

第4編 論文集

目次

- 1 税務における金額算定上の幅について
(千葉経済論叢 (34), 53-71, 2006-07)
- 2 法人税法上の権利確定主義について
(千葉経済論叢 (51), 1-37, 2014-12)
- 3 会社法上の剰余金の配当と法人税法上のみなし配当について
(千葉経済論叢 (40), 1-19, 2009-07)
- 4 納税申告の是正方法について
(税経通信 54(4), 181-186, 1999-03)
(税経通信 54(5), 164-169, 1999-04)
- 5 利益剰余金と資本剰余金の双方を原資とする剰余金の配当
(未発表)

「税務における金額算定上の幅について」

黒田宣夫

はじめに

税法の条文には「不相当に高額」とか「不当に減少」とか抽象的な不確定概念が用いられることが多い。課税標準の算定に関して納税者と税務当局に解釈の幅が出てきて税務訴訟が多発するのも、納税額を数字で表す税務の世界にこのような抽象的な概念でもって法令の条文が制定されているからとも考えられる。法令の条文を補うものとして通達が制定されているが、租税法律主義の観点から問題とされることも多い。金額に幅が出てくるとすれば、納税者間に不平等が生ずるという問題が発生する。本稿では、納税者と税務当局との間で見解の違いが生じやすい役員給与及び役員退職金、移転価格税制における独立企業間価格、固定資産税の評価等について、妥当な金額の算定方法について判例、学説を交えながら論じることとする。

第1章 役員の大給与

法人税法34条2項において役員対して支給する給与⁽¹⁾のうち不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は損金に算入されないと定められている。これを受けて施行令70条1号において形式基準と実質基準を定めている。実質基準については、役員の職務内容、収益の状況、使用人に対する給料の支給の状況、その法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する給与の支給の状況等に照らし、役員の職務に対する対価として相当と認められる金額を超える部分の金額は、損金に算入しないと定められている。

この規定の趣旨について、金子宏名誉教授は、「役員報酬は、役務の対価として企業会計上は損金に算入されるべきものである。しかし、役員賞与が利益処分として損金に算入されないこともあって、法人は、実質的に賞与に当たるものを報酬の名目で役員に給付する傾向がある、このような『隠れたる利益処分』に対処するため、この規定が設けられているのである。⁽²⁾」とされる。

この規定に関する判例として、名古屋地裁平成6年6月15日判決があり、旧施行令69条に規定する「相当であると認められる金額を超える部分の金額」について、裁判所は、「当該役員の職務内容、当該法人の収益及び使用人に対する給料の支給の状況、同業種・類似規模の法人の役員報酬の支給の状況等に照らして定まる客観的相当額（ある役員の役務の提供の対価として相当と認められる金額は一定額に限られるものではないから、ここに言う額は、その性質上、相当と認められる金額中の最高額を意味することになる。）を

(1) 平成18年の法人税法改正により報酬、賞与及び退職給与が給与となる。

(2) 金子宏『租税法』308頁（弘文堂2005年）

超える部分の金額が、これに当たるといふべきである。そして右客観的相当額の算定については、令69条1号に規定する事項を総合考慮して、当該法人の各役員について、職務に対する対価として相当であると認められる金額の限度を確定すべきである。」と判示した。

そして被告税務署長が、「原告の役員報酬の相当額は本件類似法人の平均値（代表取締役は620万円、取締役は380万円）であるといふべきであつて、右平均値を超える部分の金額は「不相当に高額な部分の金額」に当たり、法人所得の計算上損金に算入することはできない。」と主張したのに対して、裁判所は、「平均値が原則的として相当な報酬額の上限であるといふべき合理的根拠もない（役員報酬は各法人においてその具体的事情に応じ個別に定められているものであり、類似法人として業種等の条件がほぼ同一の法人を抽出することができた場合であつても、法人間で多少の差異があるのが通常である。その場合に原則としてその平均値が相当な報酬額であり、特殊事情がなければ、平均値を超える額は常に不相当に高額な部分となるといふことができないことは、明らかである。）。したがつて、被告税務署長の主張するように、特別の事情がなければ平均値が相当な報酬額の上限であるといふ判断方法も採用することはできない。」と判示した。

類似法人の役員給与の平均値を少しでも超えると過大給与となつてその金額が損金不算入となるのは納得できるものではない。令70条では「相当であると認められる金額を超える部分の金額」とあり、課税処分庁の主張するとおりにも考えられるが、法人税法34条2項では、「役員に対して支給する給与のうち不相当に高額な部分の金額」となっている点を考慮に入れなければならない。法律が当然政令よりも優先するので、裁判所は、平均値を超える額は常に不相当に高額な部分となるといふことができないと判示した点は評価できる。

(3)

続いて名古屋地裁平成8年3月27日の判決においても同じ裁判長であつたことから、「類似法人の平均値を基準として原告会社と平均値との売上金額等の差異を修正した額を超える額が、常に不相当な額であるといふことはできない」とし、前記判例と同一の考え方を示した。

ところが、名古屋地裁平成11年5月17日判決では、被告税務署長が、同種同規模法人の役員報酬の平均値を基に類似法人の売上金額、売上総利益の金額、個人換算所得及び使用人給与の最高額の平均比率を加重平均して算出した適正報酬額をもつて相当な報酬額であるとする判決を下した。この判決は、類似法人の役員の平均報酬額と比較するものであり従

(3) この判決の問題点は、売上金額及び売上総利益の増加率から勘案して、前年度の役員報酬額の1.5倍をもつて相当な報酬の範囲内としたが、前年度の代表者の低い報酬額を適正なものと考え、それを基礎に係争事業年度の適正報酬額を算出するといふ誤りを犯している。

来の判決⁽⁴⁾を踏襲するものであるが、当初に原告法人が支給した役員報酬を適正額としたうえで、役員が自己の所有する製造設備を原告法人に賃貸しておりその過大賃貸料が過大役員給与とされたものであり、純粋な類似法人の役員報酬額の平均値と比較するものではないと位置づけることができる。

このように過大役員給与とされる金額について判例自体必ずしも確立したものが出ているが、類似法人の役員給与の平均値を少しでも上回る金額が過大給与となると主張する課税庁の立場は支持できるものではない。

一方、所得税法57条1項において、青色事業専従者が、給与の支払を受けた場合にはその労務に従事した期間、労務の性質及びその提供の程度、その事業の種類及び規模、その事業と同種の事業でその規模が類似するものが支給する給与の状況その他政令で定める状況に照らしその労務の対価として相当であると認められるものは、事業所得等の金額の計算上必要経費に算入するとされている。納税者が青色専従者に給与を払ったが、課税庁が類似同業者の専従者給与の平均値が労務の対価として相当であり、それを超える金額は必要経費に算入されないとして否認した事件で、その原処分が正当であるとした判例に徳島地裁平成元年10月27日判決、名古屋地裁平成13年5月30日判決等がある。

所得税法57条1項の規定は、法人税法34条2項の規定とその規定振りが異なり、労務の対価として相当であると認められる金額が必要経費となるのであって、課税庁が類似同業者の専従者の給与の平均値をもって必要経費に算入することとし、それを上回る金額を必要経費に算入しないとしてもなんら問題はないと考える。しかしながら、法人税法34条にしろ、所得税法57条にしろ、労務の対価に相当する金額を損金なり、必要金額なりに算入しようとするものであり、法律上の条文をそろえて同様な取扱いをすることによって混乱が防げるのではないかと考えられる。

第1章 役員の過大退職金

役員退職金については平成18年の法人税法改正により、法人税法34条2項に規定する給与に含まれることになり、役員に対して支給する給与の額のうち不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は損金に算入されないとなっている。これを受けて施行令70条2号において、退職した役員に対して支給した退職給与の額が、役員の業務に従事した期間、その退職の事情、その法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する退職給与の支給の状況等に照らし、退職した役員に対する退職給与として相当と認められる金額を超える部分の金額は、損金不算入となると定められている。

退職金を類似法人と比較する方法として、功績倍率法、類似法人の1年当たり退職給与の

⁽⁴⁾ 岐阜地裁昭和56年7月1日判決。この判決においても、被告税務署長が損金算入した役員報酬額は、類似法人の役員報酬の平均値をかなり上回るものである。

額に在職年数を乗じた1年当たり平均額法がある。功績倍率法には、平均功績倍率法⁽⁵⁾と最高功績倍率法⁽⁶⁾とがある。平均功績倍率法が合理的であるとする判例に名古屋地裁平成2年5月25日判決があり、同判決は次のように評価している。「平均功績倍率方式は、判定法人と同種の事業を営み、かつ、事業規模が類似する法人で役員の退職事情が同じものにおける役員退職給与の支給事例を抽出調査し、右各事例における退職給与の額を役員退職時の最終報酬月額及び在職年数を乗じた結果の数値で除して功績倍率を算定し、その平均倍率と判定法人における功績倍率を比較検討することによって、判定法人の退職給与の額の相当性を判断するものであるところ、役員の最終報酬月額は、退職間際に当該役員の報酬が大幅に引き下げられたなどの特段の事情がない限り、役員在職中における法人に対する功績程度を最もよく反映しているものであり、功績倍率は、最終報酬月額と在職期間以外の退職給与金額算定に影響を及ぼす一切の事情を総合評価した係数であると考えられるのであるから、平均功績倍率方式は、そのような最終報酬月額と功績倍率を用いて前記政令の規定所定の各考慮要素を考慮し、判定法人の退職給与と比較法人の退職給与支給事例との適切な比較検討を行うことができるものであるということができ、比較法人の退職給与支給事例の抽出が合理的に行われる限り、法令の規定の趣旨に合致するものであるというべきである。」としている。

さらに、原告が最高の功績倍率値をもつて比準すべきであると主張したのに対して、同判決は、「最高の功績倍率値をもつて比準する方式によると、比較法人の中にたまたま不相当に過大な退職給与を支給しているものがあつたときには明らかに不合理な結論となるし、抽出された比較法人の功績倍率の平均値を算出することによって、比較法人間に通常存在する諸要素の差異やその個々の特殊性が捨象され、より平準化された数値が得られるのであるから、平均値を用いることは、法令の規定の趣旨に沿うものであり、合理的である。」と判示した。

一方、最高功績倍率法が合理的であるとする判決に東京地裁昭和55年5月26日判決がある。同判決では、比較するために抽出された法人の総資産額と原告法人のそれとを比較

(5) 平均功績倍率法を採用した判例に東京地判昭和46年6月29日・東京高判昭和49年1月31日・最判昭和50年2月25日、東京地判昭和49年12月16日・東京高判昭和51年9月29日、長野地判昭和62年4月16日、静岡地判昭和63年9月30日・東京高判平成元年1月23日、名古屋地判平成2年5月25日・名古屋高判平成4年6月18日、浦和地判平成3年9月30日、高松地判平成5年6月29日、東京地判平成9年8月8日、札幌地判平成11年12月10日・札幌高判平成12年9月27日等がある。

(6) 最高功績倍率法を採用した判例に東京地判昭和51年5月26日・東京高判昭和52年9月26日、東京地判昭和55年5月26日・東京高判昭和56年11月28日・最判昭和60年9月17日、仙台高判平成10年4月7日・最判平成10年10月7日等がある。

すると0.6倍から10.8倍であり、売上金額を比較すると0.4倍から11.8倍とばらつきがあることから、比較法人の功績倍率の最高値を基準として退職給与金額の相当性を判断している。税務上比較する場合、業種や規模が類似する法人を選定するが、このような大きなばらつきがあっても退職金が過大であるかどうかの比較法人として選定するのは、退職金は長期間勤務後に支給されることもあり退職事例がめったに発生しないので、類似法人を抽出することが困難であるという事情がある。

また、平均功績倍率法が相当であるとした福島地裁平成8年3月18日判決に対して、その控訴審である仙台高裁平成10年4月7日判決では、次のように判示し、最高功績倍率法を採用している。「抽出された対象は4法人5事例にとどまり、これによって判明した功績倍率は1.30から3.18までの約2.45倍もの幅があることからすると、右の功績倍率の平均値である2.30に基づいて算出された相当額については、類似法人の平均的な退職金額であるということではできるとしても、それはあくまでも比較的少数の対象を基礎とした単なる平均値であるのにすぎないので、これを超えれば直ちにその超過額がすべて過大な退職給与に当たることになるわけでないのは当然であり、したがって、被控訴人主張の右平均功績倍率に依拠して算定された金額をもって、これのみが合理性を有する数額であるとするには無理がある。そして、右比較法人は相応の合理性を有する基準によって抽出されたものであるところ、そのうちの功績倍率の最高値3.18を示しているエ法人については、平均値との開差も1.38倍程度であることからして特異な値とは解されず、また、その支給額が過大であるとして被控訴人においてこれを否認ないし更正したとの証拠もないので、本件においては右エ法人の功績倍率こそが有力な参考基準となるものと判断する。」として、役員給与に関する名古屋地裁平成6年6月15日判決と同様な理由により最高功績倍率法を妥当とした。

このように判例は割れているがどちらかと言えば平均功績倍率法を採る判例が多いといえる。この点について大淵博義教授は、「一般的に言えば、平均功績倍率法によることで合理性は支持されるものといえる。ただ、現実的には同族会社での役員退職給与の適正支給事例を把握するのは、その数が少ないが故に極めて困難を伴うものであり、しかして、同業種、同規模の基準も、退職給与支給事例の数の相関により、かなりの幅をもって設定せざるを得ない。かかる場合には最高値により納税者に有利な安全値としての適正退職給与の金額を算定することが合理的であるといえることができる。⁽⁷⁾」としている。

多くの判例や大淵博義教授は、平均功績倍率法が優れているが、同業種、同規模の基準による標本数が少ない場合に限って最高功績倍率法が採用されるという考え方であるが、筆者は、過大役員給与の場合と同様な考え方により、法人税法34条2項において役員退職金のうち不相当に高額な部分の金額が損金不算入となっている点を考慮すると、平均値を超える額は常に不相当に高額な部分となることが出来ない。したがって、最高値を超え

⁽⁷⁾ 大淵博義『裁判例・裁決例からみた役員給与・交際費・寄付金の税務』315頁（税務研究会出版局 1996年）

る金額が不相当に高額な部分の金額として損金不算入となると考える。

なお、札幌地裁平成11年12月10日判決において平均功績倍率法を主張する原処分庁に対して原告会社は次のように主張した点は興味深い。「平均功績倍率という基準に基づくと、法人のうち約半数の法人の役員退職金が常に否認されることになり実態に全く合致しない。逆に、抽出された法人の役員退職金額が適正額として認められたものだとすると、比較対象すべてが相当とされている以上、それらの平均値を超える部分が不相当とする根拠はないことになる。すべてが適正とされている以上、平均値が基準になるということは論理的にあり得ないし、仮にそうすれば、不相当と認定を受けた法人だけが差別的な認定を受けているということになる。」と平均功績倍率法の欠陥を指摘したのに対して、裁判所は、「平均功績倍率法は、比較法人の退職給与のうちに、本来否認すべきであったのに実際には否認しなかったものがあり得ることを前提とするものであるところ（仮に、比較法人の退職給与がすべて適正な額の範囲内であることを前提とするならば、最高功績倍率法を用いるしかない。）、過去に本来否認すべきであったのに実際には否認しなかった事例が存在するからといって、否認すべきものを発見したときにこれを否認することを妨げる理由は存在しないから、原告の右主張は採用することができない。」と判示したが、原告の主張は論理的であり、それに対して判決は正面から答えたものとなっていない。前述の名古屋地裁平成2年5月25日判決が、「比較法人の中にたまたま不相当に過大な退職給与を支給しているものがあつたときには明らかに不合理な結論となる」と判示するが、最高値に不相当に過大な退職給与を支給しているものがあれば、その最高値は否認されてしかるべきであり、名古屋地裁平成2年5月25日判決のような理由でもって最高功績倍率法を否定する根拠とすることは出来ないと考える。

第3章 移転価格税制における独立企業間価格

移転価格税制に関して、租税特別措置法66条の4第4項は、国外関連取引の対価の額と独立企業間価格との差額は損金の額に算入しないと規定している。そして、独立企業間価格とは、一方の企業が他方の企業を支配する特殊の関係がない場合に双方の企業間で取引条件その他の事情が同一又は類似の状況下で取引が行われた場合に成立したであろう価格をいう⁽⁸⁾とされる。そして、独立企業間価格には、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法及びその他の方法があり、独立価格比準法は特殊の関係にない売手と買手が、国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同種の状況の下で売買した取引の対価の額に相当する金額をもって当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう（租税特別措置法66条の4第2項1号イ）。

独立企業間価格に関し、一定の幅を認めるべきかどうか争われたのが松山地裁平成16年4月16日判決である。この事案は、原告が国外関連者に非関連者に販売するよりも

⁽⁸⁾ 岩崎政明・平野嘉秋・川端康之編『税法用語辞典』（大蔵財務協会2001年）

廉価で船舶を販売したことから、被告税務署長が、非関連者に販売された船価をもとに各種調整を行ったうえで独立企業間価格を算出し、その独立企業間価格に満たない差額を移転価格として損金算入を否認したものである。

原告は、船舶建造請負取引にあっては、非関連者との間の取引において、船価に一定の「幅」があることは一般的な商慣習であるから、差異の調整を行って、比較可能な取引が想定できた場合でも、なお、その「独立企業間価格」を「点」で算定せず、上記の「幅」をもって算定すべきであるとし、さらに、船舶建造の請負取引では、被告が主張している独立企業間価格から、さらに20パーセント以上の「幅」による調整が必要となると指摘した上で、本件各取引と被告が算出した「独立企業間価格」との価格差は、いずれも20パーセント以内に収まっているから、本件課税処分は違法であると主張した。

