

「事業再生に関わる税制改正要望」

2016 年（平成 28 年）7 月 26 日

事業再生研究機構 税務問題委員会

目 次

I 債務者に関する事項

1. 中小企業等の債務免除益の繰延べ制度（創設）	1
2. 事業再生に係る青色欠損金控除制限の復活事由（法令改正）	3
3. 再生手続の場合の資産評価換え適用年度（法 33 条 2 項の評価損計上時期の明確化（通達創設））	6
4. 非適格合併等に伴う資産調整勘定等と財産評定（法令改正）	7
5. 債権の評価損の取扱いの拡充（貸倒引当金制度の廃止に伴う損金経理方式（法 33 条 2 項）における破産更生債権等の評価損の容認（法令または通達改正）	9
6. 破産、特別清算手続の場合の評価損（法令改正または通達改正）	11
7. 清算事業年度中の損益通算制度の創設	13
8. 固定資産税課税標準の特例の創設（法令改正）	15
9. 無償減資により欠損てん補した後、適格合併した場合の外形標準課税資本割計算（法令改正、通達改正）	18
10. 取締役等による私財提供に係る非課税措置の恒久化等（法令改正）	21
11. 一定の債務処理計画に基づく資産譲渡に係る譲渡所得税の減免範囲（所得税法 9 条）の明確化（通達改正）	23
12. 再生企業における留保金課税の適用除外措置（創設）	25

II 債権者に関する事項

13. 大法人の貸倒引当金（貸倒引当金制度の復活）（法令改正）	27
14. 破産手続の場合の貸倒時期（通達改正・創設）	28
15. 消滅時効と税法上の貸倒要件（通達改正）	30
16. 公正評価による貸倒損失（通達改正・創設）	31

III 事業再編に関する事項

17. 事業を譲り受けた場合の第二次納税義務（通達改正）	33
18. 非適格合併の場合の完全親法人による欠損金の引継ぎ（法令改正）	35
19. 連結納税下における連結法人の更生手続開始決定と連結納税の取りやめ等（法令・通達改正）	37
20. 連結納税下における特例欠損金の使用制限（法令改正）	40

I 債務者に関する事項

1. 中小企業等の債務免除益の繰延べ制度（創設）

(1) 改正要望の概要

中小企業等へ債務免除等を行った場合、債務者企業に債務免除益が生じる。この場合に、法人税法第 59 条第 2 項(会社更生等による債務免除等があった場合の欠損金の損金算入)の規定を適用することで、期限切れ欠損金の利用が可能となるが、これに加えて、期限切れ欠損金で相殺しきれない債務免除益等の一定期間（5 年程度）の繰延べを要望する。

(2) 関連する現行規定等

- ・ 法人税法第 59 条第 2 項
- ・ 法人税基本通達 12-3-1

(3) 改正の根拠等

債務者企業へ債務免除等を行った場合、債務者企業においては、法人税法第 59 条第 2 項(会社更生等による債務免除等があった場合の欠損金の損金算入)の規定を適用することで、期限切れ欠損金の利用により債務免除益等の課税負担を減少させる。

しかし、実態対象対照表上は債務超過であるが、これが資産の含み損に止まっている場合には、未だ損金として実現していないため、債務免除益等を欠損金で相殺しきれず、課税が生じことがある。

この場合、一定の要件（法令 24 の 2、68 の 2）を満たす場合には、企業再生税制により、債務者企業において、(1)資産の評価損益の認識（法第 25 条、第 33 条）と(2)期限切れ欠損金を優先利用の措置をさらに検討することになるが、小規模企業においては、企業再生税制の適用のためのいわゆる 2 項要件、コスト負担の問題およびその他の検証負担に耐えられず断念することも多い。

このような場合に対応するために、法人税法第 59 条第 2 項の規定の適用場面において、期限切れ欠損金で相殺しきれない債務免除益等について、一定期間（5 年程度）の繰延べ制度の創設を要望したい。

本制度は債務免除益等の繰延べであるため、付加的な効果として、小規模事業者の含み損を有する資産を処分させることで財務の健全化を促進させることが期待できる。また、簡易な財務調査に基づき金融機関の債権免除等を促すことで、産業の活性化を促進する効果がある。

なお、本制度は、民事再生法の法的整理に準ずる一定の要件（法令 24 の 2、68 の 2）を満たす私的整理として、(1)資産の評価益の額又は評価損の額を益金の額又は損金の額に算入する措置（法第 25 条、第 33 条）を適用しない場合に限定される。また、中小企業以外においても、計画期間中に含み損のある特定資産の売却等により実現損とする再生計画を簡易な財務調査で策定するニーズは存在する。

(4) 改正内容

法人税法第 59 条第 2 項(会社更生等による債務免除等があった場合の欠損金の損金算入)の規定を適用する場合^(注)に、期限切れ欠損金の利用に加えて、期限切れ欠損金で相殺しきれない債務免除益等を繰り延べ、その後の一定期間(5 年程度)で均等償却することを可能とすることを要望する。

(注) 法人税法第 59 条第 2 項の適用要件は、再生手続開始の決定があったこと等のほか、これらに準ずる事実として、法人税基本通達 12-3-1(再生手続開始の決定に準ずる事実等)の(3)では、たとえば、「親子会社間において親会社の子会社に対して有する債権を単に免除するというようなものでなく、債務の免除等が多数の債権者によって協議の上決められる等その決定について恣意性がなく、かつ、その内容に合理性があると認められる資産の整理があった」場合にも同項の適用があることが明らかにされている。本要望は同項の適用がある場合には他の要件を加重せず、本改正規定の適用を希望するものである。

2. 事業再生に係る青色欠損金控除制限の復活事由（法令改正）

(1) 改正要望の概要

平成 27 年度税制改正において欠損金の控除限度額が所得の金額の 80%から段階的に 50%まで引き下げられたことに伴い、中小法人等以外の再建中の法人が特例事業年度に該当する場合には、欠損金の繰越控除の適用を受ける事業年度の控除限度額は、欠損金額控除前の所得の金額とされた（法人税法第 57 条第 11 項第 2 号）。ただし、特例事業年度であっても一定の卒業事由が生じた場合には、再建が進んだものとして、以後は特例の対象とせず、原則どおりの控除制限を適用する。この卒業事由は、金融商品取引所への再上場のような再建が終わったことが明らかな事由に限られない取扱いとなっているが、再建の方法は多様であり、再上場等以外の卒業事由の削除を要望する。

(2) 関連する現行規定等

- ・ 法人税法第 57 条第 11 項第 2 号
- ・ 法人税法施行令第 112 条第 14 項
- ・ 法人税法施行令第 117 条

① 特例事業年度（欠損金の控除制限を適用しない事業年度）

内国法人について一定の事業再生の事由が生じた場合には、当該事実が生じた日以後、一定期間については欠損金の控除制限を適用しない。

事業再生の事由としては、更生手続・再生手続開始の決定、特別清算・破産手続開始の命令、再生計画認可の決定に準ずる事実（事業再生 ADR 等の特定の私的整理）等が規定されており、特例事業年度は、それぞれ事業再生の事由が生じた日から、更生手続・再生手続については更生計画・再生計画認可決定日以後 7 年経過日までを含む各事業年度、再生計画認可の決定に準ずる事実については当該事実が生じた日の翌日以後 7 年経過日までを含む各事業年度、等とされる（法人税法第 57 条第 11 項第 2 号、法人税法施行令第 117 条）。

② 卒業事由（事業の再生が図られたと認められる事由）

前記の特例事業年度中であっても、事業の再生が図られたと認められる次のような一定の事由（卒業事由）が生じた場合には、当該事由が生じた日以後に終了する事業年度（特例除外事業年度）については本特例から除外される（法人税法第 57 条第 11 項第 2 号、法人税法施行令第 112 条第 14 項、卒業事由は特例事業年度の定めが適用される事業再生の事由ごとに定められているが詳細は省略する）。

再上場等	イ 更生会社等の株式が金融商品取引所等に上場されたこと。
	ロ 更生会社等の株式が店頭売買有価証券登録原簿に登録されたこと。
弁済計画期間の満了等	〔形式的事由〕 ハ 更生会社等のその事実に係る更生計画等で定められた弁済期間が満了したこと。
	〔実質的事由〕 ニ 更生会社等のその事実に係る更生債権等の全てが債務の免除、弁済その他の事由により消滅したこと。ただし、当該更生会社等以外の者で当該更生会社等の事業の更生のために債務を負担する者が当該更生会社のその事実に係る更生計画において明示されている場合において、その者が債務（当該更生計画において定められているものに限る。）を負担したときは、その負担によりその者が当該更生会社等に対して有することとなった債権及び当該更生債権等の全てが債務の免除、弁済その他の事由により消滅したこと。

(3) 改正の根拠等

事業再生は、裁判所の関与の有無から法的再建手続と私的整理手続とに、事業再生を支援するスポンサーの有無から自主再建型とスポンサー型とに、対象となる債務の弁済期間によって分割弁済型と一括弁済型に区分される。一般に自主再建型では分割弁済型が、スポンサー型では一括弁済型が多い。また、法的再建手続では、対象となる債務の弁済を完了するまでの期間を対象として再建計画が作成されるが、いわゆる事業再生 ADR 等の特定の私的整理手続では、対象となる債務を有する金融機関における再生会社の債務者区分が正常先等に上方遷移することが見込まれる時期までを再建計画の期間とし、対象となる金融債務の額のすべての弁済が完了するまでの期間を対象とする再建計画は通常作成されない。

卒業事由のうち再上場等は再建が終わったことが明らかといえる。一方、弁済計画期間の満了等は、形式的事由と実質的事由から構成されるところ、次のような問題があると考ええる。

① 事業の更生・再生のために債務を負担する者の再生会社に対する債権

更生を例にとると、自主再建の分割弁済型では形式的事由により弁済計画期間（7 年の特例事業年度の期間制限とのいずれか短い期間。以下同様）とされ、スポンサーからの借入による一括弁済型では実質的事由によりスポンサーからの借入の返済完了までの期間が対象となると解される。

一方、スポンサー型であっても、対象とされる債務の弁済資金の調達を、スポンサーからの借入ではなく増資によった場合には、スポンサーからの借入が残らないため、一括弁済の時点で卒業事由に該当すると考えられる。この点、再生会社が建設業の場合には、建設業免許の維持や公共工事入札の観点から自己資本の充実が要請されるなど、スポンサーからの調達資金を増資主体とすることが必要となる場合もあり得る。すなわち、借入か増資かは再生に当たっての資本政策の論点であって、スポンサーからの借入残の有無は再建

の程度を図る要素としてなじまないと考える。

なお、このような場合には、欠損金の控除制限から除外される中小企業（法人税法第 57 条第 11 項第 1 号）が資本金 1 億円以下とされているため、資本充実が要請される再生会社の場合は、実務的な対応策として中小企業の特例を利用することも困難となる場合がある。

② 対象となる債務の全ての弁済等による消滅

特定の私的整理で一定期間の弁済方法を定める分割弁済型の場合は、実質的事由によって判定することとなり、対象となる債務のすべての弁済が完了した時ということになる。

一般に私的整理では、債務者区分の上方遷移前の期間中は、各事業年度のキャッシュフローを原資とするプロラタ弁済等の暫定的な弁済方法とされるが、上方遷移が実現した時点で対象となる債務の額相当に係る借入の契約の巻き直しが行われる。

巻き直しに当たって、既存の借入の契約の返済条件等を改訂して対応する場合には卒業事由に該当しないところ、新たな金銭消費貸借契約による借入を行い、対象となる債務に当たる既存の借入は全額返済扱いとした場合には対象となる債務のすべてが消滅したこととなって卒業事由に該当すると考えられ、実質的に同一の内容であっても契約形態によって税務上の取扱いに差が生ずるおそれがある。

