

グループ通算制度における通算子法人株式のグループ内での譲渡の取扱い

December 2022

In brief

グループ通算制度の適用を受ける法人間での通算子法人の株式の譲渡損益は、課税所得に算入されないこととなりました。

従来、グループ内での資本再編においては、株式の移動に伴う課税を生じさせないため適格分割や適格現物出資などの手法が用いられていました。しかし、通算子法人に係る資本関係の再編においては、通算子法人の株式を譲渡するという、より簡便な手法が採用可能となりましたので、本ニュースレターにて解説します。

In detail

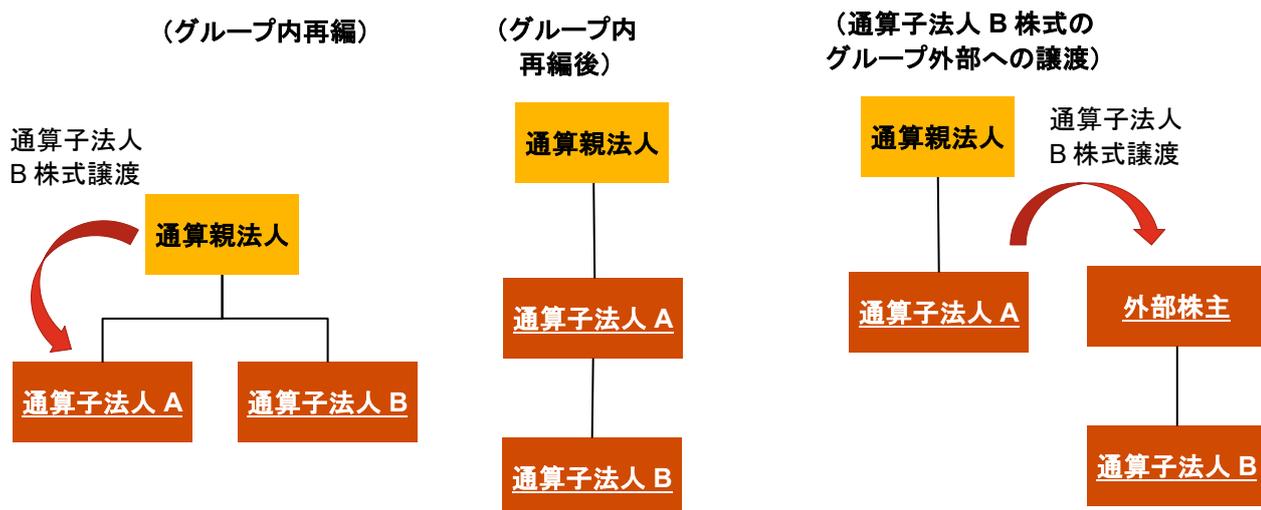
1. 通算グループ内における資産の譲渡損益の取り扱い

完全支配関係(100%の資本関係)を有する内国法人間の一定の資産の譲渡においては、その譲渡損益は、一旦、繰り延べられ、譲受法人でその資産が譲渡等される時点で譲渡損益が認識されます(法法 61 条の 11)。譲渡損益の繰り延べの対象となる譲渡損益調整資産は、帳簿価額が 1,000 万円以上の固定資産、土地、有価証券(譲渡法人及び譲受法人において売買目的有価証券とされる有価証券を除く)、金銭債権及び繰延資産とされています。繰り延べられた譲渡損益は、譲受法人においてこれらの資産について譲渡、貸倒れ、除却等の事由が生じた時点で、譲渡法人において損金又は益金として認識されます。

2. 通算子法人株式の譲渡損益の取り扱い

(1) 通算子法人株式の譲渡損益の取り扱い

通算子法人の株式が通算グループ内で譲渡された場合、上記のとおり、譲渡損益が繰り延べられます(法法 61 条の 11)。しかし、通常の譲渡損益調整資産のように譲受法人において譲り受けた通算子法人株式について譲渡等の事由が生じた場合にも、譲渡法人での譲渡損益の認識が行われず(法法 61 条の 11⑧)、その結果、通算子法人株式の譲渡損益は、譲渡法人の課税所得計算に含まれないこととなります。



(グループ内再編時の税務処理)

通算親法人が通算子法人 B 株式を通算子法人 A へ 100 で譲渡。

	借方	貸方	税務上の取扱い
通算親法人	未収入金 100	通算子法人 B 株式 80 譲渡益 20	B 株式の譲渡益 20 は、課税所得に算入されない。
通算子法人 A	通算子法人 B 株式 100	未払金 100	
通算子法人 B	仕訳なし		

