

益金が生ずる無償取引について

—無償による役務の享受の取扱いに関する理論的検討—

戸 塚 裕 輔

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 研 究 員 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的

法人税法 22 条 2 項は、益金の額について、「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」旨規定している。

同項に規定される「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」をはじめとした対価のない取引は無償取引と称され、これらの取引から益金が生ずる根拠やその範囲について、多くの議論がなされてきたところであるが、無償による役務の享受（譲受け）については同項に明示がなく、そこから益金は生じないものとして一般的には理解されてきたことから、議論の対象外にあったとも考えられるところである。

しかしながら、無償による役務の享受からも益金が生ずるとの立場に立つと、一定の場合には各事業年度の所得の金額に影響するケースもあると考えられることから、上記の一般的な理解をそのまま受け入れてよいものかとの疑問も生ずる。

また、無償による役務の享受の取扱いについては、上記の一般的な理解とグループ法人税制の一部をなす法人税法 25 条の 2 との間の矛盾を指摘する声もあることなどから、無償取引と関連を有する各種税制等との関係に着目した検討も必要と考えられる。

そこで、本稿は、無償取引に係るこれまでの議論や公正処理基準、各種税制との関係等を踏まえつつ、無償による役務の享受から益金が生ずるのか検討することを通じ、益金が生ずる無償取引について考察することを目的とする。

2 研究の概要

(1) 法人所得及び益金の概念

法人税法においては、消費による心理的満足を観念することができないという点で個人との差異はあるものの、その所得概念としては純資産増加説に基づく包括的所得概念を採用していると考えられる。

法人税法 22 条は、昭和 40 年の法人税法全文改正時に創設されたものであるが、当時の立法担当者によれば、同条の創設により、従来行われていた所得計算の原則を変更するつもりはない旨の説明がなされている。

昭和 40 年の法人税法全文改正前後の状況や当時の立法担当者の説明を踏まえると、益金の概念とは、①法人税法固有の概念であり、また、②ネット（純額）ではなくグロス（総額）の概念であって、③純資産の増加に着目した概念であると考えられる。

(2) 無償取引の取扱い

イ 無償による役務の享受の取扱いに係る一般的理解

無償取引のうち、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については、法人税法 22 条 2 項に明示されており、これらの取引から益金が生ずる根拠やその範囲に関し議論はあるものの、益金が生ずるものと理解される。

一方、無償による役務の享受については、支出すべき費用が減少しその分だけ課税所得が増加するから、益金の額として計上する必要がなく、そのため、同項に規定されていないと一般に理解される。

しかしながら、無償による役務の享受について、益金と損金の両者が計上されるとの立場に立つと、享受された役務が原価の一構成要素として資産化された場合などには、益金と損金との計上時期が異なるため、本来的には各事業年度の所得金額に影響を及ぼすはずである。そのような前提の下で、一般的な理解に立った場合を見てみると、課税繰延等の事象が生じていると考えられるところ、法人税法が各事業年度の所得を課税範囲とする（同法 5 条）ことを原則としている以上、このような事

象を看過することはできない。

ロ 無償による役務の享受の取扱いの検討

無償取引から益金が生ずる根拠については、実体的利益存在説（キャピタル・ゲイン課税説）、有償取引同視説（二段階説）、同一価値移転説などが提唱され、現在では、適正所得算出説が通説とされているところであるが、これまでの議論を踏まえると、適正所得算出説がその根拠として相当であると考えられる。

そこで、適正所得算出説を基に、同説が取引を二段階に引き直すことを通じて収益の発生を擬制するものであると理解した上で、無償による役務の享受を見てみると、これにより生じた債務の発生又は履行と、債務の免除又は履行分の返還の二段階として観念することができる。前段の債務の発生又は履行は、純資産の減少要因となるべき事実であるから、損金に該当することとなるが、その一方で、後段の債務の免除又は履行分の返還は、純資産の増加要因となるべき事実であるから、損金と同額の益金が生ずることになると考えられる。このような理解は、益金の概念がグロスの概念であることとも整合する。

なお、法人税法 22 条 2 項の性格については、同項が創設された昭和 40 年当時の立法担当者の説明を踏まえると、確認的規定であると考えられるが、そのように捉えると、同項に規定された取引はあくまで例示であるから、無償による役務の享受は同項に明示されていないものの、そこから益金が生ずると解することができる。

また、無償取引から益金が生ずる範囲については、その範囲を限定する見解も存するところであるが、益金の概念がグロスの概念であることなどから、その範囲に限定は付されないと解するのが相当である。

(3) 公正処理基準との関係

法人税法 22 条 4 項は、益金の額及び損金の額は、公正処理基準に従って計算される旨規定していることから、益金の認識には同項が適用され、基本的には公正処理基準の射程が及ぶこととなるが、公正処理基準の中心

をなす企業会計及び会社法会計においては、無償による資産の譲受け以外の無償取引については収益の認識は行われていない状況にある。

しかしながら、公正処理基準の具体的内容である企業会計原則の内容や確立した会計慣行が必ず公正妥当であるとは限らず、また、それらが決して網羅的であるとはいえないことや、公正処理基準の解釈に係る近年の裁判例を踏まえると、租税法外の領域に会計基準といえるものが存在しない場合にも、租税法の観点から会計基準（税会計処理基準）を策定することができると考えられる。そのように考えると、無償による資産の譲受け以外の無償取引から益金を認識することは、「税会計処理基準」という意味での公正処理基準に合致する取扱いであると解することができるため、公正処理基準との関係で矛盾を生じることにはならないものと考えられる。

（４）各税制等との関係

イ グループ法人税制との関係

グループ法人税制は、グループ経営の実態に即した課税の実現を目的として平成 22 年度税制改正において導入されたところ、その一部をなす法人税法 25 条の 2 は、完全支配関係法人間の受贈益を益金不算入とする旨規定している。

同条の解釈を示した法人税基本通達 4-2-6 は、受贈益を益金不算入とする前提として、無償による役務の享受からも益金が生ずる旨述べていると読めるが、これは無償による役務の享受からは益金は認識しないとする一般的な解釈と矛盾するとも考えられることから疑問を呈する見解もある。

しかしながら、上記（２）ロのとおり、無償による役務の享受からも益金が生ずると考えられることから、同法 22 条 2 項と 25 条の 2 との間に不整合はないと解される。

ロ 移転価格税制との関係

移転価格税制は、実際の取引価格を別の価格に引き直すという点において、無償取引の取扱いと似た構造を持つと考えられる。

我が国における移転価格税制は、所得の海外移転に対応するため、昭和 61 年度税制改正で導入されたものであるところ、これは、国際取引しかも法人間の取引に限定し、一段階説の考え方を取り入れたものといわれる。

国外関連者との間の無償取引の取扱いについては、無償による資産の譲渡及び役務の提供を行う側は移転価格税制が適用となる一方で、それらを受ける側は適用とはならないという差異がある（租税特別措置法 66 条の 4 第 1 項）。その差異は、我が国の移転価格税制が、所得の海外移転に対処することを目的として国外関連者との一定の取引に限定して一段階説の考え方を取り入れた例外的な制度であることに由来するものであるから、法人税法 22 条 2 項が無償取引を二段階で捉える取扱いを原則としていることと齟齬を来しているとは考えられない。

ハ 平成 30 年度税制改正との関係

平成 30 年度税制改正において、収益認識に関する包括的な会計基準が公表されたことを契機に法人税法 22 条の 2 が創設されたが、同条について、無償取引の関係で注目すべきは 4 項である。

無償取引から益金が生ずる根拠として相当と考えられる適正所得算出説について、「適正所得」とは何かを明確に説明していない点を指摘する見解もあるが、益金の額に算入する金額はいわゆる時価である旨規定する同項は、この点について、法令上の回答を用意したものと理解することができる。

3 結論

無償による役務の享受から益金は生じないと一般には理解されているところであるが、法人所得の概念や益金の概念、そして、無償取引から益金が生ずる根拠やその範囲に係るこれまでの議論を踏まえると、無償による役務の享受からも益金が生ずると考えられる。そして、そのことは、公正処理基準や各種税制等との関係でも矛盾や齟齬を来さないと考えられる。

なお、無償による役務の享受から益金が生ずるとの立場に立った場合であつても、課税所得に影響が生ずるケースと生じないケースがあると考えられる。無償による役務の享受について、同一事業年度において益金と損金と同額で生ずるケースでは、結果的に課税所得に影響を及ぼさないが、享受された役務が原価の一構成要素として資産化される場合など、次の 5 つのケースでは、益金と損金が計上される時期が異なるなどの理由から、各事業年度の所得金額に影響を及ぼすことになると考えられる。

- ① 無償による役務の享受が当事業年度に計上されない売上に係る原価を構成するケース
- ② 無償による役務の享受が減価償却資産の取得価額を構成するケース
- ③ 無償による役務の享受が繰延資産の取得価額を構成するケース
- ④ 無償による役務の享受が減価償却の対象とならない固定資産の取得価額を構成するケース
- ⑤ 無償による役務の享受が損金不算入となる支出に該当するケース

目 次

はじめに	103
第 1 章 法人所得及び益金の概念	105
第 1 節 法人所得概念	105
1 所得概念を巡る議論	105
2 法人税法における所得概念	107
第 2 節 益金の概念	108
1 法人税法 22 条 2 項の創設経緯	108
2 昭和 40 年度税制改正を踏まえた検討	109
第 2 章 無償取引の取扱い	111
第 1 節 法人税法 22 条 2 項の一般的理解	111
1 法人税法 22 条 2 項の条文構造	111
2 無償による役務の享受の取扱いに係る一般的理解	112
第 2 節 無償取引から益金が生ずる根拠を巡る議論	114
1 昭和 40 年度税制改正前の状況	114
2 昭和 40 年度税制改正時の立法担当者による説明	116
3 大阪高裁昭和 53 年 3 月 30 日判決（訟月 24 巻 6 号 1360 頁）	117
4 適正所得算出説の提唱	119
5 適正所得算出説に対する批判	121
第 3 節 益金が生ずる無償取引の範囲を巡る議論	122
1 損金の側からの考察	122
2 大阪高裁昭和 53 年 3 月 30 日判決（訟月 24 巻 6 号 1360 頁）	123
3 損金の側から切り離れた考察	124
4 無限定説に対する批判	125

第 4 節 無償による役務の享受の取扱い	126
1 無償取引から益金が生ずる根拠からの検討	126
2 益金が生ずる無償取引の範囲からの検討	132
第 5 節 無償による役務の享受のうち課税所得に影響が生ずる具体的ケース	135
第 3 章 公正処理基準との関係	139
第 1 節 公正処理基準の一般的理解	139
1 法人税法 22 条 4 項の創設経緯	139
2 会計の三重構造ないしトライアングル体制	140
3 公正処理基準の具体的内容	141
第 2 節 企業会計等における無償取引の取扱い	142
1 企業会計における取扱い	142
2 会社法会計における取扱い	144
第 3 節 無償取引の取扱いと公正処理基準との関係	145
1 法人税法と企業会計等との差異	145
2 公正処理基準の解釈に係る裁判例	145
3 無償取引の取扱いと公正処理基準との関係	148
第 4 章 各税制等との関係	150
第 1 節 グループ法人税制との関係	150
1 グループ法人税制の概要とその趣旨	150
2 法人税法 25 条の 2 における無償取引の取扱い	151
第 2 節 移転価格税制との関係	153
1 移転価格税制の概要とその趣旨	153
2 移転価格税制における無償取引の取扱い	155
第 3 節 平成 30 年度税制改正との関係	156
1 法人税法 22 条の 2 の創設	156
2 無償取引の取扱いへの影響等	157
おわりに	159

はじめに

法人税の課税標準は法人の各事業年度の所得の金額とされ、当該事業年度の所得の金額は益金の額から損金の額を控除した金額であると規定されている（法人税法 21 条及び 22 条 1 項）ところ、当該益金の額は、同法 22 条 2 項において「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」とされている。

同項に規定される「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」をはじめとした対価の伴わない取引は無償取引と称され、これらの取引から益金が生ずる根拠やその範囲について、多くの議論がなされてきたところであるが、その議論の中心はあくまでも「無償による資産の譲渡又は役務の提供」を行った側であった。

「無償による資産の譲渡又は役務の提供」を受けた側の中でも、無償による役務の享受（譲受け）については、同項に明示されておらず、そこから益金は生じないものと一般的に理解されてきたことから、議論の蚊帳の外に置かれていたと言っても過言ではない状況であった。

しかしながら、無償による役務の享受からも益金が生ずるとの立場に立つと、一定の場合には各事業年度の所得の金額に影響するケースもあると考えられることから、上記のような一般的な理解に疑問を呈する見解も存するところである。

また、無償取引について規定した法人税法 22 条 2 項は、益金に関する基本規定として昭和 40 年に創設され、その後の改正はなされていないが、昭和 40 年以降現在に至るまでの間には、法人税法や租税特別措置法の中で、グループ法人税制や移転価格税制など、無償取引と関連を有する各種税制も創設されてきている。

そこで、本稿は、無償取引に係るこれまでの議論や各種税制との関係等を踏まえつつ、無償による役務の享受から益金が生ずるのか検討することを通じ、益金が生ずる無償取引について考察することを目的とする。

本稿においては、まず、第 1 章で、無償取引について検討する前提として、法人所得とは何か、そして益金とは何かという点について考察する。第 2 章では、無償取引から益金が生ずる根拠やその範囲を巡るこれまでの議論を整理・検討し、第 1 章も踏まえつつ、無償による役務の享受から益金が生ずるのかという点について考察する。その上で、無償による役務の享受のうち課税所得に影響が生ずるケースについても、具体的に考察を加える。そして、第 3 章では、企業会計等における無償取引の取扱いや公正処理基準に係る近年の裁判例を検討し、法人税法 22 条 2 項における無償取引の取扱いと公正処理基準との関係を考察する。最後に、第 4 章では、法人税法 22 条 2 項と各種税制における無償取引の取扱いを比較することを通じ、同項と各種税制との関係について考察するほか、益金に係る近年の税制改正が無償取引の取扱いに及ぼす影響等を考察する。

第 1 章 法人所得及び益金の概念

第 1 節 法人所得概念

1 所得概念を巡る議論

法人税とは、法人所得に対する租税を意味する⁽¹⁾（法人税法 21 条）。

所得については、経済学者の間では、財貨の利用やサービスから得られる効用ないし満足と観念し、それが真の意味の所得であると考えられる傾向が強い⁽²⁾。

しかしながら、これら効用ないし満足を各人につき測定し計量化することは困難であるから、経済現象の分析の道具としての所得、あるいは所得税の課税の対象としての所得を問題とする場合には、それは、そのような心理的な何物かではなく、心理的何物かを可能にする金銭（万人に共通な価値の単位）で表現せざるを得ない⁽³⁾。

