

Vol.36

今回は 法人税

相談事例  
紹介

## 会員相談室

相談委員 山下 雄次 (四谷支部)



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



## 欠損法人への現物出資

質問

A社は、近年における景気後退の直撃を受け、とうとう債務超過に陥ってしまった。現時点の債務超過は200万円であるが、金融機関の与信を考慮し、増資によって債務超過を解消する計画を考えている。

増資の計画には、A社株主のうち、大口株主（発行済株式80%保有）であるX社は賛同しているが、その他の株主は増資を引き受けないとしている。そこで、X社は、たまたま時価200万円の車両を所有していたことから、「車両をA社に現物出資することで、同社の債務超過を解消すれば良いのではないか。」とX社から提案がなされている。

この場合において、A社の株主に対して、課税問題が生ずるか。また、A社の増資新株1株当たりの発行価額、X社におけるA株式の取得価額はいくらにすべきか。

回答

債務超過を解消するための増資である場合において、A社の株主間で増資後の1株当たりの株価が、増資前に比して増加していなければ課税されることはない。

また、A社の増資新株1株当たりの発行価額及びX社におけるA株式の取得価額は200万円とすべきである。

検討

## 1. 債務超過の解消に伴う課税問題の検討

増資による新株の発行形態としては、①増資直前の株主に対して平等に新株を割り当てる株主割当と、②株主であるかを問わず、特定の第三者に新株引受権を与える第三者割当とがある。本件のように特定の株主X社のみで新株を発行する場合には、株主割当ではなく、第三者割当に該当することになる。

第三者割当増資の場合には、増資後に持株割合が変動するため、増資新株1株当たりの発行価額が適正な時価を反映していなければ、増資に応じなかった他の株主が保有するA社株式の価額の変動を誘引することになり、株主間における贈与課税の問題が顕在化することになる。しかし、本件のように、A社が増資直前において債務超過であり、その増資の効果が債務超過の解消という、マイナスの株価の範囲内での変動の場合には、課税問題に派生することはない。

## 2. A社株式の発行価額と取得価額の検討

X社は、現物出資によってA社株式を取得することになるため、付すべき取得価額のテーマも内在している。現金出資によって取得する株式であれば、増資新株1株当たりの発行価額に新株式数を乗じた金額と払込金額が一致するので問題にはならない。

しかし、本件のように帳簿上の純資産価額が債務超過である場合には、株式の評価における時価純資産価額もマイナスになることが多く、結果として株価はゼロになってしまう。つまり、現物出資により無価値の株式を取得しているのであれば、取引の経済的合理性を欠落していることになり、増資手続きを利用した現物出資資産の「寄附金」として認定される恐れがある。

ところで、法人税法における有価証券の取得価額は、金銭出資による取得については払込みをした金額の額をもって取得価額とし、現物出資による取得については現物出資資産の価額をもって取得価額としている（法令119②）。したがって、取得する株式の価額がゼロであっても、寄附金の認定がされない限り、現物出資資産の価額が株式の取得価額となる。さらに、発行済株式総数の20%以上を保有（以下「企業支配株式等」という。）している場合には、通常の価額に企業支配に係る対価も含めたところで、企業支配株式等の価額になるとしている（法基通9-1-15）。

本件では、X社にとって企業支配株式等に該当するA社の救済を目的とする増資引き受けである場合には、広義の企業支配の対価としての認定要素にな

ると思われる。これにより、債務超過法人への出資という外形上の判断のみで、寄附金として認定されることも考えにくい。

上述の検討により、A社の増資新株1株当たりの発行価額及びX社の付すべきA社株式の取得価額は、現物出資資産である車両の時価200万円と考えることが相当である。

## 3. 参考：適格現物出資に該当するか否かの検討

本件のように法人が法人に現物出資した場合には、その現物出資が適格現物出資に該当するか否かによって取扱いが大きく異なることになる。すなわち、次の要件を満たせば適格現物出資に該当し、A社はX社における現物出資資産である車両の帳簿価額を引き継ぐことを強制され、その価額により資産計上することになる。

適格現物出資の要件は、①現物出資事業に係る主要な資産及び負債の移転要件、②従業者の引継ぎ要件、③事業継続要件とされており、本件の現物出資が適格現物出資の要件を具備しているか否かを検討してみよう。

X社はA社の発行済株式の80%を保有しており、増資後も継続して保有することが見込まれるが、単に車両という資産のみを現物出資する予定であって、従業員の引継ぎなども行われなことから、適格現物出資に該当することはない。したがって、A社での車両の取得価額及びX社での株式の取得価額は時価の200万円が妥当である。

仮に現物出資法人と被現物出資法人との間に完全支配関係があり、現物出資後も完全支配関係が継続するのであれば、事業の移転や従業員の引継ぎなどを問わずに適格現物出資に該当することになる。



