

会員 相談室

Vol.27

相談事例紹介



今回は

法人税



相談委員

小池敏範 (渋谷支部)

完全親法人に対する 不動産譲渡損益の計上繰延べ

質問

S社は、平成22年5月に株式交換によって100%支配関係に当たるP社のグループに入った。当期(平成23年5月期)中の平成23年1月1日から5月末日までの間に遊休資産である土地及びその上に存する建物(以下「不動産」という。)をP社に売却する予定である。この不動産は減損会計の対象となっており、平成22年5月期に評価損87,392千円を計上した結果、帳簿価額は45,000千円となっている。S社は多額の繰越欠損金を抱えており、これ以上税務上の欠損金を増やさないためにグループ法人単体課税制度を適用し、不動産譲渡損失の計上を繰延べすることを考えている。評価損を計上した際の時価の算定は適正であると判断しているが、帳簿価額の45,000千円で売却した場合の税務処理がどうなるか。また、資本関係のない他社から40,000千円で購入の申し出がある。仮に時価と異なる価額でP社に売却した場合のS社とP社の税務処理はどうなるか。

なお、不動産を譲り受けたP社がその後その不動産を100%グループ内の他の会社に譲渡した場合にS社の税務処理はどうなるか。

回答

本事例のS社とP社間は完全支配関係にあるので、いわゆるグループ法人単体課税制度の適用対象となる。したがって、本事例の譲渡の対象となる土地及び建物のそれぞれの譲渡直前の帳簿価額が10,000千円以上であれば、いずれも譲渡損益調整資産に該当し、譲渡損益の繰延べの対象となる。また、時価と異なる価額で譲渡があった場合は、その差額が受贈益又は寄附金となる。なお、たとえ100%グループ内であっても譲受人であるP社が他の関係会社に譲渡した場合は、S社において繰延べた譲渡損益を計上し、戻し入れる処理が必要となる。

検討

1 譲渡損益の繰延べと戻入計上

平成22年度の税制改正により、完全支配関係にある内国法人(普通法人又は協同組合等に限る。)間で譲渡損益調整資産の譲渡があった場合には、その譲渡損益の計上を繰延べ(法61の13①)、その後譲受人においてその資産の譲渡等があった場合等、一定の事実があった場合に、当該事業年度の所得の金額の計算上、その繰延べた譲渡損益の全部又は一部の金額を逆に益金の額又は損金の額に算入して実現させることになる(法61の13②)。

ところで本事例であるが、帳簿価額の45,000千円が適正な売買価額であるとすれば、会計上の譲渡損失は生じないが、税務上は次の仕訳が想定される。

(借方)	(貸方)
現金預金 45,000千円	土地・建物 132,392千円
固定資産譲渡損失 87,392千円	

(注) 土地と建物はどちらも譲渡損が生じているものとする。

減損会計の適用による評価損の金額87,392千円は、税務上評価損の計上認められる事実には該当しないとして、S社では平成22年5月期の申告調整で加算(留保)されているので、その対象となった不動産が平成23年5月期で譲渡される結果、同期の申告調整で減算(留保)される。

一方、譲渡の対象となった不動産がいずれも譲渡損益調整資産に該当すれば、グループ法人単体課税制度のうち資産の譲渡損益の繰延べの規定(法61の13①)の適用を受けるので、上記の仕訳で示している固定資産譲渡損失の金額87,392千円が「譲渡損益調整勘定」として申告調整で加算(留保)される。

もっとも、P社が譲り受けた不動産のうち適正に計上した建物の減価償却費に見合う一定の金額はS社で減算(留保)調整して戻し入れる。また、P社

が譲り受けた不動産を他に譲渡した場合も戻入未済の残額をS社で減算(留保)調整して戻入処理をすることになる(法61の13②、法令122の14④一、三)。

なお、本規定上この戻し入れ処理の対象となる「譲渡」からは、完全支配関係のある別の内国法人への譲渡が除かれていないので、P社が完全支配関係にあるグループ内の別の内国法人に譲渡したとしても、この戻入処理が必要となる。

2 時価と異なる価額で譲渡された場合

本事例の場合、グループ法人間の不動産の譲渡であるが故に売買価額が適正であるか否かが問われるが、本事例のS社が減損会計を適用した際に、不動産鑑定士によるDCF(ディスカウント・キャッシュ・フロー)評価額45,000千円(参考:相続税評価額約40,090千円・固定資産税評価額約34,670千円)を平成22年5月期の時価としたものであり、P社への譲渡時期がその後あまり時を経たものでないところから、実際の売買価額をこの評価額にしたことは合理性があるように思える。

もっとも、本事例の質問にあるように、資本関係のない他社が40,000千円の買取価額を示している事実があり、これが実勢価額とされれば売買価額との差5,000千円が生じ、これがS社側では受贈益(完全支配関係のあるグループ法人間なので法人税法第25条の2第1項の規定により全額益金不算入)となり、P社側では寄附金(完全支配関係のあるグループ法人間なので法人税法第37条第2項の規定により全額損金不算入)となる。

