

低額譲渡と法人税法二二条二項

神戸地裁昭和五〇年九月一九日判決

昭和四四年（行ウ）第四四号 更正処

分等取消請求事件

訟務月報二一卷一一号二〇〇頁、税務

訴訟資料八二号七四一頁

中
村
利
雄

（税務大学校
研究部教授）

〔事実〕

一 事案の経緯

原告X会社は、食品類に使用する香料の製造を業とする資本金二、〇〇〇万円の株式会社で、法人税法上の同族会社であるが、昭和四十年十月一日から昭和四十一年九月三十日までの事業年度の法人税について、所得金額八三、七五三、三九六円、納付すべき法人税額二九、二九一、七三〇円とする確定申告をしたところ、被告Y税務署長は、昭和四十二年五月三十日、所得金額八六、六七五、九二九円、納付すべき法人税額三〇、三二三、六〇〇円とする更正処分及び過少申告加算税五一、五五〇円の賦課決定処分を行った。

そこで、X会社は、この処分が青色申告書に係る更正であるため、昭和四十二年六月九日、大阪国税局長に対し、低廉譲渡として申告所得金額に加算された三、四六二、五一七円の部分の取消しを求め、審査請求をしたところ、昭和四十四年九月十八日、請求を棄却する裁決があったため、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分並びに裁決の取消しを求めて本訴に及んだものである。

二 当事者の主張の要旨

本件更正処分等につき争われたのは、X会社の当時の代表取締役Tに対し譲渡したX会社所有の宅地及び同地上の社宅の代価が低廉であるかどうか及び裁決に付記した理由が不備であるかどうかという点にあるが、本稿では、このうち社宅の低廉譲渡に限定して検討することとし、裁決の付記理由については省略することとする。

本件更正処分により申告所得金額に加算された「社長宅の低廉譲渡三、四六二、五一七円」の対象となった不動産

(以下「本件不動産」という。)は、A市内のX会社の事務所及び工場とは別の場所にある宅地四三六・三六㎡(一三二坪)及び同地上の建物一三二・六七㎡(四三・一六坪)であつて、X会社が昭和二十九年九月に土地を取得し、昭和三十一年一月に建物を新築して(その取得価額の合計額四、九〇二、八四五円)、X会社の代表取締役Tに賃貸中のところ、これを昭和四十一年九月十九日に代価六、四三〇、〇〇〇円で同人に譲渡したものである(譲渡時の帳簿価額三、一三三、七二七円、X会社計上譲渡益三、二九六、二八三円)。

この本件不動産の譲渡が低廉譲渡であるかどうかについて、X会社は訴外T信託銀行不動産部の不動産評価書を引用し、その鑑定評価額九、八九二、五一七円から同評価書に参考として記載されている賃借権価額三、四六二、五一七円(前記鑑定評価額の三五%相当額)を控除した六、四三〇、〇〇〇円が適正売渡価格であると主張し、その理由として、①X会社は、昭和三十二年四月十八日代表取締役Tとの間で賃料一か月二五、〇〇〇円、月末持参払の約定で本件不動産の賃貸借契約を締結したが、これは一般の賃貸借契約と異なるものではなく、借家法の適用を受けるものであること、②特に賃料については当時の賃料決定の常識である取得価額に年六分の利回り計算のうえ固定資産税額加算の方式を採っていたこと、③賃借権の減価配慮は通例五〇%と見るべきであるが、X会社は前記評価書の鑑定意見を尊重して、これを三五%としたものであること等を指摘し、借家権評価額三、四六二、五一七円を否認される合理的理由はないのであるから、Y税務署長がこれを否認したのは違法であると主張した。

これに対しY税務署長は、X不動産鑑定士の鑑定書を引用して、本件不動産の譲渡日現在における適正な価額は一四、二二五、〇〇〇円であるから、X会社の引用する鑑定評価額九、八九二、五一七円自体低額であるが、本件譲渡のように会社所有の社宅を継続して入居中の役員や従業員に払下げする場合には、その譲渡価額は適正時価よりもある程度下

