

法人税における無償取引規定

— 収益認識の理論的根拠の明確化 —

柳井 浩

はじめに

法人税法第 21 条（各事業年度の所得に対する法人税の課税標準）及び第 22 条（各事業年度の所得の金額の計算）は、昭和 40 年度法人税法全文改正（以下「全文改正」という。）に際して規定されたものであり、法人税法で最も基本的な規定である。すなわち法人税法第 21 条では、「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。」旨が規定されている。そして、法人税法第 22 条では、第 1 項で「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。」と規定され、第 2 項で「益金の額に算入すべき金額」、第 3 項で「損金の額に算入すべき金額」が規定されている。

法人税法第 22 条第 2 項の「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。」と規定されており、「無償による資産の譲渡又は役務

の提供」（以下「無償取引¹⁾」という。）が収益の額に含まれることを明確にしている。

収益認識の根拠について増井良啓は、「学説上は、正常な対価で取引をおこな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という考え方が有力（適正所得算出説）（増井, 2016b, p.99）」と述べている。しかし、適正所得算出説による説明は、平成 5 年 9 月 17 日宮崎地方裁判所判決²⁾「南西通商事件」第一審で初めて行われたものと思われ、それ以前においては、有償取引同視説（二段階説）、同一価値移転説、キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）という異なる根拠によって説明がなされていた。なぜ、これらの学説ではなく適正所得算出説が有力と言われるようになったのであろうか。

無償取引を巡る裁判例の中で最も重要とされるものが、昭和 53 年 3 月 30 日大阪高等裁判所判決³⁾、いわゆる清水惣事件控訴審判決である。金子宏は「本件は、現行法 22 条 2 項の立法趣旨や適用範囲を考えるのにきわめて適切な事件である（金子, 1983, p.139).」と言及している。また、淵圭吾は「昭和 40 年改正後の法人税法 22 条 2 項については清水惣事件を契機としてかなりの論文・評釈が著され

た(淵, 2010, p.221)。」と述べ、適正所得算出説を提唱した金子宏の論文もその一つとして挙げている。

本論文は適正所得算出説の提唱の契機となった清水惣事件控訴審判決を中心に据え、それ以前とそれ以後における裁判例と各学説を考察し、無償取引に係る収益認識の理論的根拠を明確にする。

なお、本論文では付論として平成 30 年度税制改正を取り上げる。同改正のうち法人税法第 22 条第 2 項の無償取引に関する規定(以下「無償取引規定」という。)がどのように整備されたのかを確認する。

第 1 章 無償取引規定の概要

第 1 節 無償取引規定の確認

第 1 項 益金の範囲

法人税法第 22 条第 2 項では「益金の額に算入すべき金額」について「別段の定めがあるものを除き、次の①～⑦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。」と例示を用いて示している。

- ① 資産の販売
- ② 有償による資産の譲渡
- ③ 無償による資産の譲渡
- ④ 有償による役務の提供
- ⑤ 無償による役務の提供
- ⑥ 無償による資産の譲受け
- ⑦ その他(⑦は例示ではないという考え方もある。)

しかし、昭和 40 年度の法人税法全文改正時に主税局税制第一課課長補佐であった伊豫田敏雄は同条同項について「ここに書かれていることは要するに、益金の額に算入すべき金額は資本等取引以外の取引に係る当該事業年度の収益の額とするということであって、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というものではありません(伊豫田, 1965, p.102)。」と述べている。従って、①から⑥に該当しない場合であっても、資本等取引以外の取引であれば、⑦の「その他」の取引として益金の額に算入されることとなる。

例えば、上記例示の中に「無償による資産の譲受け」(⑥)はあるが、「無償による役務の享受」はないのであるが、藤巻一男は「無償による役務の提供を受けた場合も、文理上、同項の『その他の取引で資本等取引以外のもの』に含まれると解すべきであろう(藤巻, 2008, p.23)。」と述べている。

しかし、藤井保憲は資産の譲受けと比較して「役務が無償提供された時に受贈益が生じることは資産の場合と同様であるが、仮にこれを受贈益に計上するとすれば一方で本来支払うべき役務提供の対価(受贈益と同額)を損金に計上する必要性が生じる。資産は当該年度では損金とならず後年度において損金となるため、受贈益と資産を両建てする必要があるのに対し、役務の場合はその期の損金となることから、両落ちの処理が許されると考えられている(藤井, 2005, p.21)。」と述べている。

つまり、「無償による役務の享受」については、収益を計上しても同額の損金が計上され

るため課税所得は変わらないこととなる。また、債務超過状態で評価額が 0（ゼロ）の法人の株式を贈与された場合、「無償による資産の譲受け」（⑥）には該当するが、評価額が 0 であるため収益は認識されず、やはり課税所得は変わらない。これらの場合、課税庁側による更正処分の必要はないし、裁判になることも有り得ないということになる。

上記の例を整理すると、①から⑥に該当しないからと言って法人税法第 22 条第 2 項の規定に該当しないとは言えず、①から⑦に該当するからと言って同規定を適用しなければならないということも言えない。「該当する」かどうかと「適用する」かどうかは「別の話」ということになる。つまり、別段の定めのない資本等取引以外の取引は、全て同条同項の規定に該当するのであるが、「収益を認識する必要があるかどうか」という基準によって同条同項の規定を適用するかどうかの判断がなされる。従って、規定としては「無限定」となるが、適用範囲は「限定」されることとなる。

第 2 項 法人税法の全文改正

法人税法第 22 条は、昭和 40 年度の法人税法全文改正によって創設されたものである。改正の趣旨について当時の立案担当者であり、大蔵省の税制第一課に所属していた吉牟田勲は「この規定は、各事業年度の所得に対する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』についての原則規定である。今回の規定は、式で表せば、次のようになる。

$$\text{各事業年度の所得の金額} = \text{当該事業年度の益金の額} - \text{当該事業年度の損金の額}$$

従来、この点については、旧法第 9 条において『内国法人の各事業年度の所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による。』旨規定されていたが、それでは、抽象的に過ぎ明確を欠いていたと考えられるので今回、22 条全体で収益、原価、費用、損失等といったものと関連づけて規定することとしたものである。この第 22 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、これにより従来行われていた所得計算の原則を変更するつもりはなく、また、これにより、納税者が不利になるようなおそれはないと考える（下線は引用者）（吉牟田, 1965, p.139）。と説明している。

上記下線部分は、一般的に「確認的規定」と呼ばれている。つまり、法人税法第 22 条は、改正以前からの税務の取扱いを踏襲した規定であることを述べている。しかし、無償取引規定については、収益の額とすることを改めて明示した「創設的規定」であるとする考え方⁴⁾も存在している。

第 2 節 清水惣事件控訴審前における収益認識の論拠

第 1 項 収益認識論拠の概要

清永敬次は、無償取引規定について「無償の資産譲渡又は役務提供によつて譲渡人又は提供者になぜ収益が生ずるとみることができるか」という点について疑問が提示されるのは、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、喪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という、いわば常識的な考え方が背景になつ

ていることは明らかである。(清永, 1978, p.4)。」と述べている。

無償取引に係る収益認識の根拠は、法人税法第 22 条第 2 項で根幹的に規定されているのであるが、この根拠は具体性に欠けている。また、同条同項における無償取引規定は、対象となる範囲、課税時期、適正な価額等についても明確にしていない。そのため、納税者側と課税庁側で解釈の違いが発生し裁判が行われることがある。無償取引に関する裁判が行われた場合、判示の中で収益認識の根拠についての具体的な説明が行われる場合がある。

従って、無償取引に係る収益認識の根拠は、無償取引に関する裁判で説明された論拠や裁判の判示から整理された学説が中心となる。しかし、学説の中には立法当局者から示された論拠も存在している。先ず、その論拠を整理する。

第 2 項 有償取引同視説

1 内容

有償取引同視説は、無償による資産の譲渡又は役務の提供があった場合には、まず通常の対価相当額で取引を行ったものとし、次いで收受した対価相当額を相手方に贈与したとみる考え方である(藤巻, 2008, p.18)。

上記の考え方について清永敬次は「有償取引同視説」と呼び、金子宏は「二段階説」と呼んだ。この二つの説には相違はないと考えられている。

2 裁判例

清水惣事件控訴審判決は、親会社の子会社に対する無利息融資について、法人税法第 22 条第 2 項、同法第 37 条の適用があるか否かが問題となった事案である。

3 説明

有償取引同視説は、昭和 40 年度の法人税法全文改正正当時に立案担当者であり、大蔵省の税制第一課に所属していた吉牟田勲が、改正税法詳解の中の「無償による資産の譲渡と資産の譲受け」という見出しの部分で「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れも変るところがなく、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、これを益金とし課税することが妥当であると考えられるのである(下線は引用者)(吉牟田, 1965, p.140)。」と説明している。

上記のように有償取引同視説は、全文改正時に立案担当者によって説明されたものであるため、筆者が調べた限り、同改正後の無償取引に関する裁判では用いられているが、同改正前の無償取引に関する裁判では用いられていない⁵⁾。従って、この論拠は同改正によって設けられた無償取引規定を説明するために述べられたものであると考えてもよいのではないだろうか。

第 3 項 キャピタル・ゲイン課税説

1 内容

キャピタル・ゲイン課税説は、帳簿価額と時価との差額である未計上の値上がり益（キャピタル・ゲイン）を、その利益が流出する際に益金として顕現させるという考え方である（藤巻, 2008, p.18）。

2 裁判例

相互タクシー事件最高裁判所判決⁶⁾は、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、新株引受権を行使させたことは、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ものとした事案である。

3 説明

清永敬次は、キャピタル・ゲイン課税説の趣旨について「特に資産の無償譲渡の場合について述べられているものであるが、法人税法 22 条 2 項の規定を所得税法 40 条及び 59 条に対応する規定とみ、時価で資産を譲渡した者との間の負担の公平を図り、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ものと理解する考え方がある（清永, 1978, p.4）」と説明している。

そして、その妥当性と問題点について「キャピタル・ゲイン課税説は、資産についてすでに発生している利益（値上り利益）が存し、それを譲渡に際し表面化するにすぎないととらえるものであるから、上のような常識的な疑問⁷⁾に対する答えを用意するものである。その資産についてはすでにキャピタル・ゲインが発生しているのであるから、決して利益のないのに収益の計上を求めるものではない。しかし、このような考え方は、役務の無償提

供の場合にあてはまらないことは確かである。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（下線は引用者）（清永, 1978, pp.4-5）」と述べている。

清永の説明によれば、値上がり益（キャピタル・ゲイン）が発生している資産については、既に実体的利益が存在しており、実体的利益が存在しているのであれば、その利益に対する課税を繰り延べることなく、流出の段階で認識し課税するという考え方であると述べている。そして、キャピタル・ゲイン課税説は「役務の無償提供」には対応しないという問題点も指摘している。実際の裁判においても筆者が調べた限り、キャピタル・ゲイン課税説は「無償又は低額による資産の譲渡」に係る裁判以外では用いられていない。

第 4 項 同一価値移転説

1 内容

同一価値移転説は、無償取引の場合に通常対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をもって収益発生根拠とみる考え方である（藤巻, 2008, p.17）。

2 裁判例

京都証券取引所事件の第一審判決⁸⁾は、株主に対する無利息融資が行われた事案について、利息相当額を益金に加算した増額更正処分を是認した。

3 説明

清永敬次は「同一価値移転説」と呼び「無利息融資の場合、利息相当分の利益が貸主か

ら借主に移転することになるといつているのである。すなわち、無利息融資は利息相当分が貸主から借主に移転することにほかならない以上、これに見合う利息収益がすでに貸主の側に存在していなければならない（清永, 1978, pp.3-4）。」と説明している。

同一価値移転説は、筆者が調べた限り、実際の裁判においては「役務の提供（無利息貸付・不動産の無償賃貸）」に係る裁判以外では用いられていない。これは資産の譲渡の場合、キャピタル・ゲイン課税説による説明の方がより合理的であったため、敢えて用いなかったのではないだろうか。

また、前項で記したように、キャピタル・ゲイン課税説は「無償による役務の提供」には対応しないとされているため、同一価値移転説が考えられたということもあるのかもしれない。

なお、上記裁判例の京都証券取引所事件は、その後の控訴審判決において原判決が取り消され、課税庁側の主張が否認されており、「無利息貸付」に関する議論は、後述する清水惣事件へと引き継がれていくこととなる。

第 5 項 三つの論拠の関係性

第 2 項から第 4 項で示した三つの論拠の関係性について岡村忠生は「ある意味では、これら三つは法人税法 22 条 2 項の適用によって無償取引から収益が生ずるという結論を、幾つかの角度から説明しているにすぎず、お互いに対立する関係にはないともいえよう。三つの考え方は、一つの結論を、何に着目して説明するか、つまり、譲渡人、又は譲受人、あるいは、移転された資産自体について発生したキャピタル・ゲインの、いずれに着

目して説明するかという、説明の仕方の違いにすぎないともいえるかもしれない（岡村, 1987b, p.4）。」と述べている。

また、清永敬次は、判決における議論について「ある場合にはそのうちの 하나가、ある場合にはそのうちの二つ以上が用いられて、法 22 条 2 項の規定の説明がなされていると思われる（清永, 1978, p.4）。」と述べている。つまり、三つの論拠は併用が可能であり「使用する状況に応じて使い分けるべきもの」と考えることが出来る。上記の結果から具体的に示すと、「資産の譲渡」についてはキャピタル・ゲイン課税説によって、「役務の提供」については同一価値移転説によって説明がなされていた。そして、全文改正以降の裁判においては、無償取引規定を説明するため、有償取引同視説が上記の二説と併用して用いられていた。

第 2 章 清水惣事件控訴審までの裁判の分析

全文改正前の法人税法(以下、「旧法人税法」という。)の下では無償取引規定が存在していなかったため、無償取引に関する裁判は様々な規定に基づき行われていた。本章では、旧法人税法下における無償取引に関する裁判についての分析を行う。

