

完全支配関係、適格現物分配の明確化など

# 通達・質疑応答事例にみる グループ法人税制のポイント

## Contents

- ▶ 完全支配関係
  - (1) 完全支配関係を有することとなった日
  - (2) 資本関係がグループ内で完結している場合の完全支配関係
- ▶ グループ法人間の寄附金
  - (1) 概要
  - (2) 低廉譲渡の場合の取扱い(Q&A 問10)
- ▶ 低利または高利による貸付け
- ▶ 適格現物分配
  - (1) 親法人株式の適格現物分配
  - (2) 親法人株式の適格現物分配と繰越欠損金の制限措置
- ▶ その他
  - (1) 完全子法人株式等に係る受取配当等の益金不算入
  - (2) グループ法人間の資産の譲渡損益の繰延べ
  - (3) 解散において残余財産がないと見込まれる場合
- ▶ まとめ

平成22年度税制改正で導入されたグループ法人税制は、原則として本年10月1日から施行となり、施行にあたって、グループ法人税制に関する法人税基本通達(以下、「法基通」という)と法人税質疑応答事例(以下、「Q&A」といい、法基通とあわせて「通達等」という)が7月、8月に国税庁より発表された。

なお、通達等はグループ法人税制の実務上の詳細な取扱いを示したものと、法人税本法の規定を再確認したものとに分かれており、本稿では、特に前者の部分を中心に実務への影響を解説する。

# 完全支配関係

グループ法人税制は、完全支配関係がある法人間の取引に対して適用される。完全支配関係とは、一の者が法人の発行済株式等の全部を直接または間接に保有する関係その他一定の関係をいい、この完全支配関係について、通達等で次の点が明確化された。

## (1) 完全支配関係を有することとなった日

完全支配関係を有することとなった日は、図表1のそれぞれの事由に応じて決まる(法基通1―3の2―2、Q&A 問1)。なお、連結納税制度は、完全支配関係を要件として選択適用できる制度であり、完全支配関係の判定に際しては、グループ法人税制も同じ基準が用いられることとなる(連基通1―2―2)。

(図表1) 発生事由と完全支配関係を有することとなった日

事由	完全支配関係を有することとなった日
株式の購入	当該株式の引渡しの日
新たな法人の設立	当該法人の設立後最初の事業年度開始の日
合併(新設合併を除く)	合併の効力を生じる日
分割(新設分割を除く)	分割の効力を生じる日
株式交換	株式交換の効力を生じる日

