

# 法人税法第二二条第二項と無償取引

平 島 靖 元

## 目 次

はじめに

第一章 法人の課税所得計算規定の史的変遷と現行法の計算構造

第一節 法人の課税所得計算規定の史的変遷

第二節 現行法の計算構造

第二章 法人税法第二二条第二項における益金の範囲

第三章 法人税法第二二条第二項の法的性格

第一節 学説及び裁判例

第二節 検討

おわりに

はじめに

法人税法第二二条第二項は、「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」(以下「無償取引」という。)に係る収益も益金に算入される旨を定めている。この規定は、昭和四〇年の法人税法の全文改正によって初めて法文化されたものであるが、対価を伴わない無償取引からも益金に算入すべき収益が生ずることを定めていると解されている。<sup>(1)</sup>しかし、法人が無償取引を行う場合、当該法人の財産は減少し、譲受人の財産は増加するので、無償取引から収益が生ずるとされていることは、一般的には理解が困難である。例えば、「無償による資産の譲渡」では、譲渡人は資産を失うことによりむしろ損失を蒙っているのであり、具体的な利益を得ているわけではない。従って、無償で資産を譲渡し又は役務を提供した法人になぜ収益が生ずるのか、法人税法ではなぜこのような規定を設けたのかについては、議論が分かれており、法人税法第二二条第二項の規定の性格、根拠、目的、適用範囲については様々な見解が分かれている。

そこで、本稿においては、法人税法第二二条第二項において無償取引から収益が生ずる旨が規定された目的及び根拠を明確にすることを目的として、法人の課税所得計算規定の史的変遷と現行法の計算構造及び益金の範囲を考察した後、この規定の法的性格について学説・判例をもとに検討を行うこととする。

## 第一章 法人の課税所得計算規定の史的変遷と現行法の計算構造

### 第一節 法人の課税所得計算規定の史的変遷

一、一八九九（明治三二）年から一九五〇（昭和二五）年まで

（一）一八九九（明治三二）年の所得税法改正—法人課税の創設

わが国において、法人の所得に対して、課税する制度が設けられたのは、一八九九（明治三二）年の所得税法（明治三二年二月一〇日法律第一七号）においてである。ここでは、所得を三種に分け、第一種を法人所得、第二種を公社債の利子、第三種を三〇〇円以上の個人所得とした。この法人の課税所得の計算は、所得税法第四条第一項に、「第一種ノ所得ハ各事業年度総益金ヨリ同年度総損金前年度繰越金及保険責任準備金ヲ控除シタルモノニ依ル」と規定され、同法第三条において一、〇〇〇分ノ二五の税率により課税された。法人は、各事業年度ごとに損益計算書を提出し（同法第七條<sup>2</sup>）、政府は損益計算書を調査して、その所得を決定した（同法第九條<sup>3</sup>）。また、同法第四条第二項及び同法第五条第七号<sup>5</sup>において、この法律により所得税を課せられた法人から受ける配当金については、それを受けた法人及び個人に対しては課税せず、法人の所得税は、個人の所得税の源泉課税の意味を有していた。

（二）一九一三（大正二）年の改正

一九一三（大正二）年の改正では、第一種所得（法人所得）のうち合名会社、合資会社及び株主二〇人以下の株式会社<sup>4</sup>の所得（甲）には、個人所得との権衡を考え、超過累進税率を適用し、その他の法人の所得（乙）には、比例税

率を適用した(所得税法第三条)。また、法人の課税所得の計算は、所得税法第四条第一項において、「各事業年度総益金ヨリ同年度総損金を控除シタル金額に依ル・・・」と規定された。

(二) 一九二〇(大正九)年の改正

一九二〇(大正九)年の改正では、第一種所得(法人所得)については、従来の種類別、すなわち株式会社、合名会社、合資会社によって課税に差異があったのが廃止され、法人の所得を甲 超過所得、乙 留保所得、丙 配当所得、丁 清算所得、戊 施行地外法人の施行地における資産、営業により生ずる所得の五種とし、この五種の課税標準に基づきそれぞれ課税することとなった。ここでは、法人を初めて独立した課税主体と認め、所得税法(大正九年七月三一日法律第一一号)第一四条第五号<sup>(6)</sup>において、法人から受ける配当金については、第三種所得に総合して課税することになった。

(四) 一九四〇(昭和一五)年の改正—法人税法の制定

その後、昭和に入っても、「総益金」から「総損金」を控除するという、法人の課税所得の計算規定に変化は見られなかったが、一九四〇(昭和一五)年に、国税及び地方税制度の全般にわたって根本的改革が行われた。これに伴って現行法の体系と同様に法人税は、はじめて所得税から制度的に分離されて独立の租税となった。この改正によって所得税法中の第一種所得税および法人資本税を統合して新たに法人税法(昭和十五年三月二十九日法律第二五号)が制定された。ここでは、法人税は、各事業年度の所得および清算所得並びに資本に対して賦課し(同法第三条)、その税率は、所得に対しては一〇〇分ノ一八(同法第一六条第一項第一号、第二号)、資本に対しては、一、〇〇〇分ノ一・五(同法第一六条第一項第三号)とされた。

（五）一九四七（昭和二二）年の改正—法人税法の全文改正

一九四七（昭和二二）年には、直接税に關して、従来の賦課課税制度が申告納税制度に移行した。そして、法人税法の全文改正（昭和二二年三月三一日法律第二八号）が行われ、法人の課税所得計算規定は、第九条第一項において、「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。」と規定された。

（六）一九五〇（昭和二五）年の改正—シャープ税制改正

一九五〇（昭和二五）年には、シャープ税制使節団の税制改正に關する勸告の基本精神に則つて、国税及び地方税を通じ画期的な改革が行われた。法人税については、法人に対する課税についての觀念が根本的に變更された。一九二〇（大正九）年より、法人は完全に独立した納税主体であると考えられてきたが、この改正において、「根本的に法人は、与えられた事業を遂行するために作られた個人の集合である。」<sup>(8)</sup>という觀念が採用された。つまり、法人擬制説的な思考により、法人税を配当に対する所得税の前どりであると考えたのである。従つて、法人に対する法人税と個人に対する所得税とは、二重課税とならないように配慮された。<sup>(9)</sup>その結果、従来の超過所得<sup>(10)</sup>及び清算所得に対する課税を廢止し、第九条の六第一項において、法人が他の法人より支払いを受けた配当金は益金不算入とされ、その一方で、利益を株主に配当しないで社内に留保した場合には、新たにその積立金に対して課税をすることとしたのである。<sup>(11)</sup>また、この改正における法人の課税所得の計算規定に変化はなく、この規定は、一九六五（昭和四〇）年の法人税法全文改正まで存続した。

