

組織再編等に係る会社と株主との取引をめぐる税務上の論点整理

平成 26 年 9 月 3 日

日本公認会計士協会

- 目 次 -

頁

はじめに .....	1
1 . 組織再編成等が行われた場合の所得計算上の株式投資額の取扱い .....	3
(1) 検討の対象 .....	3
(2) 合併 .....	3
(3) 分割型分割 .....	7
(4) 解散による残余財産の分配 .....	8
2 . 自己株式の取得・譲渡の課税上の取扱い .....	11
(1) 自己株式の取得の税務上の課税関係の概要 .....	11
(2) 平成 22 年度税制改正の内容と留意点 .....	11
3 . 非適格合併における抱合株式の譲渡利益譲渡損失額の不計上 .....	12
(1) 抱合株式の譲渡損益の計算 .....	12
(2) 合併法人の増加資本金等の額の計算 .....	13
(3) 設例 .....	13
4 . 平成 22 年度改正における主な資本金等の額と利益積立金額の改正点 .....	15
(1) 資本金等の額と利益積立金額の定義 .....	15
(2) 平成 22 年度税制改正の主な資本金等の額及び利益積立金額の改正の 取扱い .....	15
(3) 平成 22 年度税制改正の留意点 .....	17
5 . 平成 22 年度税制改正後における配当と寄附 .....	21
(1) 完全支配関係のある親子法人間における配当と寄附に関する課税上の 取扱い .....	21
(2) 「配当」該当性 .....	23
6 . グループ法人税制における「寄附修正」と連結納税制度における「投 資簿価修正」の相違 .....	25

(1) 平成 22 年度税制改正における完全支配関係のある内国法人の寄附金及び 寄附修正 .....	25
(2) 寄附修正と連結納税における投資簿価修正 .....	26
7 . 平成 22 年度税制改正と無対価組織再編 .....	27
(1) 改正の経緯 .....	27
(2) 平成 22 年度税制改正による無対価組織再編の取扱い .....	28
(3) 適格無対価組織再編を行った再編法人及び株主での処理 .....	32
(4) 100%グループ内での非適格無対価組織再編 .....	35
(5) 無対価組織再編の会計処理と税務処理 .....	35
8 . (参考) 最近の組織再編成に関する訴訟事案について .....	38
(1) 法人税法第 132 条の 2 に関する訴訟事例 - ヤフー事件 - .....	38
(2) 法人税法第 132 条に関する訴訟事例 - IBM 事件 - .....	40

本研究報告で使用する法律等の略号は次のとおりである。

会：会社法 法法：法人税法 所：所得税法

施規：施行規則

計規：計算規則

措：租税特別措置法

令：当該税目に係る法律の施行令

基：当該税目に係る法律の基本通達

1：第 1 条      ：第 1 項    一：第 1 号

## はじめに

平成 22 年度税制改正が施行されて、3 年が経過している。実務家にとって本改正内容がいまだに分かりにくい部分もあることから、本研究報告は実務家に役立つ論点について整理を行った。

改正当時の「資本に係る取引等に係る税制についての勉強会」<sup>1</sup>は、平成 21 年 7 月に公表した「論点とりまとめ」に、既に施行されている資本に係る取引等に係る税制の在り方を検討する必要性について、次の 3 点を挙げている。一つ目が、会社法等関連諸制度の整備に対応して、組織再編税制、連結納税制度等が整備されているが、グループ法人の一体的運営が進展している状況を踏まえ、実態に即した課税を実現できるための検討、二つ目が、資本に係る取引等について、自己株式の取得や組織再編成が増加している最近の資本に係る取引等の実態を踏まえた税制の在り方についての検討の必要性を求めている。三つ目は、資本に係る取引等における租税回避行為の防止についての検討を求めている。

これらの検討を踏まえ、平成 22 年度税制改正は、グループ経営という実態を踏まえ法人全体の税制の再構築を考えたグループ法人税制の創設、グループ内組織再編成、いわゆる無対価組織再編成の処理方法等の明確化、資本取引等に関わるどころの税制の見直し、資本に係る取引等に係るみなし配当と譲渡損益の構造を租税回避的に利用した行為を防止する個別規定の新設、清算所得課税の廃止等といった多くの内容を含む改正となった。

平成 22 年度税制改正は、グループ内の資産の移転時において、株式についての譲渡損益の発生が生じないこととし、その譲渡損益の繰延べ又は利益積立金額若しくは資本金等の額での調整の方式によることを明確にしたものと考え、本研究報告では四つの論点について整理を行った。

- ・ 組織再編等が行われた場合の所得計算上の株式投資額の取扱い
- ・ 自己株式の取得・譲渡の課税上の取扱い
- ・ 非適格合併における抱合株式の譲渡利益・譲渡損失額不計上
- ・ 平成 22 年度税制改正における主な資本金等の額と利益積立金額の改正点

さらに、平成 22 年度の多くある改正項目から実務家にとって役立つ論点三つを取り上げ、その内容について整理を行った。

- ・ 平成 22 年度税制改正前後における配当と寄附
- ・ グループ法人税制における「寄附修正」と連結納税制度における「投資簿価修正」
- ・ 平成 22 年度税制改正と無対価組織再編

最後に、参考資料として、租税回避行為防止の包括否認規定に係る二つの訴訟事例を掲

---

1 財務省は、経済産業省、金融庁などと資本に係る取引等に係る税制についての勉強会を平成 21 年 6 月までに、論点整理するために租税法学者や経済団体、税務の専門家を交えて意見交換を 4 回開催し、平成 21 年 7 月に「資本に係る取引等に係る税制についての論点」を公表した。

載し、その概要を解説した。

- |                           |          |
|---------------------------|----------|
| 1、法人税法第 132 条の 2 に関する訴訟事例 | ヤフー事件    |
| 2、法人税法第 132 条に関する訴訟事例     | I B M 事件 |

## 1. 組織再編成等が行われた場合の所得計算上の株式投資額の取扱い

### (1) 検討の対象

平成 22 年度改正において、平成 13 年度以降の組織再編成等の税制に係る基本的な考え方について、幾つかの修正が織り込まれた。例えば、合併対価として金銭その他の資産が交付される非適格合併（以下「金銭等交付型の非適格合併」という。）における抱合株式や完全支配関係下における解散による残余財産の分配等における子会社株式の譲渡損益が不計上となったことなどがある。その結果、金銭等交付型の合併と分割型分割において、合併法人が有する被合併法人株式については合併により譲渡損益が計上されない一方で、分割承継法人が有する分割法人株式については分割型分割により譲渡損益が計上されるという点で異なる取扱いがなされることになった。また、解散による残余財産の分配に際して高値で買収した完全子法人を解散する場合などのように、完全子法人株式の投資損益が現実には発生しているにもかかわらず、所得計算上考慮されないという点については異論もあり得るものと考えられる。そこで本章では、法人が、組織再編成等に際して、被合併法人、分割法人及び解散法人の株式を有していた場合のこれらの株式に対する投資額（投資簿価）の所得計算上の取扱いを確認することとする<sup>2</sup>。

### (2) 合併

合併対価が金銭その他の資産の場合（完全支配関係下の合併を除く。）

#### ア. 改正前の処理の内容

改正前における金銭等交付型の非適格合併の場合における、抱合株式の取扱いは次の 2 段階の処理が行われることとされていた<sup>3</sup>。

第 1 段階の処理として、合併法人は被合併法人から資産及び負債の移転を受けて合併対価を交付する。実際には、合併対価は交付されないが、税制上は、合併法人ではない株主と同様に、合併法人に合併対価が交付されたものとみなして、資本金等の額を増加させたり、交付金銭等を減少させる処理を行う。

第 2 段階の処理として、合併法人は被合併法人の株式の対価として被合併法人から合併対価の交付を受けたものとみなした上で、被合併法人の株式が消滅する。被合併法人の株主がこの被合併法人の株式の消滅の対価として、合併対価を受け取る取引は、法人税法上は「譲渡」とされる。合併法人が被合併法人の株式を有している場合、実際には合併対価の交付を受けることはないが、税制上は、他の

---

2 本章は、岡村忠生「グループ内再編 出資の非課税からの考察」(ジュリスト No.1445、2012 年 9 月) 36 頁を参考に検討を加えた。

3 平成 13 年度の改正では、資産負債の受入れと純資産の増加、抱合株式の消滅・減少と合併対価としての自己株式の取得、自己株式と純資産の消去の 3 段階の処理が想定されていた。

株主と同様に合併対価の交付を受けたものとみなして、みなし配当と被合併法人株式の譲渡損益を計上する処理を行う。なお、実質的な変更ではないものの、平成 18 年度改正により、法人が自己の株式を取得等した場合には資産に計上されないこととされたため、自己株式の取得と同時に自己株式を消滅させ、その時における自己株式の価額について、取得の際に、直接資本金等の額を減算させることとされている（改正前法法 2 十六、改正前法令 8 二十）。

以上のとおり、平成 22 年度改正前においては、金銭等交付型の非適格合併の場合（完全支配関係下の合併を除く。）抱合株式への投資簿価は、課税所得計算上、株式譲渡に係る譲渡原価として譲渡収入額から差し引かれていた。

#### イ．改正後の処理の内容

平成 22 年度改正において、金銭等交付型の非適格合併（完全支配関係下の合併を除く。）の際の抱合株式の取扱いについて以下の改正が行われた<sup>4</sup>。

- a 抱合株式の譲渡損益を不計上とする（法法 61 の 2 ）
- b 合併法人の増加資本金等の額の計算上、抱合株式の帳簿価額にみなし配当の額を加算した金額を資本金等の額から減算する（法令 8 五）

a の抱合株式の譲渡損益が不計上とされたのは、「合併法人は合併により被合併法人の資産及び負債の包括承継を受けるところ、合併法人が合併直前に被合併法人の株式を有していた場合には、被合併法人の資産負債について合併により被合併法人株式を通じた間接保有から直接保有へと変わるものであり、合併対価の種類にかかわらず、被合併法人の資産負債への投資が継続しているといえ」るためとされている（泉恒有『改正税法のすべて 平成 22 年度』（以下『改正税法のすべて』という。）339 頁）。このような支配関係の有無を問わない間接保有による「資産負債への投資の継続」という考え方はこれまでにはないものといえる。また、後述するとおり分割型分割における取扱いとも異なるものとなっている。このような取扱いとされた背景について、「株式の発行法人にみなし配当が生じる基因となる事由が生じた場合に、みなし配当の額について受取配当等の益金不算入制度が適用されるとともに株式の譲渡損失が計上されることがあります。この構造自体は、法人の設立から清算までを通じて考えると理論として整合的ではあるものの、特定の場面においてはこういった処理を行うことが必ずしも適切でない取引がありました。」と租税回避防止が目的であったことがうかがえる解説

---

4 同時に改正前に示されていた 2 段階の処理は、内容の変更はないものの 1 段階の処理に変更されている。具体的な処理例については 3 . 非適格合併における抱合株式の譲渡利益譲渡損失額の不計上を参照のこと。

がなされている（『改正税法のすべて』338頁）。

bは、抱合株式がある場合には、抱合株式の合併の直前の帳簿価額（その抱合株式に交付されるべき合併対価の価額のうち配当とみなされる金額がある場合はこれを加算した金額<sup>5</sup>）を、合併法人の増加する資本金等の額の計算上減算することとされたというものである。そのため、改正前に抱合株式の譲渡損益として損金の額又は益金の額とされていた金額が資本金等の額にチャージされることになったが、特に資本金等の額とした理由は明らかにされていない。改正前から合併対価として合併法人株式等のみが交付される場合（下記 のケース）には抱合株式の簿価が資本金等の額の減算項目とされていたため、改正に当たっても抱合株式の簿価について資本金等の額を減算することとされたものと思われる。

以上のとおり平成22年度改正後においては、金銭等交付型の非適格合併の場合（完全支配関係下の合併を除く。）抱合株式への投資簿価は、課税所得計算上譲渡対価を譲渡原価とすることで譲渡損益は生じることがなく、資本金等の額から減額されることになった。

合併対価が金銭その他の資産の場合（完全支配関係下の合併に限る。）

完全支配関係下における金銭等交付型の非適格合併の場合の抱合株式の取扱いは、平成22年度改正前においては、 のアと同じであったが、同改正後においては完全支配関係下の合併について特別の規定が置かれることとなった。すなわち、完全支配関係下の非適格合併において、合併対価が金銭その他の資産である場合も抱合株式の譲渡収入を譲渡原価と同額とみなすことにより抱合株式に係る譲渡損益は計上されない（法第61条の2 ）というものである。この場合には、抱合株式の簿価について、資本金等の額を減算する（法令8 五）。そのため抱合株式の譲渡損益相当額は資本金等の額にチャージされることになるが、その理由については、(ア)従前より株主の旧株の譲渡損益課税が行われない合併（下記 のケース）等で被合併法人等の株主を合併法人等とするものにおいて、実質的にその株主において旧株の譲渡損益相当額が資本金等の額にチャージされていたところ、抱合株式への合併対価の交付もこれらに準ずる取引であることからこれらと整合性をとる必要があること、及び(イ)親法人と子法人を一体的なものとして資本を見る観点によるとされている（『改正税法のすべて』236頁）。

---

5 抱合株式がある場合の合併法人の資本金等の額の減少額は、平成22年度改正前においては、抱合株式に割り当てられたものとみなされた自己の株式を有価証券とみなした場合の取得価額相当額（付随費用を除く。）とされていたが、平成22年度改正において、抱合株式について譲渡損益を計上しないこととされたから、非適格の吸収合併の場合には、抱合株式のその合併の直前の帳簿価額にその抱合株式に交付されるべき金銭及び金銭以外の資産の価額の合計額のうちみなし配当とみなされる金額を加算した金額とされた（武田昌輔編著『DHCコンメンタル法人税法』760頁）。具体的な処理例については3．非適格合併における抱合株式の譲渡利益譲渡損失額の不計上を参照のこと。

以上のとおり平成 22 年度改正後、完全支配関係下における金銭等交付型の非適格合併の場合、抱合株式への投資簿価は、課税所得計算上譲渡対価を譲渡原価とすることで譲渡損益は生じることがなく、資本金等の額から減額されることになった。

