

## Japan Tax Newsletter

### 2010年度税制改正とグループ内のリストラクチャリング

2010年度の税制改正により新たにグループ法人税制の導入その他資本に関する取引等に係る税制の改正が行われました。これらの規定の多くは2010年10月1日以後の取引について適用となります。以下では、これらの今年度の税制改正で導入された規定のうち、特に、100%グループ内において事業の整理統合等の一環として事業又は資産を移転する場合影響のある規定についてみていきたいと思えます。

【執筆担当：青柳良則】

\*\*\*\*\*

#### (1) 完全支配関係

今年度の税制改正においては、「完全支配関係」があるグループ内の内国法人間の取引に関する新たな税制が設けられました（以下「グループ法人税制」という。）。

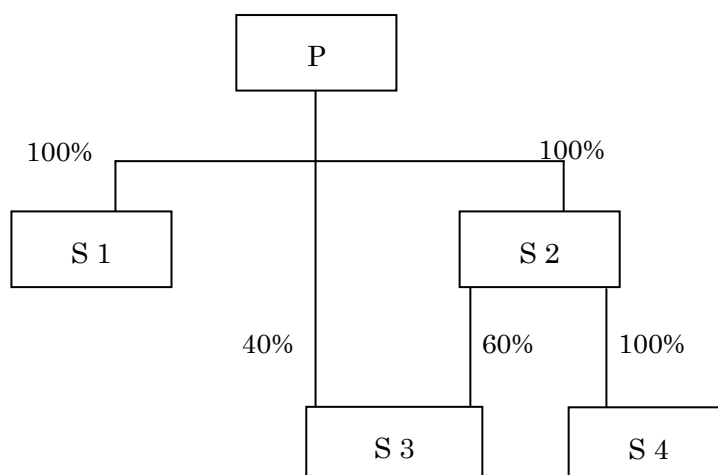
「完全支配関係」とは、

- ①一の者（個人や外国法人を含みます。以下同じ。）が法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する関係（「当事者間の完全支配の関係」）又は
- ②一の者との間に当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係をいう（法人税法 2 条 12 号の 7 の 6）

とされています。

例えば、次ページの図で P 及び S1～S4 がいずれも内国法人である場合には、これらの法人それぞれの間にも「完全支配関係」があることとなります。また、P が外国法人や個人である場合にも、P 及び S1～S4 の間でそれぞれ「完全支配関係」があることとなります。

従前、このような会社間の取引に関する所得課税繰延特例としては、連結納税制度を除けば、適格組織再編税制における 100%グループ内の合併等の組織再編手続等が存在するだけでした。それが、今回のグループ法人税制の導入により、100%グループ内の企業については、課税を繰り延べて行うことが可能な取引の範囲が大きく拡大しました。



## (2) 100%グループ内の事業・資産譲渡

上記の図で、子会社 S1 から親会社 P に、S1 の事業のうちの一部の事業（あるいは当該事業で使用する資産）を無対価で移転するという場面を考えてみたいと思います。

従来は、このような事業又は資産の移転を、対象となる資産の含み益についての課税なく行う方法としては、S1 から P に対する当該事業又は資産の吸収分割という方法しかありませんでした（なお、このような場合の無対価の会社分割については、従前も適格分割に当たりうると考えられてきましたが、今年度の税制改正でその旨が明確化されました（法人税法 2 条 12 号の 11））。

それが、今回の改正により、①事業若しくは資産の譲渡又は②資産の現物配当といった方法によっても、資産の含み益への課税を避けつつ事業又は資産の移転を行うことが可能となりました。これらの手段は会社分割の会社法上の手続にかかる時間等を節減できるため、検討に値すると考えられます。以下では、これらの手段について、改正法による課税関係を順に説明します。

## (3) 事業又は資産の無対価譲渡

S1 から P に対して単純に事業又は資産を無対価で譲渡するという場合を考えます。この場合、税務上、法人間の取引は原則時価に基づいて課税が行われますので、(a) S1 が P に当該事業を構成する資産及び負債（又は資産のみ）を時価で譲渡したうえで、(b) S1 が P から事業（又は資産）の対価として受領すべき時価相当額を P に寄附したと分析して、それぞれの課税関係を考えます。

