

第5節 資産の評価損

法人が所有する資産の時価が帳簿価額を下回った場合に、その資産の評価換えをしてその帳簿価額を減額したときは、その減額した部分について資産の評価損が発生する。会社法及び会社計算規則では、資産の評価は取得原価主義を原則としながら、株主、債権者及び利害関係人の保護を目的とする保守主義の立場から、未実現の損失を積極的に認識させ、企業利益に反映させることとしている。これに対し法人税法は、あくまで取得原価主義を適用することを原則としている。これは、資産の評価換えに基づく課税所得の恣意的調整の防止等を考慮する立場によるものであり、法人の所有する資産が災害による著しい損傷その他特別の事実が生じた場合など（法33②③④、令68、68の2）の他は、原則として損金の額に算入しないこととしている（法33①）。

なお、法人の計上した資産の評価損が損金の額に算入されなかった場合には、その帳簿価額の評価換えをした日の属する事業年度以後の各事業年度の所得の金額の計算上、その帳簿価額の減額はなかったものとみなされる（法33⑥）。

【参考法令・通達番号】

基通9-1-1～9-1-19、会規5

第6節 圧縮記帳

税務上、本来課税所得として発生している特定の利益について、一定の条件の下に、その課税関係を将来に繰り延べる制度が圧縮記帳制度である。

この節では、圧縮記帳制度の趣旨及び適用要件について学習する。

学習のポイント

- 1 圧縮記帳制度が設けられた趣旨は何か
- 2 圧縮記帳制度の適用要件は何か
- 3 保険金で取得した代替資産の圧縮限度額はどのように計算するのか

1 圧縮記帳制度が設けられた趣旨は何か

法人の各事業年度の益金の額に算入すべき金額は、法人税法第22条第2項の規定によれば、資本等取引以外の取引に係る収益の額とされている。

したがって、法人が、設備投資をする際に国や地方公共団体から補助金を受けた場合や、災害等による固定資産の損害により保険金を受けた場合でも、その収入金額を益金の額に算入しなければならない。また、法人が、同種の資産を交換した場合又は土地、建物等で特定の要件に該当する固定資産の買換えのため資産を譲渡した場合も、その資産の帳簿価額と譲渡経費の額を損金の額に算入する一方で、譲渡対価の額を益金の額にそれぞれ算入しなければならない。

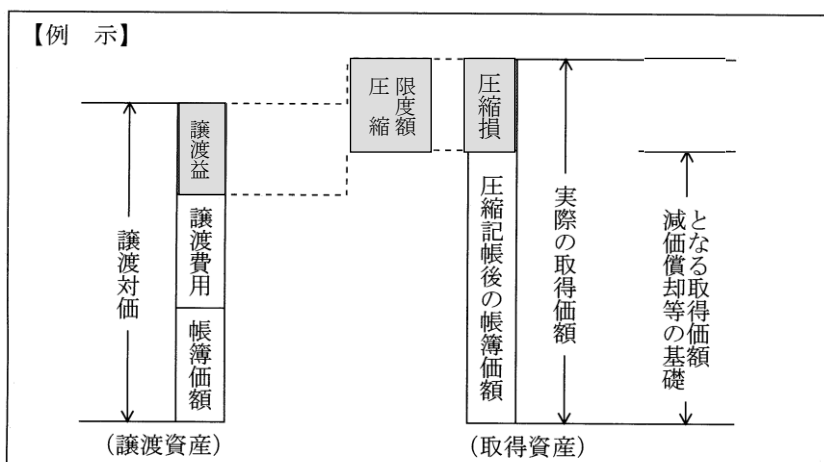
このような取引に係る収益を益金の額に算入することは、原則的には法人税が課税されることを意味しているから、その課税によって目的資産や代替資産の取得を困難にさせるという障害が生じ、補助金等を受けた目的が達成されなくなるおそれがあるなど、租税政策及び産業政策から適当とされない場合がある。

そこで、補助金収入や保険金収入等の収益についても課税するという原則を貫きながら、その一方で、一時の課税を避ける方法として認められているのが「**圧縮記帳**」の制度である。

圧縮記帳は税法独自の制度で、補助金や交換等で取得した資産の取得価額をその受贈益や譲渡益等に相当する額だけ減額し、その減額した部分を損金の額に算入することにより、一時的に課税利益を生じさせない、すなわち課税の繰延べを図る制度である。

