

## 第2編 研修資料集

### 目次

#### 第1章 所得税の事例

- 1 退職金の必要経費算入の是非（平成25年7月5日裁決）

#### 第2章 法人税の事例

- 1 株式の時価と払込価額との差額が益金の額となるとされた事例（東京地裁平成22年3月5日判決）
- 2 不動産の取得と固定資産税（平成24年7月5日裁決）
- 3 土地の評価差額（平成26年12月1日裁決）
- 4 債権の譲渡損か寄附金か（平成17年2月14日裁決）
- 5 貸倒損失
  - (A) 回収できないとして貸倒損失が認められた事例（興銀事件）
  - (B) 特約店を整理して売掛金の減額処理が認められた事例（平成11-06-30裁決）
  - (C) 第2会社を作り再建を図ろうとして貸倒損失が認められなかった事例（横浜地裁平成5年4月28日判決）
- 6 資本取引とみなし配当
- 7 自己株式とみなし配当
- 8 使途（費途）不明金・寄附金・交際費
  - (A) 交際費か使途不明金か（平成15年6月19日裁決）
  - (B) 販売手数料か使途不明金か（平成26年7月28日裁決）
  - (C) 交際費か寄附金か（平成25年3月26日裁決）追補 交際費と売上割戻し

#### 第3章 相続税の事例

- 1 売買契約中に売主が死亡した場合の相続税の課税価格
- 2 みなし贈与課税

## 第1章 所得税の事例

### 1 退職金の必要経費算入の是非（平成25年7月5日裁決）

#### (1) 事案の概要

イ 本件は、税理士業を営んでいた被相続人G（平成21年4月死亡。本件被相続人）に係る平成21年分の所得税について、原処分庁が、本件被相続人の共同相続人である審査請求人E、同H及び同J（請求人ら）が正確

定申告したが、①未払の退職金はその支払債務が発生、確定していないこと、②事業税等は本件被相続人の死亡後に納付すべきことが具体的に確定していることから、いずれも事業所得の金額の計算上必要経費に算入することはできないとして更正処分等を行った。

これに対し、請求人らが、本件被相続人の死亡によって、その従業者は退職するとともに、本件被相続人の税理士業は廃業となり所得税法第63条《事業を廃止した場合の必要経費の特例》の規定を適用できるから、当該未払退職金及び事業税等はいずれも事業所得の金額の計算上必要経費に算入することができるとして処分等の全部の取消しを求めた事案である。

ロ 株式会社K社（本件法人）は、昭和41年に設立され、平成3年頃から本件建物内に本店を置く、計理、一般事務代行業務等を目的とする株式会社であり、本件被相続人は、本件法人の設立時から死亡するまで、本件法人の代表取締役就任していた。

ハ Eの税理士事務所

Eは、平成元年に税理士登録をし、本件被相続人の死亡当時、本件建物内に自らの税理士事務所を設けて税理士業を営んでいた。

Eは、本件被相続人の死亡後、本件建物内のE事務所において、本件相続により取得又は引き受けた事業用資産及び債務を用い、また、本件各従業者を使用して、税理士業務を行っていた。

ニ 本件被相続人の死亡当時、本件税理士業務に係る就業規則又は退職金規程は存在しなかったが、本件法人には就業規則及び退職金規程（本件法人退職金規程）が存在した。

ホ 本件被相続人及び本件法人は、本件被相続人の死亡当時、それぞれの従業者等のうち、本件税理士業務及び本件法人業務の両方に従事していた者については、本件税理士業務又は本件法人業務に従事した事務量を基に、それぞれの基本給与の金額を算出していた。

へ Eは、本件被相続人の死亡後、本件各従業者のうち、本件被相続人の死亡時点で、本件法人退職金規程の定めにより、退職金の支給に必要な勤続年数が満たないなどの理由で退職金を支給しない者を除き、21名分の退職金として15,346,100円を、本件税理士業務に係る平成21年分の退職金勘定（相手勘定は「未払退職金」）に計上した。

## (2) 争点

- 争点1 本件被相続人の死亡により、本件未払退職金の支払債務が発生、確定したか否か。
- 争点2 本件税理士業務について、本件被相続人の死亡により、所得税法第63条に規定する事業の「廃止」があったといえるか否か。

### (3) 関係法令等

#### 所得税法第63条

居住者が事業所得を生ずべき事業を廃止した後において、当該事業に係る費用又は損失で当該事業を廃止しなかったとしたならばその者のその年分以後の各年分の事業所得の金額の計算上必要経費に算入されるべき金額が生じた場合には、当該金額は、政令で定めるところにより、その者のその廃止した日の属する年分又はその前年分の事業所得の金額の計算上、必要経費に算入する。

#### 民法第896条

相続人は、相続開始の時から、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継する。ただし、被相続人の一身に専属したものは、この限りでない。

### (4) 審判所の判断

#### 争点1

イ 使用者の従業員に対する退職金の支払債務は、雇用契約の終了、すなわち退職の事実が生じたことにより当然に発生するというものではなく、本件においては、本件税理士業務に係る就業規則又は退職金規程は存在しないから、以下、明確な条件に従って退職金が反復、継続的に支払われることによって労使慣行が成立したといえる場合か否かについて検討する。

本件被相続人は、本件事務所の退職者に対し、本件法人退職金規程の定める条件に従って退職金を反復、継続して支払っていたとはいえず、本件被相続人の死亡当時、本件事務所において、本件未払退職金の発生を根拠付けるような労使慣行が成立していたとはいえない。

したがって、本件未払退職金対象者に退職の事実があるか否かにかかわらず、退職金支払債務の発生を根拠を欠くため、本件被相続人の死亡により、本件未払退職金の支払債務が発生、確定していたということはいえない。

ロ 請求人らは、本件未払退職金対象者に係る退職の事実をもって、退職金の支払債務の発生、確定を主張し、また、本件被相続人は、退職した従業員に対し、本件法人退職金規程を用いて算定した退職金を支払っており、しかも、本件未払退職金対象者は、退職金の額を自ら計算することができたから、本件被相続人の死亡当時、本件税理士業務において、従業員の退職時に退職金を支給する旨の労使慣行は成立していた旨主張する。

しかしながら、退職金の支払債務については、本件被相続人は、本件

事務所の退職者に対し、本件法人退職金規程の定める条件に従って退職金を反復、継続して支払っていたとはいえないから、従業者が退職金の額を自ら計算することができたか否かにかかわらず、本件被相続人の死亡当時、本件事務所において、本件未払退職金の発生を根拠付けるような労使慣行が成立していたとはいえない。

したがって退職金支払債務の発生の根拠を欠くため、本件被相続人の死亡により、本件未払退職金の支払債務が発生、確定していたということはできない。

## 争点 2

本件税理士業務の基となる関与先との間の委任契約は、本件被相続人の専門知識、経験、技能等及びこれらに対する関与先との個人的な信頼関係を基礎とするものであるから、本件被相続人の死亡により、Eに承継されることなく終了するので、相続人が事業承継の意思を放棄したか否か以前の問題として、Eが相続により本件被相続人の事業経営者としての地位を承継したとはいえないのであり、このことは「健康保険・厚生年金保険適用事業所名称変更届」及び「個人事業の開廃業等届出書」の記載内容に左右されるものでもない。

したがって、本件固定資産税等、本件平成20年分事業税及び本件平成21年分事業税は、本件被相続人の死亡当時、いずれも納付すべきことが具体的に確定していないが、本件税理士業務について、本件被相続人の死亡により、所得税法第63条に規定する事業の「廃止」があったといえるから、平成21年分の事業所得の金額の計算上必要経費に算入することができる。

## (5) 解説

### ① 争点1に関して

- ・個人事務所の場合も退職金規程を作っておき、従業員に公開しておく必要がある。
- ・退職金規程がなくても一定の基準に従い継続的に支給されているような場合には、労使間には黙示に慣行に従った退職金の支払に関する合意があったと認められる場合がある。判決は退職金を反復、継続して支払っていたとはいえないとして労使慣行が成立していたとはいえないとした。

退職金等の債務は、所得税に限らず相続税にも影響するので、退職金規程を作成しておき、規程どおりに確実に支払っておく必要がある。

- ・ただ気になるのは本件法人退職金規程について判決は「本件法人に係る本件退職共済給付金等の合計額が本件法人退職金規程に定める方法により算定した本件法人勤務に係る金額及び本件事務所勤務に係る金額の合計

額を上回っており本件事務所勤務に係る退職金を支払われなかったとして、本件法人退職金規程と異なる取扱いをしていた」と認定しているが、外部積み立ての退職金規定額と社内の退職金規程のどちらか多い方を支給するのが常識であり、裁決には疑問がある。

## ② 争点2に関して

- ・本件は、被相続人と関与先は委任契約で結ばれており、被相続人の死亡により委任契約は終了したとして事業の廃止が認定され、過去の固定資産税等の損金算入が認められた。
- ・税理士の場合委任契約等があるが、そうでない場合には事業の廃止が認められず、必要経費の算入が認められなかった判決（東京高裁平成9年3月24日）がある。

個人の使用人である被相続人の死亡により従業員との間の雇傭契約は終了するから、退職金債務を被相続人の準確定申告において必要経費とすることができるとの納税者らの主張が、雇傭契約は病院を運営するための労務の給付を目的とするものであり、その労務の内容自体が被相続人の一身に専属するものでないことは明らかであるし、病院が継続する限り、使用者の変更によってその労務の内容に重大な差異が生ずるともいえないから、被相続人の使用者たる地位は、相続人らの承継の意思の有無に関わりなく、本件相続によって納税者ら共同相続人に承継されることとなるものであり、雇傭契約は被相続人の死亡を原因として当然に終了するものではないとして排斥された。

## 第2章 法人税の事例

### 1 株式の時価と払込価額との差額が益金の額となるとされた事例

（東京地裁平成22年3月5日判決）

#### （1）事案の概要

- ア 本件は、総合商社であり、他社が製造する自動車の完成品や組立部品の輸出及び海外での販売事業等を行っている原告が、タイ王国において上記販売事業を行う関連会社であるタイ法人2社が発行した株式を額面価額で引き受け、これらを基に平成16年4月1日から同17年3月31日までの事業年度の法人税の確定申告をしたのに対し、麴町税務署長が、上記各株式が法人税法施行令119条1項3号（平成18年改正前のもの。現行4号）所定の有利発行の有価証券に当たり、その引受価額と時価との差額相当分の利益が生じていたなどとして、法人税の更正処分及び過少申告

加算税の賦課決定処分をしたことから、原告が、更正処分等の取消しを求めている事案である。

- イ 原告は、平成16年4月30日にA社の増資に応じて94万5000株(額面1000パーツ。1パーツ2.76円)を引き受け、払い込んだ。B社については、平成16年12月20日に48万2000株(額面1000パーツ)を引き受け、払い込んだ。
- ウ 税務署長は、A社株式の1株あたりの純資産価額は1681パーツであり、B社株式の1株あたりの純資産価額は3266パーツであり、株式の時価と発行価額との差額が計上もれであるとして更正処分を行ったものである。

