

法人税実務事例検討

清算予定の 100 %子会社の株式を
譲渡する行為について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

清算予定の 100 %子会社の株式を取引関係者に譲渡する行為は、一般的な株式の売買取引ではなく、法人税の負担の軽減のみを目的としているものと考えられる。

事 例

当社の 100 %子会社である A 社は、経営状況が思わしくなく、債務超過の状況にあり、かつ、今後も事業好転の見込みがないことから当期に事業を廃止し、その後に A 社を清算することを予定しています。

また、A 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、諸資産には含み損益がないことから、A 社の清算時には借入金 50,000,000 円と残余財産と見込まれる金額 20,000,000 円との差額 30,000,000 円は、当社が債権放棄する必要があるものと考えております。

なお、A 社は未処理欠損金を処理するために資本金を減少させたこともあり、資本金は 1 千万円ですが、資本金等の額の合計金額は 1 億円です。

ところで、当社の保有する A 社株式の帳簿価額は 1 億円ですが、A 社を清算しても子会社株式清算損が法人税の所得金額の計算では損金の額に算入されないとのことであり、A 社株式のすべてを取引関係者である A 社の役員甲に 1 円で譲渡することを検討しております。

このような場合において、当社が保有する A 社株式（帳簿価額 1 億円）のすべてを 1 円で A 社の役員甲に譲渡することに税務上の問題はありますか。

A 社貸借対照表（平成 25 年 9 月 30 日）

単位：円

諸資産	20,000,000	借入金	50,000,000
		資本金	10,000,000
		未処分利益	△ 40,000,000

※ 青色欠損金は 40,000,000 円です。

X 貴社が A 社を 100 % 子会社のまま 清算した場合の取扱い

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は、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。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)。

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 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 23)。また、その交付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 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 23、24、法 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として、譲渡損益 (清算損) を認識しないことになります (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 8 ①十九)。

このように、平成22年度税制改正後は、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57②)。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57③)。

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になります(平成22年改正法附則10①②、21、平成22年改正法令附則13②)。

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22年10月1日以後であることから、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40,000,000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場合、A社の繰越欠損金額10,000,000円(繰越欠損金40,000,000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。

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	法人名	〇〇社
	〇〇・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	100,000,000	100,000,000		

(注) 繰越欠損金 10,000,000 円の引継ぎあり

【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 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
		減	増	
	①	②	③	④
利 益 準 備 金	1	円	円	円
積 立 金	2			
子 会 社 清 算 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
		減	増	
	①	②	③	④
資 本 金 又 は 出 資 金	32	円	円	円
資 本 準 備 金	33			
利 益 積 立 金 額 (子会社清算損)	34		100,000,000	▲100,000,000
	35			
差 引 合 計 額	36			

Y A社株式を譲渡した場合の取扱い

I 本事例における法令等の検討

1 有価証券の譲渡損益

法人税では、株式などの有価証券の譲渡損益は、原則としてその譲渡契約を締結した日の属する事業年度の益金の額又は損金の額に算入することとされています（法第 61 の 2 ①）。

2 判決について

個人株主が保有していた破産会社株式の譲渡損失の損益通算を否認した課税処分に関する判決（平成 18 年 9 月 19 日：千葉地裁）の一部を抜粋します。

『譲渡所得の基因となる財産は、一般的にその経済的価値が認められて取引の対象

とされ、キャピタル・ゲイン又はキャピタル・ロスを生ずるような性質の資産をいうところ、破産宣告を受けた株式会社の株主が、利益配当、残余財産分配等を受けることを目的とする自益権及び株式会社の意思決定に参画することを目的とする共益権を現実に行使しうる余地は一般的にはなくなるから、破産宣告を受けた株式会社の株式は、その後同社が再建される蓋然性があるなど特段の事情が認められない限り、自益権や共益権を基礎とする株式としての経済的価値を喪失し、もはや、キャピタル・ゲイン又はキャピタル・ロスを生ずるような性質を有する譲渡所得の基因となる資産ではなくなるといわざるを得ないとした上、前記譲渡の当時、再建される蓋然性があるなどの特段の事情を認めることができない前記株式会社の株式は、同時点において、

既に自益権や共益権を基礎とする株式としての経済的価値が失われ、譲渡所得の基因となる資産ではなくなっているから、前記譲渡による損失が、株式等に係る譲渡所得の金額の計算上生じた損失と認められないとして行われた前記更正処分に違法はない』としており、破産宣告を受けた株式会社の株式については、自益権や共益権を基礎とする株式としての経済的価値を喪失していると判断しています。

II 本事例における取扱いの検討

1 A 社株式の譲渡について

A 社は債務超過であり、かつ、親会社である貴社において A 社を清算することが予定されており、今後の再建の見込みもないことから、A 社株式の経済的価値は 0 円であると考えられます。

また、清算することが予定されている A 社を、貴社の 100 % 子会社のまま清算した場合には、A 社株式の帳簿価額 1 億円は損金の額に算入することができないことは前記 X に記載のとおりです。

ところで、仮に、A 社株式を A 社の役員甲に 1 円で譲渡した場合には、A 社株式譲渡損 99,999,999 円が計上され、同額が損金の額に算入されることが想定されます。

しかしながら、貴社の 100 % 子会社として設立され、貴社からの融資により事業活動を行い、その事業の好転の見込みがないことから、その事業を廃止し清算することを予定している A 社について、貴社がその A 社の株式を他者へ譲渡する必要性は認められません。

したがって、A 社株式を譲渡することは貴社にとって、A 社の清算に関してグループ法人税制の適用を免れ、その結果として、貴社の法人税の負担を軽減することにあると考えられます。

2 役員甲の A 社株式の取得について

債務超過会社の株式であっても、その株式を取得した者がその債務超過会社の再建を目的としていることが客観的に明らかな場合には、その債務超過会社の株式を取得する事業目的や経済合理性が明確であると考えられます。

しかしながら、今後清算することが予定されている A 社の株式を取得することを検討している A 社の役員甲は、A 社株式の自益権や共益権といった株主の権利を行使する目的を有しているとは考えられません。

A 社の役員甲が A 社株式のすべてを 1 円で取得する主たる目的は、A 社の株主としての権利行使ではなく、貴社の保有する A 社株式の譲渡損失を計上し、その譲渡損失を法人税の所得金額の計算においても損金の額に算入するという貴社の税負担の軽減を目的とした A 社株式の売買取引に協力するものであると考えられます。

3 結論

貴社が保有する A 社株式のすべてを A 社の役員甲に譲渡することは、上記のように一般的な株式の売買取引とは認められず、貴社の法人税の減少を主たる目的とする取引であると考えられます。

したがって、設立以来の貴社の子会社である A 社は、貴社の 100 % 子会社のまま清算することが相当であると考えられます。

(了)