

問 1 完全支配関係を有することとなった日の判定

問 当社は現在、A社の発行済株式の80%を保有していますが、今後、残りの20%を購入して、A社を100%子会社化する予定です。

この場合、完全支配関係を有することとなった日は、A社の株式の購入に係る契約日となるのでしょうか。

答 株式の購入に係る契約日ではなく、A社の株式の引渡しを受けて、その発行済株式のすべてを保有することとなった日となります。

【解説】

平成22年度の税制改正により、100%持株関係のある法人間の取引等について一定の措置が講じられました。この100%持株関係のことを「完全支配関係」といいますが、完全支配関係を有するに至る原因が株式の購入である場合の完全支配関係を有することとなった日とは、株式の購入に係る契約の成立した日、あるいは株式の引渡しの日等のいずれの日をいうのかという疑義が生じます。

この点、完全支配関係を有することとなった日とは、一方の法人が他方の法人を支配することができる関係が生じた日をいい、株式の購入により完全支配関係を有することとなる場合には、株式の購入に係る契約が成立した日ではなく、当該株式の株主権が行使できる状態になる株式の引渡しが行われた日となります。

なお、お尋ねとは逆のケースで、株式の譲渡により完全支配関係を有しないこととなる場合において、完全支配関係を有しないこととなった日とは、株主権が行使できない状態になる株式の引渡しの日となります。

(注1) 連結納税制度における完全支配関係を有することとなった日の判定についても同様の取扱いとすることとし、平成22年10月1日前に締結された株式の購入に係る契約については、従前どおり株式の購入に係る契約の成立した日により判定することとしています。

(注2) 法人が株式を譲渡した場合の譲渡損益については、原則として、株式の引渡しの日ではなく、その譲渡に係る契約をした日の属する事業年度に計上することとなります。

【関係法令】

法22の七の六、61の2①

基通1-3の2-2

連基通1-2-2

連基通経過的取扱い(1)

問2 いわゆる「みなし直接完全支配関係」

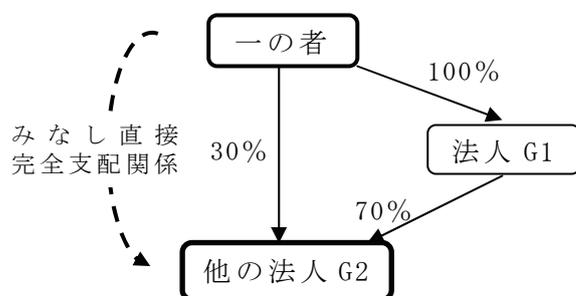
問 完全支配関係の判定において、いわゆる「みなし直接完全支配関係」とは、具体的にどのように株式を保有している場合をいうのでしょうか。

答 一の者が法人の発行済株式等の全部を保有する場合における当該一の者と当該法人との間の関係を直接完全支配関係といい、当該一の者がこれとの間に直接完全支配関係がある法人を通じて他の法人の発行済株式等の全部を保有する場合における当該一の者と当該他の法人との間の関係を一般的に「みなし直接完全支配関係」と言っています。

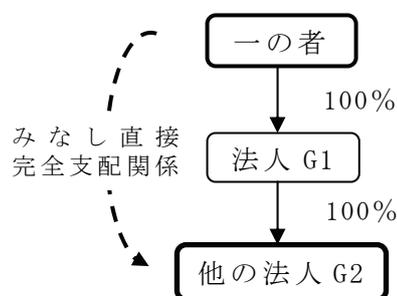
【解説】

- 1 一の者が法人の発行済株式等の全部を保有する場合における当該一の者と当該法人との間の関係を直接完全支配関係といいます。
- 2 また、一の者が法人の発行済株式等の全部を直接に保有する場合に限らず、次の①、②のように、一の者がこれとの間に直接完全支配関係がある法人（G1）を通じて他の法人（G2）の発行済株式等の全部を保有する場合にも、当該一の者と当該他の法人（G2）の間には直接完全支配関係があるとみなされます。
 - ① 一の者及びこれとの間に直接完全支配関係がある法人（G1）が他の法人（G2）の発行済株式等の全部を保有する場合（直接保有割合+間接保有割合=100%） [例1]
 - ② 一の者との間に直接完全支配関係がある法人（G1）が他の法人（G2）の発行済株式等の全部を保有する場合（間接保有割合=100%） [例2]

[例1]

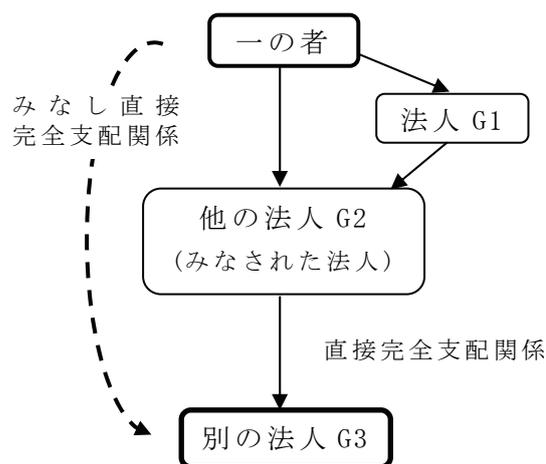


[例2]

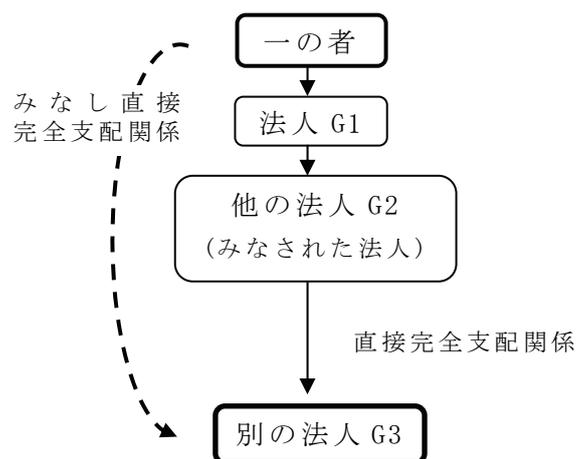


- 3 さらに、直接完全支配関係があるとみなされた当該他の法人（G2）との間に直接完全支配関係がある別の法人（G3）がある場合には、当該一の者と当該別の法人（G3）の間にも直接完全支配関係があるとみなされます。[例1'、例2']

[例 1']



[例 2']



(注) 一の者は、必ずしも完全支配関係のあるグループの最上層に位置する者に限られるものではありません。上記の例において、G3からみれば、G2も一の者とみることができます。

- 4 2と3のように、一の者との間に直接完全支配関係があるとみなされる関係を一般的に「みなし直接完全支配関係」と言っており、その関係は、そのみなされた法人による直接完全支配関係（みなし直接完全支配関係を含みます。）がある法人が存在する限り連鎖することになります。

【関係法令】

法 2 十二の七の六

法令 4 の 2 ②

問3 完全支配関係における5%ルール

問 当社は、発行済株式100,000株のうち98,000株を親会社に保有され、残り2,000株を当社従業員のみで構成される従業員持株会に保有されています。

ところで、グループ法人税制が適用される完全支配関係とは100%の持株関係をいうと聞きましたが、当社と親会社とは98%の保有関係しかないことから、グループ法人税制の適用はないのでしょうか。

答 完全支配関係の判定上、一定の従業員持株会の株式保有割合が5%未満である場合には、その5%未満の株式を発行済株式から除いたところで保有割合を計算することとされています。

貴社の従業員持株会が一定の要件を満たすものである場合、持株会保有株式を除く発行済株式(98,000株)の100%を親会社が保有することから、貴社と親会社との間には完全支配関係があると判定され、その取引等にグループ法人税制が適用されます。

【解説】

1 完全支配関係とは、一の者が法人の発行済株式(当該法人が有する自己の株式を除きます。)の全部を直接又は間接に保有する関係(以下「当事者間の完全支配の関係」といいます。)又は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をいいます。

そして、この完全支配関係があるかどうかの判定上、発行済株式の総数のうちに次の①及び②の株式の合計数の占める割合が5%に満たない場合には、①及び②の株式を発行済株式から除いて、その判定を行うこととされています。

① 法人の使用人が組合員となっている民法第667条第1項に規定する組合契約(当該法人の発行する株式を取得することを主たる目的とするものに限ります。)による組合(組合員となる者が当該使用人に限られているものに限ります。)の主たる目的に従って取得された当該法人の株式

② 会社法第238条第2項の決議等により法人の役員等に付与された新株予約権等の行使によって取得された当該法人の株式(当該役員等が有するものに限ります。)

2 したがって、お尋ねの場合の完全支配関係の判定においては、民法上の組合に該当するいわゆる証券会社方式による従業員持株会が保有する株式は、上記①の株式に該当します(完全支配関係：有)が、人格のない社団等に該当するいわゆる信託銀行方式による従業員持株会が保有する株式は、上記①の株式には該当しない(完全支配関係：無)ことに注意する必要があります。

【関係法令】

法二十二の七の六

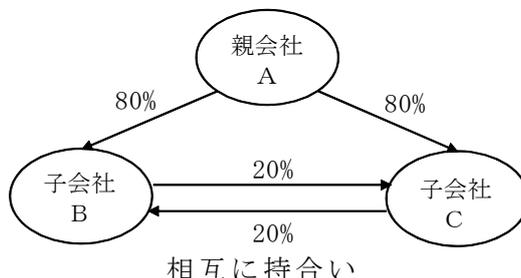
法令4の2②

基通1-3の2-3

問 4 資本関係がグループ内で完結している場合の完全支配関係

問 下図のように子会社間（B、C）で発行済株式の一部を相互に持ち合っている場合には、親会社Aと子会社Bの間、親会社Aと子会社Cの間及び子会社BとCの間に完全支配関係はないものと考えてよろしいでしょうか。

【株式の保有関係図】



答 親会社Aと子会社Bの間、親会社Aと子会社Cの間及び子会社BとCの間には、それぞれ完全支配関係があることとなります。

【解説】

1 法人税法上、完全支配関係とは、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（以下「当事者間の完全支配の関係」といいます。）又は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をいいます。

お尋ねのように、子会社Bと子会社Cとの間でその発行済株式の一部を相互に保有し合い、相互保有の株式以外の株式のすべてを親会社Aが保有している場合には、①親会社Aは、子会社（B又はC）の発行済株式のすべてを保有していないことから、親会社Aと子会社Bとの間及び親会社Aと子会社Cとの間には当事者間の完全支配の関係がないことになるのか、②そうであれば、子会社Bと子会社Cの間にも当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係もないことになるのか、という疑義が生じます。

2 この点について、平成22年度の税制改正により、100%持株関係のあるグループ内の法人間の取引につき課税上の措置が講じられた趣旨は、グループ法人が一体的に経営されている実態に鑑みれば、グループ内法人間の資産の移転が行われた場合であっても実質的には資産に対する支配は継続していること、グループ内法人間の資産の移転の時点で課税関係を生じさせると円滑な経営資源再配置に対する阻害要因にもなりかねないことから、その時点で課税関係を生じさせないことが実態に合った課税上の取扱いであると考えられたものです。

そして、この100%持株関係について、「完全支配関係」と定義されたものです。

これらのことを前提とすれば、完全支配関係とは、基本的な考え方として、法人の発行済株式のすべてがグループ内のいずれかの法人によって保有され、その資本関係がグループ内で完結している関係、換言すればグループ内法人以外の者によってその発行済株式が保有されていない関係をいうものと解されます。

3 したがって、お尋ねのようにグループ内法人以外の者によってその発行済株式が保有されていない子会社Bと親会社Aの間、子会社Cと親会社Aの間及び子会社BとCの間には、完全支配関係があるものとして取り扱うこととなります。

【関係法令】

法 2 十二の七の六
法令 4 の 2 ②

問 5 グループ法人税制の適用対象法人等の比較

問 平成 22 年度の税制改正により措置されたグループ法人税制については、例えば、寄附金の損金不算入・受贈益の益金不算入の規定は、法人による完全支配関係がある内国法人間の寄附金・受贈益に限って適用されるなど、100%グループ内の法人間の取引であっても、制度によって適用対象法人等に違いがあると聞いています。
そこで、グループ法人税制の各制度について、その違いを教えてください。

答 平成 22 年度の税制改正により措置された主なグループ法人税制の各制度について、適用対象法人、取引相手の制限及び完全支配関係に関する制限をまとめると、次の表のようになります。

