



## 事業再生時における、子会社に対する債権放棄について

第81回 平成30年12月13日（木）

発表者 坂井 拓也

---

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<https://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

---

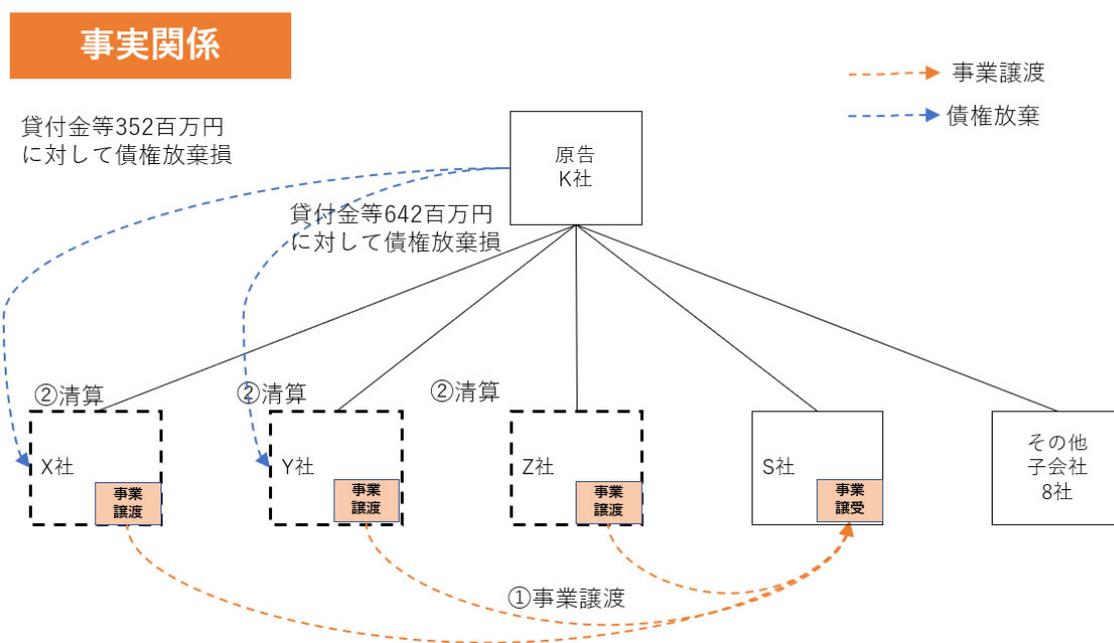
## 事業再生時における、子会社に対する債権放棄について

坂井拓也

### 1. 事案の概要

本件は、原告が、原告の子会社であるX及びY(以下、「X」と併せて「本件子会社2社」という。)に対して有する債権の放棄をし、その放棄された債権の額9億9,479万5,646円(以下「本件債権放棄額」という。)を損金の額に算入して平成21年4月1日から平成22年3月31日までの事業年度に係る法人税の確定申告をしたところ、税務署長から、本件債権放棄額は本件子会社2社(X及びY)に対する法人税法37条の寄附金の額に該当するとして、法人税の更正処分を受けたため、被告に対し、本件処分の一部の取消しを求める事案である。

なお、グループ法人税制は、平成22年度税制改正で導入されており、平成22年10月1日以後の取引から適用されている。



### 2. 争点

本件の争点は、本件債権放棄額の損金算入の可否であり、具体的には、①本件債権放棄額が貸倒損失の額に該当するか否か、及び②本件債権放棄額が寄附金の額に該当するか否かとなる。

### 3. 前提事実(争いのない事実等)

#### (1) 当事者等

原告は、建設関連資材卸及び石油燃料販売等を業とする法人であり、原告の子会社等合計12社との間で企業グループ(以下「Kグループ」という。)を形成していた。

本件子会社2社及びZ株式会社は、いずれも原告の子会社であり、Kグループに属している。

#### (2) 原告の財務改善計画書(最終案)の作成経緯

ア 原告は、事業再生計画第1案、第2案をコンサルタント会社であるG社のアドバイスを受けながら作成していたが、より踏み込んだ再生案として、財務改善計画書の最終案を作成する。当該最終案では、本件事業譲渡の契約締結を受けて、K子会社3社(X, Y及びZ)の事業譲渡先を休眠会社であり、Kの子会社でありKグループに属するSとする財務改善計画書(最終案)を策定し、平成21年3月3日、A銀行に対しこれを提示し、同月12日、同銀行の了承を得て、同月16日から同月26日にかけて、全ての取引金融機関に対し、上記の最終案の内容を説明し、了承を得た。

イ 原告は、上記アの最終案を基に、以下の内容の平成21年5月26日付けKグループ財務改善計画書を策定し、銀行にこれを提出し、同年8月24日に同銀行の同意を得た。

(ア) K子会社3社(X, Y及びZ)は、その営む事業を、原告ではなく、休眠中であるSに譲渡し、1社に集約(従業員の引受けを含む)をすることにより、コストないし管理費用の削減及び収益管理の徹底ないし強化を行い、収益力の改善を図る(なお、K子会社3社の金融機関からの借入金については、Sが全て承継する)。K子会社3社(X, Y及びZ)については、本件事業譲渡後に特別清算をすることとし、これに伴い、原告は、本件子会社2社(X及びY)に対して有する不良債権を損失処理する。なお、Sが承継した事業の収益が本件事業譲渡後も改善しない場合には、同事業からの撤退を検討する。

(イ) K子会社3社(X, Y及びZ)からSへの事業統合後は、製造会社の集約による管理コストの削減等により5,532万円の財務改善効果を見込むとともに、売上高の増加を目指し、償却前経常利益は、平成21年12月期においては6,700万円、平成22年12月期においては8,500万円、その後の事業年度においては9,400万円ないし9,500万円の達成を目指すものとする。

- (3) 本件子会社2社(X及びY)の解散及び特別清算
- ア Xについて
- (ア) Xは、平成21年10月23日、臨時株主総会の決議により、同月31日をもって解散することとされた。
- (イ) Xは、平成21年12月3日、仙台地方裁判所に対し、特別清算開始の申立てをし、同裁判所は、同月17日、Xにつき、特別清算の開始を決定した。
- イ Yについて
- (ア) Yは、平成21年11月27日、臨時株主総会の決議により、同月30日をもって解散することとされた。
- (イ) Yは、平成21年12月24日、地方裁判所に対し、特別清算開始の申立てをし、同裁判所は、平成22年1月20日、Yにつき、特別清算の開始を決定した。
- (4) 原告による本件子会社2社に対する貸付金等債権の放棄(本件債権放棄)
- ア 原告は、平成22年2月10日、臨時取締役会の決議により、Xに対する貸付金等債権3億5,155万3294円(短期貸付金9,086万0520円、未収入金(土地売掛金)1億6,619万2,774円及び長期貸付金9,450万円の合計額)及びYに対する短期貸付金債権6億4,277万7,926円の全額をそれぞれ放棄することを決定した。
- イ Xは、平成22年2月25日、上記アの債権放棄(X分)に係る契約を締結することにつき、仙台地方裁判所の許可を得た上で、同年3月1日、原告との間で、同契約を締結した。
- ウ Yは、平成22年3月2日、上記アの債権放棄(Y分)に係る契約を締結することにつき、地方裁判所の許可を得た上で、同月3日、原告との間で、同契約を締結した。
- エ Yは、本件事業譲渡の直後の決算期である平成21年12月期には約2400万円の償却前経常利益を計上しているものの、平成22年12月期及び平成23年12月期にはそれぞれ約7,800万円及び約9,900万円の償却前経常損失を計上している。
- (5) 本件子会社2社の特別清算の終結
- ア Xは、平成22年3月11日、地方裁判所から特別清算終結決定を受け、同年4月8日、同決定は確定した。
- イ Yは、平成22年3月15日、地方裁判所から特別清算終結決定を受け、同年4月10日、同決定は確定した。
- (6) 本件処分等の経緯
- ア 原告は、平成22年3月31日、Xに対する貸付金及び土地売掛金に係る債権

