

## 税制適格と税制非適格

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人 税理士 西田宏之

### はじめに

平成22年度、『グループ法人税制の導入』という、数年に一度の税制の大改正が行われた。これは、組織再編の法制度や連結会計制度等の導入を背景としたグループ法人の一体的運営が加速していることを受けて、グループ経営に中立的な税制の導入を図ったものである。なお、グループ法人税制は原則として100%グループ企業（完全支配関係のある法

人）のみを対象として強制適用されるもので、基本的に法人税にのみ影響を与え、消費税や他の地方税（法人税に連動しているものを除く）の取扱いに影響を与えるものではない。本稿では、グループ内で組織再編を行った場合の譲渡損益の繰延規定と、組織再編の際の税制適格・税制非適格規定との関連について記載する。

### 1 平成22年度税制改正前の税制適格と税制非適格の取扱い

組織再編税制について、これまでには、いわゆる「適格・非適格」の概念に基づき課税関係が整理されていた。まず、平成13年度税制改正により、合併・分割・現物出資については、原則（＝非適格組織再編）として、資産等を時価で移転したものとして、移転法人において資産・負債の譲渡損益を認識し、さらに、合併あるいは分割型分割の際には、株主においてみなし配当を認識することとされた。平成18年度税制改正後は、株式交換・株式移転について、原則として完全子法人の一定の資産が時価評価されることとなった（ただし、株式交換・移転の場合には、株主においてみなし配当は生じない）。なお、一定の資産とは固定資産、土地等、金銭債権、有価証券及び繰延資産であり、棚卸資産、売買目的有価

証券や含み損益が資本金等の額の2分の1と1,000万円のいずれか少ない金額に満たない資産等は時価評価の対象資産から除外されている（法法62の9、法令123の11）。

これに対して、それぞれ特例として、税制適格組織再編が定められている。これは、以下のようにグループ内及びグループ外組織再編に応じた「税制適格要件」を満たすことで、合併・分割・現物出資の場合には資産等を帳簿価額で移転したものとして、資産の譲渡損益を繰り延べることとし、また、合併あるいは分割型分割におけるみなし配当も生じないものとされた。同様に、株式交換・移転の場合にも、税制適格要件を満たす場合には、完全子法人の時価評価は不要とされた。

### 組織再編の税制適格要件（グループ内及びグループ外）

区分	企業グループ内組織再編		企業グループ外組織再編
	100%の支配関係	50%超100%未満の支配関係	共同事業
金銭等交付要件	株式以外の資産が交付されない		
支配関係継続要件	組織再編前の支配関係の再編後の継続見込		株式等の継続保有の見込
その他の要件			主要な事業 / 資産の継続見込
			従業者の引継見込
			事業が相互に関連 規模要件または 経営参画要件（役員引継要件）

## 2 グループ法人税制の特例と、税制適格と税制非適格組織再編との関連

グループ法人税制の特例は100%グループ法人間で行われる資産の譲渡以外に、合併・分割・現物出資・株式交換・株式移転といった組織再編行為も対象となる。そのため、非適格組織再編に該当した場合であっても、グループ法人税制が適用される場合には、非適格合併・分割・現物出資の際の譲渡損益が繰延べられ、あるいは非適格株式交換・株式移転の際の時価評価が行われない（法61の13、62の9）。

ただし、非適格組織再編の場合、原則として、すべての移転資産・負債、そして自己創設のれん（合併等対価と各資産・負債の価額の合計との差額）が譲渡損益計上の対象となる一方で、グループ法人税制における譲渡損益の繰延は固定資産、土地等、金銭債権、有価証券及び繰延資産のみを損益繰延への対象とし、棚卸資産、売買目的有価証券や簿価1,000万円未満の資産等は繰延への対象から除外されている点に注意する（法61の13、法令122の14）。そのため、譲渡損益の繰延の適用を受ける場合であっても、一部の資産や負債については引き続き譲渡損益計上の対象となる。重要な点としては、譲渡時の簿価が1,000万円未満の資産については譲渡損益繰延の対象資産から除かれていることで、再

