

法人税法22条2項における無償取引に関する一考察

— 収益の認識と課税を中心に —

山 田 広 之

目 次

はじめに

第1章 法人税法における無償取引の取扱い

第1節 法人税法における課税の特徴

第2節 無償取引規定の立法趣旨及び沿革

1 無償取引の立法趣旨

2 無償取引規定の沿革

3 法人税法22条2項の位置付け

第3節 益金（収益）の定義及び収益認識の基準

1 益金（収益）の定義

2 収益認識の基準・適用範囲

第4節 小括

第2章 無償取引に関する判例研究

第1節 無償譲渡に関する判例（オープンシャホールディング事件）

第2節 無償の役務の提供に関する判例（清水惣事件）

第3節 低額譲渡に関する判例（南西通商事件）

第4節 小括

第3章 無償取引に対する課税に関する学説の展開

第1節 創設的な見解

1 適正所得算出説

2 二段階説

第2節 実態的な見解

1 キャピタルゲイン説

2 同一価値移転説

第3節 小括

おわりに

参考文献

はじめに

今日の法人税法では第21条において「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。」と法人税の課税標準について定められている。そして、第22条1項において、益金の額から損金の額を控除した金額をその所得の金額と規定している。

その益金の額については、第22条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。」と定められている。そこで、「無償による資産の譲渡又は役務の提供（以下「無償取引」という）」について、無償取引からは会計上では収益は発生しないと考えられる。そのような未実現の利益に対し益金を構成する一取引と定められている。

例えば、帳簿価格1,000円、時価2,000円の土地を子会社に無償で譲渡した場合、常識的にはこの無償取引からは収益は生じない。むしろ損失が計上される。また、同じように子会社に対して資金を貸し付けた場合においても収受すべき利息が生じない為、なんらかの処理をしないことが普通であろう。このように企業会計では、無償取引からは収益は生じないと考えられ、それを前提とした処理が行われる。

これに対して法人税では、法人が無償により資産を譲り受けた場合又は無償により役務の提供を受けた場合には、課税の対象となる。これは、担税力の観点からすれば、経済的利益を得た側に課税をされることについて理解できる。しかし、無償により資産を譲り渡し又は役務の提供をした場合においても課税の対象となる。これについては、行為を行なった法人にしてみれば経済的不利益な行為である。そのような経済的不利益が同法22条2項にいう「収益の額」になるのは何故なのだろうか。

また、第22条4項においては当該事業年度の収益の額は、一般に公正妥当な会計処理の基準に従って計算されたものとするとしており、無償で取得した資産については、企業会計原則において取得原価とすることが規定されている。しかし、無償による資産の譲渡や役務の提供についてはそのような規定は存在しない。

そこで、このような無償取引について法人税法22条2項における課税根拠となるものはなんであるのか、収益の認識範囲や裁判例を検討した上で、どのように解釈すべきか、本稿で考察していくこととする。

第1章 法人税法における無償取引の取扱い

まず、法人税法の性格、立法趣旨から無償取引がどのように扱われているのか検討してみる。

第1節 法人税法における課税の特徴

法人とはなんなのか。法人とは、法律によって人格を与えられたものが法人である（民法33条）と規定されており、人間以外のもので、法律上権利義務の主体たりうるものをいう⁽¹⁾⁽²⁾。

法人税の性質ないし課税根拠については、大きく分けて2つ考えがある。1

(1) 森泉章『新・法人税入門』（有斐閣、2004）19頁。

(2) 成松洋一『法人税セミナー（四訂版）』（税経印刷、2010）2頁。

法人の本質についての考え方には、伝統的に大別して法人擬制説と法人实在説との二つがある。

法人擬制説とは、法人はその本日は実態のない観念的存在であって、人間たる自然人に擬制して認められた人格者に過ぎない、という考え方をいう。または、株主集合体説とも言われる。

法人实在説とは、法人は法律によって擬制されたものではなく、それ自体として社会的实在である、という考え方をいう。または、法人独立主体説とも呼ばれる。

つは、法人税は所得税の前どりであるとする考え方である。2つは、法人税は法人の担税力に着目して課される独自の租税であるとする考え方である⁽³⁾。

このように、法人の本質には異なる考えがあるが、結局、法人は社会的活動を営む団体を取引の必要上から、法的主体として取り扱う法律的技術から生まれたものである⁽⁴⁾。

そのため、規定の解釈において個人を対象とする所得税とは異なる側面がある。

第2節 無償取引規定の立法趣旨及び沿革

1 無償取引の立法趣旨

法人税法22条2項に規定している「収益の額」というのは取引から発生するものと規定されている。そのため、実現した収益に限られる。しかし、その「実現」は本規定では明確化されていない。

無償取引については、資産の贈与（無償の譲渡）を行った場合には収益は発生していない。しかし、資産の贈与を行った法人も、その資産の時価を認識してこれを贈与するものであって、この贈与は資産を有償で譲渡してその時価に相当する対価を金銭で受取り、直ちにこの金銭を贈与したこととすることにより収益を認識することができる⁽⁵⁾。しかし、この収益は「実現」した収益ではないこととなる。このような「未実現」の収益に対しても課税の対象としている。

また、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する旨を定めている⁽⁶⁾。

(3) 金子宏『租税法（第22版）』（弘文堂、2017）307頁。

(4) 成松洋一『法人税セミナー（四訂版）』（税経印刷、2010）2頁。

(5) 吉牟田勲「所得計算関係の改正」税務弘報13巻6号（1965）140頁。

(6) 金子・前掲注(3)・321頁。

2 無償取引規定の沿革

明治32年においては旧法人税9条において、法人の所得は各事業年度の総益金より総損金を控除したる金額と定めていた。

昭和40年の全文改正において、「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。」と現行法のように定められた⁽⁷⁾。無償取引については法文化されることとなった。

昭和45年改正前の基本通達においては益金とは、「法令により別段の定めのあるものの外資本等取引以外の取引により純資産増加の原因となるべき一切の事実をいう。」と定められていた⁽⁸⁾。

3 法人税法22条2項の位置付け

法人税法22条2項について、確認的規定なのか、それとも創設的規定なのかという議論もある。

金子氏は「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、ということになる。」と述べている⁽⁹⁾。

(7) 国税庁編『昭和40年 改正税法のすべて』102頁。

立案当局者は、この規定の改正の趣旨は、規定の具体化であって、この改正によってすでに税務慣習として十分熟していると考えられる従来の所得計算の変更が意図されているものではない。として確認規定であると考えている。

(8) 武田昌輔『DHCコンメンタール法人税法』（第一法規、1979）1105頁。

(9) 金子宏「無償取引と法人税—法人税法22条2項を中心として—」『所得課税の法と政策（所得課税の基礎理論下巻）』（有斐閣、1996）336頁。

一方で圖子氏は「非正常取引一般について否定する規定であり、従来認められていなかったことを22条2項により創設するものとすれば、法人税法の問題にとどまらない税法上の重要問題である。」「22条2項を創設の規定と解することは無理と考える。そうであれば無償取引について存在しない利益を収益と確認することはできない。」と創設の規定を否定している⁽¹⁰⁾。同じように、成松氏も「このような旧法人税法下における解釈、立場の違いが、現行無償取引に関する規定の性格づけにも表れている。課税実務の実態からみれば、この規定は確認規定であるといわざるを得ない。」と述べている⁽¹¹⁾。

