

「譲渡損益の繰延制度・寄附制度」の 実務上の留意点

税理士 吉岡 純男
税理士 吉田 暁弘
税理士法人UAP

最新の法人税通達・質疑応答事例で読み解く！

グループ法人課税の導入、清算所得課税の廃止など大きな実務措置がとられた平成22年度税制改正。特にグループ税制については企業に与える影響はタックスプランから申告実務までと広範囲に及ぶため、担当者はその通達までの理解が必須な状態です。そこで本誌では今年7月、8月及び10月に公表された法人税通達及び質疑応答を実務に活かせる知識とするための解説を3回に渡りお届けします。第1回の今回はグループ法人課税実務の肝とも言える譲渡損益の繰り延べ及び寄附制度について解説します。

目次

I	はじめに	24
II	グループ法人税制の概要	24
III	100%グループ内の法人間での譲渡損益の繰り延べ	24
①	概要	24
②	譲渡損益の繰り延べ	25
③	譲渡損益の戻し入れ	26
④	具体的な会計処理・法人税の別表調整 =ケース・スタディー=	28
⑤	通知義務	31
IV	100%グループ内法人間の寄附	32
①	概要	32
②	寄附金の損金不算入・受贈益の益金不算入	32
③	具体的な会計処理・法人税の別表調整 =ケース・スタディー=	35

I はじめに

平成22年度税制改正に対応し、法人税基本通達の一部改正が平成22年7月16日に、グループ法人税制に係る質疑応答事例（以下「Q & A」といいます。）が平成22年8月13日及び10月8日に公表されました。本稿では、改正通達とQ & Aから実務に与える影響が大きいと思われる以下のものにつき、実践的に分かりやすく説明します

グループ法人税制

100%グループ内の法人間での譲渡損益の繰り延べ

100%グループ内の法人間の寄附

（以上、本号）

100%グループ内の法人間の寄附（承前）

支配関係・完全支配関係の判定

100%グループ内の法人のステータス

100%グループ内の法人からの受取配当等の益金不算入

100%グループ内の法人間の現物配当

受取配当等の益金不算入

清算所得課税の廃止・期限切れ欠損金の損金算入

II グループ法人税制の概要

平成22年度税制改正により、

- ✓ 100%グループ内の法人間での譲渡損益の繰り延べ
- ✓ 100%グループ内の法人間の寄附金の損金不算入・受贈益の益金不算入
- ✓ 100%グループ内の法人からの受取配当等の益金不算入
- ✓ 100%グループ内の法人間の現物配当
- ✓ 100%グループ内の法人に対する中小企業向け特例措置の適用の制限

といった内容からなるグループ法人税制が導入されました。

グループ法人が一体的に経営されている実態に鑑みれば、グループ内法人間の資産の移転が行われた場合であっても実質的には資産に対する支配は継続していること、グループ内法人間の資産の移転の時点で課税関係を生じさせると円滑な経営資源再配置に対する阻害要因にもなりかねないことが導入の理由とされています。

以下、それぞれの取扱いの内容とポイント、実務上の留意点について説明します。

III 100%グループ内の法人間での譲渡損益の繰り延べ

1. 概要

- ✓ 完全支配関係がある内国法人間で一定の資産の譲渡があった場合には、その譲渡損益額を繰り延

べます。

- ✓ 繰り延べられ、留保されていた譲渡損益額は、一定の事由が生じた場合にその全部または一部を取り崩して認識（＝戻し入れ）します。

- ✓ 適切に繰り延べ・戻し入れを行うために、資産の譲渡法人・譲受法人間での通知義務が設けられました。

以下、最初に譲渡損益の繰り延べ・戻し入れの取扱いとそのポイント、次に具体的な会計処理・法人税の別表調整、最後に通知義務について説明します。

2. 譲渡損益の繰り延べ

取扱い

内国法人が、譲渡損益調整資産を完全支配関係がある他の内国法人に譲渡した場合には、その譲渡損益額を繰り延べる（法法61の13①）。

ポイント①：「完全支配関係」がある「内国法人」間の譲渡に限定

ポイント②：「譲渡損益調整資産」の譲渡に限定

ポイント③：譲渡損益は「認識しない」のではなく、「繰り延べる」。

ポイント①

譲渡損益を繰り延べるのは、「完全支配関係」がある「内国法人」間の譲渡に限定されています。完全支配関係については後日詳述しますが、100%グループ内の親と子の関係、親と孫の関係、子と孫の関係、子同士の関係、孫同士の関係のいずれも完全支配関係になります。企業グループの規模によっては、かなり広範囲となる可能性があるため注意が必要です。なお、立案担当者によると「完全支配関係の有無の判定時点は、資産の譲渡の時点になるものと考えられます。」とされているため、譲渡のあった事業年度中に持株関係に変動があった場合には、いつ完全支配関係が発生（または消滅）したのか、譲渡は完全支配関係がある期間に行ったのかどうかを把握した上で、譲渡損益を繰り延べるかどうかを判断しなければならないと考えられます。

また、譲渡損益の繰り延べの対象は、内国法人間の譲渡に限定されています。したがって、譲渡者または譲受者が、外国法人や個人の場合には繰り延べの

規定の適用はなく、通常どおり譲渡損益を認識することとなります。

この規定の「譲渡」には、借地権の設定のうち土地の時価が50%未満となるものが含まれます（法基通12の4-2-1）。

ポイント②

譲渡損益の繰り延べは、あらゆる資産の譲渡について適用されるわけではなく、「譲渡損益調整資産」の譲渡にのみ適用されます。譲渡損益調整資産とは、

- ①固定資産、②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きます。）、③有価証券、④金銭債権、⑤繰延資産

とされており、土地や借地権はたとえ棚卸資産であったとしても譲渡損益調整資産となるため注意が必要です。土地以外の棚卸資産は譲渡損益調整資産とはなりません（法法61の13①）。

また、以下の資産については譲渡損益調整資産に該当しないとされています（法令122の14①）。

- ①売買目的有価証券、②その譲渡を受けた他の内国法人において売買目的有価証券とされる有価証券、③その譲渡の直前の帳簿価額が1,000万円に満たない資産

したがって、有価証券のうち、譲渡法人において売買目的有価証券であるものと、譲渡法人においては売買目的有価証券ではないが譲受法人において売買目的有価証券とされるものが、譲渡損益調整資産から除外されます。

譲渡直前の簿価が1,000万円未満のものも対象外です。1,000万円未満かどうかを判定する単位は次頁の図表1のとおりとされています（法規27の13の3①、27の15①）。