【グループ法人税制の比較（主なもの）】

制 度	適用対象法人	取引相手の制限	完全支配関係に関する制限
i 100%グループ内の法人間の資産の譲渡取引等（譲渡損益の繰延べ） （法 61 の 13）	資産の譲渡法人 〔内国法人（普通法人又は協同組合等に限る。）〕	資産の譲受法人 〔完全支配関係のある他の内国法人（普通法人又は協同組合等に限る。）〕	制限なし
ii 100%グループ内の法人間の寄附金の損金不算入 （法 37②）	寄附を行った法人 〔内国法人〕	寄附を受けた法人 〔完全支配関係のある他の内国法人〕	法人による完全支配関係に限られる。
iii 100%グループ内の法人間の受贈益の益金不算入 （法 25 の 2）	寄附を受けた法人 〔内国法人〕	寄附を行った法人 〔完全支配関係のある他の内国法人〕	法人による完全支配関係に限られる。
iv 100%グループ内の法人間の現物分配（適格現物分配による資産の簿価譲渡） （法 2 十二の六、十二の十五、62 の 5 ③）	現物分配法人 〔内国法人（公益法人等及び人格のない社団等を除く。）〕	被現物分配法人 〔完全支配関係のある他の内国法人（普通法人又は協同組合等に限る。）〕	制限なし
v 100%グループ内の法人からの受取配当等の益金不算入（負債利子控除をせず全額益金不算入） （法 23①④⑤）	配当を受けた法人 〔・内国法人 ・外国法人(注)〕	配当を行った法人 〔配当等の額の計算期間を通じて完全支配関係があった他の内国法人（公益法人等及び人格のない社団等を除く。）〕	制限なし
vi 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（譲渡損益の非計上） （法 61 の 2 ⑯）	株式の譲渡法人 〔内国法人〕	株式の発行法人 〔完全支配関係がある他の内国法人〕	制限なし

(注) 上記のとおり i ～ iv 及び vi の制度は、外国法人について適用がありません。したがって、v の制度のみが外国法人に適用されますが、その適用対象となる外国法人は法人税法第 141 条第 1 号から第 3 号《外国法人に係る各事業年度の所得に対する法人税の課税標準》に掲げる外国法人、換言すれば、いわゆる恒久的施設が我が国にあることにより

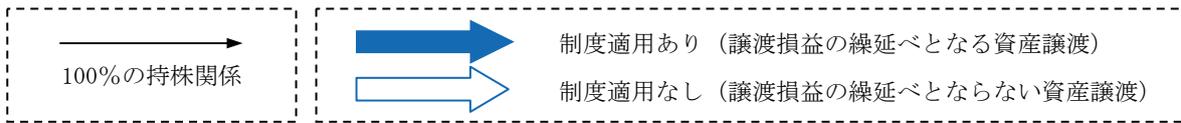
法人税の納税義務を有する外国法人に限られます。

【関係法令】

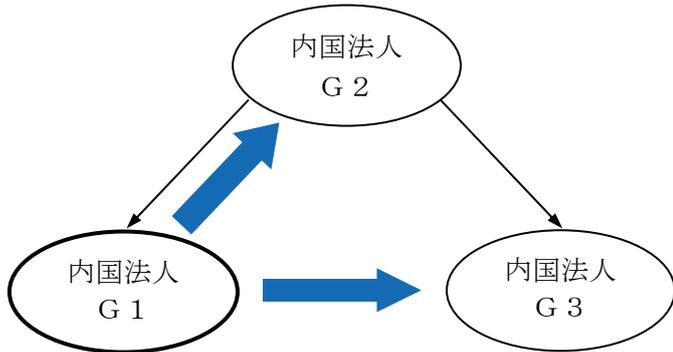
法 2 十二の六、十二の六の二、十二の十五、23①④⑤、25 の 2、37②、61 の 2 ⑩、61 の 13、62 の 5 ③、141、142

[参考図]

i 100%グループ内の法人間の資産の譲渡取引等（譲渡損益の繰延べ・法61の13）

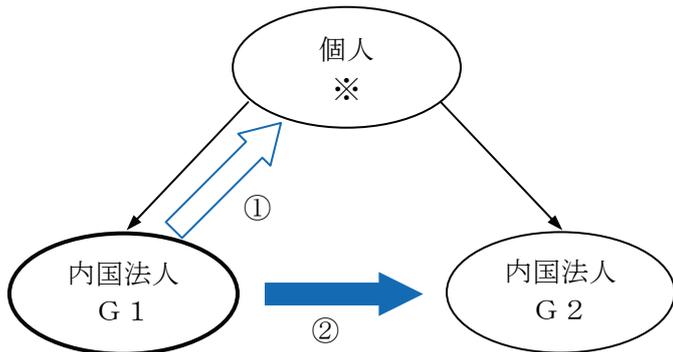


（ケース1）内国法人から他の内国法人への譲渡損益調整資産の譲渡



内国法人から他の内国法人への譲渡損益調整資産の譲渡は、その譲渡損益を繰り延べる。

（ケース2）内国法人から個人への譲渡損益調整資産の譲渡

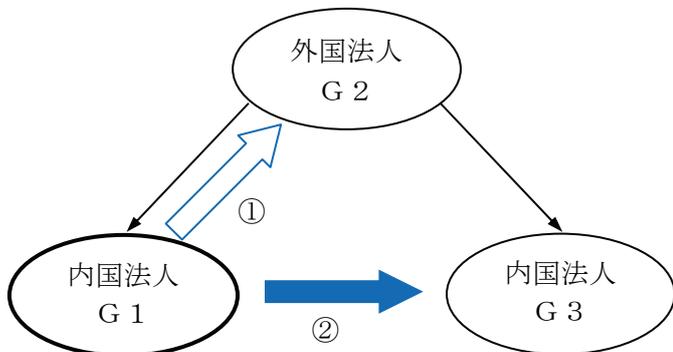


① 内国法人から個人への譲渡損益調整資産の譲渡は、その譲渡損益の繰延べの適用はない。

② ケース1と同じ。

※ 個人及びその個人と法令4①に規定する特殊の関係のある個人をいう（法令4の2②）。以下ii～ivまでにおいて同じ。

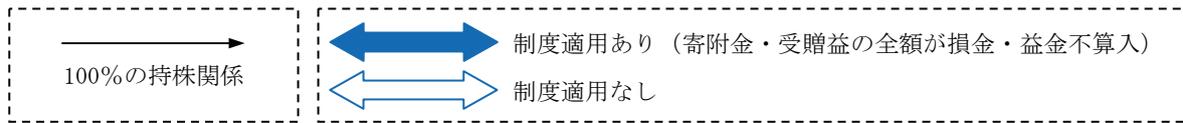
（ケース3）内国法人から外国法人への譲渡損益調整資産の譲渡



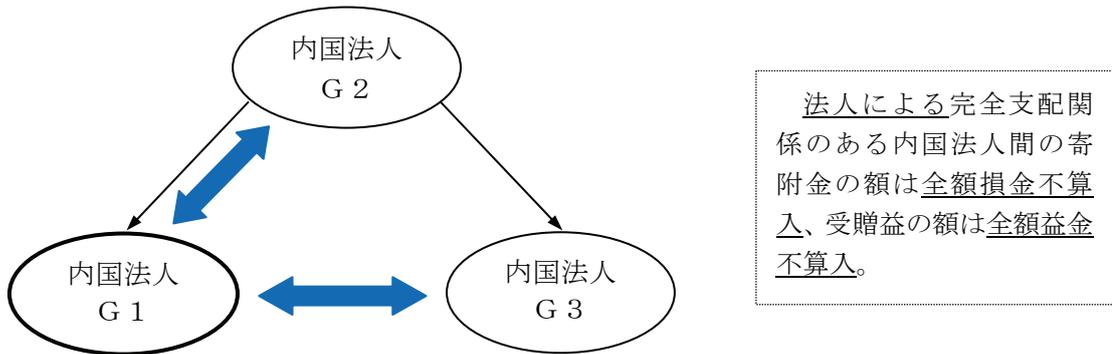
① 内国法人から外国法人への譲渡損益調整資産の譲渡は、その譲渡損益の繰延べの適用はない。

② ケース1と同じ。

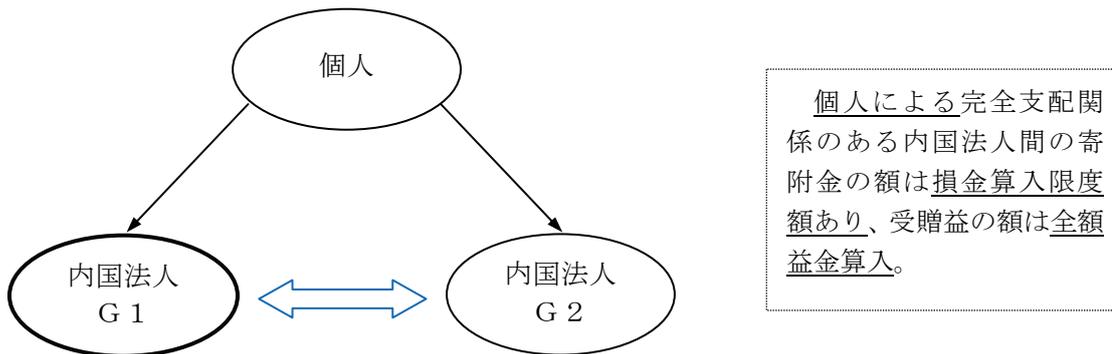
ii・iii 100%グループ内の法人間の寄附金の損金不算入、受贈益の益金不算入（法 37②、法 25の2）



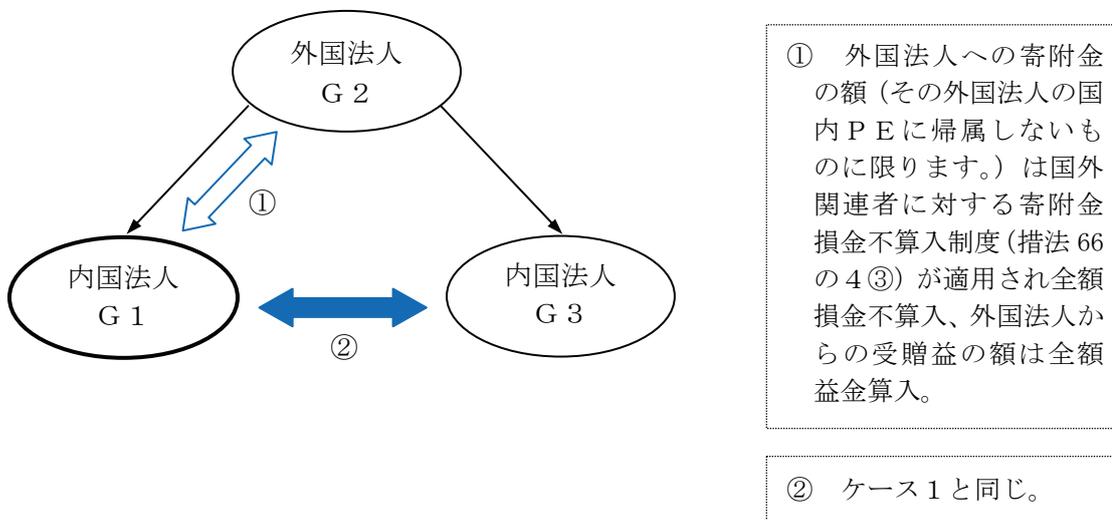
（ケース 1）内国法人による完全支配関係がある内国法人間の寄附金・受贈益



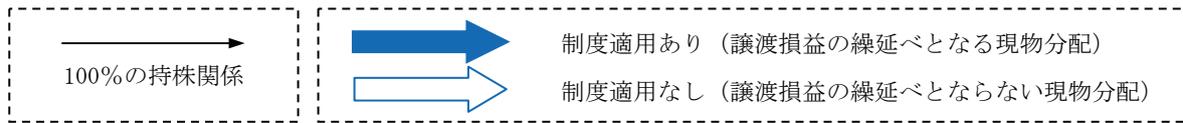
（ケース 2）個人による完全支配関係がある内国法人間の寄附金・受贈益



（ケース 3）外国法人による完全支配関係がある法人間の寄附金・受贈益



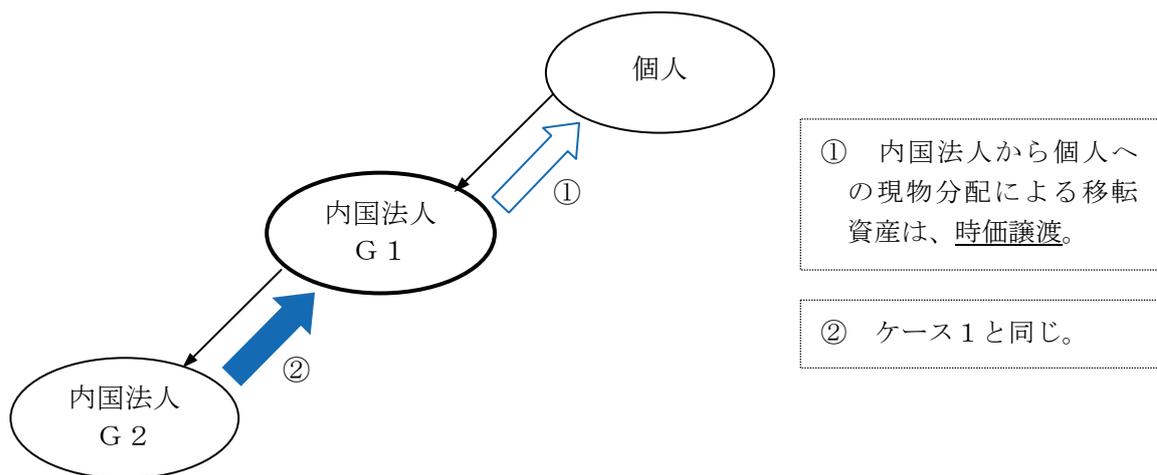
iv 100%グループ内の法人間の現物分配（適格現物分配による資産の簿価譲渡・法 2 十二の六、十二の十五、法 62 の 5 ③）



