■Article(vol.34)■……

# グループ法人税制の概要

税理士　上西　左大信

……

平成22年度税制改正大綱が平成21年12月22日に公表された。法人課税の分野における主要な改正項目の一つが「資本に関係する取引等に係る税制」である。この改正は、平成21年7月31日に財務省のホームページで公表された「資本に関する取引等に係る税制についての論点」（以下「論点」という。）の内容がほぼそのまま制度化されるものである。

## １．はじめに－グループ法人税制の必要性－

企業グループを対象とした法制度や会計制度が定着しつつある中、法人の組織形態の多様化に対応するとともに、課税の中立性や公平性等を確保する観点から、次の２つの税制についての見直しが行われることとなった。

①グループ内取引等に係る税制

②資本に関係する取引等に係る税制

これらの税制（特に①に該当するもの）は、「グループ法人税制」は称されることが多いようである。本稿では、両者について、「論点」の内容を参照し、表現を借用しつつ概説することとする。

## ２．グループ内取引等に係る税制

### （１）100%グループ内の法人間の資産の譲渡取引等

連結法人間取引の損益の調整制度が拡大的に改組され、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場合においては、その時点では譲渡損益は計上しないで、その資産がそのグループ外に譲渡等により移転した時点にその移転を行った法人において譲渡損益が計上されることになる。

また、100%グループ内での非適格合併による資産の移転も同様の取扱いがされることになる。

なお、これに伴い、適格事後設立制度は存置する必要性がなくなったので、廃止される。適格事後設立は、会計上（決算書において）は譲渡損益を認識しつつも、税務上（申告書において）は譲渡損益を計上しない方式であり、上記の改組後の制度に包含されることになるからである。

100%グループ内の法人とは、完全支配関係（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）のある法人をいう。「間接に保有する関係」の内容は、現時点では不明である。なお、「論点」では、グループの範囲には、基本的には資本関係で画することとなるとして、外国法人や個人にも言及されていること



※掲載記事の無断転用、転載はお断りいたします。

に留意が必要である。

グループ法人間での資産の譲渡取引に係る損益については、現行の連結納税制度において譲渡損益調整資産について採用されている損益調整制度と同様の仕組みなることが予想される。なお、譲渡損益調整資産とは、固定資産、土地、有価証券、金銭債権及び繰延資産（売買目的有価証券、帳簿価額1,000万円に満たない資産を除く）をいう。

（２）100%グループ内の法人間の寄附

現行の連結納税グループ内の寄附金制度は、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算入となる。この課税のあり方が、連結納税を選択するグループが少ない理由の一つとされている。

従来の改正案の中には、いずれの側においても「算入」すべきであるとの意見もあったが、所得の移転が容易に行われることの弊害も指摘されていた。

今回の改正により、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、受領法人において全額益金不算入として、いずれの側においても「不算入」となる。

（３）100%グループ内の法人間の資本関連取引

主な項目は次のとおりである。

①適格現物配当

100%グループ内の内国法人間の現物配当について、組織再編税制の一環として位置づけられ、譲渡損益の計上が繰り延べられる。敢えて言えば、現物配当に適格・非適格の概念が導入され、「適格現物配当」が可能になったことを意味する。なお、この現物配当には、みなし配当が含まれる。また、源泉徴収等は行わないことになる。

②負債利子控除の不適用

100%グループ内の内国法人からの受取配当について益金不算入制度を適用する場合には、負債利子控除を適用しないこととなる。現行の連結納税制度においては、負債利子控除が不要となっていることと同様の取扱いになる。グループ内の資金調達に対する税制の中立性が確保されたものであるといえよう。

③発行法人への株式の譲渡

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、その譲渡損益は計上されないこととなる。株式という資産の譲渡ではなく、資本等取引として取り扱うのであろう。



※掲載記事の無断転用、転載はお断りいたします。

（４）中小企業向け特例措置の大法人の 100%子法人に対する適用

資本金の額又は出資金の額が１億円以下の法人に係る次の制度（いわゆる中小特例）については、資本金の額若しくは出資金の額が５億円以上の法人又は相互会社等の 100%子法人には適用しないこととされる。

①軽減税率

②特定同族会社の特別税率の不適用

③貸倒引当金の法定繰入率

④交際費等の損金不算入制度における定額控除制度

⑤欠損金の繰戻しによる還付制度

グループ法人税制の導入に伴い、中小法人に最も大きい影響があるとされたのがこの項目であった。当初は資本金の額が１億円以上の法人の 100%子法人には、上記の中小特例が適用されないとの予測もあったが、５億円で区分されることとなった。なお、資本金が５億円以上の会社は、大会社として取り扱われ、会計監査人設置会社となるものである。

（５）連結納税制度

連結納税制度を選択するグループが少ない理由の最大の理由とされているのが、連結納税開始時における子法人の単体欠損金の持込制限（切捨て）であるとされている。

今回の改正により、連結納税の開始又は連結グループへの加入に伴う資産の時価評価制度の適用対象外となる連結子法人のその開始又は加入前に生じた欠損金額は、連結親法人の所得との通算はできないが、その連結子法人の個別所得金額を限度として、連結納税制度の下での繰越控除の対象となる。米国において導入されているＳＲＬＹ（separate return limitation year）ルールと同様の仕組みのものである。

３．資本に関係する取引等に係る税制

（１）みなし配当の際の譲渡損益

自己株式として取得されることを予定して取得した株式が自己株式として取得された際に生ずるみなし配当については、益金不算入制度が適用されなくなる。

親会社が子会社の株式を保有している場合に、その株式を発行法人である子会社に買い取らせることにより、受取配当等の益金不算入規定を活用しつつ、株式譲渡損失を実現させる事例があるようである。今回の改正は、そのような節税スキームを防止する措置と考えられる。



※掲載記事の無断転用、転載はお断りいたします。

（２）清算所得課税

現行の制度では、事業年度の期首から解散決議日までは、通常の所得課税が行われ、解散決議の翌日から開始する事業年度は財産法的な課税方式が採用されている。

今回の改正により、解散決議後においても通常の所得課税となる。その際、期限切れ欠損金については、損金算入制度を整備する等の所要の措置を講じられる予定である。

また、連結子法人の解散を連結納税の承認の取消事由から除外される。現行制度では、連結子法人が解散をした場合には、その前後における課税方式が異なることから、解散は連結子法人の離脱事由とされている。しかし、解散の前後で同一の課税方式が継続されることになると、解散を離脱事由とする必要がなくなることになる。

おわりに

今回のグループ法人税制は、該当する場合には、大法人のみならず中小法人にも多大な影響があると思われる。法令改正の内容が待たれるところである。

以上



※掲載記事の無断転用、転載はお断りいたします。