なお、減価償却資産の譲渡直前の簿価が1,000万円未満かどうかの判定については、期首時点の簿価で行うのか、期首から譲渡時点までの償却費相当額控除後の簿価で行うのかという問題があります。立案担当者によると、譲渡時点までの償却費相当額控除後の簿価で判定するとされていますが、月次決算等で

【図表 1】譲渡損益調整資産の簿価の判定単位

資産の種類	判定単位
金銭債権	債務者ごと
減価償却資産	
建物	一棟（マンションの場合は一室）ごと
機械及び装置	一つ（通常一式で取引されるものは一式）ごと
その他の減価償却資産	建物または機械及び装置に準じて区分した単位ごと
土地等	一筆（一体として事業供用されるものはその単位）ごと
有価証券	銘柄ごと
その他の資産	通常の取引の単位ごと

そもそも償却費を計上していない場合には償却費相当額自体がないこととなりますので、期首時点の簿価で判定することになると考えられます。

ところで、単に資産を譲渡するのではなく、事業譲渡を行う場合、超過収益力としてののれんを認識するケースがしばしばあるかと思われます。のれんは固定資産であるため、帳簿価額が1,000万円以上であれば譲渡損益調整資産として譲渡損益を繰り延べ、1,000万円未満であれば通常どおり譲渡損益を認識することになります。

こののれんが外部から取得してきたものであれば、貸借対照表に計上されているのれんの帳簿価額に基づき譲渡損益調整資産に該当するかどうかの判断を行えばよいのですが、問題は自己創設ののれんの場合です。自己創設ののれんは貸借対照表に資産として計上されていないため、うっかりのれんの譲渡の認識をしなければならぬこと自体を失念し、事業譲渡の手続きを進めてしまうケースもあるかと思われます。のれんが資産計上されていないということは、帳簿価額が0円すなわち1,000万円未満となるため、通常どおり譲渡損益を認識しなければならぬこととなります。のれんの評価額によっては予期せぬ多額の譲渡利益が実現し、納税が発生する可能性が生じます。

同様のことは、非適格合併により資産・負債を移転する場合ののれんの譲渡や、土地付建物を所有する法人が建物のみを譲渡する場合で、借地権に係る権利金の授受等がないときの借地権の認定課税につ

いても生じる可能性があります。譲渡損益の繰り延べの制度を活用し、譲渡損益を認識しないで事業譲渡等を行いたいという場合の大きな落とし穴になる可能性がありますので注意が必要です。

ポイント③

譲渡損益は「認識しない」のではなく、「繰り延べ」します。つまり、今は計上しないものの、いずれ戻し入れて計上するということです。繰り延べる譲渡損益額は譲渡に係る対価の額と原価の額の差額ですが、対価の額は譲渡の時の時価とされ、原価の額は譲渡直前の帳簿価額であり譲渡に係る手数料等の付随費用は含まれないこととされています（法法61の13①、法基通12の4-1-1、12の4-1-2）。

譲渡損益の繰り延べについての実務上の留意点

- ☞ まずは、完全支配関係がある内国法人をきちんと把握する。
- ☞ 1,000万円以上の資産の譲渡について、管理部門が「事前に」把握できる業務プロセスを構築し、譲渡損益調整資産として譲渡損益を繰り延べた方が有利なのか、譲渡損益を認識した方が有利なのかを判断する。
- ☞ 譲渡損益を認識した方が有利な場合、譲渡日までの減価償却を行ったり、資産の譲渡単位・時期を分割したりすることで、判定単位あたりの帳簿価額を1,000万円未満とし、譲渡損益の繰り延べの対象から除外することも検討する。
- ☞ 事業譲渡や非適格合併、建物の譲渡等の場合には、資産計上されていないのれんや借地権の譲渡利益が実現してしまわないか注意する。
- ☞ 譲渡した譲渡損益調整資産については、必要事項を漏れなく重複なく記載した管理簿を必ず作成する。

3. 譲渡損益の戻し入れ

繰り延べた譲渡損益を戻し入れる事由は多岐にわたります。以下では実務上頻繁に発生すると思われる事由を掲げ、事由ごとに、一度繰り延べた譲渡損益額について、いつ、どれだけの金額を戻し入れるか解説します。なお、文末（38頁）の図表3に記載されているように、譲渡法人と譲受法人との間の完全

支配関係の消滅、一定の組織再編行為、会社更生法等による譲渡損益調整資産の評価換え、連結納税の開始等も戻入事由です。

取扱い①－譲渡、貸倒れ、除却

- (1) 譲受法人が**有価証券以外**の譲渡損益調整資産を譲渡した場合には、譲渡法人は繰り延べた譲渡損益額の**全額**を戻し入れる（法法61の13②、法令122の14④一イ）。
- (2) 譲受法人が**有価証券**である譲渡損益調整資産を譲渡した場合には、譲渡法人は繰り延べた譲渡損益額のうち**譲渡された数に対応する金額**を戻し入れる（法法61の13②、法令122の14④六）。
- (3) 譲受法人が譲渡損益調整資産を**貸倒れ、除却等**した場合には、譲渡法人は繰り延べた譲渡損益額の**全額**を戻し入れる（法法61の13②、法令122の14④一イ）。
- (4) 譲渡法人は、これらの譲渡・貸倒れ・除却等があった譲受法人の事業年度の終了の日の属する事業年度に、これらの戻し入れを行う。

ポイント①：譲受法人の譲渡先がたとえ完全支配関係のある別の内国法人であったとしても、譲渡法人は戻し入れを行う。

ポイント②：有価証券以外の譲渡、貸倒れ・除却等の場合は、原則全額戻し入れる。

ポイント①

譲受法人が譲渡損益調整資産をさらに譲渡した場合、譲渡法人は繰り延べていた譲渡損益額を戻し入れます。この再譲渡先について制限はないため、たとえ完全支配関係のある別の内国法人に譲渡したとしても、最初に譲渡を行った譲渡法人は戻し入れを行うこととなります（Q & A 第8問）。

100%グループ内の法人間の取引について課税を繰り延べるという制度の趣旨を考慮すると、100%グループ外への譲渡があった時点で始めて戻し入れを行うことが本来のあり方ですが、実務の簡便化等を考慮し、このような制度とされています。

ポイント②

有価証券以外の譲渡、貸倒れ・除却があった場合は、繰り延べていた譲渡損益額を原則全額戻し入れます。

譲渡等に類する事由、具体的には、金銭債権の全額の回収、償還有価証券の全額の期限前償還、固定資産の災害による滅失等があった場合も同様に、全額戻し入れます（法基通12の4-3-1）。

