# 事業再生に関わる
# 令和７年度税制改正要望

2024 年（令和６年）７月９日

事業再生研究機構 税務問題委員会

**事業再生研究機構　税務問題委員会**

**令和７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 | 大森 斉貴 | （税理士法人レクス会計事務所） |
| 副委員長 | 前山亮太郎 | （アール会計事務所） |
| 〃 | 大西 倫雄 | （大西公認会計士事務所） |
| 委　員 | 稲葉 孝史 | （㈱シルスフィア会計事務所） |
| 〃 | 植木 康彦 | （Ginza 会計事務所） |
| 〃 | 栗栖 孝彰 | （有限責任 あずさ監査法人） |
| 〃 | 榑林 一典 | （ＯＡＧ税理士法人） |
| 〃 | 渋佐 寿彦 | （税理士法人 虎ノ門会計） |
| 〃 | 清水　顕 | （税理士法人レクス会計事務所） |
| 〃 | 須賀 一也 | （須賀公認会計士事務所） |
| 〃 | 高野 公人 | （PwC 税理士法人） |
| 〃 | 田中　拓 | （PwC 税理士法人） |
| 〃 | 林　健二 | （㈱ さくら綜合事務所） |
| 〃 | 平川 雄士 | （長島・大野・常松法律事務所） |
| 〃 | 蝋山 竜利 | （デロイト トーマツ税理士法人） |

# 目　次

## Ⅰ　債務者に関する事項


１．換価及び納税の猶予制度の拡充（法令改正）…… 1
２．将来の特定の損失支出に対応する債務免除益の繰延制度（創設）…… 3
３．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）…… 5
４．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）…… 7
５．完全支配関係のある法人に対する貸倒引当金制限の緩和（法令改正）…… 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．固定資産税課税標準の特例の創設（法令改正）…… 13
８．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）…… 16
９．再生企業における留保金課税の適用除外措置（創設）…… 19
10．欠損金の繰戻し還付の対象事業年度の拡充（法令改正）…… 21
11. 欠損金の繰戻し還付制度の地方税への適用範囲拡大（創設）…… 24
12. 青色欠損金控除制限の時限的な撤廃（法令改正）…… 25
13．中小企業の事業再生等に関するガイドラインの再生型私的整理手続等における債務免除益の非課税扱いの明確化…… 27


## Ⅱ　債権者に関する事項


14．破産手続の場合の貸倒時期（通達改正・創設）…… 29
15．消滅時効と税法上の貸倒要件（通達改正）…… 31
16．国外にある債務者に対する金銭債権の貸倒れの明確化（創設）…… 32


## Ⅲ　スポンサー及び事業再編に関する事項


17．上場会社の事業再生・救済局面における上場株式の時価の明確化（通達改正等）…… 34
18．事業を譲り受けた場合の第二次納税義務（通達改正）…… 36
19．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）…… 38
20．グループ通算制度下における通算法人の更生手続開始決定と通算制度の適用の取りやめ（通達改正等）…… 40
21．スポンサー支援型再生における債権放棄額の合理性に係る判定基準の明確化（通達改正等）…… 42

# Ⅰ　債務者に関する事項

## １．換価及び納税の猶予制度の拡充（法令改正）

### (1)　改正要望の概要

現時点でただちに納付することが困難である滞納税金があるものの、長期的には収益力の回復が見込まれる企業についても、円滑な事業再生を図れるよう税務上の手当が必要である。民事再生計画の認可決定、または準則型私的整理において事業再生計画が成立した場合には、換価の猶予、ないし納税の猶予制度を拡充し、滞納税金について、再生計画案に従って３年～５年程度の分割納付を認める法令改正を要望する。

### (2)　関連する現行規定等

・換価の猶予（国税徴収法第 151 条第 1 項、第 151 条の２第 1 項）
・納税の猶予（国税通則法第 46 条第 2 項）

### (3)　改正の根拠等

#### ①　改正の必要性

民事再生法や準則型私的整理においては、国税の滞納処分は制限されていないため、滞納税金をただちに納付できなければ、実現可能性のある再生計画案を策定することはできない。長期的には収益力の改善が見込まれる企業であっても、現時点での滞納税金をただちに納付できなければ、再生計画による再生を図ることが困難となり、破産を選択せざるを得ない事態に追い込まれてしまう。特に、昨今ではコロナ禍で納税猶予等によって滞納税金が多額となっている企業が破産せざるを得ない事例が増えている状況である。

そこで、上記のような企業が再生を図るためには、収益力の回復に応じて納税資金を創出するとともに、滞納税金についても、事業再生計画において分割納付する計画を策定することができるよう、納税の猶予、ないし換価の猶予制度を改正する必要があるものと考えられる。

#### ②　税金徴収の担保

民事再生手続、準則型私的整理手続においては、裁判所や第三者である専門家によって、事業再生計画の適正性、実現可能性が確認されることとなっている。具体的には、民事再生手続では裁判所の選任した監督委員（弁護士）及び監督委員補助者（公認会計士）が、再生計画案の弁済計画について、その履行可能性を検証して意見を述べる。また、準則型私的整理手続においても、会社から独立した第三者である弁護士、公認会計士等が事業再生計画の履行可能性を検証して調査報告書を作成する。

したがって、事業再生計画案に滞納税金の分割納付計画を織り込んだ場合にも、税金徴収の実現可能性について専門家による調査検証が行われることにより、滞納税金徴収の実現可能性が合理的に担保されているものと考えられる。

国税庁から公表されている「納税の猶予等の取扱要領」によれば、職権による換価の猶予の要件のひとつとして「財産の換価を猶予することが、直ちに換価することに比し、滞納に係る国税及び最近において納付すべきこととなる国税の徴収上有利である」ことが挙げられている。仮に、ただちに納付することが困難であり、猶予を受けられない場合には破産せざるを得ない状況であれば、再生計画による分割納付が国税の徴収上有利である可能性もあり、上記の職権による換価の猶予の趣旨に合致するものと考えられる。

上記のとおり、再生計画による分割納付を認めることによって、むしろ徴収税額がより多くなる場合も想定されること、また、徴収の実現可能性についても第三者である専門家による調査検証が行われることから徴収の確実性も担保され、結果として徴収上の弊害は特段認められないものと思料する。

③ ３年～５年程度の分割納付

現行の猶予制度においても猶予期間の延長が認められる場合もあり、換価の猶予制度においては、延長を含めて、申請による換価の猶予が２年、職権による換価の猶予が２年まで認められれば、合わせて最長４年間の猶予が認められる場合もある。

しかしながら、現行の猶予制度では、１年ごとに延長の手続や税務当局の承認が必要となる。このため、事業再生計画において分割納付計画を織り込む場合に、計画策定段階では、猶予が認められるかどうか未確定の状態である。したがって、事業再生計画の実現可能性について、専門家の調査で検証できないこととなり、現行の猶予制度に基づいた長期分割納付を前提とした事業再生計画は策定できないこととなる。

したがって、事業再生計画に滞納税金の分割納付計画を織り込むためには、現行の猶予制度のように１年ごとの延長ではなく、当初から３年～５年程度の分割納付を税務当局が認めるような法令改正が必要となる。

## (4)　改正内容

職権による換価の猶予については国税徴収法第 151 条第 1 項、申請による換価の猶予いついては国税徴収法第 151 条の２第 1 項、納税の猶予については国税通則法第 46 条第 2 項におけるそれぞれの猶予が認められるための要件に、民事再生計画の認可決定、または準則型私的整理において事業再生計画が成立した場合を加える。また、猶予期間についても 1 年ごとの延長ではなく、猶予の当初から事業再生計画案に従った３年～５年の分割納付計画を認めるよう、法令改正を要望する。

