

Japan Tax Newsletter

デロイト トーマツ 税理士法人

2022 年 6 月 1 日号 (2022 年 7 月 20 日更新)

グループ通算制度における投資簿価修正の改正詳細 ～令和 4 年度税制改正最新情報～

Executive Summary

- グループ通算制度（令和 4 年 4 月 1 日以後事業年度に適用）における投資簿価修正について、令和 4 年度税制改正が行われたが、関連する政令・省令の公布により、その詳細が明らかになった
- 当該措置を適用すると、対象となる子法人株式を取得したそれぞれの時における資産調整勘定対応金額と負債調整勘定対応金額を合算・相殺し、その金額を「資産調整勘定等対応金額」として、離脱子法人の投資簿価とすべき金額に加算することができる。その子法人を当該措置の対象にする場合、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、その全ての取得においてこの計算をすることになり、原則として、一部の取得のみを対象にすることはできない点に注意が必要である
- 当該措置を適用するためには、その計算に関する明細書の添付と関連書類の保存が必要である
- 今回、グループ内適格合併等をした場合の取扱いも明らかになっている。特に、連結納税制度からグループ通算制度に自動移行したグループにおいて、連結納税グループ内の適格合併が行われており、その被合併法人における資産調整勘定等対応金額相当額を将来加算したい場合には、令和 4 年 4 月 1 日以後最初に開始する事業年度終了の日までに、一定の書類を所轄税務署長に提出する必要があるため、対応について早期の検討が必要である

1. はじめに

令和 4 年 4 月 1 日以後開始事業年度について、連結納税制度はグループ通算制度に改組された。

この適用開始に伴い、同制度において行われる投資簿価修正が大幅に改正されたが、令和 4 年度税制改正により、それに特例的な取扱い（買収プレミアム相当額を加算する措置）が加えられることになった（以下「当該措置」）のは既報のとおりである。

[【速報】令和 4 年度税制改正大綱～グループ通算制度～投資簿価修正の買収プレミアム問題への対応](#)（Japan Tax Newsletter：2021 年 12 月 13 日号）

令和 4 年度税制改正関連法は令和 4 年 3 月 31 日に公布され、関連する政令・省令も明らかになったことから、当該特例措置の詳細について解説する。

2. これまでの経緯

連結納税制度は、令和 2 年度税制改正により、令和 4 年 4 月 1 日以後開始事業年度についてグループ通算制度に変更された。

投資簿価修正は、連結納税制度においても従来から存在する仕組みであり、連結納税制度を適用する連結納税グループから離脱する子法人について、その投資簿価金額に一定の修正を加えるものである。その内容は、連結納税グループ内での

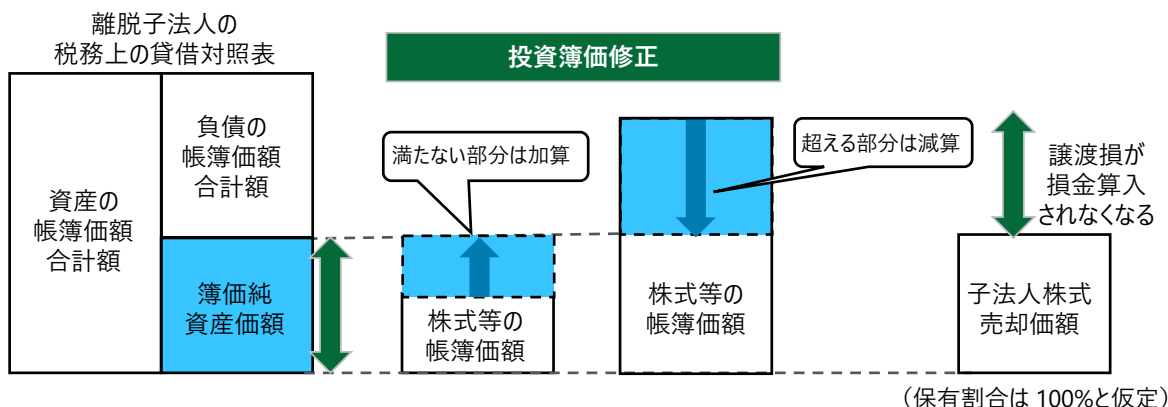
二重課税・二重控除を回避するため、連結納税参加中の利益積立金の増減額について、連結子法人株式の簿価を修正するものであった。

