

主な改正点は、次のとおりです。

1 100%グループ内の法人間の取引等

平成 22 年度の税制改正により、

- ① 完全支配関係がある内国法人間で行った一定の資産の移転による譲渡損益について、一定の事由が生じるまでその損金又は益金算入を繰り延べる
- ② 完全支配関係がある内国法人間の寄附について、支出法人において寄附金の額を全額損金不算入とするとともに、受領法人において受贈益の額を全額益金不算入とする

等の措置が講じられています。

これらの措置は、100%持株関係のある法人間の取引等について適用されますが、この 100%持株関係を「完全支配関係」と定義するなど規定の整備が行われています。

○ 支配関係及び完全支配関係を有することとなった日の意義（基通 1－3 の 2－2 新設）

上記の措置は、完全支配関係のある法人間の取引等について適用されることから、完全支配関係の有無がポイントとなります。例えば、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。

この点について、100%グループ内の法人間の取引等における 100%持株関係を判定する場合の「完全支配関係を有することとなった日」とは、その法人を支配することができる関係が生じた日をいい、株式の購入については、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った日、すなわち、その法人の発行済株式のすべての引渡しが行われた日をいうものとするのが適当であると考えられます。

そこで、「完全支配関係を有することとなった日」とは、当該株式の購入に係る契約の成立した日ではなく、当該株式の引渡しのあった日とすることを明らかにしています。

また、この考え方は、「支配関係を有することとなった日」の判定にも通ずるものですから、その判定も同様に行うことを併せて明らかにしています。

なお、当該株式を譲渡した法人における当該株式の譲渡損益の計上時期は、従来どおり、株式の譲渡に係る契約の成立した日となりますので、注意が必要

です。

(注) 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ています(連基通1-2-2 改正)。

2 受取配当等の益金不算入

平成22年度の税制改正前においては、株式の発行法人にみなし配当が生ずる基因となる事由が生じた場合に、法人株主におけるその発行法人の株式の帳簿価額によっては、みなし配当の額について受取配当等の益金不算入制度が適用されるとともに、株式の譲渡損失が計上されることがありました。この構造自体は、法人の設立から清算までを通じて考えると理論として整合的ではありますが、特定の場面においてはこういった処理を行うことが必ずしも適切でないと認められる事象もあったところです。

そこで、平成22年度の税制改正により、法人が、発行法人による自己株式等の取得が予定されている株式等の取得をした場合において、その取得をした株式等に係るみなし配当の額で、その予定されていた事由に基因して受けるものについては、受取配当等の益金不算入の規定を適用しないこととされました。

○ 自己株式等の取得が予定されている株式等（基通3-1-8 新設）

法人が受ける配当等の額について受取配当等の益金不算入の規定が適用されないこととなる「自己株式等の取得が予定されている株式等」とは、具体的にいかなる株式等をいうのかという疑義が生じます。

この点について、「自己株式等の取得が予定されている株式等」とは、法人が取得する株式等のうち、その株式等の取得時において、発行法人が自己株式等として取得することが予定されているものをいい、例えば、上場会社等が自己の株式の公開買付けを行う場合における公開買付け期間中に、法人が取得した当該上場会社等の株式がこれに該当することを明らかにしています。

なお、この受取配当等の益金不算入規定の不適用措置は、上記例のとおり、法人が公開買付けを行っている会社の株式（自己株式等の取得が予定されている株式）をその公開買付け期間中に取得した場合においては、その株式をその公開買付けにより譲渡したことにより受けるみなし配当の額について適用があります。

したがって、法人が、公開買付けを行っている会社の株式をその公開買付け期間中に取得した場合において、当該公開買付けによる買付けが行われなかったときには、その後に当該株式を譲渡したことによりみなし配当を受けたとして

