

資本剰余金課税の問題点

——贈与剰余金の資本性について——

菅 原 計

はじめに

- I. 資本金及び資本剰余概念
 1. 「企業会計原則」の資本剰余金
 2. 商法上の資本準備金
 3. 税法上の資本積立金
- II. 資本剰余とされる贈与剰余金の課税関係
 1. 贈与の資本剰余金性
 2. 贈与剰余金の課税関係
- III. 裁決事例にみる債務免除益の課税関係
 1. 事件の概要
 2. 原処分庁の更正処分
 3. 請求人A社の主張
 4. 原処分庁の主張
 5. 国税不服審判所の判断
 6. アメリカにおける課税関係
 7. 我が国における課税関係
- IV. 株主による債務免除益及び私財提供益の非課税性
 1. 商法との関連
 2. 課税所得概念における担税能力性

おわりに

はじめに

会計における利益計算においても、税法における課税所得計算においても、資本金が利益及び所得を構成しないことは明らかであり、資本取引から利益及び所得が生じないことは疑う余地はない。しかしながら、資本取引とは何かについては、必ずしも統一の見解があるわけではなく、わが国では資本剰余を示す用語が三つあり、それぞれ異なる意味で使われている。

資本取引から生ずる剰余について、「企業会計原則」は資本剰余金、商法は資本準備金、税法は資本積立金とそれぞれ用語が異なりその内容を異にする。資本剰余金は、企業の継続性を前提に給付能力を維持すべきものとして資本の剰余を考えるのに対し、法律上の資本取引概念は資本提供者又は資本抛出者との関連で資本の剰余を捉えようとする。

法人税法は、基本的に商法上の資本準備金に依拠しながら、資本等取引とされるものは課税所得計算上益金及び損金から除外されることを明らかにする。この資本等取引の中に資本等の金額が含まれ、資本等の金額は資本金額と資本積立金から成る。贈与剰余金は、資本積立金ではないという理由で益金として認識されるが、果たして益金として認識することが正しいか否かは税務会計学的に検討する必要がある。

Ⅰ．資本金及び資本剰余概念

1. 「企業会計原則」の資本剰余金

「企業会計原則」は、資本剰余金とは資本取引から生じた剰余金であり、損益取引から生じた利益剰余金とは明確に区別しなければならないとする。資本取引から生ずる資本剰余金とは⁽¹⁾、払込資本に属するもの、贈与資本に属するもの、資本修正に属するものから成り立つが、株主によるものだけでなく、「誰が拠出したものであれ、企業として維持しなければならないもの⁽²⁾」を意味する。

この維持すべき資本剰余金として、払込資本から生ずるものに株式払込剰余金、減資差益、合併差益があり、贈与資本に属するものに資本的支出に充てられた国庫補助金、建設助成金及び工事負担金、資本補填を目的とする私財提供益又は債務免除益があり、資本修正に属するものに貨幣価値の変動に基づき生じた保険差益、再評価積立金、会社更正及び整理等に基づき生じた固定資産評価差益等がある。旧「企業会計原則」はこれらのものを資本剰余金としていた。

すなわち、資本剰余金とは「元本たる資本のうち、資本金以外の部分であって、それは資本金と同様、会社内部に維持すべきことが要請され、したがって、その性質上、配当・役員賞与その他名目のいかに問わず、外部に流出・処分してはならないものである。⁽³⁾」

このように、資本剰余金とは資本金ではないが資本と同様に資本循環過程に投下されるものとして維持拘束されるべきものをいう。

しかし、商法監査と証券取引法監査における監査の統一化の必要性を契機として、「企業会計原則」と商法との調整が図られ、資本準備金以外の資本剰余金は株主総会の決議を経て「その他の剰余金」の区分に記載されることになった。財務諸表規則は、「その他の剰余金」をその他の資本剰余金、任意積立金、当期末処分利益の三区分とすべきことを規定する。これは、「少しでも『企業会計原則』の考え方を制度の中に残そうとする配慮がみられる。⁽⁴⁾」ともいえる。

「企業会計原則」としては、資本と利益の区別の原則を謳っている一般原則三との整合性から、商法に同調せず、利益と区別されるべき資本剰余金概念を明確にすべきであり、理論規範性の立場を堅持すべきであったように思われる。加えて、昭和49年の修正にあたり注解【注24】を新設し、国庫補助金、工事負担金等によって取得した資産について、国庫補助金、工事負担金等に相当する

金額をその取得価額から控除することができるとしたことは、国庫補助金、工事負担金等の資本性を否定し、且つ商法上抵触する虞れがある税法固有の圧縮記帳を「企業会計原則」が安易に是認したことになる極めて問題といえる。