グループ通算制度への改組に伴い、投資簿価修正の内容も大きく改正されることになったが、その新しい規定内容につき、過年度の買収プレミアムについての損金算入の機会が失われる結果が予想されており、これから適用を迎える企業グループへの影響が大きいものとして、税制改正要望の声があがっていた。そこで、令和4年度税制改正において当該措置が加えられることになった。

3. グループ通算制度における投資簿価修正

(1) 基本的な考え方

グループ通算制度における投資簿価修正は、通算グループから通算子法人が離脱する場合、その株式等を保有する通算法人において、その帳簿価額が離脱子法人の簿価純資産価額×保有割合に等しくなるように、投資簿価を修正することとされている（法令119の3⑤、119の4①）。



これは、離脱直前の離脱子法人への投資簿価を、その中身である簿価純資産価額と等しくなるよう修正することにより、含み損益等を利用した租税回避を防止するものである。

連結納税制度における投資簿価修正における投資簿価修正額は、連結納税参加中の利益積立金の増減額とされており、連結納税参加中の二重課税を排除するものであった。

これとは異なり、グループ通算制度における投資簿価修正は、100%子法人への投資簿価をその中身である簿価純資産価額、すなわちインサイド・ベーススで測るという考え方となっている。通算子法人をあたかも吸収合併したかのように捉え、その中身で投資簿価をとらえる考え方であり、組織再編税制との整合性を重視したグループ通算制度の基本的考え方と整合性のとれたものとなっている。

(2) 問題点

(1)で解説したグループ通算制度における投資簿価修正を行うと、通算子法人株式を外部譲渡した場合に、株主である通算法人において計上される譲渡損益は、当該通算子法人における資産・負債の含み損益相当のみになる。

その結果、これからグループ通算制度の適用を迎えようとする企業グループにおいて問題となってきたのが、過年度にプレミアム付きで買収してきた子法人株式の取扱いであった。

過年度に業績を期待してプレミアムを付けて買収した子法人について、結果的に業績が上がらず、投資簿価がその中身に比して高くなっているような場合に、当該投資簿価修正を行うと、その投資簿価が簿価純資産に等しくなるよう株式帳簿価額が修正され、株式譲渡損がほとんど計上されない結果になる。

すなわち、通算子法人について過年度に支出したプレミアムがある場合、仮に将来その株式を譲渡したとしても、そのプレミアム相当分について損金算入する機会が失われるのである。

近年、コロナ禍による経済停滞等に伴い、不採算子法人の売却等が検討されることも多い。そのような経済環境の中、令和4年4月1日にグループ通算制度適用開始が迫り、上記のように過去の買収プレミアムについて損金算入機会を失うことにつき、税制改正要望の声が強まった。

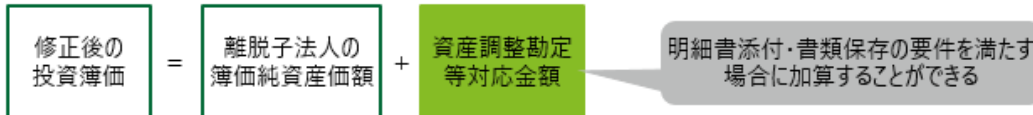
4. 資産調整勘定等対応金額とは

(1) 基本的な計算方法

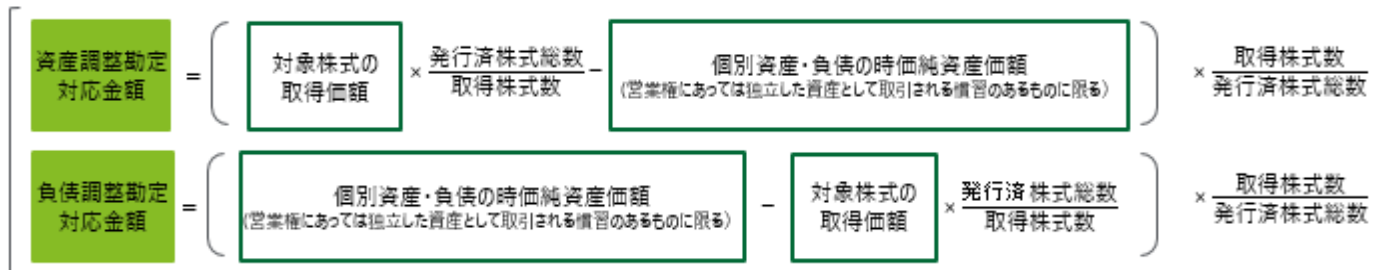
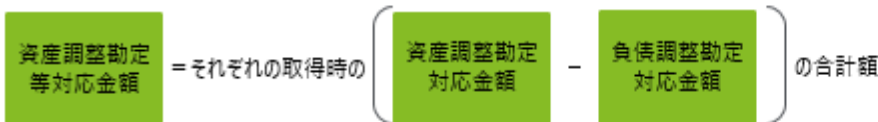
上記の状況を受け、離脱子法人株式の投資簿価修正をするに当たり、離脱子法人株式の投資簿価とされる金額（離脱子法人の簿価純資産価額）にその「資産調整勘定等対応金額」を加算できる措置が設けられた（法令 119 の 3⑥）。

