

# 平成22年度税制改正の検証

## —グループ法人税制の改正を中心として—

加藤 順弘

### 目次

#### はじめに

#### 第1章 グループ法人税制の創設と概要

##### 第1節 グループ法人税制創設の経緯

##### 第2節 グループ法人税制の概要

#### 第2章 グループ法人単体課税制度の内容と検証

##### 第1節 グループ法人間の譲渡取引の検証

##### 第2節 グループ法人間の寄付金・受贈益の検証

#### 第3章 連結納税制度に対する検討

##### 第1節 創設の経緯と平成22年度税制改正

##### 第2節 連結納税の投資簿価修正

#### まとめ

### はじめに

平成22年度税制改正に関する法人税制では特徴的なものとして2点を挙げるができる。1つは平成22年度の税制改正大綱の法人課税の項目で「資本に係る取引等に係る税制」として創設された「グループ内取引等に係る税制」（以下、「グループ法人税制」という。）であり、もう1つは平成18年度税制改正で創設され中小企業にとってはかなりの重荷となっていた「特殊支配同族会社における業務主宰役員給与の損金不算入制度」（法法35、法令72の2）の廃止である。前者のグループ法人税制は、平成22年度税制改正の重要項目として100%企業グループ内における譲渡損益の調整や、受取配当、あるいは寄付金等についてグループを一体として考えていく仕組みの構築、それに併せて連結納税の見直しを柱とした100%関係のグループ法人税制である。後者の「特殊支配同族会社における業務主宰役員給与の損金不算入制度」の廃止については、最後まで議論が錯綜したようであるが、民主党の一枚看板から最終的には法人税法35条の廃止という結論になったようである<sup>1)</sup>。この制度は、平成18年度の税制改正で一人オーナー会社の役員給与の損金算入制限について、経費の二重構造を是正することを目的に導入されたものであるが、法人税法35条の廃止により、引き続きに二重課税の問題が残ることとなった。したがって、平成22年度の税

制改正大綱では「いわゆる「二重課税」の問題を踏まえ、給与所得控除を含めた所得税のあり方について議論していく中で、個人事業主との課税の不均衡を是正し、「二重課税」の問題を解消するための抜本的措置を平成23年度税制改正で講ずる。」とうたっている。

## 第1章 グループ法人税制の創設と概要

### 第1節 グループ法人税制創設の経緯

平成22年度税制改正で創設されたグループ法人税制は平成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勉強会 論点とりまとめ」(以下「論点整理」という)に原点を見出すことができる。なぜなら、平成21年12月22日に公表された「平成22年税制改正大綱」の第4章の3.「法人課税」の項目に上記「資本に関する取引等に係る税制」のタイトルがあり、この論点整理を受けて税制改正大綱に記載されたと思われるからである。論点整理では、グループ経営の実態について、「単一事業者内における事業部門と同様にグループ本社が事業管理を集中的に行う場合から、子会社に対してその事業運営の独立性を一定程度許容しつつ、グループ本社が事業間のシナジー効果の実現や重複の排除、経営資源の再配分といった資本の一体性を生かした全体戦略を行う場合まで」と整理されており、また、グループ法人税制については、経済産業省からも以下の様に強い要望があったと思われる。専門雑誌の座談会では「経済認識としましては、わが国の企業では、やはりグループ経営が進展して、例えば事業部門を分社化したり、また最近とみに進んでいる子会社を完全子会社化することで企業グループを形成したり、その経営を強化しています。こうしてグループ法人の一体的な運営が進展しているというのが認識としてございます。こういう企業の動きの背景としましては、例えば旧商法時代から会社分割制度とか株式交換制度などが創設されて、仕上げとして平成17年に会社法制定に至りましたが、組織再編制度を中心に制度整備が進んできているというのが1つです。また、税制面でも組織再編税制や連結納税制度など、企業グループをめぐる税制度の整備も進んでいます。こうした制度整備を背景に、進展している経営の変化に対応しまして、実態に合った税制が必要と考えています。」とある<sup>2)</sup>。この税制は「論点整理」および「平成22年度税制改正大綱」では「資本に関する取引等に係る税制」という分かりにくいタイトルとなっているが、上記、説明からも理解できるように実務上のグループ経営に着眼して、一般的には「グループ法人税制」と称されている。

