

グループ通算制度下における投資簿価リセット トケーススタディ(2022年度税制改正による 留意点)

September 2022

In brief

2022年4月1日以後開始事業年度から適用されるグループ通算制度では、通算グループからの離脱による租税回避を防止する観点から、次のような措置が設けられました。通算子法人が通算グループから離脱する場合(「通算終了事由」が生じた場合)、離脱子法人株式を保有する株主である他の通算子法人において、その離脱子法人株式の離脱直前の帳簿価額をその離脱子法人の税務上の簿価純資産価額に相当する金額に修正を行うこと(以下、投資簿価リセット)とされています(法令119の3⑤)。投資簿価リセットが行われる場合には、離脱子法人株式において、自己の利益積立金額につきその修正により増減した帳簿価額に相当する金額の増加又は減少の調整が行われます(法令9六)。

2022年度(令和4年度)改正では、通算終了事由が生じた場合に確定申告書等に一定の書類の添付等を行うことにより、離脱子法人株式の帳簿価額(=税務上の簿価純資産価額)にいわゆる買収プレミアムに相当する資産調整勘定対応金額の合計額を加算できる措置が講じられています(法令119の3⑥)。

調整勘定対応金額の算定においては、過去の買収や再編等に関連して、算定が異なる事態が考えられるため、注意が必要です。本ニュースレターにおいては、ケースごとの資産調整勘定対応金額算定における取扱いを整理するとともに、通算初年度末までに提出すべき届出について解説します。

In detail

1. 離脱時の投資簿価リセット

通算グループから離脱した子法人の株式(離脱子法人株式)の離脱直前の帳簿価額は、離脱子法人の簿価純資産価額に相当する金額に資産調整勘定対応金額(買収プレミアム)が加算可能となります。

以下の例における、1)連結納税制度における投資簿価修正、2)2022年度税制改正後のグループ通算制度における投資簿価修正と譲渡損益計算は、それぞれ以下の通りです。

	1)連結納税制度	2)グループ通算制度 (2022年度税制改正後)
投資簿価修正後の簿価	取得価額 500 + 投資簿価修正額 0(※1) = 500 ※1 Sの利益積立金増加額(投資簿価修正額)は 0	離脱時簿価純資産 100 + 資産調整勘定対応金額 150 = 250 ※2 投資簿価修正は Δ250 (500 => 250)

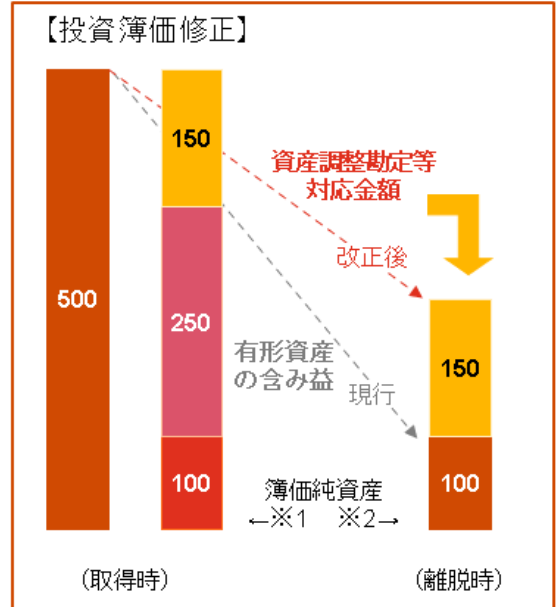
譲渡損益	譲渡価額 500-投資簿価修正後の簿価 500 = 譲渡損益 0	譲渡価額 500-投資簿価修正後の簿価 250 = 譲渡益 250 ※3 2022 年度税制改正前は、譲渡益 400
------	----------------------------------	---

例



※1 内訳

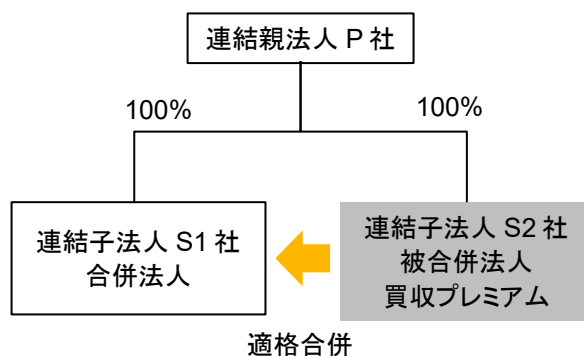
- 簿価純資産 100
- 有形資産含み益 250
- のれん 150 ⇒ 資産調整勘定等対応金額



