

個別和解型の特別清算手続下で行った子会社に対する債権放棄額の損金算入の可否

～東京高裁平成29年7月26日判決(週刊税務通信3474号10頁)～

佐藤 俊

Shun Sato

PROFILEはこちら



第1 はじめに

債務超過の子会社を清算するに当たり、特別清算手続を用い、特別清算手続の中で親会社の子会社に対する債権放棄を内容とする和解(個別和解)を行って、協定によらずに子会社を清算するという処理は、実務上頻繁に行われています。このような場面で、債権放棄額を親会社が税務上損金算入できるか否かは、その根拠とともに兼ねてから議論があったところですが、平成29年1月19日に東京地裁でこれを否定する判決が出されました¹。今回ご紹介する東京高裁平成29年7月26日判決(「本判決」)はその控訴審に関するもので、原判決の判断を支持する内容となっております(その後上訴はなされず、本判決は確定しています。)

今後、子会社を含む組織再編、事業承継、事業再生など様々な場面で、子会社に対する債権放棄を伴う手続を検討する場面は多数あり、債権放棄額が損金算入できるかできないかは大きな関心事になると思われますので、組織再編等に当たってのスキーム構築の一助にさせていただくべく、ここで紹介させていただきます。

第2 事案の概要

1 財務改善計画

建設関連資材卸等を営むX社グループ(その子会社にA社、B社、C社及びS社)は、財務改善のためにコンサルタント会社に依頼し、概要以下のような財務改善計画(「本件計画」)を立案の上、これを取引金融機関に提出し、その了承を得ました。

- ① A社、B社及びC社の事業を、休眠会社であるS社に譲渡(「本件事業譲渡」)し、管理費用の削減及び収益管理の徹底を行い、収益力の改善を図る。A社、B社及びC社の金融機関借入の全ては、S社がこれを引き受ける。
- ② A社、B社及びC社は、本件事業譲渡後に特別清算する。
- ③ 上記②の特別清算に伴い、X社は、A社及びB社に対する不良債権を処理する。

2 本件計画の実行と債権放棄

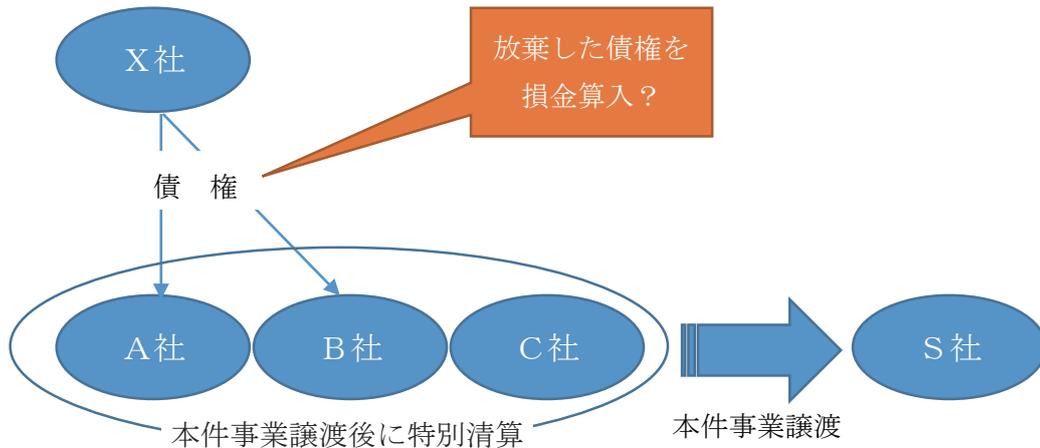
X社グループは、本件計画に従い本件事業譲渡を実行の上、A社、B社及びC社を解散して特別清算手続開始の申立てをしました。その上でX社は、A社及びB社に対して有する債権(合計で約9億9500万円。「本件債権放棄額」)を、特別清算手続において、係属裁判所の許可の下、和解契約(個別和解)により放棄しました。

3 損金算入と更正処分

X社は、本件債権放棄額を「その他の特別損」勘定に損失として計上の上確定申告をしましたが、処分行政庁より、この本件債権放棄額はA社及びB社に対する経済的利益の供与として寄附金の額に該当するとして損失計上を認めず、更正処分(「本件処分」)を行いました。

本判決は、上記の経過によりなされた本件処分の取消しを求める訴訟の控訴審判決になります。

1: http://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail5?id=86973(平成30年10月19日最終閲覧)



第3 裁判所の判断

1 争点

本件債権放棄額の損金算入の根拠となりうるのは、法人税法22条3項3号に基づく損金算入、又は同法37条1項の寄付金の額に該当しないものとしての損金算入になります。

このうち、同法22条3項3号に関しては、法人税基本通達(「基本通達」)9-6-1(2)又は9-6-1(4)²への該当性が、同法37条1項に関しては基本通達9-4-1³又は9-4-2⁴への該当性がそれぞれ本判決の争点となっております。

2 本判決の判断

(1) 基本通達9-6-1(2)への該当性について

本判決は、基本通達9-6-1(2)が「協定の認可の決定」との文言を用いており、個別和解による債権放棄は文言上これに当たらないとして、本件債権放棄額が、基本通達9-6-1(2)の「金額」に該当することを否定しました。X社は、裁判所の許可を経た個別和解による債権放棄は、「協定の認可の決定」に準じる旨主張しましたが、個別和解は、法令の規制(会社法564条、565条等)及びこれに係る裁判所の審査と決定を欠いており、「協定の認可の決定」に準じるとはいえないと判断しています。