法的再建手続や特定の私的整理手続による事業再生手続については、税務上も各種の特例措置を設けて抜本的な事業再生が可能となるように措置されてきたところであるが、以上述べたように、卒業事由のうち形式的事由と実質的事由に係る取扱いは、事業再生のための財務基盤の確保等に対して支障となるおそれがあること、また、対象となる債務の巻き直しに当たり契約形態の相違によって卒業事由の取扱いに差が生ずるおそれがあることなど、事業再生実務から見て検討が必要と考えられる。

事業再生は、事業の改廃等による収益性の改善ならびに過剰債務の削減と将来キャッシュフロー等による対象債務の弁済という点で共通しているのであって、スポンサーからの調達資金の借入残の有無や対象となる債務の弁済の形式等は、事業再生の現実性を高め、また、対象となる債権者からの要請に対する対応を勘案した再生手法の相違に過ぎない。

また、一括弁済型における弁済額の算定に当たっては利用可能な欠損金を含めた将来キャッシュフローを検討する必要があるところ、これら卒業事由への該当を避けるため敢えて分割弁済方式を選択するということにもなりかねない点も危惧されるところである。

以上述べた理由から、欠損金の控除制限に係る事業再生の特例の卒業事由から形式的事由と実質的事由の取扱いを削除することを要望する。

(4) 改正内容

法人税法第 57 条第 11 項第 2 号の「金融商品取引所に上場されたことその他の当該内国法人の事業の再生が図られたと認められる事由として政令で定める事由」に係る法人税法施行令第 112 条第 14 項各号の定めのうちハ及びニを削除することを要望する。

3. 再生手続の場合の資産評価換え適用年度(法 33 条 2 項の評価損計上時期の明確化(通達創設))

(1) 改正要望の概要

法人税法第 33 条第 2 項において、民事再生法の規定による再生手続開始の決定があったことにより民事再生法第 124 条第 1 項の評定(財産評定)が行われる場合に、損金経理による資産の評価損の損金算入が認められているが、当該評価損の計上時期は、開始決定日の属する事業年度、財産評定の確定日の属する事業年度または認可決定日の属する事業年度のいずれでもよいことを明確化することを要望する。

(2) 関連する現行規定等

- ・ 法人税法第 33 条第 2 項
- ・ 法人税法施行令第 68 条第 1 項
- ・ 法人税基本通達 9-1-3 の 3

(3) 改正の根拠等

法人税法第 33 条第 2 項の規定による評価損を計上するための要件である「法的整理の事実」には、たとえば、民事再生法の規定による再生手続開始の決定があったことにより、同法第 124 条第 1 項「財産の価額の評定等」の評定が行われることが該当するとされている(法人税基本通達 9-1-3 の 3)が、ここで、法人税法上の事業年度と民事再生手続における財産の価額の評定が行われるタイミングとの関係が問題となる。

法人税法においては民事再生手続によって事業年度が変更されることはなく、民事再生手続開始後も、定款に定める事業年度毎に税務申告を行うことになるが、民事再生手続においては一切の財産の再生手続開始の時における価額を評定することとなり(民事再生法第 124 条第 1 項)、その評定手続の期限について民事再生法上の定めはない。

したがって、事業年度末の直前に民事再生手続の開始決定があった場合においては、開始決定日の属する事業年度の申告期限までに財産の評定が終わらないこともあり、そのような場合には財産評定の確定日の属する事業年度や認可決定日の属する事業年度において評価損を計上することもあるが、法令上は、当該評価損の計上時期が明確にされていない。

(4) 改正内容

法人税基本通達を創設し、本件評価損の計上時期について、開始決定日の属する事業年度、財産評定の確定日の属する事業年度または認可決定日の属する事業年度のいずれでもよいことを明確化することを要望する。

4. 非適格合併等に伴う資産調整勘定等と財産評定（法令改正）

(1) 改正要望の概要

非適格合併等が行われた場合に、当該合併法人等が当該合併等により交付した金銭の額および合併法人株式等の金銭以外の資産の価額の合計額が、受け入れた資産および負債の時価純資産価額を超える部分の金額は資産調整勘定とされる（法人税法第 62 条の 8）。

資産調整勘定の金額は、課税所得計算上、以後 5 年間で均等に減額して損金に算入されるほか、当該合併法人等が被合併法人等となる非適格合併等が行われる場合や当該合併法人等の残余財産が確定した場合には資産調整勘定の残額は一括して損金に算入される（同条第 4 項、第 5 項）。

資産調整勘定は、元来企業会計上の概念であるのれんの法人税法上の算定方法を定めたものと解されるところ、事業再生における財産評定や資産評定（以下、「財産評定等」という）においては資産に計上されたのれんもこれら評定の対象となることから、財産評定等において資産に計上されたのれん（減損損失等によりすでに資産に計上されていない場合を含む）が減額された場合には、資産調整勘定の残額は当該減額後の金額まで減額し、損金算入するとの取扱いを要望する。

(2) 関連する現行規定等

- ・ 法人税法第 25 条、第 33 条
- ・ 法人税法第 62 条の 8
- ・ 法人税法施行令第 123 条の 10

(3) 改正の根拠等

① 企業会計上ののれん

企業会計では、被取得企業または取得した事業の取得原価は、原則として取得の対価（支払対価）となる財の企業結合日における時価で算定するものとされ（企業結合に関する会計基準（企業会計基準第 21 号）第 23 項）、取得原価は、被取得企業から受け入れた資産および引き受けた負債のうち企業結合日時点において識別可能なものの企業結合日時点の時価を基礎として、当該資産および負債に対して配分するものとされている（同会計基準第 28 項）。

取得原価が、受け入れた資産および引き受けた負債に配分された純額を上回る場合には、その超過額はのれんとして資産に計上し、原則として 20 年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法により規則的に償却する（同会計基準第 32 項）。逆に、取得原価が、これを下回る場合（負ののれん）には、その不足額は当期の利益として処理する（同会計基準第 31 項、第 33 項）。

② 資産調整勘定

資産調整勘定は、非適格合併等が行われた場合に、当該合併法人等が当該合併等により交付した金銭の額および合併法人株式等の金銭以外の資産の価額の合計額が、受け入れた

資産および負債の時価純資産価額を超える部分の金額として計算されるところ、非適格分割等において資産調整勘定が認識される場合は、分割法人等が直前に営む事業およびその主要な資産または負債の概ね全部が分割承継法人等に移転するものに限られる（法人税法施行令第123条の10第1項）。すなわち、単なる個別の資産の分割承継等の場合には認識されず、事業の移転がある場合に限定されていることから、企業会計上ののれんとほぼ同様な概念といえる。

この点は、資産調整勘定の制度が創設された平成18年度税制改正における財務省の解説においても「この資産調整勘定の金額は、企業結合会計における（正の）差額のれんに相当するものといえます（この差額のれんと金額が異なることもあります）」（財務省ホームページ「税制改正の概要」）とされていることから明らかである。また、同解説では、資産調整勘定の減額（償却）について、営業権の償却との平仄、企業会計上は最長20年の償却期間の適正な見積りとされているところ、税法上は一定の期間を固定する必要があることや一律20年では長期に過ぎ、実務的な負担を考慮して5年としたものとされている。

③ 財産評定等の手続

財産評定等の手続が設けられている特定の事業再生においては、財産評定等による資産の評価損益は、税務上損金または益金に算入される（法人税法第25条第2項、第3項、同第33条第2項～第4項）。財産評定等による評定では、資産に計上されたのれん（減損損失等によりすでに資産に計上されていない場合を含む）も当然に評定の対象となる。

資産調整勘定が法人税法上の概念であるとしても、その本質が企業会計上ののれんと同質のものである以上、財産評定等により資産に計上されたのれんが減額された場合には、資産調整勘定の金額についても減額後の金額まで減額し、損金に算入すべきである。

（4） 改正内容

法人税法第62条の8（資産調整勘定等）第4項の資産調整勘定を減額する金額に関するカッコ書きに「法第33条第2項から第4項までの定めにより資産の評価損の損金算入が認められる場合にあっては当該評価損を計上すべき事業年度終了の時の金額からのれんの評価後の価額を控除した金額」を追加することを要望する。

5. 債権の評価損の取扱いの拡充(貸倒引当金制度の廃止に伴う損金経理方式(法 33 条 2 項)における破産更生債権等の評価損の容認(法令または通達改正))

(1) 改正要望の概要

平成 23 年 12 月改正法人税法により、貸倒引当金制度(法人税法第 52 条)は金融機関および中小法人等に限られることとなり、これら以外の一般法人については経過措置により段階的に廃止されることとされている。

従来、民事再生法の規定による再生手続開始の決定があった法人が、損金経理方式により資産の評価損を計上する場合(法人税法第 33 条第 2 項)、債権については貸倒引当金制度を利用するものとされてきたところ、当該段階的廃止措置に伴って損金算入が困難となる事態が生じている。

そこで、企業会計における破産更生債権等の直接減額処理と平仄を合わせ、法的整理の事実が生じた場合に評価損の損金算入が認められる資産の種類として破産更生債権等を明示する(法人税法施行令第 68 条第 1 項)こと、または、通達において破産更生債権等につき評価損処理することを容認すること(法人税基本通達 9-1-3 の 3)を要望する。

(2) 関連する現行規定等

- ・ 法人税法第 52 条
- ・ 法人税法第 33 条第 2 項、法人税法施行令第 68 条第 1 項、法人税基本通達 9-1-3 の 3

(3) 改正の根拠等

事業再生税制の一つとして、民事再生法の規定による再生手続開始の決定があったことに伴って行われる財産の価額の評定は、法人税法施行令第 68 条第 1 項の「法的整理の事実」に該当するとされ、損金経理を要件として、資産の評価損の計上が認められる(「損金経理方式」等と呼ばれている)。

この方法が損金経理を要件とするのに対して、資産の評価損益の申告調整を行う方式(法人税法第 33 条第 4 項等)は「評価損益方式」等と呼ばれている。

損金経理方式において評価損の計上が認められる事実として、物損等の事実と法的整理の事実があり、物損等の事実の対象資産として、棚卸資産、有価証券、固定資産および繰延資産があげられているが(法人税法施行令第 68 条第 1 項各号)、法的整理の事実の場合には対象資産は限定されていない。そして、法人税法第 33 条 2 項の類型の評価損は、企業会計における資産の強制評価減または減損損失の取扱いに準拠するものであり、企業会計における会計処理と同様に、個別評価貸倒引当金(法人税法第 52 条第 1 項)の損金算入によって対応することとされていた。

しかしながら、平成 23 年 12 月改正法人税法により、貸倒引当金制度は金融機関および中小法人等に限られることとなり、これら以外の一般法人については経過措置により段階的に廃止されることとなった。これに伴い、民事再生手続により損金経理方式を適用する場面では、従来であれば個別評価貸倒引当金の損金算入により評価損に代わる損金が計上されていたところ、これに相当する損金が確保できないという事態が生ずることとなった。

この結果、再生のために必要な債務免除を受けた場合には課税が発生する可能性が生じることから、必要な債務免除を受けられなくなり、事業再生実務において支障が生ずるおそれがある。

そこで、民事再生法の規定による再生手続開始の決定があった法人については、引き続き貸倒引当金制度の利用を可能とすることが考えられる。

ところで、損金経理方式において金銭債権が評価損の計上対象に含まれない理由について、平成 21 年度税制改正の「法人税法の改正」の解説によると、「企業会計上基本的に評価損として損金経理の対象とならない金銭債権^(注)などについてまで今回の改正により税務上の評価損の計上対象となる資産の範囲が拡充されたわけではない」((注)省略)とされ、企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」(以下、「金融商品会計基準」という)の第 14 項(債権と貸倒引当金)、第 28 項(債権区分と貸倒見積高)等が記載され、評価損ではなく、貸倒引当金により損金算入されるとされている。本要望「16. 公正評価による貸倒損失(通達改正・創設)」で要望しているように、貸倒損失の要件を緩和して物的保証や人的保証がある場合の貸倒損失の計上が可能となり、これが事業再生における資産評定の場面でも適用されれば本項の問題の解消も期待できる。

