

平成 22 年度税制改正後の清算中の法人税申告における  
実務上の取扱いについて

平成 22 年 7 月  
事業再生研究機構

## 目次

I. はじめに	1
II. 清算時の期限切れ欠損金の使用等に関する税務上の取扱いについて	3
III. 破産開始決定後の破産管財人による法人税の申告について	7

## I. はじめに

平成 22 年度税制改正において、清算所得課税の制度が廃止され、清算時の課税も通常の所得計算の方法と同様の方法で行うこととされ、また、これにあわせて法人税の申告を要件に期限切れ欠損金の利用に関する措置が講じられた。この改正は平成 22 年 10 月 1 日以降に解散する法人において適用されることとなっている。

事業再生研究機構としては、本税制改正に関する課題について平成 21 年 12 月より検討を行ってきた。具体的には、施行後円滑に清算等を行っていくために改正税法施行前に実務上の取扱いを明確にする必要があると考えられる「清算時の期限切れ欠損金の使用等に関する税務上の取扱い」及び「破産開始決定後の破産管財人による法人税の申告」を中心に検討を行い、それらの実務上の取扱いに関する検討結果をⅡ. Ⅲ. に記載の通りとりまとめた。

事業再生研究機構税務問題委員会は、事業再生分野の税務問題に関し、私的整理・法的整理の場面における税制上の問題を債権者・債務者の両サイドから整理して、事業再生への取組みを促進するための税制のあり方について検討することを目的に設置されたものであるが、本報告書は、本税務問題委員会のメンバーを中心にした以下のメンバーにより検討を行い、平成 22 年 7 月 6 日の会合において取り纏めを行った。

### 【メンバー（敬称略）】

- ・ 多比羅 誠（事業再生研究機構 代表理事 ひいらぎ法律事務所 弁護士）
- ・ 植木 康彦（税務問題委員会 委員長 Ginza 会計事務所 税理士）
- ・ 樽林 一典（税務問題委員会 副委員長 OAG 税理士法人 税理士）
- ・ 綾 克己（ときわ法律事務所 弁護士）
- ・ 阿部 崇（Ginza 会計事務所 税理士）
- ・ 稲見 誠一（税理士法人トーマツ 税理士）
- ・ 稲葉 孝史（株式会社さくら総合事務所 税理士）
- ・ 岡 正晶（梶谷綜合法律事務所 弁護士）
- ・ 香取 雅夫（新日本アソシエーツ ヤング 税理士法人 税理士）
- ・ 加藤 俊行（加藤俊行税理士事務所 税理士）
- ・ 小林 信明（小林綜合法律事務所 弁護士）
- ・ 清水 祐介（ひいらぎ綜合法律事務所 弁護士）
- ・ 須賀 一也（須賀公認会計士事務所 公認会計士）
- ・ 杉本 茂（株式会社さくら総合事務所 不動産鑑定士 公認会計士 税理士）
- ・ 須田 和彦（東京共同会計事務所 公認会計士）
- ・ 須藤 英章（東京富士法律事務所 弁護士）
- ・ 高野 公人（税理士法人プライスウォーターハウスクーパース 公認会計士 税理士）
- ・ 土屋 章（公認会計士）
- ・ 永島 正春（永島・鍵尾法律事務所 弁護士）

- ・長屋 憲一（長屋憲一法律事務所 弁護士）
- ・名古屋信夫（なごや会計事務所 公認会計士）
- ・西野 哲広（朝日税理士法人 税理士）
- ・前山亮太郎（税理士法人高野総合会計事務所 税理士）
- ・松澤 大和（東京共同会計事務所 公認会計士）
- ・松原 喜一郎（朝日税理士法人 税理士）

#### 【オブザーバー】

- ・阿部 泰久（社団法人日本経済団体連合会 経済基盤本部長）
- ・橋本 定和（前経済産業省経済産業政策局産業組織課企画一係長）
- ・藤井 敏央（経済産業省経済産業政策局産業再生課課長補佐）
- ・藤原 敬三（中小企業再生支援全国本部 統括プロジェクトマネージャー）

#### 【事務局】

株式会社商事法務

## Ⅱ. 清算時の期限切れ欠損金の使用等に関する税務上の取扱いについて

### 1. 趣旨

平成 22 年度税制改正において、清算所得課税の制度が廃止され、清算時の課税も通常の所得計算の方法と同様の方法で行うこととされ、これにあわせて期限切れ欠損金の使用に関する措置が講じられたところである。

これらの税制改正の施行にあたって、債務超過である会社の事業再生または事業の廃止のための清算における法人税法 59 条 3 項の適用に関し、実務上の取扱いとして以下の点についてはそれぞれの記載の通り取り扱うことが考えられる。

