

9 第 64 条の 11 《通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益》関係

【新設】（通算制度の開始に伴う時価評価資産等に係る時価の意義）

2-40 法第 64 条の 11 《通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益》の規定の適用に当たっては、次による。

- (1) 同条第 1 項に規定する時価評価資産（以下 2-46 までにおいて「時価評価資産」という。）の「その時の価額」は、当該時価評価資産が使用収益されるものとしてその時において譲渡されるときに通常付される価額によるのであるが、次に掲げる資産について、次に掲げる区分に応じそれぞれ次に掲げる方法その他合理的な方法により当該資産のその時の価額を算定しているときは、課税上弊害がない限り、これを認める。

イ 減価償却資産

(i) 令第 13 条第 1 号から第 7 号まで《減価償却資産の範囲》に掲げる減価償却資産 基本通達 9-1-19 《減価償却資産の時価》に定める方法により計算される未償却残額に相当する金額をもって当該減価償却資産の価額とする方法

(ii) 同条第 8 号及び第 9 号に掲げる減価償却資産 当該減価償却資産の取得価額を基礎としてその取得の時から通算開始直前事業年度終了の時まで旧定額法により償却を行ったものとした場合に計算される未償却残額に相当する金額をもって当該減価償却資産の価額とする方法

ロ 土地 当該土地につきその近傍類地の売買実例を基礎として合理的に算定した価額又は当該土地につきその近傍類地の公示価格等（地価公示法第 8 条《不動産鑑定士の土地についての鑑定評価の準則》に規定する公示価格又は国土利用計画法施行令第 9 条第 1 項《基準地の標準価格》に規定する標準価格をいう。）から合理的に算定した価額をもって当該土地の価額とする方法

ハ 有価証券 基本通達 9-1-8 《市場有価証券等の価額》、9-1-13 《市場有価証券等以外の株式の価額》、9-1-14 《市場有価証券等以外の株式の価額の特例》又は 9-1-15 《企業支配株式等の時価》に定める方法に準じた方法によって算定した価額をもって当該有価証券の価額とする方法

ニ 金銭債権

(i) その一部につき貸倒れその他これに類する事由による損失が見込まれる金銭債権 当該金銭債権の額から当該金銭債権につき法第 52 条第 1 項《貸倒引当金》の規定を適用した場合に同項の規定により計算される個別貸倒引当金繰入限度額に相当する金額を控除した金額をもって当該金銭債権の価額とする方法

(ii) (i) 以外の金銭債権 当該金銭債権の帳簿価額をもって当該金銭債権の価額とする方法

ホ 繰延資産

(i) 令第 14 条第 1 項第 1 号から第 5 号まで《繰延資産の範囲》に掲げる繰延資産 当該繰延資産の帳簿価額をもって当該繰延資産の価額とする方法

(ii) 同項第 6 号に掲げる繰延資産 当該繰延資産の額を基礎としてその支出の時か

ら通算開始直前事業年度終了の時まで令第 64 条第 1 項第 2 号《繰延資産の償却限度額》の規定により償却を行ったものとした場合に計算される未償却残額に相当する金額をもって当該繰延資産の価額とする方法

(注) この場合における償却期間は、基本通達 8-2-1 《効果の及ぶ期間の測定》から 8-2-5 《公共下水道に係る受益者負担金の償却期間の特例》までに定める償却期間による。

- (2) 法第 64 条の 11 第 2 項に規定する株式又は出資の「その時の価額」は、当該株式又は出資がその時において譲渡されるときに通常付される価額によるのであるが、当該株式又は出資について、(1)ハに掲げる方法その他合理的な方法によりその時の価額を算定しているときは、課税上弊害がない限り、これを認める。

【解説】

1 通算承認を受ける内国法人（(1)に掲げるものに限るものとし、(2)に掲げるものを除く。）は、通算開始直前事業年度（最初通算事業年度（当該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。）開始の日の前日の属する当該内国法人の事業年度をいう。以下同じ。）終了の時に有する時価評価資産（時価評価を要する一定の資産）について時価評価損益（その時の帳簿価額とその時の価額との差額）の計上を行うこととされている（法 64 の 11①、以下本制度を「時価評価資産の開始時時価評価」という。）。

(1) 親法人及び当該親法人の最初通算事業年度開始の時に当該親法人との間に当該親法人による完全支配関係（法人税法第 64 条の 9 第 1 項《通算承認》に規定する政令で定める関係に限る。）があるもの

(2) 時価評価除外法人（法 64 の 11①各号）

また、時価評価資産の開始時時価評価の対象法人である内国法人（初年度離脱開始子法人（令 131 の 15⑤）及び親法人を除く。）の通算開始直前事業年度終了の時にその内国法人の株式を有する内国法人（株式等保有法人）は、その通算開始直前事業年度終了の日の属するその株式等保有法人の事業年度においてその株式の時価評価損益（その時の帳簿価額とその時の価額との差額）の計上を行うこととされている（法 64 の 11②、以下本制度を「子法人株式の開始時時価評価」という。）。

2 本通達においては、グループ通算制度の適用開始時において時価評価が必要となる上記 1 の 2 つの時価評価における時価の意義及びその合理的な方法として認められる評価方法について、時価評価資産の開始時時価評価についてはその(1)で、子法人株式の開始時時価評価についてはその(2)で、それぞれ明らかにしている。

