

「事業再生に関わる税制改正要望」

2014 年（平成 26 年）7 月 18 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. 青色欠損金控除制限における事業再生の適用除外（法令改正） 1
2. 破産、特別清算手続の場合の評価損（法令改正又は通達改正） 4
3. 固定資産税課税標準の特例の創設（法令改正） 6
4. 無償減資・欠損填補の場合の法人住民税均等割額の軽減（法令改正） ... 8
5. オーナー経営者の私財提供による譲渡所得課税の特例（法令改正） 10
6. 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） 12

II 債権者に関する事項

7. 大法人の貸倒引当金（貸倒引当金制度の復活（法令改正）） 14
8. 破産手続の場合の貸倒時期（通達改正・創設） 15
9. 消滅時効と税法上の貸倒要件（通達改正） 17
10. 公正評価による貸倒損失（通達改正・創設） 18
11. 未履行保証債務の貸倒れまたは評価損計上の明確化（通達改正） 20

III 事業再編に関する事項

12. 事業を譲り受けた場合の第二次納税義務（通達改正） 22
13. 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） ... 24
14. 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） 26
15. 連結納税下における特例欠損金の使用制限（法令改正） 29

I 債務者に関する事項

1. 青色欠損金控除制限における事業再生の適用除外（法令改正）

(1) 改正要望の概要

① 青色欠損金控除制限の創設と事業再生

平成 23 年度第 2 次税制改正により法人税率引下げの財源のひとつとして青色欠損金控除制限の制度が設けられ、平成 24 年 4 月 1 日以降開始事業年度から適用されている。

青色欠損金控除制限は、青色欠損金（災害損失欠損金を含む）の繰越控除制度において新たに控除制限を設け、繰越控除前の所得の金額の 80%相当額とするものである（法人税法第 57 条第 1 項但書）。これにより単年度で控除可能な青色欠損金額が減少するため青色欠損金の繰越期間が従前の 7 年から 9 年に延長された（法人税法第 57 条第 1 項）。また、制度創設に際して、事業年度終了時の資本金（出資金）の額が 1 億円以下の普通法人（資本金（出資金）5 億円以上の法人による完全支配関係がある法人等を除く）等については青色欠損金控除制限の対象から除外されている（法人税法第 57 条第 11 項。以下、「中小法人等の適用除外」という）。

青色欠損金控除制限は、事業再生についてもその適用対象とされ、法人税法第 57 条（青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し）第 5 項等及び法人税法施行令第 112 条（適格合併等による欠損金の引継ぎ等）第 9 項、同第 116 条の 3（会社更生等の場合の欠損金額の範囲）及び同第 117 条の 2（民事再生等の場合の欠損金額の範囲）について必要な改正が行われた。あわせて法人税法基本通達 12-3-2（前事業年度以前の事業年度から繰り越された欠損金額の合計額）も改正されている。

なお、青色欠損金の控除制限創設にあたって、一定の事業再生については従前の取扱いを適用する経過措置が設けられたが、平成 24 年 4 月 1 日前に更生手続開始の決定があった法人等に限って適用される措置であった。また、前記の中小法人等の適用除外は事業再生案件についても適用される。

② 事業再生における青色欠損金控除制限の効果

事業再生における青色欠損金控除制限の適用効果は、概略次のとおりである。

第一に、債務免除を受ける事業年度においては、会社更生では、債務免除益等の他に期間利益がある場合であっても、従前は所得に見合う欠損金（青色欠損金と期限切れ欠損金の合計額）があれば課税は生じなかったが、改正後はそのような場合であっても、期限切れ欠損金では期間利益まで控除できず、青色欠損金部分を充当する場合には、青色欠損金の控除制限が働く結果、青色欠損金控除前の期間利益に対応する所得の 20%相当が課税所

得として残り、課税が生ずることとなる。これは民事再生等の評価損益税制（法人税法第59条第2項（同第33条第4項の適用を受ける場合））も同様である。

また、民事再生で、損金経理方式（法人税法第59条第2項（同第33条第2項の適用を受ける場合））を適用する場合は、当初、青色欠損金部分（控除制限あり）を先に控除する結果、期間利益に相当する部分が残ったとしても、期限切れ欠損金には控除制限がないので期間利益に相当する部分全額について控除ができる結果となっていたが、平成25年度改正により、債務免除を受ける事業年度において期間利益が生じているときには、期限切れ欠損金の控除限度額の計算において期間利益の20%相当を控除することとされたため、当該控除額相当額については課税所得が残る計算となり（法人税法第59条第2項「所得の金額を超える場合には」の中のかっこ書き部分）、会社更生の場合と差はなくなっている。