## ２．将来の特定の損失支出に対応する債務免除益の繰延制度（創設）

### (1)　改正要望の概要

再生計画上、計画認可後に多額の損失支出等が見込まれている場合には、欠損金の特例や資産の評価損に係る事業再生税制では債務免除益課税の発生を避けられないおそれがある。すなわち、当該損失支出等を踏まえた再生計画が策定され、債務免除益等が計上される一方で、税務上の当該損失支出等の損金発生時期が遅れるためである。このようなタイミングのズレを調整するため、再生計画に計画認可後に予定される特定の損失支出等の記載がある場合には、当該損失支出等に対応する債務免除益等を繰り延べることができる制度を創設することを望む。

### (2)　関連する現行規定等

・法人税法第 22 条
・法人税法第 59 条

### (3)　改正の根拠等

#### ①　再生計画認可後に予定される損失支出等と債務免除益等

事業再生では一定の基準日において会計処理の是正及び資産負債の評価修正を反映した実態貸借対照表が作成され、これによる債務超過の額ならびに将来損益・キャッシュフローの見込み等に基づいて必要な債務免除額を算定して再生計画が策定される。

この際、益金となる債務免除益等（役員等からの私財提供益を含む。）に対して、青色欠損金・期限切れ欠損金（法人税法第 57 条・第 59 条）や資産評価損（会社更生では財産評定損（法人税法第 33 条第 3 項)、民事再生では損金経理方式による評価損（法人税法第 33 条第 2 項、法人税法施行令第 68 条第 1 項、法人税法基本通達 9-1-3 の 3）または評価損益税制による評価損（法人税法第 33 条第 4 項、法人税法施行令第 68 条第 2 項、第 68 条の 2 第 1 項)、準則型私的整理では評価損益税制による評価損（同左)）等の損金の十分性について検討することになる。

しかし、税務上損金として認められる負債は確定債務やこれに準ずる債務に限られ、実態貸借対照表等に計上されたとしても退職給付引当金や事業再構築引当金等の将来の損失支出に備えるための引当金たる負債は損金とはならない。

前記したように再生計画では債務超過の額ならびに将来損益・キャッシュフローの見込み等に基づいて必要な債務免除額が算定されるので、このような引当金たる負債についても勘案されることになる。特に損失の予想される支出時期が計画認可時から近い将来である場合には、キャッシュフローに重要な影響を及ぼすので、弁済額の削減等の検討が必要となり、債務免除額にはその影響が反映することになる。損失の例としては、計画認可後に予定される事業改廃に伴う多額の退職金支出や拠点の統廃合等に係る事業再構築費用の支出、土壌汚染除去等の環境対策費用の支出等があげられる。

このように再生計画において計画認可後の多額の損失支出等が予定されている場合には、当該損失の損金発生時期が遅れるため債務免除益課税の発生が避けられない、あるいはその

発生を避ける必要性から十分な債務免除益を計上する再生計画が策定できないおそれがある。また、これらの支出時期に合わせて複数回に分けて債務免除を受ける計画としたり、債務免除を受ける時期を遅らせる計画とする場合には、債権者の理解を得にくいという事情がある。

**② 特定損失支出等に対応する債務免除益の繰延**

前項で述べた問題の調整を図るため、再生計画認可後に支出が予定されている多額の損失支出等で再生計画に記載されているものについては、これに見合う債務免除益等を当該損失支出等がなされる事業年度まで繰り延べることができる制度を要望する。具体的な内容としては次のような制度とすることが考えられる。

ｉ）対象とする計画認可後の損失支出等

再生計画認可後に支出が予定されている多額の損失支出等は、再生計画に記載され、更生計画認可で終わる事業年度（または民事再生の再生計画認可日を含む事業年度、準則型私的整理等の再生計画合意成立日を含む事業年度。以下、これらを「認可成立事業年度」という）の翌日以降 3 年内に予定されている損失支出等（資産の譲渡・債権の貸倒れ等によって税務上実現する損失を含む）とし、当該支出の日を含む事業年度前の事業年度において再生計画に基づいて計上される債務免除益等の総額の 10%以上のもの（以下、「特定計画損失」という）とする。

ⅱ）繰り延べる債務免除益等と繰延期間

繰り延べる債務免除益等（以下、「繰延債務免除益等」という）は、特定計画損失に対応する額とし、特定計画損失の支出・発生時に当該支出・発生額に相当する額を益金に計上することとし、認可成立事業年度の翌事業年度開始の日以降 3 年経過日時点の繰延債務免除益等の残額は一括して益金に計上する。

ⅲ）対象とする事業再生手続

法的再建手続（会社更生・民事再生）及び準則型私的整理手続を対象とする。

### (4)　改正内容

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（法人税法第 59 条）における債務免除益等について、再生計画の認可成立事業年度の翌日以降 3 年内に支出が予定されている多額の損失支出等で再生計画に記載されているものがある場合には、これに見合う債務免除益等の額を当該損失支出等がなされる事業年度まで繰り延べ、当該損失支出等のあった事業年度、または再生計画の認可成立事業年度の翌事業年度開始の日以降 3 年経過日時点を含む事業年度の債務免除益等として同上の規定を適用することとする制度の創設を要望する。制度の具体的な内容は前項後段記載のとおりである。

## ３．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）

### ⑴　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及び合併法人株式等の金銭以外の資産の価額の合計額が、受け入れた資産及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、60 か月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（法人税法第 62 条の 8 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。

### ⑵　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

### ⑶　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及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、当該資産及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、受け入れた資産及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こととなる（同会計基準第 32 項)。

#### ②  資産調整勘定

法人税法上の資産調整勘定は、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及び合併法人株式等の金銭以外の資産の価額の合計額が、受け入れた資産及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及びその主要な資産または負債のおおむ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（財務省ホームページ「税制改正の概要」）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」とされていることからも明らかである。また、同解説では、資産調整勘定の減額（償却）について、企業会計上は最長20 年の償却期間の適正な見積も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、営業権の償却との平仄を図るとともに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、第 33 条第 2 項～第 4 項)。そして、財産評定等による評定では、のれん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 項において資産調整勘定を減額する金額として「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資産調整勘定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。

## ４．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）は金融機関及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た。

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 2）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 2

### (3)　改正の根拠等

事業再生税制の１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、固定資産及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 条第 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及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。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、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おり、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も認容可能と考えられる。

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、再建の見通しがな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 2)ことを要望する。

## ５．完全支配関係のある法人に対する貸倒引当金制限の緩和（法令改正）

### (1)　改正要望の概要

令和２年度税制改正において、令和４年４月１日以降開始事業年度より、一定の中小法人に認められていた貸倒引当金の設定対象となる金銭債権の範囲より、完全支配関係のある法人に対する金銭債権を除外することとされた（法人税法第52条第9項2号）。

グループ会社での事業再生を目指す場合、完全支配関係のあるグループ会社向け債権に対する個別貸倒引当金が認められないことにより課税が発生し、再生の障害になり得ることがあるので、債権者も法的整理手続や準則型私的整理手続の局面にある場合には、完全支配関係のある債務者に対する個別評価金銭債権については法人税法第52条第9項2号の適用対象外とすることを要望する。

