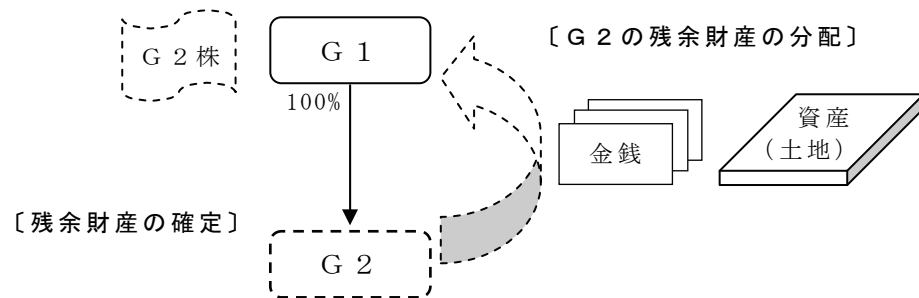


問 13 残余財産の分配が金銭と金銭以外の資産の両方で行われる場合のみなし配当の計算

問 内国法人G 1（普通法人）の 100%子会社である内国法人G 2（普通法人）は、平成 22 年 10 月に解散し、清算手続を経て残余財産が確定したため、G 1 に対して、平成 23 年 10 月 1 日にその残余財産の分配を行うことになりました。

G 1 に対する残余財産の分配は、金銭とともに金銭以外の資産（土地）も併せて行う予定です。

この場合、G 2 が G 1 に対して行う残余財産の分配のうち金銭以外の資産（土地）の分配は、適格現物分配となりますか。また、この残余財産の分配に係る G 1 及び G 2 の税務上の処理について教えてください。



《前提》

イ G 2 の残余財産確定の直前の B / S は次のとおりです。

〔G 2 の残余財産確定の直前の B / S〕

資産 1, 500	資本 1, 000
(残余財産)	利益積立金額 500

ロ 残余財産 1, 500 の内訳は、現金 300、土地 1, 200（時価 1, 700）とします。

ハ G 1 が保有する G 2 株式の帳簿価額は、1, 000 とします。

ニ G 2 の残余財産の分配に係るみなし配当の計算における「資本金等の額のうち交付の基因となった株式に対応する金額」は、1, 000 とします。

ホ G 2 株式は、法人税法第 23 条第 5 項の完全子法人株式等に該当するものとします。

へ 説明の便宜上、最後事業年度の事業税の額は、考慮しないものとします。

答 お尋ねの残余財産の分配のうち金銭以外の資産（土地）の分配は、適格現物分配に該当します。

〔現物分配法人 G 2 の処理〕

G 2 が、金銭と金銭以外の資産（土地）による残余財産の分配を行ったときの税務上の処理は、次の仕訳のとおりです。

資本金等の額	1, 000	／	残余財産	1, 500
利益積立金額	500	／		
(みなし配当)				

みなし配当の額は、金銭の交付に係るものが 100、現物分配に係るものが 400 とな

ります。なお、適格現物分配により生じたみなし配当の額 400 に対する源泉徴収は行う必要がありませんので、金銭の交付に係るみなし配当の額 100 に対してのみ源泉徴収（20）を行います。

〔被現物分配法人 G 1 の処理〕

G 1 が、G 2 の残余財産の分配により、金銭の分配及び金銭以外の資産（土地）の分配を受けたときの税務上の処理は、次の仕訳のとおりです。

土地	1,200	／	G 2 株式	1,000
現金	280	／	受取配当	500
源泉税	20	／		
適格現物分配に係る 受取配当の益金不算入	400	／	その他流出	500
受取配当益金不算入	100	／		

【解説】

〔現物分配法人 G 2 の処理〕

1 残余財産の分配が金銭と金銭以外の資産の両方で行われる場合の現物分配

適格現物分配とは、内国法人を現物分配法人とする現物分配のうち、その現物分配により資産の移転を受ける者がその現物分配の直前において当該内国法人との間に完全支配関係がある内国法人（普通法人又は協同組合等に限ります。）のみであるものをいいます。

ところで、お尋ねのように、残余財産の分配の場面において、清算中の子会社から金銭と金銭以外の資産の両方が分配されることもあるところです。

このような残余財産の分配は、金銭以外の資産の分配が現物分配に該当しますので、これが適格現物分配に該当するかどうかは問題となりますが、この点、お尋ねの残余財産の分配のうち金銭以外の資産（土地）の分配は、G 2 と現物分配の直前において完全支配関係がある G 1 のみに対して行う現物分配であり、適格現物分配の要件を満たすことから、当該土地の現物分配は適格現物分配に該当することとなります。

2 適格現物分配により移転した資産の譲渡（法 62 の 5 ③）

内国法人（現物分配法人）が適格現物分配により被現物分配法人にその有する資産の移転をしたときは、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され、その資産の譲渡に係る譲渡損益は計上されません。