### 第2節 グループ法人税制の概要

上記したように、グループ法人税制は、税制改正大綱では「資本に関する取引等に係る税制」という大きな括りになっており、①100%グループ法人間の資産の譲渡取引、②100%グループ内の法人間の寄付、③100%グループ内の法人間の資本関連取引、④中小起業向け特例措置の大法人の100%子法人に対する適用、⑤清算所得課税等の内容が含まれて

いる。

①の100%グループ法人間の資産の譲渡取引は連結法人間取引の損益の調整制度(法旧61の13、旧81の10)を改組し、完全支配関係がある内国法人間で一定の資産を行ったことにより生ずる譲渡損益を、その資産のそのグループ外への移転の時に、その移転を行った法人において計上するという制度(法61の13)である。

②の100%グループ内の法人間の寄付は、完全支配関係にある内国法人間の寄付について、寄付金を支出した法人において全額損金不算入(法37②、法81の6②)とし、これを受領した法人において全額益金不算入(法25の2)とし、その益金不算入とされる金額を受領した法人の利益積立金額に加算する(法9①一ニ)というものである。

③の100%グループ内の法人間の資本関連取引では、100%グループ内の現物配当(法2十二の六、十二の六の二)、100%グループ内の法人からの受取配当等の益金不算入(法23①④⑤、81の4①④⑤)、100%グループ内の法人の株式の発行法人への譲渡に係る損益(法61の2⑩)等の改正である。

④中小起業向け特例措置の大法人の100%子法人に対する適用については、中小企業特例措置の適用の見直し(軽減税率(法66、措法42の3の2)、貸倒引当金の法廷繰入率(措法57の10)、欠損金の繰戻しによる還付制度(措法66の13)、特定同族会社の特別税率の不適用(法67①)、交際費の損金不算入制度における定額控除制度(措法61の4))等の改正である。

⑤の清算所得課税については従来の清算所得税を廃止し、清算中も通常の所得課税を行う(法5)というものである。

以上の改正が含まれているが、本稿ではインパクトの大きい①の100%法人間の資産の譲渡取引、②の100%グループ内の法人間の寄付の主に2点について検証する。

## 第2章グループ法人単体課税制度の内容と検証

### 第1節 グループ法人間の譲渡取引の検証

100%グループ内の法人間の譲渡取引については譲渡損益を基本的には認識しない。つまり完全支配関係がある法人間の資産の譲渡取引により生じる損益は、譲受法人において譲渡等がなされるまで繰り延べることとされたものである。連結納税制度においても譲渡損益は繰り延べられるが、連結納税制度との違いは100%法人グループ内で、損益通算を行うか、行わないかである。したがって損益通算を行わないグループ税制はグループ法人単体課税制度と称される。譲渡損益の繰延べについて連結納税制度では、連結グループ内の一度目の譲渡についてはその譲渡損益を繰り延べるが、連結グループ外若しくは連結グループ内であっても2度目の譲渡では、当初、譲渡を繰り延べた法人が譲渡を認識するというものであり、今回のグループ法人税制でも同様の損益調整がなされることとなる。グループ法人税制は連結納税制度を包含する制度であり、税制改正大綱でも「連結法人間取引の

損益の調整制度の改組」という文言があり、制度の整合性がとられている。グループ税制における譲渡損益調整資産は、固定資産、土地等、有価証券、金銭債権、繰延資産の一定の資産であり、該当するか否かはその帳簿価額によることとなる。譲渡価額1千万以上の資産については譲渡損益を繰延べるが、帳簿価額1千万円未満の該当しない資産については時価課税をされることになる。帳簿価額が小さいからといって時価が小さいわけではなく、含み益が大きい場合もあり、譲渡利益の大きさによっては企業経営に大きな影響を与えることになる。一方、含み損を抱えている資産には帳簿価額が大きいものもあり、損失の繰延べが強制されるのは最初の移転だけのため、グループ内であっても次の譲渡が行われれば損失の利用は法人の意思次第ということになってしまう等の問題点もある。

