

最近話題の税務実務

EY新日本有限責任監査法人

公認会計士・税理士 太田達也氏

日本公認会計士協会東海会

令和3年9月10日

I 解散・清算の実務と留意点

1. 解散事業年度に係る所得金額の計算および税額計算の取扱い

解散事業年度は、期首から解散の日までを1つの事業年度とみなす。

解散の日の翌日から1年間ごとに清算中の各事業年度が到来する。

(株式会社の場合は1年ごと、協同組合等、持分会社の場合は、定款で定めた決算期で切る。)

解散事業年度は、営業継続中の事業年度であり、通常事業年度の課税所得計算を行う。

(ただし、租税特別措置法の取扱いにおいて特別の取扱いがいくつか置かれている。)

1. 所得金額の計算の取扱い (特別償却、圧縮記帳等を含む)

(1) 減価償却

事業年度の途中で解散した場合、次の減価償却率を用いる。

① (旧・新)定額法

法定耐用年数の償却率×その事業年度の月数/12=改訂償却率(小数点3位未満切上げ)

② 旧定率法

法定耐用年数×12/その事業年度の月数=改訂耐用年数(1年未満切捨て)

この改訂耐用年数に応じた償却率を用いる。

③ (新)定率法

法定耐用年数の償却率×その事業年度の月数/12=改訂償却率(小数点3位未満切上げ)

(2) 特別償却で適用されないもの

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">① 高度省エネルギー増進設備等を取得した場合の特別償却(措法 42 条の5)② 中小企業者等が機械等を取得した場合の特別償却(措法 42 条の 6)③ 国際戦略特別区域において機械等を取得した場合の特別償却(措法 42 条の 10)④ 国際戦略総合特別区域において機械等を取得した場合の特別償却(措法 42 条の 11)⑤ 地域経済牽引事業の促進区域内において特定事業用機械等を取得した場合の特別償却(措法 42 条の 11 の 2)⑥ 地方活力向上地域等において特定建物等を取得した場合の特別償却(措法 42 条の 11 の 3)⑦ 特定中小企業者等が経営改善設備を取得した場合の特別償却(旧措法 42 条の 12 の 3)⑧ 中小企業者等が特定経営力向上設備等を取得した場合の特別償却(措法 42 条の 12 の 4)⑨ 革新的情報産業活用設備を取得した場合の特別償却(措法 42 条の 12 の 6) |
|---|

(3) 準備金

租税特別措置法上の諸準備金(海外投資等損失準備金、特定災害防止準備金など)については、すべてについて設定はできず、前期から繰り越された準備金残高は全額を取り崩さなければならない。

(4) 引当金

貸倒引当金については、通常事業年度と同様に計上できる。

(5) 圧縮記帳

圧縮記帳は適用できる。

ただし、次の特別勘定は計上できない。

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">① 国庫補助金に係る特別勘定② 保険差益に係る特別勘定③ 収用等に伴う特別勘定④ 特定の資産の譲渡に伴う特別勘定 |
|---|

(6) 所得の特別控除

収用換地等の場合の所得の特別控除は適用できる。

(7) 期間按分が必要なもの

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">① 繰延資産の償却額② 交際費の損金不算入限度額計算における定額控除③ 寄附金の損金算入限度額 |
|---|

なお、欠損金の繰戻し還付特例(法法 80 条 4 項)の適用が受けられる。

欠損金の繰越控除はもちろん適用できる。また、欠損金の繰戻し還付については、解散事業年度において資本金の大小に関係なく、特例として適用できるものとされている。

解散の場合の欠損金の繰戻し還付が認められるパターンは、次の2つのいずれかのケースである。

欠損金の繰戻し還付が適用できるパターン

- i 前々期が黒字で、前期が赤字(当期が黒字か赤字かを問わない)
- ii 前期が黒字で、当期が赤字

還付請求を行うにあたっての留意点は、次のとおりである。

- ① 還付所得事業年度から欠損事業年度まで連続して青色申告書を提出している必要がある。
- ② 「欠損金の繰戻しによる還付請求書」は、原則として欠損事業年度の確定申告書の提出期限までに、その確定申告書の提出と同時に行う必要があるが、解散の場合は、「欠損金の繰戻しによる還付請求書」の提出期限は、解散の日から1年以内である(特例)。
- ③ 青色申告を提出する事業年度に欠損金が生じていることが必要である。

還付請求書および法人税申告書の別表の記載方法については、通常青色欠損金の繰戻し還付(法法 80 条 1 項)と同様の実務になる。

2. 税額の計算の取扱い(特別控除を含む)

(1) 適用されるもの

- ① 所得税額の控除
- ② 外国税額の控除
- ③ 仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う法人税額の控除

(2) 税額控除で適用されないもの

- ① 試験研究を行った場合の法人税額の特別控除(措法 42 条の4)
- ② 高度省エネルギー増進設備等を取得した場合の法人税額の特別控除(措法 42 条の 5)
- ③ 中小企業者等が機械等を取得した場合等の特別控除(措法 42 条の6)
- ④ 沖縄の特定地域において工業用機械等を取得した場合の法人税額の特別控除(措法 42 条の 9)
- ⑤ 国際戦略特別区域において機械等を取得した場合の法人税額の特別控除(措法 42 条の 10)
- ⑥ 国際戦略総合特別区域において機械等を取得した場合の法人税額の特別控除(措法 42 条の 11)
- ⑦ 地域経済牽引事業の促進区域内において特定事業用機械等を取得した場合の特別控除(措法 42 条の 11 の 2)
- ⑧ 地方活力向上地域において特定建物等を取得した場合の特別控除(措法 42 条の 11 の 3)

- ⑨ 地方活力向上地域等において雇用者の数が増加した場合の法人税額の特別控除(措法 42 条の 12)
- ⑩ 認定地方公共団体の寄附活用事業に関連する寄附をした場合の法人税額の特別控除(措法 42 条の 12 の 2)
- ⑪ 特定中小企業者等が経営改善設備を取得した場合の法人税額の特別控除(旧措法 42 条の 12 の 3)
- ⑫ 中小企業者等が特定経営力向上設備等を取得した場合の特別控除(措法 42 条の 12 の 4)
- ⑬ 給与等の引上げ及び設備投資を行った場合等の法人税額の特別控除(措法 42 条の 12 の 5)
- ⑭ 革新的情報産業活用設備を取得した場合の法人税額の特別控除(措法 42 条の 12 の 6)

(3)期間按分が必要なもの

- ① 中小法人の軽減税率適用金額
- ② 留保所得から控除される金額
- ③ 法人住民税均等割額

2. 清算中の各事業年度の税務

1. 所得金額の計算

原則として解散していない場合の所得計算の方法と同じである(損益法)。

減価償却、引当金等も計上できる。

欠損金の繰越控除も適用があるが、**事業年度終了の時の現況において「残余財産がないと見込まれる」要件を満たしている場合は、期限経過欠損金（期限切れ欠損金）の損金算入が認められる（法法 59 条 4 項）。**

ただし、次の取扱いは適用されない。

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">① 特別償却(解散事業年度で不適用とされたものと同様)② 租税特別措置法上の諸準備金の設定③ 法人税法および租税特別措置法上の圧縮記帳④ 収用換地等の場合の所得の特別控除(措法 65 の 2)⑤ 特定同族会社の留保金課税の特別税率(法法 67 条) |
|--|

また、**欠損金の繰戻し還付は、清算中に終了する事業年度において、適用が認められる**(措法 66 条の 12)。(最後事業年度も含めて)

なお、残余財産の確定の日に終了する事業年度(最後事業年度)も、清算中に終了する事業年度には変わりはないため、同様である。ただし、最後事業年度特有の取扱いがある。その点については、「3.残余財産確定後の税務申告」で解説する。

2. 税額計算

適用されるもの

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">① 所得税額の控除② 外国税額控除③ 仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う法人税額の控除 |
|---|

適用されないもの

特別控除(解散事業年度で不適用とされたものと同じ。)

3. 残余財産確定後の税務申告

1. 損益法による所得計算

平成 22 年度税制改正により、清算所得課税は廃止され、通常の所得課税に移行された。

「財産法」ではなく「損益法」、すなわち益金の額から損金の額を控除して所得金額を算出方法に改められた。(継続企業と同様の「損益法」で所得計算)

(継続企業と同じ通常の別表を用いる。)

$\text{所得金額} = \text{益金の額} - \text{損金の額}$

したがって、清算期間中に、資産を譲渡して譲渡益が発生したり、同様に、債務免除を受けることにより債務免除益が発生したりすると、益金の額がその分増加するので、課税の問題が生じるおそれがある。

