

## Japan Tax Newsletter

デロイト トーマツ税理士法人

2025 年 7 月 1 日

### グループ通算制度の投資簿価修正：資産調整勘定対応金額等が減額・消滅する場合もあるので注意

#### Executive Summary

- 通算子法人が通算グループから離脱する場合、その株式を保有する通算法人において投資簿価修正を行うが、その際、一定の要件を満たす場合には、その子法人株式取得時の資産調整勘定対応金額等を加算することができる。
- この資産調整勘定対応金額等は、当該子法人株式を取得した方法により把握されない場合もあり、把握される場合においても、その後の移動の経緯によって減額されたり零とされたりする場合がある。
  - 具体的には、当該子法人株式を購入により取得した場合など、時価が取得価額とされるときは資産調整勘定対応金額等が把握される一方、組織再編などにより簿価を基礎とした取得価額となるときは対象外とされている。
  - また、当該子法人株式について、当該子法人のグループ通算制度開始日・加入日までに 100%グループ内で適格組織再編による移転等が行われる場合には、移転する法人では資産調整勘定対応金額等のうち移転した部分に相当する金額が減額される一方、取得する法人では資産調整勘定対応金額等が把握されないため、全体では資産調整勘定対応金額等が減額される結果となり、注意が必要である。
- 当該子法人のグループ通算制度開始日・加入日後の株式のグループ内移動については、原則としてその資産調整勘定対応金額等の金額には影響を与えないが、当該子法人を被合併法人・分割法人・現物出資法人・事業移転法人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対応金額等は零とされる。
- そのほか、当該子法人の株式の移動を行う場合には、資産調整勘定対応金額等に影響を及ぼすかどうか、必要に応じ確認しておくことが好ましい。

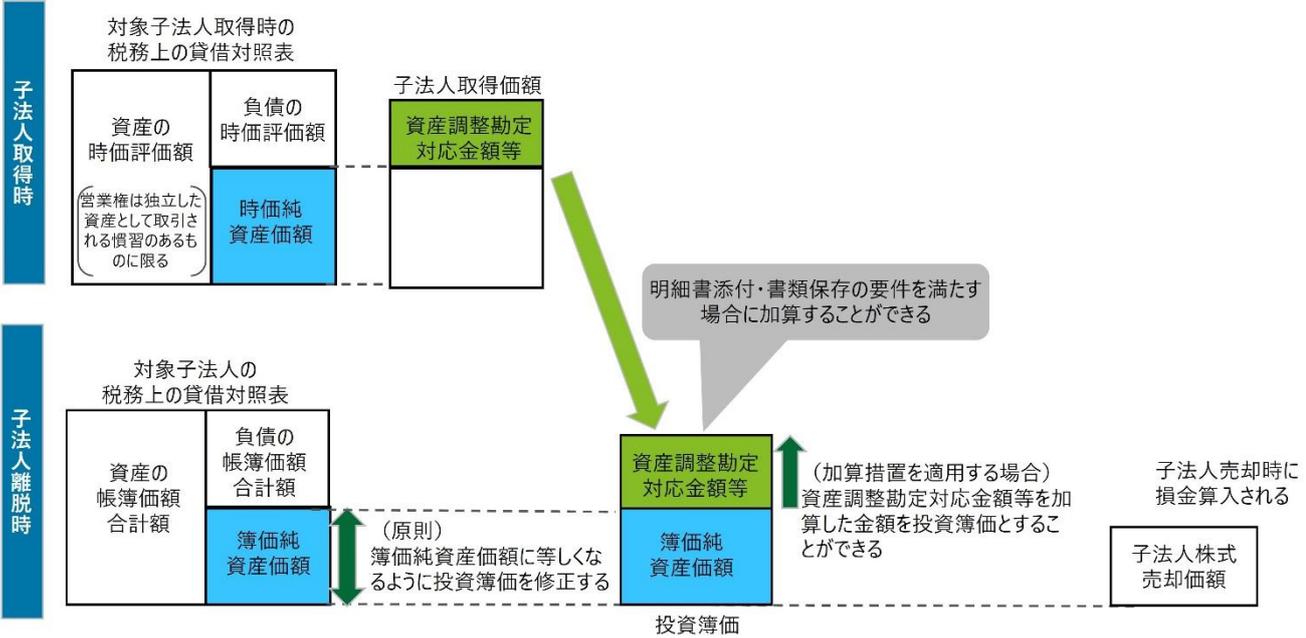
#### 1. はじめに

グループ通算制度を適用している通算子法人が通算グループから離脱する場合には、その株式を保有する通算法人において投資簿価修正を行う必要がある。原則として、その離脱する通算子法人（以下「対象子法人」）の簿価純資産価額に等しくなるように投資簿価を修正する（法令 119 の 3⑤、119 の 4①）。このとき、明細書添付・書類保存の一定の要件を満たす場合には、当該対象子法人の株式を購入等した際のプレミアム相当金額（資産調整勘定対応金額等）について、投資簿価に加算を行うことができる（法令 119 の 3⑥）。

