

Vol.134

今回は法人税・消費税

相談事例
紹介

会員相談室

相談委員 多田 雄司 (小石川)



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



借家権の譲渡に伴う期限切れ欠損金の活用と消費税の簡易課税の適用

事例1

A社(株式会社)が賃借している土地、建物(A社の役員が所有)が買い取られる。これに伴い、A社は×年6月に、買い取る会社から借家権の対価8,000万円を受け取る。8,000万円は、消費税の課税資産の譲渡等に該当する。A社はこれを機会に廃業することを考えている。

A社の青色欠損金は1,500万円、前期以前の欠損金は4,500万円、役員借入金は3,000万円である。

A社は自動車整備業等を営んでおり、売上高5,000万円以下の状態が10年以上続いている。なお、消費税は原則課税で申告している。

A社の役員と従業員は4人、勤務歴はいずれも30年～40年である。A社は8,000万円の収入の中から4人に退職給与を支払う予定であり、併せて、法人税と消費税の税負担を少なくしたいと考えている。

A社の事業年度は、(×-1)年8月1日から×年7月31日である。

回答

法人税への対応は、期限切れ欠損金の特例(法59③)の適用を考える。そのために、A社を解散し、8,000万円の収入が確定する×年6月の属する事業年度で同特例を適用する。消費税への対応は、×年6月の属する課税期間に簡易課税が適用できるようにする(消法37①)。

検討

1 期限切れ欠損金の特例(法59③)

(1) 適用要件(主要なもの)

次の①～③の要件を満たすこと。

- ① 内国法人が解散したこと。
- ② 残余財産がないと見込まれること。
- ③ 清算中に終了する事業年度前の各事業年度において生じた欠損金額であること。

(2) 損金算入額(法59③)

次の①、②のうち、いずれか少ない金額を、法人税の損金の額に算入する。

① 差引欠損金額(法118)

前期以前の欠損金額	-	損金の額に算入される青色欠損金額	=	差引欠損金額
-----------	---	------------------	---	--------

② 所得金額

本規定(法59③)、残余財産の確定の日の属する事業年度に係る事業税額等の損金算入(法62の5⑤)の規定を適用しないで計算した場合における所得の金額

(3) (1)②の残余財産がないと見込まれるかどうかの判定の時期(法基通12-3-7)

法人の清算中に終了する各事業年度終了の時の現況による。

(4) 残余財産がないと見込まれることの意義(法基通12-3-8)

解散した法人がその事業年度終了の時ににおいて債務超過の状態にあるときが該当する。

(5) 残余財産がないと見込まれることを説明する書類(法基通12-3-9)

例えば、法人の清算中に終了する各事業年度終了の時の実態貸借対照表(その法人の有する資産及び負債の価額により作成される貸借対照表をいう)が該当する。

2 期限切れ欠損金の特例を用いる必要性

説明の前提として、A社の損益はその事業年度の通常の業務から生じるものを考慮しない。

本事例では、8,000万円の収入で役員借入金3,000万円を返済する。これは、8,000万円の収入のうち、3,000万円は費用として支出しないことを意味する。この場合、納税額をゼロにするには、収入と同額の8,000万円に相当する損金算入額(役員退職給

与、青色欠損金額など)が必要になる。

一方、例えば役員退職金を6,000万円支出すると、利益は2,000万円(8,000万円-6,000万円)になるが、手元現金は2,000万円(8,000万円-6,000万円)なので、役員借入金3,000万円を返済することはできない。未払いの役員借入金につき、債務免除を受けると受贈益が発生し、所得金額に含まれる。したがって、納税額が生じることになる。

このことから、納税額を生じさせないためには、外部に費用として現金を支出することなく所得金額を減額することが必要になる。

その1つの方法が、青色欠損金の控除(法57①)の規定の適用である。

しかし、本事例では、青色欠損金は1,500万円であり、役員借入金3,000万円には届かない。

ただし、本事例では、期限切れ欠損金があるので、その特例(法59③)の適用を検討する。

3 本事例における法人税の処理

本事例では、期限切れ欠損金の特例を適用するために、事業年度を×年5月31日に解散する。

その結果、事業年度は、(×-1)年8月1日から×年5月31日までと、×年6月1日から(×+1)年5月31日までとなる(会社法494①)。

本事例では、受け取った8,000万円から、役員借入金3,000万円を返済すると5,000万円の現金が残る。

一方、8,000万円の収入から青色欠損金1,500万円と期限切れ欠損金の控除額3,000万円(4,500万円-1,500万円)の合計額を控除すると、3,500万円になる。これは、3,500万円以上の経費を支出すれば課税所得が生じないことを意味する。ただし、残余財産をゼロにする必要がある。そこで、残った現金5,000万円を役員と従業員の退職給与、消費税などに充てることにより目的を達成する。

