

第 部：実務解説編

グループ法人間での資産譲渡と寄附金税制
- 税務上の処理方法の相違 -

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人 税理士 吉 村 祥 人

はじめに

平成22年度税制改正によりグループ法人税制が導入された。グループ法人税制下では、100%資本関係にある内国法人間で行われる一定の資産の譲渡取引については当該取引により生ずる譲渡損益が繰り延べられる。また、寄附については支出法人において寄附金の全額が損金不算入とされ、受領法人においては受贈益の全額が益金不算入とされる。なお、いずれの税制についても平成22年10月1日以

降に実施する取引について適用される。

グループ法人税制の導入により繰延譲渡損益の継続的記録や一定事項の通知などが必要になり、納税者の事務負担の増加が予想される。一方、無税での資産移転の選択肢が広がることから、グループ法人間での資産の配置や資本の最適化を図る上で、より柔軟かつ機動的な資産の移転が可能になったといえる。

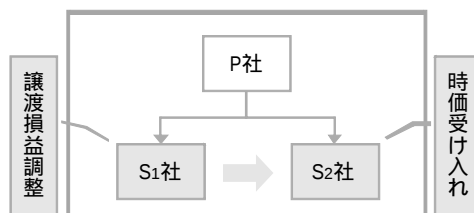
1 完全支配関係下における資産譲渡取引と寄附取引

① 完全支配関係下における資産譲渡取引の取扱い

平成22年10月1日以降に、内国法人が完全支配関係にある他の内国法人に対して譲渡損益調整資産を譲渡した場合には、当該譲渡にかかる譲渡利益額または譲渡損失額に相当する金額は、当該譲渡をした事業年度の損金または益金の額に算入される（法61の13）。この規定により、譲渡法人では、譲渡損益の額が相殺され譲渡損益が繰り延べられる結果となる。

なお、譲受法人では、当該資産を時価により受け入れることになる。

【資産譲渡取引】



譲渡には、適格合併、適格分割、適格現物出資及び適格現物分配に該当しない合併、分割、現物出資及び現物分配が含まれることから、いわゆる非適格合併等の実施により被合併法人等において認識されることになる譲渡損益のうち、譲渡損益調整資産にかかる譲渡損益についても適用されることになる。なお、非適格合併により合併法人が譲り受ける譲渡

損益調整資産の取得価額については、被合併法人の合併直前における帳簿価額により受け入れることになる(法法61の13)。

譲渡損益調整資産

以下の資産のうち帳簿価額が1,000万円以上のも

- 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(譲渡法人または譲受法人で売買目的有価証券とされるものを除く。)
- 金銭債権
- 繰延資産

なお、事業譲渡等により認識される資産調整勘定については、譲渡損益調整資産に定義されておらず、また、自己創設の営業権については譲渡法人等において事業譲渡等直前の帳簿価額がない(0円)ことから、譲渡損益調整資産に該当せず、譲渡損益の繰延べ対象とならないものと思われる。

譲渡法人において繰り延べられた譲渡利益額または譲渡損失額は、譲受法人が譲渡損益調整資産を譲渡、償却、評価換え、貸倒れ、除却等をしたときに、そのうちの一定金額が益金または損金の額に算入されることになる(法法61の13)。

繰延譲渡損益実現事由

- 譲受法人が譲受資産を譲渡、償却、評価換え、貸倒れ、除却などを行った場合
- 譲受法人が譲渡法人との間に完全支配関係を有しなくなった場合

繰り延べられた譲渡損益の実現事由が生じた場合に、益金または損金の額に算入される金額は、それぞれの事由に応じて以下のとおり定められている(法令122の14)。

- 譲受資産の譲渡、評価換え、貸倒れ、除却などを行った場合 及び
- 譲受法人が譲渡法人との間に完全支配関係を有しなくなった場合

.....繰り延べられた損益の全額

- 譲受資産の償却を行った場合(減価償却資産・繰延資産)

.....繰り延べられた損益のうち償却費に相当する損益の額

なお、譲渡損益調整資産が減価償却資産または繰延資産に該当する場合には、当該資産にかかる譲渡利益額または譲渡損失額のうち各期の益金または損金の額に算入する金額を譲受法人が適用する耐用年数に応じて計算する簡便な計算方法が認められている(法令122の14)。

