

# 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 —

中 村 利 雄

(税務大学校  
研究部教授)

## 目次

はじめに	一七三
一 課税所得の計算構造	一七五
二 資産の無償譲渡等による収益	一七九
1 益金の額に算入すべき収益の額	一七九
2 資産の無償譲渡等による収益	一八二
(1) 企業会計上の取扱い	一八二
(2) 税務上の取扱い	一八五
3 資産の無償譲渡等による収益をめぐる諸問題	一九〇
(1) 資産の無償譲渡等による収益の測定尺度	一九〇
(2) 資産の低額譲渡	一九三
(3) 資産の無償譲渡等による収益とその処分との関係	一九五
(4) 同族会社等の行為又は計算の否認規定との関係	一九九
三 役務の無償提供等による収益	二〇一
1 役務の無償提供等による収益とその会計処理	二〇一
2 親子会社間の無利息融資に関する判決とその検討	二〇三

(1) 事案の概要	二〇三
(2) 判決要旨	二〇五
(3) 検 討	二〇六
四 資産の無償譲受け等による収益	二二三
1 企業会計上の取扱い	二二三
(1) 資本剰余金と資本積立金、資本準備金との差異	二二五
(2) 資本取引の範囲の差異に関する商法と企業会計との調整	二二六
(3) 無償取得資産の貸借対照表価額	二二八
2 税務上の取扱い	二三〇
(1) 資産の無償譲受け及び債務の免除等による収益	二三〇
(2) 役務の無償受入れによる収益	二三一
(3) 資産の無償譲受け等による収益と公正処理基準との関係	二三三
むすび	二三四

## はじめに

法人税の課税標準の一つである各事業年度の所得の金額（以下「課税所得」という。）は、企業会計により計算され株主総会の承認等を経て確定した決算における当期純利益又は当期純損失（以下「企業利益」という。）を基礎とし、これに法人税に関する法令の「別段の定め」による一定の調整を加えて誘導的に算出することになっている。

法人税法は、課税所得の計算原理ないし計算方法を税法だけで完結的、網羅的に規定することはせず、むしろ、その相当部分は適正な企業会計の慣行に委ねている。すなわち、課税所得は、商法や公正妥当な企業会計の慣行によって計算された企業利益を基礎とし、これに法人税法関係法令の「別段の定め」による一定金額を加算又は減算して誘導的に計算することとされており、法人税関係法令の個別規定は、課税所得の計算に関し必要な事項のすべてを完結的、自足的に規定しているわけではなく、却って明文の規定による定めのないものが多く、税法に規定のない、いわゆる白地部分は、法人の経理が適正な企業会計の慣行に従っておれば、そのまま課税所得の計算に受け入れられることとなるのである。<sup>(注1)</sup>従って、課税所得は、原則的には企業利益と一致すべきものであるが、種々の原因により、企業利益となるが<sup>(注2)</sup>課税所得とならないものと、課税所得となるが企業利益とならないものが存在し、両者が完全に一致することは稀である。

本稿は、課税所得の計算上益金の額に算入すべき収益の額の範囲なかんづく企業会計との間に思考の差異がある無償による資産の譲渡又は役務の提供及び無償による資産の譲受けによる収益について検討するとともに、無償による役務

の提供の一形態である親子会社間の無利息融資に関する判決について寄付金の取扱いとも関連して若干の考察を加えたものである。

(注1) 課税所得の計算に関する通則的規定である法人税法第二十二條は、その第四項において、課税所得の計算の基礎となる各事業年度の収益の額及び費用の額は、法人が継続して適用する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする」と確認的に規定することにより、課税所得計算における会計慣行の尊重を明らかにするとともに、課税所得と企業利益とは、「別段の定め」のあるものを除いては、原則として一致すべきことを明らかにしている。

(注2) 企業利益と課税所得とに差異を生ずる原因については、中村利雄著「法人税法要論」(昭和五十二年版)二二—二七頁参照。

なお、昭和二十七年六月十六日付「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」では、企業利益と課税所得の間における差異の諸原因を次の六つに要約している。

- (1) 企業の損益計算においては、当然総収益を構成する要素たるある種の所得項目が、租税政策上の理由で課税を免ぜられる場合があること。
- (2) 企業の損益計算においては、総収益を構成せず、したがって所得として計上されないある種の項目が、税法上課税の対象となる場合があること。
- (3) 収益の年度所屬タイムレンジに関する判断について、企業目的のための会計と租税目的のための計算との間に差異が生ずる場合があること。すなわち企業の損益計算上ある会計期間に合理的に配分された収益項目、また次の会計期間に繰延べられた収益項目に関して、税法上これと異なる年度所屬の解釈が成立する場合である。
- (4) 企業目的上総収益に負担せしめるべき費用項目を、租税目的上総収益から控除することを否認する場合があること。
- (5) 企業目的上費用を構成しないある種の項目を、租税目的上総収益から控除することを是認する場合があること。
- (6) 費用負担の年度所屬の解釈について、企業目的のための会計と租税目的のための計算との間に差異を生ずる場合があること。

## 一 課税所得の計算構造

法人税法には課税所得の意義についての定義的規定はなく、各事業年度の所得の金額の計算方法として、「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。」と規定されている（法人税法二二条一項）。そして、課税所得の計算規定としては、当該事業年度の益金の額及び損金の額に算入すべき収益の額及び損費の額を定めた「基本規定」（同条二項、三項）とこれに対する特則を定めた「別段の定め」（法人税法二三条～六四条）とがあり、さらに、これらの「補充規定」として、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。）の定め（同法二二条四項）がある。

いうまでもなく、「益金の額」及び「損金の額」という用語は税法固有の概念であるが、益金及び損金の意義については明文の規定はない。<sup>(註2)</sup>しかし、益金の額には収益の額を、損金の額には損費の額を算入することとしているので、課税所得の計算としては、これで支障はない。

いづれにしても、課税所得は、企業会計によって計算された企業利益を離れて別個に存在するのではなく、企業利益を基礎として、これに課税目的上の修正を加えて誘導的に計算することとされているから、課税所得計算上の益金の額及び損金の額の中味は、原則として企業会計によって確定した収益の額及び損費の額によることとなるのである。

このように、課税所得は、公正妥当な企業会計によって算出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）を適用して計算されるものであるから、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うこ

とができよう。

そこで、課税所得の計算の基礎となる各事業年度の益金の額・損金の額の計算方式について見ると、法人税法は次のように規定している。

(1) 課税所得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（法人税法二二条二項）。

(2) 課税所得の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする（同三項）。

① 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額

② ①に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額

③ 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの

(3) (1)の収益の額及び(2)の原価・費用・損失の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする（同四項）。

(4) (1)及び(2)の資本等取引とは、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（いわゆる中間配当を含む。）をいう（同五項<sup>(注3)</sup>）。

右の課税所得の計算に関する通則的規定のうち(3)の公正処理基準に関する規定は、昭和四十二年の税法改正の際に設

けられたものであるが、<sup>(注4)</sup>これは、従来の解釈、取扱いを明文をもって確認的に規定したものにすぎないと考えられ、訓示的規定と解される。すなわち、法人税法は、課税所得の計算原理ないし計算方法を税法独自で自足的、完結的に規定せず、その相当部分を企業会計に依存している以上、特段の規定がなくても、課税所得の計算に際しては継続企業の期間損益の合理的な計算方法である企業会計上の公正妥当な会計処理の基準が用いられるのは当然のことといえるからである。しかし、課税所得は、法人の担税力の把握を目的とするのに対し、企業利益は企業活動の成果(正確な期間損益)の表示を目的とするものであるという性格上の相違があるほか、税法上の課税要件は明確客観的なものであることが必要であるとともに、租税負担公平の原則から画一性の要求があり、また、重要性の原則及び保守主義の原則の適用が大幅に制限されるのに対し、企業会計上の処理基準は会計実務において形成された慣行を要約した基本的な基準であるから、すべてにわたって明確であるとは限らず、細部については各企業の判断に委ねられているものも少なくないことともに、その適用に当たっては各企業により認識判断に差異を生ずる場合が多いこと等から、課税所得の計算を全面的に企業会計上の処理基準に依存するわけにはいかない。ここに税法独自の規制が加えられるべき分野が存在するのであり、その主たるものが「別段の定め」である。

ここでいう公正処理基準すなわち、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、客観的な規範性を有する公正、かつ、妥当と認められる会計処理の基準という意味であり、明文の基準があることを予定しているわけではない。もちろん、この基準は、企業会計審議会の「企業会計原則」のみを意味するものではない。しかし、各種意見書を含めた「企業会計原則」は、公正処理基準の有力な資料となることはいうまでもない。

なお、公正処理基準に関する規定は、基本規定(法人税法二二条二項及び三項)のうち税務上の特別の定めをしたも



の及び「別段の定め」には適用がない。つまり、この準拠規定は、基本規定及び「別段の定め」により税法独自の規制が加えられていないいわゆる白地部分を埋めるための規定であるから、いわば補充規定であるということができよう。

(注1) 益金の額及び損金の額は、比喩的にいえば、個別の取引に基づいて生ずる収益、費用を包含するための容器であるといふことができ、この益金の額という容器に入れるものは収益の額であり、それは商品の売上高、サービスの対価たる収入高、配当、利子であると説明されている(沼田嘉穂等共編「会社税務釈義」一、四二八頁、武田昌輔著「新版税務会計通論」四七、四八頁)。

(注2) 昭和四十年法律第三十四号による全文改正前の旧法人税法第九条においては、「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。」旨規定されていたが、同年の改正により、総益金は「当該事業年度の益金の額」と、総損金は「当該事業年度の損金の額」と改められ、規定の明確化が図られたものである。そして、この改正前の法人税法における総益金・総損金の意義については、資本の払込み・払戻し及び利益の処分以外において純資産の増減の原因となるべき一切の事実をいうものと解されていた(旧法人税基本通達五一・五二)が、改正法でもかような定義規定は設けずに、益金の額及び損金の額に算入すべきものを例示しているにすぎない。

(注3) 「資本等の金額」とは、資本の金額又は出資金額と資本積立金額との合計額をいい(法人税法二条一六号)、「資本積立金額」とは、次に掲げる金額のうち法人が留保している金額の合計額をいう(同条一七号)ものとされている。

① 額面超過金、② 払込剰余金、③ 協同組合等の加入金、④ 減資差益金、⑤ 再評価積立金(資本準備金に組み入れた金額を含む)、⑥ 合併差益金のうち被合併法人の資本積立金額及び合併減資益金から成る部分の金額、⑦ 持分の定めのない医療法人の設立時における受贈資産

なお、税法上の「資本等取引」には、資本等の金額の増減のほかに法人が行う利益又は剰余金の分配も含まれている。法人の行なう利益又は剰余金の分配は、いわゆる資本取引ではないが、損益取引には関係がないという意味において税法上は資本等取引に含まれているのである。

(注4) 昭和四十一年十二月二十六日付税制調査会の「税制簡素化についての第一次答申」では、「課税所得計算の弾力化」の

一として、次のとおり述べている。

「課税所得は、本来、税法、通達という一連の別個の体系のみによって構成されるものではなく、税法以前の概念や原理を前提としているといわねばならない。絶えず流動する社会経済事象を反映する課税所得については、税法独自の規制の加えられるべき分野が存在することも当然であるが、税法において完結的にこれを規制するよりも、適切に運用されている会計慣行にゆだねることの方がより適当と思われる部分が相当多い。このような観点を明らかにするため、税法においては課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設けるとともに、税法においては、企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適當である。」

