

2 会社更生等による債務免除等があった場合の欠損金

【改正】(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)

12-3-2 令第 116 条の 3 《会社更生等の場合の欠損金額の範囲》、第 117 条の 2 第 1 号

《民事再生等の場合の欠損金額の範囲》及び第 118 条第 1 号《解散の場合の欠損金額の範囲》に規定する「前事業年度以前の事業年度から繰り越された欠損金額（同項に規定する個別欠損金額を含む。）の合計額」とは、当該事業年度の確定申告書に添付する法人税申告書別表五（一）の「利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書」に期首現在利益積立金額の合計額として記載されるべき金額で、当該金額が負（マイナス）である場合の当該金額による。

ただし、当該金額が、当該確定申告書に添付する法人税申告書別表七（一）の「欠損金又は災害損失金の損金算入に関する明細書」に控除未済欠損金額として記載されるべき金額に満たない場合には、当該控除未済欠損金額として記載されるべき金額による。

【解説】

1 平成 23 年 12 月の税制改正において欠損金の繰越控除制度に係る控除限度額等について、次の改正が行われた。

(1) 青色欠損金額等の控除限度額の縮減

中小法人等以外の法人の青色欠損金額及び災害損失欠損金額（以下「青色欠損金額等」という。）の控除限度額が、欠損金額控除前の所得の金額の 80%相当額に縮減された（法 57⑩、58⑩）。

（注） 中小法人等とは、各事業年度終了の時に於いて次の法人に該当する法人をいう（法 57⑩、58⑩、法令 14 の 10⑥）。

- ① 普通法人のうち、資本金の額若しくは出資金の額が 1 億円以下であるもの（資本金の額等が 5 億円以上である法人との間にその法人による完全支配関係がある普通法人を除く。）又は資本若しくは出資を有しないもの（相互会社及び法人課税信託に係る受託法人を除く。）
- ② 公益法人等又は協同組合等
- ③ 人格のない社団等

(2) 上記(1)の改正に伴う期限切れ欠損金の損金算入制度との調整

イ 会社更生の場合及び民事再生等で一定の資産評定を行う場合の期限切れ欠損金の損金算入制度の対象となる欠損金額の範囲

会社更生の場合及び民事再生等で一定の資産評定を行う場合の期限切れ欠損金の損金算入制度については、青色欠損金額等の控除に優先して期限切れ欠損金の損金算入を行うこととされているが、これらの場合の損金算入の対象となる欠損金額は、その事業年度終了の時に於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（以下「設立当初からの欠損金額」という。）とされた（法令 116 の 3、117 の 2）。

ロ 青色欠損金額等からしないものとする金額

期限切れ欠損金の損金算入制度を適用する事業年度以後の各事業年度（青色欠損金額等の控除を行った後に期限切れ欠損金の損金算入を行うこととされる民事再生等で一定の資産評定を行わない場合及び解散の場合の期限切れ欠損金の損金算入制度を適

用する場合には、適用事業年度後の各事業年度)においては、適用事業年度開始の日
前9年以内に開始した各事業年度において生じた欠損金額のうちその損金の額に算入
される金額から成る部分の金額は、青色欠損金額等からしないものとする(法57⑤、58③)。

- 2 上記1(1)のとおり青色欠損金額等の控除限度額が欠損金額控除前の所得の金額の80%
相当額とされたことに伴い、期限切れ欠損金の損金算入制度(法59)を適用する場合に、
①期限切れ欠損金の控除後に控除しきれない所得があるときでも、青色欠損金の全額控除
ができない(会社更生の場合及び民事再生等で一定の資産評定を行う場合)、②青色欠損金
を温存したまま期限切れ欠損金の控除がなされてしまう(民事再生等で一定の資産評定を
行わない場合及び解散の場合)といった問題を回避する必要がある。

そこで、上記1(2)のとおり、①会社更生の場合及び民事再生等で一定の資産評定を行う
場合に期限切れ欠損金の損金算入制度を適用するときは、法人税法第59条による損金算入
額の計算の基礎となる欠損金額から青色欠損金額等を除外しないこととした上で、同条に
よる損金算入額のうち青色欠損金額等から成る部分の金額を青色欠損金額等から切り捨て
ることとし、②民事再生等で一定の資産評定を行わない場合及び解散の場合に期限切れ欠
損金の損金算入制度を適用するときは、法人税法第59条による損金算入額のうち青色欠損
金額等から成る部分の金額を青色欠損金額等から切り捨てることとする改正が行われた。

- 3 改正前の本通達では、期限切れ欠損金の損金算入制度における設立当初からの欠損金額
とは、決算書上の金額をいうのではなく税務上の金額をいうことから、法人税申告書別表
五(一)の「利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書」に期首現在利益積立
金額の合計額として記載されるべき金額で、その金額が負(マイナス)である場合の当該
金額による旨を明らかにしていた。

- 4 ところで、例えば、当期首前9年前に開始した事業年度前の各事業年度において所得金
額があり、欠損金の繰越期間が経過したことにより切り捨てられた青色欠損金額よりも当
該所得金額の方が多き場合等には、法人税申告書別表五(一)の期首現在利益積立金額の
合計額のマイナス部分が法人税申告書別表七(一)の控除未済欠損金額よりも少ない金額
となることありうる。

このような場合、平成23年12月の税制改正前は、設立当初からの欠損金額から青色欠
損金額を控除した金額が零となり、期限切れ欠損金の損金算入制度の適用はなく、青色欠
損金の繰越控除制度のみにより債務免除益等との調整が行われることから、そもそも改正
前の本通達の射程範囲とはなっていなかった。

- 5 しかし、平成23年12月の税制改正後は、会社更生の場合及び民事再生等で一定の資産
評定を行う場合には、設立当初からの欠損金額から青色欠損金額を控除しないところによ
り期限切れ欠損金の損金算入制度を適用することとされたため、法人税申告書別表五(一)
の期首現在利益積立金額の合計額のマイナス部分の金額が法人税申告書別表七(一)の控
除未済欠損金額に満たない場合にも、期限切れ欠損金の損金算入制度の適用があること
になる。

そして、この場合における期限切れ欠損金の損金算入制度の対象となる金額は、法人税
申告書別表七(一)に記載されるべき「控除未済欠損金額」によることになる。

本通達のただし書では、このことを明らかにしている。