

譲渡損益調整資産の譲渡日に完全支配関係を有しなくなった場合の処理

日本税制研究所

【問】

3月31日が決算日であるA社は、4月1日に分社型分割により、土地と建物等（いずれも「譲渡損益調整資産」に該当します。）を移転してB社を設立し、同日（4月1日）にこのB社の株式を資本関係のないC社に譲渡しました。

A社においては、4月1日の属する事業年度において、法人税法61条の13第1項（完全支配関係がある法人の間の取引の損益の繰延）により土地と建物等の譲渡損益の計上を繰り延べる処理を行う必要があると思われませんが、同日にA社とB社との間の完全支配関係がなくなるため、同条3項により繰り延べた譲渡損益の戻入りの処理も必要になるものと思われします。

しかし、法人税法61条の13第3項の規定上、戻入りは、「完全支配関係を有しなくなった日の前日の属する事業年度」において行うものとされています。

このため、A社においては、4月1日に繰り延べることとなる土地と建物等の譲渡損益の戻入りを先行して3月31日の属する事業年度において行わなければならないのか、という疑問が生じています。

常識的に考えて、そのようなことはしなくてよいはずであるとは思っていますが、念のため、このA社における土地と建物等の譲渡損益の計上の繰延べと戻入りの処理をどのように行えばよいのかということについて、ご教授をお願いしたいと思います。

【回答（要旨）】

4月1日の属する事業年度において、譲渡損益勘定の計上と戻入りの双方の処理を行うことになるものと考えられます。

ご指摘のとおり、法人税法61条の13第1項においては、「譲渡した事業年度」において譲渡損益調整資産の譲渡損益の繰延べを行い、同条3項においては、「完全支配関係を有しないこととなった日の前日の属する事業年度」において譲渡損益の計上を行わなければならないとされています。この法人税法61条の13第1項の「譲渡した事業年度」は、本来は、「譲渡した日の属する事業年度」とすべきところですが、いずれにしても、同項と3項がご質問において指摘されているような状態となっていることは、間違いありません。

法人税法61条の13第3項は、ご指摘のとおり、譲渡損益調整勘定の戻入れを行う時期に関して、「完全支配関係を有しないこととなった日の前日の属する事業年度」としているわけですが、益金の額又は損金の額に算入する金額に関しても、同条1項の適用を受けた金額としたり「譲渡損益調整勘定の金額」としているわけではなく、自ら書き下ろして「当該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」としているため、譲渡損益の計上を先行して行うべきという解釈が有り得ることになります。

（完全支配関係がある法人の間の取引の損益）

第六十一条の十三 内国法人（普通法人又は協同組合等に限る。）がその有する譲渡損益調整資産（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く。）、有価証券、金銭債権及び繰延資産で政令で定めるもの以外のものをいう。以下この条において同じ。）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る。）に譲渡した場合には、当該譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額（その譲渡に係る対価の額が原価の額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう。以下この条において同じ。）又は譲渡損失額（その譲渡に係る原価の額が対価の額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう。以下この条において同じ。）に相当する金額は、その譲渡した事業年度（その譲渡が適格合併に該

当しない合併による合併法人への移転である場合には、次条第二項に規定する最後事業年度の所得の金額の計算上、損金の額又は益金の額に算入する。

2 省略

3 内国法人が譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額につき第一項の規定の適用を受けた場合（当該譲渡損益調整資産の適格合併に該当しない合併による合併法人への移転により同項の規定の適用を受けた場合を除く。）において、当該内国法人が当該譲渡損益調整資産に係る譲受法人との間に完全支配関係を有しないこととなつたとき（次に掲げる事由に基因して完全支配関係を有しないこととなつた場合を除く。）は、当該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（その有しないこととなつた日の前日の属する事業年度前の各事業年度の所得の金額又は各連結事業年度の連結所得の金額の計算上益金の額又は損金の額に算入された金額を除く。）は、当該内国法人の当該前日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する。

- 一 当該内国法人の適格合併（合併法人（法人を設立する適格合併にあつては、他の被合併法人のすべて。次号において同じ。）が当該内国法人との間に完全支配関係がある内国法人であるものに限る。）による解散
- 二 当該譲受法人の適格合併（合併法人が当該譲受法人との間に完全支配関係がある内国法人であるものに限る。）による解散

現在の法人税法 61 条の 13 は、平成 22 年度税制改正において創設されたわけですが、周知のとおり、これは、同改正前に、連結納税制度において設けられていた旧法人税法 81 条の 10（連結法人間取引の損益）の取扱いを完全支配関係法人間に拡大したものです。

