The University of Osaka
Institutional Knowledge Archive

Title	法人税法における評価損益と四層の包括的所得概念
Author(s)	谷口，勢津夫
Citation	阪大法学. 2014, 64(2), p. 1-36
Version Type	VoR
URL	https://doi.org/10.18910/71499
rights	
Note	

The University of Osaka Institutional Knowledge Archive : OUKA

https://ir.library.osaka-u.ac.jp/

The University of Osaka

論説

法人税法における評価損益と四層の包括的所得概念

谷口勢津夫

はじめに
一　シャンツの純資産増加説と四層の包括的所得概念
1　シャンツの純資産増加説における評価損益の取扱い
2　四層の包括的所得概念
二　資産の評価損益の取扱いに関する法人税法の立場
1　現行法人税法上の包括的所得概念
2　評価損益不算入規定の法的性格
3　法人税法二二条二項の「取引」概念
(1)　オウブンシャホールディング事件の概要と裁判所の判断
(2)　「取引＝私法上の取引」説
(3)　「取引＝会計的取引」説
おわりに

はじめに

本稿は、所得概念論を基本的視座に据え、法人税法における資産の評価損益の取扱いについて検討しようとするものである。法人税法上の評価損益は、資産の評価換え（通常は評価の下方修正であるが上方修正もある）によって生ずる、資産の効用（資産の本質である将来の費用としての用役潜在力ないし収益力）の喪失分又は増加分と定義される。[1] 評価損益のこのような定義は、会計的配分の体系[2]の下での原価評価（取得原価主義）を前提とするものであり、本来はいわゆる費用性資産を想定したものである。しかしながら、「もともと会計的配分とはなじみの薄い資産」[3]である金融商品等の貨幣性資産をも視野に入れて評価損益を定義するとすれば、それは、資産の市場価格ないし公正価値の変動によって資産それ自体について生じる保有損益と定義すべきであろう。以下では、これらの二つの異なる定義の基礎にある会計的思考（会計的配分思考と価値評価思考）[4]を一つの重要な視角としながら所得概念論を考察したうえで、評価損益の取扱いに関する法人税法の立場について検討することにしたい。

一　シャンツの純資産増加説と四層の包括的所得概念

1　シャンツの純資産増加説における評価損益の取扱い

資産の評価損益の課税上の取扱いは、所得概念論一般における本質的な問題の一つ[5]であるが、ここでは、法人税法上の所得概念に関して検討することにする。法人税法は評価益・評価損を益金・損金に原則として算入しないものとするが（二五条一項、三三条一項）、包括的所得概念の下では評価損益も理論上ないし原理的には所得を構成するという考え方は、従来から広く承認されてきたとみてよかろう。[6]

ところが、清永敬次教授は、かつて、包括的所得概念の創始者ともいうべきシャンツの所得概念論を検討された際に、「我国の法人税法（または所得税法）における所得概念或いはその計算原理について語られる時、必ずといってよい程シャンツの純資産増加説または純財産増加説或いは単に純資産増加説または純財産増加説が述べられる。しかも、その説く所において必ずしも同一内容が予定されているとは解されえない。[7]」として、「主として法人税についてシャンツの純資産増加説が述べられていることへの一層の理解を得る[8]」べく、特に評価損益に焦点を当てて考察され、最後に、「未実現利益と未実現損失についてのシャンツの見解は、必ずしも明確ではない。しかし、以上みて来た如く理解することが出来るならば、一般的理解に反して、未実現利益はシャンツの説においてむしろ考慮されることは望まれていない、と云うことが出来るように思われる。リオンの見解に従うことが出来るように思う。[9]」と結論づけられたことがある。ここでは、まず、そのような理解をシャンツの見解及びそれに対するリオンの理解に即して検証してみよう。

シャンツの見解の骨子と思われるところを大掴みにまとめてみると、彼は、「私経済分析及び租税立法は、できるだけはっきりと規定された所得概念（Einkommensbegriff）を必要とするが、残念ながら所得概念に関して学説上一致するところはない。[10]」との問題意識の下で、収益（Ertrag）概念から所得概念へと検討を進め、「ここでは［＝純収益 Reinertrag の概念ではなく所得概念にあっては］、全体が経済的に描写された人［＝経済体としての人］が、我々と対峙する。我々は、人が一定の期間内にどれだけの、他に依存せぬ独立した経済力（selbständige wirtschaftliche Kraft）を示すのかを知りたいのであり、自分自身の資産を費消したり外部資金（債務）を追加したりすることなしに当該期間内にどれだけの資金を自由に使えるのかを知りたいのである。このように方向づけられた［所得］概念はどうしても必要である。……、我々はそれを、税制という重要な公的制度に関しても、各人が

自己の担税力（Leistungsfähigkeit）に応じて国家を支えなければならないという思想が国家を支配している限り、必要とするのである。[11]」と述べ、そのような考え方を起点にして、「所得概念を論理一貫して確定していくと、所得は一経済体（Wirtschaft）における所定期間中の純資産の増加（Zugang von Reinvermögen）であることが明らかになる。[12]」としていわゆる純資産増加説（sog. Reinvermögenszugangstheorie）に基づく所得の有名な定義を示し、それを所得源泉説（Quellentheorie）と総称される諸説と比較検討した後、「自分のそれまでの資産それ自体を減少させることなく自由に処分できるように一定期間にある者に流入したものを推察させる概念……――この概念が所得である。それは、この者に一定期間内にどれだけの担税力が供給されたのかを我々に示してくれる。この概念は、用益（Nutzungen）及び第三者の金銭価値ある給付を含む一定期間の純資産増加であることが明らかになる。[13]」と再確認し、この所得概念にいくつかの観点から理論的検討を加えたうえで、最後に、「要するに、税制の観点からも、我々の確定した所得概念が最も適切なものである。他の定義と違って、それはできるだけ明確な境界線を引くものであり、しかもその境界線をできるだけ広く打ち込むものでもあるが、ただし、財の実際の新たな増加、稼得者の現実の利得（wirkliche Bereicherung）と認めてもよいものだけが取り込まれることに常になるように、その境界線を打ち込むものである。[14]」と結論づけている。

シャンツは、このように、担税力の増加を所得と観念する立場から、まず担税力を「他に依存せぬ独立した経済力」と理解した[15]うえでこれを「純資産」でもって把握し、「純資産の増加」をもって所得を定義することによって、所得概念を包括的に構成したのである。一見すると極めて論理的かつ明快な所得概念論のように思われるが、しかしながら、リオンは、「シャンツの叙述には、商人の貸借対照表に関する限りで、独特のつかみどころのなさがあり、まさに決定的な点では曖昧さがある。このことは……シャンツの次の二つの言葉を対比すれば明らかにな

る。」として、「商人は自分の年度利益全体を資産増加の観点から吟味する（二三頁）。」という言葉と、「商人の貸借対照表は二つの異なる時点における資産の評価とその差額の確定を意味する（四二頁）。」という言葉を命題として引用した後、「第二命題は間違いなく正しいが、シャンツがこの正しい認識にもかかわらず第一命題を立て得るのは奇妙であるし、彼自身が全く正当にも『これらの純資産増加は、ある時点において存在するすべての純資産部分を包括する資産状態（Vermögensstand）と混同してはならない。』（二三頁）と強調しているので、なおさら奇妙である。この最後の命題も絶対に正しい。」と述べている。(16) リオンはこの最後の点を敷衍して次のように述べている。すなわち、「シャンツは彼の理論に関して資産増価（Vermögenszuwachs）との混同をまさに拒否している。彼はこの点で全く正しい。資産増価は資産増加（Vermögenszugang）と同じではない。資産増加は、個々の項目にしか、すなわち、それ自体として増加の時点で資産を増やすことができる個々の取引の成果にしか、視線を向けない。しかし、実際に年度末に総資産が増えたかどうかは個々の項目からはやはり明らかにならない。個々の項目からの利益は、他の項目における損失によって費消されたり打ち消されたりすることがあり得る。『資産増加』という概念は、結局のところ、拡張された収入概念（erweiterter Einnahmebegriff）に他ならないのである。つまり、継続的に又は計画的に流入したり獲得されたりする収入だけでなく、すべての一時的かつ偶発的な収入、異常な収入又は第三者からの収入も、所得の構成要素となるのである。その点では依然として『収支計算（Einnahme- und Ausgaberechnung）』にとどまっているのであるが、これは、商人の場合の資産比較と違って、他のすべての納税義務者の場合にはそもそも通例のことであり、ただ、まさしく収入の概念が拡張されただけのことである。しかし、個々の資産増加のほかに価値減少による資産損失（Vermögensverlust）や価値増加による資産利得（Vermögensmehrung）をも、しかも未実現のものをも含めて、考慮に入れようとすれば、当然の帰結として、個々の資産増

加の合計を次のような二つの不可欠な別の措置によって、すなわち、年度の開始と終了の時点での資産全体の実際在高（Istbestand）の確定及びこの二つの時点でのそれらの評価によって、補充する以外に道は残されていない。ただ、残念ながら、そのような事業外の財産目録（Privatinventur）を作成しても、シャンツの所得概念は貸借対照表上の純利益と本質的に同じものになることはないであろう。[17]」

