

資本に関する取引等に係る税制についての
勉強会

論点とりまとめ

平成21年7月

資本に係る取引等に係る税制についての論点

I 基本的な考え方

一 グループ経営と税制のあり方について

1 新会社法、組織再編制度、連結会計制度等を背景として、グループ法人の一体的運営が加速している。

2 グループ経営の実例をみると、

① グループ戦略の立案と事業執行の役割を分離し、意志決定の迅速化や事業執行の責任の明確化を図るために事業部門を分社化する場合（総合繊維メーカーが複数の中核事業部門を分社化した例等）

② 持株会社設立を通じた経営統合や、一体性強化のための完全子会社化により、子会社経営に対するグループ全体の視点からの関与を強化し、重複事業の整理等のグループ内再編を進める場合（総合家電メーカーがグループ企業を完全子会社化した例や百貨店が持株会社設立によりグループ化した例等）

などがみられる。

このようにグループ経営の実態は、単一事業者内における事業部門と同様にグループ本社が事業管理を集中的に行う場合から、子会社に対してその事業運営の独立性を一定程度許容しつつ、グループ本社が事業間のシナジー効果の実現や重複の排除、経営資源の会社間の再分配といった資本の一体性を生かした全体戦略を行う場合までであるが、最近では、単なる分社化ではなく、関連会社を100%子会社化してグループ経営を強化する企業が増大しており、各会社の独立性を生かしながら、グループ統合のメリットを最大限に追求する傾向が顕著となっている。

なお、中小企業の実例をみると、新規事業の展開、取引先等他社の要請への対応、事業承継の円滑化、事業責任の明確化のための事業部門の分社化等の目的から、事業運営の独立性については程度の差があるが、100%子会社の設立・取得が行われている。

このように、グループ経営の実態としては、100%子会社化などによる経営が進展している実態が広くみられる。

3 税制においては、これまで会社法等関連諸制度の整備に対応して、組織再編税制（2001年）、連結納税制度（2002年）等が整備されてきているが、上記のようにグループ法人の一体的運営が進展している状況を踏まえ、実態に

即した課税を実現できるよう、税制のあり方について検討する必要があるのではないかと考えられる。

二 資本に関係する取引等の実態と税制のあり方について

資本に関係する取引等について、平成 13 年の金庫株の解禁等、会社法等の制度改正により、自己株式の取得や組織再編成が増加している。このような最近の資本等に関係する取引等の実態を踏まえ、税制のあり方について検討する必要があるのではないかと考えられる。

三 租税回避行為の防止について

上記に際しては、租税回避行為の防止についても検討する必要があるのではないかと考えられる。

II 個別論点

上記 I の基本的な考え方を踏まえて税制の見直しを検討する際の論点として、以下のものが考えられる。

なお、上記 I 基本的な考え方の一に関するものはグループに係る税制として、二に関するものは資本に関係する取引等に係る税制として取りまとめている。なお、三に関するものはこれらの税制の中に含まれている。

一 グループに係る税制

グループ法人の一体的運営が進展している状況を踏まえ、実態に即した課税を実現する観点から、グループ法人一般に対する課税の取扱いとして、グループの要素を反映した課税のあり方（以下、「グループ法人税制」（仮称）という）を検討することが適当であると考えられる。

これまでグループ法人を対象とした税制としては連結納税制度があるが、連結納税制度は、グループ法人税制に含まれることとなり、グループ法人相互の関係をさらに推し進めてグループ法人全体を一つの納税主体とすることが適当であると自ら選択した法人を対象とした制度として位置付けることが考えられる。

このようにグループ法人税制は、選択制の連結納税制度が包含される制度であるが、このうち、選択制の連結納税制度以外のものについては、所得通算を前提としないことから、便宜上「グループ法人単体課税制度（仮称）」ということとする。

このグループ法人単体課税制度については、

- ① 基本的に、現行の単体課税の下で、所得通算までは行わない一方、グループ内取引やグループ法人のステータスについてグループ経営の実態を反

映させることが考えられる。

- ② 上記の考え方を踏まえれば、100%支配関係のグループ法人に等しく適用されることとなると考えられる。これについては、新たな制度に伴う事務負担の発生を懸念して選択的適用を求める意見がある一方、そもそも本制度は、資本の一体性を有するグループ経営の実態に即した課税を実現する観点から設けるものであることや、負担となるような事務が具体的に想定されないこと、これを選択制とすると税負担の恣意的な調整が懸念されることから、本制度を選択制とすることは理論的根拠がないという意見もあった。

