

【新設】（特定法人の株式等の評価減を否認した場合の中小企業事業再編投資損失準備金の特例）

55 の 2-4 法人が、中小企業事業再編投資損失準備金に係る特定法人の株式等の帳簿価額を減額するとともに、その中小企業事業再編投資損失準備金の金額を取り崩した場合において、当該特定法人の株式等のその減額をした後の帳簿価額が時価を下回る等のため損金の額に算入されない部分の金額があることによりその取り崩した金額が措置法第 55 条の 2 第 3 項の規定により取り崩して益金の額に算入すべき金額を超えるときは、その超える部分の金額は取崩しがなかったものとし、当該金額に相当する法人計算外の中小企業事業再編投資損失準備金の金額があるものとして取り扱う。

【解説】

- 1 法人が、中小企業事業再編投資損失準備金を設けている特定法人の株式等についてその帳簿価額を減額（評価減）した場合には、その減額をした日における当該特定法人の株式等に係る中小企業事業再編投資損失準備金の金額のうちその減額をした金額に相当する金額を取り崩して益金の額に算入することとされている（措法 55 の 2 ③五）。
- 2 一方、法人が特定法人の株式等について評価減するとともに、その評価減に伴う中小企業事業再編投資損失準備金を取り崩した場合におけるその取崩しは、特定法人の株式等の評価減の損金算入が認められることを前提として行われるところ、税務上その前提となる評価減の損金算入が否認されるときには、中小企業事業再編投資損失準備金の取崩し事由が生じていなかったとみることができ、これをそのまま取崩しとして取り扱うことは実情に即さない。
- 3 そこで、本通達において、このような場合には、法人が特定法人の株式等の帳簿価額を減額した金額のうち税務上損金算入が認められる金額を基礎として計算したときに取り崩すことを要する金額を超える準備金の金額の取崩しはなかったものとし、その超える準備金の金額に相当する法人計算外の準備金の金額があるものとして取り扱うことを明らかにしている。
- 4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 44-3）を定めている。

【参考】 本通達で定める取扱いについて、具体的な事例を基に計算例を示すと以下のとおりとなる。

（前提条件）

- ① X 期における A 社の処理
 - ・ B 社株式を 100 百万円で購入（取得）した。
 - ・ 取得価額の 70% に相当する 70 百万円を中小企業事業再編投資損失準備金として積み立て、同額を損金の額に算入した。※措置法第 55 条の 2 第 1 項の要件を全て満たしていることとする。
- ② X + 1 期における A 社の処理
 - ・ B 社株式の時価が 30 百万円に下落したとしてその帳簿価額を 70 百万円減額

し、同額を損金の額に算入した。

- ・ 中小企業事業再編投資損失準備金 70 百万円を取り崩し、同額を益金の額に算入した。

③ X + 1 期についての税務調査の結果

B 社株式の期末時価は 40 百万円であり、評価損は 60 百万円しか損金算入が認められないことが判明した。当初申告において評価損計上した 70 百万円と損金算入が認められる 60 百万円との差額 10 百万円は損金の額に算入されない。

I 損金経理の方法による場合

(①… X 期における A 社の処理)

- ・ B 社株式の取得

[借] B 社株式 100 百万円 [貸] 現預金 100 百万円

- ・ 中小企業事業再編投資損失準備金の積立て

[借] 積立損 70 百万円 [貸] 中小企業事業再編投資損失準備金 70 百万円

(②… X + 1 期における A 社の処理)

- ・ B 社株式の評価減

[借] 評価損 70 百万円 [貸] B 社株式 70 百万円

- ・ 中小企業事業再編投資損失準備金の取崩し

[借] 中小企業事業再編投資損失準備金 70 百万円 [貸] 取崩益 70 百万円

(③… X + 1 期についての税務調査の結果)

[借] 評価損 60 百万円 [貸] B 社株式 60 百万円

[借] 中小企業事業再編投資損失準備金 60 百万円 [借] 取崩益 60 百万円

➤ 税務調査の結果を踏まえた申告調整

別表 4 所得の金額に関する明細書

区分		総額	処分	
			留保	社外流出
加算	過大評価損否認	10 百万円	10 百万円	
減算	<u>過大取崩益認容(※)</u>	<u>10 百万円</u>	<u>10 百万円</u>	

別表 5 (1) 利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区分	期首現在 利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在 利益積立金額
		減	増	
B 社株式			10 百万円	10 百万円
中小企業事業再編投資損失準備金			<u>▲10 百万円</u>	<u>(※) ▲10 百万円</u>

Ⅱ 剰余金の処分により積立金として積み立てる方法による場合

(①…X期におけるA社の処理)

- ・ B社株式の取得

[借] B社株式 100百万円 [貸] 現預金 100百万円

- ・ 中小企業事業再編投資損失準備金の積立て

[借] 利益剰余金 70百万円 [貸] 中小企業事業再編投資損失準備金 70百万円

別表4 所得の金額に関する明細書

区分		総額	処分	
			留保	社外流出
減算	中小企業事業再編投資損失準備金認容	70百万円	70百万円	

別表5(1) 利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区分	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額
		減	増	
	中小企業事業再編投資損失準備金		70百万円	70百万円
	同上認容額		▲70百万円	▲70百万円

(②…X+1期におけるA社の処理)

- ・ B社株式の評価減

[借] 評価損 70百万円 [貸] B社株式 70百万円

- ・ 中小企業事業再編投資損失準備金の取崩し

[借] 中小企業事業再編投資損失準備金 70百万円 [貸] 利益剰余金 70百万円

別表4 所得の金額に関する明細書

区分		総額	処分	
			留保	社外流出
加算	中小企業事業再編投資損失準備金取崩益	70百万円	70百万円	

別表5(1) 利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区分	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額
		減	増	
	中小企業事業再編投資損失準備金	70百万円	70百万円	0
	同上認容額	▲70百万円	▲70百万円	0

(③…X+1期についての税務調査の結果)

[借]評価損	60百万円	[貸]B社株式	60百万円
[借]中小企業事業再編投資損失準備金	60百万円	[借]利益剰余金	60百万円

➤ 税務調査の結果を踏まえた申告調整

別表4 所得の金額に関する明細書

区分		総額	処分	
			留保	社外流出
加算	過大評価損否認	10百万円	10百万円	
	中小企業事業再編投資損失準備金取崩益(※)	<u>60百万円</u>	<u>60百万円</u>	

別表5(1) 利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区分	期首現在 利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在 利益積立金額
		減	増	
B社株式			10百万円	10百万円
中小企業事業再編投資損失準備金	70百万円	<u>70百万円</u>		
同上認容額	▲70百万円	<u>▲60百万円</u>		<u>(※) ▲10百万円</u>

(※) 法人計算外の中小企業事業再編投資損失準備金の金額(▲10百万円)があるものとして取り扱う。

II ③の場合には、取崩しがなかったものとされる10百万円を除いた60百万円を申告調整により加算することになる(当初申告と比較して加算額が10百万円減少)。