

Newsletter

平成22年度税制改正 グループ法人間での資産譲渡取引の取扱い

Contents

1. 完全支配関係下における資産譲渡取引の取扱い
 - (1) 譲渡損益の繰延べ
 - (2) 繰り延べた譲渡損益の実現
 - (3) 通知義務
2. 資産譲渡取引と組織再編の関係

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、100%支配関係(完全支配関係)にある内国法人間で一定の資産譲渡取引を行った場合に、この譲渡取引により生ずる譲渡損益が繰り延べられることになりました。

このような譲渡損益の繰延べの規定は、従前は連結納税グループにのみ適用されていましたが、グループ法人税制の導入により連結納税を適用していないグループ法人間での資産譲渡取引についても適用されます。一定の資産については、移転の際に譲渡益課税が繰り延べられることから、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りました。一方で、取引の把握が必要になるため事務負担の増加が予想されます。

完全支配関係にある内国法人間で一定の資産譲渡取引に関する規定は、平成22年10月1日以後に実施する譲渡取引について適用されます。

本号では、適用期日を控え、留意すべきグループ法人間での資産譲渡取引の取扱いについて、説明いたします。

1. 完全支配関係下における資産譲渡取引の取扱い

(1) 譲渡損益の繰延べ

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、当該資産の譲渡により生じる譲渡利益又は譲渡損失については、繰延べ処理されることとなります(法61の13①)。ただし、譲受法人では、当該資産を時価で取得することになるため、譲渡資産の時価は算定する必要があります。

なお、譲渡損益調整資産とは、以下に掲げる資産のうち、その譲渡直前の帳簿価額が1,000万円以上のものをいいます(法61の13①、法122の14①)。

- ▶ 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(譲渡法人又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

また、事業譲渡等の場合に認識される資産調整勘定(法62の8①)については、譲渡損益調整資産に定義されていません。

さらに、自己創設の営業権については、上記固定資産には該当しますが、譲渡法人等において事業譲渡等直前の帳簿価額がない(帳簿価額が1,000万円未満)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はならないものと思われます。

(2) 繰り延べた譲渡損益の実現

譲渡法人において繰り延べられた譲渡利益額又は譲渡損失額は、譲受法人において当該譲渡損益調整資産の譲渡、償却、評価換え、貸倒れ、除却等の事由が生じた場合、又は譲渡法人が譲受法人との間に完全支配関係を有しないこととなった場合に、譲渡時に繰り延べられていた譲渡損益の一部又は全部が取り崩されることになり、譲渡法人側で損益認識されることとなります(法61の13②、③)。

なお、この場合に益金の額又は損金の額に算入される金額は、主に次に掲げる区分に応じ、それぞれ以下の金額と定められています(法122の14④一～八)。

- | | |
|---|-----------------------------|
| ① 譲受資産の譲渡、評価換え、貸倒れ、除却などを行った場合(②～④等を除く。) | 繰り延べられた損益の全額 |
| ② 譲受資産(減価償却資産・繰延資産)の償却を行った場合 | 繰り延べられた損益のうち償却費に対応する部分の金額 |
| ③ 譲受資産(有価証券)の譲渡を行った場合 | 繰り延べられた損益のうち譲渡した数に対応する部分の金額 |
| ④ 譲渡法人が譲受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 |

(3) 通知義務

譲渡法人は、譲受法人において譲渡損益調整資産の譲渡、償却、評価換え、貸倒れ、除却等の事由が生じた場合に繰り延べた譲渡損益を実現する必要がありますので、譲渡法人が当該実現事由を円滑に把握できるように、譲渡法人及び譲受法人において譲渡損益調整資産に係る以下の通知義務が課されています(法令122の14^⑩、^⑰、^⑱)。

(図表1) 通知事由、通知内容及び通知期限

通知者	通知事由	通知内容	通知期限
譲渡法人	譲渡損益調整資産を譲受法人に譲渡したこと	譲受法人に対して譲渡した資産が譲渡損益調整資産である旨(減価償却資産又は繰延資産につき簡便法の適用を受けようとする場合には、その旨を含みます。)(法令122の14 ^⑩)	譲渡後遅滞なく通知
譲受法人	(i) 譲渡損益調整資産が売買目的有価証券であること	その旨(法令122の14 ^⑰ 一)	通知を受けた後遅滞なく通知
	(ii) 譲渡損益調整資産が減価償却資産又は繰延資産である場合において譲渡法人から簡便法を適用しようとする旨の通知を受けたこと	当該資産について適用する耐用年数又は当該資産の支出の効果の及び期間(法令122の14 ^⑰ 二)	
	(iii) 1(2)の戻入事由(上記(ii)の通知を受けていた場合の譲渡損益調整資産が譲受法人において減価償却資産に該当し、その償却費が損金の額に算入された等の事由が生じた場合を除きます。)が生じたこと	その旨(減価償却資産又は繰延資産の場合には、その償却費の額を含みます。)及びその生じた日(法令122の14 ^⑱)	実現事由が生じた事業年度終了の後遅滞なく通知