青色欠損金の控除だけでカバーできれば問題ないが、青色欠損金の控除だけでカバーできないケースも少なくないと考えられる。

そのような場合は、後で説明する(繰越期間を経過した)期限切れ欠損金の使用が可能であるかどうか重要な問題になる。

青色欠損金の控除でカバーできない場合、一定の要件のもとで、期限切れ欠損金の損金算入が認められる。

2. 最後事業年度特有の取扱い

法人の残余財産確定の日の属する事業年度(最後事業年度)に係る地方税法の規定による事業税の額は、その法人のその事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することができる(法法62条の5第5項)。特別法人事業税についても、同様である。

事業税は、債務確定する翌事業年度に損金算入されるのが本来の取扱いであるが、最後事業年度には翌事業年度がないため、最後事業年度の損金に算入しないと永久に損金算入できないことになる。そこで、最後事業年度の損金の額に算入する旨が規定されているものである。

債務確定していないため、未払金に計上するのではなく、別表4の47欄「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」で減算する。

また、次の制度において計算の基礎とする所得の金額については、事業税(地方法人特別税を含む)の損金算入前の金額とされている。

- ① 寄附金の損金算入限度額の計算上の寄附金損金算入前所得金額(法令 73 条2項7号、155 条の 13 第2項1号ニ)
- ② 欠損金の控除限度額(法法 57 条1項、58 条1項、59 条1項から 4 項、81 条の9第1項、法令 155 条の2)

3. 期限切れ欠損金の損金算入に係る実務対応

(1) 期限切れ欠損金の損金算入が認められる要件

「内国法人が解散した場合において、残余財産がないと見込まれるときは、その清算中に終了する事業年度(適用年度という)前の各事業年度において生じた欠損金額で政令で定めるものに相当する金額(＝期限切れ欠損金の額)は、当該適用年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。」(法法 59 条 4 項)。

残余財産がないと見込まれるときは、清算中に終了する事業年度前の各事業年度において生じた欠損金額は、青色欠損金だけでなく、「期限切れ欠損金」も使用できる。

→ 青色欠損金から先に使用し、期限切れ欠損金は後から使用

「欠損金額で政令で定めるものに相当する金額」(＝期限切れ欠損金の額)は、次の①から②を控除した金額とする(法令 118 条)。

- ① 法人税法 59 条 4 項に規定する適用年度(以下この条において「適用年度」という)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の合計額
- ② 法人税法 57 条 1 項(青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し)または 58 条 1 項(青色申告書を提出しなかった事業年度の災害による損失金の繰越し)の規定により適用年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される欠損金額

①は、適用年度の別表 5(1)の「利益積立金額の計算に関する明細書」の「期首現在利益積立金額」の「差引合計額 31」に記載されたマイナスの数字の絶対値である。

②は、適用年度の別表 7(1)の「4 の計」(青色欠損金の当期控除額の計)の数字である(法基通 12-3-2)。

(2) 「残余財産がないと見込まれる」ことの説明

「残余財産がないと見込まれるときは」と規定されている点が重要なポイントである。

通常は、実態貸借対照表を作成して、純資産がゼロ以下(ゼロまたはマイナス)になることを示す必要があるものと考えられる(法基通 12-3-8)。

(他の書類で説明するケースは例外的かと思われる。)

実態貸借対照表とは、会社法上、解散日現在の貸借対照表を作成して株主総会の決議を必要とするが、そのとき作成されるもの、すなわち資産を処分価格で評価して作成する貸借対照表と実質的には同様のものになる(法基通 12-3-9)。

(3) 実態貸借対照表の作成

関連した通達は、次のとおりである。

法人税法 59 条 4 項(解散した場合の期限切れ欠損金額の損金算入)に規定する「残余財産がないと見込まれる」かどうかの判定は、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(法基通 12-3-7)。

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ときは、法人税法 59 条 4 項(解散した場合の期限切れ欠損金額の損金算入)に規定する「残余財産がないと見込まれるとき」に該当するのであるから留意する(法基通 12-3-8)。

法人税法施行規則 26 条の 6 第 3 号(会社更生等により債務の免除を受けた金額等の明細等に関する書類)に定める「残余財産がないと見込まれることを説明する書類」には、例えば、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(当該法人の有する資産および負債の価額により作成される貸借対照表をいう)が該当する。

(注) 法人が実態貸借対照表を作成する場合における資産の価額は、当該事業年度終了の時点における処分価格によるのであるが、当該法人の解散が事業譲渡等を前提としたもので当該法人の資産が継続して他の法人の事業の用に供される見込みであるときには、当該資産が使用収益されるものとして当該事業年度終了の時ににおいて譲渡される場合に通常付される価額による(法基通 12-3-9)。

残余財産がないと見込まれることを説明するための「実態貸借対照表」とは、原則として、処分価格により作成する。

解散決議を行った会社の資産および負債は、通常の事業活動の中で回収または返済されるものではなく、清算手続という特殊な状況下における回収または返済が予定されるものである。このとき、清算手続において財産を換価処分する過程にあるため、解散会社の資産に付すべき評価額は、原則として事業の清算を前提とした処分価格を付すことになる。また、負債についても、債権調査により確定された評価額(基本的には法的債務性のある負債)を計上することになると考えられる。

処分価格とは、売却(処分)可能価額(見積額)から売却(または処分)に要する費用の見積額を控除した差額であると考えられる。

実態貸借対照表は適正な期間損益計算を行うための計算書類ではないため、繰延資産や引当金、繰延税金資産・繰延税金負債は計上しない。また、負債についても、原則として、法的債務性のあるものを計上する。したがって、解約により違約金の発生する見込みのものがあれば、未払金として計上する(例えばファイナンス・リース)。

なお、破産手続、特別清算手続などの清算型倒産手続については、「破産手続開始決定通知書」、「特別清算手続開始通知書」の写しで足りる(特別清算については、清算業務の遂行に著しい支障を来たすべき事情があることのみを開始事由としている場合を除く)。

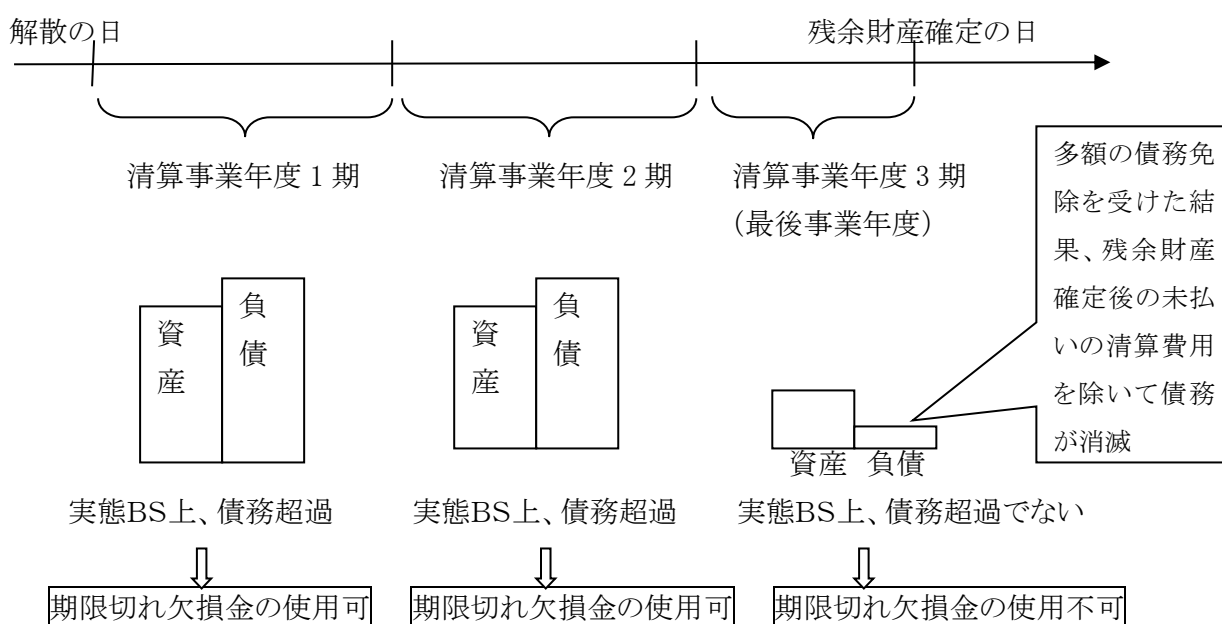
また、民事再生法、会社更生法などの企業再生手続に基づいて清算が行われるようなケース、公的機関が関与または一定の準則に基づいて独立した第三者が関与する私的整理手続についても、実態貸借対照表を添付しないでその他の書類で足りるケースが生じうる(国税庁・質疑応答事例(平成 22 年 10 月 6 日付)参照)。

(4) 清算中に終了する事業年度末の現況において判定

清算中に終了する各事業年度において、期限切れ欠損金の損金算入が認められるためには、当該損金算入を行おうとしている事業年度末の現況において、「残余財産がないと見込まれる」ことを説明する必要がある(法基通 12-3-7)。

