

# 法人税法における欠損金の繰戻し還付について

税理士法人トーマツ にしのたく 西野 拓  
せんがさおり 千賀 紗おり

## 1. はじめに

2009年度税制改正における中小企業関係税制について、

- ① 中小法人等を対象に、年800万円までの所得について改正前22%とされていた軽減税率を、2009年4月1日から2011年3月31日までの間に終了する事業年度については18%に引き下げる。
- ② 2009年2月1日以後に終了する事業年度について、中小法人等の欠損金の繰戻し還付の適用停止措置を廃止する。

等の措置が講じられた。

中でも②については、特に資金繰りに苦しむ中小企業を税制面でも支援する観点から繰戻し還付の適用停止措置を廃止することとし、赤字に陥った法人であっても前事業年度に納付税額がある場合に還付を受けることを可能としたものである。

本稿では、欠損金の繰戻し還付制度について、還付金額の計算方法や対象法人などを解説する。また、従前から適用可能な、欠損金の繰越控除制度との比較も行っている。なお、連結納税制度における繰戻し還付規定については割愛し、本文中の意見に関する部分は筆者の私見であることを申し添える。

## 2. 制度の概要

欠損金の繰戻し還付は、1992年4月1日から2010年3月31日までの間に終了する各事業年度において終了する各事業年度において生じた欠損金額については、原則として適用が停止されていた（改正前：措置法66の13）。2009年度税制改正によって、2009年2月1日以後に終了する事業年度より適用停止措置が廃止されることとなった。

欠損金の繰戻し還付制度は、青色申告書を提出する事業年度に生じた欠損金について、その欠損金が

生じた事業年度（「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」）に、その欠損事業年度に生じた欠損金を繰戻して、還付所得事業年度の所得に対する法人税の額のうち一定額の還付を受けることができる制度である。

すなわち、当期が欠損であっても前期に所得金額が発生し納付税額がある場合には、前期の納付税額を基に一定額の還付を請求することができる。

## 3. 適用対象法人と還付金額の計算方法

### 1) 適用対象法人

次に掲げる法人が欠損金の繰戻し還付制度の適用対象法人である（措法66の13①）。

- i) 普通法人で適用を受ける事業年度終了の時のにおける資本金の額又は出資金の額が1億円以下であるもの又は資本若しくは出資を有しないもの\*1,2  
 (注) 期首・期中における資本金の額が1億円を超えていても、期末資本金額が1億円以下であれば対象法人となることに留意する。
- ii) 公益法人等又は協同組合等\*3
- iii) 人格のない社団等

### 2) 適用要件

欠損金の繰戻し還付制度の適用は、次の要件をすべて満たしている場合に受けることができる（法80①③⑤）。

- i) 還付所得事業年度から欠損事業年度の前事業年度までの各事業年度について、連続して青色申告書である確定申告書を提出していること。

\*1 保険業法に規定する相互会社及び、これに準ずるものとして政令（措令39の24①）で定めるものを除く。

\*2 外国法人に対しても適用がある（法145①）。

\*3 法人税法以外の法律によって公益法人等とみなされているもので、政令で定める法人を含む（措令39の24②）。

- ii) 欠損事業年度の青色申告書である確定申告書を提出期限までに提出すること。
- iii) 欠損事業年度の確定申告書の提出と同時に、一定の事項を記載した還付請求書を納税地の所轄税務署長に提出すること。

### 3) 還付金額の計算方法

繰戻しによる還付金額の計算は、以下計算式の通りである（法法80①）。なお、欠損事業年度の欠損金額は還付所得事業年度の所得金額を限度とする。

#### 【計算方法】

$$\frac{\text{還付所得事業年度の所得に対する法人税の額}}{\text{還付所得事業年度の所得金額}} \times \text{欠損事業年度の欠損金額}$$

上記において、還付所得事業年度の所得に対する法人税の額は、「差引所得に対する法人税額」+「控除所得税額」+「控除外国税額」+「仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う控除税額」-「土地重課税額」-「使途秘匿金税額」-「リース特別控除取戻税額」として計算するものとされている。これによる計算結果は、(差引法人税額) + (課税留保金額に対する税額)\*4と概ね一致する。(差引所得に対する法人税額(図表1のI)を算出する際に百円未満の端数が切捨てられるため、その端数分のみ一致しないことになる。)

