

## 100%グループ内の法人間の取引についての税制の創設

### 1 はじめに

会社法や組織再編税制の整備を背景に、いわゆるグループ法人の一体的運営が加速しています。平成22年の法人税に係る税制改正の中で、‘グループ内取引等に係る税制(以下、「グループ法人税制」といいます。)’が創設されました。これは、連結納税制度をその中に包含するものとして制定されるようで、法人税関係の改正の中でも最も注目すべきものだと思います。グループ法人税制のうち、連結納税制度は選択制ですが、連結納税を選択しないグループ法人に対する制度は基本的に強制適用となります。平成22年度税制改正大綱(以下「大綱」といいます。)に記載された内容に沿ってグループ法人税制のポイントを整理します。

### 2 「100%グループ内の法人」とは

この税制の適用の基礎となる「100%グループ内の法人」の意義がまず気になる点ですが、大綱では「完全支配関係(原則として、発行済み株式の全部を直接又は間接に保有する関係)のある法人」としています。A社がB社の発行済み株式の株式の全部を保有している場合のA社とB社は「100%グループ内の法人」に当たるとは、個人がその100%の株式を保有しているA社とB社があるとき、A社とB社が「100%グループ内の法人」に当たるとはどうかはまだ明確ではありません。このことを含め、「100%グループ内の法人」の意義については、改正税法の詳細が明らかになった際に真っ先に確認したいところです。

グループ法人税制のうち、多くのグループ法人に適用される可能性が高いものは次の二つでしょう。

100%グループ内の内国法人間で一定の資産の移転(非適格合併による移転を含みます)により生じる譲渡損益を、当該資産をグループ外に移転(再譲渡)等する時まで繰り延べる。

100%グループ内の内国法人間の寄附金について、支出法人において全額損金不算入にするとともに、受領法人において全額益金不算入とする。

双方に共通することとして一言触れておきたいことは、グループ法人税制が適用される法人は内国法人に限られる、ということです。たとえ直接保有の100%子会社であっても、その子会社が外国法人の場合は対象外となります(外国法人相手の取引も対象に含めしまうと、日本の課税がスキップされ、課税機会を失ってしまうことから当然の措置と思われる)。

### 3 グループ内の譲渡損益の繰延べ制度について

今回は、2の について、注目点又は気になる点として思いつくところを三つ挙げてみます。

一つ目は、対象取引に非適格合併による資産の移転も含む旨が明言されている点です。100%グループ内の合併で非適格ということ自体、例外的で想定しにくいのですが、例えば、直接間接にその株式を100%保有する子会社があり、グループによる事業戦略上、当該子会社を吸収合併することとしたが、当該子会社を含み損のある資産があり、合併の際その含み損を当該子会社で実現させておきたい、という場合が考えられます。その場合に、合併対価の一部として金銭を交付するような行為を敢えて追加し、本来は適格となる合併を非適格としてその含み損の実現を図る、というようなことが明確にふさがれる、ということだろうと思われま

す。二つ目は、100%グループ内での一定の資産の譲渡損益が(当該資産をグループ外に移転(再譲渡)等する時まで)繰り延べられるのであれば、グループ内での譲渡については、その対価は適当でいいのか、時価を気にしなくていいのか、という問題です。例えば、時価10、簿価5の土地をグループ内のA社からB社へ譲渡し、B社がしかるべき後に外部に11で譲渡する場合に、B社への譲渡価格を10ではなく7にすると、差額3は、2の のグループ法人内部の寄附金にも該当するでしょう。そのような場合に、B社が当該土地を外部に譲渡した時にA社とB社で計上される法人税法上の譲渡所得が、それぞれ5と1になるのか、それとも、2と4になるのかが判断としません。仮に「グループ内の対価はいくらでもいい」となれば、B社に欠損金がある場合にその欠損金の実質的な流用を容認する結果になる等の課税上の弊害が生じうることを考えると、小職としては、グループ外譲渡時のA社とB社のそれぞれの譲渡所得は、両社間で時価による移転があったものとして計算することになるのだろうと思われま

す。三つ目は、この制度は‘グループ内での資産配分の円滑化’という観点から、法人税の単体課税の例外として導入されるもので、かつ、二つ目で触れた問題に対する監視の必要性の観点に鑑みると、その適用は、一定の申告(別表に資産の明細、対価、相手先、その資本関係等の事項を記入すること)が要件になるだろう、ということです。

まずは、早晩明らかになる法令の詳細を注視したいところです。