また、大阪高裁昭和53年3月30日判決⁽¹²⁾では「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のものを法文化したものであり、それによって従来の法人税法の所得計算の変化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。」と確認の規定としている。

文理解釈からすると、旧法人税法下のもとでは無償取引からの収益認識をすることはできないと考える。会計上では認識できない取引について、税法上、無償取引から収益を認識し、収益の額を益金の額とするという当規定は、創設の規定であるのではないか。しかし、「有償または無償」と資産の譲渡について区別しており、無償取引に収益認識するという前提があるとすれば、確認の規定となる。

(10) 圖子善信「法人税法22条2項の無償取引の解釈について一本規定は租税回避の否認規定か—」税大ジャーナル4号（2006）31頁～33頁。

(11) 成松洋一『法人税セミナー（四訂版）』（税経印刷、2010）68頁。

(12) 高民集31巻1号63頁（清水惣事件）。

第3節 益金（収益）の定義及び収益認識の基準

1 益金（収益）の定義

益金とは、損金とともに租税法上の固有の概念である⁽¹³⁾。

法人税法22条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。」と規定しており、同条2項で「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」と規定している。すなわち、益金には企業会計上の収益が算入されることを明確にしている⁽¹⁴⁾。この場合の別段の定めとは、同法第23条から第27条、第28条、第62条から第65条までの特別の規定を指す⁽¹⁵⁾。

これから分かるように、益金とは資本等取引以外の取引によって生じた全ての収益であり、外部取引であるか内部取引であるかは関係ない。このように益金はグロスの概念である⁽¹⁶⁾。このように益金がグロスの概念であるのは、租税負担の公平の要請に基づいている⁽¹⁷⁾。

「収益の額」とは、税法固有の用語ではなくいわゆる借用概念である。一般の会計上の概念と異なる点も存すると考えられるので、この規定自体が税法にお

(13) 松沢智『租税実体法（補正第2版）』（中央経済社、2003）136頁。

(14) 吉牟田・前掲注(5)・1103頁。

(15) 吉牟田・前掲注(5)・1105頁。

(16) 成松・前掲注(2)・61～62頁。

(17) 成松・前掲注(2)・62頁。

法人税の益金がグロスの概念でとらえられているのは、たとえば資産を無償譲渡した場合の益金の損金不算入限度額のように、資産の時価すなわちグロスとしての収益を基準として計算する必要があることが少なくないからである。また、その収益に対応する原価や費用のなかには、その損金算入について規制されているものもあるから、原価や費用も収益と相殺することなく独立してとらえておく必要がある。

ける課税所得計算の基本的規定であると解すべきである⁽¹⁸⁾。

また、企業会計では「収益」を定義して、収益とは資本取引以外の出資者持分の増加をいう⁽¹⁹⁾。法人税の益金は企業会計の収益に対応するものであり、法人税の収益という用語は企業会計からの借用概念であると考えられる。そこで、法人税の益金についても、その規定された益金の構成要素をみてみれば、企業会計の収益にならって、益金とは資本等取引以外の出資者持分の増加である、ということができよう⁽²⁰⁾。

2 収益認識の基準・適用範囲

法人税では益金をどのような基準のもと認識するのであろうか。

まず、会計基準における収益の認識には、①実現主義②現金主義及び③発生主義の三つがある。ところが法人税には、収益の認識基準について一般的な明文の規定はない。リース取引及び工事進行基準に関する特例規定が存在するのみである⁽²¹⁾。（法人税法63条）

しかし、法人税法22条2項には「当該事業年度の収益の額とする。」という規定における「の」の一字が、一般に収益の帰属ないし実現を表している、と言われている⁽²²⁾。すなわち、収益の額は法的視角から論ずべきであるから、経済上、会計上の事実行為を基礎とした実現主義ではなく、法的基準としての権利確定主義が最も理想的であるという⁽²³⁾。

次に、無償取引の適用範囲については、すべての無償取引から収益が生じる

(18) 吉牟田・前掲注(5)・1106頁。

(19) 中村忠『新稿 現代会計学（九訂版）』（白桃書房、2005）43頁。

(20) 成松・前掲注(2)・62頁。

(21) 成松・前掲注(2)・73頁。

①実現主義は、財貨または役務を販売した時に収益を認識するという基準である。②現金主義は、販売した財貨または提供した役務の対価を現金で受け取った時に収益を認識する基準である。③発生主義は、収益が発生した時に収益を認識する基準である。

(22) 小宮保『法人税の原理』（中央経済社、1968）207頁。

(23) 松沢智『租税実体法』（中央経済社、1976）124頁。

かどうかという問題もある。そこで、大まかに二つに分けて検討することとする。

(1) 限定的な見解

収益を認識すべき無償取引の適応範囲は、すべての無償取引（譲渡と役務の提供）について同じでいいのだろうか。それとも何か区別されるものなのだろうか。

まず、最も狭く解すると考えられる見解として中川氏は、「無償による資産の譲渡によつて、譲渡人に収益が生じないことは明白である。譲渡人に、資産の譲渡によつて、収益が生ずる場合は、有償譲渡の場合である⁽²⁴⁾。」とし、本項が「無償による資産の譲渡」を例示として掲げたことは、明らかに立法上のミスであり、全く無意味な文言である。したがつて、この文言に関するかぎり、いかに実定法規であつても、実効性を有しないのであり⁽²⁵⁾、無償取引によって相手方に移転する経済的利益が法人税法37条5項によって寄付金に該当する場合のみ、「収益」が生ずることになると解される⁽²⁶⁾。

また、役務の提供については限定を設けている見解として渡辺氏は、「無利息貸付の場合、その貸主である同族会社について、なお通常の利息相当額の収益の発生があるとみられるためには、結局、貸主が本来の利息を徴収すべきであるのにそれに代え、その現実の経済的機能の一環として、特に借主に何らかの具体的な利益を供与すべく、ことさら無利息という形を利用した貸与を成したものとみられるような場合に限られるものと解すべきこととなる⁽²⁷⁾。」

(24) 中川一郎・シュトイエル38号25頁。

(25) 成松・前掲注(2)・29頁。

(26) 金子・前掲注(3)・348頁。

(27) 渡辺伸平他『税法上の所得をめぐる諸問題』（司法研究報告書19輯1号、1967）24頁。

(2) 無限定的な見解

これに対して、22条2項の範囲について限定を付すべきでない、広く解すると考えられる見解として、金子氏は、「法人税法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⁽²⁸⁾。」としている。その他、武田昌輔氏、山田二郎氏も同じ立場である。

大阪高裁昭和53年3月30日判決では、「法22条2項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。」としており、限定を設けておらず広く解していることがわかる。

