

## 清算課税制度の廃止

税理士 石田昌朗

### はじめに

平成22年度税制改正においては、法人が清算した場合の課税関係につき、大幅な改正が行われた。具体的には、平成22年10月1日以後の解散には、現在の財産法による課税に代わり、損益法による課税が適用されることになった。

また、完全支配関係がある子法人が解散した場合の親法人における清算損の計上が廃止され、その代わりに清算子法人の繰越欠損金が引き継がれることになった。

このように清算課税の改正が行われたことから、完全支配関係がある子法人を、改正前に解散するのか改正後に解散するのかによ

り、課税関係が大きく異なる場合があるため、税務上の観点から子法人の清算についても、早急かつ慎重に検討する必要がある。

本稿では、グループ法人税制が適用となる完全支配関係がある子法人を清算した場合の取扱いについて、平成22年6月30日に改正された法人税基本通達を含めて解説するが、同年8月10日付で公表された『平成22年度税制改正に係る法人税質疑応答事例（グループ法人税制関係）（情報）』には清算所得課税に関する記載がなかったため、今後、取扱いの明確化が求められるものについても解説する。

### 1 清算法人の取扱い

平成22年度税制改正前は、内国法人が解散した場合には、その解散後の課税は財産法となり、残余財産の価額からその解散の時ににおける資本金等の額と利益積立金額等との合計額を控除した金額に対して課税が行われていた（旧法92、93）。

一方、平成22年度税制改正後は、解散後においても、通常の所得計算と同様の損益法により課税が行われることになった（図表参照）。損益法による課税を行う場合、例えば、債務超過会社が清算時に債権放棄を受けるケース

では債務免除益が発生することになるが、この債務免除益が繰越欠損金を超える場合には、その超える部分に対して課税が発生することになる。このように債務超過であるにも関わらず、債務免除益に課税されるようなケースが生じることが想定されることから、これを防ぐため、残余財産がない（資産 負債）と見込まれるときは、いわゆる期限切れ欠損金額が復活し、繰越欠損金を控除した所得金額（最後事業年度の事業税を除く。）を限度として損金算入することが認められる（法59

< 財産法による所得計算 >

資産	返済	負債
青色欠損金		(債務免除益 相当額)
期限切れ欠損金		資本金

【改正】  
通常の所得課税  
(損益法)に移行



< 損益法による所得計算 >

青色欠損金	相殺	債務免除益
期限切れ欠損金	相殺	
費用		収益

【改正前】残余財産なし  
課税所得なし

【改正後】収益と期限切れ欠損金の相殺  
課税所得なし

出典 [ 財務省資料 平成22年度改正関係参考資料 ]

)

この場合において、期限切れ欠損金額を損金に算入することが認められるのは、「残余財産がないと見込まれる」とときであり、その「残余財産がないと見込まれる」かどうかの判定は、その清算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ことが明らかにされた(法基通12-3-7)。

また、清算法人が、期切れ欠損金額を損金算入する場合には、清算中の事業年度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こととされており(法規26の6三)、この残余財産がないと見込まれることを説明する書類とは、その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。)などが該当することが明らかにされた(法基通12-3-9)。

したがって、一般的な債務超過の子法人が清算する場合、その清算法人における清算中の事業年度での課税は生じないものと考えられる。

なお、清算時の残余財産の分配を金銭以外の資産として交付する場合(以下「現物分配」という。)において、当該現物分配は適格現物分配(完全支配関係がある内国法人の間で行われるもの)に該当するため、親法人(被現物分配法人)に移転する資産はその適格現物分配直前の簿価により譲渡をしたものとして取り扱われる(法法62の5)。この適格現物分配については、源泉税は課されないため、源泉徴収を行う必要はない(所法24)。

## 2 清算法人の株主の取扱い

平成22年度税制改正前は、清算法人の法人株主が清算法人から解散による残余財産の分配を受けた場合には、その分配を受けた金銭等の額がその清算法人の資本金等の額のうちその交付の起因となった株式に対応する部分の金額を超えるときは、その超える部分の金額がみなし配当として認識され(旧法24三)、受取配当等の益金不算入の規定により、一定の金額は益金不算入とされていた(旧法

法23)。

また、その交付金銭等の額からみなし配当の額を控除した金額を、その清算法人株式の譲渡対価として、株式の簿価との差額を譲渡損益として認識していた(旧法61の2)。

平成22年度税制改正後においても、同様の方法によりみなし配当を計算することになり、そのみなし配当は完全子法人株式からの配当として、その全額が益金不算入になる(法法

