

# 連結納税制度に関する三件の下級審裁判例

鈴木 悠哉<sup>1</sup>

## 要 旨

本稿は、来る連結納税制度の改正を見据え、現行の制度を診断すべく、三件の下級審裁判例を現行法令と係争時法令に照らして検討した。平成13年に導入となった組織再編税制の下、被合併法人の欠損金は一定の範囲で繰越しが可能であるものの、連結納税制度の適用上、欠損金という租税属性の移転は制限に服することとなる。この点、関連規定の解釈・適用について現行法上も議論の余地がある。一方、連結法人間取引に起因する課税関係については、平成22年に完全支配法人関係税制が導入となったことに伴い、一定の範囲で譲渡損益の課税繰延が可能となり、受贈益の課税が免除となるに至った。このため、現在とはやや状況が異なるものの、譲渡損益と受贈益の扱いの相違や寄附金の損金算入限度額との関連で検討すべき課題が残っている。制度改正に目を向ける上では、法人所得課税における課税単位という観点から、周辺の制度の横断的検討が必要である。

## キーワード

連結納税制度、課税単位、租税属性の移転、法人間取引、制度の横断的検討

## 1 はじめに

わが国は平成14年の法人税法改正により「連結納税制度」を導入した<sup>1</sup>。わが国の法人所得課税は、原則、個別の法人を課税単位<sup>2</sup>としているものの、同制度の下、この原則は修正を受け、一定の企業グループ単位で課税所得の算定を行うこととなる。

この連結納税制度は、導入以降、頻繁な制度改正を経てきた。その間、同制度をめぐり、下級審において三件の司法判断があった。一方、令和4年には「グループ通算制度」の導入をはじめとした大規模な制度改正を予定している<sup>3</sup>。本稿では、これら三件の下級審裁判例の紹介・検討を行い、来る制度改正に目を向けるきっかけとしてみたい。

各章においては、前提となる関連法規や課税実務を確認した後で、裁判例の紹介・検討を行う。なお、将来の制度改正をにらみつつ現行制度を診断する<sup>4</sup>という目的に鑑み、本稿執筆時点である令和2年2月における関連法規や課税実務を参照しつつ、係争時にお

---

<sup>1</sup> 事業創造大学院大学 准教授

けるそれらにも適宜言及する。

## 2 連結法人間における租税属性の移転の限界：東京高等裁判所判決平成22年11月17日<sup>5</sup>

### 2.1 関連法規

法人税法4条の2及び同法4条の3によれば、連結納税制度の適用上、一定の持株関係にある「内国法人」<sup>6</sup>の全てが連名で所定の申請を行い、国税庁長官の承認を受ける必要がある。この「持株関係」とは、同法2条12号の7の6が定める「完全支配関係」、すなわち、ある法人が別の法人の発行済株式の全部を保有する関係、又は、ある法人との間にそのような関係がある法人相互の関係を意味する。連結納税制度は完全支配関係という人的要件を充足すれば自ずから適用となるのではなく、当該関係にある法人がその適用を選択する（すなわち、申請を行い、承認を受ける。）ことで適用となるのである<sup>7</sup>。

承認後、関係法人間には「連結完全支配関係」（同法2条12号の7の7）が成立し、株式を保有している「連結親法人」（同法2条12号の6の7）が「連結事業年度」（同法15条の2第1項柱書）、すなわち、自らの事業年度における所得及びそれ以外の「連結子法人」（同法2条12号の7）の所得を合算した「連結所得」（同法2条18号の4）につき、法人税の納税義務を負う（同法6条）。なお、各連結事業年度のうち、連結所得に対する法人税を課されることとなる最初の連結事業年度のことを「最初連結事業年度」（同法15条の2第1項柱書）という。

連結所得を算定する上で、同法81条の3第1項は、個別法人の所得算定にかかわる準則を原則として準用しつつ、例外的に当該準用を排し連結納税制度特有の準則を適用する、としている。この、適用とならない例外のひとつが、過年度の欠損金を一定の範囲で損金算入（繰越し）する旨の取り扱いである。連結所得の算定上、当該取り扱いを定める法人税法57条は適用とならず、かわりに同法81条の9が適用となる。同規定の1項によれば、連結所得の金額の計算上、繰越しできるのは「連結事業年度において生じた連結欠損金額」のみである。もっとも、同規定の2項は、連結親法人に「最初連結事業年度…開始の日前十年以内に開始した当該連結親法人…の各事業年度において生じた第五十七条第一項…に規定する欠損金額」（同項1号イ）がある場合に、当該欠損金額を「連結事業年度において生じた連結欠損金額とみなす」としている。ここで「みなす」対象となる欠損金額には、同法57条2項の下、「適格合併」<sup>8</sup>を契機として合併法人が損金算入可能となる被合併法人の「未処理欠損金額」も含む。

本件の係争時においても、適用となる規定の概要に変わりはない<sup>9</sup>。同法81条の9第2項1号（平成16年3月法律第14号）は、「最初連結親法人事業年度」が開始する「日前七年内」に生じた所定の欠損金額を対象としていた。

## 2.2 事実の概要<sup>10</sup>

平成14年、訴外B1及び訴外C1の株式会社<sup>11</sup>は共同して株式移転<sup>12</sup>により内国法人A1株式会社を設立した。A1は設立日から継続的にB1及びC1の各発行済株式の全部を保有していた。