なお、各説からの検討は第3章においてすることとする。

第4節 小括

まず、法人税は法人の担税力に着目してその所得に課税される税金である。法人は社会的活動を営む団体として法人を国民とみなして⁽²⁹⁾納税の義務を負うこととされている。

昭和40年の全文改正において益金の定義について改正前よりも具体的な取引について、列挙されてはいるが、疑問が残ることにはかわりがない。

そして、無償取引についてはその適用範囲については限定的な見解をすることに賛同する。無限的に無償取引について課税する考え方に、適正な対価で取

⁽²⁸⁾ 金子・前掲注(3)・349頁。

金子氏は、無限定説が法人税法22条2項の趣旨に合致していると考える。

⁽²⁹⁾ 日本国憲法第30条「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と定められている。

引を行った者との間の公平の維持にあるとしているが、無償取引を行った者にとっては経済的な利益は実質的には収受しておらず、むしろ不利益の立場であるとする。後で検討する、低額譲渡を行った時やキャピタルゲインが実際に実現した時にその値上がり値に対しての課税のように実体に即した課税がされるように、限定的に考える。

第2章 無償取引に関する判例研究

この章においては、判例からの検討として、3つの判例分析を行う。

まず、無償譲渡について、第3者による資産価値の移転が法人税法22条2項という無償譲渡に該当するとされた事例である。

次に、無償の役務の提供について、子会社に対する無利息貸付から収益が認識されたとされる事例である。

最後に、低額譲渡について、譲渡対価と譲渡時の時価との差額を無償取引と判示した事例である。

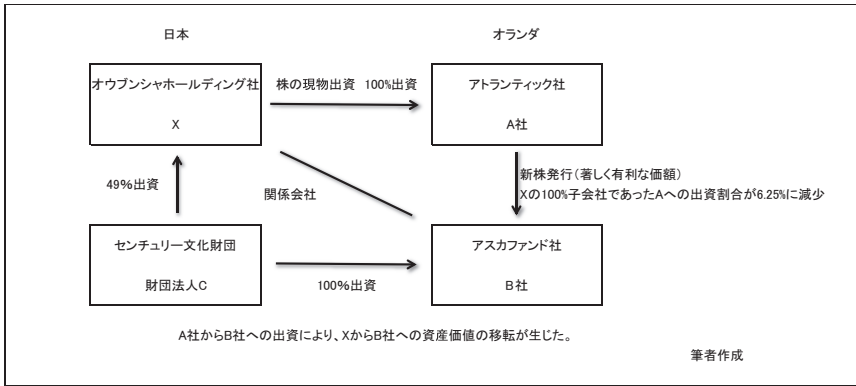
このことから、無償取引について裁判所の意見を参考にし、無償取引に該当することとなる要件は何か検討する。

第1節 無償譲渡に関する判例（オウブンシャホールディング事件）

『最高裁平成18年1月24日判決（判タ1203号108頁）』

東京地裁平成13年11月9日判決（判タ1092号86頁）

東京高裁平成16年1月28日判決（判時1913号51頁）



1. 事実概要

X（原告・被控訴人・上诉人）は、テレビ朝日及び文化放送両者の株式（以下「本件株式」という）を保有していたが、平成3年9月、本件株式と現金を出資してオランダに100%子会社であるアトランティック社（A社）を設立し、同社の株式200株を取得した。この際、Xは、本件株式の現物出資は平成10年改正前の旧法人税法51条1項所定の特定現物出資に当たるとして、本件株式の税務上の簿価と時価との差額を圧縮記帳し、本件株式に係る含み益についての課税を繰り延べた。Xの筆頭株主である公益財団法人センチュリー文化財団（財団法人C）は、平成7年2月、オランダで100%子会社のアスカファンド社（B社）を設立した。ちなみに、これらの会社及び財団法人の役員はXの創業者一族の者が兼務していた。A社は同日、B社に対して第三者割当増資の方法により3000株の新株を発行し、B社はA社に対して約303万ギルダー（1億7600万円）を払い込んだが、これにより、XのA社に対する持株割合は100%から6.25%へと大幅に低下した。また、上記で払い込まれた1株当たりの払込金額は、従来のA社の1株当たりの価値を大きく下回る、いわゆる有利発行によってXからB社への資産の移転（差戻審判決による認定額約222億円）が生じた。

Y（税務署長－被告・控訴人・被被告人）は、法人税法22条2項が適用され

るとして、Xの平成7年9月期法人税につき、平成10年12月18日、納付すべき法人税額約96億円とする更生処分及び納付すべき過少申告加算税額を約14億円とする賦課決定処分をした。

2. 当事者の主張

<争点>

上記資産価値の移転は、法人税法22条2項にいう無償取引に該当するのか否か、またX社の益金の額に算入することができるのかという点である。

2-1 X（原告・被控訴人・上告人）の主張

i. キャピタルゲインへの課税は、株主が会社に対する管理支配権を行使したかどうかではなく、当該キャピタルゲインが株主に帰属したか否かによる。本件増資においては、Xの保有する旧株式200株についてのキャピタルゲインの全部又は一部が、抽象的所有権に止まったまま（利得が実現されることなく）、失われたのであり、未だ実現していない利得は、課税されるべきではない。

ii. 法22条2項は、すべての無償による資産の譲渡又はその他の無償取引から必ず益金が発生する旨を規定しているのではなく、同条4項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って益金を計算するに際し、「無償による資産の譲渡」又は「その他の無償取引」から益金が発生する場合があり得ることを規定しているにすぎない。

iii. 会計学上、利益の実現があったといえるためには「資産」の移転がなければならないとされ、「資産価値」の移転だけでは、利益の実現が生じない。

iv. 法22条2項の「取引」について税法上格別の規定がない以上、その意味は、一般私法におけるのと同じと解すべきである。

よって、本件増資により、資産価値は移転しない。

2-2 Y（被告・控訴人・被上告人）の主張

- i. 本件増資は、X、A社及びB社の合意に基づき、A社株式の資産価値を分割し、対価を得ることなく、その資産価値の一部をXからB社に移転させたもので、法22条2項の無償による資産の譲渡又はその他の取引に該当する。
- ii. 資産の譲渡又はその他の取引とは、法人が資産に対する管理支配権を行使してその資産価値の全部又は一部を他に移転すること、すなわち所得を構成する資産の増加を認識すべき一切の場合を意味し、法律行為的な取引に限定されない。

3. 当該判決事案の下級審判決

第一審においては課税庁側の意見が退けられる判決が行われたが、控訴審においては課税庁側の意見が肯定され納税者敗訴となった。地裁においては、取引の実体に着目し、控訴審では、創設的な見解が取られている。

3-1 第一審判決（東京地裁平成13年11月9日）判タ1092号86頁

法人税法22条2項の適用は認められず、Yが全面敗訴。

本判決は、本件決議はA社の機関である同社の株主総会が内部的な意思決定としてしたものにはかならず、その段階では未だ増資の効果は生じていないのであって、B社が本件増資により資産価値を取得したとすれば、それは、法形式においては、A社の執行機関が本件決議を受けて同社の行為として増資を実行し、B社が新株の引受人として払込行為をしたことによるものであるから、本件増資は、新株の払込を受けたA社と有利な条件でA社から新株の発行を受けたB社間の行為にはかならず、XはB社に対して何らの行為もしていないというほかないとし、実質的にみてXの保有するA社株式の資産価値がB社に移転したとしても、それがXの行為によるものとは認められないから、同資産価値の移転がXの行為によることを前提としてこれに法人税法22条2項を適用すべきである旨のYの主位的主張には理由がないと判示した。

