

ポイント 法人税法では資産の評価損益については損金不算入又は益金不算入とされています。(法 25①・法 33①・)しかし、連結開始直前事業年度においては、この規定が適用されません。

時価評価資産については、評価益又は評価損を益金又は損金に算入した後の帳簿価額が新たな税務上の帳簿価額とみなされます。

A13

(1) 資産の種類

連結納税における開始又は加入時の時価評価資産は、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く）、金銭債権、有価証券（売買目的有価証券、償還有価証券を除く）及び繰延資産です。

従って、棚卸資産は含みませんが、棚卸資産である土地等は含まれます。

(2) 含み損益の金額の重要性

上記(1)に該当する資産であっても、その含み損益がその法人の資本金等の額の 1/2 または 1,000 万円のいずれか少ない金額に満たないものは時価評価の対象外とされています。

(3) 処理方法

評価益または評価損はその子法人の連結納税開始直前の事業年度の所得計算において、益金の額または損金の額に算入します(法 61 の 11①)。具体的には、申告調整により加減算することになります。

<過年度に組織再編成をした法人がある場合の留意点>

50%超の資本関係のある法人間での適格組織再編成をし、一定の要件を満たさない場合には、組織再編成後の特定資産の譲渡等損失の損金算入が一定の期間制限されることがあります(法 62 の 7①)。

この一定の期間内に連結納税開始のための時価評価をすることになった場合、評価損の金額は損金算入制限の対象となりますので注意が必要です(法令 123 の 8④二、⑧二、⑬)。

なお、連結納税開始のための時価評価を行った場合には、それ以後の期間は、この特定資産の譲渡等損失の損金算入制限は停止します(法 62 の 7①かっこ書)。

<初年度離脱の場合>

連結納税開始の直前に時価評価損益を計上した場合には、たとえその後初年度のうちに離脱したとしても、時価評価損益の計上は取消しにはなりません(法基通 12 の 3-2-3)。この場合、期首日から離脱日前日までの期間をみなし事業年度とし(法 14 九)、連結法人として単体申告を行います。1 回も連結申告に参加しないため繰越欠損金は切捨てにはなりません(法 57⑨三)が、時価評価は取消にならないので注意が必要です。

(4) 長期割賦販売等にかかる繰延損益の取崩

連結納税の開始にはたり、特定資産の時価評価の対象となる子法人に長期割賦販売等に係る繰延損益で 1,000 万円以上のものがある場合には、連結納税開始直前の事業年度において、これらを取崩す必要があります。

(5) 圧縮記帳に係る取崩し

連結納税の開始にあたり、特定資産の時価評価の対象となる子法人に収用・特定資産の買換え等に係る特別勘定で 1,000 万円以上のものがある場合には、連結納税開始直前の事業年度において、これらを取崩す必要があります。

- ①収用等に伴う特別勘定（措法 64 の 2^⑩、措令 39^⑳、^㉑）
- ②換地処分等に伴う特別勘定（措法 65^③、64 の 2^⑩、措令 39^⑳、^㉑）
- ③特定資産の買換えに伴う特別勘定（措法 65 の 8^⑩、措令 39 の 7^㉒、^㉓）
- ④大規模な住宅地等造成事業の施行区域内にある土地等の造成のための譲渡に伴う特別勘定（措法 65 の 14^⑪、措令 39 の 9 の 2^⑫、^⑬）
- ⑤認定事業用地適正化計画の事業用地の区域内にある土地等の譲渡に伴う特別勘定（措法 65 の 14^⑪、措令 39 の 9 の 2^⑫、^⑬）
- ⑥阪神・淡路大震災の被災者等にかかる国税関係法律の臨時特例に関する法律（平成 7 年法律第 11 号）第 21 条第 10 項に規定する特別勘定

なお、同じ圧縮記帳に係る特別勘定でも、国庫補助金等に係る特別勘定（法 43）、保険金に係る特別勘定（法 48）については、連結納税開始時の取崩しの規定がありません。取崩しが必要な収用等・買換えその他の特別勘定は資産の譲渡益相当を圧縮するものであり実質的な含み益に該当するため、資産の時価評価を要するような場面ではこれを顕在化させる必要があるのに対し、これらの国庫補助金・保険金は資産の含み益に相当するものではなく、交付の目的を達成するためのものであるため、取り崩す規定を設けなかったものと考えられます。