平成16年、A1はB1及びC1らと共に、A1が連結親法人となり、平成17年4月1日から同18年3月31日までを最初連結事業年度とする旨の申請書を提出した。

平成17年2月9日、A1はB1及びC1との間で、A1を合併法人とし、B1及びC1を被合併法人とする吸収合併（適格合併）を行う旨の契約を締結した（当該契約によれば同年4月1日が「合併期日」であり、同月4日までに合併の登記を経由した）。

同月25日、上記申請につき、国税庁長官はA1に対し承認の旨通知した。

平成18年7月、A1は最初連結事業年度における連結所得の申告を行った。当該申告において、A1は、平成14年以降に開始したB1の事業年度において欠損金が生じており、これを連結欠損金額とみなすことができる、とした。

処分行政庁は上記申告における連結欠損金額の処理を否認し、A1に対し更正処分を行った。A1は当該処分の取消を求め、不服申立を経て出訴した<sup>13</sup>。後に株式会社X1（原告・控訴人）がA1を吸収合併することで、本件訴訟上のA1の地位を承継した。

## 2.3 争点

訴訟当事者は上記処分における瑕疵の存否を争う上で、B1の過年度の欠損金が当時の法人税法81条の9第2項1号にいう「最初連結親法人事業年度…開始の日前七年以内に開始した…連結親法人の各事業年度において生じた第五十七条第一項…に規定する欠損金額」であって「同条第二項…の規定により欠損金額とみなされたもの」に該当するか否かを巡り主張を展開した。すなわち、適格合併と最初連結事業年度の開始の双方が平成17年4月1日で同一日である場合に、B1の過年度の欠損金を連結欠損金額とみなす上で、適格合併が最初連結事業年度の開始に先んじていなければならないのか、さらに、この二つのいずれが先と判断すべきなのかが争いとなった。

この争点に関するX1の主張（原審・控訴審共通）はつぎの通りである。

「法人税法81条の9第2項第1号…を適用するためには、最初連結親法人事業年度開始の日前に適格合併が行われ、連結親法人の欠損金額とみなされていないと解釈すべき根拠はない。」

「連結親法人となる法人と連結子法人となる会社とが合併する合併期日と同日付けで連結納税の承認の効力が発生する場合について、それらの先後関係ないし優先関係を直接定めた規定はない」。

## 2.4 判旨

原審引用の上、控訴棄却（確定）。

- ①連結納税制度の適用における欠損金の取り扱いは、「いわゆる赤字会社を連結子法人とすること等による租税回避行為を防止する必要もあることなどを考慮する一方で、連結親法人とそれによる完全支配関係がある連結子法人とから構成される連結法人のグループについては、全体として当該連結親法人の実像を示していると考えられること、連結親法人の繰越欠損金については上記のような方法での租税回避の問題も生じないと考えられることなどを考慮したものと解される。」
- ②「連結親法人となる内国法人が適格合併をした場合において、当該適格合併に係る被合併法人にあった未処理欠損金額が同法81条の9第2項1号の規定により当該連結親法人に係る連結事業年度における連結欠損金額とみなされるためには、最初連結親法人事業年度開始の日よりも『前』に適格合併が行われて同法57条2項の規定により当該連結親法人の欠損金額とみなされていたことを要するというべきである。」
- ③「連結納税の承認の申請に係る各内国法人が最初連結親法人事業年度開始の日とされる日に合併を行った場合において、法人税法上、合併の効力の発生の方が、連結納税の承認の効力の発生による最初連結親法人事業年度の開始よりも、法の適用上は先行すると解すべき規定は見当たらない。」

## 2.5 評釈<sup>14</sup>

当時の法人税法81条の9第2項1号によれば、同規定に基づき連結親法人が欠損金を繰越すには、最初連結親法人事業年度「開始の日前七年以内」に当該親法人に欠損金が生じている必要がある。同規定は同法57条2項に言及し、適格合併の結果、合併法人たる連結親法人の「欠損金額とみなされたもの」も繰越しの対象とする旨、定めている。前者の適用上、後者の適用によりいつの時点で親法人の「欠損金額とみなされ」るのかが問題となる。この点、後者は被合併法人の「未処理欠損金額」との関係で合併法人の「適格合併等の日の属する事業年度」及び、それ「以後の各事業年度」における「前項」、すなわち、同法57条1項の適用について定めを置いている。よって、被合併法人に原始的に生じた未処理欠損金額が「適格合併等の日」に合併法人に生じたこととなろう。

「適格合併等の日」の意義につき、裁判所は平成17年4月1日、すなわち、A1とB1等との合併契約が合併期日とする日である旨判示しており<sup>15</sup>、訴訟当事者も特に争っていない。この点、本件において、会社の合併には、会社法（平成18年5月1日施行）でなく、昭和13年の商法改正に基づく商法102条が適用となり、同規定によれば、会社の合併の効力は存続会社が登記をすることで生じることとなっていた<sup>16</sup>。一方、課税実務（当時の法人税基本通達1-2-3）はこのことを前提としつつ、「経済実態としては、被合併法人は合併登記を待たずして、合併期日においてその実体を失い、消滅すると考えられる。」<sup>17</sup>との理由により、法人税法上の「合併の日」を「合併契約において合併期日として定めた日」

