

<鼎談>

グループ法人税制の論点と実務対応

●出席者●

竹内 陽一（税理士）

掛川 雅仁（税理士）

（進行）朝長 英樹（日本税制研究所 代表理事・税理士）

■はじめに

朝長 本日は、いわゆるグループ法人税制に関して、竹内先生、掛川先生と朝長の3人で鼎談をさせて頂くこととなっております。お二人とも、お忙しい中、有り難うございます。

平成22年度改正としてグループ法人税制が創設されてから1年近くが経とうとしているわけですが、納税者や税理士の方々の反応はどうでしょうか。

☆ 適用対象か否かを正しく判定できていないのでは

掛川 税理士に関しては、顧問先にグループ法人を抱えている方々と

そうでない方々との関心が二分されているという印象を受けます。グループ法人がない顧問先ばかりの税理士の方々からは、自分達には関係ない、という声を聞きます。他方、グループ法人を顧問先として抱えていらっしゃる税理士の方々は、これは大変な改正だ、と言っておられる方々が殆んどですね。両者でかなり反応が違ってきます。

竹内 税理士も、顧問先がグループ法人税制の適用対象となるグループ法人であるのか否かということのを正しく判定することができていないケースがあるように思います。

掛川 特に個人を頂点としているグループでは、6親等まで含めて適

用対象となるのか否かを判定することとなっていますが、6親等という、顔を見たこともないというケースもありますからね。

竹内 グループ法人税制に限らず、同族会社の定義などもそうですが、明治時代の家族制度を前提とした民法の親族の規定を使って税制度を作っているわけですから、実態に合わなくなるのは、当然ということかもしれません。

しかし、実務家としては、現にそのような制度が出来たということであれば、その制度に従って実務対応をするしかないわけです。

ただ、やはり、顧問先の全てについて、正確にグループ税制の対象となるのか否かを判定することになると、容易ではないと思いますね。

朝長 税理士の皆様方がそのような状況にあるということであれば、納税者の方々も同様ということでしょうね。

しかし、そもそも制度の対象者が誰かということがこれほど明確でないというようなことは、過去の制度改正では、無かったのではないのでしょうか。

現在でも、グループの判定に関して誤った記事が雑誌に出るような状況ですし、特に個人が頂点となっている場合のグループの判定に関しては、全てのケースを正しく判定できるという方がむしろ少数というのが現在の時点の実態なのかもしれませんね。

グループ税制の適用がないと思っていたものが、実は適用があるということになると、予想外の大変な課税関係が生じてしまうといったことになりかねませんし、反対に、適用があると思っていたものが、適用がないということになったときも、同様です。

本来は、どういうものを「グループ」というのかということから検討を行い、その検討の内容を外部に発信していくことが必要だったように思います。

竹内 確かに、個人が頂点の場合が分かり難いですね。個人が頂点の場合の法人と法人の相互の間の関係は、双方の法人のいずれかの株主の一人から見てその一人の親族によって判定することになる、という理解でいいのですよね。

朝長 そうですね。双方の会社の株

主の内のいずれかの者から見て判定すると誤解されているケースがありますね。そのような見方をすると、少なくとも誰か1人が双方の会社の株式を持っていなければグループにならない、ということになってしまいます。

問19の解説においても説明させていただいておりますが、双方の会社の株主の内のいずれかの者とその親族から見て、グループとなっているのか否かを判定することとなる点が、特に、よく理解されていないように思われますね。

竹内 いずれの株主によって見るのかにより、親族の数も違ってきますし、持分割合も違った割合となるわけですが、最も高い持分割合となる株主によって見る、ということですね。

朝長 そうなりますね。最も高い持分割合で、完全支配関係や支配関係の判定を行うこととなります。

掛川 さらに、個人を頂点とするグループの場合には、親族関係の異動がグループの範囲に影響を及ぼす点が、実務的には危惧するところです。「株式を持たせた配偶者と離婚した」とか、「養子縁組し

た娘婿に株式を持たせたが、離婚した」とかいう場合には、個人を頂点とする完全支配関係・支配関係が切れてしまう場合が生じます。反対に、5%の株式を従業員持株会に持たせているから、個人を頂点とするグループには該当していないと考えていた。ところが、従業員持株会の構成員である従業員の一人とオーナーの娘さんが結婚したので、その従業員の持分を親族分として計算に入れると、個人を頂点とするグループに該当することになってしまう、なんていう懸念があります。

さらに、グループ法人税制の適用対象か否かを判定するタイミングも、各規定によって異なります。例えば、①中小法人の特例措置の制限のように、各事業年度終了の時において行うものもあれば、②グループ内における資産譲渡損益の繰延べや、寄附・受贈の損金・益金不算入のように取引時点で行うものもあれば、③組織再編成や現物分配のようにその直前で判定を行うものもあります。また、④完全子法人等の配当の負債利子控除の不適用などは、配当等の計算

期間を通じて完全支配関係があることが要求されています。

したがって、グループ法人税制の適用対象となるのか否かの判定は、その判定の基準となる者の範囲だけでなく、判定のタイミングにも十分注意することが、実務上のポイントになると考えています。

☆ 「グループ法人税制」は特別な取扱いを集めたもの

朝長 その「グループ法人税制」と呼ばれているものが、一般に「制度」と呼ばれるものと少し異なる性格のものであるという点にも、留意しておいた方が良いと思います。

例えば、連結納税制度は法人税法第2編第1章の2（各連結事業年度の連結所得に対する法人税）における81条（各連結事業年度の連結所得に対する法人税の課税標準）以下の定めに基づく税制上の取扱いとなっており、組織再編成税制は第2編第1章第6款（組織再編成に係る所得の金額の計算）における62条（合併及び分割による資産等の時価による譲渡）等の定めに基づく税制上の取扱いとなっています。また、受取

配当等の益金不算入制度は法人税法第2篇第1章第3款（益金の額の計算）における23条（受取配当等の益金不算入）、寄附金の損金不算入制度は37条（寄附金の損金不算入）の定めに基づく税制上の取扱いとなっています。

このように、通常は、「〇〇制度」と呼ばれるものは、その取扱いの根幹を定める根拠規定があるわけですが、「グループ法人税制」に関しては、このような状態とはなっていません。平成22年度改正前の連結納税制度における81条の10（連結法人間取引の損益の調整）を廃止して同じ内容で適用範囲を連結法人と単体法人の内の完全支配関係がある法人とした61条の13（完全支配関係がある法人の間の取引の損益）を新たに設けた状態となっており、通常の「制度」の捉え方からすると、このような場合には、「完全支配関係法人間取引税制」ができた、ということになります。

しかし、実際には「グループ法人税制」と呼ばれているわけで、どの条文が「グループ法人税制」の条文なのかよく分からない状態

となっています。

要するに、平成22年度の「グループ法人税制」と呼ばれる改正は、通常の「〇〇制度」と呼ばれる制度を創設する改正とは異なり、いろいろな制度の中に100%又は50%超の資本関係がある場合の特別な取扱いを定めるという内容の改正となっているわけです。

このため、法人税法61条の13以外は、他の各制度の中で、100%の資本関係がある場合には〇〇〇となる、50%超の資本関係がある場合には〇〇〇となる、と説明すれば済むこととなります。

このような点からすると、「グループ法人税制」という捉え方が、今後、法人税法に中で残り続けることがあるのかな、と少し疑問に感じています。

竹内 定義規定から始まって、23条、25条の2、37条、59条3項、61条の2第16項、61条の13、62条の5などが主要な条文となっていますが、このように、法令の根拠規定との対応関係がばらばらにあるという点が他の制度と異なっており、その点が「グループ法人税制」の分かり難さの一つの原因

となっているのでしょうか。

掛川 実務としては、「グループ法人税制」と言われる措置が適用されるのか否かを、バラバラの条文の中から、個々に「完全支配関係」「支配関係」をキーワードに検索してみないと、判定漏れが生じてしまうのではないかと心配です。

朝長 このような「グループ法人税制」の法令の構造を見ると、グループの一体性に着目して税制度を作るという場合には法人税法61条の13の規定と同様の規定は必ず設けなければならないということに異論はないと思われますが、その他の措置に関しては、それを設けることとするのか否かに関して裁量の幅があった、ということが分かりますね。

☆ 連結納税制度とグループ法人税制の関係

朝長 グループ法人税制は連結納税制度を広く100%グループの法人にも広げたものだと思えておられる方がいらっしゃる方が少し気になっております。

グループ法人税制と連結納税制度との関係は、そのようなもので

はありません。

確かに、順番からすると、連結納税制度を先に創ることとなりましたが、これは、経済界の喫緊のニーズに応えるという事情によるものであり、本来は、単体納税制度の下で、グループの一体性に着目した取扱いがあって、その上に、更に一体性が強いものについて連結納税制度を創る、という順番で対応すべきものであったと考えます。これは、連結納税制度を創らせていただいた平成14年当時から申し上げていたことです。

このように、先に建物の二階を作って、後で一階を作るというようになっているために分かり難くなっているのですが、単体納税制度の下で一体性があるものについて一体性を考慮した取扱いがグループ法人税制として少しずつ整備されて、その上に連結納税制度ができる、という筋道で進むと、両者の関係が非常に分かり易かったはずです。

ただし、グループ法人税制として措置すべき制度の内容に関して言えば、連結納税制度における措置のうちのいくつかをそのまま

使うということで十分であったものと考えます。そのような改正であったならば、現在、「グループ法人税制」と呼ばれているものは、もっと簡素で分かり易いものとなったはずです。

掛川 「簡易連結納税制度」を創るということもあり得たように思いますが、それは無理だったのでしょうかね。

朝長 そのような対応も、当然、選択肢としてあり得ます。

掛川 「簡易連結納税制度」を創るということであれば、簡素な仕組みで、現実のニーズをよく捉えたものになったのではないのでしょうかね。

朝長 そうですね。他の方からもそのようなご意見をお聞きしたことがあります。

「簡易連結納税制度」で良かったのではないかと仰る方は、連結納税制度で採用されている仕組みのうちのいくつかを100%グループに適用するということで良かったのではないかと感じられている、ということだと思いますね。

■グループ法人税制の創設の経緯

朝長 平成22年度のグループ法人税制の創設を含む改正は、初めは、経済界から、連結納税に関して、子法人が加入する際の欠損金を連結納税の中に持ち込むことができるようにしてもらいたいということと、連結グループ内の寄附金を損金に算入できるようにしてもらいたいという要望が出され、他方、財務省主税局からは、グループ法人税制を作りたいということ、みなし配当と有価証券の譲渡損が生ずるケースについて歯止めをかけたいということ、そして、清算所得課税を各事業年度所得課税にしたいということ、この三つの意向が示されて、検討が始まった、と聞いています。

このようなさまざまなものを「資本に関係する取引等に係る税制についての勉強会」で検討を行って、平成22年度に改正を行った内容の結論を得た、ということになっているわけですが、本日のテーマとなっているグループ法人税制に関しては、当局の方からの提起で作られることとなったわけ

です。

竹内 平成22年度改正前は、「グループ法人税制」というものが必要だという話は全く聞いたことがありませんでしたので、そういう経緯で出来たということでしょうね。

みなし配当と両建てで有価証券の譲渡損が出るケースに対しては、当局が何としてでも歯止めをかけたいと思っている、という話は出ていましたね。

掛川 みなし配当と有価証券の譲渡損を利用した「租税回避」（納税者からすれば、「節税」）の事例は、確かに目に余るものがありましたからね。

朝長 確かにそれはあるでしょうね。これに関しては、平成13年度改正によって可能となったものですから、私に責任があると感じているところでもあります。また、後程、議論させていただきたいと思います。

掛川 経済界からは、無対価組織再編成に関して、何も交付されていないのだから、対価要件以外の要件に基づいて適格判定をすることができるということを明確にしてもらいたいという要望もあったと

いうことでしたね。

朝長 そうですね。ただ、平成 22 年度に無対価組織再編成に係る改正として現実に行われたような広範な改正まで要望したということではなかったようですが。

竹内 平成 22 年度改正は、本来は相互に関連のないいろいろなものを一緒にしてしまっただけで改正を行っているために、分かり難くなっているように思いますね。

朝長 そうですね。勉強会の名前も、法人税の大改正というイメージを極力出さず、技術的な改正というイメージを出したいということで、「資本に係る取引」という言葉を用いたということのようですが、本来は、このような改正を行う場合には、「グループ法人税制に関する勉強会」とか「グループ法人税制検討委員会」というようなものを作って、そこで検討を行い、検討内容を外部に公表していく、ということになるはずです。

そういう点からすると、平成 22 年度の法人税に関する改正は、異例とも言える経緯を辿って行われた、と言ってよいでしょう。

掛川 確かに、グループ法人税制に

関しては、突然、大変なものが出てきた、という印象を持っておられる方が少なくないと思います。

朝長 グループ法人税制の創設経緯をなぜ議論するのかというと、立法手続きが開かれたものとなっているのかということを検証することと共に、どのような経緯を辿って制度が創設されるのかによって、その制度の内容が大きく変わってくるためです。換言すると、立法の経緯を知ることによって、改正内容を深く理解することが可能となる、ということです。同じ条文を見ても、立法の経緯を知って見る場合と、知らないで見るとでは、自ずと理解の深度が異なることとなります。

■「グループ」の捉え方

朝長 グループ法人税制に関しましては、まず、「グループ」とはどのようなものなのか、ということが問題となります。「グループ」に該当するののか否かで、グループ法人税制の適用があるのか否かが決まるわけですから、これは、極めて重要ということになります。

しかし、この「グループ」とは

何かという問題は、グループ法人税制のみに止まる問題ではありません。

平成 22 年度改正においては、「支配関係」と「完全支配関係」という用語を用いて「グループ」に該当するものを一般的に定義し、グループ法人税制だけでなく、組織再編成税制等にも用いることとしています。

このため、平成 22 年度改正によって、新たにグループ法人税制として措置された項目だけでなく、従来の「グループ」に関する税制の内容が変わったところも、良く見ておく必要があります。

このように、「グループ」をどのように捉えるのかという問題は、非常に重要となるわけですが、この点に関しまして、お二人のご意見は如何でしょうか。

☆ グループの中にグループがあるのか

掛川 「グループ」の範囲はどこまでなのかということは、非常に重要であると思います。「グループ法人税制」と言っていますから、「グループ」の範囲を明確に定義

するところが大事だと思っていたのですが、条文を読んでみると、「グループ」の中に更に「グループ」があるという話が後から出てきて、「グループ法人税制」と言いながら、完全に支配関係がある法人同士の税制なのだと読まないと読めないわけです。条文を読む限りは、グループの中にはグループはないという解釈しかあり得ないと、私もそう思っていました。

朝長 「グループ法人税制」ということですから、何が「グループ」なのかということは非常に重要なのですが、掛川先生がおっしゃったように、条文自体は、明らかに「グループ」の中には「グループ」がない、としか読みようがありません。

しかし、当局の担当者の説明では、反対に、「グループ」の中に「グループ」があるとした改正だ、というものですから、改正された法律の条文を文言どおりに読まれていた方々は混乱してしまったわけです。

平成 22 年度改正においては、資本関係と支配関係を区別していないと言ってよいわけですが、そ

うすると、法令の書き方云々の前に、それとはかかわりなく、必然的に、資本関係があるところには必ず支配関係があるということになり、大きな「グループ」の中に小さな「グループ」があることもある、ということになります。

この整理の仕方は、一番外枠の資本関係を支配関係の枠と捉え、その枠の中は一体であって、その枠の中に更に別の支配関係があるということにはならない、という平成 13 年度改正における整理の仕方とは明らかに大きく異なっています。支配関係の中に他の支配関係があるということになると、「グループ」が一体であるという前提が根底から崩れることとなってしまう、「グループ」の一体性を根拠とする制度が理論的に説明できなくなりますし、「グループ」の実態を見ても、一番外枠の資本関係が支配関係を示す枠となっていると考えられます。

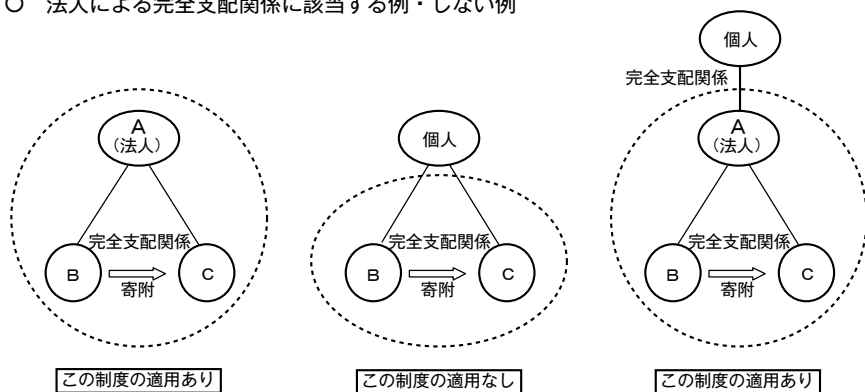
そういう点からすると、定義の条文の書き方云々の以前に、そもそも理論として適切なのかという疑問があるように感じます。