第 1 節 旧法人税法下における無償取引裁判の分類

本章で分析を行う旧法人税法下における裁判の一覧は、表 2-1 の通りである。また、本章で用いる旧法人税法及び旧法人税基本通

達 (旧昭和 25 年直法 1-100) は、表 2-2 の通りである。

表 2-1. 旧法人税法下における無償取引に関する裁判⁹⁾

番号	裁判番号	裁判年月日		事件番号	納税義務者	内 容	根拠条文	収益認識に関する根拠
		裁判所名		審級関係	Westlaw Japan【文献番号】		主な争点	
				事 件 名				
①	①	昭和 31 年 4 月 16 日	大阪地方裁判所	昭 28(行)15 号 (第 一 審)	相互タクシー(株) 1956WLJPCA04160001	役員への新株引受権の無償譲渡	旧 9 条 1 項	収益認識の根拠は示されていない
				申告所得更正決定取消請求事件			取引の内容	
	②	昭和 36 年 11 月 29 日	大阪高等裁判所	昭 31(ネ)501 号 (控 訴 審)	同上 1961WLJPCA11290019	同上	同上	課税庁側の主張は認められず
				申告所得更正決定取消請求控訴事件			同上	
③	③	昭和 41 年 6 月 24 日	最高裁第二小法廷	昭 31(オ)255 号 (上 告 審)	同上 1966WLJPCA06240004	同上	同上	キャピタル・ゲイン課税説
				申告所得更正決定取消請求事件			同上	
④	④	昭和 43 年 12 月 16 日	大阪高等裁判所	昭 41(行コ)91 号 (差戻控訴審)	同上 1968WLJPCA12160007	同上	同上	収益認識の根拠は示されていない
				申告所得更正決定取消請求控訴事件			同上	
②	⑤	昭和 31 年 7 月 30 日	大阪地方裁判所	昭 28(行)83 号 (第 一 審)	京都有価証券金融(株) 1956WLJPCA07300004	株主に対する無利息貸付	旧 9 条 1 項	同一価値移転説
				不当課税取消請求事件			収益の認識	
⑥	⑥	昭和 39 年 9 月 24 日	大阪高等裁判所	昭 31(ネ)1037 号 (控 訴 審)	同上 1964WLJPCA09240006	同上	同上	課税庁側の主張は認められず
				不当課税取消請求控訴事件			同上	
③	⑦	昭和 35 年 12 月 21 日	東京地方裁判所	昭 32(行)61 号 (第 一 審)	株式会社屋百貨店 1960WLJPCA12210009	代表者への無利息貸付	旧 31 条の 3	収益認識の根拠は示されていない
				法人税審査決定取消請求事件			同族会社行為計算否認	
④	⑧	昭和 37 年 2 月 9 日	福島地方裁判所	昭 33(行)10 号 (第 一 審)	有 菊 屋 1962WLJPCA02090002	代表者への無利息貸付	旧 31 条の 3	収益認識の根拠は示されていない
				更正決定取消等請求事件			同族会社行為計算否認	
⑤	⑨	昭和 38 年 3 月 30 日	大阪地方裁判所	昭 33(行)50 号 (第 一 審)	蔦屋製糖(株) 1963WLJPCA03300007	関連会社への資産の低額譲渡	旧 9 条 3 項	収益認識の根拠は示されていない
				法人税審査決定等取消請求事件			適正な価額	
⑥	⑩	昭和 38 年 1 月 16 日	神戸地方裁判所	昭 36(行)8 号 (第 一 審)	株式会社まからずや洋品店 1963WLJPCA01160004	法人代表者への借地権の無償譲渡	旧 9 条 3 項	収益認識の根拠は示されていない
				再更正処分取消請求事件			適正な価額	
⑦	⑪	昭和 43 年 6 月 27 日	大阪高等裁判所	昭 38(ネ)353 号 (控 訴 審)	同上 1968WLJPCA06271005	同上	同上	同上
				再更正処分取消請求控訴事件			同上	
⑦	⑫	昭和 38 年 9 月 14 日	名古屋地方裁判所	昭 37(行)16 号 (第 一 審)	大月土地建物(株) 1963WLJPCA09140007	代表取締役に対する無利息貸付	条文不記載	収益認識の根拠は示されていない
				法人税等の更正決定取消等請求事件			役員賞与等	
⑧	⑬	昭和 39 年 12 月 25 日	熊本地方裁判所	昭 36(行)7 号 (第 一 審)	医療法人仁心会 1964WLJPCA12250013	理事長に対する無利息貸付	条文不記載	収益認識の根拠は示されていない
				法人税更正決定取消請求事件			役員賞与等	
⑨	⑭	昭和 43 年 12 月 24 日	広島地方裁判所	昭 41(行ウ)10 号 (第 一 審)	株式会社日本プレス製作所 1968WLJPCA12246004	代表者への不動産の低額譲渡	旧 30 条 1 項	収益認識の根拠は示されていない
				法人税額等更正等賦課決定取消請求事件			同族会社行為計算否認	
⑩	⑮	昭和 46 年 2 月 19 日	金沢地方裁判所	昭 42(行ウ)4 号 (第 一 審)	株式会社片山津レイクホテル 1971WLJPCA02190010	同族会社への土地建物の無償貸付	条文不記載	収益認識の根拠は示されていない
				課税処分取消請求事件			同族会社行為計算否認	
⑪	⑯	昭和 46 年 5 月 13 日	広島地方裁判所	昭 39(行ウ)21 号 (第 一 審)	株式会社広島タクシー 1971WLJPCA05130003	タクシー営業権の無償譲渡	旧 9 条 3 項	収益認識の根拠は示されていない
				法人税審査判決等取消事件			取引の内容	
⑫	⑰	昭和 53 年 5 月 25 日	広島地方裁判所	昭 42(行ウ)30 号 (第 一 審)	株式会社寿 屋 1978WLJPCA05250013	役員への借地権の低額譲渡	旧 9 条 1 項	キャピタル・ゲイン課税説
				法人税等課税処分取消請求事件			収益の認識	

Westlaw Japan のデータを基に筆者が作成

法人税における無償取引規定

表 2 - 2. 旧法人税法及び旧法人税基本通達一覧

条文(通達)番号	条 文 又 は 通 達 の 内 容
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。
第 9 条第 3 項	法人が各事業年度においてなした寄附金のうち、命令で定めるところにより計算した金額を超える部分の金額は、第 1 項の所得の計算上これを損金に算入しない。
第31条の 3 第 1 項 (昭和37年 4 月以降は第30 条第 1 項)	政府は、(中略 ※) 更正又は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であるときは、その行為又は計算にかかわらず、政府の認めるところにより、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。
通達51	総益金とは、法令により別段の定めのあるものの外、資本の払込以外において純資産増加の原因となるべき一切の事実をいう。
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。
通達77	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扱うものとする。

※ 中略は、旧法人税法又は旧国税通則法の更正又は決定に関する条文番号。

旧法人税法及び旧法人税基本通達を基に筆者が作成

第 1 項 旧法人税法第 9 条第 1 項を争点の根拠とする裁判

旧法人税法第 9 条第 1 項及び通達 51 に基づき、益金の認識のみを争点とした裁判で表 2 - 1 のうち④「京都証券取引所事件」、⑧「相互タクシー事件」及び⑫の事案が該当する。

これらの裁判の判示においては次項の「9 条 3 項」という文言は使われておらず、相対する損金については考慮されていない。また、課税所得の計算も更正前所得に認識された益金の額を加算するのみであった。⑧及び⑫の事案においては、相対する損金が全額損金不算入となる役員賞与又は過大な役員報酬であり、④の事案は株主への無利息貸付であったため、利益処分(株主配当金)が相対するものとされたため、相対する損金が考慮されなくても問題にはならなかった。

第 2 項 旧法人税法第 9 条第 3 項を争点の根拠とする裁判

旧法人税法第 9 条第 3 項及び通達 77 に基づき、寄附金の認定のみを争点とした裁判で表 2 - 1 のうち③「蔦屋製糖事件」、⑦「まからずや事件」及び⑪の事案が該当する。

これらの裁判の判示においては前項の「9 条 1 項」という文言は使われておらず、益金の認識については考慮されていない。また、課税所得の計算も、更正前所得に寄附金の損金算入限度超過額を加算するのみであった。

旧法人税法第 9 条第 3 項を争点の根拠とする裁判は、上記のように益金の認識が行われておらず、判示で益金認識の根拠は示されていないため、本論文においては考察の対象から除くこととなる。

第 3 項 同族会社の行為計算否認規定を争点の根拠とする裁判

旧法人税法第 31 条の 3 第 1 項（昭和 37 年 4 月以降は第 30 条第 1 項）を争点の根拠とする裁判で表 2-1 のうち①、②、⑨の事案が該当する。

これらの裁判の場合、納税義務者たる法人が法人税法上の同族会社であることが前提条件となる。また、取引の内容が法人代表者への無利息貸付又は法人代表者への不動産の低額譲渡であったため、行為又は計算否認の対象は、役員賞与又は過大な役員報酬となっている。

第 4 項 根拠条文が示されていない裁判

判示において根拠条文が示されていない裁判で表 2-1 のうち⑤、⑥、⑩の事案が該当する。これらの裁判のうち、⑤、⑥の事案は、前項の同族会社の行為計算否認規定を争点の根拠とする裁判と同様に取引の内容が法人代表者への無利息貸付であり、否認事項は役員賞与又は過大な役員報酬となっている。⑩の事案は、同族会社による賃貸料相当額の無償の供与（寄附金とは述べていない。）であり、根拠条文は示されていないが、実質的には同族会社の行為計算否認規定によるものであると思われる。

第 2 節 旧法人税法下の無償取引裁判における収益の分析

第 1 項 旧法人税法第 9 条第 1 項を争点の根拠とする裁判

前節において第 1 項に分類した事案のうち、⑧、⑫の事案は「無償又は低額による資産の譲渡」に係るものであり、④の事案は「無償

による役務の提供¹⁰⁾」に係るものである。収益認識の根拠は、無償又は低額による資産の譲渡（⑧の最高裁判決、⑫の事案）においてはキャピタル・ゲイン課税説、無償による役務の提供（④の第一審判決）においては同一価値移転説によって説明がなされている。

なお、⑧の第一審判決及び差戻控訴審判決においては、後述する「純資産増加説」を前提として益金の認識を行っているが、明確な根拠は述べられていない。また、④の控訴審判決及び⑧の控訴審判決においては、原判決が取り消されており、課税庁側の主張は認められていない。

1 キャピタル・ゲイン課税説の背景

前述したように、キャピタル・ゲイン課税説は、帳簿価額と時価との差額である未計上の値上がり益（キャピタル・ゲイン）を、その利益が流出する際に益金として顕現させるという考え方である。

第 1 章第 2 節第 3 項で記した相互タクシー事件最高裁判所判決の判示では「隠れていた資産価値の計上は、当該事業年度において資産を増加し、その増加資産額に相当する益金を顕現する」と述べているが、この説明の根拠は純資産増加説に基づくものであると考えられる。

純資産増加説とは、「所得は『一定期間における純資産増加分』とされ、法人が元手をもって営利目的で事業活動を一定期間行った結果、入手した儲けのことであり、元手とは区別される。元手の増加により純資産が増加しても、その増加した分は儲けではない。」という説明である。

表 2-2 で示したように旧法人税法下において所得は、「各事業年度の総益金から総損金

を控除した金額」(旧法人税法第 9 条第 1 項)とされ、総益金は、「資本の払込以外において純資産増加の原因となるべき一切の事実」(旧通達 51)とされ、総損金は「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」(旧通達 52)とされていた。つまり、所得の本質は、法人が一定期間において新たに生み出した儲け(純資産の増加分から純資産の減少分を控除したもの)のことでありと考えられており、この考え方は現行法においても基本的に変わっていない。

従って、「資産価値の計上」は当該事業年度における純資産の増加となり、総益金として計上されることとなる。

2 同一価値移転説の背景

前述したように、同一価値移転説は、無償取引の場合に通常対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をもって収益発生根拠とみる考え方である。

中村利雄は、資産の譲渡について「資産の無償譲渡があった場合には、その資産のもつ時価相当額の経済的価値が明らかに譲渡者側から譲受者側に移転があったものと理解されることに基づいているのであり、このことは、とりも直さず、譲渡者側に当該資産について時価相当額の経済的価値の実現があったことを意味し、この実現価値を法人の課税所得の計算上益金の額に算入することの合理的な根拠を示しているものといえることができる。その資産のもつ経済的価値の移転が時価により評価されるということは、他面、企業が資産を無償で取得した場合、その取得価額は、企業会計上も零ではなく取得時の価額(時価)を基礎とすべきものとされており(企業会計原則、貸借対照表原則五の F)、資産の無償譲

渡による収益の額の測定基準は時価を予定していることが明らかとなろう(中村, 1977, pp.190-191)。」と説明している。

つまり、資産の譲渡があった場合、資産を譲り受けた側は、公正な評価額(時価)によって資産を計上する¹¹⁾。その場合、資産を譲渡した側にも同額(時価)の資産が存在していなければならないこととなり、当該資産の帳簿価額が時価を下回っていれば、差額を益金として計上し増額しておかなければ辻褄が合わないということになる。この考え方が同一価値移転説の背景となる。

また、中村利雄は「役務の提供」についても「役務の無償提供又は低額提供があった場合には、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経済的価値の実現があったものと認められる(中村, 1977, p.201)。」と述べ、役務の無償提供についても、考え方としては資産の無償譲渡と全く同一であると説明している。

第 2 項 その他の裁判

前節において第 2 項、第 3 項、第 4 項に分類した事案については共通する部分が存在している。それは「損金不算入額」について「益金とする」という表現がなされていることである。

第 2 項に分類した③「蔦屋製糖事件」の判示では「被告北税務署長が、右寄附金のうち損金不算入額を原告の所得を算出するに当り、益金に加算したことに何ら違法の点はない。」(下線は引用者)と述べられている。

第 3 項に分類した⑨の判示では「実質は利益処分としての役員賞与の性質を有するもの

と解するのが相当である。したがって差額を益金として計上した被告の処分には、違法は存しない。」(下線は引用者)と述べられている。

第4項に分類した⑤の判示では「経済的利益の供与は過大報酬として損金処理を認めえず、結局利息相当額を益金として計上すべきものである。」(下線は引用者)と述べられている。

上記の表現は、前項で記した純資産増加説に起因するものと考えられる。旧法人税法下では総益金とは「資本の払込以外において純資産増加の原因となるべき一切の事実」であり、総損金とは「資本の払戻又は利益の処分以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実」とされていた。従って、「損金不算入」という事実が、どちらに該当するのかを検討した場合、損金の減少 → 利益の増加 → 純資産増加 → 総益金という考え方が成り立つ。

現行の法人税法においては、「益金の額に算入する」、「益金の額に算入しない」、「損金の額に算入する」、「損金の額に算入しない」と表現されているが、旧法人税法下では「総益金」に含まれるものは「益金」、「総損金」に含まれるものは「損金」と表現されていた。

つまり、上記判示にある「益金」は、収益として認識された益金ではなく、「損金不算入額」を「総益金」に含まれる「益金」と表現し、所得に加算したものということになる。

金子宏は、③「蔦屋製糖事件」の判示について「時価と譲渡価額との差額のうち寄付金の損金算入限度を超える部分を所得金額ないし益金に加算した原処分を適法と認めたのであって、低額譲渡からも時価相当額の益金が

生ずるという論理を正面から認めたわけではない(金子, 1983, p.152)。」と述べており、上記の解釈は妥当とすることができる。

従って、前節において第2項、第3項、第4項に分類した事案は、いずれも無償取引規定のように、収益を認識したものとは言えないこととなる。つまり、旧法人税法下においては、旧法人税法第9条第1項に基づく無償又は低額による資産の譲渡に係る裁判以外では、現行の法人税法第22条第2項と同様の無償取引に係る収益認識は行われていないことが判った。

前述したように、全文改正によって設けられた法人税法第22条の規定については、無償取引規定を含めて「確認的規定」であるという見解と「創設的規定」であるという見解が存在している。

上記の結果からすると、無償取引のうち資産の譲渡については「改正以前からの税務の取扱いを踏襲した確認的規定」であり、役務の提供については「収益の額とすることを改めて明示した創設的規定」であると解することができると思われる。

第3章 清水惣事件控訴審判決の分析

清水惣事件は、全文改正という益金の額の通則規定に関する大幅な改正が行われた後、最初の「無償による役務の提供」に係る事案であるとされている。本章では、無償取引規定の分岐点とも言えるこの事案の整理を行い、控訴審以後に繋がる問題点を抽出する。

第 1 節 清水惣事件第一審判決¹²⁾の分析

第 1 項 事案の説明・双方の主張

1 事案の説明

原告（清水惣株式会社）は、訴外会社（東洋化成工業株式会社）設立 1 か月後の昭和 37 年 12 月 1 日、訴外会社に対し事業達成を援助する目的で、期間を 3 年に限り 4,000 万円を限度として無利息で融資する契約を締結してその融資を行なった。そして、原告は、法人税の確定申告に際し訴外会社に対する貸付金は無利息融資によるものであるから利息の発生する余地はないものとして、この取引を所得金額に関係させず申告した。原告が行った申告に対し被告（Y 税務署長）は、原告が訴外会社に無利息融資したことは、貸付金の対価として通常収受すべき利息相当額の経済的利益を訴外会社に無償供与したことになると認定し、更正処分を行なった。

2 双方の主張

被告（Y 税務署長）は、「原告が本件融資を行なうに当たり、これを無利息としたことは、法人税の負担を不当に軽減することを企図したものであり、仮にそうでないとしても企業としての経済的合理性を全く無視したものであって、法人税の負担を不当に免れる結果となるものというべきである。」と主張した。

