

グループ法人税制

【第三版】

第三版はしがき

本書は、平成 22 年度税制改正で措置されたグループ法人税制に関して、質問と回答という形式で解説をさせて頂くものです。

これらの質問と回答に関しては、グループ法人税制に関する他の書籍と比べて見て頂くと直ぐに分かるとおり、問題点を掘り下げて明らかにするなど、制度を深く理解するために必要となることを多く記載しています。

グループ法人税制は、平成 22 年度税制改正で措置されてから既に 10 年以上が経過していますので、かなり定着してきたと言ってよいわけですが、未だに、大企業税制と捉えられている傾向があり、中小企業において、個人とその親族が複数の法人の株式を保有している場合にも適用されることを失念しているというような例が見受けられます。このため、グループ法人税制に関しては、現在も、特に、中小企業において、その適用の有無等に注意しておく必要があります。

「グループ」を一体と捉えるということになると、総じて、税の取扱いは、法人に有利となります。勿論、グループ法人間で含み損のある資産を譲渡したという場合に譲渡損の計上を繰り延べなければならないというデメリットがあることも事実ですが、グループ法人税制には、グループ法人間で含み益のある資産を譲渡したという場合に譲渡益の計上を繰り延べることができたり、グループ法人間で寄付を行ったという場合に税の負担が増えなくなったりするなど、法人にメリットがあるものが含まれています。

このため、グループ法人税制は、デメリットを蒙ることのないように注意を要するものの、基本的には、上手く活用することを考えるべき税制と捉えておくべきであると考えられます。

本書においては、このような事情も考慮して、実務上の留意点に関して、極力、丁寧に記述を行うことを心掛けています。

また、本書の初版及び第二版は、読者の皆様方から、他の類書にはない深度のある解説を行っているという高い評価を頂きました。第三版においても、引き続き、そのような評価をして頂けるように努めたつもりです。

ところで、この第三版に関しては、令和5年度税制改正をまじかに控えた時期に執筆するということになりましたので、同改正で条文の改正が行われるというものについては、同年度の税制改正大綱等から確認できることのみを記載している、ということに留意して頂く必要があります。本書に記載しているものの中で、令和5年度税制改正の対象となっているというものは、株式交付など、一部に止まりますので、大勢に影響はなく、同改正の対象となっているものが実務において問題となったということであれば、個別に対応して頂くことで足るものと考えています。

このような本書がグループ法人の税務に携わる税理士と企業の税務担当者の皆様方、「グループ」に関する税制の勉強を志す皆様方、グループ法人の税務に関して税務調査・審理事務を担当する国税職員の皆様方などの日々の実務や勉強等に僅かなりともお役に立つようであれば、幸いです。

最後になりましたが、本書の刊行にご助力を賜りました法令出版の皆様方に、厚く御礼を申し上げます。

令和4年12月

執筆者・鼎談者を代表して
日本税制研究所 代表理事
税理士 朝長 英樹

目次

序章	グループ法人税制の創設趣旨等	13
1	グループ法人税制の適用対象グループ	13
2	グループ法人税制の創設経緯等	16
3	グループ法人税制の構成	20
4	グループ法人税制の基本的な考え方	22
5	グループ法人税制が100%グループ法人のみを対象とする理由	24
6	資本金等の額・利益積立金額の改正	26
第1章	グループ法人税制の概要	31
1	「グループ」とは	31
2	「完全支配関係」とは	34
3	グループの中にグループがあるのか	42
4	親が替わったら兄弟の完全支配関係はどうなるのか	44
5	「グループ税制」なのか「法人間関係税制」なのか	48
6	「いずれか一方の法人による完全支配関係」と「同一の者による完全支配関係」とは	52
7	「同一の者」や「一の者」が個人である場合の支配関係・完全支配関係の範囲	55
8	「同一の者」が個人である場合の完全支配関係の具体例	64
9	従業員持株会・株式持合いがある場合の「完全支配関係」の判定	80
10	グループ法人税制の各取扱いの対象法人	86
11	支配関係・完全支配関係を有することとなった日	89
第2章	グループ法人間の譲渡取引	93
I	譲渡損益調整資産に係る譲渡損益の繰延べ	93
1	譲渡損益繰延べの対象となる譲渡	93
2	譲渡損益調整資産（1）	95
3	譲渡損益調整資産（2）	95