及びYに対する貸付金債権の合計9億9,479万5,646円(本件債権放棄額)を「その他の特別損」勘定に損失として計上した。

イ 処分行政庁は、平成23年5月24日、原告に対し、本件子会社2社(X及びY)に対する債権放棄により計上した上記アの特別損失の合計額9億9,479万5,646円は本件子会社2社に対する経済的利益の供与として寄附金の額に該当するとして、更正処分をした。

ウ 原告は、平成23年7月15日、国税不服審判所長に対し、本件処分の一部について審査請求をしたが、同所長は、平成25年3月25日、同審査請求を棄却する旨の裁決をした。

(7) 本件訴えの提起

原告は、平成25年7月5日、本件訴えを提起した。

#### 4. 原告(K社)の地裁における主張

##### 主張① 基本通達9-6-1(2)の該当性(個別和解が、9-6-1(2)に該当するとの主張)

本件債権放棄は、特別清算手続において裁判所の許可に基づき行われた個別和解に基づくものであるが、子会社を整理する際には、債権者である親会社が自己の債権を貸倒れとして損金の額に算入するための手法として実務上定着しており、消滅した債権額については、基本通達9-6-1(2)により貸倒損失として損金算入を認める旨の運用が実務上定着している。

##### 主張② 基本通達9-6-1(4)(回収不能の債権の免除に係る貸倒損失)の該当性(回収可能性がないとの主張)

法人が自己の債権を放棄した場合、当該債権につき回収可能性がない場合には貸倒損失に関する基本通達9-6-1等が適用される。本件債権放棄に係る債権については以下の3点から、回収可能性がなかったというべきであるから、本件債権放棄については基本通達9-6-1(4)が適用されるというべきである。

1. 本件子会社2社は、原告の財務改善計画書の策定より前から、本件事業譲渡の有無にかかわらず実質的な債務超過の状態に陥っていた。
2. 本件子会社2社は、遅くとも平成18年12月期の時点では既に実質的な債務超過の状態に陥っており、本件計画書が策定された平成21年5月までの間に約2年6か月が経過している上、実際に本件債権放棄が行われた平成22年3月までの間に3年以上が経過しているから、本件子会社2社の実質的な債務超過の状態が相当期間継続していることは明らかである。
3. A銀行の強い要請によりK社からの資金援助が中止された場合事業継続が不可能となったものであり、原告の本件子会社2社に対する債権は、既に回収不能なものとして9-6-1(4)の要件を満たすと考えられるうえ、本件子会社2社の事業を承継したSが、本件計画書上は経常利益を計上する見込みとなっていたものの、実際には平成22年12月期以降に償却前経常損失を計上していることから明らかである。

##### 主張③ 基本通達9-4-1(子会社等を整理する場合の損失負担等)の該当性

本件債権放棄は、当時のメインバンクであったA銀行からの強い要請により、再編を通じて、資金流出及び原告の実質的な債務超過を解消するために行ったものである。

原告は、その財務改善のためには本件債権放棄以外に採るべき手段がなく、これをしなければ、メインバンクからの協力を得られず貸し剥がし等の不利益を被る蓋然性が非常に

高かった。つまり、本件債権放棄は、これを行わない場合に原告自体が今後被ることになるより大きな損失を回避するためにやむを得ずにしたものであることは明らかである。

また、A銀行は、明示的に本件債権放棄を要請したわけではないが、一般に、金融機関の融資先に対する要請は目標達成の結果を要請する場合がほとんどであり、融資先の経営判断に対する不当な介入につながるおそれがあるため、金融機関当該目的を達成するための手段について債権放棄や事業譲渡といった具体的な方法を明示的に要請することは事実上皆無であり、本件債権放棄は、A銀行による事実上の要請に基づくものである。また、企業の財務改善を図る一般的な手法の一つである含み損益の実現や不良資産の処分には、税金の支払額を圧縮して資金流出を抑えることによって総資産利益率(ROA〔ReturnOnAssets〕)の改善等を図ること(いわゆるタックスリットを得ること)が重要であるところ、本件においても、原告は、不良資産となっていた本件子会社2社に対する債権の処分方法として事業譲渡及び特別清算に伴う本件債権放棄を実施したものであり、これにより本件子会社2社への資金流出を回避することができ、原告ないしKグループの財務改善(有利子負債の圧縮)が可能となるから、本件債権放棄は、A銀行の要請に応えるために行ったものというべきである。これらの事実からすれば、本件債権放棄は、基本通達9-4-1の要件を満たすというべきである。

#### **主張④ 基本通達9-4-2(子会社等を再建する場合の無利息貸付け等)の該当性**

本件子会社2社は、原告による継続的な資金援助(多額の貸付利息の免除、返済猶予等)によりその事業を継続していた。また、A銀行からの強い要請により原告から本件子会社2社への資金援助が中止された結果、本件子会社2社の倒産のおそれは更に強まっていた。

また、原告は、債権全額を放棄したわけではなく、本件債権放棄は、本件子会社2社に対する必要最小限度の支援というべきである。そして、本件事業譲渡につき不当に低廉な価格で行われた等の事情がない以上、これに伴う本件債権放棄も経済的合理性を有する適正なものというべきである。

したがって、本件債権放棄額は、基本通達9-4-2の適用により、寄附金の額に該当しないものとして損金の額に算入されるべきである。

#### 4. 被告(課税庁)の地裁における主張

大前提として、個別和解による債権放棄が債務超過の子会社を整理するためにその親会社により行われた場合には、それによって生じた損失に係る損金算入の可否は、**専ら基本通達 9-4-1 の適用の有無によって決せられるべき**と課税庁は主張している(この点、裁判所は被告の主張を退けている。)

##### 主張① 基本通達 9-6-1(2)の該当性(個別和解が、9-6-1(2)に該当しないと主張)

個別和解については、飽くまでも協定の認可とは別個の手続であり、基本通達 9-6-1(2)の趣旨に合致しない。

特別清算手続が税務対策手段として一般的に利用されている実情があるとしても、特別清算手続を利用すれば、子会社の整理に関する親会社の負担額を無条件に損失に算入することができるわけではなく、基本通達等の要件を満たすことが必要となる以上、上記の実情を理由に本件債権放棄に係る個別和解が基本通達 9-6-1(2)の適用を受けるとすることはできない。

##### 主張② 基本通達 9-6-1(4)(回収不能の債権の免除に係る貸倒損失)の該当性(回収可能性があると主張)

金銭債権の貸倒損失を損金の額に算入するには、単に当該金銭債権の債務者につき債務超過の状態が継続しているだけでは足りず、当該金銭債権の全額が回収不能であることが客観的に明らかでなければならない。

Xにおいては、平成19年及び平成20年の各12月期に損失を計上しているものの、平成18年12月期以前は利益を計上しており、上記損失も売上が減少する中で労務費や人件費を削減することができなかったことが要因と考えられ、Xの事業を承継するSが当該事業につき人件費や設計外注費の削減等を見込んでいたことからすれば、更なる財務状況の改善が可能であった。

また、K子会社3社から事業譲渡を受けたSは、本件計画上、事業統合後約9,000万円前後の償却前経常利益を計上する見込みであり、当該利益は、本件事業譲渡がなければ、本件債権放棄に係る原告の本件子会社2社に対する債権の返済の財源となり得るものであった。

さらに、本件子会社2社の主たる債権者は原告や原告のグループ会社であったが、原告らが直ちに債権を回収しようとしていた状況や、原告ら以外の債権者に対する債務の支払が困難となっていた事情はなく、原告が本件子会社2社に対して支払猶予や利息の免除をすれば債権放棄と同様の資金繰りが得られたはずであった。

原告は、本件計画を通じて、計画的に本件子会社2社に実態のない資産と原告に対する負債のみを残し、実質的な倒産状態を生じさせたものであるところ、本件事業譲渡により、本件子会社2社から債権の回収見込みがなくなるのは当然であって、

