

法人税法におけるグループ法人間の無償取引について

—— 損益取引と資本等取引の区分について ——

真田 拓幸

(小澤会計事務所)

目 次

はじめに

第1章 我が国の法人税法の基本的概念

第1節 法人税の課税標準

第2節 法人税法における資本等取引

第1項 法人擬制説

第2項 資本等取引の範囲

第3項 資本金等の額

第4項 利益積立金額

第5項 みなし配当課税

第3節 法人税法における損益取引

第2章 法人税法における無償取引の取り扱い

第1節 法人税法による無償取引に係る益金の額の取り扱い

第1項 有償取引同視説（二段階説）

第2項 適正所得算出説

第2節 法人税法による無償取引に係る損金の額の取り扱い

第1項 別段の定め（法人税法37条）

第2項 寄附金の範囲

第3項 寄附金の損金性について

第3節 法人税法施行規則における無償取引の取り扱い

第1項 申告調整

第2項 法人税法施行規則別表四と法人税法施行規則別表五(一)との関係

第3項 法人税法施行規則における無償取引の取り扱い

- 第4節 小括
- 第3章 グループ法人税制における無償取引の現行法の取り扱い
 - 第1節 グループ法人税制創設の経緯と目的
 - 第2節 グループ法人税制における無償取引の取り扱い
 - 第1項 グループ法人間における寄附金の損金不算入・受贈益の益金不算入
 - 第2項 寄附修正
 - 第3節 法人税法施行規則におけるグループ法人間の無償取引の取り扱い
 - 第4節 小括
- 第4章 その他のグループ法人に関する法人税法の取り扱い
 - 第1節 組織再編税制
 - 第1項 組織再編税制の基本的な考え方
 - 第2項 適格要件
 - 第3項 適格合併における利益積立金額の取り扱い
 - 第4項 適格合併における資本金等の額の取り扱い
 - 第5項 平成22年度税制改正における適格合併の純資産の部の取り扱い
 - 第6項 適格合併における法人税法施行規則別表四と法人税法施行規則別表五(一)の取り扱い
 - 第2節 法人税法61条の2第16項の取り扱い
 - 第1項 基本的な考え方
 - 第2項 法人税法61条の2第16項の法人税法施行規則別表四と法人税法施行規則別表五(一)の取り扱い
 - 第3項 グループ法人に対する資本金等の額の取り扱い
 - 第3節 小括
- 第5章 グループ法人間の無償取引についての検討
 - 第1節 現行法の無償取引における検討
 - 第2節 グループ法人間における無償取引を資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引とした場合の検討
 - 第3節 アメリカ法人税法のグループ法人間における無償取引の考え方
 - 第4節 グループ法人間における無償取引は資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引として取り扱うことができるか

第5節 小括

おわりに

参考文献（直接引用せず、参照したに留まるものを含む。）

【 凡 例 】

1. 本論文は平成25年1月1日現在の法令による。
2. 本論文において引用した法令の略語は下記のとおりである。
なお、本論文中では原則として正式名称を用い、略語は主として本文かつこ内及び脚注において使用している。

[法令]

法法	法人税法
法令	法人税法施行令
法規	法人税法施行規則
所法	所得税法
会法	会社法

例えば、法人税法施行令8条1項5号の場合は法令8①五と記載することとする。

3. 参考及び引用した文献・論文等の著者・编者・書名・出版社・刊行年等は論末の参考文献等一覧を参照

はじめに

平成22年度税制改正において、『グループ法人の一体的運営が進展している状況を踏まえ、実態に即した課税を実現する観点から、グループ法人一般に対する課税の取扱いとして、グループの要素を反映した制度』¹として、いわゆるグループ法人税制が創設された。

法人のグループ経営の進展にともない、税制面においても、平成13年の「組織再編税制」、平成14年には「連結納税制度」等整備も進められてきているが、これまでのグループに対する税制とは違い、完全支配関係、すなわち100%の株式の保有関係がある法人間の取引について強制的に適用されることとされている。そして、その基本的な概念としては「親法人（完全支配法人）と子法人との取引に関し、税法上、内部取引として、その段階では所得の実現がないものとするのである。²」とされている。すなわち、グループ法人税制とは、グループの一体的運営という経済的実態を重視した結果、グループ内での一定の取引を内部取引として取り扱うことで、その取引に関しては一律に所得の実現がないものとして取り扱うことを定めた規定であると言い換えることができる。

本税制改正においてはグループ法人間における様々な取引に対する取り扱いが改正されたが、その中でも大きな改正の一つとして、グループ法人間における無償取引の取り扱いに対する改正が挙げられると考えられる。それによると、二分化した寄附金税制といわれるように³、これまでの法人税法における無償取引とは全く異なる取り扱いをすることとなった。すなわち、金銭等の贈与法人においてはその全額を損金不算入とし、また受贈法人においてはその全額を益金不算入としたのである。これまでの寄附金税制が贈与法人においては損金算入限度額を超える部分につき損金不算入、受贈法人においてはその全額を益金算入としていたことと対比する

と、まさに二分化されていると考えられる。

しかし、筆者としては上記の寄附金の取り扱いについて疑問を感じる点がある。それは、グループ法人という特殊な関係を考慮すると、グループ法人間における無償取引は損益取引として区分すべき取引ではなく、移転された資産がグループ内部に留保されているという経済的実態から、それは出資と何ら変わるところがなく、資本等取引として区分すべき取引である点である。

よって、本論文においては、平成22年度税制改正において創設されたグループ法人税制の中でもグループ法人間の無償取引（中でも法人税法37条に規定する「寄附金」に該当するものを中心に）の取り扱いをもとにグループ法人間における取引について、「損益取引」と「資本等取引」とを区分する基準について考察を行うこととする。

そして、本論文においては上記の区分について一定の結論を導き出す手法として、法人税法施行規則別表四、法人税法施行規則別表五(一)の取り扱いを概観することとする。その結果、法人税法上の資本金等の額と利益積立金の具体的な動きを概観することが可能となり、上記結論を裏付ける根拠となると考えたからである。

そこで、まずは本論文における「無償取引」について定義をしていくこととする。

金子宏教授はその著書の中で無償取引を「対価を伴わない取引」⁴としており、本論文においても同様の意味として取り扱うものとする。そして、法人税法における無償取引においては、低額譲渡等の場合の無償部分も含まれると一般的には解されている⁵ため、本論文においても、同様の意味として取り扱うこととする。

第1章においては、我が国の法人税法の基本的概念として、法人税法において資本等取引と損益取引とをどのように区分しているか。また、法人税法において資本金等の額と利益積立金額とはどのような意味をもってい

るのかについて、概観することとする。

そのうえで、第2章においては、法人税法におけるグループ法人以外の法人間において無償取引が行われた場合の取り扱いを概観することとする。

そして、第3章においては、平成22年度税制改正において創設された「グループ法人税制」におけるグループ法人間の無償取引が行われた場合の取り扱いを概観することとする。

第4章においては、グループ法人間の無償取引から一度離れたうえで、平成13年度税制改正において整備された「組織再編税制」、特に税制適格合併の取り扱いと平成22年度税制改正によって改正が加えられた法人税法61条の2第16項の取り扱いなどから法人税法がグループ法人に対して、どのような観点から課税を行おうと考えているかを検討する。

最後に、第5章においては、第4章におけるグループ法人に対する他の規定の考え方との整合性を考慮した場合、グループ法人税制における無償取引の取扱いは現行法の損益取引としての取り扱いでよいのかについて検討し、グループ法人間における損益取引と資本等取引の境目について一定の結論を導き出すこととする。

第1章 我が国の法人税法の基本的概念

第1節 法人税の課税標準

我が国の実定制度における法人税は、(1)各事業年度の所得に対する法人税のほかに、(2)各連結事業年度の連結所得に対する法人税、および(3)退職年金等積立金に対する法人税を含んでいる⁶が本論文においては、これらのうち、法人税の主体をなす(1)の「各事業年度の所得に対する法人税」について考察していくこととする。

各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は法人税法21条において、「内国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準

は、各事業年度の所得の金額とする。」とされている。そして、その所得の計算方法としては法人税法第22条1項において、「内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。」と規定されていることから、益金と損金の差額により所得を算定するとされている。

法人税法における益金については、法人税法22条2項において、「別段の定めがあるものを除き、資産の売却、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。」とすると、規定されているが、「収益」の概念は特に定義されていない⁷。

また、法人税法における損金については、法人税法22条3項において「別段の定めがあるものを除き、1. 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額、2. 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額、3. 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの」と規定されているが、「原価」や「費用」、「損失」についても法人税法はその定義規定を設けていない⁸。このことから、法人税法における益金の額、損金の額について、一般的に次のように理解されている。

第一に、法人税法において「別段の定め」が存在する場合は、必ず「別段の定め」が優先することとなる。これは、下記に述べる「資本等取引」「公正処理基準」に係る規定も上書きすることとなる。すなわち、法人税法における「別段の定め」とは、いわば法人税法の本体ともいえる部分であり、他のどのような規定よりも優先すると解されている⁹。

第二に、「資本等取引」からは益金と損金は発生しないものとされている。資本等取引については法人税法22条5項において、「資本等取引とは、法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引並びに法人が行う利

益又は剰余金の分配（資産の流動化に関する法律第115条第1項（中間配当）に規定する金銭の分配を含む。）及び残余財産の分配又は引渡しをいう。」と規定されている。詳細は後述することとするが、たとえば、法人が受け入れた出資金は法人の益金を構成せず、また支払った配当は損金に算入されないこととされている¹⁰。

第三に、益金及び損金の基礎となる収益、原価、費用、損失について、法人税法22条4項によると、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」と規定されている。ここにいう「一般に公正妥当と認められる会計基準」とは一般に「企業会計基準」であるとされており、法人税法は益金および損金を企業会計における利益計算を基礎として、これに修正を加えるという仕組みになっていると考えられている¹¹。

すなわち、法人税の課税所得は、まず法人の行った取引を「別段の定め」に該当する取引か否かを検討し、それに該当するものについては「別段の定め」において処理を行い、それ以外の取引については、その取引を資本等取引と損益取引とに区分し、資本等取引に該当することとなる取引については課税対象外とし、損益取引に該当することとなる取引については企業会計基準による損益計算をもとに算出されると解することが出来る。それでは、次節以降において法人税法における資本等取引と損益取引について考察を行うこととする。

第2節 法人税法における資本等取引

企業会計原則第一の三に「資本取引と損益取引とを明瞭に区分し、特に資本剰余金と利益剰余金とを混同してはならない」として、資本取引・損益取引の区分の原則が規定されている。また、企業会計原則注解2の(1)では、「資本剰余金は、資本取引から生じた剰余金であり、利益剰余金は損益取引から生じた剰余金、すなわち、利益の留保額であるから、両者が混

同されると、企業の財政状態および経営成績が適正に示されないこととなる。」とされている。そして、それらを区別しなければならない理由として、稲垣富士男教授は「損益取引の結果としての利益剰余金は、利益準備金を除いては処分可能であり、資本取引の結果としての資本剰余金は処分不能のためである。すなわち、両者を混同することは、処分可能な期間損益の適正な計算を歪めるだけでなく、処分不能な維持すべき資本部分を損益計算に算入して処分し、資本を浸蝕することになる¹²⁾」と述べられている。

法人税法においてはその計算の目的が「租税負担の公平を図るため¹³⁾」であり、企業会計におけるそれとは違うが、「所得には課税するが資本には課税しない¹⁴⁾」という原則のもと、資本等取引と損益取引を区分するとともに、資本金等の額¹⁵⁾と利益積立金額¹⁶⁾とを厳格に区分することとされている。

第1項 法人擬制説

上述のように、法人税法においても資本等取引と損益取引の区分、また、資本金等の額と利益積立金額との区分を厳格に区別しているが、それには法人税の性質ないし課税根拠が大きくかかわっていると考えられる。

法人税の性質ないし、課税根拠は大別して2つの考え方があるとされている。1つは、法人税は所得税の前取りであるとする考え方であり、もう1つは、法人税は法人の担税力に着目して課される独自の租税であるとする考え方である¹⁷⁾。そして、それらはそれぞれ「法人擬制説」・「法人実在説」といわれている。

我が国の法人税制は昭和25年のシャープ勧告以来、基本的には「法人擬制説」に依拠しているとされており¹⁸⁾、この考え方によると、経済実質的に租税を負担する主体は法人ではなく個人に限定されるべきであるということとなり、法人の所得に対して法人税を課し、さらに個人の配当所得に

対して所得税を課すことは、同じ所得に対して二重に課税することとなり、それを排除するための措置として所得税法において配当控除（所法92）が制度化されている¹⁹。すなわち、原則的に「法人擬制説」を採用する我が国の法人税の性質は所得税の前取りとしての性格を有しており、法人の所得に対する本来の課税は法人がその所得を個人株主に分配することでその課税が完結するものと考えられている。

第2項 資本等取引の範囲

法人税法において、資本等取引と損益取引との区分の重要性については上述の通りである。よって、本項においては法人税法に規定されている資本等取引の範囲について考察していくこととする。前述のとおり法人税法における資本等取引とは、法人税法22条5項に定められた取引であり、それは次の3つに区分されると考えられている。

1つ目は「資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引」であり、2つ目は「利益又は剰余金の分配」そして、3つ目は平成22年度税制改正において規定された「残余財産の分配又は引渡し」である。

