

7 第 64 条の 6 《損益通算の対象となる欠損金額の特例》関係

【新設】(償却費として損金経理をした金額の意義)

2-25 令第 131 条の 8 第 6 項第 2 号《損益通算の対象となる欠損金額の特例》に規定する「償却費として損金経理をした金額」には、基本通達 7-5-1 《償却費として損金経理をした金額の意義》又は 7-5-2 《申告調整による償却費の損金算入》の取扱いにより償却費として損金経理をした金額に該当するものとされる金額が含まれることに留意する。

【解説】

1 法人税法第 64 条の 6 《損益通算の対象となる欠損金額の特例》では、損益通算(法 64 の 5)の対象となる欠損金額の制限措置が定められており、具体的には、通算法人で時価評価除外法人(法 64 の 11①各号又は法 64 の 12①各号)に該当するものが通算承認の効力が生じた日の 5 年前の日又はその通算法人の設立の日のうちいずれか遅い日からその通算承認の効力が生じた日まで継続してその通算法人に係る通算親法人(その通算法人が通算親法人である場合には、他の通算法人のいずれか)との間に支配関係がある場合に該当しない場合で、かつ、その通算法人について通算承認の効力が生じた後にその通算法人と他の通算法人とが共同で事業を行う場合に該当しないときには、通算前欠損金額のうち適用期間において生ずる特定資産譲渡等損失額(法 64 の 6②)に達するまでの金額又はその通算法人の適用期間内の日の属する多額の償却費の額が生ずる事業年度において生ずる通算前欠損金額は、損益通算の対象とならないこととされている(法 64 の 6①③)。

この「多額の償却費の額が生ずる事業年度」とは、次の「(2)の金額/(1)の金額」の割合が 100 分の 30 を超える事業年度とされている(令 131 の 8⑥、以下「償却費割合要件」という。)

(1) その事業年度の収益に係る原価及びその事業年度の販売費、一般管理費その他の費用として確定した決算において経理した金額の合計額

(2) その通算法人がその有する減価償却資産につきその事業年度においてその償却費として損金経理をした金額の合計額

2 ここで、上記 1(2)の「償却費として損金経理をした金額」とは、当該事業年度の確定した決算において費用又は損失として経理した償却費の額をいい、これには損金経理の方法又はその事業年度の決算の確定の日までに剰余金の処分により積立金として積み立てる方法により特別償却準備金として積み立てた金額を含み、法人税法第 31 条第 4 項《減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法》の規定により償却費として損金経理をした金額に含むものとされる過年度のいわゆる償却限度超過額は除くこととされている(令 131 の 8⑥二括弧書)。

(注) 法人税法施行令第 131 条の 2 第 3 項《リース取引の範囲》の規定により「償却費として損金経理をした金額」に含まれるものとされるリース資産の賃借人が賃借料として損金経理をした金額又はいわゆるリースバック取引の譲渡人が賃借料として損金経理をした金額は、法令上除外されていないことから、本制度における「償却費として損金経理をした金額」に含まれる。

3 ところで、この「償却費として損金経理をした金額」に関して、これに含まれるものとされる金額を定めた法人税基本通達7-5-1《償却費として損金経理をした金額》又は7-5-2《申告調整による償却費の損金算入》の取扱いがあるが、これらの通達に定める金額はこの「償却費として損金経理をした金額」に含まれるか否か、疑問が生ずる。

この点について、まず、法人税基本通達7-5-1は、法人が減価償却資産について償却費以外の科目名で費用化した金額であっても、その性質上償却費として損金経理をしたものとみて差し支えないものを例示し、これについては、税務上も減価償却をしたものとして取り扱うこととしているものである。

次に、法人税基本通達7-5-2は、法人が減価償却資産の取得価額の全部若しくは一部を資産に計上しないで損金経理をした場合又は贈与により取得した減価償却資産の取得価額の全部を資産に計上しなかった場合でも、その事業年度の確定申告書又は修正申告書に添付する減価償却費の計算に関する明細書でその金額を記載し申告調整をしているときは、確定した決算に基づく財務諸表と申告書の双方を通じて見れば償却の意思が表示されているので、その記載した金額は「償却費として損金経理をした金額」として取り扱うこととしているものである。

これらの通達で定めている取扱いは、形式的に見る限り法人が償却費として損金経理をした金額には該当しないものであっても、種々の実情に即して実質的に償却費として損金経理をした金額とみて差し支えないものについては、課税上の弊害にも配慮しつつ、税務上は減価償却をしたものとみなして取り扱うこととしているものである。

本件償却費割合要件を判定する場合についても、法令上も同じ規定振りである中、これらの通達で定める取扱いと異なる取扱いをする特段の理由もないと考えられることから、同様の取扱いとすべきと考えられる。よって、「償却費として損金経理をした金額」には、原則として、法人税基本通達7-5-1又は7-5-2の取扱いにより償却費として損金経理をした金額に該当するものとされる金額が含まれることを、本通達において留意的に明らかにしている。