## (2) 争点

本件各株式の時価と払込価額との差額が原告の「益金の額」を構成するか(原告は本件各株式の発行価額は有利な発行価額には当たらないなどと主張した)。

## (3) 東京地裁平成22年3月5日判決(棄却)

- ア 法人税基本通達9-1-14は、財産評価基本通達の定める非上場株式の評価方法を、原則として法人税課税においても是認することを明らかにするとともに、この評価方法を無条件で法人税課税において採用することには弊害があることから、1株当たりの純資産価額の計算に当たって株式の発行会社の有する土地を相続税路線価ではなく時価で評価するなどの条件を付して採用することとしている。したがって、財産評価基本通達185が定める1株当たりの純資産価額の算定方式を法人税課税においてそのまま採用すると、相続税や贈与税との性質の違いにより課税上の弊害が生ずる場合には、これを解消するために修正を加えるべきであるが、このような修正をした上で財産評価基本通達所定の1株当たりの純資産価額の算定方式にのっとって算定された価額は、一般に通常取引における当事者の合理的意思に合致するものとして、法人税基本通達9-1-13(4)にいう「1株当たりの純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額」に当たるといふべきである。そして、このように解される同通達9-1-13(4)及び9-1-14の内容は、法人の収益の額を算定する前提として株式の価額を評価する際においても、合理性を有するものとして妥当するといふべきである。
- イ 法人の収益の額を算定する前提として、株式の価額を算定する場合においても、株式譲渡損益の計算に関する規定を用いるのが合理的であるところ、法人税法61条の2第24項を受けた法人税法施行令119条1項4号は、有利な発行価額で新株が発行された場合について「その有価証券の当該払込みに係る期日における価額(当時)」をもって、当該有価証券の取得価額

であると規定している。そして、発行された有価証券の価額が「有利な発行価額」に当たるか否かについて、法人税基本通達2-3-7は、当該有価証券の発行価額を「決定する日の現況における当該発行法人の有価証券の価額」に比して社会通念上相当と認められる価額を下回る価額で発行されているか否かで判定するものと定めており、法人税基本通達2-3-7（注）1によれば、当該株式の時価と発行価額との差額が当該株式の価額のおおむね10%相当額以上であるか否かによって判定することと定めているところ、上記通達の定めは、発行された株式の価額が「有利な発行価額」に当たるか否かについての判定方法として合理性を有するものとして妥当するといえることができる。

#### （4）解説

払込期日における価額（時価）と払込価額との差額は法人税法22条2項の益金の額となることが確認された事案である。

法人税法基本通達9-1-14の逐条解説においては「本通達は気配相場のない株式について評価損を計上する場合の期末時価の算定という形で定められているが、関係会社間等において気配相場のない株式の売買を行う場合の適正取引価額の判定に当たっても準用されることになろう。

ただし、純然たる第三者間において種々の経済性を考慮して定められた取引価額は、たとえ上記したところと異なる価額であっても、一般に常に合理的なものとして是認されることになろう。」と解説されている。

## 2 不動産の取得と固定資産税（平成24年7月5日裁決）

### （1）事実の概要

請求人は、平成22年2月5日付で、F社との間で、土地及び建物を主たる信託財産とする不動産信託受益権売買契約を締結した。

なお、本件受益権売買契約書には、要旨次のとおり記載されている。

- （イ） 売主は、請求人に対し、平成22年2月18日又は請求人と売主との間で別途合意する日（以下、これらの日を「クロージング日」という。）において、平成17年2月25日付の、本件不動産を主たる信託財産とし、当初委託者をH社、受託者をG信託銀行とする不動産管理処分信託契約に基づく信託受益権を一括で売り渡し、請求人は、これを買受ける。
- （ロ） 本件受益権に係る一切の費用（本件不動産に対して賦課される平成22年度の固定資産税及び都市計画税（その起算日は、平成22年1月1日とする。）、管理費等、水道光熱費、各種負担金等の費用並びに

信託報酬を含む。)は、クロージング日をもって区分し、その前日までに相当する部分は売主の負担、その当日以降に相当する部分は請求人の負担とする。

平成21年3月1日から平成22年2月28日までの事業年度(本件事業年度)において売主に支払った固定資産税等に相当する金額を損金の額に算入したことについて、原処分庁が、当該金額については当該土地及び建物の取得価額に算入すべきであるとして法人税の更正処分等を行ったことにより争いとなった。

## (2) 関係法令等

**法人税法施行令第54条**《減価償却資産の取得価額》第1項第1号

購入した減価償却資産の取得価額は、次に掲げる金額の合計額である旨規定している。

- (イ) 当該資産の購入の代価(引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、関税その他当該資産の購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額)
- (ロ) 当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の額  
法人税基本通達7-3減価償却資産以外の固定資産の取得価額については、別に定めるもののほか、法人税法施行令第54条の規定及びこれに関する取扱いの例による。

### 法人税基本通達7-3-3の2

次に掲げるような費用の額は、たとえ固定資産の取得に関連しているものであっても、これを固定資産の取得価額に算入しないことができる。

- (1) 次に掲げるような租税公課等の額
  - イ 不動産取得税又は自動車取得税
  - ロ 特別土地保有税のうち土地の取得に対して課されるもの
  - ハ 新增設に係る事業所税
  - ニ 登録免許税その他登記又は登録のために要する費用
- (2) 建物の建設等のために行った調査、測量、設計、基礎工事等でその建設計画を変更したことにより不要となったものに係る費用の額
- (3) 一旦締結した固定資産の取得に関する契約を解除して他の固定資産を取得することとした場合に支出する違約金の額

## (3) 審判所の判断

地方税法第343条第1項等の規定によれば、固定資産税等は固定資産の所有者に対して課されるものであり、その賦課期日は毎年1月1日であることからすると、固定資産税等の納税義務者は、賦課期日現在において当該固定資産を所有している者であると解されるところ、同日後に当該固定資産の所有者に



異動が生じたからといって課税関係に変動が生じるものではなく、同日後に当該固定資産の所有者となった者が納税義務を負うことはないから、当該固定資産の売買の当事者間において売買後の期間に対応する固定資産税等、すなわち未経過分の固定資産税等相当額が授受されたとしても、買主において当該未経過分の固定資産税等相当額について地方税法上の固定資産税等の納税義務に伴う負担とみることはできない。

そうすると、請求人が負担した本件固定資産税等相当額は、本件不動産に対して賦課される平成22年度の固定資産税等をクロージング日すなわち本件不動産の引渡日以降に相当する部分は請求人が負担する旨の本件受益権売買契約書の定めに基づいて売主に対して支払われたものであるから、地方税法上の固定資産税等の納税義務に伴う負担ではなく、本件受益権売買契約書の定めにより請求人と売主との間に生じる債権債務関係に基づいて固定資産税等の相当額として売買当事者間で授受されたものであって、また、本件不動産の売買に伴って授受されたものであり事後費用とはいえないことからすれば、本件固定資産税等相当額は、本件各減価償却資産に係るものについては法人税法施行令第54条第1項第1号の規定により、また、減価償却資産以外の固定資産すなわち本件不動産のうち土地に係るものについては基本通達7-3-16の2の定めにより、本件不動産の購入の代価の一部であると認めるのが相当である。

#### (4) 解説

- ・固定資産税は1月1日に土地等を所有する者に課税されるものであり、買主は固定資産税の納付義務はないが、売買契約書において年の途中で購入した買主は契約後の固定資産税を負担することが定められることが多い。この固定資産税の額は購入価格の一部であるから建物に係るものについては法人税法施行令第54条第1項第1号の規定により、また、土地に係るものについては基本通達7-3-16の2の定めにより、それぞれの買主の取得価額に算入されるとするのが税務当局の考えである。売主である法人は支払った時に固定資産税を損金に算入していると思われるが、本件の売買契約ではその金額の一部を売却価額に含めて買主に負担させている。
- ・長崎地裁平成27年10月5日判決及び福岡高裁平成28年3月25日判決も請求を棄却している。
- ・一方、不動産取得税等は買主が払うべき税金である。これらは固定資産の取得に関連して納付するものであるから取得価額に算入すべきという考え方があがるが、取得後に払う事後費用であり、どちらかといえば第三者に対抗するための費用であり、必ずしも固定資産の取得原価そのものとは

言い切れない。そこでこれらの税金等は法人税基本通達 7-3-3 の 2  
では取得原価に算入するかどうかは法人の判断に任せている。

- ・本件は法人税に係る事案であるが、所得税の取扱いは業務用か業務用以外かによって分かれもつと複雑である。

- ・ **業務用以外**

- 所得税基本通達 38-9**

- 固定資産（業務の用に供されるものを除く。）に係る登録免許税（登録に要する費用を含む。）、不動産取得税等固定資産の取得に伴い納付することとなる租税公課は、当該固定資産の取得費に算入する。

- ・ **業務用**

- 所得税基本通達 37-5**

- 業務の用に供される資産に係る固定資産税、登録免許税（登録に要する費用を含み、その資産の取得価額に算入されるものを除く。）、不動産取得税、地価税、特別土地保有税、事業所税、自動車取得税等は、当該業務に係る各種所得の金額の計算上必要経費に算入する。

- ・ **登録免許税**については、

- 所得税基本通達 49-3**

- 減価償却資産に係る登録免許税（登録に要する費用を含む。）をその資産の取得価額に算入するかどうかについては、次による。

- (1) 特許権、鉱業権のように登録により権利が発生する資産に係るものは、取得価額に算入する。

- (2) 船舶、航空機、自動車のように業務の用に供するについて登録を要する資産に係るものは、取得価額に算入しないことができる。…取得価額算入と必要経費選択できる。

- (3) (1)及び(2)以外の資産に係るものは、取得価額に算入しない。…不動産の場合必要経費だけ。法人税 7-3-3 の 2 と取扱いが異なる

- ・ **消費税法基本通達 10-1-6**

- 固定資産税、自動車税等（固定資産税等）の課税の対象となる資産の譲渡に伴い、当該資産に対して課された固定資産税等について譲渡の時ににおいて未経過分がある場合で、その未経過分に相当する金額を当該資産の譲渡について收受する金額とは別に收受している場合であっても、当該未経過分に相当する金額は当該資産の譲渡の金額に含まれるのであるから留意する。

### 3 土地の評価差額（平成 26 年 12 月 1 日裁決）

#### (1) 事実の概要

イ 請求人は、不動産の所有、売買、賃貸借、管理並びに土地の造成及び分譲

等の業務を行っている。請求人は、売主を A、買主を請求人及び B とする本件土地等の売買契約を締結した。

- ロ いろいろな経緯があったのち、請求人及び B は、本件各土地建物を再開発して事務所・共同住宅・駐車場を建設するため「共同所有・開発・運営に関する基本協定書」を取り交わした。
- ハ 請求人は、引渡しを受けた本件土地の共有持分について、代金を取得価額に含めて、固定資産の土地勘定に計上する会計処理を行った。
- ニ 請求人は、平成 20 年 3 月 28 日、適用対象を同年 4 月 1 日から平成 21 年 3 月 31 日までの事業年度からとして、販売用不動産、開発用不動産及び仕掛用不動産に係る棚卸資産の評価方法について、個別法による原価法から個別法による原価法に基づく低価法へ変更したい旨を記載した棚卸資産の評価方法の変更承認申請書を提出したところ、その申請につき平成 20 年 9 月 30 日において承認があったものとみなされた。
- ホ 本件各建物は、全て取り壊された。
- ヘ 請求人の「取締役会議事録」によれば、請求人においては、本件各建物の解体が終了したため、今後、本件各土地を販売物件として開発を行うことについて、取締役会の決議による承認があったものとされた。
- ト 請求人は、本件各土地持分について販売の方針であるところ、減損の兆候があるとして、本件各土地持分の貸借対照表上の価額から減額するとともに、同額の減損損失を計上し、減額後の本件各土地持分の貸借対照表上の価額を、固定資産の土地勘定から棚卸資産の仕掛不動産勘定へ振り替える会計処理を行った。
- チ 請求人は、本件事業年度の法人税の確定申告書において、損失計上額のうち一部の金額 800,000,000 円を所得金額に加算し、また、別途 330,307,693 円を所得金額から減算した。
- リ 税務署長は、本件減算額は損金の額に算入されないなどとして本件更正処分等を行った。

