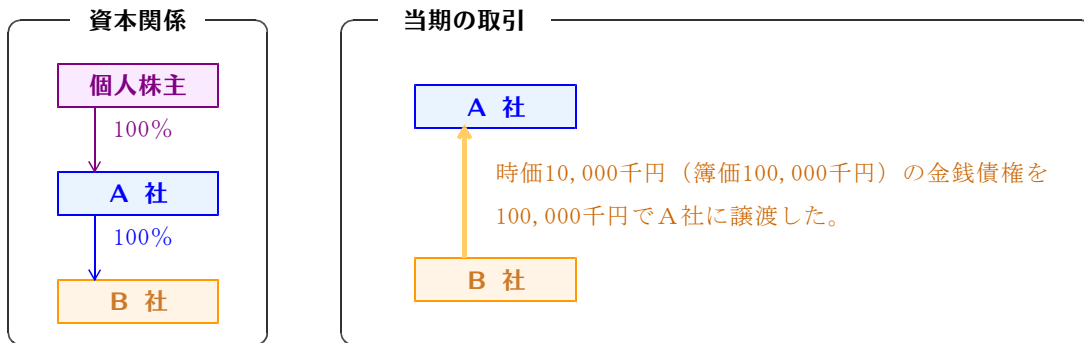


問 1 高額取得・高額譲渡

内国法人であるA社（3月末決算）は、貸金業を営む100%子会社である内国法人のB社（3月末決算）が多額の不良債権を抱えて業績不振に陥っていることから、当面の資金繰りを支援するため、当期の1月25日に、B社が保有しているX社に対する金銭債権をその帳簿価額である100,000,000円で買い取った（当該金銭債権の時価は10,000,000円とする。）。

なお、A社は、個人株主にその発行済株式の全部を保有されている法人であり、B社から買い取った金銭債権を同年3月末までに売却又は貸倒処理することなく、そのまま保有している。

この場合のA社及びB社の当期における税務上の処理はどのようなになるか。その法的な理由・考え方を、仕訳を示しながら簡潔に説明しなさい。



(A社の仕訳) 高額取得

(単位：円)

借 方		貸 方	
項 目	金 額	項 目	金 額
金銭債権	10,000,000	現金預金	100,000,000
寄附金	90,000,000		
B社株式	90,000,000	利益積立金額	90,000,000

※ 本問については、各専門学校の解答が一致していました。

(法的な理由・考え方)

法人税法には、資産の取得原価に関する直接的な規定はないが、資産を贈与した場合や低額譲渡した場合の寄附金の額は、その資産の時価をベースにして計算する（法37⑦⑧）。これは、課税の公平性の見地から、移転のあった資産については、時価評価が原則となっていることを意味する。従って、A社が取得した金銭債権は、時価10,000,000円で評価する。

次に、A社は、時価10,000,000円の金銭債権の譲渡対価として100,000,000円をB社に支払っているが、この差額90,000,000円（＝100,000,000円－10,000,000円）は、B社に対する金銭の贈与にあたる。従って、当該90,000,000円は、A社においては寄附金の額、B社においては受贈益の額となる。ここで、内国法人が完全支配関係にある他の内国法人にした寄附金の額は、損金不算入とされる（法37②）とともに、受領した法人の受贈益は益金不算入とされる（法25の2）。これは、グループ法人の一体的運営が進展している実態に即した課税を実現する観点から、グループ内の取引からは課税関係が生じないという考え方に基づいている。従って、A社の寄附金の額90,000,000円は全額が損金不算入となる。

上記の結果、寄附金の支出法人も受領法人も所得金額に変化はないが、受領法人の資産は受領した寄附金の金額だけ増加している。このため、受領法人の親法人は、受領法人株式および利益積立金額の帳簿価額を修正することとされている（令9①七）。従って、B社の親法人であるA社は、B社株式と利益積立金額の帳簿価額をB社の受贈益相当額90,000,000円だけ増加させる必要がある。

※ 税理士試験の答案作成上、条文番号の記載は不要ですが、復習のために記載しています。また、会計士試験では「法37⑦」といった省略はせずに、「法人税法第37条第7項」として下さい。

(B社の仕訳) 高額譲渡

(単位:円)

