

〔論 説〕

法人税法と収益認識会計基準 (2)

—法人税法 22 条の 2 第 4 項の「価額」・「通常得べき対価の額」—

泉 絢 也

I はじめに

平成 30 年度 (2018 年度) 税制改正において、法人税法上の資産の売却等に係る収益の計上時期 (帰属時期) 及び計上額等に関して具体的な定めを有する法人税法 22 条の 2 が創設された。この改正は、平成 30 年 3 月 30 日に企業会計基準委員会が収益の認識に関して包括的で詳細な内容を定める企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」(以下「収益認識会計基準」という) 及び企業会計基準適用指針第 30 号「収益認識に関する会計基準の適用指針」を公表したことに伴うものである⁽¹⁾。

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であり、通常、この場合の当該事業年度の益金の額に算入すべき金額の太宗を占めるのは、当該事業年度の収益の額である (法人税 21, 22)。よって、収益をいつ、いくらで計上すべきであるかという点は、法人税法上の所得金額を適正に計算するために、極めて基本的かつ重要な論点の 1 つである。これまで、この点を規律する最も重要な規定は、法人税法 22 条という所得計算の通則規定であったが、今回の改正では、同条よりも資産の売却等に係る収益に関して明確で具体的な定めをなす 22 条の 2 がここに加えられたことになる。

本稿では、前稿⁽²⁾に引き続き、新設された法人税法 22 条の 2 の研究の一環として⁽³⁾、22 条の 2 第 4 項及び 5 項をめぐる問題を考察する。具体的には、両規定の創設の背景を整理した上で、資産の売却等に係る収益の額について時価ないし適正な価額による益金算入を定める 22 条の 2 第 4 項について、どの時点で評価 (本稿では、便宜上、文脈に応じて「収益の額の算定」の意味で「評価」という語を用いる場合がある) するか、評価の対象は何か、どのような方法・基準で評価するかという観点から考察を加える。そして、資産の売却等に係る収益の益金算入額について、移転価格税制のように、算定方法等に関する詳細な規定の導入を正面から、腰を据えて検討すべきではなかったかという、平成 30 年度改正に対する批判的見方を示す。5 項については、貸倒れの可能性や資産の買戻しの

(1) 収益認識会計基準及び適用指針は令和 2 年 3 月に表示や注記事項等に関する改正がなされた。

(2) 泉絢也「収益認識会計基準公表に伴う法人税法の改正—法人税法 22 条の 2 を巡る『別段の定め』論議を中心として—」千葉商大論叢 57 巻 2 号 71 頁以下。

(3) 泉絢也「連載 収益認識会計基準と法人税法 22 条の 2 及び関係法令通達の論点研究」プロフェッションジャーナル 314 号以降も参照。https://profession-net.com/professionjournal/corporation-article-756/。以下、本稿で引用する URL の最終閲覧日は令和 3 年 2 月 11 日である。

可能性を織り込んで対価の額が合意された場合の問題点を指摘する。

II 法人税法 22 条の 2 第 4 項及び 5 項の創設の背景と趣旨

関連する収益認識会計基準における取扱いも踏まえて、法人税法 22 条の 2 第 4 項及び 5 項創設の背景と趣旨を確認する。

1 収益認識会計基準における取扱い

法人税法 22 条の 2 第 4 項及び 5 項は、収益認識会計基準のように対価の額を基礎として益金の額を計算するような方法は採用できないことを出発点として、創設されることになったようである。以下、同基準の取扱い及び立案担当者の見解を確認する。

(1) 概要

収益認識会計基準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」である（基準 16）。同基準では、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に関する有用な情報を財務諸表利用者に報告するために、このような基本となる原則を示している（基準 115）。この基本となる原則に従って収益を認識するために、①「顧客との契約の識別」、②「履行義務の識別」、③「取引価格の算定」、④「履行義務への取引価格の配分」、⑤「履行義務の充足による収益の認識」という 5 つのステップを適用する（基準 17）。その中のステップ 3「取引価格の算定」の概略は次のとおりである。

上記の取引価格とは、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（基準 8）。取引価格は、変動対価又は現金以外の対価の存在を考慮し、金利相当分の影響及び顧客に支払われる対価について調整を行い、算定する（基準 17 (3)）。取引価格の算定に当たっては、契約条件や取引慣行等を考慮する（基準 47）。顧客により約束された対価の性質、時期及び金額は、取引価格の見積りに影響を与える。取引価格を算定する際には、変動対価、契約における重要な金融要素、現金以外の対価、顧客に支払われる対価のすべての影響を考慮する（基準 48）。

変動対価とは、顧客と約束した対価のうち変動する可能性のある部分をいう。例えば、値引き、リベート、返金、インセンティブ、業績に基づく割増金、ペナルティー等の形態により対価の額が変動する場合や、返品権付きの販売等がこれに該当する（基準 50、指針 23）。契約において、顧客と約束した対価に変動対価が含まれる場合、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こととなる対価の額を見積もる（基準 50）。変動対価の額の見積りに当たっては、最頻値法又は期待値法のうち、企業が権利を得ることとなる対価の額をより適切に予測できる方法を用いる（基準 51）。

かように、収益認識会計基準では、値引き、リベート、返金、インセンティブの取決めがある又は返品権が付されているなど契約上の対価について変動する可能性のある部分を織り込んで取引価格を算定する必要がある（指針設例 2 には、「対価が契約書の価格と異

なる場合」として、貸倒れの見込みも考慮に入れて取引価格を決定する（かのうような例が示されている。ただし、収益への信用リスクの反映の可否については後述）。よって、契約上の対価の額と会計上の取引価格が一致しない場合がありうる。

(2) 法人税法の観点から注目される点

上記のような収益認識会計基準について次の点が注目される。第1に、同基準では、資産の販売等に係る収益の額（取引価格）を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」としていることである。財又はサービスの顧客への移転と交換に流入するものに着目しているといつてよいであろう。これは、法人税法の考え方とは合わない面がある。所得税法36条や59条のような規定が欠如していたものの⁽⁴⁾、無償取引からも収益が生じる法人税法において、従来から、資産の販売等に係る収益の額は当該資産等の時価相当額で計上すべきであると解されていたからである⁽⁵⁾。第一次的には、流入するものの時価そのものに着眼するのではなく、流出するものの時価に着眼するものであったといい換えてもよい。なお、前述のとおり、「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」（基準16）を基本原則とする収益認識会計基準においては、無償取引は適用対象外である。

第2に、収益認識会計基準によれば、契約において、顧客と約束した対価に変動する可能性のある部分（変動対価）が含まれる場合には、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こととなる対価の額を見積もるという点である。契約上の対価の金額をそのまま収益の額（取引価格）とするのではなく、値引きやリベートの取決め、返品権の存在などを織り込んで算定することになる。

場合によっては貸倒れの見込みも考慮し、貸倒れの可能性がある部分を収益として計上しないというのであれば（指針設例2参照）、法人税法の立場からするとドラスティックな印象を受けるであろう。ただし、収益認識会計基準は、企業が顧客から「受け取る」と見込んでいる金額で収益を認識するのではなく「権利を得る」と見込む対価の額で認識する（基準8, 16, 47）ものである。IFRSの「結論の根拠」の説明も参考にするならば、かかる対価の額に顧客の信用リスク（債務不履行リスク）を反映させるものではないようである。企業が顧客から回収できないおそれのある金額についての調整を反映しないという意味において、総額で収益を認識するということである（IFRS/BC259~261⁽⁶⁾）。

ただし、対価の回収可能性を評価するに当たって、企業が顧客に価格の引下げを提供す

-
- (4) 少なくとも、法人税ではシャープ勧告以前からつとにその益金概念上、当然のこととして無償又は低額取引からも益金が生ずる所得計算上の考え方とっており、同勧告後の法人税法でも、特にこれを明文化するまでに至らなかった（法人税法上の益金概念が広く解釈に委ねられていたのに対し、所得税法ではキャピタル・ゲインを譲渡所得（有償譲渡）というカテゴリーで捉えていた関係上、法文上「みなし譲渡」を明確にする必要もあった）という見解として、植松守雄「判批」金子宏編『租税判例百選〔第2版〕』87頁参照。
- (5) 例えば、後述する南西通商株式会社事件の最高裁判決や法人税法22条が制定された昭和40年全文改正の立案担当者の解説である吉牟田勲「所得計算関係の改正」税弘13巻6号140頁参照。
- (6) 本稿におけるIFRSの「結論の根拠」の訳出については、IFRS財団編『企業会計基準委員会＝財務会計基準機構監訳』『IFRS基準（注釈付）〔2020年版〕』（中央経済社2020）を参考にした。

る又は黙示的に価格を譲歩する可能性があるため、対価に変動性があると考えられる場合には、企業が権利を得ることとなる対価の額は契約に記載される価格よりも低くなることありうる⁽⁷⁾。この意味で貸倒れの可能性も間接的には考慮事項になりうるようである(指針設例2参照)。なお、ステップ1「契約の識別」では、「顧客に移転する財又はサービスと交換に企業が権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高いこと」などの要件を満たす顧客との契約を識別するところ、「当該対価を回収する可能性の評価にあたっては、対価の支払期限到来時における顧客が支払う意思と能力を考慮する」こととされている(基準19, 118)。

また、法人税法ではこれまで返品権付販売については返品調整引当金を計上していたが、収益認識会計基準においては、変動対価として処理される。顧客から受け取った又は受け取る対価の一部あるいは全部を顧客に返金すると見込む場合、受け取った又は受け取る対価の額のうち、企業が権利を得ると見込まない額について、返金負債を認識し(基準53)、収益に計上しないことになる。

もっとも、見積もられた変動対価の額のすべてが直ちに収益から減額されるわけではない。見積もられた変動対価の額については、変動対価の額に関する不確実性が事後的に解消される際に、解消される時点までに計上された収益の著しい減額が発生しない可能性が高い部分に限り、取引価格に含めることになり(基準54)、それ以外の部分を取引価格に含めない、いい換えれば、収益の額から減額することになる。

いずれにしても、法人税法の立場からすれば、取引価格の算定に見積りの要素が入ると、同様の取引であっても個々の企業によって収益の額が異なることにつながり、ひいては課税の公平に反するのではないかという懸念が生じる。企業が顧客に価格の引下げを提供する又は黙示的に価格を譲歩する可能性があるという理由で収益の計上額を減額することも、法人税法としては受け入れ難いであろう。少なくとも、流出するものの時価に焦点を当てて収益を計上するのが法人税法の考え方であると理解する場合には、直接的であるにせよ、間接的であるにせよ、貸倒れや返品の見込みの影響を考慮してその分を収益の額(取引価格)から減額するような処理も直ちには認め難いであろう⁽⁸⁾。仮に、収益認識会計基準が(又は同基準の一部でも)同法22条4項の公正処理基準(一般に公正妥当と認められる会計処理の基準)に該当する可能性があることを前提とするならば、収益認識会計基準の取扱いが、同項を経由して、法人税法の課税所得計算の世界にそのまま流れ込んでく

(7) 企業会計基準委員会事務局=財務会計基準機構編『詳解 収益認識会計基準』22頁(中央経済社2020)、秋葉賢一ほか「新会計基準・改正税法から読み解く収益認識の実務論点」企業会計70巻8号30頁、IFRS/BC190~194参照。片山智裕『ケーススタディでおさえる収益認識会計基準』38頁以下(第一法規2019)の議論も興味深い。

(8) 収益の計上時期という観点から問題を観察することもできる。例えば、権利確定主義の下では、権利は確定したが事実上回収の可能性が乏しい債権についても、権利の確定した年度に計上しなければならないという指摘として、水野忠恒『大系租税法〔第3版〕』309頁(中央経済社2021)参照。「権利確定」概念の解釈如何では、所得の回収可能性に関する不確実さを権利確定時期に影響を与える事象に位置付けることも十分可能であるし、立法論として、所得の回収可能性に関する不確実さを根拠に所得の発生を繰り延べるといった取扱いも考えられるという見解として、倉見智亮「米国連邦所得税における所得の課税適状時期—全事象基準における『権利確定』概念の解釈—」税法564号24~25頁参照。ここでは、相当期間未収が継続した場合等の貸付金利子等の帰属時期の特例を定める法人税基本通達2-1-25の存在も気に掛かる。

ることを阻止せねばならない、という改正の動因が観察されることになる⁽⁹⁾。

2 法人税法における対応と立案担当者の見解

立案担当者は、「収益認識に関する会計基準に基づく会計処理も、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に従った計算に該当し得る」という考え方をとり⁽¹⁰⁾、「したがって、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生ずることとなります」と説明している⁽¹¹⁾。その上で、次のとおり、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いう考え方を法人税法が採用していることに言及する。

「法人税法上、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であり、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ます。

判例でも、法人税法第22条第2項について、『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』（最高裁平成7年12月19日第三小法廷判決）と述べられています。』

続いて、立案担当者は、上記の考え方からすると、「法人税法においては、収益認識に関する会計基準のように対価の額を基礎として益金の額を計算することは、方法として採用できません。一方、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とされており、これは結局のところ対価の額

-
- (9) 法人税法22条の2第4項が明文化されたことにより、収益の計上時期のみならず収益の計上額についても、収益認識会計基準に影響されることがないことを指摘するものとして、渡辺徹也『スタンダード法人税法〔第2版〕〕117頁（弘文堂2019）参照。なお、鳥田眞一「新収益会計基準と法人税法との関係について」租税研究833号327、337頁は、同項について、その収益計上額は通常得べき対価の額に相当する金額、いわゆる時価である旨を明確化したものと捉えた上で、同基準の取引価格の定義と同じ内容を意味するもの又は実質的な差異がないものと理解する。また、同論稿342頁は、法人税法では「収益計上額の履行義務への配分」（同基準のステップ4「履行義務への取引価格の配分」）に対応するようなものを想定していると思われる）について、特に規定が設けられておらず、法人税法22条4項でそのまま受け入れていると解する。
- (10) これに対して、収益認識会計基準は公正処理基準に該当しないとする見解として、酒井克彦『プログレッシブ税務会計論Ⅲ』239、290頁（中央経済社2019）参照。ただし、法人税法との部分的不適合をもって収益認識会計基準全体が公正処理基準に該当しないというべきであるかは、議論の余地があろう。
- (11) 藤田泰弘ほか「法人税法等の改正」『平成30年度 税制改正の解説』270頁参照。https://warp.da.ndl.go.jp/infondljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0265-0354.pdf.