なお、これらの取扱いは、連結納税制度における時価評価資産の開始時時価評価（旧法 61 の 11①）又は時価評価資産の加入時時価評価（旧法 61 の 12①）に係る取扱いとして定めている法人税基本通達 12 の 3-2-1 《連結納税の開始等に伴う時価評価資産に係る時価の意義》を、グループ通算制度において新たに定められた時価評価資産の開始時時価評価及び子法人株式の開始時時価評価の規定（法 64 の 11①②）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。

3 本通達では、まず、時価評価資産の開始時時価評価について、この場合の当該時価評価資産に係るその時の価額（以下3において「時価」という。）は、当該時価評価資産がその状態で使用収益されるものと仮定した場合の通常付される譲渡価額によることを、(1)本文の前半において明らかにしている。なお、この考え方は資産の評価損益を計上する場合の取扱い（基通9-1-3）と同様である。

しかしながら、実務上、時価の算定を行うことは、必ずしも容易でない場合もあると考えられる。そこで、それぞれの資産の種類に応じ、それぞれに掲げる方法で算定した金額については、課税上弊害がない限り、これを時価と認める旨を、本通達の(1)本文の後半において明らかにしている。

(1) 減価償却資産（本通達の(1)イ）

有形減価償却資産については、当該資産の再取得価額（新品としての取得価額）を基礎としてその取得の時から通算開始直前事業年度終了の時まで旧定率法により償却を行ったものとした場合に計算される未償却残額に相当する金額を「時価」とする方法を掲げている。なお、定率法による未償却残額の方が旧定率法による未償却残額よりも適切に時価を反映するものである場合には、定率法によることも差し支えないこととされている。

また、無形減価償却資産及び生物については、当該資産の取得価額を基礎としてその取得の時から通算開始直前事業年度終了の時まで旧定額法により償却を行ったものとした場合に計算される未償却残額に相当する金額を「時価」とする方法を掲げている。

(2) 土地（本通達の(1)ロ）

土地については、①近傍類地の売買実例の価格、②近傍類地の地価公示法の標準地における公示価格（公示地価）又は③近傍類地の国土利用計画法の基準地における標準価格（基準地価）を基礎として合理的に算定された価額を「時価」とする方法を掲げている。

なお、土地の時価の算定に当たり、相続税の財産評価の方法である路線価（財産評価基本通達）によることもできるのではないかと考える向きもあろう。

しかしながら、相続税の財産評価における路線価とは、評価の安全性等を考慮して、一般に土地の時価に近接した公示価格の評価水準よりも低額に定められており、時価を示すものではないとされていることから、法人税法における時価の概念として、直接的に路線価を採用することは適当ではないと考えられる。

ただし、例えば、当該土地につきその近傍類地に売買実例がなく、また、公示価格や標準価格も存しないような場合に、当該土地の1㎡当たりの相続税評価額に、当該土地が所在する地域内又はその隣接地域内における公示価格比準倍率（その地域内の全ての標準地の公示価格を同地に隣接する街路の路線価で除した割合）の平均値を乗じて計算した価格に修正することにより、当該土地の価額を算出した場合には、当該算出した価額をもって当該土地の時価の一つとして取り扱って差し支えないものと考えられる。

(3) 有価証券（本通達の(1)ハ）

有価証券については、法人税法第33条第2項《資産の評価損の損金不算入》の規定を適用する場合の法人税基本通達に定める方法に準じた方法によって算定した価額をもって「時価」とする方法を掲げている。

(4) 金銭債権（本通達の(1)ニ）

本通達の(1)ニ(イ)の損失が見込まれる金銭債権（個別評価金銭債権）については、金銭債権の額から法人税法第 52 条第 1 項《貸倒引当金》に規定する個別貸倒引当金繰入限度額相当額を控除した残額をもって「時価」とする方法を掲げている。

また、本通達の(1)ニ(ロ)の(イ)以外の金銭債権（健全債権）については、その帳簿価額を「時価」とする方法を掲げている。

(5) 繰延資産（本通達の(1)ホ）

本通達の(1)ホ(イ)の会社法上の繰延資産のうち、その償却が任意とされるもの（創立費、開業費、開発費、株式交付費、社債等発行費）については、その繰延資産の帳簿価額を「時価」とする方法を掲げている。

また、本通達の(1)ホ(ロ)の税法上の繰延資産については、その取得価額を基礎としてその取得の時から通算開始直前事業年度終了の時までその繰延資産となる費用の支出の効果の及ぶ期間に応じて償却を行ったものとした場合の未償却残額を「時価」とする方法を掲げている。

4 次に、子法人株式の開始時時価評価について、本通達の(2)において、この場合の当該株式又は出資のその時の価額（以下 4 において「時価」という。）は、本通達の(1)の時価評価資産の開始時時価評価と同様、当該株式又は出資がその時において譲渡されるときに通常付される譲渡価額によることを明らかにするとともに、本通達の(1)のハに掲げる方法で算定した金額については、課税上弊害がない限り、これを時価と認める旨を明らかにしている。

5 なお、グループ通算制度への加入に伴う資産の時価評価損益（法 64 の 12①②）及びグループ通算制度からの離脱等に伴う資産の時価評価損益（法 64 の 13①）においても時価評価を行う旨が定められており、これらの時価評価における「時価」についても本通達と同様の取扱いとなるところ、グループ通算通達において両規定に係る取扱いとして、本通達の準用通達を定めている（グ通通 2-47、2-56）。