

7 第55条《海外投資等損失準備金》関係

【改正の内容】

平成26年度の税制改正において、次の見直しが行われた。

- ① 準備金の積立ての対象となる特定株式等から、債権及び購入資源株式等が除外された。
- ② 準備金を積み立てている法人が、青色申告書の提出の承認を取り消され、又は青色申告書による申告をやめる旨の届出書の提出をした場合には、その承認の取消しの基因となった事実のあった日又はその届出書を提出した日を含む事業年度においてその準備金を一括して取り崩し、益金の額に算入することとされた。
- ③ 適用期限が、平成28年3月31日まで2年延長された。

なお、連結納税制度においても同様の改正がされている。

【新設】(資本の払戻しをした場合の海外投資等損失準備金の取崩しの計算)

55-10 海外投資等損失準備金に係る特定法人の特定株式等が当該特定法人の行う資本の払戻しの対象となった場合における措置法第 55 条第 4 項 (第 5 号に係る部分に限る。) の規定により益金の額に算入する金額 (以下 55-10 において「益金算入額」という。) は、法第 61 条の 2 第 17 項の規定により同条第 1 項第 2 号に規定するその有価証券の譲渡に係る原価の額とされる金額となるのであるが、法人が、当該特定法人に係る海外投資等損失準備金の金額に令第 119 条の 9 第 1 項に規定する割合を乗じて計算した金額をもって益金算入額とした場合には、これを認める。

【解説】

- 1 海外投資等損失準備金を積み立てている法人が、措置法第 55 条第 4 項各号に掲げる場合に該当することとなった場合には、一定の金額を取り崩して益金の額に算入することとされている (措法 55④)。

平成 26 年度の税制改正において、この海外投資等損失準備金の取崩しによる益金算入額の計算について見直しが行われ、特定法人の資本の払戻しが行われた場合については、特定法人の株式等の全部又は一部を有しないこととなった場合 (措法 55④一) ではなく、特定法人の株式の帳簿価額を減額した場合 (措法 55④五) の一類型として整理することとされた。

これに伴い、海外投資等損失準備金の取崩額について、法令上は、「当該海外投資等損失準備金の額に法人税法施行令第 119 条の 9 第 1 項に規定する割合 (すなわち純資産の額に占める払戻部分の割合) を乗じて計算した金額」 (旧措令 32 の 2 ⑩二) ではなく、「帳簿価額を減額した金額に相当する金額」 (措法 55④五) により計算することとなった。つまり、特定法人による資本の払戻しが行われた場合には、法人税法第 61 条の 2 第 17 項《有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入》の規定により譲渡原価とされる金額について、海外投資等損失準備金の積立額から取り崩すことになる。

- 2 ところで、海外投資等損失準備金は特定株式等の帳簿価額の 100 分の 30 又は 100 分の 90 を限度として積み立てることができることとされているが、仮に、譲渡原価相当額を海外投資等損失準備金の額から取り崩した場合には、特定法人に対する出資額が残っているにもかかわらず、海外投資等損失準備金の額が残っていないというケースが生じることも考えられる。本制度は、その特定株式等の価格の低落や貸倒れによる損失に備えるため設けられたものであることを踏まえると、資本の一部の払戻しが行われたことにより、結果的に、残された特定法人への出資額に対して本制度の準備金の積立額がなくなり、将来的にその特定株式等の価格の低落などに対する備えがなくなってしまうことは、本制度の趣旨からして、必ずしも適当とはいえない。

また、法人税法上は資本の払戻しを株式の譲渡と整理しているところ、特定株式等について資本の払戻しがあった場合においても、法人税の所得の金額の計算上は、当該払戻し部分についてのみ譲渡損益の計算を行うこととされていることからすれば、法人税法施行令第 119 条の 9 第 1 項《資本の払戻し等の場合の株式の譲渡原価の額等》に規定する割合を用いて計算する改正前の方法により海外投資等損失準備金の取崩額を計算することも合理的であるといえる。

- 3 そこで、海外投資等損失準備金の取崩額の計算について、改正後の法令の定めどおり、株式の帳簿価額を減額した金額に相当する金額により計算することを原則としつつも、法人の選択により、改正前の法令で定めていた海外投資等損失準備金の額に法人税法施行令第 119 条の 9 第 1 項に規定する割合を乗じて計算した金額により計算することも認めることを、本通達において明らかにしている。
- 4 連結納税についても、同様の通達（連措通 68 の 43-11）を定めている。