

清算所得課税の廃止・ 期限切れ欠損金損金算入の 実務上の留意点

税理士 吉岡 純男
 税理士 吉田 暁弘
 税理士 桑田 洋崇
 税理士法人UAP

最新の法人税通達・質疑応答事例で読み解く!

グループ法人課税の導入、清算所得課税の廃止などの大きな実務措置がとられた平成22年度改正。本誌では法人税通達及び質疑応答を実務に活かせる知識とするための解説を3回にわたりお届けしています。最終回となる今回は受取配当等の益金不算入、清算所得課税の廃止・期限切れ欠損金の損金算入について解説します。リーマンショック以降の厳しい景気の落ち込み、企業間競争のグローバル化といった経済環境のもと、企業が成長を維持してゆくためには、不採算事業からの撤退等事業の再編成が必要となるケースが増えてきています。解散・清算に絡んだ税制改正はグループ法人税制と併せて実務担当者にとっては是非押さえておきたいテーマの一つです。

目次

I	はじめに	23
II	受取配当金等の益金不算入 (自己株式として取得されることが予定されている株式のみなし配当の益金算入)	23
III	清算所得課税の廃止・期限切れ欠損金の損金算入	25
1	概要	25
2	清算法人と法人株主との間に完全支配関係がない場合	26
2-1	解散事業年度	26
2-2	清算事業年度	29
2-3	最終事業年度	34
2-4	具体的な会計処理・法人税の別表調整 ケース・スタディー	38
3	清算法人と法人株主との間に完全支配関係がある場合	41
3-1	解散事業年度	41
3-2	清算事業年度	41
3-3	最終事業年度	42
3-4	具体的な会計処理・法人税の別表調整 ケース・スタディー	44

I はじめに

本稿では平成22年度税制改正に対応した改正通達と平成22年8月13日及び10月8日に公表されたグループ法人税制に係る質疑応答事例（以下前者を「Q&A①」、後者を「Q&A②」といいます。）から実務に与える影響が大きいと思われる以下のものにつき、実践的に分かりやすく説明していきます。

グループ法人税制

100%グループ内の法人間での譲渡損益の繰り延べ

100%グループ内の法人間の寄附

（以上、2010年11月号）

100%グループ内の法人間の寄附（寄附修正）

支配関係・完全支配関係の判定

100%グループ内の法人のステータス

100%グループ内の法人からの受取配当等の益金不算入

100%グループ内の法人間の現物配当

（以上、2010年12月号）

受取配当等の益金不算入

清算所得課税の廃止・期限切れ欠損金の損金算入

（以上、本号）

II 受取配当等の益金不算入

～自己株式として取得されることが予定されている株式のみなし配当の益金算入～

1. 概要

税務上においては、株主に対してその株主の地位に基づいて金銭が交付されると、交付の名目に関わらず「配当」として取り扱われます。たとえば、親会社が保有している子会社株式について、親会社が子会社からその株式を譲渡し、譲渡対価として子会社から金銭の交付を受けた場合には、子会社から親会社に対して「配当」を交付したものであるとして課税関係が発生することになります。

なお、ここでいう課税関係とは、売却により交付を受けた金銭と売却株式数に対応する資本金等の額との差額について、これがプラスであればその差額がみなし配当として取り扱われ、また、それとは別に売却株式数に対応する資本金等の額とその株式の帳簿価額との差額が株式の売却における譲渡益又は譲渡損として取り扱われることとなります。

具体的には、簿価50の子会社株式を親会社が子会

社に100で売却した場合（会計上株式譲渡益が50計上されます。）、親会社の「交付を受けた金銭等の額」は100になり、そのうち売却株式数に対応する「資本金等の額」が60だとすると、その差額の40はもうけの払い戻しとして「みなし配当」課税の対象になります。ただ、一定の簡易な要件を満たした場合には、みなし配当の40は全額受取配当等の益金不算入の規定が適用され、これにより課税を受けることはありません。他方、売却株式数に対応する資本金等の額の60は子会社株式の譲渡対価として取り扱われますから、親会社は、簿価50との差額10について、株式売却益を計上し課税を受けることとなります（図表1参照）。

先の例で、仮に親会社の簿価が80である場合には、みなし配当の40は前述のとおり益金不算入になり課税を受けることはなく、譲渡対価60と簿価80との差額△20については株式譲渡損が計上されて損金に算入することができるため、その分税金が少なくなります。

ところが近年、こうした課税構造を利用して、譲渡

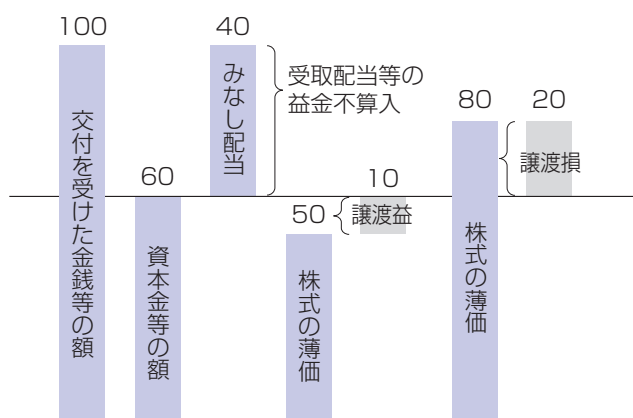
損失のみの計上を目的として株式を取得し、発行人に自己株式として取得させることで、譲渡損失のみを計上する租税回避行為が注目を集めるようになっていきました。

たとえば、先の子会社株式を他の法人に100で売却し、その取得した法人が100で発行会社に売却すると、損益計算書上では売却損益が1円も計上されないにもかかわらず、税務上の損金だけを40計上することができ、実質的に損益が生じない取引を行うことによって、税務上のみの損失を作り出す租税回避が可能になっているのです。

こうした課税上の弊害を防止するため、内国法人が自己株式として取得されることを予定して取得した株式について、実際に発行人において自己株式として取得され、内国法人でみなし配当の額が生じた場合には、そのみなし配当の額については益金算入として取り扱われることとされました。

以下、取扱いのポイントについて説明していきます。

【図表 1】



取扱い

自己株式として取得されることが予定されている株式を取得した場合には、その取得株式にかかる配当等の額（その予定されていた事由に基因するものに限る。）について、受取配当等の益金不算入の規定は適用しない。なお、外国子会社から受ける配当等についても同様に取り扱う（法23③、23の2②、法令20の2、22の4③）。

- ポイント①：自己株式の取得が具体的に予定されていたかどうかで判定する
- ポイント②：実際の取得が、予定されていた事由に基因しているかどうかで判定する
- ポイント③：完全支配関係のある法人間取引では適用されない
- ポイント④：平成22年10月1日以後に取得する株式にかかる配当等について適用される

ポイント①

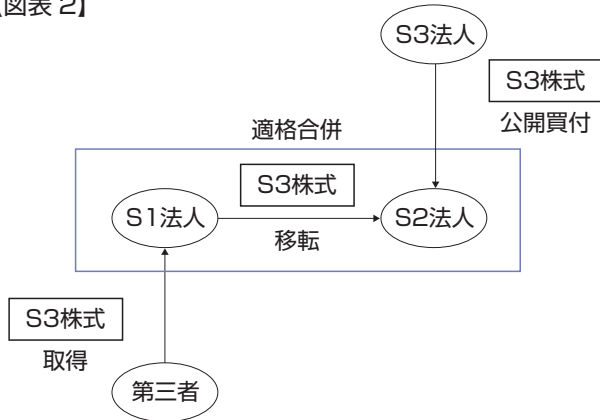
自己株式の取得が予定されている株式とは、法人が取得する株式のうち、その株式の取得時において、発行人が自己株式として取得することが予定されているものをいい、たとえば、**上場会社等が自己の株式の公開買付を行う場合における公開買付期間中に、法人が取得したその上場会社等の株式や、組織再編成に伴う反対株主の買取請求が公表されている場合に、法人が取得したその株式**がこれに該当します（法通3-1-8）。

一方、みなし配当が生じない形態や通常の投資利益を目的とする株式の取得は制限されませんから、発行会社が金融商品取引所の開設する市場からの自己株式の取得を予定していたものや、単に取得条項や取得請求権が付されていたりしても、そのことのみをもって「自己株式として取得が予定されていること」には該当しません。また、ジョイントベンチャー契約において、一方の法人が将来JV事業会社に自己株式として買い取らせて共同事業から離脱することが予定されているものも、制限の対象になりません。

なお、自己株式として取得されることが予定されている株式の取得には、適格合併、適格分割型分割または適格現物出資による被合併法人等からの移転も取得に含まれます。たとえば、S1法人がS3法人株式を取得し、適格合併によりS2法人が移転を受けた場合は、S2法人においても取得したことになります（図表2参照）。また、「自己株式として取得されることが予定されているかどうか」の判断時点は、S2法人への移転時点によるべきか、または、S1法人の取得時点によるべきか判断に迷うところです。この場合においては、両方の時点で自己株式の取得が予定されているかどうか

かで判断することになります（法令20の2）。

【図表 2】



ポイント②

みなし配当の益金算入の規定は、たとえば、発行法人が公開買付等により自己株式として取得することが予定されているもので、内国法人がその予定されていた公開買付等に基因して、株式を譲渡したことにより受けるみなし配当等について適用されることとなります。したがって、内国法人が公開買付期間中に株式を取得したものの、実際に公開買付による買付が行われず、その後その株式を譲渡したことによりみなし配当が生じた場合であれば、益金算入の規定は適用されません。

ポイント③

完全支配関係がある発行法人による自己株式の取得

があった場合には、自己株式の取得予定に関わらず、100%グループ内法人の株式の発行法人に対する譲渡制度の適用により譲渡損益は計上されないことになり、恣意的に譲渡損失を計上する租税回避行為ができないことから、この場合には、その後その株式を譲渡したことによりみなし配当が生じた場合でも益金算入の規定は適用されません。

ポイント④

みなし配当の益金算入規定は、内国法人において、自己株式として取得されることが予定されているものを取得した日が平成22年10月1日以後かどうかで判定します。たとえば、内国法人が公開買付期間中の平成22年9月中に自己株式の取得が予定されている株式を取得し、その株式を発行法人が平成22年10月以降に公開買付等として取得した場合には、内国法人が取得した9月で判定することになるため、この場合には、その後その株式を譲渡したことによりみなし配当が生じた場合でも益金算入の規定は適用されません。

