

法人税法の圧縮記帳と既往損金不算入額

社会科学系

河野 惟 隆

1 はじめに

1-1 本稿の課題

本稿の課題は次の通りである。法人が利用している固定資産について、その簿価とは独立に、損金不算入額が付着しているとする。その固定資産を譲渡し、その譲渡収入で新たに代替資産を取得するとする。その代替取得資産について圧縮記帳を行うことにする。この譲渡そして圧縮記帳のプロセスにおいて、譲渡資産に付着していた既往損金不算入額は如何ようになるか、特に、代替取得資産の簿価との関連で、如何ようになるか、というのが本稿の課題である。これを別表四そして別表五(-)においても考察しよう、というのが本稿の課題である。

具体例として土地と減価償却資産について言えば、それぞれ次のようになる。

先ず土地について言えば、法人が土地を譲渡する事業年度から見て過年度の事業年度において、土地について評価減を行ったが、税務当局によって否認されたとする。この既往評価減は、簿価と共に、譲渡時点において、損金に算入される。譲渡収入によって代替資産を取得し、圧縮記帳を行う場合、譲渡資産に付着していた既往評価減は、簿価と共に、代替資産の取得価額に継承されるか否か、継承されるとしたら如何ようにしてか、というのが本稿の課題である。

次に減価償却資産について言えば、法人が減価償却資産を譲渡する事業年度から見て過年度の事業年度において、償却限度額を超過して減価償却を行ったとする。この償却限度超過額は、簿価と共に、譲渡時点において、損金に算入される。譲渡収入によって代替資産を取得し、圧縮記帳を行う場合、譲渡資産に付着していた償却限度超過額は、簿価と共に、代替資産の取得価額に継承されるか否か、継承されるとしたら如何ようにしてか、というのが本稿の課題である。

既往評価減否認額にしても、償却限度超過額にしても、何れも既往損金不算入額であるが、これが圧縮記帳の際に如何ようになるか、ということ、別表四も考慮しつつ、明らかにしよう、というのが本稿の課題なのである。

1-2 問題視角

圧縮記帳については、これだけで一冊の、しかも部厚い書物も幾つか出版されており、それは極めて複雑なように見える。しかし、複雑なように見えているのは、以下で述べるような二つの点を明確にしていないからである。その二点を明確にすれば、圧縮記帳は極めて簡単なものであり、わざわざ一冊の、ましてや部厚い書物を出版して述べる程のことはないのである。論点を明確に出来ていないが故に、一冊の、しかも部厚い書物になっているのである。

先ず第一に明確にすべきは、譲渡資産の価額つまり譲渡価額である。圧縮記帳には様々なタイプがあり、譲渡価額が明示されていないものもあるが、それらも明示すべきである。そうすると、様々なタイプに同一の譲渡価額が明示されることになる。具体的には次のようになる。以下では取引費用はゼロとする。換地や交換では、金銭の授受を随伴しない場合は、取得資産の時価が、取得価額であると同時に、譲渡価額であり、金銭の交付を受けた場合は、取得価額と金銭の合計が譲渡価額であり、そして、金銭の交付を行った場合は、取得価額から交付金銭を控除した残額が譲渡価額である。保険では受領した保険金が、

又、取用でも受領した金額が、それぞれ譲渡価額である。買換えでは譲渡価額は自明である。国庫補助金の場合は、自己資金を譲渡資産の簿価と見做し、その自己資金のいわば回収分と国庫補助金との合計額を譲渡収入と見做せばよい。このように圧縮記帳の様々なタイプに対して一様に譲渡価額が明示されうるのである。

次に第二に明確にすべきは、圧縮限度額を定める式には様々なものがあるが、それらは表現は異なるが、同値である、ということである。予め、以下、結論だけ簡単に述べておく。

次のように記号を定める。

Z：譲渡資産の帳簿価額。

Y：譲渡資産の価額。

A：取得資産の価額。

圧縮限度額の式の表現が異なるのは、 $A \leq Y$ の場合だけであり、 $A > Y$ の場合は同じである。以下では前者の $A \leq Y$ の場合だけを考慮することにする。

各タイプの圧縮限度額の式は次のように表される。

取用・買換えタイプ

$$A \cdot \frac{Y - Z}{Y}$$

保険タイプ

$$(Y - Z) \cdot \frac{A}{Y}$$

交換・換地タイプ

$$A - Z \cdot \frac{A}{Y}$$

見られるように、圧縮限度額の式は、表現は異なるが、同値なのである。

以下、2では、圧縮記帳について、さらには、譲渡資産に既往損金不算入額が付着している場合の圧縮記帳について一般的に述べる。圧縮限度額の式は各タイプについて同値なので、ここでは取用・買換えタイプで論を展開することにする。固定資産は、単純化のために、減価償却資産ではなく、土地を念頭において述べる。

3では、譲渡資産に既往損金不算入額が付着している場合の圧縮記帳を、いくつかのタイプの具体例において、数値例で述べる。その際、既往損金不算入額を別表四と別表五(-)においても述べることにする。

4では、本稿の結論を述べる。

2. 一般的考察

2-1 はじめに

本節で明らかにしたいことは、過去に税務当局によって否認された評価減を有する土地について圧縮記帳を行う時、その評価減は如何ようになるか、ということである。具体的に言えば、一つは、圧縮記帳を行う時点で評価減が損金に算入される場合、その評価減は、新たに取得された土地の簿価に継承されるか否か、ということであり、もう一つは、評価減が、圧縮記帳が行われる時点ではなく、新たに取得された土地が譲渡される将来時点において損金に算入される場合、論理矛盾をきたすか否か、ということである。かような課題を果すため以下では、先ず2-2において、評価減のない一般的な場合の圧縮記帳について簡単に述べ、2-3で評価減がある場合の圧縮記帳について述べる。

2-3-1では評価減を圧縮記帳の時点で損金に算入する場合、2-3-2では評価減を圧縮時点以後の将来時点で損金に算入する場合、についてそれぞれ述べる。2-4では本節の結論を述べる。

2-2 評価減がない場合の圧縮記帳

次のような場合を考えることにする。ある法人は m 年前の過去に土地を取得し、その土地を現時点で譲渡し、現時点で新たに土地を取得し、その土地を n 年後の将来時点で譲渡する。現時点の土地の譲渡と取得とは圧縮記帳の条件を充たし、実際に圧縮記帳を行う。ここで、新たな土地の取得価額は、保有していた土地の譲渡価額以下である。他方、 n 年後の土地の譲渡の際には圧縮記帳は行わない。このような場合について以下、考察する。

