

第2章 資本金等の額の増減に関する課題

1 増資（現物出資を含む）

増資（現物出資を含む。以下、同じ。）の取扱いには、平成18年度改正により、大きな課題が生じている。以下、1においては、この課題に関して説明を行うこととする。

(1) 法人税法22条の「取引」の捉え方

資本金等取引税制や組織再編成税制における法令の規定を正しく解釈するためには、法人税における「取引」がどのように捉えられているのかということとを正しく理解しておく必要がある。

① 法人税法における「取引」の一般的な理解

法人税法における「取引」をどのように捉えるのかということに関しては、従来からいくつかの見解が述べられてきたが、その中では、金子宏東京大学名誉教授の見解がよく知られているのではないと思われる。

金子宏教授は、『所得税・法人税の理論と課題』（日本租税研究協会、平成22年）の中で、次のとおり、「混合取引の法理」の提案をされている。

「資本取引と損益取引とは峻別できるものなのか。そうではなく、1つの取引の中に資本取引の要素と損益取引の要素とが混合（在）している場合もあるのではないか。ここで取り上げる3つの取引は混合取引（仮にそういう概念を用いておきます）であると理解すべきではないか。」（136頁）

金子宏教授は、このように述べた上で、この「混合取引」と捉えられる3つの取引として、「現物配当」、「デット・エクイティー・スワップ」、「自己株式の取得」を挙げておられる。このような「取引」の捉え方は、法人税法において、「現物配当」、「デット・エクイティー・スワップ」、「自己株式の取得」は、全体として一つの「取引」と捉えられている、という理解に基づくものであり、それゆえに、これらを「混合取引」と捉えて、これらが「資本取引」でありながら課税対象となる益金の額が生ずることを説明しようとするものである。

このように、「混合取引」という用語を用いないとしても、法人税法において現物出資などを全体として一つの「取引」と捉える捉え方は、一般に広く存在する。

② 法人税法22条における「取引」の正しい捉え方

法人税法には、「取引」という用語が数多く用いられており、法人税法22条においては、2項、3項3号及び5項に「取引」という用語が用いられている。

これらの法人税法22条において用いられている「取引」という用語に関しては、同条が創設された昭和40年度の税制改正の解説においては、次のように述べられている。

「なお、取引は簿記上の取引を指すものと解されます。」(『改正税法のすべて<昭和40年版>』大蔵財務協会、102頁)

このように、法人税法22条の「取引」という用語は、「簿記上の取引」を指すものとされており、同条3項2号括弧書きの「償却費」等が「内部取引」と呼ばれることから分かります。同条の「取引」も、基本的には、外部の者との間で行われるやり取りを指しているものであって、同条の「取引」の内の「償却費」等の「内部取引」と呼ばれるものに関しては、当該法人の内部における「簿記上の取引」を指す、ということになっていると解される。

このような点からすると、法人税法22条における「取引」は、一般に法令用語として用いられる「取引」よりもかなり範囲が広いということになる。このように、法人税法22条における「取引」の範囲が広がっているのは、現在の法人税法が法人の純資産価額を増加させるものを所得の金額と捉えることを基本的な考え方としていることによるものである。

ただし、この法人税法22条における「取引」に関しては、その範囲が「簿記上の取引」と同じようになり広いうことだけでなく、「取引」の認識の仕方が「簿記上の取引」と異なる部分があるということも、良く理解しておく必要がある。

例えば、甲が乙に対して土地（帳簿価額50円）とその土地上の建物（帳簿価額30円）を100円（時価）で譲渡して現金100円を得たという場合の甲の簿記上の仕訳を示すと、次のとおりとなる。

現金	100円／土地	50円
	建物	30円
	譲渡益	20円

この簿記上の仕訳を税法の規定に当てはめてみると、そのままでは適切に当てはまらないことが分かる。その理由は、土地について、譲渡の対価として受け取った現金と譲渡利益の額、そして、建物について、譲渡の対価として受け取った現金と譲渡利益の額の内訳が分からないからである。

