

## 出資関係図の作成例などが明らかに 10月公表質疑応答事例にみる グループ法人税制等の留意点

### Contents

- ▶ 完全支配関係の添付書類(出資関係図)
  - (1) 出資関係図の記載例(Q&A 問1)
  - (2) グループ法人が不明の場合(Q&A 問2)
- ▶ 株式の持合い
  - (1) 中小特例の適用の有無(Q&A 問3)
  - (2) 寄附修正(Q&A 問4)
- ▶ グループ法人間で減価償却資産を譲渡した場合(Q&A 問5)
- ▶ 欠損金額の引継ぎ
  - (1) 残余財産が確定した場合の青色欠損金額の引継ぎ(Q&A 問6)
  - (2) 最後に支配関係があることとなった日の判定(Q&A 問7)
- ▶ 期限切れ欠損金額
  - (1) 期限切れ欠損金額の算定方法(Q&A 問8)
  - (2) 残余財産がないことの見込みが変わった場合の期限切れ欠損金額の取扱い(Q&A 問9)
  - (3) 残余財産がないと見込まれることの意義(例示)(Q&A 問10)
  - (4) 実在性のない資産の取扱い(Q&A 問11)
- ▶ 適格現物分配の場合の留意点

グループ法人税制等に関する法人税質疑応答事例(以下、「Q&A」という)の第2弾が、10月に国税庁から発表された。今回のQ&Aでは、大きく課税方法が変更された清算課税における期限切れ欠損金の取扱いや、新しく導入された現物分配課税の論点を中心に、実務で不明確とされていた論点について広く解説されており、実務家にとって大いに参考になるものである。本稿では、今回新たに明らかになった項目を中心として、実務上留意すべき点について解説を行っていく。

# 完全支配関係の添付書類(出資関係図)

## (1) 出資関係図の記載例(Q&A 問1)

平成22年度税制改正で、グループ法人税制が導入されたことに伴い、法人税の確定申告書に、内国法人との間に完全支配関係がある法人との関係を系統的に示した図(以下、「出資関係図」という)を添付することが定められた(法規35④)。この出資関係図の具体的な様式は、条文上は明らかにされていなかったが、今回のQ&Aで出資関係図の作成例が明らかとされた。

