

# 2017 年税制改正による「自己創設のれん」の時価評価対象資産からの除外

Issue 100, May 2017

## In brief

2017 年度税制改正では、非適格株式交換・株式移転が行われた場合及び連結納税の開始又は連結グループに加入した場合における時価評価の対象となる資産の範囲の見直しが行われております。この改正により、いわゆる「自己創設のれん」が時価評価の対象から除外されることが想定されることから、これらの制度の利用が増えると考えられます。

本ニュースレターでは、改正法に基づき、これらの制度の適用に際して考慮すべき留意点について解説致します。

## In detail

### 1. 時価評価課税の概要

#### (1) 改正前

本件税制改正前においては、非適格株式交換又は非適格株式移転(以下「非適格株式交換等」)に係る完全子法人等の有する一定の資産及び連結納税の開始又は連結納税グループに加入した場合の完全子法人の有する一定の資産については、時価評価の対象となっておりました。

ここで、時価評価の対象となる資産には、固定資産、土地、有価証券、金銭債権、繰延資産が含まれるとされていましたが、連結納税制度の導入の当初より、時価評価課税の具体的な範囲については様々な議論がされてきました。その中でもいわゆる自己創設のれん(営業権)が時価評価の対象に含まれるのかどうかという点については、必ずしも明確な規定がありませんでしたが、営業権が無形固定資産とされていることなどを勘案して、一般的には、自己創設のれんは時価評価の対象に含まれるものと解されておりました。

ただし、例えば、以下のものについては、例外的に、時価評価の対象外とされており、(iv)のとおり、資産の時価とその帳簿価額との差額(含み損益)が完全子法人等の資本金等の額の2分の1又は1,000万円のいずれか少ない金額に満たない場合に、時価評価対象資産から除外されています(法令 122 の 12①四、123 の 11①四)。

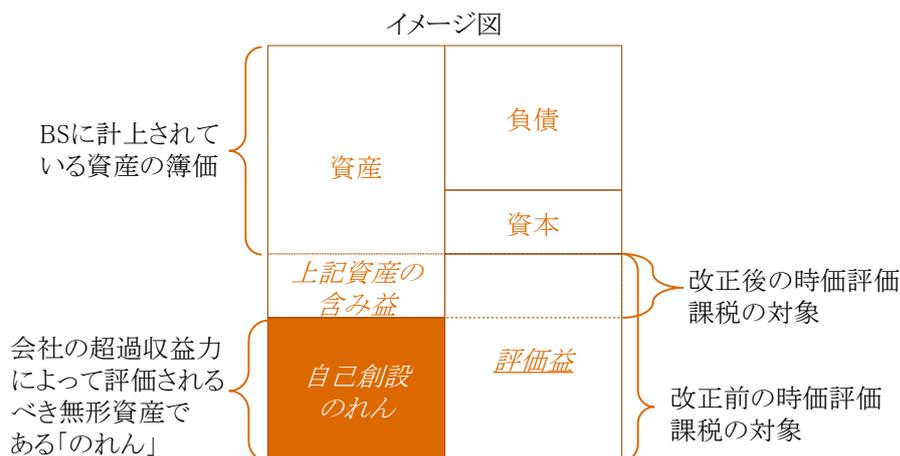
時価評価の対象外となる資産
(i) 圧縮記帳などの適用を受けた減価償却資産
(ii) 売買目的有価証券
(iii) 償還有価証券
(iv) 資産の時価とその帳簿価額との差額が資本金等の2分の1相当額又は1,000万円のいずれか少ない金額に満たない資産
(v) 含み損のある株式又は出資(これらの発行体が清算中の100%子会社等に限る)

自己創設のれんについては、通常、帳簿価額がゼロであるため、その時価が1,000万円以上である場合には、上記の例外規定を適用できず、時価評価の対象とされてきました。この点、自己創設のれんの具体的な評価方法については明確な規定がなく、さらには一般的に時価評価の対象とされた場合の金額的なインパクトが大きくなる可能性があることから、これを理由に連結納税制度の採用を見送ってきた会社も少なくないものと考えられます。

(2) 改正後

先般ご案内のとおり、2017年度税制改正より、①全部取得条項付種類株式の端数処理、②株式併合の端数処理、③株式売渡請求の手法により買収の対象会社等を完全子法人化する、いわゆるスクイーズアウトについて組織再編税制の対象に含めることとなり、企業グループ内の株式交換と同様の課税関係を適用することとなりました。この組織再編税制の見直しの一環として、時価評価課税の対象となる資産の範囲を見直し、実務上従前より大きな税負担につながるようになっていたと考えられる自己創設のれんをその時価評価の対象から除外することとなりました。

具体的には、今般の改正により、当該時価評価課税の対象となる資産から「資産の帳簿価額が1,000万円に満たない場合の当該資産」が除外されることとなります。これにより、貸借対照表に計上されていない帳簿価額がゼロの自己創設のれんについては時価評価課税の対象から除外されることとなりました。



2. 実務への影響、今後の留意点

今般の改正により、自己創設のれんが時価評価の対象にならないことが明確になり、今後企業の連結納税制度の導入等を後押しすることになると考えられます。一方、土地や有価証券等、自己創設のれん以外の従前より時価評価の対象となっている資産については、引き続き時価評価制度の対象となることが多いと考えられますので、制度の適用にあたっては留意が必要と考えられます。

## 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

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル 15 階

電話：03-5251-2400(代表)

[www.pwc.com/jp/tax](http://www.pwc.com/jp/tax)

パートナー

小野寺 美恵

03-5251-2791

[mie.onodera@pwc.com](mailto:mie.onodera@pwc.com)

パートナー

山岸 哲也

03-5251-2460

[tetsuya.t.yamagishi@pwc.com](mailto:tetsuya.t.yamagishi@pwc.com)

シニアマネージャー

杉山 清悟

070-1369-1336

[seigo.x.sugiyama@pwc.com](mailto:seigo.x.sugiyama@pwc.com)

PwC 税理士法人は、PwC のメンバーファームです。公認会計士、税理士など約 590 人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

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 157 カ国に及ぶグローバルネットワークに 223,000 人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザーサービスを提供しています。詳細は [www.pwc.com](http://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。

© 2017 PwC 税理士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwC とはメンバーファームである PwC 税理士法人、または日本における PwC メンバーファームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) をご覧ください。