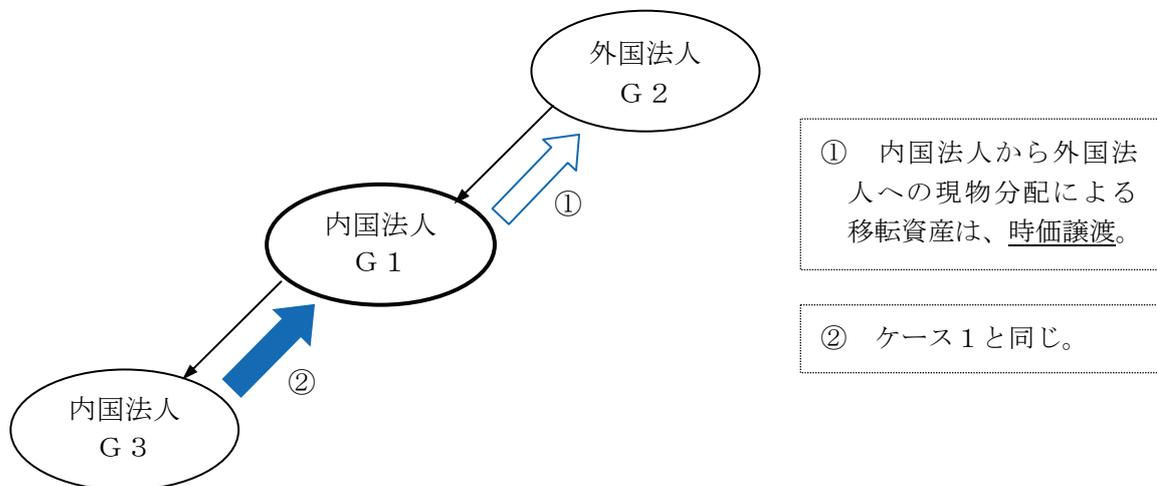
（ケース 1）内国法人から他の内国法人への現物分配（適格現物分配）



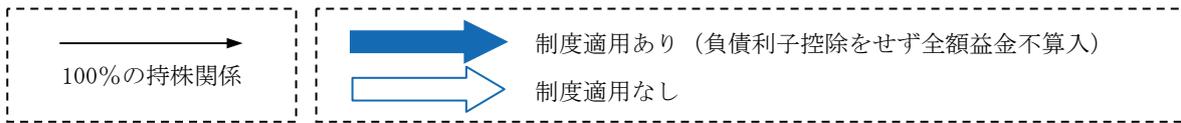
（ケース 2）内国法人から個人への現物分配



（ケース 3）内国法人から外国法人への現物分配



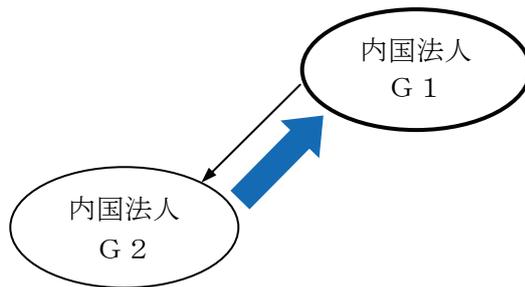
v 100%グループ内の法人からの受取配当等の益金不算入（負債利子控除をせず全額益金不算入・法23①④⑤）



(注1) いずれのケースにおいても、配当等の額の計算期間を通じて配当等を行った他の内国法人との間に完全支配関係があったものとします。

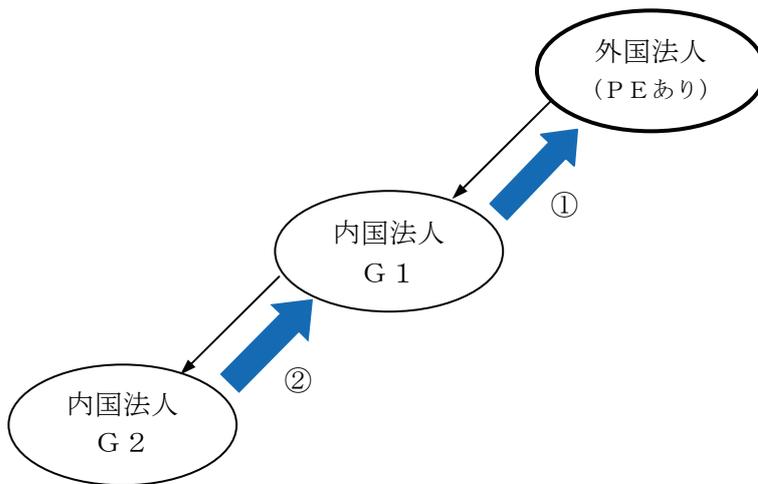
(注2) 外国法人の課税関係については、租税条約の適用を前提としていません。（以下viにおいても同様です。）

（ケース1）内国法人が他の内国法人から受ける受取配当等



配当等の額の全額が益金不算入。

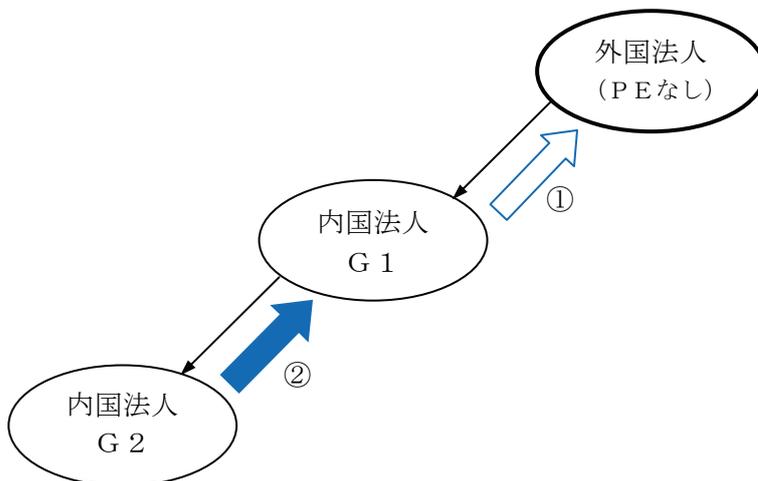
（ケース2）外国法人（国内PEあり）が内国法人から受ける受取配当等



① 法141一～三に掲げる外国法人（国内PEあり）が受ける配当等については、国内源泉所得に該当し、その配当等の額の全額が益金不算入。

② ケース1と同じ。

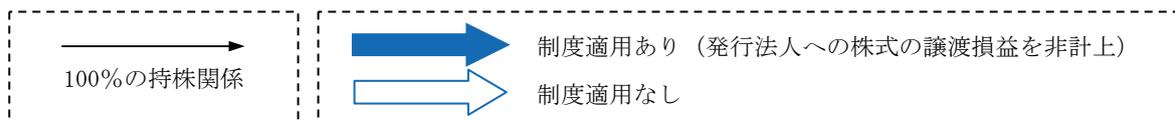
（ケース3）外国法人（国内PEなし）が内国法人から受ける受取配当等



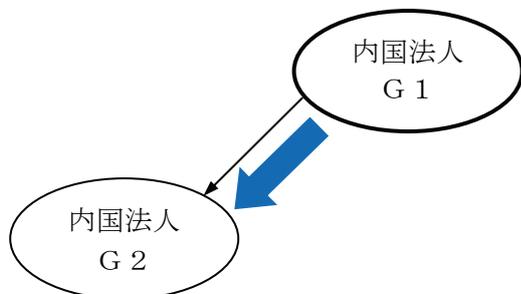
① 法141四に掲げる外国法人（国内PEなし）が受ける配当等については、法人税の課税関係は生じない。

② ケース1と同じ。

vi 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（譲渡損益の非計上・法 61 の 2⑯）

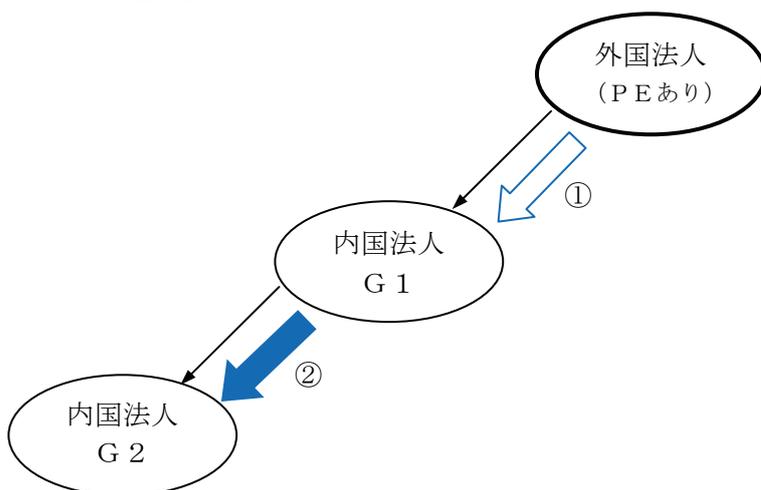


（ケース 1）内国法人が株式の発行法人（内国法人）に対して行う当該株式の譲渡



当該株式の譲渡は簿価譲渡となり、その譲渡損益を計上しない。

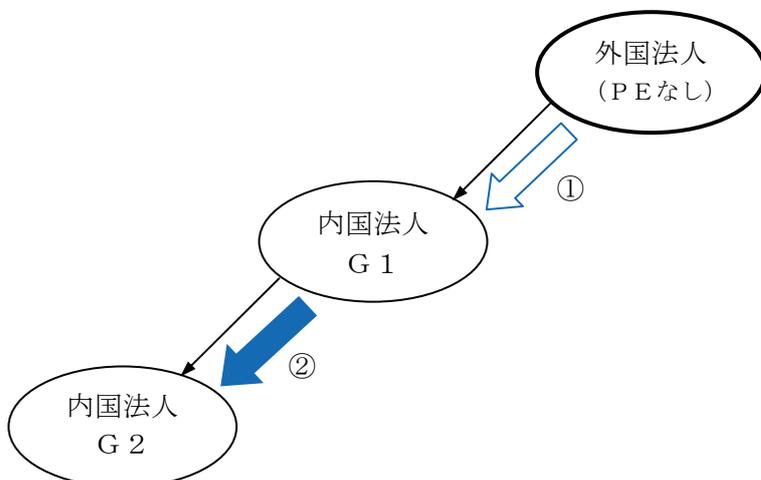
（ケース 2）外国法人（国内 P E あり）が株式の発行法人（内国法人）に対して行う当該株式の譲渡



① 法 141 一～三に掲げる外国法人（国内 P E あり）が行う当該株式の譲渡については、この制度（法 61 の 2⑯）は適用されず、その譲渡損益を計上する。（※）

② ケース 1 と同じ。

（ケース 3）外国法人（国内 P E なし）が株式の発行法人（内国法人）に対して行う当該株式の譲渡



① 法 141 四に掲げる外国法人（国内 P E なし）が行う当該株式の譲渡については、原則として法人税の課税関係は生じない。

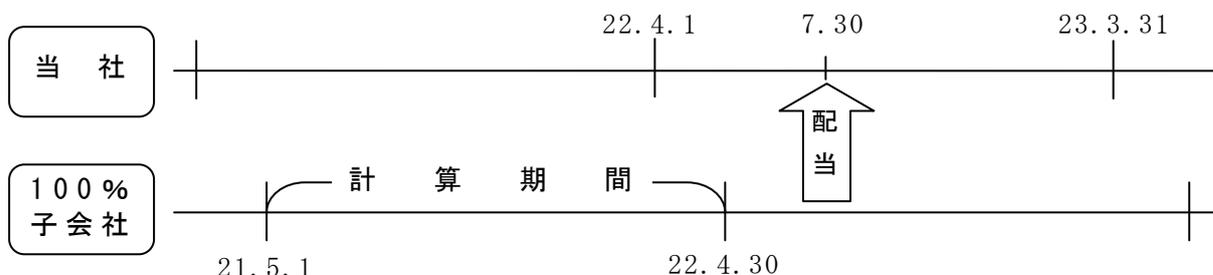
ただし、事業譲渡類似株式の譲渡益など、その株式の譲渡益が国内源泉所得に該当する場合には、（※）と同じ。

② ケース 1 と同じ。

問6 完全子法人株式等に該当するかどうかの判定

問 当社（3月決算、内国法人）は、当期（自平成22年4月1日至平成23年3月31日）中の平成22年7月30日に、数年前から発行済株式の100%を継続保有している子会社（4月決算、内国法人）から配当の額を受けました。

当該子会社における当該配当の額の計算期間は、平成22年度の税制改正前の期間を含む平成21年5月1日から平成22年4月30日までの期間ですが、この配当の額については、税務上、どのように取り扱われますか。