企業会計における資本取引に上記の「利益又は剰余金の分配」「残余財産の分配又は引き渡し」が含まれるかどうかについては対立があるため、法人税法においては「等」を入れることによって、それらが資本等取引に含まれることを明らかにしていると考えられている²⁰。「資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引」は法人の純資産の増減が生ずることとなるが、それは法人と株主との間に生じた取引に伴う株主の持ち分そのものの増減であるから、その取引からは益金の額も損金の額も生じることがないとして資本等取引に分類され、また、法人が行う「利益又は剰余金の分配」「残余財産の分配又は引き渡し」はすでに計算された利益の分配等であるとして損益取引には関係がないという意味において法人税法上は資本等取引に含まれているとされている²¹。

第3項 資本金等の額

法人税法2条16号には資本金等の額について「法人が株主等から出資を受けた金額として政令で定める金額をいう。」と規定されており、法人税法施行令第8条1項によると、「資本金等の額は、法人の資本金の額又は出資金の額と、当該事業年度前（過去事業年度）の次に掲げる1号から12号までの金額の合計額から13号から19号までの金額の合計額を減算した金額に、当該事業年度開始の日以後の1号から12号までの増加資本金等の額を加算し、これから同日以後の13号から19号までの減少資本金等の額を減算した金額との合計額をいう」²²とされていることから、いわば限定列举的にその金額を規定している。

要するに、法人税法における資本金等の額とは会社法上の資本金の額（会法445）に法人税法施行令第8条に規定する一定の調整を加えた金額²³であり、法人税法独自の概念であると考えられている。

このように、法人税法においては資本金等の額の定義について、すべて政令に委任しているということが我が国の法人税法における現状であるが²⁴、岡村忠生教授は法人税法における資本金等の額の基本的な役割について、「株主段階で課税済みの資産が、どれだけ法人に出資されているかを示している²⁵」と述べられており、法人が株主へ分配する際に株主の減資部分への配当課税を防止する役割を担っていると考えられている。

第4項 利益積立金額

法人税法2条18号には利益積立金額について「法人の所得の金額で留保している金額として政令で定める金額をいう。」と規定されており、法人税法施行令第9条1項には「過去事業年度および当該事業年度の一定の項目に係る金額の増減により算出される金額」と規定されている。つまり、利益積立金額は一般的には「課税済所得で留保された金額²⁶」であると、一般的に理解されている。

末永英男教授は法人税法における利益積立金額の把握の重要性について、「法人は株主の集合体であるという法人擬制説の考え方に沿うと、法人段階で課税される法人税は個人所得税の前払いであると解される。かくて、法人の法人税法に従って算出された留保金額である利益積立金額は、法人税の課税を受けた後の所得（課税済み所得）であるが、それが個人（株主）に未分配の状態では法人内部に留保されているに過ぎない。したがって、利益積立金額を分配した場合（社外流出）には個人段階での所得課税（配当課税）が行われるのは、まさしく、係る法人本質観である法人擬制説によるものと解される²⁷。」と述べられているように、法人税法において法人は株主の集合体である法人擬制説のもとその法律構成がなされており、利益積立金額は最終的に株主等のもとへ流出した際に最終的な課税が完結することとなる。すなわち、法人税法においての利益積立金額とは、株主等へ流出する前ではあるが、法人税としては課税関係が終了している部分と捉えることが出来ると考えられる。

第5項 みなし配当課税

我が国の法人税法における法人観は上述の通り、法人擬制説を原則的に採用していることから、法人税は所得税の前取りであり、法人に留保されている所得が株主のもとへ配当として流出した際にその課税関係が完結すると考えられている。そのため、配当の原資が株主からの出資金額の払い戻し（資本金等の額の減少を生ずる取引）であるのか、それとも利益の分配（利益積立金額の減少を生ずる取引）であるのかを正確に把握することが求められている。すなわち、法人の純資産の部の内訳である資本金等の額と利益積立金額の適正な把握が求められていることは前述のとおりである。

そこで、本項においては我が国の法人税法において資本金等の額と利益積立金額の把握が現行の法人税法においていかに重要かという具体例とし

てみなし配当課税について考察を行うこととする。

法人税法24条によると、「株主等が次に掲げる事由²⁸により金銭その他の資産の交付を受けた場合、金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額が、法人の資本金等の額又は連結個別資本金等の額のうちその交付の基因となった法人の株式又は出資に対応する部分の金額を超えるときは、その超える部分の金額は、配当等の額とみなす」と規定されている²⁹。

例えば、会社法上その配当の原資のすべてが資本の払い戻しであったとしても、法人税法においては、その全額を資本金等の額の減少を生ずる取引とはせず、その払い戻した金額のうち、その法人の株式又は出資に対応する部分の金額を超える部分に関しては、利益積立金額の減少を生ずる取引、すなわち配当とみなして、配当課税を行うと規定されている。これは、法人の獲得した利益に対する株主段階課税を適切な時期に、そして株主間で均等に行うという政策が認められる³⁰が、法人税法上の配当は、原資が法人税法上の利益積立金額からなるものに限定することにより、ここでも「所得には課税するが資本には課税しない³¹」という原則が厳格に適用されていると考えられる。

第3節 法人税法における損益取引

法人税法における損益取引については、上述の通り「別段の定め」があるものを除き、益金及び損金の基礎となる収益、原価、費用、損失について、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算されるものとされており、「一般に公正妥当と認められる会計基準」とは通常、「企業会計基準」であると考えられている。すなわち、法人税法における益金の額及び損金の額とは、企業会計基準における収益、原価、費用、損失に一定の調整を加えた金額であると考えられている。

企業会計における収益とは、「企業の生産努力により企業によって形成された価値」もしくは企業価値すなわち、純資産を増加させる積極的な要

因と定義されており³²、その具体的な認識基準としては、企業会計原則の第二の一のAに「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割り当てられるように処理しなければならない。ただし、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない。」と規定されている。すなわち、費用・収益を発生主義で認識することを要求しているが、「ただし書」の文章によって、収益の認識は原則として実現主義によることが明確にされている³³。そして、実現主義における「実現」については、「財貨または役務が、現金・受取手形・売掛金などの貨幣性資産に形を変えることと解されている」とされている。よって企業会計における収益とは、収益として計上しうる額が客観的、かつ、明確になることが求められている³⁴。

またその一方で、「実現主義」とは収益の認識基準のみならず、貸借対照表の価額の決定という計算構造を意味している³⁵。つまり、未実現利益の計上の禁止は貸借対照表における資産においても最も客観性のある金額として取得原価において評価することを要請する取得原価主義と表裏一体の関係にあるということである。

よって、企業会計においては、収益面からは「実現主義」の要請を受け、また資産面からは「取得原価主義」の要請を受けているというのが、企業会計における原則的な取り扱いであると考えることができる。

また、企業会計における費用は収益と対比すると、「新たな企業価値を創造するために企業が犠牲にした企業価値の減少³⁶」すなわち、企業価値である純資産を減少させる要因と定義することができる。そして、その具体的な認識基準については、前述の通り、発生主義において認識されると明記されているが、費用の認識基準としてはさらに「企業会計原則の第二の一」において、「…企業の経営成績を明らかにするために、一会計期間に属するすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載して…」とされており、当期純利益を算出するために当期に計上される費用は、当期

の収益に対応するもののみであることを要求している³⁷。

よって、法人税法における損益取引については、原則的には企業会計原則に従った処理を求められていることから、法人税法において別途定めのあるものを除き、益金については収益同様、実現主義が採用されており、また、損金についても、費用収益対応の原則が採用されており、さらに資産面についても取得原価主義が採用されていると考えられている。

第2章 法人税法における無償取引の取り扱い

第1章において我が国における法人税の基礎的概念を概観してきた。

本章においては、上記を踏まえ法人税法における無償取引について概観することとする。

第1節 法人税法による無償取引に係る益金の額の取り扱い

法人税法22条2項によると「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。」と規定されている。

すなわち、法人税法においては無償による資産の譲渡、無償による役務の提供、また無償による資産の譲受けからも益金が発生するとされている。

上記のうち、無償による資産の譲受けに関しては、純資産を増加させる要因であるとして、現状においては企業会計においても収益として認識している³⁸が、無償による資産の譲渡や役務の提供からは収益を認識することは、一般的には認められていない³⁹。

第1章においても述べたように、法人税法においては「別段の定め」がない限り、損益取引における益金の額は企業会計の収益の額であるべきと

して、無償取引についても企業会計基準は及んでいるはずであるから、企業会計において認識しない収益の額は法人税法においても認識をしないという考え方がある。これを「限定説」というが⁴⁰、通説的な理解は、無償取引に係る益金の概念は、収益を課税上擬制する法人税法固有の収益概念である⁴¹として、「別段の定め」がない場合においても常に収益を認識するという「無限定説」であると解されている。そして、その擬制の根拠をどのように理解するかという点に関しては、見解の分かれるところでもあるため、以下においてその代表的な見解⁴²について考察することとする。

第1項 有償取引同視説（二段階説）

昭和40年の法人税法全文改正における立法趣旨において、吉牟田勲教授は「法人が他の者と取引を行う場合、すべて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、当然その資産の時価に相当する所得があったものと認められている。資産の贈与（無償譲渡）を行った法人も、その資産の時価を認識してこれを贈与するものであって、この贈与は資産を有償で譲渡してその時価に相当する対価を金銭で受取り、直ちにこの金銭を贈与したと何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時にその時価に相当する収益が実現したと認められるので、これを益金とし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、無償の資産の譲渡又は役務の提供を特に例示しているのは一般に譲渡代金は会計用語として『収益』といわれたいという懸念もあるので特に掲げたものである⁴³。」と述べられている。

すなわち、法人税法においては、無償取引は①有償取引と②受領対価の相手方への贈与との2段階の取引に引き直すことが可能（この意味で二段階説とも呼ばれている）であり、有償取引において、収益が生じ、その後

の贈与時点において、贈与費用が発生するという見解であり⁴⁴、税務会計における課税実務では通常この方法が採用されている。

第2項 適正所得算出説

金子宏教授は無償取引からも収益が生じるという理論的根拠として「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（より正確に言えば、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⁴⁵」と述べられている。

すなわち、法人税法において時価相当額で一旦益金を認識する理由を「経済的実質が同じ」という点に着目するのではなく、法人税法の目的である「租税負担の公平」という見地からその取り扱いを述べられている。

なお、①、②いずれの考え方においても法人税法においては、無償取引からも収益が生ずるという点においても相違はないとされている⁴⁶。

第2節 法人税法による無償取引に係る損金の額の取り扱い

法人税法22条3項によると、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。1. 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額 2. 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用

で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。)の額
3. 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの」とされている。

そして、無償取引が行われた場合、法人税法上の取り扱いとしては前述の通り、一旦当該資産を時価相当額によって益金の額を認識し、その時価相当額を贈与するという取り扱いとなっている。

しかし、法人税法においては、無償取引により生ずる費用が損金として認められるかどうかは別途の判断を要することとなる⁴⁷。それは、無償取引においては、法人税法22条3項における「別段の定め」に該当すると一般的に解されているためである。

第1章においても述べたように、法人税法においては「別段の定め」が何よりも優先されることとなる。すなわち、無償取引が法人税法37条に規定する寄附金と判断された場合は、その規定の適用を受けることとなる。

それでは、次に法人税法において行われた無償取引が寄附金に該当することとなった場合の取り扱いについて考察していくこととする。

第1項 別段の定め（法人税法37条）

法人税法37条1項には「内国法人が各事業年度において支出した寄附金の合計額のうち、その内国法人の当該事業年度終了の時の資本金等の額又は当該事業年度の所得の金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額を超える部分の金額は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。」と定められており、法人が行った無償取引のうち、法人税法37条に規定する「寄附金」に該当することとされた場合は、その取引時の時価相当額のうち、損金算入限度額を超える部分については、法人税法上、損金不算入とされている。

第2項 寄附金の範囲

法人税法37条7項には寄附金の範囲として、「寄附金の額は、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもつてするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与（広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。次項において同じ。）をした場合における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おける価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとする。」と規定されている。

よって、「金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与」とされている点から法人税法における「寄附金」は民法上の「贈与」の一形態である⁴⁸とされているが、民法上の「贈与」が直ちに法人税法上の「寄附金」となるとは限らないと考えられている。

それは、法人税法37条7項の括弧書き部分が根拠となっていると考えられる。要するに、広告宣伝目的や見本品としての資産の贈与のように、法人の行う事業に「直接必要であると考えられる贈与」は、法人税法における「寄附金」には該当しないと明示されているからである⁴⁹。

第3項 寄附金の損金性について

本項においては、寄附金とされる部分について法人税法が何故上述のような取り扱いを行うのかについて考察を行うこととする。

清水惣事件の判示したところによると、「寄附金が法人の収益を生みだすのに必要な費用といえるかどうかは、きわめて判定の困難な問題である。もしそれが法人の事業に関連を有しない場合は、明白に利益処分の性質を持つと解すべきであろう。しかし、法人がその支出した寄附金について損金経理をした場合、そのうちどれだけが費用の性質をもち、どれだけが利益処分の性質をもつかを客観的に判定することが至難であるところか

ら、法は、行政的便宜及び公平の維持の観点から、一種のフィクションとして、統一的な損金算入限度額を設け、寄附金のうち、その範囲内の金額は費用として損金算入を認め、それを超える部分の金額は損金に算入されないものとしている⁵⁰。」としている。

すなわち、法人は個人のように消費生活を営まず利益の追求を目的として活動している以上、その法人がおこなった無償取引は事業と直接的には関係がなくても間接的に関係がある場合も考えられ、その損金性につき課税実務上の判定することは非常に困難であるという点から一律に損金算入限度額を規定しているとされている⁵¹。この考え方からすると、寄附金の範囲を画する「贈与および無償の供与」の概念を費用性（事業に直接的に関係するものを除く）によって画定するのではなく、相手方からの直接的な対価の流入を伴わない資産の譲渡や役務の提供のすべてを含む極めて広いものと捉えていると考えられる⁵²。

