

論 説

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—

新潟大学 経済学部准教授
藤 卷 一 男

◆SUMMARY◆

法人税法 22 条は、法人税の所得計算に関する一般規定であり、重要な役割を有している規定であるが、極めて簡潔な内容になっているために、特に同条 2 項（以下「本規定」という。）の無償取引に関する規定については、その課税の根拠や範囲に関して複数の見解が成立する余地があり、従来から議論のあるところである。

筆者は、無償取引に関する議論について、本規定に着目するだけでなく、費用等に関する具体的取扱いを定めた法人税法等の諸規定を併せて解釈する必要があると指摘した上で、現在の通説的見解である「適正所得算出説」とそれから導かれる「無限定説」が文理解釈上正当であることを、具体例を示しながら、課税実務の視点等も踏まえて検証を試みており、興味深い論文となっている。

(税大ジャーナル編集部)

目 次

はじめに	16
1 無償取引に係る収益の根拠に関する見解	17
2 無償取引に係る収益の範囲に関する見解	19
3 法22条2項の目的と法構造	20
4 無限定説と限定説の実質的な差異	24
(1) 役員給与の損金不算入	24
(2) 寄附金の損金不算入	25
(3) 不正行為等に係る費用等の損金不算入	26
(4) 交際費等の損金不算入	27
(5) 費途不明金の損金不算入	28
5 適正所得算出説と無限定説の正当性	30
おわりに	33

はじめに

法人税法（以下「法」という。）21条では、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（以下「課税所得」という。）であると定めている。そして、課税所得は、法 22 条 1 項により、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て計算することとされている。課税所得の計算において実務上よく問題となるのは、収入や原価・費用・損失の年度帰属の問題であろうが、無償による取引に対する課税もしばしば問題となるところである。

法 22 条 2 項では、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」と規定している。すなわち、課税所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額として、資産の販売やその他有償取引のほかに、(i) 無償による資産の譲渡又は役務の提供¹、(ii) 無償による資産の譲受けに係る収益の額を挙

げている。

(i)の無償取引は法人の有する経済的価値の流出を伴い、(ii)の無償取引は法人への経済的価値の流入を伴う。(ii)の無償取引については、他者から資産を無償で贈与を受けることにより会社の資産が増加するので、その適正価額を収益と認識することは、一般常識的にも理解が得られやすい。これに対して、経済的価値の流出を伴う(i)の無償取引について収益を認識することは、法人税法固有のものであり、分かりにくいところであると思われる。本稿では、経済的価値の流出を伴う(i)の無償取引を中心に論じることにした。

法 22 条は、法人税の所得計算に関する一般規定であり、重要な役割を有している規定であるが、極めて簡潔な内容になっているために、特に同 2 項の無償取引に関する規定については、複数の解釈が成立する余地があり、従来から議論のあるところである。

無償取引に係る収益の根拠に関する見解としては、以下の 1 と 2 でとりあげるが、適正所得算出説、同一価値移転説、有償取引同視説（二段階説）、実体的利益存在説（キャピタルゲイン説）があり、また、無償取引に係る

収益の範囲に関する見解としては、無限定説と限定説がある。

筆者は、無償取引に関する法人税法上の解釈について、適正所得算出説とそれから導かれる無限定説の正当性を示したいと考えている。また、適正所得算出説と無限定説によらなければ実務において不都合な結果が生じうるということを、具体例を示しながら明らかにしたい。法 22 条は、課税所得の計算に関する最も基本的な内容を定めた規定であることから、この規定の解釈が定まっていないうと、実務において混乱を来すことにもなりかねない。通説の見解である適正所得算出説と無限定説に基づいて課税実務が行われているとしても、これらの見解がなぜ正当であるのか、その理由を現行規定の法文に即して具体的に示すことは意義のあることではないかと考える。

なお、本稿は、課税実務の視点などを踏まえながら筆者の見解を述べたものであるが、学説や実務について筆者の理解が不十分などところがあるかもしれないので、本稿の叙述に対して厳しいご批判をいただければ幸いである。

1 無償取引に係る収益の根拠に関する見解

金子宏東京大学名誉教授は、法 22 条 2 項の解釈について適正所得算出説を主張し、次のように述べておられる。

「この規定は、資産の無償譲渡、役務の無償提供その他の無償取引にかかる収益も益金に算入される旨を定めている。したがって、資産の無償譲渡の場合にはその時価相当額が、また無利息融資の場合には通常の利息相当額（大阪高判昭和 53 年 3 月 30 日月報 24 巻 6 号 1360 頁）が、益金に算入されることになる。収益とは、外部からの経済的価値の流入であり、無償取引の場合には経済的価値の流入がそもそも存在しないことにかんがみると、この規定は、正常な対価で取引を行なった者

との間の負担の公平を維持し、同時に法人間の競争中立性を確保するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制した創設的規定であると解すべきであろう（適正所得算出説）²。」

また、無償取引に類似するものとして、適正価額よりも低い価額により行われる資産の譲渡又は役務の提供等（以下、「低価取引」という。）がある。最高裁判決³は「資産の低額譲渡は、法人税法第 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」として、有償で譲渡した者との課税の公平の観点から通常の対価相当額の収益が生ずるものと判示している。この判決は、資産の低額譲渡を「有償による資産の譲渡」と判示しているが、法 22 条 2 項の規定の趣旨を根拠にして低額譲渡からも適正価額相当額の収益があったものとしている点において、適正所得算出説の論理と類似しているといえる。

無償取引に係る収益の根拠に関する見解として、適正所得算出説のほか、同一価値移転説、有償取引同視説（二段階説）、実体的利益存在説（キャピタルゲイン説）がある⁴。

同一価値移転説とは、無償取引の場合に通常の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⁵の根拠とみる考え方である。この見解については、受入れ側に経済的利益が発生したとしても、その反面として、経済的利益を流出させた側になぜ収益が発生するのかの根拠としては、必ずしも説得的ではないとの指摘⁶がある。

有償取引同視説（二段階説）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、次いで収受した対価相当額を相手方に贈与したとみる見解である⁶。有償取引同視説では、無償取引を二段階の行為から構成されているものとし、第一段階の行為によって収益が発生するとみるものである。しかし、第二段階の対価相当額を贈与とみる点についてはかなり技巧的であり、法文からはこのような擬制を読み取ることは難しいのではないかと考える。

実体的利益存在説は、昭和40年の法22条の改正以前から行われていた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ことを、法22条2項が確認的に定めたものと解するものである⁷。この見解は、上記の同一価値移転説と同様に実体的利益の存在に着目するものである。適正所得算出説や有償取引同視説のように擬制による課税を前面に出す見解とは一線を画する立場をとろうとするものである。

実体的利益存在説においては、キャピタルゲインの存在を吟味するプロセスがある⁸。しかし、実体的利益存在説においても、実体的利益の存在があると判断されれば、収入（経済的価値の流入）がないところに益金が生ずるとする点では、結局のところ擬制を伴うことになるのではないか。法人税法上の益金は、企業会計上の収益に対応するものである。会計学上、実現は、当初、換金と同義に解されていたが、「いくたびかの論争を経て、実現は、財またはサービスの第三者への提供と、現金もしくは現金等価物の受け取りを要件とする、利益（収益）の認識基準と解されるにいたり、それが伝統的な意味での実現、すなわち狭義の実現基準として定着している」⁹とされている。このように、会計上は、現金もしくは現金等価物の受け取り

という実現基準に即して収益が認識されることから、企業会計上の収益に対応する法人税法上の益金が生ずるためには、原則として、収入（経済的価値の流入）が要件になると考えられる¹⁰。その例外として、法22条2項は、収入のないところに益金が生ずる旨を定めている。実体的利益存在説は、実体的利益に対する吟味のプロセスを有するのが特徴であるが、無償取引の形態に応じて実体的利益の有無を如何に論証するにせよ、実体的利益があると判断されれば、結局は収入のないところに収益を擬制するものであるといえる。

一方、適正所得算出説が擬制に基づく課税であるといっても、収益を擬制したからといって即、課税に結びつくわけではない。無償取引が行われた場合、後の3で述べるように、適正価額により同額の収益と費用等を擬制することになるので、通常、その費用等を損金不算入とする別段の定めが適用されない限り、課税所得は増加しない。無償取引による実体的利益が存在しない場合、実体的利益存在説と適正所得算出説の違いは、前者の場合は初めから収益を認識しないのに対し、後者の場合は適正価額により同額の収益と費用を擬制するという点にある。もともと、適正所得算出説の場合は、差額の利益がゼロとなるので、実務上はその処理を省略しても差し支えないことになる。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。