図表1 還付所得事業年度の法人税額の計算方法

法人税額		
法人税額の特別控除額	(-)	
差引法人税額		A
課税留保金額に対する税額	(+)	B
リース特別控除取戻税額	(+)	C
土地重課税額	(+)	D
使途秘匿金に対する税額	(+)	E
控除所得税額	(-)	F
控除外国税額	(-)	G
仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う控除税額	(-)	H
差引所得に対する法人税額		I

還付所得事業年度の法人税額 ⇒

$$I + F + G + H - C - D - E \div A + B$$

### 4) 還付金額計算上の留意点

#### ① 欠損金額が還付所得事業年度の所得金額を上回る場合

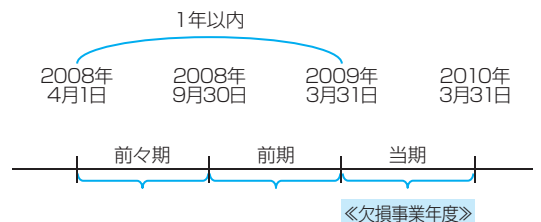
2007年 4月1日	2008年 3月31日	2009年 3月31日	2010年 3月31日
前々期		前期	当期
所得	所得	欠損	
7,000千円	6,000千円	△8,000円	
《還付所得事業年度》		《欠損事業年度》	
法人税額 1,320千円			

欠損金額が還付所得事業年度(前期)の所得金額を上回る場合であっても、前々期以前に遡って欠損金を繰戻すことはできない。青色欠損金は7年間の繰越が認められているが(法法57①)、欠損金の繰戻し還付の繰戻し期間は1年間(前事業年度まで)である。よって、還付を受けることができる金額は次の通りである。

$$\frac{\text{還付所得事業年度の所得に対する法人税の額 } 1,320\text{千円}}{\text{還付所得事業年度の所得金額 } 6,000\text{千円}} \times \text{欠損事業年度の欠損金額 } 6,000\text{千円} = \text{還付を受けることができる金額 } 1,320\text{千円}$$

\* 分子の「欠損事業年度の欠損金額」の限度額は、分母の「還付所得事業年度の所得金額」となる。

#### ② 還付所得事業年度が2以上ある場合



過去に事業年度を変更したなどの理由で還付所得事業年度が2事業年度以上ある場合、いずれの事業年度を還付所得事業年度とするかは法人の任意である。また、複数の事業年度を同時に還付所得事業年度とすることもできる。(この場合、欠損金の繰戻しによる還付請求書は、還付所得事業年度が異なるごとに作成する。)

\*4 2007年4月1日以降開始する事業年度においては、期末資本金の額が1億円以下の法人は、特定同族会社に対する特別税率(留保金課税)の適用対象から除かれている(法法67①)。

## 4. 繰戻し還付と繰越控除の比較

2009年度税制改正で、中小企業者等の欠損金の繰戻し還付の適用停止措置が廃止されたことは前述の通りであるが、繰戻し還付とは別に繰越控除（法57）も規定されている。このため、繰戻し還付の適用対象法人にあっては、繰戻し還付と繰越控除の選択適用が可能である。

