

「寄附修正・完全支配関係の判定・ 中小特例・受取配当等」の 実務上の留意点

税理士法人UAP

 税理士 吉田 暁弘
 税理士 桑田 洋崇

最新の法人税通達・質疑応答事例で読み解く!

グループ法人課税の導入、清算所得課税の廃止などの大きな実務措置がとられた平成22年度改正。本誌では法人税通達および質疑応答を実務に活かせる知識とするための解説を3回に渡りお届けしています。第2回の今回はグループ法人税制の対象を判断する肝となる支配関係・完全支配関係の判定のほか、寄附修正、中小特例の制限、配当に係る改正点について解説します。

目次

I	はじめに	25
II	100%グループ法人間の寄附(前号からの続き)	25
①	寄附修正	25
III	完全支配関係の判定	29
①	概要	29
②	完全支配関係の定義	29
IV	グループ法人のステータス	35
①	概要	35
②	中小企業向け特例措置の制限	35
③	制限される100%グループ子法人の判定方法	36
V	100%グループ法人からの受取配当等の益金不算入	37
VI	100%グループ内の法人間の現物配当	38
①	概要	38
②	適格現物分配の趣旨と活用方法	38

I はじめに

本稿では、前号に引き続き、平成22年度税制改正に対応した平成22年7月16日の改正通達と平成22年8月13日および10月8日に公表されたグループ法人税制に係る質疑応答事例（以下前者を「Q&A①」、後者を「Q&A②」といいます。）から、実務に与える影響が大きいと思われる以下のものにつき、実践的に分かりやすく説明していきます。

グループ法人税制

100%グループ内の法人間での譲渡損益の繰り延べ

100%グループ内の法人間の寄附

（以上、2010年11月号）

100%グループ内の法人間の寄附（寄附修正）

支配関係・完全支配関係の判定

100%グループ内の法人のステータス

100%グループ内の法人からの受取配当等の益金不算入

100%グループ内の法人間の現物配当

（以上、本号）

受取配当等の益金不算入

清算所得課税の廃止・期限切れ欠損金の損金算入

II 100%グループ法人間の寄附（前号からの続き）

1. 寄附修正

100%グループ内法人間の寄附については、課税が生じなくなったことに関連して、寄附を行った法人の株主は子法人株式の簿価を切り下げ、寄附を受けた法人の株主はその簿価を切り上げることとなりました。

取扱い

法人が有する子法人の株式等について寄附修正事由が生じた場合には、次の金額を利益積立金額に加算し（法令9①七）、寄附修正事由が生じた直前の子法人の株式等の帳簿価額に加算する（法令119の3⑥）。

<算式>

受贈益の額 × 持分割合 - 寄附金の額 × 持分割合

ポイント①：寄附修正を行うのは親法人のみ

ポイント②：持株割合が低くても寄附修正は必要

ポイント③：子法人株式の簿価修正は別表四を通さずに直接別表五（一）の利益積立金額を調整することにより行う

ポイント①

子法人が寄附金の損金不算入または受贈益の益金不算入の規定の適用を受けた場合（「寄附修正事由」といいます。）に、**子会社の寄附による純資産の増減に対応して親法人の保有する子法人株式の簿価および利益積立金を修正しようとするのが寄附修正**です。

寄附修正が設けられた背景については、グループ法人間の寄附については課税関係が生じないこととなったため、これを利用した株式の価値の移転が容易となり、子法人株式の譲渡損を作出する租税回避を防止する観点から子法人株式の帳簿価額を調整するためと説明されています。つまり、**寄附を行い価値の下がった子法人株式を売却して譲渡損の計上をするような租税回避を防止する**というものです。

寄附修正は法人が有する子法人株式等について寄附修正が生じた場合に行うこととなっています。つまり**親法人のみが寄附修正を行います**。意図的に譲渡損を発生させることを防止するという趣旨からするとグループの頂点まで順次帳簿価額を修正しなければ

ば、親会社の株主等のように完全支配関係の上部に属する株主については依然として租税回避の可能性が残ることになりますが、事務負担を配慮して寄附修正を行うのは親法人までとされています。具体的な処理の仕方についてはケース別に分けて後述します。

なお、**個人株主については利益積立金という概念自体が存在せず寄附修正は行いません。**また、**連結完全支配関係がある法人間の寄附についても連結納税制度に投資簿価修正という同様の制度がありますので寄附修正は行いません。**寄附修正と投資簿価修正は子法人株式の帳簿価額を調整する制度ということでは同じですが、投資簿価修正では帳簿価額の調整をグループの頂点まで行う点では異なりますので、寄附の授受を行う法人が連結完全支配関係にあるかどうかの確認には注意が必要です。

子法人間で寄附が行われた場合には、親法人は取引に直接関与しないにもかかわらず**税務調整が必要**となりますので、親法人では子法人の行った寄附（無償・低額による貸付や役務提供も含めて）の相手先や金額等を確認できる態勢を整えることが大切です。

ポイント②

この制度の対象となる子法人とは、**法人との間に完全支配関係がある一方の法人の**ことをいいます。つまり、単独で発行済株式等総数の50%超を保有していても、**グループ法人全体として完全支配関係下にあればよい**ということになりますので、たとえばある法人の発行済株式総数の**1%しか保有していない法人株主であっても**、他の完全支配関係にある法人と合わせて100%の株式を所有すれば、その1%しか所有しない法人が子法人に該当することとなり、**寄附修正事由が生じた場合には寄附修正が必要**となります。

ポイント③

親法人は子法人が損金不算入となる寄附金を支出した場合には、その寄附による純資産の減少額相当額を子法人株式の帳簿価額から減算し、益金不算入となる経済的利益を受領した場合にはその受贈による純資産の増加額相当額を子法人株式の帳簿価額に

加算します。**親法人ではこの帳簿価額の加減算について所得の発生は認識せずに、直接利益積立金額を増減**します。

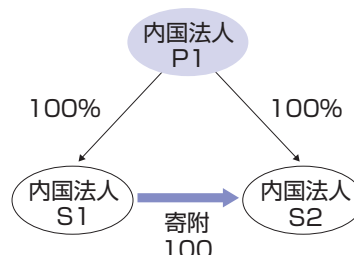
寄附修正についての実務上の留意点

- 親法人は寄附修正の対象となる子法人の行った寄附（無償・低額による貸付や役務提供も含めて）の相手先や金額等を確認できるようにすること。
- 寄附修正により別表四を通さずに利益積立金額を直接増減させる結果別表五（一）記載の検算式が不一致となります。

2. 具体的な会計処理・法人の別表調整

事例1（兄弟会社間における寄附の場合の寄附修正）

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、P1社ではどのような処理を行うことになりますか。



【結論】

P1は寄附を行った子会社S1株式の簿価を100減額し、同額の利益積立金を減額します。また同様に、P1は寄附を受けた子会社S2株式の簿価を100加算し、同額を利益積立金に加算します。

【説明】

S1、S2はP1によって100%支配される完全支配関係にありますので、S1、S2間における寄附は完全支配関係における内国法人間の寄附となります。この場合、S1、S2の親会社であるP1においては、子法人について寄附修正事由が生じた場合に該当することとなりますので、まず寄附を行った子会社S1株式の簿価を損金不算入となる寄附金100だけ減額し、同額の利益積立金額を減額します。さらにP1は子法人S2についても寄附修正事由が生じていますので、寄附を受け

た子法人S2株式の簿価を益金不算入となる受贈益100だけ加算し、同額の利益積立金を加算します。寄附修正による利益積立金額の変動については損益取引ではなく課税所得には影響を及ぼしませんので、別表四には何も記載せずに直接別表五(一)に記載します。

◆ 記載例

(別表四)

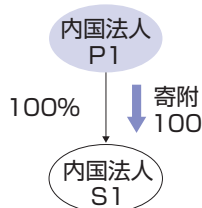
処理なし

(別表五(一) 抜粋)