## (2) 関係法令等

### 措置法通達 65 の 7 (1) - 1 (不動産売買業者の有する土地等)

不動産売買業を営む法人の有する土地等で、当該法人が使用し、若しくは他に貸し付けているもの（販売の目的で所有しているもので、一時的に使用し又は他に貸し付けているものを除く。）又は当該法人が具体的な使用計画に基づいて使用することを予定し相当の期間所有していることが明らかであるものは、棚卸資産に該当しない。

## (3) 請求人の主張

- イ 請求人が本件土地 I 等の共有持分を取得したのは、本件土地 I 等に

隣接する本件土地Ⅱ等を含めて、機関投資家等への売却により不動産の長期保有リスクを避けつつ、開発の種々の段階で調整や助言を行うプロジェクト・マネジメント等の対価を得ることによる収益の獲得を目的としたものであった。

また、請求人は、本件土地Ⅰ等の共有持分の取得前後において本件各土地持分を売却すべく交渉中であった状況や本件土地Ⅰの上に存する営業を一定期間継続せざるを得なかった状況があったため、一時的に本件各土地持分を固定資産として会計処理したにすぎない。

したがって、本件各土地持分を固定資産として保有する意思を有していたものではなく、また、固定資産としての具体的な利用計画を策定した事実もない。

なお、本件各土地は、大規模開発に係る不動産であり、商品として完成するまでに一定期間を要することは当然であり、本件各土地持分の所有が相当程度の期間にわたり継続することをもって棚卸資産でないということはいできない。

- ロ 請求人は、本件土地Ⅰ等の共有持分の取得時に課された諸条件等が解決し、本件各建物の解体が完了したことによって、本件各土地が販売用土地として開発できる局面に至ったので、取締役会の決定により、本件各土地持分が販売用の棚卸資産であることを明確にし、また、当初の目的どおり、実態に即して仕掛不動産勘定（棚卸資産）への振替処理を行ったものである。

#### (4) 審判所の判断

- イ 本件の争点は、具体的には、本件各土地持分が本件事業年度終了の時に棚卸資産に該当したか否かであるところ、不動産売買等を業とする法人の所有する土地については、請求人が、本件各土地持分を、本件事業年度終了の時にその営業過程において販売する目的をもって所有していたと認められる場合には、本件各土地持分は棚卸資産に該当したものと解するのが相当である。
- ロ 請求人は、プロジェクト・マネージャーとして本件各土地の再開発事業に関与する提案をしていたのであるから、請求人が本件各土地の再開発事業に関与することとなった当初においては、少なくとも開発の各段階での調整や助言を行うこと等による手数料収入を得ることを目的としていたものであったと認められる。
- ハ 請求人が自社の事務所又は賃貸用建物の敷地等に供する目的をもって本件土地等の共有持分を取得したものであることはできず、ほかに当該目的をもって本件土地等の共有持分を取得したことを具体的に示す証拠資料は認められない。

- ニ 請求人は、本件基本協定書に基づき本件各土地の再開発事業に係る再開発計画の検討等を含む業務を行いながら、これと並行して、本件土地等の共有持分を取得した直後において本件各土地持分の全てを売却する意向を有し、実際にその売却交渉を行っていたものと認められ、このことが、請求人による本件各土地の再開発事業への関与について、本件売買契約を締結した時点において有していた当初の目的にも合致する行動であったと認められることからすると、これらの売却交渉が合意に至らなかった後においても、本件各土地に係る高付加価値な再開発計画（容積率を最大限に確保する再開発計画）を作成することに注力しつつ、本件各土地持分を含めて妥当な価格での需要があれば、新築する建物の建築確認済証の取得を待たずとも、本件各土地持分を売却する意向を有していたものと推認される。
- ホ 本件事業年度に、本件各土地持分を販売物件として開発すること及びその販売活動を推進することについて、りん議を経た取締役会決議による意思決定が行われたことが認められ、そして、請求人は、当該意思決定に基づき本件事業年度において、本件各土地持分を固定資産から棚卸資産に振り替える会計処理を行い、棚卸資産に係る低価法による評価を行った上で、本件減算額を損金の額に算入したものと認められる。
- ヘ 請求人が、本件各土地持分を、本件事業年度終了の時にその営業過程において販売する目的をもって所有していたか否かに関して、請求人が本件土地 I 等の共有持分を取得するに至った経緯及び取得後の状況並びに本件各土地持分に係る請求人の会計処理等について評価すると請求人は、本件各土地持分を、本件事業年度終了の時にその営業過程において販売する目的をもって所有していたものと認めるのが相当である。
- ト 本件減算額は、請求人の本件事業年度の所得金額の計算上、損金の額に算入されることとなる。

## (5) 解説

- ・結論として事業年度終了の時にその営業過程において販売する目的をもって所有していたものと認めるとして損金算入が認められた。請求人は本件土地等を最初から棚卸資産に計上しておけば問題にならなかった。
- ・「販売用不動産等の評価に関する監査上の取扱い」の7項では、次のように規定されている。「賃貸事業目的あるいは自社使用目的で保有している不動産を、合理的な理由に基づき販売目的で保有することに変更する場合は、保有目的の変更自体が当該固定資産の現存の兆候に該当する可能性があるので、「固定資産の減損に係る会計基準」に従い、減損の認識及び測定の手続きを実施したのちの帳簿価額により、固定資産から流動資産に振

り替えることになる。また、流動資産としての販売用不動産に振替後は、「棚卸資産の評価に関する会計基準」が適用されることになる。

監査人は、販売用不動産等及び固定資産の保有目的の変更に際しては、変更時点において取締役会等によって承認された具体的かつ確実な事業計画が存在していることを確かめるとともに、その変更理由に経済合理性があるか否かを検討する必要がある。」

この取扱いの理解は監査人に限らず税理士にも求められる。

#### 4 債権の譲渡損か寄附金か（平成17年2月14日裁決）

##### （1） 事案の概要

ア 本件は、農産物の生産、加工及び販売業を営む同族会社である審査請求人が、かつて全額出資して請求人の子会社としていた外国法人Aに対して有していた長期貸付債権等8億53百万円を資産運用業務等を営む株式会社Bへ1億66百万円で売却した。Bはさらに同日、同額でAの代表者Cに再譲渡した。なお、請求人の代表者とAの代表者Cは兄弟である。

イ 請求人は、債権売却損の額を請求人の損金の額に算入したところ、原処分庁は、上記長期貸付債権等の売却の実体は当該外国法人に対する債権放棄であり、上記債権売却損の額は寄附金に当たるなどとした法人税の更正処分並びに重加算税及び過少申告加算税の賦課決定処分を行ったことから、これを不服とする請求人が、上記更正処分の一部取消し及び上記重加算税の賦課決定処分の取消しを求めた事案である。

ウ 重加算税の賦課決定処分は、請求人が寄附金課税の対象となること及びAにおいて受贈益課税の対象となることを認識し、その解決策を検討した結果、寄附金課税を免れるために、第三者であるBを直接の譲渡先として本件債権の譲渡を行ったもので、本件譲渡からあたかも債権売却損が発生したかのように仮装した取引であるとして行われた。

##### （2） 原処分庁の主張

本件取引は、実際は、請求人からAへの債権放棄である。債権放棄とすると、請求人が寄附金課税の対象となること及びAにおいて受贈益課税の対象となることを認識し、その解決策を検討した結果、寄附金課税を免れるために、本件譲渡において、第三者であるBを直接の譲渡先とすることにより、あたかも第三者への債権譲渡により債権売却損が発生したかのように取引を仮装したものである。

##### （3） 請求人の主張

米国の銀行と協議した結果では、債権者が米国居住者であるCであれば資金調達の相談に応じるとのことから、本件債権をCに売却してほしい旨の本件債

権の買取りの申出があった。

#### (4) 審判所の判断 (処分取消し)

- ア 本件債権は、請求人からAに対する金銭による貸付けにより生じたものであり、貸付時には金銭消費貸借契約書を取り交わしていなかったものの、後に作成された 本件債権に係る金銭消費貸借契約書には債権の譲渡を禁止する旨の特 約は付加されていないことから、本件債権の譲渡については、債権の性質上譲渡が許されない場合や債権の契約当事者が譲渡を禁止した場合には該当しない。
- イ 本件債権は、非上場会社に対する債権であり、市場流通性は低いと認められるものの、本件取引は請求人からBへの譲渡を予定したものであり、本件債権が市場流通性がない債権であるとしても、そのことをもって本件債権の譲渡性が失われるものとは認められない。
- ウ 本件債権の貸付条件や返済状況等が親子会社関係を前提としたものであるとしても本件債権が債権放棄を前提として貸付けされたものであるなどの特別な事情も認められない。したがって、本件債権は、請求人のAに対する金銭債権であり、譲渡性を有しているものと認められる。
- エ 本件取引における本件債権の譲渡価額の算出が、再鑑定の結果について、し意性を有することを証明し得る証拠はなく、鑑定結果が不相当であるとまで言えるものではない。
- オ 本件譲渡契約書、本件再譲渡契約書、本件委託契約書及び本件覚書の記載事項等に 虚偽若しくは事実をわい曲したことを示す証拠資料等も存在しない。
- カ 以上のとおり、請求人が、本件取引によってAに対する債権放棄をしたとは認められず、したがって、本件譲渡は、あたかも債権売却損が発生したかのように仮装した取引とは認められず、本件債権売却損は、請求人からBへの債権譲渡により生じたものであり、Aに対する寄附金に該当しないこととなるから、この点に関する原処分庁の主張には理由がない。
- キ 重加算税の賦課決定処分については、本件更正処分の一部取消しに伴い重加算 税の賦課決定処分の基礎となる税額が算出されない。したがって、重加算税の賦課決定処分は、その全部を取り消すべきである。

## 5 貸倒損失

### (A) 回収できないとして貸倒損失が認められた事例最高裁平成16年12月24日判決(興銀事件)

法人税基本通達9-6-1 (4)

債務者の債務超過の状態が相当期間継続し、その金銭債権の弁済を受けることができないと認められる場合において、その債務者に対し書面により明らかにされた債務免除額

### (1) 事案の概要

被控訴人A銀行は、いわゆる住宅金融専門会社であったB株式会社に対し、3760億5500万円の貸付債権を有していたところ、平成8年3月29日、Bとの間で、債権放棄約定書を取り交して、Bの営業譲渡の実行及び解散の登記が同年12月末日までに行われなことを解除条件として本件債権を放棄する旨の合意をし、平成7年4月1日から平成8年3月31日までの事業年度の法人税について、本件債権放棄に係る放棄額を損金の額に算入し、欠損金額を132億7988万7629円とする青色確定申告をした。

これに対して控訴人は、平成8年8月23日、上記の損金算入を否認する更正処分等を行ったことから争いとなった。

なお、株式売却を平成7年11月以降積極的に行い、その利益の額は、合計4603億円に達していた。

### (2) 判決（処分取消し）

ア 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、当該金銭債権の全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が、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。

イ A銀行が、社会的批判や機関投資家としてA銀行の金融債を引き受ける立場にある農協系統金融機関の反発に伴う経営的損失を覚悟してまで、非母体金融機関に対し、改めて債権額に応じた損失の平等負担を主張することができたとは、社会通念上想定し難い。

ウ A銀行が本件債権について非母体金融機関に対して債権額に応じた損失の平等負担を主張することは、それが前記債権譲渡担保契約に係る被担保債権に含まれているかどうかを問わず、平成8年3月末までの間に社会通念上不可能となっており、当時のBの資産等の状況からすると、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つて左右されるものではない。