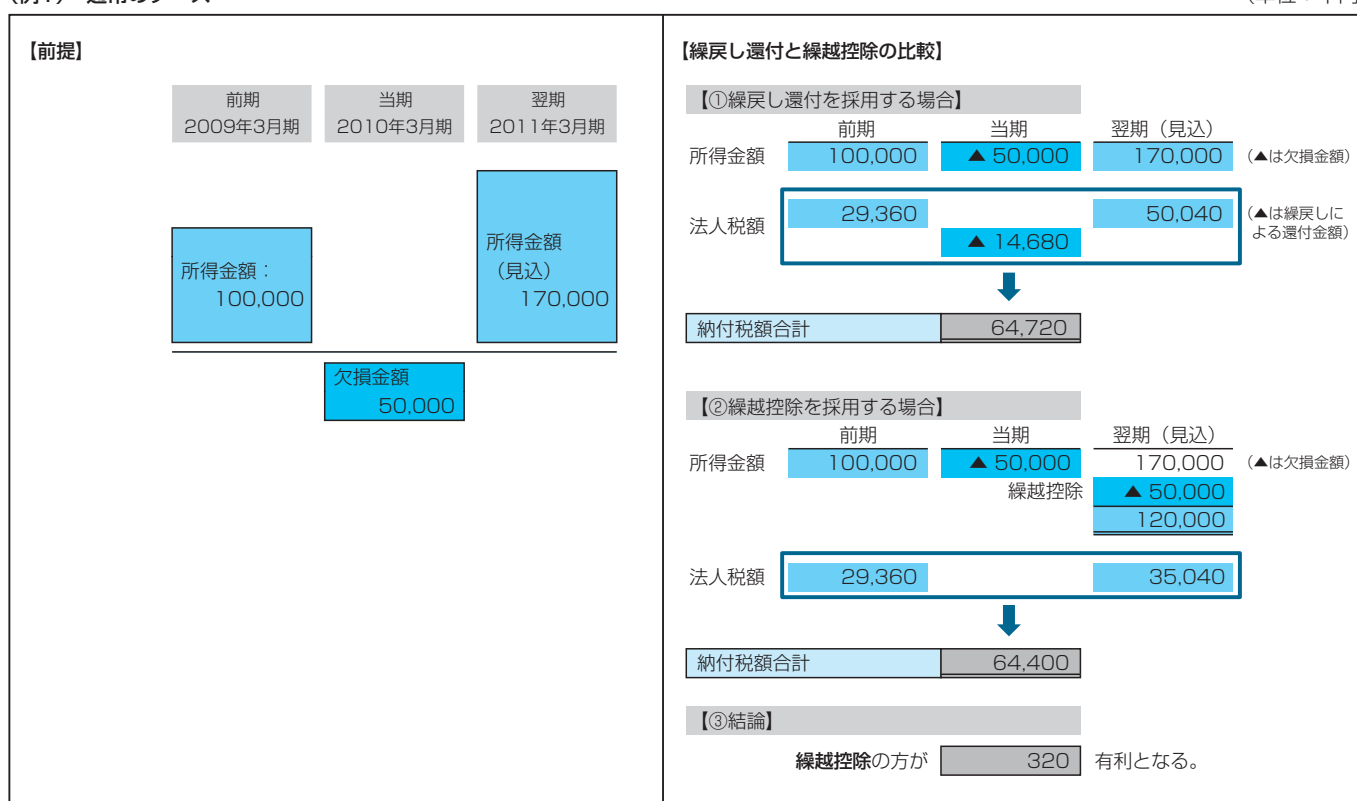
繰戻し還付と繰越控除の規定の相違点は、その事業年度において発生した欠損金を前事業年度に繰戻すか、翌事業年度以後に繰越すかという点である。前者は前事業年度の納付税額をベースに還付金額を計算する規定であるのに対し、後者は翌事業年度以後

後に発生する所得金額から欠損金額を控除する規定であることから、どちらの規定を選択するかによって、結果として納付税額に有利不利が生ずる可能性がある。

ここでは(例1)から(例3)までのケースを想定し、前期・当期・翌期の3期を通して見た場合に、どのような差異が発生するか検討する。対象となる法人は青色申告の承認を受けており、毎期の確定申告書は全て適法に提出されているものとする。いずれの事例においても法人の事業年度は毎年4月1日から3月31日までであり、資本金は1億円で変動がないことを前提としている。

(例1) 通常の場合

(単位：千円)



(例1)の場合、前期から翌期までの3期分における納付税額の合計は、繰戻し還付を適用する場合よりも繰越控除の方が320,000円少なくなり、両者は一致しない。

これは、繰戻し還付における還付金額は、年800万円までの所得に対して軽減税率が適用された前期の納付税額をベースに計算されるのに対し、繰越控除を適用する場合に控除される欠損金額は、すべて軽減税率が適用されない部分から控除されているためである。

(例1)における320,000円の差異は、

$$\begin{aligned} & \blacklozenge 50,000,000円 \times (30\% - 29.36\% *5) \\ & = 320,000円 \end{aligned}$$

と計算することが可能である。

このように、法人税法における繰戻し還付税額は、還付所得事業年度における軽減税率の適用状況を考慮せず平均的に計算され、所得税法における純損失の繰戻しによる還付税額\*6とは計算方法が異なる。