この資産調整勘定対応金額等の加算は、グループ通算制度開始加入する以前の買収時に支払ったプレミアム相当金額につき、原則的な投資簿価修正では損金算入機会が失われることに対応し、その部分を投資簿価修正に加算することを認めたものである。

しかし、一部の場合にはその把握がされなかったり、消滅したりすることもあるため、留意が必要である。本ニュースレターでは、その取扱いを整理することとする。

【投資簿価修正及び資産調整勘定対応金額等の加算の概要】



2. 資産調整勘定対応金額等とは

資産調整勘定対応金額等とは、当該対象子法人の対象株式をグループ通算制度開始日・加入日（当該対象子法人の通算完全支配関係発生日（法令 119 の 3⑥、⑦一）：以下「開始加入日」）以前に取得した際に支払ったプレミアム相当の金額であり、過去の買収時の対価の内訳として以下のように算出される。

「資産調整勘定対応金額等」＝当該対象子法人の開始加入日以前に、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

$$\begin{aligned}
 & \text{資産調整勘定対応金額等} = \text{それぞれの取得時の} \left( \text{資産調整勘定対応金額} - \text{負債調整勘定対応金額} \right) \text{の合計額} \\
 & \text{資産調整勘定対応金額} = \left( \text{対象株式の取得価額} \times \frac{\text{発行済株式総数}}{\text{取得株式数}} - \text{個別資産・負債の時価純資産価額} \right) \times \frac{\text{取得株式数}}{\text{発行済株式総数}} \\
 & \text{負債調整勘定対応金額} = \left( \text{個別資産・負債の時価純資産価額} - \text{対象株式の取得価額} \times \frac{\text{発行済株式総数}}{\text{取得株式数}} \right) \times \frac{\text{取得株式数}}{\text{発行済株式総数}}
 \end{aligned}$$

(注: 個別資産・負債の時価純資産価額は、営業権にあつては独立した資産として取引される慣習のあるものに限る)

(注意事項)

- このように、当該措置を適用するかどうかについては対象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対応金額等を加算・減算する必要がある。
- ただし、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ている（法基通 2-3-21 の 4）。
  - 当該取得の時において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する
- 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場合は、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）
- その取得の時に当該対象子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

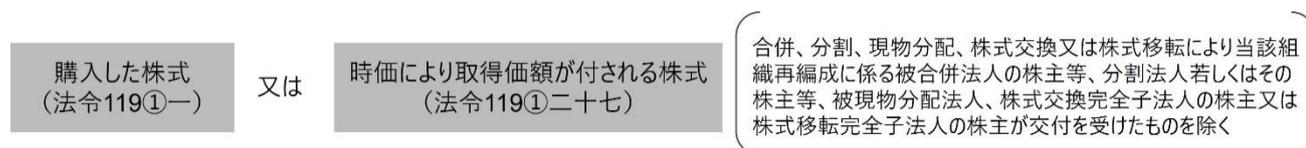
### 3. 開始加入日以前の状況による資産調整勘定対応金額等への影響

資産調整勘定対応金額等の把握は、基本的に、当該対象子法人の開始加入日においてその株式を保有する通算法人において、その株式がどのように取得されたかに注目して行うこととされている。ここでは、その取得の方法及び開始加入日までの変動による資産調整勘定対応金額等への影響について整理する。

#### (1) 対象となる取得の方法

資産調整勘定対応金額等の計算対象となる対象株式とは、当該対象子法人の開始加入日以前に、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で時価により取得価額が付されるものをいう（法令 119 の 3⑦二、119①一・二十七）。

【計算対象になる「対象株式」】



すなわち、法令 119①二～二十六により取得価額が決定される取得方法（主に簿価引継ぎとなる取得方法）については、当該資産調整勘定対応金額等の計算対象から除外されている。除外されている株式の取得方法のうち、主なものは次のとおりである。

- 金銭の払込み又は金銭以外の資産の給付による取得（有利発行を含む）（法令 119①二、四）（増資引受けなど）
- 株式等無償交付（法人がその株主等に対して新たに金銭の払込み又は金銭以外の資産の給付をさせないで当該法人の株式等を交付すること）（法令 119①三）
- 組織再編による取得で簿価引継ぎ・簿価を基礎とした価額となる場合（法令 119①五～十二、二十六）
- 組織変更の際に交付を受けた株式（法令 119①十四）
- 取得請求権付株式・取得条項付株式・全部取得条項付種類株式・新株予約権付社債等の対価として取得して簿価を引き継ぐ場合（法令 119①十五、十六、十八、十九、二十、二十二）