3-2 控訴審判決（東京高裁平成16年1月28日）判時1913号51頁

法人税法22条2項の適用が認められ、移転した資産価値の評価についてもYの主張が全面的に是認されて、Yが逆転全面勝訴。

関係法人相互の持株の状況、役員構成の下で、関係者の合意に基づきA社における本件増資を介して同社の株式をB社に取得させたことにより生じたA社の持株割合の変動は、これによりXとB社の合意に基づき、Xの保有するA社の株式が表章する資産価値がB社に移転したと認めることができることから、本件増資によりXはB社に対して法人税法22条に定める無償による資産の譲渡又はその他の取引をしたと認めることができる。

Xが資産に係る株主として有する持分を何らの対価を得ることもなく喪失し、B社がこれを取得した事実は、それが両社の合意に基づくことと認められる以上、両社間において無償による持分の譲渡がされたことと認定することができる。

4. 上告審判旨

4-1 主文 破棄差戻し。

4-2 理由

「Xは、A社の唯一の株主であったというのであるから、第三者割当により同社の新株の発行を行うかどうか、だれ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り、著しく有利な価額による第三者割当増資を同社に行わせることによって、その保有する同社株式に表章された同社の資産価値を、同株式から切り離して、対価を得ることなく第三者に移転させることができたものということができる。……以上によれば、上告人の保有するA社株式に表章された同社の資産価値については、Xが支配し、処分することができる利益として明確に認めることができるところ、Xは、このような利益を、B社との合意に基づいて同社に移転したというべきである。したがって、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、上告人において意図し、かつ、B社において了解したところが

実現したものということができるから、法人税法22条2項にいう取引に当たるといふべきである。」

5. 考察

本判決は、私法上の意味における「取引」の当事者でない者の間において資産価値の移転があった場合にも、同項の適用により、当該価値を移転した者に対して、それに伴うキャピタルゲイン課税をすることを認めている。また、未実現のキャピタルゲインを国外関係者に移転させる行為についても課税を行うことを示している⁽³⁰⁾。同項に規定している「取引」を拡大的に解釈している。これに対しては法的取引に限定されんとする見解を示している者からの批判も多い⁽³¹⁾が、筆者も同項をより無限的にとらえ拡大解釈の範囲を超えるものだと考える。

この資産価値の移転は、実体的に取引を行ったとされるのはA社とB社であると考え。第一審判決でも、「本件増資は、新株の払込を受けたA社と有利な条件でA社から新株の発行を受けたB社の間の行為にほかならず」というように、同項に言う「取引」を拡大解釈しているように思う。

未実現のキャピタルゲインに課税する要件として、①資産の価値の移転が既存株主の支配の及ばない外部要因によって生じたものではないこと。②当該価値の移転が既存株主において意図し、かつ引受人において了解したものであることを要求しているように読める⁽³²⁾。無償取引を未実現のキャピタルゲインに対する課税と考えた場合、意図していない無償取引が無限に課税されるシステムが作り上げられる恐れがあると考え。

⁽³⁰⁾ 太田洋「法人税法22条2項にいう『取引』の意義」『租税判例百選〔第6版〕』101頁。

⁽³¹⁾ 金子・前掲・注(3)・313頁。

⁽³²⁾ 太田氏・前掲注30101頁。

第2節 無償の役務の提供に関する判例（清水惣事件）

『大阪高裁昭和53年3月30日判決（高民集31巻1号63頁）』

大津地裁昭和47年12月13日判決（判時695号54頁）

1. 事実概要

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する株式会社である。訴外Tは、昭和37年11月1日に繊維、化成品の製造と販売を目的として設立された株式会社である。Tの昭和40年11月30日現在の発行済株式4万株のうち、1万6028株をXが保有しており、XとTとは親子会社の関係にあって、ともに法人税法上の同族会社である。Xは、昭和37年12月1日、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、4000万円を限度として無利息で融資する旨の契約を締結した。この契約に基づき、Xは、Tに対して、昭和39年事業年度において各月末残高2654万円の融資をおこなった（以下「本件無利息融資」という）。Y（税務署長—被告・控訴人）は、本件無利息融資につき、年10%の利率による利息相当額を寄付金と認定し、寄付金損金不算入額として、昭和39年事業年度の所得金額に206万1013円、昭和40年事業年度のそれに258万2134円を各加算計上する更正処分をした。異議申立ておよび審査請求をへてXが出訴した。

2. 当事者の主張

<争点>

親子会社間で行われる無利息融資について、利息相当額の収益が法人税法22条2項にいう無償による役務の提供に該当するのか否かという点である。

2-1 X（原告・被控訴人）の主張

i. 法人税法22条2項の規定中、無償による資産の譲渡に係る当該事業年度の

収益の額、及び、無償による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、法的には意味のない規定であり、実効性がない。

2-2 Y（被告・控訴人）の主張

- i. 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、と解される。
- ii. 法人税法22条2項における「無償による役務の提供」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、この時に、提供に係るものの経済的価値が顕在化するので、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ことから、無利息融資のときから、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。

3. 当該判決事案の下級審判決

当該判決もまた、実体に着目した判決である。収益の発生していない取引からは益金となる収益の認識はないとしている。

第一審判決（大津地裁昭和47年12月13日）判時695号54頁

租税回避行為の否認を理由として利息相当額を益金に算入できるかどうかが争われ、大津地裁は、消極的に解し、Xの請求を認容して本件更正処分を取り消した。

XはT社に対し無利息の約定で本件融資を行なったのであるから、私法上の効力としては、T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。したがって、右私法上の効力をそのまま税法上も是認する時は、XはT社から法人税法所定の益金となるべき収益を得ていないのであるから、利息相当額に

つき課税する余地はない筈のものである。

4. 控訴審判旨

4-1 主文 原判決変更（決定）。

4-2 理由

i. 法人税法22条2項の性質

「法人税法は、各事業年度の所得を法人税の課税の対象とし（法5条）、右所得の金額は『当該事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額とする』（法22条）と定めている。そして、当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っ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。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って得た代償を無償で給付したのと同じであることから、担税力を示すものとみて、法22条2項はこれを収益発生事由として規定したものと考えられる。」

ii. 無利息貸付が行われた場合

「金銭の無利息貸付かなされた場合、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ったというためには、貸主になんらかの形でのこれに見合う経済的利益の享受があったことが確認しうるのでなければならない。

ところで、金銭（元本）は、企業内で利用されることによる生産力を有するものであるから、これを保有するものは、これについて生ずる通常の果実相当額の利益をも享受しているものといいうるところ、右金銭（元本）がこれを保