### (2)　関連する現行規定等

・法人税法第52条第9項第2号

・法人税法施行令第96条

### (3)　改正の根拠等

資金の貸借関係のある企業グループが法的整理手続もしくは準則型私的整理手続に入った場合において、グループ企業に対する金銭債権の回収可能性が実態的に乏しいと認められることも少なくない。このようなケースにおいて、債権者側法人が再生計画認可決定や準則型私的整理手続の成立を受けている場合は、法人税法第33条第4項による評価損の計上により、債務者側法人に対する金銭債権にかかる含み損を損金化し、再建手続中の課税回避を行うことも考えられる。

しかしながら、決算期や再生計画認可決定もしくは準則型私的整理手続の成立のタイミングによっては、法人税法第33条第4項を適用できないこともあり、そのような場合には貸倒引当金も計上できないことで課税が発生し、再建手続の入り口段階で債権者への弁済原資となり得る再生資金を課税に使用することとなり、再生の障害になりかねない。

そこで、一定の中小法人である債権者側法人が法的整理手続や準則型私的整理手続の局面にある場合には、完全支配関係のある債務者に対する個別評価金銭債権については法人税法第52条第9項2号の適用対象外とすることを要望するものである。

なお、「令和２年度税制改正の解説」（財務省）では、令和２年度税制改正において、貸倒引当金の設定対象となる金銭債権の範囲より完全支配関係のある法人に対する金銭債権が除外された背景として、「企業グループ内の法人間での金銭の貸借を任意に行い、繰入限度額を操作することが可能となること」や、「グループ通算制度を適用していない企業グループとの中立性・公平性の観点」が挙げられている。

この点、既に法的整理手続や準則型私的整理手続に入った法人については、実質外部債権者による管理状況に置かれているのであり、恣意的に貸倒引当金の繰入限度額の操作を行える余地は乏しく、また個社毎の外部債権者の存在を背景として個社別の清算価値保障原則を考慮した弁済原資（率）の検討がなされるなど、グループ各社は一定の独立性を保って法的

整理手続や準則型私的整理手続が進められることに鑑みれば、グループ内の債権者側法人がこれら手続の局面にある場合には完全支配関係のある債務者に対する金銭債権に対しても個別貸倒引当金の対象と認めることは、上記のような改正趣旨に反しているとは言えないと考えられる。

### (4)　改正内容

法的整理手続や準則型私的整理手続の局面にある法人において、完全支配関係のある債務者に対する個別評価金銭債権については、法人税法第 52 条第 9 項 2 号の適用対象外とすることを要望する。

## 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 0 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 産業活力再生特別措置法の場合の評価損**

また、従来、産業活力再生特別措置法（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わが国の産業再生を図る上での重要課題の１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．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

固定資産税については、課税除外措置（人的課税除外及び物的課税除外）が設けられている。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、当該法的整理及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）

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、長期避難指示等に係る被災住宅用地、及び被災市街地復興推進地域に係る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固定資産税税の減免には期待できない。

### (3)　改正の根拠等

次の点から、法的整理及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税の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、社会福祉対策及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定手続が設けられている法人及び法人税法第 33 条第 3～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 条第 4 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ことにより、財産の価額の評定が行われた法人）

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申請があったときには、その翌年から（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不動産についての特例措置

固定資産税は、不動産を含む固定資産の所有の事実に着目して課される財産税である一方、不動産取得税及び登録免許税は、不動産の登記・取得の事実に着目して課される流通税であるが、両者においては、課税物件の評価等において、共通の問題が生じ得る。

不動産取得税は、不動産の所有権を現実に取得した場合に課税される。課税除外規定は、①公共的または公益的な目的に供される不動産の取得、②公共用道路その他一定の公共用施設の用に供するための取得、③形式的な所有権の移転等に対する課税除外がある。

また、登録免許税は、不動産の所有権保存・所有権移転の登記等により、第三者対抗要件を備えるなどの権利が保護される利益に担税力を見出して課税される。一方で、国及び各種公共法人は、人的に非課税とされおり、公益法人等公益性の強い法人が自己のために受ける一定範囲の登記等も課税の対象から除外されている。税率軽減措置には、土地の売買による所有権移転登記等（租税特別措置法第 72 条）、住宅用家屋の所有権の保存登記・移転登記等（租税特別措置法第 72 条の 2・第 73 条）認定事業再編計画等に基づく組織再編のうち一定のものに伴う不動産の所有権移転登記等（租税特別措置法第 80 条）などがある。

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及び登録免許税についても、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及び法人税法第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申請があったときには、その翌年から（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、法的整理及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及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。

## ８．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に適格合併した場合、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）
・地方税法施行規則第 3 条の 16

### (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

シャウプ勧告で、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のてん補又は損失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の要約を掲げる。

【資本割】

**Q** 合併前に無償減資により欠損塡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、合併法人は欠損塡補に充てた金額を控除できますか。

**A** 資本の減少や資本準備金による欠損塡補又は剰余金による損失の塡補を行った法人を適格合併した場合であっても、被合併法人が欠損塡補等に充てた金額を合併法人が控除することはできません。

このように、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倍の増税となっている。

### (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。

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。

なお、合併法人の欠損補填の証明に比べ、被合併法人のそれは証明が困難なこと、及び課税庁による確認も困難なことが本取扱いを認めない理由として考えられるが、一律に認めな

いとせずに、欠損填補の証明がなされた場合について認めるとする取扱いも考えられる。

例えば、グループ通算制度の通算子法人の離脱時にその通算子法人の株式を有する各通算法人が、確定申告書に資産調整勘定等対応金額についての明細書等を添付し、かつ、その計算の基礎となる事項を記載した書類を保存している場合には、離脱時に通算子法人の簿価純資産価額にその資産調整勘定等対応金額を加算することができる措置が参考になる。

## ９．再生企業における留保金課税の適用除外措置（創設）

### ⑴　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。

### ⑵　関連する現行規定等

・法人税法第 67 条

### ⑶　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もとより想定できないし、税務上の留保利益が生じたとしても、適正な資産評定及び事業価値評価を前提とするかぎりにおいて、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考える。

### (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、一定の要件の下に企業再生税制が適用される法人については、更生手続開始決定等の日から更生計画認可決定等の日以後 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。

## 10. 欠損金の繰戻し還付の対象事業年度の拡充（法令改正）

### (1) 改正要望の概要

欠損金の繰戻し還付が認められる事実には更生手続の開始や再生手続開始の決定が含まれているが、現行の認められる事実及び欠損事業年度・還付所得事業年度の定義では利用機会が十分ではないので、認められる事実に更生計画・再生計画認可の決定が生じた場合を追加するとともに、同日の属する事業年度を欠損事業年度として欠損金の繰戻し還付を行う場合の還付所得事業年度を欠損事業年度開始の日前２年内に開始したいずれかの事業年度とする等、利用機会の拡充を図ってほしい。

