

法人税実務事例検討

グループ法人税制の適用における親法人が
債権放棄した場合の子法人の受贈益の益金不算入額E Y 税理士法人 顧問
税理士 石田 昌朗

本事例における留意点

親法人が完全支配関係がある子法人に対して債権放棄した場合、その債権放棄によりその子法人で計上された受贈益のうち益金不算入となる金額は、その親法人の寄附金の損金不算入額に相当する金額である。

事 例

当社は、同業である A 社の発行済株式のすべてを A 社の親会社である P 社から取得すると同時に、P 社が有していた A 社への貸付金 1 億円も債権譲渡により取得しました。

A 社は業績不振が続いたことから、親会社である P 社からの借入れにより資金調達をしていましたので、その P 社の貸付金 1 億円について回収可能性を勘案し、時価評価し P 社と交渉した結果、P 社から 3 千万円で取得しました。

なお、P 社と当社の間には資本関係はありませんので、A 社に対する貸付金 1 億円の時価評価額として 3 千万円は適正なものと考えております。

そして、当社は A 社の発行済株式のすべてを P 社から取得し、A 社を完全子会社とし、A 社への貸付金 1 億円も 3 千万円で取得したことから、A 社の自己資本を充実させるために、A 社への貸付金 1 億円の全額を債権放棄することとしました。

この場合において、当社は P 社から 3 千万円で取得した貸付金 1 億円を債権放棄することから、3 千万円の寄附金が生じ、グループ法人税制の適用によりその 3 千万円は完全支配関係がある法人間の寄附金の損金不算入となりますが、A 社においては 1 億円の債務免除益が生じることから、グループ法人税制の適用によりその債務免除益 1 億円は完全支配関係がある法人間の受贈益の益金不算入とすることによろしいですか。

【当社の会計処理：取得時】

貸付金 30,000,000 円 / 現金預金 30,000,000 円

【当社の会計処理：債権放棄時】

債権放棄損 30,000,000 円 / 貸付金 30,000,000 円

【A 社の会計処理：債権放棄時】

借入金 100,000,000 円 / 債務免除益 100,000,000 円

I 本事例における法令等の検討**1 完全支配関係がある法人間の寄附金の損金不算入**

内国法人が各事業年度においてその内国法人との間に完全支配関係（法人による完全支配関係に限ります。）がある他の内国法人に対して支出した寄附金の額は、その支出した内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されません（法法 37 ②）。

この制度の対象となる寄附金の額は、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもってするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとし、受贈益の益金不算入の規定を適用しないとした場合に当該他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される法人税法第 25 条の 2 第 2 項に規定する受贈益の額に対応するものに限られます（法法 37 ②かっこ書⑦）。

2 完全支配関係がある法人間の受贈益の益金不算入

内国法人が各事業年度においてその内国法人との間に完全支配関係（法人による完全支配関係に限ります。）がある他の内国法人から受けた受贈益の額は、その受贈益の額を受けた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されません（法法 25 の 2 ①）。

この制度の対象となる受贈益の額は、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもってするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとし、寄附金の損金不算入の規定を適用しないとした場合に当該他の内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される寄附金の額に対応するものに限られます（法法 25 の 2 ①かっこ書②）。

3 寄附修正

法人が有する子法人の株式又は出資について寄附修正事由が生ずる場合の受贈益の額にその寄附修正事由に係る持分割合を乗

じて計算した金額から寄附修正事由が生ずる場合の寄附金の額にその寄附修正事由に係る持分割合を乗じて計算した金額を減算した金額が、利益積立金の加算項目とされています（法令 9 ①七）。

なお、法人が有する子法人の株式又は出資について寄附修正事由が生じた場合には、その株式のその修正事由が生じた直後の移動平均法により算出した 1 単位当たりの帳簿価額は、その寄附修正事由が生じたときの直前の帳簿価額にその寄附修正事由によ

る利益積立金額の増加額を加算した金額をその株式の数で除して計算した金額とされています（法令 119 の 3 ⑥）。

この場合の寄附修正事由とは、子法人が当該法人との間に完全支配関係がある他の内国法人から益金不算入の対象となる受贈益の額を受け入れたこと、又は子法人が当該法人との間に完全支配関係がある他の内国法人に対して損金不算入の対象となる寄附金の額を支出したことをいいます。

