

【新設】（時価評価法人の時価評価すべき資産－通算制度の開始）

2-42 法第64条の9第2項《通算承認》に規定する他の内国法人が申請特例年度開始の日の前日の属する事業年度終了の時に、時価評価資産を有しないが令第131条の13第2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、当該申請特例年度終了の時に当該他の内国法人の有する時価評価資産につき法第64条の11第1項《通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益》の規定の適用があることに留意する。

(ロ) 関連法人（法第64条の9第10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。）が申請特例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11第1項の規定の適用はない。

【解説】

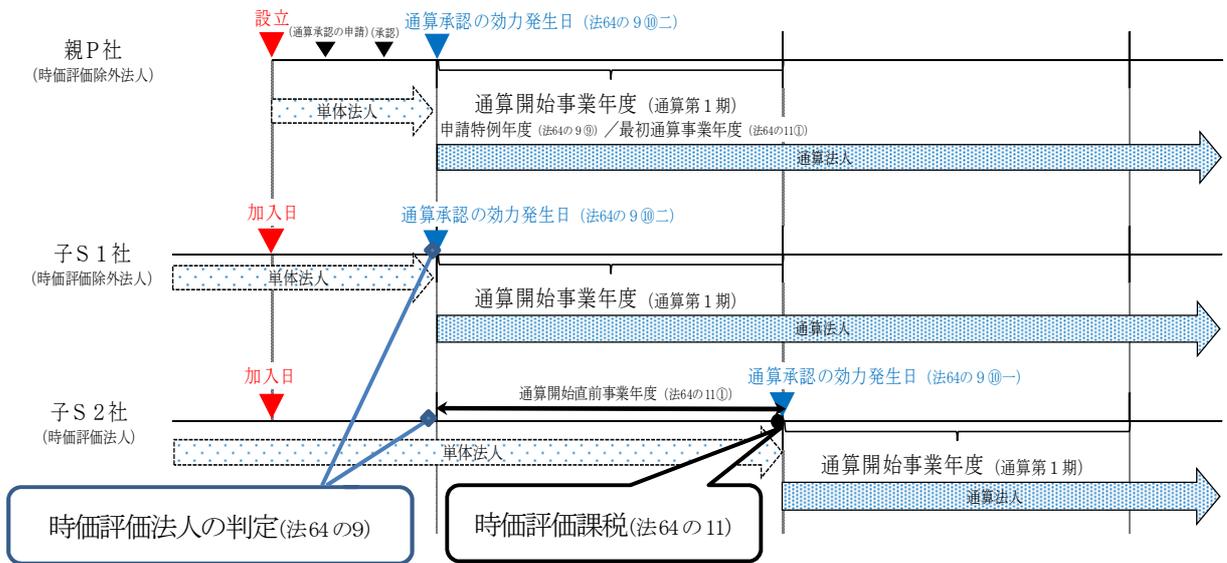
- 1 いわゆる設立事業年度等の申請期限の特例（法64の9⑦）の適用により通算承認を受けた法人税法第64条の9第2項《通算承認》に規定する他の内国法人（子法人）のうち、申請特例年度（同条第9項に規定する申請特例年度をいう。以下同じ。）開始の日の前日の属する事業年度終了の時に時価評価資産等を有するものは、一定の法人（法64の11①二）を除き、時価評価法人（同条第10項第1号に規定する時価評価法人をいう。以下同じ。）に該当し、当該時価評価法人は、通算開始直前事業年度（同条第1項に規定する親法人の最初通算事業年度（注）開始の日の前日（時価評価法人である場合には当該親法人の最初通算事業年度終了の日）の属する事業年度をいう。以下同じ。）（すなわち、この時価評価法人であるケースでは、＝申請特例年度＝当該親法人の最初通算事業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11第1項《通算制度の開始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。）につき時価評価損益（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11①、以下「開始時時価評価」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9⑩一）。

（注） 通算承認の効力が生ずる日以後最初に終了する事業年度をいう。以下同じ。

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63①）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9⑩一、令131の13②）。

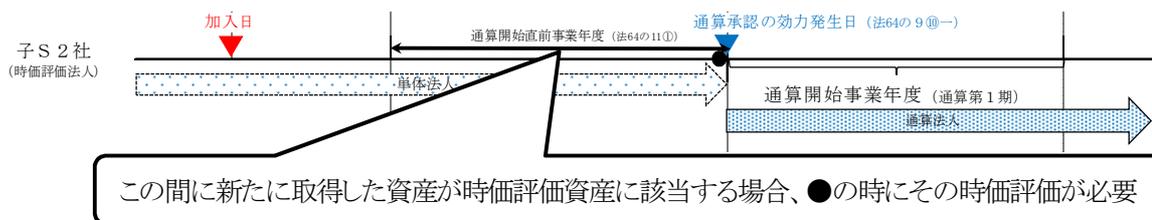
《イメージ図》

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開始時時価評価



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、申請特例年度（このケースでは当該親法人の最初通算事業年度終了の日の属する事業年度）開始の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、当該申請特例年度（当該親法人の最初通算事業年度終了の日の属する事業年度）の終了の時、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、開始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の当該申請特例年度（当該親法人の最初通算事業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申請特例年度（当該親法人の最初通算事業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11第1項《通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益》の規定により、当該時価評価資産について開始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》