記号を次のように定める。

Z 億円：過去に取得した土地の現時点での簿価。

Y 億円：現時点での土地の譲渡価額。

A 億円：新たに取得した土地の取得価額。仮定により $A \leq Y$ 。

Y_n 億円：将来時点での土地の譲渡価額。

i ：利子率

t ：土地の譲渡所得に対する法定税率。現時点でも将来時点でも同じと仮定する。

さしあたり圧縮記帳を行わない場合について考えておく。記号を次のように定める。

T 億円：圧縮記帳を行わない時の、将来時点の譲渡所得への課税も含めた、全体としての税額。

そうすると T は次のように表わされる。

$$T = t(Y - Z) + \frac{t(Y_n - A)}{(1 + i)^n}$$

ここで第1項は、現在時点の譲渡所得への税額であり、第2項は将来時点の譲渡所得への税額の現在価値である。

次に圧縮記帳を行う場合について考えることにする。

さしあたりYは次のようになる。

$$Y = (Y - A) + A$$

これに対してZは次のように分割される。

$$Z = Z \cdot \frac{Y - A}{Y} + Z \cdot \frac{A}{Y}$$

従って現在時点における土地の譲渡による譲渡所得は次のようになる。

$$\begin{aligned} Y - Z &= \{(Y - A) + A\} - \left\{ Z \cdot \frac{(Y - A)}{Y} + Z \cdot \frac{A}{Y} \right\} \\ &= \left\{ (Y - A) - Z \cdot \frac{(Y - A)}{Y} \right\} + \left\{ A - Z \cdot \frac{A}{Y} \right\} \end{aligned}$$

上式の最初の辺(Y - Z)は現在時点で益金に算入される。

上式で三番目の辺の第2項は圧縮記帳される譲渡所得の相等額であり、この相等額だけ現在時点において損金算入され、益金に算入された(Y - Z)の一部と相殺され、非課税となる。示されているように新たに取得した土地の簿価は、Z(A/Y)である。

上式で三番目の辺の第1項は、現在時点で課税されることになる。これは次のように展開される。

$$(Y - A) - Z \cdot \frac{(Y - A)}{Y} = (Y - Z) - \left(A - Z \cdot \frac{A}{Y} \right)$$

つまり右辺は、文字通りの譲渡所得から、圧縮が行われる譲渡所得を控除する、ということを示している。残額が現在時点で課税される、ということであ

る。さらに言い換えれば、圧縮が行われない場合の譲渡所得から、圧縮が行われる譲渡所得を控除する、ということを示している。

将来時点の譲渡所得は次のようになる。

$$Y_n - Z \cdot \frac{A}{Y} = (Y_n - A) + \left(A - Z \cdot \frac{A}{Y} \right)$$

上式の右辺の第1項は、圧縮記帳が行われない時の譲渡所得であり、第2項は、現在時点で圧縮した譲渡所得である。つまり圧縮記帳とは、免税措置ではなく、課税の繰延べであることを示している。

記号を次のように定める。

T_r 億円：圧縮記帳を行う時の、将来時点の譲渡所得への税額も含めた、全体としての税額。

そうすると T_r は次のようになる。

$$\begin{aligned} T_r &= t \left\{ (Y - A) - Z \cdot \frac{(Y - A)}{Y} \right\} + t \left\{ Y_n - Z \cdot \frac{A}{Y} \right\} / (1 + i)^n \\ &= t \left\{ (Y - Z) - \left(A - Z \cdot \frac{A}{Y} \right) \right\} + t \left\{ (Y_n - A) + \left(A - Z \cdot \frac{A}{Y} \right) \right\} / (1 + i)^n \\ &= \left\{ t(Y - Z) + \frac{t(Y_n - A)}{(1 + i)^n} \right\} - t \left\{ A - Z \cdot \frac{A}{Y} \right\} \left\{ 1 - \frac{1}{(1 + i)^n} \right\} \\ &= T - t \left\{ A - Z \cdot \frac{A}{Y} \right\} \left\{ 1 - \frac{1}{(1 + i)^n} \right\} \end{aligned}$$

上式の最後の辺で第2項は正であり、これにマイナスの記号がついているので、純減税額を表している。つまり、圧縮記帳は、単に課税の繰延べであるだけでなく、減税措置でもあることを示している。

2-3 評価減がある場合の圧縮記帳

2-3-1 評価減を圧縮時点で損金に算入する場合

次のような場合を考える。ある法人は現在時点から見てm年前の過去の時点で取得した土地について、現在時点から見てk年前 ($m > k$ とする) に評価減を行ったが、税務当局に否認された。この土地を現在時点において譲渡して新たに土地を取得する。この現在時点の土地の取得と譲渡は圧縮記帳の条件を充足しており、実際に圧縮記帳を行う。n年後の将来時点において土地を譲渡するが、この時には圧縮記帳は行わない。このような場合について以下、論ずる。記号を次のように定める。

Z_{-m} 億円：m年前に取得した土地の取得価額。

ΔZ_{-k} 億円：税務当局に否認された、k年前の評価減の額。仮定により $m > k$ 。

Z 億円：m年前に取得した土地の、現在時点での簿価。 $Z = Z_{-m} - \Delta Z_{-k}$

Y 億円：現在時点での土地の譲渡価額。

A 億円：新たに取得した土地の取得価額。 $A \leq Y$ とする。

Y_n 億円：n年後の将来時点での土地の譲渡価額。

i：利子率。

t：土地の譲渡所得に対する法定税率。現在時点も将来時点も同じと仮定する。

さしあたり Y は次のように分割される。

$$Y = (Y - A) + A$$

これに対応して Z は次のように分割される。

$$Z = Z \cdot \frac{Y}{Y} = Z \cdot \frac{(Y - A) + A}{Y} = Z \cdot \frac{(Y - A)}{Y} + Z \cdot \frac{A}{Y}$$

従って現在時点における土地の譲渡による、名目上の譲渡所得は次のようになり、これは現在時点で益金に算入される。

$$\begin{aligned}
 Y - Z &= \{(Y - A) + A\} - \left\{ Z \cdot \frac{(Y - A)}{Y} + Z \cdot \frac{A}{Y} \right\} \\
 &= \left\{ (Y - A) - Z \cdot \frac{(Y - A)}{Y} \right\} + \left\{ A - Z \cdot \frac{A}{Y} \right\} \dots\dots\dots ①
 \end{aligned}$$