投資簿価に加算できることとなった資産調整勘定等対応金額の定義や、その他の基本的な取扱いは次のとおりである（法令 119 の 3⑥、⑦三・四）。

- 離脱子法人株式の投資簿価修正をするに当たり、離脱子法人株式の投資簿価とされる金額（離脱子法人の簿価純資産価額）にその「資産調整勘定等対応金額」を加算することができる



- 「資産調整勘定等対応金額」= 当該離脱子法人のグループ通算制度開始・加入日以前に、通算グループ内の法人が当該対象株式を取得したそれぞれの時における「資産調整勘定対応金額の合計額－負債調整勘定対応金額の合計額」の合計額
：すなわち、以下のように、通算グループ内の法人が取得したそれぞれの時の資産調整勘定対応金額・負債調整勘定対応金額を計算して加算・減算したものになる



(注意事項)

- グループ通算制度開始・加入日以前に、当該離脱子法人株式の譲渡（適格分割型分割による分割承継法人への移転を含む）をした場合には、その株数対応分だけ控除する
- 対象株式とは購入した株式、又は組織再編等による取得等以外の取得方法による株式をいう（法令 119 の 3⑦二、119①一・二十七）
- その取得の時において当該離脱法人が次に掲げる資産又は負債を有する場合には、次に定める金額の合計額を「個別資産・負債の時価純資産価額」に加算し、次に定める金額の合計額が零に満たない場合には、その満たない部分の金額を「個別資産・負債の時価純資産価額」から減算する（法令 119 の 3⑦）
 - ◇ 資産調整勘定又は負債調整勘定（法 62 の 8）：資産調整勘定－負債調整勘定
 - ◇ 営業権（独立取引営業権を除く）：営業権の帳簿価額¹

¹ 営業権（独立取引営業権を除く）は、現在の税法では計上される場面はないと考えられる（非適格合併等においては資産調整勘定として計上される）が、子法人取得時点はこれらの税法が整備される前の古い時期（非適格合併等についての平成 18 年度税制改正又は連結納税開始・加入時の時価評価の対象資産についての平成 29 年度税制改正の前）であることも予想され、税務上、営業権（独立取引営業権を除く）の帳簿価額があることも想定される。なお、独立取引営業権については、購入すれば資産計上されるほか、非適格合併等においても時価にて計上される。

：もともと、営業権又は営業権相当額が離脱子法人の税務上の帳簿価額に反映していれば、当該投資簿価修正の問題点は生じないため、それらが計上されていた場合には「個別資産・負債の時価純資産価額」に反映して計算するものと考えられる。

- 対象となる離脱子法人からは、主要な事業の継続が見込まれないことにより離脱等に伴う資産の時価評価制度の適用を受ける法人が除かれる（法令 119 の 3⑥柱書かつこ書、法法 64 の 13①一）

このように、当該措置を適用するかどうかについては離脱子法人ごとに判断し、適用する場合にはそれぞれ全ての取得の時の資産調整勘定等対応金額を加算・減算する必要がある。（注）

（注）令和 4 年 6 月 29 日に国税庁のウェブサイトに掲載された「[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）」によると、「資産調整勘定等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、対象株式の取得の時期が古いなどの理由により、当該取得の時の資産調整勘定等対応金額等の計算が困難であると認められる一定の場合において、課税上弊害がない限り、以下の処理が認められることとされた。

- 当該取得の時に計算される資産調整勘定等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の資産調整勘定等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する

(2) 合併等が行われている場合の取扱い

① 通算グループ内適格合併の場合

離脱子法人の離脱時の前に、当該離脱子法人を合併法人とする通算グループ内適格合併が行われている場合で、被合併法人調整勘定等対応金額がある場合には、その金額が資産調整勘定等対応金額に加算される（法令 119 の 3⑥二）。