区 分	期首現在 利益積立金額	当期の増減		翌期首現在 利益積立金額
		減	増	
S1 株式 (寄附修正)		100		△ 100
S2 株式 (寄附修正)			100	100

事例2 (親子会社間における寄附の場合の寄附修正)

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、P1社ではどのような処理を行うこととなりますか。



【結論】

P1はS1に対する寄附金100につき損金不算入とします。また、P1は寄附を受けた子会社S1株式の簿価を100加算し、同額を利益積立金に加算します。

【説明】

P1とS1は完全支配関係にありますので、P1からS1への寄附は完全支配関係における内国法人間の寄附となります。この場合、P1は寄附を行った法人としての処理と寄附を受けたS1の親法人としての寄附修正の処理の両方が必要になります。寄附をした法人の処理については前号、寄附修正の処理方法については、前頁の事例1のP1における処理と同様ですので、具体的な別表への記載例のみ記載します。

◆ 記載例

(別表四抜粋)

区 分	総額	処 分	
		留保	社外流出
寄附金の損金不算入額	27	100	その他 100

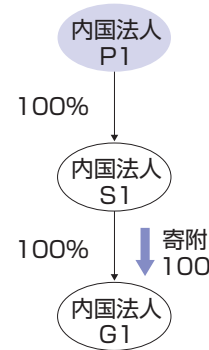
(別表五(一) 抜粋)

区 分	期首現在 利益積立金額	当期の増減		翌期首現在 利益積立金額
		減	増	
S1 株式 (寄附修正)			100	100

※別表十四(二)への記載例は省略

事例3 (子会社、孫会社間における寄附の場合の寄附修正)

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、P1社ではどのような処理を行うこととなりますか。



【結論】

P1は寄附を行った子会社S1株式の簿価を100控除し、同額を利益積立金から控除します。

【説明】

S1とG1は完全支配関係にありますので、S1からG1への寄附は完全支配関係における内国法人間の寄附となります。この場合、P1は寄附を行ったS1の親法人として寄附修正の処理が必要になります。寄附を受けた子法人株式についての寄附修正の処理は前頁の事例1のP1における処理と同様ですので、具体的な別表への記載例のみ記載します。

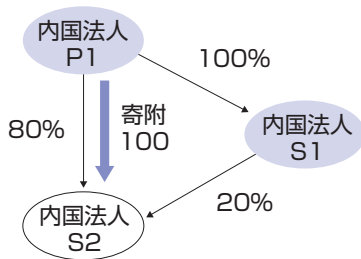
※別表四には記載不要

(別表五(一) 抜粋)

区 分	期首現在 利益積立金額	当期の増減		翌期首現在 利益積立金額
		減	増	
S1 株式 (寄附修正)		100		△ 100

事例4 (親会社の持分割合が100%でない場合の寄附修正)

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、S1社、P1ではどのような処理を行うことになりますか。



【結論】

- (1) S1は寄附を受けた子会社S2株式の簿価を20(100 × 20%) 加算し、同額を利益積立金に加算します。
- (2) P1はS2に対する寄附金100につき損金不算入とします。また、P1は寄附を受けた子会社S2株式の簿価を80 (100 × 80%) 加算し、同額を利益積立金に加算します。

【説明】

- (1) S2はP1の100%子会社S1を含めてP1による完全支配関係にありますので、P1からS2への寄附は完全支配関係における内国法人間の寄附となります。S1はS2株式持分のうち20%しか所有していませんが、S2は完全支配関係下にある子法人に

該当します。この場合S2が益金不算入となる受贈益を受けていますので、S1はS2が受けた受贈益100に持分割合20%を乗じた20をS2株式の簿価に加算し、同額を利益積立金額に加算します。

- (2) P1は前頁の事例2のP1と同様にS2に対する寄附金100につき損金不算入とします。さらに、寄附を受けた子会社S2株式の簿価を80加算し、同額を利益積立金に加算する処理を行います。

◆ **記載例**

- (1) S1社の処理

(別表四)

処理なし

(別表五(一) 抜粋)

区 分	期首現在 利益積立金額	当期の増減		翌期首現在 利益積立金額
		減	増	
S2 株式 (寄附修正)			20	20

- (2) P1社の処理

(別表四抜粋)

区 分	総額	処 分	
		留保	社外流出
寄附金の損金不算入額	27 100	△	その他 100

(別表五(一) 抜粋)

区 分	期首現在 利益積立金額	当期の増減		翌期首現在 利益積立金額
		減	増	
S2 株式 (寄附修正)			80	80

※別表十四(二)への記載例は省略

Ⅲ 完全支配関係の判定

1. 概要

- ✓ グループ法人税制は、完全支配関係のある法人に対して適用されます。
- ✓ グループ法人税制が適用される法人と適用されない法人では、課税関係が大きく異なります（前号および本号参照）。そのため、前提となる完全支配関係の有無の判定が非常に重要です。

以下、完全支配関係の定義とそのポイントについて説明し、具体例を用いて判定の仕方を説明していきます。

2. 完全支配関係の定義

グループ法人税制は、グループ法人が一体的に経営されている実態を鑑みて、グループ内の資産の移転から課税関係を発生させないことを目的としています。

すなわち、資産に対する実質的な支配が継続している実態があるにもかかわらず、グループ内法人間で資産の移転が行われたからといって、その時点で課税してしまうと、円滑な経営資源の再配置が阻害されてしまうという経営への悪影響が生じますが、この悪影響を排除するために、グループ法人課税は創設されました。

したがって、グループ法人税制は「一体的に経営されている」グループに適用されます。ここで、ある法人と法人が「一体的」かどうかは、「完全支配関係」の有無により判断することになっています。

「完全支配関係」とは、法令上、100%の持分関係であると定義されていますが、この関係には、「法人の発行済株式の全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」も含まれると解されています（事例6参照）。

取扱い

完全支配関係とは、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（当事者間の完全支配の関係）また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の相互の関係（法人相互の完全支配の関係）をいう（法法二十二の七の六、法令4の2②）。

ポイント①：完全支配関係は、「直接保有の場合」と「間接保有の場合」に大別される

ポイント②：一の者が個人の場合には、「個人」と「特殊関係にある個人」を含めて判定する

ポイント③：保有割合は、「発行済株式等」で判定する

ポイント④：完全支配関係を有することになる日は、「株式の引渡し日」で判定する

ポイント⑤：系統図はグループ法人税制が実際に適用される取引がない場合であっても作成する

ポイント①

完全支配関係とは、次に掲げる（1）当事者間の完全支配の関係（図表1～5）または（2）法人相互の完全支配の関係（図表6）をいいます。

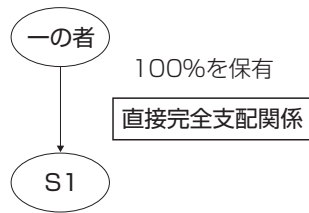
（1）当事者間の完全支配の関係

当事者間の完全支配の関係とは、**発行済株式等の全部を保有する関係**をいい、直接保有の場合（次頁図表1）はもちろんのこと、間接保有の場合（次頁図表2～3）であっても完全支配関係となります。

（イ）一の者が法人の発行済株式等の全部を保有する関係

下記図表1は、「一の者」が「S1法人の発行済株式等の100%」を保有する関係にあります。このような一の者とS1法人との関係を、直接完全支配関係といいます。

【図表 1】



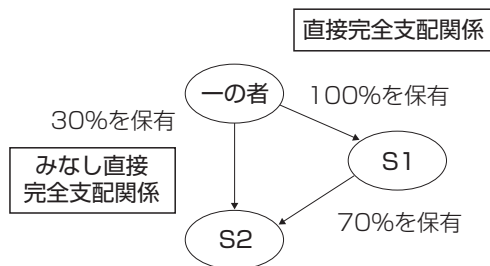
(ロ) 一の者が法人の発行済株式等の全部を間接に保有する関係

(ケース 1)

