

グループ企業間取引

- 譲渡取引・寄附金・資本関連取引等 -

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人

税理士 関谷浩一

税理士 服部孝一

はじめに

平成22年度税制改正においては、近年、グループ法人による一体的な経営が進展している状況を踏まえて、グループ経営の実態に対応したグループ法人を対象とする税制改正が行われる。グループ法人を対象とした税制としては、既に連結納税制度が存在するが、連結納税制度は改組され、グループ税制の枠組みに含まれることになる。今後、連結納税は、グループ法人相互の関係をさらに推し進めてグループ法人全体を一つの納税主体とすることが適当であると自ら選択した法人を対象とした制度として位置付けられると考えられる。その他の改正として、資本に係る取引

等がある。平成13年の金庫株の解禁等や、会社法の制定から約4年弱が経過し、自己株式の取得や組織再編成が増加している。このような最近の資本等に係る取引等の実態を踏まえた税制にする必要があることから資本に係る取引等に係る税制改正が行われる。

本稿では、グループ法人間による譲渡取引・寄附金及び資本関連取引の改正並びに組織再編税制に係るその他の改正について解説する。なお、本稿の執筆時点では税制改正の内容が十分に明確となっていない部分もあることから、解説には多くの推測を含む点をご留意いただきたい。

1 グループ法人間の取引（譲渡取引及び寄附金）

① グループ法人間の譲渡取引

1 現行制度の概要

100%グループ内の法人間の取引

法人が、資産の譲渡取引を行った場合には、その資産を時価により譲渡したもとして、その譲渡利益の額又は譲渡損失の額は益金の額又は損金の額に算入される。

100%グループ内の法人間の非適格合併

適格合併とは、被合併法人と合併法人との

間に次のいずれかの関係がある合併で、合併対価として被合併法人の株主に合併法人株式等以外の資産（株主等に対する剰余金の配当等として交付される金銭その他の資産及び合併に反対する株主等に対するその買取請求に基づく対価として交付される金銭その他の資産を除く。）が交付されないものをいう（法22の八、法令4の2）。

イ 一方の法人が他方の法人の発行済株式

等の全部を直接又は間接に保有する関係（次の口に掲げる関係に該当するものを除く。）

口 合併前に被合併法人と合併法人との間に同一の者によってそれぞれの発行済株式等の全部を直接又は間接に保有される関係があり、かつ、その合併後にその者によってその合併法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に継続して保有されることが見込まれている場合における被合併法人と合併法人との間の関係

適格合併に該当しないものが非適格合併に該当するが、100%グループ内の法人間で、非適格合併となるケースとしては、同一の者によって、その発行済株式等のすべてを保有されている関係があり、その合併対価として金銭等を交付するケースや、同一の者によって発行済株式等のすべてを保有されることが見込まれないケースがあると考えられる。

非適格合併の場合において、被合併法人が合併法人にその有する資産及び負債の移転をしたときは、その合併法人にその移転をした資産及び負債の合併時における価額による譲渡をしたものとして、その被合併法人の各事業年度の所得の金額を計算することとされている（法法62 ）。

100%グループ内の法人間の非適格株式交換等適格株式交換とは、株式交換に係る株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との間に同一の者によってそれぞれの法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有される関係その他一定の関係がある株式交換で、株式交換完全子法人の株主に株式交換完全親法人の株式等以外の資産（株主等に対する剰余金の配当等として交付される金銭その他の資産及び合併に反対する株主等に対するその買取請求に基づく対価として交付される金銭その他の資産を除く。）が交付されないものをいう（法法22の十六イ、法令4の2 ）。適格株式交換に該当しない株式交換が非適格株

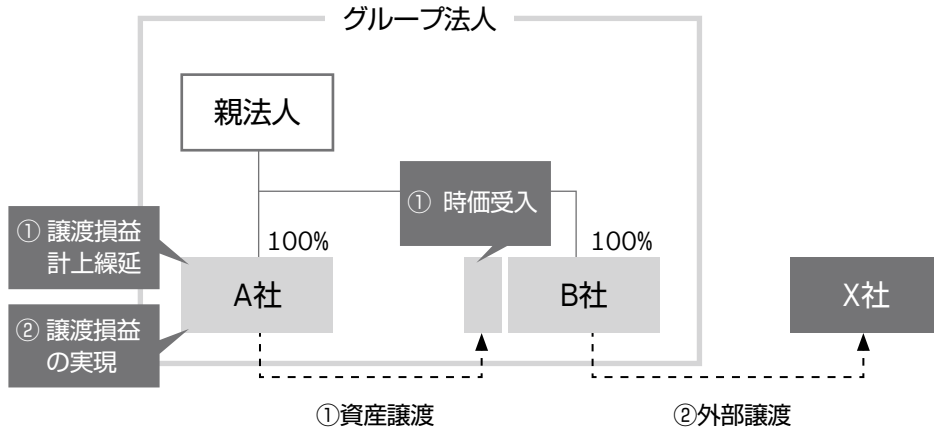
式交換となる。

株式交換が非適格株式交換とされた場合には、株式交換完全子法人が非適格株式交換の直前の時において有する時価評価資産（固定資産、土地等、有価証券、金銭債権及び繰延資産（株式交換等の日の属する事業年度開始の日前5年以内に開始した各事業年度において圧縮記帳の適用を受けた減価償却資産、売買目的有価証券、含み損益が、1,000万円又は資本金等の額の2分の1に相当する金額のいずれか少ない金額に満たない資産を除く。))の評価益又は評価損は、当該非適格株式交換等の日の属する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（法法62の9）。なお、株式移転についても、同様の取扱いとなる。

連結納税制度の適用を受けている場合の譲渡取引

内国法人が連結納税制度を採用している場合において、連結法人が、固定資産、土地（土地の上に存する権利を含み、固定資産に該当するものを除く。）、有価証券、金銭債権及び繰延資産（売買目的有価証券、譲渡直前の帳簿価額が1,000万円未満の資産を除く。）（以下、譲渡損益調整資産）を他の連結法人に譲渡したときは、その譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額は、損金の額又は益金の額に算入することとされている（法法81の10）。つまり、連結法人間での譲渡損益調整資産の譲渡取引については、課税が繰り延べられることとされている。

なお、単純な譲渡取引以外にも組織再編による移転についても課税繰延べの対象取引になるが、適格合併に該当しない合併又は適格事後設立により合併法人又は被事後設立法人に譲渡損益調整資産を移転した場合及び株式又は出資をその発行をした法人に譲渡した場合については、課税繰延べの対象取引から除かれている（法法81の10 括弧書き）。



2 改正案の取扱い

内 容

連結法人間取引の損益の調整制度が改組され、100%グループ内の内国法人間で一定の資産の移転を行ったことにより生ずる譲渡損益を、その移転を受けた法人がその資産のそのグループ外への移転等を行った時に、その移転を行った法人において計上する制度（以下、本制度）となる。本制度の導入により、連結納税の選択の有無にかかわらず、100%グループ内の内国法人間での取引による譲渡損益が繰り延べられることになる。なお、適格事後設立は廃止される。

