

法人税実務事例検討**連結子法人同士の適格合併に係る旧株の簿価譲渡の取扱い**

新日本アーンストアンドヤング税理士法人
ディレクター 税理士 石田 昌朗

本事例における留意点

連結法人間取引として譲渡損益調整資産に該当する連結子法人株式を譲渡した譲渡法人は、その連結子法人株式の譲渡損益を繰延処理することとなるが、その後、その連結子法人が他の連結子法人に吸収合併（適格合併）された場合、譲渡法人においてその連結子法人株式の簿価譲渡に該当することから、譲渡法人で繰延処理された譲渡損益の戻入れ処理が必要となる。

事 例

当社は電子部品の製造販売を主たる事業としており、複数の製造子会社及び販売子会社などからなる企業グループを形成しており、連結納税制度の適用を受けております。

今回、当社が株式のすべてを保有している連結子法人である販売子会社 S1 社と、同じく当社が株式のすべてを保有する連結子法人である販売子会社 S2 社の業務を統合するために両社を合併することとしました。

この場合において、S1 社を合併法人、S2 社を被合併法人とする適格合併に該当することになりますが、当社の保有する S2 株式は、連結子法人である製造子会社 S3 社から購入したものであり、S3 社にとっては、連結法人間での譲渡損益調整資産の譲渡に該当することから、S2 株式の譲渡益を繰延処理しております。

S3 社において繰延処理されている S2 株式の譲渡益は、この適格合併により戻入れ処理を行う必要がありますか。

I 本事例における法令からの検討**1 連結法人間取引の損益の調整**

連結法人（譲渡法人）が譲渡損益調整資産を他の連結法人（譲渡法人）に譲渡した場合には（適格合併に該当しない合併又は

適格事後設立により合併法人又は被事後設立法人に譲渡損益調整資産を移転した場合及び株式又は出資をその発行をした法人に譲渡した場合を除く。）、その譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額（譲渡損益額）を連結所得の金額の計算上損金の額又は益金の額に算入し

(法法 81 の 10 ①)、その譲渡損益額を実質的に連結所得の金額に算入しないこととされています。

この譲渡損益調整資産とは、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く。)、有価証券、金銭債権及び繰延資産とされていますが、次の資産は含まれません(法法 61 の 13 ①、法令 122 の 14 ①)。

イ 売買目的有価証券

ロ 譲受法人において売買目的有価証券とされる有価証券

ハ 譲渡直前の帳簿価額が 1,000 万円に満たない資産(イ及びロを除く。)

(注) 譲渡直前の帳簿価額の判定単位については、法人税法施行規則第 27 条の 15 第 1 項(特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入)と同様とされています(法令 122 の 14 ①三、法規 27 の 13 の 3)。

2 譲渡損益調整資産に係る譲渡損益額の戻入れ事由

譲渡法人が譲渡した譲渡損益調整資産につき譲受法人において次に掲げる場合に該当することとなった場合には、その譲渡損益調整資産に係る譲渡損益額の全部又は一部は、連結所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされています(法令 155 の 22 ②)。

イ 譲渡損益調整資産につき、譲受法人において譲渡、償却、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由が生じた場合

ロ 連結子法人である譲受法人が、国税庁長官により連結納税の承認を取り消され

た場合(法法 4 の 5 ①)又は解散したこと(法法 4 の 5 ②四)若しくは連結親法人による連結完全支配関係を有しなくなったこと(法法 4 の 5 ②五)により連結納税の承認を取り消された場合

(注) 連結子法人である譲受法人が連結親法人事業年度終了の日の翌日に合併による解散をしたことに基因して連結納税の承認を取り消された場合を含み、その譲受法人が譲渡法人の分割等前事業年度終了の日の翌日に合併による解散をしたことに基因して連結納税の承認を取り消された場合を除きます。

ハ 譲受法人が適格分割型分割により譲渡損益調整資産を分割承継法人に移転した場合

なお、イからハまでに掲げる場合には、譲受法人が適格合併、適格分割、適格現物出資又は適格事後設立により譲渡損益調整資産を連結グループ内の他の連結法人に移転した場合は含まれません(法令 155 の 22 ⑩)。

3 譲渡損益調整資産に係る譲渡損益額の戻入れ計算

譲受法人において上記 2 イからハに掲げる場合に該当することとなったときには、譲渡法人の譲渡損益調整資産に係る譲渡損益額のうち当該連結事業年度において益金の額又は損金の額に算入する金額は、次の区分により計算することとなります(法令 155 の 22 ③)が、計算の詳細については省略いたします。