### (2) 関連する現行規定等

・法人税法第 80 条
・法人税法施行令第 155 条の 2

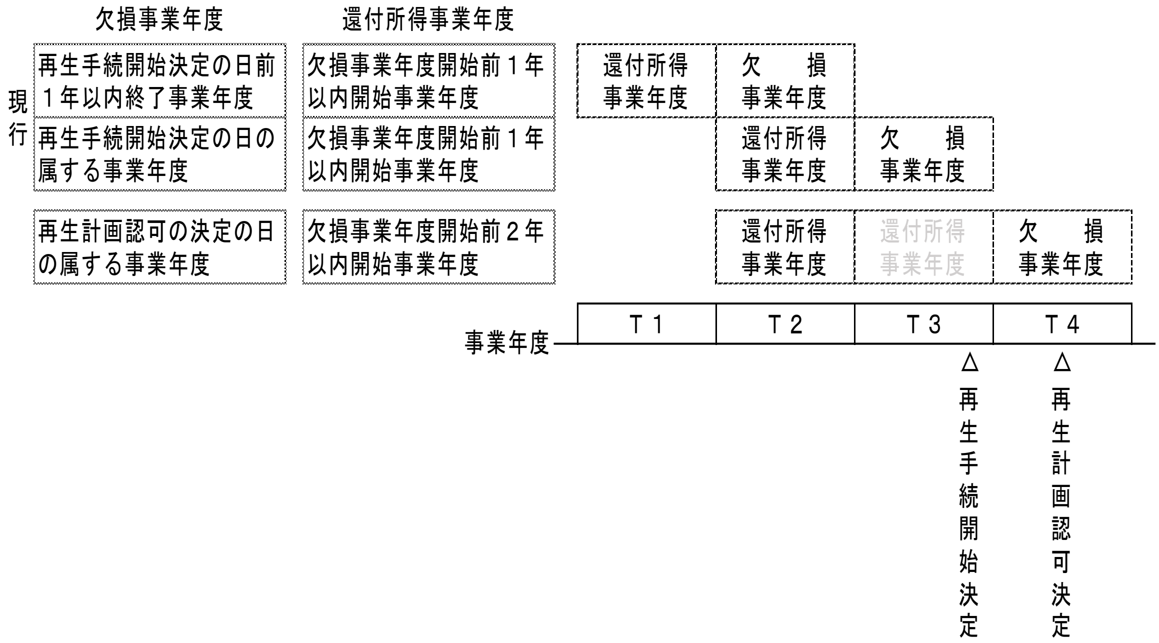
### (3) 改正の根拠等

欠損金の繰戻し還付（法人税法第 80 条第 1 項）は中小企業者に該当する場合を除き、原則として適用が停止されているが、解散等の場合は適用停止から除外されている（租税特別措置法第 66 条の 12 第 1 項)。

すなわち、解散（適格合併による解散を除く。)、事業の全部の譲渡、更生手続の開始（法人税法第 80 条第 4 項)、事業の全部の相当期間の休止または重要部分の譲渡および再生手続開始の決定（法人税法施行令第 155 条の 2 第 1 項）が生じた場合には、当該事実が生じた日前１年以内に終了したいずれかの事業年度または同日の属する事業年度において生じた欠損金があるときには、当該欠損金に係る事業年度（欠損事業年度）開始の日前１年以内に開始したいずれかの事業年度の所得に対する法人税の額に、当該いずれかの事業年度（還付所得事業年度）の所得の金額のうちに占める欠損事業年度の欠損金に相当する金額の割合を乗じて計算した金額に相当する法人税の還付を、当該事実が生じた日以後１年以内に請求することができる（法人税法第 80 条第 4 項)。

これを、再生手続開始の決定を例として示すと、次図の上段「現行」のとおりとなる。

なお欠損金については、欠損金の繰越控除（法人税法第 57 条）が認められているところ、将来の課税所得発生の見込がないような場合には欠損金の繰越控除の機会がないため、租税負担を合理化するためにこれを補う制度として設けられているのが欠損金の繰戻し還付である。事業再生では、事業を切り出してスポンサーに承継し、債務者企業自体は清算する場合等がこのようなケースに該当し、欠損金の繰戻し還付の利用が検討される。




例えば、前掲図の再生手続開始決定の日を含むＴ３事業年度に多額の欠損金が生じる場合には、これを欠損事業年度とし、その直前のＴ２事業年度に係る法人税の繰戻し還付を実効的に行うことができる。しかしながら、再生手続において資産の評価損益の損益金算入が可能な評価損益税制（法人税法第 33 条第 4 項等）では評価損益の計上時点は再生計画認可決定の日の属する事業年度であり、また同様に評価損の計上が可能な損金経理方式（法人税法第 33 条第 2 項、法人税法施行令第 68 条第 1 項、法人税法基本通達 9-1-3 の 3）においても再生手続の開始が事業年度末に近接していて財産評定手続（民事再生法第 124 条第 1 項）も完了していないような場合には、事実上評価損の損金算入額を確定できない等、再生手続開始決定の日の属する事業年度では多額の評価損の計上が困難なケースが少なくない。

また、破綻要因を除けば業績が順調に推移していたような場合には、再生手続開始決定の日を含む事業年度は欠損に至らないことも想定される。

更生手続においても、財産評定損益の損益金処理の時点は更生計画認可の決定の時とされている（法人税法第 33 条第 3 項等）ため、以上の再生手続の場合の事情と概ね同様である。

また、法人税法上の貸倒引当金制度は、金融機関等一部を除き原則として適用できない（法人税法第 52 条）ため、再生債務者企業が実質破綻先に対して多額の債権を有する場合であっても、資産の評価損益の計上時点（再生計画認可決定の日の属する事業年度）あるいは税法上の貸倒要件を満たす時まで損金を構成せず、再生手続開始決定の日の属する事業年度における欠損金の発生を抑制する要因となっている。

以上のとおり、事業再生において多額の欠損金が発生する蓋然性が高いのは再生計画認可決定の日の属する事業年度であることを勘案して、事業再生において欠損金の繰戻し還付が実効的に利用できるようにするため、欠損金の繰戻し還付が適用できる事実に「更生計画認可の決定」（法人税法第 80 条第 4 項、同様に「再生計画認可の決定」（法人税法施行令第 156 条第 1 項））を追加し、合わせて更生計画または再生計画認可の決定が生じた場合に同日の属する事業年度を欠損事業年度とする場合には、還付所得事業年度を、当該欠損事業年度開始

の日前２年以内に開始したいずれかの事業年度とする等、利用機会の拡充を図ってほしい（前掲図「現行」の下参照）。

### (4)　改正内容

欠損金の繰戻し還付が認められる事実には更生手続の開始や再生手続開始の決定が含まれているが、以上述べたとおり、現行の認められる事実及び欠損事業年度・還付所得事業年度の定義では利用機会が十分ではないので、認められる事実に更生計画・再生計画認可の決定が生じた場合を追加するとともに、同日の属する事業年度を欠損事業年度として欠損金の繰戻し還付を行う場合の還付所得事業年度を欠損事業年度開始の日前２年内に開始したいずれかの事業年度とする等、欠損金の繰戻し還付制度がより有効に利用できるように改正することを要望する。

## 11. 欠損金の繰戻し還付制度の地方税への適用範囲拡大（創設）

### （１）改正要望の概要

現行法令上、欠損金の繰戻し還付制度の対象とされるのは国税（法人税および地方法人税）のみであるところ、地方税（事業税及び住民税）もその対象とすることを要望する。

### （２）関連する現行規定等

・法人税法第 80 条
・法人税法施行令第 156 条
・租税特別措置法第 66 条の 12

### （３）改正の根拠等

欠損金については、欠損金の繰越控除（法人税法第 57 条）が認められているところ、将来の課税所得発生の見込がないような場合には欠損金の繰越控除の機会がないため、租税負担を合理化するためにこれを補う制度として設けられているのが欠損金の繰戻し還付制度である。

ここで、欠損金の繰越控除に関しては、法人税と同様に法人事業税所得割についても適用される。また、法人住民税法人税割についても、欠損金の繰越控除適用後の法人税額を課税標準とすることで、欠損金の繰越控除による税の恩恵を受けることができる。他方、欠損金の繰戻し還付については、法人税のみが適用対象とされ、法人事業税および法人住民税は繰戻し還付の対象とはされていない。