なお、譲渡損益調整資産の全部ではなく、一部を譲渡等した場合には、以下のような方法で合理的に計算した金額を戻し入れることとされています。

- 土地の一部を譲渡した場合（法基通12の4-3-5）
繰延譲渡損益額 × (譲受法人が譲渡した面積 / 譲渡法人が譲渡した面積)
- 金銭債権の一部が貸倒れとなった場合（法基通12の4-3-4）
繰延譲渡損益額 × (貸倒れによる損失の額 / 譲受法人の金銭債権の取得価額)

取扱い②－償却

譲渡損益調整資産が譲受法人において**減価償却資産**または**繰延資産**に該当する場合には、譲渡法人は繰り延べた譲渡損益額のうち**原則法または簡便法により計算した金額**を戻し入れる（法法61の13②、法令122の14④三四、⑥）。

【原則法】

繰延譲渡損益額 × (譲受法人が損金算入した償却費の額 / 譲受法人の取得価額)

【簡便法】

繰延譲渡損益額 × (譲渡法人のその事業年度の月数 / (譲受法人が適用する耐用年数 × 12))

ポイント①：原則法を採用する場合は、各事業年度ごとに譲受法人が損金算入した償却費の額の通知を受ける必要があり、処理が煩雑。譲受法人が償却費を損金算入しなかった場合は戻し入れを行わない。

ポイント②：簡便法を採用する場合は、譲受法人が適用する耐用年数さえ把握できていれば戻入額の計算ができるため、毎事業年度、通知を受ける必要はなく処理が簡便。譲受法人が償却費を損金算入しなかった場合も戻し入れを行う。

ポイント③：簡便法を採用する場合は、申告要件がある。

ポイント①

原則法を採用する場合、譲受法人が損金算入した償却費の額が分からなければ戻入額の計算ができません。したがって、事業年度ごとに、譲受法人から通知を受け、もし通知がなかった場合には譲渡法人から通知の督促をする必要があります。また、戻入額が、譲受法人の損金算入額によって増減し、譲受法人が償却を見送った場合は戻入額も0円になる等、規則的・機械的な戻入額の計算ができません。実務上原則法を採用するのは、特別な事情がある場合に限られるのではないかと考えられます。

ポイント②

簡便法を採用する場合、譲渡法人は、譲受法人が適用する耐用年数の通知を1回だけ受ければ、以後、規則的・機械的に戻入額の計算ができます。課税所得の着地見込みの計算もしやすく、実務上、簡便法が採用されることが多いのではないかと考えられます。

なお、原則法と簡便法のいずれを適用するかは、個々の減価償却資産ごとに選択できます（法基通12の4-3-8）。

ポイント③

簡便法を採用する場合、申告要件があります（法令122の14⑧）。具体的には譲渡の日の属する事業年度の確定申告の際、別表十四（四）にきちんと記載すればよいのですが、この記載がなかった場合は原則法によることとなるため注意が必要です。

なお、原則法による場合であっても、戻入額の計算に関する明細の添付は求められているため、例えば、原則法による戻入額、繰り延べた譲渡損益額、譲受法人が損金算入した償却費の額、譲受法人の取得価額をまとめた表等の添付資料の作成は必要です（法規別表十四（四）記載要領）。

譲渡損益の戻し入れについての実務上の留意点

- ☞ 減価償却資産または繰延資産の償却の場合の譲渡損益の戻し入れを、原則法・簡便法のいずれの方法で行うか、事前に決定しておく。
- ☞ 原則法の利点は、譲受法人の償却費の額を調整してもらうことで、譲渡法人の戻入額をコントロールすることが可能なこと。
- ☞ 簡便法の利点は、通知や会計処理等の事務が簡単なことと、戻入額の予想がつくこと。
- ☞ 予想していなかった譲渡利益の戻し入れによる過大な税負担等を避けるため、譲受法人にて、譲渡・貸倒れ・除却等があった場合には、速やかにその通知をもらえるよう依頼しておくことが望ましい。
- ☞ 譲受法人から、戻入事由が生じた旨の通知があった場合には、必ず管理簿を更新しておく。
- ☞ 通知漏れによる修正申告・更正の請求を避けるため、譲渡の際に作成した管理簿を各事業年度ごとにチェックし、通知のなかった譲渡損益調整資産について戻入事由が発生していないかどうかを譲受法人に確認する。
- ☞ 戻入額の計算に誤りはないか、別表十四（四）やその添付書類は適切に作成したか、十分に確認する。

4. 具体的な会計処理・法人税の別表調整 ＝ケース・スタディ＝

事例1 内国法人G1は、完全支配関係を有する他の内国法人G2に対して時価100百万円の機械をG1の帳簿価額80百万円で譲渡することとしました。

この場合、譲渡法人G1の譲渡の日を含む事業年度における申告調整はどのようになりますか。

なお、G1は3月決算法人で、譲渡の日は2010年10月1日、戻入額の計算については簡便法を採用します。G2は3月決算法人で、譲り受けた機械に対しては耐用年数は10年の定額法により減価償却を行います

（Q & A 第10問、第11問改題）

【結論】

- (1) 税務上は時価により譲渡があったものとなりますので、G1の譲渡対価の額は100百万円として、申告調整を行うこととなります。
- (2) G1は、時価（100百万円）と帳簿価額（80百万円）との差額（20百万円）について、「①譲渡利益額の計上」と「②譲渡利益額の繰延処理」を行います。

- (3) G1は、その差額（20百万円）について、さらに、「③寄附金認容」と「④寄附金の損金不算入処理」を行います。
- (4) G1は、繰り延べた譲渡利益額のうち簡便法により計算した金額の「⑤譲渡利益額の戻入処理」を行います。

【説明】

- (1) 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は変わりはありませんので、その譲渡に係る対価の額は実際に収受した金銭等の額ではなく、譲渡時の当該資産の価額（時価）によることとなります。
- (2) 機械は固定資産であり、G1における機械の譲渡直前の帳簿価額が1,000万円以上ですので、譲渡した機械は譲渡損益調整資産に該当し、譲渡損益の繰り延べの規定の適用を受けます。計上する譲渡利益額および繰り延べる譲渡利益額は、譲渡時の時価と譲渡直前の帳簿価額との差額である、20百万円となります。

具体的な別表への記載は、まずこの差額20百万円について別表四に「譲渡益計上漏れ」の区分で加算・留保の調整を、別表五（一）に「未収入金」の区分で当期の増の調整を行い、「①譲渡利益額の計上」を行います。次に、計上した譲渡利益額につき「②譲渡利益額の繰延処理」として、別表四に「譲渡損益調整勘定繰入額」の区分で減算・留保の調整を、別表五（一）に「譲渡損益調整勘定（機械）」の区分で当期の減の調整を行います。区分の名称は一例です。内容が分かる適切な名称であれば問題ないと考えられます。