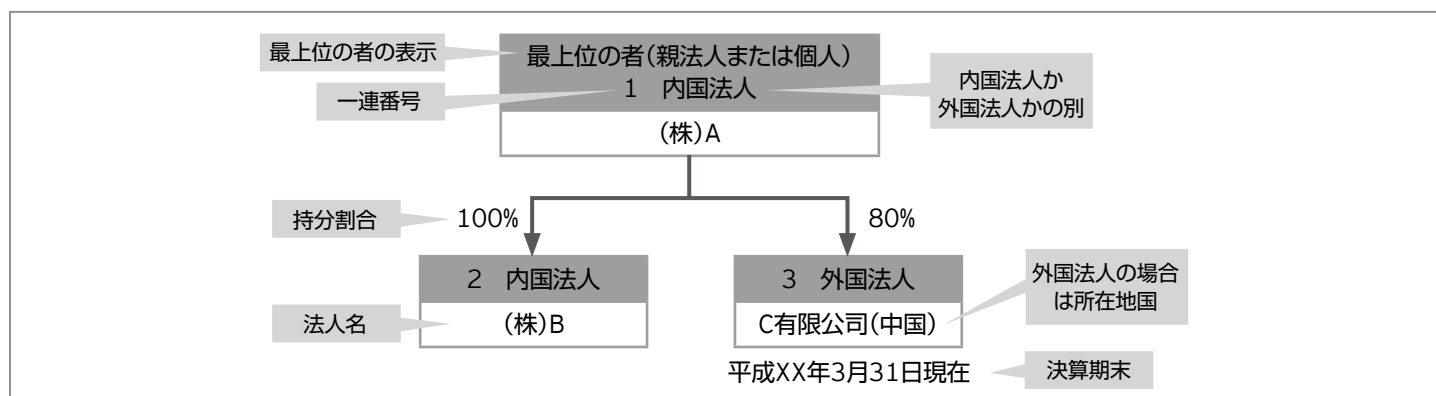
出資関係図およびグループ一覧の例を示すと、図表1、2のようになる。

具体的には、次のように出資関係図を作成することになる。

### 出資関係図を作成する際のポイント

- ▶ 期末時点の状況に基づき記載する。
- ▶ グループ内の最上位の者(法人または個人)を頂点として、出資関係を系統的に記載する。
- ▶ グループ法人の決算期が同一である場合には、各法人の確定申告書に同一の出資関係図を添付する(異なる場合には、その異なる法人の決算期末時点のものを別途作成して、当該法人の確定申告書に添付する)。
- ▶ 各グループ法人の法人名、納税地、所轄税務署、代表者氏名、事業種目、資本金等の額、決算期などの項目を記載する(出資関係図とは別様式とすることも可能)。

(図表1) 出資関係図



(出所)Q&Aをもとに筆者作成

(図表2) グループ一覧

平成XX年3月31日現在

一連番号(注1)	所轄税務署名	法人名(注2)	納税地	代表氏名	事業種目	資本金等(千円)	決算期
1	AAA	(株)A	A市	a	製造業	1,000,000	3.31
2	BBB	(株)B	B市	b	製造業	10,000	3.31
3	CCC	C有限公司	C市	c	製造業	10,000	3.31

(注1) 一連番号は、出資関係図の一連番号に合わせて付番する。

(注2) 最上位の者が個人である場合には、その氏名を「法人名」欄に記載する。

(出所)Q&Aをもとに筆者作成

## (2) グループ法人が不明の場合(Q&A 問2)

出資関係図は、原則として、完全支配関係があるグループ内のすべての法人を記載することが必要とされる。しかしながら、親会社が外国法人であり、事業種別に日本法人が設立されている等の場合には、その子法人が他のグループ法人の資本関係を正確に把握することが困難なケースもあると考えられる。このような場合には、完全支配関係を把握することができた範囲で完全支配関係がある法人を記載することとなる。

なお、グループ法人税制は、完全支配関係を把握していたかどうか(出資関係図への記載の有無)にかかわらず、完全支配関係がある場合に適用される。そのため、資本関係が明らかでないグループ法人との間で資産の譲渡等を行う場合には、完全支配関係の有無を確認し、グループ法人税制の適用の可否を検討する必要がある。

## 株式の持合い

法人が相互に株式を持ち合っている場合には、究極の親会社を頂点として完全支配関係がグループ内で完結していれば、完全支配関係があることが前回の平成22年8月17日の質疑応答事例問4で明らかとされた。さらに、今回のQ&Aにおいて、株式持合いの場合の個別規定(中小特例の適用の有無および寄附修正)の取扱いが明らかとされている。

### (1) 中小特例の適用の有無(Q&A 問3)

中小特例<sup>1</sup>の適用の有無の判定については、上位の親法人等が大法人に該当するかどうかによって判定することになる。株式持合いの場合においても、同様に親法人等が大法人に該当するかどうかによって、中小特例の適用の有無を判定することになる。

そのため、一部の株式について大法人との間で株式持合いをしていたとしても、親法人等が大法人でない場合には中小特例は適用されることとなる。

### (2) 寄附修正(Q&A 問4)

株式持合いがあるグループ法人間で寄附を行った場合であっても、それぞれの株主が、持分割合に応じて持合株式の帳簿価額を修正することとなる。

## グループ法人間で減価償却資産を譲渡した場合(Q&A 問5)

内国法人が、完全支配関係がある他の内国法人に、譲渡損益調整資産を譲渡した場合は、その譲渡利益額または譲渡損失額が繰り延べられる(法法61の13)。この譲渡利益額または譲渡損失額は、譲渡対価の額(時価)と譲渡原価の額(簿価)との差額によって求められる。

譲渡損益調整資産が、減価償却資産である場合には、期首から譲渡時点までの期間について、会計上、償却費として費用計上する可能性がある。この場合には、税務上もその事業年度における費用の額として損金算入される(税務上の限度相当額)ことから、譲渡損益調整資産の譲渡原価の額は、簿価から期中の減価償却費相当額を控除した金額となる。一方、会計上、期中において償却を行っていない場合には、譲渡損益調整資産に係る譲渡原価の額は、譲渡直前の帳簿価額となる。

