

法人税実務事例検討

グループ法人税制における
譲渡損益調整資産の判定について新日本アーンストアンドヤング税理士法人 顧問
税理士 石田 昌朗

本事例における留意点

完全支配関係のある法人間で、土地と建物を一括して譲渡した場合でも、その譲渡直前の土地の帳簿価額又は建物の帳簿価額が1千万円以上であるかどうかで、それぞれ土地又は建物が譲渡損益調整資産に該当するかどうかを判定する。

事 例

当社（資本金2億円）は電子部品の製造販売を主たる事業としており、複数の子会社などからなる企業グループを形成しております。

今回、当社が保有していた賃貸用不動産につき、当社の100%子会社であり不動産賃貸業を主たる事業とするA社に譲渡することとしました。

この賃貸用不動産について、鑑定評価額である10億円（土地6億円及び建物4億円）でA社に一括譲渡することになり、一の不動産売買契約書で土地及び建物の譲渡契約を締結しました。

この場合、この賃貸用不動産は譲渡損益調整資産に該当し、賃貸用不動産の譲渡損益の繰延処理をする必要がありますが、どのように税務処理をすればよろしいですか。

なお、当社におけるこの賃貸用不動産の帳簿価額は5億5百万円（土地5百万円及び建物5億円）となっております。

【当社の会計処理】

現金預金	1,020,000,000円	／	土地	5,000,000円	
			／	建物	500,000,000円
			／	固定資産譲渡益	495,000,000円
			／	仮受消費税	20,000,000円

【A社の会計処理】

土地	600,000,000円	／	現金預金	1,020,000,000円
建物	400,000,000円	／		
仮払消費税	20,000,000円	／		

I 本事例における法令等の検討

1 譲渡損益調整資産

内国法人が譲渡損益調整資産をその内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人に譲渡した場合には、その譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額（譲渡損益額）は、その譲渡した事業年度の所得金額の計算上、損金の額又は益金の額に算入し（法法61の13①）、その譲渡損益額を繰り延べることとされています。

この譲渡損益調整資産とは、固定資産、土地（土地の上に存する権利を含み、固定資産に該当するものを除きます。）、有価証券、金銭債権及び繰延資産とされていますが、次の資産は含まれません（法法61の13①、法令122の14①）。

- イ 売買目的有価証券
- ロ 譲渡法人において売買目的有価証券とされる有価証券
- ハ 譲渡直前の帳簿価額が1,000万円に満たない資産（イ及びロを除きます。）

2 譲渡損益調整資産の判定

また、上記1ハの譲渡直前の帳簿価額が1,000万円に満たない資産であるかどうかの判定単位については、法人税法施行規則第27条の15第1項（特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入）と同様とされており、次に掲げる資産の区分に応じその定めるところにより区分した単位とされています（法令122の14①三、法規27の13の3）。

- イ 金銭債権 一の債務者ごとに区分するものとする。

ロ 減価償却資産 次に掲げる区分に応じそれぞれ次に定めるところによる。

(イ) 建物 一棟（建物の区分所有等に関する法律第1条の規定に該当する建物にあっては、同条第2条第1項に規定する建物部分）ごとに区分するものとする。

(ロ) 機械及び装置 一の生産設備又は一台若しくは一基（通常一組又は一式をもって取引の単位とされるもの）にあっては、一組又は一式）ごとに区分するものとする。

(ハ) その他の減価償却資産 (イ)又は(ロ)に準じて区分するものとする。

ハ 土地等（法令第123条の8第3項第1号に規定する土地等をいう。）土地等を一筆（一体として事業の用に供される一団の土地等にあっては、その一団の土地等）ごとに区分するものとする。

ニ 有価証券 その銘柄の異なるごとに区分するものとする。

ホ その他の資産 通常取引の単位を基準として区分するものとする。

3 譲渡法人の通知義務

内国法人（普通法人又は協同組合等に限ります。）がその有する譲渡損益調整資産該当資産を他の内国法人（当該内国法人との間に完全支配関係がある普通法人又は協同組合等に限ります。）に譲渡した場合には、その譲渡の後遅滞なく、当該他の内国法人に対し、その譲渡した資産が譲渡損益調整資産該当資産である旨（当該資産につき簡便法の規定の適用を受けようとする場合には、その旨を含みます。）を通知しなければなりません。