をいうものとしていた。かかる課税実務を脇に置いたとしても<sup>18</sup>、「適格合併等の日」を合併の効力発生との関連で議論する必要があるか否か、議論が分かれるであろう<sup>19</sup>。本件において、A1とB1等との合併に関する登記は平成17年4月4日「までに」経由したこととなっており、具体的にいつの時点なのか、定かでないものの、合併期日である同17年4月1日より後であるものと考えてよいだろう。

本件において「適格合併等の日」が平成17年4月1日であり、「最初連結親法人事業年度…開始の日」も同日である<sup>20</sup>。両定めとも「日」を単位としており、それより下の単位である「時間」等を用いていない。関連法規を前提とすれば、いずれも同一日と考えるしかないだろう。この点、判旨①が前提とする制度趣旨<sup>21</sup>及びそれを受けた判旨②の一般的な制度理解は本件のような事案の解決には結び付かない<sup>22</sup>。かといって、つづく判旨③は、法人税法上、「合併の効力」が「連結納税の承認の効力」に先行するとの規定はないとしてX1の主張を排斥しているものの、これでは、明文の定めが存しないことのみを根拠とするにとどまる。制度趣旨で補えば、連結所得の算定上、連結事業年度において生じた欠損金のみが繰越しの対象となるのが原則であるので、例外は適用関係の明確な場合のみとなる、ということになるだろうか。

法人税法57条2項は平成13年、いわゆる組織再編税制の一環として新たに立法となった<sup>23</sup>。同規定は欠損金という租税属性<sup>24</sup>を法人間で移転することを認めているものの、このような取り扱いを選択に基づく連結納税制度の適用により一定の制限を受けることとなる。本件はこのような事例のひとつとして位置付けることができよう。

### 3 連結法人間での株式譲渡：東京地方裁判所判決平成21年9月17日<sup>25</sup>

#### 3.1 関連法規・課税実務

平成22年、「完全支配関係法人税制」が導入となった。同税制は法人間の完全支配関係を適用要件としているため、連結納税制度の適用にも影響を与えている。

まず、法人税法61条の13第1項の下、内国法人がその有する「有価証券」等の「譲渡損益調整資産」を完全支配関係がある他の内国法人に譲渡した場合において、その譲渡に係る「収益の額」が「原価の額」を超えるときは、「その超える部分」の金額を譲渡した事業年度において「損金の額」に算入する。逆に、「原価の額」が「収益の額」を超えるときは、「その超える部分」の金額を譲渡した事業年度において「益金の額」に算入する。

つぎに、完全支配関係にある内国法人から有価証券を譲り受けた内国法人については、無償の譲受けであれ低額の譲受けであれ、手元で生じた「受贈益」は課税とならない（同法25条の2）。

本件の係争時はこのような税制の導入前であった。一方、非上場株式の評価につき、相続税の財産評価に関する課税実務を法人税においても連結納税制度の適用においても斟酌しつつ、一定の修正を加えることとしている。この点は当時も現在も変わりはない。

### 3.2 事実の概要

平成14年12月、株式会社X2（原告）は、内国法人である株式会社X2'（原告）等と共に、平成15年4月1日から同16年3月31日までを最初連結事業年度とし、X2を納税義務者として法人税を納めることとする旨の申請を行った。

平成14年12月31日時点において、訴外A2投資事業有限責任組合は訴外B2株式会社発行の株式400株を保有していた。

平成15年2月、X2は内国法人である訴外C2株式会社の発行済株式の全部を取得した。

同年5月1日、C2は、訴外D株式会社を分割により設立すると同時に、Dの発行済株式のすべてを取得した。DはA2の持分を保有し、その割合はA2の総財産における35分の8に相当していた。なお、D株式は非上場であり、気配相場や独立当事者間の適当な売買実例がなく、公開の途上になく、Dと事業の種類、規模、収益の状況等において類似する法人もなかった。

同月29日、上記申請につき、国税庁長官はX2らに対し承認の旨通知した。

同年11月、X2はC2からD株式のすべてを6億円余りで購入した。

平成16年1月5日、X2'はC2を吸収合併した。

同年4月1日、DはX2の連結子法人となった<sup>26</sup>。

以上の事実関係において、X2は最初連結事業年度における連結所得の申告を、X2'は同事業年度開始日からC2の合併・消滅の前日である翌年1月4日までのC2の法人所得の申告を行った<sup>27</sup>。後に処分行政庁より、D株式の譲受価額・譲渡価額がいずれも時価に比して低額であることを理由とする更正処分<sup>28</sup>があった。X2及びX2'共に、処分の取消を求め不服申立を行ったものの、所定の期間内に裁決がなかったため、出訴した。

### 3.3 争点

D株式の評価にあたり、いわゆる法人税等相当額を控除すべきか否かが争いとなった。すなわち、法人税基本通達（法基通）9-1-14及び連結納税基本通達（連基通）8-1-24は「上場有価証券等以外の株式」につき法人税法「第33条第2項《資産の評価換えによる評価損の損金算入》の規定を適用する場合」における課税実務に関するものである。そこでは、「事業年度」又は「連結事業年度」終了の時ににおける当該株式の「価額」につき、財産評価基本通達（評基通）185等の例によって算定した「1株当たりの純資産価額」によっているときは「課税上弊害がない限り…これを認める」としつつ、評基通185における「評価差額に対する法人税額等に相当する金額」は「控除しないこと」としている。