２．商法上の資本準備金

商法上、額面株式の発行による法定資本制度は存在していたが、資本剰余という概念はなかった。昭和25（1950）年の商法改正により、アメリカの制度にならって、無額面株式の発行及び資本剰余たる資本準備金制度が導入された。当初の資本準備金は5項目列举されていたが、第3号の財産評価益は昭和37（1962）年に削除され、第2号の無額面株式の払込剰余金は第1号に統合されたため昭和56（1981）年に削除され、現在の商法第288条ノ2は第1号で株式払込剰余金、第4号で減資差益、第5号で合併差益の三つを列举する。

商法改正にあたって、資本準備金の列举を増加する方法又は例示にする方法などが検討されたが、「資本取引の概念が法的に未だ明確につかみ得ないことから、これを採用するにいたらなかったし、源泉の種類を若干増加すること（資本的支出にあてた国庫補助金、工事負担金、再建設資金に充当した保険差益）も審議されたが、これらの概念の不明確や日常生ずる事柄でないことなどの理由でこの増加は認められなかった⁽⁵⁾」という。

商法上の法定資本制度は、株式会社における資本維持及び資本充実の原則から必要であり、それはまた株主への配当等の請求権の単位として法論理構成がなされるところから、法定資本に準ずるとされる資本の剰余を株主保護の観点から明確に概念づけることは困難であったといえる。したがって、商法上の資本準備金は、株主の拠出した資金を源泉とするものに限ることとし、資本金に組み入れなかった株式払込剰余金、損失補填のため資本金を取り崩した結果として生ずる減資差益、合併によって生ずる差益を現物出資と捉えることによる合併差益に限定することにした。

その他の資本剰余金は、商法上資本金及び資本準備金に該当しないため未処分利益を構成するが、株主総会の承認を得て任意積立金として拘束することが可能となる（計算書類規則第35条第2項）。すなわち商法は、その他の資本剰余金をもって株主の配当可能利益を法的に前もって減少拘束するのではなく、資本剰余として積立てるか否かの決定を株主総会の決議に委ねたことになる。

３．税法上の資本積立金

法人税法は、法人そのものを出資者の集合体として捉え、資本取引という概念も出資者による払込剰余金に限定する。「すなわち、資本の払込以外のいっさいの純資産の増加原因を原則として課税所得に含め、特定のもののみを法の明文をもって課税除外の対象とする。⁽⁶⁾」資本等取引に該当す

るものは、課税所得の計算上益金及び損金を構成しない。資本等取引とは、「法人の資本等の金額の増加又は減少を生ずる取引及び法人が行う利益又は剰余金の分配（商法第293条ノ5第1項（中間配当）に規定する金銭の分配を含む。）をいう。」（法人税法第22条第5項）とされる。

資本等の金額とは、「資本の金額又は出資金額と資本積立金との合計額をいう。」（法人税法第2条第1項第16号）とし、同条同項第17号で資本積立金とは次に掲げる金額で法人が留保している金額の合計額をいうとする。

- ① 株式払込剰余金
- ② 協同組合等の加入金
- ③ 減資差益
- ④ 再評価積立金
- ⑤ 合併差益金のうち被合併法人の資本積立金及び合併減資益金から成る部分の金額
- ⑥ 持分の定めのない医療法人の設立基金

「資本の金額」とは商法上の法定資本金を意味しているから、税法上限定列举されている6項目の資本積立金も合併差益を除き商法上の資本準備金と類似したものであり、例外的に再評価積立金を含むものの、資本積立金とは「資本主の拠出資本のうち法定資本以外の部分をいう。⁽⁷⁾」と定義することができる。

法人税法が資本等を株主の拠出資本に限定しているのは、法人個人一体説に因っているからであり、かかる「法人本質観を前提とする限り、その論理的帰結として、出資者自らの拠出分と、その増殖分とを峻別し、前者を資本として課税せず、後者を所得として課税するということになる。⁽⁸⁾」

したがって、資本積立金以外の剰余金である国庫補助金、建設助成金、工事負担金、保険差益、私財提供益及び債務免除益などの「その他の資本剰余金」は、課税所得の計算上益金として扱われる。しかし、資産獲得のための資金に対して資産獲得時に課税することは担税力の指標としての課税所得計算上問題があるので、圧縮記帳処理が認められている。圧縮記帳処理とは、圧縮限度額の範囲内で当該資産の帳簿価額を損金経理により減額したときはその減額した金額を損金に算入するというもので、実質的には課税の繰延べである。

圧縮記帳については、国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入（法人税法第42条）、工事負担金で取得した固定資産の圧縮額の損金算入（法人税法第45条）、非出資組合の賦課金で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入（法人税法第46条）、保険金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入（法人税法第47条）、交換により取得した資産の圧縮額の損金算入（法人税法第50条）、特定の現物出資により取得した有価証券の圧縮額の損金算入（法人税法第51条）の規定がある。

Ⅱ．資本剰余とされる贈与剰余金の課税関係

1．贈与の資本剰余金性

贈与剰余金とは、株主から自己株式の贈与を受け、これにより減資をしたとき、又は転売をしたとき、株主から私財の提供又は債務免除を受けたとき、株主以外の個人又は他社から私財の提供又は債務の免除を受けたとき、国等から無償による資産提供又は補助を受けたときに生ずるものであるが、これらが利益ではなく資本剰余であることを「意見書」は次のように提言する。