したがって、本件債権相当額は本件事業年度の損失の額として損金の額に算入されるべきであり、その結果、A銀行の本件事業年度の欠損金額は11億7390万0838円となるから、本件各処分は違法である。

### (3) 解説

債権放棄・寄付金について争ってもほとんど納税者が負けているが、珍しく納税者が勝った判決

## (B) 特約店を整理して売掛金の減額処理が認められた事例（平成11-06-30判決）

### (子会社等を整理する場合の損失負担等)

9-4-1 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等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において、その損失負担等をしなければ今後より大きな損失を蒙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るためやむを得ずその損失負担等をするに至った等そのことについて相当な理由があると認められるときは、その損失負担等により供与する経済的利益の額は、寄附金の額に該当しないものとする。

#### (1) 事案の概要

請求人は、石油製品卸業を営む非同族の同族会社である。平成9年3月31日の事業年度において、不採算又は事業後継者難の特約店に対して、売掛金の減額処理を行ったところ、原処分庁が寄付金課税を行ったことにより争いとなった。

K社は、平成9年4月30日に事業を全面的に廃止し、同年9月1日をもって解散しており、L社は、平成9年3月31日をもって解散しており、M社は、平成9年4月30日に土地貸付業に事業目的の変更を行っている。

#### (2) 審判所の判断（処分取消し）

請求人が将来の石油業界の経済環境等を踏まえ、本件特約店側の経営事情というより、請求人における総合的経営戦略として、不採算特約店に対しては、廃業等を積極的に誘導し、廃業等の条件が合意に達した本件特約店については、廃業資金、経営改善資金として支援したことは、むしろ、現状打開策の一環として、経営遂行上、真にやむを得ない費用であり、客観的にみて経済的合理性を有し、社会通念上も妥当視される処理と認められる。また、請求人は、支援の方法として売掛金の減額処理の方法を採ったもので、実質的には債権放棄と認められ、その債権放棄をするに至ったことについては、債

権放棄をしなければ、今後より大きな損失を蒙ることが予想され、債権放棄したことによって請求人にメリットがあると判断できる。

したがって、本件売掛金の減額処理は、請求人自らの経営改善策の一方策であり、事業遂行上、真にやむを得ない費用であり、寄付金には該当しない。

### (C) 第2会社を作り再建を図ろうとして貸倒損失が認められなかった事例 (横浜地裁平成5年4月28日判決)

#### (子会社等を再建する場合の無利息貸付け等)

9-4-2 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（以下9-4-2において「無利息貸付け等」という。）をした場合において、その無利息貸付け等が例えば業績不振の子会社等の倒産を防止するためにやむを得ず行われるもので合理的な再建計画に基づくものである等その無利息貸付け等をしたことについて相当な理由があると認められるときは、その無利息貸付け等により供与する経済的利益の額は、寄附金の額に該当しないものとする。

(注) 合理的な再建計画かどうかについては、支援額の合理性、支援者による再建管理の有無、支援者の範囲の相当性及び支援割合の合理性等について、個々の事例に応じ、総合的に判断するのであるが、例えば、利害の対立する複数の支援者の合意により策定されたものと認められる再建計画は、原則として、合理的なものとして取り扱う。

#### (1) 事案の概要

- ア 原告は、株式会社緑建（緑建）からゴルフ場の建設を請け負っていたが、その後緑建を子会社とした。にゴルフ場を完成させた。
- イ 同ゴルフ場は、豊平カンツリークラブの名称で、広島県山県郡豊平町で昭和58年4月に仮オープンし、翌59年4月に正式オープンした。
- ウ 緑建は、昭和59年3月27日解散した。  
原告は、緑建が債務超過のため解散したとして、同社に対して有していた20億2683万6212円の債権を3月30日放棄した。本件債権の内訳は、本件ゴルフ場の請負工事代金の未収債権19億5845万7225円及び貸付金6837万8987円である。
- エ 原告は、本件債権放棄にかかる金額を貸倒損失として損金の額に算入して法人税を申告したが、被告は、これを寄付金と認定して更正処分等をした。
- オ 原告は、昭和58年8月及び翌59年1月に土地を売却して約36億円の利益をあげているため、59年3月期に本件債権放棄を貸倒損失として

計上しない場合には、同事業年度における当期純利益が20億4716万4537円となり、それより前の3事業年度の各純利益に比較して著しく高額になるところ、本件債権放棄は、本件事業年度が終了する1日前の昭和59年3月30日に行われ、原告が本件債権放棄にかかる金額を貸倒損失として計上したことにより、当期純利益が2032万8325円となったものである。

カ 緑建は、昭和58年10月1日から翌59年3月27日までの解散事業年度において約5億7000万円、同年3月28日から同年9月30日までの清算事業年度において約4億3000万円の当期未処理損失を計上しており、また、その解散時（昭和59年3月27日）の資産及び負債の状況は、総資産の額が41億2663万1772円、総負債の額が46億8686万1444円であった。

キ 緑建は、昭和59年3月28日から同59年9月30日までの清算事業年度の予納申告において、本件債権放棄による債務免除益20億2683万6212円を特別利益として計上する一方、清算事業年度終了の直前である同年9月29日に帳簿価額37億5958万3547円の本件ゴルフ場を第2会社とも言うべき豊平カンツリー倶楽部株式会社（原告の子会社）に21億3600万円で譲渡し、差額16億2358万3547円を特別損失に計上した。清算事業年度の緑建の申告所得金額は0円となっている。

## （2）原告の主張

ア 有形固定資産の金額（本件ゴルフ場の帳簿価格）は、本件ゴルフ場の建設に要した総費用を単純に合算した金額にすぎず（土地勘定は、本件ゴルフ場の土地買入額、コース建設費、コース造成費の合計額であり、建設仮勘定は、本件ゴルフ場の未成工事支出金である。）、この中には、本件ゴルフ場の時価を評価する際には控除すべき項目や金額が多数含まれている。

コース造成費は、工事開始前の見積額を10億円以上超過しているところ、この超過分は、本件ゴルフ場の造成期間中、豪雨等のため土砂崩れや土砂の流出などの被害が生じたことに伴って費やした復旧工事、補強工事、重複工事などの費用や、これらの工事のために工事期間が大幅に超過したことなどに伴って発生した費用である。したがって、本件ゴルフ場の時価を評価する場合には、これらの費用は控除されなければならない。

然るに被告は、これらを全く考慮に入れず、形式的に本件ゴルフ場の帳簿価額をもって直ちに本件ゴルフ場の評価額（時価）としている。昭和59年3月当時の本件ゴルフ場の時価は、緑建が不動産鑑定士に依頼して作成した鑑定評価書により、21億3600万円とすべきである。

イ 本件債権放棄当時、緑建が負債の返済に充てうる資産の額は、貸借対照表の総資産額から、不渡り手形及び開業費を控除し、更に本件ゴルフ場の帳簿価額37億5958万3547円と本件ゴルフ場の評価額（鑑定書記載の金額）21億3600万円との差額16億2358万3547円を控除した22億0836万6064円にすぎない。これに対し、負債の額は、貸借対照表の総負債の金額に広島銀行に対する既発生未払利息を加えた55億5628万9720円である。したがって、当時、緑建は、33億4790万円程度の債務超過になっていたものであり、原告の緑建に対する本件債権の回収が不可能であつたことは明らかである。

## (2) 判決（請求棄却）

ア 本件ゴルフ場は、緑建解散の2年5か月前である昭和56年11月にその経営権を取得した原告及びその経営を委託された豊平カンツリー倶楽部によって開場され、緑建解散の半年後である昭和59年9月に豊平カンツリー倶楽部に譲渡されて経営が続けられているところ、その会員数の増加の度合いは、同倶楽部が経営を引き継いだ当初は必ずしもはかばかしくなかつたものの、平成3年9月30日現在の入会預り金の額は、本件債権放棄時に比べ31億円以上増加するなど、その後かなりの業績をあげている。

イ 原告は、昭和56年10月ころに緑建の全株式を譲り受け、緑建を子会社としたのであるが、このころ原告の緑建に対する工事未収入金の額は、既に約8億円にのぼっており、広島銀行の緑建に対する貸金は、元本だけで約12億4000万円になつていたところ、原告は、このような状況において、緑建に対する工事代金を立替えながら本件ゴルフ場の建設を続け、その工事未収入金が増加したのである。

そして、原告代表者は、緑建を存続させたのは、緑建に対しておろされていたゴルフ場の許可権を維持するためであるとの供述をするが、本件ゴルフ場のオープンにこぎつけた以上、原告の緑建に対する債権が今後格段に増加するという事情はなく、仮オープンの後、正式オープンの直前という時点で緑建を解散させる理由は特にみられないというべきである。

また、緑建は、解散事業年度末期に至って豊平カンツリー倶楽部にゴルフ場及びその入会者を引き継いでいるが、同倶楽部の代表取締役も原告代表者であるから、結局、本件ゴルフ場の経営の実態には何ら変更がない。

ウ 更に、本件債権放棄は、昭和58年4月に本件ゴルフ場がオープンし、その営業が開始されてからほぼ1年後という極めて短期間のうちに行われ、しかも、正式開場の昭和59年4月より前に行われたものであるが、緑建のために原告がとりうる措置としては、履行の猶予や利息の免除等の手段も考慮に値するところ、右のような時期に突如として債権放棄をする理由

も十分ではない。

- エ これまでみた事情を総合考慮すれば、本件において、債務超過の状態が相当期間継続し、当該債務の弁済を受けることができないとし、あるいは、資産状況、支払能力等からみて、債権全額が回収できないことが明らかであるということとはできず、また、債権放棄について相当な理由があるということもできない。したがって、本件債権放棄にかかる金額を寄付金と認定したことは相当である。

### (3) 解説

土地を売却して約36億円の利益をあげたためその利益を消すため無理に債権放棄し貸倒損失を計上した。

法人税基本通達9-4-2あるいは9-6-1(3)を使うのであれば、銀行等他の債権者との協議を行うべきであった。

第2会社とも言うべき会社に資産を移したのも良くない。

法人税基本通達9-6-1(4)に「債務者の債務超過の状態が相当期間継続し、その金銭債権の弁済を受けることができないと認められる場合において、その債務者に対し書面により明らかにされた債務免除額」は損金に算入できるとある。債務超過の状態が相当期間継続している会社に債権放棄すれば貸倒損失が認められると誤解する人がいる。この規定は完全に債務の弁済が認められない場合に適用されるのであって少しでも回収の見込みがあれば貸倒損失は認められない。

ゴルフ場の造成期間中、豪雨等のため土砂崩れや土砂の流出などの被害が生じたことに伴って費やした復旧工事などの費用は、建設仮勘定から落としておくべきだった。

## 7 資本取引とみなし配当

### 1. 資本取引

法人税法上、資本取引と損益取引の区分について、22条5項において資本等取引とは「法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引及び法人が行う利益又は剰余金の分配をいう。」とされている。

会計学上一般的に使われている資本取引という用語に、利益又は剰余金の分配にかかる取引を含むことから資本等取引とされており、それ以外が損益取引となる。さらに、資本金等の額(法法26)と利益積立金額(法法28)とは明確に区分されている。これは払込資本と未決済課税済み留保利益を峻別し、その区画線が乱れないよう維持することにより、課税の公平・適正を図ること狙いとするとされる。

## 2. 資本剰余金と利益剰余金の区分の問題

### (1) 企業会計

企業会計原則の一般原則の第3原則では「資本取引と損益取引とを明瞭に区分し、特に資本剰余金と利益剰余金とを混同してはならない。」とある。これは払込資本と払込資本を利用して得られた成果を区分する考えから原則的には混同しないようにということである。