事実、この「寄附金」の範囲・損金性に関する論文などは多数出版されていることから、論点も多いテーマとなっている。本論文においては、法人税法上「寄附金」に該当するものとなった部分に関する取り扱いをメインテーマとしている関係上、これ以上踏み込まないこととするが、筆者としては税法における租税法律主義の予測可能性が重要になってきている今日においては、寄附金の範囲とその損金性について、さらなる法的な手当てが必要であると考えている。

第3節 法人税法施行規則における無償取引の取り扱い

上述のように、グループ法人以外の法人間における無償取引については、法人税法上、資本等取引ではなく損益取引として取り扱われる。

本節においては、上記の法人間における無償取引が行われた場合に、法人税法施行規則34条2項に規定されている「法人税法施行規則別表四、法人税法施行規則別表五(一)」において具体的にどのような取り扱われる

か、それによって、法人税法2条16号、法人税法2条18号にそれぞれ規定されている「資本金等の額」、「利益積立金額」にどのような影響があるかを考察していくこととする。

第1項 申告調整

法人税法74条1項には「内国法人は、各事業年度終了の日の翌日から2月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき次に掲げる事項を記載した申告書を提出しなければならない。」と規定されている。すなわち、法人の課税所得は適正に処理されて確定した企業利益を出発点として、上述のような企業会計と法人税法との相違点を調整するような形で課税所得が計算されることを意味している⁵³。

第2項 法人税法施行規則別表四と法人税法施行規則別表五(一)との関係

企業利益と課税所得との差異が税務調整の対象となることは前述のとおりである。そして、所得金額の調整は法人税法施行規則別表四により行われ、利益積立金額および資本金等の額の調整は法人税法施行規則別表五(一)において行われることとなる⁵⁴。

法人税法施行規則別表四は確定決算に基づき算出された当期利益（又は当期欠損）の額をもとにして、法人税法・租税特別措置法の規定による申告調整を加えて所得金額（又は欠損金額）を計算するもので、企業会計における損益計算書に対し、法人税法上の損益計算書といわれるものである⁵⁵。

そして、上記の申告調整項目はまず法人税法施行規則別表四の「総額①」欄に記載され、その性質に応じ「留保②」欄又は「社外流出③」欄のいずれかに振り分けられることとなる。「留保②」欄に記載された金額は当期利益の額（又は欠損の額）のうち、法人内部に利益留保される金額を記載し、「社外流出③」欄には法人内部に利益留保されずに社外に流出す

るものを記載することとなる⁵⁶。それに対し、法人税法施行規則別表五(一)は法人税法上の貸借対照表といわれるもので、上記法人税法施行規則別表四において法人税法上課税済みの所得ではあるが、未だ法人の内部に留保されているものが法人税法施行規則別表五(一)に転記されることとなる。その他、所得金額の計算に影響しない単なる利益積立金額の調整の場合や、利益剰余金の資本組み入れの場合などは法人税法施行規則別表五(一)の調整のみとなる。

第3項 法人税法施行規則における無償取引の取り扱い

それでは、無償取引が行われた場合の法人税法施行規則別表四又は法人税法施行規則別表五(一)の取り扱いについて具体例を挙げながらみていくこととする⁵⁷。

論点を分かりやすくするため、前提条件は以下に掲げるものとする。

①Aは贈与法人、Bは受贈法人とし、なお、AとBとの間に資本関係はないものとし、無償取引以前のそれぞれの税務上の貸借対照表は次の通りであったものとする。(企業会計上の貸借対照表と税務上の貸借対照表とにおいてこの時点において相違はないものとする。)

A		B	
資産	900	資産	300
現金	100	資本金等の額	300
		利益積立金額	0
		資本金等の額	600
		利益積立金額	400

※ 上記における資本金等の額は企業会計における資本金の額と同値であるとし、利益積立金額は企業会計における繰越利益剰余金と同値であるとする。

②現金100の無償取引(企業会計において、当該取引は損益取引とされたものとする。)を行ったものとし、当期における取引は本件取引のみであったものとする。当期の企業会計上の損益はAにおいては当期純損失△100、Bにおいては当期純利益100となる。

③ここでは、論点を分かりやすくするため、寄附金の損金算入限度額及び法人税等は考慮しないものとする。

上記の3点を考慮すると、Aにおける法人税法施行規則別表四と法人税法施行規則別表五(一)は次のようになる。

Aにおいては、企業会計上の当期純損失である△100が法人税法施行規則別表四の当期利益の「総額①」欄に表示することとなり、決算において配当等はないものとする、その全額が「留保②」欄に記載されることとなる。

そして、本件無償取引は法人税法37条における寄附金に該当することとなるため、損金不算入となり、また寄附金において支払った現金はAの内部に留保されていないことから、その全額を「社外流出③」欄に記入することとなる。(図1)

また、法人税法施行規則別表五(一)においては、法人税法施行規則別表四において、税務調整において留保される金額はないことから、会計上の繰越利益剰余金の金額である△300を繰越損益金欄に転記することとなる。(図2)

次にBにおいては、企業会計上の当期純利益である100が法人税法施行規則別表四の当期利益の「総額①」欄に表示することとなり、決算において配当等はないものとする、その全額が「留保②」欄に記載されることとなる。

そして、本件無償取引は企業会計上も税務上も共に収益として認識することとなるので、税務調整は行われず、所得金額はそのまま100となる。(図3)

また、法人税法施行規則別表五(一)においても法人税法施行規則別表四において、税務調整において留保される金額はないことから、会計上の繰越利益剰余金の金額である100を繰越損益金欄に転記することとなる。(図4)

A

別表四

区分		総額①	留保②	流出③
当期利益		△100	△100	
加算		100		100
減算				
所得金額		0	△100	100

図 1

A

別表五（一）

利益積立金額の計算に関する明細書

区分	期首①	減②	増③	翌期首④
繰越損益金	400	400	300	300
差引合計額	400	400	300	300

資本金等の額の計算に関する明細書

区分	期首①	減②	増③	翌期首④
資本金等の額	600			600
差引合計額	600			600

図 2

B

別表四

区分		総額①	留保②	流出③
当期利益		100	100	
加算				
減算				
所得金額		100	100	

図 3

B

別表五（一）

利益積立金額の計算に関する明細書

区分	期首①	減②	増③	翌期首④
繰越損益金	0	0	100	100
差引合計額	0	0	100	100

資本金等の額の計算に関する明細書

区分	期首①	減②	増③	翌期首④
資本金等の額	300			300
差引合計額	300			300

図 4

よって、本件無償取引後の税務上の貸借対照表を簡便的に表すと次のようになる。

A			B		
資産	900	資本金等の額 600	資産	300	資本金等の額 300
		利益積立金額 300	現金	100	利益積立金額 100

すなわち、本件無償取引は法人税法上、損益取引として取り扱われることから、課税済み所得のうち留保した金額である利益積立金額の増減として取り扱われていることが理解できる。

第4節 小括

本章においては、グループ法人間以外の法人間において無償取引が行われた場合、法人税法では損益取引に該当することを確認した。そして、その結果として法人税法上、利益積立金額の増減という形で法人税法施行規則別表五(一)上に表現されることも確認できた。

すなわち、法人税法において無償取引を行うということは、株主等に分配される前の利益である利益積立金額に影響を及ぼすということである。

第3章 グループ法人税制における無償取引の現行法の取り扱い

本章においては、平成22年度税制改正で創設されたグループ法人税制において前述のような無償取引があった場合、どのように取り扱われることとなるのかをその創設経緯も含め明らかにしていくこととする。

第1節 グループ法人税制創設の経緯と目的

平成22年度税制改正によって創設されたグループ法人税制は、「グルー

ブを構成する法人においては、一体的な経営が進展しており、法人税制においても、このグループ法人の実態に即した課税上の取り扱いが求められること」をその立法趣旨として取り上げられている⁵⁸。

また、本税制におけるグループ法人について、「論点とりまとめ」によると「経営の一体性を重視しつつ、少数株主がいるか否かによって親法人の経営の自由度にちがいがあるとい実態があることや、制度の複雑化を回避する観点から、基本的に100%株式保有による支配関係を対象として検討することが考えられる⁵⁹。」として、グループ法人税制は、原則として100%の持ち株関係にある法人グループが対象とされている⁶⁰。

すなわち、グループ法人税制とは、上記100%の持ち株関係（以下「完全支配関係」という）という資本関係にその一体性を見出し、それらグループ法人を一体のものとして、法人税法上、他の法人と区別して取り扱うこととされたと考えることができる。

そして、上記のような完全支配関係にあるグループ法人間の取引については、それを内部取引として取り扱うことを原則とし、損益を認識しないこととしたのである⁶¹。

完全支配関係のある法人間の取引について、上記のようにその損益を認識しないという取り扱いは組織再編税制や連結納税制度等において平成22年度税制改正以前にも法人税法上存在していたが、それは納税主体としても一つになることが前提となっていた。今回のグループ法人税制は各々の法人が納税主体であるにも関わらず、当該法人間の取引について内部取引のように取り扱うという特徴があると考えられる。

第2節 グループ法人税制における無償取引の取り扱い

第1項 グループ法人間における寄附金の損金不算入・受贈益の益金不算入

上述のように、完全支配関係のある法人間について、その一体性を考慮した結果、平成22年度税制改正において、上記の法人間の取引について損

益を認識しないという様々な改正が行われた。そして、当該改正によって本論文のテーマである「無償取引」についても改正が行われた。それでは、完全支配関係のある法人間において「無償取引」が行われた場合の現行法の取り扱いについてその概要を考察していくこととする。

法人税法37条2項によると、「内国法人が各事業年度において当該内国法人との間に完全支配関係（法人による完全支配関係に限る。）がある他の内国法人に対して支出した寄附金の額（第25条の2（受贈益の益金不算入）又は第81条の3第1項（第25条の2に係る部分に限る。）（個別益金額又は個別損金額の益金又は損金算入）の規定を適用しないとした場合に当該他の内国法人の各事業年度の所得の金額又は各連結事業年度の連結所得の金額の計算上益金の額に算入される第25条の2第2項に規定する受贈益の額に対応するものに限る。）は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。」とされている。

すなわち、完全支配関係のない法人間において無償取引がなされた場合、これまでは損金算入限度額を超える部分に対して損金不算入とされていたものが、完全支配関係のある法人間において同様の取引がなされた場合は、その全額が損金不算入とされることとなった。

また、法人税法25条2項によると「内国法人が各事業年度において当該内国法人との間に完全支配関係（法人による完全支配関係に限る。）がある他の内国法人から受けた受贈益の額（第37条（寄附金の損金不算入）又は第81条の6（連結事業年度における寄附金の損金不算入）の規定を適用しないとした場合に当該他の内国法人の各事業年度の所得の金額又は各連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入される第37条第7項（第81条の6第6項において準用する場合を含む。）に規定する寄附金の額に対応するものに限る。）は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない。」とされており、これまでは受贈益はその全額を益金算入とされていたが、完全支配関係のある法人間において

贈与を受けた場合はその全額を益金不算入としたのである。

この点について、「平成22年度税制改正の解説」では次の様に説明されている。「従来の連結法人間の寄附金については、支出側で全額損金不算入とされる一方、受贈側で益金算入とされており、見方によれば内部取引について課税関係を生じさせるともいえる状態でした。そこで今回、グループ内部の取引については課税関係を生じさせないこととする全体の整理の中で、このグループ内寄附金についても、トータルとして課税関係を生じさせないこととするものです⁶²。」とされている。

すなわち、完全支配関係のある法人間の取引は形式上、贈与法人の資産等の流出はあるものの、グループを一体としてみれば、左の手から右の手へ資産等が移動したに過ぎず、そこに損益は生じないと解することができる⁶³。

第2項 寄附修正

グループ法人間における無償取引があった場合、上述のように、当該寄附金はその全額が損金不算入となり、その寄附金の額に相当する金額である受贈益の額はその全額が益金不算入であると規定されていることが確認できた。

そして、グループ法人税制においては、当該法人間において、無償取引が行われた場合上記の取り扱いのほかにいわゆる「寄附修正」の取り扱いが規定されている。

1、寄附修正事由の意義

寄附修正事由とは、子法人が他の内国法人から受贈益の額（法法25の2②）で受贈益の益金不算入の規定（法法25の2①）の適用があるものを受け、又は子法人が他の内国法人に対して寄附金の額（法法37⑦）で寄附金の損金不算入の規定（法法37②）の適用があるものを支出したことをいう

と定められており、まさに上記のような完全支配関係のある法人間の無償取引があった場合が寄附修正事由に該当する旨定められている⁶⁴。(法令9①七括弧書き)

2、寄附修正

寄附修正事由を生ずるような取引がなされた場合、当該株式を所有している親法人において子会社株式の簿価に当該受贈益相当額を増加することを定めており(法令119の3⑥、同119の4①)、また、その加算額は利益積立金額の増加させるものとして取り扱う(法令9①七)として規定されている⁶⁵。

3、寄附修正の必要性

寄附修正の必要性につき、「平成22年度税制改正の解説」においては「グループ法人間の寄附について課税関係を生じさせないこととなるため、これを利用した株式の価値の移転が容易となり、これにより子法人株式の譲渡損を作出する租税回避が考えられることから、これを防止するために、子法人株式の帳簿価額を調整するものです⁶⁶。」と説明されている。