答 貴社が受ける当該配当の額は、完全子法人株式等に係る配当等の額に該当し、負債利子を控除することなく、その全額が益金不算入となります。

【解説】

- 1 法人が支払を受ける「完全子法人株式等」に係る配当等の額については、負債の利子の額を控除することなく、その全額が益金不算入とされます。
この場合の「完全子法人株式等」とは、配当等の額の計算期間の開始の日から当該計算期間の末日まで継続して、配当等の額の支払を受ける内国法人と配当等の額を支払う他の内国法人との間に完全支配関係があった場合の当該他の内国法人の株式又は出資をいいます。
- 2 ところで、お尋ねのように配当等の額を支払う他の内国法人における計算期間が平成22年度の税制改正前、すなわち平成22年4月1日前に開始している場合には、当該計算期間の開始の日から平成22年3月31日までの間は「完全子法人株式等」という概念がないと考えれば、結果として従前の課税関係（関係法人株式等に係る配当等の額として、負債利子を控除した金額を益金不算入とする。）になるのではないかとの疑義が生じ得ます。
- 3 しかしながら、この完全子法人株式等に係る配当等の額についての措置は、平成22年4月1日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税について適用され、同日前に開始した事業年度の所得に対する法人税については従前の課税関係どおりとされており、その適用関係は配当等の額の支払を受ける内国法人の事業年度の開始の日がいつであるかにより定められているのであって、配当等の額を支払う法人における計算期間によるものではありません。
- 4 したがって、配当等の額を支払う他の内国法人の計算期間の開始の日が平成22年4月1日前であっても、当該計算期間を通じて、配当等の額の支払を受ける内国法人と当該他の内国法人との間に100%の持株関係（完全支配関係）がある場合には、当該内国法人の平成22年4月1日以後に開始する事業年度において支払を受ける当該配当等の額は、完全子法人株式等に係る配当等の額に該当し、負債利子を控除することなく、その全額が益金不算入となります。

【関係法令】

法 23①④⑤⑥

法令 22 の 2 ①、22 の 3 ①

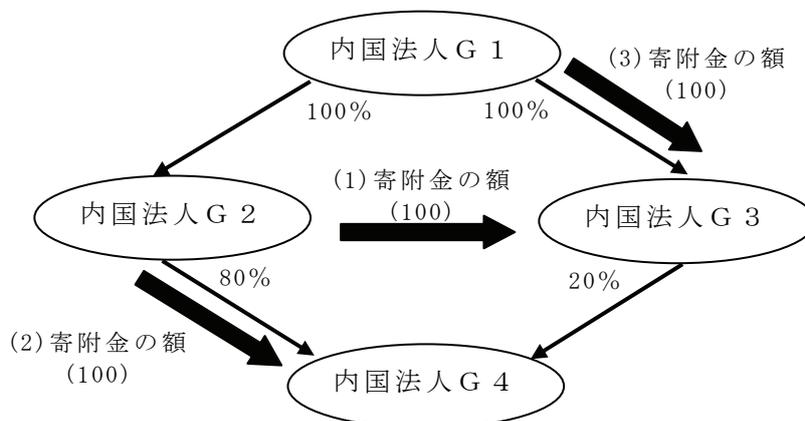
改正法附則 10①

改正令附則 2 ①

問7 寄附修正事由が生じた場合の株主の処理

問 次のような内国法人による完全支配関係がある法人間で寄附が行われた場合、その寄附を行った又は寄附を受けた法人の株主においてはどのような処理を行うこととなりますか。

- (1) G 2 が G 3 に対して寄附金の額 100 を支出した場合
- (2) G 2 が G 4 に対して寄附金の額 100 を支出した場合
- (3) G 1 が G 3 に対して寄附金の額 100 を支出した場合



答

- (1) G 2 と G 3 の株主である G 1 において、G 2 株式及び G 3 株式の帳簿価額の修正を行うこととなります。
- (2) G 2 の株主である G 1 において、G 2 株式の帳簿価額の修正を行い、G 4 の株主である G 2 及び G 3 において、G 4 株式の帳簿価額の修正を行うこととなります。
- (3) G 3 の株主である G 1 において、G 3 株式の帳簿価額の修正を行うこととなります。

【解説】

1 寄附修正の概要

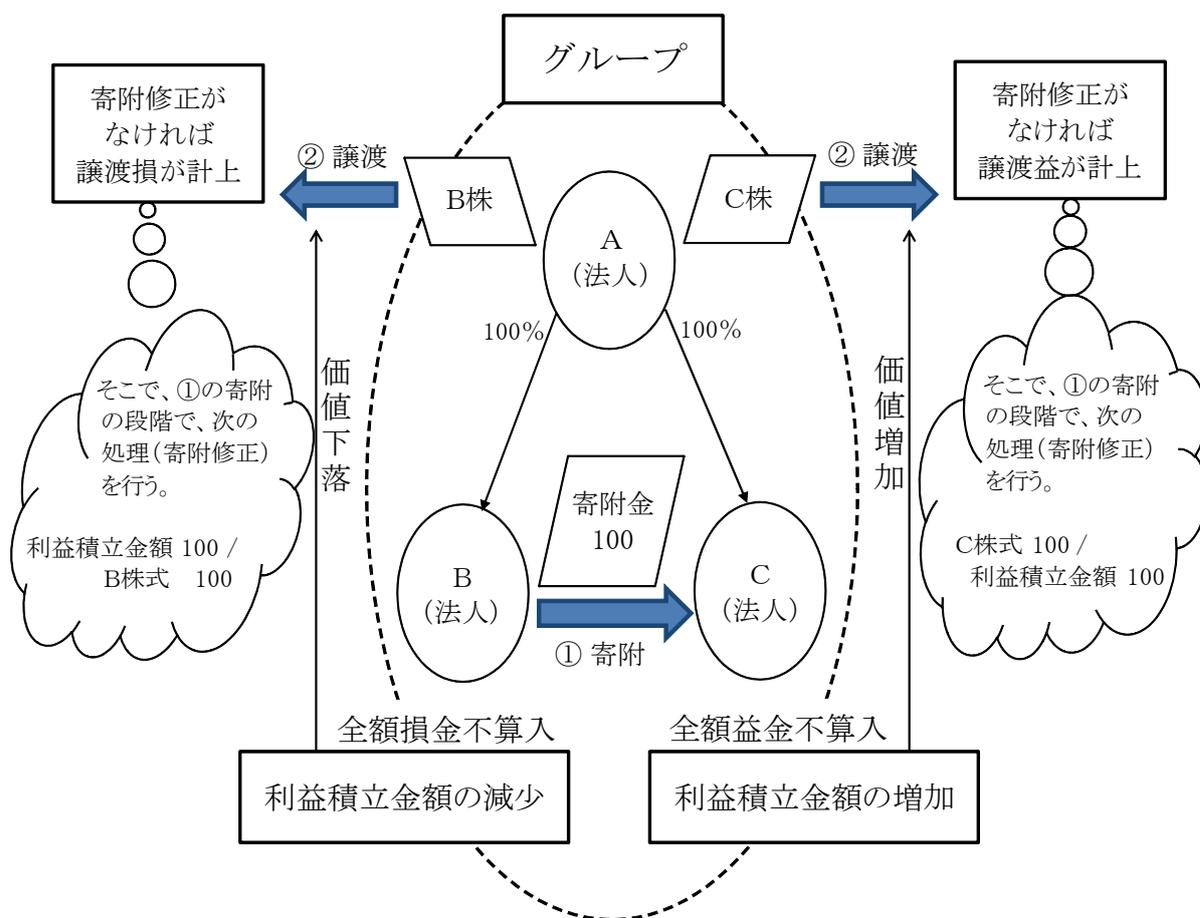
法人が有する当該法人との間に完全支配関係がある法人（以下「子法人」といいます。）の株式等について次のイ又はロに掲げる事由（以下「寄附修正事由」といいます。）が生ずる場合には、以下の算式により計算した金額を利益積立金額及びその寄附修正事由が生じた時の直前の子法人の株式等の帳簿価額に加算することとされています。

- イ 子法人が法人による完全支配関係のある他の内国法人から益金不算入の対象となる受贈益の額を受けたこと
- ロ 子法人が法人による完全支配関係のある他の内国法人に対して損金不算入の対象となる寄附金の額を支出したこと

(算 式)

$$\left(\begin{array}{l} \text{子法人が受けた益金} \\ \text{不算入の対象となる} \\ \text{受贈益の額} \end{array} \times \text{持分割合} \right) - \left(\begin{array}{l} \text{子法人が支出した損金} \\ \text{不算入の対象となる} \\ \text{寄附金の額} \end{array} \times \text{持分割合} \right)$$

この算式の持分割合とは、当該子法人の寄附修正事由が生じた時の直前の発行済株式又は出資（当該子法人が有する自己の株式又は出資を除きます。）の総数又は総額のうちに当該法人が当該直前に有する当該子法人の株式又は出資の数又は金額の占める割合をいいます。



2 G 2がG 3に対して寄附金の額 100 を支出した場合（お尋ねの(1)の場合）

G 1 との間完全に支配関係がある G 2 及び G 3 の株式について寄附修正事由が生じているため、G 1 は G 2 株式について寄附金の額 100 に持分割合 100% を乗じた金額 100 を利益積立金額から減算するとともに、同額を寄附修正事由が生じた時の直前の G 2 株式の帳簿価額から減算し、減算後の帳簿価額を株式の数で除して計算した金額を 1 株当たりの帳簿価額とします。

また、G 3 株式については、受贈益の額 100 に持分割合 100% を乗じた金額 100 を利益積立金額に加算するとともに、同額を寄附修正事由が生じた時の直前の G 3 株式の帳簿価額に加算し、加算後の帳簿価額を株式の数で除して計算した金額を 1 株当たりの帳簿価額とします。

< G 1 の処理 >

(申告調整)

利益積立金額	100	/	G 2 株式	100
G 3 株式	100	/	利益積立金額	100

< G 1 の別表五(一)の記載例(抜粋) >

区分	期首	減	増	期末
G 2 株式 (寄附修正)		100		△ 100
G 3 株式 (寄附修正)			100	100
計		100	100	0

3 G 2がG 4に対して寄附金の額 100 を支出した場合（お尋ねの(2)の場合）

G 1との間に完全支配関係があるG 2の株式について寄附修正事由が生じているため、G 1はG 2株式について寄附金の額 100 に持分割合 100%を乗じた金額 100 を利益積立金額から減算するとともに、同額を寄附修正事由が生じた時の直前のG 2株式の帳簿価額から減算し、減算後の帳簿価額を株式の数で除して計算した金額を1株当たりの帳簿価額とします。

また、G 2及びG 3との間に完全支配関係があるG 4の株式について寄附修正事由が生じているため、G 2は受贈益の額 100 に持分割合 80%を乗じた金額 80 を利益積立金額に加算するとともに、同額を寄附修正事由が生じた時の直前のG 4株式の帳簿価額に加算し、加算後の帳簿価額を株式の数で除して計算した金額を1株当たりの帳簿価額とします。

同様に、G 3は受贈益の額 100 に持分割合 20%を乗じた金額 20 を利益積立金額に加算するとともに、同額を寄附修正事由が生じた時の直前のG 4株式の帳簿価額に加算し、加算後の帳簿価額を株式の数で除して計算した金額を1株当たりの帳簿価額とします。

なお、これによりG 1、G 2及びG 3が別表五(一)に記載した金額に相当する金額が、同別表の左余白に記載された検算式と不相当となりますのでご注意ください。

【参考：別表五(一)の検算式】

「期首現在利益積立金額合計「31」①」 + 「別表四留保所得金額又は欠損金額「44」」
 - 「中間分、確定分法人税県市民税の合計額」 = 「差引翌期首現在利益積立金額合計「31」④」

< G 1 の処理 >

(申告調整)
 利益積立金額 100 / G 2 株式 100

< G 1 の別表五(一)の記載例(抜粋) >

区分	期首	減	増	期末
G 2 株式 (寄附修正)		100		△ 100
計		100		△ 100

< G 2 の処理 >

(申告調整)
 G 4 株式 80 / 利益積立金額 80

< G 2 の別表五(一)の記載例(抜粋) >

区分	期首	減	増	期末
G 4 株式 (寄附修正)			80	80
計			80	80

< G 3 の処理 >

(申告調整)			
G 4 株式	20	/	利益積立金額 20

< G 3 の別表五(一)の記載例(抜粋) >

区分	期首	減	増	期末
G 4 株式(寄附修正)			20	20
計			20	20

4 G 1 が G 3 に対して寄附金の額 100 を支出した場合(お尋ねの(3)の場合)

G 1 との間に完全支配関係がある G 3 の株式について寄附修正事由が生じているため、G 1 は G 3 株式について受贈益の額 100 に持分割合 100% を乗じた金額 100 を利益積立金額に加算するとともに、同額を寄附修正事由が生じた時の直前の G 3 株式の帳簿価額に加算し、加算後の帳簿価額を株式の数で除して計算した金額を 1 株当たりの帳簿価額とします。

