

# Japan Tax Newsletter

デロイトトーマツ税理士法人

2017年6月1日号

東京事務所 シニアマネジャー 武井 知美(税理士)

## 平成 29 年度税制改正による連結納税への影響 ～時価評価対象資産の範囲～

平成 29 年度税制改正により、連結納税の開始または加入に伴う時価評価の対象とされる資産の範囲から「帳簿価額が 1,000 万円未満の資産を除外する」とこととされた。この改正により、これまで議論の対象とされてきた連結納税の開始または加入に伴う自己創設営業権の時価評価は、平成 29 年 10 月 1 日以後は必要とされないこととされた。

連結納税制度を適用する場合には、納税単位が変更される(単体→連結)ことから、単体納税制度の下で単体法人を納税単位とする課税関係を清算した後に連結納税制度の適用を受ける仕組みとするのが、税制の本来の在り方であるという考えの下、連結納税の開始または加入時に一定の法人について時価評価を行う制度とされている。つまり、一定の資産に係る時価評価を実施することにより、単体納税下での資産の含み損益について清算した上で、連結納税に参加することを求めているものである。

### 1 連結納税の開始または加入に伴う時価評価

連結納税に係る連結子法人となる内国法人で、以下に掲げる法人以外の法人については、連結開始直前事業年度又は連結加入直前事業年度終了の時に有する時価評価資産の評価益又は評価損を、当該連結開始直前事業年度又は当該連結加入直前事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされている(法 61 の 11①、61 の 12①)。

<時価評価の対象外となる法人>

	連結開始時	連結加入時
親法人を設立した株式移転に係る完全子法人	<ul style="list-style-type: none"> <li>連結親法人となる法人を設立した株式移転に係る完全子法人で、その後継続して連結親法人となる法人による完全支配関係があるもの</li> </ul>	
適格株式交換等 <sup>(※)</sup> に係る完全子法人	<ul style="list-style-type: none"> <li>連結親法人となる法人またはその完全支配関係がある子法人が適格株式交換等<sup>(※)</sup>を行った際の完全子法人で、その後継続して連結親法人となる法人による完全支配関係があるもの</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>連結親法人または連結子法人が適格株式交換等<sup>(※)</sup>を行った際の完全子法人</li> </ul>
長期保有子法人等	<ul style="list-style-type: none"> <li>最初連結親法人事業年度開始の日の 5 年前の日から継続して連結親法人となる法人による完全支配関係がある子法人</li> <li>連結親法人となる法人またはその完全支配関係のある法人により設立され、その後継続して連結親法人となる法人による完全支配関係がある子法人</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>連結納税グループ内の法人により設立された子法人</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>適格合併、適格株式交換等<sup>(※)</sup>、適格株式移転により完全支配関係が生じた子法人のうち、被合併法人等の長期保有子法人等に準ずるもの</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>適格合併、適格株式交換等<sup>(※)</sup>により加入した子法人のうち、被合併法人等の長期保有子法人等に準ずるもの</li> </ul>
法令に基づく買取り等	<ul style="list-style-type: none"> <li>単元未満株式の買取り等により連結親法人となる法人による完全支配関係が生じた子法人</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>単元未満株式の買取り等により連結親法人による完全支配関係が生じた子法人</li> </ul>

(※)平成 29 年度税制改正により、全部取得条項付種類株式、株式併合、株式売渡請求による完全子法人化については株式交換「等」に含められ、適格要件を満たす場合には適格株式交換「等」として取り扱われることとされた。

## 2 時価評価資産の範囲と平成 29 年度税制改正

時価評価の対象となる資産は、連結子法人となる内国法人が、連結開始直前事業年度又は連結加入直前事業年度終了の時に有する固定資産、土地(土地の上に有する権利を含む)、有価証券、金銭債権及び繰延資産であり、以下に掲げるものを除くこととされている(法 61 の 11①、61 の 12①、法 122 の 12①)。

<時価評価の対象外となる資産>

従前より時価評価の対象外となる資産	平成 29 年度税制改正による追加資産
前 5 年内事業年度等において、一定の圧縮記帳等の適用を受けた減価償却資産	
売買目的有価証券	
償還有価証券	
	帳簿価額が 1,000 万円未満の資産
資産の含み損益がその子法人の資本金等の額の 1/2 または 1,000 万円のいずれか少ない金額に満たないもの	
連結子法人となる法人との間に完全支配関係がある清算中の内国法人等の株式等で含み損があるもの	
完全支配関係が生じてから 2 カ月以内に離脱した子法人の保有資産(事業年度をまたいでの離脱を除く)	
連結納税の開始日に以下の事由により離脱する連結子法人の保有資産 <ul style="list-style-type: none"> <li>連結子法人を被合併法人とし、外部の法人を合併法人とする合併</li> <li>連結子法人を合併法人とする合併で、連結親法人との間に完全支配関係がなくなる場合の当該合併</li> </ul>	

## 3 平成 29 年度税制改正の影響

### (1) 概要

時価評価の対象外とされる資産に「帳簿価額が 1,000 万円未満の資産」が追加されたことで、これまで議論の対象とされてきた連結納税の開始または加入に伴う自己創設営業権<sup>1</sup>の時価評価が必要とされないこととなった。

### (2) 自己創設営業権に係る時価評価

連結納税の開始または加入に伴う時価評価において、これまでしばしば自己創設営業権が議論の対象とされてきたところである。議論の対象とされていたのは、

- 自己創設営業権は時価評価の対象資産に該当するのか
  - 時価評価の対象資産に該当するとすれば、その評価方法はどのようなものが考えられるか
- という点である。