#### 合併対価が合併法人株式等の場合

合併対価が合併法人株式若しくは合併親法人株式（以下「合併法人株式等」という。）のみである場合には適格合併のケースと非適格合併のケースがある。合併対価が合併法人株式等のみの場合の抱合株式の処理は、平成 22 年度改正においても変更はなく、抱合株式の譲渡損益は計上されず（法法 61 の 2 ） 資本金等の額から減額される（法令 8 五）。したがって、合併対価が合併法人株式等のみの場合、抱合株式への投資簿価は、課税所得計算上譲渡対価を譲渡原価とすることで譲渡損益は生じることがなく、資本金等の額から減額される。

#### 小括

法人が所有している株式を売却した場合、譲渡対価と譲渡原価の差額は株式の譲渡損益として課税を受ける（法法 61 の 2 ）。しかし、投資先を被合併法人とする合併を行うと、投資先に対する投資簿価は、株式の譲渡損益が認識されない。これは合併が適格・非適格にかかわらず、また、合併対価として金銭その他の資産が交付されるか否かを問わない。具体的には、いずれの場合も譲渡対価の額を旧株の直前の帳簿価額に相当する金額とされ（法法 61 の 2 ） 譲渡損益は計上されない。なお、合併の対価として金銭その他の資産が交付された場合にも抱合株式の譲渡損益の計上を行わないとされたのは、平成 22 年度改正によるものであるが、改正の理由としては、「合併法人は、合併直前に被合併法人の株式を有していた場合には、被合併法人の資産負債について合併により被合併法人株式を通じた間接保有から直接保有へと変わるものであり、合併対価の種類にかかわらず、被合併法人の資産負債への投資が継続しているといえるため、譲渡損益を計上しない」（『改正税法のすべて』339 頁）こととされたものである。また、この株式譲渡損益に相当する金額は、資本金等の額の増減とされる（法令 8 五）。

平成 22 年度改正前において、合併の対価として金銭その他の資産が交付されない場合に、株式の譲渡損益相当額を資本金等の額の増減と定められたのは、従来 of 投資が実質的に継続していると考えられたためであった。しかし、平成 22 年度改正においては、(イ)金銭等不交付合併との整合性及び(ロ)親法人と子法人を一体的なものとして資本を見るという考え方から合併対価として金銭等が交付される場合においても株式の譲渡損益相当額は資本金等の額の増減とされることになった。抱合株式の取扱いに関する改正内容を見ると、株主による投資の継続性という観点が発退し、合併法人による資産負債への直接・間接保有という観点に変化している。

### (3) 分割型分割

分割対価が金銭その他の資産の場合（完全支配関係下の分割型分割を除く。）

分割承継法人が分割法人の株式を有していたときに、分割対価として金銭その他の資産が交付された場合（完全支配関係下の分割型分割を除く。）には、平成 22 年度改正の前後を通じてその取扱いに変更はない。分割対価が金銭その他の資産であった場合、分割法人株式の処理は次の 2 段階の処理が行われることとされていた。

第 1 段階の処理として、分割承継法人は分割法人から資産及び負債の移転を受けて分割対価を交付する。税制上、分割承継法人においては、その他の分割法人株主と同様に、この分割対価の交付に応じて、資本金等の額を増加させたり、交付金銭等を減少させる処理を行う。

第 2 段階の処理として、分割承継法人は分割法人の株式の対価として分割法人から分割対価の交付を受けたものとみなした上で、分割法人の株式が消滅する。この分割法人の株式の消滅の対価として、分割対価を受け取る取引は、法人税法上は「譲渡」とされる。税制上、他の株主と同様に分割対価の交付を受けたものとみなして、みなし配当と分割法人の株式の譲渡損益を計上する処理を行う（法法 24 二、法法 61 の 2 ）。自己株式の取得と同時に自己株式を消滅させ、その時における自己株式の価額について、取得の際に、直接資本金等の額を減算させることとされた（法令 8 十八、法令 119 二十六）。なお、これは合併における抱合株式の取扱いとは異なるが、それは合併と分割における株式割当ての有無によるものと思われる。

以上のとおり、分割対価が金銭その他の資産の場合（完全支配関係下の分割型分割を除く。）分割承継法人における分割法人株式への投資簿価は、課税所得計算上株式譲渡に係る譲渡原価として譲渡収入額から差し引かれることになる。

分割対価が金銭その他の資産の場合（完全支配関係下の分割型分割に限る。）

分割対価が金銭その他の資産の場合（完全支配関係下の分割型分割に限る。）に、分割承継法人が有する分割法人株式の取扱いは、平成 22 年度改正前においては、同じであったが、同改正後において完全支配関係下の分割型分割について特別の規定が置かれることになった。すなわち、完全支配関係下において、金銭その他の資産を分割対価とする金銭等交付型の非適格分割型分割が行われた場合も、分割法人株式に係る譲渡損益は計上されない（法法 61 の 2 ）こととされた。分割対価が金銭その他の資産の場合であっても完全支配関係下で行われるときは、分割法人株式への分割対価の交付はグループ内法人の株式の発行法人に対する譲渡に該当するとされたためである。この場合に、分割承継法人における分割法人株式の簿価相当額を資本金等の額から減算する（法令 8 十九）。そのため分割法人株式の譲渡損益相当額は資本金等の額にチャージされることになるが、その理由については、合併

の場合と同様である。

以上のとおり、分割対価が金銭その他の資産の場合（完全支配関係下の分割型分割に限る。）分割承継法人における分割法人株式への投資簿価は、課税所得計算上譲渡対価を譲渡原価とすることで譲渡損益は生じることがなく、資本金等の額から減額されることになった。

#### 分割対価が分割承継法人株式等の場合

分割対価が分割承継法人株式等のみである場合には適格分割型分割のケースと非適格分割型分割のケースがある。分割対価が分割承継法人株式等のみの場合の分割承継法人における分割法人株式の処理は、平成 22 年度改正においても変更はない。分割法人株式の譲渡損益は計上されず（法法 61 の 2 ）、譲渡損益相当額は資本金等の額の増減とされる（法令 8 十九、法令 119 六）。したがって、分割対価が分割法人株式等のみの場合、分割承継法人における分割法人株式への投資簿価は、課税所得計算上譲渡対価を譲渡原価とすることで譲渡損益は生じることではなく、資本金等の額から減額される。

#### 小括

投資先を分割法人とする分割型分割の場合は合併の場合と異なる。まず、分割型分割に際し対価として金銭その他の資産が交付されない場合又は金銭その他の資産が交付された場合であっても投資先との間で完全支配関係がある場合には、投資先に対する投資簿価については、譲渡対価の額及び譲渡原価の額はいずれも直前の分割純資産対応帳簿価額に相当する金額とすることで（法法 61 の 2 ）、譲渡損益は計上されない。

一方、金銭等交付型の分割型分割（完全支配関係下の分割型分割を除く。）においては投資が継続していないという理由で、投資先に対する投資簿価は、株式の譲渡原価として対価の額から差し引かれる。この点で、合併と分割型分割で投資先に対する投資簿価の取扱いが異なっており留意が必要となる。

#### (4) 解散による残余財産の分配

投資先が解散し、残余財産の分配を受けた場合又は受けないことが確定した場合にも、法人税法上は当該投資先に対する株式の譲渡と扱われ、株式譲渡損益に係る規定の適用がある（法法 61 の 2 ）。しかし、投資先との間で完全支配関係がある場合には、投資先に対する投資簿価は、株式の譲渡損益が認識されず、譲渡原価として譲渡収入から減算されない。具体的には、譲渡対価の額をその直前の帳簿価額に相当する金額とし（法法 61 の 2 ）、譲渡損益に相当する金額は資本金等の額の増減とされている（法令 8 十九）。また、完全支配関係がある子法人の残余財産が確定した場合に

は、当該子法人の株主は、一定の場合を除き、その子法人の未処理欠損金の引継ぎが認められている（法法 57 ）。結果として、合併等組織再編との平仄は保たれているが、株式をグループ外に譲渡する場合とは取扱いが異なっていることや高値で買収した完全子会社を清算する場合の投資損失が現実に発生しているにもかかわらず考慮されない点には留意が必要である。現実に生じている投資損失が所得計算上考慮されない点については異論も存在する<sup>6</sup>。なお、解散をすることが見込まれていない段階で、子会社株式の価値の著しい下落に応じて会計上適切に評価損を計上することにより、完全子会社株式の投資簿価の損金化が可能な場合もある（法法 33 、法令 68 の 3 ）。

---

6 中谷修ほか著『企業組織再編税制及びグループ法人税制の現状と今後の展望』（2012年8月、大蔵財務協会）119頁に掲載された座談会における発言等を参照

子会社等から資産等を受け入れる場合(1)の子会社株式等(旧株等)の投資原価の取扱い

手続	区分	細分	完全支配関係	平成22年度改正前の旧株等の投資原価の取扱い	左記の処理の理由	平成22年度改正後の旧株等の投資原価の取扱い	改正理由(財務省解説)	投資原価に係る資本金等の額の調整	改正理由(財務省解説)		
組織再編成	合併/抱合株式	適格	(無対価適格合併を含む。)	-	対価の額は旧株の直前の帳簿価額に相当する金額とされ(法61の2)、譲渡損益は計上されない。	従来の投資が実質的に継続しているため	同左(法61の2)	増加する資本金等の額の計算上、合併移転純資産価額から当該抱合株式の直前の帳簿価額を減算する(法令8 五イ)。			
		非適格	金銭等不交付	-	同上	同上	同上	同上	同上		
			金銭等交付あり	ありなし	抱合株式等の原価の額を対価から控除する(法61の2)。	投資が継続していないため	対価の額は抱合株式の直前の帳簿価額に相当する金額とされ(法61の2)、譲渡損益は計上されない。	子会社の資産負債が合併により間接保有から直接保有へと変わり、投資が継続しているため(2)	同上	記載なし(「あえて改正前と比較すると、…資本金等の額にチャージされることとなります。」とあるのみ)。	
				あり(無対価含む。)	同上	同上	対価の額は所有株式の直前の帳簿価額に相当する金額とされ(法61の2)、譲渡損益は計上されない。	グループ内法人に対する資産の譲渡に変わらないため	同上	(イ)金銭等不交付合併等との整合性(ロ)親法人と子法人を一体的なものとして資本をみる。	
	分割型分割(子法人が分割法人、親法人が分割承継法人)/分割法人株式	適格	-	-	対価の額及び原価の額はいずれも直前の分割純資産対応帳簿価額とされ(法61の2)、譲渡損益は計上されない。	従来の投資が実質的に継続しているため	同左	資本金等の額の計算上、分割法人の株式に係る分割純資産対応帳簿価額を減算する(法令8 十八)。			
		非適格	金銭等不交付	-	同上	同上	同上	同上	同上		
			金銭等交付あり	なし	分割純資産対応帳簿価額を原価の額として対価から控除する(法61の2)。	投資が継続していないため	対価の額は原価の額に相当する金額とされ(法61の2)、譲渡損益は計上されない。	グループ内法人に対する資産の譲渡に変わらないため	資本金等の額の計算上、左記により対価の額とされた原価の額を減算する(法令8 十九)。	合併等との整合性及び親法人と子法人を一体的なものとして資本をみる。	
				あり(無対価含む。)	同上	同上	同上	同上	同上	同上	合併等との整合性及び親法人と子法人を一体的なものとして資本をみる。
	現物分配として分配を受けた資産	適格	剰余金の分配	-	-	-	該当なし	該当なし	該当なし		
		非適格	みなし配当事由(3)	あり	-	-	対価の額は原価の額に相当する金額とされ(法61の2)、譲渡損益は計上されない。	グループ内法人に対する資産の譲渡に変わらないため	資本金等の額の計算上、左記により対価の額とされた原価の額を減算する(法令8 十九)。	合併等との整合性及び親法人と子法人を一体的なものとして資本をみる。	
			剰余金の分配	-	-	-	-	該当なし	該当なし	該当なし	
			みなし配当事由(3)	なし	-	-	-	対価の額は原価の額に相当する金額とされ(法61の2)、譲渡損益は計上されない。	グループ内法人に対する資産の譲渡に変わらないため	資本金等の額の計算上、左記により対価の額とされた原価の額として減算する(法令8 十九)。	合併等との整合性及び親法人と子法人を一体的なものとして資本をみる。
その他	解散による残余財産の分配として分配を受けた金銭	-	あり	対価の額から控除する(法62の2)。	消滅した投資の原価	対価の額は原価の額に相当する金額とされ(法61の2)、譲渡損益は計上されない。	グループ内法人に対する資産の譲渡に変わらないため	資本金等の額の計算上、左記により対価の額とされた原価の額として減算する(法令8 十九)。	合併等との整合性及び親法人と子法人を一体的なものとして資本をみる。		
		-	なし	同上	消滅した投資の原価	対価の額から控除する(法61の2)。		該当なし			
	資本の払戻し(資本剰余金の額の減少に伴う剰余金の配当)として分配を受けた金銭	-	あり	対価の額から控除する(法62の2)。	消滅した投資の原価	対価の額は原価の額に相当する金額とされ(法61の2)、譲渡損益は計上されない。	グループ内法人に対する資産の譲渡に変わらないため	資本金等の額の計算上、左記により対価の額とされた原価の額として減算する(法令8 十九)。	合併等との整合性及び親法人と子法人を一体的なものとして資本をみる。		
		-	なし	同上	消滅した投資の原価	対価の額から控除する(法61の2)。		該当なし			
	自己株式の取得の対価として交付を受けた金銭	-	あり	対価の額から控除する(法62の2)。	消滅した投資の原価	対価の額は原価の額に相当する金額とされ(法61の2)、譲渡損益は計上されない。	グループ内法人に対する資産の譲渡に変わらないため	資本金等の額の計算上、左記により対価の額とされた原価の額として減算する(法令8 十九)。	合併等との整合性及び親法人と子法人を一体的なものとして資本をみる。		
		取得予定なし	なし	同上	消滅した投資の原価	対価の額から控除する(法61の2)(4)。		該当なし			
	剰余金の配当として受けた金銭	-	あり	該当なし	-	-	該当なし	該当なし	該当なし		
		-	なし	該当なし	-	-	該当なし	該当なし	該当なし		