被告の主張に対し原告（清水惣株式会社）は、「訴外会社に対する本件無利息融資は、事業活動の一環として行なったもので、不合理不自然なものではなく、まして法人税の負担を不当に回避軽減したものではない。」と主張した。

第 2 項 結論

第一審においては、主たる主張を租税回避行為としたため、親会社（原告）による子会社（訴外会社）の支援は、原告の利潤追求のための事業活動の一環であり、租税回避行為には当たらないという結論となった。しかし、中村利雄は、「本判決は、本件の核心である法人税法第 22 条第 2 項について直接の判断を回避し租税回避行為に当たらないとして結論を導くに至った理論構成には、同条項との関係から問題があり、結論を含めて本判決には賛成できない（中村, 1977, p.208）。」と述べており、法人税法第 22 条第 2 項の規定を無視したものであるとして批判された。

第 3 項 第一審から控訴審へ

中村利雄は清水惣事件の第一審及び控訴審について「本件は、39 年度については昭和 40 年改正前の旧法人税法、40 年度については現行法人税法が適用される事案であったこと及び現行法人税法施行（昭和 40 年 4 月 1 日）後日が浅く、法人税法 22 条 2 項を十分消化していなかったこと等のためか、Y 税務署長は第一審においては、もっぱら租税回避行為（法 132 条）を本件利息認定の理由として主張したため、第一審判決は、Y 税務署長の主張を排斥した。そこで、Y 税務署長は、この判決を不服として控訴し、控訴審においては法人税法 22 条 2 項を主体に、あわせて同法 132 条により更正処分が適法であることを主張した（中村, 1978, p.368）。」と述べている。

上記の発言に「控訴審においては法人税法 22 条 2 項を主体に…」とある。筆者も清水惣事件控訴審は、法人税法第 22 条第 2 項による「収益の認識」を主体とした裁判であると

捉えていたのであるが、控訴審の判決文の全文を通してみると、そのようなことは明確には示されていない。

控訴審判決の判示冒頭では、目的として「本件第一、第二処分により、本件無利息融資における利息相当額につき、これを寄付金と認定し、その寄付金損金不算入額に対して課税したことの適否について判断する。」と述べている。更に控訴人である Y 税務署長は「本件において、被控訴人の主張との関連において主として問題になるのは、本件無利息融資に係る利息相当額が経済的利益の無償の供与等にあたるかどうかと、これが法 37 条 5 項（現在においては 7 項）かつこ内所定のものに該当しないかどうかの二点である。」と述べている。つまり、清水惣事件控訴審の主体は、「寄附金を認定し、その損金不算入額に対して課税を行うこと」である。このことを考慮した上で、上記の中村発言を正確に示すならば「控訴審においては法人税法 22 条 2 項の規定を用いた寄附金の認定を主体に…」ということになるのではないだろうか。

上記のように、Y 税務署長は主張を大きく転換し、法人税法第 22 条第 2 項を含む内容へと変化させ控訴審に臨んだ。しかし、その分析にあたっては、「収益の認識」を主体とし

た裁判であるという固定観念（または先入観）を捨てておく必要がある。

第 2 節 控訴審判決の目的

控訴審判決の判示は、控訴人（Y 税務署長）の主張（以下「主張」という。）に沿う形で示されているため、解釈上の必要から両者を並べて示し、比較しながら考察を行う。また、被控訴人（清水惣株式会社、以下「清水惣」という。）の主張又は反論も必要に応じて示すこととする。

（判示） 本件第一、第二処分により、本件無利息融資における利息相当額につき、これを寄付金と認定し、その寄付金損金不算入額に対して課税したことの適否について判断する

上記のように清水惣事件控訴審の主目的（最終目的）は、「寄附金損金不算入額への課税」であることを明確に述べている。

第 2 章第 1 節で記したように、旧法人税法下における無償取引に関する裁判では「益金の認識」と「寄附金の認定」は同時には行われていない。

表 3 - 1. 裁判別の目的比較

裁判の区分	裁判の目的	
	益金(収益)の認識	寄附金の認定
旧法人税法第 9 条第 1 項に基づく裁判	○	×
旧法人税法第 9 条第 3 項に基づく裁判	×	○
清水惣事件控訴審	○	○

データを基に筆者が作成

旧法人税法第9条第3項を争点の根拠とする裁判(寄附金の認定のみを争点とした裁判)は、筆者が調べた限り、無償又は低額による資産の譲渡に係る裁判のみであった。資産の譲渡に係る裁判の場合、資産の値上がり益(キャピタル・ゲイン)が存在しているため、収益の認識を行わなくても資産の適正価額と取引価額(無償の場合には0)との差額を寄附金として認定し、寄附金の損金不算入額を所得に加算することによって税額の算定を行うことができた。また、旧法人税法下では、無償取引規定が存在していなかったため、敢えて収益を認識する必要も無かった。

清水惣事件控訴審は、寄附金の認定を争点とした裁判であるが、役務の無償提供に係る裁判である。役務の無償提供の場合、役務にキャピタル・ゲインが存在しているとは言い難いため、寄附金を認定するためには先ず、何らかの根拠によって収益の認識を行い利息相当額を確定しておかなければならない。

つまり、この裁判における法人税法第22条第2項による収益の認識は、寄附金を認定し、寄附金損金不算入額への課税を行う裁判の過程の中の第一段階に過ぎないのである。

第3節 判示(一)(無償取引規定の趣旨及び根拠)

第1項 益金に算入すべきもの

(主張) 法人税法は、当該事業年度の益金に算入すべきものとして、「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」を挙げていると

ころ(同条2項)、右にいう収益は、合法的なものか不法なものか、有効なものか無効なものか、金銭の形態をとっているかその他の経済的利益の形をとっているか等の別なく益金を構成するのであるから、右の収益にあたり益金を構成するかどうかは、収益にあたりとされたものが、私法上の債権としても発生していることを前提とするものではない。すなわち、法人税法にいう益金とは、資本の払込み以外において資産の増加の原因となるべき一切の事実に基づく経済的利益をいうもの、と解され、それは私法上有効に成立した法律行為の結果として生じたことを前提とするものではない。

控訴人(Y税務署長)は先ず、新たに設けられた無償取引規定について条文による説明を行った。その後、第2章第2節第1項1で記した純資産増加説に基づく見解を述べた。これに対し被控訴人(清水惣)は「法22条2項の規定中、無償による資産の譲渡及び役務の提供に係る当該事業年度の収益の額に関する部分は、これらについて『収益の額』が発生しないから、その意味を理解することができず、したがって、法的には意味のない規定であり、実効性がない」と反論した。しかし裁判官は次のように述べた。

(判示) 法人税法は、当該事業年度の益金に算入すべきものとして「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」を挙げている(法

22 条 2 項) が、それは、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の別なく、資本等取引以外において資産の増加の原因となるべき一切の取引によつて生じた収益の額を益金に算入すべきものとする趣旨と解される。

裁判官は、(主張)と同様の内容による判示を述べた。純資産増加説による説明を考慮すると、他の法律による制約が有ったとしても無かったとしても、純資産が増加する要因があれば、増加した純資産額に相当する益金を認識しなければならない。従つて、無償取引規定は実効性があるため、被控訴人(清水惣)の主張は通用しないこととなる。

第 2 項 有償取引同視説

(判示) そして、資産の無償譲渡、役務の無償提供は、実質的にみた場合、資産の有償譲渡、役務の有償提供によつて得た代償を無償で給付したのと同じであるところから、担税力を示すものとみて、法 22 条 2 項はこれを収益発生事由として規定したものと考えられる。

上記の裁判官の説明は、第 1 章第 2 節第 2 項で記した吉牟田勲の発言に基づく有償取引同視説によるものである。控訴人(Y 税務署長)も「およそ無利息融資は、通常の利息で貸し付けたうえその利息を贈与した場合と同様の経済的機能ないし効果を有するものであ

り…」と述べており、清水惣事件控訴審判決においては、課税庁側も司法側も上記の吉牟田発言に基づく考え方によって、無償取引全体に係る収益認識の説明を行っていたこととなる。これに対し、被控訴人(清水惣)は次のように反論した。

控訴人は、無利息融資は利息付融資においてその利息を免除又は利息を収受して利息相当額の金銭の贈与をしたことと商法上同様な効果を有し、また、経済活動上も同様の経済的機能を有している、と主張するが、両者は、行為自体も法律効果も全く異なり、いうところの経済的機能の同一は、課税要件の充足とは何ら関係がないことである。権利が発生しなければ課税要件を充足しない。

被控訴人(清水惣)の反論は、「利息付融資における利息の免除又は利息相当額の金銭の贈与」は、法律上、利息という債権が現実には発生しているが、「無利息融資」の場合は、法律上の債権が一切発生していないのであるから同視することはできないという主張である。

上記の反論は、有償取引同視説について「有償取引の可能性がない場合においても、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。」という問題点へと繋がることとなる。

第 4 節 判示(二) (無利息貸付の場合)

第 1 項 収益認識の整理

控訴人(Y 税務署長)は、無利息貸付について次のように主張した。

(主張) 法 22 条 2 項が、益金の額に算入すべきものとして定めたもののなかには、「無償による役務の提供に係る収益の額」が含まれているところ、「無償による役務の提供」は現実に対価を取得させるものではないのに、法がこれに係る「収益」ということを定め、それが益金を構成するとしているのは、法人において何らかの役務を他へ提供する場合には、提供に係るものが当該法人の手許を離れることになり、このときに、提供に係るものの経済的価値が顕在化するのので、その顕在化した経済的価値を「収益」として認識すべきことを規定した趣旨と解される。一般に金銭の貸付けにおいては利息を生ずることが取引上通常であり、貸付けによつてかかる経済的利益が発生するとみるべきであつて、本件無利息融資についてこれを別異に考えなければならない理由はないから、本件無利息融資は、被控訴人が訴外東洋化成工業株式会社(以下、「東洋化成」という。)に対して利息相当額の経済的利益を無償で提供したものと、右提供時すなわち無利息融資のときから、右利息相当額の経済的価値が顕在化し、これが「無償による役務の提供に係る収益」として認識され、結局、本件無利息融資に係る利息相当額が被控訴人の益金を構成すべきこととなるのである。

なお、被控訴人(清水惣)は、無利息貸付につき寄附金を認定することについて次のような主張を行っている。

法は、寄付金を事業活動に直接関係なくなされる金銭その他の資産の贈与又は経済的利益の無償の供与であることを前提としているものと解さなければならない。本件無利息貸付は、被控訴人の利潤追求のための事業活動であり、利息相当額の寄付金など発生する余地はない。

以下は筆者の推測となるが、被控訴人(清水惣)は、この控訴審においても第一審と同様に法人税法第 132 条(同族会社の行為計算否認規定)を争点とすることを望んでいたのではないだろうか。それは、第一審において、親会社による子会社支援は、親会社の利潤追求のための事業活動の一環であり、租税回避行為には当たらないという結論となったためである。逆に言えば、控訴人(Y 税務署長)は同規定を争点とすることは望んでいなかったのではないだろうか。

同族会社の行為計算否認規定について中村利雄は「租税回避行為の否認を論ずる実益は、税法にみなし規定若しくは特別な所得計算規定がないか又はそれが不明確である場合、すなわち税法のこれらの規定の解釈によっては課税し得ない場合にあるのであって、本件無利息融資のように税法に特別な取扱いを明らかにした規定(法人税法 22 条 2 項)がある場合には、租税回避行為を論ずるまでもなく、その利息相当額は法人税法上の益金の額を構成するものといわざるを得ない(中村, 1977, p.208)。」と説明している。

この控訴審においては、対象となる二事業年度について現行法人税法の規定により解釈する旨を判示(四)において明言している。これを前提にすると、同法の無償取引規定が存

在することになる。そして、中村の説明の通り同規定が存在することによって、同族会社の行為計算否認規定を争点とする必要はなくなる。ただし、被控訴人（清水惣）は前述したように無償取引規定について「法的には意味のない規定であり、実効性がない。」と、その存在を否定している。

また、被控訴人（清水惣）は、寄附金認定に関する主張の中で、無償取引に関連して次のような主張も行っている。

被控訴人は、本件第一、第二事業年度において、認定利息相当額をうわまわる販売・購入取引による課税済み利益を東洋化成から取得していた。したがって、認定利息相当額は東洋化成との取引における利益に転化しているといえる。抽象的な無利息融資一般は、取引の一定型ではあるが、被控訴人の所得を把握するにあたっては、双方の取引全般のうちから無利息融資という一取引のみを摘出して認定利息相当額の寄付金と認定することが正当か否かを判断することは許されないのであつて、それは、あくまで被控訴人と東洋化成との具体的取引に関する諸関係の全体像のもとにおいて判断されるべきものである。

控訴人及び被控訴人の主張を受けて裁判官は次のように述べた。

(判示)

1 本来あるべきもの①（経済的利益の享受）

金銭の無利息貸付がなされた場合、貸主はもとより利息相当額の金銭あるいは利息債権を取得するわけではないから、それにもかかわらず貸主に利息相当額の収益があつたというためには、貸主に何らかの形でこれに見合う経済的利益の享受があつたことが認識しうるのでなければならない。

2 同一価値移転説

ところで、金銭（元本）は、企業内で利用されることによる生産力を有するものであるから、これを保有するものは、これについて生ずる通常の果実相当額の利益をも享受しているものといえるところ、右金銭（元本）がこれを保有する企業の内部において利用されているかぎりにおいては、右果実相当額の利益は、右利用により高められた企業の全体の利益に包含されて独立の収益としては認識されないけれども、これを他人に貸付けた場合には、借主の方においてこれを利用しうる期間内における右果実相当額の利益を享受しうるに至るのであるから、ここに、貸主から借主への右利益の移転があつたものと考えられる。

3 本来あるべきもの②（合理的な経済目的）

そして、金銭（元本）の貸付けにあたり、利息を徴するか否か、また、その利率をいかにするかは、私的自治に委ねられている事柄ではあるけれども、金銭（元本）を保有する者が、自らこれを利用することを必要としない場合、少なくとも銀行等の金融機関に預金することによりその果実相当額の利益をその利息の限度で

確保するという手段が存在することを考えれば、営利を目的とする法人にあつては、何らの合理的な経済目的も存しないのに、無償で右果実相当額の利益を他に移転するという事は、通常ありえないことである。

4 収益の認識

したがつて、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、次項で説明する「収益認識における対価性がある場合」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。

（1から4の見出しは引用者が加筆したものである。また、下線部分は引用者が編集したものである。第2項において同じ。）

先ず、(主張)においては、無償取引規定を争点とすることを前提とした上で、第1章第2節第3項で記したキャピタル・ゲイン課税説により、収益認識の根拠を述べている。しかし、(主張)で述べられている無利息貸付におけるキャピタル・ゲイン部分は、利息そのものをキャピタル・ゲインとして扱おうとしている。これは、営利法人にとって金銭貸借における無利息融資が経済原則に反するという事を前提としている。しかし、この前提は、金銭貸借を主たる営業目的とする営利法

人にはあてはまるが、金銭貸借を主たる営業としない営利法人には必ずしもあてはまるものではない。従つて、キャピタル・ゲイン課税説による説明は合理的とは言えないこととなる。

そこで裁判官は、上記(判示)2で示したように、同章同節第4項において記した同一価値移転説による説明を行っている。同一価値移転説は、全文改正前の無利息貸付に関する裁判である京都証券取引所事件の第一審判決においても用いられており、課税庁側の主張が認められているため、清水惣事件控訴審においても用いられたものと考えられる。

そして、上記(判示)1及び3では、無利息貸付を行った場合には、本来なら「経済的利益の享受」あるいは「合理的な経済目的」が存在しなければならないと述べた上で、上記(判示)4で、貸主側に「経済的利益の享受」あるいは「合理的な経済目的」が存在しない場合に限り、法人税法第22条第2項の規定による収益が認識されると述べている。

「経済的利益の享受」があれば、対価性があることとなり、「無償による役務の提供」にはならないのは当然であるとしても、「合理的な経済目的」については収益の認識における対価性の有無とは無関係なのではないだろうか。

