

Japan Tax Newsletter

2010年度税制改正と子会社の清算

2010年度の重要な法人関係税制改正の1つとして、清算所得課税が廃止され、子会社の清算に関する税制が大幅に変更されました。以下では、子会社の清算における、清算所得課税の廃止とグループ法人税制導入の影響について説明します。

【執筆担当：青柳良則】

(1) 清算会社の課税関係

会社が解散・清算する場合の清算会社の課税関係を説明します。

従前は、内国法人が解散した場合には、解散日で、通常の法人所得に対する課税は終了し、それ以降は通常の法人所得に対する課税に代えて、清算所得に対する法人税が課されました（旧法人税法5条）。清算所得課税とは、事業年度内の益金と損金の差額として計算される通常の所得に対する課税ではなく、資本の部の金額と残余財産の額に着目して課税する制度でした。具体的には、以下の式により計算される清算所得に対して、法人税は27.1%の税率（地方税等とあわせると約41%）で課税されていました。

清算所得＝残余財産の価額－（解散時の資本金等の額＋解散時の利益積立金額等）

ところが、今年度の税制改正により清算所得課税が廃止され、2010年10月1日以降に解散した内国法人については、解散後も通常の所得課税がなされることとなりました。これにより以下のような問題が生じることとなりました。

従来の清算所得課税では、例えば、業績不振の子会社が解散後に親会社から債務の免除を受けても、残余財産の純額が少ない等の理由により上記の式に従って計算される清算所得がプラスでなければ、債務免除益について課税対象とはなりません。しかしながら、清算会社についても通常の所得課税によることとされると、一定期間の益金と損金をみて課税所得を計算しますので、解散後に親会社から受けた債務免除益は、益金として課税対象となります。この場合、解散した子会社に利用可能な繰越欠損金等があったり、大きな含み損のある資産があれば、その欠損金や資産譲渡損で債務免除益を相殺することが考えられますが、長らく放置

された休眠会社などでは、清算時に課税されてしまう可能性があります。

また、資産がない会社に課税する不合理を解消するために、「残余財産がないと見込まれるとき」は期限切れ欠損金についても損金算入が可能という制度が導入されていますので（法人税法 59 条 3 項）、そのような場合には過去の欠損金を使うことができます。しかし、期限切れ欠損金の損金算入が認められるためには「残余財産がない」すなわち債務超過である必要があります（法人税基本通達 12-3-8 参照）。したがって、資本が目減りしているが債務超過に陥っていない会社の清算の場合には、清算所得課税制度に比べて課税対象所得の金額が大きくなる可能性があります。

(2) 株主が清算会社と完全支配関係を有する内国法人である場合の清算会社の課税関係

上記(1)の内容に加え、株主が清算会社と完全支配関係を有する内国法人である場合には、グループ法人税制の適用があるため、清算会社について、以下のような例外的取扱いが適用されます。

- ① 親会社である内国法人との間に完全支配関係がある場合は、2010 年 10 月 1 日以降に親会社が債務免除を行ったとしても、これが寄附金に該当する場合には、完全支配関係を有する会社との間の寄附金に関する規定が適用され、子会社において債務免除益が益金として計上されることにはなりません（法人税法 25 条の 2、37 条）。

なお、親会社が子会社に対して損失負担又は債権放棄等を行うことがやむを得ないと考えられる相当の理由があるような場合（法人税基本通達 9-4-1）には、当該損失負担等は親会社において損金算入できるとされています（この点は、親子間に完全支配関係がない場合でも当てはまります。）。しかし、このような損失負担等に当たる債務免除はそもそも寄附金に該当しないことになるため、親会社側では損金算入できますが、子会社側では当該親会社との間に完全支配関係がある場合であっても（ない場合と同様に）益金に算入されることとなります（法人税法 25 条の 2、37 条）のでご留意下さい。

- ② 親会社である内国法人との間に完全支配関係がある会社が解散・清算する場合で、残余財産の分配において金銭ではなく資産の現物により分配を行う場合には、2010 年 10 月 1 日以降に行われる残余財産の分配は、適格現物分配に該当し、適格現物分配により移転する当該資産についての譲渡損益は計上されないこととなります（法人税法 62 条の 5 第 3 項）。