このように、一九九九（明治三二）年の所得税法において、法人に対する課税が始まって以来、数多くの税制改正を経てきたが、法人の課税所得計算規定は、「総益金」、「総損金」という概念が用いられ、両者の差額として課税所得

を求めるといふ構造に変化は見られなかった。

これについて、吉國二郎氏は、「最初の法人課税の規定は頗る簡単でしかも僅少であり、従って、法人の決算を支配していた商法の影響下にあつたと考えられる。ところが、法人が独立の課税主体となり、その租税制度中に占める地位が重要となるに従い、法人の所得に関する租税理論も漸次詳細となり、又独自の理論体系を形造ることとなつた。

しかしながら、その理論は法令を通じて形成されず、主として課税実務として発展し、その多くは行政裁判所の判例に支持されて、税務慣習として一つの確立した存在となつたのである。<sup>(12)</sup>そして、「総益金」及び「総損金」の意義についても、法律上定義が与えられておらず、その意義について、何が「総益金」であり、何が「総損金」であるかは、商法等の規定、行政裁判所の判例、会計学及び従来の税務の慣習又は社会一般の通念に従って、これを解釈するほかはなかつたといわれている。<sup>(13)</sup>

行政裁判所大正一一年五月一五日判決、行政裁判所判決録第三三輯は、「資本ノ払込以外ニ於テ会社財産ヲ増加セシムルモノハ総テ所得税法第四条ニ所謂総益金ヲ構成スルモノト解スルヲ相当トス」と判示し、さらに、東京高等裁判所昭和二七年二月二一日判決、税務訴訟資料第一一号では、「総益金とは、資本の払込以外において法人の純資産の増加となるべき一切の事実に基づく収益その他の経済的利益を指し、総損金とは資本の払戻及び利益の処分以外において法人の純資産の減少となるべき一切の事実に基づく費用その他の経済的損費を指す」と判示している。

また、昭和二年の主秘第一号通達では、「総益金とは資本の払込以外における純資産の増加をいい、総損金とは、利益の配当又は資本の払戻以外における純資産の減少をいう。」と定め、その後、昭和五年の法人税法改正に伴う法人税基本通達五一において、「総益金とは、法令により別段の定のあるものの外資本の払込以外において純資産増加の原

因となるべき一切の事実をいう。」とし、同通達五二において、「総損金とは、法令により別段の定のあるものの他資本の払戻又は利益の処分以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう。」と定められていた。このように、当時の法人税法における所得の概念には、純資産増加説が採用され、法人の「総益金」、「総損金」とは、法人の純資産の増減に他ならず、純資産の増加の原因となる一切の事実が「総益金」であり、純資産の減少となる一切の事実が「総損金」であったと考えられるのである。

二、一九六五（昭和四〇）年の改正—法人税法の全文改正

一九六五（昭和四〇）年の改正で、法人税法の全文改正（昭和四〇年三月三十一日法律第三四号）が行われた。そして、法人の課税所得の計算規定については、法人税法第二二条において各事業年度の所得金額の計算の原則を規定し、課税所得計算の基本規定が設けられた。この改正における所得概念は、昭和三八年二月の税制調査会「所得税及び法人税の整備に関する答申」において、「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、現行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考慮しない—を所得と観念する説）の考え方に立ち、資産、事業及び勤労から生ずる経常的な所得のほか、定型的な所得源泉によらない一時の所得も課税所得に含める立場をとるのが適当であると考えられる。」<sup>(4)</sup>として、基本的に純資産増加説に基づく課税所得の整備を図るべきであったとした。

その後、一九六七（昭和四二）年の法人税法の改正において、法人税法第二二条第四項が追加された。これは、収益及び費用・損失は、本来会計の用語であり、これらの計算は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従つ

て行われることを宣言した規定である。<sup>(15)</sup>

## 第二節 現行法の計算構造

法人税の課税標準は、法人の各事業年度の所得の金額である（法人税法第二一条）。

そして、この各事業年度の所得の金額の計算方法として、法人税法第二二条第一項において「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。次に、この計算の基礎となる、「当該事業年度の益金の額に算入すべき金額」の範囲について同条第二項において規定し、「当該事業年度の損金の額に算入すべき金額」の範囲について、同条第三項において規定している。そして、この「益金の額に算入すべき金額」及び「損金の額に算入すべき金額」は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（以下「公正処理基準」という。）に従って計算されるものとしている（同条第四項）。この公正処理基準とは、「一般社会通念に照らし、公正妥当と評価しうるに足るもの、すなわち健全な簿記会計の慣習<sup>(17)</sup>」であり、「客観的な規範性をもった公正妥当と認められる会計処理の基準といった意味であり、明文の規定があることを予定しているというものではない<sup>(18)</sup>」のである。また、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中から、一般に公正妥当と認められたところを要約したものであり、公正処理基準の一つであるが、公正処理基準は企業会計原則のみを意味するのではなく、他の会計慣行をも含む。つまり、公正処理基準とは、「企業会計原則や、商法、証券取引法の計算規定に代表される、財務諸表の作成上の指針あるいは制約事項として、企業会計実務の中に慣習として発達具体化



した会計原則をいうものであって、・・・一般社会通念に照らして公正かつ妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味する<sup>(19)</sup>のである。従つて、課税所得の計算上の益金の額及び損金の額には、別段の定めがあるものを除き、公正処理基準に従つて計算された企業会計上の収益の額及び費用・損失の額が算入されることとなる。このように、課税所得は企業会計上の収益の額及び費用・損失の額やその差額である企業利益から離れて別に存在するものではなく、公正処理基準によつて計算された企業利益を基礎として、これに税法特有の規定（別段の定め）を適用して誘導的に算出するという計算構造が採用されているので、課税所得の概念も企業利益から誘導されたものであるといふことができる<sup>(20)</sup>。

