

⇒ 論 説 ⇐

法人税法22条についての一考察

青 柳 達 朗

- 目次 -

- I はじめに
- II 法人の所得計算規定の沿革
- III 無償による資産の譲渡又は役務の提供
- IV 無償取引に関する理論的根拠の検討
- V 株式の有利発行と無償による資産の譲渡等
— オープンシャホールディング事件 —
- VI 公正処理基準についての検討
- VII 公正処理基準に関する裁判例
- VIII 公正処理基準と脱税経費
- IX おわりに

I はじめに

法人税法22条（各事業年度の所得の金額の計算）は、法人税法（以下「法」という。）の中核をなす規定である。法人税に関する納税者と課税庁との紛争も、この基本規定に対する考え方の相違から生じることが少なくない。特に2項の無償による資産の譲渡又は役務の提供（いわゆる無償取引）は、納税者の節税策を防止するための課税庁の最後の切り札的な存在となっている。

また、4項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」いわゆる「公正処理基準」も収益費用の計上に関する解釈の指針となる規定であり、その理解の相違が紛争につながることも少なくない。

題名は22条の一考察という大きなものであるが、主たる論点は、無償による資産の譲渡又は役務の提供と公正処理基準である。無償取引については、オープンシャホールディング社の第三者割当増資の問題を中心に論じている。もうひとつが公正処理基準に関する議論である。

IIの法人の所得計算規定の沿革においては、22条の前身である旧法人税法9条の規定を遡

り、Ⅲの無償による資産の譲渡又は役務の提供では、立案担当者の見解等も参考にしながら、無償取引により収益が発生するという規定の意義について検討する。その際には、旧法当時の判例の検討も不可欠である。

Ⅳの無償取引に関する理論的根拠の検討においては、無償取引に関する学説判例を検討している。

Ⅴの株式の有利発行と無償による資産の譲渡等においては、副題にもあるようにオープンシャホールディング事件を素材として、22条2項の取引について株式の有利発行との関係を中心に検討を行った。

ⅥとⅦにおいては、公正処理基準の沿革と立案担当者の見解及び学説判例を検討することにより、公正処理基準の理解が変動し、現在は税法的価値判断を含む基準として機能していることを検証している。

Ⅷでは、公正処理基準と脱税経費に関する最高裁判所の判例を検討している。脱税経費を含む違法支出金については、それだけで大きな問題であるが、本稿では、公正処理基準の派生問題として検討しているので、一通りの検討に止まっている。

II 法人の所得計算規定の沿革

1. 所得税法における所得計算規定

(1) 明治20年 所得税法制定

(2) 明治32年 第一種所得税として法人に対しても所得税が課税

所得税法（明治32年2月10日法律第17号）

第三条 所得税ハ左ノ税率ニ依リ之ヲ賦課ス

第一種 法人ノ所得

1,000分ノ25

第二種 此法律施行地ニ於テ支払ヲ為ス公債社債ノ利子

1,000分ノ25

第三種 前各種ニ属セサル所得

10万円以上 1,000分の55

（途中10段階省略）

300円以上 1,000分ノ10

第四条 所得ハ左ノ区別ニ従ヒ之ヲ算定ス

一 第一種ノ所得ハ各事業年度総益金ヨリ同年度総損金前年度繰越金及保険責任準備金ヲ控除シタルモノニ依ル但シ第二条ニ該当スル法人ノ所得ハ此法律施行地ニ於ケル資産又は営業ヨリ生スル各事業年度の益金ヨリ同年度損金ヲ控除シタルモノニ依ル

(以下省略)

総益金より総損金を控除した金額という計算式は、昭和40年の現行法人税法の制定まで続くことになる。

(3) 大正9年改正で法人独立説による課税

第三条 所得税ハ左ノ所得ニ付之ヲ賦課ス

第一種

甲 法人ノ超過所得

乙 法人ノ留保所得

丙 法人ノ配当所得

丁 法人ノ清算所得

戊 本法施行地ニ本店又ハ主タル事務所ヲ有セサル法人ノ本法施行地ニ於ケル資産又ハ営業ヨリ生スル所得

(以下省略)

第四条 法人ノ所得ハ各事業年度ノ総益金ヨリ総損金ヲ控除シタル金額ニ依ル但シ保険会社ニ在リテハ各事業年度ノ利益金又は剰余金ニ依ル本法施行地ニ本店又ハ主タル事務所ヲ有セサル法人ノ所得ハ本法施行地ニ於ケル資産又ハ営業ニ付前項ノ規定ニ準シ之ヲ計算ス

(以下省略)

2. 法人税法による法人課税

(1) 昭和15年 法人税法の所得税法からの分離

直接国税の体系が根本的に改組され、法人税法が所得税法より独立した。所得計算の規定は以下のとおりである。

第四条 本法施行地ニ本店又ハ主タル事務所ヲ有スル法人ノ各事業年度ノ所得ハ各事業年度ノ総益金ヨリ総損金ヲ控除シタル金額ニ依ル但シ相互保険会社及会員組織ノ取引所ニ在リテハ各事業年度ノ剰余金ニ依ル

②法人ガ各事業年度ニ於イテ納付シタル又ハ納付スベキ法人税及臨時利得税ハ前項ノ所得ノ計算上之ヲ損金ニ算入セズ

③法人ノ各事業年度開始前3年以内ニ開始シタル事業年度ニ於イテ生ジタル損金ニシテ命令ヲ以テ定ムルモノハ第1項ノ所得ノ計算上之ヲ損金ニ算入ス

④前2項ノ規定ハ相互保険会社又ハ会員組織ノ取引所ノ剰余金ノ計算ニ付之ヲ準用ス

⑤本法施行地ニ本店又ハ主タル事務所ヲ有セザル法人ノ各事業年度ノ所得ハ本法施行地ニ於ケル資産又ハ営業ニ付前4項ノ規定ニ準ジ計算シタル金額ニ依ル

法人の所得計算の方法について、勝正憲「税」には、次のように説明されている。
「各事業年度の所得の計算 法人の所得は事業年度毎に、その期間中の総益金から総損金を差引いたもので計算する。つまり決算期の純益金が所得額となる勘定である。

総益金、総損金 総益金とは益金の総額であり、総損金とは損金の総額である。鹿爪らしく言えば、益金とは資本の拂込以外に、純資産価額増加の原因となるべき一切の事実を謂ひ、之と反対に、損金とは資本の拂込戻以外に、純資産価額減少の原因となるべき一切の事実を謂ふ。そして、その増加と謂ひ、減少と謂ふのは、客觀的事實を謂ふのである。」⁽¹⁾

(2) シャウブ勧告による改正

昭和25年にはシャウブ勧告による大規模な改正が行われた。所得計算については字句の整理は行われたが、総益金から総損金を控除した金額によるという原則は変わっていない。

第9条 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。

2項以下省略

(3) 通達の整備

昭和25年9月25日付直法1-100「法人税基本通達」が制定された。

イ 法人税法基本通達51, 52

51において「総益金とは、法令により別段の定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」ものとし、52において「総損金とは、法令により別段の定のあるものの外資本の払戻又は利益の処分以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう」ものと定められた。

ロ 法人税基本通達七七

「法人が有する資産を著しく低い価額で譲渡した場合には、当該譲渡価額とそのときにおける当該資産の価額との差額に相当する金額を相手方に贈与したものと認められるときは、当該差額に相当する金額は、これを寄附金として取扱うものとする。」と定めていた。

ハ 法人税基本通達355

「同族会社の行為計算否認の類型」が、以下の11項目にわたって掲げられていた。

①過大出資した場合、②社員の所有資産の高価買入、③低価譲渡をなした場合、④個人的地位に基づく寄付金を支払った場合、⑤無収益資産を譲り受けた場合、⑥過大給与を支給した場合、⑦業務に従事していない社員に給料を支給した場合、⑧用役贈与をなした場合、⑨高額賃貸料をもって賃貸している場合、⑩不良債権の肩代わりをなした場合、⑪債務を無償で引き受けた場合

(4) 法人税法の所得計算原理

法人税法第9条が、所得は、総益金から総損金を控除した金額によると定義しており、損益法利益計算の方式を明確にしているのに対し、旧通達においては財産法的利益計算を定めている。

この問題について、武田隆二教授は

「法人税法では、「総益金から総損金を控除」する形式の損益法上の利益（損益計算書上の利益）を所得概念とする旨明確に規定せられており、通達において「純資産増加ないし減少の原因となるべき一切の事実」が総益金・総損金であるとしている点で財産法的利益計算の可能性を指摘しているにすぎない。」

と説明している。⁽²⁾

3. 法人税法の全文改正と公正処理基準の創設

(1) 法人税法の全文改正

昭和40年の全文改正において、計算規定は次のように定められた。

(各事業年度の所得の金額の計算)

第22条 内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。

2 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、有償また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。

3 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。

一 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

二 前号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

三 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

4 前二項に規定する資本等取引とは、法人の資本等の金額の増加又は減少を生じる取引及び法人が行なう利益又は剰余金の分配をいう。

(2) 改正の趣旨

昭和40年の全文改正の当時の立案担当者(吉牟田勲氏)は以下のように説明している⁽³⁾。

〔(1) 改正の趣旨

この規定は、各事業年度の所得に対する法人税の課税標準である「各事業年度の所得の金額の計算」についての原則規定である。

今回の規定は、式で表せば、次のようになる。

各事業年度の

所得の金額 = 当該事業年度の益金の額 - 当該事業年度の損金の額

従来、この点については、旧法第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。」旨規定されていたが、それでは抽象的に過ぎ明確を欠いていたと考えられるので今回、22条全体で収益、原価、費用、損失等といったものと関連付けて規定することとしたものである。

この第22条は、規定の明確化を旨として新たに設けたものであって、これ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、これにより、納税者が不利になるおそれはないと考える。」

(3) 公正処理基準の導入

昭和42年には、第4項に「第2項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、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。」という規定が設けられた。

4. 公正処理基準の創設の経緯

(1) 「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」(昭和27年6月16日企業会計審議会中間報告)

「税法における所得計算の基本理念もまた窮極において、『一般に認められた会計原則』に根拠を求めなければならないのである。」

(2) 「税法と企業会計との調整に関する意見書」(昭和41年10月17日企業会計審議会中間報告)

「一 税法における適正な企業会計の尊重

1 企業会計に準拠する旨の基本的考え方の導入

(1) (2) 略

(3) 以上の趣旨を明確にするため、たとえば、法人税法の課税標準の総則的規定として、「納税者の各事業年度の所得は、納税者が継続的に健全な会計慣行によって企業利益を算出している場合には、当該企業利益に基づいて計算するものとする。納税者が健全な会計慣行によって企業利益を算出していない場合又は会計方法を継続的

に適用していない場合には、課税所得は税務官庁の判断に基づき妥当な方法によりこれを計算するものとする」旨の規定を設けることが適当である。(以下省略)」

(3) 「税制簡素化に関する意見」(昭和41年8月5日日本租税研究協会)

「税制簡素化の基本的方向」において「課税所得は健全な会計慣行によって計算する旨を法令において規定すること。」と述べている。

(4) 税制簡素化についての第一次答申(昭和41年12月税制調査会)

「第三 税制簡素化のための具体的措置」の「一 国税, I 直接税関係, 記帳手続の簡略化」の「(1) 企業ないし事業所得者」の「(ウ) 課税所得の計算の弾力化——商法, 企業の会計慣行等との開差の縮小」において以下のように提案している。

「(ウ) 課税所得の計算の弾力化——商法, 企業の会計慣行等との開差の縮小

税法, 通達の規制の下に計算される課税所得と商法, 企業の会計慣行等に基づいて算定される企業利益との間に開差を生じていることに由来する税制及び税務調査上の複雑さを減少させるため, 税法の課税所得の計算は, できる限り商法や企業の会計慣行等との間に差異を生じないように, 次のような措置を検討することが必要である。

(a) 所得計算の基本規定

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つ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当である。

なお, これに関連して, 納税者が事前に定めた会計処理手続について税務当局に確認を求め, これによる会計処理は税務調査上是認されることとすることによって, できる限り調査上の問題を少なくする方法を研究すべきである。」

(5) 塩崎主税局長の見解

このような経緯を辿り, 公正処理基準は導入されたが, 改正当時の塩崎主税局長は以下のように述べている⁽⁴⁾。

「会計学者のうちには, この基本規定の挿入をもつて, 税法がいわゆる企業会計原則の軍門に降つたものとみて, 鬼の首でも取つたかのように主張する者もいるが, この挿

入の趣旨は、前述のようなものであって、税制の当然の論理を追認することが目的であるから、これは会計学者の思う「鬼の首」ではなさそうである。むしろ、この規定の功德は、この規定の挿入後、企業と税務の双方の気長い努力によって企業会計の処理も進歩し、税務からも画一的な取扱いが減少して、企業側も税務当局側も企業利益と課税所得の計算に客観的な自信を持つようになれば、税法のなかの数多くの計算規定は不要となって、税法はもちろん通達まで大いに簡素化されるとともに税務上の否認は著減するであろうということに求めるべきであろう。」

III 無償による資産の譲渡又は役務の提供

1. 規定の趣旨

昭和40年の全文改正の当時の立案担当者の吉牟田勲氏は以下のように説明している⁽⁵⁾。

〔3〕 無償による資産の譲渡と資産の譲受け

法人が他の者と取引を行う場合、すべて資産は時価によって取引されるものとして課税されるというのが現在の法人税の原則的な考え方である。

例えば資産の贈与を受けた者については、当然その資産の時価に相当する所得があったものと認められている。資産の贈与（無償の譲渡）を行った法人も、その資産の時価を認識してこれを贈与するものであって、この贈与は資産を有償で譲渡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わるところがなく、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時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、これを益金とし課税することが妥当であると考えられるのである。

なお、有償、無償の資産の譲渡または役務の提供を特に例示しているのは一般に譲渡代金は会計用語として「収益」といわれないという懸念もあるので特に掲げたものである。

これらの取引は例示であるから、交換、工事負担金等もすべて収益である。」

同じく立案担当者だった原一郎氏も

「また、収益の額には、無償による資産の譲渡、または役務の提供が例示されているが、これは、無償譲渡等の場合には、いったん収益が実現し、その後これを贈与したとみるということであり、従来の取扱と変わるものではない。」

と述べている⁽⁶⁾。

2. 法22条2項の性格

前述の立案担当者の説明では、無償による資産の譲渡又は役務の提供（以下適宜「無償取引」という。）により収益が発生するという、22条2項の規定は、確認規定だとされている（確認規

定説)。

この見解に対して、金子宏教授は、旧法人税法の下で、無償取引からも収益が生ずるという解釈理論ないし判例理論が一般的に成立していたと断定することはかなり困難であるとし、法22条2項の規定は、確認の規定ではなく、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、創設の規定であるとしている(創設規定説)⁽⁷⁾。

また、大淵教授も清水惣事件の評釈で、旧法当時においても無償取引から収益が発生するという理論が一般化していたとは考えられず、特に、無利息融資による利息収入の発生を格別の規定もなく認識できるという確認規定説が妥当かどうかは疑問と述べている⁽⁸⁾。

3. 裁判例の検討(無償譲渡ないし低額譲渡)

旧法当時の裁判例には以下のようなものが存在している。無償譲渡ないし低額譲渡に関しては、(1)相互タクシー事件、(2)まからずや事件、(3)蔦屋製糖事件の3件がある。

(1) 相互タクシー事件

①大阪地裁昭和31年4月16日判決・行集7巻4号924頁・訟務月報2巻6号81頁・税資23号241頁

「期待権の一種としての新株引受権は割当てられるまでは親株主たる地位に附随しそれ自体として独立の存在価値を有しないので、親株を離れて徴税の対象となる利益に該当するか否か甚だ疑わしい。しかしながら、親株主たる地位に附随するが故にその発生は直ちに親株の価値の増加となつて表現されることは割当基準日において親株の権利落相場となることによるもうかがい知ることができるので、新株引受権は親株の価値の増加部分として徴税上把握すべきである。尤も親株の価値の増加部分は恰も値上げされた物資の場合と等しく増加価値の発生によつて直ちに徴税の対象とすべきでなく、記帳又はその処分等その実現を俟つて始めて課税対象として把握できるに至るものと解する。