原告が本件子会社2社及びSの親会社であり、本件計画の策定及び実行を主体的に決定できる立場にあったことからすれば、原告は、通常の回収努力も払わずに意識的に本件債権放棄をして貸倒損失に計上したというべきであり、最終的に債務超過となったからといって、本件債権放棄額につき貸倒損失としての損金算入が認められるべきではない。

### 主張③ 基本通達9-4-1(子会社等を整理する場合の損失負担等)の該当性

グループ内での事業譲渡のように実質的に子会社の経営権が移動していない場合には、第三者に経営権を譲渡する場合と異なり、当該損失負担等をしなければ経営権を譲渡できない等の事情を認めることはできず、また、損失負担等をしたとしても親会社としての経営責任は継続するため、当該損失負担等が親会社として今後より大きな損失を被ることを回避するためのものであるともいえない(なお、この点につき、裁判所は当該法人が当該子会社につき経営権を事実上移譲しているか否かを問わず、同通達9-4-1の適用対象となり、その要件該当性の検討が必要になるものと解するのが相当であると判断している)。したがって、本件における損失負担等は、経済的合理性がなく、親会社の存続のために必要不可欠ともいえないから、基本通達9-4-1の適用を受けないというべきである。

### 主張④ 基本通達9-4-2(子会社等を再建する場合の無利息貸付け等)の該当性

一般に、債権放棄の額は、そのことに経済取引として是認できる合理的理由がない限り、寄附金の額に該当することになるところ、本件債権放棄は、Kグループの財務改善計画の初期段階から計画されていたものであり、かつ、本件事業譲渡から本件債権放棄に至るまでの一連の過程において、本件債権放棄に係る債権の支払に充てることが可能な資産の全て及び上記支払の原資となる事業そのものをSに引き継ぐことにより、本件子会社2社における上記支払の原資を喪失させた結果、行われることになったものであるから、本件債権放棄の経済的合理性は、これを行うにつき相当な理由があるものとはいえないというべきである。

## 5. 裁判所(地裁)の判断

### 主張①に対する判断

#### 基本通達 9-6-1(2)の該当性(個別和解が、9-6-1(2)に該当しないと判断)

基本通達 9-6-1(2)は、会社更生法又は民事再生法に基づく更生計画認可等の決定があった場合に関する同(1)と同様に、会社法に基づく特別清算協定認可の決定があった場合に当該決定により切り捨てられることになった部分の金額につき貸倒損失としての損金算入を認めている。

これらの法的整理の手続において裁判所の決定に基づき法人の有する金銭債権が消滅する場合には、当該債権の消滅に係る協定及び計画の内容の合理性が法令の規制(特別清算協定につき、協定条項における権利変更の一般的基準や協定内容の平等及び衡平等に関する会社法 564 条, 565 条等, 更生計画認可等につき、同旨の規律に関する会社更生法 167 条, 168 条, 170 条等, 民事再生法 154 条ないし 157 条等)及びこれに係る裁判所の審査と決定によって客観的に担保されているのに対し、**特別清算手続における個別和解については、このような法令の規制及びこれに係る裁判所の審査と決定を欠いており、和解の合意内容は当事者間の自由な意思の合致に委ねられるため、基本通達 9-6-1(2)所定の特別清算協定認可の決定の場合と同視することはできないから、基本通達 9-6-1(2)の適用の前提を欠いており、これに準じて貸倒損失の損金算入を認めることもできないというべきであり、原告の上記主張は採用することができない。**

### 主張②に対する判断

#### 基本通達9-6-1(4) 回収不能の債権の免除に係る貸倒損失の該当性(回収可能性があるとの判断)

法人の各事業年度の所得の金額の計算において、金銭債権の貸倒損失を法人税法 22 条 3 項 3 号にいう「当該事業年度の損失の額」として当該事業年度の損金の額に算入するためには、当該金銭債権の全額が回収不能であることが客観的に明らかでなければならず、そのことは、債務者の資産状況、支払能力等の債務者側の事情のみならず、債権回収に必要な労力、債権額と取立費用との比較衡量、債権回収を強行することによって生ずる他の債権者とのあつれきなどによる経営的損失等といった債権者側の事情、経済的環境等も踏まえ、社会通念に従って総合的に判断されるべきものであると解される(最高裁平成 14 年(行ヒ)第 147 号同 16 年 12 月 24 日第二小法廷判決・民集 58 卷 9 号 2637 頁参照)。

基本通達 9-6-1(4)は、法人の有する金銭債権について、債務者の債務超過の状態が相当期間継続し、その金銭債権の弁済を受けることができない(回収不能)と認められる場合において、その債務者に対し書面により明らかにされた債務免除額は、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旨を定めており、この定めは、同(3)の定めと同様に、当事者間における合意内容の合理性が客観的に担保される状況の下での合意により法人の有する金銭債権が消滅したと認められる場合の類型として合理性を

有するものということができるところ、同(4)の適用の有無の検討に当たっても、上記の各事情を踏まえ、当該債権の全額が回収不能であることが客観的に明らかであるか否かにつき、社会通念に従って総合的に判断されるべきものであると解するのが相当である。

なお、この点につき、被告は、個別和解による債権放棄が債務超過の子会社を整理するためにその親会社により行われた場合には、それによって生じた損失に係る損金算入の可否は、専ら基本通達9-4-1の適用の有無によって決せられるべきであり、基本通達9-6-1(4)の適用の余地はない旨主張するが、同(4)は、法人の有する金銭債権につき、「債務者の債務超過の状態が相当期間継続し、その金銭債権の弁済を受けることができないと認められる場合において、その債務者に対し書面により明らかにされた債務免除額」を貸倒損失として損金の額に算入するものと定めており、その適用範囲につき被告が主張するような限定を付していないから、この点に関する被告の主張は採用することができない。

本件子会社2社は、なお相当額の売上高及び売上総利益の水準を維持し、事業の継続を前提とする人件費や経費の削減等により数千万円規模の財務及び収益の改善が見込まれる状況にある一方で、平成18年12月期以降の借入金の全部又は大半は原告及び原告関連事業体を債権者とするものであったこと(なお、同2社の解散時には借入金の全部が原告又は原告及び原告子会社を債権者とするものであった。)に加え、原告が、A銀行から不採算事業からの撤退や従業員の人員削減を含む抜本的な収益改善策を求められている中で、K子会社3社の事業統合による事業継続を選択したこと等に照らせば、本件子会社2社については、事業譲渡を前提としない財務及び収益の改善策の実施によっても、その財務及び収益を改善しながら事業を継続することは可能であったとみるのが相当であり、また、原告の本件子会社2社に対する本件貸付金等債権につき、原告のメインバンクであるA銀行も債権放棄を要請しておらず、原告及び原告関連事業体においても即時の回収の動きはうかがわれない中で、原告の子会社である事業譲渡先において、改善が見込まれる収益の中から将来的に一定の範囲で回収される可能性が想定されたものといえること等に照らせば、上記債権の全額につき客観的に回収不能であったということとはできないから、原告の上記主張は採用することができない。

また、原告は、本件子会社2社の事業を承継したSが、本件計画における見通しに反し、平成22年12月期以降、償却前経常損失を計上していることを指摘するが、本件計画においては、諸経費や人件費の削減等その他の様々な経営上の諸施策により、事業譲渡先のSにおいて当初の4事業年度に6,700万円ないし9,500万円の償却前経常利益の計上が見込まれるとされ、原告及びそのメインバンクであるA銀行もこれを客観的に合理性のある計画として提案し又は承認したものであって、Sを事業譲渡元を含む本件事業譲渡後にその事業譲渡先において償却前経常損失を計上した原因が上記諸施策の実施の懈怠又は別途の阻害要因の発生ではなく計画内容自体の合理性又は実現可能性の欠如にあることを認めるに足りる証拠ないし事情の存在はうかがわれないから、原告の上記指摘は、本件貸付金等債権の回収可能性に関する判断を左右するに足りるものとはいえない。

