

《論 說》

所得概念に関する一考察  
—私法及び会計との関係を中心として—

齊 木 秀 憲

1	はじめに	1
2	私法との関係(「所得」の範囲)	3
	(1) 包括的所得概念(純資産増加説)	3
	(2) 不法原因所得	4
	(3) 無効な法律行為との関係	6
	(4) 借用概念との関係	10
3	会計との関係(「所得」の金額)	13
	(1) 平成30年度改正における所得の考え方	13
	(2) 法人税の沿革からの検討	17
	(3) 無償取引の検討	20
	(4) 小括	26
4	結びに代えて	27

1 はじめに

税負担は、担税力に即して公平に分配すべきとする租税公平主義の要請の下、所得税及び法人税は、「所得」に担税力を求め課税物件としている。そして、その「所得」とは、「財貨の利用によって得られる効用と人的役務から得られる満足」<sup>(1)</sup>という経済的概念であるとされていることから、その担税力を把握し、公平に分配すべき税負担額を求めるためには、その金額化をする必要がある。

我が国の所得税及び法人税は、その金銭化に当たっては、各人及び

各法人が取得する経済的価値(経済的利得)を「所得」として観念し、担税力測定観点から、これを増加させる経済的利得すべてを「所得」とする包括的所得概念を採用している。

そして、「所得」の発生原因となる経済事象や経済取引は、一次的には、私法により規律され、その上で、租税法が解釈適用されることとなる。すなわち、経済的事象や取引から、所得の発生原因となる経済的成果を私法上の法律関係から把握して、租税法を解釈適用することになる。加えて、租税法の解釈適用に当たって、同法の規定上に定義規定が存在せず、他の法律から借用したとされる、いわゆる借用概念が存在し、借用元と同一の意義として解すべきとする統一説を通説としていることも、同様の考え方を含むと考えられ、租税法律主義の下、租税法における法的安定性が私法を含むものへのレベルへ昇華が図られるものと考えられる。

また、一方で、法人税法及び所得税法上の主に事業所得の所得計算については、所得の発生原因となる経済的成果の把握を会計の手法として行われるものと解される。すなわち、「所得」という面に着目してみると、経済的成果を会計手法(実際には、複式簿記の手法)によって認識、測定する過程を法律に取り込んだものが、所得計算規定ということになる。

したがって、所得の発生原因となる経済的成果を私法とそもそも法律ではない会計的な手法との両面から把握(以下「法的会計的手法」という。)し、租税法上の固有概念も解釈しなければならないと考えられる。そして、管見するに、法的会計的手法によって把握した所得が、必然的に経済的概念である「所得」と一致する根拠は見当たらない。むしろ、「所得」が経済的概念であるがゆえに、各一面では把握することができず、相互に補完することによりその把握が可能となることも想定される。

そこで、本稿は、この二面性の観点、すなわち、法的会計的手法か

ら「所得」の範囲と金額について考察し、その把握できない部分を明らかにすることを試みることを目的とする。

## 2 私法との関係（「所得」の範囲）

### （1）包括的所得概念（純資産増加説）

上述したとおり、わが国の法人税及び所得税における「所得」については、所得の発生原因、所得の源泉いかん、形式いかん、合法か、どうかのいかんにかかわらず、担税力を増加させる利得は、すべて所得を構成するとされる包括的所得概念を採用し、すなわち、新たな経済価値の流入による純資産の増加を所得とする純資産増加説によることとされている。

この点については、昭和38年12月「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」5頁（税制調査会）（以下「昭和38年12月答申」という。）において「所得税及び法人税における所得概念については、個別経済に即した担税力を測定する見地からみて、基本的には、現行税法に表れているいわゆる純資産増加説（一定期間における純資産の増加-家計費等所得の処分の性質を有するものによる財産減少を考慮しない-を所得と観念する説）の考え方に立ち、資産、事業及び勤労から生ずる経常的な所得のほか、定型的な所得源泉によらない一時所得も課税所得に含める立場を採ることが適当である」（下線については筆者挿入。以下同じ。）とされていることから明らかであると考える。

すなわち、個人の場合は一時的・偶発的・恩恵的所得であっても、法人の場合は例えば臨時利益であっても利得者の担税力を増加させるものである限り、所得を構成するものとなることが、担税力の測定の観点から、公平負担の要請に合致するものと考えられる<sup>(2)</sup>。

また、所得税法においては、一時所得及び雑所得の区分を設けて、具体的な態様の所得以外の所得は、すべてこれらの所得に含まれることとなっている。

一方、法人税法においては、明治32年に第一種所得税として創設された法人税の条文に、「第一種の所得ハ各事業年度総益金ヨリ同年度総損金……控除シタルモノニ依ル」と規定されていた。さらに、旧基本通達において、「益金」は、「総益金とは、法令により別段の定めがあるもののほか資本等取引以外の取引により純資産増加の原因となるべき一切の事実をいう。」と定め、「損金」とは、「総損金とは、法令により別段の定めがあるもののほか資本等取引以外の取引により純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう。」と定められていた。そして、益金を規定する現行同法22条2項は、営業利益（純収益）だけでなく、経常利益（純利益）を構成する資産の譲渡が例示され、「その他の取引で資本等取引以外のもの」として臨時損益を含む規定となっている。

したがって、所得税法及び法人税法上の「所得」は、包括的所得概念（純資産増加説）が採用され、担税力の観点から、原則として純資産の増加をもたらす、すべての利得からなる収益を構成要素（外部からの経済的価値の流入）とするとともに、それは、公平負担の要請に合致するものという特質を有しているものと考えることができる。

## （２） 不法原因所得

そして、このように所得税及び法人税法が包括所得概念を採用していることから、私法上、違法な利得であっても、所得に該当する場合が生ずることになる。

この考え方は、次のとおり、昭和36年7月「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明」（税制調査会）（以下「昭和36年7月答申」という。）において示され、具体的な規定はされなかったが、後述のとおり、その後の判例においてもこの考え方を採用している。

