

第2 法人税

したがって、所得税法施行令141条3号にいう「経済的成果」とは、所得税の課税対象とされ、一旦納税義務が発生した所得を意味する(元貸金業者が、貸付金の交付が不法原因給付に当たるため顧客に貸付金元本の返還を求めることができず、当該元本相当額の損失が生じたと主張した事案について、福岡高判平23・9・8 訟月58巻6号2471頁)。そして、同号所定の事由により損失が生じたというためには、単に当該利得について、返還債務が存在したり、その額が当事者間で明確になったというだけでは足りず、当該利得についての返還義務が現実に行われるなど当該利得が消滅していることを要する(東京高判平23・10・6 訟月59巻1号173頁)。

第2 法人税

1 納税義務者

(1) はじめに

ア 法人税の納税義務者は、法人である。法人は、本店又は主たる事務所の所在地により、内国法人(法税2条3号、所税2条1項6号)と外国法人(法税2条4号、所税2条1項7号)に分かれ、(A)内国法人は、公共法人、公益法人等及び人格のない社団等を除き、無制限納税義務者として、その源泉が国内にあるか国外にあるかを問わず、全ての所得について納税義務を負う(法税4条1項)のに対して、(B)外国法人(内国法人以外の法人)は、制限納税義務者として、国内源泉所得についてのみ納税義務を負う(同税4条3項)。なお、人格のない社団等(法税2条1項8号。後記(2))は、法人税法の適用上、法人とみなされる(法税3条)(注1)。

また、(A)内国法人は、法人税法上、その性格・目的等の観点から、①公共法人(法税2条5号)、②公益法人等(同条6号)、③協同組合等(同条7号)、④人格のない社団等(同条8号)及び⑤普通法人

(同条9号)に分類される。

イ　ところで、法人の本質論には、法人実在説と法人擬制説があるが、これらの説によって、法人税の性格も異なって考えることになる(注2)。

法人実在説は、法人を独立の法的人格を認められた実体として捉え、経営者によって運営される独立の意思決定単位であり、法人自体が担税力を持つと考える。これに対し、法人擬制説は、法人を個人(株主)の集合体として捉え、法人自体には担税力がないと考える。

我が国の法人税法は、かつては法人擬制説の考え方によって構築されていた。シャウプ勧告は、「法人は、与えられた事業を遂行するために作られた個人の集合である」という法人観に立脚しており、法人の所得は個人へ分配されるものであり、法人税は飽くまでも個人所得税の前払として捉えられた。そのため個人所得税と法人税の二重課税を調整しなければならないことになる。すなわち、法人の所得は、企業の貯蓄である内部留保と株主への配当から構成されるが、配当は法人段階で法人税が課税され、個人段階で所得税が課税されるので二重に課税されることになるが、二重課税の調整措置として、個人段階での配当税額控除(所税92条)の手当がされている。

他方、法人実在説に基づけば、個人と同様に法人にも累進税率表を適用すべきであるという考え方が正当化される。現行税制においても中小企業等の法人税率には軽減税率(法税66条2項)が適用されている。

配当税額控除は法人擬制説の下で、中小企業の軽減税率は法人実在説の下で、それぞれ正当化される措置であり、現行税制は、法人擬制説と法人実在説に基づく取扱いを混在させているといえる(橋本恭之・入門財政〔第2版〕91ないし93頁)。

(注1)　これに対して、民法上の組合や有限責任事業組合(LLP)は、組合員が共同で事業を行うための組織であって、納税義務の主体では

ない。その活動によって生ずる所得は直接組合員に帰属する。近時、外国のパートナーシップや人的会社のような事業主体が、法人税法上の外国法人に該当するかが問題となっていた(詳細については、第1章第3の5(2)イ「外国の事業体を利用した租税回避事案」参照)。

(注2) 金子・租税法333頁は、「法人本質論は、決め手のない問題であって、これを租税政策論の中にもちこむのは議論を無用に混乱させるだけである」と批判的立場に立つ。

(2) 人格のない社団等の該当要件

ア 税法上の人格のない社団の概念は、民法上の権利能力のない社団の借用概念であり、それと同義と考えるべきである(金子・租税法157頁)。したがって、税法上人格のない社団に当たるか否かは、最判昭39・10・15(民集18巻8号1671頁)が判示するところの、①団体としての組織を備えていること、②多数決の原則が行われていること、③構成員が変更しても団体そのものは存続すること、④その組織によって代表の方法、総会の運営、財産の管理その他団体としての主要な点が確定していること、の四つの要件を満たしていることを要する(最判平16・7・13集民214号751頁参照)。

イ もっとも、上記4要件該当性の位置づけについて注意を要する。

前記最判昭39・10・15が示した4要件は、その後の判例(最判昭49・9・30民集28巻6号1382頁及び最判昭55・2・8民集34巻2号138頁)や、下級審の裁判例(東京地判昭44・10・6判時593号55頁、東京地判昭44・12・22判タ246号301頁、東京地判昭45・12・22判時628号61頁、大阪高判昭48・11・16高民集26巻5号475頁、高松高判昭55・11・27判時998号73頁)などからすると、それら全てが独立して厳格に満たされていなければ人格のない社団とは認められないというものではないことが分かる。むしろ、上記4要件は、社団性認定のための指標であり、各要件相互の関係で柔軟に解釈され得るも

のというべきである。

例えば、前記最判昭49・9・30は、団体が「それ自体独立の団体としての組織を有し、代表の方法、財産の管理等団体としての主要な点について定めがあり、かつ、構成員の変動にかかわらず団体として同一性を保持する」ことを認定しているにとどまり、多数決の原則が行われているという要件については明示的には触れていない。前記東京地判昭44・10・6は、団体が、入会手続、総会、役員の選任、地区委員の選挙についての最低得票数、資産の管理、監査に関する規定の欠損あるいは不備があったとしても社団であることを否定しなければならないものではないとしている。前記東京地判昭44・12・22は、団体につき、管理運営において多数決の原則が十分に行われているとはいえず、団体の民主的管理運営という点において著しく欠陥があるといわなければならないとしつつも、社団にあって代表者の定めのあるものということができるとしている。いずれも前記最判昭39・10・15が示した上記4要件を指標としながら、具体的な認定に当たっては、柔軟な判断を行っていることが分かる。

このように、前記最判昭39・10・15及びその後の判例等を検討すると、前記最判昭39・10・15が示した上記4要件は、全て独立して厳格に満たされることが要求されるものではなく、むしろ、言わば理念型としての人格のない社団の内容を明らかにする模範的要素を抽出したにすぎないというのが相当とされている(岡光民雄「権利能力なき社団の意義と把え方」民事研修345号55頁及び星野英一「いわゆる「権利能力なき社団」について」民法論集第1巻279頁参照)。

(3) 法人税法における課税所得の範囲及び税率

法人税法は、内国法人の分類(①公共法人、②公益法人等、③協同組合等、④人格のない社団等及び⑤普通法人)に応じて、それぞれの性格、目的等の違いを考慮して、課税所得の範囲及び税率を定めてい

る。

ア ①公共法人

公共法人については、その公共的性格を考慮して、法人税の納税義務を完全に免除している(法税4条2項、人的非課税)。

イ ②公益法人等及び④人格のない社団等

(ア) 公益法人等及び人格のない社団等については、各事業年度の所得のうち「収益事業」から生じた所得に課税される(法税4条1項ただし書、7条参照)。

この「収益事業」の意義については、法人税法2条13号が「販売業、製造業その他の政令で定める事業で、継続して事業場を設けて行われるものをいう。」と定義し、これを受けて、法人税法施行令5条1項がこれに該当する各種の事業(1号ないし34号)を列挙している(注)。このように、収益事業の範囲は政令で限定的に列挙されているから、その列挙から漏れている事業からの収益は、それが営利事業に当たる場合であっても、課税の対象とはされない(金子・租税法463-464頁)。

ところで、平成20年に行われた公益法人制度改革により、一般社団(財団)法人は、登記のみで設立できることとなったが、一般社団(財団)法人は、法人税法上、一定の要件に該当する非営利型法人のみ公益法人等に該当し、それ以外は、普通法人に該当することになる(法税2条9号の2、別表第2)。さらに、一般社団(財団)法人は、内閣総理大臣等の認定を受け、公益社団(財団)法人となることができ、その場合は、収益事業を営む場合に限り、法人税の納税義務が生じる。なお、公益目的事業に該当する事業は、収益事業に含まないものとされている(法税令5条2項1号)。

(注) 東京地判平30・3・13(訟月65巻8号1228頁)は、マンションの区分所有者全員によって構成される団体である原告について、「本件各賃貸は、権利能力のない社団である原告が団体として行う活動

としての実質を有するものであるといえるから、法人税法上、原告が不動産貸付業という収益事業を行っていることを認めるのが相当であり、このように原告が主体となって行われた収益事業から生じた収益である本件各賃貸収入は、それが原告から分離されて、原告の団体としての活動目的に沿うよう管理・保管されていることも勘案すれば、原告の所得(法人税法5条、7条参照)を構成するというべきである。」と判示している(その控訴審である東京高判平30・10・31(訟月65巻8号1267頁)により維持。)

(イ) 収益事業にのみ課税されるという点は、宗教法人でも同様である。

すなわち、宗教法人は、民法33条2項にいう「学術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他の公益を目的とする法人」に該当し、宗教法人法の規定に基づき設立される法人であって、法人税法2条6号にいう「公益法人等」に分類されている(別表第2)。このため、宗教法人が、その本来の事業目的に沿った宗教活動から収益を得たとしても、それらが信者の信仰心の現れとして任意に寄附・寄進された「お布施」であって、宗教法人としてもその用途を宗教目的に限定している限りでは、金額の多寡を問わず、法人税は一切課せられないことになるが(玉國文敏「宗教法人課税の在り方」ジュリ1081号16頁)、法人税法施行令5条1項各号に掲げる事業のいずれかに該当する事業を行っているとは判断された場合には、当該事業から生ずる所得については、収益事業による所得として法人税の課税対象となる。

この宗教法人の収益事業の該当性が争われた裁判例として、最判平20・9・12集民228号617頁がある。同事案は、宗教法人が死亡したペットの飼い主から依頼を受けて葬儀、供養等を行う事業が法人税法施行令5条1項1号(物品販売業)、9号(倉庫業)及び10号(請負業)に規定する事業に該当し、法人税法2条13号の収益

事業に当たるとして、法人税の決定処分及び無申告加算税賦課決定処分を受けたため、その取消しを求めた事案であるが、最高裁は「本件ペット葬祭業は、外形的に見ると、請負業、倉庫業及び物品販売業並びにその性質上これらの事業に付随して行われる行為の形態を有するものと認められる。法人税法が、公益法人等の所得のうち収益事業から生じた所得について、同種の事業を行うその他の内国法人との競争条件の平等を図り、課税の公平を確保するなどの観点からこれを課税の対象としていることにかんがみれば、宗教法人の行う上記のような形態を有する事業が法人税法施行令5条1項10号の請負業等に該当するか否かについては、事業に伴う財貨の移転が役務等の対価の支払として行われる性質のものか、それとも役務等の対価でなく喜捨等の性格を有するものか、また、当該事業が宗教法人以外の法人の一般的に行う事業と競合するものか否か等の観点を踏まえた上で、当該事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らして総合的に検討して判断するのが相当である。」と判示して、対価性と競合可能性が収益事業か否かの判断要素になると解した上で、本件ペット葬祭業はそれらの要素を含むから、「宗教法人である上告人が、依頼者の要望に応じてペットの供養をするために、宗教上の儀式の形式により葬祭を執り行っていることを考慮しても、本件ペット葬祭業は、法人税法施行令5条1項1号、9号及び10号に規定する事業に該当し、法人税法2条13号の収益事業に当たると解するのが相当である。」とする(注1)。

なお、本判決は、何らかの宗教的意義を有する行為であっても、その活動が法人税法施行令5条1項に列举されている収益事業に該当すると判断されれば、その収益は課税対象になると判断しており、宗教的意義については上記の対価性の判断(喜捨金としての性質を有するかの判断)により解消され、独立の収益事業の判

断要素とはならないと解していると思われる(注2)(注3)。

(注1) 前記最判20・9・12が示した判断枠組みを前提に、社会福祉法人が行う有料老人ホームの運営事業が、社会通念上、下宿営業に該当するものと認められ、法人税法施行令5条1項15号所定の旅館業に該当し、収益事業(法税2条13号)として課税対象となるとした裁判例として福岡地判平31・3・6(訟月66巻2号219頁)がある(その控訴審である福岡高判令元・7・31(訟月66巻2号261頁)も同旨。最決令元・12・19により上告棄却及び上告不受理とされ確定)。

(注2) 前記最判平20・9・12と前後して、最高裁は、宗教法人の所有する土地建物のうち、ペットの遺骨を収蔵保管している建物部分及びその敷地相当部分の土地に対し、固定資産税及び都市計画税を賦課した都税事務所長の処分を取り消した原判決(東京高判平20・1・23裁判所HP)を相当として、上告棄却・不受理決定を行っている(最決平20・7・17)。

宗教法人の所有する土地建物に対する固定資産税等については、「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法3条に規定する境内建物及び境内地」(地方税法348条2項3号)は非課税とされているところ、前記東京高判平20・1・23は、同号により非課税とされる境内建物及び境内地とは、宗教法人が、専らその本来の用に供し、宗教の教義を広め、儀式行事を行い、及び信者を教化育成するために必要な当該宗教法人の固有の境内建物及び境内地をいうものと解されるところとした上で、当該境内建物及び境内地が同号により非課税とされるか否かについては、当該境内建物及び境内地の使用の実態を、社会通念に照らして客観的に判断すべきとした。その上で、当該宗教法人は江戸時代以来動物供養を行ってきたこと、当該宗教法人において動物供養を行ってきたことが世間一般に広く受け入れられ庶民の信仰の対象となってきた

こと、当該宗教法人では当該建物部分に遺骨を安置するとともに毎日勤行で動物供養を行い、月1回あるいは年3回の法要を行っていることを認定して、当該建物及び敷地全体が、宗教法人が専ら宗教目的に使用する施設であってその宗教活動のために欠くことができないものであると判示した。

法人税法における収益事業性の判断要素が財貨移転の任意性及び一般課税法人との競合可能性に求められるのとは異なり、固定資産税等における非課税認定の判断要素は、当該宗教法人が、宗教の教義を広め、儀式行事を行い、及び信者を教化育成するために必要であるかという点に求められるのであるから、その事業活動の宗教的意義を正に問題としなければならないと解される。両判決は、法人税法及び地方税法の規定や趣旨から、それぞれ、「収益事業」の意義と「専ら宗教の用に供する境内建物及び境内地」の意義について明らかにしたものと見える。したがって、固定資産税等について非課税措置の対象となった境内建物及び境内地において行われる事業であっても、それが収益事業として法人税の課税対象とされることも十分あり得ることとなる。

(注3) 前記最判平20・9・12と同様の考え方に立つ裁判例として、東京地判平24・1・24(判時2147号44頁)がある。同事件において、宗教法人であるXは、霊園の墓地等の使用者から収受した永代使用料が全て法人税の課税対象とならないと主張したのに対し、同判決は、永代使用料のうちの墓石及びカロートの販売等の対価に相当する部分について、「墓石及びカロートの販売は、外形的に法人税法施行令5条1項1号に規定する物品販売業であると認められるだけでなく、その事業に伴う財貨の移転は、まさに墓石及びカロートという物品の移転とその設置に伴って行われる行為の対価の支払として行われるものであり、当該事業は、一般的に石材店等の宗教法人以外の法人が行っている墓石等の販売業と競合

するものであるといえるから、原告が行う墓石及びカロートの販売事業は、社会通念に照らしてみても、実質的に同号に規定する物品販売業に該当するというのが相当である。したがって、本件永代使用料のうち墓石及びカロートの販売等の対価に相当する部分は、法人税法にいう収益事業による所得として、法人税の課税対象となるというのが相当である。」と判示した(その控訴審である東京高判平25・4・25税資263号順号12209により維持。)

ウ ③協同組合等及び⑤普通法人

協同組合等及び普通法人については、各事業年度の所得に課税される(法税5条)。

2 法人所得・税額の計算の概要

(1) 法人所得の計算

ア 概要

法人税の額は、「確定した決算」(法税74条1項)を基礎に計算された(いわゆる確定決算主義)、法人の各事業年度の所得の金額に所定の税率を乗じた金額として計算される(法税66条)。

事業年度とは、法人の財産及び損益の計算の単位となる期間で、定款などに定められたものをいい(法税13条1項)、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して計算される(法税22条1項)。

当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、当該法人の当該事業年度の収益の額(法税22条2項)とし、また、当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、当該法人の当該事業年度の前価の額、費用の額及び損失の額(同条3項)として、それぞれ計算されるが、これら収益の額及び費用・損失の額は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(これを「公正処理基準」という。)に従って計算される(同条4項)。

このように法人の課税所得の計算(これを「税務会計」という。)

は、企業会計に準拠し、それを基礎に行うが(これを「企業会計準拠主義」という。)、さらに益金及び損金のそれぞれに租税法特有の必要な調整を行って計算されることとなる。

すなわち、法人税法は、企業会計上の収益の額(ただし、無償取引を含む。)をもって基本的に益金の額に算入すべき金額とした上で、「別段の定め」(法税22条2項)として、①収益の額であるが益金の額に算入すべき金額にならないもの(益金不算入)、②収益の額ではないが益金の額に算入すべき金額になるもの(益金算入)などを定め、他方、企業会計上の費用等の額をもって基本的に損金の額に算入すべき金額とした上で、「別段の定め」(同条3項)として、③費用等の額であるが損金の額に算入すべき金額にならないもの(損金不算入)、④費用等の額ではないが損金の額に算入すべき金額になるもの(損金算入)などを定めている。

もっとも、実務においては、企業会計上の収益の額及び費用等の額について、それぞれ法人税法上の益金の額及び損金の額に置き換えてその差額である所得の金額を算出するという計算過程を経ることはしない。企業会計上は、収益の額から費用等の額を控除したものが当期純利益の額であるので、損益計算書上の当期利益又は当期欠損の額を起点として、下記別表の計算式のとおり、法人税法上の所得の金額の計算に当たり加算されるべき金額(益金算入額と損金不算入額)を加算し、減算されるべき金額(益金不算入額と損金算入額)を減算して、所得の金額を算出するという計算過程を経る。この計算過程は、法人申告書別表四に記載される。このような企業会計上の当期利益等に対する税務計算上の調整を一般に「税務調整」と呼んでいる。以下において、税務調整の概要を説明する。

別表 法人税の課税所得の金額の計算

$$\text{課税所得の金額} = (\text{損益計算書の当期利益又は欠損}) + (\text{税法特有の加算項目}) - (\text{税法特有の減算項目})$$

イ 税務調整の概要

税務調整には、①決算において調整する必要があるもの(決算調整事項)と、②決算において調整する必要はなく申告において調整すればよいもの(申告調整事項)とがあり、申告調整事項には、申告書において調整できるもの(任意的調整事項)と申告書において必ず調整しなければならないもの(必須的調整事項)がある。

決算調整事項及び任意的調整事項は、減算項目(益金不算入及び損金算入の項目)であるが、必須的調整事項は、減算項目だけでなく加算項目(益金算入及び損金不算入の項目)も含む。

(7) 決算調整事項(減算項目)

a 意義

法人の所得の金額の計算上損金の額に算入できる項目の中には、法人がその確定した決算において費用又は損失として経理すること(これを「損金経理」(法税2条25号)という。)が要件とされる項目がある(例えば、減価償却資産の償却費の計算について「・・・その内国法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理をした金額のうち・・・」(法税31条1項)と定め、減価償却費について損金算入するためには法人の決算上の処理を要する旨明示している。)

このように、ある費用を損金の額に算入するために、又は、ある経理基準を選択するために、一定の経理が必要な場合があり、このような場合には、株主総会等において確定する決算に

において必要な経理処理をしておかなければならない。このような申告において損金算入するために決算段階での処理を要する事項を、決算調整事項と呼ぶ。この事項は、法人が決算に織り込むかどうかは任意であるが、その費用又は損失を損金の額に算入するためには法人の決算上において所定の経理処理をしなければ認められないもので、申告書だけで調整することはできない。また、法人が決算上で処理をしていない場合には、税務署長もこれを損金の額に算入して更正決定をすることはできない。

b 決算調整事項に属する主要な事項

- ① 減価償却資産又は繰延資産に係る償却費の損金算入(法税31条1項、32条1項)
- ② 特定の事実が発生した場合の資産の評価損の損金算入(法税33条2項)
- ③ 国庫補助金等、工事負担金等、非出資組合の賦課金又は保険金等で取得した固定資産等の圧縮額及び特別勘定経理額の損金算入(法税42条1項ないし49条1項)
これについては、確定した決算において積立金として積み立てる方法等により経理したときも損金算入が認められる。
- ④ 交換により取得した資産の圧縮額の損金算入(法税50条1項)
- ⑤ 貸倒引当金勘定への繰入額の損金算入(法税52条1項)
- ⑥ リース譲渡又は工事の請負に係る費用の経理(法税63条1項、64条2項)
- ⑦ 使用人賞与の損金算入(法税令72条の3)
- ⑧ 少額の減価償却資産及び繰越資産の一時損金算入(法税令133条、134条)
- ⑨ 一括償却資産の損金算入(法税令133条の2)

- ⑩ 資産に係る控除対象外消費税額等の損金算入(法税令139の4)

(イ) 任意的調整事項(減算項目)

a 意義

これは、法人の決算上の処理は要しないが、申告書に記載を要するものであって、法人が申告調整をすれば認められ、申告調整をしなければ認められないものをいう(ただし、後記のとおり、平成23年12月改正により、事後的に適用を受け得る事項が広がっている。)

したがって、申告調整をするかどうかの判断は、申告の際における法人の選択に委ねられており、もし法人が申告調整を行わない場合には、やむを得ない事情がある場合を除き、税務署長は更正決定に際して進んで是正することはできない。

b 任意的調整事項に属する主要な事項

- ① 受取配当等の益金不算入(法税23条7項)
- ② 外国子会社から受ける配当等の益金不算入(法税23条の2第5項)
- ③ 国等に対する寄附金、指定寄附金又は公益の増進に著しく寄与する法人に対する寄附金の損金算入(法税37条9項)
- ④ 会社更生等による債務免除等の場合の欠損金の損金算入(法税59条6項)
- ⑤ 保険会社の契約者配当の損金算入(法税60条2項)
- ⑥ 所得税額等の控除(法税68条4項、69条25項)

上記のうち①②③④⑥については、平成23年12月改正により当初申告の際、申告書に適用金額を記載した場合に限り適用が可能とされていた措置(当初申告要件がある措置)が廃止され、更正の請求等により事後的に適用を受けることが可能となった。

(ウ) 必須的調整事項(必須の申告調整事項)

a 意義

これは法人が決算において調整していない場合には必ず申告調整しなければならない事項である。法人がその計算をしなかった場合又はその計算が不完全であった場合には、税務署長がこれを更正し、又は決定することとなる。

b 必須的調整事項に属する主要な事項

(a) 減算項目

- ① 資産の評価益の益金不算入(法税25条1項)
- ② 還付金等の益金不算入(法税26条1項)
- ③ 繰越欠損金の損金算入(法税57条1項)

(b) 加算項目

- ① 償却限度額を超える償却額等の損金不算入(法税31条1項、32条1項)
- ② 資産の評価損の損金不算入(法税33条1項)
- ③ 役員給与、過大な使用人給与の損金不算入(法税34条1項、36条)
- ④ 寄附金の限度超過額の損金不算入(法税37条1項)
- ⑤ 法人税額等、第二次納税義務に係る納付税額、外国子会社から受ける配当等に係る外国源泉税等又は法人税額から控除する所得税額等の損金不算入(法税38条ないし41条の2)
- ⑥ 国庫補助金等又は保険金差益等の特別勘定の取崩額の益金算入(法税43条3項、48条3項)
- ⑦ 貸倒引当金の取崩額の益金算入(法税52条10項)
- ⑧ 貸倒引当金勘定の繰入限度超過額の損金不算入(法税52条1項)
- ⑨ 交際費等の損金不算入(措置法61条の4第1項)

(2) 税額の計算

以上により計算された所得に、法人の区分(①普通法人、一般社団法人等、人格のない社団等、②公益法人等、③協同組合等)に応じて所定の税率を乗じて法人税額を算出する(法税66条1項ないし3項、措置法42条の3の2、67条の2第1項、68条1項)。

この法人税額から控除できる税額を控除(税額控除)して得られる額が「納付すべき税額」となる。

税額控除には、法人税法が定める四つの税額控除(①対価の支払を受ける段階で源泉徴収された所得税について法人税との二重課税を防止する所得税額の控除(法税68条)、②外国及び日本国において課税される国際的二重課税を防止する外国税額の控除(法税69条)、③分配時調整外国税相当額の控除(法税69条の2)、④仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う法人税額の控除(法税70条))のほか、租税特別措置法において、産業育成推進等特定の政策目的に基づく法人税額の特別控除がある(措置法42条の4ないし42条の12の7)(金子・租税法454-455頁参照)。

3 益金及び損金の原則的意義と年度帰属

(1) はじめに

法人税の課税標準は、前記2のとおり、「各事業年度の所得の金額」(法税21条)であり、当該事業年度の「益金の額」から当該事業年度の「損金の額」を控除して各事業年度の所得の金額を計算する(法税22条1項)。法人税法22条2項、3項は、「益金の額」及び「損金の額」について、それぞれの原則的意義を定めているが、同法23条以下及び措置法には、法人税法22条2項及び3項が定める「別段の定め」に該当する規定が多数存在する。

以下では、まず、法人税法22条2項、3項が定める「益金の額」及び「損金の額」から排除される「資本等取引」を説明した上で、「益金の額」及び「損金の額」の基本的な考え方と内容について説明する。

