

法人税実務事例検討

100 %子会社を清算し、 残余財産が確定した場合の取扱い

新日本アーンストアンドヤング税理士法人 顧問
税理士 石田 昌朗

本事例における留意点

100 %子会社を清算し、残余財産が確定した場合、親会社はその子会社株式に係る清算損を損金の額に算入することができないが、その子会社の繰越欠損金を引き継ぐこととなる。

事 例

当社は十数年前に 100 %出資の子会社である A 社を設立しましたが、A 社は経営状況が悪化していること、今後も事業好転の見込みがないことから清算することとし、平成 23 年 4 月 1 日に解散決議をしました。その後、事業用資産の売却等を進め、平成 23 年 9 月 30 日に残余財産の額が確定しました。

A 子会社の貸借対照表に計上されている借入金 50,000,000 円は当社からのものであり、事業用資産を売却した結果、現金預金が 20,000,000 円のみとなったことから、差額の 30,000,000 円を当社が債権放棄することとしました。

この場合、法人株主である当社の税務処理はどのようになりますか。

なお、A 社の役員及び従業員は当社からの出向者だけであり、出向契約を終了し、当社で勤務することとしています。

A 子会社貸借対照表 (平成 23 年 9 月 30 日)

現金預金	20,000,000	借入金	50,000,000
		資本金	100,000,000
		未処分利益	△ 130,000,000

※ 青色欠損金は 70,000,000 円です。

【当社の会計処理】

未収金	20,000,000 円	／	貸付金	50,000,000 円
貸倒損失	30,000,000 円	／		
子会社清算損	100,000,000 円	／	子会社株式	100,000,000 円

I 本事例における法令等の検討

1 平成 22 年度税制改正

平成 22 年度税制改正において、法人が清算した場合の課税関係につき、大幅な改正が行われました。具体的には、平成 22 年 10 月 1 日以後の解散には、現在の財産法による課税に代わり、損益法による課税が適用されることになりました。また、完全支配関係がある子法人が解散した場合の親法人における清算損の計上が廃止され、その代わりに清算子法人の繰越欠損金が引き継がれることになりました。

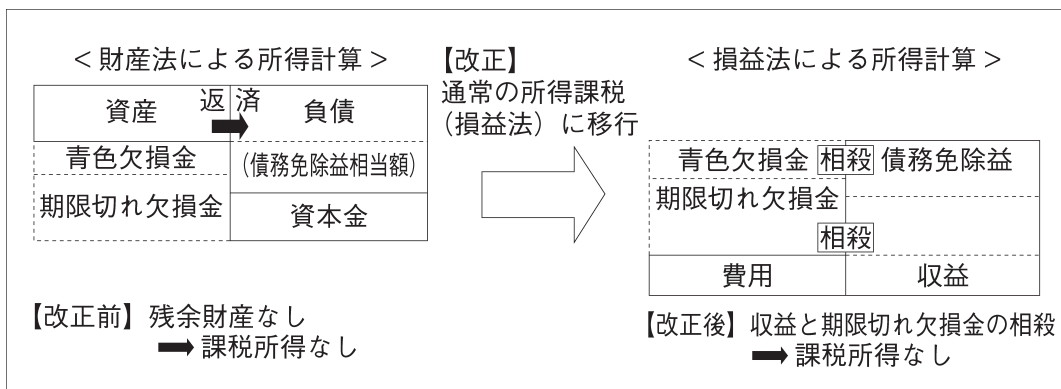
2 清算法人の取扱い

平成 22 年度税制改正前は、内国法人が解散した場合には、その解散後の課税は財産法となり、残余財産の価額からその解散の時における資本金等の額と利益積立金額

等との合計額を控除した金額に対して課税が行われていました（旧法 92、93）。

一方、平成 22 年度税制改正後は、解散後においても通常の所得計算と同様の損益法により課税が行われることになりました（下記図表参照）。損益法による課税を行う場合、例えば、債務超過会社が清算時に債権放棄を受けるケースでは債務免除益が発生することになりますが、この債務免除益が繰越欠損金を超える場合には、その超える部分に対して課税が発生することになります。このように債務超過であるにも関わらず、債務免除益に課税されるようなケースが生じることが想定されることから、これを防ぐため、残余財産がない（資産 ≤ 負債）と見込まれるときは、いわゆる期限切れ欠損金額が復活し、繰越欠損金を控除した所得金額を限度として損金算入することが認められます（法 59 ③）。

(図表)