具体的な計算式は次のようになります。

【算式】

$(\text{子法人が受けた受贈益の益金不算入額} \times \text{持分割合}) - (\text{子法人が支出した寄附金の損金不算入額} \times \text{持分割合})$

(注) 受贈益の益金不算入額と寄附金の損金不算入額はグループ法人税制の適用があるものに限りま

なお、寄附金の支出法人及び受贈益の受領法人の直接の法人株主のみが寄附修正の適用があり、間接に保有する法人株主においては寄附修正の適用はありません。

II 本事例における取扱いの検討

1 貴社の寄附金の額

貴社は A 社に対して 1 億円を貸し付けていた P 社から、その貸付金 1 億円を時価評価額である 3 千万円で取得し、その後その貸付金 1 億円の全額を債権放棄したことから、貴社は子会社である A 社に対して債務免除という経済的利益を生じさせており、その債務免除により貴社が支出した金額は第三者である P 社に支払った貸付金 1 億円の

取得対価である 3 千万円ということになります。

そうすると、貴社は 100 % 子会社である A 社に対して 3 千万円の寄附金を支出したものと考えられ、上記 I 1 のとおり完全支配関係がある A 社に対する寄附金として 3 千万円が損金不算入となります。

なお、回収可能性を勘案して 3 千万円で取得した貸付金 1 億円を債権放棄していることから、法人税基本通達 9-4-2（子会社等を再建する場合の無利息貸付け等）の適用は認められないと考えられます。

2 A 社の受贈益の額

A 社は親会社である P 社から 1 億円の借入れを行っておりましたが、業績不振のためその借入金を返済することができず、借

入金の時価評価額 3 千万円で貴社が P 社から A 社に対する貸付金を取得し、その後に貸付金 1 億円の全額の債務免除を行ったものです。

そうすると、A 社においては 1 億円の借入金の返済を免除されたものであり、1 億円の債務免除益（受贈益）が計上されることとなります。

3 A 社の受贈益の益金不算入額

上記 2 のように、A 社は親会社である貴社から貸付金 1 億円の全額の債権放棄を受けており、A 社において 1 億円の債務免除益が計上されています。

ところで、A 社に対する貸付金は 1 億円であり、かつ、貴社と P 社との間ではこの貸付金の時価評価額は 3 千万円であるとされ、その時価評価額で A 社への貸付金 1 億円が P 社から貴社に 3 千万円で譲渡されたことからすると、債権放棄時の A 社への貸付金の時価評価額は 3 千万円であると認められます。

そうすると、A 社への貸付金の額面金額は 1 億円ですが、時価評価額は 3 千万円であることからすると、貴社は A 社に対する貸付金 1 億円につき、3 千万円は回収可能であるにも関わらず A 社が 100 % 子会社であることから、その回収可能と認められる 3 千万円についても債権放棄したものと考えられます。

また、A 社においては 1 億円の債務免除益（受贈益）が計上されることとなりますが、そのうち 7 千万円は P 社において計上された債権譲渡損に相当する金額であり、かつ、この 7 千万円は実質的には P 社が回収を断念した金額であると考えられ、A 社が貴社からの債権放棄により受贈益として認識すべき金額は 3 千万円と考えることが相当です。

なお、上記 I 2 のとおり「この制度の対象となる受贈益の額は、寄附金、拋出金、見舞金その他いずれの名義をもってするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとし、寄附金の損金不算入の規定を適用しないとした場合に当該他の内国法人の各事業年度の所得の金額の計上損金の額に算入される寄附金の額に対応するものに限られます」とされており、その債務免除された貸付金の価額（時価評価額）は 3 千万円であること、債務免除をした貴社において寄附金の損金不算入の規定の適用をしないとした場合に損金の額に算入される寄附金の額は 3 千万円であることから、A 社において受贈益の益金不算入となる金額は 3 千万円となります。

(貴社)

【会計処理：取得時】

貸付金	30,000,000 円	／	現金預金	30,000,000 円
-----	--------------	---	------	--------------