仮に損金経理方式が企業会計との平仄を合わせたものとして解釈するなら、本要望「13. 大法人の貸倒引当金(貸倒引当金制度の復活(法令改正))」の貸倒引当金の復活が望ましいところであるが、金融商品会計基準(注)10 では、破産更生債権等の貸倒見積高の処理について、原則として貸倒引当金として処理するが、債権金額または取得価額から直接減額することもできるとされていて引当金以外の処理も認めていることから、評価損として損金経理をも認める取扱いとして欲しい。

なお、日本公認会計士協会会計制度委員会報告第 14 号「金融商品会計に関する実務指針」116 項によると、破産更生債権等とは、次のものを指す。

「破産更生債権等とは、経営破綻又は実質的に経営破綻に陥っている債務者に対する債権をいう(金融商品会計基準第 27 項(3))。

経営破綻に陥っている債務者とは、法的、形式的な経営破綻の事実が発生している債務者をいい、例えば、破産、清算、会社整理、会社更生、民事再生、手形交換所における取引停止処分等の事由が生じている債務者である。

実質的に経営破綻に陥っている債務者とは、法的、形式的な経営破綻の事実は発生していないものの、深刻な経営難の状態にあり、再建の見通しが無い状態にあると認められる債務者である。」

(4) 改正内容

法的整理の事実が生じた場合(法人税法第 33 条第 2 項)に評価損の損金算入が認められる資産の種類として破産更生債権等を明示する(法人税法施行令第 68 条第 1 項)こと、または、通達において破産更生債権等につき評価損処理することを容認する(法人税基本通達 9-1-3 の 3)ことを要望する。

6. 破産、特別清算手続の場合の評価損（法令改正または通達改正）

(1) 改正要望の概要

平成 22 年度法人税法の改正により、清算所得課税が廃止され、解散後においても各事業年度の所得に対する法人税を課することとされた。ただし、残余財産がないと見込まれる場合には、青色欠損金の控除後の所得を限度として、期限切れ欠損金の使用を認めることにより、法人税および地方税（法人税等）の課税を受けることがないよう措置された。

しかし、損失が含み損として資産の帳簿価額に潜在している場合では、解散時に欠損金がなく、あるいは、あっても少額で、最終的には残余財産がないと見込まれていても資産の譲渡益や債務免除益等が資産の譲渡損の確定に先行して実現し、法人税等の課税を受ける可能性がある。

そこで、残余財産がないと見込まれる清算手続においては、円滑な清算を可能とするため、遅くとも清算事業年度の初年度での資産の処分価額（債権については回収見込額）に基づく評価損を認めることを要望する。

(2) 関連する現行規定等

- ・ 法人税法第 33 条第 2 項
- ・ 法人税法施行令第 68 条
- ・ 法人税法第 59 条第 3 項

(3) 改正の根拠等

① 解散した場合の期限切れ欠損金の損金算入制度

改正前の法人税法においては、欠損金がなく、含み損を有する不動産の処分に時間を要し、処分損が確定するよりも早い時点で資産の含み益や債務免除益等が実現する場合、清算事業年度予納申告においていったん法人税等を予納しておき、その後残余財産が確定し、清算所得が生じないときは、清算確定申告をすることで予納税額の還付を受けることができた。改正前では、残余財産がない場合には最終的には清算所得がゼロとなり法人税等の課税は生じないこととなっていた。

しかし、平成 22 年度法人税法の改正により、財産法による所得計算である清算所得課税は廃止され、解散の日の翌日からの清算事業年度についても全期間を通じ損益法による所得計算である各事業年度の所得の金額を計算し、各事業年度毎に申告額が確定されることになった。いったん確定した各事業年度の所得に対する法人税等は、たとえ最終的に残余財産がないこととなっても、原則として、還付を受けることができないこととなる。

そこで、このような場合に対応するため、残余財産がないと見込まれるときには、期限切れ欠損金の損金算入が認められ、税額が生じないよう措置されたところであり、たとえば破産手続開始の決定による解散の場合には通常残余財産がないと見込まれる場合に該当するほか、法的整理でない場合にも適切に実態貸借対照表を作成した結果債務超過となっていれば残余財産がないと見込まれる場合に該当すると考えられ、期限切れ欠損金が使用できるように措置されている。

しかし、損失が含み損として資産の帳簿価額に潜在している場合や貸倒損失が未だ確定

していない場合等では、最終的に残余財産がないと見込まれていても、解散時には未だ欠損金がなくまたは少額で、資産の譲渡益や債務免除益等が、資産の除却損、譲渡損または貸倒損失等の確定に先行する事業年度で実現してしまうときには、法人税等の課税を受ける可能性がある。

清算事務の実務では、換価が容易な資産は概して価値が高く、早期での譲渡益実現の蓋然性も高い。逆に換価が困難な資産は価値が低く、除売却損が後追いで発生する傾向がある。

また、不動産の処分や貸倒損失の確定に手間どるうち、債権者側の都合から債務放棄の申出を受けざるを得ない場合もある。

以上から、実態貸借対照表により残余財産がないと見込まれる清算では、期限切れ欠損金の使用を認め税額が生じないように措置している清算税制の本旨に従い、帳簿価額が実態貸借対照表における資産の処分価額（債権については回収見込み額）を超える評価損等に相当する金額は、遅くとも清算事業年度の初年度において損金算入することを認め、譲渡益、債務免除益等との通算を可能ならしめ、残余財産がないと見込まれる清算において法人税等の課税は生じないこととすべきである。

② 産業活力再生措置法の場合の評価損

また、従来、産業活力再生措置法（以下、「産活法」という）において債権放棄を含む計画が認定された場合には、処分予定資産について処分予定価額までの評価損が認められていた。

平成 15 年 4 月改正後の産活法では、産業界が抱えている過剰債務構造の是正を我が国の産業再生を図る上での重要課題の一つとして捉え、一定の認定基準を充足した計画を作成した企業に支援措置を行うこととされていた。このうち、債権放棄を含む計画が認定されるためには、専門家による調査報告書によって財産の状況を明らかにし、一般に公正妥当な会計処理に従って評価損等を計上した財務諸表を主務大臣に提出するとともに、公認会計士等の監査を受けた財務諸表による報告が求められていたが、これらにより、制度上、評価損計上の任意性が排除されることから、処分予定資産については処分予定価額までの評価損が認められていたものと解される。

ところで、破産や特別清算の場合には、上記の産活法の場合とは異なり、最終的にすべての資産の処分を予定していることから、評価損の対象資産の選定に恣意性が介入する余地はなく、その実行にあたり裁判所が関与することとなるため適用の任意性も排除される。また、これらの場合に適用される基準において処分価額により貸借対照表を作成することとされていることからすれば（破産法第 153 条第 1 項、会社法施行規則第 144 条第 2 項）、処分価額により貸借対照表が作成されている場合には当該価額までの評価損が認められるべきである。

（4） 改正内容

残余財産がないと見込まれる清算においては、円滑な清算事務を可能とするため、遅くとも清算事業年度の初年度での処分価額（債権については回収見込額）に基づく評価損を認めることを要望する。

7. 清算事業年度中の損益通算制度の創設

(1) 改正要望の概要

清算所得課税制度が廃止されたことにより、清算事業年度中の各事業年度における損益の発生のタイミングによっては、清算所得課税制度の下では課税されなかった場合であっても、課税が生じるケースが生じている。

事業の継続不能により清算をする法人については、清算期間にわたる損益通算制度を設け、清算事業年度中の各事業年度を通算して課税所得がない場合には課税が生じないようにする制度の創設を要望する。

(2) 関連する現行規定等

- ・ 法人税法第 5 条
- ・ 法人税法第 59 条第 3 項

(3) 改正の根拠等

平成 22 年度の税制改正により、清算所得課税が廃止され、内国法人である普通法人または協同組合等に対しては、解散後も各事業年度の所得に対する法人税を課すこととされた（法人税法第 5 条）。この改正では、最近の解散において、法人の設立・改廃が活発になってきている中で、会社の黒字清算や、法形式のみ解散の手続きをとりつつ、他の法人において同一事業を継続して行うという事例も多く散見されていることから、このような場合、実際には事業を継続しているにもかかわらず、課税方式が転換し、経済実態に合わない課税関係となっている場合もあったため、解散の前後で課税方式が異ならないようにすることを趣旨としていた。

また、平成 22 年度の改正では、清算所得課税の廃止と併せて、法人が解散した場合に残余財産がないと見込まれるときには、所得の金額を限度として期限切れ欠損金を損金算入することとされ（法人税法第 59 条第 3 項）、債務免除等があった場合でも残余財産がないにもかかわらず税額が発生しないよう措置された。

改正前の清算所得課税の下での清算所得の金額は、残余財産の価額（時価純資産価額）から解散時の簿価純資産価額を控除する財産法により算定されていたが、この清算所得の金額は、結局のところ清算期間中における事業からの損益と資産を処分等した際の譲渡損益から成ることとなり、損益法により算出した金額と同様の所得金額を課税ベースとするものである。

しかしながら、各事業年度の所得に対して法人税を課すこととなるため、損益の発生のタイミングによっては課税が生じるケースがある。

また、事業の継続が不能となって清算する場合、清算所得課税による財産法による所得の把握方法が、残余財産の処分手続との親和性があるといえる。

このため、清算中の法人について、引続き各事業年度の所得に対して課税をするとしても、事業の継続不能により清算をする法人については、清算所得課税制度の下では課税されなかった場合にまで課税が生じることがないように措置することが必要である。

(4) 改正内容

事業の継続不能により清算をする法人については、清算期間にわたる損益通算制度を設け、清算事業年度中の各事業年度を通算して課税所得がない場合には課税が生じないようにする制度の創設を要望する。

8. 固定資産税課税標準の特例の創設（法令改正）

（1） 改正要望の概要

会社更生法等の法的整理およびそれに準ずる私的整理に係る法人の再生計画期間について、その保有する固定資産に係る固定資産税につき課税標準の特例措置を創設し、再生計画の早期達成に資することを要望する。

また、同再生計画に基づく事業譲渡・会社分割における不動産取得税および登録免許税の課税標準についても同様の特例または税率軽減の特例措置を要望する。

（2） 関連する現行規定等

固定資産税の課税標準の特例が認められる場合として、以下のような規定があるが、更生計画・再生計画、それに準ずる計画に基づき再生途上の期間について、当該法的整理およびそれに準ずる私的整理に係る法人が保有し、事業に供している固定資産に対する固定資産税課税標準の特例規定は存在しない。

- ① 公益事業等に対する課税標準の特例（地方税法第 349 条の 3、同附則第 15 条、第 15 条の 2、第 15 条の 3）
- ② 住宅用地に対する課税標準の特例（地方税法第 349 条の 3 の 2）
- ③ 被災住宅用地に対する課税標準の特例（地方税法第 349 条の 3 の 3）

また、固定資産税には減免（地方税法第 367 条）規定があるが、同規定は条例による減免を根拠とするものであり、天災その他特別の事情のある場合、貧困により生活のため公私の扶助を受ける者、その他特別の事情がある者を対象とすることができるとされている。したがって各市町村が各条例により、個々の者の個別事情に照らし、減免額等の基準を規定することになることから、一定の者に対する全国的一律の取扱いを求める本要望の効果は期待できない。

なお、固定資産税の課税標準の特例については、今般、中小企業等経営強化法（平成 28 年 7 月 1 日施行、旧「中小企業の新たな事業活動の促進に関する法律」）第 14 条第 2 項に規定する認定経営力向上計画に基づき取得した経営力向上設備等に該当する機械および装置で 1 台または 1 基の取得価額が 160 万円以上のものに係る固定資産税の課税標準について、当初の 3 年間に限り、課税標準となるべき価格の 2 分の 1 の額とするの特例が創設された。

