

法人税実務事例検討

特別償却した減価償却資産の帳簿価額の判定

E Y 税理士法人 顧問
税理士 石田 昌朗

本事例における留意点

特別償却を適用した減価償却資産が、グループ法人税制の譲渡損益調整資産に該当するのかの判定は、その減価償却資産の譲渡直前の帳簿価額が 1 千万円以上であるかどうかで判定することになる。

事 例

当社（資本金 3 千万円）は電子部品等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。

このたび、電気機械器具製造の事業を当社の 100 % 子会社である A 社に集約することとし、当社が期首に取得した電気機械器具製造業用設備も翌期首に A 社へ売買により移転することを検討しています。

この電気機械器具製造業用設備（法定耐用年数 7 年）につき、当社にて中小企業者等が機械等を取得した場合の特別償却の適用を受けることが可能とのことで、取得価額が 20,000,000 円であることから、普通償却額 5,720,000 円（ $20,000,000 \text{ 円} \times 0.286 \times 12 \text{ 月} / 12 \text{ 月}$ ）及び特別償却額 6,000,000 円（ $20,000,000 \text{ 円} \times 0.3$ ）を償却費として損金経理する予定であり、その場合には当該電気機械器具製造業用設備の帳簿価額は 8,280,000 円となり、翌期首に当社から A 社へ売買により移転する予定です。

この場合において、当該電気機械器具製造業用設備は譲渡損益調整資産に該当しないということでもよろしいですか。

ところで、当該電気機械器具製造業用設備について、特別償却ではなく法人税額の特別控除の適用を選択した場合はどのようになりますか。

なお、電気機械器具製造の事業に係る従業員は、当社から A 社へ出向することを予定しております。

X 貴社が電気機械器具製造業用設備を特別償却した場合の取扱い

【貴社の会計処理：取得時】

電気機械器具製造業用設備	20,000,000 円	／	現金預金	20,000,000 円
--------------	--------------	---	------	--------------

【貴社の会計処理：当期末予定】

特別減価償却費	6,000,000 円	／	電気機械器具製造業用設備	6,000,000 円
減価償却費	5,720,000 円	／	電気機械器具製造業用設備	5,720,000 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 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（イ及びロを除く。）

2 譲渡損益調整資産の判定

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 14 ①三、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 減価償却資産の償却

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には、譲渡法人の繰延譲渡損益相当額のうち次の算式により計算した金額が益金の額又は損金の額に算入されます (法令 122 の 14 ④三⑥一)。

イ 原則法

$$\text{繰延譲渡損益相当額} \times \frac{\text{譲渡損益調整資産につき譲受法人において損金の額に算入された償却費の額}}{\text{譲受法人におけるその譲渡損益調整資産の取得価額}}$$

ロ 簡便法

$$\text{繰延譲渡損益相当額} \times \frac{\text{譲受法人の事業年度開始の日からその事業年度終了の日までの期間 (譲渡の日の前日までの期間を除く) の月数※}}{\text{譲受法人がその譲渡損益調整資産について適用する耐用年数に 12 を乗じた数}}$$

※ 譲受法人において減価償却費を事業の用に供していない期間も含まれます。1 月に満たない端数が生じたときは 1 月として計算します。

なお、上記ロの簡便法の規定を適用する場合は、譲受法人において償却費を計上しなかった場合であっても、譲渡法人において繰延譲渡損益の額を損金の額又は益金の額に算入します。

簡便法の規定は、税務署長がやむを得ない事情があると認める場合を除き、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簡便法の適用を受けて益金の額又は損金の額に算入する金額及びその計算に関する明細の記載がある場合に限り適用されます (法令 122 の 14 ⑧⑨⑩)。

4 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、) 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、) 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 (法令 122 の 14⑯)。

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**

貴社が保有している電気機械器具製造業用設備は、上記I 2ロ(ロ)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。

貴社は、20,000,000円で取得した電気機械器具製造業用設備につき、普通減価償却費5,720,000円と特別減価償却費

6,000,000円の合計金額11,720,000円を償却費として損金経理することであり、譲渡直前の当該電気機械器具製造業用設備の帳簿価額は8,280,000円となることから、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、譲渡損益調整資産には該当しません。

したがって、貴社からA社へ売買により移転される当該電気機械器具製造業用設備の譲渡損益は、譲渡法人である貴社において繰延処理する必要はありません。

Y 貴社が電気機械器具製造業用設備に法人税額の特別控除を適用した場合の取扱い**【貴社の会計処理：取得時】**

電気機械器具製造業用設備 20,000,000円 / 現金預金 20,000,000円

【貴社の会計処理：当期末予定】

減価償却費 5,720,000円 / 電気機械器具製造業用設備 5,720,000円

▶ 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電気機械器具製造業用設備は、上記I 2ロ(ロ)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。

貴社が、20,000,000円で取得した電気機械器具製造業用設備につき、普通減価償却費5,720,000円のみを償却費として損金

経理し、特別償却ではなく法人税額の特別控除を選択する場合には、当該電気機械器具製造業用設備の帳簿価額は14,280,000円となることから、上記I 1イからハのいずれにも該当せず、譲渡直前の帳簿価額が1,000万円以上の減価償却資産として譲渡損益調整資産に該当します。

したがって、貴社からA社へ売買により移転される当該電気機械器具製造業用設備の譲渡損益は、譲渡法人である貴社において繰延処理する必要が生じます。

2 繰り延べられる譲渡損益額の計算

貴社が所有している電気機械器具製造業用設備につき、完全支配関係のあるA社へ売買により移転することから、上記1のとおり、当該電気機械器具製造業用設備は譲渡損益調整資産に該当し、その譲渡損益を繰延処理することになります。

なお、貴社は譲渡損益調整資産である当該電気機械器具製造業用設備を、貴社との間に完全支配関係のあるA社へ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電気機械器具製造業用設備が譲渡損益調整資産該当資産である旨（当該電気機械器具製造業用設備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。

(注) 本事例では、貴社が電気機械器具製造業用設備を期首に取得した後に、その電気機械器具製造の事業を子会社であるA社に集約することになり、翌期首に当該電気機械器具製造業用設備を貴社からA社へ売買するという事業目的が存在することを前提としております。

※ 平成 23 年 11 月 21 日付第 6191 号『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』も併せて参照してください。

(了)