以上で引用したシャンツの見解とそれに対するリオンの理解からは、少なくとも次のことがいえよう。すなわち、資産増加（Vermögenszugang）と資産増価（Vermögenszuwachs）とは異なる概念であり、商人の利益計算の観点からみると、前者は損益法によって計算される利益に、後者は財産法によって「計算」（発見）される利益に、それぞれ対応する概念である。そうすると、収支計算という一種の損益法による利益計算を基礎にして所得概念を「包括的に」構成したシャンツにおいては、未実現利益は所得に含まれないことになろう。シャンツの見解は、この意味でまさしく「純資産増加説（Reinvermögenszugangstheorie）」と呼ぶべきものであるが、ただ、資産増価を基礎とする純資産増加説（Reinvermögenszuwachstheorie）との区別を明確にするために、本稿では、前者を「損益法型純資産増加説」と呼び、後者を「財産法型純資産増加説」と呼ぶことにする。[18]また、両者はいずれも商人の利益計算の観点から所得概念を包括的に構成するものであるという意味において、両説による所得概念を「会計的意味における包括的所得概念」と総称することにする。

もっとも、清永教授はシャンツの見解に対する理解を、冒頭に引用したような、「一般的理解に反して、未実現利益はシャンツの説においてむしろ考慮されることは望まれていない、と云うことが出来るように思われる。リオンの見解に従うことが出来るように思う。」（傍点筆者）というやや微妙な言い回しで述べておられるが、そこでいう「リオンの見解」は、「シャンツが一般的・国民経済的な所得概念に関して未実現の景気変動（unrealisierte

Konjunkturänderungen）の取り込みに本当は固執していたということは、考えられ得ることではある。然るに、私はそれでもやはり、彼がこの概念を何の限定もなしに理解しようとしていたのではなく、所得課税における実際の利用可能性のことを考えて、実現した価値変動に限定して理解しようとしていたと思うのである。[19]」というようなものであると解される。すなわち、シャンツの所得概念論は、既に述べたように、「人が一定の期間内にどれだけの、他に依存せぬ独立した経済力を示すのかを知りたい」という観点から出発し、そこから「所得概念を論理一貫して確定していくと、所得は一経済体における所定期間中の純資産の増加であることが明らかになる。」として純資産増加説を帰結しているが、こうしてみる限りでは、「リオンの見解」の前半部分にいうように、シャンツは、「真の（richtig）所得概念」を念頭に置いて所得概念論を展開していたと考えられよう。[20]彼のいう「真の所得概念」はヘイグのいう「経済的所得の正式の定義」[21]と基本的に同じ意味であると解される。ヘイグは、シャンツの見解を基本的に受け継いだといわれているが、[22]彼は「経済的所得の正式の定義」として「二時点間における人の経済力の純増（net accretion to one's economic power）の貨幣価値」[23]という定義を述べ、資産価値の増加をも所得に含めているのである。[24]「シャンツやヘイグは、未実現の利得も当然に所得に含まれるとしている」[25]という理解は、このような文脈において示されたものと解される（この文脈で論じられる所得概念は、「経済理論的意味における包括的所得概念」ということができよう）。しかし、当時実際の税制立案者としても著名であったシャンツが真に提示しようとしたのは、「税制という重要な公的制度」で用いることができる所得概念であったと解される。[26]「リオンの見解」の後半部分には「所得課税における実際の利用可能性」ということが述べられているが、シャンツは所得概念論においてまさにそのような観点を重視したものと解されるのである。このことは、シャンツの次のような叙述から読み取ることができよう。

「損益がもたらされるのはそれが実現（realisieren）する時であるという事実は、無視することができない。というのも、課税における著しい違いを、単に利益確定の方式によってのみ理由づけることは許されないし、商人の簿記を行っているかどうかにかからしめることもできないからである。実現の時点において各納税義務者は平等に取り扱われなければならないが、このように取り扱われるのは、実現の時点までに生じる価値増加及び価値減少を所得の中で考慮するというやり方によってである。これが、景気利益及び景気損失（Konjunkturengewinne und -Verluste）が所得に含まれるかどうかという問題に他ならないのである。[27]」

つまり、シャンツは、商人・非商人を問わず納税義務者の「適正な平等取扱い[28]」のために、未実現利益が所得に含まれないとしたものと解される。シャンツは、商人の利益計算において当時支配的であった財産法的思考について正しい認識をもっていたといわれているが[29]、そうであったにもかかわらず、彼が財産法型純資産増加説ではなく損益法型純資産増加説を主張したのは、実現の要素を所得概念に採り入れることによって、所得課税において納税義務者の適正な平等取扱いを実現しようとしたからであると解されるのである。リオンのいう「所得課税における実際の利用可能性」はそのような平等取扱いの実現可能性を意味するのであろうが、ともかく、シャンツはそのような課税上の考慮ないし税法上の観点から損益法型純資産増加説を説いたものと解されるのである。このような意味で、彼の意図するところからすれば、財産法型純資産増加説（Reinvermögenszuwachstheorie）による包括的所得概念ではなく、損益法型純資産増加説（Reinvermögenszugangstheorie）による包括的所得概念を税法的意味における包括的所得概念として採用することが、（清永教授の冒頭の引用中の表現を借りると）「望まれて」いたと考えられよう。

2　四層の包括的所得概念

以上の考察からすると、一口に包括的所得概念といっても、それが用いられる文脈ないしそれを論じる場合の観点に応じて、（あくまでも理論モデルとしてではあるが）①経済理論的意味における包括的所得概念、②会計的意味における包括的所得概念、（加えて、後で述べるが、③私法的意味における包括的所得概念）及び④税法的意味における包括的所得概念に区別することができ、いわば四層の包括的所得概念を観念することができるように思われる。もっとも、これらのうちでは①が、上述のようにシャンツのいう「真の所得概念」であり、②ないし④も、①を念頭に置いて、あるいは①の把握を目的として構成されるものであるとはいえよう。[30] なお、②については、さらに、損益法型純資産増加説による包括的所得概念と財産法型純資産増加説による包括的所得概念とに区別できるが、評価損益の取扱いに関しては、これらのうち後者は、これまでの考察から明らかになったように、①と重なり合い、前者は、次の二で述べるように、③と重なり合うように思われる。

このような四層の包括的所得概念は、理論モデルではあるが、現行法人税法における所得概念との関係では、次の二でみるように、認識論のための道具概念としても（二2）、また、解釈論のための道具概念としても（二3）、有用であると考えられる。

二　資産の評価損益の取扱いに関する法人税法の立場

1　現行法人税法上の包括的所得概念

以上で検討してきたシャンツの見解は、その背後にある考慮や時代背景を別にすれば、所得概念の内容の点では、現行法人税法の立場と基本的に一致するものである。法人税法は法人の課税所得（各事業年度の所得の金額）を原

則として公正処理基準に従って算定するものとしているが（法税二二条四項）、このような課税所得算定方式（企業会計準拠主義）が採用されているのは、今日の企業会計による企業利益の計算構造が、基本的にはなお、企業の適正な期間損益の計算を目的とする損益法の上に構築されていること（企業会計原則第二の一Ａ等参照）からすれば、法人税法上の所得概念が実現を要素として包括的に構成されていることを意味すると解される。つまり、法人税法上の所得概念は、基本的には、損益法型純資産増加説による包括的所得概念を意味すると解されるのである。損益法型純資産増加説による包括的所得概念は、シャンツの時代と異なり、今日の企業会計においてなお支配的な会計的配分思考（資産の評価に関しては取得原価主義）の下では、税法的意味における包括的所得概念にストレートに接続しているとみてよかろう[31]から、企業会計準拠主義の下における法人税法上の包括的所得概念であるといえよう。

もっとも、現行法人税法上の包括的所得概念に関するこのような認識については、以下の二つの点に注意しておくべきである。一つは、今日の企業会計を全体としてみた場合、金融商品会計における時価主義（「金融商品に係る会計基準」第三の二1・四）の導入ないし優先適用[32]によって、（その理論的基礎をどのように捉えるか[33]はともかく）現実には、企業会計はハイブリッドな構造をもつに至っている、という点である。このような企業会計の構造変化を受けて、法人税法も、平成一二年度改正によって、より限定された範囲ではあるものの時価法を導入した（六一条の三以下）。その結果、税法的意味における包括的所得概念も、少なくとも現行法人税法に基づく認識論としては、損益法型純資産増加説と財産法型純資産増加説によって混成されたハイブリッドな包括的所得概念に変容したとみてもよかろう。もう一つは、法人税法二二条二項という益金に関する基本規定が定める「取引」概念をどのように理解するかによって、損益法型純資産増加説による包括的所得概念が修正を受けることがあり得る、と