となります。」と解説する⁽¹²⁾。値引きや割戻し、貸倒れ見込みや返品権付きの販売については、次のとおり、説明している⁽¹³⁾。

「第三者間取引における値引きや割戻しは、取引対象資産の時価をより正確に反映するための手続と考えることができます。ただし、対価の回収が見込まれないことや返品権付きの販売であることを収益の額の算定上考慮することは、譲渡した資産の時価そのものを正確に反映するための手続ではなく、別の要因により対価の額を全額受け取ることができないことを評価しているものであると考えられます。」

〔下線筆者〕

下線部分について、平成30年度改正法に明記されたわけではなく、解釈論として採用する余地はあるものの疑問も残る（後記Ⅲ3(3)参照）。最終的に立案担当者は次のようにまとめている⁽¹⁴⁾。

「以上を踏まえ、最高裁平成7年12月19日判決の趣旨が法令上明確化されるとともに、収益認識に関する会計基準のうち対価の回収可能性や返品の可能性を法人税の所得の金額の計算における収益の額の算定上考慮することを排除するため、収益の額として益金の額に算入する金額に関する通則的な規定が設けられました。

すなわち、資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る収益の額は、その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額又はその提供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が明確化された上、①その引渡しの時における価額又は通常得べき対価の額は、その資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供につきその対価の額に係る金銭債権の貸倒れが生ずる可能性がある場合及びその販売又は譲渡に係る資産の買戻しの可能性がある場合においても、これらの可能性がないものとした場合における価額とされました。

なお、②値引き及び割戻しについては、客観的に見積もられた金額を対価の額から控除した金額についても、『引渡しの時における価額』又は『通常得べき対価の額』に該当することになります。」

〔下線筆者〕

下線①については法人税法22条の2第5項に明記された。下線②については前述のと

(12) 藤田・前掲注(11)270頁。

(13) 藤田・前掲注(11)270頁。

(14) 藤田・前掲注(11)270～271頁。主税局の担当者は、講演においても「貸し倒れとかの分はやはり今までどおり駄目なので、いわゆる見積もりが多すぎるので、そういったものは不確定要素が高すぎるということで、これまでの税ともやはり相いれないということで、入れません」と述べている。藤田泰弘「平成30年度法人税関係（含む政省令事項）の改正について—①法人税（国際課税を除く）に関する改正について—」租税研究825号68頁。

おり条文に明記されておらず、通達レベルでの対応となっている（法人税基本通達 2-1-1 の 11 参照）。

Ⅲ 法人税法 22 条の 2 第 4 項の検討

法人税法 22 条の 2 第 4 項について、①どの時点で評価するか、②評価の対象は何か、③どのような方法・基準で評価するかという観点から考察することで、その規範内容及び問題点を明らかにする。

1 時価ないし適正な価額による益金算入

法人税法 22 条の 2 第 4 項は次のとおり定めている。

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 1 項又は第 2 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 4 項を除く。）があるものを除き、その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額とする。

資産の販売等には有償のほか、無償によるものも含むと解されるから（法人税 22 ②及び 22 条の 2 ⑥参照）、この規定は、有償・無償を問わず、資産の販売等に係る収益の額として法人税法 22 条の 2 第 1 項又は 2 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、別段の定めがあるものを除き⁽¹⁵⁾、「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」相当額と「その提供をした役務につき通常得べき対価の額」相当額となることを定めている。「第 1 項又は第 2 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」について定めており、3 項への言及はない。これは、3 項については、同項自体が独立して適用されるというよりも、2 項を通じた近接日基準による益金算入のために適用されるものであることに由来するのであろう⁽¹⁶⁾。

法人税法 22 条の 2 第 4 項は、22 条 2 項について、資産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規定であると判示した南西通商株式会社事件の最高裁平成 7 年 12 月 19 日第三小法廷判決（民集 49 卷 10 号 3121 頁。以下「平成 7 年最判」という）を彷彿させる規定である。法人税法は、文脈によって、「価額」という語を「時価」という意味で使用する場合があることは、「合併及び分割

(15) 立案担当者は、法人税法 22 条の 2 第 4 項の別段の定め（22 条 4 項を除く）の具体的例示として、61 条、61 条の 2、62 条～62 条の 5、63 条、64 条などを挙げた上で、かように、22 条の 2 第 4 項の別段の定めから 22 条 4 項が除かれた趣旨については 1 項の場合と同様であると説明している。藤田・前掲注 (11) 275 頁参照。

(16) 3 項を経由して 2 項を適用する場合には、3 項を経由せずに 2 項を直接適用する場合に求められるはずの公正処理基準準拠要件及び別段の定め不存在要件をいずれも満たす必要はないと解すべきであるかという論点について、泉・前掲注 (2) 77 頁以下参照。

による資産等の時価による譲渡」という見出しを付された法人税法62条等を見ると判然とする(ただし同条は61条や61条の2のように時価評価の具体的な方法までも定めているわけではない)。よって、差し当たり、資産の販売等に係る収益の額として、1項又は2項により益金の額に算入する金額が時価ないし適正な価額であることを明らかにしたものであると見てよいであろう。法人税法では無償取引からも収益が生じることのみを規定し、その場合の収益の額がいくらになるのかを規定していなかった状況が長らく続いていたが、資産の販売等に係る収益についてこの点を明文で明らかにしたこと及び収益認識会計基準に基づく収益の額の算定を否定(条文上、22条4項経由による同基準の適用を排除)したことに法人税法22条の2第4項の意義がある。

平成7年最判から、①「譲渡時における」(どの時点の時価で評価するか)、②「資産の」(評価の対象は何か)、③「適正な価額」(どのような方法・基準で評価するか)という着想を得ることが可能である。これらの点について、法人税法22条の2第4項はどのような規範を定めているのかという点を順に検討する。

2 ①どの時点の時価で評価するか

(1) 資産の販売又は譲渡

どの時点の時価で評価するかという点について、法人税法22条の2第4項は、資産の販売又は譲渡については、「資産の引渡しの時における」価額としている。同条1項と2項は、収益の計上時期として、引渡・役務提供準と近接日基準という異なるルールを定めている一方、4項は1項を適用する場合と2項を適用する場合とで益金算入額のルールを書き分けておらず、いずれの基準を適用する場合にも同一のルールが適用される。資産の販売又は譲渡を想定すると、1項は収益の計上時期を決する原則的ルールとして引渡基準を定めており、この場合の益金算入額は、4項によれば、その資産の「引渡しの時」における価額相当額となる。よって、収益の計上のタイミングと収益の計上額に係る評価のタイミングが一致する(1項は「目的物」の引渡し、4項は「資産」の引渡しとして、用語を使い分けているが、ここでは両者に実質的な差異はないものと見ている)。1項の引渡日に近接する日で益金算入することを定める2項の適用がある場合には、その益金算入額は、4項を文字どおり適用すれば、その近接日の価額ではなく引渡時の価額となり、タイミングにズレが生じる。

引渡日より後の近接日で収益を計上するケースでは、当該近接日時点において引渡日の時価を把握できるため、当該近接日において引渡時の時価で益金算入することは可能であろう。他方、引渡日より前の近接日で収益を計上するケースでは、当該近接日時点で引渡日の時価を見積もりし、益金算入することになるだろうか。いずれにせよ、契約ないし約定時点の時価と引渡時点の時価に開差がある場合に、実際に引渡日の時価で益金算入することを徹底すべきか⁽¹⁷⁾、近接日とりわけ当事者が取引価格を確定した契約ないし約定時点の時価で益金算入することは常に認められないのか、その差が常に所得金額に影響を及ぼすことになるか、といった疑問が湧出される(後記4(2)も参照)。

(17) この点は、朝長英樹「『収益認識に関する会計基準等への対応』として平成30年度に行われた税法・通達改正の検証(3)」T&A master751号25頁も参照。

ここでは、平成 30 年度改正で規定の文言の整備が図られた法人税法 61 条の 2 第 1 項との比較によって浮上する疑問も示しておく。同項は、有価証券の譲渡をした場合に、「その有価証券の譲渡の時ににおける有償によるその有価証券の譲渡により通常得べき対価の額」と「その有価証券の譲渡に係る原価の額」との差額を、原則として「その譲渡に係る契約をした日」の属する事業年度において、譲渡利益額として益金算入し、又は譲渡損失額として損金算入することを定めている。同項は損益の計上時期として約定日基準を採用しているのである。立案担当者は、同項が法人税法 22 条の 2 第 4 項の別段の定め該当すると整理している⁽¹⁸⁾。

両規定を比較すると、法人税法 22 条の 2 第 4 項には、61 条の 2 第 1 項 1 号と異なり、「有償による」という語がなく、「相当額」という語があり、「譲渡」ではなく「引渡し」という語が使用されている。用語法の相違が有意であるのか、両規定の解釈論に影響があるのか、という疑問が浮かび上がる。どの時点の時価で評価するという点について、立案担当者は、次のとおり、法人税法 61 条の 2 第 1 項は「約定時点の時価で」譲渡損益を認識するように定めたものである旨説明している⁽¹⁹⁾。

「上場有価証券の市場取引の場合には、取引価額は約定時点の時価（市場価格）となる一方、約定から引渡しまでの間に時価が変動します。しかし、市場取引は典型的な第三者間取引であり、約定時点の時価と異なる引渡し時点の時価で譲渡損益額を計算することとするのは不合理であると考えられます。したがって、約定時点の時価で譲渡損益を認識するように、上記のような規定とされたものです。また、有価証券の譲渡は株式の現物分配のように無償であることが正常な取引が比較的多く存在することから、『有償による』とされています。」

〔下線筆者〕

上記説明によれば、有価証券の譲渡損益の計上時期に関して約定日基準を採用する法人税法 61 条の 2 第 1 項は、時価の評価時点についてもいわば約定日基準を採用しているというのであるが、その法文上の根拠はどこにあるのか。同項 1 号は、譲渡利益額や譲渡損失額に係る算定要素の 1 つとして、「その有価証券の譲渡の時ににおける有償によるその有価証券の譲渡により通常得べき対価の額」を定めているところ、上記説明は、その譲渡する有価証券の「譲渡の時ににおける」「通常得べき対価の額」という規定の文言から「約定時点の時価」という解釈を導いているのであろうか。

(18) 藤田・前掲注 (11) 275 頁参照。ただし、酒井・前掲注 (10) 255～257 頁は反対か。この点について、ある規定が法人税法 22 条 2 項の「別段の定め」に該当する場合、形式上、同項の「収益の額」には進まないという理解を一律に当てはめるのであれば、61 の 2 の適用がある場合には、同条が 22 条 2 項の「別段の定め」であるとして同項の「収益の額」には進まず、ひいては 22 条の 2 の適用ないし併用もないのではないか。法人税法 61 の 2 は 64 条と異なり、「収益の額」という語を使用してもいい。このように考えると、法人税法 61 条の 2 は 22 条 2 項の「収益の額」とは異なるルートで益金の額に向かう規定であるという見方も成り立ちうる。そうすると、法人税法 61 条の 2 が収益の計上額に関する規律である 22 条の 2 第 4 項の「別段の定め」であるという立案担当者の解説は検討の余地があるか、少なくともわかりづらい面がある。