現在時点において土地が譲渡される際には、税務当局によって否認された、過去の評価減が、損金に算入される、とする。これは次のように分割される。

$$\begin{aligned}
 \Delta Z_{-k} &= \Delta Z_{-k} \cdot \frac{Y}{Y} \\
 &= \Delta Z_{-k} \cdot \frac{(Y - A)}{Y} + \Delta Z_{-k} \cdot \frac{A}{Y} \dots\dots\dots ②
 \end{aligned}$$

結局、現在時点における土地の譲渡による、実質的な譲渡所得は次のようになる。

$$\begin{aligned}
 (Y - Z) - \Delta Z_{-k} &= \left\{ (Y - A) - Z \cdot \frac{(Y - A)}{Y} \right\} - \Delta Z_{-k} \cdot \frac{(Y - A)}{Y} - \Delta Z_{-k} \cdot \frac{A}{Y} \\
 &= \left\{ (Y - A) - (Z + \Delta Z_{-k}) \cdot \frac{(Y - A)}{Y} \right\} + \left\{ A - (Z + \Delta Z_{-k}) \cdot \frac{A}{Y} \right\} \dots\dots\dots ③
 \end{aligned}$$

上式の最後の辺の第2項が、圧縮され、従って現在時点で損金に算入され非課税となる譲渡所得を表している。第2項の中の、さらに第2項は、新たに取得した土地の簿価を表すが、これは次のように分割される。

$$(Z + \Delta Z_{-k}) \cdot \frac{A}{Y} = Z \cdot \frac{A}{Y} + \Delta Z_{-k} \cdot \frac{A}{Y} \dots\dots\dots ④$$

ここで右辺の第1項は、旧簿価のうち継承した部分であり、第2項は、評価減のうち新たに組込まれた部分である。後者は、再び組込まれた部分、と言うべきものである。つまり評価減は、圧縮記帳の時点で損金に算入されたとして

も、それはその時点で益金と相殺されるのではなく、新たに取得した土地に、部分的ではあるが、必ず継承されるのである。評価減を圧縮時点で損金に算入するのは、それが別表五に計上された状態を解消するためではなく、それを新たに土地の簿価に継承させるためである。圧縮記帳の趣旨は何よりも、過去に取得した土地に含まれている含み益を圧縮時点で実現させないことであり、換言すれば、過去に取得した土地と同じ条件を、新たに取得した土地に継承させることである。

仮に、評価減を圧縮時点で損金にするだけで、新たに取得した土地に継承させないとすれば、圧縮記帳を行う直前により多くの評価減を行った法人が、少なく行った法人に対して、課税上有利になる、という不都合すら生じる。損金は早期に算入した方が有利になるからである。もちろん、このような不公平を解消するために、評価減を継承させる、というのではないが、継承させなければ、そのような不都合を随伴することにもなりかねないというのも確かである。

前に戻って、③式の最後の辺の第1項は、現在時点で課税される譲渡所得を表す。この第1項の中の、さらに第2項は、 $(Y-A)$ の収入を得るための費用を表すが、これは次のように分割される。

$$(Z + {}_{\Delta}Z_{-k}) \cdot \frac{(Y-A)}{Y} = Z \cdot \frac{(Y-A)}{Y} + {}_{\Delta}Z_{-k} \cdot \frac{(Y-A)}{Y} \dots\dots\dots ⑤$$

ここで右辺の第2項は、評価減のうち、 $(Y-A)$ のための費用の一部となった部分である。ともあれ評価減は、②と③、あるいは④と⑤のようになるのである。

記号を次のように定める。

T_{r1} 億円：譲渡する土地の評価減を、圧縮記帳を行う時点で損金に算入し、将来時点の譲渡所得への税額も含めた、圧縮を行う時点での全体としての税額。

そうすると、 T_{r1} は次のようになる。

$$T_{r1} = t \left\{ (Y-A) - (Z + {}_{\Delta}Z_{-k}) \cdot \frac{(Y-A)}{Y} \right\} + t \left\{ Y_n - (Z + {}_{\Delta}Z_{-k}) \cdot \frac{A}{Y} \right\} / (1+i)^n$$

これまで次のように考えてきた。一方で①式におけるように、名目的な譲渡所得を益金に算入し、他方では、②式の、評価減を損金に算入すると共に、③式における、実質的な譲渡所得の一部を圧縮して損金に算入した。後者の損金算入額の算出の際には、名目的な譲渡（の一部）から、評価減（の一部）を差引いて、その譲渡所得を算出した。

次のような算出を行うと、評価減について二重に控除することになる。一方で、③式に見られる実質的な譲渡所得を益金に算入し、他方で、評価減を損金に算入すると共に、③式の実質的な譲渡所得の第2項を圧縮することにして損金に算入する、という算出である。実質的な譲渡所得を算出する際に、既に評価減は損金に算入されているからである。評価減を損金に算入するのであれば、益金に算入される譲渡所得は、実質的なそれではなく、名目的なそれではなければならない。仮に、圧縮記帳される譲渡所得のみを益金に算入し、従ってそれに対応する部分を損金に算入して課税の繰延べを行うとするのであれば、評価減を損金に算入しなければよい。圧縮額を計算するためにのみ評価減を、新たな土地の、譲渡した土地の簿価から継承した簿価に加え、評価減自体は別表五に計上した状態においてよい。その別表五の評価減を、譲渡した土地から、新たに取得した土地に、付け替えればよい。そして将来の譲渡の際に、その評価減を、損金に算入すればよいのである。このような場合については本節の最後に論ずることにする。

2-3-2 評価減を圧縮以後の将来時点で損金に算入する場合

これまでは評価減が圧縮記帳を行う時点において損金に算入される場合を検

討してきたが、ここでは評価減が、新たに取得した土地が譲渡される将来時点で算入される場合を検討することにする。

そうすると、圧縮記帳が行われる時点で考慮される譲渡所得は、先に見た、名目的な譲渡所得であり、その式を次に再掲する。

$$Y - Z = \left\{ (Y - A) - Z \cdot \frac{(Y - A)}{Y} \right\} + \left\{ A - Z \cdot \frac{A}{Y} \right\} \dots\dots\dots ①$$

この $(Y - Z)$ が、圧縮記帳が行われる時点で益金に算入され、このうち、右辺の第2項が圧縮されて損金に算入され、第1項のみが、圧縮記帳が行われる時点において課税対象となる。右辺の第2項の、さらに第2項が新たに取得された土地の簿価となり、圧縮時点で譲渡された土地の簿価の継承分である。評価減は簿価には継承されず、別表五(-)に掲載された状態が、それが、新たに取得した土地に付け替えられたことになる。