4 消費税は簡易課税に変更

8,000万円の収入に対応する多額の課税仕入れはないので、×年5月31日までに、消費税の簡易課税の届出書を提出する(消法37①)。

これにより、×年6月1日に開始する8,000万円を収入する課税期間から簡易課税を適用することができる。



完全支配関係にある子会社の吸収合併処理

事例2

B社は完全支配関係にあるC子会社を吸収合併することを考えている。会計処理と法人税の別表処理はどのようになるか。

下記がB社とC社の貸借対照表であり、資産、負債の金額は帳簿価額である。なお、各社の資本金、資本剰余金は資本金等の額に、利益剰余金は利益積立金額に該当する。

B社(合併法人)貸借対照表

資産	8.4億円	負債	3.0億円
C株	1.6億円	資本金	2.0億円
		資本剰余金	1.8億円
		利益剰余金	3.2億円
合計	10.0億円	合計	10.0億円

C社(被合併法人)貸借対照表

資産	4.0億円	負債	1.0億円
		資本金	1.2億円
		利益剰余金	1.8億円
合計	4.0億円	合計	4.0億円

回答

最初に会計処理を行う。B社は合併の際に、自己の株式(B株)を割り当てることができない(会社法749①三)。

この場合の会計処理は、B社は所有するC株を消

却する見返りにC社の資産、負債を取得すると考える。つまり、受け入れる資産、負債の帳簿価額とC株の帳簿価額との差額を、損益計算書に抱合株式消滅差(損)益として計上する。

法人税は、B社とC社は完全支配関係にあるので、適格合併に該当する(法2十二の八)。この場合は、合併法人は、被合併法人の資産、負債を帳簿価額で引き継ぐ(同法62の2①)。

その意味は、C社において課税所得が生じないこと(同項)と、B社はC社の資本金等の額と利益積立金額を引き継ぐことを意味する(法令8①五、9①二)。

これらの処理を、損益計算書と法人税申告書別表四、別表五(一)で処理する。

1 抱合株式消滅差損益の計上(会計処理)

B社は、C社の簿価純資産3億円(資産4億円-負債1億円)から、所有するC株(抱合株式)の帳簿価額1.6億円との差額1.4億円を抱合株式消滅差益として、損益計算書に計上する。受入れ仕訳は次のとおりである。

(借)資産4億円	/(貸)負債	1.0億円
	/ C株	1.6億円
	/ 抱合株式	
	消滅差益	1.4億円

2 引き継ぐ資本金等の額、利益積立金額

まず、抱合株式消滅差益1.4億円は、課税所得を構成しないので、法人税申告書別表四で、減算流出の処理をして所得金額をゼロにする。

適格合併でB社が引き継ぐ資本金等の額は、C社の資本等の金額1.2億円から、B社が所有するC株(抱合株式)の帳簿価額1.6億円を減算した△0.4億円になる(法令8①五)。

B社が引き継ぐ利益積立金額は、C社の利益剰余金1.8億円(資産4億円-負債1億円-資本金等の額△0.4億円-C株1.6億円)になる(法令9①二)。

ただし、損益計算書では抱合株式消滅差益として1.4億円が計上されているだけであり、0.4億円(1.8億円-1.4億円)は計上不足になっている。これは上記の資本金等の額の△0.4億円に見合うものであることから、別表五(一)の中で、次の調整を行う。

(借)資本金等の額	0.4億円
/ (貸)利益積立金額	0.4億円

別表五(一)、利益積立金額(単位:億円)

区分	①期首	②当期減	③当期増	④翌期首
資本金等の額			0.4	0.4
繰越損益金	3.2		1.4	4.6
合計額	3.2		1.8	5.0

別表五(一)、資本金等の額(単位:億円)

区分	①期首	②当期減	③当期増	④翌期首
資本金	2.0			2.0
資本剰余金	1.8			1.8
利益積立金額		0.4		△0.4
合計額	3.8	0.4		3.4

注)内容は、令和2年6月5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。