第二に、債務免除を受ける事業年度に続く再生期間においては、青色欠損金が残ったとしても、控除制限が働く結果、課税が生ずることとなるため、再生期間の税引後キャッシュ・フローの累計は原則として従前よりも減少する結果となる。

③ 事業再生に及ぼす影響と適用除外

以上のとおり、青色欠損金控除制限が適用される事業再生では、十分な欠損金を有していても、債務免除を受ける事業年度において期間利益があるときには課税が生じ、また、その後の再生期間においては通常の子会社と同様に法人税等の負担が生ずる結果となっている。

事業再生は、財務的窮境にある会社が、債務免除を受け収益性ある事業を核として再建する手続であるが、そのためには債権者の理解を得ることが必要とされること、青色欠損金控除制限の影響は、債務免除を受ける事業年度において課税が生ずる結果となるため債権者の理解を得る点でマイナスの評価として働くおそれがあるほか、再生期間における法人税等の流出は、一般にDCF法等で算定される事業価値の低下をもたらすなど、弁済総額を低下させる要因となる。

以上の趣旨から、事業再生においては、中小法人等にかかわらず、青色欠損金の控除制限の適用から除外してほしい。

なお、かつて再生計画認可の決定に準ずる事実に基づく一定の私的整理に係る事業再生税制が創設された背景が、私的整理等についても会社更生法に基づく事業再生に係る税制に近接させることにより、企業会計の枠組みを超えた資産に係る評価損の処理ならびに期限切れ欠損金の優先控除による計画期間の青色欠損金の確保によって税制面から事業再生の実効性を強化する点にあったことを勘案すると、再生計画期間または計画開始後の一定期間について青色欠損金控除制限の適用から除外することは、事業再生税制として一貫した施策といえることができるほか、事業再生への着手の決断の早期化を促す意義も有する。

(2) 関連する現行規定等

- ・法人税法第 57 条
- ・法人税法第 58 条
- ・法人税法第 59 条
- ・法人税法施行令第 112 条
- ・法人税法第 116 条の 3
- ・法人税法第 117 条の 2
- ・法人税基本通達 12-3-2

(3) 改正の根拠等

前述したとおり、青色欠損金控除制限が適用される事業再生では、十分な欠損金を有していても、債務免除を受ける事業年度において期間利益があるときには課税が生じ、また、その後の再生期間においては通常の会社と同様に法人税の負担が生ずる結果となっている。

前者については、債権者の理解を得る点でマイナスの評価として働くおそれがあるほか、後者についても、再生期間における法人税等の流出は、一般にDCF法等で算定される事業価値の低下をもたらすなど、弁済総額を低下させる要因となる。この点、青色欠損金の繰越期間が7年から9年に延長されているものの、一括弁済や短期弁済型が多くなっている近年の事業再生と必ずしも整合しない。

また、大企業がスポンサーとなる場合であっても、再生会社が法人格を継続する場合には、事業再生における弁済は当該再生会社の収益から弁済されるものであり、かつ、一般にそのような事業価値の計算に基づいて弁済額を算定するのであるから、そのような事業再生を青色欠損金控除制限の対象から除外したとしても、それがただちに大企業優遇とはならないのであって、むしろ零細な再生債権者の回収額の低下を抑止し、再生債権者自身の活力にもつなげる社会的効果を有すると考える。

(4) 改正内容

会社更生法、民事再生法に基づく事業再生または再生計画認可の決定に準ずる事実に基づく一定の私的整理による事業再生に該当する場合には、債務免除を受ける事業年度およびその後の再生計画期間について青色欠損金控除制限の適用から除外する。再生計画認可の決定に準ずる事実に基づく一定の私的整理については必ずしも再生債権全額の弁済終了までを計画期間としていないため一定期間を対象とすることになるが、会社更生法、民事再生法に基づく事業再生についても弁済期間中の一定期間とすることも可能である。

ただし、当該会社が他の法人と合併、分割、事業譲渡等を行って、当該会社が実質的に同質性を失ったものと認められる場合および再生計画期間中であっても再生債権を完済した場合を除く。