回るのが一般的な慣行となつてゐることを考慮し、本件不動産の譲渡価額（借家権の減価配慮をする以前の価額）自体はあえてX会社主張額を訂正せず、X会社がこの額から控除してゐた借家権の価額相当額を否認するに止めたものであるが、本件賃貸借契約は通常の過程で成立したものと異なり、本件不動産に時価相当額より控除される借家権価格に該当するような借家権は形成されていなかったと主張し、その理由として、①本件建物当初から代表取締役Tの同居のみを目的として建築された個人の専用住宅であつたと推測されること、②本件賃料二五、〇〇〇円は原価方式（積算法）により計算した適正賃料約五〇、〇〇〇円に比し著しく低額であるうえ、契約時から売却時までの約十年間全く改訂されてゐないこと、③賃料は月払の約定でありながら、最初の四か月は徴収せず、次の二年六か月は各決算期末に役員賞与と相殺するという処理をし、最後の約七年間は各決算期末ごとにX会社の未収入金に計上するのみで、その徴収を放置し譲渡契約成立時に至り一括して受領したものである等、契約条項は全く遵守されなかつたこと等を指摘してゐる。

本件低廉譲渡否認の根拠としてY税務署長は、本件更正処分は法人税法一三二条の同族会社の行為計算の否認の規定をそのまま適用したものではないが、本件の低廉譲渡の行為は同条に規定する租税回避行為にも該当するものと認められるから、「まず第一次的には時価により取引されたものとして法人税法二二条二項の規定が直接適用されるとともに、あわせて同法一三二条の適用を受けるものである」と主張した。

これに対しX会社は、「法人税法二二条二項の規定は、各事業年度の所得計算の「通則」であつて収益の範囲を規定する原則の規定に過ぎず被告ら主張の本物件の価格が一四、二三五、〇〇〇円とする主張は附近立地条件の調査不備のため信憑性は低く、原告主張価格を以つてする本件物件の譲渡がかかる抽象的一般的規定に違反するとのみでは更

正処分の合理的理由とはなり得ない。(中略)同法一三二条は税法上当然認められている実質課税の原則を、特に同族会社の行為計算につき、その否認という形で具体的に確認したにすぎないと解すべきであるが、本件では、非同族会社でも通常なし得る不動産の賃借権の価格を売却にあたり控除するという合理的な行為計算(本件不動産の借家権価額算定)をなしただけであるから、被告らのなした本件行為計算の否認は、同条の適用を誤ったものである。」と反論している。

〔判示〕

判決は、次のとおり判示し、X会社の請求を棄却した。

一 借家権相当額の控除について

本判決は、まず、賃借権の持つ制約の取引価格への影響について「賃借権が設定されている物件が売買される場合において契約上当事者双方が賃貸借契約を解除することが契約の約旨により可能であるときは、契約が解除されることによりその物件の客観的価格が決定されるが、契約自由の原則が制限される場合、その物件の利用価値程度から考えて賃借権の持つ制約が物件の現実の取引価格に影響することは避けることはできない。」とし、また、社宅の使用関係について「会社とその従業員との間における有料社宅の使用関係が賃貸借であるか、その他の契約関係であるかは各場合の契約の趣旨により個別的に定められるべきであるが、特定の社宅の支給が特定の役職と関連づけられている場合において、それが事業用設備の一部と見られるような特段の事情が存するときは、仮令有償であっても、それは使用と対価関係にあるとは解せられず、その使用関係が賃貸借に該らないと解すべき場合があることは否定できない。」としたうえで、本件

不動産の使用関係について、①本件物件は原告工場に来所する得意先の視察、共同研究のための接待、宿泊の施設とする目的を持ち、その接待には代表取締役であるT自らが入居しこれにあたったこと、②Tが本物件に入居した当時において賃貸借契約はなく、その後A税務署源泉徴収係員が指摘、行政指導により遡って原告主張の賃貸借契約が締結されたこと、③その賃料の支払状況は通常の賃貸借における賃料の支払とは全く異質なものであること、④原告において本物件を第三者に売却する場合、契約解除権が留保されていること、⑤原告は一般従業員に対する社宅は持っていること等の事実を認定し、これら諸般の事情を考慮するときは、「本件物件の使用関係は賃貸借の形式をとっているが、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り、賃料と云うも使用と対価関係に立つとは認め難く、実質課税の原則上、訴外Tに本件物件を譲渡するにあたり賃借権の制約があるからといって、その価格を控除することにより譲渡価格を決定することは相当でないと解すべきである。」として、被告Y税務署長らが原告主張の本件不動産の鑑定評価額九、八九二、五一七円を相当な譲渡価格として賃借権の価格の形成を認めなかった判断は相当であるとした。