借 方		貸 方	
項 目	金 額	項 目	金 額
現金預金	10,000,000	金銭債権譲渡収入	10,000,000
現金預金	90,000,000	受贈益	90,000,000
金銭債権譲渡原価	100,000,000	金銭債権	100,000,000
譲渡損益調整勘定	90,000,000	譲渡損益調整勘定繰入	90,000,000

※ 本問については、各専門学校の解答が一致していませんでした。この解答は、複数の専門学校で使用されていた解答ですが、売上と売上原価を両建てで計上しており、「石橋を叩いて渡る」ような仕訳です。条文との相性もよいので、お勧めです。

(法的な理由・考え方)

<p>法人税法では、有償による資産の譲渡、無償による資産の譲受けがあった場合に、内国法人の所得の金額の計算上、各事業年度の益金の額に算入すべき金額は、その事業年度の収益の額としている(法22②)。ここで、資産の移転によって収益の額とされるのは、受領可能な公正価値であり、これは資産の帳簿価額ではなく時価である。従って、金銭債権の譲渡によって、益金の額に算入すべき金額は、金銭債権の時価 10,000,000円となる。ところが、B社が実際に受領した金銭は 100,000,000円であるため、その差額を、無償による金銭の譲受けと捉え、90,000,000円の受贈益を計上する。ただし、この受贈益は、その全額が益金不算入となる(法25の2)。これは、グループ法人による一体的運営が行われている実情に合わせ、グループ内の取引からは課税関係が生じないという考え方に基づいている。</p>
<p>次に、法人税法では、その事業年度の収益に係る売上原価、完成品工事原価その他これらに準ずる原価の額をその事業年度の損金の額に算入すべき金額としている(法22③)。従って、金銭債権の譲渡収入 10,000,000円に個別に対応するその金銭債権の帳簿価額 100,000,000円を譲渡原価として、損金の額に算入する。</p>
<p>さらに、内国法人が譲渡損益調整資産を完全支配関係にある他の内国法人に譲渡した場合、その譲渡損益調整資産に係る譲渡損相当額は、グループ内の取引からは課税関係が生じないという考え方に基づき、その譲渡した事業年度の所得の計算上、益金の額に算入するものとされている(法61の13①)。従って、金銭債権の譲渡損相当額 90,000,000円(譲渡原価 100,000,000円のうち、譲渡対価 10,000,000円を超える部分)を、譲渡損益調整勘定繰入として益金の額に算入する必要がある。</p>

また、別解として、次の仕訳も紹介しておきます。こちらを本解としている専門学校もありました。

(B社の仕訳) 別解

借 方		貸 方	
項 目	金 額	項 目	金 額
現金預金	10,000,000	金銭債権	100,000,000
譲渡損	90,000,000		
現金預金	90,000,000	受贈益	90,000,000
譲渡損益調整勘定	90,000,000	譲渡損益調整勘定繰入	90,000,000

問2 低額取得

電気製品の製造業を営む内国法人のC社（3月末決算）は、その製造工場を建設するため、D市の工場誘致条例に基づき、当期の9月26日に、D市が所有する土地を300,000,000円で取得した（当該土地の時価は500,000,000円とする。）。

D市においては、一定規模以上の工場を建設する場合には、その許可を受ける条件として、D市の開発指導要領に基づき負担金を支払わなければならないこととされており、C社は当期の10月3日に50,000,000円の負担金をD市に支出した。この負担金は、周辺住民の生活環境の保持を目的として、工場敷地に隣接するD市の所有地に緩衝緑地を設置する費用に充てられた。

この場合のC社の当期における税務上の処理はどのようなになるか。その法的な理由・考え方を仕訳を示しながら簡潔に説明しなさい。なお、緩衝緑地設置費用負担金の支出の効果が及ぶ期間は8年である（本試験では、8年は与えられていませんでした）。

(C社の仕訳)

借 方		貸 方	
項 目	金 額	項 目	金 額
土地	500,000,000	現金預金	300,000,000
		受贈益	200,000,000
土地圧縮損	200,000,000	土地	200,000,000
繰延資産	50,000,000	現金預金	50,000,000
繰延資産償却費	3,125,000	繰延資産	3,125,000