「株主の会社に対する贈与（私財提供及び債務免除を含む。）は、通常会社の財産整理または欠損填補のため行われるものであるが、それは法的に資本払込の方法によらない資本の補填の方法であって、追出資とみなすべきものであり、これを取得した企業にとっては資本剰余金の発生を意味するものである。株主以外の者によって贈与がなされたばあいにおいても、資本補填の性質を有するものについては、これを資本剰余金に算入し、益金に算入しないことが会計上一般に認められた原則である。⁽⁹⁾」

これによると、株主の株主の地位に基づく贈与は払込資本と同じであるから資本剰余金となり、株主以外の者による贈与もそれが資本の補填の意味で贈与される限り資本剰余金であるとする。さらに、会計上贈与剰余金が資本剰余金に該当するか否かは基本的に贈与者の意思による。

「贈与剰余金を資本剰余金とするか利益剰余金とするかの決定は、会計学上一般に、贈与資産の用途ではなく、贈与者の意図にしたがってなされるべきものと考えられている。したがって、贈与者の意図が贈与資産を受贈者たる会社の資本の一部として用いることにあるとすれば、この場合の贈与剰余金は資本剰余金として処理されることになる。一方、贈与の目的が営業補助、利子、配当等の補給にあるとすれば、この場合の贈与剰余金は利益剰余金として処理されることになる。⁽¹⁰⁾」

しかし、法的観点（商法上の配当概念、税法上の公正な課税所得概念）からすれば、贈与者の意図によって資本か利益かの決定がなされるとするのは会計処理の恣意性を認めることになり単純に容認すべきものではない。会計理論的にも、それが払込資本と同様に実質的に機能するから資本剰余金であると主張すべきであろう。なお、欠損填補に充当するための私財提供又は債務免除等の贈与が、資本剰余金となるためにはその欠損の内容が単なる損失ではなく、資本を取崩して充当しなければならないほどの損失でなければならないし、債務の免除も債権の行使をしても回収できないという明確な根拠が必要である。

アメリカのG A A P（Generally Accepted Accounting Principles）では、資本の部は資本金（Capital stock）、資本剰余金（Paid-in capital）、留保利益（Retained earnings）の三つに分かれ、資本剰余金の源泉として通常次のものがあげられる⁽¹¹⁾。

- ① 株式払込剰余金 (excess of par or stated paid for capital stock)
- ② 自己株式売却益 (sale of treasury stock)
- ③ 新株引受権付証券の発行 (the issuance of detachable stock purchase warrants)
- ④ 受贈資産 (donated assets)
- ⑤ 会社の整理又は準更正による資本修正 (capital created by a corporate readjustment or quasi-reorganization)

以前は資本剰余金として Capital Surplus の用語が使われていたが、現在はむしろ Paid-in Capital という用語に統一されている。というのは、Capital Surplus が法定資本の概念から逸脱し独自の拡大概念につながるところから、資本剰余の本質を払込資本に限定し、Paid-in Capital 概念に含まれるものだけに限って資本剰余金と認識しようとする。Paid-in Capital (Contributed Capital) を、capital stock と additional paid-in capital に区分する方法もあるが、この場合でも additional paid-in capital は払込資本に準ずる資本剰余を意味し、留保利益 (retained earnings) とは明確に区別される⁽¹²⁾。

アメリカにおいては、株主からの自己株式の受贈、それによる減資又はその売却はすべて資本剰余金 (paid-in capital) であり、その他に受贈資産 (donated assets) 及び資本修正が含まれているが、債務免除益は含まれていない。

2. 贈与剰余金の課税関係

法人税法は、「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・・・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。」(法人税法第22条第2項)と規定する。したがって、資本積立金に該当しない贈与剰余金は「無償による資産の譲受けその他の取引」に該当し、公正な市場価額又は経済的利益の実質価額に基づいて益金に算入される。

しかしながら、課税所得計算における課税所得 (taxable income) 概念は純所得 (net income) 概念であるから、益金・損金対応性の認識原理が作用する。もし、私財提供益又は債務免除益が商法規定による資産整理開始の命令に基づき行われ、欠損填補に充てられるときはその欠損金額を損金として算入すべきである。法人税法は次のように規定する。

「商法の規定による整理開始の命令があったことその他これに準ずる政令で定める事実が生じた場合において、その内国法人が、当該事実が生じたことに伴いその役員若しくは株主等である者若しくはこれらであった者から金銭その他の資産の贈与を受け、又は当該事実の生じた時においてその内国法人に対し政令で定める債権を有する者から当該債権につき債務の免除を

受けるときは、受ける日の属する事業年度前の事業年度において生じた欠損金額で政令で定めるものに相当する金額のうち、その贈与を受けた金銭の額及び金銭以外の資産の価額並びにその債務の免除を受けた金額の合計額に達するまでの金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。」(法人税法第59条第1項)