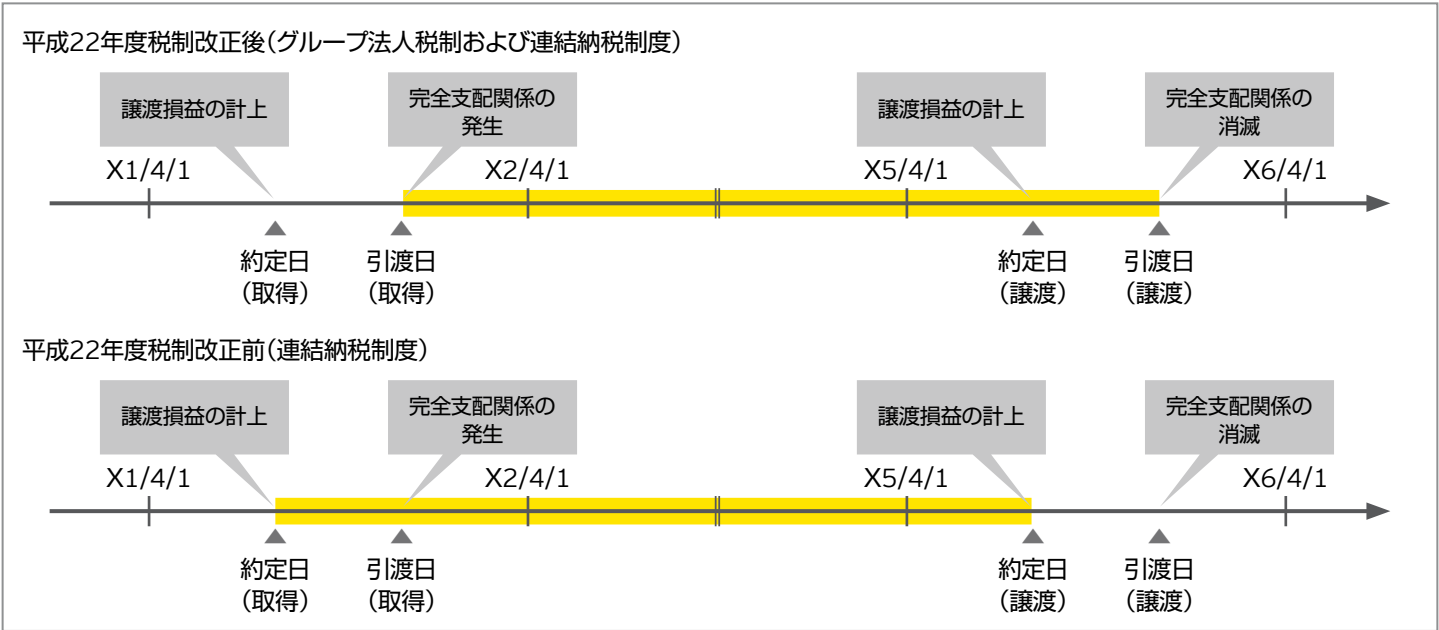
このなかで注意したいのは、株式購入による完全支配関係の判定であり、平成22年度税制改正により、連結納税制度における判定日も含めて取扱いが改められた。平成22年度税制改正前は、連結納税の完全支配関係判定日を株式の譲渡損益の計上や株式の取得日と整合性をとるため、「契約の成立した日」とされていた(旧連基通1―2―3)。しかし、グループ法人税制および連結納税制度とも、グループとして法人を支配した時点を重視し、株式の株主権が行使できる状態(つまり、法人を支配できる状態)になる「株式の引渡しの日」を、グループ法人税制および連結納税制度の完全支配関係を有することとなった日とすることに変更された。

なお、株式の譲渡による譲渡損益の認識時期は、平成22年度税制改正前と同じく、原則としてその株式の譲渡に係る契約をした日の属する事業年度であり、譲渡損益の認識時期と完全支配関係の発生時期が異なる点にも注意が必要である(図表2)。

## (2) 資本関係がグループ内で完結している場合の完全支配関係

法人が相互に株式を持ち合っているような場合の完全支配関係の判定は、法人の発行済株式のすべてがグループ内のいずれかの法人によって保有され、その支配関係が究極の親会社を頂点としてグループ内で完結している関係であれば、完全支配関係を有することとされる(Q&A 問4)。この取扱いは、従来の連結納税制度の完全支配関係の判定と同様である。

(図表2) 完全支配関係を有することとなった日(株式の取得/譲渡)



# グループ法人間の寄附金

## (1) 概要

法人による完全支配関係がある内国法人間で寄附を行った場合には、寄附を行った内国法人では全額が損金不算入となり、寄附を受けた内国法人ではその全額が益金不算入となる（法法37②、25の2）。その寄附を行った内国法人の株主は、持分相当額の寄附金の額を帳簿価額から減算し、その寄附を受けた内国法人の株主は、持分相当額の受贈益の額を帳簿価額に加算する（法令9①七、119の3⑥）。

## (2) 低廉譲渡の場合の取扱い(Q&A 問10)

資産を簿価で譲渡した場合において、その資産に含み益がある場合（低廉譲渡）には、その資産の時価と譲渡対価との差額が寄附金として認定される。ただし、グループ法人間（完全支配関係がある法人間）で、含み益がある資産を簿価で譲渡

した場合には、譲渡法人（寄附側）、譲受法人（受贈側）およびその株主においては、図表3のように取り扱われる。なお、図表3の事例については、移転資産はすべてグループ法人間における資産の譲渡損益の繰延べ規定（法法61の13）の対象資産であるものとする。

平成22年度税制改正前に低廉譲渡を行い寄附金として認定された場合には、寄附を行った法人では、寄附金の額のうち限度額を超える部分が損金不算入として課税され、寄附を受けた法人では受贈益としてその全額が益金の額に算入されることから、譲渡法人（寄附側）と譲受法人（受贈側）のいずれにおいても課税が生じていた。一方、平成22年度税制改正後においては、寄附金として認定された場合であっても、受贈益についての課税関係は生じないこととなる。