「一の者」および「一の者との間に直接完全支配関係がある一または二以上の法人」が「他の法人の発行済株式等の全部」を保有するとき

下記図表2は、一の者と一の者との間に直接完全支配関係にあるS1法人がS2法人の発行済株式等について、両者合わせて100%を保有する関係にあります。このように、一の者がS2法人の発行済株式等の全部を間接に保有する関係を、みなし直接完全支配関係といいます。

【図表 2】

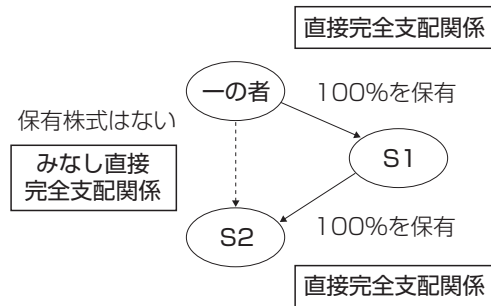


(ケース 2)

「一の者」との間に直接完全支配関係がある「一または二以上の法人」が「他の法人の発行済株式等の全部」を保有するとき

下記図表3は、一の者との間に直接完全支配関係があるS1法人がS2法人の発行済株式等について、100%を保有する関係にあります。このような、一の者とS2法人との間では保有関係はないものの、一の者がS2法人の発行済株式等の全部を間接に保有する関係も、(ケース 1)と同様にみなし直接完全支配関係といいます。

【図表 3】



事例 5 一の者との間にみなし直接完全支配関係がある一の法人が他の法人の発行済株式等の全部を直接に保有する場合は、完全支配関係があるのでしょうか。

(Q & A ①第2問改題)

【結論】

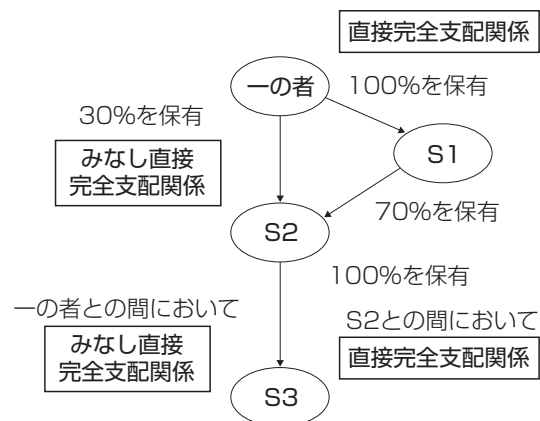
下記(ケース 1') (ケース 2')のS2法人とS3法人との間で、みなし直接完全支配関係があります。

【説明】

上記(ケース 1) (ケース 2)では、一の者との間に直接完全支配関係にある一の法人が、共同または単独で、他の法人の発行済株式等の全部を保有するかどうかで完全支配関係の有無を判定していますが、ここでいう直接完全支配関係には、みなし直接完全支配関係も含まれます。したがって、下記(ケース 1') (ケース 2')のように、一の者とみなし直接完全支配関係があるS2法人が、S3法人の発行済株式等の全部を保有する場合には、一の者とS3法人との関係は、みなし直接完全支配関係となります。

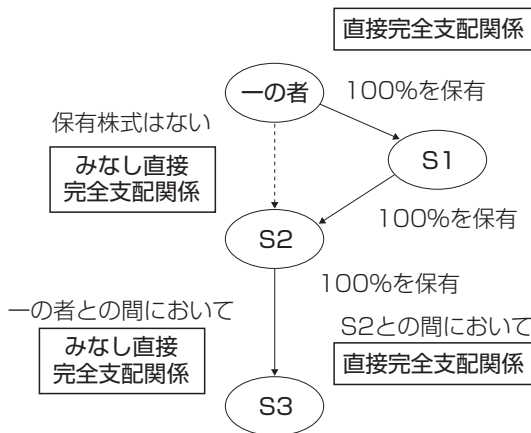
(ケース 1')

【図表 4】



(ケース2')

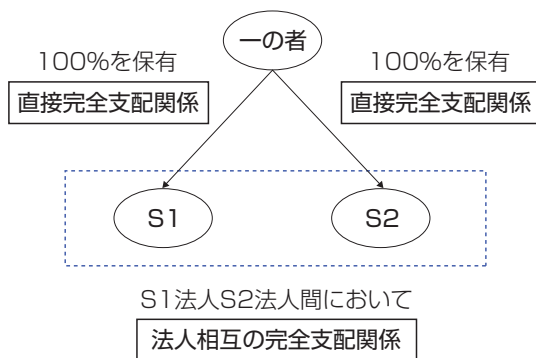
【図表5】



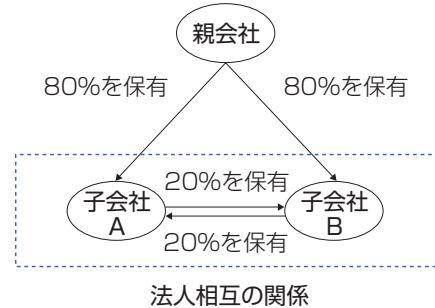
(2) 法人相互の完全支配の関係

上記図表1～5は、当事者間で持分関係のある場合の完全支配関係の具体例でした。他方、下記図表6は、S1法人およびS2法人の間においては、当事者間では持分の関係はないものの、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も、完全支配関係といいます。

【図表6】



事例6 次のように子会社間で発行済株式の一部を相互に持ち合っている場合には、完全支配関係はあるのでしょうか。また、ある場合にはどの関係が完全支配関係になるのでしょうか。



(Q & A①第4問引用)

【結論】

- ・親会社と子会社Aとの間で完全支配関係があります。
- ・親会社と子会社Bとの間で完全支配関係があります。
- ・子会社Aと子会社Bとの間で完全支配関係がありません。

【説明】

法人税法上完全支配関係とは、29頁のポイント①(1)の当事者間の完全支配の関係およびポイント①(2)の法人相互の完全支配の関係をいいます。そこで、本事例の関係を検証するところ、いずれの関係においてもポイント①(1)と(2)でいう100%の持分関係はないと考えられます。しかし、グループ法人税制では、グループ法人が一体的に経営されている実態に着目するため、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であれば、完全支配関係があると解されています。

したがって、本事例においては、それぞれポイント①(1)と(2)でいう100%の持分関係はないものの、資本関係が3者のグループ内で完結していることから、いずれの関係においても完全支配関係があることとなります。

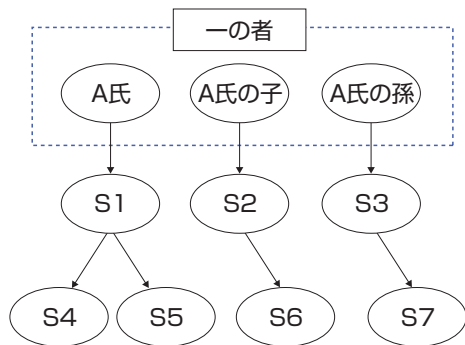
ポイント②

完全支配関係に該当するかどうかの判定対象関係は、一の者と法人との関係であり、ここでいう一の者とは、その法人の株主名簿、社員名簿または定款に記載または記録されている株主等を指します。

ただし、その株主等が単なる名義人であって、その株主等以外の者が実際の権利者である場合には、その実際の権利者が保有するものとして判定することになります(法通1-3の2-2)。

