

Vol.76

今回は 法人税

相談事例
紹介

会員相談室


 多田 雄司（小石川支部・面接相談）


電話相談

受付 午前10時～11時50分
時間 午後1時～2時40分

03-3354-8520



事前予約

面接相談・随時相談

03-5919-7157

※ご利用の際は、事前に東京税理士会ホームページ（会員専用ページ）の「会員相談室のご案内」をご覧ください。

期限切れ欠損金の特例の適用の有無

事例1

A社は平成27年12月10日に解散し、清算することを考えている。解散時の貸借対照表の帳簿価額ベースでは債務超過である。A社は、含み益のある土地、建物（土地等）を所有している。平成28年1月にこの土地等を譲渡する予定であり、予定どおり実行すると、A社は次のような状態になる。

- (1) 土地等の譲渡益を計上すると債務超過は解消する。
- (2) 土地等の譲渡をすることにより残余財産は確定するので、法人税、住民税、事業税（法人税等）を計算し、未払法人税等として負債に計上すると債務超過になる。
- (3) ただし、期限切れ欠損金の特例（法59③）を適用すると法人税等はゼロになり、債務超過にならない。

この場合、同特例の適用を受けることができるか。

回答

適用がある。

検討

1 創設の経緯

平成22年度の税制改正において、清算所得課税制度を廃止し、法人が解散した場合においても、各事業年度の所得に対する法人税を課税することにした。この改正により、解散後の債務免除益などについて法人税の課税の対象になった。

そこで、「残余財産がないと見込まれるときには、所得の金額を限度として期限切れ欠損金を損金算入することにより、税額が生じないようにする」（平成22年度版「改正税法のすべて」（財団法人日本税務協会）276頁）という期限切れ欠損金の特例が創設された。

2 期限切れ欠損金の特例の適用要件

次の(1)～(4)の要件を満たす必要がある。

- (1) 内国法人が解散したこと。
- (2) 残余財産がないと見込まれること。
- (3) その清算中に終了する事業年度（適用年度）前の各事業年度において生じた欠損金額（連結事業年度において生じた個別欠損金額を含む）があること。
- (4) 会社更生法等、民事再生法等の規定による場合の欠損金の損金算入（法59①・②）の規定の適用を受ける事業年度を除く。

3 期限切れ欠損金の損金算入額

前期以前に生じた欠損金額から、損金算入される青色欠損金額等を控除した差引欠損金額と、青色欠損金額等控除後の所得金額のうち、いずれか少ない金額は、その適用年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

4 「残余財産がないと見込まれること」

適用要件にある「残余財産がないと見込まれること」をどのように解釈するかが、実務においても最大のポイントになる。

この点について、基本通達は解散した法人が、その事業年度終了の時に債務超過の状態にあるときは、残余財産がないと見込まれるときに該当するとしている（法基通12-3-8）。

債務超過の状態は、財産があったとしてもすべて債務の支払いに充てることになるので、妥当な解釈である。

次に、法律は債務超過の状態の判定の時期について明らかにしていないが、基本通達は、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る（法基通12-3-7）としている。

債務超過の状態かどうかの判定について基本通達は、例えば、法人の清算中に終了する各事業年度終了の時の実態貸借対照表（その法人の有する資産及び負債の価額により作成される貸

借対照表をいう）が該当するとしている（法基通12-3-9）。

5 本事例の場合

法律は、「残余財産がないと見込まれること」を適用要件としており、その事業年度終了の時の現況で債務超過の状態になると見込まれるか否かを判定する。つまり、最終的に債務超過でなければならないと規定していない。

本事例は、期限切れ欠損金の特例を適用しないで計算した法人税等を負債に計上すると債務超過の状態になると見込まれるので、同特例の適用がある。同特例を適用した結果、債務超過にならなくても適用有無の判断に影響するものではないと考えるべきである。



無対価合併と被合併法人の繰越欠損金の引継ぎ

事例2

A社がB社を合併する場合、被合併法人であるB社の繰越欠損金（青色欠損金）を引き継ぐことができるか。

- (1) 合併法人A社は、甲（個人）が15年前に設立。A社の株式は甲が100%所有。
- (2) 被合併法人B社は、甲が8年前に設立。合併時は債務超過で株価はゼロ。B社の株式は甲が80%、乙（甲の配偶者）が20%所有。