(2) 資本等取引

法人税法22条2項及び3項3号は、「資本等取引」に係る収益及び損失を益金及び損金の範囲から除外している。ここでいう「資本等取引」とは、①法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引(例えば、増資、減資、合併等)、②利益又は剰余金の分配、③残余財産の分配又は引渡しをいう(法税22条5項)。

これらの取引によって生じた利益及び損失を益金及び損金から除外する趣旨は、元来、法人の利益は損益取引から生じるものであり、資本の増減によって生ずるものではないと考えられているからである。このことは、法人税法が、法人は自己資本の拠出者のものであり、その者の投資の手段ないし媒体であるという「法人＝投資媒体」観ともいうべき法人観に基づき、所得計算を規定していることを意味する(谷口・基本講義376頁)。そのため、法人税法においては、資本等取引と損益取引を峻別し、課税所得の計算要素としての益金及び損金を損益取引に係る収益及び費用・損失に限定するものとなっている。

(3) 益金の原則的意義

ア 法人税法22条2項の基本的な規定内容

(7) 概要

法人税法では、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」とするとされている(法税22条2項)(注1)。

この規定は、益金を「取引に係る収益」として観念し、その観念に含まれる「取引」について、株主との取引を意味する資本等取引との対比で定め、その例示として資産の販売、資産の譲渡、役務の提供及び資産の譲受けという他者との取引を挙げていることから、会計的取引のうち外部取引を意味する。したがって、益

金は外部から流入する経済的価値を意味することとなる。このことから、法人税法は、原則として実現(すなわち、金銭その他の換価可能な経済的価値の、外部からの流入)した利益のみが所得であるという考え方(実現原則)を採用し、未実現の利得を課税の対象から除外する一方、「取引」によって実現した利益は原則として全て益金に含まれることを意味しているものと解される。その意味で、法人税法においても所得概念は包括的に構成されている。

法人税法22条2項は、「取引」について「資本等取引以外」という限定を付しているだけで、資本等取引と峻別される損益取引については、その種類や範囲を限定していない。したがって、取引によって生じた収益は、①営業取引によるものか営業外取引によるものか、②合法的なものか不法なものか、③有効なものか無効なものか、④金銭の形態をとっているかその他の経済的利益の形態をとっているかなどの別なく、益金を構成する。これには、例えば、利息制限法所定の制限を超過する受取利息のような無効な収益(最判昭46・11・16刑集25巻8号938頁)、債務免除益(注2)などがある(金子・租税法345頁参照)。

(注1) 収益認識に関する会計基準(企業会計基準第29号)等の導入に伴い、平成30年度税制改正により、法人税法22条の2が新設され、法人税における収益の認識時期等について、次の改正が行われている。

① 資産の販売等に係る収益の認識について

資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供(以下「資産の販売等」という。)に係る収益の額は、原則として目的物の引渡し又は役務の提供の日の属する事業年度の益金の額に算入することが明確化された(同条1項)。

また、資産の販売等に係る収益の額につき公正処理基準に

従って目的物の引渡し又は役務の提供の日に近接する日の属する事業年度の収益として経理した場合には、上記にかかわらず、当該資産の販売等に係る収益の額は、原則として当該事業年度の益金の額に算入することが明確化された(同条2項)。

② 資産の販売等に係る収益の計上額について

資産の販売等に係る収益の額として益金の額に算入する金額は、原則として、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とすることが明確化された(同条4項)。ただし、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、貸倒れ(回収不能)又は買戻し(返品)の可能性がある場合においても、その可能性はないものとした場合における価額とすることとされた(同条5項)。

(注2) 債務免除益を生じさせる「その他の取引」に該当すると判示した近時の裁判例として、適格現物出資に該当するDES(デット・エクイティ・スワップ)により、自己に対する債権の現物出資を受けた法人について、当該債権を譲り受けた結果、混同により消滅した債務の額と、当該債権を現物出資した法人における当該債権の帳簿価額との差額について債務消滅益を認定した事例がある(東京高判平22・9・15税資260号順号11511、その原審東京地判平21・4・28訟月56巻6号1848頁)。

(イ) 「取引」の意義

「取引」の意義については、「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」である「簿記上の取引」を基本としつつ、法人税法22条2項が無償取引からも収益が生じることを規定しているという限りにおいて、企業会計における「取引」概念よりも広い税法独特の内容を持つ概念であると解するの

が同法の立法担当者の見解であり(武田昌輔「課税所得の基本問題(中)―法人税法22条を中心として―」判時952号4頁)、従来からの通説と思われる。

これに対し、法人税法22条2項の「取引」とは「法的取引」ないし「私法上の取引」をいうものとする見解も近時有力に主張されている(金子・租税法347頁、水野忠恒・租税法第5版381ないし383頁、中里実・租税法と私法(論再々考)税研115号81-82頁等)。

この点について、最判平18・1・24(判時1923号20頁)は、Xが、オランダ王国に設立した100パーセント子会社A社の株主総会において、関連会社B社に対し、Xの保有するA社の発行済株式総数(200株)の15倍に相当する新株(3000株)をA社資産の時価相当額の約1パーセントにすぎない出資総額で割り当てる旨決議し、XのA社における持株割合が16分の16から16分の1($200/3200$)に減少し、B社がA社株式の16分の15($3000/3200$)を取得したのに対し、課税庁は、Xが、A社株式の資産価値をB社に移転させたとして更正処分等をした事案について、Xの保有するA社株式に表章された同社の資産価値については、X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り、したがって、この資産価値の移転は、X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において意図し、かつ、B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出来るから、法人税法22条2項にいう取引に当たるといいうべきであると判示した。

本判決は、「取引」の一般的な意義について述べていないが、その判文において法律行為等の私法上の概念を用いていないことに照らすと、法人税法22条2項の「取引」を「法的取引」ないし「私法上の取引」に限定する立場を採用していないものとする

ことができよう。

(ウ) 「収益」の評価

「収益」は、純資産の増加原因であればその形態を問わず、金銭以外の資産及びその他の経済的利益を含むが、その評価額については、所得税法36条2項と異なり、法人税法は、明文でその流入の時の価額(時価)とするとの定めを置いていなかった。しかし、企業会計上は無償取得資産の取得原価については時価評価が原則とされていること(企業会計原則第3の5のF)から、法人税法22条4項に基づき、このような企業会計上の処理に準拠して、収益の評価も所得税法と同様に時価によるものと解されてきた。

なお、平成30年度税制改正において、法人税法22条の2が新設され、従来の解釈のとおり、資産の販売等に係る収益の額は、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とすることが明確化されている(同条4項)。

イ 無償取引

(ア) 法人税法22条2項では、その収益をもたらす取引として、①資産の販売、②有償による資産の譲渡、③無償による資産の譲渡、④有償による役務の提供、⑤無償による役務の提供、⑥無償による資産の譲受けを例示している。ここで「有償」あるいは「無償」の区別は、対価の有無によって決せられるが、その対価性の有無は、実質的にみて「対価的意義を有するものと認められる経済的利益の供与を受けている」(大阪高判昭53・3・30高民集31巻1号63頁)か否かによって決せられる。

これらの取引のうち、①、②及び④の取引については、企業会計上の損益取引と異なるところはなく、これらの取引から収益が生ずることは異論をみない。また、⑥についても、企業会計上当該取引が損益取引か資本取引かの争いがあるものの、当該取引か

ら収益が生ずることについては格別問題がない(注1)(注2)。

これに対し、③及び⑤の無償取引は、常識的に考えれば、資産を減少させるのみであって増加させるわけではなく、企業会計上も、それらの取引から収益が生ずるか否かについて定説があるとはいえず、また、所得税法40条及び59条のように資産の無償譲渡等について時価による「みなし譲渡」の規定もないことから、法人税法22条2項が「無償取引」による収益を認識・測定し、課税の対象とすべきものとした趣旨・目的は何かが問題となる(注3)。

(イ) 学説上は、確認的規定であるとする見解(その中には、①実体的利益存在説、②同一価値移転説、③有償取引同視説があるとされる。)、創設的規定とする見解があり、「正常な対価で取引を行った者との間の負担の公平を維持し、同時に法人間の競争中立性を確保するために、無償取引からも収益が生じることを擬制した創設的規定であると解すべきであろう(適正所得算出説)」(金子・租税法346頁)とする後者の見解が通説とされている(渡辺・スタンダード81頁参照)。

この点、最判平7・12・19(民集49巻10号3121頁)は、法人税法22条2項が資産の無償譲渡も収益の発生原因となることを認めている趣旨について、「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ことを明らかにしたものと解される。」と判示しているところ「本件において前記論争に踏み込む必要もなく相当でもないためか、右の結論を確認する判示をするにとどめ」たものと解される(川神裕・最判解<民事>平成7年度1079頁参照)。

(注1) なお、法人税法22条2項は、「無償による役務の受入れ」に係

る収益を規定していない。これは、仮にその提供を受けた役務に係る収益を計上するのであれば、同時に、当該役務に対して支払うべき対価を費用として計上すべきことになるが、そのような会計処理(両建計上)は通常行われないうことに基づき規定しなかったものである(谷口・基本講義393頁)。

(注2) 資産の評価益については、それが無償による資産の譲渡(外部取引)を契機として実現が擬制される評価益の場合は別として、資産の評価換えは内部取引であって、それによる評価益は、その計上が法人税法22条2項が採用する実現主義と両立し得ない。したがって、益金を生じさせる「その他の取引」による収益に含めることができず、「別段の定め」(法税22条2項)としての規定(法税25条2項、3項)がない限り、益金に計上されない。

(注3) 無償による役務の提供の裁判例として、営利法人が金銭(元金)を無利息で貸し付けた場合に、通常利率による金銭相当額の経済的利益が無償で借主に提供されたものとして、その法人の益金として認識されるとしたものがある(前記大阪高判昭53・3・30)。なお、その益金として認識された部分は、法人税法上寄附金(法37条)として取り扱われる。

ウ 低額譲渡

(ア) いわゆる「低額譲渡」については、法人税法22条2項に明記されていない。しかし、同法37条8項において譲渡対価と時価との差額のうち実質的に贈与をしたと認められる部分については寄附金に含まれるとされていることから、前記イの③無償による資産の譲渡又は⑤無償による役務の提供の取引に含まれるとされ、観念的には「有償による資産の譲渡」と「無償による資産の譲渡」との二つの取引に分解でき、同法22条2項の取引に含まれると考えられている(金子・租税法347頁)。

(イ) この点に関し、前記最判平7・12・19は、法人がその役員に対

し時価1株当たり430円の株式を225円で譲渡したという事実関係の下で、課税庁が当該法人に対する法人税更正処分において、当該株式の時価相当額と譲渡対価との差額を有価証券譲渡益計上漏れとして当該法人の所得金額に加算したことの適否が争われた事案について、「譲渡時における適正な価額より低い対価をもってする資産の低額譲渡は、法人税法22条2項にいう有償による資産の譲渡に当たることはいうまでもないが、この場合にも、当該資産には譲渡時における適正な価額に相当する経済的価値が認められるのであって、たまたま現実に収受した対価がそのうちの一部のみであるからといって適正な価額との差額部分の収益が認識され得ないものとすれば、前記のような取扱いを受ける無償譲渡の場合との間の公平を欠くことになる。したがって、右規定の趣旨からして、この場合に益金の額に算入すべき収益の額には、当該資産の譲渡の対価の額のほか、これと右資産の譲渡時における適正な価額との差額も含まれるものと解するのが相当である。このように解することは、同法37条7項(現37条8項)が、資産の低額譲渡の場合に、当該譲渡の対価の額と当該資産の譲渡時における価額との差額のうち実質的に贈与したと認められる金額が寄付金の額に含まれるものとしていることとも対応するものである。」と判示して、原告の当該株式の譲渡による収益の額は譲渡対価相当額とみるべきである旨の主張を排斥している。

また、株式の有償譲受けに関し、その対価の額と譲受けの時における適正な価額との差額が法人税法22条2項(平成27年法律第9号による改正前のもの)の収益の額となる受贈益の額に当たることが争点となった事案について、東京高裁令4・4・14(公刊物未登載)は、「同項の「無償による資産の譲受け」は「その他の取引で資本等取引以外のもの」の例示であり、資産の低額譲受けの場合であっても、譲受けの時点で当該資産の適正な価額相当額

の経済的価値の実現が認められることは無償譲受けの場合と同様であるから、この経済的価値を収益として認識すべきものであると解される。」とした上で、「この場合に益金の額に算入すべき収益の額は、当該資産の譲受けの対価の額と同資産の譲受時における適正な価額との差額であると解される。」として、受贈益となるのは資産の対価とその適正な価額との差額のうち「実質的に贈与を受けたと認められる金額」に限られる旨の控訴人の主張を排斥した。

(4) 損金の原則的意義

ア 法人税法22条3項の基本的な規定内容

(7) 概要

- a 法人税法22条3項は、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、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上記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するとしている。

すなわち、損金とは、原則として、「費用」及び「損失」をいう。この費用及び損失は、ともに純資産を減少させる原因(価値犠牲)を意味する会計上の概念であり、そのうち費用は収益獲得に貢献する純資産減少原因であるのに対し、損失は収益獲得に貢献しない純資産減少原因である。費用に関する規定(法人税法22条3項1号、2号)には、損失に関する規定(同項3号)と異なり、「資本等取引以外の取引に係るもの」という文言は定められていないが、それは、費用が収益獲得のためのものである以上、損益取引に係るものであることが当然の前提とされて

いるからである。したがって、費用及び損失はともに損益取引に係る純資産の減少原因である。

- b ①「売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額」(法税22条3項1号)とは、収益獲得のために費消された財貨及び役務の対価のうち、収益に直接かつ個別的に対応するものをいい、②「販売費、一般管理費その他の費用」(同項2号)とは、収益に個別的には対応はしないが当該事業年度の収益獲得のために費消された財貨及び役務の対価をいうものであって、いずれも事業の遂行上必要とされるものであることは明らかであり、③「損失」(同項3号)とは災害、盗難等通常の事業活動とは無関係な偶発的原因により発生する資産の減少をいう(大阪地判平7・10・3税資214号1頁。その控訴審大阪高判平8・6・28税資216号739頁、その上告審最判平9・11・13税資229号546頁によっても維持)。

したがって、ある支出が法人税法22条3項の「損金」の額に該当するか否かについては、その支出が当該法人の純資産を減少させるものか否かという事柄が決定要素となるものと解される。

- c 「損失」は、純資産の減少のうち、収益獲得には貢献しないが収益をもって回復せざるを得ないものを意味する会計用語であり、会計学では、費用と損失は概念上区別されている。

法人税法22条3項と所得税法の必要経費を定める同法37条を対比すると、①及び②の原価及び費用の扱いについては、所得税法37条にも同様の規定があるが、③の損失については、同条に規定がなく、このことから、必要経費には損失は含まれないと解される。この点が必要経費と損金との大きな違いである。

ただし、所得税法は、資産に対する実体的損失については担税力を減殺させることを考慮して、同法37条1項の「別段の定

め」として、同法51条が資産損失の必要経費算入を認めている。そのため資産損失に該当しない事業用資産の窃盗、横領及び詐欺等の犯罪による損失は、所得税法上は必要経費に算入されない(せいぜい窃盗、横領による損失は雑損控除の対象となるにとどまる。)。これに対して、法人税法では、損失は、同法22条3項3号により損金の額に算入される。

(イ) 不正・違法な支出の損金算入の可否

- a 不正又は違法な支出についても、それが利益を得るために必要なものであれば、「損金」の額に算入できるかについて、平成18年度改正により、一部の不正支出につき損金不算入とする規定が置かれた。すなわち、①法人税等の負担を減少させ又は減少させようとするためにされた隠蔽仮装行為に要する費用等の損金不算入規定(法税55条1項、2項)、②「腐敗の防止に関する国際連合条約」に基づく国内措置として定められた賄賂等の損金不算入規定(同条5項)がそれである。このうち、①については、平成18年度改正前から、判例上、損金算入は否認されていた(最決平6・9・16刑集48巻6号357頁)(注1)。

これらの規定は、損金の額(法税22条3項)の「別段の定め」として規定されたものであるが、それらに該当しない違法支出、すなわち、「別段の定め」により損金不算入が規定されていない違法支出について損金算入が認められるかが問題となる。

- b この問題には、以下の二つの異なった見解がある。

第1の見解は、違法な支出であっても、損金の要件(法税22条3項)に該当するものについては、損金算入を認める見解である。この見解は、この問題を租税法律主義の見地から、要件該当性のみによって判断する考え方である(谷口・基本講義490頁では、「法定要件基準説」と呼んでいる。)。

第2の見解は、違法な支出について損金算入を認めると、違

法支出ないしその原因となる違法行為を助長することになり、税法を含む法秩序の一体性あるいはその基礎にある普遍的法原則に反する結果になるので、損金算入を認めるべきではないとする見解である(谷口・基本講義491頁では、「普遍的法原則基準説」と呼んでいる。)

両説ともに有力であるとされている(谷口・基本講義491頁)。裁判例としては、最判昭43・11・13(民集22巻12号2449頁)が「経済的・実質的には事業経費であるとしても、その支出自体が法律上禁止されている場合には、少くとも法人税法上の取扱いの上では、損金に算入することは許されない」旨判示し、商法の禁止する支出の損金算入を否定した(注2)。

(注1) 前記最決平6・9・16の事案は、東京都内で不動産販売業を営む会社4社の代表取締役の地位にあった被告人が、昭和58年春以降各社の業務に関して、販売用不動産の原価を水増しするため、架空造成費、架空支払手数料等の架空の経費を計上する方法で、各社の法人税額合計5億3000万円を脱税したとして公判請求された事案である。具体的な脱税の手口の一つが、被告人が会社の土地仕入れ価格水増しに際して、知人Aに依頼して数社の名義で造成工事に関する架空の請求書を提出させ、これに基づき自社経理部長に指示して架空造成費を計上させ小切手で支払った上、Aから架空の領収書を徴するとともに、1回100万円の協力手数料(総計1700万円)を差し引いた残額を現金で返戻させたというものであり、これによる簿外資金は株式の購入資金に充てられた。この刑事事件において、被告人側は、上記協力手数料は、会社の損金として所得から控除すべきであると主張したのに対し、1審・控訴審がこれを認めなかったため、最高裁に上告したというものである。

1 審判決(東京地判昭62・12・15刑集48巻6号396頁)は、上記協力金はその性質上法人税法22条3項1号の原価に当たらず、同項2号、3号の費用や損失に該当しないとした上で、「仮に、本件のごとき脱税協力者への支払も広義において事業との関連性を有するもので、事業遂行上必要な経費であるとの会計慣行が存するとすれば、それは、公正妥当な会計処理の基準とは到底なりえない」とし、損金の内容を定める同法22条3項を主たる根拠として、損金性を否定し、予備的に同法22条4項の公正処理基準に言及しているにすぎない。控訴審(東京高判昭63・11・28高刑集41巻3号338頁)も同様である。

これに対して、前記最決平6・9・16は、法人税法22条3項の損金規定に言及せず、いきなり同条4項の公正処理基準を理由として、「架空の経費を計上して所得を秘匿することは、事実反する会計処理であり、公正処理基準に照らして否定されるべきものであるところ、右手数料は、架空の経費を計上するという会計処理に協力したことに対する対価として支出されたものであって、公正処理基準に反する処理により法人税を免れるための費用というべきであるから、このような支出を費用または損失として損金の額に算入する会計処理もまた、公正処理基準に従ったものであるということはできない」と判示して、損金算入を否定している点に特色がある。

(注2) 米国では、判例により生成された法理として、「Public Policyの法理」がある。この法理は、「その控除を認めると公の秩序(public welfare)に反する結果となる支出の控除は認めない」とする理論であり、この法理に基づき内国歳入法162条(事業関連費)及び162条(f)(罰課金)で立法化された。前記最決平6・9・16の事案の一審判決(前記東京地判昭62・12・15)は、前記最判昭43・11・13を引用する際に、米国の上記公序

の法理に言及して、「右最高裁判決がアメリカ税法におけるいわゆる公序の理論をわが国法人税法の解釈として一般的に採用したか否かはともかくとして、右最高裁判決に示された法理は、少なくとも本件の如く法人税法自体がその支出を禁じているものについては、いっそう強く妥当するものといわなければならない」と判示している。この公序の理論について、「一見した判りやすい内容であるにもかかわらず、その適用範囲は必ずしも明確とはいえず、その適用は米国判例法上も一定の制約に服してきた。十分な吟味なくそれをわが国法人税法の解釈に持ち込むことについては、租税法律主義の原点から見ても好ましいものとはいえないであろう」との評価がなされている(青山慶二「重要判決の比較法研究 第10回 違法支出の損金算入」TKC税研情報2012年12月3日号69頁)。

イ 債務確定主義

(ア) 法人税法22条3項2号は、販売費・一般管理費等の費用のうち償却費以外のものについて「債務の確定」を要件としている。

その趣旨は、これらの費用については、債務として確定しないと、その発生の見込みとその金額が明確でないため、これを費用に算入することを認めると、所得金額の計算が不正確になり、また所得の金額が不当に減少するおそれがあるため、当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを費用の範囲から除外している(大阪高判平21・10・16訟月57巻2号318頁)。企業会計では、将来の特定の費用(見越費用)又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積もることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰り入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとされている(企業会計原則注解注18)。しかし、費用の見越計上や引当金

の設定については、企業の恣意性が入り込みやすいため、法人税法22条3項2号は、2号費用につき、債務確定基準という法的基準を採用してその年度帰属を判定することとし、企業の恣意性の入り込みやすい費用の見越計上や引当金の設定を、法令に「別段の定め」がない限り認めないことにしたものである(平木正洋・最判解<刑事>平成16年度509頁)。現行法人税法は、貸倒引当金のみ認めているが、これは「別段の定め」(同項柱書き)によって認められているにすぎず、「債務の確定」という観点からは、費用として認められないものである(注)。

ここに「債務の確定」の判定につき、大阪高判平19・1・18(税資257号順号10612)は、「ここにいう「債務の確定」とは、同法が別途引当金の規定を設け、限定された種類の引当金のみを損金に算入することを認めていることに照らすと、引当金の対象となる債務よりも、確実に債務の存在及び金額が確定していることを意味していると解される」としている。

債務の確定の判定につき、法人税基本通達2-2-12は、「法第22条第3項第2号(損金の額に算入される販売費等)の償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務が確定しているものとは、別に定めるものを除き、次に掲げる要件の全てに該当するものとする。(1)当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が成立していること。(2)当該事業年度終了の日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること。(3)当該事業年度終了の日までにその金額を合理的に算定することができるものであること。」と規定している。

上記通達(1)の「債務が成立している」については、給付内容が債権成立時に具体的に確定している必要はないが、履行時まで確定し得るだけの標準が定まっていなければならないとされており、同(2)の「給付をすべき原因となる事実の発生」について

は、例えば、条件付債務において条件が成就していない場合には、給付原因たる事実が発生したとは認められないとされている。上記通達について、東京高判平6・3・24(税資200号1121頁)は、「法22条3項2号にいう債務の確定の判定基準として、本件通達の内容は、課税の公平を図り、所得計算は可能な限り客観的に覚知し得る事実関係に基づいて行われるべきであるという観点から見て合理的で妥当なものというべきであ」と判示しており、同判決の判断は、その上告審(最判平7・6・20税資209号1048頁)においても正当として是認されている。

債務確定主義は、このように損金の範囲を画定する意味を持つが、同時に、損金の年度帰属の判定基準としての側面もある。

(注) 所得税法は、貸倒引当金(52条)及び退職給与引当金(54条)の2種類の引当金を認めている。これに対し、現行法人税法は、貸倒引当金(52条)は認めているものの(ただし、平成23年12月改正により、貸倒引当金の繰入額の損金算入ができる法人の範囲が、中小法人、銀行・保険会社等及び金融に関する取引に係る一定の金銭債権を有する法人に限定されている。)、退職給与引当金については、連結納税制度の採用に伴う法人税収の減少を緩和するため、平成14年7月改正により廃止された。

(イ) これに対し、法人税法22条3項1号、3号は、「債務の確定」という文言が規定されておらず、以下に述べるように、債務確定主義を採用していない。

a 売上原価等(法税22条3項1号)について

かつては、課税実務では、1号の原価につき、債務の確定が原則となっていたが(昭和55年5月改正前法税基通2-1-4)、現在ではそのような取扱いに変更されている(法税基通2-2-1)。最判平16・10・29(刑集58巻7号697頁)でも、「当期終了の日である同年9月末日において、被告会社が近い将来

に上記費用を支出することが相当程度の確実性をもって見込まれており、かつ、同日の現況によりその金額を適正に見積もることが可能であったとみることができる。このような事情がある場合には、当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が確定していないときであっても、上記の見積金額を法人税法22条3項1号にいう「当該事業年度の収益に係る売上原価」の額として当該事業年度の損金の額に算入することができる」と解するのが相当である。」と判示し、当該事業年度終了日までに当該費用に係る債務が確定していなくとも、近い将来に費用を支出することが相当程度の確実性をもって見込まれており、かつ、同日の現況によりその金額を適正に見積もることが可能であれば、その見積金額を「売上原価の額」として、当該事業年度の損金の額に算入することができるとしている。

法人税法22条3項1号は収益と直接的・個別的に対応する費用を定めており、当該事業年度に既に収益が計上されていることを前提とすれば、これと直接的・個別的に対応する費用については、債務が確定していなくとも、費用の見積計上に伴う弊害(恣意的な所得計算のおそれ)は少なく、むしろ見積計上を認めないと、収益と直接的・個別的に対応することが明らかな費用の額が、損金に算入できないということとなり、費用収益対応の原則に反することとなる。

