

法人税関係

繰延資産の評価損

1 はじめに

法人税法では、原則として、法人がその有する資産の評価換えをして帳簿価額を減額した場合には、その減額した部分の金額は損金の額に算入しないこととされている（法法33①）。

しかし、一定の事実が生じた場合には、評価換えによる評価損の損金算入が認められ、その資産の中には棚卸資産や有価証券、固定資産だけでなく、繰延資産も含まれている。

本稿では、繰延資産について評価損を計上する場合の適用要件とその留意点について考察する。

2 他の者の有する固定資産を利用するために支出された繰延資産の評価損

次の①及び②に該当するときは、評価換えをして損金経理により帳簿価額を減額した金額のうち、評価換え直前の帳簿価額と時価との差額までの金額を損金の額に算入することができる（法法33②、法令68①四）。

① 次に掲げる費用で支出の効果がその支出の日以後一年以上に及ぶもののうち、他の者の有する固定資産を利用するために支出されたものであること

イ 自己が便益を受ける公共的施設又は共同的施設の設置又は改良のために支出する費用

ロ 資産を賃借し又は使用するために支出する権利金、立ちのき料その他の費用

ハ 役務の提供を受けるために支出する権利金その他の費用

ニ 製品等の広告宣伝の用に供する資産を贈与したことにより生ずる費用

ホ イからニまでに掲げる費用のほか、自己が便益を受けるために支出する費用

② 支出の対象となった固定資産につき、次に掲げる事実が生じたこと

イ その資産が災害により著しく損傷したこと

ロ その資産が1年以上にわたり遊休状態にあること

ハ その資産がその本来の用途に使用することができないため他の用途に使用されたこと

ニ その資産の所在する場所の状況が著しく変化したこと

ホ イからニまでに準ずる特別の事実

上記ホの「イからニまでに準ずる特別の事実」には、例えば、支出の対象となった固定資産がやむを得ない事情によりその取得の時から1年以上事業の用に供されないため、その固定資産の価額が低下したと認められることが含まれる。

3 法的整理など一定の事実が生じた繰延資産の評価損

次に掲げる場合に該当するときは、それぞれ次に掲げる金額を損金の額に算入することができる（法法33②、③、④、法令68の2①、②、④）。

① 法的整理の事実（更生手続における評定が行われることに準ずる特別の事実）が生じた場合

評価換えをして損金経理により帳簿価額を減額した金額のうち、評価換え直前の帳簿価額と時価との差額までの金額

② 更生計画認可の決定があった場合

会社更生法又は金融機関等の更生手続の特例等に関する法律の規定に従って行う評価換えをして、帳簿価額を減額した金額

③ 再生計画認可の決定があった場合

再生計画認可の決定があった時の直前の帳簿価額と時価との差額

④ 再生計画認可の決定に準ずる事実等が生じた場合

その事実が生じた時の直前の帳簿価額と資産評定による価額との差額

4 おわりに

上記により評価損を計上する場合の繰延資産の価額は、その評価換えをする事業年度終了の時において、適正に見積り計算されなければならないので留意が必要である。特に、他の者の有する固定資産を利用するために支出した繰延資産については、その支出の対象となった固定資産の価額をもとに、合理的に計算することとなる。

なお、その対象となった固定資産が災害等により滅失した場合には、評価換えとしてではなく、除却損としてその滅失した固定資産に係る繰延資産の未償却残高を損金の額に算入することとなる。

〔 右山研究グループ
税理士 星山 光雄 〕