23, 24, 法令22の2 )。

一方、清算法人株式の譲渡損益については、その清算法人株式を簿価で譲渡したものと見て、譲渡損益（清算損）を認識しないことになる（法法61の2）。

このように、税制改正後は、完全支配関係がある子法人の清算損を認識することができなくなったが、その代わりとして、清算する子法人の残余財産の額が確定した場合において、その子法人に繰越欠損金額があるときは、その繰越欠損金額を株主である親法人で引き継げるようになった（法法57）。

なお、子法人の清算に伴う繰越欠損金の引継ぎについては一定の引継制限（5年超の支配関係）があるため、留意する必要がある（法法57）。清算する子法人から残余財産を現物分配として受ける場合には、適格現物分配に該当し、その現物分配に係る収益は益金の額に算入されず、簿価により取得することになる（法法62の5、法令123の6）。適格現物分配についても、被現物分配法人において欠損金の利用制限（法法57）や特定資産譲渡等損失の損金不算入の規定（法法62の7）の適用があるため留意する必要がある。

### 3 改正前と改正後の清算

上記の清算課税の改正は、平成22年10月1日以後に解散決議した場合について適用され、平成22年9月30日以前に解散した場合には、従前の取扱いを受けることになる（平成22年度改正法附則10、21、平成22年度改正法令附則13）。このように解散した場合の課税関係が平成22年10月1日を起点として変わり、解散が改正前か改正後かによって、課税関係が異なるため留意する必要がある。

例えば、下記の【設例1】では、改正前及び改正後のいずれの場合も清算する子法人で所得は発生することはない。株主では、改正前は清算する子法人株式に係る清算損5,000を計上するのに対して、改正後は清算損を計上する代わりに、繰越欠損金1,000を引き継ぐ。なお、期限切れ欠損金1,000については引き継ぐことはできない。

**【設例1】**

- 100%直接保有
- 子法人の含み損益なし
- 子法人株式簿価 5,000
- 繰越欠損金 3,000

資 産 2,000 (時価 2,000)	負 債 4,000
繰越欠損金 3,000 期切欠損金 1,000	資本金等 2,000

**【改正前】**

- 課税標準  
残余財産なし 0
- 清算損  
0(残余財産) - 5,000(子株簿価)  
= 5,000

**【改正後】**

- 課税標準  
2,000(免除益) - 2,000(繰越欠損金)  
= 0  
\* 繰越欠損金から先に使用
- 清算損  
0
- 繰越欠損金の引継  
(3,000 - 2,000) = 1,000

また、清算する子法人が含み益資産を有する場合には、改正前は、その含み益資産を換価した後の残余財産が資本金等の額及び利益積立金額等の合計を超える部分について課税

されることとされていた。改正後は、現物分配する含み益資産は適格現物分配として簿価で譲渡されるものとして、課税が生じることはなく、清算時の含み益資産を簿価で株主である親法人に引き継ぐことができると考えられる。

以上のように、改正前か改正後に解散を行

うのかについては、子法人株式の投資簿価と繰越欠損金の大小や含み益資産を現物分配する場合などによって異なるため、子法人の状況（繰越欠損金や含み損益の有無）、子法人株式の投資簿価などを考慮して、いつどのようにして清算するのかを十分に検討する必要がある。

## 4 期切れ欠損金

清算しようとするような法人は、過去に粉飾決算等を行なっている場合等があり、解散時の貸借対照表に計上されている資産のうちに実在性のない資産（架空資産等）が含まれていることが少なくない。このような場合、その架空資産等の帳簿価額は損失処理されることとなり、その見合いとして債務免除益が計上されることとなるが、そもそも架空資産等の処理損失が損金の額に算入できないのではないかと考えられる。

すなわち、過去の事業年度において損金の額に算入すべきものを、その後の事業年度において損金の額に算入することが必ずしも認められるものでないことから、債務免除益が益金に算入され、架空資産等の処理損失が損金に算入されないことが考えられる。

例えば、下記の【設例2】では、資産が含み損となっているので、帳簿価額2,000と時価500との差額が譲渡損として実現するため、債務免除益3,500から含み損のある資産の譲渡による譲渡損1,500を控除することができる。

したがって、債務免除益3,500から譲渡損1,500を控除し、繰越欠損金1,000を控除した残額1,000が生じるが、残余財産がないと見込まれることから、期切れ欠損金1,000が損金算入され、課税所得が生じないこととなる。

ところが、下記の【設例3】のように、粉飾決算により繰越欠損金や期限切れ欠損金が生じていなかった場合では、架空資産の処理損失3,500が清算中の事業年度において損金算入されないと、債務免除益1,500から控除すべき繰越欠損金も期切れ欠損金も生じていないことから、課税所得1,500が生じることとなる。