いう点である。この点については、項を改めて検討することにしたい。

2　評価損益不算入規定の法的性格

法人税法二五条一項及び三三条一項は評価益・評価損を益金・損金に原則として算入しない旨を定めているが（以下では単に「評価損益不算入規定」という）、これらの規定については、法人税法二二条二項の「取引」概念との関係で、異なる性格づけがなされている。すなわち、一方には、「法人税法は、課税対象たる所得を、益金の額から損金の額を控除した金額として規定した上、益金を、資本等取引以外の取引に係る収益の額としてとらえている（二二条一・二項）。取引（transaction）の観念は、自己以外の者との関係において初めて成り立つものであるから、ここでも、未実現の利得は原則として課税の対象から除かれている、と解さざるを得ない。[34]」、「このように解すると、資産の評価益の益金不算入を定める二五条、資産の評価損の損金不算入を定める三三条は、確認規定であることになる。[35]」とする見解がある（以下では「確認規定説」という）。他方には、「第二二条第二項の『その他の取引』には評価益の計上も含まれるものと解すべきである。つまり、この基本規定においては、評価益の計上を含め、法第二五条においてゴーイング・コンサーンを前提とする評価益の計上は益金の額に算入しないこととし、会社更生法等により計上するものは収益の額に算入するのである。上記の法第二五条は、『益金の額に算入しない。』（筆者傍点）としているところからも、第二二条の収益には、いわゆる評価益も含まれるものと解すべきである。この場合に『その他の取引』は、評価換えという行為である。[36]」とする見解がある（以下では「創設規定説」という）。

右の二つの見解が同じく法人税法二二条二項の規定にいう「取引」の概念から出発しながら、評価損益不算入規

定の性格づけを異にするのは、創設規定説の方が「取引」概念を広く捉えているからであると考えられる。法人税法二二条二項は、資本等取引（同条五項）以外の取引に係る収益を益金とし、しかも同条四項はその収益を公正処理基準に従って計算されるものとしていること（企業会計準拠主義）からすると、これらの規定は、企業会計における損益取引と資本取引との区別を前提にして、収益の基因となる「取引」を観念しており、したがって、その「取引」は基本的には会計的取引を意味するものと解される。[37] 確認規定説は「取引」を狭義の会計的取引である外部取引として捉え、創設規定説は内部取引も含む広義の会計的取引として捉えているとみてよかろう。確かに、論理的には、いずれの見解も成り立ち得るが、しかし、既に述べたように、法人税法が課税所得の計算方法として原則として損益法を採用していると解される以上、法人税法二二条二項が定める会計的取引は、損益法と共に会計的配分の体系を支える取得原価主義の下での会計的取引、すなわち、実現を要素とする外部取引を意味するものと解されるので、評価損益不算入規定の性格づけに関しては確認規定説の方が妥当であるように思われる。

もっとも、このような判断は、会計的取引や実現の概念について「『取引』指向アプローチ」[38] が採られ、交換取引すなわち「企業経営者が外部の独立した第三者との間でおこなう『原価』（cost）と『価値』（value）の等価交換」[39] のみが会計的認識（一次認識）の対象とされるということを、前提とするものである。このような意味での交換取引は、法的な観点からみると、基本的には私法上の取引と重なり合うものである[40]（会計的取引と私法上の取引とのいわば「観念的競合」）。この意味では、損益法型純資産増加説による包括的所得概念は、私法ないし私法上の取引というフィルターを通して構成した包括的所得概念（本稿では「私法的意味における包括的所得概念」という）と基本的に同じものといえよう。法人税法における益金の計上時期について、実現主義と権利確定主義とが、原則として同じ意味で用いられるのは、[41] 所得概念に関するそのような理解が前提にあるからであろう。勿論、実現主義と

権利確定主義とは、企業会計的テストと私法的テストという意味で本来「異質な考え方」[42]であるが、前者は企業会計準拠主義（法税二二条四項）を根拠にして法人税法上も妥当するのに対して、後者は「法人税法では、根拠が見出せないにもかかわらず、判例実務をほぼ支配していると見てよい（……）。」[43]この法状態を租税法律主義の下で整合的に理解し正当化しようとすれば、権利確定主義は、実現主義の枠内で、実現の判定基準を明確にする法的テストとして予測可能性・法的安定性の確保に資する限りにおいて、許容される判例法（納税者に有利な、裁判官による制定法内在的法創造）であると解すべきである。このことは、基本的には、損益法型純資産増加説による包括的所得概念と私法的意味における包括的所得概念との関係についてもいえることである。後者が前者の範囲を逸脱する部分があるとして、その部分の所得を法人税法が課税所得（税法的意味における包括的所得概念）に取り込もうとする場合には、法人税法は明文の規定を必要とすると考えられる。法人税法二五条二項・三項及び三三条二項（災害による資産損傷の場合を除く）・三項の規定は、そのような意味での創設規定であると解される。[44]

これに対して、「経済的実質アプローチ」すなわち「企業の財務状況や諸活動の『経済的実質』を財務諸表に反映させることを財務報告の主たる課題の一つとする観点から、あるべき会計基準や会計実務を構想・提唱する理論的アプローチ」[45]によれば、取得原価主義会計における会計的認識の拡張（制約条件の解除）によって、金融商品会計の理論的基礎が構想されたり、オフバランス取引のオンバランス化が提唱されることがある。[46]このアプローチを徹底すれば、損益法型純資産増加説による包括的所得概念は、財産法型純資産増加説による包括的所得概念に接近していくことになり、逆に、私法的意味における包括的所得概念から乖離していくことになろう。「経済的実質アプローチ」を、会計的取引の拡張を介して、法人税法二二条二項の「取引」概念の解釈に持ち込むと、「取引」に未実現利益に係る内部取引（評価換え）をも含めることができるので、創設規定説も十分に成り立ち得ることにな

る。

したがって、評価損益不算入規定の性格づけに関して確認規定説と創設規定説のいずれが妥当であるかは、企業会計準拠主義の下では、結局のところ、法人税法二二条二項の規定にいう「取引」を「『取引』指向アプローチ」に従って解釈するか、又はその解釈に「経済的実質アプローチ」を持ち込み「取引」概念の拡張を認めるか、にかかっていると考えられる。法人の課税所得算定の基本規定である法人税法二二条二項が、「経済的実質アプローチ」による会計的認識の拡張を認めるものであるかどうかは、法人税法上の課税所得概念の中核に関わる本質的な問題であり、法人税法が資産の評価損益の取扱いについてどのような立場に立っているかを明らかにするうえで重要な意味をもつ問題であると考えられる。

法人税法二二条二項については、従来（昭和四〇年の法人税法全文改正後）、「取引」の存在を所与の前提として、「無償」取引における収益擬制の根拠をめぐって様々な議論がなされてきたが[47]、「取引」の存在ないしその概念それ自体は、論理的には、そのような収益擬制の根拠論に先行する前提問題であり、しかも有償無償を問わず法人税法二二条二項の適用全般にかかわる問題であるにもかかわらず、右でみてきた評価損益不算入規定の法的性格論やその前提となる実現主義をめぐる理論的なレベル以外では、従来は特に議論されてこなかったように思われる。ところが、いわゆるオウブンシャホールディング事件では、まさに「取引」の存否ないしその概念が中心的な争点となった。そこで、以下では、この事件における裁判所の判断の分析を通じて、評価損益不算入規定の法的性格、さらには法人税法上の包括的所得概念の意味内容を明らかにすることにしたい。

3　法人税法二二条二項の「取引」概念

(1)　オウブンシャホールディング事件の概要と裁判所の判断

オウブンシャホールディング事件の概要は以下のとおりである。X社（オウブンシャホールディング株式会社。原告・被控訴人・上告人）は、A社株式等を多数保有していたが、オランダに一〇〇パーセント出資の子会社S社を設立するに当たって、その出資総額一六億五〇〇〇万円のうち一五億四四〇〇万円を、A社株式等で現物出資し、しかも法人税法五一条（平成一〇年改正前）に基づき株式の現物出資につき帳簿価額で出資したものとして、発行された株式の額面の総額（約一五〇〇万円）を超える部分の出資金額を圧縮記帳した結果、A社株式等の含み益に対する課税を繰り延べ、A社株式等の帳簿価額をS社に引き継いだ。その後、X社の筆頭株主M財団は、オランダに一〇〇パーセント出資の子会社T社を設立したが、その設立の日と同じ日に、S社は、株主総会において、三〇〇万ギルダー増資し、従来の発行済株式総数の一五倍の新株全部を三〇三万三〇三ギルダーという著しく有利な価額でT社に割り当てる旨の決議をし、その払込みを受けてT社に増資株式を発行した。これにより、T社はS社の発行済株式の九三・七五パーセントを保有するに至り、一方、X社のS社に対する持株割合は一〇〇パーセントから六・二五パーセントに減少した。これにより、S社の増資前の資産価値の一〇〇パーセントと増資後の資産価値の六・二五パーセントとの差額が、X社からT社に移転したが、その移転について、X社はT社から対価を得ることはなかった。Y（税務署長。被告・控訴人・被上告人）は、法人税法一三二条を適用して当該資産価値の移転をX社のT社に対する寄附金と認定し、X社に対し法人税の増額更正等を行った。