(出典) 国税庁「平成22年度税制改正に係る法人税質疑応答事例(グループ法人税制関係)(情報)」問13[表1]に基づいて作成

(参考) 国税庁より、平成22年8月13日付で公表された「平成22年度税制改正に係る法人税質疑応答事例(グループ法人税制関係)(情報)」問13 譲渡損益調整資産に係る通知義務における「法人税法第61条の13(完全支配関係がある法人の間の取引の損益)に規定する譲渡損益調整資産に関する通知書」についても、併せてご参照ください。

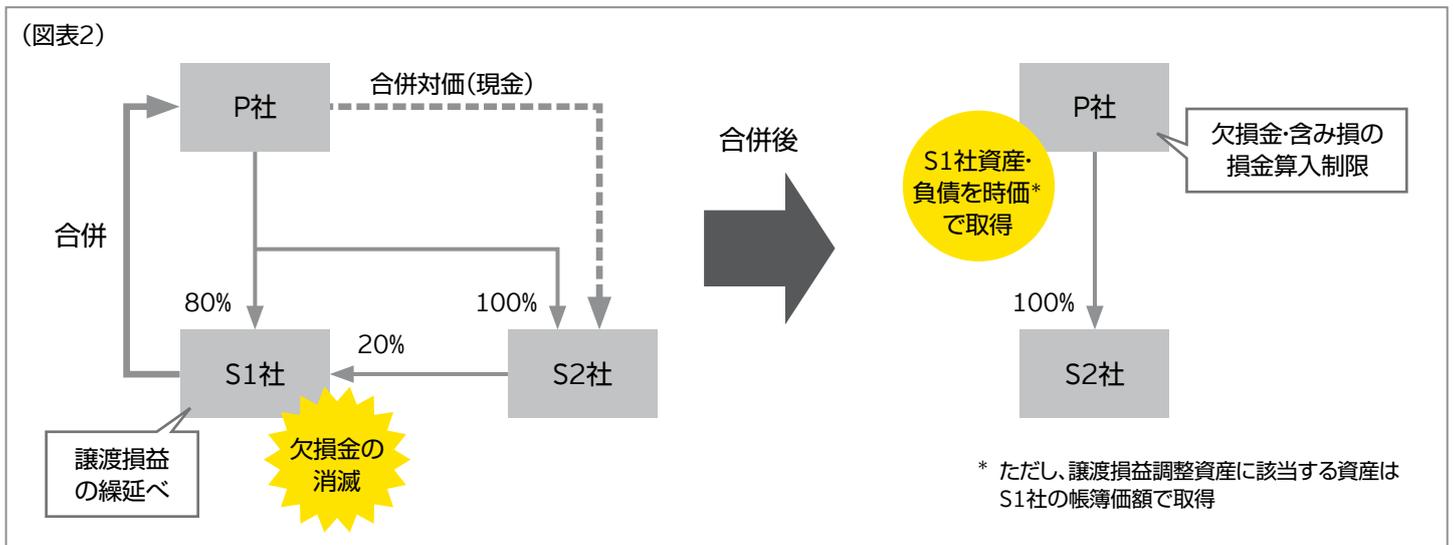
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/100810/pdf/13.pdf>

2. 資産譲渡取引と組織再編の関係

完全支配関係下における譲渡損益の繰延べの規定は、適格組織再編に該当しない合併、分割、現物出資及び現物分配により生じた譲渡損益調整資産に係る譲渡損益にも適用されます。

したがって、税制非適格の組織再編にあたっては、譲渡損益の繰延べの適用についても課税関係を検討する必要があります。

以下では、譲渡損益の繰延べが適用される非適格合併の取扱いについて説明いたします(図表2参照)。



図表2の資本関係においてP社がS1社を吸収合併する際に、S2社がP社株式を保有することを回避するため、合併対価としてS2社に現金を交付するケースを考えます。この場合、P社とS1社の合併は、合併対価としてP社株式以外の資産(現金)が交付されているため非適格合併に該当します(法22の八)。

非適格合併の場合には、被合併法人(S1社)の資産及び負債は時価で合併法人(P社)に譲渡され、譲渡損益は、被合併法人の最後の事業年度において認識されます(法62①②)。