上記に規定する政令で定める事実及び政令で定める債権について、法人税法施行令第117条は次の四項目をあげる。

- ① 商法の規定による整理開始の命令があったこと。その整理開始前の原因に基づいて生じた債権
- ② 破産法の規定による破産宣告があったこと。同法第15条に規定する破産債権
- ③ 和議法の規定による和議の開始決定があったこと。同法第41条に規定する和議債権
- ④ 前三号に掲げる事実に基づき事実があったこと。当該事実の発生前の原因に基づいて生じた債権

前三号に掲げる事実に基づき事実とは、その他法律の定める手続きによる整理、主務官庁の指示に基づき再建整備のための一連の手続きを織り込んだ一定の計画のもとに行う資産の整理、債権者集会により決定された資産の整理などが含まれる。特に、債権者集会の資産整理について通達は次のように述べる。「例えば、親子会社間において親会社が子会社に対して有する債権を単に免除するというようなものでなく、債務の免除等が多数の債権者によって協議の上決められる等その決定について恣意性がなく、かつ、その内容に合理性があると認められる資産の整理があったこと。」

(法人税基本通達12-3-1(3))

このように、法人税法においては、贈与剰余金は受贈益を構成し受贈益は益金として認識されるが、特定の法的事実の生起に対して損失補填が法的又はそれに準ずる手続きにより行使される場合に限り損金算入を認めている。

すなわち、債務免除は債権者による債権の放棄であるから、その法的及び会計的性格は私財提供による贈与とはその性格を異にする。債権の放棄は会計的には貸倒損失となる。税法上の貸倒損失の認定は回収不可能をその要件とするから、弁済能力がなく将来においても回収不能の場合の債権放棄は貸倒損失となる。一部又は全部の回収が可能にもかかわらず債権を放棄する場合には経済的利益が移転したと認識され贈与認定が行われる。役員又は従業員に対する債権が放棄された場合には報酬若しくは賞与又は給与と認定される。

Ⅲ．裁決事例にみる債務免除益の課税関係⁽¹³⁾

1．事件の概要

A社は、ゴム製品製造業を営む同族会社である。A社は100%出資の米国子会社C社の1979年3月7日の\$700,000の増資にあたり、同社に対する長期貸付金\$1,420,000のうち、\$700,000を増資払込金に振替充当する取引を行い、1979年3月の確定決算において子会社株式勘定に追加計上する一方、子会社株式の評価換えを行い、その評価損として¥180,491,500を損金経理するとともに、同額を同期の法人税確定申告書別表四において所得金額に加算した。その後、A社はC社の資産状態が著しく悪化したことにより、前期の自己加算していた子会社株式評価損¥180,491,500を1981年3月の法人税確定申告書別表四において所得金額から減算した⁽¹⁴⁾。

2．原処分庁の更正処分

原処分庁は、本件の取引は増資に係るものとは認められず、貸付金の一部を増資払込金へ振替充当したことは債務免除益であり、C社に対する寄付金に該当すると判断した。したがって、1979年3月に納付すべき法人税額を減少し、1981年3月期についてはA社が所得減算した子会社株式評価損¥180,491,500は、存在しない株式に対する評価損であるとしてこれを否認する更正処分を行った⁽¹⁵⁾。

3．請求人A社の主張

請求人A社は、これは増資取引であり債務免除益には該当しないと主張した。本件増資取引は、A社の取締役会及び日本銀行への届出を経て適正に行われており、A社はC社が請求人の指示通りに適正に増資手続きを完了したものと認識して、1979年3月31日に\$700,000に相当する¥169,645,000を子会社株式勘定に振替経理したものであって、寄付金には該当しない⁽¹⁶⁾。

ところで、請求人がアメリカでの子会社Cコーポの経理処理を調査したところ次のことが判明したという。

「増資払込金700,000USドルは、米国の会計慣行及び内国歳入法（INTERNAL REVENUE CODEをいい、以下「米国歳入法」という。）の規定にそった米国特有の『株式の発行を伴わない増資』として請求人からコーポの資本に対して拠出されたもの、つまり法人の資本への拠出（contributed to capital）であるとし、請求人があらかじめ指示した表示資本（stated capital）の増加をさせることなく、資本増加を予定した資本剰余金勘定、すなわち capital surplus contributedと題する新勘定に繰り入れられていることが判明した。⁽¹⁷⁾」

このC社の会計処理から判断すれば、本件増資取引は、増資手続完了までのいわば資本に充当す

るための金員の拋出、すなわち、表示資本金に振替わるまでの通過勘定としての拋出資本充当金と解釈できる資本取引であって損益取引ではないから、その振替充当額は寄付金には該当しないという。