Yは訴訟段階で初めて法人税法二二条二項の適用を主張したようであるが、本稿の主たる関心事である「取引」の存否ないしその概念に関する裁判所の判断をみると、第一審・東京地裁平成一三年一一月九日判決（訟月四九巻

八号二四一一頁[48]）は、「Yの主位的主張は、本件増資の実行により、X社の保有するS社株式の資産価値がT社に移転したことを前提とするものであるから、まず、本件増資の行われた法形式について検討する」としたうえで、「本件決議はS社の機関である同社の株主総会が内部的な意思決定としてしたものにほかならず、その段階では未だ増資の効果は生じていないのであって、T社が本件増資により資産価値を取得したとすれば、それは、法形式においては、S社の執行機関が本件決議を受けて同社の行為として増資を実行し、T社が新株の引受人として払込行為をしたことによるものである。そうすると、本件増資は、S社自体による本件増資の実行という行為とそれに応じてT社がS社に対して新株の払込をするという行為により構成されており、本件増資の結果、T社の払込金額と本件増資により発行される株式の時価との差額がT社に帰属することになったことを取引的行為としてとらえるとすれば、本件増資をして新株の払込を受けたS社と有利な条件でS社から新株の発行を受けたT社の間の行為にほかならず、X社はT社に対して何らの行為もしていないというほかない。」と判示し、「実質的にみてX社の保有するS社株式の資産価値がT社に移転したとしても、それがX社の行為によるものとは認められないから、同資産価値の移転がX社の行為によることを前提としてこれに法二二条二項を適用すべきである旨のYの主位的主張には理由がない。」と結論づけた。

これに対して、控訴審で、Yは「資産の譲渡又はその他の取引とは、法人が資産に対する管理支配権を行使してその資産価値の全部又は一部を他に移転すること、すなわち所得を構成する資産の増加を認識すべき一切の場合を意味し、法律行為的な取引に限定されない。」と主張したところ、東京高裁平成一六年一月二八日判決（訟月五〇巻八号二五一二頁[49]）は、①「上記認定事実の下においては、S社における上記持株割合の変化は、上記各法人及び役員等が意思を相通じた結果にほかならず、X社は、S社との合意に基づき、同社からなんらの対価を得ることも

なく、T社の資産につき、株主として保有する持分一六分の一五及び株主としての支配権を失い、T社がこれらを取得したと認定評価することができる。そして、X社が上記資産に係る株主として有する持分をT社からなんらの対価を得ることもなく喪失し、同社がこれを取得した事実は、それが両者の合意に基づくと認められる以上、両者間において無償による上記持分の譲渡がされたと認定することができる。」と判示し、そのうえで、②「両者間における無償による上記持分の譲渡は、法二二条二項に規定する『無償による資産の譲渡』に当たると認定判断することができる。尤も、上記『持分の譲渡』は、同項に規定する『資産の譲渡』に当たるとすることに疑義を生じ得ないではないが、『無償による・・その他の取引』には当たると認定判断することができるというべきである。すなわち、上記規定にいう『取引』は、その文言及び規定における位置づけから、関係者間の意思の合致に基づいて生じた法的及び経済的な結果を把握する概念として用いられていると解せられ、上記のとおり、X社とT社の合意に基づいて実現された上記持分の譲渡をも包含すると認められる。そして、本件において、法二二条二項に規定する無償による『資産の譲渡』又は『その他の取引』は、遅くも、T社により引き受けた増資の払込みがされた時に発生したと認められる。」、「T社は、上記時点以降いつでも、取得した増資株式を処分し、これにより、その表彰するS社の資産価値を実現しうる権利を取得し、反対に、X社がこれを喪失するのであり、このような法的効果に着目すれば、本件増資により、X社はT社に対して法二二条一項（編注・「一項」は「二項」の誤りか）に定める無償による資産の譲渡又はその他の取引をしたと認めることができる。」と判示した。

最高裁平成一八年一月二四日判決（判タ一二〇三号一〇八頁、判時一九二三号二〇頁）[50]は、①「前記事実関係等によれば、X社は、S社の唯一の株主であったというのであるから、第三者割当により同社の新株の発行を行うかどうか、だれに対してどのような条件で新株発行を行うかを自由に決定することができる立場にあり、著しき有利

な価額による第三者割当増資を同社に行わせることによって、その保有する同社株式に表章された同社の資産価値を、同社株式から切り離して、対価を得ることなく第三者に移転させることができたものということができる。そして、X社が、S社の唯一の株主の立場において、同社に発行済株式総数の一五倍の新株を著しく有利な価額で発行させたのは、X社のS社に対する持株割合を一〇〇％から六・二五％に減少させ、T社の持分割合を九三・七五％とすることによって、S社株式二〇〇株に表章されていた同社の資産価値の相当部分を対価を得ることなくT社に移転させることを意図したものということができる。また、前記認定事実等によれば、上記の新株発行は、X社、S社、T社及びM財団の各役員が意思を相通じて行ったというのであるから、T社においても、上記の事情を十分に了解した上で、上記の資産価値の移転を受けたものということができる。」と判示したうえで、②「以上によれば、X社の保有するS社株式に表章された同社の資産価値については、X社が支配し、処分することができる利益として明確に認めることができるところ、X社は、このような利益を、B社との合意に基づいて同社に移転したというべきである。したがって、この資産価値の移転は、X社の支配の及ばない外的要因によって生じたものではなく、X社において意図し、かつ、T社において了解したところが実現したものということができるから、法人税法二二条二項にいう取引に当たるというべきである。」と判示した。

(2)　「取引＝私法上の取引」説

以上の各裁判所の判断に即して「取引」の概念を検討してみよう。東京地裁判決では、法人税法二二条二項の適用に関する判断において決定的な意味をもつのは、「取引」概念ではなく「行為」概念である。同判決が本件増資につき「内部的な意思決定」と「法形式」とを対比させ、後者について「行為」を問題にしていることからすると、

「法形式」は本件増資のような企業活動の対外的な側面を意味し、「行為」はそのような側面における活動（対外的活動）を意味すると解される。勿論、権利義務の変動を伴う「行為」だけを問題にしているのであろうから、「内部的な意思決定」とされる本件決議も法律行為（合同行為）であることを考えると、「行為」は、契約における意思表示の交換[51]のような意味での「対外的な」法律行為を意味すると解される。他方、同判決は、「本件増資の結果、T社の払込金額と本件増資により発行される株式の時価との差額がT社に帰属することとなったこと」を「取引的行為」として捉えることを前提とする説示を行っていることからすると、上記差額に相当する経済的利益の移転を「取引」といい、そのような経済的利益の移転に係る対外的活動を指して「取引的行為」という語を用いたものと解される。そうであるとすれば、同判決は、少なくとも「取引的行為」という場合の「取引」という語については、これを通常の用語法ないし言語慣用に従って使用していると考えてよかろう。というのも、「取引」という語は、経済社会においては財産的価値ないし経済的利益の移転に関して広く一般に用いられているからである。その意味では、「取引」という概念は法的な概念というよりもむしろ経済的な概念である。このように考えると、本件においては、X社の保有するS社株式に表章されたS社の資産価値のT社への移転も、そのような一般的・経済的な概念としての「取引」に含まれることになろう。

もっとも、東京地裁判決が法人税法二二条二項にいう「取引」を、通常の用語法ないし言語慣用に従ってそのような一般的・経済的な概念として解釈しているかどうかは、必ずしも明らかではない。ただ、このことは同判決の結論を左右するものではないと考えられる。というのも、同判決は、法人税法二二条二項の「取引」の概念を問題にしたというよりも、むしろ直接的には「取引」の帰属（人的帰属）[52]を問題にし、本件増資におけるX社の「対外的」法律行為の不存在を理由にして、X社に「取引」が帰属しないと判断したものと解されるからである。[53]

これに対して、東京高裁判決は法人税法二二条二項の規定にいう「取引」について、これを「関係者間の意思の合致に基づいて生じた法的及び経済的な結果を把握する概念」とする解釈を明示している。この解釈は、上で述べたような一般的・経済的な「取引」概念について、私法の観点から、次の二つの点で概念要素を明確化ないし追加したものと解される。一つは、取引の結果が「関係者間の意思の合致に基づいて生じた」としたことであり、もう一つは、取引の結果を「法的及び経済的な結果」としたことである。前者は、東京地裁判決との関係でいえば、「取引」の人的帰属を、関係者の対外的な法律行為の有無を基準にしてではなく「関係者間の意思の合致」を基準にして判定したものとみることができる。また、後者の概念要素においては、「法的又は経済的な結果」ではなく「法的及び経済的な結果」（傍点筆者）として、「法的な結果」と「経済的な結果」とが結合されている点が重要である。「法的な結果」とは法律効果をいうものと解されるが、取引の「経済的な結果」に法律効果を結びつけ法的な保護を与えるのが、私法の役割である。取引関係者が「意思の合致に基づいて」、その意図（意欲）する「経済的な結果」に合致した法形式を選択し、その「経済的な結果」とその法形式に対応する法律効果とを結合させた場合に、その「経済的な結果」が私法上保護されることになるのであるから、「関係者間の意思の合致に基づいて生じた法的及び経済的な結果」は、まさに私法上の取引について認められるものであると解される。例えば、私法上の取引の代表例である売買取引について考えてみると、売主側の代金の受領及び買主側の目的物の受領という「経済的な結果」は、その取引が「関係者間の意思の合致に基づいて」売買という法形式で行われることによって、それに対応する法律効果（民法五五条以下参照）と結びつけられ、私法による保護を受けることになるのである。