以上の改正を要望する。

2. 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、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

- ・ 資産の評価損を認める法人税法第 33 条第 2 項
- ・ 法人税法施行令第 68 条

(3) 改正の根拠等

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、各事業年度ごと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のであるが、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取るうち、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。

(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、清算事務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。

3. 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、同第 15 条の 2、同第 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。

(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。

- 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 2～4 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られる。

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 項にあり

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られ、資産評定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（例えば）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、この取扱いを適用する前の課税標準の額と、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、とするのが適当と考える。民事再生法の定める財産の評定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および特例対象法人が処分す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2～4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（例えば）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、この取扱いを適用する前の課税標準の額と、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・会社分割ならびに資産処分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。

4. 無償減資・欠損填補の場合の法人住民税均等割額の軽減（法令改正）

(1) 改正要望の概要

欠損填補により法人の規模が縮小したことが明確となった法人については、その法人住民税の均等割の税率算定の計算上、当該欠損填補充当額を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 23 条第 1 項第 4 号の 5
- ・ 地方税法第 52 条第 1 項
- ・ 地方税法第 292 条第 1 項第 4 号の 5
- ・ 地方税法第 312 条第 1 項
- ・ 法人税法第 2 条第 16 号
- ・ 法人税法第 2 条第 17 号の 2

(3) 改正の根拠等

法人住民税の均等割は、法人の「法人税法上の資本金等の額」（以下、「資本金等の額」という）に一定の担税力を認め、資本金等の額の金額の多寡に応じ法人を規模別に区分し、均等割の税率を定めている。

無償減資等により減少させた資本金または資本剰余金（資本金等の額に該当するものに限る）を充当して欠損填補を行った場合、会計上の資本金または資本剰余金は減少するのに対し、法人税法上の資本金等の額に変動はなく、均等割の税率適用は欠損填補前と変わらない状態のままとなっている。

一方、法人税法上は会計上の欠損に相当する繰越欠損金も欠損填補前の金額が変動なく繰り越されることとなっている。

法人税法での無償減資等に関する扱いは、損益取引と資本取引を峻別する法人税法上の取扱いとして合理的であると考えられるが、この法人税法上算出される資本金等の額をそのまま住民税の均等割の規模基準に用いることは、いささか合理性に欠けると言わざるを得ない。

均等割はその法人の規模に応じて負担されるべきであろうが、このため便宜上法人税法の規定により算出される資本金等の額にその規模の基準を求めたものにすぎない。したがって、住民税はその課税の趣旨に適合するよう法人税法の資本金等の額を調整してしかるべきといえる。

特に無償減資等による欠損填補が行われる場合では、法人の規模は実質的に当該補填額に相当する額が縮小していることは明らかであるから、事業税の外形標準課税において資本割の算定上考慮される無償減資等の資本金等の額と同様の配慮が求められる。

つまり、無償減資等による欠損填補については均等割の計算上当該欠損填補額は資本金等の額から控除することが法人住民税の均等割の計算上適当であると考えられる。

(4) 改正内容

無償減資等により資本金または資本剰余金を減少させ、欠損填補を行った場合の当該充当した金額は、法人住民税均等割の税率適用に係る法人区分の基準としての資本金等の額から控除することを要望する。

5. オーナー経営者の私財提供による譲渡所得課税の特例（法令改正）

(1) 改正要望の概要

事業再生において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当該再生企業の株式等を当該再生企業へ私財提供した場合、譲渡所得課税が生じないような手当てを要望する。

ただし、あくまで、事業再生の円滑な遂行を図るために生ずる不都合の救済に限定するため、民事再生法の規定による再生計画の認可決定その他これに準ずる事実が生じた場合で、オーナー経営者による再生企業への私財提供が当該再生計画に従い行われる場面に限定する。

(2) 関連する現行規定等

所得税法第 59 条第 1 項では、法人に対する贈与等により居住者の譲渡所得の基因となる資産の移転があった場合には、その者の譲渡所得の金額の計算については、その事由が生じたときに、その時における価額に相当する金額によりこれらの資産の譲渡があったものとみなされる。

所得税基本通達 59-6 および同 23~35 共-9 では、金融商品取引所に上場されている株式についての「その時における価額」は、市場で取引された最終の価格である旨が規定されている。

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 28 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規定されている。

