

令和3年5月24日(月)  
午後1時～3時30分  
中野サンプラザホール  
〈全国統一研修会〉

令和3年度  
第8回 会員研修会資料

貸倒損失、資産の評価損、繰越欠損金等の実務

講師

税理士・公認会計士 おお太 た田 たつ達 や也 氏

東京税理士会

東京税理士協同組合教育情報事業配布資料

# I 貸倒損失の計上

## 1. 貸倒損失に係る税務の基本的考え方

金銭債権の評価損の計上は、原則として禁じられている(法法 33 条 1 項)。

→ 部分貸倒れという考え方・取扱いがないことを意味している。

その取扱いに即して、法人税基本通達 9-6-1 から 9-6-3 が定められている。

### (1) 法律上の貸倒れ(法基通 9-6-1)

→ 法律上債権が消滅した場合は、その消滅した部分について貸倒損失が認められる。

### (2) 事実上の貸倒れ(法基通 9-6-2)

→ 法律上債権が消滅しないで、生きている場合は、全額回収できないことが明らかな場合に貸倒損失が認められる(損金経理要件が原則必要)。

### (3) 形式上の貸倒れ(法基通 9-6-3)

→ 継続的な取引先に対する売掛債権に限定して、形式要件を満たしたものについて、貸倒れが認められる(損金経理要件)。

法律上の債権の消滅(法的整理手続に基づく債権の切捨て)については、その客観的な事実により当然に貸倒損失の計上がされる。

債権の一部が債権カットにより消滅しても、その部分についての貸倒れは当然に認められる(損金経理要件なし)。

ところが、法律上債権が消滅していない(生きている)場合は、部分貸倒れが認められないこととの整合性から、全額(100%)回収見込みがないことが明らかな場合に、その明らかになった事業年度に損金経理を行うことではじめて貸倒損失の計上が認められる(「事実上の貸倒れ」)。

(法律上債権が生きているため、部分貸倒れを認めていないこととの整合性から)

部分貸倒れを認めていないことから、「事実上の貸倒れ」については、担保物の処分や保証による回収見込額による一部回収可能見込みがあるときは、個別評価金銭債権に係る貸倒引当金の計上(法令 96 条 1 項 2 号)を検討する必要がある。

形式上の貸倒れについては、継続的な取引先に対する売掛債権に限定して認められる特例的な取扱いである。

(担保保全が行われることが少ない実情を考慮して、特例的に認められる取扱い)

## 2. 貸倒損失の損金算入

### 1. 法律上の貸倒れ(法基通 9-6-1)

#### (1) 法的整理手続に基づくもの

┌	民事再生法	再生計画の認可決定
	会社更生法	更生計画の認可決定
	会社法	特別清算に係る協定の認可決定

裁判所の監督のもとに行われる法的手続で、法律上、債権の切捨てという手続であるため、貸倒れの損金性が問題となることは通常ない。損金算入の時期が問題になり得るだけである。

→ 裁判所による認可決定のあった日の属する事業年度の損金となる。

仮に再生計画の認可決定等の事実を知らずに確定申告を行い、後の事業年度にこれに気づいた場合は、気づいた事業年度に損金算入するのではなく、更正の請求によることとなる。

**ただし、破産手続については、別途留意が必要である。**

破産者の財産を換金し、最終配当が行われることにより破産手続は終結するが、破産法の場合、会社更生法、民事再生法、または会社法における特別清算のように債権の切捨てという考え方がもともとないため、裁判所の終結決定があつたとしても、法的には債権は消滅しない。

法人は、破産手続によりその有する財産を清算することで解散するが、個人は、破産宣告決定後、さらに免責決定を得ることで、破産手続による配当を除いて、破産債権者に対する全債務についてその責任を免除されるという取扱いになっている<sup>1</sup>。

債権の切捨てなどにより、債権が法的に消滅すれば、消滅した債権に係る貸倒処理が当然に認められるが、破産手続の場合に、債権の消滅をどの時点で認識し、どのタイミングで貸倒処理を行うのが重要なポイントになる。

最終配当後の破産終結決定に至れば、それ以上の回収可能性はまったく見込めないこととなり、この時点で事実上の貸倒れ(法基通 9-6-2)として処理することができると考えられる。そのタイミングについて、次の裁決事例の考え方が参考になりうるものと思われる<sup>2</sup>。

---

<sup>1</sup> 法人の場合は、裁判所の廃止決定または終結決定により登記が閉鎖され消滅するが、個人の場合は免責許可決定により責任を免除され、新たなスタートをするという考え方になっており、この点法人と個人とで手続に違いがみられる。

<sup>2</sup> 国税不服審判所・裁決事例・平成 20 年 6 月 26 日(裁決要旨文献番号66013395)参照。

国税不服審判所・裁決事例(平成 20 年 6 月 26 日)より裁決要旨  
(裁決要旨文献番号66013395)

「法人の破産手続と破産債権に係る貸倒れの時期」

法人の破産手続においては、配当されなかった部分の破産債権を法的に消滅させる免責手続はなく、裁判所が、破産法人に財産はないことを公証の上で出すところの廃止決定または終結決定があり、当該法人の登記が閉鎖されることとされており、この決定がなされた時点で当該破産法人は消滅することからすると、この時点において、当然、破産法人には分配可能な財産がないのであり、当該決定等により破産法人に対して有する金銭債権もその全額が滅失したとするのが相当であると解され、この時点が破産債権者にとって貸倒れの時点と考えられる。

なお、破産手続の終結前であっても、破産管財人から配当金額が零円であることの証明がある場合や、その証明が受けられない場合であっても、債務者の資産の処分が終了し、今後の回収が見込まれないまま破産終結までに相当な期間がかかるときは、破産終結決定前であっても、配当がないことが明らかな場合は、法人税基本通達 9-6-2 を適用し、貸倒損失として損金経理を行い、損金の額に算入することも認められる。

すなわち、法人の破産手続においては、配当されなかった部分の破産債権を法的に消滅させる免責手続はないが、裁判所が、破産法人に財産はないことを公証の上で廃止決定または終結決定を出し、法人の登記が閉鎖される。この決定がなされた時点で破産法人は消滅するため、破産法人に分配可能な財産がないのは明らかとなる。その時点が貸倒れの時期となる。

また、破産手続の終結前であっても、破産管財人から配当金額がゼロであることの証明がある場合や、その証明が受けられない場合であっても、債務者の資産の処分が終了し、今後の回収が見込まれないまま破産終結までに相当な期間がかかるときは、破産終結決定前であっても、配当がないことが明らかなことを条件として、法人税基本通達 9-6-2 を適用し、貸倒損失として損金経理を行い、損金の額に算入することも認められる旨が明示されている。

もっとも担保も保証もとっていないケースで、事実上回収見込みがまったくない場合は、書面による債権放棄により、早めに貸倒損失として損金算入を行う対応も考えられる。

なお、貸倒引当金の計上対象法人について、配当が見込まれる場合は、破産管財人から配当見込みの報告書を入手することによって、配当見込額を除いた部分を回収不能見込額として貸倒引当金の計上を行う方法も可能であると考えられる(法令 96 条 1 項 2 号)。この場合、配当可能見込額が存在する以上は、全額の回収不能とはいえないため、事実上の貸倒れ(法基通 9-6-2)で対応することはできないものと解される。

・ 私的な整理手続の場合

債権の切捨てがあったと認められるためには、一定の要件が必要である。利害の異なる債権者の集会や第三者が関与して負債整理(債権の切捨て)の取決めをした場合に、「合理的な基準」による負債整理であれば、法律上の貸倒れとして認められる(次項参照)

(2) 関係者の協議決定

私的な整理手続において、利害の異なる債権者の集会や第三者が関与して債権の切捨てを行う場合は問題ないという取扱いである。

→ 「合理的な基準」によることが前提

(すべての債権者についておおむね同一の条件で切捨て)

この場合、少額債権者を優先して、大口の債権者がある程度の不利益な条件であっても、「合理的な基準」と考えられる余地がある。

すなわち、**債権の発生原因、債権額の多寡、債権者と債務者との関係等について総合的に勘案の上協議が行われ、その協議によって各債権者の切捨額が決定されている場合には、恣意的なものではなく、合理的な基準によるものであると考えられる<sup>3</sup>。**

また、第三者のあっ旋による負債整理であっても、合理的な基準に基づくものであれば問題ないと考えられる。

(第三者は、金融機関、商社、主要取引先、弁護士、行政機関と広い範囲が考えられる。問題は、その負債整理の内容に合理性があるのかという点がポイントとなる。)

簡易裁判所の特定調停制度で、債権者集会と同様に大部分の債権者が特定調停手続に参加し、かつ、負債整理が合理的な基準により定められているものは、上記に当てはまるものと考えられる。。

私的整理手続において、上記のような要件を満たしていない単なる債権放棄は、次に説明する債務超過状態が相当期間継続し、弁済不能のため、書面により債務免除を通知する場合に該当しないと、寄附金として認定されるおそれが生じる。

---

<sup>3</sup> 国税庁質疑応答事例「子会社等を整理・再建する場合の損失負担等」の「損失負担(支援)割合の合理性」。

(3) 債務者の債務超過が相当期間継続し、弁済不能のため、書面で債務免除を通知

・「相当の期間」とは

債務超過の状態の継続期間である「相当期間」については、明文の定めはない。3年から5年程度と解説している書籍もある。しかし、一律に年数を形式的に設定するべきではなく、あらゆる回収努力をしたにもかかわらず、回収を断念せざるを得ないと判断する期間は、その状況によって違ってくると思われる。

・「債務超過」とは

債務超過とは、時価ベースで判断すべきであり、清算貸借対照表を作成した場合に債務超過となるようなケースに限定されると解される。なぜならば、債務者の支払能力に着目している以上、債務超過の状態についても実質判断により判定されるべきと考えられるからである。

## 2. 事実上の貸倒れ(法基通 9-6-2)

### (1) 物的担保または人的保証が付されている場合

物的担保が付されている場合や人的保証が付されている場合に、「全額回収不能であることが明らか」に該当しないということで、法人税基本通達 9-6-2 の適用はできない

ただし、例えば、先順位担保権の設定額が担保物件の時価を大幅に上回るなど、その担保権が名目に過ぎないと考えられるケースは実務上少なくない

これについては、先順位担保権の設定額が担保物件の時価を大幅に上回るようなケースで、担保物からの回収がまったく見込まれない、その劣後抵当権が単なる名目に過ぎないと判断されるときは、担保物はないものとして取り扱って問題ない(国税庁・質疑応答事例「担保物がある場合の貸倒れ」)。

また、担保物があるがその処分に時間がかかるというような場合には、貸倒引当金の適用対象法人であれば、個別評価貸倒引当金の計上を検討することとなる(法基通 11-2-8(1))。

### (2) 損金経理の時期

「全額が回収できないことが明らかになった事業年度において貸倒れとして損金経理をすることができる」とされているように、その明らかになった事業年度において損金経理をしないで、その翌事業年度以降において損金経理をした場合は、そのことを理由として否認対象になり得る。

**その損金経理の時期についても慎重な判断が必要になる。**

### (3) 全額回収不能であることの立証

「事実上の貸倒れ」は、法律的には債権が消滅していなくても、経済的な意味で債権の全額が回収不能であることが明らかな場合の貸倒れであるから、納税者の立証責任についてはより厳格なものが要求される。

この取扱いを適用する場合の「債務者の資産状況、支払能力等からみてその全額が回収できないことが明らかになった」かどうかの事実認定については、例えば債務者について破産、強制執行、整理、死亡、行方不明、債務超過、天災事故、経済事情の急変等の事実が発生したために回収の見込みがない場合のほか、債務者についてこれらの事実が生じていない場合であっても、その資産状況等のいかんによっては、これに該当するものとして取り扱う等弾力的に行われるべきであると考えられる<sup>4</sup>。

このほか、全額回収不能であることが明らかでない場合であっても、子会社等(取引関係、人的関係等において事業関連性を有する者を含む)に対する債権放棄については、その債権放棄が、①解散、経営権の譲渡等に伴うもので、その損失負担等をしなければ今後より大きな損失を蒙ることになることが社会通念上明らかであると認められるためやむを得ずその損失負担等をするに至った場合や、②業績不振の子会社等の倒産を防止するためにやむを得ず行われるもので合理的な再建計画に基づくものである場合など、その債権放棄に相当な理由があると認められるときは、寄附金の額に該当しないものとして損金算入される(法基通 9-4-1、9-4-2)。