(19) 藤田・前掲注 (11) 276～277 頁参照。

「有価証券の譲渡」＝「約定」という理解を前提としている可能性もあるが、いずれにせよ平成30年度改正時に「譲渡」と「引渡し」、「通常得べき対価の額」と「価額」という用語の使い分けがなされたことになる。かかる使い分けにより、法人税法61条の2第1項は約定時点の時価、22条の2第4項は引渡時点の時価という解釈の相違が正当化付けられるものとすれば、例えば、同項における時価は、資産と役務提供とで異なる内容となりうるという議論にもつながるであろうか。また、上記説明を前提とすると、有価証券以外の資産について、先に疑問として示したように、約定時点の時価と引渡時点の時価との間に開差が生じうるが、このことは想定済みであったということになる。ただし、独立価格比準法の適用における比較可能性の問題として今治造船事件の高松高裁平成18年10月13日判決（訟月54巻4号875頁）においてクローズアップされたような、最初の基本価格の見積り提示が契約書作成日から数カ月～1年前であり、その後、契約締結日直までの間に価格が変更されうる取引などを念頭に置いて、価格取決め時点から引渡時点までの期間が大きく離れており、各時点の時価に開差があり、取決め後に修正されるケースやされないケースの取扱いはどのようになるかという問題も提起しておく。

なお、無償譲渡を例にすると、取引の相手方、つまり無償で資産を譲り受けた側には、法人税法22条の2の適用はないが、譲受時にその時点の時価（適正な価額）で収益の額を益金算入すると解されている⁽²⁰⁾。そうであるとすれば、資産の譲渡をした側の収益の計上時期如何にかかわらず、無償による資産の譲渡をした側の益金算入額と資産を譲り受けた側の益金算入額は、差し当たりは一致することになる（②評価の対象と③評価方法も同一であることが前提）。無償による資産の譲渡をした側が引渡基準と近接日基準のいずれを採用していようが、資産（目的物）の引渡時＝譲受時であるとするならば、資産の譲渡をした側の益金算入額と資産を譲り受けた側の益金算入額は第一次的には一致することになる。

(2) 役務提供

上記の議論は役務提供の場合にも部分的に通用するところがあるが、ここでは、資産の販売又は譲渡と異なり、役務提供については、「その提供をした役務につき通常得べき対価の額」とされており、どの時点の対価の額であるかという点が法文に明記されていないことに着目する。法人税法22条2項とセットで考慮されることが多い寄附金の損金不算入規定である37条は、その7項において、「当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時ににおける価額又は当該経済的な利益のその供与の時ににおける価額によるものとする〔下線筆者〕」と定めている。この点も考慮すると、法人税法22条の2第4項において、資産の「引渡しの時」に相当する評価のタイミングを特定する語が役務提供の部分に付き

(20) 東京地裁平成26年5月28日判決（税資264号順号12479）及び控訴審・東京高裁平成26年10月22日判決（税資264号順号12550）、東京高裁平成28年4月21日判決（税資266号順号12848）、熊本地裁平成28年9月21日判決（税資266号順号12903）など参照。資産の無償譲受けの場合には、例えば、当該資産が譲受法人の減価償却資産に該当するときは、「その取得の時ににおける当該資産の取得のために通常要する価額」と定める法人税法施行令54条等や「贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得原価とする」ことを定める企業会計原則第三・五Fを手掛かりとして解釈論を展開することもありえよう。

れていないことは意識的になされたというべきであろうか⁽²¹⁾。役務提供については、提供と消費が同時であるため、提供後に残る財産というのが基本的には存在しないから、財産権の移転ということは生じないといわれる⁽²²⁾。このことから、法人税法 22 条の 2 第 4 項は、「提供の時における」と時点を明示して特定する必要がなかったことを指摘する見方もありえよう⁽²³⁾。

同項について、「役務提供時に」通常得べき対価の額に相当する金額と規定するものであるという見解が示されている。例えば、酒井克彦教授は、同項について、「収益の額は、『資産引渡時の価額』または『役務提供時に通常得べき対価の額に相当する金額』と規定する」と説明される⁽²⁴⁾。法文に明記されていない以上、何らかの補充的な解釈が施されたものと思われる。そこで、同項の下で役務提供についてどの時点の時価で評価するかという点に係る解釈論の手掛かりとしての候補をいくつか挙げておく。

- ・ 「通常得べき」対価の額という文言との関係で、役務提供がいつなされたものであるかといった時間的要素を考慮する。
- ・ 「その提供をする役務」ではなく「その提供をした役務」としていることに着目した解釈論を展開する。
- ・ 資産の販売又は譲渡の場合と整合的に解釈する。
- ・ 法人税法 22 条の 2 第 1 項の役務提供基準と整合的に解釈する。
- ・ 法人税法 37 条 7 項と整合的に解釈する。
- ・ 空白領域として、法人税法 22 条 4 項の公正処理基準等に委ねる。
- ・ 無償取引に課税する趣旨に依拠した解釈を行う。

このような手掛かりに基づいて、法人税法 22 条の 2 第 4 項は「役務提供時に」通常得べき対価の額で収益の額（益金の額）を算定することを定めたものであるという上記補充的解釈を含むいくつかの解釈の候補を導き出すことができるが、無利息融資や借地権取引などを想定すると、細かい議論がなお続くことが予想される。

(21) 「資産の販売又は譲渡に係る『収益の額』とすべき資産の『時価』に関して、時点を示して『資産の引渡し時における価額』と規定するのであれば、本来は、役務の提供に係る『収益の額』とすべき役務の『時価』に関しても、同様に、時点を示して規定するべきである」という批判として、朝長・前掲注 (17) 25 頁参照。

(22) 沖野眞已「契約類型としての『役務提供契約』概念 (上)」NBL583 号 10 頁の脚注 (10) 参照。松本恒雄「サービス契約」山本敬三ほか『債権法改正の課題と方向』211 頁 (商事法務研究会 1998) は、サービス取引の「生産と消費が同時に行なわれ貯蔵がきかない」(貯蔵不可能性) という特性について指摘する。なお、かような特性を有する役務に係るパーター取引の場面では、役務受領者が消費の時期を選択しにくい反面、金銭は消費繰延べの手段としての機能をも果たしているという見解として、中里実「所得の構成要素としての消費—市場価格の把握できない消費と課税の中立性—」金子宏編『所得課税の研究』(有斐閣 1991) 参照。もっとも、収益認識会計基準は、財又はサービスは、瞬時であるとしても、受け取って使用する時点では資産であるとし (基準 133)、顧客との契約の対象となる財又はサービスについて「資産」と記載することもある (基準 35)。

(23) 片山・前掲注 (7) 36 頁参照。

(24) 酒井克彦『プログレッシブ税務会計論 I [第 2 版]』20 頁 (中央経済社 2018)、酒井・前掲注 (10) 226 頁。谷口勢津夫『税法基本講義 [第 6 版]』378 頁 (弘文堂 2018) も参照。

(3) 見積計上

後記4の議論とも関わるが、例えば、資産の引渡し時点で当事者間において取引価格(対価の額)が合意に至っていない場合はどうなるか。この点について、資産の引渡しの時の価額等の通則を定める法人税基本通達2-1-1の10は、なお書きにおいて、「資産の販売等に係る目的物の引渡し又は役務の提供の日の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は、同日の現況により引渡し時の価額等を適正に見積もるものとする」としている。販売代金の額が確定していない場合の見積りについての平成30年課法2-8ほか2課共同による改正前法人税基本通達(以下「改正前通達」という)2-1-4の取扱いを平成30年度改正後も維持するということである。上記なお書きは、法人税法22条の2第4項を適用するに当たって、建前上、当事者間において合意された取引価格(対価の額)の存在は必ずしも必要ではないが、實際上、それがそのまま同項による益金算入額として通用することが多いことを前提とした定めであろう。

3 ②評価の対象は何か

(1) 流出するもの(アウトフローないしアウトプット)への着目

法人税法22条の2第4項は、必ずしも契約上の対価の額、当該取引に係るインフローないしインプットの金額を収益の額としているわけではない。益金の額に算入される時価ないし適正な価額が、単にインフローないしインプットとしての対価の額そのものではなく、アウトフローないしアウトプットとしての譲渡した資産又は提供した役務に係る時価であることを明らかにしている。流入するものの時価そのものに着眼するのではなく、流出するものの時価に着眼するものである⁽²⁵⁾。法人税法22条の2第4項は、かように現実に収受する対価の額そのものに着眼するものではないため、支払者側の支払能力等を考慮して時価を算定するような理解には結び付かないという次なる議論が視界に入ってくる。

かような法人税法22条の2第4項について、渡辺徹也教授は、平成7年最判と同じように同項においても、「法人がどれだけの対価を受け取ったかではなく、法人が譲渡により手放した資産の時価が重視されている」と指摘される⁽²⁶⁾。ここでは、資産の譲渡の文脈ではあるが、時価とは異なる概念として「対価」という語が使用されている。法人税法37条8項も、時価を指す語として、譲渡の時における「価額」又は経済的な利益のその供与の時における「価額」を使用し、当事者間で合意ないし成立した額を指す概念として「対価の額」という語を使用している。後記4ではこの点も踏まえた考察を行ってみたい。

(2) 適用対象の議論への接続

上記(1)の議論は法人税法22条の2第4項の適用対象の議論に接続しうる。同項は収益の額の規定であるが、22条2項が定める「資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供」(資産の販売等)に係る収益の計上時期の規律である1項又は2項の適用があるものに限定して適用される。同じく22条2項で定めるもののうち「無償による資産の譲受けその他の取引」には適用がない。これは、法人税法22条の2第4項が流出するものの時価に着眼

(25) ここから、有償取引と無償取引の公平が確保されるという議論にもつながる。

(26) 渡辺・前掲注(9)119頁参照。

するものであるため「無償による資産の譲受け」には馴染まないこと、あるいは「無償による資産の譲受け」には収益認識会計基準の適用がないことが影響している可能性がある。

かように、明文の定めが設けられた「資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供」と、いまだ明文の定めのない「無償による資産の譲受け」に係る各収益計上額は、前者が流出するものの時価、後者が流入するものの時価に着眼する点で相違があるといえるが、「時価」という共通項で括ることは可能である。ただし、文理解釈が選好される租税法領域において、前者に法人税法 22 条の 2 第 4 項という明文の定めができたことの影響にも関心が寄せられる。その解釈論は、程度の差こそあれ同項の文言に縛られるからである⁽²⁷⁾。よって、今後も上記の共通項が維持されるか、「資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供」と「無償による資産の譲受け」とで収益の計上額や算定方法が異なりうるか、という論点が生まれる。

(3) 値引き・割戻しや貸倒れの見込み等との関係

法人税法 22 条の 2 第 4 項は、インフローないしインプットとしての対価の額に着目するものではない。よって、資産の販売等に係る収益の額を算定するに当たり、支払者側の支払能力や信用リスク等を考慮して譲渡した資産や提供した役務の時価を算定するようなことは採用し難い⁽²⁸⁾(この点は、法人税法 22 条の 2 第 5 項によって手当てされている)。また、前記 II 2 のとおり、立案担当者の解説によれば、値引きや割戻しは、譲渡した資産又は提供した役務の時価を算定する際の考慮要素として整理されたようであるが、その法的根拠は検討の余地を残す。

値引きや割戻しとの関係について、酒井克彦教授は、「法人税法において『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とされているが、第三者間取引における値引きや割戻しは、取引対象資産の時価をより正確に反映するための手続と考えることができる。したがって、課税実務においても、値引きや割戻しを控除した金

(27) ある規定が創設の規定か、確認の規定かという議論がなされることがあるが、上記の意味で多くの規定は創設の規定の側面を有する可能性があるし、いずれも論者による定義付けに左右される結果概念にすぎないという側面もあることに注意を要する。

(28) 所得税法に関して、同法 36 条 1 項が権利概念を収入金額の「算入すべき金額」たる「計上すべき金額」の要素にもち込んでいることからすれば、同法には権利確定主義を論じる実定法上の素地が一応あるという見解が示されている。酒井克彦「権利確定主義はリーガル・テストとしての意味を持ち得るか (3・完) — 法人税法に関する議論を中心として —」国士館 49 号 204 頁参照。この見解は、掛け売上の場合に同項を適用する際に、売掛債権を同項括弧書きの権利として収入すると解する立場であると思われる。そうすると、金銭をもって収入する場合に該当するのは、債権債務関係が生じないかなり限局されたケースということになりそうであるが、この立場を採用するならば、同条 2 項に照らして、支払者側の支払能力や信用リスク等(さらにいえば、売掛債権の現在価値)を収入金額の算定場面で考慮する余地も出てくるかもしれない。上記立場に対して、金銭をもって収入する場合には当該金銭を収入すべき債権(売掛債権)をもって収入する場合が含まれると解していると思われるものとして、渡辺伸平「税法上の所得をめぐる諸問題」司法研究報告書 19 輯 1 号 85 頁参照。同条について、金銭債権をも含めて収入に計上する時点で、例えば回収費用が相当かかるとか、債権の一部が貸倒れになる可能性があるとか、また現実収入までの期間が相当長期であるとか等の事由によって、その債権の財産的価値が債権額よりも相当下回るような場合に、その債権の純財産的価額で収入に計上することが許されるかどうか、という問題を提起するものとして、吉良実『実質課税論の展開』352~353 頁(中央経済社 1980) 参照。もっとも、ここでも「価額」をどう解釈するかという問題はある。