## 二 資産の無償譲渡等による収益

### 1 益金の額に算入すべき収益の額

前述のとおり、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、資本等取引以外の一切の取引による収益の額であり、法人税法第二十二條第二項では資本等取引以外の取引（損益取引）の例示として次のものを掲げている。

- 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

まず、①の資産の販売であるが、これは一般的には商品、製品等のたな卸資産の販売を意味する。しかし、税法上たな卸資産という場合には税法独自の定義が与えられており、有価証券はたな卸資産から除かれている（法人税法二条二一号）ので、たな卸をすべき有価証券を含めるために、「資産の販売」と表現したものと解される。<sup>(注1)</sup>従って、土地、建物等のたな卸資産以外の固定資産の売却は、②の資産の譲渡に該当する。もっとも、文言上は「資産の販売」も「資産の譲渡」に含まれるであろうが、右に述べたように「資産の販売」は大量に、かつ、反復して行なわれる商品等の販売を意味するものとして両者を区分したものと思われる。

次に、②と⑤の有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供を特に例示しているが、有償による資産の譲渡の場合には、その譲渡代金は会計用語としては一般に収益とはいわれないという懸念もあるので、特に掲げたものといわれている。<sup>(注2)</sup>すなわち、企業会計においては当期業績主義の立場から固定資産の譲渡の場合には、「固定資産売却益」又は「固定資産売却損」として差額をもって表示することとしているが、<sup>(注3)</sup>税法においては①の資産の販売の場合と区別する必要がないので、その譲渡代金を収益の額として益金の額に算入することとしたものといえよう。

このように、税法上益金の額に算入すべき収益の額は、資産の販売にあっては売上高、資産の譲渡にあっては譲渡代金、役務の提供にあっ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、評価益や債務免除益等は「収入」とはいえないところから、このような利益も包含する意味で「収益」という用語が用いられたものと解される。<sup>(注4)</sup>

なお、これらの取引は損益取引の例示であるから、右の評価益、債務免除益のほか、交換、代物弁済、国庫補助金及び工事負担金収入等もすべて益金の額に算入される。

ところで、前掲の例示項目のうち、①資産の販売及び②と④の有償による資産の譲渡又は役務の提供については、その収益の帰属年度及び総額か純額かの問題を除けば、企業会計と特に異なるところはないと考えられるので、単なる例示と解されるが、③と⑤の無償による資産の譲渡又は役務の提供及び⑥の無償による資産の譲受けについては、企業会計との間に差異があるかどうかを検討されなければならず、もし差異があるとすれば法人税法第二十二條第二項の当該部分は税務上の特別の定めをしていることになり、企業会計上も同一とすれば同項の当該部分は確認的規定ということになる。

そこで、以下この点につき検討することとするが、本項ではまず無償による資産の譲渡等について考察し、無償による役務の提供及び無償による資産の譲受けについては項を改めて考察することとする。

(注1) 吉国二郎、武田昌輔著「法人税法(理論篇)」一六七頁

(注2) 税務弘報一三卷六号「改正税法詳解」、吉牟田勲「法人税関係(所得計算関係の改正)」八八四頁

(注3) 企業会計においては、固定資産の売却損益はインフレ利得を含んでいること、一時に発生した臨時損益であること及び減価償却資産の場合は既往年度の減価償却費の過不足に対する修正項目たる性格を有すること等から、これを剰余金計算書の繰越利益剰余金の増加高又は減少高(昭和四九年八月の企業会計原則の修正後は、損益計算書の純損益計算の区分の特別利益又は特別損失)として表示することとしており、固定資産の譲渡代金を収益として表示することはしていない。

## 2 資産の無償譲渡等による収益

### (1) 企業会計上の取扱

企業会計においては、無償取得資産については、後述のように、これを適正時価等で受け入れることとされているが、資産の無償譲渡又は低廉譲渡については、その資産の適正時価等による経理の当否は未だ論じられていない。

すなわち、「企業利益と課税所得との差異及び調整について」(昭和四一年五月二六日、日本会計研究学会税務会計特別委員会)においては、「企業会計では、無償取得資産(低廉譲渡を受けた資産を含む。)を適正時価等で計上することとなっているが、無償譲渡をした場合に資産の適正時価をもって収益を計上する経理は採用されていない。しかし、資産を無償譲渡した場合に収益が生ずるとする法人税法の考え方を企業会計上採用するかどうかについては、収益の本質をいかに理解するかの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。」と述べられている(各論Ⅱ、一、(6))。

また、「税法と企業会計との調整に関する意見書」(昭和四一年一〇月一七日、企業会計審議会中間報告)においては、「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。」と述べられている(総論三、(7))。

このように、無償取得資産の場合には、これを適正時価等で受け入れることとしているのに対し、無償譲渡又は低廉

譲渡の場合には、その資産の適正時価により収益を計上する経理が採用されていないのは何故だろうか。思うに、資産の無償取得の場合には、その受入資産の取得価額は、じ後の減価償却費、売上原価、譲渡原価等の計算の基礎となり、従って、じ後の損益計算に直接影響を及ぼすこととなるので、適正時価により受け入れる必要があるのに対し、資産の無償譲渡又は低廉譲渡の場合には、かりに適正時価により収益を認識し計上したとしても、他方同金額の損費が計上されることとなり、純損益に与える影響が同一となることから、前述の固定資産の譲渡損益の純額経理と同様、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）を行えば足りるものとして、ことさら適正時価による収益計上の可否の検討は行なわれなかったものと考えられる。

例えば、役員に対する退職金として、帳簿価額三〇〇万円、時価一、〇〇〇万円の土地を交付したとすれば、純額経理法によれば、次のようになる。

(借) 役員退職金 1,000万円	(貸) 地	300万円
	┌ 譲渡益	700万円

この仕訳の意味するところは、退職金として交付した土地一、〇〇〇万円を譲渡収益として認識したうえ、同額を役員退職金として損費に計上するとともに、当該土地の帳簿価額を譲渡原価（又は除却損）として損費に計上したことを示す。すなわち、交付資産の時価により収益を認識し計上する場合の経理（総額経理法）は次のようになる。企業会計においては固定資産の有償譲渡の場合には、前述のとおり、譲渡代金を収益とし譲渡原価を費用として両建経理することはせずに、両者を相殺した残額を固定資産売却損益として純額により経理することとしているので、これに従い、譲渡収入一、〇〇〇万円と譲渡原価三〇〇万円とを相殺して残額七〇〇万円を譲渡益として表示したものである。

(借)	役員退職金	1,000万円	(貸)	譲渡収入	1,000万円
	譲渡原価(除却損)	300万円		土地	300万円

従って、これを更に簡略化し、譲渡収入一、〇〇〇万円と役員退職金一、〇〇〇万円とを相殺して、次のように、単に交付した土地の除却に関する経理を行っても純損益は同一となる。

(借)	役員退職金(除却損)	300万円	(貸)	土地	300万円
-----	------------	-------	-----	----	-------

このようなことから、企業会計では、資産の無償譲渡又は低廉譲渡の場合における譲渡資産の適正時価による収益計上の当否が未だ検討されていないのであろう。しかし、この事例の場合、役員退職金として支払ったのは土地の時価相当額一、〇〇〇万円であって、当該土地の帳簿価額三〇〇万円ではないから、前記最後の経理では経済的実態を表示していないこととなり、「費用及び収益は、総額によって記載することを原則とし、費用の項目と収益の項目とを直接に相殺することによってその全部又は一部を損益計算書から除去してはならない。」(企業会計原則、損益計算書原則一、B)とする総額主義の原則の趣旨に反することとなる。

この点につき、武田昌輔教授は、次のように述べられている。<sup>(注1)</sup>すなわち、「私見は、役員退職金に限らず、およそ現物給与が行なわれた場合にはすべて、その報酬、給与の正当額(時価)によって表示すべきものと考えるのである。つまり、現物給与は代物弁済が行なわれているに過ぎないからである。したがって、直接的に現物をもって支払われた場合に、それだけの理由でこれを相殺した形において表示するという理由は存しないであらう。」

以上のように、資産の無償譲渡又は低廉譲渡による収益の計上基準については、企業会計原則においては未だ明らかにされておらず、今後新たに検討を要する項目とされているのである。

## (2) 税法上の取扱

企業会計においては、資産の無償譲渡等による収益については殆んど論ぜられていないのに対し、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ことが明らかにされていることは前述のとおりである。これは、法人が他の者と取引を行なう場合には、すべて資産は時価によって取引されるものとして課税所得を計算するというのが現在の法人税法の原則的な考え方となっていることによる。この点につき大蔵省主税局税制第一課の吉牟田勲氏は、次のとおり説明している。すなわち、「例えば資産の贈与を受けた者については、当然その資産の時価に相当する所得があったものと認められている。資産の贈与（無償の譲渡）を行なった法人も、その資産の時価を認識してこれを贈与するものであって、この贈与は資産を有償で譲渡してその時価に相当する対価を金銭で受取り、直ちにこの金銭を贈与したと何等変るところがなく、この場合はその資産の譲渡により収益が生ずるわけであるから、これと全く同じように贈与したときにその時価に相当する収益が実現したと認められるので、これを益金として課税することが妥当であると考えられるのである。」<sup>(註)</sup>と。つまり、法人税法は、資産の無償譲渡があった場合には、法人が資産を一旦時価をもって有償譲渡をし、これにより受け取った金銭を直ちに相手方に贈与したとと経済的效果において何等異なるところがないので、その資産の時価に相当する譲渡収益を認識し、これを益金の額に算入する（法人税法二二条二項）とともに、当該時価相当額を相手方に対する贈与（寄付金又は給与）として取り扱う（同三七条六項、三四条二項、三五条四項）こととしているのである。

この関係を簡単な設例により示せば、次のとおりとなる。

例えば、帳簿価額三〇〇万円、時価一、〇〇〇万円の資産を贈与したとすれば、企業会計的（純額経理）には次の仕



訳となる。

(借)	寄付金	1,000万円	(貸)	資産	300万円
				譲渡益	700万円

この取引から生ずる収益は、譲渡益の七〇〇万円ではなく、譲渡資産の時価、一、〇〇〇万円と考えるべきである。つまり、この資産の贈与によって一、〇〇〇万円の経済的価値の提供による収益が生じ、その一、〇〇〇万円をもたすための譲渡原価が帳簿価額の三〇〇万円であり、その結果、譲渡益として七〇〇万円が生じたが、別に寄付金として一、〇〇〇万円の損費が生じているので、結果的には、三〇〇万円の損失が生ずることとなるのである。すなわち、税法的（総額経理）には前記訳は次のとおりとなる。

