

法人税実務事例検討

海外子会社株式の適格現物出資に係る 為替差損の取扱い

新日本アーンストアンドヤング税理士法人
ディレクター 税理士 石田 昌朗

本事例における留意点

内国法人が、外貨建有価証券である海外子会社株式を現物出資し、その現物出資が適格現物出資に該当する場合には、その現物出資により移転した資産等の譲渡損益は繰延処理されることとなるため、その譲渡損益のうち為替差損に相当する金額を区分して表示したとしても、その為替差損に相当する金額を損金の額に算入することはできない。

事 例

当社は精密機械部品の製造業を営む法人であり、アジアの A 国に当社の 100 % 出資の海外製造子会社と海外販売子会社を展開しており、海外販売子会社が受注した精密機械部品の海外製造子会社が製造しています。

当社のアジアでの販売業務は海外販売子会社を中心となって行い、その海外販売子会社の受注金額に応じて海外製造子会社が精密機械部品の製造を行っている状況であることから、最近の経済状況の急激な変化に迅速に対応するために海外製造子会社と海外販売子会社の組織再編成を考え、当社の保有する海外製造子会社株式を海外販売子会社に現物出資し、海外販売子会社が海外製造子会社の親会社として事業管理を行い、機動的に販売及び製造の事業戦略を行えるようにしました。

また、A 国における現物出資の法制度は、わが国の会社法の規定による現物出資と同様に、会社の資本の払込みが現金又は現金以外の資産でも行えることとされており、海外販売子会社への資本の払込みに海外製造子会社株式を現物出資したものです。

ところで、当社が保有する海外製造子会社株式のすべてを海外販売子会社に現物出資をし、その現物出資の対価として海外販売子会社が発行する株式のみを取得したことから、当社の行った現物出資は適格現物出資に該当し、海外製造子会社株式の移転による譲渡損益は繰り延べられることになると理解しております。

海外製造子会社の株式は設立時には額面 1 米国ドルで 1,000,000 株の株式を発行しており、この現物出資では海外販売子会社から 1,000,000 米国ドル相当の株式（額面 1 米国ドル）の交

付を受けましたが、設立時の外国為替レートは 160 円であり、現物出資時の外国為替レートは 100 円であることから、設立時の外国為替レートと現物出資時の外国為替レートの差額の 60 円に 1,000,000 米国ドルを乗じた 60,000,000 円は、有価証券の譲渡損益ではなく、為替差損であると考えられるため、当社の法人税の所得金額の計算において損金に計上することができるのではないかと考えております。

なお、海外製造子会社の株式の価額は時価純資産価額から算定すると 1 株当たり 3 米国ドルに相当します。

【当社の会計処理】

海外販売子会社株式	300,000,000 円	／	海外製造子会社株式	160,000,000 円
為替差損	60,000,000 円	／	子会社株式譲渡益	200,000,000 円

(注) 子会社株式譲渡益 200,000,000 円を申告調整により減算処理をする予定です。

I 本事例における法令からの検討

1 現物出資の課税の概要

現物出資とは、動産・不動産・有価証券など、金銭以外の財産をもって行う出資のことをいうものとされています。法人税法上、現物出資は譲渡の一形態であり、現物出資により資産及び負債（以下「資産等」という。）の移転を行った現物出資法人から、資産等の移転を受けた被現物出資法人への譲渡として取り扱われます。

したがって、資産等の移転を行った現物出資法人において、現物出資時の時価と帳簿価額との差額について譲渡損益の計上を行うことが原則とされますが、一定の要件を満たす適格現物出資の場合は、被現物出資法人に移転した資産等をその現物出資の直前の帳簿価額により譲渡したものと、譲渡損益に対する課税が繰り延べられます（法第 62 条の 4 ①）。

また、現物出資により交付を受けた被現

物出資法人の株式の取得価額は、時価によるものが原則となりますが（法令 119 ①二十五）、適格現物出資の場合には、その適格現物出資の直前の移転した資産等の帳簿価額（その株式の交付を受けるために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）によることとなります（法令 119 ①七）。