また、災害を受けた取引先に対してその復旧支援を目的として災害発生後相当の期間内に債権の全部または一部の免除をしたときは、寄附金の額に該当しないものとして損金算入される(法基通 9-4-6 の 2)といった取扱いがある。

---

<sup>4</sup> 佐藤友一郎編著「法人税基本通達逐条解説(九訂版)」税務研究会出版局、P968。

### 3. 形式上の貸倒れ(法基通 9-6-3)

債務者について次に掲げる事実が発生した場合には、その債務者に対して有する売掛債権(売掛金、未収請負金その他これらに準ずる債権をいい、貸付金その他これに準ずる債権を含まない。)について法人が当該売掛債権の額から備忘価額を控除した残額を貸倒れとして損金経理をしたときは、これを認める。

- (1) 商品の販売、役務の提供等の営業活動によって発生した売掛債権について、取引を停止した時以後1年以上経過した場合
- (2) 同一地域の債務者について有する売掛債権の総額が、1回に費やす取立費用(取立のために要する旅費その他の費用)に満たない場合(支払を督促したにもかかわらず弁済がないとき)

この取扱いは、継続的な取引を行っていた得意先との間で生じた売掛債権等について、(1)取引停止、最後の弁済期または最後の弁済の時のうちの最も遅い時以後1年以上経過した場合、(2)遠隔地の債権で取立費用が上回り、督促にもかかわらず弁済されない場合、のいずれかの場合に、備忘価額を残して損金経理による貸倒れを認めるものである。

#### 通達の趣旨

売掛債権とは、反復的・継続的に発生する債権である。

→ 取引の慣行上、担保等によって保全を行うことが通常ない実情を考慮して、売掛債権に限って取扱いを緩やかにしたものと考えられる。

債務者の資産状態、支払能力等が悪化したため、その後の取引を停止するに至った場合が前提であると考えられる。

回収見込みのある担保が残っている場合、貸倒引当金の計上対象法人については、個別評価金銭債権に係る貸倒引当金で対応する必要がある。

#### 起算点

- ① 債務者との取引を停止した時
- ② 最後の弁済期
- ③ 最後の弁済の時

起算点は、①から③のうち最も遅い時である。

取引を停止した時、最後の弁済期、最後の弁済の時のいずれかが当期にかかっている場合には適用できないという意味である。

## 実務上問題となりやすいのは

- ・ 少額回収の場合
- ・ 手形のジャンプの場合

## 「形式上の貸倒れ」のポイント

- ・ 売掛債権が対象→貸付金その他これに準ずる債権は対象外
- ・ 継続的な取引を行っていた債務者が対象→不動産取引などの単発取引は対象外
- ・ 備忘価額を付す(法律上存在している売掛債権を「形式上の貸倒れ」として認める規定であり、その後の回収処理、貸倒処理の推移がわかるようにしておく必要がある)。
- ・ 債務者の資産状況、支払能力等が悪化したために、取引停止となった場合に限られる。
- ・ 損金経理が要件
- ・ 「形式上の貸倒れ」は、「事実上の貸倒れ」の特例として位置づけられるため、この取扱いが定める事実が発生した日の属する事業年度において損金経理しない場合で、その翌事業年度以降において損金経理した場合は、所得操作によるものかどうか問われるものと思われる。

### 3. 新型コロナウイルスによる影響下の取扱い

#### (1) 法人税基本通達との関係

新型コロナウイルスの影響により廃業する法人が増えることが予想されるが、取引先が法的整理手続を行うケースは全体からみれば少ないと思われる。

法律上債権が生きている場合には、法人税基本通達 9-6-2(事実上の貸倒れ)を検討する場面も生じるが、本通達は全額債権の回収見込みがないことが明らかな場合に認められる取扱いであるため、要件が厳格である。一部でも回収可能性が残っている場合には基本的に認められない取扱いであるため、慎重に取り扱う必要がある。

その点、法人税基本通達 9-6-3(形式上の貸倒れ)は形式基準による取扱いであるため、否認リスクが少ない。本通達の「取引を停止した時以後 1 年以上経過した場合」の起算日は、①債務者との取引を停止した時、②最後の弁済期、③最後の弁済の時のうちの最も遅い時である点に留意して、貸倒処理のタイミングを検討するが考えられる。決算日時点で、上記の 3 つのうち最も遅い時から 1 年以上経過しているかどうかについて確認する必要がある。

#### (2) 復旧支援を目的とした債権の免除等の取扱い

災害を受けた取引先に対してその復旧支援を目的として災害発生後相当の期間内に債権の全部または一部の免除をしたときは、寄附金の額に該当しないものとして損金算入されるという取扱い(法基通 9-4-6 の 2)が従来からあるが、令和 2 年 4 月 13 日付の法人税基本通達の改正により、新型コロナウイルス感染症により入国制限または外出自粛の要請など自己の責めに帰すことのできない事情が生じたことにより、売上の減少等に伴い資金繰りが困難となった取引先に対する支援として行う債権の免除も同様に取り扱う点が示された。

また、同様に、同日付の法人税基本通達の改正により、新型コロナウイルス感染症により入国制限または外出自粛の要請など自己の責めに帰すことのできない事情が生じたことにより、売上の減少等に伴い資金繰りが困難となった取引先に対する支援として行う低利または無利息による融資についても、法人税基本通達 9-4-6 の 3 の適用範囲に含まれ、通常受け取るべき利率により計算した利息相当額との差額を寄附金として取り扱わず、全額損金算入が認められることが明確化された。

(参考)貸倒損失の計上にあたっての関係証拠書類の例示

関係証拠書類の例(債権の発生、種類、担保の状況など存在状況を証するもの)

債権を証する資料	売掛債権	売買契約書、請書、受領書、納品書、請求書、検収書、支払通知書、発送伝票、売掛台帳、発送台帳、受取手形、不渡手形など
	請負契約	見積書、工事請負契約書、設備請負契約書
	貸金	金銭消費貸借契約書
	保証金・未収家賃	土地賃貸借契約書、建物賃貸借契約書
	更生債権等	会社更生債権、破産債権等の裁判所提出済債権届出書、債権確認書
担保・保証を証する資料	借入金保証書、連帯保証書、担保提供書、抵当権設定契約書、質権設定契約書、登記簿謄本など	

関係証拠書類の例(回収不能となった原因を証するもの)

不渡手形(銀行の付箋付)、手形交換所取引停止処分証明書、債権放棄の内容証明書、一定期間回収がないことを証する書面(督促状、催告書、売掛金元帳など)  
会社更生計画認可決定写し、民事再生計画認可決定写し、特別清算の決定書写し、破産宣告書写し、債権者集会の協議決定書、債権切捨ての同意書、債務者の決算書、債務者の不動産登記簿謄本など

(補足)立証において問題となりやすいケース

(1)債務者の債務超過が相当期間継続し、弁済不能のため、書面で債務免除を通知するケース(債務者の債務超過および支払不能であることをいかに立証するかが重要なポイント)

債務者の決算書(相当期間を念頭に置く)および事情説明資料、担保不足を証する不動産の登記簿謄本、債務者の現状を示す資料および信用調査機関の報告書など  
(債務超過の相当期間継続については、資産の時価評価を加味して判定する点に留意)

(2)個人の行方不明、死亡などの立証

督促状や内容証明の通知が返送されている事実、死亡により営業自体が存在しなくなっている事実などを証明する資料

(3)一定期間取引停止後の貸倒れ

督促状により、回収努力を十分行ったことを証明する必要がある。  
請求書や督促状のほかに、債権回収の方法、努力、経過等を詳細に説明する内部作成資料を備えておく。

(4)取立費用が売掛債権の総額を上回る場合の貸倒れ

回収に要する費用の見積書を作成する。

## II 棚卸資産の評価損に係る税務上の取扱い

税務上は著しい陳腐化等による評価損の要件(法法 33 条 2 項、法令 68 条 1 項 1 号)を満たすような限定された場合において、損金算入が認められることになる。

棚卸資産の評価損については、法的整理に伴うものを除いては、次の事実が生じたことにより当該資産の価額がその帳簿価額を下回ることとなったものについて認められる。

- |                       |
|-----------------------|
| イ 当該資産が災害により著しく損傷したこと |
| ロ 当該資産が著しく陳腐化したこと     |
| ハ イまたはロに準ずる特別の事実      |

「イまたはロに準ずる特別の事実」には、例えば、破損、型崩れ、棚ざらし、品質変化等により通常の方法によって販売することができないようになったことが含まれる(法基通 9-1-5)。

新型コロナウイルス感染症の影響により、売れ残り品や棚ざらし品などが生じるケースがみられる。

売れ残ることにより、陳腐化が発生し、今後通常の価額では販売することができないことが明らかな棚ざらし品については、損金算入が認められると考えられるが、単に滞留期間が長いだけで商品としての価値が毀損したとはいえないもの、今後も販売可能なものについてはもちろん認められない。

また、棚卸資産の時価が、単に物価変動、建値の変更等の事情によって低下しただけでは、評価損の損金算入は認められない。

### Ⅲ 有価証券の評価損に係る税務上の取扱い

#### 1. 上場有価証券等の評価損

保有している上場有価証券等について、評価損の損金算入が認められるためには、①上場有価証券等の期末時価が期末時の帳簿価額のおおむね50%相当額を下回り、かつ、②近い将来その価額の回復が見込まれないことが必要である(法基通 9-1-7)。

市場有価証券等の著しい価額の低下の判定(法基通 9-1-7)

法人税法施行令 68 条 1 項 2 号イ(市場有価証券等の評価損の計上ができる事実)に規定する「有価証券の価額が著しく低下したこと」とは、当該有価証券の当該事業年度終了の時における価額がその時の帳簿価額のおおむね 50%相当額を下回ることとなり、かつ、近い将来その価額の回復が見込まれないことをいうものとする。

(注)1 本文の 50%相当額を下回るかどうかの判定に当たっては、当該有価証券(法人税法施行令 119 条の 2 第 2 項(有価証券の一単位当たりの帳簿価額の算出の方法)に規定する「その他有価証券」に限る)の当該事業年度終了の日以前 1 月間の市場価格の平均額によることも差し支えない。

2 本文の回復可能性の判断は、過去の市場価格の推移、発行法人の業況等も踏まえ、当該事業年度終了の時に行うのであるから留意する。

形式的な判断基準はなく、将来にわたる株価を予測することは難しい面があるため、発行会社の財務諸表の数値などのデータを入手しておいて、株価の推移の状況も考慮しつつ、今後の業績の見通し、株式市場の状況などに基づき、近い将来の回復可能性がないという一定の合理性のある判断をしたのであれば、それを上回る反証がない限り、税務上は法人の判断をある程度尊重せざるを得ないものと考えられる

**個別銘柄ごとに、株価の推移、株式市場の動向、発行法人の業況等の推移などを総合的に勘案して判断することが考えられる。**

ただし、今回の新型コロナウイルスによる市況の悪化についても、リーマンショック時に国税庁から公表された「上場有価証券の評価損に関するQ&A」の判断指針が有効である点に留意する必要がある。監査法人の監査を受ける法人は、そのQ2に留意する必要がある。

監査法人の監査を受ける法人については、上場株式の事業年度末における株価が帳簿価額の 50%相当額を下回る場合の株価の回復可能性の判断の基準として一定の形式基準を策定し、税効果会計等の観点から自社の監査を担当する監査法人から、その合理性についてチェックを受けて、これを継続的に使用するのであれば、税務上その基準に基づく損金算入の判断は合理的なものと認められるとされている。

また、この形式基準を「企業会計上の減損処理の基準と同一にする」ことも認められる。すなわち、上場会社等では、税務上の評価損の計上に際して、会計上の減損処理の基準と異なる基準で、再度、回復可能性の検証を行う必要はないということを意味する。

会計上、「株価が 50%程度以上下落した場合には、合理的な反証がない限り、回復する見込みがあるとは認められない」とされており、それと同様の形式基準を設定することも認められる。**→税会一致も許容**