額が第三者取引価額とされているところである。」⁽²⁹⁾、「値引きや割戻しによる変動対価については取引価格に反映されているのであるからこれを無視することはしないというのがこれまでの法人税法上の実務的な取扱いであった。もっとも、これは実際の値引きや割戻しがあった場合の処理方法であって、値引きや割戻しの『可能性』のある取引においてはかかる可能性は何ら勘案されてこなかった」と論じられる⁽³⁰⁾。谷口勢津夫教授も、「平成30年度税制改正前、対価相当額の売上がそのまま益金の額に算入される一方、値引額のうち通常の値引きに係る部分の金額は販管費として損金の額に算入され(22条3項2号)、当該金額を超える部分の金額は寄附金として取り扱われてきたが…、同改正によって、値引きについて客観的に見積もられた金額を控除した額が、時価…とされ収益の額として益金の額に算入されることとされた」と言及され、その際、改正法の参照条文として法人税法「22条の2第4項。その修正については同条7項、令18条の2第1項・2項」を示される⁽³¹⁾。

しかしながら、立案担当者による上記の整理に対しては、次のような疑問を提起しうる。

- ・ 例えば通常販売価格よりも値引販売する場合の値引後の販売価格は時価という幅のある概念の中に包摂されるのか。市場参入・浸透・防衛のため戦略的に価格を設定することのほか、集客や売上「額」の増加のために著しく低額で販売することもあることを考えると、それはケースバイケースであるかといえるか。
- ・ 値引きを「売上品の量目不足、品質不良、破損等の理由による代価の控除」、割戻しを「一定期間に多額又は多量の取引をした得意先に対する売上代金の返戻額等」の意味に理解した場合に⁽³²⁾、この意味での割戻しは、相手先との関係によって条件が変化しうるものであるし、販売促進費的な意味合いが強いものであることも想定される。割戻しは、資産の販売等を行った法人から流出する資産やサービスそのものの特性を反映するものではない。第三者間取引における割戻しについて、一律に、取引対象資産の時価をより正確に反映するための手続と考えることができるのか、割り切ることができるのか。
- ・ 補足するに、例えば、①割戻しは、相手方が事業者か、得意先であるか、取引高はどの程度かなど、販売する資産そのものの客観的交換価値を離れて、相手方との個別の関係を色濃く反映することがあり、時価を算定する際の考慮要素として捉えることは適切ではないという議論、②益金の問題場面ではなく費用(損金)の問題場面として捉える道は残されていないのか(あるいは、両者の棲み分けをどのように考えるべきか)という議論、③これらの点は、会計の規範に委ねるべき問題であるのか、法人税法独自の観点

(29) 酒井・前掲注(10) 235~236頁。同書269頁も同旨。

(30) 酒井・前掲注(10) 272~273頁。

(31) 谷口・前掲注(24) 380頁。ただし、改正前は法人税法22条3項2号を挙げつつ、平成30年度改正のどの条文によって根拠規定の変更ないし絞込みがなされたと解されているのかは自明ではない。法人税法22条の2第4項を22条3項2号の別段の定めと解するの難しいであろう。

(32) 後述する通達の趣旨説明31頁。収益認識会計基準の公表に伴う改正前の財務諸表等規則ガイドライン72-1-2は、「規則第72条第1項第2号の売上値引とは、売上品の量目不足、品質不良、破損等の理由により代価から控除される額をいい、代金支払期日前の支払に対する売掛金の一部免除等の売上割引と区別するものとする。なお、一定期間に多額又は多量の取引をした得意先に対する売上代金の返戻額等の売上割戻しは、売上値引に準じて取扱うものとする。」と定めていた。

から決定すべき問題であるのかという議論をなしうる。

- ・ ②の議論について、より具体的には上記のような値引販売、値引きや割戻し等を行う特段の事情（その該当性が問題になるものとして、例えば、売り急ぎ、市場の開拓、関連会社間取引、流動性リスク、負担付きの契約、会計慣行などがある⁽³³⁾）を、時価ないし適正な価額（又はその幅）の問題として法人税法 22 条 2 項及び 22 条の 2 第 4 項の収益の額の問題として捉えるのか、37 条 8 項の実質的な贈与の有無や 22 条 3 項 2 号括弧書きの債務確定基準の充足の有無など損金の問題と考えるのか、この点を截然と分けることができるのか、同一の特段の事情が両場面で重複して検討される場合はありうるのか。無償又は低額譲受けの場合に、法人税法 22 条 2 項（22 条の 2 第 4 項ではないことに注意）により時価ないし適正な価額で収益計上を要請される相手方の課税関係との平仄（例えば、上記の特段の事情がある場合の割戻し等相当額に係る収益の計上に関する問題を想起）をどう考えるか。
- ・ また、従来、割戻しについては、課税実務上、収益のみならず⁽³⁴⁾、費用（損金）の問題場面としても捉えられていたし（債務確定基準が明定された昭和 40 年の法人税法全文改正に伴い同基準との関係で通達が整備された経緯があることに留意⁽³⁵⁾）、支払前の段階において損金算入することも認められていた。すなわち、改正前通達 2-5-1 は、売上割戻しについて、あらかじめ算定基準が相手方に明示され、かつ、その計算が常にできるものについては、販売をした日の属する事業年度の損金の額に算入することとし、ただし、継続適用を条件として売上割戻しの通知又は支払の日の属する事業年度の損金の額に算入することも認めることとしていた。他方で、上記に該当しない売上割戻しに

-
- (33) 転売特約付きの低額譲渡・譲受けに係る収益の額や寄附金の額が問題となった大阪地裁昭和 54 年 6 月 28 日判決（行集 30 巻 6 号 1197 頁）及び控訴審・大阪高裁昭和 56 年 2 月 5 日判決（行集 32 巻 2 号 194 頁）、大阪地裁昭和 58 年 2 月 8 日判決（行集 35 巻 6 号 830 頁）及び控訴審・大阪高裁昭和 59 年 6 月 29 日判決（行集 35 巻 6 号 822 頁）、時価の算定に当たっては、本件株式の各譲渡が実質上同一人格間の取引であること、本件は 14 万株と多量の株式が譲渡された場合であるから 1 株当たりの金額が通常低くなることを考慮して決定されるべきである旨の納税者の主張に対して、いずれの事情も客観的な交換価値である時価の形成に影響を与えるものではないと判示した南西通商株式会社事件の宮崎地裁平成 5 年 9 月 17 日判決（民集 49 巻 10 号 3139 頁）及び控訴審・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）、上場株式の時価を取引日の終値としないことの特段の事情該当性などが争われた金沢地裁平成 8 年 7 月 19 日判決（訟月 46 巻 12 号 4281 頁）及び控訴審・名古屋高裁金沢支部平成 10 年 11 月 30 日判決（訟月 46 巻 12 号 4267 頁）、東京地裁平成 27 年 1 月 27 日判決（税資 265 号順号 12593）及び控訴審・東京高裁平成 27 年 11 月 18 日判決（税資 265 号順号 12753）、東京地裁平成 27 年 1 月 27 日判決（税資 265 号順号 12594）及び控訴審・東京高裁平成 27 年 7 月 16 日判決（税資 265 号順号 12698）、東京地裁平成 27 年 9 月 9 日判決（税資 265 号順号 12719）、東京地裁平成 27 年 11 月 19 日判決（税資 265 号順号 12756）及び控訴審・東京高裁平成 28 年 4 月 18 日判決（税資 266 号順号 12841）などが参考になる。少なくとも、納税者の意図や目的など資産に特有のものでない、資産の客観的交換価値に影響しない事情は、時価の算定場面では特段の事情とは認められにくい傾向にある。また、資産の譲受けに係る収益の額の場面であり、法人税法 22 条 4 項の適用場面であるという留意は必要であるが、広告宣伝用資産に係る受贈益の議論も参考になるであろうし、既に述べた無償による資産の譲受けに対して法人税法 22 条の 2 第 4 項の適用がないことの議論にも接続しうる。前者について、法人税基本通達 4-2-1、4-2-2、千葉地裁昭和 59 年 7 月 25 日判決（判時 1143 号 67 頁）及び控訴審・東京高裁昭和 60 年 6 月 10 日判決（税資 145 号 786 頁）参照。
- (34) 割戻しを総売上高から控除する方法と費用として計上する方法も認められていたことについて、例えば、吉国二郎＝武田昌輔『法人税法 法令解説篇〔昭和 53 年版〕』42 頁（財経詳報社 1978）参照。

については、売上割戻しの通知又は支払の日の属する事業年度の損金の額となるが、その割戻しを支払うべきこと及びその算定基準が内部的に決定されており、確定申告書の提出期限までに相手方に通知していれば、販売をした事業年度で未払金計上を認めることとしていた。また、改正前通達2-2-16は、前期以前において収益計上した売上高等についてその後値引き等の事実が生じたため既往に計上した収益について修正を要することになった場合においては、既往に遡及して課税を修正することはせずに、値引き等を行うことが確定した事業年度の損金として計算することとしていた⁽³⁶⁾。

従来のように費用（損金）の問題として捉える場合には債務確定基準の適用が問題となるが⁽³⁷⁾、値引きや割戻しなどを譲渡する資産や提供する役務の時価そのものを正確に反映するための手続といえるかという収益の問題としてのみ捉えるならば、同基準の適用はないのではないのか。詳述は避けるが、平成30年課法2-8ほか2課共同による改正後の法人税基本通達（以下「新通達」という）と「平成30年5月30日付け課法2-8ほか2課共同『法人税基本通達等の一部改正について』（法令解釈通達）の趣旨説明」（以下「趣旨説明」という）⁽³⁸⁾を通覧する限り、収益の問題として捉えつつ、時折、費用の計上時期を決する基準である債務確定性を考慮する態度が看取されるため、上記の議論への接続は避けられない。大綱の段階では、「値引き及び割戻しについて、客観的に見積もられた金額を収益の額から控除することができることとする」とされていたが⁽³⁹⁾、この点について、法律の規定では消極的な対応をとり、通達の定めによって積極的な対応をとったことになる。従来の通達の内容も踏まえて、租税法律主義の見地からは、せめて、法律から政令に委任して、政令レベルの規定を設けるべきではなかったか。そもそも、法人税法22条の2第4項の「価額」や「通常得べき対価の額」の算定方法に関する具体的な規定が設けられなかったこと自体を問題視することもできる（後記4（1）ウ参照）。

(35) 中村平男「改正法人税法（昭和40年3月改正）等の施行に伴う法人税の取扱いについて第2回」国税速報1880号4～5頁、同「収益事業・事業年度・所得金額計算の通則関係等」税弘14巻2号21頁、栗山益太郎ほか「座談会 法人税法整理通達の問題点」税通20巻11号178～179頁、石岡富七ほか「座談会 法人税整理通達の焦点はどこか」税理8巻12号71～73頁、桜井巳津男「法人税整理通達の重点解説（上）」税理8巻12号86頁、同「法人税整理通達の解説」税理8巻13号78頁、加納清ほか「座談会 ここに新通達の重点がある」税理9巻2号26～27頁、武田昌輔ほか「座談会 改正法人税基本通達の徹底的研究（8）」税務事例2巻5号14頁以下参照。

(36) 後述する通達の趣旨説明29頁参照。

(37) 債務確定基準の観点から売上割戻しの計上の可否を判断した国税不服審判所平成11年6月21日裁決（裁決事例集未掲載・TAINSコードF0-2-085）参照。

(38) <https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/180530/index.htm>。例えば、趣旨説明31頁においては、法人税では従来より別段の定めがある場合を除き、引当金や見越費用等の計上を認めないといういわゆる債務確定基準がとられていることなどを踏まえて、税務における変動対価の要因となるその他の事実の範囲は限定的に考えるべきであるという説明がなされている。

(39) 平成29年12月22日付け閣議決定「平成30年度税制改正の大綱」74頁参照。

4 ③どのような方法・基準で評価するか

(1) 「価額」・「通常得べき対価の額」・「時価」・「適正な価額」

ア 第三者間で取引されたとした場合に通常付される価額

既述のとおり、法人税法 22 条の 2 第 4 項は、資産の販売等に係る収益の額として 1 項又は 2 項により益金の額に算入する金額について、「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」であるとしている。差し当たり、時価ないし適正な価額であることを明らかにしたものといえるが、なお検討すべき点も残されている。

上記 3 で見たように、「対価」という語が時価とは異なる概念として用いられることがあることを考慮した場合、法人税法 22 条の 2 第 4 項が、役務提供に係る収益の額として 1 項又は 2 項により益金の額に算入する金額は「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」として、「対価」という語を使用していることをどのように理解すべきであろうか。法人税法 22 条の 2 第 4 項でいう「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」の「対価」とは時価とは異なる概念であるという見解はありうるか。