欠損金の繰越控除および繰戻し還付制度は、事業年度間の税負担の平準化を図る観点より、一体的な制度とも言え、両制度において対象となる税目が異なる積極的理由は見出し難いことから、欠損金の繰戻し還付においても、法人事業税及び法人住民税も還付対象とすることが相当と考えられる。

なお、欠損金の繰戻し還付は、更生手続や再生手続の開始があった場合にも適用を受けることができるとされる（法人税法第 80 条第 4 項、法人税法施行令第 156 条第 1 項）。再生局面の企業においては、手続開始当初は資金繰り難に陥っていることが通常であり、租税還付金といった税の恩恵を受けられることが重要になる場面も多い。また、このような局面の企業においては、将来の所得の発生が不安定であるが故に欠損金の繰越控除をいつ受けられるか不透明であることも多く、より早期に繰戻し還付を受けられれば、窮境期に必要な再生資金の一助となるのであり、このような観点からも欠損金の繰戻し還付の対象を法人事業税及び法人住民税にも拡大することを要望するものである。

### （４）改正内容

欠損金の繰戻し還付制度の対象について、国税（法人税および地方法人税）に加え、地方税（法人事業税所得割及び法人住民税法人税割）もその対象とすることを要望する。

## 12. 青色欠損金控除制限の時限的な撤廃（法令改正）

### (1)　改正要望の概要

わが国においても新型コロナウイルス感染症の蔓延による企業業績の悪化が長期化しているところ、青色欠損金の損金算入が制限されることにより、企業業績の回復ないしは事業再生が妨げられる可能性があると考えられる。

米国では、2018 年以降に発生した欠損金に関する使用制限（当期所得の 80％まで）を一時的に撤廃する措置が講じられている。わが国においても、産業競争力の強化に係る特例措置として、令和 3 年度税制改正において、繰越欠損金の控除上限の特例が創設され、コロナ禍の影響により特例事業年度に生じた欠損金がある場合は、大法人にも特例事業年度 2 年間の欠損金を最大 5 年間にわたり最大 100％の控除が適用されることとなった。しかし、令和 4 年 4 月時点において、景気回復の兆しは見えるものの、ロシアのウクライナ侵攻に伴う新たなリスクも加わり、原材料価格の上昇や供給面の制約などによる下振れに警戒が必要な状況にある。このような状況下において長期にわたる業績悪化の影響を受けている企業の回復期における負担軽減のため、特段の要件を設けない形での青色欠損金控除制限の時限的な撤廃を要望する。

### (2)　関連する現行規定等

・法人税法第 57 条
・租税特別措置法第 66 条の 11 の 4、第 68 条の 96 の 2

### (3)　改正の根拠等

法人税法 57 条第 1 項において、内国法人の各事業年度開始の日前 10 年以内に開始した事業年度において生じた欠損金額がある場合には、当該欠損金額に相当する金額は、当該各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入するものとされているが、平成 27 年度税制改正及び平成 28 年度税制改正により、中小法人や新設法人等の特例事業年度を除き損金算入限度額が段階的に引き下げられ、平成 30 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度からは、欠損金額控除前の所得の金額の 100 分の 50 相当額が限度とされている。

ところで、新型コロナウイルス感染症の感染拡大及びこれに伴う緊急事態宣言の発令による経済活動の減退、消費行動の変化によって、企業業績及び資金繰りの悪化が拡大した。現状の景気の先行きについては、新型コロナウイルス感染症による厳しい状況が緩和される中で、持ち直しの動きがみられるとされているところではあるが、上記欠損金の損金算入限度額の制限により、企業の回復が妨げられるおそれがあると考えられる。

なお、米国では、2 兆米ドルの財政支出を含む景気対策法（以下、「CARES 法」という）が、2020 年 3 月 27 日に米国連邦議会で可決され、同日トランプ大統領の署名により成立しており、当該 CARES 法において、2018 年以降に発生した欠損金に関する使用制限（当期所得の 80％まで）を一時的に撤廃する措置が講じられている。

わが国においても、令和 3 年度税制改正において、赤字であってもポストコロナに向けてカーボンニュートラル、デジタルトランスフォーメーション、事業再構築等の経営改革に取組む企業に対する繰越欠損金の控除上限の引上げる特例が創設された（措法 66 の 11 の 4)。

しかしながら、既に本特例の対象となる欠損金の特例事業年度も経過し、本特例の適用を受けるための産業競争力強化法の事業適応計画の認定の要件を満たすことができなかった、例えば回復期に入っても膨らんだ借入金の返済が最優先の課題となって当面十分な投資余力を持てない企業、投資余力のない企業や必ずしも投資によらない経営改革に挑む企業などの負担軽減も図ることが急務と考える。現状の厳しい経営状況を乗り切って事業の継続、雇用の維持を図るためには、特段の要件を設けない形で、青色欠損金控除制限を時限的に撤廃する意義は大きいと考えられる。

### (4) 改正内容

新型コロナウイルス感染症の終息後の回復期における企業の負担軽減のため、一定の期間（3 年程度）を定めて、青色欠損金の損金算入限度額の制限を時限的に撤廃する措置を講ずることを要望する。

## 13. 中小企業の事業再生等に関するガイドラインにおける再生型私的整理手続等における債務免除益の非課税扱いの明確化

### (1) 改正要望の概要

「中小企業の事業再生等に関するガイドライン」(以下、本項において「ガイドライン」)が制定され、2022 年 4 月からガイドラインの実務運用が開始された。ガイドラインでは、法人のみならず個人事業主も適用対象とされており、また再生型私的整理手続と廃業型私的整理手続に分けて、それぞれの手続が規定されている。

ガイドラインの上記手続のうち、法人の再生型手続、法人及び個人事業主の廃業型手続については、国税照会が行われており、税務上の取扱いが明確化されている。しかしながら、個人事業主の再生型手続については国税照会が行われていないため、特に債務免除益の非課税規定(所得税法第 44 条の 2、資力喪失)が適用されるか不明確であり、実務上、当該手続が利用しづらい状況が想定される。これについて、非課税扱いして差し支えないことにつき明確化することを要望する。

### (2) 関連する現行規定等

・所得税法第 44 条の 2
・所得税基本通達 44 の 2-1
・国税庁文書回答事例「中小企業の事業再生等に関するガイドライン(廃業型私的整理手続)」に基づき策定された弁済計画により債権放棄が行われた場合の税務上の取扱いについて

### (3) 改正の根拠等

所得税法第 44 条の 2 によれば、「居住者が、破産法に規定する免責許可の決定又は再生計画認可の決定があつた場合その他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その有する債務の免除を受けたときは、当該免除により受ける経済的な利益の価額については、その者の各種所得の金額の計算上、総収入金額に算入しない」とされている。

そもそも所得税法第 44 条の 2 は、平成 26 年改正において、「個人版事業再生税制」として創設された規定である。それ以前は、所得税基本通達 36-17 において、「債務免除のうち、債務者が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と認められる場合に受けたものについては、各種所得の金額の計算上収入金額又は総収入金額に算入しないものとする」とされており、一見すると所得税法第 44 条の 2 と同様の規定に見えるものの、実務運用上は再生を前提とした債務免除には適用されないとの解釈もあり、旧通達は「事業再生税制」としては機能していなかった。また、「資力喪失状態」の判定基準が明確でなく、納税者にとっては利用しづらい面のある規定でもあった。

新設された所得税法第 44 条の 2 と、旧通達 36-17 との違いは何かと言えば、債務免除益が非課税となる場合を「破産法に規定する免責許可の決定又は再生計画認可の決定があつた場合」と、具体的に明示したことである。これによって、所得税法第 44 条の 2 では、再生を前提とした債務免除にも適用されることが明確にされた。

