

問 11 実在性のない資産の取扱い

問 私は、甲社の破産管財人を務めている弁護士ですが、甲社の財産調査の結果、甲社には、貸借対照表上資産として計上されているものの実際には存在しない資産（以下「実在性のない資産」といいます。）があることが判明しました。

甲社の解散の日以後の事業年度に係る法人税の申告に際して、この実在性のない資産については、次のとおり取り扱ってよろしいでしょうか。

また、実在性のない資産の取扱いに関しては、破産以外にも、特別清算や民事再生又は会社更生といった裁判所が関与する法的整理手続や、公的機関が関与又は一定の準則により独立した第三者が関与する私的整理手続に従って清算が行われる場合についても、同様に取扱いよろしいでしょうか。

(1) 期限切れ欠損金額の損金算入の可否

法人が、当該事業年度末の時点の実態貸借対照表により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」ことになるが、実在性のない資産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、その評価の結果、当該実態貸借対照表上、債務超過の状態にあるときには、「残余財産がないと見込まれる」ことになり、期限切れ欠損金額を損金の額に算入することができる。

(2) 実在性のない資産の取扱い

法人が解散した場合における期限切れ欠損金額の損金算入措置の適用上、実在性のない資産については、過去の帳簿書類等の調査結果に応じて、それぞれ次のとおり取り扱う。

イ 過去の帳簿書類等を調査した結果、実在性のない資産の計上根拠（発生原因）等が明らかである場合

(イ) 実在性のない資産の発生原因が更正期限内の事業年度中に生じたものである場合には、法人税法第 129 条第 1 項《更正に関する特例》の規定により、法人において当該原因に応じた修正の経理を行い、かつ、その修正の経理を行った事業年度の確定申告書を提出した後、税務当局による更正手続を経て、当該発生原因の生じた事業年度の欠損金額（その事業年度が青色申告の場合は青色欠損金額、青色申告でない場合には期限切れ欠損金額）とする。

(ロ) 実在性のない資産の発生原因が更正期限を過ぎた事業年度中に生じたものである場合には、税務当局による更正手続はないものの、実在性のない資産は当該発生原因の生じた事業年度に計上したものであることから、法人において当該原因に応じた修正の経理を行い、その修正の経理を行った事業年度の確定申告書上で、仮に更正期限内であればその修正の経理により当該発生原因の生じた事業年度の損失が増加したであろう金額をその事業年度から繰り越された欠損金額として処理する（期首利益積立金額から減算する）ことにより、当該発生原因の生じた事業年度の欠損金額（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額）とする。

ロ 過去の帳簿書類等を調査した結果、実在性のない資産の計上根拠（発生原因）等が不明である場合

裁判所が関与する破産等の法的整理手続、又は、公的機関が関与若しくは一定の準則に基づき独立した第三者が関与する私的整理手続を経て、資産につき実在性のないことが確認された場合には、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。このように客観性が担保されている場合に限っては、その実在性のない資産がいつの事業年度でどのような原因により発生したものか特定できないとしても、その帳簿価額に相当する金額分だけ過大となっている利益積立金額を適正な金額に修正することが適当と考えられる。

したがって、このような場合にあっては、法人において修正の経理を行い、その修正の経理を行った事業年度の確定申告書上で、その実在性のない資産の帳簿価額に相当する金額を過去の事業年度から繰り越されたものとして処理する（期首利益積立金額から減算する）ことにより、期限切れ欠損金額とする。

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 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従って清算が行われる次の①から③のような場合には、管財人等の独立した第三者が財産調査をする中で、実在性のない資産が把握されることがあります。

このような実在性のない資産が把握された場合に、税務上、期限切れ欠損金額の損金算入措置の適用はどうか、また、実在性のない資産はどのように取り扱われるのかという点については、お尋ねのとおり取り扱って差し支えないものと考えられます。

- 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。）
- 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
- 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