このように、期中で償却している場合と期中で償却しない場合では、期中の減価償却費相当分だけ譲渡原価(および繰延損益)に差が生じる。しかしながら、減価償却費相当分の繰延損益の差額は、翌期以降の償却期間を通じて取り戻されるため、いずれの場合であっても計上する最終的な損益の額は同じである。

<sup>1</sup> 中小特例とは、①軽減税率の適用、②特定同族会社の特別税率の不適用、③欠損金の繰戻しによる還付等の特例をいう。

# 欠損金額の引継ぎ

## (1) 残余財産が確定した場合の青色欠損金額の引継ぎ(Q&A 問6)

平成22年度税制改正により、完全支配関係がある他の内国法人の残余財産が確定した場合には、その残余財産が確定した法人(以下、「残余財産確定法人」という)の株主は、残余財産確定法人の繰越欠損金を引き継ぐことができるようになった。残余財産確定法人の株主等が2以上あるときは、次の算式1により計算した金額が欠損金額として、株主に引き継がれる。

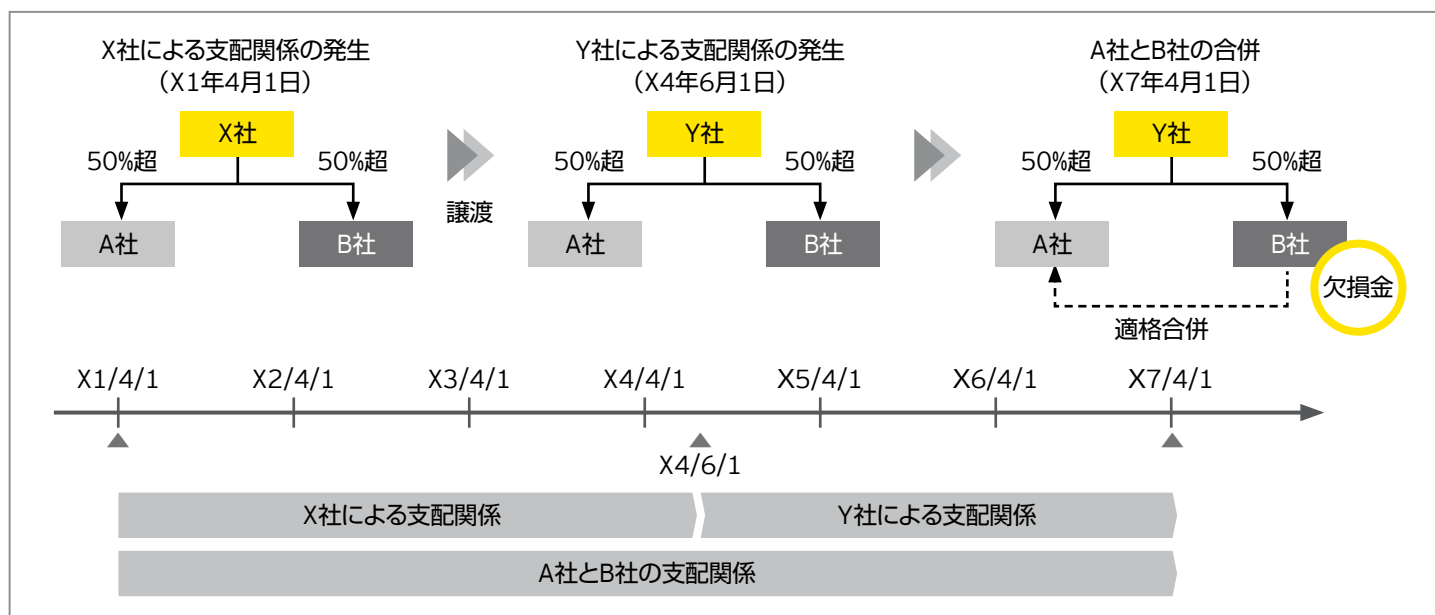
(算式1)

$$\frac{\left( \begin{array}{l} \text{未処理欠損金額または} \\ \text{未処理災害損失欠損金額} \end{array} \right)}{\left( \begin{array}{l} \text{残余財産確定法人の発行済} \\ \text{株式または出資(自己株式を} \\ \text{除く)の総数または総額} \end{array} \right)} \times \left( \begin{array}{l} \text{株主等法人の有する} \\ \text{残余財産確定法人の株式} \\ \text{または出資の数または金額} \end{array} \right)$$