当該答申の「第二 実質課税の原則等 4 無効な法律行為、取り消しうべき法律行為等と課税との関係」（5頁）において「1 従来から、

課税の基因となるべき行為が無効なもの又は取り消しすべきものである場合においても、その行為に伴つて経済的効果が生じているときは、課税を行なうことを妨げないと解されているが、これを明らかにする規定を設けるものとする。これに伴い、上記の課税が行なわれた後において、行為の無効であることが確認されて経済的効果が除去されたとき又はその取消しが行なわれたときは、課税の取消し又は変更を行なうべき旨を明らかにする。2 従来から、課税の基因となるべき行為が法令による禁止その他公序良俗に反する場合においても、課税を妨げないと解されているが、これを明らかにする規定を設けるものとする。」とし、「現在これに関する規定はないが、実務上はそのように扱われている」と説明されている。

この点について、その後の昭和38年の判例<sup>(3)</sup>は、「課税の原因となつた行為が、厳密な法令の解釈適用の見地から、客観的評価において不適法、無効とされるかどうかは問題でなく、税法の見地からは、課税の原因となつた行為が関係当事者の間で有効のものとして取り扱われ、これにより、現実に課税の要件事実がみたされていると認められる場合であるかぎり、右行為が有効であることを前提として租税を賦課徴収することは何等妨げられないものと解すべきである。たとえば、所得税法についていえば、売買による所得が問題となる場合、右売買が民商法の厳密な解釈、適用上無効とされ……る場合でも、当事者間で有効として取り扱われ、代金が授受され、現実に所得が生じていると認められるかぎり、右売買が有効であることを前提として所得税を賦課することは何等違法ではない。」と判示している。

なお、昭和26年の「所得税法に関する基本通達」(昭和26.1.1直所1-1)148(所得の区分 一時所得)は、「(1)窃盗、強盗又は横領により取得した財物については所得税を課さない。」「(2)詐欺又は強迫により取得した財物は一応所有権が移転するものであるから、当該財物から生ずる所得については、その内容に応じ、一時所得、事業所

得等として課税する。」と定め、違法所得に対する課税が、その原因行為により取扱いを異にしていた。

この点についても昭和36年7月答申(答申別冊24頁)では、「と博又は物価統制令違反による給付についても、……所有権がはたして給付の受領者に移転するのかどうかについては種種議論のあるところ……所有権の移転の有無によって課税するか否かを定めるについては問題がある。むしろ所有権移転のいかんにかかわらず、給付の受領者においてその物を経済的用法に従って使用、収益又は処分できるかどうか、あるいは資産の積極的増加となっているかどうか等の点に着目して課税の可否を決めるべきであるという意見もある」と説明され、上記通達は廃止されるに至っている。

したがって、上述したとおり、包括的所得概念が経済的概念で、その特質が、新たな経済価値の流入することによる純資産の増加であり、すべての利得からなる収益を構成要素とするとともに、それは、公平負担の要請に合致するものであることから、経済的成果という面では、現実に課税の要件事実が満たされていると認められる場合には、その原因行為により取扱いを異にする必要はないものとする。

### (3) 無効な法律行為との関係

また、以上の検討からは、課税の原因となった行為が、私法上無効とされ、その行為による利得の発生が認められないとしても、現実に課税の要件事実が満たされていると認められる場合である限り、税法上は、その利得を所得とするという考えが生ずる。

この点については、制限超過利息等の課否を争点とする事案についての判例<sup>(4)</sup>では、「利息制限法による制限超過の利息・損害金の支払がなされても、その支払は弁済の効力を生ぜず、制限超過部分は、民法491条により残存元本に充当されるものと解すべきことは、当裁判所の判例とするところであつて(昭和35年(オ)第1151号同39年11月18

日大法院判決、民集18巻9号1868頁)、これによると、約定の利息・損害金の支払がなされても、制限超過部分に関するかぎり、法律上は元本の回収にほかならず、したがって、所得を構成しないもののように見える。しかし、課税の対象となるべき所得を構成するか否かは、必ずしも、その法律的性質いかんによって決せられるものではない。」と判示し、私法上、利息の受領ではなく、元本の回収となるが、所得を構成するかどうかは、必ずしも法律的性質によるものではないことを示しているものと解される。加えて、「当事者間において約定の利息・損害金として授受され、貸主において当該制限超過部分が元本に充当されたものとして処理することなく、依然として従前どおりの元本が残存するものとして取り扱っている以上、制限超過部分をも含めて、現実に収受された約定の利息・損害金の全部が貸主の所得として課税の対象となるものというべき」とした。ただし、未収の場合について「利息制限法による制限超過の利息・損害金は、その基礎となる約定自体が無効であつて(省略)、約定の履行期の到来によつても、利息・損害金債権を生ずるに由なく、貸主は、ただ、借主が、大法院判決によつて確立された法理にもかかわらず、あえて法律の保護を求めることなく、任意の支払を行なうかも知れないことを、事実上期待しうるにとどまるのであつて、とうてい、収入実現の蓋然性があるものということはできず、したがつて、制限超過の利息・損害金は、たとえ約定の履行期が到来しても、なお未収であるかぎり、旧所得税法10条1項にいう「収入すべき金額」に該当しないものというべきである」と判示している。

したがって、私法上は発生を認められず、会計上収益として認識されないものであつてもその利得が現実に収受され、又は収入実現の蓋然性があるものであれば、税法上は所得を構成するものと考えることができる。

すなわち、「所得税法上、所得の概念は、もっぱら経済的に把握すべ

きであり、所得税法は、一定期間内に生じた経済的利得を課税の対象とし、担税力に応じた公平な税負担の分配を実現しなければならないので、所得の発生原因たる債権の成否とは無関係に、いやしくも納税義務者が経済的にみて、その利得を現実に支配管理し、自己のためこれを享受しうる可能性の存するかぎり、課税の対象たる所得を構成するものと解するのが相当」<sup>(5)</sup>ということになる。

