

グループ通算制度における投資簿価修正時の資産調整勘定対応金額の加算措置に係る留意点

December 2023

In brief

グループ通算制度における通算子法人について、通算終了事由が生じ通算グループから離脱する場合においては、原則として、当該離脱子法人株式の離脱直前の帳簿価額を当該離脱子法人の税務上の簿価純資産価額に相当する金額へ修正する処理（以下、投資簿価修正）が行われます。当該投資簿価修正については、2022 年度（令和 4 年度）税制改正において、一定の要件のもと、当該税務上の簿価純資産価額に資産調整勘定対応金額（いわゆる買収プレミアムに相当する金額）を加算できる措置が講じられています。

しかし、当該加算措置の適用には一定の要件を満たす必要があるため、当該加算措置が適用できるものと想定していたものの、実際に投資簿価修正が生じる際に当該加算措置の対象とならないことが判明し、思わぬ税務影響が生じる可能性も想定されるため留意が必要となります。

本ニュースレターでは、参考例として、買収法人が関与する適格組織再編がグループ通算制度の開始前もしくは後に行われる場合の資産調整勘定対応金額の加算の可否について、その概要を解説します。

なお、連結納税制度からグループ通算制度に移行した場合には、連結納税制度下での組織再編についても一定の手当てがされていますが、本ニュースレターにおいては紙面の都合上割愛し、グループ通算制度下における組織再編について解説しています。

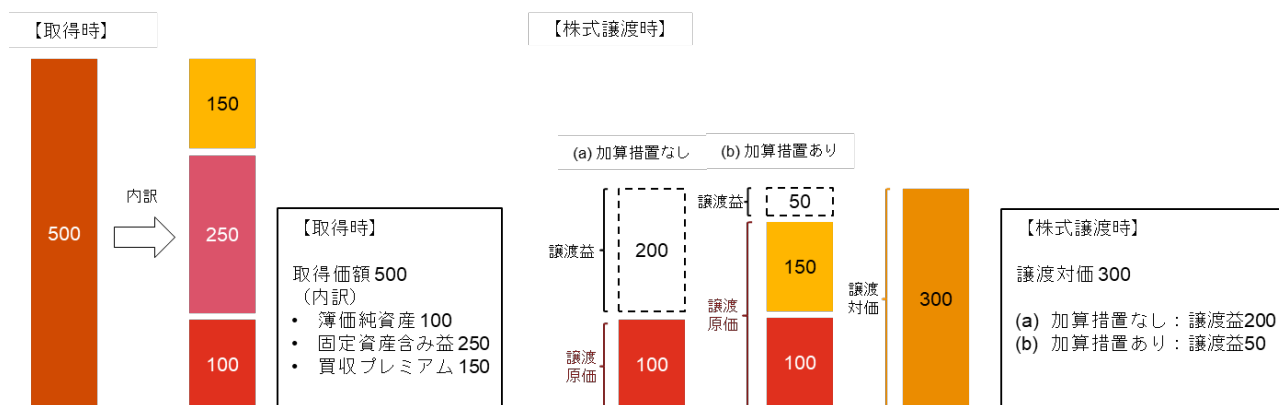
また、2022 年度（令和 4 年度）税制改正においては、資産調整勘定対応金額の加算措置だけではなく、負債調整勘定対応金額の減算措置についても手当てがなされておりますが、本ニュースレターにおいては負債調整勘定対応金額の取り扱いは割愛しています。

In detail

1. 資産調整勘定対応金額の加算措置の概要

資産調整勘定対応金額の加算措置とは、2022 年度（令和 4 年度）税制改正において、通算終了事由が生じた場合の当該離脱子法人株式の投資簿価修正において、一定の要件のもと当該税務上の簿価純資産価額に資産調整勘定対応金額（いわゆる買収プレミアム相当額）を加算できる措置です。

以下の例のとおり、通算グループから離脱する通算子法人の株式を取得した際に、買収プレミアムが生じており、当該買収プレミアムを資産調整勘定対応金額として加算できる場合には、その分だけ当該通算子法人の税務上の株式の帳簿価額が増加するため、株式譲渡時の譲渡益が減少または譲渡損が増加することになります。