完全支配関係下にある内国法人間で譲渡損益調整資産を譲渡した場合には、譲渡法人及び譲受法人の双方に以下の通知義務が課されている。

譲渡法人は、その譲渡後遅滞なく以下の事項をその譲受法人へ通知しなければならない(法令122の14)。

- 当該譲渡資産が譲渡損益調整資産に該当する旨
- 当該譲渡資産が減価償却資産及び繰延資産である場合に、繰延損益の実現額の計算方法に簡便法を適用する場合にはその旨

上記通知を受けた譲受法人は、その通知を受けた後遅滞なく以下の事項を譲渡法人へ通知しなければならない(法令122の14)。

- 譲受資産が譲受法人において売買目的有価証券に該当する場合にはその旨
- 譲渡法人が譲渡資産についての繰延損益の実現額の計算方法に簡便法を適用する旨の通知を受けた場合において、譲受資産が譲受法人において減価償却資産又は繰延資産に該当する場合には減価償却資産に適用する耐用年数及び繰延資産の支出の効果の及び期間

また、譲受法人は、その事業年度終了後遅滞なく以下の事項を譲渡法人へ通知しなければならない(法令122の14)。

- 繰延損益の実現事由が生じたときは、その旨（譲渡法人が減価償却資産及び繰延資産に原則法を適用している場合には、譲受法人において損金算入した償却費の金額を含む。）

- 繰延損益の実現事由が生じた日

これは、繰延損益の実現事由は当該事由が生じた日の属する譲受法人の事業年度終了の日において生じたものとされることから、譲受法人に通知を義務付けているものである（法令122の14）。

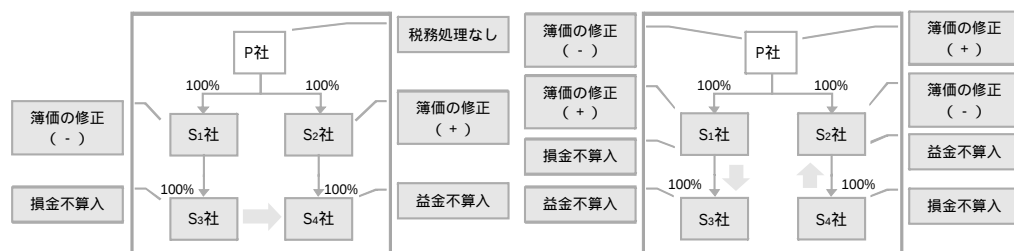
完全支配関係下における譲渡損益調整資産の譲渡は、あくまで譲渡損益の繰延べであって、簿価による譲渡を認めるものではない。したがって、取引価格を簿価とする場合においても、その資産の時価を算定する必要があることに留意する。

含み益のある資産を当該資産の簿価で譲渡した場合など、いわゆる低額譲渡については、税務上、時価により譲渡したものとみなし、また、譲渡対価と資産の時価との差額は譲渡法人から譲受法人へ寄附したものととして取り扱われる。

完全支配関係下における譲渡損益調整資産の低額譲渡取引についても、一旦は時価で譲渡したものとみなされ、当該譲渡にかかる譲渡利益額は譲渡法人において繰り延べられ、譲渡対価と時価との差額については譲渡法人から譲受法人に寄附したものととして取り扱われるものとする。

以下、完全支配関係下にある法人間で行われた寄附の取扱いについて述べる。

【寄附取引】



② 完全支配関係下における寄附・受贈益の取扱い

平成22年10月1日以降に、内国法人が完全支配関係にある他の内国法人に対して寄附を行った場合には、支出法人において当該寄附金の額が損金不算入とされるとともに、受領法人において受贈益の額が益金不算入とされる（法25の2、37）。なお、当該規定は法人による完全支配関係がある場合にのみ適用され、個人による完全支配関係下にある法人間で寄附をした場合には、今後も継続して現行の取扱いを受けることに留意する。また、支出法人において損金不算入とされる金額は寄附金の全額であり、損金算入限度額はない。一方、受領法人においても収益計上される受贈益の全額が益金不算入とされる。