このように、東京高裁判決の解釈によれば、「取引」とは私法上の取引をいうものと解される。最高裁判決では、東京高裁判決のような「取引」概念の定義は示されていないが、それぞれの判決の①の引用部分を読むと、同一の

認定事実に対して基本的に同じ法的評価・判断を行っているので、両判決の結論が同じである以上、最高裁判決は、認定事実を包摂する「取引」要件の解釈についても、東京高裁判決と同じ立場に立っていると解される。したがって、これらの判決によれば、法人税法二二条二項は、私法上の取引というフィルターを通して、経済社会における取引（一般的・経済的な概念）の「経済的な結果」すなわち取引による損益なり所得を把握しようとする規定であり、したがって、私法的意味における包括的所得概念を採用したものである、ということになろう。

このように理解したうえで、本件第三者割当の「取引」要件への包摂について検討するに、東京高裁判決及び最高裁判決は、S社の支配株主というX社の地位に着目し、本件第三者割当を「支配権の変動という、会社の基礎的変更となるような第三者割当」[54]とみて、その法形式を「非典型的」企業分割[55]ないし「非典型的」企業譲渡として捉え、そうすることによって、その「経済的な結果」（X社の保有するS社株式に表章されたS社の資産価値のT社への移転[56]）に対して、「T社は、上記［増資株式を取得した］時点以降いつでも、取得した増資株式を処分し、これにより、その表彰するS社の資産価値を実現しうる権利を取得し、反対に、X社がこれを喪失する」（東京高裁判決）ないし「X社は、……、その保有する同社［＝S社］株式に表章された同社の資産価値を、同社株式から切り離して、……第三者に移転させる」（最高裁判決）という「法的な結果」を認める、というような法律構成を採用したものと解される。論理的には十分成り立ち得る法律構成であるが、ただ、本件第三者割当の「経済的な結果」に対応する典型的な法形式としては、T社へのS社の資産の一部分割譲渡及びX社の持分の贈与が想定されることを考えると[57]、「取引」要件を、本件第三者割当のような「非典型的」取引をも包摂する要件として解釈した場合には、課税要件法の許される解釈の限界を超え租税回避の否認の領域に踏み込むことになりはしないかが問題になり得る[58]。しかし、有利発行の場合の第三者割当について、法人税法二二条二項を新たに規定した昭和四〇年の法人

税法全文改正以前から、「非典型的企業譲渡としての第三者割当が、典型的第三者割当だ！」ともいえるような法状態[59]が存在していたことからすれば、右で述べた法律構成も許容されると考えられる。

(3) 「取引＝会計的取引」説

ところで、課税庁は控訴審段階で「所得を構成する資産の増加を認識すべき一切の場合」を「取引」と解する旨の主張を行ったが、このような主張は、昭和四〇年全文改正前の法人税法（旧法人税法）における「総益金」の意義に関する「資本の払込以外において純資産増加の原因となるべき一切の事実」という解釈（昭和二五年法基通五一）と共通の基盤に立つものと解される[60]。その共通の基盤は、「資産、負債及び資本の増減及び収益、費用・損失などの原因となる事項」を意味する「簿記上の取引[61]」であると解される。これは会計的取引といってもよいであろうが、取得原価主義会計における会計的取引は、一般的・経済的な概念としての取引が、実現というフィルターを通して、認識され把握されたものである。既に述べたように、法人税法の企業会計準拠主義の下では、「取引」は基本的には会計的取引の意味に解されるから、その限りでは、課税庁の主張は正当であると考えられる。問題は、「取引」を会計的取引と解釈すれば、それだけで直ちに、本件第三者割当増資による株式の含み益の移転を「取引」要件に包摂し得るかどうかである。

この問題を考えるに当たっては、相互タクシー事件が参考になるように思われる。これは旧法人税法下の事件であるが、新株プレミアム（を構成する増資会社株式の含み益）の社外流出につき、最高裁昭和四一年六月二四日判決（民集二〇巻五号一一四六頁）は、「かかる未計上の資産の社外流出は、その流出の限度において隠れていた資産価値を表現することであるから、右社外流出にあたって、これに適正な価額を付して同社の資産に計上し、流出

すべき資産価値の存在とその価額とを確定することは、同社の資産の増減を明確に把握するため当然必要な措置であり、このような隠れていた資産価値の計上は、当該事業年度において資産を増加し、その増加資産額に相当する益金を顕現するものといわなければならない。」と判示した。この判決については、「本件が昭和三七年以前の法人所得の計算について財産法的要素（評価益の計上）が残存していた時代の事件であったことにも注意する必要がある。」[62]との指摘がなされる一方で、「商法において評価益を計上するかどうかは法人の任意とされていたことからすると、商法の解釈上この場合には評価益を計上しなければならないと解することは困難であったと思われる。そうだとすると、法人がその決算において評価益を計上しなくても法人税法上は評価益を計上し、それを益金に算入しなければならない、という考え方をとりえたであろうか。……法人所得の計算は法人の決算に依拠して行われることとされていたことにかんがみると、法令の根拠なしにそのような考え方をとることは困難であった、といわなければならない。」[63]と述べられている。

このことを本稿の表現に引き直すと、財産法型純資産増加説の下でさえ、株式の含み益の移転を会計的に認識しなければならないとすることは困難であったということになろうが、収益の実現を要求する損益法型純資産増加説の下では、そのような会計処理は一層困難であると思われる。そのような会計処理を可能にするためには、会計的取引を意味する「取引」概念の解釈に、先に述べた「経済的実質アプローチ」を持ち込み、「取引」概念や実現概念を拡張することが必要となるであろう。[64]課税庁の主張がそこまで及ぶものであるかどうかは明らかでないが、その点については、結局のところ、法人税法が準拠する企業会計の立場をどのようなものと解するかが決定的な意味をもつと考えられる。オウブンシャホールディング事件の当時（平成七年）は、金融商品会計さえ導入されていなかったのであり、企業会計においては取得原価主義が堅持されていたのであるから、「経済的実質アプローチ」が

公正処理基準の中に浸透していたとは到底考えられない。したがって、本件においては、「取引」概念を拡張して、株式の含み益の移転を「取引」要件に包摂する余地はないと考えられる。結局のところ、課税庁の主張は、「取引」要件の解釈（会計的取引）の点では妥当であるが、本件における「取引」要件の適用の点では妥当でないということになろう。

最後に残された問題は、以上で述べてきた考え方（「取引＝会計的取引」説）と、その前にみた東京高裁判決及び最高裁判決の考え方（「取引＝私法上の取引」説）との関係をどのように考えるべきかである。この点については、既に前記2で、損益法型純資産増加説による包括的所得概念と私法的意味における包括的所得概念との関係について述べた一般論に従い、企業会計準拠主義の下では、「取引＝私法上の取引」説は、「取引＝会計的取引」説の枠内でしか妥当性が認められず、その枠外では、法人税法に別段の定めがある場合にのみ、許容されると考えるべきであろう。しかし、本件で問題になったような第三者割当による株式の含み益の移転に当たって、その評価益を益金に算入する旨の明文の規定は、法人税法には定められていなかったし、現在も同様であるので、結局のところ、東京高裁判決及び最高裁判決の結論は、租税法律主義の下では、許容されないと考えられる。(65)

おわりに

以上で、資産の評価損益の課税問題を中心に包括的所得概念論を検討し、四層の包括的所得概念を理論モデルとして提示したうえで、それらを道具概念として使いながら、評価損益の取扱いに関する法人税法の構造や解釈適用上の問題について、検討してきた。法人税法は、今日においてなお、企業会計準拠主義の下で、課税所得について基本的には損益法型純資産増加説による包括的所得概念を採用しているという理解に基づき、評価損益不算入規定

