

不況下で企業再生関係税制は必見!  
**法人関係税制のポイント**

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人  
ディレクター 税理士  
山本 恭司

## Contents

1. 中小企業関係税制
2. 平成21年及び平成22年に土地を取得した場合の特例制度
3. 省エネ・新エネ設備等の即時償却
4. 棚卸資産の評価方法の見直し
5. 役員報酬の事前確定届出給与の届出記載の一部省略
6. 外国で課される課徴金・延滞金
7. 企業再生関係税制の見直し
8. 研究開発税制の拡充(未公布)
9. 特定目的会社と投資法人の導管性要件

## 1. 中小企業関係税制

### (1) 中小企業等に対する軽減税率の時的引下げ

中小法人(普通法人のうち各事業年度終了の時ににおいて資本金の額若しくは出資金の額が1億円以下であるもの)等の平成21年4月1日から平成23年3月31日までの間に終了する各事業年度の所得の金額のうち年800万円以下の金額に対する法人税の軽減税率が22%から18%に引き下げられた。これは2年間の時的措置である。

### (2) 中小企業等の欠損金の繰戻還付の復活

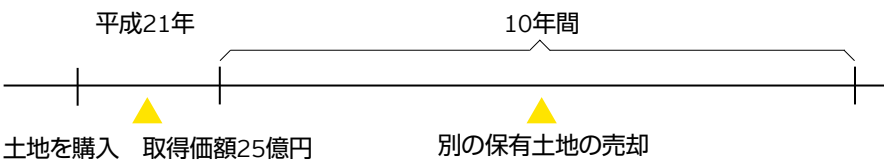
中小法人等の平成21年2月1日以後に終了する各事業年度において生じた欠損金額については、欠損金の繰戻しによる還付制度の適用ができることとされた。2月決算法人の場合はこの平成21年2月期の確定申告から適用され、欠損事業年度の確定申告書の提出期限までに、その確定申告書と合わせて還付請求書を提出する必要があるので注意が必要である。

欠損金の繰戻還付制度は、国の財政悪化等を理由に、平成4年から、解散や会社更生法に基づく更正手続の開始などの特別な場合を除いて適用が原則停止されていた。なお、欠損金の繰戻還付制度は法人税の規定であり、地方税(法人住民税や法人事業税)には適用されない。

### (3) 中小企業の交際費課税の軽減 (平成21年6月26日公布・施行)

交際費等の損金不算入制度について、平成21年4月1日以後に終了する事業年度から、中小法人に係る定額控除限度額を現行の年400万円から年600万円に引き上げる法案が現在国会に上程されている。これにより、中小法人の交際費の損金算入限度額は最大年360万円から540万円に拡大されることになる。この改正法案は国会で決議され次第、施行が予定されている。

(図表1) 先行取得した土地等の圧縮記帳



買替えの圧縮記帳(措法65の7)との比較

買替えの圧縮記帳	先行取得土地等の圧縮記帳
原則として、同一事業年度での買替えのみが対象	取得価額に達するまで、10年間にわたり何度も利用可能
原則として、取得後1年以内に事業の用に供することが必要	購入する土地は、すぐに事業の用に供する必要がない
買替えにより土地等の面積が5倍を超えて拡大する場合には適用できない	購入する土地・売却する土地の面積等に条件がない

#### 注意点

1. 棚卸資産は対象とならない。
2. この特例の適用を受けるためには、取得した年の確定申告書の提出期限までに、適用を受ける旨の届出書を提出しなければならない。

譲渡対価	30億円
帳簿価格	10億円
譲渡益	20億円
▼ 8割減額(16億円)	
譲渡益(減額後)	4億円
<b>圧縮記帳</b>	
取得価格	25億円
圧縮損	▲16億円
帳簿価格	9億円

(出所)国土交通省HP 2/17/09付「土地の譲渡益に関する新たな特例措置について」

## 2. 平成21年及び平成22年に土地を取得した場合の特例制度

(1) 長期譲渡所得の1,000万円特別控除制度の創設  
法人が、平成21年1月1日から平成22年12月31日までの間に取得(支配株主等からの取得を除く)した国内にある土地(借地権を含み、棚卸資産を除く)で、その年1月1日において所有期間が5年を超えるものの譲渡をした場合には、その年中に譲渡をした土地に係る譲渡益の金額から1,000万円が損金算入できることとされた。この損金算入制度の適用は、早くて平成27年以後になるものと考えられるが、失念することの無いよう平成21年と平成22年に取得した土地は特別に留意する必要がある。なお、個人の長期譲渡所得にも同様の規定が設けられている。