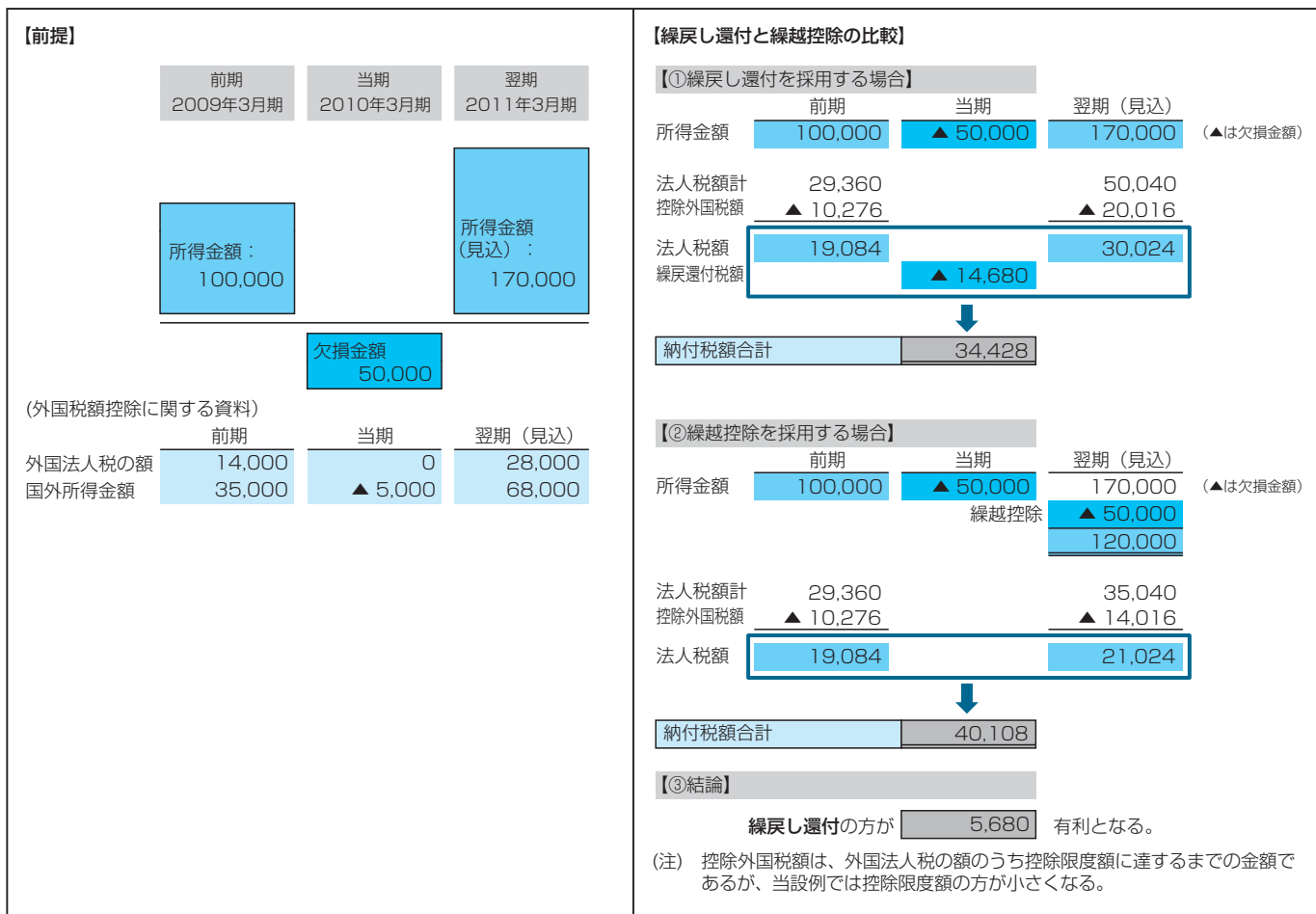
なお、翌期以降における所得金額の発生状況によっては、必ずしも繰越控除が有利であるとは限らないことに留意されたい。

\*5 前期の法人税額29,360千円÷前期の所得金額100,000千円=29.36%。

\*6 所得税法における純損失の繰戻しによる還付税額の計算では、損失を前年分の所得に繰戻した後の所得金額に基づいて、純損失繰戻し後の所得税額を計算し直す(所法140①)。

【例2】 外国税額控除の適用があるケース

(単位：千円)



