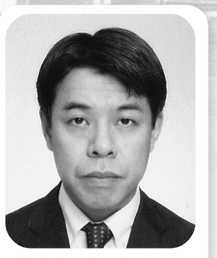
実務研究

日本税務会計学会
平成22年4月 月次研究会

グループ法人税制と資産の譲渡取引



北川　裕之〔京橋〕

はじめに

グループ法人の一体的運営が進展している状況を踏まえ、実態に即した課税を行う観点から、100%資本関係の企業グループが経済的に一体であることを課税制度に反映するグループ法人税制（グループ法人単体課税）が導入された。

グループ法人間の取引については、課税の中立性から損益を計上しない（繰り延べ等）という考え方を基礎として、法人税法上、グループ法人特有の取扱いが別段の定めとして規定されている。

その取扱いの中で、一番特徴的なグループ法人間の資産の譲渡取引について検討する。

Ⅰ　グループの範囲

グループ法人税制は、100%資本関係のある「完全支配関係」のある法人間の取引について適用される。完全支配関係とは、次に掲げる関係をいう（法法2十二の七の六）。

①　一の者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として政令で定める関係《当事者の完全支配の関係》

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

完全支配関係の判定において、一の者には個人も含まれ、その場合には個人と親族などの同族関係者もその範囲とされる。親族は民法上の「6親等内の血族、配偶者、3親等内の姻族」であるため、親族の所有する会社が完全支配関係のある法人相互の関係を有する法人として一つのグループを形成することになる。

中小企業における資本関係では、個人（オーナー一族）が株主であることが多いのが実態であると考えられる。このような必ずしも経営的に一体と呼べないようなグループ法人に対してもグループ法人税制の適用が広範囲に及ぶ可能性があることは、制度導入の趣旨からも疑問であり、実態に即した個人の範囲の絞り込みを行うべきと考えられる。

Ⅱ　グループ法人間の譲渡取引の制度の概要

従前の連結法人間取引の損益の調整制度が改組され、グループ法人税制全般に導入された。

内国法人（普通法人又は協同組合等に限る）が、譲渡損益調整資産を完全支配関係にある他の内国法人（普通法人又は協同組合等に限る）に譲渡した場合には、その譲渡による譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額は、その譲渡した事業年度の損金又は益金に算入し、譲渡損益を繰り延べる（法法61の13①）。

なお、この繰り延べた譲渡損益は、その譲受法人において、譲渡損益調整資産の譲渡、償却、評価替え、貸倒れ、除却等の事由が生じたときには、その譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額のうち一定の計算による金額を益金の額又は損金の額に算入し、課税の繰り延べが解消される（法法61の13②）。

Ⅲ　個別論点の検討

1　譲渡損益調整資産

譲渡損益調整資産は、固定資産、土地等、有価証券、金銭債権、繰延資産で、売買目的有価証券、譲受法人で売買目的有価証券とされる有価証券、譲渡直前の帳簿価額が1000万円未満の資産以外の資産をいう（法法61の13①、法令122の14①）。棚卸資産については、土地等以外は対象とならない。

したがって、帳簿価額のない自己創設のれん、自然発生借地権は、譲渡損益調整資産とはならない。また、帳簿価額1000万円未満の資産は一律に対象外となるため、帳簿価額が少額であるが含み益の多額となる資産は、譲渡損益調整資産に該当しない。

このような資産が経営上重要な資産であっても、グループ内の資産の再配置を行うにあたり、課税が及ぶこととなることに注意が必要である。

2　譲渡対価の額

本取扱いは、課税の繰り延べとして規定され、繰り延べられる譲渡利益額又は譲渡損失額は、譲渡対価の額と譲渡原価の額の差額として算定される。

この譲渡対価は、法人間の取引であることから、基本的には、譲渡の時の価額すなわち「時価」で取引される（法基通12の4－1－1）。

時価で取引を行わない、いわゆる低廉譲渡、高額譲受の場合には、その差額は、寄附金の額、受贈益の額とされる。この場合、譲渡当事者が法人による完全支配関係がある場合には、グループ法人税制の寄附金の取扱い（寄附金は全額損金不算入、受贈益は全額益金不算入）が適用され、100%グループ内の資産の譲渡と寄附金の取扱いが併用される。

