

法人税法における無償取引規定の性質および 収益認識の根拠について

東 条 美 和

目 次

1. 問題の所在
2. 無償取引の規定は「確認的規定」か「創設的規定」か
3. 収益認識の根拠について
 - (1) 無償取引規定の適用範囲
 - (2) 22条2項における収益認識の諸学説の整理
4. 学説の判例による検討
5. まとめ

1. 問題の所在

法人税法22条2項は昭和40年度税制改正により規定され、法人税法における課税所得の計算上、「益金の額」に算入される収益の額を以下の通り定めている。

内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。

同条項では、「無償による資産の譲渡又は役務の提供」（以下、「無償取引^{1), 2)}」という。）

1) 無償取引とは一般に、「無償による取引」を示す用語であり、法人税法22条2項においては「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」が該当するものと解される。この場合、無償による資産の譲受けが益金

が収益の額に含まれることを明確にしている。しかし、企業会計上は無償取引から収益が生じるという会計処理は存在せず³⁾、法人税法

の額に算入されることは、社会通念上当然のことであるから本稿においては検討対象から除外し、「無償による資産の譲渡又は役務の提供」を無償取引と定義し検討を進める。

- 2) 無償取引には、一般に低額取引が含まれていると解されるが、条文からは低額取引の取扱いについて読み取ることはできないため、解釈論上の問題が残る。低額取引の取扱いには諸説存在するが、大きく分けて消極説、積極説及び混合取引説の3つに集約できる。まず、低額取引を有償取引であるとする見解が消極説であり、金子 [1983] ではこの消極説がとられている(166頁)。これに対し低額取引は無償取引であるとする見解が積極説である。さらに、低額取引を有償取引の部分と無償取引の部分に分け、その両方が行われたとする見解が混合取引説である。大淵 [2008] ではこの混合取引説が採用されている(43頁)。なお、最高裁判決においては、資産の低額取引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22条2項における資産の譲渡にかかる収益の額にあたと判示されている(平成7年12月19日最判民集49巻10号3121頁)。
- 3) 昭和41年10月15日、企業会計審議会により公表された「税法と企業会計との調整に関する意見書」では、「資産を無償譲渡又は低額譲渡した場合に、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、企業会計原則はまだ何ら触れるところではないので、これらを明らかにすることが妥当である。」と述べられているものの、現在に至るまで調整が行われることはなかった(品川 [2008], 210頁)。また、昭和41年5月26日に日本会計研究学会税

22条2項における無償取引規定については法人税法上と企業会計上の取扱いが異なる⁴⁾ものとして、検討すべき点があくつも存在する⁵⁾。本稿では、この法人税法22条2項の無償取引規定について、二つの論点に着目し検討を行う。

第一の論点は、この無償取引規定が「確認的規定」か、「創設的規定」かというものである。これについては、約40年前の制定時から学説が対立しており⁶⁾、現在の通説は創設的規定とする見解であるものの、必ずしも説得力のあるものとは言い切れないという指摘⁷⁾もあり、現在も見解の一致をみない状況にある。

第二の論点は、法人税法22条2項の無償取引規定から収益認識をする根拠を何に求めるかというものである。現在、この点についての有力学説としては「適正所得算出説」が唱えられている⁸⁾が、規定の立法趣旨では「二

段階説」が主張され、このほかにも現在に至るまで複数の学説が展開されている。制定より法人税法22条2項に関する議論の中心は、この無償取引から生ずる収益をめぐるものであり⁹⁾、現在も議論に決着がついていない論点である。また、それらの学説は法人税法22条2項の無償取引規定に関するものであり、昭和40年以降に展開されている。しかし、立法趣旨に鑑みれば、規定の制定以前に無償取引から収益認識する根拠を求めることも可能だろう。

そこで本稿では、上記の二点について今後の議論の基礎を提供すべく今一度それぞれの学説を整理するとともに、裁判所の判決と照らし合わせ、判例においてどのように取り扱われているかの検討を行う。これにより新たな観点を見つけ、今後の研究の足掛かりとしたい。

2. 無償取引の規定は「確認的規定」か「創設的規定」か

前述の通り、法人税法22条2項の無償取引規定については、昭和40年度税制改正により初めて明文化された。しかし、この規定が「確認的規定」か「創設的規定」かという根本的な問題については現在も見解が分かれており、今後も検討が必要である¹⁰⁾。

この規定について立法当局者の一人であった吉牟田勲教授¹¹⁾は、「二二条は規定の明文

務会計特別委員会により公表された「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」では、「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根本問題に関係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。」(各論一 (6))とも述べられている。

- 4) 武田 [1972] は、「……法人税法においては、無償による譲渡によって収益が生ずることが明らかにされているのに対して、企業会計及び商法においては、このことが明確にされていないのである。」(142頁)と指摘している。このほか、占部 ([2004], 11頁)でも同様の指摘がなされている。
- 5) 法人税法22条2項については、その性格、根拠、目的、適用範囲などについていまだ基本的な検討が求められる問題点が多くある(金子 [1983], 137頁)。
- 6) この点については、松沢 ([1996], 120頁)、大淵 ([2013], 78頁)を参照。
- 7) この点については、増井 ([2002], 18頁)を参照。
- 8) 藤井 [2006] では、「22条2項の『無償譲渡』の規定の趣旨については、『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規定である」との解釈、すなわち規定の趣旨は時価取引原則に基づく適正所得算出であり、22条2項は創設的規定であるとする考え方(適正所得算出説)が定着している。」(17頁)と述べられている。

- 9) この点については、増井 ([2002], 16頁)、清永 ([2013], 126頁)を参照。
- 10) この点については金子 ([1983], 137頁)を参照。
- 11) 吉牟田教授は当時、大蔵省主税局税制第一課

化を旨として新たに設けられたものであって、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ようなおそれはないと考える。」(吉牟田 [1965], 139頁)と述べており、法人税法22条2項の規定を確認的にとらえている¹²⁾。