しかし、控訴審判決の判示(八)においては、次のように述べられている。

(判示) 本件無利息融資により、東洋化成が、それがなかつた場合に比べてより速かにその事業を独立自営しううようになったとすれば、それが、短縮された期間相当分だけ、右のような被控訴人の利益

の増大につながったとはいえないではない。

更に、控訴人（Y 税務署長）による反論においても次のように述べられている。

（主張） 本件無利息融資は、せいぜい子会社たる東洋化成の育成を意図してなした側面的援助にすぎず、将来これによる何らかの効果が期待できるとしても、それは長期的視野に立脚した極めて間接的かつ漠然としたものであり、もとよりその対価性を肯認することはできない。

つまり、「合理的な経済目的」があれば、それにより被控訴人（清水惣）が何らかの利益を得ることとなる旨を説明している。従って、清水惣事件控訴審においては、「合理的な経済目的」も「経済的利益の享受」と同様に「対価性の有無」の判定条件の一つとしているものと考えられる。

前述したように控訴人（Y 税務署長）は、無償取引規定を用いて、同規定で例示されている「無償による役務の提供」に該当するか否かということを争点としている。そのため、裁判官においても被控訴人（清水惣）が行った法人税法第 132 条（同族会社の行為計算否認規定）を前提とした二つの主張を「無償による役務の提供」に該当するか否かという判断要素として扱ったのではないだろうか。つまり、「被控訴人は、本件第一、第二事業年度において、認定利息相当額をうわまわる販売・購入取引による課税済み利益を東洋化成から取得していた。」という主張については、①の「経済的利益の享受」として扱い、「本件無利

息貸付は、被控訴人の利潤追求のための事業活動であり、利息相当額の寄付金など発生する余地はない。」という主張については、②の「合理的な経済目的」として扱うということである。そして、これらの主張を否定することにより対価性がないと立証されれば、法人税法第 22 条第 2 項で例示されている「無償による役務の提供」に該当することとなると述べたものと考えられる。

判示(二)の内容を整理すると次のようになる。

役務の無償提供は有償提供による代償を無償で給付したのと同じであるから

↓

対価性（経済的利益の享受あるいは合理的な経済目的）が貸主に無ければ

↓

無償による役務の提供となり貸主から借主へ利益が移転することとなるため

↓

法人税法第 22 条第 2 項の規定により収益が認識される

第 2 項 収益認識における対価性がある場合
前項(判示) 4 で記した「収益認識における対価性がある場合」については、判示(二)において次のように述べられている。

（判示）

- ① 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場合。
- ② 他に当該営利法人がこれを受ける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。

そして、①については判示(七)で、②については判示(八)で、各々その具体的内容が示され、検証されている。順番が変わることとなるが、ここで先に検証結果を確認しておく。先ずは、①について判示(七)から抜粋して引用する。

(主張) 被控訴人は、本件第一、第二事業年度において東洋化成との取引により認定利息相当額をうわまわる利益を取得していたと主張する。しかし、被控訴人が東洋化成に商品を販売して相当の利益を得たとしても、それは一般商取引として当然のことであり、その故に当然に本件無利息融資における利息相当額の経済的利益を供与しなかつたことになるわけではないし、また、本件の場合、その関連を直接かつ明瞭に認識しうるような契約があつたわけでもない。

(判示) 被控訴人は、本件第一、第二事業年度において、認定利息相当額を上まわる課税済み利益を東洋化成から取得していた、と主張する。しかし、商品の販売により利益を得るということは、一般商取引として当然のことであり、単にそれだけのことで右の利益が本件無利息融資によつて与えた経済的利益と対価的意義を有するものと認めることはできない。

被控訴人(清水惣)は、対象の二事業年度において、商品の売買により相応の利益を得

ているのであるから、利息相当額はその中に包含されている旨を主張した。しかし、裁判官は、判示(六)において、これまでの経緯や状況を説明し、判示(七)において、二事業年度における商品売買に関する詳細なデータを示し、これらを検証した結果、商品売買による利益は無利息貸付とは無関係であると判断し、①については該当しないことが立証された。

次に②について判示(八)から抜粋して引用する。

(主張) 本件無利息融資は、これと直接因果関係をもつ格安仕入等の契約も事実もないのであつて、せいぜい子会社たる東洋化成の育成を意図してなした側面的援助にすぎず、将来これによる何らかの効果が期待できるとしても、それは長期的視野に立脚した極めて間接的かつ漠然としたものであり、もとよりその対価性を肯認することはできない。

(判示) 子会社たる東洋化成が利益をあげ、その取引高が増大すれば、親会社たる被控訴人にそれによる経済的利益が見込まれることは事実であり、本件無利息融資により、東洋化成が、それがなかつた場合に比べてより速かにその事業を独立自営しうるようになったとすれば、それが、短縮された期間相当分だけ、右のような被控訴人の利益の増大につながつたといえないではない。しかし、本件無利息融資により、被控訴人に東洋化成からのある程度の経済的利益が見込まれるとしても、それは、極めて間接的かつ漠然と

したものであるにすぎないのみならず、被控訴人は、その種の利益の全てを自己に帰属させることもできないのであつて、それだけでは、営利法人が無利息融資の代償とするに足ると評価すべき程のものであるとは認めがたいところである。そして、他に、本件無利息融資をしたことにより被控訴人が何らかの利益を得たことをうかがわせるような事情は見当らない。

第一審判決においては、親会社による子会社支援は、親会社の利潤追求のための事業活動であり、租税回避行為には当たらないという結論であった。

控訴審判決において裁判官は、先ず子会社支援によって将来の利益が期待される可能性を示した。しかし、それは漠然としたものであるため、対価性の有無という観点からすれば、無利息貸付に合理的な経済目的があるとは言いがたいと結論を下した。これにより②についても該当しないことが立証された。

従って、検証の結果、貸主側に対価性（「経済的利益の享受」あるいは「合理的な経済目的」）は存在しないことが立証され、是非は別として、清水惣事件控訴審においては、利息相当額を法人税法第 22 条第 2 項の規定による「無償による役務の提供」に係る収益として認識すべきことが確定することとなる。

以上により、第一段階の「収益認識」が終了し、判示(三)以降は最終段階の「寄附金認定」に関する判断となる。

第 5 節 判示(三)（寄附金の意義及び適用範囲）

第 1 項 寄附金の意義

（主張）（判示とほぼ同じ内容であるため、省略する。）

（判示） 法 37 条 5 項（現在においては 7 項、以下、第 3 章において同じ。）の規定からみれば、寄付金とは、その名義のいかんを問わず、金銭その他の資産又は経済的利益の贈与又は無償の供与であつて、同項かつこ内所定の広告宣伝費、見本品費、交際費、接待費、福利厚生費等に当たるものを除くものことである。

法人税法に寄附金の定義に関する条文は無いが、寄附金の額については、法人税法第 37 条第 7 項において「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。）をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとする。」と規定している。

上記かっこ書き内の「除くもの」については限定的なものなのか明確ではないが、大淵博義は『「広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用」とは、広告宣伝、見本品の費用と類似した性質を有する販売経費をいい、これとは異なる費用や損失は、これには

含まれないと解される。その意味では、広告宣伝や見本品の費用は、販売促進費の例示的費用として理解することができる。また、後段の『交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきもの』の範囲については、文字どおり、ここで掲記されている費用に限定されると解すべきである。しかるに、ここでの文言の解釈として、すべての事業関連費用を含むものと解するのは、その文理として妥当ではない。仮に、事業関連費用を広く寄附金から除外するというのであれば、『広告宣伝費、交際費、接待費及び福利厚生費その他事業活動に要する費用』とすべきであろう（大淵，2013，p.563）。』と述べている。

なお、被控訴人（清水惣）は寄附金について次のように主張している。

法が寄附金の損金算入を認める場合は、法人の事業活動に直接の関係はないが、公益的性格を有する財産の出捐であるとか、もしくは公益的性格を有していないが、無形的広報活動又は近隣同志のつき合い上必要な出捐もあるが、これを個別的に検討することは煩にたえないから、法 37 条 2 項は画一的に損金算入限度額を法定したものである。このように法は、寄附金を事業活動に直接関係なくなされる金銭その他の資産の贈与又は経済的利益の無償の供与であることを前提としているものと解さなければならない。本件無利息貸付は、被控訴人の利潤追求のための事業活動であり、利息相当額の寄附金など発生する余地はない。

大淵の説明によれば、被控訴人（清水惣）が主張する「法は、寄附金を事業活動に直接関係なくなされる金銭その他の資産の贈与又は経済的利益の無償の供与であることを前提としている」という考え方は間違っていることになる。

従って、(判示) で述べられているように同法第 37 条第 7 項のかつこ書き内の費用でなければ法人税法における寄附金の対象となり得ることとなる。

第 2 項 損金算入限度額

(主張) (判示とほぼ同じ内容であるため、省略する。)

(判示) 寄附金が法人の収益を生み出すのに必要な費用といえるかどうかは、きわめて判定の困難な問題である。もしそれが法人の事業に関連を有しない場合は、明白に利益処分の性質をもつと解すべきであろう。しかし、法人がその支出した寄附金について損金経理をした場合、そのうちどれだけが費用の性質をもち、どれだけが利益処分の性質をもつかを客観的に判定することが至難であるところから、法は、行政的便宜及び公平の維持の観点から、一種のフィクションとして、統一的な損金算入限度額を設け、寄附金のうち、その範囲内の金額は費用として損金算入を認め、それを超える部分の金額は損金に算入されないものとしている（法 37 条 2 項）。

税法上の寄附金のうち、どれだけが費用の性質を持ち、どれだけが利益処分の性質をもつかを客観的に判断することができないため、法定された形式基準によって区分することを規定している。

第 3 項 認定条件

(主張) (判示と全く同じであるため、省略する。)

(判示) したがって、経済的利益の無償の供与等に当たることが肯定されれば、それが法 37 条 5 項かつこ内所定のものに該当しないかぎり、それが事業と関連を有し法人の収益を生み出すのに必要な費用といえる場合であつても、寄付金性を失うことはないというべきである。

この部分は、第 1 項の寄附金の意義の規定、及び前項の損金算入限度額規定を受けて、事業関連費用であっても不明確なものは除外することなく、これらの規定により区分すべきであることを説明している。

清水惣事件控訴審においても、上記の二点、つまり「経済的利益の無償の供与等に当たること」及び「法 37 条 5 項かつこ内所定のものに該当しないこと」をもって寄附金の認定を行おうとしている。

大淵博義は、第 1 項で記した説明の後、「すなわち、法人税法上の寄附金とは、『事業に関連するか否かを問わず、対価を享受しないうなされた金銭その他の資産又は経済的利益の給付又は供与であつて、同項かつこ書きの費用に該当しないもの』と解することになる(大

淵, 2013, p.564)。」と述べており、(判示)及び(主張)で述べられている内容と一致することになる。

第 6 節 判示(四) (確認的規定)

(主張) 本件第一事業年度の法人税については旧法人税法が適用され、本件第二事業年度の法人税については現行法人税法が適用されるのであるが、現行法人税法は旧法人税法の表現の平明化を図つたものであり、本件に適用されるべき法条の解釈については、両者の間で別異に解すべき根拠もないから、以下では現行法人税法の法条のみを引用して述べることにする。

(判示) 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、それによつて従来の法人税法の所得計算の変更が意図されているものではないと解されるのであつて、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。

清水惣事件において対象となる事業年度は、昭和 39 年度 (昭和 38 年 12 月 1 日から昭和 39 年 11 月 30 日まで) 及び昭和 40 年度 (昭和 39 年 12 月 1 日から昭和 40 年 11 月 30 日まで) の二事業年度である。

そして、二事業年度の間に全文改正が行われており、その施行については、昭和 40 年法律第 34 号附則第 2 条において「この附則に

別段の定めがあるものを除き、改正後の法人税法の規定は、法人のこの法律の施行の日(昭和 40 年 4 月 1 日)以後に終了する事業年度の所得について適用し、法人の同日前に終了した事業年度の所得に対する法人税については、なお従前の例による。」と定められている。従って、本来ならば、昭和 39 年度については改正前の旧法人税法が適用され、昭和 40 年度については改正後の現行法人税法が適用されることとなるのであるが、第 1 章第 1 節第 2 項で記した当時の立案担当者である吉牟田勲の発言「この第 22 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、これにより従来行われていた所得計算の原則を変更するつもりはなく…」(確認的規定)に基づき、二事業年度とも現行法人税法の規定により解釈する旨を明言している。

第 7 節 判示(五)及び判示(八) (結論)

第 1 項 寄附金認定の整理

裁判官は、判示(四)までで示した寄附金認定の前提条件に基づき、清水惣事件控訴審における最終目的である寄附金認定の要件を判示(五)で次のように整理した。

(判示) 以上述べたところからすれば、本件無利息融資に係る右当事者間において通常ありうべき利率による利息相当額は、次項で説明する「寄附金認定における対価性がある場合」であると認められないかぎり、寄付金として取扱われるべきものであり、それが法 37 条 5 項かつこ内所定のものに該当しないかぎり、寄付金の損金不算入の限度で、本件第一、第二事業年度の益金として計上されるべきこ

ととなる。(下線部分は引用者において編集。第 2 項において同じ。)

上記の内容を整理すると次のようになる(詳細は第 2 項において記述する)。

法人税法第 22 条第 2 項により収益が認識され、利息相当額が確定し

↓

その利息相当額が「対価性がある場合」に該当しないと立証されれば

↓

「経済的利益の無償の供与等」になるので寄附金に該当することとなり

↓

法第 37 条 5 項かつこ内所定のものに該当しなければ除外されないので

↓

結果として、寄附金の損金不算入額が実質的な益金となる

上記判示(五)で述べられている「益金」は、寄附金の損金算入限度超過額(寄附金の損金不算入額)部分のことである。

この表現は、第 2 章第 2 節第 2 項で記した旧法人税法下の裁判において行われていた表現と同じである。つまり、「損金不算入額」を「総益金」に含まれる「益金」と表現し、所得に加算するというものである。

清水惣事件控訴審は、確認的規定(改正以前からの税務の取扱いを踏襲した規定)を前提としているため、旧法人税法下における寄附金の認定のみを争点とした裁判(旧法人税法第 9 条第 3 項を争点の根拠とする裁判)を判例とし、更正前所得に収益及び寄附金を計

上することなく、寄附金の損金不算入額を加算するのみで更正後の所得を計算した手法をそのまま用いている。

上記の判示(五)を簡単な数字(利息相当額が10、寄附金の損金算入限度額が8であると仮定する。)で置き換えて示すと次のようになる。

利息相当額(10)は、「寄附金認定における対価性がある場合」であると認められないかぎり、寄付金として取扱われるべきもの(寄附金=10)であり、それが法37条5項かつこ内所定のものに該当しないかぎり、寄付金の損金不算入(10-8=2)の限度で、本件第一、第二事業年度の益金(2)として計上されるべきこととなる。

現行の法人税法に沿って、正しく計算するのであれば、先ず、益金である利息相当額(10)と損金である寄附金(10)が計上されるが、この段階においては相殺されるので、法人の所得は変わらない。そして寄附金の損金算入限度超過額(寄附金の損金不算入額)(2)が所得に加算され、法人の所得が(2)だけ増加し当該所得に基づき税額が計算されることとなる。

しかし、上記判示(五)においては、実務的な考え方に基づき、途中の部分を省略し、結果のみを述べている。つまり、旧法人税法下の裁判と同様に利息相当額である益金(10)のうち寄附金の損金不算入額(2)の部分だけが当該事業年度の実質的な益金となるという説明である。