残余財産確定法人の欠損金額の引継ぎを行うことができる内国法人は、完全支配関係がある内国法人である。ただし、この完全支配関係は、内国法人による完全支配関係または一の者との間に当事者間の完全支配関係がある法人相互の関係がある場合に限られている。

つまり、子法人が解散して残余財産が確定した場合に、その子法人の未処理欠損金を親法人に引き継ぐことはできるが、親法人の残余財産が確定した場合に、子法人が親法人の株式の一部を保有していたとしても、親法人の未処理欠損金は子法人に引き継がれないということである。

(図表3) 支配関係の継続



## (2) 最後に支配関係があることとなった日の判定(Q&A 問7)

適格合併が行われた場合において、合併法人と被合併法人との間の支配関係が、適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日から継続していない場合で、かつみなし共同事業要件を満たさない場合には、未処理欠損金額等のうち最後に支配関係が生じることとなった日の属する事業年度前に生じた繰越欠損金および特定資産譲渡等損失相当額の引継使用が制限される(法法57③・④)。

この「最後に支配関係があることとなった日」とは、内国法人と被合併法人との間において、その適格合併の日の直前まで継続して支配関係がある場合のその支配関係があることとなった日とされている(法基通12-1-5)。

今回のQ&Aで明らかとされたのは、この支配関係の継続は、支配関係を成立させている一の者が継続していることまで求めているものではない点である。

たとえば、一の者であるX社によって50%超を保有されているA社とB社が、第三者であるY社に譲渡された場合には、X社による支配関係は途切れるものの、同時にY社による支配関係が開始する。したがって、A社とB社との支配関係は途切れることなく継続しているものとして取り扱われる(図表3)。

## 期限切れ欠損金額

### (1) 期限切れ欠損金額の算定方法(Q&A 問8)

平成22年度税制改正により、解散した場合の課税方法が、清算所得課税から通常所得課税に変更された。通常所得課税への変更により、債務免除等があった場合は、残余財産がないにもかかわらず税額が発生する場合がある。このように残余財産がない場合にまで課税されることがないように、内国法人が解散した場合において、残余財産がないと見込まれるときは、所得の金額を限度として、いわゆる期限切れ欠損金額を損金の額に算入することができる(法59③)。

この期限切れ欠損金額については、次の算式2により計算することとされた。この算式の「適用年度終了の時ににおける前事業年度以前の事業年度から繰り越された欠損金額の合計額」とは、法人税申告書別表五(一)の「期首現在利益積立金額」の合計額のマイナス金額をいう。これは、会社更生法等の場合の期限切れ欠損金額の算定方法と同様である。

#### (算式2)

$$\text{期限切れ欠損金額} = \left( \begin{array}{l} \text{適用年度終了の時ににおける} \\ \text{前事業年度以前の事業年度} \\ \text{から繰り越された欠損金額} \\ \text{の合計額} \end{array} \right) - \left( \begin{array}{l} \text{適用年度の所得の金額の} \\ \text{計算上損金算入される} \\ \text{青色欠損金額等} \end{array} \right)$$

### (2) 残余財産がないことの見込みが変わった場合の期限切れ欠損金額の取扱い(Q&A 問9)

過去に残余財産がないと見込まれたことによって、期限切れ欠損金額を損金算入していた場合において、その後の事業年度に、残余財産が生じることが見込まれることもあると考えられる。このような場合には、過去において行った期限切れ欠損金額の損金算入については、遡って修正する必要があるかの疑問が生じるが、遡って修正する必要はない。

### (3) 残余財産がないと見込まれることの意義(例示)(Q&A 問10)

残余財産がないと見込まれる場合の一例として、法人税基本通達12-3-8で、事業年度終了の時ににおいて債務超過の状態にある場合が該当することが明らかとされている。今回のQ&Aで、他の残余財産がないと見込まれることに該当する場合として、新たに図表4の事例が明らかにされた。