(外部株主への譲渡時の税務処理)

通算子法人 A が通算子法人 B 株式をグループ外部へ 120 で譲渡。

この時点の通算子法人 B の税務純資産簿価は、120。

	借方	貸方	税務上の取扱い
通算親法人	仕訳なし		通算子法人 B 株式の譲渡益 20 は、グループ外部への譲渡時点においても認識されない。
通算子法人 A	通算子法人 B 株式 20 未収入金 120	利益積立金 20 通算子法人 B 株式 120	譲渡時点において通算子法人 B の税務純資産簿価(120)に投資簿価が修正される。
通算子法人 B	仕訳なし		

(2) 従来の取扱いと本制度の趣旨

グループ通算制度の導入前においては、連結子法人の株式を譲渡した場合の譲渡損益の取り扱い、他の譲渡損益調整資産と同様であり、譲受法人で連結子法人株式が譲渡等された時点で、譲渡法人において繰り延べられていた譲渡損益が認識されていました。

この取り扱いを利用して、含み損のある資産を有する連結子法人の株式をグループ内で譲渡し(この時点では、譲渡損は、繰り延べられる)、さらにグループ内で譲渡することによって株式の譲渡損を譲渡法人において認識し、その上で、含み損のある資産をグループ外に譲渡することにより、グループ内で株式の譲渡損と資産の譲渡損とを二重で認識することが可能でした。このような取引を連結納税が適用されるグループ内で行うことにより連結グループ内で損金を二重に作り出す事例が見受けられました。

このような行為を防止する観点から、グループ通算制度の導入に合わせて、通算子法人株式の譲渡損益を所得計算に含めない措置が設けられたものです。

3. 通算グループ内での資本再編時の留意点

通算グループ内で孫会社を親会社の直接の子会社にするなど、グループ内の資本関係を変更する場合があります。このような場合、資本関係変更の対象となる法人の株式の移転に伴う課税を生じさせないため、適格分割や適格現物出資あるいは、適格現物分配などの手法が採られていました。これらの手法によれば、株式の移動に伴う課税は生じませんが、取締役会の決議等の機関決定、また、会社分割においては、債権者保護手続きなどの会社法上の手続きが必要であり、若干煩雑な面がありました。

しかし、上記のとおり、グループ通算制度下においては、通算グループ内での通算子法人の株式の譲渡損益は、課税所得に含まれないこととなったため、適格分割等の会社法上の手続きが必要となる手法ではなく、通算子法人の株式を単純に譲渡するという手法を選択することが可能となりました。株式の譲渡は、取引当事者間の譲渡契約の締結のみで実施され、より迅速な実施が可能です。

The takeaway

通算グループ内の子法人の資本関係の変更においては、従来の適格分割等の手法だけでなく、通算子法人株式の譲渡も選択肢として検討することができるようになりました。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 税理士法人

〒100-0004 東京都千代田区大手町一丁目 2 番 1 号 Otemachi One タワー

Email: jp_tax_pr-mbx@pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

パートナー
山田 祐介

パートナー
武田 恭世

パートナー
蒲池 茂

PwC 税理士法人は「Tax Academy」を開設し、国際税務領域の人材育成支援を目的とした e-learning コンテンツを 2022 年 10 月より配信しています。

「Tax Academy」のシリーズ講座は、日本企業が海外に事業展開する際に事前に検討すべき論点を網羅しているほか、当法人の国際税務領域における豊富な実務経験や、PwC グローバルネットワークを通じて得た知見を生かすことで広範囲な専門分野をカバーしています。各コース(有料)を通じて、国際税務を基礎から体系的に学びたい方や、企業の税務部門担当として国際税務の知識を身に付けてスキルアップしたい方をサポートします。

詳細は以下をご参照ください。

www.pwc.com/jp/tax-academy

PwC 税理士法人は、企業税務、インターナショナルタックス、M&A 税務、税務業務のデジタルトランスフォーメーション(DX)などを含む幅広い分野の税務コンサルティングにおいて、PwC グローバルネットワークと連携しながら、ワンストップでサービスを提供しています。国内外のプロフェッショナルの知見と経験を結集し、企業のビジネスパートナーとして重要な経営課題解決を包括的にサポートします。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose(存在意義)としています。私たちは、世界 152 カ国に及ぶグローバルネットワークに 328,000 人以上のスタッフを擁し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2022 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.