今本件について見るに、前示の如く原告は訴外両会社の持株名義を被告主張の各訴外人に形式上書換えてやり各訴外人に新株の割当を受けさせたものであるが、これを新株引受権の移転の面から見ると、これら新株引受権を親株主たる地位から独立して無償譲渡したと同一結果になる。けだし原告は訴外人に対し株主名簿上の名義を単に書換えてやつたまでのことであつて実質上の株主は、なお原告であるから、これに附随する新株引受権の実質上の主体もまた原告なりというべきであるが、増資会社に対する関係においては新株引受権は株主名簿上の名義書換によつて訴外人に移転しており、かつ原告と訴外人との関係においても原告は各訴外人に新株の割当乃至引受を受けさせる目的で名義書換えをなし、新株引受権またはこれに伴う経済的利益の返還請求の意思を全く抛棄してしまつている以上課税上新株引受権のみの無償譲渡があつた場合と事実上同一であり、従つて親株の価値の増加という面から見ると右仮装的名義書換行為は実質上増加した親株の価値部分の処分

行為であるから、親株の増加価値部分はこの時において具体化したものというべく、従つてこの時において徴税の対象として把握できるに至つたものと解せられる。」

②大阪高裁昭和36年11月29日判決・行集12巻11号2288頁・訟務月報8巻1号82頁・判時284号11頁，税資35号870頁

「併し本件においては、控訴会社がこのような意味の利得をしたことは全く認定できないのであつて、被控訴人は各重役が右のごとき利得をしたことがすなわち賞与若しくは功労金として控訴会社から与えられたものであると主張するのであるが、重役等に利得があつたからとて、その一事より当然に右利得が当該年度の賞与金の支払に充当されたとか或は控訴会社として支払の義務を負担していた功労金の支払に当てられたと見ることはできない。かような認定をするためにはその旨の明確な証拠を必要とするのであるが、本件ではそれが全く存在しないのである。尤も成立に争のない乙第四号証の四、第五、六号証の各一、二によると、各重役の新株の払込に要する資金は一旦控訴会社から各重役に貸与され、後に右貸付金及び之に対する利息債権が新株の運用及び処分により決済されたこととはうかがわれるけれども、かような事実があつたからとて、控訴会社が本件でとつた方法が右経済的利益を会社自身に確保する手段であつたとか或は賞与金、功労金として充当されたと見るに足りない。してみると敷紡株及び奈良電株の新株発行に関連して一旦控訴会社に帰属した前示経済的利益は、結局何等現実の利得を同会社に与えることなく無償で各重役に移転したものと見るほかは無い。又北越製紙株の縁故割当の指名については、申込期間の徒過により控訴人は一旦失権したのであるから、前記二銘柄におけるような経済的利益の発生の余地もなかつた上、縁故割当の指名についても、控訴会社が何等かの対価の支払等による利得をした事実は認められないのであるから、之亦一切現実の利益は控訴会社に付生じなかつたものと認定すべきである。」

③最高二小昭和41年6月24日判決・民集20巻5号1146頁・訟務月報12巻7号1100頁・判時457号31頁・判タ196号113頁・税資44号801頁

「ところで、被上告会社の前叙の行為の実体を右のように解するならば、その移転の対象となつた経済的利益は、いわば同社所有の増資会社株式について生じる新株プレミアムから構成されるものとみられ、その利益の移転は、同社所有の増資会社株式の値上り部分（同社の取得した第三者指名権も株式の増価部分と同視して妨げない。）の価値の社外流出を意味するものといふことができる。そこで、これら株式の値上りが被上告会社の右株式の取得価額（記帳価額）を上回るものがあるならば、その部分は同社の未計上の資産であり、前叙の行為により移転する経済的利益の全部または一部は、かかる未計上の資産から成ることが考えられる。そうであるとすれば、かか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、

右社外流出にあつて、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。」

(2) まからずや事件

①神戸地裁昭和38年1月16日判決・行集14巻12号2144頁・訟務月報9巻2号302頁・税資37号1頁

「法人税法第九条第三項にいう「寄附金」とは、法人が相手方に対し、直接法人の事業と関係なく、かつ、対価の授受なく無償で贈与した金銭その他の財産的給付をいい、法人がその所有する財産を著しく低い価額で譲渡した場合で、かつ、時価との差額を相手方に贈与するためにこれを行つたものと認められる場合、その差額を本条にいう「寄附金」として取扱うことは、本条を不当に拡大解釈したものであることはできない。(但し、低廉譲渡の場合、その差額を常に寄附金として取扱うことの当否は別問題で、相手方が法人の役員である場合、事情によつては役員賞与として、利益金の処分と解し、寄附金においてとられるが如き損金処理を認めないのが相当である場合も考えられる。)」

②大阪高裁昭和43年6月27日判決・訟務月報14巻8号948頁・判時533号23頁・税資53号191頁・シュトイエル78号36頁

「そして、法人税法第九条第三項は、法人がした寄付金のうち一定限度を越える部分の金額を損金に算入しないと定めているが、右にいう寄付金とは、金銭その他の資産を他人に贈与した場合における金額または資産の価額を指すものと解されるから、本件土地の借地権の無償譲渡については、右借地権の価額を寄付金として、右条項に従い一部損金不算入の措置をとる必要がある(もつとも、本件の場合、無償譲渡の相手方が第三者ではなく、控訴人の代表者である点に鑑み、これを役員賞与として扱い、益金処分があつたものとする余地もないではないが、借地権と控訴人の事業との関連性をも考慮し、益金処分であつても一部損金算入が認められる寄付金として処理するのが至当であろう)。なお、弁論の全趣旨によると、控訴人は本件土地の借地権を資産として計上していなかつたことが窺われるのであるが、未計上の資産であつても、社会流出に当つては隠れていた資産価値を計上する必要があるが、資産増加に相当する益金を顕現するものであるから(最高裁判所昭和四一年六月二四日判決、民集二〇巻五号二〇〇頁参照)、未計上資産であることは、寄付金としての取扱いの妨げとはならない。」

(3) 蔦屋製糖事件

- ①大阪地裁昭和38年3月30日判決・行集14巻3号523頁・訟務月報9巻5号662頁・税資37号367頁

「法人がその有する資産を、時価に比し、著しく低い価格で譲渡した場合において、その譲渡価格と譲渡時におけるその資産の価格（時価）との差額に相当する金額を相手方に贈与したと認められるときは、その差額に相当する金額は、法人税法上、相手方に対する寄附金として取り扱われるべきものであると解するのが相当である。」

- ②大阪高裁昭和39年3月27日判決・税資38号237頁
(原判決引用)

3. 裁判例の検討（無利息融資）

(1) 京都証券株式会社事件

- ①大阪地裁昭和31年7月30日判決・行集7巻7号1813頁・税資23号612頁

「原告が金融業を営む会社である事実からして認められる原告の唯一の収入源は貸付金の利息である事実、当事者間に争のない原告の貸付金には通常日歩二銭六厘の割合による利息を付していた事実、前示のように、原告の増資新株引受人であつた各証券業者に対し、その増資払込金の返済資金にあてるため貸付をしたものである事実を総合すると、原告としては本件貸付金についても右の割合による利息を付するのが当然であるのに、右のような特別の事情から利息を付さないこととしたものであるから、法人税法上は原告は前記行為により右貸付金に対する前記割合による利息相当額の利益を債務者である各証券業者に無償で給付したものと解するを相当とする。蓋し右のような特別の事情の下になされた利息を付さない貸借において、原告の前記行為により原告は当然得べき右利息相当額の利益を失うに反し、各証券業者は右利息相当額の支払を免れ、同額の利益を得ることとなるから、これを実質的に見ると右原告の行為に基因して、原告から各証券業者に右利息相当額の価値の移転があつたものとしなければならないからである。

- ②大阪高裁昭和39年9月24日判決・行集15巻9号1716頁・訟務月報10巻11号1597頁・判例時報392号39頁・税資38号606頁

「前認定にかかる本件無利息貸付けのなされた経緯に照して考えると、本件無利息貸付けは、当時不況に悩む証券業者に、行政指導により勧奨せられた控訴会社の増資の払込のための借入金の利息支払の負担を免れしめ、右証券業者の営業を助長せんとしてなされたものであり、本件にあらわれた全証拠によつても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、

（金融会社である控訴会社において通常の貸付けのように証券業者から利息を取得し、その利益を配当として株主たる証券業者に給付した場合とその経済的效果が同一であるからといつて）法人税法上控訴会社の本件無利息の約定を否認し、控訴会社がなお未収利息債権を有するとし、或は控訴会社に本件貸付けにより利息相当額の利益が発生し、これを株主たる右証券業者に提供したもとして控訴会社の課税標準の計算上右利息相当額を益金に加算することは許されないものといわねばならない。」

4. 清水惣事件

本件は、昭和40年の法人税法全文改正の前後の事業年度について争われた事案である。

- (1) 大津地裁昭和47年12月13日判決・高裁民集31巻1号103頁・訟務月報19巻5号40頁・判例時報695号54頁・税資66号1112頁，金融・商事判例345号11頁

「(一)、そもそも、原告は訴外会社に対し無利息の約定で本件融資を行なつたのであるから、私法上の効力としては、訴外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。したがつて、右私法上の効力をそのまま税法上も是認する時は、原告は訴外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、原告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または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になるから、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。

したがつて、本件第一、第二処分により本件無利息融資における利息相当額につき課税したことが適法とされるためには、本件無利息融資が右租税回避行為にあたるということが、まず認定されなければならない。租税回避行為にあたるということが認められた場合にはじめて利息相当額につき課税する手段として、本件第一、第二処分の様に利息相当額を寄付金と認定し、寄付金損金不算入額を所得金額に計上することの当否が検討されることになる。

(二)、1、本件口頭弁論に提出された全証拠を検討しても、本件無利息融資が租税負担を不当に回避し、または軽減することを企図してなされたものであることを認めるに足る証拠はない。

右認定にかかる事実関係からすれば、(イ)、原告と訴外会社との間には、訴外会社の業

績が伸びれば、原告もそれに伴い訴外会社に対する原材料の納入および訴外会社からの商品の仕入れの量が増加し、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、訴外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はなかつたため、止むを得ない措置であつたことが各推認され、本件無利息融資はそれ自体原告の利潤追求のための事業活動といえる。

(三)、そうすると、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でたものとも、経済的合理性を全く無視したものとも認められないから、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。

したがって、原告が訴外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つたとしても、それは不当なものとはいえず、利息相当額につき課税すべきものとした本件第一、第二処分の当該部分は、その余の点について判断を加えるまでもなく違法なものとして取消されるべきである。」

- (2) 大阪高裁昭和53年3月30日判決・高裁民集31巻1号63頁・訟務月報24巻6号1360頁・判例時報925号51頁・税資97号1160頁・金融法務事情856号30頁、金融・商事判例546号33頁

「(一) 法人税法は、各事業年度の所得を法人税の課税の対象とし(法五条)、右所得の金額は「当該事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額とする」(法二二条一項)と定めている。そして、当該事業年度の益金に算入すべきものとして、「資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額」を挙げている(法二二条二項)が、それは、私法上有効に成立した法律行為の結果として生じたものであるか否かにかかわらず、また、金銭の型態をとっているかその他の経済的利益の形をとっているかの別なく、資本等取引以外において資産の増加の原因となるべき一切の取引によつて生じた収益の額を益金に算入すべきものとする趣旨と解される。そして、資産の無償譲渡、役務の無償提供は、実質的にみた場合、資産の有償譲渡、役務の有償提供によつ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、法二二条二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。

(二) 金銭の無利息貸付がなされた場合、貸主はもとより利息相当額の金銭あるいは利息債権を取得するわけではないから、それにもかかわらず貸主に利息相当額の収益があつたというためには、貸主に何らかの形でのこれに見合う経済的利益の享受があつたことが認識しうるものでなければならない。

ところで、金銭(元本)は、企業内で利用されることによる生産力を有するものである

から、これを保有するものは、これについて生ずる通常の果実相当額の利益をも享受しているものといえるところ、右金銭（元本）がこれを保有する企業の内部において利用されているかぎりにおいては、右果実相当額の利益は、右利用により高められた企業の全体の利益に包含されて独立の収益としては認識されないけれども、これを他人に貸付けた場合には、借主の方においてこれを利用しうる期間内における右果実相当額の利益を享受しうるに至るのであるから、ここに、貸主から借主への右利益の移転があつたものと考えられる。そして、金銭（元本）の貸付けにあたり、利息を徴するか否か、また、その利率をいかにするかは、私的自治に委ねられている事柄ではあるけれども、金銭（元本）を保有する者が、自らこれを利用することを必要としない場合、少くとも銀行等の金融機関に預金することによりその果実相当額の利益をその利息の限度で確保するという手段が存在することを考えれば、営利を目的とする法人にあつては、何らの合理的な経済目的も存しないのに、無償で右果実相当額の利益を他に移転するという事は、通常ありえないことである。したがつて、営利法人が金銭（元本）を無利息の約定で他に貸付けた場合には、借主からこれと対価的意義を有するものと認められる経済的利益の供与を受けているか、あるいは、他に当該営利法人がこれを受けることなく右果実相当額の利益を手離すことを首肯するに足りる何らかの合理的な経済目的その他の事情が存する場合でないかぎり、当該貸付がなされる場合にその当事者間で通常ありうべき利率による金銭相当額の経済的利益が借主に移転したものととして顕在化したといえるのであり、右利率による金銭相当額の経済的利益が無償で借主に提供されたものとしてこれが当該法人の収益として認識されることになるのである。

（三） 法三七条五項の規定からみれば、寄付金とは、その名義のいかんを問わず、金銭その他の資産又は経済的利益の贈与又は無償の供与であつて、同項かつこ内所定の広告宣伝費、見本品費、交際費、接待費、福利厚生費等に当たるものを除くものことである。寄付金が法人の収益を生み出すのに必要な費用といえるかどうかは、きわめて判定の困難な問題である。もしそれが法人の事業に関連を有しない場合は、明白に利益処分の性質をもつと解すべきであろう。しかし、法人がその支出した寄付金について損金経理をした場合、そのうちどれだけが費用の性質をもち、どれだけが利益処分の性質をもつかを客観的に判定することが至難であるところから、法は、行政的便宜及び公平の維持の観点から、一種のフィクションとして、統一的な損金算入限度額を設け、寄付金のうち、その範囲内の金額は費用として損金算入を認め、それを超える部分の金額は損金に算入されないものとしている（法三七条二項）。したがつて、経済的利益の無償の供与等に当たることが肯定されれば、それが法三七条五項かつこ内所定のものに該当しないかぎり、それが事業と関連を有し法人の収益を生み出すのに必要な費用といえる場合であつても、寄付金性を失うことはないといふべきである。

以上、被控訴人が東洋化成から本件無利息融資による利息相当額の利益と対価的意義を

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とは到底認めがたく、また、営利法人である被控訴人が本件無利息融資により無償でその利息相当額の利益を手離すことを首肯させるに足る合理的理由も見出しがたいところである。

そして、本件無利息融資に係る利息相当額の利益の供与が法三七条五項かつこ内所定のものに該当するとは解しえないから、控訴人が本件第一、第二処分においてこれをその寄付金不算入の限度で本件第一、第二事業年度の益金として計上すべきものとしたこと自体を、違法ということはできない。」

(3) 経済的利益の移転

一審の大津地裁は、大阪高裁昭和39年9月24日判決と同様に、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でたものとも、経済的合理性を全く無視したものとも認められないとして、課税処分を取り消した。

これに対して、大阪高裁は、法人税法22条2項は無償の役務提供により収益が発生することを認めた規定であるとの解釈を示し、営利を目的とする法人にあつては、何らの合理的な経済目的も存しないのに、無償で右果実相当額の利益を他に移転するということは、通常ありえないとして、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と認定したものである。

5. 同族会社の行為計算の否認規定の適用された裁判例

(1) 東京地裁昭和35年12月21日判決・行集11巻12号3315頁・訟務月報7巻1号220頁・税資33号1442頁

「五、貸付金に対する認定利子相当分の加算。

被告主張四の3の(三)については、(1)及び(2)の事実は当事者間に争なく、右争なき事実によれば同(3)の被告の主張は相当である。しかして右辻芳明に対する貸付金につき利息を徴した形跡は認め得ないから、右は無利息のものであつたとすべきところ、原告会社が法人税法第七条の二にいう同族会社であることは証人中沢圭吾の証言及び原告本人尋問の結果によつて明らかであるから、右無利息の貸付金と認定した金員については同法第三条の三の規定によつて被告は右行為又は計算を否認し利子の認定をすることを得るものと解すべきであるが、その利率は、銀行が一般に証書貸付をする場合の平均利率によるべきではなく、原告が当時銀行から借入金をした場合に支払つていた利子の利率によるのが相当であるところ、証人広瀬忠良の証言により原本の存在及びその成立を認め得る乙第一二号証によれば右の利率は日歩二銭であることが認められるから、右認定利子額は六六、四三九円となる。したがつて、この点についての被告の主張は右の限度で正当である。」