法文に「対価の額」とある場合に、当該規定や法人税法 22 条 2 項の趣旨、平成 7 年最判の判示内容などを考慮して、当事者間で合意ないし成立した額ではなく、時価ないし適正な価額を意味するものという解釈が成り立つ余地も皆無ではないが⁽⁴⁰⁾、ここでは「対価の額」の直前に「通常得べき」という語が付加されていることに目を向けておきたい。役務提供に係る個別具体的な対価の額（契約上の対価の額）ではない。あくまで「通常得べき」対価の額となっているのである。このことから、「通常得べき対価の額」=「時価」ないし「適正な価額」という理解につながっていく。金子宏教授も、「ここに通常得べき対価の額とは時価を意味している解すべきであろう」として⁽⁴¹⁾、「通常得べき」という部分を含めて時価を意味すると解釈されている。もっとも、法人税法 61 条の 2 第 1 項 1 号は有価証券という資産に関して、「有償によるその有価証券の譲渡により通常得べき対価の額」としている一方⁽⁴²⁾、22 条の 2 第 4 項は資産の販売又は譲渡については「価額」相当額、役務提供については「通常得べき対価の額」相当額としており、資産と役務提供で益金に算入する額の表現を使い分けている。用語法の相違が有意であるのか、両規定の解釈論に影響があるのか、という疑問を提起することもできる。

法人税法 22 条の 2 第 5 項柱書きを見ると、「前項の引渡しの時における価額又は通常得べき対価の額は、同項の資産の販売等につき次に掲げる事実が生ずる可能性がある場合においても、その可能性がないものとした場合における価額とする。〔下線筆者〕」としている。このように条文を注意深く眺めてみると、「引渡しの時における価額又は通常得べき

(40) 東京高裁平成 26 年 6 月 12 日判決（訟月 61 巻 2 号 394 頁）及び東京高裁平成 27 年 11 月 18 日判決（税資 265 号順号 12753）参照。

(41) 金子宏『租税法〔第 23 版〕』356 頁（弘文堂 2019）。

(42) なお、空売りをした有価証券の 1 単位当たりの譲渡対価の額の算出の方法について定める法人税法施行令 119 条の 10 第 1 項、短期売買商品等の譲渡損益について定める法人税法 61 条にも「通常得べき対価の額」という文言が置かれている。

対価の額」も広い意味で「価額」という時価を表す語にまとめられていることに気が付く。そうすると、用語法の相違に大きな意味はないというべきか。

この法人税法22条の2第4項の「価額」又は「通常得べき対価の額」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のことをいうものと解されている。立案担当者は、次のとおり、このような理解を示すとともに、幅のある概念であることも正面から認めている⁽⁴³⁾。

「この『価額』又は『通常得べき対価の額』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のことをいいます。

なお、資産の販売等に係る契約上の対価の額について、値引き、割増し、割戻しその他の事実…により変動する可能性がある部分の金額がある場合において、その可能性の見積りが客観的かつ合理的であるときは、その可能性を考慮した金額も『価額』又は『通常得べき対価の額』に該当すると考えられます。

『価額』及び『通常得べき対価の額』は幅がある概念であることから、第三者間の取引であれば、変動対価を考慮しない価額、すなわち、契約上の対価の額も『価額』又は『通常得べき対価の額』に該当すると考えられます。」

また、新通達2-1-1の10も、「資産の引渡しの際の価額等の通則」と題して、法人税法22条の2第4項の「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」とは、「原則として資産の販売等につき第三者間で取引されたとした場合に通常付される価額」をいうと定めている。この通達の趣旨については、要旨次のように説明されている⁽⁴⁴⁾。

- ・ここでいう「価額」又は「通常得べき対価の額」については、判例において「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」（平成7年最判）とされていることからすれば、これはすなわち譲渡した資産又は提供した役務の時価ということになる。
- ・法人税の取扱い上、これまでそうした時価について具体的に明らかにしたものはないものの、近時の裁判例において「不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合に通常成立する価額」（東京地裁平成26年5月28日判決⁽⁴⁵⁾）とされているものや、実務においても「一般的には正常な条件により第三者間で取引された場合における価額」と解されていることから、その「価額」又は「通常得べき対価の額」について、平成30年度税制改正を契機として、原則として資産の販売等につき第三者間で取引されたとした

(43) 藤田・前掲注(11)275～276頁。同解説270頁においても、「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とされており、これは結局のところ対価の額となります。」という説明がある。

(44) 趣旨説明26頁参照。

場合に通常付される価額をいうことを明らかにした。

イ 時価算定の際の考慮要素と法人税法 22 条 2 項の趣旨・目的の議論

法人税法 22 条の 2 第 4 項の「価額」又は「通常得べき対価の額」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という理解に従うとしても、留意すべき点がある。第 1 に、第三者間で取引されたとした場合に通常付される価額に該当しないものであっても、同項の「価額」又は「通常得べき対価の額」に該当するという例外がありうるのか。もしありうるならば、「適正な価額」など何らかの上位概念が存在するのか。その場合には、同項の「価額」又は「通常得べき対価の額」をもって単に「時価」を定めたものと称することは妥当か⁽⁴⁶⁾。

逆に、第三者間で取引されたとした場合に通常付される価額に該当するものであっても、同項の「価額」又は「通常得べき対価の額」に該当しない場合がありうる。資産の販売等につき「第三者間で取引されたとした場合に通常付される価額」＝「価額」又は「通常得べき対価の額」という図式で判断されるとしても、それはあくまで原則論ないし一般論である。個別の状況によっては（特段の事情がある場合には）、上記と異なる判断がなされることもある⁽⁴⁷⁾。多くのケースにおいて、上記図式が当てはまることを想定してこれを簡便的に用いるとしても、価格決定に特殊な事情や考慮が認められる限界事例においては、やはり、「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」の意味するところに立ち返って熟慮する必要がある。

第 2 に、試論的な整理及び呼称にすぎないが、仮に、時価を①狭義の時価（資産又は役務そのものの客観的交換価値。時価算定の際の考慮要素を資産又は役務に特有の事情に限定）と②広義の時価（より広く、狭義の時価をベースとしつつ、相手方が得意先であるか、どの程度の得意先であるか、事業者であるか、消費者であるか、取引条件や当事者の果たす機能・受けもつリスクはいかなるものかなど、上記特有の事情に限定されない種々の事情を考慮⁽⁴⁸⁾）に二分した場合に、法人税法 22 条の 2 第 4 項はいずれを採用するものかという疑問を投げかけうる。割戻しは、販売する資産そのものの客観的交換価値を離れて、相手方との個別の関係を色濃く反映することがあり、時価を算定する際の考慮要素として捉えることは適切ではないという前述の見解は、少なくとも①を前提とした場合には理解を寄せることができよう。

そもそも、上記のような広狭二概念で捉えるのは妥当ではなく、時価算定の際に考慮す

(45) 税務訴訟資料 264 号順号 12479 掲載の裁判例を指すと思われる。なお、平成 7 年最判にいう適正な価額について、「無償譲渡の場合においては、当該資産の譲渡時における時価」であると解する広島地裁平成 23 年 9 月 14 日判決（税資 261 号順号 11766）や「当該資産につき不特定多数の当事者における自由な取引において通常成立すると認められる価額」をいうものと解する東京地裁令和元年 6 月 27 日判決（判例集未掲載）などがある。

(46) 議論の参考として、確井光明「法人税法における益金の概念—法 22 条 2 項の問題点 主として無償による役務提供—」税理 21 巻 4 号 6～7 頁参照。

(47) 第三者間で付された金額でありながら、時価について問題とされた事例が存在することから、この点を注視すべきであるという指摘として、長島弘「収益認識基準対応としての法人税法 22 条の 2 の問題点」会計・監査ジャーナル 30 巻 12 号 115 頁参照。

べき事情や特段の事情の問題として整理されるべきであるという指摘もありうるし、役務の提供の場合の時価を資産と同様の枠組みで捉えることができるか、非関係者で構成される市場が存在する場合には②における諸事情の一部が市場価格に織込み済みとなるのではないかなどの問題もあるが⁽⁴⁹⁾、ひとまず上記の二分法に従って議論を進めてみたい。資産の値上がり益は、その値上がり時に当該資産を保有していた者に対して課税されるべきであり、資産を保有していた者、すなわち、資産を譲渡した者に帰属するのであって、譲渡という行為は、資産を保有していた者に対して値上がり益に課税ができる最後の機会であるから、譲渡者は、譲渡資産に係る価値変動を、譲渡を機会として清算し課税を受けるべきことになるという所得課税の論理ないし法人税法においても清算課税説が妥当するという立場⁽⁵⁰⁾をとるならば、①の見解に接近する⁽⁵¹⁾。条文の文言や法人税法37条との整合性を重視する立場(ただし、同条7項・8項の価額と租税特別措置法(以下「措置法」という)66の4第1項の独立企業間価格に開差が生じうることを否定するならば、逆の方向に進む可能性があることに注意。なお、値引き、割戻し等に係る差異調整の定めとして、措置法通達66の4(4)-4参照)、あるいは旧法時代のものであるが「適正な価額」という語を使用しつつ純資産増加説的な益金計上の論理を展開していた相互タクシー事件の最高裁昭和41年6月24日第二小法廷判決(民集20巻5号1146頁)と平成7年最判との連続性を肯定する立場⁽⁵²⁾などの観点からも①の見解を後押しできそうである。他方、役務

-
- (48) もちろん、売り急ぎ、資金需要など、資産の販売等をした法人側の事情も考慮されるべきかなど、考慮事情の線引き又は特段の事情の中身は別途、検討を要する。あえて独立価格比準法(措特66の4②一イ)に寄せて表現するならば、①は棚卸資産の「同種」性に係る事情、②はこれに加えて「取引段階、取引数量」その他の状況を包摂する事情を考慮する場合に近いかもしれない。参考として、租税特別措置法通達66の4(3)-2、本田技研工業事件の東京地裁平成26年8月28日判決(税資264号順号12520)参照。もっとも、金銭の貸付取引に当てはめた場合に、タイバーツ事件の東京地裁平成18年10月26日判決(訟月54巻4号922頁)を参考として、前者は通貨の種類、後者は貸付時期、貸付金額、貸付期間、金利の設定方式(固定か変動か、単利か複利か等)、利払方法(前払か後払か等)、借手の信用力等の状況とするならば、前者の通貨の種類のみで時価が算出されるかという問題もある。少なくとも、法人税法22条の2第4項の「通常得べき対価の額」という文言であれば、「取引段階、取引数量」その他の状況を包摂する事情を考慮する受け皿となりうるか。法人税法37条との関係であるが、フィリップスグループ事件の東京地裁平成12年2月3日判決(税資246号393頁)は「独立企業間において行われる同種の契約で設定される対価の水準」を基準とすることに言及していた。
- (49) 棚卸資産と固定資産で考え方が異なるという見解もありえよう。例えば、棚卸資産であれば、特価販売も時価の範疇であるという見解として、確井光明「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67~68頁参照。
- (50) 岡村忠生『法人税法講義〔第3版〕』42頁(成文堂2007)参照。渕圭吾「所得課税における年度帰属の問題」金子宏編『租税法の基本問題』204頁(有斐閣2007)の脚注(12)は、包括的所得概念をとるならば、譲渡所得に限らずあらゆる所得について、清算課税説のような説明が妥当する可能性に言及する。棚卸資産の無償譲渡はキャピタル・ゲインに対する課税ではなく、法的に見て経済的利益に対する贈与契約の存在が認められるため、贈与という法律行為を介して、当該資産に係る経済的利益を処分したと見るものとして、松沢智『新版租税実体法〔補正第2版〕』142頁(中央経済社2003)参照。確井・前掲注(49)66頁も参照。
- (51) 参考として、確井光明「最近の税務問題としての低額譲渡」税理31巻4号5頁参照。
- (52) 両判決を通覧するとき、最高裁は、資産が社外に流出する時点において含み損益を清算するという考え方をとってきたと見ることができるといふ見解として、増井良啓「判批」中里実ほか編『租税判例百選〔第6版〕』97頁参照。

提供と清算課税説との相性の悪さ⁽⁵³⁾、所得（実体的利益）の存在と収益の額の議論は一応別のものであること（収益の額の算定場面において必ずしも上記所得課税の論理との整合性をとる必要はないという立場）や取引の実情への配慮といった観点からすると、②の見解に押し戻される可能性もある。

ここまで見てくると、無償取引からも収益が生ずることを定める法人税法 22 条 2 項の根拠や趣旨・目的に係る論争の世界に足を踏み入れていることに気が付く。それでは、この点に関する学説上の通説ないし有力説⁽⁵⁴⁾ともいべき適正所得算出説を支持する場合に①と②のどちらに進むことになるか。同説を支持する立場からは②ともいべき見解も示されている⁽⁵⁵⁾。そこで、適正所得算出説の提唱者である金子宏教授の見解をこのような観点から読み返してみたい。金子教授は次のように説明される⁽⁵⁶⁾。