<sup>1</sup> 自己創設された営業権であり(過去に時価評価したことがない限り)税務上の帳簿価額は零である。

このうち、1)に関しては、自己創設営業権は時価評価の対象資産となるという認識は、連結納税制度導入時から一般的であったと考えられる。すなわち、自己創設営業権は営業権の一種であり、営業権は減価償却資産である無形固定資産であるため、時価評価の対象とされる固定資産に該当する(法第22条、第23条、法令13条)。したがって、連結納税の開始時または加入時において営業権に価値があるのであれば、それは固定資産の含み益であり、その金額が1,000万円または資本金等の額の1/2未満である場合を除き、時価評価の対象資産となるものと考えられていたからである。

また、次に掲げることから、立法担当者又は税務執行の現場においてもこうした考えがあることが示されている。

- 平成14年税制改正に伴う、財務省による配布資料において、「営業権に該当するものがあれば、金額基準により除かれられない限り、時価評価の対象となると考えられます。」<sup>2</sup>と記載されている。
- 平成16年度税制改正において、連結納税の開始又は加入に伴い自己創設営業権を計上する前提での改正が行われ、その点について財務省による解説がある<sup>3</sup>。
- 平成23年当時の東京国税局調査第一部調査審理課課長補佐による講演内容において、「自己創設の営業権についても営業権としての価値が認められるものであれば法人税法上の固定資産に該当することから時価評価の対象となると解しています。」<sup>4</sup>との解説がある。
- 当時国税庁調査査察部所属の担当官が寄稿記事において「自己創設の営業権は、法人税法上固定資産に該当しますので、その価値(価額)が1,000万円以上である場合にはこれを時価評価することになります。」<sup>5</sup>と記載している。

上述のとおり、自己創設営業権が時価評価の対象資産となるとすると、次に2)の評価方法が問題となるが、この自己創設営業権に係る評価方法については法人税法上の定めがなく、また課税当局から評価の方法が示されることもなかったため、納税者が個別の状況に応じ合理的と考える方法で評価せざるを得ない状況が続いてきた。

特に、連結納税開始の場合の時価評価においては、その評価方法が定まらず、実務上は問題が生じていた部分である。(連結納税加入の場合には、買収金額等の、その時点での連結子法人となる法人の企業価値を表す何らかの指標が存在する場合が多いため、連結納税開始の場合と比べて評価の点で問題が生じにくかったといえる。)

### (3) 平成29年度税制改正の内容

自己創設営業権は通常、法人において帳簿価額が付されているものではなく、簿外資産となっているものである。例えば外部の法人を買収した場合等では、通常、当該法人の超過収益力等に対して営業権を評価し、時価純資産額よりも高い金額で買収することが考えられる。このような状況下において、自己創設営業権を評価した場合には、比較的多額の評価額となることが想定されるため、上記2<時価評価の対象外となる資産>に掲げる「資産の含み損益がその子法人の資本金等の額の1/2または1,000万円のいずれか少ない金額に満たないもの」には該当しないケースが多い。そのため、従来、自己創設営業権の時価評価については、その時価評価の有無や評価方法につき議論の対象とされてきたところである。

平成29年度税制改正により、「帳簿価額が1,000万円未満の資産」が時価評価の対象外とする資産に含まれることとされたことにより、帳簿価額が付されていない自己創設営業権については、帳簿価額が1,000万円未満の資産として、時価評価の対象外とされることとなった。この改正は、平成29年10月1日以後に連結納税開始・加入の時価評価をする場合(=10月2日以後に連結納税を開始する場合または連結納税に加入する場合)に適用されることとなる。

2 出典 『日本型連結納税制度について』平成14年6月 社団法人日本租税研究協会

3 『平成16年版改正税法のすべて』平成16年6月 財団法人大蔵財務協会

4 出典 「大規模法人に対する審理上の留意事項」長井伸仁氏 『租税研究』2011年(平成23年)4月号 社団法人日本租税研究協会

5 出典 「実務講座 法人税 Q&A 連結納税制度に係る Q&A」窪田悟嗣氏 『租税研究』2011年(平成23年)7月号 社団法人日本租税研究協会

## 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](http://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 〒100-8305 東京都千代田区丸の内 3-3-1 新東京ビル 5 階

Tel 03-6213-3800

email [tax.cs@tohatsu.co.jp](mailto:tax.cs@tohatsu.co.jp)

会社概要 [www.deloitte.com/jp/tax](http://www.deloitte.com/jp/tax)

税務サービス [www.deloitte.com/jp/tax-services](http://www.deloitte.com/jp/tax-services)

デロイトトーマツグループは日本におけるデロイトトウシュトーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそのグループ法人(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 税理士法人および DT 弁護士法人を含む)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、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 9,400 名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど)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](http://www.deloitte.com/jp))をご覧ください。

Deloitte (デロイト)は、監査、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーサービス、リスクアドバイザー、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを Fortune Global 500® の 8 割の企業に提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約 245,000 名の専門家については、[Facebook](#)、[LinkedIn](#)、[Twitter](#) もご覧ください。

Deloitte (デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにその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の関係会社の一ひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL (または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。Deloitte のメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイトトウシュトーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社(デロイトトーマツ税理士法人を含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します)に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等を行うことはできません。

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**

© 2017. For information, contact Deloitte Tohmatsu Tax Co.