- (2) 福島地裁昭和37年2月9日判決・行集13巻2号144頁・訟務月報8巻3号490頁・税資36号42頁

「而して右仮払金が原告の営業上の諸経費の支払にあてられた事実ないし内部に留保している事実も認められない以上、被告が法人税法第三条の三の規定により、原告において右資金をその代表者に仮払して利用せしめているものと認定して右資金に対する利息を徴していない計算を否認し、原告の借入金利息の平均日歩金二銭七厘（利率については当事者間に争いが無い）によつて算定した金九五、一九九円を原告の益金に加算した被告の決定は相当というべきである。」

- (3) 宮崎地裁昭和37年10月2日判決・行集13巻10号1753頁・税資36号958頁

「(6) 以上のとおりで、被告主張の本件物件の評価額金九六万七、七五五円は相当であると認められるところ、原告は不動産売買業者であるから、訴外財津の如き原告代表者の同族であり、株主（同訴外人が原告代表者の長女であることは原告の明らかに争わないところであり、かつ、原告会社の株主であることは原告の自認するところである）である者以外の者に本件物件を売却する場合には、通常右の価格以上で売却したであろうことが推測される。よつて原告の計算を容認した場合においては法人税の負担を不当に減少させる結果となるものと認めて法人税法第三条の三第一項に基きこれを否認し、右価格と原告の本件物件の売買価格金五〇万円との差額金四六万七、七五五円を原告の脱漏所得と認定し、これより原告の前期までの欠損額金三八万五、七五五円を控除した金八万二、〇〇〇円を原告に対する当期課税標準とし、法人税法所定の税率によりその法人税額を金二万七、〇六〇円と決定した本件更正決定に何等の違法は存しない。」

- (4) 大阪地裁昭和41年10月28日判決・税資45号372頁・シュトイエル94号90頁

「(六) ところで借地権に価格の認められる地域において借地権を譲渡もしくは消滅させる場合には借地権者に借地権価格相当の対価を支払うことは公知の事実であるところ、通常ならば原告は右借地権を消滅させるについて、少くとも訴外長尾伊三雄から金九、二四三、〇六四円を受領することができたのに、それを全く受領していないのであるから、同族会社である原告の行為計算は法人税法（旧法）第三条の三第一項の規定にもとづく政府の認定により右金額が本件事業年度の原告の益金として加算されることになる。」

6. 課税実務の見解

国税庁法人税課課長補佐の市丸吉左エ門氏の「法人税の理論と実務」37年新訂版においても、無償による資産の譲渡等から収益が発生するという記述は見当たらなかった。

第7章総益金及び総損金、第1節総益金及び総損金の意義の1総資産増減の事実では以下のように説明している。

「各事業年度の総益金の内容は、各事業年度内に生ずる資産の増加をきたす事実と負債の減少をきたす事実との双方を含む。

資産の増加をきたす事実には、商品、製品等の売却代金の収入、請負その他役務の提供による収入、商品等以外の資産の売却代金の収入、配当利子等の収入、資産の贈与を受けた事実等がある。(以下省略)

負債の減少となる原因には、債務の切捨てを受けた事実等がある。」

「各事業年度の総損金の内容は、各事業年度の総益金を得るために必要な原価たる費用等資産の減少をもたらす事実と負債の増加をもたらす事実との双方を含む。販売された商品等の原価が総損金を構成することはいうまでもないが、販売費、一般管理費、支払利子等も資産の減少をもたらす事実として総損金に含まれる。総益金の場合と反対に、資産の贈与をした事実、債権の切捨てをした事実、資産の評価減をした事実は、総損金となる。また、負債増加の原因には、債務を引き受けた事実等が含まれる。」

第7章総益金及び総損金、第8節固定資産の譲渡損益の第9款は「低廉譲渡」という表題であるが、法人税基本通達77を引用した以下のような記述がある。

「ところで、法人がその有する資産を時価よりも著しく低い価額で他人に譲渡することがある。この場合においては、その譲渡により損失を蒙ることとなるのであるが、それが意識的になされたときは、単なる譲渡損失ではなくて、相手方に対する贈与である場合が多い。このような場合には税務においては、これを贈与として取り扱うのである。すなわち、法人がその有する資産を著しく低い価額で譲渡した場合において、その譲渡価額とその時における当該資産の時価との差額に相当する金額は、これを寄附金として取り扱うのである(基77)。」

第7章総益金及び総損金、第16節の1寄附金の範囲において、法人税基本通達77を引用した以下のような記述がある。

「法人がその有する資産を著しく低い価額で譲渡した場合において、当該譲渡価額とそのときにおける当該資産の時価との差額に相当する金額を相手方に贈与したものと認められるときは、当該差額に相当する金額は、これを寄附金として取り扱う(基77)。」

また、以下のような記述がその直後にある。

「法人が現物をもって寄附した場合には、寄附金額は、その現物の帳簿価額ではなくてももちろん其の時価で寄附したことになる。また、同族会社がした寄附金で、その会社の主脳者の個人的寄附であると認められるものは、会社の寄附金として損金算入せず、その主脳者が個人的に寄附したものとみなされる。」

第7章総益金及び総損金、第12節 諸給与の第1款の1役員報酬及び使用人給料の意義において、規則を引用して以下のように説明している。

「役員報酬または使用人給料とは、名義の何たるかを問わず、役員または使用人に対して支給する給与（債務の免除等による経済的な利益を含む。）のうち、賞与及び退職給与金以外のものをいう（規10の3③）」

そして、昭和34年8月24日付直法1-150「改正法人税法（昭和34年3月改正）等の施行に伴う法人税法の取扱について」通達の29債務の免除等による経済的な利益の意義等を引用して、「法人が役員に対して金銭、物品その他の資産を贈与した場合におけるその資産の価額に相当する金額は給与として取り扱われる」等、例示して説明している⁽⁹⁾。

7. 小括

市丸氏の説明からは、資産の無償譲渡や無利息貸付により費用性が否認ないし転換されることがあるということは、課税実務における共通の認識となっていることが理解はできる。しかし、役員賞与や寄附金に該当し損金不算入になるということに止まり、積極的に、資産の無償譲渡や無利息貸付により収益が発生するというところまでは共通の認識という水準にまでは到達していなかったのではないかと思われる。

裁判例や実務家著作を検討する限りでは、確認規定説については疑問が生じているが、立案担当者の認識も否定することは困難であり、現時点では、確認規定か創設規定かの判断は保留としておきたい。

IV 無償取引に関する理論的根拠の検討

1. 無償取引に関する理論的根拠等についての主な見解

(1) 二段階説

立案担当者の説明であり、資産の無償譲渡はそれを時価相当額で譲渡し、その対価を直ちに相手方に贈与すると変わらない、という考え方である。⁽¹⁰⁾

(2) 同一価値移転説

無償取引のばあいには、通常対価相当額が一方当事者から他方当事者に移転することをもって、収益発生根拠と見る考え方である。前述の大阪高裁昭和53年3月30日判決は、この考え方によっているようである。

中村利雄教授は、無償による役務の提供の場合に収益を認識すべき根拠として、この考え方を述べている⁽¹¹⁾。

(3) 適正所得算出説

金子宏教授は、22条2項は創設的規定であると理解したうえで、無償取引について通常対価相当額の収益を擬制する論拠と目的は、結局、通常対価で取引を行った者との間の税負担の公平性を維持する必要性にあると考えられる、と述べている⁽¹²⁾。

(4) 無限定説と限定説

無償取引により収益が発生する場合、適用範囲を限定的に考えるか否かにより論者の見解が分かれるところである。私見によれば、第一に無償による資産の譲渡又は役務の提供と規定されており両者を区別する根拠はないこと、第二に22条2項の趣旨を適正所得の算出に求める限り限定を付すべきではないことから、無限定説が妥当である⁽¹³⁾。

(5) 大淵教授による分類

大淵教授は、以下の通り無限定説と限定説を区分している。

- ①無償による役務提供によりすべて収益が発生する（無限定説(3)）
- ②無償の役務提供が租税回避による場合に収益が発生する（租税回避収益認識説）
- ③無償の役務提供の目的によって収益が発生する（限定費用対応収益認識説）

以上のように、無償の役務提供による収益の発生についての学説の見解は区々となっているが、実際の問題として、無限定説と限定費用収益認識説の間で、課税関係に最終的な差異が生ずることは少ないのではないかと、大淵教授も述べている⁽¹⁴⁾。

2. 低額譲渡の位置付け

法22条2項は、「有償または無償による資産の譲渡又は役務の提供」と規定しており、低額譲渡という文言を欠いている。このため、低額譲渡は有償なのか無償なのか、有償だとすれば時価との差額は課税されないのかという疑問が残されていた。この問題に決着をつけたのが最高裁第三小法廷平成7年12月19日判決（南西通商株式会社事件）である。

- (1) 宮崎地裁平成5年9月17日判決・民集49巻10号3139頁・行集44巻8・9号792頁・訟務月報43巻3号231頁・判タ856号212頁・税資198号1080頁

「法人税法二二条二項は、資産の有償譲渡に限らず、無償取引に係る収益も益金に算入される旨定めている。この規定によれば、資産の無償譲渡の場合には、その時価相当額が益金に算入されることとなる。ところで、資産譲渡にかかる法人税は、法人が資産を保有していることについて当然に課税されるのではなく、その資産が有償譲渡された場合に顕在化する資産の値上がり益に着目して清算的に課税がされる性質のものであり、無償譲渡の場合には、外部からの経済的な価値の流入はないが、法人は譲渡時まで当該資産を保有していたことにより、有償譲渡の場合に値上がり益として顕在化する利益を保有していたものと認められ、外部からの経済的な価値の流入がないことのみをもって、値上がり益として顕在化する利益に対して課税されないということは、税負担の公平の見地から認められない。したがって、同項は、正常な対価で取引を行った者との間の負担の公平を維持するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制した創設的な規定と解される。

このような同項の趣旨及び法人税法三七条六項が資産の低額譲渡の場合に譲渡価額と時価との差額を寄附金に含めていることからすれば、同項の無償譲渡には時価より低い価額

による取引が含まれるものと解するのが相当である。

したがって、原告会社が、時価より低い価格で本件株式を譲渡した本件には、法人税法二二条二項が適用され、本件株式の譲渡価格と時価との差額に相当する金額が益金に算入されるというべきである。」

- (2) 福岡高裁宮崎支部平成6年2月28日判決・民集49巻10号3159頁・訟務月報43巻3号1025頁・税資200号815頁

(原判決引用)

- (3) 最高三小平成7年12月19日判決・民集49巻10号3121頁・裁判所時報1163号1頁・訟務月報43巻3号995頁・税資214号870頁

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

譲渡時における適正な価額より低い対価をもってする資産の低額譲渡は、法人税法二二条二項にいう有償による資産の譲渡に当たるとはいうまでもないが、この場合にも、当該資産には譲渡時における適正な価額に相当する経済的価値が認められるのであって、たまたま現実に収受した対価がそのうちの一部のみであるからといって適正な価額との差額部分の収益が認識され得ないものとすれば、前記のような取扱いを受ける無償譲渡の場合との間の公平を欠くことになる。したがって、右規定の趣旨からして、この場合に益金の額に算入すべき収益の額には、当該資産の譲渡の対価の額のほか、これと右資産の譲渡時における適正な価額との差額も含まれるものと解するのが相当である。このように解することは、同法三七条七項が、資産の低額譲渡の場合に、当該譲渡の対価の額と当該資産の譲渡時における価額との差額のうち実質的に贈与をしたと認められる金額が寄付金の額に含まれるものとしていることとも対応するものである。

以上によれば、資産の低額譲渡が行われた場合には、譲渡時における当該資産の適正な価額をもって法人税法二二条二項にいう資産の譲渡に係る収益の額に当たると解するのが相当である。これと同旨の原審の判断は、正当として是認することができる。そして、原審の適法に確定した事実関係の下においては、本件株式の時価として原審が認定した額とその実際の譲渡対価の額との差額に相当する金額が益金に算入されるべきであるとした原審の判断も、正当として是認することができる。原判決に所論の違法はない。論旨は、違憲をいう点を含め、独自の見解に立って原判決の法令違背をいうものであって、採用する

ことができない。」

(4) 低額譲渡は有償譲渡

本事件は、一審の宮崎地裁から二審の福岡高裁宮崎支部、最高裁の判決という各裁判所の結論は同じであり、いずれも課税庁の処分を適法としているが、その理由が異なるという珍しいケースである。低額譲渡は有償か無償か、または有償取引と無償取引の混合契約なのか、判断が分かれていた問題について、最高裁により決着がつけられたのである。筆者も以前は、低額譲渡は無償譲渡に含まれると解釈していた⁽¹⁵⁾。

一審の宮崎地裁は、22条2項の趣旨は「正常な対価で取引を行った者との間の負担の公平を維持するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制した創設的な規定と解される。」として、適正所得算出説に基づく創設規定説であると判示したものである。

これに対して、最高裁は、概ね適正所得算出説に立ちながら、確認規定か創設規定かについては明確な判断を避けている。「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。」という表現からは、確認規定という理解ではないかとも推測できるが、真意は不明としか言えない。

3. 無償による役務の提供

無償による役務の提供は無利息貸付を代表例としていたが、役務の提供と言うことは本来それに止まるものではないと考えられる。中村利雄教授は、交通機関の優待パス等も該当するとしていた⁽¹⁶⁾。

無償による役務提供の問題について、DHCコンメンタール法人税法（武田昌輔監修）は以下のように説明している⁽¹⁷⁾。

「有償又は無償による役務の提供があった場合においても収益の額が生ずることになる。無償による役務の提供の事例としては、無利息の貸付けを挙げることができる。すなわち、この場合には、その無利息貸付けを行った法人においては、利息相当分の収益の額が生じることになり、これを受けた法人においては、当該利息相当分の収益（受贈益）が生ずることになる。この関係を明らかにするために仕訳を示すと、次のようになる（その利息を200万円とする）。

- ① 未収利息 200万円 / 収入利息 200万円
- ② 寄附金 200万円 / 未収利息 200万円

無償の役務の提供については、フィクションとして①の仕訳が生ずることになる（つまり、まず、収益が生ずることになる。）。しかる後に②として相手方に経済的利益の供与として寄附金の問題が生ずることになる。

上述したように、経済的な価値を提供したことによって、その提供者は、価値のある物又はサービスを失ったことになる。これは、本来は対価を受けるべきであるのに、それを無償で提供したことになる。この点から上記の事例において未収利息を計上することはフィク

ションであるとしたところであるが、企業における実態を表すことになると考えられる。換言すれば、提供者の側において価値ある物又はサービスを提供したことは、単に、その物又はサービスが失われたことを意味するのではなくて、本来得べかりし対価を与えたのであって、その失われた点が表面化しているに過ぎないのである。この意味では、表見上では、物又はサービスが失われたに過ぎないことになるが、見方を変えれば、本来、対価として受け取るべき額（つまり、未収利息、未収金）を失った（寄附した）とみるべきであるということになる。」

V 株式の有利発行と無償による資産の譲渡等

— オウブンシャホールディング事件 —

1. 事案の概要

オウブンシャホールディング社（親会社）が保有するテレビ会社株式（簿価16億で時価280億であり、多額の含み益がある）をオランダに設立した子会社B社に特定現物出資（簿価による移転）して無税処理を行った

その後、B社はC社（グループ内の別の子会社）に対し、著しく有利な価額で第三者割当て増資して、親会社の持株比率を100 から7 へと大幅に引き下げたその結果、親会社の保有するB社株式の資産価値250億円がC社に移転した

税務当局は、これはオウブンシャホールディング社（以下「O社」という。）からC社に対する「無償による資産の譲渡」であり、かつ、「同族会社の行為計算否認」に当たるとして更正処分を行った