二 低額譲渡に係る収益について

本件不動産について、その買受人に借家権が存在しない以上、その譲渡にあたり借家権相当額を控除したところにより譲渡価額を決定したことは、借家権相当額だけ適正価額よりも低廉な価額で譲渡されたことになるのは当然であるが、この取引に係る収益の法人税法上の取扱いについて本判決は、法人税法二二条二項の規定は、「法人の所得の計算は各事業年度の総益金から総損金を控除したものとす所得計算を示すもので、之を資産譲渡について言えば、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ないことは当然であり、被告税務署長が法人税法第二二条第二項により前記鑑定評価額である九、八九二、五一七円で訴外Ｔに譲渡したものと看做し、記帳額である六、四三〇、〇〇〇円との差額三、四六二、五一七円を原告の益金として更正した原処分は何等違法ではない」と判示した。

〔評釈〕

一 借家権価格の控除について

借家権とは、建物の賃貸借契約が存在することにより借家法上保護せられるに至った借家人の法律上もしくは慣行上の権利ないし事実上の利益をいうものとされ、また、借家権価格とは、この権利ないし利益およびこれを包含する法的状態に対する経済的価値をいうものとされている。^(注一)

ところで、税法は、借家契約については借地契約に対するような特別な規定（所令七九、八〇、法令一三七〜一三九）は設けていない。ただ、借家契約のうち建物を店舗、事務所等生産的目的に利用するに際して借家人が支出する権利金、立退料等の費用については繰延資産とし、その支出の効果の及ぶ期間に応じて償却することを定めているに過ぎない（所令七①四ロ、一三七①二、法令一四①九ロ、六四①二）。これは、現在の経済社会においては、建物の賃貸借契約に際し、その使用の対価として権利金その他の一時金を收受する取引上の慣行が特殊な場合（いわゆる「譲渡権利」がある場合）を除いてないことによるものと考えられる。すなわち、借地法による借地権は元来土地の経済的利用を本質

的要素とし、投下資本回収の面からその譲渡性が保護され財産性の極めて高いものに対し、借家法は元來借家人の居住を一定の要件が具備しているとき生存権的に保護するのが目的でその譲渡性を保護するものではないこと^(注2)から、両者はその財産性において格段の差があり、経済社会において市場価格として借家権価格が形成される事例が非常に少ないからであらう。

このように、借家法により保護される借家権は、譲渡性よりはむしろ居住性に重点が置かれており、その流通性は極めて稀薄なものである。

(注) 譲渡権利とは、建物を店舗等生産的に利用する賃貸借契約において借家の条件として賃借人が借家権を第三者に譲渡し得ることを特約したもので、その借家権が転々流通する特殊な賃借権をいう。借家人が借家を営業用の店舗等として利用する場合には、店舗の造作、内装費用等多額の設備費を必要とし、その明渡しに際しては借家人はこれら設備費等の投下資本の回収を望むが、一方、賃借人は明渡しに関する紛争や造作の買取請求を受けることを好まない。そこで、賃貸借契約において借家権の譲渡を特約することにより、貸主は安定した賃貸料収入を得ることができ、借主は借家権とともに営業権、設備費等を一括して第三者に譲渡することにより投下資本の回収が容易となるので、安心して十分な資本の投下ができ、貸主と借主の双方の利益を共に満足させることができるのである。

家屋の貸借関係には、使用貸借と賃貸借とがあり、使用貸借の場合には、返還の時期を定めない限り家主は何時でもその明渡しを請求することができる(民法五九七)のに対し、賃貸借の場合には、借家法の適用を受け、家主は自ら使用する必要がある場合その他正当な事由がある場合でなければ明渡しを申し入れることはできず、さらに正当な事由がある場合であっても六か月前に明渡しの申入れをしなければならない(借家法一の二、三)こととされている。

