

株式会社の解散と法人税申告の実務【第3回】期限切れ欠損金の損金算入制度における租税債務の取扱い〔Profession Journal No. 3（2013年1月24日）に掲載〕

税理士 竹内 陽一

【問】

F社は、この度、解散して清算することを検討しています。

F社の解散時に想定される資産・負債の状況は下図のとおりで、諸資産の売却収入（7,000）で諸負債（6,500）を弁済しようと考えています。資産（5,000）には含み益（2,000）があり、利益積立金額 2,500は、期限切れ欠損金額と考えてよいものです。青色欠損金は、ありません。

F社は、このまま解散して清算すると、未払法人税等（800）が発生してしまうのではないかと考えられますが、仮に未払法人税等（800）が発生するということになると、残余財産がなくなり、債務超過となってしまいます。

この場合にも、期限切れ欠損金額を損金に算入することができるのでしょうか。

F社貸借対照表（解散時）

諸資産	5,000	諸負債	6,500
（時価 7,000）		資本金等	1,000
		利益積立金額	2,500
（合計）	5,000	（合計）	5,000

F社貸借対照表（資産譲渡時）

諸資産	7,000	諸負債	6,500
（合計）	7,000	（合計）	6,500

F社貸借対照表（資産譲渡後未払法人税等計上）

諸資産	7,000	諸負債	6,500
		未払法人税等	800
（合計）	7,000	（合計）	7,300

ただし、上記の資産に関しては、解散時の時価が高くなる可能性がありますので、念のため、時価が8,000（含み益3,000）の場合の取扱いに関しても、併せてご教授下さい。

【回答（要旨）】

1 未払法人税等を計上すると残余財産がないこととなるケースの取扱い

F社は、解散時に債務超過であり、資産を譲渡した時に債務超過の状態は解消されますが、この場合、未払法人税等を計上すると、債務超過の状態となります。

法人税法59条3項（残余財産がないと見込まれる場合の期限切れ欠損金額の損金算入）においては、残余財産がないと見込まれるときは、その事業年度において、期限切れ欠損金額を、当該所得金額を限度として、損金の額に算入する、とされていますので、F社の場合には、最終事業年度の所得金額が零となり、500（7,000 - 6,500）の残余財産が残ることとなります。

残余財産がないと見込まれるときの判定は、清算中の各事業年度終了の時の現況によって判定することとされており（法基通12-3-7）、残余財産がないと見込まれることを説明する書類には、例えば、各事業年度末の実態貸借対照表が該当する（法基通12-3-9）、とされています。

この残余財産がないと見込まれるときの判定については、上記通達以外に、国税庁質疑応答事例（法人が解散した場合の設立当初からの欠損金額の損金算入制度（法法59））における「残余財産がないと見込まれるとき」の判定について）において、次のように説明されています。

この点、一般的に、実態貸借対照表を作成するに当たっては、事業年度終了の時ににおいて有する資産に係る含み損益、退職が見込まれる従業員に将来支給する退職金など、その時において税務上損益の実現を認められないものであっても、法人の清算に当たって実現が見込まれる損益まで考慮して、その作成がされているところです。

このようなことからすれば、本件照会における未払法人税等についても清算中の事業年度（適用年度）において税務上損益の実現は認められないものではありませんが、実態貸借対照表の作成時（平23/11末）の状況で将来発生が見込まれるものであることから、その実態貸借対照表に計上しているものと考えられます。

上記の説明文からすると、F社の場合には、青色欠損金控除後の所得について法人税額等を未払計上して実態貸借対照表を作成し、残余財産がないと見込まれると判定して、法人税法59条3項により、期限切れ欠損金の損金算入を行うことができる、ということになります。

このため、期限切れ欠損金2,500の内の2,000が損金算入されて、法人税額等が発生しないこととなり、残余財産として500が残って株主に分配されることとなります。

この事例では、解散時の簿価純資産価額のマイナス 1,500は、資本金等の額1,000 + 利益積立金額 2,500ですが、仮にこれが資本金等の額 2,000 + 利益積立金額500であっても、同様に、資本金等の額のマイナス2,000を損金算入することになります（法令118 一）。

2 未払法人税等を計上しても残余財産があるケースの取扱い

上記1のケースにおいては、未払法人等を計上することにより、残余財産がないこととなり、期限切れ欠損金の損金算入を行うことができましたが、2のケースにおいては、未払法人税等を計上しても、残余財産が残ることとなり、法人税法59条3項を適用することはできません。

F 社貸借対照表（解散時）

諸資産	5,000	諸負債	6,500
（時価 8,000）		資本金等	1,000
		利益積立金額	2,500
（合計）	5,000	（合計）	5,000

F 社貸借対照表（資産譲渡時）

諸資産	8,000	諸負債	6,500
（合計）	8,000	（合計）	6,500

F 社貸借対照表（資産譲渡後未払法人税等計上）

諸資産	8,000	諸負債	6,500
		未払法人税等	1,200
（合計）	8,000	（合計）	7,700

このため、2のケースにおいては、最後に残余財産として残って株主に分配することができる金額は、上記1のケースより少ない300（8,000 - 7,700）となります。

上記1と2のケースを比べると、資産の残高が多い方が株主に分配することができる残余財産が少なくなるという逆転現象が生ずることとなりますが、法令の規定及び国税庁の解釈からすると、このような結論となることとなります。

凡例

法法・・・法人税法

法令・・・法人税法施行令

法規・・・法人税法施行規則

法基通・・・法人税基本通達

例：法法14 二十一・・・法人税法14条1項21号