

## 5 第 61 条の 2 《有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入》関係

### 【新設】（通算子法人の通算離脱の時価評価と通算子法人株式の投資簿価修正の順序）

2-17 令第 119 条の 3 第 5 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》の規定の適用に当たっては、同項の規定の適用の対象となる株式を発行した他の通算法人が法第 64 条の 13 第 1 項《通算制度からの離脱等に伴う資産の時価評価損益》の規定の適用を受ける場合には、同項の規定が適用されたことに基因して令第 131 条の 18 第 2 項《時価評価資産に関する他の規定の不適用等》の規定等により増額又は減額がされた後の当該他の通算法人の資産及び負債（新株予約権に係る義務を含む。）の帳簿価額を基礎として当該株式の一単位当たりの帳簿価額の計算を行うのであるから留意する。

### 【解説】

1 グループ通算制度における投資簿価修正とは、通算法人が有する株式を発行した通算子法人（初年度離脱通算子法人（令 24 の 3、以下同じ。）を除く。以下 1 において同じ。）について通算承認の効力を失う場合（この通算承認の効力を失うこととなる事由を、以下「通算終了事由」という。）に、その通算子法人の株式の帳簿価額をその通算子法人の純資産簿価に基づき算出された金額に修正を行うとともに、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を行うというものである（法 2 十八、令 9 六、119 の 3 ⑤、119 の 4 ①）。

具体的には、通算子法人について通算終了事由が生じた場合におけるその株式の一単位当たりの「帳簿価額」は、その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、又はそ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をその株式の数で除して算出することとされている（令 119 の 3 ⑤一～三）。

2 また、グループ通算制度からの離脱等に当たっては、通算承認の効力を失う通算法人（その通算法人が通算子法人である場合には、初年度離脱通算子法人を除く。以下同じ。）が一定の要件に該当する場合には、その通算法人の通算終了直前事業年度（通算承認の効力を失う日の前日の属する事業年度をいう。以下同じ。）終了の時に有する時価評価資産の時価評価損益（その時の帳簿価額とその時の価額との差額）をその通算終了直前事業年度において益金の額又は損金の額に算入することとされている（法 64 の 13①、以下「離脱時時価評価」という。）。この離脱時時価評価の適用を受けた場合において、その評価益の額又は評価損の額を益金の額又は損金の額に算入された資産の「帳簿価額」は、その適用を受けた事業年度以後においては、別段の定めがあるものを除き、その適用を受けた事業年度終了の時ににおいて、その益金の額に算入された金額に相当する金額の増額がされ、又はその損金の額に算入された金額に相当する金額の減額がされたものとされる（令 131 の 18②）。

3 上記のとおり、投資簿価修正では株式の一単位当たりの帳簿価額をその株式の発行人の純資産簿価に基づき算出された金額に修正することとされ、一方で離脱時時価評価の適用があった場合にはその評価益の額又は評価損の額をその株式の発行人の有する資産又は負債の帳簿価額に加減算する（つまり、結果的に当該発行人の純資産簿価が変動することとされているが、これらの計算規定はいずれも株式を発行した通算子法人についてそ

の通算承認の効力を失ったことに基因して行うものであるところ、そのいずれの規定を先に適用するのかについては、これらの規定振りから文理上明らかとまでは言えない。そこで、本通達では、投資簿価修正の規定による株式の一単位当たりの帳簿価額の計算は、離脱時時価評価の適用を受ける場合にはその時価評価による増減後の当該他の通算法人の資産及び負債（新株予約権に係る義務を含む。）の帳簿価額を基礎として行うこと、すなわち、離脱時時価評価の計算は投資簿価修正の計算より先に行うことを、留意的に明らかにしている。