所得を金銭で把握する場合、その把握の仕方として、消費型（支出型）所得概念⁽⁴⁾と取得型（発生型）所得概念の 2 つがあるところ、今日では、各人が収入等の形で新たに取得する経済的価値、すなわち経済的利得を所得と観念する考え方である、取得型所得概念が各国の租税制度において一般的に採用されている⁽⁵⁾。

(1) 金子宏『租税法〔第 23 版〕』321 頁（弘文堂、2019）。

(2) 金子宏「租税法における所得概念の構成」『所得概念の研究—所得課税の基礎理論上巻—』13 頁（有斐閣、1995）〔初出 1966、1968、1975〕、水野忠恒『体系租税法〔第 2 版〕』150 頁（中央経済社、2018）。

(3) 金子・前掲注(2)13 頁、水野・前掲注(2)150-151 頁。

(4) 消費型所得概念については、金子・前掲注(2)13-14 頁を参照。消費型所得概念を論じた代表的なものとして、ジョン・スチュアート・ミル（末永茂喜訳）『経済学原理（5）』46 頁（岩波書店、1963）。

(5) 金子・前掲注(1)195 頁。

取得型所得概念には、所得概念を狭く構成する見解と所得概念を包括的に構成する見解とがある。

所得概念を狭く構成する見解は、制限的所得概念と呼ばれ、所得源泉説の名で総称される。その中にも諸説ある⁽⁶⁾が、全体としては、一時的・偶発的・恩恵の利得が所得の範囲から除外される点で共通性が見られる⁽⁷⁾。

しかしながら、制限的所得概念については、一時的・偶発的・恩恵的である、それら利得は、経済的負担力ないし担税力を増加させるとも考えられることから、それらを所得の範囲から除外すべきか疑問が生ずる。

そこで登場するのが、所得概念を包括的に構成する考え方である。この考え方は、純資産増加説に基づく包括的所得概念と呼ばれる⁽⁸⁾。

この考え方を提唱したゲオルク・シャンツは、「人がその（これまでに蓄えた）資産を損なうことなく、自分のために消費しうる資力の総計を得るには、使用権、価値増価、貨幣評価しうる第三者からの給付を含む右で述べた範囲の様々な純収益だけではなく、贈与、持参金、富くじ賞金、相続遺産などといった帰属収入や利益供与も考慮に含めなければならない、ということは間違いない。というのは、富くじ賞金でも相続遺産でも、これらを受け取って消費するときには、人は以前よりも貧しくなっているわけではないからである。…この概念に徹底してこだわって行くと、所得とは、所与の期間内におけるある経済の純資産の増加として表される⁽⁹⁾」と述べる。

また、ヘンリー・サイモンズは、包括的所得概念について、「所得は、①消費によって行使された権利の市場価値と、②期首と期末の間における財産権の蓄積の価値の変化の合計である⁽¹⁰⁾」と定義した。

(6) 金子・前掲注(2)16-20 頁。

(7) 金子・前掲注(2)20-21 頁。

(8) 金子・前掲注(2)24 頁。

(9) ゲオルク・シャンツ（篠原章訳）「所得概念と所得税法（1）」成城大學経済研究 104 号 29 頁（1989）。

(10) Henry C.Simons. (1938) *Personal Income Taxation*, Chicago : The University of Chicago Press, p.50.

この定義は、課税の公平の原則に適合するため支持を集め、課税の対象を拡大することは、租税の経済的機能からみても、経済的安定や所得の再配分のためにもすぐれているとされ、アメリカ合衆国や我が国の所得税の基本的方向性として支持されている⁽¹¹⁾。

2 法人税法における所得概念

法人所得は、従来、所得税の対象とされてきたが、昭和 15 年の税制改正において、所得税から制度的に分離され、法人税法が制定されたことにより、法人税は独立の租税となった⁽¹²⁾。

もともと所得税は、第二次世界大戦前は、基本的には制限的所得概念の立場に立っていたが、戦後は、特に昭和 24 年のシャープ勧告によって、譲渡所得や一時所得といった一時的・偶発的利得も課税所得とするなど、包括的所得概念の方向に大きく転換した⁽¹³⁾。

一方、法人については、個人と異なり、消費による心理的満足を観念することができない⁽¹⁴⁾以上、法人税法における包括的所得概念としては、期首の純資産額に対する期末の純資産額の増加額で表される一定期間内の純資産の増加のみを想定すればよい⁽¹⁵⁾ものと考えられてきたところであり、所得税において制限的所得概念が特徴づけられた時代においても、法人については包括的所得概念に基づいた税制が採用されていた⁽¹⁶⁾と考えられる。

(11) 水野・前掲注(2)153 頁。

(12) 金子・前掲注(1)54 頁。

(13) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第 6 版〕』197 頁（弘文堂、2018）。

(14) 品川芳宣もこの点を法人と個人の差異として指摘する。その上で、その第一義的意義は、法人企業は営利活動に、個人は消費活動にあるとも述べる。品川芳宣『課税所得と企業利益』38-39 頁（税務研究会出版局、1982）。

(15) 谷口・前掲注(13)198 頁。同旨として、中川一郎編『税法学体系〔全訂増補版〕』299 頁（ぎょうせい、1977）。

(16) 品川・前掲注(14)38 頁。

したがって、法人税法においては、個人との差異はあるものの、所得概念としては純資産増加説に基づく包括的所得概念を採用していると理解できる⁽¹⁷⁾。

第 2 節 益金の概念

1 法人税法 22 条 2 項の創設経緯

法人の所得が課税されるようになったのは明治 32 年の所得税法からであり⁽¹⁸⁾、前述のとおり、法人税法は昭和 15 年に所得税法から独立したが、昭和 40 年にその全文が改正された⁽¹⁹⁾。

改正前の法人税法では、8 条において、「法人税の課税標準は、各事業年度の所得及び清算所得の金額による」旨規定され、9 条において、「内国法人の各事業年度の所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による」旨規定されていた。

しかしながら、改正前の法人税法では何が益金であり、何が損金であるかは明らかにされておらず、その意義は、税法の所得計算の原理に従って解釈するよりほかなかった⁽²⁰⁾。

この点に関し、改正前の取扱通達 51 及び 52 では、「総益金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本の払込以外において純資産増加の原因となるべき一切の事実をいう」、「総損金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本の払戻または利益の処分以外において純資産減少の原因となるべ

(17) 昭和 40 年の法人税法全文改正時の立法担当者も、法人の課税所得の内容について、従来から純資産増加説によるものといわれており、改正後も純資産増加説の考え方を背景に持っているとする。武田昌輔「全文改正法人税法の解説（上）」産業経理 25 巻 6 号 50-51 頁（1965）。

(18) 谷口・前掲注(13)198 頁。

(19) 昭和 40 年の全文改正の基本方針は、大別すると①体系の整備、②表現の平明化、③規定の明確化の 3 つがある。吉國二郎監『戦後法人税制史〔創立 50 周年記念出版〕』389 頁（税務研究会出版局、1996）。

(20) 市丸吉左エ門『法人税の理論と実務』49 頁（税務経理協会、1962）。

き一切の事実をいう」とされていたが、改正前の法人税法 9 条が、抽象的過ぎて明確性を欠いていたと考えられたため、規定の明確化を趣旨として、昭和 40 年の改正により、法人税法 22 条が新たに設けられた⁽²¹⁾。

当時の立法担当者は、本改正により、従来行われていた所得計算の原則を変更するつもりはなく、また、納税者が不利になるようなおそれはない⁽²²⁾と説明している。

なお、本改正により、現行の形となった法人税法 22 条 2 項については、「益金それ自体の性格についてはふれていないが当該事業年度の益金の額に算入する金額を明確にしているのである。端的に言えば、資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益であるということである。したがって、『資産の販売』、『有償又は無償による譲渡又は役務の提供』等は例示として掲げられているに過ぎない⁽²³⁾」とする。

また、改正前の法人税法でいう「総益金」及び「総損金」という文言から「総」が削られ、「益金」及び「損金」とされた点については、そもそも益金、損金自体がグロスの概念であると考えられたため、表現を改めたと説明する⁽²⁴⁾。

2 昭和 40 年度税制改正を踏まえた検討

昭和 40 年の法人税法全文改正前後の状況と当時の立法担当者の説明を踏まえると、益金の概念について、次の 3 つのことがいえる。

第一は、益金の概念が法人税法固有の概念であるということである。このことは、昭和 40 年改正前の法人税法では何が益金であるかは明らかにされておらず、その意義は、税法の所得計算の原理に従って解釈するよりほかなかった⁽²⁵⁾ことや現行の形となった法人税法 22 条 2 項が益金それ自体の性格

(21) 吉牟田勲「所得計算関係の改正（法人税関係）」税弘 13 巻 6 号 139 頁（1965）。

(22) 吉牟田・前掲注(21)139 頁。

(23) 武田・前掲注(17)50 頁。

(24) 武田・前掲注(17)50 頁、吉牟田・前掲注(21)139 頁。

(25) 市丸・前掲注(20)49 頁。

についてはふれておらず、例示を掲げているに過ぎない⁽²⁶⁾とされていることから説明できる。

第二は、益金とは、ネット（純額）ではなくグロス（総額）の概念であることである。このことは、昭和 40 年改正時に「総益金」のうちの「総」が削られた理由⁽²⁷⁾からも明らかであるが、そもそも、昭和 40 年改正前後を通じて、益金の額から損金の額を控除した金額を所得の金額とする基本的な計算構造を維持していることから明らかであろう。

第三は、「総益金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本の払込以外において純資産増加の原因となるべき一切の事実をいう」という昭和 40 年改正前の取扱通達 51 の考え方が改正後も継承されているということである。

このことは、当時の立法担当者が、前述のとおり、従来行われていた所得計算の原則を変更するつもりはない⁽²⁸⁾などと述べていることから説明ができる。そのほか、当時の立法担当者が、「益金について従来から考えられている『資本等取引以外の取引で純資産の増減の原因となるべきものに係る収入金額その他経済的価値の増加』をいうものと解してよい⁽²⁹⁾」とも述べていることから明らかであろう。

昭和 40 年改正前後を通じて継承される同通達の考え方は、純資産の増加に着目したものであるから、法人税法が採用する純資産増加説に基づく包括的所得概念にも整合するものと考えられる。

(26) 武田・前掲注(17)50 頁。

(27) 武田・前掲注(17)50 頁、吉牟田・前掲注(21)139 頁。

(28) 吉牟田・前掲注(21)139 頁。

(29) 武田・前掲注(17)50 頁。

第 2 章 無償⁽³⁰⁾取引の取扱い

第 1 節 法人税法 22 条 2 項の一般的理解

1 法人税法 22 条 2 項の条文構造

法人税法 22 条 2 項は、益金の額に算入すべき金額について、「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」である旨規定し、益金の額に算入すべき取引として、①資産の販売、②有償による資産の譲渡、③有償による役務の提供、④無償による資産の譲渡、⑤無償による役務の提供、⑥無償による資産の譲受けを掲げている。

①資産の販売と②有償による資産の譲渡については、棚卸資産の販売益と固定資産の売却等によるキャピタル・ゲインを分類しているとの見解もある⁽³¹⁾が、棚卸資産を無償で譲渡した場合も④無償による資産の譲渡に含まれると考えられることから、①は②の例示と考えられる⁽³²⁾。そのように理解すると、同項が示す取引形態としては、②ないし⑥の 5 つとなる。

この中で、有償取引である②及び③は、受け取る対価の額が益金の額に算入されることに違和感はないが、無償取引である④ないし⑥は対価を伴わない取引であり、有償取引とは状況を異にするため、その課税に当たって、次節以降の議論が繰り広げられることとなる。

(30) 本稿では、無償とは「対価を伴わないこと」を指すものとして取り扱う。

(31) 武田隆二『法人税法精説〔平成 17 年版〕』73-74 頁（森山書店、2005）、渡辺淑夫『法人税法〔平成 30 年度版〕』131 頁（中央経済社、2018）。

(32) 渡辺徹也「法人間における資産等の移転」金子宏監『現代租税法講座 第 3 巻 企業・市場』172 頁（日本評論社、2017）。

2 無償による役務の享受の取扱いに係る一般的理解

法人税法 22 条 2 項は、対価を伴わないが益金が生ずる無償取引の類型として、④無償による資産の譲渡、⑤無償による役務の提供、⑥無償による資産の譲受けの 3 つを掲げる。これらを、資産の譲渡及び役務の提供を行った側と受けた側で分けて見てみると、無償による役務の享受（譲受け）という類型が、同項には明示されていないことが分かる。

中川一郎は、同項の「例示で気になるのは、資産の譲渡と役務の提供を掲げておきながら、無償による資産の譲受けのみで、無償による役務の受領を掲げていないこと⁽³³⁾」であると述べ、「役務の無償受領⁽³⁴⁾」も掲げるべきであったとする。

しかしながら、無償による役務の享受については、支出すべき費用が減少しその分だけ課税所得が増加するから、益金の額として計上する必要がなく、そのため、同項に規定されていないと一般に理解される⁽³⁵⁾。

無償による役務の享受の一類型と考えられる無利息貸付けを受けた場合を考えると、無利息貸付けを受けた側は、有利息貸付けであったとした場合に支払うべき利息相当額を支払わなくて済んだと捉えることになる。つまり、費用の節減⁽³⁶⁾であって、益金（受贈益）が生じ、同時に同額の損金（支払利息）が生じているということではないとの理解になる。

(33) 中川一郎「新法人税法の研究（2）」シュート 38 号 22 頁（1965）。

(34) 中川・前掲注(33)22-23 頁。

(35) 岡村忠生『法人税法講義〔第 3 版〕』42-43 頁（成文堂、2007 年）、谷口・前掲注(13)381 頁、増井良啓『租税法入門〔第 2 版〕』229 頁（有斐閣、2018）、渡辺・前掲注(32)184 頁。

なお、金子宏は、この一般的な理解について、「22 条 2 項の文理からはそれが唯一の結論であるともいい切れないが、税務行政上はそのような解釈がとられている」とする。金子宏「無償取引と法人税—法人税法 22 条を中心として—」『所得課税の法と政策—所得課税の基礎理論 下巻—』359 頁（有斐閣、1996）〔初出 1983〕。

また、増井良啓は、この一般的な理解について、無利息貸付けによって、貸主から借主に対して、一定の経済的価値が確かに移転するにもかかわらず、借主側で益金に算入しないとしていることは、貸主と借主の間に論理的に首尾一貫した取扱いがなされていないとして、問題視する。増井良啓「無利息融資と経済的価値の移転」金子宏編『所得課税の研究』87-98 頁（有斐閣、1991）。

