

Japan Tax Newsletter

デロイト トーマツ 税理士法人

2022 年 7 月 4 日号

法人税基本通達等の一部改正（投資簿価修正制度の見直し関連等） ～令和 4 年度税制改正最新情報～

Executive Summary

- 令和 4 年 6 月 29 日、国税庁のウェブサイトにて法人税基本通達等の一部改正が公表された
- 令和 4 年度税制改正に伴う法人税基本通達等の改正・新設内容のほか、連結納税制度からグループ通算制度への改組に伴い、連結納税基本通達等の廃止と、グループ通算制度に関する取扱通達の法人税基本通達等への移管が行われた
- グループ通算制度における投資簿価修正制度について、資産調整勘定等対応金額を加算できる特例については、資産調整勘定対応金額との計算が困難な場合の取扱い（法基通 2-3-21 の 4）が新設された。対象株式の取得の時期が古いなどの理由により、当該取得の時ににおける資産調整勘定対応金額等の計算が困難であると認められる場合において、当該計算が困難な資産調整勘定対応金額等を零とする処理について、その後の追加取得について計算の基礎となる事項を記載した書類を保存していること等を要件に、課税上弊害がない限り、認められることとされた

1. はじめに

令和 4 年 6 月 29 日、国税庁のウェブサイトにて「[法人税基本通達等の一部改正について（法令解釈通達）](#)（令和 4 年 6 月 24 日）」が掲載された。

その主な内容は次の 3 つに分けられる。

- (1) 令和 4 年度税制改正に対応する改正
- (2) 連結納税関係の通達の廃止
- (3) グループ通算制度に関する取扱通達の廃止と法人税基本通達等への移管

2. 主な改正項目一覧

(1) 令和 4 年度税制改正に対応する改正

令和 4 年度税制改正に対応し、法人税基本通達及び租税特別措置法通達の改正・新設が行われた。主な項目は次のとおりである。

- グループ通算制度における投資簿価修正制度の見直し（3 で解説）
 - 資産調整勘定対応金額等の計算が困難な場合の取扱い（法基通 2-3-21 の 4 新設）
 - 資産調整勘定対応金額等がある場合の加算措置の対象となる対象株式の取得（法基通 2-3-21 の 5 新設）
 - 資産調整勘定対応金額等の計算における負債調整勘定の金額の取扱い（法基通 2-3-21 の 6 新設）

- 資産調整勘定対応金額等の計算の基礎となる資産及び負債（法基通 2-3-21 の 7 新設）
- 資産調整勘定対応金額等の計算の基礎となる対象株式の取得価額（法基通 2-3-21 の 8 新設）
- 子会社株式簿価減額特例の見直し
 - 対象期間内に利益剰余金の額が増加した場合のその増加額を証する書類（法基通 2-3-22 の 6 新設）
- 少額の減価償却資産の特例の見直し
 - 一時的に貸付けの用に供した減価償却資産（法基通 7-1-11 の 2 新設）
 - 主要な事業として行われる貸付けの例示（法基通 7-1-11 の 3 新設）
- 証拠書類のない簿外経費についての損金不算入措置
 - 災害その他やむを得ない事情の範囲（法基通 9-5-8 新設）
 - 帳簿書類その他の物件の意義（法基通 9-5-9 新設）
 - 取引が行われたことが推測される場合（法基通 9-5-10 新設）
 - 相手方に対する調査その他の方法（法基通 9-5-11 新設）
- グループ通算制度における外国税額控除制度に係る進行年度調整の見直し
 - 進行年度調整規定の適用に係る対象事業年度の意義等（法基通 16-3-51 新設）
 - 対象事業年度の税額控除不足額相当額等が進行年度調整に係る調査結果説明の内容と異なる場合（法基通 16-3-52 新設）
 - 進行年度調整に係る調査結果説明における手続通達の準用（法基通 16-3-53 新設）
- 給与等の支給額が増加した場合の法人税額の特別控除
 - 常時使用する従業員の範囲（措通 42 の 12 の 5-1 新設）
 - 公益法人等の従業員の範囲（措通 42 の 12 の 5-1 の 2 新設）

