

法人税実務事例検討

非適格組織再編成で計上された資産調整勘定の 連結開始時における時価評価の取扱い

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

連結納税開始時の時価評価法人に該当する子法人が、非適格組織再編成で計上された資産調整勘定を保有している場合、その資産調整勘定は時価評価資産に該当しない。

事 例

当社は複数の子会社を統括する持株会社で、連結納税制度の申請をしております。

また、当社は3年前に資本関係のない第三者からA社（資本金5,000万円）の発行済株式のすべてを購入し、A社を100%子会社としております。

そのため、A社は連結納税開始時の時価評価法人に該当し、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社は含み損益のある資産を保有しておりませんが、当社がA社株式を購入する直前に非適格の分社型分割により役務提供サービス事業の移転を受け、その事業からは一定の収益が見込まれることから、移転純資産を超える移転対価（分割対価）の支払をしたため、税務上の資産調整勘定60,000,000円を計上しており、その未償却の残高が24,000,000円になる予定です。

この資産調整勘定は、連結加入直前事業年度において時価評価する必要がありますか。

なお、A社の役務提供サービス事業には営業権はないとの第三者からの評価を入手しており、税務上の資産調整勘定60,000,000円は会計上はのれんとして即時償却しており、未償却残高24,000,000円は別表5(1)に計上されています。

I ▶ 本事例における法令等の検討**1 連結納税開始時の子法人が保有する時価評価資産の時価評価**

連結納税の適用開始時点で、完全支配関係を有する連結子法人が、その開始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、その連結開始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11）。

なお、連結納税の適用開始の日の5年前の日から当該開始の日まで継続してその親法人と子法人との間に完全支配関係がある場合の子法人のように、特例的に時価評価の適用を除外される子法人もあります（法法61の11①）。

2 時価評価資産とは

時価評価の対象となる資産（時価評価資産）とは、原則として、次に該当する資産のうちその価額とその帳簿価額との差額が、連結納税を適用しようとする子会社の資本金等の額の2分の1に相当する金額又は1,000万円のいずれか少ない金額に満たないものを除いたものをいいます。

(1) 固定資産（子会社が親会社による完全支配関係を有することとなった日以後最初に開始する連結親法人事業年度開始の日の5年前の日以後に終了する各事業年度又は各連結事業年度において、「国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入（法法42）」などの規定の適

用を受けた減価償却資産を除きます。）

- (2) 棚卸資産たる土地（土地の上に存する権利を含みます。）
- (3) 有価証券（法人税法第61条の3第1項第1号に規定する「売買目的有価証券」及び法人税法施行令第119条の14に規定する「償還有価証券」を除きます。）
- (4) 金銭債権
- (5) 繰延資産

ただし、上記(1)～(5)に該当する資産であっても、例えば、連結納税の開始の日に合併等により連結グループ外に移転する資産等のように、実質的に連結グループの事業活動にかかわらない資産等を除外する特例もあります（法令122の12①六、七）。

3 非適格組織再編成に係る資産調整勘定

平成18年度税制改正により、非適格合併等（非適格合併、非適格分割、非適格現物出資及び事業の譲受けのうち一定のもの）により資産又は負債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者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。

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することとなります
(法 62 の 8 ①)

なお、移転した資産には、営業権のうち
独立した資産として取引される慣習のある
営業権が含まれます (法 123 の 10 ③)。

II 本事例における取扱いの検討

1 資産調整勘定は時価評価資産か

貴社を連結親法人とする連結納税の適用
開始時点で、連結子法人となる A 社は時価
評価法人に該当することから、A 社は連結
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。

また、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、棚卸資産たる土地、有価証券、
金銭債権及び繰延資産が規定されています。

そして、資産調整勘定については、上記
I 3 に記載のように、非適格合併等により
交付した対価の額が、被合併法人等から移
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場合において、税
務上、資産調整勘定として計上されること
となります。

ところで、移転を受けた資産には、独立

した資産として取引される慣習のある営業
権は含まれますが、移転した時価純資産価
額と交付対価の差額である資産調整勘定は、
税務上の資産には該当しないため、上記 I
2 の時価評価資産に該当しません。

なお、営業権は減価償却資産として法人
税法施行令第 13 条 8 号ヲに規定されてお
り、固定資産に該当し、時価評価資産とし
て取り扱われます。

A 社は過去の非適格の分社型分割で営業
権 (無形減価償却資産) ではなく、資産調
整勘定 60,000,000 円を計上していること
から、A 社は時価評価資産に該当する営業
権を保有しておらず、時価評価資産に該当
しない資産調整勘定を計上しているだけで
あることから、資産調整勘定 24,000,000
円は時価評価資産に該当しません。

2 資産調整勘定の取扱い

上記のように資産調整勘定は時価評価資
産に該当しないため、その未償却の残額
24,000,000 円はそのままとなり、法人税
法第 62 条の 8 第 4 項 (非適格合併等によ
り移転を受ける資産等に係る調整勘定の損
金算入等) の規定に従い、減額処理するこ
ととなります。

※ 平成 23 年 12 月 26 日付本誌第 6196 号
『非適格合併に係る資産調整勘定の受入処
理の取扱い』も参照してください。

[参 考]

A 社が非適格の分社型分割により資産調
整勘定ではなく、独立した取引の慣習のある
営業権に該当するものであり、営業権と
して 60,000,000 円を計上していた場合に

ついて、参考のため記載しておきます。

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) では、『法第 61 条の 11 第 1 項
(連結納税の開始に伴う資産の時価評価損

益)又は第61条の12第1項(連結納税への加入に伴う資産の時価評価損益)の規定を適用する場合における「時価評価資産のその時の価額」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、次に掲げる時価評価資産について、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時価評価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。

(1) 減価償却資産

イ 令第13条第1号から第7号まで(有形減価償却資産)に掲げる減価償却資産 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

ロ 同条第8号(無形減価償却資産)及び第9号(生物)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法第61条の11第1項に規定する連結開始直前事業年度(以下12の3-2-1において「連結開始直前事業年度」という。)又は法第61条の12第1項に規

定する連結加入直前事業年度(以下12の3-2-1において「連結加入直前事業年度」という。)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

(2) 以下略』と定められています。

そうすると、営業権は無形減価償却資産として同通達のロの定めに従い、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その営業権の価額(時価)とする方法が認められることとなります。

したがって、A社が時価評価資産である営業権として60,000,000円を計上し、その全額を損金経理により償却していた場合、その税務上の帳簿価額である未償却残額24,000,000円を時価とすることが、課税上弊害のない限り認められることとなります。そうすると、時価と帳簿価額が同額であることから、含み損益は0円になり、その営業権の含み損益が10,000,000円(資本金等の額の1/2と1,000万円のいずれか少ない金額)に満たないため、営業権は、時価評価する必要はありません。

(了)



大蔵財務協会 ホームページ
大蔵財務協会 オンラインブックショップ

<http://www.zaikyo.or.jp>

<http://www.zaikyo.or.jp/bookshop>