の法的性格につき確認規定説の立場に立ち、このことの妥当性を、オウブンシャホールディング事件における法人税法二二条二項の「取引」概念の解釈を通じて、確認した。

最後に、本稿での検討を踏まえ、以下のことを指摘しておきたい。すなわち、「取引」は企業会計準拠主義の下では会計的取引の意味に解釈すべきであるが、取得原価主義会計における会計的取引やその要素としての実現について「経済的実質アプローチ」に基づき、それらの概念を拡張する会計基準や会計実務が構想・提唱されていることを考えると、今後も、企業会計準拠主義を維持する限り、資産の評価損益の課税上の取扱いを検討するに当たって、そのような会計基準や会計実務の動向には注意を払っておく必要がある。それらの動向を一言でいえば「オフバランス取引のオンバランス化」といってよかろうが、そのような動向の基底にある「経済的実質アプローチ」的な思考は、間接的にではあれ、法人税法の立法論は勿論のこと、解釈適用論にも影響を与えることがあるのではないかと思われる（例えば部分貸倒損失の損金算入の問題[66]）。その場合、特に解釈適用論においては、租税法律主義の下で「封印」されてきた、税法の解釈適用における実質主義[67]との限界を、意識的かつ明確に認識しておくべきである。

（1） 岡村忠生『法人税法講義』（成文堂・二〇〇四年）三九頁、八一―八四頁、一一二頁、武田隆二『法人税法精説〔平成一五年版〕』（森山書店・二〇〇三年）二六二頁等参照。

（2） 会計的配分の体系については醍醐聡「会計的配分と価値評価」企業会計五六巻一号（二〇〇四年）二六頁、同『会計学講義〔第三版〕』（東京大学出版会・二〇〇四年）一〇〇―一〇一頁等参照。

（3） 醍醐・前掲注（2）企業会計五六巻一号二七頁。

（4） 醍醐教授は「会計的配分と価値評価の概念整理」を次のような表（前掲注（2）の文献の表を合わせて作成）にまとめておられる。

	会計的配分	価値評価
会計の中心的目的	収益・費用の期間的対応による適正な損益計算と投下資本の回収状況の開示	企業の現在価値の測定と開示、投下資本の回収可能性の開示
認識対象	キャッシュ・イン・アウト・フローと事前に想定された資産の費消・負債の減少	上記の他、事前に想定されなかった見積りの変更、資産・負債の価値の変動
測定の基礎	過去または将来の確定したキャッシュ・フロー	特定時点での資産・負債の現況、もしくは将来事象の見積り
資産・負債の評価	原価または償却原価	原則として時価（公正価値）
収益・費用の性格	過去または将来の確定したキャッシュ・フローの期間的配分額	資本取引以外の取引・事象に起因する資産・負債の実体的価値変動額
資産・負債の性格	収益・費用の未配分のキャッシュ・フローの計算擬制的残高	価値評価の洗礼を受けたストック残高

（5）金子宏『所得概念の研究』（有斐閣・一九九五年）五七頁以下［初出・一九六六年］参照。資産の評価損益は、所得概念論では未実現の利得（unrealized gains）の代表例として議論されてきた。

（6）金子・前掲注（5）六四頁以下、同『租税法〔第一一版〕』（弘文堂・二〇〇六年）一九二頁、清永敬次『税法〔第六版第四刷（一部改訂）〕』（ミネルヴァ書房・二〇〇六年）八三頁、水野忠恒『租税法〔第二版〕』（有斐閣・二〇〇五年）一三四頁等参照。

（7）清永敬次「シャンツの純資産増加説（一）」税法学八五号（一九五八年）七頁。

（8）清永・前掲注（7）七頁。

（9）清永敬次「シャンツの純資産増加説（二・完）」税法学八六号（一九五八年）一五頁、二二―二三頁。清永・前掲注（6）八三頁注（二）も参照。

（10）*G. v. Schanz*, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, FinArch. 13. Jg. (1896), 1. ソの論文について

ては清永・前掲注（7）（9）、武田隆二「純財産増加説の根本思考―シャンツ純財産増加説を中心として―」神戸大学経営学部研究年報八号（一九六二年）一三三頁、金子・前掲注（5）二四頁以下、辻山栄子『所得概念と会計測定』（森山書店・一九九一年）三六頁以下等のほか、邦訳として篠原章「ゲオルグ・シャンツ　所得概念と所得税法（一）～（四・完）」成城大学経済研究一〇四号（一九八八年）二三頁～一〇七号（一九八九年）一二一頁参照。

（11）*G. v. Schanz* (Fn. 10), 5f.

（12）*G. v. Schanz* (Fn. 10), 7.

（13）*G. v. Schanz* (Fn. 10), 23.

（14）*G. v. Schanz* (Fn. 10), 31.

（15）シャンツの担税力の理解の仕方も含め担税力の意義について論じるものとして、谷口勢津夫「税制における担税力の意義」税研一一九号（二〇〇五年）三三頁参照。なお、本稿は、この論文三八頁の注二七で執筆を予告していたものである。

（16）*M. Lion*, Der Einkommensbegriff nach dem Bilanzsteuerrecht und die Schanzsche Einkommenstheorie, in: H. Teschemacher (Hrsg.), Beiträge zur Finanzwissenschaft (Festgabe für Georg von Schanz zum 75. Geburtstag 12. März 1928), Tübingen 1928, 273, 284f.

（17）*M. Lion* (Fn. 16), 287f.

（18）損益法型純資産増加説と財産法型純資産増加説とにそれぞれ対応すると考えられるものとして、武田・前掲注（1）六六頁では、「期間的純資産増加説」と「時点的純資産増加説」という表現が用いられている。

（19）*M. Lion* (Fn. 16), 281f.

（20）シャンツは、「景気利益の課税の問題は今日重要な位置を占めているが、最近いくつかの提案がなされ試行されてもきたものの、現在に至るまで顕著な成果はみられない。しかし、所得税が真の所得概念を基礎に置く場合そのような所得税はどんなことがあっても実行可能な全く適正な道を示しているということがますます重要であるように思われる。」（*G. v. Schanz* (Fn. 10), 71.）と述べている。

（21）*R. M. Haig*, The Concept of Income, in: R. M. Haig (ed.), The Federal Income Tax, New York 1921, 1, 27.

(22) 金子・前掲注（5）二五頁、辻山・前掲注（10）三八頁等参照。
(23) *R. M. Haig* (Fn. 21), 7 and 27.
(24) *S. R. M. Haig* (Fn. 21), 10ff.
(25) 金子・前掲注（5）五七頁。なお、同二四頁はシャンツの見解の呼称について、本稿でいう財産法型純資産増加説の原語であるReinvermögenszuwachstheorieを括弧内に記しているが、そのことは本文で引用した理解と一貫している。渡辺淑夫『法人税法〔平成一六年度版〕』（中央経済社・二〇〇四年）九五頁も参照。
(26) *S. P. H. Wueller*, Concepts of Taxable Income: the German Contribution, Reprinted from Political Science Quarterly, LIII (1938), 83–110, in: R. H. Parker/G. C. Harcourt (ed.), Readings in the Concept and Measurement of Income, Cambrige 1969, 141, 157 Fn. 4.
(27) *G. v. Schanz* (Fn. 10), 44.
(28) *G. v. Schanz* (Fn. 10), 45.
(29) *S. M. Lion* (Fn. 16), 285. リオンがシャンツの「第二命題」として引用しているところであるが、シャンツは「純利益は、商人の諸原則に従って、二つの異なる時点における資産の評価とその差額の確定を通じて明らかになる。」（*G. v. Schanz* (Fn. 10), 42.）と述べている。
(30) この点に関して、中里実「みなし譲渡と時価主義」日税研論集五〇号（二〇〇二年）八九頁、九五頁の次のような指摘は傾聴に値する。すなわち、「租税理論における『所得』の定義が所得の算定方法と密接に結びついていることは、所得が計算される存在である以上、別に不思議なことではない。『所得』という概念は、本来経済学的な概念である。この本質としての『所得』を算定するための手段として、収入金額（収益）から必要経費（費用等）を差し引くというかたちの所得の計算方法が法的に定められている。ここで留意しなければならないのは、所得についても目的（すなわち、所得の定義）が手段（すなわち、所得の算定方式）に先行して存在するのであり、先に定義があって、その後に算定方法があるという単純な事実である。決して、（手段が目的を支配するようなかたちで）算定方法が先にあって、その結果として所得が定義されるというものではない。すなわち、租税理論における所得の定義があって、それを前提としてその算定技術である会計が成立するのである。」

なお、究極の包括的所得概念ともいうべき心理的所得概念（辻山・前掲注（10）四〇頁参照）をも考慮に入れると、「五層の包括的所得概念」といってもよい。経済理論的意味における包括的所得概念は、貨幣価値を基準として「満足」を把握するもの（貨幣的所得）である点で、心理的所得概念それ自体とは区別されるのである。本文で述べた四層の包括的所得概念はすべて貨幣的所得の概念を措定するものであるが、貨幣的所得の概念は実定税法上の「収益」や「収入金額」の概念を明らかにするうえで、前提命題（暗黙のものであるが）として重要であると考えられる。この点の検討は別稿で行うことにする。なお、これとは異なる観点から「収入金額」の概念を検討する興味深い原理的研究として、岡村忠生「収入金額に関する一考察」法学論叢一五八巻五・六号（二〇〇六年）一九二頁参照。

（31）渡辺・前掲注（25）一八四頁は、「元来、税法における課税計算は財産法的なものではなく、損益法的思考によって把握されるいわゆる実現した所得（realized income）に対して課税することを建前としている。」と述べている（同四一一頁も参照）。