☆ 平成 22 年度改正における「グループ」とは

竹内 実務家としては、平成 22 年度改正において「支配関係」、「完全支配関係」がどのようなものとされているのかということが気になるところですが、『平成 22 年度 税制改正の解説』の 207 頁の三つの図（次頁参照）の関係、すなわち、法人を頂点とする枠内の法人と法人の関係、個人を頂点とする枠内の法人と法人の関係、個人を頂点とするがその外枠の中に法人を頂点とする枠があってその中に複数の法人がいる場合のその法人と法人の関係と考えてよいということでしょうかね。

朝長 『平成 22 年度 税制改正の解説』の 207 頁の図は、寄附金＝受贈益の取扱いを説明するための「法人による完全支配関係」に該当するものと該当しないものを説明するためのものですが、平成 22 年度改正における「グループ」の最小単位の枠を示すものと捉えることはできるでしょうね。

○ 法人による完全支配関係に該当する例・しない例



☆ 「グループ税制」なのか「法人間関係税制」なのか

朝長 「グループ」の捉え方に関して、当局の担当者の説明が法案成立の頃を境として変わっています。初めの頃は、「グループ」の中に更に「グループ」があるとして、「グループ」という言葉を使って説明をしていたのですが、その後は、「法人間の相互関係」だという説明に変わっています。いわゆる同一者による支配に関しては、完全に「法人間の相互関係」という説明となっています。これは、法令の規定において、同一者による支配の部分に関しては「・・・法人相互の関係」と定めていることに起因していると考えられます。

竹内 平成22年度改正前も、同一者による支配の部分では、「相互」という言葉こそ使われていませんでしたが、「同一の者によってそれぞれの法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有される関係がある・・・被合併法人と合併法人との間の関係」というように、事実上、同じ表現となっていたのではありませんか。

朝長 ご指摘のとおりです。平成22年度改正の前後で法令の規定の文言に実質的な変更はない、ということになります。

問題は、法令の規定の書き方にあるのではなく、法令の規定を書く前の理論や考え方のところにあるわけです。税制度は、理論や考

え方がなければ成り立ちません。国民が納得する理論があって、その理論に基づいて制度を作り、そして、その制度を法令の条文で表現するわけです。

時に、法令の規定が全てであるかのごとき見解を見聞きすることがありますが、そのような見解は、確かに一面では重要なポイントを言い当ててはいるものの、常に諸手を挙げて賛成できるというものではありません。完璧な法令の規定が出来たという場合には、法令の規定が全てということであっても、結果的には問題は生じないということになりましょうが、それは、あくまでも結果論でしかありません。

例えば、法人税法 22 条 4 項においては、「第二項に規定する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つて計算されるものとする」とされていますが、同項を文言どおりそのまま解釈することになると、2 項の無償譲渡は時価譲渡ではなく、無償譲渡として計算して益金の額が発生しないこととなってしまいます。

しかし、誰もそのようには解釈していないわけです。これは、法人税法においては、企業会計とは異なり、無償譲渡を時価譲渡として取り扱うこととしているということ踏まえた上で、規定を解釈するためです。

法令の規定の解釈は、文理解釈が基本となりますが、その文理解釈も、理論や考え方を度外視して行うわけではありません。

要するに、先程の話は、理論が置き去られて、法令の文言のみが残り、必然的にその文言が全てを決するものとなって、そこから「法人間の相互関係」という話が出てくることとなった、ということになっていないか、ということです。

掛川 ちょっと外れるかも知れませんが、「グループ税制」といいながら、「グループ法人税制」だ、「法人間の相互関係」だというと、個人を頂点とするグループでは、法人から個人に資産を譲渡すれば、グループ法人税制施行後であっても、相変わらず、簡単に譲渡損益を計上できてしまいます。租税回避行為を防止することを主眼に置いた税制なら、やはり、頂点であ

る個人も含めたところで、グループを考えた制度にしないと、抜け穴が残ったままだ、という印象を受けます。

もっとも、そのような制度にすれば、所得税法の改正も必要だとか、相続税法にも波及するとかの問題も生じるのでしょうか。

朝長 その「グループ」という話と「法人間の相互関係」という話がこのような状態となっていると、グループ法人税制を「グループ税制」と捉えればよいのか、あるいは、「法人間関係税制」と捉えればよいのか、はっきりしませんね。

掛川 租税回避行為を防止する税制だと理解すれば、「グループ税制」というよりは、「法人間関係税制」なのだと捉えてしまえば、逆に分かり易いことは分かりやすいですね。ただ、どう見ても条文はそのように読めないですけどね。

朝長 同一の者による支配関係だけでなく、当事者による支配関係に関しても、「関係」は当事者の間の関係でしかありませんので、「法人間の相互関係」と言うことができます。そうすると、「グループ法人税制」は、平成22年度改正の

途中で「グループ税制」から「法人間関係税制」に変わった、ということになるのかもしれませんが。

☆ 理論と条文の関係

朝長 ただ、平成13年に組織再編成税制を創らせていただいた時のことを思い起こしてみると、この「グループ税制」なのか「法人間関係税制」なのかという問題も他人事ではないような気もしているところです。

平成13年に、組織再編成税制を創らせていただいた際に、理論は「グループ」で創ったわけですが、法令の規定は「グループ」という概念を入れて作る必然性がないわけでは、理論と法令の規定とが異なっていないということを示すためには、できるだけ「グループ」の概念を法令の規定に入れた方が良いため、法令の規定に「企業集団」というような用語を入れようとしたこともありました。

しかし、実際の行為者がA法人与B法人でしかないという場合に、「グループ」というものを書く必要性がないわけでは、

そういう事情があって、理論は、

グループの中の組織再編成であれば適格として、グループ単位で法人を捉えることとしながら、条文に書く場合には、当事者がどのような関係にあるのかということだけを書く、ということにしました。

そもそも、この辺りは、理論と法令の規定との関係をどのように整理するのかということが難しいところであることは、事実です。

☆ 理論を後付け

掛川 詳しいことはまた後に議論することとなりますが、自己株式の取引に関しても、グループにおける規制の仕方とグループ外の取得を予定されているものの規制の仕方は、全く違うではないですか。特にグループの方では、自己株式を売った方の資本金等の額で損益を計上させないわけです。その資本金等の額というのは、『平成22年度 税制改正の解説』を読むと、これはたぶん後付けではないかと思われるような表現があって、取得した時点で自己株式を取得したのと同じであるから自分の資本金等の額で調整する、という意味のよく分からない解説が出ています

から、ちょっとびっくりです。

竹内 例年は、3月に改正が行われた後に、財務省主税局から『平成〇〇年度 税制改正の解説』が出されて、税理士や納税者はそれを読んで、初めて改正の趣旨や考え方あるいは理論を知ることとなるわけですが、平成22年度改正に関しては、『平成22年度 税制改正の解説』を読んでもよく分からないといった声が多く聞かれました。改正の理由や理屈を述べているところに疑問があるものが見受けられることは、事実ですね。

朝長 税制改正が行われた後になって国民がその改正の趣旨や理由を知ることが当たり前になっていること自体が異常なことで、先進諸外国でこのような状態にある国は、おそらく我が国だけだと考えられますが、その点は措くとして、平成22年度改正に関しては、グループ法人税制に関する部分に限らず、『平成22年度 税制改正の解説』に書かれていることがどういう意味かといった質問が少なくありません。例年は、『平成〇〇年度 税制改正の解説』を読んで改正の趣旨や条文の解釈の仕方

が分かったということになっているわけですが、残念ながら、平成22年度改正に関しては、逆になっている部分が見受けられます。

☆ 租税回避防止への対応と制度の仕組み作りの関係

竹内 この数年の改正は、租税回避の防止という側面が強く出るようになっており、平成22年度改正もそのような流れにあると感じます。一見、理論的でなく、脈絡が無いように見えるいくつかの改正も、租税回避防止のためと考ええると、納得できるような気がします。

朝長 この数年の改正には、そのような傾向が色濃く出ていることは間違いありません。

また、租税回避を防止するという目的の改正を個々に見ると、それなりの理由があるということも、また、事実です。

しかし、大事なことは、まず、制度があって、その制度の適用を逃れるといった行為を防止するために租税回避防止の定めが必要となる、という関係にあることをしっかりと認識することです。

制度と租税回避防止との関係

は、基本的にこのような関係となりますので、制度がどのようなものとなるのかによって、租税回避防止の定めが必要と内容が変わってくることとなります。

換言すれば、まず、制度を適切なものとすることが必要であり、その次に、それを踏まえて租税回避の防止について考えることとなるということであって、制度を適切なものとするのを抜きにして租税回避を防止しようとするというのは本末転倒ということになります。

制度に関する話と租税回避防止に関する話をチャンポンにしてしまったり、制度を直さなければならぬにも関わらず、それをせずに租税回避の防止措置で穴埋めをしようとしたりすると、よく分からない理屈になったり、よく分からない制度になってしまうこととなります。

確かに、租税回避防止の措置は、その各措置を個別に見れば、必ず、理由はあるということになっているはずです。

しかし、重要なことは、問題を租税回避防止の措置によって解決

すべきであるのか、あるいは、制度を改めることによって解決すべきであるのかということを的確に判断することです。

掛川 しかし、グループ内での損失の計上が認められないだけでなく、利益の計上もする必要がない、—正確に言えば「認められない」—という点も忘れてはならない点です。実務家の中には、グループ法人税制施行後は、利益の計上が不要という点だけに着目してスキームを考えている方々もいらっしゃいますからね。

朝長 確かに、グループ法人税制に関して、どこをどのように見るのかによって、かなり違って見えてしまうところがあります。

ただ、繰り返しになりますが、この制度と租税回避防止との関係を正しく理解し、両者を混同しないようにすることが重要であり、これができないと、法人税制が次第にパッチワークになってしまうことにならざるを得ないという点は、よく認識しておく必要があると思いますね。

☆ 個人が頂点の場合の「グループ」の判定の難しさ

朝長 もう少し細かく個別の項目について見てみたいと思いますが、どのあたりが一番問題になりそうでしょうか。

掛川 特に個人が頂点のところにについては、中小の法人は非常に影響が大きいと思います。グループの範囲をとらえるのに、まず6親等という民法の考え方を取り入れて、相変わらずそれでやっていますので、グループの中に入ってくるのも、グループから外れるのも、知らないうちにそうなっているということがあり得るわけです。先ほども述べたとおり、奥さんに株を持たせていて、離婚したら外れたりしますからね。

竹内 個人が頂点のグループで、含み益のある資産の譲渡益を繰り延べた場合、兄弟の2親等の関係が相続が起こるごとに4親等、6親等となるため、2世代を経ると完全支配関係でなくなる可能性が大きくなります。

朝長 ご指摘のように、個人が頂点の場合の「グループ」の判定に関しては、かなり誤りが生ずる可能

性があると思いますが、個人が頂点の場合の「グループ」の判定に関しては、基本的には、二つの留意点があると考えます。

まず、最初の点は、今、ご指摘があったとおり、「グループ」の範囲が非常に広い、ということです。

ご指摘のように、明治時代の家族制度において用いられていた「親族」の定義を用いて税制度を創ったことにより、税制度が実態と合わない状態となってしまういます。

ある個人が株主となって営む会社とその個人の6親等の親族が株主となって営む会社が一体であると言えるのか否かと問われた場合に、「一体である」と答える者は、殆んど居ないと考えられます。そもそも、6親等の者が何をやっているのかということさえ知らないというケースが、沢山あるはずです。

次の点は、問19において述べたとおり、平成22年度改正によって組織再編成における「グループ」の範囲が変わっているということです。これが影響する例はあまり多くはないと考えられますが、個人が頂点の場合のグループにおい

て組織再編成を行うときには、注意が必要となります。仮に、「グループ」となるのか否かの判定を誤ったという場合には、大きな影響が出てくることがあります。

☆ 親が変わっても兄弟会社の「グループ」関係は継続

朝長 先程の「法人間の相互関係」の話に関係するのですが、例えば、親会社Pがあって、下にS1とS2という兄弟会社があって、100%の資本関係があるとしします。そのようなケースで、PがS1とS2の株式をXに売ったとしましょう。このような場合には、従来は、前のグループと後のグループとは全くカラーの違ったものになっていますので、前の旧グループは後の新グループに変わった、そこで継続性はない、と整理していました。

しかし、平成22年度改正は、このようなケースについては、「グループ」として捉えるのではなく、「法人間の相互関係」で捉えると解していますから、親が変わってもS1とS2の兄弟の関係は変わらず、支配関係又は完全支

配関係が継続する、ということになります。「グループ」の捉え方をそのように変えると、このような場面では、実際に従来との判断と違いが出てくるわけで、ここは、違和感があるという声が多いところでは。兄弟会社をまとめて売ったのに、兄弟会社の間に従来の「グループ」関係が継続していると言われても、実感と合わない、ということでは。

先程申し上げましたように、平成 22 年度改正の前後で実質的には法令の規定の変更はないと見てよいわけですが、同改正以後は、法令の規定の「法人間の関係」というところから「グループ」の範囲を考えるとという筋道を探っているために、従来のように、「グループ」を示す支配関係は外株の資本関係で捉えるべきもので一体の「グループ」の中に更に「グループ」があることはないという基本的な理屈を踏まえて法令の規定を読んで「グループ」の判定を行うこととした場合の結論とは、違った結論が出てくることとなっているわけでは。

☆ 欠損金の引継ぎの可否判定と「グループ」か否の判定は次元が異なる

竹内 この点は、欠損金の引継ぎの関係で法人税法施行令 112 条 4 項が廃止され、平成 22 年度改正後は、当事者間の支配関係が同一者間の支配関係となったり、その逆となったりした場合でも、いずれか最初の支配関係を起点として 5 年超となっているのか否かの判定をすることとなっています。

朝長 そうですね。欠損金の引継ぎに関しては、5 年超要件に関する限り、支配関係が新たに発生すればその新たに発生した時から判定するという判定の仕方は、支配関係が連続していればその最初の支配関係が発生した時から判定するという判定の仕方よりも、納税者に不利になることになります。

竹内 そういう意味では、納税者に有利な方に改正されたわけですよ。

朝長 そうとばかりも言えません。平成 22 年度改正前の法人税法施行令 112 条 4 項に定義されていた特定資本関係は、例えば、同条 7 項のみなし共同事業要件のうちの

3号の被合併等事業の2倍規模要件の判定の時期を決める基準として使われているわけですが、最初の支配関係発生の時と新たな支配関係発生を時のいずれの時がこの2倍規模要件の判定を行った方が有利であるのかは、個別の事情によります。最初の支配関係発生の時で判定すると要件を満たさないが、新たな支配関係の発生で判定すると要件を満たすことが出来るということもあるわけですし、現にそのような事例がありました。

竹内 そういう事例もあるのですか。

朝長 ありますね。制度は、損得で考えるのではなく、理屈で考えるのが基本です。

詳しいいきさは省略させていただきますが、平成22年度改正前の法人税法施行令112条4項の特定資本関係も、新たに資本関係が発生した場合にはその新たな資本関係の発生時から5年超か否かを考えることとするという判断によって、そのように解釈される条文としたわけです。

税務執行においては、従来から、最初の支配関係の発生時から5

年超か否かを見ていたようであり、殆んどの場合、それが納税者に有利であったため、問題にならなかったということですが、それは、制度の理論や法令の規定の解釈がどうかということとは別の問題です。

竹内 実務の感覚からすると、法人が外から一旦グループの中に入ったのであれば、その中で新たな支配関係が発生したとしても、それを外から入るものと同じように捉える必要はないのではないか、という気がします……。

朝長 欠損金の引継ぎに関するルールとしては、固く見ようとすれば、平成22年度改正前のような仕組みとすることができますし、一旦、グループの中に入ったのであれば、外から持ち込むものとは違うため、必ずしもダメと言わなければならないわけでもないのではないかと考えれば、同改正後のような仕組みとすることもできます。欠損金を外から持ち込んで租税回避を行うことは許さないという観点を基本として、欠損金の持込制限を課しているわけですから、当然、そのような緩和した取扱いも

あって良いと考えます。

竹内 平成 22 年度改正後の緩和された欠損金の引継ぎ制限も、問題ないと……。

朝長 欠損金の引継ぎ制限の緩和に関しては、そのような選択肢もあって良いと思っています。そこに問題があるとは思っていません。

要するに、欠損金の引継ぎ制限の仕組みをどのようなものとするべきかという問題と「グループ」をどのように捉えるべきかという問題は、そもそも次元も場面も異なるものであるにもかかわらず、それを峻別していないところに、問題があるわけです。

欠損金の引継ぎの可否が適格か否かということと対応していないことから分かります。そもそも「グループ」とはどのようなものかという話と、欠損金の引継ぎを認めるのか否かという話は、次元の違う話であり、判断の基準も異なります。

欠損金の引継ぎの制限を緩和しようではないかということで始まった話が、「グループ」の捉え方を根本から変える結果となってしまっているところに、平成 22

年度改正の大きな問題点がある、と感じています。

竹内 なるほど。その「グループ」の捉え方を前提として、グループ法人税制が作られた、ということになっているわけですね。それで、そもそも「グループ」となるのか否かということからはっきりしない部分が出てきてしまうということになっているわけでしょうかね。