裁判において、過去の裁判の判示(文言)を用いることは一般的に行われている。また、

この裁判においては、確認的規定であることを明言しているため、改正後の裁判であっても旧法人税法下の裁判の判示を流用することは十分に考えられる。

従って、一部の先行研究にあるように、寄附金の認定をした後に、法人税法第22条第2項の規定による収益を認識するということを述べている訳ではないように思われる。第4節で記したように、収益の認識については、判示(二)(判示(七)及び判示(八)による立証部分を含む。)において既に確定しているのであるから、最終段階である判示(五)(寄附金の認定部分)において、再び収益を認識することは有り得ないのではないだろうか。

ただし、全文改正以後(法人税法第22条第2項の規定が存在している時)における表現としては正しくはない。上記判示(五)の益金(2)は現行の法人税法によれば、「損金不算入額」として所得に加算されるものであって、「益金算入額」として所得に加算されるものではないので、控訴人(Y税務署長)の(主張)においても、裁判官が示す(判示)においても、言葉の使い方としては問題があると言わざるを得ない。

第2項 寄附金認定における対価性がある場合

(判示)

- ①被控訴人が、東洋化成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場合。
- ②営利法人としてこれを受けることなく右利息相当額の利益を手離することを首肯するに足る何らかの合理的な経済目的等

のために東洋化成にこれを無償で供与したものであると認められる場合。

(主張) 本件において、被控訴人の主張との関連において主として問題になるのは、本件無利息融資に係る利息相当額が経済的利益の無償の供与等にあたるかどうかと、これが法 37 条 5 項かつこ内所定のものに該当しないかどうかの二点である。右二点のうちの前者は、要するに右利息相当額の対価性の有無の問題である。

清水惣事件控訴審においては、「寄附金の認定」が主目的（最終目的）であり、寄附金認定のための条件の一つが、第 5 節第 3 項で記したように「利息相当額が経済的利益の無償の供与等に該当するか否か」となる。そして(主張)で述べられているように、「利息相当額が経済的利益の無償の供与等に該当するか否か」の判断基準は、「利息相当額の対価性の有無」ということになる。

(判示)においては、対価性の有無について二つの判定条件を示している。この「寄附金認定における対価性がある場合」は、第 4 節第 2 項で記した「収益認識における対価性がある場合」と同じ内容である。つまり、第 4 節第 1 項で記したように、②の「合理的な経済目的」についても、清水惣事件控訴審においては「対価性の有無」の判定条件としているものと思われる。

単純な解釈をすると、収益の認識は、「無償による役務の提供」であるかどうかであり、寄附金の認定は、「経済的利益の無償の供与等」であるかどうかである。両者に共通する「無償 (= 対価性が無い)」であるかどうかについ

て、同じ条件で判定を行うことは当然である。その考え方を考慮した場合、「無償」の判定を同じ条件で行ったからと言って、「収益の認識」と「寄附金の認定」を同じ条件で判定したとは言えないこととなる。

是非は別として、清水惣事件控訴審においては、「経済的利益の享受」と「合理的な経済目的」の二つを「対価性の有無」の判定条件としているのであるから、その前提で考察を進める。

上記のように判定条件は、収益認識の場合と同じ内容であり、その立証も判示(七)及び判示(八)で同時に行われているので、内容に関しては省略する。結果として、①についても②についても対価性がないことが立証され、利息相当額が寄附金として認定され、寄附金の損金算入限度超過額（寄附金の損金不算入額）が所得に加算されることとなる。その結果、第 3 節第 1 項で示した被控訴人(清水惣)の二つの主張は完全に否定されたこととなる。

第 3 項 結論

判示(一) 及び判示(二) において収益認識の整理がなされ、対価性が無いことが立証されれば、無利息融資にかかる利息相当額が法人税法第 22 条第 2 項によって収益が認識されるべきものであることが確認された。

判示(三)において寄附金の認定条件が「経済的利益の無償の供与等に当たること（対価性が無いこと）」及び「法 37 条 5 項かつこ内所定のものに該当しないこと」の二点であることが確認された。

判示(四)において適用すべき法律は、昭和 39 年度、昭和 40 年度の二事業年度ともに現

行法人税法の規定によって判断すべきことが明言された。

判示(五)において寄附金認定の整理がなされ、対価性が無いことが立証され、判示(三)の二つの条件を満たすこととなれば、利息相当額が寄附金に該当することとなり、寄附金損金不算入額が実質的な益金となることが確認された。

判示(六)において、これまでの経緯や現状の説明が行われた。

判示(七)において「経済的利益の享受」についての検証が行われ、その結果として該当しないことが立証された。

判示(八)において「合理的な経済目的」についての検証が行われ、その結果として該当しないことが立証され、対価性が無いことが確定した。

そして、判示(八)の最後に「結論」として次のように述べられている。

(判示) 以上、被控訴人が東洋化成から本件無利息融資による利息相当額の利益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とは到底認めがたく、また、営利法人である被控訴人が本件無利息融資により無償でその利息相当額の利益を手離すことを首肯させるに足る合理的理由も見出しがたいところである。そして、本件無利息融資に係る利息相当額の利益の供与が法 37 条 5 項かつこ内所定のものに該当するとは解しえないから、控訴人が本件第一、第二処分においてこれをその寄付金不算入の限度で本件第一、第二事業年度の益金と

して計上すべきものとしたこと自体を、違法ということはできない。

上記の結論をもって、控訴人(Y 税務署長)が行った益金の認識(法人税法 22 条 2 項の規定)を用いた寄附金の認定に基づく更正処分には違法性がないことが確定した。その後、寄附金とされる利息相当額とその損金不算入の計算に関する判示が述べられ、清水惣事件控訴審は決した。

第 8 節 問題点の抽出

第 1 項 清水惣事件控訴審の背景

全文改正によって設けられた無償取引規定を最初に適用した裁判は、筆者が調べた限り、昭和 50 年 9 月 19 日神戸地方裁判所判決¹³⁾である¹⁴⁾。しかし、同裁判は法人代表者に対する低額による資産の譲渡に係る事案である。

第 2 章第 2 節第 2 項で記したように、無償取引規定は、無償取引のうち資産の譲渡については確認的規定であり、役務の提供については創設的規定であると筆者は考えている。

つまり、上記の資産の譲渡に係る裁判は、根拠条文が旧法人税法第 9 条第 1 項から現行の法人税法第 22 条第 2 項に変わったただけであって、裁判の内容や収益認識の根拠は旧法人税法下における裁判と同様(寄附金の認定も行われていない。)であり、問題になるような変化はなかったものと思われる。そのために上記裁判は、清水惣事件控訴審のような注目を集めることがなかったのではないだろうか。

上記の考え方が正しいとした場合、清水惣事件控訴審は全文改正によって「役務の無償提供にも収益が認識される」ことを新たに定

めた無償取引規定を最初に適用した裁判ということになる。

また、清水惣事件控訴審は、第 2 節で記したように、一つの裁判の中で「収益の認識」と「寄附金の認定」を同時に扱った最初の無償取引に関する裁判ということになる。

従って、清水惣事件控訴審は新たな規定に対し、参照すべき前例も無い状態で行われた裁判であり、控訴人（Y 税務署長）や被控訴人（清水惣）、そして裁判官においても、手探り状態で行われたものと考えられる。

第 2 項 収益認識に関する問題点

清水惣事件控訴審において収益認識の根拠の中心となっているのは、「無償による役務の提供に該当するか否か」ということである。つまり、現行の法人税法第 22 条第 2 項で規定されている「無償による役務の提供に係る収益の額は益金の額に算入する」という根幹的根拠に基づくものである。そして、その判断については「経済的利益の享受」と「合理的な経済目的」という二つの条件を示している。この二つの条件は、被控訴人（清水惣）が述べた「貸主側において経済的利益の享受及び合理的な経済目的が存在しているため寄附金の発生など有り得ない」という主張が前提となっている。この主張のうち「合理的な経済目的」については、清水惣事件第一審判決及び旧法人税法下における京都証券取引所事件（表 2 - 1. ②）の控訴審判決を判例としたものであると思われる。同控訴審判決では次のように述べられている。

（判示） 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いて課税しうることも認められなければならない。また課税要件事実の認定にあたって、租税法律主義のもとにおいて、不当に私的自治を侵すものであつてはならない。殊に他の合理的な経済目的から合法的になされた私法上の行為まで、それが他の法形式を用いた場合に比して課税負担の軽減をもたらすことを理由として、法人税法上扱べき規定なくして、これを否認することは許されない（下線は引用者）。

上記のように合理的な経済目的がある場合には、私法上の行為が優先される旨が述べられている。しかし、同事件は無償取引規定が存在していない（判示にある「法人税法上扱べき規定」が無い）時（旧法人税法下）における事案である。そして、第一審で争点となった同族会社の行為計算否認規定は、前述したように他の条文で規定されていない場合に限り適用する余地がある規定である。従って、いずれの裁判も無償取引規定が存在している場合においては適用すべき判例には該当しない。つまり、被控訴人（清水惣）は、現行の法人税法下での裁判において、旧法人税法下における考え方を前提とした主張を行ったことになる。

清水惣事件では、二事業年度とも昭和 40 年度改正後の現行の法人税法を適用する旨を判示(四)で明言している。しかし、本来なら昭和 39 年度については旧法人税法を適用し、昭和 40 年度については現行の法人税法を適用しなければならない。本来の規定通りに適

用されていた場合、昭和 39 年度においては旧法人税法第 30 条第 1 項の同族会社の行為計算否認規定によって判断がなされ「租税回避行為には当たらない」という結論となり、昭和 40 年度においては無償取引規定が適用され「収益として認識すべきである」という結論になった可能性もある。しかし、清水惣事件控訴審においては、同改正が「確認的規定」であるという前提に基づき、二事業年度とも同改正後の現行の法人税法を適用することとしたため、控訴人（Y 税務署長）及び裁判官は、被控訴人（清水惣）の同改正前（旧法人税法）の考え方に基づく主張に対し、同改正後（現行の法人税法）の考え方に基づく反論をする必要が生じたことになる。

また、上記の「合理的な経済目的」について金子宏は「収益を認識すべき無償取引の範囲の限定理由として述べられていると解されるが、このような限定を付することは正当であろうか。この限定理由は、おそらく、第一審で議論の中心となった租税回避論の影響を受け、租税回避否認の要件に関する考え方を 22 条 2 項の無償取引の範囲の解釈にとり込んだものであると思われる（金子，1983，p.169）。」と述べている。

筆者も金子が述べているように無償取引の判定においては「合理的な経済目的」は関係させるべきではないと考える。しかし、裁判においては、被控訴人（清水惣）が述べた主張に対し、控訴人（Y 税務署長）及び裁判官は、何らかの形で応える必要がある。そのため、第 4 節第 1 項で記したように、この主張を「対価性の判定条件として扱う」という内容に転用し、応えることとしたのではないだろうか。つまり、金子が述べているように「租

税回避否認の要件に関する考え方を 22 条 2 項の無償取引の範囲の解釈にとり込んだ」ということになる。清水惣事件は全文改正の前後の事業年度に係る事案であり、正に税法改正の分岐点であった。それ故に、上記のような矛盾（旧法人税法下の考え方に基づく主張に対し、現行の法人税法下の考え方に基づく反論をする必要）が生じることになったのではないだろうか。

第 3 項 寄附金認定に関する問題点

寄附金の認定に関して控訴審判決では、「経済的利益の無償の供与等に当たること」及び「法人税法第 37 条第 7 項かっこ内所定のものに該当しないこと」という二つの条件を満たしていれば、例外なく寄附金として認定するという結論となった。

しかし、営利法人が無利息で融資するということは、その取引が何らかの営利性と結びつくものであって、経済的合理性が前提となることは確かである。そのため、清水惣事件控訴審判決による結論は一つの問題提起となった。

清水惣事件控訴審判決の後、昭和 55 年 5 月 15 日付直法 2 - 8 通達により法人税基本通達の改正が行われた。本通達の改正は清水惣事件の判決を受けたものであると言われており、具体的には次の通りである。

基本通達 9 - 4 - 2（子会社等を再建する場合の無利息貸付け等）

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をした場合において、その無利息貸付け等が例えば業績

不振の子会社等の倒産を防止するためにやむを得ず行われるもので合理的な再建計画に基づくものである等その無利息貸付け等をしたことについて相当な理由があると認められるときは、その無利息貸付け等により供与する経済的利益の額は、寄附金の額に該当しないものとする。

上記通達により、特定の合理的経済性がある場合には、寄附金の認定をせず除外する必要があることとなった。清水惣事件は、本通達が示す合理的経済目的には該当しないものと思われるが、同控訴審判決で指摘された問題点が契機となり本通達の改正が行われ、特定の場合が規定されたことにより寄附金の範囲から除外される条件が明確にされたことは間違いのないであろう。

第 4 項 収益認識と寄附金認定との関係性に関する問題点

清水惣事件控訴審判決を受けて、損金（特に寄附金）の処理に関係させ、法人税法第 22 条第 2 項の収益の額を計上すべきという考え方（いわゆる「限定説」）が主張されたが、中村利雄は、評釈の中で、「無利息融資が『無償による役務の提供』に該当すれば、利息相当額が法人税法 22 条 2 項の規定により益金の額に算入され、当該経済的利益の供与が寄附金に当るか又はその他の経費として損金の額に算入されるかは、同法 22 条 3 項及び 37 条 5 項により判定することとなると解すべきである。従って、『原則としてこのような『寄附金』（借方項目）が存在する場合に限ってそれに応じて法人税法 22 条 2 項の『無償による資産の譲渡又は役務の提供』（貸方項目）が

論ぜられることになる。』とするのは妥当ではない（中村, 1978, p.379）。」と述べている。

清水惣事件控訴審の判決を受けて武田昌輔は、「判決では、寄付金であるかどうかをまず判断し、寄付金であれば、無償の供与として法 22 条の規定が適用されると論じているが、寄付金に該当しない場合でも無償であれば理論上法 22 条の規定は適用されることを見逃している点に若干の問題がある（武田, 1978, p.62）。」と述べている。この発言や上記「限定説」の考え方¹⁵⁾は、判示(五)で示されている「益金」を同法第 22 条第 2 項の規定により認識される収益であると解釈してのものであると思われる。しかし、第 7 節第 1 項で記したように筆者はこの「益金」は旧法人税法下の裁判と同様に損金不算入額を「益金」と表現したものであると理解している。また、第 2 節で記したように役務の提供に係る裁判においては、寄附金として認定するためには何らかの根拠によって収益を認識し、その額を確定しておかなければ寄附金の額が確定できない。従って、この裁判においては、法人税法第 22 条第 2 項の規定によって先ず収益の認識を行い、その後、同法第 37 条の規定によって寄附金の認定を行っているのであるから、収益の認識は裁判の過程の中の第一段階に過ぎないのであり、上記のような考え方は成立しないのではないだろうか。

しかし、清水惣事件控訴審においては、「収益の認識」と「寄附金の認定」を全く同じ条件で判定しているように思えること、及び上記の「益金」という表現の仕方によって混乱が生じ、清水惣事件控訴審の判示から「収益の認識」と「寄附金の認定」との関係性の議論が生まれたことは間違いのない。

清水惣事件は、上記のような様々な問題点が存在することとなり、判決後にはかなりの数の評釈論文、解釈論文が著されることとなった。そして、あまりにも多くの問題点が存在していたことから、この判決を契機に「無償取引規定をどのように解釈すべきか」というある種の学術論争へと発展することとなったのである。

第 4 章 適正所得算出説の優位性と問題点

第 3 章で整理を行った清水惣事件控訴審判決においては、様々な問題点が提起され、法人税法第 22 条第 2 項に関する学術論争へと繋がった。その中から生まれた適正所得算出説は「現在、有力な学説として定着してきている」と言われている。本章においては、適正所得算出説の優位性を明確にするとともに問題点についても考察を行う。

第 1 節 適正所得算出説の優位性

第 1 項 適正所得算出説における第 22 条第 2 項の性格

昭和 58 年、金子宏による「適正所得算出説」が発表される。その起点となったのは、吉牟田勲の第 1 章第 1 節第 3 項の発言に基づく「確認的規定」である。つまり「旧法の下で、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といえるであろうか。換言すれば、無償取引からも収益が生ずる旨の現行法 22 条 2 項の規定が確認的規定であるといえるかどうか（金子、