(借)	寄付金	1,000万円	(貸)	譲渡収入	1,000万円
	譲渡原価	300万円		資産	300万円

これを課税所得計算の通則的規定である法人税法第二十二条に当てはめると、貸方の「譲渡収入」は同条第二項の「無償による資産の譲渡……に係る……収益の額」として益金の額に算入され、借方の「譲渡原価」は同条第三項第一号の「収益に係る……原価の額」として、また、「寄付金」は同項第二号の「費用の額」又は第三号の「損失の額」として、それぞれ損金の額に算入されることとなるのである（寄付金については、さらに同法第三七条の「別段の定め」により最終的な損金算入の是非が判定されることとなる）。

(注)	益金の額	1,000万円＝譲渡収入	1,000万円
	損金の額	1,300万円＝譲渡原価	300万円＋寄付金 1,000万円

このことは、代物弁済の場合を考えれば、より一層明確となる。例えば、借入金一、〇〇〇万円の支払に充てるため、帳簿価額三〇〇万円、時価一、〇〇〇万円の資産をもって代物弁済を行なつたとすれば、その仕訳は次のようになる。

(借)	借入金	1,000万円	(貸)	資産	300万円
				譲渡益	700万円

このような会計処理は、企業会計においても疑問なく行なわれているところであり、原理的には前例の場合と全く同様である。すなわち、この場合には、その資産のもつ経済的価値が代物弁済を通じて実現したことにより、一、〇〇〇万円の収益が生じ、その帳簿価額三〇〇万円が譲渡原価となり、譲渡益が七〇〇万円生ずることとなるのである。これを税法的仕訳で示せば、次のとおりとなる。

(借)	借入金	1,000万円	(貸)	譲渡収入	1,000万円
	譲渡原価	300万円		資産	300万円

従つて、前例の寄付金の場合においても、まず一、〇〇〇万円を寄付することを約し、後日これを時価一、〇〇〇万円の資産の代物弁済によつて履行したとすれば、

① 契約時	(借)	寄付金	1,000万円	(貸)	未払金	1,000万円
② 履行時	(借)	未払金	1,000万円	(貸)	譲渡収入	1,000万円
		譲渡原価	300万円		資産	300万円

となり、同一結果となる(異なるのは、未払金勘定を経由するか否かの点のみである)。

このように、現物をもって直ちに寄付（資産の無償譲渡）をして、未払寄付金の代物弁済として現物の給付をして、その会計処理には本質的な差異はなく、従って、法人税法が資産の無償譲渡による収益を益金の額に算入することとしている意味が理解できよう。

次に、所得税法の「みなし譲渡」の規定との関係を見てみよう。

所得税法には資産を贈与又は著しく低い価額で譲渡した場合には、これを時価で譲渡したものとみなす旨の規定がある（同法五九条）。この規定は、シャウプ勧告に基づき昭和二十五年の改正により設けられたもので、最初は贈与のみならず、相続、遺贈にも広く適用されていたが、累次の改正により、資産の取得価額を承継する方法でキャピタルゲイン課税を繰延べ、漸次その適用範囲を縮小し今日に至っている。

この規定の基本的な考え方は、「資産利益（キャピタル・ゲイン）は、資産そのものの値上りという形ですでに発生しており、これを資産が売買、贈与等によって、その所有者の支配から離れる際に清算課税しようとするもので、所得税法では、このキャピタル・ゲインを「譲渡所得」というカテゴリーで把えていた関係上概念的に「みなし譲渡」を明確にする必要があったのである。」（要旨）といわれている。<sup>（注3）</sup>すなわち、所得税法は第三十六条第一項において、「その年の各種所得の金額の計算上収入すべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする。」と規定しており、従って、資産の無償譲渡等の場合には対価がなく「収入すべき金額」がないから、「みなし譲渡」の規定がない限りキャピタル・ゲイン課税ができないこととなるので、「みなし譲渡」を明確に規定する必要があったのである。

これに対し法人税法では、益金概念が広く解釈に委ねられ、「シャウプ勧告以前からつとに法人税の益金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、実務上長い歴史を持っていたのでとくに明文化するまでに至らなかつた」のであり、漸く昭和四十年の法人税法の全文改正に際し第二十二条第二項において益金の額に算入すべき収益の額の例示として「無償による資産の譲渡……に係る……収益の額」を掲げ、規定の整備、明文化が行なわれたのである。

このように、所得税法とはその所得計算の構造が異なる法人税法においては、所得税法におけるような「みなし譲渡」の規定がないこと及び企業会計上の基準が確立していないことをもって、「資産の無償譲渡によっては収益は発生しないし、右の規定を所得の存在を擬制する「みなし規定」と解釈することもできない。」(要旨)とすることは、法人税法の所得計算の構造についての理解が十分でなく、税法解釈を誤つたものと言わざるを得ない。

以上検討の結果、法人税法第二十二条第二項の取引の例示中「無償による資産の譲渡又は役務の提供」に係る部分は、単なる例示ではなく、企業会計上の基準が確立していないため、税務上は資産の無償譲渡等によつても収益が生ずることを明らかにした税務上の特別の定めをしたものと解され、従つて、この部分については同条第四項の公正処理基準の規定の適用はないものといふことができる。何故ならば、公正処理基準に関する規定は、すでに述べたように、基本規定及び「別段の定め」により税法独自の規制が加えられていない白地部分を埋めるための補充規定であるからである。

(注1) 武田昌輔「無償譲渡により生ずる収益」(現代会計学の基本課題)一四五頁

(注2) 吉牟田前掲誌八八四頁、同旨、国税庁直税部審理課編「改正法人税関係重要事項説明」(昭和四〇、四)「(22)」

(注3) 植松守雄、ジュリスト別冊一七号「租税判例百選」九三頁

(注4) 例えば、中川一郎編「法人税法コメンタール」A一八六六〜一八七一頁。竹下重人「シントイエル一六四号 一〇頁以下

### 3 資産の無償譲渡等による収益をめぐる諸問題

資産の無償譲渡等による収益の税務上の取扱いの概要は前述のとおりであるが、以下、この取扱いをめぐる若干の問題点につき検討を試みることにする。

#### (1) 資産の無償譲渡等による収益の測定尺度

資産の無償譲渡があった場合には、当該資産の時価相当額をもって当該取引に係る収益の額として益金の額に算入されることは、すでに述べたとおりである。

ところで、法人税法第二十二條第二項は、「益金の額に算入すべき金額は、……無償による資産の譲渡……で資本等取引以外のものに係る……収益の額とする。」と規定するのみで、文言上からは「収益の額」を何により測定するかは必ずしも明らかではない。

法人税法が資産の無償譲渡による収益を益金の額に算入することとしているのは、資産の無償譲渡があった場合には、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ふことができる。

また、このような趣旨解釈のほか、資産の無償譲渡による収益の処分形態の一つである寄付金及び給与に関する次のような実定法の定めにも照しても、法人税法第二十二條第二項の無償による資産の譲渡による収益の額は、当該資産の時

価により測定することを予定しているものと解される。すなわち、金銭以外の資産の贈与又は経済的な利益の無償の供与をした場合には、寄付金の額は、「金銭以外の資産の贈与の時ににおける価額又は当該経済的な利益のその供与の時ににおける価額によるものとする。」との規定（法人税法三七条五項）及び役員又は使用人に対する給与には、「債務の免除による利益その他の経済的な利益を含む。」との規定（同三四条二項、三五条四項）がこれであり、資産の贈与又は無償の経済的利益の供与をした場合には、税務に関する限り寄付金又は給与の額は、その資産の時価又は経済的利益の価額によることを明らかにしているのである。

さらにまた、前述のように、資産の無償譲渡があった場合、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）、法人税法上も「その取得の時ににおける当該資産の取得のために通常要する価額」つまり取得時価によるべきものと定められている（法人税法施行令三二条一項四号、三八条一項五号、五四条一項七号）ことに照しても、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らう。

以上のように、資産の無償譲渡等による収益の額は、当該資産の時価により測定し計上すべきものと解されるが、当該資産の時価をいかにして確定するかは、法律の解釈適用の問題ではなく事実認定の問題に属する。

（注）資産の譲渡等を無償とすることについて経済的合理性を有する場合には、これをいかに取り扱うべきかについては、

- ① 経済的合理性がある場合には、当該取引は無償ではない。

② 経済的合理性がある場合には、収益の認定はしない。

③ 経済的合理性があれば、合理的な金額を 事業経費 として損金の額に算入する。

等の方法が考えられる。このうち①は、「有償」の意義を広く解し、当該取引をなすに至った動機等をもこれに含めているが、元来「無償」とは贈与者のなす給付自体に対して報酬としての反対給付がないことを意味し、その動機は問うところではないと解される（末川博著「債権各論（第一部）」一五～一六頁）から、賛成できない。

また、②は、すでに述べた企業会計上の純額経理の考え方に通ずるものであり、相手方に供与した経済的利益が全額損算入の認められるものであれば課税所得には影響ないが、それが寄付金、交際費、役員賞与のように税務上特に損金算入が規制されているものであれば課税所得に影響を及ぼすので妥当ではない。

従って、益金の額及び損金の額を総額で把握することとしている現行法人税法上は、当該資産の時価により収益を認定するとともに、③により合理的な金額を事業経費として（それが繰延資産に該当するときは、その償却費を）損金の額に算入（損金不算入額があるときは、別途否認）するのが妥当であろう。なお、経済的合理性は時価の算定上考慮されるべきであるとの考え方もあり得よう。

なお、資産の無償譲渡による収益に関する裁判例としては、昭和四十一年六月二十四日最高裁第二小法廷判決がある。<sup>(注1)</sup>この事案は、法人の所有する増資会社の株式を一時自社の役員に信託的に譲渡し株主名義をその役員個人に書き替える方法により又は増資会社から第三者指名権を与えられて自社の役員個人を指名する方法によって、これらの役員に増資会社の増資新株の割当てを受けさせ、それぞれその新株を取得させたことが増資会社の増資決議により法人が保有するに至った新株引受権なる経済的利益を役員に無償で授与したものとして法人の益金を構成するかどうか争われた

ものであり、判決は次のとおり判示してこれを積極的に解している。

「未計上の資産の社外流出は、その流出の限度において隠れていた資産価値を表現することであるから、右社外流出にあたって、これに適正な価額を付して会社の資産に計上し、流出すべき資産価値の存在とその価額とを確定することは、会社の資産の増減を明確に把握するために当然必要な措置であり、このような隠れていた資産価値の計上は、当該事業年度において資産を増加し、その増加資産額に相当する益金を顕現するものといわなければならない。そしてこのことは、社外流出の資産に対し代金の受入れその他資産の増加をきたすべき反対給付を伴うと否とにかかわらない。」

本件における争点は、専ら法人が保有する新株引受権を役員に無償授与したことが法人の課税所得の計算上益金を構成するかどうかであるが、参考までに課税庁の認定した新株引受権に係る経済的利益の額の算定方法を示せば、各増資会社の払込期日における新株の一株の価格から一株当りの払込金額を控除した残額に親株数及び割当率を乗じて各名柄ごとの無償譲渡益を算出している。

## (2) 資産の低額譲渡

次に、「有償又は無償による資産の譲渡」には、いわゆる低額譲渡も含まれ、この場合の益金の額に算入すべき収益の額は、その資産の譲渡の対価の額のほか、当該対価の額と当該資産の譲渡の時における時価との差額に相当する金額も含まれるものと解される。