そのほか、令和 4 年度税制改正により改正・新設された租税特別措置等についての通達が改正・新設されているため、詳細は[国税庁のウェブサイト](#)をご確認いただきたい。

(2) 連結納税関係の通達の廃止

連結納税を採用する連結事業年度については、これまで「連結納税基本通達」及び「租税特別措置法関係通達（連結納税編）」があったが、令和 4 年 4 月 1 日以後開始事業年度につきグループ通算制度に改組されたため廃止された。

(3) グループ通算制度に関する取扱通達の廃止と法人税基本通達等への移管

グループ通算制度についての取扱いについては、これまで「グループ通算制度に関する取扱通達の制定について」（法令解釈通達）（令和 2 年 9 月）が示されていたが、これが法人税基本通達等の中に移管された。基本的な改正は行われていない。

なお、国税庁ウェブサイトには、「[グループ通算制度に関する取扱通達の基本通達等への移管に係る対応一覧表\(PDF\)](#)」も掲載されているため、必要に応じご確認ください。

3. グループ通算制度における投資簿価修正制度の見直しに関する法人税基本通達の新設

以上の改正の中で、特に注目されるのは、グループ通算制度における投資簿価修正制度の見直しについて、資産調整勘定対応金額等の計算が困難な場合の取扱い（法基通 2-3-21 の 4）が新設されたことである。

令和 4 年 4 月 1 日以後開始事業年度について適用になるグループ通算制度において、離脱する通算子法人（以下「離脱子法人」）の株式についての投資簿価修正制度も大幅見直しが行われることが決定していたが、令和 4 年度税制改正により、一部見直しが行われた。子法人買収時の買収プレミアム相当額が損金算入機会を失うことに対し、一定の要件を満たす場合には、その買収プレミアム相当額を資産調整勘定対応金額等として捉え、離脱子法人への投資簿価に加算する特例（以下「当該特例」）が設けられた（法令 119 の 3⑥、⑦三・四）。詳細は以下のニュースレターを参照されたい。

しかし、当該特例の適用に当たっては、複数の通算法人に分かれて取得した場合や、段階的に取得して100%保有に至った場合などには、その取得の全てにおいて資産調整勘定対応金額等の計算をすることになり、一部の取得のみを対象にすることはできない。さらに、当該措置の適用は、資産調整勘定対応金額等の計算に関する明細書の添付と関連書類の保存の両方がなされている場合に限られる。そのため、子法人買収時から相当期間が経過している場合や、段階的に取得をしている場合などには、その計算や関連書類の保存が困難であることが実務上の問題点として予想されていた。そこで、法人税基本通達において、これらの計算が困難な場合等についての実務上の取扱いが公表されたものである。