☆ 「支配関係」・「完全支配関係」という用語の一般化には無理がある

朝長 そういうことだと考えます。

平成 13 年度改正で組織再編成税制を創らせていただいた時には、はじめて正面から「グループ」という考え方を法人税制に取り入れて制度を創ったため、できるだけ「グループ税制」という性格を明確にするために、法令の規定に「企業集団」という用語を使えないか、それがダメなら、「支配関係」や「完全支配関係」という用語を定義して統一的に規定を設けることができないかといったことを考えたわけです。このような問題意識は、理論に基づき、あるいは、体系を成す立法を行う場合には、

立法者にごく常識的に生じてくるものです。

しかし、制度の理論と立法の検討を深めるに連れて、「企業集団」という用語を使ったり、「支配関係」や「完全支配関係」という用語を定義して統一的に規定を設けたりすることには無理があるということが分かってきました。適格判定の場面も、組織再編成の形態が異なるごとに法人と法人との間の関係は多様となりますし、既に述べたとおり、欠損金の取扱いにおける支配関係も適格判定における支配関係と同じに考えることは出来ないわけです。

このため、法人と法人との間の関係に関しては、それぞれの場面ごとにそれぞれの特異性を正確に把握して正確に定めを設けて行く、ということにしたわけです。

掛川 平成22年度改正による「支配関係」・「完全支配関係」の定義の規定やそれらの用語を用いている規定に疑問が生じているのは、一つにまとめられないものを無理に一つにまとめようとしていることに、そもそもの原因がある、ということですかね。

朝長 それらの規定に疑問が生じているのは、「グループ」をどのように捉えるのかという理論の部分に主な原因があると考えますが、それに加えて、立法の部分にも原因の一端がある、ということだと思います。

法技術的な話ですので、詳しい話は省略しますが、平成13年の組織再編成税制の創設時に、「支配関係」や「完全支配関係」という用語を定義して統一的に規定を設けられないかと考えた際に、直ぐに突き当たったのが、「…による…」でした。これらの用語を統一的に使うということになると、必ず、「合併法人による…」とか、「分割法人による…」という表現にせざるを得ないわけです。このような表現は、制度を語る際に口語としてよく使っていた言葉ですから、話の中で用いるには何の抵抗感もなかったわけですが、法律の規定は、正しく書かなければなりません。

「…による関係」という文章をよく考えていただくと分かりますが、この「…による」を「…関係」と続ける文章は、正しい文

章ではありません。当時も、何かよい用語の使い方はないかと考えてみたのですが、やはり、無理でした。支配関係を一番外枠の資本関係と考えると、その中の法人について、「…による支配関係」と書くことは出来ないわけです。このため、平成13年度の組織再編成税制においては、「…による」という用語は用いないこととしました。そして、それだけが理由ではありませんが、統一的に規定を設けるということも、やらなれなかったこととしました。

しかし、「…による」という言葉は口語としてはよく使っていましたので、使えるものなら使ってみようという思いがありましたので、翌年の連結納税制度においては、「連結親法人による…」という使い方をさせていただきました。連結納税制度においては、連結親法人以外がグループの頂点に立つことはありませんので、文章さえ正しく書けば、「…による…」という表現を用いることができるわけです。

しかし、当時の内閣法制局の参事官は、非常に優秀な方でしたの

で、「連結親法人による…」という法律案を見ると、直ぐに、「この「による」というのはどういう意味ですか」という質問を受けました。やはり来たか、と感じたことを、今でも良く覚えています。当然、それを使えるのか否かは検討してやったことですから、内容を説明させていただきました。それで、「分かりました」という返答をいただき、そのまま法律案となったわけです。

掛川 その話で思い出しましたが、それで平成22年度改正では、法人税法施行令4条の2（支配関係及び完全支配関係）で、「支配の手が下に伸びる」という説明をして、何とか「…による支配関係」との規定の表現を維持しようとしたのでしょね。

朝長 条文がどうなっているのかということが問題で、条文はそうになっていないが条文をそう読め、と言えるわけではありません。

それに、そもそも「手が下に伸びる」云々という全く新たな理屈を持ち出さなければ、株式の間接保有を示すことが出来ないというようなことはありません。株式の間接

保有に関しては、さまざまな法令で規定されていますし、税に関しても、移転価格税制や外国子会社合算税制（タックスヘイブン対策税制）などでも従来からその定めが設けられているわけです。平成13年度改正の際も、これらの規定や他の法令の規定の定め方を見ながら、これらと齟齬を来たさないようにしつつ、最も適切と考えられる表現としたわけです。

平成22年度改正をご覧になられたある国税OBの税理士さんから、「移転価格やタックスヘイブンなどの条文は、間違いなのか!？」という質問をお受けましたが、返事は、何とも歯切れの悪いものになってしまいました。

■グループ法人間の譲渡損益調整資産の譲渡により生ずる譲渡損益の繰延べ

☆ 連結納税制度における仕組みをそのままグループ法人に拡大

朝長 グループ内の法人間の資産の譲渡により生ずる譲渡損益を繰り延べる取扱いがグループ法人税制として一番の特徴的な取扱いであるということには、異論がないと

思います。

連結納税制度においてグループ内の法人間の資産の譲渡により生ずる譲渡損益を繰り延べる取扱いをそのまま100%グループに広げたわけですが、これについてはどういう感想をお持ちでしょうか。

掛川 税理士としても連結納税に親しんでいる人間は、あまり違和感がなく、連結納税から持ってきたのだなという感じです。

しかし、連結納税に馴染んでいない税理士が初めてこの制度を見ると、これは大改正だという印象を受けると思います。

朝長 そうでしょうね。

掛川 ただ、連結納税に慣れ親しんだ者から見ると、連結親法人のように「中央司令塔」がない、個人を頂点とするグループ法人の場合には、譲渡損益の繰延べ規定に係る通知義務がキチンと機能するのか否かが、非常に気になります。

同じグループ内の法人でも、A法人とB法人とでは顧問税理士が相違しており、そのグループ法人税制に関する理解と意識に相当のギャップがあるような場合には、通知がスムーズに行われず、特に

戻入れの処理が漏れてしまうのではないかと懸念されます。

☆ 非適格合併における譲渡損益の繰延べの仕方に疑問

竹内 グループ内での非適格組織再編成による資産等の移転をグループ内での資産等の譲渡によって生ずる譲渡損益と同じに取り扱うという点は良しとしても、その譲渡損益の繰延べの仕方には疑問が残ります。

朝長 そうですね。特に非適格合併のところは、制度設計に疑問があると思います。被合併法人で移転する資産等の譲渡損益を計上させて譲渡損益調整勘定を設けさせ、

それを合併法人に引き継ぐこととすれば済むことです。

非適格合併による資産等の移転も普通の譲渡として取り扱うこと自体は理論的にも正しいわけで、その譲渡損益をどのように繰り延べるのかというところが適切でないわけです。

『平成 22 年度 税制改正の解説』の 202 頁に「○ 非適格合併による資産の移転の処理例」というものがあります（下図参照）が、そこには、税務仕訳としては合併法人のものしか書かれていません。そこに、被合併法人の税務仕訳と株主の税務仕訳を書き入れてみると、利益積立金額の処理が説明で

○ 非適格合併による資産の移転の処理例

被合併法人の合併直前 B/S			
資産 A 1,000 (時価 1,300)	資本 700		
資産 B 100 (時価 150)		利積 400	

(注 1) この B/S の利積 400 は、最後事業年度の当期利益の額とする
(注 2) 合併により移転する資産 A は譲渡損益調整資産に該当し、資産 B は譲渡損益調整資産に該当しないものとする
(注 3) 合併対価は、1,450 とする

被合併法人の処理（申告調整）

別表四 所得の金額の計算に関する明細書

区 分	総額	処分	
		留保	流出
当期利益又は当期欠損の額	1 400	400	
非適格の合併等又は残余財産の全部分配等による移転資産等の譲渡利益額又は譲渡損失額	40 50		50
所得金額又は欠損金額	44 450	400	50

合併法人の処理（税務仕訳）			
資産A	1,000	合併対価	1,450
（法61の13⑦）			
利益積立金額	300		
（法9①ール）			
資産B	150		

きなくなっており、制度に問題があることが直ぐに分かります。

掛川 違和感があるのは、例えば99.9%の資産・負債を動かす分割型分割と、合併とでは扱いが全然違いますよね。実態的には殆ど同じなのですから、同じ取扱いで整理しないといけないと思います。

朝長 その点も、ご指摘のとおりです。従来、合併と分割型分割は、同種の組織再編成という整理をし、分社型分割と現物出資は同種の組織再編成と整理していたのですが、その辺が分割型分割において事業年度を区切らないという辺りからあやふやになって、税制における組織再編成の整理学がよく分からなくなっています。

☆ 期中減価償却費の損金処理

掛川 減価償却資産を渡す時までの減価償却費を立てるのか立てないのかという議論があります。そこをちゃんと立てないと、譲渡損益も変わってきてしまいます。

朝長 期中で譲渡損益調整資産となる減価償却資産を譲渡した場合に、譲渡時までの償却費相当額を譲渡損益とは別に減価償却費とし

て損金に計上するのか、あるいは期中で譲渡したものは全て期中の減価償却費を損金に計上しないで譲渡損益として損金とするのか、そのいずれとするのかによって繰り延べる金額が違って来るわけですね。

掛川 そうです。それは、譲渡損益調整資産となるのか否かの1,000万円基準の判定にも影響します。

朝長 減価償却前と減価償却後のいずれの金額で判定するのかによって、結果が違ってきますからね。

竹内 『平成22年度 税制改正の解説』の説明の中では、簡便法に関する記述の注書きの中ではありますが、「譲受法人において償却額がゼロの場合にも、譲渡法人側においては上記算式を適用して譲渡利益額又は譲渡損失額の益金又は損金算入を行うこととなるものと考えられます」（198頁）とされています。これは、譲渡法人の期末において、譲受法人が期中となっている場合も、同じですね。

朝長 これは、法人税法において減価償却費というのはどういう損金なのかという根本的な問題でもあるわけです。外部取引に関しては、

その取引が発生した時点で利益や損失が生ずるのは間違いないのですが、減価償却というのは相手のいない損金を計上する話で、しかも減価償却費として損金経理をすることが要件になっていますので、確定した決算で減価償却費を計上するというでなければ、税法上の損金とはなりません。

このため、減価償却費を損金とする処理は、期末でしか行い得ないということで、従来は、期中で減価償却資産を譲渡した場合には、減価償却費が譲渡損益と別にあるのではなく、減価償却費相当額も含んだところで譲渡損益になるということで、この問題に関する争いも、確定しているわけです。

掛川 ただ、実務においては、圧縮記帳の差益割合の計算上、期中に減価償却費を立ててから計算するのか、立てないで計算するのかで違いが出るということで、若干、緩和する取扱いがありましたよね。

朝長 ご指摘のとおり、従来、減価償却費を計上して損金とする処理は期末にしか行えないものとしつつ、期中で資産の譲渡を行ったときの圧縮記帳等の処理をどうする

のかという個別の取扱いがあつて、それについては、譲渡した直前まで減価償却費相当額を損金にした上で圧縮等の処理をしてよいという個別の取扱いが認められてきました。逆の言い方をしますと、その個別の取扱いを除けば、原則どおり、ということになります。

掛川 納税者の救済という観点ですね。平成 22 年度改正において、救済の範囲がもっと広がってしまった、ということですかね。

朝長 そうですね。しかも、税制改正の解説の注書きで出来ると「考えられる」(『平成 22 年度 税制改正の解説』195 頁)と言われていいるのです。本当は、減価償却について定めた法人税法 31 条の損金はどういう損金なのか、という昔からのそもそも論にどのように結論を出すのか、という問題です。

竹内 減価償却資産というのは、減価償却をすることによって減価していくのではなくて、耐用年数によって必然的に減価していくものであり、これを譲渡する際には、当然、その直前までの減価償却費を計上してよい、という割切り、ということなのではないでしょうかね。

掛川 そうすると、損金経理要件も確定決算主義も考慮する必要はないということにもなりかねませんね。

朝長 「期中損金経理額」を損金にしてよいという規定をわざわざ設けた理由も、減価償却費は法人税法上どういう損金かという基本を変えることはさすがにできない、というところにあります。『平成 22 年度税制改正の解説』195 頁には、「法人税法第 31 条第 1 項は、期末に有する減価償却資産についての償却費の損金算入に関する規定ではあるものの、これは適格分社型分割等により期中に移転する減価償却資産の償却費の計上（期中損金経理額）と、一般的に期末に行われる減価償却費の計上とを区分するためにこのような規定ぶりとなっているもの」と記載されていますが、「期中損金経理額」の規定は、「期中損金経理額」を減価償却費として損金の額とするために創設したものです。すなわち、法人税法の基本を変えることまでは、まだできないという中で、期中の減価償却を認めるにはどうすべきかということで、「期中損金経理額」という仕組みを別途設けたものです。

そのように、制度の基本を踏まえ、適切な対応を取り、損金とするということであるのならば、問題はありません。期中の減価償却費を損金とすること自体に問題があるというわけではないわけです。

しかし、何もしないまま、もともと期中の減価償却費は損金としてよい、という話をするということになると、それは違うのではないかと、という話にならざるを得ません。あのような形で、31 条は期中で減価償却費を損金とすることを否定するものではない、と言ってしまうと、そもそも「期中損金経理額」の規定自体が要らなかったはずだ、ということになるわけです。

竹内 損金経理要件は、現在では、既に不要なものとなっていると考えても良いのではないのでしょうか。

朝長 法人税法 31 条自体から見直すということでやるのならいいのですが、31 条はそのままにして、期中で減価償却費を損金とすることができると「考えられる」と言うことになると、「期中損金経理額」の定めは一体何なのか、その創設時の説明と『平成 22 年度

税制改正の解説』の注書きの記述はどちらが正しいのか、という話にしかありません。

また、適格組織再編成の場合で減価償却費を損金にするときには、届出要件が課されているわけですが、この届出要件は無視すればいいんだ、という話にしかならないでしょう。

掛川 少なくとも解説で述べるような次元の話ではないですよ。経済界も、せめて通達にしてもらいたいという話をしていたようです。

朝長 現在のような状態なら、譲渡法人で期中損金とする方が有利な場合はそうするし、譲受法人で損金とする方が有利な場合は期中損金とはしない、ということになるでしょう。そして、「期中損金経理額」の定めや先程の届出要件は、あってもなくても関係ない、となくなってしまおうでしょうね。

☆ 譲渡損益調整勘定の戻入れの簡便法

朝長 グループ法人間の譲渡損益調整資産の譲渡損益の繰延べにおいては、簡便法も重要です。

平成 22 年度改正前に譲渡損益

調整資産の譲渡損益の繰延べの仕組みを連結納税制度の中に設けた際には、譲受法人の減価償却の仕方がどうかということにかかわらず、元の譲渡法人で、譲渡損益調整勘定を耐用年数の期間で粛々と戻し入れていく特例として簡便法を設けていました。ただ、これに関しては、従来、譲受法人の方が資産を使っていない期間があれば、その分まで戻入れをしていいというわけにはいかないと考えられるため、そこに関しては、法令の規定では括弧書きを設けて、譲受法人が事業に供していない期間があれば戻入れはストップして下さい、ということとしていました。

平成 22 年度改正では、そこについて、譲受法人が事業に用いることを止めようが止めまいが、譲渡法人は粛々と戻入れをしてよいという制度にした、という説明がなされています。

連結納税の実務を聞いてみても、減価償却資産に関しては、簡便法を使うケースが多いようですので、100%グループの中でも簡便法を採用する法人が圧倒的に多くなると考えられます。そういう

点でここは注目度が高いのですが、この簡便法に関しては、法律の規定にやや疑問があります。

平成 22 年度改正後の法令の規定を見ていただければすぐ分かるのですが、簡便法の要件として原則法の要件を用いることとされています。そうすると、必然的に、譲受法人が減価償却費として損金を計上したことが簡便法を適用するための要件となることになります。

掛川 法令の規定はそのように改正していますが、『平成 22 年度 税制改正の解説』の説明では、譲受法人の減価償却費はゼロでもよい、と言っています。

竹内 連結納税では、全ての連結法人の事業年度が統一されていますが、グループ法人税制では、そのような事業年度の統一ということはありません。このような事情を考慮すると、譲渡法人において、譲受法人の処理にかかわらず、戻入れを行なうことができることとする必要がある、ということになると思います。

朝長 そうですね。それは、立法論としては、十分、首肯できるところです。

しかし、法令の規定をどのように改正するのかということも、当然、問われることとなるわけです。『平成 22 年度 税制改正の解説』の説明には譲受法人の減価償却費はゼロでも良いと書いてあるのですが、法令の規定の改正自体は簡便法の要件を原則法の要件と同じくする改正となっていますので、改正と解説が違うという指摘が多いですね。条文を無視してやるということで良いのか、という質問が来ます。

掛川 実務家としては有り難い容認なのですが、そのことに法令な根拠が無いということでは、どうもお尻がムズムズしてしまいます（笑）。

朝長 連結納税制度の創設時にこの簡便法を作らせていただいた際には、実務に配慮し、ある程度、割り切って譲渡損益調整勘定の戻入れをさせることが必要ではないかと考えて、原則法の別枠特例として整理させていただきました。