2. 通算子法人の取得態様及び過去の再編に応じたケーススタディ

以下、6つのケースに応じて、調整勘定対応金額がどのようになるのか、解説します。

(1) ケース 1: 通算制度移行前の連結納税制度下において、連結納税子会社同士での適格合併が行われた場合



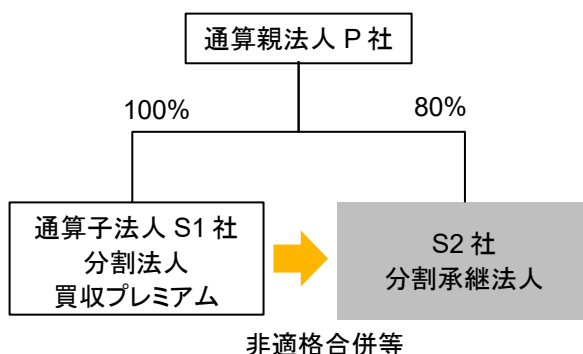
- 通算内適格合併(通算グループ内での適格合併)が行われた場合には、被合併法人に係る調整勘定対応金額が、合併法人に引き継げるものとされています(法令 119 の 3⑥二)。
- 連結納税制度下において連結子会社同士の合併が行われた場合においても、経過措置により被合併法人に係る調整勘定対応金額として、合併法人に引き継げるものとされています(令和 4 年改正法令附 6③)。

- 連結親法人 P 社を頂点とする、連結子法人 S1 社及び S2 社の適格合併は、通算内適格合併に該当するとみなされて、S2 社の買収プレミアムは、S1 社株式に係る資産調整勘定対応金額として、S1 社株式に引き継ぐことが可能です。
- ただし、上の取扱いを受ける場合には、グループ通算初年度末までに、一定の届出書を通算親法人が通算親法人の所轄税務署に提出する必要があります。

2022 年度税制改正前は、通算子法人が通算グループから離脱する際の通算子法人株式は通算子法人の離脱時の簿価純資産を基に算定されることとなっていたため、買収時のプレミアム部分が通算子法人株式の帳簿価額に含まれないこととされていました。この点につき、企業買収の阻害要因と懸念され、2022 年度税制改正において、通算グループ離脱時の通算子法人株式の簿価に買収プレミアム(ディスカウントされていた場合にはディスカウントも含む。以下、同様。)を含めることが認められることとなりました(法令 119 の 3⑥)。

また、通算内適格合併(法令 119 の 3⑦五)があった場合には、被合併法人株式に係る買収プレミアムは合併法人株式に引き継がれることとなりました(法令 119 の 3⑥二柱書)。この点、従前の連結納税制度からグループ通算制度に移行した法人につき、連結納税下で連結子法人同士が適格合併していた場合は同号の規定には該当しないことから、通算親法人が通算初年度終了の日までに一定の書面を所轄税務署長に提出することを条件に、連結子法人同士の適格合併を通算内適格合併と取り扱うこととされています(法令 4 年改正附則 6③)。

(2) ケース 2: 通算子法人が適格分割に該当しない分割(非適格合併等)を行った場合

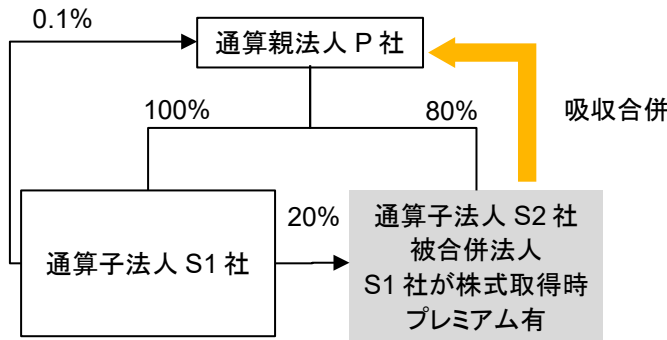


- 通算子法人が、非適格合併等に係る被合併法人等とする非適格合併等が行われた場合には、その通算子法人に係る調整勘定対応金額はゼロとされています。
- 上のケースにおける適格分割に該当しない分割は、非適格合併等となります。
- 非適格合併等が行われた場合には、自己創設のれん相当額は資産調整勘定の金額または負債調整勘定の金額として実現することとなるため、その非適格合併等前に取得した対象株式に係る調整勘定対応金額はないものとされます。
- そのため、S1 社株式について買収プレミアムがあったとしても、S1 社を分割法人とする非適格合併等が行われた場合には、S1 社の買収プレミアムはゼロとなります。過去(連結納税制度下含む)に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ていた場合には、注意が必要です。