※ 本問については、各専門学校の解答が一致していました。

(法的な理由・考え方)

法人税法には、資産の取得原価に関する直接的な規定はないが、資産を贈与した場合や低額譲渡した場合の寄附金の額は、その資産の時価をベースにして計算する（法37⑦⑧）。これは、課税の公平性の見地から、移転のあった資産については、時価評価が原則となっていることを意味する。従って、C社が取得した土地は、時価500,000,000円で評価する。その上で、現実には、300,000,000円しか支出していないため、差額200,000,000円は、無償による金銭の譲受けがあったものとして、受贈益の額とする。

ただし、この受贈益にそのまま課税すると、工場誘致を目的として、時価よりも低額で土地を譲渡したD市の意図が没却してしまう。そこで、法人が工場誘致等のために都道府県又は市町村から土地等をその時価に比して著しく低い価額で取得し、その価額を帳簿価額とした場合には、国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入の規定（法42①）により圧縮記帳をしたものとして取り扱うこととされている（基通10-2-3）。従って、土地の帳簿価額を時価500,000,000円から実際の取引価額300,000,000円にまで減額するように圧縮記帳を行う。

次に、C社がD市に支払った負担金について検討する。会計上、適正な期間損益計算を行うためには、法人が支出した費用で、その支出の効果が将来に及ぶものは、その効果が及ぶ将来の期間にわたって費用配分すべきである。そこで、法人税法においても、支出の効果が支出の日以降1年以上に及ぶものを繰延資産（法2④）として、一旦資産計上し、これをその効果が及ぶ期間にわたって償却することとしている。従って、緩衝緑地を設置する費用の負担金としてC社が支出した50,000,000円を繰延資産として、資産計上する。そして、これをその効果が及ぶ8年間にわたって償却することになるが、その当期償却額は3,125,000円（＝50,000,000円×6月/（8年×12月））であり、これを当期の損金の額に算入する。

法人税法37（寄附金の損金不算入）⑦資産の贈与等、⑧低額譲渡等

- 7 前各項に規定する寄附金の額は、寄附金、抛出金、見舞金その他いずれの名義をもつてするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与（広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。次項において同じ。）をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時ににおける価額又は当該経済的な利益のその供与の時ににおける価額によるものとする。
- 8 内国法人が資産の譲渡又は経済的な利益の供与をした場合において、その譲渡又は供与の対価の額が当該資産のその譲渡の時ににおける価額又は当該経済的な利益のその供与の時ににおける価額に比して低いときは、当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は、前項の寄附金の額に含まれるものとする。

法人税法37（寄附金の損金不算入）②完全支配関係間の寄附金の損金不算入

- 2 内国法人が各事業年度において当該内国法人との間に完全支配関係（法人による完全支配関係に限る。）がある他の内国法人に対して支出した寄附金の額（第二十五条の二（受贈益の益金不算入）又は第八十一条の三第一項（第二十五条の二に係る部分に限る。）（個別益金額又は個別損金額の益金又は損金算入）の規定を適用しないとした場合に当該他の内国法人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に算入される第二十五条の二第二項に規定する受贈益の額に対応するものに限る。）は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

法人税法25の2（完全支配関係間の受贈益の益金不算入）

- 内国法人が各事業年度において当該内国法人との間に完全支配関係（法人による完全支配関係に限る。）がある他の内国法人から受けた受贈益の額（第三十七条（寄附金の損金不算入）又は第八十一条の六（連結事業年度における寄附金の損金不算入）の規定を適用しないとした場合に当該他の内国法人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損金の額に算入される第三十七条第七項（第八十一条の六第六項において準用する場合を含む。）に規定する寄附金の額に対応するものに限る。）は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない。
- 2 前項に規定する受贈益の額は、寄附金、抛出金、見舞金その他いずれの名義をもつてされるかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与（広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。次項において同じ。）を受けた場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時ににおける価額又は当該経済的な利益のその供与の時ににおける価額によるものとする。
- 3 内国法人が資産の譲渡又は経済的な利益の供与を受けた場合において、その譲渡又は供与の対価の額が当該資産のその譲渡の時ににおける価額又は当該経済的な利益のその供与の時ににおける価額に比して低いときは、当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与を受けたと認められる金額は、前項の受贈益の額に含まれるものとする。