### (2) 先行取得した土地等の圧縮記帳制度の創設

法人が、平成21年1月1日から平成22年12月31日までの間に、国内にある土地の取得(土地及び取得の定義は(1)と同じ)をし、その取得事業年度の確定申告書の提出期限までにこの圧縮記帳の適用を受ける旨の届出書を納税地の所轄税務署長に提出した場合において、その取得事業年度終了の日後10年以内に、その法人の所有する他の土地の譲渡をしたときは、その先行取得土地について圧縮記帳ができることとされた。圧縮限度額は、その先行取得土地を平成21年に取得したときは譲渡益の80%相当額、平成22年に取得したときは譲渡益の60%相当額となっている(注)(図表1)。なお、個人事業者にも同様の規定が設けられている。(注)その譲渡の日を含む事業年度において先行取得土地等が平成22年中に取得されたもののみである場合には60%

### 3. 省エネ・新エネ設備等の即時償却

#### (1) エネルギー需給構造改革推進投資促進税制における即時償却制度の創設

平成21年4月1日から平成23年3月31日までの間に取得したエネルギー需給構造改革推進設備等(太陽光発電設備、ヒートポンプ、天然ガス自動車、高断熱窓設備など)は、その事業の用に供した事業年度において、普通償却限度額に加えて取得価額まで特別償却(即時償却)ができる措置が創設された。なお、従来からのエネルギー需給構造改革推進投資促進税制(30%の特別償却又は20%の税額控除)の適用期限は2年間延長されている。

#### (2) 資源生産性向上促進税制の創設

改正産業活力再生法の施行日(平成21年4月30日)から平成23年3月31日までの間に取得した資源需給構造変化対応設備等(トッランナー基準をさらに一定程度上回る省エネ製品(エアコン、冷蔵庫、テレビ受信機、DVDレコーダー、電子計算機など)、太陽熱利用設備、LED照明設備、家庭用燃料電池などのうち認定を受けたもの)は、その事業の用に供した事業年度において、普通償却限度額に加えて取得価額まで特別償却(即時償却)ができる措置が創設された。これに合わせて、平成24年3月31日までの間に取得したものについては、30%(建物等については15%)の特別償却ができる制度も創設された。

### 4. 棚卸資産の評価方法の見直し

企業会計基準委員会は、平成20年9月に「棚卸資産の評価に関する会計基準」(改正企業会計基準第9号)を公表し、平成22年4月1日以後開始する事業年度(早期適用あり)から、棚卸資産の評価方法を個別法、先入先出法、平均原価法(移動平均法または総平均法)、売価還元法の4つに定め、後入先出法を削除することとした(最終仕入原価法は、期末棚卸資産の大部分が最終の仕入価格で取得されているときのように、期間損益計算上弊害がない場合、期末棚卸資産に重要性が乏しい場合のみ容認される)。

税務もこれに合わせるため、棚卸資産の評価について、所要の経過措置を講じた上で、選定できる評価の方法から後入先出法と単純平均法が除外されることとなった。

### 5. 役員報酬の事前確定届出給与の届出記載の一部省略

平成19年4月1日以後に開始する事業年度において、役員報酬のうち「定期同額給与」、「事前確定届出給与」、「一定の利益連動給与」のいずれにも該当しないものは損金不算入とされている。そのうち「事前確定届出給与」とは、その役員の職務につき所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて支給する給与で、所定の届出期限までに納税地の所轄税務署長にその定めの内容に関する届出をしているものをいう。

この事前確定届出給与に係る届出書の記載事項のうち、平成21年4月1日以降に行う届出から「対象者の直前の会計期間における給与の支給時期及び支給金額」と「対象者以外の役員に対する給与の状況」の記載が省略されることとなった。

### 6. 外国で課される課徴金・延滞金

損金不算入となる独占禁止法の規定による課徴金及び延滞金に「外国若しくはその地方公共団体又は国際機関が納付を命ずるこれらに類するもの」が追加された。これはEU競争法の制裁金等を想定しており、外国等が課す競争法違反の罰金はもとより損金不算入とされていたが、課徴金等についても同じ扱いとなった。この規定は、平成21年4月1日以後に終わった行為に係る課徴金等について適用される。

### 7. 企業再生関係税制の見直し

#### (1) 評価損益の計上対象となる資産の範囲の拡充

従来から、法人が有する資産(棚卸資産、固定資産、有価証券等)につき、災害による著しい損傷、会社更生法の規定による更生計画認可の決定、民事再生法の規定による再生計画認可の決定等の事実が生じた場合に、その資産の評価換えをして帳簿価額を減額したときは、一定の場合には損金経理や別表添付を要件として、その評価損の損金算入が認められていたが、本改正によりその対象資産の限定が外れ、平成21年4月1日以後に行う評価換えについては、預貯金や貸付金、売掛金等の金銭債権の評価損も認められることとなった。