その一方で、「その他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」につい

ては、所得税基本通達 44 の 2-1 において、「破産法の規定による破産手続開始の申立て又は民事再生法の規定による再生手続開始の申立てをしたならば、破産法の規定による免責許可の決定又は民事再生法の規定による再生計画認可の決定がされると認められるような場合をいう」とされているものの、その内容は依然として抽象的であいまいな判定基準にとどまっている。例えば、ガイドラインの再生型手続の場合に、所得税法第 44 条の 2 が適用されるかどうかを検討する際、上記通達の内容では、適用の可否を確定的に判断することは難しいものと考えられる。さらに、ガイドラインの“廃業型手続”の対象となった個人事業主は、所得税法第 44 条の 2 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」である場合に該当し、債務免除益の非課税扱いの特例が適用されることについて国税照会で確認済み（文書回答事例として公表済み）であるのに対して、再生型手続については、個人事業主の債務免除益の取扱いが国税照会の対象とされていない。このため、非課税扱いの可否について、むしろ否定的にとらえる向きもあって、所得税法第 44 条の 2 の規定を利用して個人事業主の事業再生を図ること自体、困難な状況が生じてしまっているものと考えられる。

ガイドラインの再生型手続において、個人事業主に対する債務免除益を非課税扱いすることの可否について、債務免除を受けるケースでは、廃業型手続の場合と同様に「過大な債務を負い、既に発生している債務（既存債務）を弁済することができないこと又は近い将来において既存債務を弁済することができないことが確実と見込まれる」場合に該当するものと考えられる。なぜなら、ガイドラインでは、債務減免等を含む事業再生計画案の場合には、金融支援の必要性、及び金融支援の内容の相当性と衡平性、及び清算価値との比較による経済合理性等が第三者支援専門家の調査報告事項とされており、債務者が既存債務を弁済することができない状況に陥っていなければ、債務免除を受ける必要性があるとは言えず、金融支援の内容・金額が相当である旨の調査報告が行われないと考えられるからである。何より、既存債務を弁済することができない状況でなければ、直接的な利害関係者である金融機関の同意を得ることができず、手続が成立しなければ、そもそも債務免除を受けることができない。

上記で述べたように、ガイドラインの再生型手続においても、廃業型手続と同様に、清算価値保障原則を満たすとともに、外部専門家の支援の下に作成され、第三者支援専門家により確認されることから、民事再生手続と同等の債務免除をするものと認められ、所得税基本通達 44 の 2-1 に該当するので「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難」な場合に該当すると考えられる。

### (4) 改正内容

ガイドラインの再生型手続によって債務免除を受ける個人事業主については、所得税基本通達 44 の 2-1 の「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難」な場合に該当し、したがって、所得税法第 44 条の 2 が適用され、債務免除益は非課税扱いとなることについて、法人税法施行令の改正、ないし法人税法基本通達の改正、あるいは国税庁の質疑応答事例の公表によって明確化することを要望する。なお、このような取扱いは、ガイドラインのみならず、準則型私的整理手続全般について認められることを要望する。

# Ⅱ　債権者に関する事項

## 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。

| | H30年度 | R1年度 | R2年度 | R3年度 | R4年度 | 5年間平均 | 5年間平均比率 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 破産既済事件件数 | 78,516 | 79,318 | 79,348 | 76,321 | 69,364 | 76,573 | |
| 破産手続廃止件数 | 70,149 | 71,114 | 71,261 | 67,688 | 61,946 | 68,432 | 89.37% |
| うち同時廃止 | 46,486 | 45,971 | 45,515 | 43,838 | 40,446 | 44,451 | 58.05% |
| うち異時廃止 | 23,663 | 25,143 | 25,746 | 23,850 | 21,500 | 23,980 | 31.32% |
| 法人破産既済事件件数 | 6,681 | 6,728 | 6,765 | 5,915 | 4,868 | 6,191 | |
| 法人破産手続廃止件数 | 4,943 | 4,971 | 5,039 | 4,164 | 3,454 | 4,514 | 72.91% |

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及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ので､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、時効の援用がない場合でも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 9－6－1
・法人税基本通達 9－6－2

### (3)　改正の根拠等

債権の消滅時効の完成においては時効の援用がその要件の１つとされているが、その理由を検討すると、「時効制度は、一定の事実状態が永続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）との見解がある。すなわち、債権の消滅時効については、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く、時効の援用制度は債務者に時効の利益を放棄する選択を可能とするための手段として位置付けられるとも考えられる。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ないで貸倒損失処理をする国も存在している。

消滅時効期間が経過して債務者等が時効を援用し、債権が法的に消滅した場合（民法第 166 条及び第 145 条）には、法人税基本通達 9-6-1 に準じて、法人税法第 22 条第 3 項第 3 号に規定される損失の額に該当するものとして貸倒損失処理が認められると考えられるが、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続している以上、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、時効の援用がない場合でも、税務上、法人税基本通達 9-6-2 に準じて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. 国外にある債務者に対する金銭債権の貸倒れの明確化（創設）

### (1) 改正要望の概要

国外にある債務者において外国の法令による一定の手続が行われ、その法的手続の決定等により当該債務者に対する金銭債権が切り捨てられた場合における切り捨てられた金銭債権の取扱いは、現行規定等において明確にされていない。

そこで、国外にある債務者について一定の事由が生じた場合の貸倒引当金の取扱いを明確化する通達（法人税基本通達 11－2－12）と同様に、貸倒損失の損金算入についても法人税基本通達 9－6－1 (1)、(2) に類する事由が生じた場合に外国の法令により切り捨てられることとなった部分の金額が、貸倒れとして損金の額に算入されることを通達において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 項第 3 号
・法人税基本通達 9－6－1
・法人税基本通達 11－2－12

### (3) 改正の根拠等

損金算入の認められる貸倒損失の一般的な判定について、法人税基本通達 9－6－1 (1)、(2) では、法人の有する金銭債権について (1) 更生計画認可の決定又は再生計画認可の決定があった場合、あるいは、(2) 特別清算に係る協定の認可の決定があった場合には、いわゆる法的貸倒れとして、これらの決定により切り捨てられることとなった部分の金額は、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ことが明らかにされている。

ところで、これらの事由については、日本の国内法に基づく手続等の事実の発生に基づくものと考えられ、国外にある債務者についてこれらに類する事由が生じた場合の取扱いについては必ずしも明確ではなく、貸倒損失としての損金算入の判断に疑問が生じる。

しかしながら、前記通達においては、金銭債権について法的手続により切り捨てが生じ、その金銭債権が消滅したことに着目して法人税法第 22 条第 3 項の規定を根拠に、貸倒れとして損金の額に算入されることを明示しているものと考えられるところ、国外にある債務者において外国の法令によりこれらに類する事由が生じた場合であっても、同様に貸倒損失としての損金算入の判断が行われると解するのが相当であると考えられる。

また、法人税法施行令第 96 条第 1 項第 1 号または第 3 号に掲げられる貸倒引当金の繰入れに係る個別評価の事由（更生計画認可の決定、再生計画認可の決定等）についても、法人税基本通達 9－6－1 (1)、(2) と同様に、日本の国内法に基づく手続等の事実の発生に基づくものとしているが、同規定の適用については、法人税基本通達 11－2－12 において国外にある債務者について、これらに類する事由が生じた場合にその適用があることを明らかにしている。

そこで、法人税基本通達 11－2－12 とも平仄をとる形で、国外にある債務者において、法人税基本通達 9－6－1 (1)、(2) に類する事由が生じた場合には、当該外国の法令により切り

