

## 法人税実務事例検討

## 非適格合併に係る資産調整勘定の受入処理の取扱い

新日本アーンストアンドヤング税理士法人 顧問  
税理士 石田 昌朗

## 本事例における留意点

非適格合併により、移転資産等の対価の額が時価純資産価額を超える場合には、その超える部分の金額については、税務上、資産調整勘定として計上される。

## 事 例

当社は製造業を主たる事業とする法人であり、同業者である A 社（当社と資本関係なし）の製造子会社である B 社（A 社の 100 % 子会社）を吸収合併し、事業の拡大を図ることとしましたが、この合併により B 社の株主である A 社には、当社株式のみを交付するのではなく、一部を現金交付することで当社と A 社が合意いたしました。

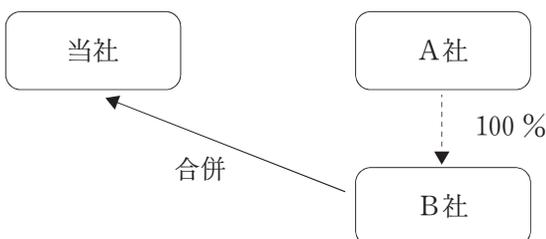
ところで、B 社の工場で製造された製品は、B 社の親会社である A 社が全量購入しておりましたので、B 社にはいわゆる営業権のようなものは保有していないと考えておりましたが、製造業としては利益が発生することが見込まれるため、合併対価として当社株式 40,000,000 円及び現金 30,000,000 円を交付しております。

なお、B 社の保有する工場用地の帳簿価額は 210,000,000 円ですが、時価は 110,000,000 円であり、含み損が 100,000,000 円ありました。

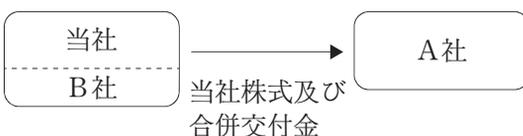
このような場合において、当社と B 社の合併は非適格合併に該当することとなりますが、どのような税務処理を行えばよろしいですか。

## 【取引の概要図】

(合併前)



(合併後)



## 合併直前の B 社の資産及び負債

資産 410,000,000 円 (含み損 100,000,000 円)	負債	300,000,000 円
	資本金	50,000,000 円
	その他の資本剰余金	50,000,000 円
	繰越利益金	10,000,000 円

(注 1) B 社の従業員の退職給付債務の引継ぎはありません。

(注 2) 今後の修繕費用等の見込額ははありません。

(注 3) 最後事業年度の利益は 6,000,000 円です。

## 【非適格合併に係る当社の受入会計処理】

資産	310,000,000 円	／	負債	300,000,000 円
のれん	60,000,000 円	／	現金	30,000,000 円
		／	資本金	40,000,000 円

## 【非適格合併に係る B 社の会計処理】

負債	300,000,000 円	／	資産	410,000,000 円
資本金	50,000,000 円	／		
その他の資本剰余金	50,000,000 円	／		
繰越利益金	10,000,000 円	／		

## I 本事例における法令等の検討

## 1 被合併法人の非適格合併による譲渡損益

法人税法第 62 条（合併及び分割による資産等の時価による譲渡）の規定により、非適格合併を行い合併法人に資産及び負債（資産等）の移転を行った場合には、被合併法人は、その合併により移転する資産等のすべてを合併時の価額（時価）により譲渡をしたものとして、その被合併法人の所得の金額を計算することとされています。

したがって、非適格合併の場合、その合併の日の前日の属する事業年度において、その移転する資産等の譲渡損益は、被合併法人の所得の金額に算入されます。

## 2 非適格組織再編成に係る調整勘定

平成 18 年度税制改正により、非適格合併等により資産等の移転を受けた場合には、その非適格合併等に伴い引継ぎを受けた従業員の退職給与債務引受額等を負債に計上するほか、その資産及び負債の時価純資産額とその移転の対価額との差額を資産調整勘定の金額又は負債調整勘定の金額とし、

