

19 マイナスの利益積立金が清算所得課税の廃止に及ぼした影響とは？

Q マイナスの利益積立金と清算所得の関係について教えてください。

A 清算所得課税とは、残余財産から、株主の拠出金と課税済利益を差し引いた残額を清算所得として、企業の一生の所得を精算することを目的としていました。ここでは、マイナスの利益積立金は過去の損失を意味しますので、利益積立金がマイナスの場合、残余財産から差し引くべきは資本金等の額だけです。

ところが、平成13年の金庫株の解禁後は、自己株式の取得によってマイナスの利益積立金が創り出せるようになったことで、従来の財産法による清算所得課税が合理性を失ったのです。

そこで、マイナスの利益積立金は、ゼロとせずに資本金等の額から控除するという判断をしたのが、平成21年11月の裁決です。マイナスの利益積立金を資本金等の額から控除すると、残余財産から資本金等の額を全額控除することができず、出資払戻部分の一部が、清算所得を構成することになります。

清算所得の計算を廃止し、解散後も損益法で所得を計算することにした平成22年度税制改正ですが、純粋な損益法ではなく、債務超過の場合に限っては、期限切れ欠損金として、マイナスの利益積立金を所得から差し引くことを認めました。

マイナスの利益積立金が存在するが故に、清算所得を廃止した法人税ですが、それでも債務超過の場合は、マイナスの利益積立金を期間切れ欠損金として認められます。このように、利益積立金については、2度の思想の転換があったのです。（白井 一馬（税））

マイナスの資本金等の額が清算所得課税の廃止に及ぼした影響とは？ 20

Q マイナスの資本金等の額と清算所得の関係についても教えてください。

A マイナスの資本金等の額は、組織再編成によって生じます。例えば、買収した子会社を吸収合併すると、子会社株式の帳簿価額は、資本金等の額で消却することになるため、マイナスの資本金等の額を創り出すことが可能です。

さらに、親会社が所有する100%子会社の株式を、その子会社に自己株式として譲渡した場合や、子会社の解散でもマイナスの資本金等の額を創り出すことが可能になりました。

Q19で説明したとおり、平成22年度税制改正で清算所得課税が廃止され、通常所得課税となりましたが、仮に債務超過会社の解散であっても、マイナスの資本金等の額は、解散後の所得から控除することはできません。そのため、マイナスの利益積立金が期限切れ欠損金として損金算入できるのとは異なり、解散後に実現した所得に係る税負担が生じることになります。

平成23年度税制改正では、マイナスの資本金等の額を期限切れ欠損金と同様に取り扱う改正が予定されています。改正により、債務超過会社の解散について税負担が生じることはなくなります。しかし、マイナスの資本金等の額は、違法な資本の払戻しが行われたわけですから、本来、欠損金と同様とはいえません。そのため、残余財産がない場合に限っての、妥協としての措置といえます。

つまり、平成22年度税制改正に続き、3度目の思想の転換があったことになります。

（白井 一馬（税））