捨てられることとなった部分の金額について、貸倒れとして損金の額に算入されることが通達において明確化されることを要望する。

ところで、外国の法令はさまざまであり日本の国内法と同様に取り扱われる法令や画一的な判断を明示することは困難であることから、国外にある債務者に生じた事実が、現行の通達において認められる事由に類する事由に該当するかどうかは、個々の実情を勘案して判断されることが相当と考えられる。

### (4) 改正内容

国外にある債務者について、外国の法令により更生計画認可の決定または再生計画認可の決定あるいは特別清算に係る協定の認可の決定に類する事実が発生した場合には、これらの取扱いに準じて、当該外国の法令の決定により切り捨てられることとなった部分の金額は、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されることの明確化を要望する。

# Ⅲ　スポンサー及び事業再編に関する事項

## 17. 上場会社の事業再生・救済局面における上場株式の時価の明確化（通達改正等）

### (1) 改正要望の概要

上場会社（発行会社）の事業再生・救済案件において、いわゆるスポンサーが第三者割当による新株発行による新株引受を行う形で資本注入を行うというストラクチャーが実務上一般化している。この場合、発行会社とスポンサーとの間で合意される1株当たり発行（払込）価格は、各々のアドバイザー等によるDCF法等の評価方法を併用した評価結果を踏まえて交渉・合意されるのが実務上一般であるが（仮にこの価格を120円とする）、新株発行の正式決定時点及び払込期日時点の同株式の市場価格は、スポンサーによる資本注入と再生の期待を織り込んだ形で、同価格（120円）よりも相当程度高値（仮に300円とする）で推移していることが実務上一般である。

この場合において、かかる市場価格300円を同株式の税務上の時価と認定するならば、スポンサーは合意された発行価格（120円）と市場価格（300円）との差額180円分の有利発行を受けたことになり、180円につき受贈益課税を受けるのではないかとの疑義が生じる。

しかしながら、そのような時価の認定及び受贈益課税は、取引の実情とは乖離しており、上場会社の事業再生・救済に支障を来たすおそれがある。そこで、このような局面においては、同株式の時価は、市場価格ではないこれを下回る価格で認定して差し支えないことにつき、通達改正または質疑応答事例等にて明確化することを要望する。

### (2) 関連する規定等

・法人税法第22条第2項
・法人税法施行令第119条第1項第4号、第119条の13第1項第1号
・法人税基本通達2-3-7、2-3-9(1)、4-1-4

### (3) 改正の根拠等

上記(2)の各規定を文理どおりに解する限り、上場株式の時価は、発行会社が債務超過に陥っており事業再生・救済局面にあったとしても、発行価格（120円）ではなく市場価格（300円）にて認定すべきこととなるようにも思われる。つまり市場価格絶対主義とでもいうべき定めになっている。そうすると、発行価格（120円）は有利発行の判定のバッファである300円の概ね10%安を優に下回るから有利発行の判定の時価と受贈益の計算の時価の双方が市場価格である300円となり、スポンサーは180円の受贈益課税を受けることになるのではないかとの疑義が生じる。

しかしながら、発行会社とスポンサーとの間で合意される発行（払込）価格120円は、スポンサーによるデューディリジェンスの結果や各々のアドバイザー等によるDCF法や類似会社比較法を併用した評価結果を踏まえて、利害の対立する独立の当事者間の交渉により決定・合意されたものであり、時価の定義そのものといえること、このような案件では複数のスポ

ンサー候補に声を掛けた上でいわゆるビッドの形でスポンサーの選考が行われるのが実務であるためここでも競争原理が働いているといえること（またビッドの参加者が他にいない場合はその価格（120 円）でしかスポンサーの引き受け手がいないといえること）、発行会社は純資産価額ベースでは債務超過であることが一般であること、市場価格が 300 円で推移しているのは（事前の報道等により）スポンサーによる資本注入と再生の期待を織り込んだ価格形成が行われているためであると合理的に理解し得るところ、仮にスポンサーが資本注入を行わないとしたならば株価は急落して発行会社は倒産し株式は無価値になることが必至である一方で、スポンサーが 120 円という独立当事者間の価格で資本注入を行うことを決めたがために株価が 300 円に上昇してしまいその結果スポンサーが 180 円の受贈益課税を受けることになるのは背理といえること、また、理論的にも、既存株主に帰属しているように一見思われる 300 円（市場価格）の経済的価値は、そもそもスポンサーが 120 円という独立当事者間の価格で資本注入を行うという情報を織り込んだ上でこれに支えられていると合理的に理解し得るのであり、その既に織り込み済みの資本注入がなされたからといって、その経済的価値の一部が既存株主からスポンサーに移転することになるとは評価すべきではなく、有利発行の受贈益課税の理論的根拠を実質的には欠くと評価すべきこと、という諸点を指摘することができる。なお、発行会社の株主総会において念のために会社法上有利発行の特別決議を得る場合であっても、このことは税務上の有利発行の判定と直結するわけではない。

以上のとおり、発行会社が債務超過に陥っており事業再生・救済局面にある場合において、スポンサーに上記のような受贈益課税が行われることは、取引の実情とは乖離しているといえる。つまり、そのような課税がなされるとしたならば、同様の取引においてスポンサーとなる会社が受贈益課税のリスクを慮って、スポンサーへの就任を躊躇することも想定され、上場会社の事業再生・救済に支障が生じかねない。さらに、近時、同種の事案において、市場価格（発行価格を優に上回る）を基準とした受贈益課税（個人である株式引受人への一時所得課税）がなされた課税処分の事案も生じており、かつ同課税処分を適法とした司法判断（東京高判令和 5 年 8 月 2 日公刊物未登載；原審東京地判令和 4 年 12 月 21 日税資 272 号順号 13793）も出ているところ、同事案と（課税を受けていない）他の同種事案との課税の有無を分ける相違点も明らかではない中で、上記の懸念は一層強いものとなっている。しかるに、このような局面において、同株式の時価は、市場価格ではないこれを下回る価格で認定して差し支えない（市場価格は絶対ではない）ということは、上記(2)の各規定を文理どおりに解する限りは読み取れない（法人税基本通達の前文の一般論で読むのは無理があろう）。したがって、この点を明確化する必要がある。

### (4) 改正内容

法人税基本通達2-3-9(1)の改正または質疑応答事例等の発遣により、上場会社（発行会社）が債務超過に陥っており事業再生・救済局面にある場合の上場株式の時価は、市場価格だけではなく、それ以外の時価であると評価し得る価格（各種評価結果に基づくスポンサーとの合意価格といった利害の対立する独立の当事者間の交渉により決定・合意された価格等）をもって認定しても差し支えないことを明確化する。

## 18. 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 5 号、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現金対価により対象事業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、納税者が株式対価により分社型新設分割（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し現金を得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。

納税者及び第三者であるスポンサーは、いずれのケースにおいても事業譲渡による現金の収受を行いたいだけであるが、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、株式対価による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、公平を失しないときにおいて、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。