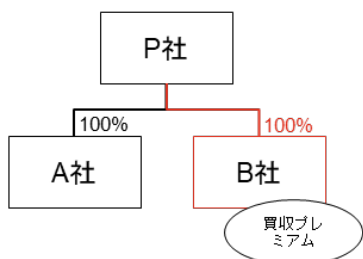
2. 買収法人が関与する適格組織再編を行う場合の資産調整勘定対応金額の加算措置検討時の留意点

M&Aにより他の法人を買収した場合、例えば、その後に事業ごとに会社を整理する等の理由により、事業ごとの持株会社を設立した上、グループ内で組織再編を行い、また、併せてグループ通算制度の導入を検討するケースも考えられるところとなります。そのような場合、組織再編とグループ通算制度導入のタイミングによっては、資産調整勘定対応金額の加算措置が適用できない可能性があるため、留意が必要となります。

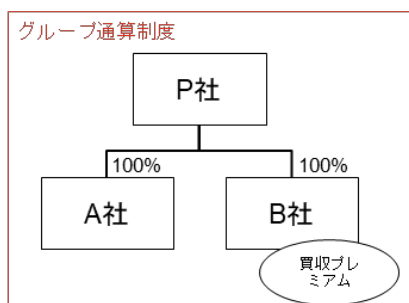
資産調整勘定対応金額の加算措置の適用可否について、以下設例を用いて概要を説明いたします。本設例においては、親会社 P 社が他の法人 B 社を取得（取得時に買収プレミアムあり）し、その後、会社分割によって B 社株式を 100% 子会社である A 社に移管します。なお、前提事項として、B 社株式移管時の会社分割は、適格分割に該当するものとします。

Ⅰ. B 社株式取得後、グループ通算制度を開始した後に B 社株式を A 社に会社分割により移管するケース

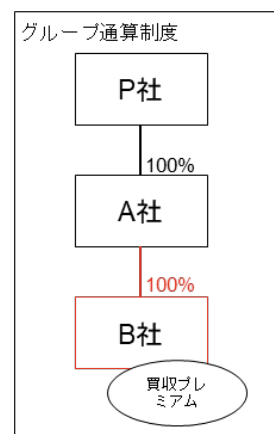
Step 1：B 社株式の取得



Step 2：グループ通算制度の開始



Step 3：B 社株式の会社分割



本ケースは、P 社は、B 社を取得する際に買収プレミアムを含んだ金額で取得しています。その後、P 社を通算親法人、A 社および B 社を通算子法人とするグループ通算制度を開始しています。グループ通算制度の開始後、P 社は会社分割によって B 社株式を A 社に移管しています。

資産調整勘定対応金額の加算措置については、法人税法施行令において、以下を資産調整勘定対応金額として投資簿価修正の際に加算することができると規定されています。

- (ア) 当該内国法人が通算完全支配関係発生日以前に取得をした当該他の通算法人の対象株式に係る各取得の時の資産調整勘定対応金額の合計額（法令 119 の 3⑥ニイ）

- (イ) 通算完全支配関係発生日において当該他の通算法人の株式を有する法人(当該内国法人を除く)が通算完全支配関係発生日以前に取得をした当該他の通算法人の対象株式に係る各取得の時のにおける資産調整勘定対応金額の合計額(法令 119 の 3⑥二ロ)

また、上記(ア)および(イ)に規定のある対象株式は、法人税法施行令上、以下のように規定されています。

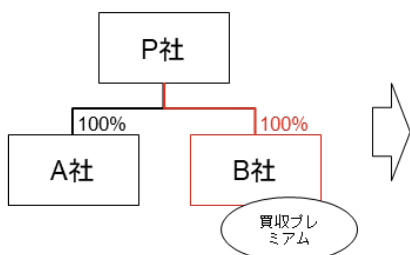
- 法人税法施行令第百十九条第一項(有価証券の取得価額)の規定の適用がある同項第一号(購入した場合)又は第二十七号(第一号から第二十六号以外の場合により取得した場合)に掲げる有価証券に該当する株式(法令 119 の 3⑦二、法令 119①)

本ケースは、(イ)について、通算完全支配関係発生日において、P 社が通算完全支配関係発生日以前に取得をした B 社株式取得時の資産調整勘定対応金額が該当すると考えられます。

