

法人税実務事例検討

取引先の保有する外国子会社株式を
高価買入れ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

取引先の保有する外国子会社株式を時価より高く買い取った場合、その高価買入額は、その取引先に対する寄附金に該当する。

事 例

当社が 90% 出資する外国子会社である A 社は、ここ数年にわたり業績不振が継続し、債務超過に陥ってしまいました。

また、今後においても業績が回復する見込みがないことから、A 社を清算することを決定しました。

ところで、A 社の設立時に現地の取引先である B 社に出資の要請をし、A 社株式の 10% を保有してもらっていましたが、今回の A 社の清算による損失を B 社に負担させるわけにはいかないと判断されたことから、当期に A 社株式を B 社の取得価額で買い取りました。

また、A 社の清算時期は現地での法的手続が終了する翌期になる予定です。

この場合において、清算前に B 社から取得した A 社株式の消却損については、税務上どのように処理すればよろしいですか。

なお、A 社の運転資金は親会社である当社からの貸付金のみにより調達しているため、A 社の清算が終了した時点で貸付金のうち未回収となる部分の金額は貸倒損失として計上することを予定しています。なお、他の債権者の肩代り負担はありません。

【A 社株式買取時（当期）の会計処理】

A 社株式 5,000,000 円 / 銀行預金 5,000,000 円

【A 社清算時（翌期）の会計処理】

子会社清算損 50,000,000 円 / A 社株式 50,000,000 円

(注) 設立時から保有する A 社株式 45,000,000 円

I 本事例における法令等の検討**1 概要**

法人税法第 37 条第 7 項では、『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（広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。）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する。』と規定されており、税法上の寄附金は一般の寄附金よりも広い概念であると考えられています。

また、同条第 8 項では、『内国法人が資産の譲渡又は経済的な利益の供与をした場合において、その譲渡又は供与の対価の額が当該資産のその譲渡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比して低いときは、当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は、前項の寄附金の額に含まれるものとする。』と規定されており、低額による資産の譲渡や役務の提供については、その低額となる対価の額とその価額（時価）との差額が寄附金の額に含まれるものとされています。

また、法人税基本通達 7-3-1（高価買入資産の取得価額）では、『法人が不当に高価で買入れた固定資産について、その買入価額のうち実質的に贈与をしたものと認められた金額がある場合には、買入価

額から当該金額を控除した金額を取得価額とすることに留意する。』と定められており、実質的に相手方に贈与をしたと認められる部分の金額は資産の取得価額に含まれないことを明らかにしています。

2 子会社清算損の損金不算入について

平成 22 年度税制改正後においては、平成 22 年 10 月 1 日以後の解散決議により、完全支配関係がある子法人が清算した場合のその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、親法人で譲渡損益（清算損）を認識しないこととなり（法法 61 の 2⑯）、その代わりとして、清算する子法人の残余財産が確定した場合には、その子法人に残余財産があるときは、親法人においてその繰越欠損金を引き継ぐこととなりました（法法 57②）。

ところで、法人税法第 61 条の 2（有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入）第 16 項では、『内国法人が、所有株式（当該内国法人が有していた株式をいう。）を発行した他の内国法人（当該内国法人との間に完全支配関係があるものに限る。）の第 24 条第 1 項各号に掲げる事由（第 2 項の規定の適用がある合併及び第 4 項に規定する金銭等不交付分割型分割を除く。）により金銭その他の資産の交付を受けた場合（当該他の内国法人の同条第 1 項第 3 号に規定する資本の払戻し若しくは解散による残余財産の一部の分配又は口数の定めがない出資についての出資の払戻しに係るものである場合にあっては、その交付を受けた時において当該所有株式を有する場合に限る。）又は当該事由により当該他の内国

