

# Tax update

## グループ通算制度における投資簿価修正の見直し

EY税理士法人 発知謙次



### ▶ Kenji Hotchi

2018年よりEY税理士法人ビジネスタックスサービス部にて連結納税制度・グループ通算制度の導入支援やコンサルティング業務、連結納税グループを含む法人税申告業務や国内税務アドバイザリー業務に従事している。

### I はじめに

投資簿価修正は、連結納税制度において子法人が稼得した利益に対する子法人株式の譲渡を通じた二重課税や損失の二重控除の排除を目的として設けられた制度です。令和4年4月1日以後の事業年度から連結納税制度はグループ通算制度に改組され、グループ通算制度では事務負担の軽減及び二重課税や二重控除の排除を強化するために、投資簿価修正の計算方法が大きく変更されました。しかし、グループ通算制度における投資簿価修正の計算方法では、通算子法人株式の取得価額に含まれる買収プレミアム相当額の損金算入機会がなくなるなどの問題点が指摘されていたことから、令和4年度税制改正では、その問題点に対応するための措置が設けられます。

脱直前の簿価純資産価額と一致させることになります。

そのため、企業買収により取得した通算子法人株式をグループ外に譲渡する場合、通算子法人株式の譲渡原価が簿価純資産相当額に修正され、その通算子法人株式の簿価純資産相当額を超える金額で取得していた場合に、その超える部分の金額（いわゆる買収プレミアム相当額）が通算子法人株式の譲渡原価として損金算入できないことから、単体納税・連結納税に比べて不利益が生じ、グループ通算制度の適用がM&Aを阻害する要因となることが懸念されていました。

### III 令和4年度税制改正の内容と実務的な影響

令和4年度税制改正では、一定の要件を満たす場合に、離脱する通算子法人株式の帳簿価額について、その通算子法人の離脱時の簿価純資産価額にその子法人株式に係る「資産調整勘定等対応金額」を加算することができる特例措置が設けられます（**図2**参照）。この特例措置の適用を受ける場合、買収プレミアム相当額が通算子法人の譲渡原価として損金算入されることになります（**図3**参照）。

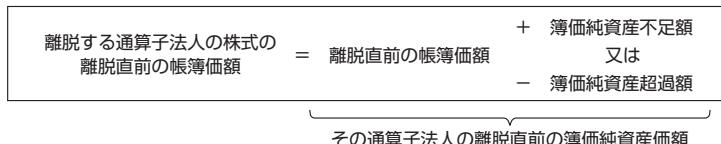
この「資産調整勘定等対応金額」とは、通算子法人の開始・加入前に通算グループ内の法人が時価取得したその通算子法人株式の取得価額のうち、その取得価

### II グループ通算制度の投資簿価修正と問題点

グループ通算制度の投資簿価修正は、**図1**のように、離脱する子法人株式の離脱直前の帳簿価額に簿価純資産不足額を加算し、又は簿価純資産超過額を減算することによって行うこととされています（法人税法施行令119の3⑤、9①六）。

すなわち、離脱法人株式の帳簿価額を離脱法人の離

### ▶図1 令和2年度税制改正における投資簿価修正



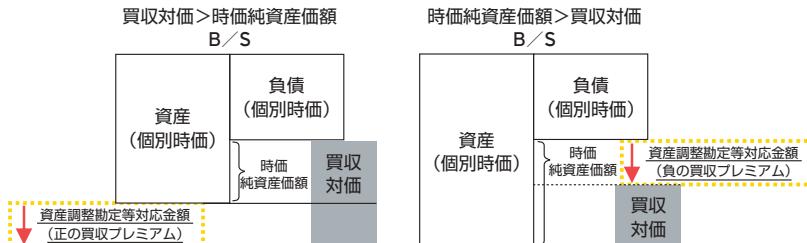
## ▶図2 令和4年度税制改正における投資簿価修正

$$\text{離脱する通算子法人の株式の離脱直前の帳簿価額} = \text{その通算子法人の離脱直前の簿価純資産額} + \text{資産調整勘定等対応金額(買収プレミアム)}$$