ところで、賃貸借契約でありながら雇用契約と密接な関係をもっている、いわゆる社宅の使用関係に関する判例、学説を分類すれば、次のとおりとなる。^(注3)

① 社宅の使用関係は、それが有償であろうと無償であろうと、性質上借家法の適用はなく、社宅使用規則がある場合にはそれが優先するとするもの

② 社宅の使用関係は、居住者が僅少の修繕料、電気料、水道料等しか支払わないので、原則的には使用貸借であるとするもの

③ 社宅の使用関係は、その対価が支払われていることにより賃貸借であるが、それは性質上雇用契約とともに終始すべきであり、また営利を目的とするものではないから、借家法の適用は排除されるとするもの

④ 社宅の使用関係は、いかなる名称であろうと、その対価が支払われる限りその法律関係は賃貸借であって、従って借家法は当然適用されるとするもの

このように、社宅の使用関係については種々の考え方があり、また、社宅の使用関係に関する態様もいろいろあって必ずしも一律にその法律上の性質を論ずることはできないのであるが、世間並みの家賃相当額を使用料として支払っている場合の使用関係は賃貸借であり、^(注4)使用料が維持費の一部に過ぎず社宅使用と対価関係にない場合には、社宅の使用は従業員たる身分を保有する期間に限られる趣旨の特殊の契約関係であって賃貸借関係ではないとする判例に照せば、本判決が「本件物件の使用関係は賃貸借の形式をとっているが、その実質は企業組織の必要的構成部分、換言すれば事業施設の一部としての利用と認めるのが相当であり、賃料と言うも使用と対価関係に立つとは認め難く、実質課税の原則上、訴外Iに本件物件を譲渡するにあたり賃借権の制約があるからといって、その価格を控除することにより譲

渡価格を決定することは相当でない」と解すべきである」と判示し、借家権の形成を認めなかったのは相当である。本件社宅の使用関係が賃貸借でなければ、借主について借家法による保護は与えられず、従って、原告会社において本件社宅を第三者に売却する場合の契約解除権を留保するという借主に不利益な特約も有効と解され、その結果、第三者への売却に際し入居者の使用権が物件の取引価格への制約とならないものであれば、入居者自身への売却に際しても、その使用権は取引価格への制約とはならないからである。

なお、本判決が、本件物件を代表取締役Tに譲渡するにあたり「賃借権の制約があるからといって」と言っているが、この場合の「賃借権の制約」とは、前述した借家権のような権利という意味ではなく、住める権利（いわゆる使用権）といった程度の意味であろう。そう解さなければ、前段の判断と理論的に一貫しないからである。

(注1、2) 大原誠三郎、熊谷安弘「契約と税務(借家契約)」税理二〇巻三号一四七頁

(注3) 池田直視「社宅の使用関係」契約法大系Ⅲ二二六頁

(注4) 最高裁判所昭和三十一年一月二六日判決、民集一〇巻一一号一、四五三頁

(注5) 最高裁判所昭和二十九年一月二六日判決、民集八巻一一号二、〇四七頁

二 低額譲渡に係る収益について

(1) 法人税法二二条二項は、「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。これは同条一項の課税所得の金額の計算上の積極項目である「当該事業年度の益金の額」という容器に入れるべき中味を規定したものである。

このうち「有償による資産の譲渡」を例示したのは、資産の譲渡代金そのものは会計用語としては一般に収益とはいわない（企業会計においては当期業績主義の立場から譲渡代金と譲渡原価との差額をもって固定資産売却損益として表示することとされている）ので、特に例示し、その譲渡代金の総額を益金の額に算入することを明らかにしたものである。

たとえば、帳簿価額三〇〇〇千円の土地を一〇、〇〇〇千円で譲渡したとすれば、次のとおりとなる。

① 企業会計

(借) 現金預金 10,000千円	(貸) 地 3,000千円
	{土地売却益 7,000千円 (特別利益)}

② 税法

(借) {現金預金 10,000千円 譲渡原価 3,000千円 (法22③一)}	(貸) {譲渡収入 10,000千円 (法22②) 地 3,000千円}
---------------------------------------------	-----------------------------------------

