

Vol.39

今回は 法人税

相談事例
紹介

会員相談室

相談委員 田中 豊 (神田支部)



電話相談

受付 午前10時～11時50分
時間 午後1時～2時40分

03-3354-8520



事前予約

面接相談・随時相談

03-5919-7157

子会社の清算に伴う債権放棄・
現物分配・株式消却損

質問

甲社は、資本金5,000万円の衣料品製造業を営む年1回9月決算の青色申告法人であり、10年前に同業者に依頼して衣料品の小売業を主とする乙社(年1回9月決算・資本金4,000万円)を設立した。しかし、乙社は、設立以来業績が好転せず、1億円超の債務超過となっていることから、甲社は、本年8月中旬に乙社を解散させ、清算することとした。

乙社の設立の際には、甲社が40%出資し、残りの60%については同業者の丙社等3社がそれぞれ20%ずつ出資している。その出資の際、甲社は、丙社等には一切迷惑をかけないという約束をし、覚書を取り交わしている。

このため、甲社は、乙社の解散に当たって、乙社の解散前に、丙社等から乙社株式を出資相当額で合計2,400万円で取得するとともに、これまでの乙社に対する貸付金8,000万円について全額債権放棄し、今後生じる乙社の清算費用等を負担することとしている。

乙社の繰越欠損金は1億5,000万円(申告書別表五(一)の期首現在利益積立金額の合計額・うち青色繰越欠損金9,500万円)である。また、乙社の資産は土地のみで、その帳簿価額は1,000万円(時価1,500万円)である。

この場合、次の点に対する法人税法上の取扱いはどうなるか。

- 乙社は債務超過であるため乙社株式の価値はないといわざるを得ないが、甲社が丙社等から出資相当額で乙社株式を取得することについて、甲社は丙社等に対する寄附金を支出したものとされるか。
- 甲社は、乙社に対して有する債権8,000万円を債権放棄することについては貸倒損失として認められ、さらに甲社が負担する清算費用等については、寄附金とはならず、いわゆる撤退損として単純損金として認められるか。
- また、甲社が8,000万円を債権放棄すると乙社の残余財産は土地のみとなることから、乙社が甲社に対して当該土地を現物分配することになる。この場合の現物分配は適格現物分配として認められるか。
- 適格現物分配として認められない場合には、甲社及び乙社の課税関係はどのようになるか。

回答

- 甲社が丙社等から出資相当額で乙社株式を取得することについては寄附金とはならないと考えられる。
- 甲社が乙社に対して行う代物弁済後の債権放棄は貸倒損失で、清算費用等の負担はいわゆる撤退損であり、いずれも損金として認められると考えられる。
- 乙社では、債務の弁済として当該土地を提供することになり、その結果、残余財産は存在しないことになるから、現物分配を行うことはできない。
- 乙社には代物弁済による譲渡益及び債務免除益が生じるが、青色繰越欠損金及び期限切れ欠損金を損金算入することになる。

一方、甲社は、乙社との間の支配関係を有した時期からみて未処理欠損金額の引継制限を受けるとともに、完全支配関係のある子会社に対する出資金について清算損(株式消却損)を計上することはできない。

解説

1 甲社の出資相当額による株式の譲受けについて
乙社が債務超過であることからすると、乙社株式の時価はゼロであるといわざるを得ないから、甲社が出資相当額で乙社株式を取得すると、その取得価額(出資相当額)と時価との差額については寄附金に該当するという考え方がありうる(法第37⑧)。

しかし、丙社等は、甲社との間の「一切迷惑をかけない」という約束の下で出資に応じ、その際に取り交わした覚書によってこのことが明らかにされている。このことからすると、その約束はいわば株主間協定であって、甲社にとってはその約束を履行せ

ざるを得ないことになる。

そうすると、甲社が乙社株式を出資相当額で取得することについては、株主間協定に基づく通常の取引条件に従ったものであるから、寄附金の問題は生じないと考えられる。

2 現物分配と甲社の債権放棄・清算費用等の負担について

法人税法上、適格現物分配の場合には、現物分配法人及び被現物分配法人について現物の移転による課税関係は生じないものとされている(法第62の5③)。したがって、債務超過の清算会社が資産を有する場合には、現物分配が先か、現物による代物弁済が先かということが問題となる。

この点については、まず、会社法上、清算株式会社は、その債務を弁済した後でなければその財産を株主に分配することができないとされている(会社法502)。

そうすると、乙社に弁済可能資産として土地があることからすると、乙社は、まずその弁済することになる。その上で残余財産があればこれを現物分配し、残余財産が存しない場合には債務免除を受けることになる。一方、甲社では、乙社に対する回収不能を理由とした貸倒損失を計上することになる。

このようなことからすると、本事例の場合には、債務が8,000万円で当該土地の時価は1,500万円であるから、当該土地を弁済に充てると残余財産は存せず、現物分配といったことはありえないことになる。そして、甲社は、残余の6,500万円については回収不能と認められるから、それについて貸倒損失を計上することになる(法基通9-6-2)。