また、法令 119①による株式の取得には、以下は含まれないこととされており（法令 119③）、これらについても資産調整勘定対応金額等の計算対象から除外されるため、留意が必要である。

- 適格分社型分割における分割承継法人の資産及び負債の取得（法令 123 の 4）
- 適格現物出資における被現物出資法人の資産及び負債の取得（法令 123 の 5）
- 適格現物分配における被現物分配法人の資産の取得（法令 123 の 6①）
- 合併及び分割の際に割り当てられ直ちに株主に交付されたものとされる、合併又は分割の対価資産に該当する合併法人又は分割承継法人の株式の取得（法法 62①後段）
- 適格分割型分割に係る分割法人による分割承継法人又は分割承継親法人（法法 2 十二号の十一）の株式の取得（法法 62 の 2③ほか）

なお、適格合併にかかる被合併法人の資産及び負債については簿価にて引き継ぐこととされており（法法 62 の 2①）、資産の中に株式が含まれていたとしても法令 119①による取得には該当しない。

以上により、資産調整勘定対応金額等の計算対象になるのは、当該対象子法人の開始加入日以前に、購入等により株式の取得が行われ時価により取得原価が付された場合に限定される。

## (2) 対象子法人株式を取得した後、開始加入日以前に譲渡した場合・組織再編をした場合

対象子法人株式を取得した後、開始加入日以前に当該対象子法人株式を譲渡<sup>1</sup>した場合には、資産調整勘定対応金額等のうち譲渡した部分（株式数で按分）については減額される（法令 119 の 3⑥ニイ～ニカっこ書）。

この譲渡が 100%グループ内で行われる場合、譲渡した法人においてはその部分について減額され、譲り受けた法人において資産調整勘定対応金額等が新たに把握される。

ここで、100%グループ内で適格組織再編による移転が行われた場合などには、譲渡した法人においてはその部分について減額される一方、取得した側の法人においては簿価を基礎とした取得価額となり、(1)のとおり対象株式に該当せず、資産調整勘定対応金額等は新たに把握されないことになる。このような場合には、100%グループ全体で見ると、資産調整勘定対応金額等が減額されるだけとなる（法令 119 の 3⑥ニイ～ニカっこ書、119③ほか）。

例えば、以下のような場合には資産調整勘定対応金額等が認識されない。

- 開始加入日までに対象子法人株式を適格合併・適格分割により 100%グループ内で移転した場合：対象子法人株式を取得する合併法人・分割承継法人において、当該対象子法人株式を簿価にて引継ぎ、又は取得することになるため（法法 62 の 2①②、62 の 3①、法令 119③、123 の 4）、適格合併・適格分割により取得する対象子法人株式についての資産調整勘定対応金額等は把握されない。
- 開始日までに適格株式移転により株式移転完全親法人を設立し、その親法人の下でグループ通算制度を開始する場合には、株式移転完全子法人の株式は簿価を引き継ぐことになるため（法令 119①十二イ）、当該株式移転完全子法人についての資産調整勘定対応金額等は把握されない。

このように、外部から買収してきた子法人であっても、その後開始加入日以前にグループ内で組織再編などを行うと、将来離脱するときの資産調整勘定対応金額等が減額される可能性があるため、注意が必要である。

## (3) 対象株式を取得した後、開始加入日の前日までに非適格合併等が行われた場合

また、対象株式の取得の時から開始加入日の前日までの間に、当該対象子法人を被合併法人・分割法人・現物出資法人・事業移転法人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対応金額等は零とされる（法令 119 の 3⑦三柱書かっこ書、四柱書かっこ書）。

ここでの非適格合併等は、法人税法 62 の 8①におけるものとされ、その詳細は次のとおりである。

非適格合併等（法法 62 の 8①）とは：

- 適格合併に該当しない合併（法法 62 の 8①）
- 非適格分割・非適格現物出資・事業の譲受け（以下「当該非適格分割等」）のうち、分割法人・現物出資法人・事業移転法人の当該非適格分割等の直前において行う事業及び当該事業に係る主要な資産又は負債のおおむね全部が当該非適格分割等により当該非適格分割等に係る分割承継法人、被現物出資法人又は譲受け法人に移転するもの（法法 62 の 8①、法令 123 の 10①）