3　グループ内の再譲渡

譲渡法人は、譲受法人がその資産の譲渡を行った場合には、その譲渡の相手先がグループ内の法人か否かにかかわらず、繰り延べた譲渡損益を計上する。

制度の趣旨からすれば、グループ外に移転するまでは、譲渡損益は繰り延べすることが理論的であるとも考えられる。しかし、実務への配慮等から上記事由が生じた場合には一律に繰り延べた譲渡損益を計上することとしている。

このことから、場合によってはグループ内の譲渡を繰り返すことによって、譲渡損益の計上時期を法人の任意の時期として、タックスプランが可能となる問題もある。

4　事務的な負担

本取扱いは、連結納税制度を選択しない100%の資本関係にある法人グループに強制適用され、また、納税主体はあくまでも単体課税を基礎とすることから、従前採用されていた連結法人間取引の損益の調整制度の見直しが行われている。つまり、繰り延べた譲渡損益の戻し入れ事由及びその戻し入れ金額の一部を簡素化した上で、譲渡損益調整資産に係る通知義務を譲渡法人と譲受法人に課すことにより制度の安定化を図っている（法令122の14⑯⑰⑱）。

この通知義務により、グループ内の譲渡損益調整資産に関する把握が担保されることとなるが、事務的な負担は増加することになろう。譲渡損益調整資産の範囲から棚卸資産や帳簿価額1000万円未満の資産が除かれ、適用対象となる取引が限定されているとはいえ、従来よりも取引にあたり注意が必要な事項が増加することに変わりがない。

完全支配関係がある法人の把握にあたっては、特に個人及びその同族関係者が株主の場合には完全支配関係を有する法人の範囲が広範囲に及ぶ可能性があることから注意が必要である。また、法人税の確定申告書には、完全支配関係がある法人との関係を系統的に示した出資関係図等の提出も義務づけられている。

このように、グループ法人の把握、譲渡損益調整資産の状況確認、通知義務の履行など、特に管理体制が十分でない中小企業には影響があると考えられる。

5　租税回避行為との関係

グループ法人税制では、100%グループ内の資産の譲渡に関して、課税の繰り延べとされることの反射的な効果として、含み損の実現ができなくなったなど企業グループを利用した所得調整を制約する効果がある。このことから、持株割合100%を99%にすれば、単純にグループ法人税制を回避できるかということが論点となる。

この点については、100%支配会社の株式の譲渡の実態によっては、グループ法人税制の適用を回避する目的で、意図的に100%の支配関係を解消するような場合にはリスクはあると考えられる。

今回導入されたグループ法人単体課税制度では、個別の否認規定および包括的な否認規定は設けられていない。これに対して、「組織再編成税制」、「連結納税制度」では、欠損金の取扱いなどについての個別否認規定と包括的な否認規定が設けられている。

このことから、従前から規定されている包括否認規定である「同族会社の行為又は計算の否認」がその射程にあるとも考えられる。

おわりに

グループ法人間の資産の譲渡取引の取扱いは、従前の連結法人間の取引の取扱いを一部見直し、連結納税を選択していない100%グループ法人に拡大して適用されることとなった。

グループ法人税制は、完全支配関係にある企業グループに対して、経済的に一体であることを課税関係に反映する税制であり、所得通算を前提とした選択適用である連結納税制度と単体課税を基礎とする強制適用であるグループ法人単体課税制度を内容とする。

したがって、いずれの制度も経済的に一体であるとしながらも、法人税の規定上、グループ法人単体課税制度は、「各事業年度の所得に対する法人税」において規定され、連結納税制度は「各連結事業年度の連結所得に対する法人税」において規定されるため、課税の効果と課税単位が交錯する制度ということができる。このことから、グループ法人単体課税制度は各個別規定における別段の定めとして、横断的で複雑な規定となっている。