この課税実務に関するX2及びX2'の主張はつぎの通りである。

法人税等相当額に関する法基通及び連基通の示す課税実務は「評価の対象となる会社が資産を処分して清算することなく事業を継続的に営むため、評価差額について法人税の課

税が発生しないことを根拠として、評価の対象となる会社の株価の算出に当たって評価差額に対する法人税額等相当額を控除しないと定めているものと解される。

これに対し、Dは、(X2がC2からD株式を購入した一注)時点において、平成16年4月1日にX2を親連結法人(原文ママ一注)とする連結子法人となることが確実であり、その前日である同年3月31日時点で、時価評価資産の評価差額に対する法人税の納税義務が発生することが確定的であって、事業の継続性を前提としておらず、現にDは当該納税義務を履行しているもので、上記のとおり法人税額等相当額を控除しない根拠の前提が本件では欠けているというべきであるから、D株式の価額を評価するに当たっては、その資産の評価差額に対する法人税額等相当額を控除すべきである。」

### 3.4 判旨

請求棄却(確定)。

「X2・X2'の上記主張は上記各通達に明文のない例外を創設するものであって…評基通185が、1株当たりの純資産価額の算定に当たり法人税額等相当額を控除するものとしているのは、個人が財産を直接所有し、支配している場合と、個人が当該財産を会社を通じて間接的に所有し、支配している場合との評価の均衡を図るためであり、評価の対象となる会社が現実に解散されることを前提としていることによるものではないと解されること(…最高裁平成…18年1月24日第三小法廷判決参照)に照らすと、評価の対象となる会社の事業の継続性の有無を基準として法人税額等相当額の控除の有無を決することには合理性がないというべきである。」

### 3.5 評釈<sup>29</sup>

株式評価につき、個別法人に対する課税に関する課税実務を連結納税制度に関するそれも踏襲している<sup>30</sup>。さらに両者は相続税及び贈与税の財産評価に関する実務を参照しており、判旨が示した理解は当該実務の一般的理解を踏まえている<sup>31</sup>。判旨はそこから進んで、このような課税実務に関する理解を最判平成18年1月24日<sup>32</sup>を参照することで補強している。もっとも、別途認めているとおり、そこには無視できないdifferentiateが存する<sup>33</sup>。

通達が示す課税実務は租税法の法源ではない<sup>34</sup>。さらに、上記課税実務は法人税法33条2項との関連で事業年度末における資産の評価換えを例外的に認める場合のものであり、事業年度中の資産の授受に伴う当該資産評価にはそぐわない。係争時の法人税法を前提とすると、同法81条の3第1項は資産評価に関し、連結納税制度固有の定めを予定していなかった。よって、X2にとっては同法22条2項に基づく受贈益の課税においてD株式の適正価格を問題とすべきであったろう。かたやX2'においては、法人税法22条2項及び同3項の「別段の定め」として有価証券の譲渡益・譲渡損に関する同法61条の2第1項<sup>35</sup>が適用となり、D株式の譲渡につき「譲渡の時ににおける…通常得べき対価の額」(同1号)を問題とすべきであったろう。

なお、Dの連結子法人化、すなわち連結法人への加入は平成16年4月1日であった。これは、X2がDとの間に完全支配関係を有したのが最初連結事業年度の途中であり、事業年度終了時にDが時価評価資産等を有していたことから、法人税法4条の3第11項1号が適用となったものと考えられる。この「時価評価資産」の意義は同法61条の11第1項柱書が定めを置いており、同法61条の12第1項柱書によれば、その評価益又は評価損は最初連結事業年度（法令上は「連結加入直前事業年度」）の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとなる。この制度は課税単位の変更に伴い保有資産を時価評価するという趣旨を有し<sup>36</sup>、Dも最初連結事業年度においてこの制度の下で課税を受けたものと考えられる。X2及びX2'の主張はこの課税と関連する。引用は省略したものの、裁判所はここでいう課税とD株式の課税に関する法人税等相当額の扱いは制度の趣旨や内容が異なるとして、当該主張を排斥した。Dの「時価評価資産」に対する課税は最初連結事業年度の終了日にDが有していたA2持分等に関するものであるから、裁判所の判断は妥当であると考えられる。

前述の通り、平成22年導入の「完全支配関係法人税制」の下、連結法人間での株式譲渡については、譲渡法人側でも譲受人側でも課税とならない<sup>37</sup>。法人税法61条の13第1項によれば、C2が有していた「譲渡損益調整資産」であるD株式を完全支配関係があるX2に譲渡した場合において、その譲渡に係る「収益の額」が「原価の額」を超えるときは、「その超える部分」の金額を譲渡した事業年度において「損金の額」に算入する。これにより、当該譲渡益は連結所得に反映しないこととなる<sup>38</sup>。ここで言う譲渡益の損金算入は、いわゆる課税の繰り延べである。たとえば、のちにX2がD株式を連結法人以外に譲渡した場合は、過去に損金算入となった譲渡益は当該譲渡の連結事業年度において益金算入となる（法人税法61条の13第2項）。さらに、法人税法61条の13第3項によれば、内国法人が譲渡損益調整資産を譲り渡した相手法人との間に完全支配関係を有しないこととなった場合においても、過去に損金算入となった譲渡益を当該有しないこととなった日の前日の属する事業年度において益金算入する<sup>39</sup>。このため、連結法人間での株式譲渡においても株式評価を問題とする余地が存在する<sup>40</sup>。

