

## 適格現物分配を受ける法人の益金の額

日本税制研究所

### 【問】

平成 22 年度改正によって創設された法人税法 62 条の 5 第 4 項(適格現物分配による収益の額の益金不算入)においては、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」を益金不算入とする、とされています。

そして、このような規定を設ける理由は、次のように説明されています。

なお、適格現物分配による資産の取得は他の組織再編成と異なり無償による資産の譲受けに該当することから、別段の定めがない限り法人税法第 22 条第 2 項の規定により収入額が益金の額に算入されることとなります。このことから、別段の定めを設けることにより被現物分配法人が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、その被現物分配法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しないこととされています(法 62 の 5④)。

(『平成 22 年度 税制改正の解説』(214 頁))

この説明からすると、この「収益の額」は、「受贈益」であるということになるように思われますが、現物分配の事由からすると、この「収益の額」は、「配当等の額」以外にはならないように思われます。

この説明と法令の規定との関係がよく分りませんので、ご教授をお願い致します。

### 【回答(要旨)】

ご説明にあたり、まず、関係法令の確認を行っておくこととします。

ただし、通常の「剰余金の配当」として「適格現物分配」が行われた場合に関してご説明をすることでご疑問にお答えすることができるものと考えられますので、以下の関係法令に関しては、そのような場合に関する部分に絞って抜粋することとします。

その後、これらの関係法令について、ご指摘の『平成 22 年度 税制改正の解説』における記述と対比しながら、検討と解説を行うこととします。

#### 1 関係法令の確認

平成 22 年度改正において「現物分配」が法人税法 2 条 12 号の 6 の「現物分配法人」の定義中に次のように定義されました。

現物分配法人 現物分配(法人(公益法人等及び人格のない社団等を除く。))がその株主等に対し当該法人の次に掲げる事由により金銭以外の資産の交付をすることをいう。次号及び第十二号の十五において同じ。)によりその有する資産の移転を行った法人をいう。

イ 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。)若しくは利益の配当(分割型分割によるものを除く。)又は剰余金の分配(出資に係るものに限る。)

ロ 第二十四条第一項第三号から第六号まで(配当等の額とみなす金額)に掲げる事由

また、「適格現物分配」に関しては、法人税法 2 条 12 号の 15 において、次のように定義されています。

適格現物分配 内国法人を現物分配法人とする現物分配のうち、その現物分配により資産の移転を受ける者がその現物分配の直前において当該内国法人との間に完全支配関係がある内国

法人（普通法人又は協同組合等に限る。）のみであるものをいう。

また、ご指摘の『平成 22 年度 税制改正の解説』における記述中にある「無償による資産の譲受け」という文言を用いて「益金の額」を定めている法人税法 22 条 2 項は、次のとおり定められています。

2 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、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。

そして、被現物分配法人に関しては、法人税法 23 条 1 項（受取配当等の益金不算入）において、次のように、同項の適用対象となる配当等の額から適格現物分配に係るものが除かれています。

内国法人が次に掲げる金額（第一号に掲げる金額にあつては、外国法人若しくは公益法人等又は人格のない社団等から受けるもの及び適格現物分配に係るものを除く。以下この条において「配当等の額」という。）を受けるときは、（以下、省略）

- 一 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。）若しくは利益の配当（分割型分割によるものを除く。）又は剰余金の分配（出資に係るものに限る。）の額
- 二・三 省略

法人税法 62 条の 5 第 4 項においては、ご指摘のとおり、適格現物分配により資産の移転を受けた被現物分配法人における取扱いについて、次のとおり定められています。

4 内国法人が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、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない。

そして、次のとおり、法人税法施行令 123 条の 6 第 1 項（適格現物分配における被現物分配法人の資産の取得価額）においては、「適格現物分配」によって取得した資産の取得価額を現物分配法人の帳簿価額に相当する金額とするものとし、9 条 1 項 4 号（適格現物分配に係る利益積立金額の増加額）においては、「適格現物分配」によってその帳簿価額に相当する金額だけ利益積立金額が増加するものとされています。

内国法人が適格現物分配により現物分配法人から資産の移転を受けた場合には、当該資産の取得価額は、法第六十二条の五第三項（現物分配による資産の譲渡）に規定する帳簿価額に相当する金額とする。

四 当該法人を被現物分配法人とする適格現物分配により当該適格現物分配に係る現物分配法人から交付を受けた資産の当該適格現物分配の直前の帳簿価額に相当する金額（当該適格現物分配が法第二条第十二号の六ロに掲げる事由に係るものである場合には、当該適格現物分配に係る法第二十四条第一項に規定する株式又は出資に対応する部分の金額を除く。）