(図表3) 低廉譲渡の場合の譲渡法人、譲受法人、株主の処理

① 譲渡法人(寄附側)

▶ 時価と譲渡対価の額との差額部分を、譲渡利益として認識する(法法22②)

▶ 上記によって認識された譲渡利益を繰り延べる(法法61の13①)

▶ 上記の譲渡利益が寄附金として認容され、その全額が損金不算入になる(法法22③、37②)

② 譲受法人(受贈側)

▶ 時価と譲渡対価の額との差額部分を、受贈益として認識する(法法22②)

▶ 上記の受贈益の額が益金不算入となる(法法25の2)

③ 譲渡法人(寄附側)・譲受法人(受贈側)の株主

▶ 譲渡法人株式および譲受法人株式の取得価額に、次の算式により計算した金額を加算・減算する(法令9①七、119の3⑥)

子法人が受けた益金不算入の  
対象となる受贈益の額

×

持分割合

−

子法人が支出した損金不算入の対象  
となる寄附金の額

×

持分割合

土地の低廉譲渡について事例を示すと以下ようになる。

100%

P社

100%

S1社

S2社

土地譲渡

前提

時価：100

簿価/譲渡対価：80

平成22年度税制改正前

譲渡法人(S1社)

譲渡益20の計上(加算)20

寄附金20の認定-20

寄附金の損金不算入\*20

20

\*限度額を超える部分

譲受法人(S2社)

受贈益の認識(加算)20

合計40

株主(P社)

処理なし

平成22年度税制改正後

譲渡法人(S1社)

譲渡益20の計上(加算)20

譲渡益の繰延べ(益金不算入)※-20

寄附金20の認定-20

寄附金の損金不算入20

0

譲受法人(S2社)

受贈益の認識(加算)20

受贈益の益金不算入-20

0

合計0

株主(P社)

S1社株式の取得価額(減算)-20

S2社株式の取得価額(加算)20

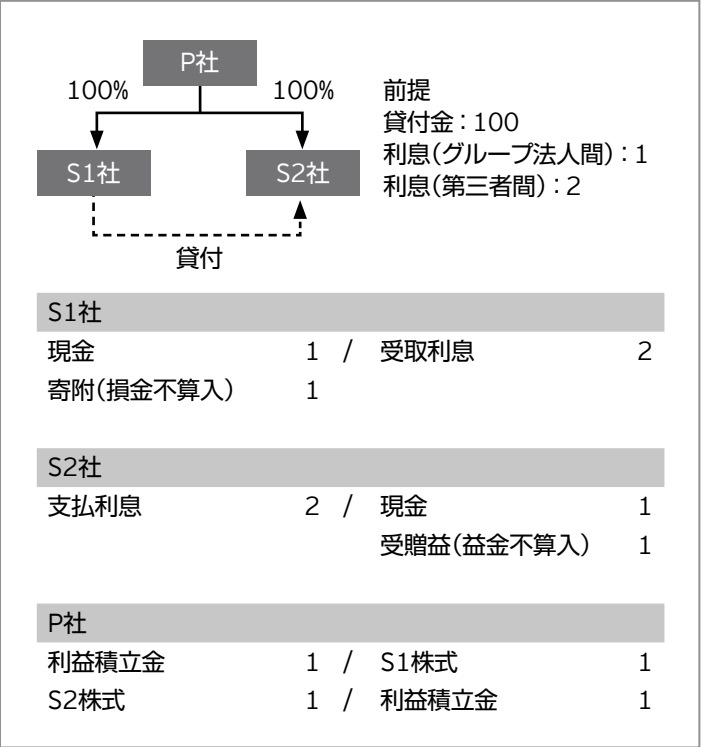
※一定の事由が生じた場合、繰延損益の取崩益の計上が必要となる

# 低利または高利による貸付け

第三者より低い利率または高い利率による貸付けが関係会社間で行われた場合における経済的利益の供与の額に関する取扱いについて、法基通で再確認されている。親法人が、完全支配関係がある子法人に対して無利息貸付けを行った場合に、その無利息貸付けによって発生した経済的利益の供与の額が、寄附金の額として損金の額に算入され、同額が受贈益の額として益金の額に算入されることになり(両建て処理)、その寄附金の額が法人税法上の寄附金の額として損金不算入とされる場合には、受贈益の額も益金不算入とされる(法基通4―2―6)(図表4)。