対象	株価の回復可能性の判断のための判断基準等
全法人	<ul style="list-style-type: none"> <li>・法人の側から、過去の市場価格の推移や市場環境の動向、発行法人の業況等を総合的に勘案した合理的な判断基準が示される限りにおいては、税務上その基準は尊重される(Q1解説(3))。</li> <li>・専門性を有する第三者である証券アナリストなどによる個別銘柄別・業種別分析や業界動向に係る見通し、株式発行法人に関する企業情報などを用いて、当該株価が近い将来回復しないことについての根拠が提示されるのであれば、これらに基づく判断は合理的な判断であると認められる(Q1解説(4))。</li> </ul>
監査法人の監査を受ける法人	<ul style="list-style-type: none"> <li>・上場株式の事業年度末における株価が帳簿価額の 50%相当額を下回る場合の株価の回復可能性の判断の基準として 一定の形式基準を策定し、税効果会計等の観点から自社の監査を担当する監査法人から、その合理性についてチェックを受けて、これを継続的に使用するのであれば、税務上その基準に基づく損金算入の判断は合理的なものと認められる(Q2のA)。</li> <li>・上記の一定の形式基準を企業会計上の減損処理の基準と同一にすることも認められる。</li> </ul>

## 2. 新型コロナウイルス感染症の発生を契機に形式基準の策定・変更も可

監査法人の監査を受けている法人を対象とした Q2 では、株価の回復可能性の判断のための形式基準について、新規に策定した場合、または、変更した場合であっても、その基準を自社の監査を担当する監査法人のチェックを受けながら継続的に使用するのであれば、新規策定または変更を行った最初の事業年度から、合理的なものとして取り扱うことができるとしてされている。

**このため、今回の「新型コロナショック」を契機として新規に基準を策定したり、これまでの基準を変更して、今回の年度決算から適用することも容認されると考えられる。**

ただし、自社の収益状況に合わせて、基準の使用を取り止めたり、正当な理由なく変更したりするような場合は、合理的な判断と認められない点に留意する必要がある。

## 2. 非上場有価証券の評価損

非上場有価証券の評価損については、「その有価証券を発行する法人の資産状態が著しく悪化したため、その価額が著しく低下したこと」(法令 68 条 1 項 2 号ロ)が、損金算入が認められる要件になるが、次の通達を参考にする必要がある。

市場有価証券等以外の有価証券の発行法人の資産状態の判定(法基通 9-1-9)

法人税法施行令 68 条 1 項 2 号ロ(市場有価証券等以外の有価証券の評価損の計上ができる事実)に規定する「有価証券を発行する法人の資産状態が著しく悪化したこと」には、次に掲げる事実がこれに該当する。

(1) 当該有価証券を取得して相当の期間を経過した後に当該発行法人について次に掲げる事実が生じたこと。

イ 特別清算開始の命令があったこと。

ロ 破産手続開始の決定があったこと。

ハ 再生手続開始の決定があったこと。

ニ 更生手続開始の決定があったこと。

(2) 当該事業年度終了の日における当該有価証券の発行法人の 1 株または 1 口当たりの純資産価額が当該有価証券を取得した時の当該発行法人の 1 株または 1 口当たりの純資産価額に比しておおむね 50%以上下回ることとなったこと。

(注) (2)の場合においては、次のことに留意する。

1 当該有価証券の取得が 2 回以上にわたって行われている場合または当該発行法人が募集株式の発行等もしくは株式の併合等を行っている場合には、その取得または募集株式の発行等もしくは株式の併合等があった都度、その増加または減少した当該有価証券の数およびその取得または募集株式の発行等もしくは株式の併合等の直前における 1 株または 1 口当たりの純資産価額を加味して当該有価証券を取得した時の 1 株または 1 口当たりの純資産価額を修正し、これに基づいてその比較を行う。

2 当該発行法人が債務超過の状態にあるため 1 株または 1 口当たりの純資産価額が負(マイナス)であるときは、当該負の金額を基礎としてその比較を行う。

非上場株式等については、この取扱いにより、まずは上記(1)または(2)により「資産状態の著しい悪化」要件を満たしたうえで、「価額の著しい低下」要件を満たすことが求められる。ここで、「価額の著しい低下」要件については、先の法人税基本通達 9-1-7 が準用される(法基通 9-1-11)。したがって、回復見込みがないことも、評価損が認められるための要件になる。

法的な手続開始の決定等がないかぎり、期末時の純資産価額が取得時の純資産価額に比しておおむね 50%以上下回り、かつ、期末時の時価が期末時の帳簿価額のおおむね 50%相当額を下回って、かつ、近い将来回復の見込みがない、というときに評価損の計上が認めら

れることとなる。この場合、取得時の純資産価額についての資料を確保できるかが実務上問題となる。

ところで、債務超過の赤字法人の増資を引き受けた場合には、その増資後において債務超過状態が解消していないとしても、資産状態の著しい悪化とは認められず、その増資から相当期間経過した後に改めてその事実が生じたと認められる場合(相当期間経過してもなお業績が回復せず、むしろ悪化しているというような場合)に、その時点で改めて評価損を計上できることとなる(法基通 9-1-12)。

## IV 固定資産に係る税務上の論点

### 1. 稼働休止資産

税務上、事業の用に供していないものは、原則として、償却費の損金算入は認められない(法令 13 条括弧書き)。

ただし、税務上、休止期間中必要な維持補修(メンテナンス)が行われており、いつでも稼働し得る状態にあるものは減価償却資産として取り扱われる(法基通 7-1-3)。

**逆に、必要な維持補修がされておらず、いつでも稼働し得る状態になっていないものは、税務上償却費の損金算入は認められない。**

稼働休止資産(法基通 7-1-3)

稼働を休止している資産であっても、その休止期間中必要な維持補修が行われており、いつでも稼働し得る状態にあるものについては、減価償却資産に該当するものとする。

(注) 他の場所において使用するために移設中の固定資産については、その移設期間がその移設のために通常要する期間であると認められる限り、減価償却を継続することができる。

新型コロナウイルスの影響により事業を休業した場合、休業中であっても、いつでも営業の再開ができることを前提として、いつでも稼働し得る状態にあるものについて、減価償却を中止する必要はない。

メーカーにおいて、製品の需要が減退したことに伴い、生産調整(一定期間の操業休止)についても、基本的に上記の要件を満たすことが考えられ、その場合は減価償却が認められると考えられる。

なお、事業の用に供さなくなったリース資産については、上記の稼働休止資産の取扱いがそのまま当てはまるものと解される。

### 2. 固定資産の評価減、除却

固定資産の評価損の計上については、税務上その適用は限定的である。

遊休状態にあり、その後の再使用の可能性がない場合には、そこで生じている損失は評価損というよりも除却損の性質を有することも考えられる。再使用の見込みがないものについては、除却を検討する必要が生じ得る(有姿除却については、基本的に使用価値を喪失していると認められるものが対象であるため、慎重に取り扱う必要がある)。

## V 繰越欠損金等の実務

### 1. 繰越欠損金の制度の概要

#### (1) 概要

法人税法上の課税所得の計算は、事業年度ごとに行うものとされている。したがって、ある事業年度で発生した欠損金を他の事業年度の所得から控除することはできない。

しかし、青色申告法人については、欠損金を繰越控除することが認められている。ある事業年度で発生した欠損金を翌事業年度以後の事業年度の所得から控除することができる。

青色申告法人における欠損金の繰越期間

平成 20 年 4 月 1 日前に終了した事業年度で発生した欠損金 → 7 年間

平成 20 年 4 月 1 日以後に終了した事業年度で発生した欠損金 → 9 年間

平成 30 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度で発生した欠損金 → 10 年間

青色申告法人においては、各事業年度開始の日前 10 年以内に開始した事業年度で発生した欠損金額があるときは、各事業年度の所得の金額の計算上、その欠損金額に相当する金額を損金の額に算入することができる(法法 57 条 1 項)。

この場合に、繰越欠損金は、古い年度のものから順次使用する(法基通 12-1-1)。

また、繰越欠損金は、①適格合併の場合、②完全支配関係がある子法人の解散後の残余財産の確定の場合に限って、法人間の引継ぎが認められる(法法 57 条 2 項)。

(①の場合は、被合併法人の繰越欠損金が合併法人に、②の場合は、子法人の繰越欠損金が完全支配関係がある株主法人に、原則として引き継がれる。)

#### (2) 要件

①繰越欠損金が生じた事業年度について青色申告書である確定申告書を提出し、②その後において連続して確定申告書を提出しており、かつ、欠損金額の生じた事業年度に係る帳簿書類を保存している場合に限り、繰越控除が認められる(法法 57 条 10 項)。

## 2. 青色欠損金の繰戻し還付制度

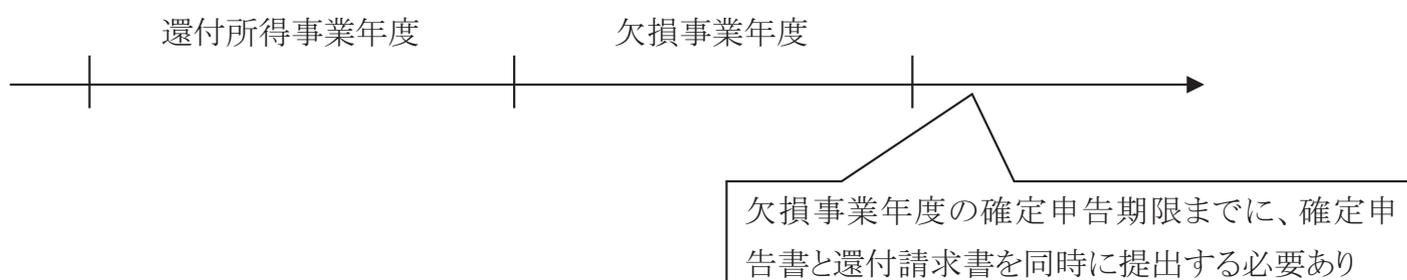
### (1) 制度の概要

現行法令上、中小企業者については、青色欠損金が生じた事業年度において、その青色欠損金額を前1年以内に開始した事業年度に繰戻して法人税額の還付を請求することが認められている(もちろん、繰越控除を選択することもできる)。

従前は、中小企業者と解散事業年度等に限り、認められていた。

→今回は、対象法人が拡大

すなわち、青色申告法人の確定申告書を提出する事業年度において生じた欠損金額がある場合には、その欠損金額に係る事業年度(欠損事業年度)開始の日前1年以内に開始したいずれかの事業年度(還付所得事業年度)の所得に対する法人税額の還付を請求することができる(法法80条1項)。



### (2) 繰戻し還付を受けるにあたっての留意点

- ① 還付請求は、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
- ② 欠損金額が生じた場合に、繰越控除をするか、繰戻しによる還付を請求するかは法人の任意である

### (3) 還付金額の計算

還付請求金額の計算方法は、次のとおりである。

還付請求 できる金額	=	還付所得事業年度 の法人税額	×	$\frac{\text{欠損事業年度の欠損金額}}{\text{還付所得事業年度の所得の金額}}$
---------------	---	-------------------	---	--

(注) 欠損事業年度の欠損金額が還付所得事業年度の所得の金額を超えるときは、分子の欠損金額は分母の所得金額でとどめる。

### (4) 緊急経済対策による特例の創設

今回の緊急経済対策により、青色欠損金の繰戻し還付については、**資本金または出資金の額が1億円以下の中小企業者だけではなく、資本金または出資金の額が1億円超10億円以下の法人についても認めるとされた。**

**ただし、大規模法人（資本金または出資金の額が10億円超の法人および相互会社）による完全支配関係がある法人、100%グループ内の複数の大規模法人に発行済株式等の全部を直接または間接に所有されている法人は除く。**

資本金が10億円以下か10億円超かは、各事業年度終了の時の現況により判定される。

令和2年2月1日から令和4年1月31日までの間に終了する事業年度に生じた欠損金について適用される。

(5) 還付請求書および別表の記載方法

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、次の設例を参考とされたい。

設 例 青色欠損金の繰戻し還付

前提条件

A社は3月決算会社である。当期の業績が厳しい状況であり、欠損事業年度になった。当期および前期の課税所得金額は、次のとおりである。

1. 課税所得金額

事業年度	課税所得金額
前期(令和元年4月1日から令和2年3月31日)	40,000,000
当期(令和2年4月1日から令和3年3月31日)	△25,000,000