なお、これにより G 1 が別表五(一)に記載した金額に相当する金額が、同別表の左余白に記載された検算式と不適合となりますのでご注意ください。

< G 1 の処理 >

(申告調整)			
G 3 株式	100	/	利益積立金額 100

< G 1 の別表五(一)の記載例(抜粋) >

区分	期首	減	増	期末
G 3 株式(寄附修正)			100	100
計			100	100

5 G 1 が 4 において寄附修正を行った G 3 株式を売却した場合

G 1 が上記 4 において帳簿価額の修正を行った G 3 株式を他に売却した場合には、修正後の帳簿価額によりその譲渡損益の計算を行うことになります。

例えば、寄附修正前の G 3 株式の帳簿価額を 1,000、寄附修正後の帳簿価額を 1,100、売却した価額を 1,200 とした場合の処理は次のとおりです。

< G 1 の処理 >

(会計上)			
現金	1,200	/	G 3 株式 1,000
		/	株式売却益 200
(税務上)			
現金	1,200	/	G 3 株式 1,100
		/	株式売却益 100
(申告調整)			
株式売却益	100	/	G 3 株式 100

< G 1 の別表四の記載例（抜粋） >

区分		総額	処分	
			留保	社外流出
		①	②	③
当期利益又は当期欠損の額	1	200	200	
減算	株式売却益（G 3 株式）	100	100	
所得金額又は欠損金額		100	100	

< G 1 の別表五（一）の記載例（抜粋） >

区分	期首	減	増	期末
G 3 株式（寄附修正）	100	100		0
計	100	100		0

【適用関係】

この措置は、平成 22 年 10 月 1 日以後に寄附修正事由が生じる場合について適用することとされています。

【関係法令】

法令 9 ①七、119 の 3 ⑥
改正令附則 5 ②⑥、13①

問 8 完全支配関係がある法人間の資産の譲渡取引における譲渡の意義

問 内国法人G1は完全支配関係のある他の内国法人G2に対して譲渡損益調整資産を譲渡して、その譲渡に係る譲渡損益を繰り延べました。

その後、譲渡を受けた他の内国法人G2が完全支配関係のある別の内国法人G3にその譲渡損益調整資産を譲渡しましたが、完全支配関係のあるグループ内の法人間の譲渡であることから、G1は譲渡損益の戻入処理を行うことなく、繰り延べたままにしておくのでしょうか。

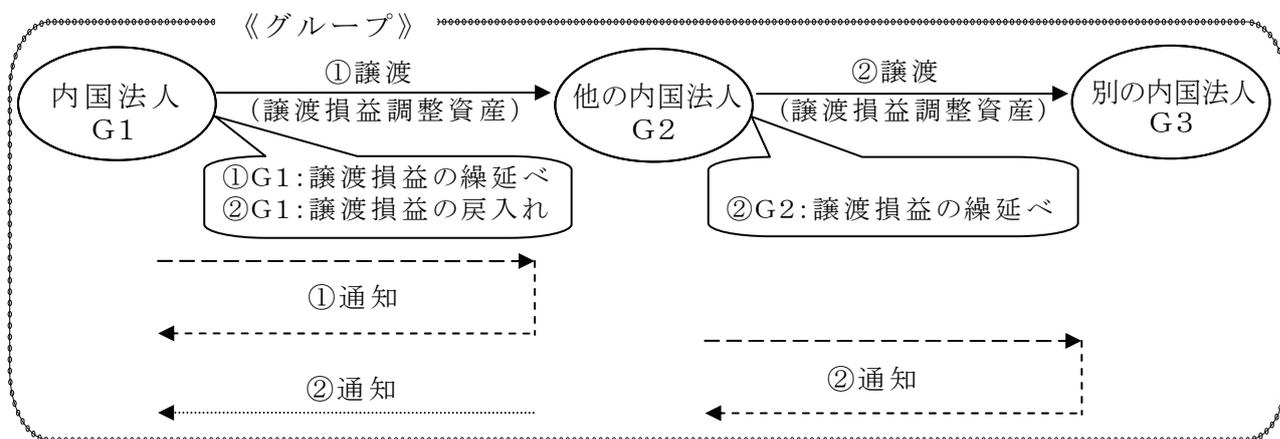
答 G1から譲渡損益調整資産を譲り受けたG2が、その後、グループ内のG3にその資産を譲渡した場合には、G1は繰り延べていた譲渡損益の戻入を行うこととなります。

【解説】

内国法人が完全支配関係のある他の内国法人に譲渡した譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額を繰り延べた場合において、その譲渡を受けた他の内国法人においてその譲渡損益調整資産の譲渡、償却、評価換え、貸倒れ、除却等の事由が生じたときは、その譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額は、所定の計算により算出した金額を益金の額又は損金の額に算入する（戻し入れる）こととされています。

上記の「譲渡」からは、完全支配関係のある別の内国法人への譲渡が除かれていませんので、譲渡損益調整資産をG1から取得したG2が、さらにその資産をグループ内のG3に譲渡した場合には、G1は繰り延べた譲渡損益を戻し入れることとなります。

一方、G2は、その譲渡損益調整資産をG3に譲渡したことにより生じた譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額を損金の額又は益金の額に算入して譲渡損益を繰り延べることとなります。



【適用関係】

上記の措置は、法人が平成22年10月1日以後に行う譲渡損益調整資産の譲渡に係る譲渡利益額又は譲渡損失額について適用されます。

【関係法令】

法 61 の 13①②

法令 122 の 14④⑥

改正法附則 22①

改正令附則 15①

問 9 非適格合併による資産の移転と譲渡損益の繰延べ

問 次の前提においてグループ法人間で非適格合併が行われた場合の被合併法人及び合併法人の申告調整等の処理はどのようになりますか。

《前提》

イ 被合併法人の合併直前のB/Sは次のとおりです。

(被合併法人の合併直前のB/S)

資産A	1,800	利益積立金額 1,900
(含み益)	200	
資産B	600	資本 500
(含み益)	300	

- ロ 資産Aは譲渡損益調整資産に該当します(時価2,000)。
- ハ 資産Bは譲渡損益調整資産に該当しません(時価900)。
- ニ 最後事業年度の当期利益の額は、1,000とします。
- ホ 合併対価は、2,900とします。
- へ 被合併法人から合併法人への移転資産(資産A、B)の移転は、会計上、被合併法人の帳簿価額が引き継がれています。

答

〔被合併法人の処理〕

(資産A) 申告調整をする必要はありません。

(資産B) 時価譲渡したものと時価と帳簿価額との差額について申告調整をする必要があります。

〔合併法人の処理〕

(資産A) 被合併法人の帳簿価額で受け入れるとともに、本来の取得価額(時価)との差額を利益積立金額として処理します。

(資産B) 時価で受け入れるとともに、時価と会計上の帳簿価額との差額を利益積立金額として処理します。

【解説】

1 処理の概要

非適格合併(適格合併に該当しない合併をいいます。)が行われた場合には、被合併法人である内国法人が合併法人に対して移転する資産及び負債はその移転時の価額により譲渡したものとされ、その移転した資産及び負債に係るその移転による譲渡利益額又は譲渡損失額は被合併法人の最後事業年度(被合併法人の合併の日の前日の属する事業年度をいいます。以下同じです。)の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入されます。

また、合併法人においては、その移転を受けた資産及び負債はその移転時の価額により受け入れることとなります。

ただし、グループ法人間で非適格合併が行われた場合において、被合併法人である内国法人から移転した資産が譲渡損益調整資産に該当するときには、被合併法人においては、その譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額を計上しないこととなります。一方、合併法人においては、移転を受けたその譲渡損益調整資産を被合併法人の帳簿価額により受け入れることとなります。

つまり、グループ法人間で非適格合併が行われた場合には、その合併によって移転した譲渡損益調整資産に係る譲渡損益は合併時に被合併法人において認識することなく、合併法人に帳簿価額で移転し、例えば、合併法人がその譲渡損益調整資産を他に譲渡したときなどに損益を認識することとなります。

2 被合併法人における処理

非適格合併により移転した資産が譲渡損益調整資産に該当する場合には、その譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額は、被合併法人の最後事業年度において、損金の額又は益金の額に算入されることとなりますので、被合併法人の所得の金額に何ら影響しないこととなり、お尋ねの前提のように帳簿価額による引継ぎが行われているときには、被合併法人がその最後事業年度において行う申告調整は結果としてありません。

したがって、資産Aに係る申告調整はありません。

また、譲渡損益調整資産に該当しない資産を移転した場合において、帳簿価額により引継ぎが行われているときには、時価と帳簿価額の差額を移転資産に係る譲渡損益として申告調整を行うこととなりますので、資産Bについては、その資産に係る時価と帳簿価額の差額について申告調整を行うこととなります。

お尋ねの前提に基づく具体的な処理例については、次のとおりとなります。

○ 被合併法人の処理（申告調整）

イ 別表四

区分		総額	処分	
			留保	社外流出
			①	②
当期利益又は当期欠損の額	1	1,000	1,000	
非適格の合併等又は残余財産の全部分配等による移転資産等の譲渡利益又は譲渡損失額	40	300		※ 300
所得金額又は欠損金額	44	1,300	1,000	300

資産Aに係る処理はない。

資産Bは法61の13①適用なし

ロ 別表五（一）

記載なし

(注) 法人税法第61条の13第3項《完全支配関係がある法人の間の取引の損益》において、完全支配関係を有しなくなった場合の譲渡損益の戻入れについて規定されていますが、非適格合併による合併法人への譲渡損益調整資産の移転により被合併法人が同条第1項の規定の適用を受けた場合を除く旨が規定されていますので、譲渡損益を繰り延べた直後に合併法人との間に完全支配関係を有しないこととなった場合であっても、譲渡損益の戻入れを行う必要はありません。

この譲渡損益については、被合併法人において戻入れを行いませんが、その譲渡損益調整資産は合併法人に帳簿価額で移転しますので（次の3を参照してください。）、合併法人がその譲渡損益調整資産を他に譲渡したときなどに損益が認識されることとなります。

3 合併法人における処理

非適格合併における被合併法人において、譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額を計上しないこととされた場合には、その譲渡利益額に相当する金額はその非適格合併に係る合併法人のその譲渡損益調整資産の取得価額に算入しないものとし、その譲渡損失額に相当する金額はその合併法人のその譲渡損益調整資産の取得価額に算入するものとされています。

この場合において、合併法人において譲渡損益調整資産の取得価額に算入しない譲渡利益額に相当する金額から譲渡損益調整資産の取得価額に算入する譲渡損失額に相当する金額を減算した金額は、合併法人の利益積立金額の期末の減算項目とされています。

したがって、資産Aについては、譲渡損益調整資産に該当する資産の移転であることから帳簿価額で受け入れ、譲渡利益額に相当する額（本来の取得価額（時価）と被合併法人における帳簿価額との差額）を利益積立金額の減算項目として処理します。

また、資産Bについては、譲渡損益調整資産に該当しない資産の移転であることから、時価で受け入れることとなります。

簿価引継ぎなど、お尋ねの前提に基づく具体的な処理例については、次のとおりとなります。

○ 合併法人の処理（申告調整）

合併法人において、非適格合併により受け入れた資産A及び資産Bについて、会計上、簿価（資産A 1,800、資産B 600）で受け入れ、簿価と時価との差額は通常のものとして処理します。この場合の申告調整は次のとおりです。

（会計上）			
資産A	1,800	／	合併対価 2,900
資産B	600	／	
のれん	500	／	
（税務上）			
資産A	1,800	／	合併対価 2,900
資産B	900	／	
利益積立金額	200	／	
（申告調整）※			
資産B	300	／	のれん 500
利益積立金額	200	／	

※ この処理の考え方を仕訳により説明すれば、次のとおりです。

- ・ 非適格合併における移転資産の移転時の価額による受入れ

資産A 200 / のれん 500

資産B 300 /

- ・ 被合併法人において繰り延べた譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額に相当する金額を移転資産の取得価額に不算入（法61の13⑦）

利益積立金額 200 / 資産A 200

イ 別表四
記載なし

ロ 別表五(一)

区分	期首	減	増	期末
(資産A)		(200)	(200)	(0)
資産B			300	300
のれん		500		△ 500
計		500 (700)	300 (500)	△ 200

【適用関係】

上記の措置は、法人が平成22年10月1日以後に行う譲渡損益調整資産の譲渡に係る譲渡利益額又は譲渡損失額について適用されます。

【関係法令】

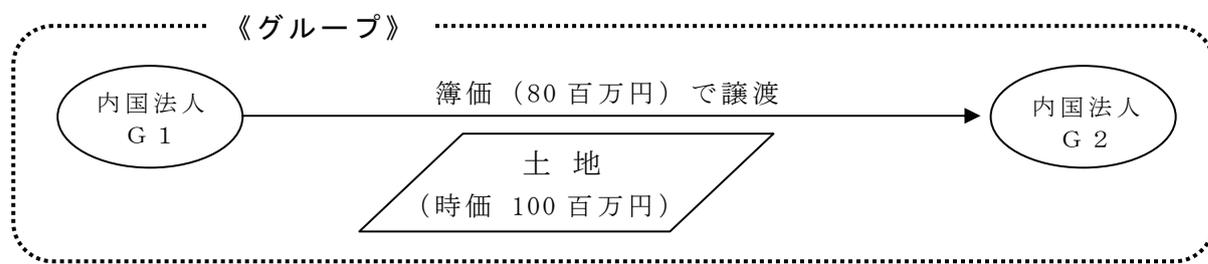
法61の13①③⑦、62
法令9①ール、9の2①ール
改正法附則22①
改正令附則15①