### (a) S1 の譲渡損益の繰延

今年度の税制改正により、2010 年 10 月 1 日以降に行われる完全支配関係のある会社間の資産の移転（無対価の場合に限らず、対価が支払われる場合も含まれます。また、税制非適格組織再編等による移転も含まれます。）においては、一定の資産の譲渡損益の計上が繰り延べられることとなりました。

譲渡損益が繰り延べられるのは、固定資産、土地等、金銭債権、有価証券及び繰延資産ですが、棚卸資産、売買目的有価証券、簿価 1,000 万円以下の資産等は繰延の対象となりません（法人税法 61 条の 13 第 1 項、同法施行令 122 条の 14 第 1 項）。

繰延への税務会計処理としては、譲受法人は譲り受けた資産を時価で資産計上し、譲渡法人は、繰延対象資産の譲渡益又は譲渡損に相当する金額を当該事業年度の所得の計算上、損金又は益金の額に算入します。

繰り延べられた譲渡損益相当額は、(i)譲渡法人又は譲受法人の 100%グループからの離脱、(ii)譲受法人がさらに当該資産を譲渡したとき（100%グループ内での譲渡も含む。）、(iii)譲受法人において、当該資産について、償却、評価替え、貸倒れ、除却等があったとき、あるいは、(iv)連結納税制度の適用開始、連結納税グループへの加入に際し譲受法人が時価評価の適用対象となる場合に、譲渡法人において益金又は損金の額に計上されます（法人税法 61 条の 13 第 2 項、3 項及び 4 項、同法施行令 122 条の 14 第 4 項）。

したがって、本件の S1 から P に事業譲渡（又は資産譲渡）を行った場合には、譲渡された資産のうち上記のような繰延対象資産に含み損益があったとしても、S1 の譲渡損益の計上は繰り延べられます。

## (b) 寄附金と受贈益

次に、無対価譲渡の場合、S1 が P から事業（又は資産）の対価として受領すべき時価相当額を免除したことについての課税関係は以下のとおりとなります。

一般に法人が支出した寄附金は、一定の制限を超える部分については損金算入できません（法人税法 37 条 1 項）。特に、連結法人間の寄付については、一切損金算入が認められていません（法人税法 37 条 2 項）。これに対し、受贈益を受けた側は、益金に算入するものとされています（法人税法 22 条 3 項）。

しかし、今年度の税制改正により、2010 年 10 月 1 日以降に行われる、法人との間で完全支配関係のある内国法人の間の寄附については、寄附を行った側の損金算入が一切認められない一方で、受贈益を受けた法人でも益金算入を行わないこととなりました（法人税法 25 条の 2、37 条 2 項）。

したがって、P が内国法人であれば、本件の S1 が P から事業（又は資産）の対価として受領すべき時価相当額を免除したことについても、S1 では損金不算入、P では益金不算入ということになります。

連結法人間の寄附を除き、この規定の適用がある場合、P が S1 からの受贈益を受けて益金不算入となると、P においては、S1 株の帳簿価格及び利益積立金の調整（減額）が必要となります（法人税法施行令 9 条 1 項 7 号、119 条の 3 第 6 項、119 条の 4 第 1 項）。

## (4) 現物配当による場合

次に S1 から P に対して事業用の資産を現物配当として移転する場合を考えます。

現物配当は、法人が剰余金の配当等として、金銭以外の資産を移転するものですが、課税上は、現金での剰余金配当と資産の譲渡の組み合わせとして処理します。すなわち、当該資産を時価で譲渡したものとみなして、譲渡損益が配当を行った法人において計上されることとなります。

今回の税制改正により、完全支配関係のある内国法人の間で行われる現物配当等が、新たに適格組織再編税制の一環として「適格現物分配」として定義され(法人税法2条12号の15)、2010年10月1日以降に、適格現物分配により行われる資産の移転については、当該現物配当の直前の簿価により譲渡をしたものと取り扱うこととされました(法人税法62条の5第3項)。なお、適格現物分配については源泉徴収も免除されています(所得税法24条1項)。