【例2】の場合、外国税額控除を適用している法人を前提としている。前期から翌期までの3期分における納付税額の合計は、繰越控除より繰戻し還付の方が5,680,000円少なく、有利となる。これは、繰越控除の適用によって、外国税額の控除限度額が少なくなる影響が生じるためである。

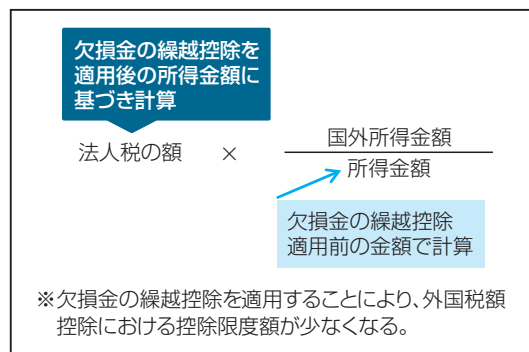
繰戻しによる還付税額は還付所得事業年度の法人税額をベースに計算されるが、控除外国税額がある場合には足し戻し、控除前の段階での法人税額を基礎として還付税額を計算する。そのため、繰戻しによる還付税額は外国税額控除の実施状況に影響されない (p. 2 3. の 3) 参照) (法80①)。

一方、繰越控除を適用すると、欠損金を控除する事業年度における外国税額控除の控除限度額を少なくする影響を及ぼす。

外国税額控除における控除限度額は、各事業年度の所得に対する法人税の額に、当該事業年度の所得金額のうち当該事業年度の国外所得金額の占める割合を乗じて計算した金額とされている。(法令142①) ここで、「法人税の額」は欠損金の繰越控除後の所得金額に基づき計算するのに対し、「当該事業年度の所得金額」は欠損金の繰越控除前の所得