そして、法人税法第七四条は、「内国法人は、各事業年度終了の日の翌日から二月以内に税務署長に対し、確定した決算に基づき次に掲げる事項を記載した申告書を提出しなければならない。」と規定している。これは、課税所得の算定においては、株主総会において承認を受けた決算書類に示されている企業利益を基礎とすることを意味し、「確定決算主義」と呼ばれている。確定決算主義といつても、すべての収益及び費用・損失に関わつてゐるものではない。その対象となるものは、限定されている。つまり、通常の客観的証拠のある取引、すなわち、売上高等の収益の計上、給与等の費用には確定決算主義の適用はない。これらは、客観的な事実であつて、それが誤つてゐる場合には、本来、確定決算において修正されなければならない事項だからである。これに対して、いわゆる内部取引とされる減価償却費の計算（法人税法第三一条）等は、企業における意思決定が確定決算において表示されるといふ意味において、その企業の意思に依存するというのが確定決算主義の意図である<sup>(21)</sup>。

このように、法人税法における課税所得は、公正処理基準に従つて計算され株主総会の承認を経て確定した決算に

おける企業利益を基礎とし、これに「別段の定め」による一定の調整を加えて誘導的に算出されるのである。

## 第二章 法人税法第二二条第二項における益金の範囲

### 一、無償取引に係る収益

法人税の課税所得の金額の計算上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、次に掲げる取引で、資本等取引<sup>22)</sup>以外の収益の額であり、法人税法第二二条第二項は、資本等取引以外の例示として、①資産の販売、②有償による資産の譲渡、③無償による資産の譲渡、④有償による役務の提供、⑤無償による役務の提供、⑥無償による資産の譲受け、⑦その他の取引を掲げている。

これらの取引に係る収益の額は、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対価、役務の提供にあつては、役務収入というように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、資産の評価益、債務免除益等は収入とはいえないことから、このような利益を包含する意味で収益という用語が用いられたのである。<sup>23)</sup>

そして、③無償による資産の譲渡、⑤無償による役務の提供については、企業会計においては、資産の無償譲渡等をした場合にその資産の適正時価等で収益に計上する経理は採用されていないので、特にこれを例示して、税法上は資産の無償譲渡等によっても収益が生ずることを明らかにしたものである。

すなわち、昭和四一年五月二六日の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計上する経理は、通常採用されていない。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。」とし、さらに、昭和四一年一〇月一七日の大蔵省企業会計審議会中間報告「税法と企業会計に関する意見書」三（七）では、「資産を無償譲渡又は低廉譲渡した場合に当該資産の適正時価を導入して収益を計上することの当否については、企業会計原則上まだ何ら触れるところがないので、これを明らかにすることが妥当である。」としている。このように、資産の無償譲渡又は低廉譲渡の場合には、その資産の適正時価等により収益を計上する経理が採用されない理由について、中村利雄教授は、「資産の無償取得の場合には、その受入資産の取得価額は、じ後の損益計算に直接影響を及ぼすこととなるので、適正時価により受け入れる必要があるのに対し、資産の無償譲渡等の場合には、かりに適正時価により収益を認識し計上したとしても、他方同金額の損費が計上されることとなり、純損益に与える影響が同一となることから、……この両建経理を省略して、単に当該無償譲渡等した資産の除却に関する経理（帳簿価額の損費算入の経理）を行えば足りるものとして、ことさらに適正時価による収益計上の当否の検討は行われなかったものと考えられる。」<sup>24</sup>としている。つまり、資産の無償取得の場合には、後の減価償却費等の計算により利益計算に影響を及ぼす為、適正時価によって受入れることとしているが、資産の無償譲渡又は低廉譲渡の場合には、適正時価による収益の計上と損費の計上が同じ金額になり相殺され、利益計算に与える影響は同じになる為、適正時価による収益を認識し計上する

ことは、必要ないとされているのである。そして、資産の無償譲渡等による収益の計上については、現在も企業会計において、未だ明らかにされていない。

一方、税法においては、資産の無償譲渡等による収益も益金の額に算入すると規定している。資産の無償譲渡等をした側においては、対価がないので収益の生ずるはずはないとする見解<sup>(25)</sup>もあるが、吉牟田勲教授は、「法人が他の者と取引を行う場合、すべて資産は時価によって取引されるものとして課税されるというのが現在の法人税の基本的な考え方である。例えば資産の贈与を受けた者については、当然その資産の時価に相当する所得があったものと認められている。資産の贈与（無償の譲渡）を行った法人も、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、そ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わるところがなく、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。」<sup>(26)</sup>としている。つまり、経済的にみれば、贈与したことは、譲渡価額に相当する価値の流出があり、そこに収益の発生又は実現があったものするのである。そして、この資産の無償譲渡等からも収益が生ずることは判例（判例については、第三章で検討する。）においても支持されている。

この企業会計と税法における無償譲渡等の処理の違いを設例に示せば、次のとおりになる。

【設例】法人が所有している土地（帳簿価格五〇〇円、時価一、〇〇〇円）を例えば、無償で譲渡した場合及び低廉な価額（三〇〇円）で譲渡した場合には、企業会計上及び税法上の仕訳はどのようになるのか。

(一) 無償で譲渡した場合

① 企業会計上	(借)	寄附金	五〇〇円	(貸)	土地	五〇〇円
② 税法上	(借)	未収入金	一、〇〇〇円	(貸)	譲渡収益	一、〇〇〇円

譲渡原価	五〇〇円	土地	五〇〇円
寄附金	一、〇〇〇円	未収入金	一、〇〇〇円
未収入金を相殺して			

(借)	寄附金	一、〇〇〇円	(貸)	譲渡収益	一、〇〇〇円
	譲渡原価	五〇〇円		土地	五〇〇円

(二) 低廉な価額で譲渡した場合

① 企業会計上	(借)	現金	三〇〇円	(貸)	土地	五〇〇円
		寄附金	二〇〇円			
② 税法上	(借)	現金	三〇〇円	(貸)	譲渡収益	一、〇〇〇円
		未収入金	七〇〇円			