記号を次のように定める。

T_{r2} 億円：譲渡する土地の評価減を、圧縮記帳を行う時点ではなく、圧縮記帳を行う時点で取得した土地を譲渡する将来時点で損金に算入し、将来時点の譲渡所得への税額も含めた、圧縮記帳を行う時点での全体としての税額。

そうすると T_{r2} は次のようになる。

$$\begin{aligned} T_{r2} &= t \left\{ (Y - A) - Z \cdot \frac{(Y - A)}{Y} \right\} + t \left\{ \left\{ Y_n - Z \cdot \frac{A}{Y} \right\} - {}_{\Delta}Z_{-k} \right\} / (1 + i)^n \\ &= t \left\{ (Y - A) - (Z + {}_{\Delta}Z_{-k}) \cdot \frac{(Y - A)}{Y} + {}_{\Delta}Z_{-k} \cdot \frac{(Y - A)}{Y} \right\} \\ &\quad + t \left\{ Y_n - (Z + {}_{\Delta}Z_{-k}) \cdot \frac{A}{Y} - {}_{\Delta}Z_{-k} \cdot \frac{(Y - A)}{Y} \right\} / (1 + i)^n \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 &= t \left\{ (Y-A) - (Z + {}_{\Delta}Z_{-k}) \cdot \frac{(Y-A)}{Y} \right\} + t \left\{ Y_n - (Z + {}_{\Delta}Z_{-k}) \cdot \frac{A}{Y} \right\} / \\
 &\quad (1+i)^n + t \cdot {}_{\Delta}Z_{-k} \cdot \frac{(Y-A)}{Y} \left\{ 1 - \frac{1}{(1+i)^n} \right\} \\
 &= T_{r1} + t \cdot {}_{\Delta}Z_{-k} \cdot \frac{(Y-A)}{Y} \left\{ 1 - \frac{1}{(1+i)^n} \right\}
 \end{aligned}$$

上式の最後の辺において明らかなように、 T_{r2} は T_{r1} よりも大きい。つまり、評価減を、圧縮時点ではなく、新たな土地を譲渡する将来時点において損金に算入する方が、第2項の大きさだけ、大きくなるのである。このような差異はあるものの、評価減を将来時点で損金に算入しても、論理的に矛盾は生じないのである。

この差異は次のようにすれば解消される。以下のように、評価減の一部は圧縮時点で、残りは将来時点で、それぞれ損金に算入するのである。

記号を次のように定める。

T_{r3} 億円：譲渡する土地の評価減 ${}_{\Delta}Z_{-k}$ のうち、 ${}_{\Delta}Z_{-k} \{(Y-A)/Y\}$ は圧縮記帳を行う時点で損金に算入し、残りの ${}_{\Delta}Z_{-k} (A/Y)$ は新たに取得した土地を譲渡する将来時点で損金に算入した時の、将来時点の譲渡所得への税額も含めた、圧縮記帳を行う時点での全体としての総額。

そうすると、 T_{r3} は次のようになる。

$$\begin{aligned}
 T_{r3} &= t \left\{ (Y-A) - Z \cdot \frac{(Y-A)}{Y} - {}_{\Delta}Z_{-k} \cdot \frac{(Y-A)}{Y} \right\} \\
 &\quad + t \left\{ \left[Y_n - Z \cdot \frac{A}{Y} \right] - {}_{\Delta}Z_{-k} \cdot \frac{A}{Y} \right\} / (1+i)^n
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
&= t \left\{ (Y - A) - (Z + {}_{\Delta}Z_{-k}) \cdot \frac{(Y - A)}{Y} \right\} \\
&\quad + t \left\{ Y_n - (Z + {}_{\Delta}Z_{-k}) \cdot \frac{A}{Y} \right\} / (1 + i)^n \\
&= T_{r1}
\end{aligned}$$

上において明らかのように T_{r3} は T_{r1} と等しい。つまり、圧縮時点で損金に算入された評価減のうち、新たに取得した土地に継承された金額の相当額を、仮に圧縮時点で損金に算入せず将来時点で損金に算入したとしても、税額は同じになるのである。圧縮時点での損金算入は金科玉条たりえないのである。

2-4 おわりに

本節の結論は次の通りである。

1. 評価減を、圧縮記帳が行われる時点において損金に算入する場合、部分的ではあるが、その評価減は必ず、新たに取得された土地の簿価に継承される。この際、圧縮記帳が行われる時点において、譲渡所得が益金に算入される際の、譲渡される土地の簿価は、評価減を含まないものであり、他方、圧縮される譲渡所得が損金に算入される際の、新たに取得された土地の簿価は、前者（の一部）に評価減（の一部）を加えたものであり、両者は大きさだけでなく性格も異なっている。
2. 評価減を、圧縮記帳が行われる時点ではなく、新たに取得された土地が譲渡される将来時点において損金に算入する場合、特に論理矛盾をきたさない。この際、圧縮記帳が行われる時点において、譲渡所得が益金に算入される際の、譲渡される土地の簿価は、評価減を含まないものであり、他方、圧縮される譲渡所得が損金に算入される際の、新たに取得された土地の簿価も、同様に、評価減を含まないものである。2と1における税額の相違点は、後者が前者よりも、圧縮記帳が行われる時点で課税される部分だけ小さい、という点である。

3. 数値例による考察

3-1 はじめに

本節は、井上久彌『法人税の計算と理論』税務研究会、の検討を通して、法人税における圧縮記帳について明らかにする。同書を検討する所以は、同書は法人税に関する標準的な著書であるが、かような標準的著書においても、圧縮記帳について不十分な理解しか示していないからである。

以下では、それぞれ各節では、最初に、前掲書を引用し、その後でその引用文について検討することにする。

3-2 保険金の圧縮記帳

問題 甲社では、当期(1.1~12.31)において、次のような事故が発生した。所得計算に合致する経理を示しなさい。

(1) 8月1日に次の資産を焼失した。

(a) 木造工場用建物A棟を全焼した。その①取得価格300,000円、②焼失直前の帳簿価額130,000円、③前期から繰り越した償却超過額12,500円、④契約保険金額500,000円である。

(b) B機械の3/4を焼失した。その機械全体の①取得価額500,000円、②焼失直前の帳簿価額200,000円、③前期から繰り越した償却超過額40,000円、④契約保険金額500,000円である。