資産調整勘定又は負債調整勘定の内容に応じて、これらの金額の減額処理を行うこととされています。

これらの制度導入の趣旨を「平成 18 年版改正税法のすべて」(助大蔵財務協会：365 頁以下)を引用して説明します。

法人が組織再編成によって複数の資産や負債を一体的に取得した場合の取扱いについては、平成 13 年度に創設された組織再編成に係る税制によってその太宗を占めるとされる適格組織再編成に係る取扱いが規定される一方、非適格組織再編成に係る取扱いについては従来からの営業譲受けの場合の取扱いと基本的に同様となることから特段の規定は設けられなかったところです。他方、非適格組織再編成や営業譲受けの場合の資産や負債の取扱い、とりわけ平成 15 年度から段階的に廃止された退職給与引当金の実務的な取扱いについてはその金額の大きさも相まってその明確化を求める指摘等も見受けられる状況となっていました。

企業会計においても、これらの取扱いは実務的な対応に委ねられている部分も多かったと思われませんが、平成 15 年に企業結合会計基準、その後事業分離等に関する会計基準及びこれらの基準の適用指針が公表され、これらの基準等が平成 18 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用することとされたところです。この企業結合会計基準等では、個々の資産や負債の取得価額については個別時価を付すとともに、これらの合計額と取得対価との間

に生じる差額を「(差額)のれん」として計上することとされています。

このような中で、これまでの非適格組織再編成や営業譲受けに係る実務的な取扱いの状況や上記の企業結合会計基準等における取扱いなどを勘案し、今回の税制改正において、非適格組織再編成や営業譲受けの場合の取扱いの明確化を図ることとされたものです。具体的には、非適格組織再編成や営業譲受けにより移転を受けた資産及び負債の取得価額は個別時価を付すとともに、退職給付債務等に相当する負債を認識した上で、これら資産及び負債の時価純資産価額と非適格組織再編成等の対価との差額について資産又は負債の調整勘定を計上することとされています。これにより、非適格組織再編成等の場合の処理について、これまでの負債に関する実務的な問題に対応できるとともに、企業会計の比較的調和のとれた取扱いとなるものと考えられます。

なお、非適格合併等とは、次のものをいいます(法法 62 の 8 ①、法令 123 の 10 ①)。

- イ 適格合併に該当しない合併
- ロ 適格分割に該当しない分割、適格現物出資に該当しない現物出資又は事業の譲受け(以下「非適格分割等」といいます。)のうち、非適格分割等に係る分割承継法人、現物出資法人又は移転法人(事業の譲受けをした法人(以下「譲受け法人」といいます。))に対して事業の移転をした法人)の非適格分

割等の直前において営む事業及びその事業に係る主要な資産又は負債のおおむね全部が非適格分割等により非適格分割等に係る分割承継法人、被現物出資法人又は譲受け法人に移転するもの

#### (1) 資産調整勘定及び負債調整勘定

非適格合併等により交付した対価の額が、被合併法人等（被合併法人、分割法人、現物出資法人、移転法人）から移転を受けた資産及び負債の差額である時価純資産価額を超えているときは、その超える部分の金額を資産調整勘定とし、その対価の額が時価純資産価額に満たないときはその満たない部分の金額を負債調整勘定とすることとなります（法法 62 の 8 ①③）。

ただし、移転する資産のうち営業権については、独立した資産として取引される慣習のあるものに限られます（法令 123 の 10 ③）。

なお、この資産調整勘定又は負債調整勘定については、再編後 5 年間で損金の額又は益金の額に算入することになります。これらの資産調整勘定又は負債調整勘定は、従前の営業権のように損金経理が要件とされていないことから、税務上は 5 年間で償却処理することになります（法法 62 の 8 ④⑤、⑦⑧）。

#### (2) 退職給与負債調整勘定

合併法人等（合併法人、分割承継法人、被現物出資法人、譲受け法人）が非適格合併等により被合併法人の従業者を引き継いだ場合に、その従業者に対する退職給与債務の額を引き継いだときは、退職

