

【新設】(その他の事由による債務の消滅の意義)

18-1-60 令第155条の28第1項(債務免除等を受けた場合の個別計算所得等の金額の計算の特例)の「債務がその債務の免除その他の事由により消滅したこと」(債務の免除により消滅したことを除く。)には、例えば、次に掲げるような事実がこれに該当する。

- (1) 会社更生法又は金融機関等の更生手続の特例等に関する法律(以下18-1-60において「更生特例法」という。)の規定により、構成会社等に対する債権を有する者が、更生計画の定めに従い、当該構成会社等に対して募集株式若しくは募集新株予約権の払込金額又は出資額若しくは基金の拠出の額の払込みをしたものとみなされたこと(外国におけるこれに相当する事実を含む。)
- (2) 会社更生法又は更生特例法の規定により、構成会社等が、更生計画の定めに従い、当該構成会社等に対する債権を有する者に対して当該債権の消滅と引換えに、株式若しくは新株予約権の発行又は出資の受入れ若しくは基金の拠出の割当てをしたこと(外国におけるこれに相当する事実を含む。)
- (3) 構成会社等が、当該構成会社等に対する債権を有する者から当該債権の現物出資を受けることにより、当該債権を有する者に対して募集株式又は募集新株予約権を発行したこと(外国におけるこれに相当する事実を含む。)

【解説】

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税を課することとされた(法6の2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る調整後対象租税額の合計額(国別調整後対象租税額)が、その全ての構成会社等のその対象会計年度に係る個別計算所得金額の合計額からその全ての構成会社等のその対象会計年度に係る個別計算損失金額の合計額を控除した残額(以下「国別グループ純所得の金額」という。)のうちに占める割合をいうこととされている(法82の2②一イ(3))。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており(法82二十七・二十八)、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として、その当期純損益金額に所要の加算調整又は減算調整を行うことにより計算される特例適用前個別計算所得等の金額に対し、特定の業種のみに関係する調整や特定多国籍企業グループ等の選択により適用することができる調整を行うことにより計算することとされている(法82二十六)。

4 この特定多国籍企業グループ等の選択により適用することができる調整の一つとして、債務免除等を受けた場合の個別計算所得等の金額の計算の特例が規定されている（令 155 の 28）。

多くの財務会計基準において、いわゆる債務免除益は債務者の収益とされているが、多くの国又は地域の法令において、財政難に陥っている企業に対する救済等の政策的な目的から、一定の債務免除益に関して、租税負担の軽減が規定されているところである。この債務免除に関する財務会計上の取扱いと税務上の取扱いが異なることにより生ずる一時差異又は永久差異について、永久差異の場合には、本制度で何ら調整を行わなければ、実効税率を低下させる結果となり、企業に対する救済等といった目的が損なわれる可能性がある。

このことを踏まえ、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等（構成会社等の個別計算所得等の金額の計算につき本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限る。以下同じ。）の提供がある場合又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定（法 150 の 3③）の適用がある場合に限る。）には、その構成会社等のその対象会計年度に係る構成会社等個別計算所得等の金額の計算については、構成会社等の債務がその債務の免除その他の事由により消滅したことにより生じた利益の額（次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額に限る。）で、その構成会社等の当期純損益金額に係る利益の額としている金額を特例適用前個別計算所得等の金額から減算することとされている。

- (1) その構成会社等について破産手続、更生手続若しくは再生手続又はこれらに相当する手続において、その債務が消滅した場合 その債務の消滅に係る利益の額（令 155 の 28①一）
- (2) その構成会社等に対する債権を有する者（その構成会社等との間に特殊の関係にある者を除く。(3)において同じ。）のその債権に係る債務がその債務の免除その他の事由により消滅した場合において、その債務の消滅がなかったならば、その債務の消滅の日から 1 年以内に支払不能に陥るおそれがあったとき その債務の消滅及びその消滅に係る他の債務の消滅に係る利益の額（令 155 の 28①二）
- (3) その債務の消滅の直前において、その構成会社等の総負債の額（構成会社等の負債の全ての帳簿価額の合計額をいう。以下同じ。）が総資産の額（構成会社等の資産の全てを時価により評価した価額の合計額をいう。以下同じ。）を超える場合（(1)又は(2)に掲げる場合に該当する場合を除く。） 次に掲げる金額のうちいずれか少ない金額（令 155 の 28①三、規 38 の 22）

