象としようとするのであれば、課税要件を充足したという擬制を行わなければならない¹⁰。

しかしながら、同条第 2 項は、法人税法中の大原則となる基本的な課税要件規定であるから、その解釈に、課税要件の充足を擬制する租税回避否認のアプローチを持ち込むことは妥当ではないとの見解を示されている¹¹。

そこで、擬制という租税回避論由来のアプローチを払拭し、同条第 2 項を法人税の課税ベースを画する純然たる課税要件規定と捉えた上で、現実に発生している実態的利益を捉えることにより、非正常取引に対する課税を考える立場がありうるとされる。この考え方からすると、同条第 2 項は、「無償取引」にも収益が存在しうると定め、企業会計より広い課税ベースを想定していることが窺えるけれど、これだけではその算定方法、課税時期等、「無償取引」に対する課税要件規定として具体性を欠いており、解釈論としては、損金側の別段の定めを意味あるものにするための受動的な受け皿にとどまるものに過ぎないと述べられている。また、課税ベース（法人税では所得の範囲）は法規が創造するのであるから、同条第 2 項は創設的规定であると述べられている¹²。

村井正教授は、「無償取引」について、「無償による資産の譲渡」の場合、有償取引の場合のみに収益の実現を限定するならば、「無償取引」が継続される限り、課税時期の無期

⁷ 金子宏、前掲注 2、155-156 頁。

⁸ 同上、155-156 頁。

⁹ 同上、155-156 頁。

¹⁰ 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 巻第 3 号、1997 年、436-439 頁。

¹¹ 同上、436-439 頁。

¹² 同上、436-439 頁。

延期を認める考えを是とせず、未だ収益の実現なくして、その収益を益金に算入する法的根拠を法人税法第 22 条第 2 項に求められるものとするならば、同規定は、無限定的に「帰属所得」¹³の認定規定と解することもできるとされている¹⁴。

一方、「無償による役務の提供」の場合、例えば、無利息融資にみられる「帰属利息」の課税時期を失なわしめないためであると同時に、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であり、同条第 2 項は、限定的に原価の要否を問わず、無償による役務の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、同条第 2 項における「無償による役務の提供」による収益は、「帰属所得」に関する創設的規定と解すべきとされている¹⁵。

以上のように、無償取引規定に関する見解は様々な主張が存在する。これは、法人税法第 22 条第 2 項の規定が、その定めている事柄の重要性と対比して、あまりに簡潔な構造となっていることが要因であると考えられる¹⁶。このことは、「無償取引」から収益が生じるとする根拠についても同様であり、以下で検討するように種々の学説および裁判例の見解が分かれる原因となっている。それらは多くの文献で指摘されているが、以下では、「無償取引」に係る収益発生の根拠または課税理論における学説を整理し、その課税理論を検討していく。

①有償取引同視説（二段階説）

前章でみてきたように、昭和 40（1965）年当時、立法に携わった吉牟田勲教授は、法人税法第 22 条第 2 項に規定する「無償取引」について、次のように述べられている。

「法人が他の者と取引を行なう場合、すべて資産は時価によって取引されるものとして課税するというのが現在の法人税の原則的な考え方である。例えば資産の贈与を受けた者については、当然その資産の時価に相当する所得があったものと認められている。資産の贈与（無償の譲渡）を行なった法人も、その資産の時価を認識してこれを贈与するものであって、この贈与は資産を有償で譲渡してその時価に相当する対価を金銭で受取り、直ちにこの金銭を贈与した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」¹⁷。

¹³ 「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」である（清永敬次『税法 第 7 版』（ミネルヴァ書房、2008 年）、83 頁）。

¹⁴ 村井正『租税法—理論と政策—』（青林書院、1987 年）、84-87 頁。

¹⁵ 同上、84-87 頁。

¹⁶ 金子宏、前掲注 2、178 頁。

¹⁷ 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、140 頁。

碓井光明教授は、「租税法規は、資産税はもとより（相法 22）、所得税（所法 36②、所令 169）や法人税（法法 37⑤）についても、時価の存在を前提にした規定を置いている。」と述べられている。

同教授の説明は、「無償による資産の譲渡」および「無償による資産の譲受け」のみを言及するに止まっているが、「無償による役務の提供」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のである。すなわち、すべての「無償取引」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、この収益発生事由の論理は「二段階説」¹⁸ないし「有償取引同視説」¹⁹と呼称されている。

清永敬次教授は、この説の欠点を「現実には有償譲渡の可能性がない場合に関するものであるが、例えば相手方の支払能力の欠如等その他特別の事情からみて、やむを得ず無償譲渡又は無償提供をするような場合は、はじめから有償譲渡又は有償提供があつたものと同じように考えることについては、その現実的基盤を欠くものである。…有償取引の可能性がないにもかかわらず、有償取引がなされた場合と同じように考えようというのは、筋が通らないように思われるのである。」²⁰と述べ批判されている。

また、岡村忠生教授は、「法人税法における課税所得に関する基本規定である 22 条の中に、納税者が行った取引に基づかない、いわば例外的な課税方法である取引の擬制についての定めがあると解釈することは、極めて不自然なのではないだろうか。」²¹と述べられている。

②同一価値移転説

清永敬次教授は、後述する京都証券取引所事件の第 1 審および清水惣事件の控訴審の説示から、「同一価値移転説」を提唱されている²²。

「同一価値移転説」とは、「無償取引」の場合、通常の時価に相当する額が一方の当事者から他方の当事者に移転することによって、受贈者側に時価相当額を受贈益が発生し計上する以上、同一額の価値が論理的には譲渡側から支出されたと考え、もって収益発生根拠とみる理論である。この考え方は、「無償取引」について、受贈者が受け取る利益または経済的価値は、贈与者側において既にそれに見合う同一の利益または経済的価値の収益が当然に発生していなければならいと見る見解に立脚するものである²³。

中村利雄教授は、「法人税法が資産の無償譲渡による収益を益金の額に算入することとしているのは、資産の無償譲渡があつた場合には、その資産のもつ時価相当額の経済的価

(確井光明「時価との差額に係る収益認定の構造と法理」『税理』第 20 巻第 15 号、1977 年、63 頁)。

¹⁸ 金子宏、前掲注 2、139 頁。

¹⁹ 清永敬次、前掲注 1、3 頁。

²⁰ 同上、5 頁。

²¹ 岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察（四）」『法学論叢』第 122 巻 2 号、1987 年、13 頁。

²² 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、京都証券取引所事件の第 1 審判決および清水惣事件控訴審判決の収益発生理論とほぼ同旨であり、上記二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。

²³ 清永敬次、前掲注 1、4 頁。

値が譲渡者側から譲受者側に移転があったものと理解されることに基づいているのであり、このことは、とりも直さず、譲渡者側に当該資産について時価相当額の経済的価値の実現があったことを意味し、この実現価値を法人の課税所得の計算上益金の額に算入することの合理的な根拠を示しているものといえることができる。」²⁴として、課税根拠を述べている。

また、同教授は、役務の無償提供についても、「その役務のもつ時価相当額の経済的価値が提供者から相手方に移転し、これにより当該役務のもつ時価相当額の経済的価値の実現があったものと認められるので、この実現価値を当該取引に係る収益として、その役務の提供時の時価相当額を益金に算入する」²⁵と解して、資産の無償譲渡の場合と同様の見解が可能であると述べられている。

この説に対する批判として、金子宏教授は、「収益は経済的価値の流入によって生ずると解する限り、この考え方は収益発生根拠の説明として必ずしも説得的ではないように思われる。たとえば、無利息で融資をした場合に、相手方に通常の利息相当額の収益が生ずるといえるという意味で経済的価値の移転があったといえることはたしかであるが、しかしなぜその反面として貸主に収益が生ずるといえるのかが、この説明では明らかではない。貸主はむしろ得べかりし利益を失うのである。」²⁶と述べられている。

③キャピタル・ゲイン課税説

「キャピタル・ゲイン課税説」とは、特に資産の無償譲渡の場合に限定して、法人税法第 22 条第 2 項の「無償取引」の規定を所得税法第 40 条²⁷および第 59 条²⁸に対応する規

²⁴ 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）、44頁。

²⁵ 同上、51頁。

²⁶ 金子宏、前掲注 2、161頁。

²⁷ 所得税法第 40 条「次の各号に掲げる事由により居住者の有するたな卸資産（事業所得の基因となる山林その他たな卸資産に準ずる資産として政令で定めるものを含む。以下この条において同じ。）の移転があった場合には、当該各号に掲げる金額に相当する金額は、その者のその事由が生じた日の属する年分の事業所得の金額又は雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入する。

一 贈与（相続人に対する贈与で被相続人である贈与者の死亡により効力を生ずるものを除く。）又は遺贈（包括遺贈及び相続人に対する特定遺贈を除く。） 当該贈与又は遺贈の時ににおけるそのたな卸資産の価額

二 著しく低い価額の対価による譲渡 当該対価の額と当該譲渡の時ににおけるそのたな卸資産の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

2 居住者が前項各号に掲げる贈与若しくは遺贈又は譲渡により取得したたな卸資産を譲渡した場合における事業所得の金額、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、次に定めるところによる。

一 前項第一号に掲げる贈与又は遺贈により取得したたな卸資産については、同号に掲げる金額をもって取得したものとみなす。

二 前項第二号に掲げる譲渡により取得したたな卸資産については、当該譲渡の対価の額と同号に掲げる金額との合計額をもって取得したものとみなす

²⁸ 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った場合には、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。

定と位置づけて、時価で資産を譲渡した者との間の公平を図り、資産の所有期間中のキャピタル・ゲインに対する課税の無限の延期を防止するため、未実現の利得に対して課税しようとする考え方である²⁹。

この考え方について、松沢智教授は、「固定資産の譲渡益の本質は、いわゆるキャピタル・ゲインに対する課税の問題である。土地や有価証券の所有期間中の値上り益の実現に係る所得に対する課税である。キャピタル・ゲインにかかる値上り益が贈与契約と結びついて課税適状を生ずるのである。…理論的には、キャピタル・ゲインを確実に把握するためには、保有資産を毎年評価して課税標準とすべきであるが、技術的に困難なので、社外流出による実現のあったとき課税するものとされる。」³⁰と述べられている。

しかしながら、この「キャピタル・ゲイン課税説」は、資産の無償譲渡の説明とはなり得ても、無利息融資などの役務の無償提供を含む無償取引全体の説明とはなり得ないものであるという難点がある³¹。

④法的基準説

わが国において、租税実体法を解釈するに当たって二つの大きな対立があり、その一つが、松沢智教授が提唱される「法的基準説」である。「法的基準説」とは、「税法の対象とする所得概念が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は法的概念であるから、あくまでも法の視点から把握することを前提として、法律学の視角からこれを考察しようとするものである」³²。

一 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。）

二 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。）

2 居住者が前項に規定する資産を個人に対し同項第二号に規定する対価の額により譲渡した場合において、当該対価の額が当該資産の譲渡に係る山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上控除する必要経費又は取得費及び譲渡に要した費用の額の合計額に満たないときは、その不足額は、その山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上、なかつたものとみなす」

²⁹ 清永敬次、前掲注1、4頁。

³⁰ 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）、127頁、129頁。

³¹ 「例えば、無利息融資の場合に、当該資産（金銭）になんらかの利益（課税の関係ではまだ利益として顕在化していないものでなければならない）がすでに発生しているなどと論ずることができないのは明らかであるからである。したがって、無償譲渡についてはキャピタル・ゲイン課税説で理解しえても、役務の無償提供の場合については別の説明の仕方を用意しておかなければならないことになる。」（清永敬次、前掲注1、5頁）。

³² 松沢智編『租税実体法の解釈と適用・2』（中央経済社、2000年）、10頁。

これに対立するものとして、「経済的基準説」がある。「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、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、もっぱら会計学・簿記の視角から捉えようとする考え方である。この見地から、法人は個人と違って営利を追求する合理的経済人であるから、すべて経済的合理性のもとで行動するものと考えられる」（同上、10頁）という視点から解釈するものである。

また、松沢智教授は、「極端な『法的基準説』に拠れば、租税法律主義を原点として、法律に書いていなければ絶対に税金を払う必要はない、ということになる。これに対して、極端な『経済的基準説』に拠れば、経済取引は複雑で激しいものだから、すべてを法律化することは困難であるので、法律がなくても国民の公平な分担という原則によって税法を解釈し適用すればよいと説明する。そのためにすべてを経済的実質的に観察しようとするのである。」と述べられており、「法的基準説」＝「租税法

松沢智教授は、「無償による資産の譲渡」に係る収益性において、固定資産の場合は、固定資産である土地や有価証券の所有期間中の値上がり益（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。つまり、「キャピタル・ゲインにかかる値上がり益が贈与契約と結びついて課税適状を生ずる」³³とされている。

一方、無利息融資などの役務の無償提供の収益性の根拠として、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³⁴、513 条³⁵）」に基づいて、独立第三者取引間で成立する利息相当額（商法 514 条³⁶）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ながら、形式的に無利息という形態を利用したに過ぎず、つまりは法人が無利息融資において、他の何らかの目的、即ち無利息貸付けという法律行為から生じることのない法的経済的効果のために、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第 22 条第 2 項の収益性が認められるとされている³⁷。

同教授は、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、法人税法第 22 条第 2 項にいう「無償」という文言は、民法 549 条の「贈与」³⁸であり、贈与契約という法的観念から、無償による固定資産の譲渡はキャピタル・ゲインにかかる値上がり益が贈与契約と結びついてキャピタル・ゲインが課税適状となるとの見解を示されている。他方、「無償による役務の提供」の場合は、無償融資という取引を利用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供与と直接関係する法的経済的効果の発生が、同条第 2 項にいう「収益の額」と解されている。

⑤適正所得算出説

「適正所得算出説」を提唱されている金子宏教授は、法人税法第 22 条第 2 項の解釈に

律主義」であり、「経済的基準説」＝「租税公平主義」という図式も可能である。（同上、10 頁）。

³³ 松沢智、前掲注 30、127 頁。

³⁴ 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）」（水田嘉美『ヨコ組・判例六法 2010』（参修社、2009 年）、265 頁参照）。

³⁵ 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）」（同上、265 頁参照）。

³⁶ 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 6 分とする（商事法定利率）」（同上、265 頁参照）。

³⁷ 松沢智、前掲注 30、132 頁。

³⁸ 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、前掲注 34、182 頁）。

ついて、「この規定は、資産の無償譲渡、役務の無償提供その他の無償取引にかかる収益も益金に算入される旨を定めている。したがって、資産の無償譲渡の場合にはその時価相当額が、また無利息融資の場合には通常の利息相当額(大阪高判昭和 53 年 3 月 30 日月報 24 卷 6 号 1360 頁)が、益金に算入されることになる。収益とは、外部からの経済的価値の流入であり、無償取引の場合には経済的価値の流入がそもそも存在しないことにかんがみると、この規定は、正常な対価で取引を行った者との間の負担の公平を維持し、同時に法人間の競争中立性を確保するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制した創設的規定であると解すべきであろう(適正所得算出説)。」³⁹と述べられている。

ここで益金の観念とは、企業会計上の収益と一致するわけではなく、国庫補助金等も益金を組成する収益に含まれることに鑑みると、企業会計上の収益よりも広い観念としながらも、税法上の収益は、企業会計上の収益に対応する観念であり、経済価値の流出(「資産の譲渡そのものをもって実現とみる」考え方)に基づく解釈に依拠しても資産の評価益の計上が認められている場合を除き、「譲渡資産の対価として金銭その他の経済的価値の流入」という要因が当然に必要である。つまり、仮に資産の評価益が認められている場合であっても、評価益を計上(経済的価値の流入)することによって課税の対象となる収益が生じるのであって、資産の譲渡(経済価値の流出)によって収益は生じないと述べられている⁴⁰。

したがって、対価を伴わない「無償取引」は実現の要件を充たしてはいないことになる。しかし、法人税法はその課税にあたり所得が実現していることを要求していることから、未実現の利益に課税する場合には課税のために特別の課税立法(みなし実現等の規定)が必要となる⁴¹。そこで、金子宏教授は、「無償取引」の規定を「確認的規定ではなく、無償取引の場合にも通常の対価相当額の収益が生ずることを擬制した一種のみなし規定であり、創設的規定である」⁴²と位置づけて、課税の根拠を「納税者間の公平」を維持することに着目し、「無償取引」において収益を「擬制」する目的は、法人の適正な所得を算出することとしている。

③寄附金の計算技術上収益を計上する説

岡村忠生教授は、清水惣事件の控訴審判決を要約し、次のように説明されている。「法人税法における所得概念は、包括的なもの」⁴³であり、「包括的所得概念の下で所得と呼びうるものを、実体的利益というとする、法人税法の課税の対象は、原則として実体的

³⁹ 金子宏『租税法〔第 18 版〕』(弘文堂、2013 年)、286 頁。

⁴⁰ 金子宏、前掲注 2、154-155 頁。

⁴¹ 占部裕典「法人税法 22 条 2 項の適用範囲について～オープンチャホールディング事件における第三者割当増資を通して～」税法学 551 号、2004 年、6 頁。

⁴² 金子宏、前掲注 2、156 頁。

⁴³ 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、3 頁。

利益であり、22条2項にいう収益は、原則として実体的な収益に限ら⁴⁴れ、かつ、収益の計上時期に関して制度会計では収益の認識について確実性と客観性を充足するために実現主義が採られていることから、課税の時期について原則として「実現主義」の考え方に立つと理解されている⁴⁵。

したがって、同条第2項に「別段の定めがあるものを除き」という文言があることを考え合わせると、「包括的所得概念の下において所得とは呼べないもの、すなわち、実体的な利益でないものを課税の対象とする場合や、課税時期 (timing)、すなわち、収益の認識(recognition)の基準を実現主義から変更するためには、別段の定めを置くことが必要である」⁴⁶。

そして、「無償による資産の譲渡」において対価の受け入れなしに収益を認識することは実現主義に反すること、「無償による役務の提供」の場合には実体的利益とはいえないものが課税の対象になっていること、「無償取引」によって収益を認識するという「公正処理基準」が確立していないこと等を考えると、法人税法第22条第2項の「無償取引」による収益の認識の部分の規定が働くのは、「原則に対する例外を定める『別段の定め』が存在し、適用できる場合に限られることになる」⁴⁷。つまり、資産の無償譲渡については、この「別段の定め」が寄附金 (法人税法第37条第7項⁴⁸) である。この規定により、「22条2項は、実現主義の原則に対する例外として、無償譲渡を課税機会とし、それまでに発生していた未実現のキャピタル・ゲインを認識するための規定として働く。」⁴⁹と述べられている。

しかしながら、無利息貸付けについては、従来⁵⁰の学説の説明によれば、法人税法第22条第2項により実体的利益がないところに課税することになる⁵⁰。したがって、ここでも法人税法第37条が「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第22条第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あらざるものを所得と認定するというように例外的に機能するとされている⁵¹。また、課税ベース (法人税では所得の範囲) は法規が創造するのであるから、法人税法第22条2項は創設的規定であるとする課税理論である⁵²。

44 同上、3頁。

45 同上、3-4頁。

46 同上、4頁。

47 同上、5頁。

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

49 岡村忠生、前掲注43、12頁。

50 同上、20-21頁。

51 同上、20-21頁。

52 同上、438-439頁。

また、「無利息貸付に係る債権債務をその貸付時における現在価値で評価し、無利息貸付を有利息貸付と金銭の贈与の併存する取引と構成する考え方」⁵³である「現在価値アプローチ」を採用すべきと述べ、このように考えれば、実体的な利益が存在するという事になり、「実体的利益存在説の考え方に基づいた無利息貸付課税を行なうことが理論的には可能なのである」⁵⁴。この意味において、「法 22 条 2 項は創設的規定」であるとされている⁵⁵。

岡村忠夫教授は、法人税法第 37 条の寄附金規定が適用される場合に限り、「無償取引」から課税対象となる収益が認識されると解し、収益の擬制に対してその法的根拠が明らかでないとして収益の擬制に対して否定的見解を示されている。しかし、寄附金規定である法人税法第 37 条全文において寄附金と法人税法第 22 条第 2 項にいう「益金の額」を有機的に関連付ける明文規定は存在しないことから、収益認識の法的根拠には疑問が残る。

以上のように、法人税法第 22 条第 2 項を根拠として、「無償取引」から収益が認識される趣旨として、6 つの学説を概観した。「無償による資産の譲渡」の場合、いずれの学説においても、移転を契機としてそれまで生じていた含み益を認識する必要があることを、担税力ないし課税の公平の立場から説明したものであった。他方、「無償による役務の提供」の場合、その目的物には含み益が生じるとは考えられないため、課税の公平の立場から、一方で受けた利益が渡した側においても存在していたものとして説明されている。

第 2 節 「無償取引」の課税根拠に関する判例研究

昭和 40（1965）年以前の旧法人税法の下、「無償による資産の譲渡」および「無償による役務の提供（無利息貸付け（以下、「無利息融資」と同義とする。）」⁵⁶という「無償取引」について、いかなる根拠、または課税理論によって益金を捉えるのかという観点から、裁判例を通じて考察し、対価を伴わない取引から収益が「実現」する判例法理を確認する。