所得税法第 64 条第 2 項では、保証債務を履行するための資産の譲渡があった場合において、その履行に伴う求償権の全部または一部を行使することができないこととなったときは、その資産の譲渡による収入金額のうちその行使できないこととなった部分の金額に対応する部分の所得金額はなかったものとみなされる。

旧租税特別措置法第 37 条の 11 の 2 では、居住者等が、平成 13 年 9 月 30 日以前から引き続き所有していた一定の上場株式等を、平成 15 年 1 月 1 日から平成 22 年 12 月 31 日までの間に譲渡をした場合におけるその上場株式等の譲渡による譲渡所得の金額の計算上収入金額から控除する取得費は、所得税法の規定にかかわらず、その上場株式等の平成 13 年 10 月 1 日における価額の 80%に相当する金額をすることができるとされていた。

(3) 改正の根拠等

企業再生の場面において、例えば、再生企業の株主が保有する当該再生企業の株式を再生企業に対して無償で譲渡し、自身の経営権を消滅させることにより、そのオーナー経営者（以下、「オーナー」という）の株主責任および経営責任を履行させるとともに、新たなスポンサーによる支援を受けやすくさせる場合がある。この点、平成 15 年 2 月に経済産業

省が「早期事業再生ガイドライン」を制定、同年4月東京証券取引所が上場廃止制度の見直しを発表し、上場している企業が事業再生を行う場合、一定の要件を満たすことにより上場を維持したまま再生手続を継続することが可能となったが、オーナーが株式保有を継続し再生後の利益を得ることは許されず、株式の無償譲渡を当該再生企業に対して行うという事例が近年生じている。

このような場合、現行の法令に基づくと、オーナーにおいては、市場にて株価のある上場株式を再生企業に対して無償にて移転（贈与）していることから、所得税法第59条第1項で定めるみなし譲渡益課税計算を市場での時価をベースに算定することが原則となる。

しかし、株主責任および経営責任の履行としての強制的な譲渡である場合には、譲渡者自らの意思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、時価が客観的交換価額であるとの考え方およびみなし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株式の無償譲渡が実現せず、ひいては企業再生の円滑な遂行を妨げるおそれがある。

したがって、このような譲渡の場合には譲渡者側からみた客観的交換価額は取得価額以下であるとみなし^{*}、結果として当該贈与がなかったものとみなすことも許容されるのではないかと考えられる。

合理的な再生計画（債務処理計画）に基づく経営者の私財提供につき贈与がなかったとみなす規定として租税特別措置法第40条の3の2があるが、対象法人が中小企業に限られること、適用対象者が債務者法人の取締役等で、かつ、同法人の債務の保証を行っていること、同法人へ提供する私財たる資産はそ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資産に限定され、かつ、有価証券が除かれていることから、オーナーによる上場株式の再生企業への無償譲渡には当該改正新措置法の規定の適用はないものと考えられる。

なお、平成13年9月30日以前に取得した上場株式等の取得費の特例（旧租税特別措置法第37条の11の2）の規定により、平成13年9月30日以前から引き続き保有していた上場株式を、平成22年12月31日までに譲渡した場合には、オーナー側の譲渡所得の計算上、当該上場株式の平成13年10月1日における株価の終値の80%に相当する金額をもって取得費とすることができることから、再生場面での株価下落によって、当該特例を適用すれば、結果的に譲渡所得が発生していないことが多かった。

しかしながら、上記の取得費の特例は、平成22年12月31日までで廃止されたため、平成23年1月1日以降の無償譲渡には同特例の適用はない。

^{*} 所得税法第59条第2項では譲渡対価が取得価額等に満たないときは、その不足額はなかったものとみなす旨規定している。

(4) 改正内容

民事再生法の規定による再生計画の認可決定その他これに準じる事実が生じた場合で、オーナーによる再生企業への私財の提供が当該再生計画に従い行われる場面に限定し、オーナーによる株主責任および経営責任の履行に伴う再生企業への当該株式等による私財提供については、租税特別措置法第40条の3の2および所得税法第64条第2項に準じて譲渡所得が生じないよう手当てを要望する。

6. 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 28 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 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 28 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。

また、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な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、会社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会社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、中小企業の再生において常に発生し続けると考えられるため、3 年間の期間限定ではなく、恒久化することが望ましいと考えられる。