2. 判決

(1) 東京地裁判決

東京地裁平成13年11月9日判決・判時1784号45頁・判タ1092号86頁・税資251号 順号9020, 金融・商事判例1133号35頁

「まず、本件増資の行われた法形式について検討するに、本件増資は、B社の定款の定めに従って、株主総会決議である本件決議により決定されたものである。本件決議の当時、B社の定款4条1項は、株主総会が株式の発行価格と発行条件を定めることを規定しており、したがって、新株の発行については株主総会に決定権限があったものということができ、また、株主は、1株につき1票の議決権を有していて、株主総会決議は、全議決権の絶対過半数で成立するとされていた（同定款15条）ことから、原告は、B社の全株式を有する株主として本件決議に賛成し、その結果、本件決議が成立したことが認められる。

しかし、本件決議はB社の機関である同社の株主総会が内部的な意思決定としてしたものにほかならず、その段階では未だ増資の効果は生じていないのであって、C社が本件増

資により資産価値を取得したとすれば、それは、法形式においては、B社の執行機関が本件決議を受けて同社の行為として増資を実行し、C社が新株の引受人として払込行為をしたことによるものである。そうすると、本件増資は、B社自体による本件増資の実行という行為とそれに応じてC社がB社に対して新株の払込をするという行為により構成されており、本件増資の結果、C社の払込金額と本件増資により発行される株式の時価との差額がC社に帰属することとなったことを取引的行為としてとらえるとすれば、本件増資をして新株の払込を受けたB社と有利な条件でB社から新株の発行を受けたC社の間の行為にほかならず、原告はC社に対して何らの行為もしていないというほかない。

このことは、被告自ら、本件決議が原告からC社への経済的利益の移転の原因行為であるとしつつも、同行為だけでは同利益の移転に至らないことから、同利益の移転時期をB社からC社への割当時若しくは遅くともC社からB社への払込時とする不確定な主張をせざるを得なくなっていることから裏付けられるのであり、このような事態は、被告が本件決議を上記利益移転の原因行為としてとらえること自体に無理があることを示すものである。」

「以上によれば、実質的にみて原告の保有するB社株式の資産価値がC社に移転したとしても、それが原告の行為によるものとは認められないから、同資産価値の移転が原告の行為によることを前提としてこれに法22条2項を適用すべきである旨の被告の主位的主張には理由がない。」

(2) 東京高裁判決

東京高裁平成16年1月28日判決・訟務月報50巻8号2512頁・判時1913号51頁・税資254号順号9531

「イ 本件において、被控訴人、B社、C社及びFにつき、乙及び甲が代表取締役、理事長、取締役等に就任し、同財団が被控訴人の株式の約50%、被控訴人がB社の株式の100%をそれぞれ保有し、同財団の100%出資により、本件増資決議の日（平成7年2月13日）、C社が設立され（前提事実）、B社は、持株会社としての活動、融資、投資等を目的とし、設立（平成3年）後本件増資時（同7年）まで、事業所を有せず、従業員のいないいわゆるペーパーカンパニーで（甲1、乙2、3、15）、被控訴人は、B社の全株式200株を保有していたが、本件増資により、持株割合により示せば、被控訴人のそれが16/16から1/16（200/3200）に減少し、C社のそれが15/16（3000/3200）となった（前提事実）。

ウ 上記認定事実の下においては、B社における上記持株割合の変化は、上記各法人及び役員等が意思を相通じた結果にほかならず、被控訴人は、C社との合意に基づき、同社からなんらの対価を得ることもなく、B社の資産につき、株主として保有する持分16分の15及び株主としての支配権を失い、C社がこれらを取得したと認定評価することができ

る。そして、被控訴人が上記資産に係る株主として有する持分をC社からなんらの対価を得ることもなく喪失し、同社がこれを取得した事実は、それが両社の合意に基づくものと認められる以上、両社間において無償による上記持分の譲渡がされたと認定することができる。エ 両社間における無償による上記持分の譲渡は、法22条2項に規定する「無償による資産の譲渡」に当たると認定判断することができる。尤も、上記「持分の譲渡」は、同項に規定する「資産の譲渡」に当たるとすることに疑義を生じ得ないではないが、「無償による・・その他の取引」には当たると認定判断することができるというべきである。すなわち、上記規定にいう「取引」は、その文言及び規定における位置づけから、関係者間の意思の合致に基づいて生じた法的及び経済的な結果を把握する概念として用いられていると解せられ、上記のとおり、被控訴人とC社の合意に基づいて実現された上記持分の譲渡をも包含すると認められる。そして、本件において、法22条2項に規定する無償による「資産の譲渡」又は「その他の取引」は、遅くも、C社により引き受けた増資の払込みがされた時に発生したと認められる。

持株割合の変動が資産の譲渡等に当たるかどうか、資産の評価額等がいくらとなるかこそが、本件における重要な論点で、当事者も、真摯に論争してきた。原審は、関係当事者の意思及びその結果生じた事実を全体として見ず、一部を恣意的に切り取って結論を導いた誹りを免れず、争点について判断し、紛争を解決に導くべき裁判所の責任を疎かにするものと評せざるを得ない。」

(3) 最高裁判決

最高三小平成18年1月24日判決・裁判所時報1404号24頁・訟務月報53巻10号2946頁・判時1923号20頁・判タ1203号108頁・税資256号順号10279
破棄差戻し

「前記事実関係等によれば、上告人は、B社の唯一の株主であったというのであるから、第三者割当により同社の新株の発行を行うかどうか、だれに対してどのような条件で新株発行を行うかを自由に決定することができる立場にあり、著しく有利な価額による第三者割当増資を同社に行わせることによって、その保有する同社株式に表章された同社の資産価値を、同株式から切り離して、対価を得ることなく第三者に移転させることができたものということができる。そして、上告人が、B社の唯一の株主の立場において、同社に発行済株式総数の15倍の新株を著しく有利な価額で発行させたのは、上告人のB社に対する持株割合を100%から6.25%に減少させ、C社の持株割合を93.75%とすることによって、B社株式200株に表章されていた同社の資産価値の相当部分を対価を得ることなくC社に移転させることを意図したものである。また、前記事実関係等によれば、上記の新株発行は、上告人、B社、C社及び財団法人Fの各役員が意思を

相通じて行ったというのであるから、C社においても、上記の事情を十分に了解した上で、上記の資産価値の移転を受けたものということができる。

以上によれば、上告人の保有するB社株式に表章された同社の資産価値については、上告人が支配し、処分することができる利益として明確に認めることができるところ、上告人は、このような利益を、C社との合意に基づいて同社に移転したというべきである。したがって、この資産価値の移転は、上告人の支配の及ばない外的要因によって生じたものではなく、上告人において意図し、かつ、C社において了解したところが実現したものであるから、法人税法22条2項にいう取引に当たるといえるべきである。

そうすると、上記のとおり移転した資産価値を上告人の本件事業年度の益金の額に算入すべきものとした原審の判断は、是認することができる。論旨は、採用することができない。」

(4) 東京高裁差戻控訴審判決

東京高裁平成19年1月30日判決・訟務月報53巻10号2966頁・判時1974号138頁・税資257号順号10621

〔(1) 本件においては、前記争いのない事実等記載のとおり、(1) 甲及び乙が同族会社である被控訴人とその関係法人（B社、C社及びF）の代表取締役、理事長、取締役等に就任し、同財団が被控訴人の株式の約50%、被控訴人がB社の株式の100%を保有し、同財団の100%出資により、本件増資決議の日の平成7年2月13日、C社が設立されていたところ、(2) 本件増資により、B社の全株式200株を保有していた被控訴人の持株割合が100%から6.25%（16分の1）に減少したのに対し、C社のそれは93.75%（16分の15）となった。そして、(3) 甲1、乙2、3、15によると、B社は、持株会社としての活動、融資、投資等を目的とするが、平成3年に設立されてから本件増資時の平成7年までは事業所を有せず、従業員のいないいわゆるペーパーカンパニーであったことが認められる。

上記事実によれば、被控訴人は、B社に対する持株割合を激減させ、C社の持分割合を93.75%とすることによって、B社の株式200株に表章されていた同社の資産価値の大部分を対価を得ることなく、C社に移転させることを意図したものであることができ、そして、上記事実関係に基づけば、本件新株発行は、被控訴人、B社、F及びC社の各役員が意思を相通じて行ったものと推認することができるから、C社としても、被控訴人の上記のような意図を了解して、上記資産の移転を受けたものということができる。

そこで、B社の株式に表章された資産価値は、被控訴人において支配し、処分することができたところ、被控訴人は、このような利益をC社との合意に基づいて同社に移転したものであるということができる。すると、この資産価値の移転は、被控訴人が意図し、C社が了解したところが実現したものであるから、法22条2項の取引、すなわち

「無償による資産の譲渡」に当たるといえることができる。」

(5) 各判決の検討

一審の東京地裁判決は、B社株式の資産価値がC社に移転したとしても、それが原告の行為によるものとは認められないと認定して、原告への課税処分を取消したものである。これに対して、控訴審及び最高裁では、持株割合の変化は、各法人及び役員等が意思を相通じた結果にほかならず、B社株式に表章された同社の資産価値について、O社が支配し、処分することができる利益として明確に認めることができ、O社は、このような利益を、C社との合意に基づいて同社に移転したというべきであると認定し、法人税法22条2項にいう取引に当たると判断した（最高裁では、課税庁の株式の評価に問題があるとして、原審に差戻した）。

B社株式に表章された資産価値をC社に移転した行為について、控訴審は無償による「資産の譲渡」又は「その他の取引」に該当するとしたが、最高裁は「22条2項にいう取引」であると判断した。そして、差戻控訴審判決では、「無償による資産の譲渡」に当たると判断している。

控訴審以降の各判決を概観すると、「資産の無償譲渡」と理解しているのではないかと考えられる。本件のような経済的価値の移転が、「資産の譲渡」に当たるのが不明な点が残るので、「22条2項に言う取引」ないし「無償による資産の譲渡又はその他の取引」というような表現になったのではないかと想像される。差戻控訴審判決は、その点について、「無償による資産の譲渡」と明快である。

本件では、控訴審判決が一審の東京地裁判決について、「紛争を解決に導くべき裁判所の責任を疎かにするものと評せざるを得ない。」と強く批判しているのが印象に残る結果となった。

3. 学説（判決への賛否）

(1) 概説

本件については、一審判決の段階から数多くの評釈が行われたが、概ね一審判決に対して批判的なものが多く、一審判決に積極的に賛成しているのは、大淵教授⁽¹⁸⁾、占部教授⁽¹⁹⁾など少数であるように感じられる。これは、本スキームが租税回避の意図が露骨であり、「本件スキームはわが課税権への挑戦であり、これに対抗した税務当局の姿勢は国庫主義とはいえず、批判を恐れずにいえば、仮に1人の納税者の予測可能性が侵されたとしても、国民利益のための本件処分はその合理性を失うものではないと考える。」（渡辺充教授の意見⁽²⁰⁾）。なお、同教授は、同一価値移転説に基づいて判決に賛成している）という論者が多く存在するためではないかと考えられる。

そして、品川教授も述べているように

「このような控訴審判決及び上告審判決については、法人税法の解釈を誤ったものとして厳しい批判も存するが、本件決議も本件増資もX会社の意思決定の介在が無ければ成立しない事案であることは明白であるから、結局、控訴審判決及び上告審判決の方が相当であると解さざるを得ないであろう。」⁽²¹⁾という結論に多くの論者も賛成するからであると思料されるからである。

一審判決に賛成する大淵教授が、O社の行為によりC社に資産価値が移転したのではないとするのに対し、論者の多くは、O社とC社等の意思の合意を重視して資産価値の移転すなわち無償取引があったと構成している。

しかしながら、完全支配関係にある親子会社間において著しく有利な価額による第三者割当増資を子会社に行わせることによって、その保有する子会社株式に表章された同社の資産価値を大幅に減じた本件のような場合に、そのような行為が親会社の法人税法22条2項に規定する無償取引に該当するか否かは、22条2項の解釈上極めて微妙な問題である。以下において、この論点を検討してみることにしたい。

(2) DHCコンメンタール法人税法（武田昌輔監修）の見解

「無償による役務の提供に関して問題となったものに、有利発行による第三者割当てがある。これはかなり複雑な問題である。第三者割当てによる有利発行については、その主体は誰であるかの問題である。直接的には、当該株式の発行会社であるといえる。つまり、その株式を発行するのは発行会社であり、これを受けるのは、役員、従業員、得意先等である。この点は明らかである。しかし、第三者に対する有利発行については、株主総会の特別決議によることになっている。これは、株主の犠牲によって成立することになるからである。一般論としていえば、株主は有利発行により多少の犠牲を伴うことになるが、これによって発行会社が円滑な運営ができることになり、終局的には企業成績の上昇が見込まれ、結果としては株主も有利なものとなるということから、承認を与えたといえる。株主は陰の人物であり、かつ、法的には、その発行会社と役員、従業員等との間における問題である。」

「以上の点について私見を述べると、結論として第2審の判決が妥当といえる。第一審では、親会社の立場は考慮しないものとしているが、すでにみたように、無償による役務の提供があったことは明らかであり、かつ、一般の株主総会の特別決議ではなく100%子会社における株主総会であって、旺文社が割当会社に経済的な利益を与えたことは明らかであると考えられる。この点で、第二審が実態に即する判決であると考えられる。第二審においては「無償の譲渡」に若干こだわっており、結局は「……無償の譲渡……その他の取引」に該当しているとしているが、この点は、上述したところであるが、「無償による役務の提供」それ自体に該当するものと考えられる。」⁽²²⁾

(3) 測 圭吾教授の見解

「資産の経済的価値の一部移転の際に、益金が計上されるかという問題は、理論的には、無償取引に限られない。しかし、有償取引（前述の第一の場面）においては対価が存在する。そして、そこで対価の取受のタイミングで益金が計上されるべきことは自明とってよい。また、実現主義が妥当するとされる結果として、益金計上のタイミングは私法上の取引の存在に依拠している。無償取引の場合にも、私法上の取引の存在を基準とすることは可能である。ただし、問題は、直接の私法上の取引の存在のみを基準とすると、未実現のキャピタル・ゲインという租税属性が法人格間で移転してしまう可能性があることである。まさに、本件で原告が試みたように。そして、このような租税属性の移転は、法22条2項が防止しようとしているものに他ならない。（途中略）私法上の取引がなくとも、キャピタル・ゲインに対する課税を確保するために、法22条2項が適用されうると解すべきなのではないだろうか。実際、益金や損金の計上される他の場面に目を転じると、条件の成就や一定の会計処理を行ったことが益金・損金計上のタイミングに関する基準とされている場合もある。私法上の取引の存在が法22条2項に関する唯一の基準であるとは考えられないのである。」

「私法上の取引なしに資産の経済的価値が変動するあらゆる場合に益金が計上されると考えられるのは、明らかに、評価益の益金への計上を否定する法25条と矛盾する。経済的価値の喪失について法22条2項を適用するには、更なる絞り込みが必要である。おそらく、経済的価値の喪失が、単なる外的要因によるものでなく、特定の他人に対して資産を移転する意図に基づくことが法22条2項適用の要件なのではないかと思われる。このような要件が存在することが意識されると、例えば、公開会社が一株主の立場から見て合理的な一第三者への有利発行を株主総会決議に基づいて行うような場合に、確かに既存の株式の価値が縮減するけれども、22条2項の適用を排除できる。」⁽²³⁾

(4) 岡村忠生・高橋祐介・田中晶国，3氏の共著による見解

岡村、高橋、田中の三氏は、岡村教授編集の「新しい法人税法」において「有利発行課税の構造と問題」という論文を共同発表している。そこにおいて、本件のような非株主等に株式を有利発行した場合の課税関係を詳細に検討している。

22条2項の取引は、私法上の取引に限定する見解と、記帳の対象となる一切の事象と捉える見解があり得るとして、以下のように述べている。

「前者の見解での私法上の取引とは法律行為を中核とする概念と思われるが、取得時効や添附（民法242条以下）、さらには債権者の一方的意思表示であり単独行為である債務免除によっても債務者に収益が発生することは認められるので、究極的には、取引とは権利の変動であるとしが言い難いと思われる。そうすると、有利発行では既存株主についても法人に対する法律上の権利が変動するのであるから、直接の当事者でないからといって