金額を用いる (法令142②)\*7。欠損金の繰越控除を適用することにより、結果として控除限度額が少なく計算されることになる。

図表2 欠損金の繰越控除と外国税額控除 (控除限度額) との関係

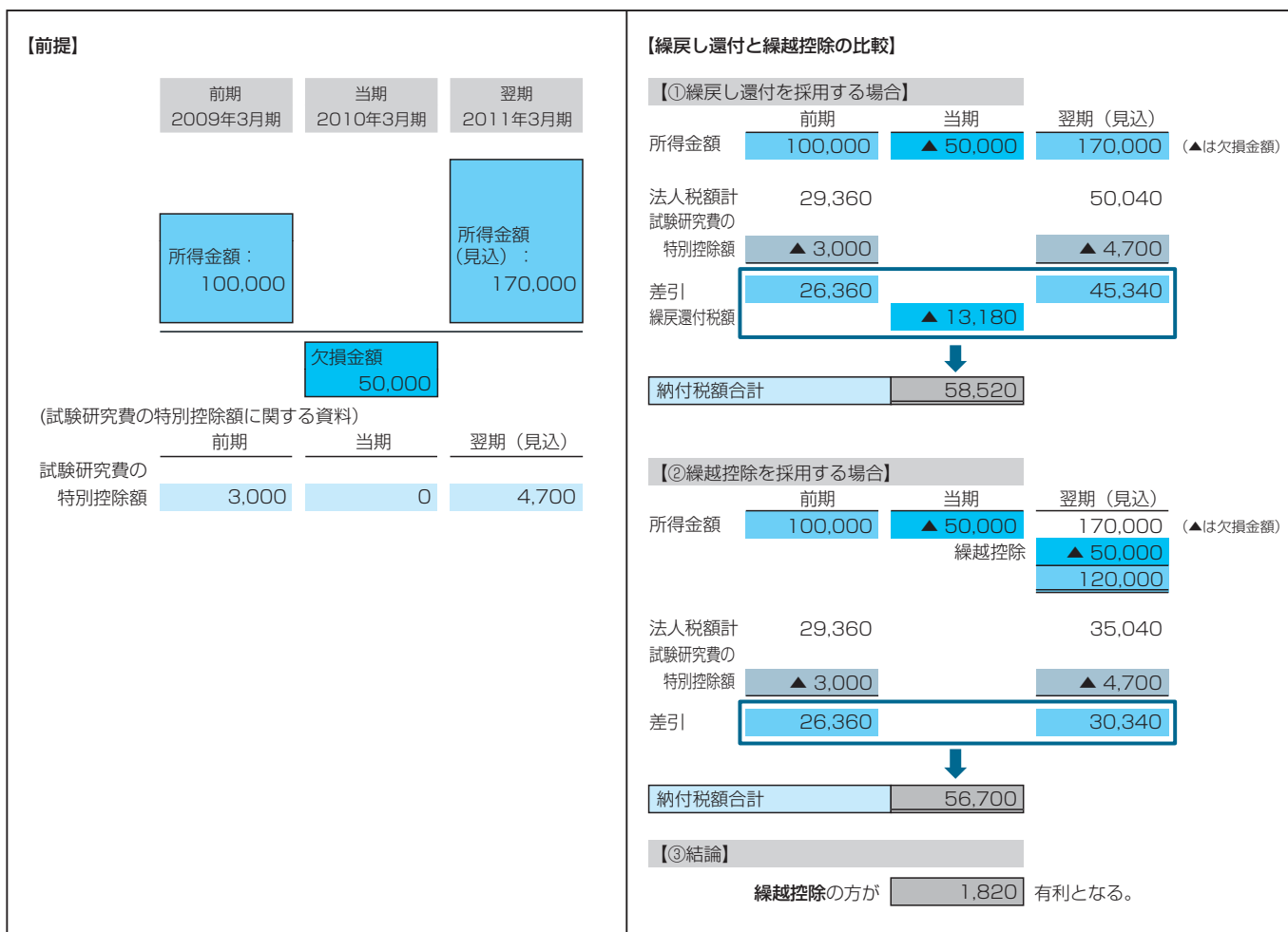


外国税額控除を適用している法人において欠損金額が発生した場合には、繰戻し還付と繰越控除の選択は重要な問題と考えられる。特に国外所得金額に比して外国法人税の発生額が多く、恒常的に控除限度超過額が発生している法人にあっては、繰戻し還付の適用を積極的に検討すべきであるとする。

\*7 国外所得金額の計算に際しても、欠損金の繰越控除等の規定は適用しない旨定められている (法基通16-3-10)。

(例3) 租税特別措置法の規定に基づく税額控除があるケース

(単位：千円)



(例3)では、試験研究費の特別控除(措法42の4)を適用している法人を前提としている。前期から翌期までの3期分における納付税額の合計は、繰戻し還付より繰越控除の方が1,820,000円少なく、有利である。

これは、還付所得事業年度において試験研究費の特別控除を実施しているため、繰戻しによる還付金額も減少するためである。

所得税額控除・外国税額控除と異なり、試験研究費の特別控除がある場合には控除後の税額をもとに還付金額が計算される。

還付所得事業年度において租税特別措置法の規定による税額控除を実施している場合、繰戻し還付を選択することによって過年度の控除税額のメリットを減少させることと同様の結果が生ずるため、繰戻し還付を適用するかどうかの検討は慎重にすべきである。

なお、設例では試験研究費の特別控除を取り上げているが、租税特別措置法に規定する他の税額控除の場合でも同様の結果となる。

以上、(例1)から(例3)までの具体例で繰戻し還付と繰越控除の有利不利を比較したが、実際にはこの

3例以外のケースも発生すると考えられることから、繰戻し還付と繰越控除の選択は個々の事情に沿ったシミュレーションを行い、慎重に決定すべきである。

発生した欠損金額が高額であり、繰越期限(7年)内に翌期以降の所得金額から控除し切れないと見込まれる場合には、繰戻し還付が有利となる。また、繰戻し還付を選択すれば、繰越控除に比して早期に還付金を受けることが出来るため、資金繰りの点で有利である。

なお、発生した欠損金の一部だけを繰戻し還付請求の対象とし残額は繰越控除することも可能である。

## 5. その他

**1) 解散等の事実が生じた場合の欠損金の繰戻し**  
**3.1)**で既述した適用法人に該当しない場合であっても、次の①から⑥に掲げる解散等の事実が生じた場合には、その事実が生じた日前1年以内に終了したいずれかの事業年度又は同日の属する事業年度において生じた欠損金額について、繰戻し還付の適用を受けることが出来る(法法80④・法令154の3)。この場合、繰戻しによる還付請求書の提出期限は、解散等の事実が生じた日以後1年以内となる。