みなし配当の益金算入についての実務上の留意点

子会社等に自己株式として取得させ資金の回収等を予定している場合には、当初の取得時において、税務上の譲渡損失の計上が目的でないことを疎明する資料を作成する。

III 清算所得課税の廃止・期限切れ欠損金の損金算入

1. 概要

会社清算を行う場合には、会社法に基づいて解散の決議、財産の換価、債務の弁済、残余財産の確定、分配等を経て清算の結了を迎えます（図表3参照）。

こうした会社清算手続の過程で、税務上も解散から清算にいたるまでに生じた課税所得について申告義務が生じますが、平成22年度の税制改正により解散・

清算に係る税務が大きく変わりました。最大の変更点は、改正前は清算中（＝解散の日の翌日から残余財産の確定の日までの間）にどれだけ財産が増加したかに着目する財産法により所得を計算することとされていたものが、改正後は通常の事業年度と同様に、清算中の各事業年度における収益・費用とその差額としての損益に着目する損益法により所得を計算すると変更されたことです。

この変更により、**残余財産がなければいつの時点でいくら債務免除を受けたとしても最終的には課税されることはなかった解散が、平成22年10月1日以後の解散**については、**残余財産がない場合であっても、債務免除を受けた時点で債務免除益と相殺できる欠損金**がなければ**課税される可能性が生ずることになるため**、青色欠損金や期限切れ欠損金を有効に使い、課税を生じさせない工夫が非常に大切になります。

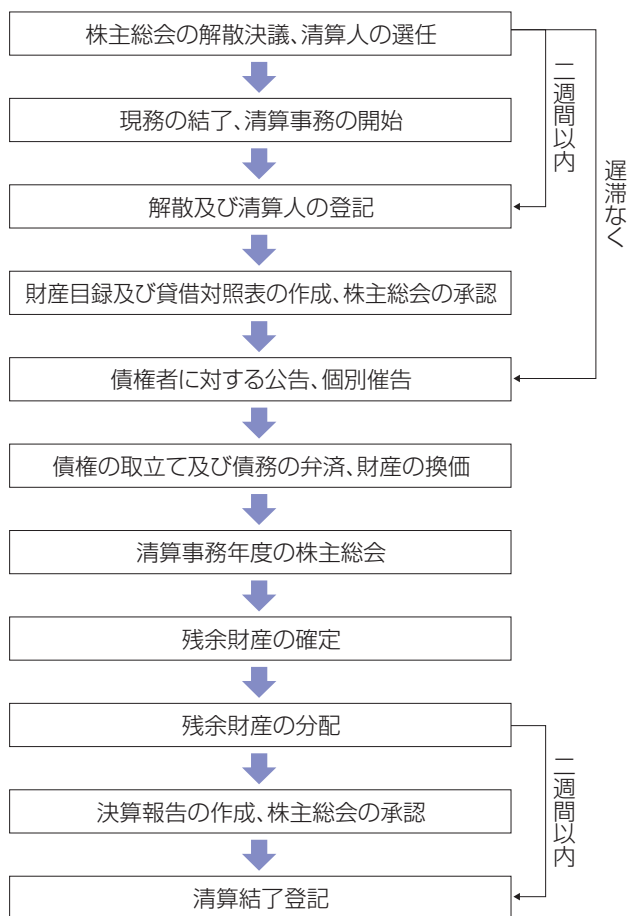
また、上記改正に併せて、**100%グループ子法人を解散・清算した場合の課税関係も大きく変わり**、後述するように、**親法人では100%グループ子法人株式につき有価証券消滅損の計上ができず、代わりに100%グループ子法人の未処理欠損金を引き継ぐことができるようになります**ので、その課税関係をふまえた対応が非常に大切になります。

本稿では、会社が解散してから残余財産が確定する日までに到来する事業年度を、①解散の日の属する事業年度開始の日から解散の日までの**解散事業年度**、②解散の日の翌日から清算事務年度（解散の日の翌日から経過する各1年をいいます。）終了の日まで（③を除きます。）の**清算事業年度**、③残余財産の確定した日の属する**最後事業年度**、の3つに区分し（図表4参照）、①～③の各事業年度において税務上留意すべき事項について説明していきます。

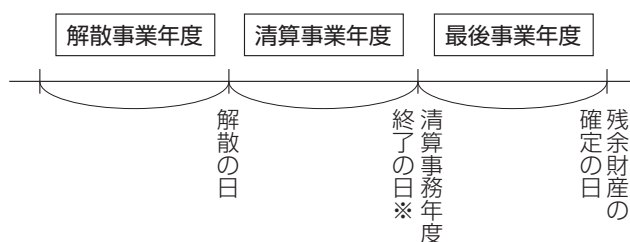
初めに**清算法人と法人株主との間に完全支配関係（＝100%の持分関係）がない場合**の留意点を説明し、次に清算法人と法人株主との間に完全支配関係がある場合の留意点について、清算法人側と法人株主側のそれぞれの立場から説明します。

なお、会社の清算には大きく分けて、法的整理としての破産・特別清算と私的整理として行う通常の清算がありますが、本稿では特にことわりがない限り「**通常の清算**」を前提として説明します。

【図表3】 解散から清算までの会社法手続の流れ



【図表4】



※合同会社等の会社法の持分会社については解散の日の翌日から定款に記載した事業年度終了の日

2. 清算法人と法人株主との間に完全支配関係がない場合

2-1. 解散事業年度

解散事業年度における所得計算は改正前より損益法で行われており、改正前後で大きな変更点はありません。

取扱い

- ポイント①：解散事業年度における所得計算、みなし事業年度の規定に変更はない
- ポイント②：引当金の計上、一定の圧縮記帳は適用可能。一定の特別償却、税額控除は適用不可
- ポイント③：租税特別措置法上の準備金、圧縮記帳による特別勘定は**全額取り崩しが必要**。特別償却準備金は通常通りの償却
- ポイント④：欠損金の繰戻還付、欠損金の繰越控除いづれかの適用が可能
- ポイント⑤：仮装経理に基づく過大申告分の還付を解散事業年度で受けることができなくなった
- ポイント⑥：解散時の資本金の額により解散事業年度以降における事業税の外形標準課税の適用有無が決定する

- ・ 交換により取得した資産の圧縮額の損金算入
- ・ 収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例
- ・ 特定の資産の買換えの場合の課税の特例
- ・ 所得税額控除、外国税額控除

● 解散事業年度において適用がない主な規定

- ・ 国庫補助金等に係る特別勘定の金額の損金算入
- ・ 特定の資産の譲渡に伴い特別勘定を設けた場合の課税の特例
- ・ 収用等に伴い特別勘定を設けた場合の課税の特例
- ・ 試験研究を行った場合の法人税額の特別控除
- ・ 中小企業者等が機械等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除
- ・ 海外投資等損失準備金の積立
- ・ 特別修繕準備金の積立

ポイント①

解散事業年度における所得計算はこれまでどおり通常の所得計算（損益法）により行いますので改正前後で変更はありません。また、事業年度についても、解散により法人の存在目的が清算目的に限られ、法人としての性質が解散前後で大きく異なることから、**その事業年度開始の日から解散の日までをみなし事業年度とすること**に変わりはありません。

なお、事業年度の末日に解散することはまれです。解散事業年度は1年未満となるのが一般的です。事業年度が1年未満となる場合には、減価償却費、交際費の定額控除額、寄附金の控除限度額、中小企業者等の特別税率の適用金額、法人住民税均等割り等の月割り計算が必要な規定に留意が必要です。

ポイント②

解散事業年度においては、税法上の特典の一部が適用を制限されます。解散事業年度における所得計算、税額控除における主な特例措置の適用有無をまとめると次のようになります。

● 解散事業年度においても適用がある主な規定

- ・ 貸倒引当金、返品調整引当金の設定
- ・ 国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入

解散事業年度においても**貸倒引当金、返品調整引当金の設定は可能**です。

圧縮記帳については、特別勘定を設けて損金算入を行う特例の適用が制限されます。特別勘定は代替資産の取得が済んでいない場合に設定します。つまり、解散事業年度までに代替資産の取得が完了していない場合には、圧縮記帳の適用を受けることができません。

その他租税特別措置法上の特別償却の一部、特別税額控除、準備金の積立等は適用ができなくなります。これらは改正前の取扱いと変わりありません。

ポイント③

特別勘定を設けて圧縮記帳している場合の特別勘定および海外投資等損失準備金等の**租税特別措置法上の準備金については、解散をもって準備金を取り崩し、取り崩した準備金の額を益金の額に算入**することは改正前と同様です。この**準備金の取り崩しによる益金算入を考慮に入れていないと、予期せぬ課税が発生**したり、取り崩しを忘れることで事後的に修正申告や更正が必要となり**余分な附帯税を課されたりするリスク**がありますので、事前の準備が重要になります。

なお、解散事業年度における一定の特別償却はポイ

ント②で説明したように制限されていますが、過年度において積み立てた**特別償却準備金**は、**解散事業年度**に一時に取り崩す必要はなく、清算中の事業年度に法令の規定に従って、**規則的に取り崩す**ことも改正前と同様です。

ポイント④

通常の事業年度における**欠損金の繰戻還付**は、平成24年3月31日までの間に終了する事業年度まで**資本金等の額1億円以下の法人に適用が限定**されています(措法66の13①)が、解散した場合には**資本金等の額による制限がなく**(措法66の13④)、**解散事業年度の欠損金**か**解散事業年度の前事業年度の欠損金**のどちらかにつき繰戻還付を受けることができます(法80④)。したがって、直前事業年度に課税所得があれば直前事業年度の税額還付を請求でき(図表5①参照)、直前事業年度が欠損の場合には直前々事業年度の税額還付を請求できます(図表5②参照)。また、清算事業年度においても**青色欠損金の控除**が行えるようになった(図表5③参照)ため、欠損金の繰戻還付を受けきれない欠損金の額がある場合には、**忘れずに翌期へ繰り越す**ようにします。通常の事業年度における繰戻還付の申請は欠損金が生じた事業年度の申告書の提出と同時に
行わなければなりません、解散の場合には**解散後1年以内**であれば認められます。