例えば子法人から親法人に対し寄附を行った場合、子法人からは実質的には資産の流出があるため、親法人における子法人株式の帳簿価額がそのままであると、子会社の所有する資産価値との間に乖離が生じ、当該子会社株式を他社に売却することで譲渡損を計上できるという租税回避を防止する目的で創設されたことを意味していると考えられる。

第3節 法人税法施行規則におけるグループ法人間の無償取引の取り扱い

本章第2節において、グループ法人間において無償取引が行われた場合の法人税法上の取り扱いについて概観してきた。

本節においては、第2章第3節同様に上記の具体的な取り扱いを概観す

るために法人税法施行規則別表四、法人税法施行規則別表五(一)においてどのように取り扱われるのかをみていくこととする⁶⁷。

ここでも、論点を分かりやすくするため下記のような前提条件のもと考察していくこととする。

① P (親法人)、S (子法人) とし、P は S の株式を設立以来継続して保有しているものとし、また無償取引以前のそれぞれの税務上の貸借対照表は次の通りであったものとする。(企業会計上の貸借対照表と税務上の貸借対照表とにおいてこの時点において相違はないものとする。)

P		S	
資産	600	資産	300
現金	100	資本金等の額	300
S社株式	300	利益積立金額	400

※ 上記における資本金等の額は企業会計における資本金の額と同値であるとし、利益積立金額は企業会計における繰越利益剰余金と同値であるとする。

② P から S へ現金100の無償取引を行ったものとする、当期の企業会計上の損益は P においては当期純損失100、S においては当期純利益100となる。

③ よって、現行法の規定に準拠した形で P 及び S の法人税法施行規則別表四と法人税法施行規則別表五(一)を示すと、下記の通りとなる。

P

別表四

区分		総額①	留保②	流出③
当期利益		△100	△100	
加算	寄附金	100		100
減算				
所得金額		0	△100	100

P

別表五（一）

利益積立金額の計算に関する明細書

区分	期首①	減②	増③	翌期首④
S株式			100	100
繰越損益金	400	400	300	300
差引合計額	400	400	400	400

資本金等の額の計算に関する明細書

区分	期首①	減②	増③	翌期首④
資本金等の額	600			600
差引合計額	600			600

S

別表四

区分		総額①	留保②	流出③
当期利益		100	100	
加算				
減算	受贈益	△100		△100
所得金額		0	100	△100

S

別表五（一）

利益積立金額の計算に関する明細書

区分	期首①	減②	増③	翌期首④
繰越損益金	0	0	100	100
差引合計額	0	0	100	100

資本金等の額の計算に関する明細書

区分	期首①	減②	増③	翌期首④
資本金等の額	300			300
差引合計額	300			300

よって、税務上の貸借対照表を簡便的に記載すると下記のようになる。

P				S			
資産	600	資本金等の額	600	資産	300	資本金等の額	300
S社株式	400	利益積立金額	400	現金	100	利益積立金額	100

すなわち、本件無償取引はグループ法人税制においても損益取引として規定されていることから、Sにおいては受け入れた現金100に対応する利益積立金額が非課税所得として利益積立金額として表れることとなる。すなわち、株主段階においては未課税の資産が増加したものとして取り扱われており、今後配当等によって株主に対して分配する際に課税対象とされることとなる。

他方、Pにおいては寄附金として法人税法上、一旦利益積立金額の減少を伴うものの、寄附修正の規定により、S社株式の帳簿価額と利益積立金額を増額した結果、利益積立金額に変動が起こらないという結果になっている。つまり、当該無償取引において資産の減少がみられるものの、株主に配当する際に配当課税をおこなう原資に増減はないものとして取り扱われていることがわかる。

また、PとSは未だに継続して完全支配関係があるにも関わらず、PにおけるS社株式の帳簿価額とSにおける資本金等の額に乖離が見られることとなる。

第4節 小括

前節で述べたように、グループ法人税制において本件無償取引を損益取引として処理する結果、Sにおいては受贈財産相当額が非課税所得として利益積立金額の増加を生じさせることとなった。これは、今後Sが配当を行う際の配当原資となりうる資産の増加を示し、配当課税が起こりうるこ

とを示していると考えられる。また、PにおけるS社株式の帳簿価額とSにおける資本金等の額に乖離が生じることとなっている。これは、寄附修正を行った結果であるが、Pは設立以来継続してS社株式を保有し続けているにも関わらず、不一致が生じている点についても留意する必要がある。

上記について、筆者として次の疑問が残る。まず、1つ目は完全支配関係のある法人より、無償取引で受贈した資産は配当課税の原資として適当な資産であるかという点である。上述のように完全支配関係のある法人間の資産の移転は、グループ内部の取引であると考えられるので、それによって配当課税の原資が増加することは経済的実態からみてもその実態を正確に表しているとは考えられない。武田昌輔教授が「完全支配法人の被完全支配法人に対する金銭等の提供は、形式からみて無償で金銭等を提供したという点に着目すれば、寄附金ということになるが、実質的にみれば投資ということになる⁶⁸」と述べられているように、その実質は出資と考えられるべきであり、資本金等の増加又は減少を生ずる取引として資本等取引とみるべきではないであろうか。

さらに、無償取引により移転した資産の所在という点から考えると、贈与法人からはその資産は流出しており、受贈法人へはその資産は流入している。そしてそれが、完全支配関係のない法人間の無償取引を損益取引として整理する根拠であったと思われる。しかし、その資産はグループ全体からみれば留保されているということである。そして、グループ内部に留保されているという経済的実態を法人税法施行規則別表四と法人税法施行規則別表五(一)の関係を踏まえて表現するためには、子法人において利益積立金額の増加又は減少ではなく資本金等の額の増加又は減少とすべきではないだろうか⁶⁹。

すなわち、筆者としては上記の理由により、完全支配関係のある法人間において行われた無償取引の取り扱いについては、その経済的実態の観点から損益取引ではなく、資本等取引として整理すべき項目ではないかと考

えている。

次に2つ目は損益取引を通じて、子法人株式の帳簿価額を変更することがこれまでの法人税法における取り扱いと整合性が取れているかという点である。

前節の事例では、PとSは設立以来継続して完全支配関係があるにも関わらず、無償取引という損益取引を行った結果、P保有のS社株式の法人税法上の帳簿価額とSの資本金等の額に不一致が生じている。これまでの法人税法の考え方においては、出資など資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引を行った場合に子会社株式の帳簿価額を増減させるような取引は規定されていたが、損益取引を通じてのそれはなかったと考えられる。

上記2点が筆者としての疑問点であるが、次節においては2つ目の疑問点である他のグループ法人に対する規定との整合性の観点から考察していくこととする。

第4章 その他のグループ法人に関する法人税法の取り扱い

第1節 組織再編税制

第1項 組織再編税制の基本的な考え方

平成12年10月3日に政府税制調査会より発表された「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的な考え方」によると、「企業組織再編成により資産の移転を行った場合にその取引の実態に合った課税を行うなど、適切な対応を行う必要がある⁷⁰⁾」とされており、組織再編税制は合併等の組織再編成時における移転資産の譲渡損益の計上を行うべきか否かを中心に考えられた税制であるといえる⁷¹⁾。

そして、上記「取引の実態に合った課税」の観点については、「形式上は他の法人に資産を移転する取引が、実質上も資産を手放す取引なのか、あるいは、実質上はまだその資産を保有しているといえる取引なのか」と

いう「移転資産に対する支配が継続しているか否か」を判定基準にする⁷²こととされており、移転資産に対する支配が継続されていると認められる場合は当該移転資産に対する課税を繰り延べ、また移転資産に対する支配が継続されていると認められない場合は、時価課税が適用されることとされている。

要するに、法人税法上は、組織再編成により資産を移転する前後で経済的実態に実質的な変更がないと考えられる場合には、課税関係を継続させるのが望ましいという考え方に従ったものと考えられる⁷³。

具体的には、組織再編成前後において、経済的実態に実質的な変更がないとされる場合は当該法人の所有する資産および負債を当該法人の帳簿価額による引き継ぎを認めることにより当該資産に対する課税を繰り延べ、そうでない場合は、法人税法の原則通り、所有する資産および負債を時価において取引したものとして課税を行うこととなる。

また、上記の考え方は法人税法における固有の概念であり、会社法その他の法令等によって帳簿価額による引き継ぎを認めていない場合は、法人の会計処理と法人税法の取り扱いとは異なることとなり、その場合は申告調整を行うこととなる⁷⁴。

第2項 適格要件

組織再編成により資産を移転する前後で経済的実態に実質的に変更がないとされる要件は法人税法上「適格要件」といわれている。

すなわち、適格要件を満たした組織再編成は適格組織再編成となり、適格要件を満たさない組織再編成は非適格組織再編成となる。

なお、法人税法は、合併、分割、現物出資、現物分配、株式移転および株式交換の6種類の組織再編成について規定されている⁷⁵。

そして合併を例にとると、その合併の性質から適格要件を次の3つに区分している。

- (1) その合併に係る被合併法人と合併法人との間に完全支配関係がある場合
- (2) その合併に係る被合併法人と合併法人との間に50%を超え、かつ、100%未満の持ち分関係がある場合の合併のうち、次の①②の要件を充足するもの
 - ① 被合併法人の従業員の概ね80%以上の者が合併後に合併法人に従事することが見込まれること。
 - ② 被合併法人の主要な事業が合併法人において合併後に引き続き営まれることが見込まれること。
- (3) その合併に係る被合併法人と合併法人とが共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの

上記を区分すると、①法人グループの組織再編成 ((1)、(2)の場合) とグループ外の法人や、その事業を構成する資産の取得 ((3)の場合) とに分けることができ⁷⁶、上記の要件に該当する場合は、その組織再編成前後において経済的実態に実質的な変更がないものとして、課税の繰延が行われることとなるが、本件課税の繰延が法人の選択適用ではなく、強制適用である点については留意が必要である。

つまり適格要件を備えた組織再編成は、法人税法上における優遇措置ではなく⁷⁷、取引の実態にあった課税を行うという観点から必要な対応であると考えることができる。

本論文においては、そのテーマである完全支配関係のある法人グループを対象に議論を進める関係上、上記(1)の完全支配関係のある法人グループ内における組織再編成に論点を絞って、どのような組織再編成が適格要件を満たすこととなるのか、また適格組織再編成の法人税法上の取り扱いを中心に考察することとする。

上述のとおり、完全支配関係のある法人グループ内における組織再編成であれば、金銭等の不交付の他に満たすべき適格要件の規定がない。つま

り、完全支配関係がある法人間において組織再編成が行われた場合において法人税法はその組織再編成前後においては当然に経済的実態に変更がないものとみて、適格組織再編成となるとしている。

すなわち、「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的な考え方」においては、「移転資産に対する支配が継続しているか否かを判定する基準」について「法人間の資本関係」を重視していると考えられる。

第3項 適格合併における利益積立金額の取り扱い

完全支配関係のある法人間において組織再編成が行われた場合、法人税法上は移転資産に対する支配が継続していると認められることから、被合併法人の資産・負債について帳簿価額によって引き継ぐことが強制される点については前述のとおりである。

そして、それに伴い純資産の部についても税法固有の処理を行うこととされており、「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的な考え方」においては、「資産の移転が帳簿価額により処理される場合には、従前の課税関係を継続させるのが適当であると考えられることから、利益積立金額についても引き継ぎを行うのが適当である⁷⁸。」として、本来、他の法人に引き継ぐべきではない当該法人の稼得した利益の留保額である利益積立金額の引き継ぎを行うこととされている⁷⁹。

第1章第2節においても説明したが、法人税法上の利益積立金額とは法人税課税済みの所得であるが、配当課税待ちの留保利益とされていることから、従前の課税関係を継続させるためには利益積立金額の引き継ぎが必要と考えられる。つまり、組織再編後の法人に利益積立金額を引き継ぐ処理を行わないと、配当課税時期が失われることから、当該措置が取られたものと考えられる⁸⁰。

すなわち、適格組織再編成のような包括的承継の場合には、配当課税の時期も将来へ繰り延べる関係上、原則的に利益積立金額の引き継ぎ⁸¹を行

うものとされている⁸²。

第4項 適格合併における資本金等の額の取り扱い

平成13年度税制改正においては、上述のように被合併法人の利益積立金額を引き継ぐこととされているため、合併法人の資本金等の金額の計算に当たっては、引き継ぎを受けた利益積立金額が先取りされる。すなわち、被合併法人の適格合併の日の前日の属する事業年度終了の時の移転資産の帳簿価額から移転負債の帳簿価額及び被合併法人から引き継ぎを受ける利益積立金額を減算した金額から合併により増加した資本金等の金額を減算した金額は、合併法人の資本積立金額⁸³の加算項目となるとされてきた⁸⁴。

第5項 平成22年度税制改正における適格合併の純資産の部の取り扱い

平成22年度税制改正において、適格合併は、被合併法人の最後事業年度終了の時における資本金等の額から抱合せ株式⁸⁵の当該合併直前の帳簿価額を控除した金額について、合併法人において資本金等の額を増加させることとされている（法令8①五）。その結果として、抱合せ株式の帳簿価額相当額について、資本金等の額が減額され、さらに、被合併法人から移転を受けた資産の被合併法人の最後事業年度終了の時の帳簿価額から、①被合併法人から移転を受けた負債の当該終了の時の帳簿価額、②当該適格合併により増加した資本金等の額、③抱合せ株式の当該適格合併直前の帳簿価額、以上の①から③の合計額を控除した金額について、合併法人において利益積立金額を増加させる（法令9①二）という計算規定に変更されているが、これは、分割型分割のみなし事業年度が廃止され、適格分割型分割における利益積立金額の引継額についての規定と平仄を合わせたものと考えられており、計算規定に変更があったが、実質的にその取り扱いが変わったとはされていない⁸⁶。