また、グループ法人税制の譲渡による資産の譲渡損益は、グループ外に資産が譲渡されるまで繰り延べておくことが本来のあり方であるとする、大きな譲渡益が生ずる一定の譲渡については選択性を認めてもよいのではないかという意見もある<sup>3)</sup>。

## 第2節 グループ法人間の寄付金・受贈益の検証

次に、100%グループ内の法人間の寄付および受贈益の取扱いであるが、完全支配関係のある内国法人間の寄付金については、支出法人側においては全額損金不算入とするともに、受贈法人側では全額益金不算入とすることが可能となった。改正前は支出法人側では寄付金限度額内で損金算入となっていたが、受贈法人側では、全額が益金算入となっており、整合性の面で問題があった。連結納税制度における連結法人では平成14年度の創設時より支出側の寄付金の限度額に関係なく、全額が損金不算入となっており、今回の改正で連結納税を含むグループ法人税制としては整合性が確保されたことになる。ここで、企業への影響度をみても、支出法人の寄付金が損金算入限度額を超える場合は、改正前と改正後では支出法人と受贈法人の所得金額の合計額は改正後の方が少なくなり、改正によるメリットが生ずるが、支出法人の寄付金が損金算入限度額の範囲内の場合は、改正前も改正後も支出法人と受贈法人の所得金額の合計額は同額であり、改正によるメリットは生じないことになる。この寄付金関係の改正については、譲渡関係の取扱いとは異なり、法人による完全支配関係のある内国法人間の寄付金について適用されることになる。つまり、譲渡損益の繰延べの場合は完全支配関係となる「一の者」は法人のみならず、個人も含まれるが、寄付金の場合は一の者は法人に限られることになる。これは個人株主を頂点とする同族グループの会社間で単純にこの取扱いを認めると財産の付け替えが容易に行えることになるからではないかと思われる。

100%グループ内の法人間で寄付金及び受贈益が発生した場合、受贈益が発生した100%子法人の株式を有する親法人は、当該子法人株式の帳簿価額の修正、つまり寄付修正を行う必要がある。これを寄付修正事由というが、100%グループ法人間で寄付を行った場合あるいは寄付を受けた場合には、当該子法人株式の価値が増減することになるため、その寄付金及び受贈益が無税となる一方で、その寄付金相当額の簿価修正を行わないと、親法人

がその子法人株式を売却した場合のその寄付金相当額だけ譲渡益又は譲渡損が計上されてしまうからである。この寄付修正事由による子法人株式の帳簿価額及び利益積立金の修正は、別表四は通さずに、直接、別表五（一）利益積立金の明細書で行われる。したがって寄付修正事由の生じた年度は、親法人と子法人は寄付修正の金額だけ別表四と別表五（一）の検算式が不符号となることになる<sup>4)</sup>。

さらに、100%グループ内の法人間の寄付金関連では、配当等と寄付の区分の問題がある。子会社から親会社への無償による経済的利益の供与のうち、配当等に該当しないものが寄付金となるが、法人税基本通達では1-5-4（資本等取引に該当する利益等の分配）「法第22条第5項《資本等取引の意義》の規定により資本等取引に該当する利益又は剰余金の分配には、法人が剰余金又は利益の処分により配当又は分配をしたものだけでなく、株主等に対し、その出資者たる地位に基づいて供与した一切の経済的利益を含むものとする。」として、子会社とその株主等である親会社に対し、出資者たる地位に基づいて供与した一切の経済的利益の移転については、寄付金ではなく配当等となる。つまり、税務調査等で寄付金を配当等と指摘された場合、子会社、親会社ともに申告上の大きな影響を受けることになる。子会社は、別表四の記載箇所が「寄付金の損金不算入額」から「当期利益又は当期欠損の額」に変更になる。この場合課税所得に変動はないが、配当等の源泉徴収義務があるため、加算税、延滞税が発生することになる。また、親会社は別表四の記載箇所が「受贈益の益金不算入額」から「受取配当等の益金不算入額」に変更になり、別表五（一）の寄付修正を取り消すことになる。この場合も課税所得に変動はないが、源泉徴収税額を子会社へ支払うこととなる。これに伴い、親会社は所得税額控除の適用により納税額が減少するため、減額更正を受けることになる<sup>5)</sup>。