時価と異なる価額で譲渡しても、もともと①完全支配関係のある法人間の譲渡損益は繰延べられること、②受贈益の額及び寄附金の額は、それぞれ全額益金不算入及び全額損金不算入となることによつて、いずれの法人においても所得の金額に影響がないから、実際の譲渡価額又は帳簿価額で譲渡したものと処理しても良いのではないかと考える向きがあるが、譲渡損益調整資産に該当する資産の譲渡であっても、資産の譲渡であることに変わりはないので、実際に収受した金銭等の額ではなく、原則どおり時価で譲渡があったものとして税務処理をすることになる。

損害賠償金の損金計上時期

質問

Y社の社員が起こした不祥事により、Bが損害を受けたとして雇用者責任を追究された。Y社とBとで何度も交渉をした結果、Y社は自己の過失を認め損害賠償に応ずることになった。当初5,000万円の損害賠償を請求されたが、Y社は銀行融資が2,500万円しか受けられないとして当期末までに2,500万円を支払った。その後、翌期に入って賠償金額4,000万円の合意がなされ、追加の1,500万円は3年の分割払いにすることが決まった。しかし、これは口頭による合意で、当期の法人税の申告期限までに「合意書」等のような正式な文書作成には至っていない。期中に支払った2,500万円は当期の損金の額に算入できるか。

回答

損害賠償金の額が確定していない場合であっても、期末までに支払われた賠償金が当事者間(Y社とBの間)で争いがない金額と認められれば、当期の損金の額に算入される。

検討

損害賠償金の損金計上時期については、「法人が、その業務の遂行に関連して他の者に与えた損害につき賠償する場合において、当該事業年度終了の日までにその賠償すべき額が確定しないときであっても、同日までにその額として相手方に申し出た金額(相手方に対する申出に代えて第三者に寄託した額を含む。)に相当する金額(保険金等により補てんされることが明らかな部分の金額を除く。)を当該事業年度の未払金に計上したと

きは、これを認める。」旨が明らかになっている(法基通2-2-13)。

損害賠償金は、当事者双方の合意によりその授受すべき額が確定した時点で債務が確定したことになるので、その時に損金計上するのが原則である。

しかし、例えば損害賠償に応ずる法人が期末までに相手方に損害賠償金として具体的に提示した金額があるような場合には、少なくともその提示した部分の金額については当事者間に争いはないことになるから、その金額について部分的に債務確定したとみることもできるので、支払がされていなくても未払金の計上を認めることとしているのである。

ところで本事例であるが、期末までに損害賠償金等の額について合意していないので、期末までに債務が確定していないことは明らかである。検討すべき点は、この通達で規定している例外の取扱いをする事実該当するかどうかである。すなわち、期末までに支払われた2,500万円が当事者間に争いが無いと認められる損害賠償金の内入金に該当するかどうかの判断である。「合意書」、「内入金申出書」等のような文書でその旨が明確になっていれば当期の損金の額に算入することは可能である。しかし、そのような外形上容易に判断できる資料がなければ、当事者間に争いが無いと外部に立証するのは困難である。仮に口頭による申出金額であるとしても、5,000万円の請求金額に対して2,500万円の支払いがされた事情等を記したメモ、役員会の議事録等、外部に2,500万円は返還を請求しないものであると説明できる資料があるかどうかを確認し、その上で当期の損金の額に算入できるか否かを再度検討すべきではないかと回答した。

なお、翌期に入って当事者間の合意がなされ損害賠償金の額が4,000万円と確定したようであるが、これを明らかにするために「合意書」等の文書の作成が必要となろう。もっとも、損害賠償金の額が確定したとしても、残額の1,500万円は3年の分割払いをするということなので、この1,500万円全額をその確定日を含む事業年度の損金の額に算入できるかという点について検討しなければならない。

先の法人税基本通達の(注)書きでは、「損害賠償金を年金として支払う場合には、これを支払うべき日の属する事業年度の損金の額に算入する。」としているが、これは例えば10年とかの長期間にわたって支払われるもので、その年金総額は費用の発生というよりはむしろ引当的な面が多分あるので支給期到来基準により損金の額に算入する趣旨である。しかし、本事例の損害賠償金は一時金として確定しているものであるから、この(注)書きでいう年金とは性格が異なるものである。また、参考のために過去の判決例を調べてみると、土地の賃借人である法人が地主に支払った土地の明渡し等訴訟事件の示談金の209回の分割払いが毎月の賃料相当額として、支払期日の到来する都度その債務が確定するとされたもの(平5.7.12横浜地裁、平6.3.24東京高裁、平7.6.20最高裁)があるが、これとは本質的に内容が異なる。

結局、本事例の残額の1,500万円は、たとえ分割払いがされたとしても、損害賠償金の額が当事者双方で合意され確定したときに債務が確定したとして、その確定した日の属する事業年度で全額を損金の額に算入することが認められよう。

注) 内容は、平成22年4月1日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見(参考意見)ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。