したがって、G 2 において、資産（土地）を現物分配したことによる当該土地の譲渡損益は計上されません。

3 残余財産の分配におけるみなし配当の額（法 24①、法令 23①三）

残余財産が確定したことにより、残余財産の最後の分配が行われた場合のみなし配当の額は、次の算式により計算した金額となります。

お尋ねの場合には、前提ロ及びニにより、みなし配当の額は、500 となります。

$$500 = \left[\begin{array}{l} \text{交付した金銭の額（300）及び} \\ \text{適格現物分配に係る資産の交付} \\ \text{直前の帳簿価額（1,200）の合計額} \\ \text{（1,500）} \end{array} \right] - \left[\begin{array}{l} \text{資本金等の額のうちその交付の} \\ \text{基因となった株式に対応する} \\ \text{部分の金額（1,000）} \end{array} \right]$$

(算 式)

$$\text{みなし配当の金額 (法 24①)} = \frac{\text{交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額 (適格現物分配に係る資産にあっては、交付直前の帳簿価額)}}{\text{資本金等の額のうちその交付の基因となった株式に対応する部分の金額 (※1)}}$$

$$\begin{aligned} \text{※1} \\ \text{資本金等の額のうち} \\ \text{その交付の基因となった} \\ \text{株式に対応する部分} \\ \text{の金額} \\ \text{(法令 23①三による計算)} \end{aligned} = \frac{\text{解散による残余財産の分配を行なった法人 (以下「払戻法人」という。) の分配時の直前の払戻等対応資本金等 (※2)}}{\text{払戻法人の株式の総数}} \times \text{直前に有していた払戻法人の株式の数}$$

$$\begin{aligned} \text{※2} \\ \text{払戻等対応} \\ \text{資本金等} \end{aligned} = \frac{\text{払戻法人の分配直前の資本金等の額}}{\text{解散による残余財産の分配により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額 (適格現物分配にあっては、その交付の直前の帳簿価額) の合計額}} \times \text{払戻法人の前期末時の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額}$$

4 みなし配当の額に対する源泉徴収 (所法 24①)

みなし配当が適格現物分配による場合には、所得税法上、源泉徴収の対象となる配当等から除かれています (所法 24①)。

したがって、上記 3 で計算された適格現物分配によるみなし配当については、源泉徴収を行う必要はありません。なお、金銭の交付によるみなし配当の部分について、源泉徴収を行う必要があります。

お尋ねの場合は、金銭の交付 300 に係るみなし配当の額として計算された金額 100 について源泉徴収 20 (100×20%) を行います。

金銭の交付に係るみなし配当の額 (上記 3 の算式)

$$100 = \text{交付した金銭の額 (300)} - \frac{\text{資本金等の額のうちその交付の基因となった株式に対応する部分の金額 (200)}}{\text{※}}$$

※ 資本金等の額のうちその交付の基因となった株式に対応する部分の金額 1,000 のうち、金銭の交付に係る金額

$$1,000 \times \frac{300 \text{ (金銭)}}{1,500 \text{ (残余財産)}} = 200$$

5 現物分配法人の処理 (申告調整)

G 2 においては、残余財産の分配として、残余財産である現金と土地を分配していますが、税務上は、当該土地の譲渡損益を計上しませんので、お尋ねの現物分配に係る申告調整を行う必要はありません。

(会計上)

残余財産の分配として、現金 300 及び土地 1,200
の分配を行う (土地の譲渡損益の認識なし)

(税務上)

資本金等の額 1,000 / 残余財産 1,500
利益積立金額 500 /
(みなし配当)

(申告調整)

調整不要

※ ただし、みなし配当 (現金交付部分) 100 に
対する源泉徴収 20 が必要

〔被現物分配法人 G 1 の処理〕

1 適格現物分配により交付を受けた資産に係る損益 (法 62 の 5 ④)

内国法人 (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、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しないこととされていますので、G 1 が、G 2 から交付を受けた土地に係る収益の額については、益金の額に算入されません。

2 みなし配当の額に相当する金額の取扱い (法 23①⑤、24①三、法令 9 ④四)

残余財産の分配により受けた金銭及び金銭以外の資産に係るみなし配当の金額のうち、金銭の交付に係る部分については、法人税法第 23 条第 5 項《完全子法人株式等》に規定する完全子法人株式等に係るものである場合、同条第 1 項《受取配当等の益金不算入》の規定の適用により、そのみなし配当の金額を益金の額に算入しないことができます。

お尋ねの場合には、G 1 が保有する G 2 株式は完全子法人株式等に該当するとのことですので、G 1 が G 2 からの残余財産の分配により受けたみなし配当の金額のうち、金銭の交付に係る部分 (〔現物分配法人 G 2 の処理〕 4 により算出した 100) については、法人税申告書別表四において加算 (留保) するとともに、同額を減算 (その他流出) することとなります。

一方、みなし配当の金額のうち適格現物分配に係る部分については、その適格現物分配が法人税法第 24 条第 1 項第 3 号から第 6 号までに掲げる事由に係るものである場合には、法人税法第 62 条の 5《現物分配による資産の譲渡》の規定により、その収益の額は、益金の額に算入しないこととされています。