なお、仮に、本件増資取引に係る \$ 700,000 に相当する ¥ 169,645,000 が子会社株式勘定の取得価額に算入されないとしても、A 社が 1979 年 3 月期の法人税確定申告書別表四において所得金額に加算した子会社株式評価損 ¥ 180,491,500 は次のように訂正すべきことになるから、1981 年 3 月期において損金の額に算入した子会社株式評価損 ¥ 180,491,500 のうち、拋出資本充当金としての ¥ 169,645,000 を除く ¥ 10,846,500 は、C 社の資産状態が著しく悪化していることから、子会社株式評価損として認められるべきであると主張した⁽¹⁸⁾。

(借方)

拋出資本充当金 169,645,000

子会社株式評価損 10,846,500

(貸方)

子会社株式評価損 180,491,500

4. 原処分庁の主張

A 社のアメリカ子会社である C 社の授權株式数は無額面株式 30,000 株であって、そのすべてが設立当初に発行済みであり、その対価の額 \$ 300,000 は払込済みである。その後、C 社において増資新株が発行され、本件貸付金の額 \$ 700,000 がその増資新株の払込みに充てられた事実はない。

C 社は、A 社からの借入金 \$ 700,000 のすべてを次の処理により資本剰余金に繰入れているが、この資本剰余金への繰入れは、増資払込み以外の事由、すなわち、アメリカ歳入法第 118 条に規定する「法人の資本に対する拋出」によるものであり、この場合、C 社が受領した A 社からの拋出金は同条の規定により総益金に算入されないものとされている。しかし、A 社は内国法人であるから、我が国の法人税法が適用されることになる。

我が国の法人税法は、「資本等取引」については課税関係を生ぜしめないことにしているが、この「資本等取引」とは資本等の金額の増加又は減少を生ずる取引等をいう（法人税法第 22 条第 5 項）とされているから、「資本等取引」としての資本積立金額が増加又は減少する取引は、増資又は減資を伴う取引に限られることになる。C 社の資本剰余金の増加は増資取引によるものではないから、A 社の行った資本拋出は我が国の法人税法上の「資本等取引」に該当しないものと認められる。

以上の理由から原処分庁は次のように主張した。

「本件増資取引はコーポの累積欠損を一掃するため請求人がコーポに対して有する本件貸付金の額につき債務の免除をし、コーポがその債務免除益を資本剰余金に繰り入れた取引と認めるのが相当であって、本件貸付金の額の円換算額 ¥ 180,491,500 はコーポに対する寄付金の額に

該当する。

したがってまた、請求人が昭和56年3月期において損金の額に算入した子会社株式評価損 ¥180,491,500は、存在しない株式に対する評価損となるから、これを損金の額に算入することはできない。⁽¹⁹⁾」

5. 国税不服審判所の判断

このような両者の異なる主張に対し、国税不服審判所は調査の結果次のような事実関係が判明したとする。A社は、取締役会においてC社に対して\$700,000の増資をし、その原資は請求人のC社に対する長期貸付金の一部を充てるとともに、1月以内に\$700,000の減資をし累積欠損約\$700,000を一掃することを決議した。しかし、C社は親会社の指示による増資及び減資をせず、これらの手続きを簡素化したアメリカ特有の制度である法人の資本への拠出として資本剰余金勘定に受入れ処理をした。

アメリカの資本調達方法として、通常の株式発行による増資のほかに株式の発行を伴わない増資が可能であり、この場合には株式は発行されず、その払込金は全額加入金として資本剰余金に繰り入れられる。アメリカの歳入法では、かかる払込金は法人の資本に対する拠出として扱われ、総益金には算入しないものとされている。

アメリカ会社法（Business Corporation Act）によれば、資本剰余金（capital surplus）とは、利益剰余金（earned surplus）以外のすべての剰余金をいうものと定義され、その使用に関しては、剰余金の資本組入、優先株に対する資本剰余金からの配当支払い、欠損填補に充当できるとされている。この規定は、我が国の商法第289条（法定準備金の使用）と内容を同じくする。また、アメリカの会計慣行によれば、資本剰余金の取崩は、資本剰余金の表示資本への組入れは別として、発行価額を超えて資本の払戻しをしたとき、繰越欠損金一掃のための準更正（quasi reorganization）に限定される⁽²⁰⁾。

国税不服審判所は、以上を勘案して、アメリカにおける資本剰余金の使用に関する規定は、我が国の商法上の資本準備金に関する規定とその内容において大きな差異はないとし、C社の処理した本件資本剰余金はその実質において我が国の商法上の資本準備金に該当すると判断した⁽²¹⁾。

審判所は本件を増資取引であるとし、C社の資本の増加があり、それだけ純資産の増加があったことは事実であるから、本件増資取引に係る請求人の支出金が直ちに損金となるべき筋合いのものではなく、C社に対する投資価値の増加として子会社株式勘定に追加計上すべきものとした。したがって、A社が計上した¥169,645,000はA社の保有するC社株式の修正と解するのが相当であるとする。