2 適格現物出資の要件

内国法人が現物出資を行い、その現物出資が適格現物出資に該当する場合には、法人税法第 62 条の 4（適格現物出資による資産等の帳簿価額による譲渡）の規定により、その適格現物出資により被現物出資法人に対して移転した資産等は、その適格現物出資の直前の帳簿価額により譲渡したものと法人税の所得金額の計算を行うこととなります。

ここで、その現物出資が適格現物出資に該当するかどうかについては、企業グループ内の現物出資又は共同事業を営むための

現物出資として一定の要件を満たすものがありますが、いずれも現物出資法人に被現物出資法人の株式のみが交付されるものであることが条件とされ、次のイ、ロは適格現物出資から除かれています（法法 2 十二の十四、法令 4 の 2 ⑨）。

イ 外国法人に対する国内にある事業所に属する資産又は負債（外国法人の発行済株式等の総数の 25 % 以上を有する場合のその外国法人の株式を除く。）の移転

ロ 新株予約権付社債に付された新株予約権の行使に伴う社債の給付

企業グループ内の現物出資又は共同事業を営むための現物出資として一定の要件を満たし、適格現物出資として取り扱われるものとは、以下の要件を満たすものです。

(1) 完全支配関係がある法人間で行う現物出資（法法 2 十二の十四イ）

① 当事者間に完全支配関係がある場合の現物出資（法令 4 の 2 ⑩一）

現物出資前に現物出資法人と被現物出資法人（複数新設現物出資の場合は他の現物出資法人）との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資（以下「発行済株式等」という。）の全部を直接又は間接に保有する関係（以下「当事者間の完全支配関係」という。）があり、かつ、その現物出資後に現物出資法人と被現物出資法人との間に当事者間の完全支配関係が継続すると見込まれる場合（単独新設現物出資の場合には現物出資後に現物出資法人と被現物出資法人との間に当事者間の完全支配関係が継続すると見込まれるもの）

② 同一者による完全支配関係がある場合の現物出資（法令 4 の 2 ⑩二）

現物出資前に現物出資法人と被現物出資法人（複数新設現物出資の場合は他の現物出資法人）との間に同一の者（その者が個人であるときには、その個人及びこれと特殊の関係のある個人をいう。）によってそれぞれの法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有される関係（以下「同一者による完全支配関係」という。）があり、かつ、その現物出資後に現物出資法人と被現物出資法人との間に、その同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれる場合（単独新設現物出資の場合には、現物出資後に現物出資法人と被現物出資法人との間に同一者による完全支配関係が見込まれる場合）の現物出資

(2) 支配関係がある法人間で行う現物出資（上記(1)に該当するものを除く。法法 2 十二の十四ロ）

① 当事者間に支配関係がある場合の現物出資（法令 4 の 2 ⑪一）

現物出資前に現物出資法人と被現物出資法人（複数新設現物出資の場合は他の現物出資法人）との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等の 50 % 超 100 % 未満の株式等（以下「支配関係」という。）を直接又は間接に保有する関係（以下「当事者間の支配関係」という。）があり、かつ、その現物出資後に現物出資法人と被現物出資法人との間に当事者間の支配関係が継続すると見込まれる場合（単独新設現物出資の場合には現物出資後に

現物出資法人と被現物出資法人との間に当事者間の支配関係が継続すると見込まれるもの)の現物出資のうち、次のイからハのすべての要件を満たすもの(②に該当するものを除く。)

イ 主要資産・負債の引継要件

現物出資により現物出資事業(現物出資法人の現物出資前に営む事業のうち、現物出資により被現物出資法人において営まれることとなる事業)に係る主要な資産及び負債が被現物出資法人に移転していること

ロ 従業者引継要件

現物出資法人の現物出資直前の現物出資事業に係る従業者のうち、その総数のおおむね 80%以上に相当する数の者が、その現物出資後に被現物出資法人の業務に従事することが見込まれていること