さらに、原告は、債務超過の状態が相当期間継続していれば債務者が支払能力のない状態にあることが推認されるから基本通達 9-6-1(4)所定の要件に該当する旨主張するが、同(4)の適用による貸倒損失の損金算入の可否については、債務者側の事情、債権者側の事情、経済的環境等の諸事情を踏まえた総合的な検討により社会通念に従って当該金銭債権の全額が回収不能であることが客観的に明らかであるか否かを判断すべきであり、**債務者である法人の債務超過の状態が相当期間継続していることの一事をもって直ちに当該金銭債権が回収不能であることが推認されるものではなく**、また、上記の諸事情に照らせば本件貸付金等債権の全額が回収不能であったとは認められないことから、原告の上記主張も採用することができない。

以上によれば、本件債権放棄額については、基本通達 9-6-1(2)又は(4)の適用を受けるものではなく、基本通達 9-6-1(2)若しくは(4)所定の基準により又はこれらに準じて貸倒損失に該当するものとして法人税法 22 条 3 項 3 号に従って損金算入を認めることはできないというべきである。

### 主張③に対する判断

#### 基本通達9-4-1(子会社等を整理する場合の損失負担等)に該当しないとの判断

基本通達 9-4-1 は、経営不振に陥っている子会社等を整理する際に、債権放棄等によって当該子会社等に対する援助をしなければ、当該子会社等の整理を実現することができず、その結果、親会社自体に当該子会社等の従業員の再雇用や経営権の譲渡の取りやめといったより大きな損失が生ずる場合を念頭に、例外的に損失処理を認めるものと解される。

**法人の子会社等の解散に伴い債権放棄等をした場合には、当該法人が当該子会社につき経営権を事実上移譲しているか否かを問わず、同通達 9-4-1 の適用対象となり、その要件該当性の検討が必要になるものと解するのが相当である。**

債権放棄の額が、やむを得ずこれをするに至ったなどの相当な理由があるか否かを判断するに当たっては、証拠に基づいて認められる客観的な事実に基づいて判断すべきであり、当該法人の主観的な動機や目的のみによってこれを判断するのは相当ではないというべきである。

①本件子会社 2 社のうち、X については、平成 16 年から平成 20 年にかけて、売上高が約 13 億円から約 23 億円に漸次増加し、売上総利益も約 6,000 万円ないし約 8,000 万円程度で推移しており、預金額も平成 20 年 12 月期には合計約 5,500 万円存在している一方、借入金の額は減少傾向にあり、本件事業譲渡の直近の事業年度である平成 20 年 12 月期における借入金の債権者は K 及び関連事業体のみであったこと、

②Y については、上記の期間、売上高及び売上総利益並びに預金額が減少傾向に、借入金の額が増加傾向にあったものの、なお平成 20 年 12 月期の売上高は約 4 億 4,280 万円、売上総

利益は約 3,620 万円の水準を維持しており、当該借入金の大半は原告 K を債権者とするものであったこと。

③本件子会社 2 社については、本件計画上也人件費等の削減等により数千万円規模の財務改善が見込まれており、S に対する本件事業譲渡後もこれらの事業の継続と経費の削減等により少なくとも合計約 3,000 万円余の収益の改善が見込まれていたこと。

④原告のメインバンクである A 銀行が本件債権放棄を要請していないこと(本件計画書においても、本件子会社 2 社の特別清算の終結前に行われた本件債権放棄は本件計画の内容の項目として何ら掲記されていないこと)。

⑤本件子会社 2 社の借入金の全部又は大半に係る債権者である原告 K 及び K 事業体においてこれを直ちに回収しようとしていたといった事情もうかがわれないこと。

⑥本件事業譲渡の当事者である S と本件子会社 2 社がいずれも原告の子会社であり、本件事業譲渡に係る譲渡財産、譲渡価額及び決済方法について各当事者間で合意内容を記載した覚書の作成時における S の代表取締役が原告代表者であったことが認められる。

本件貸付金等債権については、改善が見込まれる収益の中から将来的に一定の範囲で回収される可能性が想定されたものといえること等に照らすと、本件債権放棄の当時、所論のように倒産の危機に瀕した状況に至っていたとはいえないとみるのが相当である。

また、本件債権放棄は、A 銀行からの要請を受けたものではなく、本件計画書上も明記されていないなど、原告における財務及び収益の改善の計画において必要不可欠のものであったとはいえない。

他に本件子会社 2 社の整理に当たって本件貸付金等債権を処理しなければ両社の従業員の再雇用を余儀なくされて人件費の増大等のより大きな損失が生ずるといった事情もうかがわれないことからすれば、本件債権放棄は、当時の状況の下で経済的合理性の観点から特段の必要性があったとは認め難く、基本通達9-4-1にいうやむを得ずこれをするに至ったなどの相当な理由があったとはいえないから、これにより消滅した本件貸付金等債権の債権額は、客観的にみて法人の収益を生み出すのに必要な費用又は法人がより大きな損失を被ることを避けるために必要な費用(費用としての性質が明白であり明確に区別し得るもの)に当たるとはいえず、寄附金に該当しないものとして損金算入を認めることはできないというべきである。

A 銀行が、原告の財務改善に関し、本件債権放棄を行うことを要請したことはなく(そもそも、原告が A 銀行からの財務及び収益の改善の要請に応じて策定して同銀行の承認を得た本件計画書に本件債権放棄が記載されておらず、また、同銀行が原告の主張に係るいわゆる

るタックスリットを得ることによって本件子会社 2 社の財務改善を図るよう原告に要請したという事情もうかがわれないことに照らすと、A 銀行が事実上も本件債権放棄を要請していたとは考え難く、他に同銀行による事実上の要請の存在を認めるに足りる証拠及び事実は存しない。).

かえって、原告は、A 銀行から不採算事業からの撤退や従業員のリストラを含む抜本的な収益改善策を求められている中で、K 子会社 3 社の事業統合による事業継続をあえて選択し、本件事業譲渡や本件債権放棄を内容とする財務改善計画書の策定を主導的に行ったこと等に照らせば、本件債権放棄は、メインバンクである A 銀行からの再三の要請にもかかわらず、原告が本件子会社 2 社の事業を含む不採算事業からの撤退を拒み、これらの事業の継続を前提とする財務及び収益の改善策のみを自ら策定したことに伴い、他に様々な財務及び収益の改善策を数千万円規模で掲記した本件計画書に記載することなく、A 銀行の要請及び承認の対象に含まれない K グループ 内の内部的措置として行われたものとみるのが相当であり、所論の A 銀行との関係や財務改善策との関連をもって、当時の状況の下で経済的合理性の観点から特段の必要性があったと認めることはできず、その有無に関する前記の判断が左右されるものとはいえない。

したがって、本件債権放棄額については、基本通達 9-4-1 の適用を受けるものではなく、同通達 9-4-1 所定の基準により又はこれに準じて法人税法 37 条 1 項所定の寄附金の額に該当しないものとして損金算入を認めることはできないというべきである。

#### 主張④に対する判断

##### 基本通達 9-4-2 (子会社等を再建する場合の無利息貸付け等) に該当しないとの判断

基本通達 9-4-2 は、法人税法 37 条の趣旨に基づき、法人がその子会社等に対して債権放棄等をした場合において、その債権放棄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など、その債権放棄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、その債権放棄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旨を定めているところ、基本通達 9-4-1 の見出しが「子会社等を整理する場合の損失負担等」とされてその本文も専ら子会社等の「解散、経営権の譲渡等」の場合が対象とされ、同 9-4-2 の見出しが「子会社等を再建する場合の無利息貸付け等」とされてその本文も専ら子会社等の「再建」(「合理的な再建計画」) の場合が対象とされていること等からすれば、本件子会社 2 社の解散後に行われた本件債権放棄については、既に本件子会社 2 社が解散により整理されている以上、専ら基本通達 9-4-1 がその適用対象となるものと解するのが相当であり、子会社等を再建する場合に関する基本通達 9-4-2 はその適用対象とならないものというべきである。