そして、このような法的会計的手法によって把握されない所得は、違法所得に限定されないことになる。

この点については、家賃増額請求に関する判例<sup>(6)</sup>で、「旧所得税法がいわゆる権利確定主義を採用したのは、課税にあたって常に現実収入のときまで課税することができないとしたのでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期しがたいので、徴税政策上の技術的見地から、収入の原因となる権利の確定した時期をとらえて課税することとしたものであることにかんがみれば、増額賃料債権又は契約解除後の賃料相当の損害賠償請求権についてなお係争中であつても、これに關しすでに金員を収受し、所得の実現があつたとみることができる状態が生じたときには、その時期の属する年分の収入金額として所得を計算すべきものであることは当然であ」ると判示している。

その上で、「この理は、仮執行宣言に基づく給付として金員を取得した場合についてもあてはまるものといわなければならない。けだし、仮執行宣言付判決は上級審において取消変更の可能性がないわけではなく、その意味において仮執行宣言に基づく金員の給付は解除条件付のものというべきであり、これにより債権者は確定的に金員の取得をするものとはいえないが、債権者は、未確定とはいえ請求権があると判断され執行力を付与された判決に基づき有効に金員を取得し、これを自己の所有として自由に処分することができるのであつて、右金員の取得によりすでに所得が実現されたものとみるのが相当であるからである。」と判示している。

すなわち、法的会計の手法である権利確定主義からは、所得とされない利得であっても、当該主義が課税の公平の観点から、徴税政策上の技術的見地から採用された趣旨からすれば、すでに金員を収受し、所得の実現があったとみることができる状態が生じたときという経済的事実に基づき経済的成果としての所得が認識されることになる。このような基準を「管理支配基準」といい、権利確定主義の例外とされているが、むしろ、法的会計の手法の埒外にあるものと考えられる。すなわち、「所得」が、経済的概念であるため、法的会計の手法で把握できない部分があり、その部分については、経済的側面を重視せざるを得ないものとする。

この点に関して、最判昭和46年11月9日の裁判所調査官であった可部恒雄氏は、当該判決について、「私法上、元本充当の効果が認められるものについても、被課税所得となりうることを認めた判決であるから、いわゆる経済的観察方法に比重を置いた判旨であることは、疑いを容れないところであろう。」<sup>(7)</sup>と述べられている。

また、最近の超過制限利息に関する訴訟における判決<sup>(8)</sup>でも「法人が現実収受した制限超過利息が益金の額に算入される根拠は、制限超過利息に係る合意の私法上の効力いかんにかかわらず、これを現実に収受することにより当該法人に経済的成果が生じており、法人税法上の所得を構成すると考えられることによるとも考えられる。」と判示している。

そして、国税通則法23条《更正の請求》2項1号の「その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき」というためには、「破産会社の制限超過利息相当額の不当利得返還義務及びこれに対する法定利息の支払義務の存在が確定判決又はこれと同一の効力を有する行為により確定しただけでは足りず、破産会社において制限超過利息を現実に収受したこと等による経済的成果が失われるか又はこれと同視できる状態になったことを要すると解される。そして、通

常の場合、ある者に何らかの支払義務を認める判決（又はこれと同一の効力を有する和解等の行為）が確定しただけでは、……直ちに経済的成果が失われたものとはいえ、その支払義務が現実に履行された時に初めて、経済的成果が失われたと認められることになる」と判示している。

したがって、私法上の効力いかにかわらず、その利得を現実に收受することにより当該法人に経済的成果が生じており、これは新たな経済価値が流入することによる純資産の増加であることから、所得を構成することになる。また、合意解除等や無効の確認がされたとしても、現実に收受したこと等による経済的成果が失われるか又はこれと同視できる状態になれば、経済的效果は維持されることになる。

#### （４） 借用概念との関係

例えば、「配当」など、配当所得としては、所得税法24条《配当所得》1項で「法人から受ける剰余金の配当」を規定し、カッコ書で「法人」の範囲を「法人税法第二条第六号（定義）に規定する公益法人等及び人格のない社団等を除く。」及び「配当」の範囲を「株式又は出資（公募公社債等運用投資信託以外の公社債等運用投資信託の受益権及び社債的受益権を含む。次条において同じ。）に係るものに限る」と限定しているが、「剰余金の配当」の定義規定は、存在しないことから、旧商法又は現行会社法の「借用概念」と考えられる。そして、通説である統一説によれば、法的安定性の観点から、他の分野で用いられているものと同じ意義に解すべきということになる。

ただし、上述したとおり、旧商法又は会社法上違法な剰余金の配当であってもその経済的成果が、出資者たる株主の地位に支払われ、その経済的利得を享受しているのであれば、配当所得ということになる。

この点については、鈴や金融株式事件判決<sup>(9)</sup>で「商法は、取引社会における利益配当の観念（すなわち、損益計算上の利益を株金額の出資

に対し株主に支払う金額を前提として、この配当が適当に行なわれるよう各種の法的規制を施しているものと解すべきである(たとえば、いわゆる蛸配当の禁止(商法二九〇条)、株主平等の原則に反する配当の禁止(同法二九三条)等)。そして、所得税法中には、利益配当の概念として、とくに、商法の前提とする、取引社会における利益配当の観念と異なる観念を採用しているのと認むべき規定はないので、所得税法もまた、利益配当の概念として、商法の前提とする利益配当の観念と同一観念を採用しているものと解するのが相当である。従って、所得税法上の利益配当とは必ずしも、商法の規定に従って適法になされたものにかぎらず、商法が規則の対象とし、商法の見地からは不適法とされる配当(たとえば蛸配当、株主平等の原則に反する配当等)の如きも、所得税法上の利益配当のうちに含まれるものと解すべきことは所論のとおりである。」と判示している。