また、その株主等が内国法人株主または外国法人株主である場合には、その法人株主のみで完全支配関係にあるかどうかを判定しますが、その**株主等が個人株主である場合には、その個人株主のほか、その個人株主と特殊の関係にある個人も一の者に含まれる**こととなります。具体的には、下記図表7において、S1法人とS3法人との完全支配関係を判定する場合、A氏のほか、A氏の子とA氏の孫を含む一の者が、S1法人とS3法人の発行済株式の100%を直接に保有していることに着目します。そうすると、一の者との間に当事者間の完全支配の関係がある法人の相互の関係があると判断されるため、S1法人とS3法人は完全支配関係となります。もっとも、このように考えると下記図表7では、S1法人からS7法人までの全ての法人間に完全支配関係があることとなります。

【図表7】



※全て100%の持分関係

(Q & A②第2問引用)

なお、個人株主と特殊の関係のある個人とは、次に掲げる者をいいます(法令4の2②)。

(i) 株主等の親族

※親族とは、6親等内の血族、配偶者および3親等内の姻族をいいます。

(ii) 株主等と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者

(iii) 株主等（個人である株主等に限る。(iv)において同じ。）の使用者

(iv) (i)～(iii)に掲げる者以外の者で株主等から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの

(v) (ii)～(iv)に掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族

ポイント③

完全支配関係に該当するかどうかの判定対象となる保有割合は、発行済株式等の全部を保有するかどうかであり、ここでいう**発行済株式等とは、発行済株式等の総数からその法人の有する自己株式等を除いたものを**いいます(法法二十二の七の五)。

なお、次の(i)および(ii)の株式の合計数の占める割合が、自己株式を除いた発行済株式の5%に満たない場合には、その満たない株式を発行済株式から控除した上で、その全部を保有するかどうかを判定します(法令4の2②)。

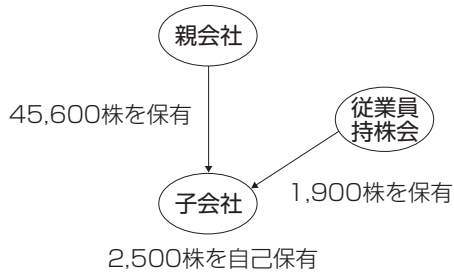
(i) その法人の使用人が組合員となっている民法上の組合契約による組合のその主たる目的にしたがって取得されたその法人の株式（従業員持株会の所有株式）

なお、その法人の使用人には、使用者兼務役員は含まれません(法通1-3の2-4)。

また、民法上の組合契約に該当する、いわゆる証券会社方式による従業員持株会の所有株式は原則として該当することになりますが、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の所有株式はこれに該当しないこととされています(法通1-3の2-3)。

(ii) 役員または使用者（役員または使用者であった者およびその者の相続人を含みます。）に付与されたストックオプションの行使により取得された株式

事例7 次のように子会社の発行済株式50,000株のうち、親会社が45,600株を保有し、民法上の組合契約に該当する子会社の従業員持株会が1,900株を保有し、残り2,500株を子会社が自己保有している場合には、親子会社間関係は完全支配関係となるのでしょうか。



(Q & A ①第3問改題)

【結論】

親子会社間関係は、完全支配関係となります。

【説明】

本事例における完全支配関係の判定においては、自己株式を除いた発行済株式47,500株のうち、従業員持株会の所有株式の占める割合が、1,900株 ÷ 47,500株 = 4%であり、5%に満たないことから、その株式1,900株を除外した45,600株について、親会社はその全部を保有しているかどうかで判定することになります。

この場合、親会社が45,600株全部を直接に保有する関係であることから、親会社と子会社の間は、完全支配関係となります。

ポイント④

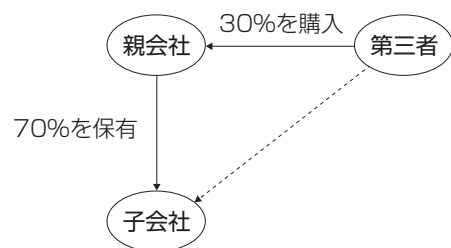
完全支配関係に該当するかどうかの判定基準日は、**完全支配関係を有することとなった日**となります。具体的には、その有することとなった原因が次に掲げる場合には、それぞれ次に掲げる日となります(法通1-3の2-2)。

- (i) 株式の購入 その株式の引渡しの日
- (ii) 新たな法人の設立 その法人の設立後最初の事業年度開始の日
- (iii) 合併(新設合併を除く。) 合併の効力を生ずる日
- (iv) 分割(新設分割を除く。) 分割の効力を生ずる日
- (v) 株式交換 株式交換の効力を生ずる日

一方、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日となります。

事例8 次のように子会社の発行済株式を70%保有している親会社が、第三者より子会社株式30%を購入して保有割合を100%にします。この場合、親会社はいつの時点で完全支配関係を有することとなるのでしょうか？

- ・株式の購入に係る契約の成立した日：10月25日
- ・株式の引渡しがあった日：11月1日



(Q & A ①第1問改題)

【結論】

株式の引渡しのあった11月1日に完全支配関係を有することとなります。

【説明】

グループ法人税制においては、法人間での譲渡損益の繰り延べ、寄付金の損金不算入や受贈益の益金不算入など、譲渡時点や支出時点で完全支配関係にあるかどうかにより適用される規定があります。なお、この場合には、その前提となる完全支配関係をいつ有することになったかも重要な判定要素となります。

法人が有価証券を譲渡した場合の譲渡損益の帰属時期は、原則として譲渡に係る契約をした日の属する事業年度とされています(法法61の2①)、**完全支配関係を有するかどうかは株式の引渡し日で判定**することになります。これは、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うとされるところ、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、その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ると解されているからです。

そのため、本事例では、契約の成立した10月25日

ではなく、11月1日で判定していくこととなります。

ポイント⑤

グループ法人税制が適用される法人に対しては、**完全支配関係がある法人との関係を系統的に示した図（グループの一覧を含む。）を確定申告書に添付**します。また、作成にあたっては次の事項について留意が必要です。

- (イ) 期末時点の状況に基づき作成する。
- (ロ) グループ内の最上位の者（法人または個人）を頂点として作成する。
- (ハ) グループ内の全ての法人の決算期が同一の場合には、同一の系統図を添付する。

決算期が異なる法人がある場合には、それぞれの期末時点の状況に基づき作成したものを添付します。

なお、系統図に記載する法人は、完全支配関係があるグループ内法人の全てを記載しますが、場合によっては全ての状況を把握できないことも考えられるため、こうした場合には、**把握できる範囲内で作**

成するものとされています。ただ、**把握できていない法人との取引が偶然にあった場合でも、完全支配関係がある限りグループ法人税制は強制的に適用**されるため、想定していた課税以外の課税が生じることに注意が必要です。