また、中村 [1990] でも「旧法当時は益金概念が広く解釈に委ねられており、シャウプ勧告以前からつとに法人税の益金概念上当然のこととして同様の所得計算上の考え方とっており、実務上長い歴史を持っていたのでとくに明文化するまでに至らなかったものであり、漸く昭和40年の法人税法の全文改正に際し、第22条第2項において益金の額に算入すべき収益の額の例示として『無償による資産の譲渡……に係る……収益の額。』を掲げ、規定の整備、明文化が行われたのである。」(42-43頁)として実務上の慣習の存在について触れ、規定については確認的な立場である。

一方で、創設的規定であるとの主張には金子 [1983] があり、そこには以下の記述がある。

「旧法の下で、無償譲渡から益金が生ずると解することは無理だったのではないかと考える。対価としての経済的価値の流入がない点では、無利息融資その他の無償取引の場合も同じであるから、これらの場合についても対価相当額の益金が生ずるという解釈をとることは困難であったように思われる。……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、創設的規定であるという

に在籍されていた。

12) 原 [1965] でも、無償による資産の譲渡または役務の提供について、従来の取扱いが変更されたものではないとの見解である (128頁)。

ことになる。」(335-336頁)

つまり、法人税法22条2項は課税の公平を念頭においた創設の規定であるということである。また、村井 [1999] では、役務の無償提供について「私見によれば、現行法人税法二二条二項の法意は、原価の要否を問わず、無償役務提供における帰属所得を認定する法的根拠を示したものと解する。その意味では、法人税法二二条二項における『無償による役務提供』収益は、帰属所得に関する創設規定と解すべきであろう。」(87頁)と述べられている。

岡村 [2007] は、「……無償取引に係る収益が認識できるのは、寄付金規定等の別段の定めがある場合に限られると考えている。つまり、確かに二二条二項は無償取引にも収益が存在しうると定め、企業会計より広い課税ベースを想定していることが窺えるけれど、これだけではその算定方法や課税時期等、無償取引に対する課税要件規定として具体性を著しく欠いており、解釈論としては、せいぜい損金側の別段の定めを意味あるものにするための受動的な受け皿にとどまるといわねばならない。また、課税ベース(法人税では所得の範囲)は法規が創造するのであるから、法二二条二項は創設の規定である。」(438-439頁)と述べ、確認的規定との解釈もあり得る¹³⁾としながらも、創設的規定との見解を示している¹⁴⁾。

なお、このほか資産の無償譲渡と役務の提供を区分し、前者については確認的規定であ

13) 岡村 [2007] では、「租税回避否認に明文の根拠を要しない立場からは、法二二条二項は二段階の擬制を行う確認的規定ということになる。」(438頁)と述べられている。

14) また大淵 [2013] でも、無償取引規定については創設的規定とすることが租税法主義の観点からも妥当であり、素直な解釈であるとの見解が示されている (82頁)。

り後者については創設の規定であるという見解¹⁵⁾もある。昭和40年度税制改正当時の資料は極めて少なく¹⁶⁾この点について多くの研究者によって検討が重ねられたとは考えにくい。つまり、検討が少ないことが当時取扱いに変更を行うつもりがなかったことを示しているのではないだろうか。そのように考えれば、法人税法22条2項は確認的に定められたとの解釈も可能だと思われる¹⁷⁾。

旧法人税法時代、企業会計と法人税法に差異がある項目として無償取引を挙げているものとしては船田 [1934] がある。ここでは、「会社が、会社所有の建物の全部又は一部を社員又は使用人等に無償で提供して居た場合に、圖らずも会社は家賃として取得すべき或る金額があると認定されて、それだけ利益額に加算されて課税された場合もあり……」(6頁)と言及されており、実に昭和9年にも無償取引から収益認識され課税が行われていたことが示されている。立法趣旨として述べられている見解と併せ、このような事実が存在する以上、法人税法22条2項の無償取引規定にはやはり確認的な意味があるという可能性を捨て切れないのではないだろうか。

以上、法人税法22条2項の無償取引規定について確認の規定、創設の規定のそれぞれの見解を整理してきたが、これらについては何

を重視するかによって結論が変わるだろう。立法趣旨や立法当局者の見解、規定の制定以前も現在と同様、無償取引から収益認識され課税が行われていたという事実を重視すれば、確認の規定と位置付けられるが、旧法時代に無償取引の取扱いを規定した条文は存在しないため、規定の創設という点を重視すれば創設の規定ということになる。さらに、旧法の解釈として無償取引から収益認識することが妥当であるかどうかによっても見解が分かれる。立法当局者の見解では法人税法22条2項の規定全体が確認の規定であるとされているとの指摘¹⁸⁾があるが、22条2項の無償取引規定が意図する全ての無償取引について旧法時も収益認識が行われていたとは言い切れない。規定の内容には確認的な部分と、創設的な部分が混在しており、また確認、創設という概念にも若干の差異があるように思われるからである。

3. 収益認識の根拠について

(1) 無償取引規定の適用範囲

無償取引から収益認識をする根拠を検討する前提として、収益認識する無償取引を限定するという考え方(以下、「限定説」という。)と、すべての無償取引から収益を認識するという考え方(以下、「無限定説¹⁹⁾」という。)について整理する。

限定説は収益認識する無償取引の範囲によりいくつかの見解に分けることができる。たとえば、法人税法22条2項については租税回

15) 松沢 [1996] では「低額譲渡は同条項にとって確認規定であって創設規定ではない。」(120頁)として低額譲渡について22条2項においては確認の規定であると述べている。このほか、占部 ([2002a], 302頁)でも類似した主張がなされている。

16) この点については金子 ([1983], 137頁)、大淵 ([2013], 16頁)を参照。

17) 金子 [1983] では、これらの見解をうけ、また、昭和40年当時の制定趣旨に関する資料が極めて少ないことにも言及したうえで「この規定が立法当局者によって確認の規定であると考えられていたことの一つの証左である、といえるかもしれない。」(138頁)とも述べている。