これに対して、裁判所は、「独立企業間価格は、あくまで類似の取引との比較可能性であることを前提としているものであって、差異の調整をするにしても、完全に、同一の条件で調整ができるとは限らないから、調整上の誤差という意味での価格の「幅」ということが出てくることは予想できるし、その結果、納税者の負担が増えることが出てくるとは解される。しかし、移転価格税制は、当該取引の対価と独立企業間価格に差異があつて、その差異があることで法人の所得が減少している場合に、当該取引が独立企業間価格で行われたものと看做して、所得計算を行うものであるから、独立企業間価格は、本件規定が定める算定方法に基づいて、一義的に定められるべきものである。上記OECDの見解や、価格の幅なるものを認めている上記見解も、比較対象取引が複数存在し、そのいずれか1つに絞り込むことが相当でない場合に限って、「幅」なる概念を認める可能性を示唆しないし支持しているものである（そして、そのような見解は、いずれか1つに絞り込むことができないから、独立企業間価格が算定できないと解することよりも、より妥当性があるものと解されるところである。）。しかし、原告の主張は、これとは異なり、比較対象取引を1つに絞り込むことができた場合でも、なお、「幅」の概念を持ち出して、本件各取引と被告が算出した「独立企業間価格」との価格差は20パーセント以内に収まっているから、本件課税処分は違法であるというのである。このような見解が、上記の見解と異なるものであることは明らかで、いわば原告独自の見解といわざるを得ないものであり、採ることはできない。」と判示し、一般的に価格の幅が認められ場合が有りうるとしながらも原告の主張する幅を認めなかった。

移転価格に幅を認めるべきかどうかについては、各種議論がある。裁判所も引用したOECDの移転価格に関するガイドライン（パラグラフ1.45）では、独立企業間価格の幅について、「移転価格の算定は厳密な科学ではないことから、もっとも適切な方法を使った場合においても、そのすべての信頼性が相対的に同等といういくつかの数値からなる幅が生み出される場合が多くある。・・・幅の中の数値のバラツキは、比較可能な状況の下での比較可能な取引に従事する独立企業が、その取引につき全く同一の価格を設定しない場合があるという事実を表しているといえよう。しかしながら、検討している比較対

象取引のすべてが、必ずしも相対的に同程度の比較可能性を有していないという場合もある。したがって、実際の独立企業間価格の決定にあたっては、必然的に優れた判断を行うことが必要となる。⁽⁹⁾」として幅が存在しうるとしている。

続けて「一つの関連者取引を評価するため二つ以上の方法適用する場合には、数値の幅が生ずることとなろう。……これらの幅から得られたデータは、例えば、数値の範囲が重複する場合には、より正確に独立企業間価格幅を定めるために有用であり、また、範囲が重複しない場合には、各方法の精度を見直すためには有用である。複数の適用方法から引き出される幅の利用に関して、一般的な原則は述べられないであろう。なぜなら、幅の決定に用いた方法の相対的精度と、異なった方法を適用した場合に用いた情報の質によって、これらの使用から引き出される結論が左右されるからである。」とも指摘する。

また、国税庁が制定する移転価格事務運営要領2-2では次のように規定されている。「国外関連取引の検討は、確定申告書及び調査等により収集した資料等を基に行う。独立企業間価格の算定を行うまでには、個々の取引実態に即した多面的な検討を行うこととし、例えば次のような検討方法により、効果的な調査展開を図る。

(1) 法人の国外関連取引に係る事業と同種で、規模、取引段階その他の内容が概ね類似する複数の非関連取引（比較対象取引の候補と考えられる取引）に係る利益率等の範囲内に、国外関連取引に係る利益率等があるかどうかを検討する。

(2) 略」

この点について羽床正秀氏は「わが国の課税当局が、国外関連取引に係る利益率等が複数の非関連取引に係る利益率等の範囲内にあるかどうかを検討することを明確にしたものであるから、法人としては、自らの利益率等が複数の非関連取引に係る利益率の範囲内にあることを主張して、自らの移転価格が独立企業間価格であることを課税当局と正当に議論することが認められたといえる。⁽¹⁰⁾」として幅がありうることを認めている。

また、国税庁のA P A (Advance Pricing Arrangement) リポートでは「移転価格調査の場合、独立企業間価格は特定の水準（ポイント）で算定しますが、A P Aは所得移転がないと判断できる範囲（レンジ）で確認するケースが多くなっています。」とある。これは調査の場合、独立企業間価格を実績値でもって算定することになるが、事前確認の場合将来の予測値でもって算定せざるを得ないので、範囲（レンジ）が生じると考えられる。

一方、前述の松山地裁判決において原告が独立企業間価格に一定の幅を設けるべきであるとしたことに対して、品川芳宣教授は「幅の問題は、確かに、複数の算定方法からもたらされる数値それ自体には、それぞれ異なることが予想され、その意味での幅は生じるであろうが、いったんその算定に合理性が容認されて独立企業間価格が算定された場合に

⁽⁹⁾ 岡田至康監修『OECD新移転価格ガイドライン』20頁（日本租税研究協会1998年）

⁽¹⁰⁾ 羽床正秀『国際課税問題と政府間協議』163頁（大蔵財務協会2002年）

は、さらに幅を設けることは措置法66条の4第1項の文言解釈からも到底容認できないであろう。⁽¹¹⁾」と主張される。

また、平成17年6月23日の裁決によると、請求人が独立企業間価格は公開データを基に複数の比較対象取引による価格の幅（レンジ）で算定すべきであり、本件6社を比較対象取引としてその取引価格の範囲内にある価格はすべて独立企業間価格とすべきであると主張したのに対して、国税不服審判所は「原処分庁は本件国外関連取引と機能面での類似性が最も高い比較対象取引を選定しており、本件各更正処分における独立企業間価格の算定方法は合理性があると認められる。」として幅を認めなかった。

以上、松山地裁判決に即して考えれば、品川芳宣教授が指摘するように、租税特別措置法66条の4第4項の規定から言って、国外関連取引の対価の額と独立企業間価格との差額そのものが損金不算入の対象になるのであって、過大役員給与や過大役員退職金の規定と異なることは明らかである。幅というよりも選択の余地があるのは独立企業間価格の算定につき、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法のいずれを本件船舶の建造の場合に採用するかということである。その場合、比較可能性においていずれが優れているかに帰着し、いずれか低い価格をもって独立企業間価格とする発想もない。独立価格比準法の場合、同種の棚卸資産が存在することが前提となる。船舶の建造は受注生産であり、大量生産品の製造と異なり、個別性が強いと一般的に考えると、同種の棚卸資産であることを前提とする独立価格比準法はなじまないようにも考えられる。しかしながら、船舶のなかでもタンカー、コンテナ等同種の製品を建造している場合には独立価格比準法が採用されることになる。

ところで、独立価格比準法を採用する場合でも、比較対象取引として企業外の複数の比較対象取引の平均値を持って来ることもありうるが、本件の場合、比較対象取引となっているのは企業内取引であり、企業内における非関連者取引価格から、仕様、建造時期、決済条件等の差異が調整されて独立企業間価格が算出されており妥当な判断といえる。

第4章 固定資産税の7割評価

固定資産税の課税標準は、土地の基準年度に係る賦課期日における価格で土地課税台帳に登録されたものである。地方税法341条5号において価格とは適正な時価をいうとされているが、その適正な時価とは、正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格すなわち客観的な交換価値をいうと解される。したがって土地課税台帳等に登録された価格が賦課期日における当該土地の客観的な交換価値を上回れば、当該価格の決定は違法なものとなる⁽¹²⁾。そして、固定資産税の土地の評価は、売買実例価額から求める正常売買価格に基づいて適正な時価を評定する方法が採られているが、この規定に、平成6年の評価替え

⁽¹¹⁾ 品川芳宣「移転価格税制における独立企業間価格の算定」TKC税研情報14巻1号63頁

⁽¹²⁾ 最高裁平成15年6月26日判決

から、宅地の評価に当たっては、地価公示法による地価公示価格、国土利用計画法施行令による都道府県地価調査価格及び不動産鑑定士又は不動産鑑定士補による鑑定評価から求められた価格を活用することとし、これらの価格の一定割合（当分の間この割合を7割程度とする。）を目途とする旨が付け加えられたが（平成4年1月22日自治個第3号）、この通達改正によって訴訟が多発することになった。

まず、それまで公示価格の2割程度であったものが、7割程度に通達により引き上げられたことに対して租税法律（条例）主義に反するのではないかということが裁判上争われた。大阪地裁平成11年2月26日判決では、「租税法においては多分に専門的技術的かつ細目的な事項が存在し、例えば固定資産税の場合、それぞれ立地条件、使用状況等が異なる個々の課税客体について、公平に課税するとともに、課税標準算出の手續等を明確にするためには、専門的で複雑な規定を要するものであることは明らかであって、租税法については、課税の公平化、課税要件の明確化を期する観点からも、個々の事案ごとに税額を決する基準を詳細に定めることが要請される場所である。しかしながら、これらの課税要件のすべてを法律又は条例で規定することを求めることは實際上困難であり、憲法は、租税法においても、複雑多岐にわたり急速に推移変遷する経済状況に有効適切に対処し、課税の公平と評価の均衡を達成するため、一定の範囲で課税要件及び租税の賦課徴収に関する手續を法律又は条例から下位の法形式に委任することも許容しているというべきである。」として合憲であるとした。

名古屋高裁平成15年5月22日判決では、控訴人が、本件依命通達は固定資産価格の評価割合を定めるものであり、このような評価割合は税率と同視すべきであるから、これを通達により規定することは憲法84条に反すると主張したのに対して、裁判所は「本件依命通達は、固定資産の評価の基準並びに評価の実施の方法及び手續（法388条1項）について定めた評価基準についての取扱通達の一部を改正するものであって、形式的には税率とは無関係の事項に関するものであることが明らかであり、実質的にみてもこれによって税率を定めたのと同じ機能を持つものとはいえないから、控訴人の上記主張は採用できない。」とした。

合憲であるとしても、「適正な時価」を客観的時価と解する場合には、客観的時価を下回る価格も、それを超える価格と同様に、客観的時価ではないということになり、問題がないわけではない。⁽¹³⁾ 土地を持たない納税者は客観的時価で課税すべきであると主張することが考えられるし、課税された納税者は、客観的時価よりも低く評価されたことが不満であり客観的時価をもって評価すべきであるとして取消しを求めることも考えられるが、訴えの利益がないので現実問題として訴訟に現れることはない。

それでは、なぜ公示価格等の価格のおよそ7割をもってその適正な時価として扱うことが許されるのかについて、東京地裁平成13年2月20日判決は、「評価基準等による評価方法には誤差が生じるおそれがあることからすれば、少なくとも評価額が客観的時価を

⁽¹³⁾ 同旨東京地裁平成8年9月11日判決

超えるという事態が生じないように、あらかじめ減額した数値をもって計算の基礎となる標準宅地の適正な時価として扱うことは合理的な方法というべきであり、また、評価手続上、賦課期日の時価が予測値にならざるを得ず、地価が下落する可能性も排除できないことに照らしても、課税標準の特例以外であっても一般的な負担軽減方法として適正な時価をあらかじめ控え目に評定することも、固定資産の価格を当該固定資産の適正な時価と定めた法の趣旨に反しない限度で許されるものというべきである。」としている。

同様に、基準年度の土地の評価額がその前年の1月1日の地価公示価格等の7割を目処とすることについて、金子宏名誉教授は、「①土地の価格には幅があるため課税の関係では堅めの評価をする必要のあること、②公示価格における不正常的な要素を排除する必要があること、③基準年度の開始前の一年の間に地価が下落する可能性があること等の理由によるものである。⁽¹⁴⁾」とされる。

次に、この7割の評価割合については、評価の許容範囲を示しているのか、課税標準の上限である評価割合を示しているのかが問題となる。この点について争われた判決に東京地裁平成12年11月17日判決がある。原告が、「7割評価通達は、固定資産税の評価においては土地の通常の使用（収益価格）を前提とすべきであるにもかかわらず、地価公示価格や不動産鑑定士による鑑定評価額が土地の最有効使用を前提として行われることから、その開差を考慮したものであり、7割評価は土地評価の上限を示したものであって、基準年度の賦課期日の評価額（地価公示価格）の7割を超える部分は違法である。」と主張した。⁽¹⁵⁾

これに対して、裁判所は、「固定資産税は、土地の所有という事実に着目して課税されるものであって、個々の具体的な収益に着目して課税されるものでないことは前述のとおりであり、7割評価通達の本来の趣旨が賦課期日までの時点修正を目的とするものではないとしても、評価基準を適用し、7割評価による修正を経て算定された価格が賦課期日における客観的時価を上回らない限り、この点で、固定資産評価審査委員会が行った決定に違法があるとはいえないというべきであるから、原告の右主張は採用できない。」と判示した。

同様に、東京地裁平成15年3月26日判決においても「7割評価の原則の下においては、予想に反する価格の大幅な下落が起こったとしても、そのかなりの部分は、3割のアローワンスの中に吸収される可能性が高いものといえるのであるから、上記のような価格算定方法は、決して非現実的なものであるとはいえない。」と判示している。

⁽¹⁴⁾ 金子・前掲（注2）508頁

⁽¹⁵⁾ この訴訟の原告代理人となった山田二郎教授は、「収益価格を重視した個別の適正な時価が明らかにされたときには、これを（正確にいうとその7割）を上限として課税標準を評定しないと、現行の固定資産税の評価制度に整合しているとはいえない。」と主張されている。山田二郎「固定資産税の評価をめぐる最高裁判決とその影響」税理46巻14号20頁

このように判例は、7割の評価割合について評価の許容範囲を示しているとする立場であり、筆者も土地課税台帳に登録された価格が、賦課期日における客観的時価の7割を超えていたとしても違法があるとは言えず、客観的時価（10割）以下であれば適法と考える。しかしながら、許容範囲をもって評価せざるを得ないのは、評価手続上、賦課期日の時価が1年前からの予測値にならざるを得ないからであるが、予測値はやむをえないとしても予測が長期間にわたらないように法令改正をするなり迅速な評価を行えば、7割という低い評価割合を適用することもないと考えられる。

相続税の土地の評価では路線価方式が用いられているが、路線価も公示価格等の概ね8割でもって算定されており⁽¹⁶⁾、固定資産税と同様に評価の安全性等を考慮して評価されている。すなわち、1月1日の評価時点から相続時までの間に土地の価格が2割程度下落することも十分考えられるからである。仮に2割も下落しないことにより、土地につき2割の評価減を得たことにより恩恵をこうむる者があるとしても、画一的に大量処理を行う必要がある税務の立場上やむをえないとされている。⁽¹⁷⁾

おわりに

役員の過大給与については、法人税法34条2項において役員給与のうち不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は損金に算入されないと定められている。この点、同業者の役員給与の平均値を超える部分の金額を、不相当に高額な部分の金額とする税務の取扱いは法律の解釈からして問題があると指摘した。役員の過大退職金については、平均功績倍率法が実務上採用されているが、平均を超えるると不相当に高額な部分の金額となることには異論を唱えざるを得ない。平均値よりも幅を持たせた金額を超える部分が損金不算入となると考える。

一方、移転価格税制における独立企業間価格の算定に当たっては、法律の文言上は幅を持たせることは出来ないと考えられるが、独立企業間価格はあくまでも推定値であるため実務上幅を持って推計されている場合もある。

ところが、相続税の土地の財産評価に当たっては、公示価格等の8割評価が行われており、固定資産税の土地の財産評価に当たっては、公示価格等の7割評価が行われているが、これらは通達でもって弾力的措置が採られている。課税標準の算定に当たって弾力的な措置が採られることは、納税者にとって不利益にはならないが、租税法律主義の観点からは問題無しとはならない。

以上のように、法令によってはある程度のアローワンスをもって金額を算定する場合とアローワンスを認めない場合があるが、納税者間で算定金額に不平等が生ずることがあつ

⁽¹⁶⁾ 公示価格の存在する地点では路線価はその8割となるが、公示価格のない地点では売買実例価額、不動産鑑定士等による鑑定評価額、精通者意見価格等を基として国税局長がその路線ごとに評定する（財産評価基本通達14）。

⁽¹⁷⁾ 東京高裁平成11年8月30日判決

てはならないことであり、「不当に」とか「相当の」とかの解釈に当たっては、都合の良い解釈は許されないのであって、法令等を忠実に解釈して実務に当たることが望まれる。

2 法人税法上の権利確定主義について

要旨

法人税法上収益の計上時期に関する規定は少ないので、同法22条4項の一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されることになる。企業会計は実現主義により収益を認識するとしており、それは税務上の収益の認識基準である権利確定主義とおおむね同一のものである。権利確定主義による判決は多くなかで、輸出取引の収益計上時期に係る判決、過収電力料の返還に伴う損益処理に係る判決、損害賠償金の収益計上時期に係る判決及び車両保険金収入の帰属時期に係る判決を取り上げ、収益計上の妥当性を検討した。判例は、損害発生時に損害賠償金を受け取る権利が発生したとして観念的・抽象的に収益を認識するものが多いが、権利として確定しないうちに収益に計上することに対して異議を唱えるものである。横領等の不法行為が見つかって損害賠償請求を行った時に新たな会計事実が生じたのでありその時に収益に計上すべきであり、横領等が発生した時点に遡る必要はない。

キーワード 実現主義 同時両建説 異時両建説 損害賠償金 保険金

はじめに

法人税法上、益金の計上時期に関する定めは少ないので、規定のないものは同法22条4項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算される」ことになる。企業会計上は、収益は実現主義（販売基準）により認識する（企業会計原則第二，三，B）。これを受けて法人税基本通達2-1-1では「棚卸資産の販売による収益の額は、その引き渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入する。」とある。

一方で、収益の認定基準として権利確定主義がある。金子宏教授は、法人税法上の権利確定主義について「所得の発生の時点については、所得税法の場合と同様に、所得の実現の時点を基準とすべきであり、原則として、財貨の移転や役務の提供などによって債権が確定したときに収益が発生すべきであろう。その意味では、法人税法においても権利確定主義が妥当する⁽¹⁾」と述べられている。

法人税基本通達には財貨や役務の提供に伴う収益計上基準が定められている。それらの根拠は企業会計の実現主義に基づくものである。ところが損害賠償請求権や保険金等の収益計上基準について法令はもちろんのこと企業会計基準にもないため、計上基準を巡って争いが多い。