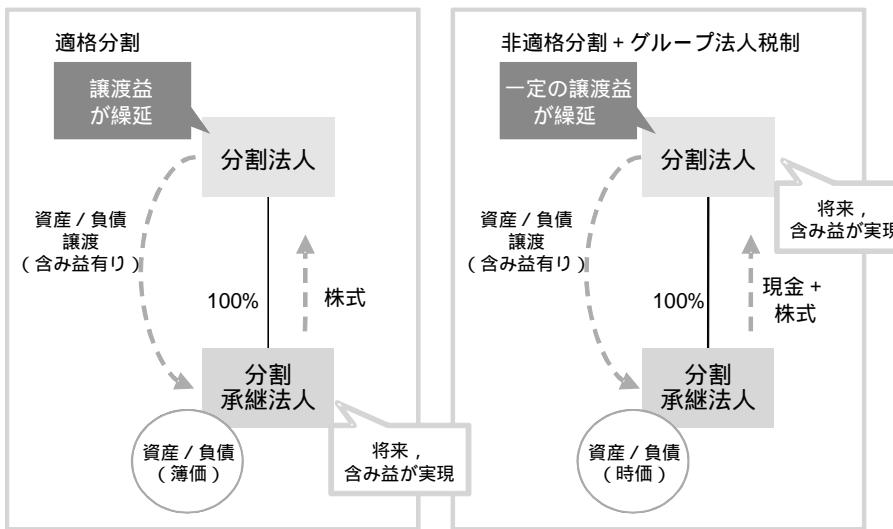
編時に簿価がゼロである自己創設のれん部分については、繰延への対象とはならないと考えられる。一方で、無形固定資産であっても、たとえば、特許権や商標権等で再編時に簿価が1,000万円以上あるものについては繰延の対象となる。

その他、適格組織再編の場合には、資産を簿価で移転できるのに対して、非適格組織再編で、かつ、グループ法人税制の対象となる場合には、あくまで資産の時価譲渡であり、譲渡法人で認識すべき譲渡損益を一旦繰延べているに過ぎず、一定の事由が生じた際には譲渡法人で課税される点にも注意する。ただし、グループ内の非適格合併の場合には、グループ法人税制による譲渡損益調整資産は原則として簿価受入となる点に注意する。一定の事由とは、譲渡または譲受法人のグループからの離脱、グループ法人への2度目の譲渡、移転資産の償却・評価替え・貸倒れ・除却等となる（法61の13、法令122の14）。

そのため以下のように、適格分割の場合には、事後に資産をグループ外に譲渡した際に、譲受法人（分割承継法人）で含み益が課税されるのに対し、非適格分割+グループ法人税制適用の場合には、最初に繰り延べた譲渡益は譲渡法人（分割法人）において課税される

こととなる。

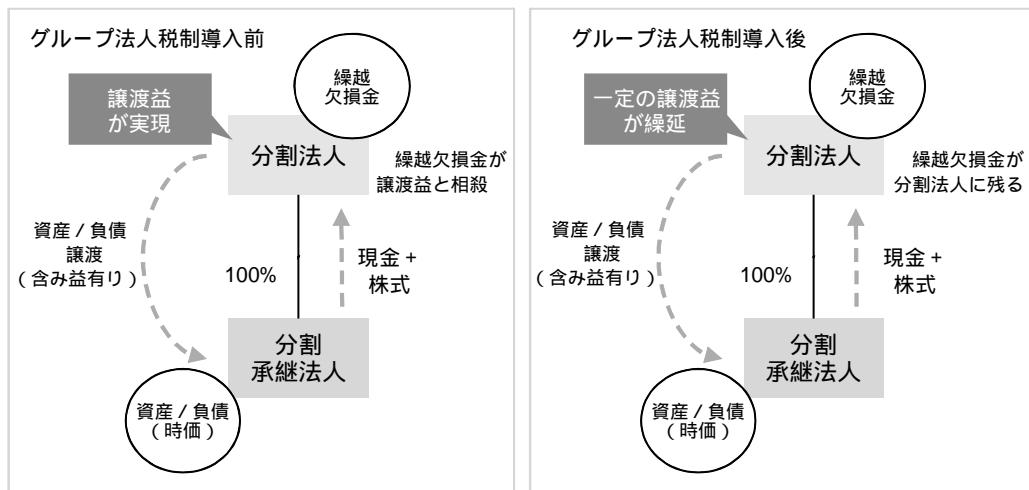
### グループ税制導入後の適格分割と非適格分割の譲渡益実現の違い



さらに、以下のように、グループ法人税制導入前は分割の対価に分割承継法人からの金銭交付を含めることで、条文上は、グループ

内であっても非適格分割として、分割法人において移転する資産／負債についての譲渡損益が実現していた。

### 非適格分割を利用した譲渡益認識の制限



このように、分割法人に繰越欠損金がある場合には、当該繰越欠損金と譲渡益を相殺することも可能であり、特に分割法人の繰越欠損金が早期に期限切れとなるような場合には繰越欠損金の有効利用の観点からもメリット