第6項 適格合併における法人税法施行規則別表四と法人税法施行規則別表五(一)の取り扱い

上述のように、平成13年度税制改正において「取引の実態に合った課税」の観点から「組織再編税制」が規定され、適格要件を満たす場合は移転資産の譲渡損益の繰延べと、利益積立金額の引き継ぎが規定された。

本項においては、具体的な事例をもとに法人税法施行規則別表四と法人税法施行規則別表五(一)における取り扱いを概観することとする⁸⁷。

本項においては論点を分かり易くするため、簡単な前提条件をもとに考察していくこととする。

① P（親法人）、S（子法人）とし、PはSの株式を設立以来継続して保有しているものとし、また合併直前のそれぞれの税務上の貸借対照表は次の通りとする。（企業会計上の貸借対照表と税務上の貸借対照表とにおいてこの時点において相違はないものとする。）

P				S			
資産	700	資本金等の額	600	資産	400	資本金等の額	300
S社株式	300	利益積立金額	400			利益積立金額	100

※ 上記における資本金等の額は企業会計における資本金の額と同値であるとし、利益積立金額は企業会計における繰越利益剰余金と同値であるとする。

②上記においてPとSが金銭等を不交付で合併をしたものとする。（この場合、本合併は適格要件を満たすこととなるため本合併は適格合併に該当することとなる。）

なお、企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針206(2)①アでは、子会社の純資産のうち親会社持分相当額と親会社が合併直前に保有していた子会社株式（抱合せ株式）との差額は特別損益に計上するとされているため、企業会計上、Pにおいては、Sからの受入資産400と

PのS社株式300との差額100は特別利益となるものとする。

③当期においてPの取引は上記の取引のみであったとした場合P法人における会計上の利益は100となるので、Pにおける当期の法人税法施行規則別表四と法人税法施行規則別表五(一)の取り扱いは次のようになる。

P

別表四

区分		総額①	留保②	流出③
当期利益		100	100	
加算				
減算	子会社株式消滅差益	△100	△100	
所得金額		0	0	

会計上では特別利益の計上により、損益計算書経由で利益剰余金が100増加することとなるが、税務上は上述のように、適格合併が行われた場合には直接利益積立金額を増加させるという取り扱いを行うため、法人税法施行規則別表四においては子会社株式消滅差益等として減算の処理を行うこととなる。

P

別表五（一）

利益積立金額の計算に関する明細書

区分	期首①	減②	増③	翌期首④
引継利益積立金		100	100	
繰越損益金	400	400	500	500
差引合計額	400	400	500	500

資本金等の額の計算に関する明細書

区分	期首①	減②	増③	翌期首④
資本金等の額	600	300	300	600
差引合計額	600	300	300	600

法人税法施行規則別表五（一）においては、法人税法施行規則別表四を経由しない被合併法人の利益積立金額の引き継ぎが生じるが、本事例においては引き継ぐべき利益積立金額と子会社株式消滅差益が同額であるため、結果として子会社株式消滅差益がないものとして取り扱われることとなる。

また、資本金等の額は被合併法人の最後事業年度の資本金等の額と抱合せ株式との差額を計上することとなるが、本事例においては設立以来継続して完全支配関係があることから、被合併法人の最後事業年度の資本金等の額と抱合せ株式とが同額のため結果として、合併法人における資本金等の額には変動が生じない。

よって、合併後のP法人の税務上の貸借対照表は次のように表すことができる。

		P
資産	1,100	資本金等の額 600 利益積立金額 400

すなわち、当該事例においては、Sから引き継いだ資産400の内訳は株主段階で課税済みの資産300（被合併法人の資本金等の額）と法人段階では課税済みであるが、株主段階においては未課税の資産100（被合併法人の利益積立金額）とに案分することができ、結果として株主段階においては未課税の資産について引き継いだ形となる。そして、それは今後Pが株主等に分配するまで課税が繰り延べられることとなる。

第2節 法人税法61条の2第16項の取り扱い

第1項 基本的な考え方

法人税法61条の2第16項は平成22年度税制改正により創設された完全支配関係のあるグループ法人に対する規定であり、「内国法人が、所有株式（当該内国法人が有していた株式をいう。）を発行した他の内国法人（当該内国法人との間に完全支配関係があるものに限る。）の第24条第1項各号に掲げる事由（第2項の規定の適用がある合併及び第4項に規定する金銭等不交付分割型分割を除く。）により金銭その他の資産の交付を受けた場合（当該他の内国法人の同条第1項第3号に規定する資本の払戻し若しくは解散による残余財産の一部の分配又は口数の定めがない出資についての出資の払戻しに係るものである場合にあつては、その交付を受けた時において当該所有株式を有する場合に限る。）又は当該事由により当該他の内国法人の株式を有しないこととなった場合（当該他の内国法人の残余財産の分配を受けないことが確定した場合を含む。）における第1項の規定の適用については、同項第1号に掲げる金額は、同項第2号に掲げる金額（第4項、次項又は第18項の規定の適用がある場合には、これらの規定に

より同号に掲げる金額とされる金額)に相当する金額とする。」とされている。要するに、内国法人が完全支配関係のある法人からみなし配当の基因となる事由により金銭その他の資産の交付を受けた場合又はその事由により完全支配関係のある法人の株式を有しないこととなった場合には、その株式は、帳簿価額により譲渡したものとすることとされた。つまり、完全支配関係のある法人間においては、当該株式に係る譲渡損失額又は譲渡利益額は法人税法上認識しないということを規定したものである。

そして、上記の譲渡損失額又は譲渡利益額の取り扱いについて法人税法施行令8条1項十九号において、資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引として資本等取引とすることが規定されている⁸⁸。すなわち、例えば完全支配関係のある完全親法人の所有する完全子法人株式をその子会社に譲渡した場合の譲渡利益額又は譲渡損失額(以下、譲渡損益という)は親法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引とするとされたのである。

親法人の所有する子法人の株式に対する譲渡損益を親法人の資本金等の額の増減として取り扱うことについて、『平成22年度税制改正の解説』では次のように説明されている。

- (イ) 従前より株主の旧株の譲渡損益課税が行われない合併又は分割型分割で被合併法人又は分割法人の株主を合併法人又は分割承継法人とするもの、すなわち手仕舞い型の組織再編成において、実質的にその株主において旧株の譲渡損益相当額が資本金等の額にチャージされていたところ、みなし配当事由による発行法人株式の譲渡及び発行法人からの金銭等の取得も、これらに準ずる一種の手仕舞い型の取引であることから、これらと整合性をとる必要があること。
- (ロ) 他の者からの株式の取得による子法人化は、自己と子法人を一体としてみれば、一種の自己株式の取得に該当するが、旧株主に対して配当課税が行われていないので、それは資本金等の額を原資として取得したのと同様の課税が行われていたとも考えられるところ、子法人と

一体化するのを機に後追的に資本を調整するものであること。(すなわち、親法人与子法人を一体的なものとして、資本をみようとするものともいえます。)⁸⁹

すなわち、当該解説によると、(イ)においては、金銭等の交付のない適格合併の場合は前節において述べたとおり、結果として親法人に引き継がれる子法人の資本金等の額は、子法人の資本金等の額から親法人の所有する抱合せ株式の帳簿価額を控除した金額としていたという取り扱いを述べたうえで、このような、みなし配当事由による発行法人株式の譲渡及び発行法人からの金銭等の取得も、これらと同様の取引であると考えることができるため、それら組織再編税制との整合性の観点から説明していると考えられ、また(ロ)においては、完全親法人与完全子法人との資本を一体的なものとして捉えた場合、他の者から完全子法人の株式を取得するという行為は一種の自己株式の取得であると考えることができる。そして、もし他の者から自己株式の取得を行った場合、本来はみなし配当が発生することとなるが、法人税法上、親法人による子会社株式の取得は自己株式の取得ではないためみなし配当課税がなされていないと指摘した上で、本件のような親法人から子法人に対して子法人株式を譲渡した際に後追的に資本を調整するものであると説明している。

朝長英樹、石井幸子両氏は当該解説の(イ)について「合併法人や分割承継法人は被合併法人や分割法人の株主でもあり、合併法人や分割承継法人の株式が対価として交付されない場合であっても、いったん、株主としてそれらの株式の交付を受けたものとみなし、その後、合併法人や分割承継法人は自らが株主として自らと自己株式の取引を行う、と整理されていたため、合併法人や分割承継法人においては、株主との取引を示す資本積立金額(平成18年改正後は「資本金等の額」)が増加したり減少したりするとされていたわけであり、これらは、資本金等の額を増加させたり減少させたりするためには株主との取引がなければならないことを示すも

のとなっている⁹⁰」という点を指摘されており、また、(ロ)については「確かに親法人がその株主から自己株式を取得するというのであれば自己の資本金等の額を変動させることは当然の処理ということになるが、親法人が他の者から子法人となる法人の株式を取得する取引は親法人がその株主から自己株式を取得する取引とは全く異なるものであり、株式を他の者から取得してその株式の発行人を子会社化することを「一種の自己株式の取得」とする論理にはそもそも無理がある⁹¹。」と述べられている。

確かに、親法人が子法人へ子法人株式を譲渡したことによる譲渡損益相当額を親法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引として規定することは、法人税法2条16号において資本金等の額を「法人が株主等から出資を受けた金額として政令で定める金額をいう」と規定していることから、それが、親法人にとって「株主等から出資を受けた金額」と解するのは若干無理があるように考えられる。

それでは、次項において法人税法61条の2第16項の法人税法施行規則別表四と法人税法施行規則別表五(一)を概観したうえで、『平成22年度税制改正の解説』における組織再編税制との整合性の観点からさらに考察を加えることとする。

第2項 法人税法61条の2第16項の法人税法施行規則別表四と法人税法施行規則別表五(一)の取り扱い⁹²

本項においては論点を分かりやすくするため、簡単な前提条件をもとに法人税法61条の2第16項の法人税法施行規則別表四と法人税法施行規則別表五(一)の取り扱いを概観することとする。

①P(親法人)、S(子法人)とし、PとSとの間には完全支配関係があるものとし、また本件取引以前のそれぞれの税務上の貸借対照表は次の通りであったものとする。(企業会計上の貸借対照表と税務上の貸借対照表とにおいてこの時点において相違はないものとする。)

P				S			
資産	700	資本金等の額	600	資産	200	資本金等の額	200
S社株式	300	利益積立金額	400	現金	200	利益積立金額	200

※ 上記における資本金等の額は企業会計における資本金の額と同値であるとし、利益積立金額は企業会計における繰越利益剰余金と同値であるとする。

②上記においてPはS社株式の50%相当をSに200で譲渡したものとする。
なお、当該取引における法人税法上のみなし配当の額は100とする。

Pにおいては、企業会計上、S社株式の帳簿価額300の50%相当額である150に対して現金200を取得したこととなるため、その譲渡益は50となる。

また、Sにおいては、自己株式の取得となり、資本取引に該当するため企業会計上の損益は発生しない。

③よって、本節1項において述べたとおり、現行法の規定に準拠した形でP及びSの法人税法施行規則別表四と法人税法施行規則別表五(一)を示すと、下記の通りとなる。

P

別表四

区分		総額①	留保②	流出③
当期利益		50	50	
加算	みなし配当計上漏れ	100	100	
減算	受取配当の益金不算入	△100		△100
	譲渡益否認	△50	△50	
所得金額		0	100	△100

P

別表五（一）

利益積立金額の計算に関する明細書

区分	期首①	減②	増③	翌期首④
資本金等の額		△50	100	50
繰越損益金	400	400	450	450
差引合計額	400	350	550	500

資本金等の額の計算に関する明細書

区分	期首①	減②	増③	翌期首④
資本金等の額	600			600
利益積立金額		50		△50
差引合計額	600			550

S

別表四

区分		総額①	留保②	流出③
当期利益		0	0	100
加算				
減算				
所得金額		0	0	100

S

別表五（一）

利益積立金額の計算に関する明細書

区分	期首①	減②	増③	翌期首④
自己株式			△100	△100
繰越損益金	200	200	200	200
差引合計額	200	200	100	100

資本金等の額の計算に関する明細書

区分	期首①	減②	増③	翌期首④
資本金等の額	200			200
自己株式			△100	△100
差引合計額	200			100

よって、簡便的に税務上の貸借対照表を表すと、下記のように表される。

P		S	
資産	700	資産	200
S株式	150	資本金等の額	100
現金	200	利益積立金額	100
資本金等の額	550		
利益積立金額	500		

すなわち、法人税法61条の2第16項と法人税法施行令8条1項十九号より、PにおいてはS社株式を譲渡した際に生じた譲渡損失額相当額が資本等取引となり、Pにおける資本金等の額の減少として表されていることがわかる。また、Sにおいては平成18年度の税制改正以降、自己株式を取得

した時点において法人税法上は資本金等の額の減少（みなし配当に該当する部分に対する利益積立金額を除く）を生ずる取引として処理されることとなる⁹³。（法令8①十七、十八）

Sにおいては自己株式を取得した際に対価として支出した現金200を、株主段階で課税済みの資産（資本金等の額）と、株主段階においては未課税の資産（利益積立金額）とに案分することができる。

そして、株主段階において未課税である利益積立金額の100については本件取引を通じて配当課税がなされている。（ただし、法人株主においては法人間の二重課税を防止するため本件配当にかかる収益は法人税法上、いったん益金不算入とされる。）（法法23①、法法23④）