(c) A工場内の製品を全焼した。その①焼失直前の帳簿価額970,000円、②契約保険金額1,025,000円である。

(2) 滅失資産の取崩し及び焼跡整理費用40,000円(うちA工場20,000円、B機械分20,000円)、けが人への見舞金10,000円を支払った。

(3) 8月10日に保険金としてA工場建物分500,000円、B機械装置分375,000円、製品分1,025,000円の支払を受けた。

- (4) 10月5日に材料1,000,000円を購入, 10月10日にA工場跡に木骨モルタル造工場を750,000円で新築した。B機械の修築は翌年に行う。
- (5) 建物の償却方法は定額法, 耐用年数14年, 償却率0.071である。

解 答

- (1) 焼失時

借方 (火災未決算) 1,300,000円	貸方 (建物) 130,000円
	(機械) 150,000円
	(製品) 970,000円
	(現金) 50,000円

- (2) 保険金収入時

借方 (現金) 1,900,000円	貸方 (火災未決算) 1,300,000円
	(保険差益) 600,000円

(注) 建物及び機械の償却超過額のうち42,500円は申告書で減算する。

- (3) 新工場及び材料の取得時

借方 (建物) 750,000円	貸方 (現金) 1,750,000円
(材料) 1,000,000円	

- (4) 新取得工場の帳簿価額の減額 (圧縮記帳)

借方 (雑損又は圧縮損) 337,500円	貸方 (建物) 337,500円
-----------------------	------------------

- (5) B機械の保険差益の特別勘定繰入

借方 (雑損) 175,000円	貸方 (保険差益仮勘定) 175,000円
------------------	-----------------------

- (6) 新取得工場の減価償却

借方 (減価償却費) 6,589円	貸方 (建物) 6,589円
-------------------	----------------

解 説

問につき火災損失となるのは, A建物の帳簿価額130,000円とB機械装置の

帳簿価額150,000円（=200,000円×3/4），繰越償却超過額のうち12,500円+40,000円×3/4=42,500円及び製品の帳簿価額970,000円である。

圧縮限度額は，次の算式により計算した金額である。ただし，代替資産の最低簿価は1円とする（令85，95）。

$$\text{保険差益金の額} \times \frac{\text{下の金額のうち，代替資産の取得又は改良に充てた金額（すでに他の代替資産の取得又は改良に充てた金額を除く。）}}{\text{保険金等の額} - \frac{\text{固定資産の滅失又は損壊により支出する経費の額}}{\text{額}}} = \text{圧縮限度額}$$

ここにいう「保険差益金の額」とは，保険金等の額（滅失経費控除後の金額）が滅失等をした固定資産の被害直前の帳簿価額のうち被害部分に相当する金額を超える場合のその超える金額である（令85②）。滅失等をした固定資産の帳簿価額には繰越償却超過額が含まれる。

また，「固定資産の滅失等により支出した経費」には，滅失資産の取壊し費，焼跡整理費，消防費のように滅失に直接関連して支出した経費が含まれるが，類焼者への賠償金，けが人への見舞金，被災者への弔慰金等は含まれない（基通10-5-5）。共通経費は合理的に配分する。

$$500,000\text{円} - 20,000\text{円} = 480,000\text{円} \cdots \cdots \text{保険金等の額}$$

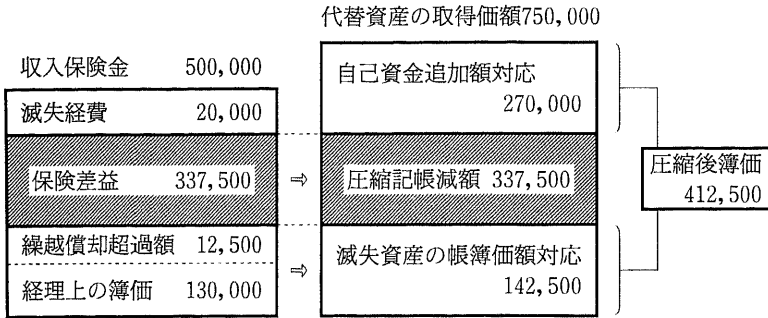
$$130,000\text{円} + 12,500\text{円} = 142,500\text{円} \cdots \cdots \text{被害資産の帳簿価額}$$

$$480,000\text{円} - 142,500\text{円} = 337,500\text{円} \cdots \cdots \text{保険差益金}$$

$$337,500\text{円} \times 480,000\text{円} / 480,000\text{円} = 337,500\text{円} \cdots \cdots \text{圧縮限度額}$$

$$750,000\text{円} - 337,500\text{円} = 412,500\text{円} \cdots \cdots \text{圧縮後帳簿価額}$$

この計算を図示すれば，次のようになる。代替資産の取得価額は保険金480,000円と追加自己資金270,000円から成ると考えられる。



特定勘定の繰入限度額は、代替資産の取得等に充てようとする保険金等の金額について計算した金額である。

$375,000円 - 20,000円 = 355,000円$ ……B機械・装置の保険金等の額

$200,000円 \times 3/4 + 40,000円 \times 3/4 = 180,000円$ ……被害部分の帳簿価額

$(355,000円 - 180,000円) \times 355,000円 / 355,000円 = 175,000円$ ……繰入限度額

—— 井上久彌 [1999] 363-367頁。

上記は、解答部分と解説部分とで一見すると全く相矛盾するかのようなことを述べている。と言うのは前期から繰り越した償却超過額が、前者ではいわば当期に損金算入されるとし、後者では当期には損金算入されずに将来において損金算入されるとしているからである。以下、この点を説明する。

先ず、解答部分では、注をつけて、「建物及び機械の償却超過額のうち42,500円を申告書で減算する」と明記している。この42,500円は、木造工場用建物A棟についての、前期から繰り越した償却超過額12,500円と、B機械装置についての、その40,000円 \times (3/4)との、合計額である。このような償却超過額は当期に損金算入される、としているのである。

他方、解説部分では、「滅失等をした固定資産の帳簿価額には繰越償却超過額が含まれる」と明記している。事実、A建物については、「130,000円+12,500円=142,500……被害資産の帳簿価額」という式を明示して、繰越償却超過

額が、被害資産の帳簿価額に含まれる、としている。そして、この償却超過額が、代替資産に継承され、代替資産の圧縮後簿価412,500円に含まれることを、図示している。これは、償却超過額は、当期には損金に算入されず、将来の売却時に損金に算入されることを示している。

又、B機械装置について、「 $200,000 \times (3/4) + 40,000 \times (3/4) = 180,000$ 円……被害部分の帳簿価額」という式を明示して、繰越償却超過額が、被害資産の帳簿価額に含まれる、としている。この帳簿価額と、保険金等との差額を、特別勘定への繰入限度額としていることは、償却超過額が、後で取得する代替資産に継承され、代替資産の圧縮後簿価に含まれることを、意味している。ここでも、償却超過額は、当期には損金に算入されず、将来の売却時に損金に算入されるとしているのである。

