



疑問相談

法人税

企業再生税制における欠損金の取扱い

Q 内国法人A社（3月決算、資本金100億円、卸売業）は、近年、業績不振により欠損事業年度が続き経営状況が悪化していたことから、当事業年度に再生計画を策定した上で会社再建に着手することとしました。当事業年度末における税務上の各項目及び金額は下記のとおりです。なお、「繰越欠損控除」は法人税法59条の欠損控除に、「青色欠損控除」は法人税法57条の欠損控除にそれぞれ該当し、また、「繰越欠損金」は、法人税申告書別表5(1)「31」①欄に、期首現在利益積立金額の合計額として記載された金額（マイナス）をいい、期限切れ欠損金及び青色欠損金等で構成されています（法基通12-3-2）。

A社が会社更生法若しくは民事再生法に基づく法的整理又は民事再生法の法的整理に準ずる私的整理により再建することを検討している場合、それぞれの再生手続について、企業再生税制上における欠損金の取扱いをご教示願います。

【当事業年度末】

① 繰越欠損金（別表5(1)「31」①欄・期首現在利益積立金額）	
	期限切れ欠損金 50億円 + 青色欠損金 100億円 = 150億円
② 評価換えによる資産評価益	20億円
③ 債務免除益	120億円
④ その他の費用・損失	40億円
⑤ 繰越欠損控除・青色欠損控除前の所得金額（別表4「39」①欄・差引計）	
	評価換えあり 20億円 + 120億円 - 40億円 = 100億円
	評価換えなし 120億円 - 40億円 = 80億円

A 企業再生税制上、会社更生法及び民事再生法に基づく法的整理並びに民事再生法の法的整理に準ずる私的整理のうち資産の評価換えを伴うものについては、繰越欠損控除が、青色欠損控除に優先して行われ、かつ、繰越欠損控除の内訳において、期限切れ欠損金が青色欠損金に優先して控

除されます。一方で、再生手続における私的整理のうち、資産の評価換えを伴わないものについては、まず、青色欠損控除が行われ、次に、繰越欠損控除について、その内訳である青色欠損金控除未済額が期限切れ欠損金に優先して控除されます。

【解 説】**1 企業再生税制の制度趣旨**

企業再生税制は、企業再生の場面において債務免除益等の益金が生じた場合に、この益金の額に法人税が課されると企業再生上の妨げとなることから、欠損金のうち10年間の繰越期間を経過した「期限切れ欠損金」についても損金の額に算入することを認め、税制面から再生支援することをその趣旨としています。

2 会社更生**(1) 控除限度額に係る益金算入額**

内国法人について、更生手続開始の決定があった場合、資産の評価換えによる評価益（評価益から評価損を控除した金額）、私財提供益及び債務免除益の合計額が繰越欠損控除の限度額となります（法法59①、25②、33③）。

(2) 欠損金の控除額

内国法人について、更生手続開始の決定があった場合、繰越欠損控除（期限切れ欠損金＋青色欠損金）が、青色欠損控除に優先して、上記(1)の益金算入額を限度に行われ、かつ、繰越欠損控除の内訳である期限切れ欠損金が青色欠損金に優先して控除されます。なお、青色欠損控除は所得に対する控除率が100%（特例控除率）となります（法法59①、法令116の3、法法57⑤、法令112⑫、法法57⑪二イ）。

3 民事再生及び私的整理（評価換えあり）**(1) 評価換えが行われる要件**

資産の評価換えが行われるのは、民事

再生法に基づく法的整理及びこれに準ずる私的整理が行われた場合で、この私的整理は次の要件を満たすものとされています（法法25③、33④、法令24の2①、68の2①）。

- (a) 一般に公表された債務処理を行うための手続に係る準則に従って再生計画が策定されていること
- (b) 公正価額による資産評定が行われ、その資産評定に基づく実態貸借対照表が作成されていること
- (c) 実態貸借対照表に基づく債務超過の状況により債務免除等をする金額が定められていること
- (d) 2以上の金融機関により債務免除等を行うことが定められていること（政府関係金融機関、株式会社地域経済活性化支援機構又は株式会社整理回収機構（RCC）は単独放棄でも可）