1 子会社等の投資先から資産等を受け入れるケースを想定しており、受入れの際に子会社投資先に対する株式の全部又は一部を失うことがある場面を意味する。

2 自己株式として取得が予定されていたものを除く。

3 租税回避防止の観点からみなし配当の益金不算入の規定が適用されない(法23)。

## 2. 自己株式の取得・譲渡の課税上の取扱い

### (1) 自己株式の取得の税務上の課税関係の概要

#### 譲渡した法人の原則的な取扱い

法人の株主等である内国法人が当該法人の自己の株式の取得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又は連結個別資本金等の額のうちその交付の基因となった当該法人の株式又は出資に対応する部分の金額（取得資本金額（法令 87）という。以下同様）を超えるときは、その超える部分の金額は、みなし配当として、受取配当等の益金不算入の適用を受ける（法法 24 四、法法 23 ）。

また、交付された金銭等から上記みなし配当額を控除した金額を譲渡対価とし、保有している当該株式の帳簿価額のうち上記の自己株式として譲渡した株式数に対応した金額を譲渡原価として、譲渡損益を計算し益金又は損金に計上されることとなる（法法 61 の 2 ）。

#### 発行した法人の原則的な取扱い

発行法人側では、上記の取得資本金額を資本金等の額の減算項目とし（法令 87）上記のみなし配当部分については、利益積立金額から減算することとなる（法令 92）。

### (2) 平成 22 年度税制改正の内容と留意点

平成 22 年度税制改正においては、自己株式の取得について、次のような点が改正となった。なお、いずれもみなし配当が生じる取引に関する課税の適正化を図るものといえる。みなし配当と株式の譲渡損益が計算される計算構造自体や配当・譲渡損益の性質を維持しつつ、みなし配当の益金不算入となる部分を制限したり、グループ税制の創設に合わせ調整を行うものである。

取得予定の自己株式のみなし配当の受取配当等の益金不算入制度の適用対象除外  
平成 22 年度の税制改正で、「みなし配当と譲渡損益の構造を租税回避的に利用した行為を防止するための措置」（『改正税法のすべて』338 頁）として、みなし配当について受取配当等の益金不算入の規定の対象外とされている（法法 23 ）。

#### 100%グループ内の自己株式の取得の場合の譲渡損益の損金不算入・益金不算入と資本金等の額の減少

完全支配関係のある内国法人の法人税法第 24 条第 1 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の当該他の内国法人の株式の譲渡については、その株式の譲渡益金額又は譲渡損失額の計算上、その譲渡対価となる金額は、譲渡原価に相当する金額とされ（法法 61 の 2 ） 譲渡損益は発生しないこととされて

いる（後述４．平成 22 年度改正における主な資本金等の額と利益積立金額の改正点を参照）。

この場合、譲渡損益に相当する金額は、結果として資本金等の額の増減項目（法令 123 の 6 ）とされることとなった。平成 22 年度改正前後の比較を踏まえた設例を参考として記載する。

### 【設例】

（前提条件）

- P 社・・・親会社（内国法人）
- S 社・・・完全子会社（内国法人）
- S 社の発行済株式数・・・10 株
- S 社の資本金等の額・・・100
- S 社の利益積立金額・・・200
- S 社が P 社より自己株式として買い取る際の金額 @30 / 株
- P 社の S 社株式の帳簿価額（合計） 300
- 源泉所得税は考慮しないものとする。

（税務仕訳例）

S 社が、P 社が保有している S 社株式を 3 株取得する。

		平成22年度改正前		平成22年度改正後		
P 社	現金	90	子会社株式(S)	90	現金	90
	株式譲渡額	60	みなし配当	60	資本金等の額	60
S 社	資本金等の額	30	現金	90	資本金等の額	30
	利益積立金	60			利益積立金	60

## 3．非適格合併における抱合株式の譲渡利益譲渡損失額の不計上

### (1) 抱合株式の譲渡損益の計算

吸収合併の合併法人が合併の直前に有していた被合併法人の株式又は新設合併の被合併法人が当該合併の直前に有していた他の被合併法人の株式を抱合株式という（法法24 ）。

この合併法人の抱合株式に係る譲渡損益の計算について、前述のとおり平成22年度税制改正により、合併法人の抱合株式（内国法人が、旧株を発行した法人の合併（当該法人の株主等に合併法人の株式等以外の資産が交付されなかつたものに限る。）に

より当該株式の交付を受けた場合又は旧株を発行した法人の適格合併(当該法人の株主等に合併法人の株式その他の資産が交付されなかつたものに限る。)により当該旧株を有しないこととなった場合を除く<sup>7</sup>。)に係る譲渡損益の計算における譲渡対価の金額は、その抱合株式の合併の直前の帳簿価額に相当する金額とされ、抱合株式に係る譲渡損益は計上されない(法法61の2)。

## (2) 合併法人の増加資本金等の額の計算

抱合株式がある場合の合併法人の増加資本金等の額の計算について、平成22年度税制改正により、次の金額を合併法人の増加資本金等の額の計算上減算することとされた(法令8五)。

- イ 適格合併の場合には、抱合株式の合併の直前の帳簿価額
- ロ 非適格の吸収合併の場合には、抱合株式の合併の直前の帳簿価額にその抱合株式に交付されるべき金銭及び金銭以外の資産の価額の合計額のうち配当とみなされる金額を加算した金額
- ハ 非適格の新設合併の場合には、抱合株式に交付されるべき金銭及び金銭以外の資産の価額の合計額

したがって、抱合株式の譲渡損益相当額については、資本金等の額を増減させることになる。

## (3) 設例

以上より、抱合株式(持株割合20%)を有している法人の合併における税務処理について、平成22年度税制改正前後の比較を踏まえた設例を参考として記載する。以下の2.(3)のとおり、平成22年度税制改正により合併対価として金銭等が交付される場合においても抱合株式の譲渡損益相当額は資本金等の額の増減とされる。

### 1. 前提

#### 合併法人Aの合併直前B/S

資産	500	負債	200
B株式(抱合株式)300 (時価60)		資本金等	200
		利益積立金	400

発行済株式10株(1株当たり時価60)

7 この場合においても、譲渡損益の計算における譲渡対価の金額は、これらの旧株の当該合併又は適格合併の直前の帳簿価額に相当する金額とされ、抱合株式に係る譲渡損益は計上されない(法法61の2)。

B 株式 2 株 ( 持株割合 20% )

被合併法人 B の合併直前 B/S

資産 (時価 500)	400	負債	200
		資本金等	100
		利益積立金	100

発行済株式 10 株 ( 1 株当たり時価 30 )

最終事業年度の所得は 100

2. 合併法人の税務処理

(1) 適格合併の場合 ( 合併に当たって、新株 4 株を交付 )

( 22 年度改正前 )		( 22 年度改正後 )					
借) 資産	400	貸) 負債	200	借) 資産	400	貸) 負債	200
		資本金等	100	資本金等	200	抱合株式	300
		利益積立金	100	( * 1 )		利益積立金	100
借) 資本金等	300	貸) 抱合株式	300				

( \* 1 ) 被合併法人の資本金等の額 100 から抱合株式の簿価 300 を減算

(2) 非適格合併 ( 金銭等交付なし ) の場合 ( 合併に当たって、新株 4 株を交付 )

( 22 年度改正前 )		( 22 年度改正後 )					
借) 資産	500	貸) 負債	200	借) 資産	500	貸) 負債	200
		資本金等	300	資本金等	40	抱合株式	300
				( * 4 )		みなし配当	40
						( * 2 )	
借) 資本金等	340	貸) 抱合株式	300				
( * 3 )		みなし配当	40				
		( * 2 )					

( \* 2 ) 合併により株式割当て等を受けたものとみなす金額 60 ( 抱合株式の時価 ) が所有株式に対応する資本金等の額 20 を超える金額<sup>8</sup>

( \* 3 ) 抱合株式 300 にみなし配当金額 40 を加算した 340 を減算

( \* 4 ) 株主等に交付した株式、金銭等並びに抱合株式に交付されるべきこれらの資産の合併の時の価額の合計額 300 から抱合株式の簿価 300 にみなし配当金額 40 を加算した 340 を減算

(3) 非適格合併 ( 金銭等交付あり ) の場合 ( 合併に当たって、新株 3 株を交付及び金銭 60 を交付 )

( 22 年度改正前 )		( 22 年度改正後 )					
借) 資産	500	貸) 負債	200	借) 資産	500	貸) 負債	200
		資本金等	225	資本金等	100	現金	60
		現金	75	( * 8 )		抱合株式	300
		( * 5 )				みなし配当	40

8 合併法人が抱合株式に対し合併による株式割当て等をしなかった場合においても、合併法人が株式割当て等を受けたものとみなして、みなし配当の計算を行う ( 法法 24 ) 。

借)現金	15	貸)抱合株式	300
( * 5 )		みなし配当	40
資本金等	45		
( * 6 )			
譲渡損	280		
( * 7 )			

- ( \* 5 ) 合併法人が抱合株式に対し合併による株式割当て等をしなかった場合においても、合併法人が株式割当て等を受けたものとみなして処理
- ( \* 6 ) 自己株式の取得の対価の額に相当する金額45 ( 抱合株式の時価60に占める株式交付割合 ( 合併法人の1株当たり時価60 × 3株 / 合併対価240 ) )
- ( \* 7 ) 譲渡対価20 ( 抱合株式の時価60 - みなし配当金額40 ) - 抱合株式の簿価300
- ( \* 8 ) 株主等に交付した株式、金銭等並びに抱合株式に交付されるべきこれらの資産の合併の時の価額の合計額300から株主等に交付した金銭等60と抱合株式の簿価300にみなし配当金額40を加算した340を合計した金額400を減算

#### 4 . 平成 22 年度改正における主な資本金等の額と利益積立金額の改正点

##### (1) 資本金等の額と利益積立金額の定義

資本金等の額とは、法人が株主等から出資を受けた金額として政令で定める金額とされており、いわゆる払込資本を指す概念であるとされている。また、利益積立金額とは、所得の金額で留保している金額として政令で定める金額とされており ( 法法 2 十六、十八 ) 課税済みの利益のうち留保した金額と、免税された金額のうち留保されている金額の合計額であると考えられている。この「免税された」ということは、「結果としては課税を受けたと同様の資格を有するということであるから、この留保額も利益積立金額として取り扱うのである」( 武田昌輔編著『DHCコンメンタール法人税法』782頁 ) とされている。

##### (2) 平成 22 年度税制改正の主な資本金等の額及び利益積立金額の改正の取扱い

平成22年度税制改正で、この資本金等の額及び利益積立金額の内容に主に以下の点で改正が行われている。なお、平成22年度税制改正前後の資本金等の額及び利益積立金の改正は別表のとおりである。

##### 適格合併等の場合の資本金等の額と利益積立金額

適格合併等 ( 適格合併、適格分割型分割が行われた場合。以下同様 ) の場合、合併法人において被合併法人の移転した資産、負債及び資本金等の額が引き継がれることとされており ( 法法 2 の12の 8、法令 8 五、法法62の 2 )、利益積立金額は、それらの差額とされている ( 法令 9 二 )。ただし、結果的に利益積立金額を引き継ぐことに変更はなく、また、特に適格合併の場合には平成22年度改正前後で被合併法

人から合併法人が引き継ぐ資本金等の額及び利益積立金額は変更はないこととされている。

#### 完全支配関係のある法人間の寄附と受贈益の益金不算入額の利益積立金額

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について、その全額が損金不算入とされるとともに、当該他の内国法人が受けた受贈益についてその全額が益金不算入とされている（法法25の2）

また、受贈側において、その同額は利益積立金の増加項目とされている（法法28、法令9 一二）。

#### 寄附修正による利益積立金額

上記の利益積立金の増加項目の内容は次のとおりである。法人が有する子法人の株式又は出資について、寄附修正事由が生じる場合の当該子法人の受贈益の額にその寄附修正事由に係る持分割合を乗じて計算した金額から、寄附修正事由が生じる場合の寄附金の額にその寄附修正事由が生じる場合の寄附金の額にその寄附修正事由に係る持分割合を乗じて計算した金額を減算した金額が利益積立金額の加算項目とされている（法令9 七）。

この寄附修正による利益積立金は、前述の利益積立金額の定義に照らし合わせるとともに寄附行為に基づき社外流出していることから、異質なものと考えられる。

#### 被現物分配法人が現物分配法人から適格現物分配により現物分配を受けた場合の利益積立金額

現物分配は、会社法的には配当行為であるが、平成22年度税制改正で一定の要件を満たす適格現物分配については、組織再編の一形態として位置付けられている。

現物分配法人では現物資産を帳簿価額で分配したものとして利益積立金を減額する（法令9 八）。また、被現物分配法人では、現物分配法人から交付を受けた資産の直前の帳簿価額相当額が利益積立金額の加算項目とされている（法令9 四）。

#### 100%グループ内の自己株式の取得等みなし配当事由による株式の発行法人に対する譲渡の際の資本金等の額

完全支配関係のある内国法人から法人税法第24条第1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又は当該他の内国法人の株式を有しないこととなった場合（当該他の内国法人の残余財産の分配を受けないことが確定した場合も含む。）には、その株式の譲渡損益に相当する金額は、資本金等の額の増減項目（法令8 十九）とされている。

この場合、資本金等の額の増減項目として取り扱われているが、前述の資本金等

の額の定義に照らし合わせると、完全親法人の株主から払い込まれたり、その株主に資本を払い戻したりするものでないにもかかわらず、完全親法人の資本金等の増減とすることは、異質なものと考えられる。なお、詳細は、次項において検討する。

### (3) 平成 22 年度税制改正の留意点

#### 適格合併等における資本金等の額の引継ぎ

平成22年度税制改正前は、適格合併等（適格合併、適格分割型分割が行われた場合。以下同様）の場合、被合併法人の資産・負債・利益積立金額が引き継がれることとされている。これは、平成13年度の税制改正で企業組織再編税制の導入時に改正されたものである。

