

2022年度税制改正大綱における グループ通算制度に係る投資簿価修正の 改正の留意点

January 2022

In brief

2022年度(令和4年度)税制改正大綱において、2022年4月1日以後開始事業年度より施行されるグループ通算制度における投資簿価修正の改正案が公表されています。

2022年4月1日以後開始事業年度より施行予定のグループ通算制度においては、通算子法人の離脱時に現行の連結納税制度と同様に投資簿価修正が生じることになります。グループ通算制度下においては通算子法人株式の帳簿価額が当該通算子法人の簿価純資産価額になるため、株主である通算法人が、保有する通算子法人株式をいわゆるのれん相当額を含む金額で取得していた場合、その通算子法人株式を譲渡する際に、そのれん相当額を帳簿価額として認識できることが想定されていました。

本税制改正大綱により、通算子法人株式取得時における資産調整勘定等対応金額については、株主である通算法人において、その通算子法人株式の帳簿価額への加算が可能となる措置が講じられることとなりました。

ただし、離脱時において資産調整勘定等対応金額を帳簿価額に加算するためには、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、その計算の基礎となる事項を記載した書類を保存する必要があります。よって、株主である通算法人は、通算子法人株式について、過去の取得時に遡って資産調整勘定等対応金額を計算する必要があり、実務上、過去の取得時の情報を収集する等の事務負担が生じることが想定されます。

この点、資産調整勘定等対応金額の計算方法や保存書類については、今後、政省令等の公表により明らかにしていくものと考えられます。

In detail

1. グループ通算制度における投資簿価修正の概要

グループ通算制度においては、通算子法人が通算グループから離脱することとなる場合、株主である通算法人が保有するその通算子法人株式の帳簿価額は、投資簿価修正により、離脱直前のその通算子法人の簿価純資産価額に修正されることになりました。

グループ通算制度における投資簿価修正の概要については、当法人発行のニュースレター2020年8月5日付「[グループ通算制度における投資簿価修正の改正の留意点](#)」を参照ください。

2. 2022年度税制改正大綱における投資簿価修正の改正点

グループ通算制度における投資簿価修正においては、通算子法人が離脱する場合、株主である通算法人が、保有する通算子法人株式を離脱直前の簿価純資産価額に修正することとなります。仮に、次項の「3. 設例」の前提事項のように、通算法人が離脱する通算子法人株式をいわゆるのれん相当額を含む金額で取得しており、当該取得価額と離脱時の簿価純資産価額に乖離が生じているような場合、その通算子法人株式を譲渡する際に、そののれん相当額や買収時における資産の含み益が譲渡原価を構成しないこととなり、単体納税や現行の連結納税に比して、その通算子法人株式の譲渡損が過少または譲渡益が過大になることが想定されておりました。

本税制改正大綱においては、その通算子法人¹株式取得時の取得価額と離脱時の簿価純資産価額との差額のうち、のれん(資産調整勘定等対応金額)の部分について、一定の計算明細書の添付および基礎資料の保存の要件を充足する場合には、離脱時に通算子法人株式の帳簿価額とされるその通算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措置が講じられています。

本税制改正大綱によると、資産調整勘定等対応金額²とは、通算子法人の通算開始、加入前に通算グループ内の法人が時価取得した子法人株式の取得価額のうち、その取得価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。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通算法人により行われる場合には、各通算法人の各取得時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ています。

なお、本税制改正大綱は、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、対象となります。

3. 設例

のれん相当額を含む金額で取得した通算子法人株式を譲渡する場合の本税制改正大綱による影響について、下記の設例で、単体納税、グループ通算制度、本税制改正大綱によるグループ通算制度のそれぞれの場合における通算子法人株式の譲渡損益の計算を比較します。

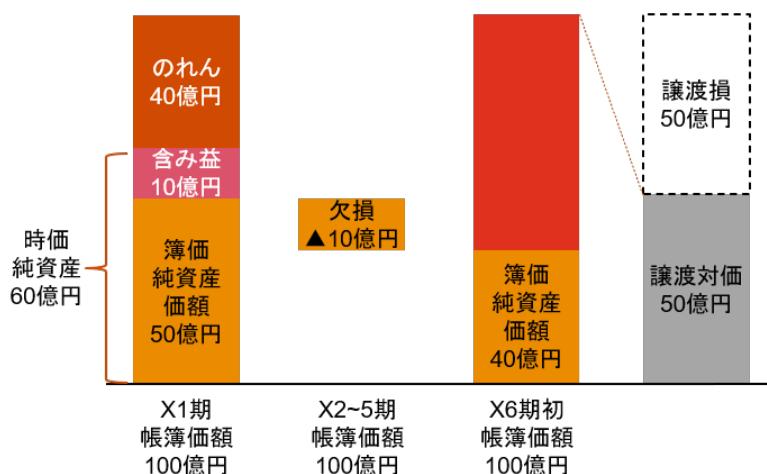
(前提事項)

- X1期にA社がB社株式の100%を100億円で取得
- 買収時のB社の簿価純資産価額50億円、土地の含み益10億円、のれん(資産調整勘定等対応金額)40億円
- X2～5期にB社で10億円の欠損が生じた
(グループ通算制度の場合には、A社の所得と相殺)
- X6期初にA社がB社株式を全て資本関係のないC社に50億円で譲渡