2-1 「無償による資産の譲渡」—相互タクシー事件、南西通商株式会社事件—

2-1-1 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

旧法人税法下における法人の「無償による資産の譲渡」に対する課税を考えるうえで、

⁵³ 同上、33 頁。

⁵⁴ 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 卷 3 号、1987 年、33-34 頁。

⁵⁵ 岡村忠生、前掲注 10、439 頁。

⁵⁶ 武田昌輔教授は、「無償による役務の提供のもっとも典型的な例としては、無利息の貸付けが挙げられる。」とされている（武田昌輔「課税所得の基本問題（中）—法人税法 22 条を中心として—」『判例時報』952 号、1980 年、3 頁）。

重要とされる裁判例の1つが、最高裁昭和41（1966）年6月24日判決⁵⁷である（以下、「相互タクシー事件」という）。本判決が注目されるのは、事件発生当時は昭和40（1965）年の法人税法全文改正前であることから、本判決には旧法人税法が適用されるからである。よって、明文の規定がない旧法人税法下において、資産の無償譲渡により譲渡側に益金に算入すべき収益が生ずると解する考え方が定着していたのか、以下で検討する⁵⁸。

相互タクシー事件の第1審では、3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、各役員に新株引受権を行使させ、それぞれ株式を取得させたことは、結局、同社から新株引受による経済的利益が譲渡されたことを意味し、増資により増加した株式の価値部分は、その処分時において課税の対象となるとして、Xの請求を棄却した⁵⁹。

第2審では、Xの行為により、Xのもつ経済的利益が役員らに移転されたとみるが、反対給付（対価の支払を受ける若しくは債務免除等）がない点を強調し、この経済的利益は何等現実の利得をXに与えることなく無償で役員に移転したものと見るほかなく、Xに関する限りは何等利益の実現はなかったとして原処分を取消し、Xの請求を容認した⁶⁰。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。

最高裁の判旨は、法人税法第9条第1項にいう総益金とは、「資本の払込み以外において純資産増加の原因となるべき一切の事実に基づく経済的利得（会計用語では、経済的利益を収益と表現している）をいい」、総益金に算入されるべき経済的利得の帰属年度は、その経済的利得の実現したときであるとした。

また、「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」。

したがって、「株式の値上りが被上告会社の右株式の取得価格（記帳価格）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」、「かかる未計上の資産の社外流

⁵⁷ 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】 X株式会社（原告・控訴人・被上告人）が保有していた他社3銘柄の株式について、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条により新株取得を制限されていたため、その所有する株式うち2銘柄の株式を自社の重役にそれぞれ取得させ、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たXの法人税増額更正処分取消を求めた裁判である。

⁵⁸ 植松守雄氏によれば、「シャープ勧告に基づいて所得税法には『みなし譲渡』に関する規定が設けられたが、法人税法には格別の手当はなされなかった。…法人税の場合は、益金概念が広く解釈に委ねられており、シャープ勧告以前においても、会社財産が贈与されたときはこれを時価評価して時価と簿価との差額を収益に計上することは法人税の益金概念上当然のこととされ、実務上も永年そのような処理がなされてきた。」と述べられている（植松守雄『『低額譲渡』をめぐる税法上の諸問題』『税務弘報』23巻4号、1975年、20頁）。

⁵⁹ 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。

⁶⁰ 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。

失は、その流出の限度において隠れていた資産の価値を表現することであるから、右社外流出にあたって、これに適正な価格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値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、その増加資産に相当する益金を顕現するものといわなければならず、このことは、反対給付を伴うと否とにかかわらないと判示している。

第1審および最高裁は、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ので益金の額に含まれることを示した。これら判示における収益発生論は、保有資産に実体的利益である値上がり益（キャピタル・ゲイン）が発生し、社外流出、つまり当該資産の譲渡を契機に実現した収益となり、その収益が課税の対象となる「収益の額」に算入するという「キャピタル・ゲイン課税説」を援用したものである。

本件判示は、「キャピタル・ゲイン課税の本質を是認している」としてその判旨を支持し、理論的には保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⁶¹。

松沢智教授は、法的基準説の課税理論を本件判示におけるキャピタル・ゲイン課税に依拠して展開されている。すなわち、法人税法第22条第2項にいう「無償」という文言は、民法549条の「贈与」であり、社外流出の契機を法的支配の移転を示す「贈与契約」として捉えられており、無償による固定資産の譲渡は実体的利益であるキャピタル・ゲインにかかる値上がり益が、法的概念である「贈与契約」と結びついてキャピタル・ゲインが課税適状となるとされている。

この判決は、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、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⁶²。

2-1-2 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

南西通商株式会社事件⁶³は、法人税法第22条第2項の低額譲渡の収益性について、最

⁶¹ 松沢智、前掲注30、129頁。

⁶² 植松守雄「未計上資産の無償譲渡の益金」『租税判例百選Ⅱ』、88頁。

⁶³ 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】 金融業を営むX₁（原告・控訴人・上告人）は、その設立以来、個人であるX₂（原告・控訴人・上告人）が実質的に資本金を全額出資している会社であり、X₂が代表者として経営を支配している。X₁は訴外取引先銀行の株式（以下、「本件株式」という。）をX₁の代表取締役であるX₂に対して譲渡した。これに対しY（税務署長—被告・被控訴人・被上告人）は、本件株式の譲渡は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、X₁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。

高裁として初めて真正面から判決したものとして評価されている⁶⁴。

第1審（宮崎地方裁判所）⁶⁵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。…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」。

したがって、「X₁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 22 条 2 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。

第2審（福岡高裁宮崎支部）⁶⁶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。

本件最高裁判所は、第1審の判示を支持し、法人税法第22条第2項が資産の無償譲渡も収益の発生原因になることにつき、「法人税法二二条二項は、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、その譲渡が代金の受入れその他資産の増加を来すべき反対給付を伴わないものであっても、譲渡時における資産の適正な価額に相当する収益があると認識すべきものであることを明らかにしたものと解される」。資産の低額譲渡について、「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。」と判示し、X らの上告を棄却した。

⁶⁴ 松沢智「資産の低額譲渡と法人税法 22 条 2 項にいう収益の額」『租税判例研究』、ジュリスト 1101 号、1996 年、120 頁。

⁶⁵ 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。

⁶⁶ 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。

第1審では、法人の資産が社外に流出するのを契機として、顕在化した資産の値上り益の担税力に着目して、「無償による資産の譲渡」からも収益が生ずると認識される「キャピタル・ゲイン課税説」を援用している。また、法人税法第22条第2項は、「正常な対価で取引を行った者との間の負担の公平を維持するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制した創設的な規定と解される。」と説明していることから、金子宏教授が提唱された「適正所得算出説」の立場でも判示している。そして、適正所得算出のために「無償取引」も収益として「擬制」して計上されることにより、収益とみなすこと、つまり、同項の性格がみなし規定であり、「創設的な規定」であるとしている。第1審でのこのような判断（創設的な規定）は、裁判例としては初めてのものである。

一方、最高裁判決は、資産の値上がり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、低額譲渡を法人税法第22条第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、同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、「適正所得算出説」の「無償取引」に係る収益発生事由の論理に酷似している⁶⁷。そして最高裁判決における同項の「無償取引」の収益発生事由の根幹には、第1審判決を支持している点、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」の論理を踏襲していると解される。

本件各判決は、相互タクシー事件の最高裁の判旨で示したキャピタル・ゲイン課税の理論とは異なり、「課税の公平」を基調として「適正所得算出説」をもって「無償取引」から収益を認識する、つまり、「収益の擬制」を固定資産の無償譲渡の収益発生事由の理由とした。

2-2 「無償による役務の提供」—京都証券取引所事件、清水惣事件—

2-2-1 京都証券取引所事件 大阪高裁昭和39年9月24日判決

「無償による役務の提供」については、先例として大阪高裁昭和39(1964)年9月24日判決⁶⁸がある（以下、「京都証券取引所事件」という）。本件も相互タクシー事件と同じく事件発生時が旧法人税法下のものであり、本稿では、「無償による役務の提供」から収益が生ずるとする考え方が旧法下においても明らかであったのかを検討する。

⁶⁷ 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、486頁。

⁶⁸ 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、同証券業者に証券取引の代金決済を円滑にするため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を行った。これに対して、所轄税務署長は、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を行った。Xはその決定処分の取消しを求めた裁判である。

第1審（大阪地裁昭和31年7月30日判決）⁶⁹は、貸付金を無利息とした行為は、私法上の効力を否定することはできないので、当を得た措置であったかどうかの点において問題になるとしたうえで、Xの唯一の収入源が貸付金の利息であったこと、Xは通常日歩2銭6厘の利息を付していたこと、各証券業者に対し増資支払金の返済資金にあてるため貸付をしたことを総合して、「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、法人税法上は原告は前記行為により右貸付金に対する前記割合による利息相当額の利益を債務者である各証券業者に無償で給付したものと解するを相当とする。…原告は当然得べき右利息相当額の利益を失うに反し、各証券業者は右利息相当額の支払を免れ、同額の利益を得ることとなるから、これを実質的に見ると右原告の行為に基因して、原告から各証券業者に右利息相当額の価値の移転があつたものとしなければならないからである。」と判示した。

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つたものと説示している。清永敬次教授は、この第1審の法人税法第22条第2項の収益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。

第1審に対し、大阪高等裁判所は、「法人税法上課税標準の計算の基礎となる益金とは、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」。また「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」。しかし、「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慮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

⁶⁹ 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。

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」。また、「本件無利息貸付けは、…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ことは認めることはできないから、(金融会社である X においても通常の貸付のように証券業者から利息を取得し、その利益を配当して株主たる証券業者に給付した場合とその経済的効果が同一であるからといって) 法人税法上 X の本件無利息の約定を否認し、X がなお未収利息債券を有するとし、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ものととして 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、本件は無利息の形式をとることによって租税負担を不当に回避することが企図されたものではないとして、原判決を取消した。

本判決においては、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が、行為の実質や経済的効果を考慮して課税の公平が図られることを目的とする法人税法上、その目的に照らして経済的効果が発生していれば課税の対象となる。つまり、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、その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、課税の対象となる「益金の額」に加算される⁷⁰。この点から見れば、税法上の収益の概念は、企業会計における収益の概念より広いものと解釈される⁷¹。その解釈に制限を加えるものは、租税負担回避意図の有無であると解することができる。

2-2-2 清水惣事件 大阪高裁昭和 53 年 3 月 30 日判決

法人の無利息貸付けを考えるうえで、もう 1 つの重要な裁判例とされるのが、大阪高裁昭和 53 年 3 月 30 日判決⁷²である(以下、「清水惣事件」という)。この事件は、親会社が

⁷⁰ 武田昌輔、前掲注 56、3 頁。

⁷¹ 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。

⁷² 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(原告・被控訴人)は、織物、繊維製品、雑貨の売買と貿易を目的として設立された株式会社である。訴外東洋化成工業株式会社(以下、T という。)は、昭和 37 年 11 月 1 日に、繊維、化成品の製造並びに販売を目的として設立された株式会社である。X 会社は、訴外 T 会社の発行済株式 4 万株のうち、1 万 6028 株を保有し、訴外 T 会社を子会社とする法人税法上の同族会社であった。

子会社に無利息融資をした場合に、利息相当額が親会社の収益として益金に算入されるかどうか争われた事件であるが、第一事業年度においては旧法人税法が適用され、第二事業年度では現行法人税法が適用されるという関係にあったため、本件は、現行法人税法第22条第2項の立法趣旨を考えるのに適切な事件である⁷³。

第1審⁷⁴では、「原告は訴外会社に対し無利息の約定で本件融資を行ったのであるから、私法上の効力としては、訴外会社に対する利息債権が発生していないことは明らかである。」と述べたが、融資をするにあたり無利息としたことが、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または軽減することが企図されている場合、あるいはこれを意図したものでないとしても、無利息とすることが経済的合理性を全く無視したものであると認められる様な場合には、租税負担の公平の原則に反する結果になり、いわゆる租税回避行為として、税法上相対的に否認して本来の実情に適合すべき法形式の行為に引き直して、その結果に基づいて課税しうると解した。

本件について、無利息融資が租税回避行為に当たるかについて認定し、認定された場合に、その寄附金損金不算入額に対して課税したことの適法性につき判断するとしてうえて、「原告が訴外会社は無利息で融資したことにより租税の負担が軽減された結果になつたとしても、それは不当なものとはいえず、利息相当額につき課税すべきものとした本件第一、第二処分の当該部分は、その余の点について判断を加えるまでもなく違法なものとして取消されるべきである。」とし、X会社の請求を容認して本件更正処分を取消した。

これに対して控訴審は、まず法人税法第22条第2項が役務の無償提供を収益発生事由とした趣旨について、「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、金銭の型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別なく、資本取引以外において資産の増加の原因となるべき一切の取引によつて生じた収益の額を益金に算入すべきものとする趣旨と解される。」とした。よって、「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ところから、担税力を示すものとみて、法二二条二項はこれを収益発生事由として規定したものと考えられる。」とし、課税根拠とし

X会社は、昭和37年12月1日に、Tに対しその事業達成を援助する目的で、期間を3か年に限り、4000万円を上限として無利息で融資する旨の契約を締結した。

Y（税務署長、被告・控訴人）は、XがTに対して、この契約に基づきなされた本件無利息融資について、年10%の利率を適用して第一事業年度（昭和38年12月1日から昭和39年11月30日）の利息相当額は2141万円余、第二事業年度（昭和39年12月1日から昭和40年11月30日）の利息相当額の2654万円余を寄附金と認定し、寄附金損金不算入として、昭和39年事業年度の所得税金額に206万1013円、昭和40年事業年度に258万2134円を加算計上する更正処分が行われた。これに対して、意義申立ておよび審査請求をへてX会社が出訴した事案である。

⁷³ 金子宏、前掲注2、139頁。

⁷⁴ 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。

この判決に対しては、法文の根拠がなくとも租税回避行為を否認しう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った（確井光明「法人税法における益金の概念 法22条2項の問題点一主として無償による役務提供」『税理』第21巻第4号、1978年、3頁）。

て「有償取引同視説」を援用し、本件無利息融資にかかる利息相当分について益金と判示した。

さらに、「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、借主からこれと対価的意義を有するものと認められる経済的利益の供与を受けているか、あるいは、他に当該営利法人がこれを受けることなく右果実相当額の利益を手離すことを首肯するに足りる何らかの合理的な経済目的その他の事情が存する場合でないかぎり、当該貸付がなされる場合にその当事者間で通常ありうべき利率による金銭相当額の経済的利益が借主に移転したものととして顕在化したといえるのであり、右利率による金銭相当額の経済的利益が無償で借主に提供されたものとしてこれが当該法人の収益として認識されることになるのである。」と述べて、「同一価値移転説」のような説明を追加して、本件無利息融資の利息相当分については益金であることを是認した。

第1審判決は、私法上の効力としては、Tに対する利息債権が発生していないから、税法上収益を生じないとし、これが税法上、収益を生じるのは租税回避行為に当たる場合に限られると判示した。本件無利息融資は、やむを得ない措置であるとして、これが経済的合理性を無視したものではなく租税回避行為には当たらないとしたものである。YもXも本件無利息融資が経済的合理性を有するかどうかという視点から主張したために、裁判所もこのような観点に立って判断したと考えられ、法人税法第22条第2項の「無償の役務提供」の収益性については議論されていない。

控訴審判示は、課税根拠として立案当局者であった吉牟田勲教授による法人税法第22条第2項の立法趣旨をその理由の一部としている。さらに、同項の収益発生事由については、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。しかし、判決では、「借主からこれと対価的意義を有する経済的利益の供与を受けているか」または、「無利息とする合理的な経済目的その他の事情が存する場合」には、無利息融資による収益は生じないことを説示している。つまり、寄附金性を有する対価性のない実質的な意味での無利息融資に限って、収益を認識するとう限定解釈を示しているものと解することができるが、これは明文にない要件を法人税法第22条および第37条に加えるものである。それにもかかわらず、課税実務はこの限定を踏襲している⁷⁵（法人税法基本通達9-4-276）。

⁷⁵ 増井良啓「無利息融資と法人税法22条2項—清水惣事件」『租税判例百選（第4版）』、99頁。

⁷⁶ 法人税基本通達

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。

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

また、控訴審判示からは、「法的基準説」における「無償による役務の提供」に係る収益発生事由である無利息貸付契約から発生する利息請求権の「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、課税を免れ得る点および無利息貸付取引から発生する余地のない収益の発生を収益発生事由と解される点で、「法的基準説」における「無償取引」に係る収益発生事由との共通性がある⁷⁷。

本件控訴審判決は、法人税法第 22 条第 2 項の規定は、旧法人税法の解釈上も妥当と考えられるところを法文化したものであり、旧法人税法の所得計算の変更を意図したのではなく、また、利息相当額は寄附金の損金算入限度額を超過する部分を益金として計上されるとし、同項の適用に当たって法人税法第 37 条との関係で考えている⁷⁸。

2-3 「無償による資産の譲受けその他の取引」

2-3-1 「無償による資産の譲受け」

「無償による資産の譲受け」について、資産の譲受けとなっているので、金銭や物の受贈がこれに該当する。この場合、受贈された物の価額をいかに算定するかが問題となるが、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。」⁷⁹と述べられており、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⁸⁰。つまり、「収益の額」も時価によるべきものと解すべきこととなる。

また、債務免除益があった場合には、贈与があった場合のように、積極的に企業内に収益としてもたらされないが、結果的に債務の減少という点から収益が生ずることとなる。これは、「益金の額」に算入される「収益の額」は、資本等取引以外の取引から生じたものであれば、すべて収益として「益金の額」に算入することとなるということである⁸¹。

法人税法第 22 条第 2 項の「無償による資産の譲受け」については、裁判例においても上記の解釈を踏襲している。

例えば、遺贈による資産の取得の場合（東京高裁平成 3 年 2 月 5 日判決）⁸²、遺贈によ

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。

⁷⁷ 松沢智、前掲注 30、362-365 頁。

⁷⁸ 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、26 頁。

⁷⁹ 志場喜徳郎『法人税』（中央経済社、1958 年）、123 頁。

⁸⁰ 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)。

⁸¹ 武田昌輔編著「DHC コメントール法人税法 第 2 巻」（第一法規）、1107 の 5 頁。

⁸² 東京高裁平成 3 年 2 月 5 日判決（東京高裁平成 2 年（行コ）第 30 号 TAINS コード Z175-6452）。

【事件の概要】 有限会社 X（原告、控訴人）の前代表取締役である訴外 A が、昭和 58 年 5 月 20 日

る法人の土地の取得は、法人税法第 22 条第 2 項の「無償による資産の譲受け」に当たるものとして当該事業年度の収益となる。そして、遺贈による法人の土地の取得価額の算定は、法人税法第 22 条第 4 項に従い一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に照らし、減価償却資産の取得価額の評価に関する法人税法施行令 54 条 1 項 7 号イを類推適用して、「その取得の時ににおける当該資産の取得のために通常要する価額」によるべきであり、「通常要する価額」を通常の取引がされた場合に成立すると認められる客観的価額と解して、当該土地の公示価格を基準に算出された取得価額を相当とした。

しかしながら、広告宣伝用の看板等の贈与を受けた場合など、このような贈与については自由に処分しうるような利益ではなく、その時価相当額を計上することが適当かどうかの問題がある。そこで、このような取り扱いについては、一定の値引きをした金額での計上を認めるものとしている⁸³。

上記の場合の裁判例として、千葉地裁昭和 59 年 7 月 25 日判決⁸⁴が挙げられる。本件の

に死亡した。X は A から、A が所有していた土地（以下「本件土地」という。）の遺贈（以下「本件遺贈」という。）を受けた。X は、本件事業年度中である昭和 58 年 12 月 21 日、A の相続人である B と C に対し、本件遺贈に対する減殺請求に対する価額弁償として、各 500 万円（計 1000 万円）を支払った。次いで、X は、A の相続人である D に対し、D がした本件遺贈に対する減殺請求に対する価額弁償として、昭和 59 年 5 月 17 日付けの契約に基づき、同月 31 日に 1000 万円を、同年 9 月 21 日に 200 万円をそれぞれ支払った（計 1200 万円）。さらに X は、A の相続人である E に対し、E がした本件遺贈に対する減殺請求に対する価額弁償として、昭和 59 年 6 月 22 日に東京家庭裁判所において成立した調停に基づいて、1800 万円を支払うことになった。よって X は、D と E に対する計 3000 万円の価額弁償により本件遺贈による受贈益が減少し X の本件事業年度の所得金額が別表記載の修正申告の額よりも 3000 万円減少することになるとして更正の請求をしたところ、税務署長 Y（被告、被控訴人）は更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。これらを不服とした X は賦課決定処分等の取り消しを求め、不服申し立てを経て提訴した。第 1 審は Y の主張を全面的に支持したため、X が控訴したのが本件である。

83 法人税基本通達

4-2-1 販売業者等が製造業者等から資産（広告宣伝用の看板、ネオンサイン、どん帳のように専ら広告宣伝の用に供されるものを除く。）を無償又は製造業者等の当該資産の取得価額に満たない価額により取得した場合には、当該取得価額又は当該取得価額から販売業者等がその取得のために支出した金額を控除した金額を経済的利益の額としてその取得の日の属する事業年度の益金の額に算入する。ただし、その取得した資産が次に掲げるような広告宣伝用のものである場合には、その経済的利益の額は、製造業者等のその資産の取得価額の 3 分の 2 に相当する金額から販売業者等がその取得のために支出した金額を控除した金額とし、当該金額（同一の製造業者等から 2 以上の資産を取得したときは当該金額の合計額）が 30 万円以下であるときは、経済的利益の額はなしとする。