清算中の事業年度ごとに判断

期限切れ欠損金の使用が認められるためには、「残余財産がないと見込まれるとき」に該当する必要があるため、期限切れ欠損金の損金算入を行おうとする事業年度ごとにそれを示す必要がある。



上記の図表において、清算事業年度 1 期および清算事業年度 2 期については、実態貸借対照表で債務超過であることから、期限切れ欠損金の使用が認められる。ところが、最後事業年度である清算事業年度 3 期(残余財産確定の日の属する事業年度)では、多額の債務免除を受けた結果、残余財産確定後の未払いの債務を除いて、残りの債務が消滅したため、実態貸借対照表が債務超過でなくなった。

結果として、最後事業年度である清算事業年度 3 期については、期限切れ欠損金の使用ができないため、発生した債務免除益により多額の課税負担が生じる可能性がある。このケースにおいては、一定の資産を手元に留保したうえで多額の債務免除を受けたことが、実態貸借対照表が債務超過でなくなった原因とみることができる。→ **一部弁済して、手元に財産を残さないようにすべきであった。**

このように、「損益法」を前提とした税制になっている以上、資産の譲渡や債務免除の時期について、会社の財産の状態を考慮したうえで、タックス・プランニングを組み立てていく対応が求められるものと思われる。

4. 最後事業年度において、資産と負債が同額残った場合

次のように、法人税基本通達 12-3-8 において、「債務超過の状態にあるときは」と記述されているため、実態貸借対照表において純資産ゼロの場合に、期限切れ欠損金の損金算入が認められるのかどうかという点を問題にする意見がみられた。

法基通 12-3-8（残余財産がないと見込まれることの意義）

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ときは、法人税法 59 条 4 項(解散した場合の期限切れ欠損金額の損金算入)に規定する「残余財産がないと見込まれるとき」に該当するのであるから留意する。

例えば、最後事業年度において、残余財産確定後の未払の費用に充てる現金だけを残し、残りの現金を債務の一部弁済に充てたうえで、一部弁済後の債務について債務免除を受けたものとする。

その場合の最後事業年度末日（＝残余財産確定の日）の実態貸借対照表は、次のように資産と負債が同額で、純資産の額がちょうどゼロになる。

実態貸借対照表			
現金及び預金	150,000	未払金	150,000
		純資産	0

このようなケースについては、株主に対する分配はゼロとなることが見込まれ、「残余財産がないと見込まれる」に該当する。したがって、期限切れ欠損金の損金算入は認められる。

5. 事例

前提条件

丁社(3月決算)は、X1年3月31日に解散した。その後清算手続を進め、X2年1月20日に残余財産の確定に至った。

X1年3月期の確定申告書における別表5(1)の利益積立金額の「差引翌期首現在利益積立金額」は△35,000,000であった。また、別表7(1)の青色欠損金の残高は8,200,000円であった。

X1年4月1日からX2年1月20日までの損益計算書は、次のとおりである。
(債務免除益は、オーナー借入金に係る債務免除によるものである。)

損益計算書(X1年4月1日～X2年1月20日)			
棚卸資産処分原価	200,000	棚卸資産処分収入	250,000
土地処分原価	18,500,000	土地処分収入	16,700,000
給与	5,197,500	債務免除益	33,045,000
旅費交通費	150,000		
交際費	15,000		
その他経費	850,000		
支払利息	30,000		
法人税等	52,500		
当期純利益	25,000,000		
合計	<u>49,995,000</u>		<u>49,995,000</u>

残余財産の確定の日の属する事業年度(最後事業年度)の終了の時に於いて、残余財産がないものとし、最後事業年度の別表(別表7(3)の明細書を含む)を作成しなさい。なお、残余財産がちょうど残らないように、借入金の一部弁済をしたうえで、債務免除を受けたものとする。

なお、単純化のため、受取利息に係る源泉所得税および利子割はなかったものとする。

4. その他の税務諸論点

1. 清算終了後の税務調査による追徴

法人格が消滅したかどうかは、清算終了登記が完了しているかどうかは関係なく、清算事務が実質的に終了したかどうかによる。税務調査が入り、結果として過少申告が指摘されたのであれば、納税義務の履行が未了ということになる。租税債務が残っている以上、法人は存続していることになるからである。

残余財産が残らない案件の場合は、基本的には課税所得が生じないのが通常である。もし残余財産が残り、それを株主に分配しているのであれば、それを法人に返還したうえで納税を行うことになると考えられる。仮に残余財産の分配をしたため法人に財産がないと主張しても、清算人は分配をした残余財産の価額を限度として、残余財産の分配を受けた株主はその受けた財産の価額を限度として第二次納税義務を負うので(国税徴収法 34 条)、納税を避けることはできないと考えられる。

2. 青色欠損金の控除制限との関係

清算中の法人についても、(中小法人等を除いて)、青色欠損金の控除制限は課される。青色欠損金は十分にあっても、期限経過欠損金はあまりない、または、まったくないという案件もあるので、注意が必要である。

また、清算中の法人は資本金の額の減少ができない点に留意する必要がある。すなわち、清算中の法人は、資本金の額の減少をはじめとした株主資本の計数の変更はできないとされている。会社法 509 条 1 項 2 号において、清算株式会社には、会社法の第 5 章「計算等」の第 3 節から第 5 節までの規定は適用されない旨が規定されており、第 3 節の中に資本金の額の減少をはじめとした株主資本の計数の変更に係る規定が含まれている。資本金の額の減少を検討するのであれば、解散決議前に事前に行っておくべきものと考えられる。

3. 法人住民税均等割の取扱い

均等割の免税制度は、県税事務所および市役所等の地方自治体に「休業届」の提出により、会社の営業実態がなく、まったく活動していない会社である旨を申し出たうえで、認められる可能性がある制度である(県税事務所等によって対応が異なる面もある)。

本来の趣旨としては、人的かつ物的な面の両面において活動実態がない場合に認められる制度であるため、清算事務を遂行している状況にある場合には、免税は原則として適用されない。ただし、例外的に、清算中の法人に対して、条例により均等割を免除している自治体や減

免している地方自治体もあるようであり、地方自治体にご相談されることをお勧めする。

4. 社長に対する貸付金がある場合

社長に対する貸付金を単純に債権放棄すると、役員給与として認定されることが考えられる。定期同額給与、事前確定届出給与および業績連動給与のいずれにも該当しないということで、損金不算入になったうえで、債務免除を受けた社長の側において、多額の給与所得課税が行われる可能性があるので、かなり不利になる。

そこで、会社の解散・清算に伴って、役員を退任することになると考えられるので、役員退職給与の支給を決議し、社長貸付金(債権)と未払役員退職給与(債務)の相殺をする方法が考えられる。この場合、法人の側においては役員退職給与について適正額の範囲内であれば全額損金算入され、社長個人の側においては(金銭の交付がなくても)退職所得として課税の対象になるが、税負担は比較的少なくて済むと思われる。

5. 債務が残存している場合の清算終了登記

決算報告書上で債務が残存していてそれを弁済する原資がない、すなわち債務超過の状態にある場合は、清算事務が終了していないことになるから、清算終了登記は受理されない。しかし、その債務に係る債権放棄証書が決算報告書に添付されている場合は、清算終了登記は受理される運用が行われている。もっとも債務免除を受けたうえで決算報告書を作成(その場合は資産・負債ともにゼロ)し、清算終了登記を申請することも考えられる。

この論点に関連して、法務省民事局商事課の局付検事による解説の中に、次の照会に対する回答が掲載されている¹。

【照会】

清算終了の登記の申請書に添付された株主総会の議事録の附属書類である決算報告書上、いまだ清算株式会社には負債が残存している旨の記載があるものの、株主総会の議事録には、清算人による清算終了に至る経緯説明として「負債はすべて株主 3 名からの借入金であり、この債務について、同株主らは席上その一切の債権を放棄する」旨記載されていた場合、当該清算終了の登記を受理することはできるか。

¹ 吉野太人「会社法施行後における商業登記実務の諸問題(7)」月刊登記情報 2008 年 4 月号P42 頁以下。

【回答】

当該清算結了の登記の申請を受理することはできないが、更に当該決算報告書に同報告書に記載された負債に係る債権放棄証書が添付されている場合には、当該申請を受理することができる。

6. 実態貸借対照表における未収源泉所得税の取扱い

最後事業年度に期限切れ欠損金を使用する案件の場合、最後事業年度の末日現在の実態貸借対照表を作成するが、預金利息に係る源泉所得税および復興特別所得税が法人税(＝0)から控除しきれないため、還付されるケースにおいては、実態貸借対照表上、未収入金として計上した上で、残余財産がないと見込まれるかどうかの判定を行う必要がある。

法人税から控除しきれない源泉所得税等は、清算法人に対して還付される。他に債務がない場合は、たとえ少額であっても残余財産として最終的には株主に分配されることになると考えられる。