本稿では権利確定主義を根拠に課税処分を正当化した判決について検証を行うことにす

(1) 金子宏『租税法』（弘文堂 平成25年）299頁

る。

1 権利確定主義の経緯

権利確定主義は旧所得税法基本通達194の「収入金額とは、収入すべき金額をいい、収入すべき金額とは、収入する権利の確定した金額をいう。」に由来している。一方、旧法人税法基本通達249は、「資産の売買による損益は、所有権移転登記の有無及び代金支払いの済否を問わず、売買契約の効力発生の日の属する事業年度の益金または損金に算入する。ただし、商品・製品等の販売については、商品・製品等の引渡しの時を含む事業年度の益金または損金に算入することができる。」と定められていた。武田隆二教授は、「売買契約の効力発生の日では、一方で抽象的所有権移転の日(観念的支配たる所有権移転)がみられ、他方ではそれに照応せる債権の成立がみられる。すなわち、民法上の債権成立の要件はこの時点で充足されるからである。⁽²⁾」と述べ、「旧通達では、債権の成立(権利発生)時点において収益の計上を行うことを権利発生主義と呼ぶ。しかし、権利発生主義による収益の認識は、現実の商人の実務慣行とは一致せず、実務上は「ただし書」規定(引渡しの時を収益認識時点とする考え方)が原則的なものとして作用していたのである。」と述べられている。

税制調査会は昭和38年12月の「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」で、「期間損益決定についての基本的基準を、税法上いずれに置くべきかについては、各種の意見(外部取引につき、①対価請求権の確定したとき、②所有権の移転又は役務の提供があったとき、③引渡し又は対価請求権につき債務者が同時履行の抗弁権を失ったとき、④定められている債務履行期等のいずれかを基準とする意見)があったが、個別規定で補うことにより具体的な適用は③の引渡し又は対価請求権につき債務者が同時履行の抗弁権を失ったときによることに近くなるとしても、法的な基本的基準としては②の所有権の移転又は役務の提供があったときとすることが適当と認められる。」と答申していた。③は具体的所有権移転の日を指し、それに対比すると②は、抽象的所有権移転の日(観念的支配たる所有権移転)を指すものと考えられ、税調答申時ではまだ、権利確定時期は売買契約の効力発生の日とされていた。

昭和40年に法人税法が全文改正され、2年後の昭和42年に同法22条4項に「第2項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」という公正妥当な会計処理基準の規定が新設された。⁽³⁾ 収益の計上基準としては、企業会計原則では「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」と規定されており、この実現主義は、販売基準あるいは引渡基準とも呼ばれている。費用の計上基準が発

⁽²⁾ 武田隆二『法人税法精説』(森山書店 平成16年)121頁

⁽³⁾ 旧商法32条2項では「商業帳簿の作成に関する規定の解釈については公正なる会計慣行を斟酌すべし」と規定されていたし、会社法431条では「会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」と規定されている。

生主義であるのに対して、収益の計上基準が発生主義をとらない理由について、加古宜士教授は「収益の計上基準として発生主義を適用すると、かなり恣意的または主観的な見積りに基づいて収益が計上され、その結果、未実現の利益が損益計算に算入される危険性が多分にある。したがって、客観主義を基調とする現行の企業会計においては、収益の計上基準として発生主義を是認しておらず、また、このことは、不確実な収益の計上を排除する保守主義の原則からも容認できないところである。このため、収益の計上基準としては、原則として、実現主義が適用される。⁽⁴⁾」と述べられている。

昭和44年に法人税基本通達の全文改正にあわせて、現行のように引渡基準が原則となるように変更され、法人税基本通達2-1-1は「たな卸資産の販売による収益の額は、その引渡しがあつた日の属する事業年度の益金の額に算入する。」とされた。

また、同2-1-3⁽⁵⁾は「固定資産の譲渡による収益の額は、その引渡しがあつた日の属する事業年度の益金の額に算入する。ただし、法人が当該固定資産の譲渡に関する契約の効力発生の日以後引渡しの日までの間における一定の日にその譲渡による収益が生じたものとして当該日の属する事業年度の益金の額に算入したときは、これを認める。」とされ、旧通達と逆の規定の仕方となっており、引渡基準が原則となった。⁽⁶⁾

武田隆二教授は、「この改正により、収益計上基準として税法上権利発生主義から権利確定主義への原則の移行が生じたとみることができる。⁽⁷⁾」とされるが、これは棚卸資産や固定資産等に限ってのことである。

資産以外の収益計上の取扱いについても昭和55年に通達に多くが盛り込まれたところであり、運送のような役務の提供については役務の提供が完了した日(同2-1-13)、不動産の仲介あっせん報酬は売買等に係る契約の効力発生が発生した日(同2-1-11)、有価証券の譲渡による損益の額は譲渡に係る契約が成立した日(同2-1-23)、利子の計算期間の経過に応じ益金に算入する時間基準(同2-1-24)など多岐にわたっている。

判例においては収益の計上は資産の引渡しだけでないで権利確定主義の意義は区々に分かれているが、基本的には収入すべき権利が確定したときに収益を計上するという考え方を取っている。⁽⁸⁾当初は、棚卸資産についても売買契約の効力発生の日を重視していたが、徐々に引渡基準をとるようになってきている。ただ、後述するように収入すべき権利が発生しただけにもかかわらず、それが権利確定主義に基づくものであるとする判例が見受けられる。

⁽⁴⁾ 加古宜士『財務会計概論』(中央経済社 2006年)139頁

⁽⁵⁾ その後昭和55年の大改正で現行2-1-14のようになったが大きな変更はない。

⁽⁶⁾ 資産の販売であっても工事進行基準のように引渡基準をとらないものもある。

⁽⁷⁾ 武田隆二前掲注(2)122頁。このような考え方は鹿児島地裁昭和50年12月26日判決においても見られる。

⁽⁸⁾ 後述する新潟地裁平成2年7月5日判決や最高裁平成5年11月25日判決

2 権利確定主義に対する批判

植松守雄氏は、昭和44年の法人税基本通達改正について「売買契約についての引渡基準の明示で、在来の意味での権利確定主義の理念は終息を告げたものとみられる。このような通達改正がなされた後では、もはや税務の基準を無理に権利確定主義と呼ぶ必要はなく、実現主義そのものとして理解するほうが素直である。⁽⁹⁾」と述べられている。

岡村忠生教授は「権利確定主義やこれを補う管理支配基準には、根本的な誤りがある。それは、これらの考え方が、もっぱら対価、つまり、取引によって納税者に入って来たものに着目していることである。所得課税の観点からは、入って来た対価ではなく、譲渡された目的物や提供された役務、つまり、出て行ったものが着目されなければならない。その理由は、清算課税に見られるように、所得課税の基本的な考え方として、資産の譲渡に係る損益は、納税者の保有期間にどれだけの価値変動があったか、納税者がどれだけの価値を付加したかによって算定され、また、役務提供に係る損益も、納税者がどれだけの価値のある役務を提供したかによって算定されるからである。そうでなければ、無償取引のように対価が観念できない取引をはじめ、現物出資や現物配当についても収益が発生することを説明できない。もちろん、通常取引（市場取引）における対価は、資産や役務の客観的な価値を適正に指し示している。しかし、それは収益が映し出された射影に過ぎず、収益の実体そのものではない。対価への着目は、収益把握のための1つの手段であり、現象的な手続にすぎない。収益の本源は、資産の譲渡や役務の提供という取引に求められるべきであり、したがって益金の年度帰属も、対価の収益や債権の成立とは無関係に、譲渡や提供という取引事実が認められる年度とされるべきである。⁽¹⁰⁾」とされ、益金の年度帰属も資産の譲渡や役務の提供により稼いだ所得については取引事実が認められた年度とされるべきと述べられている。

無償取引の収益発生は、法人税法22条2項で定められているものであり、いつ収益が発生するかについては、無償取引、現物出資や現物配当のように現金等を伴わない取引であっても、それぞれ資産が引き渡されたときに収益を計上することになり、引渡基準が適用されると考える。したがって無償取引を特別扱いにする必要はなく、債権確定主義を実現主義と同じように考えるならば批判は当たらない。問題は損害賠償請求権等（資産の引渡しや役務の提供でないもの）のように実現主義では説明できないものである。損害賠償請求権等のように債権の成立と同時に収益に計上する考え方をとる判例に対する批判と考えたい。もっとも権利確定主義だけあるいは実現主義だけで年度の帰属の問題をすべて解決できるものではない。

3 権利確定主義と実現主義の関係

金子宏教授は、実現主義の重要性を認めながらも、「一般に企業会計の網は相当に粗くて、今日まで訴訟で年度帰属が問題となった事件においては、見るべき会計慣行がなく、また会

⁽⁹⁾ 植松守雄「収入金額（収益）の計上時期に関する問題」租税法研究8号65頁

⁽¹⁰⁾ 岡村忠生『法人税法講義』（成文堂 2008年）59頁

計学説がない場合が多かった。状況は今後も変わらないと思われる。このような新しい問題が出てきた場合に、実現主義は、その解決のために必要ななんらかの明確な基準を提供しうるであろうか。実現の概念が未実現の利益の排除という点を除いては、不明確な内容だけに、それが明確な解答を提供できるとは考えられない。

その意味では、所得ないし収益の実現時期の判定に関するなんらかの法的な基準の必要性は依然として否定できない。そのような観点から見ると、権利確定主義は、例外的な場合を除いて、そのような必要性を満たすことができ、したがって今後とも妥当性を認めることができる⁽¹¹⁾と述べ、実現主義を補完するものとして権利確定主義の妥当性は失われることはない⁽¹¹⁾とされる。

確かに、法人税基本通達には財貨や役務の提供に伴う収益計上基準が定められている。これらの根拠は企業会計の実現主義に基づくものである。ところが損害賠償請求権や不当利得請求権等の収益計上基準について法令はもちろんのこと企業会計基準にもないため、その計上基準を巡って争いが多い。そこで権利確定主義に基づく検討が必要となる。

前述のように金子宏教授は権利確定主義の必要性を述べられたが、これをもって権利確定主義と引渡基準は矛盾するものではないとされ、「無条件請求権説」を説かれる。それは「資産の譲渡についていえば、目的財産の引渡によって相手方は同時履行の抗弁権を失い、それと同時に、譲渡者の代金請求権は無条件のものとなるから、資産の引渡しの時に所得は実現するという考え方である。権利の確定を請求権の無条件化の意義にとらえれば、引渡基準は権利確定主義そのものの表現ないし別称にほかならない。⁽¹²⁾」とされる。

同様に、武田隆二教授は、「権利（債権）の確定とは相手方（買主側）対して債務の履行を訴求しうるようになったことを指すものと解する。というのは、財貨の引渡しにおいて同時履行の関係から債権が確定するものと解されうるからである。⁽¹³⁾」とされる。また、「実現主義と権利確定主義とは同一内容の異なる表現にすぎない。⁽¹⁴⁾」とまで述べられている。そのうえで税務上の権利確定の要件として、「次の2つの要件をすべて満たさなければならない。

(1) 債権の成立

(2) 当該債権に基づいて債務者に対し具体的に債務の履行を訴求しうる状況が発生していること(債権請求の確定性)

第1の要件は民法上の「債権成立」の3要件すべてを満たすことが要求されるが、これのみでは十分でなく、第2の要件として「債権請求の確定性」を挙げなければならない。この要件は同時履行の抗弁権が存在することを予定したものである。

これらの要件が満たされるならば、会計上収益の処理的記帳が行われる。すなわち、(イ)

(11) 金子宏「所得の年度帰属総論」日税研論集22号14頁

(12) 金子宏 前掲注(11)18頁

(13) 武田隆二 前掲注(2)118頁

(14) 武田隆二 前掲注(2)122頁

当該収益は貨幣的に計量化され、(ロ) 後日において取消されることのない確実性があり、かつ、(ハ) 客観的証拠を確かめることができる、という意味において、記帳の対象となりうるからである。」とされている。

筆者は武田隆二教授が言われるほど実現主義と権利確定主義とは同一内容の異なる表現にすぎないと考えないが、おおむね同じ内容であるとして論を進める。

4 輸出取引の収益計上時期に係る判決

(1) 事実の概要

Xは、輸出取引を業とする株式会社であるが、X と海外顧客との間の輸出取引は、X が輸出商品を船積みし、運送人から船荷証券の発行を受けたうえ、商品代金取り立てのための為替手形を振り出して、これに船荷証券その他の船積み書類を添付し、いわゆる荷為替手形としてX の取引銀行で買い取ってもらうというものであった。輸出商品の販売については船荷証券を取引銀行に引き渡した日（船荷証券引渡基準、為替取組日基準）をもって、継続的にその収益計上を行ってきた。これに対し、税務署長は、船荷証券の発行日（商品の船積み完了日）をもって収益を計上する船積日基準により更正処分等を行った。

本件の争点は、船荷証券が発行されている商品の輸出取引に係る収益計上の時期が、為替取組日か、船積みの日かであった。

1 審において原告は「シー・アイ・エフ統一国際規則 6 の所有権の「物品所有権移転の時期は「規則 20」 2 項に規定した場合を除き、売主がその書類を買主の占有に移転したそのときである」とした規定に反する。」と主張した。

これに対して、神戸地裁昭和 6 1 年 6 月 2 5 日判決では「F・O・B 条件の場合は、商品等を本船に船積みした時点をもってその所有権及び危険負担がすべて売主から買主に移転するとされ、したがって収益計上基準を船積日に求めることは妥当である。C・I・F 条件においては、危険負担は本船に商品等を船積みした時点で売主から買主に移転するとされ、F・O・B 条件と異なることなく、また商品等の所有権は船荷証券表彰が買主に提供されたときに買主に移転し、その効果は船積みのときに遡るとされる。したがって、いわゆる権利確定主義を厳格に適用すると、船荷証券が買主に到着したことを確認した時点で船積み時に遡及して収益を計上することになるが、原告のような貿易取引において、右のように所有権移転を確認した時点で船積み時に遡及して収益計上することは会計処理上困難なことが多く、原被告においてもこのような処理を主張していないところである。売主としては、会計手続上も船積みをもって売上げを記帳することが望ましいこととして実務上広く採用されていることからすると、F・O・B 条件、C・I・F 条件の如何にかかわらず、船積日をもって収益計上の基準とすることは必ずしも不当とすべきものとはいえない。」と判示している。大阪高裁平成 3 年 1 2 月 1 9 日判決も X の主張を認めなかった。

(2) 最高裁平成5年11月25日判決判旨

最高裁の権利確定主義に関する考え方がわかるので、長くなるが引用する。

ア 法人税法上、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外の取引に係る収益の額とするものとされ(22条2項)、当該事業年度の収益の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算すべきものとされている(同条4項)。したがって、ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があつた時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる。

もつとも、法人税法22条4項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計上すべきものと定めたものと解されるから、その権利の確定時期に関する会計処理を、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないとするのは相当でなく、取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである。しかし、その権利の実現が未確定であるにもかかわらずこれを収益に計上したり、既に確定した収入すべき権利を現金の回収を待って収益に計上するなどの会計処理は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとは認め難いものというべきである。

イ 本件のようなたな卸資産の販売による収益についてみると、前記の事実関係によれば、船荷証券が発行されている本件の場合には、船荷証券が買主に提供されることによって、商品の完全な引渡し完了し、代金請求権の行使が法律上可能になるものというべきである。したがって、法律上どの時点で代金請求権の行使が可能となるかという基準によってみるならば、買主に船荷証券を提供した時点において、商品の引渡しにより収入すべき権利が確定したものとして、その収益を計上するという会計処理が相当なものということになる。しかし、今日の輸出取引においては、既に商品の船積時点で、売買契約に基づく売主の引渡義務の履行は、実質的に完了したものとみられるとともに、前記のとおり、売主は、商品の船積み完了すれば、その時点以降はいつでも、取引銀行に為替手形を買い取ってもらうことにより、売買代金相当額の回収を図り得るという実情にあるから、右船積時点において、売買契約による代金請求権が確定したものとみることが出来る。したがって、このような輸出取引の経済的実態からすると、船荷証券

が発行されている場合でも、商品の船積時点において、その取引によって収入すべき権利が既に確定したものとして、これを収益に計上するという会計処理も、合理的なものというべきであり、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものということができる。

これに対して、上告人が採用している会計処理は、荷為替手形を取引銀行で買い取ってもらう際に船荷証券を取引銀行に交付することによって商品の引渡しをしたものとして、為替取組日基準によって収益を計上するものである。しかし、この船荷証券の交付は、売買契約に基づく引渡義務の履行としてされるものではなく、為替手形を買い取ってもらうための担保として、これを取引銀行に提供するものであるから、右の交付の時点をもって売買契約上の商品の引渡しがあつたとすることはできない。そうすると、上告人が採用している為替取組日基準は、右のように商品の船積みによって既に確定したものとみられる売買代金請求権を、為替手形を取引銀行に買い取ってもらうことにより現実に売買代金相当額を回収する時点まで待つて、収益に計上するものであつて、その収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる点において、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとはいえないというべきである。このような処理による企業の利益計算は、法人税法の企図する公平な所得計算の要請という観点からも是認し難いものといわざるを得ない。

ウ 以上のとおり、為替取組日基準によって輸出取引による収益を計上する会計処理は公正妥当と認められる会計処理の基準に適合しないものであるのに対し、船積日基準によって輸出取引による収益を計上する会計処理は、公正妥当と認められる会計処理の基準に適合し、しかも、前記のとおり、実務上も広く一般的に採用されていることからすれば、被上告人が、船積日基準によって、上告人の昭和55年3月期及び同56年3月期の所得金額及び法人税額の更正を行ったことは、適法というべきである。

エ この多数意見に対して、味村治裁判官は、船荷証券を買主に引き渡したときに収益に計上する会計処理が商法の計算に関する規定適合するところであり、売主による取引銀行への船荷証券の交付は買主への船荷証券の発送と類似するとして、
「船荷証券の取引銀行への交付の時に、代金債権が貸借対照表能力を取得し、商品が貸借対照表能力を失うとして、収益を計上する会計処理も、商法の規定に適合するといふべきである。」と反対意見を述べ、大白勝裁判官は「輸出取引の場合には、売主が取引銀行に船荷証券を交付した時点で、商品の引渡しがあつたものとして、当該商品の輸出取引による収益を益金に計上するという為替取組日基準による会計処理も、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものということができる。」と反対意見を述べられている。