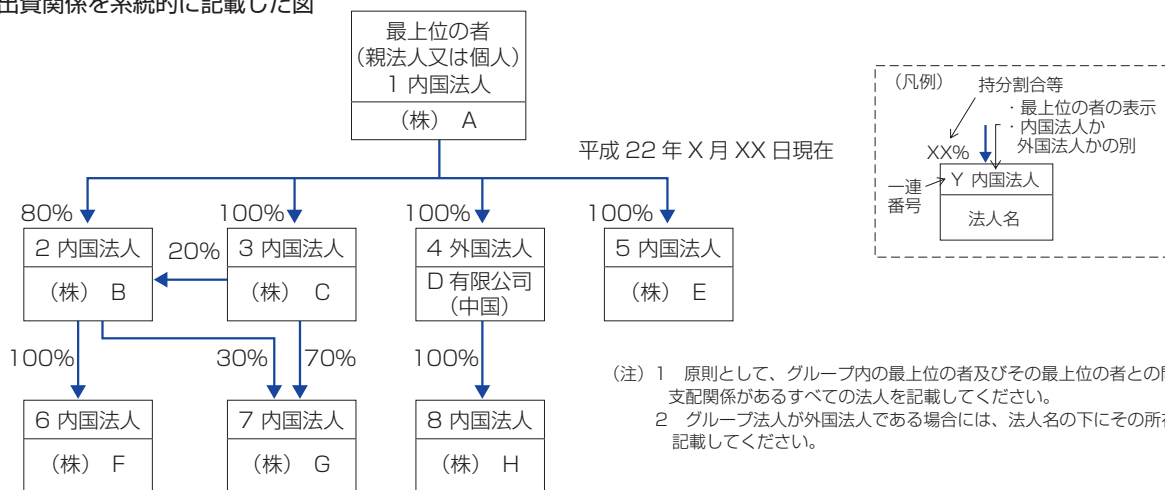
なお、具体的な系統図の雛形は下記の図表8の通りです。

完全支配関係についての実務上の留意点

- ☞ グループ法人税制は強制適用であることから、完全支配関係の認識違いで思わぬ課税が生じてしまうことも考えられます。したがって、持分関係のほか、持合関係についても再確認することが必要です。
- ☞ 完全支配関係に該当するかどうかは、グループ法人税制の適用全体に影響します。将来の経営戦略を考慮し、完全支配関係とすべきかを検討する必要があります。
- ☞ 完全支配関係を解消したい場合は、単純に第三者へ株式を一部譲渡する他、従業員持株会に5%以上保有させる手段も考えられます。

【図表8】系統図例（Q & A②第1問引用）

(1) 出資関係を系統的に記載した図



(2) グループ一覧

平成 22 年 X 月 XX 日現在

一連番号	所轄税務署名	法人名	納税地	代表者氏名	事業種目	資本金等(千円)	決算期	備考
1	麹町	(株) A	千代田区大手町 1-3-X	a	鉄鋼	314,158,750	3.31	
2	仙台北	(株) B	仙台市青葉区本町 3-3-▲	b	機械修理	34,150,000	6.30	
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮

(注) 1 一連番号は、上記 (1) の出資関係を系統的に記載した図の一連番号に合わせて付番してください。
 2 最上位の者が個人である場合には、その氏名を「法人名」欄に記載してください。

グループ法人税制の主な相違点

グループ法人 税制の内容	取引当事者		完全支配関係の 判定時期	完全支配関係の要件
	適用対象者	相手先		
譲渡損益の繰延べ	譲渡を行った内国法人(※1)	完全支配関係がある他の内国法人(※1)	資産の譲渡時点	個人又は法人による完全支配関係
寄附金の損金不算入	寄附を行った内国法人	完全支配関係がある他の内国法人	寄付金の支出時点	法人による完全支配関係
受贈益の益金不算入	寄附を受けた内国法人	完全支配関係がある他の内国法人	寄付金の支出時点	法人による完全支配関係
適格現物分配	現物分配を行った内国法人(※2)	完全支配関係がある他の内国法人(※1)	現物分配の直前	個人又は法人による完全支配関係
受取配当等の益金不算入	配当を受けた内国法人又は外国法人(※3)	完全支配関係があった他の内国法人(※4)	配当金の計算期間を通じて	個人又は法人による完全支配関係

(※1) 普通法人又は協同組合等に限ります。
 (※2) 公益法人等及び人格のない社団等を除きます。
 (※3) 恒久的施設を有する外国法人に限ります。
 (※4) 公益法人等及び人格のない社団等を除きます。

(Q & A ①第5問引用)

IV グループ法人のステータス

1. 概要

- ✓ 大法人の100%グループ子法人については中小法人に対する軽減税率等の特例が適用できないこととなりました。
- ✓ 特例が制限される100%グループ子法人の判定は資本金5億円以上の大法人との完全支配関係の有無によって行います。

以下、最初に中小企業向け特例措置の制限とそのポイントを説明し、次に制限される100%グループ子法人の判定方法について具体例を用いて説明します。

2. 中小企業向け特例措置の制限

または従前は資本金の額または出資金の額が1億円以下の法人であれば無条件に受けることができた中小法人に対する法人税の軽減税率などの特例は、本来資金調達能力に欠ける零細な規模の会社向けに設けられたものですが、大法人のグループ子法人は、親法人の信用を背景に資金調達力があり、政策的な配慮の必要性に乏しいことなどから特例の適用が制限されることとなりました。

取扱い

各事業年度終了の時ににおいて資本金の額または出資金の額が5億円以上である法人との間にその法人による完全支配関係がある普通法人については次の規定は適用しない。

1. 法人税の軽減税率(法法66⑥)
2. 特定同族会社の留保金課税の不適用(法法67①)
3. 貸倒引当金の法定繰入率の選択適用(措法57の10①)
4. 交際費の定額控除額の特例(措法61の4①)
5. 欠損金の繰戻還付(措法66の13①)

ポイント①：対象は資本金等5億円以上の法人による完全支配関係下にある法人

ポイント②：外国法人の100%グループ子法人にも適用あり

ポイント③：不適用となる特例措置は5つのみ

ポイント④：平成22年4月1日以後開始事業年度から適用開始

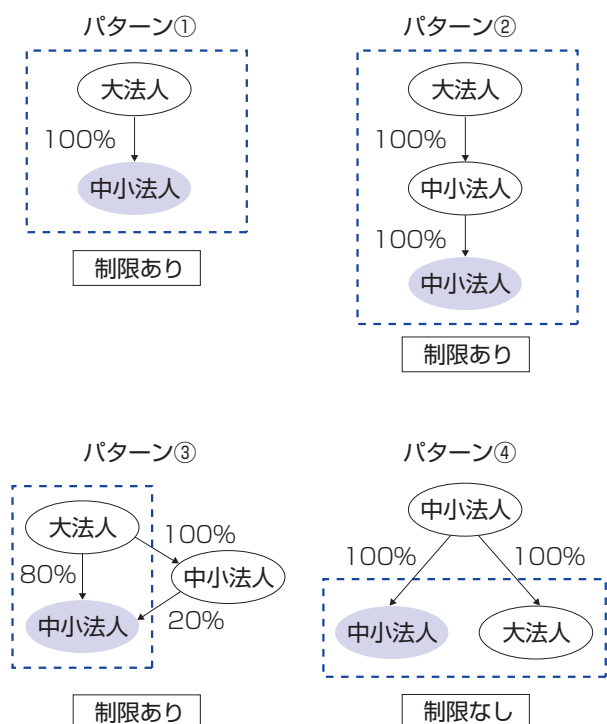
ポイント①

中小企業向け特例措置が制限されるのは各事業年度終了時点において資本金の額または出資金の額が5億円以上である法人(以下、相互会社と受託法人を含めて「大法人」といいます。)との間にその法人による完全支配関係がある法人です。分かりやすく言いますと、大法人による直接完全支配関係(図表9パターン①)

または大法人によるみなし直接完全支配関係（図表9パターン②、③）がある法人が該当し（法基通16-5-1）、大法人との間に法人相互の完全支配関係（図表9パターン④）がある法人は該当しません。

なお、判定の鍵となる資本金または出資金の金額が5億円以上という大法人の要件は会社法における大会社の判定要件と同様です。

【図表9】



ポイント②

大法人は内国法人に限定されていませんので、資本金の額または出資金の額が5億円を超える外国法人の100%グループ子法人も中小企業向け特例措置が制限されます。この場合の資本金の額または出資金の額の計算にあたっては、100%グループ子法人の事業年度終了時における外国法人の資本金の額または出資金の額を、その事業年度終了の日の電信売買相場の仲値（TTM）により円換算した金額で判定します（法基通16-5-2）。

ポイント③

この規定により適用が制限される中小企業向け特例

措置は5つのみです。例えば少額減価償却資産の取得価額の損金算入の規定（措法67の5）や試験研究を行った場合の特別控除（措法42の4）などの中小企業者等に対する特例については、法改正前と同様に適用を受けることができます。