適用対象法人

グループ税制の適用対象法人の範囲は、平成22年度税制改正大綱（以下、大綱）では、「100%グループ内の法人」とされている。100%グループ内の法人とは、原則として発行済株式の全部を直接又は間接に保有する関係（以下、完全支配関係）がある法人をいうが、「100%グループ内の法人」とされていることから連結納税の適用対象となる法人と異なり外国法人を頂点とする100%グループ内の法人や外国法人を介して保有している100%グループ内の法人も該当すると思われる。また、同族グループを頂点とする100%グループ内の法人も含まれるものと思われる。

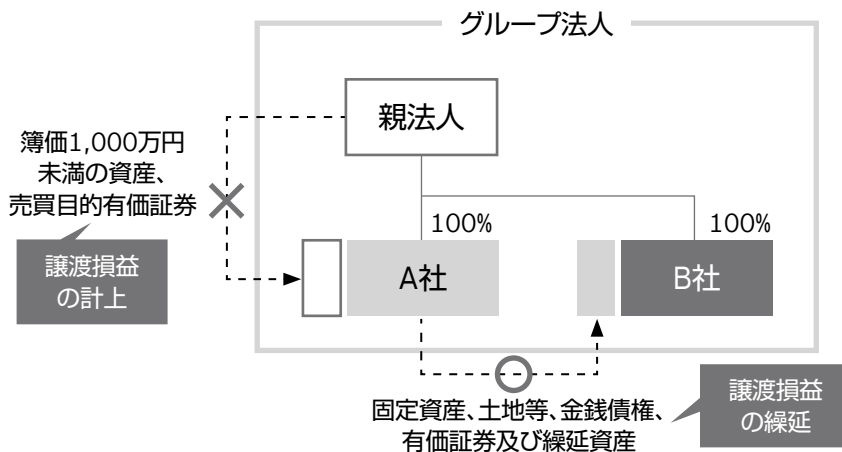
なお、適用対象の範囲には、外国法人又は

個人も含まれると思われるが、下記でも述べるように、外国法人又は個人との譲渡取引については、本制度の適用対象取引に該当しないものと思われる。

適用対象資産

100%グループ内の内国法人間の資産の譲渡取引の対象となる資産については、大綱では明らかにされていない。大綱では「連結法人間取引の損益の調整制度を改組し」とあることから、仮に、連結納税の連結法人間取引の損益の調整制度と同様の適用対象資産となるのであれば、固定資産、土地（土地の上に存する権利を含み、固定資産に該当するものを除く。）、有価証券、金銭債権及び繰延資産（売買目的有価証券、譲渡直前の帳簿価額が1,000万円未満の資産を除く。）が適用対象資産になるものと思われる。

なお、現行の連結法人間取引の損益の調整制度では、自己創設の営業権（のれん）について、譲渡取引前の帳簿価額が存在しないことから、帳簿価額1,000万円未満の資産として、課税繰延への適用対象資産から除外されている。本制度が現行制度の適用対象資産と同じである場合には、本制度が導入された場合であっても、引き続き自己創設の営業権は課税繰延への適用対象資産にならないのではないかと思われる。



適用対象取引

本制度は、100%グループ内の内国法人間の資産の移転取引について適用される。また、グループ法人間の単純な譲渡取引以外にも、税務上の資産の譲渡とされる取引（例えば、非適格分割、非適格現物出資や営業譲渡など）も適用対象取引に該当するものと思われる。また、大綱では、グループ法人間の非適格合併による資産の移転についてのみ対象取引に含まれることが明らかにされている。これは、合併が、他の組織再編行為と異なり譲渡法人が消滅することになることから、現行の連結法人間取引の損益の調整では譲渡損益の繰延べの対象とされていないため、あえて本制度の対象取引に該当することを明らかにしているものと思われる。

なお、対象取引は「内国法人間で一定の資産の移転」とされていることから、外国法人や個人との資産の移転取引については、適用対象にならないものと思われる。

イ 100%グループ内の法人間の非適格合併

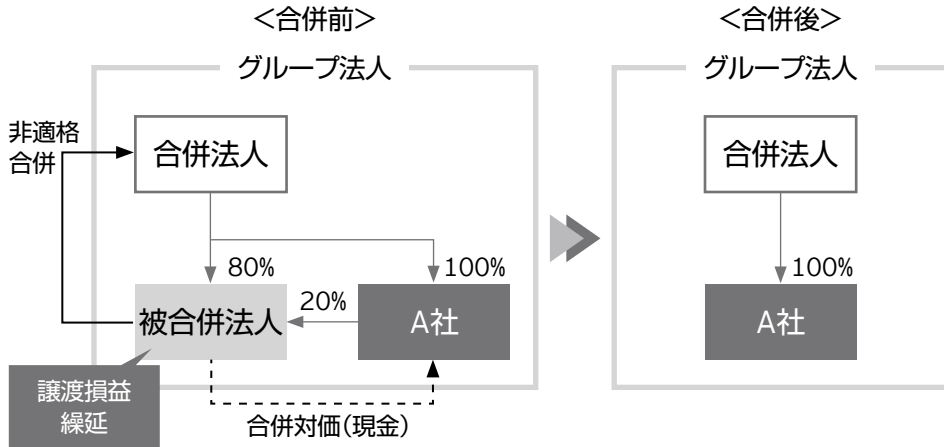
非適格合併が行われた場合には、現行制度では上記1で述べたように、合併法人に被合併法人の有する資産及び負債が、合併時の価額により譲渡されたものとして、各事業年度の所得の金額を計算することとされているが、非適格合併も本制度の対象

取引に該当することとされることから、100%グループ内の内国法人間の非適格合併については、被合併法人の有する資産のうち、上記の適用対象資産に該当するものについては課税が繰り延べられることになる。

また、被合併法人において、課税が繰り延べられることになった損益は、被合併法人が合併により消滅することから、合併法人側においてこの繰り延べた損益を何らかの調整勘定により引き継ぐことになると思われる。

さらに、結果として、合併法人は、被合併法人の一定の資産を帳簿価額により引き継ぐことになるから、適格合併の場合と同様に繰越欠損金及び含み損の実現損失の利用制限が適用されるのではないと思われる。

100%グループ内の内国法人間の適格合併と非適格合併を比較すると以下の表のとおりとなる。適格合併及び非適格合併は、課税が繰り延べられる（ただし、非適格合併の場合は一定の資産のみ）という点では同様であるが、合併対価が、適格合併の場合には合併法人株式のみであるのに対して、非適格合併の場合には金銭等のその他の資産の交付も可能である。



	適格合併	非適格合併
合併対価	合併法人株式のみ	金銭その他の資産も可能
資産・負債の課税	全資産の課税の繰延べ	一定の資産につき課税の繰延べ 一定事由により合併法人で繰延 損益を認識する？
資産・負債の受入	被合併法人の帳簿価額で受入	時価受入
営業権（資産調整勘定）	計上しない	計上する
みなし配当	発生しない	発生する
繰越欠損金の引継ぎ	原則引継ぎできる （一定の使用制限あり）	引継ぎできない （繰延譲渡益との相殺不可）
欠損金 / 含み損の利用制限	利用制限あり	利用制限あり？
利益積立金の引継ぎ	引き継ぐ	引き継がない
みなし事業年度	あり	あり