## 2 関係法令の検討

### (1) 法人税法 2 条 12 号の 6・12 号の 15

上記 1 で確認したとおり、平成 22 年度改正により、法人税法 2 条 12 号の 6 と 12 号の 15 において、それぞれ「現物分配」と「適格現物分配」の定義が設けられていますが、これらに関して

は、現物配当として行った「剰余金の配当」について、税制上、「現物分配」や「適格現物分配」と呼んだとしても、それらが「剰余金の配当」でなくなるわけではない、ということに留意する必要があります。

これは、例えば、「合併」を「非適格合併」や「適格合併」と呼んだとしても、それらが「合併」でなくなるわけではないことと同様です。

法人が行った行為や法人に生じた事実に関し、税制においてそれらをどのような呼び方で呼ぶこととしたとしても、その行為や事実が変わることはないわけです。改めて言うまでもありませんが、会社法においても、金銭を交付する場合のみを「剰余金の配当」として金銭以外の資産を交付する場合を「剰余金の配当」とはしない、といったこととはされていません。

換言すれば、税制上、「現物分配」や「適格現物分配」という名前を付けたとしても、一方の法人が「剰余金の配当」として現物配当を行い、他方の法人が「剰余金の配当」として現物配当を受けたという事実があれば、その事実が変わることはないわけです。

このことは、「現物分配」や「適格現物分配」においても、「剰余金の配当」を受けるものである限り、その「剰余金の配当」が金銭で行われる場合と同様に、法人税法 22 条 2 項の「益金の額」が発生することとなる、ということの意味するものでもあります。

## (2) 法人税法 22 条 2 項

上記 1 において引用したとおり、法人税法 22 条 2 項においては、「益金の額」に関する定めが設けられています。

ここでは、「益金の額」がどのような取引によって発生するのかということについて、「資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のもの」としています。そして、それらの取引に係る「収益の額」を「益金の額」とする、としているわけです。

この「益金の額」に関する法人税法 22 条 2 項の定めは、その取扱いを税制上の仕訳の形態で確認しながら読むと、正確に理解することができます。

法人税法 22 条 2 項においては、資産の譲渡等自体を「収益の額」としているのではなく、資産の譲渡等に係るものを「収益の額」としています。

例えば、「無償による資産の譲受け」の例で考えてみると、借方が「資産」となるわけですが、法人税法 22 条 2 項においては、その借方の「資産」自体を「収益の額」としているのではなく、借方が「資産」となることに伴って貸方が「受贈益」となり、その貸方の「受贈益」を「収益の額」と捉えて、その「収益の額」を「益金の額」とする、としているわけです。

資 産 ××× / 受贈益 ×××
-------------------

法人税法 22 条 2 項の「益金の額」となるのは、あくまでも損益の項目であって、貸借の項目ではありません。当然のことながら、「別段の定め」も、損益の項目の取扱いに関する別段の定めということになっています。

この法人税法 22 条 2 項においては、「どのような場合に「収益の額」が発生することになるのか」ということは重要となりますが、その発生事由が「どのような内容のものであるのか」ということは問題とする必要がありません。

これに対して、別段の定めにおいては、「収益の額」が「どのような内容のものであるのか」ということが問題となり、「収益の額」が「受贈益」であるのかあるいは「剰余金の配当」であるのかによって、取扱いが変わってくることとなります。

このような基本的な法人税法 22 条 2 項の理解を踏まえて、ご指摘の『平成 22 年度 税制改正の解説』における記述を見てみると、多分に疑問の残るものとなっていることが分ります。

この記述においては、「適格現物分配による資産の取得は他の組織再編成と異なり無償による資産の譲受けに該当することから、別段の定めがない限り法人税法第 22 条第 2 項の規定により収入額が益金の額に算入されることとなります。」とされていますが、この「収入額」とされて

いるものが何かということをはっきりさせることが必要となります。この「収入額」が「剰余金の配当」ということであれば、既に、法人税法 22 条 2 項で「益金の額」とした上で、受取配当等に関する「別段の定め」である 23 条 1 項において益金不算入とする、ということになるはずで、これに対して、この「収入額」が「受贈益」ということであれば、平成 22 年度改正前においては別段の取扱いとすることとはされていませんでしたので、別段の取扱いとすることとすれば、新たに「別段の定め」を設けることが必要となる、ということになります。