「私法上の取引」であることを否定することはできないと思われる。ただし、社会通念により制限を加える余地はあるかもしれない。

後者の見解では、既存株主が有利発行により収益の発生を記帳することは通常あり得ないので、取引には該当しない。この結論は、I 1 (4) で述べた原則的な処理に整合する。希薄化損失を評価損として計上する可能性はあるが、法人税法22条2項にいう取引とは収益を発生させる取引であるから、これには該当しない。」

「これらの見解とは別に、2つのアプローチが考えられる。第1は、無償取引からも収益が発生することを認めた上で、法人税法22条2項の文言から取引の概念を捉えるアプローチである。資産の販売や、有償または無償による資産の譲渡などの列挙事項が取引の例示である以上、取引はこれらに共通した要素を持つものであると考えると、いずれも意図的な資産の移転（引渡しや譲受け）の要素が見いだせる。非株主等有利発行では持分が移転しているので、既存株主に持分移転の意図が認められれば、取引と認められることになる。」

「第2のアプローチとして、無償取引に関する租税理論（清算課税説や適正所得算出説から、取引を考えることができる。たとえば、相互タクシー事件最高裁判決は、この規定を「隠れていた資産価値」が「社外流出」するに当たってその計上を要求するものとしているから、これに従えば、既存株主から流出する持分に隠れていた資産価値（含み益）が存在するならば、有利発行は取引とされる。」⁽²⁴⁾

(5) 小括

22条2項の「取引」については、簿記上の取引を前提にすることが法人税法の他の規定及び所得税法等の他の税法との関係から必要ではないかと考えられる。ただし、22条2項に規定された資産の販売や、有償または無償による資産の譲渡などの列挙事項が取引の例示である以上、取引はこれらに共通した要素を持つものであると考えると、いずれも経済的価値の意図的な移転（引渡しや譲受け）という要素が見いだせる。22条2項の解釈においては、記帳の対象となる取引に加えて意図的な経済的価値の移転を含むものとして構成することも可能ではないかと考える。

さらに、無償取引がそもそもフィクションである以上、株主権の行使等の法人の行為により経済的価値を意図的に移転することも、記帳の対象となる取引であると構成することも不可能ではないのかとも考えられる。災害、横領等による損失が、簿記上の取引に該当する以上、株式の有利発行に賛成して自己の資産の経済的価値を減少させた（特定の者に経済的利益を与えた）という事実は、記帳の対象とすべき取引に該当するという説明も十分可能ではないかと考える。

DHCコンメンタールが指摘するように、株主総会において自己の所有株式の価値が希薄化するような決議に賛成するということは、無償による役務の提供があったと構成する

ことも可能ではないのかとも考えられる。有利発行の決議に賛成するという行為は、新株引受権を供与することにより、自己の利益を喪失し相手方に利益を提供するという意味で、役務の提供が行われたと評価できるからである。

IV 公正処理基準について

法22条4項は「第2項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、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たものとする。」と規定しており、一般的には「公正処理基準」とよばれている。この規定は、Ⅱの沿革でも述べたように、昭和42年に、企業会計の実務からの要請に応える形で新設されたものである。

1. 規定の趣旨

(1) 立案担当者（藤掛一雄氏）による説明は以下のとおりである。

「一 所得計算の基本規定の創設

現行法人税における各事業年度の所得の金額は、その事業年度の益金の額から損金の額を控除して計算することとされていますが、この課税所得は、本来、税法及びその通達のみによって形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ものであります。もちろん、絶えず流動する社会経済現象を反映する課税所得については、税法独自の規制が加えられるべき分野が存在することも当然であります。しかしながら、この課税所得の計算は、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企業の会計慣行にゆだねることの方が適当であると思われる部分が相当多いことも事実であります。事実、法人税においては、このような現実を前提として従来課税所得の計算を行ってきたところでもあります。

しかし、最近、ややもすればこのような基本的な考え方がゆがめられる事実が散見されましたので、今回の改正を機に当該事業年度の益金の額に算入すべき収益の額および当該事業年度の損金の額に算入すべき売上原価、費用および損失の額は、企業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である旨を規定することにより、課税所得と企業利益とは、税法上別段の定めがあるものを除き、原則として一致すべきことを明確にすることとしたのであります。

ところで、ここにいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、客観的に規範性をもつ公正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ありません。企業会計審議会の「企業会計原則」は、「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」といわれており、その内容は規範性をもつものばかりではありません。もちろん、税法でいっている基準は、この「企業会計原則」のことではないのであります。

むしろ、この規定は、具体的には企業が会計処理において用いている基準ないし慣行の

うち、一般に公正妥当と認められないもののみ税法で認めないこととし、原則として企業の会計処理を認めるという基本方針を示したものであるといえましょう。

したがって、特殊な会計処理について、それが一般に公正妥当な会計処理の基準にのっっているかどうかは、今後、種々の事例についての判断（裁判所の判例を含む。）の積み重ねによって明確にされていくものと考えます。^{〔25〕}

同じく立案担当者であった武田昌輔教授は以下のように述べている^{〔26〕}。

「（１）公正処理基準は、課税所得の計算上必要となる収益、損費を確定するために従うべき基準である。注意すべきことは、単なる解釈の指針ではなくて、公正処理基準に従うものである点である。

（２）税法において明確な別段の定めのあるものについては、税法固有の目的から収益、損費について明確にされているので立法論の問題は別として、この公正処理基準の効力は及ばない。もっとも、別段の定めにおいても種々の会計的処理を定めているので、その処理について明確でない点は、この公正処理基準に従って計算すべきものと解すべきである。

（３）「別段の定め」と公正処理基準との関係は、立法論的に再検討されるべきである（たとえば企業支配株式の定義等。）

（４）税法における公正処理基準は、実質的基準を意味すると解せられるから、会計上の表示上の問題は重視されない。

（５）公正処理基準は、税法の趣旨にてらして定められるべき性格のものではなくて、まさに一般に公正妥当と認められる基準であることを要する。いわば、税法における空白部分をこの公正処理基準によって補完するものとみるべきであり、かつ、この区域は税法を顧慮しないところの公正処理基準である。

（６）公正処理基準は、商法の規定が明確に存する場合においても、直ちにその規定が公正処理基準とはならないものと解される。商法においては、商法自体の政策的目的が存するからである。ただ、商法における規定が会計慣行となっていることが多いから、会計慣行を尊重する立場から、商法の規定が尊重されるべきこととなろう。

（７）公正処理基準は、理論的首尾一貫性を要すると考える。理論の一貫性が存することが、一般的に、普遍性が存すると解されるからである。

（８）公正処理基準は、実践的なものであることが要請されるから、重要性の原則、特に計算経済性は十分に配慮されなければならない。

（９）公正処理基準は、特に個別的妥当性が重視されるべきであって、画一的に解することによって企業の実態に即しない結果を招かないように配慮すべきである。

（１０）公正処理基準は、必ずしも唯一つだけの基準が存すると解すべきでなく、二以上の処理基準が妥当なものとして存する限りは、いずれも妥当なものとして取り扱われるべきである。」

2. 租税法学者の理解（学説）

(1) 金子宏教授の説明

「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」というのは、アメリカの企業会計における「一般に承認された会計原則」(generally accepted accounting principles)に相当する概念であって、一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味する。客観的な規範性をもつ公正妥当な会計処理の基準といいかえてもよい。その中心をなすのは、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（日税連・日本公認会計士協会・日本商工会議所・企業会計基準委員会の4団体で作成した指針）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（電気事業法および電気事業会計規則に基づく火力発電設備の有姿除却にかかる除却損の損金算入は、公正処理基準に適合すると解すべきであろう。）が、それに止まらず、確立した会計慣行に広く含むと解すべきであろう」

「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。したがって、この点に関する通達・裁決例・裁判例等は、企業会計の内容を補充する機能を果たしており、租税会計が逆に企業会計に影響を与えているのである。

また、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学問的・理論的に究明するのは、会計学の任務であると同時に租税法の任務でもあるから、租税法は会計学に影響を与えうる立場にある。その意味で、租税法と会計学とは、相互に密接な関係をもっている。」⁽²⁷⁾

(2) 武田昌輔教授は、公正処理基準の内容について以下のように説明している。

「そこで、問題は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の中味の問題である。税法の立場からみれば、企業会計における会計慣行だけでは、いかに健全であっても正確性の要求からは適当ではないということになるのであろう。また、企業会計の立場からみれば、単に「公正妥当と認められる会計処理の基準」といっただけでは、厳密性を過度に要求されるのではないかという危惧の念を抱かしめる。もちろん、この文言では「一般に公正妥当……」といっているので、課税官庁だけが公正妥当と認めるものに限りというわけではない。

それならば、具合的にこのような基準が存するか、という現実的な問題については、直ちに具体的基準が存在するとはいえないであろう。しかし、他方、存在しないからこの規定は空文に等しいと考えることも早計である。企業会計原則（わが国の企業会計原則そのものを必ずしも意味しない。）によって、できるだけ真実な経営成績および財政状態を示すための企業会計原則が存し、また、その方向に向かって検討されていることは事実であ

り、かかるものが一般に公正妥当な会計処理の基準と解すべきである。

もちろん、公正妥当と認められる会計処理の基準が企業の会計をそのまま受け入れることは考えられないであろうし、さればとって、健全な会計慣行も、このような一般に妥当な会計処理の基準を全く無視することも考えられない。

要するに、私の考えるところでは、現状の下においては、企業会計原則及び商法の規定を中心として確立されなければならないものであると思う。

むしろ、単に一般に認められる会計処理の基準がわが国の現状において存在するかどうかではなくて、いかなる点が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と、上記の企業会計原則・商法の規定との間にギャップが存するかを検討されなければならないと考える。⁽²⁸⁾

(3) 武田隆二教授は以下のように公正処理基準の意義を説いている。

「では、益金・損金の前概念たる収益と費用・損失の概念はなにによって規定されるのだろうか。この問題を解決するために、昭和42年の税制改正に当り一般に公正妥当と認められる会計処理の基準にしたがって各事業年度の収益の額および費用・損失の額が計算されるべきことが、課税所得計算の総則規定のなかに盛り込まれたものである（法22④）。「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という概念は、課税所得計算の体系の基準をなす仮定であって、それはなんら証明を要しないものであり、また、それが承認されるならば全体系の妥当性もまた承認されたことになる。つまり、法人税法の計算構造における科学的体系化のための始発概念としての性格をもっている。」

「繰返すまでもなく、基本規定の設置の目的は、できるかぎり一般の会計実務を尊重することによって、会計慣行に一任すべきものは税法規定から除き、税法の規定は課税所得計算に必要な最小限の規定にかぎることが、税制の当然の論理であるということを追認することにあつた。このことが実態に即した公平な課税所得計算の前提となる、という認識がそこに内在している。

しかし、この基本規定の設定に対し次のような批判が向けられた。すなわち、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の内容が明瞭ではない。また、それは客観的な規範性をもつ基準の存在を前提とするもので、そのような基準が存在しなければ無意味であるとする批判がそれである。

「一般に公正妥当」の意味内容が明瞭でないという批判に対しては、もちろんその通りだと答えなければならない。すなわち、それは概念的・抽象的性質のものであって、「客観的基準」の存在をその内容とするものでないからである。換言するならば、客観的・具体的に規定できないところに、この基準のもつ意義があるといいうる。

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、その時々々の社会経済的意味情況下において成立する価値（妥当な会計的判断）の均衡体系であって、長い歴史的

時間の中で安定的となった行為基準としての性格を持っている。かかる安定的行為基準は、反復（模倣）、対立、適応という過程をへて成立するもので、その時々々の社会経済的意味状況の変化に応じて相対的に変化するものであって、決して客観的・固定的なものでもなければ、具体的・個別的なものでもない。それは多分に歴史的な性格をもっている。

つまり「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」といわれるものは、本来、特定の会計処理の基準を限定的に指し示すものとして用いられるものではない。これはなんらかの事例あるいは機会に関連して、「一般的に」会計行為のなかに確定された基礎を意味するものである。すなわち、変動・発展する経済社会のなかにあつて、「一般に公正妥当」とする尺度自体の流動性・弾力的な変化を認め、ある特定の固定的・観念ないし原則をもってそれを限界づけることを避けようとするところに、その用語のもつ普遍性を確認しなければならないであろう。」⁽²⁹⁾

(4) 山本守之税理士の見解

「会計処理の基準」には、税法的又は商法的要求がなく、あくまでも会計上の適正処理基準であるとしても、これが補充規定ではあつても税法という法律のなかに組み込まれた以上は、政策的要素を除外しても公平な課税標準計算の規定として適正であるか否かの検討を免れるわけにはいきまい。

もちろん、公正処理基準は概念的・抽象的なもので客観的基準の存在をその内容とするものではないかも知れない。経済取引の変化に伴つて相対的に変化するものであろう。いわんや、現在のところ特定の会計処理基準といえる国際会計基準が、また直ちにその全部が「一般に」公正妥当といい切れるものではない。

一般に公正妥当と認められる会計処理基準を尊重するとした法人税法第22条第4項の規定は、現実に企業が会計処理に際して用いている基準や慣行のうち、一般に公正妥当と認められないもののみを税務でも認めないこととし、原則として企業の会計処理を認めるという基本方針を示したと考えるべきであろう。したがつて、企業が特殊な会計処理を行った場合に、それが一般に公正妥当な会計処理基準に適合しているか否かは、具体的事例についての判断（裁決、判決等も含む。）を積み重ねていることにより、次第に明らかになっていくものとする。

この意味からすれば、「一般に」は決して会計学者にとってのと解すべきではない。」⁽³⁰⁾

(5) 青柳勤判事の見解

「(三) 公正処理基準について

(1) 公正処理基準の中に、原判決のような法的価値判断を持ち込むことができるのかどうかは一つの問題である。

この点について、中村前掲80頁は、法人税の損金性の判断基準である公正処理基準は、

法的正義論又は課税公平論の税法的要求に影響されない中立的な「一般に公正妥当」な会計処理の基準であるとする。武田前掲も同旨である。

しかし、法的価値判断を離れて中立的な「一般に公正妥当」というようなものがあるものであろうか。公正処理基準を公序良俗と同じように解し、これに過度な正義論を持ち込むのは問題があり、採り得ない考え方であるとしても、「公正妥当」という言葉自体が規範的なものであり、法人税法という法に規定されたものである以上、それが法的価値判断を前提とした基準であることは明らかであるように思われる。

(途中略)

(3) さらに、判例について見ると、最一小判平成5年11月25日・裁判集民事170号569頁(判例時報1489号96頁、判例タイムズ842号94頁)は、「船荷証券が発行されている商品の輸出取引による収益を取引銀行による荷為替手形の買取りの時点で計上する会計処理は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合しない」こと等を判示事項とするものであるところ、同判決は、収益の計上時期に関連してではあるが、公正処理基準について、「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」と判示しており、公正処理基準が法人税法の企図する公平な所得計算という要請と密接に結び付いたものであることを明確にしているのである。

そうであるとすれば、公正処理基準に照らして、脱税経費を損金の額に算入することの許否を決することは、法解釈上、十分に可能なことであるべきであろう。問題は、公正処理基準の中にどのような規範を取り込むことができるかということである。⁽³¹⁾

(6) 会社法の計算規則や企業会計原則であるという説

前述した諸氏の見解に対して、公正処理基準は、会社法計算規則等の特定の規定であるという説を唱える論者も存在する。

イ 味村治判事は、以下のように主張している。

法人税法七四条一項は、内国法人の確定申告は確定した決算に基づくことを要するとしているが、その趣旨は、確定した決算における当該決算期の利益の計算を基礎とし、これに同法の規定による修正・変更を行って課税所得を計算することにある。納税義務者が株式会社である場合には、株式会社の計算書類の内容に関する商法の規定が法人税法二二条四項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に該当する⁽³²⁾。

ロ 相京博士税理士は、法人の所得計算に関しては22条が基本規定であり、74条が実践規定であるとして、74条の実践規定が所得計算では重要な役割を果たしていると主張している。そして、74条は確定決算により、会社法の計算規定と結合しているものであり、会社法の決算から所得が算定される以上、公正処理基準と会社法の計算規定及び企業会計