#### (2) 一定の私的整理の要件の緩和

平成17年度税制改正で手当てされた企業再生税制では、民事再生法の法的整理に準じた一定の私的整理において債務免除が行われた場合には、その有する資産の評価損益が益金又は損金に算入されるとともに、期限切れ欠損金を青色欠損金等に優先して控除できることになり、早期の事業再生が可能になる効果が期待されているところである。改正前の私的整理の要件は以下のとおりである。

- ① 一般に公表された債務処理を行うための手続きについての準則(公正かつ適正なもので、特定の者が専ら利用するためのものでないもの)に従って再生計画が策定されていること
- ② 公正な価額による資産評価が行われ、その評価に基づく実態貸借対照表が作成されていること
- ③ 右記②の実態貸借対照表に基づく債務超過の状況等により債務免除額が定められていること
- ④ 再生計画が①の準則に従って策定されたものであること及び②③に掲げる要件に該当することにつき、第三者である専門家3人以上又は株式会社整理回収機構(RCC)による確認を受けていること
- ⑤ 2以上の金融機関が債務免除することが定められていること(政府関係金融機関又はRCCが債務免除する場合には単独でも可)

本改正により、平成21年4月1日以後の私的整理について、中小規模再生(有利子負債10億円未満である企業再生)の場合は④の専門家の人数が「2人以上」となり、⑤の一方の債務免除の当事者に地方公共団体が追加され、⑤の債務免除に債務の株式化(DES、ただし債務消滅益が見込まれる場合に限り)が追加された。また、評価損益の計上対象となる資産について、資産の評価差額の最低限度(これ以上少ない場合は益金又は損金算入の対象とならない差額)の1,000万円が、中小規模再生の場合に限っては100万円となった。

### (3) 仮装経理に基づく過大申告の更正に伴い減額された法人税の繰越控除

法人が仮装経理(粉飾決算)に基づいた確定決算により申告を行い過大な法人税を納めている場合に、その後の事業年度の確定した決算においてその粉飾の修正を行い、税務署長がその過大申告分について職権更正をしたときは、その過大納付となる法人税は更正の直近の事業年度の法人税額を除いて還付されず、その後5年間繰り延べて各事業年度の法人税額から控除(相殺)され、5年後に控除しきれなかった金額(控除未済額)は還付される(還付規定は存在しなかったが実務上は還付されているようである)。

本改正により、平成21年4月1日以後に一定の企業再生事由(会社更生法の規定による更正手続開始の決定、民事再生法の規定による再生手続開始の決定、右記②の私的整理の要件を満たす事業再生計画の決定)が生じた場合には、繰越控除期間の5年を待たずに控除未済額を還付することとされた。これに合わせて、5年繰延控除後の控除未済額の還付が明文化されるとともに、職権更正から5年以内にその法人の解散や連結納税の承認・承認取消しの事実が生じた場合にも控除未済額を還付する等の整備が行われている。

## 8. 研究開発税制の拡充 (平成21年6月26日公布・施行)

試験研究費の総額に係る特別税額控除制度、特別試験研究費に係る特別税額控除制度及び中小企業技術基盤強化税制について、平成21年4月1日から平成23年3月31日までの間に開始する事業年度における税額控除限度額を法人税額の30%(現行20%)相当額に引き上げるとともに、その期に控除しきれなかった金額(税額控除限度超過額)については、現行1年間の繰越控除のところ、平成25年3月31日までの間に開始する事業年度までの繰越控除を認める法案が現在国会に上程されている。この改正法案は国会で決議され次第、施行が予定されている。

## 9. 特定目的会社と投資法人の導管性要件

### (1) 90%超配当要件の見直し

特定目的会社(TMK)と投資法人(J-REIT)は、一定要件(導管性要件)を満たせば支払配当を損金に算入できるため、利益を全額配当すれば法人税等は実質非課税になる。この導管性要件の一つに支払配当要件があり「税務上の所得(支払配当損金算入前)の90%超の利益配当を行うこと」とされていた。しかし利益配当は会計上の税引後利益の額が限度であり、一方で税務所得は税引前利益+税金不一致額(税務上損金として認められない費用等の額)であることから、両者の差(法人税等の税金+税金不一致額)が10%を超える場合には、普通法人と同様の課税が行なわれることとなる。また、後日税務調査が行なわれ、税務所得が増加した結果、判定式割合が90%以下となって導管性要件を満たせずに、遡って通常課税になるというリスクもあった。特にJ-REITは、現在41社が上場しており、通常課税が行なわれれば、配当が激減して投資口価格(株価)の下落が予想され、投資家に与える影響も大きいと考えられた。