これについて、平成 22 年度改正において、休止期間の部分についても戻入れを行うことができることとしてより一層簡便なものにしようということになったわけ

で、その判断自体に問題はないと思いますが、そうであるとすれば、法令の規定の括弧書きを削ればいいだけです。

しかし、どういう事情によるものか分かりませんが、簡便法の規定を全面的に改正しているわけですね。どのように改正したかという点、その適用の要件、取扱い、金額の計算等のいずれに関しても原則法とは別に特別の定めを設ける従来の別枠特例について、特例のレベルを下げて、金額の計算のみが原則法と異なる単なる計算特例にしてしまっているわけです。

もっと、簡素に必要な十分な改正を行えば、余計な問題も生じないで済んだと思いますね。

竹内 国税庁の質疑応答事例（平成22年8月10日）の問12の解説においては、「譲受法人において償却費として損金の額に算入されたにもかかわらず（例えばゼロであっても）、譲渡法人側においては簡便法により計算した戻入額を益金の額又は損金の額に算入することとなります。」としていますので、実務においては、淡々と戻入れを行っていくこととなると思

います。

朝長 少し細かな話になりますが、正確に言うと、「金額」が要件になっているわけではなく、譲受法人において「その償却費が損金の額に算入されたこと」（法令122の14④三）が要件となっていますので、譲渡法人においては事業年度末が来ていても譲受法人はまだ事業年度末が来ていないというような場合でも大丈夫なのかという点は、やや疑問が残るような気がしています。しかし、もしそれがダメなら、ダメという質疑応答事例を示すはずだと、一種の「反対解釈」をするのでしょうかね……。

掛川 しかし、条文を良く読んでい実務家ほど、逆に違和感を感じていることも確かです。上記のような解説ばかり登場してくると、条文を読めない、読まない税理士ばかり増えてしまいそうで、とても心配です。

朝長 そうですね。ある税理士の方が、「昔は、読めば読むほどよく分かったものだが、最近は、違うんだよな…」と嘆いておられましたが、やはり、本来は、条文をちゃんと読んだ人が正しい処理をす

る、ということでないといけないですよ。

この簡便法の件も、結局は、実務においては、法令の規定は気にせずに、淡々と戻入れをやる、ということになるのでしょうか、それで本当によいのかという問題はあるように思いますね。

■みなし配当が生ずる際の株式の譲渡利益額・譲渡損失額の益金・損金不算入

朝長 平成22年度改正に関しては、みなし配当がある場合の株式の譲渡損益の非計上も、話題になりました。これは、100%の資本関係がある法人間で行われる自己株式の買取り等によってみなし配当が生ずるケースについて適用されることとされています。

お二人は、これに関しては、どのような感想をお持ちですか。

☆ 改正の目的は「租税回避」の防止

掛川 私の周りでも、会計士なり弁護士でも、これを使った租税回避はされているという印象を持っていましたので、何らかの改正はあ

るだろうということは想像していました。ただ、改正の仕方として、先ほども申し上げましたが、損益のところを自分の資本金等で調整するという改正は、想像だにしていませんでしたので、大変びっくりしましたね。

竹内 この改正は、株式を発行法人に譲渡してみなし配当と株式の譲渡損を計上する租税回避を防止するという目的のみで行われた改正であって、あまり理屈のある改正ということではないのではないのでしょうか。

朝長 この「租税回避」と言われるものに関しては、株式の譲渡損益を計上することに問題があるわけではありません。株式の譲渡利益額があった場合でも、みなし配当があるということであれば、そのみなし配当の額に対応する税金は減ることとなります。要するに、株式に譲渡利益額と譲渡損失額のいずれがあるのかにかかわらず、みなし配当があるということであれば、それに対応する税金が減ることとなるわけで、「租税回避」と言われるものの問題がみなし配当の益金不算入制度の問題である

ことは、明らかです。

みなし配当の益金不算入制度の問題であることが明々白々としていながらもかわらず、どうして株式の譲渡損益を非計上とすることになるのか、理解しかねるところです。

掛川 本来は、みなし配当を徹底的に見直して、そもそも必要かどうかというところまで遡って議論しなければいけなかったと思います。しかし、平成22年度においては、みなし配当全体を見直すというところまではできないため、応急措置としてこのような改正を行ったのではないのでしょうか。

竹内 従来から、グループ内に時価で買い取った株式があり、合併した場合にその時価取得株式が抱合株式となったときは、大きな資本金等の額のマイナスが生ずることとなっていました。平成22年度の改正により、更に、グループ内に時価で買った100%子法人株式がある場合、これを株式発行人に譲渡し、金庫株にしたときにも、資本金等の額のマイナスとなることとなった、ということですね。

これらによって資本金等の額が

マイナスとなった後に、債務超過となって解散する場合ですが、この点は、23年度改正では、マイナスの利益積立金額と同じく、残余財産が無い場合には損金算入とされることになります。

朝長 初めのお話の適格の抱合合併の場合に合併法人において抱合株式の帳簿価額が資本金等の額の減少額に置き換わるという話は、講演録集(『企業組織再編成に係る税制についての講演録集』(平成13年8月10日))の63・64頁の図(650・651頁参照)に合併法人の処理として示させていただいた合併法人の3段の仕訳で説明させていただいた方が分かりやすいと思います。

この「資料4」の合併法人の3段の仕訳が非適格の抱合合併の場合の処理となるわけです。上段が合併法人としての資産及び負債の時価による取得の処理、中段が株主としてのみなし配当と抱合株式の譲渡損の発生の処理、下段が自己株式を消却する処理となります。他の株式の取扱いと整合性を保つための処理が中段の処理であり、自己株式の取引と整合性を保つための

資料 4：合併の場合で原則によるときの処理例 [合併法人の有していた被合併法人の株式に新株等を交付しない場合の処理例]

合 併 法 人	被 合 併 法 人	人	被 合 併 法 人 の 法 人 株 主 (合 併 法 人 を 除 く 。)														
〔資産 1000 / 負債 500〕 資本金 250 資本積立金額 50 合併交付金 200 現金 40 / 配当 60 自己株式 60 被合併法人株式 700 譲渡損 600 〔資本積立金額 60 / 自己株式 60〕 ※ 資産・負債の時価取得 ※ 資本積立金額：法24②、三、法令8②②、三 ※ みなし配当：法24②、法令24④ ※ 被合併法人株式の時価譲渡計算：法61の2④ 〔注〕資本積立50は、法人が増加させた金額	① 貸借対照表 (資産・負債移転前) <table><tr><td>資産 800 (含み益 200)</td><td>負債 500</td></tr><tr><td>資本 100</td><td>資本金 100</td></tr><tr><td>資本積立金額 100</td><td>資本積立金額 100</td></tr><tr><td>利益積立金額 100</td><td>利益積立金額 100</td></tr></table> ・発行済株式数：10 ・発行価額：20 ・一株の時価純資産価額：50	資産 800 (含み益 200)	負債 500	資本 100	資本金 100	資本積立金額 100	資本積立金額 100	利益積立金額 100	利益積立金額 100	〔負債 500 / 資産 800〕 現金 200 譲渡益 200 株式 300 ※ 資産・負債の時価譲渡：法62 ③ 貸借対照表 (資産・負債移転後) <table><tr><td>現金 200 株式 300</td><td>資本金 100</td></tr><tr><td></td><td>資本積立金額 100</td></tr><tr><td></td><td>利益積立金額 300</td></tr></table> 〔資本金 100 / 現金 200〕 資本積立金額 100 株式 300 利益積立金額 300 ※ 株式等の時価取得・交付：法62①後段	現金 200 株式 300	資本金 100		資本積立金額 100		利益積立金額 300	〔例1〕旧株式(8株所有)の帳簿価額100の場合 〔現金 160 / 配当 240〕 新株 240 旧株 100 譲渡益 60 ※株式の時価譲渡：法61の2④ ※みなし配当：法24④①、法令23④① 〔現金 160 新株 240〕 配当 240 譲渡損 160 〔譲渡益 60 旧株 100〕
資産 800 (含み益 200)	負債 500																
資本 100	資本金 100																
資本積立金額 100	資本積立金額 100																
利益積立金額 100	利益積立金額 100																
現金 200 株式 300	資本金 100																
	資本積立金額 100																
	利益積立金額 300																
② 合併取得 貸借対照表 <table><tr><td>資産 1000</td><td>負債 500</td></tr><tr><td></td><td>資本金 250</td></tr><tr><td></td><td>合併交付金 160</td></tr><tr><td>資本積立金額 10</td><td></td></tr><tr><td>利益積立金額 600</td><td>被合併法人株式 700</td></tr></table> ・被合併法人株式の数：2 ・被合併法人株式の帳簿価額：350 × 2 = 700 ・被合併法人株式の時価：2 × 50 = 100	資産 1000	負債 500		資本金 250		合併交付金 160	資本積立金額 10		利益積立金額 600	被合併法人株式 700	〔例2〕旧株式(8株所有)の帳簿価額300の場合 〔現金 160 / 配当 240〕 新株 240 旧株 300 譲渡損 140 ※株式の時価譲渡：法61の2④ ※みなし配当：法24④①、法令23④① 〔現金 160 新株 240〕 配当 240 譲渡損 160 〔旧株 300 譲渡損 140〕						
資産 1000	負債 500																
	資本金 250																
	合併交付金 160																
資本積立金額 10																	
利益積立金額 600	被合併法人株式 700																

資料5：適格合併の処理例 [合併法人の有していた被合併法人の株式に新株を交付しない場合の処理例]

合 併 法 人	被 合 併 法 人	被 合 併 法 人	被 合 併 法 人 の 法 人 株 主（合併法人を除く。）												
〔資産 800 / 負債 500〕 資本積立金額 50 資本金 250 利益積立金額 100 自己株式 700 / 被合併法人株式 700 資本積立金額 700 / 自己株式 700 ※ 資産・負債の簿価引継ぎ：法令123の 3 ※ 資本積立金額：法令217のホ、法令80の2② ※ 利益積立金額：法令218に、法令9④ ※ 被合併法人株式の簿価引継ぎ：法令2④ (注) 資本20は、法人が増加させた金額	① 貸借対照表（資産・負債移転前） <table><tr><td>資産 800 (含み益 200)</td><td>負債 500</td></tr><tr><td></td><td>資本金 100</td></tr><tr><td></td><td>資本積立金額 100</td></tr><tr><td></td><td>利益積立金額 100</td></tr></table> ・発行済株式数：10 ・発行価額：20 ・一株の時価純資産価額：50	資産 800 (含み益 200)	負債 500		資本金 100		資本積立金額 100		利益積立金額 100	③ 貸借対照表（資産・負債移転後） <table><tr><td>株式 200</td><td>資本金 100</td></tr><tr><td></td><td>資本積立金額 100</td></tr></table> 〔資本金 100 / 株式 200〕 資本積立金額 100 ※ 株式等の簿価譲渡：法令6の 2⑥、 法令2の 2 ①後段	株式 200	資本金 100		資本積立金額 100	〔例1〕旧株式(8株所有)の帳簿価額100の場合 〔新株 100 / 旧株 100〕 ※株式の簿価譲渡：法令6の2②②、 法令119①五 譲渡対価 100 〔新株 100〕〔旧株 100〕 〔例2〕旧株式(8株所有)の帳簿価額300の場合 〔新株 100 / 旧株 100〕 ※株式の簿価譲渡：法令6の2②②、 法令119①五 譲渡対価 300 〔新株 300〕〔旧株 300〕
資産 800 (含み益 200)	負債 500														
	資本金 100														
	資本積立金額 100														
	利益積立金額 100														
株式 200	資本金 100														
	資本積立金額 100														

・被合併法人株式の数：2
・被合併法人株式の帳簿価額：350×2=700
・被合併法人株式の時価：2×50=100

処理は資本積立金額を相手勘定として減額する下段の処理のみであるという点に留意していただく必要があります。

平成13年度改正では、合併法人は、合併法人である同時に被合併法人の株主でもあるという事実を踏まえて、このように三段階で処理をするものと整理されていたわけです。

これについては、その後、平成18年度改正で中段の処理と下段の処理を一つの処理として規定することとされました。

この改正に関しては、その理由を明確に説明したものを見ることがありませんので、理由はよく分からないわけですが、平成18年度改正では、自己株式を資産ではないとし、自己株式の取得の処理を従来の取得と消却の二段階処理から資本金等を減額する一段階の処理に変更していますので、この自己株式を資産ではないとする改正に連動したものと推測することができます。

しかし、自己株式を資産ではないとすることはそれでよいとしても、抱合株式の取扱いを二段階に

纏めることに関しては、疑問があると考えます。

抱合株式の税制上の取扱いについて、三段階の処理に分けて捉え、その分けた処理中に「自己株式」の発生と消滅があるとしても、それは、実際に自己株式を取得したり消却したりするということではありません。あくまでも、合併法人の株式の交付を受ける株主の取扱いと整合性を保ち、抱合合併をその経済実態に即して分析的に捉えた場合に、「自己株式」（他の株主においては「合併法人株式」となる。）の発生と消滅と考える部分がある、ということです。

このように、この三段階の処理を行うこととしているのは、合併法人の株式の交付を受ける株主の取扱いと整合性を保つためであり、自己株式の取得と消却の取引の取扱いに合わせるためではありません。合併法人の株式の交付を受ける株主の取扱いが変わっていない以上、「自己株式」の処理も、税制上は、平成18年度改正前のように、「自己株式」の取得と消却に分けて捉えることとしたままにしておくこともできるわけで、

自己株式を資産でないとしたということが、抱合株式の取扱いの税制上の処理を三段階から二段階にしなければならないということを意味するわけではありません。

平成22年度改正では、更にその二段階の処理を一段階の処理とする改正が行われ、「譲渡損」の部分を経費等とする改正が行われたわけです。

平成22年度改正の結果は、平成13年度改正後の三段階の処理の「譲渡損」の部分を経費等として一つに纏めたものと同じとなります。

また、「資料5」は、適格の抱合併の場合の処理となります。

適格と非適格という点を除けば、基本的な構造や近年の改正の流れは、上記の「資料4」と同様の事情にあります。

抱合併の合併法人における処理に関しては、平成18年度改正、22年度改正を経て、考え方や規定の意味が良くわからなくなったと言われているのは、このように、抱合併の内容を分析的に捉えて三段階の処理として整理していたものを合体させる改正を行ってきたことが原因となっていると考え

ます。

竹内先生の先程のご指摘の部分は、これらの仕訳の最後の仕訳の部分となりますが、この最後の仕訳の部分は、合併法人が行う処理ではありますが、そこは、合併法人の中に[・]取り[・]込ま[・]れた[・]被[・]合併[・]法人[・]の部分[・]の[・]処理[・]として[・]行う[・]もの[・]としているわけですが、「資料4」と「資料5」の上段と中段の仕訳を見て頂くと分かりますが、合併法人が合併法人でもあり被合併法人の株主でもあるという処理をすると、資産等は合併法人のものとなっており、また、自己株式も合併法人のものではあるものの、実質的には、合併法人に中に入った被合併法人が自己株式を取得した状態となるわけですが。

しかし、この自己株式は、現実には存在しないわけですから、これを消した状態が真実の姿を表すこととなるはずですが、そうすると、どういう処理をするべきかということになるわけですが、合併法人の株主と合併法人との間では合併に伴う資本取引は無いわけですから、必然的に、合併法人の中に取り込まれた被合併法人の部分にお

いて、その自己株式を消却する処理と同じ処理を行うということになります。

これは、合併法人の中に取り込まれた被合併法人が自己株式を消却する処理と考えれば、合理的に説明することができるものであり、高額な自己株式を取得して消却した場合には資本金等の額がマイナスとなることを考えると、結果においても、妥当な状態となっているということになります。平成13年度改正においては、このように抱合合併を分析して、先程の仕訳のような三段階の処理を行わせていたわけです。

抱合合併をこのように分析して捉えると、合併という組織再編成と自己株式の取得という資本等取引について、双方の税制上の取扱いの整合性を図るべき共通の部分も明らかになってきます。

平成13年度改正においては、抱合合併をこのように整理した上で、自己株式の取得・消却との整合性を図って、「資料4」と「資料5」の下段の仕訳において、資本積立金を減額する処理を行っているわけです。

これに対して、親法人が100%子法人に株式を買い取らせるという場面は、抱合合併における上記の資本金等の額の減額の場面とは、全く異なります。

自己株式を取得するのは100%子法人であり、親法人は株式を譲渡するだけです。すなわち、親法人においては、自己株式を取得する処理と同じ処理を行わせるべき事情が存在しないわけです。

それにもかかわらず、自己株式の取得と同じであるかのような説明をして資本金等の額の減額という処理をさせることとしているため、いろいろな方々が「ちょっと、違うのではないか」と仰っているわけです。

掛川 平成13年度改正の整理は、三段階で複雑ではありましたが、理論的で考え方も非常に分かり易かったですね。平成18年度改正後や22年度改正後しか知らない方々は、意味がよく分からないでしょうね。

朝長 そうかもしれませんね。それに、最近は、組織再編成と資本等取引の関係を正しく理解している人が果たしてどれだけ居るのかな、

と疑問に感ずることがあります。

ただし、この点に関しては、翌年の平成14年度に連結納税制度を創設しなければならないという事情もあって、平成13年度改正の内容を内外に詳しく説明してこなかった私自身の責任が一番大きい、と反省しているところです。