なお、この判決においては、「本件の株主優待金なるものは、損益計算上利益の有無にかかわらず支払われるものであり株金額の出資に対する利益金として支払われるもののみとは断定し難く、前記取引会社における利益配当と同一性質のものであるとはにわかに認め難いものである。されば右優待金は所得税法上の雑所得にあたるかどうかはともかく、またその全部もしくは一部が法人所得の計算上益金と認められるかどうかの点はともかく、所得税法九条二号にいう利益配当には当らず、……源泉徴収の義務を負わないものと解すべきである。」と判示している。すなわち、本件株主優待金は、株主の地位に基づいて支払われるものの、法人の利益の有無にかかわらず支払われることから、配当所得に該当しないと判断している。

なお、最近の匿名組合の「利益の分配」に係る源泉徴収の課否を争点とする事案の判決<sup>(10)</sup>では、上述した昭和38年の判例を引用した上で、「この理は、課税の原因となった契約に基づく行為が、客観的評価においては当該契約上の権利義務と一致しないものであった場合であつ

ても同様であるというべきであり、本件についていえば、匿名組合契約に基づく利益の分配としてされた支払行為が、客観的評価においては、営業者における損益計算等に誤りがあるため当事者間で成立した契約上の権利義務と一致しないものであったとしても、営業者が匿名組合員に対して出資の払戻しではなく利益の分配として金銭を交付し、匿名組合員においても利益の分配として当該金銭を受領したものと取り扱われているのであれば、後に上記の損益計算等の誤りの存在が確認され、匿名組合契約の当事者間において当該支払行為は利益の分配ではなく出資の払戻しとして取り扱うべきである旨の性質決定が改めて行われ、それに沿った清算処理等が行われるなどして、課税要件事実の不充足が明らかになったなどの特段の事情がない限り、当該匿名組合契約に基づく「利益の分配」という課税要件事実の充足があったものとして課税することができる」と解することが相当である。」と判示している。すなわち、商法上、匿名組合契約に基づく「利益の分配」に該当しないとしても、営業者が匿名組合員に対して出資の払戻しではなく利益の分配として金銭を交付し、匿名組合員においても利益の分配として当該金銭を受領したものと取り扱われているのであれば、課税要件事実の不充足が明らかになったなどの特段の事情がない限り、当該匿名組合契約に基づく「利益の分配」という課税要件事実の充足があったものとして課税することができるとしている。

また、当該事件の控訴審判決<sup>(11)</sup>では、「営業者である破産会社においても本件匿名組合員においても本件匿名組合契約に基づく利益の分配として本件各支払がされ、これにより本件匿名組合員に本件各支払に係る経済的利益が帰属し、課税要件が充足された以上、これを覆すためには本件匿名組合員に帰属した経済的利益の解消が必要であることは明文の規定によるまでもなく当然である。」としている。

したがって、借用概念に基づくもので、その法的性質の面では、違法であっても、その経済的成果が、当事者間で有効なものとして支払

がされ、これを享受していれば、所得として把握することになる。

### 3 会計との関係(「所得」の金額)

会計との関係については、「所得」の金額に関して、平成30年度改正における所得の考え方及び無償取引を中心に検討する。

#### (1) 平成30年度改正における所得の考え方

平成30年度改正における「所得」の考え方を財務省の解説を基に整理すると、次のとおりである。

##### イ 「益金」に関する平成30年度改正の経緯

平成30年3月30日に企業会計基準委員会において、我が国における収益認識に関する包括的な会計基準として、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」(以下、前者を「収益認識会計基準」、後者を「収益認識適用指針」といい、併せて「収益認識基準等」という。)が公表されたことの対応として、法人税法22条の改正とともに、同法22条の2が創設された。

##### ロ 公正処理基準該当性

財務省の解説<sup>(12)</sup>(以下「財務省解説」という。)によれば、いわゆる公正処理基準については、「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。」<sup>(13)</sup>との判例を根拠として、これまでの「様々な判例で断片的に述べられている……状況を考慮すれば、収益認識に関する会計基準に基づく会計処理も……公正処理基準に従った計算に該当し得ると考え……収益認識に関する会計基準に従った収益の額の計算のう

ち、法人税の所得の金額の計算として認めるべきでない部分があれば、その部分を明示する必要があるが生ずる」ことから、改正を行ったとされている。

## ハ 会計と税法の収益額の考え方の差異

公表された会計基準等の基本となる原則は、「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で描写するように、収益を認識すること」<sup>(14)</sup>であるとされ、当該基本原則に従って収益を認識するために、五つのステップを適用することとされた<sup>(15)</sup>。

そして、ステップ3「取引価格を算定する」における「取引価格」とは、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額（ただし、第三者のために回収する額を除く。）をいうこととされている（収益認識会計基準47）。

これに対して、法人税法22条の2第4項では、「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際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。」とした。

すなわち、収益認識会計基準の「収益額」が、「取引価格」として資産の販売等により受け取る対価の額で認識するのに対して、法人税法は、「資産の販売等に係る収益の額」は、資産の販売等により受け取る対価の額ではなく、「販売等をした資産の価額」をもって認識すべきとの考え方ということになる。

この点については、後述する財貨運動で捉えるか、貨幣運動で捉えるかの差異と考えられる。

## ニ 法人税法上「収益の額」の表れ(無償取引)

上述したとおり、収益認識会計基準の公正処理基準該当性を前提とすれば、原則としては、収益認識会計基準より認識される収益の額は、法人税法上もそれを受け入れることとなるが、これまでも学説等議論のあった「無償取引」についての会計上の処理が「法人税の所得の金額の計算として認めるべきでない部分」ということになる。

この点については、低額譲渡取引における益金の額を争点とする判例<sup>(16)</sup>においては、「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。」との判示を挙げて、「法人税法第22条第2項において資産の無償による譲渡に係る収益の額が益金の額となるとされていることや、寄附金の損金不算入制度において寄附金の額を譲渡資産の譲渡の時の価額で算定するとされていることにその考え方が表れて」いるとしている。