### 第3章 連結納税制度に対する検討

#### 第1節 連結納税制度創設の経緯と平成22年度税制改正

連結納税制度は平成14年の税制改正で導入され、大きな括りとしての企業集団税制としては、所得通算型と損益振替型があるが、日本の連結納税制度はアメリカの所得通算型の精緻な制度となった。経済界から強い要望のあったこの連結納税制度は、アメリカでは1917年に導入され、ヨーロッパの先進主要国でも1960年代に多く取り入れられており、日本はアメリカに85年遅れての導入ということとなった。日本の連結納税制度は選択的適用という形式をとっているが、実際は当初想定されていた適用数は予想よりもはるかに少なかったようであり、現在でも法人グループは1,000<sup>6)</sup>に満たないようである。これは連結開始時及び加入時における子会社の資産の時価評価や加入前の子会社の欠損金の切捨て等がネックになっていると思われる。今回の改正ではグループ法人単体課税制度との整合性の確保からいくつかの改正が行われたが、子会社欠損金の取扱いの一部改正はインパクトの大きいものであった。これは加入前に生じた子会社の欠損金額をその子会社の個別所得金

額を限度として連結納税加入後もアメリカのSRLY(separate return limitation year)ルール<sup>7)</sup>同様、繰越控除の適用対象にするというものである。

## 第2節 連結納税の投資簿価修正

グループ法人単体課税の寄付修正については、第2章第2節で述べたが、ここでは連結納税制度における投資簿価修正との関係をみる。連結納税制度では、連結納税適用期間中の連結子法人の利益又は損失に相当する金額について、連結親法人及び連結子法人が保有する連結子法人株式の帳簿価額を修正することにより、連結子法人株式を譲渡した際の二重課税及び二重控除の排除をする仕組みとなっている(法令9①六、9の2①四、119の3⑤、119の4①)。具体的には、連結法人が有する連結子法人の株式について当該連結子法人株式を譲渡するなど譲渡等修正事由が生じた場合には、連結納税適用期間中の当該連結子法人の連結個別利益積立金の増加額を当該連結法人の連結個別利益積立金額に加算するとともに、同額を当該連結法人が所有する当該連結子法人の株式の帳簿価額に加算する。連結納税を採用している100%グループ内の法人間で寄付金及び受贈益が発生した場合、譲渡等修正事由が生じた時点で当該寄付金及び受贈益相当額の連結子法人株式の帳簿価額の修正が行われる。したがって、連結納税を採用している場合は、100%グループ法人間で寄付金及び受贈益が発生した場合でも、当該寄付金及び受贈益相当額について単体納税と同様の寄付修正をする必要はない<sup>8)</sup>。