圧縮記帳を適用して取得した資産について、減価償却を行うとき又はその取得資産を譲渡した際の譲渡原価を計算するときには、圧縮記帳により減額した後の帳簿価額を基礎として計算することとされている（令54③）。

このようなことから、圧縮記帳を行った資産については、その減価償却を通じて又は譲渡の際に、圧縮記帳によって課税されなかった収益に対する課税が実現していくこととなり、結果として課税の繰延べという効果が生じる。



【参 考】

圧縮記帳には、法人税法に規定されているものと、租税特別措置法に規定されているものがある（法42～50、措法61の3、64、64の2、65、65の7～66、66の2、66の10、67の4）。

2 圧縮記帳制度の適用要件は何か

- (1) 圧縮記帳を行う場合には、圧縮限度額（譲渡益に相当する額）内で確定決算において所定の経理をしなければならない。
- (2) また、確定申告書に圧縮額等の損金算入に関する明細（申告書別表十三（一）～（十二））を添付することが必要となる。

【参 考】

圧縮記帳の経理方法には、次の3つの方法があり、これらのいずれかの方法を選択することができる（ただし、圧縮記帳の種類によっては②及び③の方法を選択できないものがある。）。

- ① 損金経理により帳簿価額を直接減額する方法

- 機械装置圧縮損 $\times \times \times$ 万円 / 機械装置 $\times \times \times$ 万円
- ② 損金経理により積立金として積み立てる方法
- 圧縮積立金積立損 $\times \times \times$ 万円 / 機械装置圧縮積立金 $\times \times \times$ 万円
- ③ 剰余金の処分により積立金として積み立てる方法
- 繰越利益剰余金 $\times \times \times$ 万円 / 機械装置圧縮積立金 $\times \times \times$ 万円

(注)③の場合には、圧縮積立金の額を申告書別表四において所得金額から減算する。

【参考法令・通達番号】

基通10-1-1、措通64～66の2(共)-1

3 保険金で取得した代替資産の圧縮限度額はどのように計算するのか

法人が固定資産の滅失等により支払を受けた保険金で代替資産を購入した場合には、保険差益金について、次の算式により計算した圧縮限度額の範囲内の金額を圧縮記帳することにより損金算入することが認められる（法47①、令84、85）。

【算式】

$$\text{保険差益金} \times \frac{\text{代替資産の取得等に充てた保険金の額（分母の額が限度）}}{\text{保険金の額からその固定資産の滅失等に関連して支出する経費の額を控除した額}} = \text{圧縮限度額}$$

なお、この場合に、保険差益金は次の算式により計算した金額である。

$$\text{保険差益金} = (\text{受け取った保険金の額} - \text{滅失等により支出する経費の額}) - \text{滅失等した資産の帳簿価額のうち被害部分の額}$$

【参考法令・通達番号】

基通10-5-1

【設 例】

問 次の例に基づき保険金で取得した代替資産の圧縮限度額を計算しなさい。

滅失した建物の帳簿価額	300万円
滅失により支出した経費の額	50万円
支払を受けた保険金額	450万円
保険金で取得した代替資産の取得価額	400万円

【答】

保険差益金の額は、450万円－300万円－50万円＝100万円

$$\text{圧縮損として損金算入できる額は } 100\text{万円} \times \frac{400}{450 - 50} = 100\text{万円}$$

よって代替資産の取得価額を

400万円－100万円＝300万円とすることができる。

この結果、保険差益金の額100万円について、保険金を収受したときに課税される金額はないこととなる。これを仕訳で示すと、次のようになる。

1 建物が滅失したとき。

火災未決算	3,000,000円	／	建物	3,000,000円
-------	------------	---	----	------------

2 経費を支出したとき。

火災未決算	500,000円	／	現金	500,000円
-------	----------	---	----	----------

3 保険金の支払を受けたとき。

現金	4,500,000円	／	火災未決算	3,500,000円
			保険差益	1,000,000円

4 代替資産を取得したとき。

建物	4,000,000円	／	現金	4,000,000円
----	------------	---	----	------------

5 圧縮記帳（その取得価額を直接減額する方法）をしたとき。

建物圧縮損	1,000,000円	／	建物	1,000,000円
-------	------------	---	----	------------

第7節 繰越欠損金

欠損金額とは、各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額が益金の額を超える場合の、その超える部分の金額である（法29）。