したがって、本件債権放棄額については、基本通達 9-4-2 の適用を受けるものではなく、同通達 9-4-2 所定の基準により又はこれに準じて法人税法 37 条 1 項所定の寄附

金の額に該当しないものとして損金算入を認めることはできないというべきである。

なお、仮に、本件債権放棄につき、本件事業譲渡等を内容とする K グループ内における事業再編の一環として行われていることに鑑み、本件子会社 2 社の解散による整理をもって実質的にはその統合による再建と同視し得るとして基本通達 9-4-2 を適用する余地があると解したとしても、本件子会社 2 社に係る資産や事業の状況及びその改善の見込み、同 2 社の借入金に係る全部又は大半の債権者である原告及び K 関連事業体の当時の対応状況、A 銀行の要請に係る事項の範囲及び本件債権放棄に係る本件計画書の記載の欠如、原告と S の代表者の同一性及び本件子会社 2 社を含む各社の関係等の諸事情に照らせば、本件子会社 2 社が、本件債権放棄の当時、所論のような倒産の危機に瀕した状況に至っていたとはいえず、上記の事業再編において本件債権放棄につき経済的合理性の観点から特段の必要性があったとはいえないから、原告が本件子会社 2 社に対してした本件債権放棄については、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たなどの相当な理由があったということとはできずと同様の判断枠組みが妥当するものと解される。本件債権放棄は、基本通達 9-4-2 の要件を満たさないものであって、いずれにしてもその適用の余地はないというべきである（この点に関し、原告は、本件子会社 2 社の事業が地域に根ざした多角経営という原告及び K グループの経営理念や企業イメージの保持にとって有益であり、これを廃業すれば上記の企業イメージや青森県の地域経済及び雇用に大きな影響を与えるなどと主張するが、上記**不採算事業からの撤退が原告及び本件子会社 2 社の財務及び収益の改善の可否に与える影響については、原告の主観的な動機や目的によるものにとどまるといわざるを得ず、客観的な財務及び収益の悪化の蓋然性及び程度を基礎付けるに足りる具体的な事実及び証拠もない**上、当該事業の継続が原告及び K グループの経営理念や企業イメージの保持にとって有益である旨の原告の上記主張を前提としたとしても、そのことから直ちに、事業譲渡先からの債権回収の途を採らずにあえて本件債権放棄を行ったこと自体につき経済的合理性の観点から特段の必要性が基礎付けられるものでもないから、他に原告が主張する諸点を含め、原告の上記主張も前示の判断を左右するものとはいえない。）。

## 6. 高裁における当事者の補足的主張 控訴人（K社）の主張

### 争点（1）（本件債権放棄額が貸倒損失の額に該当するか否か）について

#### 本件子会社2社の資産状況や支払能力等について

原判決は、売上高が増加し、売上総利益も堅調に推移していること等の事実を挙げて、このような債務者側である本件子会社2社の資産状況や支払能力等の事情に照らし、直ちに本件債権放棄に係る全額が回収不能であったとはいえないと判断している。

しかし、売上総利益全額を金融機関等の債権者の支払に充てることはできないのであり、少なくとも人件費等販売費及び一般管理費を控除すべきである。また、販売管理費や特別損失を考慮しない売上総利益によって返済能力を捉えることは不合理である。

さらに、原判決は、定期預金その他の預金の額にも着目するが、預金は、日常の資金繰りのために確保する必要があるし、通常業務を継続する上で必要不可欠なものであるし、預金は事実上金融機関の担保として差し入れられていたから、これを直ちに返済に充てることはできないものであり、預金を考慮することも誤りである。

#### 本件子会社2社の財務改善について

原判決は、本件計画中の製造会社3社の数値目標である改善額が、飽くまで数値目標であるにすぎないにもかかわらず、これをあたかも実績値のように実現確実なものとして採用している点で誤っている。

すなわち、原判決は、一方において、金銭債権の貸倒損失を法人税法上の損金に算入するには、当該金銭債権の全額が回収不能であることが客観的に明らかでなければならないと判示しながら、他方において、単なる計画ないし見通しにすぎない製造会社3社の集約計画の数値目標を財務改善計画の立案時までの財務の実績等の客観的事実と区別せずに判断の基礎に取り込んでおり、判断の枠組みと事実認定に食い違いがある。子会社において償却前経常損失を計上した原因は、本件財務改善計画に記載された諸施策の実施の懈怠などではなく、計画内容自体の合理性又は実現可能性の欠如にあった。

#### A 銀行によるの債権放棄要請の有無について

原判決は、A銀行は債権放棄を要請しておらず、本件計画書にも記載がなく、債権者である控訴人等において直ちに回収しようとしていた事情もうかがわれないと判示している。

しかし、原判決は、控訴人がA銀行から手形割引の枠の更新拒絶を契機にグループ全体の財務改善を要求され、財務改善計画策定中にもかかわらず、控訴人自身の当座貸越残高を手形貸付に変更し、当座貸越契約を解除されていること、本件債権放棄により控訴人本体に生じる繰越欠損金の税効果を踏まえて本件計画上の返済計画が立案されていることを看過している点で誤っている。本件債権放棄は、本件計画書に、数字上明確に表れているものである。

### **本件債権放棄の対象となった債権の一部又は全部を S に債務として承継させることが許される状況になかったことについて**

原判決は、本件事業譲渡の当事者である S と本件子会社 2 社がいずれも控訴人の子会社であることを債権回収に必要な労力等の債権者側の事情や経済的な環境等として挙げている。

しかし、A 銀行からは、本件子会社 2 社について、資金援助の取りやめを勧告され、事業譲渡前と同様の債権管理を行うことは許されておらず、本件債権放棄の対象となった債権の一部又は全部を s に債務として承継させることによって、繰越欠損金による税効果を織り込んだ控訴人本体の返済余力を減じることが許される状況になかったのであるから、A 銀行からの要求を考慮せずに、単に事業譲渡の当事者が子会社であることをもって、「債権回収に必要な労力等の債権者側の事情や経済的な環境等」について論じることはできない。

#### **(イ) 基本通達 9-6-1 (2) (特別清算協定認可の決定に係る貸倒損失) について**

原判決は、特別清算手続における協定の認可と同手続において行った個別和解について、個別和解は法的規制や裁判所の合意内容の審査、決定を欠いており、その内容につき合理性が客観的に担保される状況下で合意されたものとはいえないから、基本通達 9-6-1 (2) の適用はないと判示している。

しかしながら、基本通達 9-6-1 (1) に関し、更生計画認可前に裁判所の許可を得て少額弁済を受ける代わりに当該弁済額を超える部分の金額について債権放棄を行う場合に、当該債権放棄は裁判所の許可を受けた更生手続の一環として行われる債権放棄であるから、経済的な価値に基づくものであるとして貸倒損失と認められているものであり（国税庁の質疑応答事例、甲 37）、特別清算手続における個別和解も、裁判所の許可を得て行う点で会社更生手続における和解と何ら異なる点はないから、この点について何ら言及することなく基本通達 9-6-1 (2) の適用を否定した原判決は理由不備の非難を免れない。

### **争点 (2) (本件債権放棄額が寄付金の額に該当するか否か) について**

#### **(ア) 基本通達 9-4-1 (子会社等を整理する場合の損失負担等) について**

原判決は、債権放棄等に経済的合理性の観点から特段の必要性があるか否かを判断する旨判示しているところ、その判断枠組みは適切である。

しかし、原判決の認定事実に誤りがあり、特に、本件計画書が客観的に合理的であるとの判断が前提において誤っており、このような事実誤認に基づいて、本件子会社 2 社が倒産の危機にあったといえないとの判断は重大な事実誤認である。

また、子会社等を整理・再建する場合の損失負担等に係る質疑応答事例等に関するタックスアンサー（乙 50 号証）では、再建支援等事案の事前相談に係る検討事項の概要が記載されているところ、そのフローチャート（乙 50 の 14 枚目）の検討項目に沿ってみても、本件債権放棄は経済合理性を有している。

