

論壇

課税繰延べ規定の主要3要件に関する解釈



阿部雪子 中央大学商学部 教授

1 はじめに

平成22年に創設された租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律(第5条第2項)では、財務大臣が租税特別措置の適用状況について報告書を作成し、内閣が、これを会計年度毎に国会に提出することが定められている。この報告書によれば、例えば平成28年4月1日から同29年3月31日までの事業年度(又は連結事業年度)において、譲渡益の課税繰延べを認める「特定の資産の買換えの場合等の課税の特例」(租税法65条の7)が適用された件数は1231件であり、そ

の適用額は4860億円であった。租税特別措置には、特別償却、特別控除、準備金、及び課税繰延べなどの種々の特例措置が存するが、同報告書では、多数の法人によって課税繰延べ規定が適用されている現況が分かる。他方で、課税繰延べ規定の適用要件については、その解釈をめぐる争われる事例が少なくない²。このような状況に鑑みると、課税繰延べ規定の適用要件の解釈の問題を取り上げることは、実務においても意義があると考えられる。

2 課税繰延べ規定の理論的根拠

(1)アメリカ連邦所得税制の影響

我が国では、平成9年の独占禁止法の改正により、純粹持株会社の設立が認められたことを受けて、平成11年度の商法改正では、株式交換、株式移転制度が導入された。その後平成13年度税制改正では、法人税法に組織再編税制が創設され、国際化に対応した企業組織変更への租税法の環境が整備された。このような背景のもとで制定された組織再編税制は、アメリカ連邦所得税制の「課税繰延べ(non-recognition)」の法理論が基礎にあること

が明らかにされている³。アメリカ連邦所得税法では、1921年の歳入法第202(c)により、資産の売却ないし交換(sale or exchange)から生じた実現所得(realized income)を認めず、課税を繰延べるとして課税技術が導入され、以来、この取扱いは、判例法に基づく確立した課税理論として、アメリカ連邦所得税制の基本構造をなすものとされている。⁴投資の継続性

アメリカでは、課税繰延べの理論的根拠について次のように明示されている。「ある一定の資産の交換に

おいて、交換取得資産と交換譲渡資産との間に何らかの差異は存在するものの、このような差異は形式的なものであり、実質的なものではない(such differences are more formal than substantial)。制定法では、このような差異を支配できるとみなすべき(vin)(such differences shall not be deemed controlling)。その交換の時点において損益は認識されないものとする。課税繰延べ規定の基礎にあるのは、「新たな資産(取得資産は、実質的には未だ清算されていない旧資産の投資の継続(continuations of the old still unliquidated)である(vin)考慮する(Reg. 1.1002-1(c))。アメリカ税法学者のシャビロ(D.N. Shavito)教授は、一定の取引によって課税繰延べの規定が適用されるのは、その取引の前後で「納税者の経済的地位(economic position)に実質的な変更がなく(no significant change)からであり、言い換えるならば「投資の継続性(continuity of investment)」が課税繰延べ規定の理論的根拠の鍵となる」と指摘する⁴。

(3)我が国における課税繰延べ規定の立法趣旨

我が国では、法人税法に組織再編税制が創設される

以前の昭和34年、所得税法に「固定資産の交換の場合の譲渡所得の課税の特例」(以下、「固定資産の交換の特例」という)が政令として法文化された(昭和34年政令85号、所税則9条の7、現行所税58条)。

固定資産の交換の特例の立法趣旨については次のように明示されている。「譲渡所得が発生する原因たる『資産の譲渡』とは、売買のほか交換、収用も含む。交換、それも広い意味の交換ではなく種類を同じくする資産の交換について、交換そのものによって何等所得の発生はないものとし、たとえ所得の発生はあったにしても、交換によって譲渡した資産の取得価

額とすることとし、その後取得資産について譲渡があるまで課税を延期することとしても大して弊害が生じないこと等を考慮して、原則として譲渡所得は課さない」とされる⁵。

昭和38年度政府税制調査会の答申では、本政令について「交換・買換え前の資産を引き続き所有していると同視すべき場合に、その交換または買換えに係る資産の譲渡について所得の課税延期を認めることにある」ということが示されており、そこには、アメリカ法の課税繰延べ理論が基礎に置かれていることが明らかである。