2. 前期(令和元年4月1日から令和2年3月31日)の税額

所得に対する法人税額	9,280,000
<u>所得税額控除</u>	<u>△120,000</u>
差引法人税額(納付税額)	9,160,000

解 答

1. 欠損事業年度の欠損金額および還付所得事業年度の所得金額

(1) 欠損事業年度の欠損金額

欠損事業年度は当期(令和2年4月1日から令和3年3月31日)であり、その期の欠損金額は25,000,000円である。

(2) 還付所得事業年度の所得金額

還付所得事業年度は前期(令和元年4月1日から令和2年3月31日)であり、その期の所得金額は40,000,000円である。

2. 還付請求額の計算

$$\begin{aligned} \text{還付請求できる金額} &= \text{還付所得事業年度の法人税額} \times \frac{\text{欠損事業年度の欠損金額}}{\text{還付所得事業年度の所得の金額}} \\ &= 9,280,000 (\text{差引法人税額 } 9,160,000 \text{ 円} + \text{控除税額 } 120,000 \text{ 円}) \\ &\quad \times 25,000,000 \text{ 円} / 40,000,000 \text{ 円} \\ &= 5,800,000 \text{ 円} \end{aligned}$$

### 3. 還付請求書の作成

法人税の還付請求金額を法人税申告書別表 1(1)の 27 欄「欠損金の繰戻しによる還付請求税額」の外書きに記載する。また、地方法人税の還付請求金額については、別表 1(1)の 45 欄「この申告による還付金額」の外書きに記載する。

さらに、別表 7(1)において、還付所得事業年度に繰り戻す欠損金額を控除する記載が必要になる。

なお、法人事業税や法人住民税などの地方税には欠損金の繰戻し還付の制度がないため、欠損金が生じて、法人税・地方法人税について欠損金の繰戻し還付の適用を受けた場合においても、法人事業税(所得割)・法人住民税(法人税割)の計算上は、その繰戻し還付がなかったものとして、その事業年度において生じた欠損金を翌期以降に繰り越すために、それぞれ次の手続を行う。

#### (1) 法人事業税(所得割)

その事業年度において生じた欠損金(繰戻し還付適用前の欠損金)は「事業税の欠損金」として、第 6 号様式別表 9「欠損金額等及び災害損失金の控除明細書」を用いて翌期以降に繰り越し、翌期以降の事業税の計算の基礎となる所得金額から控除する。

#### (2) 法人住民税(法人税割)

欠損金の繰戻し還付の規定により還付を受けた法人税額は「住民税の欠損金(正式名称は「控除対象還付法人税額)」として、道府県民税は第 6 号様式別表 2 の 3、市町村民税は第 20 号様式別表 2 の 3「控除対象還付法人税額又は控除対象個別帰属還付税額の控除明細書」で翌期以降に繰り越し、翌期以降の道府県民税および市町村民税の計算の基礎となる法人税額から控除する。

### 3. 災害損失欠損金の繰戻し還付制度

#### (1) 制度の概要

災害のあった日から同日以後 1 年を経過する日までの間に終了する各事業年度において生じた災害損失欠損金額<sup>5</sup>がある場合には、その事業年度開始の日前 2 年(白色申告である場合には、前 1 年)以内に開始したいずれかの事業年度(還付所得事業年度)の法人税額のうち災害損失欠損金額に対応する部分の金額について、還付を請求することができる(法法 80 条 5 項)。(もちろん、繰越控除を選択することもできる。)

今般の新型コロナウイルス感染症に関連して、学校の臨時休業や外出自粛の要請等が行われたことにより、棚卸資産、固定資産などに損失が生じている場合や、感染症の拡大や発生を防止するための消毒等の費用を支出している場合、これらの損失や費用の額は、災害損失欠損金を構成する「災害により生じた損失の額」に該当する。

災害により生じた損失については、災害により棚卸資産、固定資産または一定の繰延資産について生じた損失の額が対象とされているため、例えば外出自粛の要請等があったことによる店舗の売上の減少額などは対象外である。

**災害損失の繰戻し還付制度の場合、資本金の大小に関係なく、青色申告か白色申告かを問わず、また、中間申告での適用が可能である。**

なお、青色申告法人における災害損失欠損金は、青色欠損金に該当するので、当該災害損失欠損金の全部または一部につき、「災害損失の繰戻し」、「青色欠損金の繰戻し」のいずれかの規定を選択することができる。2 年前の事業年度への繰戻しは「災害損失の繰戻し」を適用するしかないが、1 年前の事業年度へ繰戻す場合には、「災害損失の繰戻し」、「青色欠損金の繰戻し」のいずれの規定も適用することができることとなる<sup>6</sup>。

---

<sup>5</sup> 災害損失欠損金額とは、災害により棚卸資産、固定資産または政令で定める繰延資産について生じた損失の額で政令で定めるものであり、災害欠損事業年度の欠損金額のうち、災害損失の額に達するまでの金額をいう(法法 80 条 5 項、法令 116 条 1 項)。すなわち、災害欠損事業年度の欠損金額(青色申告の場合は、青色欠損金額)  $\geq$  災害損失欠損金額という関係が成り立つ。

<sup>6</sup> 災害損失欠損金額とそれ以外の青色欠損金額を有する場合において、これらの欠損金額を前期に繰戻す場合には、これらの欠損金額を区分することなく、その合計額について法人税法 80 条 1 項の規定の適用を受けることもできる。その場合は、「災害損失の繰戻しによる還付請求書」の作成は行わず、「欠損金の繰戻しによる還付請求書」のみを作成することになるが、還付請求税額や翌期へ繰り越す欠損金額は、それぞれを区分して 2 つの還付請求書を作成する場合と同様の結果になる。

## (2) 還付金額の計算方法

還付請求金額の計算方法は、次の通りである。

還付請求 できる金額	=	還付所得事業年度 の法人税額	×	$\frac{\text{災害損失欠損金額}}{\text{還付所得事業年度の所得の金額}}$
(注) 災害損失欠損金額が還付所得事業年度の所得の金額を超えるときは、分子の災害損失欠損金額は分母の所得金額でとどめる。				

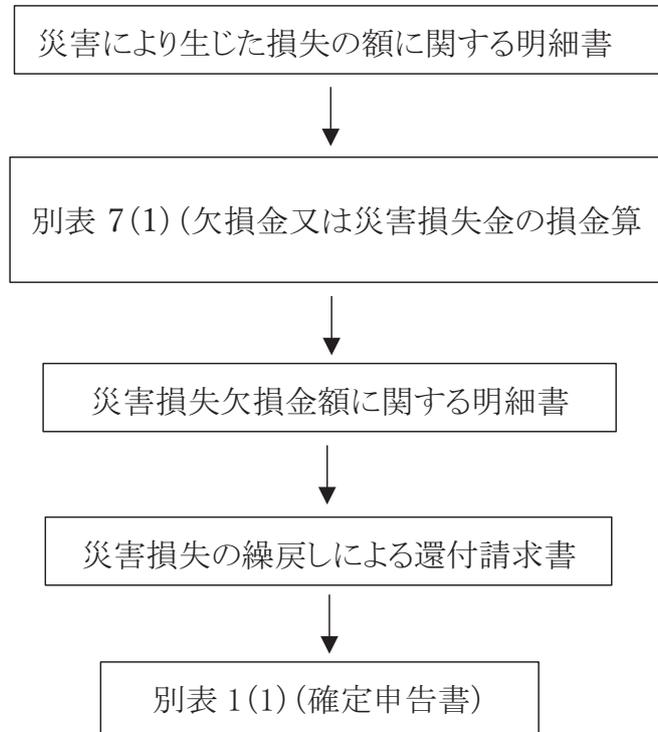
## (3) 災害損失欠損金の該当性

災害損失欠損金の繰戻し還付制度を利用するにあたっては、災害損失欠損金を構成する災害により生じた損失に該当するかどうかの識別を適切に行う必要がある。次の具体例が参考になると思われる。

災害損失欠損金 に該当するもの	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 飲食業者等の食材(棚卸資産)の廃棄損</li> <li>・ 感染者が確認されたことにより廃棄処分した器具備品等の除却損</li> <li>・ 施設や備品などを消毒するために支出した費用</li> <li>・ 感染発生の防止のため、配備するマスク、消毒液、空気清浄機等の購入費用</li> <li>・ イベント等の中止により、廃棄せざるを得なくなった商品等の廃棄損</li> </ul> <p>(注) 繰戻し還付の対象となる災害損失とは、<b>棚卸資産や固定資産に生じた被害(損失)に加え、その被害の拡大・発生を防止するために緊急に必要な措置を講ずるための費用が該当する。</b></p>
災害損失欠損金 に該当しないもの	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 客足が減少したことによる売上減少額</li> <li>・ 休業期間中に支払う人件費</li> <li>・ イベント等の中止により支払うキャンセル料、会場借上料、備品レンタル料</li> </ul> <p>(注) 上記のように、棚卸資産や固定資産の被害の拡大・発生を防止するために直接要した費用とは言えないものについては、災害損失欠損金に該当しない。</p>

#### (4) 還付請求書および明細書の作成方法

災害損失欠損金の繰戻し還付請求を行う場合には、「災害損失の繰戻しによる還付請求書」を作成し、確定申告書の提出と同時に、納税地の所轄税務署長に提出する必要がある(法第80条1項、5項)。以下の手順により、明細書の作成および別表の記載をすることになる。



##### ① 「災害により生じた損失の額に関する明細書」の作成と別表 7(1) の記載

「災害損失の繰戻しによる還付請求書」の作成に先立って、別表 7(1) の明細書として「災害により生じた損失の額に関する明細書」を作成する。この明細書は、「資産の滅失等により生じた損失の額」、「被害資産の原状回復のための費用等に係る損失」および「被害の拡大又は発生の防止のための費用に係る損失の額」の3区分に分けて、資産の種類ごとの金額を記載する様式になっているが、先の「その被害の拡大・発生を防止するために緊急に必要な措置を講ずるための費用」は、そのうちの「被害の拡大又は発生の防止のための費用に係る損失の額」の欄に金額を記載することになる。

別表 7(1) の7欄から 12 欄に、災害に係る災害損失金額を記載し、13 欄に、災害に係る災害損失欠損金額を記載する。

## ②「災害損失欠損金額に関する明細書」の作成

「災害損失の繰戻しによる還付請求書」の付表として作成し、災害損失欠損金額をいずれの還付所得事業年度に繰戻すかを明らかにする。青色申告法人の場合、前期と前々期の2期に対して繰戻し還付を請求することもできるが、その場合はこの明細書で内訳(3欄の①と②)を記載することになる。前期と前々期の2期に対して繰戻し還付を請求する場合は、還付所得事業年度ごとに還付請求書を作成することになる。

## ③「災害損失の繰戻しによる還付請求書」の作成および別表1(1)の記載

「災害損失欠損金額に関する明細書」に記載した「繰戻す災害損失欠損金額」を基に、還付所得事業年度ごとに「還付請求書」を作成する。還付金額を15欄に記載し、この額を別表1(1)の27欄の外書きに転記する。また、地方法人税の還付額を45欄の外書きに記載する。

## (5) 設例

設例に基づいて、各明細書および別表の記載方法を示すものとする。

### 設 例 災害損失欠損金の繰戻し還付

#### 前提条件

当社(B社、3月決算会社)は飲食業者であるが、当期(令和3年3月期)において新型コロナウイルス感染症の影響を受け、食材(棚卸資産)を廃棄しなければならなくなった。また、感染発生防止のため緊急に配備するマスク、消毒液、空気清浄機等の購入費用が生じた。法人税法80条5項(災害損失の繰戻しによる法人税額の還付)の規定を適用して前々期(令和元年3月期)を還付所得事業年度として、災害損失欠損金の繰戻し還付請求を行うこととした。各明細書および別表の記載例を示しなさい。

- ・還付所得事業年度(平成30年4月1日から令和元年3月31日)の所得金額 18,000,000円
- ・還付所得事業年度(平成30年4月1日から令和元年3月31日)法人税額 4,176,000円
- ・当期(令和2年4月1日から令和3年3月31日)の災害損失欠損金額 6,000,000円
- ・当期(令和2年4月1日から令和3年3月31日)の青色欠損金額 8,000,000円
- ・当期の災害損失欠損金額6,000,000円の内訳
  - 〔 棚卸資産の滅失等による損失 5,000,000円 〕
  - 〔 マスク、消毒液、空気清浄機等の購入費用 1,000,000円 〕