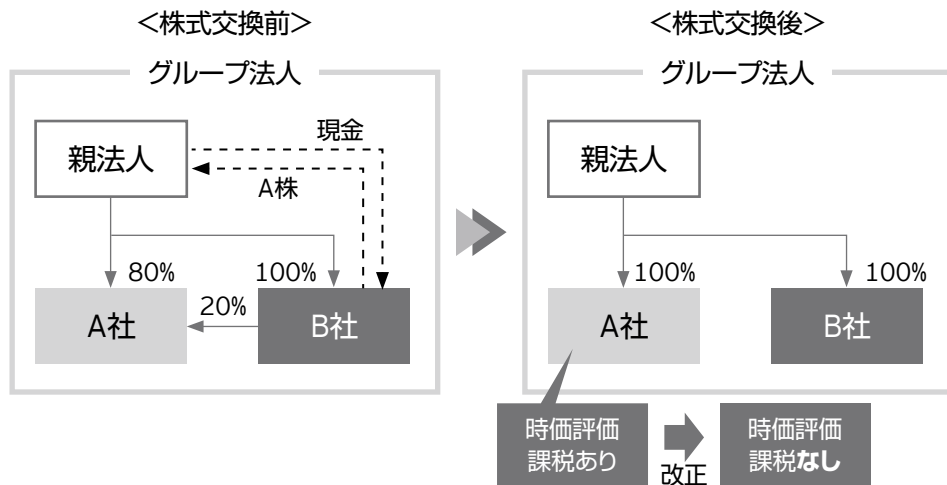
ロ 100%グループ内の法人間の非適格株式交換等

100%グループ内の法人間の非適格株式交換等については、上記1 で述べた非適格株式交換等に係る完全子法人等の有する資産の時価評価制度の対象から除外される。

非適格株式交換等に係る完全子法人等の有する資産の時価評価制度は、株式交換等が「株式取得を通じて会社財産を間接的に取得でき、合併と株式交換等は組織法上の行為による会社財産の取得という点で共通の行為と見ることができることから、非適格合併等の場合に被合併法人等の資産について譲渡損益が計上されることとの整合性

などを図るため、非適格株式交換等の場合に株式交換完全子法人又は株式移転完全子法人の有する資産について時価評価により評価損益の計上を行うこと（大蔵財務協会『平成18年度税制改正の解説』313頁）を趣旨として設けられているものである。そのため、上記イのように100%グループ内の内国法人間の非適格合併が行われた場合に譲渡損益が繰り延べられることとの整合性を図ることから、非適格株式交換等についても、時価評価を行わないことにするものと思われる。

なお、合併等の対価として一定の外国親法人株式が交付されるものについては、対



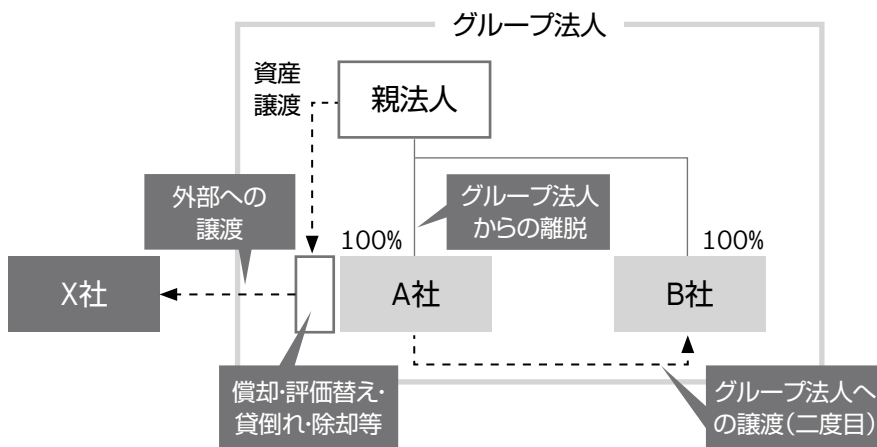
象取引から除かれる。これは、いわゆる三角合併が適格合併に該当する場合であっても、被合併法人の株主に軽課税国に所在する外国親法人の株式が交付される場合で、一定の要件を満たさないものについては、非適格合併として取り扱われることとの整合性を図るため、対象取引から除外され、今後とも譲渡損益の繰延べは適用されない。三角株式交換の場合も同様である。

譲渡損益の実現事由

100%グループ内の内国法人間の資産の譲渡取引により繰り延べた損益が、どのような場合に実現するのは大綱で明らかにされていない。本制度が連結法人間取引の損益の調

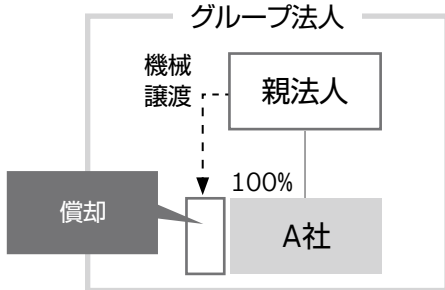
整制度を改組し創設される制度であることから、現行制度の譲渡損益の実現事由と同じであれば、外部への譲渡、グループ内の法人への2度目の譲渡、100%グループ内の法人からの離脱、譲渡資産の償却、評価替え、貸し倒れ、除却等が実現事由になるとと思われる。

例えば、現行の連結納税制度で、100%グループ内の法人間で機械を譲渡し、譲渡法人側で譲渡利益が繰り延べられた場合において、その後、譲受法人側で減価償却を行ったときは、繰り延べた譲渡利益のうち、原則として次の算式により計算した繰延譲渡利益又は繰延譲渡損失が実現することになる（法令155の22 二）。



計算式

$$\begin{matrix} \text{繰延譲渡利益} \\ \text{又は} \\ \text{繰延譲渡損失} \end{matrix} \times \frac{\begin{matrix} \text{譲受人において損金算入された} \\ \text{譲渡損益調整資産の償却費の額} \end{matrix}}{\begin{matrix} \text{譲受人の譲渡損益調整資産の取得価額} \end{matrix}} = \begin{matrix} \text{実現利益} \\ \text{又は} \\ \text{実現損失} \end{matrix}$$



- 機械
- ▶ 帳簿価額:100
 - ▶ 時 価:200
 - ▶ 耐用年数:5年(定額法:0.200)

計算例

譲渡時

- ▶ 親法人
繰延利益 200-100=100
- ▶ A社
取得価額 200

減価償却時

- ▶ 親法人
繰延利益の実現? $100 \times 40 / 200 = 20$
- ▶ A社
減価償却 $200 \times 0.2 \times 12 / 12 = 40$