(36) 武田・前掲注(31)77 頁。

このような一般的な理解については、益金と損金が同時に計上されると理解しても、結果に差異はないように思えるが、益金と損金が同時に計上されるとの立場に立つと、例えば、享受された利益が原価集合の形で資産化した場合には、益金と損金が計上される時期が異なる⁽³⁷⁾ため、本来的には各期の所得金額に影響を及ぼすはずである。

一般的な理解に立った上で、具体的に、当期に輸送費が免除された資産を購入し、その資産を翌期に売却した場合を考えてみよう。この場合、売却時の資産原価は（本来支払うべき）輸送費分だけ低くなるが、損金が少なく計上されるのは、資産売却時である翌期であり、輸送費分についての課税が行われるのは翌期となる。当期に（輸送費を免除されたという）実体的な利益が生じているのに、課税を受けるのが翌期となるため、ここにタイミングのズレ（課税繰延⁽³⁸⁾）が生ずることとなる⁽³⁹⁾。なお、購入した資産を売却せずに保有し続けた場合には、輸送費分への課税は一切行われないことになる。

このような課税繰延等の事象は、無償による役務の享受からは益金が生じないと一般的に理解される今日において、現実には生じていると考えられるが、法人税法が各事業年度の所得を課税範囲とする（同法 5 条）ことを原則としている以上、看過することはできない弊害である。

したがって、次節以降において、無償取引に係る課税を巡る議論を通観しつつ、無償による役務の享受から益金が生ずるのか考察していく。

(37) 渡辺・前掲注(32)185 頁。

(38) 課税繰延は、「いつ課税するか」というタイミングの問題であるが、貨幣の時間的価値基準に従って判断すると、このタイミングの問題には、非課税の側面がある。渡辺徹也「課税繰延とは何か」月報司法書士 510 号 37 頁（2014）。

(39) 渡辺・前掲注(32)185 頁。

第 2 節 無償取引から益金が生ずる根拠を巡る議論⁽⁴⁰⁾

1 昭和 40 年度税制改正前の状況

前述のとおり、昭和 40 年改正前の法人税法においては、無償取引について条文上明示されておらず、何が益金であるかは、税法の所得計算の原理に従って解釈するよりほかない⁽⁴¹⁾状況であったが、そのような状況下であっても、当時から無償取引に係る課税とそれを巡る議論があった。

昭和 40 年改正前の法人税法が適用された最高裁昭和 41 年 6 月 24 日第二小法廷判決（民集 20 卷 5 号 1146 頁）〔相互タクシー事件〕において、最高裁は、法律上他社の株式取得の制限を受けている会社が所有株式についての増資新株を自社役員等は無償で取得させた場合の課税関係について、「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同社の資産に計上し、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、同社の資産の増減を明確に把握するため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」とした。本判決は、「資産の増加」が益金を組成することを明確にし、また、その所有資産の値上がり部分のうち社外流出したものは「資産の増加」に該当することを明らかにした⁽⁴²⁾。

清永敬次は、本判決の考え方を、「特に資産の無償譲渡の場合について述べられているものであるが、法人税法 22 条 2 項の規定を所得税法 40 条及び 59

(40) 法人税法 22 条 2 項の無償取引に係る最初の論文は、武田昌輔「無償譲渡により生ずる収益」森田哲彌ほか編『現代会計学の基本課題』140-151 頁（中央経済社、1972）であるといわれる。金子・前掲注(35)323 頁。

(41) 市丸・前掲注(20)49 頁。

(42) 山田二郎「資産の無償譲渡に対する課税の可否」税弘 14 卷 12 号 131 頁（1966）。

条に対応する規定とみ、時価で資産を譲渡した者との間の負担の公平を図り、資産の所有期間中のキャピタル・ゲインに対する課税の無限の延期を防止するため、未実現の利得に対して課税しようとするものと理解する考え方⁽⁴³⁾」であるとし、この考え方を実体的利益存在説（キャピタル・ゲイン課税説）⁽⁴⁴⁾と称した。

また、この考え方について、植松守雄は、「法人税法ではシャー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⁽⁴⁵⁾」いたとも説明する。

以上のことから、昭和 40 年改正前においては、無償による資産の譲渡については、実体的利益存在説が課税の根拠として理解されていたところであったが、清永敬次は、この考え方について、資産の無償譲渡の場合は、「その資産についてはすでにキャピタル・ゲインが発生しているのであるから、決して利益のないのに収益の計上を求めるものではない。しかし、このような考え方は、役務の無償提供の場合にはあてはまらないことは確かである。例えば、無利息融資の場合に、当該資産（金銭）になんらかの利益（課税の関係ではまだ利益として顕在化していないものでなければならない）が発生しているなどと論ずることができないのは明らかであるからである⁽⁴⁶⁾」とし、実体的利益存在説が無償による役務の提供の場面には適用できない点を指摘した。この指摘は、実体的利益存在説の大きな欠陥⁽⁴⁷⁾を示唆しているといえよう⁽⁴⁸⁾。

(43) 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—」税通 33 卷 13 号 4 頁（1978）。

(44) 清永・前掲注(43) 4 頁。

(45) 植松守雄「未計上資産の無償譲渡の益金」ジュリ 79 号（租税判例百選 第 2 版）87 頁（1983）。

(46) 清永・前掲注(43) 4・5 頁。

(47) 渡辺・前掲注(32) 176 頁。

(48) 岡村忠生は、実体的利益存在説に基づいた場合であっても、立法上の措置（現在価値アプローチの採用）を講ずれば、無利息貸付け課税を行うことも理論的には可能であるとする。岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察（5）」法學論叢 122 卷 3 号 33・55 頁（1987）。

この点、無償による役務の提供については、昭和 40 年改正前においては、租税回避行為の否認の一類型として説明されていた⁽⁴⁹⁾。

その一例としては、大阪高裁昭和 39 年 9 月 24 日判決（行集 15 巻 9 号 1716 頁）〔京都証券事件〕がある。この事件では、非同族会社間の無利息貸付けに係る未収利息の益金計上が争われたが、大阪高裁は、その判決の中で、「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又は軽減することが企図されている場合には本来の実情に適合すべき法形式に引直してその結果に基いて課税しうることも認められなければならない」としつつも、本件については、「無利息の形式をとることにより租税負担を不当に回避することが企図されたものであるとは認めることはできないから」、無利息貸付けに係る未収利息の益金計上は不要である旨判示した。この判決で注目すべき点は、結果として利息の益金計上は認めなかったが、非同族会社間の無利息貸付けを租税回避行為と認め得ることを明確にした点にある⁽⁵⁰⁾。

以上のとおり、昭和 40 年改正前には、無償取引について条文上明示されていない状況であったが、無償による資産の譲渡については実体的利益存在説、無償による役務の提供については租税回避行為の否認の理論を用いて、無償取引に係る課税が行われていたことが見てとれる。

2 昭和 40 年度税制改正時の立法担当者による説明

昭和 40 年の法人税法全文改正に伴い、無償取引は法人税法 22 条 2 項に明示されるに至ったが、この際、立法担当者は、無償取引について、「贈与は資産を有償で譲渡してその時価に相当する金額を金銭で受取り、直ちにこの金銭を贈与したと何変るところがなく、この場合はその資産の譲渡によ

(49) 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 巻 4 号 3 頁（1978）。

(50) 清永敬次「否認の可否とその限度」ジュリ 17 号（租税判例百選 初版）37 頁（1968）。

なお、上記大阪高裁判決と同様の判示をしたものとして、大津地判昭和 47 年 12 月 13 日訟月 19 巻 5 号 40 頁〔清水惣事件（第一審）〕。

り収益が生ずる⁽⁵¹⁾」と説明する。

また、立法に携わった武田昌輔も、「いわば経済的にみれば、贈与したことは、譲渡価額に相当する価値の流出があったことになるから、そこに収益の発生ないし実現があったものとするのである。通常比喩的には、その資産を一旦時価で他に売却することによって収益が実現し、ついで時価相当額の現金により贈与があったものとするのである⁽⁵²⁾」と説明する。

この考え方は、通常一方通行の取引である無償取引を二段階に引き直し、有償取引と同視するものであることから有償取引同視説（二段階説）と称される。無償取引の場合は、有償取引に基づく対価請求権を後に放棄する場合とその実態において類似することを考えると、右のような説明もある程度これを理解することができる⁽⁵³⁾。

3 大阪高裁昭和 53 年 3 月 30 日判決（訟月 24 卷 6 号 1360 頁）

こうした状況の中、昭和 40 年前後の事業年度を通じ、同族会社間の無利息貸付けに係る利息の益金計上が争われた大阪高裁昭和 53 年 3 月 30 日判決（訟月 24 卷 6 号 1360 頁）〔清水惣事件（控訴審）〕は、無利息貸付けに係る利息の益金計上について、その後大きな影響を与える判断を下した。

大阪高裁は、「資産の無償譲渡、役務の無償提供は、実質的にみた場合、資産の有償譲渡、役務の有償提供によって得た代償を無償で給付したのと同じであるところから、担税力を示すものとみて、法 22 条 2 項はこれを収益発生事由として規定したものと考えられる」と述べたのち、「営利法人が金銭（元本）を無利息の約定で他に貸付けた場合には、借主からこれと対価的意義を有するものと認められる経済的利益の供与を受けているか、あるいは、他に当該営利法人がこれを受けることなく右果実相当額の利益を手離すこと

(51) 吉牟田・前掲注(21)140 頁。

(52) 武田昌輔「課税所得の基本問題（上）－法人税法 22 条を中心として－」判時 949 号 6 頁（1980）。

(53) 清永敬次『税法〔新装版〕』126 頁（ミネルヴァ書房、2013 年）。

を首肯するに足りる何らかの合理的な経済目的その他の事情が存する場合でないかぎり、当該貸付がなされる場合にその当事者間で通常ありうべき利率による金銭相当額の経済的利益が借主に移転したのとして顕在化したといいうるのであり、右利率による金銭相当額の経済的利益が無償で借主に提供されたものとしてこれが当該法人の収益として認識されることになる」と述べる。

前段は、有償取引同視説に基づき、法人税法 22 条 2 項の趣旨を説明するものであり、後段は、同一価値移転説と称される考え方である。後段の考え方について、清永敬次は、「ある額の価値を B が A から受け取ったとすれば、同一額の価値が論理的には A に事前に存在していなければならない。同一額の価値が A に存在しているというためには、同一額の価値が A に収益として発生しているとしなければならないというものである⁽⁵⁴⁾」と説明する。

そして、本判決で注目すべきもう一つの点は、本件が昭和 40 年前後の事業年度を通じた処分であったことについて、「本件に適用されるべき法条に関する法の規定は、旧法の解釈上も妥当と考えられていたところのものを法文化したものであり、それによって従来 of 法人税法の所得計算の変更が意図されているものではないと解されるのであって、旧法の関係規定について、右に述べたところと別異に解釈すべき根拠は見出しがたいところである」と述べた点にある。すなわち、昭和 40 年改正前は、無償による資産の譲渡と役務の提供を区分して課税の根拠を捉える傾向にあったが、本判決は無償取引に係る課税について、昭和 40 年前後を通じて統一した理論で説明しようとしているのである。

なお、有償取引同視説について、中川一郎は、「どうして、無償譲渡の場合が、有償譲渡およびこれに続く寄附金の場合と同じなのか。無償譲渡は、実質的に、時価による有償譲渡と、その代金の寄附の場合と同じなのか。無償譲渡の場合にも、譲渡人に時価相当額の収益の額が生ずるということをいわ

(54) 清永・前掲注(43)4頁。

んがために、それは時価による有償譲渡、およびその代金の寄附と同じであるという事実に反することをいわなければならないのである。ところが同じでないものと同じであるというのであるから、説明したことにはならないのである⁽⁵⁵⁾」と痛烈に批判する。

また、同一価値移転説について、金子宏は「たとえば、無利息で融資をした場合に、相手方に通常の利息相当額の収益が生ずるという意味で経済的価値の移転があったといえることはたしかであるが、しかしなぜその反面として貸主に収益が生ずるといえるのか、この説明では明らかでない⁽⁵⁶⁾」とし、「必ずしも説得的ではない⁽⁵⁷⁾」と述べる。

両説については、説明自体は理解できたとしても、そもそも何のためにそういう説明をするのか、根本の問題である⁽⁵⁸⁾ともいわれ、特に有償取引同視説のような二段階取引への擬制に対して痛烈な批判がなされていたところであったが、次に述べる適正所得算出説は、これらの批判を踏まえつつ、法人税法 22 条 2 項が擬制を伴う規定であることや同項における擬制の目的を明らかにし、また、無償取引全般について統一的な説明を可能にしており、無償取引に関する議論を大きく前進させたものと評価できる。

4 適正所得算出説の提唱

現在の通説といわれる適正所得算出説は金子宏によって提唱された。

金子宏は、有償取引同視説について、「無償取引の場合に収益を擬制しそれを益金に算入することが不合理ではないことの説明としては一応筋が通って⁽⁵⁹⁾」いるとした上で、収益を擬制する論拠と目的を「通常の対価で取引を行った者と無償で取引を行った者との間の公平を維持する必要性にある⁽⁶⁰⁾」

(55) 中川・前掲注(33)28 頁。

(56) 金子・前掲注(35)344 頁。

(57) 金子・前掲注(35)344 頁。

(58) 増井・前掲注(35)『租税法入門〔第 2 版〕』227 頁。

(59) 金子・前掲注(35)344 頁。

(60) 金子・前掲注(35)345 頁。

とした。

すなわち、「法人は営利を目的とする存在であるから、無償取引を行う場合には、その法人の立場から見れば何らかの経済的な理由や必要性があるといえようが、しかし、その場合に、相互に特殊関係のない独立当事者間の取引において通常成立するはずの対価相当額—これを『正常対価』ということにする—を収益に加算しなければ、正常対価で取引を行った他の法人との対比において、税負担の公平（より正確に言えば、競争中立性）を確保し維持することが困難になってしまう。したがって、無償取引につき収益を擬制する目的は、法人の適正な所得を算出することにある⁽⁶¹⁾」と述べる。

そして、法人税法 22 条 2 項の性質については、無償取引には対価としての経済的価値の流入がない点に着目し、昭和 40 年改正前の法人税法では「無償取引からも収益が生ずると解することは困難であったと考えるが、このように考えると、現行法人税法 22 条 2 項の規定は、確認的規定ではなく、無償取引の場合にも通常の対価相当額の収益が生ずることを擬制した一種のみなし規定であり、創設的規定である⁽⁶²⁾」とした。

また、同項が擬制を伴うみなし規定であることを後押しする理由として、同項が法人所得の計算に関する最も重要な条文である 22 条の益金の意義に関する定めの中にわざわざ置かれていること、このようなみなし規定を置くことは立法論として不合理であるとはいえないこと、22 条 2 項は「収益」というグロスの観念を用いており時価相当額と取得価額との差額というネットの観念を用いていないことなどを挙げる⁽⁶³⁾。