しかし、ご指摘の『平成 22 年度 税制改正の解説』における記述においては、「収入額」がどのようなものかということに関しては、何も触れられていませんので、確たることは言えませんが、この記述においては、「このことから、別段の定めを設けることにより・・・」と述べていますので、この文言からする限り、「収入額」に関しては、既に設けられている「別段の定め」ではない新たな「別段の定め」が必要となると捉えている、ということになるはずで、

それでは、ご指摘の記述の「収入額」がどのような内容の「収益の額」であるのかということになりますが、ご指摘の記述を読む限り、それがどのようなものかということは、明らかではありません。

ただし、「適格現物分配による資産の取得は（省略）無償による資産の譲受けに該当する」としていることからすると（注）、「受贈益」と同様のものと捉えていると推測されます。

（注）株主が「剰余金の配当」を金銭で受けた場合に「無償による資産の譲受け」に該当するの否か、「剰余金の配当」を金銭以外の資産で受けた場合に「無償による資産の譲受け」に該当するの否かというような立論も可能ではありますが、いずれに該当したとしても、同じ内容の「収益の額」が計上されるということであれば、事由の相違を議論する実益はありません。「収益の額」を発生させる事由のいずれに該当するののかということについて議論する実益があるのは、その議論の結果によって「収益の額」の内容や金額が変わる場合です。

しかし、既に述べたとおり、「剰余金の配当」を金銭以外の資産で行った現物配当の一部について税制上で「適格現物分配」と称することとしたとしても、その「適格現物分配」とした現物配当が「剰余金の配当」でなくなるわけではなく、また、「剰余金の配当」と「受贈益」又は「収入額」という複数の「収益の額」が計上されるといったことにもなりません。

改めて言うまでもないことですが、「適格現物分配」と称することとした現物配当であっても、それが「剰余金の配当」である限り、それを「益金の額」に算入するに当たって特別な取扱いをするという場合には、従来から存在する受取配当等の益金不算入に関する定めである法人税法 23 条において行うべきである、ということになるはずで、

### （3）法人税法 23 条 1 項

上記 1 において確認したとおり、法人税法 23 条 1 項においては、「次に掲げる金額」から「適格現物分配に係るもの」が除かれており、この「次に掲げる金額」の最初には「剰余金の配当」（1号）が掲げられていますが、このことは、「剰余金の配当」には「適格現物分配に係るもの」が含まれている、ということを示しています。

「剰余金の配当」として金銭を交付された場合と金銭以外の資産を交付された場合について、税制上の取扱いを仕訳の形態で考えてみると、いずれも同じように貸方が「剰余金の配当」となることは、改めて説明するまでもないはずで、

「剰余金の配当」において、税制上、金銭を交付された場合にのみ「剰余金の配当」となり、金銭以外の資産を交付された場合には「受贈益」となる、というわけではありません。

「適格現物分配」は、内国法人を現物分配法人とする「現物分配」に限られることとなりますが、外国法人を現物分配法人とする「現物分配」に関しては、現在も、法人税法 23 条 1 項 1 号の「剰余金の配当」とされています。

このような点からすると、上記（2）において「適格現物分配」における「収益の額」の内容は何かという疑問に関しては、法人税法 23 条 1 項において、「剰余金の配当」という結論となっていることを確認することができます。

この結論は、上記（１）及び（２）において述べてきたことから分かりますとおり、当然とすべきものです。

この法人税法 23 条 1 項に関しては、適格現物分配における「収益の額」が「剰余金の配当」であるにも関わらず、どのような理由で、同項の適用対象から除き、新たに 62 条の 5 第 4 項という別段の定めを設けることとしたのか、ということが問題となります。

この点に関し、ご指摘の『平成 22 年度 税制改正の解説』における記述においては、「適格現物分配による資産の取得は他の組織再編成と異なり無償による資産の譲受けに該当することから、別段の定めがない限り法人税法第 22 条第 2 項の規定により収入額が益金の額に算入される」と説明しています。

しかし、現物配当を含む「剰余金の配当」に関する別段の定めが既に法人税法 23 条 1 項に存在するわけですから、適格現物分配による資産の取得が「無償による資産の譲受けに該当すること」が別段の定めとして新たに法人税法 62 条の 5 第 4 項を設けなければならない理由となるものでないことは、明らかです。

次に、実際に別段の定めとして設けられた法人税法 62 条の 5 第 4 項を見てみましょう。

#### （４）法人税法 62 条の 5 第 4 項

上記（２）及び（３）において述べたところを踏まえて、法人税法 62 条の 5 第 4 項を見ると、ここでも疑問が生ずることとならざるを得ません。

「適格現物分配」が、本来は、「資本等取引税制」としてそのあり方を検討すべきものであるにもかかわらず、「組織再編成税制」として位置付けるという不適切な制度設計となっていることに関しては、既にこれまでも述べてきたところですから、ここでは触れないこととします。

