

グループ通算制度における資産調整勘定対応金額等の加算措置の見直し

<改正のポイント>

1.趣旨・背景

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の適用上、離脱法人について、全部取得条項付種類株式を用いて完全子会社化がされていた場合、その全部取得条項付種類株式の取得決議により譲渡した株式に係る資産調整勘定対応金額等について、簿価純資産価額へ加算することはできない。しかしながら、上記取得決議による株式の譲渡及び取得は実質的には株式の内容の変更に過ぎないと考えられるため、その取得決議により譲渡した株式に係る資産調整勘定対応金額等については加算することができるように見直される。

2.内容

通算完全支配関係発生日前に離脱法人株式の譲渡をした場合の、資産調整勘定対応金額等の調整の対象となる譲渡から、全部取得条項付種類株式に係る取得決議による完全子法人化の際の離脱法人の株式の譲渡が除外される(「譲渡」の範囲の縮小)。

3.適用時期

大綱上、記載なし。

<改正のポイント>

4.影響

- 離脱に係る投資簿価修正に関する改正のため、典型的には通算法人(スクイズアウト(SO)実施者であるM&Aにおける買手)が離脱法人(対象会社)株式を売却する際に、本改正による影響がある(この場合、改正前と比べて、譲渡益が減少又は譲渡損が増加)。
※買収時や完全子会社化の際における課税関係の改正ではない。
- 株式交換や100%子会社化における株式併合・株式売渡請求との比較において、全部取得条項付種類株式を採用した場合の投資簿価修正に係るデメリットがなくなる。

5.実務のポイント

- 適用時期等(改正前に実施された取得決議による株式の譲渡についても、改正の適用対象となるか等)を確認
- 「完全子法人化」の定義の確認

1. 趣旨・背景

(1) 投資簿価修正

- 通算子法人(離脱法人)について通算承認の効力が失われる場合、離脱法人の株式を有する内国法人において、その株式の帳簿価額をその離脱法人の簿価純資産価額に相当する金額へ修正する(以下、「投資簿価修正」という。)

$$\text{簿価純資産価額} = (\text{資産の帳簿価額の合計額} - \text{負債の帳簿価額の合計額}) \times \text{保有割合}$$

※制度の概要については”参考①”を参照

(2) 資産調整勘定対応金額等の加算措置

- 投資簿価修正について、明細書添付及び書類保存の要件を満たすときは、離脱法人の簿価純資産価額は、以下の金額とされる。すなわち、簿価純資産価額の計算上、対象株式に係る買収プレミアム(資産調整勘定対応金額等)を加算することができる(以下、単に「加算措置」という。)

$$\text{簿価純資産価額} = (\text{資産の帳簿価額の合計額} - \text{負債の帳簿価額の合計額} + \text{調整勘定対応金額の合計額 (のれん相当額 - 負ののれん相当額)}) \times \text{保有割合}$$

※制度の概要については”参考②”を参照

- 対象株式:加算措置の対象となる株式は、以下に該当する株式に限定されている。
 - 購入代価が取得価額となる場合の購入した株式
 - 取得の時ににおける取得のために通常要する価額が取得価額となる場合の交換等により取得した株式
- 内国法人が通算完全支配関係発生日以前に離脱法人の株式の譲渡をした場合には、資産調整勘定対応金額等の合計額から「譲渡直前の資産調整勘定対応金額等×譲渡割合」を減額する調整が行われる(以下、「減額調整」という。)

1. 趣旨・背景

(3) 令和8年度税制改正の趣旨・背景

- 対象会社を完全子会社化(スクイズアウト)する手法として、①株式交換、②全部取得条項付種類株式、③株式併合、④株式等売渡請求を用いることが考えられる。
この点、スクイズアウト実施者(M&Aにおける買手である通算法人)において、①株式交換、③株式併合、④株式等売渡請求を用いる場合、スクイズアウト前に取得した株式に係る資産調整勘定対応金額等については簿価純資産価額に加算することが可能である。
- 他方、②全部取得条項付種類株式に係る取得決議により完全子会社化されていた場合、その取得決議により譲渡した株式及び取得した株式につき、以下のとおり加算措置のメリットを享受することはできないと考えられる。
 - 譲渡した株式:減額調整の対象であるため、資産調整勘定対応金額等の合計額から減額され、**加算できない**
 - 取得した株式:取得決議直前の帳簿価額相当額が取得価額とされ、対象株式に該当せず、**加算措置の適用はない**
- 以上のとおり、加算措置の制度上、②全部取得条項付種類株式の方法を用いた場合のみ加算措置のメリットを享受できないこととなる。しかしながら、全部取得条項付種類株式に係る取得決議による離脱法人株式の譲渡及び取得は実質的には株式の内容の変更である(形式的な譲渡に過ぎない)と考えられるため、全部取得条項付種類株式を用いて完全子会社化した場合も、その取得決議により**譲渡した株式について資産調整勘定対応金額等を加算することができるように見直される。**