(出典) 財務省資料 社団法人日本租税研究協会会員懇談会
「平成 22 年度の法人税関係 (含む政省令事項) の改正について」

また、清算時の残余財産の分配を金銭以外の資産として交付する（以下、「現物分配」といいます。）場合において、当該現物分配は適格現物分配（完全支配関係がある内国法人の間で行われるもの）に該当するため、親法人（被現物分配法人）に移転する資産はその適格現物分配直前の簿価により譲渡をしたものとして取り扱われます（法法 62 の 5 ③）。なお、適格現物分配については、源泉税は課されないため、源泉徴収を行う必要はありません（所法 24 ①）。

3 清算法人の株主の取扱い

平成 22 年度税制改正前は、清算法人の法人株主が清算法人から解散による残余財産の分配を受けた場合には、その分配を受けた金銭等の額がその清算法人の資本金等の額のうちその交付の起因となった株式に対応する部分の金額を超えるときは、その超える部分の金額がみなし配当として認識され（旧法法 24 ①三）、受取配当等の益金不算入の規定により、一定の金額は益金不算入とされていました（旧法法 23）。また、その交付を受けた金銭等の額からみなし配当の額を控除した金額を、その清算法人株式の譲渡対価として、株式の簿価との差額を譲渡損益として認識していました（旧法法 61 の 2 ①）。

平成 22 年度税制改正後においても同様の方法によりみなし配当を計算することになり、そのみなし配当は完全子法人株式からの配当として、その全額が益金不算入になります（法法 23、24、法令 22 の 2 ①）。一方、清算法人株式の譲渡損益については、その清算法人株式を簿価で譲渡したものとして、譲渡損益（清算損）を認識しないこととなります（法法 61 の 2 ①⑥）。

また、交付を受けた金銭等の額からみなし配当の金額及びその譲渡原価に相当する金額を減算した金額については、法人株主の資本金等の額に加算又は減算することになります（法令 8 ①十九）。

このように、税制改正後は完全支配関係がある子法人の清算損を認識することができなくなりましたが、その代わりとして、清算する子法人の残余財産の額が確定した場合において、その子法人に繰越欠損金額があるときは、その繰越欠損金額をその親法人で引き継げるようになりました（法法 57 ②）。なお、子法人の清算に伴う繰越欠損金の引継ぎについては一定の引継制限（5 年超の支配関係）があるため留意する必要があります（法法 57 ③）。

なお、清算する子法人から残余財産を現物分配として受ける場合には、適格現物分配に該当し、その現物分配に係る収益は益金の額に算入されず、簿価により取得することになります（法法 62 の 5 ④⑥、法令 123 の 6）。適格現物分配についても、被現物分配法人において欠損金の利用制限（法法 57 ④）や特定資産譲渡等損失の損金不算入の規定（法法 62 の 7 ①）の適用があるため留意する必要があります。

上記の清算課税の改正は、平成 22 年 10 月 1 日以後に解散決議した場合について適用され、平成 22 年 9 月 30 日以前に解散した場合には、従前の取扱いを受けることとなります（平成 22 年度改正法附則 10 ①②、21、平成 22 年度改正法令附則 13 ②）。このように解散した場合の課税関係が平成 22 年 10 月 1 日を起点として変わり、解散が改正前か改正後かによって、課税関係が異なるため留意する必要があります。

II 本事例における取扱いの検討

1 A社の繰越欠損金の引継ぎ

A社の解散決議は平成23年4月1日であることから、平成22年度税制改正後の法令の適用となります。

そして、A社は債務超過会社であり、債権者である貴社から債権放棄を受けることから、債務免除益30,000,000円が発生することになりますが、繰越欠損金が70,000,000円あるため、課税所得が生じることはありません。

また、清算する子法人であるA社の残余財産の額が確定したことから、A社の繰越欠損金額40,000,000円（繰越欠損金70,000,000円から債務免除益30,000,000円を控除した残額）を貴社で引き継ぐこととなります。

なお、A社は設立以来貴社の100%子会

社とのことであり、欠損金の引継制限には該当しません。

2 子会社株式の清算損相当額

清算法人株式の譲渡損益については、その清算法人株式を簿価で譲渡したものと見て、譲渡損益（清算損）を認識しないことになり、交付を受けた金銭等の額からみなし配当の金額及びその譲渡原価に相当する金額を減算した金額については、法人株主の資本金等の額に加算又は減算することになります。

A社は債務超過であり、株主である貴社が交付を受けた金銭等の額はなく、みなし配当の金額も生じません。

したがって、0円－0円－100,000,000円＝△100,000,000円は、子会社清算損として損金の額に算入することはできず、貴社の資本金等の額から100,000,000円を減算することになります。

(貴社)

【会計処理】

未収金	20,000,000円	／	貸付金	50,000,000円
貸倒損失	30,000,000円	／		
子会社清算損	100,000,000円	／	子会社株式	100,000,000円

【税務処理】

未収金	20,000,000円	／	貸付金	50,000,000円
貸倒損失	30,000,000円	／		
資本金等の額	100,000,000円	／	子会社株式	100,000,000円