原則とは表裏という関係にあるのであるから、公正処理基準とは、会社法計算規定及び企業会計原則をさすと理解すべきであると主張している⁽³³⁾。

ハ このように74条の確定決算基準との関係を重視する見解は、公正処理基準の規定創設直後から存在していたようである。

しかし、立案担当者であった武田昌輔教授は、

「74条の確定決算と公正妥当なる会計処理の基準ということについてのご質問でございますが、74条それ自体は私の理解では直接、関係はない。意思決定を確定決算にもとめることの原由しかないのではないかということです。」⁽³⁴⁾

と74条との関係については否定的な見解を述べている。

また、相京税理士自身も認めているように、法の体系からすると実践規定が基本規定に優先するのは問題ではないかとも考えられる⁽³⁵⁾。

(7) 一応のまとめ

これら諸氏の見解を要約すると以下のとおりである。

- ①公正処理基準は企業会計原則等の特定の規則や基準に限定されるものではない。
- ②企業会計原則や企業会計基準、会社法の計算規則等の既存の規定等も公正処理基準に含まれることも予定される。
- ③概念的抽象的な存在である。
- ④公正処理基準は企業会計の実務家、国税庁、会計学者、租税法学者等の共同作業により日々構築されていくものである。
- ⑤経済社会の進展に伴い常に流動進化していくものである。
- ⑥最終的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裁判所である。
- ⑦法人税法という法律に規定されている以上、法的価値判断を前提とした基準であることは否定できない。

VII 公正処理基準に関する裁判例

1. 法人税法改正前の事案

大阪地方裁判所昭和44年5月24日判決・行集20巻5号5・6号675頁税資56号703頁

「原告は、債権についてその回収が不能となる虞れが発生したときは直ちに回収可能金額を算定し、回収不能金額を貸倒れとして処理することが、会計学上の通説であり、このことは商法の規定によつても確認されている旨主張する。ところで、企業会計の役割は、企業の資本および利潤を正確に測定し、これによつて企業の財政状態および経営成績を明らかにし、

これを企業の構成員および債権者等利害関係人に報告するとともに、経営管理の基礎資料として役だてることにある。このような見地に立つて、企業の将来の危険に対しておおきく備えるという観点から、企業の財政に不利に影響を及ぼす可能性がある場合には、これに備えて適当に健全な会計処理をしなければならないということが、企業会計原則の一つとして認められているのであるけれども、これを過度に尊重することは、企業の財政状態を過少に表示する結果になるから、企業会計原則の中でも最も重要な原則である真実性の原則に反するものとして排斥しなければならないとされているのである。原告が指摘する商法の規定も、企業会計に関する右のような思想と同一の基盤および会社債権者保護の立場の上に基づいて制定されたものであるという。しかしながら、法人税の場合には、国家財政上および国民経済上の見地から、法人のいかなる純資産の増加に、担税力の基礎となる所得を認めるべきかという政策的観点に基づいて、税務の計算をし、課税の公平を図ろうとするのであるから、純資産減少の原因となるべき事実について、企業会計の場合よりも厳格な種の制約を加えることは、当然起こりうることである。それ故、企業会計の場合には、債権の貸倒れ処理がある程度は認められていることをもって、貸倒れ損失に関する前示のような旧法人税法の取扱いを論難することはできない。

したがって、原告の前記主張はそれ自体失当であつて、これを採用することができない。」

2. 大竹貿易事件

- (1) 神戸地方裁判所昭和61年6月25日判決・訟務月報32巻12号2908頁・税資152号428頁

「(四) もとより公正妥当な会計処理基準は必ずしも一つに厳格に限定する必要はなく、他に適当な基準がある場合には複数存在することも認められるべきであるが、以上を総合検討すると、為替取組日基準は、現行会計処理基準からみても、また一般に公正妥当と認められる会計処理基準の観点からみても、さらに輸出取引の実態・慣行、引渡手続、契約条件等からみても難点があり、事務上も一般に採用されていない基準といわざるをえない。

これに比べて収益の計上時期についての引渡基準において、引渡の時期を船積み日とすることは、本件輸出取引の実態、慣行、引渡手続、契約条件や、会計慣行からみて、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に合致するものといえることができる。そして、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準という点において荷為替取組日基準が船積日基準よりも優れているとか、或いはこれに代り得るものであるということとはできない。

そうすると、本件輸出販売における収益認識基準としては船積日基準によることが相当である。」

- (2) 大阪高裁平成3年12月19日判決・行集42巻11・12号1894頁・税資187号419頁

「法人税法では、法人の課税所得は法人の期間損益を対象としているが、所得の金額の計算については、同法二二条において、内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする（一頁）、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額は、別段の定めがあるものを除き、資本取引以外のものに係る当該事業年度の益金の額とする（二項）と定め、次いで、二項に規定する当該事業年度の収益の額は、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（四項）と規定するにとどまり、同法六二条ないし六四条に特例を定めているほかは、ある収益をどの事業年度に計上すべきかについては、原則的な基準について明文の規定をおいていない。したがって、収益計上基準については、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準によることとなる。」

「一 控訴人は、法人税法二二条四項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは企業会計原則を指す旨主張するのでこの点につき検討する。

同項は、複雑、多様化し、流動的な経済事象については、税法によって一義的、完結的に対応することは適切ではなく、健全な企業会計の慣行に委ねることのほうが適切であるとの趣旨で規定されたものである。したがって、右同項の趣旨に照らせば、同項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準という意味であり、企業会計原則のような明文化された特定の基準を指すものではないと解される。勿論、企業会計原則が、企業会計の実務の中に慣習として発達したものの中から、一般に公正妥当と認められたところを要約したものとされていることから、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の一つの源泉となるものとは解されるが、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準は、企業会計原則のみを意味するものではなくて他の会計慣行をも含み、他方、企業会計原則であっても解釈上採用し得ない場合もある。

1 期間損益の操作は、企業の真実の財政状態及び経営成績を正確に明らかにすべきとの企業会計の目的に反し、企業の利害関係者の判断を誤らせるとともにひいては、継続企業としての企業の存続を危うくするものである。

また、法人税法は、過去五年以内に生じた欠損金の当期の所得金額を限度とした損金額への算入（同法五七条）、欠損金額の繰戻し（同法八一条）、同族会社の留保金課税（同法六七条）、外国税額の控除（同法六九条）等各事業年度の所得の金額を基礎として条文が適用されるものが少なくない。したがって、期間損益の操作を認めることは、租税本来の要請である課税の公平が保ち得ないこととなる。

2 企業会計上、継続性の原則が要請されるのは、右の趣旨に則って期間損益の操作を排除するためであり、収益計上基準に係る取引日を経営者等がその恣意により決定し、期

間損益の操作が行われるならば、継続性の原則は何らその意義を有しなくなる。

そうすれば、恣意の介入の余地の大きい収益計上基準は排除されなければならない、収益計上基準に恣意の介入する余地があり、税法の期間計算の趣旨に反し、その基準に合理性がないと認められるものについては、いかに企業が継続適用したとしても、これをもって、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準にしたがっているとはいえない。」

- (3) 最高一小平成5年11月25日判決・民集47巻9号5278頁・訟務月報40巻10号2566頁・判時1489号96頁・判タ842号94頁・金融法務事情1391号45頁、金融・商事判例946号3頁

「二 法人税法上、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、資本等取引以外の取引に係る収益の額とするものとされ（二二条二項）、当該事業年度の収益の額は、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すべきものとされている（同条四項）。したがって、ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる。もっとも、法人税法二二条四項は、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から、右の権利の確定時期に関する会計処理を、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないとするのは相当でなく、取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである。しかし、その権利の実現が未確定であるにもかかわらずこれを収益に計上したり、既に確定した収入すべき権利を現金の回収を待って収益に計上するなどの会計処理は、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認め難いものというべきである。

三 一 これを本件のようなたな卸資産の販売による収益についてみると、前記の事実関係によれば、船荷証券が発行されている本件の場合には、船荷証券が買主に提供されることによって、商品の完全な引渡し完了し、代金請求権の行使が法律上可能になるものというべきである。したがって、法律上どの時点で代金請求権の行使が可能となるかという基準によってみるならば、買主に船荷証券を提供した時点において、商品の引渡しにより収入すべき権利が確定したものとして、その収益を計上するという会計処理が相当なものということになる。しかし、今日の輸出取引においては、既に商品の船積時点で、売買契約に基づく売主の引渡義務の履行は、実質的に完了したものとみられるとともに、前記の

とおり、売主は、商品の船積みを完了すれば、その時点以降はいつでも、取引銀行に為替手形を買い取ってもらうことにより、売買代金相当額の回収を図り得るとい実情にあるから、右船積時点において、売買契約による代金請求権が確定したものとみることができ。したがって、このような輸出取引の経済的実態からすると、船荷証券が発行されている場合でも、商品の船積時点において、その取引によって収入すべき権利が既に確定したものととして、これを収益に計上するという会計処理も、合理的なものというべきであり、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いうことができる。

2 これに対して、上告人が採用している会計処理は、荷為替手形を取引銀行で買い取ってもらう際に船荷証券を取引銀行に交付することによって商品の引渡しをしたものとして、為替組日基準によって収益を計上するものである。しかし、この船荷証券の交付は、売買契約に基づく引渡義務の履行としてされるものではなく、為替手形を買い取ってもらうための担保として、これを取引銀行に提供するものであるから、右の交付の時点をもって売買契約上の商品の引渡しがあったとすることはできない。そうすると、上告人が採用している為替組日基準は、右のように商品の船積みによって既に確定したものとみられる売買代金請求権を、為替手形を取引銀行に買い取ってもらうことにより現実に売買代金相当額を回収する時点まで待って、収益に計上するものであって、その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。

3 以上のとおり、為替組日基準によって輸出取引による収益を計上する会計処理は、公正妥当と認められる会計処理の基準に適合しないものであるのに対し、船積日基準によって輸出取引による収益を計上する会計処理は、公正妥当と認められる会計処理の基準に適合し、しかも、前記のとおり、実務上も広く一般的に採用されていることからすれば、被上告人が、船積日基準によって、上告人の昭和五五年三月期及び同五六年三月期の所得金額及び法人税額の更正を行ったことは、適法というべきである。」

(4) 公正処理基準に関する判例理論の確立

本件は、収益計上の基準について、為替組日基準（原告主張）か船積日基準（被告主張）のいずれが妥当な基準か争われた事案であるが、最高裁は、22条4項は「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も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」との判断を示し、

「為替組日基準は、その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」として、課税庁の処分を適法であると認めた。

この判決は、公正処理基準には、法人税法の企図する公平な所得計算という要請が含まれていることを、初めて明確にした判決であり、以後の裁判例の基準となっている。

3. リース会計基準

福岡地裁 平成11年12月21日判決・税資245号991頁

「そうすると、リース会計基準は、現実には、証券取引法の適用を受ける法人が行う財務諸表の作成について、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準として機能するといえるものの、リース取引の取引実態を財務諸表に的確に反映させるためにリース会計基準が設定・公表された経緯（前記1）からすれば、証券取引法の適用を受けない法人（原告が証券取引法の適用を受けない法人であることは争いが無い。）が行う財務諸表の作成についても、同様に、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準として機能するものと認めるのが相当であるが、これが直ちに課税上の取扱いについて定められた基準であるとはいえない。

しかしながら、このようなリース会計基準が、法人税法二二条四項にいう公正妥当処理基準に当たるか否かについては、さらに検討を要するところである。

（一）前記一1のとおり、法人税法二二条四項は、法人が継続して適用する健全な会計慣行によって所得を計算することを前提として、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定するために設けられたもので、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右の法人の計算を是認するのが相当であるとするものであるから、直ちに課税上の取扱いについて定められた基準でなくとも、それが健全な会計慣行といえ、一般の社会通念に照らして、公正で妥当な会計処理の基準であるということできるものであれば、法人税法上の公正妥当処理基準に当たると解して差し支えないものと解するのが相当である。

（二）被告は、企業会計審議会の性格や、リース会計基準が主に証券取引法の適用の場面において企業会計の方法を規制する基準であることからして、リース会計基準は、法人税法上の公正妥当処理基準には該当しないと主張する（第二の五3（三））。

確かに、右3で検討したように、企業会計審議会の性格やリース会計基準の機能からして、リース会計基準が直ちに課税上の取扱いについて定められた基準であるとはいえないけれども、そのことから必然的に公正妥当処理基準に当たらないと解するのは相当でなく、右（一）のとおり、そのような基準であっても、公正妥当処理基準に当たるものもあるというべきであるから、この点に関する被告の主張は採用できない。

5 右4（一）の見地から、リース会計基準が公正妥当処理基準に当たるか否かについて検討する。

(一) リース会計基準は、リース取引に関する会計処理及び開示方法を総合的に見直し、リース取引の実態やこれに関する我が国の会計実務等を調査検討した上で、公正妥当な会計基準を設定するためにとりまとめられたものであり、このようなリース会計基準の設定・公表の経緯からすれば、それが会計慣行として確立したものであり、法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反しないものであれば、法人税法二二条四項の公正妥当処理基準に当たると解する余地がある。

(二) しかしながら、右のとおり、リース会計基準は、従前のリース取引に関する会計処理及び会計処理を見直すべく設定・公表されたものであるから、リース会計基準が設定・公表されるまでは、リース取引についての会計処理及び開示方法はリース会計基準とは異なっていたといえること、法人の会計処理が慣行として確立するに至るためには、一定の年月を要すると考えられるところ、リース会計基準が設定・公表されたのは平成五年六月、これを受けた実務指針が設定・公表されたのは平成六年一月であり、証券局長通知が発出されたのも同年三月であって、これらが設定・公表ないし発出されてから係争事業年度までの間には、係争事業年度の最終日（平成八年二月二九日）に至っても、未だ三年足らずの期間しか経過していないことからすると、少なくとも係争事業年度においては、リース会計基準は法人の会計慣行として確立するに至っていたとまではいえないというべきである。

(三) また、リース会計基準は、ファイナンスリース取引については、借手側及び貸手側とも、原則として通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行うとする一方で、ファイナンスリース取引のうち、リース契約上の諸条件に照らしてリース物件の所有権が借手に移転すると認められるもの以外の取引については、借手側及び貸手側とも、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことができるとするものであるから、右の取引については、例えば借手側は、同一態様のリース契約によるリース物件について、これを減価償却資産を取得したとしてその取得費を償却することも、これを賃借したとしてリース料を損金として計上することも可能となるのであって、このような結果を是認することは、課税の公平を害し、法人税法の企図する公平な所得計算の要請に反するものであるといわざるを得ない。課税の公平性をいう被告の主張（第二の五三（四））は、その意味で理由がある。

(四) そうすると、リース会計基準は、係争事業年度においては未だ会計慣行として確立しておらず、また、その内容も公平な所得計算の要請に合致しているとはいえないから、法人税法二二条四項の公正妥当処理基準に当たるとはいえないと解するのが相当である。

4. 商品引換券通達

名古屋地裁平成13年7月16日判決・訟務月報48巻9号2322頁・判タ1094号125頁・税資251号順号8948

「1 まず、企業会計と税法の関係について検討するに、課税所得は、企業による会計処理の結果を基礎として、これに税法等を適用して計算されるものであるから、税法以前の概念や原理を前提としている。ところで、従来、税法及び通達により規定されていた所得計算規定ないし会計処理の基準の中には、税法独自の規定なのか、企業会計上当然の規定なのか明らかでないものが多かったことから、昭和41年12月に「税法において課税所得は、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当である。」とする「税制簡素化についての第一次答申」が発表され、これを受けて、昭和42年5月の税制改正により法22条4項が新設された。このような経緯に照らすと、法22条4項は、税法が繁雑なものとなることを避ける目的で、客観的にみて規範性、合理性があり、公正妥当な会計処理の基準であると認められる方式に基づいて所得計算がなされている限り、これを認めようとするものであると解されるが、税法は納税義務の適正な確定及び履行を確保することを目的としているから、適正公平な税収の確保という観点から弊害を有する会計処理方式は、法22条4項にいう公正妥当処理基準に該当しないというべきである。

原告は、法が特段の定めを置いていない分野については、ある会計慣行が一般化して、それが健全な慣行として継続的に行われ、かつ社会的に認知されておりさえすれば、当該会計慣行は公正妥当処理基準に該当する旨、その判断は税法と無関係になされるべきものであるかの如く主張するが、法22条4項が、適正公平な税収の確保という観点から看過し難い重大な弊害を有する会計慣行をも許容する趣旨で新設されたとは到底解し難いから、原告の上記主張は採用できない。