### 2. 清算時の税務上の取扱いに関する考え方

清算手続は解散、破産により開始するが、清算手続中において最終的に清算配当が見込まれる場合と、清算配当が見込まれない場合がある。

これらのうち、後者の清算配当が見込まれない場合（「残余財産がないと見込まれるとき」）には、法人税法 59 条 3 項において、期限切れ欠損金の利用が認められている。

この点、破産等の場合については、下記 2.（1）に記載の通り、「残余財産がないと見込まれるとき」に該当するものと考えられる

また、破産等の手続中に法人の資産状況を調査する過程において実在性のない資産の存在が明らかになることがある。このような場合には、下記 2.（2）に記載の通り取り扱うことが適当であると考えられる。

#### （1）「残余財産がないと見込まれるとき」について

清算中の法人税の申告にあたって、法人税法 59 条 3 項において、残余財産がないと見込まれるときには、期限切れ欠損金の利用が認められている。また、この規定の適用を受けようとする場合には、「残余財産がないと見込まれることを説明する書類」を添付することとされている（法人税法施行規則第 26 条の 6 第 1 項 3 号）。

これらの規定の趣旨は、清算時の各事業年度末に「残余財産がないと見込まれること」を合理的に説明することをもって期限切れ欠損金の使用を認めることによって円滑な清算を可能とすることを意図したものである。

この「残余財産がないと見込まれるとき」とは法人が債務超過である場合をいうものと考えられる。この債務超過である場合は、一般的には実態貸借対照表（法人の有する資産・負債について時価ベースで作成された貸借対照表）により確認ができる。

この点、例えば、裁判所又は公的機関が関与する手続又は、一定の準則により独立した第三者が関与する手続において、債務超過であるなど破産手続の開始決定の原因があることなどを裁判所、公的機関又は独立した第三者が確認している場合には、裁判所等が「残余財産がないと見込まれる」ことを確認しているといえ、当該手続における清算期間中は「残余財産がないと見込まれるとき」に該当するものと考えられる。具体的には、①清算型の法的整理手続である破産又は特別清算の開始決定がなされた場

合、②再生型の法的整理手続である民事再生又は会社更生の開始決定後、清算手続が行われる場合、③公的機関が関与し、又は、一定の準則に基づき独立した第三者が関与して策定された事業再生計画に基づいて清算手続が行われる場合、が該当するものと考えられる<sup>1</sup>。

法人税法施行規則第 26 条の 6 第 3 号により確定申告において添付する書面については、上記①においては破産等の開始決定の写し、②においては再生計画等に従った清算であることを示す書面（再生計画等の認可決定前に事業譲渡が行われ清算が開始している場合には民事再生等の開始決定の写し）、③においては独立した第三者等の調査結果で会社が債務超過であることを示すものを添付することが適当であると考えられる。

## （２）実在性のない資産の取扱いについて

（１）①②③の過程では、管財人等の独立した第三者により会社財産の調査が行われる。この調査のなかで、粉飾決算等を行っている会社では貸借対照表上資産として計上されているが実際に存在しない資産の存在が見つかることがある。

このような実在性のない資産は、実態貸借対照表上はないものとして評価されるため、債務超過額は実在性のない資産相当額分増加することとなり、これに伴い債権放棄額、債務免除益も増加することとなる。

このような実在性のない資産の税務上の取扱いとしては、①②の場合ごとにそれぞれ以下のような取扱いとすることが適当であると考えられる

### ①過去の帳簿書類を調査した結果、実在性のない資産の計上根拠等が判明した場合

実在性のない資産の計上根拠等が判明しているため、適正な処理に修正をすることが適当であると考えられる。

このうち、更正期限内のものについては、適正な処理に修正を行い、更正手続を経て当該原因の生じた事業年度の欠損金（その事業年度が青色申告の場合は青色欠損金、青色申告でない場合は期限切れ欠損金）とする。

また、更正期限を超えるものについては適正な処理に修正して当該原因の生じた事業年度の欠損金（その事業年度が青色申告であるかどうかにかかわらず期限切れ欠損金）とする。

### ②過去の帳簿書類を調査した結果、実在性のない資産の計上根拠等が判明しなかった場合

裁判所または独立した第三者等が関与する手続（上記（１）①②③の破産等の手続）を経て実在性のないことが確認された場合、実在性のない資産の帳簿価額を期

<sup>1</sup> 事業再生においても、ある会社が第二会社に事業を譲渡し、当該会社自体は清算をするスキームがあり、このようなスキームにおいて法人税法 59 条 3 項を適用する場合がある。

限切れ欠損金とする。

### 3. 考え方の理由

#### (1) 「残余財産がないと見込まれるとき」について

##### ① 裁判所の関与する手続（破産、特別清算、民事再生、会社更生）

破産等の手続は、債務超過又は債権者への約定通りの弁済が困難であるとして、裁判所において開始決定時において申立時書類（清算貸借対照表等により債務超過であることを説明する書類等）をもとに開始原因があると判断された場合のみ手続が開始することとなるため、当該手続中において「残余財産がないと見込まれるとき」に該当するものと考えられる。