4	譲渡損益繰延べの対象資産（1）	100	1	譲渡法人が適格合併により解散した場合	143
5	譲渡損益繰延べの対象資産（2）	100	2	譲渡損益調整勘定を負債又は資産に含む規定	146
6	判定単位	101	3	譲受法人が適格合併により解散した場合等	149
7	営業権等の取扱い	102	4	譲渡損益調整資産である株式の発行法人が適格合併によつて消滅した場合等	152
8	譲渡損益の計算	104	V	譲受法人における取得価額	164
9	譲渡に係る収益の額（原則）	108	1	譲受法人における取得価額（原則）	164
10	譲渡に係る収益の額（特例）	110	2	譲受法人における取得価額（特例）	165
11	交換により取得した資産の場合	112	VI	譲渡法人と譲受法人間の通知義務	167
II	譲受法人が譲渡損益調整資産の譲渡等をした場合の譲渡法人における譲渡損益の認識	114	○	通知義務の概要と通知方法	167
1	譲渡損益調整額の認識	114	VII	グループ法人間の非適格合併等	176
2	譲渡等事由が生じた場合（全部認識）	115	[1]	グループ法人間の非適格合併における譲渡損益調整資産の損益調整	176
3	100%グループ内における再譲渡	117	1	譲渡損益調整資産の移転をした被合併法人の処理（1）	176
4	適格分割型分割による外部の分割承継法人への移転があった場合（全部認識）	120	2	譲渡損益調整資産の移転をした被合併法人の処理（2）	177
5	譲受法人が公益法人等に該当することとなった場合（全部認識）	121	3	合併法人における譲渡損益調整資産の取得	186
6	評価換えがあった場合（全部認識）	122	4	被合併法人の株主における株式譲渡損益の不計上等	188
7	減価償却資産の減価償却があった場合（部分認識）	123	5	合併法人における資産調整勘定と負債調整勘定	190
8	簡便法改正の意義	126	6	譲渡損益調整勘定を有する法人が非適格合併をした場合の処理	191
9	繰延資産の償却があった場合（部分認識）	128	7	自己創設のれん	192
10	同一銘柄の有価証券の譲渡を行った場合（部分認識）	129	8	欠損金の使用制限が課される非適格合併	193
11	償還有価証券の調整差損益の益金・損金算入を行った場合（部分認識）	131	9	非適格合併に係る合併法人における注意点	194
12	グループ通算制度開始・加入時の時価評価損益の認識をした場合（全部認識）	131	10	譲渡損益調整勘定の合併法人への引継ぎの可否	196
13	中間申告の場合	132	11	合併対価が譲渡損益調整資産である場合の譲渡損益の繰延べ	207
III	完全支配関係を有しないこととなった場合の譲渡損益の認識	134	12	非適格合併による資産の移転と譲渡損益の繰延べ	209
1	完全支配関係がなくなった場合の譲渡損益の認識	134	[2]	完全支配関係法人間の非適格分割型分割における譲渡損益調整資産の損益調整	210
2	相続の発生と完全支配関係がなくなる時の判断等	137	1	非適格分割型分割となる場合	211
IV	完全支配関係のある内国法人と適格合併等をした場合の取扱い	143	2	分割法人の株主に対する譲渡損益調整資産のみなし譲渡	212
			3	分割法人における譲渡損益調整資産の処理	214
			4	分割承継法人における分割資産の取得価額	217

5	分割法人の株主における分割法人株式の譲渡に係る処理	218	(グループ内で株式の持ち合いがある場合)	280	
6	分割対価資産が譲渡損益調整資産である場合の分割法人の処理	219	4	配当計算期間の中途において株式を取得した場合	282
7	分割対価資産が譲渡損益調整資産である場合の 分割承継法人の処理	221	II	関連法人等からの配当の益金不算入	288
8	分割対価資産が譲渡損益調整資産である場合の 分割法人の株主の処理	223	○	関連法人からの配当の益金不算入の適用の可否	289
9	みなし事業年度の廃止の影響	224	III	みなし配当の際の株式譲渡利益額・譲渡損失額の益金・ 損金不計上	291
10	減少する資本金等の額及び利益積立金の額の計算	225	1	個人による完全支配関係	292
[3]	完全支配関係法人間における非適格株式交換等に係る 完全子法人の有する資産の時価評価損益	227	2	株式の譲渡利益額・譲渡損失額の益金・損金不計上措置が 適用される「みなし配当事由」	293
1	制度改正の趣旨・背景	227	3	「混合配当」をした場合の取扱い	294
2	非適格株式交換及び非適格株式移転	229	4	みなし配当事由が生じた場合の具体的な処理方法	300
3	時価評価資産を有する完全子法人	231	5	みなし配当事由による株式の譲渡利益額・譲渡損失額の 益金・損金不計上(自己株式が低額で取引された場合)	301
4	完全親法人における完全子法人株式の取得価額	232	6	株式の譲渡利益額・譲渡損失額を不計上とすることへの疑問	305
5	完全子法人となる法人の株主における株式の譲渡損益の繰延べ	233	7	資本金等の額を増減させることの妥当性	308
第3章	グループ法人間の寄附	235	IV	自己株式として取得が予定されている株式のみなし配当の 益金算入	312
1	制度創設の理由	237	1	制度が導入された理由	312
2	「法人による完全支配関係」とは	243	2	適用の対象となる「自己株式の取得」と「取得される ことが予定されているもの」とは	313
3	寄附金・受贈益とは	251	3	完全支配関係法人のない法人間の取引における適用の可否	315
4	現金による寄附等があった場合の処理	252	第5章	組織再編成税制	319
5	現金以外の資産による寄附があった場合の処理	263	I	株式交付	319
6	無利息貸付け等が行われた場合の処理	266	1	株式交付制度における税制の特例の適用要件等	320
7	株主における寄附修正の処理	269	2	株式交付制度の課税関係	324
第4章	配当・株式の譲渡損益の取扱い等	277	3	令和5年度の対象法人の改正	329
I	完全子法人からの配当の益金不算入(負債利子控除の不適用)	277	II	現物分配税制	331
1	「完全子法人株式等」の定義	278	1	制度導入の理由	333
2	完全子法人からの配当の益金不算入の適用の可否 (個人による完全支配関係がある場合)	279	2	現物分配と組織再編成の違い	337
3	完全子法人からの配当の益金不算入の適用の可否		3	所得分配と適格現物分配	340