ここまでの処理では、差額の20百万円が譲渡利益額として計上され、その全額が繰り延べられているだけですので、別表四の所得金額、別表五（一）の利益積立金額のいずれも調整による増減がない状態です。

- (3) G1は、時価100百万円の機械を80百万円で譲渡していますので、税務上この差額はG2に対する寄附金とされます。この寄附金は、会計上、費用計上されていませんので、まず20百万円全額を

損金計上します。後記のとおり、完全支配関係がある内国法人に対する寄附金の額は全額損金不算入とされるため、いったん損金計上した寄附金の額を全額損金不算入とする申告調整を行います。

具体的な別表への記載は、まずこの差額20百万円について別表四に「寄附金認容」の区分で減算・留保の調整を行います。別表五（一）については、「①譲渡利益額の計上」で当期の増の調整を行った「未収入金」に対し当期の減の調整を行います。ここまでが「③寄附金認容」の処理です。計上漏れであった譲渡利益に係る「未収入金」について回収せずに寄附したという考え方であり、結果、別表五（一）の「未収入金」の期末残高は0円となります。

次に「④寄附金の損金不算入処理」です。前記の通り、寄附金の額の全額が損金不算入とされるため、別表四の「寄附金の損金不算入額（27）」の欄にその他社外流出として20百万円の加算調整を行います。別表五（一）は調整不要です。

ここまでの処理でも、いったん認容減算した寄附金を全額損金不算入としているため、所得金額には影響は与えません。しかしながら、寄附金の認容減算は留保項目であるのに対し、寄附金の損金不算入は社外流出項目であるため、利益積立金額は寄附金の額のみだけ減少することとなります。

- (4) 繰り延べた譲渡利益額は戻入事由の発生により戻し入れます。減価償却資産の償却は戻入事由に該当するため、繰り延べた譲渡利益額の一部を戻し入れることとなります。なお、G1は簡便法を採用しているため譲受法人が実際に償却を行ったかどうかに関わらず一定額を戻し入れることとなります。

具体的な別表への記載は、下記記載例の脚注の算式によって計算した戻入額について別表四に「譲渡損益調整勘定戻入額」の区分で加算・留保の調整を行います。別表五（一）については、「②譲渡利益額の繰延処理」で当期の減の調整を行った「譲渡損益調整勘定（機械）」に対し当期の増の調整を行います。

この処理は一度繰り延べておいた譲渡利益額を少しずつ認識するプロセスであり、この調整によって始めて、所得金額が戻入額のみだけが増加するという影響が生じます。別表五（一）の「譲渡損益調整勘定（機械）」は戻入額のみだけゼロに近づいていき、全て戻し入れた時点で残高がゼロとなります。

(5) なお、G1が簡便法でなく原則法により戻し入れ計算を行っている場合の申告調整は、次頁の事例3で説明します。

◆ 記載例

（金額の横の①～⑤は、前記「結論」の①～⑤の処理に対応しています。）

（別表四抜粋）

区 分		総 額	処 分		
			留保	社外流出	
加算	譲渡益計上漏れ	20,000,000	① 20,000,000		
	譲渡損益調整勘定戻入額	1,000,000	⑤ 1,000,000		
	小 計	13 21,000,000	21,000,000		
減算	譲渡損益調整勘定繰入額	20,000,000	② 20,000,000		
	寄附金認容	20,000,000	③ 20,000,000		
	小 計	25 40,000,000	40,000,000		
寄附金の損金不算入額		27 20,000,000		その他	④ 20,000,000
所得金額又は欠損金額		44 1,000,000	△ 19,000,000		20,000,000

（別表五（一）抜粋）

区 分	期首現在 利益積立金額	当期の増減		翌期首現在 利益積立金額
		減	増	
未収入金	0	③ 20,000,000	① 20,000,000	0
譲渡損益調整勘定（機械）	0	② 20,000,000	⑤ 1,000,000	△ 19,000,000
計	0	40,000,000	⑤ 21,000,000	△ 19,000,000

※簡便法による戻入額：20,000,000 *^a × (6月 *^b / (10年 *^c × 12月)) = 1,000,000

*^a：繰り延べた譲渡利益額

*^b：2010年10月1日（譲渡日）から2011年3月31日（事業年度末）までの月数

*^c：譲受法人が適用する耐用年数

事例2 内国法人G2は、翌事業年度において、内国法人G1から譲り受けた機械を、完全支配関係を有する他の内国法人G3に対して譲渡することとしました。この場合、譲渡法人G1の翌事業年度における申告調整はどのようになりますか。

【結論】

(1) G1は、繰り延べた譲渡利益額のうちまだ戻し入れていない部分の金額の全てについて「⑥譲渡利益額の戻入処理」を行います。

【説明】

(1) 譲受法人における譲渡は、譲渡法人における戻

入事由に該当し、戻入額は繰り延べた譲渡利益額の残額の全額となります。なお、G3が100%グループ内の法人であろうがなかろうが、全額戻し入れることとなります。

具体的な別表への記載は、繰り延べた譲渡利益額の残額（下記記載例であれば別表五（一）の譲渡損益調整勘定（機械）の期首現在利益積立金額の欄で確認できます）について、別表四に「譲渡損益調整勘定戻入額」の区分で加算・留保の調整を、別表五（一）の「譲渡損益調整勘定（機械）」に対し当期の増の調整を行います。

この調整により、繰り延べた譲渡利益のうちまだ戻し入れていなかった19百万円分だけ、所得金額が増加することとなり、前事業年度に戻し入れ

た1百万円とあわせて、譲渡の際に繰り延べていた20百万円が全て戻し入れられ、認識されたこととなります。

◆ 記載例

(別表四抜粋)

区 分			総 額	処 分		
				留保	社外流出	
加算	譲渡損益調整勘定戻入額		19,000,000	⑥ 19,000,000		
	小 計	13	19,000,000	19,000,000		
所得金額又は欠損金額			44	19,000,000	19,000,000	

(別表五(一) 抜粋)

区 分	期首現在 利益積立金額	当期の増減		翌期首現在 利益積立金額
		減	増	
譲渡損益調整勘定(機械)	△ 19,000,000		⑥ 19,000,000	0
計	△ 19,000,000		19,000,000	0

事例3 事例1の場合で、もし簡便法ではなく原則法を採用していたとすると、戻入額の計算はどのようになりますか。G2は、譲渡された機械について、減価償却費として5百万円の損金算入を行っているとの通知を受けています。

【結論】

(1) G1は、繰り延べた譲渡利益額のうち原則法により計算した1,000,000円の金額について、「譲渡利益額の戻入処理」を行います。

※原則法による戻入額: $20,000,000 *^a \times (5,000,000 *^b / 100,000,000 *^c) = 1,000,000$