C社の株式は、非上場株式であり、気配相場のある株式でもないから、評価損の計上要件である法人税法施行令第68条第2号ロに規定する「有価証券を発行する法人の資産状態が著しく悪化したため、その価額が著しく低下したこと」という規定が適用される。その具体的判断要件は、法人税基本通達9-1-9(2)による「当該事業年度終了の日における当該有価証券の発行人の1株又は1口当たりの純資産価額が当該有価証券を取得した時の当該発行人の1株又は1口当たりの純資産額に比しておおむね50%以上下回ることとなったこと」に該当するか否かによる。なお、同通達9-1-7及び9-1-10によれば、「かつ、近い将来その価額の回復が見込まれないことをいうもの」としている。

これを本件について適用すれば、取得時のC社の1株当たり純資産額は\$33.33であり、それが1981年3月期には\$1.35であるから、その低下比率は96%にもあたる。故に、C社株式の帳簿価額¥257,845,000と時価¥8,520,000との差額¥249,325,000の範囲内の金額¥108,491,500を子会社株式評価損として損金の額に算入したことは適法であり、更正処分の全部を取消すべきであるとした。

6. アメリカにおける課税関係

アメリカにおける法人所得課税 (corporation tax) は、原則として一般に公正妥当と認められる会計基準 (generally accepted accounting standards) に従って計算されることを前提とする。

資本剰余金についても、課税除外とされる資本剰余に何が含まれるかについては、原則として会計上の公正な会計処理に従うことになる。会計上、債務免除益は資本剰余金には含まれないため、連邦所得税 (Federal Income Tax) 上も原則として他の経済的利益と同様に総益金 (gross income) を構成する。「所得は現金の受領に限定されるものではなく、資産、役及びその他のいかなる経済的利益 (any other economic benefits) の受入れにも及ぶ。例えば、債務が免除されるとき、又は資産を公正市場価値 (fair market value) より低い価額で購入するとき、納税者の所得が認識される。⁽²²⁾」

受贈資産については、それが資本の増加と認められる限り資本剰余であり課税除外とされる。この点について、Income Tax Regulationは法人に対する資本贈与 (Contributions to the capital of a corporation) と題して次のように述べる。

「法人の場合、第118条は資本に対する貨幣又は資産の贈与 (any contribution of money or property) に関しては総所得から除外すると規定する。このように、法人が事業遂行上追加資金を必要とし、株主による任意割当て方式によって資金を獲得するなら、当該法人の発行株式になんら増加をもたらさないにもかかわらず、その受領額が剰余金勘定又は特別勘定 (surplus account or special account) に貸方記入されても、かかる金額は所得を構成しない。その場

合、当該拠出額は本質的に個々の株主により所有されている株式の割付けであり払い込まれた追加額を意味するから、企業の運転資本への追加及び運転資本の一部（as an addition to and as a part of the operating capital）として扱われることになる。第118条は、また株主以外の者による資本への贈与にも適用される。例えば、この課税除外規定は、特定の地域に企業を誘致する目的又は事業規模拡大の目的で政府又は民間団体による土地又はその他の資産の贈与（the value of land or other property contributed to a corporation）に対しても適用される。

しかしながら、この課税除外の規定は、提供される財貨・用役の対価として譲渡される貨幣若しくは資産又は生産を制限させるために支払われる補助金には適用されない。⁽²³⁾

このように、アメリカの資本剰余非課税の範囲は、会計における資本剰余金概念に依拠しており、贈与剰余金については原則として総益金に含めないとしている。通常、かかる贈与は株主によって行われるものであり、株主によって行われる限り、それは資本への追出資とみるのが妥当だからである。しかし、株主以外の者による贈与についてもこの考え方が適用され、それが財貨・用役の対価又は経費補助でない限り、資本剰余として総益金を構成しないとされる。

したがって、子会社であるC社に対する債務免除益が直ちに資本贈与となるか否かについては問題があるが、少なくともこれが贈与として認定されれば、アメリカにおいては課税除外とされる。

7. 我が国における課税関係

我が国における資本剰余の概念は、商法上においても税法上においてもかなり限定されている。したがって、もしこの子会社がアメリカの会社ではなく我が国の会社であったなら、債務免除益は課税総所得として認定され、それが株主の地位に基づく贈与と認定されたとしても、資本積立金を構成するものではないから経済的利益の認定に基づき益金として課税対象とされる。

問題は、なぜ累積赤字を一掃するために債務免除益を充当しないで、これを増資資金にまわし、減資をして累積赤字に充てようとしたのかである。おそらく、債務免除益による益金算入を回避しようとしたものであろう。しかし、本来債務免除によって資金が積極的に増加するわけではないから、増資にあたっては債務免除ではなく、払込みをしなければならない。いずれにしても、我が国においては、払込剰余金は資本への払込金額のうち資本金に組入れなかった部分として生ずるのであって、株式の発行を伴わない払込金に対して全額資本剰余金として認識する法制度は存在しないし、まして未発行の株式に対して評価損を計上することはできない。