なお、当該判例は、「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。」とし、「寄附金の額を譲渡資産の譲渡の時の価額で算定するとされていることにその考え方」も示している。

## ホ 小括

当該判例は、「当該資産には譲渡時における適正な価額に相当する経済的価値が認められるのであって、たまたま現実に収受した対価がそのうちの一部のみであるからといって適正な価額

との差額部分の収益が認識され得ないものとするれば、前記のような取扱いを受ける無償譲渡の場合との間の公平を欠くことになる。」としていることから、従来から有償取引も無償取引と同様に、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ることを示したものと考えられる。そして、この考え方は、「役務の提供に係る収益の額」についても、「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」であることも明確化した。

そして、「法人税法において『価額』すなわち時価とは、一般的には第三者間で取引されたとした場合に通常付される価額」であり、会計における複式簿記における収支計算による「対価」でないため、通常の第三者間で行われる取引であれば、会計と税法の「収益の額」が一致するものの、無償取引及び低額取引があれば、一致しないこととなる。

加えて、「寄附金の額を譲渡資産の譲渡の時の価額で算定するとされていること」とされていることからすれば、寄付行為からも収益が生ずるということになる。

しかしながら、法人税法における「資産の販売等に係る収益の額は、資産の販売等により受け取る対価の額ではなく、「販売等をした資産の価額」をもって認識すべきとの考え方は、従前からのものを明確化したということであるが、この考え方は、いかなる趣旨に基づくものであるのか、包括的所得概念（純資産増加説）において、収益を経済的価値の流入とすることと矛盾するのではないか、という疑義が生ずる。

また、無償取引に関する学説等をどのように整理すべきか、という問題も生ずる。

そこで、これら点を踏まえて、法人税の沿革から、法人税法上の「収益の額」を検討する。

## (2) 法人税の沿革からの検討

### イ 法人税の沿革

明治20年(1877年)に所得課税として、所得税が創設されたが、法人に直接課税する方式ではなく、法人の利益が株主である個人に配当され、その個人の所得に所得税を課税していた。

そして、明治32年(1889年)には、法人税の前身である第一種所得税が創設され、初めて法人に直接課税する方式を採用し、個人が当該法人から受け取る配当及び賞与については、非課税とされていた。すなわち、法人擬制説的な考え方により法人と個人の二重課税を排除し、いわば、源泉徴収として課税した。

また、大正9年(1920年)には、上述の所得税の非課税措置により、配当及び賞与を受領する納税者と他の課税の所得者との税負担の不均衡が生じたため、個人の所得課税を行うこととした。いわば、法人個人を独立の納税主体とする実在説的な考え方であった。そして、昭和15年に第一種所得税を廃止し、法人税が創設された。

そして、昭和25年にシャープ勧告に基づき、法人擬制説的な考え方の下、法人、個人の二重課税を調整する仕組みとして、個人株主の配当控除、法人株主の受取配当益金不算入、法人税が所得税の源泉課税であるという考えの下一律35%税率とされた。

以上から、我が国の法人税は、一度は実在説的な考え方へ進む面もあったが、所得税及び法人税創設当時から、法人擬制説的な考え方を採用しており、主に株主である個人の出資が、法人の事業活動により運用され、法人に生じた利益を個人の所得と捉えて、法人税を課税しているものと考えられることができる。

### ロ 従前の「法人税の所得」の考え方

現行法人税法の基礎となる昭和40年改正の数年後に発行され

た、当時の立案担当者であった泉美之松氏の法人税の解説書<sup>(17)</sup>によれば、「先進資本主義諸国では、『資本の不可侵』という資本主義経済の強い要請に基づいて、資本の果实であり、拡張の源泉である『企業の利益』に対して課税する法人税が税制にとっては、最も優れてものと考えられる」に至っていた。そして、「個人所得税の対象となる『所得』は、それが個人に帰属する過程において捉えられるものであり、それに対して、法人税の対象となる『所得』は、企業において発生する過程において捉えらえるものである」といえる。「……法人税の租税客体は、帰属的な意味の『所得』とは区別して、発生的な意味の『企業利益』であるといった方が適切である。」と説明されている。そしてさらに、「法人については、その目的が本来資本を運用して増殖を図り、それを資本主に分配することにあり、……その課税所得については、純資産増加説が極めて自然に受け入れられ、それによって課税範囲を考えるとされて」きていたとされている。

また、同様のころの法人税の解説書によれば「生産活動によって得られる利得は、いろいろの形体の物財の形をとることもありうるであろうが、交換経済さらに貨幣経済の発達<sup>(18)</sup>の極限である資本主義経済においては、いっさいの物財の価値はその交換価値によって、さらにいいかえれば、一般的等価物である貨幣によって評価され、したがって生産の成果も貨幣価額の増加によって図られることになる。」とされている。

以上から、法人税の課税対象は、出資者により拠出された資本が法人の事業活動により運用されて発生する成果の貨幣価額の増加ということができる。

#### ハ 二つの収益概念（「財貨運動」と「貨幣運動」）

この点について、武田隆二教授<sup>(18)</sup>は、「企業の経済活動は本来有償行為であるから、それを通じて一方で財貨運動が、他方

で貨幣運動が並行して発生する。収益はもともと企業の販売活動から生ずるものであるが、それが「入り来るあるもの」として把握する立場と、「出て行くあるもの」として把握する立場とに分かれる。」とされる。

例えば、企業に投下された資本運動として、販売する商品の仕入れは、①入り来る財貨であり「費用」とされ、②仕入れた商品に付加価値が形成され、販売された商品が、出て行く財貨であり、「収益」とされる。これを「財貨運動又は財貨的思考」といい、「収益・費用計算」が成立する。

一方で、①「入り来る財貨」のために「出て行く貨幣」があり、「費用支出」とされ、「出て行く財貨」により「入り来る貨幣」が生じ「収益収入」とされる。これを「貨幣運動又は貨幣的思考」といい、「収支計算」が成立する。