(1) 自動車（自動三輪車及び自動二輪車を含む。）で車体の大部分に一定の色彩を塗装して製造業者等の製品名又は社名を表示し、その広告宣伝を目的としていることが明らかなもの

(2) 陳列棚、陳列ケース、冷蔵庫又は容器で製造業者等の製品名又は社名の広告宣伝を目的としていることが明らかなもの

(3) 展示用モデルハウスのように製造業者等の製品の見本であることが明らかなもの

(注) 広告宣伝用の看板、ネオンサイン、どん帳のように、専ら広告宣伝の用に供される資産については、その取得による経済的利益の額はなし。

4-2-2 4-2-1 は、販売業者等が製造業者等から広告宣伝用の資産の取得に充てるため金銭の交付を受けた場合について準用する。

84 千葉地裁昭和 59 年 7 月 25 日判決（千葉地裁昭和 56 年（行ウ）第 8 号 TAINS コード Z145-5548）。

【事件の概要】原告 X（株式会社十字堂）は、医薬品および化粧品の小売販売を目的とする株式会社であるが、X1（小林コーセイ）、X2（資生堂）、X3（東京マックス）、X4（カネボウ）および X5（アルビオン）の化粧品メーカー（いずれも株式会社）とそれぞれ化粧品コーナー設置契約を締結し、

ような場合、すなわち、一般に本件広告宣伝用資産のような器具備品の贈与にあつては、コーナー設置契約書等の記載などを通じて、化粧品メーカー等から小売店に対し、贈与者たる化粧品メーカー等の負担金額の3分の2に相当する価額を小売店の収受した受贈益として経理上および会計上の処理をするよう指導がなされており、右のような経理処理をなすことは化粧品業界において承認確立された会計慣行であることが認められる。「本件コーナー設置契約及び本件広告宣伝用資産の性質、内容に照らし、本件において右のような計算方法を採用することも妥当なものと認めるのを妨げないところであるから、本件広告宣伝用資産の贈与につき化粧品メーカー等の負担した金額の少なくとも3分の2に相当する金額を右贈与にかかる原告の収益の額とすることは、法人税法 22 条 2 項、4 項に合致するものとして許容されると解するのが相当である」。

なお、「原告の債務不履行による解除や合意解除等により本件広告宣伝用資産の贈与契約が後に法律上遡及的に失効した場合も、これによつて、受贈益が発生実現した事実が覆されるわけではなく、贈与税等と異なり、企業の各事業所の期間損益を課税所得とする法人税法の構造上、一旦発生した受贈益に対して課税されることは当然」であると説示した。

本判決は、本件広告宣伝用資産の受贈益計上については、これを積極的に解し、税務当局の解釈を支持したものであった。

また、本判決は、X が本件契約に違反（解除）した場合、化粧品メーカー等が負担した金額および広告宣伝用資産を化粧品メーカー等に返還しなければならないとする用途制限条項につき、「化粧品メーカー等の立場からみた小売店における自社コーナー設置の目的を前提に、本件広告宣伝用資産を原告に贈与する条件として、原告に対し、右目的に沿うように本件広告宣伝用資産を使用する義務を負わせた趣旨のものであると見るべきであり、かような意味において、本件広告宣伝用資産の贈与は負担付贈与である」と判断した。

裁判所は、上記の「負担」を3分の1と評価すべきかについては明らかにしなかったが、これは、「化粧品業界において承認確立された会計慣行」に求めたものと思われる。ただ、「会計慣行」と「法人税基本通達」とのうち、どちらが先行していたかは、「確立された会計慣行」の判断にあたり重要である。たとえ法人税基本通達が先行しても、「これを業界が積極的にとり入れてある程度の定着を見ている場合は、これを『会計慣行』の承認確

右化粧品メーカー等は、右契約に基づき、X が経営するポポ店およびシャポー店の店舗内に化粧品メーカー等の製品の宣伝、販売のために供する目的で化粧品陳列棚、美顔コーナー、対面陳列ケース、電飾看板コーナー、ショーケース、セレクションコーナー、実習コーナー等の広告宣伝用資産を設置し、X はこれらをその目的に従い事業の用に供していた。

本件各契約書には、各コーナーが当該化粧品メーカーのコーナーであることを明瞭に識別できるように表示され、X はこれを当該メーカーの製品の陳列、販売のためにのみ使用し、コーナーの模様替え、移動等にあたっては当該メーカーと協議し又はその同意を得、契約有効期間は 5 年間で記載されていた。また、本件各契約書には、本件契約に違反（解除）した場合、化粧品メーカー等が負担した金額および広告宣伝用資産を化粧品メーカー等に返還する旨記載されていた。

被告 Y（市川税務署長）は右の契約を負担付贈与契約と主張したのに対し、X は本件契約書の内容および事実上の化粧品メーカー等のコーナーに対する支配の程度から、本件広告宣伝用資産の所有権は一貫して化粧品メーカー等にあり、受贈益は発生していないと反論した。

立と解しているもの」⁸⁵であると思われる。

2-3-2 「その他の取引」—オウブンシャホールディング事件—

法人税法第22条第2項に規定されている「無償取引」は、「取引」に係る収益を前提としている。しかし、この「取引」の概念についても、必ずしも統一的な見解が確立されているわけではない。近年、同項にいう「取引」の概念について争われた裁判例として、オウブンシャホールディング事件⁸⁶が挙げられる。

本件は、X（原告・被控訴人・上告人）によってオランダに設立された100%子会社であるオランダ法人A社が、X社の関連会社であるオランダ法人B社に対して、著しく有利な価額で新株を発行した行為に対してなされた法人税の更正処分等をめぐって争われた事件である。いわゆる第三者割当増資による持株割合の変動を収益の額とすることが、法人税法第22条第2項の適用範囲となり得るかについて検討された。

⁸⁵ 村井正、前掲注14、132頁。

⁸⁶ 東京地裁平成13年11月9日判決（平成12年（行ウ）第69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28070197。

東京高裁平成16年1月28日判決（平成14年（行コ）第1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28091983。

最高裁平成17年10月11日第三小法定判決（平成16年（行ツ）第116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25420288。

最高裁平成18年1月24日第三小法定判決（平成16年（行ヒ）第128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28110319。

東京高裁平成19年1月30日判決（平成18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28132025。

【事件の概要】X（原告・被控訴人・上告人）は、Xが保有するテレビ朝日株式会社等（簿価15億円、時価280億円）および現金1億円を現物出資し、オランダに持株会社としての活動、融資、投資等を目的としながらも、事業者や従業員を有しないいわゆるペーパーカンパニーである100%子会社、Obunsha Atlantic B.V.（額面1,000ギルダー、発行済株式数200株）（以下「オランダ法人A社」という）を設立、テレビ朝日株式会社等をオランダ法人A社へ移転した（平成3（1991）年9月4日）。当該現物出資については、旧法人税法第51条の圧縮記帳（特定現物出資）を適用し（簿価移転）、含み益をオランダ法人A社へ合法的に無税で移転させた。つまり、Xがオランダ法人A社の設立の際（平成3年9月4日）、旧法人税法51条（平成10年改正前）により、多額の含み益を有する有価証券を現物出資して当該有価証券の圧縮記帳（帳簿価格により出資したものとして、発行価格の額面を越える部分の出資金額を圧縮記帳した。）し、その結果としてキャピタル・ゲインへの課税が繰り延べられた。

平成7（1995）年2月13日、Xの株式49.6%を保有するセンチュリー文化財団（以下「C文化財団」という）はオランダに株式100%を保有するAsuka Fund B.V.（以下「オランダ法人B社」という）を設立し、オランダ法人A社はオランダ法人B社に対し第三者割当増資を行い、その発行済株式総数の15倍の新株である株式3,000株（額面1,000ギルダー）を著しく有利な価格で発行し、割り当てた（オランダ法人B社は1995年2月15日に約2億円相当額の払込を完了した）。その結果、原告であるXのオランダ法人A社に対する持株割合は100%から6.25%へ低下し、含み益255億円がオランダ法人A社からオランダ法人B社へ移転した。また、当時、FはXの取締役相談役、C文化財団の評議員、オランダ法人A社の代表取締役およびオランダ法人B社の取締役であった。

本件は、この事実に関して税務署長Y（被告・控訴人・被上告人）が、Xの有するオランダ法人A社株式の資産価値のうち上記新株発行によってオランダ法人Bに移転したものを、Xのオランダ法人Bに対する寄附金と認定して、Xの平成6年10月1日から平成7年9月30日までの事業年度（以下「本件事業年度」という）の法人税の増額更正およびこれに係る過少申告加算税賦課決定をしたことから、Xが、上記更正のうち申告額を超える部分および上記賦課決定（以下「本件各処分」という）の取消しを求める事案である。

なお、本件は、法人税法第 132 条の同族会社の行為計算否認規定の適用の可否および非上場株式の評価方法等を争点としているが、本稿においては、法人税法第 22 条第 2 項の適用の可否について検討していく。

第 1 審（東京地裁平成 13 年 11 月 9 日判決）では、X は、本件増資に係る株主総会において賛成したものの、本件増資はオランダ法人 A 社（増資の実行者）とオランダ法人 B 社（新株の引受者）の行為にほかならず、原告である X はオランダ法人 B 社に対して何等の行為もしていないとして更正処分の一部を取り消した。

第 1 審は、有利な第三者割当増資については、あくまでオランダ法人 A 社とオランダ法人 B 社の間の行為にほかならず、X の行為は存在しないので法人税法第 22 条第 2 項の「取引」には該当しないと判断した。

これに対し控訴審（東京高裁平成 16 年 1 月 28 日判決）は、X が資産に係る株主として有する持分をオランダ法人 B 社から何等かの対価を得ることもなく喪失し、同社がこれを取得した事実は、両者間において無償による持分の譲渡がされたと認定することができ、法人税法第 22 条第 2 項に規定する「資産の譲渡」に当たらないまでも、「無償による…その他の取引」には当たると判断した。

法人税法 22 条 2 項にいう「取引」は、その文言および規定における位置づけから、関係者間の意思の合致に基づいて生ずる法的小よび経済的な結果を把握する概念として用いられていると解せられ、上記のとおり、X とオランダ法人 B 社との合意に基づいて実現された上記持分の譲渡をも包含すると認められるとして、課税処分を適法とした。法人税法第 22 条第 2 項にいう「取引」とは、関係者間の意思の合致に基づいて生じた法的小よび経済的な結果を把握する概念と解している。

最高裁判所は、X はオランダ法人 A 社の唯一の株主であったことから、第三者割当により同社の新株の発行を行うかどうか、誰に対してどのような条件で新株発行を行うかを自由に決定することができる立場にあったとして、この資産価値の移転は、X の支配の及ばない外的要因によって生じたものではなく、X において意図し、かつ、オランダ法人 B 社において了解したところが実現したものであるということができ、法人税法第 22 条第 2 項にいう「取引」に当たるといふべきであると説示し、上記のとおり移転した資産価値を X の本件事業年度の益金の額に算入すべきものとした控訴審の判決を支持した。

本件における地裁と高裁および最高裁において、法人税法第 22 条第 2 項の「取引」に関して全く違う解釈がなされた。

地裁の判断は、「取引」といえるためには経済的価値の移転に対して「直接的な当事者の行為（私法上の行為）」が必要であり、例外として直接の行為を擬制しうる事情がある場合を含むとしているようである。換言すれば、地裁判決は、文理解釈を重視して「取引」は、原則として私法上の取引を意味し、本件のような資産の譲渡については、当事者間の直接の行為が必要であるとしたものである。

一方、高裁等は、「取引」について「関係者間の意思の合致に基づいて生じた法的小及び

経済的な結果を把握する概念」という解釈が示された。これらの相違する解釈に対しては、次のような見方がある。

当該規定の「取引」を原則として簿記上の取引と解したうえで、地裁の判断を解釈論として「租税法律主義」、すなわち、法的安定性の面から肯定し、一方、高裁等の判断については、文理解釈上かつ簿記上の行為でもないものを何の根拠を示すこともなく「取引」に取り込み、それは「租税法律主義」を逸脱した解釈であると否定している⁸⁷。

また、上記とは異なる評釈として、法人税法が益金・損金を計上する場合、私法上の取引の存在なしに計上されることがあること等を理由に、この規定の趣旨・目的に照らして解釈するならば、地裁判決は、法人税法第 22 条第 2 項の「取引」をもう少し緩やかに解すべきではなかったか、逆に高裁等が依拠した上記のような基準は、同条・同項の趣旨・目的を踏まえつつも無限定な適用を避けているように読める点で評価できるという見方もある⁸⁸。

法人税法第 22 条第 2 項に係る「取引」の意義に関する解釈を直接的に示した裁判例は、散見する限り見当たらない。学説上においても、簿記上の取引をあくまでも基底において考えようとする見解、法人税の解釈・適用上、資産の増加を認識・測定して収益を計上すべき場合に取引があるのであって法律行為的なものに限定されないという見解、私法上の概念としての取引の意義に依存して決められるという見解等があるように、統一した解釈は存在しない⁸⁹。

しかし、前章において述べたように、法人税法第 22 条第 2 項の立法当事者である武田昌輔教授は、当該規定の「取引」の意義について以下のように述べられている。

「第 22 条 2 項…の取引という用語は、簿記上の取引がその基底に存するものと考えられる。すなわち、商法においても第 33 条において『会計帳簿ニハ左ノ事項ヲ整然且明瞭ニ記載スルコトヲ要ス』とし、第 2 号において『取引其ノ他営業上ノ財産ニ影響ヲ及ボスベキ事項』としている。この場合の取引とは、資産、負債及び資本の増減及び収益、費用、損失などの原因となる事項をいうものとされている。すでに述べた『その他の取引』としての例示において見られるように、これらが会計及び商法とは異なっている点からは、『取引』の概念は一般的概念を基底に置きながら税法上独特の内容をもっていると解すべきである。収益として計上する取引は、資本等取引は除外される。資本等取引の内容については、後述するとして、すべての取引のうち、資本等取引以外のものに係る収益の額が益金の額に算入されることになる。この場合の取引は、いわゆる損益取引が前提となっている

⁸⁷ 高裁の判決に対するものとして、(大淵博義「海外子会社の有利発行による第三者割当増資による親会社の割合的持分の減少に伴う譲渡収益課税の可否」『TKC 税研情報』第 13 巻 6 号、2004 年、6-11 頁) 参照。

⁸⁸ 淵圭吾「オープンシャホールディング事件に関する理論的問題」『租税法研究』第 32 号、2004 年、39 頁参照。なお、淵圭吾教授は、高裁等判決に対して肯定した上で、様々な記述相互の関係が整理されていないとの指摘もされている。

⁸⁹ 山田二郎(編)、宮崎裕子『実務租税法講義』(民事法研究会、2005 年)、257 頁。

ものと考えられる」⁹⁰。

また、松沢智教授も武田昌輔教授の見解とほぼ同様に、「法 22 条 2 項の『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』は、『取引』の例示規定である。法 22 条の『取引』とは、一般に商法 33 条の規定する日々の取引其の他財産に影響を及ぼすべき一切の事項（法律行為・不法行為・天災等）と解されているが、税法的評価をなした取引と解すべきである。『資本等取引』の概念については、同条 5 項に規定されてあるので後述する。また、同条は『取引による収益の額』とは規定せず、『取引に係る収益の額』と規定されているので、取引自体から生ずる収益のみならず、取引に関する収益発生基因から収益を生ずる場合も含むことになる」⁹¹。

このような考え方は、両説とも商法 33 条 1 項 2 号の「取引其ノ他営業上ノ財産ニ影響ヲ及ボスベキ事項」を引き合いにだしているように、原則的には、私法上の取引を前提とした上で、法人税法独自の「取引」の内容をもっていると解している点で共通している。

したがって、「取引の概念は基本的には、私法（主に商法）に依存した私法上の法律行為と会計慣行上認められた取引を指すこと」⁹²になり、「取引における『合意』を特に強調するような見解は、出てこない」⁹³と考えられる。

高裁等は、「合意」というものが認定されて課税関係を構築しているが、その「合意」とは法律効果を発生させるための当事者の意思表示ではなく、関係者間の税金を逃れるという動機に近い意思の合意と、無償による持分の移転という結果を結びつけている。しかし、法人税法第 22 条第 2 項は租税回避の否認規定ではないことから、このような課税理論に立脚する高裁等の判断は是認することができないと考える。

小括

無償取引規定に関する見解は様々な主張が存在するが、これは、法人税法第 22 条第 2 項の規定が、その定めている事柄の重要性と対比して、あまりに簡潔な構造となっていることが要因である⁹⁴。このことは、「無償取引」から収益が生じるとする根拠についても同様であり、種々の学説および裁判例の見解が分かれる原因となっている。そこで、「無償取引」に係る収益発生根拠または課税理論における学説および判例を考察してきた。

「無償による資産の譲渡」の場合、相互タクシー事件の最高裁は、その収益発生事由として、「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、

⁹⁰ 武田昌輔、前掲注 71、4 頁。

⁹¹ 松沢智『新版租税実体法—法人税解釈の基本原則—』中央経済社、1994 年、137 頁。

⁹² 末永英男「法人税法 22 条 2 項の『取引』の範囲について—オープンシャ・ホールディング事件における第三者割当増資を題材にして—」『海外事情研究』第 33 巻第 2 号、2006 年、159 頁。

⁹³ 同上、159 頁。

⁹⁴ 金子宏、前掲注 2、178 頁。

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。

相互タクシー事件発生当時、昭和 40 (1965) 年の法人税法全文改正前であることから、本判決は旧法人税法下で争われた事案であった。判示が説示する収益発生事由は、「法的基準説」も同様に示すように、保有固定資産において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）が発生し、当該資産の譲渡を契機に実現した収益となり、その収益が課税の対象となる「収益の額」に算入されるというキャピタル・ゲイン説（実体的利益存在説）に基づき、当該キャピタル・ゲインに課税する「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・ゲイン課税の理論とは異なり、「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」として、「適正所得算出説」に依拠し、すべての「無償による資産の譲渡」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・ゲイン課税の理論に依拠する相互タクシー事件の最高裁の判旨を基本的には踏襲しつつも、「収益の擬制」という文言を直接用いていないが「適正所得算出説」の論理も援用していた。

したがって、「無償による資産の譲渡」の場合、「キャピタル・ゲイン課税説」または「法的基準説」が、その収益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」に依拠した判決も現れている。

「無償による役務の提供」の場合、旧法人税法下における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におけ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収益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、「有償取引同視説（二段階説）」の論理を踏襲しているものと解され、無利息貸付けからも有償の場合と同様に、税法の最重要目的の一つである「課税の公平」概念をその収益発生事由の基礎として、通常の利息相当額の対価と同額の収益発生を認識するとしている。

また、無償の役務提供契約という法律行為から生じることのない法的経済的効果のために、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、その収益を認識する「法的基準説」の収益発生事由を援用したものと考えられる。

岡村忠生教授も、清水惣事件の控訴審判決から寄附金規定が適用される限りにおいて、「無償による役務の提供」を含め「無償取引」に係る収益を認識する「寄附金の計算技術上収益を計上する説」の課税理論に立脚したと思われた。

したがって、「無利息貸付け」の場合、「同一価値移転説」または「有償取引同視説（二段階説）」、あるいはこれらの論理を複合的に用いて、その収益発生事由として支持され

てきた⁹⁵。しかし、近年では、資産の無償譲渡と同様に、「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見受けられる⁹⁶。

「無償による資産の譲受けその他の取引」の場合、「無償による資産の譲受け」については、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、時価相当額で受け入れるとともに、その譲受けによる収益については、これを実現した収益として益金の額に算入することとしている。したがって、税法では、受贈益については受贈された資産の種類を問わず、その受贈のあった時点の収益とみて益金の額に算入されるのである。

裁判例においても同様に、遺贈による資産の取得⁹⁷、メーカーの負担で店舗内に陳列販売コーナーを設置してもたつた場合の経済的利益相当額⁹⁸、債務免除益⁹⁹、株式を低額で譲り受けた場合の時価との差額に相当する受贈益等¹⁰⁰、広く益金の額に含まれると

⁹⁵ 占部裕典教授によれば、「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）。

⁹⁶ 広島高裁岡山支部平成15年6月5日判決（広島高等裁判所岡山支部平成14年（行コ）第12号TAINSコードZ252-9164）。

無利息および低利な利率により金銭を貸付けた場合における収益の額について、「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、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」。

したがって、「無利息による金銭貸付は法人税22条2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、たまたま現実に收受した利息金は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得ないとすれば、前期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から、同行の趣旨からして、この場合に益金の額に算入すべき収益の額には、現実に收受した利息金のほか、これと貸付時から返済時までお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」と説示した。

⁹⁷ 東京高裁平成3年2月5日判決（東京高裁平成2年（行コ）第30号TAINSコードZ175-6452）。

⁹⁸ 千葉地裁昭和59年7月25日判決（千葉地裁昭和56年（行ウ）第8号TAINSコードZ145-5548）。

⁹⁹ 名古屋地裁昭和52年11月14日判決（名古屋地裁昭和48年（行ウ）第11号TAINSコードZ096-4085）。

合資会社が清算中の株式会社を利用して会社合併の法形式により株式会社に組織替えするに当たり、右株式会社の清算人に対する債務は、合併に伴い免除されたものであると認定された事例。