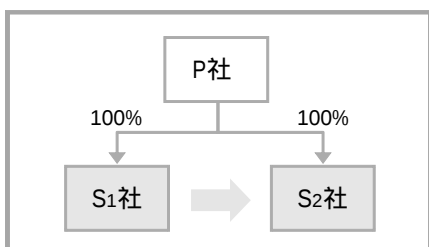
さらに、支出法人と完全支配関係にある親法人において支出法人株式を寄附金の損金不算入額相当額減額するとともに、受領法人と完全支配関係にある親法人において受領法人株式を受贈益の益金不算入額相当額増額する帳簿価額の修正を行うことになる（法令9七）。これは、連結納税における投資簿価修正が課税済利益に対する二重課税や二重控除を防ぐ目的で設けられているのに対し、完全支配関係下にある法人間の寄附はグループ全体で課税を生じさせることなく価値の移転が可能であることから、支出法人と受領法人の株式価値に当該価値の移転を反映させることを目的として設けられたものと考えられる。

2 資産譲渡取引と寄附の関係

完全支配関係下にある内国法人間で譲渡損益調整資産の譲渡をした場合において、その譲渡価額が時価から乖離している場合には、譲渡損益の繰延処理と寄附にかかる申告調整とが同時に生じる可能性がある。

【設例】

P社を一の者とする完全支配関係にあるS1社とS2社との間で、S1社が保有する帳簿価額100（時価200）の土地をS2社に譲渡する。



なお、当該資産の譲受けにあたってS2社がS1社に支払う対価の額が、時価相当額（200）である場合、時価相当額より高額（300）又は低額（100）である場合、及び無償である場合の各社の税務上の処理は、以下のとおり。

適正時価（200）による取引

P社
仕訳なし

S1社

(借) 現	金	200
(貸) 土	地	100
	土地譲渡益	100
(借) 譲渡損益調整損		100
(貸) 譲渡損益調整勘定		100

S2社

(借) 土	地	200
(貸) 現	金	200

高額（300）取引

P社

(借) S1社株式	100
(貸) 利益積立金	100
(借) 利益積立金	100
(貸) S2社株式	100

S1社

(借) 現	金	300
(貸) 土	地	100
	土地譲渡益	100
	受贈益	100
(借) 譲渡損益調整損	100	
(貸) 譲渡損益調整勘定	100	
(借) 受贈益	100	
(貸) その他流出	100	

S2社

(借) 土	地	200
	寄附金	100
(貸) 現	金	300
(借) その他流出	100	
(貸) 寄附金	100	

低額（100）取引

P社

(借) 利益積立金	100
(貸) S1社株式	100
(借) S2社株式	100
(貸) 利益積立金	100

S 1 社		
(借) 現 金	200	
(貸) 土 地	100	
土 地 譲 渡 益	100	
(借) 土 地 譲 渡 益	100	
(貸) 譲渡損益調整勘定	100	
(借) 寄 附 金	100	
(貸) 現 金	100	
(借) そ の 他 流 出	100	
(貸) 寄 附 金	100	

S 1 社		
(借) 現 金	200	
(貸) 土 地	100	
土 地 譲 渡 益	100	
(借) 土 地 譲 渡 益	100	
(貸) 譲渡損益調整勘定	100	
(借) 寄 附 金	200	
(貸) 現 金	200	
(借) そ の 他 流 出	200	
(貸) 寄 附 金	200	