(2) 基本通達9-6-1(4)への該当性について

本判決は、基本通達9-6-1(4)の回収不能は、債務者の資産状況、支払能力等の債務者側の事情のみならず、債

2:9-6-1 法人の有する金銭債権について次に掲げる事実が発生した場合には、その金銭債権の額のうち次に掲げる金額は、その事実の発生した日の属する事業年度において貸倒れとして損金の額に算入する。

- (1) (略)
- (2) 特別清算に係る協定の認可の決定があった場合において、この決定により切り捨てられることとなった部分の金額
- (3) (略)
- (4) 債務者の債務超過の状態が相当期間継続し、その金銭債権の弁済を受けることができないと認められる場合において、その債務者に対し書面により明らかにされた債務免除額

3:9-4-1 法人がその子会社等の解散、経営権の譲渡等に伴い当該子会社等のために債務の引受けその他の損失負担又は債権放棄等(以下9-4-1において「損失負担等」という。)をした場合において、その損失負担等をしなければ今後より大きな損失を蒙ることになることが社会通念上明らかであると認められるためやむを得ずその損失負担等をするに至った等そのことについて相当な理由があると認められるときは、その損失負担等により供与する経済的利益の額は、寄附金の額に該当しないものとする。

4:9-4-2 法人がその子会社等に対して金銭の無償若しくは通常の利率よりも低い利率での貸付け又は債権放棄等(以下9-4-2において「無利息貸付け等」という。)をした場合において、その無利息貸付け等が例えば業績不振の子会社等の倒産を防止するためにやむを得ず行われるもので合理的な再建計画に基づくものである等その無利息貸付け等をしたことについて相当な理由があると認められるときは、その無利息貸付け等により供与する経済的利益の額は、寄附金の額に該当しないものとする。

本ニュースレターの発行元は弁護士法人大江橋法律事務所です。弁護士法人大江橋法律事務所は、1981年に設立された日本の総合法律事務所です。東京、大阪、名古屋、海外は上海にオフィスを構えており、主に企業法務を中心とした法的サービスを提供しております。本ニュースレターの内容は、一般的な情報提供に止まるものであり、個別具体的なケースに関する法的アドバイスを想定したものではありません。本ニュースレターの内容につきましては、一切の責任を負わないものとさせていただきます。法律・裁判例に関する情報及びその対応等については本ニュースレターのみに依拠されるべきでなく、必要に応じて別途弁護士のアドバイスをお受け頂ければと存じます。

権回収に必要な労力、債権額と取立費用の比較衡量、債権回収を強行することによって生ずる他の債権者との軋轢等による経済的損失等といった債権者側の事情、経済的環境等も踏まえ、社会通念によって判断される旨判示した上で、本件では、本件計画に照らしても、A社及びB社の事業に改善が見込まれていたこと、本件計画には債権放棄について何ら掲記がなく、メインバンクも債権放棄を要請していないことを理由とし、債務超過が相当期間継続しているだけでは、社会通念上回収不能になっていると認めるには足りないと判断しました。

(3) 基本通達9-4-1への該当性について

本判決は、基本通達9-4-1の「相当な理由」は、法人の子会社等に対する債権放棄について、経済合理性の観点から特段の必要性があるか否かを基準とし、この判断に当たっては、証拠により認められる客観的な事実在即すべきで、当該法人の主観的な動機や目的のみによって判断するのは相当ではない旨判示した上で、本件では、A社及びB社の借入金の全部又は大半はX社ないしはそのグループに対するもので、本件計画のように収益改善が見込まれていたことから、A社及びB社が倒産の危機に瀕した状態に至っていたとはいえないこと、メインバンクの要請でもなく、本件計画に明記もない債権放棄が、X社グループの財務及び収益改善において必要不可欠なものではないこと、債権放棄をしなければ、A社及びB社の従業員の再雇用を余儀なくされるような場面でもないこと、メインバンクの不採算部門からの撤退要請に対し、A社及びB社の事業継続を選択したのはほかならぬX社であること等の事情から、経済合理性の観点から特段の必要性があったとはいえないと判断しました。

(4) 基本通達9-4-2への該当性について

本判決は、基本通達9-4-2は子会社等の「再建」を対象とするもので、A社及びB社の解散後に行われた債権放棄は適用対象外であること、仮に本件の債権放棄がX社グループ内における事業再編の一環で、実質的には本件事業譲渡による子会社の再建と同視し得るとしても、債権放棄の当時、A社及びB社は倒産の危機に瀕していたとはいえず、債権放棄につき経済合理性の観点から特段の必要性があるとはいえず、「相当の理由」がないと判断しました。

(5) 結論

以上の検討を経て、本件債権放棄額は寄附金の額に該当すると判断され、損金算入を認めない本件処分の取消しをしない旨の判決がなされています。

第4 本判決を受けた実務上の留意事項

本判決は、個別和解による債権放棄一般につき損金算入を否定するものではなく、事業継続性があり、実質的に見て倒産の危機に瀕しているとはいえないような子会社に対する債権放棄という一つの事例について、損金算入を否定した本件処分を支持したものです。

個別和解による債権放棄を行った場合に、常に損金算入が否定されるわけではありませんが、今後行う組織再編や事業再生等に当たって債務超過の会社を清算し、当該会社に対する債権を放棄する場合には、本件判決の内容を念頭に、当該債権放棄額が損金算入できるかどうか、今一度基本通達該当性を慎重に検討の上、再編・再建スキームを検討すべきといえるでしょう。