なお、取引時には寄附を認識しておらず、相手側で受贈益を認識していなかった場合に、事後の税務調査において、低額譲渡あるいは低利貸付け等の認定を受けた際に、対応的調整として相手側に遡って受贈益益金不算入の減額更正がどのように行われるかについては明らかとされていない。そのため、寄附の認定リスクがあるような取引を行う場合には留意する必要がある。

(図表4) 低利による貸付けの場合の処理



## 適格現物分配

平成22年度税制改正において適格現物分配が導入され、現物分配法人から被現物分配法人へ資産が簿価で移転することとなった。この適格現物分配について、通達等で次の点が明確化された。

### (1) 親法人株式の適格現物分配

適格現物分配の対象となる資産は、金銭以外の資産であれば特に制限は設けられていない。そのため、子法人が有する親法人株式についても適格現物分配の対象となる(Q&A 問15)。

親法人株式を適格現物分配することによる実務上の利点として、組織再編等によって親法人株式を取得することとなった場合に、親法人株式を処分する方法として利用が可能となる点が挙げられる。

たとえば、合併法人が、合併法人の親法人の株式を有している被合併法人と合併する場合には、合併法人は合併によりその親法人株式を取得することになり、その合併が適格合併であれば、親法人株式は簿価により、合併法人に引き継がれる。会社法上、合併により親法人株式を承継した場合には、相当の時期に親法人株式を処分することが求められている(会135③)ため、合併法人は合併により取得した親法人株式を譲渡等する必要がある。しかし、その親法人株式に含み益がある場合には、課税が発生するため、親法人株式の処分の方法が問題になることがあった。

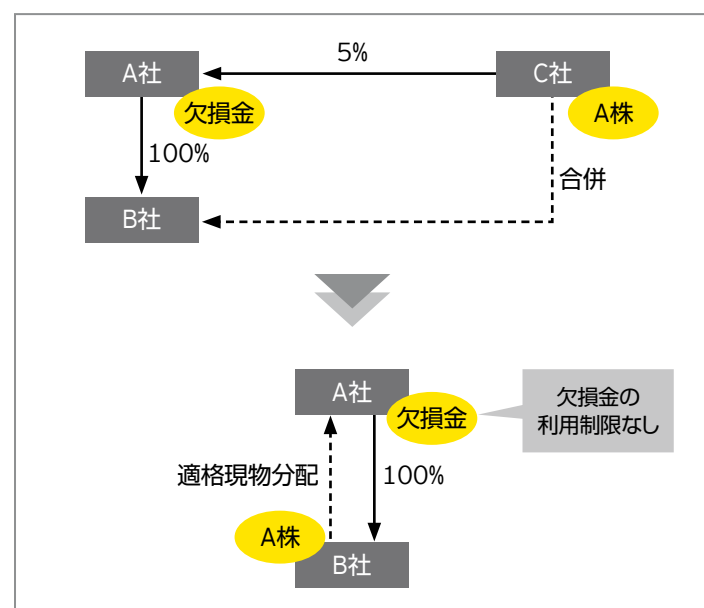
平成22年度税制改正後は、このように組織再編等によって含み益を有する親法人株式を取得することとなった場合でも、適格現物分配によって、簿価で親法人株式を処分することができるようにと考えられる。

### (2) 親法人株式の適格現物分配と繰越欠損金の制限措置

繰越欠損金を有する内国法人が、適格現物分配により、含み益を有する資産の移転を受ける場合には、繰越欠損金と含み益を相殺する租税回避的行為を防止する観点から、繰越欠損金の利用制限が設けられている(法57④)。この利用制限の対象となる繰越欠損金は、移転資産の含み益の範囲内とすることができる特例が設けられている(法令113⑤)。

この移転資産の含み益を算定する際に留意すべきことは、親法人株式の含み益は考慮する必要がない点である。これは、親法人にとって、親法人株式(自己株式)の取得は資本等取引であり、税務上、親法人株式は資産として取り扱われないためである。したがって、適格現物分配によって、含み益がある親法人株式の移転を受けた場合であっても、繰越欠損金が制限を受けることはない(Q&A 問16)(図表5)。