イ その債務の消滅の直前のその総負債の額がその総資産の額を超える額

ロ その構成会社等に対する債権を有する者のその債権に係る債務がその債務の免除その他の事由により消滅したことにより生じた利益の額で、その構成会社等の所在地国（その構成会社等が無国籍構成会社等である場合には、その設立国）の租税に関する法令においてその構成会社等の所得の金額の計算上益金の額に算入されない金額

5 ここで、「債務がその債務の免除その他の事由により消滅したこと」（債務の免除により消滅したことを除く。）には、具体的にどのような事実が該当するのか疑義が生ずる。そこで、本通達では、「債務がその債務の免除その他の事由により消滅したこと」（債務の免除により消滅したことを除く。）に該当する事実を例示により明らかにしている。

6 本通達の(1)では、会社更生法等（会社更生法及び更生特例法をいう。以下同じ。）の規定により、更生債権が消滅した場合において募集株式又は募集新株予約権（以下「募集株式等」という。）の申込みの上でその募集株式の払込金額の払込みをしたものとみなされたことを掲げている。

会社更生法においては、更生計画の定めに従い、更生債権者等の権利の全部又は一部が消滅した場合において、これらの者が会社法第 203 条第 2 項の申込みをしたときは募集株式等の払込金額の全部又は一部の払込みをしたものとみなすこととする旨を定めることができることとされている（会社更生法 175）。このような更生計画の定めに従い債権が消滅したことは、その債権に係る債務について、「債務がその債務の免除その他の事由により消滅したこと」（債務の免除により消滅したことを除く。）に該当することとなる。

また、更生特例法の規定により、更生計画の定めに従い、出資額又は基金の拠出の額の払込みをしたものとみなされたこと（更生特例法 96、263）についても、同様である。

7 本通達の(2)では、会社更生法等の規定により、更生債権等の消滅と引換えに株式又は新株予約権の発行等を行ったことを掲げている。

会社更生法においては、更生債権者等の権利の全部又は一部の消滅と引換えにする株式の発行に関する手続を定めている（会社更生法 177 の 2）。このような更生計画の定めに従い、債権者に対してその債権の消滅と引換えに、株式又は新株予約権の発行をしたことも、その債権に係る債務について、「債務がその債務の免除その他の事由により消滅したこと」（債務の免除により消滅したことを除く。）に該当することとなる。

また、更生特例法の規定により、更生計画の定めに従い、債権の消滅と引換えに出資の受入れ又は基金の拠出の割当てをしたことも同様である（更生特例法 97、265）。

8 本通達の(3)では、債権を現物出資する方法による典型的なデット・エクイティ・スワップ（DES）を掲げている。債権者からその債権の現物出資を受けることにより、その債権を有する者に対して募集株式又は募集新株予約権を発行した場合は、一般的には、混同により債権が消滅することとなると解されている。したがって、この場合に債権が消滅したことによるその債権に係る債務の消滅も「債務がその債務の免除その他の事由により消滅したこと」（債務の免除により消滅したことを除く。）に該当することとなる。

9 なお、外国における本通達の(1)から(3)までに掲げるような事実と相当する事実についても、「債務がその債務の免除その他の事由により消滅したこと」（債務の免除により消滅したことを除く。）に該当することとなるため、本通達の(1)から(3)までにおいて、外国におけるこれらに相当する事実を含むこととしている。

10 共同支配会社等の共同支配会社等個別計算所得等の金額の計算については、構成会社等の構成会社等個別計算所得等の金額の計算の規定が準用されているため（令 155 の 28②）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。