この点についても、法人税法第二十二條第二項の文言上からは明らかでないが、①資産の低額譲渡があった場合には、その譲渡の対価の額を含めた当該資産のもつ時価相当額の経済的価値が譲渡者側から譲受者側に移転し、譲渡者側に時価相当額の経済的価値の実現があったものと認められること（時価相当額の経済的価値の実現という点では前述の資産



の無償譲渡の場合と異なるところはない。②法人税法の全文改正以前から長い間法人税法の益金概念の解釈上当然のこととして同様の考え方を採っており（昭和二六年九月二五日付直法一―一三〇通達「七七」、「三五五」の（三）、同条第二項はこの考え方をそのまま踏襲して規定の整備を図ったものにすぎず、かつ、同項の「有償又は無償による資産の譲渡」は資本等取引以外の取引の例示であること、③低額譲渡は、いわゆる「混合贈与」であり、観念的には対価部分についての「有償による資産の譲渡」と時価と対価との差額部分についての「無償による資産の譲渡」との二つの取引に分解することができ、この分解されたそれぞれの取引は、そのまま同項の例示取引に該当すると考えることができること等からして低額譲渡も同項の例示取引に含まれ、当該譲渡資産の時価相当額が収益の額として益金の額に算入されるべきものと解される。

また、低額譲渡をした場合の時価と対価との差額に相当する部分の収益の処分形態の一つである寄付金につき、「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、前項の寄付金の額に含まれるものとする。」と規定していること（法人税法三七条六項）及び役員又は使用人に対する給与には「債務の免除による利益その他の経済的な利益を含む。」と規定していること（同三四条二項、三五条四項）は、法人税法第二十二條第二項の「有償又は無償による資産の譲渡」による収益の額には、低額譲渡資産の時価と譲渡対価との差額に相当する部分の金額も含まれることを予定しているものと解される。

以上のように、資産の低額譲渡による収益の額は、当該資産の時価により測定し計上すべきものと解されるが、当該

資産の時価の確定及び時価と譲渡対価との差額の確定は、前述(1)の場合と同様事実認定の問題に属する。

なお、資産の低額譲渡による収益に関する裁判例としては、昭和五十年九月十九日神戸地方裁判所判決がある。(注2)この

事案は、会社の役員(代表者)が昭和三十二年四月から貸借中の同社所有の土地及びその上に存する建物を昭和四十一年九月に同役員に六四三万円で購入したが、その譲渡価額が時価に比して著しく低いものと認められたので、適正時価(九八九万余円)で譲渡したものととして、その差額(三四六万余円)は益金の額を構成するものと認定してなした更正処分(九八九万余円)が争われたものである。判決は、「本件物件の使用関係は貸借の形をとっているが、その実質は企業組織の必要的構成部分、換言すれば事業用施設の一部としての利用と認めるのが相当」であるとして、借地権の価格の形成を認めず、某信託銀行不動産部の鑑定評価額九八九万余円を相当な譲渡価額と認定したうえ、「資産譲渡益に対する課税は法人の資産が売買交換等により所有者である法人の支配を離脱する際に資産の値上りと言う形で既に発生している資産利益を清算課税するものであるから、資産が第三者に譲渡された場合には、その譲渡が時価より低廉な価格でなされたときでも、当該資産の取得価格(帳簿価格)と時価との差額である資産利益に相当する益金があるものとしなければならぬことは当然であり、……」と判示して、時価と実際の譲渡価額との差額を法人税法第二十二條第二項の規定により会社計上利益に加算した課税処分を支持している。

(3) 資産の無償譲渡等による収益とその処分との関係

資産の無償譲渡又は低額譲渡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い。すなわち、当該譲渡につき収益の発生ないし実現が認識されれば、法人税法第二十二條第二項により当該事業年度の益金の額を構成することとなり、当該譲渡による相手方への経済的な利益の授与が当該事業年度の損金の額を構成するかどうかは、同条第三項

の損金の額に関する基本規定、同条第四項の公正処理基準及び「別段の定め」により判定し、それが損金の額に算入されるものであれば、課税所得の金額がそれだけ減額されることとなるにすぎないもので、収益の認識とその処分とは切り離して考えるべきものである。

これを具体的に説明すれば、資産の無償譲渡又は低額譲渡があつた場合には、当該資産の譲渡の時における時価が当該譲渡による収益として法人税法第二十二條第二項により益金の額に算入され、当該資産時の帳簿価額又は取得価額が同条第三項第一号の規定により譲渡原価として損金の額に算入されることとなる。そして、例えば、当該譲渡の相手方が役員又は従業員である場合には、時価相当額が当該役員又は従業員に対する給与とされ、同法第三十四條第三十六條の別段の定めにより損金算入の是非を判定する。役員賞与であれば全額損金不算入、役員報酬であればこれを他の役員報酬に含めて過大かどうかを判定し、過大分は損金不算入、従業員給与であれば原則として損金の額に算入されることとなる。また、当該経済的な利益の授与が寄付金又は交際費等に該当するときは、他の寄付金又は交際費等と合算して同法第三十七條及び租税特別措置法第六十二條の「別段の定め」による限度計算を行ない、その結果により損金算入又は損金不算入が決定されることとなり、その他の経費（広告宣伝費、福利厚生費等）に該当するときは、「別段の定め」がないから、法人税法第二十二條第二項第二号により全額損金の額に算入される。さらに、当該譲渡が広告宣伝用資産の贈与等で、その支出の効果が一年以上に及ぶものについては、これを繰延資産（同法二条二五号、同施行令一四條）として資産に計上し、償却の方法により損金の額に算入することとなるのである。

このように、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切離して考えるべきものであり、従つて、その収益の処分形態である寄付金等の取扱ひとは直接の関係はない。ところが、このような考え方に對し法人税法第二

十二条第二項で無償による資産の譲渡に係る収益を益金の額に算入することとしているのは、資産の無償譲渡によって収益が発生するからではなく、寄付金の額の計算に関する同法第三十七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の額に算入しなければならないこととなるだけのことであって、その限りにおいては同法第二十二條第二項のこの部分は実効性がないとする見解がある。すなわち、同法第三十七條第五項は、「資産の無償譲渡の場合には、その資産の取得価額（帳簿価額）ではなく、譲渡の時の時価によるものである。したがって、その資産の取得価額と時価との差額相当金額が、税務計算上貸方に不足することとなる。この借方と貸方の金額の不一致は、寄付金の額を無償譲渡資産の帳簿価額ではなく、時価によるものとしたことによるものである。そこで税務計算上、無償譲渡資産の時価と帳簿価額との差額に相当する金額を益金の額に算入しなければならないのである。ただそれだけのことであって、資産の無償譲渡に係る収益が発生するからではない。」<sup>(注3)</sup>というのである。つまり、この見解は、すでに述べたように、企業会計上資産の無償譲渡による収益の計上の当否について未だ検討されていないことから、資産の無償譲渡によって収益は発生しないが、税務計算上寄付金の額には無償譲渡資産の時価相当額が含まれることとされていることとの関連上その見合いとして、無償譲渡資産の時価と帳簿価額との差額（譲渡益相当額）を益金の額に算入しなければならないことになるとし、「本来ならば、この法第三十七條第五項<sup>(注4)</sup>第二段に、「この場合、金銭以外の資産のその贈与の時における価額とその取得価額との差額に相当する金額を益金の額に算入する。」と規定しておくべきであった。」<sup>(注4)</sup>というのである。

しかし、①税務上は資産の無償譲渡等によっても収益が生ずることが法人税法第二十二條第二項の益金の額に関する基本規定により明らかにされており、しかも、それは未だその基準が確立していない企業会計に対する税務上の特別の

定めをしたものと解されること、②また、無償譲渡資産の帳簿価額は譲渡原価として損金の額に算入されることも同条第三項の損金の額に関する基本規定の第一号で明らかにされており、この第三項に対する「別段の定め」として寄付金の損金不算入に関する同法第三十七条が設けられ、その第五項で寄付金の額には無償譲渡資産の時価相当額も含まれることとされているが、それは無償譲渡資産の帳簿価額とは関係ないこと、③従って、このような課税所得計算の仕組からして、法人税法は資産の無償譲渡があった場合には、まず当該資産の時価により収益を認識して益金の額に算入するとともに、当該資産の帳簿価額を譲渡原価として損金の額に算入したうえ、当該無償譲渡が相手方に対する贈与と認められるときは、当該資産の時価相当額を寄付金の額に含めて寄付金の損金不算入額の計算を行なうこととしていること、等からして、右の見解は法人税法の所得計算の構造を十分理解しない本末顛倒の独自の見解であって、到底賛成することはできない。ましてや法人税法第三十七条第五項に無償譲渡資産に係る譲渡益相当額を益金の額に算入する旨の規定を設けるべきであるとの主張に至っては、なおさらである。何故ならば、法人税法上益金の額に算入すべき収益の額は、すでに述べたように総額で把握することとされているのに、これを純額である譲渡益で把握するような規定を設けることは、益金の額に関する基本規定に衝突すること及び無償譲渡資産の帳簿価額は、譲渡原価として損金の額に関する基本規定により損金の額に算入されるので、譲渡益相当額のみを益金の額に算入することとすれば、無償譲渡資産の帳簿価額が二重に損金の額に算入されたのと同様の結果となるからである。従って、仮に現行規定が不備であるとして資産の無償譲渡等による収益の測定基準に関する規定を設けるとしても、それは法人税法第二十二条の基本規定の中で設けるべきであり、しかも、それは当該無償譲渡資産に係る譲渡益相当額ではなく、当該資産の時価相当額による旨規定すべきものである。

(4) 同族会社等の行為又は計算の否認規定との関係

同族会社は個人的ないし家族的色彩の濃い会社であつて、会社の首腦者の個人的意思又は少数株主の共同意思で会社の運営が支配されやすく、非同族会社では通常なし得ないような行為や計算を行なうことによつて合法的に会社又は首腦者、少数株主等に課される租税の負担の不当な軽減を図ることが行なわれる場合がある。そこで、法人税法は、かかる同族会社に対しては行為又は計算の否認の規定（法人税法一三二条）等の規定を設け、租税負担の回避を防止することとしている。

ところで、同族会社の右のような性格から、資産の無償譲渡又は低額譲渡や役務の無償提供等は同族会社において多く見られるところであり、また、沿革的にもこれらの行為は同族会社の行為計算否認の適例として問題とされてきたものである（旧法人税基本通達三五五「三」、「八」参照）。しかし、これらの行為は、同族会社に限つたことではない。例えば、大企業である非同族会社が企業の系列強化のため系列会社に経済的援助を行なつてゐる事例も少なくなく、しかも、その経済的援助のうちには従来の同族会社の行為計算の否認類型取引とされていたものに該る取引もしばしば見られるところである。もっとも、資産の贈与又は低額譲渡については、従来から同族、非同族を問わず、その贈与部分の金額を寄付金として取り扱つており（旧法人税基本通達七七一現行法人税法三七条五項及び六項）、また、相手方が会社の役員又は使用人であるときは、昭和三十四年以降は、同族、非同族を問わず、その経済的利益の供与は役員又は使用人に対する給与として取り扱われている（旧法人税法施行規則一〇条の三第三項―現行法人税法三四条二項及び三五条四項）。