次に、Pにおける増加した資産200と減少した子法人株式150との差額である50（企業会計上の利益）に対しては法人税法上のみなし配当を考慮することとなるので、結果としてPの利益積立金額を100増加し、資本金等の額を50減少させる取り扱いになっていることがわかる。

すなわち、上述したSからの配当部分である100については、Pにおいては課税を繰り延べる取り扱いがなされるため、Pの利益積立金額の増加をともなう結果となっているのに対し、その差額である譲渡損失額に相当する金額である50についてはPの株主段階において課税済みである資本金等の額が減少する点については疑問に感じる。

その点について『平成22年度税制改正の解説』では、組織再編税制との整合性の観点から、グループ全体として資本をみようとしていると解説されているため、次項においては上記の解説を含め、グループ全体として資本をみた場合に本件取引をどのようにとらえるべきかについて考察することとする。

第3項 グループ法人に対する資本金等の額の取り扱い

本節第2項において法人税法61条の2第16項と法人税法施行令8条1項

十九号における取り扱いについて概観してきた。

そこで本項においては、合併を行った場合における法人税法上の資本金等の額の取り扱いを例にとり、その場合の法人税法施行規則別表四と法人税法施行規則別表五(一)の取り扱いから、『平成22年度税制改正の解説』におけるグループ全体としての資本という考え方を考察することとする。

本節第2項における事例におけるS社株式の譲渡前におけるPとSの貸借対照表は以下の通りであった。

P				S			
資産	700	資本金等の額	600	資産	200	資本金等の額	200
S社株式	300	利益積立金額	400	現金	200	利益積立金額	200

上記において、PとSとの間には完全支配関係があるため、本節1項においても述べたように、当該合併は適格合併に該当することとなる。また、Pにおいて企業会計上、受入資産400とS社株式の帳簿価額300との差額100が特別損益として計上されることとなる。

そして、法人税法施行規則別表四、法人税法施行規則別表五(一)においては本節1項で述べたとおり、次のように取り扱われることとなる⁹⁴。

P
別表四

区分		総額①	留保②	流出③
当期利益		100	100	
加算				
減算	子会社株式消滅差益	△100	△100	
所得金額		0	0	

P

別表五（一）

利益積立金額の計算に関する明細書

区分	期首①	減②	増③	翌期首④
引継利益積立金		100	200	100
繰越損益金	400	400	500	500
差引合計額	400	500	700	600

資本金等の額の計算に関する明細書

区分	期首①	減②	増③	翌期首④
資本金等の額	600	300	200	500
差引合計額	600	300	200	500

よって、簡便的に税務上の貸借対照表を示すと下記のようなになる。

		P	
資産	900	資本金等の額	500
現金	200	利益積立金額	600

すなわち、合併後のPにおいては課税が繰り延べられるため、Sにおいて株主段階で未課税である利益積立金額を引き継ぐこととなり、またSにおける資本金等の額である200とPにおけるS社株式300との差額である△100がPにおける資本金等の額の減少として表されることとなる。

それでは、次に本節2項においてS社株式の譲渡後において、PとSが

合併を行った場合の法人税法施行規則別表四と法人税法施行規則別表五(一)の取り扱いについて考察することとする⁹⁵。

S社株式譲渡後のPとSの税務上の貸借対照表は下記の通りであった。

P		S	
資産	700	資本金等の額	550
S株式	150	利益積立金額	500
現金	200		
		資産	200
		資本金等の額	100
		利益積立金額	100

そして、この時点においてPとSとが合併を行った場合、PとSとの間には依然として完全支配関係があるため、当該合併も適格合併に該当することとなる。また、Pの企業会計においては、受入資産200とS社株式の帳簿価額150との差額50が特別利益となる。

そして、法人税法施行規則別表四、法人税法施行規則別表五(一)においては本節1項で述べたとおり、次のように取り扱われることとなる。

P
別表四

区分		総額①	留保②	流出③
当期利益		50	50	
加算				
減算	子会社株式消滅差益	△50	△50	
所得金額		0	0	

P

別表五（一）

利益積立金額の計算に関する明細書

区分	期首①	減②	増③	翌期首④
引継利益積立金		50	100	50
繰越損益金	500	500	550	550
差引合計額	500	550	650	600

資本金等の額の計算に関する明細書

区分	期首①	減②	増③	翌期首④
資本金等の額	550	150	100	500
差引合計額	550	150	100	500

よって、簡便的に税務上の貸借対照表を示すと下記のようなになる。

P

資産	900	資本金等の額	500
現金	200	利益積立金額	600

すなわち、上記の事例でわかるように合併後の税務上の貸借対照表はS社株式の譲渡前において合併した場合も譲渡後において合併した場合も全く同値となることがわかる。

法人税法61条の2第16項と法人税法施行令8条1項十九号における取り扱いはPとSとを単体の法人として考えた場合には非常に分かりづらい取

り扱いとなっているが、グループ全体として資本をみると、組織再編税制との整合性が取れていることが理解できる⁹⁶。

第3節 小括

本章においては、組織再編税制や法人税法61条の2第16項の取り扱いを考察することによって、法人税法がどのような視点からグループ全体としての資本をみているかを考察した。

それによると、完全支配関係のある法人間においてはそれらが合併（完全支配関係にあるグループ法人間における合併は金銭等が不交付であれば必ず適格合併に該当する）を行うことによって初めて明らかになる資本金等の額と利益積立金額がグループ全体の資本金等の額と利益積立金額であると考えることができる。すなわち、法人税法上の資本等取引であるか損益取引であるかはグループ全体の資本金等の額と利益積立金額がグループ法人間の内部取引によって変化しないように区分する必要があるといえる。

よって、法人税法61条の2第16項と法人税法施行令8条1項十九号における取り扱いは一見すると資本等取引に該当しないように見える取引ではあるが、グループ全体の資本金等の額と利益積立金額との区分を正確にとらえるという観点からはその整合性があるため、当該取引が資本等取引として区分されることは妥当であると考ええる。

第5章 グループ法人間の無償取引についての検討

前章においては、グループ法人に対する我が国の法人税法における整合性という観点から、どのような取引を資本等取引として区分し、どのような取引を損益取引とすべきかについて考察してきた。

本章においては、本論文のテーマであるグループ法人間の無償取引における現行法が第4章において考察したグループ法人に対する他の法制度と

整合性を保っているかという観点から再度考察を行うこととする。

具体的にはグループ法人間における無償取引は単なる内部的な取引であるため、それを行った前後において、グループ全体の資本金等の額及び利益積立金額に変化がないかを検討することとする。

第1節 現行法の無償取引における検討

グループ法人間で無償取引の前後においてグループ全体の資本金等の額及び利益積立金額に変化がないかを検討するに当たっては、第4章における検証方法と同様に、グループ法人間の無償取引前に合併した場合と、無償取引後に合併した場合において、グループ全体の資本金等の額と利益積立金額に相違がないかを検証することでその解決を図ることとする。

また、論点を絞るために第3章第3節における事例に基づき検討することとする⁹⁷。

①P（親法人）、S（子法人）とし、PはSの株式を設立以来継続して保有しているものとし、それぞれの税務上の貸借対照表は次の通りであったものとする。（企業会計上の貸借対照表と税務上の貸借対照表とにおいてこの時点において相違はないものとする。）

P		S	
資産	600	資産	300
現金	100	資本金等の額	300
S社株式	300	利益積立金額	400

※ 上記における資本金等の額は企業会計における資本金の額と同値であるとし、利益積立金額は企業会計における繰越利益剰余金と同値であるとする。

②この時点においてPを合併法人、Sを被合併法人とする適格合併を行った場合のPにおける、企業会計上の取り扱い、引き継ぎ資産とPにおけるS社株式の帳簿価額とが同値であるため、企業会計上の損益は発生しな

いと考えられる。

③当事業年度における取引が上記のみであったものと仮定すると企業会計におけるPの純利益は0となる。よって、Pにおける法人税法施行規則別表四と法人税法施行規則別表五(一)は次のようになる。

P

別表四

区分		総額①	留保②	流出③
当期利益		0	0	
加算				
減算				
所得金額		0	0	

P

別表五(一)

利益積立金額の計算に関する明細書

区分	期首①	減②	増③	翌期首④
繰越損益金	400	400	400	400
差引合計額	400	400	400	400

資本金等の額の計算に関する明細書

区分	期首①	減②	増③	翌期首④
資本金等の額	600	300	300	600
差引合計額	600			600

すなわち、当該取引においてSより引き継ぐ利益積立金額がなく、法人税法上否認の対象となる損益が企業会計上生じていないため、法人税法施行規則別表四における税務調整はなく、資本金等の額においては、Sの資本金等の額を引き継ぐこととなるが、同時にPが所有する抱合せ株式の帳簿価額相当額が減額されるため結果として、Pの資本金等の額に増減は生じない。

よって、合併後のPの税務上の貸借対照表を簡便的に示すと下記の通りとなる。

P			
資産	900	資本金等の額	600
現金	100	利益積立金額	400

すなわち、PとSのグループ全体の資本金等の額及び利益積立金額はそれぞれ、600と400であるといえる。

それでは、次に本件事例においてPがSに対して現金100を贈与した後に合併を行った場合を考察することとする⁹⁸。

①第3章第3節において、PがSに対して現金100を贈与した後の法人税法上の貸借対照表は下記の通りであった。

P				S			
資産	600	資本金等の額	600	資産	300	資本金等の額	300
S社株式	400	利益積立金額	400	現金	100	利益積立金額	100

②この時点においてPを合併法人、Sを被合併法人として適格合併を行ったとすると、Pにおける企業会計上の取り扱いは、引き継ぎ資産とPにおけるS社株式の帳簿価額とが同値であるため、企業会計上の損益は発生しないと考えられる。

③当事業年度における取引が上記のみであったものと仮定すると企業会計におけるPの純利益は0となる。よって、Pにおける法人税法施行規則別表四と法人税法施行規則別表五(一)は次のようになる。

P

別表四

区分		総額①	留保②	流出③
当期利益		0	0	
加算				
減算				
所得金額		0	0	

P

別表五（一）

利益積立金額の計算に関する明細書

区分	期首①	減②	増③	翌期首④
引継利益積立金額			100	100
繰越損益金	400	400	400	400
差引合計額	400	400	500	500

資本金等の額の計算に関する明細書

区分	期首①	減②	増③	翌期首④
資本金等の額	600	400	300	500
差引合計額	600			500

つまり、当該取引においては企業会計上も税務上も収益が発生することはないため、法人税法施行規則別表四における税務調整はないが、Sからの利益積立金額の引継ぎが発生するため法人税法施行規則別表五（一）においては、利益積立金額の増加が生じ、また資本金等の額においては、Sの資本金等の額相当額の増加があるが、同時に抱合せ株式相当額が減額されるため、結果として資本金等の額に減額が生じる結果となっている。

よって、合併後のPの税務上の貸借対照表を簡便的に下記に示すと次のようになる。

		P
資産	900	資本金等の額 500
現金	100	利益積立金額 500

すなわち、グループ法人間において無償取引を行う前後においてPとSが合併を行った場合、グループ全体の法人税法上の資本金等の額と利益積立金額に相違が生じる結果となる。

これは、当該無償取引を法人税法上損益取引として規定しているために生じるものであると考えられるが、当該無償取引は内部取引である以上合併前後において、資本金等の額と利益積立金額の内訳に差が生じることは、組織再編税制や法人税法61条の2第16項との整合性が保たれているとはいえないことを示唆していると考えられる。

それでは、本件無償取引をどのように取り扱うこととすれば、この問題が解決できるのかを次節において検討することとする。

第2節 グループ法人間における無償取引を資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引とした場合の検討

前節において、グループ法人間における無償取引を損益取引として取り扱うことには組織再編税制や法人税法61条の2第16項との整合性の観点から問題があることが確認できた。

それでは、仮にではあるが、第3章第4節で述べたように、当該無償取引をその経済的実態から出資・減資と同様に資本等取引（中でも子法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引）として取り扱った場合はどのようなになるかを検討してみることにする。

なお、比較を容易にするために、前節において用いた事例をもとに検討することとする。

①P（親法人）、S（子法人）とし、PはSの株式を設立以来継続して保

有しているものとし、また無償取引以前のそれぞれの税務上の貸借対照表は次の通りであったものとする。(企業会計上の貸借対照表と税務上の貸借対照表とにおいてこの時点において相違はないものとする。)

P				S			
資産	600	資本金等の額	600	資産	300	資本金等の額	300
現金	100	利益積立金額	400				
S社株式	300						

※ 上記における資本金等の額は企業会計における資本金の額と同値であるとし、利益積立金額は企業会計における繰越利益剰余金と同値であるとする。

② P から S へ現金100の無償取引を行った場合、上述のように当該無償取引を法人税法上、子法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引と仮定する。そうすると税務上の仕訳は下記のようになると思われる。

P				S			
S株式	100	現金	100	現金	100	資本金等の額	100

③ よって、簡便的に税務上の貸借対照表を示すと下記のようになる。

P				S			
資産	600	資本金等の額	600	資産	300	資本金等の額	400
S社株式	400	利益積立金額	400	現金	100		

④ 次に上記の税務上の貸借対照表において P と S が適格合併を行った場合、P における企業会計上の受入仕訳は S の総資産400に対して、P における S 社株式の帳簿価額相当額を相殺することとなるため、P において損益は生じないこととなる。