2 これを本件についてみるに、証拠(甲4ないし6, 8)及び弁論の全趣旨によれば、商品引換券等を発行した場合の発行代金については、これを一種の預り金として処理する会計慣行が古くから存したところ、簿記に関する解説書の中にも、商品引換券等が発行された場合の会計処理について、商品引換券等が後日それと引換えに商品を引き渡すという債務を示す証券であることから、発行した際に商品券勘定の貸方に記載し、後日商品を引き渡した際に借方に記入する旨解説しているものがあり、平成10年4月に税務大学校が発行した簿記会計の解説書にも同旨の記載があることが認められる。したがって、原告方式は簿記の方式としては社会的に一応認知された方法であり、かつ一定期間継続的に行われてきたことは否定できない。

3 しかしながら、商品引換券等、ことにプリペイドカードが発行された場合、残額が僅少であるとか、当初から収集目的で購入した等の理由から、顧客が引換えをすることな

く死蔵したり、あるいはカード自体を紛失したり失念したために長期間引換えがなされないまま、発行者において事実上給付義務を免れることとなる部分が一定の確率で必ず発生すると考えられるのであって、現に、証拠（甲8、乙2、3）によれば、戦前に発行された商品引換券等が本件通達の制定された昭和55年ころまで預り金処理されていたという事例もあったことが認められる。原告方式により処理した場合には、このような引換え未了部分に係る発行代金相当額は永久に預り金として処理され続けることとなるが、かかる事態は企業の会計処理として妥当なものとはいえない上、発行者が事実上、確定的な利益を享受するにもかかわらず、税務当局は当該発行代金部分に対する課税をなし得なくなるという税務上重大な弊害を生ぜしめることが明らかである。

4 しかも、証拠（甲8、9、乙2ないし7）によれば、本件通達の制定後、税務会計に関する解説書や税務関係雑誌、法人税法や基本通達の解説書において、原告方式に弊害があること及び商品引換券等の発行代金については通達方式によるべきことが繰り返し説明されていることが認められるところ、本件通達が発せられたのは昭和55年であり、本件事業年度までの間に17年近くもの期間が経過していることからすれば、たとえ最近の簿記の解説書の中に商品引換券等の記帳処理につき前記2のような解説をしているものが依然として存するとしても、遅くとも本件事業年度当時においては、税務申告上は原告方式によらず通達方式によるべきこと及びその合理性が既に広く知られていたというべきである。したがって、原告方式によりなされた本件申告は、前記3の点及びこの点のいずれの観点からしても、公正妥当処理基準に合致しない方式に基づく申告として国税通則法24条所定の更正の要件を具備していたというべきである。

5 そこで進んで判断するに、商品引換券等の発行代金が発行時において発行者の確定的な収入になると解することに会計理論上特段の問題はなく（この場合、期末において引換え未了の部分については引換費用の見積計上を認める必要があるが、これについては別途基本通達2-2-11に取扱いが定められている。）、通達方式は、原告方式のような弊害がなく、公正かつ妥当な方法であると認められる上、前記4のとおり、本件事業年度当時、企業の会計処理の基準として既に広く知られたものとなっていたのであるから、このような通達方式により原告の所得額を算定することは適法である。そして、通達方式により、前記第2の2の各事実に基づき原告の所得金額及び法人税額を算定すると、別表2の「被告主張額」欄のとおりとなるから、その範囲内でなされた本件更正処分は適法である。」

5. 公正処理基準と債権の貸倒れによる損金算入（興銀事件）

東京高裁平成14年3月14日判決・民集58巻9号2768頁・訟務月報49巻5号1571頁・判例時報1783号52頁・税資252号順号9086、金融・商事判例1141号34頁

〔1 法人税法上、内国法人に対して課される各事業年度の所得に対する法人税の課税標

準は、各事業年度の益金の額から損金の額を控除した所得の金額とされているところ（同法21条、22条1項）、同法22条3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、〈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〉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とし、同条4項は、当該事業年度の収益の額及び損金の額に算入すべき金額は、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旨を定めている。これは、法人所得の計算が原則として企業利益の算定技術である企業会計に準拠して行われるべきことを意味するものであるが、企業会計の中心をなす企業会計原則（昭和24年7月9日経済安定本部企業会計制度調査会中間報告）や確立した会計慣行は、網羅的とはいえないため、国税庁は、適正な企業会計慣行を尊重しつつ個別的事情に即した弾力的な課税処分を行うための基準として、基本通達（昭和44年5月1日直審（法）25（例規））を定めており、企業会計上も同通達の内容を念頭に置きつつ会計処理がされていることも否定できないところであるから、同通達の内容も、その意味で法人税法22条4項にいう会計処理の基準を補完し、その内容の一部を構成するものと解することができる。そして、同条項が単なる会計処理の基準に従うとはせず、それが一般に公正妥当であることを要するとしている趣旨は、当該会計処理の基準が一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価され得るものでなければならないとしたものであるが、法人税法が適正かつ公平な課税の実現を求めていることとも無縁ではなく、法人が行った収益及び損金の額の算入に関する計算が公正妥当と認められる会計処理の基準に従って行われたか否かは、その結果によって課税の公平を害することになるか否かの見地からも検討されなければならない問題というべきである。」

6. 信用保証料

(1) 富山地裁平成16年1月28日判決・税資254号順号9532

「そうすると、原告の予備的主張の方法による計算方法は、本件各更正処分における計算方法よりも、信用保証料の返戻の計算方法により近いといえる。

しかしながら、法人の所得金額の計算上、当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、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である（法人税法22条4項）から、合理的な計算方法によれば足りるものである。本件各更正処分における計算方法は、信用保証料が保証期間中の役務提供を受けるために支出した費用であることに着目したもので、合理性のある方法であり、かつ、計算方法も簡便である。また、原告の予備的主張の方法による計算と、本件各更正処分における計算の各結果は、大きく相違するものでもない。

したがって、原告の予備的主張の方法による計算と、本件各更正処分における計算方法は、いずれも十分な合理性を有するものといえるから、本件各更正処分における計算方法が違法であるとはいえない。」

(2) 名古屋高裁金沢支部平成17年1月12日判決税資255号順号9886

「そして、法人の所得金額の計算上、当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、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べきものである（法人税法22条4項）ところ、本件契約に基づく信用保証料は、保証期間中の信用保証という役務の対価として、全保証期間分を本件契約締結時に一括払の方法で支出された費用であり、その額は、前記のとおり、保証金額と保証期間に比例し、融資の種類によって定まる保証料率を乗ずる方法によって算出されるのであるが、全保証期間を通じてのものとして算出された金額であるから、全保証期間分の信用保証料を保証期間月数で除して、これに未経過月数を乗じた額をもって、本件各更正処分に係る事業年度を基準として次年度以降の事業年度の費用となるべき信用保証料の額であるとする計算方法は、その方法において合理的かつ簡便であって、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に合致する合理的な計算方法というべきである。」

(3) 複数の計算方法

訴訟において、原告が信用保証料の返戻の計算方法について予備的主張をしたのに対し、本件各更正処分における計算方法も一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に合致する合理性のある方法であるとして、本件各更正処分における計算方法が違法であるとはいえないとして、原告の請求を棄却したものである。

7. ソフトウエア

(1) 東京地裁平成16年6月30日判決・税資254号順号9689

「原告は、平成11年4月1日以後に開始する事業年度から適用される新会計基準（（筆者注）企業会計審議会平成10年3月30日「研究開発等に係る会計基準」及び平成11年3月31日付け日本公認会計士協会会計制度委員会報告第12号「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」のこと。以下「新会計基準」という。）によって、本件委託料は法人税法施行令14条1項9号ハに該当しなくなる旨主張する。

しかしながら、新会計基準が当然に法人税法22条4項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に該当するものではないし、そもそも本件委託料に係る所得金額の計算に関しては、法人税法（改正前）2条25号、法人税法施行令14条1項9号ハが適用される結果、税法上の別段の定めである繰延資産の償却費の計算に係る法人税法32条1項が適用されるのであるから、上記主張には理由がない。」

- (2) 東京高裁平成16年12月13日判決・税資254号順号9859
(原判決引用)
- (3) 最高二小平成18年6月23日判決・税資256号順号10434
上告棄却・上告不受理

(4) 別段の定めには不適用

ソフトウェアは、平成11年4月当時は繰延資産であり（平成12年3月改正で無形固定資産に変更）、公正処理基準は、別段の定めについては適用がないとされており、判決のとおりである。

8. 冠婚葬祭互助会

- (1) 神戸地裁平成14年9月12日判決・訟務月報50巻3号1096頁・判タ1139号98頁・税資252号順号9188

「法人税法二二条四項は、課税所得の計算上、「益金」の額に算入すべき収益の額並びに「損金」の額に算入すべき原価、費用及び損失の額は、別段の定めのあるものを除き、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」と規定している。

そして、法人税法二二条四項にいう「公正妥当な会計処理基準」とは、企業会計原則や、商法、証券取引法の計算規定に代表される、財務諸表の作成上の指針あるいは制約事項として、企業会計実務の中に慣習として発達具体化した会計原則をいうものであって、経営者に恣意的な会計方法の選択を許すものではなく、一般社会通念に照らして公正かつ妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味するものであると解される。

もっとも、企業会計原則等による定めは、およそ原理的、基本的な事項に限られ、全ての企業活動について網羅的に定めるものでない。そのため、企業会計原則等に定められていない会計処理の基準であっても、一般社会通念上会計処理として公正かつ妥当と評価され得るもので、現実に継続して適用され、社会的に容認されているものであれば、会計慣行としての規範性を有するものと解される。

例えば、ある業界団体がそれぞれの実情に応じて明瞭かつ簡便な会計基準を独自に定めている場合に、当該基準に従った会計処理が、社会通念上も公正かつ妥当であると認められ、かつ、業界に属する各法人において一般に広く採用されている場合には、当該慣行は企業会計原則等を補完するものといえ、法人税の課税所得の計算においても、それに依拠することが認められるものと解するのが相当である（最高裁平成五年十一月二五日第一小法廷判決・民集四七巻九号二四頁）。」

「前記1 (1) (通産省通達について)、同 (2) (互助会標準約款、経理基準) 同 (3) (原告の長期中断払込掛金) 及び弁論の全趣旨によると、次の (ア) ないし (カ) のとおり認められる。そうすると、通達方式は、互助会の業界特有の実態をよく正しい反映するもの

であり、互助会各社の財務諸表の作成の指針となるものであって、互助会業界の慣行として広く採用されているものでもあるから、互助会業界における一般に公正妥当と認められる会計処理の基準であると認めることができる。」

(2) 大阪高裁平成16年5月11日判決・税資254号順号9645

「法人税法上、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、資本等取引以外の取引に係る収益の額とするものとされ（22条2項）、当該事業年度の収益の額は、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すべきものとされている（同条4項）。したがって、ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる。もっとも、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から、右の権利の確定時期に関する会計処理を、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としなければならないとするのは相当でなく、取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである。しかし、その権利の実現が未確定であるにもかかわらずこれを収益に計上したり、既に確定した収入すべき権利を現金の回収を待って収益に計上するなどの会計処理は、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認め難いものというべきである（最高裁平成5年11月25日第1小法廷判決・民集47巻9号5278頁参照。なお、収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきいわゆる権利確定主義につき、最高裁昭和40年9月8日第2小法廷判決・刑集19巻6号630頁、同昭和49年3月8日第2小法廷判決・民集28巻2号186頁参照。）」

「通達方式によれば、中断会員に対する支払催告をした上で、会員からの契約解除の申出があった場合及び未払の月掛金の支払延期に係る特段の合意が成立した場合以外は、月掛金の払込みが中断し5年が経過した長期中断払込済掛金を雑収入と認め「益金」の額に算入することになる。

（上記原判決第4、1、（1）ないし（3）で認定した事実及び弁論の全趣旨）これらの取引の経済的実態に照らすならば、上記払込中断後5年を経過した長期中断払込済掛金は、実質的に控訴人が自由に運用し得るもので、所得の実現があったとみることができ、控訴人の管理支配下にある経済的利得として担税力を認

め、上記長期中断払込済掛金を益金に計上するという会計処理になんら不合理な点はない。しかも、このような処理は、互助会業者の間で広く採用されているのであるから、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いうべきである。」

(3) 最高一小平成16年10月14日判決・税資254号順号9779

上告棄却・上告不受理

(4) 神戸地裁平成17年3月23日判決・税資255号順号9966

「法人税法22条4項は、課税所得の計算上、「益金」の額に算入すべき収益の額、並びに「損金」の額に算入すべき原価、費用及び損失の額は、別段の定めのあるものを除き、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」旨規定している。

そして、法人税法22条4項にいう「公正妥当な会計処理基準」とは、企業会計原則、商法及び証券取引法の計算規定に代表される、財務諸表の作成上の指針あるいは制約事項として、企業会計実務の中に慣習として発達具体化した会計原則をいうものであって、経営者に恣意的な会計方法の選択を許すものではなく、一般社会通念に照らして公正かつ妥当であると評価され得る会計処理の基準を意味するものであると解される。

もっとも、企業会計原則等による定めは、およそ原理的、基本的な事項に限られ、すべての企業活動について網羅的に定めるものではない。そのため、企業会計原則等に定められていない会計処理の基準であっても、一般社会通念上、会計処理として公正かつ妥当と評価され得るもので、現実に継続して適用され、社会的に容認されているものであれば、会計慣行としての規範性を有するものと解される。

例えば、ある業界団体がそれぞれの実情に応じて明瞭かつ簡便な会計基準を独自に定めている場合に、当該基準に従った会計処理が、社会通念上も公正かつ妥当であると認められ、かつ、業界に属する各法人において一般に広く採用されている場合には、当該慣行は企業会計原則等を補完するものといえ、法人税の課税所得の計算においても、それに依拠することが認められるものと解するのが相当である（最高裁平成5年11月25日第一小法廷判決・民集47巻9号24ページ）。

旧通産省が、昭和55年11月20日付で、B協会に対し、長期中断払込済掛金の処置について、その取扱いを統一するよう通産省通達を発遣し、これを受けたB協会が、昭和63年2月27日に、経理基準に同通達の内容を採り入れ、現在に至るまで、主たる協会加入互助会は、おおむね同経理基準に従った経理処理を行っている。

したがって、通達方式は、互助会業界における会計慣行として確立しているものであるといえる。

以上より、通達方式は、互助会の業界特有の実態をより正しく反映するものであり、各

互助会の財務諸表の作成の指針となるものであって、互助会業界の会計慣行として確立しているものでもあるから、法22条4項所定の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」であると認めることができる。

以上の認定判断によると、通達方式による会計処理は、法人税法22条4項所定の「公正妥当と認められる会計処理基準」であると認めることができ、これに対し、原告方式による会計処理は、「公正妥当と認められる会計処理基準」とは到底認められないのであるから、払込中断後5年を経過した長期中断払込済掛金については、本件各事業年度の所得の計算上「益金」に算入すべきである。」

- (5) 大阪高裁平成18年4月14日判決・税資256号順号10367

(原判決引用)

- (6) 業界団体作成の会計基準

冠婚葬祭互助会の業界団体であるB協会が、監督官庁である旧通産省の発遣した通達の内容を採り入れて経理基準を作成し、現在に至るまで、主たる協会加入互助会は、おおむね同経理基準に従った会計処理を行っているような場合には、その会計処理は法人税法22条4項所定の「公正妥当と認められる会計処理基準」であると認められると判断したものである。

9. 電気事業会計

- (1) 東京地裁平成19年1月31日判決・税資257号順号10623

〔(法人税法22条4項に規定された)公正処理基準とは、一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価され得る会計処理の基準を意味し、その中心となるのは、企業会計原則や商法及び証券取引法の計算規定並びにこれらの実施省令である旧計算書類規則、商法施行規則及び財務諸表等規則の規定であるが、確立した会計慣行をも含んでいる。〕

〔ところで、電気事業者における会計の整理(会計処理)について、電気事業法34条1項は、「電気事業者(括弧内省略)は、経済産業省令で定めるところにより、その事業年度並びに勘定科目の分類及び貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する諸表の様式を定め、その会計を整理しなければならない。」と規定しているところ、上記経済産業省令として、電気事業会計規則が定められている。電気事業会計規則は、電気事業経営の基盤である会計整理を適正にし、その事業の現状を常に適確に把握し得るようにしておく必要がある、このためには適正かつ統一的な会計制度を確立しておく必要があるとして、電気事業法34条の委任により制定されたものであるところ(乙7参照)、株式会社の貸借対照表、損益計算書、営業報告書及び附属明細書に関する規則の特例に関する省令(商法施行規則附則2条5号による廃止前のもの)5条、商法施行規則(平成18年法務省令