(図表4) 残余財産がないと見込まれる場合

残余財産がないと見込まれる場合(事例)	説明書類
破産または特別清算の手続開始の決定または開始の命令がなされた場合 <sup>(注1)</sup>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 破産手続開始決定書の写し</li> <li>▶ 特別清算開始決定書の写し</li> </ul>
民事再生または会社更生の手続開始の決定後、清算手続が行われる場合	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 再生計画または更生計画に従った清算であることを示す書面</li> <li>▶ 民事再生または会社更生の手続開始の決定の写し</li> </ul>
公的機関が関与または一定の準則に基づき独立した第三者が関与して策定された事業再生計画に基づいて清算手続が行われる場合 <sup>(注2)</sup>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 公的機関または独立した第三者の調査結果で会社が債務超過であることを示す書面</li> </ul>

(注1) 特別清算の開始の命令が「清算の遂行に著しい支障をきたすべき事情があること」のみを原因としてなされた場合を除く。

(注2) たとえば、企業再生支援機構、整理回収機構、中小企業再生支援協議会等の公的機関が関与する手続や私的整理ガイドライン、産業活力再生特別措置法に基づく特定認証紛争解決手続など。



#### (4) 実在性のない資産の取扱い(Q&A 問11)

長年、業績不振であった企業が清算する場合、清算手続の過程で粉飾決算を行っていたことが明らかとなり、その法人の資産のなかに実際には存在しない資産が含まれているケースがある。この実在性のない資産がある場合の期限切れ欠損金額の取扱いについて明らかにされた。