この適正所得算出説は、資産の無償譲渡を含む各種の無償取引を通じて収益を擬制すべきことの統一的な説明たりうる⁽⁶⁴⁾ものとして、広く受け入れられた。しかも、これまで明確にしていなかった、無償取引について通常の対

(61) 金子・前掲注(35)345 頁。

(62) 金子・前掲注(35)336 頁。

(63) 金子・前掲注(35)336-337 頁。

(64) 金子・前掲注(35)345 頁。

価相当額の収益を擬制することの根拠につき、適正所得を算出するため、というシンプルで明快な回答を与えた点で画期的なものであった⁽⁶⁵⁾。

なお、資産の低額譲渡の場合の法人税法 22 条 2 項にいう収益の額が争われた最高裁平成 7 年 12 月 19 日第三小法廷判決（民集 49 卷 10 号 3121 頁）〔南西通商事件〕において、最高裁は、同項「は、法人が資産を他に譲渡する場合には、その譲渡が代金の受入れその他資産の増加を来すべき反対給付を伴わないものであっても、譲渡時における資産の適正な価額に相当する収益があると認識すべきものであることを明らかにしたものと解される」と判示している⁽⁶⁶⁾が、本判決には、適正所得算出説が影響を及ぼしているといわれる⁽⁶⁷⁾。

5 適正所得算出説に対する批判

今日において通説とされる適正所得算出説についても、批判が存する。

岡村忠生は、適正所得算出説が擬制による課税である点を捉え、「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づけているとすることは、租税法律主義から見て適当ではない。また、公正処理基準の定めとの関係におい

(65) 渕圭吾「適正所得算出説を読む」金子宏編『租税法の発展』218 頁（有斐閣、2010）。

(66) 本判決で注目すべきもう一つの点は、低額譲渡と法人税法 22 条 2 項の関係である。

この点について、最高裁は、資産の低額譲渡については、同項にいう有償による資産の譲渡に当たるとした上で、無償譲渡の場合との間の公平を欠くことから、益金の額に算入すべき収益の額には、当該資産の譲渡の対価の額のほか、これと当該資産の譲渡時における適正な価額との差額も含まれるとした。そして、このように解することは、同法 37 条 7 項（寄附金）とも整合するとした。

(67) 増井良啓「無利息融資と法人税法 22 条 2 項」ジュリ 228 号（租税判例百選 第 6 版）99 頁（2016）。

でも、通説による 22 条 2 項の解釈には無理があると思われる⁽⁶⁸⁾」と批判する。

また、渕圭吾は、適正所得算出説が「適正所得」とは何かを明確に説明していない点を指摘し、「無償による資産の譲渡について言えば、資産の時価と簿価との差額が『適正所得』ということになるのであろう。そうだとすると、無償による資産の譲渡についてはキャピタル・ゲイン課税説が維持されているのではないかと考えられる。しかし、無償による役務の提供についてはこのような説明が不可能である⁽⁶⁹⁾」と述べる。

第 3 節 益金が生ずる無償取引の範囲を巡る議論

1 損金の側からの考察

無償取引から益金が生ずる根拠を巡る議論と並行して、その範囲についても、特に法人税法 22 条 2 項が創設された昭和 40 年改正後において、議論が活発化した。

中川一郎は、無償による資産の譲渡の場合には、寄附金の額が譲渡時の時価を基に算出されるものであることに着目し、「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になる。この借方と貸方の不一致は、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。したがって税務計算上、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⁽⁷⁰⁾」と述べ、法人税法 22 条 2 項は、計算上の調整規定に過ぎず⁽⁷¹⁾、寄附金の規定がある場合にのみ作用するとしている。この考え方は、無

(68) 岡村・前掲注(35)43-44 頁。

(69) 渕・前掲注(65)218 頁。

(70) 中川・前掲注(15)359 頁。

(71) 渡辺・前掲注(32)179 頁。

償取引に関する同項の適用には一定の限定を付すことから、限定説といわれる⁽⁷²⁾。

なお、中川一郎は、無償取引から収益が発生するわけではないから、同項の無償取引に係る部分を「明らかに立法上のミスであり、全く無意味な文言である⁽⁷³⁾」とし、「本来ならば、この法 37 条 5 項〔筆者注：現行法 7 項〕の第 2 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⁽⁷⁴⁾」とも述べる。

2 大阪高裁昭和 53 年 3 月 30 日判決（訟月 24 巻 6 号 1360 頁）

前述した大阪高裁昭和 53 年 3 月 30 日判決（訟月 24 巻 6 号 1360 頁）〔清水惣事件（控訴審）〕において、大阪高裁は、「営利法人が金銭（元本）を無利息の約定で他に貸付けた場合には、借主からこれと対価的意義を有するものと認められる経済的利益の供与を受けているか、あるいは、他に当該営利法人がこれを受けることなく右果実相当額の利益を手離すことを首肯するに足りる何らかの合理的な経済目的その他の事情が存する場合でないかぎり、当該貸付がなされる場合にその当事者間で通常ありうべき利率による金銭相当額の経済的利益が借主に移転したものととして顕在化したといいうるのであり、右利率による金銭相当額の経済的利益が無償で借主に提供されたものとしてこれが当該法人の収益として認識されることになる」と判示した。

上記判示内容は、合理的な経済目的その他の事情が存する場合には、益金は生じないと読むことも可能である。そのように読む場合、法人税法 22 条

(72) 限定説の一つとして、無償による資産の譲渡の場合には、法人税法 22 条 2 項の適用に一定の限定は付されないが、無償による役務の提供の場合には、一定の限定が付されるとして、両者を分けて考察する見解もある。碓井・前掲注(49)3-6 頁。

(73) 中川・前掲注(33)29 頁。

(74) 中川・前掲注(15)359 頁。

2 項の適用には一定の限定を付すことになるから、限定説の一つといえる⁽⁷⁵⁾。

3 損金の側から切り離れた考察

限定説に対し、法人税法 22 条 2 項の範囲について限定を付すべきではないという見解は無限定説と呼ばれ、適正所得算出説と親和性を持つことから現在の通説であるといわれる。この見解は、無償取引から収益が生ずるか否かは益金サイドの問題であって、損金サイドでそれがどのように処理されるかとは無関係である、という理由によるものであり⁽⁷⁶⁾、グロスの概念である益金の概念とも合致するものと考えられる。

金子宏は、「無限定説が法人税法 22 条 2 項の趣旨に合致していると考える。前述のように、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⁽⁷⁷⁾」と述べ、適正所得算出説の考え方を基に無限定説を導く。

また、中村利雄は、「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 22 条第 2 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 3 項の損金の額に関する基本規定、同条第 4 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

(75) 渡辺伸平は、上記判決以前から、合理的な経済目的その他の事情が存する場合には、益金は生じないとする見解を示していた。渡辺伸平『税法上の所得をめぐる諸問題』司法研究報告書 19 輯 1 号 24 頁（1967）。

なお、同様の見解を述べたものとして、植松守雄『『低額譲渡』をめぐる税法上の諸問題』税弘 23 巻 4 号 29 頁（1975）、松沢智『新版 租税実体法—法人税法解釈の基本原則—〔補正第 2 版〕』145 頁（中央経済社、2003）。

(76) 金子・前掲注(35)349 頁。

(77) 金子・前掲注(35)349 頁。

切り離して考えるべきものである⁽⁷⁸⁾」と述べる。

なお、武田昌輔も、「法人税法 37 条の寄付金に該当するかどうかによって、この無償による役務の提供に該当するかどうかが決まるように受け取れるが、論理的には、第 37 条の寄付金とは直接の関連は持たないと解すべきである⁽⁷⁹⁾」と述べる。

4 無限定説に対する批判

岡村忠生は、通説である無限定説について、「22 条 2 項の無償取引に係る部分は、公正処理基準の規律が及ばない特別の定めであると理解した上で、無償取引については、別段の定めの有無に関わらず、常に 22 条 2 項により、時価による有償取引があった場合と同様の収益が発生するという、無限定説の考え方をとっているものと思われる。この考え方に対しては、まず、なぜ無償取引の部分にのみ公正処理基準が及ばないという不自然な法文解釈を行うのかという点が、根本的な疑問として存在する⁽⁸⁰⁾」として批判した。

また、「無限定説によれば、無償取引について寄付金等の認定がなされない場合には、22 条 2 項により貸方に生じた収益に対応して、借方に寄付金等以外の費用または資産項目を立てねばならないことになる。しかしながら、このような場合は、税法上も借方項目が当期の費用、又は、次期以降の費用たる資産であることを認めるのであるから、そもそも、それは無償取引ではなく、法人になんらかの反対給付が流入する有償取引なのであって、22 条 2 項の無償取引に係る収益の問題ではないのではないかという点が基本的な問題として存在する。つまり、22 条 2 項にいう無償取引とは、法人税法がその費用性を否認ないしは制限する取引に限られるという考え方である⁽⁸¹⁾」とも述

(78) 中村利雄「法人税の課税所得計算と企業会計—無償譲渡等と法人税法 22 条 2 項—(2)」税通 33 卷 3 号 40 頁 (1978) [初出 1977]。

(79) 武田昌輔「課税所得の基本問題 (中) —法人税法 22 条を中心として—」判時 952 号 3 頁 (1980)。

(80) 岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察 (3)」法學論叢 122 卷 1 号 5 頁 (1987)。

(81) 岡村・前掲注(80) 6・7 頁。

べる。

その上で、「22 条 2 項に規定されている『無償による資産の譲渡又は役務の提供』による収益の部分…にも公正処理基準が及ぶと解される⁽⁸²⁾」が、「無償取引によって収益を認識するという公正処理基準が、現在において確立されているとはいえない⁽⁸³⁾」とし、「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 22 条 2 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⁽⁸⁴⁾」とする。

この見解は、公正処理基準との関係から、法人税法 22 条 2 項は、別段の定めがある場合にのみ作用するとして、無償取引に関する同項の適用には一定の限定を付すものである。

第 4 節 無償による役務の享受の取扱い

1 無償取引から益金が生ずる根拠からの検討

(1) 学説及び益金の概念からの検討

前述したとおり、無償取引から益金が生ずる根拠については、これまで多数の見解が示され、議論されてきたところであるが、次の 3 つのことから、現在の通説である適正所得算出説の立場に立って理解するのが相当であろう。

その理由として、第一に、適正所得算出説が、無償取引から益金が生ずることとした目的について、「税負担の公平と競争中立性を確保・維持するため、法人の適正な所得を算出すること」として明らかにしていることが

(82) 岡村・前掲注(80)4 頁。

(83) 岡村・前掲注(80)4 頁。

(84) 岡村・前掲注(80)5 頁。

挙げられる。

ほかの有力な見解である実体的利益存在説、有償取引同視説、同一価値移転説は、無償取引から益金が生ずるメカニズムを明らかにしていたが、その目的を明らかにするまでには至っていなかったと考えられる。渡辺徹也も、これらの説は、「無償取引への課税を正当化するための根拠というよりは、課税の結果を説明するための便宜に過ぎない⁽⁸⁵⁾」と述べる。適正所得算出説は、その目的を明瞭に示した点において、意義がある。

そして、法人税法の基礎にある公平性・中立性とは、法人企業の第一義的意義を営利活動に見出すことができる⁽⁸⁶⁾ことや法人税法が個々の法人を 1 個の納税義務者として課税することを原則としている(法人税法 4 条)ことを鑑みると、営利企業であることを前提とした個々の法人間の公平性・中立性であると考えられるところ、適正所得算出説がそのような公平性・中立性を念頭に置いていることを明らかにしている⁽⁸⁷⁾点にも意義があると考ええる。

第二の理由としては、適正所得算出説が、無償取引全般について、統一的な説明を可能にしたことが挙げられる。

実体的利益存在説には無償取引全般に統一的な説明ができないとの批判⁽⁸⁸⁾が、同一価値移転説には説得的でないとの批判⁽⁸⁹⁾が存した。この点、適正所得算出説は、適正な所得を計算するという目的を掲げたことにより、無償による資産の譲渡及び役務の提供を区別することなく、また、それらを行った側と受けた側を区別することなく、統一的に説明することが可能となったと考えられ、その意味において、意義があるといえる。

松沢智も、法人税法 22 条 2 項の理解に当たっては、「文理、論理解釈を

(85) 渡辺・前掲注(32)178 頁。

(86) 品川・前掲注(14)38-39 頁。

(87) 金子・前掲注(35)345 頁。

(88) 清永・前掲注(43)4 頁。

(89) 金子・前掲注(35)344 頁。

駆使し、法人税法の本質に基づき統一的な結論に至るべきである⁽⁹⁰⁾」と述べる。

第三の理由としては、適正所得算出説が、法人税法 22 条 2 項が擬制を伴う規定であることを明らかにしたことが挙げられる。

この点について、擬制である点を捉えた批判があることは既に述べたとおりであり、擬制すること自体を称賛するということではない。第一の理由で述べた無償取引から益金が生ずることとした目的、すなわち、税負担の公平と競争中立性の確保・維持を達成するための手段として、擬制という手段をとるということを明らかにしたということに意義があると考えるのである。擬制を伴う規定である法人税法 22 条 2 項を置くことは立法論として不合理とはいえない⁽⁹¹⁾と考えられることから、上記目的達成のためにはこのような擬制も許容されるべきであろう。

なお、適正所得算出説にいう擬制とは、無償取引から収益が生ずることを擬制する⁽⁹²⁾ことであって、取引を二段階に引き直すことであるとは明確に述べてられていない。適正所得算出説を提唱する金子宏自身も、「無償取引から収益を擬制することは後述のように合理的であると考えるが、それを相手方に贈与したと考える第二段階の擬制をすることには立法論として問題が多い⁽⁹³⁾」と述べる。

しかしながら、金子宏自身が、二段階説に一定の説得力を見出している⁽⁹⁴⁾ことを考慮すると、適正所得算出説にいう擬制は、取引を二段階に引き直すことを通じて、無償取引からの収益の発生を擬制することであると理解すべきであろう。ここでいう擬制は、あくまでも収益の発生の擬制であ

(90) 松沢智『租税実体法の解釈と適用—法律的視点からの法人税法の考察—』22 頁（中央経済社、1993）。

(91) 金子・前掲注(35)336 頁。

(92) 金子・前掲注(35)345 頁。

(93) 金子・前掲注(35)344 頁。

(94) 金子・前掲注(35)344 頁。

り、取引を二段階に引き直すことはそのためのロジックに過ぎない⁽⁹⁵⁾。この点、渡辺徹也は、「説明のための二段階論⁽⁹⁶⁾」と称し、適正所得算出説による課税の結果、ロジックを二段階で説明している。

