

問 10 残余財産がないと見込まれることの意義

問 平成 22 年度の税制改正により、清算所得課税の制度が廃止され、これに併せて、解散した法人に「残余財産がないと見込まれるとき」には、清算中の事業年度において期限切れ欠損金の損金算入ができることとなったと聞いています。

この期限切れ欠損金の損金算入ができる「残余財産がないと見込まれるとき」とは、解散した法人が清算中の事業年度終了の時に於いて債務超過の状態にあるときが該当するものと理解しています。また、期限切れ欠損金を損金算入する場合には、その確定申告書に「残余財産がないと見込まれることを説明する書類」を添付する必要がありますが、例えば、法人の清算中の各事業年度終了の時の実態貸借対照表などがこれに該当するものと理解しています。

ところで、法人の清算が、次の(1)から(3)に掲げる手続により行われている場合には、それぞれの場合が「残余財産がないと見込まれるとき」に該当し、それぞれに掲げる書面が「残余財産がないと見込まれることを説明する書類」に該当するものとして取り扱ってよろしいでしょうか。

- (1) 清算型の法的整理手続である破産又は特別清算の手続開始の決定又は開始の命令がなされた場合（特別清算の開始の命令が「清算の遂行に著しい支障を来すべき事情があること」のみを原因としてなされた場合を除きます。）

「破産手続開始決定書の写し」、「特別清算開始決定書の写し」

- (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手続開始の決定後、清算手続が行われる場合

民事再生又は会社更生の手続開始の決定後、再生計画又は更生計画の認可決定（以下「計画認可決定」といいます。）を経て事業譲渡が行われ、清算が開始している場合には、

「再生計画又は更生計画に従った清算であることを示す書面」

計画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、

「民事再生又は会社更生の手続開始の決定の写し」

- (3) 公的機関が関与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（注）

「公的機関又は独立した第三者の調査結果で会社が債務超過であることを示す書面」

(注) 1 公的機関又は独立した第三者が関与する私的整理手続において、第二会社方式による事業再生（再生会社が第二会社に事業を譲渡し、再生会社自体は清算をするスキームをいいます。）が行われる場合には、公的機関又は独立した第三者が関与した上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再生会社の清算が行われます。

2 公的機関又は独立した第三者が関与する私的整理手続としては、例えば、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や、私的整理ガイドライン、産業活力再生特別措置法に基づく特定認証紛争解決手続により関与するものが挙げられます。

答 お尋ねのとおり、取り扱って差し支えありません。

【解説】

1 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(法人税法第 59 条第 1 項又は第 2 項の適用を受ける事業年度を除きます。以下「適用年度」といいます。) 前の各事業年度において生じた期限切れ欠損金額に相当する金額は、青色欠損金額等の控除後の所得の金額を限度として、当該適用年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています。

この「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適用年度終了の時の現況によることとなりますが、解散した法人が当該適用年度終了の時ににおいて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」に該当することとなります。

また、法人がこの措置の適用を受けるためには、適用年度の確定申告書に期限切れ欠損金額の損金算入に関する明細(法人税申告書別表七(二))の記載があり、かつ、「残余財産がないと見込まれることを説明する書類」の添付が必要とされていますが、この書類には、例えば、法人の適用年度終了の時の実態貸借対照表(当該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います。)が該当します。

(注) この実態貸借対照表における資産の価額は、清算を前提としていますので、その資産の処分価額によることとされています。ただし、当該法人の解散が事業譲渡等を前提としたもので当該法人の資産が継続して他の法人の事業の用に供される見込みである場合には、その資産が使用収益されるものとして適用年度終了の時ににおいて譲渡される場合に通常付される価額によることとされています。

2 このように、「残余財産がないと見込まれる」かどうかは、一般的には、実態貸借対照表によりその法人が債務超過の状態にあるかどうかにより確認することができますが、これに限られるものではなく、例えば、裁判所若しく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、法人が債務超過の状態にあることなどをこれらの機関が確認している場合には、「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ます。また、この場合の「残余財産がないと見込まれることを説明する書類」は、必ずしも実態貸借対照表による必要はなく、これらの手続の中で作成された書類によることができます。

【適用関係】

この措置は、平成 22 年 10 月 1 日以後に解散が行われる場合の各事業年度の所得に対する法人税について適用されます。

【関係法令】

法 59③

法規 26 の 6 三

基通 12-3-7、12-3-8、12-3-9

【参考】

倒産・事業再生分野の専門的な研究団体である事業再生研究機構において、「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)が取りまとめられ、公表されています。