

【新設】（時価評価法人の時価評価すべき資産－通算制度への加入）

2-52 法人が法第 64 条の 9 第 12 項《通算承認》に規定する完全支配関係を有することとなった日の前日の属する事業年度終了の時に、法第 64 条の 12 第 1 項《通算制度への加入に伴う資産の時価評価損益》に規定する時価評価資産（以下 2-54 までにおいて「時価評価資産」という。）を有しないが令第 131 条の 13 第 3 項第 2 号、第 3 号又は第 4 号《時価評価資産等の範囲》に掲げるものを有する場合には、通算加入直前事業年度終了の時に当該法人の有する時価評価資産につき法第 64 条の 12 第 1 項の規定の適用があることに留意する。

④ 関連法人（法第 64 条の 9 第 12 項第 1 号に規定する時価評価法人が発行済株式又は出資を直接又は間接に保有する同条第 2 項に規定する他の内国法人をいい、同号に規定する時価評価法人に該当する法人を除く。）が通算加入直前事業年度終了の時に時価評価資産を有するときであっても、当該時価評価資産については法第 64 条の 12 第 1 項の規定の適用はない。

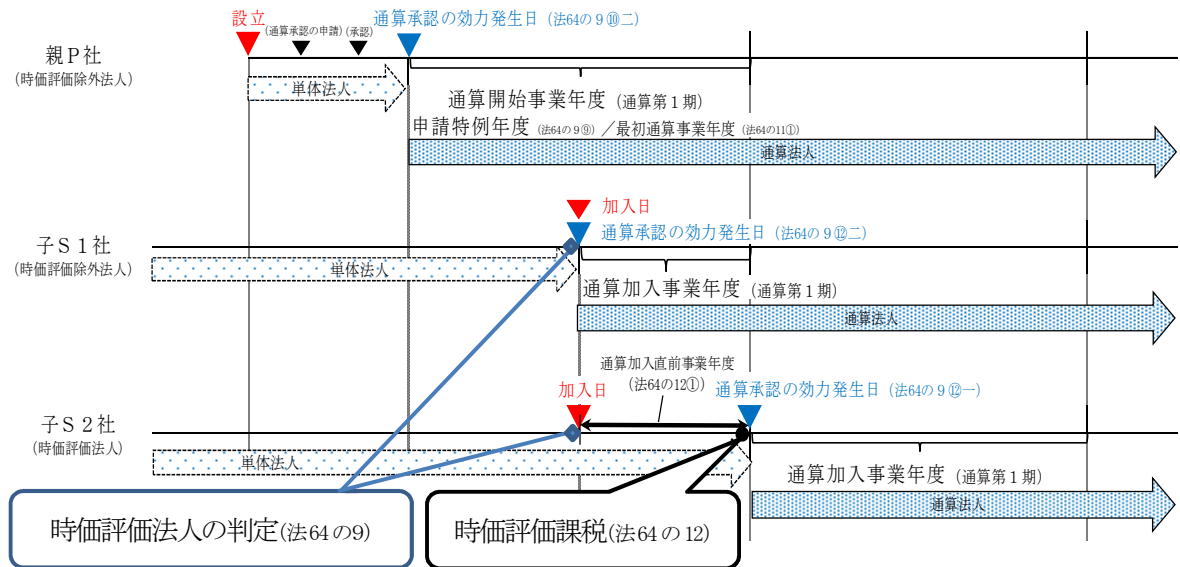
【解説】

1 いわゆる設立事業年度等の申請期限の特例（法 64 の 9 ⑦）の適用により通算承認を受ける法人税法第 64 条の 9 第 1 項《通算承認》に規定する親法人（以下「親法人」という。）との間に申請特例年度（グループ通算制度の適用を受けようとする最初の事業年度をいう。以下同じ。）において当該親法人による完全支配関係（同項に規定する政令で定める関係に限る。以下同じ。）を有することとなった同条第 2 項に規定する他の内国法人（以下「他の内国法人」という。）（子法人）のうち、当該完全支配関係を有することとなった日の前日の属する事業年度終了の時に時価評価資産等を有するものは、一定の法人（法 64 の 12 ④各号）を除き、時価評価法人（同条第 12 項第 1 号に規定する時価評価法人をいう。以下同じ。）に該当し、当該時価評価法人は、通算加入直前事業年度（当該他の内国法人について通算承認の効力が生ずる日の前日の属する事業年度をいう。以下同じ。）（すなわちこのケースでは、＝申請特例年度終了の日の属する事業年度）終了の時に有する時価評価資産（同法第 64 条の 12 第 1 項《通算制度への加入に伴う資産の時価評価損益》に規定する時価評価資産をいう。以下同じ。）について時価評価損益（その時の帳簿価額とその時の価額との差額をいう。以下同じ。）の計上を行い（法 64 の 12 ①、以下「加入時時価評価」という。）、その翌事業年度からグループ通算制度の適用を受けることとされている（法 64 の 9 ⑫一）。