買収プレミアムの計算において、通算グループ内の非適格合併に係る被合併法人に係る調整勘定対応金額はゼロとすることとされているため、調整勘定対応金額はないこととなります(法令 119 の 3⑥二柱書)。

連結納税制度下での非適格合併についても通算グループ内非適格合併と同様に扱われることとなりますが、連結納税制度下での合併はそもそも通算内合併ではないことから、特段条文上の手当てはされておられません。

(3) ケース 3: 通算子法人が通算親法人に吸収される適格合併が行われた場合

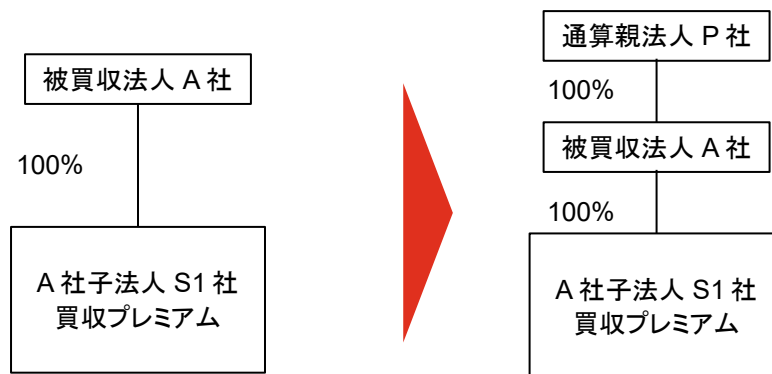


- S2社について通算終了事由が生じるため、S1社におけるS2社株式について、投資簿価リセットが行われます。また、S1社が支払ったS2社株式に係る買収プレミアムは、S2社株式に係る資産調整勘定対応金額として投資簿価に加算することが可能です。
- S2社の買収プレミアム加算後の簿価純資産相当額が、S1社保有のP社株式簿価につけ変わることになります。
- P社においては、S1社が保有するS2社株式に合併対価となるP社株式を交付することとなります。

通算子法人の合併による解散は、合併の日に通算承認の効力が失われる事実、つまり通算終了事由とされています(税法64の10⑥五)。そのためS2社株式につき帳簿価額修正が生じますが、その場合であっても、S2社株式に係る買収プレミアムは、S2社の簿価純資産を基礎として計算されるS2社株式簿価に加味することができます(法令119の3⑥)。

また、適格合併では、被合併法人株式の簿価が合併対価として交付される合併法人株式の簿価に引き継がれることから、S2社株式に係る買収プレミアムもS1社が交付を受けるP社株式の取得価額に含まれることとなります(法令119①五)。

(4) ケース 4: 買収プレミアムのあるS1社株式を保有するA社株式100%を買収(ケース5、6の前提として)