このように、残余財産がないと見込まれていても、粉飾決算等により期切れ欠損金が生じていない場合には、損金算入される期切れ欠損金がない。

なお、粉飾決算等を修正経理した場合に、その粉飾の発生した事業年度の所得金額について減額更正が行なわれるのであれば、その減額更正された事業年度において利益積立金のマイナスすなわち期切れ欠損金が生じることとなり、その期切れ欠損金の損金算入が認められることとなるが、その粉飾の発生した事業年度が減額更正の更正期限より前である場合には、減額更正を行うことができず利益積立金のマイナスすなわち期切れ欠損金が生じないこととなり、損金算入される期切れ欠損金はないこととなるので、架空資産等の処理損失は期切れ欠損金として取り扱うべきではないかとの意見もあり、取扱いの明確化が望まれている。

【設例 2】

- 100%直接保有
- 子法人の含み損 1,500
- 子法人株式簿価 5,000
- 繰越欠損金 1,000

資 産 2,000 (時価 500)	負 債 4,000
繰越欠損金 1,000 期切欠損金 3,000	資 本 金 等 2,000

【改正前】

- 課税標準  
 残余財産なし 0
- 清算損  
 0(残余財産) - 5,000(子株簿価)  
 = 5,000

【改正後】

- 課税標準  
 3,500(免除益) - 1,500(譲渡損)  
 - 1,000(繰越欠損金\*) = 1,000
- \* 繰越欠損金から先に使用  
 1,000 - 1,000(期切欠損金) = 0

【設例 3】

- 100%直接保有
- 子法人の架空資産 3,500
- 子法人株式簿価 5,000
- 繰越欠損金 0

資 産 6,000 (時価 2,500)	負 債 4,000
	資 本 金 等 2,000

【改正前】

- 課税標準  
 残余財産なし 0
- 清算損  
 0(残余財産) - 5,000(子株簿価)  
 = 5,000

【改正後】

- 課税標準  
 1,500(免除益) - 0(譲渡損)  
 - 0(繰越欠損金\*) = 1,500
- \* 繰越欠損金から先に使用  
 1,500 - 0(期切欠損金) = 1,500

## 5 合併と清算

完全支配関係がある子法人の事業を整理する手法としては、合併する方法と清算する方法があります。それぞれを比較すると、適格合併の場合（完全支配関係がある法人間の合併のため適格合併を前提）は、簿価により被合併法人の資産が引き継がれるため、課税所得は発生しない（法法62の2）。また、子法人株式の清算損は計上できず、その代わりに被合併法人の繰越欠損金を引き継ぐことになる。

一方、清算が税制改正後に行われる場合は、含み損益資産を換金処分する場合には清算する子法人において譲渡損益課税が生じるが、

含み損益資産を現物分配する場合には簿価によりその資産が引き継がれることにより課税所得は発生しない。また、子法人株式の清算損は計上することができないが、清算する子法人の繰越欠損金を引き継ぐことができる（法法57、61の2）。

このように、適格合併と清算（含み損益資産を現物分配することを前提）は、いずれも含み損益資産の譲渡損益課税が行われない、子法人株式の譲渡損益が計上できない、繰越欠損金を引き継げる点で同様の課税関係になるといえる。

ただし、合併法人が被合併法人に対する債

権を有する場合には、その債権は合併に伴い混同消滅するのに対して、清算の場合には清算する子法人で債務免除益を認識し、株主においては原則として債権放棄損を計上することができる。したがって、改正後に子法人を清算するか合併するかを検討する際には、子法人に対して有する債権の課税関係も考慮に入れる必要がある。

上記のとおり、近々にグループ法人の整理、再編等を予定している場合には、平成22年度税制改正前後の課税関係について、税務上の取扱い、清算法人や親法人の税務ポジション（清算法人株式の帳簿価額や繰越欠損金残高など）を前提に慎重に検討する必要がある。

また、改正後における清算は、適格合併と同様の課税関係になることから、事業整理の一手法として、適格合併の可能性についても検討する必要があるものと考えられる。

なお、合併は被合併法人の事業を継続することを前提とする制度であり、清算は事業を継続しないことを前提とする制度であること

を考えると、子法人の事業からの撤退であるのか、その事業を親法人で継続するののかにより、事業目的に合致した子法人の整理、再編等が行なわれるべきであり、事業目的に合致しない法形式を採用して課税所得の軽減のみを目的とする行為は問題があると考えられる。（了）

【執筆者紹介】

石田 昌朗（いしだ まさあき）

東京国税局調査部において大規模法人調査、審理事務等に長らく従事。財務省主税局においてデリバティブ取引等の時価評価、組織再編税制及び連結納税制度の企画、立案に従事。東京国税不服審判所の審査官（国際課税担当）を経て平成19年7月退官。

現在、新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人 B T A ジャパン ナショナル タックスグループのエグゼクティブディレクターとして、法令解釈の検討、課税リスクの管理及び税務対策等の幅広い税務助言サービスに従事。