また、アメリカの同種資産の交換規定における「保有目的要件」では、交換譲渡資産と交換取得資産は交換前後において、「事業用または投資用として保有されていること」の要件が要求される。ただし、交換の相手方における資産の保有目的および譲渡の意図は問わない。さらに、「交換要件」では、一定の期間内に当該資産を交換しているかどうかという論点がある。判例法では、同時的でない事後の交換及び複数当事者が介入する相互に依存する取引も、「交換要件」を満たすとされたことから、アメリカの財務省は、交換取得資産が交換譲渡資産の譲渡日から45日以内に決定されること、かつ、交換譲渡資産の譲渡日から180日以内に取得されること」の制限を加えたのである。

(2)我が国の課税繰延べ規定の主要3要件の解釈

我が国の固定資産の交換の特例では、①交換譲渡資産及び交換取得資産がともに同種であること、②交換譲渡資産が1年以上所有する固定資産であること、かつ、交換取得資産は相手方

3 課税繰延べの特例の適用要件の意義と解釈

(1)主要3要件(同種要件・保有目的要件・交換要件)の意義

アメリカ連邦所得税法では、課税繰延べ規定の適用が認められるためには、主として次の要件を充足することが要求される。すなわち、①同種要件、②保有目的要件、③交換要件である。これらの3要件の観点から、例えば我が国の固定資産の交換の特例(所税58条)を検討するにあたり、まずその要件及び効果が類似するアメリカ連邦所得税法の同種資産の交換規定(IRCS1031)について分析してみると、当該規定は、「事業における生産の用途または投資目的で保有される資産(ただし、棚卸資産、株式、証券、その他、数種の資産を除く)が事業における生産の用途または投資目的で保有されている同種の他の資産と交換される場合、交換による損益は認識されない」とする(IRCS1031(a))。アメリカの同種資産の交換規定に定める「同種要件」は、交換譲渡資産と交換取得資産が同種であることを

要求するものであり、そこでは、交換対象資産が同種か否かは、当該資産の「等級や品質(grade or quality)」ではなく、「性質または特徴(nature or character)」により決定される。

また、アメリカの同種資産の交換規定における「保有目的要件」では、交換譲渡資産と交換取得資産は交換前後において、「事業用または投資用として保有されていること」の要件が要求される。ただし、交換の相手方における資産の保有目的および譲渡の意図は問わない。さらに、「交換要件」では、一定の期間内に当該資産を交換しているかどうかという論点がある。判例法では、同時的でない事後の交換及び複数当事者が介入する相互に依存する取引も、「交換要件」を満たすとされたことから、アメリカの財務省は、交換取得資産が交換譲渡資産の譲渡日から45日以内に決定されること、かつ、交換譲渡資産の譲渡日から180日以内に取得されること」の制限を加えたのである。

次に、我が国の固定資産の交換の特例に規定する「保有目的要件」では、①交換譲渡資産が1年以上所有する固定資産であること、かつ、交換取得資産は相手方が1年以上所有する固定資産であり、かつ交換のために取得したものでないこと、②交換取得資産が、交換譲渡資産の譲渡直前の用途と同一の用途に供することが要求される。この点でアメリカの同種資産の交換規定が交換の相手方の資産の保有目的及び譲渡の意図は問わないものとされるのに対し(IRCS1031(a))、我が国の固定資産の交換の特例は、交換の相手方の保有目的を制限しているという意味で、当該規定の「保有目的要件」は文理解釈上、厳格に定められているものと考えられることができるであろう。

固定資産の交換の特例に規定する「交換要件」については、IRCS1031(a)と同様、明確な基準は設けられていない。実際、交換要件に関連して争われた裁判例では、同時的でない事後の交換及び複数当事者が介入する相互に依存する取引は「交換要件」を満たさないものとされているが、アメリカのIRCS1031(a)を参照し、交換取得資産が「決定または取得される」までの期限を定めることも考えるべきではないだろうか。

1 同法に基づく報告書については、財務省HP参照。
2 拙著「資産の交換・買換えの課税理論」(中央経済社)2017年5月34-56頁。
3 企業組織再編税制については、水野忠恒「アメリカ法人税の法的構造」(有斐閣)1988年。また、交換・買換えの特例については、同「土地税制の手法」(買換え・交換の特例を中心に)「租税法研究」18号(1990)71頁。
4 Shavito, D.N., "An Efficiency Analysis of Realization and Recognition and Rules Under the Federal Income Tax," 48 Law Rev. 1(1992)pp.14-15.
5 小宮保「資産の交換と税務上の取扱」(税経通信)16巻3号(1991)59-60頁。なお、昭和34年当時の所得税法施行規則は、現行の所得税法施行令を意味している(拙著・126頁)。
6 政府税制調査会「昭和38年12月・所得税法及び法人税法の整備に関する答申」54頁。