



前編

T・MACKS 税理士法人
代表社員 菅原 初義



グループ法人税制にご注意!

1.はじめに

平成22年度税制改正により、直接・間接を問わず100%資本関係がある(完全支配関係がある)法人グループ(以下、「完全支配法人グループ」といいます。)を一体の法人とみなして課税が行われる制度、いわゆる「グループ法人税制」が導入され、既に5年以上が経過しています。この制度では、親会社と子会社の関係だけではなく、株式等の直接保有・間接保有を問わず、完全支配関係にある法人すべてがこのグループ法人税制の対象となります。

グループ法人税制は、大企業の子会社などが対象となるイメージがありますが、実際は企業の規模に関係なく、中小企業同士でもグループ法人税制の対象となる場合があります。

また、この税制は、任意で適用を選択できる連結納税制度とは異なり、完全支配関係がある場合には強制適用されます。適用された場合は所得金額の加減算が生じ、税額計算にも影響します。

このため、グループ法人税制の内容を把握しておき、その適用があるかどうかの判定をしておかないと、思わぬ税金が課される可能性もありますので、注意が必要です。今回は、このグループ法人税制について、中小企業への影響を中心に説明します。

2.グループ法人税制とは?

法人間で資産等の移転が行われた際には、原則として、時価と簿価との差額が譲渡損益として認識され、ここに税負担が生じる場合があります。

従来、完全支配関係がある法人グループにおいては、この税負担が、グループ内の資源の有効活用を行うことに対する障害要因になると考えられていました。

このため、完全支配法人グループ内に

おいて資金や資産の移動等が行われた際には、一定の取引については税負担を繰り延べる等により、課税関係を生じさせない仕組みとして、グループ法人税制が創設されました。

これにより、完全支配法人グループ間で、資金・資産などの経営資源を再配置する場合、課税を受けることがなくなりました。これがこの制度の最大のメリットとなります。

ただし、デメリットとしては、完全支配法人グループ間での取引については、その取引後の処理が煩雑になってしまうことが挙げられます。また、大企業の子会社などは、大企業と同一とみなされるため、法人税の軽減税率や、交際費等の損金不算入制度における定額控除制度などの中小企業向けの特例措置が受けられなくなります。

グループ法人税制は、完全支配法人グループ間で、譲渡損益が発生するある一定の資産の売買があった場合や配当金を受け取った場合など、法人グループ内で資産の移動があったときに適用されます。

また、資産の移動が無くても、他の内国法人から経済的利益や便益を享受したり、あるいは他の内国法人に経済的利益等を供与した場合なども対象となります。

これらの取引があった場合には所得金額の調整が必要となりますので、税額にも影響することになります。

3.「完全支配法人グループ」の範囲は?

まず、「完全支配法人グループ」とはどのような状態なのかを把握する必要があります。

グループ法人税制は、完全支配関係を有している法人間で適用されます。完全支配関係とは、同一の者(法人又は個人)が、別の法人の発行済株式もしくは出資の全部を、直接又は間接に保有する関係をいいます。

図1 A社・B社が適用あり。

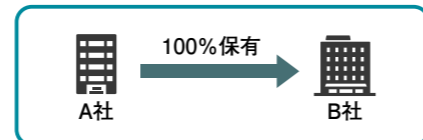


図2 A社、B社、C社の3社とも適用あり。

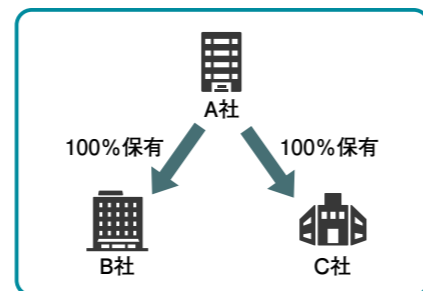
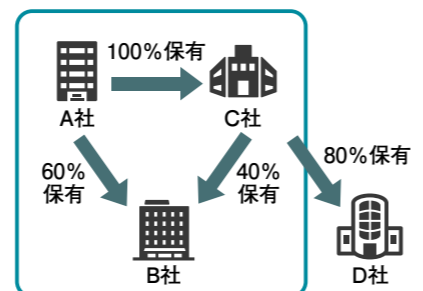


図3 A社、B社、C社が適用あり。D社は適用外。



このため、図1や図2のように、直接的に株式を保有している場合のほか、図3のように間接的に他の法人を100%保有している場合も、完全支配関係がある法人となります。

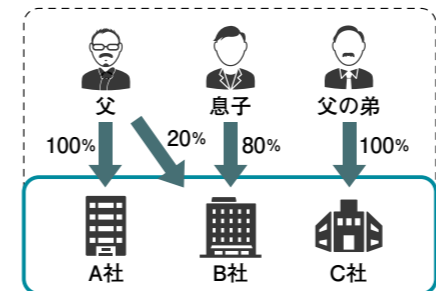
また、「同一の者」が個人の場合には、その者及びその者と特殊関係のある個人も含めて判定することとなります。