有する企業の内部において利用されているかぎりにおいては、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有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ったものと考えられる。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っては、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ことは、通常ありえないことである。したがって、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、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。」

iii. 結論

「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、Xが、T社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、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T社にこれを無償で供与したもので

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1、第2事業年度の益金として計上されるべきこととなる。」

5. 考察

当該判決において、「金銭の無利息貸付かなされた場合、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ったというためには、貸主になんらかの形でこのこれに見合う経済的利益の享受があったことが確認しうるものでなければならない。」と判示しているように、貸主にはなんら経済的な利益は生じておらず、貸し出すことのできる金銭的な余裕はあるものの、貸し付けることにより担税力となる利益は発生していないと考える。よって、当該貸付が無償役務の提供に該当するものだととしても、そこに担税力は見出すことができず、課税の対象にならないと考える。

第3節 低額譲渡に関する判例（南西通商事件）

『最高裁平成7年12月19日判決（民集49巻10号3121頁）』

宮崎地裁平成5年9月17日判決（判タ856号212頁）

福岡高裁平成6年2月28日判決（税資200号815頁）

1. 事実概要

X（南西通商株式会社－原告・控訴人・上诉人）は昭和49年に設立された資本金300万円の金融業を営む会社であり、設立以来、資本金及び株主構成に変動はなく、実質はA（個人－原告・控訴人・上诉人）が、資本金を全額出資し、他の株主は名目上のものにすぎない会社であり、AはXの代表取締役としてその会社経営を支配しているものである。

Xは訴外取引先の甲銀行(宮崎太陽銀行)の株式を、昭和55年から昭和61年にかけて、1株あたり210円から230円で合計14万9025株取得していたところ（1株あたり平均すると約225円）昭和63年4月1日に13万9025株を、平成元年3月31日に残りの1万株をいずれも1株あたり225円でAに対し譲渡した。譲渡がなされた当時、本件株式には取引相場がなかった。

Y（税務署長－被告・被控訴人・被上告人）はXに対し、昭和62年9月1日から昭和63年8月31日までの事業年度（以下「昭和63年度」という。）及び昭和63年9月1日から平成元年8月31日までの事業年度（以下「平成元年度」という。また、「昭和63年度」及び「平成元年度」をあわせたものを「本件各事業年度」ともいう。）の各法人税について、平成3年1月14日、更正処分（以下「本件第一処分」ともいう。）をし、また、Aに対し、平成3年8月28日、昭和63年分及び平成元年分の各所得税について更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件第二処分」ともいう。）をした。XからAへの本件株式の譲渡は、時価よりも低廉な価格でなされたものであるとして、Xについては法人税法22条2項により時価との差額に相当する金額を益金に算入する更正処分をおこない、AについてはXから時価との差額に相当する金額の経済的利益を受けたものと認定し同額を給与所得（賞与）とする更正処分を行った。Yは、本件株式の昭和63年4月1日の時価を1株あたり280円と、平成元年3月31日の時価を1株あたり430円と、それぞれ認定している。これらの処分の取消を求め、Xらが審査請求を経て出訴した事案である。

2. 当事者の主張

<争点>

XがAに対し行った本件株式の各譲渡が低廉譲渡にあたるか否か、これにあたるとしたときは、時価との差額がXの益金となり、また、Aの所得となるかという点である。

2-1 X・A（原告・控訴人・上告人）の主張

本件株式の譲渡には、以下の理由により、法人税法22条2項が適用されるべきではない。

法人税法22条2項により、益金として算入される譲渡は無償譲渡である。本件株式の譲渡は有償譲渡であるから、この場合における収益の額は、譲渡の対価の金額である。本件株式の譲渡の対価は、本件株式の譲渡により、Aに対する債務を譲渡価格と相殺した金額であり、債務の減少額である。ところで、収益とは、財産的利益であるから、財産的不利益や金銭的価値の減少は収益にあたらない。したがって、本件株式の譲渡の対価が債務の減少額であることからすれば、本件株式の譲渡によるXの収益はない。この点は、仮にYが主張するように本件株式の譲渡が低廉譲渡にあたるものとしても同様である。

仮に有償譲渡が、無償譲渡と同様に、同項の適用を受ける場合は、単に時価より低い価格で譲渡されただけではなく、これに加えて、租税回避を目的とした場合か、異常に譲渡価格が低く、経済的取引として不合理、不自然な場合である。本件株式の各譲渡は、実質はAが資本金を全額出資した会社であるXからAに対し、帳簿価格でなされた有償譲渡であり、利益は顕在化されていない。また、譲渡価格そのものも異常に低いものではなく、不合理、不自然なものではない。

2-2 Y（被告・被控訴人・被上告人）の主張

i. 法人税法22条2項は、資産の無償譲渡及び無償譲受、役務の無償提供その他の無償取引に係る収益も益金に算入することを定めており、これらの無償取引には時価より低廉な対価による取引が含まれる。同項は、正常な対価で取引を行った者との間の税負担の公平を維持するために、無償取引からも収益が生じることを擬制したみなし規定である。このような立法趣旨及び資産を時価より低い価額で譲渡した場合の譲渡価額と時価との差額は寄附金に含まれるとされていること（法人税法37条6項、7項）等からすると、法人税法22条2項に

いう「無償」による資産の譲渡には、「時価より低い取引」が含まれる。

ii. 法人税法22条2項が資産の譲渡に係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がり益の担税力に着目し、清算課税しようとする趣旨であり、同項の収益は、資産の譲渡時の価額と実際に負担した対価との差額であり、差額があれば、その差額の金額に関係なく、益金に算入されるのであるから、時価より低い価額で資産の譲渡がされた場合に、右価額の多寡にかかわらず、同項は適用される。したがって、時価より低い価額での資産の譲渡について、同項を限定的に解釈するXらの主張は失当である。

3. 当該事案の下級審判決

本判決においては、低額譲渡そのものが無償取引の範囲に含まれると判示している。より、無償取引の範囲を広く解釈して、収益発生のみならず、有償譲渡の部分までも無償譲渡として判示している。

3-1 第1審判決（宮崎地裁平成5年9月17日）判タ856号212頁

i. 法人税法22条2項は、資産の有償譲渡に限らず、無償取引に係る収益も益金に算入される旨定めている。この規定によれば、資産の無償譲渡の場合には、その時価相当額が益金に算入されることとなる。ところで、資産譲渡にかかる法人税は、法人が資産を保有していることについて当然に課税されるのではなく、その資産が有償譲渡された場合に顕在化する資産の値上がり益に着目して清算的に課税がされる性質のものであり、無償譲渡の場合には、外部からの経済的な価値の流入はないが、法人は譲渡時まで当該資産を保有していたことにより、有償譲渡の場合に値上がり益として顕在化する利益を保有していたものと認められ、外部からの経済的な価値の流入がないことのみをもって、値上がり益として顕在化する利益に対して課税されないということは、税負担の公平の見地から認められない。したがって、同項は、正常な対価で取引を行った者

との間の負担の公平を維持するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制した創設的な規定と解される。

