

【新設】(資産調整勘定対応金額等の計算が困難な場合の取扱い)

2-3-21 の 4 令第 119 条の 3 第 6 項 (移動平均法を適用する有価証券について評価換え等があった場合の一単位当たりの帳簿価額の算出の特例) の規定を適用する場合には、他の通算法人の対象株式 (同条第 7 項第 2 号に規定する対象株式をいう。以下 2-3-21 の 8 までにおいて同じ。) の取得ごとに資産調整勘定対応金額 (同条第 7 項第 3 号に規定する資産調整勘定対応金額をいう。以下 2-3-21 の 8 までにおいて同じ。) 又は負債調整勘定対応金額 (同条第 7 項第 4 号に規定する負債調整勘定対応金額をいう。以下 2-3-21 の 8 までにおいて同じ。) を計算し、当該内国法人又は同条第 6 項に規定する他の株式等保有法人 (以下 2-3-21 の 4 において「他の株式等保有法人」という。) のうち、いずれかの法人がその計算された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基礎となる事項を記載した書類を保存していることが必要となるのであるが、その取得後における当該対象株式の保有割合が低い又はその取得の時期が古いなどの理由により、当該取得の時ににおける資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額の計算が困難であると認められる場合において、当該取得の時ににおいて計算される資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額を零とし、当該取得後に追加取得した当該他の通算法人の対象株式で資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額の計算が困難であると認められる場合以外のものについて各追加取得の時ににおける資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額を計算し、これらの計算された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基礎となる事項を記載した書類を保存しているとき (同条第 6 項に規定する他の要件を満たす場合に限る。) は、課税上弊害がない限り、同項の規定の適用を受けることができるものとする。

(注) 1 負債調整勘定対応金額が計算されることが見込まれる場合に、その計算が困難であるとして、これを零としているときには、課税上弊害があるため、本文の取扱いの適用はないことに留意する。

2 本文の取扱いを適用する場合には、零とする資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額の計算の基礎となる事項を記載した書類を当該内国法人及び他の株式等保有法人のいずれにおいても保存していない場合であっても、同項に規定する他の要件を満たすときは、同項の規定の適用があることに留意する。

【解説】

- 1 本通達では、投資簿価修正における資産調整勘定対応金額等の加算措置を適用する場合において、資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額の計算が困難なときの取扱いを定めている。ただし、課税上の弊害が認められるような場合には、本通達の本文の取扱いの適用はないこととなる。
- 2 内国法人の有する株式 (出資を含む。以下同じ。) を発行した他の通算法人 (法人税法施行令第 24 条の 3 に規定する初年度離脱通算子法人及び通算親法人を除く。以下同じ。) について通算終了事由 (法人税法第 64 条の 9 第 1 項の規定による承認 (以下「通算承認」という。) がそ

の効力を失うことをいう。以下同じ。)が生じた場合には、当該他の通算法人の株式の帳簿価額は、当該通算終了事由が生じた時の直前の帳簿価額に簿価純資産不足額を加算し、又は当該通算終了事由が生じた時の直前の帳簿価額から簿価純資産超過額を減算した金額(すなわち、当該他の通算法人の通算承認の効力を失った日の前日の属する事業年度終了の時(以下「通算終了時」という。)の簿価純資産価額に相当する金額)(当該他の通算法人に複数の株主がある場合は、通算承認の効力を失う直前の株式保有割合を乗じて計算した金額)に修正することとされている(投資簿価修正)(令119の3⑤、119の4①)。

なお、この場合において、当該他の通算法人の株式を有する全ての通算法人が当該通算終了事由が生じた時の属する事業年度の確定申告書等に調整勘定対応金額の合計額(法人税法施行令第119条の3第6項第2号の金額をいう。以下同じ。)等の計算に関する明細を記載した書類(別表十四(五))を添付しているときは、当該他の通算法人の株式の帳簿価額は、次の算式により計算した金額とされる(資産調整勘定対応金額等の加算措置(以下「本加算措置」という。))(令119の3⑥)。