また、「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」(平成14年2月21日企業会計基準に委員会)の19項では「資本剰余金の各項目は、利益剰余金の各項目と混同してはならない。したがって、資本剰余金の利益剰余金への振替は原則として認められない。」とされている。

その趣旨は、「資本金及び資本準備金の額の減少によって生ずる剰余金を利益性の剰余金に振り替えることを無制限に認めると、払込資本と払込資本を利用して得られた成果を区分することが困難となり、また、資本金及び資本準備金の額の減少によって生ずる剰余金をその他資本剰余金に区分する意味がなくなる。」とされている(同60項)。

資本と利益の振替が許される例外は、その他利益剰余金がマイナスである場合(繰越損失がある場合)に、その他資本剰余金、準備金及び資本金を取崩すことによって欠損金を補てんする場合である。その他資本剰余金などの取崩しについては、「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」の61項において、資本剰余金の利益剰余金への振替は原則として認められない。ただし、利益剰余金が負の残高の時にその他資本剰余金で補てんするのは、資本剰余金と利益剰余金の混同には当たらないとしている。

### (2) 商法

商法293条の3において資本準備金及び利益準備金の資本組入れが認められていたが、資本性の剰余金を利益性の剰余金に振替えることができるかについて定めはなかった。

### (3) 会社法

会社法上、資本剰余金の利益剰余金への振替は原則として認められないのが問題となる。会社法では資本と利益の混同を禁止する規定は特に存在しない。会社法448条において準備金を減少させて資本金とすることが出来るとあるが、その場合の準備金は資本準備金に限定されていない。

会社計算規則において、当初、準備金から資本金への振替は資本準備金に限るとされていた(旧計規48①一カッコ書き)が、その後の改正で資本準備金に限

るという文言が削除されているので利益準備金からの資本金への振替えも可能とされる。

一方で、資本金から資本準備金に振替えることは認められる（計規26①一）が、利益準備金に振替えることはできない。資本金からその他資本剰余金<sup>1</sup>に振替えることは認められる（計規27①一）が、その他利益剰余金に振替えることはできない。資本準備金からその他資本剰余金に振替えることは認められる（計規27①二）が、その他利益剰余金に振替えることはできない。また、利益準備金及び当期純利益からその他利益剰余金に振替えることができる（計規29①）が、その他資本剰余金に振替えることはできない。このように剰余金・準備金間の混同が禁じられている。

資本と利益の振替が許される例外は、その他利益剰余金がマイナスである場合（繰越損失がある場合）に、その他資本剰余金、準備金及び資本金を取崩すことによって欠損金を補てんする場合である。

会社法上資本準備金を取崩して欠損を補てんするには、株主総会において欠損てん補を目的とした資本準備金の減少（その他資本剰余金の増加）の決議（会社法448条）とその他資本剰余金の処分の決議（会社法452条）が必要となる。その後、その他資本剰余金の適切な額を減少させること（計規27②三）とその他利益剰余金の適切な額を増加させること（計規29①三）の組み合わせにより、損失の処理が可能である。

#### （4）法人税法

平成18年以前の法人税法は、商法上許されていた利益又は準備金を資本組み入れる場合、直接利益又は準備金を減少させるのではなく、まず資本積立金額を減算させることとしていた（旧法27カ）。

会社法制定後の法人税法施行令8条1項14号において、準備金の額若しくは剰余金の額を減少して資本金の額若しくは出資金の額を増加した場合の規定が存在するが、この場合の準備金については資本準備金又は資本剰余金に限るという規定になっておらず、利益準備金を減額して資本金の額を増額することが可能と読めることができ、会社法に合わせた規定振りとなっている。

### 3. 利益の配当

平成14年4月に施行された商法改正以前は資本と利益を峻別し、資本準備金を取り崩して配当を行うことができず、また、利益準備金の積立要件が資本の4分の1に達するまでは毎決算期に利益処分として支出する金額の10分の1以上を利益準備金として積み立てなければならぬとされていた。

<sup>1</sup> 自己株式処分差益、資本金・資本準備金の取崩し額（計規27①）などである。

改正後は、資本準備金と利益準備金の額とを合わせて、資本の4分の1に達するまで、毎決算期に利益の処分として支出する金額の10分の1以上を利益準備金として積み立てることに緩和された（商法288）。

また、法定準備金の取り崩しは資本の欠損の填補と資本組入れのみに使用が限定されていた（商法289①）が、商法改正後は資本準備金及び利益準備金の合計額から資本の4分の1に相当する額を控除した額を限度として、株主総会の決議により、資本準備金及び利益準備金を減少させることができるようになったため（商法289②）、純資産から減少後の資本準備金及び利益準備金の合計額を控除した金額が利益の配当の原資になり、直接的な表現はないが資本準備金をも減少させて配当することが可能となった。

さらに、平成14年4月に施行された商法改正以前は、資本の減少によって減少した資本の額が、株式の消却又は払戻しに要した金額及び欠損の填補に充てた金額を超えるときは、その超過額（減資差額等）は、資本準備金として積み立てることとされていた（旧商法288の2①四）が、改正商法はこの規定を削除し、減資差額も、資本準備金の減少手続（商289②）によって生じた差益と同様、配当可能な剰余金として扱われるようになった。

資本金	×××	繰越欠損金	×××
		減資差益	×××
		（その他の資本剰余金）	

このように、商法ではその他資本剰余金を原資として配当を行うことができるようになったが、企業会計ではその他資本剰余金の内容は、株主からの払込資本であり、その他資本剰余金の処分により配当を受けた場合、利益の配当とは見ずに、払込資本の払戻しという考えのもとに有価証券を減額していた。

「その他資本剰余金の処分による配当を受けた株主の会計処理」（平成14年2月21日企業会計基準委員会）の3項において、「株主が資本剰余金の区分におけるその他資本剰余金の処分による配当を受けた場合、配当の対象となる有価証券が売買目的有価証券である場合を除き、原則として配当受領額を配当の対象である有価証券の帳簿価額から減額する。」とされており、原則として配当受領額を収益とせず配当の対象である有価証券の帳簿価額から減額する処理をすることとされていた。同4項においては、「配当の対象となる有価証券が売買目的有価証券である場合は、配当受領額を受取配当金（売買目的有価証券運用損益）として計上する。」とされている。

現金	×××	有価証券	×××
----	-----	------	-----

#### 4. 利益の配当から剰余金の配当へ



会社法では、利益の配当とは持分会社の社員が受ける利益の配当に使われる用語となり、従来使われていた株式会社の利益の配当は、その他資本剰余金からの配当をも含めて剰余金の配当という新しい概念となり、それに合わせて法人税法上も剰余金の配当という用語を使うようになった。

イ 会社法上の剰余金とは、その他資本剰余金とその他利益剰余金の合計額であり、会社法では、利益の配当(持分会社の配当)、その他資本剰余金からの配当をも含めて剰余金の配当という。

その他資本剰余金は、会社法447条の規定による資本金の額の減少及び同法448条の規定による資本準備金の減少などにより生ずる(いずれも株主総会の決議は必要)。そして剰余金は、配当を行うことができることが明記された(法446六、計規23)。

ただし、剰余金の配当は、分配可能額を超えてはならないとして規制されており(法461①)、さらに、債権者保護の観点から、資本金又は資本準備金を減少させてその他資本剰余金に振替える場合には、当該株式会社の債権者は、会社に対しその減少について異議を述べることができるとされている(法449)。

ロ 剰余金は、次の項目を加減算して算出する(会社法446)。

加算項目

- 一 資産の額及び自己株式の帳簿価額から負債の額、資本金及び準備金の額の合計額、会社計算規則149条で定める各勘定科目に計上した額の合計額を控除した額
- 二 処分した自己株式の対価の額から帳簿価額を控除して得た額
- 三 資本金の額を減少した場合の減少額
- 四 準備金の額を減少した場合の減少額

減算項目

- 五 自己株式を消却した場合における自己株式の帳簿価額
- 六 剰余金の配当の額
- 七 会社計算規則150条で定める各勘定科目に計上した額の合計額

ハ 分配可能額とは次の項目を加減算して算出する(会社法461②)。

加算項目

- 一 剰余金の額
- 二 臨時計算書類作成期間の利益の額及び同期間中における自己株式の処分対価の額

減算項目

- 三 自己株式の帳簿価額

- 四 最終事業年度の末日後に自己株式を処分した場合におけるその自己株式の対価の額
- 五 臨時計算書類作成期間の損失の額
- 六 会社計算規則158条で定める各勘定科目に計上した額の合計額

## 5. みなし配当

法人税法では資本等取引と損益取引の区分を明確にしており、資本等取引とは、法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引とされており、資本等取引には課税されない(法法22)。そして法人が合併、分割型分割、資本の払戻し、自己株式の取得等を事由として金銭等を交付したときには、資本金等の額と利益積立金の両方が流出することになる。そのうち、利益積立金が株主に流出した段階でみなし配当として課税される。

平成13年にみなし配当課税の取扱が変更されており、以前の法人税法は、利益をもってする株式の消却、利益積立金の資本組入れのように、資産の交付がない場合でも、みなし配当の規定が適用されていたが<sup>2</sup>、改正後は資産の交付のないみなし配当課税は廃止された。

また、改正前のみなし配当の金額は、株主に交付される株式及び金銭等の額が株式の帳簿価額を超える場合において、その超える部分の金額のうち、発行法人の資本等の金額からなる部分の金額以外の金額すなわち利益積立金又は含み益からなる部分の金額とされていた。

しかしながら、株主の株式の帳簿価額そのものは厳密に言えばみなし配当とは関係がないので、改正後のみなし配当の金額は、株主に交付される金銭の額及び株式等が資本金等の額を超える部分の金額とされた(法法24①)。この場合の株主に交付される株式の価額は、改正前は額面金額とされていたが、改正後は時価によることとされた。

法人税法24条のみなし配当に関する規定は次のとおりである。

「法人の株主等である内国法人が当該法人の次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又は連結個別資本金等の額のうちその交付の基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、この法律の規定の適用については、その超える部分の金額は、配当の額とみなす。

---

<sup>2</sup> 金子宏・竹内昭夫論争

- イ 合併（適格合併を除く）
- ロ 分割型分割（適格分割型分割を除く）
- ハ 資本の払戻し（剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものに限る）のうち、分割型分割によるもの以外のものをいう。<sup>3</sup>）又は解散による残余財産の分配<sup>4</sup>
- ニ 自己の株式又は出資の取得（証券市場における購入による取得等を除く）
- ホ 出資の消却
- ヘ 組織変更」

## 6. 会社法上の減資

資本金の減少とともに株主に金銭を交付すること（株式の消却<sup>5</sup>を伴わない有償減資）は、商法375条1項1号に規定されていたが、会社法施行後は直接払い戻すことができなくなった。会社法において資本金の額を減少するには会社法447条の規定によらなければならないが、減資して株主に払戻しを行おうとする場合には、資本減少の手続（会社法447）で直接払い戻すことは出来ず、別途、会社法453条の剰余金の配当の手続をとらなければならない。したがって、資本金の額の減少によって増加した分配可能額を用いて剰余金の配当を行うには、原則として株主総会において資本金の額の減少に関する事項を決議してその他資本剰余金に振替える（会社法446①三、計規50①一）と同時に、剰余金の配当に関する事項を決議することになる。

<sup>3</sup> 剰余金の配当のうち分割型分割によるものを除いたのは、分割型分割が物的分割と分割された法人の株式を対象とする剰余金の配当と位置づけられたため、そのような剰余金の配当は、資本の払戻しにいう剰余金の配当に該当しないことを明らかにしたものである。