（3） 改正の根拠等

次の点から、法的整理およびそれに準ずる私的整理に係る法人が保有し、事業の用に供している固定資産について固定資産課税標準の特例を設け、計画期間における固定資産税の軽減を図ることを要望する。

① すでに政策的意図からの固定資産税課税標準の特例規定が存在すること

固定資産税については、国土交通対策、中小企業対策、農林漁業対策、社会福祉対策および環境対策等に資する見地から、課税標準の特例措置がすでに講じられている。

また、前述したとおり、今般、中小企業等経営強化法の認定経営力向上計画に基づく経営力向上設備等に該当する特定の設備に係る課税標準の特例が創設された。

中小企業等経営強化法は、中小企業等の多様で活力ある成長発展が経済の活性化に果たす役割の重要性に鑑み、創業・新設企業の支援等や中小企業等の経営力向上の支援を行うこと等により、中小企業等の経営強化を図り、もって国民経済の健全な発展に資することを目的とする（中小企業等経営強化法第 1 条を要約）ものであるが、この点、再生計画期間中の固定資産税の課税標準の特例による負担軽減措置は、事業再生の確実性を高め、また、早期の事業再生を促す効果を通じて、国民経済の健全な発展の一助となることが期待される。

② 特例対象法人の特定

事業再生における固定資産税課税標準の特例対象法人はその法令に財産の評価手続が設けられている法人および法人税法第 33 条第 2～第 4 項の規定により資産の評価損の損金算入が認められる法人とすることが適当であると考ええる。

この資産の評価損の損金算入が認められる法人は次の法人である。

- i 会社更生法による更生計画認可の決定を受けた法人
- ii 民事再生法による再生計画認可の決定を受けた法人（法人税法第 33 条 2 項にあっては民事再生法による再生手続開始の決定があった法人）
- iii 再生計画認可の決定があったことに準ずる事実があった法人（その債務処理に関する計画が法人税法施行令第 24 条の 2 第 1 項 1 号に掲げる要件に該当するものに限り、資産評価の手続が設けられている）

③ 固定資産課税標準の特例

特例対象法人が、その法令に基づく財産の評価手続または資産評価の手続を行っていて、その事業再生計画が認可され、または、合意成立して、その事業再生を行う法人による届出があったときには、届出のあったときから（たとえば）5 年を経過する日を含む年までの間、財産の評価手続または資産評価の手続の対象に含まれ、その事業再生を行う法人が保有する固定資産についての固定資産税の課税標準は、課税標準となるべき価格と、当該財産の評価手続または資産評価の手続による価額で、法人税法の規定による評価損の損金算入が認められることとなる資産の評価換えの価額のいずれか低い額によるものとする、とするのが適当と考える。民事再生法の定める財産の評価手続の基準には清算的処分価額も含まれているが、法人税法の規定による評価損が認められる範囲に限定することにより、この清算的処分価額は特例に含まれないことになるからである。

④ 不動産取得税・登録免許税における特例措置

特例対象法人が行う以下の事業譲渡・会社分割において、譲渡・分割承継される資産に係る不動産取得税および登録免許税についても、事業再生の早期実行に資する課税標準の特例または税率軽減による特例措置を要望する。

- i 会社更生法・民事再生法の開始決定を受けた法人が更生計画・再生計画に基づいて行う事業譲渡・会社分割もしくは裁判所の許可を得て行う事業譲渡
- ii 再生計画認可の決定に準ずる事実により資産の評価替えを行った法人が事業再生計画に基づき行う事業譲渡・会社分割

(4) 改正内容

事業再生を行う法人で、その法令に財産の評定手続が設けられている法人および法人税法第 33 条第 2～第 4 項の規定により資産の評価損の損金算入が認められる法人が、その法令に基づく財産の評定手続または資産評定の手続を行っていて、その事業再生計画が認可され、または、合意成立して、その事業再生を行う法人による届出があったときには、届出のあったときから（たとえば）5 年を経過する日を含む年までの間、財産の評定手続または資産評定の手続の対象に含まれ、その事業再生を行う法人が保有する固定資産についての固定資産税の課税標準は、課税標準となるべき価格と、当該財産の評定手続または資産評定の手続による価額で、法人税法の規定による評価損の損金算入が認められることとなる資産の評価換えの価額のいずれか低い額によるものとする、との固定資産税課税標準の特例措置を創設することを要望する。

また、法的整理およびそれに準ずる私的整理に係る法人が行う事業譲渡・会社分割に際して資産を取得した者に課せられる不動産取得税および登録免許税の課税標準の特例または税率の軽減措置の創設を要望する。

9. 無償減資により欠損てん補した後、適格合併した場合の外形標準課税資本割計算（法令改正、通達改正）

(1) 改正要望の概要

無償減資により欠損てん補した後適格合併した場合、合併法人側の欠損てん補に充てた額は控除できるが、被合併法人側の欠損てん補に充てた額は、外形標準課税の資本割計算において控除が認められていない。当該取扱いは、実際の事業活動の規模に応じて課税するという外形標準課税の趣旨に反し、合併による再生を妨げる一因になっているため、法人事業税の外形標準課税資本割の計算上、被合併法人が行った無償減資による欠損てん補額についても資本金等の額から控除することを要望する。

(2) 関連する現行規定等

- ・ 地方税法第 72 条の 21（資本割の課税標準の算定の方法）

【参考】第 72 条の 21（資本割の課税標準の算定の方法）

第 72 条の 12 第 1 号ロの各事業年度の資本金等の額は、各事業年度終了の日における法人税法第 2 条第 16 号に規定する資本金等の額又は同条第 17 号の 2 に規定する連結個別資本金等の額と、当該事業年度前の各事業年度（以下この項において「過去事業年度」という。）の第 1 号に掲げる金額の合計額から過去事業年度の第 2 号及び第 3 号に掲げる金額の合計額を控除した金額に、当該事業年度中の第 1 号に掲げる金額を加算し、これから当該事業年度中の第 3 号に掲げる金額を減算した金額との合計額とする。ただし、清算中の法人については、第 4 項に規定する場合を除き、当該額は、ないものとみなす。

（一、二号省略）

- 三 平成 18 年 5 月 1 日以後に、会社法第 446 条に規定する剰余金（同法第 447 条又は第 448 条の規定により資本金の額又は資本準備金の額を減少し、剰余金として計上したもので総務省令で定めるものに限る。）を同法第 452 条の規定により総務省令で定める損失の填補に充てた金額

【参考】地方税法施行規則第 3 条の 16

（1 項省略）

- 2 法第 72 条の 21 第 1 項第 3 号に規定する剰余金として計上したもので総務省令で定めるものは、次の各号に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ当該各号に定める額とする。
 - 一 会社法（平成 17 年法律第 86 号）第 447 条の規定により資本金の額を減少した場合 会社計算規則第 27 条第 1 項第 1 号に規定する額
 - 二 会社法第 448 条の規定により準備金の額を減少した場合 会社計算規則第 27 条第 1 項第 2 号に規定する額
- 3 前項各号に定める額は、会社法第 452 条の規定により損失のてん補に充てた日以前 1 年間において剰余金として計上した額に限るものとする。
- 4 法第 72 条の 21 第 1 項第 3 号に規定する総務省令で定める損失は、会社法第 452 条の規定により損失のてん補に充てた日における会社計算規則第 29 条に規定するその他利益剰余金の額が零を下回る場合における当該零を下回る額とする。

(3) 改正の根拠等

① 外形標準課税の導入と無償減資による欠損てん補額の取扱い

シャープ勧告で、道府県税の基幹税として付加価値税の導入を勧告されたものが、平成 16 年度（平成 16 年 4 月 1 日以後開始事業年度から適用）に法人事業税の 4 分の 1 相当を外形標準課税にする形で実現した。

その際、資本割計算において、資本減少による欠損てん補に充てた金額は資本金等の額から控除する特例措置が講じられ、その後の平成 22 年度税制改正において本則化が図られた。

平成 22 年度税制改正のすべてによれば、その理由は以下のとおり説明されている。

外形標準課税は、法人の付加価値と資本等の額という外形的な基準をもって法人の事業活動の規模と考え、課税を行うものとされています。このうち、資本割の課税にあたっては、納税者の便宜等を考慮し、法人税法上の資本金等の額（法 2 十六、十七）が用いられています。しかし、企業再生を図るため、株主に払い戻しをせず、資本金を減少して損失の処理に充てた場合（無償減資等）には、会計上の資本金等の額が減少するにもかかわらず、法人税法上の資本金等の額は減少しないとされています（法令 8①）。そのため、これまでは、外形標準課税の趣旨から、地方税法附則において資本若しくは出資の減少による欠損金へのてん補又は損失へのてん補に充てた金額（無償減資等の額）を資本金等の額から控除する特例措置が講じられてきました（旧地方附則 9④⑫）。

今回の税制改正大綱では、「期限の定めのない措置のうち、もはや適用状況や政策評価等を踏まえた必要性を判断する必要がなく、かつ、課税の公平原則を逸脱するものではないと明確に認められるものについては、本則化の適否を検討する」こととされ、無償減資等の特例措置は、実際の事業活動の規模に応じて課税するという外形標準課税の趣旨に基づき講じているものであるため、地方税法本則の措置と規定することとされました（地法 72 の 21①二、三）。

② 無償減資による欠損てん補をした法人を被合併法人として適格合併した場合の取扱い

法人が合併前に無償減資による欠損てん補を行い、当該法人を被合併法人として適格合併した場合、地方税法第 72 条の 21 第 1 項第 3 号では、合併法人に限定して控除を認めるとは規定していないため控除が認められるようにも読める。しかし、東京都主税局によれば、被合併法人が行った欠損てん補額は合併法人において控除することはできないとのことである。参考として、東京都主税局のホームページに掲載されている Q & A を掲げる。



【資本割】 № 5

合併前に無償減資により欠損填補を行った法人を被合併法人として適格合併を行った場合、合併法人は欠損填補に充てた額を控除できますか。



資本の減少や資本準備金による欠損填補又は剰余金による損失の填補を行った法人を適格合併した場合であっても、被合併法人が欠損填補を行った額を合併法人が控除することはできません。

以上、無償減資による欠損てん補の後に適格合併した場合には、被合併法人の法人法上の資本金等の額が合併法人に承継されるため、無償減資による欠損てん補額が外形標準課税資本割の課税対象になっている。

③ 平成 27 年度、28 年度税制改正による負担増

平成 27 年度税制改正によると、現行の外形標準課税の所得割と外形標準課税の割合 3 対 1 について、外形標準課税の割合を拡大し 2 年をかけて 1 対 1（所得割 1：外形標準課税 1）にすることとされている。更に、平成 28 年度税制改正においては、所得割と外形標準課税の割合を 3:5 にすることとされ、この結果、資本割りの税率は改正前 0.2%（平成 26 年度標準税率）だったものが、0.5%（平成 28 年度標準税率）となり、実際の事業活動の規模を反映しない無償減資による欠損てん補額部分についても 2.5 倍の増税となることが見込まれている。

（4） 改正内容

無償減資による欠損てん補した場合、法人の実際の事業活動の規模はその分だけ縮小していることは明らかであり、その点は合併法人、被合併法人共通で、合併法人分だけ控除を認める現行の取扱い、実際の事業活動の規模に応じて課税するという外形標準課税の趣旨に反し、合併による再生を妨げる一因になっている。

法人事業税の外形標準課税資本割の計算上、無償減資による欠損てん補した後に適格合併した場合、被合併法人の欠損てん補に充てた額について資本金等の額から控除することを要望する。