-
- (53) 法人税法 22 条 2 項を収益のないところに収益を擬制したみなし規定であるという立場に立ち、この規定の根拠と目的に関する議論との関係において、かような相性の悪さを指摘するものとして、金子宏「無償取引と法人税」『所得課税の法と政策』318 頁以下（有斐閣 1996）〔初出 1983〕参照。また、清永敬次「無償取引と寄付金の認定」税通 33 卷 13 号 4 頁以下、酒井・前掲注 (28) 200 頁も参照。岡村・前掲注 (50) 42 頁は、役務提供について、金銭の貸付けを例にするものであるが、債権の時価（現在価値）の観点から清算課税説による説明を行う。岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察（二）」論叢 121 卷 5 号 7～8 頁も参照。この点は、無利息融資（interest-free loans）と低利息融資（below-market interest rate loans）に関して、現在価値アプローチという方法と得べかりし利息の二段階移転を擬制する方法を定める米国の内国歳入法典 7872 条との関係を研究する増井良啓「無利息融資と経済的価値の移転」金子宏編『所得課税の研究』96～97 頁（有斐閣 1991）、同『結合企業課税の理論』50 頁以下（東京大学出版会 2002）も参照。なお、所得税法には無償で資産を移転した場合の課税規定はあるが（所得税 39, 40, 59）、無利息貸付の貸付者側に直接的に課税する旨を定める明文の規定はない。
- 増井・同論稿「無利息融資と経済的価値の移転」87 頁は、無利息融資によって、サイモンズの定義の意味における所得が発生しているかどうかはともかくとして、貸主から借主に対して、一定の経済的価値が確かに移転することに言及される。親会社 A が子会社 B に対して無利息融資を行った場合に、独立の当事者間の取引であれば市場利率相当の利息を付して融資を行うことが通常であるから、この場合、利息相当額の経済的利益が A から B に対して移転していると判断してよいことを指摘するものとして、増井・同書『結合企業課税の理論』19 頁参照。金子・同論稿 344 頁、碓井・前掲注 (46) 2 頁以下も参照。この点の参考として、東京地裁昭和 57 年 6 月 14 日判決（税資 123 号 634 頁）及び控訴審・東京高裁昭和 60 年 6 月 26 日判決（税資 145 号 1020 頁）参照。
- (54) 適正所得算出説が学説上の通説であるという見解として、例えば、酒井克彦『裁判例からみる法人税法』〔3 訂版〕194 頁（大蔵財務協会 2019）、渡辺・前掲注 (9) 75 頁参照。他方、適正所得算出説は有力な学説として受容されているものの、平成 7 年最判、さらに課税実務は、22 条 2 項について適正所得算出説とは異なる見解を採用しているようであるとする見解として、瀧圭吾「適正所得算出説を読む」金子宏編『租税法の発展』209 頁以下（有斐閣 2010）参照。なお、通説や有力説という観念は曖昧なところがあり、通説とは圧倒的多数又は有力な学者の多くが支持している場合をいい、有力説とは内容的な説得力の強い少数説であることを示す場合と少数だが有力な学者が支持していることを指す場合があることについて、内田貴『民法 I 総則・物権総論〔第 4 版〕』5 頁（東京大学出版会 2008）参照。法解釈における通説の意義や機能等について、法社会学会のシンポジウム「『通説』の法社会学的考察」における報告を所収した法時 31 卷 8 号 42～65 頁の各論稿、田畑忍「通説について—法解釈に於ける通説の問題—」同法 11 卷 1 号 1 頁以下、平野竜一「法学における理論の役割」碧海純一編『岩波講座現代法 15 現代法学の方法』69～70 頁（岩波書店 1966）、伊藤正己＝加藤一郎編『現代法学入門〔第 4 版〕』63～64 頁（有斐閣 2005）、澤木敬郎ほか『ホーンブック法学原理〔第 4 版〕』147 頁（北樹出版 2015）参照。
- (55) 片山・前掲注 (7) 34 頁以下参照。
- (56) 金子・前掲注 (53) 345 頁。

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

金子教授は、同じ論稿の中で「通常対価」や「正常対価」ではなく「時価」という語を使用されている場合もあることに留意は必要であるが、上記説明や適正所得算出説の背後に米国の内国歳入法典482条の影響があることを考慮すると、適正所得算出説の源流からは上記②に向かう流れが続いていると解するのが自然である（法人税法22条2項は外部「取引」を対象とし、取引の相手方の存在を前提とした規定であると理解し、強調することで誘導することもできよう⁽⁵⁷⁾）。もっとも、金子教授は同じ論稿の中で、「無償取引のうち、資産の無償譲渡の場合については、未実現ではあるがキャピタル・ゲインないしロスがすでに生じており、それも理論上は所得ないし損失であるところから、法人税法22条2項は、所得税法40条および59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。」とされている⁽⁵⁸⁾。前段の資産の無償譲渡に係る説明は実体的利益存在説ともいわれる考え方であるといえ、上記の所得課税の論理ないし清算課税説に通ずるものであるから、この限りにおいて、①の見解に続く流れも可能性として残るであろうか⁽⁵⁹⁾。

そうであるとする、適正所得算出説を採用する場合に①と②の見解のいずれに向かうことになるのか、やや視界不良の事態に陥ることになりそうである。この点は瀧圭吾教授の見解が参考になる。すなわち、このような適正所得算出説について、瀧教授は、通常の対価相当額（arm's length price）を擬制することで、「適正所得」が算出されることになるという場合に、そこでいう「適正所得」とは何かという点について、適正所得算出説を提唱される金子宏教授は必ずしも明確に述べていないと指摘される。その上で、無償による資産の譲渡についていえば、資産の時価と簿価との差額が「適正所得」ということにな

(57) しかも、金子・前掲注(41)590頁は、移転価格税制の説明の箇所でも適正所得算出説に係る適正所得を参照している。また、金子宏「アメリカ合衆国の所得課税における独立当事者間取引（arm's length transaction）の法理—内国歳入法典482条について—」『所得課税の法と政策』311頁（有斐閣1996）〔初出1980・1981〕は、法人が資産を無償譲渡した場合には、法人税法22条2項及び37条により、その資産の時価相当額の収益が生じ、帳簿価額と時価相当額との差額相当額が寄附金に該当するところ、内国歳入法典482条の下では、譲渡した法人に時価相当額の収益が生ずる点は同じであるとしている。

(58) 金子・前掲注(53)343頁。

るのだとすると、無償による資産の譲渡については実体的利益存在説が維持されているのではないかと考えられるが、無償による役務の提供についてはこのような説明が不可能であるにもかかわらず、無償による役務の提供について詳しく述べていないところに、適正所得算出説を批判する学説が登場する余地が生じていたと指摘される⁽⁶⁰⁾。

なお、金子教授は次のような見解も述べている⁽⁶¹⁾。

「適正対価は…無償取引および低価取引について益金に算入すべき収益の金額を決定するためにも不可欠のファクターである。実際の取引の世界において、一物一価の法則や利率同一の法則が妥当しているわけではなく、たとえばたな卸資産の譲渡においていろいろな幅の値引販売が日常茶飯事であること等にかんがみると、個別の取引において何が適正対価であるかについて、一義的な基準を見出すことは困難であることが少なくない。したがって、適正対価というのは、かなりゆるやかな幅をもった観念であると考え、その

(59) (所得なきところに所得を擬制するのかという観点も踏まえて) 無償取引に課税する根拠や無償取引から収益が生ずるものとする根拠、無償取引の範囲・収益計上時期・計上額をどのように理解するかという点の整理も必要であるが、上記所得課税の論理ないし清算課税説と適正所得算出説を接木するような前掲注 (33) の南西通商株式会社事件の一審及び控訴審判決の判示に従えば、上記①の見解に接近する可能性がある。また、平成7年最判は上記一審判決のような踏み込みを避けているが、①「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」、②「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」と判示している点や③法人税法37条に言及している点に上記①の見解との親和性を見いだす余地を残す。①の判示からは、会社から社外に資産が流出する段階で未実現のキャピタル・ゲインを清算して課税するという考え方を読み取ることができるという見解として、増井良啓『租税法入門〔第2版〕』225頁(有斐閣2018)参照。平成7年最判の調査官解説は少なくとも、法人税法22条2項は、資産譲渡に際し、測定可能な実体的利益が存在していることをその前提として、反対給付を伴わない場合であっても、所得計算上これを収益として認識すべきことを求めるものであると理解するとともに、譲渡の目的・態様等にかかわらず実体的利益の存在は認められることや無償譲渡等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り、両者は切り離して考えるべきであるとしており、上記①の見解に接近する可能性がある。他方で、同解説は、適正な価額の認定については、ある程度柔軟に考えるべきであり、具体的に決定・收受された対価の額が実質的に見て低額と認められるかどうかという問題はありますが、それは別論であると述べている。川神裕「判解」『最高裁判例解説民事篇平成7年度(下)』1078頁, 1083頁参照。

なお、平成7年最判は、適正所得算出説に近いという見解として、酒井・前掲注(54)196頁、適正所得算出説の考え方と同一線上にあるという見解として渡辺・前掲注(9)75頁。増井・前掲注(52)97頁も参照。適正所得算出説とは異なる見解を採用しているようであると見るものとして、淵・前掲注(54)210頁参照。なお、金子宏「法人の所得の意義」租税研究650号17~18頁、同「『無償取引』について」税研163号14頁も参照。

(60) 淵・前掲注(54)218頁参照。淵教授は、同論稿において、無償による役務の提供を行う法人について、提供される役務の時価相当額の帰属所得を認識することができ、この帰属所得を収益として益金に算入することを、法人税法22条2項が裏付けていると考えられるとされた上で、適正所得算出説については、所得の存在しないところに所得を擬制するという考え方としてではなく、既存のキャピタル・ゲインという未実現の利益に対する課税及び帰属所得に対する課税を行うことによって無償取引を行う法人の適正な所得を算定する考え方として理解することを提案されている。また、対応関係にある費用と収益が同一の納税義務者によって計上されるという意味でのマッチングを確保するということが、適正所得算出説のいわんとするところなのではないかという仮説を提示されている。なお、無償取引と帰属所得について、村井正『租税法〔3訂版〕』84~85頁(青林書院1999)、増井・前掲注(53)「無利息融資と経済的価値の移転」85~86頁も参照。

(61) 金子・前掲注(53)345頁。

判断に当っては柔軟な態度をとることが、私的自治を尊重し法的安定性を維持するために必要であると考え。たとえば固定資産については、複数の専門家の意見の平均値をとることが適当である場合が多いであろうし、たな卸資産の値引販売の場合には販売価額をもって適正価額と考えるべき場合が多いであろう。」

ここで言及されている「たな卸資産の値引販売」とは、筆者が前記3(3)で述べたような通常販売価格よりも値引販売するような場合⁽⁶²⁾を想定するものであり、「売上品の量目不足、品質不良、破損等の理由による代価の控除」という意味での値引きを想定しているものではないであろう。

ウ 平成30年度改正に対する批判的見方

このように考察を進めてくると、収益認識会計基準と決別する道を進むことは明らかにされたものの、次のような見解が示されていたにもかかわらず、平成30年度改正においてもなお問題は残されたままではないかという、同改正に対する批判的な見方が生まれてくる。すなわち、無利息融資の場合に法人税法37条と22条2項のどちらを適用するかという問題があり、法文上は無償取引からも収益が生ずる旨が定められているだけであるから、益金の額に算入すべき金額をいかなる基準によって決めるべきかなど両規定をめぐって種々の問題が惹起される。こういった問題に対する一貫した解答を示すためには、そもそも22条2項が無償取引から収益が生ずる旨を定める趣旨は何かという基本に立ち返って、論理を構成する必要があるが、この根本の点について、上記の適正所得算出説以外の説明の立場も存在し、議論が分岐し、複雑な解釈問題が存在する、という見解である⁽⁶³⁾。

課税要件法定主義や課税要件明確主義に加えて、法的安定性・予測可能性の確保、恣意的行政の排除といった見地からは、資産の販売等に係る収益の益金算入額について、移転価格税制のように、収益の額の算定方法等に関する詳細な規定の導入を正面から、腰を据えて検討すべきではなかったか⁽⁶⁴⁾。その際には、第三者間取引における通常得べき対価の額（通常成立する取引価格）を把握することが困難である場合や、そもそも（フィリップスグループ事件の東京地裁平成12年2月3日判決・税資246号393頁でも述べられていたように）市場取引や第三者間取引が想定しえない場合があることに配慮して、同税制においてしばしば問題となる比較対象取引の実在性の緩和（仮想取引の許容）を認めるべきか、法人税法独自の観点から規範的な益金算入額を算定する規定を導入すべきか、関連会社間における所得配分としての側面を重視すべきか、これらに対応する形で納税者保護

(62) この点は、村井・前掲注(60)141頁、谷口・前掲注(24)387頁も参照。

(63) 増井・前掲注(53)『結合企業課税の理論』20～21頁参照。

(64) 参考として、金子・前掲注(53)347～348頁、増井・前掲注(53)「無利息融資と経済的価値の移転」97～98頁参照。移転価格税制との関係で有益な示唆を提供するものとして、金子宏「移転価格税制の法理論的検討一わが国の制度を素材として一」『所得課税の法と政策』364頁（有斐閣1996）〔初出1993〕、岡村忠生「移転価格税制」村井正編著『国際租税法の研究』109頁以下（法研出版1990）、同「判批」民商116巻3号426頁以下、中里実『国際取引と課税』（有斐閣1994）の第2章・第3章、同「移転価格課税と経済理論—実務における経済理論の利用可能性—」同ほか編『移転価格税制のフロンティア』21頁以下（有斐閣2011）、増井・前掲注(53)『結合企業課税の理論』236頁以下、藤井保憲「移転価格税制の国内取引への適用」税大ジャーナル3号12頁以下、矢内一好「移転価格税制の国内取引への適用可能性」租税研究758号143頁以下参照。