II 本事例における取扱いの検討

1 譲渡損益調整資産に該当するか

貴社が保有していた賃貸用不動産は、土地及び建物で構成されていることから、土地と建物に区分し、上記 I 2 ロ (イ) 又はハの区分に応じて、その譲渡直前の帳簿価額が 1,000 万円に満たないかどうかにより判定することとなります。

したがって、土地の帳簿価額は 5 百万円であり、上記 I 1 ハの譲渡直前の帳簿価額が 1,000 万円に満たない資産に該当するため、譲渡損益調整資産ではありませんが、建物は譲渡直前の帳簿価額が 5 億円であることから、譲渡損益調整資産に該当します。

2 繰り延べられる譲渡損益額の計算

貴社が保有していた土地及び建物で構成されている賃貸用不動産につき、一の不動産売買契約書で売買取引が成立しておりますが、上記 1 のとおり、土地は譲渡損益調整資産に該当しないことから、譲渡益 595 百万円 (6 億円 - 5 百万円) は繰延処理されず、建物は譲渡損益調整資産に該当することから、譲渡損 1 億円 (4 億円 - 5 億円) は繰延処理されます。

なお、貴社は譲渡損益調整資産である建物を、貴社との間に完全支配関係のある A 社に譲渡していることから、その譲渡の後遅滞なく、A 社に対してその譲渡した建物が譲渡損益調整資産該当資産である旨 (建物が減価償却資産であることから、簡便法の適用を受ける場合はその旨) を通知しなければなりません。

(貴社)

【会計処理】

現金預金	1,020,000,000 円	／	土地	5,000,000 円	
			／	建物	500,000,000 円
			／	固定資産譲渡益	495,000,000 円
			／	仮受消費税	20,000,000 円

【税務処理】

現金預金	1,020,000,000 円	／	土地	5,000,000 円	
建物譲渡損	100,000,000 円	／	土地譲渡益	595,000,000 円	
			／	建物	500,000,000 円
			／	仮受消費税	20,000,000 円
繰延譲渡損益額	100,000,000 円	／	建物譲渡損	100,000,000 円	

【税務修正】

建物譲渡損	100,000,000 円	／	土地譲渡益	100,000,000 円
繰延譲渡損益額	100,000,000 円	／	建物譲渡損	100,000,000 円

※ 会計上の固定資産譲渡益 495,000,000 円は、税務処理では土地譲渡益 595,000,000 円と建物譲渡損 100,000,000 円に区分されることとなります。

〈貴社の申告調整〉

【別表 4】

区 分		総 額	処 分		
			留 保	社 外 流 出	
		①	②	③	
当期利益又は当期欠損の額	1	円	円	配 当	円
				そ の 他	
加 算	損金の額に算入した法人税(附帯税を除く。)				
	損金の額に算入した道府県民税(利子割額を除く。)及び市町村民税				
	損金の額に算入した道府県民税利子割額				
	損金の額に算入した納税充当金				
	土地譲渡益計上漏れ	100,000,000	100,000,000		
譲渡損益調整資産に係る譲渡損否認	100,000,000	100,000,000			
減 算	減価償却超過額の当期認容額				
	納税充当金から支出した事業税等の金額				
	受取配当等の益金不算入額(別表八(一)「14」又は「29」)			※	
	外国子会社から受ける剰余金の配当等の益金不算入額(別表八(二)「13」)			※	
受贈益の益金不算入額			※		
建物譲渡損認容	100,000,000	100,000,000			

【別表 5(1)】

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	1	円	円	円	円
積 立 金	2				
固 定 資 産	3		100,000,000	100,000,000	
繰 延 譲 渡 損 益 額	4			100,000,000	100,000,000

(了)