ハ 移転事業継続要件

現物出資事業がその現物出資後の被現物出資法人において引き続き営まれることが見込まれていること

② 同一者による支配関係がある場合の現物出資(法令4の2⑪二)

現物出資前に現物出資法人と被現物出資法人(複数新設現物出資の場合は他の現物出資法人)との間に同一の者(その者が個人であるときには、その個人及びこれと特殊の関係のある個人をいう。)によってそれぞれの法人の支配株式を直接又は間接に保有される関係(以下「同一者による支配関係」という。)があり、かつ、その現物出資後に現物出資法人と被現物出資法人との間に、その同一の者による支配関

係が継続することが見込まれる場合(単独新設現物出資の場合には、現物出資後に現物出資法人と被現物出資法人との間に同一者による支配関係が見込まれる場合)の現物出資のうち、上記①のイからハのすべての要件を満たすもの

(3) 共同事業を行うための現物出資(法令二十二の十四ハ)

共同事業を行うための現物出資とは、上記(1)(2)に該当する現物出資以外で、その現物出資に係る現物出資法人と被現物出資法人(新設現物出資の場合は現物出資法人と他の現物出資法人)とが共同で事業を営むためのものとして、次の共同事業要件のすべてを満たす現物出資をいいます(法令4の2⑫)。

① 事業関連要件

現物出資法人の現物出資事業と被現物出資法人の被現物出資事業(現物出資前に営む被現物出資法人の事業のいずれかをいい、複数新設現物出資の場合は他の現物出資法人の現物出資事業をいう。)が相互に関連するものであること

② 事業規模要件又は役員の経営参画要件

イ 事業規模要件

現物出資法人の現物出資事業と被現物出資法人の被現物出資事業(現物出資事業と関連する事業に限る。)のそれぞれの売上金額、従業者の数、若しくはこれらの準ずるものの規模の割合がおおむね5倍を超えないこと

ロ 役員の経営参画要件

現物出資前の現物出資法人の役員

等のいずれかと被現物出資法人の特定役員（複数新設現物出資の場合には他の現物出資法人の役員等）のいずれかが現物出資後の被現物出資法人の特定役員になることが見込まれていること

③ 主要資産・負債の引継要件

現物出資により現物出資事業に係る主要な資産及び負債が被現物出資法人に移転していること

④ 従業者引継要件

現物出資法人の現物出資直前の現物出資事業に係る従業者のうち、その総数のおおむね 80 % 以上に相当する数の者が、その現物出資後に被現物出資法人の業務に従事することが見込まれていること

⑤ 移転事業継続要件

現物出資事業がその現物出資後の被現物出資法人において引き続き営まれていることが見込まれていること

(4) 現物出資後に適格合併が見込まれている場合

適格現物出資後に適格合併が見込まれている場合で、適格合併直前までは上記の(1)(2)(3)の要件を満たし、適格合併後に一定の要件を満たすことが見込まれているときは、適格現物出資と判定されます（法法 2 十二の十四ロ、法令 4 の 2 ⑩～⑫）。

3 外国での現物出資の取扱い

内国法人が現物出資法人として、外国法人を被現物出資法人として現物出資を行った場合、その外国法人の所在する国において、わが国の会社法に規定する現物出資制

度と同様の制度があり、被現物出資法人である外国法人がその現物出資制度に基づき、内国法人から現物出資として資産等を受け入れ、上記の適格現物出資の要件を満たす場合には、内国法人はその移転した資産等を帳簿価額により譲渡したものとして譲渡損益を繰り延べることとなります。

II 本事例における取扱いの検討

1 本件の現物出資が適格現物出資に該当するか

貴社を現物出資法人とし、貴社が完全支配関係を有する海外販売子会社を被現物出資法人として、貴社が発行済株式のすべてを保有する海外製造子会社株式を現物出資により移転する資産としていることから、外国法人に対する国内にある事業所に属する資産等の移転に該当しますが、上記 I 2 イのかっこ書きにおいて、その資産等から外国法人の発行済株式等の総数の 25 % 以上を有する場合のその外国法人の株式が除外されており、貴社が現物出資をした資産等は外国法人である海外製造子会社の株式であり、その株式の 100 % を保有していたことから、要件を満たしています。