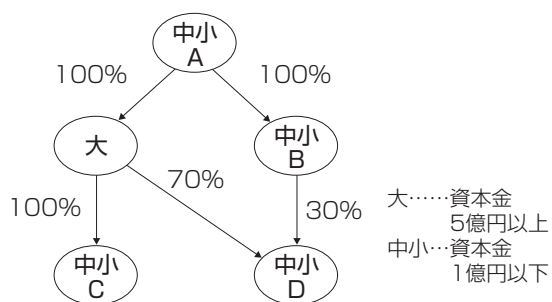
ポイント④

中小企業向けの特例措置が制限されるのは、平成22年4月1日以後に開始する事業年度からになります。資本金5億円以上の親会社と完全支配関係にあるかどうかの判定は、子法人の事業年度終了時点で行いますので、事業年度末までにグループ内の支配関係の見直しを行い大法人の100%グループ子法人から外れた子法人については、制限の対象にはなりません。

3. 制限される100%グループ子法人の判定方法

具体的な事例に基づいて、中小企業向け特例措置が制限される法人の判定の仕方を説明していきます。

事例9 図の中小法人のうち中小企業向け特例措置が制限される法人はどれでしょうか。



【結論】

C社のみ制限を受けます。

【説明】

A社は大法人の親会社かつ中小法人であるため制限を受けません。

B社と大法人は法人相互による完全支配関係ですので制限を受けません。

C社は大法人と直接完全支配関係にありますので制限を受けます。

D社は大法人による持株比率が70%であり、直接完全支配関係またはみなし直接完全支配関係がありませんので、制限を受けません。

事例10 図の中小法人のうち中小企業向け特例措置が制限される法人はどれでしょうか。



【結論】

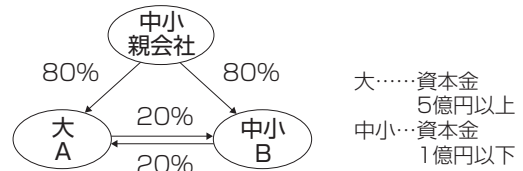
A社のみ制限を受けます。

【説明】

A社は外国法人の100%子会社に該当します。外国法人であっても資本金が5億円以上であれば大法人に該当しますので大法人と直接完全支配関係にあるA社は制限を受けます。

B社は大法人による完全支配関係がありませんので制限を受けません。

事例11 図の中小法人B社は中小企業向け特例措置の制限を受けるのでしょうか。



(Q & A ①第4問改題)

(Q & A ②第3問改題)

【結論】

B社は制限を受けません。

【説明】

31頁の事例6で説明されているように、B社は親会社およびA社との間で完全支配関係をもっています。株式の相互持ち合いがある場合の中小企業向け特例措置の制限の判定は、原則として持株比率の高い親会社が大法人に該当するかどうかにより行います。したがって親会社が中小法人に該当するB社は制限を受けません。

V 100%グループ法人からの受取配当等の益金不算入

100%グループ内法人からの配当金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。

一般に、配当を受け取った場合には、受取配当等の元本である株式等を取得するための借入金による利子相当分(=負債利子)を控除した金額をもって益金不算入としますが、そうすると、負債利子の分だけが益金算入となり、課税関係が生じてしまいます。

他方、グループ法人課税では、グループ内の配当から課税関係を発生させないことを目的とするため、負債利子控除を行わないことが必要です。

そこで、完全子法人株式等に係る受取配当等について、負債利子控除は一切行わない改正がなされました(法法23①④)。ここで、完全子法人株式等とは、配当等の額の計算期間(前回の配当等の額の基準日の翌日から今回の配当等の額の基準日までの期間)中、継続して完全支配関係があった他の法人の株式等をいいます。

なお、この規定は配当の授受をする法人が100%グループに属していれば、株式の保有割合にかかわらず適用があります(法基通3-1-9)。

VI 100%グループ内の法人間の現物配当

1. 概要

- ✓ 完全支配関係がある内国法人間における現物分配は、適格現物分配と定義され、組織再編成の一形態として位置づけられました。
- ✓ 適格現物分配により資産を移転した「現物分配法人」は、帳簿価額による譲渡をしたものとされ、また、源泉徴収は不要となります。
- ✓ 適格現物分配により資産の移転を受けた「被現物分配法人」は、帳簿価額により引き継ぐこととされます。

以下、現物分配法人と被現物分配法人のそれぞれの取扱いとそのポイントを説明し、基本的な会計処理と別表調整についても触れていきます。

2. 適格現物分配の趣旨と活用方法

適格現物分配制度の創設は、主として、税負担なしで、グループ内孫法人を子法人化したいという企業側からのニーズに税務面から応えたものです。従来も、グループ内孫法人の子法人化の手法はいくつかありましたが、いずれにもデメリットがあり、実務上、その実行は困難でした。すなわち、孫法人を子法人とするためには、子法人が有する孫会社株式を親法人に移転する必要がありますが、株式譲渡や現物配当による手法は時価譲渡となり含み益に課税がされてしまい、また、分割型分割による手法については、会社法に抵触する可能性（＝株式だけの分割は会社法上可能なのかという疑問の存在）が指摘され、弁護士の見解も分かれるなか、リーガルオピニオンの入手が簡単ではないといった、コンプライアンス上の問題がありました。このように、従来は、孫法人を子法人にすることには強いニーズがありながらもその実行が困難だとされてきましたが、今回の税制改正により、スムーズな再編が可能になっています。

これにより、孫法人を簡単に子法人化することで企業グループの経営強化を図ることができるようになるほか、親法人に無税で資産を移転することによる資産のグループ内最適配置が可能になります。さらには、現物分配時に源泉徴収義務が生じないことから、従前は源泉控除後の金額を配当していたものを、現金同等物を源泉徴収控除前で移転することにより、親法人の資金効率を高めることもできます。

取扱い

- (1) 適格現物分配とは、完全支配関係がある内国法人の間で、剰余金の配当等またはみなし配当の事由により株主等に対して金銭以外の資産を交付することをいう（法法22の15）
- (2) 内国法人が適格現物分配によりその有する資産の移転をしたときは、分配直前の帳簿価額により譲渡をしたものとして、譲渡損益は計上せず、その帳簿価額を利益積立金額から減算する（法法62の5③、法令9①ハ）
- (3) 剰余金の配当等またはみなし配当の事由による場合であっても、適格現物分配であれば源泉徴収義務は生じない（所法24①）
- (4) 内国法人が適格現物分配により資産の移転を受けた場合には、その資産の取得価額は、上記(2)の帳簿価額とし、その帳簿価額を利益積立金額に加算する。また、移転を受けたことにより生ずる収益の額は、益金の額に算入しない（法法62の5④、法令9①四、法令123の6①）

ポイント①：「完全支配関係」がある「内国法人」間に限定

ポイント②：「剰余金の配当等」による「金銭以外の資産」の交付に限定

ポイント③：簿価譲渡、簿価引継ぎは利益積立金額で調整する

ポイント④：移転された含み益や含み損は、被現物分配法人で実現される

ポイント①

適格現物分配は、「完全支配関係」がある「内国法人」間の現物分配に限定されています。

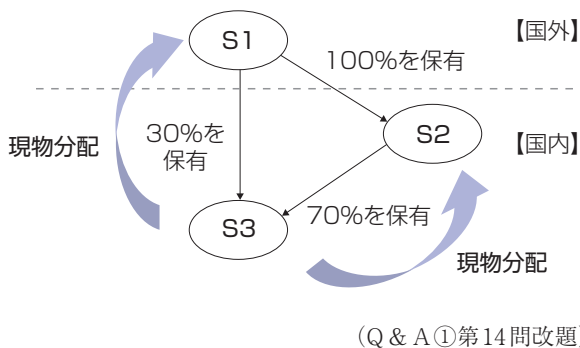
完全支配関係であることを要件としているのは、

法人間で資産の移転が行われてもグループ全体では資産に対する支配が継続しているため、この場合であれば課税を繰り延べることは実態に即していると考えられるからです。なお、**完全支配関係に該当するかどうかは、その現物分配の直前において判定**しますので、他の組織再編のようにその後完全支配関係が継続するかどうかは判定には影響しません。