このように考えると、実体的利益存在説と適正所得算出説とでは、結局のところ、実質的な差異はないようにも見える。しかし、実体的利益存在説は、実体的利益に対する吟味のプロセスを有しており、そのために無償取引に係る収益を制限的ないし選択的に認識することから、適正所得に対する課税の機会を失する可能性があるのではないかと考える。そのことを後の4以下で明らかにしたい。

2 無償取引に係る収益の範囲に関する見解

法 22 条 2 項の無償取引に係る収益の認識に制限を設けるべきかどうかについて、無限定説と限定説の対立がある。

無限定説は、すべての無償取引について収益を認識するものである。無限定説は、法 22 条 2 項の趣旨を適正所得算出説、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ところから導かれるものである。金子名誉教授は、無償取引に係る収益の範囲について「無限定説」を主張し、「無限定説が 22 条 2 項の趣旨に合致している」と考える。(中略) 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¹¹⁾と述べておられる。

一方、限定説は、収益を認識すべき無償取引の範囲に何らかの限定を付すべきであると考えるものである。限定説の中にも、いくつかの見解があり、例えば、資産の無償譲渡については特に限定を付さないが、無償による役務提供の場合は一定の制限を設けるべきとするものがある¹²⁾。また、無償による役務提供においては、実体的利益存在説（キャピタルゲイン説）の立場から、無利息貸付の場合については収益を認識すべきであり、建物の無償貸付については使用料収益を認識すべきでないとする見解¹³⁾がある。しかし、この見解は現行法と整合的とはいえないと思われる。法人が所有する建物を当該法人の役員に対して無償で貸与していた場合、適正価額で収益を認識し、別段の定めである法 34 条（役員給与の損金不算入）が適用されることがあるからである（後述 4 (1)、法人税基本通達 9-2-9(6)参照）。

なお、建物の無償貸付の場合、適正所得算出説・無限定説によれば当然に収益を認識すべきことになるが、実体的利益存在説に立脚

しても、収益を認識すべきであると解する余地もあるのではないだろうか。仮に、「得べかりし利益」を実体的利益と考えるアプローチをとった場合、その「得べかりし利益」は、法人が事業活動において投入した原価・費用の額と利益の額の合計であると考えられる¹⁴⁾。投入した原価・費用の額は、役務提供に直接係る労務費だけではなく、減価償却費、固定資産税、不動産取得にかかった借入金金利など直接・間接のすべての諸費用を考慮して算定すべきことになる。無償貸付した建物に取得・維持に関するコストがかかっている以上、「得べかりし利益」は存在するので、建物の無償貸付については使用料収益を認識すべきであると解する余地もあると考える。

以上のように、限定説の中には、無償による役務提供の場合は一定の制限を設けるべきとするものがあるが、法 22 条 2 項の文言からは、無償による役務提供の場合について収益の認識に一定の制限を設けるべきであると解することは困難である。そこで、本稿では、文理上の根拠が示されている岡村忠生教授の限定説をとりあげることとする。岡村教授は、限定説について、次のように主張しておられる。「企業会計においては、無償による資産の譲渡や役務の提供から、時価の対価を得たときと同じ収益を認識することは、一般には認められていない（税法と企業会計との調整に関する意見書総論 3・(7)、各論 4・3)。そして、公正処理基準は無償取引についても及んでいくはずであるから、無償取引による収益は、別段の定めがあって初めて、課税の対象となると解される。これを限定説という。たとえば、法人が資産を寄付したとき、寄附金の額は寄付資産の時価で算定すると定められているから（37 条 7 項）、益金側で 22 条 2 項により時価までの値上がり益が課税の対象として認識され、損金側で寄付資産を時価として寄附金の額が算定されるのである。」¹⁵⁾

この最後の箇所については、次のようにも

表現されている。

「たとえば、簿価が時価よりも低い資産が贈与された場合には、損金側の別段の定めである三七条五項¹⁶により寄付金の額が時価で算定されるため、貸方側に未実現の収益を立てざるをえないが、そのための規定が三七条には欠けているから、これを二二条二項によって行うと解するのである。」¹⁷

これらの説明から、費用等の別段の定めが主で、法 22 条 2 項の規定はそのための単なる受け皿ないし従属的な存在として位置づけていることがうかがわれる。岡村教授の限定説は、損金側の別段の定めが適用がある場合にのみ、収益を認識すべきであるとする見解である。本稿で限定説という場合、特に断りのない限り、この意味で用いることにする。

無限定説と限定説の違いを整理すると、次のようになる。

費用等に関する別段の定めがない場合、無限定説では、無償取引により擬制される収益を例外なく計上することになるとしても、擬制する収益と費用等が同額になる結果、課税関係に影響を与えないことになる。これに対し、限定説では、別段の定めがなければ、そもそも収益の擬制はしないことになる。一方、別段の定めが適用により費用等が損金の額に算入されない場合、無限定説と限定説のいずれによっても、課税所得を増加させることになり結論は同じになる。ただし、限定説では、課税を行うために貸方側に未実現の収益を立てる必要があるという説明になる。

以上のことから、無限定説と限定説のいずれに立脚しても、課税関係は同じ結果になるようにも見えるが、筆者は、実質的な差異が存在する可能性があるのではないかと考える。そして、その差異こそが、適正所得算出説とそれから導かれる無限定説が優れていることの論拠になりうると考える。

3 法 22 条 2 項の目的と法構造

村井正関西大学名誉教授は、法 22 条 2 項の目的は、適正な所得を算定することであり、このことは法に明定されているか否かを問わず自明のことであると、そもそも適正、公正、公平、正義といった理念を前提としない租税概念はあり得ないとすれば、所得計算において「適正さ」(true)をア・プリオリに要求することは、むしろ当然のことである旨述べられた上で、法 22 条が、ア・プリオリに「適正所得計算」目的を理念としているということと、実際にその条文の構造がそうした目的に適合し、これを充足した内容のものとなっているかという現実とは別の問題であるとし、法 22 条の構造が、適正所得計算の目的に適合的であれば、ある程度までは、その目的に適合した解釈操作も可能となるし、それがどうしても無理だということになれば、法 22 条の立法改正にまで及ぼざるを得ないであろうとの見解¹⁸を示しておられる。

適正所得算出説は適正な対価で取引を行った者との間の公平を維持するという意味で法 22 条 2 項の趣旨・目的を直接考慮に入れているが、それ以外の無償取引に係る収益の根拠に関する見解は、同条項の趣旨・目的が適正所得の算定にあるということについては触れていない。

筆者は、村井名誉教授の見解にあるように、法 22 条の目的が適正所得計算であることは自明のことと考える。そのことを前提として、法 22 条が適正所得計算の目的に実際に適合的になっているかどうかを検討する。その検討に際しては、法 22 条 2 項の収益の益金算入規定の解釈だけでは不十分である。法 22 条 3 項では、原価の額、販売費・一般管理費その他の費用の額、損失の額（以下「費用等」という。）の損金算入を規定し、その別段の定めとして、法 37 条（寄附金の損金不算入）等の規定があるが、これらの諸規定を併せて検討する必要があると考える。そのことによ

って、現行の無償取引に関する規定の内容が適正所得計算という法の目的に適ったものとなっているかどうかを具体的に検討することができる。と考える。

法 22 条は法人税法の最も基本となる規定であるにもかかわらず、その内容は極めて簡潔であることから、課税要件明確主義の立場からは問題があるとか、あるいは租税回避事例に法 22 条 2 項を容易に適用することが可能となるといったような指摘がある。この点については、後の 5 で具体的に論じることにするが、費用等に関する別段の定めを併せて見ることによって課税要件はほぼ明確になるであろうし、また、別段の定め適用により費用等が損金不算入とされることによって初めて課税が行われるのであるから、法 22 条 2 項だけを根拠に擬制に基づく課税が容易に行われるものではない。

通常、収益は外部からの収入金額（経済的価値の流入）の流入を伴うものであるが、法 22 条 2 項では、収入金額がない無償取引について収益を擬制することを明定している。ただし、この規定は極めて簡潔であり、無償取引に係る収益の額の算定方法等は具体的に明示されていない。しかし、費用等に関する別段の定めを併せて解釈することにより、無償による資産の譲渡の場合であれば「譲渡時における資産の適正な価額に相当する収益」¹⁹の額を、また、無償による役務の提供の場合であれば適正な経済的利益の額を益金の額に算入すべきものと解される。また、法 22 条 2 項には、無償取引について収益を擬制することについての制限は何ら付されていないことから、その収益の範囲については無限定説が正当であろうと考える。