平成18年度税制改正で、資本金等の額の意義が、現行の「法人が株主等から出資を受けた金額」（法法 26）と明確にされた。この変更の理由は「株主等から出資を受ける行為がない場合には資本金等の額は増加させないこと、及び将来利益の払戻しはありうるが将来資本の払戻しはありえないこと」（『改正税法のすべて』 297 頁）とされている。

この考え方を踏まえるとまず資本金等の額の引継ぎ計算を行い、次に移転純資産の帳簿価額から資本金等の額の減算した差額を利益積立金額の引継ぎ額とすることが適当とされており、計算方法が変更されていることから留意が必要である。

なお、この考え方にに基づき、分割型分割におけるみなし事業年度の廃止も行われている。

#### 100%グループ内の自己株式の取得等みなし配当事由による株式の発行法人に対する譲渡の際の取扱い

平成22年度税制改正により、完全親法人が保有する完全子法人の株式を、完全子法人が自己株式として取得したケースでは、2.(2) に記載のとおり、完全親法人で生じた完全子法人株式の譲渡による譲渡原価と譲渡対価の差額を、その株主である完全親法人の資本金等の額にチャージすることとなる（法法 26、法令 8 19）。この場合、完全親法人の資本金等の額にその保有する完全子法人株式の自己株式取得に応じたことによる譲渡損益相当額が、包含されることとなり、資本金等の額を「法人等から出資を受けた金額」という考え方に立脚すれば違和感があることは否めないものと思われる。

このような改正を行った理由について、『改正税法のすべて（236頁）』では次のように説明されている。

(イ) 従前より株主の旧株の譲渡損益課税が行われなかった合併又は分割型分割で被合併法人又は分割法人の株主を合併法人又は分割承継法人とするもの、すなわち手仕舞い型の組織再編成において、実質的にその株主において旧株の譲渡損益

相当額が資本金等の額にチャージされていたところ、みなし配当事由による発行法人株式の譲渡及び発行法人からの金銭等の取得もこれらに準ずる一種の手仕舞い型の取引であるから整合性を取る必要があること。

(ロ) 他の者からの株式の取得による子法人化は、自己と子法人を一体として見れば、一種の自己株式の取得に該当するが、旧株主に対して配当課税が行われていないので、それは資本金等の額を原資として取得したのと同様の課税が行われていたとも考えられるところ、子法人と一体化するのを機に後追的に資本を調整するものであること(すなわち、親法人と子法人を一体的なものとして資本を見ようとするものともいえます。)

法人税法上、資本金等の額はグループ資本を一体として考える取扱いではない。しかし、仮に資本金等の額を完全親法人と完全子法人とで一体と見るならば、完全親法人が保有する完全子法人の株式を完全子法人が自己株式として取得する取引は、グループ内の資本の払戻し的な行為として捉えその結果、グループ内部の取引として資本の調整を行うものとなっている。いずれにしても、資本金等の額は個別に法令で定められており、完全子法人株式の自己株式の取得に応じるということでは自らの資本金等の額が変動することがあるということについて実務上、特に留意が必要であると考え。

【別表】

資本金等の額 項目別平成22年度税制改正 新旧対照表

大項目	項目	H22改正前( )		H22改正後( )		改正前	改正後
		本文	イ	本文	イ		
株式の発行又は自己株式の譲渡(増加)	原則の除外規定	本文	イ	本文	イ	払い込まれた金銭の額及び給付を受けた金銭以外の資産の価額から、増加した資本金の額又は出資金の額を減算した金額 新株予約権の行使した者に自己株式を交付	同左
		イ	ロ	イ	ロ	取得条項付新株予約権等の取得の対価として自己株式を交付した場合	同左
		ロ	ハ	ロ	ハ	合併等による自己株式を交付した場合	同左
		ハ	ニ	ハ	ニ	非適格現物出資により自己株式を交付した場合	同左
		ニ	ホ	ニ	ホ	適格分社型分割又は適格現物出資により自己株式を移転した場合	同左
		ホ	ヘ	ホ	ヘ	株式交換等により自己株式を完全親法人に取得された場合	同左
		ヘ	ト	ヘ	ト	組織変更により自己の株式を発行した場合	同左
		ト	チ	ト	チ	法61条の2第13項1号～3号(取得請求権付株式等)までに掲げる事由により自己株式を交付した場合	同左
	チ	リ	チ	リ	株主に対して新たに金銭の払込み又は金銭以外の資産の給付をさせないで自己株式を交付した場合	同左	
	リ	新株予約権の行使	2号	2号	行使により払い込まれた金銭等の額の合計額+行使直前の新株予約権の帳簿価額相当額-増加資本金の額	同左	
	取得条項付新株予約権の取得対価としての自己株式の交付	3号	3号	取得条項付新株予約権の帳簿価額相当額-増加資本金の額	同左		
	協同組合等の加入金	4号	4号	加入金の額	同左		
組織再編(増加)	合併	5号	5号	適格合併	合併により移転を受けた純資産価額-増加利益積立金額-増加資本金額等	被合併法人等の資本金等の額-増加資本金額等	
			5号	非適格合併	合併により移転を受けた純資産価額-増加資本金額等	交付した株式等の価額-増加資本金額等	
	分割型分割(分割承継法人)	6号	6号	適格分割型分割	分割型分割により移転を受けた純資産価額-増加利益積立金額	分割法人の分割型分割の直前の資本金等の額×分割移転割合(帳簿価額ベース)-増加資本金額	
			6号	非適格分割型分割	分割承継法人が分割法人に交付した資産の分割型分割の時の価額の合計額-分割承継法人が分割法人に交付した分割承継法人の株式以外の資産の分割型分割の時の価額の合計額	分割法人に交付した分割承継法人の株式の他の資産の価額の分割の時の価額の合計額(純資産価額)-増加資本金額	
	分社型分割(分割承継法人)	7号	7号	適格分社型分割	分社型分割により移転を受けた純資産価額(帳簿価額)-増加資本金額等	同左	
			7号	非適格分社型分割	分社型分割により移転を受けた純資産価額(時価)-増加資本金額等	分割法人に交付した分割承継法人株式その他の資産の分割の時の価額の合計額-増加資本金額等	
	適格現物出資(被現物出資法人)	8号	8号	8号	現物出資により移転を受けた純資産価額(帳簿価額)-増加資本金額等	同左	
	現物出資(被現物出資法人)	9号	9号	9号	現物出資により移転を受けた純資産価額(時価)-増加資本金額等	交付した被現物出資法人の株式の価額-増加資本金額等	
	適格事後設立	10号	-	-	(適格事後設立)帳簿価額修正益	-	
	株式交換(完全親法人)	11号	10号	10号	完全子法人の株式の取得価額(適格:株主の簿価(株主50人未満)、非適格:時価)-増加資本金額等	同左	
株式移転(完全親法人)	12号	11号	11号	完全子法人の株式の取得価額(適格:株主の簿価(株主50人未満)、非適格:時価)-増加資本金額等	同左		
組織再編(減少)	分割型分割(分割法人)	16号	15号	15号	- (旧17号に記載)	分割法人の分割型分割の直前の資本金等の額×分割移転割合(移転純資産÷分割直前純資産(帳簿価額ベース))	
	分割型分割(分割法人、適格分割)	17号	-	-	(非適格分割)分割型分割の分割の日の前日の属する事業年度終了時の資本金等×移転資産割合(帳簿価額ベース)	分割法人の分割型分割の直前の資本金等の額×分割移転割合(移転純資産÷分割直前純資産(帳簿価額ベース)) ( )ただし、分割対価の額を超える場合は、分割対価の額となる。	
	適格事後設立	18号	-	-	帳簿価額修正損	-	

大項目	項目	H22改正前( )	H22改正後( )	改正前	改正後
資本金の減少等	資本金の減少	13号	12号	資本金の額を減少した場合のその金額	同左
	準備金等の減少(資本組み入れ)	14号	13号	資本金に組み入れた額	同左
	資本等の全額減少	15号	14号	資本を有しないこととなったときの直前の資本金等の額に相当する金額	同左
	資本の払戻し等	19号	16号	資本金等の額 × 資本の払戻割合(減少した資本剰余金 - 全事業年度未純資産(帳簿価額))	同左
	自己株式の取得(法第24条第1項4号 - 6号、みなし配当あり)	20号	17号	取得直前の資本金等の額 × 取得株数 ÷ 発行済株式総数	同左
	自己株式の取得(みなし配当なし)	21号	18号	取得対価に相当する金額	同左
	100%グループ内法人のみなし配当事由による発行法人に対する譲渡(株主)	-	19号	みなし配当事由 他の内国法人の株式を有しないことによる譲渡 残余財産の分配を受けないことが確定	(みなし配当 + 譲渡対価 (= 譲渡原価)) 交付を受けた金銭及び金銭以外の資産の価額の合計額

( ) 法人税法施行令第3条の各号

利益積立金 平成22年度税制改正 新旧対照表

大項目	項目	H22改正前( )	H22改正後( )	改正前	改正後	
所得金額の計算上算出	増加項目	イ	イ	所得の金額	同左	
		ロ	ロ	受取配当等の益金不算入額	同左	
		ハ	ハ	外国子会社からの受取配当等の益金不算入	同左	
		ニ	ニ	-	受贈益の益金不算入額	
		ホ	ホ	遺付金等の益金不算入額	同左	
	減少項目	ヘ	ヘ	青色繰越欠損金の損金算入額	同左	
		ト	ト	法人課税信託に規定する収益の額から損失の額を減算した金額	法人課税信託の受益者等に引き継がれたものとされる帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額	
組織再編(増加)	合併	2号	2号	適格合併により被合併法人の合併事業年度末の利益積立金額	被合併法人の純資産価額 - 増加資本金等の額	
		3号	-	(譲渡損益の出る)被適格合併により、抱合株式に割り当てられたとみなされた親法人株式の時価 - 被合併法人の株式又は出資の合併直前の簿価	-	
	適格分割型分割	4号 + 11号	3号	適格分割型分割により引き継いだ分割法人の利益積立金(分割承継法人)	移転簿価純資産 - 増加資本金等の額 - 分割法人の当該適格分割により減少した資本金等の額	
		-	-	減少する利益積立金を移転簿価純資産比率で按分したもの(分割法人)	10号参照	
	現物分配	-	4号	-	適格現物分配に関わる現物分配法人からの交付を受けた資産の直前の帳簿価額相当額	
	組織再編(減少)	分割型分割による減少(非適格分割型分割の分割法人)	8号	9号	非適格の分割型分割で株主等に対して交付した金銭及び金銭以外の資産の価額の合計額	非適格分割型分割等により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額 - 減少した資本金等の額
		分割型分割による減少(分割法人)	-	10号	-	分割承継法人により承継された利益積立金(適格分割、純資産 - 増加資本金等の額)
配当等(減少)	配当による減少	7号	8号	剰余金の配当による利益積立金の減少(金銭及び金銭以外の資産の価額)	剰余金の配当による利益積立金の減少(注:適格現物分配は帳簿価額で減額)	
	資本の払戻し	9号	11号	減資資本金額を超える場合のその金額	同左	
	自己株式の取得	10号	12号	取得資本金額を超える場合のその金額	同左	
その他(増加)	資本を有する法人が資本を有しない法人となった場合	5号	5号	資本を有しないこととなったときの直前の資本金等の額に相当する金額	同左	
	譲渡等修正事由	6号	6号	連結法人が有する他の連結法人の株式又は出資に乘じた譲渡等修正事由に相当する金額	同左	
その他(減少)	寄附	-	7号	-	完全支配関係のある法人の株式等に対して寄附修正事由が生じる場合の当該受贈益持分割合を乗じて、	

( ) いずれも法人税法施行令第9条の各号

## 5. 平成 22 年度税制改正後における配当と寄附

### (1) 完全支配関係のある親子法人間における配当と寄附に関する課税上の取扱い

平成 22 年度税制改正前後における、直接保有の完全支配関係のある子法人から親法人（いずれも内国法人）に対してなされた、配当及び（発行法人から株主に対する）寄附の課税上の取扱いは下表のとおりである。なお、下表の課税関係は、(a)親法人と子法人との間に完全支配関係があること、(b)金銭以外の資産の寄附については対価が無償であること<sup>9</sup>、(c)みなし配当ではないこと、(d)連結納税制度を採用していないこと、(e)資本剰余金の減少を伴うものではないこと、(f)分割型分割によるものではないことを前提としている。

		平成 22 年度税制改正前		平成 22 年度税制改正後	
		配当	寄附	配当	寄附
完全子法人	金銭	全額損金不算入	損金算入限度額超過部分は損金不算入	全額損金不算入	全額損金不算入
		源泉徴収あり	源泉徴収なし。	源泉徴収あり	源泉徴収なし。
	金銭以外の資産	（時価と簿価の差額につき）譲渡損益の認識あり	（時価と簿価の差額につき）譲渡損益の認識あり	譲渡損益の認識なし。適格現物分配として、簿価譲渡（組織再編税制の適用）	譲渡損益の認識なし。グループ法人税制の適用により時価譲渡の上、課税繰延べ
		時価相当額の利益積立金の減少	時価相当額の寄附金が計上され、損金算入限度額超過部分は損金不算入	簿価相当額の利益積立金の減少	時価相当額の寄附金が計上され、全額損金不算入
	源泉徴収あり	源泉徴収なし。	源泉徴収なし。	源泉徴収なし。	
完全親法人	金銭	受取配当の益金不算入（負債利子控除あり）	受贈益を認識し、全額益金算入	受取配当の益金不算入（負債利子控除なし。）	受贈益を認識するが、全額益金不算入
		-	-	-	株主である親法人が有する子法人株式の帳簿価額の修正（寄附修正）
	金銭以外の資産	時価相当額の受取配当を認識し、益金不算入（負債	時価相当額の受贈益を認識し、全額益金算入	適格現物分配の規定により益金不算入（組織再編税制の適	時価相当額の受贈益を認識するが、全額益金不算入