¹⁰⁰ 東京地裁平成15年7月17日判決（東京地裁平成10年（行ウ）第195号TAINSコードZ253-10365）。

原告会社がA株式を低廉な価額で取得したことにより発生した受贈益の計上時期について、法人税法における所得とは、経済上の利得を意味するものであり、所得の発生の有無は、実現した経済的成果に即して決せられるべきであり、当該所得が実現した時点をもって、所得の発生時点とすべきであるから、A株式の譲受けによる原告会社の受贈益は、その発生の基となるA株式を離れて取引されるものでなく、A株式の引渡しの時点においてその有無および金額が確定するものであるから、売買契約を締結した時点において、上記受贈益が実現したということはできず、A株式が原告会社に引き

解されている¹⁰¹。

「その他の取引」についての裁判例としては、オウブンシャホールディング事件があげられ、本件の事案が法人税法第 22 条第 2 項にいう「取引」に該当すると判断している。また、高裁および最高裁においては、「取引」について「関係者間の意思の合致に基づいて生じた法的及び経済的な結果を把握する概念」という解釈が示された。

しかしながら、「取引の概念は基本的には、私法（主に商法）に依存した私法上の法律行為と会計慣行上認められた取引を指すこと」¹⁰²になり、「取引における『合意』を特に強調するような見解は、出てこない」¹⁰³と考えられる。

渡された時点において、原告会社に確定的に移転することにより、はじめて実現したものというべきであるとされた事例。

¹⁰¹ 金子宏、前掲注 39、287-288 頁。

¹⁰² 末永英男、前掲注 92、159 頁。

¹⁰³ 同上、159 頁。

第9章 「無償取引」に係る収益認識の研究

法人税法上、法人の課税所得は、「益金の額」から「損金の額」を控除した金額として算定され（法 22 条 1 項）、「別段の定め」があるものを除き、当該事業年度の「収益の額」が「益金の額」を構成するものとされている（法 22 条 4 項）。しかし、「無償取引」については、いわゆる「公正処理基準」の適用を受けないことから、「無償取引」に係る収益とは税法固有の目的および課税所得概念から導かれる所得計算からの要請であることが明らかとなった。そこで、第 4 章から第 7 章において、制度史的経緯を踏まえながら、法人所得課税における税法本来の目的観や理念から導き出される所得計算構造を考察してきた。

昭和 40（1965）年法人税法全文改正以前から「収益の額」または「（総）益金」の算定は、明治 32（1899）年より首尾一貫して「純資産増加説」に依拠していた。当初、法人所得の計算原理は、旧商法の影響を強く受けたものであったが、企業会計の発展とともに、企業会計の考え方を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を遂げた。

しかしながら、法人税法第 22 条第 2 項が規定する「無償取引」に係る収益発生事由についての見解は、学説および判例のいずれにおいても統一した見解は見受けられなかった。その主な原因として、法人税法第 22 条第 2 項の規定が、その定めている事柄の重要性と対比して、あまりに簡潔な構造となっていることが要因と考えられる。

そこで本章では、「無償取引」に係る収益発生事由を解明するに当たり、わが国の法人税法における所得計算構造および課税所得概念である「純資産増加説」の意義を、今一度明確にし、「無償取引」に係る収益発生事由を検討する。

第 1 節 法人税法における「純資産増加説」の現代的意義

第 3 章でみてきたように、所得概念を包括的に構成する試みを、体系的な形で最初にしたのは、経済学者であるシャンツであった。シャンツは所得の定義として、「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、使用権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。」¹と述べている。つまり、「一定期間の資産の純増」、すなわち、一定期間の期末における資産の価値と期首における資産の価値との差額であり、その差額は、貨幣に限らず、「使用権と貨幣評価の可能」なものも含まれている。さらに、その差額の

¹ 篠原章「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、46 頁。

発生が反復的・規則的なものであると否とを問わず、すべてその一定期間における増加分が所得であるとされる。

上記のようなシャントの定義およびシャントの理論を受け継いだヘイグ、サイモンズの所得の定義は、個人所得に関する意義づけとして発案されているが、法人所得に関する問題として受け止めることができる。

しかしながら、法人の場合、その財産状態は資産ならびに負債項目から成っており、シャントの定義のように期首と期末の2時点で比較される価値は諸資産価値ではなく、諸資産価値から諸負債価値を差し引いた純資産額となる。このように、所得が純資産の増加分として規定される限りでは、「そこに算定された所得の特徴は、残留資産のうち沈殿現存する実在余剰分としてみられる。すなわち、所得が実在余剰分としてみられるということは、その所得としての大きさに確実性ないし客観性が認められるところに利点がある」²。この場合、純資産の増加分としての所得が確実性ないし客観性をもつものであるといっても、「その計算的確定には、原則として所有諸資産の価値評価が予定されている筈である。従って、その際の所得が実在余剰分であるといっても、それは『実物』そのものではなく、あくまで価値計算を媒介としての余剰分であるところに、その特徴が存していることは注意を要する」³。

わが国の法人税法上の所得概念に関する規定として、法人税法第22条第1項がある。同規定は、「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、課税所得の計算構造は、損益法に基づき所得が計算されるべきであるとしている⁴。

しかしながら、益金および損金計算としての法人税法上の所得計算は、純資産増加の概念と結びついているものといえることができる。このことは、旧法人税法第9条において、「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」と定義し、損益法による利益計算の方式を明確にしているが、旧法人税基本通達51項および52項において、「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。」(51項)ものとし、「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。」(52項)と規定し、財産法に基づく利益計算が示されていた。

上記の旧通達の各規定は、現行法人税基本通達(昭和44年5月1日直審(法)25(例規))制定の際に廃止となったが、その理由について次のように述べている。「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

² 山下勝治「所得会計の意義と課題」『所得会計論』(中央経済社、1964年)、5頁。

³ 同上、6頁。

⁴ 武田隆二『法人税法精説』(森山書店、2000年)、33頁。

達として定める必要がないと認められたことによる」⁵ものである。したがって、法人税法の課税所得計算の基底には、純資産増加の概念または財産法による利益計算の方式が存在するものと解される。

以上のことからわかるように、法人税法が損益法と財産法の2つの柱から成り立つものだということができる。つまり、法人税法上の課税所得計算は、「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」⁶と解される。この立場においては、「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」⁷と観るのである。

これまで考察してきたように、わが国の法人所得課税は、明治32（1899）年に創始されたものであり、当初は、法人所得課税制度の体系の未熟さゆえに法人の決算を支配していた旧商法の影響下にあり、課税所得計算の原則等は、財産法による純資産の増加を利益とする旧商法の規定に大きく依存していた。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、その後も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⁸。

このような変遷を経た背景の1つとして、財産法による所得計算の特徴が挙げられる。財産法の下における所得は、期首と期末という2つの時点間における差額としての純資産増加分として算定される。しかし、その場合、それぞれ2つの計算時点に残留する具体的な資産は、たまたま当該時点に現存する資産であるということである。このようにして算定される当該時点における純資産額には、偶然の要素が内在されていると考えられる⁹。

したがって、上記のようにして「算定される純資産増加額—所得もまた、偶然の要因によって影響されるといわなければならない。そうしたことは、特定期間の所得計算としては適正な姿ではない」¹⁰のである。このような所得計算方式が距離計算であるといわれるように、それが一定期間における所得として計算されるものではあるが、そこには、「それぞれ当該期間に帰属すべき適正な当該期間の所得を、それぞれ期間毎について適正に限定しようとする意図はみられない」¹¹ことに鑑みると、この所得計算方式がもつ性格の特

5 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」。

6 武田隆二「税法における所得計算原理—アメリカ税法における所得計算原理の変遷—」『所得会計論』（中央経済社、1964年）、40頁。

7 同上、40頁。

8 市丸吉左エ門『法人税の理論と実務』（税務経理協会、1961年）、48-49頁。

忠佐市『租税法要綱 第10版』（森山書店、1986年）、202-203頁参照。

9 山下勝治、前掲注2、8頁。

「例えば、長期借入金に際して、契約時に、当該借入金に対応すべき長期利息の一括払を行なった場合と、その利息の後払契約を行なった場合とでは、当該時点における純資産額は、現実はその支払利息額だけ相違するはずである。…或いはまた、現実の修繕事故発生による修繕費支出が、その事故発生時期に行なわれるかどうかの相違によって、また或いは、長期にわたって宣伝効果をもつ巨額の市場開拓費支出が、決算日以前と以後に行なわれるかの時点の相違によって、それぞれ当該時点における純資産額は相違することとなる。」（同上、8-9頁）。

10 同上、9頁。

11 同上、9頁。

徴は、「時点所得」という点に求めることができる¹²。

このように、財産法による所得計算では、厳密な意味での「期間性」が欠けることとなるが、法人税法における各事業年度の所得は、「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」という方式を採用している。そして、この場合の「益金の額」とは、原則として「権利確定主義」により、必ずしも現実の現金ないし現金等価物の流入したものに限らず、権利の確定したのも「益金の額」に含まれることとなる。この意味において、財産法に基づいて純資産増加分を所得とする考え方の下においても、できる限り年度所得に「期間性」を与えようとしたものと解される¹³。

また、年度所得に「期間性」を与えようとする考え方は、例えば、法人税法第 2 条第 24 項（繰延資産）および法人税法施行令第 14 条（繰延資産の範囲）が規定する繰延資産項目のうちにもみることができる。繰延資産については、本来は長期費用としての性格をもつ現金支出ではあるが、その現金資産の減少額が、当該支出時点の純資産減少とみることが、必ずしも適正ではない。したがって、その将来期間支出に相当する額を前払いとして、一時的に資産視するのである¹⁴。

以上のように、収益の計上に権利確定主義が採られていることと、費用としての支出に繰延資産性の考え方が認められているという事実は、「期首・期末という二時点間における純資産増加分をもって所得とみる財産計算法の下において、できる限り、所得に『期間性』の性格を与えようとするための必要な計算思考である」¹⁵と解される。

このように、現行法人税法における課税所得概念は、「純資産増加説」に依拠するものであり、「一定期間におけるあらゆる純資産の増加」を「所得」と観念するものである。その課税所得計算原理は、商法の財産計算法の計算原理を援用するものであったが、昭和 37（1962）年商法改正（昭和 37 年 4 月 20 日法律第 82 号）により、資産の評価につき、従来までの時価以下主義¹⁶を廃し、原則として取得原価主義を基本とする資産の評価規定の充実を図り、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と¹⁷、商法第 287 条の 2 の引当金制度の導入¹⁸および商法第 286 条繰延資産の拡大等により¹⁹、結

12 同上、9 頁。

13 同上、10 頁。

14 同上、11 頁。

15 同上、11 頁。

16 「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）。

17 昭和 37 年商法第 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付スルコトヲ得ズ」

18 昭和 37 年商法第 287 条の 2「特定ノ支出又ハ損失ニ備フル為ニ引当金ヲ貸借対照表ノ負債ノ部ニ計上スルトキハ、其ノ目的ヲ貸借対照表ニ於テ明ラカニスルコトヲ要ス

前項ノ引当金ヲ其ノ目的外ニ使用スルトキハ、其ノ理由ヲ損益計算書ニ記載スルコトヲ要ス」

19 「改正商法は、従前から認めてきた法第 286 条創業費（設立費）・法第 286 条の 4 新株発行費・

果的に、企業会計における損益法的計算原理への法制度上の大幅な接近が図られたと考えられる。法人税法においても商法の改正に鑑み、法人税法第 25 条第 1 項の「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」という規定を設け、取得原価主義を採用するとともに、繰延資産ならびに引当金の容認等により、従来に比し、より損益法的計算原理を採り入れる課税方式へと傾いたのである²⁰。

したがって、わが国にける法人所得課税は、ストックの価値増加分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）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、できる限り年度所得に「期間性」を与えようとし、適宜、ある一定期間における「財の流入（プラスの運動）」と、それと同一期間の「財の流出（マイナスの運動）」との差額として求められる額、すなわち、当該期間における「財貨運動の結果」（フロー概念）としての「財貨の純増加分」を「純資産増加分」として課税所得と捉える「期間的純資産増加説」の考え方を採り入れてきたのである。そして、昭和 40（1965）年法人税法全文改正の際に、法人税法第 25 条（資産の評価益の益金不算入）の規定を設け、未実現利益である所有資産の評価益を原則として課税所得に含まないとしたことから、「期間的純資産増加説」と「時点的純資産増加説」が一致する実現した「純資産の増加」を、収益発生事由として「課税所得」とする観念に帰着したと解される。

第 2 節 「無償取引」に係る収益認識の解明

わが国の法人税法は、法人所得課税制度が創始された明治 32（1899）年より、一貫して「純資産増加説」に拠る「一定期間におけるあらゆる純資産の増加」を「所得」と観念するものであった。そして、わが国の法人税法が依拠する「純資産増加説」とは、所有資産の評価益（未実現利益）をも課税所得と捉える「時点的純資産増加説」に始まり、漸次、実現した「純資産の増加」を「所得」と捉える「期間的純資産増加説」の理論を採り入れてきた。

法第 287 条社債割引料の繰延べ経理のほか、新たに、法第 286 条の 5 社債発行費・法第 286 条の 3 開発費及び試験研究費・法第 286 条の 2 開業準備費（設立費に開業準備費を加えると本来の意味の『創業費』となる。）これらの繰延べを法制度上新たに容認するに至った（昭和 37 年法第 82 号追加）（久野秀男「商法株式会社計算諸規定をめぐる会計論と商法論」『学習院大學経済論集』第 4 巻第 1 号、1967 年、95 頁）。

²⁰ 昭和 40 年法人税法の立法に携わった伊豫田敏雄氏は、法人税法第 25 条について次のように述べられている。

「資産の評価益については、旧政令第 17 条の規定により、時価まで（固定資産または企業支配株式については、取得価額と時価のいずれか低い価額まで）を限度として、これについて法人税を課することとされていましたが、商法の改正（昭和 37 年）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にかんがみ、新法においては、…法人がたとえ評価益を計上しても、これについて課税を行なわないこととされています。」（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）、106 頁）。

このような背景として、損益法的計算原理を採り入れている企業会計の近代化および昭和 37（1962）年商法改正の影響を受けた結果としてみることができるが、一方で、法人税法が依拠してきた「時点的純資産増加説」による「時点所得」に、「期間性」を与えるためということができる。この意味において、現行法人税法における課税所得概念は、完全な「時点的純資産増加説」でもなく、また完全な「期間的純資産増加説」を採っているわけではない。

では、法人税法が依拠する「純資産増加説」において、対価を伴わない「無償取引」からも、どのようにして課税所得となる「純資産の増加」を捉えるのか、これまでの考察を基にその課税根拠について解明を試みる。

2-1 「無償による資産の譲渡」および「無償による資産の譲受け」

「無償による資産の譲渡」について、シャウプ勧告は次のように説明し、その課税理論を展開している。

「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 1 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」²¹。

シャウプ勧告の説明によれば、「無償による資産の譲渡」の場合、所有資産の増加益（経済的価値の増加）に着目し、当該資産が譲渡等を契機に、その所有者に帰属する資産の増加益として課税所得と観念されるのである。この課税理論は、第 3 章でみてきたように、サイモンズの理論とも整合性を有する。サイモンズは、贈与側および受贈側への課税について、例えば、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」²²とし、「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

²¹ 『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）、136 頁。

²² Simons, H.C. (1938). *Personal income taxation: The definition of income as a problem of fiscal policy*. Chicago: University of Chicago Press., p.166.

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」²³とすることで、資産が所有者の財産である間、キャピタル・ゲインの認識が延期されたとしても、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と考えたのである。

シャープ勧告およびサイモンズの課税理論の展開は、第 8 章で取り上げた相互タクシー事件の判例にもあらわれている。すなわち、「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、その実現がいかにか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。つまり、保有固定資産において、値上がり益（未実現のキャピタル・ゲイン）が発生し、当該資産の譲渡を契機に実現した収益となり、その収益が課税の対象となる「収益の額」に算入されるというキャピタル・ゲイン説に基づき、当該キャピタル・ゲインに課税する「キャピタル・ゲイン課税説」に依拠していた。

このキャピタル・ゲインの性格について、シャープ勧告は、「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。」²⁴と主張し、キャピタル・ゲインも「経済力の増加」、すなわち、「純資産の増加」と捉え、課税所得算定に含まれるとしている。また、金子宏教授も、「租税理論上は、キャピタル・ゲインは、当然に課税の対象とされるべきである。」²⁵と述べられている。

贈与等におけるキャピタル・ゲイン（所有資産の増加益）への課税は、所得税法においても当然に行われる。第 6 章で考察したように、所得税法においては、シャープ勧告に基づき昭和 27（1952）年に、贈与等による資産の場合に限り、贈与の時までの資産価値の増加による利益は、被相続人や贈与者にすでに帰属しており、資産がその者の支配から離れた際に、譲渡所得を清算する制度であるみなし譲渡課税制度を規定していた。また、判例においても、「資産の値上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」²⁶と判示されており、みなし譲渡課税の趣旨を支持している。

しかしながら、昭和 40（1965）年以前の法人税法には、所得税法におけるみなし譲渡課税のような明文の規定は存在しなかった。このことについて、税制調査会は、昭和 36

²³ Ibid., p.208.

²⁴ 『シャープ使節団日本税制報告書』、前掲注 21、46 頁。

²⁵ 金子宏「所得税とキャピタル・ゲイン」『租税法研究 第 3 号』（租税法学会、2000 年）、44 頁。

²⁶ 最高裁昭和 43 年 10 月 31 日判決（最高裁昭和 41 年（行ツ）第 8 号 TAINZ コード Z053-2352）。

(1961)年12月7日「答申の審議の内容及び経過の説明」において、次のように述べている。

「法人税においては、税法にはこのような特別の規定（所得税法におけるみなし譲渡課税の制度）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へても、この制度の合理性が認められる。」²⁷。

さらに、昭和38(1963)年3月8日税法整備小委員会における第19回審議では、「固定資産等を贈与した場合には、所得税法第5条の2と同様にその贈与時の時価によつて贈与されたものとして規定する方向で検討する。」²⁸と述べられており、これまで考察してきたように、法人税法における「無償による資産の譲渡」の趣旨は、所得税法におけるみなし譲渡課税と同様の趣旨であり、その課税根拠は、「清算課税説」に拠っているのである。

したがって、法人税法においても、シャープ勧告後の昭和27(1952)年頃には、旧法人税法第9条第1項をもって、無償譲渡および低額譲渡が行われた場合には、時価で取引があつたものとして、時価と帳簿価額との差額を所得と捉えていたということができる。

当時、所得税法においてのみ明文の規定を設けたのは、「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。」²⁹ことに加え、所有資産の評価益は、いわゆる「総収入金額」では所得と把握できないことから、みなし譲渡課税の規定の明文化が必要であつたと考えられる。一方で、法人税法は、「純資産増加説」に依拠しており、資産の評価益も所得を構成する「(総)益金」に含まれると解釈されていたことから、所得税法の場合のように、特別の規定を設けずとも、課税所得計算の基本規定をもって課税対象

²⁷ 税制調査会「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)。

²⁸ 昭和38年3月8日 税法整備小委員会 19-1、II、3、(4)、(注)。

²⁹ 税制調査会、前掲注27、第6章、第3、2、(1)。

また、当時の所得税法第10条第1項は、「第九條第一項第一号(利子所得)、第二号(配当所得)、第五号(給与所得)及び第六号(退職所得)に規定する収入金額は、その収入すべき金額(金銭以外の物又は権利を以て収入すべき場合においては、当該物又は権利の価額。以下同じ。)により、同項第三号(不動産所得)、第四号(事業所得)及び第七号乃至第十号(山林、譲渡、一時、雑の各所得)に規定する総収入金額は、その収入すべき金額の合計金額による。」と規定しており、資産の無償譲渡等の場合には対価がなく、「収入すべき金額」がないことから、「みなし譲渡」を明確に規定する必要があつたものと考えられる。

となっていたと解される。

以上のことから、「無償による資産の譲渡」の場合、所有資産について、既に発生しているキャピタル・ゲイン（未実現のキャピタル・ゲイン）は、当該資産の譲渡を契機に、所有資産の増加益を実現した「経済的価値の増加」と捉え、同時に、譲渡時における時価相当額という評価が容易となり、法人税法第 22 条第 2 項の「益金の額」に算入すべき「収益の額」として認識される。

したがって、「無償」という形態により対価を得ない以上、フロー概念としての「財貨の純増加分」を「純資産増加分」として課税所得と捉える「期間的純資産増加説」では収益として認識できない。しかし、対価を得ないとしても、資産の評価益も所得を構成する収益と認識する「時点的純資産増加説」においては、資産の譲渡を契機に、当該資産の評価益をストックの価値増加分として実現した「経済的価値の増加」と捉え、当該「経済的価値の増加」を「純資産の増加」として収益を認識するのである。すなわち、法人税法第 22 条第 2 項が規定する「無償による資産の譲渡」による収益とは、「時点的純資産増加説」に基づいて認識されるのである。

なお、すでに検討した無償取引規定の立法趣旨である「二段階説」ないし「有償取引同視説」の説明について、「資産の贈与（無償の譲渡）を行なった法人も、その資産の時価を認識してこれを贈与するものであって、この贈与は資産を有償で譲渡してその時価に相当する対価を金銭で受取り、直ちにこの金銭を贈与したと何と変るところがなく、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」³⁰との説明部分は、上記の昭和 36（1961）年 12 月 7 日「答申の審議の内容及び経過の説明」が「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。」³¹と示しているように、無償譲渡または低額譲渡における課税に対して、「課税の公平」という観点から、納税者の理解を得るための説明部分であったと解される。また、立法当時においても、無償譲渡または低額譲渡とは、「いずれにしても僅少な事例ではあり、本来、公開会社などにはあるべからざる事例」³²として認識されていたことに鑑みても、上記のような説明は納税者の理解を得るために必要なものであったと考えられる。