現実に行った無償取引では収入金額がないにもかかわらず、法 22 条 2 項の適用により収益を擬制すると、現実に行った無償取引との間にズレが生じることになる。このズレを埋めるためには、収益と擬制した金額と同額

の費用等（経済的価値の流出）を同時に擬制する必要がある。無償取引は、そもそも適正価額による経済的価値が流出するものであるから、収益の擬制とともに、それと同額の費用等の擬制が、同時・一体的になされるべきものである。このように解さない限り、収入金額のない収益の擬制を現実に行った無償取引に適合させることは論理的に不可能である。このように擬制した収益と費用等は、あくまでも法 22 条の解釈・適用によって導き出される観念上のものであって、企業会計上の収益や費用等として実際に経理処理されるものではない。なぜなら、企業会計上は無償取引からは収益は生じないと考えられている（あるいはその経理方法が定まっていない）からである²⁰。無償取引に対する課税を巡る議論は、収益の擬制の是非を巡る議論に偏しているように思えるが、法文上読み取ることのできる無償取引に係る費用等の擬制も併せて考慮すべきであろう。

それでは、収益の擬制と表裏一体的に認識されるべき費用等の擬制については、法文上、どのように規定されているのであろうか。法 22 条 3 項では、費用等の損金算入に関する基本的な内容を簡潔に規定しているが、無償取引に伴う物的・人的な経済的価値の流出が 3 項の費用等に含まれるかどうかについては明示していない。つまり、無償取引について収益を擬制することは法 22 条 2 項で明示しているが、その収益と表裏一体の関係にある物的・人的な経済的価値の流出を費用等と擬制することは同 3 項で明示していない。

しかし、この点については、次のように考えればよいであろう。後述 4 にあるように、費用等に関する個々の別段の定めを見ると、規定振りは一様ではなく、また必ずしも明示的ではないものもあるが、無償取引によって擬制される費用等の額は、別段の定めにおいて適正価額で認識されるべきものと解される。例えば、寄附金に関する別段の定め（法 37

条)のように、無償取引(低価取引を含む。)について、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を寄附金の額とする旨を明示している。このように別段の定めにおける費用等の範囲には無償取引によって擬制される費用等が含まれていると解することができるので、「別段の定めがあるものを除き、」適用される法 22 条 3 項に定める費用等の概念には、無償取引によって擬制される費用等がもともと含まれていると解すべきであろう。一般規定である法 22 条 3 項に定める費用等の概念には、無償取引によって擬制される費用等がもともと含まれるので、企業会計上の費用等の概念よりも広いといえる。

以上のように、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²¹。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。

ここで、無償取引の取扱いを巡る法人税法と企業会計の関係を整理しておきたい。法 22 条 4 項では、2 項の収益の額及び 3 項の費用等の額は、いずれも別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準(以下「公正処理基準」という。)に従って計算されるものとする旨を規定している。無償取引が行われた場合において、別段の定め適用があるものについては、公正処理基準は及ばない。それでは、無償取引が行われた場合において、別段の定め適用がないと

き、公正処理基準は課税所得の計算にどのように作用するのであろうか。法 22 条 2 項の収益及び 3 項の費用等は、上記の通り、文言解釈上、無償取引について擬制される収益及び費用等をもともと含んでいると解されるので、企業会計上の収益及び費用等の概念と比べた場合、同じ用語を用いているが、前者の方が後者よりも広いといえる。無償取引について擬制される収益及び費用等は、法人税法固有の取扱いによるものであり、企業会計上の取扱い²²としては無償取引からは収益は生じないと考えられているので、企業会計上の収益及び費用等には該当しない。したがって、無償取引について擬制される収益及び費用等は、法 22 条 4 項の公正処理基準の適用はないと考える。

これに対して、岡村教授は「無償取引による収益の認識は、法人税法における原則的な所得の算定方法である公正処理基準による利益計算を破る、例外の場合にあたるのである。そこで、もし二二条二項の無償取引による収益の認識の部分の規定を有意味なものとして理解しようとするれば、この部分の規定が働くのは、原則に対する例外を定める「別段の定め」が存在し、適用できる場合に限られることになる。」²³と述べておられる。この見解によれば、別段の定めが適用されない場合、企業会計の公正処理基準が及ぶので無償取引による収益は認識されないことになる。しかし、法 22 条 2 項の無償取引に係る収益の認識の取扱いと公正処理基準の取扱いとの相違は、両者の収益の範囲の違いとして理解すべきではないかと考える。すなわち、法 22 条 2 項の収益の範囲には公正処理基準によれば認識されない無償取引による収益も含まれており、無償取引による収益は公正処理基準の及ぶところではないと解される。無償取引に係る費用等の認識についても、収益の場合と同様に考えるべきであろう。すなわち、法 22 条 3 項の費用等の範囲には、公正処理基準によれ

ば認識されない無償取引による費用等も含まれていると解される。以上のことから、公正処理基準が法人税法の課税所得計算に影響を及ぼすのは、無償取引の場合ではなく、有償取引の場合であると考えられる。

また、別段の定めのない適用のない無償取引、例えば、販売した商品を保証期間中に無償修理をする場合や、顧客一般に資産を無償で供与（広告宣伝費に該当）するような場合であっても、無限定説によれば、同額の収益と費用をそれぞれ擬制することになる。このような意味のない両建て処理（表示）は、企業会計上の表示としては確かに有害²⁴といえるかもしれない。しかし、それはあくまでも法人税法固有の取扱い（申告調整）であり、企業会計上の取扱いとは関係ないと考えべきであろう。法人税法上の両建て処理の考え方は、会計上は不自然であるとしても、法人税法上の文理・趣旨解釈から導かれるものであり、「不自然な論理の操作」²⁵ではないと考える。

法 22 条 2 項の規定の内容は極めて簡潔であるのに対し、無償取引に係る収益の擬制と表裏一体的に擬制される費用等に関する別段の定めの内容は、例えば、次の(1)～(4)のように、具体的に規定されており、両者は非対称的な規定振りになっている。また、(5)の費途不明金の損金不算入の取り扱いについては、別段の定めは存在せず、一般的規定である法 22 条 3 項において損金算入が認められる費用等の解釈により導かれるものであると考えられる。これは、法 22 条だけで完結的に適正価額に基づく課税を規律するケースである。このようなケースにおいても、別段の定めがある場合に限らず、すべての無償取引について収益を認識するという無限定説に立脚することによって、適正価額に基づく課税が可能となる。

＜費用等に関する「別段の定め」等の例＞

(1) 役員給与の損金不算入（法 34 条）

(2) 寄附金の損金不算入（法 37 条）

(3) 不正行為等に係る費用等の損金不算入（法 55 条）

(4) 交際費等の損金不算入（租税特別措置法 61 条の 4）

(5) 費途不明金の損金不算入（法人税基本通達 9-7-20）。

（関連）使途秘匿金の支出がある場合の課税の特例（租税特別措置法 62 条）

なお、法 22 条 2 項では、上記のように無償取引によって経済的価値が流出した場合だけでなく、それが流入した場合についても規定している。すなわち、無償による資産の譲り受けについても、収益を擬制し益金の額に算入すべきことを明示している。しかし、資金の無利子による借入など無償で役務の提供を受けた場合の経済的利益の取り扱いについては明示していない。これについては、法人税法 22 条 2 項の無償取引の類型が例示に過ぎず、無償による役務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。したがって、無償で役務の提供を受けた場合の経済的利益は、益金の額に算入されると解される。ただし、その経済的利益は、無償による資産の譲受けの場合と異なり、その経済的利益の享受と同時に支払利子などとして費用化されるべき性格のものであるから、その経済的利益と同額の費用等を擬制しなければならない。この場合も、同 3 項の費用等の範囲に無償取引により擬制される費用等が含まれると解することによって、統一的・整合的な説明が可能になる。もっとも、実務上は、享受する経済的利益と費用等との両建て処理をしなくても結果は同じになるので、税務上の両建て処理は省略される。しかし、法 22 条の解釈から導かれる処理としては、あくまでも両建て処理することが正当と考える²⁶。

無償取引の形態	適正所得算出説と無限定説に基づく取扱い	
無償による資産の譲渡、役務の提供の場合	収益の擬制（益金の額に算入。）	⇒実務上は処理を省略。
	費用等の擬制（損金の額に算入、または別段の定めにより全部又は一部を損金の額に不算入。）	
無償により資産を譲り受けた場合	収益の擬制（益金の額に算入。）	
	資産計上。	
無償により役務提供を受けた場合	収益の擬制（益金の額に算入。）	
	費用等の擬制（損金の額に算入。）	