この問題については、国税庁『法人が解散した場合の設立当初からの欠損金額の損金算入制度(法法 59③)における「残余財産がないと見込まれるとき」の判定について』の考え方との整合性から、そのように解される。

対処方法としては、次のような方法が考えられる。

- ① 還付が予定される源泉所得税を均等割の支払の一部に充当し、残余財産がぴったりゼロとなるように対応する。
- ② 源泉徴収された所得税について、税額控除方式を選択しないで、損金算入方式を選択し、還付が発生しないようにする。
- ③ 残余財産の確定後に支払う清算費用について清算法人に支払原資がない場合に、清算人が立て替えて支払うケースが少なくないが、その場合は清算法人が清算人に対して債務を負うことになる。そのような債務が源泉所得税等の還付予定額を上回るのであれば、実態貸借対照表は債務超過の状態であるということになる。なお、清算人に対する債務については、清算人の債権放棄証書を添付して清算結了登記を行えば、清算結了登記は受理され、問題はない。

7. 仮装経理との関係

過去に仮装経理を行っている場合、実在性のない資産(架空の現預金、架空の売掛金、架空の棚卸資産等の架空資産)が貸借対照表上計上されていることが想定される。このような実在性のない資産がある法人が解散した場合に、どのように取り扱われるかが問題となる。この問題については、国税庁「平成 22 年度税制改正に係る法人税質疑応答事例(グループ法人税制その他の資本に係る取引等に係る税制関係)」(平成 22 年 10 月 6 日)の問 11(実在性のない資産の取扱い)を参考にする必要がある。

第 1 に、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は、結果的には課税を受けない取扱いになる。

第 2 に、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は、一定の条件に当てはまる場合のみ、課税を受けない取扱いになる。一定の条件とは、裁判所が関与する破産等の法的整理手続、または、公的機関が関与も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である。この場合は、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、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。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ことが認められる。

この後者の取扱いは、裁判所が関与する破産等の法的整理手続、または、公的機関が関与も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であって、普通清算の場合には当てはまらない。

財 産 目 録(令和〇〇年〇月〇日現在)

資産の部

(単位:千円)

科 目		金 額
現預金	手元現金	XXX
	普通預金 〇〇銀行〇〇支店	XXX
受取手形	A株式会社	XXX
	B株式会社	XXX
	C株式会社	XXX
売掛金	B株式会社	XXX
	D株式会社	XXX
原材料	〇〇〇ほか	XXX
商品	〇〇〇	XXX
その他の流動資産	〇〇〇	XXX
建物	東京都中央区〇〇町〇番〇号 〇〇〇m ²	XXX
土地	東京都中央区〇〇町〇番〇号 〇〇〇m ²	XXX
工具・器具備品	〇〇〇ほか	XXX
投資有価証券	E(株)株式〇〇株、F社債額面金額XXX	XXX
長期貸付金	G株式会社	XXX
その他の固定資産	〇〇カントリークラブゴルフ会員権、保険積立金	XXX
資産の部合計		X、XXX

負債の部

科 目		金 額
支払手形	H株式会社	XXX
	I株式会社	XXX
買掛金	J株式会社	XXX
	K株式会社	XXX
短期借入金	〇〇銀行〇〇支店	XXX
未払金	〇〇社会保険事務所	XXX
未払税金	〇〇税務署	XXX
未払給与・退職金	従業員未払給与	XXX
	従業員未払退職金	XXX
負債の部合計		X、XXX

正味財産の部

差引正味財産	XXX
--------	-----

実態貸借対照表の記載例

実態貸借対照表(令和〇〇年〇月〇日現在)

資 産 の 部		負 債 の 部	
科 目	金 額	科 目	金 額
現預金	XXX	支払手形	XXX
受取手形	XXX	買掛金	XXX
売掛金	XXX	短期借入金	XXX
商品	XXX	未払金	XXX
原材料	XXX	未払税金	XXX
その他の流動資産	XXX	未払退職給与	XXX
建物	XXX	負債合計	XXXX
工具・器具備品	XXX	純資産の部	
土地	XXX	純資産	XXX
投資有価証券	XXX		
長期貸付金	XXX		
その他の固定資産	XXX		
資産合計	XXXX	負債および純資産合計	XXXX

(注) 下記の資産は、処分価格を付することが困難なため、次の金額を計上している。

市場価格のない有価証券……移動平均法に基づく原価法により評価した金額

1. 純資産の部は、純資産という1つの項目を表示すれば足りる。清算株式会社においては、剰余金の配当は行われなため、資本金、準備金および剰余金の区分や剰余金の額を表示する必要がないと解されるからである²。
2. 資産の部を流動資産、固定資産、負債の部を流動負債、固定負債のように区分する必要性はないと考えられる。清算株式会社は、財産を換価し、債務の弁済または免除等により、資産および負債の整理を図っていくことになるため、流動・固定区分には実益がないものと考えられるからである。資産および負債の部を、その内容を示す適当な名称を付した項目に細分するが、どの程度の細分を行うかは、会社の規模、業態を踏まえて、重要性および明瞭性の観点から、各社が適正に判断すべきものと考えられる。

² 弥永真生「コンメンタール 会社法施行規則・電子公告規則」商事法務、P819 から P820。

事務報告

(自令和〇〇年〇月〇日 至令和〇〇年〇月〇日)

〇〇株式会社

1. 清算事務の報告

当社は、去る令和〇〇年〇月〇日開催の臨時株主総会において、株主各位のご賛同を得て解散いたしました。その後、清算事務に努めてまいりました結果、清算第1期にあたる当期において、下記のとおり順調にこれを進行することができました。

(1) 債権の取立て

〇〇株式会社からの受取手形〇、〇〇〇、〇〇〇円につきましては、期日に無事決済し、回収することができました。また、〇〇株式会社に対する売掛金〇、〇〇〇、〇〇〇円についても、無事回収することができました。

(2) 棚卸資産の処分

解散時の棚卸資産については、製品化できるものは生産を継続し、そのほかは適宜に売却処分を進めた結果、いずれも原価を上回る価格で売却でき、現在半分程度の処分を終えております。残りの棚卸資産についても、引き続き売却処分を進めていく予定です。

(3) 固定資産の処分

当期において、倉庫として使用していた神奈川県横浜市〇〇町〇番〇号所在の土地を売却いたしました。また、投資有価証券(〇〇株式会社の株式〇万株)を売却いたしました。なお、本社の土地および建物の売却は、取引先を中心に交渉しております。

(4) 従業員の退職

従業員については、最大限再就職を斡旋し、退職を進めています。半分程度の従業員の退職が行われました。

2. 株主総会に関する事項

令和〇〇年〇月〇日に臨時株主総会を開催し、清算開始時の貸借対照表および財産目録について承認を得ています。

3. 株主に関する事項

当期中の株主の異動はありません。

4. 登記に関する事項

令和〇〇年〇月〇日開催の臨時株主総会において、解散の決議と清算人選任の決議についてご承認を頂戴いたしましたので、その旨の登記を令和〇〇年〇月〇日付で行いました。

5.当期中の収益および費用の計算書

計 算 書
(令和〇〇年〇月〇日～令和〇〇年〇月〇日)

(単位:百万円)

財産処分原価		財産処分収入	
商品売上原価	XXX	商品売上高	XXX
土地売却原価	XXX	土地売却収入	XXX
投資有価証券売却原価	XXX	投資有価証券売却収入	XXX
財産処分益	XXX		
	<u>XXX</u>		<u>XXX</u>
清算費用			
役員報酬	XXX	財産処分益	XXX
従業員給与	XXX	受取配当金	XXX
従業員賞与	XXX	受取利息	XXX
従業員退職金	XXX	雑収入	XXX
運搬費	XXX	当期純損失	XXX
水道光熱費	XXX		
旅費交通費	XXX		
租税公課	XXX		
雑費	XXX		
支払利息	XXX		
法人税等	XXX		
	<u>XXX</u>		<u>XXX</u>

決算報告の記載例

決算報告

自令和〇〇年〇月〇日 至令和〇〇年〇月〇日

買掛債務支払	XXX	清算開始日現在現預金残高	XXX
借入金返済	XXX	売掛債権回収	XXX
給料	XXX	棚卸資産処分収入	XXX
退職金	XXX	有価証券売却収入	XXX
租税公課	XXX	貸付金回収	XXX
旅費交通費	XXX	土地売却収入	XXX
雑費	XXX	受取利息	XXX
残余財産(税引前)	XXX	雑収入	XXX
	<u>XXX</u>		<u>XXX</u>
法人税等	XXX	残余財産(税引前)	XXX
残余財産(税引後)	XXX		
	<u>XXX</u>		<u>XXX</u>

(注)