**(イ) 基本通達9-4-2(子会社等を再建する場合の無利息貸付け等)について**

原判決は、基本通達9-4-2について、本件債権放棄が本件子会社2社の解散後に行われたことを理由として、本件債権放棄が本件子会社2社の再建に当たらないとして、前記通達の要件を満たさないと判示している。

しかしながら、本件債権放棄は、本件子会社2社の事業継続に有益な資産や負債と事業継続を阻害する資産や負債とで分けて、前者の資産等については事業譲渡の対象とし、後者の資産等が残された会社を清算手続によって閉鎖する一連の再建計画の一環として行われたものである。したがって、本件債権放棄が時期的に事業譲渡や旧会社についての清算手続の開始後であることをもって、基本通達9-4-2にいう「再建」に当たらないと判断するのは形式的すぎる。

原判決は、基本通達9-4-2を適用する余地があるとしても、本件子会社2社が倒産の危機に瀕した状況に至っていたとはいえないとして、本件債権放棄につき経済的合理性の観点から特段の必要性があったとはいえないとしている。

しかし、既に述べたとおり、与信枠の削除を含めたA銀行の強い働きかけにより、控訴人らから本件子会社2社に対する債権について、回収ないし放棄をせざるを得ない状況にあったから、基本通達9-4-2の要件と本件の事実関係を検討しても、その適用の前提となる事実がないとの原判決の判断は誤っている。

## 7. 高裁における当事者の補足的主張 被控訴人（課税庁）の主張

### 争点（1）（本件債権放棄額が貸倒損失の額に該当するか否か）について

#### （ア）基本通達9-6-1（4）（回収不能の債権の免除に係る貸倒損失）について

##### a 本件子会社2社の資産状況や支払能力等について

控訴人は、原判決が、本件貸付金等債権に対する本件子会社2社の返済能力について、本件子会社2社の売上高や売上総力等で判断したことは誤りである旨主張する。

しかしながら、原判決は、本件子会社2社の売上高や売上総利益等を考慮して、本件貸付金等債権の全額が客観的に回収可能であったか否かを総合的に判断したものであり、売上高や売上総利益の推移が1年間の経営成績を示す客観的な指標であることに変わりはないから、売上高や売上総利益等をその判断要素の一つとして判断することは妨げられない。

また、控訴人は、原判決が預金の額を考慮していることについて、本件貸付金等債権の客観的な回収可能性を判断するに当たって、預金を考慮することが誤っていると主張するが、本件子会社2社が一定の運転資金を保有する以上、預金を考慮することは当然であるし、本件子会社2社が預金を担保に差し入れていたことについて何ら立証がないから、控訴人の主張は理由がない。

##### b 本件子会社2社の財務改善について

控訴人は、原判決が、本件財務改善計画中の製造会社3社の数値目標を、あたかも実績値のように実現確実なものとして採用している点で誤っている旨主張する。

しかし、本件財務改善計画は、A銀行からの財務改善要請を受けた控訴人が、経営コンサルタント会社のG社へ委託の上で、複数回にわたる修正及びA銀行の理解を得て作成されたものであり、合理性又は客観的可能性を欠く計画が策定されるはずがない。

また、控訴人は、平成21年3月末時点で休業状態であったSが本件子会社2社の保有していた事業を引き継ぎ、その後も事業を継続していることを踏まえておらず、このような事実からすると、本件計画が合理性又は実現可能性を欠くかのような控訴人の主張は、証拠に基づかないものである。

##### c A銀行の債権放棄要請の有無について

控訴人は、本件計画書の記載を根拠に、本件債権放棄は本件計画書に数字上明確に表れていると主張するが、控訴人単体の財務改善計画の骨子には、本件債権放棄を実行する旨の記載はなく、本件契約書を通していても、本件債権放棄を実行する旨の記載は見られない。

また、控訴人は、本件計画書上に特別損失として「うち短期貸付金評価損」986百万円が計上されていることもって、本件債権放棄が本件計画書に明記されている旨を主張するようである。しかし、そもそも「評価損」と「債権放棄」とはその性格を異にし、同義とはいえないから、「うち短期貸付金評価額」が計上されていることをもって、本件債権放棄が本

件計画書に明記されているとはいえない。

このように、控訴人の主張は、控訴人自身の憶測を述べて原判決を理由なく批判するものであって、失当である。

**d 本件債権放棄の対象となった債権の一部又は全部を S に債務として承継させることが許される状況になかったことについて**

控訴人は、A 銀行の意向からすると、本件債権放棄の対象となった債権の一部又は全部を S に債務として承継させることによって、繰越欠損金による税効果を織り込んだ控訴人本体の返済余力を減じることが許される状況になかったと主張する。

しかしながら、そもそも本件債権放棄について A 銀行からの要請はなかったから、本件債権放棄の対象となった債権の一部又は全部を S に債務として承継させることが許される状況になかったということはいえず、控訴人の主張は、前提において理由がない。

この点を措くとしても、資本関係があることに加え、代表者を同じくする会社間においては、そうでない会社間に比して債権回収に必要な労力等がかからないから、S 及び本件子会社 2 社がいずれも控訴人の子会社であることに鑑みて経済合理性の観点から特段の必要性があったとはいえないとの原判決の判断に不合理な点はない。

**争点（２）（本件債権放棄額が寄付金の額に該当するか否か）について**

**（ア）基本通達 9-4-1（子会社等を整理する場合の損失負担等）について**

控訴人は、原判決が、本件子会社 2 社が倒産の危機にあったといえないと判断したことは重大な事実誤認であると主張するが、この点に事実誤認がないことは、前記ア等において主張したとおりである。

控訴人は、子会社等を整理・再建する場合の損失負担等に係る質疑応答事例等に関するタックスアンサー（乙 50 号証）に沿って検討してみても、本件債権放棄は経済合理性があると主張する。

しかしながら、本件債権放棄について、本件子会社 2 社が経営危機に陥っているとはいえないことはこれまで述べたとおりであるし、支援者たる控訴人にとって損失負担等を行う相当な理由があるとはいえず、損失負担等の額が必要最低限度であることについて何ら具体的な主張立証はなされていない。また、控訴人以外の本件子会社 2 社の債権者に対して支援を要請した形跡はうかがわれないから、債権者損失負担等をする支援者の範囲は相当といえず、損失負担等の割合も合理的とはいえないから、乙 50 号証に沿って検討しても、本件債権放棄が経済合理性を有しているとはいえない。

**（イ）基本通達 9-4-2（子会社等を再建する場合の無利息貸付け等）について**

控訴人の主張は争う。

## 8. 高裁における当事者の補足的主張 裁判所（高裁）の判断

当裁判所も、原審と同様に控訴人の請求を棄却すべきものと判断する。その理由は、原判決の「事実及び理由」の記載のとおりであるから、これを引用する。

高裁における当事者の補足的主張に対する判断は以下のとおりである。

### 争点（1）（本件債権放棄額が貸倒損失の額に該当するか否か）について

#### ア基本通達9-6-1（4）（回収不能の債権の免除に係る貸倒損失）について

##### （ア）本件子会社2社の資産状況や支払能力等について

控訴人は、原判決が、回収可能性ないし借入金の支払余力において着目すべき会計費目を取り違えているとし、原判決が、本件子会社2社の資産状況や支払能力等を判定するに当たり、売上高や売上総利益で判定するのは誤っており、人件費等販売費及び一般管理費を控除すべきであるし、原判決が本件子会社2社の預金の額を考慮していることも誤りである旨主張する。

そこで検討するに、法人の各事業年度の所得の金額の計算において、金銭債権の貸倒損失を法人税法22条3項3号にいう「当該事業年度の損失の額」として当該事業年度の損金の額に算入する際の判断枠組みは、債務者の資産状況、支払能力等もその要素として考慮すべきところ、その判断に当たって、**債務者である本件子会社2社の売上高及び売上総利益の推移を一つの事情として判断することが誤っているということとはできない。**

