

「第318回判例・事例研究会」

テーマ： 法人事業税資産割の持株会社特例計算上の特定子会社株式等の「帳簿価額」の意義

日 時	令和元年10月30日
場 所	湊総合法律事務所 第1会議室
報 告 者	弁護士 平木太生

【判例】

事件の表示	事 件 名 法人事業税更生処分取消等請求事件 事 件 No. 平成25年(行ウ)99号 判 決 東京地裁判決 平成26年2月28日 控訴審 平成26年7月18日東京高裁判決 平成26年(行コ)130号 上告審 平成27年3月27日最高裁第二小法廷決定 平成26年(行ツ)391号・平成26年(行ヒ)423号
論点	法人事業税資産割の持株会社特例計算上の特定子会社株式等の「帳簿価額」の意義
事案	<ul style="list-style-type: none">● 本件は、原告が、2事業年度分の法人事業税について、都税事務所長から更生処分及び過少申告加算金の決定処分を受けたことに関し、本件各処分は法人事業税の資本割の持株会社特例にかかる法令の解釈、適用を誤った違法な処分であるとして、本件各処分の取消しを求めた事案● 持株会社特例の算式における分子に係る地方税法72条の21第5項2号に規定する特定子会社の株式等の「帳簿価額」については、法人税法上の「帳簿価額」と解釈するのが相当であるとした上で、本件各処分は適法であるとした

<p>条文</p>	<p><地方税法 72 条の 21 第 5 項 (現 6 項) ></p> <p>6 第一号に掲げる金額のうち第二号に掲げる金額の占める割合が百分の五十を超える内国法人の資本割の課税標準の算定については、資本金等の額から、当該資本金等の額に第一号に掲げる金額のうち第二号に掲げる金額の占める割合を乗じて計算した金額を控除するものとする。</p> <p>一 当該内国法人の当該事業年度及び当該事業年度の前事業年度の確定した決算（第七十二条の二十六第一項ただし書の規定により申告納付すべき事業税にあつては、同項ただし書に規定する期間に係る決算）に基づく貸借対照表に計上されている総資産の帳簿価額として政令で定めるところにより計算した金額の合計額</p> <p>二 当該内国法人の当該事業年度終了の時又は当該事業年度の前事業年度終了の時における特定子会社（当該内国法人が発行済株式又は出資（政令で定めるものを除く。）の総数又は総額の百分の五十を超える数の株式又は出資を直接又は間接に保有する他の法人をいう。）の株式又は出資で、それぞれの時において当該内国法人が保有するものの帳簿価額の合計額</p> <p><算式></p> $\text{資本金等の額} - \left(\text{当該資本金等の額} \times \frac{\text{特定子会社の株式等の帳簿価額}}{\text{総資産の帳簿価額}} \right)$ <p>※当事業年度・前事業年度については簡略化のため記載省略</p>												
<p>運用</p>	<p>【資本割】 Q16 特定子会社の株式等の控除措置の算定で用いる総資産の帳簿価額は、どのように計算しますか。また、特定子会社株式の帳簿価額は、会計上の価額、税務上の価額のどちらを用いて計算しますか。</p> <hr/> <p>A16 総資産の帳簿価額は、税務上の金額ではなく、貸借対照表に計上されている総資産の帳簿価額に、令20条の2の21及び取扱通知4の6の5～4の6の7で示される項目を加算又は減算して算出します。</p> <p>加算又は減算の内容には、一部に法人税の「受取配当等の益金不算入」を計算する際に使用する「総資産の帳簿価額」と共通の項目がありますが、下表のとおり、資本割独自の加算・減算項目がありますので留意ください。</p> <table border="1" data-bbox="427 1592 1299 1839"> <thead> <tr> <th>地方税法規定</th> <th>内 容</th> <th>法人税の取扱い</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>令20の2の21④IV</td> <td>法72の21⑥Ⅱに規定する、特定子会社に対する貸付金及び保有する特定子会社の発行する社債の金額を控除する。</td> <td>規定なし</td> </tr> <tr> <td>取扱通知4の6の5(2)</td> <td>貸倒引当金勘定の金額が、金銭債権から控除する方法により取立不能見込額として貸借対照表に計上されている場合にはその控除前の金額とする。注記の方法により取立不能見込額として貸借対照表に計上されている場合にはこれを加算する。</td> <td>基本通達3-2-5(2)「できる規定」</td> </tr> <tr> <td>取扱通知4の6の5(3)</td> <td>退職給付信託における信託財産の額が、退職給付引当金勘定の金額と相殺されて貸借対照表の資産の部に計上されず、注記の方法により貸借対照表に計上されている場合には、当該信託財産の額を加算する。</td> <td>基本通達3-2-5(3)「できる規定」</td> </tr> </tbody> </table> <p>また、この控除措置の算定で用いる特定子会社株式の帳簿価額は、会計上のものではなく、税務上のものを用います。</p> <p>※東京都主税局 HP (http://www.tax.metro.tokyo.jp/kazei/info/gaikeiqa.html#q16g) より抜粋</p>	地方税法規定	内 容	法人税の取扱い	令20の2の21④IV	法72の21⑥Ⅱに規定する、特定子会社に対する貸付金及び保有する特定子会社の発行する社債の金額を控除する。	規定なし	取扱通知4の6の5(2)	貸倒引当金勘定の金額が、金銭債権から控除する方法により取立不能見込額として貸借対照表に計上されている場合にはその控除前の金額とする。注記の方法により取立不能見込額として貸借対照表に計上されている場合にはこれを加算する。	基本通達3-2-5(2)「できる規定」	取扱通知4の6の5(3)	退職給付信託における信託財産の額が、退職給付引当金勘定の金額と相殺されて貸借対照表の資産の部に計上されず、注記の方法により貸借対照表に計上されている場合には、当該信託財産の額を加算する。	基本通達3-2-5(3)「できる規定」
地方税法規定	内 容	法人税の取扱い											
令20の2の21④IV	法72の21⑥Ⅱに規定する、特定子会社に対する貸付金及び保有する特定子会社の発行する社債の金額を控除する。	規定なし											
取扱通知4の6の5(2)	貸倒引当金勘定の金額が、金銭債権から控除する方法により取立不能見込額として貸借対照表に計上されている場合にはその控除前の金額とする。注記の方法により取立不能見込額として貸借対照表に計上されている場合にはこれを加算する。	基本通達3-2-5(2)「できる規定」											
取扱通知4の6の5(3)	退職給付信託における信託財産の額が、退職給付引当金勘定の金額と相殺されて貸借対照表の資産の部に計上されず、注記の方法により貸借対照表に計上されている場合には、当該信託財産の額を加算する。	基本通達3-2-5(3)「できる規定」											