このように、同族会社の行為又は計算の否認規定は、法人税法の他の規定の創設又は整備に伴い漸次その適用範囲が

狭められてきており、文字通り伝家の宝刀の規定となつて<sup>(注5)</sup>いる。また、右の親会社と系列会社間の取引のように、無償又は低額取引が行なわれることがむしろ現在の経済社会においては当然のこととして親会社の資本主の立場からみればなら異常不合理でもなく、かつ、同族会社なるが故に容易になし得た行為ともいえないことから、同族会社の行為又は計算の否認規定をもつてしては説明が困難となつてくる。

結局、この問題は所得概念に立ち帰つて、益金の額に算入すべき収益の範囲をいかに解するかによつて解明されるべきものであり、それは法人税法第二十二條第二項の解釈にかかるとの問題<sup>(注5の2)</sup>である。

法人税法第二十二條第二項の規定の内容及びその解釈については、すでに述べたとおりであり、しかも、同項は同條第三項とともに所得計算の基本規定であつて、同族会社たると非同族会社たるとを問わず適用があるものである。また、同族会社の行為又は計算の否認規定は、多くの場合、収益の処分行為について働くのが通例であると考えられるが、その収益の認識計上と当該収益の処分とは直接の関係はないこともすでに述べたとおりである。従つて、資産の無償譲渡又は低額譲渡による収益の認識計上と同族会社の行為又は計算の否認規定とは直接の関係はないことができる。

なお、松沢智検事は、この点につき「結局、法一三二條と二二條二項との関係は、二二條が所得金額の計算の一般原則を規定したものであるから、まず二二條によりその行為計算が収益概念に包摂されるか否かを検討した後に、その行為計算を前提とする限り収益とはなりえないが、当該同族会社において、それが異常不合理な経済取引が行なわれ租税回避がなされたと認められる場合<sup>(注6)</sup>のみ、公平負担の見地からその行為計算の否認を検討する規定が法一三二條である<sup>(注6)</sup>と解すべきであらう。」と述べている。

(注1) 税務訴訟資料四四号八〇一頁、民集二〇卷五号一一四六頁

なお、本判決は昭和四十年改正前の旧法人税法の適用された事案に関するものである。

(注2) 税務訴訟資料八二号七四一頁、訟務月報二一卷一一号二二六二頁

なお、本判決の評釈については、中村利雄稿「低額譲渡と法人税法二二条二項」税理二〇巻五号一四五頁参照

(注3) 中川一郎編「法人税法コメンタール」A一八七〇頁

(注4) 同右 A一八七〇～一八七二頁

(注5) 中村利雄稿『いわゆる「隠れたる利益処分」という法概念の再検討』税経通信三三巻一号一五頁

(注6) 松沢智著「租税実体法」四二頁

(注5の2) 松沢智著「租税実体法」三五～三六頁

### 三 役務の無償提供等による収益

#### 1 役務の無償提供等による収益とその会計処理

法人税法第二十二条第二項には、資本等取引以外の取引の例示として無償による資産の譲渡とともに「無償による役務の提供」が掲げられているが、役務の無償提供についても、考え方としては前記二の2及び3において検討したところと全く同一である。すなわち、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ので、この実現価値を当該取引に係る収益として、その役務の提供時の時価相当額を益金の額に算入するとともに、その役務提供の原価を損金の額に算入したうえ、その役務の提供が無償のときは役務の時価相当額、低額の場合は時価と対価との差額相当額



がその役務提供の性格に応じ相手方に対する寄付金、給与、交際費、その他の費用等として処理されることとなるのである。そして、その収益の認識計上と当該収益の処分及び同族会社の行為計算の否認とは直接の関係はないと解される。

また、役務の無償提供による収益についても資産の無償譲渡の場合と同様、企業会計においては適正時価による経理の当否は未だ論ぜられていないため、会計実務上は役務の無償提供による収益の計上は行なわれていないのが通常と思われる。しかも、資産の無償譲渡の場合には、現在ある資産がなくなるので、その無償譲渡による収益の認識計上は行なわなくとも当該資産の除却に関する経理は行なわれるのであるが、役務の無償提供の場合には、形のない用役の給付であることから、役務の提供による収益とこれに対応する原価との個別的な対応が困難であることが多く、従って、資産の無償譲渡の場合の資産の除却に関する経理に相当する経理すなわち無償提供した役務に対応する原価の費用計上は、他の有償提供によるものと一括して行なわれるのが通常であろう。例えば、電気事業者が電力、ガス事業者がガス、鉄道事業者が旅客運送の役務の無償提供を行なったとすれば、税法上はそれぞれの事業者につき、「電力料」、「ガス売上」、「旅客運賃収入」として収益が計上され益金の額に算入されることとなるが、これに対応する原価は、すでにそれぞれ事業者において「営業費用」(発電費、送電費、変電費、配電費等)、「売上原価」、「運送費」等を含めて費用に計上されているが如くである。また、役務の無償提供の一般的な例である無利息融資についても、それが自己資金により貸付けた場合には直接原価として費用に計上すべき支払利子は生ぜず、借入資金により貸付けた場合にはその借入金の利子はすでに費用に計上済みであり、前例と同様となる。

このように、役務の無償提供の場合には、目的物が役務であることから、その提供による収益とこれに対応する原価との個別対応が困難であるため、資産の無償譲渡の場合に比し理解が容易でない面もあるが、前例からも明らかなる

に両者の間に本質的な差異はなく、従って、税務上役務の無償提供による収益を益金の額に算入する場合には、これに対応する原価は法人の経理上すでに費用に計上済であるから、当該収益の益金算入と同額の経済的利益の相手方への供与に関する処理を行えば足りることとなる。その結果、相手方に供与した経済的利益の額が全額損金算入を認められるものであれば課税所得には影響しないが、それが寄付金、交際費等、役員賞与のように税務上特に損金算入が規制されているものであれば、それぞれの損金不算入額だけ課税所得が増加することとなる。

なお、役務の無償提供による収益に関する裁判例としては、法人所有の土地建物を傍系会社に無償で使用させた場合その賃貸料相当額は法人の益金を構成するとした昭和四十六年二月十九日金沢地方裁判所判決がある。<sup>(注1)</sup>

(注1) 税務訴訟資料六二号二〇一頁

## 2 親子会社間の無利息融資に関する判決とその検討

法人税法第二十二條第二項の「無償による役務の提供」の解釈等については、右に述べたとおりであるが、この取引の一形態である無利息融資に関する昭和四十七年十二月十三日大津地方裁判所判決<sup>(注1)</sup>について具体的に検討を試みることにする。

この判決は、①無利息融資による収益の発生の有無、②無利息融資についての租税回避行為の有無、③寄付金の意義をめぐって争われた事案に対するもので、法人税法第二十二條第二項の解釈及び今後の税務に重大な影響を及ぼす問題をを含んでいる。(なお、本件は課税庁が敗訴し現在控訴中である。)

### (1) 事案の概要

① 原告X会社は、昭和二十六年七月三日に織物、繊維製品、雑貨の売買及び貿易を目的として資本金一〇〇万円（昭和四十年十一月三十日現在一、九〇〇万円）で、設立された株式会社であり、訴外A会社は、昭和三十七年十一月一日に繊維、化成品の製造販売を目的として資本金五〇〇万円（昭和四十年十一月三十日現在二、〇〇〇万円）で設立された株式会社で、昭和四十年十一月三十日現在における発行済株式四〇、〇〇〇株のうち一六、〇二八株（四〇％強）をX会社が保有しており、両会社とも税法上の同族会社である。

② ところで、X会社は、A会社設立一か月後の昭和三十七年十二月一日A会社に対し事業達成を援助する目的で、期間を三年に限り四、〇〇〇万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、X会社は、昭和三十八年十二月一日から昭和三十九年十一月三十日までの事業年度（以下「三十九年度」という。）及び昭和三十九年十二月一日から昭和四十年十一月三十日までの事業年度（以下「四十年年度」という。）の法人税の確定申告に際しA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。

これに対し被告Y税務署長は、X会社がA会社に無利息融資したことは、貸付金の対価として通常收受すべき利息相当額<sup>(注)</sup>の経済的利益をA社に無償供与したことになる<sup>(注)</sup>と認定し、寄付金の損金不算入計算を行ない、三十九年度分については二、〇六一、〇一三円、四十年年度分については、二、五八二、一三四円をそれぞれ申告所得金額に加算して更正処分を行なった。

(注) 利息相当額の計算は、次のとおりである。

(区分)	(月初平均貸付残額)	(年利率)	(利息相当額)
39年度分	21,417,390円	10%	=2,141,739円
40年度分	26,544,600円	10%	=2,654,460円

X会社は、この課税処分を不服として、異議申立て及び審査請求を経て処分の取消しを求めて出訴した。

③ Y税務署長は、X会社の右無利息融資の利息相当額を寄付金と認定し、寄付金の限度超過額の損金算入を否認した理由について、X会社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り、従って、本件融資の利息相当額を寄付金と認定して更正した本件処分は適法であると主張した。

これに対しX会社は、A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。従って、本件融資の利息相当額を事業活動に関係がないものとして寄付金と認定した本件処分は違法であると主張した。

## (2) 判決要旨

判決は、Y税務署長の右処分を違法とし、その理由を次のように述べている。

① X会社はA会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、A会社に対する利息債権が発生していないことは明らかである。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会社はA会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。

しかしながら、X会社が本件融資をするにあたり無利息としたことが、私法上許された法形式を濫用することにより、租税負担を不当に回避しまた軽減することが企図されている場合、あるいはこれを意図したものでないとしても、

無利息とすることが経済的合理性を全く無視したものであると認められる様な場合には、実質的にみて租税負担の公平の原則に反する結果となるから、右無利息融資行為をいわゆる租税回避行為として、税法上相対的に否認して本来の実情に適合すべき法形式の行為に引き直して、その結果に基づいて課税しうるものと解すべきである。

② 本件無利息融資は、X会社が子会社たるA会社の事業達成を援助し、その早期育成を期し、早期にA会社から利潤の還元を得ようとしたものであって、企業としての利潤追求の手段に外ならないものであり、また、(イ)X会社とA会社との間には、A会社の業績が伸びれば、X会社もそれに伴いA会社に対する原材料の納入およびA会社からの商品の仕入の量が増加し、それだけ利潤があがるという関係があること、(ロ)本件無利息融資は、A会社が資金難の状況下であり、設立当初の事業年度において若干ながらも欠損を計上して、融資に対する利息を支払う経済的能力は必ずしも十分でなかったため、止むを得ない措置であったことが推認され、本件無利息融資はそれ自体X会社の利潤追求のための事業活動ということができ、経済的合理性を全く無視して行なわれたものといふことはできない。したがって、X会社がA会社に無利息で融資したことにより租税の負担が軽減された結果になったとしても、それは不当なものとはいえない。よって、本件無利息融資は、租税負担を不当に回避し、または軽減する意図に出たものとも、経済的合理性を全く無視したものと認められないから、租税回避行為にあたるとはいえず、その無利息の約定の私法上の効力を税法上否認すべき理由はないものといわなければならない。