回答

繰越欠損金を引き継ぐことはできない。ただし、甲は乙からB株式の贈与を受け、B株式の持株割合を100%とした後に無対価合併をすることにより引き継ぐことができる。

検討

合併法人による被合併法人の繰越欠損金の引継ぎは、(1)適格合併であること（法22の八）と、(2)繰越欠損金の引継ぎについての共同事業要件（法112③）又は支配要件（法112④）のいずれかを満たす必要がある。

1 適格合併の要件

本事例は、A社の株式は甲が、B社の株式は甲と乙がいずれも100%所有しているため、同一の者による完全支配関係がある（法4の3②二）。ただし、B社は債務超過になっているので、B社の株主である甲と乙にA社の株式を交付することはできない。つまり、無対価合併をすることになる。

無対価合併については、次の(1)～(4)のいずれかに該当する完全支配関係でなければ適格合併の要件を満たさない（同号）。

- (1) 合併法人が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係
- (2) 一の者が被合併法人及び合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係
- (3) 合併法人及びその合併法人の発行済株式等の全部を保有する者が、被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係
- (4) 被合併法人及びその被合併法人の発行済株式等の全部を保有する者が、合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係

本事例では、上記(2)の要件が候補になるが、「一の者」を甲だけと考えるか、乙も含めるかという解釈の問題がある。この問題を次の2点から考える。

最初は、無対価合併を合併法人が被合併法人の株主に合併法人の株式を交付する場合と比較する。

例えば、親会社が100%出資している2つの子会社間で合併する。この場合は、親会社は合併前から合併法人である子会社の株式を100%所有している。したがって、親会社は合併により被合併法人の消滅の対価として新たに合併法人の株式を受け取る必要はない。

この場合は、無対価合併とすることが考えられるが、この場合の無対価合併は、本来受け取

るべき合併の対価を実務上は省略していると考えられる。つまり、無対価合併であっても合併法人の株式を交付する合併であっても実態は変わらない。

会社法では、親会社が子会社を合併する場合は、抱合株式に対して自己株式の交付を認めていない（会社法749①三）。また、上記の兄弟会社間の合併のように、合併法人の株式の交付をしない場合も想定している（同項二）。このように会社法においては、無対価であることを強制又は容認している。

一方、法人税の立場では、合併法人の株式を交付しても、無対価合併であっても課税関係は変わらない場合に無対価合併を認めている。

例えば、本事例の場合、合併法人A社は被合併法人B社の株主にA社の株式を交付する場合は、甲だけではなく、乙に対しても交付しなければならない。この場合のA社の株主は、甲と乙になる。

これに対して、無対価合併の場合は合併によりA社の株式を交付しないので、合併後のA社の株主は甲だけであり、A社の株式を交付する合併と結果は異なる。法人税では、このような食い違いが生ずる場合は、適格合併を認めない。このような理由で、上記(2)の「一の者」に乙は含まない。

次は、条文の規定からのアプローチ。上記(2)の「一の者」には、親族など特殊関係者を含むと規定していない。これに対し、例えば完全支配関係の定義では、「一の者（その者が個人である場合には、その者及びこれと前条第1項に規定する特殊の関係のある個人）」と規定している（法4の2②）。

つまり、立法者は上記(2)の規定については、特殊関係者を含めないことを予定しているのである。

2 支配要件

繰越欠損金の引継ぎは、共同事業要件又は支配要件のいずれかを満たす必要がある。実務においては支配要件を満たすことで、繰越欠損金の引継ぎを受けることが多い。

支配要件のうち適格合併については、次の(1)、(2)の日のうち、いずれかに該当する場合をいう（法112④）。

- (1) 被合併法人と合併法人との間に、その合併法人の適格合併の日の属する事業年度開始の日（その適格合併が法人を設立するものである場合は、その適格合併の日）の5年前の日から継続して支配関係があること。
- (2) 被合併法人又は合併法人が、5年前の日後に設立された法人である場合（一定の場合を除く）であって、その被合併法人とその合併法人との間に、その被合併法人の設立の日又はその合併法人の設立の日のいずれか遅い日から継続して支配関係があること。

本事例では、A社は甲が15年間、B社は甲と乙が8年間継続して支配関係があるので、この要件を満たす。

このように本事例の無対価合併については、B社の株主を甲だけにすることが必要である。なお、被合併法人B社が債務超過でない場合は、B社の株主に合併法人A社の株式を交付することにより、適格合併になる。

注）内容は、平成27年1月1日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見（参考意見）ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。