この支払配当要件が設けられた趣旨に照らせば「導管性が認められた法人には利益の留保を許さない」ということであり、利益の全部を配当しても要件を満たさないようでは趣旨にそぐわないことから、平成21年4月1日以後に終了する事業年度からは「配当可能利益の額の90%超の利益配当を行うこと」に改正された。これにより、条件が緩和されるとともに、一度確定した判定式割合がその後変動するリスクは解消された。

$$\text{配当可能利益の額} = \text{税引前当期純利益金額} - \text{特別損失に属する減損損失の額の90\%相当額}$$

しかしこの「配当可能利益の額」は会計上の分配可能額ではない。税引前利益から減損損失に係る法人税等の税金(グロスアップ税率90%)のみを控除したものであり、減損損失以外の税会不一致に係る税金は控除されない。分配可能額とほぼ同義である税引後利益が基準とならなかったのは、支払配当と法人税等とともに利益の社外流出であり、一方を増やせば一方が減るといった相関関係にあるため、配当額の決め方によって判定の基盤たる「配当可能利益の額」が変動することを避けたためと考えられる。減損損失に係る税金だけ控除が認められた理由は、昨今の地価下落の影響で不動産の減損損失が現実的になる一方で、税務上は固定資産の減損損失の損金算入を認めていないため、減損損失だけでその期の導管性が破綻する可能性が高いことから配慮されたものと考えられる。なお、減損損失に係る税金が控除されるのはあくまで支払配当要件の判定上だけであり、税金の納付は免除されないので注意が必要である。計算の具体例は図表2を参照のこと。

## (2) 投資法人の適格合併の整備

国税庁ホームページに平成21年3月「投資法人が共同で事業を営むための合併を行う場合の適格判定について(文書回答)」が掲示され、投資法人間の合併は税制適格の条件を満たすことが確認された。しかし合併消滅法人の資産等を会計上パーチェス法により受け入れた場合には、上場REITの投資口価格(株価)次第では巨額の負ののれんが発生する可能性があり、また投資法人の計算に関する規則が改正され、平成22年4月以後(早期適用あり)の投資法人間の合併により発生した負ののれんは合併年度に「負ののれん発生益」として一括収益計上が強制されることから、税引前利益を基準とした(1)の改正支払配当要件を満たせない場合が想定される。そこで配当可能利益の

額の計算上は、税引前利益から負ののれん発生益をいったん控除し、100年均等の方法等により加算する調整措置が講じられた。

また平成21年1月に投資信託及び投資法人に関する法律施行規則が改正され、投資法人の合併交付金の支払いが明確化されたことに伴い、投資法人の損金算入の対象となる配当等に「利益の配当見合いの合併交付金」が含まれ、被合併法人の合併直前事業年度の導管性の問題が解決された。なお、配当見合い以外の合併交付金、つまり合併比率調整目的の合併交付金が支払われると、適格合併にならないので注意が必要である。

## (3) 特定債権流動化特定目的会社

特定目的会社(TMK)の導管性要件に「特定社債が機関投資家のみによって引き受けられたものであること」という選択要件があり、これを満たすことによって別の導管性要件(非同族会社要件)が免除されることから、特定社債を機関投資家に引き受けてもらうTMKが圧倒的に多い。ここでいう「機関投資家」とは税務上の定義であり、金融商品取引法上の適格機関投資家(QII)よりも範囲が狭い。一方で機関投資家は、引き受けた特定社債を満期まで保有し続けなければならず、かつ転売先も機関投資家に限定されるため、引受先探しが困難になっていた。

そこで、資産担保証券(ABS)の一層の流動化や活性化を図る目的で、別のTMKを受け皿とした証券化を認める税務面と制度面の改正が行なわれ、平成21年4月1日に施行された。その受け皿TMKを「特定債権流動化特定目的会社」といい、保有できる特定資産が①不動産TMKの特定社債②不動産TMKへの貸付金③不動産匿名組合への貸付金の3種類に限定される。特定債権流動化特定目的会社はQIIである必要があり、通常TMKがQIIになるためには10億円以上の有価証券を保有した後で金融庁長官に届け出をしなければならぬが、同社は有価証券を保有する前からQIIである必要があるため、金融商品取引法2条に規定する内閣府令の改正により、資産流動化計画上で10億円以上の特定社債の保有が予定されていれば金融庁長官にQIIの届け出ができることとなった。