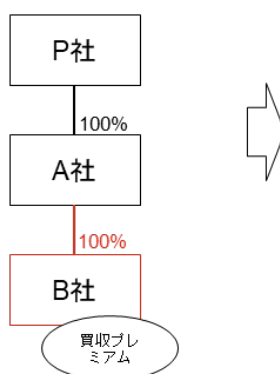
従って、A 社は、B 社株式を譲渡する際の投資簿価修正において、資産調整勘定対応金額として加算することができます。

II. B 社株式取得後、B 社株式を A 社に会社分割により移管した後にグループ通算制度を開始したケース

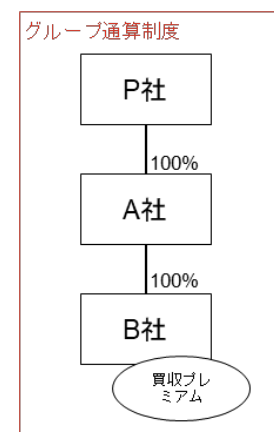
Step 1 : B 社株式の取得



Step 2 : B 社株式の会社分割



Step 3 : グループ通算制度の開始



本ケースは、P 社が B 社を取得する際に買収プレミアムを含んだ金額で取得している点は I. のケースと同様ですが、I. のケースとは異なり、B 社株式の取得後、P 社は会社分割により B 社株式を A 社に移管した後に P 社を通算親法人、A 社および B 社を通算子法人とするグループ通算制度を開始しています。

本ケースにおける資産調整勘定対応金額の加算措置の適用については、まず、I. の(ア)について、通算完全支配関係発生日以前に B 社株式が P 社から A 社に移管されていますが、対象株式は原則として購入した有価証券と定義されており、会社分割による株式の移管が対象株式の取得に該当しないと考えられます。したがって、P 社から A 社への B 社株式の移管は A 社による対象株式の取得に該当せず、I. の(ア)の規定の適用はないと考えられます。

また、I. の(イ)について、通算完全支配関係発生日における B 社株式を保有する法人についての規定であるところ、当該法人からは内国法人(法令 119 の 3 条 5 項に規定する投資簿価修正を行う内国法人)は除かれているため、A 社が除かれることとなり、I. の(イ)の規定の適用もないと考えられます。

従って、本ケースは、上記の I. の(ア)および(イ)のいずれの適用もないため、P 社が支払った B 社株式に係る買収プレミアムは、A 社が B 社株式を譲渡する際の投資簿価修正において、資産調整勘定対応金額として加算することはできないと考えられます。

The takeaway

今回のケースで解説したように、最終的な資本関係及びグループ法人税制の適用は同じであったとしても、その過程の順序によって資産調整勘定対応金額の加算措置の適用可否が変わる可能性があります。

従って、グループ通算制度の適用を検討している場合、買収プレミアムの有無およびその買収プレミアムの投資簿価修正の際の影響も踏まえた上、検討を行うことが重要になります。

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 1 丁目 2 番 1 号 Otemachi One タワー

Email: jp_tax_pr-mbx@pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

パートナー

沼尻 雄樹

シニアマネージャー

田中 聡史

シニアマネージャー

内藤 芳斗

マネージャー

藤井 隆行

過去のニュースレターのご案内

[過去のニュースレターを読む](#)

ニュースレター配信のご案内

PwC Japan グループでは、会計基準や税制、法令等に関するニュースレターを発行しております。

[配信を登録する](#)

e-learning のご案内

PwC 税理士法人は「Tax Academy」を開設し、国際税務領域の人材育成支援を目的とした e-learning コンテンツを 2022 年 10 月より配信しています。

「Tax Academy」のシリーズ講座は、日本企業が海外に事業展開する際に事前に検討すべき論点を網羅しているほか、当法人の国際税務領域における豊富な実務経験や、PwC グローバルネットワークを通じて得た知見を生かすことで広範囲な専門分野をカバーしています。各コースを通じて、国際税務を基礎から体系的に学びたい方や、企業の税務部門担当として国際税務の知識を身に付けてスキルアップしたい方をサポートします。

詳細は以下をご参照ください。

[お申し込み・詳細](#)

PwC 税理士法人は、企業税務、国際ショナルタックス、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 151 カ国に及ぶグローバルネットワークに 364,000 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。

© 2023 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.