このため、基本的な取扱いは、従前のおりとなっており、そのように解説が行われていますが、実際には、いくつかの相違点が存在します。

まず、旧制度の規定を確認してみることとします。

旧法人税法

（連結法人間取引の損益）

第八十一条の十 連結法人が各連結事業年度においてその有する譲渡損益調整資産（第六十一条の十三第一項（分割等前事業年度等における連結法人間取引の損益の調整）に規定する譲渡損益調整資産をいう。以下この条において同じ。）を他の連結法人（当該連結法人との間に連結完全支配関係があるものに限る。次項において同じ。）に譲渡した場合は、当該譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額（省略）又は譲渡損失額（省略）に相当する金額は、当該連結法人の各連結事業年度の連結所得の金額の計算上、損金の額又は益金の額に算入する。

2 連結法人が他の連結法人に譲渡した譲渡損益調整資産（その譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額につき前項又は第六十一条の十三第一項の規定の適用を受け、かつ、当該金額のうちこの項又は同条第二項の規定により各連結事業年度の連結所得の金額又は各事業年度の所得の金額の計算上益金の額又は損金の額に算入されていない金額があるものに限る。）につき当該他の連結法人において譲渡、償却、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由が生じた場合その他の政令で定める場合には、当該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は、政令で定めるところにより、当該連結法人の各連結事業年度の連結所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する。

旧法人税法施行令

（連結法人間取引の損益）

第一百五十五条の二十二

2 法第八十一条の十第二項に規定する政令で定める場合は、次に掲げる場合とする。

- 一 法第八十一条の十第二項の連結法人が他の連結法人に譲渡した同項に規定する譲渡損益調整資産（省略）につき当該他の連結法人において譲渡、償却、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由が生じた場合（省略）

二・三 省略

3 法第八十一条の十第二項の連結法人が他の連結法人に譲渡した譲渡損益調整資産につき当該他の連結法人において前項第一号に規定する事由が生じた場合（省略）には、次の各号に掲げる場合（省略）の区分に応じ当該各号に定める金額は、各連結事業年度の連結所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する。
一～九 省略

これらの旧規定の取扱いを見ると分かりますとおり、譲渡損益調整資産の譲渡損益の計上を繰り延べる事業年度も、また、繰り延べた譲渡損益を計上する事業年度も、特定されていません。

法人税法の規定においては、通常、このような定め方はされません。

それにもかかわらず、何故、このように事業年度を特定しない定めとしたのかということ、当初に譲渡を行った法人のその譲渡を行った日の属する事業年度内の期間に、その譲渡を受けた法人がその譲渡損益調整資産の転売等を行ったとしても、譲渡損益調整資産の譲渡を行った場合には、必ず、譲渡損益の繰延べの処理を行い、かつ、繰り延べた譲渡損益を計上する処理も行ってもらふこととするためです。さまざまな組織再編成があり得ることを考慮すると、このような定め方が妥当であると考えたものです。

冒頭に確認したとおり、繰り延べた譲渡損益を計上する定めにおいては、繰り延べる定めにおいて用いたその繰り延べる金額や「譲渡損益調整勘定」という概念を用いずに、繰り延べる定めにおいて用いたその同じ文言を用いて益金の額又は損金の額に計上する金額を書き下ろすこととしたわけですが、これも、事業年度の如何にかかわらず、二つの処理を切り離し、二つの処理を行ってもらふためです。

当初に譲渡を行った法人のその譲渡を行った日の属する事業年度内の期間にその譲渡を受けた法人がその譲渡損益調整資産の転売等を行う例のうち、最もその転売等の期間が短いものが本件のようなケースということになります。

<参考>

立法論としては、同一の事業年度において計上と戻入れの双方を行わなければならないという場合には、それらの双方の処理を行わないこととすることも考えられますが、現行の規定をそのように解釈することは困難です。「損金経理」を行っているのか否かの判断の例を想起すると分かりますとおり、結果が計上と戻入れの双方を行わなかった場合と同じであることを理由として、それらの処理を行わなくてもよいという解釈を採ることはできません。

また、完全支配関係の発生と消滅に関しても、同日に複数の組織再編成が行われる例を考えると明らかなように、発生と消滅が同日であったとしても、完全支配関係が発生しなかったという解釈を採ることはできません。

平成 22 年度税制改正により、法人税法 61 条の 13 において、事業年度を特定し、ご指摘のように同日に完全支配関係が無くなる場合に譲渡損益の繰延べを行う事業年度と計上を行う事業年度とが逆転する状態としてしまったのは、旧規定が事業年度を特定しないという異例の規定とした理由が理解されておらず、また、立法時に同日に完全支配関係が無くなるケースの検証まで行わなかったことによるものと考えられます。

本件においては、現行規定の文言にこだわらず、「計上をしていない勘定を戻入れ出来るはずがない」という常識により、4 月 1 日の属する事業年度において、譲渡損益調整勘定の計上と戻入れの双方の処理を行う、ということによりよいものと考えます。そのような解釈が、現行規定の立法趣旨にも適う、ということになるはずですが、