2. 内容

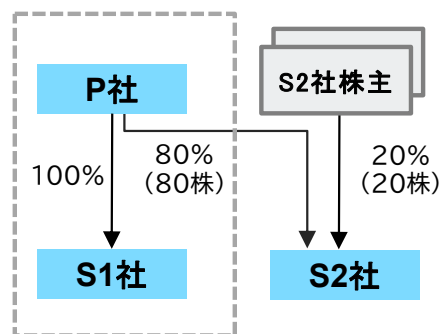
(1)改正の内容

通算グループ加入前に離脱法人株式の譲渡をした場合の、資産調整勘定対応金額等の調整の対象となる譲渡から、**全部取得条項付種類株式に係る取得決議による完全子法人化の際の離脱法人の株式の譲渡が除外**される(「譲渡」の範囲の縮小)。

(2)想定されるケース

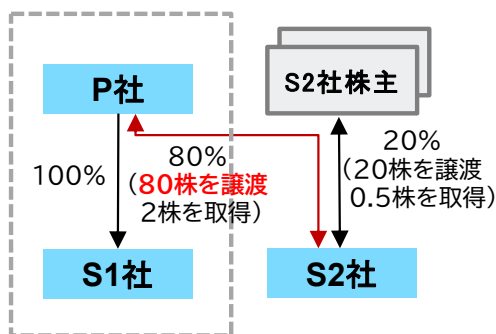
【イメージ図】

① S2社株式を80%取得



株式(80%)の取得価額 2,600
S2社の時価純資産価額 2,000
資産調整勘定対応金額等 1,000
(=((2,600/80%)-2,000)
×80%)

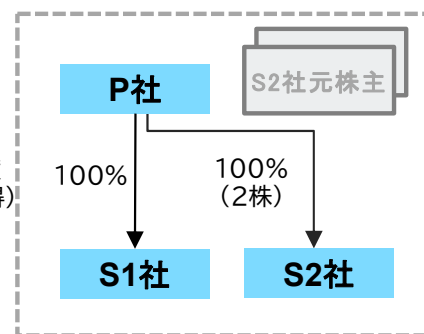
② S2社株式につき 全部取得条項を付与 ③ 取得決議によりS2社株式の 譲渡・取得



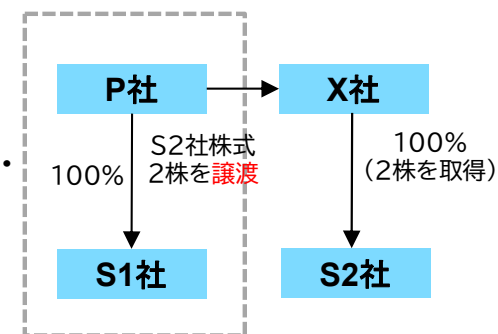
【改正前】
資産調整勘定対応金額等 ▲1,000

【改正後】
資産調整勘定対応金額等の減額調
整の対象となる譲渡から除外

④ 端数処理により 通算グループ加入



⑤ S2社株式を売却



【改正前】
資産調整勘定対応金額等 0
(=①取得時:1,000 - ③譲渡時:1,000)
【改正後】
資産調整勘定対応金額等 1,000
(=①取得時:1,000)

2. 内容

(2) 想定されるケース(続き)

【S2社株式売却時(⑤)の税務処理】

X社(外部)への売却時の前提

- ・S2社株式の帳簿価額(投資簿価修正前) 2,600
- ・S2社の離脱時の簿価純資産価額(資産-負債) 2,000
- ・売却価額 5,000
- ・簿価純資産価額とする金額(=投資簿価修正後の帳簿価額)
【改正前】2,000(資産-負債)+0(調整勘定対応金額)=2,000
【改正後】2,000(資産-負債)+1,000(調整勘定対応金額)=3,000

内容		改正前				改正後			
投資簿価修正	利益積立金額	600	/	S2社株式	600	S社株式	400	/	利益積立金額 400
X社への売却	現金	5,000	/	S2社株式	2,000	現金	5,000	/	S2社株式 3,000
				譲渡益	3,000				譲渡益 2,000

(3) 適用除外

全部取得条項付種類株式に係る取得決議により交付を受けた離脱法人の株式の価額が、その譲渡をした株式の価額とおおむね同額となっていないと認められる場合には減額調整の対象となる譲渡から除外されず、加算することはできない。

これは、全部取得条項付種類株式により株式を譲渡及び取得した場合の譲渡損益の繰延べと同様、恣意的に株主構成を変動させるような場合には、加算措置の適用を受けさせる必要はないためと考えられる。