控訴人は、売上総利益が直ちに返済に充てられるものではないとして原判決を批判するが、原判決も、売上総利益の全額を債権者への支払に充てることを前提に判断しているものではなく、売上高や売上総利益の推移のほか、預金額や借入額の推移、債権者数、債権者が控訴人及びその子会社のみであること等を踏まえて、本件子会社2社の資産状況や支払能力等を判断しているものであり、控訴人の批判は的確なものとはいえない。しかも、証拠によれば、本件子会社2社について、販売費及び一般管理費等を控除した税引後の当期純利益の推移についてみて、Xは平成16年12月期から平成20年12月期まで毎年利益が計上されており、Yは、平成16年12月期から平成18年12月期までは利益が計上されており、平成19年12月期及び平成20年12月期について、損失が計上されているものの、平成19年12月期は特別損失を計上したことが損失計上の要因となっていると認められるから、販売費及び一般管理費を控除したとしても、原判決の判断に影響を与えるものとはいえない。

また、**預金についても、会社にとって重要な資産であることは明らかであって、これを直ちに返済に充てることのできるか否かはともかく、本件子会社2社が一定額の預金を保有していることをもって、資産状況や支払能力等の判定の考慮要素とすることが誤りとはいえない。**

したがって、この点についての控訴人の主張は理由がない。

#### (イ) 本件子会社2社の財務改善について

控訴人は、原判決が、本件計画中の製造会社3社の数値目標である改善額をもって、数千万円規模の財務改善が見込まれていると判示しているが、前記改善額は飽くまで目標にすぎないのであり、これをあたかも実績値のように採用している点で誤っていると主張する。

しかしながら、本件計画の作成経緯は、控訴人がA銀行からの財務改善要請を受け、A銀行の推薦した経営コンサルタント会社の一つであるG社へ委託して財務改善計画書第1案を作成し、その後、A銀行からの指摘を受けて内容を再検討し、第2案を作成したが、更にA銀行の意向を踏まえて同最終案を作成し、A銀行を含めた全ての取引金融機関の了承を得たものである。したがって、控訴人の財務改善計画は、経営コンサルタント会社が関与し、A銀行を含む全ての取引金融機関も了解したものであって、客観的な資料に基づいて策定された相応の根拠のあるものとうかがわれるから、本件計画の数値目標を本件債権放棄時における見込み額として考慮することが誤りということとはできない。

また、控訴人は、原判決が、一方において、金銭債権の貸倒損失を法人税法上の損金に算入するには、当該金銭債権の全額が回収不能であることが客観的に明らかでなければならぬと判示しながら、他方において、単なる計画ないし見通しにすぎない製造会社3社の集約計画の数値目標を財務改善計画の立案時までの財務の実績等の客観的事情と区別せずに判断の基礎に取り込んでおり、判断の枠組みと事実認定に食い違いがあるとも主張する。

本件債権放棄時における客観的な回収可能性の判断をするには、その時において既に発生している事実のみならず、将来にわたる財務改善の見込み等、事後の事実をも考慮することは必要なことであり、その際、将来にわたる財務改善の見込みについて、債権放棄の時点における相応の根拠のある数値によることが必要であるとはいえるものの、将来の改善見込み額を考慮すること自体が許されないということとはできないものであり、そのような認定をしたことをもって、判断枠組みと事実認定の間に食い違いをもたらすということとはできない。

そして、本件計画における財務改善見込み額が相応の根拠のあるものであることは前記において判示するとおりである。

したがって、この点についての控訴人の主張を採用することはできない。

#### (ウ) A銀行の債権放棄要請の有無について

控訴人は、A銀行が債権放棄を要請していないと認定したことについて、原判決は、財務改善計画策定中にもかかわらず、控訴人自身の当座貸越残高を手形貸付けに変更し、当座貸越契約を解除されていること、本件債権放棄により、控訴人本体に生じる繰越欠損金の税効果を踏まえて本件計画上の返済計画が立案されていることを看過している点で誤っていると主張する。

しかしながら、控訴人主張に係る点は、証拠からうかがわれないではないが、仮にそうした事実があったとしても、そうした事実は、A銀行が控訴人グループの財務改善を求めていることを裏付けるものではあっても、本件債権放棄を求めていることまで根拠付けるものということとはできない。そして、この点について、A銀行が本件子会社2社に対する債権放棄を要請したことがなかったことは、原判決第において判示するとおりである。

(エ) 本件債権放棄の対象となった債権の一部又は全部をSに債務として承継させることが許される状況になかったことについて

控訴人は、A銀行からの要求により、本件債権の一部又は全部をSに債務として承継させることが許される状況になかったから、A銀行からの要求を考慮せず、単に事業譲渡の当事者が子会社であることをもって、「債権回収に必要な労力等の債権者側の事情や経済的な環境等」について論じることはできないと主張する。

しかし、前記認定のとおり、A銀行から債権放棄の要請があったと認めることはできないから、債権の一部又は全部をSに債務として承継させることが許される状況になかったとの控訴人の主張は、前提において失当であって、採用し得ない。

基本通達9-6-1(2)(特別清算協定認可の決定に係る貸倒損失)について

控訴人は、基本通達9-6-1(1)に関し、会社更生手続において、更生計画認可前に裁判所の許可を得て少額弁済を受ける代わりに当該弁済額を超える部分の金額について債権放棄を行う場合に、貸倒損失と認められており(甲37)、特別清算手続における個別和解に基本通達9-6-1(2)が適用されないというのであれば、会社更生手続との相違や甲第37号証(国税庁の質疑応答事例)との関係について言及すべきであるにもかかわらず、原判決は、この点について何ら言及しておらず、理由不備の非難は免れないと主張する。

しかしながら、原判決は、会社更生法、民事再生法はもとより特別清算の法的整理の手続において更生計画認可、特別清算協定認可等裁判所の決定に基づき法人の有する金銭債権が消滅する場合には、当該債権の消滅に係る協定及び計画の内容の合理性が法令の規制及びこれに係る裁判所の審査と決定によって客観的に担保されている一方、特別清算手続における個別和解について、そのような法令の規制及び裁判所の審査と決定を欠いている旨の判示をしており、会社更生手続における債権の消滅と特別清算手続における個別和解との相違について判断していることが明らかである。

そして、原判決の前記判示は、会社更生手続及び特別清算手続の個別和解に関する法令に照らし相当なものであるから、控訴人の主張は的外れというほかない。

## 争点(2)(本件債権放棄額が寄付金の額に該当するか否か)について

### 基本通達9-4-1(子会社等を整理する場合の損失負担等)について

控訴人は、本件計画書が客観的に合理的であるとの判断が前提において誤っており、このような事実誤認に基づいて、本件子会社2社が倒産の危機にあったといえないとの判断は重大な事実誤認であると主張する。

しかしながら、本件計画が客観的に合理的なものであることは、前記(1)において判示するとおりであり、これを踏まえて、本件子会社2社が倒産の危機にあったとは認められないとした原判決の判断が誤っているということとはできない。

また、控訴人は、乙第50号証の検討項目に沿ってみても、本件債権放棄は合理性を有していると主張する。

そこで検討するに、乙50号証は、国税庁作成に係る子会社等を整理・再建する場合の損失負担等に係る質疑応答事例等であり、控訴人が主張するフローチャート(乙50の14枚目)は、**再建支援等事案の事前相談に係る検討事項の概要を示すものであって、そのような記載内容に照らし、前記質疑応答事例等が、本件訴訟において本件債権放棄の合理性を判断する基準としての確なものか否か疑問の余地がある。**

この点を措くとしても、**前記認定のとおり、本件債権放棄について、本件子会社2社が経営危機に陥っているとはいえないこと、支援者たる控訴人にとって損失負担等を行う相当な理由があるとはいえないこと**等の事実からすると、乙50号証に沿って検討しても、本件債権放棄が経済合理性を有しているとはいえない。したがって、この点の控訴人の主張には理由がない。