⑤ そして、当事業年度における取引が上記のみであったものとする企業会計における P の純利益は 0 となる。よって、P における法人税法施行規

別表四と法人税法施行規則別表五(一)は次のようになる。

P

別表四

区分		総額①	留保②	流出③
当期利益		0	0	
加算				
減算				
所得金額		0	0	

P

別表五(一)

利益積立金額の計算に関する明細書

区分	期首①	減②	増③	翌期首④
繰越損益金	400	400	400	400
差引合計額	400	400	400	400

資本金等の額の計算に関する明細書

区分	期首①	減②	増③	翌期首④
資本金等の額	600	400	400	600
差引合計額	600			600

よって、当該取引においては企業会計上も税務上も収益が発生することはないため、法人税法施行規則別表四における税務調整はなく、またSからの利益積立金額の引継ぎもないため、法人税法施行規則別表五(一)においては、利益積立金額の増減は生じないこととなる。また資本金等の額について、S法人の資本金等の額相当額の増加があるが、同時に抱合せ株式相当額が減額もあるため、結果として資本金等の額には増減は生じないということになる。

よって、合併後のPの税務上の貸借対照表を簡便的に下記に示すと次のようになる。

P			
資産	900	資本金等の額	600
現金	100	利益積立金額	400

すなわち、完全支配関係のある法人間における無償取引を法人税法上、出資・減資と同様に子法人の資本金等の増加又は減少を生ずる取引として取り扱うことによって、無償取引前後において、グループ全体の資本金等の額と利益積立金額との内訳に差が生じないという結果となることがわかる。

これは、完全支配関係のある法人間における無償取引は法人税法上、子法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引として取り扱う方が組織再編税制や法人税法61条の2第16項との整合性が保たれているといえるのではないだろうか。

第3節 アメリカ法人税法のグループ法人間における無償取引の考え方

アメリカの法人税法によると、「株主が含み益のある資産を法人に無償で譲渡した場合は、資本に対する寄附 (contribution to capital) とみな

される。よって、当該資産の含み益は譲渡者（株主）にとってはいかなる所得も生じさせず、当該譲渡による譲渡損失も生じさせない。その代わりに、その株式の譲渡者の基準価額は移転した資産の価値の分だけ引き上げられることとなる。内国歳入法典118条のもとでは、法人は、その資本に対する寄附（contribution to capital）に関して非課税とされ、また、譲渡者のその財産の従前の基準価額を引き継ぐものとする⁹⁹。」とされている。

そして、増井良啓教授は上記「contribution to capital」を「出資」と訳している¹⁰⁰ことからアメリカの法人税法においては法人と株主との間における無償取引（上記の事例でいうとPからSへの贈与）を「出資」とみなして、損益取引とは考えていないとされている¹⁰¹。すなわち、アメリカの法人税法によると、親法人から子法人への贈与は「出資」とみなして子法人の資本金等の額の増加を生ずる取引として区分されていると考えられる。

ただし、アメリカの法人税法においては、法人から株主への無償取引（上記の事例でいうとSからPへの贈与）は配当とみなされるケースがあるとされているが¹⁰²、上述の通り、組織再編税制や法人税法61条の2第16項との整合性の観点からはSからPへの贈与においても子法人の資本金等の額の減少を生ずる取引として区分されるべきものであると考えられる。

第4節 グループ法人間における無償取引は資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引として取り扱うことができるか

第1章で述べたとおり、法人税法における資本金等の額については法人税法2条16号において「法人（各連結事業年度の連結所得に対する法人税を課される連結事業年度の連結法人（以下この条において「連結申告法人」という。）を除く。）が株主等から出資を受けた金額として政令で定める金額をいう。」と定められており、その具体的な取り扱いについては法

人税法施行令8条に委任されている。

そして、法人税法施行令8条が定める資本金等の額については「資本金等の額は、法人の資本金の額又は出資金の額と、当該事業年度前（過去事業年度）の次に掲げる1号から12号までの金額の合計額から13号から19号までの金額の合計額を減算した金額に、当該事業年度開始の日以後の1号から12号までの増加資本金等の額を加算し、これから同日以後の13号から19号までの減少資本金等の額を減算した金額との合計額をいう¹⁰³」とされている。すなわち、加算項目と減算項目とをいわば限定列举的にその金額を規定しているといえる。

つまり、本章で述べたようなグループ法人間において無償取引が生じた場合にその取引を資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引として取り扱うことは解釈の余地がなく、そのような取り扱いはできないものと考えられる。

第5節 小括

我が国の法人税法がどのような観点からグループ全体の資本に対する取り扱いを規定しているかを考慮すると、平成22年度税制改正において創設されたグループ法人税制のうち無償取引に関する規定は、組織再編税制や法人税法61条の2第16項との整合性の観点からいえば、その取り扱いを異にしているものと考えられる。

すなわち、筆者は組織再編税制と法人税法61条の2第16項との整合性を考慮すると、完全支配関係のある法人間における無償取引は「資本等取引」として区分すべきであると考えた。しかし、我が国の法人税法が資本等取引について、法人税法施行令の中で限定列举的に規定している関係上、現行法において、そのような無償取引を資本等取引（中でも資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引）とする解釈は難しいと思われる。

よって、筆者の主張する「完全支配関係のある法人間において無償取引

が行われた場合のその受贈益の額又は寄附金の額に相当する金額を子法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引として取り扱う」については立法論として主張するほかない。

しかし、法人税法としてグループ全体の資本に対し、一貫した考え方もつことが、租税法主義の予測可能性を高めることになるとする、筆者は法人税法における資本金等の額について、その取引の経済的実態に柔軟に対応できるよう、解釈の余地を残すべきではないかと考えている。

おわりに

我が国の法人税法は法人擬制説を採用していることから、法人の資産を「株主段階において課税済みの資産」（いわゆる資本金等の額）と「株主段階においては未課税の資産」（いわゆる利益積立金額）に明確に区分することが求められている。

そして、本論文において筆者は、完全支配関係のある法人間における無償取引は、その経済的実態の観点からみると資本等取引（子法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引）に区分すべき取引ではないかという点について、第3章において疑問を提起した。

完全支配関係のある法人間における無償取引は単なる内部取引であり、贈与法人単体からみれば一見社外に流出された資産であるかのようにみえるが、それは法人グループ内には未だ留保されているという経済的実態がある。筆者はこのような経済的実態について武田昌輔教授も述べられているように、親法人がその資産を出資して子法人を設立するという行為と経済的実態が同じであると考えた。

つまり、グループ内に留保されるという同様の経済的効果があるにもかかわらず、出資として子法人に贈与した財産については資本等取引として取り扱い、単なる無償取引として贈与を行った場合は損益取引として取り

扱うこととされているのは、法人税法における取り扱いとして適切なのかと疑問を抱いたということである。

また、本論文の第4章において、法人税法が法人グループの資本についてどのように考えているのかを組織再編税制、法人税法61条の2第16項における取り扱いをもとにその検証を行った。その結果、グループ法人の資本に対する我が国の法人税法の考え方は適格組織再編成においてグループ全体が一つの法人に統合された際にみられる資本（資本金等の額と利益積立金額の内訳）がグループ全体の資本（資本金等の額と利益積立金額の内訳）であると理解することができた。

そして、第5章においては第4章における考え方をふまえ、グループ法人間における無償取引は資本等取引として区分すべき取引であるか、損益取引として区分すべき取引であるかについて、法人税法施行規則別表四と法人税法施行規則別表五(一)の取り扱いをもとに検証を行い、当該取引は資本等取引として区分すべき取引（子法人側において、その資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引として区分）とすることが他のグループ法人に対する規定とも整合する考え方であると結論付けた。

すなわち、第3章において提起した疑問点を経済的実態の観点と組織再編税制や法人税法61条の2第16項との整合性の観点の両方向からその解消を図ったものである。

岡村忠生教授は判例批評（南西通商株式会社事件平成7年12月19日判決）の中で「法人からその役員への利益移転を、役員が株主であるか否かを問題とすることなくほぼ自動的に役員賞与とし、内国法人間の利益移転を同様に寄附金としてきた。つまり、非正常取引によって法人から外部に移転する利益が、配当や出資といった資本等取引の項目に影響することを遮蔽しようとしてきた¹⁰⁴」と述べて、資本等取引としての取り扱いを示唆している。

今日においては、企業グループとして一体的な経営が進展しており、そ

の取引も複雑化してきている。法人税制においても、このグループ法人の実態に即した課税が求められている以上、その取引の実態に応じた取り扱いを規定していく必要があると思われる。

【脚 注】

- 1 『平成22年度税制改正大綱』財務省HPより
http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2010/explanation/PDF/07_P187_349.pdf 188頁。
- 2 武田昌輔「グループ法人課税について(1)―基本的な考え方―」税務事例Vol.42-No.7 (2010年7月) 61頁。
- 3 大島恒彦「グループ法人税制における寄附金の処理とその問題点」租税研究740号 (2011年6月) 105頁、参照。
- 4 金子宏『所得課税の法と政策』有斐閣 (1996年) 318頁。
- 5 田中章介『税務会計の基本と法人税の実務』清文社 (1986年) 112頁、参照。
- 6 金子宏『租税法第十六版』弘文堂 (2011年) 258頁、参照。
- 7 岡村忠生『法人税法講義第3版』成文堂 (2008年) 34頁、参照。
- 8 岡村・前掲 (注7) 34頁、参照。
- 9 岡村・前掲 (注7) 34頁、参照。
- 10 岡村・前掲 (注7) 35頁、参照。
- 11 岡村・前掲 (注7) 35頁、参照。
- 12 稲垣富士男『精説 企業会計原則』中央経済社 (1995年) 23頁。
- 13 中村忠・成松洋一『税務会計の基礎―企業会計と法人税―』 (1998年) 95頁。
- 14 立川正三郎『平成23年度版法人税法の基礎と理論』法令出版 (2011年) 80頁。
- 15 企業会計における資本金と資本剰余金との合計額に概ね相当する金額であるとされているが、法人税法においては企業会計におけるそれに一定の調整を加え、それを資本金等の額として、法人税法独自の概念を規定している。
- 16 企業会計における利益準備金、利益剰余金に相当する金額であるとされているが、法人税法においては企業会計のそれに一定の調整を加え、それを利益積立金額として法人税法独自の概念を規定している。
- 17 金子・前掲 (注6) 260頁、参照。
- 18 この考え方に対して、金子宏教授は今日の高度に複雑化した経済社会において法人擬制説という考え方がそのまま妥当するかは疑問であると述べられている。金子・前掲 (注6) 260頁。
- 19 立川・前掲 (注14) 30頁、参照。なお、同教授は「法人実在説」における課税の考え方

について、法人実在説とは法人を経済的実質からみても独立して租税を負担すべき主体と考えることから、既に法人段階で法人税が課税された配当について、個人株主の段階において課税所得としてさらに所得税を課税されたとしても、独立して租税を負担すべきそれぞれの主体がその租税を課されたのであるから、二重課税にならないこととすると説明されている。前掲（注14）30頁、参照。

- 20 岡村・前掲（注7）52頁、参照。
- 21 中村利夫『法人税の課税所得計算 その基本原理と税務調整 改定版』ぎょうせい（1990年）90頁、参照。
- 22 秋山忠人『法人税における資本金等の額—企業会計と法人税との調整—』大蔵財務協会（2012年）3頁。
- 23 岡村・前掲（注7）318頁、参照。
- 24 中村慈美「グループ法人税制の今」租税研究737号（2011年3月）292頁、参照。
- 25 岡村・前掲（注7）319頁。
- 26 上西左大信『完全詳解グループ法人税制の実務』税務研究会出版局（2010年）90頁。
- 27 末永英男『法人税法会計論第7版』中央経済社（2012年）110頁。
- 28 法人税法24条におけるみなし配当事由は下記の場合をいうと規定されている。
 1. 合併（適格合併を除く。）
 2. 分割型分割（適格分割型分割を除く。）
 3. 資本の払戻し（剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。）のうち、分割型分割によるもの以外のものをいう。）又は解散による残余財産の分配
 4. 自己の株式又は出資の取得（金融商品取引法第2条第16項（定義）に規定する金融商品取引所の開設する市場における購入による取得その他の政令で定める取得及び第61条の2第13項第1号から第3号まで（有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入）に掲げる株式又は出資の同項に規定する場合に該当する場合における取得を除く。）
 5. 出資の消却（取得した出資について行うものを除く。）、出資の払戻し、社員その他法人の出資者の退社又は脱退による持分の払戻しその他株式又は出資をその発行した法人が取得することなく消滅させること。
 6. 組織変更（当該組織変更に際して当該組織変更をした法人の株式又は出資以外の資産を交付したものに限る。）
- 29 堀村不器雄『Q & A 資本取引等をめぐる会計と税務』清文社（2011年）571頁、参照。
- 30 岡村・前掲（注7）371頁、参照。
- 31 立川・前掲（注14）80頁、引用。
- 32 井上良二『新版 財務会計論』税務経理協会（2008年）242頁、参照。
- 33 稲垣・前掲（注12）52頁、参照。
- 34 飯野利夫『財務会計論』同文館出版（1993年）11-17頁、参照。
- 35 広瀬義州『財務会計第十版』中央経済社（2011年）126頁、参照。
- 36 井上・前掲（注32）275頁。
- 37 稲垣・前掲（注12）69頁、参照。
- 38 中村・前掲（注21）59頁、参照。
- 39 岡村・前掲（注7）43頁、参照。