も、そのみなし配当の額については、受取配当等の益金不算入の規定の適用があることとなります。本通達の(注)においては、この点についても留意的に明らかにしています。

○ 完全子法人株式等に係る配当等の額（基通 3－1－9 新設）

平成 22 年度の税制改正により、配当等の額の計算期間中継続して完全支配関係があった他の内国法人の株式等につき受ける配当等の額については、負債の利子を控除することなく、その全額を益金不算入とすることとされました。

この規定の適用上、法人が株式等の全部を直接又は間接に保有していないものの、同一の 100%グループに属する他の法人から配当等の額を受けた場合、その配当等の額の全額が益金不算入とされるのか否かという疑義が生じます。

この点について、法人が、株式等の全部を直接又は間接に保有していない他の内国法人から配当等の額を受けた場合において、その配当等の額の計算期間の開始の日からその計算期間の末日まで継続して、当該法人と当該他の法人とが同一の 100%グループに属している法人であるときは、当該他の法人の株式等の保有割合にかかわらず、その配当等の額の全額が益金不算入とされることとなります。本通達では、このことを留意的に明らかにしています。

3 完全支配関係がある内国法人間の寄附金・受贈益

平成 22 年度の税制改正により、内国法人がその内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人に対して支出した寄附金の額は、その全額がその支出した内国法人において損金の額に算入されないこととされるとともに、当該他の内国法人が当該内国法人から受けた受贈益の額は、その全額がその受贈益の額を受けた当該他の内国法人において益金の額に算入されないこととされました。

なお、この場合における完全支配関係とは、法人による完全支配関係に限ることとされています。

○ 受贈益の額に該当する経済的利益の供与（基通 4－2－6 新設）

平成 22 年度の税制改正前においては、子会社が負担すべき費用に相当する金額を親会社が負担した場合で、その負担した金額が親会社において寄附金の額に該当するときであっても、子会社においては当該費用の額と受贈益の額が相殺され、所得金額に影響がないことから、あえて両建て処理を行わないこととしても法人税の課税所得の計算上特段問題は生じていなかったところです。

しかし、平成 22 年度の税制改正において、法人による完全支配関係がある内

国法人から受けた受贈益の額については益金不算入とされたことから、上記のような子会社にあつては、当該費用の額を損金算入するとともに、当該受贈益の額を益金算入する両建て処理を行い、併せて、当該受贈益の額を益金不算入とすることが必要となりました。

そこで、内国法人がその内国法人と完全支配関係（法人による完全支配関係に限ります。）がある他の内国法人から、例えば、金銭の無利息貸付け又は役務の無償提供など金銭の授受を伴わない経済的利益の供与を受けた場合であっても、この経済的利益の額が当該他の内国法人において法人税法上の寄附金の額に該当するときには、当該内国法人においては、支払利息又は役務提供の対価の額を損金の額に算入するとともに、同額を受贈益の額として益金の額に算入する両建て処理を行った上で、この受贈益の額が益金不算入とされることとなります。本通達では、このことを留意的に明らかにしています。

○ 完全支配関係がある他の内国法人に対する寄附金（基通 9－4－2 の 5 新設）

内国法人が、その内国法人との間に完全支配関係のある他の内国法人に対して寄附金を支出した場合において、その寄附金の額の全額が損金不算入とされる場合の当該内国法人と当該他の内国法人との間の完全支配関係は、法人による完全支配関係に限られ、個人による完全支配関係は除かれています。

そこで、内国法人が寄附金を支出した他の内国法人との間に、法人による完全支配関係があるだけでなく、さらに個人による完全支配関係もある場合には、どのように取り扱われるのかという疑義が生じます。

この点について、内国法人が他の内国法人に対して寄附金を支出した場合において、当該内国法人と当該他の内国法人との間に法人による完全支配関係がある場合には、当該内国法人及び当該他の内国法人の発行済株式等の全部を当該法人を通じて個人が間接に保有することによる完全支配関係があるときであっても、当該寄附金の額はその全額が損金不算入とされることを留意的に明らかにしています。