(3) 検討

① 前提

本件の三十九年度分の法人税については昭和四十年法律第三十四号による改正前の旧法人税法が、四十年年度分の法人

税については改正後の現行法人税法がそれぞれ適用されたのであるが、現行法人税法第二十二條第二項の益金の額の範圍は旧法人税法第九條第一項の「総益金」の解釈を明文化したものであり、また、現行法人税法第三十七條第五項及び第六項の寄付金の範圍も旧法人税法第九條第三項の「寄付金」の解釈に関する取扱い（旧法人税基本通達「七七」）を明文化したものと解されるので、以下、現行法人税法によって検討することとする。

## ② 無利息融資による収益と租税回避行為

判決は、まず、法人が無利息の約定で融資を行なった場合には、私法上の効力としては、貸主には利息債権が発生しないことは明らかであり、この私法上の効力をそのまま税法上も是認するときは、貸主は借主から法人税法上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べき余地はないことを前提としつつ、無利息融資が私法上許された法形式を濫用することによって租税負担を不当に回避又は軽減することが企図されている場合、あるいは無利息とすることが経済的合理性を全く無視したものであると認められる場合には、右無利息融資を租税回避行為として、税法上はその行為を否認して本来の実情に適合すべき法形式の行為に引直して、その結果に基づいて課税し得るとし、次いで、本件の無利息融資は、これに当たらない旨判示している。

本判決のいうように、親子会社間の無利息融資によっては益金となるべき収益の発生する余地がないというような考え方を押し進めると、資産の無償譲渡（贈与）があつた場合にも、私法上の効力としては、譲渡者には代金請求権が発生せず相手方から益金となるべき収益を得ていないから、課税すべき余地はないこととなり、さらに、本件のような親子関係はなくとも経済的に相互に密接な依存関係にある取引先の危機に際し、これを援助するためにした経済的利益の無償供与も、法人税法上の益金の発生原因とはなり得ないということになる。

もともと、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（法人税法二十二条二項）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。また、それは同族会社の行為計算の否認規定をまつまでもないことも、すでに検討したとおりである。

このように、本判決は、本件の核心である法人税法第二十二條第二項について直接の判断を回避し、一般的な租税回避行為に該当するか否かの判断のみに終始し、本件無利息融資を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。

### ③ 利息相当額の無償供与と寄付金

すでに検討したように、法人税法上は無利息融資についても「無償による役務の提供」として、通常收受すべき利息相当額が益金の額に算入されることとなる。

ところが、X会社はその利息相当額の対価を收受しておらず、A会社は通常支払うべきである利息相当額の経済的利益を享受しているので、X会社はA会社に対し利息相当額の経済的利益を供与したことになる。

そこで、この経済的利益の無償の供与が事業経費として損金の額に算入されるのか又は「別段の定め」のある寄付金に該当するのかが検討しなければならない。

判決は、前述のとおり、この点につき直接の判断をせず、租税負担の不当回避に当るか否かという一般論的な点から判断のままに終っている。もっとも、本件無利息融資がX会社の「企業としての利潤追求の一手段」又は「利潤追求

のための事業活動」であることを繰返し認定していることは、本件無利息融資の寄付金性を否定したものと認めることもできるものの、それは「無償による役務の提供」（法人税法二二条二項）又は「経済的な利益の無償の供与」（同三七条五項）に該当しないという意味であるのか、それともこれには該当するが寄付金から除外される事業経費（同三七条五項かつ書）と認められるという意味かは明らかでない。

そこで、次に寄付金の性格及び税務上の取扱いについて検討し、本件利息相当額の処理の当否に論及することとする。「寄付金」という用語は税法においてのみ用いられ、他に法律用語として用いられていないので、その意味内容は必ずしも明らかでない。しかし、法人税法第三十七条第五項では「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」と規定しているところから、寄付金は民法上の「贈与」の一形態であると考えることができる。民法第五四九条は、

「贈与ハ当事者ノ一方カ自己ノ財産ヲ無償ニテ相手方ニ与フル意思ヲ表示シ相手方カ受諾ヲ為スニ因リテ其効力ヲ生ス」と規定されており、寄付金もこれに該当するものと考えられるからである。しかし、民法上の「贈与」が直ちに税法上の「寄付金」となるとは限らない。例えば、法人が得意先に配付する見本品又は試用品、従業員又は得意先の慶弔、福福に際し支出する金品等は、民法上は贈与となるが税法上又は企業会計上は見本品費、広告宣伝費、福利厚生費、交際費等の営業経費となる。このように、事業の遂行上直接の必要に基づく贈与は寄付金とはならないので、法人税法第三十七条第五項ではこれらの費用は寄付金から除外されているのである。従って、税法上の寄付金とは、金銭その他の資産の贈与又は経済的な利益の無償の供与のうち事業の遂行に直接必要なもの以外のものをいうと解される。

なお、末川博氏は、民法上の「無償」の意味について、「ここに無償といふのは、何らの対価をも受けぬことを意味するのであるが、それは贈与者の為す給付自体に対して報酬としての反対給付がないことなのであるから、贈与者が贈



与を為すに至った動機においてどういふことを考えているかの如きは問題とはならぬ。例へば過去に儲けさして貰ったことに對する返礼の意味であらうと、また将来儲けさして貰うことを期待しているのであらうと、さういふ動機は無償といふことを妨げるものではない。」と述べている。つまり、贈与は、無償性を要件とするのみであつて、贈与者が贈与をなすに至った動機については問うところではなく、しかも無償とは贈与者のなす給付自体に對して報酬としての反對給付がないことを意味するといふのである。

ところで、法人税法においては、寄付金の額が一定限度額を超える場合には、その超過額は損金の額に算入しないこととされている(法人税法三七条二項)が、この規定の解釈をめぐつて、①寄付金の支出は純資産の減少を来すので、企業会計上は当然費用となり、法人税法上も第二十二条第三項及び第四項により原則として損金となるが、第三十七条の別段の定めにより限度超過額は損金不算入となるとする見解と、②寄付金は法人の事業活動と全く関係のない財産の出損であるから、原則的に損金の額に算入されず、すべて利益処分によるべきものであるが、一般大衆を著けて行なわれる公益的な慈善事業等に対する寄付金のように近隣同志のつき合いに必要なものもあり、これをいちいち検討することは煩に耐えないから、別段の定めにより画的に一定限度額の損金算入を認めたとする見解とがあるようである。

なるほど、寄付金は法人の事業の遂行上その業務に直接関係を有しないものであり、法人の自由意思により相手方及び金額が決定されがちのものであるから、商法第二五四条ノ二の取締役の忠実義務との関連上利益処分により支出すべき性格を有することも事実であるが、現行法人税法の文理解釈としては、後者の見解に組することはできない。すなわち、法人税法第二十二条第三項により損金の額に算入される原価、費用、損失は資本等取引以外の取引に係るものとさ

れ、資本等取引には資本等の金額の増減のほか「法人が行う利益又は剰余金の分配」も含まれている。そして、この利益又は剰余金の分配とは、株式配当、相互会社の契約者配当、協同組合の事業分量配当等をいうものと解されており、<sup>(注4)</sup>従って、寄付金、役員賞与、使用人賞与を利益処分により支出しても、ここにいう利益の分配―資本等取引には該当しないので、別段の定めのない限り損金の額に算入されることとなるのである。そこで、寄付金又は使用人賞与を確定した決算における利益処分により支出した場合には、損金の額に算入しない旨の規定を特に設け（法人税法三五条三項、三七条一項）、また、役員賞与についても損金不算入の別段の定めを設けているのである（同三五条一項）。寄付金、役員賞与、使用人賞与等が利益の分配に該当するのであれば、これらの別段の定めを要せず、法人税法第二十二条の基本規定により当然損金不算入となるはずである。また、原価計算基準が寄付金を非原価項目のうち「経営目的に関連しない価値の減少」に例示し、「その他利益剰余金に課する項目」に掲げなかったこと及び特定業種ではあるが建設業及び海運業の損益計算書で寄付金を一般管理費の項目に掲げていることからすれば、寄付金は企業会計上も費用性を有するものと考えられる。

この点につき中川一郎氏は、「法人の事業活動と全く関係のない財産の出損であれば、法人の課税所得の計算上損金に算入されないことは当然である。従って寄付金は、原則的に損金に算入されず、すべて利益処分によるものということになる。」<sup>(注5)</sup>と述べ、寄付金の損金算入は、あくまで例外的な立法措置によるものであり、寄付金は原則として損金に算入されないとこの前提のもとに、「いかに金銭その他の資産の贈与または経済的な利益の無償の供与であっても、それが法人の事業活動に関係のあるものであれば、寄付金には該当しないのである。」<sup>(注6)</sup>として、寄付金の範囲を極めて狭く解釈している。

しかし、法人は個人のように消費生活を営まず利益の追求を目的として活動しているものであるから、法人が支出するもので事業活動に関連しないものは（役員等個人が負担すべきものを除いては）あり得ず、何等かの形で事業活動に関連しているはずであるから、法人の行為から生じた損費は、たとえそれが取締役の忠実義務違反のものであっても、すべて事業活動から生じたものであると考えることができる。そして、その支出は法人の純資産を減少させるものであるから、それは営業経費として取り扱われないうまでも、いわゆる損失であることに変わりはなく、法人税法第二十二条第三項第二号又は第三号により損金の額に算入されるものといわざるを得ない。従って、税法上の寄付金は、法人の事業活動に全く関係のないのみをいうのではなく、法人のなす給付と直接の対価関係がないもの又はその蓋然性の稀薄なものも含まれるものと解すべきである。

このように考えれば、本件無利息融資は、まさに法人税法第三十七条第五項の「経済的な利益の無償の供与」にあたるというべきであり、従って、その利息相当額が寄付金の額に算入されることとなる（本件無利息融資が判決の認定のように「企業としての利潤追求の一手段」又は「利潤追求のための事業活動」であったとしても、それは無利息融資を為すに至った動機にすぎず、給付自体に対する無償性を妨げるものではない）。

また、判決が本件無利息融資をX会社の利潤追求のための事業活動であると認定し、直ちにその寄付金性を否定したことにも問題がある。すなわち、A会社はX会社の子会社であると認定されているが、X会社の株式保有割合は四十％強であるにすぎず、従って、親会社の援助により子会社のあげた利潤も六十％相当額は親会社に還元されないことは明らかであり、このような認定をすれば子会社でなくとも何程かの株式を保有している会社に無利息融資をした場合にも、すべて寄付金には該当しないこととなってしまう不合理な結果となる（現行法人税法は個々の法人を課税主体として、

それぞれの担税力に応じて課税を行なうこととしており、関係会社の損益を合算して課税する方式は採用していない。以上検討したとおり、本判決の理由には多大の疑問を抱かざるを得ない。

(注1) 税務訴訟資料六六号一一二二頁

(注2) 法律で寄付の用語を使用しているものとしては政治資金規正法があり、同法において「寄付とは、金銭、物品その他の

財産上の利益の供与又は交付、その供与又は交付の約束で党費、会費その他債務の履行となされるもの以外のものをいう。」とされている(同法五条二項)。

また、原価計算基準五の(一)の2では、「寄付金等であつて経営目的に関連しない支出」を非原価項目の一つとして例示しているが、これ以外には企業会計原則等には「寄付金」の用語は見当らない。