被合併法人調整勘定等対応金額とは、通算グループ内適格合併に係る被合併法人の株式につき、投資簿価修正において資産調整勘定等対応金額の加減算を行った場合の加減算額を意味する（法令 119 の 3⑦六）。

すなわち、適格合併により被合併法人がグループ通算制度を離脱するため、被合併法人株式についての投資簿価修正を行うことになるが、この時に当該特例を選択している場合に限り、被合併法人の資産調整勘定等対応金額を合併法人に引き継ぐことになる。適格合併の時の被合併法人株式についての投資簿価修正で資産調整勘定等対応金額の加減算を行っていない場合には、その合併法人が通算グループを離脱する場合において被合併法人に関する資産調整勘定等対応金額を加算することはできないため、留意が必要である。

また、連結納税から自動移行したグループにおいて、過去に連結グループ内合併を行っている場合には経過措置が設けられているため、6 (3)を参照されたい。

② 非適格合併等の場合

グループ通算制度開始・加入日から離脱時の直前までの間に当該離脱法人を被合併法人等とする非適格合併等が行われた場合には、資産調整勘定等対応金額は零とされる（法令 119 の 3⑥二柱書かつこ書）。

また、対象株式の取得の時からグループ通算制度開始・加入日の前日までの間に、当該離脱法人を被合併法人等とする非適格合併等が行われた場合には、その取得についての資産調整勘定等対応金額は零とされる（法令 119 の 3⑦三柱書かつこ書、四柱書かつこ書）

当該他の通算法人を合併法人等とする非適格合併等が行われた場合には、被合併法人等の分についての特別な規定はなく、被合併法人から引き継ぐ金額はないが、合併法人としての資産調整勘定等対応金額は考慮してよいものと考えられる。

5. 適用要件

当該措置の適用は、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」）の全てが以下①の明細書の添付を行い、そのうちのいずれかの法人が②の書類を保存している場合に限られる（法令 119 の 3⑥、法規 27①一）。

- ① 株式保有法人の全てが、通算終了事由が生じた時の属する事業年度の確定申告書、修正申告書又は更正請求書に、その離脱子法人に係る資産調整勘定等対応金額の計算に関する明細書（別表 14(5)）を添付
- ② 株式保有法人のうちいずれかの法人が、資産調整勘定等対応金額の計算の基礎となる事項を記載した書類等の以下の書類を保存
 - 1) 対象株式に関する次に掲げる事項を記載した書類

- ◇ 対象株式の取得ごとのその取得の時ににおける取得価額、取得数、取得日
- ◇ 対象株式の各取得の時ににおける発行済株式総数
- ロ) 離脱子法人が対象株式の各取得の時ににおいて有する資産及び負債のその取得の時ににおける価額を記載した書類
- ハ) 離脱子法人が対象株式の各取得の時ににおいて有する資産及び負債のその取得の時ににおける価額を明らかにするもの
 - ◇ その資産の価額が継続して一般に公表されているものであるときは、その公表された価額が示された書類の写し
 - ◇ その取得をした法人が、その取得の時ににおける価額を算定し、これをその取得の時ににおける価額としているときは、その算定の根拠を明らかにする事項を記載した書類 (★)
 - ◇ そのほかその資産及び負債の価額を明らかにする事項を記載した書類 (★)

なお、離脱子法人を合併法人とする通算グループ内適格合併に係る被合併法人調整勘定対応金額がある場合には、被合併法人株式についての明細書の写しその他当該被合併法人調整勘定対応金額に関する書類を保存する必要がある(法令 119 の 3⑥、法規 27①二)。

実務上は、子法人株式取得時期が相当に古い場合には、当時の対象子法人の保有資産・負債の明細の入手や、その時価情報の入手が困難なケースが予想される。

また、段階取得が多段階に及ぶ場合には、そのそれぞれの段階での対象子法人の保有資産・負債の情報の入手が困難であることも予想される。特に、最初の取得時に保有比率が低くマイノリティにすぎなかった場合などには、その保有資産・負債の詳細は知らない場合が多いであろう。その子法人を当該措置の対象にする場合には、一部の取得のみを計算対象とすることはできないため、注意が必要である。(注)

(注) 前ページの(注)のとおり、課税上弊害がない限りにおいて、最初の取得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は、これを零とすることが認められることになった(追加取得については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することが必要)(法基通 2-3-21 の 4)。ただし、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し、認められない(法基通 2-3-21 の 4(注)1)。