9 低廉譲渡の場合も、同様に配当と寄附の相違が生じ得るが、本表作成の便宜上、無償である場合を前提としている。

	利子控除あり)		用、負債利子控除なし。)	
	資産の取得価額は時価	資産の取得価額は時価	資産の取得価額は簿価	資産の取得価額は時価
	-	-	-	株主である親法人が有する子法人株式の帳簿価額の修正(寄附修正)

上表のとおり、平成 22 年度税制改正前は、金銭又は資産が配当された場合と寄附された場合とで、主に、発行法人側では、寄附金の損金算入限度額の有無(法 37 )及び源泉徴収の要否(所 181)株主側では、配当又は受贈益に係る益金算入の要否(法 23、22 )について、それぞれ相違が生じていた。

平成 22 年度税制改正後は、以下のとおり整理される。

まず、対象資産が「金銭」である場合は、配当又は寄附のいずれでも、発行法人側では全額損金不算入とされ、株主側では全額益金不算入とされることから、上記の及び についてほぼ同様の取扱い<sup>10</sup>となる(法 37、23、一、25 の 2)。両者で主に相違が生じる点は、源泉徴収の要否及び 同税制改正により新たに規定が設けられた寄附修正の有無である。

次に、対象資産が「金銭以外の資産」である場合は、上記 から までについて同様の取扱いがなされる。両者で主に相違が生じるのは、平成 22 年度税制改正で取扱いを異にすることとなった、発行法人側における譲渡損益に関する取扱い及び株主側における取得価額並びに 寄附修正の有無である。 についてより具体的に述べると、完全支配関係のある子会社から親会社に対する配当の場合は、適格現物分配(法 22 の 15)に該当するため、簿価譲渡がなされる(法 62 の 5)のに対して、寄附の場合は、時価譲渡がなされた上で(法 22 )、一定の資産(譲渡損益調整資産)に係る譲渡損益についてはグループ法人税制の適用により課税の繰延べが生じる(法 61 の 13)。その結果、例えば、将来当該資産を親会社が再譲渡した場合は、適格現物分配により帳簿価額で引き継いだ資産については、親会社において当該資産に係る含み損益が実現し、譲渡損益が認識される(法 123 の 6)のに対して、寄附の場合は、譲渡損益調整勘定で処理されていた当該資産に係る資産の譲渡損益のうち一部又は全部が、子会社において認識されることとなる(法 61 の 13)。

以上のとおり、平成 22 年度税制改正後においてもなお、完全支配関係のある子法人

10 ただし、受取配当の益金不算入については保有期間要件(法 22、一、法令 22 の 2、22 の 3)があるという点で相違がある。

から親法人に対してなされた配当と寄附に関する課税上の取扱いに相違点がある。

## (2) 「配当」該当性

上記(1)のとおり、配当又は寄附のいずれに該当するかの区別をするかにより課税関係が異なるため、いかなる基準によりこれらを区別するかが問題となる。特に親子法人間が完全支配関係にある場合には、親法人は子法人の唯一の株主であるため、そのような関係がない場合よりも更に子法人から親法人に対してなされた単純な金銭の贈与や資産の無償譲渡が有する法的性格を見極めることが難しくなる。

この点、子法人において配当決議がなされている場合には、当該決議に基づき子法人から株主である親法人に交付された金銭等は配当に該当することは明らかであるが、このような配当に関する決議が行われずに、子法人から親法人に対して交付された金銭等については、実務上、配当又は寄附のいずれに該当するのかを判断することが困難であることが多い。

現行法令の下では、配当と寄附の区別を明示的に示した法令上の規定、通達並びに裁判例及び判例はなく、学説上も当該区別に関する確立した見解はないため、明確なメルクマールを示すことは困難であるが、税法上の「配当」の意義から検討するアプローチの参考判例として、株主優待金が源泉徴収の対象となる「配当」所得に該当するか否かが争われた、最判昭和 35 年 10 月 7 日民集 14 卷 12 号 2420 頁〔株主優待金事件最高裁判決〕がある。

同最高裁判決は、「所得税法中には、利益配当の概念として、とくに、商法的前提とする、取引社会における利益配当の観念と異なる観念を採用しているものと認むべき規定はないので、所得税法もまた、利益配当の概念として、商法的前提とする利益配当の観念と同一観念を採用しているものと解するのが相当である。従って、所得税法上の利益配当とは、必ずしも、商法の規定に従って適法になされたものにかぎらず、商法が規則の対象とし、商法の見地からは不適法とされる配当（たとえば蛸配当、株主平等の原則に反する配当等）の如きも、所得税法上の利益配当のうちに含まれるものと解すべきことは所論のとおりである。しかしながら、原審の確定する事実によれば、本件の株主優待金なるものは、損益計算上利益の有無にかかわらず支払われるものであり株金額の出資に対する利益金として支払われるものとのみは断定し難く、前記取引社会における利益配当と同一性質のものであるとはにわかに認め難いものである。」と判示した。この判例は旧商法時代の判例であるが、現行の法人税法も会社法の改正に合わせて「剰余金の配当」という文言を採用している<sup>11</sup>ことからす

---

11 法人税法上用いられている、「剰余金の配当」、「利益の配当」又は「剰余金の分配」については、特段定義は設けられていないが、平成 18 年の会社法改正に合わせて法人税法の文言も改正されたことに照らせば、会社法上の株式会社における株主に対する配当が「剰余金の配当」に含まれ、持分会社の社員に対する配当が「利益の配当」に含まれ、協同組合等の出資分量分配金が「剰余金の分配」

れば、上記判例の考え方に従い、法人税法上の「剰余金の配当」は、会社法が前提とする「剰余金の配当」概念と同一観念であると解することは可能である。

そして、このような法人税法上の「剰余金の配当」概念に関する解釈に従えば、「配当」該当性については、会社法の見地からは不適法とされる配当も含まれるという点に留意しながら、問題となる金銭等が、損益計算上の利益の有無にかかわらず支払われていないか、株金額の出資に対する利益金として支払われているかという点に着目して、検討することが考えられる。より具体的には、上記の判例を参照しながら、会社法上の配当決議の有無はもちろんのこと、決議がない場合でも、分配可能利益の有無、損益計算上の利益の有無にかかわらず支払われるべき性格のものか、株金額の出資に対する利益金としての性格を有するものか（例えば、社内資料等で、株金額の出資や利益の有無にかかわらず、子法人から親法人に対して行った経営支援のための金銭の贈与である等の明確な性格付けがなされている場合などは配当該当性を否定する一要素になるであろう。）といった点を、子法人から親法人に対して金銭等の贈与等が行われた状況（契約関係等も含む。）経緯及び目的を踏まえて検討の上、「配当」に該当するか否かを判断する必要があると考えられる<sup>12 13 14</sup>。

なお、完全支配関係のある子法人から親法人に対して資産の低廉譲渡が行われた場合においても、上記の諸要素を勘案の上、時価と実際に受領する対価との差額相当額が「剰余金の配当」に該当するか否かを検討することとなるが、親子法人間に資産譲渡という取引実体が存在し、かつ子法人から対価の支払がある場合には、発行会社から株主に対して一方的に利益の処分が行われる「剰余金の配当」とは性質を異

---

に含まれると解される。

- 12 なお、課税当局内部の解釈指針である法基通 1-5-4 は、法人税法第 22 条第 5 項所定の「利益又は剰余金の分配」には、「出資者たる地位に基づいて供与した一切の経済的利益」が含まれるとしており、「剰余金の配当」概念を広く捉えている（森文人『法人税基本通達逐条解説〔六訂版〕』（2011 年 4 月、税務研究会出版局）77～78 頁参照）。なお、法基通 1-5-4 自体は資本等取引に関する通達であり、直接的に法人税法第 23 条等の配当に関する指針を示したものではないが、所基通 24-1 は所得税法第 24 条第 1 項の配当所得に関して同様の指針を示しており、これに基づき源泉徴収がなされること（所 181）からすれば、法基通 1-5-4 も法人税法第 23 条所定の剰余金の配当等の解釈において考慮されると解される。
- 13 なお、成松洋一『問答式グループ法人税制の実務事例集〔第 2 版〕』（2012 年 9 月、大蔵財務協会）52 頁以下は、単に金銭を贈与した場合には、親子法人間で実体的な取引が存在しないため、配当として処理すべきとしている。他方、同 57 頁以下において、実体的な取引が存在するが、その取引価格が低廉である、資産の低廉譲渡の場合は、寄附として処理すべきとしている。
- 14 もっとも、資産の無償譲渡（贈与）の場合には悩ましい問題がある。すなわち、資産の無償譲渡（贈与）につき「剰余金の配当」に該当すると解釈した場合、剰余金の配当に関する決議や分配可能利益なしに資産の贈与をした場合でも、完全支配関係がある場合には、適格現物分配（法 62 の 5）に該当し、課税繰延べ、益金不算入、源泉徴収不要等の課税上の取扱いを受けられることとなる。このような課税上の取扱いは発行会社や株主にとって課税上有利に働くことも考えられることから、場合によっては租税法が会社法違反を助長しているような状況ともなり得る。従って、このような場合にまで適格現物分配に該当すると解すべきか、なお検討が必要であるとの意見もある。

にすると考えられる（このような場合は、低廉譲渡がなされた場合の上記差額相当額を寄附として処理するのが合理的であると考えられよう。）

## 6．グループ法人税制における「寄附修正」と連結納税制度における「投資簿価修正」の相違

### (1) 平成 22 年度税制改正における完全支配関係のある内国法人の寄附金及び寄附修正

平成 22 年度税制改正では、完全支配関係のあるグループ内部の取引については基本的には課税関係を生じさせないという整理（『改正税法のすべて』206 頁）から、完全支配関係（ただし、法人による完全支配関係に限る。）がある内国法人が他の内国法人に対して支出した寄附金（他の内国法人において法人税法第 25 条の 2 所定の受贈益の益金不算入の規定を適用しないとした場合に益金の額に算入される受贈益の額に対応する部分）は、全額損金の額に算入しないものとされ（法法 37、25 の 2）、受贈益（他の内国法人において法人税法第 37 条第 2 項所定の寄附金の損金不算入の規定を適用しないとした場合に損金の額に算入される寄附金の額に対応する部分）は全額益金の額に算入しないものとされた（法法 25 の 2、37）。

かかる改正により、完全支配関係のある内国法人間の寄附について課税関係を生じさせないこととなるため、これを利用した株式の価値の移転が容易となり、これにより子法人株式の譲渡損を作出する租税回避がなされることが考え得ることから、これを防止するために、当該寄附に伴い子法人株式の帳簿価額を調整する（『改正税法のすべて』208 頁）いわゆる「寄附修正」がなされることとされた。

具体的には、法人が有する子法人の株式について寄附修正事由（子法人が他の内国法人から法人税法第 25 条の 2 等所定の益金不算入となる受贈益を受けたこと、又は子法人が他の内国法人に対して法人税法第 37 条第 2 項等所定の損金不算入となる寄附金を支出したこと。）が生じた場合に、その株主において、「全額益金不算入とされた受贈益の額×持分割合 - 全額損金不算入とされた寄附金の額×持分割合」の金額を、当該事由が生じた時の直前のその株式の帳簿価額にその金額を加減算するもの（相手勘定は利益積立金<sup>15</sup>）とされている（法令 119 の 3、119 の 4、9 七）。「寄附修正」が行われる場合、寄附を行った子法人の株式を保有する法人において、その子法人の株式の帳簿価額を減額し、寄附を受けた子法人の株式を保有する法人において、その子法人の株式の帳簿価額を増額することになる。そして、「寄附修正」は、事務負担に配慮し（『改正税法のすべて』208 頁）直接子法人の株式を保有する

---

15 この点は、4．平成 22 年度改正における主な資本金等の額と利益積立金額の改正点(1) で説明している。

株主段階でのみ行われるものとされている。

## (2) 寄附修正と連結納税における投資簿価修正

寄附修正と連結納税における投資簿価修正は、株式の帳簿価額を増減させてその後生じ得る譲渡損益の額を調整するという機能を有するという点で類似するが、以下のとおり、大きく異なる制度であることに留意が必要である。

まず、「寄附修正」が設けられた趣旨は、上記(1)で述べたとおり、平成22年度税制改正により、完全支配関係のある親子法人間の寄附について、寄附金は全額損金不算入とされ、受贈益は全額益金不算入とされたことから、これを利用して、意図的に子法人株式の譲渡損を作出することにより租税回避が行われることを防止するという点にある。これに対して、連結納税制度における「投資簿価修正」の趣旨は、租税回避防止目的ではなく、連結納税制度の下では、連結法人の個別の所得金額（又は欠損金額）は既に課税済み（又は控除済み）であり、その連結法人の株式が譲渡された場合の譲渡益（又は譲渡損）が生じた場合に課税（又は控除）されるとすれば、二重課税（又は二重控除）が生じるため、これを排除することにある。

また、両制度は、上記の制度趣旨の相違及び事務負担への配慮等から、制度内容においても、以下のとおり、対象法人、修正の時期、修正対象金額等が異なる（法令9七、119の3、119の4、法令9六・・、9の2四・・、119の3、119の4）。

### 対象法人

- ・ 寄附修正：直接の完全子法人株式のみが修正の対象となる。
- ・ 投資簿価修正：寄附修正と異なり、連結子法人の株式を直接に保有している場合のみならず、間接に保有している場合も、連結法人が保有する連結子法人株式の簿価を修正するものとされている。

### 修正の時期

- ・ 寄附修正：寄附修正事由が生じたとき。
- ・ 投資簿価修正：每期行う必要はなく、連結子法人の株式の譲渡を行うとき、連結子法人の株式の評価換えを行うとき、連結完全支配関係がなくなるとき等

#### 修正対象金額<sup>16</sup>

- ・ 寄附修正 : 寄附金又は受贈益の金額に持分割合を乗じた金額
- ・ 投資簿価修正 : 基本的には、連結子法人の連結納税が行われた期間（又は前回の簿価修正からの期間）中における連結（個別）利益積立金の増減額に持分割合を乗じた金額

上記のとおり、両制度は、株式の簿価の修正という点では類似するものの、寄附修正は単体課税制度における租税回避防止目的で設けられた制度であるのに対して、投資簿価修正は連結納税制度における二重課税又は二重控除を排除する目的で設けられたものであるから、その制度内容においても相違点があり、実務においては、かかる両制度の趣旨及び制度内容の相違点を理解した上で、助言・申告実務を行う必要がある。