1983, p.143)。」という疑問が発端となっている。

筆者は、第 2 章第 2 節第 2 項において、旧法人税法下の裁判分析の結果として「無償又は低額による資産の譲渡については確認的規定であり、無償又は低額による役務の提供については創設的規定である。」と示した。

しかし、金子宏は「資産の無償譲渡については、相互タクシー事件に対する最高裁判決や、まからずや事件に対する大阪高裁判決によって、資産の無償譲渡からも時価相当額の益金が生ずるという解釈理論が旧法の解釈として承認された、とあってよい。しかし、これらの判決は、いずれも現行法制定後のものであるから、これらの判決があるからといって、旧法時代に無償譲渡からも収益が生ずるという解釈理論が確立していたとか、そのような解釈が一般的に承認されていたとはいえないであろう（金子, 1983, p.151)。」と述べている。

金子が言うように、キャピタル・ゲイン課税説による収益の認識を行った相互タクシー事件最高裁判所判決は、昭和 41 年 6 月 24 日であり、現行法制定後である。しかし、相互タクシー事件において最初に収益認識を行った第一審判決は、昭和 31 年 4 月 16 日である。また、全文改正の基礎となった昭和 38 年 12 月の税制調査会による「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」においては、「課税所得の意義」の部分で「キャピタル・ゲインについては、資産を処分した者の経済力の増加に着目して、基本的にこれを課税所得とする現行税法の建前を維持するのが相当である（内閣府税制調査会, 1963, p.5)。」と答申されている。また、旧法人税法下における裁判

は、旧法人税法によって判断されるのが当然であることを考えれば、現行法制定後に行われた裁判であるが故に益金が認識されていたという事実を否定するという論拠は正しくはないのではないだろうか。

しかし金子は、「所得実現の観念」(譲渡によって益金が生ずるためには、譲渡資産の対価として経済的価値の流入が必要であるという考え方)を用いて、「資産の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考えられる(金子, 1983, p.155)」と述べた。更に役務の無償提供についても「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、これらの場合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ったと思われる(金子, 1983, p.155)」と述べている。

上記の考え方から、法人税法第 22 条第 2 項の性格を「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(金子, 1983, p.156)」と断定した。

第 2 項 適正所得算出説における第 22 条第 2 項の趣旨及び目的

有償取引同視説においては、「すべて資産は時価によって取引される」という根拠が明確ではなく、同一価値移転説においては、「なぜ移転元で同一価値を認識しなければならないのか」という根拠が明確ではない。キャピタル・ゲイン課税説においては、役務の提供への対応ができないという問題点があり、資産の譲渡についても「所得の実現」という意味

では、所有資産につき発生したキャピタル・ゲインは所得概念から除かれるという問題点が指摘されている。そして、これらの問題点を考慮した上で金子宏は、適正所得算出説における法人税法第 22 条第 2 項の趣旨及び目的を「それは、結局は、通常対価で取引を行った者と無償で取引を行った者との間の公平を維持する必要性にあると考える。相互に特殊関係のない独立当事者間の取引において通常成立するはずの対価相当額(これを「正常対価」ということにする)を収益に加算しなければ、正常対価で取引を行った他の法人との対比において、税負担の公平を確保し維持することが困難になってしまう。したがって、無償取引につき収益を擬制する目的は、法人の適正な所得を算出することにあるといえよう(金子, 1983, p.162)」と説明した。

金子は、値上がり益(キャピタル・ゲイン)が発生している資産の無償譲渡についても、その実体的利益が社外に流出した時に収益として認識するキャピタル・ゲイン課税説よりも、正常対価で取引を行った他の法人との税負担の公平の見地から収益を認識する適正所得算出説の方が法人税法第 22 条第 2 項の趣旨及び目的として適しているという解釈を示した。

第 2 節 適正所得算出説の問題点

第 1 項 収益の範囲

適正所得算出説は、「正常な対価で取引を行った者との間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」と解すべきとし、全ての無償取引(低価取引も含む。)について正常な対価で取引が行われたものと看做するものである。

圖子善信は、適正所得算出説について「そうであるとすると、キャピタルゲインの発生していない資産の譲渡、無償による工事、サービスの提供、施設の使用貸与等にも、全て正常価格での取引があったものとして収益を計上する必要が生じてくる。また、低額譲渡の場合にも本規定の適用があるとすれば、全ての取引について正常価格であるか否かの判定が必要となるであろう。22条2項がそのような意味を有すると解することには無理があると考え（圖子, 2006, pp.24-25）。」と述べている。

つまり、適正所得算出説を課税の根拠とした場合、租税負担の公平という、言わば課税の基本理念のような抽象的な概念によって課税が行われることとなり、その適用範囲が拡大し過ぎるということを指摘している。

無償取引の範囲については、「無限定説」と「限定説」という異なる考え方が存在しているが、金子宏は「筆者も、無限定説が22条2項の趣旨に合致していると考え。22条2項の趣旨を適正所得の算出、すなわち適正な対価で取引を行った者との間の公平の維持に求める限り、損金面の処理とは無関係にすべての無償取引について収益を認識する必要があるからである。

この点については、折角益金に算入しても同じ金額が損金に算入されるとしたら、結果的にはネットの所得になんらの影響を及ぼさないから、そのような場合にまで収益を擬制する必要はないのではないか、という批判がありうる。しかしたとえば、無償譲渡が損金面で開発費（繰延資産）として処理されるという場合に、全額をその年度に償却すれば収益に計上する必要はないが、繰延べ償却をす

る場合には収益に計上しなければならないというのでは、首尾一貫しないように思われる。益金と損金とが同額であるため、わざわざ計上しなくても税務行政上特に問題とされることはないという程度に考えればよいのではなかろうか¹⁶⁾（金子, 1983, pp.167-168）。」と説明している。

筆者も第1章第1節第1項で「別段の定めのない資本等取引以外の取引は、全て法人税法第22条第2項の規定に該当するのであるが、『収益を認識する必要があるかどうか』という基準によって同条同項の規定を適用するかどうかの判断がなされる。従って、規定としては『無限定』となるが、適用範囲は『限定』されることとなる。」と記した。

この考え方によれば、無制限に収益が認識されることにはならないと思われるが、上記の「基準」は、法によって明確にされていないため、最終的には裁判所の判断によることとなり、裁判官による法形成・法創造とも思える法解釈が租税法律主義との関係で問題となる可能性は残されることとなる。

第2項 収益の擬制

1 擬制による収益の認識

値上がり益（キャピタル・ゲイン）が存在する資産の無償譲渡については「実体的利益によって収益が認識される」という考え方と「実体的利益だけでは収益は認識されない」という考え方がある。

前者は清永敬次が述べた「その資産についてはすでにキャピタル・ゲインが発生しているのであるから、決して利益のないのに収益の計上を求めるものではない。」（清永, 1978, pp.4-5）という考え方に基づくものであり、

キャピタル・ゲイン課税説の考え方である。後者は金子宏が述べた「譲渡によって益金が生ずるためには、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。」(金子, 1983, pp.154-155) という所得実現の観念によってキャピタル・ゲイン課税説を否定する考え方である。

金子は、上記の考え方にに基づき、無償取引規定は収入(経済的価値の流入)のないところに収益が生ずる旨を擬制した規定であると断定したのである。

2 実体的利益だけでは収益は認識されないという考え方

金子は「所得税法においても無償譲渡や低額譲渡の場合には、法令の定めによってはじめて時価相当額の収入があったものとみなされているのである(40条、59条)」と述べている。つまり、所得税法第40条、第59条は、いわゆる「みなし規定」であり、所得税法という法令によって収入とすることを擬制しているということになる。

従って、無償取引規定も、実体的利益が存在しているから収益が認識されるのではなく、みなし規定として収益を擬制することを法令で定めているから収益が認識されるのであると説明した¹⁷⁾。

3 実体的利益によって収益が認識されるという考え方

しかし、岡村忠生は「実体的利益存在説をとる場合には、値上りした資産の無償譲渡については、22条2項は、保有期間中に発生した資産の価値の変動を、それが実現される有償取引の場合に加えて、無償取引の場合にも課税の対象とするという機能をもつ規定であるということになる。いいかえれば、22条2

項は、法人税法上の所得概念がキャピタル・ゲインを含む包括的なものであることを定めるとともに、それを無償取引の際にも認識するという点で、課税時期を通常の実現主義から変更する作用を行う。22条2項の適用により、無償取引の場合にも、値上り益として実体的に存在する利益が課税の対象とされるのである(岡村, 1987b, pp.4-5)」と説明している。

岡村は、「無償取引規定は、実体的利益が存在している資産の譲渡の場合には、譲渡があった時点で評価益部分を計上すべしというルールである。」と説明した。そうであるとすれば、実体的利益に対しても収益が計上されることとなり、キャピタル・ゲイン課税説も成立することができる。しかしこの考え方は、法律の拡大解釈にも繋がることであるので、近年における実際の裁判で、どのように解釈されているのかを次章において検証することとする。

第5章 清水惣事件控訴審判決後における裁判の分析

全文改正によって無償取引規定は設けられた。本章では同改正後の無償取引に関する裁判(清水惣事件に関する裁判を除く。)について分析を行い、前章で考察した適正所得算出説の優位性と問題点がどのように影響しているかについて把握する。

第 1 節 現行法人税法下における無償取引裁
判の一覧及び概要

本章で分析を行う現行法人税法下における
裁判の一覧は次の通りである。

表 5 - 1. 現行法人税法下における無償取引に関する裁判¹⁸⁾

番号	裁判年月日	事件番号	納税義務者	内 容	主な争点	収益認識に 関する根拠
	裁判所名	審級関係	Westlaw Japan【文献番号】			
		事 件 名				
①	昭和 50 年 9 月 19 日	昭 44(行ウ)44号	高 田 香 料 株	代表者への 不動産の低 額譲渡	収益の認識	キャピタル・ ゲイン課税説
	神戸地方裁判所	(第一審)	1975WLJPCA09190006			
		更正処分等取消請求事件				
②	昭和 54 年 3 月 28 日	昭 45(行ウ)1号	阿 部 機 工 株 他	適正賃料を 超える金銭 の無償譲渡	寄附金認定	キャピタル・ ゲイン課税説
	山形地方裁判所	(第一審)	1979WLJPCA03286007			
		課税処分取消請求事件				
③	昭和 58 年 2 月 28 日	昭 54(行ウ)81号	株 総 合 医 学 会	不動産の低 額賃貸	寄附金認定	収益認識の 根拠は示さ れていない
	東京地方裁判所	(第一審)	1983WLJPCA02286007			
		税務債務不存在確認請求事件				
④	平成 4 年 4 月 6 日	昭 61(行ウ)30号	半 田 重 工 業 株	家族への土 地の低額譲 渡	収益の認識	キャピタル・ ゲイン課税説 二段階説
	名古屋地方裁判所	(第一審)	1992WLJPCA04060002			
		法人税更正処分取消等請求事件				
⑤	平成 7 年 12 月 19 日	平 6(行ツ)75号	南 西 通 商 株	資産の低額 譲渡	収益の認識	適正所得算 出説の応用
	最高裁第三小法廷	(上告審)	1995WLJPCA12190002			
		更正処分取消請求事件				
⑥	平成 9 年 1 月 29 日	平 7(行ウ)12号	南 島 崎 産 業	不動産の低 額譲渡	適正な価額	収益認識の 根拠は示さ れていない
	広島地方裁判所	(第一審)	1997WLJPCA01296004			
		更正処分等取消請求事件				
⑦	平成 10 年 11 月 30 日	平 8(行コ)4号	センコウ商事株 他	関連会社間 の上場株式 の低額譲渡	適正な価額	適正所得算 出説の応用
	名古屋高裁金沢支部	(控訴審)	1998WLJPCA11300011			
		法人税更正処分取消請求控訴事件				
⑧	平成 14 年 6 月 27 日	平 12(行ウ)12号	原 告 A 株	不動産の無 償賃貸・無 利息貸付	寄附金認定	二段階説 同一価値移 転説
	静岡地方裁判所	(第一審)	2002WLJPCA06276001			
		法人税更正処分等取消請求事件				
⑨	平成 15 年 6 月 5 日	平 14(行コ)12号	モテグループ法人	関連企業へ の低利融資	収益の認識	適正所得算 出説の応用
	広島高裁岡山支部	(控訴審)	2003WLJPCA06056002			
		法人税更正処分等取消請求控訴事件				
⑩	平成 19 年 1 月 30 日	平 18(行コ)31号	オープンジャホールディング	外国子会社 の第三者割 当て等	取引の内容	収益認識の 根拠は示さ れていない
	東京高等裁判所	(差戻控訴審)	2007WLJPCA01309019			
		法人税更正処分等取消請求控訴事件				
⑪	平成 21 年 9 月 17 日	平 19(行ウ)764号	C S K ファイナンス株	取引相場の ない株式の 低額譲渡	適正な価額	収益認識の 根拠は示さ れていない
	東京地方裁判所	(第一審)	2009WLJPCA09178016			
		法人税更正処分取消等請求事件				
⑫	平成 24 年 8 月 2 日	平 23(行コ)15号	被 控 訴 人 X 1	関係会社間 の土地の低 額譲渡	適正な価額	収益認識の 根拠は示さ れていない
	広島高等裁判所	(控訴審)	2012WLJPCA08026003			
		法人税額等更正処分取消請求控訴事件				
⑬	平成 26 年 6 月 12 日	平 24(行コ)480号	日 産 グ ル ー プ 法 人	旧商法上の 強制消却 (低額譲渡)	他法の制約	キャピタル・ ゲイン課税説
	東京高等裁判所	(控訴審)	2014WLJPCA06126006			
		法人税更正処分取消等請求控訴事件				
⑭	平成 27 年 1 月 27 日	平 24(行ウ)760号	株 広 沢 製 作 所	関連会社間 の上場株式 の低額譲渡	適正な価額	適正所得算 出説の応用
	東京地方裁判所	(第一審)	2015WLJPCA01278010			
		青色取消処分取消等請求事件				
⑮	平成 27 年 1 月 27 日	平 24(行ウ)836号	株 育 良 精 機 製 作 所	関連会社間 の上場株式 の低額譲渡	適正な価額	適正所得算 出説の応用
	東京地方裁判所	(第一審)	2015WLJPCA01278011			
		法人税更正処分等取消請求事件				
⑯	平成 27 年 9 月 9 日	平 25(行ウ)627号	日 本 ア イ ・ エ ス ・ ケ イ 株	関連会社間 の上場株式 の低額譲渡	適正な価額	収益認識の 根拠は示さ れていない
	東京地方裁判所	(第一審)	2015WLJPCA09098006			
		法人税更正処分取消請求事件				
⑰	平成 27 年 11 月 19 日	平 26(行ウ)389号	株 広 沢 本 社	関連会社間 の上場株式 の低額譲渡	適正な価額	適正所得算 出説の応用
	東京地方裁判所	(第一審)	2015WLJPCA11198020			
		法人税更正処分等取消請求事件				

Westlaw Japan のデータを基に筆者が作成

表5-1の裁判を取引の形態によって分類すると、無償又は低額による資産の譲渡に係るものが、①、②、④、⑤、⑥、⑦、⑩、⑪、⑫、⑬、⑭、⑮、⑯、⑰、無償又は低額による役務の提供に係るものが、③、⑧、⑨である。

そして、主な争点が「収益の認識」であるものは、資産の譲渡については⑤まで、役務の提供については⑨までであり、その後の裁判では、「無償取引規定によって、なぜ収益が認識されるのか」ということは、主な争点にはなっていない。筆者は、収益の認識が争点となっている前者を無償取引に関する裁判の「第一段階」、収益の認識以外が争点となっている後者を無償取引に関する裁判の「第二段階」と仮に呼ぶこととする。