税法においては、土地と建物は別の「資産」であるため、二つの譲渡の処理を一つにまとめて記載したのでは、それに規定を適切に当てはめることができない。上記の土地と建物の譲渡について、税法の規定に適切に当てはまるように適宜の金額を用いて記載するとすれば、次のようになる(注62)。

現金	60円／土地	50円
	譲渡益	10円
現金	40円／建物	30円
	譲渡益	10円

要するに、法人税法における取扱いを簿記の仕訳の形で示すとすれば、簿記の仕訳で示されるものをさらに税法上の「取引」ごとに分解する必要がある、合計で表示したり相殺して表示したりすることはできないわけである。加えて、法人税法において、寄附金の損金不算入の処理のように、いわゆる社外流出として処理するものに関しては、仕訳の形で示すことができないということも、理解しておく必要がある。

法人税法の規定を解釈する場合には、簿記の仕訳と同じようなものを念頭に置きながらその規定の解釈を考えることに合理性があるわけであるが、簿記における「取引」の仕訳と税法上の「取引」の仕訳には相違があるということは、正しく理解しておかなければならない。

次の i 及び ii において、法人税法22条における「取引」がどのようなものであるのかということについて、同条の規定を確認しながら、詳しく述べることとする。

i 法人税法22条2項(益金の額)及び3項3号(損失の額)の「取引」
法人税法22条2項(益金の額)と3項3号(損失の額)には、それぞれ次のと

(注62) 消費税等は考慮しないものとする。

おり、「取引」という用語が用いられている。

- 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。
- 3 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損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、次に掲げる金額とする。
 - 一・二 [省略]
 - 三 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの

法人税法22条2項においては、「取引」という用語は、「その他の取引」という文言の中で用いられているが、その「その他の取引」に続く「資本等取引以外のもの」の「もの」も、「取引」を指している。

この「その他の」という用語は、その前に掲げられているものが例示となり、その例示と同種のものでその後の用語の意味内容ということになる。「その他」という用語に関しては、その前後にあるものは、様々に異なるものであっても問題ないわけであるが、「その他の」という用語の前後にあるものは、同種のものということになる。このため、法人税法22条2項の「その他の」の後の「取引」は、本来は、「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」が「例示」と言い得るものということになる(注63)。

(注63) 法人税の実務において益金の額とされているものは、現実には、「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」を「例示」と捉えることができるそれらと同種のものばかりとは限らない。法人税における益金の額と損金の額に関しては、法人の純資産価額を増加させるものは全て益金の額となり、法人の純資産価額を減少させるものは全て損金の額となるという考え方を基本に据えて所得の金額を算出しようとしていると捉えた方が実態に合っている。

このような点からすると、法人税法22条2項の「その他の」という規定の仕方には課題があるということになる。

また、法人税法22条2項においては、「資本等取引以外のもの」に係る〔中略〕収益の額」とされており、「資本等取引以外のもの」に係る「収益の額」が存在することは、改めて言うまでもないことであるが、「資本等取引」にも「収益の額」が存在することを忘れてはならない。この「資本等取引」に関しては、法人税法22条5項に定義が設けられているわけであるが、「資本等取引」に「収益の額」が存在しないとすれば、「資本等取引以外のもの」に係る」と規定する理由がない。法人税法22条2項において、「資本等取引以外のもの」に係る〔中略〕収益の額」と規定しているということは、「資本等取引」に係る「収益の額」が存在するというを意味しており、同項においては、「資本等取引以外のもの」に係る〔中略〕収益の額」だけを益金の額とし、「資本等取引」に係る「収益の額」は益金の額とはしない、と定めているわけである^(注64)。

法人の所得の金額に関しては、法人税が創設された明治32年に当時の所得税法4条において「法人ノ所得ハ各事業年度ノ總益金ヨリ總損金ヲ控除シタル金額ニ依ル」と規定され、この「総益金」から「総損金」を控除して所得の金額を計算するという定めは、昭和40年度改正によって現在の法人税法21