*^a: 繰り延べた譲渡利益額

*^b: 譲渡法人が損金算入した償却費の額

*^c: 譲渡法人の取得価額

→上記算式は、繰り延べた譲渡利益額のうち譲渡法人が実際に償却した額に対応する部分に戻し入れるということを意味しています。

なお、この場合、譲渡法人G2においては、G1が寄附金と認識した金額と同額を受贈益として認識し、かつ、その全額を益金不算入として処理します。その詳細は、後記(36頁)「100%グループ内の法人間の寄附」の事例6で説明します。

5. 通知義務

取扱い

- 譲渡法人が、譲渡損益調整資産を譲渡法人に譲渡した場合には、譲渡後遅滞なく、①その資産が譲渡損益調整資産である旨、②譲渡法人が簡便法の適用を受けようとする場合にはその旨、を譲渡法人に通知しなければならない。(法令122の14⑩)。
- 譲渡法人は、上記通知を受けた後遅滞なく、①その資産が譲渡法人において売買目的有価証券である場合はその旨、②譲渡法人が簡便法の適用を受けようとする場合には適用する耐用年数、を譲渡法人に通知しなければならない。(法令122の14⑪)。
- 譲渡法人は、繰り延べた譲渡損益の戻入事由が生じたときは、①その旨、②原則法を採用している場合で償却を行った場合は損金算入した償却費の額、③その生じた日を、その事由が生じた事業年度終了後遅滞なく、譲渡法人に通知しなければならない。(法令122の14⑫)。

→上記取扱いをまとめたものが文末(38頁)の図表4です。そちらもご参照下さい。

通知義務についての実務上の留意点

- ☞ 譲渡法人・譲受法人とも、「どのような場合に」、「何を」、「いつ」通知するのかをきちんと理解し、通知を忘れない。
- ☞ 譲渡法人は、少なくとも決算ごとに、管理簿に基づいて、譲受法人が通知を忘れていないかきちんと確認する。
- ☞ 通知書の書式については、国税庁から公表されている書式例（39頁の図表5）を必要に応じて参考にする。

IV 100%グループ内法人間の寄附

1. 概要

- ✓ 完全支配関係がある内国法人間で寄附が行われた場合、支出側の法人では支出した寄附金の額が損金不算入とされ、受け手側の法人では受贈益の額が益金不算入とされました。
- ✓ 子法人について上記寄附が行われた場合には、その親法人は子法人株式の簿価を修正することとされました。

以下、最初に寄附金の損金不算入・受贈益の益金不算入の取扱いとそのポイントを、次に寄附修正の取扱いとそのポイントを、それぞれのポイントの後には具体的な会計処理・法人税の別表調整を説明します。

2. 寄附金の損金不算入・受贈益の益金不算入

従前は支出側で損金算入が制限され、受贈側で益金算入とされていた寄附金について、改正後は100%グループ内法人間の寄附であれば所得が発生しないこととなりました。

取扱い

- (1) 内国法人が各事業年度においてその内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人に対して支出した寄附金の額は、その支出した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（法法37②）
- (2) 内国法人が各事業年度においてその内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人から受けた受贈益の額は、その受贈益を受けた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（法法25の2①）

ポイント①：完全支配関係がある「内国法人」間の寄附に限定

ポイント②：「個人」による完全支配関係は対象外

ポイント③：「寄附金の損金不算入」と「受贈益の益金不算入」は裏表の関係

ポイント④：やむを得ない子会社等の再建・支援には損金不算入、益金不算入の適用なし

ポイント⑤：無利息融資、無償の役務提供を受けた場合には収益と費用の両建て処理を行う

ポイント⑥：子会社から親会社への寄附は配当とされる可能性あり

ポイント①

この制度の対象となるのは、内国法人から内国法人に対する寄附に限定されています。つまり、個人または外国法人が寄附の当事者となった場合には適用がありません。外国法人が関連する寄附金が対象外

とされているのは、国境をまたぐ寄附については移転価格税制によって対応すべきものであるためとされています。

ポイント②

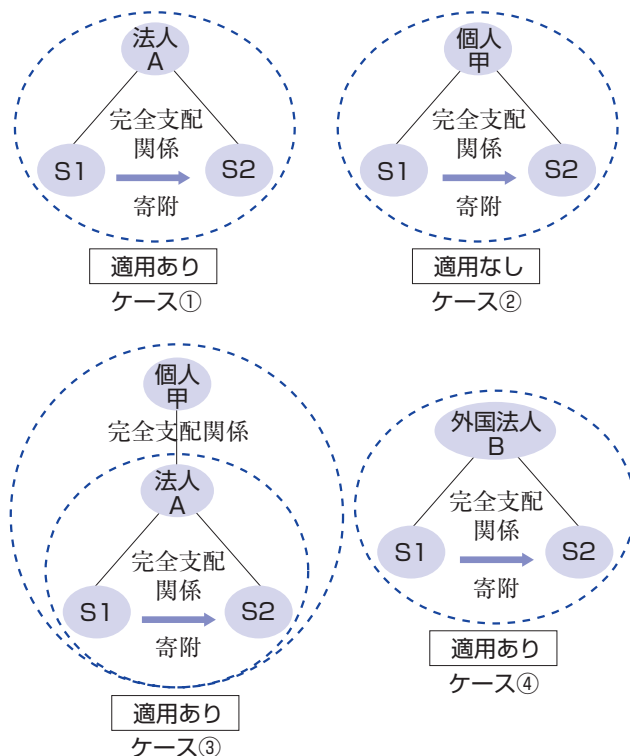
寄附金の損金不算入・受贈益の益金不算入の対象となるのは、法人による完全支配関係がある場合に限定されています。つまり、個人による完全支配関係がある法人間の寄附については適用がありません（図表2のケース①、ケース②を参照）。この理由については、例えば父親が発行済株式の100%を保有する法人から子供が発行済株式の100%を保有する法人への寄附について損金不算入かつ益金不算入とした場合には、親から子への経済的価値移転が無税で行えることになり、相続税・贈与税の回避に利用されるおそれが強いためとされています。

ここで個人が完全支配する持株会社の100%子会社間で寄附を行ったような場合（図表2のケース③を参照）、個人による間接的な支配関係と持株会社による直接的な支配関係が並立しこの制度の適用があるかどうか判断に迷うところですが、寄附の授受を行った法人間に“法人による完全支配関係”があれば良いとされていますので、個人が頂点に立つ間接的な完全支配関係があってもこの制度の適用対象となります（法基通9-4-2の5）。

なお、寄附の当事者は内国法人に限られますが、完全支配関係は法人であれば良いため、寄附の授受を行う内国法人の株主に外国法人がいたとしても、完全支配関係があれば寄附金の損金不算入・受贈益の益金不算入の対象となります（図表2のケース④を参照）。