の制度を整備すべきかという点に加えて、中小法人にも適用すべきか、算定方法の要件化の弊害（時価や経営判断に基づいて決定される価格との乖離、私人間における対価の決定への影響等）等をどう考えるかといった検討視点をもつことも必要であろう。

(2) 時価と異なる価額を対価の額とする取引が行われた場合の取扱い

時価と異なる価額を対価の額とする取引が行われた場合の取扱いはどうなるか（評価のタイミングのズレに関する議論については前記2(1)及び(2)参照）。立案担当者は、無償又は低廉取引のように時価と異なる価額を対価の額とする取引が行われた場合には、法人税法22条の2第4項により、「いかなる場合にも『価額』又は『通常得べき対価の額』に修正して益金の額を計算する必要があることとなります。」と説明している⁽⁶⁵⁾。

法人税法22条2項は、無償による資産の譲渡の場合も収益の額が発生し、益金の額に算入されることをわざわざ定めた規定であり、益金の額（収益の額）に算入すべきものの範囲を規律している。（有償又は無償による資産の譲渡等の取引に係るものなど）収益の発生原因、あるいはいかなるものを益金の額に含めるべきであるかということや、益金の額に算入すべき金額に収益の額が含まれることは法人税法22条2項が規律しているのである。上記説明は、法人税法22条の2第4項のみを根拠規定として示しているが、かような22条2項による規律を前提として見るとよいであろう。

また、立案担当者は、資産の販売等に係る対価の額と「価額」又は「通常得べき対価の額」との差額に相当する金額について、当該差額が「損金算入されない金額（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額）に該当しない場合には、移転価格税制のようにその差額を損金不算入とする規定がないため、その差額は損金の額に算入されることとなり、結果として対価の額を益金の額とした場合と結果が同様となります。このように結果が同様となる場合にまで益金の額を時価で計算する手続（同額の加算・減算をする申告調整）を要することとするものではありません。」と解説する⁽⁶⁶⁾。

なお、時価よりも高額で譲渡する場合における時価と実際の対価の額との差額については益金算入額に含まれないのか、という疑問も惹起されるが、条文操作はどうかであれ、この場合にも法人税法22条2項でいう収益の額があるのは明らかであって、別段の定めがない限り、当該差額部分も当然に益金の額に算入される。

IV 法人税法22条の2第5項の検討

1 貸倒れや買戻しの可能性がないものとした場合における価額

法人税法22条の2第5項は、4項の資産の引渡しの際における価額相当額又は提供をした役務につき通常得べき対価の額相当額は、その資産の販売等につき、①当該資産の販売等の対価の額に係る金銭債権の貸倒れ（1号）又は②当該資産の販売等（資産の販売又

(65) 藤田・前掲注(11)276頁

(66) 藤田・前掲注(11)276頁。法人税基本通達2-1-1の10(注)2も参照。上記解説からすると、立案担当者は、法人税法22条2項に関して、いわゆる無限定説を前提としているように思われる。

は譲渡に限る)に係る資産の買戻し(2号)という事実が生ずる可能性がある場合においても、その可能性がないものとした場合における価額とする旨定めている。同項は、貸倒れや返品の見込みの影響を考慮してその分を収益の額(取引価格)から減額する(かのような)収益認識会計基準のステップ3は受け入れ難い面があるという法人税法の立場を表明したものといえよう。

同項については、将来起こりうる不確実な事実を収益の認識に反映させると、収益の認識が客観性を欠いたものとなるため、定められたものであるとの指摘がある⁽⁶⁷⁾。会計側からは客観性を欠いたものではないという反論もあるかもしれないが、元来、法人税法は見積りによる費用又は損失計上については慎重な姿勢をとる傾向がある。ただし、同項の規定に問題がないわけではない。上記①について、収益認識会計基準では、顧客と約束した対価に変動対価(顧客と約束した対価のうち変動する可能性のある部分)が含まれる場合、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こととなる対価の額を見積もることになるところ(基準50)、かかる見積りとしてではなく、貸倒れの可能性や資産の買戻しの可能性を織り込んで対価の額が合意された場合の取扱いはどうなるのか、という問題がある。

例えば、金銭の貸付けを例に考えると、その貸付けが第三者間取引であれば、当然、債務者の貸倒れの可能性等を約定金利に反映させることとなるわけであって、貸倒れの可能性がある場合とない場合とで取引価格が異なるのは、当然のことである、という指摘がなされている。金銭債権の貸倒れや資産の買戻しがあるということであれば、時価はそれらの可能性があるものとした場合における価額であると認識するはずであるから、法人税法22条の2第5項は、本来、設けてはならない内容の規定であるという⁽⁶⁸⁾。

金銭の貸付けと貸倒れの可能性の例では、同項が対象としているのは元本債権ではなく収益たる利息債権である(1号は資産の販売等の「対価の額」に係る金銭債権の貸倒れと規定していることに注意)。金銭消費貸借契約において、元本債権のみならず利息債権の貸倒れの可能性も考慮して金利を設定している場合に、同項がかかる金利部分を「通常得べき対価の額」の算定上考慮しないことまで定めるものであるか、という問題を提起しうる。少なくとも、これを肯定することは立案担当者が述べる同項の趣旨(前記Ⅱ2参照)にそぐわないように思われる。この点については、その趣旨に合わせた解釈ないし適用が行われる可能性がある。流入する取引価格をベースとする収益認識会計基準と、流出するものの時価をベースとする法人税法では、収益の額の算定に係るベースが異なることを考慮した規定振りにすべきであったのではないか。

上記②の買戻しについて、立案担当者は、収益認識会計基準においては、買戻しに関する取扱いとして、(企業に商品等を買戻す義務や権利がある場合等に関連して)収益を認識するかどうかという観点からの規定も設けられている(指針69~74, 104)が、法人税法22条の2第5項は価額又は通常得べき対価の額の算定上考慮しない事実を定めた規定であることから、返品権付きの販売が該当すると説明している⁽⁶⁹⁾。かように「当該資

(67) 金子・前掲注(41) 356頁参照。

(68) 朝長・前掲注(17) 25頁以下参照。

(69) 藤田・前掲注(11) 276頁参照。

産の販売等（資産の販売又は譲渡に限る。）に係る資産の買戻し」が返品権付きの販売であることについて、買戻しと返品権付きの販売という用語法の不一致が問題となりうる。

この点については、買戻しは、いったん売買されたものが再売買されるものであるところ、返品は元の売買がなかったものとなるものであるにもかかわらず、法人税法 22 条の 2 第 5 項 2 号の「資産の買戻し」に返品を含むものと解すべきなのか、という疑問が提起されている⁽⁷⁰⁾。ただし、返品調整引当金に係る旧法人税法 53 条 1 項は、当該販売の際の価額による「買戻し」に係る特約その他の政令で定める特約を結んでいるものが、当該棚卸資産の当該特約に基づく「買戻し」による損失の見込額として、各事業年度終了の時に於いて損金経理により「返品」調整引当金勘定に繰り入れた金額という表現を採用していたことを指摘しておく。とはいえ、今後、法人税法 22 条の 2 第 5 項 2 号の「買戻し」の意義、同号の対象範囲と収益認識会計基準上の返品権付販売の対象範囲（指針 84）の同義性が問題になる可能性がある。

2 貸借対照表項目のズレの調整

法人税法 22 条の 2 第 5 項によって、収益認識会計基準を適用した場合の会計処理と法人税法上の処理にズレが生じうる。これは、「売上高」のようにいわば損益計算書項目におけるズレである。会計上、貸倒れの見込みを考慮して「売上高」を減額することにより、これに対応する「売掛金」も減額されるのであれば、貸借対照表項目におけるズレも生じる。このようなズレへの対応として、会計上、収益の額から控除し、金銭債権の帳簿価額を構成しないこととされた金額について、税法上は金銭債権の帳簿価額を構成するように手当てがなされている（法人税令 18 条の 2 ④）。貸倒引当金との関係においても同様の調整規定が置かれている（法人税令 99）。なお、平成 30 年度改正により、廃止理由について説明不足の感があるものの⁽⁷¹⁾、収益認識会計基準の導入を契機として返品調整引当金が廃止された一方⁽⁷²⁾、貸倒引当金は存置されている（ただし、新通達 9-6-4 により、返品債権特別勘定の設定は引き続き認められることとなった⁽⁷³⁾）。

V 結びに代えて

本稿では、法人税法 22 条の 2 第 4 項及び 5 項をめぐる問題を考察した。以下、整理と補足を行う。

Ⅱでは、立案担当者によれば、収益認識会計基準のように対価の額を基礎として益金の額を計算するような方法は採用できないことを出発点として、両規定が創設されるに至ったものと整理した。

Ⅲでは、法人税法 22 条の 2 第 4 項の検討を行った。法人税法では、無償取引からも取

(70) 長島・前掲注 (47) 116 頁参照。

(71) 平成 8 年の政府税制調査会法人課税委員会報告に従って、引当金を縮減していくという方向性が確認されていたとしても、なぜ、その縮減が返品調整引当金の廃止を意味するのか、法人税法に特有の問題があるから返品調整引当金を廃止したのだという積極的な説明が必要であるという指摘として、酒井克彦『プロGRESS 税務会計論Ⅱ〔第 2 版〕』186 頁（中央経済社 2018）参照。

益が生じることのみを規定し、その場合の収益の額がいくらになるのかを規定していなかった状況が長らく続いてきたが、資産の販売等に係る収益についてこの点を明文で明らかにしたこと及び収益認識会計基準に基づく収益の額の算定を否定したことに同項の意義がある。同項について、①どの時点で評価するか、②評価の対象は何か、③どのような方法・基準で評価するかという観点から考察を加える。

①について、収益の計上のタイミングと収益の計上額に係る評価のタイミングの一致・不一致の問題がある。例えば、契約ないし約定時点の時価と引渡時点の時価との間に開差が生じうるが、立法に際しこのことは想定済みであったといえよう。また、資産の販売又は譲渡と異なり、役務提供については、「その提供をした役務につき通常得べき対価の額」とされており、どの時点の対価の額であるかという点が法文に明記されていないが、法人税法22条の2第4項は「役務提供時に」通常得べき対価の額で収益の額（益金の額）を算定することを定めたものであるという補充的解釈などを思案する手掛かりはある。

②について、法人税法22条の2第4項は、必ずしも契約上の対価の額を収益の額としているわけではなく、アウトフローないしアウトプットとしての譲渡した資産又は提供した役務（流出するもの）に係る時価で益金算入することを明らかにしたものであり、資産の販売等に係る収益の額を算定するに当たり、支払者側の支払能力や信用リスク等を考慮して譲渡した資産又は提供した役務の時価を算定するようなことは採用し難い。この点は5項によって手当てされている。また、立案担当者の解説によれば、値引きや割戻しは、譲渡した資産又は提供した役務の時価を算定する際の考慮要素として整理されたようであるが、その法的根拠について検討の余地を残す。割戻しは、相手方が事業者か、得意先であるか、取引高・取引歴はどの程度かなど、販売する資産そのものの客観的交換価値を離

(72) 平成30年度改正において、返品調整引当金を廃止した結果、法人税法の「第二編 内国法人の法人税」第一章 各事業年度の所得に対する法人税、「第一節 課税標準及びその計算」第四款 損金の額の計算の「第七目 引当金」に格納されていた引当金規定は貸倒引当金（法人税52）のみとなった。このことに伴い、同改正においては、「第七目 引当金」から「第七目 貸倒引当金」に目名が改められた。このことは、引当金（繰入額）が損金不算入となることの根拠として、引当金に係る別段の定めのある存在をもち出すことの妥当性に関する議論にも通じる。

「引当金」という目名は、同改正により返品調整引当金が廃止されるまでは2つ以上の引当金に関する規定が「第七目」に格納されていたことから、用いられたにすぎない。このことは、上記目名は同改正で返品調整引当金が廃止されたことにより、唯一存置された貸倒引当金を表現する「第七目 貸倒引当金」に改められていることから裏付けられる。そうであるとすると、「引当金」という目名をもって債務確定基準抜きに単独で引当金繰入額を損金不算入とする確たる根拠とすることは困難となる。そもそも、文理解釈に従うと、法人税法52条は貸倒引当金を一定のルールに従って「損金の額に算入する」規定であり、「損金の額に算入しない」規定ではなく、貸倒引当金以外の引当金を「損金の額に算入しない」規定でもない。仮に、貸倒引当金の規定も廃止された場合には、企業会計上の引当金のすべてが損金算入を認めることになるような解釈論は採用し難い。債務確定基準の意義については、泉絢也「法人税法における債務確定主義（債務確定基準）」国土館法研論集16号47頁以下、同「債務確定主義（債務確定基準）のレゾナントール」税務事例47巻2号39頁以下参照。原価性のある引当金の存在を考慮すると、債務確定の要件を22条3項柱書きに設けるべきであるという岡村・前掲注(50)65頁の見解に賛意を示しておく。武田隆二「税務会計の基礎(6)」會計114巻3号100～101頁、同『法人税法精説〔平成17年版〕』123頁（森山書店2005）も参照。