一方、当該他の内国法人（子法人）が時価評価法人に該当するかどうかを判定する場合におけるこの「時価評価資産等」とは、①時価評価資産のほか、②譲渡損益調整額のうち一定のもの、③リース譲渡（法 63 ①）に係る契約のうち一定のもの又は④措置法に規定する特別勘定の金額のうち一定のものをいうこととされている（法 64 の 9 ⑫一、令 131 の 13 ③）。

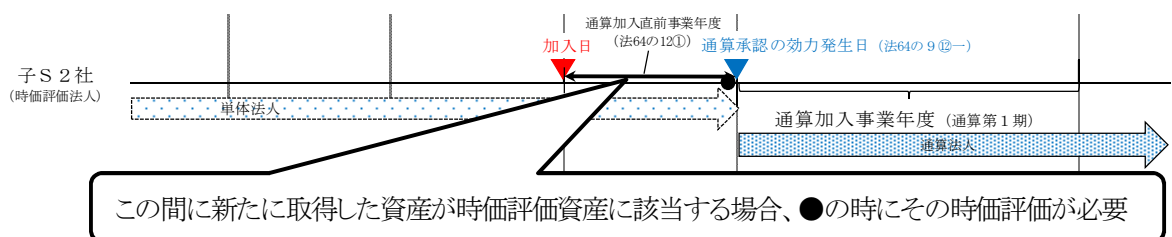
《イメージ図》

設立事業年度等の申請期限の特例の場合の通算承認の効力発生日と加入時時価評価



2 この2つの規定に関して、例えば、時価評価法人であるかどうかの判定時（すなわち、完全支配関係を有することとなった日の前日の属する事業年度終了の時をいい、以下「時価評価法人判定時」という。）において時価評価資産を有していないものの、譲渡損益調整額のうち一定のもの、リース譲渡（法63①）に係る契約のうち一定のもの又は措置法に規定する特別勘定の金額のうち一定のものを有していたため時価評価法人と判定された法人が、通算加入直前事業年度（申請特例年度終了の日の属する事業年度）終了の時、すなわち実際に時価評価損益の計上を行うべき時においてこの時価評価法人判定時と同様に時価評価資産を有していない場合には、加入時時価評価を行うことはない。しかしながら、例えば、その時価評価法人と判定された法人が当該通算加入直前事業年度（申請特例年度終了の日の属する事業年度）中に新たに資産を取得し、これが当該通算加入直前事業年度（申請特例年度終了の日の属する事業年度）終了の時に時価評価資産に該当する場合には、法人税法第64条の12第1項の規定により、当該時価評価資産について加入時時価評価を行うこととなる。本通達の本文において、このことを留意的に明らかにしている。