そこで、無償取引から益金が生ずる根拠として、適正所得算出説の立場に立った上で、益金の概念を踏まえ、無償による役務の享受という取引を見てみよう。

前述したとおり、適正所得算出説は、取引を二段階に引き直すことを通じて、無償取引から収益が生ずることを擬制するものであるから、無償による役務の享受は、享受した役務に係る対価の支払いと、その支払い分の受贈又はその支払いの免除の二段階として構成する必要がある。そのようなロジックを用いると、支払い分の受贈又は支払いの免除は、純資産増加の原因となるべき事実であるから、必然的に益金に該当することとなる⁽⁹⁷⁾。他方、対価の支払いは、純資産の減少となるべき事実であるから、益金と同額の損金（享受した役務の内容によっては資産計上等が必要となる場合もある。）となり、この取引全体の結果として、純資産は増加していないが、益金の概念はグロスの概念であるから、無償による役務の享受は、益金が発生するとともに、同額の損金が発生すると理解すべきである。

したがって、無償による役務の享受については、法人税法 22 条 2 項に

(95) このようなロジックを用いていることは、法人税法 37 条からも見てとれよう。すなわち、同条 1 項が「支出した寄附金」と規定し、同法施行令 78 条がその支出について現金主義を採用しているところ、例えば、無償による役務の提供の場合には役務提供の時点で現実の支払いは生じていないにもかかわらず、役務提供の時点が寄附金の支出時期とされる。このことからすると、法人税法 37 条が、金銭の贈与の場合は別として、無償による資産の譲渡又は役務提供の場合には、取引を二段階に引き直すロジックを前提とした規定であるとも考えられる。

(96) 渡辺・前掲注(32)173-174 頁。

(97) 積極的に資産の贈与を受けた場合に限らず、債務の免除を受けたような場合のその債務の免除による経済的な利益も当然に益金となる。渡辺・前掲注(31)285 頁。

は明示されていないものの、そこから益金が生ずると解すべきである⁽⁹⁸⁾。

(2) 反対する見解の検討

前述したとおり、無償による役務の享受については、そこから益金が生ずると考えられるところであるが、一般には、支出すべき費用が減少しその分だけ課税所得が増加するから、益金の額として計上する必要がなく、そのため、法人税法 22 条 2 項に規定されていない⁽⁹⁹⁾と理解される。

また、青山慶二は、「資産の無償譲渡の場合には、譲渡時点での値上益（キャピタルゲイン）の譲受人への移転が観察され、譲受人において原価引継や減価償却を通じて将来の収益に対応する形での費用化が明確に予測できるのに対し、役務の無償提供では、役務価値相当額の経済的利益の移転を擬制できるものの、譲受人における当該擬制収益は当年度に譲受人において通常消費されるため、費用化も原則同事業年度に行われるという性格の違いがある。そのようなメカニズムの相違をとらえて、22 条 2 項は、益金の対象として、譲渡人については『無償による資産の譲渡及び役務の提供』を規定し、譲受人については『無償による資産の譲受』のみを規定する形で解決していると解釈できる⁽¹⁰⁰⁾」と消費のタイミングに着目した見解を述べる。

そのほか、無償による役務の享受の場合には、対応する損金が生ずると解することができないため、益金は生じない⁽¹⁰¹⁾とする見解もある。

(98) 無償による役務の享受から益金が生ずることを示唆するものとして、武田昌輔・前掲注(79)4頁、武田隆二・前掲注(31)76頁、藤掛一雄『寄附金に関する税務』101頁（財政経済弘報社、1961）、藤曲武美「所得税法における財産評価の今日的問題」日税研論集 68 号 81 頁（2016）、村井正『租税法—理論と政策—〔三訂版〕』76-77 頁（青林書院、1999）。

(99) 本章第 1 節 2 を参照。

(100) 青山慶二「無償の役務の提供に関する法人税の対応の差異—日米の重要判例比較（清水惣事件判決と米国 Greenspun 夫妻事件判決）—」TKC 税研情報 23 巻 1 号 46 頁（2014）。

(101) 嶋村幸夫「法人税法 22 条における無償取引に関する一考察—グループ法人税制における受贈益の益金不算入制度規定との関係について—」筑波大学大学院ビジネス科学研究科企業法学専攻編『企業法研究の序曲Ⅲ〔企業法学論集第 3 号〕』104-121 頁（同友館、2015）。

しかしながら、これらの見解は、益金の概念がグロスの概念であることからすると、妥当とはいえないと考える。

一般的な理解については、支出すべき費用が発生した事実は純資産減少の原因となるべき事実として損金になるが、支出すべき費用が減少した事実は純資産増加の原因となるべき事実として益金になると理解すべきである。

また、消費のタイミングに着目した見解については、そもそも法人は消費による心理的満足を観念することができない⁽¹⁰²⁾点を看過しているのであるが、たとえ役務を享受したのと同じタイミングで消費されとしても、享受した役務については、享受した時点で益金が生じたと考えるべきである。

そして、対応する損金から見た見解については、あくまでも益金と損金は分けて考えるべきであり、対応する損金が生じないことは、益金が生じないことの根拠とはなりえないと言わざるを得ない。

(3) 法人税法 22 条 2 項の性格

法人税法 22 条 2 項の性格について、適正所得算出説によれば、昭和 40 年改正前の法人税法では「無償取引からも収益が生ずると解することは困難であったと考えるが、このように考えると、現行法人税法 22 条 2 項の規定は、確認的规定ではなく、無償取引の場合にも通常の対価相当額の収益が生ずることを擬制した一種のみなし規定であり、創設的规定である⁽¹⁰³⁾」とされる。

確かに、昭和 40 年改正で同項に無償取引が明示されたことを契機に、擬制を伴う規定となったとも理解できることから、同項が創設的规定であることは否定できない。

しかしながら、昭和 40 年改正当時の立法担当者が、本改正により、従来行われていた所得計算の原則を変更するつもりはなく、また、納税者が不

(102) 品川・前掲注(14)38-39 頁、谷口・前掲注(13)198 頁、中川・前掲注(15)299 頁。

(103) 金子・前掲注(35)336 頁。

利になるようなおそれはない⁽¹⁰⁴⁾と説明しており、また、益金の概念も改正前後を通じて継承されていると考えられることからすると、同項が確認的規定であることを完全に否定することはできないと考えられる。

松沢智は、同項に規定された無償取引をはじめとした取引は文理上例示と解釈すべきとし、「例示であるから同条項の文言は確認規定である⁽¹⁰⁵⁾」と述べる⁽¹⁰⁶⁾。

以上のとおり、法人税法 22 条 2 項は確認的規定であるとも考えられるが、そのように捉えたと、同項に規定された取引はあくまで例示であるから、無償による役務の享受は同項に明示されていないものの、そこから益金が生ずると解することができよう。

2 益金が生ずる無償取引の範囲からの検討

(1) 学説及び益金の概念からの検討

無償取引から益金が生ずる根拠について、現在の通説である適正所得算出説の立場に立って理解するのが相当であることから、その範囲についても、適正所得算出説に基づき提唱される無限定説の立場に立つべきものとする。

これは、グロスの概念である益金の概念から導き出される当然の帰結であろう。法人の所得を計算する租税会計においては必然的に相手勘定を意識することになるため、無償取引を損金の側から見る限定説には、一定の合理性があるものとも考えられるが、あくまでも益金と損金は分けて考えるべきであるから、対応する損金が生じないことは、益金が生じないことの根拠とはなりえないと考えるべきである。

(104) 吉牟田・前掲注(21)139 頁。

(105) 松沢・前掲注(90)21 頁。

(106) 「無償による資産の譲渡又は役務の提供」に係る部分を特別の定め、すなわち創設的規定として、「無償による資産の譲受けその他の取引」に係る部分を例示的な定め、すなわち確認的規定として理解する見解もある。中村利雄「法人税の課税所得計算と企業会計—無償譲渡等と法人税法 22 条 2 項—(1)(完)」税通 33 卷 2 号 33 頁、4 号 27 頁 (1978) [初出 1977]。

しかしながら、そもそも益金が生ずる無償取引の範囲についてのこれまでの議論は、無償による資産の譲渡又は役務の提供を行った側の法人税法 37 条の寄附金の規定との関係を中心とした議論であって、それらを受けた側（無償による資産の譲受け又は役務の享受）の議論ではなかった。

無償による役務の享受から益金が生ずるとの立場に立った場合、その発生には、損金の側から見る限定説のような議論を経るまでもなく、限定は付されないと解すべきであろう。

（２）合理的な経済目的その他の事情が存する場合

大阪高裁昭和 53 年 3 月 30 日判決（訟月 24 巻 6 号 1360 頁）〔清水惣事件（控訴審）〕の判示内容から、合理的な経済目的その他の事情が存する場合には、益金は生じないとする見解が成り立ち得ることは前述した⁽¹⁰⁷⁾。この見解は、益金が生ずる無償取引の範囲について、損金の側から見る見解とは異なる角度から見るものであるから、別途検討を加える必要がある。

上記判決を受けて、課税庁は、昭和 55 年に法人税基本通達 9-4-2 を新設した⁽¹⁰⁸⁾。同通達は、「法人がその子会社等に対して…無利息貸付け等…をした場合において、…その無利息貸付け等が…やむを得ず行われるもので…その無利息貸付け等をしたことについて相当な理由があると認められるときは、その無利息貸付け等により供与する経済的利益の額は、寄附金の額に該当しない」とする。末尾の「寄付金の額に該当しない」との部分は、益金も損金（寄附金）も生じないとも、益金が生ずると同時に損金（損失）も生ずるとも読める⁽¹⁰⁹⁾ところ、合理的な経済目的その他の事情が存する場合には、益金は生じないとする見解は、これを前者として理解する見解であろう。

この点については、同通達が、あくまで「寄付金の額に該当しない」と

(107) 本章第 3 節 2 を参照。

(108) 圖子善信「売上値引き及び単価変更処理に係る金額は寄付金に該当しないとした事例」新判例解説 Watch16 号 248 頁（2015）。

(109) 渡辺・前掲注(32)181-182 頁。

寄附金としての側面についてしか述べておらず、また、益金の概念がグロスの概念であって、益金と損金は分けて考えるべきものであることからすると、益金が生ずると同時に損金（損失）も生ずると捉えるのが自然ではなからうか。また、同通達に影響を与えた上記判決は、あくまでも無利息貸付けに係る利息の益金計上が必要となることを判示したものであって、一定の場合に益金とはならないことを判示したものではないことも忘れてはならない。

課税庁による文書回答事例⁽¹¹⁰⁾をみても、同通達による場合の損失額は税務上損金算入されるとの理解に立っていることが伺える。

吉牟田勲も、同通達の新設された経緯について、「親子会社間の無利息貸付や、資産の無償贈与や債権放棄等が、子会社援助のために行われることがあるが、これらの行為は、結局、親会社の利益になる場合があるので、そのような場合は、いわば反対給付のある事業関連の支出であり、寄付金とすべきでなく経費とすべきである⁽¹¹¹⁾」という意見が課税庁内に強まったと説明する。

したがって、合理的な経済目的その他の事情が存する場合には、益金が生ずると同時に損金（損失）も生ずると捉えるべきであって、合理的な経済目的その他の事情が、無償取引に関する法人税法 22 条 2 項の適用に限定を付すことにはならないと考える⁽¹¹²⁾。

この点、武田昌輔も、上記高裁「判決では、寄付金であるかどうかをま

(110) 国税庁による文書回答事例（平成 13 年 9 月 26 日回答）『『私的整理に関するガイドライン』に基づき策定された再建計画により債権放棄が行われた場合の税務上の取扱いについて』武田昌輔＝後藤喜一編著『DHC 会社税務積義』2021 の 2・3 頁（第一法規、1964）。

(111) 吉牟田勲『新版 法人税法詳説－立法趣旨と解釈－〔平成 10 年度版〕』55 頁（中央経済社、1998）。

(112) 法人税基本通達 9－4－2 は、平成 10 年 6 月にその末尾の文言が「正常な取引条件に従って行われたものとする」から「寄附金の額に該当しないものとする」に改正されているが、この改正は字句的な改正であるとされている（渡辺・前掲注(31)577 頁）ことからすると、同通達新設当初から益金が生ずると同時に損金も生ずると捉えていたことが伺える。

ず判断し、寄付金であれば、無償の供与として法 22 条の規定が適用されると論じているが、寄付金に該当しない場合でも無償であれば理論上法 22 条の規定は適用されることを見逃している点に若干の問題がある⁽¹¹³⁾」と述べている。

第 5 節 無償による役務の享受のうち課税所得に影響が生ずる具体的ケース

無償による役務の享受から益金が生ずるとの立場に立った場合であっても、課税所得に影響が生ずるケースと生じないケースがあると考えられる。生じないケースは、無償による役務の享受について、同一事業年度において、益金と損金と同額で生ずるケースである。この場合、結果的に課税所得に影響を及ぼさない。

課税所得に影響が生ずるケースは、享受された利益が原価集合の形で資産化した場合などである。この場合、益金と損金が計上される時期が異なるなどの理由から、各事業年度の所得金額に影響を及ぼすことになる。具体的には、次の 5 つのケースが考えられる⁽¹¹⁴⁾。

- ① 無償による役務の享受が当事業年度に計上されない売上に係る原価を構成するケース
- ② 無償による役務の享受が減価償却資産の取得価額を構成するケース
- ③ 無償による役務の享受が繰延資産の取得価額を構成するケース
- ④ 無償による役務の享受が減価償却の対象とならない固定資産の取得価額を構成するケース
- ⑤ 無償による役務の享受が損金不算入となる支出に該当するケース

(113) 武田昌輔「親会社の子会社に対する無利息融資」税理 21 巻 8 号 62 頁 (1978)。

(114) 無償による役務の享受は益金に含まれないという一般的な理解に立つと、①ないし④のケースでは、課税繰延が生じ、①・②・④のうちの一定のケース（当該資産が売却されないケース）や⑤のケースでは、一切の課税が行われないこととなる。第 2 章第 1 節 2 を参照。

①については、例えば、建築業や製造業において、下請け（外注）先から商品等について無償で工事や加工作業をやってもらったケースなどが該当する。この場合、工事や加工作業等の役務を享受した事業年度においては、その原価相当額は棚卸資産として計上され⁽¹¹⁵⁾、損金とはならない。そして、翌事業年度以降に売上計上される際に、原価として損金算入される⁽¹¹⁶⁾ことになる。このケースでは、無償による役務の享受による益金が役務を享受した事業年度に計上されるのに対し、それが損金算入されるタイミングが遅れることになるため、各事業年度の課税所得に影響を及ぼすことになる。