【会計処理：債権放棄時】

債権放棄損	30,000,000 円	／	貸付金	30,000,000 円
-------	--------------	---	-----	--------------

【税務処理：債権放棄時】

寄附金	30,000,000 円	／	貸付金	30,000,000 円
-----	--------------	---	-----	--------------

【税務修正：債権放棄時】

寄附金	30,000,000 円	／	債権放棄損	30,000,000 円
-----	--------------	---	-------	--------------

(A 社)

【会計処理：債権放棄時】

借入金	100,000,000 円	／	債務免除益	100,000,000 円
-----	---------------	---	-------	---------------

【税務処理：債権放棄時】

借入金	100,000,000 円	／	債務免除益	70,000,000 円	
			／	債務免除益(益金不算入分)	30,000,000 円

【税務修正：債権放棄時】

債務免除益	30,000,000 円	／	債務免除益(益金不算入分)	30,000,000 円
-------	--------------	---	---------------	--------------

3 寄附修正の処理

貴社から A 社への債権放棄が完全支配関係がある法人間の寄附金に該当することから、寄附修正事由となります。この場合、貴社が支出法人であり、A 社が受領法人となりますが、貴社はグループの頂点の法人であり、貴社の法人株主において寄附修正は行いませんが、A 社の法人株主であ

る貴社は寄附修正を行うこととなります。

具体的には、A 社の受贈益の益金不算入額 30,000,000 円に持分割合を乗じて計算することとなりますが、貴社の持分割合が 100 % であることから、30,000,000 円を A 社株式の帳簿価額に加算し、利益積立金額として加算処理することとなります。

(貴社)

【会計処理】

なし

【税務処理】

A 社株式	30,000,000 円	／	利益積立金額	30,000,000 円
-------	--------------	---	--------	--------------

【税務修正】

A 社株式	30,000,000 円	／	利益積立金額	30,000,000 円
-------	--------------	---	--------	--------------

(貴社の申告調整)

【別表 4】

所得の金額の計算に関する明細書		事業年度	〇〇・〇・〇〇 〇〇・〇・〇〇	法人名	〇〇会社
区 分	①	総 額		処 分	
		留 保	社 外 流 出	配 当	そ の 他
	円	円	円	円	円
当期利益又は当期欠損の額	1			配 当	
				そ の 他	
関連者等に係る支払利子等の損金不算入額 (別表十七(二の二)「25」)	23			そ の 他	
超過利子額の損金算入額 (別表十七(二の三)「10」)	24	△		※	△
仮計 (22)から(24)までの計	25			外※	
寄附金の損金不算入額 (別表十四(二)「24」又は「40」)	26	30,000,000		そ の 他	30,000,000
法人税額から控除される所得税額及び復興特別法人税額から控除される復興特別所得税額(別表六(一)「60の③」+復興特別法人税申告書別表二「60の③」)	30			そ の 他	
税額控除の対象となる外国法人税の額 (別表六(二の二)「7」)	31			そ の 他	
合 計 (25)+(26)+(30)+(31)	34			外※	

【別表 5(1)】

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

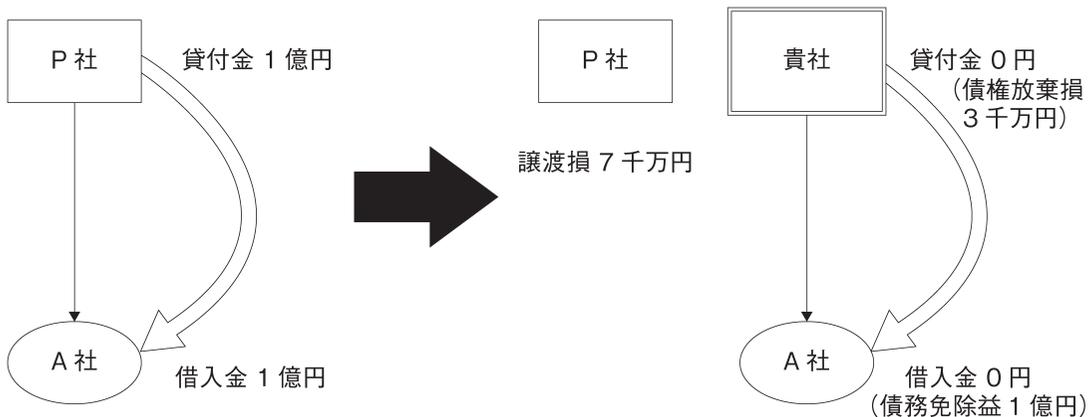
利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	〇〇・〇・〇〇 〇〇・〇・〇〇	法人名	〇〇会社
区 分	期 首 現 在 利 益 積 立 金 額	当 期 の 増 減		差 引 翌 期 首 現 在 利 益 積 立 金 額 ①-②+③	
		減	増		
	①	②	③	④	
利 益 準 備 金	1	円	円	円	
積 立 金	2				
A 社 株 式 (寄 附 修 正)	3		※30,000,000	30,000,000	