なお、特定事業を営む法人の財務諸表、例えば建設業法施行規則第十条別記様式第十六号損益計算書又は海運企業財務諸表準則別表第一号表損益計算書には、一般管理費の一項目として「寄付金」が掲げられている。

(注3) 末川博著「債権各論(第一部)」一五～一六頁

(注4) 吉牟田勲「改正税法詳解」税務弘報一三卷六号 八八六頁

(注5) 中川一郎「親会社の子会社に対する無利息融資」シントエル七〇号 三二頁

(注6) 同右 三三頁

#### 四 資産の無償譲受け等による収益

##### 1 企業会計上の取扱

すでに述べたとおり、企業会計においては、資産を無償譲渡又は低額譲渡した場合には、その資産の適正時価等に

より収益を計上することの当否については、未だ明らかにされておらず今後の検討課題とされているのに対し、資産の無償譲受けの場合には、その無償取得資産については、これを適正時価等で受け入れることとするにも、その譲受けによる収益については、原則的には資本取引に係る収益として資本剰余金（その他の資本剰余金）に属するものとしている。

ところで、いわゆる資本取引の範囲については、企業体概念の相違により従来は企業会計と商法及び税法との間に大幅な差異があった。すなわち、企業会計においては、法人企業を株主等から独立した企業実体（Business, entity）として扱っているため、いわゆる「その他の資本剰余金」項目をも資本取引に基づくものとして資本剰余金に含まれるものとされていたのに対し、商法及び税法は法人企業を資本主の立場で捉え、株主等の拠出資本をもって資本と観念しているため、法人と資本主との間に生じた取引でない「その他の資本剰余金」項目は損益取引に基づくものとして資本準備金又は資本積立金とは認めないこととされていた。

ところが、昭和四十九年の商法改正により、監査役監査の強化及び会計監査人監査制度の新設等の監査制度の拡充並びに会計に関する規定の整備が図られ、特に、「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」（商法三二条二項）とする規定が新設され、これに伴い商法監査と証券取引法監査との監査基準の一元化の要請から昭和四十九年八月に企業会計原則の修正が行なわれ、新企業会計原則では「その他の資本剰余金」については、資本剰余金の性格についての従来どおりの考え方を残しつつ、実務上は商法に合せて処分可能利益として取り扱うこととし、商法との調整を図っている。

そこで、以下、この「その他の資本剰余金」に対する企業会計上の考え方及び商法との調整方法並びに無償取得資産

の貸借対照表価額について考察することとする。

(1) 資本剰余金と資本積立金、資本準備金との差異

企業の利益又は所得の決定に関しては、まず、資本取引と損益取引とを区別しなければならない。企業会計原則は、これを「資本取引と損益取引とを明瞭に区分し、特に資本剰余金と利益剰余金とを混同してはならない。」と表現している（一般原則三）。また、剰余金とは、会社の純資産額が法定資本の額をこえる部分の金額をいい（注解19）、このうち資本取引から生じた剰余金を資本剰余金、損益取引から生じた剰余すなわち利益の留保額からなる剰余金を利益剰余金と呼んでいる（注解2）。税法もおおむねこれに相当するものを資本積立金、利益積立金と名付け、資本取引と損益取引とを区別することとしている。

しかし、資本取引の範囲については、企業体概念の相違により両者の間には著しい差異がある。すなわち、企業会計では、法人企業を株主等から独立した企業実体（Business, entity）として認識する立場を採っているので、額面超過金、無額面株式の払込剰余金、減資差益、合併差益のほか、法人と資本主との間の取引に基かない次に掲げるものをも「その他の資本剰余金」として資本剰余金に含まれるものとされている（旧企業会計原則注解7）。

- ① 会社更生及び整理等に基き生じた固定資産評価差益
- ② 資本的支出に充てられた国庫補助金（建設助成金）及び工事負担金
- ③ 資本補填を目的とする贈与剰余金又は債務免除益
- ④ 貨幣価値の変動に基き生じた保険差益等

これに対し、法人税法は、法人企業を個人株主等の利益稼得のための単なる集合体にすぎないものとする個人集合体

説（法人擬制説）の立場を採り、株主等の拠出資本をもって資本としているので、資本積立金は、額面超過金、払込剰余金、減資差益金、合併差益金のうち被合併法人の資本積立金及び合併減資差益金から成る部分の金額に限定され、法人と資本主との間に生じた取引でない前掲の「その他の資本剰余金」項目は、税法上は損益取引とされ、益金の額に算入することとされている（法人税法二二条二項）。

一方、商法においては、資本準備金として積立てが認められる資本剰余金は、額面超過金、払込剰余金、減資差益金及び合併差益金の四項目に限定され（商法二八八条の二）、「その他の資本剰余金」については資本準備金とは認めず（この点では税法上の資本積立金とはほぼ一致している。ただし、合併差益金の処理については喰違いがある。）、配当可能な利益にほかならないとしている。

## (2) 資本取引の範囲の差異に関する商法と企業会計との調整

このように、従来は、企業会計と商法及び税法との間には資本取引の範囲（特に「その他の資本剰余金」項目）について相当大幅な差異があったのであるが、昭和四十九年の商法改正に伴う商法監査と証券取引法監査との監査基準の一元化の要請から、昭和四十九年八月に企業会計原則等の修正が行なわれ、次の方法により調整されることとなった。

- ① 旧企業会計原則においては、「資本剰余金は、株式発行差金（額面超過金）、無額面株式の払込剰余金、減資差益、合併差益、再評価積立金等に区別して表示しなければならない。」（貸借対照表原則四の(三)のB）とされていたが、新企業会計原則では、「株式発行差金（額面超過金）、無額面株式の払込剰余金、減資差益及び合併差益は、資本準備金として表示する。」（同）として、「再評価積立金等」を削除し、これに関する注解19では、「剰余金は、次のように資本剰余金と利益剰余金とに分れる。」とし、このうち資本剰余金については、「株式発行差金（額面超過金）、無額

面株式の払込剰余金、減資差益、合併差益等」(傍点筆者)として、旧注解7で例示的に示されていた前掲の「その他の資本剰余金」項目は削除されたものの、これらの項目を「その他の資本剰余金」とする考え方は残している。

② このように、新企業会計原則では、「その他の資本剰余金」については、資本剰余金の性格についての従来の考え方を残しつつ、実務上は商法に合せて処分可能利益として取り扱うこととし、商法との調整を図っている。すなわち、新企業会計原則は、「商法上資本準備金として認められる資本剰余金は限定されている。従って、資本剰余金のうち、資本準備金及び法律で定める準備金で資本準備金に準ずるもの以外のものを計上する場合には、その他の剰余金の区分に記載されることになる。」(注解2(2))と述べ、貸借対照表の表示については、「剰余金は、資本準備金、利益準備金及びその他の剰余金に区分して記載しなければならない。」(貸借対照表原則四の(三)のB)とし、「その他の剰余金の区分には、任意積立金及び当期末処分利益を記載する。」(同)としており、また、財務諸表規則第六十五条では、「その他の剰余金」の内訳項目として、「その他の資本剰余金」の項目を設け、その他の資本剰余金は、「資本準備金及び法律で定める準備金で資本準備金に準ずるもの以外の資本剰余金であって、株主総会の承認を得て積立てられたものをいう。」として、具体的に財務諸表における表示方法を明らかにしている。

③ 従って、「その他の資本剰余金」項目は、それが発生した事業年度においては、損益計算書の純損益計算の部の「特別利益」に計上し、「当期純利益」及び「当期末処分利益金」に含めて表示されることとなり、その後株主総会の承認を得て積立てられた場合にのみ「その他の資本剰余金」として貸借対照表の資本の部の「その他の剰余金」の内訳項目に表示されるのであるから、任意積立金と同様に取り扱われることとなるのである。

なお、「その他の資本剰余金」としての処理は強制されるわけではなく、また、貸借対照表に「その他の資本剰余



金」として表示されるのは、その発生した事業年度よりも後の事業年度にずれることとなる。

企業会計上の「その他の資本剰余金」について、企業会計原則等は以上のような方法により商法との調整を図った結果、従来生じていた資本取引の範囲の相違による企業利益と課税所得との差異は、合併差益の処理を除き実務的には一応解消されたといつてよいであろうが、理論的には企業会計上の「その他の資本剰余金」に対する態度には、なお割り切れないものが残っている。<sup>(注1)</sup>

### (3) 無償取得資産の貸借対照表価額

無償で取得した資産の取得原価について企業会計原則は、「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。」(貸借対照表原則五のF)とし、「時価等を基準として公正に評価した額」<sup>(注2)</sup>をもってその取得価額とすることとしている。旧企業会計原則では「贈与によって固定資産を取得した場合には、公正な評価額による。」として、「固定資産」に限定していたが、必ずしも固定資産に限定する必要も認められないので、新企業会計原則は前記のとおり単に「資産」と改め、すべての資産について適正時価による経理を要求することとされたのである。ただし、無形固定資産特に営業権については商法第二八五条の七の規定に合せる意味で、有償取得の場合に限り、その対価の額をもって取得原価としている。すなわち、「無形固定資産については、当該資産の取得のために支出した金額から減価償却累計額を控除した価額をもって貸借対照表価額とする。」(貸借対照表原則五のE)とし、その注解25では、「営業権は、有償で譲受け又は合併によって取得したものに限り貸借対照表に計上し、毎期均等額以上を償却しなければならぬ。」としている。

右の貸借対照表原則五のEは無形固定資産一般について有償取得の場合に限定しているが、これは商法上無償取得資

産の取得価額について明文の規定がなく、無償取得資産については取得価額自体がないところから、これを貸借対照表の資産の部に計上することは適当でないとする考え方もあるの<sup>(注3)</sup>で、前記のように定め、無形固定資産のうち資産性の乏しい営業権については、特に商法第二八五条の七と同趣旨の注解を付し商法との調整を図ったものと解される。従って、企業会計上は無形固定資産の無償取得はすべて簿外資産とするのではなく、営業権を除いては一般原則(貸借対照表原則五のF)によって適正時価により計上すべきものと考えられる。この点につき武田昌輔教授は、「その資産が営業権のように(もちろんすべてではないが)、不安定な状態にあるものであれば別として、特許権、あるいはタクシーのナンバー権のように明確な価値を有している場合においては、他の資産と区別することなく、計上すべきものであろう。」と述べて<sup>(注4)</sup>いる。

このように、無償取得資産の取得価額については、営業権を除き時価等を基準として公正に評価した額をもってその取得原価とするというのが一般に認められた会計慣行と考えて差支えないであろう。

(注1) 税経通信三一巻五号 特集「特別損益項目の税務会計処理」 中村利雄稿「その他の資本剰余金項目」一一二八頁

(注2) 「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書第三」の第一の四の5

(注3) 無償取得資産の取得価額については、その解釈が次の三つに分れている(武田昌輔著「新企業会計と税法」一五六頁)。

(1) 無償取得資産についても商法第三四条二号の規定の適用があり、財産目録や貸借対照表の取得価額を零とする。(吉田昂、味村治、石井照久)

(2) 無償取得資産については、これに公正な評価額を付し、これを取得価額として減価償却をする。(田中誠二、並木俊守)