そして、「収益は、企業が社会の経済的必要性をみたすという目的に対する充足度を示す尺度であるから、『出て行く財貨』（財貨・役務のアウトフロー）そのものが収益概念として把握されなければならないものである。したがって、顧客に対し提供した財貨・役務をそれと引き換えに受け取った貨幣流入額で測定する通常の手続きは、収益の基本的な性質についての社会的概念を不明確にしがちである。

このように、収益概念を貨幣的思考（入り来る貨幣）から把握する行き方は現象的な手続き面に着目したアプローチであり、より本源的には財貨的思考（出て行く財貨）によって規定されるべき……である。」とされる。

以上のとおり、企業に投下された資本運動を二つに区別してみると、法人税法上の収益は、財貨運動を基礎とするものであり、会計の収益は、貨幣運動を基礎とするものと考えることができる。

## ニ 小括

法人税法22条2項が、企業の主な経済活動での収益の所得を「資産の販売」と例示しているとおりに、商品や製品の販売活動を企業の経営活動としてみると、出資等の資本を元手とする商品等の販売は、商品等の財貨と貨幣などの財貨の交換による資本の利得活動と考えることができる。すなわち、商品等に形成された付加価値、経済的成果が利得として取得されることになる。したがって、当該取引の利得は、商品等の販売により、その形成された付加価値が、経済的成果として認識され、貨幣等の財貨の流入によって純資産が増加し、測定されることになる。

ただし、ここで注意を要するのは、本来、収益として計上されるべき利得は、商品等に形成された付加価値であり、自由主義経済において利益を追求する純経済人の経済活動では、財貨運動による収益＝貨幣等の財貨収入が、前者の客観的な価値として成立することを前提にするからであり、この本質が、収支計算を前提とする複式簿記の貸借均等の原理により隠蔽されていると考えることができる。

### (3) 無償取引の検討

法人税法上、所得の基礎となる益金の額に算入すべき金額は、「別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額」（法人税法22条2項）とする旨を規定している。そして、この規定において、益金の額の基礎を会計上の「収益の額」としながらも、その例示には、会計上収益として計上しないとされる無償取引が存在する。会計が収支計算を基礎としていることからすれば、法人税法上の収益も同様であること及び所得税法が

「収入すべき金額」としていることからすれば、「収入—経済的価値の流入—を所得の要素として考えていることを意味する」<sup>(19)</sup> こととされ、「収益とは、外部からの経済的価値の流入であり、無償取引の場合は、そもそも経済的価値の流入が存在しないことにかんがみると、この規定は、正常な対価で取引を行った者との間の負担の公平を維持し、同時に法人間の競争中立性を確保するために無償取引からも収益が生ずることを擬制した創設的規定であると解すべき」<sup>(20)</sup> であるとする「適正所得算出説」が通説とされている。

そして、上述したとおり、法人税法上「収益の額」の表れとして「無償取引」が取り上げられ、法人税法22条の2第4項で、「資産の販売等に係る収益の額として……所得の金額の計算上益金の額に算入する金額は、……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。」と規定したことにより、無償取引や低額取引等が行われた場合は、通常得べき対価の額に相当する金額により収益額を計上し、所得計算をすることが明確化された。

#### イ 適正所得算出説

そうすると、「適正所得算出説」は、収益を「外部からの経済的価値の流入」であることを前提としたものであったが、この「経済的価値」を「対価」とすると、上記の規定によりこの前提が崩れることとなる。また、この考え方は、純資産増加説においても前提とされることを踏まえると、わが国の法人税法は、同説を採用するも、その収益は、販売等資産に形成された経済的成果の発生又はその対価を意味することとなり、このように考えれば「適正所得算出説」に整合的であるが、創設的規定でなく、確認的規定ということになると考える。

## ロ 清算課税説(実体的利益存在説)

資産の無償譲渡の場合、その所有によって未実現のキャピタル・ゲイン(値上がり益)が既に発生しており、これが他に移転流出する機会にこれを顕現し、課税するものであるとする説である。そして、キャピタル・ゲイン(値上がり益)を資産の保有により形成された経済的成果の発生とみることができると考える。

また、所得税における譲渡所得については、従来から採用してきた清算課税説を再確認したとされる判例<sup>(21)</sup>は、「譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものである(最高裁昭和41年(行ツ)第8号同43年10月31日第一小法廷判決・裁判集民事92号797頁、最高裁同41年(行ツ)第102号同47年12月26日第三小法廷判決・民集26卷10号2083頁等参照)。すなわち、譲渡所得に対する課税においては、資産の譲渡は課税の機会にすぎず、その時点において所有者である譲渡人の下に生じている増加益に対して課税されることとなるところ、所得税法59条1項は、同項各号に掲げる事由により譲渡所得の基因となる資産の移転があった場合に当該資産についてその時点において生じている増加益の全部又は一部に対して課税できなくなる事態を防止するため、「その時における価額」に相当する金額により資産の譲渡があったものとみなすこととしたものと解される。」としている。

そして、所得税法59条《贈与等の場合の譲渡所得等の特例》の前身である旧所得税法5条の2の規定の趣旨は、「所得税法(昭和22年法律27号)5条の2(時価による譲渡とみなす場合)1項の『みなし譲渡』による課税に関して、およそ譲渡所得に対

する課税は、資産の値上りをその対象としてとらえたもので所得税法9条(所得の種類等)1項8号であるが、対価を伴わない資産の移転も、資産につき既に生じている増加益は、移転当時の資産の時価に照らして具体的に把握できるものであるから、増加益を課税の対象とするのを相当と認め、資産の贈与、遺贈のあった場合においても、資産の増加益は実現されたものとみて、譲渡所得と同様に取り扱うべきものとしたのが同法5条の2なのであって、そうすると、右規定は決して所得のないところに課税所得の存在を擬制したものではなく、また応能負担の原則を無視したものともいい難いのみならず、このような課税は、所得資産を時価で売却してその代金を贈与した場合などとの釣合いからするも、また無償や低額の対価による譲渡にかこつけて資産の譲渡所得課税を回避しようとする傾向を防止する上からも、課税の公平負担を期するため妥当なものというべきであり、このような増加益課税については、納税の資力を生じない場合に納税を強制するものとする非難は当たらない。」<sup>(22)</sup>としている。