(3) 株主が清算会社と完全支配関係を有する内国法人である場合の株主の課税関係

株主が清算会社と完全支配関係を有する内国法人である場合には、グループ法人税制の適用があるため、株主についても、以下のような例外的取扱いが適用されます。

- ① 従来の税制では、法人の清算時の残余財産分配額のうち、分配を受ける株主が保有する株式に対応する清算会社の資本金等の額又は連結個別資本等の金額を超える部分の金額はみなし配当として課税され、残りの部分の金額と株式の簿価との差額が譲渡損益となります。

ところが、今年度の税制改正により、グループ法人税制の一環として、内国法人である

株主が完全支配関係のある内国法人の株式をその発行人である内国法人に対して譲渡する（自己株式取得）など、みなし配当が生じる事由（法人税法 24 条 1 項各号。同法 61 条の 2 第 2 項の規定の適用がある合併及び同条第 4 項に規定する無対価の分割型分割を除く。）によりその株式の代わりに金銭その他の資産の交付を受けた場合等には、かかる株式についての譲渡損益が計上されないこととされました（法人税法 61 条の 2 第 16 項。具体的には簿価を基礎とした譲渡対価で譲渡したものと扱われることとなります。）。この規定は 2010 年 10 月 1 日以降に行われる取引に関して適用になります。

上記の規定は、清算における残余財産の分配についても適用されるため、清算会社の株主が清算会社と完全支配関係を有する内国法人である場合は、当該株主は子会社株式消滅損を計上できないこととなります。ただし、2010 年 9 月 30 日までに解散したものについては、その後に残余財産が確定した場合でも、従前どおり子会社株式消滅損の計上が認められます（法人税法施行令附則 13 条 2 項）。

- ② ①に記載のとおり、残余財産分配においては、分配される金額に清算会社の資本金等の額を超える金額がある場合には、超過部分は配当とみなして課税されることとなります。発行済株式の総数又は出資金額の 25%以上を保有する法人株主等への配当（みなし配当を含む）については、原則として全額益金不算入とされています（法人税法 23 条 1 項、6 項）。ただし、配当等の受取法人に当該事業年度に支払う負債の利子があるときは、このような利子の金額の一部が受取配当等の金額から控除される（益金に算入される）こととされています。（法人税法 23 条 4 項。以下「負債利子控除」といいます。）

この点につき、今年度の税制改正により、2010 年 4 月 1 日以降に開始する事業年度に完全支配関係のある内国法人から受け取る配当については、受取配当等に対する負債利子控除が不適用となり（法人税法 23 条 4 項 1 号）、したがって、残余財産分配を受ける際にみなし配当が生じるような場合であっても、全額益金不算入となります。

- ③ (2)②に記載のとおり、親会社である内国法人との間に完全支配関係がある会社が解散・清算する場合で、残余財産の分配において金銭ではなく資産の現物により分配を行う場合には、2010 年 10 月 1 日以降に行われる残余財産の分配は、適格現物分配に該当し、源泉徴収の対象ともなりません（所得税法 24 条 1 項）。
- ④ 完全支配関係のある子会社について、当該子会社との間の支配関係（完全支配関係ではなく、50%超の関係）が残余財産が確定する日の 5 年以上前に生じている等の一定の要件を満たす場合、親会社は解散した子会社の未処理欠損金を引き継ぐこととされています（法人税法 57 条 2 項、3 項）。

本ニュースレターの内容は、一般的な情報提供であり、具体的な法的アドバイスではありません。お問い合わせ等ございましたら、当事務所の青柳良則 (yoshinori.aoyagi@amt-law.com) までご遠慮なくご連絡下さいますよう、お願いいたします。

アンダーソン・毛利・友常法律事務所

Tax Newsletter 担当

仲谷栄一郎、藤田耕司、岡本高太郎

〒106-6036 東京都港区六本木1丁目6番1号 泉ガーデンタワー

<http://www.amt-law.com/>

本ニュースレターの配信の停止、送付先変更などをご希望の場合には、大変お手数ですが、
tax-newsletter@amt-law.com まで、ご連絡頂けると幸いです。

© Anderson Mori & Tomotsune 2010