(3) 所見

本判決は資産の譲渡に関する権利確定主義の代表的な判決である。最高裁は「収益は、その実現があつた時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる。」と判示し、実現があつた時にその収入すべき権利が確定したときとし、唐突に権利確定主義を持ち出してきており、何故そうなるかの説明がない。判決は「取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである。」とし、収益計上基準について選択を認めている点は妥当といえる。

為替取組日基準は、「為替手形を取引銀行に買い取ってもらうことにより現実に売買代金相当額を回収する時点まで待つて、収益に計上するものであつて、その収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる」ことがあることからすれば、為替取組日基準は現金主義に近いものであり、最高裁判決は妥当といえる。

ところで I F R S の導入に伴い収益認識基準は変わるのだろうか。I F R S 1 4 項では物品の販売からの収益は、次の条件すべてが満たされたときに収益を認識しなければならない。

- (a) 物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を企業が買手に移転したこと。
- (b) 販売された物品に対して、所有と通常結び付けられる程度の継続的な管理上の関与も実質的な支配も企業が保持していないこと。
- (c) 収益の額を、信頼性をもって測定できること。
- (d) その取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと。
- (e) その取引に関連して発生した又は発生する原価を、信頼性をもって測定できること。

ここで問題は (a) の条件では、契約上特段の定めがない限り、物品を出荷しただけではこの条件を満たしたことになることにならないことになる。⁽¹⁵⁾

その後米国の財務会計基準審議会 (FASB) と国際会計基準審議会 (IASB) が共同で平成 26 年 5 月 28 日に「顧客との契約から生じる収益」(IFRS 15 号) を公表した。鶯地隆継氏によると「IFRS 第 15 号は識別された履行義務が充足された時点で、収益を認識することを求めている。履行義務の充足とは財またはサービス (資産) が顧客に移転したタイミングであり、資産の移転とは、資産への支配が移転したタイミングであるとしている。この場合の資産への支配とは、資産の使用について指図をすることができる状態をいい、その資産からの便益を全て受け取ることができる状態をいう。⁽¹⁶⁾」とされる。

⁽¹⁵⁾ 日本公認会計士協会「我が国の収益認識に関する研究報告 (中間報告)」平成 21 年 7 月 9 日

⁽¹⁶⁾ 鶯地隆継「IFRS 15 号公布までの経緯とその概要」企業会計 2014 年 9 月号 30

このように時代の変遷に従い公正妥当と認められる会計処理の基準も変化することになり、これまでの引渡基準は見直されることが予想されるところであり、着荷時での収益の計上が正当化されることになれば最高裁の判決も修正を余儀なくされることになる。

5 過収電力料の返還に伴う損益処理に係る判決

(1) 事案の概要

計器用変成器の設定誤りのために、X社は過去12年間にわたって電力使用料を過大に支払っている事実が判明した。電力会社であるK社では、過収の電気料金を算定した上、昭和60年3月28日にX社に出向いて了解を求めたところ同社もこれに同意したので、同月29日にX社内の決裁を了して、X社との間で、過払清算金を約1億5,311万円（電気料金1億4,874万円、契約超過違約金378万円、電気税61万円、各年度の割り振りについては一部推計が入っている）とする確認書を作成するとともに、同金額と年6%相当額の利息相当額をX社に支払った。

X社は、この精算返戻金のうち、利息金について昭和60年12月期の本件事業年度の収益に計上し、それ以外の返戻金のうち昭和55年12月期から同59年12月期に対応する部分の金額については、当該各事業年度の収益とする修正申告を行った。

これに対して、税務署長は、この過払い精算返戻金約1億5,311万円の全額は、その金額につき両者が合意した日を含む昭和60年12月期の収益であるとして、更正処分等を行った。これに対して、X社は、①精算返戻金は精算額の通知を受けた昭和59年12月21日を含む昭和59年12月期の収益に計上すべきものある、②本件のように過去の事業年度の電力使用料の支払が過大で、過去の事業年度の損益計算書に誤りがある場合にはその事業年度に遡及して是正すべきであると主張して争いとなった。

新潟地裁は平成2年7月5日、「法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から同年度の損金の額を控除した金額であるとされ（法22条1項）、右益金の額には別段の定めがあるものを除き当該事業年度の資本等取引以外の取引（いわゆる損益取引）による収益の額を算入することとし（同条2項）、この収益の額については、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（いわゆる公正処理基準）に従って計算されるものとしている（法22条4項）。

そして、右公正処理基準は企業会計原則、財務諸表等規則によっても表されており、収益、費用の期間帰属については、原則として、発生主義を採用している。右発生主義とはいわゆる現金主義に対するものであるが、税法においては、課税の公平、基準の明確等の要請を勘案し、原則として収入すべき債権の確定をもつて基準とする、いわゆる権利確定主義として理解されるべきものである。

右権利確定主義によれば、法人の収益の帰属年度は右収益たる債権が確定した事業年度であるから、本件過収電気料金等を収益として計上すべき事業年度は、本件過収電気料金等の返還請求権が確定した日の属する事業年度であることになる。」と判示して納税者の請求を棄却した。東京高裁平成3年5月29日判決は新潟地裁判決を支持している。

(2) 最高裁平成4年10月29日判決要旨

最高裁は「上告人は、昭和47年4月から同59年10月までの12年間余もの期間、東北電力による電気料金等の請求が正当なものであるとの認識の下でその支払を完了しており、その間、上告人はもとより東北電力でさえ、東北電力が上告人から過大に電気料金を徴収している事実を発見することはできなかつたのであるから、上告人が過収電気料金等の返還を受けることは事実上不可能であつたというべきである。そうであれば、電気料金等の過大支払の日が属する各事業年度に過収電気料金等の返還請求権が確定したものと、右各事業年度の所得金額の計算をすべきであるとするのは相当ではない。上告人の東北電力に対する本件過収電気料金等の返還請求権は、昭和59年12月ころ、東北電力によって、計画装置の計器用変成器の設定誤りが発見されたという新たな事実の発生を受けて、右両者間において、本件確認書により返還すべき金額について合意が成立したことによって確定したものとしてみるのが相当である。したがって、本件過収電気料金等の返戻が帰属すべき事業年度は、右合意が成立した昭和60年3月29日が属する本件事業年度であり、その金額を右事業年度の益金の額に算入すべきものであるとした原審の判断は、正当として是認することができる。」と判示した。

この多数意見に対して味村治裁判官は反対意見を次のように述べられている。「上告人は、この間に電気料金等として支払った金額を、支払の時の属する各事業年度における損金の額に算入して、その算入の根拠は、右の金額が法人税法22条3項1号の原価に該当するとしたことであつたと認められる。しかし、実は、その間の電気料金等の支払は過大であつたのであるから、過収電気料金等の額に相当する額は、同号の原価の額には該当しなかつたというべきであり、上告人の当該各事業年度に関する確定申告における所得金額の計算には、原価の過大計上については損金の過大計上という違法があり、その結果所得金額が過少であつたものと認められる。

したがって、右の各事業年度について、上告人は、国税通則法等の定めるところにより修正申告することができ、被上告人は、同法等の定めるところにより、電気料金等の過大計上の有無を調査し、その結果に基づき、損金の過大計上を理由として、右の各事業年度の所得について更正すべきであつて、被上告人が返還を受けるべき過収電気料金等の額を右の各事業年度以外の事業年度の益金の額に算入する更正をすることはできなかつたというべきである。」として、過収電気料金等の返還請求権の取得は合意の日の属する事業年度の収益であるとするにはできない。」

(3) 所見

味村治裁判官は、過大な電気料金の支払い及び過収電気料金等の返還請求権の収益計上は過去に遡って修正されるべきという同時両建説により反対意見を述べられたのに対して、多数意見は過大に電気料金を徴収している事実を発見することはできなかったのであるから、上告人が遡って過収電気料金等の返還を受けることは事実上不可能であったとして、過払い電気料金等の不当利得返還請求権は、返還すべき金額について合意が成立したことによって確定したものとしてみるのが相当であるとした。この判決を権利確定主義に基づくものであるとする見解がある。確かに上告人が取得する利息は権利確定主義に基づき合意した事業年度の収益に計上されるべきものである。返還された電気料金についての計上時期については見解が分かれる。

過年度に計算誤りがあれば味村治裁判官が主張されるように遡及できるかが問題となる。誤謬の修正については一般的には、その修正を行った事業年度に計上するという法人税基本通達2-2-16（前期損益修正）が持ち出される。同通達は「当該事業年度前の各事業年度においてその収益の額を益金の額に算入した資産の販売又は譲渡、役務の提供その他の取引について当該事業年度において契約の解除又は取消し、値引き、返品等の事実が生じた場合でも、これらの事実に基づいて生じた損失の額は、当該事業年度の損金の額に算入する。」とする。

この通達は、法人税法22条4項の公正妥当な会計処理基準に根拠を求めるものであるが、企業会計原則注解12（2）前期損益修正は、「イ過年度における引当金の過不足修正額 ロ過年度における減価償却の過不足修正額 ハ過年度におけるたな卸資産評価の訂正額 ニ過年度償却済債権の取立額 なお、特別損益に属する項目であっても、金額の僅少なもの又は每期経常的に発生するものは、経常損益計算に含めることができる。」としており、前期損益修正項目が生じた場合においては、原則として、税務上、過年度の所得金額を遡って修正することはないが、計算の誤謬の場合はこれに含まれるものではない。

武田昌輔教授は、「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」を解説された後、誤謬の事実の確認について、次のように述べておられる。「課税所得の計算に関して誤謬の事実があったときには、税法ではその事実の生じた事業年度の所得金額を修正することになる。このことは、その所得金額が増額となると減額になると関係がない。既にみたように、税法における所得金額は、きわめて厳格な期間損益の計算を基礎として算定することとされている。したがって、過年度において、この事実と異なる経理を行った場合においては、これを常に修正すべきことになる。つまり、過年度における誤謬が明らかとなった場合には、その過年度分を修正すべきであることはむしろ当然ということになる（上述したように、粉飾決算の場合には、財務諸表において修正すべき問題が存する。）。

問題となるのは、その誤謬が過年度の誤謬であるのか、それとも、当該事業年度に新た

に生じたものであるかである。例えば、過年度分における計算誤謬があった場合には、その事実は明らかであって、当該過年度分を修正すべきことはいうまでもない。⁽¹⁷⁾とされる。

そのうえで、「過年度分とすべきものと当該確定した事業年度に属すべきものについて検討することとする。

① 過年度分に帰属すべきもの

イ 計算誤謬

過年度分について計算誤謬が発見された場合には、その修正は当該過年度分につき、遡って行うべきことになる。

ロ 簿外資産、簿外負債

その簿外であるものが特定の過年度分に帰属することが明らかであるもの。

ハ 売上計上漏れ、諸費用・損失の計上漏れ

売上計上漏れ、諸費用・損失が当該過年度分において計上されていないことが明らかであるもの。

なお、全額損金不算入の交際費等が計上漏れとなっている場合には、費用の計上漏れではあるものの、全額損金不算入となるので、結果としては、課税所得に影響を与えないことになる。

② その原因は過年度にあっても当年度に帰属すべきもの

過年度分に確定していない損害賠償等で当期において確定されたものである。例えば、税理士損害賠償保険契約に基づいて当該保険金の交付があった場合においては、その賠償の事件そのものが過年度に帰属するものであっても、その損害賠償金の交付の確定した事業年度の収益となる。」と述べられている。

このように基本的には、納税者が誤った会計処理を行ったのであれば遡及して修正することも考えられるが、新たな事実の発生があったのであれば遡及する必要がないと考える。⁽¹⁸⁾

本件に照らして考えると、最高裁の多数意見は、納税者が過大に電気料金を支払っていた部分については返還金と相殺して修正申告をしていたので問題とせず、もっぱら過大電気料金等の返還請求権の収益計上が問題とした。最高裁の多数意見は、過大に電気料金を徴収している事実を容易に発見することはできなかつたことから、計器用変成器の設定誤りが発見されたという新たな事実の発生があったということになるので、過去に遡って修正することなく、返還すべき金額について合意が成立した日の属する事業年度の益金に算入されるべきとしたが、妥当と考える。

6 損害賠償金の収益計上時期に係る判決

⁽¹⁷⁾ 武田昌輔「期間損益と前期損益修正」税務事例4 2巻4号76頁

⁽¹⁸⁾ 黒田宣夫「納税申告の是正方法について2」税経通信1999. 4 168頁

横領等不法行為による損害賠償金の収益計上時期についても、損害賠償金が収益として確定したときに計上することになると考えられるが、その時期について以下考察する。損害の発生時期と損害賠償金の収益計上時期については、主に同時両建説、異時両建説及び損失確定説の3つの学説がある。⁽¹⁹⁾ ここで同時両建説、異時両建説ともに、横領行為による不正は法人税申告書別表四において加算することにより正すとともに、その損失を減算する処理を行うことにおいて差異はない。同時両建説は損害賠償請求に係る収益を損害の発生した事業年度に計上すべきとするものであり、異時両建説は損害の発生した事業年度に限らないとするものである。損失確定説は、不法行為による損失を損失額の確定まで税務上計上しないとするとするものであるが、法人税法22条3項の規定により損失は発生年度に計上すべきであり、企業会計上も損失の先延ばしは許されないと考える。

(4) 大阪高裁平成13年7月26日判決要旨

パチンコ店・ゲームセンターを営む法人の使用人である経理担当者が昭和63年から平成5年にかけて売上金を横領していたことが税務調査により発覚し、横領により生じた損失とこれに対応する損害賠償請求権の計上時期が争われた事案であり、異時両建説による課税処理を求めた納税者の訴えに対して、大阪地裁平成10年10月28日の同時両建説の判決に続き、大阪高裁は、次のように判示して請求を棄却した。

「法人税法22条4項は「当該事業年度の収益及び費用は一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算するものとする。」旨規定しているから、法人税法は、原則として発生主義のうち権利確定主義を採っているものと解される。そうすると、横領により損失が発生したとしてもこれと同額の損害賠償請求権を取得することになるため、原則として所得額に変動を生じないことになる。

法人税法が上記のように権利確定主義を採用しているのは、主として、企業会計の原則と整合性を保つことにあるものと解される。また、課税当局が損害賠償債権の存否や、その回収の有無を個別に確定することなど困難であるから、当該債権が該当事業年度に回収不能であることが確定していない限り、これを所得に含めるという権利確定主義は、徴税技術という観点からも優れている。」と判示する。この判決は最高裁平成13年12月20日決定により不受理とされ確定している。

大阪高裁判決は、昭和43年の最高裁判決（昭和34事業年度から36年事業年度にかけての事件）を踏襲するものであるが、最高裁判決後法人税法22条4項の公正妥当な会計処理基準の規定が新設された昭和42年以降、権利発生主義から権利確定主義に変更されたことなどを全く考慮に入れていない。権利確定主義とは財貨の移転や役務の提供などによって債権が確定したときに収益が発生するものであり、一方、横領により損失が発生したとしてこれと同額の損害賠償請求権を取得することは、観念的に権利

⁽¹⁹⁾ 占部裕典『租税法の解釈と立法政策I』（信山社出版 平成14年）338頁
大淵博義『法人税法の解釈と実務』（大蔵財務協会 平成5年）601頁

が発生するにすぎない。武田隆二教授の主張される権利確定の要件の1つを満たしたに過ぎないのであって、大阪高裁は権利確定主義により判決を行ったとしているが、武田隆二教授の分類からすれば権利発生主義といえるものである。世の中の情勢が変わっているにもかかわらず昔の判決を金科玉条のように踏襲する裁判所の姿勢は改められるべきである。

また、権利確定主義は、権利が発生しただけの段階での課税を避け担税力が備わった段階で課税しようとするものであり、納税者の権利として認められたものであって、判決のいうような徴税技術という観点からも優れているから認められたものではない。

大阪高裁は、損害賠償請求権の収益計上を法人税基本通達2-1-37(現行2-1-43)が社外と社内に区別する理由について「基本通達は権利確定主義によることが妥当でない場合も多く、このような場合に会計原則や徴税の便宜のみを強調することは相当でないため、その例外を認めたものである。しかし、基本通達には例外を認める前提として「他の者から支払いを受ける損害賠償請求権」という限定が付されている。このような限定を付したのは、たとえば、本件のような横領行為の隠ぺい等のために収入の圧縮や架空計上等が行われた場合、外形的には法人自身がなした脱税行為と識別がつかないため、このような場合に例外的扱いを認めると徴税事務に著しい支障を生じるためであると解される。」と判示する。

「法人税基本通達逐条解説」は、「当該法人がその役員又は使用人に対して有することとなる不当利得の返還請求権又は損害賠償請求権についてどのように取り扱われるかという疑問が生ずる。この点については、例えば、役員の場合にはその行為が個人的なものなのか、それとも法人としてのものなのか峻別しにくいケースが多い上、その不法行為の態様は個別性が強く、全てのケースについて一律に判ずることは困難な面があることから、本通達をそのまま適用することには問題がある場合が多い。⁽²⁰⁾」とする。

矢田公一氏は、「他の者に対して異時両建ないしは現金基準により損害賠償金の益金算入を認めている理由としては、

- ① この種の問題については、相手方に損害賠償責任があるのかどうかについて当事者間に争いのあることが少なくないこと
- ② 仮に相手方に損害賠償責任のあることが明確であるとしても、具体的にいかなる金額の損害賠償を受け得るのかについては、当事者間の合意又は裁判の結果等を待たなければ確定しないのが普通であること
- ③ 仮にその損害賠償金の支払を受けること及びその額について当事者間に合意があったとしても、相手方の支払能力などからみて、果して実際にその支払を受けることができ

⁽²⁰⁾ 大澤幸宏『法人税基本通達逐条解説』(税務研究会出版局 平成26年) 186頁

るのかどうかについて問題のある場合が少なくないこと

が挙げられている。

他方、その相手方がその法人の役員又は使用人である場合に法人税基本通達2-1-43を適用しない理由としては、

- ①例えば、役員の場合には、その地位や法人との関係から見て、その行為が個人的なものなのか、それとも法人としてのものなのか峻別しにくいケースが多いこと、
- ②一口に損害賠償といっても、例えば違法配当に対する取締役の賠償責任（商法262）に基づくものもあるなど、その内容も複雑多岐にわたるから、本通達をそのまま適用することには問題がある場合が多いこと