譲渡原価	五〇〇円	土地	五〇〇円
寄附金	七〇〇円	未収入金	七〇〇円
未収入金を相殺して			

(借)	現金	三〇〇円	(貸)	譲渡収益	一、〇〇〇円
	譲渡原価	五〇〇円		土地	五〇〇円
	寄附金	七〇〇円			

このように、企業会計上と税法上の違いは、企業会計上は、純額で表示されるのに対し、税法上は、総額で表示される点である。企業会計上の損益計算においては、利害関係者に対し必要な会計事実を明瞭に表示するため、収益及び費用をその発生源に従って分類し、それぞれの区分に応じて収益と費用を対応表示して段階的に損益計算を行うこととされている(企業会計原則第二損益計算書二)。そして、経常損益計算までの段階では総額表示を原則とし、純損益計算における特別利益及び特別損失項目は純額表示とされている。固定資産売却損益等について純額表示とされているのは、利害関係者への収益力判断に必要な情報の提供という観点から、本来の事業活動からの収益については、その活動状況の明瞭表示の目的で総額表示とされるが、附随的活動からの収益は純額によってキャッシュ・フローを明示する方が金融活動の状況把握のうえから好ましいという理由からである。<sup>(27)</sup>

これに対し、税法上の課税所得は、担税力ある所得の算定に目的があることから、企業会計のような発生源に従う段階的な区分計算には意味がなく、所得の増減の原因となる「益金」、「損金」の概念のみで充分であり、従って、「益金の額」及び「損金の額」というそれぞれ一個ないし包括概念により、すべての収益又は費用・損失をそれぞれ一括して「益金の額」又は「損金の額」に算入することとしているのである。<sup>(28)</sup>

また、企業会計においては、収益は計上されないのに対し、税法上は、一旦時価相当額が収益として実現し、この代金を直ちに相手方に対して贈与したことによる同額の費用が生じたことと観念している。このように観念するのは、無

償による資産の譲渡は、法人が資産を一旦時価で有償譲渡し、その譲渡代金を直ちに贈与した場合と何等異なるところはなく、有償による資産の譲渡を行った法人と無償による資産の譲渡を行った法人との間の公平を維持するためであると考えられる。

上記の【設例】を法人税法第二二条に当てはめると、貸方の「譲渡収益」は、同条第二項により益金の額に算入され、借方の「譲渡原価」は同条第三項により損金の額に算入される。また、その金額が相手方に対して贈与したものとされる時は、同条三項に対する「別段の定め」として「寄附金」の損金算入について規定した第三七条第七項により「寄附金」の額に含めて損金算入限度額の計算を行う。また、それが「寄附金」でない場合、例えば、その相手方が法人の役員又は使用人の場合にはその者に対する給与となるように、それぞれの費目に応じて処理される。

このように、法人税法上の益金は、企業会計上における収益に対応するものであり、収益という用語は企業会計からの借用概念であるが、企業会計における収益と益金の範囲は一致しない。つまり、企業会計上の収益に法人税法第二二条第二項に規定する無償取引に係る収益と「別段の定め」が加わり、法人税法上の益金が構成されるのである。

### 第三章 法人税法第二二条第二項の法的性格

#### 第一節 学説及び裁判例

##### 一、法人税法第二二条第二項の目的と根拠

法人税法第二二条第二項の無償取引について収益を認識する目的及び根拠に関する学説及びそれを支持する裁判例は、以下の通りである。

##### (一) 二段階説(有償取引同視説)

この説は、無償取引も通常の対価で行う行為(第一段階)と、受領した対価を相手方へ贈与した(第二段階)という二つの行為が行われた場合と同視でき、第一段階の行為によって収益が発生するというものであり、吉牟田勲教授らによる説である。そして、法人税法第二二条第二項の立法趣旨として述べられている。<sup>(30)</sup> 同説では、例えば、資産の無償譲渡には、資産を有償で譲渡する行為と、受領した譲渡代金を相手方に贈与する行為に分解でき、無利息融資には、利息を受領し、受領した利息を相手方に贈与する行為に分解することができる。

同説を支持する判決として、大阪高等裁判所昭和五三年三月三〇日判決、税務訴訟資料第九七号(以下、「清水惣事件」という。)は、「資産の無償譲渡、役務の無償提供は、実質的に見た場合、資産の有償譲渡、役務の有償提供によって得た代償を無償で給付したのと同じであるところから、担税力を示すものとみて、法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。」と判示している。<sup>(31)</sup> 同説に対しては、「現実には有償譲渡の可能性がない場合、例



えば相手方の支払い能力の欠如等の特別な事情から、やむを得ず無償譲渡をするような場合は、有償譲渡があつたものと同じように考えることは、その現実的基盤を欠くものである。<sup>(32)</sup>との批判がある。

(二) 同一価値移転説

この説は、無償取引の相手方が受け取る利益または価値の大きさから見ようとするもので、ある額の価値をBが受け取つたとすれば、同一額の価値がAに存在してはじめて可能となる。その為には、同一額の価値がAに収益として発生していなければならぬ。つまり、通常の対価相当額が一方当事者から他方当事者に移転することをもつて、収益発生の根拠とするものであり、清永敬次教授による説である。<sup>(33)</sup>

同説を支持する判決として、大阪地方裁判所昭和三十一年七月三〇日判決、税務訴訟資料第二三三号では、「特別な事情の下になされた利息を付さない貸借において、…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ぬからである。」と判示している。<sup>(34)</sup>同説に対しては、「無利息で融資した場合に、相手方に通常の利息相当額の収益が生ずるといふ意味で経済的価値の移転があつ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が、この説明では明らかでない。貸主はむしろ得べかりし利益を失うのである。」<sup>(35)</sup>との批判がある。