6. 経過措置

(1) 適用対象

当該措置は、グループ通算制度が適用開始される、令和 4 年 4 月 1 日以後に開始する通算親法人の事業年度について適用される(R4 改正法附 6①)。すなわち、グループ法人税制の開始と共に適用開始となる。

(2) 連結納税から自動移行した場合

当該措置は、連結納税から自動移行したグループの連結子法人であった法人についても適用される。その場合には、本ニュースター中のグループ通算制度開始・加入日を連結納税開始・加入日と読み替えて適用される(R4 改正法附 6②)。

(3) 連結グループ内適格合併が行われていた場合

連結納税から自動移行したグループにおいて連結グループ内適格合併が行われていた場合、その親法人が、令和 4 年 4 月 1 日以後最初に開始する事業年度終了の日までに、この項の規定の適用を受ける旨その他財務省令で定める事項を記載した書類(R4 改正法規 2①)を納税地の所轄税務署長に提出した場合には、当該連結グループ内適格合併を通算グループ内適格合併とみなし、被合併法人における資産調整勘定等対応金額として計算される金額についても、被合併法人調整勘定対応金額とみなして加算できる(R4 改正法附 6③)。

当該処理を行うためには、親法人が 3 月決算の場合には、令和 5 年 3 月 31 日までに書類の提出が必要になるため、連結グループ内適格合併が行われていて、将来合併法人について離脱の可能性がある場合には、当該書類の提出をしておくことについて検討が必要である。

なお、この場合には、通常の保存書類(5②)に加え、被合併法人調整勘定対応金額の計算の基礎となる事項に関する、5②に準ずる書類を保存しなければならない(R4 改正法規附 2②一)。

(4) 平成 29 年 10 月 1 日前終了事業年度において時価評価が行われていた場合

連結納税から自動移行したグループにおいて連結子法人だった法人が連結納税開始・加入直前の事業年度（平成 29 年 10 月 1 日前に終了したものに限り²）において連結納税開始・加入による時価評価を行っていた場合には、当該子法人の株式等に係る資産調整勘定等対応金額から、当該連結納税開始・加入日において当該子法人が有する営業権（独立取引営業権を除く）の価額（当該営業権が資産調整勘定等対応金額の計算の基礎となった営業権に該当する場合には、当該営業権のうちその計算の基礎となった部分の金額を控除した金額）を減算する（R4 改正法附 6④）。

この場合には、通常の保存書類（5②）に加え、当該子法人が連結完全支配関係日において有する営業権の連結納税開始・加入日における価額を記載した書類及び 5②ハ★の書類に準ずる書類で当該価額を明らかにするものを保存しなければならない（R4 改正法規附 2②二）。

7. 留意事項

以上のように、過年度の買収プレミアムの損金算入機会が復活するが、取得当時の子法人の資産・負債の時価評価資料の保存など、それなりのハードルがあると言わざるを得ない。

特に、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、前述のとおり、これらが困難であることが想定される。

さらに、買収プレミアムの内容が営業権の価値相当ではなく保有する土地や株式の含み益である場合には、当該規定によっても救われない点にも注意する必要がある。

また、今後通算グループに加入する子法人については、はじめは離脱の予定がなかったとしても将来売却の際に困らないように、取得時の時価評価に関する資料を保存しておくことを検討する必要があるかもしれない。

なお、連結納税から自動移行したグループで、連結納税グループ内の子法人間で適格合併を行っている場合には、被合併法人分の資産調整勘定等相当額について本特例を適用する場合には、令和 4 年 4 月 1 日以後最初に開始する事業年度終了の日までに、親法人が書類の提出をする必要がある。この書類を提出するかどうかについての検討・意思決定を早めに行うことが好ましいと考えられる。

（東京事務所 大野 久子）

関連サービス

[グループ通算制度導入診断サービス](#)

²平成 29 年度税制改正により、平成 29 年 10 月 1 日以後に連結納税開始・加入に伴う時価評価を行う場合には、帳簿価額 1,000 万円未満の資産については時価評価対象外とされ、帳簿価額を持たない営業権については時価評価の対象外とされた。それより前においては時価評価により営業権が計上されていたため、時価評価された営業権については個別資産として扱うべきであり、資産調整勘定等対応金額から減算することとされたものと考えられる。

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@tohmatu.co.jp

会社概要 www.deloitte.com/jp/tax

税務サービス 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 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 トウシュー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