18) この点については、金子 ([1983], 138頁)を参照。

19) 「無限定説」とは、金子 [1983] により名付けられた。この見解について大淵 [2008] では「法人税法22条2項は、資産の無償譲渡と役務の無償提供を区別することなく同様の規定とされているから、資産の無償譲渡と同様に、役務の無償提供によってすべて収益を認識すると解する見解である。」(43頁)と述べられている。

避効果が認められることから、租税回避のために無償取引が行われた場合、もしくは租税回避を意図していないとしても、経済的合理性を無視したものと認められる場合に収益を認識するという見解（租税回避収益認識説）がある。これについては批判的な見解²⁰⁾もいくつかみられる。この説によれば子会社救済のために行った無償取引は収益認識できず、偽装や瑕疵等の場合は租税回避の判断基準を明確にすることは困難であり、文理解釈を前提とすれば租税法主義の観点からも問題がある²¹⁾ように思われる。

このほか、法人税法22条2項が同法37条と相互補完規定であると解釈される見解²²⁾や、

20) 租税回避収益認識説によって法人税法の本法に否認規定としての性格を付与することは適当ではないとするものや、22条2項の適用範囲を狭く限定することになるため立法趣旨に合致しないと指摘するものがある。この点について詳しくは、金子〔1983〕、167頁を参照。

21) しかし、中里〔1999〕は、税法に特別の否認規定がない場合でも、租税回避を否認することができ、それは租税法主義の観点からも問題はないと述べている（114頁）。川田〔2002〕でも「税法上明確な否認規定がない限りこれ（租税回避）を否認できないとすることは、課税の公平を基本概念とする租税法の特質上、結果的に大きな不公平を生じることとなり許されないと解すべきであろう。」（152頁）として同様の主張がなされている。

22) これについては、岡村〔1987〕で以下のように述べられている。「もし二二条二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。本項では、この考え方を狭義の限定説とよぶ。たとえば、簿価が時価よりも低い資産が贈与された場合には、損金側の別段の定めである三七条五項により寄付金の額が時価で算定されるため、貸方側に未実現の収益を立てざるをえないが、そのための規定が三七条には欠けているから、これを二二条二項によって行うと解するのである。」（5頁）。この場合、22

「合理的な経済目的」が存在する場合の理由を示す根拠とされる考え方（限定費用対応収益認識説²³⁾）なども展開されている。大淵〔2008〕によれば、役務の無償提供についての学者の見解は、この説によるものが多いようである（44頁）。

無限定説は、法人税法22条2項の無償取引規定を、同法22条4項に規定される「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の及ばない定めとし、別段の定めに関係なく広く無償取引から収益認識するという考え方である。金子〔1983〕では、「二二条二項の範囲について限定を付すべきではない……無償取引から収益を認識すべき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る。」（167頁）と述べられている。

限定説に立脚すれば無償取引の目的を個別に検討する必要が生じる。しかし、無償取引の目的については企業戦略の観点から明らかにすることは困難であり、複雑な手法を用いている場合など目的を一つに決定することが不可能な場合もある。つまり、限定説による認識は理想的ではあるものの、理論上も実務上も困難であるため、無償取引からは包括的に収益認識をする必要があるだろう²⁴⁾。

条2項は37条より後、もしくは同時に制定される必要があるが、両者とも昭和40年度税制改正で整備された条文であり、改正以前から行われていた無償取引の取扱いについては解釈することができない。また、別段の定めである37条との相互補完規定であると解釈することは、22条2項の「別段の定めがある場合を除き」という文言と相反するように思われる。

23) 大淵〔2008〕は、限定費用対応収益認識説について、役務の無償提供が収益を生ずるのは、相手方に対して具体的な利益を供与する目的をもって役務の無償提供の行為形式を利用した場合に限られると説明している（44頁）。

24) 金子〔1983〕はこの点について、「筆者も、無限定説が二二条二項の趣旨に合致していると

(2) 22条2項における収益認識の諸学説の整理

前述の通り、法人税法22条2項が規定された昭和40年度の法人税法全文改正以降、無償取引規定における収益認識の根拠とされる学説は複数展開されている。昭和40年に立法趣旨として述べられた見解は現在、「二段階説²⁵⁾」と呼ばれている。これは、無償取引を資産を譲渡する側が時価で当該資産を売却することで一度収益が生じ、それを相手方に譲渡するという二段階のプロセスで認識する方法であり、第一段階の時価による売却で収益が生じると解するものである。なお、清永[1978]ではこの見解について「有償取引同視説²⁶⁾」として説明している。

吉牟田[1965]では、「法人が他の者と取引を行なう場合、全て資産は時価によって取引されるものとして課税するというのが現在の法人税の基本的な考え方である。例えば資産の贈与を受けた者については、当然その資

考える。前述のように、二二条二項の趣旨を適正所得の算出……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。」(168頁)と述べている。

25) 「二段階説」という名称は、金子[1983]において名付けられた。ここでは、二段階説に相当する考え方について旧法時代から存在していたことに言及するとともに、「なお、ここでは二段階説という言葉について詳述することは避けるが、それは筆者が租税実体法上の若干の制度ないし規定の根拠づけとして用いようと考えている理論である。」(142頁 注7)と述べられている。

26) 清永[1978]では、「……資産の無償譲渡は、資産の有償譲渡を行った後、その対価を無償で給付するに等しいから、資産の無償譲渡の場合にも、有償譲渡したとしたら得られる対価相当額を収益とするのが法22条2項の趣旨である。……法22条2項に対するこのような理解(仮に有償取引同視説)は、……これまでにもしばしば述べられてきたものである。」(3頁)と述べられている。

産の時価を認識してこれを贈与するものであって、この贈与は資産を有償で譲渡してその時価に相当する対価を金銭で受け取り、直ちにこの金銭を贈与したと何ら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ときにその時価に相当する収益が実現したと認められるので、これを益金として課税することが妥当であると考えられるのである。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是一般に譲渡代金は会計用語として『収益』といわれない懸念もあるので特に掲げたものである。」(139頁)として立法当局者の見解が述べられている。さらに原[1965]でも「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、一旦収益が実現し、その後にそ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。」(126頁)とされていることから、制定当時はこの二段階説に相当する考え方が収益認識の根拠として一般的であった²⁷⁾。加えて、現在も実務上は二段階説により理解がなされている。