(三) キャピタル・ゲイン課税説（実体的利益存在説）

この説は、法人税法第二二条第二項は、所得税法第四〇条及び第五九条のみなし譲渡の規定に対応する規定であつて、時価で資産を譲渡した者との間の負担の公平を図り、資産の保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、資産の譲渡等により所有者たる法人の支配を離脱する際に、資産の値上りという形で当該資産についてすでに発生している利益（キャピタル・ゲイン）の担税力に着目し、清算課税を行うというものであり、植松守雄氏による説である。<sup>(36)</sup> キャピタル・ゲイン課税説は、法人税法第二二条第二項の資産の無償譲渡に関する規定は、当該資産についてすでに発生している利益（キャピタル・ゲイン）を譲渡に際して、いわば顕在化する為の規定であるとす。

同説を支持する判決として、東京地方裁判所昭和五五年一〇月二八日判決、税務訴訟資料第一一五号では、「法人税法第二二条二項が資産の譲渡にかかる収益を益金として課税の対象としているのは、法人の資産が売買、交換等によりその支配外に流出したのを契機として、顕在化した資産の値上り益の担税力に着目し、清算課税しようとする趣旨であるから」と判示している。<sup>(37)</sup>

同説に対して、金子宏教授は、「無償譲渡の場合の説明となりえても、無利息融資を含む無償取引全体について収益を擬制することの根拠とはなりえない。」と批判し、<sup>(38)</sup> また、清永敬次教授は、「このような考え方は、役務の無償提供の場合にはあてはまらない。無利息融資の場合には、当該資産（金銭）になんらかの利益がすでに発生しているなどと論ずることはできないのは明らかである。」と批判している。<sup>(39)</sup>

#### (四) 適正所得算出説

この説は、無償取引について通常の対価相当額の収益を擬制する論拠と目的は、通常の対価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へる。したがって、無償取引について収益を擬制する目的は、法人の適正な所得を算出することにあるとするものであり、金子宏教授による説である。<sup>(40)</sup>

同説を支持する判決として、宮崎地方裁判所平成五年九月一七日判決、税務訴訟資料第一九八号さらに第二審である福岡高等裁判所宮崎支部平成六年二月二八日判決、税務訴訟資料第二〇〇号では、法人税法第二二条第二項は、「正常な対価で取引を行った者との間と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。」と判示している<sup>(41)</sup>。

（五） 限定費用対応収益認識

この説は、法人税法第二二条第二項の規定は、贈与分の寄附金（借方項目）があつたものとして法人税法第三七条第六項、第七項の適用がある場合に、その貸方項目（グロスの収益）を規定するにすぎないものであつて、それ以上の法的意味を法人税法第二二条第二項に付与することは許されないとするものであり、北野弘久教授らによる説である<sup>(42)</sup>。同説によれば、無償取引によって相手方に移転する経済的利益が寄附金に該当する場合にのみ、収益が生ずることになる。

二、法人税法第二二条第二項の性格

第一章で述べたように、法人税の課税所得の意義について、昭和四〇年全文改正前の法人税法第九条第一項では、「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。」と規定していた。その後、法人税法第二二条第二項は、昭和四〇年の法人税法の全文改正により初めて法文化されたものであるが、この規定をめぐり、この規定が確認の規定であるか、それとも創設の規定であるか、見解が分かれている。

吉牟田勲教授は、「二二条は、規定の明確化を旨として新たに設けられたものであつて、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、納税者が不利となるようなおそれはないと考<sup>(43)</sup>える。」として、この規定を確認的規定としている。また、「清水惣事件」では、「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のものを法文化したものであり、それによって従来<sup>(44)</sup>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・・・」と判示している。

一方、金子宏教授は、「旧法の下では、無償取引からも収益が生ずると解することは困難であったと考えるが、このように考えると、現行法二二条二項の規定は、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。」と述べ、この規定を創設的規定としている。また、宮崎地方裁判所平成五年九月一七日判決、税務訴訟資料一九八号では、「同項は、正常な対価で取引を行った者との間の負担の公平を維持するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制した創設的な規定と解される。」と判示している。

このように、法人税法第二二条第二項を確認的規定とする考え方は、法人が他の者と取引を行う場合、すべて資産は時価によって取引されるものとして課税すべきであり、無償取引からは当然に時価相当額の収益が生じ益金の額に算入されるという、旧法人税法の下からの税務の慣行を確認した規定であるとするのである。これに対し、同条同項を創設的規定とする考え方は、課税の公平の立場から、無償取引からも収益が生ずることを擬制したものであり、旧法人税法の下では無償取引からも収益が生ずると解することは困難であったとするのである。

### 三、無償取引の範囲

法人税法第二二条第二項の重要な解釈の問題には、原則としてすべての無償取引について収益が生ずると解すべきか（以下「無限定説」という。）、それともその範囲について何らかの限定を付すべきか（以下「限定説」という。）がある。

無限定説では、中村利雄教授は、「資産の無償譲渡等による収益の認識計上と当該収益の処分とは直接の関係はなく、両者は切り離して考えるべきである。」<sup>(45)</sup>としている。また、金子宏教授も、「法二二条二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。」<sup>(46)</sup>とし、無限定説が法人税法第二二条第二項の趣旨に合致しているとしている。この無限定説に対しては、折角益金に算入しても同じ金額が損金に算入されたとしたら、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、収益を認識する必要はないのではないかという批判がある。<sup>(47)</sup>

これに対し、限定説では、中川一郎教授は、「無償による資産の譲渡に係る収益と定めているのは、資産の無償譲渡によって収益が発生するからではなく、寄附金に関する三七条五項の規定との関連から、無償譲渡資産の時価と帳簿価格との差額相当額を益金に算入することとしただけのことである。この見解によると、無償取引によって相手方に移転する経済的利益が三七条五項により寄附金に該当する場合にのみ益金算入額が生ずることとなる。」<sup>(48)</sup>としている。