また、現物分配は内国法人から外国法人に対して行うこともできますが、適格現物分配が内国法人間であることを要件としているのは、簿価譲渡により国内で課税されなかった資産が国外に移転されると、繰り延べられた譲渡損益について国内での課税機会がなくなってしまうからです。

それでは、内国法人と外国法人に同時に現物分配を行った場合は適格現物分配に該当するのでしょうか。適格性を現物分配全体で判断するのか、現物分配を受けた個々の法人ごとに判断するのかは法令上明確ではありません。この点については、現物分配全体で判定すると解されていますので、適用例を下記事例12において説明します。

事例12 外国法人S1は内国法人S2の発行済株式を100%保有し、内国法人S3の発行済株式を30%保有しています。また、S2は内国法人S3の発行済株式を70%保有しています。この場合において、S3がS1およびS2に現物分配を行った場合には、適格現物分配として取り扱われるのでしょうか。



【結論】

S1およびS2に対する現物分配は、いずれの場合も適格現物分配に該当しないことになります。

【説明】

適格現物分配は、**完全支配関係がある内国法人間の現物分配に限定**されています。本事例においては、資産の移転を行う内国法人S3は、S1と完全支配関係はありますが、S1が外国法人であるため内国法人間の現物分配ではありません。一方、S2はS3と完全支配関係のある内国法人であり、現物分配により移転した資産は国内にとどまっているため、課税機会が失われることはありません。そのため、S2への現物分配は適格現物分配に該当すると考えることもできます。ところが、今回のQ & Aで**被現物分配法人が複数ある場合には、その現物分配全体で適格現物分配に該当するかどうかを判定**するとの解釈が明確になりました。

つまり、被現物分配法人の中に外国法人が含まれている場合には、S1に対する現物分配はもちろんのこと、S2に対する現物分配も適格現物分配には該当しないことになります。

同様に、現物分配を受けた者に、個人、公共法人、公益法人等または人格のない社団等が含まれている場合には、その現物分配全体が非適格になります。

なお、仮に本事例の現物分配がS2に対してのみであった場合には、適格現物分配に該当します。

ポイント②

適格現物分配の前提となる現物分配は、①剰余金の配当等またはみなし配当の事由による、②金銭以外の資産の交付をいいます。

剰余金の配当等とは、株式等に係る会社法の剰余金の配当に限られ、さらに、資本剰余金の額の減少に伴うものおよび分割型分割によるものを除きます。したがって、株主総会の決議により現物配当を行う必要があります。また、みなし配当の事由とは、**資本の払戻し等または自己株式の取得等の事由**をいいますが、本稿では重要性がないため説明を省略します。

注意が必要なのは、金銭以外の資産であればどんな資産でも適格現物分配の対象となるわけではないということです。

すなわち、会社法上、別の厳密な手続き規制が課

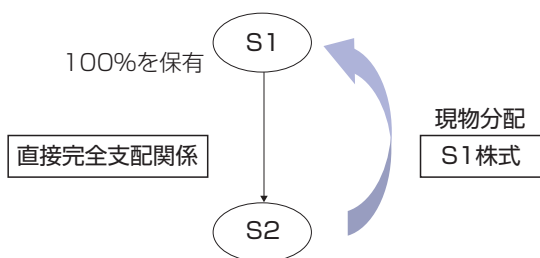
せられることから、配当を行う会社の株式、新株予約権および社債による現物配当は認められていません。

また、リース資産およびリース賃貸資産も適格現物分配の対象資産にはなりません。これは、現物分配は資産の移転のみが対象とされ負債の移転はできないところ、リース資産は資産の賃借権と賃借料の支払債務との合成物であり、また、リース賃貸資産は賃借料債権と保守等の債務の合成物とされているため、負債の移転を想定していない現物分配で移転することはできないからです。

上記の他、適格現物分配の対象資産には制限はありません(事例13)。

なお、金銭と金銭以外の資産が分配された場合においては、金銭の分配と金銭以外の資産の交付を別々の取引として適格性を判断することになります(事例14)。

事例13 次のように内国法人S1は内国法人S2の発行済株式の全部を保有しています。この場合において、S2がS1に対して剰余金の配当によりS1株式の現物分配を行った場合には、適格現物分配として取り扱われるのでしょうか。



(Q & A ①第15問改題)

【結論】

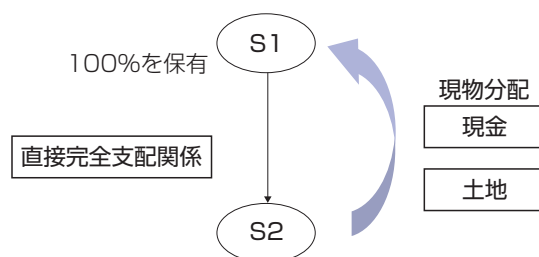
S1株式の現物分配は適格現物分配となります。

【説明】

本事例においては、S2はS1に対して剰余金の配当により金銭以外の資産であるS1法人株式を現物分配しています。移転資産がS2法人株式(自己株式)であれば、会社法上は現物配当の対象資産から除かれています。親会社S1に対して子会社S2が有する親会

社(S1)株式を交付した場合であれば、適格現物分配に該当することになります。

事例14 次のように内国法人S1は内国法人S2の発行済株式の全部を保有しています。この場合において、S2がS1に対して剰余金の配当により現金および土地の現物分配を行った場合には、適格現物分配として取り扱われるのでしょうか。



(Q & A ②第13問引用)

【結論】

剰余金の配当のうち、現金の交付は適格現物分配に該当しませんが、土地の現物分配は適格現物分配に該当します。

【説明】

本事例のように、金銭と金銭以外の資産が分配された場合、適格現物分配に該当するかどうかの判定はそれぞれの資産ごとに判定することされています。したがって、土地の分配については適格現物分配に該当し、現金の分配については適格現物分配に該当しません。

なお、現金の分配に係る配当については、通常の配当となりますので、源泉徴収が必要となることに留意が必要です。

また、被現物分配法人においては、受け入れた土地に係る分配額は適格現物分配として受贈益が益金不算入となり、現金配当額は完全子会社株式にかかる受取配当等として益金不算入となります。

ポイント③

適格現物分配が行われると、現物分配法人では譲渡損益を認識せずに資産の減少を利益積立金額の減少として調整し、被現物分配法人では受贈益を認識せず

に資産の増加を利益積立金額の増加として調整します。

なお、移転する資産が減価償却資産であった場合については、次の2点について注意が必要です。

(イ) 減価償却費の計上

被現物分配法人が引継ぐ資産の帳簿価額は、**現物分配法人の期首帳簿価額から適格現物分配の日の前日までの減価償却費（現物分配法人に帰属）を控除した金額**とすることができます。なお、現物分配法人で期中の減価償却費を損金算入させるためには、その計算に関する明細等を記載した書類を適格現物分配の日以後2ヶ月以内に納税地の所轄税務署長に提出する必要があります。また、被現物分配法人は簿価と同時に取得日も引き継ぎますので、その後減価償却限度額を計算する場合において適用する償却率の選定にあたっては、現物分配法人の取得日より旧償却率か新償却率かを判定します。

(ロ) 償却超過額の引継ぎ

被現物分配法人が引継ぐ資産の帳簿価額は、税務上の帳簿価額とされているため、**減価償却超過額がある場合には、償却超過額も引き継がれること**になります。

事例15 完全支配関係がある親子会社間において、子会社が親会社に対して剰余金の配当により建物を現物分配した場合について、親会社および子会社の会計上、税務上の処理はどのようになるのでしょうか。なお、この建物については、時価2,000、会計上の期首帳簿価額1,100、税務上の期首帳簿価額1,200（減価償却超過額100）であり、期首から適格現物分配の日の前日までの償却額は50とします。