この説によれば、一度有償で取引を行ったものとして譲渡を行った側に収益が生じると考えるため、説明として大変合理的であり、わかりやすいといえるだろう。しかし、二段階説は擬制のもとに成立する見解である。実際には金銭の受け渡しの事実は存在しないにもかかわらず、あたかも有償取引が行われたかのように擬制されるため、財政状態から現実には不可能な企業の場合²⁸⁾などには、二段

27) 中川[1965a]は、二段階説の考え方について「これは吉牟田氏個人の考え方ではなく、立法当局者の統一的な説明である。」(25頁)と説明している。

28) この点について清永[1978]は、「現実に有償譲渡の可能性がない場合……例えば相手方の

階説を根拠とすることが適切とは言い難い。また、法人税法22条2項という課税所得の計算上重要な規定に擬制を介入させることには立法論の観点から批判的な見解²⁹⁾もある。

第二に、無償取引から収益が生じると解する見解として「キャピタル・ゲイン課税説」がある。これは、後述の「相互タクシー事件」の地裁判決（昭和31年4月16日最判民集20巻5号1157頁）で採用されている考え方であり、清永 [1978] では「実体的利益存在説」とも説明されている³⁰⁾。法人税法22条2項の無償取引規定は、所得税法40条及び同法59条に対応する規定であるとし、時価で資産を譲渡した者との課税の公平を図り、取引が行われた時点を捉えることで資産の所有期間中に発生したキャピタル・ゲインに対する課税の無限

の延期を防止するための規定であるという考え方³¹⁾である。なお、清永 [1978] でも指摘されているように、このような考え方は法人税法22条2項の制定より前から存在³²⁾していた。

圖子 [2006] では、「実体的利益存在説は、法人税法改正以前から行われていた帳簿価格と時価との差額である未計上の値上がり益（キャピタルゲイン）を、その利益が流出する際に益金として顕現させることを、22条2項が確認的に定めたと解するものである。すなわち所得税法59条のみなし譲渡の規定と同様に、財産の値上益を各事業年度ではなくその経済的利益が社外に流出した時に収益と認識するとの見解である。」（23頁）と述べられており、隠れたる利益を顕現させることが法人税法22条2項に無償取引が規定された趣旨³³⁾であるとの見解が示されている。

支払能力の欠如等その他特別の事情からみて、やむを得ず無償譲渡又は無償提供をするような場合は、……有償取引同視説のように、有償譲渡又は提供があつたものと同じように考えることについては、その現実的基盤を欠くものである……。」（5頁）と述べている。

29) 金子 [1983] では、「二段階説は、多分に技巧的ではあるが、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ないことの説明としては一応筋が通っており、同一価値移転説よりもはるかに説得的であると思われる。」として二段階説を評価しつつも、「……筆者は、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、それを相手方に贈与したと考える第二段階の擬制することには立法論として問題が多いと考える。」（162頁）と述べられている。また、岡村 [2007] でも類似した見解が示されている。このほか、吉良 [1982] でも別段の定め以外に擬制規定を設けることについて否定的な見解が示されている（273頁）。

30) 清永 [1978] は、括弧内においてこれらの見解について「仮にキャピタル・ゲイン課税説、あるいはすでに実体的な利益がキャピタル・ゲインとして発生しているとするものであるから、実体的利益存在説と呼ぶことができよう。」（4頁）と述べている。

31) 同様の見解を谷口 [2014] は所得税法における譲渡所得の意義に関する判例の考え方に依拠して、譲渡資産の所有期間中の増加益を資産が他に移転するのを機会に、清算して課税とする考え方として「増加益清算課税説」と呼んでいる。また、この説は収益の擬制を通じて資産の増加益が実現したこととするため、この意味では「増加益実現擬制説」とも呼ぶこともできると述べている（369-370頁）。

32) キャピタル・ゲインに対する無限の課税繰延の防止のため、シャウプ税制によって相続・贈与および遺贈による資産の譲渡、ならびに著しく低い価額の対価による資産の譲渡があった場合には、一般的に時価による譲渡があったものとして課税が行われていたようである。しかし、これについては現在まで何度か改正がなされている（金子 [2014]、239頁）。

33) 確井 [1977] でも、「法22条2項からキャピタル・ゲイン課税の趣旨を読み取ることが、法解釈の常識を逸脱する不当な解釈であるというわけではなからう。」（66頁）と述べられている。このほか、淵 [2004] でも「現在では、無償による資産の譲渡から益金が生じるという法人税法二二条二項の規定は、キャピタル・ゲイン課税の論理、または時価で譲渡した者との公平を

しかし、この説では役務の無償提供に関する収益認識の根拠が明確ではないという指摘³⁴⁾もあり³⁵⁾、さらに、キャピタル・ロスが発生している場合の取扱いについて言及がないため、一定の限界があるのではないかという指摘³⁶⁾もある。

第三に、キャピタル・ゲイン課税説と同様、

確保するという説明によって正当化されている。所得税においても、みなし譲渡（五九条）という同趣旨の規定があることは周知の通りである。」（36頁）と述べられ、キャピタル・ゲイン課税説の立場をとっている。

34) 清永 [1978] では、役務の無償提供から利益が発生しないことは明らかであり、キャピタル・ゲイン課税説によって説明することはできないと述べられている（45頁）。また金子 [1983] では、「……法人税法二二条二項は所得税法四〇条及び五九条の規定に準じて未実現のキャピタル・ゲインに課税し、あるいは未実現のキャピタル・ロスの控除を認めるために、時価相当額の益金が生ずるものと擬制したのであると説明することが可能である。しかし、これは、無償譲渡の場合の説明とはなりえても、無利息融資を含む無償取引全体について収益を擬制することの根拠とはなりえない。」（161頁）とも指摘されている。