## 7. 平成 22 年度税制改正と無対価組織再編

### (1) 改正の経緯

企業グループ内で合併や分割等の組織再編が行われる場合は、新株の交付を行わない、いわゆる「無対価組織再編」が行われることが少なくない。その理由としては、会社法では親子会社の合併において、抱合株式に対する自己株式の交付ができない（会749 三）ことや、兄弟会社の合併や子会社への会社分割等の場合に、新株交付の実益がないこと等が挙げられる。その他にも、新株交付に係る事務負担の軽減や、新株発行に伴う定款変更の回避等も、無対価組織再編を行う理由であると考えられる。

旧商法施行時においても無対価合併等は行われてきたと考えられるが、会社法では親子合併に係る、抱合株式への自己株式の交付が認められないこと、吸収合併契約において定めるべき事項について対価が交付されない場合があることを否定しない規定とされていること（会749 二）、対価が交付されない場合の合併存続会社の株主資本等の変動額について規定されたこと（会計規36 ）から、無対価の組織再編が規定上

---

16 なお、連結納税制度における「投資簿価修正」において連結利益積立金額を増減する処理は、離脱する連結法人が過去に連結所得として課税された金額のうち留保された金額（課税済留保金額）を調整するための処理であり、連結利益積立金額を「連結法人…の連結所得の金額…で留保している金額」（法法28の2）とする考え方からして、理論的に当然に行わなければならない処理であるのに対して、「寄附修正」における利益積立金額を増減させる処理は、課税の有無等とは必ずしも関係なく行われるものであり、利益積立金額（法法28）を課税済留保金額と整理する考え方からすると、かかる処理の正当性を理論的に説明することは難しいとの指摘もある（朝長英樹編著『詳解 グループ法人税制』（2011年4月、法令出版）263、661頁）。

明らかにされたといわれる。

なお、組織再編のうち、無対価組織再編として組成が可能なのは吸収合併、吸収分割、株式交換に限られているが、これは、新設合併、新設分割、株式移転は、新株の発行が無ければ組織再編そのものが成り立たないことによる。

無対価組織再編に係る会社法の規定を受け、また、実務上も無対価合併や無対価分割が従前よりも一般的に行われるようになった状況において、特に無対価分割の税制適格性が問題とされるようになった。平成22年度税制改正前の法人税法上、分割型分割は、分割により分割法人が交付を受ける分割承継法人の株式その他の資産の全てがその分割の日において当該分割法人の株主等に交付される場合の分割（旧法法22の九）と定義され、分社型分割は、分割により分割法人が交付を受ける分割対価資産がその分割の日において当該分割法人の株主等に交付されない場合の分割（旧法法22の十）と定義されており、対価の交付を前提とした規定となっていたためである。

これに対して、国税庁の質疑応答事例で、税制適格と取り扱われる分割の事例（100%親子会社間での分割型分割と分社型分割）を公表し、分割における税制適格の取扱いを示したものと考えられる。質疑応答事例では、法人税法上で適格と扱われる無対価分割は、会社法上で想定される無対価分割のうち、分割承継法人の株式が実際に交付されたと仮定した場合と比べて当事者間の資本関係・株主構成に変化が生じない分割、すなわち、分割承継法人の株式の交付が省略されているものと同視でき、よって分割承継法人の株式が実際に交付されたのと同様に租税法上処理することができるような会社分割に限られる<sup>17</sup>とされた。更に無対価分割が税制適格と扱われるためには、以下の事項を分割契約書等において明らかにするべきとされていた。

- ・分割型分割、分社型分割のいずれの方法によって会社分割を行うのか。
- ・分割対価資産としての株式について「交付しない」のではなく「交付を省略」していること及びその理由が何であるのか。

平成22年度の税制改正により無対価組織再編の適格要件等が法令上明記されたことに伴い、上記の取扱いが見直されたと考えられる（したがって、現在では上記質疑応答事例は国税庁ホームページから削除されている。）

## (2) 平成22年度税制改正による無対価組織再編の取扱い

会社法における無対価組織再編の規定を受け、法人税法では、平成22年度の税制改正によるグループ法人税制導入に合わせて、税制適格となる無対価組織再編（合併、分割、株式交換）の要件等を規定上明確化するに至った（法22の九・十二の十・十二の十一・十二の十六、法令4の3、8、9、119、119の3ほか）。会社法上では、

---

17 森秀文「組織再編税制適用上の留意点」（租税研究第702号、2008年4月）63頁

いかなる合併、分割、株式交換の場合に無対価とするかは、再編法人の契約によることとされているが、法人税法上で税制適格と扱われる無対価の合併、分割、株式交換は、組織再編の対価が実際に交付されたと仮定した場合と比べて当事者間の資本関係・株主構成に変化が生じない場合に限られる。すなわち、組織再編前に再編法人が一定の資本関係にある場合に限られており、それ以外の場合は非適格の無対価組織再編と取り扱われる。

ところで組織再編税制においては、企業グループ内の法人間の組織再編（完全支配関係にある法人間の組織再編、若しくは支配関係にある法人間の組織再編）か、企業グループ外の法人間の組織再編か（共同事業を行うための組織再編）によって異なる税制適格要件（金銭等不交付の対価要件、事業関連性要件、規模要件又は特定役員要件、従業者引継要件、組織再編後の株式継続保有要件）が設けられている。ただし、いずれの場合にも株式等対価以外の資産の交付がないことが税制適格の要件とされる。

上記の税制適格要件は、対価の交付がある組織再編の場合も無対価組織再編の場合も同様である。平成22年度の税制改正により、税制適格となる無対価組織再編は、合併、分割、株式交換を行う法人の当該組織再編の直前の資本関係が、いずれか一方の法人による完全支配関係がある場合、一の者が再編当事法人の発行済株式等の全部を保有する関係、又は一方の再編当事法人と、当該法人の発行済株式等の全部を保有する者が他方の再編当事法人の発行済株式等の全部を保有する関係がある場合のいずれかに限られる（図表参照）ことが明記された。すなわち、税制適格となる組織再編のうち、直前の資本関係が一定の要件を満たす場合のみが、税制適格の無対価組織再編として取り扱われる<sup>18</sup>。100%グループ内の法人間であっても、無対価組織再編が非適格となる場合があることに留意が必要である。

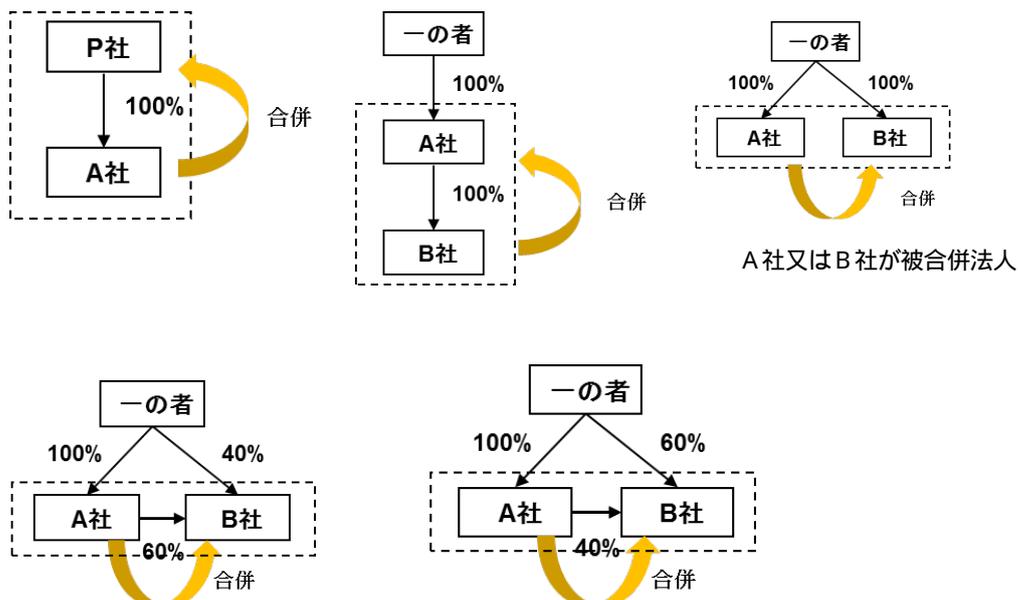
なお、平成22年度の税制改正による無対価組織再編の取扱いの明文化に伴い、従前の分割の規定（分社型分割及び分割型分割）も見直されることとなった。無対価分割については、分割前の分割法人と分割承継法人の関係により、分割型分割か分社型分割かの区別がされることになった。

---

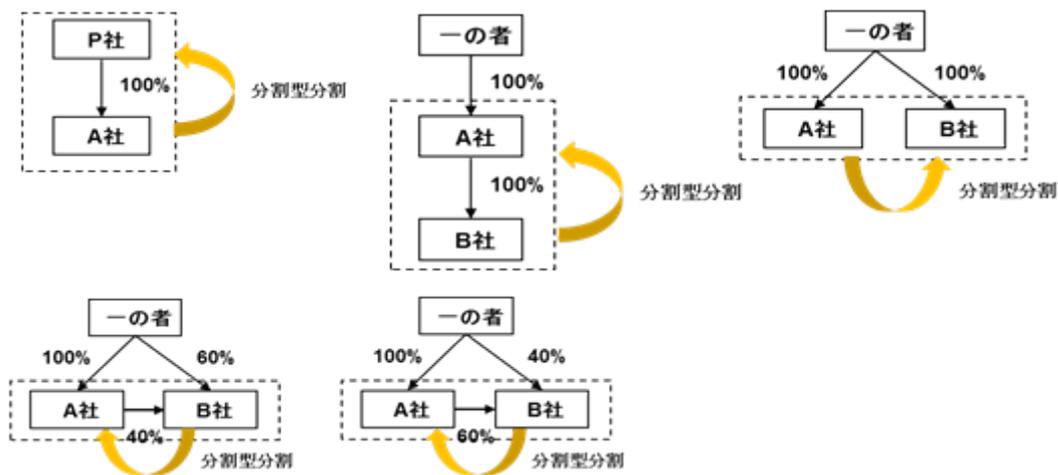
18 適格無対価合併とならない事例として、国税庁質疑応答事例「合併対価が交付されない合併（無対価合併）に係る適格判定について」  
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/hojin/33/27.htm>（2014年9月3日アクセス）が掲載されている。

分割の種類	平成22年度の改正前	平成22年度の改正後
対価のある分割	分割型分割（旧法法22の九） 分割対価資産の全てがその分割の日において当該分割法人の株主等に交付される場合の当該分割	分割型分割（法法22の九イ） 分割の日において当該分割に係る分割対価資産の全てが分割法人の株主等に交付される場合の当該分割
	分社型分割（旧法法22の十） 分割対価資産がその分割の日において当該分割法人の株主等に交付されない場合の当該分割	分社型分割（法法22の十） 分割の日において当該分割に係る分割対価資産が分割法人の株主等に交付されない場合の当該分割
対価のない分割	-	分割型分割（法法22の九ロ） 分割の直前において、分割承継法人が分割法人の発行済株式等の全部を保有している場合又は分割法人が分割承継法人の株式を保有していない場合の当該分割
	-	分社型分割（法法22の十ロ） 分割の直前において分割法人が分割承継法人の株式を保有している場合（分割承継法人が分割法人の発行済株式等の全部を保有している場合を除く。）の当該分割

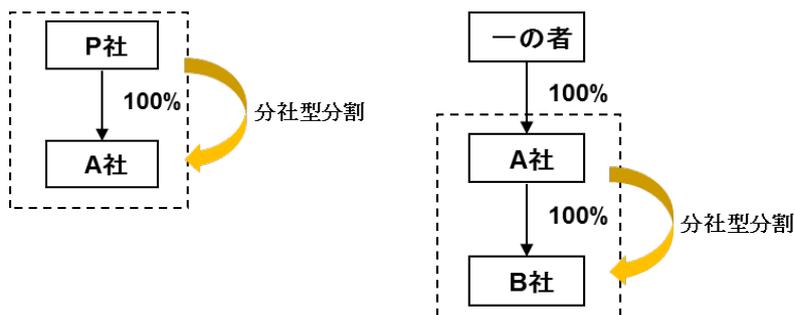
【適格無対価合併】



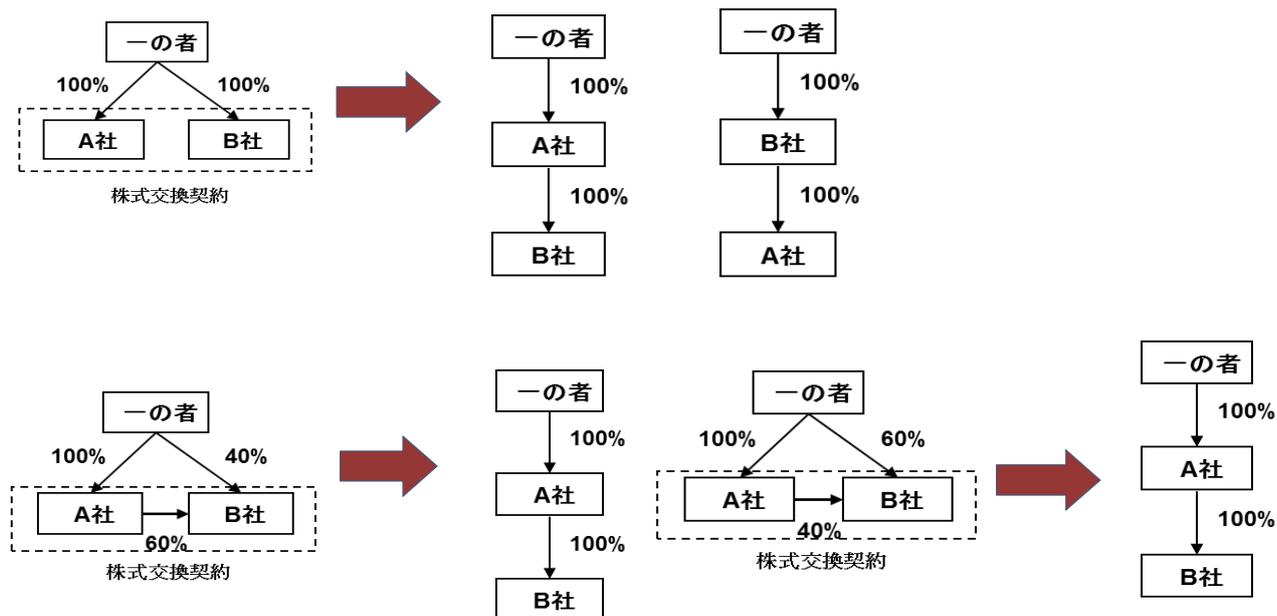
【適格無対価分割型分割】



【適格無対価分社型分割】



【適格無対価株式交換】



### (3) 適格無対価組織再編を行った再編法人及び株主での処理

適格無対価組織再編においては、対価の交付がある場合とでは、株式の付け替え計算等を除き、同様の課税関係となる（35頁の表を参照されたい。）。以下、再編法人及び再編法人の株主に分けて、この点を説明する。