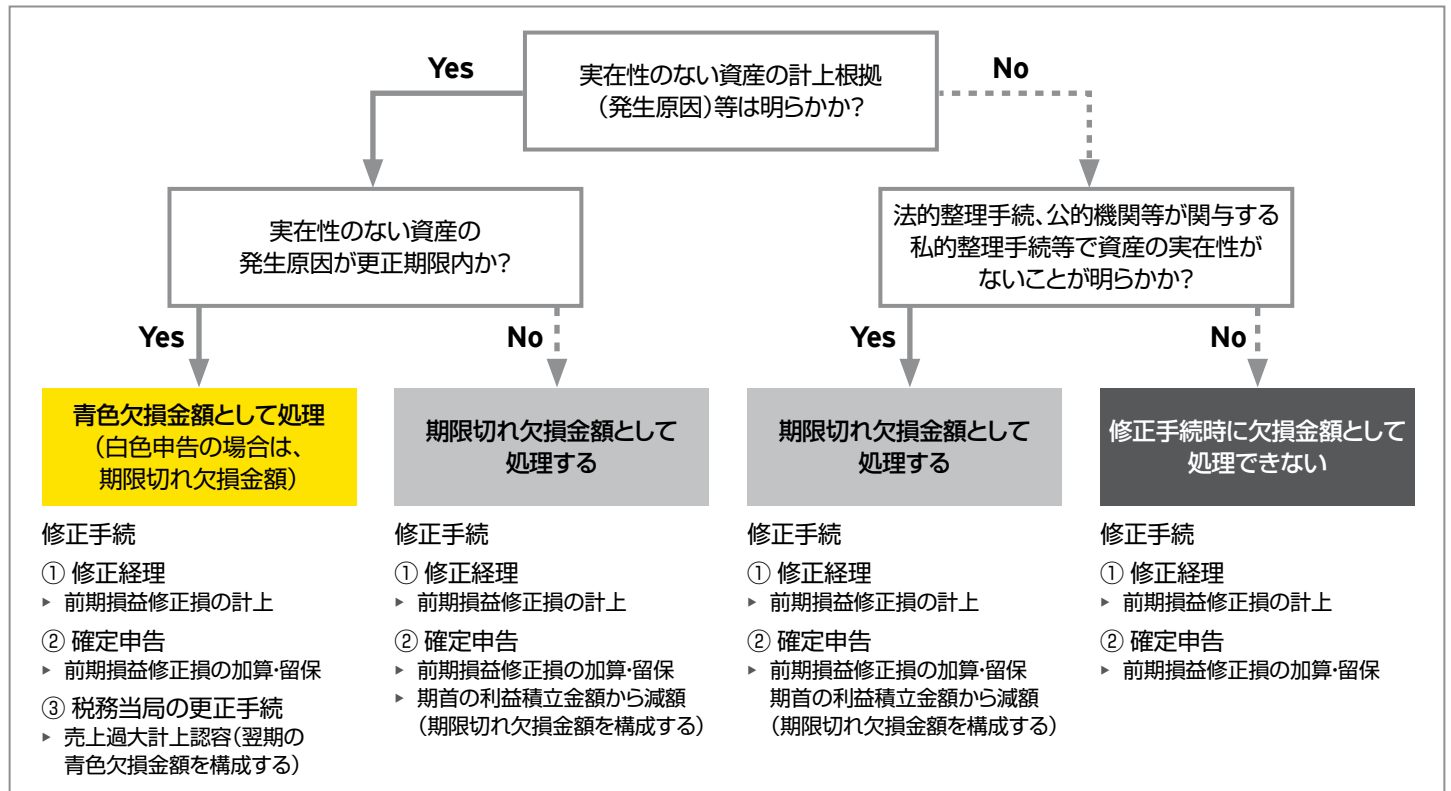
##### ① 「残余財産がないと見込まれるとき」の判定

実在性がない資産がある場合の「残余財産がないと見込まれるとき」の判定は、実在性のない資産をないものとして実態貸借対照表を作成した場合に、債務超過状態であるかどうかによって判断する。債務超過であれば、「残余財産がないと見込まれるとき」に該当し、期限切れ欠損金額を損金算入することができる。

##### ② 実在性のない資産の取扱い

実在性のない資産については、過去の帳簿書類等の調査結果に応じて、取扱いが決定する。たとえば、清算法人の貸借対照表上、建物が計上されているが、実際にはそのような建物がどこにも存在しないことが判明したとする。このような場合には、この建物がどのような原因で発生したのか、過去の帳簿書類や議事録等で確認する。その調査の結果、その計上根拠や発生原因が明らかになった場合で、その実在性のない建物の発生原因が更正期限内であれば、修正経理、確定申告を行い、税務当局の更正手続を経て、青色欠損金額(白色申告の場合は期限切れ欠損金額)として処理される。その計上根拠や発生原因が更正期限後である場合には、修正経理や確定申告を行い、期限切れ欠損金額として処理される。一方、その計上根拠や発生原因が明らかでない場合には、法的整理等の手続によって実在性がないことが明らかになれば、修正経理や確定申告を行い、期限切れ欠損金額として処理されることになるが、法的整理等の手続を経ない場合には、修正経理等を行った場合であっても、欠損金として処理できないものと思われる(図表5参照)。

(図表5) 実在性のない資産の取扱い



## 適格現物分配の場合の留意点

（設例）  
 残余財産が分配される場合において、金銭と金銭以外の資産の両方が同時に分配されるケースがある。この場合に問題となるのが、金銭と金銭以外の資産の両方が同時に分配される場合に、現物分配が適格現物分配に該当するかどうかの判定である。現物分配は、金銭と金銭以外の資産の両方が同時に残余財産の分配される場合の取扱いについては、条文上は明らかではなかった。

しかしながら、現物分配が、残余財産の分配として金銭と金銭以外の資産の両方が分配される場合であっても、他の組織再編と異なり、100%グループ間での分配であれば、適格現物分配として取り扱われることが明らかにされた（Q&A問13）。これは、残余財産の分配の場合には、金銭の分配と金銭以外の資産の分配を別々の取引として捉えているものと考えられる。

残余財産の分配として、金銭と金銭以外の資産の両方が分配される場合には、具体的には設例のように取り扱われる。

その他、自己株式の取得と適格現物分配の場合の事例が申告調整等を踏まえて紹介されている（Q&A問12）。

（設例）

X社  
↓ 100%  
A社

残余財産の分配  
(金銭、土地)