### 基本通達9-4-2(子会社等を再建する場合の無利息貸付け等)について

控訴人は、本件債権放棄が時期的に事業譲渡や旧会社についての清算手続の開始後であることをもって、基本通達9-4-2にいう「再建」に当たらないと判断するのは形式的すぎるとし、書籍(乙48)においても、本件と同様の方式の場合に、基本通達9-4-2の適用を認めている旨の主張をする。

しかしながら、**前記書籍は、本件のような子会社の解散後に親会社の子会社に対する債権放棄をする場合について、基本通達9-4-2の適用がある旨を述べているものではないから、前記書籍を根拠とする控訴人の主張は理由がない。**

控訴人はその他種々主張するが、いずれも前記認定及び判断を左右するものではない。

## 裁判所（地裁、高裁）の判断に対する所感

裁判所の判断については、以下の3点から、支持することはできないものと考えている。

- 1：通達を硬直的に解釈していると考えられる点
- 2：回収可能性に関する誤解があると考えられる点
- 3：債権放棄の経済合理性に関して、実務を考慮していないと考えられる点

以下、詳細に記載する。

### 1：通達を硬直的に解釈していると考えられる点

「法人税基本通達の制定について」では、以下のように述べられている。

『通達の具体的な運用に当たっては、法令の規定の趣旨、制度の背景のみならず条理、社会通念をも勘案しつつ、個々の具体的事案に妥当する処理を図るように努められたい。いやしくも、通達の規定中の部分的字句について形式的解釈に固執し、全体の趣旨から逸脱した運用を行ったり、通達中に例示がないとか通達に規定されていないとかの理由だけで法令の規定の趣旨や社会通念等に即しない解釈におちいたりすることのないように留意されたい。』

上記を斟酌したうえで、本件について検討すると、通達と異なる特別清算手続において裁判所の許可に基づき行われた個別和解に基づく債権放棄であっても、各債権者に対する手続きの正当性が担保されており、結果的に特別清算認可の決定に係る手続きと同様に債権者保護が図られている限りにおいては、法人税法基本通達 9-6-1(2)と同視しえるものと考ええる。

つまり、保護すべき債権者が適切に保護されていれば、当然にして貸倒損失を損金算入することができる应考虑すべきであり、一方、保護されていない場合には、同視できないといった、各債権者の得べき利益の適切性に依じて判断すべきであると考ええる。

本件では、債権者が関係会社のみで構成されており、合理的な事業再生計画に基づき当該関係会社の保護が図られたうえで和解手続きを進められている。そうであれば、通達の趣旨である債権者保護手続きが図られているものと考えられ、通達の記載する手法以外であっても、その趣旨が達成されうる限りにおいては、損金算入されるべきであると考ええる。

最後に、仮に損金算入されないとしても、その理由は通達との法的整理の手法の違いを根拠とすべきではなく、守るべき債権者の利益が守られていないという事実認定に基づくべきであると考ええる。

### 2：回収可能性に関する誤解があると考えられる点

債権の回収可能性については、当時及び将来における収益獲得能力を十分に斟酌し、将来創出キャッシュ・フローに基づき、判断されるべきである。この点、原告は、償却前経常利益 (FCF) のマイナスが継続しており、過去の投資の失敗に対する損失補填である貸付金等

について、当該債権放棄を行うことにより損金算入することについては経済合理性があると主張する。

この点について、裁判所は、X及びYが過去において売上総利益を計上しており、事業統合による費用圧縮効果を考慮すれば、返済原資を創出することができると主張・判断している。

しかしながら、返済原資は、事業から獲得されたキャッシュ・フローから生み出されるものであり、売上高から、その製造コストを差し引いたものである売上総利益を基準として返済能力を判断することは困難であるとする。

また、費用圧縮効果についても、債権放棄をし、過去の負の遺産を清算したうえで事業統合を行うことから生じるものであって、債権放棄無くして、費用削減効果が得られるという仮定に基づき事実認定を行うことは適切ではないものとする。

### 3：債権放棄の経済合理性に関して、実務を考慮していないと考えられる点

通常の事業再生プロセスにおいては、まずは資金繰りの改善を図るために、銀行借入金の返済の見直し、新規融資の依頼を念頭に置いて、再生計画の策定が行われる。この際、メインバンクの意向が強く働き、明確な指示はないものの、銀行の意向に沿った形で計画の策定、承認が行われることとなる。

本件についても、A銀行の強い意向に基づき、子会社の再編、コストカット、親会社の債権放棄等が行われたと考えることが自然であるとする。

最後に、あくまでも仮定の話となるが、子会社で行われていた事業を、Kが自社で行っていた場合には、投資の失敗の結果としての子会社に対する貸付金相当額（今回の債権放棄損相当額）は、Kにおいて損金計上されていたことになる。

しかし、本事例では、対象事業を子会社において行っていたことにより、損失を、子会社が清算しているにもかかわらず親会社に取り込めないという結果を招いている。

なお、今回のように、内国法人の100%親子関係においては、平成22年改正によりグループ法人税制が導入されたことにより、債権放棄損が寄附金と認定されたとしても、子会社の受贈益について益金算入されないことから、子会社の欠損金は使用されず、清算時において当該欠損金を親会社で取り込めるため、結果として、親会社の負担を小さくするものと考えられる。

一方、100%子会社以外や海外子会社については、グループ法人税制の対象とされないため、今回の事例のように投資の失敗が損金算入されないのであれば、事業展開を阻害する一つの要因となるものと考えている。

この点については、会社経営における機動化、意思決定の迅速化を図り、リスクを分散させるための子会社化という経営判断が、投資の失敗について、貸倒損失として損金算入できないという税務行政により阻害されるのではないかと、懸念している。

以上

## Appendix 関連法規

### 法人税法 37 条 (寄附金の損金不算入)

内国法人が各事業年度において支出した寄附金の額（次項の規定の適用を受ける寄附金の額を除く。）の合計額のうち、その内国法人の当該事業年度終了の時の資本金等の額又は当該事業年度の所得の金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額を超える部分の金額は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

### 法人税基本通達(昭和44年5月1日付け植審(法)25(例規))(以下「基本通達」という。)

#### 9-4-1 (子会社等を整理する場合の損失負担等)

法人がその子会社等の解散、経営権の譲渡等に伴い当該子会社等のために債務の引受けその他の損失負担又は債権放棄等（以下9-4-1において「損失負担等」という。）をした場合において、その損失負担等をしなければ今後より大きな損失を蒙ることになることが社会通念上明らかであると認められるためやむを得ずその損失負担等をするに至った等そのことについて相当な理由があると認められるときは、その損失負担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。（昭55年直法2-8「三十三」により追加、平10年課法2-6により改正）

#### 9-4-2 (子会社等を再建する場合の無利息貸付け等)

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（以下9-4-2において「無利息貸付け等」という。）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。（昭55年直法2-8「三十三」により追加、平10年課法2-6により改正）

### 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)

法人の有する金銭債権について次に掲げる事実が発生した場合には、その金銭債権の額のうち次に掲げる金額は、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。(昭55年直法2-15「十五」、平10年課法2-7「十三」、平11年課法2-9「十四」、平12年課法2-19「十四」、平16年課法2-14「十一」、平17年課法2-14「十二」、平19年課法2-3「二十五」、平22年課法2-1「二十一」により改正)

- (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において、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
- (2) 特別清算に係る協定の認可の決定があった場合において、この決定により切り捨てられることとなった部分の金額
- (3) 法令の規定による整理手続によらない関係者の協議決定で次に掲げるものにより切り捨てられることとなった部分の金額
  - イ 債権者集会の協議決定で合理的な基準により債務者の負債整理を定めているもの
  - ロ 行政機関又は金融機関その他の第三者のあっせんによる当事者間の協議により締結された契約でその内容がイに準ずるもの
- (4) 債務者の債務超過の状態が相当期間継続し、その金銭債権の弁済を受けることができないと認められる場合において、その債務者に対し書面により明らかにされた債務免除額