小売業や卸売業における、商品の輸送費等の原価を構成する役務を享受した場合もこのケースに該当する場合がある⁽¹¹⁷⁾と考えられる。

②については、例えば、機械・設備の取得に際し、その据付けを無償でやってもらったケースなどが該当する。この場合、据付け等の役務を享受した事業年度においては、その相当額は減価償却資産の取得価額とされる⁽¹¹⁸⁾。そして、その取得価額については、各事業年度における当該資産に係る減価償却費の償却限度額を超える部分は損金とはならないため、取得事業年度以降に順次減価償却費として損金算入されていくことになる⁽¹¹⁹⁾。すなわち、役務を享受した事業年度において、無償による役務の享受に係る益金が計上され、減価償却費の償却限度額を超える部分に課税がなされるのに対し、減価償却費として損金算入されなかった部分は翌事業年度以降に順次損金算入される。このケースでは、享受した役務について、役務を享受した事業年度で益金が一旦計上されるが、①と異なり、その後、当該資産が売却等されるまでの間に減価償却を通じて損金に順次算入されていくことになるが、その損金算入された部分についても、最終的には、当該資産が売却された事業年度において減価償却資産の取得価額

(115) 法人税法 2 条 20 号、同法施行令 10 条。

(116) 法人税法 22 条 3 項 1 号。

(117) 参考として、法人税基本通達 5-1-1、5-1-3。

(118) 法人税法施行令 54 条 1 項 1 号ロ。参考として、武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法』1881 頁（第一法規、1979）。

(119) 法人税法 31 条 1 項。

の減少を通じて課税されることになる。したがって、このケースにおいても、当該資産の取得時（役務の享受時）、使用時、売却時の事業年度にまたがって益金と損金の計上のタイミングがズレることになるため、各事業年度の課税所得に影響を及ぼすことになる。

第 2 章第 1 節で取り上げた資産の輸送費の例のほか、自己で使用する建物の取得に際して①で掲げたような無償で工事をやってもらったケース⁽¹²⁰⁾なども、このケースに該当する。

③については、例えば、新たな資源の開発に際し、地質調査等は無償でやってもらったケースなどが該当する。この場合、地質調査等の役務を享受した事業年度においては、その相当額は繰延資産（開発費）として計上することになる⁽¹²¹⁾。そして、その相当額については、その支出の効果が及ぶ期間に順次繰延資産償却費として損金算入されていくことになる⁽¹²²⁾。役務を享受した事業年度において、無償による役務の享受に係る益金が計上され、繰延資産の償却限度額を超える部分に課税がなされるのに対し、繰延資産償却費として損金算入されなかった部分は翌事業年度以降に順次損金算入される。したがって、このケースにおいても、役務の享受時からその支出の効果が及ぶ期間の事業年度にまたがって益金と損金の計上のタイミングがズレることになるため、各事業年度の課税所得に影響を及ぼすことになる。

④については、例えば、土地の取得に際し、その造成を無償でやってもらったケースなどが該当する。この場合、造成等の役務を享受した事業年度においては、その相当額は土地の取得価額として計上される⁽¹²³⁾。そして、土地は減価償却の対象とならない資産である⁽¹²⁴⁾から、その相当額は当該土地が売却されるまで損金算入されない。このケースでは、無償による役務の享受による益金が役務を享受した事業年度に計上されるのに対し、その相当額は当該土地が売

(120) 法人税法 31 条 1 項、同法施行令 54 条 1 項 1 号イ。

(121) 法人税法 2 条 24 号、同法施行令 14 条 1 項 3 号、法人税基本通達 8-1-2。

(122) 法人税法 32 条 1 項。

(123) 法人税法施行令 54 条 1 項 1 号イ、法人税基本通達 7-3-4・7-3-16 の 2。

(124) 法人税法 2 条 22・23 号・31 条 1 項、同法施行令 12・13 条。

却される事業年度まで損金算入されるタイミングが遅れることになるため、各事業年度の課税所得に影響を及ぼすことになる。

⑤については、例えば、取引先を旅行、観劇等へ招待する際に、それらの手配等を他者に無償でやってもらったケースなどが該当する。この場合、手配等の役務を享受した事業年度においては、その相当額は益金に計上されるが、損金面においては、その相当額は交際費等に該当する⁽¹²⁵⁾ため、損金算入限度額を超える部分は損金とはならない⁽¹²⁶⁾。このケースでは、①ないし④のケースと異なり、損金不算入限度額を超える部分については、翌事業年度以降に損金算入されたりすることはないため、役務を享受した事業年度の課税所得にのみ影響を及ぼすことになる。

不正行為等に係る役務を他者に無償でやってもらった場合も、その相当額は益金に計上されるのに対し、その相当額は損金とはならない⁽¹²⁷⁾ため、このケースに該当すると考えられる。

なお、無利息貸付けを受けた場合については、一般には、同一事業年度において、役務の享受に係る益金と支払利息である損金が同事業年度に同額で生じ、課税所得には影響しないとも考えられるところであるが、棚卸資産や固定資産を取得するために借り入れた借入金に係る支払利息は、本来はそれらの取得価額を構成するものである⁽¹²⁸⁾から、たとえ無利息貸付けだからといって、直ちに課税所得に影響しないとするのは妥当ではなく、理論的にいえば、①・②・④のケースに該当し、課税所得に影響を及ぼすケースもあり得ると理解しておくべきであろう⁽¹²⁹⁾。

(125) 租税特別措置法 61 条の 4 第 4 項、同法関係通達 61 の 4 (1) - 15 (4)。

(126) 租税特別措置法 61 条の 4 第 1 項・2 項。

(127) 法人税法 55 条 1 項。

(128) 法人税法 2 条 20・22・23 号、同法施行令 10・12・13 条、54 条 1 項 1 号イ。

(129) 実務上の取扱いとしては、棚卸資産や固定資産を取得するために借り入れた借入金に係る支払利息は、それらの取得価額に算入しないことを許容している。法人税基本通達 5-1-1 の 2 (6)、5-1-4 (13)、7-3-1 の 2。

第 3 章 公正処理基準との関係

法人税法 22 条 4 項は、益金の額及び損金の額は、別段の定めがあるものを除き⁽¹³⁰⁾、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（公正処理基準）に従って計算される旨規定していることから、同条 2 項の益金については、公正処理基準の射程が及ぶこととなる。

そこで、本章では、無償取引の取扱いと公正処理基準との関係を考察する。

第 1 節 公正処理基準の一般的理解

1 法人税法 22 条 4 項の創設経緯

法人税法 22 条 4 項は、昭和 42 年の改正により創設された。

同項の創設前においても、課税所得の計算は、法人税法において完結的に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であると思われる部分が相当多く、そのような現実を前提として考えられてきた⁽¹³¹⁾ところであったが、企業会計審議会や税制調査会からは、適正な企業会計の慣行を奨励、尊重する見地から、法人税法における課税所得について、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べきとの提言⁽¹³²⁾がなされていた。

(130) 法人税法 22 条 4 項への「別段の定めがあるものを除き」という文言の追加は、平成 30 年度税制改正で行われた。その趣旨は、同項の規定は、別段の定め（同法第 22 条の 2 以下の規定）がある場合には適用しないことを明確化したものと説明される。財務省（藤田泰弘ほか）「平成 30 年度 税制改正の解説」280 頁（2018）（https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0265-0354.pdf）（令和元年 5 月 29 日最終閲覧）。

(131) 国税庁（藤掛一雄ほか）「昭和 42 年 改正税法のすべて」75-76 頁（1967）。

(132) 企業会計審議会特別部会昭和 41 年 10 月 17 日「税法と企業会計との調整に関する意見書」総論一 1 (1) 産業経理 26 巻 11 号 80 頁（1966）、税制調査会昭和 41 年 12 月「税制簡素化についての第一次答申」42-44 頁（1966）（http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s4202_s42zeiseikaiseihoka.pdf）（令和元年 5 月 29 日最終閲覧）。

そのような潮流を受け、同項は法人税法の簡素化の一環として設けられた⁽¹³³⁾。当時の立法担当者も、同項の創設について「簡素化に当たって最も重点を置かれたのはこの部分であり、また、企業にとって最も重要な簡素化の内容をなすものである⁽¹³⁴⁾」と説明する。

なお、中里実⁽¹³⁵⁾は、同項創設による簡素化の実利として、企業会計等で扱う企業の利益計算と法人税の課税所得計算を別個に行うという二度手間の排除を挙げる⁽¹³⁶⁾。

このため、法人税法は、同項を通じて、二度手間を避ける意味で、企業会計準拠主義を採用している⁽¹³⁶⁾といわれる。

2 会計の三重構造ないしトライアングル体制

法人税法 22 条 4 項は、税制の簡素化、すなわち、二度手間の排除に実利を求めて、企業会計準拠主義を採用し、創設されたと考えられるところ、法人税法における所得計算の構造としては、同項のほか、会社法の規定や法人税法 74 条 1 項の規定（いわゆる確定決算主義）を総合して見ると、企業所得の計算についてはまず基底に企業会計があり、その上にそれを基礎として会社法の会計規定があり、さらにその上に租税会計がある（企業会計－会社法会計－租税会計）、という意味での「会計の三重構造」を前提としている⁽¹³⁷⁾といわれる。

この三者の関係については、相互に関係し、または影響し合って形成されてきているとして、「トライアングル体制」と称する見解⁽¹³⁸⁾もある。この見

(133) 金子・前掲注(1)348 頁。

(134) 塩崎潤「税制簡素化の実施にあたって」税通 22 巻 5 号 4 頁（1967）。

(135) 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（4）」法協 100 巻 7 号 1296-1297 頁（1983）。

なお、二度手間の排除については、コスト削減の観点からも説明できる。渡辺徹也『スタンダード法人税法〔第 2 版〕』35 頁（弘文堂、2019）。

(136) 金子・前掲注(1)349 頁。

(137) 金子・前掲注(1)349 頁。

(138) 新井清光＝白鳥庄之助「日本における会計の法律的及び概念的フレームワーク」JICPA ジャーナル 3 巻 10 号 29 頁（1991）。

解については、課税要件法定主義や企業会計原則の性質⁽¹³⁹⁾の観点からの指摘⁽¹⁴⁰⁾もなされているところであるが、法人税法 22 条 4 項を通じて、企業会計と租税会計は実体的に結び付いている⁽¹⁴¹⁾とも考えられることから、三者の関係を「トライアングル体制」とする見解も一概に否定はできないであろう。

いずれにしろ、三者の関係は、法人税法における所得計算の構造上、同項を通じて、密接に連携しているといえる。

3 公正処理基準の具体的内容

企業会計、会社法会計、租税会計は、法人税法 22 条 4 項を通じて、密接に連携していると考えられるところ、同項にいう公正処理基準の具体的内容は何であろうか。

金子宏は、公正処理基準の具体的内容について、「企業会計原則・同注解、企業会計基準委員会の会計基準・適用基準等、中小企業の会計に関する指針…、中小企業の会計に関する基本要領や、会社法、金融商品取引法、これらの法律の特別法等の計算規定・会計処理基準等である…が、それに止まらず、確立した会計慣行を広く含む⁽¹⁴²⁾」と説明する。

その上で、企業会計原則や確立した会計慣行が必ず公正妥当であるとは限らず、また、それらが決して網羅的であるとはいえない点に注意する必要がある⁽¹⁴³⁾とし、「法人税法の解釈適用上、収益・費用等の意義と範囲ならびにそれらの年度帰属をめぐって生ずる問題については、企業会計原則には定めがなく、また確立した会計慣行も存在していない場合が非常に多い。仮に、

(139) 中里実は、企業会計原則の法的根拠について、「少なくとも、公法的には、一行政庁の、一諮問機関の、一小委員会の、一中間報告でしかなく、それが公法的に意味があるなどとは到底考えられない」と述べる。中里実「租税法と企業会計（商法・会計学）」商事 1432 号 26 頁（1996）。

(140) 中里・前掲注(139)26 頁。

(141) 渡辺・前掲注(135)38 頁。

(142) 金子・前掲注(1)350 頁。

(143) 金子・前掲注(1)350-351 頁。

企業会計原則になんらかの定めがある場合でも、その内容が明確でないことが少なくない。その意味では、企業会計の網の目はきわめて粗い、と言わなければならない。しかも、企業経営における法人税の重要性の増大と租税争訟の増加に伴って、新しい問題が次々と生じているのである。結局、これらの場合に、何が公正妥当な会計処理の基準であるかを判定するのは、国税庁や国税不服審判所の任務であり、最終的には裁判所の任務である⁽¹⁴⁴⁾と述べる。

第 2 節 企業会計等における無償取引の取扱い

1 企業会計における取扱い

公正処理基準の中心をなす企業会計における無償取引⁽¹⁴⁵⁾の取扱いを確認する。

ここでいう企業会計とは、金融商品取引法に基づく会計が一般に企業会計と呼ばれ⁽¹⁴⁶⁾、金融商品取引法に基づく会計が、企業会計原則、企業会計基準等に従う旨規定されている⁽¹⁴⁷⁾ことから、企業会計原則、企業会計基準⁽¹⁴⁸⁾等に基づく会計を指すものと考えられる。

(144) 金子・前掲注(1)350-351 頁。

(145) 以下では、「無償取引」に無償による役務の享受を含むものとして論述する。第 2 章第 4 節を参照。

(146) 神田秀樹『会社法〔第 21 版〕』281 頁（弘文堂、2019）。

(147) 金融商品取引法 193 条。財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則 1 条 2・3 項。

(148) 企業会計原則は、1949 年に金融庁・企業会計審議会の前身である経済安定本部・企業会計制度対策調査会によって公表され、数次の修正が行われてきた。企業会計基準は、以前は、上記企業会計審議会が公表していたが、2001 年以降は、会計基準の開発等を目的として設立された公益財団法人財務会計基準機構・企業会計基準委員会が公表している。神田・前掲注(146)282-283 頁、広瀬義州『財務会計〔第 13 版〕』132-133 頁（中央経済社、2015）。

企業会計における無償による資産の譲渡の取扱いについて、日本会計研究学会税務会計特別委員会（昭和 41 年 5 月 26 日）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になっているが、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本格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⁽¹⁴⁹⁾」としている。同様に、企業会計審議会特別部会（昭和 41 年 10 月 17 日）も、「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⁽¹⁵⁰⁾」としているが、その後具体的な検討は行われていない⁽¹⁵¹⁾ことから、無償による資産の譲渡については、企業会計上、収益が生ずることとはされていないと理解できる。

また、無償による役務の提供についても、無償による資産の譲渡の場合と同様、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じられていないため、そこから収益が生ずることとはされていない⁽¹⁵²⁾と考えられる。

他方、無償による資産の譲受けについては、企業会計上、収益が生ずることとされているものと考えられる。企業会計原則の第三（貸借対照表原則）の五の F 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」と定めているところ、これに対応する利益相当額は、事実上損益取引から生じたものとして取り扱われ、自由に処分可能なその他の剰余金に含められている（同原則の第三（貸借対照表原則）の四の（三）の

(149) 日本会計研究学会税務会計特別委員会昭和 41 年 5 月 26 日「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」各論 I 一（6）産業経理 26 巻 8 号 93 頁（1966）。