法人による支配関係に限られるという要件は100%グループ内の法人間での譲渡損益の繰り延べ制度の要件にはありませんので注意が必要です。

図表2



ポイント③

寄附金の損金不算入と受贈益の益金不算入はグループ内の取引については課税関係を生じさせないという整理の中で設けられた制度のため、損金不算入となる寄附金の額と益金不算入となる受贈益の額はそれぞれ対応関係にあります。つまり寄附の出し手と受け手の一方でのみこの規定の適用を受けるとことはありません。

したがって、寄附を受けた法人が公益法人等に該当し、その受贈益が非収益事業に係るものとして区分経理されている場合には、そもそも益金算入となる受贈益が生じないために受贈益の益金不算入の対象となる額がなく、その寄附金についても寄附金の損金不算入の適用がありません（法基通9-4-2の6）し、同様に公益法人等が非収益事業に属する資産から寄附金を支出した場合には損金となる寄附金が生じないために寄附金の損金不算入の対象となる額がなく、その受贈益についても益金不算入の適用はありません（法基通4-2-4）。

ポイント④

従前よりやむを得ず子会社等を整理・再建する場合における一定の経済的利益の供与は寄附金の額に該当しない（法基通9-4-1、9-4-2）とされてきましたが、この取扱いについては今回の税制改正によっても変わりありません。つまり、子会社に対する一定の経済的利益の供与はそもそも寄附金に該当しないということになり、寄附金を対象とした寄附金の損金不算入の規定の適用はなく親会社において全額損金算入となり、子会社においては、受贈益の益金不算入の適用はなく（法基通4-2-5）、全額益金算入となります。通常業績不振の子会社には繰越欠損金が多額にあり、受贈益課税を受けたとしても税負担が生じにくく、一方で子会社の支援損について損金算入できることから親会社による子会社の支援についてはこれまで通り、完全支配関係の有無にかかわらず適用のある法基通9-4-1、9-4-2の処理が適用できないかどうかを中心に考え、その適用が難しい場合には、完全支配関係にある子会社に対する支援については寄附金の損金不算入と受贈益の益金不算入の制度の適用有無を考えることになりそうです。

ただし、法基通9-4-1、9-4-2の適用には厳しい要件がありますので、今回寄附金の損金不算入と受贈益の益金不算入の制度が設けられたことにより、法人による完全支配関係にある子会社に対しては、業績悪化が深刻化する前の段階で税負担を気にせず支援がしやすくなったといえます。

ポイント⑤

これまで無利息融資や無償の役務提供等の経済的利益の供与を受けた場合であっても、経済的利益の受け手においては本来負担すべき費用の額と受贈益の額が相殺され、所得金額に影響を及ぼさないことから両建ての処理を行わないことが一般的でしたが、今回の改正により、受贈側では支払利息または役務提供の対価相当額を損金算入するとともに受贈益の額を益金算入とする両建て処理を行い、併せて受贈益を益金不算入とする処理を行うこととなりました（法基通4-2-6）。これはつまり、寄附側では寄附金が全額

損金不算入となることで、受取利息または役務提供の対価の相当額について課税を受ける一方、受贈側においては、現実に対価の支払をしていないにもかかわらず、支払利息または役務提供の対価相当額について課税所得を圧縮することができるようになったということを意味します。

費用・収益の両建て処理については損金経理要件が付されていないことから、受贈側で会計上の仕訳を行わない場合であっても、別表四で申告調整による両建て処理を行うことが認められます。また、税務調査によって親会社に損金不算入となる寄附金が認定された場合のように、子会社の当初の決算申告において受贈益を認識していなかった場合であっても、税務署が子会社の当初申告につき親会社への費用と親会社からの受贈益の両建て処理を行った上で、受贈益を益金不算入とする減額更正の対応をとられています。

ポイント⑥

子会社から親会社に対する経済的な利益の供与は、株主等の出資者たる地位に基づいて行われたものとして、寄附ではなく利益または剰余金の分配と扱われる（法基通1-5-4）可能性があります。完全支配関係にある子法人から受ける配当については全額益金不算入となります（法法23①）ので所得が生じないという点では寄附も配当も同様ですが、配当の場合源泉所得税の徴収義務が発生することになりますので注意が必要です。

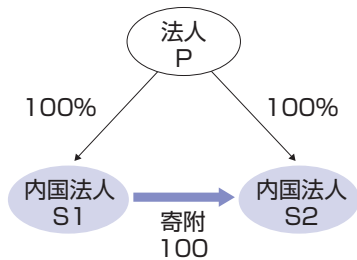
寄附金の損金不算入・受贈益の益金不算入についての実務上の留意点

- ☞ 寄附を行う際には受贈法人との間に「法人による」完全支配関係があるかないかを確認する。
- ☞ 業績の悪化した子会社を支援する場合には、損金算入となる子会社支援損（法基通9-4-1、9-4-2）を活用できないかをまず検討する。
- ☞ 無利息融資を受けている場合には、資金の出し手が益金計上している受取利息の計算方法、利率等を確認し、その条件に基づいて支払利息と受贈益の両建て処理を行う。

- ☞ 上記無利息融資のほか、寄附に該当する親法人による子法人の給与負担や、無償による役務提供等についても親法人の処理を確認しながら両建て処理を行う。
- ☞ 子会社から親会社へ寄附として金銭等を交付する際には、配当ではなく寄附として行った背景となる事情を後日説明できるように準備した上で行う。

3. 具体的な会計処理・法人の別表調整 =ケース・スタディ=

事例4 次のような完全支配関係がある法人間において現金100の寄附をした場合における(1) S1社、(2) S2社の処理はどうなりますか。



【結論】

- (1) S1では支出した寄附金100が損金不算入とされます。
- (2) S2では受贈益100が益金不算入とされ、利益積立金が100増加します。

【説明】

- (1) 寄附金を支出したS1においては、完全支配関係にある内国法人S2に対して支出した寄附金100が損金不算入とされます。
具体的な別表への記載は、支出した寄付金100について別表十四(二)「寄附金の損金算入に関する明細書」に完全支配関係がある法人に対する寄附金額として同額を記載し、別表四で損金不算入として加算調整を行います。

◆ 記載例

(別表四抜粋)

区 分	総額	処 分	
		留保	社外流出
寄附金の損金不算入額	27	100	その他 100

※別表十四(二)への記載例は省略

- (2) 寄附金を受領したS2においては、完全支配関係にある内国法人S1から受けた受贈益100を益金不算入として処理します。

具体的な別表への記載は、S1から受けた受贈益100について別表四で益金不算入として減算調整を行います。この際、益金不算入とされる受贈益の額に相当する金額は受取配当の益金不算入の規定と同様に、減算処理はするものの利益積立金自体は減らさない((法令9①一ニ)処理を行うため、留保の欄ではなく社外流出(※印つき)注の欄への記載となっています。