一方、X2においては、同法25条の2が適用となる。すなわち、D株式の対価の額がD株式の譲渡の時における価額に比較して低いときは、「当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与を受けたと認められる金額」は「受贈益の額に含まれ」（同3項）、当該受贈益はX2が自己と完全支配関係のあったC2から受けたものであるとして、X2の事業年度（すなわち、最初連結事業年度）における所得の金額の計算上、益金の額に算入しないこととなる（同1項）。同規定の適用上、「受贈の時点」で完全支配関係が存在すれば、当該受贈益の全額が課税から免れ<sup>41</sup>、後に当該関係が解消しても、従前の課税に影響はない。この点、C2（合併により承継したX2'）と関連する課税とは対照的である。



## 4 連結法人間での「寄附金」の授受：知的財産高等裁判所判決平成22年5月25日<sup>42</sup>

### 4.1 関連法規

法人税法81条の3第1項は、連結法人が連結完全支配関係にある他の連結法人に「寄附金」を支出した場合につき、個別法人の寄附金支出に関する同法37条を原則として適用しないこととしている。かわりに適用となるのが同法81条の6第2項である。同規定の下、連結法人間での寄附金の支払は連結所得の計算上、損金の額に算入しない。この点、本件の係争時においても同様であった。

かたや、受領した連結法人の側では、「完全支配関係法人税制」の下、「受贈益」として益金の額に算入しない（同法25条の2）。本件の係争時は同税制の導入前であった。

### 4.2 事実の概要

原審・控訴審で共通の事実認定は以下の通りである。

X3（原告・控訴人）は有価証券の売買、取次ぎ等を行う株式会社であった。

昭和50年、X3は訴外A3株式会社の発行済株式の全部を取得した。

昭和55年7月1日、X3はA3に対し、X3のコンピュータ運用部門が開発し、X3の証券業務のために用いていた旧ソフトウェアを代金5億円余りで譲渡した。

同日、X3はA3との間で「委託業務に関する基本契約」を取り交わし、A3に対し、X3の証券業務に係るデータ処理のほか、旧ソフトウェアに新たな機能を追加しバージョンアップをすることなどを内容とするシステム開発を委託した。

その後、X3とA3は連結完全支配関係となり、平成15年4月1日から平成16年3月31日までの連結事業年度が本件係争事業年度である。

A3は上記委託を受けてから平成15年10月までの間、旧ソフトウェアに改変を加えるなどして本件ソフトウェアを開発した。なお本件ソフトウェアの著作権は、著作権法15条が規定する職務著作としてA3に原始的に帰属した。

平成15年10月1日、X3とA3は、本件ソフトウェアの著作権を関連説明資料等とともに譲渡する旨の契約を取り交わした。

同月末、X3はA3に対し、本件ソフトウェアの著作権の譲渡を受ける対価として、29億円余りを支払った。

処分行政庁は当該支払いにつき、実際には著作権の譲渡がないため法人税法81条の6第2項の定める「寄附金」に該当し、本件係争事業年度における連結所得の計算上、損金の額に算入しない、として更正処分を行った。X3は当該処分の取消を求め、不服申立<sup>43</sup>を経て出訴した。なお、本件係争事業年度において、A3に40億円余りの欠損金が生じている。

### 4.3 争点

X3とA3が本件ソフトウェアの著作権の譲渡契約を交わす前に、当該著作権がA3からX3に移転していたと考えることができるか否かが争いとなった。

### 4.4 判旨

#### 4.4.1 原審

請求棄却（控訴）。

「A3は、X3が発行済全株式を保有するいわゆる完全子会社であることからすれば、X3とA3は、その共通の認識として、本件ソフトウェアに関する権利はX3に帰属しており、A3に帰属するものではないと考えていたことが明らかであるというほかない。」

#### 4.4.2 控訴審

控訴認容・原判決取消（確定）。

「特段の事情がない限り、X3が本件ソフトウェアの開発費を負担したという事実があったとしても、そのことをもって、直ちに、その開発費を負担した部分のソフトウェアの著作権が、その都度、委託者であるX3に移転することはないというべきである。

そして、本件全証拠を精査しても…特段の事情を認めるに足りる証拠はない。」

### 4.5 評釈<sup>44</sup>

29億円余りの支払いが連結所得の計算上、「寄附金」に該当するか。この問いは、本件ソフトウェアの著作権の帰属先と結びついている。X3は、本件ソフトウェアの著作権はA3に帰属したままであり、X3はA3との合意に基づきはじめてそれを自己のものできるのであるから、29億円余りの支払いはその対価として法人税法22条3項<sup>45</sup>に基づき損金算入できる、との立場に立つ<sup>46</sup>。これに対し、処分行政庁は、X3はA3との合意の前に当該著作権を自己のものとしていたのであるから、A3との合意は実質的に無意味であり、29億円余りの支払いは「金銭…の贈与又は無償の供与」（法人税法81条の6第6項が同法37条7項を準用）として「寄附金」に該当する、との立場に立つ。

この点、原審と控訴審で結論が分かれた。原審は、X3とA3が完全支配関係にあることを重視している。連結納税制度の適用の前提となる複数法人間の関係が、そのまま、著作権の帰属に関する暗黙の了解の存在を推認させているのである。なお、引用は省略したもの、原審はA3に40億円余りの欠損金が生じていることを根拠として、X3はA3に29億円余りを支払うことで、税負担の伴わない形でA3に資金移転を行うことを企図したのである、との判断を行った。