しかし、やはり、組織再編成税制や資本等取引税制に関して、その根本にかかわる改正を行うという場合には、組織再編成と資本等取引がどのような関係にあって、何処でどう繋がっているのか、ということのを正しく理解しておくことは不可欠である、と申し上げておかなければなりません。両者の相違と繋がりがよく理解されていないと、資本等取引税制として整備すべきものを組織再編成税制としてしまったり、その逆のことをやってしまったりすることになりかねません。

☆ 自己株式の買取り予定株式のみ
なし配当の益金算入の措置との不
整合

朝長 自己株式として買取りが予定される株式に関しては、株式の譲

渡損益をそのままとして、みなし配当について益金不算入措置を適用しない、としています。

これに関しては、自己株式の買取りに伴って株主に株式の譲渡損益とみなし配当が生ずるという点で全く同じであるにもかかわらず、100%の資本関係がある場合には株式の譲渡損益を非計上とし、そうでない場合にはみなし配当を益金算入とするというのはなぜか、という疑問が出てくることとならざるを得ません。

掛川 株式の譲渡損を非計上とするのもみなし配当を益金算入とするのも同じ効果があるので、100%の資本関係がある場合の自己株式の取得に関しては、株式という資産の譲渡取引と同じに混ぜてしまった方が分かりやすいだろうということでこのような制度にした、という話がありましたね。

朝長 確かに、そのような話がありましたね。

しかし、100%の資本関係にある法人間の資産の譲渡によって生ずる譲渡損益に係る取扱いは、譲渡損益の計上を繰り延べるものであって、この措置のように、株式の

譲渡損益を永久に計上させないというものとは、全く違うものです。

掛川 まして、自己株式で、発行法人にとっては資産ではないですからね。平成18年度改正で、既に、自己株式は資産ではないということになっています。

☆ 租税回避防止の措置は別途講ずるべき

掛川 完全支配関係の中で、自己株式を低額譲渡したときは、また、資本金等で吸収されてしまっています。本来は、寄附だと思えます。朝長 そうですね。税法を勉強されている方ほど、掛川先生がおっしゃったように、資本金等の額の改正や利益積立金額の改正に違和感を持っていらっしゃるように思えます。

掛川 寄附修正のところも、疑問ですね。

租税回避を防止するための調整として、資本金等の額や利益積立金額以外の調整勘定を設けることはできなかったのでしょうか。

朝長 いや、できないということはありません。資本金等の額や利益積立金額を増減させないいわゆる

社外流出の処理をする項目はたくさんありますし、譲渡損益等の計上を繰り延べるということであれば、繰り延べるための勘定を作れば良いわけです。

先程も申し上げましたが、制度のあるべき姿を求めて行う手当てと、制度の適用を悪用したり逃れたりするものに対する手当ては別だ、ということを理解しておく必要があります。組織再編成税制や連結納税制度を創設するに当たっては、132条の2と132条の3を作らせていただいたのですが、この二つを峻別しないと、制度の理論がよく分からないものとなってしまいかねません。

☆ 自己株式の買取り予定株式のみなし配当の益金算入の措置に含めるべき

朝長 この株式の譲渡損益の非計上の措置に関しては、少し問題があるとしても租税回避防止のためには必要なのではないかというご意見も少なからずあると思われますが、私は、必要悪というようなものでもない、と感じています。

株式の譲渡損益を非計上とする

ということになると、投資をして実際に損をしたり儲けたりしているのに、それを未来永劫、所得に反映させないということになるわけですが、そのようなことはいまだかつてなかったはずであり、特にそのようなことをしなければならぬということでもなく、自己株式の買取り予定株式のみなし配当の益金不算入の措置に含めることとすれば、理論的にも問題はなく、制度としても簡素なものとなります。

自己株式の買取り予定株式についてみなし配当を益金算入とすることとしながら、100%の資本関係にある法人間においては、みなし配当を益金不算入としつつ株式の譲渡損益を非計上とすることの正当性を理論的に説明することは困難と考えます。

もっとも、この自己株式の買取り予定株式のみなし配当の益金不算入の措置に関しては、例えば、株式の所有期間が短いものは二重課税とはならないため益金不算入としないというように、本来は、租税回避の防止という以前に、配当の益金不算入制度のあり方の問

題として検討すべきであったと考えます。益金不算入という制度を創っておきながら、その制度を利用しようとして取引を行った者はその制度を利用してはいけぬ、という仕組みを創ることに、立法論としてみたときに、疑問があります。取得した株式がその発行法人に買い取られる予定となっているのか否かにかかわらず、現にその買取りが行われた場合には、発行法人の課税済み留保である利益積立金が株主に分配されることとなるわけで、課税済み留保に対して二重に課税をしないということであれば何故それを益金不算入としないのか、という疑問が当然に出てくることとなります。二重課税があるということであれば、それを排除すべきであるという主張は、理に適ったものです。

自己株式の買取り予定株式のみなし配当について益金算入の措置を講ずるとしても、その措置を講ずる理論をどのように構築するかによって、その措置の詳細が変わったり、その後の改正の内容が変わったりすることとなり、また、納税者の理解を得られたり、反対

に、納税者の十分な理解を得られなかったりすることになります。

☆ 平成 18 年度改正以後の改正内容の見直しが必要

竹内 この措置も含めての話ですが、本来は、平成 18 年度改正に遡って見直すことが必要だと思います。

朝長 平成 18 年度改正の辺りから、税制のあるべき論がよく分からなくなってきたという話をよく耳にします。今後のことを考えると、平成 18 年度改正から 22 年度改正までの改正内容に関しては、早めに見直し、その見直した後の状態に、その後の改正を重ねていくということにしなければならない、と感じます。

掛川 話を元に戻すこととなりますが、株式の譲渡損益に対応する部分を資本金等の額の増減額とするとなると、また、これを逆手にとった節税をしようというものが出てくると思いますね。

朝長 「資本金等の額」（平成 18 年度改正前は「資本の金額」と「資本積立金額」）は、法人税法が出来て以来、株主と法人の取引がな

ければ動かさないというのが基本であり、理論的にもそのように整理されてきたわけですが、平成 22 年度のこの改正においては、株主と法人の取引が無いにもかかわらず、例えば、有価証券を売ったり買ったりしたら株主から預かった資本金等の額が増えたり減ったりする、としているわけで、理論的に説明ができなくなっています。

平成 18 年度改正は、資本取引に関しては法人がやったとおりでいいという方向に戻っていると言って良いわけですが、本来は、資本取引も取引である以上、時価で取引すべきであるというのが世界の常識であり、平成 13 年度改正は、そのような方向に向けて改正させていただきました。

しかし、平成 22 年度改正は、18 年度改正の延長で、更に平成 13 年度改正前の姿に近い状態に戻ってしまい、税制としての理屈が有るのか無いのかということもよく分からなくなっています。

竹内 平成 18 年に会社法が先行して改正されて、そこで税が自らの理論を発展させることができずに

会社法に乗った制度を作ったところから、税の理論が分からなくなってきた、という印象を受けます。

平成18年度改正前は、会社法（商法）は会社法の考え方で制度を作り、税法は税法の考え方で制度を作る、ということがはっきりしていました。

朝長 平成18年度改正で、税の理論構築が頓挫したことが尾を引いていることは間違いありません。その18年度改正の上に更にこのような22年度改正を重ねたものですから、余計に税の理論が分からなくなってしまった、ということになっていると思います。

竹内 納税者や税理士の立場から申し上げると、平成13年度改正、18年度改正、22年度改正で、何をどのように改正したのか、ということの明確な整理をして欲しい、というところですね。

■グループ法人間の寄附金・受贈益の損金不算入・益金不算入

朝長 次は、先程も話が出ていましたが、寄附金と受贈益に係る措置です。

これも実務にはいろいろな意味で影響があるように思います。100%グループ法人間の寄附金・受贈益も、損金不算入・益金不算入にするという措置に関してはどのようにお考えでしょうか。

☆ 一つの納税単位の中でのみ措置すべきもの

竹内 これは、もともと連結納税制度の中の寄附金の見直しから始まって、それを全体に適用しようとしたものと思われますが、本来は、連結納税制度の中で、寄附金を損金算入とすることで済んだのではないかと思います。

単体納税制度にまで広げて、寄附金を損金不算入とし、受贈益を益金不算入としてくれるということに文句を言う人はいないでしょうが、それで理屈が通るのかということと、租税回避が生ずるのではないかということが、気になります。

朝長 仰ったとおりで、寄附金を損金不算入にしたり、受贈益を益金不算入にする制度を創ることが正しいと言える部分はどこなのかと考えてみると、納税単位が一つの

ものの中ということになります。

掛川 欠損金を抱えている法人に対して寄附を行うといったこともありますからね。

朝長 「グループ法人税制」と呼ばれているものは、単体納税制度と連結納税制度という納税単位を画する制度を破るものではありませんので、寄附金を損金不算入とし受贈益を益金不算入とする措置は連結納税制度という一つの納税単位の中での措置ということであれば理論的にも問題はなく課税上の弊害も生じないということになりますが、資本関係があるとはいっても、納税単位が別のものについて、そのような措置を講ずるということになると、理論的にその正当性を説明することが難しく、課税上の弊害も生ずることとなるざるを得ないと考えられます。

そもそも、法人間の寄附金を損金不算入とし受贈益を益金不算入とする措置を納税単位が一つのものと納税単位が異なるものとを区別せずに講ずるということ自体に無理がある、と考えます。

☆ 課税を受けずに利益積立金を移動できる

掛川 寄附金を損金不算入とし、受贈益を益金不算入とすれば、所得の移転を防ぐことができるということはありますが、課税を受けずに利益積立金額を動かせるということになってしまいますよね。

朝長 そうですね。課税を受けることなく留保利益を一方の法人から他方の法人に移すことを認める制度を創った状態となっています。

しかも、寄附金が生じた法人と受贈益が生じた法人の株式を保有する法人において株式の帳簿価額を修正することとされていますので、株式の取引が予定される場合には、事前に寄附を行うのか否かということを検討する、ということになるでしょう。

掛川 組織再編成というような面倒くさいことをやらないでも、事業を寄附するということにすれば、同じような効果が得られることとなりますね。

朝長 事業を寄附してはダメということにはなっていませんからね。

掛川 上場会社などの場合には、現物を移すということはやりにくい

ですが、町のオーナー企業グループだったら、いくらでもできます。債権者の関係は考慮しなければいけません、それさえちゃんとやっていれば、いくらでも実質的な組織再編成ができてしまうように思います。

☆ 寄附修正は投資簿価修正と全く別物

竹内 寄附を行った法人の株主と受贈益が生じた法人の株主における株式の帳簿価額の修正、すなわち「寄附修正」は、寄附金を損金不算入とし、受贈益を益金不算入とするという結論が出た後に、租税回避に使われるおそれがあるということで、連結納税制度における投資簿価修正のようなものが必要ではないかという議論が出てきて措置されたということですが、先程、話が合ったように、この株式の修正に伴って利益積立金額を増加させたり減少させたりするのは、疑問ですね。

掛川 株を持った親法人の方の利益積立金で調整するというのは、やはりおかしいですね。別勘定によって行うことができなかったの

かという疑問があります。

朝長 この「寄附修正」と言われるものは、連結納税制度における投資簿価修正と同じものだというような説明がされていますが、その内容を見ると、明らかに全く別物です。

掛川 そうですね。

朝長 連結納税制度の下で、支店を売った場合と子法人を売った場合とを考えてみるとよく分かるのですが、支店を売った場合には、支店の利益があって課税されたものは、法人に利益積立金として残りますので、子法人の株式を売った場合にも、同じように、子法人の利益があって課税されたものは親法人に残すこととする必要があります。

そういう点で、納税単位を連結グループとする連結納税制度においては、投資簿価修正は理論的にやらなければならない処理ということになります。そして、当然のことながら、この投資簿価修正は、利益積立金は課税済みの留保であるという理屈に則ったものとなっているわけです。

これに対して、この寄附金・受

贈益の場合の寄附修正は、株主において課税済み留保が増えようが増えまいが、そういうこととは全く関係なく、ただ単に利益積立金という勘定を増減させる、というものになっています。

掛川 そういう意味では、平成22年度の改正は、「課税済留保利益」という概念がほとんどどこかに吹っ飛んでしまったという感じがすね。

朝長 課税をしていないのに利益積立金が増えていく、利益積立金が減ったけれどももらう人が誰もいない、というようなことは、従来の税制においては無かったことです。どうしてこのようなことになってしまったのか、気になるところです。

この寄附金・受贈益の損金不算入・益金不算入という措置は、理論的にもいろいろな問題がありますが、実務上もいろいろな問題を生じさせることとならざるを得ないと思います。

☆ 「寄附」を世界の常識に合わせるべき

掛川 実務の世界では、町の中小法

人のグループ内でしたら、キャッシュを親会社から子会社に寄附するとか、兄弟会社間で低廉譲渡があるのでしょうが、大きいところではほとんど税務調査のときに、出向の方の給料が低すぎるから認定するよとか、貸付金の利率が低すぎるから認定すると、調査時点に指摘されるということだと思います。

それをここまで拡大させてしまつて、何でも利益積立金で動かせるということはどうなのかなという感じがすね。

竹内 連結グループの中での寄附の二重課税を排除するという問題をグループ法人全体に簡便的に広げたところに、そもそも問題があったということでしょうね。もともと、実務は、簡便な方が助かります。

朝長 単体納税制度においては、納税単位が法人ごとに別ですから、本来であれば取引は適正な価額で正しくやってくれと言わなければいけないところを、100%の資本関係があれば何でもありでいいよ、と言った状態となつてしまっているわけで、単体納税制度の下で、100%のグループは、税金に

関係なく、お互いいくらでも金銭等のやり取りをして良い、取引金額も高かろうが安かろうがどちらでも良い、という制度を作っている状態になっているわけです。

竹内 法人間の金銭等の授受を寄附金・受贈益とすること自体を見直さなければならないということでしょうね。

朝長 欧米では、「寄附」と言えばチャリティを指すと言われていきます。親会社の子会社に金銭を交付するというようなものを「寄附」などという国は、我が国以外には無いと思われます。そこを世界の常識に合うものにすれば、このような特異な措置は全く必要ないわけです。

竹内 ただ、寄附金というものは、実務においては、損金となる部分があり、有り難い制度であるということと言えます。

掛川 特に大法人では、課税所得と資本金等基準額が結構あるので、調査で否認されても、限度額の範囲内だからいいよ、などという声をよく聞いていました。

朝長 実務においては、確かにそういうことであらうと思われます。

課税を受ける側においては、全額が課税対象となるわけではなく、課税する側においても、課税対象がないわけではない、という一種の“中庸”が保たれた状態となっていることが、我が国において、特異な寄附金税制が長期にわたって続いてきた理由となっているように思われます。

平成 22 年度改正は、奇しくも、このような我が国の特異な“平和”がいつまでも続くものではないということを警告するものとなったとも感ずるところです。

今後は、この寄附金・受贈益の取扱いに限らず、世界の常識を踏まえて、我が国の税制のあり方を考えなければならない、と考えます。

■中小企業向け特例措置の不適用

朝長 中小企業向けの特例措置の不適用は、結構、影響があるような気もするのですが、如何でしょうか。

☆ 子会社の交際費の損金算入枠が使えない

竹内 大法人に関しては、結構、子会社で交際費を計上することとしていたケースがあるため、子会社

の交際費が損金に算入できなくなるというところに一番影響があるような気がします。

掛川 欠損金の繰戻還付を受けるために、子会社をなりふり構わず1億円以下にしたというグループ法人もありましたね。

朝長 5億円というのは、現実には、政治的な妥協の結果ということでしょうから、止むを得ないのかもしれないかもしれませんが、一番質問が多かったのは、資本金5億円以上の複数の法人から合計で100%の株を持たれている法人が中小特例措置の不適用の対象となるのか否かという点です。理屈から考えると、中小特例措置を適用しないとするべきではないかと考えられるわけですが、法令の規定からすると、中小特例措置の適用を排除されていないと解釈できるわけです。

これに関しては、最終的には、平成22年度改正においてはそのような法人は中小特例の適用を受けることができるとされ、23年度改正によって適用を受けることができないようにする改正を行なう予定とされています。この23年度の改正に関しては、「明確化」

というような説明がされているようですが、従前と内容の変更がない明確化であるのか、あるいは、従前と内容の変更がある改正であるのかという点には、十分に注意しておく必要があります。

■組織再編成税制

(1) 現物分配

朝長 次に、組織再編成税制ですが、まず、平成22年度改正で新たに導入された「現物分配」に関しては、如何でしょうか。

☆ 資本等取引として税制の措置を講ずるのが基本

竹内 法人税法上の「現物分配」は、会社法において現物配当がやり易くなったことを受けて導入されたものであることは間違いないわけですが、経済界の要望は、現物配当に課税が行われるのか否かを明確にしてもらいたいというものでしかなかったようです。