ここでは、そのそもそも論とは別に、法技術的な観点から、検討を行うこととします。

法人税法 62 条の 5 第 4 項は、上記（１）に掲げたとおり、「収益の額」について、益金の額に算入しないとする規定となっています。この法人税法 62 条の 5 第 4 項においては、この「収益の額」がどのような内容の「収益の額」であるのかということに関しては、何も触れられていません。

しかし、上記（３）において述べたとおり、この適格現物分配における「収益の額」は、「剰余金の配当」であることに変わりはなく、現に、平成 22 年度改正においても、法人税法 23 条 1 項の「剰余金の配当」から除く旨の括弧書きが設けられています。

それにもかかわらず、これを「剰余金の配当」とはせず、益金の額を包括的に示す「収益の額」とするということになると、その理由を説明する必要があります。法人税法 23 条においては「剰余金の配当」とし、25 条の 2（受贈益）においては「受贈益」とし、他の別段の定めにおいても「収益の額」の内容を具体的に示してそれぞれに特別な取扱いを定めることとしているわけですから、62 条の 5 第 4 項においても、「収益の額」の内容を具体的に示す必要がある、と考えられます。

また、「適格現物分配」を行う法人においては、「適格現物分配」は、現物配当であることから、税制上も、当然、「剰余金の配当」として取り扱われることとなるわけですが、これに関して、その「適格現物分配」を受ける法人において、それを「剰余金の配当」ではなく、単に「収益の額」とするということであれば、本来は、そのような不整合な定めを置く理由を説明する必要があります、と考えられます。

次に、引き続き、「適格現物分配」を受ける法人において、税制上の処理をどのように行うこととされているのかということを確認してみましょう。

#### （５）法人税法施行令 123 条の 6 第 1 項

上記 1 において確認したとおり、法人税法施行令 123 条の 6 第 1 項においては、「適格現物分配」によって取得した資産の取得価額を現物分配法人の帳簿価額に相当する金額とするものとされていますが、「適格現物分配」によって資産を移転する場合に簿価譲渡とするということであれば、当然、このような定めが必要となります。

## (6) 法人税法施行令9条1項4号

上記1において確認したとおり、法人税法施行令9条1項4号においては、「適格現物分配」を受けた法人において、その「適格現物分配」を行った法人の「適格現物分配の直前の帳簿価額に相当する金額」の利益積立金額を増加させることとされています。

この処理は、ご指摘の『平成22年度 税制改正の解説』における記述の直前に「○ 適格現物分配の処理例」として次のように示されています。

現物分配法人Sの処理 (10株発行)	被現物分配法人 (S株式10株所有@150)
利益積立金額 300 / 資産 (簿価) 300 (法令9①八)	資産 (簿価) 300 / 利益積立金額 300 (法令123の6①) (法令9①四)

この仕訳の形態で示された被現物分配法人の処理は、明らかに、法令の規定とは異なる処理となっています。

上記1において確認したとおり、法人税法62条の5第4項においては、被現物分配法人に「収益の額」が発生することを前提に、その「収益の額」を「益金の額」に算入しない、としているわけですが、上記の仕訳には、そもそも「収益の額」が存在しません。

「剰余金の配当」や「受贈益」を益金不算入とする場合の税制上の仕訳を示すという場合には、これらを「収益の額」として貸方に記載しない者は、まず、居ないはずで、「剰余金の配当」や「受贈益」の益金不算入に関して説明を行うに当たっては、仕訳を用いる場合には、これらを「収益の額」として貸方に記載するはずであり、その仕訳を示した上で、これらの全部又は一部が益金不算入額となる、と説明するはずで

す。これは、仕訳の形態で示すことができるのは、税制上で認識する「取引」であって、「計算」ではないためです。収益の額や原価等の額の全部又は一部を「益金の額」に算入しないこととしたり「損金の額」に算入しないこととするという処理は、所得の金額を算出するための「計算」ということとなりますが、仕訳の形態で示すことができるのは、この「計算」ではなく、「取引」であるため、「取引」において「剰余金の配当」や「受贈益」などが発生する仕訳を示して、それらが一旦は「益金の額」となるとした上で、それらの全部又は一部が益金不算入となる、と説明するのが法人税法の規定に即した正しい説明ということになります。