<sup>4</sup> 平成18年の改正前も「資本若しくは出資の減少（株式が消却されたものを除く。）又は解散による残余財産の分配」となっており大きくは変わっていない。

<sup>5</sup> 株式の消却とは、会社の存続中に株式を消滅させることをいい、これによって既発行の株式が消滅するため、会社の発行済株式総数が減少することになる。商法においては①保有する自己株式を償却する場合、②資本減少の場合、③定款に基づき配当可能利益により消却する場合消却が認められていた。会社法178条では「株式会社は、自己株式を消却することができる」とされており、株式の消却は、自己株式の消却として行なわれることになる。その結果、株式の消却については以前の強制消却はなくなり、いわゆる「任意消却」の方法のみとなった。なお、自己株式の取得又は売却によっては発行可能株式総数や発行可能種類株式総数は変更しない。

その他資本剰余金から配当に回すことが可能となったので、債権者保護の観点から、資本金又は資本準備金を減少させてその他資本剰余金に振替える場合には、当該株式会社の債権者は、会社に対しその減少について異議を述べることができることとなった（会社法449）。このことによって野放図にその他資本剰余金から配当が行われることはないと考えられる。

一方、株式の消却を伴う資本減少は、資本金の額の減少に関する事項の決議とは別に、自己株式の取得手続及び会社法178条による自己株式の消却手続を行う必要がある。

## 7. 法人税法上の資本の払戻し

### (1) 払戻し会社

会社法施行後は、剰余金の配当を伴わない無償減資は、資本金が減少して従来の資本積立金が増加することになるが、法人税法の規定上資本金と資本積立金は合体され「資本金等の額」となったため、「資本金等の額」内の移動であり課税関係も生じない。

資本の払戻し（剰余金の配当を伴う減資）を行った場合、法人税法施行令8条1項16号に資本金等の額の減少項目が掲げられており、資本の払戻し等（法24条1項3号に規定する資本の払戻し及び解散による残余財産の一部の分配をいう。）があった場合には、減資資本金額が資本金等の額から減額されることになる（法令8条①十六）。

減資資本金額は次の計算式により算出される。

$$\text{減資資本金額} = \text{資本の払戻し等の直前の資本金等の額} \times \frac{\text{資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額}}{\text{前事業年度末の簿価純資産価額}}$$

減資資本金額が、資本の払戻し等により交付した金銭等の額及び金銭以外の資産の価額の合計額を超える場合には、その金額は利益積立金からの払い出しであり、その超える金額を減算したところで資本金等の額の減少額を計算する。

そしてその超える金額を利益積立金額から減少させることになる（法令9①九）。すなわち、利益積立金の減少額＝交付した金銭等の額及び金銭以外の資産の価額の合計額－減資資本金額

## （2）株主の税務

株主が資本の払戻しにより金銭その他の資産の交付を受けた場合において、その金銭等の合計額が、資本金等の額のうちその交付の基因となった株式等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、みなし配当課税の対象となる。

一方、交付を受けた金銭等からみなし配当を控除した減資資本金額は、株主にとって株式の譲渡対価となる。等式を示すと次のようになる。

$$\text{交付を受けた金銭等の額} = \text{株式の譲渡対価} + \text{みなし配当}$$

$$\text{株式の譲渡対価} = \text{交付を受けた金銭等の額} - \text{みなし配当}$$

譲渡対価と譲渡原価の差額が譲渡損益となる。

株式の譲渡対価は次の計算式で算出される（法法61条の2⑰、法令119の9①）。

$$\begin{array}{l} \text{資本の払戻し} \\ \text{等の直前の帳} \\ \text{簿価額} \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{払戻しにより減少した資本剰余金} \\ \text{の額（交付を受けた金銭等の額）} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{資本の払戻し等を行った} \\ \text{法人の簿価純資産価額} \end{array}} \times \frac{\begin{array}{l} \text{資本の払戻し等の直前の株主} \\ \text{の保有株式数} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{資本の払戻し等の直前の発} \\ \text{済株式の総数} \end{array}}$$

## （3）設例

純資産価額が次のような状況において20,000千円の資本の払戻しが行われた。（単位千円）

資本金 80,000

その他資本剰余金 10,000

その他利益剰余金 10,000

$$\text{減資資本金額} = 90,000 \times \frac{20,000}{100,000} \text{（払戻割合）} = 18,000$$

払戻し会社の仕訳

資本金等の額	18,000	現預金	20,000
利益積立金額	2,000		

株主の仕訳(100%株主であり、その帳簿価額は80,000)

現預金	20,000	株式譲渡原価	16,000*1
		株式譲渡益	2,000*2
		みなし配当	2,000*3

\*1 80,000×払戻割合=16,000

\*2 18,000(減資資本金額は、株主にとって株式の譲渡対価となる)－80,000×払戻割合=2,000

\*3 20,000－18,000=2,000

法人税法施行令では全額を資本金等の額から減少させることはせずに、簿価純資産額は資本金等の額と利益積立金から成り立つという前提のもとに、資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額を資本金等の額に対応する部分(減資資本金額)と利益積立金に対応する部分にプロラタ計算により按分することとした。資本の払戻しについては、剰余金の配当といっても資本剰余金の額の減少に伴うものに限られているのであるから、資本金等の額を減少させるだけで十分であると考えられが、法人税法上は利益積立金からの払戻しもあると考える。このように按分計算(プロラタ計算)をするのは、法人の部分解散による財産の分配と考えるからである。このようなプロラタ計算は、平成13年の改正からであり、当時から有償減資の場合に用いられていた。

かくして、剰余金の配当については、法人税法では、利益の配当と資本の払い戻しとを統一的に取り扱う会社法とは立場を異にし、配当の原資が資本剰余金のものと利益剰余金のものとを次の手順で分けることになった。

イ まず配当の源泉により資本剰余金の額の減少を伴うものを資本の払い戻しとし、従来の利益の配当に当たる「それ以外の剰余金の配当」とを区分する。

ロ それ以外の剰余金の配当は、従来の利益の配当であり、利益積立金から減少させる。

ハ 資本の払い戻しについては、資本金等の額の払い戻し部分(減資資本金額)と利益の分配部分とにプロラタ計算により区分する。

これは株主が受け取る金銭や株式等の資産のうちに、株式等を発行する法人の利益積立金額からなる部分があると考えられるからである。

### ●「純資産の部」

#### I. 株主資本

1. 資本金

2. 新株式申込証拠金

	3. 資本剰余金 (1) 資本準備金 (2) その他資本剰余金 資本剰余金合計
	4. 利益剰余金 (1) 利益準備金 (2) その他利益剰余金 〇〇積立金 繰越利益剰余金 利益剰余金合計
	5. 自己株式 <span style="color: red;">△</span>
	6. 自己株式申込証拠金
	<b>株主資本合計</b>
II. 評価換算差額	1. その他有価証券評価差額金
	2. 繰越ヘッジ損益
	3. 土地再評価差額金
	<b>評価・換算差額等合計</b>
III. 新株予約権	
<b>純資産合計</b>	

(注) 5. 自己株式は、控除項目(△)

## 8 自己株式とみなし配当

### 1. 企業会計の取扱い

#### (1) 自己株式の取得

「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」では、取得した自己株式は、資産として扱う考えを改め、自己株式を純資産の部の株主資本を控除することとし、株主資本の構成要素に配分して直接減額する方法をとらず、取得原価で一括して純資産の部の株主資本から控除する表示方法がとられた(8項)。資本の控除として扱う考えは、自己株式の取得は株主との間の資本取引であり、会社所有者に対する会社財産の払戻しの性格を有するからである。

## (2) 自己株式の処分

自己株式を募集株式の発行等の手続きで処分する場合、自己株式の処分は株主との間の資本取引と考えられ、自己株式の処分に伴う処分差額は損益計算書に計上せず、純資産の部の株主資本の項目を直接増減することとされている。

- ① 自己株式処分差益はその他資本剰余金に計上する（9項）。
- ② 自己株式処分差損はその他資本剰余金から減額する（10項）。

## (3) 自己株式の消却

会社計算規則に合わせて、自己株式を消却した場合には、消却手続が完了したときに、消却の対象となった自己株式の帳簿価額をその他資本剰余金から減額する（11項）。

自己株式を消却したこと及び自己株式処分差損をその他資本剰余金から減額したことにより、会計期間末におけるその他資本剰余金の残高が負の値となった場合には、その他資本剰余金を零とし、当該負の値をその他利益剰余金（繰越利益剰余金）から減額する（12項）。

## (設例)

自己株式を相対取引で80,000千円で取得する。

資本金	10億円
資本積立金	2億円
利益積立金	2億円
発行済株式総数	20万株
自己株式取得株数	1万株

みなし配当の源泉徴収を考慮していない

## 企業会計上の発行会社の仕訳

### ① 取得時

自己株式*	80,000	現預金	84,000
付随費用	4,000		

\*株主資本の控除項目であるが便宜上借方に計上する。

### ② 処分時……(1)で取得した自己株式を100,000で処分した場合

現預金	100,000	自己株式	80,000
		自己株式処分差益	20,000
		(その他資本剰余金)	

### ③ 消却時……(1)で取得した自己株式を消却した場合



その他資本剰余金 80,000 自己株式 80,000

## 2 法人税法上の取扱い

### (1) 平成18年改正後の税務上の取扱い

発行法人の自己株式の取得は、平成18年度税制改正の時より有価証券の取得として認識せず、株式に対する資本等の払戻しと利益の分配から成り立つと考えられている。株主に対して交付した金銭等の額を、資本金等の額からの払戻しと利益積立金額からの払戻しに区分して処理することになる。資本金等の額からの払戻しは資本金等の額から減算することになり（令8①十七）、利益積立金額の払戻しは、利益の分配（みなし配当）となる。

なお、自己株式が有価証券の範囲から除かれたことに伴い、自己株式を取得した場合には取得に要した手数料等の付随費用は、資産に計上していたが、損金算入されることになった。

資本金等の額からの払戻しと利益積立金額からの払戻しとの区分方法は、プロラタ計算により、会社全体の資本金等の額に、取得直前の発行済株式総数に占める取得する自己株式の割合を乗じて得た額を「取得資本金額」とし、減少すべき資本金等の額とします。具体的には次のように計算される（令8①十七）。

#### ① 資本金等の減少額

イ 1の種類の株式を発行していた法人の場合（令8①十七イ）

$$\text{取得資本金額} = \frac{\text{自己株式取得直前の資本金等の額}}{\text{自己株式取得直前の発行株式数}} \times \text{取得自己株式数}$$

ロ 2以上の種類の株式を発行していた法人の場合（令8①十七ロ）

$$\text{取得資本金額} = \text{自己株式の取得に係る種類の株式の数} \times \frac{\text{自己株式取得直前の種類株式の資本金等の額}}{\text{自己株式取得直前の種類の株式の総数}}$$

#### ② 利益積立金の減少額

自己株式の取得に際し、株主に交付した金銭等の額が取得資本金額を超える場合は、その超える部分の金額については利益積立金を減少させる必要がある（法令9①十二）。また、株主に交付した金銭等の額が、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株主に対するみなし配当となる（法法24①四）。

みなし配当を計算する際の株式又は出資に対応する部分の金額の計算方法（令23①四）は、法人税法施行令8条の資本金等の減少額の計算方法と同じである。

利益積立金減少額＝自己株式の取得のために支払った金銭等の額－資本金等の減少額

### ③ 設例

イ 前記設例における取得時の税務上の仕訳

資本金等の額	60,000	現預金	84,000
付随費用	4,000		
利益積立金額	20,000		

$$\text{資本金等対応金額} = 1 \text{ 万株} \times \frac{10 \text{ 億円} + 2 \text{ 億円}}{20 \text{ 万株}} = 60,000 \text{ 千円}$$