## まとめ

以上、平成22年度税制改正におけるグループ法人税制を検証してきたが、もともとグループ法人税制創設のきっかけは、連結納税制度の見直しにあり、経団連から財務省主税局にその旨申し入れがあったようであるが、それに対して単に連結納税制度を見直すのではなく連結納税を採用していなくても、完全支配関係にある会社グループを一体としてみる仕組みを構築するということがグループ法人税制が平成22年の税制改正で創設されたことのように<sup>9)</sup>。第1章第1節で述べたが、「資本に関係する取引等に係る税制」ということで資本に関する取引や自己株式の取得を予定する場合のみなし配当の取扱い等、いくつかの改正項目が加わったため、分かりにくい改正であったが、連結納税とグループ税制との整合性が試みられ、また、欠損金の一部改正も行われたため、今後、連結納税を考慮中の企業では前向きな検討がなされていくのではないだろうか。また、今回のグループ法人単体課税の対象となる法人では、子会社株式の時価評価、複雑な投資簿価修正等まだまだ問題のある連結納税であるが、資産の譲渡損益の繰延べだけでなく、グループで損益通算ができる連結納税制度の採用を再検討することも必要であると思われる。

## 注

- 1) 樽林一典・小池正明・平川忠雄「大綱から読み解く平成22年度税制改正の着目点」『税理』2010.3 p. 8-32
- 2) 岡村忠生・上西左大信・鮫島大幸・阿部泰久「グループ法人税制・資本取引課税」『税務広報』2010.4 p. 10-37
- 3) 東京税理士会 法人税グループ「資本関連取引と新税制の検討」『第46回年次大会二部リハーサル』2010.9 p. 13
- 4) 別表四と別表五の不符号については国税庁のホームページを参照されたい。
- 5) 東京税理士会 法人税グループ「資本関連取引と新税制の検討」『第46回年次大会二部リハーサル』2010.9 p. 25
- 6) 樽林一典・小池正明・平川忠雄「大綱から読み解く平成22年度税制改正の着目点」『税理』2010.3 p. 17
- 7) 青山監査法人『総解説・連結納税制度』1998.7 p. 66
- 8) 足立好幸「グループ法人間の寄付の取扱いと簿価修正の実務」『税理』2010.8 p. 241
- 9) 阿部泰久「グループ法人単体課税から連結納税へ」『税務広報』2010.9 p. 86

## 【参考文献】

- 山口秀巳編『平成22年版図解法人税』財団法人 大蔵財務協会 2010年  
阿部泰久『グループ法人税制実務ガイドブック』清文社 2010年  
諸星健司『グループ法人税制と申告調整実務』税務研究会出版局2010年  
上西左大信『新しい「グループ法人税制」の仕組みと実務』税務研究会出版局2010年  
平川忠雄・成田一正『税制改正の徹底対策』日本法令 2010年  
八ツ尾順一・榊井康弘『税制改正Q&A』清文社 2010年  
財務省「平成22年度税制改正の大綱」2009年12月22日  
閣議決定「平成22年度税制改正の要綱」2010年2月5日  
阿部泰久・掛川雅仁・竹内陽一・塩野入文雄『税制改正の要点解説』清文社 2010年  
財務省「所得税法等の一部を改正する法律案」2010年2月5日  
総務省「地方税法等の一部を改正する法律案」2010年2月9日  
経済産業省「平成22年度税制改正について」2009年12月22日  
樽林一典・小池正明・平川忠雄「大綱から読み解く平成22年度税制改正の着目点」『税理』2010年3月  
岡村忠生・上西左大信・鮫島大幸・阿部泰久「グループ法人税制・資本取引課税」『税務広報』2010.4  
阿部泰久「グループ法人単体課税から連結納税へ」『税務広報』2010.9  
阿部泰久・掛川雅仁・朝永英樹「グループ法人税制の実務論点と課題」『税理』2010.9臨  
竹内陽一「グループ法人間の寄付」『税理』2010.9臨  
足立好幸「グループ法人間の寄付の取扱いと簿価修正の実務」『税理』2010.8  
足立好幸「連結納税制度導入の検討」『税理』2010.5  
樽林一典「グループ法人間の譲渡取引」『税理』2010.5  
鈴木修三「グループ法人間の寄付」『税理』2010.5  
樽林一典・小池正明・平川忠雄「大綱から読み解く平成22年度税制改正の着目点」『税理』2010.3  
東京税理士会 法人税グループ「資本関連取引と新税制の検討」『第46回年次大会二部リハーサル』  
2010.9