4 無限定説と限定説の実質的な差異

ここでは、上記2で取り上げた無限定説と限定説に基づく課税処理の実質的な差異の有無等について、次の(1)～(5)の費用等を素材として具体的に検討する。

(1) 役員給与の損金不算入

法 34 条では、法人が役員に対して支給する給与が一定の要件を満たす場合、損金の額に算入されない旨を規定している²⁷。そして、法 34 条 4 項では、その給与の支給には経済的利益の供与も含まれると定めている。なお、役員給与に経済的利益が含まれることについては、会社法上も同様の取扱いになっている（会社法 361 条 1 項 3 号）。

経済的利益は、法人税基本通達 9-2-9(1)(2)(6)(7)(8)において例示されているが、これらは適正な価額により評価すべきことを示している。

役員給与の損金不算入の取扱い（法 34 条）

法 34 条 1 項では、内国法人がその役員に対して支給する給与のうち、所定の要件を満たす定期同額給与、事前確定届出給与及び利益連動給与のいずれにも該当しないものの額は、損金の額に算入しない旨規定している。そして、2 項では、内国法人が役員に対して支給する給与の額のうち不相当に高額な部分の金額は損金の額に算入しない旨規定し、3 項では、内国法人が、事実を隠ぺいし、又は仮装して経理をすることによりその役員に対して支給す

る給与の額は損金の額に算入しない旨規定している。

4 項では、1～3 項に規定する給与には、債務の免除による利益その他の経済的な利益を含むものとする規定している。

法人税基本通達 9-2-9 では、上記の「債務の免除による利益その他の経済的な利益」として、次のものを例示している。

- (1) 役員等に対して物品その他の資産を贈与した場合におけるその資産の価額に相当する金額
- (2) 役員等に対して所有資産を低い価額で譲渡した場合におけるその資産の価額と譲渡価額との差額に相当する金額（・・・中略・・・）
- (6) 役員等に対してその居住の用に供する土地又は家屋を無償又は低い価額で提供した場合における通常取得すべき賃貸料の額と実際徴収した賃貸料の額との差額に相当する金額
- (7) 役員等に対して金銭を無償又は通常の利率よりも低い利率で貸し付けた場合における通常取得すべき利率により計算した利息の額と実際徴収した利息の額との差額に相当する金額
- (8) 役員等に対して無償又は低い対価で(6)及び(7)に掲げるもの以外の用役の提供をした場合における通常その用役の対価として収入すべき金額と実際に収入した対価の額との差額に相当する金額（・・・後略・・・）

法人が、役員に対して、仮に、美術品（絵画・書画・骨董）等の経済的価値のある資産（帳簿価額 3,000,000 円、時価 10,000,000 円）

（借方） 給与 3,000,000

これに対して、法人税法では、資産の時価 10,000,000 円により収入を擬制するので、含み益相当額 7,000,000 円を加算（①）する。会社経理では既に資産の帳簿価額 3,000,000 円（原価部分）を給与として費用処理しているが、時価と帳簿価額との差額 7,000,000 円（含み益相当部分）は、会計上の費用として認

を贈与した場合を例にとって説明する。

会社経理では、資産の帳簿価額を給与として費用処理していたとする。

（貸方） 資産 3,000,000

識されないので、税務上、給与として減算（②）する必要がある。そして、法 34 条の損金不算入の要件を満たしていた場合、税務上給与と認定された金額を含む給与の額 10,000,000 円は損金の額に算入されない（③）。

以上により申告調整は、次のようになる。

（単位：円）

（加算）	①	資産譲渡収入	7,000,000
（減算）	②	給与認容	▲ 7,000,000
（加算）	③	給与の損金不算入額	10,000,000
差引計			10,000,000

給与として認容した 7,000,000 円（経済的利益の額）は、企業会計上の費用ではなく、法 34 条の適用上擬制した費用であり、法 22 条 2 項により擬制される収益と表裏一体的に認識されるべき費用である。

このケースでは、別段の定めである法人税法 34 条が適用されるので、限定説と無限定説のいずれに立脚しても、結果的に差異は生じないと考えられる。

（2）寄附金の損金不算入

法 37 条 7 項によれば、寄附金とは、名義の如何を問わず、金銭その他の資産の贈与または経済的利益の無償の供与を意味し、そして、その寄附金の額は、その場合における当該金銭の額また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利益のその供与の時における価額によるものとされる。また、法 37 条 8 項によれば、資産の譲渡または経済的利益の供与がその時価相当額よりも低い対価で行われた場合において、その差

額のうち実質的に贈与または無償の供与をしたと認められる金額は、寄附金の額に含まれる。

寄附金は、法 37 条で定める損金算入限度額を超える部分の金額は損金の額に算入しない。

寄附金の損金不算入の取扱い（法 37 条）

法 37 条 1 項では、内国法人が各事業年度において支出した寄附金の額の合計額のうち、損金算入限度額を超える部分の金額は、損金の額に算入しない旨定めている。

7 項では、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旨定めている。

8 項では、内国法人が資産の譲渡又は経済的な利益の供与をした場合において、その譲渡又は供与の対価の額が当該資産のその譲渡の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額に

比して低いときは、当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は、寄附金の額に含まれるものとする旨定めている。

法人が子会社に対して資産（帳簿価額 3,000,000 円、時価 10,000,000 円）を無償で譲渡した場合を例にとって説明する。

会社経理では、資産の帳簿価額を寄附金として費用処理していたとする。

(借方) 寄附金 3,000,000

(貸方) 資産 3,000,000

これに対して、法人税法では、資産の時価 10,000,000 円により収入を擬制するので、含み益相当額 7,000,000 円を加算 (①) する。会社経理では既に資産の帳簿価額 3,000,000 円 (原価部分) を寄附金として費用処理しているが、時価と帳簿価額の差額 7,000,000 円 (含み益相当部分) は、会計上の費用として認識されないため、税務上、寄附金として減算

(②) する必要がある。そして、法 37 条により、寄附金の額 10,000,000 円 (会社経理 3,000,000 円 + 税務処理 7,000,000 円) のうち、所定の計算により求められる損金算入限度額 (ここでは、仮に 1,000,000 円とする。) を超える部分の金額 9,000,000 円は、損金の額に算入されない (③)。

以上により申告調整は、次のようになる。

(単位：円)

(加算)	①	資産譲渡収入	7,000,000
(減算)	②	寄附金認容	▲ 7,000,000
(加算)	③	寄附金の損金不算入額	9,000,000
差引計			9,000,000

寄附金として認容した 7,000,000 円は、企業会計上の費用ではなく、37 条の適用上擬制した費用であり、法 22 条 2 項により擬制される収益と表裏一体的に認識されるべき費用である。

このケースでは、別段の定めである法 37 条が適用されるので、限定説と無限定説のいずれに立脚しても、結果的に差異は生じないと考えられる。

(3) 不正行為等に係る費用等の損金不算入
法 55 条 1 項及び 2 項の隠ぺい仮装行為に

要する費用等の損金不算入の取扱いと、同条 5 項の公務員への賄賂等の損金不算入の取扱いは、平成 18 年度改正により設けられたものである。

横領など違法な所得であっても課税対象となる所得金額を構成するという取扱いについては、判例・学説の一般的支持を得ていたのに対して、ある違法な支出が法人税法上の損金になりうるかについては、平成 18 年度改正前までは議論が分かれていた²⁸。最高裁平成 6 年 9 月 16 日第三小法廷判決²⁹では、架空

の経費を計上するという会計処理に協力したことに対する対価として支出された手数料は、法 22 条 4 項で定める一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（以下「公正処理基準」という。）に反する処理により法人税を免れるための費用というべきであるから、損金の額に算入することはできない旨判示している。しかし、この判決では、法 22 条 4 項の公正処理基準を社会的な「公正性」と解釈したものであり、同項の「公正処理基準」が「別段の定め」として機能することになり、企業会計の「公正処理基準」に依存する創設の趣旨に反するし、また、条文構成の解釈としても妥当ではないとの批判があった³⁰。平成 18 年度改正により、「別段の定め」として法人税法 55 条 1 項及び 2 項が法定され、この問題は解消されたことになる。

ここでは、資産の無償譲渡等に関連する法 55 条 5 項を例示しておく。

賄賂等の損金不算入の取扱い（法人税法 55 条）

法 55 条 5 項では、内国法人が供与をする刑法 198 条（贈賄）に規定する賄賂又は不正競争防止法 18 条 1 項（外国公務員等に対する不正の利益の供与等の禁止）に規定する金銭その他の利益に当たるべき金銭の額及び金銭以外の資産の価額並びに経済的な利益の額の合計額に相当する費用又は損失の額（その供与に要する費用の額又はその供与により生ずる損失の額を含む。）は、損金の額に算入しない旨規定している。