## 第二節 検討

## 一、法人税法第二二条第二項の目的及び根拠

第一節の学説を考察すると、キャピタル・ゲイン課税説以外は、無償取引に係る収益を、擬制したものすなわち公平負担の観点から、実際に収益は存在しないが、収益は存在すると擬制する考え方である。法人税法第二二条第二項の規定する無償取引に係る収益とは、このような擬制した収益を予定していたのだろうか。第一章で述べたように、法人税法の所得概念は、一八九九(明治三二)年の所得税法において、法人に対する課税が始まって以来、純資産増加説が採用され、法人の「総益金」、「総損金」とは、法人の純資産の増減に他ならず、純資産の増加の原因となる一切の事実が「総益金」であり、純資産の減少となる一切の事実が「総損金」であったのである。その後、一九六五(昭和四〇)年の全文改正における法人税法の所得概念についても、昭和三八年二月の税制調査会「所得税及び法人税の整備に関する答申」において、基本的に純資産増加説に基づいて課税の整備を図るべきであるとし、「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法の建前を維持するのが相当であるが、その実現の態様には種々のものがあるので、その実情に応ずる課税のあり方については、別途検討する。」<sup>49)</sup>としている。つまり、法人税法の所得概念においては、法人税法第二二条第二項に規定する無償取引について認識される収益とは、擬制されたものではなく、発生している利益(キャピタル・ゲイン)であると考えらるべきである。

宮崎地方裁判所平成五年九月一七日判決、税務訴訟資料第一九八号では、法人税法第二二条第二項の規定は、「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。」と判示し、無償取引の収益を擬制したものと解している。また、控訴審である福岡高等裁判所宮崎支部平成六年二月二八日、税務訴訟資料第二〇〇号も第一審の判決を支持している。

これに対し、上告審である最高裁判所第三小法廷平成七年一月一九日判決、税務訴訟資料第二一四号では、法人税法第二二条第二項の規定は、「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。」と判示している。

この判決について、松沢智教授は、「当該資産の譲渡時における適正な価額に相当する経済的価値の実現であり、対価の有無を問わないキャピタル・ゲイン課税であって、手元を離れるときに値上り益の実現をもって担税力を認めて課税の対象としたと判示したものと解する。」と評価している。一方、批判的な見解として、「本判決は、法人税法第二二条第二項の解釈理論として、いまだ不明確な点もあり、解釈理論の確立をもたらず判例とは言えないであろう。」とする進藤直義氏の見解<sup>(51)</sup>もある。しかし、無償取引の収益を擬制したものとしなかったことは妥当であると考ええる。

このように考えると、法人税法第二二条第二項の無償取引についての規定は、資産の譲渡等により所有者たる法人の支配を離脱する際に、資産の値上がりという形で当該資産について発生している利益（キャピタル・ゲイン）の担税力に着目し、清算課税を行うとするキャピタル・ゲイン課税説により解釈することが妥当であると考ええる。実際に、「資産の無償譲渡」については、同説を支持する裁判例が最も多いことから、無償取引に係る収益を認識する目的及び根拠を説明するうえで、非常に優れている。また、同説は、譲渡人にとって無償取引は、損失を蒙っているこ

とすれ、なにも利益を得ているわけではない、といった常識的な疑問に対する明確な答えであるといえる。つまり、資産の無償譲渡は、譲渡人にとってその価値の喪失を意味することはいうまでもないが、同時に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だから、決して利益のないのに収益の計上を認めるものではないのである。<sup>(52)</sup>

キャピタル・ゲイン課税説では、「資産の無償譲渡」については、法人が資産を保有してきたことにより、キャピタル・ゲインが生じ、資産を譲渡する際に時価相当額の経済的価値が存在し、時価相当額を収益として認識する。時価相当額の経済的価値の担税力に着目するのである。また、時価で資産を譲渡した者との間の負担の公平を図ることができる。

次に、第一節で述べたように、「無償の役務提供」は、キャピタル・ゲイン課税説では説明できないという批判がある。これに対しては、圖子善信教授の、「無償による役務の提供についてはどのように説明すればよいのであろうか。無利息融資における利子を考えた場合、一般的・常識的には、金銭は時間の経過と共に利息が発生するものと考えられる。それは、経営努力の成果でもなく、また突発的に発生するものではない。自然発生的価値の増加が形成される大きくとらえると、この利息もまたキャピタル・ゲインの一形態といえよう。金融資産である貸付金に対して生じるキャピタル・ゲインととらえることは許容されるのではないであろうか。」<sup>(53)</sup>との見解もある。しかし、「無償の役務提供」について、キャピタル・ゲイン課税説を採用した裁判例はない。従って、「無償の役務提供」については、「清水惣事件」において支持された二段階説又は同一価値移転説を採用することが妥当であると考えられる。この場合には、二段階説を採用すべきである。すなわち、同一価値移転説は、受け入れ側に経済的利益が生じたとしても、その経済的利益を流出



させた側に、なぜ収益を認識すべきであるかについて根拠付けることはできていない為である。

以上のように、法人税法第二二条第二項の無償取引について収益を認識する目的及び根拠は、「資産の無償譲渡」については、「キャピタル・ゲイン課税説」を採用し、「無償の役務提供」については、「二段階説」を採用することが妥当であると考ええる。

## 二、法人税法第二二条第二項の性格

上記のように、法人税法第二二条第二項の無償取引について収益を認識する目的及び根拠は、「資産の無償譲渡」については、「キャピタル・ゲイン課税説」を採用し、「無償の役務提供」については、「二段階説」を採用すべきであり、法人税法の所得概念においては、法人税法第二二条第二項に規定する無償取引について認識される収益とは、擬制されたものではなく、発生している利益（キャピタル・ゲイン）であると考えらるべきであった。この場合に、キャピタル・ゲインに対する課税が、旧法人税法において行われていたか否かが問題となる。植松守雄氏は、「キャピタル・ゲインに対する課税は」法人税では、シャウプ勧告以前からつとに法人税の益金の概念上当然のこととして同様の所得計算上の考え方をとっており、実務上長い歴史をもっていたのでとくにこれを明文化するまでに至らなかつた<sup>54)</sup>」としている。また、旧法人税法当時の裁判例では、最高裁判所第二小法廷昭和四一年六月二四日判決、税務訴訟資料第四四号において、資産の無償譲渡からも益金が生ずると判示している。