- 40 岡村・前掲（注7）43頁、参照。
- 41 谷口勢津夫『税法基本講義第3版』弘文堂（2012年）366頁、参照。
- 42 本見解には、この他にも「増加益精算課税説」や「同一価値移転説」などもある。「増加益精算課税説」と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、清算して課税するとする考え方であり、「同一価値移転説」とは、無償取引の場合には通常の対価相当額の実体的な経済的利益が取引の他方当事者に移転しているのだから、それに見合う実体的経済的利益が一方当事者の側で享受されていたはずであるということ、収益擬制の根拠とする見解である。谷口・前掲注（41）366-367頁、参照。
- 43 吉牟田勲「所得計算関係の改正」税務弘報Vol.13-No.6（1965年6月）139頁。
- 44 谷口・前掲（注41）367頁、参照。
- 45 金子・前掲（注4）345頁。
- 46 谷口・前掲（注41）370頁、参照。
- 47 中村・成松・前掲（注13）147頁、参照。
- 48 中村・前掲（注21）312頁、参照。
- 49 中村・前掲（注21）313頁、参照。
- 50 清水惣事件・大阪高判昭和53年3月30日訟月24巻6号1360頁。
- 51 中村・前掲（注21）313頁、参照。
- 52 岡村・前掲（注7）158頁、参照。
- 53 成松洋一『法人税法―理論と計算―七訂版』税務経理協会（2011年）21頁、参照。
- 54 中村・前掲（注21）227頁、参照。
- 55 田中・前掲（注5）126頁、参照。
- 56 上西・前掲（注26）93頁、参照。
- 57 成松洋一『否認項目の受け入れを中心とした法人税申告書別表四、五(一)のケース・スタディ』税務研究会出版局（2012）118頁、参照。
- 58 朝長英樹「グループ法人税制の創設趣旨と意義等」税理Vol.53-No.12（2010年9月）42頁、参照。
- 59 『資本に係る取引等に係る税制についての勉強会 論点とりまとめ』経済産業省HPより
<http://www.meti.go.jp/committee/summary/0004594/index04a.pdf>、4頁。
- 60 上西・前掲（注26）3頁、参照。
- 61 武田・前掲（注2）61頁、参照。
- 62 『平成22年度税制改正の解説』財務省HPより
http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2010/explanation/PDF/07_P187_349.pdf 206頁、参照。
- 63 武田昌輔「グループ法人課税について(2)一寄附金の損金算入・受贈益の益金不算入一」税務事例Vol.42-No.8（2010年8月）64頁、参照。
- 64 上西・前掲（注26）97頁、参照。

- 65 大島・前掲（注3）109頁、参照。
- 66 『平成22年度税制改正の解説』・前掲（注62）208頁。
- 67 成松・前掲注（57）121頁、277頁、参照。
- 68 武田・前掲（注63）64頁。
- 69 濱田康宏・白井一馬・村木慎吾・岡野訓・内藤忠大「座談会グループ法人税制を検証するグループ寄附金税制と無対価組織再編成」税務弘報Vol.58-No.13（2010年11月）143頁、参照。
- 70 『会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的な考え方』内閣府HPより
<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeichog4.html>
- 71 朝長英樹・山田博志「会社分割等の組織再編成に係る税制について」租税研究614号（2000年12月）58頁、参照。
- 72 朝長・山田・前掲（注71）58頁、参照。
- 73 大島恒彦・小島昇『組織再編税制のすべて』中央経済社（2002年）6頁、参照。
- 74 武田昌輔「組織再編税制」日税研論集Vol.51（2002年）7頁、参照。
- 75 谷口・前掲（注41）357頁、参照。
- 76 岡村・前掲（注7）331頁、参照。
- 77 岡村・前掲（注7）332頁、参照。
- 78 「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」前掲（注70）。
- 79 武田・前掲（注74）61頁、参照
- 80 武田・前掲（注74）57頁、参照。
- 81 被合併法人の株主等に対する利益の配当又は剰余金の分配として交付した金銭その他の資産がある場合には、これらの合計額を控除した金額とされている。
- 82 朝長・山田・前掲（注71）61頁、参照。
- 83 平成18年度税制改正において資本金と資本積立金額の合計額を法人税法上、資本金等の額とすることとされた。
- 84 原一郎「合併・分割と資本積立金額及び利益積立金額」日税研論集Vol.53（2003年）p.61、参照。
- 85 合併法人が合併直前に所有していた被合併法人株式のことを「抱合せ株式」という。
- 86 太田達也『改訂増補版「純資産の部」完全解説』税務研究会出版局（2010年）374頁、参照。
- 87 成松・前掲（注57）412頁、参照。
- 88 朝長・前掲（注58）156頁
- 89 『平成22年度税制改正の解説』前掲（注62）236頁
- 90 朝長・前掲（注58）163頁
- 91 朝長・前掲（注58）163頁
- 92 諸星健司『第三版 事例詳解 資本等取引をめぐる法人税実務』税務研究会出版局（2011年）404頁。
- 93 諸星・前掲（注92）100頁。

- 94 成松・前掲（注57）412頁、参照。
- 95 成松・前掲（注57）412頁、参照。
- 96 法人税法61条の2第16項と組織再編税制（適格合併）との整合性の説明として武田昌輔教授は税務上の仕訳を用いて説明している。武田昌輔「法人税改正の重要問題(2)―資本金等の額・資本積立金額―」税務事例Vol.43-No.1（2011年1月）76-79頁、参照。
- 97 成松・前掲（注57）412頁、参照。
- 98 成松・前掲（注57）412頁、参照。
- 99 Douglas A.Kohn, Jeffrey H.Kahn, Terrence G.Perris and Jeffrey S.Lehman. *CORPORATE INCOME TAXATION Sixth Edition*. WEST.2009, pp.288
- 100 増井良啓『結合企業課税の理論』東京大学出版会（2002）151頁、参照。
- 101 白須信弘『新版アメリカ法人税法詳解』中央経済社（2002）253頁、参照。
- 102 増井・前掲（注100）149頁、参照。
- 103 秋山・前掲（注22）3頁。
- 104 岡村忠生「資産の低額譲渡と法人税法二二条二項にいう収益の額」民商法雑誌 Vol.116-No.3（1997年6月）443頁。

【参考文献】（直接引用せず、参照したに留まるものを含む。）

（単行本）

- 秋山忠人『法人税における資本金等の額―企業会計と法人税との調整―』大蔵財務協会（2012年）
- 飯野利夫『財務会計論』同文館出版（1993年）
- 稲垣富士男『精説 企業会計原則』中央経済社（1995年）
- 井上良二『新版 財務会計論』税務経理協会（2008年）
- 稲見誠一・佐藤信祐『実務詳解組織再編・資本等取引の税務Q&A』中央経済社（2012年）
- 上西左大信『完全詳解 グループ法人税制の実務』税務研究会出版局（2010年）
- 大島恒彦・小島昇『組織再編税制のすべて』中央経済社（2002年）
- 太田達也『改訂増補版「純資産の部」完全解説』税務研究会出版局（2010年）
- 岡村忠生『法人税法講義第3版』成文堂（2008年）
- 金子宏『所得課税の法と政策』有斐閣（1996年）
- 金子宏『租税法第十六版』弘文堂（2011年）
- 白須信弘『新版アメリカ法人税法詳解』中央経済社（2002年）
- 末永英男『法人税法会計論第7版』中央経済社（2012年）
- 立川正三郎『平成23年度版法人税法の基礎と理論』法令出版（2011年）
- 田中章介『税務会計の基本と法人税の実務』清文社（1986年）
- 谷口勢津夫『税法基本講義第3版』弘文堂（2012年）

- 中野百々造『合併・分割の税務—その法務と税務—六訂版』税務経理協会（2011年）
- 中村利夫『法人税の課税所得計算 その基本原理と税務調整 改定版』ぎょうせい（1990年）
- 中村忠・成松洋一『税務会計の基礎—企業会計と法人税—』（1998年）
- 成松洋一『法人税法—理論と計算—七訂版』税務経理協会（2011年）
- 成松洋一『否認項目の受け入れを中心とした法人税申告書別表四、五（一）のケース・スタディ』税務研究会出版局（2012年）
- 成道秀雄『新版税務会計論第3版』中央経済社（2011年）
- 広瀬義州『財務会計第十版』中央経済社（2011年）
- 堀村不器雄『Q&A 資本取引等をめぐる会計と税務』日本公認会計士協会京滋会（2011年）
- 牧口晴一・齋藤孝一『組織再編・資本等取引をめぐる税務の基礎』中央経済社（2012年）
- 増井良啓『結合企業課税の理論』東京大学出版会（2002）
- 諸星健司『第三版 事例詳解 資本等取引をめぐる法人税実務』税務研究会出版局（2011年）
- Douglas A.Kohn, Jeffrey H.Kahn, Terrence G.Perris and Jeffrey S.Lehman. *CORPORATE INCOME TAXATION Sixth Edition*. WEST.2009
- （雑誌・論文）
- 朝長英樹「グループ法人税制の創設趣旨と意義等」税理Vol.53-No.12（2010年9月）
- 朝長英樹・山田博志「会社分割等の組織再編成に係る税制について」租税研究614号（2000年12月）
- 足立正喜「企業組織再編税制の概要と課題」和歌山大学経済学会312号（2003年3月）
- 阿部省二「法人税法第2条利益積立金額並びに法人税法第67条留保所得と各施行規則との関係」帝京大学大学院経済学年誌15号（2007年）
- 阿部泰久・山本守之「企業組織再編税制の考え方と実務検討」税務弘報Vol.49-No.6（2001年5月）
- 伊東博之「みなし配当とされる場合の基本的な考え方」税理Vol.54-No.15（2011年12月）
- 大島恒彦「グループ法人税制における寄附金の処理とその問題点」租税研究740号（2011年6月）
- 大島恒彦「グループ法人税制における自己株式取得の二面性」租税研究752号（2012年6月）
- 岡村忠生「グループ法人課税制度は、なぜ必要か」税研Vol.25-No.4（2010年1月）
- 岡村忠生「資産の低額譲渡と法人税法二二条二項にいう収益の額」民商法雑誌Vol.116-No.3（1997年6月）
- 河野惟隆「適格合併における利益積立金額」税制研究No.51（2007年）
- 河野惟隆「法人税法における利益積立金額と留保所得—法人税法施行規則との関連で」帝京経済学研究第39号（2006年）
- 品川芳宣「法人税における損金の本質」税務会計研究8号（1997年）
- 新久久弘「企業組織再編税制について」租税研究751号（2012年5月）

- 武田昌輔「グループ法人課税について(1)―基本的な考え方―」税務事例 Vol.42-No.7 (2010年7月)
- 武田昌輔「グループ法人課税について(2)―寄附金の損金算入・受贈益の益金不算入―」税務事例 Vol.42-No.8 (2010年8月)
- 武田昌輔「グループ法人課税について(3)―100%子会社株式の当該子会社への譲渡―」税務事例 Vol.42-No.9 (2010年9月)
- 武田昌輔「グループ法人課税について(4)―法人間の現物分配―」税務事例 Vol.42-No.10 (2010年10月)
- 武田昌輔「グループ法人課税について(5)―基本的考え方・その他の補充―」税務事例 Vol.42-No.11 (2010年11月)
- 武田昌輔「法人税改正の重要問題(1)―資本等取引・資本金等の額―」税務事例 Vol.42-No.12 (2010年12月)
- 武田昌輔「法人税改正の重要問題(2)―資本金等の額・資本積立金額―」税務事例 Vol.43-No.1 (2011年1月)
- 武田昌輔「組織再編税制」日税研論集 Vol.51 (2002年)
- 武田昌輔「組織変更・合併・会社分割」日税研論集 Vol.45 (2000年)
- 武田昌輔「資産の交換に関する課税と企業再編税制」税務弘報 Vol.49-No.1 (2001年1月)
- 武田昌輔・岡村忠生・田中治「法人税の過去・現在・未来」税研 No.142 (2008年11月)
- 多田雄司「企業組織再編税制の疑問点」租税研究629号 (2002年3月)
- 中村慈美「グループ法人税制の今」租税研究737号 (2011年3月)
- 長島弘「完全親子会社間における実際原価における仕入金額の増減と寄附認定」税務事例 Vol.44-No.1 (2012年1月)
- 濱田康宏・白井一馬・村木慎吾・岡野訓「座談会グループ法人税制を検証する清算・現物分配」税務弘報 Vol.58-No.11 (2010年10月)
- 濱田康宏・白井一馬・村木慎吾・岡野訓・内藤忠大「座談会グループ法人税制を検証するグループ寄附金税制と無対価組織再編成」税務弘報 Vol.58-No.13 (2010年11月)
- 原一郎「合併・分割と資本積立金額及び利益積立金額」日税研論集 Vol.53 (2003年)
- 藤井誠「組織再編税制における諸問題の検討」青山社会科学紀要第31巻第2号 (2003年3月)
- 藤曲武美「資本金等の額・利益積立金額」税務弘報 Vol.59-No.11 (2011年11月)
- 水野文男「グループ法人間の寄附と寄附修正のポイント」税理 Vol.55-No.5 (2012年4月)
- 宮森俊樹「グループ法人税制との関係(寄附金課税の「考え方」を検証する)」税務弘報 No.59-No.1 (2011年1月)
- 諸星健司「グループ法人税制と資本関連取引の取扱いと課題」租税研究745号 (2011年11月)
- 吉牟田勲「所得計算関係の改正」税務弘報 Vol.13-No.6 (1965年6月)

(判決)

大阪高等裁判所 昭和53年3月30日訟務月報第24巻6号

(その他)

経済産業省『資本に係る取引等に係る税制についての勉強会 論点とりまとめ』(2009年)

財務省『平成22年度税制改正大綱』(2009年)

財務省『平成22年度税制改正の解説』

税制調査会『会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的な考え方』(2000年)