次に、「無償による資産の譲受け」の場合、法人所得課税制度が創始された当時においても、法人の所得とは、「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」に依拠して算定されていた。そして、法人所得の積極的要因である「(総)益金」とは、「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

³⁰ 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、140 頁。

³¹ 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 6 章、第 3、2、(1)。

³² 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、149 頁。

ル利益モ亦之ヲ包含スルモノ」³³であり、具体的には、「価値なきモノ又は価値少きモノを與へて価値あるモノ又は価値多きモノを受取るとき其の正味資産の絶對的增加を生ずる取引原因」³⁴をいうのである。価値がないものをもって価値があるものを受け取るとは、経済効果としては無償による資産の取得と同様であると解される。また、仮に、資産を無償取得した場合に、当該資産の原価を認識しないとしても、「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」³⁵とされていたことから、決算期には当該資産の時価を付し、原価と時価の差額としての収益は益金に算入される。

したがって、「価値多きモノを受取るとき其の正味資産の絶對的增加」を益金と観念していることから、「無償による資産の譲受け」による「経済的価値の増加」は、「純資産の増加」となり、「純資産増加説」に依拠している法人所得課税制度上、当該「経済的価値の増加」は所得を構成するものといえる。

その後、昭和 15（1940）年に所得税から分離して独立の法人税として創設された法人税法においても、「無償による資産の譲受け」による収益は、「純資産の増加」として所得を構成するものであった。例えば、「法人の財政状態が悪化し、又は悪化せんとしつつあるとき、其の重役、株主及び社員等が積極的に自己の私財を法人に提供し、或は消極的に法人に對して有する自己の債權を抛棄して、資産の整理若くは繰越欠損金填補を行はしめ、又は銀行が資産整理の手段として預金の切捨てを行つた場合等に於ては、法人は之に因り其の額に相當する純資産の増加を來し益金を構成する」³⁶のである。

以上のことから、法人税法上、「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當する金額（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。」³⁷とされており、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³⁸。また、第 8 章で考察したように、裁判例においても、「無償による資産の譲受け」があった場合、広く「益金の額」に含まれると解されている。

このように、無償取得資産について、当該資産による「経済的価値の増加」は、「純資産の増加」となり、もって収益として認識されることになる。したがって、法人税法では、

³³ 若槻禮次郎『現行租税法論』（和仏法律学校、1903年講義録）、282頁。

³⁴ 中村繼男『改正法人所得税法詳解』（東京税務二課會、1920年）、61頁。

³⁵ 上林敬次郎『所得税法講義』（松江税務調査會、1901年）、57頁。

³⁶ 池田武『法人税法精義』（森山書店、1941年）、143頁。

しかしながら、理論的には、すべての「無償による資産の譲受け」は、「純資産の増加」となり所得を構成するものであるが、「斯かる事實の發生する法人は概ね其の業績悪しく、財政状態の不良なるものが多い」ことから、「繰越欠損金の補填に充當したる部分の金額は之を益金に算入しない」とされていた（同上、143頁）。

³⁷ 志場喜徳郎『法人税』（中央経済社、1958年）、123頁。

³⁸ 税制調査會、前掲注 31、第 2、1、(7)。

受贈益については受贈された資産の種類を問わず、その受贈のあった時点の収益とみて「益金の額」に算入されるのである³⁹。

したがって、「無償による資産の譲受け」の場合は、資産の譲受けに対する支払がないことから、「財の流入（プラスの運動）」と、それと同一期間の「財の流出（マイナスの運動）」との差額として求められる額である「財貨運動の結果」（フロー概念）としての「財貨の純増加分」を「純資産増加分」として課税所得と捉える「期間的純資産増加説」では収益として認識できない。これに対して、ストックの価値増加分としての「経済的価値の増加」を課税所得と捉える「時点的純資産増加説」では、無償取得資産の時価をストックの価値増加分としての「経済的価値の増加」と捉え、当該「経済的価値の増加」を「純資産の増加」として把握するのである。つまり、「無償による資産の譲受け」について収益を認識する根拠は、「時点的純資産増加説」に拠るものである。

なお、法人税法第 22 条第 2 項は、「資産の譲受け」からの収益について、「無償」の形態についてのみ定めており、「有償」の形態については定めていない。これは、「税法の一般的アプローチとして、取引時点の時価によることが明確であるため（そのことは「資産の譲渡」の規定で明白である。）、『正規の譲受け』（財貨の購入）については規定するまでもない」⁴⁰と考えていることによるものと解される。

以上のことから、「無償による資産の譲渡」および「無償による資産の譲受け」による収益とは、「租税法律主義」および「租税公平主義」を基調としながら、「純資産増加説（時点的純資産増加説）」により認識される。

2-2 「無償による役務の提供」および「無償による役務の受入れ」

法人税法第 22 条第 2 項は、資本等取引以外の取引の例示として、「無償による資産の譲渡」とともに、「無償による役務の提供」も掲げている。

前節で考察したように、「無償による資産の譲渡」の場合、所有資産について、既に発

³⁹ 法人税法第 25 条の 2 「内国法人が各事業年度において当該内国法人との間に完全支配関係（法人による完全支配関係に限る。）がある他の内国法人から受けた受贈益の額（第三十七条（寄附金の損金不算入）又は第八十一条の六（連結事業年度における寄附金の損金不算入）の規定を適用しないとした場合に当該他の内国法人の各事業年度の所得の金額又は各連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入される第三十七条第七項（第八十一条の六第六項において準用する場合を含む。）に規定する寄附金の額に対応するものに限る。）は、当該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。

2 前項に規定する受贈益の額は、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもつてされるかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与（広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。次項において同じ。）を受けた場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとする。

3 内国法人が資産の譲渡又は経済的な利益の供与を受けた場合において、その譲渡又は供与の対価の額が当該資産のその譲渡の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額に比して低いときは、当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与を受けたと認められる金額は、前項の受贈益の額に含まれるものとする。」

⁴⁰ 武田隆二、前掲注 4、73 頁。

生しているキャピタル・ゲイン（未実現のキャピタル・ゲイン）は、当該資産の譲渡を契機に、所有資産の増加益を実現した「経済的価値の増加」と捉え、譲渡資産の時価相当額の益金が生ずるものとする「キャピタル・ゲイン課税説」ないし「清算課税説」に依拠するものであった。

他方、「無償による役務の提供」の場合は、上記の課税理論はそのまま当てはまらない。例えば、無利息融資の場合、貸主は、ただ元本債権を保有していたにすぎず、「当該資産（金銭）になんらかの利益（課税の関係ではまだ利益として顕在化していないものでなければならぬ）がすでに発生しているなどと論ずることができないのは明らかであるからである」⁴¹。つまり、「無償による役務の提供」の場合、課税の対象となるキャピタル・ゲインは存在しないことになる⁴²。

しかしながら、「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」⁴³のである。その証左として、「無償による役務の提供」の理論的説明として、「純資産増加説」に基づかない多種多様な学説が提唱されている。例えば、第8章で考察した京都証券取引所事件の第1審判決および清水惣事件の控訴審判決等にみられるように、「無償による役務の提供」の最も典型的な例である無利息貸付けの場合、税法上はその行為によって発生する経済的事実に着目し、そこに通常の利息相当額の経済的利益が発生しているものとして、課税関係を発生させている。

すでに考察してきたように、法人は、「ホモエコノミクスなんだから、無償で譲渡したといっても、それは企業として本来ありうべからざること」⁴⁴であると認識されているように、本来、法人は、経済人として合理的に経済活動を行うという前提があり、「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」⁴⁵。このことは、無利息貸付けを行った場合についても同様であり、「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を与えた」⁴⁶ということである。

したがって、これまでの考察および学説等を斟酌すると、法人所得課税は「純資産増加説」を基調としていることから、法人の課税所得は、「純資産の増加」、換言すれば、「経済的価値の増加」と捉えることができる。しかし、「無償による役務の提供」の場合、キ

⁴¹ 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13号、1978年、5頁。

⁴² 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）。

⁴³ 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。

⁴⁴ 「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、36頁（泉美之松氏発言）。

⁴⁵ 吉牟田勲、前掲注30、140頁。

⁴⁶ 武田昌輔編著「DHC コメントール法人税法 第2巻」（第一法規）、1107頁。

キャピタル・ゲインは存在しないことから、その「経済的価値の増加」は、「純資産増加説」では完全には説明（把握）できないものといえることができる。

ところで、税法には、無償による金銭の貸借があった場合、利息相当額の経済的利益に課税する規定は、所得税法および同施行令、法人税法ならびに相続税法において存在する⁴⁷。このように、経済的利益が課税対象となるのは、「私的経済活動における経済的結果に対し、税法的評価を加え、それに実質的に利益が発生していると認識されるからであり担税力に即した公平な課税を行なうためである」⁴⁸。しかし、この経済的利益とは、どのような内容を示すものかについては、税法上、具体的な規定は存在せず、その内容は、包括的・抽象的なものであると解される。

一方で、「租税は、国民の富の一部を強制的に国家の手に移す手段であるから、国民の財産権への侵害の性質をもたざるをえない。近代以後の国家において、租税の賦課・徴収が必ず法律の根拠に基づいて行われなければならない（租税法律主義）」⁴⁹のであり、国民の財産権の保障と経済生活における予測可能性の見地から、何が課税される所得であるのかを明確に規定しなければならないのである。この意味において、上記の「経済的利益」とは、「租税法律主義」に反するものであるといえるが、「税法の対象とする社会経済上の

⁴⁷ 所得税法第 36 条第 1 項「その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする。」

所得税法施行令第 80 条第 1 項「前条第一項に規定する借地権又は地役権の設定（当該借地権に係る土地の転貸その他他人に当該土地を使用させる行為を含む。以下この条において同じ。）をしたことに伴い、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（いずれの名義をもってするかを問わず、これと同様の経済的性質を有する金銭の交付を含む。以下この条において同じ。）その他特別の経済的な利益を受ける場合には、当該金銭の貸付けにより通常の場合の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前条第一項又は第二項に規定する対価の額に加算した金額をもってこれらの規定に規定する支払を受ける金額とみなして、これらの規定を適用する。」

所得税法施行令第 84 条の 2「法人又は個人の事業の用に供する資産を専属的に利用することにより個人が受ける経済的利益の額は、その資産の利用につき通常支払うべき使用料その他その利用の対価に相当する額（その利用者がその利用の対価として支出する金額があるときは、これを控除した額）とする。」

法人税法第 22 条第 2 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。」

相続税法第 9 条「第五条から前条まで及び次節に規定する場合を除くほか、対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合においては、当該利益を受けた時において、当該利益を受けた者が、当該利益を受けた時における当該利益の価額に相当する金額（対価の支払があつた場合には、その価額を控除した金額）を当該利益を受けさせた者から贈与（当該行為が遺言によりなされた場合には、遺贈）により取得したものとみなす。ただし、当該行為が、当該利益を受ける者が資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合において、その者の扶養義務者から当該債務の弁済に充てるためになされたものであるときは、その贈与又は遺贈により取得したものとみなされた金額のうちその債務を弁済することが困難である部分の金額については、この限りでない。」

⁴⁸ 小山威倫「税務における経済的利益の課税上の諸問題（1）」『広島経済大学研究論集』第 5 巻第 2 号、1982 年、43 頁。

⁴⁹ 金子宏『租税法〔第 18 版〕』（弘文堂、2013 年）、10 頁。

事象は千差万別であり、その態様も日々生成、発展、変化している事情のもとでは、それらの一切を法律により一義的に規定しつくことは困難である⁵⁰ことから、「担税力に即した課税」と租税の「公平」ないし「中立性」を要請する「租税公平主義」の見地により、経済活動の実情に即して解釈していく必要もあるのである⁵¹。

また、「租税負担の公平の原則が租税における基本原則のうちで最も重要なものであることは、古くから承認されてきたところである。…公平の原則においては、公平の尺度となるものが必要である。租税制度が公平に構成されているか否かはこの尺度によつて判定されるのであるが、この公平の尺度となるものが納税者又は担税者の実質的担税力である⁵²のである。そして、「課税は、租税負担の公平を図るよう、課税要件事実の経済的実質に即し、かつ、税法規定の経済的意義に従つて行なわれるべき⁵³」なのである。

したがって、税法が課税を予定している経済的利益は、単に現金または現金等価物を伴う利益ではなく、経済的活動の結果について税法上の評価を加え、それが所得を構成すると認識される場合には、当該経済的利益は課税の対象となると解される。つまり、「無償による役務の提供」の場合の経済的利益に対する税法上の評価とは、「無償による資産の譲渡」の場合のような所有資産の「経済的価値の増加（経済的利益）」を「純資産の増加」と捉える「純資産増加説」によるものではなく、「担税力に即した課税」と租税の「公平」ないし「中立性」を要請する「租税公平主義」による税法上の評価から、当該経済的事実により発生する経済的利益を「経済的価値の増加」と捉えるものと解される。

また、第6章において考察したように、神戸正雄も昭和初期の段階で、次のように指摘されている。

「所得税について、…逋脱といふほどでなくとも、結果に於て逋脱と同一に不公平となるものがある。其は或人が他の人に對し、土地家屋動産又は金銭を、普通の標準よりも低き賃料にて貸すか又は無料にて貸す場合である。此場合に貸手たる人は金銭上の表現のみから所得を計算して、或は極低い賃料を其所得として申告し、又は無所得だとして申告する。金銭上のみからいへば其れが事實其儘なのだから、之に逋脱ありとはいへない。併し此は見様によると前者（貸手）が後者（借手）に對して其賃料の全部又は一部を贈與して居るのであり、人が相當の賃料を其賃物につきて収めたる上にて、其所得の一部又は全部を他人に贈與したりとて、彼にて其贈與額だけ所得から控除して課税しないのであるから、此との釣合上は無償又は低償にて貸付くる場合に、普通の標準から見て低だけ又は其普

⁵⁰ 東京地裁昭和46年7月15日判決（東京地裁昭和35年（行）第48号 TAINZコード Z077-3422）。

⁵¹ 租税の「公平」ないし「中立性」とは、「憲法14条1項に由来する『平等取扱原則』ないし『不平等取扱禁止原則』を内容とするもので、課税のうえで、同様の状況にあるものは同様に、異なる状況にあるものは状況に応じて異なって取り扱かわれるべきことを要求する。」ものである（金子宏、前掲注49、82頁）。

⁵² 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申（答申別冊）」（1961年）、第2章、第1節、1-1、(1)。

⁵³ 同上、第2章、第2節、2-1、(3)。

通標準額だけの補充をして所得を評定しなければならない」⁵⁴（括弧一筆者）。

上記の場合、「収税政策上ハ貸與者ノ方ニテ補足スル方カ勝ル。通例比較の一層大所得者テアリ得ルカラテアル。若モ受贈者ノ方テ擱ムコトトナルト、大所得者カ其所得ヲ分散シテ高キ累進率ノ適用ヲ免ルルノ手段トシテ利用スルコトトナル」⁵⁵と述べられている。

このように、「無償による役務の提供」という法形式を、税法という網の目を通した場合、そこに租税を遁脱または回避することを目的とした場合もありうるとし、通常取引において発生するであろう経済的利益を、「租税公平主義」の観点から、所得を構成する収益と認定すべきであると述べられている。

以上のように、私法上、「無償による役務の提供」から所得を構成する収益は発生していなくても、税法上は、「単に経済的効果のみ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。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変わりはない」⁵⁶。すなわち、「無償による役務の提供」という行為から、提供側には未収債権が発生しているのではなく、当該取引から発生する経済的利益を、「租税公平主義」の要請から「経済的価値の増加」と捉えることで、「無償」という形態からも所得を構成する収益を認定するのである。そして、取引から発生する経済的利益を、「租税公平主義」の要請から収益と認定する以上、無利息貸付けのみならず全ての「無償による役務の提供」における収益発生事由と考えられる。

したがって、「無償による役務の提供」による収益とは、「租税法律主義」および「租税公平主義」の要請により認定される。また、法の要請する「課税の公平」に基づき収益を認定するものであり、「課税の公平」を中核として誕生・発展した「純資産増加説」とも親和性（整合性）がある。

法人が無利息貸付けを行った場合、そこに通常の利息相当額の経済的利益が発生しているものとして、当該利息相当額の収益の額は益金の額に算入されることとなる。この場合、貸主が受けるべき利息相当額（経済的利益）と借主が受けるべき利息相当額（経済的利益）は相互に関連していなければならないのは当然のことである。しかし、法人税法第 22 条第 2 項は、「無償による役務の提供」については明文をもって規定しているが、「無償による役務の受入れ」については、何等の規定も設けていないのである。

中村利雄教授は、「無償による役務の受入れ」について、「それが事業活動に関して生じ

⁵⁴ 神戸正雄『賤政學 日本租税論』（日本評論社、1928年）、93頁。

神戸正雄氏は、所得税における所得の意義について、「原則的ニハムシロしゃんつ見解ニ依ルヘキモノノヤウテアリ、又實際ノ立法モ之ニ近ツクモノノ如クテアル。其ノしゃんつ見解トハ何シナモノカトイヘハ、…原則上、所得トイヘハ、或人格者に於ケル一定期間（又ハ一課税年）内ノ純價値増加トシタラ良イ」（神戸正雄『租税研究 第九卷』（弘文堂、1929年）、199頁）と述べられている。また、上記見解の対象として自然人のみではなく、「税法トシテ便宜上法人ニ及ホシテモ良イ」（同上、128頁）との見解を示されていることから、自然人および法人における所得の意義については、差異はないと解される。

⁵⁵ 同上、216頁。

⁵⁶ 武田昌輔「課税所得の基本問題（中）一法人税法 22 条を中心として一」『判例時報』第 952 号、1980年、3頁。

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」⁵⁷と述べられている。続けて、例えば、「500万円の融資を受け、通常の金利を年1割とすれば、有償の場合には、年50万円の支払利子が生じ、これが損金の額に算入されるのに対し、無償融資の場合には利子の支払いは生じないから有償の場合の年50万円相当額の支払利子が節約され、有償の場合に比して50万円だけ課税所得が増加することとなるのである。従って、仮に無償融資による経済的利益の額（受贈益）50万円を益金の額に算入するとすれば、同額を経済的利益の額に見合う原価（支払利子）として損金の額に算入しなければならないこととなるはずである。そこで、この受贈益と支払利子との両建処理を省略して、無償融資による経済的利益は課税所得の計算上考慮外に置いたものであろう。」⁵⁸と述べられている。これを仕分けで示せば、次のようになる。

【500万円の無償融資を受けた場合】

現金 500万円 / 借入金 500万円

【金利を年1割とした場合に、500万円の融資を受けた場合】

現金 500万円 / 借入金 500万円
 支払利息 50万円 / 未払費用（現金） 50万円

無償融資の場合、有償の場合の支払利息50万円が節約されることとなり、支払利息50万円相当額だけ課税所得が増加することとなる。

【仮に無償融資による受贈益50万円を益金の額に算入とした場合】

現金 500万円 / 借入金 500万円
 支払利息（原価） 50万円 / 受贈益 50万円

相殺関係

このことは、企業会計上も同様であり、「無償による役務の受入れ」について、企業会計上も特に論じられていない⁵⁹。

この点について、昭和37（1962）年10月12日税法整備小委員会における第4回審議において、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

⁵⁷ 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、221-222頁。

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）、56頁。

⁵⁹ 中村利雄、前掲注57、221-222頁。

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」⁶⁰と述べている。つまり、「無償による役務の受入れ」の場合、その利益は本来的には収益となるものと解されている。

さらに、昭和 38（1963）年税制調査会答申では、「低利の融資による特別の利益については、それらが事業上の取引に関して生じたときは、所得計算上の論理として、事業所得の中に含まれてくることとなる。その他の場合については、それが贈与による所得とみられるものであるかどうかによつて、課税所得に含まれるかどうかが決められることになる。この場合、低利の融資については、市場金利したがつて利益の認定も困難であるので、インピュー・テッド・インカム一般の考え方にしたがつて、特に対価の性質を有するもの（たとえば借地権の対価）を除いては、課税所得計算上考慮しないこととするのが適当と考えられる。」⁶¹との意見を示している。

したがって、「無償による役務の受入れ」については、その受け入れた経済的利益の額が収益として益金の額に算入されるかどうかは、当該経済的利益（収益）が事業活動に関して生じたものである場合は、その受け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。つまり、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される。

武田隆二教授も、「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」⁶²と述べられ、「無償による役務の受入れ」について、法分上、明確にする重要性はないものと考えられている。

また、武田昌輔教授も、「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。厳密に言えば、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。）」⁶³と述べられ、「無償による役務の受入れ」の場合にも、本来的には収益となる経済的利益は発生すると解されているが、その経済的効果に鑑み、実務の便宜上、ことさら明文の規定を設ける必要がなかったものと解されている。

以上のことから、「無償による役務の受入れ」については、通常、提供側に支払うべき

⁶⁰ 昭和 37 年 10 月 12 日 税法整備小委員会 4-1。

⁶¹ 税制調査会、前掲注 31、第 2、1、(8)。

⁶² 武田隆二、前掲注 4、72-73 頁。

⁶³ 武田昌輔、前掲注 56、4 頁。

費用を免除されたことによって、当該費用分の経済的利益によって「純資産の増加」とみることができる。しかし、「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のである。つまり、法人税法第 22 条第 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」⁶⁴と考えたためと解される。