1 株当たりの残余財産分配額

1. 残余財産の価額 XXX

2. 発行済株式総数 XX株

3. 1株当たり分配額 XX円

4. 残余財産の分配を完了した日 令和〇〇年〇月〇日

令和〇〇年〇月〇日

〇〇株式会社

代表清算人 甲野太郎

Ⅱ 債務超過の会社を吸収合併する場合の実務

1. 債務超過会社との合併の可否と一定の手続規制

被合併法人が債務超過であっても合併が可能になったのは会社法施行後からである。その場合は、簡易合併の適用はないので、必ず株主総会の特別決議が必要であり、また、取締役は株主総会において説明をしなければならないとされており、一定の手続規制が課せられている点に留意する必要がある。

2. 債務超過会社との合併の会計処理

資産超過会社を存続会社、債務超過会社を消滅会社とする合併では、合併比率の算定が困難である。

そこで、被合併法人の株主に対して、合併法人株式を 1 株だけ交付する方法がとられる場合が多い。そのようにすれば、合併法人の株主から被合併法人の株主に対する利益移転(財産移転)が少額になり、みなし贈与による課税が生じないようにできるからである。

共通支配下の取引に該当する場合の存続会社は、次のように会計処理を行う。

(1) 受け入れた資産および負債の会計処理

存続会社が消滅会社から受け入れる資産および負債は、企業結合会計基準 41 項により、移転前に付された適正な帳簿価額により計上する。簿価移転の処理になる。

(2) 増加すべき株主資本の会計処理

合併が共同支配企業の形成と判定された場合の存続会社の会計処理(適用指針 185 項)に準じて処理する。以下の原則的な会計処理と例外的な会計処理から成る。

なお、吸収合併存続会社が受け入れた自己株式(消滅会社が保有していた存続会社株式)は、消滅会社における適正な帳簿価額により、存続会社の株主資本からの控除項目として表示する(適用指針 84 項なお書参照)。

① 原則的な会計処理

存続会社となる子会社は、消滅会社となる子会社の合併期日の前日の適正な帳簿価額による株主資本の額を払込資本(資本金または資本剰余金)として会計処理する。増加すべき払込資本の内訳項目(資本金、資本準備金またはその他資本剰余金)は、会社法の規定に基づき決定する。それを受けて会社計算規則 35 条 2 項では、払込資本の内訳については増加する株主資本の範囲内で合併契約において定めるものとされ、資本金および資本準備金に

計上しないで、全額をその他資本剰余金に計上する処理も認められる。なお、抱合せ株式がある場合、抱合せ株式の額については、払込資本から減額する。

ただし、消滅会社となる子会社の株主資本の額がマイナスである場合は、その他利益剰余金の減少額とし、資本金、資本準備金および利益準備金の額は変動しない。

② 例外的な会計処理

存続会社となる子会社は、消滅会社となる子会社の合併期日の前日の資本金、資本準備金、その他資本剰余金、利益準備金およびその他利益剰余金の内訳科目を、そのまま引き継ぐことが認められる。

消滅会社の適正な帳簿価額による株主資本の額がマイナスとなる場合も同様である。

なお、税務上の適格判定は、資産超過会社との合併か債務超過会社との合併かを区別していない。通常どおり判定することになる。

事例 1 合併の事例

前提条件

甲社は、個人株主A、B、Cが株式を所有し、乙社は、個人株主A、D、Eが株式を所有している。A、B、C、D、Eは親族の関係である。



甲社貸借対照表（単位：万円）			乙社貸借対照表（単位：万円）		
諸資産	3,000	諸負債	1,000	諸資産	1,200
（時価 3,500）		資本金	1,000	（時価 1,200）	
		剰余金	1,000		諸負債 2,500
					資本金 1,000
					剰余金 △2,300

甲社および乙社は、いずれも資本金 1,000 万円の法人で、発行済株式総数は 200 株であ

る。乙社の諸資産の税務上の帳簿価額は 1,250 万円、税務上の利益積立金額はマイナス 2,350 万円であり、会計上の数字との差額の 50 万円は、過去の償却超過額であるとする³。

甲社が乙社を吸収合併するが、合併後における一の者と甲社との間の完全支配関係は継続する見込みである。対価要件のみ満たせば、適格合併に該当するが、合併の対価として甲社株式を 1 株ずつ乙社の株主である A、D、E に割り当てた。適格合併としての要件は満たしているものと考えられる。

甲社株式 1 株当たりの時価は 125,000 円 (25,000,000 円 ÷ 200 株) であるため、みなし贈与による課税は生じないと考えられる。

1. 合併の受入処理

(1) 会計処理

会計上は、乙社の合併期日の前日の適正な帳簿価額による株主資本の額を①払込資本 (資本金または資本剰余金) として処理する方法と、②乙社の純資産の部の内訳科目をそのまま引き継ぐ処理のいずれも認められる。

払込資本として処理する場合であっても、乙社の株主資本の額がマイナスであるため、その他利益剰余金の減少として処理することになる。

① 原則的な会計処理

諸資産	1,200	／	諸負債	2,500
その他利益剰余金	1,300			

(2) 税務処理

諸資産	1,250	／	諸負債	2,500
利益積立金額	2,250		資本金等の額	1,000

乙社の資本金等の額 1,000 万円について甲社において増加を認識し、諸資産の帳簿価額から諸負債の帳簿価額および資本金等の額の増加額を減算した額について、利益積立金額を減少する。

(3) 申告調整

³ 乙社の合併直前の納税充当金と未納法人税等は均等割の納税しかいないため、プラス・マイナス同額であり、ここでは捨象する

会計と税務の差異については、以下のように、償却超過額 50 万円の受入を行う。また、「利益積立金額の計算に関する明細書」と「資本金等の額の計算に関する明細書」との間でプラス・マイナス 1,000 万円の振替調整を入れることによって、税務上は利益積立金額の 2,250 万円の減少と資本金等の額の 1,000 万円の増加が正しく表される。

なお、このプラス・マイナス 1,000 万円の調整は、会計と税務のルールの差異に起因するものであるため、解消しない差異(永久差異)であると考えられる。

別表五(一) 利益積立金額および資本金等の額の計算に関する明細書

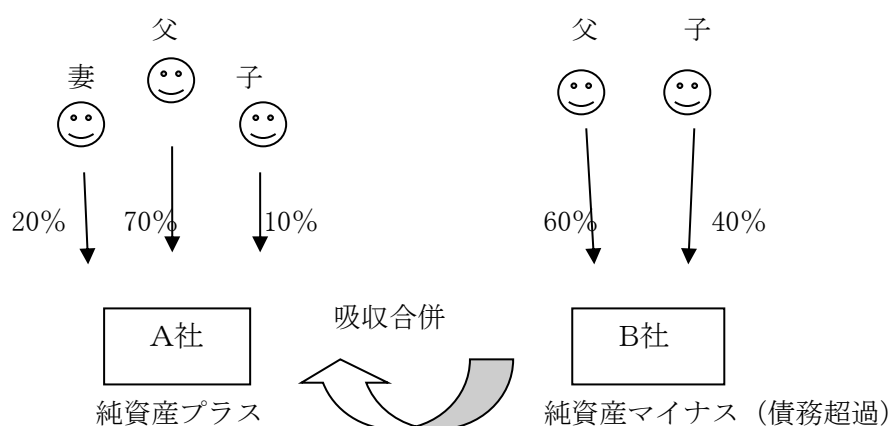
I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区 分	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額 ①－②＋③
		減	増	
	①	②	③	④
利益準備金				
償却超過額			50	50
資本金等の額			△1,000	△1,000
繰越損益金	XXX	XXX	△1,300 XX	XXX
II 資本金等の額の計算に関する明細書				
区 分	期首現在資本金等の額	当期の増減		差引翌期首現在資本金等の額
		減	増	
資本金または出資金	1,000			1,000
資本準備金				
利益積立金額			1,000	1,000

事例2 債務超過会社の合併（個人株主の場合）の事例

前提条件

同族一族が支配している法人が2社ある。A社は黒字会社で業績がいいが、B社は赤字で債務超過となっている。このままではB社の事業の改善が期待できず、銀行からの借入金の返済負担も重く、役員（父）からの借入金による資金調達で銀行に対する返済を実質的に行っている実情にもある。また、B社の取引銀行から業績の良好なA社との合併の提案もあったことから、A社によるB社の吸収合併を検討することになった。

支配関係が形成されてから相当の長期間になるので、支配関係の継続要件は問題なく満たされている。



1. 繰越欠損金の引継ぎの可否

A社はB社の繰越欠損金を問題なく引き継ぐことができるかどうか重要なポイントとなる。

B社は債務超過会社であるため、A社の（時価のある）株式をB社の株主である父と子に6対4の比率で割り当てると、時価のあるA社株式を受け取った子にみなし贈与の問題が生じ得る。