ポイント⑤

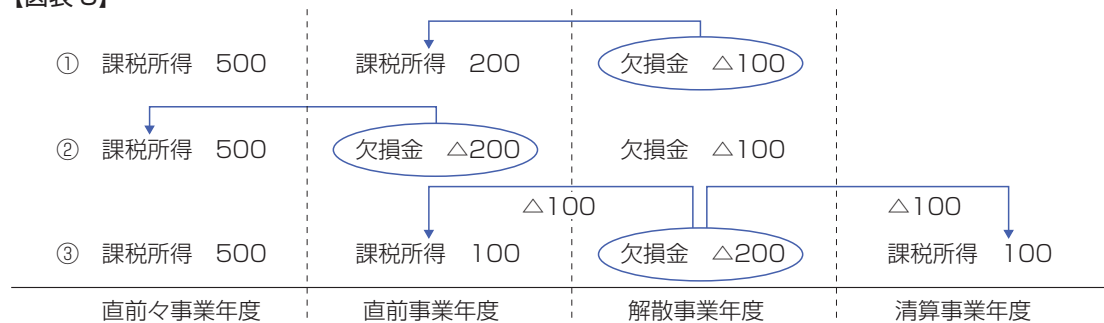
業績不振により解散する企業においては、業績の不振を糊塗するために売上の水増し等の**仮装経理**を行っ

ていることが良くあります。仮装経理に基づき**過大な納付**を行っていた**税額の還付**を受ける場合には、通常、更正を受けた日の属する事業年度から**5年目の申告期限**が到来するまでは、それまでに到来する各事業年度の**法人税額から順次控除**する形に**還付が制限**されます(図表6④から⑧参照)が、改正前においては、法人が解散した場合には解散事業年度に控除が済んでいない税額が**前倒しで全額還付**されていました。ところが、今回の改正により、清算事業年度および最後事業年度においても通常所得課税に移行し、解散後も税額控除を行えるようになったことから、**解散事業年度では**通常の事業年度と同様に**法人税額を限度とした税額控除**となり、**控除未済税額が還付**されるのは**最後事業年度**となっていますので注意が必要です。

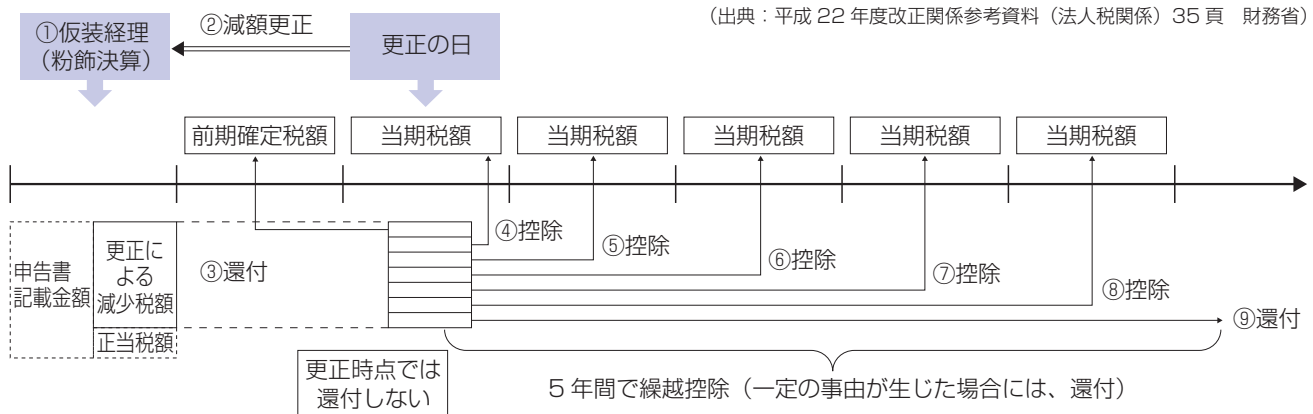
ポイント⑥

資本金の額が1億円を超える法人は外形標準課税による**法人事業税**を納付する必要があります。原則として資本金の額が1億円を超えるかどうかの判定は各事業年度末に行いますが、**清算事業年度以後は解散の日の現況により判定**されますので、解散の日に1億円超の資本金だとそれ以後の事業年度においても外形標準課税の対象とされます。なお、その際の外形標準課税の1つである**資本割の計算**においては、**資本金の金額はないもの**とみなして計算されるため資本割りに係る税額は生じませんが他の**所得割、付加価値割の税額**は発生する可能性があります。したがって、**税務コストを最小化**するためには、**解散日前までに1億円以下まで減資**を行い、外形標準課税の対象外とすることも検

【図表 5】



【図表 6】



討に値します。

解散事業年度における実務上の留意点

- 👉 圧縮記帳に伴う特別勘定や租税特別措置法上の準備金を計上している場合には、準備金取り崩しによる益金算入を忘れずに行い、益金算入をふまえたタックスプランニングを行う。
- 👉 解散事業年度または解散事業年度の前事業年度に青色欠損金がある場合には、忘れずに繰戻還付の請求を行い、残った青色欠損金は清算事業年度への繰越しを行う。
- 👉 資本金が1億円を超える法人は、解散に合わせて資本金の額を1億円以下に減資できないかどうかを検討する。

取扱い

内国法人に対しては、各事業年度（清算事業年度も含む。）の所得について、各事業年度の所得に対する法人税を課する（法5）。

- ポイント①：所得計算が財産法から損益法に変更された
- ポイント②：清算事業年度は解散の日の翌日から1年を経過する日まで
- ポイント③：清算予納は廃止された
- ポイント④：清算事業年度についても繰戻還付が利用可能に
- ポイント⑤：過大役員報酬、交際費課税等の損金算入制限措置が適用されることになった
- ポイント⑥：添付書類は通常の事業年度の確定申告書と同様

2-2. 清算事業年度

所得計算が財産法から損益法へと大きく変わり、平成22年10月1日以降の解散では、**債務免除益について課税が生ずる可能性が大きくなったため**、その対応措置として「**期限切れ欠損金の損金算入**」の規定が整備されました。以下では、「a) 所得計算の方法」で清算事業年度における所得の計算構造を説明し、「b) 期限切れ欠損金の損金算入」で税負担を最小にするための欠損金の利用の詳細について説明します。

a) 所得計算の方法

解散の前後で課税関係が整合的になるように、清算事業年度の所得計算が従来の**清算所得課税（財産法）**から**通常の所得課税（損益法）**に変更されました。

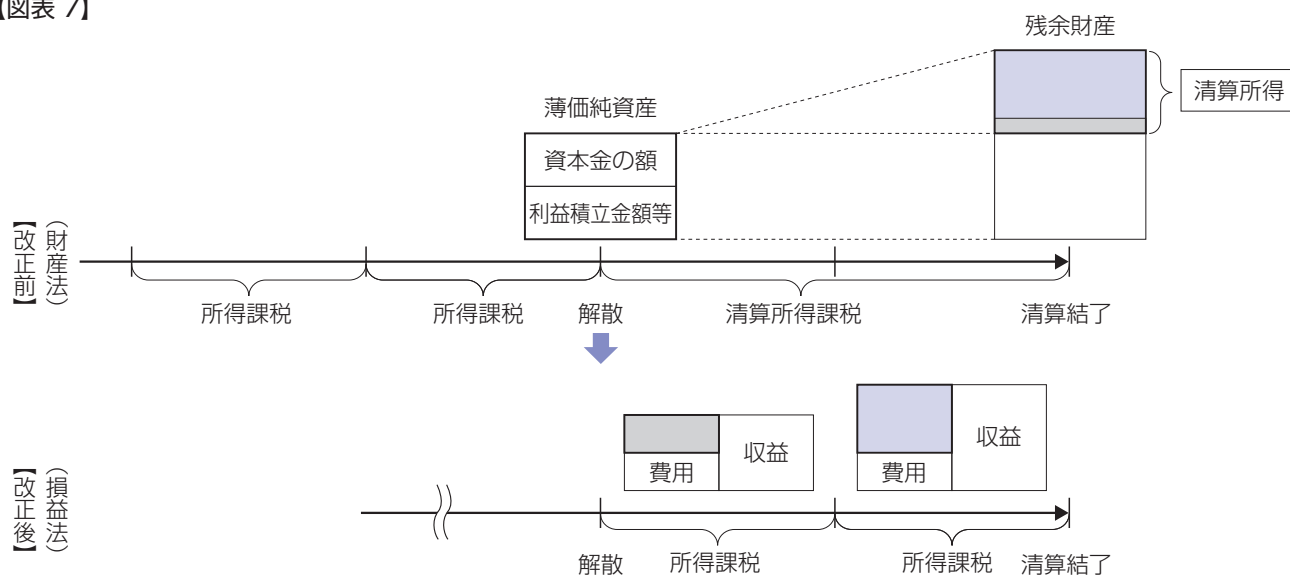
ポイント①

改正前の清算事業年度の所得計算は残余財産（＝時価純資産）と解散時の税務上の簿価純資産（資本金等と利益積立金額等）の差額を清算所得とする**財産法**により計算していましたが、改正後は通常の事業年度と同様に**収益から費用**を差し引いた差額を所得とする**損益法**に一本化されました（図表7参照）。

その結果、財産法による所得計算では適用がなかった**減価償却費の計上や、貸倒引当金の設定、欠損金の繰戻還付や繰越控除等**の通常の事業年度では適用がある規定の多くが**清算事業年度でも適用**されることになりました。

清算確定申告を財産法・損益法のいずれにより行うかは、「**解散の日**」により決定されます。解散の日が

【図表 7】



(出典：平成 22 年度改正関係参考資料（法人税関係）33 頁 財務省)

平成 22 年 9 月 30 日以前である場合は財産法により、平成 22 年 10 月 1 日以後である場合は損益法により行うこととなります。

なお、平成 22 年 9 月 30 日以前に一度解散していた法人で株主総会等において継続の決議をおこなったものが、事業環境の悪化等により平成 22 年 10 月 1 日以後に再度解散したときは、平成 22 年 10 月 1 日以後に解散したものととして損益法により所得を計算することになると考えられます。

ポイント②

法人が解散した場合には、**解散の日の翌日からその事業年度終了の日までの期間**が一つの事業年度とみなされます。株式会社が解散をした場合における清算中の事業年度は、定款で定めた事業年度にかかわらず、**解散の日の翌日から始まる各 1 年**となりますので、この**解散の日の翌日から始まる各 1 年の事業年度**（解散をやめ、継続した場合には継続の日の前日まで）を本稿では**清算事業年度**としています。清算事業年度中に**残余財産が確定した場合には、その事業年度は最後事業年度**として区別しています。