3. 適用時期

大綱上、記載なし

4. 影響

- 離脱に係る投資簿価修正に関する改正のため、典型的には通算法人(スクイズアウト(SO)実施者であるM&Aにおける買手)が**離脱法人(対象会社)株式を売却する際に、本改正による影響がある**(この場合、通算グループ全体では、改正前と比べて、譲渡益が減少又は譲渡損が増加)。
- 全部取得条項付種類株式を用いて完全子会社化した法人が離脱する場合の投資簿価修正の適用上、完全子会社化の際に譲渡した株式について加算措置の適用を受ける余地が生ずる。
- 負債調整勘定対応金額の合計額を計算する上でも、減額されないこととなる。
- 株式交換や100%子会社化における株式併合・株式売渡請求との比較において(※)、全部取得条項付種類株式を採用した場合の投資簿価修正に係るデメリットがなくなる。
※株式交換等については、100%子会社化の際に株式の譲渡が行われないことから、それより前に取得した株式に係る資産調整勘定対応金額を加算することが可能

5. 実務のポイント

- 適用時期等(改正前に実施された取得決議による株式の譲渡についても、改正の適用対象となるか等)を確認
- 「完全子法人化」の定義の確認

【参考①:投資簿価修正】

投資簿価修正は、①通算子法人(離脱法人)において生ずる利益・損失に対する二重課税・二重控除の防止、②組織再編税制との整合性、③通算開始・加入前の含み益に対する課税確保などの観点から制度化されている。

【原則的な処理】

投資簿価を「簿価純資産価額＝(資産の帳簿価額の合計額－負債の帳簿価額の合計額)×保有割合」へ修正

【具体例: P社がS社株式をX社(外部)へ売却】

前提

- ・P社(通算法人)が1,000を出資してS社を設立
- ・売却価額(S社株式100%) 3,000
- ・S社株式の帳簿価額(投資簿価修正前) 1,000
- ・S社の離脱時の簿価純資産価額(資産－負債) 3,000
- ・簿価純資産価額とS株式の帳簿価額の差額 2,000(=3,000 - 1,000)

内容	仕訳例			
①投資簿価修正	S社株式	2,000	/	利益積立金額 2,000
②X社への売却	現金	3,000	/	S社株式 3,000

(参考:投資簿価修正が行われない場合)

内容	仕訳例			
X社への売却	現金	3,000	/	S社株式 1,000 譲渡益 2,000

①二重課税・二重控除の防止

- ・利益積立金2,000については課税済利益
- ・S社に対する投資簿価を3,000へ修正することにより、2,000に対する2回目の課税を防止
※損失であった場合も同様

②組織再編税制との整合性

- ・通算制度の開始・加入及び離脱は、100%子法人化してその子法人を親法人が吸収合併すること及びその後分割により法人を切り出すことと同様
⇒P社がS社を合併した後、分割(非適格分割)によりS社の事業を切り出す場合の税務処理

②現金 3,000 / 移転純資産 3,000
/ 譲渡損益 -

【参考②:資産調整勘定対応金額等の加算措置】

- 原則的な処理(前頁)によると、通算子法人(離脱法人)の買収時に際して支払った超過収益力相当額(のれん相当額)は、帳簿価額に算入されず(※)、損金に算入する機会がなくなるという問題が生ずる。
※通算子法人の離脱時の簿価純資産価額に反映されていない場合
- そこで、超過収益力相当部分に当たる資産調整勘定の算出が可能である場合には、別表添付及び書類保存を要件として、簿価純資産価額の計算上、**株式取得時の超過収益力相当部分を加算**することができる。

【具体例: P社がS社株式をX社(外部)へ売却】

前提

- ・P社(通算法人)はS社を3,000で買収(S社株式100%)の取得価額 3,000)
- ・買収時のS社の時価純資産 2,000(のれんは含まない)
- ・**資産調整勘定対応金額 1,000(=3,000-2,000)**
- ・X社への売却価額(S社株式100%) 5,000
- ・S社の離脱時の簿価純資産価額(資産－負債) 4,000

<投資簿価修正(加算措置あり)>

内容	仕訳例			
投資簿価修正	S社株式	2,000	/ 利益積立金額	2,000
X社への売却	現金	5,000	/ S社株式	5,000

- ・簿価純資産価額 **5,000**(=4,000 + **1,000**(調整勘定対応金額))
- ・投資簿価修正額 **2,000**
(=簿価純資産価額 5,000 - S株式の帳簿価額 3,000)

<投資簿価修正(原則的な処理)>

内容	仕訳例			
投資簿価修正	S社株式	1,000	/ 利益積立金額	1,000
X社への売却	現金	5,000	/ S社株式 譲渡益	4,000 1,000

- ・簿価純資産価額 **4,000**
- ・投資簿価修正額 **1,000**
(=簿価純資産価額 4,000 - S株式の帳簿価額 3,000)