問 10 譲渡損益調整資産（非減価償却資産）を簿価により譲渡した場合の課税関係

問 内国法人G1は、完全支配関係を有する他の内国法人G2に対して時価100百万円の土地をG1の帳簿価額80百万円で譲渡することとしました。

帳簿価額で譲渡することとした理由は、グループ法人税制の創設によって、①完全支配関係がある法人間の譲渡損益調整資産の譲渡による譲渡利益額は繰り延べられることとされ、また、②時価と帳簿価額との差額をG1において寄附金の額とし、G2において受贈益の額としても、寄附金の損金不算入及び受贈益の益金不算入規定により、いずれの法人においても所得の金額に影響がないと思われるからです。

- (1) このように譲渡損益調整資産を帳簿価額で譲渡した場合には、G1及びG2の所得の金額に影響がないことから、税務上もG1の土地の譲渡対価の額を帳簿価額である80百万円とし、G2の当該土地の取得価額を80百万円としてもよろしいでしょうか。
- (2) 仮に(1)の処理が認められない場合には、譲渡法人G1及び譲受法人G2は、それぞれどのような申告調整を行う必要がありますか。



答

- (1) G1及びG2の所得の金額に影響があるなしにかかわらず、税務上は時価により譲渡があったものとなりますので、G1の譲渡対価の額は100百万円、G2の取得価額は100百万円として、それぞれ申告調整を行うこととなります。
- (2) 譲渡法人G1は、時価（100百万円）と帳簿価額（80百万円）との差額（20百万円）について、①譲渡利益額（20百万円）の計上と②その繰延べ処理及び③寄附金認容（20百万円）と④その損金不算入処理を行います。
また、譲受法人G2は、⑤受贈益（20百万円）の計上（取得価額の加算）と⑥その益金不算入処理を行います。

【解説】

1 譲渡対価の額と取得価額（低廉譲渡の場合）

(1) 譲渡に係る対価の額（G1の処理）

譲渡損益調整資産に該当する資産の譲渡であっても、資産の譲渡であることには変わりはありませんので、その譲渡に係る対価の額は実際に収受した金銭等の額ではなく、譲渡時の当該資産の価額（時価）によることとなります。

100%グループ法人間の譲渡損益調整の規定（法61の13）は、このことを前提とした上で、その譲渡に係る譲渡利益額又は譲渡損失額を調整することとしたものです。

したがって、G1における譲渡対価の額は、譲渡損益調整資産である土地の譲渡時の時価（100百万円）となります。

(2) 土地の取得価額（G2の処理）

法人が無償又は低廉により資産を取得した場合でその資産の価額のうち贈与

又は経済的利益の供与を受けたと認められる部分があるときは、その資産の取得のために通常要する価額（時価）が取得価額となります。

したがって、G2が取得した土地に付すべき取得価額は、当該土地の譲渡の時の時価である100百万円となります。

2 譲渡法人と譲受法人の申告調整の概要

1のとおり完全支配関係を有する法人間で帳簿価額により譲渡損益調整資産を譲渡した場合において、譲渡法人、譲受法人がともに会計上も帳簿価額による譲渡と処理しているときには、次の(1)、(2)の区分に応じ、それぞれ次のように申告調整することになります。

(1) 低廉譲渡（時価＞簿価）の場合

譲渡法人においては、時価と譲渡対価の額との差額（以下「時価差額」といいます。）を譲渡利益額として計上した上で、その譲渡利益額の繰延べ処理を行います。また、同額を寄附金の額として認容した上で、その全額を損金不算入とする申告調整を行います。

譲受法人においては、時価差額を受贈益として計上し、資産の取得価額に加算した上で、その全額を益金不算入とする申告調整を行います。

譲渡法人の税務処理	譲受法人の税務処理
<ul style="list-style-type: none"> 〔・譲渡利益額の計上 〔・譲渡利益額の繰延べ（益金不算入） 〔・寄附金認容 〔・寄附金の損金不算入 	<ul style="list-style-type: none"> 〔・受贈益の計上 〔・受贈益の益金不算入

(2) 高額譲渡（時価＜簿価）の場合

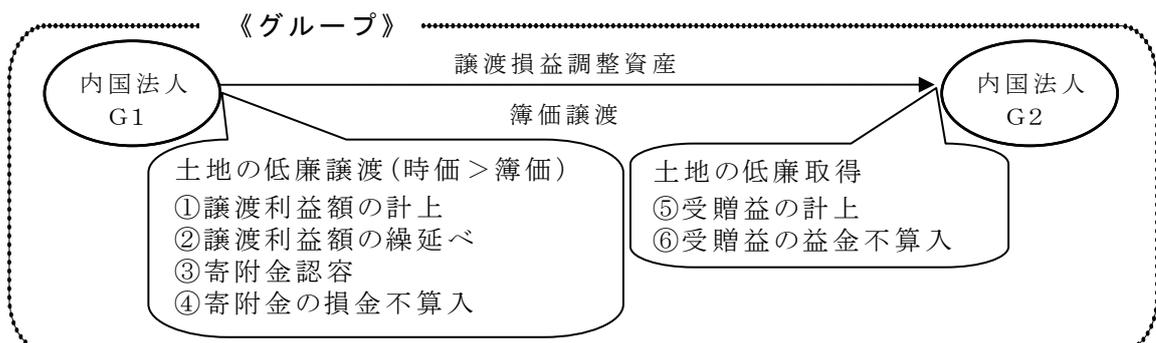
譲渡法人においては、時価差額を譲渡損失額として計上した上で、その譲渡損失額の繰延べ処理を行います。また、同額を受贈益として計上した上で、その全額を益金不算入とする申告調整を行います。

譲受法人においては、時価差額を寄附金の額として認容し、資産の取得価額から減算した上で、その全額を損金不算入とする申告調整を行います。

譲渡法人の税務処理	譲受法人の税務処理
<ul style="list-style-type: none"> 〔・譲渡損失額の計上 〔・譲渡損失額の繰延べ（損金不算入） 〔・受贈益の計上 〔・受贈益の益金不算入 	<ul style="list-style-type: none"> 〔・寄附金認容 〔・寄附金の損金不算入

3 具体的な申告調整例

お尋ねの場合には、低廉譲渡に当たりますので、具体的な申告調整等は次のとおりとなります。



《税務仕訳等》

(単位：百万円)

内 容	譲渡法人 (G 1) の処理	譲受法人 (G 2) の処理
譲渡時	《会計処理》 現金 80 / 土地 80	《会計処理》 土地 80 / 現金 80
① 譲渡利益額の計上 (法 22②)	《税務仕訳》 現金 80 / 土地 80 未収入金 20 / 譲渡益 20 《申告調整》 譲渡益計上もれ 20 (加算・留保)	
② 譲渡利益額の繰延べ (法 61 の 13①)	《税務仕訳》 譲渡損益調整勘定繰入額 (損金) 20 / 譲渡損益調整勘定 20 《申告調整》 譲渡損益調整勘定繰入額 20 (減算・留保)	
③ 寄附金認容 (法 22③)	《税務仕訳》 寄附金 20 / 未収入金 20 《申告調整》 寄附金認容 20 (減算・留保)	
④ 寄附金の損金不算入 (法 37②)	《税務仕訳》 寄附金損金不算入 20 / その他流出 20 《申告調整》 寄附金損金不算入 20 (加算・流出)	
⑤ 受贈益の計上 (法 22②)		《税務仕訳》 土地 100 / 現金 80 / 受贈益 20 《申告調整》 受贈益計上もれ 20 (加算・留保) ※ 上記の留保は、土地の取得価額の増加となる。
⑥ 受贈益の益金不算入 (法 25 の 2)		《税務仕訳》 受贈益益金不算入 20 / その他流出 20 《申告調整》 受贈益益金不算入 20 (減算・流出)

《別表記載例》

譲渡法人（G1）

別表四

（単位：円）

区分			総額	留保	社外流出	
加算	譲渡益計上もれ		20,000,000	① 20,000,000		
	小計	13	20,000,000	20,000,000		
減算	譲渡損益調整勘定繰入額		20,000,000	② 20,000,000		
	寄附金認容		20,000,000	③ 20,000,000		
	小計	25	40,000,000	40,000,000		
	寄附金の損金不算入額	27	20,000,000		その他	④ 20,000,000
	所得金額又は欠損金額	44	0	△20,000,000		20,000,000

別表五（一）

区分	期首	減	増	期末
未収入金		③ 20,000,000	① 20,000,000	0
譲渡損益調整勘定（土地）		② 20,000,000		△20,000,000
計		40,000,000	20,000,000	△20,000,000

譲受法人（G2）

別表四

区分			総額	留保	社外流出	
加算	受贈益計上もれ		20,000,000	⑤ 20,000,000		
	小計	13	20,000,000	20,000,000		
減算	受贈益の益金不算入額	18	20,000,000		※	⑥ 20,000,000
	小計	25	20,000,000			20,000,000
	所得金額又は欠損金額	44	0	20,000,000		△20,000,000

別表五（一）

区分	期首	減	増	期末
土地			⑤ 20,000,000	20,000,000
計			20,000,000	20,000,000

【関係法令】

法 22②③、25 の 2、37②⑧、61 の 13①

基通 12 の 4 - 1 - 1

問 11 譲渡損益調整資産（減価償却資産）を簿価で譲り受けた場合の譲受法人の申告調整

問 内国法人G 1は、完全支配関係を有する他の内国法人G 2に対して時価 100 百万円の機械をG 1の帳簿価額 80 百万円で譲渡することとしました。

この場合、譲受法人G 2の譲受けの日を含む事業年度における申告調整はどのようになりますか。



答 譲受法人G 2は、①受贈益の計上（取得価額の加算）、②その益金不算入処理及び③減価償却超過額の損金不算入処理を行います。

【解説】

譲受法人G 2における具体的な申告調整は、次のとおりとなります。

- ① 譲受法人G 2において時価よりも低い価額で取得した機械（減価償却資産）について、その取得価額として経理した金額（80 百万円）がその機械の取得時の時価（100 百万円）に満たない場合のその満たない金額（20 百万円）をその機械の取得価額に加算し、同額を内国法人G 1からの受贈益として、益金の額に加算します。

《税務仕訳》 機械 20 百万円／受贈益 20 百万円
 《申告調整》 受贈益計上もれ 20 百万円（加算・留保（機械））

- ② この受贈益の額は完全支配関係のある内国法人G 1から受けた受贈益の額であることから、その全額を益金不算入とします。

《申告調整》 受贈益の益金不算入 20 百万円（減算・その他流出）

- ③ この機械に係る減価償却費の損金算入限度額の計算については、上記①により調整した税務上の取得価額（100 百万円）を基礎として、当該機械の譲受時（事業供用時）から当該事業年度末までの期間分の減価償却費の損金算入限度額を計算します。

- ④ 譲受法人G 2が当該事業年度においてその償却費として損金経理をした金額のうち、上記③により計算した損金算入限度額を超える部分の金額が減価償却超過額として損金不算入となります。

お尋ねのように、減価償却資産を時価よりも低い価額で譲り受けた場合で、その譲り受けた価額をその取得価額として経理しているときには、上記①により当該機械の取得価額に加算した時価に満たない金額（20 百万円）は、「償却費として損金経理をした金額」に含まれますので（基通7-5-1(4)）、減価償却超過額の計算に当たっては、この20 百万円を償却費として損金経理をした金額に含めて計算を行います。

例えば、当該機械に係る上記③により計算した減価償却費の損金算入限度額が

15 百万円、当該事業年度においてその償却費として損金経理した金額が 30 百万円（会計上 10 百万円＋加算分 20 百万円）である場合には、減価償却超過額は 15 百万円（30 百万円－15 百万円）となりますので、15 百万円を減価償却超過額として損金不算入とします。

≪ 税務仕訳 ≫ 減価償却費 20 百万円／機械 20 百万円
 減価償却超過額 15 百万円／減価償却費 15 百万円
 ≪ 申告調整 ≫ 減価償却費認容 20 百万円（減算・留保）
 減価償却超過額 15 百万円（加算・留保）

《別表記載例》

譲受法人（G2）

別表四

（単位：円）

区分		総額	留保	社外流出
加算	受贈益計上もれ	20,000,000	① 20,000,000	
	減価償却の償却超過額 7	15,000,000	④ 15,000,000	
	小計 13	35,000,000	35,000,000	
減算	受贈益の益金不算入額 18	20,000,000		※ ② 20,000,000
	減価償却費認容	20,000,000	④ 20,000,000	
	小計 25	40,000,000	20,000,000	20,000,000
所得金額又は欠損金額 44		△ 5,000,000	15,000,000	△ 20,000,000

別表五（一）

区分	期首	減	増	期末
減価償却超過額			④ 15,000,000	15,000,000
機械		④ 20,000,000	① 20,000,000	0
計		20,000,000	35,000,000	15,000,000

【関係法令】

法 22②、25 の 2、31
 基通 7－5－1 (4)

問 12 譲渡損益調整資産が減価償却資産である場合の戻入額の計算

問 譲渡法人から譲り受けた譲渡損益調整資産が譲受法人において減価償却資産である場合において、その譲渡法人が繰り延べている譲渡利益額又は譲渡損失額の戻入額の計算はどのように行うこととなりますか。