法人の株式を有しないこととなった場合（当該他の内国法人の残余財産の分配を受けないことが確定した場合を含む。）における第 1 項の規定の適用については、同項第 1 号に掲げる金額は、同項第 2 号に掲げる金額（第 4 項、次項又は第 18 項の規定の適用がある場合には、これらの規定により同号に掲げる金額とされる金額）に相当する金額とする。』と規定されており、内国親法人と完全支配関係のある内国子法人の清算の場合には、子会社清算損の損金不算入の規定が適用されることとなります。

ということであり、税務上は寄附金に該当するものと考えられます。

そうすると、B社から買い取ったA社株式の取得価額は0円であり、貴社がB社に対して支出した5,000,000円は寄附金に該当することになります。

なお、上記の法人税基本通達7-3-1でも明らかにされているように、A社株式の取得のために5,000,000円を支払っていますが、実質的に相手方に贈与をしたと認められる金額5,000,000円を控除した0円がB社から買い取ったA社株式の取得価額になります。

II 本事例における取扱いの検討

1 寄附金に該当するか

A社は債務超過であり、かつ、清算を予定している会社であることから、A社株式は無価値であると考えることが相当です。また、その無価値であるA社株式をB社の取得価額で買い取るということは、いうまでもなく相手方に対してそれだけ贈与した

2 子会社清算損の損金不算入

貴社と外国法人であるA社との間に100%の資本関係がありますが、A社は内国法人でないことから、A社株式の清算損は損金の額に算入されることとなります。

ただし、B社から買い取ったA社株式の取得価額は0円であることから、その買取りに係るA社株式の清算損は損金の額に算入されません。

(貴社)

【A社株式買取時の会計処理】

A社株式 5,000,000円 / 銀行預金 5,000,000円

【税務処理】

(A社株式 0円) / 銀行預金 5,000,000円

寄附金 5,000,000円 /

【税務修正】

寄附金 5,000,000円 / A社株式 5,000,000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	X・〇・〇 X+1・〇・〇〇	法人名	〇〇社
------	-------------------	-----	-----

区 分	①	処 分	
		留 保	社 外 流 出
		②	③
当期利益又は当期欠損の額	円	円	配 当 其 他 円
減			
減価償却超過額の当期認容額			
納税充当金から支出した事業税等の金額			
受取配当等の益金不算入額(別表八(一)「15」又は「31」)			※
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」)			※
受贈益の益金不算入額			※
算			
適格現物分配に係る益金不算入額			※
法人税等の中間納付額及び過誤納に係る還付金額			
所得税額等及び欠損金の繰戻しによる還付金額等			※
寄 附 金 認 定 損	5,000,000	5,000,000	
寄 附 金 の 損 金 不 算 入 額(別表十四(二)「24」又は「40」)	〇〇〇		其 他 〇〇〇

(注) B社に対する寄附金 5,000,000 円について、寄附金の損金不算入の計算が必要となります。

【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	X・〇・〇 X+1・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
		減	増	
		①	②	
利 益 準 備 金	円	円	円	円
積 立 金				
A 社 株 式		5,000,000		▲5,000,000

(貴社)

【A社清算時の会計処理】

子会社清算損 50,000,000 円 / A社株式 50,000,000 円

【税務処理】

子会社清算損 45,000,000 円 / A社株式 45,000,000 円

【税務修正】

A社株式 5,000,000 円 / 子会社清算損 5,000,000 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(簡易様式)

事業年度	X+1・〇・〇	法人名	〇〇社	
	X+2・〇・〇〇			

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 そ の 他	円
加 算	損金経理をした法人税及び復興特別法人税(附帯税を除く)	2			
	損金経理をした道府県民税(利子割額を除く)及び市町村民税	3			
	損金経理をした道府県民税利子割額	4			
	損金経理をした納税充当金	5			
	交際費等の損金不算入額	9			そ の 他
	子会社清算損否認	10	5,000,000	5,000,000	

【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	X+1・〇・〇	法人名	〇〇社	
	X+2・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
利 益 準 備 金	1	円	円	円	円
積 立 金	2				
A 社 株 式	3	▲5,000,000		5,000,000	0

(了)