

2013 年（平成 25 年）8 月 2 日
事業再生研究機構 税務問題委員会

「事業再生に関わる税制改正要望」の発表

事業再生研究機構 税務問題委員会は、今般、下記要望事項のとおり、事業再生の迅速化に資するための税制改正要望を取りまとめたので、発表する。

弊委員会による税制改正要望は、平成 17 年度税制改正や平成 21 年度税制改正において多数取り込まれることになった。また、平成 25 年度税制改正では、評価損益税制における適用除外資産の取扱いに関する要望が織り込まれた。しかし、事業再生の税務問題には、小規模会社の再生問題や清算所得課税廃止後における解散・清算への評価損益税制の適用をはじめとする様々な未解決の課題が残されている中で、昨年から開始された青色欠損金の控除制限、グループ法人税制創設以降増加している連結納税への対応等の新たな課題も浮かび上がっている。そのような中で既に一般の事業会社における個別評価を含む貸倒引当金制度の段階的廃止がスタートしており、事業再生の債務者・商取引債権者等の双方にとって貸倒損失に係る税務が大きな課題となる等、事業再生の場面における税務上の論点はむしろ増加していると言える。

今般の平成 26 年度税制改正要望は上記の課題を含む、①債務者に関する税務上の取扱いの一層の弾力化、明確化、②破産申立時における従前の貸倒引当金に代わる貸倒損失の損金処理等の貸倒関連規定の整備、③連結納税における事業再生の取扱いの弾力化や法整備、④株主・経営者にかかる税制の整備、⑤他の会社に吸収合併される子法人の欠損金の引継ぎ等の事業再編税制の合理化、を求めるもので、その骨子は別紙のとおりである。

なお、本委員会は事業再生研究機構内に設置された専門委員会であり、同機構の全会員および関連する団体会員等を対象として実施したアンケート結果をもとに検討を進めてきたものである。

（注）税務問題委員会は、事業再生に携わる実務家や学者等の有識者によって構成されている。

＜お問合せ先＞

事業再生研究機構事務局（株式会社商事法務内）

〒103-0025 東京都中央区日本橋茅場町 3-9-10

電話；03-5614-6086／FAX；03-3664-8845

E-mail；jabr@shojihomu.co.jp

<http://www.shojihomu.co.jp/jigyو-saisei.html>

事業再生に関わる税制改正要望(要旨)

I. 債務者に関する事項

1. 破産、特別清算手続きの場合の評価損（法令改正又は通達改正）

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。但し、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、法人税及び地方税（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きにおいては、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み額）に基づく評価損を認めることを要望する。

2. 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））

法人税法 33 条 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 124 条 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又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。

3. 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き下げの財源の一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 項但し書き）。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」と言う。）。

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。合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当たって、平成24年4月1日前に更生手続開始の決定があったこと等、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、期間経過済である。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とその後の改正

以上の結果、青色欠損金控除制限が適用される事業再生においては、概略次のようなケースが生ずることとなった。

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。

一方、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））を適用する場合には、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、課税所得が生じず（青色欠損金の控除制限分だけ期限切れ欠損金相当額が増加する。）、従前と変わらない結果となる。

なお、平成25年度改正により、民事再生で損金経理方式を適用する場合にあっても、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結果となるように変更された（法人税法第59条第2項「所得の金額を超える場合には」の中のカッコ書き部分）。

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 CF 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

以上の通り、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ところ、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恐れがある他、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し、弁済総額を低下させることになる。

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

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）

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。

5. 固定資産税課税標準の特例の創設（法令改正）

会社更生法等の法的整理及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及び登録免許税の課税標準についても同様の特例又は税率軽減の特例措置を要望する。

6. 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及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及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拘わらず、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拘わらず、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関わらず、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）に該当しない限り、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。

更生手続開始の申立が行われると裁判所が保全処分を命ずる（会社更生法第 28 条）等、会社の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。

更生手続が開始されると、更生会社は、更生手続開始決定日を基準として、財産評価手続（会社更生法第 83 条第 1 項）や債権調査手続等の会社更生法に規定された手続を進め、更生計画案を策定する。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される。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。

更生手続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、財産評価による価額は更生計画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、以上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価手続等を行う一方、合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合わ

せて決算を行うこととなる等、経理手続が著しく煩雑化するだけでなく、連結子法人又は連結親法人に係る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、連結親法人又は連結子法人に更生手続開始の申立が行われた時には、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及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、直ちに、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、直ちに連結子法人自身の事業年度に戻る訳ではなく、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、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他、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、或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。

7. 連結納税下における特例欠損金の使用制限(法令改正)

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。

Ⅱ. 債権者に関する事項

8. 大法人の貸倒引当金(貸倒引当金制度の復活(法令改正))

平成 23 年 12 月改正法人税法により、銀行・保険会社及び中小法人等以外の大法人については貸倒引当金の損金算入が段階的に廃止されるが、これら大法人においても貸倒引当金の制度の存続は重要と考えられ、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。

9. 債権の評価損の取扱いの拡充(通達改正)

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 124 条 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、金銭債権は評価損を計上できる資産から除外されている。企業会計上、貸倒見積高を債権金額又は取得価額から直接減額することも認められる破産更生債権等については、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法律の規定に従ってその評価換えをする必要が生じた場合には、評価損の対象資産として追加することを要望する。

10. 破産手続の場合の貸倒時期（通達改正・創設）

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及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、金融機関又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若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（金銭債権の全部又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又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。

11. 公正評価による貸倒損失（通達改正・創設）

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できない（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及び中小法人等に限られている。

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）」の通り、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共に、担保物等の評価に客観性が維持できる場合においては、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。

12. 消滅時効と税法上の貸倒要件（通達改正）

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。

Ⅲ. 株主に関する事項

13. 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）

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及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。

但し、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。

Ⅳ. 事業再編に関する事項

14. 事業を譲り受けた場合の第二次納税義務（通達改正）

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又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。

事業再生又は 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。

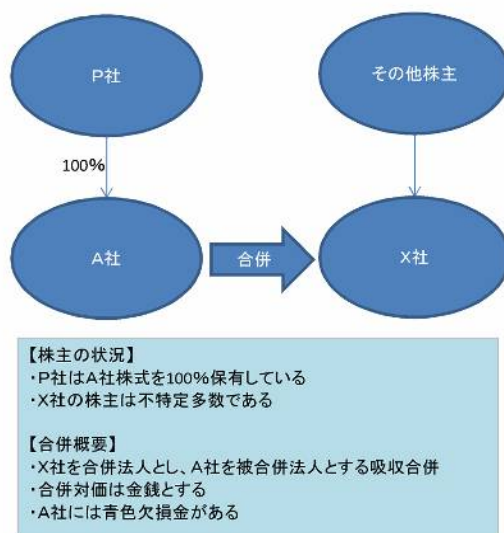
15. 非適格合併の場合の完全親法人による欠損金の引継ぎ（法令改正）

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、欠損金の引き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き継ぎを認めるべきであると考える。

非適格合併の場合の株式消滅損と欠損金額の引継ぎ



事業再生研究機構 税務問題委員会

平成 26 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	須賀 一也（公認会計士／須賀公認会計士事務所）
副委員長	樽林 一典（税理士／OAG 税理士法人）
	稲見 誠一（税理士／税理士法人トーマツ）
委員	稲葉 孝史（税理士／株式会社さくら総合事務所）
	植木 康彦（税理士／Ginza 会計事務所）
	須田 和彦（公認会計士／東京共同会計事務所）
	西野 哲広（税理士／西野税理士事務所）
	藤井 敏央（公認会計士／藤井会計事務所）