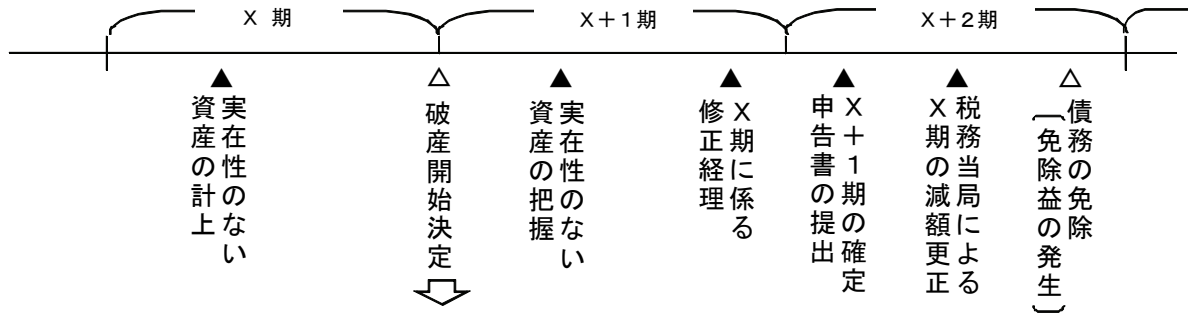
実在性のない資産が把握された場合の具体的な処理例については、次ページ以下の「実在性のない資産が把握された場合の処理例(1)(2)」を参照してください。

- 2 なお、お尋ねの内容は、一定の法的整理手続又は私的整理手続に従って清算が行われる場合における実在性のない資産の取扱いですが、民事再生や会社更生の手続に従って会社が存続して再生をする場合や、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従って会社が存続して再生する場合においても、お尋ねの内容と同様に実在性のないことの客観性が担保されていると認められるときには、これと同様の取扱いとすることが適当と考えられます。

○ 実在性のない資産が把握された場合の処理例（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において、その実在性のない資産が更正期限内の事業年度に原因の生じたものであるとき

《前提》



破産開始決定時のB/S

資産	300	負債	400
欠損金	150	資本金	50

- ・ 資産300の内訳

X+1期の収支		X+2期の収支	
現金	100	前期修正損△200	債務免除益 200
売掛金(実在性なし)	200		〔負債400のうち、200について債務の免除を受けたもの〕
- ・ 欠損金150は青色欠損金とする。

※ 説明の便宜上、X+1期、X+2期においては、記載された事項以外の益金・損金は無いものとします。

X+1期

(会計上)		前期損益修正損 200	／	売掛金	200
(税務上)		売掛金	200	／	前期損益修正損 200
(申告調整)		前期損益修正損 200 (加算・留保 (売掛金))			

< 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
		①	②	③
当期利益又は当期欠損の額	1	△200	△200	
加算	前期損益修正損加算	200	200	
所得金額又は欠損金額		44	0	0

< X + 1 期の別表五(一)の記載例(抜粋) >

区分		期首	減	増	期末
売掛金				200	200
繰越損益金(損は赤)	26	△ 150	△ 150	△ 350	△ 350
差引合計額	31	△ 150	△ 150	△ 150	△ 150

< 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
	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失			
X 期	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	150		150
	計	150		150
当期分	欠 損 金 額	0	欠損金の繰戻し額	
	合計			150

税務当局による X 期の減額更正

(税務上)

売上過大計上 200 / 売掛金 200
 青色欠損金の翌期繰越額 350

X + 2 期

(会計上)

負債 200 / 債務免除益 200

(税務上)

青色欠損金(200)の損金算入

(申告調整)

欠損金の当期控除額 200 (減算・流出※)

< 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
		①	②	③
当期利益又は当期欠損の額	1	200	200	
欠損金の当期控除額	42	△ 200		※ △ 200
所得金額又は欠損金額	44	0	200	※ △ 200

< X + 2 期の別表五(一)の記載例(抜粋) >

区分		期首	減	増	期末
繰越損益金(損は赤)	26	△ 350	△ 350	△ 150	△ 150
差引合計額	31	△ 350	△ 350	△ 150	△ 150