第 3 節 「無償取引」に係る収益と「権利確定主義」の関係

これまで考察してきたように、わが国の法人税法は、「純資産増加説」と「権利確定主義」の 2 つの支柱の上に構成されている⁶⁵。そして、「純資産増加説」は所得の認識に関する基本原則であり、「権利確定主義」は所得の期間帰属の決定に関する基本原則であった。そうであるならば、「無償取引」に係る収益と、所得の期間帰属の決定に関する基本原則である「権利確定主義」との関係も明らかにされなければならない。

一般的に、「権利確定主義」における「権利確定の要件」とは、(1) 債権の成立と (2) 当該債権に基づいて債務者に対し具体的に債務の履行を訴求しうる状況が発生していること、の 2 要件をすべて満たす必要があると解されている⁶⁶。つまり、収益は、財貨または役務の移転に対する現金または現金等価物その他の資産の取得による対価の成立によって立証されなければならないとされる。

したがって、「権利確定主義」とは、「有償取引」により対価に係る権利が確定したときに、収益が課税の対象となるとする考え方である。換言すれば、「給付可能性ある所得を確定するための基準」であると同時に、「収益帰属の時期認識の基準」の二面性をもつのである。この場合、入ってきた対価に着目しており、「権利確定主義は、対価に対する権利の確定という私法上の観点に基づく法的テストである」⁶⁷。つまり、企業会計が採用する実現主義が内包する損益の年度帰属の操作可能性に対する法的テストということである。

この「権利確定主義」については、従来から、「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」⁶⁸（括弧一筆者）と解されており、

⁶⁴ 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）、43-44頁。

⁶⁵ 渡辺喜久造『税の理論と実際 実際編（Ⅱ）』（日本経済新聞社、1957年）、199、237-238頁。

⁶⁶ 武田隆二、前掲注 4、118頁。

⁶⁷ 岡村忠生『法人税法講義 第3版』（成文堂、2008年）、58頁。

⁶⁸ 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、81頁。

「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、…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」⁶⁹（傍点一筆者）。

そして、「昭和 38 年税制調査会答申」では、権利確定主義の具体的内容に関して、「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」⁷⁰と説明している。つまり、法人税法上、上記②の所有権の移転又は役務の提供があつたときも、法的な基本的基準としての「権利確定主義」と認めている。

たしかに、「有償取引」という取引の形態に鑑みれば、上記③の、収益について収受すべき権利の確定した時をもって事業年度帰属の基準とみる立場のほうが、上記②に比し、所得金額は法律的に支配しうる状態のものに限られ、課税の対象となる所得金額は、処分可能なものとして客観的に把握できることとなる。

したがって、「権利確定主義」の内容は、「公平な負担と税務行政上の便宜という点から」、元より「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」のであり、ここで求められているのは、法的テストとしての「客観的な、企業的意思によつて任意に左右し得ない基準」であるということが出来る。この意味において、「権利確定の要件」というものは、「給付可能性ある所得を確定するための基準」および「収益帰属の時期認識の基準」を担保するための要件であるといえる。

しかしながら、「無償による資産の譲渡又は役務の提供」の場合、「無償」という取引の形態からもわかるように、当該取引によつて譲渡（提供）側は対価を得ない以上、「収入すべき権利の確定した収益」はないこととなる。また、「無償による資産の譲受け」の場合、対価を支払ってない以上、「権利確定の要件」は充足されていないと考えられる。では、対価がない取引である「無償による資産の譲渡又は役務の提供」に係る収益とは、「権利確定主義」と全く関係を有しないものであるのだろうか。

第 3 章で考察したように、「純資産増加説」を所得把握におけるフローとストックの関係でみると、2 形態の「純資産増加説」が存在する。このうち「期間的純資産増加説」においては、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」を所得と観念するのであり、この場合、期間帰属の問題となるのは、「財貨の流入」をどの時点で把握するかである。

⁶⁹ 同上、81 頁。

⁷⁰ 税制調査会、前掲注 31、第 2、4、(2)。

そこで税法では、「権利確定主義」を採用することで、「権利確定の要件」を満たし、「財貨の流入」について客観性ないし確実性が得られた時点に求めている。

これに対して、「時点的純資産増加説」は、2時点間の比較というストックの概念から、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のである。この場合、「そこに算定された所得の特徴は、残留資産のうち沈殿現存する実在余剰分としてみられる。すなわち、所得が実在余剰としてみられるということは、その所得としての大きさに確実性ないし客観性が認められるところに利点がある」⁷¹のである。つまり、「期間的純資産増加説」の場合とは異なり、収益について客観性ないし確実性を担保するための法的テストはすでに充足されており、「時点的純資産増加説」により把握される「純資産の増加」は、それ自体をもって、「客観的な、企業的意思によつて任意に左右し得ない基準」を担保するものということができる。

したがって、「時点的純資産増加説」の場合、取引対象物（目的物）それ自体が、自由にかつ即時に換金、決済または流動化できる可能性を備えた取引が可能な状況を前提として構成された「純資産の増加」を、「給付可能性ある所得」として認識し、課税することとなることから、実現（財貨から「現金または現金等価物」への転換）を通じての「純資産の増加」を予定するものではない。他方、「期間的純資産増加説」の場合、一定期間における財貨運動をベースとして求められる純資産増加分をもって所得として規定する限り、実現（財貨から「現金または現金等価物」への転換）した時に所得認識を行い、課税することになるのである⁷²。

以上のことから、「無償による資産の譲渡」による収益は、所有資産の増加益を、譲渡（所有権の移転）を契機に実現した収益と捉える「時点的純資産増加説」により認識されることから、「権利確定の要件」は収益認識の時点ですでに充足しているのである。収益の確実性ないし客観性が認められるということは、「客観的な、企業的意思によつて任意に左右し得ない基準」を満たすこととなる。そして、譲渡（所有権の移転）を契機に実現した収益と捉える以上、損益の期間帰属の決定に関する基本原則である「権利確定主義」の一面である「収益帰属の時期認識の基準」の要請により、当該収益は、譲渡（所有権の移転）を行った日または契約の効力発生日の属する事業年度の収益とされるのである。

また、「無償による役務の提供」による収益は、役務の提供があったときに、当該取引から発生する「経済的利益」を、「租税公平主義」の要請から「経済的価値の増加」と捉えることで、「無償」という形態からも所得を構成する収益を認定する。この場合、法の要請する「租税公平主義」により収益を認定することから、収益認定の時点で「給付可能性ある所得」として認められる。つまり、収益認定の時点で「権利確定の要件」は充足しており、当該収益の確実性ないし客観性が認められ、「権利確定主義」の一面である「収益帰属の時期認識の基準」の要請により、当該収益は、役務の提供を行った日の属する事

⁷¹ 山下勝治、前掲注2、5頁。

⁷² 武田隆二『ファイナンス型課税制度』における給付能力概念『TKC』第374号、2004年、6-10頁。

業年度の収益とされるのである。

次に、「無償による資産の譲受け」による収益は、「時点的純資産増加説」により、無償取得資産の時価をストックの価値増加分としての「経済的価値の増加」と捉え、当該「経済的価値の増加」を「純資産の増加」として把握する。つまり、「無償による資産の譲受け」による収益は、その認識と同時に、「給付可能性ある所得」として認識されることから、収益認識の時点で「権利確定の要件」はすでに充足しているのである。したがって、当該収益は、認識と同時に確実性ないし客観性が認められ、「権利確定主義」の一面である「収益帰属の時期認識の基準」の要請により、資産を譲受け（所有権の移転）た日または契約の効力発生日の属する事業年度の収益とされるのである。

以上のことから、法人税法第 22 条第 2 項が規定する「無償取引」に係る収益は、その認識または認定との関係から、「権利確定主義」における「権利確定の要件」である法的テストを行う前に、すでに充足しているということが出来る。つまり、法人税法における「無償取引」に係る収益の認識は、対価がないことをもって「権利確定主義」の例外と解するのではなく、「権利確定主義」や法人税法第 25 条（未実現利益の益金不算入）といった、法的スクリーン（または法的テスト）を通した所得（外部取引）のみを課税所得として把握するわが国の法人税法の体系の中で認識されると解される。

小括

本章では、「無償取引」に係る収益発生事由を解明するに当たり、これまでの考察を基に、法人の課税所得算定について法人税法が依拠している「純資産増加説」の意義を今一度明確にし、「無償取引」に係る収益発生事由を考察した。また、対価を伴わない「無償取引」に係る収益と「権利確定主義」との関係も明確にした。

現行法人税法における課税所得概念は、「純資産増加説」に依拠するものである。この事実は、法人所得課税が始まった明治 32（1899）年から首尾一貫しており、「一定期間におけるあらゆる純資産の増加」を「所得」と観念するものであった。その課税所得計算原理は、商法の財産計算的計算原理を援用するものであったが、商法の計算規定は昭和 37（1963）年の改正を機に、損益法的計算原理を多分に採り入れるものへと変容した。法人税法においても、商法の財産法的計算原理から、漸次、損益法的計算原理を採り入れる傾向へと進み、昭和 40（1965）年法人税法全文改正においては、従来に比し、より損益法的計算原理を採り入れる課税方式へと傾いた。つまり、法人税法における法人所得課税は、「時点的純資産増加説」の考え方に、適宜、「期間的純資産増加説」の考え方を採り入れてきたのである。

そして、昭和 40（1965）年法人税法全文改正の際に、法人税法第 25 条の規定を設けることで、原則として未実現利益である所有資産の評価益を課税所得に含まないとしたことから、「期間的純資産増加説」と「時点的純資産増加説」が一致する実現した「純資産の

増加」を、収益発生事由として「課税所得」とする観念に帰着したと解される。

これまでの研究により、「無償による資産の譲渡」については、「固定資産等を贈与した場合には、所得税法第 5 条の 2 と同様にその贈与時の時価によつて贈与されたものとして規定する方向で検討する。」⁷³との報告から、法人税法上の「無償による資産の譲渡」と旧所得税法第 5 条の 2（現行所得税法第 40 条、第 59 条）のみなし譲渡課税の趣旨は同様であるといえる。これは、いわゆる「清算課税説」に拠って課税することを示しており、資産の値上り（経済的価値の増価）により当該資産の所有者に帰属する増加益を所得として、当該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のである。

したがって、法人税法における「無償による資産の譲渡」の場合、所有資産について、既に発生しているキャピタル・ゲイン（未実現のキャピタル・ゲイン）を、当該資産の譲渡を契機に、実現した「経済的価値の増加」と捉え、同時に、譲渡時における時価相当額という評価が容易となり、法人税法第 22 条第 2 項の「益金の額」に算入すべき「収益の額」として認識される。つまり、フロー概念としての「財貨の純増加分」を「純資産増加分」として課税所得と捉える「期間的純資産増加説」では収益として認識できず、ストックの価値増加分として課税所得と捉える「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でしか収益として認識できないのである。

次に、「無償による資産の譲受け」の場合、法人所得課税が創始された当時から、「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。また、第 8 章で考察したように、裁判例においても、「無償による資産の譲受け」があった場合、広く益金の額に含まれると解されている。つまり、無償取得資産について、当該資産による「経済的価値の増加」は、「純資産の増加」となり、もって収益として認識されることになる。したがって、法人税法では、受贈益については受贈された資産の種類を問わず、その受贈のあった時点の収益とみて益金の額に算入されるのである。

また、「無償による資産の譲受け」の場合も、対価がないことから、「時点的純資産増加説」でしか収益として認識できないのである。

「無償による役務の提供」の場合、例えば、無利息融資について、貸主は、ただ元本債権を保有していたにすぎず、当該資産（金銭）になんらかの利益が、既に発生していることが説明できない。つまり、「無償による役務の提供」の場合、課税の対象となるキャピタル・ゲインは存在しないことになる。しかしながら、「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」⁷⁴のである。その証左として、「無償による役務の提供」の理論的説明として、「純資産増加説」に基づかない多種多様な学説が提唱されている。これまでの考察および学説等を斟酌すると、法人所得課税は「純資産

⁷³ 昭和 38 年 3 月 8 日 税法整備小委員会 19-1、II、3、(4)、(注)。

⁷⁴ 増井良啓、前掲注 43、87 頁。

増加説」を基調としていることから、法人の課税所得は、「純資産の増加」、換言すれば、「経済的価値の増加」と捉えることができる。しかし、「無償による役務の提供」の場合、その「経済的価値の増加」は、「純資産増加説」では完全には説明（把握）できないものということができる。

すなわち、「無償による役務の提供」がなされた場合、税法が課税を予定している経済的利益は、単に現金または現金等価物を伴う利益ではなく、経済的活動の結果について税法上の評価を加え、それが所得を構成すると認識される場合には、当該経済的利益は課税の対象となると解される。つまり、「無償による役務の提供」の場合の経済的利益に対する税法上の評価とは、「無償による資産の譲渡」の場合のような所有資産の「経済的価値の増加（経済的利益）」を「純資産の増加」と捉える「純資産増加説」によるものではなく、「担税力に即した課税」と租税の「公平」ないし「中立性」を要請する「租税公平主義」による税法上の評価から、当該経済的事実により発生する経済的利益を「経済的価値の増加」と捉えるものと解される。

「無償による役務の受入れ」については、通常、提供側に支払うべき費用を免除されたことによって、当該費用分の経済的利益によって「純資産の増加」とみることができる。しかし、「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のである。つまり、法人税法第 22 条第 2 項が、「無償による役務の受入れ」を規定していないのは、重要性が低いことに加え、収益として計上しなくとも課税上の弊害がないと考えたためと解される。

したがって、法人税法第 22 条第 2 項が規定する「無償取引」とは、「租税法律主義」および「租税公平主義」による要請の表れであると解される。

次に、「権利確定主義」において、収益は、財貨または役務の移転に対する現金または現金等価物その他の資産の取得による対価の成立によって立証されなければならないとされる。したがって、「権利確定主義」とは、「給付可能性ある所得を確定するための基準」とであると同時に、「収益帰属の時期認識の基準」の二面性をもつのである。

「権利確定主義」について、「昭和 38 年税制調査会答申」では、法人税法上、所有権の移転又は役務の提供があつたときも、法的な基本的基準としての「権利確定主義」と認められている。また、「権利確定主義」の内容は、「公平な負担と税務行政上の便宜という点から」、元より「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」のであり、ここで求められているのは、法的テストとしての「客観的な、企業的意思によって任意に左右し得ない基準」とであるということができる。この意味において、「権利確定の要件」というものは、上記 2 つの基準を担保するための要件であるといえる。

「期間的純資産増加説」においては、「財貨の流入」について客観性ないし確実性が得られた時点で、「権利確定の要件」を満たすと考えられる。

これに対して、「時点的純資産増加説」の場合、「そこに算定された所得の特徴は、…そ

の所得としての大きさに確実性ないし客観性が認められるところに利点がある」⁷⁵のである。つまり、「期間的純資産増加説」の場合とは異なり、収益について客観性ないし確実性を担保するための法的テストはすでに充足されており、「時点的純資産増加説」により把握される「純資産の増加」は、それ自体をもって、「客観的な、企業の意味によつて任意に左右し得ない基準」を担保するものといえることができる。

したがって、「無償による資産の譲渡」による収益は、「時点的純資産増加説」により認識されることから、「権利確定主義」の一面である「収益帰属の時期認識の基準」の要請により、当該収益は、譲渡（所有権の移転）を行った日（または契約の効力発生日）の属する事業年度の収益とされるのである。

また、「無償による役務の提供」による収益は、役務の提供があったときに、当該取引から発生する「経済的利益」を、「租税公平主義」の要請から「経済的価値の増加」と捉えることで、「無償」という形態からも所得を構成する収益を認定する。この場合、法の要請する「租税公平主義」により収益を認定することから、収益認定の時点で「給付可能性ある所得」として認められる。つまり、収益認定の時点で「権利確定の要件」は充足しており、当該収益は、役務の提供を行った日の属する事業年度の収益とされるのである。

次に、「無償による資産の譲受け」による収益は、「時点的純資産増加説」により認識されることから、当該収益は、資産を譲受け（所有権の移転し）た日の属する事業年度の収益とされるのである。

以上のことから、法人税法第 22 条第 2 項が規定する「無償取引」に係る収益は、その認識または認定との関係から、「権利確定主義」における「権利確定の要件」である法的テストを行う前に、すでに充足しているといえることができる。つまり、法人税法における「無償取引」に係る収益の認識は、対価がないことをもって「権利確定主義」の例外と解するのではなく、「権利確定主義」や法人税法第 25 条（未実現利益の益金不算入）といった、法的スクリーン（または法的テスト）を通じた所得（外部取引）のみを課税所得として把握するわが国の法人税法の体系の中で認識される。

以上のことから、法人税法における「無償取引」に係る収益は、「収益」ないし「取引」を「擬制」することにより認識されるのではなく、「時点的純資産増加説」と「租税公平主義」および「租税法律主義」の要請から認識または認定される収益である。そして、その発生事由は、「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。それは、「権利確定主義」や「資産の評価益」の理論と相互に関係しており、昭和 40 年法人税法全文改正を機に、「租税法律主義」の要請により明文化されたもので、「租税公平主義」および「租税法律主義」による要請を受けた法人の課税所得概念を基礎に、法的所得として把握されるものである。

⁷⁵ 山下勝治、前掲注 2、5 頁。

終章

本論文の目的は、「無償取引」に係る収益の認識（収益発生事由）の解明を試みることにあった。この問題は、税法独自の概念である「益金」および「所得」とは何かという問題ということができる。そこで、「益金（の額）」および「所得（の金額）」を中心に、法人税法における課税所得概念（「純資産増加説」）、「権利確定主義」および「資産の評価益」の取り扱いの変遷を考察することで、「租税公平主義」および「租税法律主義」との視座から、「無償取引」の税務上の取り扱いについての研究を行ない、「無償取引」に係る収益の認識（収益発生事由）の解明を行った。

第1章では、本論文が採り上げる問題の所在を明確にするため、現行法人税法における課税所得計算構造を確認するとともに、「無償取引」に係る収益の認識について、法人税法上の取り扱いと企業会計上の取り扱いを検討した。

法人税法第22条第2項は、対価を伴わない「無償取引」からも「益金の額」に算入すべき収益が生じることを明文化したものである。一方、企業会計においては、「無償取引」を行った場合の取り扱いについては、必ずしも明確にされていない。しかし、「無償による資産の譲受け」の場合には、無償取得資産を適正時価等で受け入れるとともに、原則として適正時価をもって収益を計上することとされている。このように、企業会計上、「無償取引」が行われた場合、資産の譲受側では収益認識の根拠となる定めがあるが、資産の譲渡側および役務の提供側では、収益として何らかの項目の認識を要求するような定めは存在しない。

法人税法第22条第4項の規定により、「益金の額」に算入すべき「収益の額」は企業会計上の収益の概念を基礎としていることから、企業会計では認識されない法人税法上の「無償取引」に係る収益の認識とは、税務上の特別の定めをしていることになる。

法人税法は、その最も重要と思われる法人の課税所得算定における基本原則について、これを企業会計に依拠することを認めている。この実定法上の根拠は、「公正処理基準」にみられるように、「収益の額」および原価、費用および損失の額につき、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算することを要請するところにある。しかし、法人税法で定める「収益の額」と「公正処理基準」との関係性については議論が絶えない論点の1つである。それは、「無償取引」に係る収益についても同様であり、企業会計では「無償取引」を行った場合に収益を計上する経理は採用されておらず、法人税法における「無償取引」の規定が「公正処理基準」に該当するのかわかりではない状況であった。この問題は、「無償取引」に係る「収益」が、企業会計上の「収益」の概念を基礎とするのか法人税法における課税所得概念から認識される「収益」なのかの問題である。

そこで、第2章においては、「公正処理基準」の立法趣旨およびその意義を検討した後、主に課税所得計算と「公正処理基準」との関係について考察するとともに、「公正処理基

準」の設定理由である「税制簡素化」の趣意を明確にし、法人税法上の「無償取引」と「公正処理基準」との関係について考察を行った。

法人税法第 22 条第 4 項の創設に直接的に影響を与えた、昭和 41 年「税制簡素化についての第一次答申」は、税制の複雑化を招いた原因または背景を分析するとともに、その簡素化を図るため、次の 3 つの基本的方向を定めた。すなわち、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の 3 つである。この 3 つの意向からわかるように、公正処理基準導入の目的、すなわち、税制簡素化の目的とは、企業利益の計算というものと、法人税の課税所得の計算というものをできる限り一致させることであるが、税法をして単に「企業会計原則」や商法に一致せしめることだけが税制簡素化ではなかった。それは、企業と税務の側に課された非生産的な負担を排除することにより、この目的に照らして煩雑さをなくすことを狙いとするものであった。この目的に沿う形で、法人税法上、法人の会計方法について定めている規定は、原則として廃止または簡素化することで、法人の会計方法の採用についての弾力性を認めたのである。つまり、企業会計の利益計算が、法人税法の意図している公平な所得の計算に一致する限り、これを是認し、企業利益の計算を前提として、法人税法上は最小限度必要な要求を規定することによって、課税所得の計算を行うこととしたのである。

「公正処理基準」を設定することで、税法の複雑化および非弾力化を招いた原因の 1 つである「租税法律主義」の過剰な適用を避けるとともに、従前までの画一的な取り扱いから、個別事情に即した取り扱いを容認することで、納税者に対し広く会計処理の選択性を認めることにより、それぞれの状況の変化に対応する柔軟性が増し、個別的な事情に即した課税所得計算を行うことができるようになるのである。

