

Japan Tax Newsletter

デロイトトーマツ税理士法人

2020年10月1日号

グループ通算制度の重要ポイント その3 (投資簿価修正) ～投資簿価修正は大幅改組されるため影響の検討が必要～

1. はじめに

連結納税制度においては、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、連結子法人株式簿価を調整する投資簿価修正制度があった。グループ通算制度においては、この投資簿価修正制度は大幅改組が行われる。

グループ通算制度における投資簿価修正は、通算子法人のグループ通算制度の承認が取消しになる場合、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、修正を行うこととされる（法令 119 の 3⑤、119 の 4①）。

すなわち、離脱直前の離脱子法人の簿価純資産価額が株式投資簿価となるよう修正することにより、通算子法人をあたかも吸収合併したかのように投資簿価をとらえ、含み損益等を利用した租税回避を防止する内容になっている。

2. 投資簿価修正の概要

(1) 投資簿価修正を行う場合

通算グループから通算子法人が離脱する場合又はグループ通算制度の適用を取りやめる場合、通算終了事由(*1)に該当し、その子法人(*2)（以下「離脱子法人」）の株式等（出資を含む。以下同じ）を保有する法人において、その通算終了事由が生じた時の直前の離脱子法人株式等の帳簿価額の修正を行うこととされる（法令 119 の 3⑤、119 の 4①）。

(*1) 通算終了事由：通算制度の承認（法 64 の 9①）がその効力を失うことをいう。

(*2) 以下の法人は対象から除かれる。

- 初年度離脱通算子法人：通算親法人との通算完全支配関係発生日以後 2 カ月以内かつ通算完全支配関係発生日の属する通算親法人の事業年度終了の日までに、通算グループから離脱した子法人（法令 24 の 3①）。ただし、通算グループ内の法人を合併法人とする合併や残余財産の確定により通算完全支配関係がなくなるものを除く
- 通算親法人

(2) 修正金額

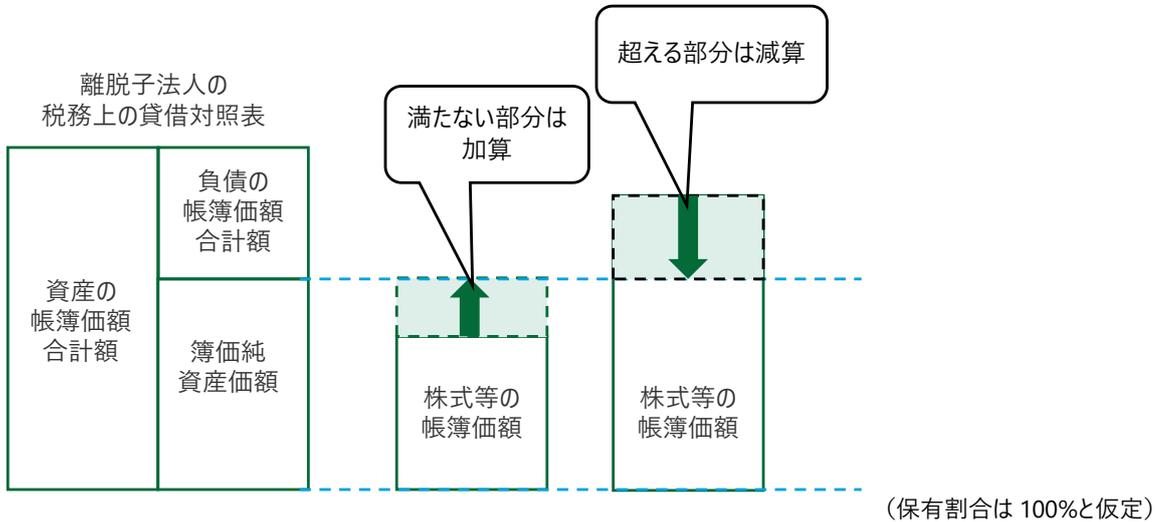
以下のように、当該株式等の税務上の帳簿価額が、当該離脱子法人の税務上の簿価による純資産価額（簿価純資産価額）×保有割合に等しくなるように、差額を加算又は減算する（法令 119 の 3⑤、119 の 4①）。

具体的には、当該通算終了事由が生じた時の直前の株式等の帳簿価額に以下の金額の加減算を行う。

+ (加算) 簿価純資産不足額	当該直前の株式等の帳簿価額が簿価純資産価額(*1)×保有割合(*2)に満たない場合におけるその満たない部分の金額
- (減算) 簿価純資産超過額	当該直前の株式等の帳簿価額が簿価純資産価額(*1)×保有割合(*2)を超える場合におけるその超える部分の金額