このように上記は、繰越償却超過額について、一見すると、相矛盾するかのようなことを述べている。つまり、それが二重に控除されるかのように述べている。しかし、理由を明示してはいないが、上記は事実上は二重に控除しているようにはしていない。以下、その理由を述べる。工場についてのみ述べる。この超過額は滅失年度にだけ損金算入されると仮定する。

一方で、滅失資産について、保険金等の額480,000円を益金に算入し、経理上の簿価130,000円と繰越償却超過額12,500円を損金に算入し、差し引きネットで保険差益337,500円を益金に算入していることになる。つまり、保険差益が譲渡所得として益金に算入されていることになる。他方で、この譲渡所得の相等額だけ、代替資産の取得価額を減額し、併せて、この相等額を損金に算入する。これによって、益金に算入された譲渡所得が相殺されることになる。そして、経理上の簿価と繰越償却超過額の各相等額が、代替資産の簿価に継承されている。結局、滅失資産について受け取った保険金で代替資産を取得し、圧縮記帳を行う場合、滅失資産に付着していた繰越償却超過額は、滅失事業年度の損金に名目的には算入されるが、事実上は算入されず、代替資産の簿価に継

承されるのである。

これらを別表四と別表五(-)で述べると次のようになる。繰越償却超過額の発生年度に、この超過額が、損金不算入の加算項目として、別表四の①総額欄に明示され、同額が、留保額として、②留保欄に明示される。この②留保欄に明示される金額が、別表五(-)の、当期中の増減の、③増欄に移記され、同額が、⑤差引翌期首現在利益積立金額の欄に明示される。同額が、翌期の①期首現在利益積立金額の欄に明示される。滅失しない限り継続して、同額が、⑤欄に、そして、翌期の①欄に、それぞれ明示される。

滅失年度には、この超過額が、損金算入の減算項目として、別表四の①総額欄に明示され、同額が、流出額として、②留保欄に明示される。この②留保欄に明示される金額が、別表五(-)の、当期中の増減の、②減欄に移記される。これは、①期首現在利益積立金額の欄の金額と相殺され、⑤差引翌期首現在利益積立金額の欄はゼロになる。つまり、発生年度の超過額は、滅失年度に、消失させられるのである。

しかし、その消失は名目的なものではない。事実上は、この超過額は、代替資産の取得価額に次のようにして継承される。

保険金等の額と、経理上の簿価との差額の保険差益が譲渡所得として、別表四の①総額欄に計上される。この譲渡所得は、減算項目の超過額だけ減算される。同様にして、減算された残額の譲渡所得が、②留保欄に計上される。

他方、圧縮記帳により、減算された残額の譲渡所得の相等額が、代替資産の取得価額から減額され、つまり、減算された残額の分しか減額されず、減算される超過額の相等額は、代替資産の簿価に継承される。超過額は減算され削減されるが、他方で、簿価に継承されるのである。減額と同時に、減算された残額の譲渡所得は、別表四の①総額欄で損金に算入され、②留保欄で利益金から削減されるのである。先に利益金に計上され、それから減算された残額の譲渡所得は、これの相等額の損金算入によって、相殺されることになる。

繰越償却超過額は、かような形で、別表四そして五(-)、さらに代替資産の簿価で、処理されるのである。

3-3 交換の圧縮記帳

問題 次の交換について、甲、乙両社の課税関係を説明しなさい。

(1) A市にある甲社は、従来からB市に支店を開設する計画であったが、たまたま同市の乙社がA市に支店の開設を希望していることを知り、それぞれ次のように資産を交換した。

(a) 甲社から乙社に譲渡した資産（いずれも数年前から所有）

土地（簿価700,000円、時価1,500,000円）

事務所（簿価100,000円、時価 250,000円）

(b) 乙社から甲社に譲渡した資産（数年前から所有しているもの）

土地（簿価1,000,000円、時価1,800,000円、なお前期に評価減をして損金の額には算入されなかった金額が100,000円である。）

(2) 交渉に当たり、甲社は乙社幹部の接待費50,000円を支払った。

(3) 甲、乙両社における経費はそれぞれ次のとおりである。

甲社	{	借方（土地） 1,800,000円	貸方（土地） 70,000円
			（交換益） 1,000,000円
			（建物） 100,000円
		借方（圧縮損） 1,000,000円	貸方（土地） 1,000,000円
		借方（交際費） 50,000円	貸方（現金） 50,000円
乙社	{	借方（土地） 700,000円	貸方（土地） 1,000,000円
		（建物） 300,000円	

解答

(1) 甲社

取得土地の時価1,800,000円－(譲渡土地の帳簿価額700,000円＋譲渡経費50,000円＋譲渡建物の時価250,000円)＝800,000円……圧縮限度額

圧縮限度額1,000,000円－800,000円＝200,000円……圧縮限度超過額(申告加算)

(2) 乙社

取得土地の時価1,500,000円－(譲渡土地の帳簿価額1,000,000円＋評価減

損金不算入額100,000円)× $\frac{\text{取得土地の時価1,500,000円}}{\text{取得土地の時価1,500,000円} + \text{交換差金等250,000円}}$ ＝557,143円

……圧縮限度額

圧縮額800,000円－557,143円＝242,857円

……圧縮限度超過額(申告加算)

譲渡土地の既往評価減損金不算入額100,000円……(申告減算)

建物の過大記帳額300,000円－250,000円＝50,000円(申告減算)

解説

各社の課税関係

1. 甲社の課税関係

土地と土地及び建物とを交換した場合の建物の時価は交換差金となり(基通10-6-4)、建物譲渡益は圧縮記帳の対象から除外される。

2. 乙社の課税関係

取得建物は交換時の時価250,000円が帳簿価額になる。乙社は300,000円と記帳しているから、その過大額を申告書において当期利益金から減算する。

譲渡した土地の帳簿価額1,100,000円(評価減損金不算入額を含む。)は、

取得土地の時価1,500,000円と取得建物の時価250,000円との比で按分され、土地と土地の交換による部分の差益相当額だけが圧縮記帳額となる。

—— 井上久彌〔1999〕368-370頁。

上記は乙社について一見すると全く相矛盾するかのようなことを述べている。譲渡土地の既往評価減損金不算入額について、一方では当期に損金に算入されるとし、他方では取得土地の簿価に継承され、いわば将来に損金に算入されるとし、二重に控除されるかのように述べている。