なお、合同会社等の**持分会社**には解散後の事業年度を解散の日の翌日から始まる各 1 年とする規定はあり

ませんので、**解散の日の翌日から定款で定めた当初の事業年度終了の日までが清算事業年度**となることには注意が必要です。

ポイント③

清算所得課税の廃止に伴い、**清算事業年度が終了した場合や残余財産の一部を分配した場合の予納申告も廃止**となりました。予納申告では、損益法による所得計算をもとに納付税額を算出していましたが、この納付額は文字どおり予備の納付であって確定税額ではなく、最終的には予納申告の計算期間を含む解散の日の翌日から残余財産の確定の日までの所得を財産法により計算して求めた税額から予納申告で納めた税額を差し引いて最終の納付税額を算出していました。したがって予納申告において納税が発生したとしても清算確定申告により納付税額がなしとなれば、予納申告により納付した税額が還付されました。改正後は清算事業年度についても通常の**確定申告**を行うこととなり、**最後事業年度における納付税額の精算はありません**ので、改正前以上に**清算期間中の所得の発生タイミング**に気を配る必要があります。

なお、予納申告は廃止となりましたが、**会社法上残余財産の一部分配が可能**である点は改正前と変わりあ

りません。この場合の清算法人の課税関係は改正前と同様で、資本の払戻等として一部分配を行う直前の資本金等の額に前事業年度末の簿価純資産の額のうちに一部分配額の占める割合を乗じた額だけ資本金等の額を減額し、一部分配額とその減額した資本金等の額との差額を利益積立金額から減額します。

清算事業年度中には中間申告の必要がない点も改正前と同様です。

ポイント④

改正前の清算事業年度においては欠損金の繰戻しによる還付を受けることができませんでしたが、清算所得課税の廃止にともない清算中に終了する事業年度においても欠損金の繰戻しによる還付を受けることができるようになりました。さらに、清算期間中における欠損金の繰戻しによる還付が受けられる法人には、解散事業年度と同様に資本金等1億円以下という制限がありません。このように清算事業年度において欠損金が生じた場合にも欠損金の繰戻しによる還付の適用を受けることができるようになりましたが、繰戻しによる還付は法人税にしか適用されず住民税、事業税の還付は受けられないことや二事業年度前に納付した法人税は取り戻し不可能となるため、できるだけ解散事業年度に前倒して損金算入し、少しでも納付税額が少なくなるようにプランニングすることが重要になります。

ポイント⑤

清算所得課税は財産の増減を所得とする財産法をとっており、所得計算における税務上の調整は一部の寄附金、配当金および法人税等の額の調整に限られていました。そのため、清算人への報酬や退職金、交際費の支払等については特に気を配らなくても全額を清算所得から控除することができましたが、改正後は通常の所得計算となることから高額役員給与や高額役員退職金、交際費等は損金とならない部分が出てきますので、支給額の算定や支出の是非について事前の検討が必要になります。

なお、清算事業年度においては解散事業年度におい

て不適用とされた一定の特別償却、特別控除、特別勘定を設けた圧縮記帳が引き続き不適用とされるほか、新たに「国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入」や「収用等に伴い代替資産を取得した場合の圧縮記帳」等の圧縮記帳の規定や、特定同族会社の特別税率、いわゆる留保金課税等が不適用となります。

また、圧縮記帳の対象となる固定資産の取得が済んでいる場合の積立金方式による圧縮記帳積立金や特別償却準備金については、清算事業年度に入ったことを理由に全額の取り崩しは求められることはありません。

ポイント⑥

清算事業年度についても通常の事業年度と同様に損益法により所得計算を行う事になったことに伴い、清算確定申告書への添付書類は通常の事業年度と同じその事業年度に係る①貸借対照表、②損益計算書、③株主資本等変動計算書、④勘定科目内訳明細書、⑤事業概況書とされています。

また、確定申告書の提出期限を1月延長する確定申告書の提出期限の延長の特例も通常の事業年度と同様に受けることができます。

解散事業年度と清算事業年度における主な税務上の留意点をまとめると図表8となります。

清算事業年度の所得計算における実務上の留意点

- ㊦ 清算事業年度中は法人税等の中間申告が不要。ただし、消費税については清算事業年度中であっても中間申告の義務があるため留意する。
- ㊦ 清算事業年度にも欠損金の繰戻し還付を受けることは可能となったが、還付を受けられるのは法人税のみであり、欠損金の生じた直前事業年度の税額しか還付を受けられないのでできるだけ欠損金の発生を前倒しにしてできるだけ税額が発生しないように留意する。

b) 期限切れ欠損金の損金算入

清算事業年度の所得計算が損益法に変わったことに伴い、債務免除益等があった場合に、残余財産がない

【図表8】

内容	解散事業年度	清算事業年度
期限切れ欠損金	使用不可能	残余財産がないと見込まれるとき使用可能
繰戻還付	解散事業年度またはその前事業年度の欠損金が対象 申請書の提出期限：解散の日以後1年以内	清算事業年度の欠損金が対象 申請書の提出期限：確定申告書の提出と同時に
圧縮記帳	できる 特別勘定の計上は不可、残高は戻入	できない
租税特別措置法の特別償却、特別控除	一部適用不可	一部適用不可
租税特別措置法の準備金	適用不可、残高は戻入	適用不可
特別償却準備金	規則的に取り崩し	規則的に取り崩し
外形標準課税	事業年度末の資本金の額が1億円以下は適用なし	解散事業年度末で資本金の額1億円以下は適用なし 資本割は課されない
留保金課税	なし	なし
中間申告	あり	なし
申告書の提出期限の延長	あり	あり

にもかかわらず税額が発生することがあるため、期限切れ欠損金を損金算入することにより税額を生じないようにする措置が設けられました。

取扱い

法人が解散した場合において、残余財産がないと見込まれるときは、その清算中に終了する事業年度前の各事業年度において生じた欠損金額（期限切れ欠損金額）に相当する金額は、青色欠損金等の控除後の所得の金額を限度として、その事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する（法法59③）。

ポイント①：「残余財産がないと見込まれるとき」は期限切れ欠損金の利用により債務免除等を受けても税負担が生じない

ポイント②：「残余財産がないと見込まれるとき」に該当するかは時価ベースでの債務超過の有無により判定する

ポイント③：残余財産がないと見込まれるかどうかは各清算事業年度末で判断する

ポイント④：期限切れ欠損金は別表五（一）の期首利益積立金のマイナス額を利用する

ポイント⑤：含み損資産の換価はできるだけ先行して実施する

ポイント⑥：仮装経理（粉飾決算）を行った法人でも期限切れ欠損金の利用は可能

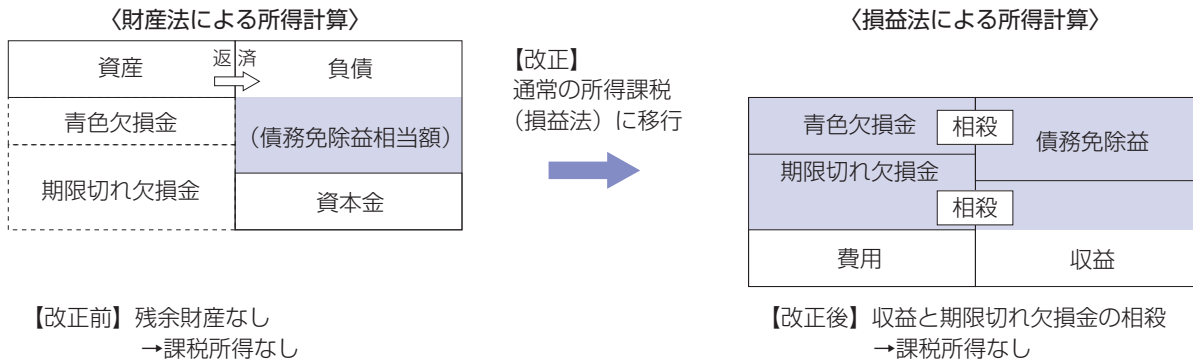
ポイント①

清算所得課税においては、清算中に債務免除があったとしても、残余財産がなければ最終的に清算所得は0となりました。改正後は、清算中は損益法により通常所得課税が行われるため、債務免除があった場合には残余財産がないにもかかわらず、税額が発生する可能性があることとなります。そうすると、本来債権者に弁済すべき金銭等が税金の支払いにより減少してしまい、スムーズな清算が困難になります。そこで、このような事態を救済する必要があることから、**残余財産がないと見込まれるときは、所得の金額を限度として期限切れ欠損金の損金算入を認めることにより、税額が生じないように**されました（図表9参照）。

ポイント②

残余財産がないと見込まれることが期限切れ欠損金の損金算入が認められる要件となりますが、会社が**債務超過の状況にあるときは「残余財産がないと見込まれるとき」に該当**します（法基通12-3-8）。**債務超過にあるかどうかは、簿価ベースで債務超過に該当するかどうかではなく、時価ベースの実態で債務超過に該当するかどうかにより判断**します。通常は、資産と負債を処分価額で評価して作成した実態貸借対照表を

【図表 9】



(出典：平成 22 年度改正関係参考資料（法人税関係）34 頁 財務省）

もって債務超過になっていることを明らかにし、これを残余財産がないことを説明する書類として申告書に添付します（法基通12-3-9）。

なお、裁判所等の公的機関や一定の規則に基づき独立した第三者が関与した手続きにおいては、手続き中に作成される残余財産がないと見込まれることが客観的に確認できる書類を残余財産がないことを説明する書類として添付することもできます。

ポイント③

残余財産がないと見込まれるかどうかの判定は、法人の清算中に終了する各事業年度終了の時の現況により行います（法基通12-3-7）。したがって、解散時点や清算中の債務免除を受けた時点では債務超過であったとしても、清算事業年度末において債務超過でなければその清算事業年度においては期限切れ欠損金を損金算入することができません。逆に、途中で資産超過であっても清算事業年度末において債務超過であれば、期限切れ欠損金の損金算入が認められます。

また、残余財産がないと見込まれるかどうかの判定は、この措置の適用を受けようとする清算中の各事業年度ごとに毎回行うこととされており、各回の見込みがあるかどうかはそのときの現況だけで判断すれば足り、その後見込みが変更されたとしても過去に遡って見込みの有無の判断が覆されることはありません。

このため期限切れ欠損金の損金算入の規定の適用を受けた法人が、翌事業年度中に債務超過の状況が解消

したとしても遡って修正することは要しません。

ポイント④

損金算入の対象となる期限切れ欠損金の額は、適用を受ける事業年度の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から青色欠損金額等を控除した金額となります。このうち、損金の額に算入することができる期限切れ欠損金額は、その事業年度の青色欠損金額等の控除後の所得の金額が限度です。