災害損失欠損金6,000,000円を前々期に繰戻して、法人税の還付請求を行うものとする。

## 解 答

### 1. 「災害により生じた損失の額に関する明細書」の作成および別表 7(1)の記載

棚卸資産の滅失等による損失 5,000,000 円およびマスク、消毒液、空気清浄機等の購入費用 1,000,000 円をそれぞれ所定欄に記載し、合計欄を記載する。別表 7(1)の「当期分」の欄の「欠損金の繰戻し額」の欄に 6,000,000 円を記載する。青色申告法人の場合は青色欠損金の行に記載し、白色申告法人の場合は災害損失金の行に記載する。

### 2. 「災害損失欠損金額に関する明細書」の作成

災害損失欠損金額をいずれの還付所得事業年度に繰り戻すかを明らかにするものである。青色申告法人の場合、前期と前々期の 2 期に対して繰戻し還付を請求することもできるが、その場合はこの明細書で内訳(3 欄の①と②)を記載することになる。本設例では、前々期のみに対して繰戻し還付を請求するため、3 欄の①に 6,000,000 円と記載する。

### 3. 「災害損失の繰戻しによる還付請求書」の作成および別表 1(1)の記載

「災害損失欠損金額に関する明細書」に記載した「繰り戻す災害損失欠損金額」を基に、作成する。還付金額を 15 欄に記載し、この額を別表 1(1)の 27 欄の外書きに転記する。また、地方法人税の還付額を 45 欄の外書きに記載する。

#### 4. 繰越欠損金の引継ぎおよび引継ぎに係る制限規定

##### (1) 適格合併の場合

##### ① 繰越欠損金の引継ぎ制限

適格合併の場合、原則として、被合併法人の繰越欠損金を合併法人に引き継ぐ。

適格合併の日前 10 年以内に開始した被合併法人の各事業年度の繰越欠損金のうち、未使用のもの(未処理欠損金額)が合併法人の引き継がれる(法法 57 条 2 項)。

被合併法人の最後事業年度(合併の日の前日に終了する事業年度)において欠損金が生じたときは、それも引き継がれる。

適格合併の場合に、繰越欠損金の引継ぎについて、一定の制限規定が置かれている点に留意が必要である。

**支配関係がある法人との適格合併について、合併法人と合併法人との間に、①合併法人の当該適格合併の日の属する事業年度開始の日の 5 年前の日、②合併法人の設立の日、③被合併法人の設立の日、以上のうち最も遅い日から継続して支配関係がない場合には、一定の制限を受ける(法法 57 条 3 項、法令 112 条 4 項)**

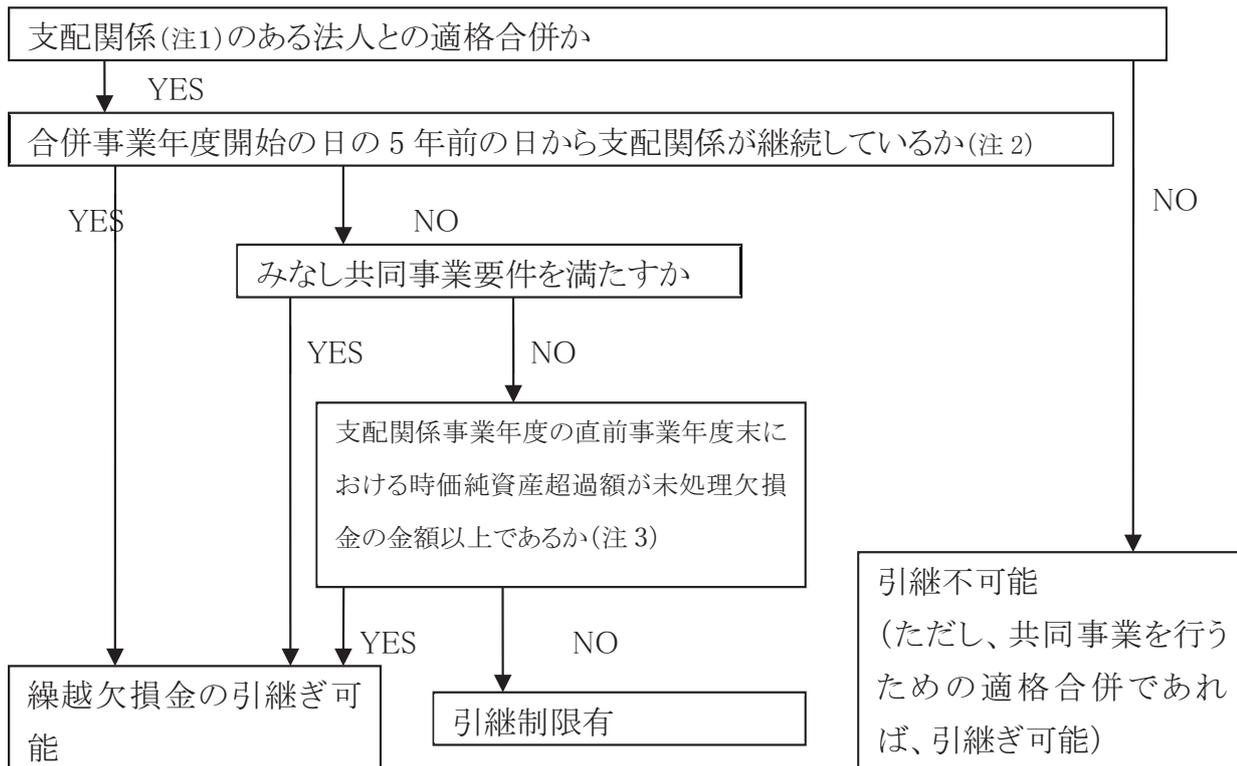
ただし、みなし共同事業要件を満たしているときは、制限を受けない。

(平成 22 年度税制改正により、支配関係が、法人の設立の日から継続してある場合には、制限措置の対象外となった。)

##### 制限を受ける金額

支配関係事業年度(被合併法人と合併法人との間に最後に支配関係があることとなった日の属する事業年度)前に生じた欠損金額、および支配関係事業年度以後に生じた欠損金額のうち支配関係成立の日においてすでに保有していた含み損資産(特定資産)の譲渡等により生じたものは、合併法人に引継ぎできない

繰越欠損金の引継判定フローチャート



(注1)「支配関係」とは以下の 1) または 2) のいずれかの要件を満たす関係を指す(法第 2 条 12 の 7 の 5、法令 4 条の 2)。

1) 同一の者(その者が個人である場合は、その者およびこれと特殊の関係のある個人)が法人の発行済株式等の総数または総額の 50% 超を直接または間接に保有する場合の当該同一の者と法人との間の関係(以下、「直接支配関係」という)

2) 同一の者との間に当事者間の直接支配関係がある法人相互の関係(法令 4 条の 2 第 1 項) 具体的には、次のいずれかの関係である。

- ・いずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式の総数または出資の総額(当該他方の法人が有する自己の株式または出資を除く)の 50% 超を直接または間接に保有する関係

- ・2以上の法人が同一の者(個人の場合は、個人の者およびこれと特殊の関係のある個人を含む)によってそれぞれの法人の発行済株式の総数または出資の総額の 50% 超を直接または間接に保有される関係。

(注 2) 当該適格合併の日の属する事業年度開始の日(当該適格合併が新設合併であるときは当該適格合併の日)の 5 年前の日、合併法人の設立の日もしくは被合併法人の設立の日のうち最も遅い日から継続して支配関係がある。

(注 3) みなし共同事業要件を満たさなくとも、支配関係事業年度の直前事業年度末における被合併法人の時価純資産超過額(時価純資産価額－簿価純資産価額)が未処理欠損金額以上であるときは、被合併法人の未処理欠損金額の全額が引継ぎ可能となる。また、未処理欠損金額が時価純資産超過額を上回るときは、時価純資産超過額の範囲で被合併法人の未処理欠損金額の引継ぎが可能となる。

## ② 繰越欠損金の引継ぎの方法

被合併法人の繰越欠損金を具体的にどのように合併法人に引き継ぐかであるが、**繰越欠損金が発生した被合併法人の事業年度開始の日の属する合併法人の事業年度において生じた繰越欠損金とみなして取り扱われる。**

ただし、合併法人における合併事業年度(合併の日の属する事業年度)開始の日以後に開始した被合併法人の事業年度において生じた繰越欠損金は、合併事業年度の前事業年度において生じた繰越欠損金とみなして取り扱われる。

**実務上は、別表7(1)付表1「適格組織再編成等が行われた場合の調整後の控除未済欠損金額の計算に関する明細書」を用いて引き継ぐことになる。**

以下、別表7(1)および別表7(1)付表1の記載例を示すものとする。合併法人は3月決算、被合併法人は9月決算法人であったものとする。期中合併であるX4年3月1日に合併したものとする。

被合併法人乙社の繰越欠損金の額は、次のとおりである。

(単位:円)

発生事業年度	繰越欠損金の額
X0.10.1～X1.9.30	1,000,000
X1.10.1～X2.9.30	2,000,000
X2.10.1～X3.9.30	500,000
X3.10.1～X4.2.28	1,200,000
合計	4,700,000

なお、被合併法人乙社の最後事業年度(X3.10.1～X4.2.28)に発生した繰越欠損金は、合併法人甲社の合併事業年度の前事業年度であるX3年3月期に生じた繰越欠損金とみなされる点に留意が必要である。

甲社のX4年3月期における繰越欠損金の控除前所得金額が600万円であったものとする。と、引き継がれた繰越欠損金470万円の全額が控除される(甲社は中小法人等であり、繰越欠損金の控除制限は受けないものと仮定)。

(2) 完全支配関係がある子法人の解散・清算の場合

完全支配関係がある内国法人が解散し、残余財産が確定したときは、当該内国法人の未処理欠損金額(=10年内の繰越欠損金額のうち未使用のもの)をその内国法人の完全支配関係がある株主法人に引き継ぐ(法法57条2項)。

具体的には、当該内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人の残余財産が確定した場合において、当該他の内国法人の残余財産確定の日の翌日前10年以内に開始した各事業年度(以下、「前10年内事業年度」という)において生じた欠損金額(未処理欠損金額)があるときは、当該内国法人の残余財産確定の日の翌日の属する事業年度以後の各事業年度において、当該未処理欠損金額の生じた前10年内事業年度開始の日の属する当該内国法人の各事業年度において生じた欠損金額とみなす(法法57条2項)。

また、株主である内国法人(親法人)のその残余財産確定の日の翌日の属する事業年度開始の日以後に開始した他の内国法人(子法人)の前10年内事業年度において生じた未処理欠損金額は、その残余財産確定の日の翌日の属する事業年度の前事業年度において生じた欠損金額とみなす。

なお、完全支配関係がある子法人の未処理欠損金額の親法人への引継ぎは、別表7(1)付表1に親法人の未処理欠損金額、子法人の未処理欠損金額、および両者の合計額を記載し、その合計額を別表7(1)に記載する方法により行うことになる。