イ 上記 2 イに該当する場合

(イ) 会社更生法若しくは金融機関等の更生手続の特例等に関する法律の規定に

- よる更生計画認可の決定（法 25 ①、法 24）により、譲受法人において譲渡損益調整資産の帳簿価額が増額されたとき
- (ウ) 譲渡損益調整資産が譲受法人において減価償却資産に該当する場合で、譲受法人においてその譲渡損益調整資産の償却費が損金の額に算入されたとき
- (エ) 譲渡損益調整資産が譲受法人において繰延資産に該当する場合で、譲受法人においてその譲渡損益調整資産の償却費が損金の額に算入されたとき
- (オ) 譲渡損益調整資産の評価換え（法 33 ②）により、譲受法人においてその譲渡損益調整資産に係る評価損が損金の額に算入されたとき
- (カ) 譲渡損益調整資産が譲受法人において一定の圧縮損の損金算入の規定の適用を受ける資産に該当する場合で、その譲受法人においてその譲渡損益調整資産につき圧縮損が損金の額に算入されたとき
- (キ) 譲渡損益調整資産が有価証券（売買目的有価証券を除く。）であり、譲受法人がその譲渡損益調整資産の連結法人間譲渡の後にその譲渡損益調整資産と銘柄を同じくする有価証券を譲渡したとき
- (ク) 譲渡損益調整資産が譲受法人において、償還有価証券に該当する場合で、その譲受法人においてその償還有価証券に係る調整差益又は調整差損が益金の額又は損金の額に算入されたとき
- (ケ) 譲渡損益調整資産が譲受法人において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資産に該当する場合で、その譲受法人においてその譲渡損益調整資産の評価益又は評価損が益金の額又は損金の額に算入されたとき
- (コ) 譲渡損益調整資産につき譲受法人の連結事業年度又は分割等前事業年度において上記 2 イに該当する場合で上記 (イ) から (ク) までの事由以外の事由が生じた場合
- (注) 適格分社型分割、適格現物出資又は適格事後設立により譲受法人との間に連結完全支配関係のある分割承継法人、被現物出資法人又は被事後設立法人に譲渡損益調整資産が移転した場合は除かれます。
- なお、譲渡法人は、譲受法人に譲渡した譲渡損益調整資産が減価償却資産（その譲受法人において減価償却資産に該当するものとなるものに限る。）又は繰延資産（法人税法施行令第 14 条第 1 項第 9 号に掲げるものに限る。）である場合には簡便法により戻入れ計算することができることとされています（法 155 の 22 ⑤～⑨）。
- ロ 上記 2 ロ又はハに該当する場合
- 譲渡法人の譲渡損益調整資産に係る譲渡損益額（すでに各連結事業年度又は分割等前事業年度において益金の額又は損金の額に算入された金額がある場合には、その金額を控除した金額）は、これらの事実が生じた日（連結納税の承認を取り消された場合には、承認を取り消された日の前日）に属する連結事業年度において益金の額又は損金の額に算入します（法 155 の 22 ④）。

II 本事例における取扱いの検討

連結親法人である貴社が、連結子法人である S3 社より譲渡を受けた連結子法人である S2 社の株式については、連結子法人の株式ではありますが、有価証券であることから、譲渡直前の帳簿価額が 1,000 万円に満たない資産として譲渡損益調整資産の除外対象とならない限り、S3 社において S2 株式の譲渡損益額（本事例では譲渡益）を繰延処理することになります。

(注) 連結親法人が直接又は間接に発行済株式等のすべてを保有している連結子法人株式が売買目的有価証券に該当しないことはいままでもありません。

また、S1 社と S2 社の適格合併において、両社の株主である貴社の法人税の取扱いがどのようになるのかを検討すると、①被合併法人である S2 社の株式は合併によりその合併の直前の帳簿価額をその譲渡に係る対価の額とし（法 61 の 2 ①②）、②その合併により交付を受けた合併法人である S1 社の株式の取得価額は被合併法人である S2 社の株式のその合併の直前の帳簿価額（みなし配当の金額又は交付を受けるために要した費用は加算する。）となります（法 119 ①五）。

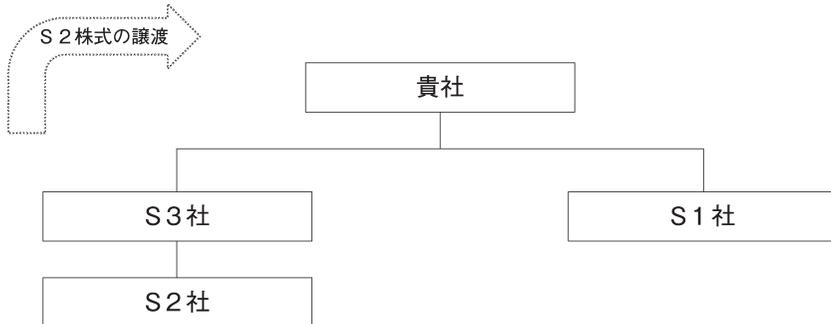
したがって、貴社においては、この適格合併により S2 株式を合併の直前の帳簿価額により譲渡（簿価譲渡）をしたものとされることから、S2 株式の譲渡損益の計上

は繰り延べることとなります。

ところで、S2 株式は、S3 社を譲渡法人、貴社を譲受法人とする譲渡損益調整資産に該当し、S3 社において譲渡益の繰延処理が行われており、その後譲受法人である貴社において譲渡損益調整資産である S2 株式の譲渡が行われた場合である上記 I 3 イ(ハ)に該当することから、譲渡法人である S3 社において、譲渡損益調整資産である S2 株式に係る譲渡損益額の戻入れ事由に該当することとなり、S3 社において繰延処理されていた譲渡益は、その適格合併の日の属する連結事業年度の連結所得の金額に含まれることとなります。

なお、今回の事例では適格合併により S2 株式のすべてが簿価譲渡したものとされることから、譲渡法人である S3 社において繰延処理された譲渡益のすべてを戻入れすることとなりますが、譲受法人が譲渡損益調整資産である有価証券の一部を譲渡した場合、譲受法人が、まず、その譲渡損益調整資産から譲渡したものとみなした場合におけるその譲渡したものとみなした譲渡損益調整資産の連結法人間の譲渡に係る譲渡損益額（既に連結事業年度又は分割等前事業年度において益金の額又は損金の額に算入された金額がある場合には、その金額を控除した金額）を譲渡法人のその連結事業年度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 155 の 22 ③六）。

【S3社から貴社（連結親法人）へS2株式の譲渡】



【S1社とS2社の適格合併】



【適格合併における貴社（株主）の旧株の簿価譲渡】



※ 貴社（譲受法人）においてS2株式の譲渡に該当し、S3社の繰延譲渡益の戻入れ処理が必要。

(了)