法 55 条 5 項が明定される前は、いわゆる賄賂については、次の(4)で取り上げる交際費等（租税特別措置法 61 条の 4）に該当することとされ、実質的に損金の額に算入しない取扱いになっていた³¹。法 55 条 5 項では、不正行為等に係る金銭以外の資産の価額並びに経済的な利益の額の合計額に相当する費用又は

損失の額は、損金の額に算入しない旨規定している。本規定は、上記(1)(2)のように、贈与時又は供与時の価額によるかどうか明示的ではないが、「金銭以外の資産の価額並びに経済的な利益の額」という文言を用いて規定しているので、上記(1)(2)と同様の税務上の処理が行われるべきであろう。すなわち、資産の適正価額又は経済的な利益の額により、収入の額と費用等の額が擬制されるが、その費用等の額は損金の額に算入しないことになる。

このケースでは、別段の定めである法 55 条が適用されるので、限定説と無限定説のいずれに立脚しても、結果的に差異は生じないと考えられる。

なお、不正行為を伴うような資産の贈与又は経済的利益の供与であれば、帳簿上その費用の内容を明示しないことも十分考えられる。このような場合、後述の(5)の費途不明金等の取扱いにより処理されることになる。

(4) 交際費等の損金不算入

交際費等の定義及びその取扱いについては、租税特別措置法 61 条の 4 に定められている。

法人の支出する交際費等には、事業と直接関連性のあるものもあれば、事業との関連性の乏しいものもある。交際費等の損金算入を無制限に認めると、いたずらに法人の冗費・濫費を増大させるおそれがあることから、損金算入に一定の制限を設けている。

交際費等の取扱い（租税特別措置法 61 条の 4）

租税特別措置法 61 条の 4、1 項では、法人が支出する交際費等の額のうち所定の金額（注）は、損金の額に算入しない旨規定している。

3 項では、交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するも

のをいう旨規定している。

(注) 資本金が1億円を超える法人については、交際費等の損金算入を一切認めず、資本金がそれ以下の法人については、400万円の範囲内でその90%の損金算入を認めている。

法人が取引関係の円滑な進行を図る目的で、例えば、取引関係者に対して、経済的価値のある資産を無償で譲渡した場合、その税務上の処理はどうなるであろうか。

租税特別措置法61条の4とその関係通達の規定を見る限りでは、支出する交際費等の額を、上記(1)(2)のように資産の価額または経済的利益の額で評価することは明示されていない。

そこで、交際費等に隣接する費用である寄附金の規定を参照すると、法37条7項(上記(2))では、寄附金の額は「……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」と規定されている。この規定から、「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」には、もともと交際費等とされるべきものも含まれていることがわかる。この場合の交際費等の額は、寄附金と同様に、贈与时又は供与時の価額で評価されることになると解すべきであろう。したがって、資産の価額又は経済的な利益の額により、収入の額と交際費等の額が擬制されるが、交際費等の額のうち所定の金額が損金の額に算入されないことになる。

法人が交際・接待目的で、取引先関係者に対して資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与をした場合、その時の資産の価額又は

経済的な利益の額で評価を行い、費用等の損金不算入の処理が行われることになると考えられる。

このケースでは、租税特別措置法に定める交際費等の課税の特例が適用されるので、限定説と無限定説のいずれによっても、結果的に差異は生じないと考えられる。

(5) 費途不明金の損金不算入

上記(1)~(4)で示したように、別段の定め適用により費用等が損金の額に算入されなければ、限定説であっても無限定説であっても、結果として課税関係に実質的な差異は生じないと考えられる。しかし、法人がいわゆる費途不明金³²を支出した場合、両説による取扱い上の差異が生じるのではないかと考える。

まず、費途不明金の実務上の取り扱いとして、法人税基本通達9-7-20では、「法人が交際費、機密費、接待費等の名義をもって支出した金銭でその費途が明らかでないものは、損金の額に算入しない。」と規定している。この法令解釈通達の趣旨は、「法人が費用として支出した金額のうち、その費途を確認することができないいわゆる費途不明金について、これをそのまま税務上損金として認めると、課税所得計算の正当性や客観性等を検証することができなくなり、課税の公平が保たれないこととなる。」³³からであるとされる。ただし、この説明は費途不明金の損金性を否認する趣旨であって、否認の法的根拠ではない。

それでは、費途不明金の損金不算入の根拠は何に求めることができるのであろうか。これについては、租税手続法上の立証責任の観点から説明が可能である。この点について、確井光明教授は、「使途を故意に秘匿する事案について、損金算入を否定することは、租税手続法における衡平の要請からも是認されると考える。」³⁴と述べておられる。また、通常かつ必要な範囲の費用の立証責任は、原則として課税当局の側にあると解されるが、その範囲を超えた多額の特別の費用については、

法人側に立証責任があると解される³⁵。すなわち、特別の費用については、法人側が取引の相手方の氏名を明らかにしなければ費用性を認めることができないので、否認されることになる。

費途を明らかにしない支出金は、すべて損金算入を否認されるべきことには必ずしもならない。たとえ個々の取引につき形式的には使途が不明であるとされているとしても、業務遂行上必要なものと事実上推認することができるものもありえるであろう³⁶。個々の事実に応じた認定の問題ということになる。上記通達は、費途が明らかでないものは、一律、損金の額に算入しないというようにも読めるが、個々の実態に即した判断が必要ということであろう。

ところで、上記通達の取扱いは、法人が支出した金銭についての取扱いを定めたものであり、金銭以外の資産を無償又は低額で譲渡した場合においてその譲渡先が不明であるときの取扱いについては定められていない。法人が、経済的価値のある資産を無償で譲渡したが、その譲渡先の氏名や住所、贈与の目的を明らかにしないというようなことも十分想定されうることである。実際、費途不明金に関連して、使途秘匿金の支出がある場合の課税の特例を定めた租税特別措置法 62 条では、使途秘匿金の支出には、贈与、供与その他これらに類する目的のためにする金銭以外の資産の引渡しを含むことを想定して規定が設けられており、その支出の額は、その資産の引渡しの時における時価により算定することとされている。

**使途秘匿金の支出がある場合の課税の特例
(租税特別措置法 62 条 1 項)**

(借方) 雑損失 3,000,000

法人が使途秘匿金を支出した場合には、通常の法人税の額に、当該使途秘匿金の支出の額に 100 分の 40 の割合を乗じて計算した金額を加算する旨規定している。

2 項では、使途秘匿金の支出とは、法人がした金銭の支出（贈与、供与その他これらに類する目的のためにする金銭以外の資産の引渡しを含む。）のうち、相当の理由がなく、その相手方の氏名又は名称及び住所又は所在地並びにその事由を当該法人の帳簿書類に記載していないものをいう旨規定している。

租税特別措置法施行令 38 条 4 項では、法人が金銭以外の資産を引き渡した場合において、それが使途秘匿金に該当する場合には、使途秘匿金の支出の額は、その資産の引渡しの際における価額、すなわち時価により算定する旨規定している。

ただし、上記の特例は、使途秘匿金の支出額をベースにして法人税の追加的負担を求める規定であって、課税所得に関するものではない。それでは、法人が経済的価値のある金銭以外の資産を無償により譲渡したが、その譲渡先や目的を何ら明らかにしない場合に、課税所得の計算上どのように扱われるべきかについて、次のケースで考えてみたい。

税務調査において、法人は経済的価値のある資産（例えば、美術品）を X に対して無償で譲渡した旨の説明をしたが、当該法人は X の氏名や住所、無償譲渡の目的を何ら明らかにしていない。その資産の帳簿価額は 3,000,000 円であるが、譲渡した時点における時価は 10,000,000 円である。当該法人は、資産の帳簿価額を雑損失として経理処理している。

(貸方) 資産 3,000,000

法人は、資産の無償譲渡の相手先やその目的を何ら明らかにしないので、課税当局は、寄付金、役員給与、交際費等の費目の認定ができない。また、その資産を簿外で売却し、その売却代金を裏金として社内に留保している可能性もある。つまり、脱税行為をしている可能性もある。このような場合、課税当局は、費用等に関する別段の定めが適用されるのか、あるいはいずれも適用されないのかさえ判断ができないが、税務上はどのように取り扱われるべきであろうか。

限定説によれば、費用等に関する別段の定めがない限り、法 22 条 2 項により無償譲渡の収益の認識は行われなくなる。費途不明であるため、別段の定めは適用できないのであるから、時価による譲渡収益の認識は行われないと解するのであるとすると、費途不明金として損金不算入の対象とする金額は、法人が雑損失として計上した 3,000,000 円だけということになる。