## 4. 開始加入日後に資産調整勘定対応金額等が消滅する場合

3のように、対象子法人についての資産調整勘定対応金額等は、原則として、その開始加入日において株式を保有する法人が、対象株式をいかに取得したかに応じて把握されるが、その後の経過により零とされる場合があるため、どのような場合に消滅するかについて確認する。

### (1) 開始加入日以後に非適格合併等が行われた場合

開始加入日から投資簿価修正事由が生じた時の直前までの間に、当該対象子法人を被合併法人・分割法人・現物出資法人・事業移転法人とする非適格合併等が行われた場合には、当該対象子法人についての資産調整勘定対応金額等は零とされる（法令 119 の 3⑥二柱書かっこ書）。

---

1 適格分割型分割による分割承継法人への移転は法人税法上、引継ぎとして扱われているが、ここでの譲渡には含まれることとされている（法令 119 の 3⑥ニイ～ニカっこ書）。その他の組織再編による移転は、法人税法上譲渡として扱われているため、当然に含まれる。

ここでの非適格合併等とは、3(3)と同様に法人税法 62 の 8①におけるものとされているため、詳細は 3(3)をご参照いただきたい。

## (2) 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の対象になる場合

資産調整勘定対応金額等の加算については、その対象子法人から、主要な事業の継続が見込まれないことにより、離脱時の時価評価の対象となる法人が除外されており（法令 119 の 3⑥柱書かつこ書、法 64 の 13①一）、資産調整勘定対応金額等の加算は行われない。

## 5. そのほか開始加入日後に移動がある場合

4の資産調整勘定対応金額等が消滅する場合以外で、開始加入日後に移動がある場合について確認する。

### (1) 通算グループ内で株式の譲渡が行われる場合

開始加入日において対象子法人株式を有する法人が、投資簿価修正時まで引き続き当該対象子法人の株式を有していない場合であっても、開始加入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になることとされている（法基通 2-3-21 の 5）。そのため、開始加入後に通算グループ内で対象子法人株式の譲渡が行われたとしても、資産調整勘定対応金額等が消滅したり、把握し直されたりすることはない。

### (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

対象子法人の開始加入日後、離脱前に、当該対象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、被合併法人調整勘定対応金額がある場合には、その金額が当該対象子法人の資産調整勘定対応金額等に加算される（法令 119 の 3⑥二柱書かつこ書）。

被合併法人調整勘定対応金額とは、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対応金額等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、この時に資産調整勘定対応金額等の加算を行っている場合に限り、その資産調整勘定対応金額等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対応金額等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対応金額等を加算することはできないため、留意が必要である。

なお、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 改正法規附則 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 改正法令附則 6③）。

#### 2) その他の適格組織再編の場合

対象子法人が開始加入日後・離脱前に、当該対象子法人が適格分割等のその他の適格組織再編を行った場合、特別な規定なく、当該対象子法人株式に係る資産調整勘定対応金額等には影響ないと考えられる。組織再編による移転先の法人に資産調整勘定対応金額等が移転することも無い。

#### 3) 非適格合併等の場合

4(1)のように、開始加入日から離脱時の直前までの間に当該対象子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、資産調整勘定対応金額等は零とされる（法令 119 の 3⑥二柱書かつこ書）。

一方、当該対象子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、被合併法人等から引き継ぐ金額はないが、合併法人等である対象子法人としての資産調整勘定対応金額等は特に影響はない。

## 6. おわりに

このように、資産調整勘定対応金額等の加算措置は、対象子法人の取得の方法やその後の経過によっては把握対象にならなったり、消滅したりする場合がある。通算子法人の離脱の可能性が無ければ関係ないともいえるが、そうでない場合には、通算子法人株式を移動するにあたっては、資産調整勘定対応金額等への影響の有無を確認することが好ましい。

（東京事務所 大野 久子）

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 〒100-8362 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](mailto:tax.cs@tohmatu.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)

令和 7 年度 税制改正トピックス [www.deloitte.com/jp/tax/tax-reform](http://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 リスクアドバイザー 合同会社、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 グループ 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プロフェッショナル サービスを提供しています。また、国内約 30 都市に 2 万人超の専門家を擁し、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](http://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 を指します。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](http://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（オーストラリア、バンコク、北京、ベンガルール、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、ムンバイ、ニューデリー、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、最先端のプロフェッショナル 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進することで、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 180 年の歴史を有し、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”をバース（存在理由）として標榜するデロイトの約 46 万人の人材の活動の詳細については、[www.deloitte.com](http://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

© 2025. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001



BCMS 764479 / ISO 22301

IS/BCMS それぞれの認証範囲はこちらをご覧ください  
<http://www.bsigroup.com/clientDirectory>