4	現物資産と金銭によって分配が行われた場合	342	8	無対価非適格組織再編成の取扱いと寄附金課税	506
5	現物分配の処理の時期	355	9	旧法人税法62条の2第2項の規定の削除	521
6	資産とともに事業・負債が移転した場合	363	10	「訓示の規定」の創設理由	526
7	「内国法人のみ」とは	367	Ⅵ	非適格合併における抱合株式の譲渡利益額・譲渡損失額の不計上	533
8	現物分配と分割型分割	371	1	抱合株式	534
9	株式移転と適格現物分配	375	2	抱合株式の譲渡損益の不計上	535
10	配当財産として自己株式を受領した場合の処理	376	3	抱合株式の譲渡損益を不計上とした理由	537
11	適格現物分配による資本の払戻しを行った場合の処理	378	4	みなし配当課税	539
12	適格現物分配に該当する資本の払戻しにおける資本金等の額	383	Ⅶ	適格合併等の欠損金引継ぎ・使用要件	540
13	非適格現物分配による自己株式取得を行った場合の処理	401	1	継続支配要件（5年要件）	540
Ⅲ	スピントフ税制等	405	2	「支配関係が継続している場合」から除かれる場合	542
1	制度導入の理由	407	3	グループ内で設立した法人が複数ある場合の検討	549
2	単独新設分割型分割の適格要件	411	4	支配関係が継続しているか否かの判定	556
3	適格株式分配の適格要件	414	5	最後に支配関係を有することとなった日	559
4	「単独新設分割型分割」・「適格株式分配」に係る 適格要件の比較	417	6	適格合併等があった場合の欠損金の引継ぎ・使用制限	569
5	適格株式分配の課税関係	419	7	完全支配関係がある内国法人の残余財産が確定した場合の 欠損金の引継ぎ	575
6	非適格株式分配の課税関係	422	8	欠損金の帰属事業年度	578
7	パーシャルスピントフ税制の創設	426	9	欠損金の使用制限が課される組織再編成	581
Ⅳ	スクイーズアウト税制	430	10	事業を移転しない場合の特例	583
1	スクイーズアウト税制の内容	431	11	譲渡損益調整勘定と特定資産との関係	586
2	スクイーズアウト後に逆さ合併が予定されている場合の 適格判定	438	12	期限切れ欠損金の取扱い	591
Ⅴ	無対価組織再編成	439	第6章	中小法人向け特例措置の不適用等	601
1	平成30年度改正後の無対価適格組織再編成の類型	442	1	不適用措置の導入理由	601
2	無対価分割の明確化	448	2	対象法人	603
3	支配関係法人間等における無対価組織再編成	453	3	グループ法人税制とグループ通算制度	606
4	無対価適格組織再編成の課税関係	462	4	資本金の額の判定時期	609
5	無対価非適格組織再編成の課税関係	470	5	孫会社等への適用	610
6	無対価適格組織再編成における株主の課税関係	486	6	制限の対象となる措置	612
7	無対価非適格組織再編成の株主における課税関係	495	7	中小法人と中小企業者の相違点	614

8	法人税の軽減税率	619
9	特定同族会社の留保金課税の不適用措置	619
10	貸倒引当金の繰入れ	622
11	貸倒引当金の法定繰入率の選択	623
12	交際費等の損金不算入制度における定額控除制度	625
13	欠損金の繰戻還付制度	626
14	欠損金の繰越控除制度の所得制限の不適用措置	627
15	適用時期等	628
16	外形標準課税の対象法人	629

序 章

グループ法人税制の創設趣旨等

創設の背景

我が国においても、グループを構成する法人においては、一体的な経営が進展しており、法人税制においても、このグループ法人の実態に即した取扱いが求められることとなってきました。

この一体的経営の進展という現象は、我が国のグループ法人に広く認められる現象であり、連結納税制度やグループ通算の適用を選択するグループ法人のみが一体的経営を行い、同制度を選択しないグループ法人は一体的経営を行っていない、ということではありません。

このため、広く、グループ法人の全体を対象として、各法人の所得の金額や税額の計算等においてグループの一体性を反映した取扱いとするべく、平成22年度改正において、さまざまな改正が行われることとなりました。

1 グループ法人税制の適用対象グループ

問1 グループを構成する法人は一体的経営を行っているといわれますが、「一体的」といわれるほどの状態にないグループもたくさんあるように思われます。

一体的経営を行っていないグループ法人も、グループ法人税制の適用を受けることとなるのでしょうか。