それが、「適格現物分配」というものが現れて、「現物分配」が組織再編成として位置付けられ、簿価移転というところまで行くこととなった、ということですね。

朝長 資本金等の額の増加・減少、利益又は剰余金の分配は、資本等取引の税制として平成13年に整備させていただき、その上に合併や分割などを組織再編成の税制として整備させていただきました。平成13年度改正においては、増資や減資などの資本積立金の増加・減少項目をすべて規定し、みなし配当の取扱いについて見直しを行いました。合併や分割などの組織再編成の税制を創るために必要な範囲に止まるものではありませんでしたが、資本等取引に関する改正を行うこととした上で、組織再編成の税制を創設する改正を行ったわけです。このような事情は、平成13年度改正の時から申し上げていたことです。

このような事情からも分かりますとおり、資本等取引税制と組織再編成税制には密接な関係がありますが、両者は同じものではありません。平成22年度改正によって新たに導入された「現物分配」に係る税制は、資本等取引税制として整備すべきものを、組織再編成税制に入れ込んでしまったものと言わざるを得ません。

このことが「現物分配」にさまざまな問題を生じさせる原因となっていると考えられます。

竹内 ただ、現実に現物配当が使われる場面がどこかという、それは、子会社株式を配当で外に出す場面、すなわちスピノフの場面ということになると思いますので、「現物分配」を組織再編成とするということも、あながち理屈のない話というわけでもないような気がします。

掛川 『平成22年度 税制改正の解説』においては、「手仕舞い型の組織再編成」という表現を使っていたように思います。「手仕舞い」と言われると、そういう言い方もできるかもしれないなとは思いますが、「組織再編成」という言い方をされると、何で負債が付けられないのだ、何で事業が付けられないのだということで、非常に違和感があります。そういう意味では、逆に事業は付けられない、負債は付けられないから、資本等取引税制なのだと言ってくれた方が、はるかに分かりやすかったと思います。

ただ、実務としては、既に作っ

た会社を兄弟に引き上げるといったことが非常にやり易くはなりました。

竹内 負債を付ける場合は、分割型分割ということになりますね。

朝長 掛川先生のご指摘のとおり、『平成22年度 税制改正の解説』においては、「手仕舞い型の取引」という言回しが2箇所、「手仕舞い型の組織再編成」という言回しが1箇所で使われていますが、この解説にもあるとおり、「譲渡法人側に課税の繰延べポジションが残らない」(211頁)という以上の意味はないと考えます。法人が配当を行った場合には、その法人に配当として株主に分配された資産は残りませんし、法人が合併によって消滅した場合にはその法人にもその法人の株主にも、その法人の資産は残りません。

そういう点からすると、「譲渡法人側に課税の繰延べポジションが残らない」という点で両者には共通点があるわけですが、配当は利益を分配する対価のない取引であり、合併は資産等を時価で移転する対価のある取引であって、両者には根本的な違いがあります

し、そもそも、組織再編成税制においては、継続するものを「適格」とし、手仕舞うものを「非適格」とする、ということが基本となっています。

竹内 商法改正で会社分割制度を入れるときに、間接分割もあっていいのではないかという議論があり、会社法においては、会社分割が間接分割の形態に統一されていますので、現物配当を組織再編成とすることにも理由があるということではないでしょうか。

朝長 間接分割を組織再編成税制に入れるというのは、合理的であり、平成22年度改正前に既にそうなっているわけです。平成22年度改正で「現物配当」の仕組みを導入しなければ間接分割が組織再編成とならないということではありません。アメリカにおいても、間接分割を組織再編成としてすすし、残余財産の分配の場面でも「適格清算」があるわけで、間接分割や残余財産の分配について、これらを組織再編成税制として整理することに関しては、十分に合理性があると考えます。

しかし、配当一般について、物

が動けば「組織再編成」ということになる、ということではないはずです。

税制において「現物分配」は配当ではないということにするのであれば別ですが、「現物分配」が配当であるという限りは、「現物分配」は法人税法 22 条 5 項の「資本等取引」ということになります。

現物配当が資本等取引であるということを基本として、事業が移転するものを中心として組織再編成と位置付け、事業を継続するもの等を「適格」とするということとすれば、事業が付いていたり負債が付いているものが「適格現物分配」とならないといったことになったり、「適格現物分配」と言いながら、50%超の枠組みもなければ、共同事業の枠組みもないといったことにはなりません。

「事業を移転するものを適格というのが組織再編成税制であるはずなのに、事業を移転するものは非適格、というのは、どういうこと!？」という声が出てくるのも、やむを得ないと思います。

☆ 法人税法 22 条 5 項の改正の必

要性に疑問

竹内 「現物分配」を利益の分配と捉えるのか、組織再編成と捉えるのかということが法人税法 22 条 5 項の資本等取引の定義に「残余財産の分配又は引渡し」を追加する改正と連動しているということでしょうね。

朝長 そういうことになっていると考えられます。法人税法 22 条 5 項のご指摘の改正と 62 条の 5 第 4 項において適格現物分配によって資産の移転を受けたことにより生ずる益金の額を「収益の額」と表現した部分に「現物分配」の捉え方の問題点が表れていると考えます。

問 190 の解説においても書かせて頂いたとおり、残余財産の分配の仕訳を考えると明らかですが、残余財産の分配は、資本金等の額と利益積立金額とを減少させて残余財産を株主に交付することとなるわけであり、これは、法人税法 22 条 5 項の「法人の資本金等の額の……減少を生ずる取引」と「法人が行う利益又は剰余金の分配」に該当することとなります。すなわち、わざわざ「残余

財産の分配又は引渡し」を同項に追加する必要はない、ということになります。

法人税法 22 条 5 項において「残余財産の分配又は引渡し」を資本等取引とする改正を行いながら 62 条の 5 において「残余財産の全部の分配又は引渡し」に課税を行うという規定を設けるのはどうということなのか、という疑問の声が出てくるのも、蓋し、当然と言えます。

☆ 法人税法 62 条の 5 第 4 項の「収益の額」は「配当の額」とすべきでは

竹内 法人税法 62 条の 5 第 4 項の「適格現物分配により資産の移転を受けたことにより生ずる収益の額は……益金の額に算入しない」という規定の「収益の額」に関しても、配当以外のものはないのではないかという声が多いのですが、確かに、これも「現物分配」の捉え方に起因するものなのでしょうね。

朝長 そうだと考えています。

「現物分配」は、法人税法 2 条 12 号の 6 において配当又はみな

し配当とされるものを事由とするものとされており、配当やみなし配当を受ける法人においては、配当やみなし配当以外の収益は計上されないはずですから、「適格現物分配」によって資産の移転を受けた法人に生ずる収益の額は配当やみなし配当以外のものではないはずです。この「収益の額」が配当の額以外のものを含んでいないということであれば、それは「配当の額」とするのが妥当ということになります。

このように、「適格現物分配」は、そこから生ずるものが「配当の額」ではなく、「収益の額」とされて、配当とは異なる取引のような外形を示すものとなっていますが、「適格現物分配」は配当以外のものではない、と考えられます。

竹内 そのように見て行くと、全体が納得できますね。

朝長 本来は、どこまでを「資本等取引」とし、どこまでを「組織再編成」とするのかというところから、きちんと整理することが必要であったと思います。

☆ 「適格現物分配」には実益がある

竹内 確かに、理屈はそのとおりだと思います。

ただ、実益という点からすると、「適格現物分配」という仕組みができたことで、課税を受けずに現物配当を行うことができるようになりましたので、この点は歓迎できると思います。

朝長 損得という点では、やってもらう分には非常に有り難い、ということになると思います。

掛川 残余財産が確定したときに、欠損金が引き継げるというのは、まさに損得ですね。これもびっくりしましたね、見たときは。

竹内 グループ内で資産の移転がやり易くなったという実益もあると思いますね。

適格現物分配の処理例は、『平成 22 年度 税制改正の解説』の 214 頁にあり、これが分かり易いですが、これに無対価適格分割型分割を加えると、グループ内で上下間の資産又は資産及び負債の移転の処理が理解し易くなると思います。

☆ 事業の移転があったら適格でないといわれるのか

朝長 政策の法としての租税特別措置法に関しては、理論にこだわるということは必要ないと考えますが、理論の法としての法人税法において制度を創ったり改正したりする場合には、やはり最低限の理論は必要となるわけで、「現物分配」に関しては、その辺りが少し気になるところです。

平成 13 年度改正で組織再編成税制を創設した時に、「組織再編成」をどのようなものと考えたかということ、基本的には、事業を移転するもの、ということです。こちらでやっていた事業をあちらでやるというときに税金を課税するという枠組みしかないというのは、実態に合っていないのではないか、と考えたわけです。

掛川 事業があるから、資産の譲渡等とも区別できるのだという理屈ですものね。

竹内 平成 22 年度改正では、「現物分配」ということで、従来のそのようなものとは全く違うものを「組織再編成」に入れ込んで、更に事業を移転しない分割又は現物出資という類型を作った、ということになっていますね。

掛川 100%のグループは一体性があるから、事業がなくてもいい、という特例的な取扱いですね。

朝長 100%の資本関係がある場合の現物配当は「組織再編成」となり、100%未満の資本関係の場合の現物配当は「組織再編成」ではないというのは、そもそも「組織再編成」の適切な捉え方になっていないように思われます。合併の例で言うと、資本関係がどうなっていくと、合併が「組織再編成」であることに変わりはなく、「適格合併」となるものが100%グループ内の合併、50%超100%未満のグループ内の合併、共同事業を営むための合併ということになっている、ということです。

「組織再編成」をそのように捉えた上で、「適格組織再編成」について、こちらでやっていた事業をあちらでやるといった場合に課税することはしないようにしよう、としたものです。そして、資本関係が100%ということであるならば、必ずしも事業ということだけでなくもいいではないか、ということで「適格組織再編成」の範囲を広げているわけです。

掛川 「現物分配」に関しては、それが本末転倒となって、100%だから事業は付けられない、ということになっています。

朝長 そうですね。事業を付けたら、それは「現物分配」・「適格現物分配」に当たらない、となっています。組織再編成に実際に携わっておられる方々からすると、それは「組織再編成」とは違うのではないか、ということになるのではないのでしょうか。

掛川 やはり、本来は資本等取引税制なのだと考えた方が分かり易いですね。

朝長 現金をやろうが、物をやろうが、配当が資本等取引であるという事実は、変わることはありませんからね。

掛川 特に清算は、この税制で捉えると、先に事業譲渡しておきなさい、後で物だけ動かしなさい、という制度になっていますから、実務的ではないですね。

朝長 しかし、条文上は、事業を動かすものを除くとはなっていません。ご承知のとおり、組織再編成税制では、事業の移転や継続を求めるものについては、はっきりと

そう書いていますからね。条文上、「現物分配」、「適格現物分配」に関しては、事業を移転するものを除くこととはなっておらず、ただ、説明でそういったものは当たらないと言っているだけですから、現実には争いが起こったときには、国側が負けることとなるかもしれません。

また、税務調査において、事業が移転しているのか否かを調べて、事業が移転しているということで、「現物分配」に当たらないとし、「適格現物分配」としての申告を否認するといったことは、現実には、難しいのではないかと思います。否認の根拠とするべき法令の規定には、そのような文言はありませんからね。

(2) 無対価組織再編成

朝長 無対価組織再編成もいろいろと話題を提供しているものですが、お二人のご意見をお聞かせいただきたいと思います。

☆ 要望は解釈と取扱いの明確化

竹内 先程もお話が出ていたように、無対価組織再編成に関しては、

経済界の要望は、無対価の場合に適格になるのか否かが法令の規定上で明確でないので、対価要件以外の要件に基づいて適格判定をすることができるということを明確にしてもらいたいということだけだったようですね。

朝長 そのようですね。無対価であれば、対価要件を満たさない、という法令の規定の読み方も無いわけではありませんので、そのような読み方をして無対価組織再編成を非適格にするというような事態が生ずることは避けた方がよいことは間違いありません。しかし、これを避けるためには、無対価のときには対価要件以外の要件で適格判定を行うという解釈を示すか、あるいは、せいぜい法令の規定にそのような旨の括弧書きを入れる等の改正を行うことで済むはずですね。

掛川 実務界では、債務超過の結果無対価について、課税関係をはっきりしてくれという話がありました。

朝長 グループ内の無対価も、債務超過の結果無対価も、対価要件以外の要件で適格判定を行うということであれば、区別する必要はあ

りません。

☆ 法令の規定や解説に分かり難さ

竹内 無対価の分割のところはかなり改正が行われていますので、詳しく解説されていますが、それ以外のところは、法令の規定もあまり改正されていませんし、詳しい解説も行われていませんので、非常に分かり難い状態となっています。

要は、どのような組織再編成でも適格となるのは完全支配関係にあるときに限るということではあると思いますが、法令の規定の書き方も、一部、分かり難いところがありますね。

掛川 私も、昨年、ある雑誌で書かせていただいたのですが、法人税法施行令4条の3の3項・7項・15項の括弧書きで何を意味するか分からなかったのですが、いろいろ議論しているうちに、初め100%だったけれども、その後、株を売って100%が崩れたときを救済しているのだろうと理解していたら、『平成22年度 税制改正の解説』の321・322頁にそのような説明がありました。非常に分かりづらい条文ですね。初めは、

消し忘れたのではないかとっている方もいましたからね。

☆ 組織再編成税制の中に寄附金税制や資本等取引税制で対応すべきものを入れ込んだ

朝長 無対価組織再編成の取扱いには、寄附金になるのか否かという話と密接に関係してござるを得ず、実務上はその辺りが重要となります。

このため、組織再編成税制と寄附金税制との関係をどのように整理するのかということを明確にしておく必要があります。

従来、組織再編成税制においては、対価を交付すべきものを交付しなかったという場合には、組織再編成税制の適格・非適格という問題ではなくて、寄附金の問題であると整理していました。適格組織再編成になるのか否かというのは、あくまでも、100%のグループ、50%超100%未満のグループ、共同事業のそれぞれの要件に定められているもので判断するとしていたわけです。

そして、それが仮に適格になったとしても非適格になったとして

も、交付すべきものを交付しなかった場合には寄附ということになるというように、組織再編成税制と寄附金税制とに関しては、それぞれの税制の理屈を踏まえて、分けて整理していたのです。

ところが、平成 22 年度改正では、交付すべきものを交付しなかったら寄附にするというのではなくて、交付すべきものを交付しなかったら非適格にするというように、寄附金税制で対応すべきものを組織再編成税制の中に入れ込んでいるわけです。それが組織再編成税制の理論をおかしくする 1 つの原因となっており、また、債務超過の会社の吸収合併のような結果無対価の組織再編成が非適格にしかないなど、実務にも大きな影響を生じさせる原因となっています。

資本等取引税制として整備すべきものを組織再編成税制の中に入れ込んだり、寄附金税制で対応すべきものを組織再編成税制の中に入れ込んでしまっており、それが組織再編成税制の理論を崩し、実務に問題を生じさせる大きな原因になっていると考えられます。

竹内 無対価組織再編成に関して事前に議論が行われたのは国税庁の文書回答事例にある 2 つのケースだけだったと聞いていますが、それがどういう経緯を辿ってこのようなところまで改正を行うということになったのかよく分かりませぬね。国税庁の文書回答事例から出てくるのは、適格か否かということまでのように思われますが。

大きな割切りをした、とでも捉えることになるのでしょうかね。

掛川 決してそうすべきだということでは申し上げるわけではありませんが、組織再編成税制の本質を変えてしまって「法人間関係税制」とした、ということであれば、納得が行くということかもしれませんね。もちろん、そういう説明は全くないわけですが。

☆ 結果無対価の組織再編成が非適格となることで救済合併等が困難に

掛川 平成 22 年度改正で、債務超過であることの結果として無対価となる組織再編成も、それが完全支配関係がある中の取引なのかどうかで捉えるという形になってし

まって、結果的に株式交付しても、直ちに併合したか、又は自己株式となってしまって、直ちに消却したのと同じものについての無対価は適格となると言っているだけです。

逆に、それによって、結果無対価については、適格とならないことが明らかになったということです。この場合には、これが寄附ということになるのかということにもなるのかという問題があるわけですが、この辺りのことについてはあまり説明されていません。

このため、救済合併は非常にやり難くなりましたね。

竹内 しかし、平成22年度改正で無対価適格組織再編成の規定が定められたことで、グループ内では、基本的には、救済適格合併はやりやすくなったのではないのでしょうか。

ただし、グループ内でも、法人の親子や兄弟以外の叔父や甥の間とか、孫の間では、非適格となるため、注意が必要となりますね。

グループ以外では、無対価は非適格ということになり、更に寄附金＝受贈益という問題も生じてくるおそれがあり、実質的には、無対価合併はやり難くなりました。

実務では、1株でも発行して、適格合併にしようとするのではないのでしょうかね。1株以上を発行する適格救済合併も、人員の雇用継続等の合理的理由があれば是認され易いのではないのでしょうか。

朝長 本来は、「救済合併」とは何かというところから話を合わせて議論を進める必要があるのでしょうか、やり易さややり難さということからすれば、グループ内の「救済合併」のうち100%子会社などの「救済合併」は非常にやり易くなり、他方、その他の「救済合併」は非常にやり難くなった、ということではないのでしょうか。