また、現物出資法人である貴社に被現物出資法人である海外販売子会社の株式のみが交付されるものであり、要件を満たしています。

そして、現物出資前に現物出資法人である貴社と被現物出資法人である海外販売子会社との間には、当事者間の完全支配関係があり、かつ、本件の現物出資後にも貴社と海外販売子会社との間に当事者間の完全

支配関係が継続すると見込まれることから、上記 I 2 (1)①の当事者間の完全支配関係がある場合の適格現物出資に該当します。

2 本件の適格現物出資に係る為替差損の取扱い

本件の現物出資が適格現物出資に該当することから、海外販売子会社株式の価額3米国ドル×1,000,000株×@100円/米国ドル=300,000,000円が譲渡対価となりますが、海外製造子会社株式の帳簿価額である1米国ドル×1,000,000株×@160円/米国ドル=160,000,000円で譲渡したものとして、貴社の所得金額の計算を行います。

また、現物出資により交付を受けた海外

販売子会社株式の取得価額は、現物出資をした海外製造子会社株式の帳簿価額である160,000,000円にその交付を受けるために要した費用を加算した金額となりますが、交付を受けるために要した費用がない場合には、海外製造子会社株式の帳簿価額である160,000,000円が現物出資により交付を受けた海外販売子会社株式の取得価額となります。

したがって、本件の現物出資に係る現物出資資産とした海外製造子会社株式の譲渡損益はすべて繰延処理することが相当であり、為替差損についてのみ損金の額に算入する処理は認められません。

【当社の会計処理】

海外販売子会社株式	300,000,000円	／	海外製造子会社株式	160,000,000円
為替差損	60,000,000円	／	子会社株式譲渡益	200,000,000円

【税務処理】

海外販売子会社株式	160,000,000円	／	海外製造子会社株式	160,000,000円
-----------	--------------	---	-----------	--------------

【税務修正】

子会社株式譲渡益	140,000,000円	／	海外販売子会社株式	140,000,000円
(子会社株式譲渡益	60,000,000円	／	為替差損	60,000,000円)

【別表 4】

所得の金額の計算に関する明細書

		事業年度	○・○・○ ○・○・○	法人名	○○社	
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「12」又は「24」)	14			※	
	法人税等の中間納付額及び過誤納に係る還付金額	15				
	所得税額等及び欠損金の繰戻しによる還付金額等	16			※	
	適格現物出資譲渡益過大	17	140,000,000	140,000,000		

【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

		事業年度	○・○・○ ○・○・○	法人名	○○社	
I 利益積立金額の計算に関する明細書						
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	円	
積 立 金	2					
海 外 販 売 子 会 社 株 式	3		140,000,000		△140,000,000	

会計処理において、現物出資により移転した海外製造子会社株式の譲渡益を140,000,000円と一括表示した場合であっても、本件のように譲渡益200,000,000円と為替差損60,000,000円と両建表示した場合であっても、税務上は、適格現物出資により移転した資産等の帳簿価額160,000,000円で譲渡が行われたものとして取り扱われるため、いずれの会計処理を行った場合でも適格現物出資により移転した資産等の譲渡損益は繰り延べられることから、会計処理の方法により所得金額が異なることはありません。

また、適格現物出資により交付を受けた

海外販売子会社株式の取得価額についても同様であり、移転した資産等の帳簿価額が取得価額とされることから、会計処理により一括表示した場合と両建表示した場合とでその取得価額が異なるということにはなりません。

なお、本件の現物出資に係る譲渡益に為替差損と考えられる部分が含まれていましたが、逆に為替差益と考えられる部分が含まれていたとしても、適格現物出資により移転した資産等は帳簿価額で譲渡したものとされることから、本件と同様に譲渡損益の全額が課税の繰延べの対象となります。

(了)