次に、「無償による資産の譲渡」であるが、企業会計においては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ぜられていないので、特にこれを例示して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を明らかにしたものである。これは、法人が他の者と取引を行う場合には、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。すなわち、資産の贈与を受けた者については、当然に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、また、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してその時価に相当する対価を金銭で受け取り直ちにこの金銭を贈与したこととなら変るところがなく、

資産の有償譲渡の場合は、そ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資産の贈与のときにその時価に相当する収益が実現したものと認められるので、これを益金の額に算入して課税することが妥当であると考えられるのである。つまり、法人税法は、資産の有償譲渡があった場合には、法人が資産をいったん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経済的效果においてなら異なる場所がないので、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（法二二②）とともに、当該時価相当額を相手方に対する贈与（寄付金または給与）として取り扱う（法三七⑤、三四②、三五④）こととしているのである。

たとえば、帳簿価額三、〇〇〇千円、時価一〇、〇〇〇千円の土地を関係会社に贈与したとすれば、次のとおりとなる。

(借) { 寄付金 10,000千円 (法37⑤)
譲渡原価 3,000千円 (法22③一)

(貸) { 譲渡収入 10,000千円 (法22②)
増 3,000千円

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。この点につき法人税法二二条二項の文言上からは明らかではないが、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・九・二五付直法一一三〇通達「七七」、「三五五」の(三)、同条

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過ぎず、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（法三七⑥）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（法三四②、三五④）は、法人税法二二条二項の「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（この点については後記⑤で詳説する。）。

(2) これを本件不動産の譲渡についてみるに、譲渡した資産の時価は、判決により相当な譲渡価格として認められた九、八九二、五一七円であるから、これが譲渡収入として法人税法二二条二項の規定により益金の額に算入され、一方、譲渡した資産の帳簿価額三、一三三、七一七円が譲渡原価として同条三項一号の規定により損金の額に算入され、差引六、七五八、八〇〇円が所得となる。ところが、X会社は、本件不動産を六、四三〇、〇〇〇円で代表取締役Tに

譲渡しているから、時価と譲渡価額との差額三、四六二、五一七円を収益の計上洩として会社計算利益に加算すると
もに、同額をTに対する賞与として処理することとなるのである（この低額譲渡分を役員賞与としたか、寄付金、貸付
金等としたかは判決では明らかではないが、性格的には役員賞与に該当する）。この関係を仕訳で示せば、次のとおり
となる。

① 会社計算

(借) 現金預金 6,430,000円	(貸) {土地建物 3,133,717円 譲渡益 3,296,283円}
---------------------	-----------------------------------------

② 税務計算

(借) {現金預金 6,430,000円 役員賞与 3,462,517円 譲渡原価 3,133,717円}	(貸) {譲渡収入 9,892,517円 土地建物 3,133,717円}
-------------------------------------------------------------	------------------------------------------

なお、会社計算に対応した純額法による仕訳は、次のとおり。

(借) {現金預金 6,430,000円 役員賞与 3,462,517円}	(貸) {土地建物 3,133,717円 譲渡益 6,758,800円}
------------------------------------------	-----------------------------------------

③ 税務修正

(借) {役員賞与 3,462,517円 当期純利益(P/L) 3,462,517円}	(貸) {譲渡収入 3,462,517円 (または譲渡益) 役員賞与否認 3,462,517円 (法35①)}
------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------

本件更正処分において申告所得金額に加算した「社長宅の低廉譲渡三、四六二、五一七円」は、右記③の修正仕訳を

意味する。

(3) 従って、判決が「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、低廉譲渡も法人税法二二条二項に該当するとしたのは相当である。しかし、同項の収益は、すでに述べたように、ネットの「利益」を意味せず、グロスの概念であるから、前記傍線部分は、たとえば、「当該資産の時価に相当する収益が実現したものとしなければならない」とするか、又は原文を活かすとすれば、「益金」とあるのは「所得」とすべきであろう。