したがって、売上原価等については、債務確定主義は適用されないと解される(谷口・基本講義406-407頁、渡辺・スタンダード94頁)。

b 損失(法税22条3項3号)について

損失についても債務の確定(損失の基礎にある法律関係の確定)を要しない。これに対し、損失の確定(経済的価値喪失の確定)は要求される。これは、費用の見越計上の禁止の観点から

要請される損失に係る債務の確定ではなく、資産の評価損の損金不算入の観点から要請される損失の確定(経済的価値喪失・滅失損としての確定損の発生)を意味する(谷口・基本講義407-408頁、渡辺・前掲スタンダード108頁)。

最判平16・12・24(民集58巻9号2637頁)も、「法人の各事業年度の所得の金額の計算において、金銭債権の貸倒損失を法人税法22条3項3号にいう「当該事業年度の損失の額」として当該事業年度の損金の額に算入するためには、当該金銭債権の金額が回収不能であることを要すると解される。そして、その全額が回収不能であることは客観的に明らかでなければならない」とし、「本件債権の全額が回収不能であることは客観的に明らかとなっていたというべきである。そして、このことは、本件債権の放棄が解除条件付きでされたことによって左右されるものではない。」と判示している。

(5) 企業会計及び会社法会計と租税会計(会計の三重構造)

ア 会社法会計と企業会計の関係

会社は、会社法の定めに従い、各事業年度の終わりに決算を行うが、それは、適時かつ正確な会計帳簿に基づき計算書類(貸借対照表、損益計算書等)等を作成し(会社法432条、435条)、同法に規定する承認手続及び開示手続を行わなければならない(同法436条、438条、439条等)。

会社法431条、614条が、これらの手続の前提となる会社の会計につき「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従う」としていることから、会社法会計は、企業会計を基礎としている。

また、上場企業等一定の会社は、さらに金融商品取引法193条に基づき、有価証券報告書等に記載される財務計算に関する書類を作成し、開示しなければならないが、これらの書類も「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従う」(「財務諸表等の用語、様

式及び作成方法に関する規則」1条1項)とされており、企業会計を基礎とすべきことが明らかにされている。

イ 租税会計と企業会計及び会社法会計の関係

(ア) 法人税法22条4項は、当該事業年度の益金の額及び損金の額にそれぞれ算入すべき、当該事業年度の収益の額及び費用・損失の額は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(公正処理基準という。)に従って計算すると規定している。

この規定は、「当該事業年度」という限定を付していることから、収益及び費用・損失の年度帰属(後記(6))についても、公正処理基準に従うことを定めていると解される。この年度帰属に係る公正処理基準は、実現主義(企業会計原則第2の1のA・3のB)と費用収益対応の原則(企業会計原則第2の1のC)を基本的内容とするものである。

このように法人の課税所得の計算(租税会計)を企業会計に準拠して行うものとする考え方を「企業会計準拠主義」という。

この規定は、法人税法の簡素化の一環として、法人における企業利益の計算と課税所得の計算の二度手間を省くとともに、適正な会計処理を尊重するという考慮に基づいて、昭和42年度税制改正で採用されたものである。

すなわち、政府税制調査会は、昭和41年9月に、「税制簡素化についての中間報告」を発表した。この中間報告において、課税所得は、本来、税法・通達という一連の別個の体系のみによって構成されるものではなく、税法以前の概念や原理を前提とするものであるが、絶えず流動する社会経済の事象を反映する課税所得については、税法において完結的にこれを規制するよりも、適切に運用されている会計慣行に委ねることの方がより適切と思われる部分が相当多く、このような観点を明らかにするため、税法において、課税所得は納税者たる企業が継続して適用する健全な会

計慣行によって計算する旨の基本規定を設けるとともに、企業会計に関する計算原則規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当であるとされた。そして、同年12月には、この中間報告と同旨の「税制簡素化についての第一次答申」が発表され、それを受けて昭和42年度の税制改正において、法人税法22条4項が新設された。

- (イ) また、法人税法74条1項は、法人の確定申告を「確定した決算に基づき」行うものとしており、法人税の計算が会社法上行われる決算手続を前提としてなされることを明らかにしている。これを「確定決算主義」という。

前記(ア)のとおり、この「確定した決算」も一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うこととされているので、結局「わが国の法人税法は、企業所得の計算についてはまず基底に企業会計があり、その上にそれを基礎として会社法の計算規定があり、さらにその上に租税会計がある、という意味での『会計の三重構造』を前提としている」(金子・租税法357頁)と理解されている。

もっとも、法人税法は、公平な負担の実現あるいは産業政策目的などの税法独自の目的のために、企業会計上の利益の額から法人税法上の所得の金額を導くに際して、様々な「別段の定め」を設けて、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に大幅な修正を加えている(後記4参照)(注)。

- (注) その結果、例えば、損金経理(法税2条25号)によって、租税会計がその準拠する会社法会計、さらには企業会計に影響を与え、企業会計の観点からみると、過大に又は過少に、費用・損失を決算に計上するという事態が起こり得る。このような事態は、逆基準現象と呼ばれ、企業会計の側から、適正な会計処理(適正な期間損益計算)を歪めるものとして問題にされており、損金経理は、明文の規定がある場合に限って認められるべきであるとの見解がある(谷口・

基本講義417-418頁)。

(ウ) ところで、前記(イ)の確定決算主義の下で、その決算が株主総会や社員総会の決議により承認されていることが当該確定申告が有効であるための絶対的な要件であるとまでいえるかについては問題がある。すなわち、同族会社のように特定の者によって支配されている法人の場合には、正規の株主総会等が必ずしも行われない実情があることから、上記決議がないままその決算に基づいてされた申告を無効とすることにはかなり問題があり、実際問題としては、そのような決議がない場合でも、法人の決算が組まれているときは、その決算に基づいてされた申告書は有効と解釈することが適当であるという指摘がされている(武田・DHCコメ 法人税法4355頁参照)。

この点につき、社員総会の承認を受けていない決算書類に基づく確定申告の有効性が争点となった事案につき、福岡高判平19・6・19(訟月53巻9号2728頁)は、その原審である福岡地判平19・1・16(訟月53巻9号2740頁)の判示を引用して、法人税法74条1項の趣旨は、「法人税の課税所得については、会社の最高の意思決定機関である株主総会又は社員総会の承認を受けた決算を基礎として計算させることにより、それが会社自身の意思として、かつ正確な所得が得られる蓋然性が高いという点にある。そうすると、同規定の「確定した決算に基づき」とは、株主総会又は社員総会の承認を受けた決算書類を基礎として所得及び法人税額の計算を行う意味と解すべきである。しかしながら、我が国の株式会社や有限会社の大部分を占める中小企業においては、株主総会又は社員総会の承認を経ることなく、代表者や会計担当者等の一部の者のみで決算が組まれ、これに基づいて申告がなされているのが実情であり、このような実情の下では、株主総会又は社員総会の承認を確定申告の効力要件とすることは実体に即応しないとい

うべきであるから、株主総会又は社員総会の承認を経していない決算書類に基づいて確定申告が行われたからといって、その確定申告が無効になると解するのは相当ではない。したがって、決算がなされていない状態で概算に基づき確定申告がなされた場合は無効にならざるを得ないが、当該会社が、年度末において、総勘定元帳の各勘定の閉鎖後の残高を基に決算を行って決算書類を作成し、これに基づいて確定申告した場合は、当該決算書類につき株主総会又は社員総会の承認が得られていなくても、当該確定申告は無効とはならず、有効と解すべきである」と判示した。

ウ 公正処理基準の内容

(7) 概要

- a 「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(公正処理基準)は、法人税法上の概念である以上、「客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準」(大阪高判平3・12・19民集47巻9号5395頁)である。

この「会計処理の基準」には、会社法及び会社計算規則、金融商品取引法及び財務諸表等規則等の法令上の計算規定、企業会計原則(注1)・同注解、企業会計基準委員会(公益財団法人財務会計基準機構)の企業会計基準・同適用指針、日本公認会計士協会・日本税理士会連合会・日本商工会議所・企業会計基準委員会「中小企業の会計に関する指針」などの公表された会計基準のほか、確立した会計慣行を広く含むものである(高松地判平7・4・25税資209号246頁等)(注2)(注3)。

- b ところで、企業会計原則の内容や確立した会計慣行が必ずしも公正妥当であるとは限らない。その意味では、公正処理基準と企業会計基準とは必ずしも一致せず、企業会計基準において認められた会計処理であれば、当然に法人税法22条4項の公正処理基準に該当するという考え方は採り得ない。

もともと、会計(accounting)は、ある特定の経済主体の経済活動を貨幣額などを用いて計数的に測定し、その結果を報告書にまとめて利害関係者に伝達するためのシステムであり、企業会計(特に財務会計)は、企業外部の利害関係者を会計報告書の受け手として行う会計である。企業会計で予定している企業外部の利害関係者とは、主に出資者、債権者、従業員及び仕入先・顧客等の取引先であり、企業会計には、特に証券投資の意思決定に役立ち証券市場がその機能を円滑に遂行するための情報提供としての機能があり、税務会計とはその機能を異にしている。最近においては、企業会計、会社法会計及び税務会計の三者の会計処理は、独自性が強調される傾向にある。具体的には、企業会計の分野では、国際会計基準との調和を図るために新たな企業会計基準が相次いで設定され、商法では、会社法創設の前後において会社計算規則と企業会計基準との新たな調和関係が構築されるようになる一方で、中小企業への過重な負担を回避するために、中小企業の会計に関する指針が制定されるようになり、この間、法人税法においては、経済のグローバル化に対応した「税率の引下げと課税ベースの拡大」という独自路線を歩んでいる(品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」税務大学校論叢40周年記念論文集所収)。

法人税法22条4項は、企業が会計処理において用いている基準ないし慣行のうち、一般に公正妥当と認められないもののみを税法で認めないこととし、原則としては企業の会計処理を認めるという基本方針を示したものであるが、同項が「企業会計の基準」等の文言を用いず、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と規定していることにも照らせば、法人が収益等の額の計算に当たって採った会計処理の基準がそこにいう公正処理基準に該当するといえるか否かについては、適正な課税

及び納税義務の履行の確保を目的とする法人税法(同法1条参照)の独自の観点から判断される。その点で、企業会計上の公正妥当な会計処理の基準(公正会計基準)とされるものと常に一致することを前提とするものではない。この点については、前記大阪高判平3・12・19の上告審である最判平5・11・25(民集47巻9号5278頁)も「法人税法22条4項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を一般に公正妥当と認められる会計基準に計上すべきものと定めたものと解される。」と判示している。

したがって、法人税法の企図する公平な所得の計算という要請に反するもの、あるいは適正公平な税収の確保という観点から弊害がある会計処理の方式は、法人税法22条4項の公正処理基準に該当しないこととなる。

なお、近時の裁判例として、「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」(不動産流動化実務指針)が法人税法22条4項の公正処理基準に該当するか否かが争われた事案(東京高判平25・7・19訟月60巻5号1089頁)では、同指針は、法人税法の公平な所得計算という要請とは、別の観点に立って定められたものとして、同項の公正処理基準に該当するものとは解し難いと判示されている。

(注1) 我が国の「企業会計原則」は、一般原則(第1)、損益計算書原則(第2)及び貸借対照表原則(第3)の三つの部分から構成されている。このうち一般原則は、企業会計の全般にかかわる基本的ルール、あるいは損益計算書と貸借対照表の両方に共通するルールを示したものである。企業会計原則は、7つの一般原則(①真実性の原則(第1の1)、②正規の簿記の原

則(第1の2)、③資本と利益の区別の原則(第1の3)、④明瞭性の原則(第1の4)、⑤継続性の原則(第1の5)、⑥保守主義の原則(第1の6)、⑦単一性の原則(第1の7))を掲げている。

企業会計の背後には、それを可能にする幾つかの理論的な基礎構造が存在し、その基礎構造を構成する命題が会計公準(accounting postulates)であり、それなくして会計が成立しないという意味で、会計理論や実務の基礎を成す最も基本的な概念や前提事項となっている(桜井久勝・財務会計講義第24版56-57頁)。会計公準には、①企業実体の公準(会社の計算は個々の企業実体を対象として行う。)、②継続企業の公準(会社の計算は期間を区切って行う。)、③貨幣的測定の公準(会社の計算は貨幣額を用いて行う。)の三つがある。このうち、②の継続企業の公準の意味は、現代の企業は、解散を前提とせず、永遠に存続することを目指して経営され、企業の解散時点を待って利益を計算することが不可能であるから、企業の会計は、人為的に期間を区切って経営成績や財務状態を測定せざるを得ないため、継続する企業活動を1年ごとに区切って会社の計算を行うというものである(桜井・前記財務会計講義57-58頁)。企業会計原則第二は、損益計算書原則を定めている。その1項柱書きは、「損益計算書は、企業の経営成績を明らかにするため、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経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない。」と規定しているところ、この規定は、継続企業の公準を前提としているものである。

(注2) 我が国において、投資者保護を目的に財務諸表公開制度の一環として会計基準が制定されたのは、第二次大戦後であり、

1949年に当時の経済安定本部・企業会計制度対策調査会(現在の金融庁・企業会計審議会の前身)が米国の会計基準を参考にして「企業会計原則」を制定した。これは、企業が適正な会計処理を行って財務諸表を作成するための指針としてだけではなく、公認会計士による財務諸表監査の判断基準として用いられるとともに、企業会計に関連する商法・会社法、税法などの法令の制定や改廃に際しても尊重され、重要な影響を及ぼしている。そのため、企業会計原則を管轄する企業会計審査会は、必要に応じて改正するとともに、それを補足する多数の会計基準を設定してきた。現在も効力を持つ会計基準は、①企業会計原則(制定1949年、最終改正1982年)、②原価計算基準(制定1962年)、③外貨建取引等会計処理基準(制定1979年、最終改正1999年)、④連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準(制定1998年)、⑤研究開発費等に係る会計基準(制定1998年)、⑥税効果会計に係る会計基準(制定1998年)、⑦固定資産の減損に係る会計基準(制定2002年)である。それ以外にもあったが、制定後、後記の「企業会計基準」に改変された。

(注3) 近年、会計基準は政府の機関ではなく、民間団体が設定すべきとの意見から、我が国におけるそのような組織として、「企業会計基準委員会」が2001年に設立され、「企業会計基準第〇号」という名称で会計基準を設定してきた。それには以下のものがある。

第1号 「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」(制定2002年)

第2号 「1株当たり当期純利益に関する会計基準」(制定2002年)

第4号 「役員賞与に関する会計基準」(2005年)

- 第5号 「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」
(制定2005年)
- 第6号 「株主資本等変動計算書に関する会計基準」(制定2005年)
- 第7号 「事業分離等に関する会計基準」(制定2005年)
- 第8号 「ストック・オプション等に関する会計基準」(制定2005年)
- 第9号 「棚卸資産の評価に関する会計基準」(制定2006年)
- 第10号 「金融商品に関する会計基準」(制定2006年)
- 第11号 「関連当事者の開示に関する会計基準」(制定2006年)
- 第12号 「四半期財務諸表に関する会計基準」(制定2007年)
- 第13号 「リース取引に関する会計基準」(制定2007年)
- 第16号 「持分法に関する会計基準」(制定2008年)
- 第17号 「セグメント情報等の開示に関する会計基準」(制定2008年)
- 第18号 「資産除去債務に関する会計基準」(制定2008年)
- 第20号 「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」(制定2008年)
- 第21号 「企業結合に関する会計基準」(制定2008年)
- 第22号 「連結財務諸表に関する会計基準」(制定2008年)
- 第23号 「『研究開発費等に係る会計基準』の一部改正」(制定2008年)
- 第24号 「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(制定2009年)
- 第25号 「包括利益の表示に関する会計基準」(制定2010年、最終改正2013年)
- 第26号 「退職給付に関する会計基準」(制定2012年)
- 第27号 「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」(制

定2017年)

第28号 「「税効果会計に係る会計基準」の一部改正」(制定2018年、最終改正2021年)

第29号 「収益認識に関する会計基準」(制定2018年)

第30号 「時価の算定に関する会計基準」(制定2019年)

第31号 「会計上の見積りの開示に関する会計基準」(制定2020年)

なお、企業会計基準委員会が公表する文書には、「企業会計基準」のほか、「企業会計基準適用指針」(「企業会計基準」を適用する場合の具体的な指針)及び「実務対応報告」(正式な企業会計基準が設定されるまでの間、実務での取扱いを暫定的に定めたもの)がある。

さらに、会計基準の国際的な統合も積極的に推進されつつあり、その試みは、1973年に主要国の会計士団体が集結して「国際会計基準」(IAS)を制定する活動として開始され、2001年からは会計士団体とは独立の国際会計基準審議会(IASB)がこれを継承し、「国際財務報告基準」(IFRS)という名称で会計基準の制定を継続している。我が国の企業会計基準委員会は、IASBとの間で、我が国の基準と国際基準の主要な差異を解消することに合意し、会計基準の国際的な統合を推進しつつある。このような動向を考慮して、金融商品取引法のディスクロージャー制度を管轄する金融庁は、日本企業が連結財務諸表を作成する場合に準拠すべき会計基準として、①日本基準のほかに、②米国の会計基準及び③国際会計基準の採用も認めている。また、これとは別に、企業会計基準委員会は、日本基準に特徴的な会計処理の考え方を国際的に広報するために、言わば日本版の国際会計基準ともいうべき④「修正国際会計基準」(JMIS)を制定し、2016年

3月決算期から適用できることにした(桜井・前記財務会計講義51ないし54頁)。

(イ) 企業会計の考え方の変更に伴う処理

ところで、企業会計の考え方が変更された場合、その考え方の変更が、公正処理基準を介して、法人税法それ自体の改正なしに、言わば自動的に、法人税の課税に反映されるかが問題となる。

この問題については、理論的には否定・肯定の見解があり得る。この点については、収益認識に関する対応等をみると、「立法者は、企業会計の考え方の変更が少なくとも企業会計準拠主義の採用時の法人税法の内容に『根本的な変更』を加えるものである場合には、後者の立場(編注：肯定説)に立っているとは考えられず、むしろ前者の立場(否定説)を前提にして、企業会計の考え方の変更について法改正で対応することを基本としているとみてよからう。」(谷口・基本講義420頁)との考え方が相当である。

例えば、法人の場合には、企業会計上、継続企業の公準に従い、当期において生じた収益と、当期において生じた費用及び損失とを対応させて損益計算をしていることから、既往の事業年度に収益計上した売上高等について当期において契約の解除等がされた場合には、その解除等がされた部分に対応する金額について、当該売上高を収益計上した事業年度に遡及して修正するのではなく、解除等がされた当期の事業年度の益金を減少させる損失として取り扱われることになる。仮に、解除等がされた部分に対応する金額についての処理が収益計上した事業年度に遡及するとすれば、過去の財務諸表を遡って修正処理することになるが、株主総会での承認や報告を経て確定した財務諸表は、配当制限その他の規制や各種の契約条件の遵守の確認並びに課税所得の計算にも利用されていることから、そこでの利益計算を事後的に修正すると、利害調整の基盤が揺らぐこととなる。そこで、過去の利

益計算に修正の必要が生じても、過去の財務諸表を修正することなく、要修正額を前期損益修正として当期の特別損益項目に計上する方法が用いられる(企業会計原則第2の6及び同注解12、桜井・前記財務会計講義319頁)。法人税務上も、同様に、各事業年度に発生した損失は、その発生事由を問わず、その事業年度の損金の額に算入することによって益金から控除し、その結果として、損失を計上した事業年度が欠損となったような場合には、その欠損については、欠損金の繰戻しによる還付(法税80条)又は繰越欠損金の損金算入(法税57条1項)等の制度を通じて、前後の課税関係が調整される(前記損益修正に係る裁判例につき、後記(6)ウ(i)c(a)参照)。

このように、企業会計準拠主義を根拠に、過年度の要修正額を前期損益修正という当期の特別損益項目に計上する方法が用いられてきたが、平成21年12月4日発出の企業会計基準委員会・企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」による、過年度遡及修正へ変更することの適否が問題となる。

この点は、国税庁が平成23年10月20日付けで公表した「法人が『会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準』を適用した場合の税務処理について(情報)」において、「この過年度遡及会計基準に従って会計処理を行った場合に、法人税の税務処理にはどのような影響があるか」という問に対して、「法人税の確定申告は『確定した決算』に基づき行うこととされているが(法税74①)、過年度遡及会計基準に基づく遡及処理は過去に『確定した決算』を修正するものではないので、遡及処理が行われた場合でも、その過年度の確定申告において誤った課税所得の計算を行っていた(例えば過年度の売上計上漏れ等)のでなければ、過年度の法人税の課税所得の金額や税額に対して影響を及ぼさない」とされている。

また、最判令2・7・2(民集74巻4号1030頁)も「「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(平成21年12月4日企業会計基準第24号)も、過去の財務諸表における誤謬が発見された場合に行う会計処理としては、当該誤謬に基づく過去の財務諸表の修正再表示の累積的影響額を当期の期首の残高に反映するにとどめることとし(前記会計基準21項)、同会計処理が認められる誤謬の範囲を当初の財務諸表作成時に入手可能な情報の不使用や誤用があった場合に限定している(前記会計基準4項(8))。企業会計原則等におけるこれらの定めは、法人の損益計算が法人の継続的な経済活動を人為的に区切った期間を単位として行われるべきものであることを前提としており、過去の損益計算を遡って修正することを予定していないものと解される。」と判示している。

(6) 益金及び損金の帰属事業年度

ア はじめに

従来、法人税法は、法人の収益及び費用・損失等をどの年度において計上すべきかについて、一般的な定めを置いていなかったため、収益及び費用・損失等の帰属時期は専ら解釈に委ねられ、法人税法22条4項が、同条2項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は「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して規定していることから、ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従うこととなると解されてきた。

この点につき、平成30年3月30日に、収益認識に関する包括的な会計基準となる「収益認識に関する会計基準」(企業会計基準第29号)が公表されたことに伴い、平成30年度税制改正において法人税法等の改正が行われ、同法22条4項の別段の定めとして、同法22条の2が創設された。

法人税法22条の2は、資産の販売等(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、原則として、その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の益金の額に算入する旨を定めて、収益の年度帰属について、いわゆる引渡基準又は役務提供基準を採用している(同条1項)。

また、同条2項では、資産の販売等に係る収益の額につき公正処理基準に従って当該資産の販売等に係る契約の効力が生じる日等に近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合には、当該資産の販売等に係る収益の額は、当該事業年度の益金の額に算入することも併せて認めている。

同条は別段の規定であるから、公正・妥当な会計処理の基準(例えば権利確定主義(後記イ))を修正ないし否定するものではない。また、同条の規定は、法人税法22条との関係では、確認的、明確化的、補充的ないし追加的であって、同条と抵触する要素は少ないと考えられる(以上につき、金子・租税法363ないし365頁)。その意味で「法人税法22条の2は、判例や通達などで示されてきたこれまでの扱いを明確にしたという性格をも持つ規定」(渡辺・スタンダード116頁)といえることから、以下では、同規定創設前において、どのように考えられてきたかも含めて記載することとする。

イ 益金の帰属年度(権利確定主義)

(7) 概要

企業会計上、法人の収益・費用・損失等をどの年度において計上すべきかについては、考え方として、現実の収入の時点を基準とする「現金主義」と、現実の収入がなくても所得が発生した時点を基準とする「発生主義」の二つがある。

今日の複雑化した経済社会においては、信用取引が支配的で、多数の債権・債務が併存し、現金主義によっては企業の期間損益を正確に把握することが困難であるため、企業会計上は、発生主義によって損益を認識すべきものとされている(企業会計原則第

2・損益計算書原則1、金子・租税法365頁)。

発生主義の中にも、どの時点で所得が発生したと見るべきかについて種々の考え方があるが、前記最判平5・11・25は、「ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる」と判示した上で、収益実現の時点を入力の原因となる権利が確定した時点と捉える「権利確定主義」の原則に従って収益を計上することが、一般に「公正妥当と認められる会計処理の基準」に適合するとの判断を示した。その理由として、同判決は「課税にあたって常に現実収入のときまで課税することができないとしたのでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期しがたいので、徴税政策上の技術的見地から、収入の原因となる権利の確定した時期をとらえて課税することとしたものである」と判示した(税法における収益計上の時期について権利確定主義を採用した他の判決としては、最判昭40・9・8刑集19巻6号630頁、最判昭49・3・8民集28巻2号186頁、最判昭53・2・24民集32巻1号43頁等がある。)。

権利確定主義の下における権利の確定の意義については、取引の種類や態様に応じて適切な基準を設定する必要がある。この点については、法人税基本通達第2章が詳細な定めを置いている。

そこで、以下、収益の計上時期に関する法人税基本通達の主要な定めとそれに関連する裁判例を概説する。

(イ) 主要な法人税基本通達の定め及び裁判例

a 棚卸資産の販売収益及び固定資産の譲渡収益

- (a) 法人税基本通達は、①棚卸資産の販売収益は、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に計上することとし

(法税基通2-1-2参照)、②固定資産の譲渡収益も、別に定めるものを除き、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入することとしている(法税基通2-1-14)。

上記の各引渡基準は、企業会計上の実現主義の一態様である販売基準と原則的には同じものと考えられ、権利確定主義に沿うもので、法人税法22条4項に適合する妥当な基準といえる(福岡高判昭60・4・24税資145号193頁参照)。