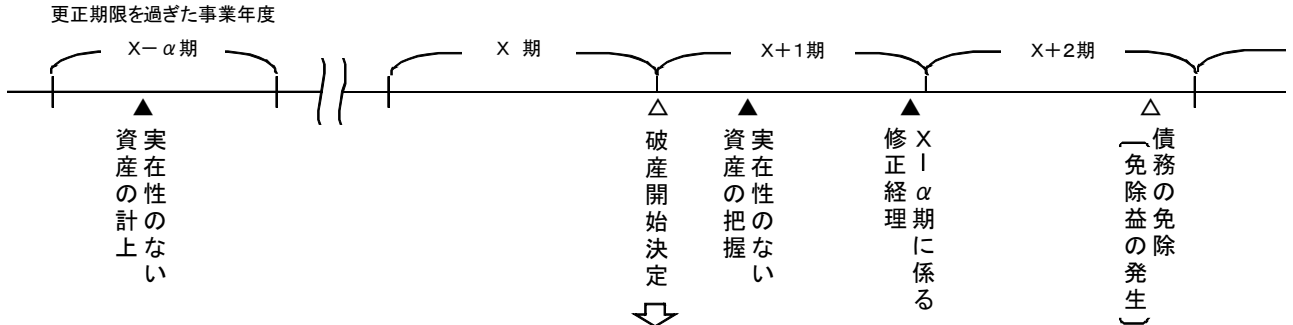
< X + 2 期の別表七(一)の記載例(抜粋) >

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・連結みなし欠損・災害損失	350	200	150
	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失			
	計	350	200	150
当期分	欠 損 金 額	0	欠損金の繰戻し額	
	合計			150

○ 実在性のない資産が把握された場合の処理例（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た場合において、その実在性のない資産が更正期限を過ぎた事業年度に原因の生じたものであるとき

《前提》



破産開始決定時のB/S

- ・ 資産 300 の内訳
 - 現金 100
 - 売掛金(実在性なし) 200

資産	300	負債	400
欠損金	150	資本金	50

- ・ 欠損金 150 は青色欠損金とする。

X+1期の収支		X+2期の収支	
前期修正損	△ 200	債務免除益	200
		〔負債400のうち、200について債務の免除を受けたもの〕	

※ 説明の便宜上、X+1期、X+2期においては、記載された事項以外の益金・損金は無いものとします。

X+1期

(会計上)			
前期損益修正損	200	／	売掛金 200
(税務上)			
利益積立金額	200	／	売掛金 200
(期限切れ欠損金 200)			
(申告調整)			
前期損益修正損	200	(加算・留保(売掛金))	
除斥期間経過分受入	△ 200	(五表の期首利益積立金額による受入)	

< 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
		①	②	③
当期利益又は当期欠損の額	1	△ 200	△ 200	
加算	前期損益修正損加算	200	200	
所得金額又は欠損金額	44	0	0	

< X + 1 期の別表五(一)の記載例(抜粋) >

区分		期首	減	増	期末
売掛金				200	200
除斥期間経過分受入 (売掛金)		△ 200			△ 200
繰越損益金(損は赤)	26	△ 150	△ 150	△ 350	△ 350
差引合計額	31	△ 350	△ 150	△ 150	△ 350

実在性のない資産の帳簿価額に相当する金額(200)を、過去の事業年度から繰り越されたものとして、別表五(一)の期首利益積立金額から減算します。

売掛金について、前期損益修正損の加算分(200)と除斥期間経過の受入分(△200)が相殺されるため、別表五(一)上、翌期(X+2期)へ繰り越す金額はありません。

< 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
	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失			
X 期	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	150		150
	計	150		150
当期分	欠 損 金 額	0	欠損金の繰戻し額	
	合計			150

X + 2 期

(会計上)

負債 200 / 債務免除益 200

(税務上)

青色欠損金(150)及び期限切れ欠損金(50)の損金算入

(申告調整)

欠損金の当期控除額 200 (減算・流出※)

< 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
			①	②
当期利益又は当期欠損の額	1	200	200	
欠損金の当期控除額	42	△ 200		※ △ 200
所得金額又は欠損金額	44	0	200	※ △ 200

< X + 2 期の別表五(一)の記載例(抜粋) >

区分		期首	減	増	期末
繰越損益金(損は赤)	26	△ 350	△ 350	△ 150	△ 150
差引合計額	31	△ 350	△ 350	△ 150	△ 150

< X + 2 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・連結みなし欠損・災害損失	150	150	0
	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失			
計		150	150	0
当期分	欠 損 金 額	0	欠損金の繰戻し額	
合計				0

< X + 2 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	(注) 350
	私財提供を受けた金額	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	150
	私財提供を受けた金額以外の資産の価額	25		差引欠損金額(27) - (28)	29	200
	計	26		所得金額(別表四「41の①」) - (28)	30	50
				当期控除額(26) - (29)と(30)のうち少ない金額	31	50

(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 + 2 期)の別表五(一)の期首現在利益積立金額の合計額(マイナスの金額)となります(基通 12-3-2)。

※ 過去の帳簿書類等を調査した結果、実在性のない資産の計上根拠(発生原因)等が不明である場合の処理は、上記の処理例(2)と同様となります。

【関係法令】

法 59③

基通 12-3-2

【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。