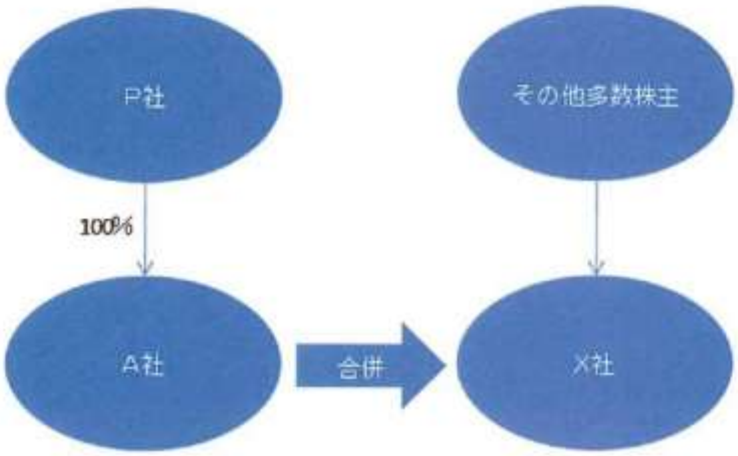
## 19. 非適格合併の場合の完全親法人による欠損金の引継ぎ（法令改正）

### (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、このような場合には、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、次の図表に記載したケースでは、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、欠損金額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清算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
・合併対価は金銭であり、非適格合併となる
・A社には青色欠損金額がある

### (2) 関連する現行規定等

・法人税法第57条第2項

・法人税法第61条の2第17項

### (3)　改正の根拠等

以下、前記のケースに基づいて改正の根拠等をあげることとする。

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、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できないの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となるからである。

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ため、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。

# 20. グループ通算制度下における通算法人の更生手続開始決定と通算制度の適用の取りやめ（通達改正等）

## （1） 改正要望の概要

### ① 通算制度における通算子法人のみなし事業年度の特例

通算グループでは、通算子法人の事業年度は、通算子法人に該当する期間については当該通算子法人自身の定款による事業年度（法人税法第 13 条第 1 項）の取扱いは適用されず（法人税法第 14 条第 7 項）、通算親法人の事業年度と同じ期間が通算子法人の事業年度（みなし事業年度）となる（同第 3 項）。

### 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グループ通算制度の適用を受けている通算子法人である場合、その事業年度は、通算親法人の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、通算親法人の事業年度と同じ期間となる（グループ通算通達 2－3）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、通算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、あわせて通算親法人の事業年度に基づく申告のための決算も同時に進めることとなり、また、通算親法人が更生会社となった場合には、通算親法人のほか、通算子法人においても更生手続開始の決定に伴う通算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 通算制度の適用の取りやめ

通算法人は、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グループ通算制

度の適用を受けることをやめることができる（法人税法第 64 条の 10 第 1 項）。「やむを得ない事情があるとき」とは、たとえば、通算制度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ものとされている（グループ通算通達 2－35）。

以上述べたところから、通算親法人または通算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、通算制度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、通算法人の申請に基づき、通算制度の適用の取りやめを認めてほしい。

### (2)　関連する規定等

・法人税法第 14 条第 3 項、第 7 項
・法人税法第 64 条の 10 第 1 項
・グループ通算通達 2－3
・グループ通算通達 2－35

### (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も期待されているといえ、通算制度の適用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。

通算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っては、通算制度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。

### (4)　改正内容

通算制度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（グループ通算通達改正等）。

「通算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」

## 21. スポンサー支援型再生における債権放棄額の合理性に係る判定基準の明確化（通達改正等）

### (1) 改正要望の概要

長期間にわたる金融緩和、そしてコロナ禍下における緊急融資等により、資金繰り破綻を回避することができた企業が数多くある一方で、金融円滑化法以来の金融庁による実質的なレンダーガバナンスの制約等もあり、特に大型事案については、債務者・債権者ともに債務者の事業価値が致命的に毀損してからでないと事業再生に着手しにくいプラクティスが定着しつつある中で、再生型の法的整理を遂行する時間が確保できない事例も多発している。

かかる状況においては、スポンサーが真水資本を注入できるために求められる債権放棄額は、キャッシュフローをベースとする企業価値で算定されるケースが多いが、事業毀損が進行し過ぎてから着手されるために、企業価値が実態貸借対照表ベースの企業価値（資産－事業負債）を大きく下回ってしまうところ、債権放棄について金融機関側で経済合理性があると判断された場合においても寄附金課税リスクの存在から金融機関が十分な金額の債権放棄による支援を行うことができず、そのためにスポンサーからの支援が得られないという事態が特に大型事案を中心に発生している。

よって、事業再生 ADR 等において適用される法人税基本通達 9-4-2 における寄附金課税の判定基準について、上記のような局面においては、例えばディスカウントキャッシュフローをベースとする企業価値を使用して算定した合理的な債権放棄額をもって認定して差し支えないことにつき明確化することを要望する。

### (2) 関連する規定等

・法人税基本通達 9-4-2
・国税庁質疑応答事例「債務超過の状態にない債務者に対して債権放棄等をした場合」

### (3) 改正の根拠等

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（法人税基本通達 9-4-2）とされており、事業再生 ADR 等に基づいた合理的な再建計画において行われる債権放棄にあたっては、この取扱いが広く認められているところである。

しかしながら、この場合の債権放棄額の合理性、すなわち損失負担（支援）額の合理性については、法人税基本通達 9-4-2 の他、国税庁質疑応答事例「債務超過の状態にない債務者に対して債権放棄等をした場合」により、実質的に債務超過でない債務者に対して債権放棄等をした場合でも、営業状態や債権放棄等に至った事情からみて経済合理性を有すると認められる場合には、債権放棄等による経済的利益の供与の額は、寄附金に該当しない旨の指針が示されているものの、実務においては、債務者の実態貸借対照表をベースとして算定すべきという考え方が依然として根強くある傾向があり、一方で、昨今のスポンサー支援が不可

避となるような事業再生案件においては、ディスカウントキャッシュフローをベースとした企業価値をもとに必要債権放棄額が算定され、これに基づいてスポンサーとの交渉が行われるケースが多いという実態がある。この両者のギャップが金融機関側の寄附金課税リスクとして認識される場合、これが実務上大きな障害となって必要十分な債権放棄が行われないこととなり、その結果、スポンサーからの支援を取り付けることができず、再建計画を策定することができないといったケースが特に大型事案を中心に起きているところである。

この点、法人税基本通達 9-4-1 及び 9-4-2 が設けられた趣旨としては、このような債権放棄等による経済的利益の供与が経済取引として十分説明がつくという場合には、これを寄附金として取り扱うのは相当でないという考え方が基礎にあり、これを明確化したものであると考えられるところであるから、事業再生 ADR 等の手続に基づいて合理的な債権放棄額が算定された場合には、たとえそれがディスカウントキャッシュフローによる企業価値をベースして算定されたものであっても税務上は正常な取引条件に従って行われたものとして取り扱って何ら差し支えないものと考えられる。またこのような場面においても過剰支援が発生することのないように第三者たる専門家による検証というバックストップもかけられている構図となっているといえる。

したがって、事業再生 ADR 等において適用されうる法人税基本通達 9-4-2 における寄附金課税の判定基準について、実態貸借対照表を基準として算定された合理的な債権放棄額だけなく、例えばディスカウントキャッシュフローをベースとする企業価値を使用した合理的な債権放棄額をもって認定しても差し支えないことにつき明確化することを要望する。

### (4) 改正内容

法人税基本通達 9-4-2 の改正または国税庁質疑応答事例「債務超過の状態にない債務者に対して債権放棄等をした場合」の改訂により、例えばスポンサーによる支援を前提とした金融機関の債権放棄が行われる場合における法人税基本通達 9-4-2 の適用に当たっては、実態貸借対照表を基準として算定された合理的な債権放棄額だけでなく、例えばディスカウントキャッシュフローをベースとした企業価値を基準として算定された合理的な債権放棄額をもって認定しても差し支えないことを明確化することを要望する。