しかし、時価 10,000,000 円相当額の経済的価値が社外に流失しているのであるから、雑損失 3,000,000 円を損金不算入とするだけでは、課税の公平の観点から問題が生じうると考える。例えば、法人は無償による資産の譲渡先 X を明らかにしなかったが、仮に、その資産を法人の役員 (= X) が取得していたとしたらどうか。本来であれば、上記(1)にあるように、法人は時価 10,000,000 円の収益を擬制し、同額を役員給与と認定し、法 34 条の損金不算入の要件を満たすことによって当該役員給与 10,000,000 円は損金不算入となるはずである。しかし、雑損失 3,000,000 円を損金不算入とするだけでは、法人の脱税行為に対して適正な課税が行われず、著しく不公平な結果が生じることになる。

一方、適正所得算出説とそれから導かれる無限定説によれば、別段の定め適用の有無に関係なく、無償による資産の譲渡価額を収益と擬制するのであるから、資産の時価

10,000,000 円の収益を擬制し、同額を雑損失と認定し、経済的価値の流出額 10,000,000 円は、費途不明金として損金の額に算入されないと解される。このように処理することにより、少なくとも、資産の無償譲渡を行った法人に対しては、適正価額に基づく課税が行われることになる。これについて、適正所得に対する課税であると明言できないのは、仮に費途が明らかになった場合、本来なら一部の損金算入が認められる費用かもしれないからである。また、仮に資産を簿外で売却してその売却代金を裏金として社内に留保しているような脱税行為が行われていたとした場合、その裏金の運用所得までは捕捉できないからである。しかし、資産の適正価額に基づく課税が行われることにより、適正所得に対する課税がある程度まで確保されることになる。

費途不明金の損金不算入は、別段の定めによるのではなく、法 22 条 3 項において損金算入が認められる費用等の解釈により導かれるものであると考えられる。上記 3 で述べたとおり、各種の別段の定めにおける費用等の範囲に無償取引によって擬制される費用等が含まれていると解されるので、一般的規定である法 22 条 3 項に定める費用等の範囲にも、無償取引によって擬制される費用等がもともと含まれていると解される。したがって、上記のように資産の無償による譲渡でその譲渡先を明らかにしないようなケースについては、法 22 条だけで完結的に適正価額に基づく課税を規律することになる。すべての無償取引について収益を認識するという無限定説に立脚することによって、このようなケースにおいても課税が可能になると考えられる。

5 適正所得算出説と無限定説の正当性

適正所得算出説とそれから導かれる無限定説に対しては、次のような批判がある。

第一に、適正所得算出説の解釈を、法第 22 条 2 項の簡潔な文言から導くことは、課税要

件明確主義の立場からは問題があるとする批判である。岡村教授は、仮に 22 条 2 項の文言から適正収益を常に認識させると読み取ることができたとしても、租税法律主義の一内容たる課税要件明確主義の下でなおそういえるだけの明確さをもっているかという点について、適正所得の算定方法が何も決められていない点で、大いに疑問がある旨述べておられる³⁷。

第二に、法 22 条 2 項を租税回避否認の根拠規定とすることに対する批判である。圖子善信教授は、「適正所得算出説は、収益の存在しないところに収益を認識するものであり、無償取引、低価取引について適正価額との差額を収益と擬制するものである。この見解からは、容易に租税回避事例に本規定を適用することが可能となる。そして同族会社の行為計算の否認が問題とされるような事例の大半は、本規定の適用によって同様の結果が得られるものとする。また、本規定の適用により、国内取引に移転価格税制と同様の結果をもたらすことも可能となる。」³⁸と述べておられる。また、岡村教授は、「擬制に基づく課税は、租税回避の否認と全く同じ論理構造を持つ。課税はあくまでも納税者が現実に行った取引を対象とするのが原則であり、擬制による課税は、課税上の弊害等の観点から、立法者が例外的に特別な根拠規定を設けている場合に限るべきである。そうでなければ、憲法 30 条および 84 条が、課税要件規定の定立をもっぱら国会に委ねた意味が失われる。それゆえ、法人税法の最も基礎となる規定である 22 条 2 項が、擬制に基づく課税を根拠付けているとするのは、租税法律主義から見て適当ではない。」³⁹と述べておられる。

第一の批判に対して、筆者は次のように考える。

無償取引は、そもそも適正価額による経済的価値が流出するものであるから、収益の擬制とそれと同額の費用等の擬制は同時・一体

的に処理されるべきものである。法 22 条 2 項の無償取引による収益の擬制と表裏一体的に擬制される費用等に関する別段の定めの内容は、上記 4(1)～(4)の例にあるように規定振りは一様ではないが、個別・具体的に規定されている。適正所得算出説は、法 22 条 2 項の無償取引に係る収益認識の根拠に関する見解であるが、収益の擬制と表裏一体的に擬制される費用等に関する別段の定めと併せて考慮すれば、租税法律主義または課税要件明確主義に反するとはいえないと考える。

次に、第二の批判に対して、筆者は次のように考える。

これまでの繰り返しになるが、擬制に基づく収益と費用等が同額であれば、ネットの所得金額はないので、結果として課税されることはない。別段の定めにより費用等の損金不算入の要件を同時に充足することによって、はじめて課税関係が生じるのである。無償取引に対する課税を巡る議論は、収益の擬制の是非を巡る議論に偏しているように思えるが、法文上読み取ることのできる無償取引に係る費用等の擬制も併せて考慮すべきであろう。

一般に、税務調査では、費用等の損金不算入規定の適用要件が満たされていることを示す証拠の収集は必ずしも容易なことではない。無償取引について、例えば、役員給与、寄付金、交際費等と認定する場合、それに足りる証拠を集めなければならない。例えば、役員が個人的に資産や経済的利益を享受（費消）したことを示す証拠や、取引先関係者の交際・接待目的に当たったことを示す証拠が必要となる。また、寄付金と認定するためには、直接的な対価性がないこと⁴⁰などを示す証拠が必要となる。単に、取引価額が適正価額よりも低いというだけでは要件は満たされない。無償取引や低価取引を税務上否認するには、別段の定めによる損金不算入の要件が満たされることによって、初めて可能になる。したがって、容易に租税回避否認の根拠として法

法 22 条 2 項を適用することが可能となるという批判は、必ずしも当たっていないと考える。

岡村教授は法 22 条 2 項の「擬制に基づく課税は、租税回避の否認と全く同じ論理構造を持つ。」⁴¹と述べておられる。また、金子名誉教授も「一定の範囲で有効に租税回避を否認する機能を有していることは、否定できない」⁴²と述べておられる。筆者は、無償取引に係る収益と費用等の擬制それ自体は、適正な所得計算という法 22 条の目的に適った合理的な取扱いであると考えているが、租税回避行為の否認の根拠として法 22 条 2 項の解釈・適用が問題になりうるとすれば、同規定の中にある「取引」⁴³という文言に関するものであろう。

法 22 条 2 項を根拠として租税回避の否認が行われた代表的な事件として、オープンシャ・ホールディング事件がある。この事件の最高裁判決⁴⁴では、法人が第三者有利発行による増資を行ったことにより既存株主（オープンシャ・ホールディング）の株式保有割合が相対的に著しく減少し、それによって既存株主の保有する株式の経済的価値が喪失し、反面、新株の割当てを受けた新株主にその経済的価値が移転したことについて、法 22 条 2 項の資産の無償譲渡に当たると解釈されたものである。この事件では、既存株主が発行人の意思決定機関である株主総会において議決権を行使して有利発行増資を決議したわけであるが、それによる資産の経済的価値の移転が果たして法 22 条 2 項の「取引」に該当するといえるのか、また、その株式の経済的価値の移転相当額を収益と認定できるのか、が主たる争点の一つとなった。この点については、今日においても、なお解釈上議論⁴⁵のあるところである。

本事件判決自体の解釈・適用上の問題を論ずることは本稿の目的ではないので、これ以上触れないが、一般論として、仮に、複数の私法上の取引によって組成された複雑な租税

回避スキームに対処するために、法 22 条 2 項の「取引」の範囲を無制限に拡張していけば、同規定が一般的な租税回避行為の否認の根拠として機能することも可能である。しかし、そのような私法上の取引と乖離した擬制に基づく課税は許されないであろう。そこには、自ずと慎重な解釈が求められるであろう。