すなわち、簿価純資産価額に相当する金額は、当該他の通算法人の通算終了時の簿価純資産価額に、当該他の通算法人株式に係る調整勘定対応金額の合計額を加算して計算した金額となる。

$$\begin{array}{l}
 \text{当該他の通算法人の} \\
 \text{株式の帳簿価額}
 \end{array}
 =
 \left[\left(\begin{array}{l} \text{通算終了時に有する資} \\ \text{産の帳簿価額の合計額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{通算終了時に有する負} \\ \text{債の帳簿価額の合計額} \end{array} \right) + \begin{array}{l} \text{調整勘定対応金額} \\ \text{の合計額} \end{array} \right] \times \frac{\begin{array}{l} \text{当該法人が当該他の通算法人の通算承認の効力} \\ \text{を失う直前に有する当該他の通算法人の株式数} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{当該他の通算法人の通算承認の効力を失う直} \\ \text{前の発行済株式総数} \end{array}}$$

【原則】
【本加算措置】

〈簿価純資産価額に相当する金額〉
〈株式保有割合〉

3 本加算措置を適用する場合には、当該他の通算法人がその通算親法人との間に通算完全支配関係(法人税法第2条第12号の7の7に規定する通算完全支配関係をいう。)を有することとなった日(以下「通算完全支配関係発生日」という。)に当該他の通算法人の株式を有する法人ごとに、かつ、当該他の通算法人の対象株式(法人税法施行令第119条の3第7項第2号に規定する対象株式をいう。以下同じ。)の取得ごとに調整勘定対応金額(同項第3号に規定する資産調整勘定対応金額又は同項第4号に規定する負債調整勘定対応金額をいう。以下同じ。)を計算し、当該他の通算法人の株式を有する通算法人のうち、いずれかの法人が調整勘定対応金額の計算の基礎となる事項等を記載した書類を保存していることが必要となる(令119の3⑥)。

なお、この保存すべき書類は、当該他の通算法人の対象株式の各取得の時において作成された書類である必要はない。また、当該他の通算法人の対象株式を取得した法人が、当該対象株式を、当該他の通算法人の通算終了時まで引き続き保有しているとは限らないことから、当該他の通算法人の株式を有する通算法人のいずれかにおいて保存されていればよいこととされている。

4 ところで、当該他の通算法人の対象株式は、通算完全支配関係発生日までに段階的に取得される場合があり、取得の初期段階における株式の保有割合が低い又は株式の取得時期が古いなどの理由により、対象株式の取得時における調整勘定対応金額の計算が困難な場合がある。例えば、当該他の通算法人の対象株式の取得時において当該他の通算法人が有する資産若しくは負債の内訳が不明である場合、その取得時に当該資産若しくは負債の時価評価をしておらず改めて時価評価をするための基礎資料もない場合又はその取得時における対象株式の取得価額若しくは当該他の通算法人の発行済株式総数を把握できない場合などが考えられる。

5 上記3のとおり、本加算措置を適用するためには、当該他の通算法人の対象株式の取得ごとに調整勘定対応金額を計算し、その計算の基礎となる事項等を記載した書類を保存していることが必要なのであるが、上記4のような事情を考慮し、本通達では、当該他の通算法人の対象株式の取得時における調整勘定対応金額の計算が困難であると認められる場合において、当該対象株式に係るその取得時における調整勘定対応金額を零とし、その後追加取得した対象株式で調整勘定対応金額の計算が困難であると認められる場合以外のものについて各追加取得時における調整勘定対応金額の計算をしているときには、本加算措置の適用を受けることができるものとしている。

なお、本通達は、上記4のような事情を考慮した取扱いであるから、意図的に調整勘定対応金額を零とすることにより課税上の弊害が認められるような場合には、本通達の取扱いの適用はないこととなる。例えば、本通達の注書1に定めるように、対象株式の取得時に調整勘定対応金額を計算した場合には負債調整勘定対応金額が計算される（つまり、簿価純資産価額に加算できる調整勘定対応金額の合計額が減少する）ことが見込まれるため、これを零としているような場合には、課税上の弊害が認められるため本通達の取扱いの適用はないこととなる。

6 また、この取扱いは、各追加取得時における調整勘定対応金額の計算の基礎となる事項等を記載した書類の保存のほか、法人税法施行令第119条の3第6項に規定する他の要件を満たしていることが当然の前提であるが、零とする調整勘定対応金額の計算の基礎となる事項を記載した書類の保存がない場合であっても、同項の規定の適用が認められる。本通達の注書2では、このことを留意的に明らかにしている。