

法人税実務事例検討

特別償却した減価償却資産の
時価評価額の取扱い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の時価評価額は課税上の弊害のない限り、その減価償却資産の取得価額から法定耐用年数による定率法の償却をした場合の未償却残額を時価評価額とすることができる。

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 社に集約することを検討しており、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 円 × 0.286 × 12 月 / 12 月）及び特別償却額 6,000,000 円（20,000,000 円 × 0.3）を償却費として損金経理を予定しており、当期末の帳簿価額は、8,280,000 円となる予定です。

この場合において、当該電気機械器具製造業用設備を翌期首に A 社へ譲渡する場合には、帳簿価額である 8,280,000 円を時価評価額として問題ないですか。

【当社の会計処理：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

【当社の会計処理：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 時価評価資産の時価評価額**

法人税基本通達12の3-2-1（連結納税の開始等に伴う時価評価資産に係る時価の意義）では、以下のように定められています。

法第61条の11第1項（連結納税の開始に伴う資産の時価評価損益）又は第61条の12第1項（連結納税への加入に伴う資産の時価評価損益）の規定を適用する場合における「時価評価資産のその時の価額」は、当該時価評価資産が使用収益されるものとしてその時において譲渡されるときに通常付される価額によるのであるが、次に掲げる時価評価資産について、次に掲げる区分に応じ、それぞれ次に掲げる方法その他合理的な方法により当該時価評価資産のその時の価額を算定しているときは、課税上弊害がない限り、これを認める。

(1) 減価償却資産

イ 令第13条第1号から第7号まで（有形減価償却資産）に掲げる減価償却資産 9-1-19（減価償却資産の時価）に定める方法により計算される未償却残額に相当する金額をもって当該減価償却資産の価額とする方法

ロ 同条第8号（無形減価償却資産）及び第9号（生物）に掲げる減価償却資産 当該減価償却資産の取得価額を基礎としてその取得の時から法第61条の11第1項に規定する連結開始直前事業年度（以下12の3-2-1において「連結開始直前事業年度」という。）又は法第61条の12第1項に規

定する連結加入直前事業年度（以下12の3-2-1において「連結加入直前事業年度」という。）終了の時まで旧定額法により償却を行ったものとした場合に計算される未償却残額に相当する金額をもって当該減価償却資産の価額とする方法

2 減価償却資産の時価評価額

法人税基本通達9-1-19（減価償却資産の時価）では、以下のように定められています。

法人が、令第13条第1号から第7号まで（有形減価償却資産）に掲げる減価償却資産について次に掲げる規定を適用する場合において、当該資産の価額につき当該資産の再取得価額を基礎としてその取得の時からそれぞれ次に掲げる時まで旧定率法により償却を行ったものとした場合に計算される未償却残額に相当する金額によっているときは、これを認める。

(1) 法第33条第2項（資産の評価換えによる評価損の損金算入） 当該事業年度終了の時

(2) 同条第4項（資産評定による評価損の損金算入） 令第68条の2第4項第1号（再生計画認可の決定等の事実が生じた場合の評価損の額）に規定する当該再生計画認可の決定があった時

(注) 定率法による未償却残額の方が旧定率法による未償却残額よりも適切に時価を反映するものである場合には、定率法によって差し支えない。

3 相続税の財産評価額

財産評価基本通達129（一般動産の評

価)では、以下のように定められています。

一般動産の価額は、原則として、売買実例価額、精通者意見価格等を参酌して評価する。ただし、売買実例価額、精通者意見価格等が明らかでない動産については、その動産と同種及び同規格の新品の課税時期における小売価額から、その動産の製造の時から課税時期までの期間（その期間に1年未満の端数があるときは、その端数は1年とする。）の償却費の額の合計額又は減価の額を控除した金額によって評価する。

また、同通達 130（償却費の額の計算）では、以下のように定められています。

前項のただし書の償却費の額を計算する場合における耐用年数等については、次に掲げるところによる。

- (1) 耐用年数 耐用年数は、耐用年数省令に規定する耐用年数による。
- (2) 償却方法 償却方法は、定率法による。

II 本事例における取扱いの検討

1 減価償却資産の時価評価額について

貴社が保有している電気機械器具製造業用設備は減価償却資産で、その取得価額は20,000,000円であり、普通減価償却費の損金算入限度額5,720,000円だけでなく、特別償却費6,000,000円の合計11,720,000円を償却費として損金経理することを予定しています。

その結果、当該電気機械器具製造業用設備の当期末の帳簿価額は8,280,000円となりますが、上記I2の減価償却資産の時価評価額では、再取得価額を基礎としてその取得の時からその評価時まで旧定率法（又

は定率法）により償却を行ったものとした場合に計算される未償却残額に相当する金額とされており、また、上記I3の相続税の財産評価額では、減価償却資産については、定率法により法定耐用年数を適用した未償却残額を時価評価額とする取扱いが定められております。

したがって、貴社が期首に取得した電気機械器具製造業用設備を企業グループ内の事業集約により、翌期首に売買により移転する場合には、当該電気機械器具製造業用設備のその時価評価額として、貴社の取得価額から法定耐用年数による定率法の償却をした場合の未償却残額を時価評価額とすることが相当であると考えられます。

なお、当該電気機械器具製造業用設備は、貴社の企業グループ内で事業の用に供されることから、貴社の取得価額から法定耐用年数による定率法の償却をした場合の未償却残額を時価評価額とする取扱いは、特段の課税上の弊害が生じるものではないと考えられます。

2 譲渡損益額の計算について

貴社が保有している電気機械器具製造業用設備の時価評価額は14,280,000円としてA社へ譲渡することが相当であり、貴社の帳簿価額8,280,000円との差額6,000,000円については、当該電気機械器具製造業用設備の譲渡益として計上する必要があると考えられます。

(注) 貴社が電気機械器具製造業用設備につき、特別償却ではなく、法人税額の特別控除を選択適用していた場合でも、時価評価額は14,280,000円とすることが相当であると考えられます。

(了)