が挙げられている。⁽²¹⁾」とより詳しく述べられている。

矢田公一氏は、「他の者」の場合、当事者間に争いのあること、当事者間の合意又は裁判の結果等を待たなければ確定しないのが普通であることから、異時両建がよいとされるが、社内の役員等の場合の①も個人的なものなのか法人としてのものなのか峻別しにくいのであれば同じように異時両建でもよいのでないかと思われる。

矢田公一氏の法人の役員又は使用人である場合の①に対しては、次のような批判を加えることができる。横領行為によって法人自身がなした脱税行為（裏金を法人が管理していた）か、法人が被害をこうむった（横領後の金品の使途が個人的に私消されたことに対して返還を求めた）かを見極めるのが税務調査である。社内の横領行為が外形的には法人自身がなした脱税行為と識別がつかないため、取り敢えず損害賠償請求権を収益として計上しておくという事はあり得ない。会社の脱税行為であれば会社に損害が発生することはないから損害賠償請求権を当然のことながら計上する必要がないし、横領行為の場合には会社が横領を行なった者に損害賠償請求した段階で収益に計上するのを認めればよいし、同族会社が代表者に損害賠償請求をしないか故意に遅らせていけば給与課税を行えばよいし、処理が決まらなければ仮払い処理をしたうえで処理が決まった段階で上記の処理をすればよいのであって、判断が多岐にわたるからといって判断出来ないということにはならないし、徴税事務に著しい支障を生じることはない。

また、本件の場合のように納税者は損害賠償請求を行って別途裁判所から請求を認めるという判決をもらっている場合には、外形的には法人自身がなした脱税行為と識別がつかないということは理由にならない。

法人の役員又は使用人である場合の②に対しては、違法配当に対する取締役の賠償責任や背任等の会社法違反は見極めに困難なことも予想されるが、それを根拠に法人の役員又は使用人の詐欺横領等の刑法犯と同列に論じるのは問題である。「他の者」の場合の③については法人の役員又は使用人についても同じことが言えるのであって、「他の者」と

⁽²¹⁾ 矢田公一「不法行為に係る損害賠償金等の帰属の時期」税務大学校論叢62巻123頁

法人の役員又は使用人と分ける合理的な根拠はないと考える。

(5) 東京地裁平成20年2月15日判決要旨

法人の経理部長乙が平成12年から平成15年にかけて架空外注費の計上により横領行為を行っていたことが税務調査で発覚した。税務署長は外注費の架空計上額を否認し、詐取行為による損害額を減算すると同時に同額の損害賠償請求権を益金に算入するなどの更正処分と重加算税の賦課決定処分を行った。納税者がこれら処分の取り消しを求めた事案であり、当該横領に対する損害賠償請求権の計上時期が争われた。

東京地裁は平成20年2月15日に次のように判示して納税者の請求を認容した。「権利が法律上発生していても、その行使が事実上不可能であれば、これによって現実的な処分可能性のある経済的利益を客観的かつ確実に取得したとはいえないから、不法行為による損害賠償請求権は、その行使が事実上可能となった時、すなわち、被害者である法人（具体的には当該法人の代表機関）が損害及び加害者を知った時に、権利が確定したものととして、その時期の属する事業年度の益金に計上すべきものと解するのが相当である（最高裁平成4年10月29日第一小法廷判決参照）。」とし、税務署長の同時両建処分を認めず、重加算税の賦課決定処分も取り消したため税務署長は控訴した。

東京地裁判決は損害賠償請求権については、損害及び加害者を知った時に、権利が確定したものとし、最高裁平成4年10月29日判決を引用するが、同判決は「過収電気料金等の返還請求権は、昭和59年12月ころ、計画装置の計器用変成器の設定誤りが発見されたという新たな事実の発生を受けて、右両者間において、本件確認書により返還すべき金額について合意が成立したことによって確定したものとしてみるのが相当である。」としているのであって、正確性を欠いている。損害を知ったからといって損害賠償請求をするなどの処理がすぐ決まるとは限らないのであって、損害及び加害者を知った時に権利が確定したとは言い切れないものであり、請求を行ったときに収益に計上すべきであり、⁽²²⁾損害賠償請求も行っていない時期に同時両建説をとり収益に計上するのは行き過ぎである。

法人税基本通達2-1-43では損害賠償金の額は、その支払を受けるべきことが確定した日の属する事業年度の益金の額に算入することになるが、問題は裁判で確定するまでに時間がかかることである。まず、同族会社において会社が同族役員に対して損害賠償請求をしないかまたは遅らせることも考えられる。その場合は同時両建を行うことの根拠になるとも考えられるが、そのような場合は会社が債権を回収する意思がないとして、むしろ役員に対する賞与という認定が考えられるのであって同時両建の根拠とはなりえない。役員や社員に対しては損害賠償請求をするのであれば、裁判で確定するまで待つと意図的に裁判を長びかせることも考えられるので、被害者が加害者に損害賠償請求を行った時点

⁽²²⁾ 棚卸資産の場合、納品書、請求書、売上伝票等をワンライティングで行っているところが多く、請求とほぼ同時期に売上げの計上を行っている。

が適当と考える。

(6) 東京高裁平成21年2月18日判決要旨

東京高裁は、「本件事業年度において、本件詐取行為により被控訴人が受けた損失額を損金に計上すると同時に益金として本件損害賠償請求権の額を計上するのが原則ということになるが、本件各事業年度当時の客観的状況に照らすと、通常人を基準にしても、本件損害賠償請求権の存在・内容等を把握し得ず、権利行使が期待できないといえらば、当該事業年度の益金に計上しない取扱いが許されるということになるから、その点を検討する。

この点については、乙は、被控訴人の経理担当取締役らに秘して本件詐取行為をしたものであり、被控訴人の取締役らは当時本件詐取行為を認識していなかったものではあるが、本件詐取行為は、経理担当取締役が本件預金口座からの払戻し及び外注先への振込み依頼について決裁する際に乙が持参した正規の振込依頼書をチェックしさえすれば容易に発覚するものであったのである。また、決算期等において、会計資料として保管されていた請求書と外注費として支払った金額とを照合すれば、容易に発覚したものである。こういった点を考えると、通常人を基準とすると、本件各事業年度当時において、本件損害賠償請求権につき、その存在、内容等を把握できず、権利行使を期待できないような客観的状況にあったということは到底できないというべきである。そうすると、本件損害賠償請求権の額を本件各事業年度において益金に計上すべきことになる。」と判示して⁽²³⁾、控訴人である税務署長の主張を認めた。この判決は最高裁21年7月10日決定により不受理とされ確定している。

東京高裁は本件の検討の前に、「収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものというべきである（権利確定主義。最高裁平成5年11月25日第一小法廷判決・民集47巻9号5278頁等参照）。なお、ここでいう権利の確定とは、権利の発生とは同一ではなく、権利発生後一定の事情が加わって権利実現の可能性を客観的に認識することができるようになることを意味するものと解すべきである。」とする。

しかしながら、権利確定主義は権利が実現した時であって、権利実現の可能性が認識された時ではない。可能性があるだけで収益に計上することは公正妥当と認められる会計処理とは言えない。

東京高裁判決は「不法行為による損害賠償請求権については、例えば加害者を知ることが困難であるとか、権利内容を把握することが困難なため、直ちには権利行使（権利の実現）を期待することができないような場合があり得るところである。このような場合には、権利（損害賠償請求権）が法的には発生しているといえるが、未だ権利実現の可能性を客観的に認識することができるとはいえないといえるから、当該事業年度の益

⁽²³⁾ 広島地裁平成25年1月15日判決、平成23年7月6日裁決も同趣旨

金に計上すべきであるとはいえないというべきである（そのような場合にまで、法的基準に拘泥して収益の帰属年度を決することは妥当でないのである。なお、最高裁平成4年10月29日第一小法廷判決参照）。このような場合には、当該事業年度に、損失については損金計上するが、損害賠償請求権は益金に計上しない取扱いをすることが許されるのである（法人税基本通達2-1-43が、「他の者から支払を受ける損害賠償金（中略）の額は、その支払を受けるべきことが確定した日の属する事業年度の益金の額に算入するのであるが、法人がその損害賠償金の額について実際に支払を受けた日の属する事業年度の益金の額に算入している場合には、これを認める。」と規定し、損失の計上時期と益金としての損害賠償金請求権の計上時期を切り離す運用を認めているのも、基本的には、第三者による不法行為等に基づく損害賠償請求権については、その行使を期待することが困難な事例が往々にしてみられることに着目した趣旨のものであると解するのが相当である。）。

ただし、この判断は、税負担の公平や法的安定性の観点からして客観的にされるべきものであるから、通常人を基準にして、権利（損害賠償請求権）の存在・内容等を把握し得ず、権利行使が期待できないといえるような客観的状況にあったかどうかという観点から判断していくべきである。不法行為が行われた時点が属する事業年度当時ないし納税申告時に納税者がどういう認識でいたか（納税者の主観）は問題とすべきでない。」と判示する。

東京高裁が判示するところは、加害者を知ることが困難であるとか、権利内容を把握することが困難なため、直ちには権利行使（権利の実現）を期待することができないような場合、すなわち、加害者が第三者であって権利発生年度の益金に計上すべきであるとはいえない場合、直ちに権利を行使することが困難か否かは、通常人を基準にして、客観的判斷していくべきであるということであろう。

この判示部分には3つの問題点がある。第1に、会社法の規定により内部統制システムが構築されたとしても、知らないうちに被害にあっている企業が後を絶たないのが現実であり、不祥事が起きればすべてチェック体制が不備であったとされるのであり、判決は通常人を基準にした判断すべきとするが、ほとんどの場合権利行使が可能であったとされることが予想される。また通常人を基準したというようなあいまいな基準を設定して判断していくことにどれだけの意味があるのか疑問である。

第2に、判決は、会社の管理者が十分注意をして横領を発見しておればその時に即座に損害賠償請求ができ、収益に計上することが可能であったという仮定を持ち込むものである。しかしながら、企業会計は実際に起こった事実に基づき費用収益を計上するのであって、起こりうることを予想して（仮定して）計上するものではない。予想収益や見越し費用を計上するには法律に基づかなければならない。また、過去に遡って収益を計上できるのは、武田昌輔教授が主張されているように計算の誤謬が合った場合や売上の計上漏れという事実があった場合などである。

第3に、判決は最高裁平成4年10月29日第一小法廷判決を引用しておきながら、なぜ横領の発覚が容易である場合、過去の年度に遡らなければならないのか十分な説明がない。

そこで筆者なりに最高裁平成4年10月29日判決の考え方に沿って、過収電力料のケースと逆の状況を理論展開してみると、決算期等において、会計資料として保管されていた請求書と外注費として支払った金額とを照合すれば、容易に発覚することができたのであって、これは新たな事実の発生ではなく、このような誤りは過去の事業年度に遡って修正されるべきである。したがって損害賠償請求権も損害の発生した事業年度に遡って計上されるべきであるということになる。

遡及するか否かは法人税法に定めがない以上、公正妥当な会計処理の原則に即して判断することになる。架空外注費の計上は過去に遡って当然修正されるべきではあるし、横領されたことによる損失は発生主義の原則から発生した年度に遡ることに異論はない。しかしながら、損害賠償金の計上までも過去に遡る必要はないと考える。なぜならば損害賠償金自体の金額等に計上に誤りがあったとは言えないこと、横領が見つかった時点では損害賠償請求をするか給与とするかの判断しなければならないこと、横領が発見されても返済を受ければその時点で損害賠償請求をする必要がなくなること、損害賠償請求権がその取得当初から明白に実現不能の状態にあったとすれば直ちにその事業年度の損金とすることができること(最高裁昭和43年10月17日判決)などその判断ないし処理は多岐にわたっている。このように不法行為が発生した時点では損害賠償請求をするかどうかわからない場合もあり、不確かな状態にもかかわらず益金に計上していなかったのは誤りであるということにはならない。横領等の不法行為が見つかって損害賠償請求を行った時点で新たな事実が生じたと考えれば、横領等が行われた時点に遡る必要はない。

不法行為による損害賠償請求権が民法上生じたとしても被害者が行使するとは限らない。それにもかかわらず、遡って損害賠償金を計上することは、観念的な発生した収益を前倒しの収益計上することになり、企業会計上認められるものではない。

ところで、東京高裁判決は、重加算税の賦課決定処分を適法としたが⁽²⁴⁾、その理由として「被控訴人としても隠ぺい仮想行為を認識することができ、認識すればこれを防止若しくは是正するか、又は過少申告しないように措置することが十分可能であった」とするが、ここでも容易に発見できたはずであることが決め手となっている。課税庁が同時両建説にこだわるのは異時両建説では重加算税が賦課できなくなることも考えているのではないか。すなわち、架空外注費を否認して法人税申告書別表四で加算しても詐取行為による損害額が減算されて所得(税額)の発生がなくなるので重加算税が賦課できなくなるが、損害賠償金を益金として加算しておけば税額が生じることとなり、重加算税を賦課できる。一方、損害賠償金を益金として加算することが翌期以降となると重加算税を賦課できなくなるという問題があるが、損害賠償金の収益計上時期の問題は重加算税の賦課の問題と切り離して考えてみる必要がある。

(24) 被害者である法人が加害者である使用人に対して損害賠償請求したにもかかわらず、法人の行為と同視することが相当であるとする判決には問題があるが本稿では論じない。

未掲載

7 車両保険金収入の帰属時期に係る判決

(1) 事案の概要

原告は、保険会社との間で平成12年8月30日を始期とする自家用自動車総合保険契約を締結していたが、同年11月20日、保険会社との間で、上記保険契約を変更して、取得価額937万6000円のメルセデスベンツ（以下「本件車両」という。）を被保険自動車とし、契約期間平成13年8月30日、車両保険額（協定保険価額）950万円で契約をした。

原告は、平成13年7月22日、本件車両が盗難にあったため、同年8月29日、保険会社に対し、自家用自動車総合保険契約に基づいて車両保険の支払を請求した。保険会社は、同年8月31日、原告に対し、969万円の保険金を支払う旨の通知をした。

原告は、本件車両の盗難損失937万6000円を平成13年7月期の損金に計上したが、保険会社から支払われた保険金969万円を平成14年7月期の益金に計上した。

これに対して、税務署長は、盗難損失が保険金収入によって補てんされることは明らかであるとし、本件車両の盗難損失の平成13年7月期の損金算入を認めず、別途本件車両の減価償却費として224万3208円を減算し、差額713万2792円は損金の額に算入されないとして、原告に対し更正処分等を行った。

国税不服審判所長は、平成13年7月期に本件車両の盗難損失及び保険金収入を同時に算入すべきであるとし、本件更正処分に係る所得金額が裁決における認定額を下回るため、結果として本件更正処分等は適正であるとした。

(2) 大阪地裁平成16年4月20日判決要旨

ア 盗難による損害は、法22条3項3号の損失に該当し、その事実が生じた時点で被害者である法人の資産を減少させるものであり、その時点で損失を認識することができるから、その損害額は、基本的には、盗難の事実があった日の属する事業年度の損金の額に算入すべきことになる。

一方、法人がその資産について損壊・消滅等の保険事故による損害を補てんするために損害保険を付している場合は、その資産が損壊・消滅したときに、それを原因として保険金が支払われることになる。この場合の保険金は、資産の消滅等を原因として、その事実に基づいて支払われるものであって、資産の消滅等による対価とも見られるので、保険事故の発生も資産の譲渡に準じて考えることができ、保険金請求権を行使することによって取得すべき保険金額は、同条2項の資本等取引以外の取引に係

る収益の額に該当するものと解され、かつ、適正な期間損益の算定という観点からは、費用収益対応の原則に準じて、盗難損失との間に終始対応の関係を認めることができる。

イ 法人税に関し収益を計上すべき事業年度については、所得税法と同様、収入すべき権利が確定した時の属する事業年度の益金の額に算入すべきものと考えられる。(いわゆる権利確定主義。)そして、権利の確定とは、権利の発生に加え、権利の実現の可能性が客観的に認識し得る状況になることを意味し、取引の経済的実態から合理的な収益計上基準を是認する余地はあるものの、基本的には、法律上権利の行使が可能となった時点をいうものと解される。

損失と収益とが同一原因によって生ずるものである場合にも、それぞれ独立して確定すること自体は否定されないとしても、盗難による損害発生を原因とする保険金収入については、その損害発生時に法人は保険金請求権を取得する上、本件のような自動車損害保険契約において、保険金請求権を行使することができるのは保険事故発生の時であること、保険金支払額は保険契約によって定められていること、真実盗難による損失が発生した場合であれば、保険会社が保険支払債務を履行しない、又は履行できない可能性はほとんど考えられないことからすると、一般的には、保険金請求権は盗難発生と同時に発生し、権利の実現の可能性が客観的に認識し得る状況になったということができる。したがって、一般的には、保険金請求権は、盗難発生時に直ちに確定したものとして、盗難損失を計上すべき事業年度に同時に益金として計上すべきものである。

法人税基本通達2-1-43も、その(注)において、損害に係る損失と損害賠償金収入との対応関係を切断することができるとする一方、その損失が損害保険契約に基づく保険金等によって補てんされることとなっているときは、その補てんされる部分については保険金収入等との対応関係を要求しており、その損失を損害の発生した日の属する事業年度の損金の額に算入するときは、保険金収入の額も同一事業年度に計上して、これを控除することを前提としている。これも、保険金が契約に基づいて給付されるものであって、一般にあらかじめ予想することが可能であるし、支払を受け得ないことの方がむしろ稀であろうということを考慮した取扱いであると考えられる。

以上によれば、原則として、損失及び保険金収入は同一事業年度に計上するのが相当である。

ウ 本件においては、平成13年7月22日に本件車両が盗難に遭ったのであるから、その時点で原告には車両相当額の損失が生じたといえる。

他方、保険金収入については、本件保険契約上、保険金請求権を行使することができるのは盗難事故発生時からであり、また、本件保険契約には保険金が支払われない場合として車両条項2条ないし4条及び車両価額協定保険特約6条等が定められて