第12号による改正前のもの) 98条, 財務諸表等規則2条などの規定によれば, 電気事業会計規則は, 公正処理基準の中心となる旧計算書類規則, 商法施行規則及び財務諸表等規則の特則として位置付けられているとすることができる。

このような電気事業会計規則の位置付けに加えて, 同規則1条4号において, 電気事業者は, 一般に公正妥当であると認められる会計の原則によってその会計を整理しなければならない旨定められていること, さらには, 膨大な電気事業者の会計の中に生起する複雑多岐にわたる現象をすべて規則をもって律することはもとより不可能であることを考慮すると, 電気事業者が従うべき公正処理基準とは, 電気事業会計規則の諸規定のほか, 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準を含むものというべきである。」

(2) 電気事業会計規則と公正処理基準

電気事業法34条の委任により制定された電気事業会計規則は, 公正処理基準の中心となる旧計算書類規則, 商法施行規則及び財務諸表等規則の特則として位置付けられているが, 電気事業者が従うべき公正処理基準とは, 電気事業会計規則の諸規定のほか, 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準を含むものであると判断している。

10. 裁判例についての一応のまとめ

公正処理基準に関する裁判例を概観すると以下ようになる。

- ①法人税法の企図する公平な所得計算という要請に合致しているか
- ②業界における会計慣行として確立されているか
- ③唯一つだけではなく, 複数存在する場合もある。
- ④企業会計審議会等の作成した企業会計基準等でも公正妥当と評価されない場合もある。
- ⑤課税庁の発遣した通達や業界団体作成の会計基準等も公正処理基準に該当する場合がある。

VIII 公正処理基準と脱税経費

公正処理基準と脱税経費については、以下の最高裁判決が存在する。

1. 事実の概要

被告人Aは、昭和五八年春以降被告会社甲の業務に関し、簿外資金等に充てるため、架空の造成費を計上して土地の仕入価格を水増ししようとして、知人のEに依頼して、壬興産または癸興産等の名義で造成工事に関する架空の見積書、請求書を提出させ、これに基づき被告会社のF経理部長に指示して架空造成費を計上させたうえ、支払依頼書を作成させ、いつたん、壬興産等に対し小切手で支払ったうえ、Eから架空の領収書を徴すると共に、協力手数料（一回一〇〇万円）を差引いた残額を現金で返戻させ、株式の購入資金等に充てていたこと、このようにして被告会社甲は、右Eの関係で、昭和五八年九月期において四一七二万八〇〇〇円、同五九年九月期において二億四二九一万四二〇〇円の架空造成費を計上し、その謝礼ないし手数料として同人に対し、同五八年九月期において合計二〇〇万円、同五九年九月期において合計一七〇〇万円を支払った。

この手数料合計一九〇〇万円が損金に算入できるかが争点となった。

2. 最高裁判所第三小法廷平成6年9月16日決定・刑集48巻6号357頁・裁判所時報1133号5頁・判時1518号146頁・判夕871号171頁・税資203号2355頁

「法人税法は、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、売上原価等の原価の額、販売費・一般管理費その他の費用の額、損失の額で資本等取引以外の取引に係るものとし（二二条三項）、これらの額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（以下「公正処理基準」という。）に従って計算されるものとしている（同条四項）。ところで、原判決の認定するところによると、不動産売買等を目的とする被告人株式会社Aは、所得を秘匿する手段として、社外の協力者に架空の土地造成工事に関する見積書及び請求書を提出させ、これらの書面を使用して二事業年度で総額二億八四六四万二二〇〇円の架空の造成費を計上して原価を計算し、損金の額に算入して法人税の確定申告をし、右協力者に手数料として合計一九〇〇万円を支払ったというのである。この場合、架空の経費を計上して所得を秘匿することは、事実と反する会計処理であり、公正処理基準に照らして否定されるべきものであるところ、右手手数料は、架空の経費を計上するという会計処理に協力したことに対する対価として支出されたものであって、公正処理基準に反する処理により法人税を免れるための費用というべきであるから、このような支出を費用又は損失として損金の額に算入する会計処理もまた、公正処理基準に従ったものであるということとはできないと解するのが相当である。したがって、前記

支出について損金の額に算入することを否定した原判決は、正当である。」

3. 青柳勤判事の見解

青柳勤判事は、以下のように述べている。

〔3 本決定の判示とその意義

本決定は、前記のとおり判示して、公正処理基準によりつつ、脱税経費を損金の額に算入することは許されないとした。その理由とするところは、公正処理基準に反することを行うための費用を同基準は認めるわけにはいかないということであり、別な言い方をすれば、公平な所得計算に反することを行うための費用について、公平な所得計算の見地からは損金として認めるわけにはいかないということであろう。先に記したように、公正処理基準は客観的規範であるとされており、その規範に何を取り込むかは、企業会計原則等を考慮しつつ、争いがあれば最終的には判例を通じて示されていくことが予定されているものであるが、本決定により、その規範の中には、公正処理基準自体を否定しようとするものに対して否定的評価をするという規範も含まれているということが明らかにされたものであると考えられる。

本決定は、課税当局と裁判実務との間に対立が見られた、脱税経費を損金の額に算入することの許否という問題について決着をつけたものであり、実務上重要な意義を有するものである。なお、脱税経費の損金性の問題について、違法経費一般の損金性の問題と同一レベルのものとして論じている向きもあるが、公序理論を採るのであればともかく、そうでない限り、別個のものと考えた方が適切であろう。本決定はあくまでも脱税経費の損金性の問題に限って判断したものである。〕⁽³⁶⁾

4. 中尾巧検事の見解

中尾巧検事は、脱税経費その他の違法支出金の損金性について、以下のように公正処理基準に基づいて否認すべきであると述べている。

「違法支出金の損金性の有無の判断手法としては、支出内容・態様や違法性の程度等を考慮しながら、法人税法22条3項各号の原価・損失に該当するか否かその解釈の枠内で、違法支出金の損金性の有無を判断することにならざるを得ないであろう。このように考えると、同条4項の規定が重要な意味を持つ。同項は、法人の収益・費用等の額については、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(以下「公正会計処理基準」という。)に従って計算されるものとする規定している。この公正会計処理基準は、一般社会通念に照らし、公正で妥当であると評価され得る会計処理の基準を意味するとされ、その中心をなすのは、企業会計原則や商法及び証券取引法の計算規定であるが、これにとどまらず、確立した会計慣行を広く含むものと解されている。しかしながら、企業会計原則や確立した会計慣行は、網羅的にすべての事項について定められているものではない上、それが常に公正妥当なものとは

いえない。さらに、一般に行われている企業会計の処理基準をそのまま法人税法が容認しているというものではない。したがって、法人税法上の損金性の判断基準となる公正会計処理基準が公正妥当であるか否かについても、同法の各規定に現れた政策的、技術的配慮のほか同法の趣旨・目的等が十分考慮されなければならない。その意味で、同法22条3項各号の規定については、文理解釈と目的論的解釈を交えた手法に従って解釈されるべきである。

以上のように考えると、暴力団への上納金や脱税経費等の違法支出金について損金算入を認めないことこそが公正妥当な会計慣行というべきであり、公正会計処理基準に適合することになる。さらに、法人税法が脱税を刑罰をもって抑止しようとしていること等にかんがみれば、脱税経費の損金算入を認めることは、法の自己否定であり、公序良俗に反するといわざるを得ず、法人税法22条3項2号、3号の規定の解釈としては、費用や損失には脱税経費は含まれないと解すべきである。反対に、覚せい剤の売上に対応する仕入原価というような違法収入に対応する原価の損金性を肯定することは、違法所得に対する課税を認めたことなどに照らしても、公正会計処理基準に適合することになると考えるべきであろう。そして、法人税法上、違法支出金の損金性の有無の判断に当たっては、当該支出が公正会計処理基準ないし公序良俗に反するか否か、あるいは、これを損金と認めることが法の自己否定として許容されないかどうかなどという判断基準を認めざるを得ないものと思われる。」⁽³⁷⁾

5. 脱税経費の損金性について

法22条4項の公正処理基準に基づいて、脱税経費等の違法支出金について損金性を否定できるか否かについては、学説にも反対説が多い⁽³⁸⁾。これは、公正処理基準は民法の公序良俗のような一般規定ではなく、収益及び費用の認識基準にすぎないからであると考えられる。公正処理基準に基づいて違法支出金の損金算入を否認できるかという問いに対しては、不可と答えざるを得ない。

しかし、公正処理基準が法人税法の企図する公平な所得計算の要請という規範的要素を取り入れているとすれば、脱税経費を認めることは自己矛盾であり、公正処理基準により損金算入を否認できると解すべきではないかとも考える。その点は、脱税経費は、法人税法の存在自体を脅かす悪質性の高いものであるから損金算入を否認するという理論(自己目的説)⁽³⁹⁾にも共通するところである。

なお、平成18年度改正で法人税法55条1項に「隠ぺい仮装行為に係る費用の額」等について損金不算入とする旨規定された。立案担当者の説明では「損金不算入の明確化」のためとしている⁽⁴⁰⁾。

IX おわりに

法22条は、昭和40年の全文改正以来半世紀近く、法人の所得計算の通則として機能してきた規定である。22条制定前においては、同族会社の行為計算の否認規定により、無償譲渡や無利息貸付等に対処してきたが、22条制定により、行為計算の否認規定の出動する機会は大幅に減少している。Vのオープンシャホールディング事件においても課税庁は当初は、法132条の適用を主張していたが、結局、法22条2項の無償による資産の譲渡又は役務の提供を主張し、一審では敗訴したが控訴審と上告審においては勝訴判決を得ることに成功した。法22条2項は、金子宏教授が30年以上前に予言したように⁽⁴¹⁾、法人税法上の諸々の問題を処理するための根拠規定として大きな効用を発揮している。しかしながら、経済取引の複雑化がより一層進展する状況下では、オープンシャホールディング事件のように条文解釈の限界線を意識して解釈することが強く求められているのではないとも考えられる。

法22条4項の公正処理基準にしても、立案担当者の意図に反して、適正公平な課税の要請という税法の目的が強調されるようになっている。公正処理基準については、そもそも、法人税法という法律の一部として規定されており、法的価値判断を排除することは困難であったとも言える。さらに、武田隆二教授が指摘しているように、社会経済的意味情況の変化に応じて相対的に変化するものであり⁽⁴²⁾、流動性・弾力的な変化を認めなければならないという本質を有している。

本稿は、法人税法22条について、筆者の税務概論の現時点での総括をするという気持ちで取り組んだものである。結果は、厚い壁に跳ね返されたようであるが、これが現時点での自分の限界なのかもしれない。壁が存在するからこそ、それを越えようとする人間の営みが発生し、進歩があるのではないとも考える次第である。税務の職場に身を置く者として、このテーマは終りのない道なのかもしれない。

(注)

- (1) 勝正憲「税(昭和17年版)」(千倉書房1942)245頁。
- (2) 武田隆二「税法における所得計算原理」(山下勝治編「所得会計論」所収)41頁。
- (3) 吉牟田勲「法人税関係(所得計算関係の改正)」税務弘報13巻6号139頁。
- (4) 塩崎潤「税制簡素化の実施にあたって」税経通信22巻5号。
- (5) 吉牟田勲前掲注(2)140頁。
- (6) 原一郎「法人税法の全文改正について」税経通信20巻7号126頁。
- (7) 金子宏「無償取引と法人税法—法人税法22条2項を中心として」(法学協会百周年記念論文集2巻所収)155頁。
- (8) 大淵博義「親会社と子会社間での無利息融資と収益の認識」(「戦後重要租税判例の再検証」所収)(財経詳報社2003)104頁。

- (9) 市丸吉左エ門「法人税の理論と実務 37年新訂版」(税務経理協会1962) 49～50頁, 228頁, 301頁
- (10) 吉牟田勲前掲注(3)140頁。
- (11) 中村利雄「法人税の課税所得計算と企業会計(二) — 無償譲渡等と法人税法22条2項 —」税経通信33巻3号41頁。
- (12) 金子前掲注(7)162頁。
- (13) 金子前掲注(7)166頁, 青柳達朗「法人が役員に資産を低廉譲渡した場合の法人税法22条2項の「収益の額」と当該経済的利益についての源泉徴収義務」税理36巻10号240頁。
- (14) 大淵前掲注(7)104頁。
- (15) 青柳前掲注(13)246頁。
- (16) 中村利雄「法人税の課税所得計算 — その基本原理と税務調整 — <改訂版>」(ぎょうせい1990) 55頁。
- (17) 武田昌輔監修「DHCコンメンタール法人税法」(第一法規) 1107頁。
- (18) 大淵博義「海外子会社の有利発行による第三者割当増資による親会社の割分的持分の減少に伴う譲渡収益課税の可否」TKC税研情報13巻5号1頁。
- (19) 占部裕典「法人税法22条2項の適用範囲について」税法学551号18頁。
- (20) 渡辺充「法人税法22条2項と新株の第三者割当の課税適状 — オウブンシャホールディング事件(控訴審判決) —」月刊税務事例36巻8号6頁。
- (21) 品川芳宣「海外子会社株式に係る含み益の増資移転における収益認識と当該株式の評価方法」TKC税研情報11巻3号70頁。
- (22) 武田昌輔監修「DHCコンメンタール法人税法」(第一法規) 1107の2頁, 同1107の4頁。
- (23) 測圭吾「オウブンシャホールディング事件に関する理論的問題」租税法研究32号41頁。
- (24) 岡村忠生・高橋祐介・田中晶国「有利発行課税の構造と問題」(岡村忠生編「新しい法人税法」所収) 271頁～280頁(有斐閣2007)。
- (25) 藤掛一雄「法人税法の改正」(国税庁編「昭和42年度改正税法のすべて」) 75～76頁。
- (26) 武田昌輔「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」税大論叢3号171頁。
- (27) 金子宏「租税法(第17版)」288～290頁(弘文堂2012)。
- (28) 吉国二郎・武田昌輔「法人税法[理論編]増補新訂版」184頁(武田昌輔執筆部分)(財経詳報社1978)。
- (29) 武田隆二「法人税法精説 平成17年版」36～39頁(森山書店2005)。
- (30) 山本守之「体系法人税法 平成16年度版」157頁(税務経理協会2004)。
- (31) 青柳勲「所得を秘匿するために要した費用を法人税の課税標準である所得金額の計算上損金の額に算入することの可否」法曹時報48巻5号1266頁。
- (32) 大竹貿易事件での少数意見。最高一小平成5年11月25日判決・民集47巻9号5278頁・訟務月報40巻10号2566頁・判時1489号96頁・判タ842号94頁・金融法務事情1391号45頁, 金融・商事判例946号3頁。
- (33) 相京博士「法人課税規定の変遷と法人税法22条4項の解釈」税法学551号24頁。
- (34) 昭和50年10月10日租税法学会第四回総会シンポジウム「企業課税の諸問題」における武田昌輔教授の発言(租税法研究4号「<シンポジウム>企業課税の諸問題」124頁所収)。
- (35) 相京前掲注(33)23頁。
- (36) 青柳前掲注(31)1268頁。
- (37) 中尾巧「個室付浴場業を営む法人の実質経営者が支出した暴力団に対する顧問料又は紹介料や当

該法人に係る売春防止法違反の摘発阻止のための工作費用について法人税法上の損金性が否定された事例」民事研修397号52頁。

- 38) 吉村典久「違法支出金の損金算入の可否」(「戦後重要租税判例の再検証」) 所収78頁以下(財経詳報社2003), が脱税費用を含む違法支出金の問題について学説等を整理検討している。
- 39) 成松洋一「法人税セミナー-法人税の理論と実務の論点-」128頁(税務経理協会1996)。
- 40) 北村義実「法人税法・租税特別措置法(法人税法関係)の改正について」(税経通信61巻8号「平成18年度改正税法詳解特集号」所収) 169頁。
- 41) 金子前掲注(7)177頁。
- 42) 武田隆二前掲注(9)39頁。