また、租税特別措置法第40条の3の2の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、すでに取締役等を退任した元取締役等は含まれておらず、本規定の適用を受けるためには、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。中小企業においては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ケースもあり、このようなケースでは取締役等へ復帰しなければ本規定の適用を受けられないため、現任の取締役等だけでなく、過去に取締役等であった者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28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、対象となる取締役等の範囲を「役員等（役員もしくは株主等である者またはこれらであった者をいう）」とすることをあわせて要望する。

Ⅱ 債権者に関する事項

7. 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段階的に廃止されている大法人（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自体ができなくなる旨の改正が行われた。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。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、すべての内国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。

8. 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、大部分が全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。

	H20年度	H21年度	H22年度	H23年度	H24年度	5年間平均	5年間平均比率
破産既済事件件数	139,099	137,346	134,767	114,557	95,543	124,262	
破産手続廃止件数	126,562	123,446	120,230	101,343	83,174	110,951	89.29%
うち同時廃止	101,692	95,335	91,766	74,294	58,359	84,289	67.83%
うち異時廃止	24,859	28,108	28,459	27,043	24,809	26,656	21.45%
法人破産既済事件件数	9,652	11,321	11,477	10,308	10,224	10,596	
法人破産手続廃止件数	6,480	7,558	7,774	7,142	7,181	7,227	68.20%

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一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定されている。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。

9. 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やり続けることはない。

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。

10. 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定されている。

この点、「7. 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、例えば、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かぎ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

「7. 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。

11. 未履行保証債務の貸倒れまたは評価損計上の明確化（通達改正）

（1）改正要望の概要

債務者が他の会社等の連帯保証人たる地位を有している場合、主債務者の財政状態が芳しくない状況にあるなど、保証人において保証履行の可能性が高い場合には、会計上、保証債務を負債計上することがある。また、会社更生等の法的整理手続においては、保証債権者から債権届出手続において、保証債権について債権届出がある場合には、債権認否の結果認められた金額が、保証債務として負債計上されるのが通常である。

そして、当該債務計上の対応としての相手勘定である（事前）求償権あるいは保証債務見返勘定については、いったん資産計上されるとともに、資産あるいは見返勘定としての計上の適否が検討され、必要に応じて評価減等の処理が行われているものと考えられる。

一方、税務上、保証債務は現実にこれを履行した後でなければ貸倒れの対象にすることはできない（法人税法基本通達 9-6-2 注書）とされ、保証債務を履行することが確実な状況であっても、実際にその履行をした後でなければ損金算入できないのが原則と考えられる。

ここで、法的整理手続において、未履行保証債務を再生計画上債務として受け入れ、再生計画に基づいて支払うことになった場合に、未だ履行していないという理由で、債権調査の確定があるにもかかわらず、対応する求償権が税法上の貸倒れとして認められるか否か、あるいは保証債務を確定債務ととらえた場合の、（事前）求償権の回収可能性が問題となる。

求償権相当の貸倒損失が保証債務の債権調査確定時に損金算入されるのか、保証債務の履行の都度損金算入されるのかにより、各年度の損金に与える影響が大きく異なることも想定されるため、未履行保証債務の損金算入時期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 22 条第 3 項
- ・ 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

法人税法第 22 条第 3 項においては、各事業年度の損失額のうち、資本取引以外のものを損金とすることとしており、基本通達 9-6-1 及び 9-6-2 等において、金銭債権の貸倒れの判定について基準を定めている。

ここで、未履行保証債務については、原則として求償権という具体的な債権を生じていないと考えられることから、求償権の貸倒損失という損金をそもそも認識し得ないという整理がなされている（法人税基本通達 9-6-2 注書）。

一方、会社更生法および民事再生法等の法的整理手続においては、債権調査手続を経て、認否、査定、確定訴訟等の手続を経て確定された債権については、確定判決と同一の効力を持つものとされている。そのため、確定された保証債務は偶発債務から確定債務となり、対応する（事前）求償権の回収可能性が問題となる。

そして、法的整理時の（事前）求償権については、主債務者が主債務を完済できないことが明らかな場合、下記のとおり資産価値が認められない場合がある。

すなわち、保証人は、主債務者が民事再生手続等の法的整理手続に入り、主債務の免除を受けることが決定されている場合等、主債務を完済できないことが明らかな場合は、求償権の行使はできないため（破産法第 104 条第 3 項但書、会社更生法第 135 条第 2 項、民事再生法第 86 条第 2 項）、求償権を資産計上することはできない、とされている。