かたや控訴審は、このようなX3とA3との関係をそれほど重視せず、著作権の帰属に関する「特段の事情」の存在を否定した。一般的に裁判所は、租税回避の文脈で契約解釈が問題となった際も、契約の文言及びそこから読み取れる当事者の意思を尊重する傾向が

ある<sup>47</sup>。控訴審の判断は、このような系譜に位置付けられると考えられよう。

係争時の法人税法においても、連結法人間での寄附金の支払は連結所得の計算上、損金不算入であった。かたや、受領した連結法人については、同法22条2項に基づき益金算入となり、その結果、連結所得の計算にも影響を与えた。本件において、A3には40億円余りの欠損金が生じていたため、X3から寄附金として29億円余りの支払いを受けたとしても、結果として連結所得の計算に影響はない。処分行政庁は、A3の手元における欠損金の存在を否定することなく、X3のA3に対する金銭の支払いを寄附金と構成することで、その損金算入を否定することとしたのである。

ひるがえって、現行法の下では、法人税法25条の2により、受領した連結法人については益金不算入となり、租税属性の相違にかかわらず、結果的に連結所得の計算に影響を与えない<sup>48</sup>。X3とA3から成る連結法人にかかる課税関係を、それ以外のすべての連結法人に認めたのが平成22年の法改正の意義ということとなる。

なお、法人税法上、個別法人の寄附金の支出について、同法37条1項は所定の上限を超える部分のみを損金不算入としている。かたや、連結法人間での寄附金の授受につき、同法81条の6第2項は寄附金の全額を損金不算入としている。これにつき、連結納税制度の導入当初、寄附金の損金算入枠を利用した連結法人間の所得移転が生じる可能性があるから、との説明があった<sup>49</sup>。この点、連結法人間取引という観点から、別途、検討の余地があるかもしれない<sup>50</sup>。

## 5 おわりに

以上、連結納税制度に関する三件の下級審裁判例を紹介・検討してきた。現行法令と係争時法令の両者を元に、過去の司法判断を鳥瞰してきたのである。検討の結果、現行法令下においても引き続き解釈上の問題を引き起こし得る事案もあれば、見方を変えれば新しい問題を引き起こし得ると考えられる事案もあった。来る法改正を念頭に置きつつ、引き続き制度の課題を検討する必要がある。

冒頭で言及した通り、連結納税制度は、個別法人を課税単位とするわが国法人所得課税を部分的に修正する。本稿で言及した組織再編税制や完全支配関係法人税制も、この系列に属する。本稿における検討から、これら三つの制度が適用範囲を共通する局面や、ある制度の適用が別の制度の不適用を引き起こす局面が存在することも見えてきた。法人税の課税単位という切り口から、さまざまな制度の横断的検討が必要である<sup>51</sup>。(了)

【注】

- <sup>1</sup> 制度導入時の状況として、社団法人日本租税研究協会『日本型連結納税制度について：法人税法等の一部を改正する法律案に基づく講演録・Q&A』（社団法人日本租税研究協会，2002）、及び、同『日本型連結納税制度の基本的な考え方と法令等の概要』（社団法人日本租税研究協会，2003）を参照。
- <sup>2</sup> 法人税法4条。なお、増井良啓『結合企業課税の理論』11頁（東京大学出版会，2002）。いわゆる課税単位に関しては、個人や法人を問わず問題となり得る。連結納税制度に関する論点が課税単位をめぐるものであることを指摘するものとして、村井正「課税単位論」金子宏編著『二訂版 所得税の理論と課題』71頁（税務経理協会，2001）。
- <sup>3</sup> 詳細は、自由民主党＝公明党「令和2年度税制改正大綱」105頁以下（2019年12月12日）を参照。同大綱は[https://jimin.jp-east-2.storage.api.nifcloud.com/pdf/news/policy/140786\\_1.pdf?\\_ga=2.53566760.1817360052.1581686577-614350315.1581686577](https://jimin.jp-east-2.storage.api.nifcloud.com/pdf/news/policy/140786_1.pdf?_ga=2.53566760.1817360052.1581686577-614350315.1581686577)より入手可。
- <sup>4</sup> このため、連結納税制度適用後の租税負担が問題となりつつも、法人税法132条に基づく課税処分が争いとなった東京高判平成27年3月25日判時2267号24頁は、検討の対象としない。
- <sup>5</sup> 税資260号順合11557、原審：東京地判平成21年11月27日税資259号順合11337。
- <sup>6</sup> その意義については、同法2条3号参照。
- <sup>7</sup> 社団法人日本租税研究協会・前掲注1・6頁。
- <sup>8</sup> その意義については、同法2条12号の8参照。
- <sup>9</sup> 同様の点を指摘するものとして、岡村・後掲注14・4頁、小塚・後掲注14・124頁、及び、田中・後掲注14・198頁。
- <sup>10</sup> 原審の事実認定につき、控訴審は付加・補正をしていない。
- <sup>11</sup> 明確な認定はないものの、両者共に内国法人のようである。
- <sup>12</sup> 商法（平成11年・法律第125号）364条1項。
- <sup>13</sup> 所定の期間内に国税不服審判所の裁決がなかったようであるため、A1は直ちに出訴したようである。国税通則法115条1項1号。
- <sup>14</sup> 本件に言及するものとして、岡村忠生「判批」月刊税務事例43巻11号1頁以下（2011）、小塚真啓「判批」税研30巻4号（最新租税基本判例70）122頁以下（2014）、田中啓之「判批」ジュリスト1426号197頁以下（2011）、山本展也「判批」月刊税務事例43巻8号12頁以下（2011）。
- <sup>15</sup> 引用は省略したものの、裁判所がこの判示との関係で例示的に言及しているのが、当時の法人税法57条9項2号である。同規定は、連結法人同士で合併があった場合、当該「合併の日」の前日の属する事業年度前の各事業年度において生じた欠損金額は、繰越しの対象とならない旨定めつつ、「最初連結親法人事業年度開始の日に行う合併（同イ）との関係では、この取り扱いを及ぼさないこととしている。この規定を視野に入れた検討として、岡村・前掲注14・5頁以下、及び、田中・前掲注14・199頁。
- <sup>16</sup> 立法の沿革については、森本滋編『会社法コンメンタール17：組織変更、合併、会社分割、株式交換等（1）』156頁〔柴田和史〕（商事法務，2010）。なお、神田秀樹『会社法 第21版』373頁（弘文堂，2019）も併せて参照。
- <sup>17</sup> 佐藤・後掲注31・26頁。
- <sup>18</sup> この課税実務は法人税法14条に関するものであり、ここで検討している同法57条2項に関するものではない。
- <sup>19</sup> 田中・前掲注14・199頁は、この点に関する判旨③を「論証の飛躍がある」としている。
- <sup>20</sup> 背景にある問題として、岡村・前掲注14・4頁。
- <sup>21</sup> 武田昌輔編著『DHCコンメンタール法人税法 第5巻』4727の115の9頁以下（第一法規，加除式）。
- <sup>22</sup> 田中・前掲注14・198頁も同旨。
- <sup>23</sup> 立法の沿革については、武田昌輔編著『DHCコンメンタール法人税法 第4巻』3456頁以下（第一法規，加除式）。