(*1) 簿価純資産価額：通算承認の効力を失った日（以下「離脱日」）の前日の属する事業年度終了の時点における離脱子法人の税務上の資産の帳簿価額合計額－負債の帳簿価額合計額
 ＝税務上の帳簿価額による資産の総額－負債の総額

(*2) 保有割合：通算承認の効力を失う直前の発行済株式総数等のうちに占める保有割合



(3) 具体的な修正方法

具体的には、株主である法人において、通算終了事由が生ずる直前、すなわち離脱日前日の属する事業年度の確定申告書の別表五（一）において修正を行う。

例えば、保有する通算子法人株式会社について 100 の増額修正を行い、保有株式のうちの半分を外部売却する場合には、以下のような記載をする（株主である通算法人において、離脱日前日と離脱日は同一の事業年度であるものとする）。

別表五（一）利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

区分	期首現在 利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益 積立金額 ①－②＋③
		減	増	
	①	②	③	④
子法人株式		(*2)50	(*1)100	(*3)50

(*1) 通算子法人株式について 100 の増額修正

(*2) 半分を外部売却するため、50 を取り崩して別表四で減算

(*3) 期末に残っている金額は、来期以降に株式売却等したときに実現する

別表四 所得の金額の計算に関する明細書

		総額	留保	社外流出
		①	②	③
当期利益				
	子法人株式売却益（損）	▲50	▲50	

3. 投資簿価修正の改正の趣旨

本投資簿価修正の大幅改正は、基本的には、連結納税制度見直しの議論の中でグループ内の含み損益を利用した租税回避が問題となったこと¹に対応したものである。

さらに、グループ通算制度においては、損益通算が認められる点でグループ全体が合併したのと類似しているとの考え方により、例えば、グループ通算制度の開始・加入においても組織再編税制の考え方が取り入れられている。当該改正後の投資簿価修正による投資額は、100%子法人を吸収合併した場合の投資簿価ともいえ、開始・加入時の時価評価・繰越欠損金の取扱いとも整合する考え方といえる。（開始・加入時の時価評価・繰越欠損金の取扱いについては本ニュースレター [2020年7月1日号](#) 参照）

以上により、グループ通算制度においては、子法人への投資金額についてグループ通算制度開始・加入時点でリフレッシュし、その子法人の保有する純資産を投資金額として捉えるという制度に変更されることになった。

4. 経過措置

当該投資簿価修正の改正については特別な経過措置が設けられておらず、令和4年4月1日以後開始事業年度において通算終了事由が生じた場合に適用される。

従来から連結納税制度を適用している場合にも経過措置無く適用されることになるため、注意が必要である。

5. 投資簿価修正の改正の影響

当該改正の結果、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になるという結果になる。

例えば、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、投資簿価が高くなっているような場合には、その譲渡をしても投資簿価が簿価純資産に等しくなるよう帳簿価額が修正され、譲渡損がそれほど計上されない結果になる場合がある。

将来の組織再編や子法人の買収や売却等の税務処理に影響を与える可能性が高いため、十分な検討が必要と考えられる。

（東京事務所 大野 久子）

¹ 連結納税制度の見直しの議論の中で、投資簿価修正については含み益の利用制限に関連して以下のように記載されている（第24回税制調査会（令和元年8月27日）「連結納税制度の見直しについて」）。

「含み益についても、含み益のある資産を譲渡して含み益を実現させ、その譲渡した法人の株式について投資簿価修正を行った後、その株式を売却することで、含み益が生じていた資産の帳簿価額が引き上がるにもかかわらず、含み益の実現益は株式譲渡損が生じた場合には相殺されて課税が逃れられるなどの問題が生ずるので、恣意的な税負担の調整を防止する観点から、上記のような含み益の実現益は、投資簿価修正の対象から除くなどの方向で検討することが考えられる。」

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@tohmatsu.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、税務およびこれらに関連するプロフェッショナルサービスの分野で世界最大級の規模を有し、150 を超える国・地域にわたるメンバーファームと関係法人のグローバルネットワーク (総称して"デロイトネットワーク") を通じ Fortune Global 500® の 8 割の企業に対してサービスを提供しています。"Making an impact that matters" を自らの使命とするデロイトの約 312,000 名の専門家については、(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

© 2020. For information, contact Deloitte Tohmatsu Tax Co.



IS 669126 / ISO 27001