1 グループの範囲

経営の一体性を重視しつつ、少数株主がいるか否かによって親法人の経営の自由度に違いがあるという実態があることや、制度の複雑化を回避する観点から、基本的に100%株式保有による支配関係を対象として検討することが考えられる。

なお、株式保有割合100%未満の場合も対象とするかという点に関しては経営の実態などを踏まえてこれをどのように税制に反映できるかということについて、また、支配関係の判定に当たって株式保有割合以外の要素を考慮するかという点に関してはその考慮の方法について、それぞれ中長期的な検討課題とすべきではないかと考えられる。

(注) グループの範囲については、上記のとおり、基本的には資本関係で画することとなるため、外国法人や個人も含まれるが、各個別制度においては、その制度趣旨・内容に応じて対象者の範囲等を検討することとなる(例えば、連結納税制度においては、外国子法人や個人は対象外)。なお、このようにグループの範囲は、会社のみならず法人一般(個人も含む)となるため、Ⅱ以下ではこれらを「グループ法人」と称している。

2 グループ内取引 (特段の記載がない限りグループ法人税制共通)

(1) グループ法人間の譲渡取引

- ① グループ法人間で資産の譲渡取引が行われた場合に生ずる損益については、その資産のグループ外取引等の時点までその計上を繰り延べることが考えられる。(グループ法人単体課税制度の対象となる法人について)

具体的には、連結納税制度においては既に連結法人間取引の損益調整制度が事務負担も考慮して定められていることから、グループ法人単体課税制度においても、これと同様の仕組みとすることが考えられる。

(参考) 連結納税制度における譲渡損益調整資産の範囲は、固定資産、

土地、有価証券、金銭債権及び繰延資産（売買目的有価証券、帳簿価額1,000万円に満たない資産を除く）とされている。

② さらに、上記①のとおり、グループ法人間の譲渡取引が課税繰延べとなるのであれば、グループ法人税制共通の取扱いとして

イ グループ内の非適格合併も課税繰延べとする（グループ内の非適格株式交換等の場合も完全子法人の資産に対する時価評価課税を行わない）ことが考えられる。

ロ 適格事後設立を存置する必要はなく、廃止することが考えられる。

(2) グループ法人間の寄附

連結納税グループ内の寄附金については、現行、寄附金の支出側において損金不算入とされる一方、受け手側において益金算入とされているが、これを寄附による所得移転への対応の観点から、そのいずれの側においても不算入とする方向で見直しを検討することが考えられる。

なお、グループ法人単体課税制度における寄附による所得移転に対する取扱いについては、連結法人間における寄附の取扱いの見直しを参照しながら、その課税のあり方について検討することが考えられる。

(3) グループ内の資本関連取引

① 現物配当

イ グループ法人間の現物配当についても、譲渡損益の計上を繰り延べることが考えられる。この取扱いは、残余財産の分配やみなし配当の場合も含め同様とすべきと考えられる。

この場合、現物配当は、通常の譲渡取引ではないので、上記(1)とは異なり、組織再編成における取扱いと同様の取扱いとする方向で検討するのが適当と考えられる。

ロ 残余財産の分配における課税繰延べにより、グループ法人の解散については、清算所得課税を行わないこととなるが、清算所得課税のあり方自体について見直しを行う必要があると考えられる。（後述）

② 受取配当の益金不算入制度における負債利子控除（グループ法人単体課税制度の対象となる法人について）

現在、連結納税制度における受取配当の益金不算入制度については、負債利子控除が不要とされているが、グループ法人単体課税制度においても、グループ子法人からの受取配当に係る負債利子控除については、グループ内の資金調達に対する中立性を確保する観点や、100%支配関係にある子法人からの配当は間接的に行われる事業からの資金移転と考えられることなどから、これを不要とすることが考えられる。

③ グループ子法人株式の発行法人への譲渡による譲渡損益

グループ子法人株式を発行法人に対して譲渡する場合には、そのグル

ー子法人株式の譲渡損益を計上しないことが考えられる。

④ グループ内組織再編成

いわゆる無対価組織再編について、その処理の方法等を明確化すべきと考えられる。

3 グループ法人のステータス (グループ法人単体課税制度の対象となる法人について)

「グループ法人単体課税制度」においてグループ内の各法人の資本金等を基準とした各種制度の適用の可否については、親法人の資本金等の規模も判定要素とすることが考えられる。

これに対しては、グループ子法人の経営上の位置づけ等を踏まえた検討を行うべきという意見や、各特例制度の趣旨に照らし検討をする必要があるとの意見もある一方、単独の中小零細企業と異なり資金調達能力等に対する政策的配慮の必要が乏しいため中小企業に対する特例を受けさせる必要がないとの意見や、大法人が事業部門を中小法人に分社化した場合と一社集中させた場合とで税負担が大きく異なることは適当ではないという意見、グループ子法人の経営上の位置付けに配慮すると、大法人が有する個々の事業の位置付けにも配慮して、法人内法人の取扱いを認めざるを得なくなるなどの理由から適当ではないとの意見があった。