10. 取締役等による私財提供に係る非課税措置の恒久化等（法令改正）

（1）改正要望の概要

事業再生において、中小企業に該当する内国法人の取締役等で、当該法人の債務保証をしている個人が、その個人の保有する有価証券以外の資産でその資産の使用または収益を目的とする権利が現に法人の事業の用に供されているものを、一定の債務処理計画に基づき、平成 25 年 4 月 1 日から平成 31 年 3 月 31 日までの間に当該法人に贈与した場合に、当該資産の贈与がなかったものとみなす規定（租税特別措置法第 40 条の 3 の 2）について、適用対象期間を撤廃し、恒久化することを要望する。

また、対象となる資産の範囲に、使用または収益を目的とする権利が現に法人の事業の用に供されている資産のみを保有する法人（以下、「資産保有法人」という）の株式等および債務者企業の株式等を含めるとともに、対象となる取締役等の範囲に、すでに取締役等を退任した元取締役等および株主等を含めることをあわせて要望する。

（2）関連する現行規定等

・租税特別措置法第 40 条の 3 の 2

租税特別措置法第 40 条の 3 の 2 では、中小企業に該当する内国法人の取締役等（以下、「取締役等」という）が債務処理計画に基づいて債務の保証に係る保証債務の一部を履行していること、債務処理計画に基づき行われた私財提供および保証債務の一部の履行後においても取締役等が保証債務を有していることが債務処理計画において見込まれていること、および、再生企業が私財提供を受けた後にその資産を事業の用に供することが債務処理計画において定められていることを要件に、取締役等で、当該法人の債務保証をしている個人が、その個人の保有する有価証券以外の資産でその資産の使用または収益を目的とする権利が現に法人の事業の用に供されているものを、一定の債務処理計画に基づき、平成 25 年 4 月 1 日から平成 31 年 3 月 31 日までの間に当該法人に贈与した場合には、当該資産の贈与がなかったものとみなすとされている。

なお、取締役等とは、株式会社の取締役および持分会社の業務執行社員とされている。

（3）改正の根拠等

中小企業の再生においては、本社や工場等の事業遂行に必要不可欠な資産が経営者の個人所有資産であることが少なくなく、債務者企業が経営者から資産を賃借等することにより事業を行っているケースが頻繁にある。このようなケースでは、資産を所有する経営者に相続が発生した場合等に当該資産が他者に移転してしまい、事業継続の妨げになる可能性があるため、会社の事業を再生して安定的な事業運営を継続するという観点からは、経営者の個人所有資産を債務者企業に贈与することが望ましい。しかしながら、経営者が古くから所有する資産は取得費が極端に低くなっていたり不明であったりすることも多く、所得税法第 59 条第 1 項によるみなし譲渡益課税の適用が妨げとなり、従来は贈与を実施することが難しかった。租税特別措置法第 40 条の 3 の 2 はまさにこのような場面において非常に有用な規定で

あるが、中小企業の再生における前述のような状況は今後も変わることはなく常に発生し続けると考えられるため、時限措置として延長していくのではなく、恒久化することが望ましいと考えられる。

また、低額譲渡は含まず贈与に限定しているのは、再生に資する取引に限るためであり、その目的からすると、本社や工場等の事業遂行に必要な資産を経営者が株式を保有する関連法人が所有している場合に、当該株式を債務者企業に贈与するケースや、自身の経営権につき保有株式全てを債務者企業に対して贈与することにより消滅させ、株主責任および経営責任を履行するとともに、新たなスポンサーによる支援を受けやすくするようなケースも同様の目的のための贈与であるため、対象資産に資産保有法人および債務者企業の株式等も含めることが望ましいと考える。

さらに、適用対象となる取締役等は株式会社の取締役および持分会社の業務執行社員であり、かつ保証債務の一部履行時点および私財提供時点の両方の時点において取締役等である必要がある。しかし、中小企業においては所有と経営の分離は明確でない場合が多く、すでに取締役等を退任した創業者等が個人所有資産を会社に使用させるとともに、債務保証を行っている場合や、取締役等ではない親族株主等（以下、株式会社の株主および持分会社の社員をいう）が、会社の事業遂行に必要な資産を所有している場合があるため、再生における安定的な事業運営を継続するための贈与を促進するためにも現任の取締役等だけでなく、過去に取締役等であった者および株主等も対象とすることが望ましいと考えられる。

(4) 改正内容

租税特別措置法第40条の3の2の規定による取締役等による一定の私財提供の非課税措置について、平成25年4月1日から平成31年3月31日までの間の贈与という期間制限を撤廃し、恒久化することを要望する。

また、対象となる資産の範囲に資産保有法人の株式等および債務者企業の株式等を含めるとともに、対象となる取締役等の範囲を「役員等（取締役等、取締役等であった者および株主等をいう）」とすることをあわせて要望する。

11. 一定の債務処理計画に基づく資産譲渡に係る譲渡所得税の 減免範囲（所得税法 9 条）の明確化（通達改正）

(1) 改正要望の概要

事業再生の場面に於いて、たとえば、再生企業のオーナー経営者（以下、オーナーという）が株主責任および経営責任の履行の一環として、自己の所有する不動産等の資産を売却し、当該売却代金（売却手数料費用控除後）から担保権等により優先弁済される金額を控除した価額のすべてを、再生企業の債権者への弁済に充当する場合がある。

このような場合、現行の法令に基づく、オーナーにおいては、一部について保証債務を履行するためにした資産の譲渡として所得税法第 64 条の適用を受けられる可能性があるが、オーナー個人の債務返済に充当された金額部分等、所得税法第 64 条の適用を受けられない部分については、譲渡益課税が課されることが原則となる。

しかし、事業再生においては、株主責任および経営責任の履行として、オーナー個人の所有する資産の譲渡が再生計画において実質上、強制的に求められるケースが多い。この場合、譲渡者自らの意志でキャピタルゲインを実現させているわけではないため、譲渡益課税がキャピタルゲインの精算であるとの立法趣旨に鑑みると、課税が発生することにつき譲渡者側に大きな不公平感が生じる。また、現金収入が伴わない課税のため現実的に納税資金に窮し、ひいては企業再生の円滑な遂行を妨げるおそれがある。

そのため、再生企業のオーナー経営者が株主責任および経営責任の履行の一環として所有する不動産等の資産を売却し、当該売却代金を保証責任の履行として再生企業の債権者へ弁済するほか、当該資産の担保権者である経営者個人の債権者へ弁済する場合にも、資力喪失の要件を満たしている場合には、譲渡所得課税が生じないような手当てを要望する。

(2) 関連する現行規定等

・ 所得税法第 9 条第 1 項 10 号

1 項「次に掲げる所得については、所得税を課さない。」

10 号「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である場合における国税通則法第二条第十号（定義）に規定する強制換価手続による資産の譲渡による所得その他これに類するものとして政令で定める所得（第三十三条第二項第一号（譲渡所得に含まれない所得）の規定に該当するものを除く。）」

・ 所得税法施行令第 26 条

「法第九条第一項第十号（非課税所得）に規定する政令で定める所得は、資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であり、かつ、国税通則法（昭和三十一年法律第六十六号）第二条第十号（定義）に規定する強制換価手続の執行が避けられないと認められる場合における資産の譲渡による所得で、その譲渡に係る対価が当該債務の弁済に充てられたものとする。」

・ 所得税基本通達 9-12 の 2

「法第 9 条第 1 項第 10 号及び令第 26 条《非課税とされる資力喪失による譲渡所得》に規定する「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難」である場合とは、債務者の債務超過の状態が著しく、その者の信用、才能等を活用しても、現にその債務の全部を弁済するための資金を調達することができないのみならず、近い将来においても調達することができないと認められる場合をいい、これに該当するかどうかは、

これらの規定に規定する資産を譲渡した時の現況により判定する。」

・ 国税通則法第 2 条第 10 号

「強制換価手続・・・滞納処分（その例による処分を含む。）、強制執行、担保権の実行としての競売、企業担保権の実行手続及び破産手続をいう。」

(3) 改正の根拠等

所得税法第 9 条は、「資力喪失・債務弁済困難」「強制換価手続による資産譲渡所得」を規定し、所得税基本通達 9-12 の 2 は資力喪失について「著しい債務超過状況と短期の回復可能性の不存在」を、所得税法施行令第 26 条は強制換価について「競売手続等のほか、これらの手続の執行が避けられない場合も含む」と規定している。

ここで私的整理の場面では、同施行令 26 条の要件該当性について問題となる場面が考えられる。私的再生の場面では、金融機関の協力のもと再生企業による再生計画の立案が風評リスクを避けるために守秘的に進められ、具体的な強制換価手続の実行や、競売申立等がなされていることはほとんどなく、資産処分も任意売却により進められるのが一般的である。そのため、「強制換価」にかかる要件を直接的に満たせないことも多いが、そもそも私的再生は「強制換価」を避け、任意売却により高額弁済を目指すこと、風評被害等を避けることで事業価値の毀損を防ぎ、ひいては債権者への弁済をより高額にする目的に沿って、債権者の了解を得ながら任意資産売却を進めるのを原則としている。そして仮に、当該私的再生手続が頓挫するなど、債権者との合意が得られない場合には、債権者のアクションにより具体的な強制換価手続に入ることが想定されている。

すなわち、私的再生手続におけるオーナー個人の所有する資産の譲渡は、債権者からの要望により実質強制的に実行されるにもかかわらず、これらが高額での譲渡および弁済を可能とするよう強制換価手続の執行を避けて行われるがために、施行令 26 条の「強制換価等の手続の執行が避けられない場合」という要件を満たせないという不具合が生じている。

以上から、再生計画でオーナー個人の所有する資産の譲渡および金融債務への返済が規定されているものについては、将来的な強制換価手続が避けられない前提のもとで進められている実態を勘案し、例えば、再生支援協議会の関与等の一定の客観性が認められる再生手続における再生計画案に基づき実行されるオーナーの資産譲渡という要件を加味して、「強制換価等の手続の執行が避けられないものと認められる」とする解釈を明確化して欲しい。

(4) 改正内容

一定の客観性が認められる再生手続における再生計画案に基づき実行されるオーナーの資産譲渡については、「強制換価等の手続の執行が避けられないものと認められる」とする解釈を明確化する（所得税基本通達 9-12 の 2 または創設）ことを要望する。

12. 再生企業における留保金課税の適用除外措置（創設）

（1） 改正要望の概要

特定同族会社の留保金課税制度（法人税法第 67 条）は、個人企業と同族会社との間の負担の公平を図るため、通常の法人税に加えて、その利益の内部留保に対して特別の法人税を課すこととしているものであるから、事業再生を図る企業においては、本制度を適用除外とする措置を求める。

（2） 関連する現行規定等

・ 法人税法第 67 条

（3） 改正の根拠等

特定同族会社の留保金課税制度（法人税法第 67 条）は、同族会社においては、利益を内部に留保して、株主の所得税を回避する傾向があることから、個人企業と同族会社との間の負担の公平を図るため、特定同族会社に対して通常の法人税に加えて、その利益の内部留保に対して特別の法人税を課すこととしている。

このうち、留保金課税の計算の基礎となる留保金額は、その事業年度の所得の金額のうち留保した金額が基準となるため、青色欠損金や期限切れ欠損金の損金算入額があったとしてもこれらは考慮されない。そのため、青色欠損金や期限切れ欠損金を損金算入することにより、当期の課税所得がゼロとなった場合であっても、留保金額が留保控除額を上回る場合には、留保金課税の対象となる。

事業再生の場面において債務免除を受けた場合、債務免除益を計上する事業年度前の事業年度において税務上の損失が計上され、それが繰越欠損金となっている場合には、債務免除を受ける事業年度において留保金課税が生じる可能性がある。具体的には、期限切れ欠損金を上回る多額の青色繰越欠損金があって、当期課税所得（免除益課税）は発生しないものの、債務免除益に見合うだけの資産評価損が存在しないために欠損金控除前所得が生じる場合において、期限切れ欠損金が少ないために利益積立金基準で算定される留保控除額も少額にとどまる場合には留保金課税が生じる可能性がある。