先程、お話があったように、結果的に価値がないために株式の交付を行わずに無対価で組織再編成を行うというケースも、現実には結構あるわけです。平成22年度改正後は、そういったものについては、資本関係が100%でなければ、全部、非適格になってしまいますが、こういう取扱い、結果において妥当性を欠くことが明らかである、と思います。

組織再編成をやるときは、うまくいかないときが多いわけで、う

まくいかないから何とかしなければいけないというケースが多いわけですから、これは大きな問題と なってしまいます。これで救済合併はできなくなるのではないかと いう懸念がどうしても拭えないで すね。

先程のお話のように、今後は、非適格にならないように、1株だけ交付するといったことが行われるようになるかもしれません。しかし、このようなことをする場合 には、非適格を適格にするためだけの行為として否認されることが あることを覚悟した上でやる、と いうことでしょうね。

(3) 分割型分割におけるみなし事業年度の廃止

朝長 分割型分割に関してみなし事業年度を廃止するということも、組織再編成に携わっておられる方々には大きな話題になっている ようですね。

☆ 廃止の必要があったのか疑問

竹内 実務家の立場からすれば、廃止してもらう分には楽になるからあ りがたいということにはなります。

経済界から廃止の要望が出され て廃止することになったということ ではないようですから、税制当局の方から廃止することにしたと いうことだと思いますが、どの程 度、検討が深められてそういうこ とになったのかは、よく分かりま せん。問111で『平成22年度 税制改正の解説』を引用して廃止 の理由に関する解説が行われてい ますが、廃止の理由がよく分かり ません。『平成22年度 税制改正 の解説』に書いてある理由も、そ の解説が出るまでは、聞いたこと がありませんでしたし、そもそも の始まりは、手間を省いて実務に 配慮してやる、というくらいのこと だったようにも思われます。

掛川 実務を楽にしてやろうとい うことであれば、解散・清算の解散 事業年度だって同じように設けな いで、そのまま流してしまってく れた方が良いでしょうね。平成22年 度改正では財産法による課税は廃 止したわけですから、流してしま えば良かったと思います。

朝長 平成13年に組織再編成税制 を創らせていただいた時に、もう 少し、分割型分割においてみなし

事業年度を設けることの意義を深めて確認しておけば良かったのではないかと、やや反省するところでは。

掛川 分割型分割とは逆に、分社型分割では、実質的に事業年度を設けたのと同じ処理をしなければいけない事項が、デリバティブ等で登場しました。

朝長 実務を楽にしようというのであれば、分社型分割において、多くの項目に事業年度を区切った場合と同じ処理をさせるということにはならないはずで、分割型分割と分社型分割とでは矛盾した対応となっているわけですが、これは、みなし事業年度を廃止してしまうと利益積立金の引継ぎがめちゃくちゃになってしまうため、事業年度を区切った場合と同じ処理をさせることとした、ということのようです。

掛川 経産省の方の資料を拝見すると、会計ではあそこで見直すからという理屈だという説明がありました。

朝長 「みなし事業年度」という言葉から分かるとおり、もともと会社法でも企業会計でも事業年度は

無いわけで、そこに税の観点から必要性があって設けていたわけですからね。

竹内 廃止する必要はなかったように思います。

朝長 そうですね。改正しなければならぬものを改正してそれが結果的に他に良くない影響を与えてしまうということであれば、仕方がない、ということにもなると思いますが、そもそも改正の必然性に疑問があるということでは、如何なものかと感ずるところです。

☆ 適格で引き継がれるものが利益積立金から資本金等に

朝長 この分割型分割におけるみなし事業年度の廃止は、いろいろなところの理屈を歪める基点になっていると思われます。

掛川 これで組織再編成税制の理屈が崩れたように思いますね。特に先ほどの利益積立金は課税済み留保利益だという概念が完全に崩れて、純資産から資本金等の額を差し引いた差額であるという差額概念になってしまいましたからね。

朝長 分割型分割においてみなし事業年度を廃止して分割時までの利

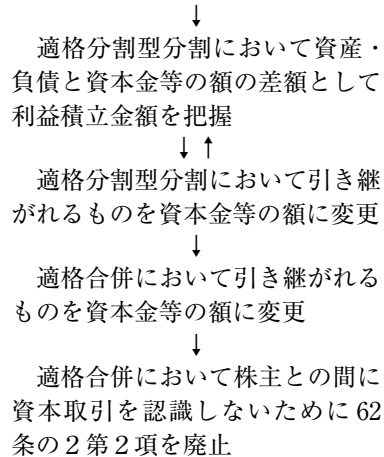
利益積立金額を資産・負債と資本金等の額との差額で計算するとしたことと、適格分割型分割において分割承継法人に引き継がれるものを利益積立金額から資本金等の額に替えたことには、密接な関連があると考えられます。

これらは、いずれも、利益積立金が課税済み留保を示すものであって株主に対する将来の配当課税の根拠となるものであるという法人税の創設以来の基本的な考え方とは相容れないものとなっています。

平成 13 年度改正においては、法人税における利益積立金の基本的な考え方を踏まえて、課税関係を継続させるという場合には、資産及び負債とともに利益積立金を引き継がせる必要がある、としたわけです。

平成 22 年度改正においては、分割型分割におけるみなし事業年度の廃止が次のように波及することとなったのではないかと考えられます。

分割型分割におけるみなし事業年度の廃止



☆ 合併の基本構造が説明困難に
朝長 もちろん、各項目における改正の全てがこの波及・相互連動の関係で説明できるということではありませんが、総体的に改正を眺めてみると、このような関係があると考えられます。

このように、分割型分割におけるみなし事業年度の廃止が原因となって、税制において合併をどのような構造で捉えるのかという大本の部分が説明できない状態となってしまったように思われます。

掛川 合併対価が被合併法人を介してその株主に交付される、と構成する、いわゆる「L字型」と言われるものが曖昧になってきたとい

うことですね。

朝長 そうですね。被合併法人が合併法人から合併対価をもらって直ちに株主に交付したものととした法人税法62条の2第2項が廃止されて、税制における合併の取引の基本構造がどうなっているのかよく分からなくなっているわけです。

掛川 法人税法62条の2第2項は「訓示規定」だから廃止したという説明がありましたね。あれは、「訓示規定」というようなものではなく、根幹の規定ですよ。

朝長 法人税法62条の2第2項は廃止しているわけですから、そうであれば、通常は、合併の取引の基本構造を従前と異なる内容で捉えることとした、ということになるわけです。

しかし、そこは従前と同じだ、というものですから、それじゃ何故廃止するのか、ということになるわけで、実務家だけでなく学者の方々などからも疑問の声が寄せられています。

竹内 法人税法62条の2第2項の廃止に関しては、訓示規定だから廃止した（月刊税理6月臨時増刊

号「平成22年度改正税法詳解特集号」264頁）というのは、疑問です。

朝長 私は、法人税法62条の2第2項の廃止は、平成22年度改正の全体の流れからすると、必然の改正である、と考えています。株主におけるみなし配当の規定である24条や株式の譲渡損益の規定である61条の2においては、株主に新株等の交付を行う者が被合併法人であるとは書いていないわけで、合併法人における資本金等の額と利益積立金額に関する規定において、前者について引継ぎを受け、後者について増加し減少すると書けば、後は、資本金等の額が引き継がれるという話と齟齬を来す文言が書かれている規定として残るのは、62条の2第2項のみということになります。

このため、この法人税法62条の2第2項は廃止されることになった、と考えています。

この法人税法62条の2第2項が廃止されれば、資本金等の額が引き継がれるという話に反する内容を明示的に定めた規定は無くなることになります。

しかし、利益積立金額が引き継がれるという考え方で構築されている合併のグランドデザインに代位し得るグランドデザインを構築して資本金等の額が引き継がれるとしたわけではないため、62条の2第2項の廃止をうまく説明できなくなっている、という状態にあるように思われます。

竹内 そのように捉えると、先程の波及・相互連動の関係の周辺まで含めた全体像がはっきりしてきますね。62条の2の2項を廃止したけれども内容は従前どおりという歯切れの悪い説明も、納得できますね。

朝長 改正内容をどのように評価するのはかは別として、改正の全体像を正しく的確に捉えておかないと、各改正の中身を深く理解することはできません。

先程の波及・相互連動の関係の適格合併の部分について、もう少し付け加えさせていただくと、被合併法人の資本金等の額が合併法人に引き継がれるとすることになると、被合併法人とその株主との間に資本の払戻しがあるということができなくなるわけです。

少し視点を変えてみると、平成22年度改正は、被合併法人の利益積立金額を合併法人に引き継がないとしたことで被合併法人の課税関係を合併法人に引き継がせるという理屈がうまく説明できなくなると共に、被合併法人の資本金等の額が合併法人に引き継がれるとしたことで株主と被合併法人及び合併法人との間の資本の取引がうまく説明できなくなっているわけです。

平成13年の組織再編成税制の創設時には、ご承知のとおり、適格合併の場合には、被合併法人から合併法人に資産と負債と利益積立金を引き継ぐと整理しています。そうすると、被合併法人に残るのは資本金等の額しかないわけで、被合併法人は、合併法人から新株をもらいますから、被合併法人はいったんその新株を持つと共に資本金等の額が残っているという状態になって、それを反対仕訳して、株主に払込資本の払戻しとしてその新株を渡す、ということになるわけです。

当然、株主には、元の払込金が戻り、合併法人の新株が残る、と

いう状態になります。株主は、株式のみの交付を受ける場合には、旧株式の帳簿価額を新株式の帳簿価額に付け換える投資先換えを行うこととなるわけです。

掛川 だから、課税は関係ない、というわけですね。

竹内 理論的で分かりやすいです。

朝長 理論的にはそれでないと説明できないのですが、平成22年度改正で、被合併法人が合併法人に資本金等の額を引き継ぐとなると、被合併法人に残るのは利益積立金のみとなります。被合併法人が株主に新株を渡すときには、利益積立金を株主に渡すという処理しかあり得ないこととなります。そうすると、被合併法人は利益積立金を株主に渡す、しかし、株主には配当課税なし、という状態にならざるを得ません。

そうすると、被合併法人と合併法人と株主との三者の課税関係を理論的に説明することができなくなってしまいうわけです。

このように、合併の税制の基本構造が説明できないものになってしまっているという状態は、早期に解消した方が良いと思います。

税法というものは形があるわけではありませんが、国民の大事な財産であるわけで、その財産に瑕疵があるということであれば、少しでも早く、直すことが必要であると思います。

(4) 資本金等の額・利益積立金額の取扱い

朝長 資本金等の額と利益積立金の改正は、二十数項目あるわけですが、資本等取引といえ、法人税制の幹の部分ですから、これらの改正は、非常に重要です。

既に、資本金等の額と利益積立金の改正に関しては、個別にいくつかのお話が出てきたわけですが、それらを除いた項目に関するお話でも結構ですし、全般的なお話でも結構ですが、お二人はどのような感想をお持ちでしょうか。

☆ その意義から検討を行うべき

竹内 平成18年度改正のこれらに関する改正には、資本等取引も時価で行うべきであるという観点が薄れてきて13年度改正からの一貫性という部分では、ちぐはぐさが生じているため、どこかの時点

では、全面的な見直しが必要であると感じます。

先程からも出ていますが、そもそも「資本金等の額」とは何であるのか、「利益積立金額」とは何であるのか、という根本のところから見直して、分かり易い条文にして欲しいですね。

そのような根本からの見直しの中で、穴が開いていたり、適当ではないと思われるものを解決していく、ということではないでしょうか。

☆ 物事の整理の仕方が重要

朝長 そうでしょうね。「資本金等の額」と「利益積立金額」は、そもそも何なのかということは、法人税をどのようなものとするのかということまさに法人税の根幹の問題ですから、その検討は、非常に重要なことです。

また、確かに、いくつかの穴が開いてしまったことも事実ですし、規定の仕方が適当でないと考えられるものもあります。

例えば、抱合合併の場合の抱合株式の処理は、平成18年と22年で2段階の改正が行われているの

ですが、その改正の結果、非常に分かりづらい状態となりました。平成13年改正のときに、抱合合併における合併法人というのは、合併法人でありなおかつ株主でもあるということで、合併法人としての処理をさせ、更に株主としての処理をさせることとして、株式の実際の交付がないわけですから、自己株式の取得・消却をしたと擬制して、資本金等の額の増加と減少の定めをそれぞれ設ける、ということにしていました。

合併法人は合併法人でありかつ株主でもあるということで、わざわざ資本金等（13年当時は資本金と資本積立金）の増減額を、理屈が分かるように三つに分けて規定していたのですが、18年改正で、それを二つにして、更に22年改正でそれを一つにまとめているわけです。

結果的に、資本金等の額の増減金額の純額は変わらないわけですが、抱合合併の税制上の処理をどのように考えているのかということが見えなくなっています。

竹内 平成13年改正の時の考え方は、規定を順序立てて見れば、一

見、複雑でも、理解はし易かったですね。

しかし、平成13年度改正、18年度改正と22年度改正は、最後に出てくる金額は同じですが、条文が難解となっており、そもそも現行の条文に変更した理論と考え方の筋道が分かりませんね。

掛川 こも、差額概念になった、ということですかね。

竹内 抱合合併の処理に関しても、かつての三段階説が消えているわけではないと思いますが、平成22年度改正では結論だけが示されて、物事の整理の仕方が分からなくなっていますね。

特に平成18年改正を境にして、平仄が合わないものや穴があるものが出てきました。

掛川 自己株式の無償取得はまさにそうです。相手科目がないですね。

朝長 ないですね。相手科目がないというのは、常識的には、ちょっとどうかと思いますが、税制上の処理は、定められたとおりにするしかありませんからね。

竹内 そこは、平成18年度改正では時価受け入れですが、貸方の相

手科目がない以上は処理なしではないでしょうかね。ただし、譲渡法人では、低額譲渡は相手の受入れが金庫株であっても寄附金でしたね。

さらに22年度改正により、譲渡法人において対価を時価におきかえる規定がなくなり、対価＝譲渡原価としているので、グループ内金庫株等は、譲渡法人で譲渡損益を資本金等に振り替え、株式発行法人で無対価の受入れは処理なしとすることがはっきりしましたね。

掛川 資本金等の額や利益積立金額に関するところには、いろいろな問題が出てきていますので、資本等取引の勉強会を本当にやらなければならない、という気がしますね。

朝長 先程から申し上げておりますが、資本の部というのは、法人税法の一番の幹になる部分です。そういう点では、法人税法の幹が揺らいでいるのではないかという気がしますので、どこかできっちとした筋の通った制度に作り直すことが必要なのではないかと思います。

■連結納税制度

朝長 次は、連結納税制度ですが、欠損金の持込みができるようになったことと、連結納税グループの中の寄附金について二重課税がなくなった点が大きなメリットのある改正となっているように思われます。

お二人は、どのような印象をお持ちでしょうか。

☆ 「緩和」の理論的な整理が必要

竹内 連結納税の適用開始時と加入時の子法人の欠損金について連結納税に引き継げるというのは、納税者としては歓迎すべきことです。

しかし、この子法人の欠損金の制限は、理論的に必要ということであって、財源措置ということではなかったと思いますが、そのところが、22年度改正ではどのように整理されたのでしょうかね。もともと、財源的に規制されて、今回、SRLY ルールが導入されたということですか。

朝長 ご指摘のとおりで、子法人の欠損金については、単体納税と連結納税とでは、そもそも納税単位が異なっており、同じく「法人税」とは言っても、「各事業年度の所

得に対する法人税」（法人税法第2篇第1章）と「各連結事業年度の連結所得に対する法人税」（同第1章の2）とは、異なる法人税であるため、単体納税における課税関係は単体納税の枠内で清算した上で連結納税を行ってもらう必要がある、としていたわけです。

子法人の欠損金の連結納税への持込みは、本来は、ここからその変更の理由を説明する必要があると考えます。その理由の如何により、連結納税の中での取扱いも変わってくるはずです。

しかし、この改正は、「緩和」という以上の理由の説明が見当たらず、理論的にどのように整理の仕方を変更したのかということとは、よく分かりません。

もちろん、納税者からすると、「緩和」に文句を言う必要はないわけですが。

☆ 当初案は親も子も個別管理で子に制限なし

竹内 要望は、連結納税の前の欠損金は、親も子も個別の所得の範囲で消して、残ったものを取り込んでいくようにしてもらいたいとい

うことだったようですね。

検討の途中では、理由は分かりませんが、子法人について制限をかけないという案も出たようですね。しかし、検討が進むにつれて、時価評価との平仄を合わせなければいけないということで、時価評価対象外法人のみに限定することとなり、親は元どおり、ということに納まったと聞いています。

当初の要望のように、親も子も個別所得で管理していくというのが分かり易かったのではないかと思います。

朝長 平成22年度改正で、連結納税制度に関しては、かなり課税関係が緩やかになったように思いますが、今後、連結納税を選択する法人は増えるのでしょうか。

掛川 そうですね。連結納税というと、グループ内で損益を通算できるところばかり強調されますが、それだけではなくて、例えば試験研究費の税額控除もグループ全体で計算できるとか、22年度の改正でメリットはなくなりましたが、受取配当の益金不算入のところの負債利子控除がないとか、そういったところでも結構メ