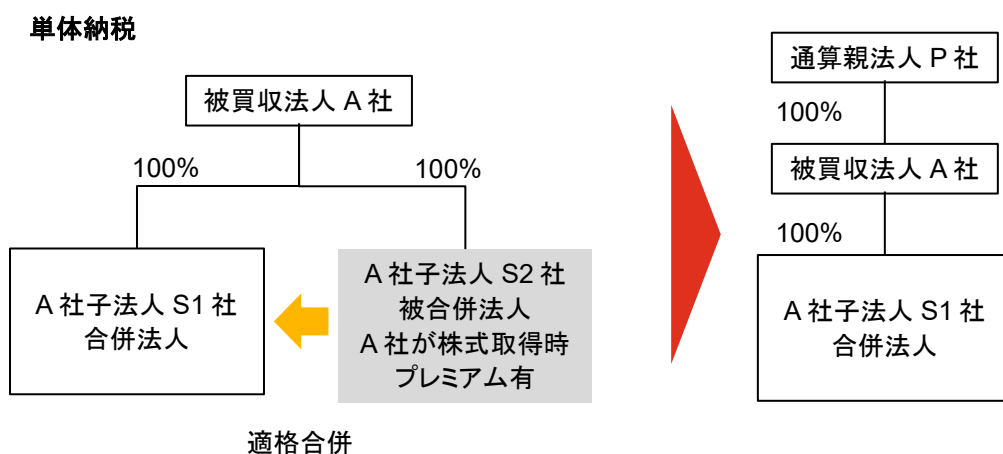


- A社がP社の通算グループに加入する前に取得したS1社株式について、買収プレミアムがある場合には、調整勘定対応金額として認識できます。

通算完全支配関係発生日以前に取得した他の通算法人株式に係る取得時の調整勘定対応金額を加減算することとされています(法令 119 の 3⑥ニイ、ハ)。

なお、連結納税制度からグループ通算制度に移行した通算子法人に係る通算完全支配関係発生日は、連結完全支配関係を有することとなった日とする旨が規定(法令令和 4 年改正附則 6②)されています。しかし、S1 社の場合は A 社が P 社に買収されたことにより P 社との間に通算完全支配関係が発生することになりますので、S1 社株式のプレミアムは同項の規定に関わらず、通算完全支配関係発生日以前のもとなります。

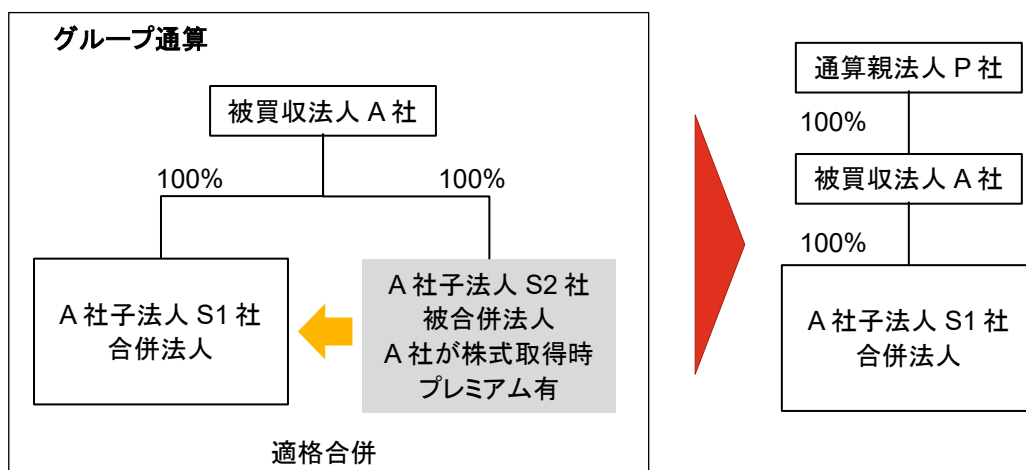
(5) ケース 5: 買収した通算子法人 A 社の完全支配子会社が買収前に適格合併(ともに単体納税)



- 被合併法人に係る調整勘定対応金額が、合併法人に引き継げるのは、通算内適格合併に限るとされています。
- S1 社及び S2 社の適格合併は、P 社通算グループ下における適格合併ではないため、通算内適格合併には該当せず、S2 社の買収プレミアムは、S1 社株式に係る資産調整勘定対応金額として、S1 社株式に引き継ぐことができません。

単体納税制度下での適格合併では被合併法人株式の取得価額が合併法人株式の取得価額に引き継がれるため、その時点では買収プレミアムも引き継がれています。しかし、当該適格合併は通算内適格合併ではないことから、被合併法人の買収プレミアムの引継ぎ対象とはならず、S1 社が P 社通算グループから離脱する際にはなかったものとなります。なお、S1 社株式取得に係る買収プレミアムについては調整勘定対応金額となります(法令 119 の 3⑥)。

(6) ケース 6: 買収した通算子法人 A 社が、買収前にグループ通算制度適用。P 社に買収され、P 社通算グループに加入するとともに A 社グループ通算制度取りやめ。その後 A 社は S1 社株式を通算グループ外に譲渡。