適用時期

この規定は、平成22年10月1日から適用される。

3 実務上の想定される影響 / 留意点

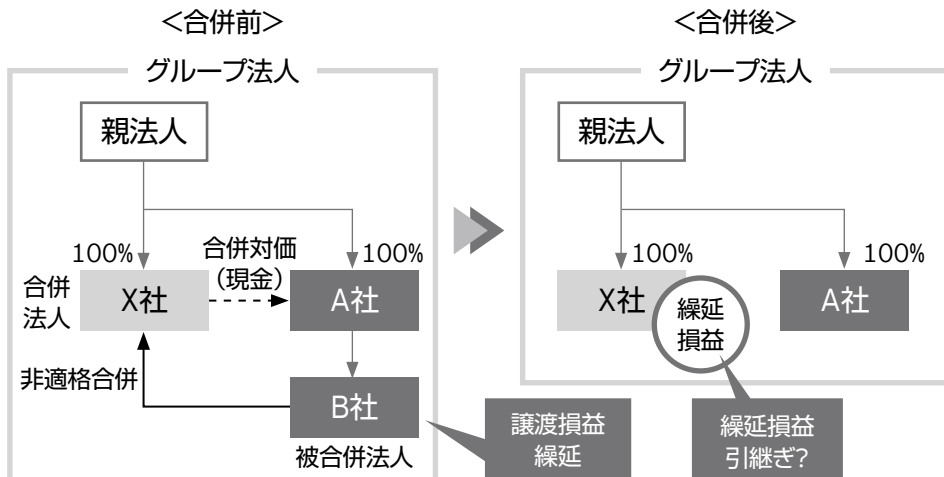
円滑なグループ内資産配分の促進

本制度の導入により、100%グループ内の内国法人間の一定の資産の移転については、課税が繰り延べられることになることから、法人税課税に影響されずにグループ内の資産・事業の機動的な配分がより一層容易となる。

現金交付合併等の活用

上記2で述べたように、100%グループ内の内国法人間の非適格合併も本制度の対象となることから、一定の資産については課税が繰り延べられることになるので、100%グループ内の内国法人間であれば、金銭等を対価とする合併も実質的に課税繰延べで行うことができるようになると思われる。このように、金銭等を対価とする組織再編を行うことができれば柔軟な組織再編が可能になる。

例えば、次の図のように、X社を合併法人、



B社を被合併法人とするケースにおいて、合併法人であるX社株式を合併対価とする場合には、A社がX社株式を保有することになるため、親法人与X社との間の100%支配関係が崩れることになり、当該100%の支配関係に戻すためにはA社株式を親法人に譲渡等する必要がある。一方、合併対価としてA社に現金を交付する場合には、親法人によるX社に対する100%支配関係を継続することができ、資本関係を複雑とすることなく組織再編を行うことが可能になる。金銭等を対価とする合併は、複雑になっているグループ内の資本関係を整理する場合などに、資産の含み損益を実現する必要のない有効な組織再編の方法として今後検討の余地があると思われる。

なお、非適格合併が100%グループ内の内国法人間の取引として課税が繰り延べられることになった場合であっても、上記で述べたように自己創設の営業権(のれん)については、帳簿価額1,000万円未満の資産として繰延べの対象から除外され、課税が生じるのではないかと思われるため留意する必要がある。

本制度の導入により想定されるデメリット

イ 含み益又は含み損の実現機会の先送り

現行法では、含み益資産又は含み損資産を有する法人は、その資産をグループ内の法人に譲渡することによって、含み益又は含み損を実現しつつ、グループ内で資産の支配・使用を継続することが可能であるが、本制度の導入により、100%グループ内の内国法人間の譲渡取引が繰延べとなることから、現行と比較すると含み益又は含み損を実現することが困難になるとと思われる。

例えば、含み損を実現することによって課税所得と含み損を相殺させることや、繰越欠損金を有しているが、所得がないため繰越欠損金が切り捨てられるような場合に、保有している含み益資産をグループ法人に譲渡することによって、含み益を実現させて繰越欠損金の有効活用することが難しく

なると思われる。

ロ 事務手続き負担の増大

100%グループ法人間の譲渡取引により繰り延べられた譲渡損益は、外部への譲渡、譲受法人の償却、貸倒れ、評価替え、除却等の事由により、譲渡損益が実現することになると思われるため、100%グループ法人へ資産を譲渡した後、譲渡法人は譲受法人でこれらの実現事由が生じたかどうかモニタリングする必要がある。譲渡法人と譲受法人が直接の親子関係にある場合には、譲受法人においてこれらの事由が生じたかどうか把握することは比較的容易であるが、譲渡法人と譲受法人との関係が、完全支配関係にあるものの、直接支配ではなく間接支配のような場合や兄弟関係の場合においては、譲渡法人が譲受法人でこれらの事由が生じたかどうか把握することが困難な場合もあると思われるため、より一層、グループ親会社が主導権を持ってグループとしての税務管理体制を構築する必要があると思われる。

その他、グループ法人間で資産の譲渡取引を行う場合には、譲渡法人と譲受法人との間に完全支配関係の有無を確認する必要があるなど、本制度の導入により、現行法と比較して事務手続きが増大すると思われる。

② グループ法人間の寄附金

1 現行制度の概要

内国法人が、各事業年度において支出した寄附金(一定のものを除く。)の合計額のうち、損金算入限度額を超える部分の金額は、各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入されない(法法37)。一方、寄附を受けた内国法人については、その寄附を受けた金額が、受贈益として益金の額に算入される(法法22)。つまり、現行法では、支出法人及び受領法人のいずれにおいても課税が行わ

れる。

2 改正案の取扱い

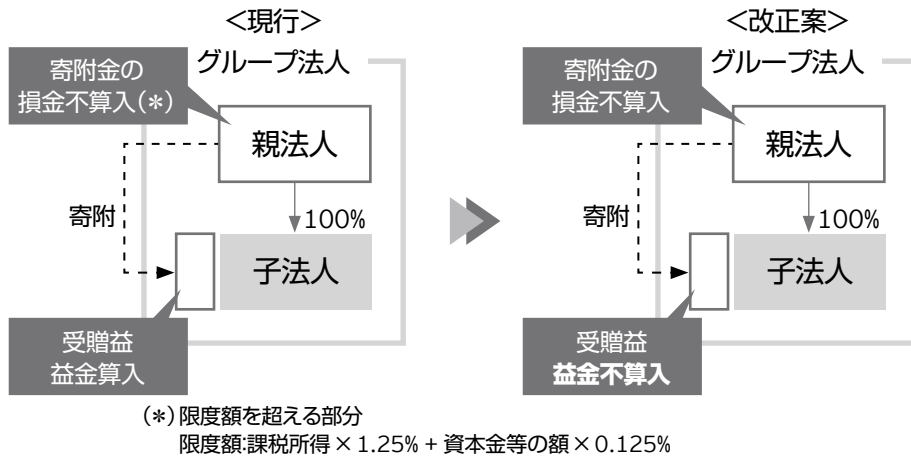
内 容

100%グループ内の内国法人間の寄附金について、支出法人において全額損金不算入とされるとともに、受領法人において全額益金不算入とされる。

つまり、寄附を行った場合であっても、100%グループ内で考えれば課税が発生しないことになるため、法人税の影響によらず、

寄附による100%グループ内の内国法人間での金銭等のやり取りが可能になるものと思われる。今後、100%グループ内の内国法人間での資金のやり取りについては、これまでの株式出資や貸付金といった方法のほかに、100%グループ内の内国法人間の寄附による方法も選択肢として検討する余地があると思われる。