実際のケースとしては、実態債務超過額の算定において多額の引当金の計上が必要となる場合に、実態債務超過額に見合う債務免除を受ける一方で、引当金繰入額は、企業再生税制を適用した場合にも税務上損金算入されないため、債務免除益の金額が資産評価損の金額を上回るケースがある。このようなケースでは、欠損金控除前において所得が生じることとなるが、上述したように繰越欠損金の控除により通常の課税所得が生じない場合でも、留保控除額が少額にとどまる場合には、留保金課税が生じることとなる。また、実際のケースとして、税務上損金算入できない事業価値評価における負ののれんが生じている場合にも、事業再生のために必要とされる債務免除益に比して資産評価損が不足するために欠損金控除前所得が生じるケースが想定される。この際に、留保控除額が少額にとどまる場合には、留保金課税が生じることとなる。

特定同族会社の留保金課税制度の本来の主旨は、会社の支配者が少数のものに占められて

いる同族会社においては、配当を行うかどうかは恣意的な操作が可能であり、個人株主の受ける配当等に対する所得税の累進課税がなされないことになるから、その代替的課税として、同族会社の留保金に対して課税することとしたものである。しかしながら、事業再生の場面では、株主責任を問われる債務者企業の立場として配当金の支払いなどはとうてい想定できないし、税務上の留保利益が生じたとしても、適正な資産評定および事業価値評価を前提とする限りにおいて、それは実質的な配当可能利益とは考えられない。つまり、留保金課税制度が想定している同族株主の恣意的な操作による配当所得課税回避についての課税上の弊害が問題となる状況ではない。また、事業再生の場面において生じる留保金額については、債務免除益がその源泉であり、資金的裏付けのない名目的利益であるため、そもそも担税力がないと考えられる。

したがって、事業再生の場面においては留保金額が生じたとしても、法人税法第 67 条の留保金課税制度が想定している課税上の弊害はないものといえ、一方で、留保金課税が行われた場合には事業再生に著しい障害を与えることとなるので、事業再生を図る企業においては、留保金課税制度を適用除外とすることが適当であるとする。

(4) 改正内容

特定同族会社の留保金課税制度（法人税法第 67 条）について、更生手続開始の決定を受けたこと等の事実が生じた場合など、一定の要件のもとに企業再生税制が適用される法人については、その事実が生じた日以後 7 年を経過する日までの期間内の日の属する各事業年度において、原則として、これを適用しないことを要望する。

Ⅱ 債権者に関する事項

13. 大法人の貸倒引当金（貸倒引当金制度の復活）（法令改正）

（1）改正要望の概要

平成 23 年 12 月改正法人税法により廃止された大法人（金融機関等および中小法人等以外の法人）における貸倒引当金の損金算入について、少なくとも個別評価貸倒引当金について、従前どおりすべての法人が適用可能とする改正を要望する。

（2）関連する現行規定等

・ 法人税法第 52 条

（3）改正の根拠等

平成 23 年 12 月改正法人税法により、各種金融機関等および中小法人等を除き貸倒引当金の損金算入限度額が段階的に引き下げられ、平成 27 年 4 月 1 日以降開始事業年度からは貸倒引当金の損金算入が完全に廃止されている。

しかしながら、企業会計上は、貸倒引当金の繰入れについては銀行・保険会社等の金融機関等に限って生じる費用ではなく、法人税法上、これを一部の法人にのみ認めることに理由はない。また、貸倒引当金繰入額の損金計上は、貸倒損失が確定するまで暫定的に一定の金額の損金計上を認めるものであって、債権が延滞・不良債権化し資金回収が困難となった企業において貸倒引当金繰入額の損金算入ができない場合には、担税力のない所得に対する課税が長期にわたり解消されず、課税所得計算としても企業の実態を表したものになっていない。特に個別評価貸倒引当金は会社更生や民事再生等の法的手続の申立てや、計画認可決定による弁済予定金額の確定がなされた場合等の債務者側の個別事情に基づき個別の債権に対して繰り入れられる引当金であり、債権者側が大法人であることにより繰入れを認めないことに合理性はないと考えられる。

したがって、これら不合理を解消させるため、少なくとも個別評価貸倒引当金の損金計上について、従前どおりすべての法人が適用可能とする必要がある。

（4）改正内容

個別評価貸倒引当金の損金計上について、適用できる法人を限定せず、すべての法人が適用することができるような修正を要望する。具体的には、個別評価貸倒引当金の規定である法人税法第 52 条第 1 項については平成 23 年 12 月改正前の法人税法の規定に戻すことを要望する。

なお、これに伴い、一括評価貸倒引当金に関しては、その規定である法人税法第 52 条第 2 項について銀行・保険会社および中小法人等のみが適用できる旨の規定に変更することが必要となる場合にはそのように変更することはやむを得ない。

14. 破産手続の場合の貸倒時期（通達改正・創設）

（1）改正要望の概要

債務者が破産手続開始の申立てを行った場合、破産債権となった当該債務者に対する債権については、大部分がまったく回収できないにもかかわらず、税務上、その時点において貸倒損失として損金計上することは認められていない。また、債務者の破産手続開始の申立てについては、個別評価貸倒引当金の計上要件とはなっているが、そもそも貸倒引当金繰入額の損金計上を認められる法人は、平成 23 年 12 月の改正により金融機関および中小法人等に限られてしまっている。そこで、債務者が破産手続開始の申立てを行った場合については、債権金額（担保権の実行、金融機関または保証機関による保証債務の履行その他により取立て等の見込みがあると認められる部分を除く）を貸倒損失として損金計上することができる旨の通達の創設もしくは法人税基本通達 9-6-2（回収不能の金銭債権の貸倒れ）の改正を要望する。

さらに、法人税基本通達 9-6-1（金銭債権の全部または一部の切捨てをした場合の貸倒れ）に規定されている貸倒れとして、破産手続の廃止決定または終結決定があった場合の当該破産債務者に対する破産債権を含めることを要望する。

（2）関連する現行規定等

- ・法人税法第 22 条第 3 項第 3 号
- ・法人税基本通達 9-6-1
- ・法人税基本通達 9-6-2

（3）改正の根拠等

破産は、債務者が経済的に破綻したときに、その財産関係を清算して、債権者に対し、債権を公平に弁済することを目的とする裁判上の手続である。現状の破産手続においては、債務者が破産手続の開始と同時に廃止（同時廃止）するケースやその後に廃止（異時廃止）するケースが破産手続の大部分を占めているが（下記統計データ参照。なお、破産手続開始の申立てがなされた場合にそのほとんどが破産手続開始決定に至っていることは統計上明らかである。また、法人破産の場合には配当で終結した事件の割合が比較的高い傾向にあるが、配当率はきわめて低率であることは周知の事実である）、これらの場合には、債務者に弁済原資となる財産がほとんどなく、担保権の実行、金融機関または保証機関による保証債務の履行その他により取立て等の見込みがあると認められる部分を除き、破産債権について回収はない。

	H22年度	H23年度	H24年度	H25年度	H26年度	5年間平均	5年間平均比率
破産既済事件件数	134,767	114,557	95,543	83,116	75,799	100,756	
破産手続廃止件数	120,230	101,343	83,174	72,087	65,621	88,491	87.83%
うち同時廃止	91,766	74,294	58,359	49,323	43,591	63,467	62.99%
うち異時廃止	28,459	27,043	24,809	22,764	22,030	25,021	24.83%
法人破産既済事件件数	11,477	10,308	10,224	9,365	8,683	10,011	
法人破産手続廃止件数	7,774	7,142	7,181	6,559	6,175	6,966	69.58%

出典：最高裁ホームページ <http://www.courts.go.jp>（司法統計検索システム 年報の破産統計資料より）

債務者が破産手続開始の申立てを行った場合、破産債権となった当該債務者に対する債権については、税務上は、法人税法施行令第96条第1項第3号ハに基づき債権金額の50%に相当する金額を貸倒引当金勘定へ繰り入れた場合には当該金額を損金の額に算入することが認められているが、そもそも貸倒引当金繰入額の損金計上を認められる法人は、平成23年12月の改正により金融機関および中小法人等に限られてしまっている。さらに、貸倒引当金として損金の額に算入できる法人においても、債権金額の50%を超える部分を損金算入しようとする場合は、同項第2号のいわゆる実質基準を充足しなければならないが、実質基準においては取立不能額を立証することが事実上求められているため、実務上は、その債権金額の50%を超える部分については早期に損金算入することが困難な状況になっている。このような状況は破産手続の実情と乖離しており、債権者における法人税の負担を過度に重くしていることから、法令の創設もしくは通達の改正により問題を改善する必要がある。

また、法人の破産手続においては、破産手続の廃止決定や終結決定があった場合でも、配当されなかった部分の破産債権を法的に消滅させる免責手続がないため、法人税基本通達9-6-1は適用されず、実務上は、法人税基本通達9-6-2に基づいて回収不能金額を損金算入しているのが通常であると思われる。しかし、破産手続については、裁判所による廃止決定または終結決定があった場合には、残余の財産が発見されないかぎり破産手続終結の効果として法人格が消滅することから（破産法第35条）、当該廃止決定または終結決定があったことにより破産債権もその全額が滅失したとするのが相当である。したがって、破産債権についても破産廃止決定時または破産終結時において法人税基本通達9-6-1の適用が認められるべきである。なお、破産債権の貸倒時期についての上記の考え方は、国税不服審判所平成20年6月26日裁決においても、同様の見解が示されている（ただし、当該裁決は法人税基本通達9-6-2の適用時期についての判断が行われているものであるため、留意されたい）。

(4) 改正内容

債務者が破産手続開始の申立てを行った場合において、債権金額から担保権の実行、金融機関または保証機関による保証債務の履行その他により取立て等の見込みがあると認められる金額を控除した金額を損金計上することができる旨の通達の創設、もしくは、法人税基本通達9-6-2（回収不能の金銭債権の貸倒れ）の改正を要望する。

また、法人税基本通達9-6-1（金銭債権の全部または一部の切捨てをした場合の貸倒れ）に規定されている貸倒れとして損金の額に算入する金銭債権に、破産手続の廃止決定または終結決定があった場合の当該破産債務者に対する破産債権を含めることを要望する。

15. 消滅時効と税法上の貸倒要件（通達改正）

（1） 改正要望の概要

債権につき消滅時効期間が経過した場合には、事実上、債権回収はできないと考えられるため、時効の援用の有無にかかわらず貸倒損失処理を可能とする措置を要望する。

（2） 関連する現行規定等

- ・ 法人税法第 22 条第 3 項第 3 号
- ・ 法人税基本通達 9-6-2

（3） 改正の根拠等

債権につき消滅時効期間が経過した場合を検討するに、時効制度は、一定の事実状態が永續するときには社会の法律関係の安定のためにこれを覆さないという考え方に基づいており、時効の完成を当事者の援用にかからしめたのは、時効の利益を受けることを潔しとしない債務者の意思も尊重しようという趣旨にすぎない（我妻榮『新訂民法總則（民法講義 1）』431 頁、432 頁参照）。すなわち、債権が回収されないまま時効期間が経過した場合において、時効の援用がないかぎり債権の回収可能性があるとの実態判断を前提としているわけではない。現実問題として、消滅時効を超えて債権回収を行い続けることはない。

事実、米英法を基礎にしている国においては、時効の援用制度はなく、債務者の意思にかかわらず貸倒損失処理をする国も存在している。

以上から、消滅時効期間が経過し債務者等が時効を援用した場合には、債権は法的に消滅するため（民法第 167 条、第 145 条）、事実上、債権回収はできないと考えられるが、債務者の時効の援用を待たずとも、消滅時効期間が経過した場合には、債権の回収が期待できない状況が永續している以上、もはや債権の回収は不能であるといえ、消滅時効が完成した場合と同様、事実上、債権回収はできないと考えられる。

