

問 9 非適格合併による資産の移転と譲渡損益の繰延べ

問 次の前提においてグループ法人間で非適格合併が行われた場合の被合併法人及び合併法人の申告調整等の処理はどのようになりますか。

《前提》

イ 被合併法人の合併直前の B / S は次のとおりです。

(被合併法人の合併直前の B / S)

資産 A	1,800	利益積立金額 1,900
(含み益 200)		
資産 B	600	資本 500
(含み益 300)		

- ロ 資産 A は譲渡損益調整資産に該当します (時価 2,000)。
- ハ 資産 B は譲渡損益調整資産に該当しません (時価 900)。
- ニ 最後事業年度の当期利益の額は、1,000 とします。
- ホ 合併対価は、2,900 とします。
- ヘ 被合併法人から合併法人への移転資産 (資産 A、B) の移転は、会計上、被合併法人の帳簿価額が引き継がれています。

答

〔被合併法人の処理〕

(資産 A) 申告調整をする必要はありません。

(資産 B) 時価譲渡したものととして時価と帳簿価額との差額について申告調整をする必要があります。

〔合併法人の処理〕

(資産 A) 被合併法人の帳簿価額で受け入れるとともに、本来の取得価額 (時価) との差額を利益積立金額として処理します。

(資産 B) 時価で受け入れるとともに、時価と会計上の帳簿価額との差額を利益積立金額として処理します。

【解説】

1 処理の概要

非適格合併 (適格合併に該当しない合併をいいます。) が行われた場合には、被合併法人である内国法人が合併法人に対して移転する資産及び負債はその移転時の価額により譲渡したものとされ、その移転した資産及び負債に係るその移転による譲渡利益額又は譲渡損失額は被合併法人の最後事業年度 (被合併法人の合併の日の前日の属する事業年度をいいます。以下同じです。) の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入されます。

また、合併法人においては、その移転を受けた資産及び負債はその移転時の価額により受け入れることとなります。

ただし、グループ法人間で非適格合併が行われた場合において、被合併法人である内国法人から移転した資産が譲渡損益調整資産に該当するときには、被合併法人においては、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を計上しないこととなります。一方、合併法人においては、移転を受けたその譲渡損益調整資産を被合併法人の帳簿価額により受け入れることとなります。

つまり、グループ法人間で非適格合併が行われた場合には、その合併によって移転した譲渡損益調整資産に係る譲渡損益は合併時に被合併法人において認識することなく、合併法人に帳簿価額で移転し、例えば、合併法人がその譲渡損益調整資産を他に譲渡したときなどに損益を認識することとなります。

2 被合併法人における処理

非適格合併により移転した資産が譲渡損益調整資産に該当する場合には、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は、被合併法人の最後事業年度において、損金の額又は益金の額に算入されることとなりますので、被合併法人の所得の金額に何ら影響しないこととなり、お尋ねの前提のように帳簿価額による引継ぎが行われているときには、被合併法人がその最後事業年度において行う申告調整は結果としてありません。

したがって、資産Aに係る申告調整はありません。

また、譲渡損益調整資産に該当しない資産を移転した場合において、帳簿価額により引継ぎが行われているときには、時価と帳簿価額の差額を移転資産に係る譲渡損益として申告調整を行うこととなりますので、資産Bについては、その資産に係る時価と帳簿価額の差額について申告調整を行うこととなります。

お尋ねの前提に基づく具体的な処理例については、次のとおりとなります。

○ 被合併法人の処理（申告調整）

イ 別表四

区分		総額	処分		
			留保	社外流出	
		①	②	③	
当期利益又は当期欠損の額	1	1,000	1,000		
非適格の合併等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又は譲渡損失額	40	300		※	300
所得金額又は欠損金額	44	1,300	1,000		300

資産Aに係る処理はない。

資産Bは法61の13①適用なし

ロ 別表五（一）

記載なし

(注) 法人税法第61条の13第3項《完全支配関係がある法人の間の取引の損益》において、完全支配関係を有しなくなった場合の譲渡損益の戻入れについて規定されていますが、非適格合併による合併法人への譲渡損益調整資産の移転により被合併法人が同条第1項の規定の適用を受けた場合を除く旨が規定されていますので、譲渡損益を繰り延べた直後に合併法人との間に完全支配関係を有しないこととなった場合であっても、譲渡損益の戻入れを行う必要はありません。

この譲渡損益については、被合併法人において戻入れを行いませんが、その譲渡損益調整資産は合併法人に帳簿価額で移転しますので（次の3を参照してください。）、合併法人がその譲渡損益調整資産を他に譲渡したときなどに損益が認識されることとなります。

3 合併法人における処理

非適格合併における被合併法人において、譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額を計上しないこととされた場合には、その譲渡利益額に相当する金額はその非適格合併に係る合併法人のその譲渡損益調整資産の取得価額に算入しないものとし、その譲渡損失額に相当する金額はその合併法人のその譲渡損益調整資産の取得価額に算入するものとされています。

この場合において、合併法人において譲渡損益調整資産の取得価額に算入しない譲渡利益額に相当する金額から譲渡損益調整資産の取得価額に算入する譲渡損失額に相当する金額を減算した金額は、合併法人の利益積立金額の期末の減算項目とされています。

したがって、資産Aについては、譲渡損益調整資産に該当する資産の移転であることから帳簿価額で受け入れ、譲渡利益額に相当する額（本来の取得価額（時価）と被合併法人における帳簿価額との差額）を利益積立金額の減算項目として処理します。

また、資産Bについては、譲渡損益調整資産に該当しない資産の移転であることから、時価で受け入れることとなります。

簿価引継ぎなど、お尋ねの前提に基づく具体的な処理例については、次のとおりとなります。

○ 合併法人の処理（申告調整）

合併法人において、非適格合併により受け入れた資産A及び資産Bについて、会計上、簿価（資産A 1,800、資産B 600）で受け入れ、簿価と時価との差額は通常のれんとして処理します。この場合の申告調整は次のとおりです。

（会計上）				
資産A	1,800	／	合併対価	2,900
資産B	600	／		
のれん	500	／		
（税務上）				
資産A	1,800	／	合併対価	2,900
資産B	900	／		
利益積立金額	200	／		
（申告調整）※				
資産B	300	／	のれん	500
利益積立金額	200	／		

※ この処理の考え方を仕訳により説明すれば、次のとおりです。

- ・ 非適格合併における移転資産の移転時の価額による受入れ

資産A	200	／	のれん	500
資産B	300	／		

- ・ 被合併法人において繰り延べた譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額に相当する金額を移転資産の取得価額に不算入（法 61 の 13⑦）

利益積立金額	200	／	資産A	200
--------	-----	---	-----	-----

イ 別表四
記載なし

ロ 別表五(一)

区分	期首	減	増	期末
(資産 A)		(200)	(200)	(0)
資産 B			300	300
のれん		500		△ 500
計		500 (700)	300 (500)	△ 200

【適用関係】

上記の措置は、法人が平成 22 年 10 月 1 日以後に行う譲渡損益調整資産の譲渡に係る譲渡利益額又は譲渡損失額について適用されます。

【関係法令】

法 61 の 13①③⑦、62

法令 9 ①ール、9 の 2 ①ール

改正法附則 22①

改正令附則 15①