また、その理由として、資産の譲渡益に対する課税の本質論として最高裁判所が繰り返し判示するところを踏襲して「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いう形で発生している資産利益を清算課税するものであるから」と言っているが、この最高裁判例は、いずれも所得税法の譲渡所得に関するものであり、これを所得計算の構造及び規定方法の全く異なる法人税法上の低廉譲渡に係る収益が益金の額に含まれる理由とするのは、余りにも短絡的に過ぎるのではなからうか。すなわち、この最高裁判例は明文の規定（所法三三、五九等）のある譲渡所得に対する課税の本質ないし趣旨を説示したものであるのに対し、本件はかかる明文の規定のない法人税法に関するもので、低廉譲渡に係る収益が益金の額を構成するかどうかが争われたものであるから、それに応ずる理由を示す必要があるのに、譲渡所得課税の本質論をもってその理由に代えるのは、「木に竹を接ぐ」たぐいで、問題の焦点をそらしたものとすべきであろう。

なお、本判決が法人税法二二条二項の規定は、「法人の所得の計算は各事業年度の総益金から総損金を控除したもの

とする所得計算を示すもので、」と判示し、傍線部分につき旧法人税法九条一項の文言をそのまま引用しているが、現行法人税法二二条一項は「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。」と改められているから、この用語及び用法は現行法にそぐわず、法人税法の条文に対する理解が不十分である。

(4) 本件不動産の低額譲渡否認の根拠規定として被告は、「法人税法一三二条の同族会社の行為計算の否認の規定をそのまま適用して本件更正処分をなしたのではないが、」と断りながら、「右の低廉譲渡の行為は右法条に規定する租税回避行為にも該当するものと認められるから、まず第一次的には時価により取引されたものとして法人税法二二条二項の規定が直接適用されるとともに、あわせて同法一三二条の適用をも受けるものである。」と主張している。これは、裁決の付記理由の一つとして「譲受人Tは同族会社である請求人の代表取締役であること。」との記載があるのに引張られたこと及び本件が現行法人税法施行直後の事案であったために同法二二条二項の解釈に馴染んでいなかったこと等に原因するとも考えられるが、この主張方法には賛成できない。

もともと、租税回避行為を論ずる実益は、税法に否認規定がないか又はそれが不明確である場合、すなわち税法の各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、本件のように実体的な規定（法二二②）がある場合には、租税回避行為を論ずるまでもなく、低額部分の金額は法人税法二二条二項の規定により益金の額に算入されるのである。

なお、同族会社等の行為又は計算の否認規定そのものは、昭和二十五年の改正以後は企業組合等をその対象に加えたことを除いては変っていないが、否認の対象となる行為計算の範囲は、他の規定の創設又は整備により大幅に縮減され、否認の対象となる事項には、いかなるものがあるかを列挙することが困難なほどに同族会社等の行為又は計算の否認規

定は空洞化しており、文字通り伝家の宝刀の規定となつて^(注4)いる。

三六〇

このような同族会社等の行為又は計算の否認規定の性格の変化に伴い、それぞれの実体規定により否認できるものは当該規定を適用して主張、立証すべきであり、たとえ法人税法一三二条の適用要件を備えていても本件のような二股を掛けた主張は避けるべきであると考ええる。

被告が前記のような主張をしたため原告会社もこれにに応じて不必要な攻撃、防御を行つており、これに対し本判決がこれを土俵外の攻撃、防御と認め、法人税法二二条二項に絞つて判断したのは相当である。

(5) 本判決についての批判的評釈として竹下重人弁護士^(注5)の判例評釈(シュトイエル一六四号)があるので、以下の当否について検討を試みることにする。

① まず、『法人税法二二条二項のうち「無償による資産の譲渡又は役務の提供に係る収益の額」と規定した部分は、法律の文言があるだけであつて、このような場合には収益は発生しないし、この条文を、所得の存在を擬制する「みなし規定」(たとえば所得税法五九条)と解釈することもできない』とし、また、企業会計においては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ぜられていないことと法人税法二二条四項のいわゆる「公正処理基準」の規定とを関連づけて、『この種の取引について譲渡者側の収益の計上については一般に公正妥当と認められる会計処理の基準がないのであるから、法人税法上のこれらの取引について、適正時価による収益の額の存在を擬制して、その額の益金算入を必要とするならば、まさに「別段の定め」を設けるべきであつて、現行二二条二項を「看做し規定」であると解釈することはできない。』と説いている。