(注64) 本来は、「資本等取引」に係る「収益の額」と「損失の額」に関しても、益金の額と損金の額に含めるべきであると考えられる。法人の所得の金額を純資産価額の増加額と捉える限り、所得の金額の計算から除外する必要があるのは「資本等取引」—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—のみであり、「資本等取引」に係る「収益の額」や「損失の額」は、「資本等取引以外の取引」に係る「収益の額」や「損失の額」と全く同様に、所得の金額を増加させたり減少させたりするものであることから、所得の金額の計算から除外する理由はない。この「資本等取引」に係る「収益の額」や「損失の額」が生ずるのは、基本的には、「資本等取引」が時価によって行われなかった場合となるが、「資本等取引」が時価によって行われなかった場合に生ずる「収益の額」や「損失の額」に関しても、益金の額や損金の額に算入するのが実態にも合った取扱いということになる。寄附と受贈に関しても、同様で、一旦、時価で金銭の授受が行われ、その後、時価との差額の授受が行われるという取引を想定するとすぐに分かるとおり、損益取引を時価によって行わずに実質的な寄附と受贈が行われたとしても、また、資本等取引を時価によって行わずに寄附と受贈が行われたとしても、実態は同じである。

要するに、資本等取引を益金の額や損金の額に算入しないこととするのは正しいが、資本等取引から生ずる「収益の額」や「損失の額」まで益金の額や損金の額に算入しないこととするのは間違いである、ということである。

条及び22条が創設されるまで続いているわけであるが、同改正前においても、当然、資本等取引から収益の額や損失の額などが生ずることがある、と解されていた。

また、『改正税法のすべて 昭和40年版』においても、法人税法22条3項3号において「損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの」と規定した理由について、「資本取引による損失が生ずる場合があるので、これを除外したものであります」（103・104頁）という記述がなされている。

このように、法人税法22条においては、資本等取引からも収益の額や損失の額が生ずることは当然であるという理解の下に、資本等取引から生ずる収益の額や損失の額を益金の額や損金の額に算入しないと定められているわけであり、同条のこのような構造は、正しく理解しておく必要がある。

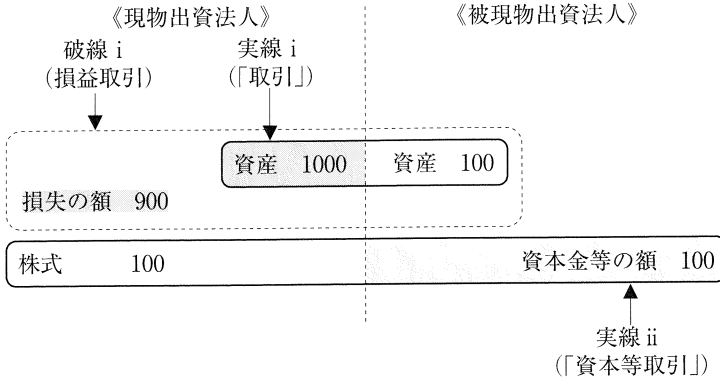
また、法人税法22条2項の「もの」と「収益の額」との関係、そして、3項3号の「取引」と「損失の額」との関係をよく見てみると、2項においては、「資本等取引以外のものに係る〔中略〕収益の額」とされて「もの」が「収益の額」に係られる関係となっており、3項3号においても、「損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの」とされて「取引」が「もの」（＝「損失の額」）に係られる関係となっていることが分かる。

法人税法22条2項においては、「係る」という用語は、資本等取引以外の取引に「係る」収益の額という用い方となっているわけであるが、この「係る」という用語は、法令用語として用いられる場合には、「つながりがある」という意味で用いられる。この「係る」という用語は、法令用語として用いられる場合にも、現実には、かなり多様に用いられているため、一概には言えないが、「Aに係るB」と用いたとすると、「AにつながりがあるB」と解することとなり、このようなAとBは、基本的には、「つながり」がありつつも、別の物ということになる。