4 期限切れ欠損金の損金算入

平成 22 年度の税制改正により、清算所得課税が廃止され、内国法人である普通法人又は協同組合等に対しては、解散後も各事業年度の所得に対する法人税が課されることとされました。

また、法人が解散した場合において、残余財産がないと見込まれるときは、い

わゆる期限切れ欠損金額について、青色欠損金等の控除後の所得の金額を限度として、その事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされました。

○ 残余財産がないと見込まれるかどうかの判定の時期（基通 1 2 - 3 - 7 新設）

法人が解散した場合、残余財産がないと見込まれるときには、清算中に終了する各事業年度においては期限切れ欠損金額を損金算入することができることとされています。ところで、この「残余財産がないと見込まれる」かどうかの判定は、解散した時点で行うのか、あるいは各事業年度の終了の時に于行うのかといった疑義が生じます。

この点について、期限切れ欠損金額は、法人の清算中に終了する各事業年度の所得計算において損金算入することとなるため、期限切れ欠損金額を損金算入できるかどうかは、当該事業年度末において判定することとなります。

そこで、法人が解散した場合の期限切れ欠損金額の損金算入の規定の適用上、法人に「残余財産がないと見込まれる」かどうかの判定は、その法人の清算中に終了する各事業年度終了の時の現況によることを本通達で明らかにしています。

○ 残余財産がないと見込まれることの意義（基通 1 2 - 3 - 8 新設）

○ 残余財産がないと見込まれることを説明する書類（基通 1 2 - 3 - 9 新設）

解散した法人が、清算中に終了する各事業年度において期限切れ欠損金額を損金算入する場合には、当該事業年度の確定申告書に残余財産がないと見込まれることを説明する書類を添付することとされていますが、具体的にどのような書類を添付すればよいのかという疑義が生じます。

この点について、解散した法人が当該事業年度終了の時ににおいて債務超過の状態にあるときは、「残余財産がないと見込まれるとき」に該当し、例えば、法人の清算中に終了する各事業年度終了の時の実態貸借対照表（その法人の有する資産及び負債の価額により作成される貸借対照表をいいます。）によって、当該法人が債務超過の状態にあることが説明できると考えられるため、「残余財産がないと見込まれることを説明する書類」には、この実態貸借対照表などが該当することを明らかにしています。

なお、法人が実態貸借対照表を作成する場合のその資産の価額は、当該事業

年度終了の時ににおける処分価格によりますが、法人の解散が事業譲渡等を前提としたもので、その法人の資産が継続して他の法人の事業の用に供される見込みであるときには、当該資産が使用収益されるものとして当該事業年度終了の時ににおいて譲渡される場合に通常付される価額によることを併せて明らかにしています。

5 中小企業向け特例措置の大法人の 100%子法人に対する不適用

平成 22 年度の税制改正により、資本金の額又は出資金の額が 5 億円以上である法人等（以下「大法人」といいます。）との間に大法人による完全支配関係がある普通法人については、たとえその資本金の額又は出資金の額が 1 億円以下の法人であっても、中小企業者等の軽減税率等の特例は適用されないこととされました。

○ 大法人による完全支配関係（基通 1 6－5－1 新設）

資本金の額又は出資金の額が 1 億円以下の普通法人であっても、その普通法人に「大法人による完全支配関係」がある場合には、中小企業者等の軽減税率の適用がないこととされていますが、この場合の「大法人による完全支配関係」とは、大法人によって発行済株式等の全部を直接に保有される関係だけをいうのかという疑義が生じます。

この点について、「大法人による完全支配関係」とは、大法人が普通法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する関係をいいますから、その普通法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する者のいずれかが大法人である場合には、その普通法人は大法人による完全支配関係があることとなります。

したがって、普通法人の発行済株式等の全部を直接に保有する法人（以下「親法人」といいます。）が大法人以外の法人であっても、その普通法人の発行済株式等の全部をその親法人を通じて間接に保有する法人が大法人である場合には、その普通法人は大法人による完全支配関係があることを留意的に明らかにしています。