《本通達本文のイメージ図》

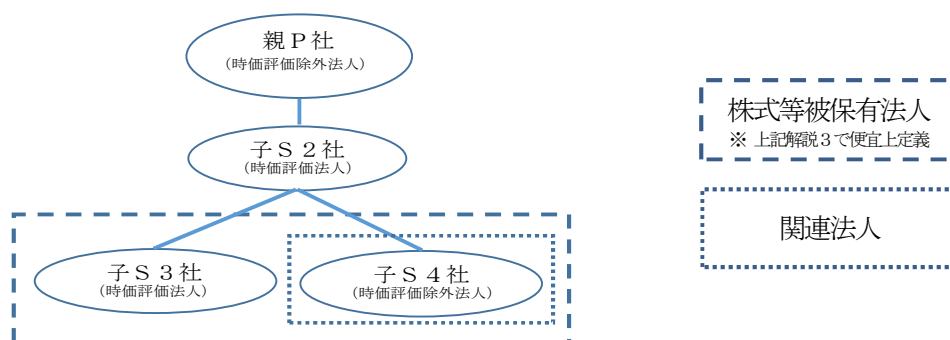


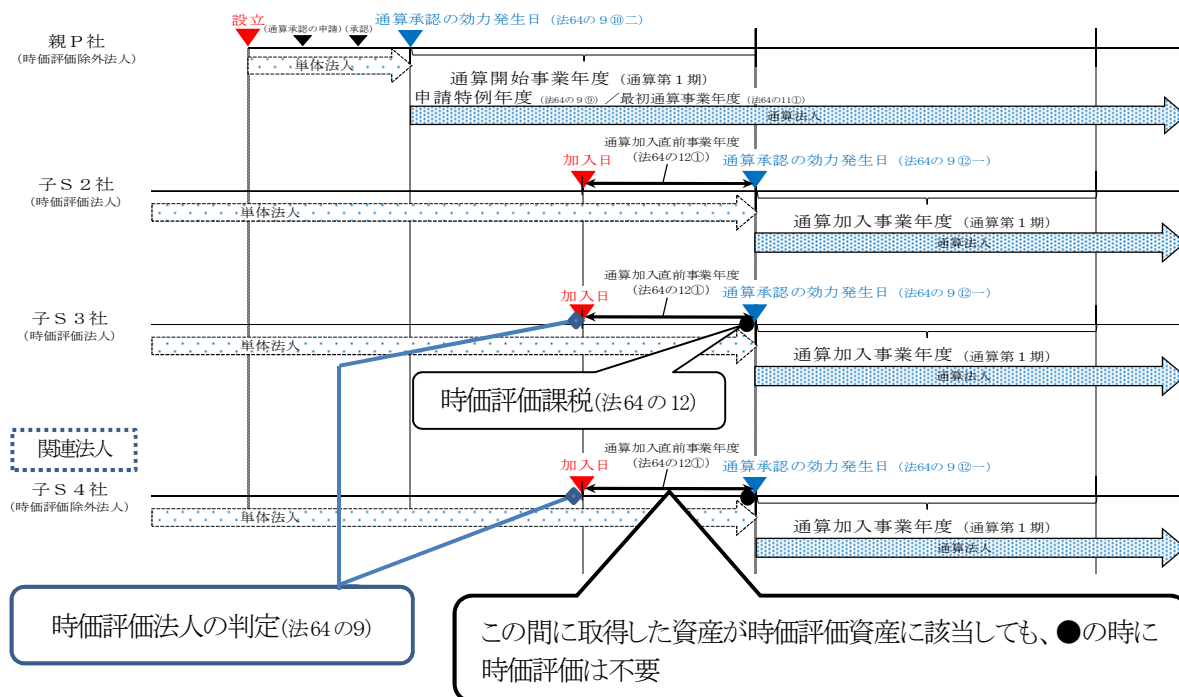
3 他方、この設立事業年度等の申請期限の特例の適用により通算承認を受ける親法人との間に申請特例年度において当該親法人による完全支配関係を有することとなった他の内国法人（子法人）が株式等被保有法人（時価評価法人が発行済株式又は出資を直接又は間接に保有する他の内国法人（子法人）をいう。以下同じ。）と判定された場合、当該株式等被保有法人はその申請特例年度終了の日の翌日から通算承認の効力が生じ、当該申請特例年度終了の日の属する事業年度（すなわち時価評価法人判定時の属する事業年度の翌事業年度）の翌事業年度からグループ通算制度の適用を受けることとなるのであり（法64の9⑫一）、

当該申請特例年度終了の日の属する事業年度（すなわち時価評価法人判定時の属する事業年度の翌事業年度）を通算加入直前事業年度として、その終了の時に加入時時価評価を行うこととなる（法 64 の 12①）。このように、時価評価法人と判定された法人について申請特例年度終了の日の属する事業年度（すなわち時価評価法人判定時の属する事業年度の翌事業年度）終了の時に加入時時価評価を行うこととしているのは、時価評価法人判定時にはグループ通算制度の適用を受けられるか否かがまだ不明な場合もあり、そのような段階で相当な事務負担を伴う時価評価を当該法人に求めるのは適当でないとの趣旨によるものであるが、ここで、当該株式等被保有法人がこの時価評価法人判定時において時価評価資産等を有していない場合には、当該株式等被保有法人は時価評価法人には該当しないのであるから、たとえ当該株式等被保有法人が時価評価法人判定時の属する事業年度の翌事業年度である通算加入直前事業年度（すなわち申請特例年度終了の日の属する事業年度）中に新たに取得した資産が、当該通算加入直前事業年度（申請特例年度終了の日の属する事業年度）終了の時に時価評価資産に該当することとなったとしても、当該株式等被保有法人の時価評価法人判定時の期待を侵害しないよう、法人税法第 64 条の 12 第 1 項の規定の適用上、当該株式等被保有法人はその時価評価資産について当該通算加入直前事業年度（申請特例年度終了の日の属する事業年度）において時価評価損益の計上を行う必要はないこととするのが適当であると考えられる。

このことから、関連法人（株式等被保有法人のうち時価評価法人に該当する法人を除いたものをいう。）が通算加入直前事業年度終了の時に時価評価資産を有していても加入時時価評価を行う必要がないことを、本通達の注書において明らかにしている。

《本通達注書のイメージ図》





- 4 なお、本通達は、連結納税制度における設立事業年度等の申請期限の特例及び連結納税への加入に伴う資産の時価評価損益と同様の規定がグループ通算制度においても定められたことから、旧法人税法第61条の12《連結納税への加入に伴う資産の時価評価損益》に係る取扱いとして定めている法人税基本通達12の3-2-6《時価評価法人の時価評価すべき資産-連結納税への加入》を、基本的な取扱いを維持しつつグループ通算制度向けに改組した上でグループ通算通達に移設したものである。