具体的には、法人の破産においては、その開始の原因は支払不能又は債務超過であり（破産法 15 条、16 条）、特別清算においては、その開始決定の原因は、①清算の遂行に著しい支障を来すべき事情があること、または、②債務超過の疑いがあることであるから（会社法 510 条、511 条）、特別清算の開始原因が清算に著しい支障を来すべき事情がある場合のみであることが明らかである場合を除き、破産又は特別清算においてはその開始決定をもって「残余財産がないと見込まれるとき」に該当すると考えられる。

また、民事再生または会社更生においては、その開始の原因は、破産手続開始原因となる事実の生ずるおそれがあること、又は、事業の継続に著しい支障を来すことなく弁済期にある債務を弁済することができないことであるから（民事再生法 21 条、会社更生法 17 条）、民事再生又は会社更生の開始決定後、旧会社の清算手続が行われるときは「残余財産がないと見込まれるとき」に該当するものと考えられる。

##### ② 独立した第三者が関与する私的整理手続<sup>2</sup>

これらの手続において、第二会社方式による事業再生が行われることがあり、第二会社方式では再生企業自体は清算をし、事業は受け皿会社に譲渡される。

これらの手続においては、独立した第三者等が関与したうえで債務超過であることの検証がなされ、その検証結果に基づいて策定された事業再生計画に従って、会社の清算等がなされることとなる。

事業再生計画に従った清算手続中は、「残余財産がないと見込まれるとき」に該当するものと考えられる。

#### (2) 「実在性のない資産」の取扱いについて

事業再生や清算の場面においては、過去の帳簿書類等の調査結果に分けて整理を行

---

<sup>2</sup> 独立した第三者が関与する手続としては、例えば、私的整理ガイドライン、産活法に基づく特定認証紛争解決手続や、企業再生支援機構、整理回収機構、中小企業再生支援協議会等の公的機関が関与する手続があげられる。

う。

- ①過去の帳簿書類を調査した結果、実在性のない資産の計上根拠等が判明した場合  
この場合においては、適正な処理がどのようなものが把握できることから、適正な処理に修正をすることが考えられる。

このうち、更正期限内のものについては、適正な処理に修正を行い、当該原因の生じた事業年度の欠損金（その事業年度が青色申告の場合は青色欠損金、青色申告でない場合は期限切れ欠損金）となると考えられる。

また、更正期限を超えるものについては適正な処理に修正して当該原因の生じた事業年度の欠損金（その事業年度が青色申告であるかどうかにかかわらず期限切れ欠損金）になるものと考えられる。

- ②過去の帳簿書類を調査した結果、実在性のない資産の計上根拠等が判明しなかった場合

裁判所または独立した第三者等が関与する破産等の法的整理手続や一定の準則に基づく私的整理手続を経て、実在性のないことが確認された場合は、そのことが裁判所の関与のもとで、または、一定の準則に従って独立した第三者等によって確認されているため、実在性のないことの客観性が担保されていると考えられる。

このような実在性のない資産については、その資産が存在しないことの客観性が担保されており、また、その資産の会計処理を適正に修正すべき時期の特定ができないことなどを考えると、実在性のない資産の帳簿価額に相当する金額は欠損金（その事業年度が青色申告であるかどうかにかかわらず期限切れ欠損金）とすることが適当であると考えられる。

注) 民事再生や会社更生の手続きに従って会社が存続して再生をする場合や、独立した第三者等が関与して事業再生計画を策定し会社が存続して再生する場合においても、実在性のない資産については同様の取扱いとすることが適当であると考えられる。

以上

### Ⅲ. 破産開始決定後の破産管財人による法人税の申告について

#### 1. 趣旨

##### (1) 税制改正の内容

平成 22 年度税制改正において、清算所得課税の制度が廃止され、清算時の課税も通常の所得計算の方法と同様の方法で行うこととされ、また、これにあわせて法人税の申告を要件に期限切れ欠損金の利用に関する措置が講じられた。

##### (2) 破産会社における法人税の申告

破産手続中の会社（以下「破産会社」）においては、裁判所から選任された破産管財人が会社財産の管理処分権限を有する（破産法 78 条 1 項）。このため、開始決定後の法人税の申告についても破産管財人が行う義務があるものと考えられる（予納申告に関する最高裁判決（最三小判平 4.10.20）参照）。

この法人税の申告を管財人が行うにあたって、破産会社では破産前の法人税申告を適切に行っていないなど会計帳簿が散逸していたり、従業員を申立時等に解雇していたりして、開始決定時点以降の情報のみで申告書の作成をせざるを得ない会社が多く存在している。