- <sup>24</sup> その意義につき、増井良啓「租税属性の法人間移転」法学協会雑誌113巻3号359頁（1996）。
- <sup>25</sup> 税資259号順合11273。
- <sup>26</sup> 明確な認定はないものの、X2もDも内国法人のようである。
- <sup>27</sup> 本件において最初連結事業年度は、X2らの当初の申請と異なり、C2を含んだ状態で開始したと考えられる。法人税法4条の3第2項1号によれば、連結納税に関する申請につき完全支配関係にある法人のいずれかが申請を行っていない場合、国税庁長官は当該申請を却下することができる。本件では平成14年12月の申請につき翌年5月末に承認の通知があったものの、これにはX2によるC2株式の取得が影響しているのかもしれない。
- 一方、C2はX2'との合併により解散したため、当時の法人税法14条11号及び同法15条の2第1項3号に基づき最初連結事業年度開始の日（平成15年4月1日）から合併の日の前日（翌年1月4日）までの期間はC2単体の事業年度とみなすこととなる（裏返せば「連結事業年度に含まない」こととなった）。その上で、X2'はC2を吸収合併することでC2に係る権利義務を包括的に承継したとしてC2の上記事業年度に係る法人税の申告を行うこととなった。
- 関連法規の沿革として、武田昌輔編著『DHCコンメンタール法人税法 第2巻』977の3頁以下（第一法規，加除式）。
- <sup>28</sup> X2との関連では、譲受価額と時価との差額が受贈益を構成し、益金算入となる、というものである。
- かたやX2'との関連では、譲渡価額と時価との差額が益金算入となるものの、寄附金に該当して損金算入となる。もっとも、寄附金にかかる所定の損金算入限度額を超える部分は結果的に損金不算入となる、というものである。
- この点につき、後掲注50も併せて参照。
- <sup>29</sup> 本件に言及するものとして、川田剛「判批」ジュリスト1414号254頁（2011）、及び、品川芳宣「非上場株式を純資産価額方式で評価する場合の法人税額等相当額の控除：各税法間の解釈上の異同と問題点」税理54巻7号145頁以下（2011）。なお、<https://ymastax.blogspot.com/2010/10/blog-post.html>も併せて参照（2020年2月28日現在）。
- <sup>30</sup> 前述の通り、連結納税制度は法人税法改正の一環として導入となった。課税実務という点では、連結納税制度に関するそれは、「原則として連結法人が連結納税に係る申告を行うに際し、適用することとなり、「連結法人であっても各事業年度の所得に対する法人税に係る申告を行う法人については、法人税基本通達の定めによる」こととなる（連結納税基本通達例言）。
- <sup>31</sup> 北村厚編『平成30年版 財産評価基本通達逐条解説』642頁（一般財団法人蔵財務協会，2018）。なお、佐藤友一郎編著『九訂版 法人税基本通達逐条解説』797頁（税務研究会出版局，2019）、及び、秋元秀仁編著『二訂版 連結納税基本通達逐条解説』719頁（税務研究会出版局，2013）も参照。
- <sup>32</sup> 月報53巻10号2946頁。
- <sup>33</sup> 平成18年の判例は個別法人に対する法人税課税にかかわるものであった。あと、法人税相当額の控除を行わないとの課税実務は平成12年の通達改正に由来するものの、当該判例の係争時は当該改正前であった。よって、法人税相当額を控除すべきであるとの判断が差戻審（東京高判平成19年1月30日月報53巻10号2966頁）で確定している。
- <sup>34</sup> 金子宏『租税法 第23版』115頁以下（弘文堂，2019）。
- <sup>35</sup> 立法の沿革として、武田・前掲注23・3581の24頁以下。
- <sup>36</sup> 武田昌輔編著『DHCコンメンタール法人税法 第4-2巻』3599の102頁（第一法規，加除式）。なお、同法61条の11（連結納税の開始に伴う資産の時価評価）の趣旨につき、同3599の3頁。
- <sup>37</sup> 連結納税制度とは異なり、完全支配関係法人税制は、完全支配関係を有する法人間では必ず適用となる。阿部泰久「グループ法人単体課税制度の導入と大企業への影響」税研25巻4号31頁（2010）。
- <sup>38</sup> 武田・前掲注36・3599の191頁。
- <sup>39</sup> ただ、ここでいう完全支配関係の解消が適格合併により内国法人が解散したことに起因し、合併法人が内国法人で、被合併法人との間に完全支配関係がある場合は、対象外となる。本件において、X2'によるC2の吸収合併が適格合併に該当するか否か、明確な認定はない。