- (b) 棚卸資産の販売収益の帰属時期に関する裁判例としては、前記最判平5・11・25のほか、長崎地判昭58・2・18(訟月29巻9号1727頁)等がある。

また、固定資産の譲渡収益の帰属時期に関する裁判例としては、①土地の売買代金全額が支払われなければ買主に所有権が帰属しないという特約がある場合に、その土地の一部につき移転登記がされ、代金も受領しているときは、当該土地の一部の収益はその引渡しの日(移転登記の日)を含む事業年度に帰属するとするもの(最判昭61・10・9税資154号8頁)、②買収土地を譲渡するに当たり、二つに分けて売買契約を締結し、各契約に係る売買代金全額が完済されたときを所有権移転の時とする特約が付された契約の場合、当該各契約の土地の一部につき、所有権移転登記がされ、代金も受領しているときには、当該土地の一部の収益はその引渡し(所有権移転等)の日を含む事業年度に帰属するとして、移転登記及び代金授受が済めば、特約の有無にかかわらず収益に計上すべきとするもの(前記福岡高判昭60・4・24)、③隣接道路の利用に関する承諾を受けるとの特約条項の付いた土地売買契約につきその特約条項が当該年中に履行されていない場合であっても、引渡しが済んでいる場合には収益に計上すべきであ

るとするもの(仙台高判昭57・3・29税資137号871頁)等がある。

b 請負に係る収益

(a) 請負による報酬請求権は、民法上、原則として目的物の引渡しの時に、目的物の引渡しを要しないときは、仕事の完了の時に発生する(民法633条)。法人税基本通達も、請負による収益については、原則として、物の引渡しを要する契約にあっては、その目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日とし、物の引渡しを要しない契約にあっては、その約した役務の全部を完了した日の帰属する事業年度において、それぞれの請負による収益を益金の額に算入するとしている(法税基通2-1-21の7参照)。これを「工事完成基準」といい、権利確定主義に基づく基準である。

この「工事完成基準」に対する例外として、法人税基本通達は、特約や慣習があるなどの一定の場合には、工事の全部が完成しないときでも、工事の完成部分ごとの収益を益金の額に算入するとしている(法税基通2-1-1の4及び2-1-21の7参照)。これを「部分完成基準」という。このような基準が採られているのは、このような特約や慣習があるなどの場合には、工事全部の完成をもって一時に収益に計上するのは、実情にそわないことや目的物の部分的な引渡しによって、これに対応する請求権が発生するとみることができるからである。

また、法人税法は、権利確定主義の例外として、長期大規模工事のうち一定の要件に該当するものについては、工事完成程度に応じて収益の額及び損金の額に算入するものとしている(法税64条1項)。これを「工事進行基準」という。これは、長期の工事の場合に、工事完成基準を適用すると数年間

は収益が発生せず、配当ができないなど企業経営上不適当な事態が生ずることから、このような特例が置かれているものである。なお、一定の長期大規模工事に該当しない工事のうち一定の長期工事については、工事進行基準の採用が選択的に認められている(同条2項)。

- (b) 物の引渡しを要する請負に関する裁判例としては、神戸地判昭54・11・15(税資109号355頁)は、マンションの電気工事に係る収益は、工事を完成して引き渡し、代金を請求した事業年度において計上すべく、後にマンション居住者の要請によりサービス工事としてテレビアンテナ取付工事をしたとしても当該工事の完成時期を左右するものではないとし、また、建売住宅の電気工事について、各戸の配線工事が完成・引渡しの都度、電気器具については取付・納入の都度、その代金を請求する特約があるときは、当該工事代金については部分完成基準により収益に計上すべきであるとして平30改正前法人税基本通達2-1-9(平30改正後法税基通2-1-1の4及び2-1-21の7参照)にいう部分完成基準の適用を認めている。

他方、物の引渡しを要しない請負に関しても、東京地判昭63・4・26(訟月35巻1号146頁)は、本件請負契約の実態は、継続的に日々提供される役務に応じて、1か月を単位として対価が支払われる約定に基づいて、各月20日が経過するごとに、発注者の査定を経て、過去1か月間の役務に対する代金が確定し、その支払期日を翌月末日とする契約と認められるから、当該契約に係る代金は、企業及び税務会計上、その各確定時点すなわち毎月20日の経過で、それが属する事業年度の収益に順次計上すべきものと解釈するのが相当であるとし、また、東京地判平元・9・22(税資173号784頁)は、訴外

会社が販売した製品の修理等を代行する内容の請負契約は目的物の引渡しを要しないものであるから、当該契約に係る請負代金債権は、製品の修理等を現実にした時に発生し、その収益の額は、当該日時が帰属する事業年度の益金の額に算入すべきであるとしている。

c 利子、配当、使用料等に係る収益

(a) 法人税基本通達は、法人が収受する貸付金、預金、貯金又は有価証券の利子は、原則として、その利子の経過期間に応じて当該事業年度に係る金額を益金とするとし、ただし、主として金融及び保険業を営む法人以外の法人については、その有する貸付金等から生ずる利子でその支払期日が1年以内の一定期間ごとに到来するものの額については、継続適用を要件に支払期日に計上することを認めている(法税基通2-1-24)。すなわち、当該通達の本文は、貸付金から生ずる利子のような収益については、その利子の計算期間の経過に応じて収益計上すべきものとして、いわゆる発生主義による未収収益の計上を原則とすることを明らかにしている。ただ、金融・保険業を営む法人のごとく利子収入が主たる事業収入である場合は格別として、営業外の収益としての利子を収入するにすぎない一般事業法人については、厳格な発生主義によるのではなく、いわゆる「利払期基準」により得ることを明らかにしている。

(b) 秋田地判昭61・5・23(税資152号169頁)は、貸付金の利子につき、未収、未払の状態にあっても、その経過期間に応じて、益金の額に算入するとして、当該通達の原則的な取扱いを認めている。

ところで、金融業にあつては、利息制限法に定める制限利率を超える利率による貸付けを行っている場合があり、この

場合、利息制限法は1条において制限利率を超える部分の利子については無効としていることから、未収利子の収益計上に当たり契約利率により計上すべきかが問題となった。

この点、所得税事案について、最判昭46・11・9(民集25巻8号1120頁)は、「利息制限法による制限超過の利息・損害金は、その基礎となる約定自体が無効であって、(中略)約定の履行期の到来によっても、利息・損害金債権を生ずるに由なく、貸主は、ただ、借主が大法廷判決によって確立された法理にもかかわらず、あえて法律の保護を求めることなく、任意の支払を行なうかも知れないことを、事実上期待しうるととどまるのであって、とうてい、収入実現の蓋然性があるものということとはできず、したがって、制限超過の利息・損害金は、たとえ約定の履行期が到来しても、なお未収であるかぎり、旧所得税法10条1項にいう「収入すべき金額」に該当しない」と判示し、制限超過の利息・損害金は、たとえ約定の履行期が到来しても、なお未収であるかぎり、収入すべき金額に該当しないとした。これを受けて法人税事案でも最判昭46・11・16(刑集25巻8号938頁)が同様に解すべきであるとした。

そこで、課税実務上もこの趣旨を踏まえ、現在は、支払を受けた利子については益金の額に算入するが、未収利子については制限利率によることを認めている(法税基通2-1-26)。

d その他の収益

- (a) その他の収益として、法人税基本通達は、保証金、敷金等を受け入れても、これらの金額のうち期間の経過その他当該賃貸借契約等の終了前の一定の事由の発生により返還しないこととなる部分の金額は、その返還しないこととなった日の

属する事業年度の益金の額に算入することとしている(法税基通2-1-41)。

これは、資産の賃貸借契約等に際して権利金を収受した場合には、その金額は通常返還されることはないので、収受した日を含む事業年度の益金の額に算入されるが(京都地判昭54・4・27訟月25巻8号2296頁)、保証金、敷金についてもその返還しないことが確定した部分の金額は、同様に収益に計上すべきであるとするものである。このような保証金、敷金に関する取扱いは、裁判例によっても是認されている(最判昭56・1・22税資116号4頁、最判昭61・9・25税資153号824頁)。

- (b) そのほかに、その他の収益計上時期に関する裁判例としては、①法人の所有する土地等が収用された場合には、起業者は裁決で定められた権利取得の時期までに土地又は土地に関する所有権以外の権利に対する補償金を払い渡し、当該権利取得の時期において起業者が当該土地の所有権を取得し、当該土地に関するその他の権利が消滅するのであり、そうすると、被収用者は、土地又は土地に関する所有権以外の権利に対する補償金については裁決で定められた権利取得時期に、また、その他の補償金については裁決で定められた明渡しの期限に、それぞれ法律上その権利を行使することができるに至るものというべきであるから、その時点において収入すべき権利が確定したものであるとしてこれをその年度の収益に計上すべきであるとしたもの(東京地判昭54・12・12訟月26巻2号360頁)、②債務免除のごとき法律行為により生ずる収益は、債権者が期限、条件を付さない限りはその意思表示が債務者に到達したときにその効力が生じ収益が実現するとしたもの(最判平元・9・21税資173号770頁)、③冠婚葬祭等に関する

役務の提供等を業とする互助会業者が、会員から払込みを受ける前払月掛方式による掛金のうち、払込み中断後5年以上経過した月掛金について、長期中断払込済掛金については5年を経過した時点で雑収入に計上すべきであるとする旧通商産業省の昭和55年通達に基づく経理処理基準は、長期中断払込済掛金に関する互助会の実態を正しく反映しており、業界の慣習として広く採用されているものであるから、互助会協会における一般に公正妥当と認められる会計処理の基準であると認められるとして、払込み中断後5年を経過した長期中断払込済掛金は「益金」の額に算入すべきとしたもの(神戸地判平14・9・12訟月50巻3号1096頁)等がある。

ウ 損金の年度帰属(費用収益対応の原則)

(7) 概要

益金の年度帰属が決まると、損失に係る損金を除き、それに対応してその年度に損金が増加することとなる。

費用に係る損金(法税22条3項1号、2号)については、企業会計準拠主義の下では、「費用収益対応の原則」(企業会計原則第2の1のC)に準拠して、年度帰属が決定される。

費用収益対応の原則とは、企業会計においては、期間損益を正確に把握するため、収益とそれを生み出すのに要した費用とは、同一の会計年度に計上されなければならない、という考え方である。

これからすると、①売上原価等の原価(法税22条3項1号)については、特定の実現した収益との対応関係が明らかであるので、費用の発生時期に計上するのではなく、直接的・個別的に対応する収益の計上時期に、当該費用を計上することになる。売上高等の収益の実現した事業年度に、当該収益に係る益金が増加するので、当該収益に直接的・個別的に対応する費用に係る損金も、そ

の事業年度に帰属することになる。この場合における費用収益対応の原則は、実現主義(企業会計原則第2の1のA・3のB)及び取得原価主義(同第3の5)に基づく原価配分の基準として、費用収益の実体的対応関係(因果関係)を要求する(東京高判昭48・8・31行集24巻8・9号846頁参照)。

これに対し、②販売費・一般管理費等の費用(法税22条3項2号)については、①の原価と異なり、特定の収益との対応関係が明らかでなく、そのため、これが発生した期間に計上される収益と間接的・一般的には対応しているとみて、その発生期間に計上することとされている。この点で、費用収益の対応関係は形式的であり、収益の計上されない期間においても、発生した費用は計上されるという意味では、発生主義が費用収益対応の原則による修正を受けずに妥当するといえる。ただし、償却費以外の費用については債務確定主義(法税22条3項2号括弧書き)が適用され、見越計上が禁止されているので、この費用については、発生した費用に係る債務の確定した事業年度に、当該費用に係る損金が帰属する。

③損失については、収益獲得に貢献するものではないから、損失の年度帰属を特定の収益との対応関係を基に判断することができない。そのため、「当該事業年度の損失の額」をその事業年度の損金の額に算入する、すなわち発生した年度に損金算入すべきこととしている。

(イ) 原価、費用及び損失の計上時期に関する裁判例等

a 売上原価等の計上時期

- (a) 商品・製品・原材料等のいわゆる棚卸資産(法税2条20号、法税令10条)の売上原価は、次の算式によって計算される。

(算式)

$$\text{当期売上原価} = \text{期首棚卸高} + \text{期中仕入高} - \text{期末棚卸高}$$

これら売上原価を決定する要素のうち、「期首棚卸高」は、前期末の棚卸高であるから既に前期末で決定されており、「期中仕入高」も取引先との外部取引であり、客観的な計数として把握される。そこで、当期の売上原価は、「期末の棚卸高」を幾らと評価するかによって左右されることになる。そこで、法人税法は、棚卸資産の評価方法を政令に委任し(法税29条)、これを受けて、法人税法施行令28条は、納税者が選定することができる評価方法を定めている(詳細は、後記4(3)ア)。

- (b) また、損金の額に算入される原価等の額は、法人税法22条3項1号が「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」と規定しているように、当該事業年度の収益の額に対応する原価である。

このような観点から、宅地建物取引業者の雇用する外務員に支払われるべき受取仲介手数料に応ずる歩合給債務は、当該仲介手数料が収益として計上される事業年度の損金に計上すべきこととなる(東京地判昭48・1・30行集24巻8・9号856頁、その控訴審東京高判昭48・8・31行集24巻8・9号846頁)。

この売上原価の損金算入時期の問題について、前記最判平16・10・29の判示を前提とすると、売上原価に当たる費用の年度帰属については、当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が確定していない場合であっても、近い将来にこれを支出することが相当程度の確実性をもって見込まれており、かつ、同日の現況によりその金額を適正に見積もること

が可能であれば、その見積金額を法人税法22条3項1号にいう売上原価の額として当該事業年度の損金の額に算入することができることとなる。このような基準を採用することにより、①収益と費用を対応させて適正な期間損益計算を確保するという要請と、②会計報告の客観性を確保するという要請との調整を図ることが可能になると考えられる(平木正洋・最判解<刑事>平成16年度512頁)。

課税実務においても、法人税基本通達において、「(売上原価等)となるべき費用の額の全部又は一部が当該事業年度終了の日までに確定していない場合には、同日の現況によりその金額を適正に見積るものとする。この場合において、その確定していない費用が売上原価等となるべき費用かどうかは、当該売上原価等に係る資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に関する契約の内容、当該費用の性質等を勘案して合理的に判断する」とされている(法税基通2-2-1)。

b 販売費及び一般管理費等の計上時期

法人税基本通達は、債務確定時期について、別に定められるものを除き、次に掲げる要件の全てに該当したときに債務が確定するとしている(法税基通2-2-12)。

- ① 当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が成立していること
- ② 当該事業年度終了の日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること
- ③ 当該事業年度終了の日までにその金額を合理的に算定することができるものであること

なお、費用として当該事業年度の損金の額に算入されるためには、債務の確定していることのほか、当該法人について生じた費用であること(したがって、役員等の個人の負担すべきも

のは、支払時には立替金等とされるから法人の損金に算入されない。)、費用であっても資産等の取得価額に算入すべきもの又は前払費用とすべきものは当期の費用とはならないことに注意を要する。

上記通達における債務確定の要件については、裁判例においておおむねその考え方が是認されており(注)、東京高判平6・3・24(税資200号1121頁)は、「法22条3項2号にいう債務の確定の判断基準として、本件通達は、課税の公平を図り、所得計算は可能な限り客観的に覚知し得る事実関係に基づいて行われるべきであるという観点から見て合理的で妥当なものというべきであ」と判示しており、同判決の判断は、その上告審(最判平7・6・20税資209号1048頁)においても正当として是認されている。

債務の確定の有無に関する裁判例としては、①「事業税」につき、事業年度終了の時にはいまだ納付義務の内容の確定していない当該事業年度の法人事業税の金額(中間納付分を除く。)は、当期の法人税の課税標準の計算に当たり損金に算入することはできず、翌期の損金とすべきとしたもの(大阪高判昭50・4・16行集26巻4号501頁)、②「使用人賞与」につき、法人が従業員に賞与を支給する旨内部的に決議しているとしても、いまだ受給者に対する通知がされておらず、支給の確実性に欠けているような場合においては、損金算入は認められないとしたもの(宇都宮地判昭52・8・25税資95号374頁)、③消費貸借契約における利息につき、利率の定めのある金銭消費貸借契約に基づいて元本受入れの事実が生ずれば、元本利用の期間に応じて利息は発生するのであるからその期間に係る各事業年度の損金の額に算入されるので、利息の計算期間内の各事業年度の損金を本件事業年度の損金として計上することはできないとした

もの(前記秋田地判昭61・5・23)等がある。

(注) 岡山地判昭54・7・18(行集30巻7号1315頁)、宇都宮地判昭54・8・30(行集30巻8号1446頁)、山口地判昭56・11・5(行集32巻11号1916頁)

c 損失の計上時期

損失としては、貸倒損失、前期損益修正、損害賠償金等がある。損失については、当該事業年度の損失か否か、期末までに明確に生じた損失であるかが重要であり、また損失の額を具体的に・合理的に見積もることが必要である。

(a) 前期損益修正

企業は売上げ、仕入れ、経費の支払といった各種の取引を継続して大量に行っているが、これらの取引が常に完結的に当該事業年度において終了するとは限らず、例えば既に販売があったためにその収益の額を益金の額に算入している場合に後日契約を解除したことにより取り消されたような場合には、既往に遡及して課税関係を修正することなく、それが生じた事業年度において前期損益修正として計上することになる(法税基通2-2-16)。

前期損益修正に関する裁判例としては、①土地譲渡契約による譲渡益等を計上した事業年度より後の事業年度における売買契約の解除によって売買代金債権及びこれに付随する利息債権が消滅した場合には、当該解除をした事業年度の損金に計上すべきものであるとしたもの(横浜地判昭60・7・3行集36巻7・8号1081頁、その控訴審東京高判昭61・11・11行集37巻10・11号1334頁)、②電力会社に対する過収電気料金等の返還請求権は、電力会社によって計量装置の計器用変成器の設定誤りが発見されたという新たな事実の発生を受けて、返還すべき金額について両者間の合意の成立により確定

したものとみるのが相当であるから、合意が成立した事業年度の益金(電力会社にあつては損金)であつて、過払いのあつた事業年度の損金を修正する必要はないとしたもの(最判平4・10・29集民166号525頁)、③貸金業を営む法人が受領し、申告時に収益計上された制限超過利息等(利息制限法所定の制限利率を超えて支払われた利息及び遅延損害金を指す。)につき、後にこれが利息制限法所定の制限利率を超えることを理由に不当利得として返還すべきことが確定した場合においても、これに伴う事由に基づく会計処理としては、当該事由の生じた日の属する事業年度の損失とする処理、すなわち前期損益修正によることが公正処理基準に合致するとしたもの(前記最判令2・7・2)等がある(注)。

(注) 前記最判令2・7・2は、法人が受領し、その後の事業年度に当該制限超過利息等についての不当利得返還請求権に係る破産債権が破産手続により確定した場合において、当該制限超過利息等の受領の日が属する事業年度の益金の額を減額する計算をすることは、公正処理基準に従ったものということとはできないと判示している。

(b) 貸倒損失

- i 貸倒れの内容として、(A)債権放棄等により債権自体が法律上も消滅し完全になくなる場合(法律上の貸倒れの類型)、(B)債権は法律上存続するが、事実上その行使及び実現が不可能であるため経済的に無価値と認められる場合(事実上の貸倒れの類型)とに大別できる。

貸倒損失については、法人税法上「別段の定め」はなく、損金算入の時期等について通達で規定しているだけである。そして通達は、貸倒れについて、①「切捨てによる貸倒れ」(法税基通9-6-1)、②「回収不能による貸倒れ」

(法税基通9-6-2)、③「弁済がない場合のみなし貸倒れ」(法税基通9-6-3)の三つの場合に分けているが、①が(A)に属するものであるのに対し、②及び③が(B)に属するものである。

- ii 前記①の「切捨てによる貸倒れ」は、会社更生法の規定等により法律上貸金等の債権が消滅する場合であり、損金経理の有無を問わずに、切捨て等の事実の生じた事業年度において必ず損金の額に算入することを要する。

これらの貸倒れは、必ずしも債権全額についてでなくても金額的に特定された部分であれば、貸倒れが認められる。ただし、貸金等の債権が回収不能の状態になっていないにもかかわらず、その免除をした場合には、税務上は、債権者の債務者に対する実質的な贈与とみて寄附金に当たるとして、損金算入限度額を超える部分の金額は損金に算入されない(ただし、法税基通9-4-1、9-4-2参照)。

なお、預託金制ゴルフ会員権に係る預託金返還請求権の貸倒損失を損金の額として算入すべき時期について、預託金返還請求権は支払免除によって無形固定資産である同会員権から切り離され、金銭債権として顕在化した上で消滅したとするもの(東京高判令5・9・14公刊物未登載)がある。

- iii これに対し、前記②の「回収不能による貸倒れ」は、債権自体は法律上存在しているが、事実上その行使及び実現が不可能であるために無価値とみられるような場合である。ここで、回収可能性が全くないとはいえない場合に、どのような要件を満たせば、どこまでの損金算入が許されるかが問題となる。

この点、金銭債権が回収不能の見込みから回収不能の損

失へと劣化していく段階に応じ、①間接償却(貸倒引当金)の妥当する範囲と、②直接償却(貸倒損失)の妥当する範囲とが区別される。そして、貸金等の一部の貸倒損失の計上は、一種の評価損の計上と同視できるところ、貸金等については、貸倒引当金勘定への繰入れ(法税52条1項参照)を除き、法人税法33条2項において評価損の計上が禁止されていることからすると、金銭債権の貸倒損失を同法22条3項3号にいう「当該事業年度の損失の額」として当該事業年度の損金の額に算入するためには、当該金銭債権の全額が回収不能であることを要すると解される(前記最判平16・12・24参照)

そこで、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あるかどうかをどのように判断すべきかが問題となる。この点、前記最判平16・12・24は、「そのことは、債務者の資産状況、支払能力等の債務者側の事情のみならず、債権回収に必要な労力、債権額と取立費用との比較衡量、債権回収を強行することによって生ずる他の債権者とのあつれきなどによる経営的損失等といった債権者側の事情、経済的環境等も踏まえ、社会通念に従って総合的に判断されるべきものである」と判示している。同判決は、債務者側の事情以外の事情も考慮の対象となることを明らかにしたが、金銭債権の全額が回収不能であるかどうかは債務者の支払能力に大きく依存する以上、回収不能であることが客観的に明らかであるかどうかを判断する上で、債務者側の事情が一般的に大きな比重を占めることは否定し難く、どのような事情がどの程度の重みをもって考慮されるべきかは、個別、具体的な事案における社会通念に従った総合的な判断によって決せられるべきものである(阪本勝

・最判解<民事>平成16年度845-846頁)。

なお、貸金等の貸倒処理に関する裁判例として、現実には発生した実質的かつ確定的な貸金等についてのみこれを行うことができるのであり、実質的な貸金等として確定的に成立していないもの、すなわち保証債務については、これを履行するまでは偶発債務であるから、貸倒損失の対象にはならないとしたもの(東京高判昭52・7・28訟月23巻9号1660頁、法税基通9-6-2(注書き))がある。

エ 損失と収益の両建と年度帰属

特殊な形態として、損失の発生に伴って一定の利益を受ける場合があり、その場合の処理について問題となる。

(ア) 例えば、法人が、その役員又は従業員による資産の詐欺、横領等のような不法行為によって損害を被った場合、通常は、当該役員又は従業員に対する損害賠償請求権(民法709条)も発生、確定しており、当該法人は、その損害額に相当する損失を被るのと同時に、それと同額の損害賠償請求権という資産を新たに取得することになる。

この場合、法人の資産の減少額である上記損失の額をその発生の日(不法行為時)の属する事業年度の損金の額に算入する(法税22条3項3号)一方で、法人の資産の増加額である上記損害賠償請求権の価額を収益の額として同一事業年度の益金の額に算入すべき(同条2項)と解する考え方を「損益同時両建説」という。

最判昭43・10・17(集民92号607頁)は、法人の代表者が当該法人の資産を横領したという事案について、「横領行為によって法人の被った損害が、その法人の資産を減少せしめたものとして、右損害を生じた事業年度における損金を構成することは明らかであり、他面、横領者に対して法人がその被った損害に相当する金額の損害賠償請求権を取得するものである以上、それが法人の資

産を増加させたものとして同じ事業年度における益金を構成するものであることも疑ない。」と判示しており、その判示に照らすと、横領者すなわち法人内部にあって資産を事実上占有している者との関係において、上記の損益同時両建説を採ることを明らかにしたものとは解される。

さらに、その判示に照らせば、前記最判昭43・10・17は、法人の内部の者の行為については、損害の発生と同時に、法人の代表者の認識など特段の要件なしに、自動的にその行為者に対する損害賠償請求権が発生、確定するものと解している。

なお、この損益同時両建説を採った場合でも、損害賠償請求権は金銭債権であるから、貸倒れの処理と同様に、債務者の無資力等によってその実現が事実上不可能であると客観的に認められるようになった事業年度において、損金の額に算入することができる。したがって、被害が発生した事業年度末においては、同額の損失と収益が両建てされ、法人の所得金額に影響を及ぼすことはないが、将来的に損害賠償請求権が貸倒れになれば、その貸倒れが生じた事業年度に損金計上することになる(東京高判昭58・5・31税資130号645頁)。このように、損害賠償請求権が貸倒れになったときは、損害発生時とは時期がずれるものの、いずれにせよ法人において損金算入が許される。前記最判昭43・10・17も、「犯罪行為のために被った損害の賠償請求権でもその法人の有する通常金銭債権と特に異なる取扱いをなすべき理由はない」とした上、損害賠償請求権の実現不能が明白となったときに損金処理すべきものとした原審の判示について、「犯罪行為のために被った損害を損害賠償請求権の実現不能による損害に置き換えることになるものであるが、犯罪行為に基づき法人に損害賠償請求権の取得が認められる以上、その経理上の処理方法として十分首肯しうる」と判示している。

- (イ) なお、課税実務においては、損益同時両建説を採用した前記最判昭43・10・17に従った運用がされてきたが、昭和55年の法人税基本通達改正に際し、「他の者から支払を受ける損害賠償金」について、「その支払を受けるべきことが確定した日の属する事業年度の益金の額に算入するのであるが、法人がその損害賠償金の額について実際に支払を受けた日の属する事業年度の益金の額に算入している場合には、これを認める。」との定めが設けられた(法税基通2-1-43)。

