

法人税実務事例検討

譲渡損を損金算入する目的のために
100%子会社株式を譲渡する行為について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

譲渡損益調整資産に係る譲渡損を損金算入する目的のために、100%子会社である譲受法人の株式を譲渡し、持株割合を100%未満とした場合、法人税の負担軽減のみを目的としていると考えられる。

事 例

当社（同族会社）は、当期に取引先の持ち合い株式を譲渡したことによる譲渡利益が生じているため、その譲渡利益を相殺する目的のため、含み損のある賃貸用不動産を当社の100%子会社であるA社に譲渡することを考えています。

ただし、当社とA社が100%の資本関係にあることから、賃貸用不動産を当社からA社に譲渡した場合に発生する譲渡損は、グループ法人税制の適用により法人税の所得金額の計算においては繰り延べられることとなります。

そのため、賃貸用不動産の譲渡の前にA社株式のうち1株をA社の役員である甲に譲渡することを予定しています。

仮に、A社株式のうち1株を甲が保有している時点で賃貸用不動産を当社からA社に譲渡した場合には、グループ法人税制は適用されないことから、その賃貸用不動産の譲渡損は当社の法人税の所得金額の計算において損金の額に算入されると考えてよろしいでしょうか。

なお、甲に譲渡したA社株式はいずれ当社が買い戻すことを予定しています。

【当社の会計処理：予定】

未収金	103,200,000 円	／	賃貸用不動産	150,000,000 円
固定資産譲渡損	50,000,000 円	／	仮受消費税等	3,200,000 円

(注) 賃貸用不動産の帳簿価額の内訳は土地 100,000,000 円、建物 50,000,000 円
譲渡対価は土地 60,000,000 円、建物 43,200,000 円（消費税込み）

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 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（法人税法施行令第 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せん。）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せん。）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

X 貴社がA社株式を譲渡せず、賃貸用不動産を 100 %子会社のA社に譲渡した場合

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、土地及び建物のいずれも帳簿価額は 1,000 万円以上であることから、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いますが、上記 I 1 のとおり、土地及び建物の譲渡損 50,000,000 円は譲渡損益調整資産に係る譲渡損として繰延処理されます。

なお、貴社は譲渡損益調整資産である土地及び建物を、貴社との間に完全支配関係がある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土地及び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】

未収金	103,200,000 円	／	賃貸用不動産	150,000,000 円
固定資産譲渡損	50,000,000 円	／	仮受消費税等	3,200,000 円

【税務処理】

未収金	103,200,000 円	／	賃貸用不動産	150,000,000 円
固定資産譲渡損	50,000,000 円	／	仮受消費税等	3,200,000 円
繰延譲渡損益額	50,000,000 円	／	固定資産譲渡損	50,000,000 円

【税務修正】

繰延譲渡損益額	50,000,000 円	／	固定資産譲渡損	50,000,000 円
---------	--------------	---	---------	--------------

(注) 固定資産譲渡損 50,000,000 円は、土地の譲渡損 40,000,000 円と建物の譲渡損 10,000,000 円に区分されます。

〈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	損金経理をした法人税及び地方法人税(附帯税を除く。)	2			
	損金経理をした道府県民税(利子割額を除く。)及び市町村民税	3			
	損金経理をした道府県民税利子割額	4			
	損金経理をした納税充当金	5			
	交際費等の損金不算入額	9			そ の 他
譲渡損益調整資産に係る譲渡損否認	10	50,000,000	50,000,000		

【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

事業年度	〇〇・〇・〇〇	法人名	〇〇会社
------	---------	-----	------

I 利益積立金額の計算に関する明細書					
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				
繰延譲渡損益額 (土地)	3			40,000,000	40,000,000
繰延譲渡損益額 (建物)	4			10,000,000	10,000,000

Y 貴社がA社株式のうち1株をA社の役員である甲に譲渡した後に賃貸用不動産をA社に譲渡した場合

1 グループ法人税制の適用について

貴社が保有していたA社株式のうち1株をA社の役員である甲に譲渡した場合、貴社はA社の発行済株式のすべてを保有するという完全支配関係がなくなることから、

その後に貴社とA社との間で行われる賃貸用不動産の譲渡取引に係る譲渡損益は繰延処理の対象とはなりません。

なお、完全支配関係があるかどうかの判定において、株式の購入の場合は、その株式の引渡しの日完全支配関係を有することとなるとされています(法基通1-3の2-2)。

(貴社)

【会計処理】

未収金	103,200,000 円	／	賃貸用不動産	150,000,000 円
固定資産譲渡損	50,000,000 円	／	仮受消費税等	3,200,000 円

【税務処理】

未収金	103,200,000 円	／	賃貸用不動産	150,000,000 円
固定資産譲渡損	50,000,000 円	／	仮受消費税等	3,200,000 円