なお、連結法人間で寄附を行う場合についても、同様の取扱いとなる。



適用時期

この規定は、平成22年10月1日から適用される。

3 実務上の留意点

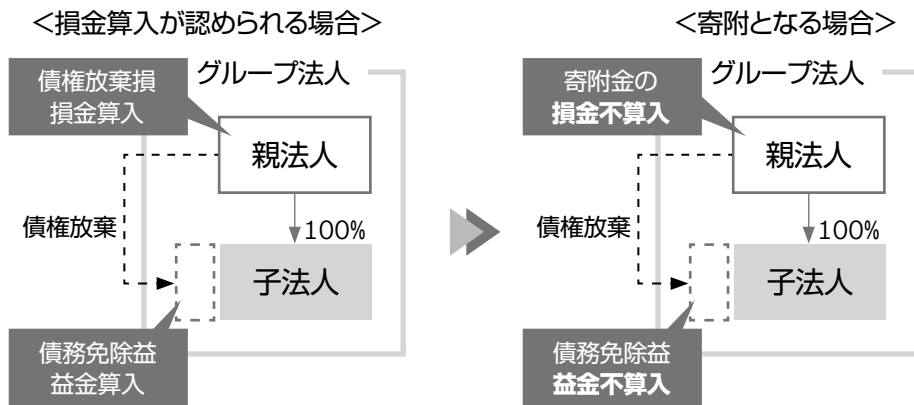
債権放棄と寄附の関係

親法人が子法人に対して債権放棄を行う場合において、当該債権放棄が、債権放棄等に至った事情等からみて経済的合理性を有すると認められるときは、債権放棄を行った法人側では、債権放棄損が計上され損金算入されるとともに、債務免除を受けた法人側では、債務免除益が計上され益金算入されることになる。

一方で、当該債権放棄が、経済的合理性を有しないとして、税務上、親会社から子会社

への寄附であると認められる場合において、親会社と子会社との間に完全支配関係があるときは、債権放棄を行った法人側では、当該債権放棄損は、寄附金として全額損金不算入されるとともに、債権放棄を受けた法人側では、債務免除益が受贈益として全額益金不算入されることになる。

このように、現行の制度では、債権放棄が税務上債権放棄として取り扱われるのか、寄附として取り扱われるかによって、課税関係が大きく異なる。現行の債権放棄の取扱いの枠組みが今後とも維持される場合には、損金算入が認められる債権放棄と、寄附とされる債権放棄のいずれに該当するのかの判断は、今後とも重要であると思われる。



2 グループ法人間における資本関連取引

① グループ法人間の現物配当の改正

1 現行制度の概要

内国法人が、親法人に対して、現物配当を行った場合には、その現物配当を行った時の価額により、現物配当を行った資産の譲渡があったものとして、現物配当資産の帳簿価額と時価との差額が、その譲渡利益の額又は譲渡損失の額として、益金の額又は損金の額に算入される。

一方、現物配当を受けた親法人は、現物配当資産の配当時の時価相当額を配当金として認識し、受取配当等の益金不算入の規定の適用を受ける（法第23条）。

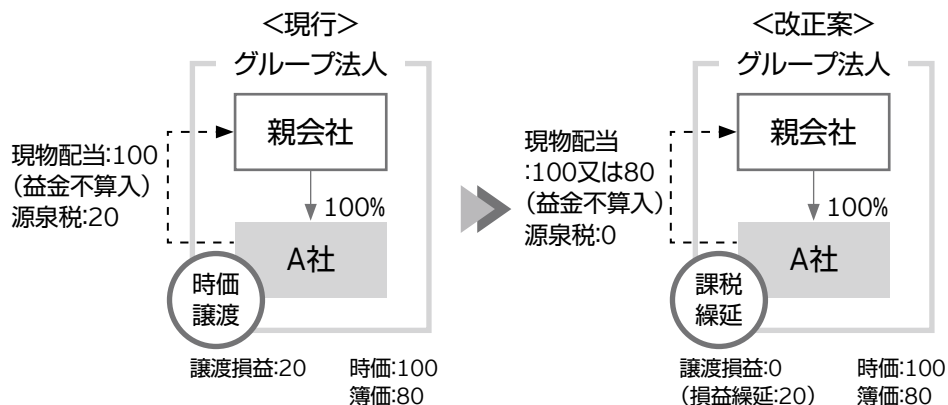
また、現物配当を行った場合には、通常の配当と同様に、源泉税が課される。

2 改正案の取扱い

内 容

100%グループ内の内国法人間で現物配当（みなし配当を含む。）が行われた場合には、組織再編税制の一環として位置づけ、譲渡損益の計上を繰り延べる等の措置が講じられる。当該現物配当に係る源泉徴収等は不要になる。

現物配当を支払う法人においては、譲渡損益の計上が繰り延べられることとなるが、現物配当を受ける法人が現物配当により取得した資産を時価又は簿価のいずれで受け入れるのかについては大綱では明らかとされていないものの、現物配当を組織再編税制の一環として位置づけるとしていることから、適格組織再編として簿価により現物配当された資産



を引き継ぐことが想定される。

なお、現物配当された資産を簿価により引き継ぐ場合には、租税回避を防止するため、適格組織再編税制と同様の繰越欠損金、特定資産譲渡等損失の利用制限が適用されるのではないと思われる。

適用時期

この規定は、平成22年10月1日から適用される。

3 実務上の留意点

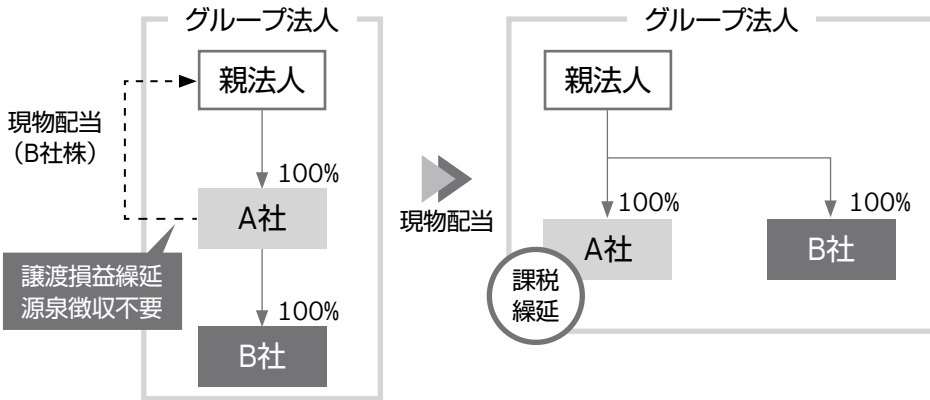
現物配当の譲渡損益が繰り延べられることによって、新たに孫会社を子会社化するための選択肢が増えると思われる。

現行法において、孫会社を子会社化する方法としては、主に、孫会社株式の単純譲渡、

子法人から親法人への分割型分割、子法人から親法人への孫会社株式の現物配当の3つの方法がある。との方法は、時価によ

る譲渡として、譲渡損益の計上が必要であるが、の分割型分割は適格要件を満たす限りにおいては課税を繰り延べることができることから、税務上の観点からは、の分割型分割の方法を採用することが一般的であったと思われる。しかしながら、分割型分割の方法による孫会社の子会社化は、他の方法と比較して必要とされる手続が多く、また、実行により多くの時間を要すると言われてきた。