(図表5) 親法人株式の適格現物分配





その他

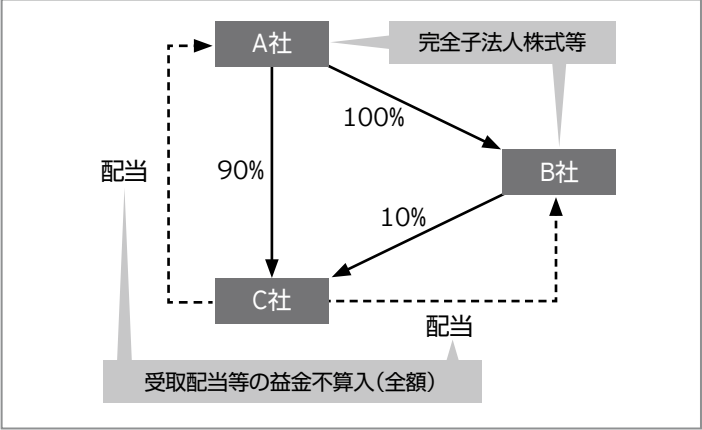
(1) 完全子法人株式等に係る受取配当等の益金不算入

① 完全子法人株式等の判定

完全子法人株式等に係る配当等の額については、その全額が益金不算入とされる(法23①)。この完全子法人株式等とは、配当等の額の計算期間中、継続して完全支配関係があった場合のその内国法人の株式をいう(法23⑤、法22の2)ため、法人が株式の全部を直接または間接に保有している必要はない(法基通3—1—9)(図表6)。

なお、この規定は平成22年4月1日以後に開始する事業年度において適用されることとされている(改正法附則10①)が、完全子法人株式等の要件を判定する場合の計算期間が平成22年4月1日前であっても、その計算期間中、継続して完全支配関係を有している場合には、この規定が適用される(Q&A 問6)。

(図表6) 受取配当等の益金不算入(完全子法人株式等)



② 取得予定自己株式の取得

自己株式の取得が予定された株式に係るみなし配当については、受取配当等の益金不算入の対象とされないこととなった(法23③)。この自己株式の取得が予定されている株式は、上場会社等が自己の株式の公開買付けを行う場合における公開買付け期間中に、その株式を取得したときの株式が該当することが例示されている(法基通3—1—8)。

(2) グループ法人間の資産の譲渡損益の繰延べ

① 通知義務

完全支配関係がある内国法人間で資産の譲渡等を行った場合には、譲受法人および譲渡法人のいずれも通知義務がある。これらの通知の具体的な方法については、法人税法上は特に明記されていなかったが、通知の様式がQ&Aで公表されており、グループ法人間で資産の譲渡等を行った場合には、この様式を参考にすることができる(Q&A 問13)。

② その他

その他、次の法人税質疑応答事例が公表されており、条文の内容を再確認することができる。

- ▶ 完全支配関係がある法人間の資産の譲渡の意義(Q&A 問8)
- ▶ 完全支配関係がある法人間で非適格合併が行われた場合の具体的な取扱い(Q&A 問9)
- ▶ 譲渡損益調整資産が減価償却資産である場合の戻入額の計算(Q&A 問12)

(3) 解散において残余財産がないと見込まれる場合

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場合には、期限切れ欠損金を損金算入することができる(法59③)。この「残余財産がないと見込まれる」場合について、図表7のように法基通で明らかにされた(法基通12—3—7～12—3—9)。

(図表7) 「残余財産がないと見込まれる」場合とは

判定の時期	清算中の各事業年度終了の時
意義(事例)	事業年度終了の時に、債務超過の状態であること
添付書類	清算中に終了する各事業年度終了時の実態貸借対照表

# まとめ

グループ法人税制については、原則として、これまでの連結納税制度の各規定を踏襲するものと思われる。グループ法人税制は強制適用である一方で、企業の多くは連結納税に馴染みがなかったこと、また、適格現物分配のように新たに導入された制度もあることから、実務で混乱が生じることのないように、今回の通達等を通じて制度を十分に理解することが重要となる。

## 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

本記事全般に関するご質問・ご意見等がございましたら、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。

©2010 Ernst & Young Shinnihon Tax  
All Rights Reserved.

EYTAX SCORE CC20101025-1

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ずれも、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も一切の責任を負いません。