## ▶図3 買収時にプレミアムを付して取得した子法人株式をグループ外に譲渡する場合

1) PがA社からS1株式を取得	2) PがS1株式をグループ外に売却																		
A社 → P	通算グループ P → B社																		
S1 100%	S1 100%																		
S1株式の取得価額 500	S1株式の譲渡価額 530																		
S1の税務上純資産 200	S1の税務上純資産 230																		
買収プレミアム相当額 300	※S1の加入後利益 30																		
S1の離脱直前の貸借対照表																			
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="padding: 5px;">B/S</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px; vertical-align: bottom;">資産 730 (税務簿価)</td> <td style="padding: 5px; vertical-align: bottom; text-align: right;">負債 500 (税務簿価)</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="padding: 5px; text-align: center;"> <span style="color: yellow;">↑ 買収プレミアム 300</span>  <span style="color: red;">↓ 純資産 230 (税務簿価)</span> </td> </tr> </table>		B/S		資産 730 (税務簿価)	負債 500 (税務簿価)	<span style="color: yellow;">↑ 買収プレミアム 300</span> <span style="color: red;">↓ 純資産 230 (税務簿価)</span>													
B/S																			
資産 730 (税務簿価)	負債 500 (税務簿価)																		
<span style="color: yellow;">↑ 買収プレミアム 300</span> <span style="color: red;">↓ 純資産 230 (税務簿価)</span>																			
S1の投資簿価修正の比較																			
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th></th><th>改正前</th><th>改正後</th></tr> </thead> <tbody> <tr> <td>譲渡価額</td><td>530</td><td>530</td></tr> <tr> <td>取得価額</td><td>500</td><td>500</td></tr> <tr> <td>簿価修正</td><td>△270</td><td>30</td></tr> <tr> <td>譲渡原価</td><td>230</td><td>530</td></tr> <tr> <td>譲渡損益</td><td>300</td><td>0</td></tr> </tbody> </table>			改正前	改正後	譲渡価額	530	530	取得価額	500	500	簿価修正	△270	30	譲渡原価	230	530	譲渡損益	300	0
	改正前	改正後																	
譲渡価額	530	530																	
取得価額	500	500																	
簿価修正	△270	30																	
譲渡原価	230	530																	
譲渡損益	300	0																	

## ▶図4 資産調整勘定等対応金額のイメージ



出典：EY税理士法人 JAPAN tax newsletter 2021年12月27日

額を合併対価としてその取得時にその通算子法人を被合併法人とする非適格合併を行うものとした場合に資産調整勘定又は負債調整勘定として計算される金額に相当する金額をいいます（＜図4＞参照）。

「資産調整勘定等対応金額」の具体的な計算方法は今後公表される政令を確認する必要がありますが、次のような取扱いとなります。

- ▶「資産調整勘定等対応金額」は、通算子法人株式の取得時の金額として計算されますが、償却は行われず、譲渡時に譲渡原価に含まれて損金の額に算入されます。
- ▶通算子法人株式の時価取得が段階的に行われる場合又は通算グループ内の複数の法人により行われる場合には、各通算法人的各取得時ににおける調整勘定として計算される金額に対応する金額に取得株式数割合を乗じて計算した金額の合計額とされます。
- ▶対象となる通算子法人からは、主要な事業が引き続き行われることが見込まれていないことにより通算制度からの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ます。
- ▶その通算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零とされます。
- ▶本特例措置は、離脱する通算子法人株式ごとに適用の有無を判断することができます。
- ▶本特例措置は、通算子法人株式に係る「資産調整勘定等対応金額」について、離脱時の属する事業年度

の確定申告書等にその計算に関する明細書を添付し、かつ、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適用要件となります。

## IV 実務的な影響

連結納税制度からグループ通算制度に移行したグループの連結開始・加入子法人についても本特例措置の対象とされますが、段階的に取得している場合や取得から相当期間経過している場合には、取得時の関連資料の有無により資産調整勘定等対応金額の計算自体が困難な場合が想定されます。また、今後はこの特例措置の適用を見据えて、企業買収時には段階取得ごとに必要な書類を用意しておき、帳簿書類の保存期間を超えて保存しておく必要が生じます。

### お問い合わせ先

EY税理士法人  
Business Tax Advisory  
E-mail : kenji.hotchi@jp.ey.com