法人税の税額の計算は、各事業年度ごとに区切って行うのであるから、前期以前に生じた欠損金額を当期の損金の額に算入することは原則的には認められないが、この例外として、欠損金額の繰越控除制度がある。

この節では欠損金額の繰越控除について学習する。

学習のポイント

- 1 青色申告書を提出した事業年度の欠損金額の繰越控除の趣旨及び要件は何か
- 2 繰越控除はどのような順序で行うのか

1 青色申告書を提出した事業年度の欠損金額の繰越控除の趣旨及び要件は何か

法人は継続して事業を営んでいることから、ある事業年度の欠損金額を他の事業年度の利益金額と通算せずに、利益の生じた事業年度についてだけ課税する原則を貫くと、税負担が過重となることが考えられる。

このようなことを考慮し、例外の一つとして青色申告書を提出した事業年度の「欠損金額の繰越控除制度」がある。

この制度は、前期以前に生じた欠損金額がある場合に、次の要件の全てに該当すれば、その欠損金額を当期の所得金額の50%（注1参照）に相当する金額を所得金額から控除するものである（法57）。

なお、資本の額が1億円以下である中小法人等並びに新設及び更生手続開始決定等の事実が生じた法人における一定の事業年度については、控除額に制限はない（法57⑩）。

- ① 各事業年度開始の日前9年以内（注2参照）に開始した事業年度において生じた税務計算上の欠損金額であること。
- ② 青色申告書を提出した事業年度に生じた欠損金額であること。
- ③ その後において連続して確定申告書を提出していること。
- ④ 欠損金額の生じた事業年度に係る帳簿書類を保存していること。

【参考】控除限度額と繰越期間

対象事業年度	平成20年4月1日から平成24年3月31日の間に開始する事業年度	平成24年4月1日から平成27年3月31日の間に開始する事業年度	平成27年4月1日から平成28年3月31日の間に開始する事業年度	平成28年4月1日から平成29年3月31日の間に開始する事業年度	平成29年4月1日から平成30年3月31日の間に開始する事業年度	平成30年4月1日以後に開始する事業年度
控除限度額（注1）	制限なし	所得の金額の80%	所得の金額の65%	所得の金額の60%	所得の金額の55%	所得の金額の50%
繰越期間（注2）	9年					10年

（注）平成27年度税制改正において、「前9年以内に開始した各連結事業年度」から「前10年以内に開始した各連結事業年度」に改正され、その施行日（平成29年4月1日）について、平成28年税制改正において、平成30年4月1日とする見直しが行われた（平成27年改正法附則1八の二）。この改正は平成30年4月1日以後に開始する事業年度において生ずる欠損金について適用される（平27改正法附則27①）。

2 繰越控除はどのような順序で行うのか

青色申告書を提出した事業年度の欠損金額の繰越控除は、必須の申告調整事項（第2章第3節を参照）となっている。

したがって、法人が申告調整を行っていない場合には、税務署長は更正によって欠損金額の繰越控除の処理をしなければならない。この場合、繰越欠損金は、控除する事業年度の所得の金額を限度とし、控除できなかった欠損金額は更に翌期以降に繰り越すこととなる。また、繰越欠損金は最も古い事業年度において生じたものから順次控除する。

【参考法令・通達番号】

基通12-1-1

【設 例】

次の資料から、丁株式会社の第2事業年度以降の所得の金額を計算しなさい。

また、事業年度の期間は1年であり、欠損事業年度はいずれも青色申告書を提出し、その他の事業年度も連続して確定申告書を提出している

なお、資本金2億円（設立後8年超、更生手続開始等の事実はない。）である。

第1事業年度	(23.4.1~24.3.31)	欠損金額	△1,500,000円
第2	〃 (24.4.1~25.3.31)	欠損	〃 △900,000円
第3	〃 (25.4.1~26.3.31)	所得金額	700,000円
第4	〃 (26.4.1~27.3.31)	所得	〃 500,000円
第5	〃 (27.4.1~28.3.31)	所得	〃 1,000,000円
第6	〃 (28.4.1~29.3.31)	所得	〃 800,000円