すなわち、所得税法も譲渡所得については、法人税法と同様に譲渡資産の譲渡の時の価額で算定する考え方に合致するものと考えられる。そして、「資産につき既に生じている増加益は、移転当時の資産の時価に照らして具体的に把握できるものであるから、増加益を課税の対象とするのを相当と認め」るが、所得税法は、その所得の基礎を所得税法36条《収入金額》で「収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額」として、収支計算を前提としていることから、所得税法59条の前身である旧所得税法5条の2を規定し、「資産の贈与、遺贈のあった場合においても、資産の増加益は実現されたものとみて、譲渡所得と同様に取り扱うべきもの」ということになると考えられる。

なお、所得税法40条《たな卸資産の贈与等の場合の総収入金額算入》の規定により、法人税法上の「無償による資産の販売」とほぼ同様に、無償取引及び低額取引についても所得を認識することとなる。これらの規定に加えて、所得税法36条の「収入すべき金額」に経済的利益が含まれ、例えば、積極的な経済的価値の流入があるとは認めがたい債務免除益も含まれていることも「所得」の範囲を考える上で留意する必要があると考えられる。

#### ハ 二段階説（有償取引同視説）

無償取引は、通常対価で行う取引と受領した対価の相手方への贈与という二つの行為が行われた場合と同視でき、最初の取引によって通常対価相当額の収益が生ずるとする見解である<sup>(23)</sup>。

例えば、中村利雄氏は、「資産の無償譲渡等については、現象的には収益は生じないが、実質的には、いったん収益が実現し、しかる後にこれが、相手方に贈与されたものと考えることができるから、このような場合にも収益が生じたものとして益金の額に算入することを明らかにしたものである。」と説明されている。

まさに、財貨計算（収益・費用計算）と貨幣計算（収支計算）を区別した考え方で解することができる。

#### ニ 同一価値移転説

無償取引の場合、相手方には通常対価相当の利益が帰属することになるから、これに相当する価値が移転流出したことをもって、収益の実現があったものとみられるとする見解である。

この考え方は、いわゆる清水惣事件<sup>(24)</sup>におけるもので、「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うところ、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する期間内における右果実相当額の利益を享受す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。』と判示している。

まさに、資産の保有により生ずる附加価値(利益)を収益とする考え方と解することができる。

## ホ 小括

以上のとおり、「収益の額」が明確化されたことにより、各説を統一的に考えることができるものとする。

また、同取引における二段階説についての一段目の仕訳は、擬制的なものとの批判があるところ、財貨計算と収支計算を区別したもの(一段目を財貨計算による収益の計上、二段目を収支計算による収益収入の計上と考え、差額を寄附金等として処理し、貸借を一致させる。すなわち、財貨計算を前提とするため、寄附金処理等の規定が必要となる。)と考えると清算課税説、同一価値移転説及び二段階説が整合的なものとみることができ。なお、上述したとおり、「適正所得算出説」にも整合的であるが、創設的規定でなく、確認的規定ということになる。

例えば、財貨又は役務の提供による財貨(資本)運動によって形成された経済価値(経済的成果)を前提に、認識時点の時価100が、その収入すべき権利が確定した額であり、実際の収入

金額が70である場合は、次のとおりの仕訳が成り立つ。

(一段目・財貨計算)	未収入金	100	収益	100
	寄付金	30	未収入金	30
(二段目・貨幣計算)	現金	70	未収入金	70

#### (4) 小括

収益認識会計基準の「収益額」が、「取引価格」として資産の販売等により受け取る対価の額で認識するのに対して、法人税法は、「資産の販売等に係る収益の額」は、資産の販売等により受け取る対価の額ではなく、「販売等をした資産の価額」をもって認識すべきとの従前からの考え方が、法人税法22条の2の創設により明らかにされた。

そして、上述したとおり、わが国の法人税法上、その採用する包括的所得概念(純資産増加説)における収益についての「経済的価値の流入」は、貨幣計算(収支計算)に基づく対価の流入ではなく、販売等する資産に形成された付加価値(キャピタル・ゲインを含む。)である「経済的成果」ということになると考えられる。そうすると、法人税法22条に規定する無償取引については、確認的な規定ということになると解される。

なお、実務上、資産の販売等に係る目的物の引渡しの日属する事業年度終了の日までにその対価の額が合意されていない場合が生じるが、その場合は当該対価が確定するまで、収益計上しないのではなく、同日の現況により引渡し時の価額等を適正に見積ることになる(法基通2-1-1の10本文及び(注)1)。

また、資産の無償取引及び低額取引が行われる場合、収益計上について、会計の「取引価格」と法人税法上の「販売等をした資産の価額」との差額を生じることとなり、通常は、その差額を益金に加算することとなる。しかしながら、その差額が損金算入され

ないものでないならば、結果として、所得としてはプラスマイナスゼロとなる。したがって、当該差額が、寄附金、交際費、繰延資産等の資産の増加、負債の減少、利益又は剰余金の分配等の損金不算入費用等、損金の額に算入されないもの以外であるならば、その申告調整をする必要はないことになる（法基通2-1-1の10（注）2）。

#### 4 結びに代えて

所得税及び法人税の課税物件である「所得」については、租税法における法的会計的手法により把握されることを前提としているが、「所得」が、経済的概念であり、これを私法との関係では「経済的成果」、会計との関係では「財貨運動において形成される経済的価値」として認識すべきであることから、当該手法では把握できない部分が生じることがあることを少しでも確認できたものとする。