ところで、企業会計においては、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、

無償譲渡又は低額譲渡の場合には、その適正時価等により収益を計上する経理が採用されていないのはなぜだろうか。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、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、資産の無償譲渡等の場合には、かりに適正時価により収益を認識し計上したとしても、他方、同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、前述した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、ことさら適正時価等による収益計上の当否の検討が行われなかったものと考え^(注5)る。

その結果、法人税法二二条二項の例示取引のうち「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っても収益が生ずることを明らかにした税務上の特別の取扱いを定めたものと解され、従って、この部分については「別段の定め」と同様、同条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よう。

次に、この関係を法人税の所得計算の構造の面から検討してみよう。周知のように、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株主総会の承認等を経て確定した決算における当期純損益（企業利益）を基礎とし、これに法人税関係法令の「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。

ところで、この課税所得計算の基礎となる企業利益の計算においては、一つの取引は必ず借方、貸方に仕訳して複式記入する、いわゆる「複式簿記」の手法によるのが会計慣行となっているが、法人税法の所得計算に関する規定においては、立法技術上、一つの取引の借方側及び貸方側をそれぞれ別個の個所で規定しているものが多い。これを無償によ

る資産の譲受けについて見れば、借方側は各資産の取得価額の個所（令三二④四、三八①五、五四①七）に、貸方側は一括して法人税法二二条二項に規定している。従って、借方側の資産の取得価額に関する規定で、その資産の取得価額を時価によると規定すれば、貸方側の「無償による資産の譲受けに係る収益」については、これを益金の額に算入すべきことを明らかにすることで足り、改めてその収益の計算基準を規定するまでもなく、その資産の時価により収益の額を計算することとなるのは複式簿記の貸借平均の原理より当然である。同様に、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規定すれば（令三八①二）、その有価証券の時価と払込金額との差額は、法人税法二二条二項の収益として益金の額を構成することとなる。

また、本件で問題となっている無償譲渡又は低廉譲渡についても全く同様であって、その一般的な場合である寄付金につき、無償譲渡についてはその資産の時価（法三七⑤）、低廉譲渡についてはその資産の時価と対価との差額（法三七⑥）を寄付金の額に含めると規定すれば、当該取引に係る収益の額は当該資産の時価相当額となるから改めて規定するまでもないこととなる。以上の関係を仕訳で示せば、次のとおりとなる。

① 無償譲受け

(借) 資 産	10,000千円 (令32④四, 38)	(貸) 受 贈 益	10,000千円 (法22②)
	(①五, 54①七)		

② 低額取得

(借) 有価証券	10,000千円 (令38①二)	(貸) {現金預金	7,500千円
		{受贈益	2,500千円 (法22②)

③ 無償譲渡

(借)	寄付金 10,000千円 (法37⑤)	(貸)	譲渡収入 10,000千円 (法22②)
	譲渡原価 3,000千円 (法22③一)		資産 3,000千円

④ 低額譲渡

(借)	現金預金 7,500千円	(貸)	譲渡収入 10,000千円 (法22②)
	寄付金 2,500千円 (法37⑥)		資産 3,000千円
	譲渡原価 3,000千円 (法22③一)		

このように、法人税法二二条二項の資産の無償譲渡等に係る部分は、企業会計上の基準が確立していないため税務上の特別の取扱いを定めたもので、同条四項の公正処理基準の適用はないこと、また、その収益の額の計算基準についても法人の課税所得の計算構造からして、その相手勘定に関する規定でこれが明らかにされていること等からして、前記の竹下評釈は、法人税の課税所得の計算の基礎となる企業会計及び課税所得の計算構造を十分に理解せず、条文の文言のみに拘泥した独自の見解に基づくものでどうてい賛成しがたい。また、所得税法五九条に比肩して法人税法二二条二項を「みなし規定」と解釈することはできず、「別段の定め」を設けるべきであるとの点についても、法人税法の所得計算に関する規定が所得税法等と異なり完結的、網羅的でないという特質を無視した議論であり賛成できない。