【答】 次のとおりである。

- 第3事業年度で、第1事業年度の欠損金額のうち560,000円（当期の所得金額の80%に相当する金額）を控除する。

差引所得金額140,000円

- 第4事業年度で、第1事業年度の欠損金額のうち400,000円（当期の所得金額の80%に相当する金額）を控除する。

差引所得金額100,000円

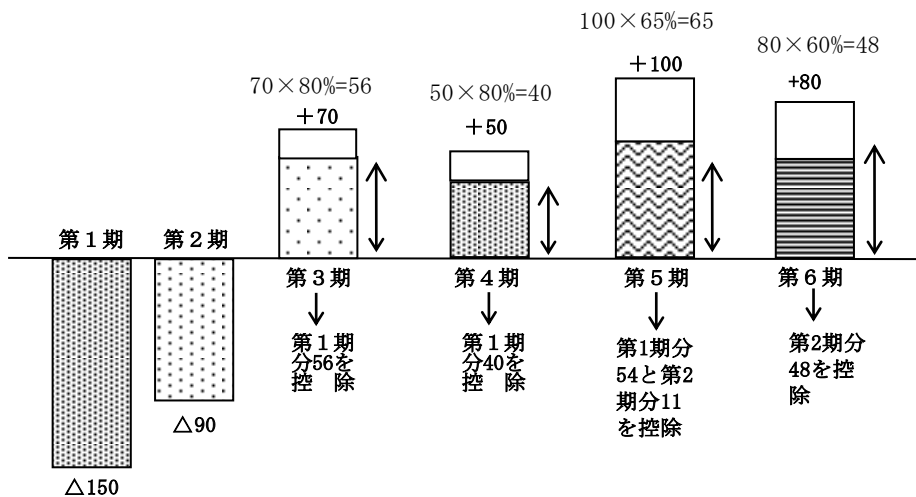
- 第5事業年度で、第1事業年度の欠損金額のうち540,000円と第2事業年度の欠損金のうち110,000円の合計650,000円（当期の所得金額の65%に相当する金額）を控除する。

差引所得金額350,000円

- 第6事業年度で、第2事業年度の欠損金額480,000円（当期の所得金額の60%に相当する金額）を控除する。

差引所得金額320,000円、翌期繰越額310,000円

第6事業年度（28.4.1~29.3.31）について図及び「申告書別表七（欠損金の損金算入の関する明細書）」、「申告書別表四」で示すと、次のとおりである。



第6章 損金の額の計算 (その2)

【別表七 (一)】

欠損金又は災害損失金の損金算入に関する明細書		事業年度	28 4・1 29 3・31	法人名	丁 株式会社	
事業年度	区 分	控除未済欠損金額		当期控除額	翌期繰越額	
		1	2	(別表四「41」の①)-(別表七(一)「1」又は「2」を設定)	(1)-(2)	
			円		円	
・	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失					
24 4・1 25 3・31	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	790,000		480,000		310,000
・	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失					
・	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失					
・	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失					
・	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失					
・	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失					
計		790,000		480,000		310,000

別表七(一)

【別表四】

所得の金額の計算に関する明細書(簡易様式)		事業年度	28 4・1 29 3・31	法人名	丁 株式会社	
区 分	総 額	処 分				
		①	②	③		
				留 保	社 外 流 出	
仮 計 (1)+(13)-(25)	26	800,000	800,000	外※		
寄附金の損金不算入額 (別表十四(二)「24」又は「40」)	27			その他		
法人税額から控除される所得税額 (別表六(一)「6」の③)	29			その他		
税額控除の対象となる外国法人税の額等 (別表六(二)「10」-別表十七(二)「39」の計)	30			その他		
合 計 (26)+(27)+(29)+(30)	32	800,000	800,000	外※		
新鉱床探鉱費又は海外新鉱床探鉱費の特別控除額 (別表十(二)「42」)	33	△		※	△	
総 計 (32)+(33)	35	800,000	800,000	外※		
契約者配当の益金算入額 (別表九(一)「13」)	36					
非適格の合併等又は残余財産の全部分配等による 移転資産等の譲渡利益額又は譲渡損失額	40			※		
差 引 計 (35)+(36)+(40)	41	800,000	800,000	外※		
欠損金又は災害損失金等の当期控除額 (別表七(一)「2」の計+(別表七(二)「11」、「12」又は「31」)	42	△	480,000	※	△	480,000
残余財産の確定の日の属する事業年度に係る事業税の損金算入額	43	△	△			
所得金額又は欠損金額	44	320,000	800,000	外※	△	480,000

別表四(簡易様式)

法 0301-0402