この例外は、「益金の額」や「損金の額」を認識すること自体を行わないこととされている「資本等取引」です。法人税法22条5項において、「剰余金の配当」を行うことは「資本等取引」とされているため、「剰余金の配当」を行う法人の税制上の仕訳は、「損金の額」を発生させる取引を認識することなく、利益積立金額を減少させて資産を交付するものとなります。

被現物分配法人の上記の仕訳も、「資本等取引」ということであれば、説明ができるものとなっています。

しかし、平成22年度改正においては、「適格現物分配」を受ける法人において、それを「資本等取引」とすることによって「益金の額」を発生させないこととしたわけではなく、原則として「収益の額」が発生するとした上で、「別段の定め」によってその「収益の額」を益金不算入とすることとしています。

このため、「適格現物分配」を受ける法人における税制上の取扱いを仕訳の形態で示すということになると、「剰余金の配当」や「受贈益」と同様の仕訳とする必要があるわけですが、ご覧のとおり、『平成22年度 税制改正の解説』に示されている処理は、そのようなものとはなっていません。

## 最後に

平成22年度改正によって創設された「適格現物分配」の制度は、現物配当を行った場合に、法人においてその配当として交付された資産の譲渡利益額又は譲渡損失額を益金の額又は損金の額に算入しないまま、株主に利益の分配を行わせるものとなっているわけですが、このように、法人においてその事業活動の成果を計上せずに株主にその成果を分配するという取扱いは、過去

には存在したことがないものと思われます。

この「適格現物分配」に関しては、そもそも、法人税制において、このような取扱いをすることが適当であるのか、という根本的な疑問が残らざるを得ません（『詳解 グループ法人税制』（法令出版）問 104 解説参照）。

また、仮に、そのような取扱いをすることとして、一定の現物配当に関して交付する資産の譲渡利益額又は譲渡損失額を益金の額又は損金の額に計上しないこととしたとしても、その取扱いの立法措置としては、本来は、受取配当等の益金不算入を定めた法人税法 23 条 1 項において行うべきです。

これは、現物配当が本来は「資本等取引」であって「組織再編成」ではないという問題（『詳解 グループ法人税制』（法令出版）問 103 解説参照）とも関連するものです。

要するに、仮に現物配当に関して交付する資産の譲渡利益額又は譲渡損失額を益金の額又は損金の額に算入しないという取扱いをすることとした場合には、その取扱いは、「組織再編成税制」として位置付けるべきものではなく、「資本等取引税制」として位置付けて、法人税法 23 条において定めるべきである、ということです。

このような取扱いを「資本等取引税制」として位置付けるということになると、法人税法 23 条 1 項においてその適用範囲を拡大し、同条の委任政令において現在の法人税法施行令 123 条の 6 第 1 項と同様の定めを置くという非常に小規模な改正を行うことで済むこととなります。現在のように、受取配当等を益金不算入とする旨を定めている法人税法 23 条 1 項の配当等の額から適格現物分配に係るものを除きながら、別途、「収益の額」を益金の額に算入しないという新たな定めを設ける、といったことを行う必要は、全く無いわけです。

もちろん、この「収益の額」が「剰余金の配当」であるのか、あるいは、「受贈益」であるのかといった問題が生ずる余地もありません。

現物配当に関して交付する資産の譲渡利益額又は譲渡損失額を益金の額又は損金の額に算入しないという取扱いを「組織再編成税制」の一環として位置付けるということであれば、その取扱いは、法人税法第 2 編第 1 章第 1 節の「第 6 款 組織再編成に係る所得の金額の計算」の中に定めざるを得ないわけですが、そのような取扱いを「資本等取引税制」の一環として位置付けるということであれば、第 3 款の「第 1 目 受取配当等」の中の 23 条 1 項に定めることでよいわけです。

「適格現物分配」に関しては、上記のような立法の仕方に関する大きな疑問があるだけでなく、その制度内容においても、大きな疑問があります。

この「適格現物分配」は、「組織再編成税制」の一環として位置付けたものとされてはいるものの、負債を移転するものが含まれないために事業を移転するものが該当しないこととなったり、「50%超 100%未満のグループ内の組織再編成」と「共同事業を営むための組織再編成」という「適格」の枠組みがないというように、他の組織再編成とは大きく異なっています。既に各所で述べていますので、詳細に関しては触れませんが、そもそも、現物配当は「資本等取引」であって「組織再編成」ではないわけですから、「適格現物分配」を「組織再編成税制」の一環とするということ自体に無理があるわけです。

以上のとおり、平成 22 年度改正において創設された「適格現物分配」に関しては、その制度内容と立法措置のいずれについても、そのあり方を根本的に見直す必要がある、と考えられます。