つまり、青色欠損金額等→期限切れ欠損金の額の順に損金に算入することになります。具体的には、帳簿上の別表五（一）「期首現在利益積立金額①」の「差引合計額31」欄記載の金額を使用して計算します（法基通12-3-2）。具体的な計算は事例1をご覧ください。

ポイント⑤

清算事業年度において債務免除益等を受けたことにより所得が発生し、かつ過年度から繰り越された青色欠損金の額がある場合には、青色欠損金の額を損金算入します。青色欠損金の額を損金算入してなお所得がある場合には、清算事業年度末において残余財産がないと見込まれなければその所得に対し課税され、債務超過等で残余財産がないと見込まれれば更に期限切れ欠損金の額を損金算入し、それでもなお所得があれば課税されます。

ここで課税された法人税は上記a) ポイント④で触れたとおり、翌事業年度に欠損金が生ずれば、翌期に

繰戻還付の適用を受けることで還付の対象となりますが、翌事業年度の欠損金はその事業年度の所得よりも少ない場合や欠損金が生ずるのが翌々事業年度になる場合には、その事業年度に課された法人税全額の還付は受けられず、またそもそも繰戻還付では住民税や事業税の還付は受けられませんので、できるだけ清算事業年度においては課税を受けないようなプランニングが求められるところです。

たとえば含み益がある資産と含み損がある資産とを保有する場合に、債権者等の要請から含み益のある優良資産から順に優先的に売却する一方で、同じ事業年度において含み損を抱えた資産の売却が進まないと、その事業年度においては所得が生ずる可能性があります。この場合、含み損が実現していない状況では利用できる欠損金がいまだ発生していませんので、欠損金の利用ができずに税負担が生ずる可能性がありますので注意が必要です。

ポイント⑥

粉飾決算等を行っている法人が清算事業年度において債務免除益等を受けた場合には一定の要件の下、青色欠損金の利用が可能です。また、粉飾決算の結果計上されている実在性のない資産については実態貸借対照表上ないものとして評価されることから、評価の結果その事業年度末において債務超過であれば、期限切れ欠損金額を損金の額に算入することができます。

期限切れ欠損金の損金算入についての実務上の留意点

- 期限切れ欠損金の利用を考える場合に、債務超過であるかどうかの判定は事業年度末で行うため、解散時や債務免除実施時に債務超過であっても期中に安易に債務免除を受けないこと。
- 債務超過の法人であっても、含み損を実現させないまま優良資産の譲渡を進めた場合、期限切れ欠損金の利用ができず課税されるおそれがあるため、含み損のある資産を先行して譲渡するなど損益の実現タイミングに留意すること。

2-3. 最後事業年度

2-3-1. 清算法人

取扱い

清算事業年度と共通のポイント

- ポイント①：所得計算が財産法から損益法に変更された
- ポイント②：最後事業年度はその事業年度開始の日から残余財産の確定の日まで
- ポイント③：最後事業年度についても繰戻還付が利用可能になった
- ポイント④：過大役員報酬、交際費課税等の税法上の調整がされることになった
- ポイント⑤：最後事業年度であっても一定の要件を満たせば、期限切れ欠損金を使用することができる

最後事業年度特有のポイント

- ポイント⑥：最後事業年度の確定申告書の提出は、遅くとも、残余財産の確定の日の翌日から1ヶ月以内
- ポイント⑦：貸倒引当金の計上ができない。留保されている資産調整勘定・負債調整勘定等がある場合には全額を戻し入れる
- ポイント⑧：残余財産の全部の分配の方法には、「資産の譲渡・換価+金銭分配」と「現物分配」の2つの方法がある
- ポイント⑨：「資産の譲渡・換価+金銭分配」の場合には、通常どおり、資産の譲渡の時に譲渡損益を計上する
- ポイント⑩：「現物分配」の場合には、現物分配に係る資産を残余財産の確定の時にその時の時価により譲渡したものとして所得計算を行う
- ポイント⑪：最後事業年度に係る事業税・地方法人特別税は最後事業年度の損金とする

ポイント①～⑤

最後事業年度とは、残余財産の確定の日の属する事業年度のことをいいます。平成22年度税制改正により、清算所得課税は廃止され、「損益法」（＝益金の額から損金の額を控除）で所得計算を行うことになりました。したがって、最後事業年度の清算法人の所得計算のポイントは、前述の清算事業年度の所得計算ポイントと同様になります。

清算期間中である最後事業年度においても、とりわけ、期限切れ欠損金の有効使用が税務上の最大ポイントになりますが、各ポイントの詳細については、前記「2-2.清算事業年度」の該当箇所をご参照ください。

ポイント⑥

残余財産が確定した場合には、その事業年度開始の日から残余財産の確定の日までを1つの事業年度として、最後の確定申告を行います(図表4参照)。最後事業年度の確定申告書の提出は、原則として残余財産の確定の日の翌日から1ヶ月以内とされていますが、その期間内に残余財産の最後の分配が行われる場合にはその分配日の前日までとされています。

また、最後事業年度については、解散事業年度・清算事業年度と異なり確定申告書の提出期限の延長の特例の適用がないことにも注意が必要です。

ところで、最後事業年度終了の日であり、確定申告書の提出期限の計算の起点ともなる「**残余財産の確定の日**」ですが、会社法や法人税法等に明確な規定がある訳ではありません。しかし、実務的には、①**資産を全て換価した日**、②**資産の全部を換価していない場合には、その資産を確実に換価できることを前提とした上で換価できる金額が確定した日**、①②のいずれか遅い日を残余財産の確定の日とするのが通説のようです。

最後事業年度の確定申告書の添付書類も変更されました。改正後は通常の実業年度と同様に、その事業年度に係る①貸借対照表、②損益計算書、③株主資本等変動計算書、④勘定科目内訳明細書、⑤事業概況書とされています。

最後事業年度の確定申告書を提出した後も、「残余財産の最後の分配⇒清算事務の終了に伴う決算報告⇒清算終了の登記⇒清算終了の異動届提出」、という法人の清算に係る業務がありますが、税務申告は最後事業年度の確定申告が最後の申告であり、残余財産の確定の日の翌日以後については、たとえ、予期せぬ収入・費用が発生したとしても申告することはできません。なお、最後事業年度中には中間申告の必要がない点は改正前と変更はありません。

ポイント⑦

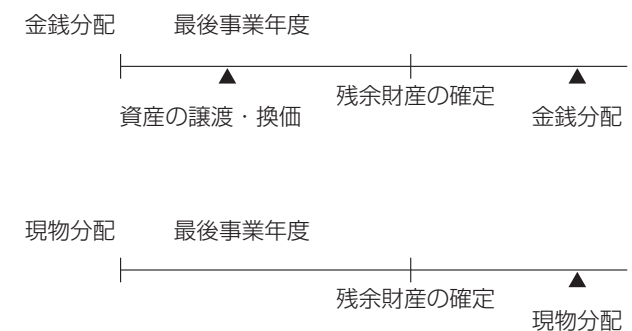
最後事業年度においては、貸倒引当金の計上ができません(法法52①②)。これは繰り入れた引当金を戻し入れる機会がないためです。

非適格合併等に伴う資産調整勘定・負債調整勘定、一括償却資産および繰延消費税額等が、別表五(一)に留保されている場合、全額を戻し入れます。特に、多額の負債調整勘定が残ったままになっている場合には、その取崩益の計上が強制され、最後事業年度で予期せぬ多額の課税が発生する可能性があるため、注意が必要です。

ポイント⑧

残余財産の全部の分配(=最後の分配)は、資産を譲渡・換価した上で金銭による分配を行うのが一般的だと思われませんが、金銭以外の資産をそのまま分配することも可能です。前者を金銭分配、後者を現物分配といいます。金銭分配、現物分配について、資産の譲渡や分配のタイミングをまとめると図表10となります。

【図表10】



ポイント⑨

「**資産の譲渡・換価+金銭分配**」の場合には、最後事業年度中に資産の譲渡を行い、最後事業年度が終了した後に換価した金銭を分配します。資産の譲渡損益は、通常どおり、資産の譲渡の時に計上されるため、**最後事業年度の所得金額または欠損金額に含まれること**になります。

金銭分配は最後事業年度が終了した後に行われてお

り、また、金銭の分配そのものはそもそも損益が生ずる取引ではないため、清算法人の所得計算には影響を与えません。

なお、金銭分配は、清算事業年度に残余財産の一部の分配として行うことも可能です（前述「2-2.清算事業年度 - a) 所得計算の方法 - ポイント③」参照）。

詳細は後述しますが、清算法人の法人株主は、金銭分配を受けた日に、有価証券譲渡損益を計上することになります。

ポイント⑩

完全支配関係がない株主に対して、残余財産の全部の分配を現物分配により行う場合には、その資産を残余財産の確定の時の時価により譲渡したものとして譲渡損益を計算し、最後事業年度の損金または益金に算入します。現物分配に係る資産の譲渡は、通常、最後事業年度が終了した後に行われますが、そうするとその資産に係る譲渡損益を認識するタイミングが永久に失われるため、このような取扱いとされています。

現物分配は、清算事業年度に残余財産の一部の分配として行うことも可能です。その場合は、実際に現物分配を行った時の時価により譲渡したものとして譲渡損益を計算し、現物分配を行った日の属する事業年度の損金または益金に算入します。

清算法人の法人株主は、現物分配を受けた日に、現物分配に係る資産の時価取得と有価証券譲渡損の計上の処理を行います。詳細は後述します。

ポイント⑪

事業税・地方法人特別税は、通常、申告書が提出された日の属する事業年度、つまり翌期の損金とされます（法基通9-5-1）。しかし、最後事業年度の申告書を提出する日にはすでに最後の事業年度が終わっているため、事業税・地方法人特別税を損金算入するタイミングが永遠に失われることとなります。

この問題に対して改正前の法人税法では、最後事業年度に係る事業税・地方法人特別税は損金に算入されることはない代わりに、税率を通常の実業年度の30%から最後事業年度は27.1%に軽減することで対応し

ていました。

改正後の法人税法では、最後事業年度に係る事業税・地方法人特別税は最後事業年度に損金算入し、税率を通常の実業年度と同様の30%（または18%）として計算することされました。