【結論】

(イ) 子会社（現物分配法人）の取扱い

〈会計処理例〉

借方	金額	貸方	金額
減価償却費	50	建物	50
繰越利益剰余金	1,050	建物	1,050

〈税務上の取扱い〉

借方	金額	貸方	金額
減価償却費	50	建物	50
利益積立金額	1,150	建物	1,150

〈別表調整〉

借方	金額	貸方	金額
利益積立金額	100	建物	100

(別表四抜粋)

区 分	総 額	処 分	
		留保	社外流出
当期利益又は 当期欠損の額	1 ×××		配当 1,150 その他
加算 小 計	13		
減算 小 計	25		
所得金額又は欠損金額	44		

(別表五(一) 抜粋)

区 分	期首現在 利益積立金額	当期の増減		翌期首現在 利益積立金額
		減	増	
建物減価償却超過額	100	100		0
繰越損益金		1,050		△1,050
差引合計額				

(ロ) 親会社（被現物分配法人）の取扱い

〈会計処理例〉

借方	金額	貸方	金額
建物	1,050	受取配当金	1,050

〈税務上の取扱い〉

借方	金額	貸方	金額
建物	1,150	受取配当金	1,150

〈別表調整〉

借方	金額	貸方	金額
建物	100	受取配当金	100

(※) 受取配当金の別表調整については、次頁の【説明】参照。

(別表四抜粋)

区 分	総 額	処 分	
		留保	社外流出
加算 配当収益計上もれ 小 計	100 13	100 100	
減算 適格現物分配に係る 益金不算入 小 計	1,150 25		※ 1,150 ※ 1,150
所得金額又は欠損金額	44		

(別表五(一) 抜粋)

区 分	期首現在 利益積立金額	当期の増減		翌期首現在 利益積立金額
		減	増	
建物(配当収益計上もれ)			100	100
繰越損益金			1,050	1,050
差引合計額				

【説明】

会計上は、子会社が親会社に対して現物配当を行った場合には、組織再編行為と考えると時価ではなく簿価移転とされますが、税務上は、税務上の簿価による資産の移転を認識し、同時に利益積立金を増減させる処理が必要となります。

なお、親会社における受取配当(受贈益)部分は、益金不算入の別表調整を社外流出にすることで、別表五(一)において利益積立金額の減少を反映させないようにしています。これにより、会計上の受取配当(受贈益)部分が税務上の利益積立金額の減少とはならず、そのまま税務上の利益積立金額を構成することになります。

ポイント④

適格現物分配により資産の交付を行った場合には、税務上の簿価で資産が移転することから、現物分配法人では譲渡損益は計上されません。一方、被現物分配法人では、**簿価で移転された資産を第三者に時価で譲渡したときに、繰り延べられた譲渡損益が実現することになります。**

適格現物分配を利用すれば、このような含み損益の付け替えができるため、例えば、子法人が有する含み益資産を親法人(繰越欠損金を有するものとします。)に簿価で移転した後に時価で売却することによって、そこで生ずる譲渡益を親法人の青色欠損金と相殺することが可能になります。

ただし、無条件でこうした相殺を認めてしまうと、簡単に租税回避行為ができてしまうため、その防止規定が制定されています。すなわち、適格現物分配の日の属する事業年度開始の日の5年前の日から継続して完全支配関係がある場合に限り無条件で繰越欠損金との相殺を認めることとし、5年前から完全支配

関係がない場合でみなし共同事業要件を満たさないときには欠損金の使用に制限がかかります。以下、事例16で具体的に説明します。

事例16 上記事例15により建物を受け入れた事業年度の翌事業年度において、親会社は、この建物を時価の2,000で外部の第三者に譲渡しました。その結果、翌事業年度の所得は3,200となりましたが、親会社は支配関係前に生じた青色欠損金を3,000有しています。この場合において、青色欠損金3,000全てを繰越控除の対象とすることができるのでしょうか。なお、親会社は子会社株式の全部を、適格現物分配が行われた前々事業年度において取得しています。

【結論】

繰越控除の対象となる欠損金は、青色欠損金の3,000から、「時価2,000 - 税務上の簿価(1,050 + 100) = 税務上の譲渡益850」を控除した2,150となります。

これにより、課税所得は、 $3,200 - 2,150 = 1,050$ となります。

【説明】

本事例における青色欠損金3,000のうち、2,150については相殺が認められますが、850については相殺への使用に制限がかかります。

使用に制限がかかる欠損金額は、原則として①支配関係となった事業年度前に生じた欠損金額についてはその全額が、②支配関係となった事業年度以降に生じた欠損金額については移転資産または保有資産の含み損にかかる部分の金額(=特定資産譲渡等損失額)に達するまでの金額が対象となります。つまり、①支配関係前の欠損金は支配関係後は使用できず、②支配関係前からの含み損が支配関係後に実現したとしても他の利益と相殺できないということです。ただし、適格現物分配については、確定申告書への明細書の添付等を要件に、**制限がかかる欠損金を移転資産の含み益の範囲内とする特例が設けられています。**この特例は、適格現物分配である場合において、被現物分配法人の欠損金額の利用制限の適用があるときは、移転を受ける資産の時価評価を基礎とした次の金額をもって、その利用の制限となる金額とす

ることができるとするものです。すなわち、移転資産に含み損がある場合には制限額はないものとし、含み益がある場合には支配関係前欠損金額に応じて計算した金額を制限額とします。

本事例では、移転時の含み益 = 850 < 支配関係前欠損金額 = 3,000 であるため、支配関係前の欠損金額は含み益の850までが制限されます。要するに、外から持ち込んだ含み益は自分の繰越欠損金とは相殺できないことが原則であるため、その含み益の金額を明らかにしていなければ、すべての支配関係前の繰越欠損金が制限の対象となるところ、税務署に明細を示せば、制限の上限はその含み益までとなるということです。

本事例においては、特例を適用しなければ、支配関係前に生じた欠損金額3,000は全て相殺ができないのですが、特例を適用することによって、移転した含み益850までしか制限がかからず、残りの2,150については相殺が可能となります。

もっとも、欠損金の使用に制限がかかるかどうかの判定要件は多岐にわたりその金額の計算も複雑です。また、事例16は、含み益を移転して欠損金と相殺することを防止したのですが、含み損を移転して移転後に実現させ所得を減らすことを防止する類いの制限規定もありますので注意が必要です。欠損

金の利用が制限されたり、類似の制限規定により別の資産の含み損益の計上時に一定の金額の損金算入が制限されると、思わぬ課税が生ずることも考えられます。そのため、相殺が可能かどうかは税理士に相談することが望まれます。

適格現物分配についての実務上の留意点

- ☞ 非適格になると譲渡損益が認識されるため、グループ内でのどの法人に損益を帰属させるかにより、適格にすべきか非適格にすべきかの有利不利の検討が必要になります。
- ☞ 内国法人以外に現物分配をするかしないかで、適格か非適格かが変わります。
- ☞ 適格かどうかは、被現物分配法人が複数いる場合には現物分配全体で判定しますが、交付する資産が複数ある場合には個々の資産ごとに判定するため、混同しないように注意が必要です。
- ☞ 同じ繰り延べであっても、100%グループ内の法人間での譲渡損益の繰り延べのように、譲渡損益が実現したときに戻し入れにより移転元法人に帰属する場合とは異なり、譲渡損益は移転先法人で計上するため、損益の実現をどの法人で認識するかの事前の検討が必要となります。
- ☞ 適格による場合には、移転先法人の欠損金や含み損が利用できるかを十分検討する必要があります。
- ☞ 現物分配契約書等確定申告書への添付が必要とされる書類を整理しておく必要があります。