債務の免除は債権者にとっては債権の放棄であるから、債権の放棄は基本的に貸倒れが原因となる。我が国の貸倒損失の認定は回収不能を要件とする。法的に切捨てが確定した場合にのみ、その事実の発生した年度における貸倒れとして損金算入される（法人税基本通達9-6-1）。債務者の資産

状況、支払能力等からみて貸金の全額が回収できないことが明らかになったときは、損金経理により損金に算入することができるが、担保物がある場合は担保物を処分した後でなければ貸倒れの処理ができない（同通達9-6-2）。一定期間取引停止後弁済がない場合等の貸倒れについては、備忘価額を控除した残額を損金経理することにより損金に算入される（同通達9-6-3）。

しかし、本件におけるA社のC社に対する長期貸付金は\$1,420,000でありそのうち\$700,000を増資払込金に振替充当するという取引である。これは、貸倒れの問題ではなく返済能力があるにもかかわらず債権の放棄をするものであるから、「金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与をした場合」（法人税法第37条第6項）に該当し寄付金として認定される。この寄付金が、たとえC社の資本剰余金であるとしても、A社の子会社株式勘定に追加計上されることはありえない。A社の子会社株式勘定への追加計上は子会社であるC社の資本金の増加と連動するものでなければならないからである。

A社は、子会社株式¥88,200,000に資本剰余金に振替充当されたとする¥169,645,000（\$700,000）を増加させて¥257,845,000と評価換えし、子会社の資産状態が著しく悪化したことを理由に評価損¥180,491,500を損金経理しておきながら確定申告書において所得金額に加算した。所得金額に加算したということは、確定決算上の評価損計上を自己否認したものであり、本来の株式評価損に該当しないため自己否認したものと認められる。我が国の税務上の株式評価損計上においては、未発行株式を所有株式に加算し未発行株式まで含めて評価損を計上することは認められていない。

ところで、A社はこの点に関して次のように主張する。

「仮に、本件増資取引に係る\$700,000に相当する金額¥169,645,000がコーポ株式の取得価額に算入されないとしても、請求人が昭和54年3月期の法人税確定申告書別表四において所得金額に加算した子会社株式評価損¥180,491,500は、次の仕訳のとおり訂正すべきことになるから、請求人が昭和56年3月期において損金の額に算入した子会社株式評価損¥180,491,500のうち、拠出资本充当金としての¥169,645,000を除く¥10,846,500はコーポの資産状態が著しく悪化していることから、子会社株式評価損として認められるべきである。⁽²⁴⁾」

このように述べて、一旦損金経理した子会社株式評価損¥180,491,500を今度は¥10,846,500に減額している。子会社株式評価損は純資産価値の著しい下落に対して計上するものであるが、ここでは一旦計上した評価損から資本充当金を控除したものを株式評価損として計上する。その点、計算の一貫性がみられない。

現行の我が国の税制においては、経済的利益の供与たる寄付金が拠出资本充当額に含められるとする資本剰余概念の構成にはなっていない。

Ⅳ．株主による債務免除益及び私財提供益の非課税性

1．商法との関連

商法は、債権者保護の観点から物的会社である株式会社の計算において配当可能限度額規定（商法第290条）を設け、純資産から控除すべきものとして資本金、資本準備金、利益準備金及び当期積立利益準備金をあげ、開業費、開発費、試験研究費等の繰延資産が法定準備金を超える金額があればこれを控除した金額とすると規定する。

問題は、国庫補助金、建設助成金、贈与剰余金等は商法上維持拘束すべき資本とはならないから、これらが配当された場合それは法形式上違法とはいえないことである。しかし、法実質的にみれば明らかに違法と考えなければならない。本来維持すべき資本が維持されてこそ、債権者保護に繋がるのであって、維持されるべき資本は株主による拠出資本に限定されるものではないはずである。贈与の意思が資本として拠出され、その意思に沿って資本として運用される限りそれは資本準備金に含めるのが、資本維持の基本原則でなければならない。

資本準備金の中身を増加させることは、配当可能利益を減少させ、株主保護を貫徹できないとする見解があるが、本来維持すべき資本を維持すべきことが企業実体計算にとって必要不可欠でありそれが実質的な債権者保護及び株主保護に繋がることを再認識する必要がある。

2．課税所得概念における担税能力性

現行法人税法は、商法の資本準備金に準拠した形で資本積立金を設定し、株式会社を株主集合体とみて法人課税論を展開しているが、資本剰余としての資本積立金の範囲がきわめて狭いものになっている。

債務免除及び私財提供が直ちに経済的利益の贈与を理由に寄付金と認定し、相手方に対しては受贈益として益金に算入するのはあまりにも形式的過ぎる。もっとも、現行法人税法第59条は、商法の規定による整理開始命令等があった場合で、役員若しくは株主から私財提供又は債務免除を受けるときは、その事業年度以前に生じた欠損金のうち私財提供益又は債務免除益に達するまでの金額を損金の額に算入するという規定はあるが、これは資産整理という特殊な状況の中で、欠損金との相殺を許容したものでしか過ぎない。

