

株式会社の解散と法人税申告の実務【第4回】100%グループ内子法人の清算と適格現物分配 [Profession Journal No. 4 (2013年1月31日) に掲載]

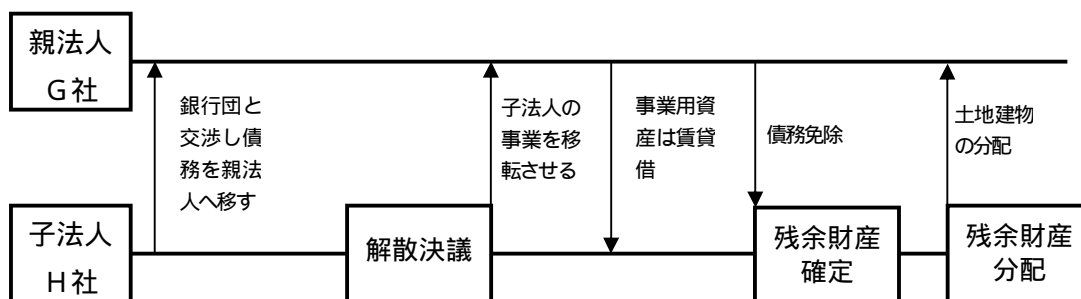
税理士 長谷川 敏也

【問】

G社は、100%グループ内子法人であるH社の事業を清算し、次の図の手順で社内にH社の事業を取り込むことを考えています。

このH社には、銀行借入金があり、繰越欠損金も多額で、債務超過の状態です。また、H社は不動産を所有しています。

このH社について、G社が銀行借入金を肩代わりした上で債務免除を行い、事業をG社に譲渡し、不動産を適格現物分配によってG社に分配して清算する予定です。法人税法上、これらの取引等の処理は、どのように行うことになりますか。



【回答（要旨）】

1 寄附金・受贈益の損金・益金不算入と子法人株式の寄附修正

親法人G社が子法人H社の銀行借入金の肩代わりをした直後の子法人H社の貸借対照表は、次のとおりです。

現金預金	100	親法人借入	700
建物	300	資本金等	10
土地	200	利益積立金額	110
(合計)	600	(合計)	600

この銀行借入金の肩代わり直後に債務免除を行うということになると、グループ法人税制により、寄附金・受贈益の損金・益金不算入の処理と子法人株式の寄附修正の処理を行うこととなります。

合理的な再建計画に基づく等の相当の理由がない経済的利益の供与を行った場合には、その経済的利益の供与額は寄附金の額となると解されていますが、平成22年度改正により、法人による完全支配関係にある法人間においては、経済的利益の供与を行った法人は寄附金の全額を損金不算入（法法37）とし、経済的利益の供与を受ける法人は受贈益の全額を益金不算入（法法25の2）とすることとされています。

また、法人が有する完全支配関係がある法人（100%子法人）の株式等について、この寄附金・受贈益の損金・益金不算入の事由（寄附修正事由）が生じた場合には、寄附金の額に相当する金額を子法人の株式等の帳簿価額と利益積立金額に加算することとされています（法令119の3・9七）。

親法人からの債務免除仕訳（H社）			子法人への債務免除（G社）		
親法人借入金	700	現金預金	100	現金預金	100
		債務免除益	600	寄附金	600
				子会社貸付金	700
				子会社株式	600
				利益積立金額	600

（グループ法人税制により益金不算入） （グループ法人税制により損金不算入）

（グループ法人税制により投資簿価修正）

2 適格現物分配

平成22年度改正において、内国法人が行う現物分配のうち、被現物分配法人がその現物分配の直前においてその内国法人との間に完全支配関係がある内国法人のみであるものを「適格現物分配」と呼び、適格現物分配による資産の移転をした場合に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する制度が創設されています（法法22の十五・62の5）。

この適格現物分配においては、被現物分配法人の資産の取得価額はその帳簿価額に相当する金額とされ、また、被現物分配法人が適格現物分配により資産の移転を受けたことにより生ずる収益の額は、各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入せず、その帳簿価額に相当する金額を利益積立金額に加算することとされます（法法62の5、法令9四・123の6）。

その適格現物分配が残余財産の全部の分配である場合には、その残余財産の確定の日の翌日において、その残余財産の確定の時の帳簿価額による譲渡をしたものとされます（法令123の6）。

3 子法人の未処理欠損金額の引継ぎ

平成22年度改正においては、グループに係る税制の見直しの一環として、残余財産が確定した法人の欠損金については、特定の資産との結びつきが希薄であることを踏まえ、その移転資産の有無にかかわらず、合併に係る欠損金の引継ぎと同様の取扱いとすることとされています。

すなわち、完全支配関係があるグループ内の内国法人の残余財産が確定した場合には、適格合併の場合と同様に、その欠損金額を株主等に引き継ぐこととなるわけです。

なお、残余財産が確定した完全支配関係がある他の内国法人の青色欠損金額について、株主等である内国法人との間の支配関係が5年前の日からある場合等を除き、適格合併に係る被合併法人の青色欠損金額と同様に、支配関係事業年度前の事業年度に係る未処理欠損金額の引継ぎができない等、引継額等に一定の制限が課されています（法法57）。

4 残余財産の分配と子法人株式の譲渡損益及び資本金等の額

親法人が、完全支配関係がある子法人から、みなし配当の額が生ずる基因となる事由により金銭その他の資産の交付を受けた場合には、その所有株式について帳簿価額による譲渡があったものとされ、親法人においてその譲渡損益は計上されないこととされています（法法61の2）。

この場合の譲渡益相当額又は譲渡損相当額は、その内国法人の資本金等の額に加算し又は減算することとされています（法令8十九）。

これらの取扱いを図示すると、次のとおりとなります。

残余財産の分配（適格現物分配）H社				被現物分配法人（G社）				
資本金等	10	建物	300	⇔	資本金等	600	子会社株式	610
利益積立金額	490	土地	200		建物	300	現物分配益	490
					土地	200		
								(適格現物分配益金不算入)
								なお別途繰越欠損金 110引継ぎ

凡例

法法・・・法人税法

法令・・・法人税法施行令

法規・・・法人税法施行規則

法基通・・・法人税基本通達

例：法法14 二十一・・・法人税法14条 1項21号