(2) 控除限度額に係る益金算入額

内国法人について、再生手続開始の決定等により資産の評価換えが行われる場合、資産の評価換えによる評価損益（評価益から評価損を減算した金額）、私財提供益及び債務免除益の合計額が繰越欠損控除の限度額となります（法法59②三、25③、33④）。

(3) 欠損金の控除額

内国法人について、再生手続開始の決定等により資産の評価換えが行われる場合には、繰越欠損控除（期限切れ欠損金＋青色欠損金）が、青色欠損控除に優先して、上記(2)の益金算入額又は欠損控除前の所得金額を限度に行われ、かつ、繰越欠損控除の内訳において、期限切れ欠損金が青色欠損金に優先して控除されま

す。なお、青色欠損控除は所得に対する控除率が100%（特例控除率）となります（法法59②、法令117の2、法法57⑤、法令112⑫、法法57⑪二ロ）。

4 私的整理（評価換えなし）

(1) 控除限度額に係る益金算入額

内国法人について、再生手続開始の決定に準ずる事実等があった場合、債務免除益及び私財提供益の合計額が繰越欠損控除の限度額となります（法法59②一・二）。

(2) 欠損金の控除額

内国法人について、再生手続開始の決定に準ずる事実等はあるが、資産の評価換えが行われない場合には、青色欠損控除が、欠損控除前の所得金額（評価換えなし）につき特例控除率（100%）で行われ、次に、繰越欠損控除（青色欠損金控除未済額＋期限切れ欠損金）について、その内訳である青色欠損金控除未済額が期限切れ欠損金に優先して、青色欠損控除後の所得金額を限度に控除されます。（法法59②、法令117の2、法法57⑤、法令112⑫、法法57⑪二ロ）。

5 清算手続における欠損金処理（参考）

解散に伴う清算手続は、資産の評価換えを伴わないことから、中小法人等以外の法人（資本金1億円超）の残余財産がないと見込まれる事業年度では、まず、青色欠損控除が、欠損控除前の所得金額（評価換えなし）につき原則控除率（50%）で行われ、次に、繰越欠損控除（青色欠損金控除未済額＋期限切れ欠損金）について、その内訳である青色欠損金控除未済額が期限切れ欠

損金に優先して、青色欠損控除後の所得金額を限度に控除されます。なお、「残余財産がないと見込まれるとき」には、解散した法人が当該事業年度終了の時ににおいて債務超過の状態にある場合が含まれます（法法59③、法令118、法法57①ただし書⑤、法令112⑫、法基通12-3-8）。

6 事例の検討

(1) 会社更生

(a) 控除限度額に係る益金算入額

更生手続におけるA社の控除限度額に係る益金算入額は、次のとおり、資産評価益及び債務免除益の合計額140億円となります。

資 産 評 価 益	20億円
債 務 免 除 益	120億円
合 計	140億円

(b) 欠損金の控除額

更生手続の場合、繰越欠損控除は、青色欠損控除に優先して、上記(a)の益金算入額140億円を限度に行われ、かつ、繰越欠損控除の内訳において、期限切れ欠損金が青色欠損金に優先して控除されます。したがって、A社の繰越欠損控除の金額は、下記のとおり140億円となり、その内訳である期限切れ欠損金50億円及び青色欠損金90億円が控除されます。一方で、青色欠損控除としての金額は生じません。なお、青色欠損金控除未済額10億円に、その他の費用・損失40億円に起因して生じた当事業年度の欠損金40億円を加えた50億円が、青色欠損金として翌期に繰り越されます。

繰越欠損金 (期限切れ + 青色欠損金)	150億円
上記(a)の益金算入額	140億円
繰越欠損控除額 (期限切れ50 + 青色欠損90)	140億円
青色欠損控除額	—
(青色欠損金翌期繰越額)	50億円

繰越欠損金 (期限切れ + 青色欠損金)	150億円
青色欠損控除前の所得金額	100億円
上記(a)の益金算入額	140億円
繰越欠損控除額 (期限切れ50 + 青色欠損50)	100億円
青色欠損控除額	—
(青色欠損金翌期繰越額)	50億円