S 2 社		
(借) 土 地	200	
(貸) 現 金	100	
受 贈 益	100	
(借) 受 贈 益	100	
(貸) そ の 他 流 出	100	

S 2 社		
(借) 土 地	200	
(貸) 受 贈 益	200	
(借) 受 贈 益	200	
(貸) そ の 他 流 出	200	

無償(0)取引

P 社		
(借) 利 益 積 立 金	200	
(貸) S 1 社 株 式	200	
(借) S 2 社 株 式	200	
(貸) 利 益 積 立 金	200	

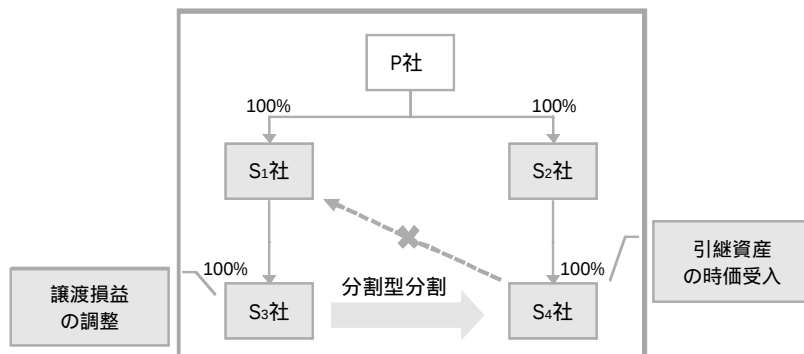
_____ * _____ *

3 M & A ・ 組織再編取引における留意点

グループ法人税制導入後における M & A 取引や組織再編取引の実施にあたっては、過去に対象会社が実施した譲渡損益調整資産の譲

渡にかかる譲渡損益の実現や寄附に伴う帳簿価額修正の影響を十分に検討する必要がある。

① 無対価分割型分割



平成22年度税制改正により無対価の組織再編について、その取扱いが明確化された。改正以前は、無対価の組織再編について、税務上の適格組織再編に該当するのか、そもそも法人税法が想定する組織再編に該当するのか否かについて議論があった。本改正により、対価が省略されたものと考えられる一定の無対価組織再編については組織再編として定義され、適格要件を充足するものについては適格組織再編に該当するものと規定されている。一方で、対価が省略されたものと考えられない組織再編については、非適格組織再編として取り扱われることになる。

なお、このような組織再編について、本来対価を収受すべき法人から対価を交付すべき法人に対して寄附が行われたとして取り扱われるか否かについては、明らかにされていない。

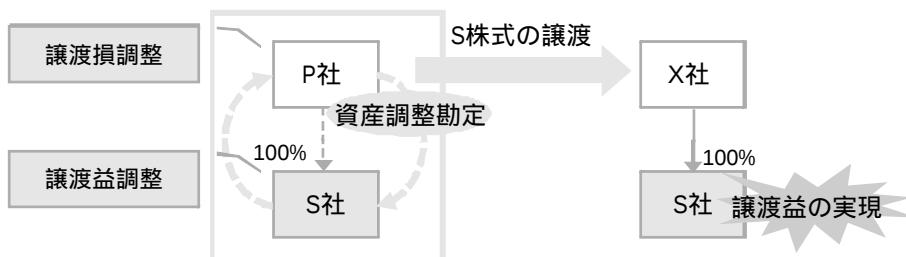
上図の場合、当該分割は S 3 社が S 4 社の株式を保有していないことから分割型分割に該当する（法法 2 十二の九口）が、分割承継法人または分割法人が分割法人または分割承

継法人の発行済株式の全部を保有する関係にないことから、非適格分割型分割として取り扱われる（法令 4 の 3 ）。

したがって、S 3 社が S 4 社に移転する資産及び負債は時価により譲渡したものとみなされるが、完全支配関係下にある法人間の資産の譲渡に該当することから、移転資産に含まれる譲渡損益調整資産にかかる譲渡損益は繰り延べられることになる。一方、S 4 社は当該分割にかかる引継資産を時価により受け入れることになる。

② コア・ノンコア事業譲渡後の株式売却

企業全体の収益拡大を図るため、組織再編などによりコア事業に経営資源を集中させ、ノンコア事業を売却することがある。完全支配関係下にある P 社と S 社が営業譲渡によりコアとノンコア事業の整理を実施し、ノンコア事業が集約された S 社をグループ外へ売却する場合、以下の点に留意する。



○ 営業譲渡（コア・ノンコア事業の整理）

S社からP社に対して事業譲渡によりコア事業の譲渡を行った場合において、当該事業にかかる資産に含み益があれば含み益に対する課税が生じることになるが、P社とS社は完全支配関係下にあることから、譲渡損益調整資産にかかる譲渡益については繰り延べられることになる。ただし、P社における資産調整勘定等に相当するS社の事業譲渡利益については、繰延べの対象とはならない。

