

問 16 適格現物分配制度の創設に伴う欠損金の制限措置の改正

問 適格現物分配の制度が創設されたことにより、欠損金の制限措置についても、これに関連した改正が行われ、この制限措置により被現物分配法人において切り捨てられる欠損金額を適格現物分配による移転資産の含み益の範囲内とする特例が設けられたと聞いています。

ところで、問 15 のように適格現物分配による移転資産が被現物分配法人（親会社）の自己株式である場合、その親会社株式の市場における価額が現物分配法人の帳簿価額を上回っているときには、この特例の適用において、移転資産には含み益があるものとして取り扱われることとなりますか。

答 お尋ねのケースでは、移転資産（親会社株式）の含み益はないものとして、この特例を適用することとなります。

【解説】

1 平成 22 年度の税制改正により適格現物分配の制度が創設されたことにより、欠損金の制限措置についても、これに関連した改正が行われています。

具体的には、内国法人と支配関係法人（当該内国法人との間に支配関係がある法人をいいます。）との間で当該内国法人を被現物分配法人とする適格現物分配が行われた場合には、一定の場合を除き、その内国法人の適格現物分配の日の属する事業年度開始の日前 7 年以内に開始した各事業年度において生じた欠損金額のうち、①支配関係事業年度（当該内国法人と当該支配関係法人との間に最後に支配関係があることとなった日の属する事業年度をいいます。）前に生じた金額及び②支配関係事業年度以後に生じた金額のうち法人税法第 62 条の 7 第 2 項《特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入》に規定する特定資産譲渡等損失額相当額の合計額は、ないもの（切り捨てるもの）とする措置が設けられました（法 57④）。これは、適格合併などの適格組織再編成等と同様に、移転資産から生ずる利益と内国法人が有していた欠損金を相殺する租税回避行為を防止することを目的としたものです。

また、この欠損金の制限措置に関し、確定申告書への明細書の添付等を要件として、この措置によりないものとする（切り捨てられる）欠損金額を移転資産の含み益の範囲内とすることができる特例が設けられました（令 113⑤⑥）。

2 この特例の適用に関して、お尋ねのケースのように適格現物分配による移転資産が被現物分配法人（親会社）の自己株式である場合で、例えば、親会社株式について市場における価額が 150、現物分配法人の当該適格現物分配の直前における帳簿価額が 100 であるときに、親会社にとって含み益があるのかないのか疑義が生じます。

この点、親会社にとって自己株式の取得は資本等取引であり、適格現物分配により移転を受けた自己株式については、現物分配法人における当該適格現物分配の直前の帳簿価額に相当する金額を資本金等の額から減算することとされていることから、税法上、親会社においてその自己株式は資産として取り扱われません。

したがって、お尋ねのケースのように親会社が移転を受けた自己株式（移転資産）については、含み益の計算には影響させないものとして、この特例を適用することとなります。

【関係法令】

法 57④、62 の 5 ③⑥

法令 8 ①十八口、112⑧、113⑤⑥、123 の 6 ①