また、甲社が乙社の清算費用等を負担することについては、乙社に弁済能力がないことが明らかな状況の下での負担であるから寄附金ではないかとする疑問が生じる。しかし、甲社に事実上の親会社としての責任があり、他に負担すべき者がいないことからすると、法人税基本通達9-4-1(子会社等を整理する場合の損失負担等)の取扱いにより、いわゆる撤退損として損金算入することが認められると考えられる。

3 甲社及び乙社の課税関係について**(1) 乙社の清算に伴う課税関係**

乙社においては、解散後清算結了までの間に、甲社に対して債務の弁済(代物弁済)をし、甲社から債務免除を受けることになる。これにより、土地については500万円(時価1,500万円-帳簿価額1,000万円)の譲渡益が生じ、債務免除益6,500万円(債務8,000万円-代物弁済額1,500万円)が生じる。

この場合、内国法人が平成22年10月1日以後解散する場合には、各事業年度においては通常の所得課税が行われるが、解散時において残余財産がないと見込まれる場合には、いわゆる期限切れ欠損金を含めて損金算入される(法第59③、法令118)。

乙社の場合には、結果として譲渡益500万円及び債務免除益6,500万円合計7,000万円の利益が生じる。しかし、本年8月に乙社が解散し清算するとすれば、まず、青色繰越欠損金9,500万円のうち7,000万円に相当する金額が損金算入される。したがって、当該土地の譲渡益及び債務免除益については課税関係が生じないことになる。

この結果、乙社に青色繰越欠損金2,500万円及び期限切れ欠損金5,500万円が残ることになる。

(2) 甲社の課税関係**イ 乙社の青色繰越欠損金の引継ぎの可否**

法人税法上、内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人の残余財産が確定した場合に、当該他の内国法人の当該残余財産の確定の日の翌日前7年(平成20年4月1日以後に終了した事業年度の欠損金については9年)以内に開始した事業年度における未処理欠損金は、当該内国法人に引き継ぐこととされている(法第57②)。しかし、その引継ぎは、残余財産の確定の場合には、原則として残余財産の確定の日の翌日の属する事業年度開始の日から5年前の日から継続して支配関係がある場合に限り認められる(法第57③、法令112④)。

本事例の場合には、甲社は、乙社の解散に伴って丙社等から乙社株式を取得することにより乙社の100%親会社となり、この時点で初めて甲社と乙社との関係が「完全支配関係」となった。しかし、それまでの間、甲社の乙社株式の保有は40%であり、「支配関係」もなかった。

したがって、乙社が本年8月に解散して清算し、残余財産を確定させるならば、甲社と乙社との間においては、「残余財産の確定の日の翌日の属する事業年度開始の日の5年前の日から継続して支配関係がある場合」に該当しない。そうすると、法人税法第57条第3項の規定により、甲社は、乙社の未処理の青色繰越欠損金2,500万円を引き継ぐことはできないことになる。

ロ 甲社の乙社株式に対する清算損の計上の可否

法人が他の内国法人の清算結了に伴い残余財産の分配を受けた場合にその分配額が当該他の内国法人の株式の取得価額に満たないとき、又は残余財産の分配がなかった場合には、その分配額と帳簿価額との差額に相当する金額は、通常、子会社株式清算損(株式譲渡損・株式消却損)として認識される。

しかし、法人税法上、当該法人と他の内国法人が完全支配関係にある場合には、譲渡対価は譲渡原価(株式の帳簿価額)に相当する金額とするものとされている(法第61の2⑯)。このため、子会社株式清算損(株式消却損)を損金に算入することはできない。その子会社株式清算損は当該内国法人の資本金等の額にチャージすることになり、資本金等の額から減算することになる(法令8①十九)。

したがって、本事例の場合には、甲社は、帳簿価額4,000万円の乙社株式につき残余財産の分配を受けることができないことによる損失4,000万円について、甲社の資本金等の額から減算することになる。

4 本件に対する他の視点からのアプローチ

このように本事例をみると、甲社は、関係会社の事業撤退に当たり、丙社等から乙社株式を取得して乙社との関係を後発的に「完全支配関係」とした。その結果は、上記のとおり、事業撤退に伴う債権放棄は貸倒損失、清算費用等の支出は撤退損として損金算入されるものの、乙社の青色繰越欠損金の引き継ぎができず、かつ、子会社株式清算損4,000万円についても損金算入することができない結果となっている。

この点、当初から甲社と乙社との間で歴史的に支配関係が形成されていなかったことからすると、甲社が乙社の青色繰越欠損金の引き継ぎをすることができないことについては止むを得ないといえる。

しかし、本件の場合、仮に、甲社が丙社等から乙社株式を取得しないまま清算したときは、「完全支配関係」は成立しないから、甲社及び丙社等は、乙社株式について生じた株式消却損は損金算入される。そして、その上で、甲社が「一切迷惑をかけない」として丙社等の株式消却損相当額を補てんしたとしても、甲社においては、その補てん額を寄附金とされることはないし、本件の債権放棄は貸倒損失、清算費用等の支出は撤退損として損金算入されるものと考えられる。

そうすると、関係会社の清算に当たって当該関係会社を完全支配関係とするか否かがポイントとなり、それによって子会社株式清算損(株式消却損)の取扱いが変わってくることになる。清算過程における手続・行為の順序に要注意ということである。

注) 内容は、平成24年4月1日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見(参考意見)ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。