注) 別表四処分の社外流出欄に記載する※印は収益でありながら課税対象とならない社外流出項目につける印です。益金不算入としても実際に現金が流出していく訳ではないので社外流出はふさわしくありませんが、留保欄に記載すると利益積立金が減少してしまうため社外流出欄に便宜的に記載したものと扱います。

◆ 記載例

(別表四抜粋)

区 分	総額	処 分	
		留保	社外流出
減算 受贈益の益金不算入額	18	100	※ 100
小計	25	100	※ 100

事例5 100%親子会社間で子会社に対し1億円の無利息融資を行っている場合、どのような処理を行えばよいでしょうか。

なお、利息の計算期間は1年とし、親子会社間で受領すべき適正な金利は年2.0%とします。

【結論】

- (1) 親会社では受取利息200万円を計上するとともに寄附金200万円を認識し、その寄附金200万円を損金不算入とします。
- (2) 子会社では支払利息200万円を計上するとともに

に受贈益200万円を認識し、その受贈益を益金不算入とします。

【説明】

(1) 親会社においては、本来子会社から収受すべき受取利息200万円(1億円×2.0%)を認識し、同額を子会社に対して寄附をしたものとして処理を行

います。この寄附は完全支配関係にある内国法人に対する寄附に該当しますので全額が損金不算入となります。結果として親会社では損金不算入となる寄附金200万円分だけ課税所得が増加します。受取利息、寄附金の認識を会計上行わず、申告調整で行った場合の処理は次のようになります。

◆ 記載例

(別表四抜粋)

区 分			総 額	処 分		
				留 保	社外流出	
加算	受取利息認容		2,000,000	2,000,000		
	小 計	13	2,000,000	2,000,000		
減算	寄附金認容		2,000,000	2,000,000		
	小 計	25	2,000,000	2,000,000		
寄附金の損金不算入額		27	2,000,000		その他	2,000,000

(2) 子会社においては、本来親会社に支払うべき支払利息200万円(1億円×2.0%)を認識し、同額を親会社から寄附を受けたものとして処理を行います。この受贈益は完全支配関係にある内国法人から受けた受贈益に該当しますので全額が益金不算

入となります。結果として子会社では支払利息の計上額200万円分課税所得が減少します。支払利息、受贈益の認識を会計上行わず、申告調整で行った場合の処理は次のようになります。

(別表四抜粋)

区 分			総 額	処 分		
				留 保	社外流出	
加算	受贈益認容		2,000,000	2,000,000		
	小 計	13	2,000,000	2,000,000		
減算	支払利息認容		2,000,000	2,000,000		
	受贈益の益金不算入額	18	2,000,000		※	2,000,000
小 計		25	4,000,000	2,000,000	※	2,000,000

事例6 内国法人G2は、法人による完全支配関係を有する他の内国法人G1から時価100百万円の機械をG1の帳簿価額80百万円で譲受けることとしました。この場合、譲受人G2の譲渡の日を含む事業年度における申告調整はどのようになりますか。

なお、G1は3月決算法人で、譲渡の日は2010年10月1日。G2は3月決算法人で、譲り受けた機械に対しては耐用年数は10年の定額法により減価償却を行います。

(Q & A 第11問改題)

【結論】

G2は、時価(100百万円)と帳簿価額(80百万円)との差額(20百万円)について、「①受贈益の計上(取得価額の加算)」、「②受贈益の益金不算入処理」、「③受贈益相当の減価償却費の損金算入処理」および「④減価償却超過額の損金不算入処理」を行います。

【説明】

(1) G2は時価よりも低い価額で取得した機械の取

得価額と時価との差額20百万円についてG1から経済的利益を受けていますので、その20百万円を取得価額に算入するとともに同額を受贈益として益金に算入します。

- (2) G2とG1は完全支配関係にありますのでG2はその受贈益20百万円の全額を益金不算入とします。
- (3) 減価償却資産を時価よりも低い価額で譲受け、その譲受け価額を取得価額として経理しているときは、その時価と取得価額との差額は償却費として損金経理をした金額として扱われます(法基通7-5-1(4))。したがって時価と取得価額との差額20百万円については減価償却費の認容として別表四において減算処理を行います。
- (4) この機械に係る減価償却費の損金算入限度額の

計算については時価である100百万円を基礎として行いますので、5百万円(100百万円×0.1×6ヶ月/12ヶ月)と計算されます。したがって、会計上損金経理した4百万円(80百万円×0.1×6ヶ月/12ヶ月)と(3)で損金経理とされた20百万円との合計額24百万のうち5百万円を超える19百万円については減価償却超過額として損金不算入となり別表四において加算処理を行います。

- (5) 譲渡法人G1の処理については28頁の事例1、30頁の事例2、31頁の事例3をご参照ください。

◆記載例

(金額の横の①～④は、前記「結論」の①～④の処理に対応しています。)

(別表四抜粋)

区 分			総 額	処 分			
				留 保	社外流出		
加算	受贈益計上漏れ		20,000,000	① 20,000,000			
	減価償却費の償却超過額	7	19,000,000	④ 19,000,000			
	小 計	13	39,000,000	39,000,000			
減算	受贈益の益金不算入額	18	20,000,000		※	② 20,000,000	
	減価償却費認容		20,000,000	③ 20,000,000			
	小 計	25	40,000,000	20,000,000	※	20,000,000	
所得金額又は欠損金額			44	△ 1,000,000	19,000,000	※	△ 20,000,000

(別表五(一) 抜粋)

区 分	期首現在 利益積立金額	当期の増減		翌期首現在 利益積立金額
		減	増	
機械	0	③ 20,000,000	① 20,000,000	0
減価償却超過額	0		④ 19,000,000	19,000,000
計	0	20,000,000	39,000,000	19,000,000

実務上の留意点

- ☞ 寄附をした法人は利益積立金が減少し、受贈益を受けた法人では利益積立金が増加するため留保金課税の適用を受けている場合には税額が変化する。
- ☞ 減価償却資産を低額譲渡または無償で譲受けた法人では、時価をベースにした減価償却費相当額を損金算入することができる。