35) しかし、岡村 [1988] では、無償による役務提供から実体的利益の発生があるのかという問題について、現在価値アプローチによって説明されている。これによれば、役務の無償提供にも実体的利益が存在することになり、実体的利益存在説による無利息貸付課税を行うことが理論的には可能であると述べられている。この点について詳しくは、岡村（[1988]、33-44頁）を参照。

36) 高梨 [1979] では「キャピタル・ゲイン課税説によって収益を肯定できる範囲は、決して無制限ではなく、一定の限界がある。第一は、資産の無償譲渡に関して、かつ、帳簿価額と時価との間に格差が存在する場合である。第二は、固定資産及び有価証券の値上がり益の実現に対する課税に限られ、たな卸商品までは及ばない、という射程距離である。」（30頁）として、キャピタル・ゲイン課税説を採用することが可能な範囲の存在を指摘する。

無償取引から実際に収益が発生するという考え方³⁷⁾に基づき、同一価値移転説が主張される。これは清永 [1978] において以下の通り述べられている。

「同一価値移転説は、利益を受け取る側から問題をみるのであり、たとえ有償譲渡又は有償提供の可能性がない場合であっても、利益を受ける側にとって、例えば時価相当分又は利息相当分の利益を常に受けるわけであるから、それに見合う収益の発生を肯定することになるのであろう。」（5頁）。

同一価値移転説は、無償取引の場合であっても通常の対価相当額の価値が譲渡者から譲り受ける側に移転すると考え、それをもって収益発生との見解である。同一価値移転説に依れば、22条2項により無償取引から認識される収益の額を時価相当額とすることの妥当性は主張できることになる。しかし、無償により資産または役務を譲り受ける側に一定の価値が移転することは当然であるとしても、そのことが譲渡者に同一価値の収益が発生するという直接的な根拠にはならないとの指摘もある³⁸⁾。

時価相当額の収益を認識するという意味で同様といえるキャピタル・ゲイン課税説もしくは実体的利益存在説と、同一価値移転説の

37) なおこれについては批判的な見解も存在する。竹下 [1978] は、「無償又は低価による資産の譲渡及び無償又は低価による役務の提供によって、譲渡者、提供者側に、時価による収益が発生するという社会的事実が存在しないし、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準にも、そのような収益の発生を擬制であると解釈することは、『 』である」とみならず」という場合の『 』が条文上に何一つ表現されていないのであるから採用し難い解釈である。」（163頁）として収益の発生を否定している。

38) この点について詳しくは大淵（[2013]、78頁）を参照。

区分を明確にすれば、前者は無償取引を行った者の立場から考えるのであり、後者は、「問題を無償取引の相手方が受け取る利益ないし価値の大きさからみようと見る見方」(清永 [1978], 4頁)である。しかし、たとえば無利息融資の場合において同一価値移転説を採用すれば、利息相当額の収益が提供者側に生ずると考えることになるが、社会通念上理解し難い部分もあり、この点については説明が不十分であるとの批判³⁹⁾もある。

このように、立法当初から様々な学者により収益認識の根拠が主張されてきたのであるが、前述の通り現在は金子 [1983] において主張された「適正所得算出説」が通説となっている。金子 [1983] では、「無償取引についての通常の対価相当額の収益を擬制する根拠と目的は……結局は通常の対価で取引を行った者との公平を維持することにあると考える。……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筈の対価相当額

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、税負担の公平を確保し維持することが困難になってしまう。この考え方を、本稿では、仮に『適正所得算出説』と呼ぶことにするが、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と考える。」(162頁)と述べら

れ、法人税法22条2項は税負担の公平を確保することを目的とし創設された規定であると主張されている。なお、品川 [1982] でも、「適正所得算出」という文言こそ用いられていないものの、類似した見解が述べられている⁴⁰⁾。淵 [2010] では、「金子の適正所得算出説は、無償による資産の譲渡と無償による役務の提供の両方を説明できるものであった。しかも、これまで明確にされていなかった、(二段階説のうち第一段階の) 無償取引について通常の対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。」(218頁)として適正所得算出説を評価している。しかし、適正所得算出説では無利息融資などの無償による役務の提供の場合に、なぜ所得を擬制することができるのかということについては十分な説明がなされていないという指摘もあった(岡村 [1987], 33-34頁)。

このほか上記のいずれの学説にも該当しないが、松沢 [2003] では「法人が他の者と取引を行なう場合、すべて資産は時価によって取引されるべきものとして課税すると考えるという見解は、租税回避ないし『隠れた利益処分』の問題であって、法22条の収益の問題ではない。しかも、前掲の各見解は、いずれも法22条2項の『無償による資産の譲渡』にかかる収益性につき、固定資産の譲渡益の問題と、たな卸資産の売却の場合とを理論的に

39) 金子 [1983] では、「収益は経済的価値の流入であると解する限り、この考え方は収益発生
の根拠として必ずしも積極的でないように思われる。……貸主はむしろ、得べかりし利益を失うのである。」(161頁)と述べられている。また大淵 [2013] でも「……同一価値移転説は、
無償取引の相手方に一定の価値が移転して課税されることは当然であるとしても、そのことが譲渡者に同一の価値の収益が発生すると認識することができるということの直接的な根拠にはならないように思われる。」(78頁)と述べられている。

40) 品川 [1982] は、無償取引から収益認識する根拠として「……法人税法22条第2項が上記の無償取引から収益の生ずることを明確にしているのは租税回避を防止し課税の公平に期すために必要なことであるが、かかる計算手法は、企業が資産の無償譲渡に関し本来得ることのできる利益総額を明らかにし、当該企業が本来負担すべき費用の総額を明らかにするものである。」(283-284頁)と述べており、課税の公平を重視しているという点で「適正所得算出説」と同様の見解である。