現物配当の譲渡損益の計上が繰り延べられることになれば、分割型分割の手続的及び時間的な問題が解消されることとなり、容易に孫会社の子会社化を行うことができると思われる。ただし、現物配当を行う子会社において、配当可能利益がない場合には、分割型分割によって孫会社化をすることは引き続き有効な方法であると思われる。



② 受取配当等益金不算入の改正

1 現行制度の概要

受取配当等益金不算入の内容

内国法人が受ける剰余金の配当等（外国法人等から受ける一定のものを除く。以下、配当等の額）のうち、関係法人株式等に係る配当等の額（控除負債利子がある場合には、控除負債利子を控除した額）は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない（法法23）。

連結法人株式等に係る配当等の額について

は、控除負債利子を控除せずに、その全額が益金の額に算入されない。

なお、連結法人株式等及び関係法人等のいずれにも該当しない株式等に係る配当等の額（控除負債利子がある場合には、控除負債利子を控除した額）については、その100分の50に相当する金額を益金の額に算入しない。

控除負債利子

控除負債利子とは、いずれかの方法により計算した金額をいう。

イ 総資産按分法（法令22 条）

(イ) 連結法人株式等及び関係法人株式等のいずれにも該当しない株式等

内国法人が支払う負債利子の額に、配当を受けた事業年度末及びその前事業年度末（以下、当期末及び前期末）の総資産の帳簿価額（その他有価証券に係る評価損益等相当額を加減算する。）の合計額のうち、当期末及び前期末の連結法人株式等及び関係法人株式等のいずれにも該当しない株式等及び特定株式投資信託の受益権の帳簿価額の合計額と当期末及び前期末の証券投資信託の受益権の帳簿価額の2分の1（又は4分の1）相当額の合計額の占める割合を乗じて計算した金額

(ロ) 関係法人株式等に係るもの

内国法人が支払う負債利子の額に、当期末及び前期末の総資産の帳簿価額（その他有価証券に係る評価損益等相当額を加減算する。）の合計額のうち、当期末及び前期末の関係法人株式等の帳簿価額の合計額の占める割合を乗じて計算した金額

ロ 簡便法（法令22 条）

(イ) 連結法人株式等及び関係法人株式等のいずれにも該当しない株式等

内国法人が支払う負債利子の額に、基準事業年度に支払う負債利子の額の合計

額うちに、上記 イ(イ)の方法によって計算した基準年度の控除すべき負債利子の額の合計額の占める割合を乗じて計算した金額

(ロ) 関係法人株式等に係るもの

内国法人が支払う負債利子の額に、基準事業年度に支払う負債利子の額の合計額うちに、上記 イ(ロ)の方法によって計算した基準年度の控除すべき負債利子の額の合計額の占める割合を乗じて計算した金額

基準事業年度とは、平成10年4月1日に存する内国法人の平成10年4月1日から平成12年3月31日までの2年間に開始した各事業年度をいう。

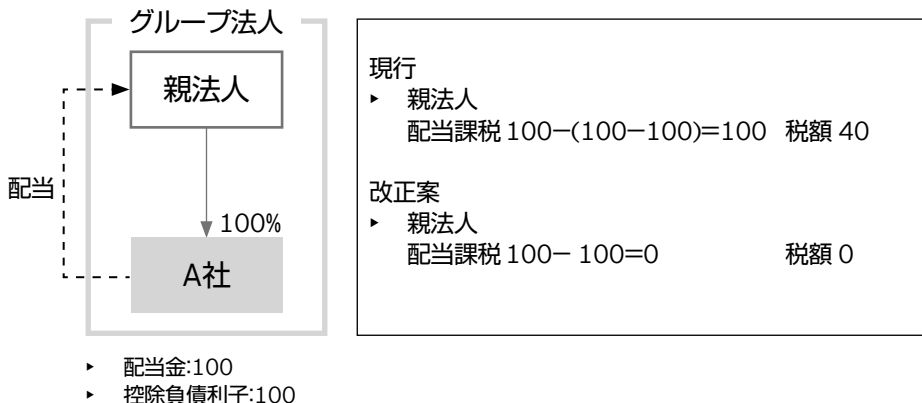
2 改正案の取扱い

控除負債利子の改正

内国法人が、100%グループ内の内国法人から受ける剰余金の配当等について益金不算入制度を適用する場合には、現行の連結法人から受ける配当等と同様に、負債利子控除を適用しないこととされる。つまり、100%グループ内の内国法人からの剰余金の配当等については、その全額が益金に算入されないことになる。

簡便法の改正

上記1 ロの控除負債利子の計算の簡便法について、基準事業年度が見直されることになる。



適用時期

この規定は、平成22年4月1日から適用される。

③ 100%グループ内の内国法人の株式を発行法人に対して譲渡する等の場合の取扱い

100%グループ内の内国法人の株式を発行法人に対して譲渡する等の場合には、その譲渡損益を計上しないこととなる（詳細は、本誌「みなし配当の際の譲渡損益・グループ子法人株式の発行法人への譲渡による譲渡損益」参照）。

④ グループ法人間の無対価組織再編の取扱いの明確化

1 現行制度の概要（無対価組織再編の例）

無対価組織再編については、平成22年1月25日現在国税庁のホームページで、「吸収分割に当たり、分割承継法人から分割法人に株式の割当てを行わない場合の適格判定（分割型分割）」、「子会社を分割承継法人とする分割において対価の交付を省略した場合の税務上の取扱いについて（分社型分割）」が質疑応答事例として公表されている。

「吸収分割に当たり、分割承継法人から分割法人に株式の割当てを行わない場合の適格判定（分割型分割）」

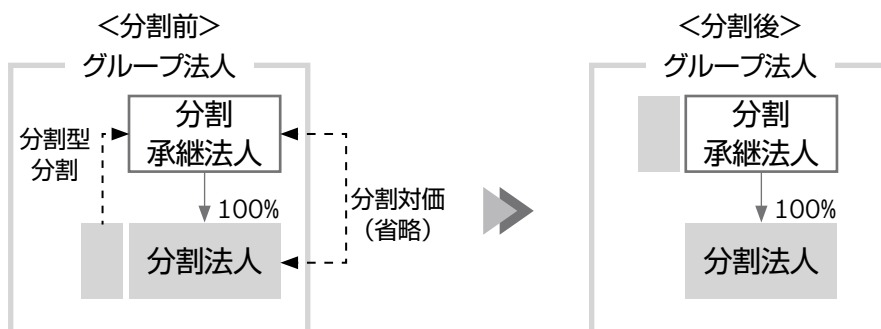
親会社が、直接100%保有する子会社との間で、親会社を分割承継法人、子会社を分割

法人とする分割を行うものとする。当該分割を分割型分割として、当該分割に際して分割承継法人株式を交付したとしても、剰余金の配当を経て結局分割承継法人が自己株式として保有することとなるため、これを省略する、すなわち株式の交付を行わない旨を吸収分割契約書（案）において明らかにしている。また、当該分割は、分割対価として、分割承継法人株式以外の資産も一切交付せず、分割後においても親会社（分割承継法人）と子会社（分割法人）の間で100%の親子関係が継続する見込みである。