なお、本論では、所得税及び法人税を中心に検討してきたが、相続税や贈与税についても、次のとおり、経済的成果を問題とする事案が生じている。

相続税の事案では、相続税の申告後に相続財産である株式の評価につき、税負担の錯誤を理由として更正の請求の可否を争点とする事案の判決<sup>(25)</sup>で、まず、前提問題として、第1次遺産分割の私法上の効力、すなわち、本件における課税負担の前提事項の錯誤が要素の錯誤に当たるか否かを検討し、「認定事実によれば、第1次遺産分割の協議においては、本件会社の株式の評価につき、配当還元方式によるか類似業種比準方式によるかで合計約19億円の相違が生ずることとなることから（省略）、配当還元方式の適用を受けられる株式の配分方法を採用することを分割の方針として明示した上で、その方法について本件税理士に相談し、同税理士から所轄税務署との相談も踏まえた検討結果に基づく助言を受け、その助言に従い、配当還元

方式の適用を受けられる株式の配分方法との誤信の下に、第1次遺産分割の合意に至っているものと認められることからすれば、……配当還元方式による評価によることが、第1次遺産分割に当たっての重要な動機として明示的に表示され、第1次遺産分割の意思表示の内容となっていたものと認められ、かつ、その評価方法についての動機の錯誤がなかったならば相続人らはその意思表示をしなかったであろうと認められるから、第1次遺産分割のうち株式の配分に係る部分には要素の錯誤があったと認めるのが相当である。」と判示している。そして、次に第1次遺産分割による経済的成果の存否の検討として、納税者2が「第1次遺産分割により取得した経済的成果は、一定数の本件会社の株式の帰属であるが、第1次遺産分割のうち本件会社の株式の配分に係る部分が無効であり、更正請求期間内に、納税者2の取得する本件会社の株式数を減ずる内容の第2次遺産分割がされたことにより(省略)、更正の請求の時点では、その減少分の株式は納税者1及び納税者3に確定的に帰属するに至っており、当該減少分の株式(15万4024株)につき、第1次遺産分割による納税者2の経済的成果は完全に消失している」と判断し、更正の請求を認めている。

贈与税の事案では、売買代金以外に経済的負担を生じることがないと信じて本件親子間の株式売買を行ったため、課税処分された贈与税の負担が生じるのであれば、本件売買契約は錯誤無効であると主張した事案の判決<sup>(26)</sup>で、「贈与税は、贈与契約等の原因行為そのものではなく、その結果として取得した経済的成果に担税力を認めて課税するものであるから、仮に原因行為が実体的に無効であるとしても、当該経済的成果が原因行為の無効を基因として現実に除去されない限り、贈与税の課税物件(課税客体)を欠くことにはならないものと解するのが相当である。」として、贈与税は、その私法上の法律行為そのものではなく、その経済的成果を課税物件としてい

ることを判示している。その上で、「本件譲受けによって納税者が取得した経済的成果は、その後、本件譲受けに係る売買契約が有効であることを前提とした関係会社の合併、減資払戻しが行われたことにより、そのまま納税者に残存し、また、平成5年5月11日には訴外乙が死亡してその相続が開始して、本件譲受けに係る売買契約が有効であることを前提とした相続税の申告がされ、いずれも確定した法律関係となっているのであるから、結局、本件譲受けによって控訴人が取得した経済的成果は、相続の前後を通じて、控訴人に残存している」と判断している。

相続税及び贈与税は、相続又は遺贈によって取得した財産及び贈与によって取得した財産にそれぞれ、みなし相続財産及びみなし贈与財産を含めて課税物件としている。これらも、私法上の法律関係から始まり、その課税物件の経済的成果に担税力を求めるものであると考える。管見するに、まだ事案が少ないと考えれるが、事案の積み重ねを通じて今後の研究対象としたい。

- (1) 金子宏『租税法 [第23版]』193頁(弘文堂、2019)。
- (2) 金子・前掲注1・193頁参照。
- (3) 最判昭和38年10月29日訟月9卷12号1369頁。
- (4) 最判昭和46年11月9日訟月18卷1号67頁。
- (5) 名古屋高判昭和41年1月27日行集17卷1号25頁。
- (6) 最判昭和53年2月24日判タ361号210頁
- (7) 可部恒雄「判解」最判解民事篇昭和46年度666頁(1972)。
- (8) 大阪高判平成30年10月19日判タ1458号124頁。
- (9) 最判昭和35年10月7日民集14卷12号2420頁。

- (10) 東京地判平成28年7月19日税資 266号順号12883。
- (11) 東京高判平成29年1月19日平28（行コ）291号（公刊物未搭載）。
- (12) 財務省主税局総務課課長補佐 寺崎寛之ほか『改正税法のすべて』270頁（大蔵財務協会、2019）。
- (13) 最判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁
- (14) 収益認識会計基準16。
- (15) 財務会計基準機構（企業会計基準委員会事務局）『詳解 収益認識会計基準』18頁（中央経済社、2020）、収益認識会計基準17。
- (16) 最判平成7年12月19日訟月43巻3号995頁。
- (17) 泉 美之松『改訂 税法条文の読み方－法人税法の基礎』105頁（東京教育情報センター、1970）。
- (18) 武田隆二『税務と会計』52頁（放送大学教育振興会、1996）。
- (19) 金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』426頁（有斐閣、2010）。
- (20) 金子・前掲注1・338頁。
- (21) 最判令和2年3月24日判時1745号3頁。
- (22) 最判昭和43年10月31日訟月14巻12号1442頁。
- (23) 中村利雄『法人税の課税所得計算〈改訂版〉－その基本原理と税務調整』35頁（ぎょうせい、1990）。
- (24) 大阪高判昭和53年3月30日訟月24巻6号1360頁。
- (25) 東京地判平成21年2月27日判タ 1355号123頁。
- (26) 東京高判平成13年3月15日訟月48巻7号1791頁。