【税務修正】

資本金等の額	100,000,000円	／	子会社清算損	100,000,000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		
加	損金の額に算入した法人税(附帯税を除く。)	2				
	損金の額に算入した道府県民税(利子割額を除く。)及び市町村民税	3				
	損金の額に算入した道府県民税利子割額	4				
	損金の額に算入した納税	5				
	損金の額に算入した附帯税(除く。)、加算金、延滞金(除く。)及び過払税	6		そ の 他		
	減価償却の償却超過額	7				
	役員給与の損金不算入額	8				
算	交際費等の損金不算入額	9		そ の 他		
	子会社清算損否認	10	100,000,000	100,000,000		

【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

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	④	円
		減	増			
①	②	③	④			
利 益 準 備 金	1	円	円	円		円
積 立 金	2					
子 会 社 整 理 損	3			100,000,000		100,000,000

II 資本金等の額の計算に関する明細書

区 分	期 首 現 在 資 本 金 等 の 額	当 期 の 増 減		差 引 翌 期 首 現 在 資 本 金 等 の 額 ①-②+③	④	円
		減	増			
①	②	③	④			
資 本 金 又 は 出 資 金	32	円	円	円		円
資 本 準 備 金	33					
	34					
利 益 積 立 金 額 (子会社清算損)	35		100,000,000			△100,000,000
差 引 合 計 額	36					

<参 考>

参考までに、A社が債務超過でないため債務免除益の発生しない場合の取扱いを記載しておきます。

A子会社貸借対照表 (平成 23 年 9 月 30 日)

現金預金	20,000,000	借入金	10,000,000
		資本金	100,000,000
		未処分利益	△ 90,000,000

※ 青色欠損金は 70,000,000 円です。

【貴社の会計処理】

未収金	10,000,000 円	／	貸付金	10,000,000 円
子会社清算損	90,000,000 円	／	子会社株式	100,000,000 円
未収金	10,000,000 円	／		

○ 貴社の取扱い**(1) A社の繰越欠損金の引継ぎ**

A社は債務超過会社ではありませんが、残余財産の額が確定したことから、A社の繰越欠損金額 70,000,000 円を貴社で引き継げることとなります。

(2) 子会社株式の清算損相当額

清算法人株式の譲渡損益については、その清算法人株式を簿価で譲渡したものとして、譲渡損益（清算損）を認識しないことになり、交付を受けた金銭等の額からみなし配当の金額及びその譲渡原価に相当する金額を減算した金額については、法人株主の資本金等の額に加算又は減算することになります。

株主である貴社が交付を受ける金銭等の額は 10,000,000 円であり、みなし配当の金額は生じないことから、 $10,000,000 \text{ 円} - 0 \text{ 円} - 100,000,000 \text{ 円} = \Delta 90,000,000 \text{ 円}$ は子会社清算損として損金の額に算入することはできず、貴社の資本金等の額から 90,000,000 円を減算することになります。

(貴社)

【会計処理】

未収金 10,000,000 円 / 貸付金 10,000,000 円
 子会社清算損 90,000,000 円 / 子会社株式 100,000,000 円
 未収金 10,000,000 円 /

【税務処理】

未収金 10,000,000 円 / 貸付金 10,000,000 円
 資本金等の額 90,000,000 円 / 子会社株式 100,000,000 円
 未収金 10,000,000 円 /

【税務修正】

資本金等の額 90,000,000 円 / 子会社清算損 90,000,000 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

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		円	円	配 当	円	
				そ の 他		
加 算	損金の額に算入した法人税(附帯税を除く。)	2				
	損金の額に算入した道府県民税(利子割額を除く。)&及び市町村民税	3				
	損金の額に算入した道府県民税利子割額	4				
	損金の額に算入した納税	5				
	損金の額に算入した(附帯税を除く)、加算金、延滞金()及び過息税	6			そ の 他	
	減価償却の償却超過額	7				
	役員給与の損金不算入額	8				
	交際費等の損金不算入額	9			そ の 他	
	子 会 社 清 算 損 否 認	10	90,000,000	90,000,000		

【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	〇〇・〇・〇	法人名	〇〇社
	〇〇・〇・〇〇		

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
積 立 金	2			
子 会 社 整 理 損	3		90,000,000	90,000,000

II 資本金等の額の計算に関する明細書				
区 分	期 首 現 在 資本金等の額	当 期 の 増 減		差引翌期首現在 資本金等の額 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
資 本 金 又 は 出 資 金	32	円	円	円
資 本 準 備 金	33			
	34			
利 益 積 立 金 額 (子会社清算損)	35		90,000,000	△90,000,000
差 引 合 計 額	36			

(了)