したがって、「公正処理基準」とは、税制簡素化の目的を踏襲した上での会計処理の選択性を認めるための規定であり、法人税法のみに規定される「無償取引」については、何ら影響を及ぼさないとすることになる。このことから、法人税法が規定する「無償取引」に係る収益とは、税法固有のものであることが明確となった。つまり、「無償取引」に係る収益とは、税法固有の要請から認識されるのであり、企業会計上の収益の概念を基礎とするものではない。

そこで第 3 章では、税法固有の要請から認識される収益とは何であるのかを明確にするため、現行法人税法が依拠している所得概念、すなわち、「包括的所得概念（純資産増加説）」について、それがどのような理論のもとで生まれ、どのような所得概念であるのかを研究した。

シャンツにより提唱された包括所得概念（純資産増加説）を、所得把握におけるフローとストックの関係でみると、2 形態の純資産増加説が存在する。1 つは、「期間的純資産増加説」である。これは、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のである。これは、法人所得に関する問題としても受け止めることができる。純資産増加分としての法人所得は、「総収益（売上高）」から「諸費用（売上原価及び販売費・一般管理費）」を控除して、「純利益（制限的所得概念における「所得」または「経常利益）」が求められ、それから「臨時的利益（特別利益）」を加算し、「臨時的損失（特別損失）」を控除することによって決定されるからである。

もう 1 つは、「時点的純資産増加説」である。これは、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（現金または貨幣性資産）の裏付けのない「純資産の増加」をも所得と観念するのである。この所得計算方式も、法人に対しても適用することができる。その際、法人自体が「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、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。

上記 2 つの所得計算方式を用いて、わが国の法人税法第 22 条第 2 項が規定する「無償取引」に係る収益をみた場合、「期間的純資産増加説」では、仮に、何等かの財貨が流入することを「擬制」し得る理論が確立している場合は別として、説明し得ないのではないかと考えられる。

これに対して、「時点的純資産増加説」の観点からみた場合、「無償による資産の譲渡」および「無償による資産の譲受け」については、2 時点間の比較というストックの概念から「純資産の増加」を把握することができるが、「無償による役務の提供」については、目的物が役務であることから、ストックの概念では把握することができない。

したがって、いずれの所得計算方式においても、「無償取引」に係る収益の認識に対する完全な理論（課税の根拠）とはなり得ない。ここに、先行研究および判例において統一した見解がみられない理由があると考えられる。

そこで、「無償取引」に係る収益の認識の解明に当たり、まず、わが国における法人の課税所得概念を明確にする必要がある。

第 4 章では、所得に対する課税が行われるようになった明治 20（1887）年所得税法、そして、法人所得課税制度が導入された明治 32（1899）年所得税法について、法人所得課税における課税所得計算構造を明確にし、その課税所得概念を考察した。同時に、「権利確定主義」および「資産の評価益」の取り扱いについても考察を行った。

明治 20（1887）年所得税法は、税負担の公平という観点から、富に対する課税を目的とした租税制度として誕生したものであった。しかし、当時まだ私法の規定が完備せず、法人の観念も一般に徹底していない時代であり、法人の所得は、留保されることなくすべて配当されるという前提にたつて、これが配当所得として個人に帰着したときに総合課税する方式となっていたことから、所得税法は法人に対して納税義務を負わせていなかった。

明治 32（1899）年所得税法においては、独立の法人税を設けることなく、課税の公平

を企図する所得税法の中に第1種所得税として規定していた。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なもので、その体系の未熟さゆえに法人の決算を支配していた商法の影響下にあり、課税所得計算の原則等は、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。そして、「総益金」および「総損金」をいずれも、「総益金＝収入＋財産評価益」および「総損金＝支出＋財産評価損」として捉えていた。つまり、「総益金」および「総損金」には、法人の所有資産の評価増益も含まれていたのである。また、先行研究では、当時の損益の年度帰属の原則については、明確に示されていなかったが、本論文においては、法人の「総益金・総損金」と個人の「総収入金額・必要の経費」の解釈を対比することで、原則として「権利確定主義」を採用していたことを明確にすることができた。さらに、法人においては、一時の所得も課税の対象とされていたことから、当時の課税所得概念は、「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、明治32（1899）年所得税法においては、法人の所有資産の評価益も課税所得に包含されていたことから、未実現の「純資産の増加」も課税所得に含むことになる。したがって、当時の法人の課税所得概念とは、「時点的純資産増加説」を基礎としたものであったといえることができる。

第5章では、大正期を中心に、法人の課税所得概念、「権利確定主義」および「資産の評価益」の取り扱いについて考察した。また、「無償取引」については、大正末期における同族会社の行為計算否認規定を端緒とした、独自の理論を展開した。

大正2年に所得税法の改正が行われたものの、法人の課税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ことから、当時の「純資産増加説」も「時点的純資産増加説」を基礎としていたといえることができる。所有資産の評価益も課税所得に含めていたことから、損益の年度帰属の基準として採用されていた「権利確定主義」は、あくまで原則的なものであった。

大正9（1920）年の所得税法改正における法人所得の課税方法は、従来における課税趣旨とは異なり、主観的納税義務を認識させるなど、法人の所得に対する課税主義に一大変革を加えたものであった。当時の「総益金」および「総損金」の意義については、資本の払込み以外における純資産の増加または減少の原因となるべき一切の事実を指すものであると解釈されており、従来通りの解釈がなされていた。資産の評価益への課税については、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等を理由として、大正9（1920）年所得税法改正を機に、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（評価手続き＝内部取引）がある場合に限り、当該任意計上額は総益金とする方式に改められた。つまり、当時の課税所得は、「時点的純資産増加説」による理論上の所得に制約を課したものになったのである。また、損益の年度帰属の基準は、原則として「権利確定主義」を採用していた。

一方、大正 9（1920）年所得税法改正に際して、配当金総合課税法が実施され、所得の総合課税を免れるため、同族会社を通じた種々の合法的手段により、税負担の軽減を図る者が看過できないほどまでに多くなったことから、大正 12（1923）年の所得税法の一部改正をもって、「会社と出資者又はその縁故者との間」に成立した行為について、脱税の目的ありと認められた場合は、その行為を否認し所得金額の計算をなし得ることとなった。その後、社会経済上の変遷に鑑み、大正 15（1926）年に所得税法の一部改正が行なわれ、同族会社に対する規定は、さらにその認定課税の範囲を拡張した。上記の同族会社を通じて行なわれた合法的手段の中には、「低額譲渡（無償取引）」が認識されていた。

したがって、同族会社を通じた脱税を目的とした行為は、大正 9（1920）年所得税法改正を機に増加したのであり、大正 9（1920）年までの法人所得課税制度においては、「低額譲渡（無償取引）」のケースは僅少であったと推察される。また、大正 12（1923）年に同族会社に関する特別な規定を設けなければならなかったことから判断すると、法人の所得計算の基本規定である大正 9（1920）年所得税法第 4 条では、「低額譲渡（無償取引）」から益金が生ずる課税理論は確立していなかったことを意味するものと解される。

以上のことから、法人所得課税制度において、法文上、「無償取引」が課税の対象となった端緒とは、同族会社が行う脱税の目的をもってなされる取引または富の移転に対応することにあり、その基底には「課税の公平」の理念があったということである。それは、「無償取引」に関する課税理論の未成熟さの表れでもあり、「課税の公平」を理念として創設された所得税法としての法の要請でもある。

第 6 章では、第 1 種所得税として所得税法の中に規定されていた法人所得税が、独立の法人税として創設された昭和 15（1940）年法人税法と、シャープ勧告に基づく改正が行われた昭和 25（1950）年法人税法における課税所得概念、「権利確定主義」、「資産の評価益」の取り扱いおよび「無償取引」の税務上の取り扱いについて考察を行った。

昭和 15（1940）年法人税法においても、課税所得概念は、従来通り「純資産増加説」に依拠し、損益の年度帰属は、原則として「権利確定主義」を採用していた。所有資産の評価益への課税は、大正 9（1920）年の課税方式を引き継いでおり、課税所得は「時点的純資産増加説」による理論上の所得に制約を課したものであった。

また、「無償取引」に関する先行研究では、昭和初期の段階で、非同族会社における「無償取引」については論じられていない。しかし、当時すでに神戸正雄氏が、課税の公平原則の観点から「無償取引」に関する問題点および改善策について述べており、当時、同族会社の行為計算否認の一般規定の中でのみ言及されるに止まっていた「無償取引」について、この問題点を所得概念および課税の公平原則の観点から、非同族会社の場合においても課税すべきと指摘されていたことは注目すべきことである。したがって、この事実から、昭和初期においても、法人の所得計算の基本規定では、「無償取引」からも益金が生ずる課税理論は、一般論として依然として確立していなかったと推論している。

その後、昭和 25（1950）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、明治 32（1899）年以來続く原則を踏襲することとなった。その課税所得概念も、従来通り課税の公平に合致する「純資産増加説」であった。

所得計算の基本原則となるべき損益の年度帰属については、明文の規定は置かれていないが、これまでの長い間の税務の取り扱いや税慣習、課税の公平の立場からの解釈から、原則として、「権利確定主義」を採用していたとすることができる。また、所有資産の評価益への課税に関しては、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ものであったことから、「時点的純資産増加説」による理論上の所得に制約を課したものになっている。

「無償取引」については、所得税法とのかかわりで、注目すべき局面を迎えることとなった。昭和 25（1950）年の所得税法の中にみなし譲渡課税の規定が組み込まれ、昭和 27（1952）年に改正され贈与等による資産の場合に限り、譲渡所得を清算する制度が残されることとなった。法人税法においても所得税法の趣旨と同様の解釈がなされていたことに鑑みると、昭和 27（1952）年頃には法人税法第 9 条第 1 項をもって「無償取引」にも課税をしていたといえる。このことは、当時の法人税基本通達や一般の理解からも窺えるもので、「無償取引」がなされた場合、実際の譲渡価額と時価との差額はその相手方に贈与（寄附）したものと取り扱われる。

なお、「無償による役務の提供」については、直接的に課税とする資料を見つけることはできなかったが、昭和 36（1961）年「税制調査会答申」において、「法人税では、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」と述べられていることから、「無償による役務の提供」による収益も所得計算に含まれていたと解された。

第 7 章では、これまでの考察を基に、昭和 40（1965）年法人税法全文改正によって、法人税法の体系、法人の課税所得算定における基本原則および法人税法における課税所得概念がどのように変化または変容を遂げたのか、法人税法全文改正に至るまでの経緯からその趣意を考察し、現行法人税法における課税所得概念が、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意識の下、これを検討した。また、「無償取引」については、立法趣旨を中心に考察した。その際、これまでの先行研究では触れられていない新たな資料を用いることで、「無償による資産の譲渡」の課税根拠について、本論文の結論に理論的根拠を得ることができた。

現行法人税法における課税所得概念は、明治 32（1899）年から首尾一貫して、「純資産増加説」に依拠し、損益の年度帰属については、原則として「権利確定主義」を基本としている。これらを基底に、法人の課税所得算定方法は、商法および商慣習を基調とし、漸次、企業会計の理論を包含して、「益金の額」に算入される「収益の額」の算定を行うものへと帰着したと解された。また、所有資産の評価換えによる評価益については、法人税法第 22 条第 2 項における「その他の取引」に属し、当該評価益も益金の額に算入される

のであるが、法人税法第 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「益金の額」に算入しないこととなった。

また、「無償取引」の規定は、昭和 40（1965）年改正前の趣旨を踏襲しており、規定の明確化または「租税法律主義」の徹底という要請から、法人税法第 22 条第 2 項における取引の例示の 1 つとして明文化されたものであった。

「無償による資産の譲渡」については、昭和 38（1963）年 3 月 8 日税法整備小委員会における第 19 回審議で、「固定資産等を贈与した場合には、所得税法第 5 条の 2 と同様にその贈与時の時価によつて贈与されたものとして規定する方向で検討する。」と述べられており、法人税法における「無償取引」は、昭和 25（1950）年に導入された旧所得税法第 5 条の 2 のみなし譲渡課税と同様の趣旨（「清算課税説」）であることを明言している。

また、「無償による役務の提供」については、昭和 40（1965）年法人税法全文改正の趣旨が、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はないこと、「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、従来の取り扱いと変わるものではないとの見解が示されていることから、法人税法第 22 条第 2 項における取引の例示は、「無償取引」も含め、従来から「総益金」の解釈によって課税の対象とされてきた取引であるということである。

第 8 章では、「無償取引」からも収益が生じるとされる同規定の意義および根拠について、如何なる根拠または論拠によつて「益金の額」に算入すべき「収益の発生」を捉えるのか、種々の学説および判例を採り上げながら検討した。

「無償による資産の譲渡」の判例の 1 つである、相互タクシー事件は旧法人税法下で争われた事案であった。判示が説示する収益発生事由は、「法的基準説」も同様に示すように、保有固定資産において実体的利益である値上がり益が発生し、当該資産の譲渡を契機に実現した収益となる、「キャピタル・ゲイン課税説」に依拠していた。しかしながら、現行法人税法下での南西通商株式会社事件では、「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」として、「適正所得算出説」に依拠し、すべての無償による資産の譲渡において「収益の擬制」を認めた。したがって、無償による資産の譲渡の場合、「キャピタル・ゲイン課税説」または「法的基準説」が、その収益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」に依拠した判決も現れている。

「無償による役務の提供」の場合、旧法人税法下における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におけ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収益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、「有償取引同視説（二段階説）」の論理を踏襲しているものと解され、無利息貸付けからも有償の場合と同様に、通常の利息相当額の対価と同額の収益発生を認識するとしている。したがって、「無利息貸付け」の場合、「同一価値移転説」または「有償取

引同視説（二段階説）」、あるいはこれらの論理を複合的に用いて、その収益発生事由として支持されてきた。しかし、近年では、資産の無償譲渡と同様に、「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見受けられる。

「無償による資産の譲受け」について、法人税法では、従来から無償により譲受けた資産に対しては、時価相当額で受け入れるとともに、その譲受けによる収益については、これを実現した収益として益金の額に算入することとしていた。したがって、税法では、受贈益については受贈された資産の種類を問わず、その受贈のあった時点の収益とみて益金の額に算入されるのである。裁判例においても同様に、「無償による資産の譲受け」があった場合、広く益金の額に含まれると解されている。

「その他の取引」についての裁判例としては、オウブンシャホールディング事件があげられ、本件の事案が法人税法第 22 条第 2 項にいう「取引」に該当すると判断している。また、高裁および最高裁においては、「取引」について「関係者間の意思の合致に基づいて生じた法的及び経済的な結果を把握する概念」という解釈が示された。しかしながら、取引の概念は基本的には、私法（主に商法）に依存した私法上の法律行為と会計慣行上認められた取引を指すことになり、取引における「合意」を特に強調するような見解は、出てこないと考えられる。

法人税法第 22 条第 2 項が規定する「無償取引」に係る収益発生事由についての見解は、学説および判例のいずれにおいても統一した見解は見受けられなかった。

そこで第 9 章では、これまでの考察を基に、法人税法が依拠している「純資産増加説」の意義を今一度明確にし、「無償取引」に係る収益の認識の解明を行った。

法人税法における所得計算方式は、「時点的純資産増加説」の考え方に、適宜、「期間的純資産増加説」の考え方を採り入れてきた。そして、法人税法第 25 条の規定を設けることで、原則として未実現利益である所有資産の評価益を課税所得に含まないとしたことから、「期間的純資産増加説」と「時点的純資産増加説」が一致する実現した「純資産の増加」を、収益発生事由として「課税所得」とする観念に帰着したと解される。

これまでの研究により、「無償による資産の譲渡」については、旧所得税法第 5 条の 2（現行所得税法第 40 条、第 59 条）のみなし譲渡課税と同様の趣旨（「清算課税説」）であるといえる。したがって、法人税法における「無償による資産の譲渡」の場合、所有資産について、既に発生しているキャピタル・ゲインを、当該資産の譲渡を契機に、実現した「経済的価値の増加」と捉え、「益金の額」に算入すべき「収益の額」として認識する。つまり、フロー概念としての「財貨の純増加分」を「純資産増加分」として課税所得と捉える「期間的純資産増加説」では収益として認識できず、ストックの価値増加分として課税所得と捉える「時点的純資産増加説」による所得計算方式でしか収益として認識できないのである。

次に、「無償による資産の譲受け」の場合、無償取得資産について、当該資産による「経済的価値の増加」は、「純資産の増加」となり、もって収益として認識されることになる。

そして、「無償による資産の譲受け」の場合も対価がないことから、「期間的純資産増加説」では収益として認識できず、「時点的純資産増加説」でしか収益として認識できない。

「無償による役務の提供」の場合、例えば、無利息融資について、貸主は、ただ元本債権を保有していたにすぎず、当該資産（金銭）に何等かの利益（キャピタル・ゲイン）が、既に発生していることが説明できない。しかしながら、無利息貸付けによって、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のである。その証左として、「無償による役務の提供」の理論的説明として、「純資産増加説」に基づかない多種多様な学説が提唱されている。

すなわち、「無償による役務の提供」がなされた場合、税法が課税を予定している経済的利益は、単に現金または現金等価物を伴う利益ではなく、経済的活動の結果について税法上の評価を加え、それが所得を構成すると認識される場合には、当該経済的利益は課税の対象となると解される。つまり、「無償による役務の提供」の場合の経済的利益に対する税法上の評価とは、「担税力に即した課税」と租税の「公平」ないし「中立性」を要請する「租税公平主義」による税法上の評価から、当該経済的事実により発生する経済的利益を「経済的価値の増加」と捉えるものと解される。

他方、法人税法は、「無償による役務の受入れ」については、何等の規定も設けていない。「無償による役務の受入れ」については、通常、提供側に支払うべき費用を免除されたことによって、当該費用分の経済的利益によって「純資産の増加」とみることができる。しかし、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、収益として計上しなくとも課税上の弊害がないのである。つまり、法人税法第 22 条第 2 項が、「無償による役務の受入れ」を規定していないのは、重要性が低いことに加え、収益として計上しなくとも課税上の弊害がないと考えたためと解される。

次に、「無償取引」に係る収益と、「権利確定主義」との関係を明らかにした。

一般的に、「権利確定主義」において、収益は、財貨または役務の移転に対する現金または現金等価物その他の資産の取得による対価の成立によって立証されなければならないとされる。そして、「権利確定主義」とは、「給付可能性ある所得を確定するための基準」であると同時に、「収益帰属の時期認識の基準」の二面性をもつのである。

「権利確定主義」について、「昭和 38 年税制調査会答申」では、法人税法上、所有権の移転又は役務の提供があったときも、法的な基本的基準としての「権利確定主義」と認めている。また、「権利確定主義」の内容は、「公平な負担と税務行政上の便宜という点から」、元より「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」のであり、ここで求められているのは、法的テストとしての「客観的な、企業的意思によって任意に左右し得ない基準」であるということが出来る。この意味において、「権利確定の要件」というものは、上記 2 つの基準を担保するための要件であるといえる。

「期間的純資産増加説」においては、「財貨の流入」について客観性ないし確実性が得

られた時点で、「権利確定の要件」を満たすと考えられる。これに対して、「時点的純資産増加説」の場合、そこで算定された所得の特徴は、その所得としての大きさに確実性ないし客観性が認められるところに利点があるのである。つまり、「時点的純資産増加説」により認識される収益は、すでに客観性ないし確実性を担保するための法的テストは充足されており、それ自体をもって、「客観的な、企業的意思によつて任意に左右し得ない基準」を担保するものということができる。

したがって、「時点的純資産増加説」により認識される「無償による資産の譲渡」および「無償による資産の譲受け」による収益は、すでに客観性ないし確実性を担保するための法的テストは充足されてされていることから、「権利確定主義」の一面である「収益帰属の時期認識の基準」の要請により、当該収益は、取引を行なった日（または契約の効力発生日）の属する事業年度の収益とされるのである。

また、「無償による役務の提供」による収益は、役務の提供があったときに、当該取引から発生する「経済的利益」を、「租税公平主義」の要請から「経済的価値の増加」と捉えることで、「無償」という形態からも所得を構成する収益を認定する。この場合、法の要請する「租税公平主義」により収益を認定することから、収益認定の時点で「給付可能性ある所得」として認められる。つまり、収益認定の時点で「権利確定の要件」は充足しており、当該収益は、取引を行なった日の属する事業年度の収益とされるのである。

したがって、法人税法第 22 条第 2 項が規定する「無償取引」に係る収益は、その認識または認定との関係から、「権利確定主義」における「権利確定の要件」である法的テストを行なう前に、すでに充足しているということができる。つまり、法人税法における「無償取引」に係る収益の認識は、対価がないことをもって「権利確定主義」の例外と解するのではなく、「権利確定主義」や法人税法第 25 条（未実現利益の益金不算入）といった、法的スクリーン（または法的テスト）を通した所得（外部取引）のみを課税所得として把握するわが国の法人税法の体系の中で認識される。

以上のことから、法人税法における「無償取引」に係る収益は、「収益」ないし「取引」を「擬制」することにより認識されるのではなく、「時点的純資産増加説」と「租税公平主義」および「租税法律主義」の要請から認識または認定される収益である。そして、その発生事由は、「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。それは、「権利確定主義」や「資産の評価益」の理論と相互に関係しており、昭和 40 年法人税法全文改正を機に、「租税法律主義」の要請により明文化されたもので、「租税公平主義」および「租税法律主義」による要請を受けた法人の課税所得概念を基礎に、法的所得として把握されるものである。