資本金等の額に対応する部分の金額は、60,000となり、利益積立金額の減少額（株主のみなし配当）は20,000となる。

法人税申告書別表五の資本金等の額の計算に関する明細書において60,000の減額処理を行い、利益積立金額の額の計算に関する明細書において20,000の減額処理を行う。

ロ 自己株式を譲渡した法人株主の課税関係（取得価額70,000の場合）

現金	80,000	株式	70,000
譲渡損	10,000	受取配当	20,000

譲渡益は、譲渡対価（みなし配当を控除した金額）から取得価額を控除したものである（法法61の2①）。

## （2）みなし配当の制限

平成18年度の税制改正以降、自己株式を取得した場合、その取得の対価は資本の払戻しとして資本金等の額を減額することになるが、取得金額が、資本金等の額を上回る場合、資本金等の額の額がマイナスとなることも有りうる。次の事

例により資本金等の額の額がマイナスとなっている法人が、さらに自己株式を取得した場合、みなし配当はどうなるか計算例を示してみる。

発行済株式総数	100
自己株式取得直前の資本金等の額	△400
取得自己株式数	20
交付を受けた金銭等の額	500

取得資本金額に対応する金額は、前記計算式により計算すると次のとおりとなる。

$$\frac{\Delta 400}{100} \times 20 = \Delta 80$$

みなし配当の金額は、交付を受けた金銭等の額から取得資本金額に対応する部分の金額を控除した金額であり、次のとおりとなる。

$$500 - (\Delta 80) = 580$$

このような事態は、法人株主にとっては受取配当益金不算入制度によって救われると考えられるが、個人株主にとっては、交付を受けた金銭等の額(500)以上のみなし配当の額(580)が課税されることになり不合理な結果となる。

そこで、平成19年の改正により、法人税法施行令8条1項20号及び同令23条1項4号の規定に、「当該直前の資本金等の額又は連結個別資本金等の額が零以下である場合には、零」という一文が括弧書きで加えられた。この改正によって資本金等の額がマイナスの場合は、みなし配当の額は交付を受けた金銭等の額の範囲内で打ち止めされることとなった。

### (3) みなし配当の規定の適用がない自己株式の取得

みなし配当課税が生じる自己株式の取得が行われた場合には、自己株式を取得した法人は、自己株式を譲渡した株主に対して、自己株式の取得の対価である旨等を通知しなければならない(令23④)が、証券取引市場当から自己株式を購入した場合は、売却株主を特定できず、みなし配当課税をする株主を特定できないため、みなし配当の規定の適用がない。この場合には自己株式の取得の対価の額を資本金等の額から減算することとなり、利益積立金からの減算は生じない。みなし配当の規定の適用がない場合をあげると次のようになる(令23③)。

- ① 金融商品取引所の開設する市場等における購入
- ② 店頭売買登録銘柄として登録された株式のその店頭売買による購入
- ③ 金融商品取引法に規定する業者が有価証券の売買の媒介、取次ぎ又は代理をする場合におけるその売買
- ④ 事業の全部の譲受け

- ⑤ 合併又は分割若しくは現物出資による被合併法人又は分割法人若しくは現物出資法人からの移転
- ⑥ 適格分社型分割による分割承継法人からの交付
- ⑦ 株式交換による株式交換完全親会社からの交付
- ⑧ 合併に反対する被合併法人の株主等の買取請求に基づく買取り
- ⑨ 単元未満株式の買取りの請求権等による買取り
- ⑩ 全部取得条項付種類株式に係る取得決議
- ⑪ 1株に満たない端数に相当する部分の対価としての金銭交付

上記設例にもとづき仕訳をすると

① 発行会社の計算

資本金等の額	80,000	現預金	84,000
付随費用	4,000		

- ② 自己株式を譲渡した法人株主の課税関係（取得価額70,000の場合）  
市場取引の場合、みなし配当を認識しないため、譲渡益の中にみなし配当部分が含まれる。

現金	80,000	株式	70,000
		譲渡益	10,000

**(4) みなし配当について受取配当等の益金不算入の規定が適用されないもの**

平成22年度の改正において、内国法人が自己株式等の取得が予定されている株式等を取得（適格合併又は適格分割型分割による引継ぎを含む。）をした場合において、その取得した株式に係る配当等の額については、受取配当等の益金不算入の規定が適用されなくなった（法法23③）。

法人が受けるみなし配当等の額について受取配当等の益金不算入の規定が適用されないこととなる「自己株式等の取得が予定されている株式等」とは、法人が取得する株式等のうち、その株式等の取得時において、発行法人が自己株式等として取得することが具体的に予定されているものをいう。

例えば、①上場会社等が自己の株式の公開買付けを行う場合における公開買付け期間中に、法人が取得した当該上場会社等の株式がこれに該当する。

②上場会社等が他の会社と合併等の組織再編成を行う場合、その合併等に反対の株主には、その有する株式の買取請求権が認められているが、当該上場会社等が合併等を行う旨を公告した後、株式買取請求を行うことができる期間に法人が取得した買取請求の対象となる当該上場会社等の株式も該当する（法基通3-1-8）。

この規定は、自己株式として取得されることが予定されている株式について、税務上の譲渡損失の計上を行うことを目的として取得するというような租税回避的な行為を防止するために設けられたものである。

#### (5) 自己株式の処分

自己株式を処分した場合、その処分の対価が新株発行と同様に、払い込まれたと考えるため、資本金等の額に加算される（法令8①一）。

#### (6) 自己株式の消却

税務上は、自己株式の取得時に資本の払戻しとして資本金等の額及び利益積立金額を減額するため、実際に自己株式を消却した際には、何らの処理も行わない。

### 8 使途（費途）不明金・寄附金・交際費

#### (A) 交際費か使途不明金か（平成15年6月19日裁決）

##### (1) 事実の概要

請求人は商品券ビール券を交際費として計上したが、原処分庁は、ビール券の使途は不明で、業務との関連性は認められないため、交際費等に該当せず措置法62条の使途秘匿金の支出に該当するとして更正処分等をしたため争いとなった。

##### (2) 審判所の判断

措置法第62条の趣旨は、企業が相手先を秘匿するような支出は、違法でないし不当な支出につながりやすく、それがひいては公正な取引を阻害することにもなるので、そのような支出を極力抑制することにあると解される。

そうすると、例えば、支出の時期、金額の多寡等からみて相当の支出であると認められる金品の贈答については、公正な取引を阻害することにつながるものではなく、相手方の住所・氏名まで一々帳簿書類に記載しないのが通例であると認められるから、その相手方の氏名等が帳簿書類に記載されていないことに「相当の理由」があるものと解される。

本件ビール券については、直接的には、その配送先が判明しないものの、他の贈答品と同様に、H社から配送されたと認められ、その配送先は請求人の取引先の関係者であると推認することができるから、本件ビール券の購入金額は、交際費等の額に該当するものと認められる。

##### (3) 解説

租税特別措置法62条2項は、「使途秘匿金の支出とは、法人がした金銭の支出（贈与、供与その他これらに類する目的のためにする金銭以外の資産の引渡しを含む。）のうち、相当の理由がなく、その相手方の氏名又は名称及び住所又は所在地並びにその事由（相手方の氏名等）を当該法人の帳簿書類に記載していないものをいう。」と規定している。

本件においてビール券の配送先は、「ご進物申込票」の控に記載されたビール券の送付先がいずれも請求人の取引先の関係者であることに照らして使途秘匿金に該当せず交際費に該当するとした。

法人税では関係先に支出したことが事実であることから交際費に該当するか否かは別としてまずは損金となる。消費税では請求書等がなければ仕入れ税額控除ができない。

## **(B) 販売手数料か使途不明金か（平成26年7月28日裁決）**

### **(1) 事実の概要**

請求人が、販売手数料として支出した金員について、原処分庁が、当該金員は、販売手数料として支払われたものではなく、その支払先や支払の目的が明らかではないので、損金の額及び課税仕入れに係る支払対価の額とすることはできないとして、法人税並びに消費税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をしたことに対し、請求人が、当該各支払は取引先に対して売上げの一部を割り戻したものであって、その支払先及び支払目的は明らかであり、業務に関連したものであるから、損金の額及び課税仕入れに係る支払対価の額にすることができるとして、原処分の全部の取消しを求めた事案であり、争点は、当該各支払に係る金員について、損金の額に算入すること及び課税仕入れに係る支払対価の額として計算することができるか否かである。

### **(2) 審判所の判断**

本件各支払は小切手により支払われているところ、各小切手はそのすべてがj社の取締役Nが受領し、同人名義やj社関係者等の名義の各口座で取り立てられている。

本件各支払については、請求人において、当該金額の消費税等抜きの金額が、iに対する販売手数料であるとして本件各事業年度の損金の額に算入され、また、本件各課税期間の課税仕入れに係る支払対価の額として計算されているが、本件各支払は、j社に対する売上割戻し又はそれに類似する費用として支払われたものであるものと認められ、請求人の業務との関連性を有するものであると認められるから、本件販売手数料を費途不明金ということはできず、本件各事業年度の法人税の所得の金額の計算上、損金の額に算入

することができる。

消費税等における課税仕入れに係る支払対価の額の計算については 請求人は、本件各支払について、真実の氏名等に基づかない i 社名義により関係帳簿に計上しており、j 社名義でなく i 社名義の請求書及び領収証を保存していたにすぎないことが明らかであることから、本件各支払に係る金員は、消費税法上、本件各課税期間の課税仕入れに係る支払対価の額として計算することはできない。

### (3) 解説

- ・法人税基本通達 9-7-20 は「法人が交際費、機密費、接待費等の名義をもって支出した金銭でその費途が明らかでないものは、損金の額に算入しない。」と規定している。
- ・措置法 62 条の使途秘匿金に該当すると 40%相当額が法人税に加算される。
- ・誰が取引したかは契約も重要であるが、実質的に代金を誰が受け取ったかも重要な要素となるところ、j 社（実際には j 社の役員）が受け取ったと認定され請求人の使途不明金ではないとされた。
- ・本件において販売手数料は損金の額に算入されたが、請求書等は他社（i 社）名義で保存されているとして消費税の仕入れ税額控除が認められなかった。

## (C) 交際費か寄附金か（平成 25 年 3 月 26 日裁決）

### (1) 事実の概要

請求人は、平成 20 年 12 月 5 日、学校法人に対して金員百万円を支出し、その額を平成 20 年 12 月期の総勘定元帳の交際費勘定に計上した。学校法人は、歯科衛生士の資格取得を目的として運営されている。なお、理事長は、請求人の代表取締役であった。

請求人と本件学校法人は、平成 17 年 12 月 29 日付で、本件学校法人を賃貸人、請求人を借借人として、平成 18 年 1 月から平成 19 年 12 月までの期間、請求人の事務所として学校法人の図書館 1 階部分の一部（以下「本件事務所」という。）を、年額 2,400,000 円（税抜金額）で賃貸借する契約を締結した。請求人又は本件学校法人のいずれかから解約の申し出がない限り、自動更新されることとなっていた。

請求人は、平成 18 年 12 月期及び平成 19 年 12 月期において、学校法人に対する事務所賃借料として 2,520,000 円（税込金額）をいずれも地代家賃勘定に計上した。請求人は、平成 20 年 1 月から同年 5 月までの期間（以下「本件期間」という。）において事務所を引き続き賃借したが、当