いるが、これらは保険契約者等の故意や地震等、いずれも盗難発生時に判断可能な事情であるところ、本件車両の盗難にはこれらに該当する事情は存在しなかったのであるから、盗難時に保険金が支払われることは確定していたといえる。また、保険金額についても、本件保険契約の車両価額協定保険特約 4 条 1 号及び 5 条 1 号により、被保険自動車の損傷を修理することができない場合は、協定保健価額をもって支払保険金額としており、同特約 2 条により、その協定保健価額は契約締結時に被保険自動車と同一の用途・車種・車名・型式・仕様・初年度登録年月の自動車の市場販売価格相当額をもって定められているところ、本件車両は盗難により消滅したのであるから修理することができない損傷に該当し、本件車両の協定保険価額である 950 万円が保険金額となるから、保険金額も盗難時に確定していたものといえる。

以上のとおり、本件車両の盗難損失及びこれに対する保険金収入は、共に盗難時に確定していたのであるから、盗難発生時である平成 13 年 7 月 22 日が属する平成 13 年 7 月期に同時に算入すべきであるとして請求を棄却した。この判決は原告が控訴することなく確定した。

(3) 所見

損失の計上は、その発生した時に計上することでは異論がないところである。問題は保険金収入の計上時期であり、保険金又は共済金（以下「保険金等」という）の収入時期については、その原因となった損失の発生時期とすべきか否かである。

判決は法人税基本通達 2-1-43 の注書を引用し、「保険金請求権は盗難発生と同時に発生し、権利の実現の可能性が客観的に認識し得る状況になったといえることができる。したがって、一般的には、保険金請求権は、盗難発生時に直ちに確定したものととして、盗難損失を計上すべき事業年度に同時に益金として計上すべきものである。」とした。

損害賠償金については前述のとおり同時両建説と異時両建説に見解が分かれているが、大阪地裁判決は損害賠償金について法人税基本通達 2-1-43 の本文の異時両建説をとったとしても保険金等は同時両建を行うべきとして次のように判示している。「不法行為に基づく損害賠償請求権は、責任の有無及びその賠償額について当事者の合意又は裁判の確定を待つことが必要な場合があり、その履行についても不法行為者の賠償能力等不確定な要素が多く、権利の確定に時間を要する場合が少なくない。そのことから、本件通達は、損害賠償金について、原則としてその支払を受けることが確定した時の収益とするが、法人がこれについて実際に支払を受けた日の属する事業年度の益金の額に算入している場合には、これを認めることとしているのである。

これに対し、保険金請求権は保険契約によってその発生及び内容が定められていること、保険金支払債務の履行の可能性が極めて高いことから、あらかじめ保険金収入を予測することが可能であり、原則として、盗難発生と同時に権利内容の確定した保険金請

求権が発生し、行使が可能になったものと解されるから、保険金収入を盗難損失と同一事業年度の益金として計上すべきである。」

このように損害賠償金と保険金等が取扱いを異にする理由には2つ挙げられる。

1つは、「法人税基本通達逐条解説」によると、損害賠償金はその支払を受けることが確定した時の収益とすることの説明を次のように行っている。「仮に損害賠償金の支払を受けること及びその額について当事者間に合意があったとしても、相手方の支払能力などからみて、果して実際にその支払をうけることができるのかどうかについて問題のある場合が少なくないであろう。すなわち、形式的にはその支払を受けるべき損害賠償金の額が確定したとしても、これについて具体的な給付を受けるまでは、なお確定的な収益といえるかどうか疑問なしとしない面が多々あるということである。

本通達においては、以上のような事情を踏まえて、法人が他の者から支払を受ける損害賠償金については、原則としてその支払を受けることが確定した時の収益とする（すなわち、潜在的な損害賠償請求権の収益計上は要求しない。）が、法人がこれについて実際に支払を受けた時点で収益計上することとしているときは、税務上もこれを認めることとして、さらに弾力化が図られたのである。⁽²⁵⁾」

一方、保険金等によって補てんされるものについては「保険金または共済金は、契約に基づいて給付を受けるものであって、一般にあらかじめ予測することが可能であるし、支払を受け得ないことの方がむしろ稀であろうということを検討して、このような取扱いがされたものである。」と説明している。

損害賠償金は確定するまでに時間がかかるのに対して、保険金等の場合は早く決着がつくからということが理由と思われる。しかしながら、保険金額が早く決着がつくからといって、損失発生と同時に保険金等も同時に収益に上げる必要があるのか疑問である。早く確定すればその時点で収益に計上すればよいことであって、権利確定の原則を曲げてまで損害賠償金の場合と取扱いを異にして、損失発生と同時に収益に計上する必要はないと考える。

2つ目は、「法人税基本通達逐条解説」によると、「法人税基本通達 9-7-18 において、自動車による人身事故について損害賠償金として支出した金額については、その支出時点で損金算入することを認める一方において、これについて支払を受けるべき保険金収入の見積計上を要求していることと同じような考え方に立つものである。⁽²⁶⁾」と説明している。

その法人税基本通達 9-7-18 は、損害賠償金の支払いに関する規定であり、「自動車による人身事故（死亡又は傷害事故をいう。）に伴い、損害賠償金（9-7-16(2)に係る損害賠償金を除く。）として支出した金額は、示談の成立等による確定前において

⁽²⁵⁾ 大澤幸宏・前掲注（20）185頁

⁽²⁶⁾ 大澤幸宏・前掲注（20）186頁

も、その支出の日の属する事業年度の損金の額に算入することができるものとする。この場合には、当該損金の額に算入した損害賠償金に相当する金額（その人身事故について既に益金の額に算入した保険金がある場合には、その累積額を当該人身事故に係る保険金見積額から控除した残額を限度とする。）の保険金は益金の額に算入する。

（注） 保険金見積額とは、当該法人が自動車損害賠償責任保険契約又は任意保険契約を締結した保険会社に対して保険金の支払を請求しようとする額をいう。」と規定されている。

この通達について、「法人税基本通達逐条解説」では、「人身事故については、被害者の治療期間も長く、示談等による最終的な賠償金の確定までの期間が相当長期間にわたるため使用者たる法人において、損害賠償金の一部に当たるものとして事故関連の一連の費用、例えば治療費、治療期間中の休業補償費等の内払をしている例が多い。

そこで、このような内払額についてその都度損金算入ができるかどうかということであるが、既に支払った内払額よりも損害賠償金の確定額が少ないため被害者からその返還を受けるということはまず考えられないところであるから、長期間これを仮払金等として処理させることは問題がある。（中略） 損金の発生事業年度で保険金を見積計上する方法に準じた方式を適用して収支対応を図ることとしたものである。⁽²⁷⁾」と解説している。

法人税基本通達 9-7-18 も所得税基本通達 37-2 の 2 も、損失が確定していないにもかかわらず損失を計上した場合は、未確定の保険金収入を益金に算入すべきとしているが、この場合は収入及び損失はともに未確定同士であり、未確定の損失だけを先行して計上することは均衡を失することになるから未確定の損失を計上した場合は、対応関係にある未確定の保険金収入を益金に算入すべきことになると考える。

このように法人税基本通達 9-7-18 は未確定の損失と未確定の保険金収入を対応させる場合であって、法人税基本通達 2-1-43 は確定した損失に対して損害賠償金をいつ計上するか取扱いであって、同じように考えるべきではないと考える。

以上のとおり損害賠償金も保険金もその取扱いを異にする理由が乏しいので、等しく収入を計上することが確定したときとすべきである。収益の計上時期は企業会計では実現主義を採っているところであり、法人税においても法人税基本通達 2-1-43 の本文の原則に従って、支払を受けるべきことが確定した時期に計上すべきである。

本件については、盗難に遭ってから被害者は保険会社に請求することによって請求権が生じるのであって、原告は平成 13 年 8 月 29 日に保険会社に保険金の支払いを請求しており、同月 31 日に保険金を支払う旨の通知が行われている。支払う方の保険会社は事故が発生すればその段階で債務を計上することはなく、請求があってはじめて債務を計上することを考えると、筆者は平成 13 年 8 月に権利が確定したといえるのであって、平成 14 年 7 月期に保険金を収入に計上しても問題はなかったと考える。

⁽²⁷⁾ 大澤幸宏・前掲注（20）956頁

おわりに

所得税法51条は「居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業の用に供される固定資産その他これに準ずる資産で政令で定めるものについて、取りこわし、除却、滅失その他の事由により生じた損失の金額（保険金、損害賠償金その他これらに類するものにより補てんされる部分の金額及び資産の譲渡により又はこれに関連して生じたものを除く。）は、その者のその損失の生じた日の属する年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入する。」と規定している。資産損失からは保険金や損害賠償金で補てんされる部分の金額が除かれることになっている。国税当局は法人税についても所得税と同じように考えている節がある。

しかしながら、法人税法には所得税法のような規定は存在しないので、法人税法22条4項の公正妥当な会計処理基準に従って計上することになり、単に権利の発生ではなく、権利の確定（実現主義）により収益を計上すべきである。

法人税と所得税とで取扱いを異にする理由はなく同じ扱いにする必要があるならば、解釈通達ではなく法人税法の改正が必要である。

追補

収益の認識は企業会計原則で実現主義がとられてきたが、収益認識に関する会計基準（企業会計基準第29号2018・3・30）により次のように変わった。

収益認識に関する会計基準 17 項 収益を認識するために、次の(1)から(5)のステップを適用する。

- (1) 顧客との契約を識別する。本会計基準の定めは、顧客と合意し、かつ、所定の要件を満たす契約に適用する。
- (2) 契約における履行義務を識別する。契約において顧客への移転を約束した財又はサービスが、所定の要件を満たす場合には別個のものであるとして、当該約束を履行義務として区分して識別する。
- (3) 取引価格を算定する。変動対価又は現金以外の対価の存在を考慮し、金利相当分の影響及び顧客に支払われる対価について調整を行い、取引価格を算定する。
- (4) 契約における履行義務に取引価格を配分する。契約において約束した別個の財又はサービスの独立販売価格の比率に基づき、それぞれの履行義務に取引価格を配分する。独立販売価格を直接観察できない場合には、独立販売価格を見積る。
- (5) 履行義務を充足した時に又は充足するにつれて収益を認識する。約束した財又はサービスを顧客に移転することにより履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、充足した履行義務に配分された額で収益を認識する。履行義務は、所定の要件を満たす場合には一定の期間にわたり充足され、所定の要件を満たさない場合には

一時点で充足される。

17項の(5)を受けて35項において詳しく規定されている。

- 35項** 企業は約束した財又はサービス(本会計基準において、顧客との契約の対象となる財又はサービスについて、以下「資産」と記載することもある。)を顧客に移転することにより履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、収益を認識する。資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時又は獲得するにつれてである。

法人税法の改正

これを受けて税法では収益認識基準がこれまで権利確定主義というあいまいな基準で取り扱われてきたが、平成30年に次のように法人税法は改正された。

- ① 資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る収益の額は、その資産の販売等に係る目的物の引渡し又は役務の提供の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入することが明確化された(法22条の2①)。
- ② 資産の販売等に係る収益の額につき一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従ってその資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る契約の効力が生ずる日その他の引渡し又は提供の日に近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合には、その経理した事業年度の益金の額に算入することが明確化された(法22条の2②)。

条文上「契約の効力が生ずる日**その他の**」となっているので、契約の効力が生ずる日が引渡しの日に近接する日の例示という扱いとなった。

- ③ 資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る収益の額は、その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額であることが明確化された上、その引渡しの時における価額又は通常得べき対価の額は、その資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供につきその対価の額に係る金銭債権の貸倒れが生ずる可能性がある場合及びその販売又は譲渡に係る資産の買戻しの可能性がある場合においても、これらの可能性がないものとした場合における価額とされた(法22条の2④⑤)。

法人税基本通達も改正されたが、一部だけ掲載する。

- 2-1-2 棚卸資産の販売に係る収益計上基準については船積日基準、着荷基準が追加された。
- 2-1-14 固定資産の譲渡に係る収益は引渡し基準が原則となるが、譲渡に関する契約の効力発生日は、引渡しに近接する日に該当するものとされる。
- 2-1-21の2 役務の提供のうちその履行義務が一定の期間にわたり充足されるものについては、その履行に着手した日から引渡し等の日(物の引渡しを要する取引にあつてはその目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日をいい、物の引渡しを要しない取引にあつてはその約した役務の全部を

完了した日をいう。)までの期間において履行義務が充足されていくそれぞれの日が法第22条の2第1項《収益の額》に規定する役務の提供の日に該当し、その収益の額は、その履行義務が充足されていくそれぞれの日の属する事業年度の益金の額に算入される。

- 2-1-29 資産の賃貸借は、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに該当し、その収益の額は2-1-21の2の事業年度の益金の額に算入する。ただし、資産の賃貸借契約に基づいて支払を受ける使用料等の額について、当該契約又は慣習によりその支払を受けるべき日において収益計上を行っている場合には、その支払を受けるべき日は、その資産の賃貸借に係る役務の提供の日に近接する日に該当する。

3 会社法上の剰余金の配当と法人税法上のみなし配当について

はじめに

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並びに法人が行う利益又は剰余金の分配及び残余財産の分配又は引渡しをいう。」とされ、会計学上の資本取引に、利益又は剰余金の分配にかかる取引を含むこととされているところであり、本稿においては分配、配当を中心に論を進める。

その前に資本剰余金と利益剰余金の混同の問題に触れる。会社法上利益準備金を資本に繰入れることができるかについては明らかにされていないが、会社計算規則では資本剰余金と利益剰余金の混同を禁止しているところである。資本剰余金と利益剰余金の混同を禁止していても、資本剰余金から株主に配当されていくとすれば何のために混同を禁止しているのか意味のないことになる。

会社法制定後、利益の配当から剰余金の配当に名称が変わり、そこには利益の配当はもちろんのこと、その他資本剰余金の払戻し、自己株式の取得も含まれる。資本の払戻しすなわち資本金を減少するとともに株主に金銭を交付するには、会社法上、資本減少の手続と剰余金の配当の手続をとらなければならない。

この資本の払戻しを行った場合、法人税法上みなし配当が発生することは奇異に感じられるところである。なぜそのような規定になったのか、またそれにまつわる問題について検討を加える。また、平成18年の法人税法改正に伴って発行法人の自己株式の取得は資本の払戻しと整理され、その取扱いが大きく変わったところであり、自己株式の取得に伴うみなし配当にまつわる問題についてもテーマとする。

1. 資本剰余金と利益剰余金の区分の問題

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。」とあり、「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。その趣旨は前記会計基準の60項によると「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。」と説明されている。

商法293条の3において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。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できるがあるとあるが、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、準備金(資本準備金及び利益準備金)から資本金に振替えることが認められている¹(計規25①一)。利益準備金から資本金への振替を除いて会社計算規則においては原則として資本勘定科目と利益勘定科目の振替は認められていない。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、資本金から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²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。

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、前述の「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。

¹ 平成21年の改正前の会社計算規則48において、資本金に振替えることが認められるのは資本準備金に限るとされており、利益準備金から資本金に振替えることはできないとされていたが、資本準備金に限るという規定が削除された。

² 自己株式処分差資本準備金に限る益(計規37②)、資本金・資本準備金の取崩し額(計規50①)合併、分割に際しての相手からの引継ぎ額(計規62①、66①)などである。

会社計算規則では明示されていないが、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、会計慣行上許容される場合に限り認められるものとして整理されている。³ なお、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。

このように会社計算規則が、企業会計に合わせて資本と利益の区分を厳格化していることについて、岩崎友彦氏は「利益準備金を減少させて資本金の額を増加させることができる」とすると、当該資本金の額を減少させて資本剰余金（資本準備金又はその他資本剰余金）の額を増加させることができることになるので、ひいては、（資本剰余金を利益剰余金に振り替えるという方向ではないものの）資本剰余金と利益剰余金を混同することにつながるからである⁴ として利益準備金の資本組入れはできないとする立場を採っておられる。

このような立法当事者の意見に対して疑問の声は多い。尾崎安央教授は「その他利益剰余金とその他資本剰余金との取扱いの差は会社法上ほとんどない。利益の資本金化も禁じられた。その政策判断の当否はもとより問題ではあるが、そのような制度設計をしておきながら、例えば資本欠損填補補完制度である法定準備金を維持することの意味が何かは疑問としてよいであろう。

資本金のほかに払込剰余金の設定を許容することの合理性も改めて検討する必要があるであろう。純資産の部での剰余金の区分を強制させることによって法的に期待しているものが投資家への情報提供だけなのか。資本制度を含め、なお法的検討が必要であるように思われる。」⁵ と述べられている。

秋坂朝則教授も「会社計算規則がこのような規制を設けたのは、拘束の厳しい項目から拘束の緩い項目への計数の変更だけでなく、その反対である拘束の緩い項目から拘束の厳しい項目への計数の変更についても、資本と利益の区分の原則を適用し、その取扱いを厳格なものとしたと考えられる。しかし、このような規制を資本と利益の区分の原則だけに求めることができるかについては疑問が残る。何事にも例外があるとの考えからすれば、わざわざここまでの規制を強化する必要があったのであろうか。また、会社法の規定からではこのような規制が読み取れず、このような事項に関する委任規定も会社法に設けられていないことからすれば過剰な規制とも思える。」⁶ として、会社計算規則において資本と利益の区分を厳格化されたことに疑問を持っておられる。

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並びに法人が行う利益又は剰余金の分

³ 郡谷大輔他『会社法の計算詳解』267頁（中央経済社 平成18年）

⁴ 岩崎友彦「資本金の額の増加と減少」『会社法大系3巻』386頁（青林書店 平成20年）

⁵ 尾崎安央「剰余金区分原則の会社法的意義」企業会計59巻2号38頁

⁶ 秋坂朝則「会社計算規則における剰余金区分の原則」企業会計58巻6号28頁

配及び残余財産の分配又は引渡しをいう。」とされ、会計学上の資本取引に、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（法法二十六）と利益積立金額（法法二十八）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。⁷