さらに、我が国法人税法上の寄付金概念は最広義の贈与概念に基礎をおいているため経済的な利益の贈与又は無償の供与のすべてが含まれ、これら抽象的な概念の基に寄付金認定が行われている。本件にみられる事例においては、株主の贈与を課税上どのように認識すべきかの問題を提起したものであり、不服審判所が判断したように、実質的には株主による追出資とみなすべきものである。このように贈与を出資の形態とみると、それは資本剰余であり税法上は受贈益ではなく資本積立金

として捉えるべきものである。

贈与剰余金を資本積立金とすると贈与者を株主に限定すべきか否かが問題となる。我が国の現在の資本積立金概念からいえば、当面は株主による贈与に対しては資本剰余と考え課税対象から除外すべきものと考えられるが、アメリカ税法のように株主以外の者による資本贈与に対しても本来課税対象とすべきものではない。しかし、我が国の場合には圧縮記帳及び株主集合体説との兼ね合いもあり、とりあえず株主に限定することになろう。

所得課税の本質は、担税力ある所得に対して課税するものであり、所得創出の原資たる資本に対しては担税能力を認めないのが原則である。かかる資本剰余除外の原則に反して、経済的な利益の無償供与をすべて総所得とみなして課税対象とするのは問題である。

おわりに

本件の審理にあたって国税不服審判所は、アメリカでは「通常の株式発行による増資のほか株式の発行を伴わない増資が可能であり、この場合には株式は発行されず、その払込金は全額加入金として資本剰余金に繰り入れられる⁽²⁵⁾」という慣行があることから、この慣行による「本件資本剰余金は、その実質において我が国の商法上の資本準備金に当たるものと思料される。・・・以上、その実質において我が国の法人税法上の資本等取引に該当するものとして取り扱うのが相当と認められる。⁽²⁶⁾」と述べる。

しかし、これは贈与剰余金を資本剰余として資本準備金及び資本積立金として認めるか否かの問題であり、アメリカでは資本剰余として認められているが我が国では商法上も税法上も資本剰余ではない。内国法人には、国内法が適用されるべきでその意味で裁決は妥当性を欠くものであるが、配当可能利益に含まれない資本、課税適状にない資本そのものを再考すべき重要な示唆を与えている。資本と利益の区別の原則は財務会計上重要な基本原則であり、課税上は真の課税所得とは何かを解明する上で重要な問題である。

我が国の法人税率は諸外国と比較して高いことから、現在欧米並の法人税率34.5%に下げするため、課税ベースを拡大する法人税制改革が行われているが、税收確保を前提とした改革ではなく、課税所得概念そのものを理論的に十分検討する必要がある。その場合、所得と区別される資本概念を明確にすることが肝要である。

注

- (1) 中村忠稿「資本剰余金」黒澤清・番場嘉一郎監修『体系制度会計』(第3巻)中央経済社、1977年、221頁。
- (2) 太田哲三・飯野利夫著『会計学』千倉書房、1988年、13-9頁。
- (3) 飯野利夫著『財務会計論』同文館、1994年、10-18頁。
- (4) 中村忠稿、前掲書、223頁。
- (5) 田中誠二・山村忠平著『五全訂コンメンタール会社法』勁草書房、1994年、1143頁。
- (6) 田中誠二・久保欣哉著『新株式会社社会計法』中央経済社、1980年、190頁。
- (7) 中村利雄著『法人税の課税所得計算』ぎょうせい、1990年、91頁。
- (8) 富岡幸雄著『税務会計論講義』中央経済社、1993年、293頁。
- (9) 経済安定本部企業会計基準審議会中間報告『税法と企業会計原則との調整に関する意見書』1952年、各論第二の九。
- (10) 中川美佐子稿「贈与剰余金」番場嘉一郎編『会計学大辞典』中央経済社、1993年、625~626頁。
- (11) Martin A. Miller, *Comprehensive GAAP Guide 1992* (New York: Harcourt Brace Jovanovich, Publishers, 1991), p.38.03.
- (12) Robert N. Anthony & James S. Reece, *Accounting Principles* (Cicago: Richard D. Irwin, Inc., 1995), p.37.
- (13) 鳥居勝監修、裁決事例研究会編集『裁決事例集Ⅲ』(法人税上)大蔵省印刷局、1991年、35~49頁。
- (14) 同書、36頁。
- (15) 同書、37頁。
- (16) 同書、37頁。
- (17) 同書、37頁。
- (18) 同書、38頁。
- (19) 同書、40頁。
- (20) 同書、42~43頁。
- (21) 同書、44頁。
- (22) James W. Pratt and William N. Kulsrud, *Federal Taxation* (Homewood; Richard D. Irwin, Inc., 1992), p.5-6.
- (23) Income Tax Regulations, Reg. §1. 118-1.
- (24) 鳥居勝監修、前掲書、38頁。
- (25) 同書、42頁。
- (26) 同書、44頁。

(1997年12月8日受理)