

## 法人税実務事例検討

連結加入時の営業権の  
時価評価損益の計上についてE Y 税理士法人 顧問  
税理士 石田 昌朗

## 本事例における留意点

平成29年度税制改正により、連結加入時の時価評価資産の見直しが行われ、加入直前の帳簿価額が1,000万円未満である場合には、その時価評価額に関わらず営業権は時価評価資産から除外されるため、時価評価損益を計上しないことになる。

## 事 例

当社は複数の子会社を統括する持株会社で、連結納税制度の承認を受けています。

また、当社は、資本関係のない第三者からA社の発行済株式のすべてを購入し、A社を100%子会社とすることを予定しています。

A社は当社の連結納税グループに加入することから、連結開始直前事業年度終了の時に保有する時価評価資産の時価評価損益を計上する必要があります。

ところで、A社の純資産価額と株式の購入価額とに1億円ほどの差があり、A社の事業における超過収益力、いわゆる営業権を評価して株式の売買価格を決定しているため、この1億円はA社の営業権に該当するものと考えていますが、A社の営業権は他者から取得したものではないことから、会計上の資産として計上されておらず、かつ、税務上の資産としても計上されていません。

したがって、A社の営業権は帳簿価額が0円であり、時価評価額が1億円と考えられ、含み益が1億円となることから、連結納税制度への加入に伴う時価評価資産として時価評価損益の計上をしなければならないのでしょうか。

## I 本事例における法令等の検討

- 1 連結納税に加入する子法人の保有する時価評価資産の時価評価損益の計上  
連結納税に加入する子法人が、その加入

の日の前日の属する事業年度（連結加入直前事業年度）終了の時に時価評価資産を有する場合には、原則としてその時価評価資産の評価益又は評価損は、その連結加入直前事業年度の所得金額の計算において、益金の額又は損金の額に算入することとなり

ます(法法61の12)。

なお、連結親法人等が設立した100%子法人のように、特例的に時価評価の適用を除外される以下の子法人もあります(法法61の12①各号)。

- イ 連結親法人又は連結子法人が当該連結親法人又は連結子法人による完全支配関係がある法人を設立した場合のその設立された子法人
- ロ 連結親法人又は連結子法人が適格株式交換等を行った際の完全子法人
- ハ 適格合併又は適格株式交換等により連結加入した子法人のうち、被合併法人等の長期保有子法人等に準ずるもの
- ニ 単元未満株の買取り等により連結親法人による完全支配関係が生じた子法人

## 2 時価評価資産とは

時価評価資産とは、固定資産、土地(土地の上に存する権利を含み、固定資産に該当するものを除きます。)、有価証券、金銭債権及び繰延資産で政令で定めるもの以外のものをいうとされています(法法61の11①)。

また、以下のものは、政令で定めるものとして除外されています(法令122の12①)。

- イ 前5年内事業年度等において一定の圧縮記帳の適用を受けた減価償却資産
- ロ 売買目的有価証券
- ハ 償還有価証券
- ニ 帳簿価額が1,000万円未満の資産
- ホ 含み損益が資本金等の額の2分の1又は1,000万円のいずれか少ない金額未満のもの
- ヘ 連結子法人となる法人との間に完全

支配関係がある清算中の内国法人等の株式等で含み損があるもの

- ト 完全支配関係が生じてから2か月以内に離脱した子法人の保有資産(事業年度をまたいで離脱を除きます。)
- チ 連結納税の開始日に以下の事由により離脱する連結子法人の保有資産
  - ・ 連結子法人を被合併法人とし、連結グループ外の法人を合併法人とする合併
  - ・ 連結子法人を合併法人とする合併で、連結親法人との間に連結完全支配関係がなくなる場合の当該合併

## 3 平成29年度税制改正

平成29年度税制改正により、帳簿価額が1,000万円に満たない資産が時価評価資産から除外されていますので、参考として改正税法のすべて(平成29年版)を記載します。

時価評価資産の範囲から、資産の帳簿価額が1,000万円に満たない場合のその資産が除外されました(法令122の12①四)。

なお、1,000万円に満たないかどうかの判定は、資産を次のように区分して行うこととされています(法規27の13の2、27の15①)。

- ① 金銭債権については、1の債務者ごとに区分します。
- ② 減価償却資産については、次の区分に応じそれぞれ次によります。

イ 建物については、1棟ごとに区分し、区分所有されている建物についてはその区分所有された部分ごとに区分します。

ロ 機械及び装置については、1の生産設備又は1台若しくは1基(通常1組又は1式をもって取引の単位とされるもの)については、1組又は1式)ごとに区分します。

ハ その他の減価償却資産については、上記イ又はロに準じて区分します。

③ 土地及び土地の上に存する権利(以下「土地等」といいます。)については、土地等を1筆ごとに区分し、一体として事業の用に供される一団の土地等についてはその一団の土地等ごとに区分します。