当該分割の場合は、次の理由により分割型分割に該当するとされる。

- ・ 吸収分割契約書（案）において、分割法人への分割承継法人株式の交付及び分割法人から分割承継法人への分割承継法人株式の配当が省略されていることが明らかであること
- ・ 分割型分割として実際に株式が交付された場合の分割後の分割承継法人の株主構成及び分割承継法人と分割法人の資本関係が何ら変わらないこと
- ・ 実務上株式割当等を省略した場合に、法人税法上、従前どおり株式割当等があったものとして法人税法の規定を適用することは、立法趣旨に反しないと思われること

また、次の理由から法人税法第2条第12号の11に規定する適格分割の要件を満たし、同



条第12号の12に規定する適格分割型分割に該当する。

- ・ 分割に際して、分割法人の株主である分割承継法人に株式以外の資産が交付されないものであること
- ・ 分割前に分割承継法人と分割法人との間に当事者間の完全支配関係があり、分割後も当該完全支配関係が継続することが見込まれていること

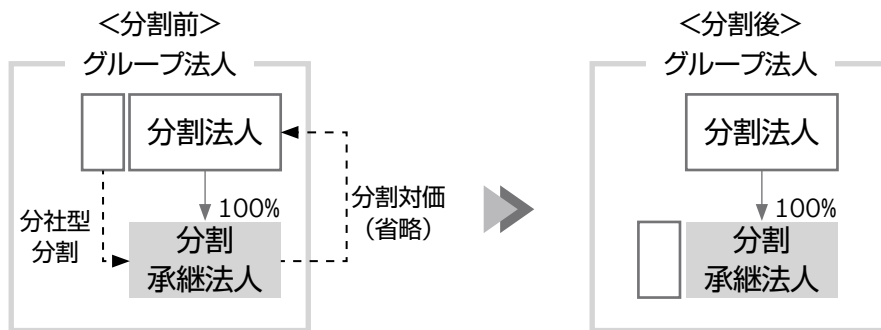
「子会社を分割承継法人とする分割において対価の交付を省略した場合の税務上の取扱いについて（分社型分割）」

親会社（親会社）が、100%を直接保有する子会社との間で、親会社を分割法人、子会社を分割承継法人とする吸収分割を行う。当該分割は、親会社（分割法人）が子会社（分割承継法人）の発行済株式の全部を保有しているため、仮に子会社が親会社に分割対価として子会社の株式を交付したとしても、親会社の保有する子会社の株式数が増加するのみで親会社と子会社との100%親子関係に変動はないことから、当該分割に係る分割契約書において、「甲

（親会社）は乙（子会社）の発行済株式の全部を所有しているため、本件吸収分割に際し、乙は甲に対して、株式、金銭その他の財産の交付を行わない。」こと（対価の省略を行うこと）を定める。また、本件分割後においても、親会社は子会社の発行済株式の全部を保有する予定である。

このような分割は、以下のとおり、適格要件を満たし、適格分社型分割に該当することとなる。

- ・ 本件分割は対価の省略を行ったものであり、資本関係に変動が生ずることはなく、かつ、従来から親会社が有している子会社の株式の価値に移転事業の価値に相当する増加が生ずることから、分割承継法人の株式を交付しているものと同視し得るものであり、本件分割は上記1の要件を満たすと解することが相当です。
- ・ 本件分割については、分割後においても親会社は子会社の発行済株式の全部を保有する予定であること



2 改正案の取扱い

内 容

100%グループ内の法人間で行われる無対価組織再編成について、その処理の方法等を明確化するとされているものの、具体的な内容は大綱では明らかにされていないが、上記

1 及び のような無対価組織再編について明らかにするものであると思われる。

適用時期

この規定は、平成22年10月1日から適用される。

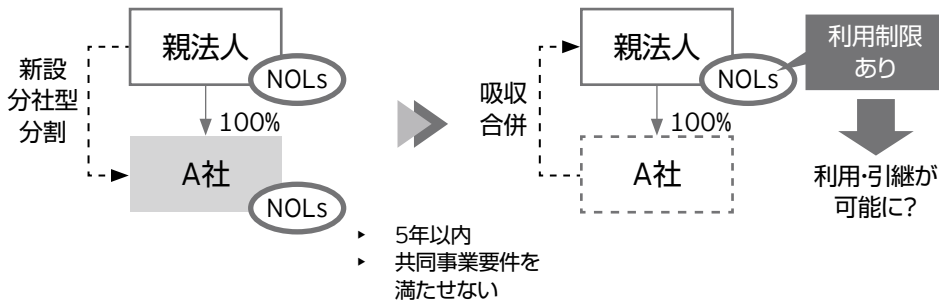
3 組織再編成に係るその他の改正

① 適格合併等の場合の欠損金の制限措置等の改正

1 現行制度の概要

適格合併等の場合の欠損金の制限措置等は、例えば、繰越欠損金等を有するグループ外の法人を一旦グループ内の法人とした上で、グループ内の他の法人と組織再編成を行うことによって繰越欠損金等を引き継ぐような租税回避を防止する目的で設けられているものである。

しかしながら、現行制度では、新たに設立した法人をその後継続して100%保有し、その後合併する場合のように、同一のグループ内の合併であっても、グループ外の法人の繰越欠損金等を引き継ぐ場合の制限規定と同様の制限を受ける場合があり、円滑な企業組織再編の障害となっているのではないかと問われてきた。



適用時期

この規定は、平成22年10月1日から適用される。

② 分割型分割のみなし事業年度の廃止

1 現行制度の概要

分割型分割が事業年度の中途において行われる場合には、その分割法人の事業年度開始の日から分割型分割の日の前日までの期間及

2 改正案の取扱い

内 容

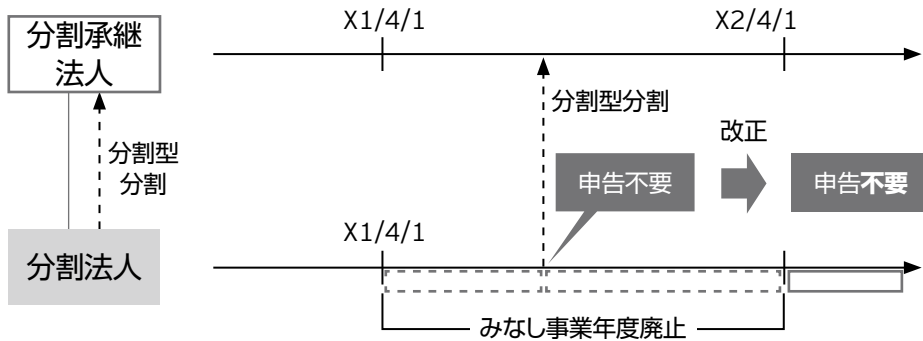
大綱では、「適格合併等の場合における欠損金の制限措置等について、実態に応じて適用要件を見直す」こととされているが、その具体的な内容については明らかとされていない。ただし、平成21年11月19日の税制調査会資料「平成22年度税制改正要望の評価結果に対する意見等」(経済産業省)によると、「その設立時から継続的に特定資本関係にある法人との間で組織再編を行った場合を適用除外とする」とされている。また、単純に法人を新設した場合以外にも、例えば、新設分社型分割や現物出資により設立した法人でその設立後継続して100%保有している法人をその設立から5年以内に吸収合併する場合についても、当該制限措置等の適用除外の対象になると思われる。