(2) 民事再生

(a) 控除限度額に係る益金算入額

再生手続のうち法的整理の場合には、資産の評価換えが行われるため、上記(1)の更生手続と同様、A社の控除限度額に係る益金算入額は、次のとおり、資産評価益及び債務免除益の合計額140億円となります。

資 産 評 価 益	20億円
債 務 免 除 益	120億円
合 計	140億円

(b) 欠損金の控除額

再生手続の場合には、繰越欠損控除が、青色欠損控除に優先して、上記(a)の益金算入額140億円又は欠損控除前の所得金額(評価換えあり)100億円を限度に行われ、かつ、繰越欠損控除の内訳において、期限切れ欠損金が青色欠損金に優先して控除されます。

したがって、A社の繰越欠損控除の金額は、下記のとおり100億円となり、その内訳である期限切れ欠損金50億円及び青色欠損金50億円が控除されます。一方で、青色欠損控除としての金額は生じません。なお、青色欠損金の控除未済額50億円は翌期に繰り越されます。

(3) 私的整理

(a) 評価換えが行われる場合

法的整理に準ずる私的整理で適用要件を満たすものは、資産の評価換えが行われ、繰越欠損控除の限度額及び欠損金の控除額は、上記(2)における法的整理の場合と同様の取扱いとなります。したがって、A社の繰越欠損控除の金額は100億円となり、青色欠損控除としての金額は算出されません。なお、青色欠損金の控除未済額50億円は翌期に繰り越されます。

(b) 評価換えが行われない場合

イ 控除限度額に係る益金算入額

私的整理による再生手続のうち、適用要件を満たさないものは、資産の評価換えが行われないことから、A社の控除限度額に係る益金算入額は、債務免除益の120億円となります。

ロ 欠損金の控除額

資産の評価換えを伴わない私的整理については、青色欠損控除が欠損控除前の所得金額(評価換えなし)80億円につき特例控除率(100%)で行われ、次に、繰越欠損控除について、その内訳である青色欠損金控除未済額が期限切れ欠損金に優先し

て、上記イの益金算入額120億円又は青色欠損控除後の所得金額0円を限度に行われるため、次のとおり、青色欠損控除の金額は80億円となり、繰越欠損控除としての金額は算出されません。なお、青色欠損金の控除未済額20億円は翌期に繰り越されま

青色欠損金	100億円
青色欠損控除前の所得金額 (評価換えなし)	80億円
青色欠損控除(控除率100%)	80億円
繰越欠損金 (期限切れ50 + 青色控除未済20)	70億円
上記イの益金算入額	120億円
青色欠損控除後の所得金額	0円
繰越欠損控除額	—
(青色欠損金の翌期繰越額)	20億円)

(4) 清算手続(参考)

解散に伴う清算手続は、資産の評価換えを伴わないことから、中小法人等以外の法人の残余財産がないと見込まれる事業年度では、まず、青色欠損控除が、欠損控除前の所得金額(評価換えなし)80億円につき原則控除率(50%)で行われ、次に、繰越欠損控除(青色欠損金控除未済額+期限切れ欠損金)について、その内訳である青色欠損金控除未済額が期限切れ欠損金に優先して、青色欠損控除後の所得金額40億円を限度に控除されます。

青色欠損金	100億円
青色欠損控除前の所得金額 (評価換えなし)	80億円
青色欠損控除(控除率50%)	40億円
繰越欠損金 (期限切れ50 + 青色控除未済60)	110億円
青色欠損控除後の所得金額	40億円
繰越欠損控除額(青色控除未済40)	40億円
(青色欠損金の翌期繰越額)	20億円)

※ 本文中、意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト トーマツ税理士法人の公式見解ではありません。また、上記記載は掲載日現在有効な法令に基づくことに留意を要します。

《デロイト トーマツ税理士法人 タックス コントラバーシーチーム

マネージングディレクター 野田 秀樹》

S H I S A N S H O K E I	株式会社 野村資産承継研究所 監修 税理士法人 大手町トラスト 税務監修
資 産 承 継	2021年8月号 定価 1,500円
ご購入のお申し込みは 一般財団法人 大蔵財務協会 (TEL 03-3829-4141)	