本論文では、法人税法における「無償取引」に係る収益の認識に関する研究を行った。この研究は、わが国における法人所得課税制度の根幹をなす法人の課税所得概念をどう理解するかという問題とも関わるものである。法人税の課税物件は法人の「所得」であ

り、その課税標準は法人の「所得の金額」であることを踏まえると、所得を構成する「益金」ないし「収益」とは、法人課税の本質または法人の課税所得をどう理解するかという、法人税の所得概念の本質から導き出されるものである。しかし、先行研究においては、「無償取引」に係る収益と法人の課税所得概念とを直接的に関係づけて論ずるものは少なく、「収益」ないし「取引」を「擬制」する見解にみられるように、「擬制」による課税を支持する文献が散見された。

そこで本論文では、法人税法における課税所得概念を中心に、「権利確定主義」や「資産の評価益」の取り扱いといった所得計算の原則等を研究することで、今もって統一的な見解が明らかにされていない「無償取引」に係る収益の認識について、先行研究とは違った視座から、1つの結論を導き出すことができたのではないかと思われる。

しかしながら、本論文の研究では、特に「無償による役務の提供」について、「無償取引」が明文化された昭和 40（1965）年以前の研究が不足していることを指摘しておきたい。本論文は、歴史的事実をもとに「無償取引」の存在意義を究明する構成であるが、「無償による役務の提供」による収益の認識に関する十分な歴史的文献を示すことができず、その収益の認識については更なる研究が必要である。

上記に指摘したように、今後の課題は残されてはいるが、本論文が今後の法人税法第 22 条第 2 項の研究の一助として資することを願う。

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、博士学位論文を提出するにあたって、多くの方々のご指導とご助力を賜りました。

主査を引き受けていただきました末永英男教授に厚く御礼申し上げます。末永英男教授には、博士後期課程進学以前から、租税法という学問について体系的にご教授頂くと同時に、研究の初歩から博士学位論文作成まで辛抱強くご指導いただきました。時に応じて、厳しくご指導いただいたこと、また、日時を問わず熱心にご指導をいただいたことを通じて、私自身の至らなさを実感することができたことは、今後の努力の糧になるものであります。ここに、重ねて、心から厚く御礼申し上げます。

本論文作成にあたり、学位論文審査委員として多くのご指導とご助言をいただきました、池上恭子教授、堤豊教授、岩武一郎教授に深く感謝しております。また、池上恭子教授、堤豊教授には研究経過報告会においても多くのご指導とご助言をいただいたこと、重ねて感謝申し上げます。

博士後期課程在学中、酒巻政章教授、坂本正教授、中野裕治教授には、会う度にご指導をいただくと同時に、研究に対する姿勢や取り組み方について学ばせていただきました。本研究をまとめるにあたって、大変勉強になりました。ここに、謹んで御礼申し上げます。

博士学位論文作成にあたり、何度も相談に乗ってくださった末永ゼミの諸先輩方をはじめ、同輩、後輩にも大変お世話になりました。諸先輩方からのご助言は、本研究をまとめるにあたって、大変勉強になりました。末永ゼミの同輩、後輩の皆様とは、お互いの論文テーマについて議論を交わすことで、自身の論文テーマについて多方面からの視野から広く見直すことができました。

また、大学院事務室、熊本学園大学印刷センター、付属図書館の皆様にも大変お世話になりました。皆様の日々のご支援がなければ、この論文は完成しませんでした。誠にありがとうございました。

最後に、本研究において、ご助力いただいたすべての皆様、そして、温かく見守るとともに辛抱強く支援してくれた家族に、深い感謝の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、1968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) 岩尾一『法律學体系 コンメンタル篇 所得税法（I）』（日本評論新社、1953年）。
- (13) 岩田巖『利潤計算原理』（同文館、1963年）。
- (14) 梅謙次郎『日本商法講義』（和仏法律学校、1896年）。
- (15) 占部裕典『租税法の解釈と立法政策 I』（信山社、2002年）。
- (16) 大蔵省編纂『明治大正財政史第6巻』（財政經濟学会、1937年）。
- (17) 大蔵省財政史室編『昭和財政史—終戦から講和まで— 第8巻』（東洋經濟新報社、1977年）。
- (18) 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）。
- (19) 岡村忠生『法人税法講義 第3版』（成文堂、2008年）。
- (20) 小山威倫「税務における經濟的利益の課税上の諸問題（1）」『広島經濟大学研究論集』第5巻
第2号（1982年）。
- (21) 勝正憲『所得税及法人税』（千倉書房、1940年）。
- (22) 『税 増補版』（千倉書房、1948年）。
- (23) 神戸正雄『租税研究 第一巻』（弘文堂、1919年）。
- (24) 『租税研究 第九巻』（弘文堂、1929年）。
- (25) 『現代經濟學全集第十八巻 日本租税論』（日本評論社、1928年）。
- (26) 『賤政學 日本租税論』（日本評論社、1928年）。

- (27) 金子宏編『所得課税の研究』（有斐閣、1991年）。
- (28) 金子宏『所得課税の法と政策』（有斐閣、1996年）。
- (29) 『租税法〔補正版〕』（弘文堂、1986年）。
- (30) 『租税法〔第18版〕』（弘文堂、2013年）。
- (31) 上林敬次郎『所得税法講義』（松江税務調査會、1901年）。
- (32) 清永敬次『税法 第7版』（ミネルヴァ書房、2008年）。
- (33) 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）。
- (34) 小宮保『法人税の原理』（中央経済社、1968年）。
- (35) 斎藤栄三郎『改正税法の解説』（伊藤書店、1940年）。
- (36) 酒井克彦『スタートアップ 租税法』（財経詳報社、2010年）。
- (37) 坂野常和『法人税法』（税務経理協会、1960年）。
- (38) 佐藤英明『スタンダード所得税法』（弘文堂、2009年）。
- (39) 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）。
- (40) 佐藤英明『スタンダード所得税法』（弘文堂、2009年）。
- (41) 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）。
- (42) 志場喜徳郎『法人税』（中央経済社、1958年）。
- (43) 末川博『債権各論 第1部』（岩波書店、1939年）。
- (44) 末永英男『税務会計研究の基礎』（九州大学出版会、1994年）。
- (45) 『法人税法会計論 第7版』（中央経済社、2013年）。
- (46) 鈴木保雄、磯部政治、松井静郎 共著『税制改正 會社税務總攬』（賢文館、1940年）。
- (47) 關口健一郎『現行所得税法要義』（巖松堂書店、1911年）。
- (48) 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）。
- (49) 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）。
- (50) 武田昌輔『法人税法の解釈（三訂版）』（財経詳報社、1990年）。
- (51) 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）。
- (52) 『法人税法精説』（森山書店、2000年）。
- (53) 『最新 財務諸表論〈第7版〉』（中央経済社、2001年）。
- (54) 武本宗重郎『改正所得税法釋義』（同文館、1913年）。
- (55) 田中勝次郎『法人税法の研究』（税務研究会、1965年）。
- (56) 田中二郎『租税法（第3版）』（有斐閣、1990年）。
- (57) 田中豊『税法』（三笠書房、1929年）。

- (58) 忠佐市『租税法要綱 第10版』（森山書店、1986年）。
- (59) 辻山栄子『所得概念と会計測定』（森山書店、1991年）。
- (60) 富岡幸雄『新版 税務会計学講義 第2版』（中央経済社、2011年）。
- (61) 中川一郎『税法体系 全訂増補版』（ぎょうせい、1977年）。
- (62) 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）。
- (63) 中村継男『改正法人所得税法詳解』（東京税務二課會、1920年）。
- (64) 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）。
- (65) 二宮丁二『改正所得税計算法』（経済社、1920年）。
- (66) 日本税法学会編『中川一郎先生古稀祝賀税法学論文集』（日本税法学会、1979年）。
- (67) 久野秀男『財務諸表制度論』（同文館、1972年）。
- (68) 『株式会社 財務諸表論』（同文館、1971年）。
- (69) 福田幸弘(監)『シャウプの税制勸告』（霞出版社、1985年）。
- (70) 藤澤弘『会社の経済と納税』（日本租税學會、1921年）。
- (71) 『改正所得税法通義』（経済社、1920年）。
- (72) 広瀬義州『財務会計 第9版』（中央経済社、2009年）。
- (73) ヘルマン・リョースレル著『ロエスレル氏起稿商法草案.上』（司法省、1884年）。
- (74) 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）。
- (75) 増井良啓『結合企業課税の理論』（東京大学出版社、2002年）。
- (76) 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）。
- (77) 『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）。
- (78) 松沢智『租税実体法—法人税解釈の基本原理—増補版』（中央経済社、1983年）。
- (79) 『新版租税実体法—法人税解釈の基本原理—』（中央経済社、1994年）。
- (80) 松本丞治『商法會社』（法政大學、1904年）。
- (81) 『商法原論 第1卷（総則）』（東京法学院大学、1905年）。
- (82) 水田嘉美『ヨコ組・判例六法 2010』（参修社、2009年）。
- (83) 水野忠恒『租税法』（有斐閣、2003年）。
- (84) 水野勝『租税法』（有斐閣、1993年）。
- (85) 宮本憲一・鶴田廣巳（編）『所得税の理論と思想』（税務経理協会、2001年）。
- (86) 村井正『租税法—理論と政策—』（青林書院、1987年）。

- (87) 明治財政史編纂会『明治財政史 第6巻』（丸善、1904年）。
- (88) 田哲彌他編『現代会計学の基本課題』（中央経済社、1972年）。
- (89) 雪岡重喜『調査資料 所得税・法人税制度史草稿』（国税庁、1955年）。
- (90) 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）。
- (91) 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）。
- (92) 矢部俊雄『会社の改正所得税営業収益税資本利子税とその実際〔八版〕』（文精社、1929年）。
- (93) 山下勝治「所得会計の意義と課題」『所得会計論』（中央経済社、1964年）。
- (94) 山田二郎（編）、宮崎裕子『実務租税法講義』（民事法研究会、2005年）。
- (95) 山本守之『租税法の基礎理論（新版）』（税務経理協会、2008年）。
- (96) 若槻禮次郎『現行租税法論』（和仏法律学校、1903年講義録）。
- (97) 渡辺喜久造『税の理論と実際 実際編（Ⅱ）』（日本経済新聞社、1957年）。
- (98) 渡邊善藏『所得税法講義』（東京財務協會、1921年）。
- (99) 渡辺淑夫『法人税法』（中央経済社、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」『東京経済雑誌』第40巻第1001号（1899年）。
- (2) 「財産時價豫定損益の處分に關し大原信久氏に資す」『東京経済雑誌』第40巻第994号（1899年）。
- (3) 赤塚尚之「わが国における法定準備金制度の変遷と『払込資本と留保利益の區別』の意義」『早稲田商学』（2005年）。
- (4) 明里長太郎「改正法人税法の解説」『税経通信』12月号（1947年）。
- (5) 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）。
- (6) 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）。
- (7) 「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）。
- (8) 「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）。
- (9) 「『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）。
- (10) 「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）。
- (11) 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）。

- (12) 市丸吉左エ門「法人の益金と損金（二）」『税経通信』5月号（1948年）。
- (13) 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）。
- (14) 岩田巖「意見書の基本的要望」『産業経理』第12巻第7号（1952年）。
- (15) 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）。
- (16) 「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）。
- (17) 碓井光明「時価との差額に係る収益認定の構造と法理」『税理』第20巻第15号（1977年）。
- (18) 「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）。
- (19) 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）。
- (20) 「法人税法22条2項の適用範囲について～オープンシャホールディング事件における
第三者割当増資を通して～」税法学551号（2004）。
- (21) 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）。
- (22) 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）。
- (23) 大淵博義「海外子会社の有利発行による第三者割当増資による親会社の割分的持分の減少に伴う
譲渡収益課税の可否」『TKC 税研情報』第13巻6号（2004年）。
- (24) 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）。
- (25) 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）。
- (26) 「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）。
- (27) 「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）。
- (28) 「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）。
- (29) 「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）。
- (30) 「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）。
- (31) 加藤吉松「愛安生に答ふ」『東京経済雑誌』第40巻第996号（1899年）。
- (32) 「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）。
- (33) 金子 宏「所得概念について」『税経通信』第25巻第6号（1970年）。
- (34) 「所得の年度帰属総論」『日税研論集』第22号（1992年）。
- (35) 「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）。
- (36) 「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）。
- (37) 「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）。
- (38) 「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）。
- (39) 「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）。
- (40) 「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）。
- (41) 「無償取引と法人税—法人税法二二条二項を中心として—」 『法協百年論集』 第 2 巻（1983 年）。
- (42) 「所得税とキャピタル・ゲイン」 『租税法研究 第 3 号』（租税法学会、2000 年）。
- (43) 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）。
- (44) 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）。
- (45) 清永敬次「シャンツの純資産増加説（一）」 『税法学』 第 85 号（1958 年）。
- (46) 「シャンツの純資産増加説（二完）」 『税法学』 第 86 号（1958 年）。
- (47) 「法人税法 22 条 4 項の規定について」 『税法学』 第 202 号（1967 年）。
- (48) 「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）。
- (49) 黒沢清「会計原則と税法との調整に関する基本的見解」 『産業経理』 第 12 巻第 7 号（1952 年）。
- (50) 「税法と会計原則問題序説」 『會計』 第 62 巻第 3 号（1952 年）。
- (51) 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）。
- (52) 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）。
- (53) 「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）。
- (54) 塩崎潤「租税に関する通達の役割と機能」 『税経通信』 第 20 巻第 5 号（1965 年）。
- (55) 「『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)。
- (56) 「税制簡素化の意味」『企業会計』第19巻第12号(1967年)。
- (57) 「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)。
- (58) 「『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)。
- (59) 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)。
- (60) 「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)。
- (61) 「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)。
- (62) 「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)。
- (63) 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)。
- (64) 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)。
- (65) 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)。
- (66) 「法人税法22条2項の『取引』の範囲について—オウブンシャ・ホールディング事件における第三者割当増資を題材にして—」『海外事情研究』第33巻第2号(2006年)。
- (67) 高木克己「税務通達の性格」『駒大経営研究』第47巻第1・2号(2015年)。
- (68) 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)。
- (69) 「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)。
- (70) 「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)。
- (71) 「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)。
- (72) 「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)。
- (73) 高橋誠「明治後期の所得税制—日本所得税制史論 その一—」『経済志林』第26巻第1號(1958年)。
- (74) 「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巻第1號(1959年)。

- (75) 「明治後期の所得税制—日本所得税制史論 その三—」『経済志林』第 28 巻第 1 号 (1960 年)。
- (76) 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)。
- (77) 「課税要件事実の認定の構造」『シュトイエル』第 200 号 (1978 年)。
- (78) 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)。
- (79) 「全文改正法人税法の解説 (上)」『産業経理』第 25 巻第 6 号 (1965 年)。
- (80) 「『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)。
- (81) 「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)。
- (82) 「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)。
- (83) 武田隆二「課税原理の認識基点」『TKC』第 373 号 (2004 年)。
- (84) 「『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)。
- (85) 「キャピタル・ゲインと純資産増価説」『TKC』第 375 号 (2004 年)。
- (86) 「税法における所得計算原理—アメリカ税法における所得計算原理の変遷—」『所得会計論』(中央経済社、1964 年)。
- (87) 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)。
- (88) 中川一郎「新法人税法の研究 (3)」『シュトイエル』第 39 号 (1965 年)。
- (89) 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)。
- (90) 「所得課税における時価主義」『税研』第 15 巻第 4 号 (2000 年)。
- (91) 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)。
- (92) 「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)。
- (93) 「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)。
- (94) 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)。
- (95) 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)。
- (96) 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）。

- (97) 久野秀男「商法株式会社計算諸規定をめぐる会計論と商法論」『学習院大學經濟論集』第4巻第1号（1967年）。
- (98) 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）。
- (99) 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）。
- (100) 瀧圭吾「オープンシャホールディング事件に関する理論的問題」『租税法研究』第32号（2004年）。
- (101) 堀口和哉「明治三二年の所得税法改正の立法的沿革」（税務大学校論叢、1997年）。
- (102) 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）。
- (103) 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）。
- (104) 「資産の低額譲渡と法人税法22条2項にいう収益の額」『租税判例研究』、ジュリスト1101号（1996年）。
- (105) 山崎佳夫「純資産増加説と権利確定主義」『富大經濟論集』第7巻第3号（1962年）。
- (106) 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）。
- (107) 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）。
- (108) 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）。
- (109) 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）。
- (110) 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）。
- (111) 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 3 月 8 日 税法整備小委員会 19-1。
- (15) 昭和 38 年 4 月 19 日 税法整備小委員会 23-1。
- (16) 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)。
- (17) 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)。
- (18) 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)。
- (19) 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)。
- (20) 税制調査会「税制調査会答申関係資料集(第 2 分冊)」(1962 年)。
- (21) 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)。
- (22) 税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」(1966 年)。
- (23) 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)。
- (24) 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)。
- (25) 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)。
- (26) 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)。
- (27) 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)。
- (28) 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)。
- (29) 税制調査会「税制調査会第 9 回税制簡素化特別部会 速記録」(1967 年)。
- (30) 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)。
- (31) 国税庁編『改正税法のすべて』(大藏財務協会、1965 年)。
- (32) 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)。

- (33) 昭和 27 年企業会計審議会「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」。
- (34) 昭和 41 年企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書」。
- (35) 昭和 41 年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」。
- (36) 昭和 41 年 5 月 20 日 税制簡素化特別部会 1-2。
- (37) 昭和 41 年 6 月 10 日 税制簡素化特別部会 3-1。
- (38) 昭和 41 年 7 月 22 日 税制簡素化専門小委員会 1-3。
- (39) 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)。
- (40) 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)。
- (41) 「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)。
- (42) 「商法と税法との関連等に関する研究」 (1971年)。
- (43) 日本税理士会連合会 税制審議会「所得税制における所得区分と課税方式のあり方について—平成 16 年度諮問に対する答申—」 (2004年)。
- (44) 「企業会計と法人税制のあり方について—平成 19 年度諮問に対する答申—」 (2008年)。
- (45) 日本租税研究協会「税制簡素化に関する意見」 (1966年)。
- (46) 企業会計基準委員会「企業会計基準第 10 号 金融商品に関する会計基準」 (2008年)。
- (47) 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)。
- (48) 国税庁編『改正税法のすべて』(大蔵財務協会、1967年)。
- (49) 第 52 回国会・参議院大蔵委員会 (昭和 41 年 10 月 18 日第 1 号)。
- (50) 第 55 回国会・衆議院大蔵委員会 (昭和 42 年 5 月 19 日第 15 号)。
- (51) 第 55 回国会・参議院大蔵委員会 (昭和 42 年 5 月 26 日第 12 号)。
- (52) 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」。
- (53) 税制調査会「法人課税小委員会報告」(1996年)。
- (54) 武田昌輔編著「DHC コメンタール法人税法 第 2 巻」(第一法規)。
- (55) 「DHC コメンタール法人税法 第 4 巻」(第一法規)。
- (56) 「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)。
- (57) 「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)。
- (58) 「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)。
- (59) 「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)。

- (60) 「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)。
- (61) 「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)。
- (62) 「研究会 改正法人税法と実務家の疑点」『税務弘報』第13巻第6号(1965年)。
- (63) 「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)。
- (64) 「第十三回帝國議會 貴族院所得税法中改正法律案特別委員會速記録第一號」(貴族院事務局、1899年)。
- (65) 「第五百三十四號議案 所得税法」『元老院會議筆記』後期第二十六卷(元老院會議筆記刊行会、1982年)。
- (66) 『大審院判決録』(東京法學院、1902年)。
- (67) 『財政 臨時號』(大蔵財務協会、1940年)第5巻第5号。
- (68) 主税局「法人所得の解説」『財政』(大蔵財務協会、1940年)第5巻第10号。

【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號)『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號)『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(最高裁昭和 41 年(行ツ)第 8 号 TAINZ コード Z053-2352)。
- (19) 東京地裁昭和 46 年 7 月 15 日判決(東京地裁昭和 35 年(行)第 48 号 TAINZ コード Z077-3422)。
- (20) 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。
- (21) 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。
- (22) 名古屋地裁昭和 52 年 11 月 14 日判決(名古屋地裁昭和 48 年(行ウ)第 11 号 TAINS コード Z096-4085)。
- (23) 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。
- (24) 千葉地裁昭和 59 年 7 月 25 日判決(千葉地裁昭和 56 年(行ウ)第 8 号 TAINS コード Z145-5548)。
- (25) 東京高裁平成 3 年 2 月 5 日判決(東京高裁平成 2 年(行コ)第 30 号 TAINS コード Z175-6452)。
- (26) 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。
- (27) 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)。

- (28) 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。
- (29) 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。
- (30) 東京地裁平成 13 年 11 月 9 日判決（平成 12 年（行ウ）第 69 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 28070197。
- (31) 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。
- (32) 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。
- (33) 東京地裁平成 15 年 7 月 17 日判決（東京地裁平成 10 年（行ウ）第 195 号 TAINS コード Z253-10365）。
- (34) 東京高裁平成 16 年 1 月 28 日判決（平成 14 年（行コ）第 1 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 28091983。
- (35) 最高裁平成 17 年 10 月 11 日第三小法定判決（平成 16 年（行ツ）第 116 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 25420288。
- (36) 最高裁平成 18 年 1 月 24 日第三小法定判決（平成 16 年（行ヒ）第 128 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 28110319。
- (37) 東京高裁平成 19 年 1 月 30 日判決（平成 18 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 28132025。