これは、不法行為による損害賠償請求権の場合は、そもそも責任の有無について争いがあったり、責任があることは明確でも、金額については交渉や訴訟等を経ないと確定しないことも多く、そのような場合に損害の発生と同時に損害賠償請求権を収益計上することは実務上困難であることから、法人が「他の者」から損害を受けた場合には、損害賠償金の支払を受けるべきことが確定した時期に計上することとして損失の計上時期と益金の計上時期を切り離すことを認めた上、損害賠償金の支払を受けることが確定しても、相手方の支払能力などからみて実際に支払を受けることができるかどうかについて問題がある場合があることを考慮し、法人が実際に支払を受けた時期に収益計上している場合には、あえてその処理を否認せずに税務上これを認めるという取扱いを明らかにしたものであり、この取扱いは、法人の役員や従業員を除く第三者から損害賠償金の支払を受ける場合につき、例外的に、損失と同時に収益を計上しないことを認めるものである(高橋正朗編・法人税基本通達逐条解説(10訂版)260-261頁参照)(注)。

- (ロ) 一方、法人の役員又は従業員による横領等の場合は、法人の取得する損害賠償請求権の額は比較的明確であるし、横領等の行為と併せて法人の経理において架空経費の計上等の不正処理が行われていたときは、外形的には法人の脱税行為なのか横領等の隠ぺ

いのための処理なのかを判別するのが困難であり、法人と役員又は従業員が通謀して恣意的に操作することも可能であることから、上記通達による取扱いの対象から除外したものと解される(大阪高判平13・7・26訟月48巻10号2567頁参照)。そして、法人の役員又は従業員の横領等の場合における、これらの者に対する損害賠償請求権については、個々の事案の実態に基づいて処理することとされているが(高橋・前記逐条解説262頁)、一般的には、原則どおり損益同時両建の処理がされているようである。

この問題について、近年の裁判例として、損益同時両建を原則としながらも、一定の要件の下に例外を認めるものもある(東京地判平20・2・15判時2005号3頁、その控訴審東京高判平21・2・18訟月56巻5号1644頁)。

同事案は、A社の経理部長Bが、A社の金員を詐取し、これを隠ぺいするため外注費が生じたように装ったため、A社の法人税の確定申告には、架空外注費が損金として計上されていたことから、C税務署長が、架空外注費の損金計上を理由として、法人税の更正処分及び重加算税の賦課決定処分をしたところ、A社が、架空外注費の額はこれを計上した事業年度の損金額から控除され、詐取された架空外注費に相当する損害の額は同事業年度の損金の額に算入されるが、金員を詐取した者に対する損害賠償請求権の額は、同事業年度の益金の額に算入する必要がないので、上記各処分は違法であると主張して、更正処分等の取消しを求めた事案である。1審の上記東京地判平20・2・15は、一般に、詐欺等の犯罪行為によって法人の被った損害の賠償請求権についても、その権利が確定した時の属する事業年度の益金に計上すべきものと考えられるが、不法行為による損害賠償請求権の場合には、被害者側が損害発生や加害者を知らなければ、権利が発生していてもこれを直ちに行使することは事実上不可能であり、権利が法

律上発生しているとしても、その行使が事実上不可能であれば、これによって現実的な処分可能性のある経済的利益を客観的かつ確実に取得したとはいえないから、不法行為による損害賠償請求権は、その行使が事実上可能となった時、すなわち、被害者である法人が損害及び加害者を知った時に、権利が確定したものとして、その時期の属する事業年度の益金に計上すべきものと解するのが相当であるとし、法人税の更正処分の一部及び重加算税賦課決定処分の取消しを求める原告の請求を全部認容した。これに対し、控訴審の前記東京高判平21・2・18は、不法行為による損害賠償請求権については、通常、損失が発生した時には損害賠償請求権も発生し確定しているから、これらを同時に損金と益金とに計上するのが原則であるが、加害者を知ることや権利内容を把握することが困難であるため直ちには権利行使(権利の実現)を期待することができないような場合には、権利が法的には発生しているといえるが、いまだ権利実現の可能性を客観的に認識することができるとはいえないから、当該事業年度の益金に計上すべきであるとはいえず、当該事業年度に、損失については損金計上し、損害賠償請求権は益金に計上しない取扱いをすることが許されるところとしても、この判断は、税負担の公平や法的安定性の観点からして客観的にされるべきものであるから、通常人を基準にして、権利(損害賠償請求権)の存在・内容等を把握し得ず、権利行使が期待できないといえるような客観的状況にあったかどうかという観点から判断していくべきであって、不法行為が行われた時点が属する事業年度当時又は納税申告時に納税者がどういう認識でいたか(納税者の主観)は問題とすべきでないとした。その上で、本件詐取行為は、A社の経理担当取締役が社内決裁の際に正規の振込依頼書等をチェックしたり、決算期等において会計資料として保管されていた請求書と外注費として支払った金額を照合すれば容易

に発覚したものであるから、通常人を基準とすると、本件各事業年度において、A社がBに対して取得する損害賠償請求権につき、その存在、内容等を把握できず、権利行使を期待できないような客観的状況にあったということは到底できないとして、1審判決を取り消し、請求を棄却した。

(注) 法税基通2-1-43のいう「他の者」の解釈に関し、当該事件原告が、横領等をした者が原告の横領等したときに原告の従業員でなかったことから、「他の者」に当たるとして、法税基通2-1-43に従った処分をしなかったことは通達違反であると主張したのに対し、当該事案の事実関係に照らして横領等をした者は実質的には従業員と同視できるとして、当該事件の課税処分は通達の趣旨にも沿うものであるとした裁判例として、東京地判令5・10・31(公刊物未登載)があり、執務上の参考となる。

4 益金及び損金に関する「別段の定め」

(1) はじめに

ア 法人税法22条2項は、益金の額に算入すべき金額の原則な規定であるが、同項の「別段の定め」として、同法及び措置法において、①収益の額であるが益金の額に算入すべき金額にならないもの(益金不算入)、②収益の額ではないが益金の額に算入すべき金額になるもの(益金算入)を規定する。その概要を後記(2)で述べる。

イ また、法人税法22条3項は、その事業年度の損金の額は、「別段の定め」があるものを除き、その事業年度の売上原価(同項1号)、販売費、一般管理費その他の費用(同項2号)及び損失(同項3号)の額であることを示している。このうち、事業年度の売上原価については、その事業年度の収益に対応する原価であることを明らかにしている。しかし、この収益に対応する原価を算出するための棚卸資産の評価や減価償却資産等の償却費の計算は、企業会計における損益計算の重要な要素であり、それぞれの法人の実態に即した幾つか

の評価方法や償却方法が定められており、いずれの方法を選択するかによって原価の額が異なってくる。このような重要な意味を持つ評価方法や償却方法について、法人が課税所得の計算上恣意的に選択できるとすると、課税の公平を欠くおそれがある。そのため、法人税法は、「別段の定め」として、29条、31条、32条の規定を置き、法人が採用できる評価方法や償却方法等を定めている。

また、法人税法及び措置法は、「別段の定め」として、③費用等の額であるが損金の額に算入すべき金額にならないもの(損金不算入)、④費用等の額ではないが損金の額に算入すべき金額になるもの(損金算入)を規定する。

その概要を後記(3)で述べる。

(2) 益金に関する「別段の定め」の規定

ア 収益の額であるが、益金に算入されないもの

(7) 受取配当等の益金不算入(法税23条)

内国法人(A)と株主である個人(C)の中間段階に、他の法人(B)が株主として存在するとき(すなわち、法人A＝法人株主B＝個人株主C)、その中間段階にある法人が受け取る配当金にそのまま課税すると、最終的に個人段階で納付する所得税額から法人税相当額を控除する際に、中間段階で法人税が課税された回数に応じてその都度配当控除額を定めなければならない。

しかし、そのようなことは技術的に不可能であることから、株主である法人(B)が受け取った配当金については益金の額に算入しないこととした。ただし、法人企業の投資目的での株式保有の高まり、法人税・所得税の負担調整措置として設けられた本制度の趣旨が生かされていないなどの事情も考慮され、益金に算入されない割合について、全額あるいは一定の割合の相当額が益金に算入されないこととされた(法税23条)。

法人税法23条は、法人の保有する株式等を四つのグループ(①

完全子法人株式等のグループ、②関連法人株式等のグループ、③非支配目的株式等のグループ、④それ以外のその他の株式等のグループ)に分けて、それぞれ一定の算式により計算した額の合計額を受取配当等の益金不算入額としている(同条1項、4項、5項、6項)(注)。

(注) 法人税法24条1項柱書きは、法人の株主等である内国法人が当該法人の同項各号に掲げる事由により金銭その他の資産の交付を受けた場合において、その金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額が当該法人の資本金等の額のうちその交付の基因となった当該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、剰余金の配当の益金不算入を定める同法23条1項1号に掲げる金額とみなす旨を規定し、同法24条1項4号は、「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(中略)をいう。)」を掲げており、同条4項は、株式対応部分金額の計算の方法等は政令で定める旨を規定している。

この点、最判令3・3・11(民集75巻3号418頁)は、①利益剰余金と資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当は、その全体が法人税法(平成27年法律第9号による改正前のもの)24条1項3号(現4号)に規定する資本の払戻しに該当する、②同法24条1項に規定する株式又は出資に対応する部分の金額の計算方法について定める法人税法施行令(平成27年政令第142号による改正前のもの)23条1項3号の規定のうち、資本の払戻しがされた場合の当該払戻し直前の払戻等対応資本金額等の計算方法を定める部分は、利益剰余金及び資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当につき、当該払戻しにより減少した資本剰余金の額を超える当該払戻し直前の払戻対応資本金額等が算出される結果となる限度において、法人税法の委任の範囲を逸脱した違法なものとして無効である旨を

判示している。

(イ) 外国子会社から受ける配当等の益金不算入(法税23条の2)

法人が外国子会社から受ける剰余金の配当等の額がある場合には、当該剰余金の配当等の額から、これに係る費用の額に相当するものとして、当該剰余金の配当等の額の5パーセントに相当する金額(法税令22条の4第2項)を控除した金額は、益金に算入されない。この措置は、平成21年度税制改正によって、国際的二重課税の排除のための間接外国税額控除(改正前法税69条8項)の代替措置として導入されたものである。

(ウ) 資産の評価益の益金不算入(法税25条)

会社法や企業会計では、資産の帳簿価額は、原則としてこれを取得するために要した金額を基礎とするいわゆる取得原価主義を採用している(会社法431条、会社計算規則5条1項)。

法人税法上も評価換えに基づく課税所得の恣意的調整等が行われる点を考え、法人が資産の評価換えを行い評価益を計上しても、法人税法上は原則として評価換えがなかったものとして、その評価益は益金不算入としている(法税25条1項)。

ただし、①内国法人が会社更生法又は金融機関等の更生手続の特例等に関する法律の規定に従って評価換えをする場合(法税25条2項)、②内国法人について再生計画認可の決定があったこと等による評価替えをする場合(同条3項)、③保険会社が保険業法112条(株式の評価の特例)の規定に基づき保有株式の評価換えをする場合(法税令24条)の各評価益については、その資産の時価を限度として益金の額に算入することとしている。

(I) 完全支配関係がある他の内国法人から受けた受贈益の益金不算入(法税25条の2)

「一の者が法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する関係(当事者間の完全支配の関係)又は一の者との間に当事

者間の完全支配関係がある法人相互の関係」を完全支配関係(おおまかにいえば、直接・間接を含め100パーセント持株関係のことである。)と呼ぶ(法税2条12号の7の6)。内国法人がその内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人から受けた受贈益の額は益金の額にされない(法税25条の2第1項)。逆に、内国法人がその内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人に対して支出した寄附金の額も損金の額に算入されない(法税37条2項)。すなわち、完全支配関係があるグループ法人内で行われた寄附については、支出側で損金不算入となり、受贈側で益金不算入となるため、グループ全体としてみた場合による課税所得が発生しないこととされている(谷口・基本講座429-430頁参照)。

(オ) 還付金等の益金不算入(法税26条)

法人税や地方税は、法人の所得等を課税標準として課税され、その所得の中から支払われるべきものであり、課税所得金額の計算上損金の額に算入されない(法税38条)。

このように納付しても損金の額に算入されない法人税等が過誤納等の理由により還付された場合、その還付金の受入れによる収益は益金の額に算入されない。また、還付を受ける金額が他の未納の税額に充当される場合も同様である。これは、納付した時に損金とならなかった法人税等の還付金等を益金として所得の計算を行えば、二重課税となるからである。

イ 収益の額ではないが、益金の額に算入されるもの

(7) 国庫補助金等に係る特別勘定の取崩しによる益金算入(法税43条3項)

(4) 保険差益等に係る特別勘定の取崩しによる益金算入(法税48条3項)

(3) 損金に関する「別段の定め」の規定

ア 棚卸資産の売上原価の計算

商品・製品等の棚卸資産(法税2条20号)の販売による利益の計算において、最も重要な費用の項目は、売上原価である。この売上原価の計算方法については、前記3(6)ウ(イ)aで述べたように、期首棚卸資産の価額と当期仕入額の合計額から期末棚卸資産の評価額を控除した金額として示される。そのため、売上原価は、期末棚卸資産をいかなる方法で評価するかによって左右される(この期末棚卸資産の評価額は、そのまま次年度の期首棚卸資産の価額となる。)

期末棚卸資産の評価いかにによって利益の額の操作が可能であることから、法人税法29条及び法人税法施行令は、法人の恣意的な利益操作を防ぎ、適正な所得金額を計算するために、棚卸資産の期末評価の方法を規定し、法人がその中から選定した方法により、継続的に評価するよう定めている。同施行令28条以下においては、期末棚卸資産の評価方法につき、選定をすることができる評価方法の種類、その選定の手続その他棚卸資産の評価に関し必要な事項を定めている。

棚卸資産の期末評価の方法として選定することができる原則的な評価方法は、(A)原価法(法税令28条1項1号)と(B)低価法(同項2号)に分けられる。

(A)原価法とは、期末棚卸資産の評価額につき、政令所定の方法(①個別法、②先入先出法、③総平均法、④移動平均法、⑤最終仕入原価法、⑥売価還元法)のうちいずれかの方法によってその取得価額を算出し、その算出した取得価額をもって当該期末棚卸資産の評価額とする方法をいう。(B)低価法とは、期末棚卸資産をその種類等の異なるごとに区別し、その種類等の同じものについて、原価法により評価した価額と当該事業年度終了の時における価額とのうちいずれか低い価額をもってその評価額とする方法をいう。両者は、当該事業年度終了の時における価額(時価)が、取得価額を下回る場合に、違いが現れることになる。

法人は、その営んでいる事業の種類ごと、かつ、商品又は製品、半製品、仕掛品などの棚卸資産の区分ごとに、それぞれ評価方法を選定しなければならない(法税令29条1項)、その選定した評価方法は、法人の区分に応じて、その該当する日の属する事業年度の確定申告書の提出期限までに所轄税務署長に届出する必要がある(同条2項)。なお、法人が、評価方法の届出をしなかった場合、届け出た方法により評価しなかった場合には、上記⑤最終仕入原価法による原価法によって評価したものとされる(法税令31条1項)。

イ 減価償却資産の償却費の計算

(ア) 法人税法22条3項2号は、内国法人の各事業年度の所得金額の計算上損金の額に算入すべき金額について、「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。)」と規定し、「償却費」が「費用」に含まれることを明らかにしている。ここでいう償却とは、資産の取得原価を原価配分により費用化することをいい、償却費も費用収益対応の原則に基づき計上されるが、売上原価と異なり、特定の収益との対応関係が明らかでないので、販管費等に関する規定である法人税法22条3項2号の中に定められている。また、法人税法は、減価償却資産と繰延資産につき、別段の定め(法税31条、32条)を置き、償却費の計算等を定めている。

(イ) 減価償却資産につき、法人税法2条23号は、固定資産(法税2条22号)のうち、建物、構築物、機械及び装置、船舶、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、鉱業権その他の資産で、償却をすべきものと規定している。

この規定は減価償却資産の範囲を規定したものであるが、法人税法は、減価償却資産そのものの定義を置いていない。一般に、減価償却資産とは、固定資産のうち、使用又は時間の経過によって価値の減少するものをいうとされており、それは、企業におい

て長期間にわたって、収益を生み出す源泉であるから、その取得に要した金額(取得価額)は、将来の収益に対する費用の一括前払の性質を持っており、費用収益対応の原則から、その取得費は、取得の年度に一括して費用に計上するのではなく、使用又は時間の経過に応じて徐々に費用化すべきである。この各事業年度における減価償却資産の減価額を費用としてみた場合に、これを当該各事業年度の減価償却費というたされている(金子・租税法389頁)。この点、最判平20・9・16(民集62巻8号2089頁)は、減価償却資産の意義につき「法人の事業に供され、その用途に応じた本来の機能を発揮することによって収益の獲得に寄与するものと解される」としている。

ただし、以下のものは、減価償却資産から除外される。

① 棚卸資産、有価証券及び繰延資産に該当するもの(法税令13条柱書き)。

② 事業の用に供していないもの(法税令13条柱書き括弧書き)。

この要件につき、「事業において収益を生む源泉」か否かで判断するとしたものとして、いわゆる映画フィルム事件の最判平18・1・24(民集60巻1号252頁)がある。

③ 時の経過によりその価値の減少しないもの(法税令13条柱書き括弧書き)。

(ウ) 減価償却資産には、①有形減価償却資産(建物、機械など)、②無形減価償却資産(鉱業権、無体財産権、営業権など)がある。

短期減価償却資産(使用可能期間が1年未満であるもの)又は少額減価償却資産(取得価額が10万円未満であるもの)については、損金経理の要件の下、その取得価額全額を即時に損金の額に算入すること(即時償却)が認められている(法税65条、法税令133条)。これは会計上の重要性の原則(企業会計原則注解注1)を踏まえて、法人税法上の事務の簡素化を図る規定である(注)。

(注) 少額減価償却資産に該当するか否かを判断するに当たっての識別単位について、前記最判平20・9・16は、いわゆるエントランス回線(PHS事業者の設置する基地局と電気通信事業者の設置するPHS接続装置とを接続する有線伝送路設備)に係る利用権が1回線に係る権利一つごとに少額減価償却資産に該当するか否かについて争われた事案につき、エントランス回線利用権が1回線に係る権利一つを1単位として取引されており、1回線に係る権利一つでもって、事業においてその用途に応じた本来の機能を発揮し収益の獲得に寄与することができることを重視して、エントランス回線利用権は、1回線に係る権利をもって一つの減価償却資産と見るのが相当であり、それが10万円未満の価格で取得された以上、少額減価償却資産に該当すると判示した。

(エ) 法人税法31条及び法人税法施行令48条以下は、減価償却資産の償却費の計算と償却の方法について企業会計の考え方を参考としつつ、法律関係の画一的な処理を図るために、必要な規定を置いている(注)。すなわち、法は、減価償却の趣旨・目的については、企業会計の考え方(減価償却の目的は、減価償却資産の取得費用をその耐用年数にわたって配分することによって、各事業年度の損益計算を適正なものとし、投下資本の回収を図ることにあるという考え方)を前提とした上で、減価償却を適正に行うためには耐用年数、取得価額、償却方法、償却率などが合理的なものでなければならず、これら全てを法人の自主性に委ねることは会計慣行の実情、税務行政上の見地から問題が少なくないことから、法人の選定し得る償却の方法、償却費の計算に関する基本的事項を、企業会計原則の定めを参考にして全て法定し、それによって算出される「償却限度額」の枠内で、減価償却費の損金算入を認めることとした。

法人税法31条1項は、各事業年度終了の時ににおいて有する減価

第2 法人税

償却資産について、その償却費としてその事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する金額は、その内国法人がその事業年度において、その償却費として損金経理(法税2条25号)をした金額(損金経理額)のうち、その取得をした日及びその種類の区分に応じ、法定された償却の方法により計算した金額(償却限度額)に達するまでの金額とした。

法人税法施行令48条以下において、法人税法31条1項の委任を受けて、(A)定額法又は旧定額法(取得価額(旧定額法にあっては、取得価額から残存価額を控除した金額)に償却費が毎年度同一となるように当該資産の耐用年数に応じた償却率で計算した金額を各期の減価償却費として配分する方法)、(B)定率法又は旧定率法(取得価額(2年度目以降は未償却残高)に毎年度一定割合で逦減するように資産の耐用年数に応じた償却率を乗じて計算した金額をその期の減価償却費として配分する方法)、(C)生産高比例法又は旧生産高比例法(資産の使用につき予想される総産出可能量に対する各期の実際の生産量の割合に応じて、各期の減価償却費を求める方法)、(D)リース期間定額法又は旧国外リース期間定額法(リース期間に応じて一定の額ずつ減価償却費として配分する方法)の方法を規定し、減価償却資産の種類別(①建物、②建物以外の有形減価償却資産、③鉱業用減価償却資産、④無形減価償却資産及び生物、⑤鉱業権、⑥リース資産)に納税者が選択し得る償却方法を定めている(金子・租税法390-391頁参照)。

(注) 平成19年度改正で平成19年4月1日以後に取得する減価償却資産について、償却可能限度額及び残存価額が廃止されたことに伴い、同年3月31日以前に取得した減価償却資産については、「旧法」が適用される。

償却方法の選定については、選定単位が定められ(法税令51条1項)、届出が要求されている(同条2項)。また、企業会計上の

継続性の原則(企業会計原則第1の5)を尊重して、選定した償却方法の変更には税務署長の承認が必要とされている(法税令52条)。

(オ) なお、租税特別措置法は、一定の政策目的を達成するために、原則として、青色申告書の提出を条件に、法人税法上認められる償却限度額(普通償却限度額)を超えて減価償却をすることを認めている(①特別償却につき、措置法42条の6、42条の10、42条の11など、②割増償却につき、措置法46条など)。なお、所得税法上の減価償却についても同様である。

いずれの償却においても、償却期間が短縮され、投下資本の早期回収が可能になる(いわゆる加速償却)。

ウ 繰延資産

「繰延資産」とは、法人が支出する費用のうち支出の効果が、その支出の日以後1年以上に及ぶものをいい、前払費用等は除かれている(法税2条24号、法税令14条1項)。

法人税法施行令14条は、法人税法2条24号の委任を受けて、繰延資産の範囲につき、①創立費、②開業費、③開発費、④株式交付費、⑤社債等発行費、⑥公共的施設・共同的施設の負担金、賃借資産の権利金・立退料等、役務受入れの権利金等、広告宣伝用資産の贈与費用その他自己が便益を受けるために支出した費用と規定している。そのうち①ないし⑤は企業会計にもある繰延資産であるが、⑥は税法固有の繰延資産である。

法人税法上は、繰延資産につき、損金の額に算入される額は、償却費として損金経理した金額のうち償却限度額に達するまでの金額である(法税32条1項)。

具体的に、企業会計上の繰延資産(上記①ないし⑤)については、その繰延資産の額が償却限度額(初年度にその金額を損金に算入することもできる)となるが、税法固有(上記⑥)の繰延資産の償却限

度額は、支出した費用の額に、その事業年度の月数を支出の効果が及ぶ期間の月数を除した割合を乗じた金額である(法税令64条)。

エ その他主要な規定の概要

その他、損金不算入となるもの及び損金算入となるものに係る主要な規定の概要は次のとおりである。

なお、訴訟上しばしば問題とされるものは、役員給与等、寄附金、及び交際費であるが、その取扱いの概要は、下記オないしキで説明する(注)。

(注) 損金不算入措置は、この適用がない場合に比して、法人の各事業年度の所得の金額を増大させる(損金不算入=課税)という意味で、例えば、「寄附金課税」、「交際費課税」などのように呼ばれることがある。

(7) 費用等の額であるが損金の額に算入すべき金額にならないもの(損金不算入)

- a 資産の評価損の損金不算入(法税33条1項)
- b 役員給与、過大な使用人給与の損金不算入(法税34条、36条)
- c 寄附金の限度超過額の損金不算入(法税37条1項)
- d 法人税額等、第二次納税義務に係る納付税額、外国子会社から受ける配当等に係る外国源泉税等又は法人税額から控除する所得税額等の損金不算入(法税38条ないし41条の2)
- e 貸倒引当金勘定の繰入限度超過額の損金不算入(法税52条1項)
- f 交際費等の損金不算入(措置法61条の4第1項)

(イ) 費用等の額ではないが損金の額に算入すべき金額になるものなど(損金算入)

- a 圧縮記帳による圧縮損等の損金算入(法税42条ないし50条、措置法64条等)
- b 会社更生等による債務免除等の場合の欠損金の損金算入(法税59条1項)

- c 繰越欠損金の損金算入(法税57条1項)
- d 保険会社の契約者配当の損金算入(法税60条1項)
- e 協同組合等の事業分量配当等の損金算入(法税60条の2)

オ 役員給与等の損金不算入

(7) 概要

法人が使用人に対して支給する給与は、給料、賃金、手当、賞与、退職金等の名義のいかんを問わず、人件費(労務費として製造原価(法税22条3項1号)に含まれるものを除く。)として販管費(法税22条3項2号)に含まれ、原則として損金の額に算入される。法人が役員に対して支払う給与も、使用人と同様に企業会計上は収益を獲得するための費用とされるが、法人と役員の関係に鑑みると、役員給与の額を無制限に損金の額に算入することとすれば、その支給額をほしいままに決定し、法人の所得の金額を殊更に少なくすることにより、法人税の課税を回避するなどの弊害が生ずるおそれがあり、課税の公平を害することとなるため、一定の規制が必要である。