区別せず、一律に資産の譲渡の場合として立論している点において妥当ではない。……法人税法は、22条において益金の額に算入すべき収益の額の内容として『無償による資産の譲渡』と規定しているが、その内には、固定資産の場合と、たな卸資産の場合とを包含して例示しているのである。しかし、両者は本質を異にし、前者はキャピタル・ゲインであり、後者は贈与による利益の処分であることを看過してはならない。」(140頁)として、固定資産と棚卸資産の無償譲渡を明確に区別⁴¹⁾している。そして、そのうち固定資産についてはキャピタル・ゲイン課税説で説明が可能であるとの見解をとっている。

以上の通り、無償取引から収益認識する見解はいくつも存在⁴²⁾しており、論者によって名称にも若干の差異がある。また、ここで詳しくみていくことはしないが、このほかにもいくつかの見解^{43), 44), 45)}が存在している。

41) 碓井 [1977] においても、無償譲渡において固定資産とたな卸資産を区別する必要があると主張されている (66頁)。

42) なお岡村 [1987] は、このように多くの見解が示されていることについて、有償取引同視説、実体的利益課税説及び同一価値移転説の3つの学説について、「三つの考え方は、一つの結論を、何に着眼して説明するか、つまり譲渡人、又は譲受人、あるいは、移転された資産自体について発生したキャピタル・ゲインの、いずれに着眼して説明するかという、説明の仕方の違いにすぎないといえるかもしれない。」(4頁)との見解を示している。

43) 金子 [1983] は22条2項の規定について「前述のように、筆者は、この規定の直接の目的は、適正所得の算出を通じて納税者間の公平を維持することにあると考えるが、それは二次的ではあるが、回避否認の目的を併せもっていると解したい。」(171頁)として租税回避否認規定としての効果を指摘している。谷口 [2014] でも、「法人税法22条2項は、無償取引に関して一定の租税回避否認効果を有することは否定できず……、その限りで、同族会社の行為計算否認規定(132条)と競合する。」(333頁)と述べられ

学説整理を通して、無償取引から収益認識をする根拠とされる学説は、いずれも共通の目的を持ったさまざまな角度からの検討の結果であるという印象を受けた。たとえば一つの無償取引が行われた場合、二段階説や同一価値移転説で説明することが有効であると思われるし、効果としてキャピタル・ゲインを認識し、課税の延期を防止することが可能である⁴⁶⁾。

ている。このほか、石島 ([1982], 12頁) も参照。
44) 中川 [1975] では、法人税法22条2項そのものに否定的な見解も示されている。そもそも法人税法22条2項自体が立法ミスなのであって、無意味な規定であり、実効性を有しないのではないかというものである (156頁)。また、藤曲 [2002] では「法人税法22条2項における無償取引規定は、その規定のもつ重要性からすれば極めて簡単すぎて不備であるといわざるを得ない。……結果的に経済価値の移転が無償で行われた場合のすべてが、本規定の無償取引の範囲に含まれるとすれば、それは、本規定の範囲をこれまでの常識に比し大幅に拡大することを意味する。そのことは、著しく法的安定性を損うことになり、租税法律主義の上からも問題であるといわざるを得ない。」(196頁)と述べられている。

45) また、金子 [1983] において、「一段階説」が提唱されている。ここでは「……二段階説の擬制の代りに、通常の対価相当額による取引のみがあったという擬制(これを仮に『一段階説』と呼ぶことにする)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と考える。」(175頁)と説明されている。中里 [1985] では、この一段階説を評価し、「この方式によれば、無償取引による所得の振替が不可能となるのみならず、……グループによってなされた租税回避に対しても必要十分な対処が可能となる。今後は、こうした複数の関連企業を一体とみる考え方、方式への移行をはかるべきであろう。」(207頁)と述べられている。

46) たとえば村井 [1999] では「無償資産譲渡の場合は、その資産を保有期間中に価値が増加するが(キャピタル・ゲイン)、それが社外流出する際にその対価の有無にかかわらず、その増

では、そもそも無償取引から収益を認識する目的は何か。これは法人税法の目的、すなわち、課税の公平を維持することにあるのではないだろうか。上記で整理した見解は、検討の切り口こそ異なっているものの、根本的な理念として課税の公平があるという意味では共通であるという点は指摘しておきたい。

4. 学説の判例による検討

本稿ではこれまで、法人税法22条2項の無償取引規定の性質についての学説、ならびに無償取引規定から収益認識をする根拠とされる学説を整理してきた。本節では、旧法において無償取引から収益認識するという取扱いが存在したのか、無償取引規定の収益認識の根拠は何に求められているかについて判例を用いて分析を行う。

まず、昭和40年の法人税法改正以前に無償取引から収益認識が行われた判決⁴⁷⁾として注目されるのは、「相互タクシー事件⁴⁸⁾」なら

加益（キャピタル・ゲイン）が実現されたものとみなされ、これに担税力を認めて課税されたのである。これも無償資産譲渡益に課税すべき理論的根拠の一つではあるが、……その前段階として有償譲渡を観念する二段階的構成も勿論可能である。」(84頁)と述べられている。このほか淵 [2010] では、適正所得算出説について「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も考えられる。」(218頁)と述べられている。

47) なお、当時親子会社間における無償取引については、法人税法132条(旧法10条)の同族会社の行為計算否認の規定を適用することにより益金を計上しているものがほとんどであった。この点について詳しくは金子 ([1983], 144頁)を参照。

48) 相互タクシー事件とは、原告が未計上の新株引受権を役員に移転したことは役員に対する経済的利益の無償譲渡にあたるとして当該利息相

びに「京都証券取引所事件⁴⁹⁾」である。昭和31(1956)年の相互タクシー事件地裁判決(昭和31年4月16日 最判民集20巻5号1157頁)では「割当基準日において現実に割当を受けることができるのは当日株主名簿に記載されている株主に限られ、たとえ株主名簿上の株主と実質上の株主とが分裂している場合においてもその理を異にしないことは原告の主張する通りであるが、このように形式上株主と実質上株主とが分裂している場合……具体化すべき新株引受権またはその実施により具体化した新株引受権……は本来実質的株主に帰属すべき性質のものであり増資会社に対して新株引受権を行使した形式的株主は少くとも新株引受権に伴う経済的利益を実質的株主に返還しなければならない……返還しなくてもよいとすれば、売買贈與其他の法律上の原因による譲渡があつたものと認める他はない。」と判示された。また、京都証券取引所事件地裁判決(昭和31年7月30日 行裁例集7巻7号1813頁)においても「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起因して、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。」として、同一価値移転説に類似した見解によって無利息融資から利息相当額の収益が認定されている⁵⁰⁾。