（4） 改正内容

債権につき消滅時効期間が経過した場合には、事実上、債権回収はできないと考えられるため、時効の援用の有無にかかわらず、税務上、貸倒損失処理が可能となる措置を要望する。

なお、親子、兄弟会社間債権、役員等に対する債権については、恣意性の介入する余地があるため、対象から除くことが考えられる。

16. 公正評価による貸倒損失（通達改正・創設）

(1) 改正要望の概要

法人の有する金銭債権については、事実上の貸倒れとして、その全額が回収できないことが明らかになった場合に、当該金銭債権の全額の貸倒れが認められているが、担保物の処分がなされていなかったり、第三者からの保証が残っているようなときには貸倒れとして損金経理をすることは認められていない（法人税基本通達 9-6-2）。また、法人税法施行令第 96 条第 1 項第 2 号においては、個別評価貸倒引当金のいわゆる実質基準として担保物からの回収額を控除した金額について貸倒引当金繰入額の損金計上を認めているが、当該規定の適用は平成 23 年 12 月の改正により金融機関および中小法人等に限られている。

この点、本要望「13. 大法人の貸倒引当金（貸倒引当金制度の復活）（法令改正）」のとおり、個別評価貸倒引当金についてすべての法人が適用できる旨の制度の復活を要望するとともに、担保物等の客観的な評価が可能な場合においては、債権金額から担保物等の評価額を控除した金額について貸倒れとして損金計上できる措置を講じることを要望する。

(2) 関連する現行規定等

- ・ 法人税法第 22 条第 3 項第 3 号
- ・ 法人税法施行令第 96 条第 1 項第 2 号
- ・ 法人税基本通達 9-6-2
- ・ 法人税基本通達 11-2-7

(3) 改正の根拠等

人的保証・物的保証の有無については、たとえば、一定の物的保証がある場合でもその物的保証が劣後的かつ名目的で無価値である場合には、その物的保証の評価が正しい限りその金銭債権の貸倒れの処理が認められることになる（国税庁質疑応答事例）が、その物的保証から少額でも回収が見込まれる場合には、法人税基本通達 9-6-2 の取扱いにより、物的保証を処分するまでは貸倒れの処理は認められないものとされている。

しかしながら、債務者の資産状況および支払能力からみて債務者からの回収ができないことが明らかであり、かつ、物的保証や人的保証に係る担保物等の性格上その評価に客観性が確保できると認められる場合であれば、債権金額から当該担保物等の評価金額を控除した残額について実質的には回収不能が確定していると考えられ、当該金額について損金経理を認めることは、法人税法上もその実態に従った処理である。

特に、貸倒引当金制度については平成 23 年 12 月改正法人税法により銀行・保険会社および中小法人等以外の大法人においてその適用が段階的に廃止されたことから、これら大法人においては、このような担保物等の処分が済んでいない債権に対する個別評価貸倒引当金の繰入額による損金計上が不可能となったため、算定される課税所得が経済的に獲得した利益からより一層乖離してしまうこととなり、事実上の貸倒損失の要件を緩和することが必要と考える。

(4) 改正内容

本要望「13. 大法人の貸倒引当金（貸倒引当金制度の復活）（法令改正）」のとおり、個別評価貸倒引当金についてすべての法人が適用できる旨の制度の復活を要望するとともに、仮に個別評価貸倒引当金の復活が実現できない場合には、担保物等の客観的な評価が可能な場合においては、金銭債権の額から物的保証・人的保証による評価額を控除した残額を貸倒れとして損金計上ができる旨の通達の創設、もしくは、法人税基本通達 9-6-2（回収不能の金銭債権の貸倒れ）の改正を要望する。

Ⅲ 事業再編に関する事項

17. 事業を譲り受けた場合の第二次納税義務（通達改正）

(1) 改正要望の概要

納税者が特殊関係者に事業を譲渡し、かつ、その譲受人が同一とみられる場所において同一または類似の事業を営んでいる場合には、その譲受人は、納税者の滞納に係る国税の第二次納税義務を負うこととされている。この場合、納税者の同族会社は特殊関係者に該当し、特殊関係者に該当するか否かは事業を譲渡した時の現況によることとされている。また、事業の譲渡には分割による事業の譲渡が含まれることとされている。

事業再生またはM&Aの場面において、納税者が分社型新設分割により対象事業を切り出し、分割により取得する分割承継法人株式を分割直後に第三者であるスポンサーに譲渡するケースがある。この場合、納税者と分割承継法人は分割時において100%の資本関係を有するため、分割承継法人は第二次納税義務を負うことになるが、実質的には第三者への事業の譲渡であるため、このようなケースについては第二次納税義務の適用除外とすることを要望する。

(2) 関連する現行規定等

- ・ 国税徴収法第38条
- ・ 国税徴収法施行令第13条第1項第6号、同条第2項
- ・ 国税徴収法基本通達第38条関係9(4)

(3) 改正の根拠等

事業再生またはM&Aの場面において、第三者であるスポンサーが新会社（受皿会社）を設立して納税者から対象事業の現金交付型の分社型吸収分割を受ける場合には、新会社は第二次納税義務を負うことはない。一方、不動産取得税の非課税の必要性等により、納税者が分社型新設分割（あるいは新会社を設立して分社型吸収分割）により対象事業を切り出し、分割承継法人株式を第三者であるスポンサーに譲渡するケースについては、分割承継法人は第二次納税義務を負うこととなる。

分割資産に不動産が多額に含まれる場合、不動産取得税を非課税とすることは取引成立における重要度が高く、第三者であるスポンサーが第二次納税義務のリスクをとり、分社型新設分割を行う方法をとらざるを得ない状況が生じていると考えられる。

昭和33年12月の大蔵省内設置の租税徴収制度調査会の答申では、第二次納税義務制度について「この第二次納税義務の制度は、形式的に第三者に財産が帰属している場合であっても、実質的には納税者にその財産が帰属していると認めても、公平を失わないときにおいて、形式的な権利の帰属を否認して、…その形式的に権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させることにより、徴税手続の合理化を図るために認められている制度である。」とその趣旨が述べられている。

事業再生または M&A の場面における実質的に第三者への事業譲渡であると考えられる分社型分割については、結果として納税者に当該新設法人の財産が帰属しないため、第二次納税義務を適用しなかったとしても規定の趣旨に反しないと考えられる。

(4) 改正内容

納税者が分社型新設分割等により同族会社に事業を譲渡した場合に、その分割が分割承継法人株式を第三者に譲渡するための分割であり、かつ、実際に分割直後に分割承継法人株式の譲渡が行われた場合には、分割承継法人は第二次納税義務を負わないとする通達改正を要望する。

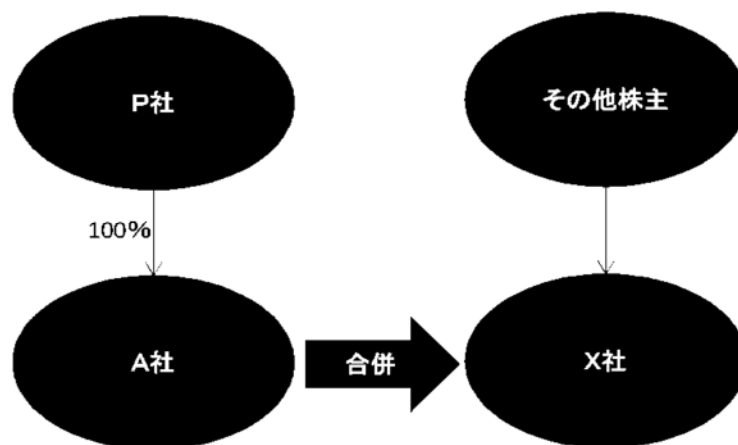
18. 非適格合併の場合の完全親法人による欠損金の引継ぎ（法令改正）

（1）改正要望の概要

平成 22 年度の税制改正前は、完全支配関係のある子法人が解散等した場合には、その親法人において子法人株式の清算に係る清算損が認識される一方で、親法人において子法人の欠損金額を引き継ぐことはできなかった。同改正により、上記の場合には、親法人において子法人株式の清算に係る清算損は認識できなくなったが、親法人において子法人の欠損金額を引き継ぐことができることとされた。

ところが、たとえば、次のケースでは、子法人の欠損金額を親法人に引き継ぐことができないのではないかという疑問が生じている。グループ法人が一体的に経営されている実態に鑑み、欠損金の引継ぎを認めた同改正の趣旨からすれば、このようなケースであっても親法人において子法人の欠損金額の引継ぎを認めるべきではないかと考える。

非適格合併の場合の株式消滅損と欠損金額の引継ぎ



【株主の状況】

- ・P社はA社株式を100%保有している
- ・X社の株主は不特定多数である

【合併概要】

- ・X社を合併法人とし、A社を被合併法人とする吸収合併
- ・合併対価は金銭とする
- ・A社には青色欠損金がある

（2）関連する現行規定等

- ・法人税法第 57 条第 2 項
- ・第 61 条の 2 第 16 項

(3) 改正の根拠等

以下、上記のケースに基づいて改正の根拠等を挙げることにする。

非適格合併の場合には、被合併法人であるA社の欠損金額を合併法人であるX社に引き継ぐことはできない（法人税法第57条第2項）。

次に、A社との間に完全支配関係がある親法人であるP社にA社の欠損金額を引き継ぐことができるかを検討すると、完全支配関係がある内国法人の残余財産が確定した場合には、その親法人において子法人の欠損金額を引き継ぐことができるとされているものの、A社は吸収合併により消滅するため、清算手続を経ることがない（会社法第475条）。そのため、A社においては「残余財産の確定」という事象が生じないことになり、残余財産の確定を要件とする法令規定からすれば、P社においてA社の欠損金額を引き継ぐことは困難ではないかとの疑問が生じる。

このような現象は、たとえば、A社がX社に事業の全部譲渡を行った後に解散した場合と比較すると、取扱いが異なることがわかる。この場合には、P社において子法人株式の清算損失は認識できないが、欠損金額の引継ぎは可能であるからである。

事業の全部譲渡の場合に比べ、非適格合併の場合にことさら制限を強くする理由はないと考えられるので、完全支配関係のある子法人が非適格合併により解散した場合においても、親法人において欠損金額の引継ぎができるよう手当てされることを希望する。

(4) 改正内容

法人税法第57条第2項中、「残余財産が確定した場合」とあるのを、「残余財産が確定した場合（合併法人株式又は合併親法人株式のいずれか一方の株式又は出資以外の資産が交付された適格合併に該当しない合併により解散した場合を含む）」とするなどの改正を要望する。

19. 連結納税下における連結法人の更生手続開始決定と連結納税の取りやめ等（法令・通達改正）

（1）改正要望の概要

① 連結申告における連結法人のみなし事業年度の取扱い

連結納税グループでは、連結子法人の事業年度開始の日および終了の日がそれぞれ当該開始の日の属する連結親法人事業年度開始の日および終了の日でない場合には、当該連結子法人の事業年度は、みなし事業年度の取扱いが適用され、その連結親法人の事業年度開始の日からその終了の日までの期間（法人税法第 14 条第 4 号）とされる。すなわち、連結申告を行っている場合には、当該連結子法人の事業年度にかかわらず、連結親法人の事業年度によることになる。

また、以上から、連結親法人の事業年度が変更となった場合には、連結子法人はその事業年度にかかわらず、連結親法人の変更となった事業年度終了の日において連結申告のための決算を行うことになる。