該契約の解約の申し出をしないまま当該事務所を引き払い、その時点において実質的に解約されたとみなされる状態になった。その後、請求人は、本件期間の5か月分の賃借料に見合う金額の本件金員を謝礼として支払った。

したがって、本件金員は、事業に関係のある者に対する謝礼であるから、交際費等に該当するとして経理したが、原処分庁は寄附金であるとして更正処分等をした。本件金員が交際費か寄附金かが争われた。

## (2) 審判所の判断

本件賃貸借契約の継続、及び請求人が本件事務所を本件期間において使用していたという事実を認めることはできないから、本件金員は、対価性のない支出であると認められる。

次に、本件金員が交際費等に当たるか否かについて検討するに、交際費等とは、①支出の相手方が事業関係者等であり、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とともに、③支出の原因となる行為の形態が、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要件を満たす必要があると解するのが相当であるところ、本件学校法人は学校法人であり、請求人は他社の事業所に対して従業員を出向させて製造に従事させる事業形態であることからすると、本件学校法人は事業に直接関係のない者であり、請求人が本件学校法人との間で親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図る必要性は認められない。そうすると、本件金員は、交際費等の性質を有するものとは認められない。

したがって、本件金員は対価性のない支出であり、また、寄附金から除かれる費用である広告宣伝や交際費等の支出に当たらないことから寄附金の額に該当すると認められる。

## (3) 解説

賃借人が賃貸借の中途解約を申し入れるには3か月の猶予期間が必要であり、賃借期間中に使われなくなったとしても家賃の支払い義務があるし、今後賃借するか思案中ということもあるから、寄附金とすることは妥当疑問が残る。

賃貸借が終了した場合、賃借人には原状回復義務があるからその費用はなかったのか請求人としては安易に交際費とせずに「賃借料等」の計上ができないのか検討すべきであった。

追補 売上割戻しと交際費…平成30年改正

措置法通達61の4(1)-3



法人がその得意先である事業者に対し、売上高若しくは売掛金の回収高に比例して、又は売上高の一定額ごとに金銭で支出する売上割戻しの費用及びこれらの基準のほか、に得意先の営業地域の特殊事情、協力度合い等を勘案して金銭で支出する費用は、交際費等に該当しないものとする。

(注) 1 「得意先である事業者に対し金銭を支出する」とは、得意先である企業自体に対して金銭を支出することをいうのであるから、その金額は当該事業者の収益に計上されるものである。

2 得意先である事業者において棚卸資産若しくは固定資産として販売し若しくは使用することが明らかな物品（以下「事業用資産」という。）又はその購入単価が少額（おおむね 3,000 円以下）である物品（以下 61 の 4(1)－5 までにおいて「少額物品」という。）を交付する場合（その交付の基準が上記の売上割戻し等の算定基準と同一である場合に限る。）におけるこれらの物品を交付するために要する費用についても同様とする。

#### 61 の 4(1)－4

法人がその得意先に対して物品を交付する場合（61 の 4(1)－3(注)2 の場合を除く。）又は得意先を旅行、観劇等に招待する場合には、たとえその物品の交付又は旅行、観劇等への招待が売上割戻し等と同様の基準で行われるものであっても、その物品の交付のために要する費用又は旅行、観劇等に招待するために要する費用は交際費等に該当するものとする。ただし、物品を交付する場合であっても、その物品が少額物品であり、かつ、その交付の基準が 61 の 4(1)－3 の売上割戻し等の算定基準と同一であるときは、これらの物品を交付するために要する費用は、交際費等に該当しないものとすることができる。

#### (解説)

売上高等を基準として支払われる売上割戻しは相手方の収入となるので、支払った法人の交際費にならない。事業用資産や少額物品の交付の基準が売上割戻し等の算定基準と同一であるときは同じく交際費に該当しない。

通達 61 の 4(1)－4 は、得意先に事業用資産以外の物品を交付しても、事業の用に供されるものではなくその役員や従業員の個人的欲望を満たすものに過ぎないことから不要不急な物品への支出は交際費とされる。

旅行、観劇等への招待が売上割戻し等と同様の基準で行われるものであっても、これらは得意先の役員や従業員の個人的欲望を満たすものであり交際費とされる。旅行観劇に参加した個人に課税することも困難であるため、支出した法人に代替課税をするという考え方もできる（少額の場合損金不算入とならず課税されるとは限らないが）。

なお、売上割戻しは交際費に該当しなければ、変動対価として引渡し時に引渡し時の価額から減額することも可能となった（2-1-1の11）。または、売上割戻しの金額をその通知又は支払いをした日の属する事業年度の収益の額から減額することもできる（2-1-1の12）。

### 第3章 相続税の事例

#### 1 売買契約中に売主が死亡した場合の相続税の課税価格

##### (1) 事案の概要

農地について売買契約が締結され、その手付金及び中間金を受領し、農地法所定の権利移動の届出後、残代金が未払いでかつ所有権移転登記がされるまでの間に売主が昭和47年11月25日に死亡した事案であり、相続人Xらは、本件相続に係る相続税の申告に当たり、相続財産は被相続人が所有していた農地であるとして相続税の申告をした。

Y税務署長は、本件土地は相続財産に属せず、売買代金のうち未収入金を相続財産と認定して更正処分を行った。相続税の課税財産が何であるか、また、その評価はどのようにされるべきかが争われた事案である。

##### (2) 東京高裁昭和56年1月28日判決

「売買代金の支払完了時に目的物件の所有権が移転するという特約がある売買においては、代金未払の間は所有権が売主に留保され、買主には移転しないのであるから、右所有権と対価関係にたつ売買代金債権も確定的に売主に帰属するに至らないとみるのが相当である。ちなみに、所有権留保の特約のない通常の売買においては、売買成立と同時に目的物件の所有権は売主から買主に移転すると同時に売主は売買代金債権を取得し、これに伴って、資産的価値も所有権が債権に転化するとみられるのであるが、本件のように所有権留保の特約がある場合には、右のような法的及び経済的変動は代金支払の完了時まで確定的には発生していないとみられるのである。

そうだとすれば相続開始時に代金の支払いが完了していないことから、売買代金債権は確定的には被控訴人らに帰属せず、したがって、同債権を課税物件と解するのは相当でないものというべく、本件土地の所有権をもつて課税物件と解すべきである。」とした。

土地の評価額については、「相続開始時における土地の評価額が取引価額によって具体的に明らかになっており、しかも、被相続人もしくは相続人が相続に近接した時期に取引代金を全額取得しているような場合において、その取引価額が客観的にも相当であると認められ、しかも、それが評価通達による路線価額との間に著しい格差が生じているときには、通達の基準により評価することは相続税法22条の法意に照らし合理的とはいえないというべきである。

してみれば、本件土地の評価については、取引価額をもつてすることが正当として是認しうる特別の事情があるというべきである。」とした。

##### (3) 最高裁昭和61年12月5日判決

最高裁は「たとえ本件土地の所有権が売主に残っているとしても、もはやその実質は売買代金債権を確保するための機能を有するにすぎないものであり、相続人らの相続した本件土地の所有権は、独立して相続税の課税財産を構成しないというべきであって、本件において相続税の課税財産となるのは、売買残代金債権であると解するのが相当である」とし、上告を棄却した。

#### (4) 売主に相続が開始した場合の国税庁の取扱い

土地等の売買契約締結後、当該土地等の売主から買主への引渡しの日（農地法所定の許可又は届出を要する農地等である場合には、当該許可の日又は当該届出の効力の生じた日後に当該土地等の所有権等が売主から買主へ移転したと認められる場合を除き、当該許可又は届出の効力の生じた日）前に売主に相続が開始した場合には、相続又は遺贈により取得した財産は、当該売買契約に基づく相続開始時における残代金請求権とする。

#### (5) 岩崎正明教授の見解

「債権債務関係の側面から見るのであれば、履行期日前においては、売主は売買代金債権を有する反面、土地引渡義務も負っており、これらは同時履行の関係にあるとともに、等価値であるはずである。とすれば、相続税の計算にあたっては、プラスの課税物件として売買代金債権を認定するならば、マイナスの課税物件としての土地引渡義務を控除すべきであるから、結果として相殺されて零になるのではなかろうか。だからこそ、所有権は依然として売主に残っているという権利関係と一致するのではなかろうか。」として上告審判決を疑問視されている。「むしろ、控訴審判決のように、課税物件は『土地』と認定したうえで、譲渡契約が履行過程にあることをもって評価の特殊事情と捉え、個別に評価するという手法の方が権利義務関係に合致するように思われる。」とされている（「相続財産の種類－土地の売主の相続」別冊ジュリスト NO. 120 租税判例百選（第三版）104頁）。

#### (6) 解説

筆者も岩崎教授の見解に賛同する。昭和47年当時は通達上の課税価格が取引価格と著しく乖離していたところであり、特に農地の場合はかなり乖離していたと思われる。その場合には通達上の価格としないというのは常識的な判断である考えるが、最高裁判決のように法律論から離れて実質主義をとるのは問題である。所得税、法人税では引渡し時が課税時期となっているのに相続税に限って異なる解釈をすることは法的安定性に欠けると考える。

## 2 みなし贈与課税

### (1) 株式又は出資の価額のうち増加した場合（相基通 9-2）

同族会社の株式又は出資の価額が、例えば、次に掲げる場合に該当して増加したときにおいては、その株主又は社員が、株式又は出資の価額のうち増加した部分に相当する金

額を、それぞれ次に掲げる者から贈与によって取得したものとして取り扱われる。

- ① 会社に対し無償で財産の提供があった場合 当該財産を提供した者
- ② 時価より著しく低い価額で現物出資があった場合 当該現物出資をした者
- ③ 対価を受けないで会社の債務の免除、引受け又は弁済があった場合 当該債務の免除、引受け又は弁済をした者
- ④ 会社に対し時価より著しく低い価額の対価で財産の譲渡をした場合 当該財産の譲渡をした者

## (2) 債務免除に係るみなし贈与

上記③について具体的に述べると、法人が債務免除を受けた場合、債務免除益が益金の額に算入されるが、債務が消滅することにより、法人の純資産額が増加することになる。同族会社において、ある株主からの債務の免除を受け、法人の純資産額が増加したときは、その法人の株式の価額が増加するので、他の株主の所有する株式の価額が増加する。この場合において、債権放棄した株主から他の株主に対する贈与とみなされ、贈与税の課税対象になる。このときの贈与の額については、債務免除後の株式の価額から債務免除がなかった場合の株式の価額を控除した金額を、財産評価基本通達により計算することになる。

## (3) デット・エクイティ・スワップに係るみなし贈与

デット・エクイティ・スワップは、貸付金の現物出資により行われます。貸付金の給付を受けた法人において債務が消滅し、純資産額が増加します。法人税法上は、債権の額面金額ではなく、時価相当額について資本金等の額が増加し（法令 8 条 1 項 1 号）、額面金額と時価相当額との間に差があるときは、債務消滅差益を認識することになります。デット・エクイティ・スワップを行ったことにより、現物出資を行った株主以外の株主の所有する株式の価額が増加した場合には、現物出資をした株主から他の株主に対する贈与があったものとみなされ、みなし贈与の問題が発生する。

## (4) 募集株式引受権等（相基通 9-4）

同族会社が新株の発行をする場合において、新株に係る引受権の全部又は一部が、会社法第 206 条各号に掲げる者（同族会社の株主の親族等に限る。）に与えられ（募集株式引受権の付与が平等に行われなかった場合や発行価額が株式の価額より低い場合）、募集株式引受権に基づき新株を取得したときは、その株主の親族等が、募集株式引受権を他の株主から贈与によって取得したものとして取り扱われる。