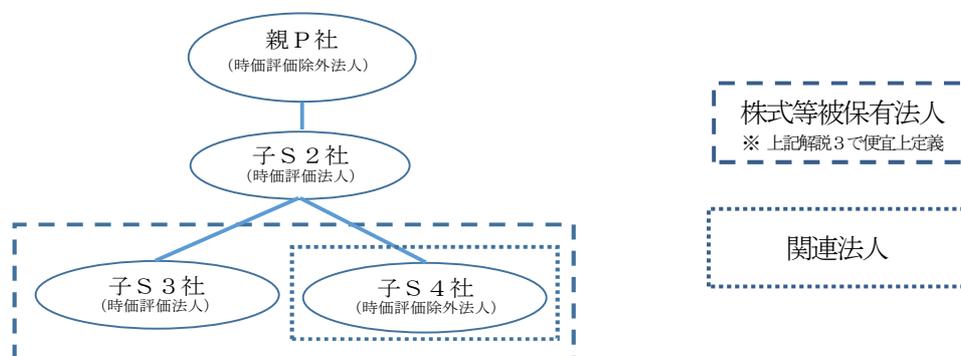


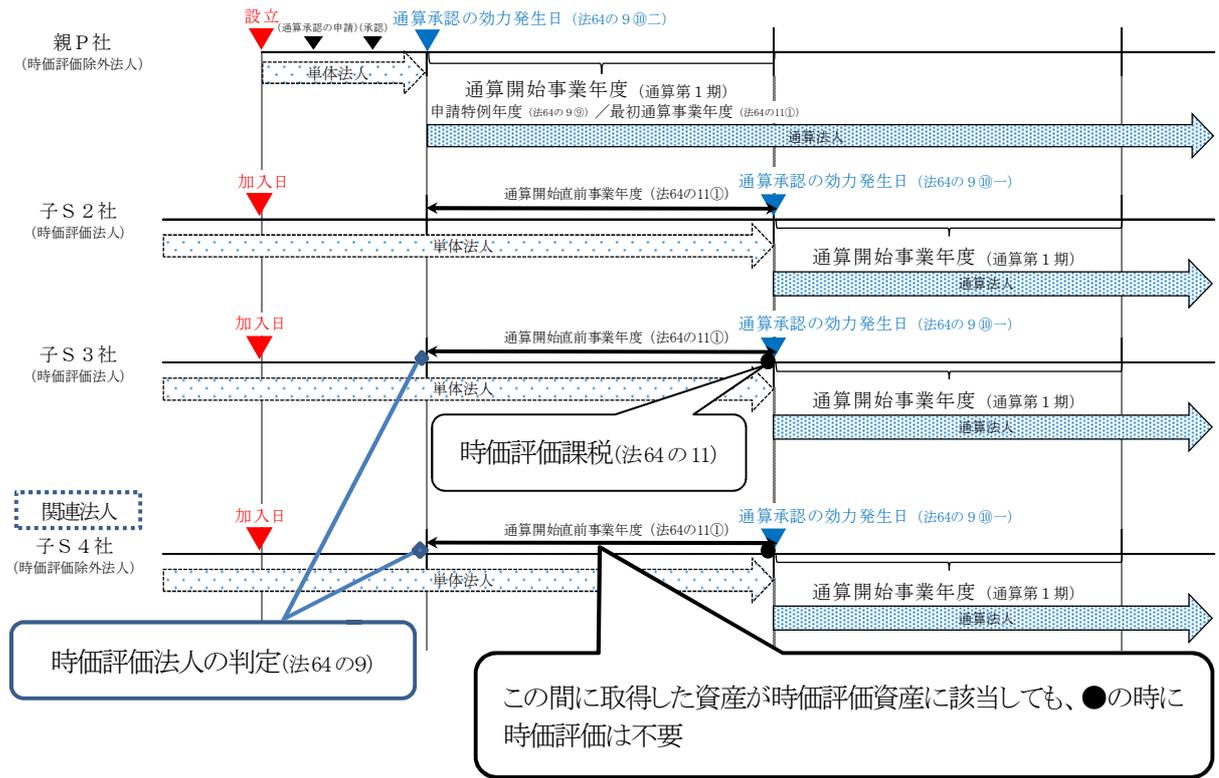
3 他方、当該他の内国法人（子法人）が株式等被保有法人（時価評価法人が発行済株式又は出資を直接又は間接に保有する他の内国法人（子法人）をいう。以下同じ。）と判定された場合も、当該株式等被保有法人は、時価評価法人であるかどうかにかかわらず、その申請特例年度（すなわちこのケースでは当該親法人の最初通算事業年度終了の日の属する事業年

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(当該親法人の最初通算事業年度終了の日の属する事業年度)の翌事業年度からグループ通算制度を適用することとなるのであるが(法64の9⑩一)、当該株式等被保有法人が時価評価法人に該当する場合には、当該株式等被保有法人の通算開始直前事業年度(=申請特例年度(当該親法人の最初通算事業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について当該通算開始直前事業年度終了の時に開始時時価評価を行うこととなる(法64の11①)。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せず(法64の9⑩一)、このとき通算開始直前事業年度(=申請特例年度(当該親法人の最初通算事業年度終了の日の属する事業年度))終了の時に開始時時価評価を行わないのであるから(法64の11①括弧書)、たとえ当該株式等被保有法人が当該通算開始直前事業年度(=申請特例年度(当該親法人の最初通算事業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開始直前事業年度(=申請特例年度(当該親法人の最初通算事業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、法人税法第64条の11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時価評価損益の計上を行う必要はないということになる。

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。)がその申請特例年度(当該親法人の最初通算事業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を有していても開始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留意的に明らかにしている。

《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の開始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11《連結納税の開始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3-2-5《時価評価法人の時価評価すべき資産—連結納税の開始》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。