ポイントのまとめ

ここまで解説してきた最後事業年度の取扱いを改正前、改正後で比較してまとめると図表11となります。

【図表11】

項目	改正前	改正後
所得の計算方法	財産法	損益法
欠損金の繰戻還付	できない	できる
債務免除益	課税されない	課税される
役員給与の損金不算入	適用なし	適用あり
交際費等の損金不算入	適用なし	適用あり
圧縮記帳	できない	同左
貸倒引当金の計上	できない	同左
期限切れ欠損金	使用できない	使用できる
事業税・地方法人特別税	損金不算入	損金算入
税率	27.1%	30%(または18%)
留保金課税	なし	同左
中間申告	不要	同左
確定申告書の提出期限	遅くとも、残余財産の確定の日の翌日から1ヶ月以内	同左
確定申告書の添付書類	①解散の時の貸借対照表、②残余財産の確定の時の貸借対照表、③残余財産の確定の時の財産目録、④解散の時から残余財産の確定の時までの清算に関する計算書	最後事業年度の①貸借対照表、②損益計算書、③株主資本等変動計算書、④勘定科目内説明細書、⑤事業概況書

実務上の留意点

- ☞ 最後事業年度の確定申告書の提出期限は、最も遅くとも残余財産の確定の日の翌日から1ヶ月。通常の事業年度の2ヶ月と混同しない。
- ☞ 別表五(一)に多額の負債調整勘定等が留保されていないか十分に確認する。
- ☞ その他、清算事業年度と同様に期限切れ欠損金の損金算入が可能なこと等にも留意する。

2-3-2. 清算法人の法人株主

平成22年度税制改正前は、100%子法人を解散・清算した場合、子法人等が消滅することにより、親法人において子法人株式の消却損の損金算入が認められましたが、改正後は、100%完全支配関係にある法人同士を一体ととらえる考え方が適用され、**子法人株式の消却損の損金算入は認められなくなりました**。そのかわり、**100%子法人の未処理欠損金額を親法人が引き継ぐことが認められることになりました**。

本稿では、最初に、完全支配関係(=100%の持分関係)のない清算法人の法人株主の最後事業年度における課税関係を整理し、次の「3. 清算法人と法人株主との間に完全支配関係がある場合」以下で、完全支配関係のある場合の解散事業年度・清算事業年度・最後事業年度の株主課税について説明します。

取扱い

- ポイント①：残余財産の全部の分配を**金銭**により受けた場合には、多くの場合、**有価証券譲渡損を計上**する
- ポイント②：残余財産の全部の分配を**現物**により受けた場合には、(a) その現物分配に係る**資産の時価取得**、(b) **有価証券譲渡損の計上**の処理を行う
- ポイント③：**残余財産の分配を受けないことが確定した**場合には、**有価証券消却損を計上**する

ポイント①

清算法人との間に完全支配関係のない法人株主が、その清算法人から**残余財産の全部の分配を金銭により受けた場合には**、従前どおり、その日において、有価

証券譲渡損を計上します。有価証券譲渡損益の金額は、分配された金銭の額と清算法人株式の帳簿価額との差額です。

金銭分配は、清算法人の清算事業年度中に残余財産の一部の分配として受けることもあります。その場合も、分配を受けた日に有価証券譲渡損を計上します。

なお、実際の分配額によっては、みなし配当や有価証券譲渡益が発生する可能性があります。解散による残余財産の分配の場合には、みなし配当等は発生しないことが大半だと思われるため、以後、本稿では説明を割愛します。

ポイント②

残余財産の全部の分配を金銭以外の資産(=現物)により受けた場合には、その日において、その現物分配に係る資産を残余財産確定の時の時価で取得したものとして処理し、その時価と清算法人株式の帳簿価額との差額を**有価証券譲渡損**として計上します。

現物分配は、清算法人の清算事業年度中に残余財産の一部の分配として受けることもあります。その場合も、分配を受けた日に、現物分配に係る資産の時価取得と有価証券譲渡損の計上の処理を行います。

資産の時価によっては、みなし配当や有価証券譲渡益が発生する可能性がある点は金銭分配と同様ですが、説明は省略します。

ポイント③

残余財産がないため残余財産の分配を受けられないことが確定した場合には、その確定した日に有価証券消却損を計上します。有価証券消却損の金額は、清算法人株式の帳簿価額と同額です。

実務上の留意点

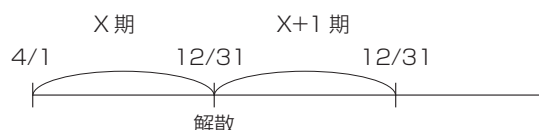
- ☞ 法人株主は忘れずに有価証券譲渡損または有価証券消却損を計上する。

2-4. 具体的な会計処理・法人税の別表調整

=ケース・スタディー=

事例1 A社ではX期に解散を行い、清算事業年度X+1期にX期末における土地の含み損相当額の債務免除を受けましたが、土地を売却できないままX+1期の期末を迎えました。A社のX+1期中の会計上、税務上の処理はどのように行えばよいのでしょうか。

《前提》



解散時のB/S		X+1期の収支	
土地 300 (時価 100)	負債 400	負債 400のうち200を免除	
欠損金 200 (うち青色欠損金 50)	資本金 100		

※X+1期末の土地の時価は100とします。

【結論】

X+1期

(会計上)

負債 200 / 債務免除益 200

(税務上)

青色欠損金(50)の損金算入

期限切れ欠損金(150)の損金算入

<X+1期の別表七(二)の記載例(抜粋)>

Ⅲ 解散の場合の欠損金の損金算入に関する明細書

債務免除による利益の内訳	債務の免除を受けた金額	23	欠損金額の計算	適用年度終了の時における前事業年度以前の事業年度から繰り越された欠損金額	27	③200
	私財提供を受けた金銭の額	24		欠損金又は災害損失金の当期控除額(別表七(一)「2の計」)	28	③50
	私財提供を受けた金銭以外の資産の価額	25		差引欠損金額(27)-(28)	29	③150
	計(23)+(24)+(25)	26		所得金額(別表四「41の①」)-(28)	30	③200
				当期控除額(26)、(29)と(30)のうち少ない金額	31	③150

(23欄から26欄までは、法人税法第59条第2項の規定の適用を受ける場合に記載し、同条第3項の規定の適用を受ける場合には記載する必要はありません。)

(注) 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は、当期(X+1期)の別表五(一)の期首現在利益積立金額の合計額(マイナス金額)となります(基通12-3-2)

(申告調整)

欠損金の当期控除額(減算・流出※) 200

<X+1期の別表四の記載例(抜粋)>

区分	総額	処分		
		留保	社外流出	
当期利益又は当期欠損の額	1	①200	①200	
欠損金の当期控除額	42	④△200		※ ④△200
所得金額又は欠損金額	44	⑤0	200	※ △200

<X+1期の別表五(一)の記載例(抜粋)>

区分	期首現在利益積立金額	当期の増減		翌期首現在利益積立金額
		減	増	
繰越欠損金(損は赤)	26	△200		0
差引合計額	31	△200	0	0

<X+1期の別表七(一)の記載例(抜粋)>

事業年度	区分	控除未済欠損金額	当期控除額	翌期繰越額
X期	青色欠損金等	②50	②50	0
	計	50	50	0
当期分	欠損金額	0	欠損金の繰戻額	
	合計			0

【説明】

- ① A社はX+1期中に受けた債務免除益200をX+1期における会計上の収益として計上します。清算事業年度の所得計算が損益法となったため、この損益は税務上の課税所得として認識され、別表四では当期利益の額として反映されています。
- ② 過年度から繰り越された青色欠損金が50ありますので別表七（一）のX期における控除未済欠損金額50を当期控除額として取り崩します。ただし、別表四42欄の欠損金の当期控除額への記載は、③の期限切れ欠損金の利用可能性を検討した後に行うため、ここでは保留します。
- ③ 期限切れ欠損金の損金算入の適用有無を検討します。
- まず、期限切れ欠損金を利用するためには清算事業年度末において残余財産がないと見込まれること（＝債務超過等）が必要です。清算事業年度末の実態貸借対照表を作成すると次のようになります。

清算事業年度実態B/S			
土地	100	負債	200

これをみると、A社は清算事業年度末において100の債務超過になっていますので、期限切れ欠損金を利用することができます。

次に、損金算入が可能な期限切れ欠損金額を計算します。

- (a) 別表五（一）の期首利益積立期金額の31欄差引合計額△200のマイナスを除いた200を過年度から繰り越された欠損金として別表七（二）27欄に転記します。
- (b) ②で控除した青色欠損金額50を（a）から控除するため別表七（二）28欄に記載します。
- (c) 過年度欠損金から青色欠損金を控除した残額150（200－50）を期限切れ欠損金として別表七（二）29欄に、青色欠損金控除後の所得金額150（200－50）を30欄に、両者のいずれか少ない金額150を31欄にそれぞれ記載します。
- ④ 別表七（二）により損金算入することができる期

限切れ欠損金額が150と計算されましたので、別表七（一）の青色欠損金の損金算入額50と合わせた200を別表四の欠損金の当期控除額として記載します。

- ⑤ 青色欠損金と期限切れ欠損金の利用により当期の最終的な所得金額は0となります。

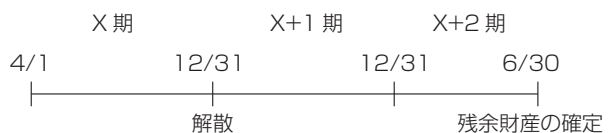
この事例では、清算事業年度末の実態貸借対照表が債務超過であったため債務免除益が生じたものの期限切れ欠損金を利用でき、結果として課税所得が0となりました。

もし、この事例において清算事業年度末における土地の時価が300まで上昇していたと仮定した場合、実態貸借対照表上の純資産は100となり、債務超過とはならないことから期限切れ欠損金を利用することができず、債務免除益について課税されることとなります。したがって債務免除を受ける際には、清算事業年度末の時価ベースでの純資産がどうなるのかを見据えて慎重に行う必要があるということが確認できます。

事例2 事例1のA社は、X+2期に土地を売却し、その代金で債務を弁済し、弁済しきれなかった債務は免除を受けることで6月30日に残余財産を確定することができました。A社のX+2期（最後事業年度）の会計上、税務上の処理はどのように行えばよいのでしょうか。申告書の提出期限と添付書類もあわせて教えてください。