**前提**

- ▶ X社はA社株式を設立以来保有している
- ▶ X社のA社株式の簿価1,000円
- ▶ A社の残余財産確定直前B/S

残余財産		
金銭	300	資本金等 1,000
土地	1,200	
(時価)	1,500)	利益積立金 500

前期末簿価純資産 1,500

**X社の課税関係**

- みなし配当**  
 みなし配当500は益金の額に算入されない(法23①、62の5③)。  
 $1,500(\text{金銭} + \text{土地簿価}) - 1,000(\text{払戻対応資本金等}^*) = 500$   
 \* 払戻対応資本金等  
 $1,000(\text{資本金等}) \times 1,500(\text{金銭} + \text{土地簿価}) / 1,500(\text{前期末簿価純資産}) = 1,000$
- 源泉所得税**  
 みなし配当500のうち金銭に係るみなし配当100のみに対して源泉所得税20が課される(所法24①)。  
 $300(\text{金銭}) - 1,000(\text{払戻対応資本金等}) \times 300(\text{金銭}) / 1,500(\text{残余財産}) = 100(\text{金銭に係るみなし配当額})$   
 $100 \times 20\%(\text{税率}) = 20(\text{源泉所得税})$
- 土地の取得価額(法令123の6)**  
 A社の現物分配直前の帳簿価額1,200が、土地の取得価額となる。
- A社株式の譲渡損益**  
 A社株式の譲渡損益は認識しない(法61の20)  
 譲渡損益は、資本金等の額で加減算する(法8①十八)。今回の事例では、譲渡損益なし。  
 $500(\text{みなし配当額}) + 1,000(\text{A株簿価}) - 1,500(\text{金銭} + \text{土地簿価}) = 0$

**A社の課税関係**  
 適格現物分配のため土地の譲渡損益の計上なし(法62の5③)

# Contact

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人

インターナショナル アンド トランザクション タックス サービス部

西田 宏之 シニアマネージャー hiroyuki.nishida@jp.ey.com

## ■ タックスライブラリーのお知らせ

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人ウェブサイトの「タックスライブラリー」では、ニュースレター(原則毎月発行)、専門雑誌掲載記事、出版書籍などをご紹介します。

<http://www.ey.com/JP/ja/Services/Tax/Tax-Library>

## ■ メールマガジンのお知らせと登録方法

弊法人では、上記ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。

メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <http://www.eytax.jp/mailmag/> を開きます。
2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。

\* なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要がございます。

ニュースレター全般に関するご質問・ご意見等ございましたら、下記までお問い合わせ下さい。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人  
コーポレート・コミュニケーション部 Tax.Marketing@jp.ey.com

## Ernst & Young

アーンスト・アンド・ヤングについて

アーンスト・アンド・ヤングは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザリーサービスの分野における世界的なリーダーです。全世界の14万1千人の構成員は、共通のバリュー(価値観)に基づいて、品質において徹底した責任を果たします。私どもは、クライアント、構成員、そして社会の可能性の実現に向けて、プラスの変化をもたらすよう支援します。

「アーンスト・アンド・ヤング」とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのメンバーファームで構成されるグローバル・ネットワークを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、[www.ey.com](http://www.ey.com)にて紹介しています。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人について

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人は、長年にわたり培ってきた経験と国際ネットワークを駆使し、常にクライアントと協力して質の高いグローバルなサービスを提供しております。企業のニーズに即応すべく、国際税務、M&A、組織再編や移転価格などをはじめ、税務アドバイザリー・税務コンプライアンスの専門家集団として質の高いサービスを提供しております。詳しくは、[www.eytax.jp](http://www.eytax.jp)にて紹介しています。

©2011 Ernst & Young Shinnihon Tax  
All Rights Reserved.

EY TAX SCORE CC20110114-2

本書又は本書に含まれる資料は、一定の編集を経た要約形式の情報を掲載するものです。したがって、本書又は本書に含まれる資料のご利用は一般的な参考目的の利用に限られるものとし、特定の目的を前提とした利用、詳細な調査への代用、専門的な判断の材料としてのご利用等はいしなひください。本書又は本書に含まれる資料について、新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人を含むアーンスト・アンド・ヤングの他のいかなるグローバル・ネットワークのメンバーも、その内容の正確性、完全性、目的適合性その他いかなる点についてもこれを保証するものではなく、本書又は本書に含まれる資料に基づいた行動又は行動をしないことにより発生したいかなる損害について一切の責任を負いません。