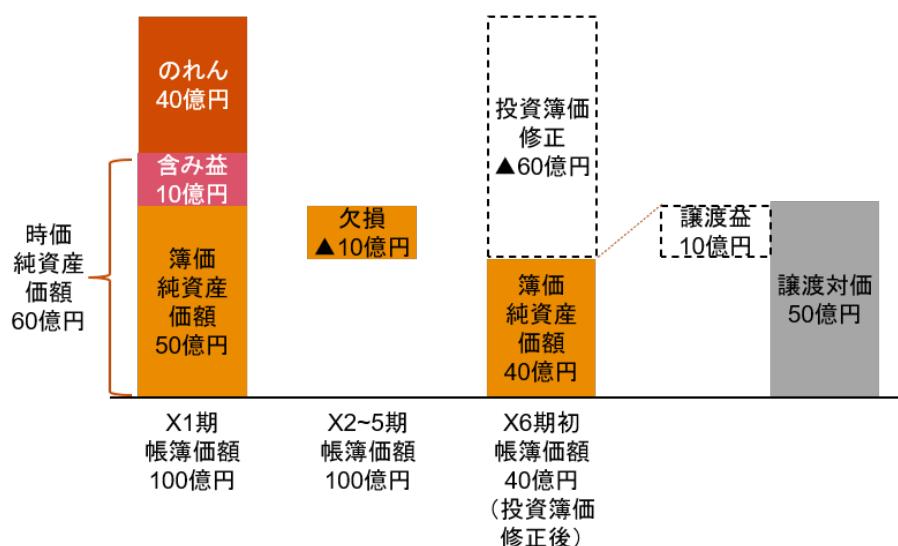
¹ 対象となる通算子法人からは、主要な事業が引き続き行われることが見込まれていないことにより通算制度からの離脱等に伴う資産の時価評価制度の適用を受ける法人が除かれます。

² 資産調整勘定等対応金額は、上記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0とされます。

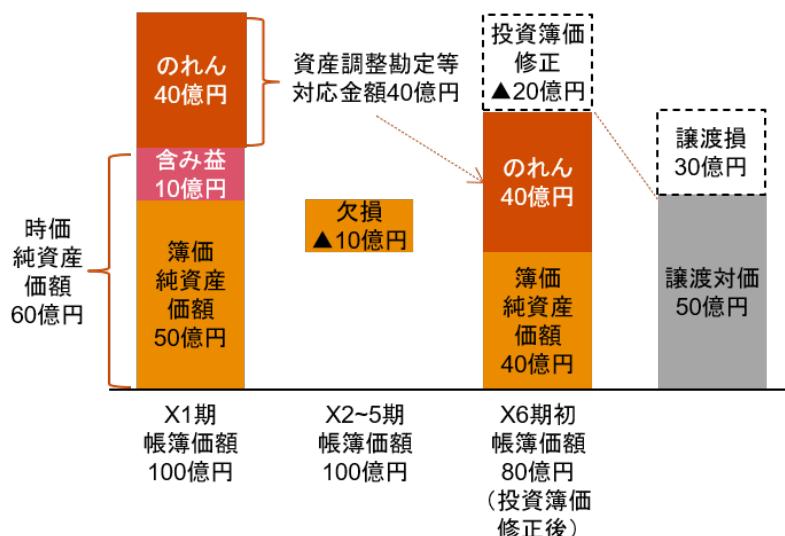
単体納税の場合:



グループ通算制度の投資簿価修正の場合:



本税制改正大綱によるグループ通算制度の投資簿価修正の場合:



The takeaway

本税制改正大綱により、グループ通算制度下における投資簿価修正として、通算法人離脱時の簿価純資産価額に資産調整勘定等対応金額が加算される措置が講じられることとなったため、通算子法人株式取得時の取得価額と離脱時の簿価純資産価額との差額のうち、資産調整勘定等対応金額の部分については、株主である通算法人において、譲渡原価に含まれることとなります。一方、取得価額と離脱時の簿価純資産価額との差額のうち、資産の含み益の部分については、本税制改正大綱の対象となっていないため、株主である通算法人は、その通算子法人を譲渡することを検討する場合に、投資簿価修正による影響を引き続き慎重に検討する必要があると考えられます。

また、株主である通算法人は、通算子法人株式について、過去の取得時に遡って資産調整勘定等対応金額を計算し、かつ、その基礎資料を保存する必要があるため、実務上、過去の取得時の情報を収集することに事務負担が生じることや情報の取得自体が困難であることにより、本税制改正大綱による措置を利用できないことも想定されます。この点、資産調整勘定等対応金額の計算方法や保存資料等については、今後、政省令等の公表により明らかにされていくものと考えられ、引き続き注視が必要です。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 税理士法人

〒100-0004 東京都千代田区大手町一丁目 2 番 1 号 Otemachi One タワー

www.pwc.com/jp/tax

パートナー
山田 祐介

ディレクター
関口 佳弘

マネージャー
中嶋 俊

PwC 税理士法人は、企業税務、インターナショナルタックス、M&A 税務、税務業務のデジタルトランスフォーメーション(DX)などを含む幅広い分野の税務コンサルティングにおいて、PwC グローバルネットワークと連携しながら、ワンストップでサービスを提供しています。国内外のプロフェッショナルの知見と経験を結集し、企業のビジネスパートナーとして重要な経営課題解決を包括的にサポートします。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose(存在意義)としています。私たちは、世界 156 カ国に及ぶグローバルネットワークに 295,000 人以上のスタッフを擁し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2022 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.