(3) 商法はもともと無償取得資産についてなら規定していないので、健全な企業会計の慣行により評価する。無形固定資産の場合は簿外資産とする。(貸借対照表原則五のD、E、矢沢博)

## 2 税務上の取扱い

### (1) 資産の無償譲受け及び債務の免除等による収益

資産を無償で譲り受けた場合には、当該資産については、これを時価(再取得価額)相当額で受け入れる(法人税法施行令三二条一項四号、三八条一項五号、五四条一項七号)とともに、その譲受けによる収益については、これを実現した収益として益金の額に算入することとしている(法人税法二二条二項)。すなわち、税法では、受贈益については受贈された資産の種類を問わず、その受贈のあった時点の収益とみて益金の額に算入されることとなるのである。

また、法人税法第二十二條第二項の「無償による資産の譲受け」は資本等取引以外の取引の例示であるから、債務の免除による利益(債務免除益)もその免除された債務の金額相当額が益金の額に算入されることとなる。

従って、会計理論上は資本取引とされる国庫補助金(建設助成金)及び工事負担金等の受贈金、資本補てんを目的とする債務免除益等の「その他の資本剰余金」項目も税法上は損益取引として益金の額に算入されることとなる。

一方、交付を受けた国庫補助金等又は工事負担金により固定資産を取得した場合には、会計上いわゆる交換取引であり、純資産減少の事実が生じていないので当然には損金の額を構成しない。しかし、これらの収益(受贈益)に一時に課税するときは、目的資産の取得ないし補助金の効果を阻害し、或は担税面からみて酷となる。そこで、一定の国庫補助金等又は工事負担金により目的資産を取得した場合には、特に「別段の定め」により固定資産の取得価額を受贈益相当額だけ圧縮して記帳し又は特定引当金として経理することを認め(法人税法四二条、四五条)、課税の延期を図ること

ととしてゐる。

また、会社の整理、和議等一定の事実が生じたことに伴い役員、株主等から私財の提供を受け又は債権者から債務の免除を受けた場合におけるその私財提供益又は債務免除益についても、これに課税すると法人の資産整理（企業再建）を妨げることとなるので、「別段の定め」により繰越控除の対象とならない欠損金額を埋め終るまでは課税しないこととされている（同五九条）。

なお、「無償による資産の譲受け」には、資産の低額譲受けも含まれるものと解される。<sup>(註1)</sup>従って、法人が資産を時価に比して低い価額で取得した場合において、時価と譲受価額との差額が当事者間における贈与の実質を有するものと認められるときは、譲受価額にその贈与を受けたものと認められる部分の金額を加算した金額が当該資産の取得価額となり、その贈与部分の金額が受贈益として益金の額に算入されることとなる。

## (2) 役務の無償受入れによる収益

法人税法第二十二條第二項では、無償による役務の提供をした場合には、その役務の提供に係る収益の額が益金の額に算入されることが明らかにされているが、逆に無償で役務の提供を受けた場合には、その受入れた経済的利益の額が収益として益金の額に算入されるかどうかは明らかでない。そこで、役務の無償受入れによる利益を益金の額に算入すべきかどうかについて検討することが必要となる。

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、特に規定しなかつたものと考えられる。これを役務の提供の一般的な例である無利息融資についてみると、

次のとおりである。

例えば、五〇〇万円の融資を受け、通常の金利を年一割とすれば、有償の場合には、年五〇万円の支払利子が生じ、これが損金の額に算入されるのに対し、無償融資の場合には利子の支払は生じないから有償の場合の年五〇万円相当額の支払利子が節約され、有償の場合に比して五〇万円だけ課税所得が増加することとなるのである。従って、仮に無償融資による経済的利益の額（受贈益）五〇万円を益金の額に算入するとすれば、同額を経済的利益の額に見合う原価（支払利子）として損金の額に算入しなければならないこととなるはずである。そこで、この受贈益と支払利子との両建処理を省略して、無償融資による経済的利益は課税所得の計算上考慮外に置いたものであろう。

この点につき税制調査会の「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（昭和三八年一二月）は、次のとおり述べている。

「債務免除益又は低利の融資による特別の利益については、それらが事業上の取引に關して生じたときは、所得計算上の論理として、事業所得の中に含まれてくることとなる。その他の場合については、それが贈与による所得とみられるものであるかどうかによって、課税所得に含まれるかどうかが決められることになる。この場合、低利の融資については、市場金利したがって利益の認定も困難であるので、インピュテッド・インカム一般の考え方にしたがって、特に対価の性質を有するもの（たとえば借地権の対価）を除いては、課税所得計算上考慮しないこととするのが適當と考えられる。」（第二 課税所得の範囲及び計算等に関する問題「1」の「8」）

役務の無償受入れによる収益の計上の要否について、企業会計上特に論ぜられておらず、また、税法上も特に規定が設けられなかったのは、以上検討したような趣旨によるものと解せられる。

(3) 資産の無償譲受け等による収益と公正処理基準との関係

以上検討した結果、法人税法第二十二條第二項の取引の例示中「無償による資産の譲受けその他の取引」に係る部分（その他の取引については「その他の資本剰余金」とされるものに限る。）については、昭和四十九年八月の企業会計原則等の修正を境として、その前後でその性格に変化が生じているものといえよう。

すなわち、企業会計原則等の修正前は、資本取引の範囲特に「その他の資本剰余金」項目について企業会計と税法との間に大幅な喰違いが生じていたので、企業会計上資本取引とされる「その他の資本剰余金」項目であっても税法上は損益取引に係る収益として益金の額に算入することを特に定めたものと解され、従って、この部分については同条第四項の公正処理基準の規定の適用はなかったものといふことができる。しかし、企業会計原則等の修正後は、前述のとおり、「その他の資本剰余金」については、資本剰余金の性格についての従来どおりの考え方を残しつつ、実務上は商法に合せて処分可能利益として当期純利益に含めることとして調整を図った結果、従来生じていた資本取引の範囲の相違による企業利益と課税所得との差異は、原則として解消されることとなったので、この部分の規定は、従来企業会計上の処理に対する税務上の特別の定めから単なる例示的な定めに性格の変更を求しており、従って、同条第四項の公正処理基準の規定の適用があることとなったものといふことができる。

(注一) 法人税基本通達七―五―一(4)参照

なお、低額取得の例である有利発行に係る払込により取得した有価証券につき、その払込期日における時価を取得価額とすることとしている（法人税法施行令三八条一項二号）のは、その有価証券の時価と払込金額との差額は受贈益として益金の額に算入する趣旨と解される。

以上、法人税法第二十二條第二項に資本等取引以外の取引として例示されているものうち、未だ「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が確立していない「無償による資産の譲渡又は役務の提供」に係る収益及び企業会計との間に思考の差異がある「無償による資産の譲受け」に係る収益について、同条第四項の公正処理基準と関連づけて、その解釈適用の問題を中心に検討し一応の結論を導いてきた。

それによると、まず、「無償による資産の譲渡又は役務の提供」に係る部分は、単なる例示ではなく、企業会計上の基準が未だ確立していないため、税務上は無償による資産の譲渡等によっても収益が生ずることを明らかにした特別の定めをしたものであり、従って、この部分については公正処理基準の規定の適用はないものと解される。そして、この無償による資産の譲渡等による収益の認識計上と当該収益の処分とは切り離して考えるべきこと及び当該収益の認識計上と同族会社の行為又は計算の否認規定とは直接の関係はないことが明らかにされた。

次に、「無償による資産の譲受けその他の取引」に係る部分（その他の取引については「その他の資本剰余金」とされるものに限る。）は、昭和四十九年八月の企業会計原則等の修正を境としてその前後で性格に変化が生じているものと解される。すなわち、修正前は企業会計上資本取引とされてきた「その他の資本剰余金」項目であっても税法上は損益取引に係る収益として益金の額に算入することを特に定めたもので、従って、無償による資産の譲渡等の取引と同様、公正処理基準の規定の適用はなかったものと解されるが、修正後は従来生じていた資本取引の範囲の相違による

企業利益と課税所得との差異は殆んど解消されることとなったので、従来の企業会計に対する税務上の特別の定めから単なる例示的な定めに性格を変更し、従って、公正処理基準の規定の適用があることになったものと解される。

その結果、法人税法第二十二條第二項の益金の額に算入すべき収益の額の範囲に関する例示取引のうち企業会計に対する税務上の特別の定めをしたもの、従って、公正処理基準の規定の適用がないものは、「無償による資産の譲渡又は役務の提供」のみということが出来る。

ところで、右のように税務上は「無償による資産の譲渡又は役務の提供」によっても収益が生ずることが明らかにされているが、当該収益の測定尺度については何等規定するところがない。当該取引を例示した趣旨及び当該取引による収益の処分形態の一つである給与及び寄付金に関する「別段の定め」を総合して考察すれば、当該資産の譲渡の時における価額又は当該役務の提供の時における価額が予定されているものと考えられ、従って、当該取引による収益の額は、それぞれその時価により測定すべきものと解される。しかし、この点については、すでに述べたように、法人の課税所得計算の構造に関する理解及び企業会計の知識の未熟な一部の法律学者等から、企業会計上の基準が確立していないことを奇貨として、「資産の無償譲渡によっては収益は発生せず、従って、所得税法第五十九條の如き「みなし譲渡」の規定がない限り、当該譲渡による収益を益金の額に算入することは許されない」との主張がなされている。そこで、これらの主張による納税者と税務官庁との紛争を防止する必要があること及び無償による資産の譲渡等に係る部分は企業会計に対する税務上の特別の定めをしたものと解されるので、当該取引による収益の測定基準を明らかにすることは意義があると思われることから、企業会計における基準が確立されるまでの間、法人税法第二十二條の基本規定の中で、例えば、「第二項に規定する無償による資産の譲渡又は役務の提供に係る収益の額は、当該資産のその譲渡の時におけ



る価額又は当該役務のその提供の時における価額によるものとする。」と規定することが望ましいものと考えられる。

他方、「無償による資産の譲受け」に係る部分については、企業会計では無償取得資産はこれを適正時価で受け入れることとし一応の基準が確立しており、税務上も法人税法第二十二条第三項の規定により損金の額に算入する売上原価、譲渡原価、償却費の金額の算定の基礎となる取得価額として法律の委任により（法人税法一九条と三二条）、政令において無償取得資産の取得価額は当該資産の時価によることが明らかにされており（法人税法施行令三三条一項、三八条一項、五四条一項）、しかも、無償による資産の譲渡等の場合には、まず収益の額を確定した後その処分が決定されるのに対し、無償による資産の譲受けの場合には、まず当該資産の受入価額（取得価額）を確定した後これに対応する収益（受贈益）が把握される関係にあり、従って、無償取得資産の取得価額が右規定により確定すれば、自動的に資産の無償譲受けによる収益が把握されることとなるので、現行規定で十分であると考えられる。

なお、今後の方向としては、企業会計において未だ基準の確立していない無償による資産の譲渡等及び一応の基準があるもののこれがすべての資産について適用があるかどうか必ずしも明らかでない無償による資産の譲受けについて早急にその基準の確立ないし明確化を要望するとともに、その基準の確立ないし明確化された段階で税法はこれを受け、税法の目的に照らしこれを受け入れることができるかどうかを検討し、それに応じて規定の整備を図ることが必要であると思われる。