投資簿価修正制度の見直しに関連し、新設された通達の概要は次のとおりである。

項目	主な内容等（重要項目のみ）
資産調整勘定対応金額等の計算が困難な場合の取扱い（法基通2-3-21の4新設）	<p>当該特例を適用する場合、離脱子法人の株式を保有する各通算法人（以下「株式保有法人」）のいずれかの法人がその計算の基礎となる事項を記載した書類を保存していることが必要となるが、対象株式の取得の時期が古いなどの理由により、当該取得の時における資産調整勘定対応金額等の計算が困難であると認められる場合において、以下の双方に該当するときは、課税上弊害がない限り、当該特例の適用を受けることができる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 当該取得の時に計算される資産調整勘定対応金額等を零とする ■ その後に追加取得した対象株式について各追加取得の時における資産調整勘定対応金額等を計算し、その計算の基礎となる事項を記載した書類を保存している <p>なお、当該計算が困難な取得について負債調整勘定対応金額が計算されると見込まれる場合にこれを零とすることは、課税上弊害がある場合に該当する。</p>
資産調整勘定対応金額等がある場合の加算措置の対象となる対象株式の取得（法基通2-3-21の5新設）	<p>株式保有法人が、通算終了事由が生じた時まで引き続き当該離脱法人の株式を有していない場合であっても、通算完全支配関係発生日以前に取得をした対象株式は、資産調整勘定対応金額等の計算の対象となる。</p>
資産調整勘定対応金額等の計算における負債調整勘定の金額の取扱い（法基通2-3-21の6新設）	<p>資産調整勘定対応金額等の金額の計算上、時価純資産価額の計算の基礎となる負債の額には、退職給与債務引受額及び短期重要債務見込額の金額を含まない。</p>
資産調整勘定対応金額等の計算の基礎となる資産及び負債（法基通2-3-21の7新設）	<p>資産調整勘定対応金額等は、原則として、対象株式を取得した時に当該離脱子法人が有する資産及び負債の価額を基礎として計算するが、例えば、当該取得した時の直前の月次決算期間又は会計期間の終了の日に当該離脱子法人が有する資産及び負債の同日における価額を基礎として計算している場合には、課税上弊害がない限り、その計算が認められる。</p>
資産調整勘定対応金額等の計算の基礎となる対象株式の取得価額（法基通2-3-21の8新設）	<p>対象株式の取得価額は、付随費用を含めて計算することが留意的に明らかにされている。この場合において、当該対象株式の取得の時期が古いなどの理由により、付随費用の把握が困難なときには、その購入の代価を当該対象株式の取得価額として資産調整勘定対応金額等を計算することができる。</p>

当該特例は、経済界からの要望に対応して新設されたものの、相当古い子法人株式の取得等についても関連資料の保存義務が課される点などにおいて、実務上のハードルが高いと考えられてきた。今回の通達新設により、そのハードルは下がったものと思われる。ただし、「課税上弊害がない限り」認められることとされており、具体的にどのような判定が行われることになるかは、今後の状況を見守る必要があると考えられる。

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan

問い合わせ

デロイト トーマツ税理士法人

東京事務所

所在地 〒100-8362 東京都千代田区丸の内 3-2-3
丸の内二重橋ビルディング

Tel 03-6213-3800 (代)

大阪事務所

所在地 〒541-0042 大阪府大阪市中央区今橋 4-1-1
淀屋橋三井ビルディング 5 階

Tel 06-4560-8000 (代)

名古屋事務所

所在地 〒450-8503 愛知県名古屋市中村区名駅 1-1-1
JP タワー名古屋 37 階

Tel 052-565-5533 (代)

email tax.cs@tohmatsumo.co.jp

会社概要 www.deloitte.com/jp/tax

税務サービス www.deloitte.com/jp/tax-services

令和 4 年度税制改正トピックス www.deloitte.com/jp/tax/tax-reform

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイトネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ合同会社ならびにそのグループ法人（有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイト トーマツ税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション合同会社を含む）の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 30 都市以上に 1 万 5 千名を超える専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト (www.deloitte.com/jp) をご覧ください。

Deloitte (デロイト) とは、デロイト トウシュトーマツ リミテッド ("DTTL")、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人 (総称して "デロイト ネットワーク") のひとつまたは複数を含みます。DTTL (または "Deloitte Global") ならびに各メンバーファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバーファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィックにおける 100 を超える都市 (オークランド、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む) にてサービスを提供しています。

Deloitte (デロイト) は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、リスクアドバイザー、税務、法務などに関連する最先端のサービスを、Fortune Global 500® の約 9 割の企業や多数のプライベート (非公開) 企業を含むクライアントに提供しています。デロイトは、資本市場に対する社会的な信頼を高め、クライアントの変革と繁栄を促し、より豊かな経済、公正な社会、持続可能な世界の実現に向けて自ら率先して取り組むことを通じて、計測可能で継続性のある成果をもたらすプロフェッショナルの集団です。デロイトは、創設以来 175 年余りの歴史を有し、150 を超える国・地域にわたって活動を展開しています。"Making an impact that matters" をパーパス (存在理由) として標榜するデロイトの約 345,000 名のプロフェッショナルの活動の詳細については、(www.deloitte.com) をご覧ください。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2022. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001