

法人税実務事例検討

グループ法人税制における 譲渡損益調整資産に係る戻入処理について

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子法人に譲渡された減価償却資産につき、その子法人（譲受法人）がその取得価額の全額を損金算入した場合、譲渡法人ではその減価償却資産の譲渡損益について、原則法により全額が戻入額として処理されることとなる。

事 例

当社は電子部品の製造販売を主たる事業としており、複数の製造子会社及び販売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製造設備一式を 100 % 子会社である A 社に譲渡しました。

この製造設備については、製品価格の下落により採算性が悪化したことから、当社ではこの製造設備について減損処理をしたため会計上の帳簿価額は 10,000 円ですが、税務上の帳簿価額は 20,000,000 円です。

ところで、A 社は当社の 100 % 出資する製造子会社で、海外に製造拠点がありますが、当社から購入した製造設備一式は日本の開発拠点で使用することであり、当該製造設備一式の第三者間での取引価格として会計上の 10,000 円が適正であると考えられたことから、10,000 円で譲渡しました。

この場合、完全支配関係のある法人間での譲渡損益調整資産の譲渡に該当すると考えられますが、どのように税務処理をすればよろしいですか。

【当社の会計処理】

現金預金 10,000 円 / 製造設備 10,000 円

【A 社の会計処理】

製造設備 10,000 円 / 現金預金 10,000 円

減価償却費 10,000 円 / 製造設備 10,000 円

I 本事例における法令等の検討

1 完全支配関係がある法人間の取引の損益

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 13 ①）、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 13 ①、法令 122 の 14 ①）。

- イ 売買目的有価証券
- ロ 譲受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。）

（注）譲渡直前の帳簿価額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）と同様とされています（法令 122 の 14 ①三、法規 27 の 13 の 3）。

2 譲渡損益調整資産に係る譲渡損益額の戻入事由

譲渡法人が譲渡した譲渡損益調整資産につき譲受法人において次に掲げる場合に該当することとなった場合には、その譲渡損益調整資産に係る譲渡損益額の全部又は一部（戻入額）は、各事業年度の所得金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされています（法法 61 の 13 ②、法令 122 の 14 ④）。

本事例の場合、製造設備は減価償却資産に該当するため、減価償却資産の戻入額の計算方法について説明し、それ以外のものは省略します。

譲渡損益調整資産が譲受法人において減価償却資産に該当し、その償却費が損金の額に算入された場合の計算方法は、

【原則による計算方法】

$$\text{譲渡損益額} \times \frac{\text{損金の額に算入された金額}}{\text{譲渡損益調整資産の取得価額}} = \text{戻入額}$$

なお、この計算方法に代えて、次の区分による簡便法による金額とすることができます（法令 122 の 14 ⑥）。ただし、その適用に当たっては、譲渡損益調整資産の譲渡

の日の属する事業年度の確定申告書にその明細を記載する必要があります（法令 122 の 14 ⑧）。

【簡便法による計算方法】

$$\text{譲渡損益額} \times \frac{\text{譲渡法人の当該事業年度開始の日からその終了の日までの期間（譲渡損益調整資産の譲渡の日の前日までの期間を除きます。）の月数}}{\text{譲受法人が譲渡損益調整資産について適用する耐用年数} \times 12} = \text{戻入額}$$

(注) 上記の計算方法は、国税庁『平成 22 年度 法人税関係法令の改正の概要』より抜粋しています。

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製造設備は減価償却資産であることから、固定資産に該当し（法法 2 二十二）、会計上の帳簿価額は 10,000 円ではありますが、税務上の帳簿価額は 20,000,000 円であることから、上記 I 1 のとおり譲渡損益調整資産に該当することとなります。

2 繰り延べられる譲渡損益額

製造設備一式の譲渡代金は、第三者間での取引価格として相当であると認められる

会計上の帳簿価額であることから、譲渡対価 10,000 円から譲渡原価である 20,000,000 円を控除した 19,990,000 円が譲渡損となり、かつ、完全支配関係のある法人間の取引であることから、同額が繰延処理されることとなります。

3 戻入額の計算

譲渡損益調整資産の譲受法人である A 社は、購入した製造設備一式の取得価額 10,000 円を償却費として損金処理していることから、上記 I 2 のとおり、貴社の譲渡損益額 19,990,000 円 \times 10,000 円 / 10,000 円 = 19,990,000 円を戻入額として処理することとなります。

(貴社)

【会計処理】

現金預金	10,000 円	／	製造設備	10,000 円
------	----------	---	------	----------

【税務処理】

現金預金	10,000 円	／	製造設備	20,000,000 円
------	----------	---	------	--------------

固定資産譲渡損	19,990,000 円	／		
---------	--------------	---	--	--

繰延譲渡損益	19,990,000 円	／	固定資産譲渡損	19,990,000 円
--------	--------------	---	---------	--------------

戻入損	19,990,000 円	／	繰延譲渡損益	19,990,000 円
-----	--------------	---	--------	--------------

【税務修正】

固定資産譲渡損	19,990,000 円	／	製造設備	19,990,000 円
---------	--------------	---	------	--------------

繰延譲渡損益	19,990,000 円	／	固定資産譲渡損	19,990,000 円
--------	--------------	---	---------	--------------

戻入損	19,990,000 円	／	繰延譲渡損益	19,990,000 円
-----	--------------	---	--------	--------------

(注) 本事例では、製造設備一式を子法人であるA社が使用するという明確な事業目的があると思われませんが、明確な事業目的もなく、ただ単に損失計上のためだけに譲渡した場合には、租税回避的な行為と税務当局に認定されることも考えられます。

〈貴社の申告調整〉

【別表 4】

所得の金額の計算に関する明細書		事業年度	〇〇・〇・〇	〇〇・〇・〇〇	法人名	〇〇社	
		区 分	総 額	処 分			
		①	②	③			
		円	円	留 保	配 当	社 外 流 出	
					其 他	円	
当期利益又は当期欠損の額	1						
加 算	損金の額に算入した法人税(附帯税を除く。)	2					
	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	3					
	損金の額に算入した道府県民税利子割額	4					
	損金の額に算入した納税充当金	5					
	損金の額に算入した附帯税(利子税を除く。)、加算金、延滞金(延滞分を除く。)及び過払税	6				其 他	
	譲渡損益調整資産に係る譲渡損否認	10	19,990,000	19,990,000			
減 算	減価償却超過額の当期認容額	14					
	納税充当金から支出した事業税等の金額	15					
	受取配当等の益金不算入額(別表八(一)「14」又は「29」)	16				※	
	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」)	17				※	
	製造設備譲渡原価認容	22	19,990,000	19,990,000			
繰延譲渡損益の戻入損認容	23	19,990,000	19,990,000				

【別表 5 (1)】

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	〇〇・〇・〇	〇〇・〇・〇〇	法人名	〇〇社	
		I 利益積立金額の計算に関する明細書	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	④		
		円	円	円	円		
利 益 準 備 金	1						
積 立 金	2						
製 造 設 備	3	※19,990,000	19,990,000				
繰 延 譲 渡 損 益 額	4		19,990,000	19,990,000			

※ 製造設備の会計上の帳簿価額10,000円と別表5(1)の19,990,000円を合計した20,000,000円が税務上の帳簿価額になります。

(了)