【図表3】戻入事由一覧

誰が	どうしたので	いつ	いくら戻し入れる	根拠条文
譲受法人が	譲渡損益調整資産について、譲渡、貸倒れ、除却その他これらに類する行為を行った	その事由が生じた日の属する譲受法人の事業年度の終了の日の属する事業年度	全額	法法61の13②、法令122の14④一イ
	譲渡損益調整資産を、適格分割型分割により分割承継法人に移転した			法法61の13②、法令122の14④一ロ
	公益法人等に該当することとなった			法法61の13②、法令122の14④一ハ
	譲渡損益調整資産について、一定の評価増を行った			法法61の13②、法令122の14④二
譲渡法人・譲受法人が	減価償却資産または繰延資産である譲渡損益調整資産について、償却を行った	譲受法人にて益金算入／損金算入された事業年度の終了の日に	対応部分	法法61の13②、法令122の14④三、四
	譲渡損益調整資産について、一定の評価減を行った			法法61の13②、法令122の14④五
	有価証券である譲渡損益調整資産について、譲渡を行った			法法61の13②、法令122の14④六
	償還有価証券である譲渡損益調整資産について、帳簿価額の調整を行った			法法61の13②、法令122の14④七
	譲渡損益調整資産について、連結納税の開始に伴う時価評価を行った			法法61の13②、法令122の14④八
	完全支配関係がなくなったこと			なくなった日の前日の属する事業年度に
譲渡法人が	連結納税を開始した	連結開始直前事業年度等に	法法61の13④	

【図表4】通知義務の内容

通知義務者	通知時期	通知内容
譲渡法人	譲渡損益調整資産である可能性があるものの譲渡後遅滞なく	譲渡損益調整資産である可能性があること 簡便法の適用を受けようとする場合はその旨
譲受法人	上記通知後遅滞なく	通知を受けた資産が譲受法人において売買目的有価証券である場合はその旨 譲渡法人が簡便法の適用を受けようとする場合は耐用年数または支出の効果の及ぶ期間
譲受法人	譲渡法人における戻入事由（簡便法の場合を除く）が生じた事業年度終了後遅滞なく	その旨、償却費の額、事由が生じた日

【図表5】譲渡損益調整資産に関する通知書の書式例

(別紙)

法人税法第61条の13(完全支配関係がある法人の間の取引の損益)に規定する譲渡損益調整資産に関する通知書

譲渡法人(甲)	譲受法人(乙)
(法人名) (住所) (連絡先)	(法人名) (住所) (連絡先)

(譲渡法人→譲受法人)

1 当社(甲)が、平成〇年〇月〇日付で貴社(乙)に譲渡した次の資産については、法人税法第61条の13に規定する譲渡損益調整資産に該当しますので、その旨通知します。
[通知年月日] 平成〇年〇月〇日

資産の種類	固定資産・土地・有価証券・金銭債権・繰延資産
資産の名称	
譲渡数量	

(譲渡損益調整資産が固定資産又は繰延資産である場合)

2 なお、上記の資産が貴社(乙)において、減価償却資産又は繰延資産に該当する場合には、当社(甲)では、法人税法施行令第122条の14第6項に規定する簡便法の適用を(受ける・受けない)予定ですので、その旨通知します。

(譲受法人→譲渡法人)

3 上記1の資産は、当社(乙)において、次のとおりとなりますので、その旨通知します。
[通知年月日] 平成〇年〇月〇日

・上記1の資産が、有価証券である場合 当社(乙)において、売買目的有価証券に	該当する・該当しない
・上記1の資産が、貴社(甲)において固定資産である場合 当社(乙)において、減価償却資産に 減価償却資産に該当する場合に、 その減価償却資産に適用される耐用年数	該当する・該当しない 年
・上記1の資産が、貴社(甲)において繰延資産である場合 当社(乙)において、繰延資産に 繰延資産に該当する場合に、 その繰延資産となった費用の支出の効果の及び期間	該当する・該当しない 年

4 上記1の資産について、当社(乙)において次の事由が生じたので、その旨通知します。
[通知年月日] 平成〇年〇月〇日

該当無 ○表示	発 生 事 由	発 生 年 月 日	左記の日の属 する事業年度	備 考
	① 上記1の資産について次の事実が発生したこと 【譲渡・貸倒れ・除却・その他類する事由】 その他類する事由()	平 . .	自平 . . 至平 . .	
	② 上記1の資産を適格分割型分割により分割承継法人へ 移転したこと	平 . .	自平 . . 至平 . .	
	③ 普通法人又は協同組合等である当社(乙)が、公益法人 等に該当することとなったこと	平 . .	自平 . . 至平 . .	
	④ 上記1の資産につき当社(乙)において、 ・法人税法第25条第2項に規定する評価換えによりその帳 簿価額を増額し、その増額した部分の金額を益金の額に 算入したこと ・法人税法第28条第3項に規定する資産に該当し、上記1 の資産の同項に規定する評価益の額として政令で定める 金額を益金の額に算入したこと	平 . .	自平 . . 至平 . .	
	⑤ 上記1の資産が当社(乙)において、減価償却資産に該 当し、その償却費を損金の額に算入したこと	償却費を損金の額に算入した事業年度 自：平 . . 至：平 . .		損金の額に算入 した償却費の額 円
	⑥ 上記1の資産が当社(乙)において、繰延資産に該当し、 その償却費を損金の額に算入したこと	償却費を損金の額に算入した事業年度 自：平 . . 至：平 . .		損金の額に算入 した償却費の額 円
	⑦ 上記1の資産につき当社(乙)において、 ・法人税法第33条第2項に規定する評価換えによりその帳 簿価額を増額し、上記1の資産の同項に規定する差額に達 するまでの金額を損金の額に算入したこと ・法人税法第33条第3項に規定する評価換えによりその帳 簿価額を増額し、その減額した部分の金額を損金の額に算 入したこと ・法人税法第33条第4項に規定する資産に該当し、上記1 の資産の同項に規定する評価損の額として政令で定める 金額を損金の額に算入したこと	平 . .	自平 . . 至平 . .	
	⑧ 上記1の資産が有価証券である場合で、当社(乙)にお いて、上記1の資産と銘柄を同じくする有価証券(売買目 的有価証券以外のもの)を譲渡したこと (上記1の資産の数に達するまでの譲渡に限る。)	平 . .	自平 . . 至平 . .	譲渡した数量
	⑨ 上記1の資産が当社(乙)において、法人税法施行令第119 条の14に規定する償還有価証券に該当し、上記1の資産につ いて法人税法施行令第139条の2第1項に規定する調整差益 又は調整差損を益金の額又は損金の額に算入したこと	平 . .	自平 . . 至平 . .	
	⑩ 上記1の資産が当社(乙)において、法人税法第61条の 11第1項に規定する時価評価資産に該当し、上記1の資産 について同項に規定する評価益又は評価損を益金の額又 は損金の額に算入したこと	平 . .	自平 . . 至平 . .	