(73) 返品債権特別勘定の対象となるものは、雑誌の中でも週刊、旬刊、月刊誌等の定期刊行物であってかなり限定的であるため、返品調整引当金そのものは事実上の廃止であることには変わりがないという指摘として、四方田彰「変動対価概念の導入による税務上の課題—返品調整引当金の再考—」税務会計研究30号294頁参照。

れて、相手方との個別の関係を色濃く反映することがあり、時価を算定する際の考慮要素として捉えることは適切ではないという議論、益金の問題場面ではなく費用（損金）の問題場面として捉える道は残されていないのか（あるいは、両者の棲み分けをどのように考えるべきか）という議論、これらの点は、会計の規範に委ねるべき問題であるのか、法人税法独自の観点から決定すべき問題であるのかという議論がありうる。

③について、試論的な整理及び呼称にすぎないが、仮に、時価を①狭義の時価（資産又は役務そのものの客観的交換価値。時価算定の際の考慮要素を資産又は役務に特有の事情に限定）と②広義の時価（より広く、狭義の時価をベースとしつつ、相手方が得意先であるか、どの程度の得意先であるか、事業者であるか、消費者であるか、取引条件や当事者の果たす機能・受けもつリスクはいかなるものかなど、上記特有の事情に限定されない種々の事情を考慮）に二分した場合に、法人税法 22 条の 2 第 4 項はいずれを採用するものかという疑問を投げかけうる。割戻しは、販売する資産そのものの客観的交換価値を離れて、相手方との個別の関係を色濃く反映することがあり、時価を算定する際の考慮要素として捉えることは適切ではないという上記見解は、少なくとも①を前提とした場合には理解を寄せることができよう。

清算課税説等の立場をとると①の見解、役務提供と清算課税説との相性の悪さや取引の実情等を考慮すると②の見解に接近する。適正所得算出説⁽⁷⁴⁾を起点にすると基本的には②の見解に向かう。ただし、場合によっては①の見解に到達する可能性も皆無ではない。このように考えてみると、法人税法 22 条の 2 第 4 項の「価額」や「通常得べき対価の額」を、説明の便宜上、簡単に、「時価」や「適正な価額」に置き換えることにも一定の慎重さが求められる⁽⁷⁵⁾。第三者間で取引されたとした場合に通常付される価額は「価額」、「通常得べき対価の額」、「時価」あるいは「適正な価額」の一例、主たる例という整理や、法人税法 22 条の 2 第 4 項は「適正な価額」による収益計上を求めるものという整理も検討

(74) 適正所得算出説に対して、無償取引についてのみ適用されるべきであって、有償取引については、原則として法人税法 22 条 4 項にいう公正処理基準に従った処理によるべきであるという見解が示されている。酒井克彦「法人税法 22 条 2 項にいう有償譲渡と無償譲渡の界限（下）—公正処理基準か法人税法に内在するルールによるべきか—」税務事例 52 巻 3 号 126 頁参照。法人税法 22 条の 2 第 4 項ができたことでこのような議論にどのような影響があるかという視点と、逆に、このような議論が同項の解釈にどのような影響を与えるかという視点を提供するものであり、興味深い。

(75) 清算課税説の立場を貫徹しようとする、所得税法 59 条 1 項との関係で、株式の譲渡に係る譲渡所得に対する課税においては、当該譲渡における譲受人の会社への支配力の程度は、譲渡人の下に生じている増加益の額に影響を及ぼすものではないのであって、譲渡所得に対する課税の趣旨（清算課税説）に照らせば、譲渡人の会社への支配力の程度に応じた評価方法を用いるべきである旨判示したタキゲン事件の最高裁令和 2 年 3 月 24 日第三小法廷判決（集民 263 号 63 頁）の理解に近づく。なお、相続税法 22 条の「時価」と所得税法 59 条 1 項の「価額」の相違について、酒井克彦「取引相場のない株式の評価—所得税法 59 条 1 項 2 号の低額譲渡該当性が争点とされた事例を素材として—」経理研究 60 号 38 頁以下、同「取引相場のない株式と低額譲渡（上）」税務事例 51 巻 5 号 99 頁が参考になる。本稿との関係でいうと、南西通商株式会社事件に関する論稿の中で、同「法人税法 22 条 2 項にいう有償譲渡と無償譲渡の界限（上）—公正処理基準か法人税法に内在するルールによるべきか—」税務事例 51 巻 8 号 106 頁は、「時価よりも低い対価で譲渡をすることを低額譲渡というが低額譲渡に係る収益の額について、譲渡した資産の譲渡時の価額とする規定はない」と表現されている。同「法人税法 22 条 2 項にいう有償譲渡と無償譲渡の界限（中）—公正処理基準か法人税法に内在するルールによるべきか—」税務事例 51 巻 9 号 105、108 頁も参照。

の対象になるかもしれない⁽⁷⁶⁾。他方、(上記の試論的な整理をする場合も含めて)資産と役務提供とで規範内容が異なる、あるいは時価算定の考慮事情の範囲に相違が出てくるといった議論も一考の価値がある。なお、法人税法22条4項と割戻し等があった場合の課税処理の問題、同項と無償取引による収益の計上額の問題、同項と措置法66の4(移転価格税制)との関係⁽⁷⁷⁾などを踏まえると、法人税法22条の2第4項が22条4項の適用を排除したことの意義に関する考察を深めることにも意味がありそうである。

いずれにせよ、課税要件法定主義や課税要件明確主義に加えて、法的安定性・予測可能性の確保、恣意的行政の排除といった見地からは、資産の販売等に係る収益の益金算入額について、移転価格税制のように、収益の額の算定方法等に関する詳細な規定の導入を正面から、腰を据えて検討すべきではなかったかという、平成30年度改正に対する批判的見方を示すことができる。生煮えの改正となった感は否めない。もっとも、移転価格税制との関係では、関連会社と非関連会社とのタックス・パリティの確保という共通の問題意識で捉えることはありえても、同税制の分野で広がる価格ないし個別の取引から利益に着目する潮流、あるいは簡素化のみならず、局所的であれ独立企業原則を超越し(go beyond)又は同原則から逸脱(deviate from)していく潮流を目前に⁽⁷⁸⁾、法人税法22条の2第4項は、国家の課税権の競合・配分、所得の国外移転が問題となるような取引や少なくとも形式上は関連会社間取引のみを対象とするものではないなどの相違点の考慮が求

(76) 議論の素材になる裁判例を示しておく。平成7年最判との関係では、「適正な価額」とは、「原則として」譲渡時における当該財産の客観的な交換価値、すなわち時価相当額を意味すると判示する東京高裁平成20年2月20日判決(税資258号順号10898)がある。他方で、「適正な価額」について無償譲渡の場合にはこれを時価と解するほかないことは明らかであるし、低額譲渡の場合であっても、譲渡の対象となった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の収益が認められるから、無償譲渡と低額譲渡を区別して、適正な価額は時価に限られるものではないとか、不当、不合理な低額譲渡の場合にのみ法人税法22条2項が適用されるものと限定的に解すべき理由はないと判示する広島地裁平成23年9月14日判決(税資261号順号11766)がある。示唆に富む論稿として、川端康之「アームズレングスの周辺問題」民商101巻6号848~850頁参照。

(77) 上記規定を法人税法22条4項の別段の定めと解する見解として、小松芳明「トランスファー・プライシングに対する税法上の規制について—今次わが国の特別立法をめぐって—」亜大21巻1号21頁、同「所得課税の国際的側面における諸問題—国際租税法のあり方を考える—」租税21号17頁、同『国際取引と課税問題』156頁(信山社出版1994)[初出1991]参照。法人税法22条4項が収益の計上額を規律するものであることを前提とすることに対して無償譲渡等からも収益が生ずることなどに依拠した反論もありうる一方、文理解釈の観点のほか、収益認識会計基準に対応する形でわざわざ22条の2第4項を創設したこと及び資産の譲受けの場合の解釈論を念頭に置いた再反論も可能である。上記規定は、少なくとも、21条、22条2項・3項、22条の2第4項又は37条等との関係においても捉えうる。この論点に関して、矢内・前掲注(64)156頁、伊藤雄二「無償取引と移転価格税制—無償取引を巡る移転価格税制と寄附金規定の関係について—」税大ジャーナル2号76頁、藤枝純=角田伸広『移転価格税制の実務詳解[第2版]』229, 233, 235頁(中央経済社2020)も参照。なお、措置法が22条の別段の定めと該当するか否かという議論について、広く法人税法本法と措置法の規定が競合する場面を想定するならば、措置法は「別段の定め」というよりも「特例(特別法)」である(よって措置法が優先する)と説明する方が腹に落ち、かかる議論をすることの意義も説明しうる。措置法は22条の別段の定めと該当するという見解として、伊豫田敏雄「法人税法の改正(一)」『昭和40年版 改正税法のすべて』102頁(国税庁1965)、吉牟田・前掲注(5)140頁、酒井克彦「租税特別措置法は法人税法22条にいう『別段の定め』か」中央ロー・ジャーナル12巻2号153頁以下、該当しないという見解として、伊藤義一『税法の読み方・判例の見方[改訂第3版]』233頁(TKC出版2014)参照。

められるため、問題は単純ではない。

IVでは、法人税法 22 条の 2 第 5 項の検討を行った。同項は、貸倒れや返品の見込みの影響を考慮してその分を収益の額（取引価格）から減額する（かのような）収益認識会計基準のステップ 3 は受け入れ難い面があるという法人税法の立場を表明したものである。同項については、貸倒れの可能性や資産の買戻しの可能性を織り込んで対価の額が合意された場合の取扱いはどうなるのか、例えば、金銭消費貸借契約において、元本債権のみならず利息債権の貸倒れの可能性も考慮して金利を設定している場合に、同項がかかる金利部分を「通常得べき対価の額」の算定上考慮しないということまでを定めるものであるかといった問題がある。実務上は、同項の趣旨に合わせた解釈ないし適用が行われる可能性がある。

(2021.1.21 受稿, 2021.3.4 受理)

(78) See OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note* (2019); OECD, *Public Consultation Document: Secretariat Proposal for a “Unified Approach” Under Pillar One* (2019); OECD, *TAX CHALLENGES ARISING FROM DIGITALISATION – REPORT ON PILLAR ONE BLUEPRINT: INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS, OECD/G20 BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING PROJECT*, OECD Publishing (2020). 江波戸順史「研究ノート プラットフォーム企業と課税」千葉商大論叢 57 卷 3 号 199 頁以下, 浅妻章如「国際的な課税権配分をめぐる新たな潮流と展望について—国際連盟時代以来の伝統を踏まえて—」ファイナンシャル・レビュー 143 号 95 頁以下, 栗原克文「デジタル経済への課税—実施上・執行上の論点—」同号 172 頁以下のほか, Itai Grinberg, *Stabilizing Pillar One: Corporate Profit Reallocation in an Uncertain Environment*, 23 FLA. TAX REV. 130 (2019); Mihaela Tofan, *State Right to Rule Tax System vs. Multilateral Regulation on New Nexus and Income Allocation*, 2019 CLUJ TAX F.J. 7 (2019); Reuven S. Avi-Yonah & Kimberly A. Clausing, *Toward a 21st-Century International Tax Regime*, 95 TAX NOTES INTERNATIONAL 839 (2019); Reuven S. Avi-Yonah, *A Positive Dialectic: BEPS and the United States*, 114 AJIL UNBOUND 255, 258 (2020) (“partially abandoning the arm’s length principle (incorporated in Article 9 of the tax treaties)”); Michael Kobetsky, *The Transfer-Pricing Profit-Split Method After BEPS: Back to the Future*, 67 C.T.J. 1077, 1103 (2020) (“involve the use of the residual profit-split method in circumstances that call for deviations from the arm’s-length principle”) も参照。

〔抄 録〕

新設された法人税法22条の2の研究の一環として、22条の2第4項及び5項をめぐる問題を考察する。具体的には、両規定の創設の背景を整理した上で、資産の販売等に係る収益の額について時価ないし適正な価額による益金算入を定める4項について、どの時点で評価（本稿では、便宜上、文脈に応じて「収益の額の算定」の意味で「評価」という語を用いる場合がある）するか、評価の対象は何か、どのような方法・基準で評価するかという観点から考察を加える。そして、課税要件法定主義や課税要件明確主義に加えて、法的安定性・予測可能性の確保、恣意的行政の排除といった見地からは、資産の販売等に係る収益の益金算入額について、移転価格税制のように、収益の額の算定方法等に関する詳細な規定の導入を正面から、腰を据えて検討すべきではなかったかという、平成30年度税制改正に対する批判的見方を示す。また、貸倒れの可能性や資産の買戻しの可能性を織り込んで対価の額が合意された場合の取扱いに関して5項が抱える問題点を指摘する。