また、従来TMKは機関投資家からの特定目的借入れしか認められていなかったが、今回合わせて特定債権流動化特定目的会社からの特定目的借入れも認められることとなった。

なお、特定債権流動化特定目的会社はQIIではあるが機関投資家ではない。TMKの導管性要件において機関投資家と同じ取扱いを受けるに過ぎず、投資法人に貸すことも投資法人が借りることも導管性違反になるため注意が必要である。

(図表2) 減損損失がある場合の支払配当要件

	会計	税務	
経常利益金額	1,000	1,000	
特別損失:減損損失(損金不算入)	(300)	0	
税引前当期純利益金額	700		
法人税、住民税及び事業税	(258)		
当期純利益金額	442		
支払配当	(442)	(442)	×46.29% (税率)
税務上の所得金額		558	
(改正前)			
支払配当	442		
支払配当損金算入前税務所得	1,000		<90% 支払配当要件を満たさない
(改正後)			
支払配当	442		
税引前利益 - 減損損失 × 90%*	430		>90% 支払配当要件を満たす

\*本計算における減損損失に対するグロスアップ税率=258/300=86%であるが、判定上は90%控除可

\*なお、1(3)及び8の公布・施行日、2(2)注書きについては、掲載記事に追加修正を加えています。

## CONTACT

### リアルエステイト サービス部

山本 恭司      ディレクター      03-3506-2048      kyoji.yamamoto@jp.ey.com

リアルエステイト サービス部は、不動産に特化した専門の部門です。日本の不動産投資市場においては、J-REITや不動産私募ファンドを中心に市場が形成されていますが、リアルエステイト サービス部では、このような市場における様々な案件に関与し、以下のサービスを提供しております。

- ▶ 不動産証券化(J-REIT/海外における不動産証券化)取引に係る税務コンサルティング
- ▶ 不動産私募ファンド(特定目的会社等)の組成および取引に係る税務コンサルティング
- ▶ 海外不動産投資に係る税務コンサルティング
- ▶ 企業保有不動産に係る税務コンサルティング
- ▶ 不動産保有法人の申告書作成業務

本記事全般に関するご質問・ご意見等がございましたら、下記までお問い合わせ下さい。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人  
コーポレート・コミュニケーション部      Tax.Marketing@jp.ey.com

Ernst & Young

Assurance | Tax | Transactions | Advisory

#### アーンスト・アンド・ヤングについて

アーンスト・アンド・ヤングは、監査、税務、トランザクション・アドバイザリー・サービスなどの分野におけるリーダーとして、全世界の13万5千人の構成員が、共通のバリュー（価値観）に基づいて、品質の高いサービス提供を行っています。私どもは、クライアント、構成員、そして社会を支援し、各サービス分野において、皆様の可能性の実現を追求し、プラスの変化をもたらすよう支援します。

詳しくは、[www.ey.com](http://www.ey.com)にて紹介しています。

「アーンスト・アンド・ヤング」とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッド(EYG)のメンバーファームを指します。EYGは、英国の有限責任保証会社であり、グローバルにおいてアーンスト・アンド・ヤングの組織を統括しており、顧客サービスは提供していません。

#### 新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人について

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人は、長年にわたり培ってきた経験と国際ネットワークを駆使し、常にクライアントと協力して質の高いグローバルなサービスを提供しております。企業のニーズに即応すべく、国際税務、M&A、組織再編や移転価格などをはじめ、税務アドバイザリー・税務コンプライアンスの専門家集団として質の高いサービスを提供しております。

詳しくは、[www.eytax.jp](http://www.eytax.jp)にて紹介しています。

© 2009 Ernst & Young Shinnihon Tax  
All Rights Reserved.

本書又は本書に含まれる資料は、一定の編集を経た要約形式の情報を掲載するものです。したがって、本書又は本書に含まれる資料のご利用は一般的な参考目的の利用に限られるものとし、特定の目的を前提とした利用、詳細な調査への代用、専門的な判断の材料としてのご利用等はしないでください。本書又は本書に含まれる資料について、新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人を含むアーンスト・アンド・ヤングの他のいかなるグローバル・ネットワークのメンバーも、その内容の正確性、完全性、目的適合性その他いかなる点についてもこれを保証するものではなく、本書又は本書に含まれる資料に基づいた行動又は行動をしないことにより発生したいかなる損害についても一切の責任を負いません。