完全支配関係がある内国法人の未処理欠損金額の引継ぎ制限が、以下のとおり適格合併の場合と同様に規定されている。

**①残余財産の確定の日の翌日の属する事業年度開始の日の5年前の日、②親法人の設立の日、③子法人の設立の日、以上のうちいずれか最も遅い日から継続して支配関係を有する場合には、制限は課せられない。**

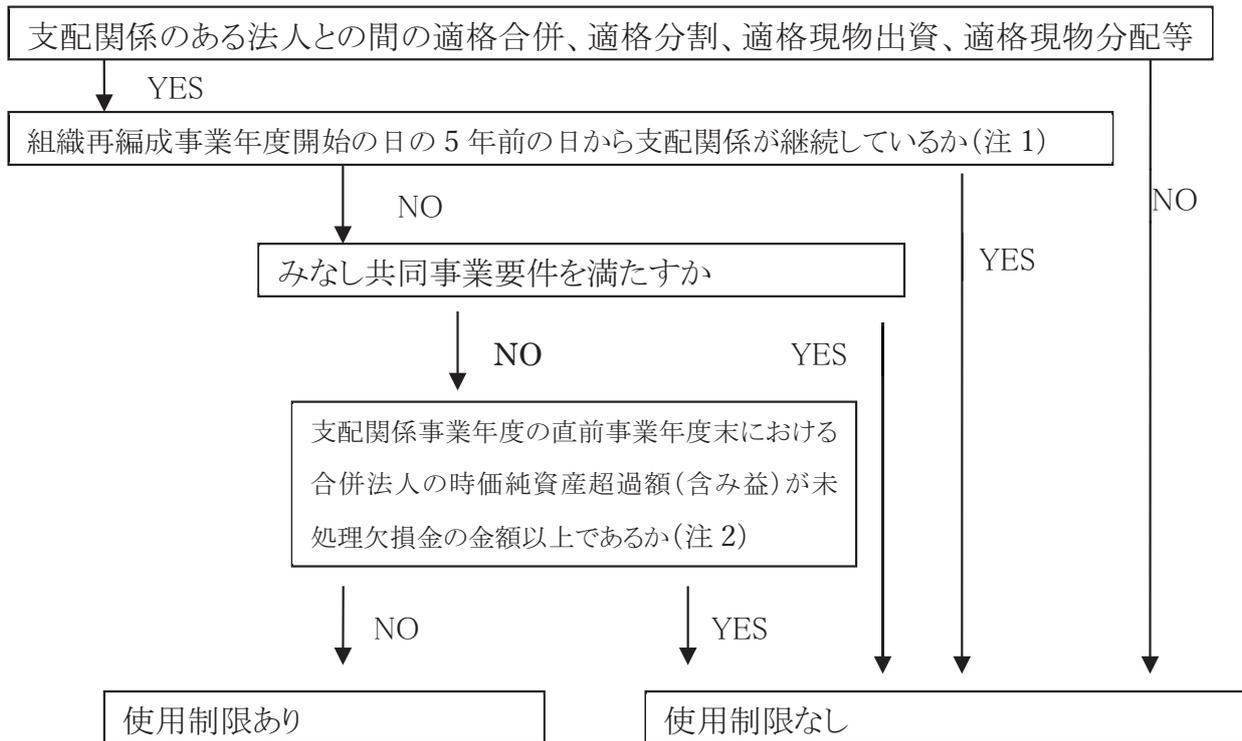
## 5. 繰越欠損金の使用制限(適格合併、適格分割、適格現物出資等)

内国法人と支配関係法人(当該内国法人との間に支配関係がある法人)との間で当該内国法人を合併法人、分割承継法人、被現物出資法人または被現物分配法人とする適格合併もしくは適格合併に該当しない合併で完全支配関係にある法人間の譲渡損益調整資産に係る譲渡損益繰延の適用があるもの、適格分割、適格現物出資または適格現物分配(以下、「適格組織再編成等」という)が行われた場合において、みなし共同事業要件を満たしていないときは、当該内国法人の当該適格組織再編成等の日の属する事業年度(以下、「組織再編成事業年度」という)以後の各事業年度における繰越欠損金の控除の適用について使用制限がかかる(法法 57 条 4 項本文)。

**ただし、①組織再編成事業年度開始の日の5年前の日、②当該内国法人の設立の日または③当該支配関係法人の設立の日、以上のうち最も遅い日から継続して当該内国法人と当該支配関係法人との間に支配関係がある場合ときは、制限はかからない(同項ただし書き)。**

仮に制限がかかる場合は、当該内国法人の支配関係事業年度前の各事業年度の未処理欠損金額、および当該内国法人の支配関係事業年度以後の各事業年度で生じた欠損金額のうち、特定資産譲渡等損失相当額として特定資産の譲渡等から生じた損失から成る部分の金額が使用できなくなる(同項 1 号、2 号)。

繰越欠損金の使用制限に係る判定フローチャート



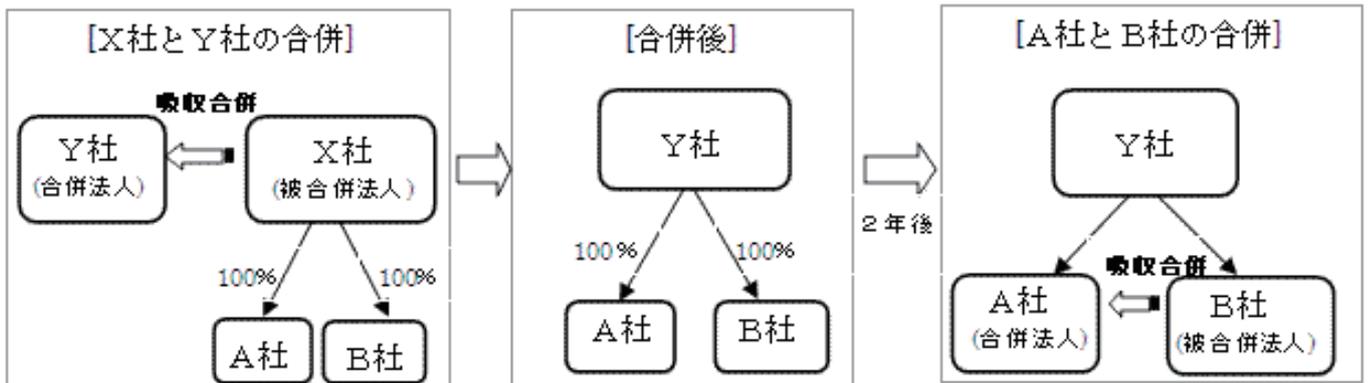
(注1)組織再編成事業年度開始の日の5年前の日、当該内国法人の設立の日または当該支配関係法人の設立の日のうち最も遅い日から継続して当該内国法人と当該支配関係法人との間に支配関係がある場合ときは、制限はかからない。

(注2)みなし共同事業要件を満たさなくても、支配関係事業年度の直前事業年度末における合併法人の時価純資産超過額(時価純資産価額－簿価純資産価額)が未処理欠損金額以上であるときは、合併法人の未処理欠損金額の全額の使用が可能となる。また、未処理欠損金額が時価純資産超過額を上回るときは、時価純資産超過額の範囲で合併法人の未処理欠損金額の使用が可能となる。

## 6. 支配関係発生時期の判定

合併法人と被合併法人の間に、支配者の変遷により支配関係が複数ある場合、そのうちに5年以内に生じた支配関係があるときであっても、それ以前の支配関係を併せて5年継続要件を満たしていれば、欠損金の制限措置の適用を受けない。

(保有関係)



### 前提条件

Y社とX社は、2年前にY社を合併法人、X社を被合併法人とする吸収合併(適格)を行っている。A社およびB社は、いずれもその設立時(10年前)からX社の100%子会社であったところ、X社とY社の合併により、A社およびB社はいずれもY社の100%子会社となった。その後の経済情勢の変更に伴い、今般、A社を合併法人、B社を被合併法人とする吸収合併を行う予定である。

B社は、青色欠損金額を有しているが、A社とB社の関係は設立時から継続して支配関係があると解し、B社が有する青色欠損金額をA社に引き継ぐことができるか。なお、A社とB社の合併は適格合併に該当するが、みなし共同事業要件を満たしていない。

### 解答

A社及びB社の親会社であったX社がY社に吸収合併されたことにより、A社とB社の親会社はY社に変わっているが、当該吸収合併の前後を通じてA社とB社との間の支配関係は継続していることからすれば、A社とB社はその設立時(10年前)からA社とB社の合併まで継続して支配関係があるということになる。

したがって、B社が有する青色欠損金額はA社に引き継がれる。

上記のケースで、Y社がX社の株式をすべて買い取り100%子会社化(グループ化)してから吸収合併した場合も同様である。

## 7. 欠損等法人に係る繰越欠損金の繰越控除の適用制限

平成 18 年度税制改正により、繰越欠損金を有する法人や含み損のある資産を有する法人を買収し、収益性のある法人と合併したり、収益性のある事業を移転したりすることにより、課税所得を圧縮する、すなわち繰越欠損金等を利用する目的で他の企業を買収した場合に、一定の事由に該当するときは、繰越欠損金の引継ぎ・使用や資産の譲渡等損失の損金算入を制限する措置が創設された。これは外部から繰越欠損金を有する企業を買収して、自社の課税所得と相殺することを主目的とする行為に対して制限を課すことをその趣旨としているものである。

欠損等法人とは、特定の株主によって 50%を超える株式等を直接または間接に保有される関係(「特定支配関係」となった内国法人で、欠損金額(または含み損のある一定の資産)を有するものをいう。

この欠損等法人が、その特定支配関係を有することとなった日(「以下、特定支配日」)以後 5 年を経過した日の前日までに次に掲げる事由のいずれかに該当する場合は、その該当する日の属する事業年度(「適用事業年度」)前の各事業年度において生じた欠損金額については、青色欠損金の繰越控除制度が不適用になる(法人税法 57 条の 2)。

- |  |
|--|
| <p>① 欠損等法人が休業法人である場合に、特定支配日以後に事業を開始すること</p> <p>② 欠損等法人が特定支配日直前において営む事業(以下「旧事業」という)のすべてを特定支配日以後に廃止する、もしくは廃止見込みがある場合に、旧事業の事業規模のおおむね5倍を超える資金の借入れまたは出資により金銭その他の資産の受入れ(以下「資金借入れ等」という)を行うこと</p> <p>③ 特定の株主または特定の株主の関連者が欠損等法人に対する特定債権<sup>7</sup>を取得した場合において、旧事業の規模のおおむね 5 倍を超える資金借入れ等を行うこと</p> <p>④ 欠損等法人が以下のいずれかに該当する場合において、欠損等法人を被合併法人とする適格合併を行う、または欠損等法人(特定株主と完全支配関係があるものに限る)の残余財産が確定すること</p> <ul style="list-style-type: none"><li>・欠損等法人が特定支配日直前において事業を営んでいない場合</li><li>・欠損等法人が旧事業のすべてを特定支配日以後に廃止し、または廃止することが見込まれている場合</li><li>・特定の株主または特定の株主の関連者が欠損等法人に対する特定債権を取得している場合</li></ul> <p>⑤ 特定支配関係を有することになったことに基因して、欠損等法人の特定支配日直前の特定役</p> |
|--|

<sup>7</sup> 特定債権とは、欠損等法人に対する債権で、その取得の対価の額がその債権の額(額面金額)の 50%未満の場合で、かつ、その取得した債権が取得のときにおける欠損等法人の債務の総額の 50%超である場合のその債権をいう(法令 113 条の 2 第 19 項)。

員のすべてが退任し、かつ、特定支配関係を有することになったことに基因して、特定支配日直前において欠損等法人の業務に従事する使用人のおおむね 20%以上が退職した場合で、かつ、非従事事業(特定支配日直前において欠損等法人の業務に従事する使用人が従事しない事業)の事業規模が旧事業の事業規模のおおむね 5 倍を超えることとなること

本制度は、欠損金を有する法人を買収した上でその法人に事業を移管し、当該法人が買収前から有していた繰越欠損金を利用して課税所得の圧縮を図るといった租税回避行為を防止する目的で講じられたものである。

欠損金の繰戻しによる還付請求書

※整理番号	
※特種電話番号	

<p style="text-align: center;">税務署受付印</p> <div style="border: 1px dashed black; border-radius: 50%; width: 100px; height: 100px; margin: 0 auto;"></div> <p style="text-align: center;">令和 年 月 日</p> <p style="text-align: right;">税務署長殿</p>	納 税 地	〒0000-0000 東京都千代田区〇〇町〇-〇-〇 電話(03)0000-0000
	(フリガナ)	エー カブシキガイシャ
	法 人 名 等	A 株式会社
	法 人 番 号	
	(フリガナ)	
	代 表 者 氏 名	〇 山 〇 夫 ㊟
	代 表 者 住 所	〒0000-0000 東京都渋谷区〇〇町〇-〇-〇
事 業 種 目		〇〇〇 業

法人税法第80条の規定に基づき下記のとおり欠損金の繰戻しによる法人税額の還付を請求します。  
記

欠損事業年度	自 平成・(令和) 2年 4月 1日 至 平成・(令和) 3年 3月 31日	還付所得事業年度	自 平成・(令和) 1年 4月 1日 至 平成・(令和) 2年 3月 31日
区 分		請 求 金 額	※ 金 額
欠損事業年度の欠損金額	欠 損 金 額 (1)	25,000,000	
	同上のうち還付所得事業年度に繰り出す欠損金額 (2)	25,000,000	
還付所得事業年度の所得金額	所 得 金 額 (3)	40,000,000	
	既に欠損金の繰戻しを行った金額 (4)		
	差引所得金額((3)-(4)) (5)	40,000,000	
還付所得事業年度の法人税額	納付の確定した法人税額 (6)	9,160,000	
	仮装経理に基づく過大申告の更正に伴う控除法人税額 (7)	0	
	控 除 税 額 (8)	120,000	
	使途秘匿金額に対する税額 (9)	00	
	課税土地譲渡利益金額に対する税額 (10)	0	
	リース特別控除取戻税額 (11)	0	
	法人税額((6)+(7)+(8)-(9)-(10)-(11)) (12)	9,280,000	
	既に欠損金の繰戻しにより還付を受けた法人税額 (13)	0	
差引法人税額((12)-(13)) (14)	9,280,000		
還付金額((14)×(2)÷(5)) (15)	5,800,000		
請求期限	令和 年 月 日	確定申告書提出年月日	平成・(令和) 3年 5月 28日