以上のように考えると、キャピタル・ゲインについては、企業会計上認識されない収益であっても、旧法人税法の「総益金」には、当然、含まれるものと解されてきたのである。すなわち、法人税法第二二条第二項は、旧法人税法

の解釈上妥当と考えられていたキャピタル・ゲインに対する課税を法文化したものであり、それによって従来の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のである。従って、同条同項は、確認的規定であると考えべきである。

### 三、無償取引の範囲

無限定説は、無償取引に係る収益について、損金面とは関係なく収益を益金の額に算入する考え方であり、限定説は、法人税法第三七条第六項、第七項との関連において、これらの取引に係る経済的利益が寄附金に該当する場合に益金の額に算入するという考え方である。そして、無限定説は、無償取引に係る収益が無条件で収益の額に算入されるが、限定説の場合は、寄附金（損金）に対応するものとして、その益金を規定するものであって、法人税法第二三条第二項には、それ以上の法的効果はないのである。

しかし、第二章で述べたように、課税所得の計算構造においては、益金の額、損金の額に算入する金額は、それぞれ別個に存在し、損金面が寄附金でない場合も、費目が変わるだけで、計算構造自体に変化はないのである。このように、無償取引に係る収益の計上と損金面とは切り離して考えるべきであり、その収益の処分形態である寄附金等の取扱いは直接の関係はないと考える無限定説が妥当であると考える。

おわりに

本稿では、法人税法第二二条第二項において、無償取引から収益が生ずる旨が規定された目的及び根拠を明確にすることを目的として、法人の課税所得計算規定の史的変遷、現行法の計算構造及び益金の範囲、法人税法第二二条第二項の法的性格に関する学説、判例を検討した。

無償取引について収益を認識する目的及び根拠についての、「適正所得算出説」、「二段階説」、「同一価値移転説」は、それぞれ一つの考え方として、無償取引全体について収益を認識する目的及び根拠として理解することができた。しかし、純資産増加説に基づく法人税法の所得概念において、法人税法第二二条第二項に規定する「資産の無償譲渡」について認識される収益とは、擬制された収益ではなく、発生した利益（キャピタル・ゲイン）である。従って、同条同項の「資産の無償譲渡」については、資産についてすでに発生している利益（キャピタル・ゲイン）を譲渡に際して、顕在化するための規定であると解する「キャピタル・ゲイン課税説」を採用し、「役務の無償提供」については、「二段階説」を採用すべきである。すなわち、無償取引を「資産の無償譲渡」と「役務の無償提供」との取引形態に分類し、「資産の無償譲渡」については、「キャピタル・ゲイン課税説」、「役務の無償提供」については、「二段階説」で説明することが妥当であると考える。

(注)

- (1) 最高裁判所第三小法廷平成七年二月九日判決、税務訴訟資料第二一四号八七二頁
- (2) 第七条「納税義務アル法人ハ各事業年度毎ニ損益計算書ヲ政府ニ提出スヘシ・・・」
- (3) 第九条「第一種ノ所得金額ハ損益計算ヲ調査シ政府之ヲ決定シ・・・」
- (4) 第四条「前項第一号ノ場合ニ於テ益金中此法律ニ依リ所得税ヲ課セラレタル法人ヨリ受ケタル配当金・・・アルトキハ之ヲ控除ス」
- (5) 第五条「左ニ掲グル所得ニハ所得税ヲ課セス」
  - 七 此法律ニ依リ所得税ヲ課セラレタル法人ヨリ受クル配当金」
- (6) 第四条「第三種ノ所得ハ左ノ各号ノ規定ニヨリ算出ス」
  - 五 法人ヨリ受クル利益若ハ利息ノ配当又ハ剰余金ノ分配・・・
- (7) 法人の資本に対する課税が法人税法の中に取り入れられたのは、昭和一五年の法人税法の創設のときであるが、それまでは法人資本税法（昭和一二年法律第四号）が実施されていた。法人資本税法は、資本金額の〇・一％の税率で課税され、所得金額のない法人（欠損法人）は課税を免除されていた。吉田二郎総監修『戦後法人税制史』 税務研究会 一九九六年一〇月 五五頁
- (8) シヤウプ使節團『日本税制報告書』第六章 法人 A普通法人税 一〇五頁
- (9) シヤウプ税制使節團は、二重課税を排除するための措置として、所得税を計算する場合に配当所得の二五％を税額から控除することを勧告した。ただし、法人が利益を内部に留保した場合には、株主の所得税の負担が軽減されることが多く、そのため、法人がこのような節税を目的として利益を内部に留保する傾向があるので、それを防止するために、一九四九年七月一日以降開始する事業年度の純益から累積される留保利益合計額について、法人に対して毎年一％の利子附加税を課すことを勧告している。
- (注8) シヤウプ使節團 同上書 一〇七頁
- (10) 超過所得に対する法人税は、昭和二一年の改正により当該事業年度の所得の金額が当該事業年度の資本金額の八％相当額を超える場合のその超える金額を超過所得の金額とし、これらに対し三〇％乃至五〇％の累進税率で課税されることになってい

た。

- (注7) 吉国二郎総監修 前掲書 二九頁
- (11) 第二条「前条第一号に掲げる法人（以下内国法人という。）に対しては、その所得の全部及び積立金について法人税を課し、・・・」
- (12) 吉国二郎著『法人税法講義』大蔵財務協会 一九五四年六月 九頁
- (13) 明里長太郎著『税務と会社経理』日本税経研究会 一九五〇年一月 九八頁
- (14) 税制調査会『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』一九六三年二月 五頁
- (15) 武田昌輔編著『DHCコンメンタール法人税法I』第一法規 一一四四頁
- (16) 各事業年度の所得に対する法人税のほかに、清算所得に対する法人税（法人税法第五条）、各連結事業年度の連結所得に対する法人税（法人税法第六条の二）、特定信託の所得に対する法人税（法人税法第七条の二）、退職年金等積立金に対する法人税（法人税法第八条）、がある。
- (17) 東京地方裁判所昭和五二年二月二六日判決、税務訴訟資料第一〇〇号一九二四頁
- (18) 大阪高等裁判所平成三年二月一九日判決、税務訴訟資料第一八七号四一九頁
- (19) 神戸地方裁判所平成一四年九月二二日判決、税務訴訟資料第二五二順号九一八八頁
- (20) 中村利雄著『法人の課税所得計算―その基本原理と税務調整―』ぎょうせい 一九八七年五月 一五頁
- (21) 武田昌輔著『確定決算基準主義』『企業会計』中央経済社 一九九九年第五一卷第一号 一〇三頁
- (22) 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う利益又は剰余金の分配をいう（法人税法第二二条第五項）。
- (23) 吉国二郎、武田昌輔著『法人税法（理論篇）』財務詳報社 一九七〇年九月 一六七頁―一六八頁
- (24) (注20) 中村利雄著 同上書 三五頁
- (25) 中川一郎著『法人税法コンメンタール』三晃社 一八六三頁
- (26) 吉牟田勤著『所得計算関係の改正』『税務弘報』一九六五年第一三卷第六号 一四〇頁
- (27) 武田隆二著『税務会計の基礎』『會計』一九七八年第一一卷第一号 八四頁