#### 被合併法人、分割法人、株式交換完全子法人の処理

課税の論点としては、株主への株式の交付に係る譲渡損益の計上の問題があるが、無対価の場合は株式交付がないため、当該規定は設けられておらず、対価がある場合も無対価の場合も、譲渡損益は非計上となる。

対価が交付される適格合併及び適格分割型分割では、被合併法人株主又は分割法人株主への株式の交付に係る譲渡損益を非計上とする規定が設けられているが、無対価の適格合併及び適格分割型分割については、対価の交付がないため、それらの規定が削除されている（旧法61の2）。いずれの場合も、株式の譲渡損益は計上されない。

分割型分割を行った分割法人では資産・負債の分割承継法人への移転による減少とともに、資本金等の額も減少する（法令8 十五）。適格分割型分割の場合、対価の交付がある場合と無対価の場合を区別せず、資本金等に移転純資産割合を乗じた金額を減少資本金等としている（法令8 十五）。分割法人では分割承継法人株式の交付に係る譲渡損益を認識しない（法61の2）。無対価の分割型分割の場合は対価の交付がないため、その適用はない。いずれの場合も、分割法人において株式の譲渡損益は計上されない。

分社型分割を行った分割法人では分割承継法人へ移転した資産・負債の簿価純資産価額（移転簿価純資産価額）が、分割承継法人の株式等に置き換えられる。対価の交付がある適格分社型分割では、分割承継法人株式の取得価額を移転簿価純資産価額とする（法令119 七）が、無対価の適格分社型分割では分割承継法人の株式の交付を受けないため、当該規定の適用はない。移転簿価純資産価額は分割直前の分割承継法人株式の帳簿価額に加算される（法令119の3）（法令119の4）。

無対価株式交換完全子法人の処理は対価の交付がある適格株式交換の場合と同様で、保有資産の時価評価の規定の適用がない（法62の9）。

#### 合併法人、分割承継法人、株式交換完全親法人の処理

適格合併の合併法人の増加する資本金等の額は、被合併法人の最終事業年度の資本金等の額から増加資本金額等（増加した資本金又は出資金の額、以下同じ。）を減算した金額とされ（法令8 五）無対価の合併では増加資本金額等がないため、被合併法人の最終事業年度の資本金等の額となる。合併法人が抱合株式を有する場合には被合併法人の最終事業年度の資本金等の額より、合併直前の抱合株式の簿価を減算した金額である（法令8 五）。増加する利益積立金額は（対価の交付の有無に

関係なく、移転純資産価額より増加資本金等の額と合併法人が抱合株式を有する場合は合併直前の抱合株式の簿価を減算した金額である（法令9 二）。

適格分割型分割の分割承継法人の増加する資本金等の額は、分割法人の減少資本金等の額に相当する金額とされ（法令8 六）増加する利益積立金額は、適格分割型分割に係る移転簿価純資産価額から、増加した資本金等の額を減算した金額とされており（法令9 三）対価を交付した適格分割型分割の場合と異なることはない。親子会社間の無対価分割型分割のように、分割承継法人が分割法人の株式を有する場合には、上記の減少資本金等の額から、分割法人株式の簿価に分割純資産対応帳簿価額を乗じた金額を減算した金額が、無対価分割承継法人の増加資本金等の額となる（法令8 六）増加する利益積立金額は、移転純資産価額より増加資本金等の額と分割法人株式の簿価に分割純資産対応帳簿価額を乗じた金額を減算した金額である（法令9 三）。

適格分社型分割の分割承継法人の増加する資本金等の額は、移転簿価純資産価額から増加資本金額等を減算した金額とされ（法令8 七）無対価の適格分社型分割では増加資本金額等がないため、移転純資産価額が増加する資本金等の額となる。

無対価の適格株式交換を行った株式交換完全親法人（株式交換完全親法人と株式交換完全子法人との間に完全支配関係があつた場合の非適格株式交換も含む。）では、取得をする株式交換完全子法人の株式の取得価額（法令119 九）株式交換完全親法人の増加する資本金等の額（法令8 十）について、対価の交付がある適格株式交換の場合と異なることはない。

なお、合併法人、分割承継法人、株式交換完全親法人が種類資本金を有していた場合には、増加資本金等の額も種類資本金ごとに按分計算を行う（法令8 ）。

#### 無対価組織再編を行った再編法人の株主の処理

無対価合併が行われた場合の株主の取扱いについては、合併法人が被合併法人の株主である場合（親子会社間の合併）において、合併法人が有する抱合株式についてはみなし割当ての規定が削除され、譲渡損益が計上されないこととされた（法61の2 ）。

合併法人が被合併法人の株主でない（兄弟法人間の合併）適格無対価合併が行われた場合の株主は、合併法人株式の交付を受けていないため、被合併法人株式の合併法人株式への付け替えが必要となるが（法令119の3 、法令119の4 ）譲渡損益は、対価のある適格合併の場合と同様に、認識されない（法61の2 ）。

分割承継法人が分割法人の株主である適格無対価分割型分割（親子会社間の分割）において、分割法人株式の帳簿価額については、対価のある適格分割型分割の場合と同様にその分割に係る分割純資産対応帳簿価額を控除することとされ、分割法人株式の分割後の一単位当たりの帳簿価額を計算する（法令119の3 、法令119の4 ）。

）。分割承継法人が分割法人の株主でない場合（兄弟会社間の分割）も、対価のある適格分割型分割の場合と同様に、分割法人株式と分割承継法人株式の付け替え計算が行われる（法令119の3、119の4）。無対価の適格株式交換を行った株式交換完全子法人の株主は、対価の交付を受けていないため、株式交換完全子法人株式の簿価の株式交換完全親法人株式への付け替えが必要となるが、譲渡損益は、対価のある適格株式交換の場合と同様に認識されない（法法61の2）。

	対価のある適格組織再編	適格無対価組織再編
被合併法人、分割法人、株式交換完全子法人の処理	<ul style="list-style-type: none"> <li>・株主への株式の交付に係る譲渡損益の非計上（無対価の場合は株式交付がないため、譲渡損益も生じない。）</li> <li>・資本金等に移転純資産割合を乗じた金額を減少資本金等とする。</li> <li>・株式交換完全子法人の保有資産の時価評価の非適用</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・（分社型分割）移転簿価純資産価額の分割承継法人株式への付け替え</li> </ul>
合併法人、分割承継法人、株式交換完全親法人の処理	<ul style="list-style-type: none"> <li>・合併法人の増加資本金等の額は被合併法人の最終事業年度の資本金等の額（抱合株式の簿価を減算）とする。</li> <li>・（分割型分割）分割承継法人の増加資本金等の額は、分割法人の減少資本金等の額とする。</li> <li>・（分社型分割）分割承継法人の増加資本金等の額は、移転簿価純資産価額の額とする。</li> <li>・株式交換完全親法人の増加する資本金等の額は株式交換により移転を受けた株式交換完全子法人の株式の取得価額とする。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・新株が発行されないため、「資本金」の増加はない。</li> </ul>
再編法人の株主の処理	<ul style="list-style-type: none"> <li>・被合併法人等株式の譲渡損益の非計上（親子会社間の合併の場合の抱合株式、兄弟法人間の合併の場合の被合併法人株式、株式交換完全子法人株式に係る譲渡損益）</li> <li>・分割法人株式の帳簿価額について分割純資産対応帳簿価額の減額（親子会社間の分割）</li> <li>・分割法人株式の分割承継法人株式への付け替え（兄弟会社間の分割）</li> </ul>	

	・合併法人株式の取得、 株式交換完全親法人株式 の取得	・被合併法人株式の合併法 人株式への付け替え、株式 交換完全子法人株式の株 式交換完全親法人株式へ の付け替え
--	-----------------------------------	---

#### (4) 100%グループ内での非適格無対価組織再編

平成22年度の税制改正でグループ法人税制導入により、100%グループ内の法人間の資産の譲渡取引等に係る損益の繰延べ、100%グループ内の法人間の非適格株式交換等における時価評価課税の非適用等が新たに規定された。これを受け、無対価組織再編が非適格とされた場合にも、資産の譲渡損益の繰延べや時価評価課税の非適用の規定は適用されるものと考えられる。ただし、のれんについては譲渡損益調整資産や時価評価資産に含まれない(法令122の14 三、法令123の11 四)ため、100%グループ内の法人間の非適格合併や非適格分割においては含み益課税が生じると考えられる。また、非適格無対価組織再編における資産負債の移転については、無償譲渡等の取扱いになると考えられる<sup>19</sup>。被合併法人、分割法人、株式交換完全子法人の株主においては、グループ法人税制により、株式の譲渡損益の課税がないものとして取り扱われる。

	適格無対価組織再編	100%グループ内の 非適格無対価組織再編
再編法人	移転資産等の簿価引継ぎ、簿価譲渡により、譲渡損益の計上なし(法法62の2、62の3)。	・譲渡損益調整資産に係る含み損益の課税繰延べ(法法61の13) ・資産の移転法人では寄附金、受入法人では受贈益処理 ・100%グループ内の非適格株式交換等に係る株式交換完全子法人等の有する資産の時価評価課税規定の非適用(法法62の9)
被合併法人、 分割法人、株 式交換完全子 会社の株主	対価の交付がないため、みなし配当課税なし。 株式譲渡損益課税なし(法法61の2、 )。	20

#### (5) 無対価組織再編の会計処理と税務処理

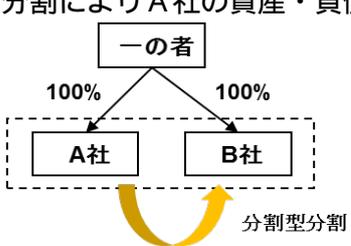
共通支配下における無対価組織再編の会計処理は、企業会計基準適用指針第10号「企

19 非適格無対価組織再編は資産の無償譲渡として、寄附金・受贈益課税が行われると考えられる(『改正税法のすべて』330頁)。

20 みなし配当課税、株式譲渡損益課税の事由が生じていないため、みなし配当課税、株式譲渡損益課税なし。グループ法人税制における寄附修正あり

業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」(以下「適用指針」)“ 共通支配下の取引等の会計処理 2 - 2 . 完全親子会社関係にある組織再編において対価が支払われない場合 ”に示されている<sup>21</sup>。以下では、無対価の適格分割型分割により、100%子会社間で事業を移転した場合の会計処理と税務処理の仕訳を示す。

1 . 前提  
分割により A 社の資産・負債の50%を B 社に移転する。



会計上は、分割による株主資本の変動について、A社、B社いずれにおいても、その他の資本剰余金を変動させる。  
親会社(一の者)における A 社の会計上の簿価を200、税務上の簿価を300とする。

分割法人 A 社の分割直前の会計B/S

資産	800	負債	500
		資本金・資本剰余金	200
		利益剰余金	100

分割法人 A 社の分割直前の税務B/S

資産	800	負債	400
		資本金等の額	200
		利益積立金	200

2 . 分割法人の処理  
(会計処理) (税務処理)

借)		貸)		借)		貸)	
負債	250	資産	400	負債	200	資産	400
				資本金等の額	100		
資本金・資本剰余金				利益積立金	100		
	150						

21 437-3 . 実務上、親会社に株式の100%を保有されている子会社が2社あり、一方の完全子会社(吸収分割会社)から他の完全子会社(吸収分割承継会社)に事業の移転を行い、他の完全子会社は対価を支払わないとき、又は親会社(吸収分割会社)が完全子会社(吸収分割承継会社)に対して事業の移転を行い、完全子会社は対価を支払わないときがある。このような場合にも、前項と同様の理由から、吸収分割会社で取り崩した株主資本の額を吸収分割承継会社は引き継ぐこととした。また、完全子会社(吸収分割会社)が親会社(吸収分割承継会社)に対して事業の移転を行い、親会社が対価を支払わないときには、完全子会社に対する投資が回収されたものとみて、親会社の個別財務諸表上、分割会社の株式分割及び合併により、子会社が親会社に事業を移転する場合の会計処理に準じて処理することとした。ただし、移転する事業に子会社株式や関連会社株式が含まれている場合には、完全子会社に対する投資と受け入れた当該子会社株式等は、投資が継続したまま引き換えられたものと見ることが適切と考えられることから、子会社が他の子会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合の株主(親会社)の会計処理に準じて処理することとした。前項及び上記の会計処理は、組織再編の対価が支払われるか否かは企業集団の経済的実態には影響を与えないことが前提であるため、完全親子会社関係にある場合に限り、適用することに留意する必要がある。

(税務調整仕訳)							
借)	利益積立金	100		貸)	負債	50	
					資本金等の額	50	
3. 分割承継法人の処理							
(会計処理)			(税務処理)				
借)		借)		借)		貸)	
資産	400	負債	250	資産	400	負債	200
		資本金・資本剰余金	150			資本金等の額	100
						利益積立金	100
(税務調整仕訳)							
借)		貸)					
負債	50	利益積立金	100				
資本金等の額	50						
4. 株主の処理							
(会計処理)			(税務処理)				
借)		貸)		借)		貸)	
B社株式	100	A社株式	100	B社株式	150	A社株式	150
(注1)				(注2)			
(税務調整仕訳)							
借)		貸)					
B社株式	50	A社株式	50				