しかし、対価を交付しない無対価合併を行うと、非適格合併となり、繰越欠損金の引継ぎができないということになる。なぜならば、無対価合併の場合は、一の者との間に完全支配関係がある法人相互の関係にあるときの適格要件として、一の者が個人であるときは、合併前の被合併法人の株主と合併法人の株主の構成が同一であり、かつ、各株主の被合併法人における持株割合と合併法人における持株割合が等しいことが必要であるからである。

そこで、父と子が所有しているB社株式をA社に譲渡し、B社をA社の100%子会社にしてから、A社によるB社の吸収合併を行う。この場合は、無対価合併でも適格合併に該当することになる（法令4条の3第2項1号）。一の者（個人およびその個人と特殊の関係のある者）とA社との間の支配関係、一の者とB社との間の支配関係が継続していることから、支配関係の継続要件を満たしていると考えられるため、繰越欠損金の引継ぎができると考えられる。

また、本案件については、個人間の株式譲渡により、A社の株主構成および各株主の持株割合とB社の株主構成および各株主の持株割合を同一にしたうえで、無対価合併を行う方法も考えられる。

(例えば、A社の株主は父 70%、子 30%とし、B社の株主も父 70%、子 30%としたうえで、合併)

2. 合併に係る相応の理由

本合併では、債務超過会社との合併により、A社株式の相続財産評価が下がるメリットを伴うことが考えられる。

租税回避であると判断されないように、本合併を行うことについて相応の理由(合併に至った事情・背景、租税負担の減少以外の合併の理由等)を説明できるようにしておく必要があると考えられる。

Ⅲ 自己株式の実務

1. 自己株式の法務

平成 13 年商法改正までは、自己株式の取得は原則として禁止されていた。

それは、①出資の払戻しと同様の結果を生じさせ、会社財産の不当な流出により債権者を害するおそれがある、②取得の条件いかんによっては、株主間の不平等を生じさせるおそれがある、③反対派株主から自己株式の取得を行うことにより、経営者が保身を図るおそれがあるなどの理由に基づいていた。

平成 13 年商法改正により、自己株式の取得および保有が認められるものとされた（自己株式の取得・保有の解禁）。

ただし、上記の弊害防止の観点から、剰余金の分配可能額の範囲内での取得および一定の手続規制（株主総会の承認決議）に従うものとされている。

ポイント

- ・ 株主総会の決議（相対で特定の株主から取得する場合は、特別決議）が必要
また、相対取引で特定の株主から自己株式を取得する場合は、他の株主に売主追加請求権が与えられている（株主平等原則）。
- ・ 剰余金の分配可能額の範囲内で取得することが必要（債権者保護）
- ・ 配当と同様に、自己株式の取得をした結果、純資産額が 300 万円を下回ってはいけない。（債権者保護）

2. 自己株式の会計処理

(1) 自己株式の取得に係る会計処理

自己株式を取得したときは、取得した金額(取得対価の額)について、自己株式を(借方)計上し、純資産の部の株主資本の部の末尾に、自己株式をマイナスで表示する。

自己株式 XXX / 現預金 XXX

(2) 自己株式の処分に係る会計処理

自己株式を処分したときは、処分差益はその他資本剰余金の増加、処分差損はその他資本剰余金の減少として会計処理する。

現預金	XXX	/	自己株式	XXX
			その他資本剰余金	XXX

現預金 XXX / 自己株式 XXX
 その他資本剰余金 XXX

決算日において、その他資本剰余金の残高がマイナスであるときは、繰越利益剰余金を減額して、その他資本剰余金をゼロにする必要がある。

(3) 自己株式の消却に係る会計処理

自己株式の消却に係る会計処理は、その他資本剰余金の減額である。

→ 消却した自己株式の帳簿価額について、その他資本剰余金を減額する。

その他資本剰余金 XXX / 自己株式 XXX

決算日において、その他資本剰余金の残高がマイナスであるときは、繰越利益剰余金を減額して、その他資本剰余金をゼロにする必要がある。

3. 自己株式の税務処理と申告調整

(1) 自己株式の税務処理

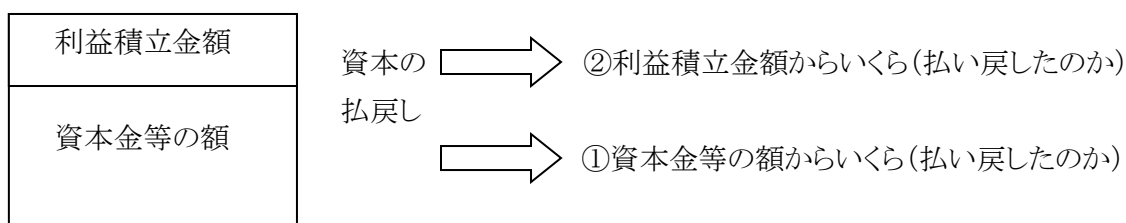
自己株式の取得は、有価証券の取得ではなく、税務上、資本の払戻しとして取り扱われる。それに伴い、自己株式の処分または消却の税務処理も変更されている。

自己株式の取得の処理(法人税法 24 条 1 項 4 号)

自己株式の取得代金は、資本金等の額からの払戻しおよび利益積立金額からの払戻しから成っていると考え、**資本金等の額の減少額と利益積立金額の減少額を区分計算する。**

税法上の資本概念(2 区分)

(払い戻したお金は)



具体的には、取得直前の資本金等の額を取得直前の発行済株式総数で除し、取得する自己株式数を乗じた額(取得資本金額という)について資本金等の額を減少し、払戻額が取得資本金額を超える場合に、その超える額について利益積立金額を減少する(みなし配当)。(法令 8 条 1 項 20 号、9 条 1 項 14 号)。

$$\text{資本金等の額の減少額 (A)} = \frac{\text{取得直前の資本金等の額}}{\text{直前の発行済株式総数 (自己株式数を除く)}} \times \text{取得する自己株式数 (取得資本金額)}$$

$$\text{交付金銭等 (払戻額)} - (A) = \text{利益積立金額の減少額 (みなし配当)}$$

※ 資本金等の額の減少額(A)の計算結果が払戻額を上回る場合は、資本金等の額の減少額はその超過額を減算した額とする。

※ 取得直前の資本金等の額がゼロ以下であるときは、資本金等の額の減少額をゼロとする。

みなし配当が多額に発生するケースでは、自己株式の取得を断念することも検討の余地がある(例えば、オーナーが個人で買い取ることに変更する等)。

(2) 税務上の仕訳

前提条件

取得の対価の額	500
資本金等の額の減算額	380
みなし配当(利益積立金額の減算額)	120

① 取得の場合の税務上の仕訳

資本金等の額	380	/	現預金	500
利益積立金額	120			

(注) みなし配当に係る所得税等の源泉徴収は捨象している。

② 処分の場合の税務上の仕訳

上記の自己株式を 600 で処分

現預金	600	/	資本金等の額	600
-----	-----	---	--------	-----

③ 消却の場合の税務上の仕訳

仕訳なし

資本金等の額も利益積立金額も変動なしである。

(3) 自己株式の取引に係る申告調整

① 自己株式の取得と申告調整

前提条件

取得価額 500

税務上は、資本金等の額の減算額 380、利益積立金額の減算額(みなし配当) 120 とする

(会計上の仕訳)

自己株式 500 / 現預金 500

(税務上の仕訳)

資本金等の額 380 / 現預金 500

利益積立金額 120

別表四 所得の金額の計算に関する明細書

区 分	総 額	処 分		
		留 保	社外流出	
	①	②	③	
当期利益または当期欠損の額			配当	120
			その他	

みなし配当の額は社外に流出しているため、留保所得金額から減算する必要がある。

この点、上記の記載方法によらないで、加算・社外流出(みなし配当)、減算・留保(自己株式認容)の調整を入れてもよい。

別表 5(1) 利益積立金額および資本金等の額の計算に関する明細書

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				
積立金				
資本金等の額			△120	△120

II 資本金等の額の計算に関する明細書				
区 分	期首現在資 本金等の額	当期の増減		差引翌期首現在資本 金等の額
		減	増	
資本金または出資金				
資本準備金				
自己株式			△500	△500
利益積立金額			120	120

(注)利益積立金額と資本金等の額との間で、プラス・マイナス 120 の振替調整。

② 自己株式の処分と申告調整

先の取得後の状態を前提とする。

前提条件

会計上の帳簿価額 500

この自己株式をすべて処分したときの別表調整はどのようなになるのか。

(処分価額 800 とする。)

(会計上の仕訳)

現預金 800 / 自己株式 500
 その他資本剰余金 300

(税務上の仕訳)

現預金 800 / 資本金等の額 800

別表 5(1) 利益積立金額および資本金等の額の計算に関する明細書

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				
積立金				
資本金等の額	△120			△120

II 資本金等の額の計算に関する明細書				
区 分	期首現在資 本金等の額	当期の増減		差引翌期首現在資本 金等の額
		減	増	
資本金または出資金				
資本準備金				
その他資本剰余金			300	300
自己株式	△500		500	0
利益積立金額	120			120