このような同項の趣旨及び法人税法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附金に含めていることからすれば、同項の無償譲渡には時価より低い価額による取引が含まれるものと解するのが相当である。

したがって、Xが、時価より低い価格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、本件株式の譲渡価格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。

ii. Xらは本件株式の各譲渡の対価の額は、XのAに対する債務を譲渡価格と相殺した金額であり、債務の減少額であって、本件株式の各譲渡によるXの収益はない旨主張するが、前記1において判示したとおり、法人税法22条2項は、正常な対価で取引を行った者との間の負担の公平を維持するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制した創設的な規定であるから、外部からの経済的な価値の流入の有無は問題とならない。したがって、本件株式の譲渡の対価は、債務の減少額であり、収益がないということをもって、益金に算入される金額がないということとはできず、Xらの主張は理由がない。

また、Xらは、仮に有償譲渡が、無償譲渡と同様に、法人税法22条2項の適用を受ける場合は、単に時価より低い価格で譲渡されただけではなく、これに加えて、租税回避を目的とした場合か、異常に譲渡価格が低く、経済的取引として不合理、不自然な場合に限られると主張するが、前記1で判示したところからすれば、法人税法22条2項が正常な対価で取引を行った者との間の負担の公平を維持するための規定であり、適正な所得の金額を算出するための規定であることからすれば、同項の適用につきXらが主張するような限定をすべきであるとする根拠を見出すことはできない。したがって、Xらが主張するような本件に固有の事情の有無について検討するまでもなく、Xらの主張は理由がない。

3-2 控訴審判決（福岡高裁平成6年2月28日）税資200号815頁

本件の事案の概要及び争点に対する判断は、原判決の「事案の概要」及び「争点に対する判断」記載のとおりであるから、これを引用する。

4. 上告審判旨

4-1 主文 上告を棄却する。

4-2 理由

i. 法人税法22条2項の趣旨。

法人税法22条2項は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、無償による資産の譲渡に係る当該事業年度の収益の額を当該事業年度の益金の額に算入すべきものと規定しており、資産の無償譲渡も収益の発生原因となることを認めている。この規定は、法人が資産を他に譲渡する場合には、その譲渡が代金の受入れその他資産の増加を来すべき反対給付を伴わないものであっても、譲渡時における資産の適正な価額に相当する収益があると認識すべきものであることを明らかにしたものと解される。

ii. 低額譲渡があった場合。

譲渡時における適正な価額より低い対価をもってする資産の低額譲渡は、法人税法22条2項にいう有償による資産の譲渡に当たるとはいうまでもないが、この場合にも、当該資産には譲渡時における適正な価額に相当する経済的価値が認められるのであって、たまたま現実に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37条7項が、資産の低額譲渡の場合に、当該譲渡の対価の額と当該資産の譲渡時における価額との差額のうち実質的に贈与をしたと

認められる金額が寄付金の額に含まれるものとしていることとも対応するものである。

以上によれば、資産の低額譲渡が行われた場合には、譲渡時における当該資産の適正な価額をもって法人税法22条2項にいう資産の譲渡に係る収益の額に当たると解するのが相当である。これと同旨の原審の判断は、正当として是認することができる。そして、原審の適法に確定した事実関係の下においては、本件株式の時価として原審が認定した額とその実際の譲渡対価の額との差額に相当する金額が益金に算入されるべきであるとした原審の判断も、正当として是認することができる。原判決に所論の違法はない。論旨は、違憲をいう点を含め、独自の見解に立って原判決の法令違背をいうものであって、採用することができない。

5. 考察

本件は、低額譲渡が法人税法22条2項においてどのように取扱われるかを争う判例であった。そして、判決は課税庁側の意見を全面的に支持することとなった。よって低額譲渡は法人税法22条2項の規定に含まれると解されることになる。

そこで、この低額譲渡は「無償による資産の譲渡」に該当するのか、それとも「有償による資産の譲渡」に該当するのかという問題を結論づけたものとなる。

まず、宮崎地裁においては、「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。」と判示しており、低額譲渡を無償譲渡の一部と解釈している。「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。」と金子氏の述べている、適正所得算出説の考えを示している。

また、高裁においては一貫して原審の考えを同旨している。

最高裁においては、「譲渡時における適正な価額より低い対価をもってする資産の低額譲渡は、法人税法22条2項にいう有償による資産の譲渡に当たることはいうまでもない。」また、「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。」と低額譲渡を適正な価格との差額を別に考え、「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」を有償譲渡、「適正な価格との差額」を無償譲渡と解釈している。

筆者は、低額譲渡の場合、金銭の受け渡しが行われている以上、最高裁の示した、有償譲渡の考えが妥当なものだと考える。そして、適正な価格との差額については、その資産の取得時から生じた値上がり益が譲渡によって顕在化したものとして課税の根拠と考える。

第4節 小括

オープンシャホールディング事件、清水惣事件は、資産の無償譲渡を寄付金として認識することで収益認識することになっている。よって、法人税37条5項と密接な関係になっていると言わざるを得ない。寄付金は損金勘定であり、収益ではないことから収益認識に至ることはできない。しかし、一度現金にて資産を売却し、現金を寄付することにより資産売却による収益を認識することになる。これは、正常な対価で取引を行なった者との間の公平を維持し、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ている（適正所得算出説）⁽³³⁾とされているが、本当にそれで公平を維持できているのかは、次章で検討する。

また、南西通商事件では、譲渡対価と時価との差額を法人税法22条2項にい

(33) 金子・前掲注(3)・322頁。

う無償の譲渡に該当するとしている。

オープンシャホールディング事件について、親会社が100%完全子会社への意思と決定権において親会社が行なった取引としているのではないか。また、法人税法22条2項に規定している「取引」とは法的取引を意味していると解されている⁽³⁴⁾ことから資産の移転はあるがそれに対する対価なるものを取得していない。よって、当該事件については、取引に当たらない。そして、「益金」とは、取引にかかる収益として概念している⁽³⁵⁾ため、同条にいう益金の額に該当しないと考えられる。

無償取引の要件として、その取引の相手方の指定があるのではないか。また、租税回避行為を意識的に行っているのか、行っていないのかという主観的作用は関係ないように思える。そして、会社の使用人または第3者に対して、無償の譲渡があることは考えにくいだがその場合にはどう取扱われるのか疑問がある。

第3章 無償取引に対する課税に関する学説の展開

昭和40年に法人税法が改正され、無償取引について様々な学説が唱えられてきた。そして、代表的な学説を、創設的な見解と実態的な見解とに整理していくことにし、それぞれどのような課税根拠に基づいているのか考察する。

第1章により記述した限定的な見解は実体に着目した見解であり、実体説に近いと考えられる。逆に、無限定的な見解は担税力の公平に着目しており、創設説に近い考えと考える。租税法律主義の観点からすれば、客観的な立場からも実体に即した限定的な見解や実体説に即した課税を求める。