しかし、ここで強調しておきたいことは、法 22 条 2 項の持つ租税回避否認の機能に歯止めをかけるために、実体的利益が存在するかどうか、あるいは別段の定め適用があるかどうかにより、無償取引に係る収益を制限的ないし選択的に認識することになれば、そのことが却って、適正所得に対する課税の機会を失することになり、ひいては脱税を誘発する可能性があるのではないかということである。法 22 条の目的は、適正所得計算である。法 22 条 2 項が租税回避否認の機能を有していることは否定できないとしても、それに偏した議論は、法 22 条の目的である適正所得計算を阻害することも起こりうるのではないだろうか。上記 4 (5) で説明したように、資産の無償譲渡の相手先を隠匿するようなケースにおいて、適正価額に基づいて課税を行うことは、適正所得計算という目的に適ったものであろう。こうした課税は、すべての無償取引について収益を認識するという無限定説に立脚することによって、はじめて可能となる。無限定説によれば、別段の定め適用の有無に関係なく、法人が資産の無償譲渡の相手先を明らかにしないような場合についても、無償譲渡した時の価額により収益と擬制するとともに、それに対応する経済的価値の流出額を損失と擬制し、その損失は費途不明金として損金の額に算入されない。このように解することにより、資産の無償譲渡を行った法人に対しては、法 22 条だけで完結的に適正価額に基づく課税が行われることになる。

また、法 22 条 2 項の持つ租税回避否認の機能に歯止めをかけるために、実体的利益が

存在するかどうかにより、無償取引に係る収益を制限的ないし選択的に認識することになると、具体的に何が実体的利益に当たるのかについて、論者によって見解が分かれる可能性があるのではないだろうか。上記2で述べたように、無償の役務提供については、実体的利益を認識すべきかどうか、認識するにしても具体的にどのようなケースか見解が分かれる余地がある。収入金額のない無償取引について、実体的利益があるのかどうかについて明確な基準を設けることは難しい。その具体的基準を法令解釈通達の中に織り込むのは、實際上困難ではないかと思われる。一般的・抽象的な基準を通達で示しても、適用の幅があって担当者ごとに扱いが異なることになれば、平等取扱原則に反することにもなりかねない。

おわりに

法 22 条は、法人税の所得計算に関する一般規定であり、重要な役割を有している規定であるが、極めて簡潔な内容になっている。法 22 条の目的が適正所得の算出であるとしても、法 22 条の構造が果たしてその目的に適合的になっているかといえ、同条だけに着目する限りでは「否」と答えざるを得ない。しかし、無償取引は、そもそも適正価額による経済的価値が流出するものであるから、収益の擬制とともに、それと同額の費用等の擬制が、同時・一体的になされるべきものである。法 22 条 2 項の規定の内容は極めて簡潔であるとしても、無償取引による収益の擬制と表裏一体的に擬制される費用等に関する別段の定めの内容は、個別・具体的に規定されている。無償取引に関する議論は法 22 条 2 項の解釈を中心に展開されているが、法 22 条 2 項だけでなく、無償取引に係る費用等の諸規定を併せて解釈することにより、法構造は適正所得計算の目的に適合しているのではないかと考える。

また、資産の無償譲渡の相手先を隠匿するようなケースにおいて、適正価額に基づく課税は、適正所得算出説から導かれる無限定説に立脚することによって可能となる。このようなケースには、別段の定め適用はない。その課税の根拠は、一般的規定である法 22 条 3 項において損金算入が認められる費用等の解釈により導かれるものであると考えられる。これは、法 22 条だけで完結的に適正価額に基づく課税を規律するケースである。法 22 条は、一定の範囲で有効に租税回避を否認する機能を有しているだけでなく、費途不明金の支出に対して、適正価額に基づく課税を可能にする機能、更には脱税を抑止する機能を有しているといえる。これは、適正所得の算出という法 22 条の基本目的に適ったものといえる。そして、こうした機能は、別段の定めがある場合に限らず、すべての無償取引について収益を認識するという無限定説に立脚することによって有効となる。別段の定めがある場合に限り無償取引に係る収益を認識するという限定説では、このようなケースに対処できない。この点が、無限定説と限定説の実質的な差異であり、無限定説が限定説よりも優れている論拠であると考えられる。

¹ 法 22 条 2 項において、「……その他の取引で資本等取引以外のもの」の文言の前に無償取引として特記されている「無償による資産の譲渡又は役務の提供」や「無償による資産の譲受け」は例示であると解される。無利息の貸付けは、「役務の提供」に含まれると解されている（武田昌輔編著『DHC コンメンタール法人税法 § 5～53』1107 頁（第一法規、2008）が、無利息の貸付けが「役務の提供」に含まれなかったとしても、「その他の取引で資本等取引以外のもの」に含まれると解する余地があると考えられる。なお、移転価格税制に関する租税特別措置法関係通達（法人税編）66 の 4(6) - 4 と 66 の 4(6) - 5 では、金銭の貸付けと役務提

供の取扱いを区別して規定している。また、消費税基本通達 5-5-1 では課税範囲に含まれる役務提供の定義を定めているが、利子を対価とする貸付金等は非課税（消費税基本通達 6-3-1）とされるので、役務提供の範囲には含まれないと解される。

2 金子宏『租税法〔第13版〕』250頁（弘文堂、2008）。

3 一審：宮崎地判平 5・9・17 訟月 43 卷 3 号 231 頁、控訴審：福岡高判宮崎支部平 6・2・28 訟月 43 卷 3 号 1025 頁、上告審：最判平 7・12・19 訟月 43 卷 3 号 995 頁。

4 清永敬次名誉教授は、法 22 条 2 項の無償取引に係る収益発生の根拠に関する見解を有償取引同視説、同一価値移転説、実体的利益存在説の三つに分けておられる（清永敬次「無償取引と寄付金の認定－親子会社間の無利息融資高裁判決に関連して－」税経通信 33 卷 13 号 2 頁）。

5 金子宏「無償取引と法人税」『法学協会百周年記念論文集第 2 卷』161 頁（有斐閣、1983）。

6 有償取引同視説（二段階説）は次を参照。吉牟田勲『新版法人税法詳説－立法趣旨と解釈－』51 頁（中央経済社、1997）、中村利雄「法人税の課税所得計算と企業会計（二）－無償譲渡等と法人税法第二条二項」税経通信 33 卷 3 号 43 頁（1978）。

7 実体的利益存在説（キャピタルゲイン説）は次を参照。岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察（三）」法学論叢 122 卷 1 号 1 頁（1987）、岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察（四）」法学論叢 122 卷 2 号 1 頁（1987）、岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察（五）・完」法学論叢 122 卷 3 号 32 頁（1989）、岡村忠生「資産の低額譲渡と法人税法二二条二項にいう収益の額」『民商法雑誌』116 卷 3 号 438 頁（1997）、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 25 頁（税務大学校、2006）。

8 岡村・前掲注(7)「資産の低額譲渡と法人税法二二条二項にいう収益の額」439 頁。

9 大日向隆『アドバンスト財務会計』55 頁

（2007・中央経済社）。

10 金子名誉教授は、企業会計上の収益に対応する法人税法上の益金が生ずるためには、「評価益の計上が認められている場合は別として、譲渡資産の対価として金銭その他の経済的価値の流入（流出ではなく）が必要であると考えらるべきではなかろうか。」（金子・前掲注(5)、155 頁）と述べておられる。

11 金子・前掲注(5)167 頁。

12 資産の無償譲渡については特に限定を付さないが、役務の無償提供の場合には限定を付すべきとする考え方として、次の見解がある。

碓井光明教授は、無償による役務の提供の「収益」について限定的にとらえており、具体例として、それが寄附金に該当する場合、役員や使用人に対して経済的利益を供与する場合、株主に対する利益処分とみなす場合に収益の発生を擬制すべきであるとする旨述べておられる（碓井光明「法人税法における益金の概念 法 22 条 2 項の問題点～主として無償による役務提供～」税理 21 卷 4 号 6 頁（1978）、後掲注（25）も参照）。

13 圖子教授は、「キャピタル・ゲイン説は、無利息貸付について収益を認識する根拠を示すものであり、無償役務の提供の意義も説明できたことになる。」と述べ、更に、「建物を無償で使用させることにより使用させる側に現実に何らかの利益が発生しているとは誰も考えない。有償使用させれば利益が生じるであろうという利益の可能性は、現実の利益とはいえない。したがって、建物の無償使用等は、存在する利益を収益とする法人税法 22 条 2 項の適用の対象とすべきではない。」と述べておられる（圖子・前掲注(7)27～28 頁）。

14 岡村教授は、「得べかりし利益」を実体的利益と考えるアプローチをとった場合、建物や土地の無償貸付に「得べかりし利益」がある否かについては、消極的に捉えているようである。建物や土地の無償貸付は、単にあるものを利用させるだけであり、積極的な事業活動によるものではなく、評価の対象としての目に見える実体的な何物も、

