

## 疑問 相談

## 法人税

## 平成 25 年度税制改正における投資簿価修正について

**Q** 平成 25 年度税制改正において、連結法人が連結子法人株式の譲渡を行う場合の譲渡直前に行う連結子法人株式の帳簿価額の修正（投資簿価修正）に関し、その修正事由がみなし配当事由によるものである場合における投資簿価修正額の計算について所要の整備が行われたとのことですが、その内容を教えてください。また、これによる留意事項があれば教えてください。

**A** 調整積立金額が零以下、かつ、みなし配当が生じない場合における投資簿価修正は、零から既修正等額を減算する投資簿価修正ではなく、通常の投資簿価修正とされました。

平成 22 年 10 月 1 日以後、平成 25 年 4 月 1 日前開始事業年度又は連結事業年度までに、調整積立金額が零以下、かつ、みなし配当が生じない場合における投資簿価修正が生じていた場合には、改正前と改正後のどちらの規定も適用できます。なお、平成 25 年版「改正税法のすべて」（大蔵財務協会発行）においては、平成 25 年 4 月 1 日以後開始事業年度又は連結事業年度の別表五（一）又は別表五の二（一）付表一の期首残高の金額は、改正後の規定により再計算された額にするとされております。

結法人にみなし配当事由が生じた場合の投資簿価修正額は、零から既修正等額を減算した金額とされました（法令 9②四、旧法令 9③一）。しかしながら、平成 25 年度税制改正において、他の連結法人の調整積立金額が零を超えるとき又はみなし配当の金額があるときに限り、零から既修正等額を減算した投資簿価修正とされました（法令 9③一）。

すなわち、他の連結法人にみなし配当事由が生じた場合であっても、調整積立金額が零以下、かつ、みなし配当が生じない場合には、零から既修正等額を減算する投資簿価修正でなく、平成 22 年度税制改正前と同様に通常の投資簿価修正とされました。

具体的には、みなし配当事由が生じた場合の投資簿価修正額に係る税制改正の推移は次のとおりとなります。

## 【解 説】

## 1. 概要

平成 22 年度税制改正において、他の連

## 平成 22 年改正前

項目	区分	みなし配当	
		あり	なし
調整積立金額	零超	修正なし	通常の投資簿価修正
	零以下	修正なし	通常の投資簿価修正

## 平成 22 年改正後平成 25 年改正前

項目	区分	みなし配当	
		あり	なし
調整積立金額	零超	零－既修正等額	零－既修正等額
	零以下	零－既修正等額	零－既修正等額

## 平成 25 年改正後

項目	区分	みなし配当	
		あり	なし
調整積立金額	零超	零－既修正等額	零－既修正等額
	零以下	零－既修正等額	通常の投資簿価修正

## 2. 調整積立金額

調整積立金額とは、連結期間中の連結個別利益積立金額の増減額に、適格合併等により他の連結法人から引き継いだ他の連結法人の連結加入前の利益積立金額を減算し、

適格分割型分割により他の連結法人に引き継いだ分割法人である連結法人の連結加入前の利益積立金額を加算した金額とされています(法令 9 の 2 ①四、③、法令 9 ③一)。

連結期間中の連結個別利益積立金額の増減額の中には、適格合併等により他の連結法人から引き継ぎを受けた最終利益積立金額及び適格分割型分割により他の連結法人に引き継いだ最終利益積立金額が含まれています。このため、これらの金額を振り戻すことによって、当該連結法人が連結期間中に純粹に獲得した連結個別利益積立金の増減額を算定し、それを調整積立金額としています。なお、当該調整積立金額には、修正未済額だけでなく、既修正額も含まれます。

具体的には、別表五の二(一)付表二(連結子法人の株主等における帳簿価額修正額のうちその連結子法人に係る部分の金額の計算に関する明細書)においては、10 欄の修正対象額から 3 欄の最終利益積立金額の計算に係る適格合併又は適格分割型分割による調整額を控除して算定することになると考えられます。

この調整積立金額が零以下の場合としては、連結加入後、業績不振により欠損が継続している連結子法人等が考えられます。

## 3. 適用関係

当該改正は、平成 22 年 10 月 1 日以後のみなし配当事由について適用されます。ただし、法人又は連結親法人の選択により、平成 25 年 4 月 1 日前に開始した事業年度又は連結事業年度の所得又は連結所得に対する法人税については、改正前の規定を適

用することができるかとされております（改正法令附則 2）。

このため、改正前の規定により過大な法人税を納付している場合には、法人の選択により更正の請求によって、適正な法人税額に減額することが可能です。

一方で、改正前の規定により過少な法人税になっていたとしても、不利益な遡及を回避するために、平成 25 年 4 月 1 日前に開始した事業年度又は連結事業年度の課税関係について、修正しない選択をすることも可能であるとされております。

ただし、平成 25 年 4 月 1 日前開始事業年度又は連結事業年度まで改正前の規定を適用していたとしても、平成 25 年版「改正税法のすべて」によれば、平成 25 年 4 月 1 日以後開始事業年度又は連結事業年度からは、平成 25 年度税制改正の影響を考慮するものとされております。具体的には、平成 25 年 4 月 1 日以後開始事業年度又は連結事業年度の別表五(一)又は別表五の二(一)付表一の期首残高の金額は、平成 25 年度税制改正後の規定により再計算された額にするものとされております。

《税理士法人トーマツ ビジネス タックス サービス パートナー 千頭和 英樹

インターナショナル タックス サービス シニアマネジャー 佐藤 光俊》

#### 4. 平成 25 年度税制改正による影響の確認及び対応

みなし配当事由が生じているものの、計算の結果みなし配当がない場合としては、他の連結法人の連結個別利益積立金額がマイナスであるときに他の連結法人による資本剰余金からの配当、自己株式の取得、解散による残余財産の分配があった場合等が考えられます。

したがって、平成 22 年 10 月 1 日以後、平成 25 年 4 月 1 日前開始事業年度又は連結事業年度において、他の連結法人によるみなし配当が生じていない資本剰余金からの配当等があった場合には、調整積立金額を算定し、平成 25 年度税制改正の適用の有無を確認する必要があります。

そして、適用がある場合には、改正後の規定により再計算をして遡及修正の適用の要否を検討し、また、平成 25 年 4 月 1 日以後開始事業年度又は連結事業年度の別表五(一)又は別表五の二(一)付表一の期首残高の金額は、平成 25 年度税制改正後の規定により再計算された額にする点に留意する必要があります。