※ 寄附修正によるものであり、別表 4 の留保欄と不一致です。

(A 社の申告調整)

【別表 4】

区 分		総 額	処 分			
			留 保	社 外 流 出		
		①	②	③		
当期利益又は当期欠損の額	1	円	円	配 当	円	
				そ の 他		
減 算	減価償却超過額の当期認容額	12				
	納税充当金から支出した事業税等の金額	13				
	受取配当等の益金不算入額(別表八(一)「15」又は「31」)	14			※	
	外国子会社から受ける剰余金の配当等の益金不算入額(別表八(二)「13」)	15			※	
	受贈益の益金不算入額	16	30,000,000		※	30,000,000
	適格現物分配に係る益金不算入額	17			※	
	法人税等の中間納付額及び過誤納に係る還付金額	18				
	所得税額等及び欠損金の繰戻しによる還付金額等	19			※	



〔参 考〕

本事例において、P社がA社株式を貴社に譲渡した後に、P社が貸付金1億円の中の回収可能額である3千万円を貴社に譲渡し、回収不能額である7千万円をA社に対して債権放棄した場合には、P社にて債権放棄損（貸倒損失）7千万円が計上され、A社にて受贈益7千万円が計上されます。

その後、貴社が取得した貸付金3千万円について、その貸付金3千万円を債権放棄した時点で、貴社にて債権放棄損（完全支配関係がある子法人への寄附金）3千万円が計上され、A社にて受贈益（完全支配関係がある親法人からの受贈益）3千万円が計上されることになります。

【P社の会計処理】

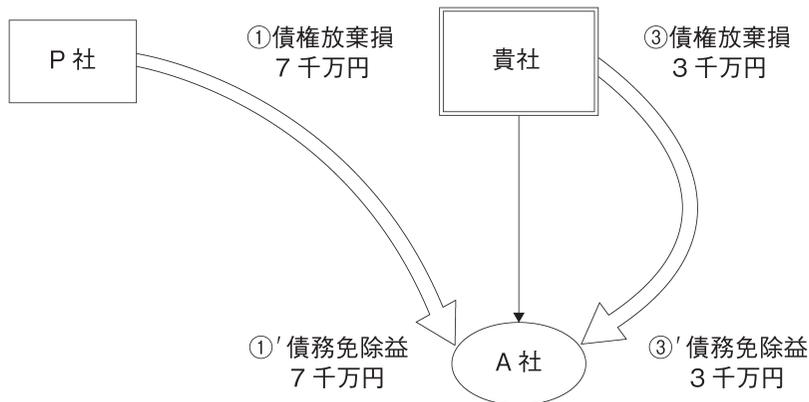
①債権放棄損 70,000,000 円 / 貸付金 70,000,000 円
②現金預金 30,000,000 円 / 貸付金 30,000,000 円

【貴社の会計処理】

②貸付金 30,000,000 円 / 現金預金 30,000,000 円
③債権放棄損 30,000,000 円 / 貸付金 30,000,000 円

【A社の会計処理】

①'借入金 70,000,000 円 / 債務免除益 70,000,000 円(P社からの債権放棄)
③'借入金 30,000,000 円 / 債務免除益 30,000,000 円(貴社からの債権放棄)



(了)