「第二段階」に属する裁判では、「適正な価額」が主な争点である場合、納税者が主張する適正価額と課税庁側が主張する適正価額が異なり、裁判において課税庁側が主張する適正価額が認められれば、その差額が収益として認識されることとなる。「取引の内容」が主な争点である場合、当該事案の取引が法人税法第22条第2項に規定する取引に該当することが認められれば収益が認識されることとなる。「他法の制約」が主な争点である場合、同条同項の規定が、他の法律に制約されないことが認められれば収益が認識されることとなる。これらの裁判では、同条同項の規定により収益が認識されること自体は納税者側においても認めているため、判示において収益認識の根拠が述べられていない裁判も存在している。

つまり、近年においては、無償取引規定が一般的に認知され、無償取引に対して収益が

認識されることについては、租税における法的安定性と予測可能性が有効に作用してきているものと考えられることができる。

第2節 現行法人税法下の無償取引裁判における収益認識の分析

第1項 適正所得算出説の応用

表5-1のうち、特に重要なのは、低額による資産の譲渡に係る⑤の南西通商事件上告審判決である。この事案における第一審判決では、適正所得算出説による説明が初めて明確に示されたとされているが、上告審判決においては、その理由の修正が行われている。以下に各々の判示を示す。

(第一審判決)

(判示) 法人税法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。このような同項の趣旨及び法人税法37条6項が資産の低額譲渡の場合に譲渡価額と時価との差額を寄付金に含めていることからすれば、同項の無償譲渡には時価より低い価額による取引が含まれるものと解するのが相当である (下線は引用者)。

(上告審判決)

(判示) 法人税法22条第2項は、法人が資産を他に譲渡する場合には、その譲渡が代金の受入れその他資産の増加を来すべき反対給付を伴わないものであっても、譲渡時における資産の適正な価額に相当する収益があると認識すべきものである

ことを明らかにしたものと解される。譲渡時における適正な価額より低い対価をもってする資産の低額譲渡は、法人税法 22 条第 2 項にいう有償による資産の譲渡に当たることはいうまでもないが、この場合にも、当該資産には譲渡時における適正な価額に相当する経済的価値が認められるのであって、たまたま現実に收受した対価がそのうちの一部のみであるからといって適正な価額との差額部分の収益が認識され得ないものとするれば、前記のような取扱いを受ける無償譲渡の場合との間の公平を欠くことになる（下線は引用者）。

第一審判決と上告審判決との明確な違いは、低額譲渡について、第一審判決では「無償譲渡に含まれる」と述べ、上告審判決では「有償譲渡に当たることはいうまでもない」と述べられていること、そして課税公平の対象者については、第一審判決では「正常な対価で取引を行った者」と述べられ、上告審判決では「収益が認識される無償譲渡を行った者」と述べられていることである。

適正所得算出説においては、「通常の対価で取引を行った者と無償で取引を行った者との間の公平を維持する」と説明している。また、低価取引については「無償取引は厳密な意義におけるそれよりも広く、低価取引をも含む趣旨であると解すべきではなかろうか。」と説明している。従って、第一審判決の内容は適正所得算出説と完全に一致するが、上告審判決の内容は異なることとなる。

上告審判決の内容は次のような考え方である。

- 1 無償取引を行った者は、適正価額で取引を行った者との課税公平の見地から適正価額に相当する収益が認識される（適正所得算出説）。
- 2 有償取引である低額譲渡を行った者が取引価額のみで課税されるとすれば 1 の者との公平を欠くこととなるため、取引価額と適正価額との差額について収益を認識する。

上記のように上告審判決の内容においても、適正所得算出説の考え方を前提とし、それを発展させた考え方であるため、筆者は「適正所得算出説の応用」と位置付ける。

南西通商事件に関する上告審判決の判示は、ほぼ同じ内容で⑦、⑨、⑭、⑮、⑰の判決文でも示されている。⑨の裁判は、役務の提供（低利貸付）に関する事案なのであるが、上記の「適正所得算出説の応用」がそのまま用いられており、適正所得算出説の考え方は、全ての無償取引に対応し得る説明であることが立証されたこととなる。

第 2 項 キャピタル・ゲイン課税説の継続

表 5-1 のうち、①、②、④、⑬の裁判においては、キャピタル・ゲイン課税説による説明が行われている。また、第 1 項（適正所得算出説の応用）で示した南西通商事件の第一審判決では、前項で示した判示の前段の部分で次のように述べている。

（判示） 資産譲渡にかかる法人税は、法人が資産を保有していることについて当然に課税されるのではなく、その資産が有償譲渡された場合に顕在化する資産の値

上がり益に着目して清算的に課税がされる性質のものであり、無償譲渡の場合には、外部からの経済的な価値の流入はないが、法人は譲渡時まで当該資産を保有していたことにより、有償譲渡の場合に値上がり益として顕在化する利益を保有していたものと認められ、外部からの経済的な価値の流入がないことのみをもって、値上がり益として顕在化する利益に対して課税されないということは、税負担の公平の見地から認められない。

上記のように適正所得算出説による説明を行っている南西通商事件第一審判決においても、キャピタル・ゲイン課税説が前提となっていることが示されている。

また、同事件の上告審判決についても増井良啓は「判示第 1 段落は、相互タクシー事件に関する最判（昭和 41・6・24）の考え方を受け継いでいる。この昭和 41 年判決と本判決を通覧するとき、最高裁は、資産が社外に流出する時点において含み損益を清算するという考え方をとってきたとみることができよう（増井, 2016a, p.97）。」と述べている。

増井が述べているように、「適正所得算出説の応用」によって説明が行われた上告審判決においても、第 1 章第 2 節第 3 項で記した相互タクシー事件最高裁判所判決と同様にキャピタル・ゲイン課税説が前提となっている。つまり、南西通商事件の第一審判決、上告審判決のいずれにおいても同説が用いられていたと解釈することができるのではないだろうか。

なお、平成 26 年に行われた⑬の日産グループ法人に関する事案の判示では、第 4 章第

2 節第 2 項 3 で示した岡村忠生の考え方、すなわち「法人税法第 22 条第 2 項の規定は、実体的利益が存在している資産の譲渡の場合には、譲渡があった時点で評価益部分を計上すべしというルールである。」という考え方と一致する内容が示されている。

⑬ 日産グループ法人に関する事案

(判示) 法人税法においては、法人が保有する資産の評価換えによりその帳簿価額が増額した場合でも、原則として、その増額した部分（評価益）は「益金の額」に算入せず（同法 25 条 1 項）、保有している段階では課税しないとする一方、資産の売却等によりその支配を離脱したときには、収益としてこれに課税するという仕組みが採用されているのである（同法 22 条 2 項、3 項）。

第 3 項 収益認識の根拠が示されない場合

表 5-1 のうち③の不動産の低額賃貸に関する裁判においては、収益認識に関する明確な根拠は述べられていない。これは、主な争点が「寄附金認定」であるため、清水惣事件控訴審判決の判示を判例とし、「合理的経済目的の有無」によって判定が行われたものと思われる。

それ以外の⑥、⑩、⑪、⑫、⑯の裁判は、無償取引に関する裁判の「第二段階」に属する裁判であり、主な争点である各々の事項が認められることが、その裁判における収益認識の根拠となっている。

上記を総括すると、近年の裁判においては、実体的利益が存在している「無償又は低額による資産の譲渡」については、キャピタル・

ゲイン課税説による説明も引き続き行われている。他方、本章第 2 節第 1 項で記したように、実体的利益が明確ではない「無償又は低額による役務の提供」については、適正所得算出説を応用した考え方による説明が行われている。また、適正所得算出説は、全ての無償取引に適用し得る考え方であるため、「役務の提供」だけではなく「資産の譲渡」についても用いられる場合があることが判った。

第 3 章で分析を行った清水惣事件控訴審において収益認識の根拠として用いられていた有償取引同視説及び同一価値移転説は、「適正所得算出説の応用」による説明に置き換えられ、近年ではほとんど用いられていない。

近年における無償取引に関する裁判は、本章第 1 節で記したように無償取引に関する裁判の「第二段階」に入っている。つまり、「収益の認識（法人税法第 22 条第 2 項の規定によって、なぜ収益が認識されるのか）」以外のものが主な争点となってきたことが判明した。

おわりに

本論文は清水惣事件控訴審判決を「無償取引に関する規定における分岐点」と捉えて考察を行ってきた。しかし、実際には清水惣事件控訴審判決において様々な問題点が提起され、「無償取引規定をどのように解釈すべきか」という学術論争に発展し、その論争の中から適正所得算出説が提唱され、これを起点として同規定に係る収益認識の根拠が整理されたということになる。そして、収益認識の根拠が整理されたことにより、無償取引規定が一

般的に認知され、近年では裁判においても租税における法的安定性と予測可能性が有効に作用しているため、収益認識以外のことが主な争点となる裁判が多くなってきているものと考えられることができる。

<適正所得算出説が有力とされる理由>

「はじめに」において適正所得算出説が学説上、有力な考え方とされていることを示した。しかし、適正所得算出説にも問題があり、他の学説に対し完全に優位性を示したとは言えない。では何故有力な学説とされているのか、これまでの考察を踏まえ以下にまとめる。

適正所得算出説において無償取引規定は、A「正常な対価で取引を行った者との公平を維持するため」、B「収益が生ずることを擬制した規定」とされている。

他の学説のうち、有償取引同視説については、「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。」という考え方の根拠に問題がある。しかしこの考え方に上記 A を加えた場合、「法人が他の者と取引を行なう場合、正常な対価で取引を行った者との公平を維持するため、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。」となり、問題が解消される。

また、同一価値移転説については、「役務の提供において価値が移転した時になぜ移転元で同一の価値を認識しなければならないのか」という理由が不明であり根拠が明確ではない。しかしこの考え方に上記 A を加えた場合、「正常な対価で取引を行った者との公平を維持するため、価値が移転した時に移転元

で同一の価値を認識し、収益を計上する。」となり、問題が解消される。

更にキャピタル・ゲイン課税説については、「所得実現の観念（益金が生ずるためには経済的価値の流入が必要であるという考え方）によって、実体的利益が存在しているとしても収益は認識されない。」という問題点が金子によって指摘されている。しかし、この考え方に上記Bを加えると、「値上がり益（キャピタル・ゲイン）が発生している資産について無償譲渡が行われた場合、実体的利益について収益が生ずることを擬制して認識する。」となり、問題が解消される。ただし、上記の問題点については、実体的利益が存在していれば収益を認識することができるという考え方もあるため、近年の裁判においてもキャピタル・ゲイン課税説は資産の無償譲渡に限っては継続して用いられている。しかし、役務の無償提供には対応できないという重要な問題点は残されている。

これに対して適正所得算出説は、「課税公平の見地」という言わば課税の基本理念のような考え方が前提となっているため、抽象的で幅があり、全ての無償取引に対応し得る統一的説明とすることができる。そのため、他の学説と置き換えることが可能となり、有力な学説となり得たのではないだろうか。

＜確認的規定と創設的規定に関する考え方＞

第1章第1節第2項において、全文改正によって設けられた法人税法第22条の規定については、無償取引規定を含めて「確認的規定（改正以前からの税務の取扱いを踏襲した規定）」であるという見解と「創設的規定（収益の額とすることを改めて明示した規定）」で

あるという見解が存在していることを記したが、筆者は三つの考え方を想定している。

一つ目は「現実の裁判に基づく考え方」である。第2章第2節第2項で示したように旧法人税法下での裁判においては、無償又は低額による資産の譲渡に係る裁判以外では、現行の法人税法第22条第2項と同様の無償取引に係る収益認識は行われていない。したがって、無償取引規定は、資産の無償譲渡については「確認的規定」であり、役務の無償提供については「創設的規定」であると解することができる。この考え方は、本論文において用いた考え方である。

第3章第8節第2項で示したように全文改正前の役務の提供に係る裁判（京都証券取引所事件（表2-1. ②）控訴審判決）の判示では「法人税法上抛るべき規定なくして、これを否認することは許されない。」と示されており、同判決を受け、改正時に規定を設け条文化したと考えるのが自然なのではないだろうか。

二つ目は「理論上の考え方」である。法人税の前提となる商法は昭和37年に財産計算思考から損益計算思考に移行した。これに伴い昭和40年に法人税法も全文改正が行われた。無償取引規定に関する先行研究においては、全文改正の前後における収益認識の根拠を統一して捉えようとするものが多い。しかし、前提が変われば根拠も変わるのが自然である。つまり、同改正前は、財産計算思考を前提とし、キャピタル・ゲイン課税説を中心とした旧無償取引規定であり、同改正後は、損益計算思考を前提とし、適正所得算出説を中心とした新無償取引規定であると考えることができる。この考え方に基づけば役務の無

償提供だけでなく、資産の無償譲渡についても「創設的規定」であると解することができる。

三つ目は「税務当局における考え方」である。現行法人税法の無償取引規定は、純資産増加説に基づく旧法人税法第9条第1項及び通達51による課税、つまり「未実現のキャピタル・ゲインへの課税を行うべき」という考え方が原点である。したがって、改正以前からの税務の取扱いを踏襲した場合、法人税の前提となる商法が財産計算思考から損益計算思考に移行したとしても「無償取引に限っては純資産増加説に基づき未実現の利益に対し課税を行う」という考え方も成立し得る。また、役務の無償提供についてもキャピタル・ゲインと同様の存在が認められれば、例え全文改正前の裁判で収益が認められなかったとしても税法上は課税し得ることになる。そして、この考え方を正当化するために全文改正で明文化し、付論で評価を行う平成30年度改正で更に厳格化したという流れも推測することができる¹⁹⁾。そうであるとすれば、資産の無償譲渡についても役務の無償提供についても「確認的規定」ということになる。

無償取引規定は具体性に欠けている。それ故に立場（裁判官、学者や研究者、税務当局者など）によって解釈が異なるため、上記の三つの考え方のどれが正しいのかを明確にすることはできない。

筆者が税理士業務に携わる中で、関与している法人が不動産等の資産を子会社に譲渡する場合、「適正な価額を必ず確認してください。」と伝える。また、親子会社間で融資を行う場合、「年平均調達金利以上の利息を取って

ください。」と伝える。つまり、法人税法第22条第2項によって収益が認識されないよう指導するのは日常的なこととなっている。グループ法人税制が導入されてからは多少の変化はあったものの、現状では同法同項によって無償取引に収益が認識されることは当然のことと捉えられている。これは、法では明確にされていない規定に関し、数十年に渡り行われてきた無償取引に関する裁判の結果であると言える。

前述したように適正所得算出説が抽象的で幅があり、他の学説と置き換えることが可能な統一的説明であることを考慮すれば、収益認識の根拠についての論争は一応の結論を得たものと考えてもよいのではないだろうか。

そして、第5章第1節で記したように、無償取引に関する裁判は収益認識の根拠を主な争点としていた「第一段階」を終え、「第二段階」に突入している。今後は無償取引規定を回避するような、より複雑な取引が増加し、取引の内容などを主な争点とした「第二段階」の裁判が中心となって行われていくことになると思われる。

付論 平成30年度税制改正の評価

第1節 現状における問題点

第5章第1節で記したように、近年においては、無償取引に対する収益認識について法的安定性と予測可能性が有効に作用してきていると思われるのであるが、これは租税法律主義に基づくものと言えるのであろうか。

租税法律主義の現代的意義・機能について金子宏は「今日では、租税は、国民の経済生

活の殆どすべての局面に関係をもっているから、人は、その租税法上の意味、あるいはそれが招来するであろう納税義務を顧慮することなしには、いかなる経済的意思決定をもなし得ない。その意味で、いかなる経済的事実や行為からいかなる租税債務が発生するかが、あらかじめ法律の規定の中で明確にされていることが好ましいのである。したがって、租税法律主義は、十分な法的安定性と予測可能性とを保障しうるような意味内容を与えるべきであろう（下線は引用者）（金子，2010，pp.13-14）。」と述べている。