S1 から P に対して資産を適格現物分配によって移転すれば、無対価、簿価、源泉徴収なしで移転することができます。

## (5) 留意点

- ① これらの新たに導入された制度は強制適用であり、連結納税のように適用の有無を選択できるものではありません。したがって、2010年10月1日以降は、例えば、S1 から P に対して、かつ、(3)(a)で述べた繰延の対象となる含み損のある資産を譲渡して、譲渡損を計上するということはできなくなります。
- ② (3)(a)で述べた資産の譲渡損益の繰延は、固定資産等の一定の資産以外は対象となりません。特に、簿価1,000万円以下の資産については譲渡損益が計上されるという点に注意が必要です。事業譲渡の場合には、自己創設のれんの存在が考えられますが、譲渡法人での簿価はゼロなので、繰延対象とはならず、のれんの時価の全額が譲渡益として計上されることとなります。その他の自己創設無形資産についても同じような問題があります。他方、(3)(b)で述べた寄附金・受贈益の規定は、資産の種類を問わず適用されます。
- ③ (4)で述べた適格現物分配の規定も、資産の種類を問わず適用されますが、(ア)配当である以上、設例のような子から親への資産の移転の場合しか利用できないうえに、会社法に基づく分配可能額の制約を受けます。また、(イ)事業譲渡や会社分割と異なり、「資産」の分配にしか適用されないこととなっているため(法人税法2条12号の6)、負債も含めた事業全体を適格現物分配の対象とすることはできないと考えられます。
- ④ 無対価譲渡と適格現物分配とでは、課税の繰り延べられ方に違いがあります。まず、(3)(a)で述べた資産の無対価譲渡においては、資産は時価で譲渡され、その後、一定の事由が生じた場合に譲渡法人において譲渡損益が計上されることとなります。他方、(4)で述べた適格現物分配や適格分割等においては、資産は簿価で譲渡され、当該資産の含み益・含み損は、譲渡法人がさらに当該資産を譲渡したとき等に譲渡法人において実現することとなります。
- ⑤ 無対価譲渡における譲渡損益の繰延と寄付金の益金不算入では、適用される「完全支配関係」の範囲に違いがあります。(3)(b)で述べた寄付金の規定は法人(外国法人を含む。)との間に完全支配関係がある内国法人同士の間のみ適用になります。したがって、(1)の図のPが内国法人や外国法人である場合は適用がありますが、Pが個人である場合には、P、S1、S2、S3の間での寄付金には適用がありません。一方で、(3)(a)の資産の譲渡損益の繰延は、Pが個人である場合にも適用されます。
- ⑥ 適格現物分配・適格分割等の適格組織再編においては、事業や資産を譲り受ける法人の側で、譲渡法人と譲渡法人の間に5年以上支配関係(完全支配関係ではなく、50%超の関係でよい。)が継続していない等、一定の要件を満たす場合に、欠損金の利用が制限されることがあります(法人税法57条4項)。
- ⑦ 課税関係の有利不利の判断に際しては、例えば、資産の譲渡は消費税の課税対象となりま

すが、会社分割や現物配当については消費税の課税対象にならないなど、法人税以外の他の税金について検討することが必要です。

\*\*\*\*\*

本ニュースレターの内容は、一般的な情報提供であり、具体的な法的アドバイスではありません。お問い合わせ等ございましたら、当事務所の青柳良則 (yoshinori.aoyagi@amt-law.com) までご遠慮なくご連絡下さいますよう、お願いいたします。

\*\*\*\*\*

アンダーソン・毛利・友常法律事務所

Tax Newsletter 担当

仲谷栄一郎、藤田耕司、岡本高太郎

〒106-6036 東京都港区六本木1丁目6番1号 泉ガーデンタワー

<http://www.amt-law.com/>

本ニュースレターの配信の停止、送付先変更などをご希望の場合には、大変お手数ですが、

[tax-newsletter@amt-law.com](mailto:tax-newsletter@amt-law.com) まで、ご連絡頂けると幸いです。

© Anderson Mori & Tomotsune 2010