があると言えた。この点において、グループ法人税制導入後は一定の資産の譲渡益について、強制的に繰り延べられることになった。ただし、前述のように、グループ法人税制導入後であっても、自己創設のれんについては、

簿価が1,000万円未満のため譲渡益を認識し繰越欠損金と相殺できる可能性がある。

税制適格合併・非適格合併とグループ法人税制の適用のまとめは、以下のとおりである。

#### 適格組織再編／非適格組織再編とグループ法人税制適用の場合のまとめ

	適格合併	非適格合併 (グループ法人税制適用)	非適格合併 (グループ法人 税制適用外)
資産・負債の移転	簿価	時価 (譲渡損益調整資産は簿価受入)	時価
自己創設のれんの認識	無し	有り(資産調整勘定)	有り(資産調整勘定)
被合併法人における資産負債の移転損益の認識	原則不要 (強制繰延)	必要 (譲渡損益調整資産は強制繰延)	必要
被合併法人からの欠損金の移転	一定の要件を満たせば可能	不可	不可
合併法人の欠損金の制限	利用制限有り	利用制限有り	利用制限無し
みなし配当	発生しない	発生する	発生する
利益積立金の引継	有り	無し	無し

なお、上図のように、グループ法人税制は、一定の資産の譲渡損益繰延以外にも、合併法人における欠損金の利用制限等にまで影響

が及んでいる点に注意する(税制適格・非適格と欠損金・含み損の利用制限は後述)。

### 3 税制適格・非適格と欠損金・含み損の利用制限

#### ① 被合併法人の欠損金や含み損の合併法人への移転

原則として、被合併法人の繰越欠損金や含み損は合併法人に引き継がれないものの、適格合併に該当し、かつ、以下の一定の要件を満たす場合には、被合併法人の欠損金等は合併法人において引き継ぐことが可能となる(法57)。

グループ外における、共同事業による適格合併であること

50%超グループ内の場合で、以下のいずれかの要件を満たすこと

- 50%超のグループ関係が生じて5年超経過していること(設立後支配関係が継続している場合を含む)
- みなし共同事業要件を満たしていること

と

あるいは、

- 被合併法人における含み益が移転する繰越欠損金額等を上回っていること

みなし共同事業要件とは、共同事業を営むための適格組織再編の要件の一部(規模要件や経営参画要件等)に加えて、規模要件については、企業グループ化時から適格合併時までの間ににおいて事業規模の変動がおおむね2倍を超えないこと、あるいは経営参画要件についても、引継ぎの対象となる役員がグループ化時より在籍していること等が要件となっている。さらに、含み益の計算は、被合併法人のグループ化直前期末の純資産の簿価と時価との差額により行われる。

## ② 合併法人等（分割承継法人や被現物出資法人）の欠損金や含み損の利用制限

原則として、合併法人等が既に有している繰越欠損金や含み損は（非適格）組織再編の際に利用制限を受けない。ただし、前述のように、グループ法人税制が適用される非適格合併については利用制限を受ける可能性がある。一方で、適格合併に該当する場合にも、一定の要件に該当する場合を除いて、合併法人等が有する繰越欠損金や含み損が利用制限

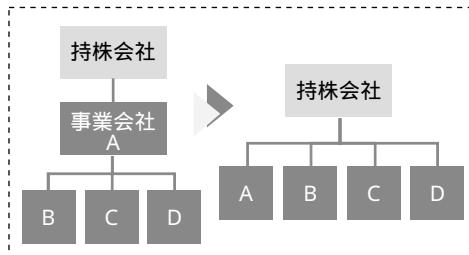
を受ける場合がある。なお、一定の要件とは基本的に「被合併法人の欠損金や含み損の合併法人への移転」と同様に、原則として「50%以下あるいは50%超の支配関係に応じたそれぞれの要件を満たすこと」が必要となる（法法57）。ただし、事業を移転しない合併以外の適格組織再編の際の譲受法人の欠損金や保有資産にかかる含み損は、当該移転資産について含み益がない場合には（上記要件にかかるわらず）原則として利用制限を受けない。