リットがあったわけです。連結納税を採用しているというと、赤字の会社がグループにあるという負のイメージがあるように感じますが、実はそうではなくて、儲かっている会社も連結納税を使うメリットがあるわけです。

22年度改正によって、子法人の欠損金を持ち込むことができるということになったため、使い勝手が良くなったと思います。

ただし、従来、親会社がいったん子法人を合併してから連結納税を開始するというスキームがありましたが、それについては、22年度改正で、特定連結欠損金という形でダメになる厳しい改正もありますので、そこのところを知らないでやってしまうと、落とし穴に落ちるという怖い部分もあると思います。ここは大きく変わりましたからね。

竹内 株式移転子法人は、従来どおりの非特定連結欠損金、時価評価除外法人は、新規に特定連結欠損金、合併の引継ぎによる持込みは、親法人は非特定から特定に、子法人は新規に特定連結欠損金となりました。

あそこは、親も個別管理（＝特定）でいいという検討の途中の案の名残りのようですね。検討の途中で、子法人の対象を限定するという議論があったところで、そのような案が出来たようです。

掛川 焼け太りですね。直すのが間に合わなかったのでしょうかね。

☆ できるだけ多くの法人が採用するようにすべき

朝長 連結納税に関しては、作らせていただいた者の立場から申し上げますと、もっと使ってほしいですね。アメリカでは、法人税の中で連結の方が単体よりも税収が多いですからね。

竹内 大法人も、中小法人も、かなり増えるのではないかと考えています。

連結納税の市販ソフトが発売されるという話も聞いていますので、これもかなり連結納税が増えるきっかけになるのではないかと思います。

朝長 是非、増えて欲しいですね。そうすれば、我が国においても、会計も連結、税制も連結ということで、連結ベースで事業を考えよ

うという意識がしっかり根付くと思います。連結納税制度を作らせていただいたときに、これで日本の企業がグループを一つで見に行くようになってほしいという強い思いがあったわけで、是非、1つでも多くの企業に利用してほしいと思っています。

現在は、資本関係が100%の法人だけですが、出来るだけ早く、50%超にしてもらいたいですね。そうすると、採用する法人も相当に増えると思います。

☆ 早期に100%を50%超にするべき

掛川 実質的支配という議論からしたら、当然そうなりますものね。

朝長 やはり50%超が一つのグループになっていますから。グループ法人税制では、100%と99%は天国と地獄みたいに違うとなっていますが、それは実態と合っていないと思います。

連結納税制度は、企業経営をする上で経営者のマインドにも大きな影響を与えるわけです。組織再編成税制がそうであったように、商法や企業会計に組織再編成の

ルールがなくても、税制で組織再編成のルールを創らせていただいたことで、世の中が再編に相当大きく動きましたよね。あのよう、経営者のマインドに与える税の影響はすごく大きいわけです。そこに大きな税制の意義があるわけです。是非、連結納税制度は、一日でも早く50%超にさせていただければと思います。

掛川 50%超という形で整理するのなら、当然、資本の部も整理しなければいけない。すなわち、少数株主持分のところまで出ますから、さっきの気持ち悪いところも一緒に直そうということもできるようになりますね。

朝長 そうです。会計も、会社法も、税も、グループで物を考えるようになるべきです。

掛川 課税庁も喜ぶのではないですかね。租税回避行為を規制する範囲が50%まで広がるわけですから。

■清算税制

朝長 清算に関する税制ですが、こどもまた実務に大きな影響があるところですね。これに関してはどのようにお感じになっておられま

すか。

竹内 この清算に関する税制の改正は、要望は全く出ていなかったようで、主税局から改正をするという提案があって行われた改正だと聞いています。

主税局の方から、清算に関する税制を改正するという話があったことから、それでは期限切れ欠損金を全部使えるようにしてくれということで、22年度のような改正になったようですね。更に、平成23年度改正では、資本金等の額のマイナスも同様となるようです。

朝長 今の我が国の状態が清算に関する税制を根本から変えなければならない事情にあったのかというと、そういうことでもなかったような気がします。もう少し時間をかけて、清算の実務や法制を良く調べてから改正を行った方が良かったのではないかと感じます。

☆ 清算所得課税も各事業年度所得課税も本質的には同じ

朝長 清算所得課税を各事業年度所得課税に変えた方が良いということは、実は、私が現職の時に言い出したものです。外国は清算所得

課税という仕組みとはなっていません。清算所得課税が我が国でなぜ出来たかという、戦前に、商法に乗って税制を作ったことによるものです。しかし、清算所得課税によってやろうとしていることは、各事業年度所得課税で、課税漏れを最後にまとめて課税しようということですから、財産課税の仕組みで課税するのか、それとも各事業年度所得課税の仕組みで課税するのか、課税の仕方の違いだけで、やろうとしていることは同じです。そういう点では、最後に評価損益を挙げさせればそれで済むのです。その方が一番シンプルであるわけです。

竹内 清算所得課税も、各事業年度の所得課税で課税未済となっているものを最後にまとめて取ろうとするもので、両者は本質的には同じものですから、基本的には、どちらでも良いわけですね。

☆ 事業年度が無くなった後の期間の取扱いが不明

朝長 そうです。

しかし、平成22年度改正で、各事業年度所得課税にしたのはい

いのですが、構造的な問題が生じてしまっています。

残余財産の確定という話は、税法に固有の話であるわけですが、残余財産の確定をもってその法人の事業年度が終わって、その後は、事業年度が存在しません。事業年度は無いけれども、残余財産を分配して、株主総会で了解を取って、登記をするまでは、法人は生きているわけで、例えば、建物を持っている法人の場合、残余財産が確定したとしても、その後もずっと家賃収入はあるわけです。修繕もしなければいけません。要するに、残余財産が確定して事業年度が無くなったとしても、それから後に、収入や経費が発生する期間が続くわけです。

この事業年度が無い部分については、誰のどういう所得なのか、事業年度が無いのにどうやって申告するのかということが、そもそも分からないわけです。

残余財産の確定がいつかというの、はっきりしないわけですが、仮にこの日だと決めたとしても、それから後、株主に物が行くまでの間の損益はどうするかというこ

とは、何も定めていないわけです。

竹内 申告納付義務がない所得が入ってくるということになりませんが、実際にそのような例の場合には、どうすればよいのでしょうか。

朝長 どうするのか、よく分かりません。残余財産の確定とは何かという話もあれば、先程の例のように、賃貸事業が移転することになるが、そうなると適格現物分配となるのか、預かり保証金という債務があるがその場合にも現物分配となるのか、現物分配となるとすればどの部分か、というように、個別にはいろいろな話もあるのですが、一番大きな構造的な問題としては、残余財産の確定で事業年度が終わって、後は事業年度も無いのに、そこの期間の損益はどうすればいいのかということが宙ぶらりんになっている、というところです。

掛川 実務的には、残余財産が確定していないと言いつけるしかないのではないのでしょうか。

竹内 ここは、申告期限を分配の日の翌日から1月以内と改正して現行の分配の前日迄という規定を直してほしいですね。

(参考：T & A マスター 2010
年8月23日号 No.367)

☆ 残余財産の金額は？

朝長 「残余財産の確定」とは言っても、「残余財産」がどのようなものかということがはっきりしていないと、いつ「確定」と言っても良いか分からないわけです。

必ず問題になるのは、法人税等の取扱いです。法人税が発生した場合には、「残余財産」の内からその法人税を納めなければいけないわけです。法人税というのは、申告しないと確定しないわけですね。残余財産というのは、法人税を引いた後なのか、引く前なのかをはっきりさせないと、処理が出来ません。

現実に分配する残余財産は、法人税を納めた後ですから、残余財産に二つあるのか、ということにもなってしまいます。

掛川 そこは欠損金の引継ぎのところの、残余財産がないと見込まれる場合というところともリンクする話です。含み益のある土地等売って、法人税が出たから、残余財産が無くなるとなるのか、その

前で判断するのかによって、天と地ほどに変わってきますね。

朝長 変わってきます。そこは何も分らない状態ですね。

掛川 条文が出たときから議論されていて、今日になってもまだ結論が出ていません。

☆ 期限切れ欠損金の額の把握は？

掛川 期限切れ欠損金をどうやって把握するのか、ということも疑問ですね。単純に別表五（一）のマイナスだと言っていますが、最近の裁決例をみると、それが否認された事例があるという話です。また、意図的に組織再編成や自己株式の取得を行って、本当の損失の額ではない利益積立金のマイナスを作って、それを否認された、という話も聞きました。

期限切れ欠損金を引き継ぐという制度を作るのであれば、それを精緻に計算できる仕組みを作っておかなければいけなかったのではないかと思います。

少なくとも別表五（一）の利益積立金の計算のところで、組織再編成や自己株式の取得でマイナスになったところは、表を2段書に

して、損失として出たものとそうでないものとを分けて集計すれば、少なくとも今までは無理としても、今後ははっきりするわけですから、そのようにして欲しかったですね。

竹内 確かに、現在の仕組みのままでは、期限切れ欠損金はそもそもいくらなのかということが明確ではないですね。

掛川 結局は、前からある通達をそのまま使うということになってしまっています。せっかく仕切り直したのなら、ちゃんと理屈で整理するようにして欲しかったですね。

今の税制では、利益積立金のマイナスは、組織再編成や22年度の改正で出来た寄附金＝受贈益の取扱いなどで創ることができますからね。

朝長 法人が生まれてからずっと申告書を取ってあって実額で計算したら否認されるのかという問題もあります。

竹内 確かに、自らの記録で証明できれば、それでも良いという考え方もあるでしょうね。

ただ、法令の規定には、別表五（一）の利益積立金額のマイナス

の金額とは書いていないわけですが、実務上はこれでやることになるのでしょうか。

朝長 最初の設立のときからの申告書を取っているところは、そう珍しいわけではありませんからね。そういう場合は、調べれば分かるわけです。そのようにして、実額で把握してやったらダメなのか、逆に実額で把握できるにもかかわらず、別表五（一）のマイナスの方が有利だから、そちらでやったというのは良いのか、とかいう話が出てきますね。

法人には、その後の申告は有りませんから、結構、影響が大きいように思います。

掛川 単純に別表五（一）のマイナスでいいなら、直前にグループ内で寄附しますよね。

竹内 そういう操作ができますね。

朝長 通達の別表五（一）の利益積立金額のマイナスの金額でやるという取扱いは、ずっと昔にできたのですが、その頃は、組織再編成というものは非常に少なかったわけですから、別表五（一）のマイナスの金額を採ったとしても、ほとんど実害はなかったはずです。

しかし、現在は、組織再編成や自己株式の取引も相当に行われており、しかも、22年度改正ではこれらの場合以外にも利益積立金額を増減させる取扱いが入ったわけで、実際に、期限切れ欠損金を拾ってみたら、拾った数値が有利だということは、十分にあり得ることです。先程、裁決事例の話もありましたが、そういう話になると、そこはどうなのだとならざるを得ません。

掛川 寄附を受けた法人が解散・清算せざるを得ないという場合を考えてみると、業績が悪くて、ずっと寄附を受けていたというときは、利益積立金がほとんどマイナスになっていないが、しかし、実質的には期限切れ欠損金があると、いう主張をするところが当然出てくると思います。

朝長 良し悪しは別にして、そういう会社は放っておいて、何もしない方がいい、という話も出ています。

掛川 ゾンビが一番いいだろうということですね（笑）。

竹内 ただ、平成23年度改正において、マイナスの資本金等の額についても、マイナスの利益積立金

額と同様に、損金に算入することができるよう改正を行う予定とされているようですので、納税者からすれば、現在よりも少し有利になるような気がします。

朝長 そうですね。マイナスの資本金等の額に相当する金額が損金になるということになると、少しは有利になるでしょうね。

ただ、これがいつから適用されることとなるのかも、よく見ておく必要があります。

竹内 まだはっきりしませんが、法令の規定上は期限切れ欠損金がマイナスの利益積立金額であるとは書かれていないわけですから、平成22年度改正の手直しということになると、「明確化」ということで、平成22年10月1日以後の解散について適用するということになるかもしれませんね。

☆ 何時の時点で残余財産が無いと見込まれる判断をするのか

竹内 残余財産が無いと見込まれる場合には、期限切れ欠損金の損金算入を認めるとされているわけですが、この判断も、実務においては、難しいですね。

掛川 債務がたくさんあって、解散した時点では債務超過だが、債権放棄をせざるを得なくなって、債権放棄をしたという場合、債権放棄後では、資産超過になってしまうということもあり得ます。それはいつの時点で判断するのか、毎期末で判断するという変な議論が出ていますから、毎期末で判断するのだったら、ダラダラ債権放棄されていたら、残余財産がありという形になってしまうので、期限切れ欠損金が使えなくなるという変な話が出てきます。今までの実務と全然違う実務になっていくということです。

この辺りは、任意解散もさることながら、法的な解散の場合で、特に民事再生とか、会社更生はまだいいですが、破産はいつ債務がなくなるのかという点で、デリケートな判断が求められるので、そこらのはっきりしてくれないと、実務は進めにくいですね。

☆ 債務免除益は計上しなければならないのか

朝長 通常、債務の消滅損というのは、法的に確定したときに損金と

なるわけです。しかし、清算という話になると、実質的に回収できないけれども、そのままという状態もあるわけです。そういったものを税務申告で、債務免除益として上げなければいけないのか、上げるとなったら何を根拠に上げるのか。法的にきちんと債権放棄の契約がなされれば良いのですが、そのようなことにならない場合もあるわけです。そもそも債務免除益を上げなければいけないのかどうかということから、分からないのです。

債務免除益を上げるということであれば、債務超過になっていけばなっているほど、状態が悪ければ悪いほど、多額の利益が発生することになります。そこをどうするのかで、課税関係が全く違ってきます。

そこは、期限切れ欠損金があるからいいのだという話もありますが、法令上の根拠は、はっきりしません。

実務上は、最後は債務免除益を上げるということになるのではないかと思います。期限切れ欠損金を使うことができなかった

り、青色欠損金の引継ぎのメリットがないというようなケースでは、そのまま放っておくといったことにもなってしまうように思われます。

☆ 解散見込み法人の株式の評価損の不計上

竹内 平成23年度改正では、100%グループ内の他の内国法人が、清算中である場合、解散が見込まれる場合、その100%グループ内の適格合併によって解散することが見込まれる場合には、当該他の内国法人の株式の評価損の計上を認めないとする改正が行われる予定となっていますが、この改正にも注意が必要ですね。

朝長 平成22年度改正後は、清算する子法人の株主がその子法人の株式の評価損を計上した上で、その子法人の欠損金を株主に引き継げるようにする方が有利だということで、子法人から残余財産の分配を受ける前の事業年度で子法人の株式の評価損を計上するべきだ、という話が出ていたわけですね。

竹内 100%子法人から残余財産の分配を受けた場合には、その

100%子法人の株式の帳簿価額を損金とすることは出来ませんので、そのような話になっていたわけですね。

しかし、平成23年度改正後には、評価損を計上できなくなるということになりますね。この改正は、平成23年4月1日以後に行う評価換えによる評価損から適用されることになるようです。

朝長 これに関しては、理論的には、株主の所得と法人の所得の両方に対して課税を行ってきたわけですから、株主と法人の課税関係は別に考えるべきで、法人が清算するからといって、現に株主に生じた投資の損失を計上させないということ自体に疑問があるように感じます。租税回避云々ということではなく、現実には生じた損益は所得の増減として認識するのが理論的に正しい処理であると思います。無いものを計上するということではありませんからね。

竹内 確かに、株主が損をしたのは事実ですから、その損を計上できなくなるというのは、所得課税の理論からすると、おかしいのでしょうかね。

朝長 そうですね。それに、そのような改正が行われた場合には、また、何をもって解散の見込みがあるのかということが、実務においては問題とならざるを得ないでしょうね。

☆ 実務にさまざまな困難が

朝長 清算については、どうしていいかわからない、仕事のやりようがない、と言われている税理士さんがたくさんおられるわけで、実務では、皆さん相当に困っています。

竹内 清算に関する取扱いに関しては、新たに設けられた法律の規定が非常に少ないですし、政令に至っては、ほとんど無きに等しい状態ですが、国税庁の質疑応答事例でも、詳しいことは書かれていません。

当局も、よく分からないのであまり書けないという事情は分かりますが、実務においては、分からないからやりませんでは済みません。

掛川 実務で一番困るのは破産管財人でしょうね。

朝長 各事業年度所得課税になったため、租税債務が一般債務と競合して優先債権になるのではないかと

という話があります。

竹内 そうなるでしょうね。

朝長 そうなるとすると、従来、清算したときは、税金が発生しませんでしたから、残ったものを債権者や株主がもらうということではなかったのですが、平成22年度改正後は、税金が発生すれば、国が先にとってしまうということになります。実務上、大きな影響が出るケースが出てくることになるでしょうね。

■最後に

朝長 本日は、グループ法人税制と組織再編成税制を中心に、「グループ」とは何かという入口のところから清算に至るまで、非常に有意義な議論をすることが出来たように思います。

読者の皆様方にも、この対談をグループ法人税制の理解の一助としていただけるようであれば、幸いです。

竹内先生と掛川先生におかれましては、長時間にわたって有意義なお話をお聞かせ頂き、大変、ありがとうございました。

(了)