

## 法人税実務事例検討

## 未処理欠損金の処理のため 圧縮積立金の一部を任意取崩しした場合の取扱い

新日本アーンストアンドヤング税理士法人 顧問  
税理士 石田 昌朗

### 本事例における留意点

未処理欠損金の処理のため圧縮積立金の一部を任意に取り崩した場合には、その取崩額に相当する金額の益金算入が生じる。

### 事 例

当社は製造を主たる事業とする資本金 2 億円の 3 月決算法人で、5 年前に取得した工場用地及び工場建物並びに機械装置につき特定の資産の買換えの圧縮記帳の適用を受けております。

ところで、当社は 2008 年（平成 20 年）9 月の金融危機の影響を受け、平成 21 年 3 月期に多額の欠損金が生じており、その後の事業年度において種々の経費削減策を実施することにより黒字になりましたが、未処理欠損金を解消するまでにはいたっておりません。

このような状況で、取引先等から未処理欠損金の早期処理を求められていること、平成 23 年 12 月に公布された税制改正により青色申告の繰越欠損金の一部の損金算入が認められなくなるなどのこと等もあり、平成 24 年 3 月期において未処理欠損金を処理するために土地に係る特定の資産の圧縮積立金の一部を取り崩す予定でおりますが、税務上はどのように計算すればよろしいですか。

なお、当社は平成 21 年 3 月期の青色欠損金 48,000,000 円が平成 24 年 3 月期に繰り越されています。

#### 【当社の会計処理】

土地圧縮積立金	50,000,000 円	／	土地圧縮積立金取崩益	50,000,000 円
土地圧縮積立金取崩益	50,000,000 円	／	未処理欠損金	50,000,000 円

(注) 工場用地の土地圧縮積立金は 80,000,000 円です。

**I 本事例における法令等の検討****1 欠損金の繰越控除制度の改正**

平成 23 年 12 月 2 日に公布された税制改正により、欠損金（青色申告書を提出した事業年度の欠損金及び青色申告書を提出しなかった事業年度の災害による欠損金）及び連結欠損金の繰越控除できる金額（控除限度額）が繰越控除前の所得又は連結所得の 80% に相当する金額に引き下げられます（法法 57 ①）。

この改正は平成 24 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用されます（改正法附則 10）。

ただし、中小法人、支払相当等の損金算入制度の適用対象となる特定目的会社、投資法人、特定目的信託に係る受託法人及び特定投資信託に係る受託法人は除かれます。

また、欠損金及び連結欠損金の繰越期間が 9 年に延長され（法法 57 ②）、これは平成 20 年 4 月 1 日以後終了した事業年度において生じた欠損金額について適用されます（改正法附則 14 ①）。

**2 特定の資産の買換えの場合の課税の特例**

租税特別措置法第 65 条の 7（特定の資産の買換えの場合の課税の特例）第 8 項において、同条第 1 項の圧縮記帳の適用により損金に算入された金額は、その買換資産の取得価額に算入しないこととされています。

**3 取得価額の修正等**

法人税基本通達 4-1-1（取得価額の修正等と評価益の計上との関係）(2)では、

圧縮記帳による圧縮額を積立金として経理している法人が、その積立金を取り崩したことは、法人税法第 25 条第 1 項（資産の評価益の益金不算入等）に規定する資産の評価益には該当しないことを明らかにしており、圧縮積立金の取崩しは圧縮記帳を取りやめたことによる税務上の取得価額の修正であるとされています。

したがって、法人が圧縮積立金を任意に取り崩した場合、その取崩額に相当する金額が益金の額に算入されます。

**4 積立金の任意取崩しの場合の償却超過額等**

法人税基本通達 10-1-3（積立金の任意取崩しの場合の償却超過額等の処理）では、圧縮記帳による圧縮額を積立金として経理している法人が当該積立金の全部又は一部を取り崩して益金の額に算入した場合において、その取り崩した積立金の設定の基礎となった資産に係る償却超過額又は評価損の否認額（当該事業年度において生じた償却超過額又は評価損の否認額を含みます。）があるときは、その償却超過額又は評価損の否認額のうち益金の額に算入した積立金の額に達するまでの金額は、当該事業年度の損金の額に算入する旨を定めております。