答 譲渡法人における戻入額（益金の額又は損金の額に算入する金額）の計算は次の①原則法又は②簡便法により行うこととなります。

① 原則法

$$\text{戻入額(注1)} = \frac{\text{譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額} \times \text{譲受法人において償却費として損金の額に算入された金額}}{\text{譲受法人における譲渡損益調整資産の取得価額}}$$

② 簡便法

$$\text{戻入額} = \frac{\text{譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額} \times \frac{\text{譲渡法人の当該事業年度開始の日からその終了の日までの期間(注2)の月数}}{\text{譲受法人がその譲渡損益調整資産について適用する耐用年数} \times 12}}$$

(注1) 調整済額がある場合には一定の調整計算を要します。

調整済額とは、譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額につき、既に譲渡法人の各事業年度の所得の金額又は各連結事業年度の連結所得の金額の計算上益金の額又は損金の額に算入された金額の合計額をいいます。

(注2) 譲渡の日を含む事業年度にあっては譲渡の日から当該事業年度終了の日までの期間となります。

(注3) ②の簡便法の適用をするためには一定の要件を満たす必要があります。

【解説】

譲受法人において減価償却資産に該当する譲渡損益調整資産については、その償却費が損金の額に算入された場合、譲渡利益額又は譲渡損失額を繰り延べている内国法人（譲渡法人）は、その繰り延べている譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額に一定割合を乗じて計算した戻入額を、益金の額又は損金の額に算入することとなります。

この戻入額を計算する方法には、原則法、簡便法の二つがあります。

原則法とは、譲受法人における譲渡損益調整資産の取得価額に占める償却費として損金の額に算入された金額の割合を用いる方法をいい、簡便法とは、譲受法人が適用する耐用年数に12を乗じたものに占める譲渡法人の事業年度の月数の割合を用いる方法をいいます。

なお、簡便法を適用する場合には次の点に注意する必要があります。

(1) 対象資産

簡便法は譲受法人において減価償却資産又は繰延資産に該当するものに限り適用することができます。

(2) 適用要件

簡便法を適用しようとする譲渡損益調整資産の譲渡の日の属する事業年度の確定申告書に簡便法により計算した益金の額又は損金の額に算入する金額及びその計算

に関する明細の記載がある場合に限り適用されます(この明細の記載がない場合には原則法によります。)。この明細の記載に当たっては、別表十四(四)の該当欄を使用します。

(3) 有恕規定

上記(2)の記載がない確定申告書の提出があった場合でも、その記載がなかったことについてやむを得ない事情があると認められるときは、簡便法を適用することができます。

(4) その他

簡便法を適用した場合の戻入額は、譲受法人において償却費として損金の額に算入された金額に関係なく、その譲渡損益調整資産について譲受法人が適用する耐用年数を基礎として計算を行うこととなりますので、譲受法人において償却費として損金の額に算入した金額を每期譲渡法人に対して通知する必要はなく、取得時に適用する耐用年数を通知するだけで足りります。

なお、譲受法人において償却費として損金の額に算入された金額にかかわらず(例えばゼロであっても)、譲渡法人側においては簡便法により計算した戻入額を益金の額又は損金の額に算入することとなります。

【適用関係】

上記の措置は、法人が平成22年10月1日以後に行う譲渡損益調整資産の譲渡に係る譲渡利益額又は譲渡損失額について適用されます。

【関係法令】

法61の13②

法令122の14④⑤⑥⑧⑨⑰⑱

改正法附則22①

改正令附則15①

問 13 譲渡損益調整資産に係る通知義務

問 譲渡損益調整資産の譲渡損益の繰延制度（法 61 の 13）について、譲渡損益調整資産の譲渡法人及び譲受法人にはそれぞれ通知義務があるとのことですが、その通知義務の内容について教えてください。

また、その通知については、何か決められた方法や手続等があるのでしょうか。

答 通知義務の内容については、【解説】の表 1、表 2 を参照してください。

また、通知の方法については法令上、特に決められた方法はありません。

【解説】

1 通知義務の内容

お尋ねの「譲渡損益調整資産の譲渡損益の繰延制度」とは、内国法人（以下「譲渡法人」といいます。）が譲渡損益調整資産を譲渡法人との間に完全支配関係がある他の内国法人（以下「譲受法人」といいます。）に譲渡した場合に、その譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額をその譲渡した日の属する事業年度の所得の金額の計算上、それぞれ損金の額又は益金の額に算入することによって課税を繰り延べる制度です。

この制度により譲渡法人において繰り延べられた譲渡損益は、譲受法人において譲渡損益調整資産の譲渡が行われた場合など一定の事由（以下「戻入事由」といいます。）が生じた場合に取戻すこととされています。

したがって、譲渡法人又は譲受法人において、次の表 1 に掲げる通知事由が生じた場合には、譲受法人又は譲渡法人に対して、それぞれ次の表 1 に掲げる通知内容を通知しなければならないこととされています。

[表 1]（通知事由と通知内容）

通知者	通知事由	通知内容
譲渡法人	譲渡損益調整資産を譲受法人に譲渡したこと	譲受法人に対して譲渡した資産が譲渡損益調整資産である旨（減価償却資産又は繰延資産につき簡便法（※）の適用を受けようとする場合には、その旨を含みます。）（法令 122 の 14⑩）
譲受法人	(i) 譲渡損益調整資産が売買目的有価証券であること	その旨（法令 122 の 14⑪一）
	(ii) 譲渡損益調整資産が減価償却資産又は繰延資産である場合において譲渡法人から簡便法を適用しようとする旨の通知を受けたこと	当該資産について適用する耐用年数又は当該資産の支出の効果の及ぶ期間（法令 122 の 14⑪二）
	(iii) 表 2 に掲げる戻入事由（上記 (ii) の通知を受けていた場合の表 2 ⑤及び⑥の事由が生じた場合を除きます。）が生じたこと	その旨（減価償却資産又は繰延資産の場合には、その償却費の額を含みます。）及びその生じた日（法令 122 の 14⑫）

[表 2] 譲受法人における戻入事由ごとの譲渡法人における戻入額

戻入事由	戻入額	
① 譲渡損益調整資産の譲渡、貸倒れ、除却、その他これらに類する事由 ② 譲渡損益調整資産の適格分割型分割による分割承継法人（譲受法人との間に完全支配関係があるものを除きます。）への移転 ③ 普通法人又は協同組合等である譲受法人が公益法人等に該当することとなったこと	譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額（以下「A」といいます。）	
④ 譲渡損益調整資産が譲受法人において、 法人税法第 25 条第 2 項に規定する評価換えによりその帳簿価額を増額され、その増額された部分の金額が益金の額に算入されたこと 法人税法第 25 条第 3 項に規定する資産に該当し、当該譲渡損益調整資産の同項に規定する評価益の額として一定の金額が益金の額に算入されたこと		
⑤ 譲渡損益調整資産が譲受法人において減価償却資産に該当し、その償却費が損金の額に算入されたこと		$(A) \times \frac{\text{損金の額に算入された償却費の金額}}{\text{譲渡損益調整資産の取得価額又は額}} (\ast)$
⑥ 譲渡損益調整資産が譲受法人において繰延資産に該当し、その償却費が損金の額に算入されたこと		
⑦ 譲渡損益調整資産が譲受法人において、 法人税法第 33 条第 2 項に規定する評価換えによりその帳簿価額を減額され、当該譲渡損益調整資産の同項に規定する差額に達するまでの金額が損金の額に算入されたこと 法人税法第 33 条第 3 項に規定する評価換えによりその帳簿価額を減額され、その減額された部分の金額が損金の額に算入されたこと 法人税法第 33 条第 4 項に規定する資産に該当し、当該譲渡損益調整資産の同項に規定する評価損の額として一定の金額が損金の額に算入されたこと	(A)	
⑧ 有価証券である当該譲渡損益調整資産と銘柄を同じくする有価証券（売買目的有価証券を除きます。）の譲渡（譲受法人が取得した当該銘柄を同じくする有価証券である譲渡損益調整資産の数に達するまでの譲渡に限ります。）	(A)のうちその譲渡をした数に対応する部分の金額	
⑨ 譲渡損益調整資産が譲受法人において法人税法施行令第 119 条の 14 に規定する償還有価証券に該当し、当該譲渡損益調整資産につき法人税法施行令第 139 条の 2 第 1 項に規定する調整差益又は調整差損が益金の額又は損金の額に算入されたこと	$(A) \times \frac{\text{(B)のうち譲渡法人の当該事業年度の日数}}{\text{譲渡法人の当該事業年度開始の日から当該償還有価証券の償還日までの期間の日数 (B)}}$	
⑩ 譲渡損益調整資産が譲受法人において法人税法第 61 条の 11 第 1 項に規定する時価評価資産に該当し、当該譲渡損益調整資産につき同項に規定する評価益又は評価損が益金の額又は損金の額に算入されたこと	(A)	

※ 上記⑤及び⑥の戻入額については原則法による計算式を記載しています。簡便法による戻入額の計算式については、問 12 を参照してください。

2 通知の方法

通知については、譲渡法人と譲受法人という民間において行われるものであることから、法令等において特段、その方法や手続（様式など）は定められていません。したがって譲渡法人と譲受法人との間で任意の方法を用いて通知を行っていただくこととなります。

また、連結納税を選択している企業グループ内にあつては、連結親法人が連結法人の帳簿等を集約して決算・申告の事務を行っている実態などから、事実上、連結法人間の通知行為が行われているとみることもできますので、このような場合には形式的な通知は省略しても差し支えないものと考えられます。

なお、法令で定められた通知内容を盛り込んだ通知書の書式の例として、別紙のようなものが考えられますので、実務上の参考としてください（36、37 ページ参照）。

【関係法令】

法 61 の 13①②

法令 122 の 14④⑤⑬⑰⑱

法人税法第 61 条の 1 3 (完全支配関係がある法人の間の取引の損益)
に規定する譲渡損益調整資産に関する通知書

譲渡法人 (甲)

(法人名)
(住 所)
(連絡先)

譲受法人 (乙)

(法人名)
(住 所)
(連絡先)

(譲渡法人→譲受法人)

[通知年月日] 平成〇年〇月〇日

- 1 当社 (甲) が、平成〇年〇月〇日付で貴社 (乙) に譲渡した次の資産については、法人税法第 61 条の 1 3 に規定する譲渡損益調整資産に該当しますので、その旨通知します。

資産の種類	固定資産 ・ 土地 ・ 有価証券 ・ 金銭債権 ・ 繰延資産
資産の名称	
譲渡数量	

(譲渡損益調整資産が固定資産又は繰延資産である場合)

- 2 なお、上記の資産が貴社 (乙) において、減価償却資産又は繰延資産に該当する場合には、当社 (甲) では、法人税法施行令第 122 条の 1 4 第 6 項に規定する簡便法の適用を (受ける ・ 受けない) 予定ですので、その旨通知します。

(譲受法人→譲渡法人)

[通知年月日] 平成〇年〇月〇日

- 3 上記 1 の資産は、当社 (乙) において、次のとおりとなりますので、その旨通知します。

・上記 1 の資産が、有価証券である場合 当社 (乙) において、売買目的有価証券に	該当する ・ 該当しない
・上記 1 の資産が、貴社 (甲) において固定資産である場合 当社 (乙) において、減価償却資産に	該当する ・ 該当しない
減価償却資産に該当する場合に、 その減価償却資産に適用される耐用年数	年
・上記 1 の資産が、貴社 (甲) において繰延資産である場合 当社 (乙) において、繰延資産に	該当する ・ 該当しない
繰延資産に該当する場合に、 その繰延資産となった費用の支出の効果の及び期間	年

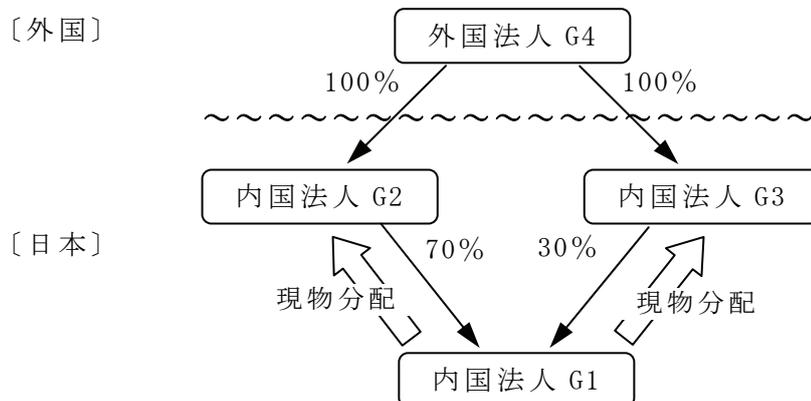
4 上記1の資産について、当社(乙)において次の事由が生じたので、その旨通知します。