② 次に、同評釈は、「無償譲渡について益金の額に算入すべき収益が発生すると理解する立場からは、その収益は評価益とする外はない。」とし、昭和四十一年六月二十四日の最高裁判所判決^(注6)についての矢野邦雄氏の解説を引用したう

え、「これでは商法の原価主義（商法三四条、二八五条の二ないし二八五条の七）、法人税の評価益の益金不算入（法人税法二五条）に関する諸規定の趣旨に反することとなる」と主張している。

しかし、評価益と譲渡益とは、その会計上の性格は全く異なるものである。すなわち、評価益は減価償却等と同様、企業の意思決定のみによって取引として取り扱われる、いわゆる「内部取引」に属するのに対し、譲渡益は資産の譲渡という客観的事実に関する、いわゆる「外部取引」に属する。このように評価益は内部取引であり未実現であるがゆえにその計上が原則的に禁止されるの対し、譲渡益は外部取引であり実現利益であるがゆえに必ず計上すべきものとなるのである。これをその発生原因（時価の値上り等）に同一性があからといって両者を混同して論ずることは、ひいては有償譲渡の場合の譲渡益の計上をも否定することとなる。無償譲渡の場合の譲渡益の計上が対価の取得がないがゆえに未実現利益だとすれば、当該無償譲渡資産の帳簿価額の損金算入も未実現利益に対応するものであるから、債務確定基準を採る税法上は否定されることとなるのであろうか。見越費用の大幅な計上が認められる企業会計においてすら、固定資産の除却損失は実現損失として損費計上は当然のこととされているのである。

このように、評価益論からする無償譲渡に係る収益の益金性の否認の議論は、企業会計の理解不足による独自の見解に基づくもので賛成できない。

（注1） 最高裁判所昭和四三年一〇月三十一日判決（税務訴訟資料五三号七九九頁）、同昭和四七年一月二六日判決（税務訴訟資料六六号一、四九五頁）、同昭和五〇年五月二十七日判決（税務訴訟資料八一号六四八頁）

（注2） これらの最高裁判例が譲渡益の発生原因を「資産の値上り」に限定しているのには賛成できない。すなわち、譲渡益は譲渡対価と譲渡原価等との差額であるから、資産の値上り益のほか、譲渡価額決定上の各種の要因及び譲渡原価（投下資本の未回収額）等の両面からの影響も見逃すことはできない。従って、譲渡資産が土地等の非償却資産である場合には、

値上り益が譲渡益の主体をなすので、値上り益の清算課税論も妥当する面が大きいものの、それが減価償却資産である場合には、譲渡損益の発生原因は値上り益よりもむしろ既往年度における減価償却費の過不足に負うところが大であるといわざるを得ない。元来、償却計算は見積計算であるから未償却残高と当該資産の時価とが乖離し、これが譲渡損益に影響することのほか、特に、現行税法は各種の政策減税の一つとして大幅な特別償却制度を設けて初年度特別償却ないし割増償却による早期償却を認めているので、「相当の償却」をした場合に比し減価償却資産の帳簿価額は過少となっており、これが譲渡益の増加となって現われるのである。

要するに、固定資産の譲渡益に対する課税は、資産の値上り、既往年度における過大償却等により潜在的に生じていた未実現の経済的利益（含み益）が当該資産の譲渡等により実現し顕在化した時に一挙に清算課税するものであるというべきであろう。

(注3) 法人税の課税所得の計算は企業会計に依存し、法人税法の所得計算に関する規定は、所得税法等と異なり完結的、網羅的ではない。

(注4) 中村利雄『いわゆる「隠れたる利益処分」という法的概念の再検討』税経通信三二卷一号一五頁

(注5) 中村利雄「課税所得計算の基本原理」産業経理三六卷六号七三頁

(注6) 役員に新株引受権を取得させるための親株の信託の譲渡と新株引受権の無償譲渡がされた事案に対する判決である。