無償取引規定は、法人税法第 22 条第 2 項において規定されていることは間違いない。しかし、これまで考察してきたように同規定における収益認識の根拠、適正な価額、課税時期、適用範囲等を明確にしてきたのは、無償取引に関する裁判の判示やその判示から整理された学説である。金子が述べているように「あらかじめ法律の規定の中で明確にされていることが好ましい」という考え方に立てば、租税法律主義の下では同規定に問題が無いとは言えないのではないだろうか。

そして、無償取引規定のもう一つの問題点は、公正処理基準との関係である。法人税法第 22 条第 4 項は「第 2 項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」と規定している。企業会計上、「無償による資産の譲受け」については明確に会計処理基準が示されているが、「無償による資産の譲渡」、「無償による役務の提供」については明確な処理が示されていない。従って、これらに関する規定は、企業会計とは明らかに異なる規定であること

から、公正処理基準の影響を受けない法人税法独自の規定であると解さなければならなくなる。

第 2 項 税制改正後の展望

第 1 項 平成 30 年度税制改正の概要

平成 30 年度税制改正では、企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」の開発・公表（平成 30 年 3 月 30 日）を受けて、法人税法の所得計算の通則規定である法人税法第 22 条第 4 項の別段の定めとして法人税法第 22 条の 2 が創設された。具体的には、「法人税法第 22 条第 4 項中『額は』の下に『、別段の定めがあるものを除き』を加える。」と改正し、別段の定めとして法人税法第 22 条の 2 が創設された。

同条においては、第 1 項から第 3 項において収益の計上時期を規定し、第 4 項、第 5 項において収益の計上額を規定し、第 6 項において現物配当について規定し、第 7 項において政令委任について規定している。同規定の中で本論文との関係において特に重要性があると思われる第 4 項及び第 6 項を以下に示す。

(法人税法第 22 条の 2 第 4 項)

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

(法人税法第 22 条の 2 第 6 項)

前各項及び前条第 2 項の場合には、無償による資産の譲渡に係る収益の額は、金銭以外の資産による利益又は剰余金の分配及び残余財産の分配又は引渡しその他これらに類する行為としての資産の譲渡に係る収益の額を含むものとする。

上記のように、第 1 章第 1 節第 1 項で示した例示規定中、①「資産の販売」、②「有償による資産の譲渡」、③「無償による資産の譲渡」（資産の譲渡には、同時に発生する⑥「無償による資産の譲受け」を含むものと解される。以下同じ。）、④「有償による役務の提供」、⑤「無償による役務の提供」に係る収益の額は、第三者間で通常付される価額（いわゆる時価）とされ、③「無償による資産の譲渡」に係る収益の額には、現物配当等（資産の譲渡と利益分配等の混合取引である資産の譲渡に係るキャピタル・ゲイン）による収益の額が含まれることが明確化された。従って同例示規定中、⑦「その他」の取引以外の収益の額については、公正処理基準から完全に切り離されたこととなる。

今回の改正では、本論文の目的である「収益認識の根拠」に直接関わる改正は行われていない。しかし、法人税法第 22 条の 2 第 4 項及び第 6 項で無償取引の収益に係る適正価額が明確にされたことにより、収益認識の根拠についても説明ができるのではないだろうか。例えば、値上がり益（キャピタル・ゲイン）が存在している資産の無償譲渡については、同条第 6 項によって「無償による資産の譲渡に係る収益の額には、現物配当等による収益

の額が含まれることとされているため」と説明することができる。

他の無償取引についても、同条第 4 項によって「無償取引に係る収益の額は、第三者間で通常付される価額（いわゆる時価）によることとされているため」という根拠によって説明ができると言えるかもしれない。

法人税法第 22 条の改正について藤曲武美は「会計基準の側でこれまで詳細な基準がなかった収益の認識基準について包括的かつ詳細な基準を定めると、法人税法の公正処理基準との関係が問題にならざるを得ない。本会計基準をそのまま公正処理基準として丸呑みすることは、公平かつ適正な課税所得金額を計算する法人税法の立場からは容認できない点も生ずることになる。そのため、別段の定めを設けて対応したものである（藤曲, 2018, p.79）」と解説している。

藤曲は、収益の認識基準について企業会計側で明確に定めると法人税法との間で矛盾が生じるために改正されたと説明するが、筆者は、今回の改正を通じて無償取引に関する問題点を一挙に改善しようとする立法政策なのではないかと考える。

第 2 項 税制改正後の展望

無償取引規定について金子宏は、「法人税法 22 条 2 項の無償取引に関する規定は、その定めている事柄の重要性と対比して、おどろくほど簡単である。そもそも、無償取引について収益を認識すべきか否かは、法人所得の概念の構成に直接かかわる問題であり、また法人税の最も基本的な問題の一つである。もし無償取引についても収益を認識するという立法政策をとるならば、そのことをより明確に

規定することが好ましいといえよう。(金子, 1983, p.178)。』と述べていた。

平成 30 年度税制改正が行われた現状において、金子が求めた立法政策は必要なのだろうか。納税者の立場からすれば、「どこまでなら課税されて、どこまでなら課税されない」という判断基準は細かいほど望ましい。

しかし、第 5 章第 1 節で記したように、近年においては無償取引規定が一般的に認知され、例えそれが裁判の判示や学説によるものであるとしても、租税における法的安定性と予測可能性が有効に作用してきている。また、第 1 項で記したように、平成 30 年度税制改正により無償取引の収益に係る適正価額及び課税時期が別段の定めとして明確にされ、ほとんどの無償取引については公正処理基準から切り離された。

また、収益認識の根拠については、本論文において結論を述べており、第 1 項で記したように、平成 30 年度税制改正による適正価額の明確化により、収益認識の根拠を説明することも可能となった。

(注記)

1) 法人税法第 22 条第 2 項においては「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」が無償取引に該当するものと解される。しかし、「無償による資産の譲受け」は適正価額の問題はあるものの、収益認識については一般的に認められているため本論文においては考察の対象から除外する。

これにより第 1 節で示した問題点のうち適用範囲以外は解消されたこととなる。適用範囲については、法人税法第 22 条第 2 項における射程が無限定であることを考慮すると、適用範囲の明確化は課税範囲を狭め、射程を限定的にすることに繋がるのではないだろうか。現状の無償取引規定においては「別段の定めのない資本等取引以外の取引に係る収益の額は益金の額に算入される。」とされており、「オウブンシャホールディング事件(表 5-1. ⑩)」などの複雑な取引にも対応し、今後起こり得るどのような取引にも対応し得る規定となっている。従って、同規定の趣旨を考慮すれば適用範囲の明確化は必要ないものと思われる。ただし、適用範囲を明確にしない場合、「おわりに」で記したように、取引の内容などを主な争点とした裁判は今後も行われることとなる。しかし、射程の無限定を維持することの重要性を考慮すればやむを得ないことなのではないだろうか。

以上の考察からすると、平成 30 年度税制改正後の無償取引規定では、問題点の解消がなされたと筆者は考える。

- 2) 宮崎地方裁判所 平成 5 年 9 月 17 日判決 平 4 (行ウ) 2 号・3 号「更正処分取消等請求事件(南西通商事件・第一審)」(Westlaw Japan【文献番号】1993WLJPCA09170001)
- 3) 大阪高等裁判所 昭和 53 年 3 月 30 日判決 昭 47(行コ)42 号「法人税額更正決定取消等請求事件(清水惣事件・控訴審)」(Westlaw Japan【文献番号】1978WLJPCA03300025)

- 4) 「現行法人税法 22 条 2 項の規定は、確認的規定ではなく、無償取引の場合にも通常の対価相当額の収益が生ずることを擬制した一種のみなし規定であり、創設的規定である。」(金子, 1983, p.156)
- 5) 旧法人税法下の裁判で「原告が訴外会社に対し本件土地・建物を無償で使用させていたことは、即ち原告が当然に享受し得べき経済的利益たる本件土地・建物の賃貸料相当額を無償で訴外会社に授与していたことを意味し…」と同様の意義を有しているものの二段階の取引を明示していない裁判は存在しているが、当該裁判は吉牟田の発言後に行われたものである。金沢地方裁判所 昭和 46 年 2 月 19 日判決 昭 42(行ウ) 4 号「課税処分取消請求事件」(Westlaw Japan 【文献番号】 1971WLJPCA02190010)
- 6) 最高裁判所第二小法廷 昭和 41 年 6 月 24 日判決 昭 37(オ)255 号「申告所得更正決定取消請求事件(相互タクシー事件・上告審)」(Westlaw Japan 【文献番号】 1966WLJPCA06240004)
- 7) 第 1 項(収益認識論拠の概要) 参照
- 8) 大阪地方裁判所 昭和 31 年 7 月 30 日判決 昭 28(行)83 号「不当課税取消請求事件(京都証券取引所事件・第一審)」(Westlaw Japan 【文献番号】 1956WLJPCA07300004)
- 9) 本論文において考察の対象外とした「資産の譲受け」に関する裁判を除く。また、益金が計上されていない無償取引に関する裁判及び国税不服審判所における裁決については省略する。
- 10) 「役務の提供」という表現は、昭和 40 年度の全文改正で設けられた法人税法第 22 条第 2 項により示されたものであり、旧法人税法下においては「無利息貸付」など個別の内容によって示されていた。
- 11) 企業会計原則、貸借対照表原則五の F 「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。」
- 12) 大津地方裁判所 昭和 47 年 12 月 13 日判決 昭 41(行ウ)1 号、昭 42(行ウ)2 号「法人税額更正決定取消等請求事件(清水惣事件・第一審)」(Westlaw Japan 【文献番号】 1972WLJPCA12130005)
- 13) 神戸地方裁判所 昭和 50 年 9 月 19 日判決 昭 44(行ウ) 44 号「更正処分等取消請求事件」(Westlaw Japan 【文献番号】 1975WLJPCA09190006)
- 14) 清水惣事件の第一審は、昭和 47 年 12 月 13 日に行われているが、法人税法第 132 条(同族会社の行為計算否認規定)のみを争点とし、無償取引規定には触れていない。そして、同規定を適用した控訴審は、昭和 53 年 3 月 30 日に行われている。
- 15) 岡村忠生は、判示(五)について「この判決理由を要約すれば、提供された経済的利益が寄付金に該当する場合については、収益が生ずると述べているのである。それゆえ、この判決は、狭義の限定説に立つものであり、22 条 2 項によって常にまず収益が発生するという通説の立場(無限定説)とは、論理構成が逆であるといえよう。」(岡村, 1987a, p.6) と述べている。
- 16) 藤巻一男は「無償取引が行われた場合、法 22 条 2 項により収益が擬制されるとともに、同 3 項により費用等が擬制されるが、いずれも適正評価額により評価されるので、差引損益がゼロとなり、別段の定めにより費用等が損金不算入とされない限り、課税

所得に影響を及ぼすことはない。この場合、収益の擬制と費用等の擬制について税務上の両建て処理（申告調整）は省略しても実務上は問題がない。むしろ、実務上は、煩雑さを避けるため、両建て処理はすべきではないであろう。そして、別段の定め適用により無償取引により擬制される費用等の額が損金不算入となる場合には、収益の擬制と費用等の擬制についてそれぞれ申告調整が必要になる（藤巻, 2008, p.22）。と説明している。

17) しかし、所得税法第 40 条第 2 項では「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。」と規定され、同法第 59 条第 1 項では「その時における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があつたものとみなす。」と規定されており、両条項とも「みなす」という言葉が含まれているが、法人税法第 22 条第 2 項には「みなす」という言葉は含まれていない。

18) 本論文において考察の対象外とした「資産の譲受け」に関する裁判、国税不服審判所における裁決、課税庁側の主張が認められなかった裁判については省略する。上記一覧は各事案につき最終確定した裁判のみを記載している。

19) 昭和 40 年度改正においては、当時の立案担当者であり大蔵省の税制第一課に所属していた吉牟田勲が「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。(吉牟田, 1965, p.140)」と述べている。また、財務省が公表した「平成 30 年度税制改正

の解説（法人税法等の改正）」の改正趣旨の部分で「法人税法上、資産の販売等に係る収益の額は、資産の販売等により受け取る対価の額ではなく、販売等をした資産の価額をもって認識すべきとの考え方であり」と述べたうえで第 5 章第 2 節第 1 項で記した南西通商事件上告審の判示前段部分を示し「最高裁平成 7 年 12 月 19 日判決の趣旨が法令上明確化されるとともに、収益の額として益金の額に算入する金額に関する通則的な規定が設けられました。」と述べている（財務省, 2018, pp.270-271）。同判示は、第 5 章第 2 節第 2 項で記したようにキャピタル・ゲイン課税説の代表的裁判例である相互タクシー事件の最高裁判決と同様の趣旨であるとされている。したがって、昭和 40 年度改正においても平成 30 年度改正においても純資産増加説に基づくキャピタル・ゲイン課税が前提となっているものと考えられる。

(参考文献)

- 伊豫田敏雄. 1965. 「法人税法の改正 (一)」. 『改正税法のすべて』. 大蔵財務協会. pp.92-107
- 大淵博義. 2013. 『法人税法解釈の検証と実践的展開』. 改訂増補版第 1 巻. 税務経理協会.
- 岡村忠生. 1987a. 「無利息貸付課税に関する一考察- 3 -」. 『法学論叢』. 122 巻 1 号. pp.1-24
- 岡村忠生. 1987b. 「無利息貸付課税に関する一考察- 4 -」. 『法学論叢』. 122 巻 2 号. pp.1-17

- 金子宏. 1983. 「無償取引と法人税－法人税法 22 条 2 項を中心として－」. 『法学協会百周年記念論文集』. 第 2 巻. 有斐閣. pp.135-179.
- 金子宏. 2017. 『租税法』. 22 版. 弘文堂.
- 清永敬次. 1978. 「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』. 33 巻 13 号. pp.2-7.
- 圖子善信. 2006. 「法人税法 22 条 2 項の無償取引の解釈について－本規定は租税回避の否認規定か－」. 『税大ジャーナル』. 第 4 号. pp.21-39.
- 武田昌輔. 1978. 「親会社の子会社に対する無利息融資」. 『税理』. 21 巻 8 号. pp.61-63
- 中村利雄. 1977. 「法人税の課税所得計算と企業会計－無償譲渡等と法人税法 22 条 2 項－」. 『税務大学校論叢』. 第 11 号. pp.169-226.
- 中村利雄. 1978. 「無利息融資と法人税法 22 条 2 項及び 37 条 5 項－大阪高裁昭和 53 年 3 月 30 日判決－」. 『税務大学校論叢』. 第 12 号. pp.366-384.
- 藤井保憲. 2005. 「移転価格税制の国内取引への適用」. 『税大ジャーナル』. 第 3 号. pp.12-32.
- 藤曲武美. 2018. 「収益の認識等に係る法人税法の改正と実務への影響」. 『税研』. 200 号. pp.78-84.
- 藤巻一男. 2008. 「無償取引に関する法人税法上の解釈について－『適正所得算出説』と『無限定説』の正当性の検証－」. 『税大ジャーナル』. 第 9 号. pp.15-37.
- 渕圭吾. 2010. 「適正所得算出説を読む」. 『租税法の発展』. 有斐閣. pp.209-228.
- 増井良啓. 2016a. 「低額譲渡と法人税法 22 条 2 項」. 『租税判例百選』. 第 6 版. pp.96-97
- 増井良啓. 2016b. 「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 6 版. pp.98-99
- 吉牟田勲. 1965. 「改正税法詳解 法人税関係 (所得計算関係の改正)」. 『税務弘報』. 13 巻 6 号. pp.123-160
- 内閣府税制調査会. 1963. 「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」. http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s3812_syotokuzeiho_houjinnzeihonoseibi.pdf 2018 年 5 月 27 日閲覧.
- 財務省. 2018. 「平成 30 年度税制改正の解説 (法人税法等の改正)」. https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0265-0354.pdf 2018 年 7 月 9 日閲覧.