給与債務引受額として退職給与負債調整勘定に計上することとされています（法法 62 の 8 ②一）。

この場合において、この退職給与負債調整勘定として計上される退職給与債務の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理に従って算定され、かつ、確定申告書に添付する明細書にその額について記載があるものとされています（法令 123 の 10 ⑦）。

なお、この退職給与負債調整勘定については、引継債務者が退職した場合に取り崩し、益金の額に算入することになります（法法 62 の 8 ⑥）。

#### (3) 短期重要負債調整勘定

被合併法人等から移転を受けた事業の利益に重大な影響を与える将来の債務で、その履行が非適格合併等の日からおおむね 3 年以内に見込まれ、かつ、その金額が移転資産の取得価額の 20 % 相当額を超えるもので合併法人等が引き受けた債務については、短期重要債務見込額として短期重要負債調整勘定に計上することとされています（法法 62 の 8 ②二、法令 123 の 10 ⑧）。

なお、短期重要負債調整勘定については、その見込債務が実現した場合に損失額に相当する金額を取り崩し、益金の額に算入することになり、非適格合併等の日から 3 年経過した場合に実現していないとき又は自己を被合併法人とする合併（適格合併を除きます。）を行った場合には、その残額を取り崩し、益金の額に算入することとされています（法法 62 の 8 ⑥）。

## II 本事例における取扱いの検討

### 1 貴社の資産調整勘定の計上

本事例の場合、B社は製造した製品を親会社であるA社に全量販売していたことから、営業権として独立した取引の慣習があるものとは考えられません。

そうすると、非適格合併に係る合併法人である貴社は、この合併により移転する資産の価額（時価）310百万円から移転する負債の価額300百万円を控除した時価純資産額10百万円に対して、その移転の対価として被合併法人の株主であるA社には貴社株式及び現金の合計額70百万円を交付していますので、この合併により移転した時価純資産額10百万円が合併により被合併法人の株主であるA社に交付した70百万円に満たないことから、時価純資産額10百万円と交付した貴社株式及び現金の合計額70百万円の差額60百万円は貴社において資産調整勘定として計上されることにな

ります。

(注) 退職給付債務や短期重要債務見込額は  
ないものとしております。

### 2 B社の最後事業年度の所得金額の計算

非適格合併に係る被合併法人であるB社は、この合併により資産310百万円及び負債3億円を合併法人である貴社に移転し、その移転の対価として合併法人である貴社から貴社株式及び現金の合計額70百万円の交付を受け、その貴社株式及び現金を株主であるA社に交付したものとされます。

したがって、B社の最後事業年度では工場用地の譲渡損100百万円（時価110百万円－帳簿価額210百万円）と資産調整勘定60百万円の差額40百万円が損金の額に算入されます。

なお、非適格合併であることから、被合併法人であるB社の欠損金を合併法人である貴社に引き継ぐことはできません。

#### (貴社)

##### 【非適格合併に係る受入会計処理】

資産	310,000,000円	／	負債	300,000,000円
のれん	60,000,000円	／	現金	30,000,000円
		／	資本金	40,000,000円

##### 【非適格合併に係る受入税務処理】

資産	310,000,000円	／	負債	300,000,000円
資産調整勘定	60,000,000円	／	現金	30,000,000円
		／	資本金	40,000,000円

##### 【税務修正】

資産調整勘定	60,000,000円	／	のれん	60,000,000円
--------	-------------	---	-----	-------------

<貴社の申告調整>

【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

事業年度	〇〇・〇・〇〇	法人名	〇〇社
------	---------	-----	-----

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 ①-②+③
			減	増	
		①	②	③	④
利 益 準 備 金	1	円	円	円	円
積 立 金	2				
の れ ん	3		※60,000,000		△60,000,000
資 産 調 整 勘 定	4			※60,000,000	60,000,000

II 資本金等の額の計算に関する明細書					
区 分		期 首 現 在 資 本 金 等 の 額	当 期 の 増 減		差 引 翌 期 首 現 在 資 本 金 等 の 額 ①-②+③
			減	増	
		①	②	③	④
資 本 金 又 は 出 資 金	32	円	円	※40,000,000 円	円
資 本 準 備 金	33				
そ の 他 の 資 金 剰 余 金	34				
	35				
差 引 合 計 額	36			40,000,000	