先ず、解答部分で、「譲渡土地の既往評価減損金不算入額……（申告減算）」と述べ、既往評価減は当期に損金に算入されるとしている。

他方では、同じく解答部分で次のように述べ、既往評価減は取得土地の簿価に継承されるとしている。

$$\begin{aligned} & \text{「取得土地の時価1,500,000円－（譲渡土地の帳簿価額1,000,000円＋} \\ & \text{評価減損金算入額100,000円）} \times \left(\frac{\text{取得土地の時価1,500,000円}}{\text{取得土地の時価1,500,000円} + \text{交換差金等250,000円}} \right) \\ & = 557,143\text{円……圧縮限度額}。」 \end{aligned}$$

又、解説部分でも次のように述べ、既往評価減が取得土地の簿価に継承される、としている。

「譲渡した土地の帳簿価額1,100,000円（評価減損金不算入類を含む。）は、取得土地の時価1,500,000円と取得建物の時価250,000との比で按分され、土地と土地の交換による部分の差益相当額だけが圧縮記帳となる」。

結局、上記は、既往評価減は取得土地に継承される、としている。取得土地

は将来、譲渡される際には、譲渡所得が益金に算入され、既往評価減は直接的には損金に算入されるのではないが、譲渡所得の益金算入を通して、事実上、損金に算入されている。このような意味で、上記は、他方では、既往評価減は将来、損金に算入される、としていると解してよい。

このように上記は、一見すると、既往評価減があたかも二重に控除されるように述べている。しかし、事実上はそうはなっていない。二重に控除されるようにはなっていない。一見ではあれ、二重に控除されているように見えるのは、上記が、その間の事情を明確に出来ていないからである。以下では、別表四そして別表五(一)と関連させながら、その点について述べる。

譲渡土地の譲渡収入は、取得した土地の時価1,500,000円と事務所の時価250,000円との合計の1,750,000円である。この譲渡収入と、譲渡土地の簿価1,000,000円との差額750,000円は譲渡所得であり、これは、別表四の①総額欄において加算項目に計上されている。そして、既往評価減100,000円が①総額欄において減算項目に計上されるので、結局、上の譲渡所得750,000円から評価減100,000円が控除され、その残額の650,000円が純での譲渡所得として計上されることになる。

他方、次の式の最後の金額の相等額が、取得土地の時価1,500,000円から減額され、その残額が取得土地の取得価額とされ、同時に、同額が①総額欄において減算項目に計上され損金に算入され、結局、純での譲渡所得650,000円のうち、(650,000円－557,143円＝) 92,857円が①総額欄に譲渡時点で最終的に譲渡所得として計上されることになる。

$$\begin{aligned}
 & 1,500,000 - (1,000,000 + 1,000,000) \frac{1,500,000}{1,500,000 + 250,000} \\
 & = 1,500,000 - (857,143 + 85,714) \\
 & = 557,143
 \end{aligned}$$

この557,143円の損金算入と、取得土地の時価の減額による取得価額の設定のプロセスにおいて、譲渡土地の簿価1,000,000円のうち857,143円と、既往評価減100,000円のうち85,714円との両者が、取得土地の取得価額に継承されていることになる。

先の、①総額欄に最終的に計上されることになる92,857円は、次のように、取得した事務所に関する譲渡所得である。

$$\begin{aligned} & 250,000 - (1,000,000 + 100,000) \frac{250,000}{1,500,000 + 250,000} \\ & = 250,000 - (142,857 + 14,286) \\ & = 92,857 \end{aligned}$$

つまり、①総額欄において加算項目に譲渡所得（1,750,000－1,000,000＝）750,000円を計上する際に損金算入された譲渡土地の簿価1,000,000円のうち、142,857円は最終的に損金に算入されたのであり、①総額欄の減算項目において、損金算入された既往評価減100,000円のうち、14,286円も最終的に損金に算入されたのであり、従って {250,000－(142,857＋14,286)}＝92,857円が、取得した事務所に関する譲渡所得として最終的に計上されたことになるのである。

譲渡土地の簿価だけでなく、既往評価減についても、一部は、譲渡時点で最終的に損金に算入されるのではなく、取得した土地の簿価に継承され、残りの一部は、譲渡時点で最終的に損金に算入されるのである。

これまで①総額欄において述べてきたことと同様のことが②留保欄において行われ、それが明示的に移記される別表五(-)においてもそうである。そこで次に別表五(-)について述べる。

別表五(-)においては次のようになる。評価減が損金不算入とされる事業年度には、その額100,000円が、③増欄に計上され、同額が⑤差引翌期首現在利益

積立金額の欄に計上される。そして、譲渡される事業年度には、同額が②減欄に計上され、①期首現在利益積立金額の欄の相等額と相殺され、評価減については⑤差引翌期首現在利益積立金額の欄はゼロになる。

評価減について、⑤欄がゼロになることは、あたかも評価減が譲渡年度に全面的に損金に算入されるように見える。しかし、圧縮が行われる限り、そうではない。すなわち、評価減の損金算入前の譲渡所得750,000円が③増欄に計上され、これから、②減欄に計上された評価減100,000円が控除され、さしあたり、譲渡所得は650,000円が計上されることになる。そして取得土地に関する圧縮限度額557,143円が②減欄に計上され、結局、計上される譲渡所得は(650,000-557,143=)92,857円となる。このような計上によって、評価減100,000円のうち、85,714円は、譲渡年度の損金に算入されることなく、取得土地の簿価に継承され、残りの14,286円だけが譲渡年度に損金と算入されることになるのである。

以上述べてきたことから明らかなように、結局、土地を交換し、圧縮記帳を行う場合、譲渡土地に付着していた、既往評価減損金不算入額は、交換事業年度の損金に名目的には算入されるが、事実上は全部あるいは一部が算入されずに、取得土地の簿価に継承されるのである。

3-4 収用の圧縮記帳

問題 当期に、土地収用法の規定に基づいて次の資産の買収等をされ、補償金等を取得した。税務上最も有利となる経理を示しなさい。

- (1) 土地300㎡(帳簿価額400,000円)……代替地500㎡(時価800,000円)と補償金200,000円の交付を受けた。代替地は、当期に圧縮記帳をする。補償金は、翌期に代替資産の取得に充てる予定である。
- (2) 建物1棟(帳簿価額500,000円、ほか償却超過額60,000円)……この取壊し及び代替建物の新築費補償として750,000円の交付を受けた。期中に、取