**II 本事例における取扱いの検討****1 土地圧縮積立金の取崩し**

貴社は未処理欠損金の処理を取引先等から求められたため、貴社の利益剰余金の一部である土地圧縮積立金を取り崩し、未処理欠損金の処理に充てたものと考えられます。

そうすると、貴社は土地圧縮積立金を任意に取り崩したことになりますが、税務上は上記 I 3 の取得価額の修正等として取り扱われることから、その取崩額に相当する金額を益金に算入することになります。

## 2 土地の取得価額の修正等

上記のとおり、貴社の工場用地につき税務上の取得価額が修正されることとなります。この場合においては、土地圧縮積立金 50,000,000 円を取り崩していることから、同額が土地の取得価額に加算されます。

また、土地圧縮積立金 80,000,000 円のうち取崩し対象としなかった 30,000,000 円については、土地の取得価額の修正等が行われていないものとして、益金の額にも算入されません。

なお、今回の圧縮積立金の任意取崩しは土地圧縮積立金のみであり、減価償却資産に係る圧縮積立金の任意取崩しを行っていないことから、上記 I 4 の積立金の任意取崩しの場合の償却超過額等の取扱いはありません。

### (貴社)

#### 【会計処理】

土地圧縮積立金	50,000,000 円	／	土地圧縮積立金取崩益	50,000,000 円
土地圧縮積立金取崩益	50,000,000 円	／	未処理欠損金	50,000,000 円

#### 【税務処理】

土地	50,000,000 円	／	土地圧縮損取崩益	50,000,000 円
----	--------------	---	----------	--------------

#### 【税務修正】

土地	50,000,000 円	／	土地圧縮損取崩益	50,000,000 円
----	--------------	---	----------	--------------

(注) 当期利益金を 0 円として平成 24 年 3 月期の所得金額を計算すると、土地圧縮損取崩益 50,000,000 円から青色申告の繰越欠損金 48,000,000 円が控除され、所得金額が 2,000,000 円になります。

< 貴社の申告調整 >

【別表 4】

所得の金額の計算に関する明細書		事業 年度	23・4・1 24・3・31	法人名	〇〇社	
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	円 0	円	配 当	円		
			そ の 他			
加	損金の額に算入した法人税(附帯税を除く.)	2				
	損金の額に算入した道府県民税(利子割額を除く.)及び市町村民税	3				
	損金の額に算入した道府県民税利子割額	4				
	損金の額に算入した納税充当金	5				
	交際費等の損金不算入額	9		そ の 他		
算	土地圧縮積立金取崩益	10	50,000,000	50,000,000		
	小 計	13	50,000,000	50,000,000		
	仮 計 (1)+(13)-(25)	26	50,000,000	50,000,000	外 ※	
	寄附金の損金不算入額 (別表十四(二)「24」又は「40」)	27			そ の 他	
	法人税額から控除される所得税額 (別表六(一)「6」の③)	31			そ の 他	
	税額控除の対象となる外国法人税の額等 (別表六(二)「10」-別表十七(二)「39」の計)	32			そ の 他	
	合 計 (26)+(27)+(31)+(32)	34	50,000,000	50,000,000	外 ※	
	新鉱床探鉱費又は海外新鉱床探鉱費の特別控除額(別表十(四)「42」)	35	△		※	△
	総 計 (34)+(35)	37	50,000,000	50,000,000	外 ※	
	契約者配当の益金算入額 (別表九(一)「13」)	38				
	非適格合併又は残余財産の全部分配等による 移転資産等の譲渡利益額又は譲渡損失額	42			※	
	差 引 計 (37)+(38)+(42)	43	50,000,000	50,000,000	外 ※	
	欠損金又は災害損失金等の当期控除額 (別表七(一)「2」の計+(別表七(二)「11」、「22」又は「32」)	44	△ 48,000,000		※	△ 48,000,000
	残余財産の確定の日の属する事業 年度に係る事業税の損金算入額	45	△	△		
	所得金額又は欠損金額	46	2,000,000	50,000,000	外 ※	△48,000,000

※ 当期利益金を 0 円とし、青色欠損金を 48,000,000 円としております。

【別表 5 (1)】

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業 年度	23・4・1 24・3・31	法人名	〇〇社	
I 利益積立金額の計算に関する明細書						
区 分	期 首 現 在 利 益 積 立 金 額	当 期 の 増 減			差 引 翌 期 首 現 在 利 益 積 立 金 額 ①-②+③	
		減	増			
	①	②	③		④	
利 益 準 備 金	1	円	円	円	円	
積 立 金	2					
土 地 圧 縮 積 立 金	3	80,000,000	50,000,000		30,000,000	
土 地 圧 縮 損	4	△80,000,000		50,000,000	△30,000,000	
繰越損益金(損は赤)	26	△50,000,000	△50,000,000			