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（旧法法二十七カ）。会社法制定後の法人税法施行令8条1項13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会社法に合わせた規定振りとなっている。なお、法人税基本通達1-5-3（利益準備金の資本組入れがあった場合の資本積立金の減算）の規定が会社法施行後は削除されている。

2. 配当可能な剰余金

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ないとされていたが、改正後は、資本準備金の額と合わせて、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、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、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、直接的な表現ではないが資本準備金を減少させて配当することができるようになった（商法290）。

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。

旧法人税基本通達3-1-7の5においてそのことが確認されていた。すなわち「法人が受ける利益の配当が、商法第289条第2項《法定準備金の取崩し制限》の規定による資本準備金の取崩しにより生じたその他資本剰余金を原資として行われたものであっても、法

⁷ 武田隆二『法人税法精説』936頁（森山書店 平成16年）

第23条《受取配当等の益金不算入》の規定の適用があることに留意する。」とされていた。しかしながら、その他資本剰余金を原資とする配当のすべてを利益剰余金の配当と同一視することは問題視されていた。

一方、企業会計では「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、原則としてこの場合の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。

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処分による配当を受けた場合、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。

3. 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、その他資本剰余金から配当を行うことができるとされた。会社法446条において剰余金の額が定義づけされており、1号のイからニまでは会社計算規則149条によって相殺され、会社計算規則149条3号のその他資本剰余金の額と4号のその他利益剰余金の額が残ることになり、これが剰余金の額となる。

江頭憲治郎教授によると「剰余金の配当は、会社が株主に対し、その有する株式の数に応じて会社財産（配当財産）を分配する行為であり、営利を目的とする株式会社の本質的要素である。一方、株式会社における株主の有限責任の制度的裏付けとして、株主に対する財産分配の限度額が法律上定められている。剰余金の配当は、株主に対する財産分配の方法としてもっとも広く行われているものであるが、会社による自己株式の取得も、実質的に株主に対する財産分配としての機能を果たしうる」⁸とされる。

その他資本剰余金から配当を行うことができると資本剰余金と利益剰余金の区分の関係について、田宮治雄教授は「株式会社においては、資本の食いつぶしが起こらないように資金運用を監視するために資本取引と損益取引が区別される必要があり、資本剰余金と利益剰余金とが厳密に区分された貸借対照表に基づき利益剰余金の範囲で株主に対する配当がなされていることが示されれば、少なくとも払込資本が維持されていることを財務諸表の読者が確認できるとされてきたのである。

以上のように捉えると、配当可能利益（分配可能額）の算定という目的が消えたことが資

⁸ 江頭憲治郎『株式会社法』596頁（有斐閣 2006年）

本剰余金と利益剰余金を区分する必要がなくなることに直結するわけではないことがわかる。資本の食いつぶしが起こらないように資金運用を監視する役割が依然として残っているからである。」⁹と述べられている。資本剰余金と利益剰余金の区分は強欲な株主の配当要求に対する歯止めにもなると考えられる。

4. 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¹⁰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27①一）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。

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。

5. 法人税法上の資本の払戻し

（1）資本の払戻しを行った法人側の処理

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

⁹ 田宮治雄「資本剰余金と利益剰余金を区分する意義の再考察」企業会計59巻2号42頁

¹⁰ 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。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。

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。

法人税法施行令8条1項に資本金等の額の減少項目が掲げられており、その18号に資本の払戻しがある。それは「法人税法24条1項4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」とされ、法人税法24条1項4号は「資本の払戻し（剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものに限る）のうち分割型分割によるもの及び株式分配以外のもの並びに出資等減少分配をいう。）又は解散による残余財産の分配」と規定されている。ここで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、そのような場合の剰余金の配当は、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。

資本の払戻しを行った場合、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、どのように資本金等の額から減少させるかが問題となるが、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区分することとした。具体的な計算方法は、下記の算式により減資資本金額を算出し、その減資資本金額を資本金等の額から減少させる（法令8条①十八）。ついで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から減資資本金額を控除した残りの部分が利益積立金額から成り立つものとする（法令9①）。

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

(注) 直前の資本金等の額が零以下である場合には零とし、直前の資本金等の額が零を超え、かつ、簿価純資産額の金額が零以下である場合には1とし、当該割合に小数点以下3位未満の端数があるときはこれを切り上げる。

6. 資本の払戻しによるみなし配当

剰余金の配当（株式又は出資に係るものに限るものとし、資本剰余金の額の減少に伴うもの及び分割型分割によるものを除く）は、法人税法23条1項により受取配当等の益金不算入の対象となる配当に該当する。一方、法人が非適格合併、非適格分割型分割、資本の払戻し、自己株式の取得等を事由として金銭の額及び金銭以外の資産の交付を受けたときには、

交付を受けた合計額がその法人の資本等の金額のうち交付の基因となった法人の株式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、利益の配当又は剰余金の分配の額とみなされる（法法24①）。これがみなし配当である。

資本の払戻しにより金銭の額等の交付を受けた場合は、その金額からみなし配当となる金額を控除した金額は、株主にとって株式の譲渡対価となる（法61の2①一）。

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してみなし配当の計算も行う。このように株主にとって利益積立金額が払い戻された部分はみなし配当となり、減少する資本金等の額に対応する部分が株式の譲渡対価となるというように按分計算（プロラタ計算）をすることの意味は、どこにあるかが次に問題となる。

7. プロラタ計算の問題

大島恒彦氏は、「資本剰余金の額の減少を伴うものをプロラタ方式の対象とするのではなく、剰余金の配当そのものについてプロラタ計算をすべきだと考える。会社資産に資本と利益の色目がついていないから区分計算をあえてするというのなら、何故、資本系列の原資についてのみ区分計算を行い、剰余金の配当額については区分計算を行わないのだろうか。剰余金の配当額そのものが、すでに資本と利益の双方を原資としたものである。」¹¹として、プロラタ計算を行うのは剰余金の配当が利益剰余金及び資本剰余金を原資とするからであるとすれば、剰余金の配当額そのもの（利益剰余金からの配当又は剰余金の配当の全額と考えられる）についてもプロラタ計算をすべきだと述べられている。

これに対し、成道秀雄教授は、「税法では、資本剰余金と利益剰余金があつて、意図的に配当課税を免れるために資本剰余金を優先して配当の原資とすることを防止するためにプロラタ方式を用いたといえよう。会社法では資本剰余金のみしかない場合でも配当として用いることができるように考えたのであるから、利益剰余金が存在しないから資本剰余金で配当を行なうことが通常であるとは考えていないのではないか。そのようにして株主総会で承認を得ることがあるのであろうか。言い換えれば、利益剰余金がなくて、資本剰余金しかない場合のみを想定しているのではないか。であれば、税法からは、利益剰余金があれば、たとえ資本剰余金を配当に回したとしても、まずは利益剰余金から配当に回したとして課税関係をみていけばよいのではないか。順序としてあくまで利益剰余金を最初に用いて、それがなくなった場合に資本剰余金を用いるとするのである。この場合には当然にマイナスの利益積立金は生じない。それゆえ、プロラタ方式を用いることについては再検討を促すものである。」¹²と述べられている。

法人税法23条の配当は、従来の利益の配当にあたる資本の払戻し以外の利益剰余金を

¹¹ 大島恒彦 「資本金等の計数変動と税務(下)」 旬刊国税解説速報 1703号 19頁

¹² 成道秀雄 「剰余金の分配」 税研 2007年7月号 53頁

原資として配当されるものであり、一方、法人税法24条のみなし配当は、資本剰余金の額の減少に伴う「資本の払戻し」を原資として配当されるものであり、成道秀雄教授の主張されるような配当に回す優先順位の問題ではない。あくまでも資本の払戻しについてプロラタ計算をすることの意義が問題である。成道秀雄教授は利益剰余金がなく、資本剰余金しかない場合のみを想定しているのではないかとされているが、そのような極端な場合を想定してまでプロラタ方式を一般原則にするとは考えられない。

資本の払戻しにプロラタ方式を採用した理由について考えるに、第1に、資本剰余金を原資とする配当について、旧法人税基本通達3-1-7の5¹³が全額受取配当とし、一方、企業会計基準委員会が原則として有価証券の帳簿価額から減額する会計処理を取っていたことの間をとったものと考えられる。

第2に、「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」の4項では売買目的有価証券の場合には受取配当金とすることができるとしたことは前述のとおりであるが、さらに14項及び15項において、資本準備金は原則として払込資本であるが利益性の剰余金たる性格を持つ部分が含まれている。よって、その他資本剰余金の処分による配当受領額でも収益として計上することが明らかに合理的である場合には受取配当金として収益計上することができるとされていることも一つの理由として考えられる。

第3に、平成18年以前の法人税法では有償減資を行った場合においても、減資資本等金額を計算する場合プロラタ計算をしていたのであり（法法二十七ツ、法令8条の2⑨）、その当時の規定について中野百々造教授は「比喩的には会社の部分解散による残余財産の分配と準えることができる。」¹⁴と述べておられる。平成18年の改正後の法人税法24条1項3号の規定は、それ以前の規定と大きく変わっておらず、資本の払戻しと解散による残余財産の分配が並列して規定されていることをみてもこの考えが妥当なところであろう。

8. 自己株式の取得

旧商法施行規則91条において自己株式は資本の部に記載することとされていたが、その流れを受け継ぎ、会社計算規則108条においても自己株式は株主資本の控除項目とされている。さらに会社法上自己株式の取得は、株主に金銭等を交付して行うため剰余金の分配として整理されており、株主への配当と同様の財源規制を受けるが、剰余金の分配可能額以内であれば発行会社は自己株式を取得できる。

「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」の7項では、「取得した自己株式は、取得原価をもって純資産の部の株主資本から控除する。」と定めている。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ことを主な論拠とする。

法人税法上、相対取引等で自己株式を取得した場合については、会社法制定を契機として、

¹³ この通達は平成18年に廃止されている。

¹⁴ 中野百々造『会社法務と税務』615頁（税務研究会出版局 平成14年）

平成18年度の税制改正以降、資産として認識せず、資本の払戻しとして資本金等の額を減額することとされている。自己株式の取得に際し交付した金銭等の額のうち取得資本金額に対応する金額は、資本金等の額から減算することになる。取得資本金額の計算は、1の種類の株式を発行していた法人の場合を例にとると次のとおりとなる（法令8①二十イ）。

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

利益積立金の減少は、自己株式の取得により交付した金銭等の額の合計額が取得資本金額を超える場合におけるその超える部分の金額となり（法令9①十四）、株主にとってはみなし配当となる（法法24①五、法令23①六）

9. マイナスの資本金等の額の問題

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の場合のみなし配当の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、法人税法施行令第8条第1項第20号及び同第23条第1項第4号の規定に、「当該直前の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。

この措置は自己株式の取得以外の非適格分割型分割、適格分割型分割、資本の払戻しについても講じられることとなった。

10. マイナスの利益積立金の問題

まず、自己株式を取得した場合にみなし配当が生ずる事例について検討を行う。

- (1) 1株当たりの時価が8000である発行人（資産5200、資本金等の額5000、利益積立金200、含み益2800 いずれも1株当たり）が、自己株式を1株当たり8000の対価で取得した。
- (2) 法人株主がその株式を1株当たり7000で取得していたとすれば仕訳は次のとおりとなる（みなし配当は源泉徴収されるが、ここでは省略）。

現金	8000	株式	7000
譲渡損	2000	みなし配当	3000

ここでみなし配当は、交付を受けた金銭等の額が株式又は出資に対応する部分の金額（取得資本金額）を超える金額であり、 $8000 - 5000 = 3000$ となる。

株式の譲渡損は、株式の譲渡の対価（みなし配当控除後の金額¹⁵）から帳簿価額を控除した金額であり（法法61条の2①）、 $8000 - 3000 - 7000 = \Delta 2000$ となる。

このような計算方式を採用したのは平成13年の法人税法改正後からであるが、それ以前のみなし配当は、株主等が交付を受けた金銭等の額が帳簿価額を超える場合のその超える金額のうち資本等の金額からなる部分の金額以外の金額とされていた（旧法24①）。しかしながら、法人がその活動により稼得した利益を還元したと考えられる部分の金額の有無や多寡は、本来、株主等の株式の帳簿価額とは関係がないことから、平成13年度改正によりこの帳簿価額を基準とする取扱いは廃止された。¹⁶

自己株式に伴うみなし配当制度は平成13年6月の法人税法改正によって登場したものであり、平成13年以前の考え方により計算し直すことは問題があるところであるが、あえて計算すると、みなし配当は200¹⁷、株式の譲渡益は800ということになる。

平成13年の改正後、みなし配当は、帳簿価額とは何ら関係はなく、株主等が交付を受けた金銭等の額が株式又は出資に対応する部分の金額（取得資本金額）を超える金額であるとされたことは理論的には正しいとしても、みなし配当は改正前に比べると含み益の金額だけ増加しており、株式の譲渡損も同額だけ増加する結果となった。また、利益積立金の残高はマイナス2800となる。

¹⁵ 有価証券の譲渡の対価には、売却代金以外にみなし配当の金額が含まれているので、譲渡の対価からみなし配当の金額を先取りしたうえで譲渡損益の計算が行われる。

¹⁶ 高田次郎『改正税法のすべて 平成13年版』大蔵財務協会 113頁

¹⁷ 平成13年以前において利益積立金は、法人税が課税済みの留保金であり、それが他に移転する時（資本金に組入れられる時を含む）に、配当（みなし配当）が発生するとされていたので、この場合のみなし配当は利益積立金の残高を限度とする。

このような事例は、含み益が多いが利益積立金の少ない会社が自己株式を取得したという特殊な場合ともいえるかもしれないが次のような問題がある。

まず、受取配当等の益金不算入の規定は、法人税が課されたうえに、課税済みの利益積立金から配当をした場合その配当金にも課税すると二重課税となるのでそれを排除する目的で設けられた制度である。したがって、法人税を課税済みの利益積立金を原資として配当するのであれば受取配当等の益金不算入等の制度を利用することは何ら差し支えないが、未だ法人税が課税されていない資産の含み益の部分までも受取配当等の益金不算入等の対象とすることには問題がある。ただし、含み益がみなし配当とされるのは自己株式の取得の場合に限らず、非適格合併、非適格分割等の場合にも当てはまることである。

次に、先の事例で税務上の所得は、受取配当等の益金不算入の割合が50%である場合、 $3000 \times 50\% - 2000 = \Delta 500$ となる。このように法人の所得を減少させることは、個人の場合配当控除があるにしても配当所得の取扱いに比して、優遇していることになり不公平である。

以上のことからみなし配当は利益積立金の範囲以内にとどめるという法改正が必要である。

おわりに

会社法施行後会社計算規則では資本と利益の混同を認めていないが、資本金及び資本準備金をその他資本剰余金に振替えるには債権者の同意を条件に認められている。そして、その他資本剰余金を分配可能額の範囲以内であれば配当に回すことには問題はない。その他資本剰余金から配当が行われていくとすれば、その他資本剰余金とその他利益剰余金の振替を禁止している意味がないのではないかと考えられる。ただ、会社法制定に当たってその他資本剰余金とその他利益剰余金の振替を禁止するのは何のためか確信がもてず、会社計算規則にその取扱いを委ねたとも推測される。

委任規定が会社法に設けられていないにもかかわらず、会社計算規則において資本剰余金と利益剰余金の混同を禁止したことに対する批判が強い。¹⁸ しかしながら、会計法規は、法人税法22条4項と同様に、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他企業会計の慣行を斟酌しなければならないものであるから、各種意見もあるが、筆者としては資本剰余金と利益剰余金の混同を禁止することに異論を唱えるものではない。

斉藤静樹企業会計基準委員会委員長は「近年の商法改正は、資本制度のもとでの配当制限を、払込資本か留保金かの問題から、債権者が保護されるかどうかというこの制度の原点へ回帰させた。法定の手続きを踏めば払込資本でも配当財源に振替えられるのであれば、留保利益との区分は少なくとも法律上は本質的な意味をもたないことになる。会社財産の分配をめぐる法律上のニーズがなくなったとき、会計上の剰余金区分もまた現実的な有用性を失うのか、それとも配当規制とは別の意味をもつのか、もつとしたらどのような役割か、こ

¹⁸ 江頭憲治郎『株式会社法』599頁、603頁（有斐閣 2008年）

の問題は会計情報の利用目的にてらしてあらためて検討される必要がある。」¹⁹ と述べられている。その他資本剰余金とその他利益剰余金の振替を禁止している意味がどこにあるのか財務諸表の情報提供の役割に振り返って今一度根本から検討してみる必要がある。

税務の立場から言えば、法人税法では株主が拠出した資本金等の額と利益積立金を峻別しておかないと、課税関係に大きく影響してくる。すなわち、株主にとっては同じ金銭の受領であっても資本金等の額の払戻しに対応する部分は課税されないが、利益積立金からの払戻し部分は配当となり課税を受ける（受取配当の益金不算入なり配当控除なりの二重課税の調整が必要となってくる）という違いがあり、区分する目的ははっきりしている。

4 納税申告の是正方法について

（税経通信 54(4), 181-186, 1999-03）

（税経通信 54(5), 164-169, 1999-04）



税経通信原稿.pdf

5 利益剰余金と資本剰余金の双方を原資とする剰余金の配当

はじめに

利益剰余金と資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当は、その全体が法人法上の資本の払戻しに該当するか否かが争われた事件を紹介する。問題となったのは簿価純資産が資本金等の金額を下回る場合にみなし配当の金額をどのように計算するかである。

わかりやすくするため事実関係を簡略化して記載する。

1 法人税法上の定め

ア 法人税法 24 条 1 項は、法人の株主等である内国法人が各号に掲げる事由により金銭その他の資産の交付を受けた場合において、その金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額が当該法人の資本金等の額のうちその交付の基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（株式対応部分金額）を超えるときは、その超える部分の金額は、「みなし配当金額」とされ

¹⁹ 齊藤静樹「新会計基準と基準研究の課題」企業会計 58 巻 1 号 2 2 頁

る。

同法24条1項3号(現行4号)は、「資本の払戻し(剰余金の配当(資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。))のうち、分割型分割によるもの以外のものをいう。)又は解散による残余財産の分配」を掲げる。