③ 自己株式の消却と申告調整

先の取得後の状態を前提とする。

前提条件

会計上の帳簿価額 500

このケースで、保有している自己株式をすべて消却したときの別表調整はどのようなになるか。

(会計上の仕訳)

その他資本剰余金 500 / 自己株式 500

(税務上の仕訳)

仕訳なし

別表 5(1) 利益積立金額および資本金等の額の計算に関する明細書

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				
積立金				
資本金等の額	△120			△120

II 資本金等の額の計算に関する明細書				
区 分	期首現在資本金等の額	当期の増減		差引翌期首現在資本金等の額
		減	増	
資本金または出資金				
資本準備金				
その他資本剰余金	XXX	500		XXX
自己株式	△500		500	0
利益積立金額	120			120

(4) 支払調書の作成

① 住所・氏名の告知

自己株式の取得を株主側からみると、その有する株式を発行法人に譲渡する形になる。株主は、譲渡の対価の支払を受ける時までに、氏名(法人の場合は名称)および住所ならびに個人番号または法人番号を発行法人に告知しなければならない。併せて、住民票の写し(法人の場合は登記事項証明書)等を発行法人に提示しなければならない。

発行法人は、告知された内容と住民票等の内容が同一であることを確認し、確認に係る帳簿を作成する必要がある(所法 224 条の 3、所令 342 条から 345 条)。

支払調書については、みなし配当課税がなしの場合とありの場合とで、提出する書類や提出時期が異なる点に留意する必要がある。

② 支払調書の作成(みなし配当課税なしの場合)

居住者または恒久的施設を有する非居住者に対し自己株式の取得に係る対価の支払を行う発行法人は、自己株式の取得に係る対価の支払が確定した日の属する年の翌年 1 月 31 日までに、**「交付金銭等の支払調書」およびその合計表を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない**(所法 225 条 1 項 10 号、所規 90 条の 3 第 1 項)。

なお、株主に対する自己株式の取得に係る対価の額が 300,000 円以下である場合は、提出不要である。

③ 支払調書の作成(みなし配当課税ありの場合)

みなし配当課税が行われる場合は、発行法人は、自己株式の取得に係る対価の支払が確定した日から 1 ヶ月以内に、**「配当等とみなす金額に関する支払調書(支払通知書)」とその合計表を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない**(所法 225 条 1 項 2 号、所規 83 条)。併せて、取得の相手先である株主に対しても、「配当等とみなす金額に関する支払調書(支払通知書)」を交付しなければならない(所法 225 条 2 項 2 号、所規 92 条 1 項)。

なお、株主に対する自己株式の取得に係る対価の額が 15,000 円以下である場合には、所轄税務署長への提出は不要である(所規 83 条 2 項 3 号)。

④ 上場会社等が市場取引等により取得する場合の特例

上場会社等が市場取引により取得する場合は、みなし配当を認識しない特例が置かれている(法法 24 条 1 項 5 号かっこ書き)。この場合、自己株式を取得した法人において、利益積立金額は変動せず、交付金銭等の額(払戻額)の全額について資本金等の額を減少するものと規定されている(法令 8 条 1 項 21 号)。

ここでいう市場取引等は、市場取引による取得だけではなく、次のものを指す。

みなし配当が発生しない市場取引等

金融商品取引所における取引	金融商品取引所の開設する市場における取得であり、自己株式立会外買付取引(ToSTNET-3)による取得も含まれる。
店頭売買登録銘柄取引	店頭売買登録銘柄(株式で、認可金融商品取引業協会が、その定める規則に従い、その店頭売買につき、その売買価格を公表し、かつ、当該株式の発行法人に関する資料を公開するものとして登録したものをいう)として登録された株式のその店頭売買による取得
私設取引システム取引(PTS)	金融商品取引法 2 条 8 項に規定する金融商品取引業のうち同項 10 号に掲げる行為を行う者が同号の有価証券の売買の媒介、取次ぎまたは代理をする場合におけるその売買(同号ニに掲げる方法により売買価格が決定されるものを除く)

なお、相続人からの自己株式の取得の場合で、みなし配当について課税しない特例(措法 9 条の 7)が適用される場合、株式を譲渡した相続人の側はみなし配当について非課税となる(＝株式の譲渡所得のみとなる)が、自己株式を取得した発行法人側においては取得資本金額を超えて払い戻した額については利益積立金額の減少を原則どおり認識する点に留意する必要がある。

(5) 相続等により株式を取得した者からの自己株式の取得

① 全額を株式の譲渡収入とする特例

相続または遺贈により財産を取得して相続税を課税された者が、相続の開始があった日の翌日から相続税の申告書の提出期限の翌日以後 3 年を経過する日までの間に、相続税の課税の対象となった非上場株式をその発行会社に譲渡した場合においては、その者が株式の譲渡の対価として発行法人から交付を受けた金銭の額が、その発行会社の資本金等の額のうちその譲渡株式に対応する部分の金額を超えるときであっても、その超える部分の金額は配当所得とはみなされず、発行会社から交付を受ける金銭の全額が株式の譲渡所得に係る収入金額とされる(措法 9 条の 7)。

したがって、この場合、発行法人から交付を受ける金銭の全額が非上場株式の譲渡所得に係る収入金額となり、その収入金額から譲渡した非上場株式の取得費および譲渡に要した費用を控除して計算した譲渡所得金額の 15.315%に相当する金額の所得税が課税される。

なお、相続人が発行法人に譲渡する株式と同一銘柄の株式をすでに保有していた場合は、相続等により取得した株式から優先的に譲渡したものとして取り扱われる。

② 全額を譲渡収入とする特例の適用に係る要件

譲渡対価の全額を譲渡所得の収入金額とする特例(措法 9 条の 7)の適用を受けるために必要な要件は、次のとおりである。

適用にあたっての要件

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">・ 相続税が生じていること・ 相続または遺贈により財産を取得した者であり、その相続財産中に発行法人に譲渡する非上場株式が含まれていること・ 相続の開始があった日の翌日から相続税の申告書の提出期限の翌日以後 3 年を経過する日までの間に行われた譲渡であること・ その非上場株式を発行法人に譲渡する時までに「相続財産に係る非上場株式をその発行会社に譲渡した場合のみなし配当課税の特例に関する届出書」を発行会社を経由して、発行法人の本店または主たる事務所の所在地の所轄税務署長に提出する |
|---|

③ 取得費加算特例の併用

上記の特例の適用を受け、非上場株式の譲渡による譲渡所得金額を計算するに当たり、その非上場株式を相続または遺贈により取得したときに課された相続税額のうち、その株式の相続税評価額に対応する部分の金額を取得費に加算して収入金額から控除することができる。

ただし、加算される金額は、この加算をする前の譲渡所得金額が限度となる。

Ⅳ 「収益認識に関する会計基準」に係る消費税の対応

消費税は取引に対して課せられるものであり、資産の譲渡等（譲渡、貸付けおよび役務の提供）の対価として収受された金額、または収受されるべき金額を課税標準として計算される。いわば実際の取引額に基づいて計算される。

消費税法上、売手における課税売上げに係る消費税額とそれに対応する買手（仕入側）における課税仕入れに係る消費税額を一致させることにより、事業者間取引における各事業者には実質負担を生じさせないで、最終消費者がもっぱら負担するという建付けになっている。

消費税法上の消費税の税額計算の基礎となる課税標準の額は、課税資産の譲渡等の対価の額と規定されており、課税資産の譲渡等の対価の額は、対価として収受するまたは収受すべき一切の金銭および金銭以外の物、もしくは権利その他経済的な利益の額とされている。

収益認識会計基準は、売手における収益認識の会計処理を定めるものであり、この適用により売手の会計処理が変更されたとしても、それに対応する買手の会計処理を直接拘束するものではない。

消費税法上、売手における課税売上げに係る消費税額とそれに対応する買手（仕入側）における課税仕入れに係る消費税額を一致させる必要性から、従来どおり実際の取引額に基づいて課税標準を計算する取扱いは何ら変わるものではない。

結果として、収益認識会計基準の適用に伴い会計処理および法人税の処理が変更された場合であっても、消費税の処理は従来どおりとされるものがいくつも生じることになる。

例えば、ポイントの会計処理で、契約負債を認識し、法人税法上も認容されとする。書籍の設例（書籍P99 参照）の当期の処理でみると、法人税法上、会計に合わせて収益の額を95,283,468 円と認容される場合であっても、消費税法上の課税資産の譲渡等の対価の額は収受された金銭の額である100,000,000 円とされる。

消費税の処理が、会計および法人税と一致しないケースが生じ得る点は、念頭に置いておかなければならないと考えられる。

平成30年5月に国税庁から公表された「収益認識基準による場合の取扱いの例」により、収益認識基準適用に際して消費税の取扱いで留意すべきものが以下のとおり示されている。