還付を受けようとする金融機関等	1 銀行等の預金口座に振込みを希望する場合 (銀行) 本店・(支店) 〇〇 金庫・組合 〇〇 出張所 漁協・農協 本所・支所 普通 預金 口座番号 〇〇〇〇〇〇	2 ゆうちょ銀行の貯金口座に振込みを希望する場合 貯金口座の記号番号 _____
		3 郵便局等の窓口での受け取りを希望する場合 郵便局名等 _____

この請求書が次の場合に該当するときは、次のものを添付してください。

- 1 期限後提出の場合、確定申告書とその提出期限までに提出することができなかった事情の詳細を記載した書類
- 2 法人税法第80条第4項の規定に基づくものである場合には、解散、事業の全部の譲渡等の事実発生年月日及びその事実の詳細を記載した書類
- 3 設備廃棄等欠損金額又は特定設備廃棄等欠損金額に係る請求である場合には、農業競争力強化支援法施行規則第20条第1項の証明に係る同条第2項の申請書の写し及び当該証明に係る証明書の写し

税 理 士 署 名 押 印	㊟
---------------	---

※税務署 処理欄	部 門	決 算 期	業 種 番 号	番 号	整 理 簿	備 考	通 信 日 付 印	年 月 日	確 認 印
-------------	-----	-------	---------	-----	-------	-----	-----------	-------	-------

02.06 改正

令和 年 月 日 税務署長殿		納税地 東京都千代田区〇〇町〇-〇-〇 電話(03)0000-0000	法人区分 株式会社	事業種目 〇〇〇〇	青色申告 一連番号
法人名 A 株式会社		法人番号	同非区分 特別徴収	旧納税地及び 旧法人番号	整理番号
代表者 〇山〇夫		代表者 住所 東京都渋谷区〇〇町〇-〇-〇	旧納税地及び 旧法人番号	添付書類	事業年度 (年)
代表者 印					売上金額
					申告年月日
					申告区分

平成・令和 02 年 04 月 01 日 事業年度分の法人税 申告書  
 令和 03 年 03 月 31 日 課税事業年度分の地方法人税 申告書  
 (中間申告の場合 令和 年 月 日)

所得金額又は欠損金額 (別表四「4」の①)	1	25000000	控除税額の額 (別表六「一」「6」の①)	17	
法人税額 (52)+(54)+(56)	2	0	外国税額 (別表六「二」「20」)	18	
法人税額の特別控除額 (別表六「六」「4」)	3		計 (17)+(18)	19	
差引法人税額 (2)-(3)	4	0	控除した金額 (13)	20	
高所得者の承認も取り消された 場合等における前に認められた 法人税額の特別控除額の戻戻額	5		控除されなかった金額 (19)-(20)	21	
課税土地取得利益金額 (別表三「一」「2」)	6	000	土地課税税額 (別表六「三」「27」)	22	0
同上に対する税額 (22)+(23)+(24)	7		同上 (別表三「三」「28」)	23	0
課税留保金額 (別表三「一」「4」)	8	000	同上 (別表三「三」「23」)	24	00
同上に対する税額 (別表三「一」「8」)	9		この申告による選付金額 (25)	25	00
法人税額計 (4)+(5)+(7)+(9)	10	0	中間納付額 (15)-(14)	26	
仮差引税額 (10)-(11)-(12)-(13)	11	00	欠損金の繰戻しに よる選付請求税額	27	5800000
仮差引税額 (10)-(11)-(12)-(13)	12		計 (25)+(26)+(27)	28	5800000
控除税額 (10)-(11)-(12)-(13)	13		この申告による選付金額 (29)	29	
差引所得に対する法人税額 (10)-(11)-(12)-(13)	14	00	この申告により前 記の申告に 不足する選付請求 税額	30	00
中間申告分の法人税額	15	00	欠損金又は貸借損失金の当額控除 (別表七「一」の①「9」)	31	
課税留保金額 (別表三「一」「4」)	16	00	翌期へ繰り越す欠損金又は貸借損失 (別表七「一」「5」の合計)	32	
課税留保金額 (別表三「一」「4」)	33		この申告による選付金額 (43)-(42)	45	255200
課税留保金額 (別表三「一」「4」)	34		この申告 に対する法人税額 (68)	46	
課税留保金額 (別表三「一」「4」)	35	000	課税留保金額に 対する法人税額 (69)	47	
課税留保金額 (別表三「一」「4」)	36		課税留保金額に 対する法人税額 (70)	48	000
課税留保金額 (別表三「一」「4」)	37		この申告により納付 すべき地方法人税額 (71)	49	00
課税留保金額 (別表三「一」「4」)	38		剰余金・利益の配当 (剰余金の分配)の金額		
課税留保金額 (別表三「一」「4」)	39		剰余金の配当 (剰余金の分配)の日		
課税留保金額 (別表三「一」「4」)	40		課税留保金額 (別表三「一」「4」)		
課税留保金額 (別表三「一」「4」)	41		課税留保金額 (別表三「一」「4」)		
課税留保金額 (別表三「一」「4」)	42	00	課税留保金額 (別表三「一」「4」)		
課税留保金額 (別表三「一」「4」)	43	00	課税留保金額 (別表三「一」「4」)		
課税留保金額 (別表三「一」「4」)	44	00	課税留保金額 (別表三「一」「4」)		

税務署長印



欠損金額等及び災害損失金の  
控除明細書(法第72条の2第1項第1号に掲げる事業)

事業 年度	2・4・1 3・3・31	法人 名	A(株)
----------	-----------------	---------	------

第六号様式別表九(提出用)(令和二年改正)

控除前所得金額 第6号様式⑦-(別表10⑨)又 は⑩)		①	△25,000,000	所得金額控除限度額 ①× $\frac{50又は100}{100}$	②	0
事業年度	区 分	控除未済欠損金額等又は 控除未済災害損失金③		当期控除額④ (当該事業年度の③と②-当 該事業年度前の④の合計額 のうち少ない金額)	翌期繰越額⑤ (③-④)又は別表11⑪)	
：	：	欠損金額等・災害損失金		円	円	
：	：	欠損金額等・災害損失金			円	
：	：	欠損金額等・災害損失金				
：	：	欠損金額等・災害損失金				
：	：	欠損金額等・災害損失金				
：	：	欠損金額等・災害損失金				
：	：	欠損金額等・災害損失金				
：	：	欠損金額等・災害損失金				
：	：	欠損金額等・災害損失金				
：	：	欠損金額等・災害損失金				
計						
当 期 分	欠損金額等・災害損失金	25,000,000				
	同上のうち 災害損失金					
	青色欠損金	25,000,000		25,000,000		
合計				25,000,000		
災害により生じた損失の額の計算						
災害の種類			災害のやんだ日又は やむを得ない事情のやんだ日		.	
当期の欠損金額⑥			差引災害により生じた 損失の額(⑦-⑧)⑨		円	
災害により生じた損 失の額⑦			繰越控除の対象とな る損失の額(⑥と⑨) のうち少ない金額⑩			
保険金又は損害賠償 金等の額⑧						







災害損失欠損金額に関する明細書

事業年度	2・4・1 3・3・31	法人名	B (株)
------	-----------------	-----	-------

付表

災害損失欠損金額及び選付所得事業年度に繰り戻す金額の明細書					
災害損失欠損金額 (別表七(一)「15の③」欄)	(1)	円 6,000,000	繰り戻す選付所得事業年度		繰り戻す災害損失欠損金額
					(3)
(1)のうち前2年以内に開始する 選付所得事業年度に繰り戻す金額	(2)	円 6,000,000	①/令 30・4・1	①	円 6,000,000
			平/令 1・3・31		
			平/令 . .	②	
平/令 . .					

災害損失の繰戻しによる還付請求書

※整理番号	
※ 〒	

税務署受付印

令和 年 月 日  税務署長殿	納 税 地	〒 〇〇〇-〇〇〇〇 東京都港区〇〇町〇-〇-〇 電話(03) 0000 - 0000
	(フリガナ)	ビー カブシキガイシャ
	法 人 名 等	B 株式会社
	法 人 番 号	
	(フリガナ)	
	代 表 者 氏 名	〇 野 〇 男 ㊟
	代 表 者 住 所	〒 〇〇〇-〇〇〇〇 東京都大田区〇〇町〇-〇-〇
事 業 種 目	〇〇〇 業	

法人税法第80条の規定に基づき下記のとおり災害損失の繰戻しによる法人税額の還付を請求します。  
記

災 害 欠 損 事 業 年 度	自 平成・令和 年 月 日 至 平成・令和 年 月 日	確 定 申 告 書	還 付 所 得 事 業 年 度	自 平成・令和 年 月 日 至 平成・令和 年 月 日	
区 分		請 求 金 額	※ 金 額		
災害欠損事業年度の災害損失欠損金額	災 害 損 失 欠 損 金 額	(1) 6,000,000			
同上のうち還付所得事業年度に繰り戻す災害損失欠損金額		(2) 6,000,000			
還付所得事業年度の所得金額	所 得 金 額	(3) 18,000,000			
	既に災害損失又は欠損金の繰戻しを行った金額	(4) 0			
	差引所得金額((3)-(4))	(5) 18,000,000			
還付所得事業年度の法人税額	納 付 の 確 定 し た 法 人 税 額	(6) 4,176,000			
	仮装経理に基づく過大申告の更正に伴う控除法人税額	(7) 0			
	控 除 税 額	(8) 0			
	使 途 秘 匿 金 額 に 対 す る 税 額	(9) 00			
	課 税 土 地 譲 渡 利 益 金 額 に 対 す る 税 額	(10) 0			
	リ ー ス 特 別 控 除 取 戻 税 額	(11) 0			
	法人税額((6)+(7)+(8)-(9)-(10)-(11))	(12) 4,176,000			
	既に災害損失又は欠損金の繰戻しにより還付を受けた法人税額	(13) 0			
差引法人税額((12)-(13))	(14) 4,176,000				
還 付 金 額 ((14) × (2) / (5))	(15)	1,392,000			
請 求 期 限	令 和 年 月 日	確 定 申 告 書 等 提 出 年 月 日	平 成・令 和 3 年 5 月 28 日		
還付を受けようとする金融機関等	1 銀行等の預金口座に振込みを希望する場合 銀行 〇〇 本店・支店 〇〇 出 張 所 〇〇 金庫・組合 〇〇 漁協・農協 〇〇 本所・支所 普通 預金 口座番号 〇〇〇〇〇〇		2 ゆうちょ銀行の貯金口座に振込みを希望する場合 貯金口座の記号番号 _____		
			3 郵便局等の窓口での受取りを希望する場合 郵便局名等 _____		

税 理 士 署 名 押 印 \_\_\_\_\_ ㊟

※税務署 処理欄	部 門	決 算 期	業 種 番 号	番 号	整 理 簿	備 考	通 信 日 付 印	年 月 日	確 認 印
-------------	-----	-------	---------	-----	-------	-----	-----------	-------	-------

01.06 改正

(規格 A 4)

別表一 各事業年度の所得に係る申告書（内国法人の分）…令二・四・一以後終了事業年度等分

令和 年 月 日 税務署長殿		納税地 東京都港区〇〇町〇-〇-〇 電話(03)0000-0000	法人区分 法人	事業種目 〇〇〇〇	青色申告 一連番号
法人名 B 株式会社	同非区分 非法人	法人番号	旧納税地及び 旧法人名等	課税 整理番号	事業年度 (五)
代表者 野 男	添付書類	代表者 住所 東京都大田区〇〇町〇-〇-〇		課税 売上金額	申告年月日
				課税 申告年月日	申告区分

平成・令和 02 年 04 月 01 日 事業年度分の法人税  
 令和 03 年 03 月 31 日 課税事業年度分の地方法人税  
 (中間申告の場合 令和 年 月 日)