法人税法 施行令9①七（利益積立金額）

法第二条第十八号（定義）に規定する政令で定める金額は、同号に規定する法人の当該事業年度前の各事業年度（当該法人の当該事業年度前の各事業年度のうちに連結事業年度に該当する事業年度がある場合には、各連結事業年度の連結所得に対する法人税を課される最終の連結事業年度（以下この項において「最終連結事業年度」という。）後の各事業年度に限る。以下この項において「過去事業年度」という。）の第一号から第七号までに掲げる金額の合計額から当該法人の過去事業年度の第八号から第十三号までに掲げる金額の合計額を減算した金額（当該法人の当該事業年度前の各事業年度のうちに連結事業年度に該当する事業年度がある場合には、最終連結事業年度終了の時における連結個別利益積立金額を加算した金額）に、当該法人の当該事業年度開始の日以後の第一号から第七号までに掲げる金額を加算し、これから当該法人の同日以後の第八号から第十三号までに掲げる金額を減算した金額とする。

中 略

七 当該法人が有する当該法人との間に完全支配関係（連結完全支配関係を除く。）がある法人（以下この号において「子法人」という。）の株式又は出資について寄附修正事由（子法人が他の内国法人から法第二十五条の二第二項に規定する受贈益の額で同条第一項若しくは法第八十一条の三第一項（個別益金額又は個別損金額の益金又は損金算入）（法第二十五条の二第一項に係る部分に限る。）の規定の適用があるものを受け、又は子法人が他の内国法人に対して法第三十七条第七項（寄附金の損金不算入）（法第八十一条の六第六項（連結事業年度における寄附金の損金不算入）において準用する場合を含む。）に規定する寄附金の額で法第三十七条第二項若しくは第八十一条の六第二項の規定の適用があるものを支出したことをいう。以下この号において同じ。）が生ずる場合の当該受贈益の額に当該寄附修正事由に係る持分割合（当該子法人の寄附修正事由が生じた時の直前の発行済株式又は出資（当該子法人が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額のうちに当該法人が当該直前に有する当該子法人の株式又は出資の数又は金額の占める割合をいう。以下この号において同じ。）を乗じて計算した金額から寄附修正事由が生ずる場合の当該寄附金の額に当該寄附修正事由に係る持分割合を乗じて計算した金額を減算した金額

法人税法22（各事業年度の所得の金額の計算）②益金の額、③損金の額

- 2 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。
- 3 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。
 - 一 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額
 - 二 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額
 - 三 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの

法人税法61の13（完全支配関係がある法人間の取引の損益）譲渡益の損金算入、譲渡損の益金算入

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。

基通10-2-3（地方公共団体から土地等を時価に比して著しく低い価額で取得した場合の圧縮記帳）

法人が工場誘致等のために都道府県又は市町村から土地その他の固定資産をその時価に比して著しく低い価額で取得し、当該価額（その取得に要した費用があるときは、当該費用の額を加算した金額）を帳簿価額とした場合には、当該資産については法第42条《国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入》の規定により圧縮記帳をしたものとして取り扱う。

法人税法42（国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入）①

内国法人（清算中のものを除く。以下この条において同じ。）が、各事業年度において固定資産の取得又は改良に充てるための国又は地方公共団体の補助金又は給付金その他政令で定めるこれらに準ずるもの（第四十四条までにおいて「国庫補助金等」という。）の交付を受け、当該事業年度においてその国庫補助金等をもってその交付の目的に適合した固定資産の取得又は改良をした場合（その国庫補助金等の返還を要しないことが当該事業年度終了の時までに確定した場合に限る。）において、その固定資産につき、その取得又は改良に充てた国庫補助金等の額に相当する金額（以下この項において「圧縮限度額」という。）の範囲内でその帳簿価額を損金経理により減額し、又はその圧縮限度額以下の金額を当該事業年度の確定した決算において積立金として積み立てる方法（政令で定める方法を含む。）により経理したときは、その減額し又は経理した金額に相当する金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

法人税法2④（繰延資産）

法人が支出する費用のうち支出の効果がその支出の日以後一年以上に及ぶもので政令で定めるものをいう。