**<参 考>**

同様の事例で、平成 25 年 3 月期に土地圧縮積立金を取り崩した場合、青色申告の繰越欠損金の損金算入額が所得金額の 80 % に制限されますので、参考のため記載しておきます。

**(貴社)****【会計処理】**

土地圧縮積立金	50,000,000 円	／	土地圧縮積立金取崩益	50,000,000 円
土地圧縮積立金取崩益	50,000,000 円	／	未処理欠損金	50,000,000 円

**【税務処理】**

土地	50,000,000 円	／	土地圧縮損取崩益	50,000,000 円
----	--------------	---	----------	--------------

**【税務修正】**

土地	50,000,000 円	／	土地圧縮損取崩益	50,000,000 円
----	--------------	---	----------	--------------

(注) 当期利益金を 0 円として平成 25 年 3 月期の所得金額を計算すると、土地圧縮損取崩益 50,000,000 円から青色申告の繰越欠損金 48,000,000 円のうち平成 25 年 3 月期の所得金額 50,000,000 円の 80 % に相当する 40,000,000 円が控除され、所得金額は 10,000,000 円となります。

なお、控除しきれなかった青色申告の繰越欠損金 8,000,000 円は翌期以降に繰り越されます。

<貴社の申告調整>

【別表4】

所得の金額の計算に関する明細書		事業年度	24・4・1 25・3・31	法人名	〇〇社		
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	円	円	配 当	円		
		0		そ の 他			
加 算	損金の額に算入した法人税(附帯税を除く.)	2					
	損金の額に算入した道府県民税(利子割額を除く.)及び市町村民税	3					
	損金の額に算入した道府県民税利子割額	4					
	損金の額に算入した納税充当金	5					
	交際費等の損金不算入額	9			そ の 他		
	土地圧縮積立金取崩額	10	50,000,000	50,000,000			
	小 計	13	50,000,000	50,000,000			
仮 計	26	50,000,000	50,000,000	外 ※			
(1)+(13)-(26)							
寄附金の損金不算入額(別表十四(二)「24」又は「40」)	27			そ の 他			
法人税額から控除される所得税額(別表六(一)「6」の③)	31			そ の 他			
税額控除の対象となる外国法人税の額等(別表六(二)「10」-別表十七(二)「39」の計)	32			そ の 他			
合 計	34	50,000,000	50,000,000	外 ※			
(26)+(27)+(31)+(32)							
新鉱床探鉱費又は海外新鉱床探鉱費の特別控除額(別表十(四)「42」)	35	△		※	△		
総 計	37	50,000,000	50,000,000	外 ※			
(34)+(35)							
契約者配当の益金算入額(別表九(一)「13」)	38						
非適格合併又は残余財産の全部分配等による移転資産等の譲渡利益額又は譲渡損失額	42			※			
差 引 計	43	50,000,000	50,000,000	外 ※			
(37)+(38)+(42)							
欠損金又は災害損失金等の当期控除額(別表七(一)「2」の計+(別表七(二)「11」,「22」又は「32」)	44	△ 40,000,000		※	△ 40,000,000		
残余財産の確定の日の属する事業年度に係る事業税の損金算入額	45	△	△				
所得金額又は欠損金額	46	10,000,000	50,000,000	外 ※	△40,000,000		

※ 青色欠損金48,000,000円のうち、未使用の8,000,000円は翌事業年度以後に繰り越されます。

【別表5(1)】

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	24・4・1 25・3・31	法人名	〇〇社	
I 利益積立金額の計算に関する明細書						
区 分	期 首 現 在 利 益 積 立 金 額	当 期 の 増 減			差 引 翌 期 首 現 在 利 益 積 立 金 額 ①-②+③	
		減	増			
	①	②	③		④	
利 益 準 備 金	1	円	円	円		
積 立 金	2					
土 地 圧 縮 積 立 金	3	80,000,000	50,000,000	30,000,000		
土 地 圧 縮 損	4	△80,000,000		50,000,000	△30,000,000	
繰越損益金(損は赤)	26	△50,000,000	△50,000,000			