このため、図4のように、父が所有する法人A社と、父と息子が共同で所有する法人B社、父の弟が所有するC社も、全て完全支配関係がある法人となります。

これらの完全支配関係がある法人間での取引は、グループ法人税制が適用されることとなります。例えば社長さんと特殊関係者で会社を複数経営している場

合は、グループ法人税制の適用を受ける「完全支配法人グループ」になる可能性があるため、その支配関係には十分な注意が必要です。

図4 A社、B社、C社すべてが適用あり。



※特殊関係者とは、次に掲げる特殊の関係にある者をいいます。
イ 株主等の親族(配偶者、6親等内の血族及び3親等内の姻族)
ロ 株主等と事実上婚姻関係と同様の事情にある者(いわゆる内縁関係にある者)
ハ 株主等の使用人
ニ イ〜ハ以外のもので株主等から受ける金銭で生計を維持している者
ホ イ〜ニの者と生計を一にする親族

4.対象となる取引とは?

次に対象となる取引とは、どういうものが知っておくことが重要です。

グループ法人税制では、完全支配法人グループ間での資金・資産の移動が行われる取引が対象となります。

このグループ法人税制の対象となる主な取引は、以下の通りとなります。

- 完全支配法人グループ間での資産の譲渡損益の繰延べ
 - 受取配当等の益金不算入
 - 寄附金の損金不算入・受贈益の益金不算入
 - その他(組織再編関連)
- このうち、今回は(1)について説明します。

(1)完全支配法人グループ間での資産の譲渡損益の繰延べ

次の資産を「譲渡損益対象資産」といい、この譲渡損益対象資産の譲渡により生じる譲渡損益は、当該資産をその完全支配法人グループの外へ移転(譲渡)した時や、償却・評価替えなど、一定の事由が生じたときまで繰延べられます。

- 土地
- 固定資産
- 有価証券(売買目的有価証券を除く)
- 金銭債権
- 繰延資産

※これらの資産のうち、譲渡直前の簿価が1,000万円未満の資産及び棚卸資産(土地を除く)は適用対象外となります。
すなわち、簿価が1,000万円未満の資産等の譲渡等については、その譲渡損益は繰延べされず、通常の会計処理により損益計算がなされますので、所得計算に含まれます。

【事例①-1】譲渡益の繰延べ

親会社が、機械装置(簿価1,200万円、時価1,500万円)を100%子会社へ1,500万円で譲渡をした。

親会社の処理

現預金 1,500万円 / 機械装置 1,200万円
固定資産売却益 300万円

子会社の処理

機械装置 1,500万円 / 現預金 1,500万円

《グループ法人税制が適用されます!》

親会社…譲渡直前の簿価が1,000万円を超えているため、譲渡損益対象資産に該当します。このため、固定資産売却益300万円を繰延べる申告調整(所得計算における減算調整)が必要となります。

子会社…機械装置を時価で取得しているため、申告調整はありません。

【注意】譲渡損益対象資産の管理が重要です!

譲り渡した法人(今回の場合の親会社)で繰延べられた譲渡損益は、譲り受けた法人(今回の場合の子会社)が、当該資産の譲渡や減価償却、除却などを行った際に、一定の計算方式により算出した金額相当の譲渡損益を戻入れる処理が必要となります。

例えば今回の事例において、子会社が当該機械の減価償却費を計上した場合には、親会社では、原則として、その金額の割合に応じ、繰延べている固定資産売却益について、所得計算を行う際に加算調整しなければなりません。

【事例①-2】繰延べた譲渡益の戻入れ

子会社が、親会社から譲り受けた機械装置(簿価1,500万円)について、減価償却費150万円を計上した。

子会社の処理

減価償却費: 1,500万円 × 償却率 0.100 = 150万円
減価償却費 150万円 / 機械装置 150万円

親会社の処理(原則)

繰延べた譲渡益の戻入処理(所得金額の加算調整)が必要。

$$\text{譲渡損益戻入額} = \text{繰延べた譲渡損益} \times \frac{\text{償却費として損金に算入された金額}}{\text{譲受人における取得価額}}$$

$$300\text{万円} \times \frac{150\text{万円}}{1,500\text{万円}} = 30\text{万円}$$

所得計算を行う際に、30万円を加算調整します。
つまり、親会社の所得を30万円増やすこととなります。

なお、譲渡損が出た場合にも、上記と同様の調整処理が必要となります。

例えば、簿価1,200万円、時価800万円の機械装置を、100%子会社に800万円で譲渡し、固定資産売却損400万円が発生した場合には、この固定資産売却損400万円が繰延べられます。(親会社での所得金額の計算時に加算調整)

その後、子会社において、減価償却費80万円(簿価800万円×償却率0.100)を計上した場合には、親会社での所得金額の計算時に、繰延べた固定資産売却損400万のうち40万円(400万円×80万円/800万円)の減算調整を行うこととなります。

上記のように、親会社は子会社から「減価償却費をいくら計上した」「他の法人に譲渡した」などのタイムリーな情報を得ることが不可欠となります。

譲渡損益の戻入は所得計算に直接関わりますので、これを失念してしまうと、思わぬ税金が課される可能性もあります。このため、譲渡損益対象資産の管理には十分な注意が必要です。

次号においては、受取配当等の益金不算入や寄附金の損金不算入などについて説明します。