

法人税実務事例検討

外国子会社の名義株を 外貨建仮払金としていた場合の税務処理

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

外国子会社の名義株を外貨建仮払金で会計処理している場合、その外貨建仮払金は、税務上は外貨建子会社株式に該当することから、外貨建債権債務の期末時換算による為替換算差損益を計上することができない。

事 例

当社は、当期（平成28年3月期）にA社を100%出資（総株式数100株）の子会社（外国子会社）として設立しました。

ところで、A社の所在する国の法令により、現地の居住者が1名以上は株主である必要があったことから、A社の役員であるB氏の名義を借りることとし、A社株式10株（額面金額1,000米ドル）をB氏の名義としてA社を設立しています。

このため、当社はB氏に対するA社株式の払込代金10,000米ドル（日本円換算で1,250,000円）を外貨建仮払金として計上しています。

また、当社は自社名義のA社株式90株分の払込代金90,000米ドル（日本円換算で11,250,000円）をA社株式として計上しています。

当社とB氏の間にはB氏の保有するA社株式が名義株であることの確認書はありますが、会計処理では外貨建仮払金としており、短期の外貨建債権債務は期末時換算法を選択しているので、この外貨建仮払金も期末時換算をしています。

ところで、B氏に対する外貨建仮払金はA社の名義株に該当するものであることから、外貨建有価証券として発生時換算法を適用すべきものとして申告調整をする予定ですが、そのような税務処理でよろしいですか。

なお、当社とB氏の確認書では、B氏の名義となっているA社株式は当社の所有するものであることから、当社がA社株式のすべてを保有するものとして取り扱うことを確認しており、かつ、A社にもその確認書の写しを交付しています。

(注) 発生時の為替レートは1米ドル = 125円です。

【当社の会計処理】

為替換算差損 100,000 円 / 外貨建仮払金 100,000 円

【当社の税務調整】

外貨建仮払金 100,000 円 / 為替換算差損 100,000 円

(注) 期末の為替レートを 1 米国ドル=115 円で計算しています。

I 本事例における法令等の検討**1 支配関係及び完全支配関係**

国税庁の公表している法人税基本通達の趣旨説明により、名義株の取扱いが明らかにされています（平成 22 年 6 月 30 日付課法 2-1 ほか 1 課共同「法人税基本通達等の一部改正について」（法令解釈通達）の趣旨説明）。

（名義株がある場合の支配関係及び完全支配関係の判定）

1-3 の 2-1 法第 2 条第 12 号の 7 の 5（支配関係）の規定の適用上、一の者と法人との間に当該一の者による支配関係があるかどうかは、当該法人の株主名簿、社員名簿又は定款に記載又は記録されている株主等により判定するのであるが、その株主等が単なる名義人であって、当該株主等以外の者が実際の権利者である場合には、その実際の権利者が保有するものとして判定する。

同条第 12 号の 7 の 6（完全支配関係）の規定の適用上、一の者と法人との間に当該一の者による完全支配関係があるかどうかについても、同様とする。

【解説】

1 法人税法上、支配関係とは、一の者が法人の発行済株式等の 50% 超を直接又は間接に保有する関係と認められる一定の関係（以下「当事者間の支配の関係」という。）又は一の者との間に当事者間の支配の関係がある法人相互の関係をいう（法 22 の七の五）。

ところで、会社法上、会社が株式を発行した場合には、株主名簿に株主の氏名又は名称及び住所その他所要の事項を記載等することが要され（会社法 121）、また、会社の株主に対する通知又は催告は、株主名簿に記載等された株主の住所又は株主が会社に通知した連絡先にあててことをもって足りることとされている（同法 126 ①）。したがって、一の者と法人との間に当該一の者による支配関係があるかどうかは、原則として、当該法人の株主名簿等に記載等された株主等の持株数又は出資金額を基礎としてその判定を行うこととなる。

2 しかし、現実問題として、株主名簿等に記載等されている株主等が単なる名義人であって、実際の権利者が他に存在する場合も少なくない。この点、税務上は、いわゆる「名義株」をその外形どおりに取り扱うこととすると税制の適用が恣意的に行われる可能性もあることから、株

主名簿等に記載等されている株主等が単なる名義人であって、他に実際の権利者がいる場合には、その実際の権利者が株式等を保有するものとして、その判定を行うこととしている。本通達の前段では、支配関係の判定に当たっても、名義株がある場合には、実際の権利者が株式等を保有するものとして判定することを明らかにしている。

- 3 また、法人税法上、完全支配関係とは、一の者が法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する関係と認められる一定の関係（以下「当事者間の完全支配の関係」という。）又は一の者との間に当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係をいうが（法二十二の七の六）、本通達の後段では、この完全支配関係の判定に当たっても、名義株がある場合には同様に扱うことを明らかにしている。

2 名義株に関する判決

最高裁判所の昭和42年11月17日の判決において、名義株の所有者は、名義人ではなく実際に払込みを行った者であることを明らかにしています。

他人の承諾を得てその名義を用い株式を引き受けた場合においては、名義人はすなわち名義貸与者ではなく、実質上の引受人すなわち名義借用者が株主となるものと解することが相当である。