したがって、お尋ねの場合の G 1 が G 2 から残余財産の分配により受けたみなし配当の金額のうち、金銭以外の資産の交付に係る部分 (〔現物分配法人 G 2 の処理〕 3 により算出したみなし配当の額 500 から金銭の交付に係るみなし配当の額 100 を差し引いた 400) については、法人税申告書別表四において加算 (留保) するとともに、その同額を減算 (その他流出) することとなります。

3 現物分配法人株式 (G 2 株式) の譲渡損益 (法 61 の 2 ⑯、法令 8 ①十九、123 の 6 ①)

内国法人 (G 1) が、所有株式を発行した他の内国法人 (完全支配関係があるものに限ります。) から、みなし配当事由 (法 24①各号に掲げる一定の事由をいいます。) 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、当該内国法人（G 1）において、その譲渡損益は計上されません。

また、この場合の譲渡損益に相当する金額（次の算式により計算された金額をいいます。）は、当該内国法人（G 1）の資本金等の額から加減算することとなります。

（算 式）

$$\left[\begin{array}{l} \text{みなし配当事由による} \\ \text{そのみなし配当の金額} \end{array} + \begin{array}{l} \text{法 61 の 2 ⑯の規定} \\ \text{により、譲渡対価の} \\ \text{額とみなされる金額} \\ \text{（株式の帳簿価額）} \end{array} \right] - \begin{array}{l} \text{交付を受けた金銭又は資産} \\ \text{の価額の合計額（適格現物} \\ \text{分配に係る資産にあって} \\ \text{は、現物分配法人における} \\ \text{その資産の帳簿価額）} \end{array}$$

お尋ねの場合には、G 1 が完全支配関係のある G 2 から、みなし配当事由（G 2 からの残余財産の分配）により、資産（土地）の交付を受けていますので、G 1 が G 2 に対して譲渡した G 2 株式については、その帳簿価額による譲渡があったものとされ、譲渡損益は計上されません。

また、この場合、G 2 株式の譲渡損益に相当する金額は、①〔現物分配法人 G 2 の処理〕 3 により計算されたみなし配当の金額（500）に、②前提ハにより、G 1 において G 2 株式の譲渡対価の額とみなされる G 2 株式の帳簿価額（1,000）を加算し、③ G 2 から交付を受けた金銭の額（300）と資産（土地）の帳簿価額（1,200）の合計額（1,500）を減算した金額（0）となりますので、資本金等の額の調整はありません。

$$\left[\begin{array}{l} 0 = \text{みなし配当の金額（500）} + \text{みなし譲渡対価（1,000）} \\ \quad - \text{交付を受けた資産の価額の合計額（1,500）} \end{array} \right]$$

4 被現物分配法人の処理（申告調整）

G 1 において、G 2 から残余財産として土地 1,200 と現金 300（うち源泉税 20）の分配を受け、これと G 2 株式の帳簿価額 1,000 との差額 500 を、G 2 株式の譲渡利益として会計処理していた場合の申告調整は次のとおりです。

（会計上）

土地	1,200	／	G 2 株式	1,000
現金	280	／	譲渡利益	500
源泉税	20	／		

（税務上）

土地	1,200	／	G 2 株式	1,000
現金	280	／	受取配当	500
源泉税	20	／		
適格現物分配に係る 受取配当の益金不算入	400	／	その他流出	500
受取配当益金不算入	100	／		

（申告調整）

譲渡利益過大	500	／	受取配当	500
適格現物分配に係る 受取配当の益金不算入	400	／	その他流出	500
受取配当益金不算入	100	／		

イ 別表四

＜ G 1 の別表四の記載例（抜粋） ＞

区 分			総 額	処 分		
				留 保	社 外 流 出	
			①	②	③	
加 算	受取配当		500	500		
	小計	13	500	500		0
減 算	受取配当等の益金不算入	16	100		※	100
	適格現物分配に係る益金不算入額	19	400		※	400
	株式譲渡利益過大		500	500		
	小計	25	1,000	500	※	500
所得金額又は欠損金額		44	△ 500	0	※	△ 500

ロ 別表五（一）

＜ G 1 の別表五（一）の記載例（抜粋） ＞

I 利益積立金額の計算に関する明細書

区 分	期 首	減	増	期 末
G 2 株式譲渡損益		500	500	0
計		500	500	0

【適用関係】

この措置は、平成 22 年 10 月 1 日以後に行われる現物分配（残余財産の分配にあつては、同日以後の解散によるものに限ります。）に適用されることとなります。

【関係法令】

法 2 十二の六、十二の六の二、十二の十五、24①、61 の 2 ⑯、62 の 5 ③④

法令 8 ①十七、十八ロ、十九、9 ①四、十二、123 の 6 ①

所法 24①

改正法附則 10②

改正令附則 2 ②