- 通算内適格合併(通算グループ内での適格合併)が行われた場合には、被合併法人に係る調整勘定対応金額が、合併法人に引き継げるものとされています。
- S1 社及び S2 社の適格合併は、P 社通算グループ下における適格合併ではないため、通算内適格合併には該当せず、S2 社の買収プレミアムは、S1 社株式に係る資産調整勘定対応金額として、S1 社株式に引き継ぐことができません。
- ケース 5 における単体納税下での適格合併後に P 社通算グループに加入した場合の取扱いと平仄が取れていることとなります。

通算内適格合併は、適格合併直前の時において通算親法人との間に通算完全支配関係がある法人同士の合併をいうとされています(法令 119 の 3⑦五)ので、S1 社と S2 社の適格合併直前の時において A 社との間には通算完全支配関係はありますが、P 社との間には通算完全支配関係はないことから、当該適格合併は P 社通算内適格合併とは取り扱われず、ケース 5 の単体納税制度下での適格合併と同様の結果となります。

3. 連結納税下での適格合併が行われた場合の留意点

上述ケース 1 の通り、連結納税制度から通算制度へ移行した法人が、連結グループ内で適格合併を行っていた場合には、通算親法人が、2022 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一定の届出書を提出することにより、被合併法人の株式に係る調整勘定対応金額も加算措置の対象になります(法令令和 4 年改正附則 6③)。届出書の概要は以下の通りです。特記的な事由により、変則的な決算が行われる場合には、事業年度終了の日までに届出書の提出を行わないと、被合併法人に係る買収プレミアムの加算措置が適用できなくなるため、注意が必要です。

また、被合併法人に係る調整勘定対応金額はこの届出書の記載事項とはされておらず、合併法人である通算法人に通算終了事由が生じた際に、その通算法人の対象株式に係る資産調整勘定対応金額及び負債調整勘定対応金額の計算の明細とともにその対象金額及びその計算の明細を確定申告書等に添付することとなります。

- 投資簿価修正における簿価純資産価額の特例計算に関する経過措置を適用する旨の届出書
- 届出書 URL
https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/hojin/010705/pdf/220725_07.pdf
出所: 国税庁ウェブサイト
- 提出期限
2022 年 4 月 1 日以後、最初に開始する事業年度終了の日まで(3 月決算会社の場合は 2023 年 3 月 31 日が提出時期)

- 提出法人
連結納税制度下での適格合併が行われた通算子法人を有する通算親法人
- 提出先
通算親法人の納税地の所轄税務署長
- 提出部数
1部(調査課所管法人は2部)

The takeaway

資産調整勘定の算定にあたっては、過年度における離脱子法人の加入時期や再編状況等踏まえて、慎重に対応する必要があります。

過去に資本再編が行われた場合における調整勘定対応金額算定のポイントは、以下の通りです。

- (1) 通算グループ開始または加入前に取得した、通算子法人株式等に係る買収プレミアムは、調整勘定対応金額として加味することが可能。
- (2) 通算グループ開始または加入後に通算子法人と通算完全支配関係が発生した場合において、その通算子法人株式を有する他の法人が通算完全支配関係発生日以前に取得し通算完全支配関係発生日において有するその株式に係る買収プレミアムは、調整勘定対応金額として合わせて加味することが可能。
- (3) ただし、過去に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、調整勘定対応金額はゼロとなる。
- (4) 同一通算グループ内において、通算子法人を合併法人とする適格合併が行われた場合には、被合併法人である通算子法人に係る調整勘定対応金額を、合併法人である通算子法人に係る調整勘定対応金額に加算。
- (5) 通算グループ開始または加入前に、通算子法人を合併法人とする適格合併が行われた場合には、被合併法人である通算子法人に係る調整勘定対応金額は、合併法人である通算子法人に係る調整勘定対応金額に加算されない。

また、連結納税制度下において連結子法人同士の適格合併が行われていた場合には、通算初年度末までの届出書の提出を確実に行うことに留意が必要です。

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

Email: jp_tax_pr-mbx@pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

パートナー
佐々木 浩

パートナー
武田 恭世

シニアマネージャー
朝倉 雅彦

Japan Tax Update

シニアマネージャー
内藤 芳斗

PwC 税理士法人は、企業税務、国際タックス、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 155 カ国に及ぶグローバルネットワークに 327,000 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.