申告書  
 翌年以降  
 送付要否  
 税理士法第30条  
 の書面提出有  
 適用額明確書  
 提出の有無  
 税理士法第33条  
 の2の書面提出有

所得金額又は欠損金額 (別表四「18」の心)	1	8000000	控除 所得税の額 (別表六「一」[6]の(第)1)	17	
法人税額 (53)+(54)+(55)	2	0	外国税額 (別表六「二」[20])	18	
法人税額の特別控除額 (別表六「六」[4])	3		計 (17)+(18)	19	
差引法人税額 (2)-(3)	4	0	控除した金額 (13)	20	
土地 課税土地譲渡利益金額 (別表三「二」[24])	6	000	繰引された金額 (19)-(20)	21	
同上に対する税額 (22)+(23)+(24)	7		土地譲渡税額 (別表三「二」[27])	22	0
課税留保金額 (別表三「一」[4])	8	000	同上 (別表三「三」[28])	23	0
同上に対する税額 (別表三「一」[8])	9		同上 (別表三「三」[23])	24	00
法人税額計 (4)+(5)+(7)+(9)	10	0	所得税額の還付金額 (21)	25	
仮税額調整に基づく過大申告の 更正に伴う控除法人税額	12		中間納付額 (15)-(14)	26	
控除税額 (10)-(11)-(12)-(13)	13		欠損金の繰戻しに よる還付請求税額	27	1392000
差引所得に対する法人税額 (10)-(11)-(12)-(13)	14	00	計 (25)+(26)+(27)	28	1392000
中間申告分の法人税額	15	00	この申告による還付金額 (43)-(42)	45	61248
差引控除/中間申告の場合はその 法人税額(税額とし、マイナスの 場合は、(15)場を(16)へ記入)	16	00	この申告による法人税額 (68)	46	
課税留保金額に 対する法人税額 (33)+(34)	33		課税留保金額に 対する法人税額 (69)	47	
課税標準法人税額 (33)+(34)	35	000	課税標準法人税額 (70)	48	000
地方法人税額 (58)	36		この申告により納付 すべき地方法人税額 (74)	49	00
課税留保金額に係る地方法人税額 (59)	37		剰余金・利益の配当 (剰余金の分配)の金額		
所得地方法人税額 (36)+(37)	38		剰余金の前 年度の分配又は 引渡しの日		
外国税額の控除額 (別表六「三」[50])	40		還付を 受けよう とする 金額 000000		
仮税額調整に基づく過大申告の 更正に伴う控除地方法人税額	41		銀行 〇〇金庫・組合 〇〇出張所 普通預金 〇〇 本店・支所		
差引地方法人税額 (38)-(39)-(40)-(41)	42	00	口座 番号 0000000		
中間申告分の地方法人税額	43	00	〇〇〇〇〇〇〇		
差引控除/中間申告の場合はその 法人税額(税額とし、マイナスの 場合は、(43)-(43)場を(44)へ記入)	44	00	〇〇〇〇〇〇〇		

税理士  
署名押印

⑤ 欠損金又は災害損失金の損金算入等に関する明細書

事業年度	X3・4・1 X4・3・31	法人名	甲社
------	-------------------	-----	----

別表七(一) 平二十九・四・一以後終了事業年度分

控除前所得金額 (別表四「38の①」)-(別表七(二)「9」又は「21」)		1	6,000,000	所得金額控除限度額 (1) × $\frac{50-55-60}{100}$ 又は100	2	6,000,000
事業年度	区 分	控除未済欠損金額	当期控除額 (当該事業年度の(3)と(2)-当該事業年度前の(4)の合計額のうち少ない金額)	翌期繰越額 (3)-(4)又は(別表七(三)「15」)		
		3	4	5		
・	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	円	円			
X0・4・1 X1・3・31	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	1,000,000	1,000,000		円 0	
X1・4・1 X2・3・31	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	2,000,000	2,000,000		0	
X2・4・1 X3・3・31	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	1,700,000	1,700,000		0	
・	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失					
・	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失					
・	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失					
・	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失					
・	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失					
計		4,700,000	4,700,000		0	
当	欠 損 金 額 (別表四「48の①」)		欠損金の繰戻し額			
期	同上のうち					
分	災害損失金					
	青色欠損金					
	合 計					
災害により生じた損失の額の計算						
災 害 の 種 類			災害のやんだ日又はやむを得ない事情のやんだ日			
災 害 を 受 け た 資 産 の 別		棚卸資産	固定資産 (固定資産に準ずる繰延資産を含む。)	計 ① + ②		
		①	②	③		
当 期 の 欠 損 金 額 (別表四「48の①」)		6			円	
災害により生じた損失の額	資産の滅失等により生じた損失の額	7	円	円		
	被害資産の原状回復のための費用等に係る損失の額	8				
	被害の拡大又は発生の防止のための費用に係る損失の額	9				
	計 (7) + (8) + (9)	10				
保 険 金 又 は 損 害 賠 償 金 等 の 額		11				
差引災害により生じた損失の額 (10) - (11)		12				
同上のうち所得税額の還付又は欠損金の繰戻しの対象となる災害損失金額		13				
中間申告における災害損失欠損金の繰戻し額		14				
繰戻しの対象となる災害損失欠損金額 (6の③)と(13の③)-(14の③)のうち少ない金額		15				
繰越控除の対象となる損失の額 (6の③)と(12の③)-(14の③)のうち少ない金額		16				

適格組織再編成等が行われた場合の調整後の控除未済  
欠損金額の計算に関する明細書

事業年度 X3・4・1 法人名 甲社  
X4・3・31

別表七(一)付表一 平二十九・四・一以後終了事業年度分

適格組織再編成等が行われた場合の調整後の控除未済欠損金額					
事業年度	欠損金の区分	控除未済欠損金額又は調整後の当該法人分の控除未済欠損金額 〔前期の別表七(一)「5」又は(4)、(7)若しくは別表七(一)付表三「5」若しくは別表七(一)付表四「5」〕	被合併法人等から引継ぎを受けろ未処理欠損金額 〔適格合併等の別：適格合併・残余財産の確定 適格合併等の日：X4・2・28 被合併法人等の名称：乙社〕		調整後の控除未済欠損金額 (1)+(2)
			被合併法人等の事業年度	欠損金の区分	
		1			3
X0.4.1 X1.3.31		0円	X0.10.1 X1.9.30	青色	1,000,000円
X1.4.1 X2.3.31		0	X1.10.1 X2.9.30	"	2,000,000
X2.4.1 X3.3.31		0	X2.10.1 X3.9.30	"	500,000
X2.4.1 X3.3.31		0	X3.10.1 X4.2.28	"	1,200,000
: : : : : : : : : :			: : : : : : : : : :		
計		0	計		4,700,000

支配関係がある法人との間で適格組織再編成等が行われた場合の未処理欠損金額又は控除未済欠損金額の調整計算の明細

適格組織再編成等の別		合併(適格・非適格)・残余財産の確定・適格分割・適格現物出資・適格現物分配		適格組織再編成等の日	
対象法人の別		被合併法人等(名称: )・当該法人		支配関係発生日	
対象法人の事業年度	欠損金の区分	共同事業要件に該当する場合又は5年継続支配関係がある場合のいずれかに該当する場合		共同事業要件に該当する場合又は5年継続支配関係がある場合のいずれにも該当しない場合	
		被合併法人等の未処理欠損金額又は当該法人の控除未済欠損金額 〔被合併法人等の最終の事業年度の別表七(一)「5」又は当該法人の前期の別表七(一)「5」〕	被合併法人等の未処理欠損金額又は当該法人の控除未済欠損金額 〔被合併法人等の最終の事業年度の別表七(一)「5」又は当該法人の前期の別表七(一)「5」〕	支配関係事業年度以後の事業年度の欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額以外の部分から成る欠損金額 (8)-(12)	引継ぎを受ける未処理欠損金額又は調整後の当該法人分の控除未済欠損金額 〔支配関係事業年度前の事業年度にあっては0、支配関係事業年度以後の事業年度にあっては(5)と(6)のうち少ない金額〕
		4	5	6	7
: : : : : : : : : : : : : : : : : :		円	円	円	円
計					

支配関係事業年度以後の欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額の計算の明細

対象法人の支配関係以後の事業年度	支配関係事業年度以後の事業年度の欠損金額発生額 〔支配関係事業年度以後の事業年度のそれぞれの別表七(一)「当期分の青色」欠損金〕	欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額の計算			
		特定引継資産又は特定保有資産の譲渡等特定事由による損失の額の合計額	特定引継資産又は特定保有資産の譲渡又は評価換えによる利益の額の合計額	特定資産譲渡等損失額 ((9)-(10)又は(別表七(一)付表二「5」)	欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額 ((8)と(11)のうち少ない金額)
		8	9	10	11
: : : : : : : : : :	内 円	円	円	円	円
計					



# 税理士の皆様へ

## ～ 懲戒処分に係る事例について ～

令和元年度の税理士等の**懲戒処分**は、**43件**（平成30年度は51件）行われました。

その内容は、①故意による不真正税務書類の作成、②自己脱税・多額かつ反職業倫理的な自己申告漏れ、③名義貸しなど、税理士としての品位に関わる税理士法違反行為や、使用人等に対する監督が適切でなかったとして使用者である税理士が④使用人等に対する監督義務違反となった行為です。

これまでの事例の中で代表的な税理士法違反行為の事例をここに紹介いたしますので、業務の参考としてください。

### ① 故意による不真正税務書類の作成《税理士法第45条第1項該当》

〔事例〕

関与先の法人税の確定申告に当たり、代表者から前年並みの申告額になるようにとの依頼を受け、架空仕入れを計上することにより、**所得金額を不正に圧縮した申告書を作成した。**

#### 【注意事項】

関与先から不正計算の依頼があったとしても、**断固として断らなければなりません！**



### ② 自己脱税・多額かつ反職業倫理的な自己申告漏れ《税理士法第37条違反》

#### イ 自己脱税

〔事例〕

- ・ 自己の所得税の確定申告に当たり、外注費の水増し計上などにより、**所得金額を不正に圧縮して申告した。**
- ・ 自己が代表者である法人の確定申告に当たり、業務委託収入を除外することにより、**所得金額を不正に圧縮して申告した。**

#### 【注意事項】

税理士の自己脱税は、本人のみならず税理士全体の社会的信用を損ないます！



## □ 多額かつ反職業倫理的な自己申告漏れ（無申告）

〔事例〕

自己の所得税の確定申告に当たり、申告義務があることを十分認識していたにもかかわらず、業務多忙であったこと、確定申告しても還付になると見込まれたことを理由に、**申告期限までに確定申告書を提出しなかった。**

### 【注意事項】

「還付になるため」という理由で無申告であっても、**懲戒処分の対象となります！**



## ハ 多額かつ反職業倫理的な自己申告漏れ（申告漏れ）

〔事例〕

自己の所得税の確定申告に当たり、決算内容を確認しなかったことから売上の計上漏れなど**多額の申告漏れがあった。**また、自己が代表者である法人の確定申告についても、同様の売上の計上漏れや固定資産売却益の計上漏れなど**多額の申告漏れの指摘を受けた。**

## ③ 名義貸し《税理士法第37条の2違反》

〔事例〕

**税理士でない者が作成した申告書について、最終的に自分が確認すれば税理士法違反にならないと自分に都合のよい解釈をして、署名押印を行っていた。**

### 【注意事項】

他人が作成した申告書を内容確認するだけでは、**自らの判断に基づいて作成したことにはなりません！**



## ④ 使用人等に対する監督義務違反《税理士法第41条の2違反》

〔事例〕

納税者との対応を**事務員任せ**にし、十分な**管理・監督を怠っていた**ため、事務員が納税者（関与先）の不正計算に加担するという事態を把握できなかった。

### 【注意事項】

**税理士が税理士業務を行うため使用人等を使用するときは、適切に監督しなければなりません！**



## ○ これからも税理士として、より一層の**品位**の保持をお願いいたします。

- ～ このほか、国税庁ホームページに多数の税理士法違反行為の事例等を掲載しています。～
- ・「税理士法違反行為 Q&A」 → 利用者別情報《税理士に関する情報》 ▶ 税理士関係法令等・Q&A ▶ 税理士制度に関する Q&A《税理士法違反行為関係》
  - ・「懲戒処分等の考え方」 → 利用者別情報《税理士に関する情報》 ▶ 税理士等に対する懲戒処分等