提供した企業には存在していない旨述べておられる(岡村・前掲注(7)「無利息貸付課税に関する一考察(三)」6頁参照)。

15 岡村忠生『法人税法講義 第2版』37頁(成文堂、2006)。

16 現行の法人税法37条7項に当たる。

17 岡村・前掲注(7)「無利息貸付課税に関する一考察(三)」5頁。

18 村井正『租税法—理論と政策—〔第三版〕』157頁(青林書院、1998)。

19 最三小判平7・12・19訟月43巻3号995頁。

20 企業会計審議会中間報告「税法と企業会計との調整に関する意見書」昭和41年10月17日(総論三(7))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。」と述べている。

また、日本会計研究学会・税務会計特別委員会「企業利益と課税所得との差異及び調整について」昭和41年5月26日(各論一Ⅱ(6))、「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的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。」と述べている。

21 金子名誉教授は、「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。…(中略)…益金と損金と同額であるため、わざわざ計上しても所得計算上は意味がないという場合には、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。」

(金子・前掲注(5)168頁。)と述べておられる。

22 前掲注(20)。

23 岡村・前掲注(7)「無利息貸付課税に関する一考察(三)」5頁。

24 岡村・前掲注(7)「資産の低額譲渡と法人税法二二条二項にいう収益の額」435頁。

25 碓井・前掲注(12)5頁。この中で、碓井教授は、「広告宣伝目的で無償で役務を提供したとする。この場合に、通常の対価相当額を益金に計上すると同時に、同額を損金に算入することになり、結果的には同一に帰するであろうが、あまりに不自然な論理の操作であるといわなければならない。」と述べておられる。更に、これに続けて、「したがって、法人税法22条2項の『無償による役務の提供』の部分は、無償取引のすべてについて対価相当額の収益を擬制したものと解するのは正当でないように思われる。そのような擬制を認めることは、『収益』という用語の通常の意味—企業に利益をもたらす積極項目—から、あまりに離れてしまうことになる。」と述べておられる。後段について言えば、筆者は、法22条2項では無償取引に係る収益の額を益金の額に算入する旨を明定しているので、企業会計上の通常の意味の「収益」の概念にとらわれるべきではないと考える。

26 中村利雄「法人税の課税所得計算と企業会計—無償譲渡等と法人税法二二条二項—」税大論叢11号221頁(1977)において、中村氏は「思うに、無償による役務の受入れについては、それが事業活動に関して生じたものであるときは、その受入れによる経済的利益の額は企業活動とともに経営成果として企業利益に含まれてくることとなるので、課税上考慮する必要がないことから、特に規定しなかったものと考えられる。」と述べておられる。これについては、無償による役務の提供の受入れも、法人税法22条2項の「その他の取引で資本等取引以外のもの」に含まれると解すれば、解釈上はあくまでも両建て処理が求められるが、実務上はそれを省略しても差し支えないというべきではないかと考える。

27 給与等の費用の額を時価評価するのは、無償取引の場合だけではない。役員又は従業員に対して役務提供の対価として税制非適格のストック・オプションを付与した場合、企業会計上の取扱いとして、各会計期間における費用計上額は、ストック・オプションの公正な評価額について、これと対価関係にある個人から役務の提供を受けたことに対応させて、その付与日から権利確定日までの期間を基礎とする方法その他の合理的な方法に基づいて計算することとされている（企業会計基準8号4・5号）。これに対して、法人税法では、ストック・オプションに係る経済的利益が給与所得等として課税される場合に限り、その給与等課税事由が生じた時にその役務提供が行われたものとして、権利確定時におけるストック・オプションの公正な評価額を損金に算入する（法54条1項。平成18年の税制改正で創設。）。

28 佐藤英明「脱税工作のための支出金の損金性」別冊ジュリスト租税判例百選〔第4版〕103頁（有斐閣、2005）。

29 判時1518号146頁。

30 大淵博義「法人税法22条の読み方」税研138号41頁（2008）。

31 佐々木浩・長井伸仁・一松旬ほか『平成18年版 改正税法のすべて』350頁（大蔵財務協会、2006）。

32 「費途不明金」は「使途不明金」と呼ばれることがある。この呼称について、松沢教授は「かねてから企業において「使途不明金」というようなものは存在しない、使途の相手方はわかっており、ただ支出したことを対外的に知られたくないために使途を秘匿するのであるから、それは「使途秘匿金」であると説き、わが国で当時初めて「使途秘匿金」という語句を用いた理論を発表していた。」（松沢智『新版租税実体法〔補正版〕』357頁（中央経済社、1999））と述べておられる。使途秘匿金課税（租税特別措置法62条）の立法化に際しては、松沢教授の「使途秘匿金」の語句と理論が採用されている。

33 窪田悟嗣編著『法人税基本通達逐条解説 四訂版』917頁（税務研究会出版局、2008）。

34 確井教授は、「租税債務を確定するに当たり、その要件事実にもっと近い場所に納税者がおり、納税者は、憲法上の納税義務の規定により、要件事実を明らかにしなければならない義務を抽象的には負っていると考えられる。そして、法153条は、質問検査権という角度から、このことを実際に定めていると解される。その意味において、『使途を秘匿する事由』は、保障されていないと考える。とするならば、使途を故意に秘匿する事案について、損金算入を否定することは、租税手続法における衡平の要請からも是認されるところと考える。使途不明金の損金不算入について、明文の根拠を置くべきであるという主張に反対するわけではないが、以上の理由により、現行法においても損金不算入が許されるところと考えるものである。」（確井光明「使途不明金の課税について—問題の所在と展望」税務弘報32巻8号10頁（1984））と述べておられる。

35 松沢・前掲注(32)362頁。金子・前掲注(2)779頁。

36 松沢教授は、「それは、たとえ個々の取引につき形式的には使途が不明であるとされているとしても、社外流出が明らかであって当該法人の事業内容、業界取引の慣行、支出金額の程度、支出の時期、支払方法、きょう応や贈答等の態様、過去の支出実績等の間接事実を総合判断して、業務遂行上必要なものと事実上推認することができるものであれば、それは交際費等として認定すべきであろう（この考え方を、その後は是認したものとして、後記東京地裁昭五一・七・二〇判決、訟務月報二二・一一・二〇二一がある。）」と述べておられる（松沢・前掲注(32)349頁）。

37 岡村・前掲注(7)「資産の低額譲渡と法人税法二二条二項にいう収益の額」431～432頁。また、竹下重人「課税要件事実の認定の構造」シュトイエル200号164頁（1978）参照。

38 圖子・前掲注(7)22頁。圖子教授は、更に「同

族会社の行為計算の否認が問題とされるような事例の大半は、本規定の適用によって同様の結果が得られるものとする。また、本規定の適用により、国内取引に移転価格税制と同様の結果をもたらすことも可能となる。」と述べておられる

39 岡村・前掲注(15) 37 頁。

40 法 37 条では、寄附金の概念は具体的に明示されていない。寄付金の概念については、非事業関連説（寄附金とは、事業活動に関係なく支出されるもの。）と非対価説（寄附金とは、事業関連性の有無を問わず、直接的な対価を伴わずに支出されるもの。）の対立があるが、非対価説が通説とされる。次の場合は、将来の損失拡大の回避につながるという意味で対価性ありとの説明も可能である。法人税基本通達 9-4-1 と 9-4-2 では、子会社等を整理する場合の損失負担等、子会社等を再建する場合の無利息貸付け等において、一定の諸事情を実質的に判断した上で相当の理由がある場合は、寄附金に該当しない旨を定めている。子会社に対する売上値引が寄附金に該当するかどうかを上記通達 9-4-2 に該当するかどうかを争った事件として、東京地判平 3・11・7 日行裁例集 42 卷 11・12 号 1751 頁、東京高判平 4・9・24 行裁例集 43 卷 8・9 号 1181 頁参照。

41 岡村・前掲注(39)。

42 金子・前掲注(5)171 頁。金子名誉教授は、法人税法 22 条の立法目的の中に、租税回避を否認することが入っていたかは不明であるが、「一定の範囲で有効に租税回避を否認する機能を有していることは、否定できない」と述べておられる。

43 法 22 条 2 項の「取引」の文言を巡る解釈については、次を参照。作田隆史「第三者割当増資による株主間の持分の移転についての課税上の取扱いについて（オウブンシャ・ホールディング事件）」税大ジャーナル 4 号 120 頁（税務大学校、2006）。

44 最判平 18・1・24 判時 1923 号 20 頁。

45 大淵・前掲注(30)44 頁。