- ・ 自社ポイント
- ・ 契約における重要な金融要素
- ・ 変動対価
- ・ 返品権付販売
- ・ 商品券等
- ・ 消化仕入れ

これらの消費税法上の取扱いと対応策については、拙著『「収益認識会計基準と税務」完全解説(改訂版)』(税務研究会出版局)の第10章に詳しく記述している。

なお、収益認識の単位(各履行義務単位)と消費税の課税単位(契約に基づき資産の譲渡等の対価として収受された金額または収受されるべき金額)との乖離や入会金等における収益計上時期と消費税の課税時期との乖離など、上記以外にもこの問題は生じ得ると考えられる。

(参考)ポイントに係る消費税の対応

財またはサービスの提供に付随して付与されるポイントで、当該ポイントが重要な権利を顧客に提供すると判断される場合、当該ポイント部分について履行義務として識別し、収益の計上が繰り延べられる。この場合、顧客に付与するポイントについての引当処理は認められないことになる。法人税法上は、一定の要件を満たすことにより、会計処理が認容される。

以下の設例により、会計、法人税および消費税の関係を確認していただきたい。

設 例 ポイントの処理

前提条件

顧客に対して税込みの販売額に対して5%のポイントを付与し、次の買い物から1ポイント1円で利用できる制度を当期から導入した。当社は、当該ポイントを顧客に付与する重要な権利であると認識している。

当期の売上高は110,000,000円(税込み)、当期末までに付与したポイントは5,500,000ポイントであるが、翌期以降に利用される見込みのポイントは、未使用率10%と判断され、4,950,000ポイントと見積もられた。当該商品の独立販売価格は100,000,000円、ポイントの独立販売価格は4,950,000円と見積もられた。

また、翌期の売上高は125,400,000円(現金売上121,000,000円(税込み)＋ポイント使用分4,400,000円)であった。すなわち、翌期に利用されたポイントは4,400,000ポイントであった。翌期の商品の独立販売価格は110,000,000円、翌期に付与したポイントは6,050,000ポイント(121,000,000×5%)であるがその独立販売価格は5,445,000円と見積もられた。当期と翌期の会計処理を消費税の処理を併せて示しなさい。なお、消費税率を10%とする。

解 答

(1) 改正前の日本実務

(当期)

現預金	110,000,000	/	売上	100,000,000
			仮受消費税等	10,000,000
販管費	4,950,000	/	ポイント引当金	4,950,000

(翌期)

現預金	121,000,000	/	売上	110,000,000
			仮受消費税等	11,000,000
ポイント引当金	4,400,000	/	売上	4,400,000

(2) 収益認識会計基準ベース

(当期)

現預金	110,000,000	／	売上	95,283,468 ^(注1)
			契約負債	4,716,532 ^(注2)
			仮受消費税等	10,000,000

(注1) $100,000,000 \times 100,000,000 / 104,950,000 = 95,283,468$

(注2) $100,000,000 \times 4,950,000 / 104,950,000 = 4,716,532$

(翌期)

現預金	121,000,000	／	売上	104,811,815 ^(注3)
			契約負債	5,188,185 ^(注4)
			仮受消費税等	11,000,000

(注3) $110,000,000 \times 110,000,000 / 115,445,000 = 104,811,815$

(注4) $110,000,000 \times 5,445,000 / 115,445,000 = 5,188,185$

また、ポイントの使用に係る仕訳は、次のとおりである。

契約負債	4,192,473	／	売上	4,192,473 ^(注5)
------	-----------	---	----	---------------------------

(注5) $4,716,532 \times 4,400,000 / 4,950,000 = 4,192,473$

消費税は取引に対して課せられるものであり、課税資産の譲渡等の対価として収受された金額、または収受されるべき金額を課税標準として計算される。いわば実際の取引額に基づいて計算される。

上記のように、当期の消費税法上の譲渡等の対価の額は、あくまでも 100,000,000 円であり、その 100,000,000 円に対して 10% を乗じた 10,000,000 円が課税売上げに係る消費税等の額になる。会計上の売上に 10% を乗じて消費税額を計算するシステムになっている場合には、システムの改定を行うか、または、下記のように仕訳を 2 段階で入れる方法が考えられる。2 段階で対応する方法の場合、従来のシステムを維持し、従来と同様の処理をしておいて、売上から契約負債に振り替える修正仕訳を別途入れることになる。この 2 段階方式が現実的な対応になるように思われる。

(当期)

① 第 1 段階

現預金	110,000,000	／	売上	100,000,000
			仮受消費税等	10,000,000

② 第 2 段階

売上	4,716,532	／	契約負債	4,716,532
----	-----------	---	------	-----------

(翌期)

現預金	121,000,000	/	売上	110,000,000
			仮受消費税等	11,000,000
売上	5,188,185	/	契約負債	5,188,185

また、ポイント使用に係る仕訳が、次のように別途入る。

契約負債	4,192,473	/	売上	4,192,473
------	-----------	---	----	-----------

第2段階において、売上から契約負債への振替が行われるが、これについては消費税に影響させてはいけないため、不課税（課税対象外）で処理する。修正仕訳は、取引の都度行わないで、決算の時にまとめて行ってもよいと考えられる。

また、消費税法上、ポイントの使用については値引き、すなわち売上げに係る対価の返還等として取り扱うため、課税売上げの対価 4,400,000 円（消費税等の額 400,000 円）、売上げに係る対価の返還等の額 4,400,000 円（消費税等の額 400,000 円）の両建て処理になると考えられる。

従来どおり値引きと考えられ、売上対価の返還等が行われたと考えられる。消費税法上は、従来どおり、課税売上の対価が 4,400,000 円であり、売上げに係る対価の返還等の額が同額の 4,400,000 円になると考えられる。課税売上げに係る消費税額が 400,000 円、売上対価の返還等に係る消費税額が 400,000 円となり、差引消費税額はゼロとなる。

設例 変動対価（値引き）が含まれる場合の処理

前提条件

甲社は、乙社との間で商品Aの販売について年間契約を締結した。商品Aの販売単価は基本的に@10,000 円であるが、年間で 100 個以上販売した場合には、その 100 個以上に達した段階で、@9,000 円とする契約内容になっている。

第1四半期では、20 個しか販売しなかったため、年間で 100 個以上に達しないと判断し、@10,000 円で売上に計上した。甲社は、変動対価の額に関する不確実性が事後的に解消される時点（すなわち、販売の合計額が判明する時）までに計上された収益（すなわち、@10,000 円）の著しい減額が発生しない可能性が非常に高いと判断した。

第2四半期に、乙社が他の企業を合併し、甲社は乙社に対して追加で 60 個販売した。甲社は、新たな事実を考慮し、年間で 100 個以上に達すると判断し、第2四半期の売上を@9,000 円で計上するだけでなく、第1四半期に遡及して@9,000 円に減額する必要があると判断した。

変動対価の見積りは、合理的に行われており、法人税法上も法人税基本通達 2-1-1 の 11 の要件を満たしているものとする。

なお、消費税率を 10%とする。

解 答

(第 1 四半期)

売掛金	220,000	/	売上	200,000
			仮受消費税等	20,000

(第 2 四半期)

売掛金	580,000	/	売上	520,000
			仮受消費税等	60,000

(注) 第2四半期における売上高 60個×@9,000円=540,000円

第1四半期で販売した製品に対する売上高の減額についての取引価格の変動 1,000円×20個=20,000円
540,000 円－20,000 円=520,000 円

消費税法上は、変動対価の見積りを行うことは認められないため、課税売上げの対価は@10,000 円で計算される 600,000 円である。それに 10%を乗じた 60,000 円が課税売上げに係る消費税額である。

販売数量が 100 個以上に達し、単価の引下げを行うことが確定した段階で、売上げに係る対価の返還等があったものとして、消費税額を修正することになると考えられる。売上げに係る対価の返還等の金額に係る消費税額を、その対価の返還等をした日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から控除する。

会計上の売上に 10%を乗じて消費税額を計算するシステムになっている場合には、システムの改定を行うか、または、下記のように仕訳を 2 段階で入れる方法が考えられる。2 段階で対応する方法の場合、従来のシステムを維持し、従来と同様の処理をしておいて、売掛金および売上を減額する修正仕訳を別途入れることになる。システムの改定となると、費用等の問題もあるため、この 2 段階方式が現実的な対応になるように思われる。

① 第1段階

売掛金	660,000	/	売上	600,000
			仮受消費税等	60,000

② 第2段階

売上	80,000	/	売掛金	80,000
----	--------	---	-----	--------

第 2 段階において、売掛金と売上の減額が行われるが、これについては消費税に影響させてはいけないため、不課税（課税対象外）で処理する。修正仕訳は、取引の都度行わないで、決算の時にまとめて行ってもよいと考えられる。