当額が益金の額に加算されたものである。

49) 京都証券取引所事件とは、原告が無利息融資を行ったことに対して当該利息相当額が無償で給付されたものと認定され、益金の額に加算され、所得額を算定されたものである。

50) 一方で、高裁判決(昭和39年9月24日行集15巻9号1716頁)では、「課税要件事実の認定にあたって、行為の実質及び経済的效果を参酌考量して租税負担の公平が図られなければならない。」と述べつつも、「納税義務者、課税標準及び徴収手続が法律で定められることを要請する

その後、相互タクシー事件高裁判決（昭和36年11月29日 最判民集20巻5号1161頁）では、地裁で認められた無償取引から時価相当額の収益が生ずるといった判決が取り消された。しかし、最高裁判決（昭和41年6月24日 民集20巻5号1146頁）において無償取引から益金が生ずるといったことが認められている⁵¹⁾。そしてこの際には、収益認識の根拠としてキャピタル・ゲイン課税説に類似する見解⁵²⁾が述べられている。

このように、相互タクシー事件の地裁および最高裁判決、京都証券取引所事件の地裁判決の範囲内では、旧法当時も無償取引から収益認識が行われていたということができ、この意味では22条2項の無償取引規定が確認の規定であるという解釈も可能であろう⁵³⁾。

租税法律主義のもとにおいて、右認定は不当に私的自治を侵すものであってはならない。殊に他の合法的な経済目的から合法的になされた私法上の行為まで、それが他の法形式を用いた場合に比して課税負担の軽減をもたらすことを理由として、法人税法上抛るべき規定なくして、これを否認することは許されない。」として租税法律主義の観点から原判決は取り消された。

51) 一般的に、法律の改正前に起こった訴訟については旧法で対応するものと解されており、この最高裁判決についても旧法で判断される。つまり、最高裁判決が昭和40年以降であったとしても、改正前の解釈が適用されたと考えれば、この最高裁判決によって旧法でも資産の無償取引から収益が生ずるといった解釈がとられていたということができる。

52) 判決では、「……利益が会社より個人に移転した時点において、会社に未計上利益が実現したものとして法人税の対象となることは当然である。」と述べられている。

53) 金子 [1983] は旧法当時の判例について、資産の無償譲渡について最高裁判決によって収益が生ずるといった解釈が承認されたことは認めつつも、これについては法人税法の改正より後に出されたものであり、必ずしも旧法当時資産の無償譲渡について時価相当額の益金が生ずるといった解釈がなされていたとは言い切れないと指摘している (151頁)。

また、二段階説を採用したとみられる判決には、昭和53 (1978) 年の「清水惣事件⁵⁴⁾」高裁判決（昭和53年3月30日 高判民集31巻1号63頁）がある。ここでは「資産の無償譲渡、役務の無償提供は、実質的にみれば、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。」として、京都証券取引所事件の地裁判決と同様、役務の無償提供について利息相当額の収益が認定されている。また、「金銭の無利息融資がなされた場合、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何らかの形でこれに見合う経済的利益の享受があつたことが認識するのでなければならぬ。」とも述べられており、この判決を清永 [1978] では同一価値移転説として説明しているのである⁵⁵⁾。

「南西通商株式会社事件⁵⁶⁾」の地裁判決

54) 清水惣事件とは、原告である親会社が子会社に対し3年間の限定を付して無利息融資を行ったことについて、当該利息相当額が寄付金と認定され、寄付金の損金不算入額について所得金額に加算され課税が行われたというものである。この事件は地裁判決後に多くの評釈や論文が出されたことから、注目度の高いものであった (淵 [2010], 212頁)。

55) このように二段階説もしくは有償取引同視説と、同一価値移転説が同時に述べられる場合には経済的利益の擬制を回避できるとの見解もある。この点について詳しくは、谷口 ([2014], 370-371頁) を参照。

56) 南西通商株式会社事件は、実質上原告が全額出資して設立した、他の株主は名目上のものにすぎない金融業等を営む南西通商株式会社（原告が代表取締役として経営を支配している。）が、原告に対し当時保有していた株式を時価より著しく低い価額で譲渡したと認定され、原告の所得税に対し更正処分および賦課決定処分が、南西通商株式会社に対し法人税の更正処分がなされたものである。

(平成5年9月17日 最判民集49巻10号3139頁)では「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精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。」(圏点 筆者)とされており、これはキャピタル・ゲイン課税説および適正所得算出説の影響を受けたとみられる。

このように、判例の中で収益認識の根拠として統一的な学説が示されているということではなく、かつ南西通商株式会社事件の地裁判決のように二つの学説によって説明がなされることもある。このことは、学説ごとに検討の観点が違うだけで、根本にある理念が同じであることを示しているように思われる。

また、法人税法22条2項の無償取引規定に関するいずれの学説にも依らないものとして、旧法時代の相互タクシー地裁判決を概観すれば、「実質課税の原則」を重視したと思われる判示がなされている⁵⁷⁾。

5. まとめ

本稿では、法人税法22条2項の無償取引規定について、確認的規定であるか創設的規定であるか、無償取引から収益認識する根拠は何かというかねてより俎上に載せられてきた論点について改めて検討を行った。