けだし、商法第201条は第1項において、名義のいかんを問わず実質上の引受人が株式引受人の義務を負担するという当然の事理を規定し、第2項において、特に通謀者の連帯責任を規定したものと解され、単なる名義貸与者

が株主たる権利を所得する趣旨を規定したもとは解されないから、株式の引受及び払込については、一般私法上の法律行為の場合と同じく、真に契約の当事者として申し込みをしたものが引受人としての権利を取得し、義務を負担するものと解すべきである。

なお、旧商法第201条では、以下のよう
に規定されていました。

第201条 仮設人ノ名義ヲ以テ株式ヲ引受ケタル者ハ株式引受人タル責任ヲ負フ他人ノ承諾ヲ得ズシテ其ノ名義ヲ以テ株式ヲ引受ケタル者亦同ジ
2 他人ト通ジテ其ノ名義ヲ以テ株式ヲ引受ケタル者ハ其ノ他人ト連帯シテ払込ヲ為ス義務ヲ負フ

3 実質上の株主の認定

東京地方裁判所の昭和57年3月30日の判決において、実質上の株主の認定については以下の点を総合的に判断すべきとされています。

- ① 株式取得資金の拠出者
- ② 名義貸与者と名義借用者との関係及びその間の合意の内容
- ③ 株式取得（名義変更）の目的
- ④ 取得後の利益配当や新株等の帰属状況
- ⑤ 名義貸与者及び名義借用者と会社との関係
- ⑥ 名義借りの理由の合理性
- ⑦ 株主総会における議決権の取扱及び行使の状況

II 本事例における取扱いの検討

1 外貨建子会社株式の期末の円換算について

貴社の保有する A 社株式は外貨建子会社株式であることから、法人税法上は期末の円換算においては発生時換算法を適用することになります（法法 61 の 9①二ハ）。

したがって、貴社の保有する A 社株式の期末時換算法による為替換算差損益を益金の額又は損金の額に算入することはできません。

2 B 氏名義の A 社株式

貴社が B 氏の名義を借用して払込みをした A 社株式 10 株については、貴社と B 氏との確認書において、貴社が所有するものであることを明らかにしており、さらに、その確認書の写しを発行法人である A 社にも交付していることから、貴社が B 氏名義の A 社株式を所有しているものとして取り扱うことが相当です。

3 A 社株式の帳簿価額

貴社の保有する A 社株式の会計上の帳簿価額は 11,250,000 円ですが、貴社が外貨建仮払金として会計処理している

1,250,000 円も貴社が負担した A 社株式の払込代金であり、かつ、A 社株式 10 株の名義人である B 氏が資金負担をしたものでもなく、貴社と B 氏の間には B 氏名義の A 社株式が名義株であり、その真実の所有者が貴社であることを明らかにする確認書も存在し、また、株主としての権利も貴社に帰属するものとされていることから、B 氏名義の A 社株式 10 株も貴社が所有するものとして税務処理することになります。

そうすると、貴社の会計上の外貨建仮払金 1,250,000 円も A 社株式として計上されるべきものであることから、貴社の会計上の A 社株式の帳簿価額 11,250,000 円に外貨建仮払金として計上した 1,250,000 円の合計 12,500,000 円が税務上の A 社株式の帳簿価額となります。

4 申告調整について

外貨建仮払金として計上した A 社株式に係る期末時レートによる為替換算差損 100,000 円は損金の額に算入されません。

また、外貨建仮払金として計上した A 社株式に係る為替換算差損 100,000 円だけでなく、期末時レートによる円換算後の外貨建仮払金 1,150,000 円も A 社株式の帳簿価額に振替処理をする必要があります。

(貴社)

【会計処理】

為替換算差損 100,000 円 / 外貨建仮払金 100,000 円
(B 氏に対する外貨建仮払金は 1,250,000 円)

【税務処理】

A 社株式 1,250,000 円 / 外貨建仮払金 1,250,000 円

【税務修正】

外貨建仮払金 100,000 円 / 為替換算差損 100,000 円

A 社株式 1,250,000 円 / 外貨建仮払金 1,250,000 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	27・4・1 28・3・31	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	
当期利益又は当期欠損の額	1	円	円	配 当	円	
加	損金経理をした法人税、地方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。)	3				
	損金経理をした道府県民税利子割額	4				
算	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		
	為替換算差損否認	10	100,000	100,000		

【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	27・4・1 28・3・31	法人名	〇〇会社	
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	
		減	増		円	円
①	②	③	④	円	円	
利 益 準 備 金	1	円	円	円	円	
積 立 金	2					
外 貨 建 仮 払 金	3		1,250,000	100,000	※1	△1,150,000
A 社 株 式	4			1,250,000	※2	1,250,000

※1 期末時レートによる円換算後の会計上の帳簿価額1,150,000円と一致します。

※2 B氏名義のA社株式10株×1,000米ドル(発生時の円換算1,250,000円)に一致します。

また、貴社の保有するA社株式の会計上の帳簿価額11,250,000円と別表5(1)の1,250,000円の合計額12,500,000円が税務上の帳簿価額となります。

(了)