壊し費50,000円を支出して建物を取り壊すとともに、800,000円を支出して代替建物を新築した。

解答

(1) 土地の現物補償及び補償金

(a) 借方 (現金)	200,000円	貸方 (旧土地)	400,000円
	(新土地) 800,000円		(交換益) 600,000円
(b) 借方 (圧縮損)	480,000円	貸方 (新土地)	480,000円
(c) 借方 (雑損)	120,000円	貸方 (特別勘定)	120,000円

(2) 建物の補償金

(a) 借方 (現金)	700,000円	貸方 (建物)	500,000円
	(取壊し損) 50,000円		(譲渡益) 250,000円

(注) このほか償却超過額60,000円を申告書別表四で減算する。

(b) 借方 (建物)	800,000円	貸方 (現金)	800,000円
(c) 借方 (圧縮損)	140,000円	貸方 (建物)	140,000円

解説

対価補償金をもって取得した代替資産の圧縮記帳

取用等をされた資産の対価たる補償金（対価補償金）をもって取用等のあった事業年度において代替資産を取得した場合には、その代替資産について圧縮記帳をすることができる。ただし、清算中の法人及び棚卸資産の譲渡については適用されない。圧縮限度額の計算は次のとおりである（措64①）。

取得した対価補償金－譲渡経費＝適用対象となる対価補償金

$$\left(\text{対価補償金} - \frac{\text{譲渡資産の譲渡}}{\text{直前の帳簿価額}} \right) \div \text{対価補償金} = \text{差益割合}$$

代替資産の取得価額のうち
対価補償金から成る金額 \times 差益割合 = 圧縮限度額

また支出した取壊し費は譲渡経費として対価補償金から控除して圧縮記帳の
計算をする。

500,000円 + 60,000円 = 560,000円……譲渡資産の帳簿価額

750,000円 - 50,000円 = 700,000円……対価補償金の額

(700,000円 - 560,000円) \div 700,000円 = 0.200……差益割合

代替資産の取得価額

のうち対価補償金か 700,000円 \times 0.200 = 140,000円……圧縮限度額
ら成る部分の額

—— 井上久彌〔1999〕375-377頁。

上記は、一方では解答部分で「償却超過額60,000円を申告書別表四で減算する」と明記して、償却超過額は当期に損金に算入されるとしている。他方では解説部分で、「500,000円 + 60,000 = 560,000……譲渡資産の帳簿価額」と明記して、償却超過額は取得資産の簿価に継承されるとしている。結果的に二重控除されるかのようにになっている。

先と同様の指摘が可能である。結論だけ述べることにする。取用された償却資産について受けた対価補償金で代替資産を取得し、圧縮記帳を行う場合、譲渡資産に付着していた償却超過額は、取用事業年度の損金に名目的には算入されるが、事実上は全部あるいは一部は算入されず、取得資産の簿価に継承されるのである。

3-5 買換えの圧縮記帳

問題

- (1) 甲社は、平成9年6月20日に、既成市街地内にある土地（帳簿価額1,000万円）を5,000万円で譲渡し、譲渡益4,000万円を計上した。この譲渡に要した経費100万円は損金経理をした。譲渡した土地は、平成2年4月10日に1,000万円で購入したものであり、購入資金の借入利息120万円はすべて損金経理をした。
- (2) 譲渡対価のうち3,500万円について翌期に買換資産（課税繰延割合80%）の取得に充てる見込みであり、次により計算した2,184万円を当期に買換資産特別勘定に経理して損金の額に算入した。

$$\{5,000\text{万円} - (1,000\text{万円} + 100\text{万円})\} \times \frac{3,500\text{万円}}{5,000\text{万円}} \times 80\% = 2,184\text{万円}$$

解答

買換資産特別勘定の損金算入額2,184万円は正当である。

—— 井上久彌〔1997〕435頁。

上記は、一方では、「譲渡に要した経費100万円は損金経理をした」として、譲渡経費を当期の損金としている。しかるに他方では、次のように、この譲渡経費を、翌期に取得する見込みの、買換資金の簿価に継承させ、いわば将来の損金としている。

$$\{5,000\text{万円} - (1,000\text{万円} + 100\text{万円})\} \times \frac{3,500\text{万円}}{5,000\text{万円}} \times 80\% = 2,184\text{万円}$$

ここで譲渡資産に付着している損金不算入は、これまでの評価減ではなく、譲渡経費であるが、しかし、これまでと同様に考えることが出来る。結論だけ述べておくことにする。土地を譲渡して買換え、圧縮記帳を行う場合、買換え

年度に発生した譲渡経費は、買換え年度の損金に名目的には算入されるが、事実上は全部あるいは一部は算入されずに、買換資産の簿価に継承されるのである。

3-6 おわりに

本節は次のように要約される。

1. 焼失した償却資産について受け取った保険金で代替資産を取得し圧縮記帳を行う場合、被害資産に付着していた繰越償却超過額は、焼失事業年度の損金に名目的には算入されるが事実上は算入されず、代替資産の簿価に継承される。
1. 土地を交換し圧縮記帳を行う場合、譲渡土地に付着していた、既往評価減損金不算入額は、交換事業年度の損金に名目的には算入されるが事実上は算入されず、取得土地の簿価に継承される。
1. 取用された償却資産について受けた対価補償金で代替資産を取得し圧縮記帳を行う場合、譲渡資産に付着していた償却超過額は、取用事業年度の損金には名目的には算入されるが事実上は算入されず、取得資産の簿価に継承される。
1. 土地を譲渡して買換え圧縮記帳を行う場合、買換え年度に発生した譲渡経費は、買換え年度の損金に名目的には算入されるが事実上は算入されず、買換資産の簿価に継承される。

4 おわりに

本稿の結論は次の通りである。既往の損金不算入額が付着している固定資産について譲渡そして圧縮記帳が行われる場合、譲渡の際に、その損金不算入額は全額が損金に算入されるが、圧縮限度額の損金算入によって、その一部は取得資産の簿価に継承されることになる。つまり、譲渡年度において別表五(-)で

①期首現在利益積立金額の欄に計上されている既往損金不算入額は、②減欄の損金算入によって全額が完全に相殺されるが、他方での圧縮限度額の損金算入によって、その一部は取得資産の簿価に継承されるのである。

以上。

〈参考文献〉

井上久彌〔1997〕井上久彌・柳裕治・矢内一好〔1999〕『法人税の計算と理論』
税務研究会。

河野惟隆〔1995〕『法人税・所得税の研究』税務経理協会。