また、破産においては、公正な債権者への分配がなされるよう申立費用の低額化等の破産申立を促す取組みが法改正や運用面の改善により、行われてきたところであり、破産管財人が現在の申立費用の中で対応できるようにすることが必要である。

このような状況の下で、平成 22 年度税制改正が施行される平成 22 年 10 月 1 日以降に解散する破産会社において、いかなる内容に基づく申告書を作成することが適当であるかについて以下の通り整理を行った。

#### 2. 破産会社の会計帳簿の状況

破産手続開始申立を行う会社では、法人税申告を適切に行っていないなど会計帳簿が散逸していたり、従業員を申立時等に解雇していたりして、開始決定以前の経理状況が把握できず、従前の申告と継続した形での申告が困難な会社が多く存在している。

このような場合、破産管財人は破産開始決定後に会社財産の調査を行うため、破産開始時点の財産の状況、及び、その後の財産の処分の状況しか把握できない。特に、少額の費用をもって行う破産事件では、開始決定後の収入と支出の状況のみを記載した簡便な形で、財産状況の報告を行うことが一般的となっている。

また、債務の総額についても、債権者への配当財産がないときには破産手続中の債権届出手続を行わない場合もあるため、破産開始手続の申立の際に会社が把握している債務総額のみを破産管財人が把握している場合も存在する。その他、登記簿より資本金の額の把握ができる。

このため、破産管財人が把握している法人税の申告のための情報としては、開始決定時点の財産の総額（時価）、開始決定後の収支（財産処分）の状況、債務の総額、資本

金の額のみとなる。

### 3. 破産管財人による申告の方法

2. を踏まえると、会計帳簿が継続していない破産会社においては、開始決定時点の財産の総額（時価）、開始決定後の収支（財産処分）の状況、債務の総額をもって申告書を作成することとなると考えられる。

具体的には、まず、開始決定時点の財産の総額、資本金の額及び債務総額をもって簡易な貸借対照表を作成し、債務超過額を算出する。債務超過額に資本金の額を加えた額は、期限切れ欠損金の額となると考えられる。

これらの情報をもとに申告書を作成する。具体的には別紙の通り。

また、申告書には、清算 B/S（又は財産目録若しくは財産目録に準ずるものと、債務総額を示す書類）、開始決定後の財産の換価状況等を添付する。

以上

**【説例】**  
 ×1年6月30日に破産手続の開始決定がなされ、×2年11月30日に破産手続終結。  
 ×1年7月1日～×2年3月31日の事業年度における法人税申告書の記入方法。

貸借対照表(破産開始決定時点)

×1年6月30日 単位:千円

科目	評価額	科目	評価額
財産の総額	500	債務の総額	1000
資産合計	500	負債合計	1000

差引債務超過額	500	債務超過額に資本金を加えたものを期限切れ欠損金とする。
資本金	200 ①	
欠損金合計	700 ②	
×2年3月31日		
諸費用	50 ③	×1/7/1～×2/3/31間の諸費用

別表1 事業年度分の確定申告書

事業年度分の確定申告書

所得金額または欠損金額 (別表四「44の①」)	1	円 △ 50,000
差引確定法人税額 (13)-(14) {中間申告の場合はその税額とし、マイナスの場合は(17)へ記入}	15	0

別表4 所得の金額の計算に関する明細書

区 分		総 額 ①	処 分	
			留 保 ②	社 外 流 出 ③
		円	円	円
当期利益又は当期欠損の額	1	△ 50,000	△ 50,000	配当 その他
仮 計				外※
(1)+(13)-(25)	26	△ 50,000	△ 50,000	
所得金額又は欠損金額	44	△ 50,000	△ 50,000	外※

別表5(1) 利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

I 利益積立金額の計算に関する明細書					
区 分		期首現在	当期の増減		差引翌期首現在 利益積立金額 ①-②+③ ④
		利益積立金額 ①	減 ②	増 ③	
繰越損益金(損は赤)	26	円 △ 700,000	円	円 △ 50,000	円 △ 750,000
差引合計額	31	△ 700,000		△ 50,000	△ 750,000
II 資本金等の額の計算に関する明細書					
区 分		期首現在	当期の増減		差引翌期首現在資本 金等の額①-②+③ ④
		資本金等の額 ①	減 ②	増 ③	
資本金又は出資金	32	円 200,000	円	円	円 200,000
差引合計額	36	200,000			200,000

別表7(1) 欠損金又は災害損失金の損金算入に関する明細書

事業年度	区 分	控除未済欠損金額 1	当期控除額 2	翌期繰越額 (1)-(2) 円 3
当 期 分	欠 損 金 額 (別表四「44の①」)	50,000	欠損金の繰戻し額	
	同 上 の 災 害 損 失 金 (10)			
	青 色 欠 損 金	50,000		50,000
合 計				50,000