- ① 解散（適格合併による解散及び合併類似適格分割型分割後の解散を除く。）
- ② 事業の全部の譲渡
- ③ 会社更生法等の規定による更正手続の開始
- ④ 事業の全部の相当期間の休止又は重要部分の譲渡（これらの事実が生じたことにより、繰越欠損金の損金算入の規定（法57①）の適用を受けることが困難になると認められるものに限る。）
- ⑤ 民事再生法の規定による再生手続開始の決定

## 2) 地方税への影響

欠損金の繰戻し還付は法人税のみに適用があり、事業税・住民税には適用がない。以下で、法人税で繰戻し還付を適用した場合における、地方税の取扱いについて概要を説明する。

### ◆事業税

法人税で欠損金の繰戻し還付を行っても、地方税法上は繰戻し還付制度がないため、欠損金額を翌事業年度以降の事業税の所得金額から順次繰越控除することとなる。繰越期間は7年である（地令21①）。

### ◆住民税（法人税割）

繰戻し還付は行われられない代わりに、繰戻しによる還付金額は欠損事業年度後の事業年度において発生した法人税割の課税標準（法人税額）から順次控除する。繰越期間は7年である（地法53⑯及び321の8⑱）。

なお、法人税で繰戻し還付を適用した場合に住民税で繰越されるのは、欠損金額ではなく繰戻しによる還付税額であることから、法人税において繰戻し還付と繰越控除との間で有利不利が生ずる場合には、住民税へもその影響が及ぶことに留意することが必要である。

法人税の繰戻し還付金額を住民税の課税標準から控除する場合には、住民税の確定申告書に「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」の添付を要する。

## 3) 税効果会計への影響

税務上の繰越欠損金は、将来の課税所得を減少させる効果を有するため、一時差異に準ずるものとして税効果会計の対象とされている。

法人税で繰戻し還付を適用する場合でも、地方税には繰戻し還付の適用がないことから、地方税分の欠損金について税効果会計の対象とする必要がある。地方税分の欠損金（事業税・地方法人特別税及び住民税（法人税割））に係る繰延税金資産は次のように認識、計算すべきと考えられる。

（ただし、将来における課税所得の発生が十分見込まれず、繰延税金資産の回収可能性がないと判断される場合には、当然この限りではないことに留意されたい。）

### ◆事業税・地方法人特別税

法人税で繰戻し還付を選択する場合でも、事業税の欠損金は繰越控除されるため、事業税の欠損金に対して以下の繰延税金資産を認識する。2008年10月1日以降開始される事業年度から地方法人特別税が導入されているが、地方法人特別税は事業税額を課税標準とするものであるため（地方法人特別税等に関する暫定措置法8）、地方法人特別税に係る部分も事業税とあわせて認識される。

$$\text{（事業税の欠損金残高）} \times \text{（事業税・地方法人特別税の法定実効税率）}$$

### ◆住民税（法人税割）

法人税で繰戻し還付を適用する場合、住民税（法人税割）においては、繰越されるのは欠損金額ではなく繰戻しによる還付税額であることから、以下の通り計算される。

なお、繰越された法人税の繰戻し還付税額を住民税（法人税割）の課税標準から控除しても、事業税の計算には影響を与えないことから、住民税の法定実効税率ではなく、住民税率そのものを用いる。

$$\text{（繰戻しによる法人税の還付税額）} \times \text{（住民税率）}$$

## 4) 税務調査

欠損金の繰戻しによる還付請求書が提出された場合、税務署長はその請求の基礎となった欠損金額その他必要な事項について調査し、その調査したところにより、請求に係る金額を限度として法人税を還付し、又は請求の理由がない旨を書面により通知するものとされている（法80⑥）ため、繰戻し還付を適用する場合には、原則として税務調査が実施されることに留意を要する。

## 5) 受領した還付金額の処理と還付加算金

欠損金の繰戻しにより還付を受けた場合、還付金額は益金の額に算入されない（法26①四）。申告書上は、別表4の「所得税額等及び欠損金の繰戻しによる還付金額等」（減算※）欄にて減算する。

また、繰戻しによる還付金額が生ずる場合の還付加算金の計算期間は、還付請求する事業年度に係る、確定申告書の提出期限の翌日以後3月を経過した日から還付金の支払決定がされた日（他の未納の国税に充当された場合には、充当の日）までの期間までの期間とされている（法80⑦）。よって、申告書提出期限から3月以内に還付金の支払い決定がされた場合には、還付加算金は付されないことになる。

以上