なお、A社は、決算日後3ヶ月以内に定時株主総会が開催されるため、1ヶ月の申告期限の延長が認められていました。残余財産の最後の分配は8月中に行う予定です。

《前提》



X+1 期末の B/S		X+2 期の収支	
土地	300	負債	200
(時価)	100	資本金	100

土地を100で譲渡
負債200のうち100を弁済し、100を免除
株主に対する残余財産の分配はできなかった

【結論】

(1) 会計仕訳は以下となります。

X+2期					
現預金	100	／	土地	300	
土地譲渡損	200	／			
負債	100	／	現預金	100	
負債	100	／	債務免除益	100	

(2) 税務調整はなく、別表四の記載例は下記のとおりです。

< X+2期の別表四の記載例 (抜粋) >

区分	総額	処分	
		留保	社外流出
当期利益又は 当期欠損の額	1 △100	△100	
減算 納税充当金から 支出した事業 税等の金額	15		
小計	25		
欠損金の当期 控除額	42		外※
減算 残余財産の確定の 日の属する事業 年度に係る事業 税の損金算入額	43		
所得金額又は 欠損金額	44 △100	△100	※

(3) 確定申告書の提出期限は、7月31日となります。

(4) 確定申告書の添付書類は、最後事業年度の①貸借対照表、②損益計算書、③株主資本等変動計算書、④勘定科目内訳明細書、⑤事業概況書となります。

【説明】

(1) A社はX+2期中に受けた債務免除益100を収益として、土地譲渡損△200を費用として会計上計上します。結果、当期純損失は△100となります。

(2) 最後事業年度の所得計算が損益法となったため、この損失は税務上の当期欠損の額として認識され、別表四では「当期利益又は当期欠損の額(1)」の欄に記載します。申告調整項目はありませんので、「所

得金額又は欠損金額(44)」の欄も△100となり、納税は発生しません。

この事例では該当しませんが、最後事業年度に係る事業税(地方法人特別税を含む)がある場合には、記載場所に注意が必要です。事業税は、通常、別表四の「納税充当金から支出した事業税等の金額(15)」の欄に記載しますが、最後事業年度に係る事業税は、「残余財産の確定の日の属する事業年度に係る事業税の損金算入額(43)」の欄に記載します。これは、所得金額が確定⇒事業税が確定⇒事業税は損金に算入されるため所得金額が減少⇒事業税も減少⇒事業税が減少したため所得金額が増加⇒事業税も増加⇒…という循環計算を避けるための最後事業年度特有の取扱いです。

なお、もし解散の日が平成22年9月30日以前であった場合は、財産法による所得計算を行い、「別表二十(二)清算所得に係る申告書」、「二十(三)清算所得の金額の計算に関する明細書」といった別表を用いることとなります。

(3) 最後事業年度の確定申告書の提出は、原則として残余財産の確定の日の翌日から1ヶ月以内とされていますが、その期間内に残余財産の最後の分配が行われる場合にはその分配日の前日までとされています。

この事例の場合、6月30日に残余財産が確定しましたので、原則的には、その翌日である7月1日から1ヶ月以内、つまり7月31日までに確定申告書を提出すればよいこととなります。もし、その期間内(7月1日～7月31日)に残余財産の最後の分配が行われる場合には、その分配日の前日が提出期限となりますが、事例の場合、「残余財産の最後の分配は8月中に行う予定」とのことですので、7月31日が提出期限となります。

(4) 最後事業年度の確定申告書には、通常の実業年度と同じ添付書類を添付することとなります。

なお、もし解散の日が平成22年9月30日以前であった場合は、清算確定申告を財産法により行うことに対応して、①解散の時の貸借対照表、②残余財産の確定の時の貸借対照表、③残余財産の確

定の時における財産目録、④解散の時から残余財産の確定の時までの清算に関する計算書、といった専ら財産の内容を明らかにする添付書類を添付することとなります。

3. 清算法人と法人株主との間に完全支配関係がある場合

以後の説明は、清算法人とその法人株主との間に完全支配関係（＝100%の持分関係）がある場合です。清算法人、法人株主のそれぞれについて、完全支配関係がある場合特有の取扱いや留意点を中心に解説します。

3-1. 解散事業年度

3-1-1. 清算法人

完全支配関係がない場合と同じ取扱いです。前記「2-1. 解散事業年度」の該当箇所をご参照ください。

3-1-2. 清算法人の法人株主

取扱い

ポイント①：一定の要件を満たせば、清算法人株式の評価損を計上することができる

ポイント①

法人が解散・清算を行わざるを得ない場合には、通常、その法人の資産状態は著しく悪化し、株式の価額も著しく低下しているかと思われます。そのようなケースで、①株式の価額が帳簿価額のおおむね50%を下回っていること、②近い将来その価額の回復が見込まれないこと、その他一定の要件を満たせば、清算法人の法人株主において、清算法人株式の評価損を計上して損金算入することができます。なお、この評価損の計上は、解散事業年度だけでなく、それ以前の事業年度や清算事業年度においても行うことが可能となっています。

現在のところ、清算法人の法人株主は、清算法人の解散事業年度に対応する事業年度等において評価損を損金算入し、後述する清算法人の未処理欠損金額の引

継ぎの規定の適用を受けることで、損失を二重に取込むことができます。ただし、この二重に取込むことができる状態は、平成23年度の税制改正で手当てされるとの観測もあるため、今後の税制改正の動向に注目する必要があります。

その他の取扱いは、通常の事業年度と同じです。

実務上の留意点

清算法人株式の評価損の損金算入が可能な場合は、評価損の計上を検討する。

3-2. 清算事業年度

3-2-1. 清算法人

取扱い

ポイント①：グループ法人税制が適用される

ポイント①

清算法人とその法人株主との間の完全支配関係は、清算法人の残余財産の確定の日の翌日になくなるとされており、清算法人の解散により解消されるものではないので、前号、前々号にて連載した100%グループ内の法人間での譲渡損益の繰り延べや100%グループ内の法人間の寄附等の**グループ法人税制の適用があります**。たとえば、清算事業年度において100%親法人への譲渡により生じた一定の譲渡損益は繰り延べられ、繰り延べられた譲渡損益は残余財産が確定する最後事業年度や親法人が再譲渡等した時点で実現することになります。なお、**グループ法人税制は、解散事業年度においても当然に適用されます**。

その他の取扱いは、完全支配関係がない場合と同じです。前記「2-2. 清算事業年度」の該当箇所をご参照ください。

実務上の留意点

- ☞ 含み益のある資産を売却せざるをえず、結果として課税が生ずる可能性がある場合には、100%グループ法人に売却し課税の繰延べができないかについても検討する。
- ☞ 含み損のある資産を売却して損失を実現したい場合には、100%グループ法人以外に売却する。

3-2-2. 清算法人の法人株主

取扱い

- ポイント①：グループ法人税制が適用される
- ポイント②：一定の要件を満たせば、清算法人株式の評価損を計上することができる

ポイント①

清算法人との取引について、**グループ法人税制が適用されます**。清算法人とその法人株主との間の完全支配関係は、清算法人の解散によっても解消されないためです。

ポイント②

清算事業年度に対応する事業年度においても、一定の要件を満たせば、清算法人株式の評価損を計上して損金算入することができます。前記「3-1-2. 清算法人の法人株主」の該当箇所をご参照ください。

その他の取扱いは、通常の事業年度と同じです。

実務上の留意点

- ☞ 清算法人株式の評価損の損金算入が可能な場合は、評価損の計上を検討する。

3-3. 最後事業年度

3-3-1. 清算法人

取扱い

- ポイント①：留保されている譲渡損益調整勘定がある場合には全額を戻し入れる
- ポイント②：残余財産の全部の分配を**適格現物分配**により行う場合には、適格現物分配に係る資産を残余財産の確定の時の帳簿価額により譲渡したものとして所得計算を行う
- ポイント③：その適格現物分配に係る資産のうちに金銭債権が含まれている場合には、最後事業年度において、その金銭債権に係る貸倒引当金を計上し損金に算入することができる

ポイント①

清算する法人が過去に100%グループ内の法人間での譲渡損益の繰り延べの規定の適用を受けている場合、別表五（一）に譲渡損益調整勘定が留保されたままになっているケースがあります。**そのようなケースでは、留保されている譲渡損益調整勘定の全額を最後事業年度に戻し入れることが必要**です。多額の譲渡利益を繰り延べたままになっている場合には、最後事業年度で予期せぬ多額の課税が発生する可能性があるため、注意が必要です。

ポイント②

完全支配関係のある法人株主（内国法人である普通法人等に限りません。）に対して行う現物分配のことを**適格現物分配**といいます。**残余財産の全部の分配を適格現物分配により行う場合には、適格現物分配に係る資産を残余財産の確定の時の帳簿価額により譲渡したものとして所得計算を行います**。つまり、**譲渡損益を認識しない**ということです。なお、適格現物分配は、清算事業年度に残余財産の一部の分配として行うことも可能です。その場合も、譲渡損益を認識しません。

ポイント③

清算法人の資産の中に、**回収可能性がないわけではないものの直ちに回収することは困難な貸付金・売掛金等が含まれている場合**、その貸付金等を株主に対し

て現物分配することも考えられます。このような金銭債権の現物分配が、残余財産の全部の分配として行われる適格現物分配である場合には、清算法人は、最後事業年度において、その金銭債権に係る貸倒引当金を計上し損金に算入することができます。この貸倒引当金は清算法人の法人株主に引き継がれ、その法人株主が益金として戻し入れることとなります。

その他の取扱いは、完全支配関係がない場合と同じです。前記「2-3-1. 清算法人」の該当箇所をご参照ください。

実務上の留意点

- ☞ 別表五（一）に、多額の譲渡損益調整勘定が留保されていないか十分に確認する。
- ☞ 適格現物分配の場合には、清算法人では資産の譲渡損益を計上しない。
含み益があり譲渡すると課税が生ずる資産、そもそも譲渡・換価自体が困難な資産がある場合には、残余財産の全部の分配を適格現物分配により行うことを検討する。
- ☞ 適格現物分配に係る資産のうちに金銭債権が含まれている場合で、最後事業年度に課税が生ずるときは、その金銭債権に係る貸倒引当金を計上し、少しでも納税額を減らせないか検討する。

3-3-2. 清算法人の法人株主

取扱い

- ポイント①：清算法人とその法人株主との間に**完全支配関係がある**ときは、法人株主は、**有価証券譲渡損等を計上することができない**
- ポイント②：その代わりに、法人株主は、**清算法人の未処理欠損金額を引き継ぐことができる**
- ポイント③：残余財産の全部の分配が**適格現物分配**により行われた場合には、法人株主は、適格現物分配に係る資産を、**残余財産の確定の日の翌日に清算法人の残余財産の確定の時の帳簿価額により取得したものと**して処理を行う