以上の点を踏まえて、非適格現物出資において、出資資産の譲渡による損失の額が生ずる現物出資法人と当該資産を取得する被現物出資法人の「取引」がどのようなものとなるのかということを図で示すと、次のとおりとなる。

なお、この図においては、本章2においてD E Sの説明をする関係上、D E

Sの説明において用いる例に合わせて、出資資産の帳簿価額は1000円で時価が100円であるものと仮定している。



現物出資法人においては、「損失の額 900」が係られるものは「資産 1000」の減少であり、法人税法22条3項3号の「取引」は、「資産 1000」がなくなることを指すこととなり、それによって「損失の額 900」が生ずる、ということになる。

被現物出資法人においても、資産の取得は「取引」となるが、上記の図のケースにおいては、被現物出資法人には、この「取引」に係る「収益の額」も「損失の額」も生じない。

上記の図において、法人税法22条3項3号の「取引」を示すとすれば、「資産 1000」がなくなって被現物出資法人が「資産 100」を取得するという実線 i で囲まれた部分となる。法人税法22条3項3号には被現物出資法人のこと（「資産 100」の取得）や相手勘定となるもの（「株式 100」）のことは何も規定されておらず、同号を正しく解釈すれば、現物出資法人においては、この実線 i で囲まれた部分を現物出資法人の側から見て「取引」と捉えることとなるわけである。

少なくとも、昭和40年以後に創設された法人税法の規定は、納税義務者となる法人ごとに、当該法人が行った行為や当該法人に生じた事実などについて、基本的には、法人税法が想定する「仕訳」によって分解して示される各要素を捉えて、その各要素のそれぞれの取扱いを定めることとされていると

考えてよい(注65)。

上記の図のケースにおいては、実線 i で囲まれた部分を現物出資法人の側から見た「取引」に伴い、現物出資法人に「損失の額 900」が生ずることになるわけであるが、一般に「損益取引」と呼ばれるのは、この「損失の額 900」を含む破線 i で囲んだ部分である。

資産を譲渡した場合には、譲渡益が発生することもあるわけであるが、現物出資法人が資産を譲渡して譲渡益が発生したという状態を想定し、法人税法22条2項を読んでみても、同項には、その現物出資法人における資産の譲渡と譲渡利益の額の発生以外のことについてまで定められてはいないということを確認することができる。

そもそも、法人税法の各規定においては、相手先のことや相手勘定のことまで定める必要はなく、相手先の取扱いは、別途、その相手先の取扱いとして定め、また、相手勘定の取扱いも、必要に応じて、別途、定めればよいわけである。

ii 法人税法22条5項(資本等取引)の「取引」

法人税法22条5項においては、次のとおり、「資本等取引」の定義が設けられている。

5 第2項又は第3項に規定する資本等取引とは、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(資産の流動化に関する法律第115条第1項(中間配当)に規定する金銭の分配を含む。)及び残余財産の分配又は引渡しをいう。

(注65) 「当該内国法人が資産を譲渡し、他の内国法人が当該資産を取得した場合には、・・・」、「当該内国法人が資産を譲渡し、当該内国法人にその資産の譲渡に伴って売掛金が発生した場合には、・・・」というように、相手先のことや相手勘定のことまで含めて条文を定めることが不可能ということではないが、そのような定め方をすることになると、場合分けが無数に生ずることとなり、法人税法の規定は膨大で極めて複雑なものとならざるを得ず、その実益よりも弊害の方がはるかに大きいということになる。

このような事情は、諸外国においても同様となっているはずである。

上記本文において述べたような法人税法22条における「取引」の捉え方は、同条の立法担当者が意図するか否かにかかわらず、条文の性質上、必然的にそのようなものとならざるを得ない、というものである。