## 内部造作の償却方法と耐用年数

質問

A社は新製品の拡販を目的として、老朽化したショールームのリフォームを検討している。現在ショールームは自社ビルの1階に設置しているが、スペースに制約があり、新製品の拡販計画は5年程度を区切りと考えているため、隣接しているビルの1階を5年間借り上げて、新たなショールームを設置することも選択肢として視野に入れている。

自社ビルは、平成10年3月31日以前に建築していることから、減価償却費の計算は旧定率法（法定耐用年数39年）を採用している。自社ビルの1階の内部造作費用は資本的支出として認識することになるが、減価償却費の償却方法及び耐用年数はどのようになるか。

また、隣接ビルは、A社の自社ビルと同様の構造であることから、建物としての法定耐用年数は39年と判断される。このビルを賃借して内部造作のために要した費用については、減価償却資産の償却方法及び耐用年数はどのようになるか。

なお、内部造作費用は、主に床、壁及び天井の改装工事になるため、建物附属設備等の要素は生じないと考えている。

回答

自社ビルに施した内部造作費用については、新たに取得した建物として法定耐用年数39年に基づき定額法による減価償却を行う方法（法令55①）と、旧建物の取得価額に加算して法定耐用年数39年に基づき旧定率法による減価償却を行う方法（法令55②）とのいずれかを選択することができる。

他人所有のビルに施した内部造作費用については、耐用年数を合理的に見積り、定額法によって減価償却を行うことになる。なお、耐用年数は、一定の要件に該当する場合には賃借期間5年を耐用年数として減価償却をすることができる（耐通1-1-3）。

検討

## 1. 自社ビルに内部造作費用を要した場合

平成10年3月31日以前に取得された建物について、旧定率法により償却している場合には、内部造作に係る資本的支出部分の償却方法は、

原則として資本的支出の金額を取得価額とする新たな建物を取得したものとされる。これにより、旧定率法により償却を行っている建物に対する内部造作費用は、法定耐用年数に基づいて「定額法」により償却することになる（法基通7-2-1の2）。

しかし、旧定率法により償却を行っている建物に要した内部造作に係る資本的支出を旧建物の取得価額に加算する特例計算を適用した場合には、その内部造作費用を建物の取得価額に加算して「旧定率法」により償却することとなる。

## 2. 他人所有ビルに内部造作費用を要した場合

A社が隣接ビルを賃借し、内部造作を行った場合には、その内部造作費用を一の資産として耐用年数を合理的に見積って、減価償却を行うことになる。この場合の耐用年数の見積りは、その造作をした建物の耐用年数、その造作の種類、用途、使用材質等を勘案して合理的に見積もることとされている。

ただし、隣接ビルの所有者と交わす賃貸借契約において、賃借期間を5年間とする定めがあり、その賃借期間の更新ができないものとする約定、かつ、有益費の請求又は買取請求をすることができない約定を付すことにより、賃借期間5年を耐用年数として減価償却を行うことができる。

なお、他人の建物について行った内部造作については、明確な規定は存在しないが、建物に含まれるものと考えられているため、償却方法の選択の余地なく、定額法を採用することになる。この取扱いは、耐用年数通達1-2-3《建物の内部造作物》で説明されている「建物の内部に施設された造作については、その造作が建物附属設備に該当する場合を除き、その造作の構造が当該建物の骨格の構造と異なっている場合においても、それを区分しないで当該建物に含めて当該建物の耐用年数を適用する。」とする考え方を流用していると一般的に説明されている。

## 3. 参考：内部造作費用を建物と建物附属設備に区分する考え方

本件の内部造作費用は、建物附属設備等に該当する要素はないとしているが、工事費用を明確に区分できない場合はどのように判断すべきか。

内部造作をそれぞれの減価償却資産に区分するには、建物や建物附属設備など定義を明確にする必要があるが、税法上ではこれらの定義は定められていないので、社会通念上の解釈に委ねられることになる。

判決又は裁決などから判断すると、建物とは土地に定着して建設された工作物で周壁、屋根を有し、住居、工場、貯蔵又はこれらに準ずる用に供されるものと位置づけられており、壁、柱、屋根などの構造体だけではなく、従たる建具なども含むものとされている。

これに対して、建物附属設備は、建物に固着されたもので、使用価値を増加させ、又はその維持管理上必要なものとされ、電気設備、給排水設備、冷暖房設備、昇降機設備などの設備が該当すると位置づけられている。建物附属設備は個別具体的に特定することができるが、建物には柱、梁などの躯体に限らず、物理的・機能的に一体となったものを含むので、その範囲を個別具体的に特定することは難しい。判例においても、建物と建物附属設備を分けるにあたって、建物附属設備を抽出して、その残りを建物とする方法を採用している（東京地裁平成17年1月21日判決）。

注) 内容は、平成23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。