

～税務のチェックポイント Q&A 5～

本メルマガは山下税理士に日常業務の中から「間違いやすい・見落としがちな」税務のチェックポイントをQ&A形式でご寄稿頂いたものになります。ぜひご参考になさってください。

『質問』

完全子会社が清算する際の保有子会社株式の完全親会社への譲渡課税等について

《内容》

A社、B社及びC社はそれぞれ3月決算のグループ法人です。

B社はA社の完全子会社となり、C社はB社の完全子会社の関係にあり、グループ法人単体課税の適用があります。

今期B社が清算することになり、清算に伴いC社株式を時価（債務超過のため備忘価格）でA社に譲渡しました。

なお、C社株式は、簿価1,000万円以上のため、譲渡損益調整資産に該当しますが、今期にB社の清算が確定した場合に、完全支配関係がなくなったものとして、グループ法人単体課税制度の譲渡損益調整勘定に該当する資産の譲渡損益の課税の繰延べの特例の適用はされないと考えてよいのでしょうか。

『答』

基本的には、B社は、グループ法人単体課税制度の適用対象となり、譲渡損益調整資産の譲渡損益の課税の繰延べの特例の適用があります。

C社株式を完全親会社のA社に時価（備忘価格）譲渡したことによる譲渡損失の額については、譲渡があった事業年度において益金算入による損失の繰延べを行う必要があります。B社の残余財産が確定した場合には、B社とA社との完全支配関係が解消することになりますから、譲渡年度において繰り延べた譲渡損失の額を損金算入により戻し入れる必要が生じます。

しかし、B社において、C社株式のA社への譲渡と残余財産の確定が同じ事業年度である場合には、その譲渡がされた日の属する事業年度すなわち清算確定事業年度において、譲渡損失額をそのまま計上するということになります。

(解説)

1 グループ法人税制は、グループ法人の一体的運営が進展している状況を踏まえ、企業経営の実態に即した課税を実現する観点から、グループ法人一般に対する取扱いとして、グループの要素を反映した制度、すなわち「グループ法人税制」が平成22年度の税制改正において創設されました。

この制度は、ある特定の個別制度を指しているというのではなく、グループ経営の実態等を踏まえた見直しを行うといった基本的考え方に基づいて整備された各個別制度が一体となって構成されているもので、グループ法人に対して適用されるものであることから、連結納税を選択しているグループ法人はもちろんのこと、連結納税を選択していない単体納税のグループ法人も対象となります。この意味から、グループ法人税制とは、グループ法人に対して適用される各個別制度が一体となった制度の総称とされ、このうち、グループ法人を一体のものとして損益通算までを行う形態のものを「連結納税制度」といい、それ以外の単体納税をするグループ法人に適用される部分を連結納税制度と区別する意味で「グループ法人単体課税制度」と呼ばれています。

2 このグループ法人単体課税制度の一つとして、内国法人が譲渡損益調整資産（帳簿価額1,000万円以上の固定資産、固定資産に該当しない土地等、有価証券、金銭債権及び繰延資産で政令で定めるもの以外のものをいいます。）を、当該内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人に譲渡した場合、その譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額については、その譲渡した事業年度の所得金額の計算上、それぞれ損金の額又は益金の額に算入することにより、その譲渡損益を繰り延べる制度が設けられています（法人税法 61 の 13①、法人税法施行令 122 の 14①）。

この繰延制度を適用した場合には、譲渡損益調整資産の譲受法人である完全支配関係会社において、譲渡損益調整資産の譲渡や償却等が行われた時には、繰り延べた譲渡損益調整額の戻入れが必要となる（法人税法 61 の 13②、法人税法施行令 122 の 14④）ほか、譲渡法人と譲受法人との完全支配関係が解消した場合も、その解消の日の前日の属する事業年度において譲渡損益調整額の戻入れが必要となります（法人税法 61 の 13③）。

3 ご質問のケースのB社における解散から清算までの時系列的な事実関係が定かではありませんが、平成22年10月1日以後に解散する法人に該当すると仮定した場合には、その解散後の事業年度については、継続企業と同様に損益法による各事業年度の所得に対する法人税が課されることとなります。

したがって、B社は、上記2のとおり、グループ法人単体課税制度の適用対象となり、譲渡損益調整資産に該当するC社株式を完全親会社たるA社に時価（備忘価格）譲渡したことによる譲渡損失の額については、譲渡があった事業年度において益金算入による損失の繰延べを行う必要があります。

そして、B社の残余財産が確定した場合には、B社とA社との完全支配関係が解消することになりますから、譲渡年度において繰り延べた譲渡損失の額を損金算入により戻し入れる必要が生じます。

なお、この場合の完全支配関係が解消する日は、残余財産が確定した日の翌日と解されるますので、戻入れの時期は、完全支配関係が解消された日の前日すなわち残余財産が確定した日の属する事業年度となります。

4 ところで、清算中の法人の残余財産が事業年度の中途において確定した場合には、その事業年度開始の日から残余財産の確定の日までの期間がみなし事業年度となります（法人税法 14①）

二十一)。

そのみなし事業年度内において、完全支配関係会社に対して譲渡損益調整資産の譲渡が行われた場合には、譲渡損益額の繰延べ事由（譲渡）と戻入れ事由（完全支配関係の解消）の双方が生じることになる結果、その譲渡損益額については、繰延べ及び戻入れを要せず、譲渡した事業年度の益金又は損金の額に算入されることとなります。

したがって、ご質問のケースにおいては、B社においてC社株式のA社への譲渡と残余財産の確定が同じ事業年度内に行われているということですので、その譲渡がされた日の属する事業年度が清算確定事業年度となり、この清算確定事業年度において、譲渡損失額をそのまま計上するということとなります。

〈著者プロフィール〉

山下 徳夫 氏

税理士、長崎県出身、旧大蔵省在職時には、法人税法関係の法律の企画立案事務に従事し、税務大学校教授在職中に公益法人課税・減価償却関係等に関する論文発表。