対象となる主要な制度は以下のようなものがある。

- ・ 交際費の損金不算入
- ・ 800万円以下の軽減税率
- ・ 留保金課税 など

4 連結納税制度固有の論点

(1) 連結子法人の範囲

- ① 連結子法人の範囲について、株式保有割合が100%の法人だけではなく、株式保有割合100%未満の法人も対象とすることについては、様々な論点があることを考えると、中長期的な課題とすべきと考えられる。
- ② 株式保有割合が100%である法人であっても連結納税グループから除外するといういわゆる連結子法人の選択制を認めることについては、グループ法人自らがグループ法人全体を一つの納税主体とすると選択したことを前提としている我が国の連結納税制度の基本的な考え方と整合的ではないと考えられる。

(2) 連結納税グループへの加入時期の柔軟化

事業年度の途中で連結親法人との間に完全支配関係が生じた場合の連結納税グループへの加入時期について、企業会計における取扱い等も考慮し

つつさらに検討すべきと考えられる。

(3) 連結納税開始等における子法人の単体欠損金の持込制限

① 連結納税開始時や連結納税グループへの加入時における子法人の単体欠損金の持込制限を緩和することが考えられる。この場合、持込制限緩和の対象となる子法人の範囲についてどのように整理するかを検討する必要がある。その際、連結親法人の単体欠損金の取扱いについても議論する必要があるか検討する必要がある。

② また、法人税収への影響についても考慮する必要がある。

(4) 連結納税開始等の際の子法人が有する資産に対する時価評価課税

時価評価課税については、既に適用除外が広範に認められているなど、欠損金の持込制限よりも緩和されているが、さらに最近における実態も踏まえつつ、本制度の見直しの要否を検討してはどうかと考えられる。

(5) その他

なお、連結納税の適用の承認申請については、現在、最初の連結事業年度としようとする期間の開始の日の6ヶ月前の日までに行うこととされているが、制度創設後の運用実態を踏まえ、この6ヶ月の期間を短縮することができかどうか検討することが考えられる。

二 資本に係る取引等に係る税制

1 みなし配当の際の譲渡損益

(1) グループ子法人株式を発行法人に対して譲渡する場合には、そのグループ子法人株式の譲渡損益を計上しないことが考えられる。(グループ内のみ適用)(再掲)

(2) 自己株式として取得されることを予定して取得した株式については、自己株式の取得により生ずるみなし配当に係る益金不算入制度が適用されるとともに譲渡損が計上されるといった本制度の潜脱的利用を防止する観点から、みなし配当に係る益金不算入を認めないことが適当であると考えられる。

(3) 抱合せ株式(合併法人が保有する被合併法人株式)については、非適格合併の場合も、譲渡損益を認識しないことが考えられる。

2 組織再編成

(1) 金銭を適格対価に追加することについては、その場合は持分を清算していると考えられるとともに、具体的なニーズも乏しいという意見もあることから、金銭以外の資産等も含めた適格対価の範囲の検討として中長期的課題とすべきと考えられる。

(2) 合併類似適格分割型分割については、活用例が無いことから、廃止すべ

きと考えられる。

3 清算所得課税

- (1) 解散前後で課税が異ならないよう、清算所得課税を通常の所得課税に移行することが考えられる。
- (2) この場合、期限切れ欠損金を利用できることとするなど、バランスのとれた仕組みとする必要があると考えられる。
- (3) なお、解散後も通常の所得課税の方式が継続されるとなれば、解散を連結子法人の離脱事由とする必要は基本的にはないと考えられる。
- (4) すでに解散の手続きに移行しているものの、長期間にわたり存続している法人については、本則による所得課税方式への移行により対応することを含めて検討する必要があると考えられる。

4 その他

- (1) 適格合併等における欠損金の制限措置等について、その後の実態等を踏まえた見直しを行うべきものと考えられる。
- (2) 分割型分割について、みなし事業年度を設けないこととして、制度の簡素化を図ることが考えられる。
- (3) その他、技術的な観点から見直しが必要な項目があれば、以上の基本的な考え方を踏まえて検討を行うことが考えられる。

(注)

本論点ペーパーは、今後の検討を進めるにあたって、その論点となるべき事項を学術的な観点や実務的な観点から取りまとめたものであり、これにより新たな税制の導入等を決定したものではありません。本ペーパーの参照等の際にはご留意下さい。