- (28) 中村利雄著「益金の額に算入される収益の額」『税務会計研究』一九九二年第三号 四三頁―四四頁
- (29) (注23) 吉国二郎、武田昌輔著 前掲書 一六七頁
- (30) (注26) 吉牟田勲著 前掲論文 一三九頁  
また、中村利雄教授も同様の説を述べられている。(注20) 中村利雄著 前掲書 二三頁
- (31) 二段階説を支持する裁判例として他に、東京地方裁判所昭和五五年一〇月二八日判決、税務訴訟資料第一一五号二八四頁、名古屋地方裁判所平成四年四月六日判決、税務訴訟資料第一八九号二四頁がある。
- (32) 清水敬次著「無償取引と寄附金の認定」『税経通信』一九七八年第三三巻一三三―一三五頁 五頁
- (33) (注32) 清水敬次著 同上論文 三三頁―三四頁
- (34) 同一価値移転説を支持する裁判例として、大阪高等裁判所昭和五三年三月三〇日判決、税務訴訟資料第九七号一六〇頁「清水惣事件」がある。
- (35) 金子宏著「無償取引と法人税―法人税法二三条二項を中心として―」『法学協会百周年記念論文集第二巻』有斐閣 一九八三年一〇月 一六一頁
- (36) 植松守雄著「未計上資産の無償譲渡の益金」『租税判例百選』一九六八年二月 九三頁  
また、中川一郎教授は、この説に対し、「値上りによる未実現利益は、資産が売却された場合に初めてその対価において実現するのである。従って無償で譲渡された場合には実現されないのである。」と批判している。
- (37) 中川一郎著「会社保有の増資新株引受けについての利益を会社の役員に無償で移転した場合におけるその会社の未計上利益の実現の成否」『シュトイエル』一九六九年第八三巻 七頁
- (38) キャピタル・ゲイン課税説を支持する裁判例として、最高裁判所第二小法廷昭和四一年六月二四日判決、税務訴訟資料第四四号八〇五頁、山形地方裁判所昭和四四年三月二八日判決、税務訴訟資料第一〇四号八〇〇頁、千葉地方裁判所昭和四九年四月二四日判決、税務訴訟資料第一三六号一二四頁等がある。
- (39) (注35) 金子宏著 同上論文 一六一頁
- (40) (注32) 清水敬次著 同上論文 四頁―五頁
- (41) (注35) 金子宏著 同上論文 一六二頁

- (41) 適正所得算出説を支持する裁判例として、名古屋高等裁判所金沢支部平成一〇年一月三〇日判決、税務訴訟資料第三九号一九六頁がある。
- (42) 北野弘久著『税法解釈の個別研究II』学陽書房 一九八二年二月 一六〇頁—一六一頁  
 中川一郎教授は、法人税法第二二条第二項について、この規定は立法のミスであり、無意味な規定であって実行性を有しないとし、法人税法第二二条第二項が「無償による資産の譲渡に係る収益」と定めているのは、資産の無償譲渡等によって収益が発生するからではなく、寄附金に関する法人税法第三七条第五項との関連から、無償譲渡資産の時価と帳簿価額との差額相当額を益金に算入することとしただけのことであると、同様の説を述べられている。なお、北野教授はグロスの収益を計上するとしているのに対し、中川教授はネットの収益を計上すると述べられている点に違いがある。
- (注25) 中川一郎著 前掲書 一八六六頁—一八七一頁
- (注26) 吉牟田勲著 前掲論文 一三九頁
- (43) (注26) 吉牟田勲著 前掲論文 一三九頁
- (44) (注35) 金子宏著 前掲論文 一五五頁—一五六頁
- (45) (注28) 中村利雄著 前掲論文 六三頁
- (46) (注35) 金子宏著 前掲論文 一六七頁—一六八頁
- (47) 碓井光明著「法人税法における益金の概念―法二二条二項の問題点―」『税理』第二二巻第四号 五頁
- (48) 中川一郎著「新法人税法の研究(2)」『シュトイエル』一九六五年第三八号 一八頁—一九頁  
 北野弘久教授も、同様の見解を述べられている。(注42) 北野弘久著 同上書 一六一頁  
 また、碓井光明教授は、無償による資産の譲渡と無償による役務の提供を区別し、無償による役務の提供については、それが寄附金に該当する場合は、それが役員に対する賞与、使用人に対する給与、株主に対する配当等にあたる場合に限り、収益が認識されるとしている。
- (注47) 碓井光明著 同上論文 六頁
- (49) 税制調査会『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』一九六三年二月 五頁
- (50) 松沢智著「資産の低額譲渡と法人税法二二条第二項にいう収益の額」『ジュリスト』一九九六年第一一〇二号 一一二頁
- (51) 進藤直義著「資産の低額と法人税法二二条二項にいう収益の額」『法学協会雑誌』第一一五巻四号 五六二頁

- (52) (注32) 清永敬次著 前掲論文 四頁
- (53) 圖子善信著「法人税法三二条二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』二二〇  
〇六年一月第四号 二六頁
- (54) (注36) 植松守雄著 前掲論文 九三頁