規定については、その立法趣旨や立法当局者の見解、規定の制定以前も現在と同様課税が行われていた事実が存在する点を重視すれば、確認的規定と位置付けられる。しかし、旧法時代に無償取引の取扱いを規定した条文は存在せず、規定の創設という点を重視すれば創設的規定ということになる。このように、規定を異なった切り口で捉えれば、当然見解が分かれることになる。相互タクシー事件の地裁判決、京都証券取引所事件の地裁判決から判断すれば、旧法において無償取引から収益認識するという解釈は一部認められたといってもよいが、判例も少ないため、無償取引規定に含まれていると解される全ての内容が以前から行われているとは限らない。つまり、旧法時代一貫して無償取引から収益認識が行われていたとは言いきれない。よって、法人税法22条2項に示された無償取引規定については、規定そのものについて確認的規定か創設的規定かという二者択一の問題として捉えるのは適切ではない。

さらに、収益認識の根拠として主張される学説を整理し、これらの学説はそれぞれ相互排他的なものではなく、根底に課税の公平という理念があるという点について共通であることを指摘した。また、判例においても統一した説明がなされておらず、有力な学説の影響を受けたとみられる判決もある。そこで、法人税法22条2項の制定以前はどのような観点から無償取引に対して課税が行われたのかという検討を行ったところ、相互タクシー事件の地裁判決では実質課税の原則を念頭に置

57) また、京都証券取引所事件の地裁判決や清水惣事件の高裁判決においても、学説と同時に実質課税を重視した判断がなされているようである。

いたともとれる判示が見受けられた。なお、実質課税を重視する思考はその後の無償取引に関する判決においても他の学説と併せて示されており、法人税法22条2項の無償取引規定については実質課税の原則を明文化したという解釈も考えられるのではないだろうか。

参考文献

- 石島弘 [1982] 「無償・低額譲渡と課税」 『税理』 25巻16号
- 碓井光明 [1977] 「時価との差額に係る収益認定の構造と法理」 『税理』 20巻15号
- 占部裕典 [2002a] 『租税法の解釈と立法政策』 信山社
- [2002b] 『租税法の解釈と立法政策』 信山社
- [2004] 「法人税法22条2項の適用範囲について～オープンシャホールディング事件における第三者割当増資を通して～」 『税法学』 No. 551
- 大淵博義 [2008] 「法人税法22条の読み方」 『税研』 23巻5号
- [2013] 『法人税法解釈の検証と実践的展開 第巻 [改訂増補版]』 税務経理協会
- 岡村忠生 [1987] 「無利息貸付課税に関する一考察 (三)」 『法学論叢』 122巻1号
- [1987] 「無利息貸付課税に関する一考察 (五)」 『法学論叢』 122巻3号
- [2007] 『法人税法講義 [第3版]』 成文堂
- 金子宏 [1983] 「無償取引と法人税 法人税法二二条二項を中心として」 『法学協会百周年記念論文集 第2巻』 財団法人法学協会編、有斐閣
- [2014] 『租税法 第19版』 弘文堂
- 川田剛 [2002] 「判例評釈 オープンシャ・ホールディングス事案 (平成13年11月9日東京地裁判決)」 『税務弘報』 50巻3号
- 企業会計審議会 [1966] 「税法と企業会計との調整に関する意見書」
- 清永敬次 [1978] 「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」 『税経通信』 33巻13号
- [2013] 『税法 [新装版]』 ミネルヴァ書房
- 吉良実 [1982] 「課税所得金額計算の通則」 『所得課税法の論点』 中央経済社
- 国税庁 [1965] 『改正税法のすべて』 大蔵財務協会
- 品川芳宣 [1982] 『課税所得と企業利益』 税務研究会出版局
- [2008] 「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』 国税庁
- 圖子善信 [2006] 「法人税法22条2項の無償取引の解釈について 本規定は租税回避の否認規定か」 『税大ジャーナル』 No. 4
- 税制調査会 [1961] 「国税通則法の制定に関する答申」
- [1963] 「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」
- 高梨克彦 [1979] 「無利息貸付に係る収益説と批判」 『中川一郎先生古稀祝賀税法学論文集』 日本税法学会
- 竹下重人 [1978] 「課税要件事実の認定の構造」 『シュトイエル』 No. 200
- 武田昌輔 [1972] 「無償譲渡により生ずる収益」 『現代会計学の基本課題』 森田哲彌、岡本清、中村忠編、中央経済社
- 谷口勢津夫 [2014] 『税法基本講義 第4版』 弘文堂
- 中川一郎 [1965a] 「新法人税法の研究 (1)」 『シュトイエル』 No. 37
- [1965b] 「新法人税法の研究 (2)」 『シュトイエル』 No. 38
- [1965c] 「新法人税法の研究 (3)」 『シュトイエル』 No. 39
- 中川一郎編 [1975] 『法人税法コンメンタール』 ぎょうせい
- 中里実 [1985] 「低額譲渡を義務付けられた土地の買受け、売却の際の法人税の課税」 『判例評論』 1163号
- [1999] 『キャッシュフロー・リスク・課税』 有斐閣
- 中村利雄 [1990] 『法人税の課税所得計算 (改訂版)』 ぎょうせい
- 原一郎 [1965] 「法人税法の全文改正について」 『税経通信』 20巻7号
- 藤井保憲 [2005] 「移転価格税制の国内取引への適用」 『税大ジャーナル』 3号
- 藤曲武美 [2002] 「第三者有利発行増資と法人税法

- 22条2項 旺文社事件」『税経通信』57巻4号
- 船田勇 [1934] 『税務會計』東洋出版社
- 淵圭吾 [2004] 「オープンシャールディング事件に関する理論的問題」『租税法研究』32号
- [2010] 「適正所得算出説を読む」『租税法の発展』金子宏編，有斐閣
- 増井良啓 [2002] 『結合企業課税の理論』東京大学出版会
- 松沢智 [1996] 「資産の低額譲渡と法人税法二二条二項にいう収益の額」『ジュリスト』No. 1101
- [2003] 『新版 租税実体法 [補正第2版]』中央経済社
- 村井正 [1999] 『租税法 理論と政策 第3版』青林書院
- 吉牟田勲 [1965] 「所得計算関係の改正」『税務弘報』13巻6号