(34) 金子・前掲注(3)・323頁。

(35) 金子・前掲注(3)・320頁。

第1節 創設的な見解

1. 適正所得算出説

この説は、金子宏氏の説である。

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の規定と解すべきである⁽³⁶⁾とする説である。

金子氏は「それは、結局は、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必要性にあると考える。すなわち、法人は営利を目的とする存在であるから、無償取引を行う場合には、その法人の立場から見ればなんらかの経済的な理由や必要性があるといえようが、しかし、その場合に、相互に特殊関係のない独立当事者間の取引において通常成立する筈の対価相当額——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」⁽³⁷⁾と述べている。

2. 二段階説

この説は、吉牟田氏の説である。

法人が他の者と取引を行う場合、すべての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

⁽³⁶⁾ 金子・前掲注(3)・322頁。

⁽³⁷⁾ 金子・前掲注(9)・162頁。

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⁽³⁸⁾。と説明している。無償取引を、観念上、通常の対価で行う取引と受領した対価の相手方への贈与という2つの行為に分類し、第一段階の行為によって収益が発生する⁽³⁹⁾。

しかしこれに対し金子氏は、「無償取引から収益を擬制することは後述のように合理的であると考えるが、それを相手に贈与したと考える第二段階の擬制をすることには立法論としては問題が多い⁽⁴⁰⁾。」と肯定はしているものの問題点も示している。

第2節 実態的な見解

1. キャピタルゲイン説

この説は、圖子氏の支持する説である。

これは、資産についてすでに利益の発生している（保有資産の値上がり益）が、それを保有している者の手を離れる（譲渡）時点で認識（表面化）される。よって、その時点で課税されるという説である⁽⁴¹⁾。

適正所得算出説、同一価値移転説に関し、「仮に法人税法22条2項の無償譲渡を創設的規定説や同一価値移転説で説明した場合、全ての無償譲渡を課税の対象とするおそれがある。この規定は、決してこのような解釈を予定して設けられたのではない。あくまでも担税力の発生を逃さず、課税の公平を実現するた

(38) 吉牟田・前掲注(5)・140頁。

(39) 金子・前掲注(9)・344頁。

(40) 金子・前掲注(9)・344頁。

(41) 出口貴子「法人税法の所得概念に関する一考察」久留米大学法学49号141頁。

めに設けられた規定であるから、キャピタル・ゲインが生じていない場合には課税要件が存在しないと考える⁽⁴²⁾。」と批判的である。

これに対し金子氏は「しかし、これは、無償譲渡の場合の説明とはなりえても、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」⁽⁴³⁾と批判的である。

2. 同一価値移転説

この説は清永氏の説である。

これは、無償取引の場合には通常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って収益発生⁽⁴⁴⁾の根拠と見る考え方である。「同一価値移転説は収益を受け取る側から問題を見るのであり、たとえ有償譲渡又は有償提供がない場合であっても、利益を受ける側にとって、例えば時価相当分又は利息相当分の利益を常に受けるわけであるから、それに見合う収益の発生を肯定することになるのであろう⁽⁴⁵⁾」と説明している。

しかし、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⁽⁴⁶⁾の根拠の説明として必ずしも説得的ではないとされている。たとえば、無利息で融資をした場合に、相手方に通常利息相当額の収益が生ずるといって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ない。貸主はむしろ得べかりし利益を失うのである⁽⁴⁷⁾。

(42) 出口・前掲注(41)・161頁。

(43) 金子・前掲注(9)・161頁。

(44) 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—」
税系通信33巻13号4頁。

(45) 清永・前掲注(29)・5頁。

(46) 金子・前掲注(9)・344頁。

(47) 金子・前掲注(9)・344頁。

第3節 小括

現在の課税庁側の意見としては、創設的見解を示している。営利法人は、利益を追求していくことを前提として存在しているため、無償により資産を譲り渡すことや、無償による役務の提供を行うことはそこに矛盾が生じる。

法人税法は租税公平主義による課税の公平を要請しているのに他ならない。よって無償取引からもその担税力に則した課税を図ろうとしているのだろうか。

そこで、創設的な見解は、実際行っていない取引をあたかも行ったかのように擬制しそこに収益を生み出そうとしている。この点に関しては、担税力の公平を保つためとされている。しかしながら、擬制した取引を行ったものとしていいのだろうか。租税法主義の観点からすればその取引自体ないのであるからそこでの収益の発生はないと考える。また、創設的な見解からすると、実態から乖離していくことになってしまう。

次に、実態的な見解では、含み益から収益を認識する。その資産そのものの価値の増加を収益とし資産が手を離れる時点（無償譲渡時）で認識している。この見解に関しては、金子教授が指摘しているように、無償の役務の提供には当てはまらないが無償譲渡に関しては賛同できる。

圖子氏のように全ての無償取引について課税の対象とするのではなくキャピタルゲインが発生している場合に限定すべきである。よって、発生していないのであればそこに担税力はないものとして課税の対象ではないと考える。

おわりに

これまで、筆者は法人税法22条2項における無償取引について、判例、学説を踏まえて考察してきた。

第1章においては無償取引の適用範囲についてまた、同項位置づけを中心に

考察してきた。同項で規定している無償取引については極めて簡潔に定めているが、その解釈の範囲については納税者に委ねられる部分が多く曖昧なままである。無償取引からどのように収益が発生するのか、納税者にはその根拠が示されないままであった。

現在、すべての無償取引について収益を認識し課税を図ろうとする無限定的な見解である適正所得算出説が一般的となっている。移転した資産についての保有利益に対して収益認識をし、課税するというものである。適正所得算出説に至っては、意図していない資産の移転の時にも全て課税されてしまうのではないか。保有利益に対しての課税なら実質的に利益も認識することができる。しかし、それでは納税者にとってあまりにも酷なことだと考えた。

納税者に予測可能性と法的安定性を確保するためにも、法人税法22条2項の無償取引について具体的なケースごとの立法や法令、通達などの明確な基準を要請したい。そうすることで本来あるべき、課税負担の公平が保たれるのではないか。

筆者は、無償取引については、条文上で収益の額と定められているのだから実質的には収益が発生していないことを考えると課税することには基本的には反対の立場である。しかし、その根拠について各説を研究し、現在考えられる中で根拠としてはキャピタルゲイン説を支持する。

現在、法人税法22条2項は創造的規定として無償取引から収益が生ずることを擬制したものだと考えられている。しかし、筆者は担税力の観点から又課税負担の公平の観点からも実態を伴う確認的規定として解することが妥当だと考える。実質的には無償取引を行った側では利益を確認することができない。実体的に取引から発生した利益に対して課税すべきだと考える。

営利法人とは利益の追求のために存在している。そこで法人税はその利益に担税力を見出し、課税を要請するものである。法人所得の基礎となる益金について規定している法人税法22条2項の各例示により無償取引も列挙されていることは、租税公平主義による課税の公平を保つためである。しかし、租税法律

主義の要請している課税要件明確主義、課税要件法定主義の視点からは無償取引について何ら明確な規定はされていない。このことから、課税の公平の観点からも、法人税法22条2項の無償取引について具体的なケースごとの立法や法令、通達などの明確な基準を要請したい。