(150) 企業会計審議会特別部会昭和 41 年 10 月 17 日・前掲注(132)83 頁（総論三（7））。

(151) 品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」税大論叢 40 周年記念論文集 210 頁（2008）。

(152) 中村・前掲注(78)43 頁。

B、同原則の注釈 2 (2))⁽¹⁵³⁾。したがって、無償による資産の譲受けの場合には、企業会計上、無償取得資産を時価で受入記帳することによって、同額の収益が発生する⁽¹⁵⁴⁾と考えられる。

上記の取扱い、あくまでも無償による資産の譲受けの場合の取扱いであり、無償による役務の享受については、企業会計上特に論じられていない⁽¹⁵⁵⁾ことから収益が生ずることとはされていないといえる。

2 会社法会計における取扱い

会社法会計とは、会社法、会社法施行規則、会社計算規則に基づく会計をいう⁽¹⁵⁶⁾。

会社法 431 条は、「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」と規定しており、ここにいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」とは、主として企業会計原則、企業会計基準を意味する⁽¹⁵⁷⁾といわれる。

また、会社計算規則 3 条は、「この省令の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない」と規定している。

これらの規定から、会社法会計は企業会計に従っているものと理解できるため、無償取引に係る会社法会計上の取扱いは、企業会計と同様であると考

(153) 品川・前掲注(14)17 頁、中村忠＝成松洋一『税務会計の基礎－企業会計と法人税－』151 頁（税務経理協会、1998）。

(154) 武田・前掲注(31)76 頁。

品川芳宣は、無償による資産の譲受けの場合に収益を認識することについて、現実に利益を得ていることを明示できるため、それほど抵抗なく一般に受け入れられていると述べる。品川・前掲注(14)17 頁。

また、中村利雄も、無償による資産の譲受けの場合については、企業会計上収益を認識すると結論付けるが、他方で、昭和 49 年 8 月の企業会計原則等の修正以前については、資本取引とされていたため、収益を認識していなかったとする。中村・前掲注(106) (完) 24-27 頁。

(155) 中村・前掲注(106) (完) 27 頁。

(156) 広瀬・前掲注(148)103 頁。

(157) 神田・前掲注(146)282-283 頁。

えられる。

第 3 節 無償取引の取扱いと公正処理基準との関係

1 法人税法と企業会計等との差異

前節では、公正処理基準の中心をなす企業会計及び会社法会計（以下「企業会計等」という。）における無償取引の取扱いを確認し、無償による資産の譲受けを除く無償取引について、法人税法と企業会計等の取扱いに差異があることを確認した。

この差異を捉え、無償取引から収益が生ずるという公正処理基準が、現在において確立されているとはいえないことから、法人税法 22 条 2 項は、別段の定めがある場合にのみ作用する⁽¹⁵⁸⁾とする見解もあることは前述のとおり⁽¹⁵⁹⁾である。

確かに、無償による資産の譲受け以外の無償取引から収益が生ずるという、企業会計等やそれ以外の会計慣行も見当たらない⁽¹⁶⁰⁾ことからすると、無償による資産の譲受け以外の無償取引から益金が生ずるとする同項の取扱いは、公正処理基準に合致しない取扱いであり、同項に公正処理基準の射程が及んでいることと矛盾が生じているようにも捉えられることから、公正処理基準との関係を改めて検討する必要がある。

2 公正処理基準の解釈に係る裁判例

無償取引の取扱いと公正処理基準の関係を検討する前に、公正処理基準の解釈に係る裁判例として、次の 2 つに触れておきたい。

第一は、輸出取引による収益の計上について、納税者が採用した為替取組

(158) 岡村・前掲注(80)4・5 頁。

(159) 第 2 章第 3 節 4 を参照。

(160) 井上雅登「法人税法における無償取引課税の一考察—課税の根拠と適用範囲を中心として—」専修法研論集 49 号 146 頁（2011）。

日基準と実務上広く一般に採用される船積日基準⁽¹⁶¹⁾のいずれが公正処理基準といえるかが争われた最高裁判平成 5 年 11 月 25 日第一小法廷判決（民集 47 巻 9 号 5278 頁）〔大竹貿易事件〕である。本件において、最高裁は「法人税法 22 条 4 項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を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上すべきものと定めたものと解される」とした上で、納税者が採用した為替取組日基準について、「収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる点において、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとはいえないというべきである。このような処理による企業の利益計算は、法人税法の企図する公平な所得計算の要請という観点からも是認し難いものといわざるを得ない」とした。本判決は、公正処理基準の該当性について、法人税法の企図する公平な所得計算の要請を根拠の柱にし、それに総合的判断の結果を加味して判断した⁽¹⁶²⁾ものと考えられる。

第二は、納税者が行った、いわゆる不動産流動化実務指針⁽¹⁶³⁾に基づく金融取引としての処理⁽¹⁶⁴⁾が公正処理基準に合致するかが争われた東京高裁判平成 25 年 7 月 19 日判決（訟月 60 巻 5 号 1089 頁）〔ビックカメラ事件〕である。本件において、東京高裁は、「法人税法 22 条 4 項の文言及び趣旨に照らせば、同項は、同法における所得の金額の計算に係る規定及び制度を簡素なものと

(161) 為替取組日基準とは、荷為替手形の買取り時を基準に収益計上することをいい、船積日基準とは、商品の船積時を基準に収益計上することをいう。

(162) 酒巻俊雄「輸出取引による収益の計上基準」ジュリ 1046 号 106 頁（1994）。

(163) 日本公認会計士協会平成 12 年 7 月 31 日「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」を指す。本実務指針は、不動産（信託受益権を含む。）の譲渡につき、不動産のリスク（価値の下落）や保有、使用又は処分による経済価値のほとんど全てが特別目的会社を通じて他社に移転していない場合には、金融取引として取り扱うことなどを定める。

(164) 本件においては、納税者が所有する不動産を信託財産とする信託契約を締結した上で、それに基づく信託受益権を第三者に譲渡したことにつき、納税者は不動産流動化実務指針に従って金融取引として取り扱うべき旨を、課税庁は不動産の売却として取り扱うべき旨を主張した。

することを旨として設けられた規定であり、法人が収益等の額の計算に当たって採った会計処理の基準がそこにある『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』（税会計処理基準）に該当するといえるか否かについては、上記目的を有する同法固有の観点から判断されるものであって、企業会計上の公正妥当な会計処理の基準（公正会計基準）とされるものと常に一致することを規定するものではないと解するのが相当である」とした上で、本実務指針は税会計処理基準に該当しないとして、納税者が行った金融取引としての処理を認めなかった。

本判決は、「税会計処理基準」という概念を初めて用いた注目すべきものである⁽¹⁶⁵⁾。岡村忠生は、本判決について、同項に確立した会計基準の中から一般に公正妥当と認められるものを選択して所得計算に用いるという限定がないという考え方に立てば、「租税法外の領域に会計基準といえるものが存在しない場合にも、租税法の観点から会計基準を策定することができる。本判決や原審が、課税庁の主張に基づいて用いた『税会計処理基準』は、まさにそのような会計基準と考えられる。…本判決は、金融取引処理を求めた租税法外の会計基準を拒絶し、課税庁主張の『税会計処理基準』を法 22 条 4 項の基準として認知した。ここに、本判決の意義が認められる⁽¹⁶⁶⁾」と説明した上で、「税会計処理基準」という概念については、課税要件法定主義や課税要件明確主義、そして、税制の簡素化という同項の創設趣旨の観点から批判的な見解を述べる⁽¹⁶⁷⁾。

第一の最高裁判決が、すでに、法人税法独自の公正処理基準が存在する可能性を示唆していたとする見解⁽¹⁶⁸⁾もある。佐藤英明は、第二の東京高裁判決は、第一の最高裁判決を「『公正処理基準の法人税法独自の目的に照らした解釈』に結び付け、法人税法自体による法人所得計算ルール決定という方向

(165) 岡村忠生「法人税法 22 条 4 項と『税会計処理基準』ービックカメラ事件ー」税研 178 号 143 頁（2014）。

(166) 岡村・前掲注(165)143 頁。

(167) 岡村・前掲注(165)143 頁。

(168) 岸田雅雄「輸出取引による収益の計上基準」リマックス 10 号 111 頁（1995）。

性を示したものと理解することが許されよう⁽¹⁶⁹⁾と述べる。これらの見解によれば、第一の最高裁判決の考え方を第二の東京高裁判決が拡張した⁽¹⁷⁰⁾とも考えられる。

3 無償取引の取扱いと公正処理基準との関係

企業会計等によれば、無償による資産の譲受け以外の無償取引から収益が生じないことは前節のとおりであるが、それだからといって、直ちに法人税法 22 条 2 項における無償取引の取扱いと公正処理基準との間に矛盾が生じているといえるだろうか。

企業会計原則や確立した会計慣行が必ず公正妥当であるとは限らず、また、それらが決して網羅的であるとはいえない⁽¹⁷¹⁾点を踏まえた上で、前述の第一の最高裁判決の考え方を拡張したとも考えられる第二の東京高裁判決において示された、公正処理基準を法人税法固有の観点からなる「税会計処理基準」として捉える考え方をを用いると、無償による資産の譲受け以外の無償取引については、企業会計等には収益が生ずる旨の定めが存在しないが、その場合にも租税法の観点、すなわち、無償取引の場合には税負担の公平と競争中立性の確保・維持という観点から、会計基準を見出すことができるとも考えられる。そう考えると、無償による資産の譲受け以外の無償取引から益金が生ずるとすることは、「税会計処理基準」という意味での公正処理基準に合致する取扱いであると解する余地があるといえよう⁽¹⁷²⁾。

前述のとおり、「税会計処理基準」という概念には批判も存するところであるが、上記のように解する場合には、無償取引に係る取扱いは、公正処理基準における取扱いと合致することになるから、公正処理基準との関係で矛盾

(169) 佐藤英明「法人税法 22 条 4 項に定める公正処理基準の意義」TKC 税研情報 24 巻 1 号 28 頁 (2015)。

(170) 渡辺・前掲注(135)45 頁。

(171) 金子・前掲注(1)350-351 頁。

(172) 無償取引は公正処理基準の射程の範囲外と捉える見解もある。藤巻一男「無償取引に関する法人税法上の解釈について－『適正所得算出説』と『無限定説』の正当性の検証－」税大ジャーナル 9 号 22 頁 (2008)。

を生ずることにはならないものと考えられる。

第 4 章 各税制等との関係

本章では、無償取引について、法人税法 22 条 2 項と各税制等における取扱いを比較し、その整合性や差異を検討するほか、近年の税制改正がその取扱いに及ぼす影響等を考察する。

第 1 節 グループ法人税制との関係

1 グループ法人税制の概要とその趣旨

近年、100%子会社化による経営など、グループ法人の一体的運営が進展している状況を踏まえ、平成 13 年以降、連結納税制度や組織再編税制などの改正が実施されたところであったが、グループ経営の実態に即した課税を実現できるよう、税制のあり方を更に検討する必要があるとの意見⁽¹⁷³⁾があった。

そこで、グループ法人の一体的運営という実態を鑑みて、グループ内法人間の資産の移転が行われた場合であっても、資産に対する実質的支配の継続性や円滑な経営資源再配置の観点からすると、連結納税の選択の有無にかかわらず⁽¹⁷⁴⁾、その時点で課税関係を生じさせないことが実態に合った課税上の取扱いであると考えられたため、平成 22 年度税制改正において、完全支配

(173) 資本に係る取引等に係る税制についての勉強会平成 21 年 7 月「論点とりまとめ」2・3 頁 (2009) (http://www.meti.go.jp/policy/economy/keiei_innovation/keizaihousei/pdf/zeiseibenkyoukai.pdf#search=%27%E8%B3%87%E6%9C%AC%E3%81%AB%E9%96%A2%E4%BF%82%E3%81%99%E3%82%8B%E5%8F%96%E5%BC%95%E7%AD%89%E3%81%AB%E4%BF%82%E3%82%8B%E7%A8%8E%E5%88%B6%27) (令和元年 5 月 29 日最終閲覧)。

(174) 本改正により、これまで連結納税制度固有の取扱いとされていたものの多くが連結納税を選択していない 100%グループ法人にも適用されることとなり、連結納税制度は、グループ法人税制に包含されることとなった。財務省 (佐々木浩ほか)「平成 22 年度 税制改正の解説」190 頁 (2010) (https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0265-0354.pdf) (令和元年 5 月 29 日最終閲覧)。

関係⁽¹⁷⁵⁾がある内国法人間の取引一般について、課税を繰り延べる措置⁽¹⁷⁶⁾が講じられた⁽¹⁷⁷⁾。これはグループ法人税制（グループ法人単体課税制度⁽¹⁷⁸⁾）と称される。

2 法人税法 25 条の 2 における無償取引の取扱い

グループ法人税制の措置として、完全支配関係法人間の寄附について、課税の繰延べのための措置として、法人税法 25 条の 2 が設けられた。

同条は、「内国法人が各事業年度において当該内国法人との間に完全支配関係（法人による完全支配関係に限る。）がある他の内国法人から受けた受贈益の額…は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない」旨規定する。

従来、寄附のケースでは、法人税法 22 条 2 項と 37 条で対処していたが、寄附金の損金算入限度額によっては、ほとんど所得振替防止機能が発揮し得ないケースが生じたり、二重課税的な課税が生じたりしていた⁽¹⁷⁹⁾。そこで、完全支配関係法人間の寄附について、支出側で全額損金不算入とする（同法 37 条 2 項、81 条の 6 第 2 項）とともに、同法 25 条の 2 条により、受贈側でも益金不算入とすることとし、グループ内部の取引については課税関係を生じさせないこととする全体の整理の中で、寄附のケースでもトータルとして課税関係を生じさせないこととした⁽¹⁸⁰⁾ものである。

(175) 完全支配関係とは、一の者が法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する関係又は一の者との間に当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係をいう。

(176) この措置の具体的な適用対象取引としては、完全支配関係法人間における、資産の譲渡取引等、非適格株式交換等、寄附、現物分配、受取配当等、株式の発行法人に対する譲渡がある。

(177) 財務省（佐々木ほか）・前掲注(174)189 頁。

(178) 金子・前掲注(1)457-458 頁。

(179) 藤曲武美「役務提供とグループ法人税制の影響」税通 65 巻 8 号 96 頁（2010）。

(180) 財務省（佐々木ほか）・前掲注(174)206 頁。

なお、寄附の支出側で全額損金算入し、受贈側で全額益金算入する方法でも、トータルとしての課税はプラスマイナスゼロとなるが、この方法によると所得の付け替えが容易に行えるようになるため、採用されていない。