び分割型分割の日からその事業年度終了の日までの期間を一事業年度とみなし、それぞれの事業年度において確定申告を行うことになる(法法14三)。また、連結法人間で分割型分割を行う場合も、分割法人の連結事業年度開始の日から分割型分割の日の前日までの期間及び分割型分割の日からその連結事業年度終了の日までの期間を一事業年度として、連結納税の下での単体申告を行うことになる。

2 改正案の取扱い

内 容

分割型分割については、みなし事業年度を設けないこととされる。分割型分割のみなし事業年度が廃止されることとなれば、申告手続きが不要となり、事務手続きが簡便になると思われる。特に連結納税制度の場合、これまでは連結納税間で分割型分割が行われる場合には、連結納税から離脱しないにも関わらず、みなし事業年度が生じ、連結納税制度の下で単体申告を行う必要があったが、今後は、みなし事業年度が廃止され、単体申告が不要になることから、簡便な手続きになると思わ



③ 売買目的有価証券、未決済デリバティブ取引に係る契約等が適格分社型分割により移転する場合の改正

1 現行制度の概要

適格分社型分割により、売買目的有価証券等を分割法人から引き継いだ場合には、みなし事業年度がないことから、当該売買目的有価証券等は、分割法人の帳簿価額により引き継ぎ、事業年度終了時に、引き継いだ帳簿価額と時価との差額が、評価益又は評価損として益金の額又は損金の額に算入される。一方、適格分割型分割の場合には、分割法人において、最後事業年度に売買目的有価証券等の時価評価益又は評価損を計上し、分割承継法人においては、分割型分割の日の属する事業年

れる。

ただし、分割型分割が適格分割型分割である場合には、分割法人の利益積立金を分割承継法人に引き継ぐこととなるため、みなし事業年度を設けない場合には、どの時点の利益積立金を分割承継法人に引き継ぐのか、分割型分割時の利益積立金を引き継ぐ場合には、どのように計算をするのかは明らかにされていないので、留意する必要があると思われる。

適用時期

この規定は、平成22年10月1日から適用される。

度の所得の金額の計算上、当該評価益又は評価損を損金の額又は益金の額に算入する、つまり、分割法人で計上された評価益又は評価損を戻し入れることになる。

2 改正案の取扱い

内 容

売買目的有価証券・未決済デリバティブ取引に係る契約等を適格分社型分割等により移転する場合の処理について整備が行うとされているが、その具体的な内容は明らかではないものの、現行の適格分割型分割の処理と同様の取扱いになることが予想される。

適用時期

この規定は、平成22年10月1日から適用される。

④ 合併類似分割型分割の廃止

1 現行制度の概要

合併類似適格分割型分割*が行われた場合において、当該合併類似適格分割型分割に係る分割法人の当該合併類似適格分割型分割の前日7年以内に開始した各事業年度において生じた欠損金額があるときは、当該合併類似適格分割型分割に係る分割承継法人において、当該欠損金額を引き継ぐことができる（法法57）。しかしながら、分割法人と分割承継法人との間に特定資本関係（いずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等の総数の50%超の株式等を直接又は間接に保有する関係等をいう。）があり、かつ、当該特定資本関係が当該分割承継法人の当該合併類似適格分割型分割に係る当該合併類似適格分割型分割の日の属する事業年度開始の日の5年前の日以後に生じている場合において、みなし共同事業要件を満たせないときは、原則として、欠損金の引き継ぎを行うことはできない（法法57）。

* 合併類似分割型分割とは、次に掲げる要件のすべてに該当するものをいう。

イ 分割型分割に係る分割法人の当該分

割型分割前に営む主要な事業が当該分割型分割に係る分割承継法人において当該分割型分割後に引き続き営まれることが見込まれていること

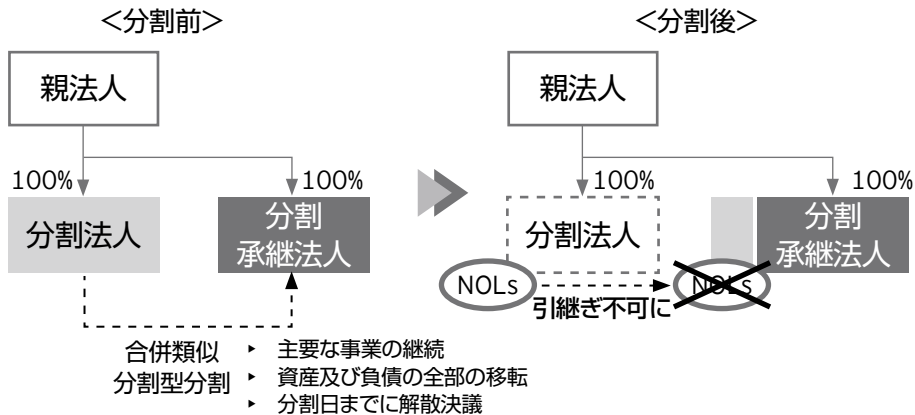
ロ 分割型分割に係る分割法人の当該分割型分割の直前に有する資産及び負債の全部が当該分割型分割に係る分割承継法人に移転すること

ハ 当該分割型分割に係る分割法人を当該分割型分割後直ちに解散することが当該分割型分割の日までに当該分割法人の株主総会又は社員総会において決議されていること

2 改正案の取扱い

内 容

合併類似適格分割型分割制度が廃止されることになり、合併類似適格分割型分割により繰越欠損金を引き継ぐことができないことになる。ただし、実際に合併類似分割型分割により繰越欠損金を引き継ぐ事例はそれ程多くなかったものと考えられ、合併類似適格分割型分割制度が廃止された場合であっても実務的な影響は小さいものと思われる。



適用時期

この規定は、平成22年10月1日から適用される。

(了)

【執筆者紹介】

関 谷 浩 一（せきや こういち）
税理士

20年以上にわたる本邦／国際税務の経験を有し、
現在、新日本アーンスト アンド ヤング税理士
法人のパートナーとして、トランザクション
タックス部を統括。

M & A、組織再編、事業再生、源泉税／外国税
額控除プランニング、節税投資スキーム構築の
分野で豊富な経験を有する。現在は、M & Aに
関する税務デューデリジェンス及びストラク
チャリング業務を専門とする。

1993年から4年間アーンスト・アンド・ヤング、
ニューヨーク事務所の国際税務部に駐在。

【執筆者紹介】

服 部 孝 一（はっとり こういち）
税理士

大手税理士法人勤務を経て、2004年に新日本
アーンスト アンド ヤング税理士法人に入所。
現在、シニアマネージャーとしてトランザク
ション タックス部に所属。

日系及び外資系多国籍企業に対する国内及びク
ロスボーダーM & A / 組織再編を専門とし、M
& A税務スキームの構築、組織／事業再編税務
アドバイザー、税務デューデリジェンス業務
等に従事。

2006年から2年間アーンスト・アンド・ヤング、
ニューヨーク事務所のトランザクション タッ
クス部に駐在。