【税務修正】

なし

2 国税不服審判所裁決について

グループ法人税制の適用による譲渡損益調整資産の譲渡損失額の繰延処理を免れるために完全支配関係を有しないように第三者割当増資をした事例について、法人税法第 132 条の適用によりその譲渡損益調整資産の譲渡損失額の損金算入を否認した事例に関する国税不服審判所の裁決要旨を参考までに記載しておきます。

請求人は、従業員に対して第三者割当増資（本件割当増資）により取得条項付株式を発行したことに伴って請求人との間に完全支配関係を有しないこととなった法人に対し、譲渡損益調整資産を譲渡し、当該譲渡に係る譲渡損失額を各事業年度の損金の額に算入したことについて、請求人の税負担の軽減を講じつつ、種々の取引を行うこと自体は禁止されているものではなく、本件割当増資は従業員の士気高揚という目的もあることなどから、法人税法第 132 条（同族会社等の行為又は計算の否認）の規定の適用はできない旨主張する。しかしながら、本件割当増資は、請求人の事業規模に照らして資金

調達等の経済的効果はないに等しいと評価できる上、その発行条件等（発行価額、取得条項）は、法人税法第 61 条の 13（完全支配関係がある法人の間の取引の損益）第 1 項の規定の適用を免れる観点から定められたものと認められる一方、経済的合理性の観点から財産状況や経営状態等を具体的に勘案した形跡はうかがわれないこと、また、募集事項の立案検討に関与した従業員一人のみに当該株式が発行され、同人以外の従業員には募集の周知すらしていないことなど、これらの諸点に鑑みれば、本件割当増資は、経済的、実質的見地において純粹経済人として不合理、不自然な行為であると言わざるを得ず、本件割当増資によって、法人税法第 61 条の 13 の適用要件（完全支配関係）を不十足とすることにより本来繰り延べられるべき譲渡損失額を損金の額に算入したことは、法人税法第 132 条に規定する法人税の負担を不当に減少させる結果となるものと認めることができる。（平 28. 1. 6 大裁（法）平 27—34）

3 結論

貴社が保有していたA社株式のうち1株をA社の役員である甲に譲渡した場合、貴社はA社の発行済株式のすべてを保有するという完全支配関係がなくなることから、グループ法人間の取引である譲渡損益調整資産に係る譲渡損益の繰延処理の適用がなくなるため、本来であれば繰延対象となる賃貸用不動産の譲渡損 50,000,000 円を損金の額に算入することができることとなります。しかしながら、A社株式のうち1株を甲に譲渡することは、譲渡損益調整資産の譲渡損の損金算入のみを目的とした取引であると認められます。

また、役員である甲がA社株式のうち1株のみを取得したことは、貴社の法人税の負担を軽減することに甲が協力したものと認められます。

そうすると、これらの行為は、経済的、実質の見地において純粹経済人として不自然、不合理な行為であるといわざるを得ず、

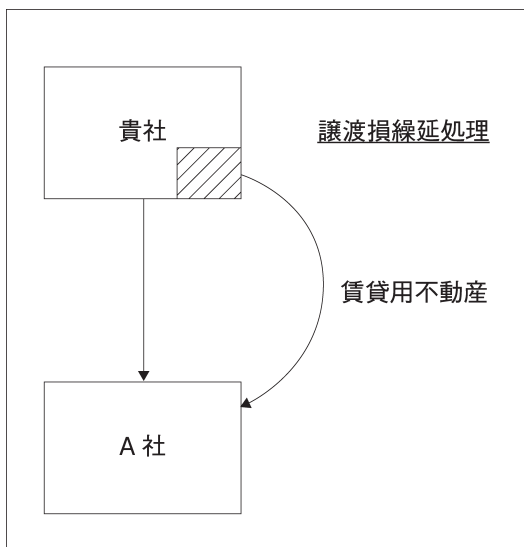
法人税法第 132 条第 1 項に規定する「不当」の行為であると認められます。

貴社が保有するA社株式のうち1株をA社の役員である甲に譲渡することは、一般的な株式の売買取引とは認められず、貴社の法人税の負担を減少させることを目的とする取引であると認められることから、貴社がA社株式を譲渡する事業目的及び経済的合理性が存在するとは認められません。

したがって、貴社が保有するA社株式のうち1株を甲に譲渡する行為を行い、その後には含み損のある賃貸用不動産をA社に譲渡することにより譲渡損を損金算入することは、法人税の負担を不当に減少させるものとして否認されることが想定されます。

※ 法人税の負担の軽減のみを目的とした子会社株式の譲渡については、平成 25 年 11 月 18 日第 6289 号掲載『清算予定の 100 % 子会社の株式を譲渡する行為について』もあわせて参照してください。

[X の取引概要図]



[Y の取引概要図]