平成18年度改正前の法人税法においては、使用人と同様に役員に対する給与についても役員報酬、役員賞与、役員退職金に区分して、それぞれ損金の額に算入される金額についての取扱いが定められていたが、会社法制や会計制度など周辺の制度が大きく変わる機会を捉え、平成18年度改正において、役員報酬、役員賞与及び役員退職金が一括して「役員給与」として規定され、損金の額に算入される役員給与の範囲が改正された。具体的には、改正前のように役員給与の外形的な支給形態に着目するのではなく、従来の役員報酬に相当するものだけでなく、事前の定めによりあらかじめ役員給与の支給時期・支給額が定められているなど、その役員給与について恣意性が排除され、その適正性や透明性が担保されているものについて損金算入が認められることとなった

(谷口・基本講座456-457頁参照) (注)。

(注) 法人税法上の役員該当性に関する裁判例として、特許業務法人の社員は法人の経営に従事していると一般的・類型的に評価し得るから法人税法上の役員に該当するとしたもの(東京高判平29・8・28訟月64巻5号826頁)がある。

(イ) 一定の役員給与の損金算入

法人税法34条1項は、まず、役員給与のうち、①業績連動給与に該当しない退職給与、②使用人兼務役員に対して支給する使用人部分給与は、全額損金不算入の対象外の給与とし(同項柱書き括弧書き)、次に、それらを除く役員給与のうち、③定期同額給与(同項1号)、④事前確定届出給与(同項2号)、⑤業績連動給与(同項3号)も、全額損金不算入の対象外の給与として、それらの要件を厳格に定めている(注1)。

a ③定期同額給与(法税34条1項1号)

これは、支給時期が1月以下の一定の期間ごとである給与(定期給与)で、当該事業年度の各支給時期における支給額が同額である給与その他これに準ずる給与をいう。これは、基本的には、平成18年度改正前における役員報酬に相当するもので、このうち一定の要件を備えるものを損金算入としたものである。

b ④事前確定届出給与(法税34条1項2号)

この典型例は、その役員の職務につき所定の時期に、確定した額の金銭(又は確定した数の株式等)を交付する旨の定めに基づいて支給する給与(定期同額給与及び業績連動給与を除く。)で、これは、原則として所定の届出期限までに所轄税務署長にその定めの内容に関する届出をしていることが要件とされる(注2)。

c ⑤損金の額に算入することができる業績連動給与(法税34条1項3号)

業績連動給与とは、内国法人(同族会社にあつては、同族会社以外の法人との間に当該法人による完全支配関係があるものに限る。)がその業務執行役員に対して支給する業績連動給与で、その算定方法が、利益の状況を示す指標、株式の市場価格の状況を示す指標、売上高の状況を示す指標を基礎とした客観的なものであることなど一定の要件を満たすものである。

(注1) 法人税法34条1項の規定振りは、全額損金不算入の対象となる役員給与を個別的に列挙するものではなく、全額損金不算入の対象外の役員給与を個別的に列挙して、それら以外の役員給与の額を、全額損金の額に算入しないこととするという規定振りになっている。しかし、役員給与が基本的に使用人給与と同じく販管費(法税22条3項2号)に含まれることを前提にし、同法34条1項を同法22条3項2号と関係づけてみた場合には、損金算入が原則であり、全額損金不算入は例外とみるべきとする見解もある(谷口・基本講義456頁)。

(注2) 事前確定届出要件該当性が争われた事案についての裁判例として、東京地判平24・10・9(訟月59巻12号3182頁。その控訴審である東京高判平25・3・14訟月59巻12号3217頁により維持。)がある。

この裁判例では、原告会社が、平成20年11月に開催された取締役会において、役員2名に対して支給する1年間の職務執行期間に係る冬季及び夏季の賞与を定め、届出期限までに税務署長に対し事前確定届出給与に関する届出をしたところ、冬季賞与の支給は事前の定めどおりに行ったが、夏季賞与の支給は事前の定めどおりしなかったことから、冬季賞与分を含む役員給与は事前確定届給与に該当しないと判示された。また、同判決は、「内国法人がその役員に対してその役員の職務につき所定の時期に確定額を支給する旨の事前の定めに基づ

づいて支給する給与について一の職務執行期間中に複数回にわたる支給がされた場合に、当該役員給与の支給が所轄税務署長に届出された事前の定めとおりにされたか否かは、特別の事情がない限り、個々の支給ごとに判定すべきではなく、当該職務執行期間の全期間を一個の単位として判定すべきものであって、当該職務執行期間に係る当該事業年度又は翌事業年度における支給中に1回でも事前の定めのおりにされたものではないものがあるときには、当該役員給与の支給は全体として事前の定めのおりにされなかったこととなる」とし、本件では「特別の事情」が認められないと判示している。なお、同旨の裁判例として、東京地判平26・7・18(税資264号順号12510。東京高判平26・11・19税資264号順号12568及び最決平28・3・8税資266号順号12819で維持)がある。

(ウ) 過大な役員給与等の損金不算入

前記(イ)で述べたように、前記①ないし⑤の役員給与について、法人税法は、会社法による規制を前提にして、又は独自に定める要件を通じて、支給額や支給時期の操作に対処する措置を講じている。しかし、法人税法は、これらの措置でもって事足れりとはせず、さらに、それらの役員給与の額のうち、「不相当に高額な部分の金額として政令に定める金額」を、損金の額に算入しないこととした(法税34条2項)。

法人税法施行令70条1号は、役員給与の額のうち不相当に高額な部分の金額の判定基準として、①定款の規定、株主総会の決議等により定められている役員給与の限度額(形式基準)と②その役員の職務の内容、その法人の収益及び使用人に対する給与の支給状況、同種・類似規模の法人の役員給与の支給状況等に照らして相当であると認められる金額(実質基準)を規定している。

法人税法施行令70条2号は、役員に対する退職給与の額のうち

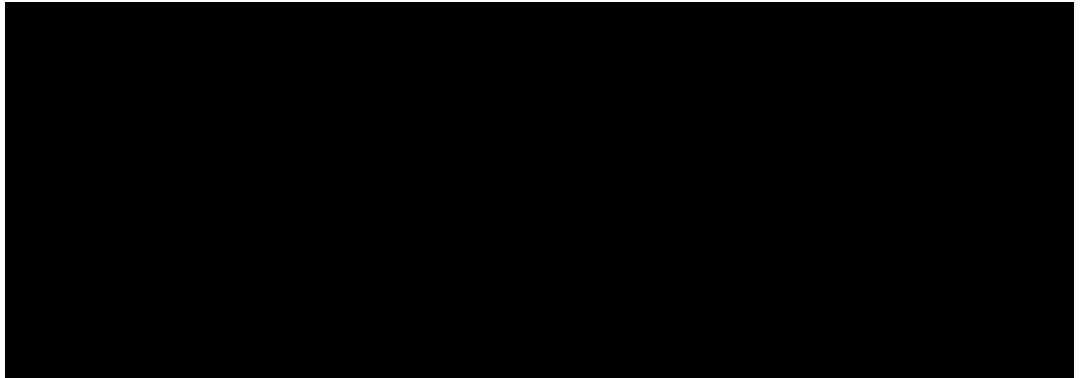
不相当に高額な部分の金額について、①当該役員のその内国法人の業務に従事した期間、②その退職の事情、③その内国法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する退職給与の支給状況等に照らして判断すると規定している(注)。

なお、退職給与について、③の同種・類似規模の他の法人と比較する主要な方法として、(A)功績倍率法(当該役員の最終報酬月額×勤続年数×類似法人の功績倍率＝役員退職金。類似法人の功績倍率につき、平均値で計算する「平均功績倍率法」と最高値で計算する「最高功績倍率法」とがある。)と(B)1年当たりの平均額法がある。

(注) 裁判例として、東京地判平22・9・10(訟月58巻6号2425頁)は、同族会社における役員報酬について、当該法人の収益、その使用人に対する給料の支給の状況、当該役員の職務の内容等に照らし、当該報酬の額のうち類似法人における役員報酬の平均額を超える部分は、「不相当に高額な部分の金額」(平成18年法律第10号による改正前の法税34条1項)であるとした(その控訴審である東京高判平23・2・24訟月58巻6号2464頁により維持。)

また、東京地判平29・10・13(訟月65巻2号151頁)は、平均功績倍率法によって算出された平均功績倍率が合理的としながらも、特段の事情がない限り、その1.5倍までの倍率による役員給与の額は、「不相当に高額な部分の金額」に当たらないと判示したが、その控訴審判決である東京高判平30・4・25(訟月65巻2号133頁)は、上記判決を変更し、「当該退職役員及び当該法人に存する個別事情であっても、法人税法施行令70条2号に例示されている業務に従事した期間及び退職の事情以外の種々の事情については、原則として、同業類似法人の役員に対する退職給与の支給の状況として把握されるべきものであり、同業類似法人の抽出が合理的に行われる限り、

役員退職給与の適正額を算定するに当たり、これを別途考慮して功
労加算する必要はな」く、「同業類似法人の抽出が合理的に行われ
てもなお、同業類似法人の役員に対する退職給与の支給の状況とし
て把握されたとはいいい難いほどの極めて特殊な事情があると認めら
れる場合に限り、これを別途考慮すれば足りる」と判示した。



(イ) 隠蔽仮装により支給する役員給与等の損金不算入

法人が、事実を隠蔽し、又は仮装して経理をすることによりそ
の役員に対して支給する給与の額は損金の額に算入されない(法
税34条3項)。

したがって、仮装経理等により捻出した資金により役員に対し
て定時定額により役員給与を支給したとしても、損金の額には算
入されないことになる。

なお、この場合において役員給与のうちの不相当に高額な部分
の金額の判定は、これらの金額を除いたところで行われる(法税3
4条2項)。

(ロ) 過大な特殊関係使用人給与の損金不算入

法人が役員と特殊の関係のある使用人に対して支給する給与及
び退職給与の額のうち、不相当に高額な部分の金額については、
損金の額に算入されない(法税36条、法税令72条の2)。

カ 寄附金の損金算入制限

(7) 概要

a 意義及び趣旨

寄附金とは、その名義のいかんを問わず、金銭その他の資産又は経済的利益の贈与又は無償の供与のことである(法税37条7項)。なお、資産の譲渡又は経済的利益の供与がその時価相当額よりも低い対価で行われた場合、その差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は、寄附金の額に含まれる(同条8項)。ただし、無償で資産が譲渡され又は経済的利益が供与された場合であっても、それが広告宣伝費(注)・見本品費・交際費・接待費・福利厚生費等に当たるときは、寄附金ではない(同条7項括弧書き内)。この37条7項の括弧書きが例示的列挙なのか限定的列挙なのかをめぐって争いがあるが、通説や裁判例は、寄附金とは、事業関連性の有無を問わず広く対価を伴わない支出をいい(非対価説)、当該括弧書きは、限定的に読むべきであるとしている(神戸地判昭58・12・19行集34巻12号2152頁、金子・租税法415ないし419頁)。

法人税法上の「寄附金」は、法人税法37条7項及び8項が定めるとおり、通常の意味における寄附金(公共又は公益のための拠出等)よりもはるかに広い観念であり、どのような名義で支出されたのか、また法人の事業に関連性がある支出かを問わず、さらに私法上の法形式に捕らわれることもなく、対価性のない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をいう。

そして、寄附金に該当するか否かは、資産又は経済的な利益を対価なく他に移転する場合(対価要件)であって、その行為について通常の経済取引として是認できる合理的な理由が存しないものである(合理性要件)という二つの要件によって判断される(名古屋高金沢支判平14・5・15税資252号順号9121、東京地判平24・11・28訟月59巻11号2895頁)。

寄附金は、法人資産の減少であり、法人が支出した寄附金の

全額を無条件で損金の額に算入するとすれば、国の財政収入の確保を阻害するばかりではなく、寄附金の出損による法人の負担が法人税の減収を通じて国に転嫁され、課税の公平上適当でないが、他方で、法人が支出する寄附金には、それが法人の収益を生み出すのに必要な費用としての側面を有するものもあるところ、当該支出が事業に関連しない利益処分の性質を持つか、あるいは事業に関連する費用としての性格を持つかを客観的に判定することは困難である。そこで、法人税法は、行政的便宜及び公平の維持の観点から、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しないこととした(法税37条1項)。ただし、法人がその法人との間に完全支配関係がある他の法人に対して支出した寄附金の額は、損金の額に算入されない(同条2項)。

また、その他の寄附金の制度として国外関連者に対するもの(措置法66条の4第3項)がある。

(注) ある法人の支出が当該法人の広告の費用(広告宣伝費)であると認められるためには、その支出の対価として提供された役務が、客観的にみて、その受け手である不特定多数の者に対し当該法人の事業活動の存在又は当該法人の商品、サービス等の優越性を訴える宣伝的效果を意図して行われたものであると認められることが必要であると考えられている(東京地判平24・1・31訟月58巻8号2970頁、その控訴審東京高判平24・11・29税資262号順号12101)。

b 損金算入限度額

損金算入限度額は、寄附金の種類によって異なる。

- ① 一般寄附金(法税37条1項、法税令73条1項1号)
- ② 国等に対する寄附金(法税37条3項1号)、いわゆる指定寄

附金(同項2号)

- ③ 特定公益増進法人に対する寄附金(法税37条4項)、認定特定非営利活動法人(いわゆる認定NPO法人)に対する寄附金(措置法66条の11の3第2項)

(イ) 裁判例

- a 寄附金の認定事例としては、以下のものがある。
- (a) 貿易業を営む法人が「〇〇国政府援助会」の名義で〇〇国政治家等に交付した金員は、会社の事業に直接関係のない者に対する一種の無償給付としての性格を持つものとみるべきであるから、これを現実の支出年度において仮払金として処理した上、その後の事業年度に持ち越して損金の額に算入することはできないとしたもの(東京地判昭53・11・28行集29巻11号2010頁、その控訴審東京高判昭57・3・29行集33巻3号654頁)
- (b) 親会社の子会社に無利息融資を行った場合、年1割による利息相当額が贈与されたものと認められるとしたもの(横浜地判昭63・10・31判タ695号153頁)
- (c) 関連会社に対する売上値引は、業績が悪化していた関連会社を援助するために行われたものであって、同値引を行わなければ今後より大きな損失を被ることになることが社会通念上明らかであると認められないから、利益の無償供与の性質を有するものといえることができ、寄附金に該当するが、法人税法37条6項(現37条7項)にいう無償の利益供与とは、取引の時点でみて、自己の損失において専ら他の者に利益を供与するような行為のみをいうものと解すべきであるから、関連会社の販売した商品をその売買当時の客観的な市場価格に相当する価額で買い戻し、転売した場合の損失は、関連会社に対する経済的な利益の無償の供与に当たらないとしたもの

(東京地判平3・11・7行集42巻11・12号1751頁、その控訴審東京高判平4・9・24行集43巻8・9号1181頁)

(d) 関連法人に対する額面金額(発行価額)を超えた新株払込みについて、当該額面金額超過部分の新株払込みは、対価がなく、後に生ずる有価証券売却益に見合う株式売却損を発生させ、法人税の課税を回避することを目的としたものであり、経済取引として十分に首肯し得る合理的理由もないから、法人税法37条の寄附金に当たるとされたもの(福井地判平13・1・17訟月48巻6号1560頁、その控訴審名古屋高金沢支判平14・5・15税資252号順号9121、その上告審最判平14・10・15税資252号順号9213)

(e) 親法人(原告)が組織再編に関連して各子会社の行った減資に伴う有償又は無償による株式の強制消却により、親法人が払戻しを受けた金銭の額を消却株式に係る譲渡対価の額とし、その帳簿価額を譲渡原価の額として有価証券譲渡損を損金の額に算入して確定申告したところ、税務署長が、当該各子会社の時価純資産額を基に算定した価額が、当該消却株式の譲渡対価の額であり、原告の計上した譲渡対価の額との差額は、当該各子会社に対する寄附金に該当するとして更正処分を行ったため、その取消しを求めた事案について、法人税法37条7項の寄附金該当性につき、「一定の金額を超える寄附金の額の損金不算入の制度の趣旨並びに同条7項及び8項の規定の内容からすれば、同条7項が定める「寄附金」とは民法上の贈与に限らず、経済的にみて贈与と同視し得る金銭その他の資産の譲渡又は経済的な利益の供与をいうものと解すべきであり、ここにいう「経済的にみて贈与と同視し得る金銭その他の資産の譲渡又は経

経済的な利益の供与」とは、金銭その他の資産又は経済的な利益を対価なく他に移転する場合であって、その行為について通常の経済取引として是認することができる合理的な理由が存在しないものを指すものと解するのが相当である。」と判示した上で、「原告と本件各子会社とが法人税法上の連結納税に係る関係があることをもっても、上記のような経済的な利益の対価のない移転を内容とする手続を執ることが原告にとっての通常の経済取引として是認することができる合理的な理由に当たると直ちに解することは困難である」として、その経済的な利益は損金の額に算入できない「寄附金」に該当すると判示したもの(東京地判平24・11・28訟月59卷11号2895頁)

(f) 法人が時価よりも高額 of 売買代金により不動産等を購入した場合も、売買代金と時価との差額は、買主たる法人から売主に「供与」された「経済的な利益」であり、そのうち「実質的に贈与又は無償の供与」をした場合における当該「経済的な利益」の時価として、法人税法37条7項が定義する「寄附金の額」に該当することになるから、当該金額は損金算入限度額を超えて損金の額に算入されないこととなると判示したもの(東京地判令元・10・18訟月67卷9号1368頁、その控訴審東京高判令2・12・2訟月67卷9号1354頁・確定)

- b なお、①法人がその子会社等の解散、経営権の譲渡等に伴い当該子会社のために債務の引受けその他の損失負担又は債権放棄等をした場合、②法人がその子会社等に対して金銭の無償若しくは通常の利率よりも低い利率での貸付け又は債権放棄等をした場合は、法人税基本通達9-4-1(①の場合)、9-4-2(②の場合)において、一定の要件の下に供与した

・ 経済的利益の額は寄附金の額に該当しないものとしている。

キ 交際費等の損金不算入

(7) 概要

交際費については、事業と直接の関連がある限り、法人税法上は損金の額に算入されるべき性質のものであるが、交際費等の中には事業の関連性が少ないものもあることなどから、措置法61条の4により一部は損金不算入とされている(金子・租税法431-432頁)。

a 交際費等の意義

(a) 「交際費等」とは、「交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するもの」をいう(措置法61条の4第6項)。

同条6項の「得意先、仕入先その他事業に関係のある者等」には、直接当該法人の営む事業に取引関係のある者だけでなく間接に当該法人の利害に関係のある者及び当該法人の役員、従業員、株主等も含まれると解されている(措置法通達61の4(1)-22)。

(b) ただし、次の費用は、交際費等から除かれ、一般の販売費、管理費として損金の額に算入される(措置法61条の4第6項、措置令37条の5)。

① 専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用(福利厚生費)

これらの費用は、通常、従業員全員が、各人の労働の質、量、能率等にかかわらず、企業に所属していれば誰でも同様の給付を受けることができるという原則で運営されるものであり、その額がそれらの行事に通常要する費用を超えない限り、冗費濫費の抑制という法の趣旨に反しないとい

うことができ、損金の額に算入することを認めないという特別の扱いをする必要がないから、交際費等の範囲から除外したものと解することができる(神戸地判平4・11・25判タ815号184頁)。

- ② 法人税法61条の4第6項に規定する飲食費として支出した費用のうち、参加者1人当たりの金額が5000円以下である費用(社内飲食費を除く。飲食等の年月日、参加者の氏名等、参加者数、飲食店名などが記載された書類が保存されている場合に限る。)
- ③ カレンダー、手帳、扇子、うちわ、手ぬぐいその他これらに類する物品を贈与するために通常要する費用
- ④ 会議に関連して、茶菓、弁当その他これに類する飲食費を供与するために通常要する費用(会議費)

これに該当する会議費には、冗費濫費のおそれがないような、会議に際して社内又は通常会議を行う場所において通常提供される昼食程度を超えない飲食物等の接待に要する費用が含まれる(措置法通達61の4(1)-21)。

会議費が交際費等から除外される理由は、会議費は、企業に通常必要とされる内部的な費用であって、交際費、接待費、機密費、あるいは接待、供応等という文言になじみにくいものであり、また、法人の事務所又は通常会議を行うような場所において提供された通常の茶菓、弁当や昼食程度の飲食物の費用を損金の額に算入しても、事業上の必要を超えた冗費濫費を防止して、資本の充実、蓄積等を促進しようとした措置法61条の4の趣旨に反しないからである(東京地判平16・5・14税資254号-141順号9648)。

- ⑤ 新聞、雑誌等の出版物又は放送番組を編集するために行われる座談会その他記事の収集のために、又は放送のため

の取材に通常要する費用

b 交際費課税の趣旨

交際費等が税法上は原則として損金の額に算入されず、法人税の課税対象とされるのは、交際費を縮減して企業の内部留保を高め、冗費を節約し企業の体質を改善してゆく狙いを持つものであるとともに、交際費のいたずらな支出は、公正な取引を害し、また公正な価格形成をゆがめることともなるので、これを防止する趣旨であるとされている(武田・DHCコメ法人税法3181の5頁)。

c 交際費等の損金不算入額

①事業年度終了日における資本金の額又は出資の額が1億円を超える法人については、交際費等の額は、原則として、その全額が損金不算入とされていたが、平成26年度税制改正により、交際費等の額のうち接待飲食費(交際費等のうち飲食その他これに類する行為のために要する費用)の額の50パーセント相当額を超える額が損金不算入とされ(令和2年度税制改正により、資本金の額又は出資金の額が100億円を超える法人は、この特例の対象外とされた。)、②1億円以下である法人については、支出交際費等の金額が定額控除限度額(800万円)以下の場合には、全額が損金算入となり、定額控除限度額を超える場合には、上記①の接待飲食費の額の50パーセント相当額又は定額控除限度額のいずれか選択した額を超える額が損金不算入となる。

(i) 交際費等の課税要件

ある支出が交際費等に該当するか否かを判断する基準について、東京高判平15・9・9(高民集56巻3号1頁)は、措置法61条の4第4項(現6項)が、「交際費等」の意義について、「法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するも

の」をいう旨規定していることや、「交際費等」が一般的に支出の相手方及び目的に照らして、取引関係の相手方との親睦を密にして取引関係の円滑な進行を図るために支出するものと理解されていることからすれば、当該支出が「交際費等」に該当するというためには、①「支出の相手方」が事業に関係のある者等であること、②「支出の目的」が事業関係者等との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るためであること、③「行為の形態」が接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為であることの3要件を満たすことが必要であり、支出の目的が接待等のためであるか否かについては、当該支出の動機、金額、態様、効果等の具体的事情を総合的に判断して決すべきである旨判示している。これに対し、①及び②の要件で足りるとする2要件説に立つ裁判例(東京地判平14・9・13税資252号順号9189)もあるが、3要件説の方が法文の文言に忠実な見解である。

また、交際費課税の趣旨からすると、法人の支出した飲食等の代金が交際費等に該当するためには、その支出の目的が一般的・抽象的なものでは足りず、具体的に当該法人の業務と関連性があることを要する(東京地判令5・5・12公刊物未登載)。

(ウ) 裁判例

- a 交際費等に当たるか否かは、法人にとって重大な利害関係を有する問題であり、ある支出が交際費等に当たるのか、寄附金として損金算入限度額の範囲内で損金の額に算入されるのか、役員給与や広告宣伝費等として処理されるのか等、費用の分類をめぐって種々の解釈問題が生じる。
- b 交際費等に関する裁判例としては、既に示したもののほか、以下のものがある。
 - (a) 取引先の相手方に対する開店祝いとして贈呈した花輪代は、原則として交際費に当たり、広告宣伝費に当たらないと

したもの(静岡地判平7・10・13行集46巻10・11号903頁)

(b) 法人が開催した記念祝賀パーティーに係る交際費の金額の計算上、招待客から受領した祝金収入分を控除することはできないとしたもの(東京地判平元・12・18行集40巻11・12号1827頁)

(c) 一部の従業員の慰労のため多数回にわたって支出した飲食費が福利厚生費(措置法61条の4第3項1号)に該当し、交際費等から除外されるかについて争われた事案につき、福利厚生費は従業員全員が参加の対象として予定されたものであることを要するので、上記支出はこれに該当せず、交際費等に該当するとしたもの(神戸地判平4・11・25判タ815号184頁)

(d) 遊園施設を運営する法人が支出した清掃業務の業務委託料の一部が、委託先の実質的な経営者に対する謝礼又は贈答の趣旨で支払われたものであり、また、同法人が発行した当該遊園施設を無償で利用することができる優待入場券について、法人の提供する役務に係る原価のうち同入場券を使用した者に対応する部分が、配布先の歓心を買って関係を良好なものとし事業を円滑に遂行すべく、接待又は供応の趣旨で支出したものとして、いずれも交際費等に当たるとしたもの(東京高判平22・3・24訟月58巻2号346頁)(注)

(注) 同判決において本件優待入場券の無償交付に係る交際費等の額は、通常の入場券の販売価額ではなく、「本件優待入場券に対応する支出した原価」の金額とされている。これは、交際費等の意義において接待等のために「支出するもの」とされていることによる。たとえば自社レストランに取引先を接待した場合の交際費等の額はメニューの価額ではなく材料費、光熱費等の原価の額になる。本判決においても、同様な趣旨で優待入場券に係る原価の額を計算している。

- (e) 取引先である大学病院の医師等から医学論文の英文添削の依頼を受け、当該添削に係る費用と医師等から徴収した料金との差額負担は、交際費に当たらないとしたもの(前記東京高判平15・9・9)。

- (f) 従業員等を対象として大型リゾートホテルで開催され、コース料理の提供やプロの歌手のコンサート等が行われた慰安行事が、「日帰り慰安旅行」であるとしてその費用が福利厚生費に該当し交際費等に当たらないとしたもの(福岡地判平29.4.25ジュリ1531号186頁)

5 同族会社等の行為計算の否認

(1) 総説

同族会社とは、会社の株主等の3人以下及びこれらと特殊な関係を有する個人・法人の有する株式の総数又は出資の金額の合計額が、その会社の発行済株式総数又は出資総額の50パーセント超に相当する会