該当有無 ○表示	発 生 事 由	発 生 年 月 日	左記の日の属 する事業年度	備 考
	① 上記1の資産について次の事実が発生したこと 【 譲渡・貸倒れ・除却・その他類する事由】 その他類する事由()	平 . .	自:平 . . 至:平 . .	
	② 上記1の資産を適格分割型分割により分割承継法人 へ移転したこと	平 . .	自:平 . . 至:平 . .	
	③ 普通法人又は協同組合等である当社(乙)が、公益法 人等に該当することとなったこと	平 . .	自:平 . . 至:平 . .	
	④ 上記1の資産につき当社(乙)において、 ・ 法人税法第25条第2項に規定する評価換えによりそ の帳簿価額を増額し、その増額した部分の金額を益金の 額に算入したこと ・ 法人税法第25条第3項に規定する資産に該当し、上 記1の資産の同項に規定する評価益の額として政令で 定める金額を益金の額に算入したこと	平 . .	自:平 . . 至:平 . .	
	⑤ 上記1の資産が当社(乙)において、減価償却資産に 該当し、その償却費を損金の額に算入したこと	償却費を損金の額に算入した事業年度 自:平 . . 至:平 . . ※ 上記事業年度の末日が発生年月日です		損金の額に算入 した償却費の額 円
	⑥ 上記1の資産が当社(乙)において、繰延資産に該当 し、その償却費を損金の額に算入したこと	償却費を損金の額に算入した事業年度 自:平 . . 至:平 . . ※ 上記事業年度の末日が発生年月日です		損金の額に算入 した償却費の額 円
	⑦ 上記1の資産につき当社(乙)において、 ・ 法人税法第33条第2項に規定する評価換えによりそ の帳簿価額を減額し、上記1の資産の同項に規定する差 額に達するまでの金額を損金の額に算入したこと ・ 法人税法第33条第3項に規定する評価換えによりそ の帳簿価額を減額し、その減額した部分の金額を損金の 額に算入したこと ・ 法人税法第33条第4項に規定する資産に該当し、上 記1の資産の同項に規定する評価損の額として政令で 定める金額を損金の額に算入したこと	平 . .	自:平 . . 至:平 . .	
	⑧ 上記1の資産が有価証券である場合で、当社(乙)に おいて、上記1の資産と銘柄を同じくする有価証券(売 買目的有価証券以外のもの)を譲渡したこと (上記1の資産の数に達するまでの譲渡に限る。)	平 . .	自:平 . . 至:平 . .	譲渡した数量
	⑨ 上記1の資産が当社(乙)において、法人税法施行令 第119条の14に規定する償還有価証券に該当し、上 記1の資産について法人税法施行令第139条の2第1 項に規定する調整差益又は調整差損を益金の額又は損 金の額に算入したこと	平 . .	自:平 . . 至:平 . .	
	⑩ 上記1の資産が当社(乙)において、法人税法第61条 の11第1項に規定する時価評価資産に該当し、上記1 の資産について同項に規定する評価益又は評価損を益 金の額又は損金の額に算入したこと	平 . .	自:平 . . 至:平 . .	

問 14 完全支配関係が外国法人によるものである場合の現物分配

問 当グループの株式の保有関係は下図のとおりであり、G 1 から G 4 までの各法人（いずれも普通法人）の間には完全支配関係がありますが、G 1 と G 2 との間又は G 1 と G 3 との間の完全支配関係は外国法人 G 4 によるものとなっています。G 1 がグループ内の他の内国法人である G 2 及び G 3 に対して、現物分配により資産を移転した場合に、G 1 の課税関係はどうなりますか。

(図)



答 お尋ねの現物分配は適格現物分配に該当しますから、G 1 が行った G 2 及び G 3 に対する現物分配による資産の移転は、その適格現物分配の直前の G 1 における当該資産の帳簿価額により譲渡したものととして所得の金額を計算することとなります。

【解説】

1 平成 22 年度の税制改正前において、法人が剰余金の配当又は利益の配当として金銭以外の資産を移転した場合には、無償による資産の譲渡に該当し、当該資産の譲渡益又は譲渡損の額は益金の額又は損金の額に算入することとされていました。

平成 22 年度の税制改正により、現物分配が組織再編成の一形態として位置付けられ、適格現物分配の場合、内国法人が被現物分配法人（現物分配により現物分配法人から資産の移転を受けた法人をいいます。）にその有する資産の移転をしたときには、その被現物分配法人に移転をした資産のその適格現物分配の直前の帳簿価額による譲渡をしたものととして所得の金額を計算することとされました。

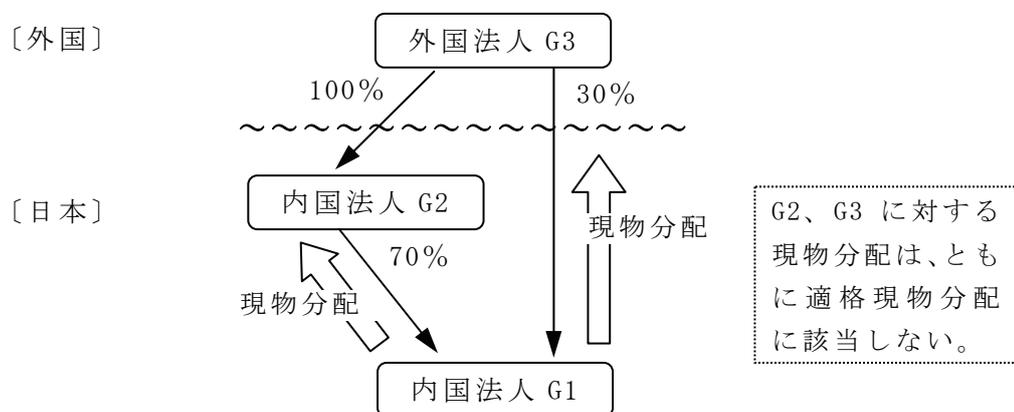
2 この現物分配とは、法人（公益法人等及び人格のない社団等を除きます。）がその株主等に対し当該法人の剰余金の配当などの一定の事由により金銭以外の資産を交付することと定義されています。また、適格現物分配とは、内国法人を現物分配法人（現物分配によりその有する資産の移転を行った法人をいいます。）とする現物分配のうち、その現物分配により資産の移転を受ける者がその現物分配の直前において当該内国法人との間に完全支配関係がある内国法人（普通法人又は協同組合等に限りません。）のみであるものをいうと定義されています。

このように、適格現物分配の定義上、完全支配関係がある現物分配法人と被現物分配法人がともに一定の内国法人であれば足りることから、お尋ねのように、内国法人である現物分配法人 G 1 と他の内国法人である被現物分配法人 G 2 及び G 3 との間の完全支配関係がいずれも外国法人 G 4 によるものであったとしても、その外国法人 G

4が現物分配の当事者でなければ、適格現物分配に該当するかどうかの判定に影響はありません。

3 したがって、下図のように、内国法人G1の行った現物分配における被現物分配法人が複数ある場合において、その被現物分配法人の中に外国法人（G3）が含まれるときには、その現物分配全体が適格現物分配に該当しないことになります。

(図)



【適用関係】

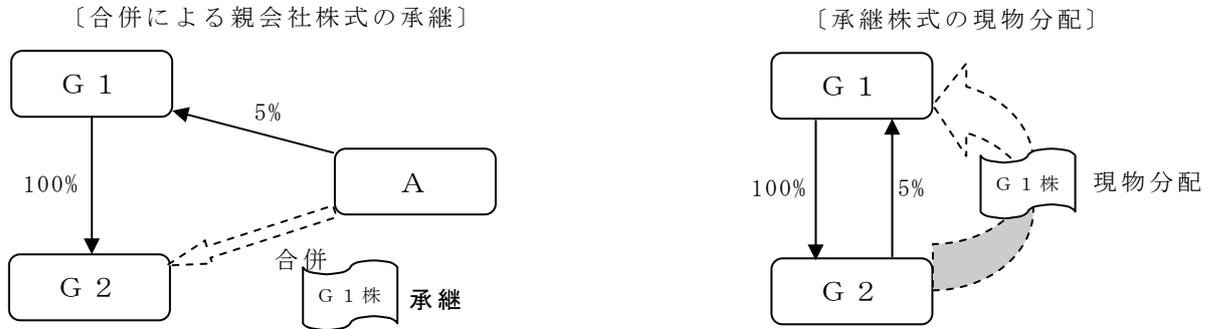
上記の措置は、平成 22 年 10 月 1 日以後に現物分配（残余財産の分配にあつては、同日以後の解散によるものに限ります。）が行われる場合における法人の各事業年度の所得に対する法人税について適用されます。

【関係法令】

法 2 十二の六、十二の六の二、十二の十五、22②、62 の 5 ③
改正法附則 10②

問 15 親会社株式の現物分配

問 内国法人G 2（普通法人）は、自らを合併法人とする吸収合併により被合併法人Aが保有していた内国法人G 1（普通法人）の株式を承継しましたが、G 1とG 2との間にはG 1がG 2の発行済株式の全部を保有する完全支配関係があったことから、当該吸収合併により承継したG 1株式をG 1に対し現物分配を行う予定です。
 当該現物分配は適格現物分配として取り扱われますか。



答 お尋ねの現物分配は適格現物分配となります。

【解説】

現物分配とは、法人（公益法人等及び人格のない社団等を除きます。）がその株主等に対し当該法人の次に掲げる事由により金銭以外の資産を交付することをいいます。

- ① 剰余金の配当（株式又は出資に係るものに限るものとし、資本剰余金の額の減少に伴うもの及び分割型分割によるものを除きます。）若しくは利益の配当（分割型分割によるものを除きます。）又は剰余金の分配（出資に係るものに限ります。）
- ② 法人税法第24条第1項第3号から第6号まで《配当等の額とみなす金額》に掲げる事由

この現物分配によりその有する資産の移転を行った法人を現物分配法人、現物分配により現物分配法人から資産の移転を受けた法人を被現物分配法人といいます。

そして、適格現物分配とは、内国法人を現物分配法人とする現物分配のうち、その現物分配により資産の移転を受ける者がその現物分配の直前において当該内国法人との間に完全支配関係がある内国法人（普通法人又は協同組合等に限ります。）のみであるものをいいます。

このように、適格現物分配の要件として、被現物分配法人に交付する資産については金銭以外の資産であれば特に制限がないことから、お尋ねのように親会社（G 1）に対して親会社自身の株式（G 1 株）を交付する場合であっても、現物分配の直前に子会社（G 2）と親会社（G 1）との間に完全支配関係があるときには、その現物分配は適格現物分配となります。

【関係法令】

法2十二の六、十二の六の二、十二の十五、24①

問 16 適格現物分配制度の創設に伴う欠損金の制限措置の改正

問 適格現物分配の制度が創設されたことにより、欠損金の制限措置についても、これに関連した改正が行われ、この制限措置により被現物分配法人において切り捨てられる欠損金額を適格現物分配による移転資産の含み益の範囲内とする特例が設けられたと聞いています。

ところで、問 15 のように適格現物分配による移転資産が被現物分配法人（親会社）の自己株式である場合、その親会社株式の市場における価額が現物分配法人の帳簿価額を上回っているときには、この特例の適用において、移転資産には含み益があるものとして取り扱われることとなりますか。

答 お尋ねのケースでは、移転資産（親会社株式）の含み益はないものとして、この特例を適用することとなります。

【解説】

1 平成 22 年度の税制改正により適格現物分配の制度が創設されたことにより、欠損金の制限措置についても、これに関連した改正が行われています。

具体的には、内国法人と支配関係法人（当該内国法人との間に支配関係がある法人をいいます。）との間で当該内国法人を被現物分配法人とする適格現物分配が行われた場合には、一定の場合を除き、その内国法人の適格現物分配の日の属する事業年度開始の日前 7 年以内に開始した各事業年度において生じた欠損金額のうち、①支配関係事業年度（当該内国法人と当該支配関係法人との間に最後に支配関係があることとなった日の属する事業年度をいいます。）前に生じた金額及び②支配関係事業年度以後に生じた金額のうち法人税法第 62 条の 7 第 2 項《特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入》に規定する特定資産譲渡等損失額相当額の合計額は、ないもの（切り捨てるもの）とする措置が設けられました（法 57④）。これは、適格合併などの適格組織再編成等と同様に、移転資産から生ずる利益と内国法人が有していた欠損金を相殺する租税回避行為を防止することを目的としたものです。

また、この欠損金の制限措置に関し、確定申告書への明細書の添付等を要件として、この措置によりないものとする（切り捨てられる）欠損金額を移転資産の含み益の範囲内とすることができる特例が設けられました（令 113⑤⑥）。

2 この特例の適用に関して、お尋ねのケースのように適格現物分配による移転資産が被現物分配法人（親会社）の自己株式である場合で、例えば、親会社株式について市場における価額が 150、現物分配法人の当該適格現物分配の直前における帳簿価額が 100 であるときに、親会社にとって含み益があるのかないのか疑義が生じます。

この点、親会社にとって自己株式の取得は資本等取引であり、適格現物分配により移転を受けた自己株式については、現物分配法人における当該適格現物分配の直前の帳簿価額に相当する金額を資本金等の額から減算することとされていることから、税法上、親会社においてその自己株式は資産として取り扱われません。

したがって、お尋ねのケースのように親会社が移転を受けた自己株式（移転資産）については、含み益の計算には影響させないものとして、この特例を適用することとなります。

【関係法令】

法 57④、62 の 5 ③⑥

法令 8 ①十八口、112⑧、113⑤⑥、123 の 6 ①