<参考文献>

- ・相京博士ひろし「収益概念と法人税法22条2項の解釈」税法学344号（1979年）
- ・青柳達郎「法人税法22条についての一考察」新潟大学経済論集第94号（2012年）
- ・井上雅登「法人税法における無償取引課税の一考察」専修法研論集49号（2011年）
- ・植松守雄「未計上資産の無償譲渡の益金」『別冊ジュリスト租税判例百選（第17号）』（有斐閣、1968年）
- ・大淵博義「親会社と子会社間での無利息融資と収益の認識」（戦後重要租税判例の再検証所収）（財経詳報社2003年）
- ・大淵博義『法人税の法解釈の検証と実践的展開』（税務経理協会2013年）
- ・大淵博義「批判」TKC税研情報13巻6号（2004年）
- ・岡本忠生「無利息課税に関する一考察4」法学論叢122巻2号（1987年）
- ・岡本忠生『法人税法講義〔第3版〕』（成文堂2007年）
- ・岡本忠生「資産の譲渡と法人税法22条にいう収益の額」最高裁判所判例解説民事篇（1995年）
- ・金子宏『租税法〔第22版〕』（弘文堂2016年）
- ・金子宏「無償取引と法人税—法人税法22条2項を中心として—」『所得課税の法と政策—所得課税の基本論理（下巻）』（有斐閣1996年）
- ・金子宏『租税判例百選（第6版）』『憲法と租税法—大島訴訟』（有斐閣2016年）
- ・金子宏『租税入門（第7版）』（有斐閣2016年）
- ・北野弘久「法人税法における「寄付金」の概念～法22条2項との関連において～」税理21巻5号（1978年）
- ・齋藤稔『租税法律主義入門』（中央経済社1992年）
- ・作田隆史「判例評釈」税大ジャーナル2号（2005年）
- ・桜井久勝『財務会計講義（第13版）』（中央経済社2012年）
- ・佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」『租税法の基本問題』（有斐閣2007年）
- ・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判決にかんして～」税経通信33巻13号（1978年）
- ・水野忠恒『租税法（第4版）』（有斐閣2009年）

- ・末永英男『法人税法会計論（第7版）』（中央経済社2013年）
- ・末永英男「法人税法22条2項の「取引」の範囲について」海外情報研究第33巻第2号（2006年）
- ・末永英男『法人税法会計論（第7版）』（中央経済社2012年）
- ・圖子善信「法人税法22条2項の無償取引の解釈について—一本規定は租税回避の否認規定か—」税大ジャーナル4号（2006年）
- ・平仁「オウブンシャホールディング事件」税経システム研究所（2005年）
- ・高梨克彦「無利息貸付けに係る収益説と批判」『中川一郎先生古稀祝賀税法学論文集』（日本税法学会本部1979年）
- ・武田昌輔『DHCコンメンタール法人税法』（第一法規1979年）
- ・武田昌輔「最新判例批判」判時941号（1979年）
- ・田中章介『判例と租税法律主義』（中央経済社1994年）
- ・谷口勢津夫『税法基本講義（第5版）』（弘文堂2016年）
- ・垂井英夫「最新租税判例60」（日本税務研究センター2009年）
- ・忠佐市「無利息融資判決の周辺」税理22巻6号（1979年）
- ・出口貴子「法人税法の所得概念に関する一考察」久留米大学法学49号（2004年）
- ・中川一郎「新法人税法の研究2」シュトイエル38号（1965年）
- ・中川一郎「法人税法コンメンタール」（三晃社1975年）
- ・中村利雄「収益の額に算入される収益の範囲」税務会計研究3号（1992年）
- ・中村利雄『法人税の課税所得計算——その原理と税務調整<改訂版>』（ぎょうせい1990年）
- ・中村利雄「無利息融資と法人税法22条及び37条5項」税大論叢11号（1978年）
- ・中村利雄「法人税の課税所得計算と企業会計——無償譲渡等と法人税法22条2項」税大論叢11号（1977年）
- ・中村利雄「法人税の課税所得計算と企業会計（二）」税経通信33号（1978年）
- ・中村利雄『法人税法要論』（税務研究会出版局1999年）
- ・成松洋一『法人税セミナー（四訂版）』（税経印刷2010年）
- ・松沢智『租税実体法（補正第2版）』（中央経済社2003年）
- ・松沢智『租税実体法の解釈と適用』（中央経済社1993年）
- ・松沢智『租税実体法の解釈と適用・2』（中央経済社2000年）
- ・原一郎「法人税法の全文改正について」税経通信20巻7号（1965年）
- ・藤掛一雄「法人税法の改正」国税速報2023号（1967年）
- ・藤巻一男「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9号（2008年）
- ・測圭吾「適正所得算出説を読む」『租税法の発展』（有斐閣2010年）
- ・測圭吾「オウブ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32号（2004年）

法人税法22条2項における無償取引に関する一考察（山田）

- ・増井良啓「無利息融資と法人税法22条2項——清水惣事件」『別冊ジュリスト租税判例百選〔第5版〕』（有斐閣2011年）
- ・増井良啓「低額譲渡と法人税法22条2項」『別冊ジュリスト租税判例百選〔第5版〕』（有斐閣2011年）
- ・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106号（2002年）
- ・増田英敏『リーガルマインド租税法〔第4版〕』（成文堂2014年）
- ・村井正「未計上資産の無償譲渡による益金計上」民商法雑誌56巻2号（1967年）
- ・山田二郎「収益発生の事由となる無利息融資」税理21巻8号（1978年）
- ・吉國二郎『法人税法講義』（大蔵財務協会1954年）
- ・吉牟田勲「所得計算関係の改正」税務弘報13巻6号（1965年）
- ・渡辺充「租税判例研究 法人税法22条2項と新株の第三者割当ての課税適状—オープンシャールディング事件（控訴審判決）（東京高裁平成16.1.28判決）」税務事例36巻8号（2004年）
- ・小林真一・山本英幸『よくわかる租税訴訟入門』（中央経済社2004年）
- ・渡辺淑夫・山本守之『法人税法の考え方・読み方（2訂版）』（税経印刷1989年）
- ・渡辺伸平他『税法上の所得をめぐる諸問題』司法研究報告書19輯1号（1967年）

<二段階説を支持する判例> 吉牟田勲

- ・大阪高裁昭和53年3月30日判決、税務訴訟資料97号
- ・名古屋地裁平成4年4月6日判決、税務訴訟資料189号
- ・東京地裁昭和55年10月28日判決、税務訴訟資料115号284頁

<キャピタルゲイン課税説を支持する判例> 圖子善信

- ・最高裁第二小法廷昭和41年6月24日判決、税務訴訟資料44号805頁
- ・山形地裁昭和54年3月28日判決、税務訴訟資料104号800頁
- ・千葉地裁昭和59年4月24日判決、税務訴訟資料136号124頁
- ・東京地裁昭和55年10月28日判決、税務訴訟資料115号284頁

<適正所得算出説を支持する判例> 金子宏

- ・最高裁第三小法廷平成7年12月19日判決、税務訴訟資料第214号
- ・上記判決の第一審、第二審
- ・宮崎地裁平成5年9月17日判決、訟月43巻3号231頁