なお、同条の解釈について、法人税基本通達 4-2-6 は、「…例えば、金銭の無利息貸付け又は役務の無償提供などの経済的利益の供与を受けた場合には、支払利息又は役務提供の対価の額を損金の額に算入するとともに同額を受贈益の額として益金の額に算入することとなるのであるが、当該経済的利益の額が当該他の内国法人において…寄附金の額に該当するときには、当該受贈益の額は当該内国法人において法第 25 条の 2 第 1 項…の規定の適用がある…」と説明する。

この解釈によれば、無償による役務の享受からも益金が生ずると読めるが、無償による役務の享受からは益金は生じないとする一般的な理解と矛盾することとも考えられることから疑問を呈する見解⁽¹⁸¹⁾もあり、中には、同条の受贈益の益金不算入の規定は同法 22 条 2 項の解釈上、益金とされていないもので益金不算入としていることとなり、規定上の問題があるとする見解⁽¹⁸²⁾もある。

しかしながら、既に述べたとおり、無償による役務の享受からも同法 22 条 2 項の益金が生ずると考えられる⁽¹⁸³⁾ことから、同法 25 条の 2 は、そのような前提の下で、グループ内部の取引については課税関係を生じさせず課税を繰り延べるとの趣旨を達成するため、無償による役務の享受を含む受贈益を益金不算入としたものであると解される。

したがって、同法 22 条 2 項と 25 条の 2 との間に不整合はないと理解すべきである。

(181) 朝長英樹「完全支配関係にある法人間の寄附金・受贈益の取扱い」T&A master 415 号 26-27 頁 (2011)、藤曲・前掲注(179)100 頁、増井・前掲注(35)『租税法入門〔第 2 版〕』229 頁、渡辺・前掲注(32)201-203 頁。

(182) 嶋村・前掲注(101)121 頁。

(183) 第 2 章第 4 節を参照。

第 2 節 移転価格税制との関係

1 移転価格税制の概要とその趣旨

我が国における移転価格税制は、昭和 61 年度税制改正で導入された。

当時、企業活動の国際化の進展に伴い、海外の特殊関係企業との取引の価格を操作することによる所得の海外移転、いわゆる移転価格の問題が国際課税の分野で重要となってきたところ、当時の法人税法では、この点についての十分な対応が困難であり⁽¹⁸⁴⁾、これを放置することは、適正・公平な課税の見地から、問題がある旨税制調査会からも提言がなされていた⁽¹⁸⁵⁾。

そこで、経済協力開発機構（OECD）での議論や諸外国の制度を踏まえ、我が国の法人税法にも移転価格税制が導入されるに至った⁽¹⁸⁶⁾。

導入に当たって創設された租税特別措置法 66 条の 4 第 1 項は、「法人が、…当該法人に係る国外関連者…との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行った場合に、当該取引（…国外関連取引…）につき、当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は当該法人が当該国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、当該法人の当該事業年度の所得に係る同法その他法人税に関する法令の規定の適用については、当該国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなす」旨規定する。この規定により、実際の取引価格のいかんにかかわらず、資産の低価販売等の場合には独立企業間価格に相当する金額が益金に算入され、また、資産の高価購入等の場合には独立企業間価格に相当する金額が原価とされることになる⁽¹⁸⁷⁾。

(184) 法人税法 22 条及び 37 条の規定では、一定の限度内で寄附金の損金算入を認めていることから、関連企業との取引価格を通じた所得の国際的移転に十分実効的に対処しうるものとはなっていないという問題が指摘されていた。国税庁（荒巻健二ほか）「昭和 61 年 改正税法のすべて」193 頁（1986）。

(185) 税制調査会昭和 60 年 12 月 17 日「昭和 61 年度の税制改正に関する答申」5 頁（1985）。

(186) 国税庁（荒巻ほか）・前掲注(184)188-194 頁。

(187) 金子・前掲注(1)592-593 頁。

なお、我が国の移転価格税制の導入に先立って、金子宏は、米国の内国歳入法典 482 条⁽¹⁸⁸⁾を踏まえ、法人税法 22 条 2 項の無償取引の取扱いについて、「まず通常の対価相当額で取引をし、次いで収受した対価相当額を相手方に贈与したと考える二段階説の擬制の代わりに、通常の対価相当額による取引のみがあったという擬制に基づいて、取引の両当事者を通じて一貫した調整措置を定めることが妥当である⁽¹⁸⁹⁾」とし、立法論としての一段階説を提唱していた。この考え方によれば、例えば無利息貸付けの場合には、それを行った側は、正常な利息相当額を益金に算入しなければならないが、それを寄附金に算入することはできない一方で、それを受けた側は、正常な利息相当額を支払ったものとして損金に算入するが、同額が益金に算入されることはない⁽¹⁹⁰⁾。そして、一段階説を採用すると、あるときは両当事者とも課税され、あるときは両当事者とも課税されないという不統一な結果を避けることができる、無償取引による所得の振替は不可能となる、高額譲渡等による所得の振替にも対応できる、と説明する⁽¹⁹¹⁾。

我が国の移転価格税制は、所得の海外移転を防ぐため、国際取引しかも法人間の取引に限定し、この一段階説の考え方を取り入れた⁽¹⁹²⁾ものといわれる。

(188) 米国の内国歳入法典 (Internal Revenue Code) 482 条は、米国における移転価格税制の根拠規定とされ、関連企業間で、相互に特殊関係のない独立の当事者間の正常な取引と異なる条件で取引が行われた場合に、独立当事者間の正常な取引の基準に即して所得を計算し直す権限を内国歳入庁に与えるものであるが、この規定の適用領域は、国内面と国際面の両面にわたっており、この点が我が国の移転価格税制と異なる。同条については、岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察 (2)」法學論叢 121 巻 5 号 24・28 頁 (1987)、金子宏「アメリカ合衆国の所得課税における独立当事者間取引の法理—内国歳入法典 482 条について—」『所得課税の法と政策—所得課税の基礎理論 下巻—』254・317 頁 (有斐閣、1996) [初出 1980、1981]、増井良啓『結合企業課税の理論』149・192 頁 (東京大学出版会、2002) が詳しい。

(189) 金子・前掲注(35)355 頁。

(190) 金子・前掲注(35)355 頁。

(191) 金子・前掲注(35)355・357 頁。

(192) 増井・前掲注(188)49 頁。

2 移転価格税制における無償取引の取扱い

移転価格税制は、実際の取引価格を操作することを通じて行われる所得の海外移転に対処するため、国外関連者との取引について取引価格を独立企業間価格に引き直すものである。移転価格税制は、実際の取引価格を別の価格に引き直すという点において、無償取引の取扱いと似た構造を持つといえる⁽¹⁹³⁾。

国外関連者に対する無償による資産の譲渡又は役務の提供は、租税特別措置法 66 条の 4 第 1 項にいう「国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき」に該当し、本来得べき所得が海外に移転していると考えられることから、移転価格税制の適用を受けることになる。一段階説の考え方により、独立企業間価格による取引のみがあったという擬制に基づいて、独立企業間価格に相当する金額が益金に算入されることになる。

他方、国外関連者からの無償による資産の譲受け又は役務の享受は、移転価格税制の適用は受けない。なぜならば、これらの場合は、同項にいう「国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるとき」に該当しないからである。これらの場合は、あくまでも海外からの所得の流入であって、海外への所得の移転ではないのである。

なお、国外関連者からの無償による資産の譲受け又は役務の享受は、移転価格税制の適用は受けないが、法人税法の益金に係る基本規定である法人税法 22 条 2 項の規定の適用を受け、益金が生ずることになる。

以上のとおり、国外関連者との間の無償取引の取扱いについては、無償による資産の譲渡及び役務の提供を行う側と受ける側で、移転価格税制が適用となるか否かが異なることになるが、その差異は、我が国の移転価格税制が、所得の海外移転に対処することを目的として国外関連者との一定の取引に限定して一段階説の考え方を取り入れた例外的な制度であることに由来するものであるから、法人税法 22 条 2 項が無償取引を二段階で捉える取扱いを原

(193) 米国における移転価格税制の根拠規定とされる内国歳入法典 482 条は、我が国の法人税法 22 条 2 項に対応するものであるといわれる。金子・前掲注(188)255 頁。

則としていることと齟齬を来しているとは考えられない。

第 3 節 平成 30 年度税制改正との関係

1 法人税法 22 条の 2 の創設

収益認識に関する包括的な会計基準については、これまで我が国では開発されていなかったが、国際会計基準⁽¹⁹⁴⁾の公表を踏まえ、平成 30 年 3 月に企業会計基準委員会が企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第 30 号「収益認識に関する会計基準の適用指針」を公表した⁽¹⁹⁵⁾。

この会計基準は、約束した財又はサービスの顧客への移転を、当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額（取引価格）で描写するように収益を認識することを基本原則とするものである⁽¹⁹⁶⁾。

しかしながら、会計側の会計基準をそのまま公正処理基準として丸呑みすることは、公平かつ適正な課税所得金額を計算する法人税法の立場からはできない点も生ずる⁽¹⁹⁷⁾ことから、新会計基準について、過度に保守的な取扱いや、恣意的な見積りが行われる場合には、税独自の取扱いを定める必要がある⁽¹⁹⁸⁾ため、収益の認識に関して、新会計基準が公表されたことを契機に法人

(194) 平成 26 年 5 月に、国際会計基準審議会（IASB）においては IFRS15 号、米国財務会計基準審議会（FASB）においては Topic606 が公表された。

(195) 財務省（藤田ほか）・前掲注(130)268-269 頁。

(196) 財務省（藤田ほか）・前掲注(130)269-270 頁。

具体的には、収益を認識するために 5 ステップを適用して、履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、取引価格のうち当該履行義務に配分した額について収益を認識し、また、取引価格を算定する際には変動対価等の影響を考慮することとされた。

(197) 藤曲武美「収益認識の実務対応の基本的考え方ー法人税法 22 条の 2 の構造ー」税通 73 卷 7 号 23 頁（2018）。

(198) 国税庁「『収益認識に関する会計基準』への対応についてー法人税関係ー」16 頁（2018）（http://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2018/pdf/001.pdf）（令和元年 5 月 29 日最終閲覧）。

税法の立場を明確にすべく⁽¹⁹⁹⁾、平成 30 年度改正において法人税法 22 条の 2 が創設された。

同条は、具体的には、収益の計上時期（同条 1 ないし 3 項）⁽²⁰⁰⁾や収益の計上額（同条 4・5 項）などを規定する。

2 無償取引の取扱いへの影響等

平成 30 年度税制改正において創設された法人税法 22 条の 2 について、無償取引の関係で注目すべきは同条 4 項であろう。

同項は、「内国法人の各事業年度の資産の販売等に係る収益の額として第一項又は第二項の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入する金額は、別段の定め（前条第四項を除く。）があるものを除き、その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額とする」旨規定する。

立法担当者は、同項により、資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る収益の額は、その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額又はその提供した役務につき通常得べき対価の額に相当する金額であることが明確化されたと説明し、最高裁平成 7 年 12 月 19 日第三小法廷判決（民集 49 卷 10 号 3121 頁）〔南西通商事件〕⁽²⁰¹⁾の趣旨が法令上明確化されたと説明する⁽²⁰²⁾。

上記判決には適正所得算出説が影響を及ぼしているといわれ⁽²⁰³⁾、上記判決によって、法人税法 22 条 2 項の「当該事業年度の収益の額」の解釈として時価により益金の額に算入することが定着していると考えられるところで

(199) 藤曲・前掲注(197)23 頁。

(200) 収益の計上時期については、法人税法 22 条の 2 の創設前の公正処理基準（これを補完する通達・判例）における取扱いを明確化したと説明される。国税庁・前掲注(198)14 頁。

(201) 第 2 章第 2 節 4 を参照。

(202) 財務省（藤田ほか）・前掲注(130)270-271 頁。

(203) 増井・前掲注(67)99 頁。

あったが、同法 22 条の 2 第 4 項はこの解釈を法令上明確にした⁽²⁰⁴⁾ものと考えられる。

適正所得算出説について、「適正所得」とは何かを明確に説明していない点を指摘する見解⁽²⁰⁵⁾があるが、平成 30 年度税制改正で創設された同項は、この点について、法令上の回答を用意したものと理解することができよう。

(204) 多田雄司「これまでの収益認識基準の変遷と平成 30 年度改正の位置づけ」税弘 66 巻 4 号 17 頁 (2018)。

(205) 潤・前掲注(65)218 頁。

おわりに

本稿は、法人税法 22 条 2 項における無償取引、その中でも、無償による役務の享受に焦点を当て、若干の考察を行った。

本稿では、まず、法人所得の概念や益金の概念を踏まえつつ、無償取引から益金が生ずる根拠やその範囲を巡る議論を整理・検討し、無償による役務の享受からも益金が生ずるとの見解を示した。そして、実務的な観点から、無償による役務の享受のうち課税所得に影響が生ずるケースを整理し、具体例を提示するに至った。その上で、無償による役務の享受をはじめとした無償取引の取扱いが、公正処理基準にも整合すると考え得るとともに、グループ法人税制や移転価格税制との関係でも矛盾や齟齬を来さないことなどを確認した。

無償取引については、法人税法 22 条 2 項が益金の基本規定であって重要性が高いのに対し、規定内容が簡潔であることから、その解釈に当たっては多くの議論がなされてきたが、その議論の中では、無償による役務の享受に光が当たすることは決して多くなかった。そのような状況の中で、本稿が、無償による役務の享受に焦点を当て、その益金該当性について、一定の見解を示すことができたことには少なからず意義があるものとする。

しかしながら、無償による役務の享受については、享受の認識や享受した役務の価値測定に困難が伴うのではないかなど、執行面における現実的な問題も発生し得ると考えられるが、本稿では、このような問題点の検討を行うまでに至っていない。この点については今後の研究課題としたい。

また、無償取引全体に目を向けてみると、無償取引から益金が生ずる根拠やその範囲を巡る議論は、通説とされる見解が示されたことにより、落ち着きを見せたとも捉えられるところであるが、通説にも批判が存するなど、依然として議論の余地は残っていると考えられる。無償取引の取扱いについて、法人税法 22 条 2 項による無償取引の取扱いでは法人間の所得振替に対して完全に対応しきれていないなどとして、立法論としての一段階説が提唱されていることもそのことを示していると考えられよう。

現代の経済社会においては、法人のグループ化や国際化が進んでいることから、法人税法としても、連結納税制度やグループ法人税制、移転価格税制などの各種税制を創設し、対応してきたところであるが、このような経済社会の流れは更なる進展を見せるとも考えられる。

本稿は、法人税法 22 条 2 項の解釈として、無償による役務の享受から益金が生ずるとの結論に至ったものであるが、上記のような経済社会の流れを踏まえると、法人税法 22 条 2 項による無償取引の取扱い、ひいては益金に関する基本規定である同項のあり方について、立法論を含め、再考していくことも今後必要となつてこよう。