（32）企業会計審議会「金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書」（平成一一年一月二二日）Ⅱ・Ⅲ三参照。

（33）この問題については、石川純治『時価会計の基本問題』（中央経済社・二〇〇〇年）第五章～第七章参照。そこでの検討の要約として、同「金融商品会計の理論的基礎」企業会計五四巻一二号（二〇〇二年）一七一六頁があるが、以下の注では前掲書のみを参照する。

（34）金子・前掲注（5）七四頁。同・前掲注（6）二七八頁、水野・前掲注（6）三五六頁参照。中村俊雄『法人税の課税所得計算』（ぎょうせい・一九八二年）二九五―二九六頁［初出・一九七七年］も参照。

（35）金子・前掲注（5）八三頁注二三一。水野・前掲注（6）三六六頁、三七三頁参照。

（36）武田昌輔『武田昌輔税務会計論文集』（森山書店・二〇〇一年）八七頁［初出・判時九五二号三頁、七頁］。同七九頁も同旨。もっとも、同『立法趣旨法人税法の解釈』（財経詳報社・一九八四年）三三頁は、確定決算主義との関係で、「この原則は、対外的に実現した事実についての所得計算については、法人決算に拘束されずに真実に従って所得の計算を行うが、評価等の内部計算については、法人の決算を限界として所得計算を行うものであって、所得計算の本質が対外的実現を主要な要素としていることを明らかにしている。」と述べている。清永・前掲注（6）一二六頁は、「無償による資産の譲渡の場合は、資産の譲渡を契機として対価相当額への評価益の計上が法人税法二二条二項により要求されていると解

する（評価益強制計上説）のも、一つの理解の仕方であろう」と述べている。竹下重人「判批」シュトイエル一六四号（一九七五年）一〇頁、一三頁（この竹下「判批」に対する批判として中村利雄『法人税の課税所得計算』（ぎょうせい・一九八四年）二九二頁以下［初出・一九七七年］）も参照。

なお、岡村・前掲注（1）は、「二二条二項にいう取引は、市場取引を通じた外部取引だけでなく、関連者間での取引や、企業内部での計算上の取引を含む（たとえば償却計算の修正）。」（三四頁）と述べつつ、「実現主義は、公正処理基準により法人税法に及んでいるが、資産の評価益の益金算入が禁止されていることにも現れている（二五条一項）。また、法人税法は、資産の評価損についても、原則として損金算入を禁止している（三三条一項）。法人税法における実現主義と取得原価主義は、コインの表裏である。」（四九頁）と述べていることからすると、創設規定説の立場に立っているのかもしれない。

(37) 武田・前掲注（36）七九頁は会計的取引という言葉ではなく「簿記上の取引」という言葉を用いて、法人税法二二条二項にいう「取引」の基底には「簿記上の取引」が存するものとし、それは「資産、負債及び資本の増減及び収益、費用・損失などの原因となる事項をいうもの」とする（なお、後掲注（39）も参照）。大淵・後掲注（49）一〇頁は「確定決算の企業利益を前提として法人所得が算定される以上、法人税法二二条二項の『取引』という概念は、簿記会計からの借用概念と解すべきであるから、当該『取引』とは、簿記会計における『取引』を前提として解釈すべきであ［る］」とする（同・後掲注（50）税経通信六一巻六号五〇頁も同旨）。

これに対して、水野・前掲注（6）三五八頁は、「仮に、企業会計が発生主義のもとで、取引を広く解しているとしても、資産、負債、資本の増減変化をもたらす一切の原因として簿記上の記録となるものすべてが、『取引』に該当するわけではないと思われる。『取引』が法律の概念として規定されている以上、私法上の概念、もしくは、社会通念が優先するのであり、特殊企業会計的な考え方が優先する根拠はないし、また、所得課税では、企業会計による発生主義よりも、限定的かつ明確な、権利確定主義を採用しているのであり、株式の価値の変動または価値の移転のみをもって、取引とみることはできないと思われる。」と述べている（確認規定説は、このように「取引」を私法上の取引として捉えることを前提としていると解することも可能ではあろう）。しかし、本文では、「取引」を会計的取引と解釈する法的根拠を、法人税法二二条四項（企業会計準拠主義）に求めた。また、そうすると、「取引」について借用概念論の働く余地はないと考

えられる（そもそも「取引」が借用概念であるかどうかそれ自体が問題であるが）。

(38) 徳賀芳弘「会計的取引概念に関する一考察」熊本商大論集三一巻一・二合併号（一九八五年）二九一頁等参照。

(39) 藤井秀樹『現代企業会計論―会計観の転換と取得原価主義会計の可能性―』（森山書店・一九九七年）二六一頁。同二六二頁補注二は、「取引とは、資産・負債・資本の変動をもたらす事象のことである」という定義について、「会計的認識の対象を規定するべき取引概念のなかに、会計的認識の結果である資産、負債、資本を含んでいることになり、この意味で、一種のトートロジーとなっているのである。」と指摘し、「規範概念（すなわち会計的認識の対象を事前に当為的に規定する概念）」として本文の定義を示している。

(40) 藤原拓哉「オウブンシャホールディング事件と法人税法二二条二項」関西大学法学論集五四巻六号（二〇〇五年）二〇八頁、二二五頁は「私見は、法人税法二二条二項の『取引』を、『私法上の取引（すなわち法律行為）と会計慣行上、収益・費用とされる処理』と解する立場を採った。」と述べているが、「取引」概念の「基本」の捉え方が筆者とは異なるようである（同二二一頁も参照）。

(41) 金子・前掲注（6）二八八頁参照。武田・前掲注（1）第九章も参照。

(42) 岡村・前掲注（1）四九―五〇頁。関連して、岡村教授の立場に関する前掲注（36）のような理解も参照。

(43) 岡村・前掲注（1）五〇頁。

(44) 金子・前掲注（6）二九九頁は法人税法二五条二項・三項の規定につき「これは、評価換えが私法上必要なものとして許容されまたは要求されている場合には、法人税法上も、それによる評価益を益金に算入すべきであるという考え方に基づくものである。」と述べている。

(45) 藤井秀樹「会計的認識と実現概念の拡張問題」経済論叢一五七巻五・六号（一九九六年）一頁。

(46) 藤井・前掲注（45）、同・前掲注（39）第九章、辻峰男『オフバランス会計の国際比較』（白桃書房・一九九七年）等参照。なお、石川・前掲注（33）二〇三頁は金融商品会計を「『拡張の論理』から『区別の論理』への方法的転換」とする。「拡張の論理」は会計的配分思考から出発する認識枠組みを、「区別の論理」は価値評価思考から出発する認識枠組みを、それぞれ意味するのであろう。

(47) 差し当たり、清永敬次「無償取引と寄付金の認定」税経通信三三巻一三号（一九七八年）二頁、金子宏『所得課税の

法と政策』（有斐閣・一九九六年）三一八頁（初出・一九八三年）、岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察（一）～（五・完）」法学論叢一二一巻三号（一九八七年）二三頁―一二二巻三号（同）三二頁、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』（有斐閣・一九九一年）七三頁等参照。

(48) 渕圭吾「オウブンシャホールディング事件に関する理論的問題」租税法研究三二号（二〇〇四年）二七頁（同「取引・法人格・管轄権（一）」法学協会雑誌一二一巻二号（同年）一二三頁、一九三頁以下も参照）のほか、評釈等として、関根稔・税理四五巻二号（二〇〇二年）一七頁、川田剛・税務弘報五〇巻三号（同年）一四二頁、同・国際税務二二巻三号（同年）七四頁、同・税務事例三四巻六号（同年）一頁、藤曲武美・税経通信五七巻五号（同年）一九一頁、吉田幸久・税理四五巻五号（同年）二五〇頁、品川芳宣・ＴＫＣ税研情報一一巻三号（同年）三八頁、同・税研一〇四号（同年）一〇二頁、大淵博義・ＴＫＣ税研情報一一巻四号（同年）一三頁、村重慶一・税務事例三四巻九号（同年）九頁、武田昌輔・国際税務二二巻一〇号（同年）三二頁、同・税務事例三四巻一〇号（同年）一頁、六頁、川端康之・税研一〇六号（同年）八七頁、高須要子・判タ一一二五号（二〇〇三年）二四四頁、高正臣・税経通信五九巻一五号（二〇〇四年）七二頁等参照。

(49) 中里実「『租税法と私法』論再考」税研一一四号（二〇〇四年）七四頁、占部裕典「法人税法二二条二項の適用範囲について」税法学五五一号（同年）三頁のほか、評釈等として、川田剛・国際税務二四巻四号（同年）五六頁、平島亜里砂・国際商事法務三二巻六号（同年）八〇〇頁、藤曲武美・税研一一七号（同年）四六頁、大淵博義・ＴＫＣ税研情報一三巻六号（同年）一頁、藤原・前掲注（40）、水野忠恒・別冊ジュリスト一七八号（租税判例百選第四版・同年）一二二頁等参照。