以上から、主債務者が法的整理手続に入っている場合で、保証人の求償権行使ができないことが明らかである場合には、保証債務の債権調査確定時には、保証債務の相手勘定である（事前）求償権の貸倒れが認識できる、あるいは保証債務の確定計上損が認識できるといえる。

したがって、債権調査確定日の属する事業年度において損失を認識する必要があるが、当該損失の計上時期が明確にされていないとも思えるため、明確化を要望する。

(4) 改正内容

法人税基本通達 9-6-2 の注記に「保証債務は、現実にこれを履行した後でなければ貸倒れの対象にすることはできないことに留意する。」の記載があるが、例えば以下のような但書きを追記し、債務保証にかかる損失の計上があり得ることを明確化することを要望する。

「ただし、法令の規定による整理手続において債務者が負担する確定した保証債務について、保証人の求償権行使が法的に不可能であることが明らかな場合を除く。」

Ⅲ 事業再編に関する事項

12. 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、第2項
- ・ 国税徴収法施行令第13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、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。

ゴルフ場事業等、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、スポンサーが第二次納税義務のリスクを取りながら、納税者が分社型新設分割を行う方法を採らざるを得ない状況が生じていると考えられる。

しかし、スポンサーに分割承継法人株式を譲渡するための会社分割については、実質的に第三者に対する事業の譲渡と考えられ、納税者と分割承継法人との間に瞬間的に100%の資本関係が生じたことのみをもって、分割承継法人に第二次納税義務を負わせる必要はないと考えられる。また、国税徴収法第38条は、譲渡人の特殊関係者が事業を譲り受けて継続する場合に第二次納税義務を課す趣旨と考えられ、実質的に第三者が事業を譲り受けて

継続するケースに第二次納税義務を適用しなかったとしても、当該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改正を要望する。

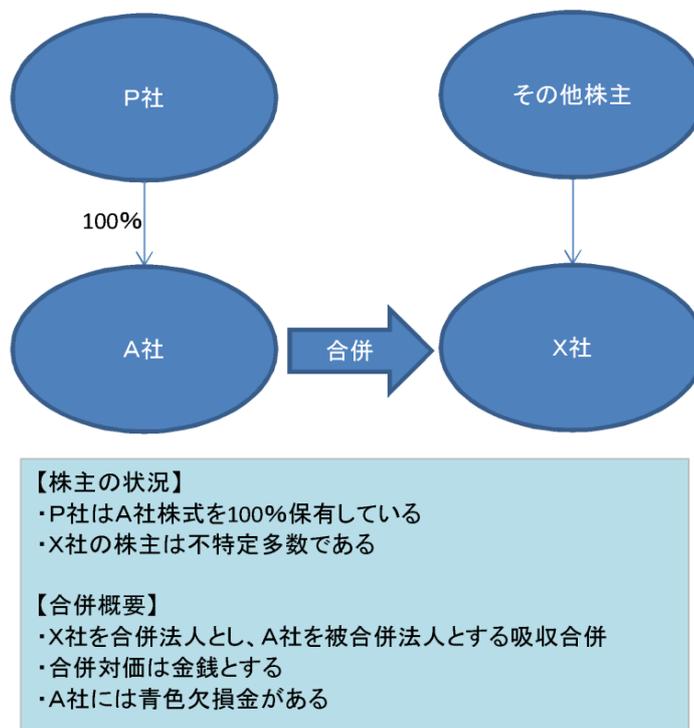
13. 非適格合併の場合の完全親法人による欠損金の引継ぎ（法令改正）

(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、親法人において子会社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。改正により、上記の場合には、親法人において子会社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、例えば、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あると考えられる。

非適格合併の場合の株式消滅損と欠損金額の引継ぎ



(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、先のケースに基づいて改正の根拠等を挙げるものとする。

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、完全支配関係のある親会社の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に、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、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社においても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、例えば、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、取扱いが大きく異なることがわかる。この場合には、P社において、子会社株式の清算損失は認識できないが、欠損金額の引継ぎはできるからである。

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（合併法人株式または合併親法人株式のいずれか一方の株式または出資以外の資産が交付された非適格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。

14. 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）。開始の決定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、連結親法人の他、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、例えば、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らねばならず、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、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、解散の日に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・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、前記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つたこと」
- 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）。

15. 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 項及び第 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ことが、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。