ここで、P社とS1社との間には完全支配関係があるため、この非適格合併には譲渡損益の繰延べの規定が適用されます。その結果、譲渡損益調整資産については、被合併法人の最後の事業年度において譲渡損益が認識されず、繰延べ処理されることとなります。なお、非適格合併により認識される資産調整勘定については、前述のとおり譲渡損益調整資産に該当しないため、譲渡損益の繰延べ対象にはならないものと思われます。

一方、P社は、S1社の資産及び負債を原則として時価で受け入れますが、譲渡損益調整資産については、S1社の合併直前の帳簿価額で受入れることとなります(法法61の13⑦)。この際、譲渡損益調整資産の受入価額と時価との差額については、P社の利益積立金額の加減算により調整されます(法令9①ール)。

なお、P社において認識される資産調整勘定は、合併後5年間にわたり均等償却されます(法法62の8①④)。

非適格合併に際して譲渡損益が繰り延べられた資産については、前述のとおり、合併法人が被合併法人の帳簿価額を引き継ぐことになるため、当該資産の取得価額は、適格合併により帳簿価額で引き継がれた場合と同様になります。

これは、譲渡法人が譲受法人との合併により消滅してしまうことから、上記「1(2)繰り延べた譲渡損益の実現」の方法によって繰り延べた譲渡損益を実現させることができないため規定されているものと考えられます。

つまり、非適格合併に係る合併法人が帳簿価額で引き継いだ資産については、適格合併の場合と同様に、当該資産の除却・売却・減価償却等を通じて繰り延べた譲渡損益が実現することになります。

また、非適格合併が行われた場合には、被合併法人が有する繰越欠損金は、合併法人に引き継ぐことはできません。さらに、完全支配関係下における譲渡損益の繰延べの規定(法法61の13①)が適用される非適格合併が行われた場合には、合併法人が有する繰越欠損金の使用及び一定の含み損資産の損金算入が制限される可能性があるため、留意する必要があります(法法57④、法法62の7①)。

グループ法人税制が適用される平成22年10月1日以後の完全支配関係下における資産譲渡取引については、譲渡法人側で譲渡損益調整資産に係る譲渡損益が繰り延べられますが、あくまで損益の繰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ります。

また、当該規定は、本改正により創設された適格現物分配や他の適格組織再編取引のように簿価で移転することを容認するものではないことから、適正な時価による取引が求められる点や譲渡損益の実現が譲渡法人側で生じる点についても留意する必要があります。

9月号 予告

- ▶ 平成22年度税制改正特集

Contact

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

関谷 浩一	パートナー	+81 3 3506 2447	koichi.sekiya@jp.ey.com
上田 憲治	パートナー	+81 3 3506 2467	kenji.ueda@jp.ey.com
金谷 雅子	パートナー	+81 3 3506 2430	masako.kanaya@jp.ey.com
吉村 祥人	マネージャー	+81 3 3506 2145	nagato.yoshimura@jp.ey.com

近年、日本では組織再編やM&Aの分野において大きな税制改正が行われ、トランザクションの実行において税務インパクトを考慮し、税効果を最大化するストラクチャーを検討する必要性が高まっています。インターナショナル アンド トランザクション タックス サービス部では、以下のサービスを提供しております。

- ▶ 税務デューデリジェンス
- ▶ M&A、グループ内再編におけるタックス ストラクチャリング アドバイス
- ▶ トランザクションにおける税務モデリング
- ▶ 関係する契約書類等の税務的観点からのレビュー
- ▶ クロスボーダー取引に関する税務コンサルティング
- ▶ 買収後の再編計画の策定と実施サポート
- ▶ 組織再編において必要となる企業評価
- ▶ 各種ファンド(不動産ファンド、プライベート エクイティ ファンド、ヘッジファンド等)の投資ストラクチャー策定に関する税務アドバイス

税制関連情報

平成22年8月26日までに関係省庁より公表された税制に関する情報のハイライトとなります。以下ご参照下さい。

- ▶ 財務省 「租税条約に関するプレスリリース」
<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/kokusaiz.htm>
 - ▶ オランダ王国との新租税条約が署名されました(2010.8.25)
<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/sy220825ne.htm>
- ▶ 国税庁 「平成22年度税制改正に係る法人税質疑応答事例 (グループ法人税制関係)(情報)」
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/100810/index.htm>

ニュースレター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・アドバイザー・サービスなどの分野におけるリーダーとして、全世界の14万4千人の構成員が、共通のバリュー(価値観)に基づいて、品質の高いサービス提供を行っています。私どもは、クライアント、構成員、そして社会を支援し、各サービス分野において、皆様の可能性の実現を追求し、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にて紹介しています。

©2010 Ernst & Young Shinnihon Tax.
All Rights Reserved.

EYTAX SCORE CC20100824-1

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しないでください。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も一切の責任を負いません。