※ 非適格合併に係る受入処理によるもの

( B 社 )

【非適格合併に係る会計処理】

負債	300,000,000 円	／	資産	410,000,000 円
資本金	50,000,000 円	／		
その他の資本剰余金	50,000,000 円	／		
繰越利益金	10,000,000 円	／		

【非適格合併に係る税務処理】

負債	300,000,000 円	／	資産	410,000,000 円
現金	30,000,000 円	／		
貴社株式	40,000,000 円	／		
譲渡損	40,000,000 円	／		
資本金	50,000,000 円	／	現金	30,000,000 円
			貴社株式	40,000,000 円
その他の資本剰余金	50,000,000 円	／	欠損金	40,000,000 円
繰越利益金	10,000,000 円	／		

【税務修正】

譲渡損	40,000,000 円	／	欠損金	40,000,000 円
-----	--------------	---	-----	--------------

(注) 貴社株式 40,000,000 円と合併交付金 30,000,000 円の合計額 70,000,000 円は、合併法人から被合併法人へ交付され、被合併法人株主である A 社に交付されたものとみなされます。

< B 社の申告調整 >

【別表 4】

所得の金額の計算に関する明細書

区 分		総 額	事業年度		法人名	B 社	
			〇〇	〇〇		分	
			〇〇	〇〇		留 保	社 外 流 出
		①	②	③			
当期利益又は当期欠損の額		円	円	配 当	円		
	1	6,000,000	6,000,000	そ の 他			
仮 計	26	6,000,000	6,000,000	外 ※			
寄附金の損金不算入額 (別表十四(二)「24」又は「40」)	27			そ の 他			
法人税額から控除される所得税額 (別表六(一)「6の③」)	31			そ の 他			
税額控除の対象となる外国法人税の額等 (別表六(二)「10」-別表十七(二)「39の計」)	32			そ の 他			
合 計 (26)+(27)+(31)+(32)	34	6,000,000	6,000,000	外 ※			
新鉱床探鉱費又は海外新鉱床探鉱費の特別控除額(別表十(四)「42」)	35	△		※	△		
総 計 (34)+(35)	37	6,000,000	6,000,000	外 ※			
契約者配当の益金算入額 (別表九(一)「13」)	38						
非適格合併又は残余財産の全部分配等による移転資産等の譲渡利益額又は譲渡損失額	42	△40,000,000		※	△40,000,000		
差 引 (37)+(38)+(42)	43	△34,000,000	6,000,000	外 ※	△40,000,000		
欠損金又は災害損失金等の当期控除額 (別表七(一)「2の計」+別表七(二)「11」、「22」又は「32」)	44	△		※	△		
残余財産の確定の日の属する事業年度に係る事業税の損金算入額	45	△	△				
所得金額又は欠損金額	46	△34,000,000	6,000,000	外 ※	△40,000,000		

【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

事業年度	〇〇・〇・〇	法人名	B 社
	〇〇・〇・〇〇		

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 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
利益準備金	1	円	円	円
積立金	2			
繰越損益金(損は赤)	26	4,000,000	4,000,000	10,000,000
納税充当金	27			
未納法人税等 (繰越金額を知らずのものを除く)	未納法人税 (附帯税を除く。)	△	△	中間 △
				確定 △
	未納道府県民税 (均等割額及び利子割額を含む。)	△	△	中間 △
				確定 △
	未納市町村民税 (均等割額を含む。)	△	△	中間 △
				確定 △
差引合計額	31	4,000,000	4,000,000	10,000,000

II 資本金等の額の計算に関する明細書				
区 分	期首現在資本金等の額	当 期 の 増 減		差引翌期首現在資本金等の額 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
資本金又は出資金	32	50,000,000 <sup>円</sup>	円	50,000,000 <sup>円</sup>
資本準備金	33			
その他の資金剰余金	34	50,000,000		50,000,000
	35			
差引合計額	36	100,000,000		100,000,000

(了)