## 4 平成22年度税制改正による適格現物分配の導入

平成22年度税制改正により、グループ内で行われる孫会社株式や金銭債権等の現物分配についても、組織再編税制に含め、適格・非適格に区分されることになった。つまり、現物分配は、組織再編税制に含められる結果、適格現物分配の要件を満たす場合には配当源泉所得税の徴収や受取配当として株主で法人税課税されるといったことはなくなり、さらに、移転資産の譲渡損益についても配当支払法人で簿価譲渡となる（法法62の5。ただし、適格・非適格に応じ、譲受先において、欠損金・含み損の利用制限が生じる可能性に留意する。

なお、適格現物分配が利用される可能性がある事例は以下のとおりである。

適格現物分配を利用した子会社株式の移転（A社の子会社群を持株会社の下に移転）

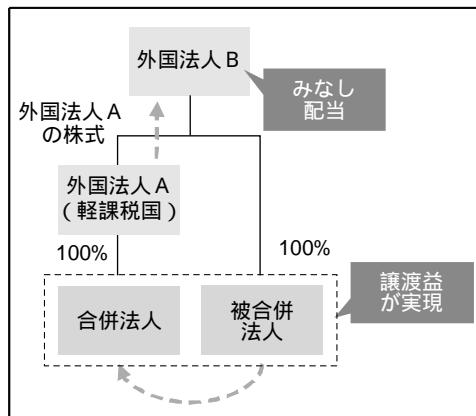


たとえば、持株会社に対してA社の子会社群を移転する場合、これまででは子会社株式等の含み益に対する課税を避ける（非課税とする）ために、分割型会社分割により時間とコストをかけて移転する必要があったが、グループ法人税制の導入により、適格現物分配による機動的な再編が可能となる。ただし、100%グループ間で含み益がある資産を移転する場合、適格現物分配の方法以外にも、単純売却や贈与によっても、原則として、資産の移転元の法人での課税が繰り延べられるため、組織再編にこだわらず、譲渡や贈与の形式により課税繰延で資産を移転することも考えられる。

## 5 グループ法人税制の適用されないクロスボーダー非適格組織再編行為

最後に、クロスボーダーで行われる組織再編とグループ法人税制の関連について記載する。内国法人間で行われる三角合併（合併法人ではなく合併親法人の株式が交付される合併）のうち特定グループ内合併に該当するものは、適格合併とされる合併の範囲から除外されるため、注意が必要である。

### 特定グループ内合併とグループ法人税制



特定グループ内合併とは、次の 及び のいずれにも該当する合併をいい、事業関連性

のほか一定の適用除外要件を満たすものを除く（措法68の2の3）。

被合併法人と合併法人との間に特定支配関係（50%超の支配関係）があること

被合併法人の株主等に特定軽課税外国法人に該当する親法人の株式が交付されること

グループ法人税制においても、特定グループ内合併の場合には、従前と同様に繰延の対象から除かれることとなる。つまり、完全支配関係がある内国法人間の適格合併であったとしても、当該合併がいわゆる三角合併に該当し、かつ、交付される合併親法人株式が軽課税国に所在する場合には、非適格合併となり、さらに、グループ法人税制による譲渡損益繰延の適用も受けられない。そのため、グループ間で行うクロスボーダーでの事業統合計画に際しては、特定グループ内合併として取扱われないように所要のプランニングが必要となる。

## 終わりに

グループ法人税制は税制面での障害なく100%グループ企業間の資産や資金の移動が可能となることから、グループ経営を進める日本企業にとってはメリットとなる部分が大きい。ただし、組織再編税制における適格・非適格組織再編の概念とグループ法人税制における課税繰延処理等は同時に適用されることがあるため、組織再編の際には税務上の処理がこれまでより複雑になる点に留意する。

（了）

### 【執筆者紹介】

西 田 宏 之（にしだ ひろゆき）  
税理士。

日本では一般事業会社及び投資ファンドに対してクロスボーダーM & Aの際のタックスストラクチャリング及び投資対象企業のタックス・デューデリジェンスに従事する。その他、組織再編税制・連結納税コンサルティング業務にも強みを有し、税務アドバイス、セミナーの開催及び出版を行う。

2008年9月よりアーンスト・アンド・ヤング  
ニューヨーク事務所に出向し、現在はJapan  
Tax Deskとしてクロスボーダー及びトラン  
ザクションタックスの分野で税務アドバイスを行っている