(注1) 200×移転簿価純資産割合(50%)

(注2) 300×移転簿価純資産割合(50%)

子会社間の組織再編は、会計上は共通支配下の取引として、移転事業の資産、負債を簿価ベースで移転させ、含み損益を認識しない<sup>22</sup>点では税務上の取扱いと同様である。ただし、株主資本の増減額は、分割法人においては取締役会等の会社の意思決定機関において定められた額とし(適用指針233、446)、分割承継法人においては、分割法人で減少させた額を剰余金として引き継ぐ(適用指針437-2、437-3)。設例の仕訳のように、分割法人で資本金又は資本剰余金を減額した場合には分割承継法人において資本剰余金を増額させることとなるが、法人税法上は、移転資産の純資産割合に応じた資本金等の額と利益積立金額を分割法人で減少させ、分割承継法人で増額させることと

22 447-2. 子会社が他の子会社に会社分割により事業を移転する場合(会社分割の対価が吸収分割承継会社である他の子会社の株式である場合)、共通支配下の取引であるため、個別財務諸表上、吸収分割会社である子会社が受け入れる、吸収分割承継会社である他の子会社の株式の取得原価は、移転事業に係る株主資本相当額に基づいて算定することとなる。したがって、吸収分割承継会社である他の子会社が、吸収分割会社である子会社の子会社及び関連会社となる場合のほか、それ以外となる場合(他の子会社の株式がその他有価証券に分類される場合)でも、移転損益を認識しない(第254第2項参照)。

なるため、会計と税務で取扱いが異なる場合が生じる。

株主においては、会計上も分割法人株式の簿価の一部を分割承継法人株式に付け替える必要がある。付け替えの計算については、“会社分割直前の吸収分割会社等の株式の適正な帳簿価額のうち、合理的に按分する方法<sup>23</sup>によって算定した引き換えられたものとみなされる部分の価額を用いる”(適用指針295)こととされ、按分の方法によっては、税務上の簿価との乖離が大きくなることも生じる。

## 8. (参考) 最近の組織再編成に関する訴訟事案について

### (1) 法人税法第 132 条の 2<sup>24</sup>に関する訴訟事例 - ヤフー事件 -

平成 13 年度税制改正における組織再編税制の導入に際し、組織再編成を利用した租税回避行為を防止することを目的として、組織再編成の行為又は計算に係る否認規定(法法 132 の 2)が設けられた。この規定は近年まで適用された事例は存在せず、従来は、いわゆる伝家の宝刀のような規定であると説明されることがあった。

しかしながら、平成 22 年 6 月に、ヤフー株式会社が平成 21 年 3 月期に行った適格合併に伴う繰越欠損金の引継ぎ(より具体的には、繰越欠損金の引継ぎが認められるためのみなし共同事業要件のうち特定役員引継要件)に関して、法人税法第 132 条の 2 が適用され、更正処分がされたという、同条の初の適用事例であるヤフー事件(平

#### 23 (1) 関連する時価の比率で按分する方法

分割された移転事業に係る株主資本相当額(第 87 項(1) 参照)の時価と会社分割直前の吸収分割会社等の株主資本の時価との比率により、吸収分割会社等の株式の適正な帳簿価額を按分する。

#### (2) 時価総額の比率で按分する方法

会社分割直前直後の吸収分割会社等の時価総額の増減額を分割された事業の時価とみなし、会社分割直前の吸収分割会社等の時価総額との比率により、吸収分割会社等の株式の適正な帳簿価額を按分する。

#### (3) 関連する帳簿価額(連結財務諸表上の帳簿価額を含む。)の比率で按分された移転事業に係る株主資本相当額の適正な帳簿価額と会社分割直前の吸収分割会社等の株主資本の適正な帳簿価額との比率により、吸収分割会社等の株式の適正な帳簿価額を按分する。

#### 24 法人税法第 132 条の 2 (組織再編成に係る行為又は計算の否認) は以下のとおり定める。「税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは現物分配(第 2 条第 12 号の 6 (定義)に規定する現物分配をいう。)又は株式交換若しくは株式移転(以下この条において「合併等」という。)に係る次に掲げる法人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、合併等により移転する資産及び負債の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、法人税の額から控除する金額の増加、第 1 号又は第 2 号に掲げる法人の株式(出資を含む。第 2 号において同じ。)の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、みなし配当金額(第 24 条第 1 項(配当等の額とみなす金額)の規定により第 23 条第 1 項第 1 号(受取配当等の益金不算入)に掲げる金額とみなされる金額をいう。)の減少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、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。

- 一 合併等をした法人又は合併等により資産及び負債の移転を受けた法人
- 二 合併等により交付された株式を発行した法人(前号に掲げる法人を除く。)
- 三 前 2 号に掲げる法人の株主等である法人(前 2 号に掲げる法人を除く。)

成 23 年（行ウ）228 号法人税更正処分取消請求事件）が出ている<sup>25</sup>。また、近年、課税当局による組織再編成に係る税務調査も強化傾向にあり、税務調査時に組織再編成に関する課税関係が問題点として指摘されることも多くなってきた。

このような状況の下、上記のヤフー事件に関して、東京地方裁判所は、「不当に」の解釈、法人税法第 132 条の 2 所定の「行為又は計算」の主体（更正を受けた法人の行為又は計算に限定されるか。）などの各争点につき、初の司法判断を示した（東京地判平成 26 年 3 月 18 日公刊物未登載〔控訴審係属中〕（以下「ヤフー判決」という））。以下では、ヤフー判決の上記及びの判示の概要を紹介することとする。

#### 法人税法第 132 条の 2 所定の「不当に」の解釈に関する判断

ヤフー判決は、法人税法第 132 条の 2 所定の「不当に」の解釈について、従来実務で一般的に考えられてきた解釈よりも広い解釈を採用した。

すなわち、ヤフー判決は、法人税法第 132 条の 2 所定の「不当に」とは、「法〔注：法人税法〕132 条の 2 が…定める『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、(i)法 132 条〔注：同族会社の行為計算否認規定〕と同様に、取引が経済的取引として不合理・不自然である場合…のほか、(ii)組織再編成に係る行為の一部が、組織再編成に係る個別規定の要件を形式的には充足し、当該行為を含む一連の組織再編成に係る税負担を減少させる効果を有するものの、当該効果を容認することが組織再編税制の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものも含むと解することが相当である。このように解するとき、組織再編成を構成する個々の行為について個別に見ると事業目的がないとはいえないような場合であっても、当該行為又は事実<sup>25</sup>に個別規定を形式的に適用したときにもたらされる税負担減少効果が、組織再編成全体としてみた場合に組織再編税制の趣旨・目的に明らかに反し、又は個々の行為を規律する個別規定の趣旨・目的に明らかに反するときは、上記(ii)に該当するものというべきこととなる。」〔下線は執筆者による〕と判示している。

かかる判示に従えば、今後の実務においては（今後控訴審で異なる判断がなされる可能性はあるものの、少なくともそのような判断が出されるまでは）組織再編成における行為等に係る事業目的の有無のみならず、組織再編税制がそれぞれの組織再編成における課税上の効果を定めた趣旨・目的や個々の行為を規律する個別規定

---

25 なお、ヤフー事件とは別に、法人税法第 132 条の 2 が適用され、非適格分割による資産調整勘定の計上が否認された事件（東京地方裁判所平成 23 年（行ウ）第 698 号法人税更正処分等取消請求事件、平成 24 年（行ウ）第 438 号法人税更正処分等取消請求事件及び平成 25 年（行ウ）第 311 号法人税更正処分等取消請求事件）がある。同事件に関しても、平成 26 年 3 月 18 日付けで、東京地方裁判所で納税者敗訴の判断が下されており、法人税法第 132 条の 2 に関する、「不当に」の解釈、法人税法第 132 条の 2 所定の「行為又は計算」の主体（更正を受けた法人の行為又は計算に限定されるか。）の解釈については、ヤフー判決と同様の解釈が示されている。

の趣旨・目的を確認の上、検討している組織再編成における行為又は課税上の効果がこれらを定めた規定の趣旨・目的に反しないか、という点を検討する必要がある。

#### 法人税法第 132 条の 2 所定の「行為又は計算」の主体に関する判断

ヤフー判決は、法人税法第 132 条の 2 所定の「行為又は計算」の主体について、「更正又は決定」を受けた法人の「行為又は計算」に限定されず、同条各号に掲げる法人（1号：合併等をした法人又は合併等により資産及び負債の移転を受けた法人、2号：合併等により交付された株式を発行した法人（前号に掲げる法人を除く。）3号：前二号に掲げる法人の株主等である法人（前二号に掲げる法人を除く。）の「行為又は計算」を意味するものであり、法人税法第 132 条の 2 により否認することができる「行為又は計算」の主体である法人と法人税につき「更正又は決定」を受ける法人とは異なり得ると判示している。

その理由として、現行法の文言（「その法人」）も、上記のようにその前の「次に掲げる法人」を指すものと読むことが可能であること、法人税法第 132 条の 2 第 3 号との関係においては、合併等をした一方又は他方の法人の行為を否認して、その株主等の法人税につき更正又は決定をする場合を予定していること、平成 19 年度税制改正前の法人税法第 132 条の 2 は、「これらの法人」という文言を用いており、当該改正により、同条の規定により否認することができる「行為又は計算」の主体である法人と法人税につき「更正又は決定」を受ける法人との関係を変更することを意図してされたことはうかがわれないこと等を挙げている。

かかる判示に従えば、組織再編成に係る他の当事者の「行為又は計算」により、自らの法人税の負担が「不当に」減少する場合でも、法人税法第 132 条の 2 による否認の対象となり得ることとなる。

ヤフー判決は、上記のとおり、法人税法第 132 条の 2 の適用に関する実務的な取扱いに影響を与える重要な判示がなされており、今後の組織再編税制に関するプランニング及び調査対応を行う上で、同判決の内容をあらかじめ検討しておく必要がある。

#### (2) 法人税法第 132 条に関する訴訟事例 - IBM 事件 -

法人税法第 132 条所定の同族会社の行為計算否認規定が適用された事案で、近時注目されている事件として、IBM 事件（平成 23 年（行ウ）407 号法人税更正処分取消請求事件等）がある。IBM 事件の概要及び争点並びに IBM 事件に係る東京地裁判決の概要は以下のとおりである。

##### 事案の概要及び争点

米国 IBM の傘下にある米国 X 社は、従前、日本 IBM の発行済株式総数の全部を保有していたが、平成 14 年に、X 社からその子会社である日本法人 A 社に対して

株式取得資金を融資した（以下「本件融資」という）上で、A社に、X社が保有する日本IBM株式の全部を取得させた（以下「本件株式購入」という）。その後、A社は、平成14年以降数回にわたってその保有する日本IBM株式の一部を日本IBM社に譲渡し（以下「本件各譲渡」という）その譲渡収入の一部をみなし配当として益金不算入とした上で、譲渡収入から当該みなし配当の額を控除した譲渡対価の額と譲渡原価の額との差額につき株式譲渡損失を計上してそれを損金に算入し、税務申告を行った。そして、A社は、平成20年12月期から自らを連結親法人とする連結納税を開始し、A社が每期累積して計上してきた繰越欠損金の額を連結繰越欠損金の額として、連結子法人である日本IBMの課税所得と相殺した。これに対して、課税当局が、法人税法第132条第1項の規定を適用して上記株式譲渡損失の損金算入を認めない旨の更正処分、及びこれらに基づく繰越欠損金の減少に伴って平成20年度の連結納税開始時における連結繰越欠損金の額が減少したことに伴う更正処分をしたため、A社がこれらの更正処分の取消しを求めて争った。

この事件における主な争点は、上記の一連の行為を背景として行われた本件各譲渡に対して、法人税法第132条の適用による同族会社の行為計算の否認が認められるか否か、とりわけ、同条所定の「不当に」「法人税の負担」の「減少」があるかという点である。具体的には、A社を日本IBMの持株会社としたことに正当な理由又は事業目的があったか、本件融資が独立した当事者間の通常取引と異なる条件で行われたか、本件各譲渡を含むA社やIBMグループの行為には租税回避の意図が認められるか、という点が争点とされた。

#### 裁判所の判断の概要

上記事件について、東京地方裁判所は、平成26年5月9日付けで、納税者勝訴の判決を下した（東京地判平成26年5月29日公刊物未登載〔控訴審係属中〕（以下「IBM判決」という）。裁判所の判断の概要は以下のとおりである。

- ・ A社が日本における中間持株会社として置かれたことについて、正当な理由又は事業目的がなかったとはいえない。
- ・ 本件融資が独立した当事者間の通常取引として到底あり得ないというべきことをうかがわせる証拠ないし事情等も格別見当たらない。
- ・ 本件株式購入及び本件各譲渡が経済合理性がないものであったとはいえない。
- ・ 米国IBMが税負担の軽減を目的として意図的に有価証券の譲渡に係る譲渡損失額を生じさせるような事業目的のない行為をしたとまでは認めない。
- ・ 米国IBMが、近い将来にA社が連結納税の承認を受けて本件各譲渡によりA社に生じる有価証券譲渡損を連結所得金額の計算上損金に算入することを想定した上でA社を中間持株会社として置くことを承認し、その後にそれ

を想定して本件株式購入、本件各譲渡等の行為をしてきたものとまでは認め  
難い。

- ・ 米国 I B M 等が A 社を介在させることを通じて濫用的に我が国の法人税法  
の適用を受けて租税回避をすることを企図したとの事実が認められるとは  
いい難い。

以上から、本件各譲渡を容認して A 社の法人税の負担を減少させることが法人税  
法第 132 条第 1 項にいう「不当」なものと評価されるべきであると認めるには足り  
ない、として、課税当局による更正処分を違法とした。

I B M 判決は、上記のとおり事実認定において、国側の立証が不十分であるため、  
国の主張が認められず、納税者勝訴という結論になったものと考えられる。本事件  
は控訴審係属中であることから、今後の控訴審判決も注目されるところである。

以 上