社をいう(法税2条10号)。

法人税法132条(同族会社の行為計算の否認)は、同族会社の行為計算の否認規定であり、「税務署長は、次に掲げる法人(編注：同族会社等)に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。」と定めている。これと同趣旨の規定は、所得税法(157条1項1号)や相続税法(64条)にも設けられている。

同族会社について行為又は計算を否認する規定が設けられたのは、同族会社がその特質から租税回避行為を容易になし得ることに鑑みたものである。すなわち、一般に、非同族会社は、多数の株主ないし社員によって構成されており、利害関係者相互の牽制が作用することになるため、一部の株主ないし社員が会社の意思決定を任意に行う可能性は比較的少ない。これに対し、同族会社は、少数の株主ないし社員によって支配されており、閉鎖的、家族的な事業が行われているのが実態であり、株主ないし社員と会社との相互の利害が対立することが見られないため、株主が法人の意思決定を容易に操作することが可能である。その結果、同族会社においては、当該会社又はその関係者の税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすい。

そこで、法人税法は、上記同族会社の特質に鑑み、税負担の公平を維持するため、同族会社については、法人税の負担を不当に減少させる行為や計算が行われた場合に、それを正常な行為や計算に引き直して更正又は決定を行う権限を税務署長に認めることとしたものと解されている(武田・DHCコメ法人税法5531の3頁参照、金子・租税法541頁参照、東京高判昭34・11・17行集10巻12号2392頁参照)。

このように、法人税法132条は、飽くまでも税負担の公平を図るこ

とを目的とするものであって、租税負担を回避しようとした者に通常以上の税を負担させるといったような制裁的な目的はない(福岡地判平4・5・14訟月41巻6号1545頁。ただし、同判決は、行為計算否認規定の適用が警告的、予防的機能を有することを認めている。)

そして、法人税法132条に基づく同族会社の行為計算の否認は、当該法人の選択した法形式の私法上の効力を否定することなく、法人税の所得計算上においてのみ、当該法人の行為計算に代えて課税庁の適正と認めるところに従って所得計算を行うというものであって、現実になされた行為計算そのものに実体的変動を生ぜしめるものではない(最判昭48・12・14訟月20巻6号146頁)。

(2) 適用要件

ア 同族会社の行為計算否認規定の適用要件は、①同族会社の行為・計算であること、②これを容認した場合にはその同族会社の法人税を不当に減少させる結果となると認められること、の二つである。

①の「行為」とは、対外関係において法人の財産状態に影響を及ぼすべき法律的效果を伴う行為をいい、「計算」とは、対内関係において法人の財産状態の表示いかんにより財産上影響を及ぼすことがある計算をいうとされている(忠佐市・租税法要綱第十版244頁)。

②の「不当に減少させる結果となると認められる」について、従前の裁判例には、(1)同族会社なるがゆえに容易になし得る行為・計算がこれに当たるとするもの(同族非同族対比基準)と、(2)純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算がこれに当たるとするもの(経済合理性基準)とがあるとされているが、同族非同族対比基準を採用したものと評価されている裁判例も、その判示内容からすれば、経済合理性基準を前提とした上で、具体的な経済的合理性の有無について、行為又は計算が同族会社であるがゆえに容易になし得るような、非同族会社間における通常取引とは異なる取引であるか否かにより判断しているものと解され、必ずしも上記のよう

な二つの傾向が明確に認められるものともいえないし、いずれの考え方を採っても、具体的事件の解決に大きな相違は生じないと思われる(金子・租税法542頁参照)。

この点、最判令4・4・21(集民76巻4号480頁)は、法人税法132条1項にいう「これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」とは、同族会社等の行為又は計算のうち、経済的かつ実質的な見地において不自然、不合理なもの、すなわち経済的合理性を欠くものであって、法人税の負担を減少させるものをいうと解するのが相当である。」と判示しており、経済合理性基準を採用したものといえる。

イ そして、行為・計算が経済的合理性を欠いている場合の判断方法についての副次的基準としては、従前、行為・計算が異常ないし変則的で租税回避以外に正当で合理的な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合をいうとの見解(金子・租税法542頁)が主流であったが、前記最判令4・4・21は、同族会社等による金銭の借入れが問題となった事案について、「経済的合理性を欠くものか否かについては、当該借入れの目的や融資条件等の諸事情を総合的に考慮して判断すべきものである」としつつ、「ある企業グループにおける組織再編成に係る一連の取引の一環として、当該企業グループに属する同族会社等が当該企業グループに属する他の会社等から金銭の借入れを行った場合において、当該一連の取引全体が経済的合理性を欠くときは、当該借入れは、上記諸事情のうち、その目的、すなわち当該借入れによって資金需要が満たされることで達せられる目的において不合理と評価されることとなる。そして、当該一連の取引全体が経済的合理性を欠くものか否かの検討に当たっては、①当該一連の取引が、通常は想定されない手順や方法に基づいたり、実態とはかい離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、②税負担の減少以外にそのような組織再編成を行うこ

との合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮するのが相当である。」と判示した。これは、法人税法132条の2の不当性が争われた最判平28・2・29(民集70巻2号242頁)と同様の判断手法を取り入れたものと理解できる。

同最判の調査官解説(徳地淳＝林史高・曹時69巻5号297頁以下、最判解<民事>平成28年度103頁以下)では、法人税法132条の2の不当性の判断方法について、経済合理性基準に係る通説的見解(金子説)の考え方を取り込んだものと評価できる制度濫用基準を採用しており、その濫用の有無の判断に当たっては、①行為・計算の不自然性及び②そのような行為・計算を行うことの合理的な理由となる事業目的等の有無の2点を特に重視して考慮すべきというものであると解されるとされている。そして、②の考慮事情については、「税負担の減少以外に合理的な事業目的その他の事由が存在するかどうか」という表現ではなく、「…そのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる…」という表現を用いているところ、あえてこのような表現をしたのは、ごく僅かでも何らかの事業目的等が存在すれば、同条の適用がないとする考え方ではなく、行為・計算の不自然さ(異常性・変則性)の程度との比較や税負担の減少目的と事業目的との主従関係等に鑑み、行為・計算の合理性を説明するに足りる程度の事業目的等が存在するかどうかという点を考慮する考え方を採用することを明らかにしたものとされている。

また、同解説では、組織再編成という事柄の性質上、何らかの事業目的等を作成し又は付加することは容易であり、ごく僅かでも何らかの事業目的等が存在すれば同条の適用はないという考え方を採った場合には、132条の2がほぼ死文化することになりかねないことが指摘されており、以上のような考え方は、法人税法132条の経済合理性基準を検討するに当たっても参考となろう(注)。

(注) 東京高判平27・3・25(訟月61巻11号1995頁)も、「法人の諸活動は、

様々な目的や理由によって行われ得るのであって、必ずしも単一の目的や理由によって行われるとは限らないから、同族会社の行為又は計算が、租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められるという要件の存否の判断は、極めて複雑で決め手に乏しいものとなり、(中略)税務署長が法人税法132条1項所定の権限を行使することは事実上困難になる」と同旨の判示をしている。

(3) 適用例

ア 法人税法132条を適用した裁判例としては、前記のもののほか、以下のものがある。

- ① 従業員(使用人)に対する退職金が過大であるとして過大な部分の損金算入を否定したもの(高松高判昭62・1・26税資157号238頁)
- ② 役員への無利息貸付けにつき利息を認定したもの(東京高判昭36・2・27税資35号107頁)
- ③ 資産の低額譲渡につき時価との差額を益金に加算したもの(東京高判昭46・10・29行集22巻10号1692頁)
- ④ 債務の無償引受を寄附金ではなく利益処分にあたるとしたもの(名古屋地判昭35・4・1行集11巻4号991頁)
- ⑤ 資産の高価買入につき時価を超える部分の金額の贈与があったとしたもの(東京地判昭45・2・20行集21巻2号258頁)
- ⑥ 支払不能の状態にあった同族関係会社の債務を引き受け、その引受額を仮払金として計上し、後期事業年度にその全額を債務免除し、貸倒損失としたもの(最判昭52・7・12集民121号97頁)
- ⑦ 同族会社によるファンド取引が、純経済人の行為として不合理なものであるとして、当該取引自体を否認し得るとしたもの(東京高判平18・6・29税資256号順号10440)
- ⑧ 役員報酬や給与等の支給自体が不自然かつ不合理な行為又は計算であるとしてその否認を認めたもの(東京高判平10・4・28税

資231号866頁、長崎地判平21・3・10税資259号順号11153)

- ⑨ 交際費等を一切支出・計上しないことが正常な行為又は計算であるとして、その否認を認めたもの(東京高判平22・8・26税資260号順号11497)

イ また、所得税法157条についての適用例ではあるが、注目すべきものとして、以下のものがある。

- ⑩ 高額な不動産所得を有する者が同族会社である不動産管理会社にその所有不動産の管理を委託して高額の管理料を支払った事案(管理委託方式)について、同族会社に支払った不動産管理料又は病院管理料の額が過大であるとして、不動産所得又は事業所得の金額の計算上、過大部分の必要経費への算入を否認したもの(東京地判平元・4・17訟月35巻10号2004頁、福岡地判平4・2・20行集43巻2号157頁)

- ⑪ 不動産賃貸業を営む者が同族会社である不動産管理会社に低額な賃貸料で不動産を貸し付け、この不動産を不動産管理会社が第三者に通常の賃貸料で転貸した事案(又貸し方式)について、同族会社に対する賃貸料が過少であるとして、約定賃料と適正賃料との差額を不動産所得に加算することを認めたもの(前記福岡地判平4・5・14、その控訴審福岡高判平5・2・10訟月41巻6号1559頁、その上告審最判平6・6・21訟月41巻6号1539頁)

- ⑫ 株主の同族会社に対する無利息貸付けにつき利息を認定したもの(東京地判昭55・10・22訟月27巻3号568頁、東京地判平9・4・25訟月44巻11号1952頁、その控訴審東京高判平11・5・31訟月51巻8号2135頁、その上告審最判平16・7・20集民214号1071頁)

- ⑬ 同族会社が行った地上権設定契約が独立当事者間においては通常行われないものであるとして、これ自体を否認し得るとしたもの(福岡高判平11・11・19税資245号327頁)

ウ 前記⑫の東京地判平9・4・25は、所得税法157条の規定は、手

続的な特別規定であって、所得の発生を擬制するものではなく、外部からの経済的価値の流入を要し、無利息貸付けの場合には、外部からの経済的価値の流入がないから、そもそも同条の適用の余地がないとの原告の主張に対し、同条は、「通常取引で認められる収入の発生又は経費の不発生等を擬制するものであり」、「同族会社が正当な対価を負担することなく株主等の支配する財産、経済的価値の移転を受けることは、その財産、経済的価値が同族会社の利益発生の直接的な原因とはなっていない場合であっても、株主等の収入ひいては所得税の発生を抑止することとなり、株主等の所得税の負担を減少させる結果となる同族会社の行為といえることができる」と判示して、外部からの経済的価値の流入と目される事実を要しないとした。

さらに、同判決は、株主等の所得税を「不当に減少させる結果となると認められる」か否かは、「経済活動として不合理、不自然であり、独立かつ対等で相互に特殊な関係にない当事者間で通常行われるであろう取引と乖離した同族会社の行為又は計算により、株主等の所得税が減少するときは、不当と評価されることになる」として独立当事者間取引と異なっているか否かを判断基準とし、ある個人と独立かつ対等で相互に特殊関係のない法人との間で無利息で貸し付けることは、原則として通常人として経済的合理性を欠き、特段の事情がない限り、所得税法157条の適用対象となると判示している(同判決の詳細については、今村隆「無利息貸付けに対する所得税法157条の適用の可否」平成9年行政関係判例解説183頁以下を参照されたい。)。

(4) 非同族会社への適用の可否

以前は、行為計算の否認規定が、実質課税の原則ないし公平課税の原則から導かれる当然の確認的規定であるとする見解と同族会社に対し特に課税庁に否認権を付与した創設的規定であるとする見解の対立

があったものの(同規定が確認的規定であれば、非同族会社にも同規定を適用し得ることになり、これを認める裁判例も昭和40年代まではあった。)、租税法律主義の観点からは、非同族会社についてはその行為・計算の否認を認める明文規定がないのであるから、たとえその行為・計算が経済的合理性を欠くものであっても、それを否認することは許されないと解すべきである(金子・租税法545頁)。

(5) 「その法人の行為又は計算」について

同族会社の税負担減少結果を生じさせる行為計算の中には、一つの行為又は計算により直接当該結果を生じさせる場合もあれば、同族会社の税負担減少結果を直接生じさせる行為又は計算のみならず、当該行為計算の前提となっている複数の行為又は計算が存在し、これら一連の行為又は計算が積み重なり全体として税負担減少結果をもたらす場合も当然に想定され、国際的な企業グループがスキームを組んでいるような場合の多くは、単一の行為又は計算のみを問題とすることは困難である。したがって、このような場合において、「その法人の行為又は計算」につき、複数の行為又は計算を一体としてみることが許されるかが問題となる。

複数の行為又は計算を「その法人の行為又は計算」に該当し得ることを前提としているとみることのできる裁判例としては、最判昭33・5・29(民集12巻8号1254頁)、最判昭52・7・12(集民121号97頁)、

東京高判平13・7・5(税資251号順号8943)及び福岡高判平23・3・11(税資261号順号11638)がある。

6 企業再編・企業結合

(1) グループ法人税制

令和2年度税制改正において連結納税制度(下記ア)を見直し、グループ通算制度(法税64条の5以下)へ移行することとされ、令和4年4月1日以後に開始する事業年度から適用することとされた(金子・租税法471頁)。以下では、同改正前の制度について解説する(法条についても、同改正前のものを示す。)

ア 連結納税制度(令和2年度税制改正前)

(7) 総説

連結納税制度とは、持株関係を通じて密接な関係のある複数の法人のグループを一体として捉え、各メンバーの所得を連結してグループ全体の所得を計算し、それを課税標準として法人税を課す制度である。法人税は、通常、個別の法人を単位として課税されるが、連結納税制度は、法人税の課税単位を法人のグループに拡大して課税する制度である。

我が国の連結納税制度は、基本的にアメリカ型であり、(1)連結納税を行うか否かは企業グループの選択に委ねられていること、(2)100パーセントの持株関係が連結の要件とされていること、(3)企業グループが連結納税を選択する場合には、100パーセントの持株関係のある法人は全てそれに参加しなければならないこと、(4)法人住民税及び法人事業税については、連結納税の選択が認められないこと、(5)租税回避の防止のための規定が多く設けられていること等が特色となっている(金子・租税法470-471頁)(注)。

(注) 連結納税制度の廃止とグループ通算制度への移行

企業におけるグループ経営の進展の実態や連結納税制度を取り巻

く状況の変化を踏まえ、令和2年度税制改正において連結納税制度が抜本的に見直され、企業グループ内の損益通算という基本的仕組みを維持しつつ、グループ通算制度に移行した。

グループ通算制度では、連結納税制度と異なり、適用対象法人に関して個別申告方式を採用し、企業グループ内の完全支配関係にある各内国法人が納税単位として納税義務者となる。

(イ) 納税義務者

a 連結法人の意義・範囲

連結法人グループを構成し得るのは、内国法人及びその内国法人が完全支配関係を有する他の内国法人である(法税4条の2)。

我が国の連結納税制度は、親会社と100パーセント子会社のみが連結グループに参加することができ(非完全支配関係法人除外主義)、また、100パーセント子会社は全て連結グループに参加しなければならないという原則(全完全支配関係法人参加主義)を採用している。100パーセントの持株関係を要件としているのは、制度の簡素化のためである。そして、全完全支配関係法人参加主義及び非完全支配関係法人除外主義の採用は、連結納税制度を利用した租税回避を防止するためのものである。

b 納税義務者

連結参加法人のうち、納税義務者となるのは、親法人であり(法税4条の2)、親法人は、連結グループを代表して、連結グループ全体の所得(連結法人所得)について納税義務を負い、他のグループ法人は「連帯納付の責任」を負うこととされている(法税81条の28)。

法人税法は、国税庁長官の承認を受けた連結グループの中の親法人を「連結親法人」(法税2条12号の6の7)、その他の法人を「連結子法人」(同条12号の7)、連結親法人及び個々の連

結子法人を「連結法人」(同条12号の7の2)と呼んでいる。

c 連結納税の承認及び開始

法人のグループが連結納税を行うためには、国税庁長官の承認を受けなければならない(法税4条の2)。国税庁長官の承認を受けるためには、最初の連結事業年度としようとする期間(以下「最初連結予定事業年度」という。)の開始の日の3月前の日までに、連結予定法人(親会社及び完全支配関係のある子会社)全ての連名で、当該期間の開始の日その他所定の事項を記載した申請書を、親会社の納税地の所轄税務署長を経由して、国税庁長官に提出しなければならない(法税4条の3第1項)。

親法人に対して承認の処分があった場合には、最初連結予定事業年度開始のときに完全支配関係を有する全ての法人に対して、承認があったものとみなされる(法税4条の3第3項)。また、上記申請書の提出があった場合において、最初連結予定事業年度の開始の日の前日までに承認又は却下の処分がなかったときは、全ての連結予定法人に対して、その開始の日に承認があったものとみなされる(同条4項。連結納税のみなし承認)。

d 連結グループへの加入

連結納税の開始後に、他の内国法人(連結子法人以外の内国法人)が、連結法人との間に完全支配関係を有することとなった場合には、完全支配関係を有することとなった日に国税庁長官の承認があったものとみなし、その承認は完全支配関係を有することとなった日以後の期間について効力を生ずる(法税4条の3第10項)。

e 帳簿書類の保存

連結法人は、財務省令で定めるところにより、帳簿書類を備え付けてこれにその取引等を記録し、かつ当該帳簿書類を保存しなければならない(法税4条の4第1項)。

f 承認の取消し等**(a) 取消し**

国税庁長官は、連結法人に、①連結事業年度に係る帳簿書類の備付け、記録又は保存が、前記eで述べた財務省令の定めに従って行われていないこと(法税4条の5第1項1号)、②連結事業年度に係る帳簿書類に取引の全部又は一部を隠ぺい・仮装して記載・記録し、その他その記載又は記録をした事項の全体について、その真実性を疑うに足る相当の理由があること(同項3号)など一定の事実がある場合には、連結納税の承認を取り消すことができる(同条第1項)。

(b) みなし取消し

連結法人について、一定の事実が生じた場合には、連結法人は、法所定の日に承認を取り消されたものとみなされる(法税4条の5第2項本文。みなし取消し)。

(c) 連結納税の取りやめ

連結法人は、やむを得ない事情があるときは、国税庁長官の承認を受けて、連結納税を取りやめることができる(法税4条の5第3項)。

(d) 課税物件・課税標準

連結法人税の課税物件(課税対象)は、各連結事業年度の連結所得であり(法税6条)、その課税標準は各連結事業年度の連結所得の金額である(法税81条)。これは、連結グループを一体として見た場合のグループ全体の所得にはかならないが、納税・徴税の便宜を考え、前述のとおり、制度上は連結親法人が納税義務者とされている(法税4条の2)。

なお、用語の問題として、連結グループ全体の会計項目や勘定を示す場合には、「連結資本金等の額」、「連結利益積立金額」といったように「連結」という言葉が入っているのに対し、グルー

ブを構成する個別の連結法人のそれを示す場合には、「連結個別資本金等の額」、「連結個別利益積立金額」というように「個別」という言葉が入っている。

a 連結事業年度

連結親法人の連結事業年度は、連結親法人が自由に決め得るが、連結子法人は、その本来の事業年度とは別に、原則として連結親法人事業年度(当該連結に係る連結親法人の事業年度)と同じ期間を事業年度として用いることとされている(法税15条の2第1項)。

b 連結所得の金額

連結法人税の課税標準は、各連結事業年度の連結所得の金額であるが(法税81条)、その金額は、当該連結事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額である(法税81条の2)。

そして、連結事業年度の益金及び損金の額は、同一連結グループに属する全ての連結法人が、連結事業年度の期間を各事業年度の所得に対する法人税の事業年度としてその事業年度の所得を計算するものとした場合の益金の額(個別益金額)及び損金の額(個別損金額)をそれぞれ合計した金額である(法税81条の3第1項)。

ただし、若干の益金及び損金の項目については、グループを一体として見るのが合理的であるため、別段の定めを設けて、全体計算を行うことにしている(法税81条の4以下)。また、租税特別措置法によって多数の定めが設けられている(措置法68条の9以下)。そのうち、法人税法の定めている別段の定めとは、①受取配当等の益金不算入(法税81条の4)、②外国税額の還付金の益金不算入(法税81条の5)、③寄附金の損金不算入(法税81条の6)、④所得税額・外国税額の損金不算入(法税81条の7、法税81条の8)、⑤連結欠損金の繰越し(法税81条の9、法

税81条の10)に関するものなどである。

また、連結法人間の取引については、完全支配関係がある法人間取引における課税の繰延措置(法税61条の13)の適用がある。

(イ) 税額の計算

連結法人税の税額は、各連結事業年度の所得(連結所得)の金額、すなわち連結親法人及び全ての連結子法人の益金の額及び損金の額を法人所得税の場合に即して計算し、それに特別の規定による幾つかの修正を加えた上で合計することによって算出される合計益金の額と合計損金の額の差額に税率を適用して税額を算出し、さらにそこから一定の税額控除をすることによって算出される。

(オ) 申告・納付等

連結親法人は、連結中間申告(法税81条の19)と連結確定申告(法税81条の22)を行い、それに合わせて、中間申告税額(法税81条の26)と確定申告税額(法税81条の27)を納付しなければならない。

連結親法人の納税義務は、連結グループを一体と見て、その全体の所得に対する納税義務であることと、それはもともと連結子法人も負担すべきものであることに鑑み、連結子法人は、①各連結事業年度の連結確定申告書の提出期限までに、その連結事業年度に係る法人税の負担額として帰せられる金額又は法人税の減少額として帰せられる金額等(個別帰属額等)を記載した書類に、その連結事業年度の貸借対照表・損益計算書等を添付し、これを所轄税務署長に提出しなければならない(法税81条の25)、また、②連結親法人の連結法人税について、連帯納付責任を負うものとされている(法税81条の28)(以上につき、金子・租税法469ないし490頁)。

(カ) 連結納税に係る行為・計算の否認

平成14年7月改正の法人税法は、連結納税制度導入の一環とし

て、行為・計算の否認規定(法税132条の3)を設け、税務署長は、連結法人税又は法人税について更正・決定をする場合において、その連結法人の行為・計算で、これを容認した場合には、当該各連結事業年度の連結所得の金額又は当該各事業年度の所得の金額から控除する金額の増加、これらの法人税の額から控除する金額の増加、連結法人間の資産の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加その他の事由により法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより、その連結法人に係るこれらの法人税の課税標準若しくは欠損金額若しくは連結欠損金額又はこれらの法人税の額を計算することができる旨を定めている。

イ 完全支配関係法人税制(グループ法人単体課税)

(7) 総説

連結納税の選択をしていない法人グループについても、連結法人グループと同様に強固な結合関係にあり、一体的管理・運営の行われている法人グループについて、その実体に対応して一体的取扱いをすることには、一定の合理性が認められる。平成22年度改正では、上記のような考慮から、完全支配関係のあるグループ法人相互間の取引(以下「完全支配関係法人間取引」という。)に対する課税について、後記(イ)で述べる課税繰延べの措置を新たに導入した。

これは、直接・間接を含め、100パーセント持株関係のあるグループ法人が、一体的管理・運営の下にあることに鑑み、その間の一定の取引に係る課税を一定の時期まで繰り延べることで、グループ法人間の資産の移転や資金の移動に対する税制による障害を取り除くことを目的とする制度である。

(イ) 完全支配関係法人間取引に係る課税の繰延措置

完全支配関係法人間における、①資産の譲渡取引等(法税61条

の13第1項)、②寄附(法税37条2項、81条の6第2項)、③受取配当等(法税23条1項柱書き)、④株式の発行法人に対する譲渡(法税61条の2第17項)等の取引について、課税の繰延措置が適用されるものとされている。

(2) 組織再編税制

ア 総説

かつて、我が国では、合併、分割、現物出資又は事後設立などの組織再編成により資産等に移転した場合に、取得価額の引継ぎによる課税繰延は認められず、移転資産等の譲渡損益は、原則として課税の対象とされてきた。

しかし、平成13年度改正において、合併、分割、現物出資、事後設立及びみなし配当を中心として、組織再編成の全般にわたり、税制の抜本的な改正が行われた。

これは、企業法制において、会社の組織に関する基本法である旧商法の見直しが行われ、平成9年には合併手続の簡素合理化、平成10年には自己株式の取得、消却要件の緩和、平成11年には株式交換・株式移転制度の導入、そして平成12年には会社分割制度の導入を、それぞれ内容とする旧商法の改正が行われ、次々に企業の組織再編成のインフラとなる整備が行われたことを踏まえ、税制においても抜本的な見直しが行われたものである(国税庁「平成13年改正税法のすべて」124頁参照)。

平成13年度改正で導入された企業組織の再編成に関する税制(組織再編税制)においては、(ア)組織再編成によって移転された資産等については、原則として時価による譲渡があったものとして資産等に移転した法人の各事業年度の所得を計算することを明定した(法税62条)上で、(イ)合併、分割、現物出資及び事後設立の4種類の組織再編成において、①企業グループ内の組織再編成及び②共同事業を行うための組織再編成として一定の要件を満たすもの(適格組織

再編成(適格合併、適格分割、適格現物出資、適格事後設立)。法税2条12号の8、同条12号の11ないし14参照。なお、適格事後設立は、後記のとおり、既に廃止されている。)による資産の移転の場合には、合併法人等は被合併法人等の移転資産等の帳簿価額をもって引き継ぐこととされて、課税の繰延べが認められるとともに、(ウ)未処理欠損金額を始めとして、各種引当金等の取扱いについても、移転資産等の譲渡損益に係る取扱いに合わせて、基本的に従前の課税関係を継続させることとするか否かを定めることになることが定められた。