④ 有価証券については、その銘柄の異なるごとに区分します。

⑤ その他の資産については、通常取引の単位を基準として区分します。

(注) 上記のほか、時価評価の対象となる法人の範囲の見直しが行われています。また、非適格株式交換等に係る株式交換完全子法人等の有する資産の時価評価についても同様の改正が行われています。

#### 【適用関係】

上記の改正は、内国法人の平成29年10月1日以後に終了する事業年度終了の時に有する資産について適用することとされています(改正法令附則15)。

(改正税法のすべて(平成29年版)371ページ・大蔵財務協会)

## II 本事例における取扱いの検討

### 1 営業権は時価評価資産か

貴社を連結親法人とする連結納税に加入するA社は、上記I 1の時価評価の適用を除外される子法人に該当しないことから、連結加入直前事業年度終了の時に有する時価評価資産の評価益又は評価損をその連結加入直前事業年度の所得金額の計算において、益金の額又は損金の額に算入することになります。

ところで、時価評価の対象となる時価評価資産については、上記I 2に記載のように、固定資産、土地(土地の上に存する権利を含み、固定資産に該当するものを除きます。)、有価証券、金銭債権及び繰延資産で政令で定めるもの以外のもので規定されています。

また、営業権については、法人税法施行令第13条第8号ヲ《減価償却資産の範囲》において無形固定資産として掲げられていることから、営業権は時価評価資産に該当することになります。

### 2 営業権の帳簿価額

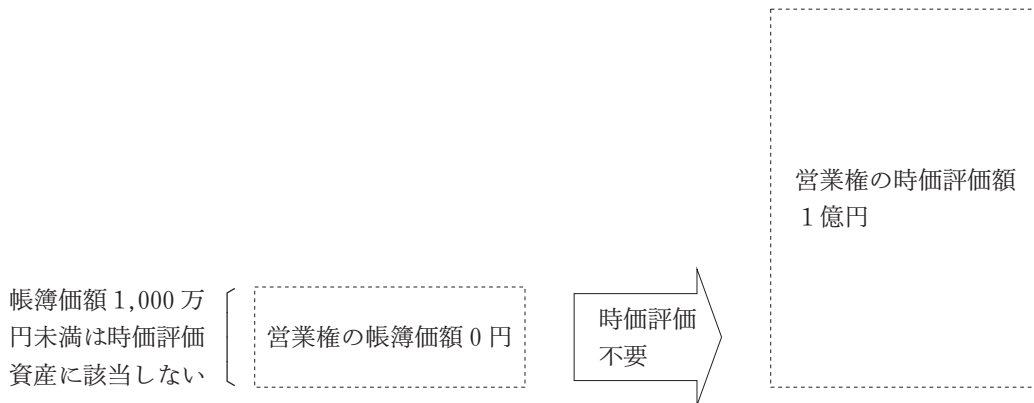
営業権が無形固定資産として固定資産に含まれることから、A社の保有する営業権が時価評価資産として時価評価損益を計上する必要があるかどうかの判定では、その営業権の帳簿価額が1,000万円未満であるかどうかにより判定することになります。

A社の営業権は、上記のように帳簿価額が0円であることから、貴社とA社との間に連結完全支配関係が平成29年10月2日以後に生じるのであれば、A社の連結加入

直前事業年度終了の日は平成 29 年 10 月 1 日以後となるため、連結納税制度への加入

に伴う時価評価損益を計上する時価評価資産から除外されることとなります。

【営業権の概要】



【参 考】

A社が他の者から営業権を取得しており、その営業権の帳簿価額が 2,000 万円であった場合の連結加入時の営業権の時価評価損益の計上について記載します。

A社の有する営業権が無形固定資産として固定資産に含まれ、かつ、その営業権の帳簿価額が 1,000 万円未満ではなく、2,000 万円であることから、連結納税制度への加入に伴う時価評価損益を計上する時価評価資産に該当することとなります。

そして、その営業権の時価評価額が 1 億円であることから、帳簿価額 2,000 万円と時価評価額 1 億円との差額 8,000 万円が連結納税制度への加入に伴う時価評価益として計上されることとなります。

【営業権の時価評価の概要】