そして株式対応部分金額の計算の方法等は法人税法施行令23条1項3号(現行4号)で定められていた。

$$\text{株式又は出資に対応する部分} = \frac{\text{払戻し等の直前の資本金等の額}}{\text{簿価純資産価額}} \times \frac{\text{減少した資本剰余金の額}}{\text{簿価純資産価額}} \times \frac{\text{内国法人が当該直前に有していた株式の数}}{\text{払戻法人の当該払戻し等に係る株式の数}}$$

(注) この分数は施行令規定割合と言ひ、直前の資本金等の額が零以下である場合には零とし、直前の資本金等の額が零を超え、かつ、簿価純資産額の金額が零以下である場合又は直前の資本金等の額が零を超え、かつ、残余財産の全部の分配を行う場合には1とし、当該割合に小数点以下3位未満の端数があるときはこれを切り上げる。

- イ 法人税法61条の2第1項は、内国法人が有価証券の譲渡をした場合には、その譲渡に係る対価の額と原価の額との差である譲渡利益額又は譲渡損失額は、その譲渡に係る契約をした日(その譲渡が剰余金の配当によるものである場合には、当該剰余金の配当の効力が生ずる日)の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する旨を規定し、同項1号は、有価証券の譲渡に係る対価の額は、同法24条1項の規定によるみなし配当金額がある場合には、その金額に相当する金額を控除した金額とする旨を規定する。
- ウ 以上から次のことが言える。

金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額＝譲渡に係る対価の額(株式対応部分金額)＋みなし配当

有価証券の譲渡損益＝譲渡に係る対価の額(株式対応部分金額)－原価の額

2 事案の概要

(1) 原告等について

X社(原告、被控訴人、被上告人)は連結親法人として法人税の連結確定申告をしている。KPC社は、米国デラウェア州法に基づき組成された外国法人であり、原告が本件連結事業年度を通じてその出資の持分の全部を保有している原告の外国子会社に該当する。

X社は、KPC社及びその子会社から資金を被上告人に還流させることを企図して、平成24年(2012年)11月12日、KPC社に対し、総額

6億4400万ドル（本件配当）を「資本の払戻し」としての1億ドル（本件資本配当）と「利益の分配」しての5億4400万ドル（本件利益配当）とに切り分けて分配を行うべき旨等を連絡した。

- (2) KPC社は、その子会社であるKC社から、利益の配当として6億4400万ドルの送金を受けた。更にX社に、平成24年11月14日本件配当に係る6億4400万ドル（512億0444万円）を送金した。

KPC社は、同月30日付けで、資本から追加払込資本に1億0381万ドルを振り替え、KC社から送金された6億4400万ドルを配当収入とした上で、追加払込資本1億ドル及び留保利益5億4400万ドルをそれぞれ減少させる会計上の処理を行った。

- (3) 原告による本件配当の会計上の処理等

ア 原告の本件連結事業年度開始の日の直前の平成24年3月31日現在におけるKPC社に対する出資の帳簿価額は、208億6980万9622円であった。

イ 原告は、平成24年11月30日付けで次の仕訳をする会計処理をした。

預金	512億1088万円 (6億44百万ドル)	関係会社株式	79億5100万円 (1億ドル)
		受取配当	432億5344万円 (5億44百万ドル)
		為替差益	644万円

ウ 原告は、平成24年12月31日付けで、①関係株式評価損129億1880万9621円（帳簿価額208億6980万円から79億5100万円を控除したもの）を借方に、②関係会社株式129億1880万9621円を貸方に、それぞれ仕訳をする会計処理をした。これにより、原告のG社に対する出資の帳簿価格は、1円（備忘価額）となった。

有価証券評価損129億1880万円 関係会社株式129億1880万円

- (4) 原告による本件配当の税務上の処理

ア 利益剰余金を原資として行われた受取配当金432億5344万円について、法人税法23条の2第1項に基づき、当該金額から当該金額の100分の5に相当する金額21億6267万2000円を控除した410億9076万8000円を益金不算入として連結所得金額から減算する。

イ 資本剰余金を原資として行われた本件資本配当の額に相当する関係会

社株式79億5100万円については、法人税法24条1項のみなし配当の金額となる部分がない。

ウ 関係株式評価損129億1880万9621円について、法人税法61条の2第1項に基づき、当該金額と同額の有価証券譲渡損失額を損金の額に算入して連結所得金額から減算する。

(5) 税務署長による課税処分

本件資本配当と本件利益配当の効力発生日がいずれも平成24年11月12日と同日であり、これらの配当に係るKPC社における会計処理及び原告に対する支払が一括でなされていることも考慮すれば、本件配当により、原告には経済的価値の一体的な流入があったものと認められ、その一体的に流入した経済的価値の原資に資本剰余金が含まれていることから、本件配当の全体の512億円余(6億44百万ドル)が「資本剰余金の額の減少に伴うもの」に該当することになるとして更正処分等を行った。

先ずみなし配当の計算のもととなる株式又は出資に対応する部分の金額(株式対応部分金額)は政令の算式どおり次のとおりとした(払戻し等の直前の資本金等の額は211百万ドル)。

$$211 \text{ 百万ドル} \times \frac{100 \text{ 百万ドル}}{97 \text{ 百万ドル}}$$

分子の資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額が簿価純資産を上回るので、分子は97百万ドルとなり、株式対応部分金額は211百万ドル余となるとした。

みなし配当の金額は、交付を受けた資産の合計644百万ドル(512億円余)から株式対応部分金額は211百万ドル余(167億円余)を控除した433百万ドル余(344億2323万円余)であるとした。

また、有価証券の譲渡損については、交付を受けた金銭の合計額512億円余からみなし配当の金額を控除した344億円余を控除した金額167億円余が譲渡に係る対価の額となり、帳簿価額が208億円余であるから譲渡損の金額は40億円余となり、原告の主張を仕訳で示すと次のようになる。

預金	512億1088万円	株式	208億6981万円
		みなし配当	344億2323万円
株式譲渡損	40億8216万円		

3 主な争点 「資本剰余金の額の減少に伴うもの」の意義等について

(被告) 全体として1個の配当行為である本件配当により、G社から原告に資本剰余金と利益剰余金の双方を原資とする本件配当がされたのであるから、本件配当は、その全体が「資本剰余金の額の減少に伴うもの」に該当することになる。

(原告) 利益剰余金を原資とする剰余金の配当と資本剰余金を原資とする剰余金の配当という、私法上別個独立した2つの行為は、租税法上も、別個独立の「剰余金の配当」という行為として解すべきことからすれば、同法24条1項3号の「資本剰余金の額の減少に伴うもの」とは、資本剰余金を原資とする剰余金の配当をいい、利益剰余金を原資とする剰余金の配当を含まないと解するのがごく自然かつ合理的である。

4 東京地裁平成29年12月6日判決

(1) 法人税法24条1項3号にいう「剰余金の配当(資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。)」とは、資本剰余金のみを原資とする剰余金の配当及び資本剰余金と利益剰余金の双方を原資とする剰余金の配当を指すものと解するのが相当である。

(2) 利益剰余金を原資とする部分の剰余金の配当の額が、法人税法24条1項柱書きの「株式又は出資に対応する部分の金額」に含まれて同法61条の2第1項1号にいう有価証券の譲渡に係る対価の額として認識され、法人税の課税を受けることとなる事態を想定していないものと解される。

したがって、同法の委任を受けて政令で定める上記「株式又は出資に対する部分の金額」の計算の方法に従って計算した結果、利益剰余金を原資とする部分の剰余金の配当の額が上記「株式又は出資に対応する部分の金額」に含まれることとなる場合には、当該政令の定めは、そのような計算結果となる限りにおいて同法の委任の範囲を逸脱した違法なものとして無効であると解するのが相当である。

(3) 法人税法施行令23条1項3号の規定についてみるに、同号の定める計算の方法に従って「株式又は出資に対応する部分の金額」を計算すると、払戻法人の簿価純資産価額が当該剰余金の配当直前の資本金等の額を下回る場合、すなわち、当該剰余金の配当直前の利益積立金額が0未満(マイナス)である場合には、減少した資本剰余金の額を超える「払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等」が算出されることとなるから、当該剰余金の配当が資本剰余金と利

益剰余金の双方を原資とするものであった場合には、利益剰余金を原資とする部分の剰余金の配当の額が上記「払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等」に含まれることとなり、ひいては「株式又は出資に対応する部分の金額」に含まれることとなる。

(4) 法人税法施行令23条1項3号の定めは、資本剰余金と利益剰余金の双方を原資とする剰余金の配当への適用に当たり、当該剰余金の配当により減少した資本剰余金の額を超える「払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等」が算出される結果となる限りにおいて法人税法の委任の範囲を逸脱した違法なものとして無効であるというべきであり、この場合の「払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等」は、当該剰余金の配当により減少した資本剰余金の額と同額となるものと解するのが相当である。

(5) 「払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等」及び「株式又は出資に対応する部分の金額」はいずれも上記減少した資本剰余金の額と同額の1億ドルに修正されるべきこととなる。そうすると、本件配当の額のうちのみなし配当の金額も5億4400万ドルに修正されるべきこととなり、本件利益配当の額と同額となる。したがって、本件配当の額のうちのみなし配当の金額が4億3294万2228.44ドルにとどまるとする被告の主張には理由がない。

(6) 注釈

法人税法施行令の計算式は、純資産価額のうちに含まれる資本金等の部分と利益積立金の部分に剰余金を分けることを大原則としている。資本金等の部分と利益積立金の部分がいずれもプラスの場合、このプロラタ方式には問題はない。資本金等の額がマイナスの場合は平成19年の改正により、法人税法施行令第8条第1項第19号及び同第23条第1項第4号の規定に、「当該直前の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。

平成19年の改正で手当てされた利益積立金がマイナスの場合については手当てされていなかった。

東京地裁は、純資産価額に利益積立金がないにもかかわらず、政令で定める計算式に従うと利益剰余金を原資とする部分の剰余金の配当の額が「株式又は出資に対応する部分の金額」に含まれることになり、その分株式の譲渡損が少なくすることまで想定していないとした。

5 東京高裁令和元年5月29日判決

東京地裁判決を受けて国が控訴したが、控訴は退けられた。判決要旨は次の

とおりである。

(1) 「剰余金の配当」が法人税法24条1項3号の対象となるかどうかは、会社法等の規定に従って株主総会等の決議によって行われた個々の配当ごとに、その原資に応じて判断されるとするのが自然な帰結であると解される。

(2)、資本剰余金と利益剰余金の双方を同時に減少して剰余金の配当を行った場合において、配当の先後関係によって課税関係に差異が生ずるようなときには、例外的に、これを法24条1項3号の「資本の払戻し」として整理し、計算も原資に基づいて資本金等の額と利益積立金額が減少する構造とすることでこの問題の解決を図るものとし、このような配当は、法24条1項3号の規律に服するとすることには合理性があると考えられる。

(3) 法24条1項3号は、「資本剰余金を原資とする剰余金の配当」といった端的な語句を用いてはいないが、「剰余金の配当(資本剰余金の額の減少に伴うもの…)」を資本剰余金のみを原資とする剰余金の配当及び資本剰余金と利益剰余金の双方を原資とする剰余金の配当を意味するとするのが文理の論理的帰結であると断ずることはできない。

(4) 法24条1項3号の「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…))」とは、「資本剰余金の額の減少によって行う剰余金の配当」、すなわち、「資本剰余金を原資とする配当」を意味し、したがって、同号は、資本剰余金を原資とする配当について適用され、例外として、資本剰余金と利益剰余金の双方を同時に減少して剰余金の配当を行った場合において、いずれの配当が先に行われたとみるかによって課税関係に差異が生ずるものについては、これを「資本の払戻し」と整理し、同配当は同号の規律に服すると解するのが相当である。

(5) (1)に判示したことからすれば、本件資本配当に法24条1項3号が、本件利益配当には法23条1項1号がそれぞれ適用されることになる。

(6) 施行令23条1項3号の定めが、資本剰余金及び利益剰余金の双方を原資とする剰余金の配当への適用に当たり、当該剰余金の配当により減少した資本剰余金の額を超える「払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等」が算出される結果となる限りにおいて法人税法の委任の範囲を逸脱した違法なものとして無効であり、この場合の「払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等」は、当該剰余金の配当により減少した資本剰余金の額と同額となるものと解した場合の計算結果は、原判決のとおりである。

6 最高裁令和3年3月11日判決

東京高裁判決を受けて国が上告したが、上告は退けられた。判決要旨は次のとおりである。

(1) 会社法における剰余金の配当をその原資により区分すると、①利益剰余金のみを原資とするもの、②資本剰余金のみを原資とするもの及び③利益剰余金と資本剰余金の双方を原資とするものという3類型が存在するところ、法人税法24条1項3号は、資本の払戻しについて「剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。）…」と規定しており、これは、同法23条1項1号の規定する「剰余金の配当（…資本剰余金の額の減少に伴うもの…を除く。）」と対になったものであるから、このような両規定の文理等に照らせば、同法は、資本剰余金の額が減少する②及び③については24条1項3号の資本の払戻しに該当する旨を、それ以外の①については23条1項1号の剰余金の配当に該当する旨をそれぞれ規定したものと解される。

したがって、利益剰余金と資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当は、その全体が法人税法24条1項3号に規定する資本の払戻しに該当するものというべきである。

以上によれば、利益剰余金及び資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当について、利益剰余金を原資とする部分には法人税法23条1項1号が適用されるとした原審の判断には法人税法の解釈を誤った違法がある。

(2) 法人税法24条1項3号は、利益剰余金及び資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当の場合には、そのうち利益剰余金を原資とする部分については、その全額を利益部分の分配として扱う一方で、資本剰余金を原資とする部分については、利益部分の分配と資本部分の払戻しとに分けることを想定した規定であり、利益剰余金を原資とする部分を資本部分の払戻しとして扱うことは予定していないものと解される。

(3) 簿価純資産価額が直前資本金額より少額である場合に限り、施行令規程割合の計算方法では減少資本剰余金額を超える直前払戻等対応資本金額等が算出されることとなり、利益剰余金及び資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当において直前払戻等対応資本金額等が算出されると、利益剰余金を原資とする部分が資本部分の払戻しとして扱われることとなる。

そうすると、株式対応部分金額の計算方法について定める法人税法施行令23条1項3号の規定のうち、資本の払戻しがされた場合の直前払戻等対応資本金額等の計算方法を定める部分は、利益剰余金及び資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当につき、減少資本剰余金額を超える直前払戻等対応資本金額等が算出される結果となる限度において、法人税法の趣旨に適合するものではなく、同法の委任の範囲を逸脱した違法なものとして無効というべきである。

(4) K P C社の簿価純資産価額が直前資本金額を下回ったこと等から、直前払戻等対応資本金額等が減少資本剰余金額すなわち本件資本配当の額を上回り、

その結果、本件利益配当の額の一部がみなし配当金額ではなく有価証券の譲渡に係る対価の額に算入されることとなっている。

(5) 本件資本配当の額を超える直前払戻等対応資本金額等に基づいて、本件配当におけるみなし配当金額及び有価証券の譲渡に係る対価の額を計算することは誤りであるといわざるを得ず、本件更正処分のうち本件申告に係る申告額を超える部分は違法である。

7 注釈

最高裁判決は法24条1項3号について、②資本剰余金のみを原資とするもの及び③利益剰余金と資本剰余金の双方を原資とするものに適用され、③のうち利益剰余金を原資とする部分についても法24条が適用されるとした。そして高裁が②及び③の場合に法24条1項3号を適用することは文理の論理的帰結であると断ずることはできないと判示したことに対して解釈を誤った違法があるとした。

また、最高裁は「利益剰余金のみを原資とする払戻しは、23条1項1号により、資本部分が含まれているか否かを問わずに一律に利益部分の分配と扱った上でその全部又は一部を益金の額に算入しないこととする一方で、資本剰余金のみを原資とする払戻しは、24条1項3号により、資本部分の払戻しと利益部分の分配とに分け、後者の金額を23条1項1号の配当とみなすこととするという仕組みを採っているものということが出来る。」としたことは正当である。

このように資本の払戻しがある場合にその原資が利益積立金からなる部分についてみなし配当とする。そして資本金等の額の部分を控除するために施行令の算式が使われる。算式の簿価純資産価額が資本金等の額と利益積立金のいずれもプラスの場合は算式を使うのに問題はない。

本件の場合、簿価純資産価額が97百万ドルであるのに対して資本払戻しの直前の資本金等の額が211百万ドルであり、差額の114百万ドルの利益積立金がマイナスであることを示す。利益積立金がないということは資本剰余金の払戻しからはみなし配当が発生しないということになる。

同様の趣旨を最高裁は「資本剰余金を原資とする部分については、利益部分の分配と資本部分の払戻しとに分けることを想定した規定であり、利益剰余金を原資とする部分を資本部分の払戻しとして扱うことは予定していないものと解される。」としている。

期末に利益積立部分がないにもかかわらず政令の算式に従って直前の資本金等の額167億円(211百万ドル)そのものが払戻し対応資本金等であるとした。その結果株式に対応する譲渡対価は79億円(100百万ドル)から167億円(211百万ドル)に88億円増加した。最高裁は減少資本剰余金額79億

円を超えて直前払戻等対応資本金額等が167億円と算出される結果になることは、法人税法の趣旨に適合するものではないとした。

最高裁判決に従って計算すると、資本の払戻しにより交付を受けた金銭等の額＝株式の譲渡対価＋みなし配当という計算式が成り立つところ、みなし配当がない場合、資本の払戻しにより交付を受けた金銭等の額79億円は株式に対応する譲渡対価となる。その結果譲渡原価が208億円であるから譲渡損が129億円となり、譲渡損を40億円とする国の主張は誤りとなる。また、みなし配当は432億円となる。

最高裁判決を受けて法人税法施行令が改正され、資本の払戻しが行われた場合のみなし配当等の額の計算の基礎となる資本の払戻しの直前の払戻等対応資本金額等は、その資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額を限度とすることとされました（法令23①四イ）。