ポイント①

平成22年度の税制改正により、清算法人とその法人株主の間に完全支配関係があるときは、法人株主は、最後事業年度に清算法人株式に係る有価証券譲渡損または有価証券消却損を計上することができなくなりました（法法61の2⑯）。この取扱いは、たとえ、清算法人が債務超過であり、法人株主が出資した金額が1円も返ってこなかった場合であっても同様です。したがって、清算事業年度以前に、清算法人株式の評価損を可能な限り損金に算入しておくことも検討する必要があるかと思われます。

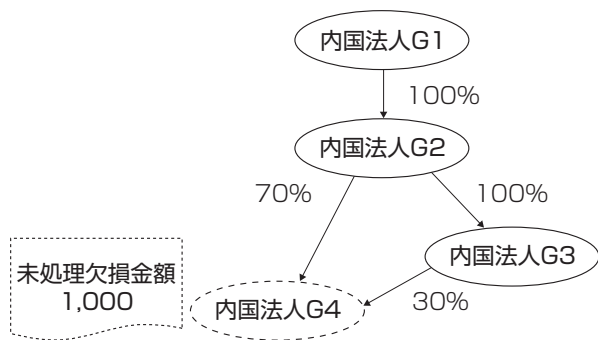
なお、有価証券譲渡損等の計上ができないのは完全支配関係がある場合のみですので、どうしても譲渡損等を計上したい場合には、事前に完全支配関係を解消しておくといったことも検討の余地があるかもしれません。

ポイント②

有価証券譲渡損等の計上ができない代わりに、清算法人が使い切れなかった欠損金のうち一定のものを、完全支配関係を有する法人株主に引き継ぐことができるという制度が新設されました。引き継ぐことできる欠損金額（未処理欠損金額といいます）は、清算法人の、残余財産の確定の日の翌日前7年以内に開始した事業年度中に生じた、いわゆる青色欠損金額と災害損失欠損金額の合計です。

ただし、欠損法人を買ってきて直ちに清算し未処理欠損金額を引き継ぐといった租税回避行為を防止するため、清算法人と法人株主との間の50%超の支配関係が5年間以上継続していない場合には、未処理欠損金額のうち支配関係が生じた事業年度前に発生したものは引き継げない等の一定の引継ぎ制限が課されています（法法57③、57の2）。また、完全支配関係がある法人グループ内において、清算法人の法人株主が複数いる場合には、持分割合に応じて未処理欠損金額を引き継ぐこととされています。図表12のケースですと、G4の未処理欠損金額1,000のうち700はG2が引き継ぎ、残りの300をG3が引き継ぐこととなります（Q&A②第6問）。

【図表 12】



清算法人の法人株主が、最後事業年度において、有価証券譲渡損等の計上および未処理欠損金額の引継ぎができるかどうかをまとめると図表13となります。

【図表 13】

清算法人とその法人株主との間の完全支配関係	なし	あり
有価証券譲渡損等の計上	可能	不可能
未処理欠損金額の引継ぎ	不可能	可能

ポイント③

残余財産の全部の分配が適格現物分配により行われた場合には、清算法人の法人株主は、適格現物分配に係る資産を、清算法人の残余財産の確定の時の帳簿価額により取得したものとして処理を行います。**取得日は、実際に分配を受けた日ではなく、残余財産の確定の日の翌日**とされています。

清算法人が最後事業年度において貸倒引当金を計上し損金に算入したときは、清算法人の法人株主がその貸倒引当金を引継ぎ、その後の別表調整等で益金として戻し入れることになります。

その他の取扱いは、通常の事業年度と同じです。

実務上の留意点

- ☞ 清算法人とその法人株主との間に完全支配関係があるときは、有価証券譲渡損等に代え、未処理欠損金額をどれだけ引き継げるかを事前に確認しておく。その際、いくつかの引継制限規定があることにも注意する。
- ☞ 未処理欠損金額の引継ぎが不利な場合、完全支配関係を解消し、有価証券譲渡損等を計上するという方法を検討する。

3-4. 具体的な会計処理・法人税の別表調整

=ケース・スタディー=

事例3 B社は内国法人P社の100%子会社です。経営状態が悪化したため、会社を清算することに決め、資産の換価と債務の弁済を進めてきた結果、Y年6月30日ようやく残余財産を確定することができました。残余財産の確定の時の貸借対照表は下記のとおりで、最後事業年度の収支は特にありませんでした。P社に対する残余財産の全部の分配は現物分配により行います。B社の最後事業年度の会計上、税務上の処理はどのように行えばよいのでしょうか。

《前提》

		B/S
土地	50	資本金 100
(時価)	150	
欠損金	50	

欠損金は、前事業年度（Y-1年4月1日～Y年3月31日）に発生したものです。

【結論】

- (1) 会計上、B社は土地を簿価譲渡したものとして取り扱うため、譲渡損益は発生しません。
- (2) 税務上も、B社は土地を簿価譲渡したものとして取り扱うため、課税所得は生じません。使われなかった欠損金50は、P社に引き継がれます。
- (3) もし、現物分配でなく、土地を譲渡・換価した後に金銭分配を行うとした場合には、譲渡益に対して課税が生じます。

【説明】

- (1) 会計上、B社のP社に対する土地の現物分配は、企業集団内の企業へ配当する場合に該当し、帳簿価額により譲渡したものと取り扱われると考えられます。つまり、譲渡損益は発生しません。
- (2) 税務上、残余財産の全部の分配を適格現物分配により行う場合には、適格現物分配に係る資産を残余財産の確定の時の帳簿価額により譲渡したものと所得計算を行います。つまり、課税所得は生じません。従って、納税も発生しません。使われなかった欠損金50は、P社に引き継がれます。詳細は、事例4をご参照ください。
- (3) 現物分配でなく、土地を譲渡・換価した後に金銭分配を行う場合、土地の譲渡について下記の会計処理を行います。

現預金 150 / 土地 50
 / 土地譲渡益 100

土地譲渡益は、税務上も益金です。B社は欠損金50を持っていますが、土地譲渡益100 - 欠損金50 = 所得50に対して法人税等が発生することになります。この事例のB社は、金銭分配を選択すると課税され、現物分配を選択すると課税されないため、現物分配を選択する方が有利かと思われま

事例4 先の事例3の場合、完全支配親会社であるP社の会計上、税務上の処理はどのように行えばよいのでしょうか。

なお、P社はB社が設立された10年前より引き続き100%親会社であり、P社所有のB社株式の帳簿価額は70です。P社は3月決算法人で、設立以来欠損金額が生じたことはなく、当期(Y+1年3月期)の利益は100でした。

【結論】

- (1) 会計仕訳は以下となります。
- 土地 50 / B社株式 70
有価証券譲渡損 20 /

- (2) 税務上の仕訳は以下となります。
- 土地 50 / B社株式 70
資本金等の額 20 /

- (3) 会計仕訳と税務上の仕訳が異なるため、以下の別表調整を行います。

<Y+1年3月期の別表四の記載例(抜粋)>

区分		総額	処分	
			留保	社外流出
当期利益又は当期欠損の額	1	100	100	
加算 B社株式譲渡損否認		①20	20	
	小計	13		
欠損金の当期控除額	42	③△50		※ △50
所得金額又は欠損金額	44	70	120	※ △50

<Y+1年3月期の別表五(一)の記載例(抜粋)>

I 利益積立金額の計算に関する明細書

区分	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額
		減	増	
B社株式譲渡損	0	0	①20	20

II 資本金等の額の計算に関する明細書

区分	期首現在資本金等の額	当期の増減		差引翌期首現在資本金等の額
		減	増	
B社株式譲渡損	0	②20	00	△20

- (4) 税務上、P社はB社の未処理欠損金額を引き継ぎます。

別表の記載例は下記のとおりです。

<Y+1年3月期の別表七(一)の記載例(抜粋)>

事業年度	区分	控除未済欠損金額	当期控除額	翌期繰越額
Y年3月期	青色欠損金等	④ 50	③ 50	0
	計	50	50	0
当期分	欠損金額	0	欠損金の繰戻額	
	合計			0

【説明】

(1) 会計上、P社は土地とB社株式が実質的に引き換えられたものとみなして処理をします。この事例の場合、共通支配下の取引に該当し、土地はB社の帳簿価額である50で取得したものととして取り扱われ、土地の取得価額50とB社株式の帳簿価額70との差額20を有価証券譲渡損として認識します。

(2) 税務上、P社は土地を対価としてB社株式を譲渡したものととして処理をします。この事例の場合、残余財産の全部の分配が適格現物分配により行われているため、土地はB社の帳簿価額である50で取得したものととして取り扱われます。土地の取得日は、残余財産の確定の日の翌日である、Y年7月1日となります。

完全支配関係があるB社の株式については有価証券譲渡損を計上することができず、土地の取得価額50とB社株式の帳簿価額70との差額20は、資本金等の額に計上します。

(3) 別表調整の内容は以下となります。

会計上、計上されている有価証券譲渡損は、税務上の損金とならないため、別表四でB社株式譲渡損否認として加算・留保するとともに、別表五(一)で当期の増の調整を行い(上記記載例の①に

対応)、同額について資本金等の額の当期の減の調整を行います(②に対応)。

P社は設立以来欠損金額が生じたことはありませんが、後記のとおりB社から引き継いだ未処理欠損金額50があるため、控除します(③に対応)。

結果、当期利益100 + B社株式譲渡損20 - 欠損金50 = 所得70に対して法人税等が発生することになります。

(4) P社とB社との間には完全支配関係があるため、B社の未処理欠損金額の引継ぎを行います。P社はB社が設立された10年前より引き続き100%親会社であるため、未処理欠損金額の引継ぎ制限はありません。未処理欠損金額は、B社においてその未処理欠損金額が生じた事業年度開始の日の属するP社の事業年度に生じたものとみなされます。事例3によると、B社において未処理欠損金額が生じた事業年度開始の日はY-1年4月1日ですので、引き継ぐ未処理欠損金額は、P社のY-1年4月1日の属する事業年度、つまり、Y年3月期(Y-1年4月1日~Y年3月31日)に生じたものとみなされることとなります(④に対応)。なお、未処理欠損金額を引き継ぐ場合には、別表七(一)に加え、別表七(一)付表(一)も作成する必要があります。

お詫びと訂正

2010年12月号『グループ法人課税「寄附修正・完全支配関係の判定・中小特例・受取配当等」の実務上の留意点』に下記の誤りがありました。お詫びの上、訂正させていただきます

P.36左段下から10行目

(誤) 「5億円を超える外国法人…」

↓

(正) 「5億円以上の外国法人…」