- <sup>40</sup> 法人税法施行令122条14第2項は、有価証券の譲渡において同法61条の13第1項を適用する際、同法61条の2第1項1号が定める「譲渡の時における…通常得べき対価の額」をもって前規定における「収益の額」とする旨定めている。法人税法上、有価証券の譲渡に関する通則は完全支配関係に関する特則に劣位するものの、将来における譲渡益の計算との関連では、ひきつづき同通則が機能していることとなる。
- <sup>41</sup> 武田・前掲注27・1402頁。
- <sup>42</sup> 税資260号順合11443頁、原審：東京地判平成21年2月5日税資259号順合11338。
- <sup>43</sup> 国税不服審判所裁決平成19年4月17日TAINS:F0-2-295。
- <sup>44</sup> 本件控訴審に言及するものとして、市橋智峰「4つの裁判例から学ぶ知的財産契約でモメない方法」ビジネス法務13巻10号31頁以下（2013）、荻野豊「判批」月刊税務事例43巻1号19頁以下（2011）、岡本高太郎＝佐々木慶「判批」税務弘報58巻11号135頁以下（2010）、佐藤修二＝唐澤新「判批」税務弘報65巻13号68頁以下（2017）、鈴木雅人「判批」速報判例解説10号新判例解説Watch199頁以下（2012）、谷口智紀「判批」税法学564号231頁以下（2010）、平石雄一郎「判批」ジュリスト1442号117頁以下（2012）、藤曲武美「判批」税理53巻15号100頁以下（2010）、矢頭正浩「判批」税理56巻8号120頁以下（2013）、山下貴「判批」旬刊経理情報1258号35頁以下（2010）。
- <sup>45</sup> 同項2号に該当すると言えようか？
- <sup>46</sup> 本件において、訴訟当事者は、対価額の相当性を争っていない。連結完全支配関係にある法人間においては、著作権の譲渡対価を争点とする余地もあったものと考えられる。この場合、現実の対価を相当部分と超過部分とに区分けし、後者を寄附金として取り扱うこととなるだろう。
- <sup>47</sup> たとえば、東京高判平成11年6月21日月報47巻1号184頁を参照。
- <sup>48</sup> 同規定が立法となったのは、寄附金の損金不算入制度と対をなすためであった。武田・前掲注27・1402頁。
- <sup>49</sup> 武田・前掲注21・4725の343頁以下。
- <sup>50</sup> いまかりに、連結法人間で無利息融資があったとする。融資を受けた連結法人においては、法人税法25条の2に基づき、受贈益を構成する利息相当額に対する課税はない。これに対し、融資を行った法人においては、個別法人の場合と同様、利息相当分に対する課税が生じ得よう。問題は、その金額である。個別法人の場合、法人税法22条2項により利息相当額がいったん益金の額に算入となる。もっとも、同法37条1項が定める上限の範囲で寄附金として損金の額に算入となり、上限を超える部分は損金とならない。当該超える部分のみ、融資を行った法人は課税を受けることとなる。これに対し連結法人間においては、同法22条2項による益金算入までは同じであるものの、同法81条の6第2項は寄附金の全額を損金不算入としているため、利息相当額の全額が連結所得となるのである。
- 法人税法22条2項に関するいわゆる「二段階説」につき、有力説は、法人税法37条1項の定める上限との関係で、ある場合は課税となり、ある場合は課税とならないのが、不公平な課税取り扱いに結び付く点を指摘していた。金子宏「無償取引と法人税：法人税法22条2項を中心として」同『所得課税の法と政策：所得課税の基礎理論 下巻』354頁以下（有斐閣，1996，初出1983）。なお、川端康之「最近の税務最高裁判例 第1回」二弁フロンティア66号5頁（2007）も参照。
- <sup>51</sup> 組織再編税制と連結納税制度とを比較検討するものとして、村井正「連結納税制度と行為計算否認規定」同『租税法と取引法』216頁以下（財団法人比較法研究センター，2003，初出2002）。