なお、組織再編成に係る税制の整備が行われた結果、合併の場合の合併差益課税は行われなくなり、合併の場合の清算所得課税制度及び特定出資の場合の圧縮記帳制度は廃止された。

また、平成18年度及び平成22年度の改正により、株式交換、株式移転、現物分配が組織再編成の一形態として位置づけられる一方、事後設立に係る措置は廃止されている。

イ 法人の合併

(ア) 法人税法は、平成13年度改正までは、合併によって消滅する法人(被合併法人)の含み益は合併の際に実現するという考え方の下に、①被合併法人については、合併によって生ずる清算所得に対して27.1パーセントの税率で法人税を課すこととし(平成13年3月法律第6号による改正前の法税111条及び112条)、②合併法人については、合併により被合併法人から引き継いだ純資産の帳簿価額が、合併により増加した部分の合併法人の資本金額と合併交付金額等との合計額を超える場合にその超える部分の金額(合併差益)について課税することとされていた(法税22条1項及び2項、平成13年3月政令第135号による改正前の法税令9条)(金子・租税法第7版補正版306-307頁、吉牟田勲・新版法人税法詳説―立法趣旨と解釈(平成8年版)366ないし375頁参照)。

(イ) しかし、合併に係る清算所得の課税に対しては、かねて、合併に対する阻害要因となって好ましくないという批判が強かったため、平成13年度改正で廃止され、代わりに組織再編税制の一環として、適格合併に係るキャピタル・ゲインに対する課税繰延べの制度が導入された。

すなわち、平成13年改正法は、第1に、①法人が合併した場合には、被合併法人がその資産又は負債(以下「資産等」という。)を合併法人に時価で譲渡したものとして譲渡益・譲渡損を計算し、それを被合併法人の最後事業年度(合併の日の前日の属する事業年度)の益金・損金に算入して、その年度の所得を計算すべきこと(法税62条1項、2項)と、②この場合、被合併法人は、合併法人から被合併法人の株主等に交付される合併法人の新株その他の資産は、被合併法人が合併法人から時価で取得し、直ちにその株主等に交付したものとすること(同条1項後段)を定めている。したがって、合併においては、原則として、被合併法人に譲渡損益が生じ、また、被合併法人の株主にはみなし配当課税が行われることになる(所税25条1項1号、法税24条1項1号)。

第2に、合併が適格合併(法税2条12号の8)に当たる場合には、被合併法人から合併法人への資産等の移転は被合併法人の最後事業年度終了時の帳簿価額による引継ぎをしたものとして、被合併法人の所得を計算することとしている(法税62条の2第1項前段)。したがって、被合併法人の譲渡損益は、この段階では認識されず、譲渡益に対する課税と譲渡損の計上は、当該資産等が合併法人によって譲渡されるまで繰り延べられることになる。

また、被合併法人の株主等においては、金銭等不交付合併(被合併法人の株主等に合併法人又は合併法人の親法人のうちいずれか一の法人の株式以外の資産が交付されない合併)により合併法人又は合併法人の親法人の株式の交付を受けた場合には、旧株(被

合併法人株式)の帳簿価額による譲渡を行ったものとして譲渡損益の計上を繰り延べており(法税61条の2第1項及び第2項。武田・DHCコメ法人税法・3581の216頁)、さらに、被合併法人の株主が、合併法人から交付を受ける株式については、みなし配当課税を行わないこととしている(所税25条1項1号括弧内、法税24条1項1号括弧内)。これらの課税繰延措置及び非課税措置は、被合併法人の株主の投資利益の継続性の考え方に基づく措置である(以上につき、金子・租税法501-502頁)。

- (ウ) また、適格合併においては、被合併法人の未処理欠損金額等は、合併法人に引き継がれることとされている(法税57条2項等)。

しかし、他方で、企業グループ内における適格合併については、未処理欠損金額を有するグループ外の法人を一旦グループ内に取り込んだ上で、企業グループ内の適格合併によりその未処理欠損金額の引継ぎを無制限に認めると、企業グループ外の未処理欠損金額が容易に利用されることになってしまい、租税回避に利用されるおそれがある。

そこで、法人税法57条3項は、合併の日の属する事業年度開始日前の一定期間内に特定資本関係を有することとなった法人間で企業グループ内の適格合併が行われたときには、それが「共同で事業を行うための合併として政令で定めるもの」である場合に限って未処理欠損金額の引継ぎを認め、その他の場合の未処理欠損金額の引継ぎを制限している(注)。

(注) 未処理欠損金額の引継ぎが認められるための具体的要件は、法人税法施行令112条3項1号ないし5号が定めている。

同項2号ないし4号の要件は、いわゆる大会社が自己に比して相対的に小規模であるいわゆる小会社を飲み込むような合併は、大会社が多額の未処理欠損金額を有している小会社を取り込むことによって大会社の税負担を減少すべく合併することがほとんどと考えられ

ることから、このような被合併法人の未処理欠損金額を合併法人の租税回避に利用することを防止する趣旨で設けられたものである。

これに対し、同項5号(特定役員引継要件)は、双方の法人の売上金額等の規模が大きく異なっているとしても、合併法人のみならず被合併法人の特定役員も合併後の特定役員に就任するというのであれば、当該被合併法人の特定役員は合併後も被合併法人の持つ独自の強みを生かしてその事業を推進するために、合併前後を通じて被合併法人から経営に参画したものと見て、共同で事業を営むことを目的としていると認められることから、同項2号ないし4号の代替要件として、同項2号ないし4号の要件を満たさないとしても、同項2号ないし4号と同様に合併前後を通じて共同で事業を営まれているとするという趣旨で規定されたものである(江頭憲治郎＝中野実「企業組織と租税法」別冊商事法務No. 252・84-85頁参照)。

なお、適格合併における被合併法人の未処理欠損金額の取扱いに関する法人税法57条2項及び3項の趣旨及び目的等については、平成12年12月の税制調査会作成に係る「平成13年度の税制改正に関する答申」及び同答申末尾の平成12年10月3日付け(参考)「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」を確認されたい。

ウ 法人の分割

(ア) 総説

法人の分割は、特定の営業部門を独立させることによる経営の効率化、不採算部門の活性化、その他種々の目的で行われるが、かつて、我が国の商法は、分割について規定を設けていなかった。そのため、法人の分割は、特定部門の資産の一括現物出資による子会社の設立(旧商法168条1項5号)又は現金を出資して設立した新会社に特定部門の営業を譲渡する事後設立(同法246条)の方法で行われることが多かった。現物出資及び事後設立は資産の譲

渡に当たるため、それにより生じるキャピタル・ゲインには法人税が課されるところ、この法人税の負担は、法人の分割を妨げる最大の要因の一つであった。そこで、法人税法は、かねて、法人税の負担が法人の分割の阻害要因となることを防止し、法人の分割を容易にするため、圧縮記帳の技術を用いて、現物出資及び事後設立によって生じるキャピタル・ゲインに対する課税を繰り延べる措置を採ってきた。

上記のとおり、法人の分割は、現物出資及び事後設立の方法で行われてきたところ、これらの方法は、裁判所の選任する検査役による調査が必要であるなどの点で使い勝手が悪く、商法の中に企業分割の規定を設けるべきであるという主張が強かった。そこで、これに応えて、平成12年に商法及び有限会社法が改正され、企業分割法制が導入された(平成13年4月1日施行)。この改正によって導入された分割には、①新設分割(新しい会社を設立する分割。会社法2条30号、762条以下)と②吸収分割(別の会社に承継させる分割。同法2条29号、757条以下)の二つのタイプがあり、さらにそれぞれのタイプについて、①分割型分割(設立会社又は吸収会社の株式が分割会社の株主に交付される分割。以下設立会社及び吸収会社を併せて「分割承継法人」という。)と②分社型分割(分割承継法人の株式が分割会社に交付される分割)とがある。

こうした企業分割法制の導入に対応して、税制の面から分割をバック・アップするため、平成13年度改正で、企業再編税制の一環として、企業分割税制が導入された。この改正では、従来の制度との継続性を図るため、商法・有限会社法(現在では会社法)上の分割のほかに、現物出資及び事後設立も分割のタイプとして捉え、この三つのタイプの分割について規定を設けていたが、このうち事後設立については、平成22年度改正で廃止された。他方、

平成29年度改正で、スピン・オフによる分割が導入された(以上につき、金子・租税法505ないし507頁)。以下では、これらのタイプの分割に関する税制について概観する。

(イ) 会社法上の分割

法人がその事業の全部又は一部を分割した場合には、特段の規定がなければ、分割により移転した資産等につき、時価による譲渡があったものとして譲渡損益が生じ、分割事業年度の益金又は損金に算入され(法税62条1項前段、2項)、さらに分割型分割の場合には、分割法人の株主に、分割法人を経由して分割承継法人から交付を受ける株式について譲渡所得が発生する(同条1項後段)。

平成13年度改正では、分割の時点で課税することによって分割が阻害されることを防ぐため、以下のような課税繰延措置が講じられた。

まず、適格分割型分割(法税2条12号の12、同条12号の11)に当たる場合には、分割法人による資産等の移転は、分割法人の分割事業年度(分割法人の分割型分割の日の前日の属する事業年度)の終了時(平成22年度改正により「当該適格分割型分割の直前」に改正されている。)の帳簿価額による引継ぎをしたものとして、分割法人の所得を計算することとされた(法税62条の2第2項)。したがって、分割法人の譲渡損益はその段階では認識されず、分割承継法人によってその資産等が譲渡されるまで譲渡益に対する課税と譲渡損の計上は繰り延べられる。

また、分割型分割の場合には、通常、旧株(分割法人株式)を従前のまま保有し続けることになるが、旧株においては、旧株の時価のうちその移転資産等に対応する金額に相当する価値の減少が生じているはずであるから、その経済実態からすると、旧株の一部を譲渡して、その対価として新しい株式を取得したものと考え

ることができるため、旧株の一部を譲渡したものとして、その譲渡損益を計上することとしている。この場合において、その分割型分割が金銭等不交付分割型分割(分割対価資産として分割承継法人又はその親法人のうちいずれか一の法人の株式以外の資産が交付されない分割型分割)であるときは、旧株の譲渡対価及び譲渡原価の額を同額とすることにより株主に生ずる譲渡所得は、その段階では認識されず、課税は株主がその株式を譲渡するまで課税が繰り延べられる(法税61条の2第4項。武田・DHCコメ法人税法3581の220-221頁)。

次に、適格分社型分割(法税2条12号の13、同条12号の11)に当たる場合でも、分割法人による資産等の移転は、分割の直前の帳簿価額による譲渡をしたものとして分割法人の所得を計算することとされている(法税62条の3第1項、法税令123条の4)。したがって、分割会社に生じる譲渡損益はその段階では認識されず、分割承継法人によってその資産等が譲渡されるまで、又は分割法人により分割承継法人の株式が譲渡されるまで、譲渡益への課税と譲渡損の計上は繰り延べられることになる。

適格分割のうち、適格分割型分割の場合の課税繰延べは、投資利益の継続性の考え方に基づくものであり、適格分社型分割の場合の課税繰延べは、支配の継続性の考え方に基づくものである(以上につき、金子・租税法508頁)。

(ウ) スピン・オフ(特定事業部門分離独立分割)

平成29年度改正で、法人組織再編の一環として、いわゆるスピン・オフが導入された。我が国の会社の多くは、外国の会社と同様に、規模の拡大を追求すると同時に事業の多角化を進めてきた。しかし、多角化は、会社全体の業績にプラスの効果を持つとは限らず、業績の悪い事業部門がある場合には、会社全体の業績を悪化させることになる。この問題に対処するため、アメリカでは、

かねて、不採算部分を支配関係や共同事業関係のない独立の会社として切り離して、自らの採算の改善を図ると同時に分離した事業部門にも独立の会社として自らのイニシアティブと努力によって業績を改善させるというタイプの適格組織再編が認められた。

我が国でも、産業界の強い要望に基づき、同種の制度の採用が決定され、平成29年度の法人税法の改正で、適格組織再編として導入された。我が国で採用されたスピン・オフには以下の2つの類型がある。

まず、分割型分割を用いる類型であり(法税2条12号の11)、業績の悪い事業部門を適格分割型分割によって独立した法人として外に出し、その法人の株式を、分割法人の株主に持ち株数に応じて分配する方式である。

次に、分社型分割を用いる類型で、「完全子会社の株式のみが移転する株式分配(法税2条12号の15の2)のうち、完全子会社と現物分配法人とが独立して事業を行うための株式分配として政令で定めるもの」と定められており(法税2条12号の15の3)、手続としては、適格分社型分割によって業績の悪い事業部門を独立の法人として外に出し、その法人から交付された株式を分割法人の株主に持ち株数に応じて分配する方式である。なお、株式分配(現物分配により子会社を切り離す場合)は、スピン・オフを可能にするために、平成29年度改正で設けられた現物分配の1つの形態である(以上につき、金子・租税法510-511頁)。

(I) 現物出資

法人(現物出資法人。現物出資によりその資産・負債の移転を行った法人。法税2条12号の4)が、適格現物出資により被現物出資法人(現物出資により資産・負債の移転を受ける法人。法税2条の12号の5)に、その資産を移転し、又はこれと併せて負債

の移転をした場合には、移転した資産及び負債の現物出資の直前の帳簿価額による譲渡をしたものとして、現物出資法人の所得の金額を計算することとされており(法税62条の4第1項)、また、被現物出資法人の側では、同じ帳簿価額により譲渡を受けたものとして扱われる(法税令123条の5)。したがって、この場合も、被現物出資法人が、移転を受けた資産を譲渡するまで、課税は繰り延べられる。

なお、平成23年度改正で、外国法人に国内にある政令所定の一定の資産(法税令4条の3第10項)の移転を行う現物出資及び外国法人が内国法人に国外にある政令所定の一定の資産(同条11項)の移転を行う現物出資は、適格現物出資の範囲から除かれている(法税2条の12号の14柱書き括弧内)。前者は、含み益のある資産が国外に移動し、含み益に対する我が国の課税の機会が失われることを防止するための措置であり、後者は、含み損のある資産の現物出資を受け、その譲渡又は評価換えによって損失を発生させて、租税回避を図ることを防止するための措置である(以上につき、金子・租税法512-513頁)。当該事案の現物出資が適格現物出資に該当するとした裁判例として東京高判令3・4・14(判時2550号5頁)がある。

エ 株式交換及び株式移転(純粋持株会社の設立)

平成11年に商法が改正され、会社法もそれを引き継ぎ、次の二つの方式による純粋持株会社の設立が認められた。

第1は、株式交換方式であり、既存会社を完全親会社として選定し、完全親会社が、その参加で被持株会社となるべき会社(以下「完全子会社」という。)の全株式と交換にその発行新株を完全子会社の株主に割り当てる方式である(会社法767条以下)。

第2は、株式移転方式であり、完全親会社の設立のために、完全子会社の株主が、その完全子会社を経由してその全株式を完全親会

社に移転し、完全子会社の株主が完全親会社からその発行新株の割当てを受ける方式である(会社法772条以下)。

いずれの場合も、完全子会社となる会社の株主は、その会社の株式の代わりに完全親会社の株式を取得し、完全親会社の株主となる。

このような会社法制の改正に応じ、税制面からも純粹持株会社の設立をバック・アップするため、上記商法改正に合わせて、平成11年に租税特別措置法に純粹持株会社税制が導入され、これらの場合における株式交換及び完全株式移転については、特定親会社による株式の受入価額が特定子会社一株当たりの取得価額以下(個人株主の場合)又は一株当たりの帳簿価額以下(法人株主の場合)であることなど一定の事由を条件として、それによって生じる譲渡所得に対する課税が繰り延べられることとなった。

平成18年度改正では、株式交換・株式移転税制は、組織再編税制の一つの類型として法人税法に移して本則化され、必要な修正が加えられた(以上につき、金子・租税法519ないし521頁)。

株式交換が行われた場合、株式交換完全親法人については、株式を発行する行為は資本等取引に該当すると考えられるため(法税22条5項)、適格か非適格かに変わりなく課税は生じない。株式交換完全子法人については、その株式交換が非適格に該当する場合には、時価評価資産(固定資産、土地、有価証券、金銭債権、繰延資産で一定のもの(法税令123条の11)以外のものをいう。)につき、含み損益の課税が生じるが(法税62条の9第1項)、適格に該当する場合にはこれらの課税は生じない。また、株式交換により株式交換完全子法人の株主が株式交換完全子法人の株式を有しないこととなった場合の譲渡損益の計上についても、その株式交換が金銭不交付株式交換(株主に株式交換完全親法人又はその親法人のうちいずれか一の法人の株式以外の資産が交付されない株式交換)であるときは、譲渡対価の額をその株式交換の直前の帳簿価額とすることにより、あ

るいはその譲渡がなかったものとみなすことにより譲渡所得課税（譲渡損益の計上）が繰り延べられる（法税61条の2第9項、所税57条の4第1項。以上につき、渡辺・スタンダード297-298頁参照）。

なお、平成29年度改正で、①全部取得条項付種類株式、②株式の併合、③株式売渡請求を利用した対象法人との間に完全支配関係を有することになることを組織再編の中に取り込むため、上記の株式交換と併せて、「株式交換等」という組織再編の類型が創設され、必要な規定が設けられた（法税2条12号の16）（金子・租税法521頁）。

また、株式移転に係る株式移転完全子法人への課税について、その株式移転が株主に株式移転完全親法人の株式以外の資産が交付されない株式移転であるときは、譲渡対価の額をその株式移転の直前の帳簿価額とすることにより、あるいはその譲渡がなかったものとみなすことにより譲渡所得課税（譲渡損益の計上）が繰り延べられる（法税61条の2第1項、11項、所税57条の4第1項）。

オ 法人の解散（清算所得課税の廃止）

法人は、解散して清算の段階に入っても、清算法人として活動を続け、残余財産の分配が終わるまで存続する（ここにいう解散には、合併以外の会社法上の解散を広く含む。）が、その活動は限定的である。そこで、我が国の税制は、清算法人に対しては、長い間、各事業年度の所得に対する法人税を課税せず、清算所得に対する課税を行うこととしてきた。

しかし、会社の解散の中には黒字解散も少なくないこと、別の法人として事業を継続する場合もあること等の理由から、平成22年度改正で、清算所得課税は廃止され、代わりに清算法人に対しても各事業年度の所得に対し法人税が課されることとなった（法税4条）。

カ 組織再編成に係る行為・計算の否認

（7）法人税法132条の2の意義、趣旨

法人税法132条の2は、税務署長は、合併、分割等の組織再編

成に係る行為又は計算で法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところによりその課税標準、税額等を計算することができる旨を規定している。

この規定は、組織再編成税制を整備する際に、租税回避行為の防止の観点から規定されたものである。すなわち、上記のとおり、平成13年度税制改正では、企業組織再編成により移転する資産の譲渡損益を一定の要件の下に繰り延べる措置を講じ、未処理欠損金額を始めとして各種引当金等の取扱いについても、移転資産等の譲渡損益に係る取扱いに合わせて従前の課税関係を継続させることとするか否かを決めることとした。その一方で、企業組織再編成を租税回避の手段として濫用されるおそれがあることから、平成13年度税制改正では、未処理欠損金額等を利用した租税回避行為などを防止するために個別規定を設けるとともに、組織再編成の形態や方法が複雑かつ多様なものとなり、個別否認規定のみでは適正な課税を行うことには自ずと限界があると考えられたことから、包括的な租税回避防止規定として法人税法132条の2の規定を創設したものである(国税庁「平成13年改正税法のすべて」243-244頁)(注)。

(注) 立法担当者は、組織再編成を利用した租税回避行為の例として、

①未処理欠損金額や含み損のある会社を買収し、その未処理欠損金額や含み損を利用するために組織再編成を行う、②複数の組織再編成を段階的に組み合わせることなどにより、課税を受けることなく、実質的な法人の資産譲渡や株主の株式譲渡を行う、③相手先法人の税額控除枠や各種実績率を利用する目的で、組織再編成を行う、④株式の譲渡損を計上したり、株式の評価を下げるために、分割等を行うなど、組織再編成に係る広範な場面での行為を挙げている(国税庁「平成13年改正税法のすべて」243-244頁)。

法人税法132条の2の趣旨について、同条の適用が争われた最初の事案である最判平28・2・29(民集70巻2号242頁)及び最判平28・2・29(民集70巻2号470頁)は、「組織再編成は、その形態や方法が複雑かつ多様であるため、これを利用する巧妙な租税回避行為が行われやすく、租税回避の手段として濫用されるおそれがあることから、法132条の2は、税負担の公平を維持するため、組織再編成において法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われた場合に、それを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものと解され、組織再編成に係る租税回避を包括的に防止する規定として設けられたものである。このような同条の趣旨及び目的からすれば、同条にいう「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」とは、法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制(略)に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべき」であると判示している。

(イ) 法人税法132条の2の適用要件

法人税法132条の2は、税務署長は、合併等に係る合併法人又は被合併法人等の法人税につき更正又は決定をする場合において、「その法人の行為又は計算」で、これを容認した場合には、法人税の額から控除する金額の増加等の事由により法人税の負担を「不当」に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる旨規定している。

この規定からは、法人税法132条の2の適用要件は、①合併等をした法人又は合併等により資産・負債の移転を受けた法人等であること、②「その法人の」行為又は計算であること、③②を容

認した場合にはその法人の法人税の負担を減少させる結果となること、④③の法人税の負担の減少が法人税法上「不当」と評価されるものであることという要件に整理される。

④の要件の判断基準について、前記最判平28・2・29(民集70巻2号242頁)は、法人税法132条の2にいう「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」とは、法人の行為又は計算が組織再編税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきであり、「その濫用の有無の判断に当たっては、①当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、②税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で、当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当である。」と判示している。

(ウ) 法人税法132条の2の「その法人の行為又は計算」の意義

法人税法132条の2の「その法人の行為又は計算」の意義については、①法人税について更正又は決定を受ける法人の行為又は計算に限定されるのか(限定説)、②その文言の直前の「次に掲げる法人」、すなわち、同条1号ないし3号までに掲げるいずれかの法人を意味し、否認の対象は更正処分等の対象となる法人の行為には限定されないのか(非限定説)が問題となっていたが、前記最判平28・2・29(民集70巻2号242頁)は、「同条にいう「その法人の行為又は計算」とは、更正又は決定を受ける法人の行為又

は計算に限られるものではなく、「次に掲げる法人」の行為又は計算、すなわち、同条各号に掲げられている法人の行為又は計算を意味するものと解するのが相当である。」と判示し、非限定説を採ることを明らかにした。

(I) 裁判例

前記最判平28・2・29(民集70巻2号242頁)により、法人税法132条の2にいう「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」の意義及びその該当性の判断方法に係る解釈が決着をみた後、初めてその適用の可否が争われた事件として、自動車部品の製造・販売を主たる事業とする法人が、鑄造加工事業を営む100パーセント子会社を吸収合併して、その未処理欠損金額を繰越控除した(法税57条2項)のち、100パーセント子会社を設立し、そこに鑄造加工事業に係る棚卸資産等を譲渡し、同事業に係る未払費用等に移転し、また同事業に係る鑄造及び製造設備等を賃貸し、その後、新設した同子会社の名称を最初に吸収合併した子会社の名称に変更し、さらにその本店所在地を吸収合併した子会社の本店所在地に移転したという事案において、欠損金の繰越控除を否認した更正処分等の適否が争われたもの(東京地判令元・6・27訟月66巻5号521頁、その控訴審東京高判令元・12・11訟月66巻5号593頁)がある。

同判決は、前記最判平28・2・29(民集70巻2号242頁)の判断枠組みを前提に、「本件合併は、形式的には適格合併の要件を満たすものの、組織再編税制が通常想定している移転資産等に対する支配の継続、言い換えれば、事業の移転及び継続という実質を備えているとはいえず、適格合併において通常想定されていない手順や方法に基づくもので、かつ、実態とはかい離した形式を作出するものであり、不自然なものというべきである。また、本件合併及びこれに伴う一連の検討過程等に照らすと、本件合併の主

たる目的は子会社の未処理欠損金額の引継ぎにあったものとみるのが相当であり、前記の本件合併の不自然さも考慮すると、税負担の減少以外に本件合併を行うことの合理的理由となる事業目的その他の事由が存在するとは認め難いといわざるを得ない」旨判示し、法人税法132条の2該当性を認めた。

同判決は、組織再編税制の趣旨について、「移転資産等の果たす機能の面に着目するならば、被合併法人において当該移転資産等を用いて営んでいた事業が合併法人に移転し、その事業が合併後に合併法人において引き続き営まれることが想定されているものといえるところ、このことからすれば、組織再編税制は、組織再編成による資産の移転を個別の資産の売買取引と区別するために、資産の移転が独立した事業単位で行われること及び組織再編成後も移転した事業が継続することを想定しているものと解される。」と判示した点に特色があるといえ、同種事案の参考となる。

第3 国際取引と所得課税

1 総説

経済取引の国際化に伴い、財貨、人及びサービスが国境を越えて移動することが増加したほか、内国法人の海外進出や外国法人の我が国への進出も活発に行われている。このような状況下では、課税問題も一国にとどまらず、特に所得課税についていえば、多くの国、取り分け全ての先進国では個人所得税及び法人税を課しているから、国境を越える取引(国際取引)などに適用される租税の仕組みとして国際課税が必要となる(水野忠恒「国際課税の理論と課題」水野忠恒編『国際課税の理論と課題〔二訂版〕』1-2頁参照)。このような課税関係を規定しているものが国際租税法と呼ばれる規範である。

国際租税法の分野では、外国の国民や企業に対してどのように課税す