<p>判示 (抜粋)</p>	<p>〈1〉持株会社特例が設けられた趣旨は、株式等の保有を通じ子会社の事業活動を支配することを目的とする持株会社については、自らが行う事業活動に比して資本等の金額が多額のものとなっていることを考慮して、課税標準の算定上、一定の金額を控除することとしたものであると解され、<u>資本割に関する二重課税は一定の範囲で排除されるが、その排除を貫徹しようとするものとは認められないから、持株会社特例の算式における分母・分子の算定基準を会計上のもの又は税務上のものにそろえることが必要不可欠のものとははいえないこと、</u></p> <p>〈2〉地方税法及び地方税法施行令において、<u>特段の限定規定を付さないで用いられている「帳簿価額」という文言は、法人税法上の「帳簿価額」と解することが合理的であること、</u></p> <p>〈3〉持株会社特例の規定は、<u>法人税法の負債利子控除の規定に関する法人税法施行令の用例を踏まえて設けられたことがうかがわれ、負債利子控除に係る規定と同様の解釈をすることが合理的であること</u></p> <p>が認められ、これらの点に加え、そもそも、持株会社特例においてその控除額の計算の基礎となる「資本金等の額」が法人税法上の額であり、このうち特定子会社株式に対応する「資本金等の額」を求めてこれを「資本金等の額」から控除するものであるから、控除額の対象である特定子会社株式の帳簿価額は、「資本金等の額」と同じく法人税法上の概念に基づくことが合理的であることをも勘案すると、持株会社特例の算式における分子に係る地方税法72条の2第5項2号に規定する特定子会社の株式の「帳簿価額」については、これを法人税法上の「帳簿価額」と解釈することが相当である。</p> <p>なお、以上のように解釈するときは、持株会社が50%超の株式を保有する特定子会社株式については、分母における調整（地方税法施行令20条の2の19第4号及び6号）の対象外とされているため、会計上の帳簿価額と税務上の帳簿価額に差が生じた場合、分母の総資産に含まれる上記株式に係る会計上の帳簿価額が税務上の帳簿価額に調整されることはない。しかしながら、この点は、持株会社特例に関する立法政策の当否に関する問題にすぎず、上記の解釈を左右すべきものとははいえない。</p>
<p>批判</p>	<p>本判決は、「Jurist」（No.1468）2014.6において、高野幸大教授により以下の様な批判がなされている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 本判決は「持株会社特例の趣旨」について…「二重課税…の排除を貫徹しようとするものまでは認められない」とするが、X社は…二重課税排除の「貫徹」を目的とするものとは主張していない。…本判決は「二重課税排除の貫徹」というX社の主張しないことを根拠にX社の主張を排斥するという意味でX社の主張に応えるものではない。

	<ul style="list-style-type: none"> ● 本判決のように、分母は会計上の「帳簿価額」であり、分子は法人税法上の「帳簿価額」と解するのであるとすれば、そのことによって算出される分数的割合が法人事業税の資産割の計算においていかなる意味を有するのかを明確にすべきである。 ●
<p>考察</p>	<p>以上の様に、本件判決は、分母は会計上の「帳簿価額」、分子は法人税法上の「帳簿価額」と解することに問題はないと判示し、現在においても実務はこのような解釈で運用が継続されている。</p> <p>しかし上述の「批判」にも指摘がある通り、分母と分子の解釈を異にすると、計算結果から算出される分数がどのような意味を持つのが明らかにならず、その結果、計算される税額についても根拠のあいまいな不明瞭なものとなる。そのため、本判決の判示及び現在の運用は不合理なものであると考えられる。</p> <p>もともと、持株会社特例はそもそも納税者に対する「配慮措置」という側面もあるため違法性を争うことは難しく、立法ないし行政において運用を改める等の対応を期待したい。</p>

以上