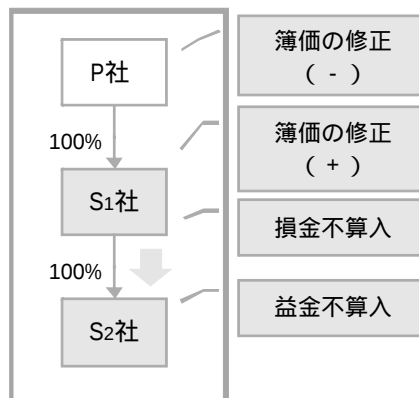
P社からS社に対して事業譲渡によりノンコア事業の譲渡を行った場合において、当該事業にかかる資産に含み損がある場合でも、譲渡損益調整資産に係る譲渡損については繰り延べられることになる。また、P社はS社からのコア事業の譲受けにより資産調整勘定（営業権）が計上され、5年間で償却が行われる。

○ 子会社株式（ノンコア事業）の売却

P社がグループ外のX社にS社株式を譲渡することにより、S社はP社との完全支配関係を有しないことになるため、コア事業の譲渡の際に繰り延べられていた譲渡益が実現し、課税が生じることになる。一方、P社においても、S社との完全支配関係を有しないことになるため、ノンコア事業の譲渡の際に繰り延べられていた譲渡損が実現することになる。

③ 子会社に対する債権放棄

子会社の再建にあたり、親法人が子会社に対して有していた債権については債権放棄を行うことがある。この場合、債権放棄の損金



性については、損失負担として経済合理性を有しているか否かについて以下のような点から総合的に判断することとなる。

- (イ) 子会社等は経営危機に陥っているか（倒産の危機にあるか）
- (ロ) 損失負担等を行うことは相当か（支援者にとって相当な理由はあるか）
- (ハ) 損失負担等の額（支援額）は合理的であるか（過剰支援になっていないか）
- (ニ) 整理・再建管理はなされているか（その後の子会社等の立ち直り状況に応じて支援額を見直すこととされているか）
- (ホ) 損失負担等をする支援者の範囲は相当であるか（特定の債権者等が意図的に加わっていないなどの恣意性がないか）
- (ヘ) 損失負担等の額の割合は合理的であるか（特定の債権者だけが不当に負担を重くしまたは免れていないか）

経済合理性を有する損失負担とされた場合と寄附とされる場合とでは、課税関係が異なることになる。完全支配関係下における債権

放棄に取扱いについても、上記の観点から損金性を判断することになるが、債権放棄が寄附とされた場合には、上述のとおり S 1 社において債権放棄損の全額が損金不算入とされるとともに S 2 社において債務免除益の全額が益金不算入となる（法法25の2、37）。

また、S 1 社の親法人 P 社において S 1 社株式の帳簿価額を当該債権放棄損相当額減額するとともに S 2 社の親法人 S 1 社において S 2 社株式の帳簿価額を当該債務免除益相当額増額する帳簿価額修正をすることになる。

お わ り に

グループ法人税制が適用される平成22年10月1日以降の完全支配関係下における譲渡損益調整資産の譲渡については、譲渡法人側で譲渡損益調整勘定を有することになり、取引後直ちにグループ全体の利益積立金について増減は生じることではないが、あくまで損益の繰り延べであることから、想定外の事由により課税関係が生じることがないように留意する必要がある。

また、完全支配関係下における寄附については、支出法人において損金不算入とされ、受領法人において益金不算入とされることから、グループ全体では税負担は生じず、また、各法人の株主において投資簿価修正が生じることになることから、利益積立金がグループ法人間で移転することになる。したがって、

子会社から親法人へ寄附する場合には配当と類似した課税関係となる点に留意が必要である。

（了）

【執筆者紹介】

吉 村 祥 人（よしむら ながと）
税理士

2006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、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。

国内大手企業の M & A や企業組織再編を中心に 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、企業評価業務等に従事。

_____ * _____ *