(50) 評釈等として、大淵博義・税経通信六一巻三号（二〇〇六年）二五頁―同巻七号（同年）六〇頁、森康博・税務弘報五四巻四号（同年）五三頁等参照。

(51) 川島武宜『民法総則』（有斐閣・一九六五年）一六〇頁参照。

(52) 「取引に係る収益」であれば、実質所得者課税の原則（法税一一条）によって、その帰属が判定されることになるが、本件では対価がないので、「取引」それ自体の帰属を問題にしたものと解される。もっとも、「取引」の帰属を判定する場合の思考は、法律行為の有無という法的基準に依拠している点で、収益の帰属の判定に関する実質所得者課税の原則にお

ける法律的帰属説ないし法的実質主義の思考と共通するものであり、いわゆる実質行為者課税の原則（消税一三条）にもみられるものである。

（53）ニュアンスの異なる理解として、渕・前掲注（48）租税法研究三二号三五頁、藤原・前掲注（40）二二〇頁参照。これらは、東京地裁判決が「取引」の概念を問題にし、しかもこれを私法上の取引と解する立場に立っていると理解しているようである。吉田・前掲注（48）二五二頁も参照。

（54）河本一郎ほか『第三者割当増資』（有斐閣・一九九一年）七頁（初出・一九八九年）。吉田・前掲注（48）二五三頁以下参照。

（55）典型的企業分割が商法上法定されていなかった当時に「非典型的」企業分割という言葉を使うのは適当でないが、ここでは、当時企業分割の方法として用いられることが多かった現物出資や事後設立を一応「典型的」企業分割として想定して、この言葉を使っていることをお断りしておく。

（56）最高裁判決は「X社の保有するS社株式に表章された同社の資産価値の移転」が法人税法二二条二項にいう取引に当たると判断したが、この点について、「本判決の理論的な問題は、……、当該持株割合の減少に対応した取得価額を譲渡等の原価として損金の額に算入すべきであるにもかかわらず、これを失念しているということである。」（大淵・前掲注（50）税経通信六一巻六号四七頁、五三頁）という批判がある。しかし、本件で移転したとされたのは、「X社の保有するS社株式」そのものではなく、「X社の保有するS社株式に表章された同社の資産価値」であるから、そのような批判は当たらないと考えられる。本文では、そのような資産価値の移転を本件第三者割当の「経済的な結果」と表現したが、それに対して「非典型的」企業分割という法形式による法的保護（「法的な結果」）が与えられると考えたのである。

（57）占部・前掲注（49）四頁参照。

（58）課税要件法の解釈と租税回避の概念及び否認との関係については、谷口勢津夫「税法の基礎理論」税法学五五五号（二〇〇六年）二九九頁、三二四頁以下参照。なお、本文で述べた解釈論のレベルの問題とは別に（「取引」要件の実際の適用上は截然と区別することが難しいこともあろうが）、事実認定のレベルでも、「非典型的」取引の認定は微妙な作業になることがあろう。本件東京高裁判決による合意の認定について批判を加えるものとして、中里・前掲注（49）七九頁、占部・前掲注（49）二八頁―二九頁、藤原・前掲注（40）二二四頁、大淵・前掲注（50）税経通信六一巻六号五六頁等参

照。

(59) 水田耕一「第三者割当と新株の発行価額」旬刊商事法務研究四七六号（一九六九年）二頁、八頁参照。河本ほか・前掲注（54）一頁以下、宮島司『企業結合法の論理』（一九八九年）二四五頁以下（初出・一九七八年）等も参照。なお、ドイツには「非典型的匿名組合員が典型的匿名組合員だ！」というような法状態が存在してきたが（*S. J. Schulze-Osterloh*, Der atypische stille Gesellschaft ist der typische Gesellschaft!, in: W. Drenseck/R. Seer (Hrsg.), FS für H. W. Kruse zum 70. Geburtstag, Köln 2001, 377.）、課税要件法の解釈のレベルにおける典型的匿名組合と非典型的匿名組合との区別に関するドイツの議論（谷口勢津夫「匿名組合の課税問題」日税研論集五五号（二〇〇四年）一四三頁、一六〇頁以下参照）は、本文で述べた「取引」要件の解釈の問題に関しても示唆に富むものであると考えられる。

(60) 占部・前掲注（49）一二頁参照。

(61) 武田・前掲注（49）七九頁。

(62) 金子宏『所得課税の法と政策』（有斐閣・一九九六年）三三七頁［初出・一九八三年］。

(63) 金子・前掲注（62）三三四頁。

(64) 類似の議論について、占部・前掲注（49）一八頁―一九頁参照。

(65) 平成一三年度改正によって法人税法六二条が法人の分割による資産の移転につき評価益に対する課税を定めたが、ここでいう「分割」は商法からの借用概念であるから、有利発行の第三者割当による株式の含み益の移転のような非典型的分割には、この規定は適用されない。なお、本稿でこれまで述べてきた私見によれば、この規定は、「分割」があったときに、取得原価主義の下で譲渡という会計的行為があったものとみなす規定であると解される。

(66) 太田洋「『部分貸倒れ』の租税法上の取扱い―『失われた一〇年』と税制上の桎梏―」税経通信五六巻三号（二〇〇一年）三五頁は、「時価会計主義の奔流」の認識から部分貸倒損失の損金算入を説く。なお、これとは異なる立場（「二つのカテゴリー論」）から部分貸倒損失の損金算入を説くものとして、金子宏「部分貸倒れの損金算入―不良債権処理の一方策」ジュリスト一二一九号（二〇〇二年）一一五頁参照。しかし、判例（最判平成一六年一二月二四日民集五八巻九号二六三七頁）は、金銭債権の全額が回収不能であることが客観的に明らかでなければならないという立場を堅持している。

(67) 谷口・前掲注（58）三二一頁参照。

【後記】

本稿は、八年ほど前の二〇〇六年五月に脱稿したが、その後いわゆる「お蔵入り」になっていたものである。今となって本稿を公表しようと思い立ったのは、昨年末に拙稿「税制における担税力の意義」税研一一九号（二〇〇五年）三三頁を読まれた読者の方から、同三八頁の注二七で執筆を予告していた本稿（本稿注（15）も参照）が公表されている出版物について問合せがあったこともあり、本稿をいわば「先行引用」した責任を果たさなければならないと考えたからである。したがって、本稿は、『阪大法学』掲載に当たり体裁等に修正を加えた以外、内容は脱稿時のまま公表することにした。そのため、参照・引用した文献や判例は脱稿時のままとなっているが、次の二つの点を追記しておきたい。

一つには、本稿二2において、評価損益不算入規定の性格づけに関する確認規定説として金子宏教授の見解を引用し検討したが、金子教授は、本稿注（34）で引用した『租税法〔第一一版〕』（弘文堂・二〇〇六年）の改訂版（第一二版・二〇〇七年）二四三頁で、オウブンシャホールディング事件の最高裁判決及び東京高裁判決を引用した後、「なお、ここにいう取引は法的取引を意味すると解すべきである。」と述べ、第一八版（二〇一三年）では記述箇所を移動させ、しかも「この規定［＝法人税法二二条二項］にいう取引は法的取引を意味していると解すべきである」（二八八頁）と述べておられること（最新版［第一九版・二〇一四年］二九八頁も同じ）からすると、金子教授の見解は、同教授のいわれる「取引」（本稿注（34）に係る本文参照）を会計的取引のうち外部取引として理解した上で、確認規定説として性格づけるべきではなく、むしろ、本稿注（37）において水野忠恒教授の見解を引用した後の括弧書で「確認規定説は、このように『取引』を私法上の取引として捉えることを前提としていると解することも可能ではあろう」と述べたような理解に従って、確認規定説として性格づけるべきであったように思われる。記して理解を改めさせていただく次第である。

もう一つには、本稿で述べた私見をベースにしその後の検討も踏まえた現在の私見については、拙著『税法基本講義〔第四版〕』（弘文堂・二〇一四年）のなかで特に欄外番号【一七〇】（シャンツの所得概念に関する理解）、【一七九】（損益法型純資産増加説と財産法型純資産増加説）、【一八一】（法人税法上の包括的所得概念）、【三七九】（法人税法二二条二項の規定にいう「取引」の意義に関する理解）、【三八一】（オウブンシャホールディング事件の東京高裁判決及び最高裁判決に関する理解）を参照していただきたい。なお、実現主義と権利確定主義との関係に関する叙述（本稿二2参照）それ自体は、本稿ではいわば「傍論」というべきものであるが、そこで示した考え方については、その後の研究（特に拙稿

「税法における所得の年度帰属―税法上の実現主義の意義と判断枠組み―」税法学五六六号［二〇一一年］二六七頁、前掲拙著【三三六】【四〇四】参照）を通じて、根本的な軌道修正を行ったことをお断りしておく。ただし、損益法型純資産増加説による包括的所得概念と私法的意味における包括的所得概念との関係に関する一般論については、現在も同じように考えている。