② 会社更生法による更生手続開始決定と納税申告

会社更生法による更生手続開始の決定があったとき（以下、「更生手続開始決定日」という）は、定款の事業年度の定めにかかわらず、その開始の時に終了する（会社更生法第 232 条第 2 項。以下、「更生手続開始決定によるみなし事業年度」という）とされ、単体申告を行っている場合には事業年度が終了する。

この点、更生手続開始の決定があった会社が連結子法人である場合には、連結親法人の連結事業年度の中途において更生手続開始の決定があった場合であっても、特定の事由（法人税法第 15 条の 2 第 1 項）に該当しないかぎり、連結申告が継続するため、更生手続開始決定によるみなし事業年度についての単体申告を要しない（連結納税基本通達 1-4-5）とされている。

更生手続の流れについて概略記載すると次のとおりである。

すなわち、更生手続申立てに伴い財産の保全が図られ、その後更生手続開始の決定がなされる（会社更生法第 41 条第 1 項）。開始は裁判所の決定によるので、月の末日とは関係なく多くは月中の日となる。更生手続開始後、更生会社は、開始決定日を基準として、財産評定手続（会社更生法第 83 条第 1 項）や債権調査手続等を進め、更生計画案を策定するところ、これらの手続は、通常の決算手続等に比して、一般に膨大な経理事務等の作業が必要となる。その後更生計画認可の決定を受けると更生計画を遂行することになるが、更生計画によって通常 100%減資を行うため、従前の支配従属関係は消滅する。開始決定日で終わる事業年度に続く事業年度は更生計画認可の時に終わる（会社更生法第 232 条第 2 項後段）とされ、財産評定による価額は認可決定日の貸借対照表においてその取得価額とみなされ（会社更生法施行規則第 1 条第 2 項）、更生会社の会計帳簿の基礎となる。更生会社は、これらの手続を短期間の中で遂行することとなる。

以上より、連結子法人が更生会社となった場合には、会社更生法の規定に基づいて単体の決算業務や財産評定手続等を行う一方、あわせて連結親法人の連結事業年度に基づく連結申

告のための決算も同時に進めることとなり、また、連結親法人が更生会社となった場合には、連結親法人のほか、連結子法人においても更生手続開始の決定に伴う連結親法人の決算にあわせて決算を行うこととなるなど、経理手続が著しく煩雑化するだけでなく、更生手続の円滑かつ迅速な進行の上で重大な支障となるおそれがある。

③ 連結申告の取りやめ

連結法人は、やむを得ない事情があるときは、国税庁長官の承認を受けて連結納税の適用を受けることをやめることができる（法人税法第4条5第3項）。「やむを得ない事情があるとき」とは、たとえば、連結納税の適用を継続することにより事務負担が著しく過重になると認められる場合をいうのであって、単に税負担が軽減されることのみを理由として連結納税を適用しないこととする場合は、これに該当しないこととされている（連結納税基本通達1-3-6）。

以上述べたところから、連結親法人または連結子法人に更生手続開始の申立てが行われた時には、その後の更生手続開始の決定以後は、連結納税の適用を継続することにより事務負担が著しく過重になると認められる場合があるので、連結法人の申請に基づき、連結納税の取りやめを認めてほしい。

④ 連結親法人の解散、連結子法人の離脱等の場合のその後の申告手続の簡素化

連結子法人の連結事業年度の中途において連結親法人が解散（合併による解散を除く）をした場合には、その連結事業年度開始の日から解散の日までの期間、解散の日の翌日からその連結事業年度終了の日までの期間およびその終了の日の翌日から当該翌日の属する事業年度終了の日までの期間がそれぞれみなし事業年度として扱われ（法人税法第14条第12号）、連結法人は、連結親法人解散の日で終了するみなし事業年度の次の年度においても、ただちに連結法人自身の事業年度に戻ることができず、従前の連結事業年度終了の日で終わるみなし事業年度に係る申告が必要とされている。

また、連結子法人が連結親法人との間に連結完全支配関係（法人税法第2条第12の7の7号）を有しなくなった場合には、離脱日の前日までのみなし事業年度（連結子法人の状態での単体申告）に続く事業年度は、ただちに連結子法人自身の事業年度に戻るわけではなく、離脱日から連結事業年度終了の日までの期間（単体申告）となり、その次の事業年度でやっとな、その翌日からその翌日の属する連結子法人自身の事業年度終了の日までの期間（単体申告）となる（法人税法第14条第8号後段）。

持株会社たる連結親法人が更生手続開始の決定を受け、その後更生計画によって解散することがあるほか、連結子法人が更生計画による100%減増資によって連結完全支配関係が消滅して連結申告から離脱する場合等があるところ、以上のみなし事業年度の取扱いによると、連結親法人の解散後、あるいは連結子法人の離脱後においても、従前の連結事業年度終了の日による申告のための決算が必要とされるが、連結親法人が解散した場合には、解散の日続く事業年度は当該連結親法人の事業年度（連結子法人については当該連結子法人の事業年度）終了の日をみなし事業年度とし、連結子法人が離脱した場合には、離脱日からのみなし事業年度は当該連結子法人の事業年度終了の日までの期間（単体申告）として、申告手続の簡素化を図ってほしい。

なお、このみなし事業年度に係る申告手続の簡素化は、更生会社に限られない。

(2) 関連する現行規定等

- ・ 法人税法第 14 条
- ・ 法人税法第 4 条の 5 第 3 項、第 6 項
- ・ 連結納税基本通達 1-3-6
- ・ 連結納税基本通達 1-4-5

(3) 改正の根拠等

更生手続開始の決定を受けた会社は、前述したとおり財産評定その他の手続を円滑かつ速やかに進めることが必要であり、かつ、債権者等の利害関係人から期待されているといえ、連結申告を継続することによる経理手続の著しい煩雑化を回避させることは社会的な意義も有するといえる。

連結グループの主要な事業会社が更生手続開始の決定を受けた場合等にあつては、連結納税の適用を継続することにより事務負担が著しく過重になることが想定されるので、やむを得ない事情があるときに該当すると考えられる。

また、税務申告手続の簡素化を図る趣旨から、連結親法人が解散した場合や連結子法人が連結親法人との間に連結完全支配関係を有しなくなった場合には、みなし事業年度の取扱いを改正して必要とされる決算・申告の回数を削減すべきである。

(4) 改正内容

- ① 連結納税の適用を受けることをやめることができる「やむを得ない事情があるとき」の解釈に次を追加する（連結納税基本通達改正等）。
「連結法人に会社更生法の規定による更生手続開始の申立てがあったこと」
- ② 連結子法人の連結事業年度のうちにおいて連結親法人が解散（合併による解散を除く）をした場合のその連結事業年度開始の日から解散の日までの期間のみなし事業年度の次に続くみなし事業年度を、「解散の日の翌日から当該翌日の属する事業年度終了の日までの期間」とする（法人税法第 14 条第 12 号、第 13 号についても同趣旨）。
- ③ 連結子法人が連結申告を離脱した場合の離脱日の前日までの期間のみなし事業年度の次に続くみなし事業年度を、「当該離脱日の属する事業年度終了の日までの期間」とする（法人税法第 14 条第 8 号、第 9 号についても同趣旨）。

20. 連結納税下における特例欠損金の使用制限（法令改正）

(1) 改正要望の概要

会社更生、民事再生その他一定の私的整理の場合の法人税法第 59 条の欠損金（以下、「特例欠損金」という）の適用については、「当該内国法人との間に連結完全支配関係がある連結法人を除く。」とされている。このため、連結納税を採用している連結子法人が他の連結法人から債務免除を受けた場合で、その後連結納税を離脱し、債務免除益を認識する事業年度が連結法人としての単体申告となった場合には、特例欠損金を適用することができず、連結納税から離脱した連結子法人において、法人税、事業税、住民税の負担が生じることが考えられる。

また、当該連結子法人が連結事業年度中に他の連結法人から債務免除を受けた場合は、特例欠損金を適用することができなくても、法人税においては連結納税下で他の連結法人の債権放棄損と当該連結子法人の債務免除益を相殺できるため、課税対象から除外できるが、単体納税である地方税においては特段の定めがないことから事業税、住民税の負担が生じることが考えられる。これらの問題を対処するための措置を要望する。

(2) 関連する現行規定等

- ・ 法人税法第 59 条第 1 項第 1 号
- ・ 法人税法第 59 条第 2 項第 1 号
- ・ 地方税法第 72 条の 23 第 1 項
- ・ 地方税法施行令第 20 条の 3 第 2 項
- ・ 地方税法第 53 条第 4 項、第 321 条の 8 第 4 項

(3) 改正の根拠等

連結納税制度を適用している連結子法人のみが企業再生の対象となることもあり得る。会社更生、民事再生その他一定の私的整理の対象となった連結子法人が、他の連結法人から債務免除を受けた場合の特例欠損金の適用については、「当該内国法人との間に連結完全支配関係がある連結法人を除く。」とされているため、特例欠損金は適用できない。これは、連結納税下では他の連結法人の債権放棄損と当該連結子法人の債務免除益を相殺することにより、法人税の課税対象から除外できるからであると考えられる。

しかし、当該連結子法人が、債務免除を受けた後、スポンサー等による買収により連結納税を離脱し、債務免除を認識する事業年度が連結法人としての単体申告となり、他の連結法人の債権放棄損と当該連結子法人の債務免除益を相殺できない場合であっても、債務免除を受けた時点で連結完全支配関係があるときは、特例欠損金を適用することができない。このため、当該連結子法人に法人税、事業税、住民税の負担が生じることが考えられる。

また、当該連結子法人が連結事業年度中に他の連結法人から債務免除を受けた場合は、特例欠損金を適用することができなくても、法人税においては連結納税下で他の連結法人の債権放棄損と当該連結子法人の債務免除益を相殺できるため、法人税の課税対象から除外できるが、単体納税である事業税、住民税においては他の連結法人の債権放棄損と当該連結子法人の債務免除益を相殺できる規定がない。

この場合に、事業税については、地方税法第 72 条の 23 第 1 項及び地方税法施行令第 20 条の 3 第 2 項において読み替えられた法人税法第 59 条において、「当該内国法人との間に連結完全支配関係がある連結法人を除く。」という文言を削除する読替え規定が存在しないことから特例欠損金の適用ができず、住民税については、地方税法第 53 条第 4 項および第 321 条の 8 第 4 項において、連結法人税に係る個別帰属法人税額を課税標準として法人税割が算定されることから、特例欠損金の適用ができない。このため、当該連結子法人に事業税、住民税の負担が生じることが考えられる。

このように、再生を図ろうとしている当該連結子法人に法人税、事業税、住民税の負担が生じるとは、再生を阻む要因になると考えられる。

(4) 改正内容

法人税法第 59 条第 1 項第 1 号、第 2 項第 1 号において、特例欠損金の適用対象外とされる連結法人について、連結事業年度中の連結法人に限る旨の改正を要望する。

また、地方税法第 72 条の 23 第 1 項および地方税法施行令第 20 条の 3 第 2 項における法人税法第 59 条の読替えについて、「当該内国法人との間に連結完全支配関係がある連結法人を除く。」という文言を削除する読替えの改正を要望する。

事業再生研究機構 税務問題委員会

平成 29 年度税制改正要望書作成 ワーキングチームメンバー

委員長	樽林 一典 (OAG 税理士法人)
副委員長	稲見 誠一 (デロイト トーマツ税理士法人)
副委員長	高野 公人 (PwC 税理士法人)
委員	稲葉 孝史 (株)シルスフィア会計事務所)
	植木 康彦 (Ginza 会計事務所)
	大森 斉貴 (税理士法人レクス会計事務所)
	栗栖 孝彰 (有限責任 あずさ監査法人)
	須賀 一也 (須賀公認会計士事務所)
	林 健二 (株) さくら総合事務所)
	藤井 敏央 (Ginza 会計事務所)
	前山亮太郎 (アール会計事務所)