

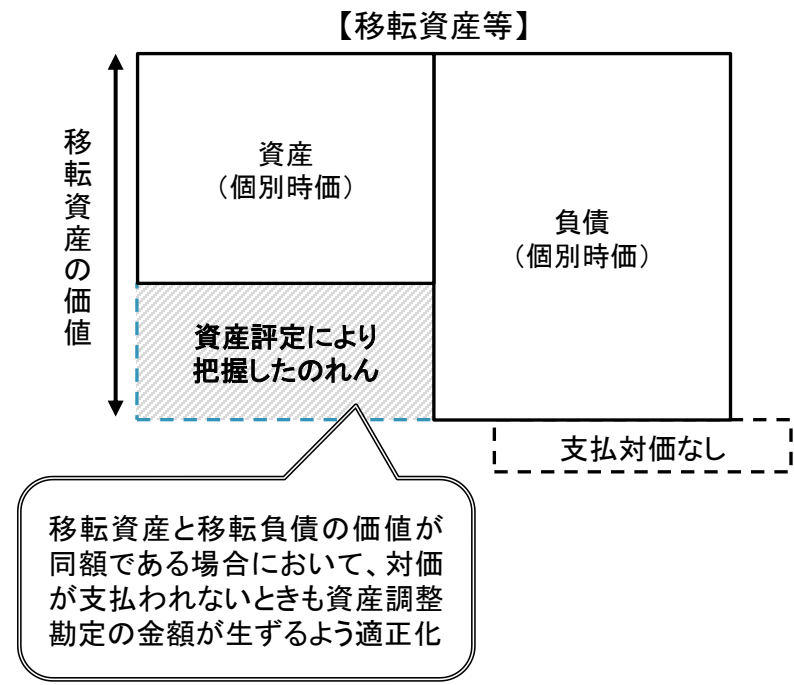
9 その他主な改正項目

(1) 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算定方法等の見直し

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算定方法等について、次の見直しが行われました(※)。

- 1 一定の資産評定により移転を受ける資産及び負債の価値が等しくなる場合等においてその対価がないときの調整勘定の算定方法が適正化されました(法62の8①)。
- 2 いわゆる対価省略型の非適格合併等が行われた場合において移転を受ける資産等が資産超過であり、かつ、一定の資産評定を行っていないとき等における処理の方法が適正化されました(法令123の10⑯)。

[上記1のイメージ図]



[上記2のイメージ図(例)]

<資産評定を行っていない場合に、資産超過であるケース>

【移転資産等】

資産 100	負債 50
-----------	----------

<改正前の規定による移転時の仕訳>

資産	100	負債	50
		負債調整勘定	50

<改正後の規定による移転時の仕訳>

資産	100	負債	50
		資本金等の額	50

<資産評定を行っていない場合に、未確定債務により同額となるケース>

【移転資産等】

資産 100	負債 50
	未確定債務 50

<改正前の規定による移転時の仕訳>

資産	100	負債	50
		負債調整勘定	50

<改正後の規定による移転時の仕訳>

資産	100	負債	50
		資本金等の額	50

調整勘定はないものとされ、資産と負債の差額は資本金等の額の増額となるよう適正化

※ 令和7年4月1日以後に行われる非適格合併等について適用されます(改正法附則16、改正法令附則11)。

(2) 協同組合組織が行う共同事業再編に係る適格要件の見直し

共同で事業を行うための合併又は分割型分割であって、法別表第二（公益法人等）又は別表第三（協同組合等）に掲げる法人のうち、その組合員である事業者又は消費者の相互扶助を目的とする組合その他これに類する団体（※1）のみが当事者となるものに係る適格要件について、その合併又は分割型分割については事業規模比5倍以内要件及び特定役員引継要件を除外することとされました（法令4の3④⑧）（※2）。

[一定の協同組合組織が共同で事業を行うための合併又は分割型分割の適格要件]

	合併	分割型分割
①金銭等不交付要件	○	○
②事業関連性要件	○	○
③事業規模比5倍以内要件・特定役員引継要件	○⇒×	○⇒×
④主要資産等移転要件	—	○
⑤従業者引継要件	○	○
⑥事業継続要件	○	○
⑦株式等継続保有要件	○	○
	上記⑦は、被合併法人の全てに支配株主がない場合又は合併法人が非出資である場合には、不要	上記⑦は、分割法人の全てに支配株主がない場合には、不要

一定の協同組合組織のみを当事者とする共同で事業を行うための合併又は分割型分割については、③を除いた各要件により適格組織再編成に該当するかを判定

※1 法別表第二（公益法人等）又は別表第三（協同組合等）に掲げる法人のうちその組合員である事業者又は消費者の相互扶助その他これに類する目的を有する一定のものとは、次の法人をいいます（法規3の2）。
（1）法別表第二に掲げる法人（公益法人等）のうち、漁業共済組合、漁業共済組合連合会、漁船保険組合、酒造組合、酒造組合中央会、酒造組合連合会、酒販組合、酒販組合中央会、酒販組合連合会、商工組合、商工組合連合会、農業共済組合、農業共済組合連合会、農業協同組合連合会、輸出組合及び輸入組合
（2）法別表第三に掲げる法人（協同組合等）のうち、次のもの以外のもの
イ 漁業生産組合
ロ 生活衛生同業組合
ハ 生活衛生同業組合連合会
ニ 生産森林組合
ホ 農事組合法人（農業の経営（その行う農業に関連する一定の事業及び農業と併せ行う林業の経営を含みます。）を行うものに限ります。）
※2 令和7年4月1日以後に行われる合併及び分割について適用されます（改正法令附則3）。

(3) スピンオフの実施の円滑化のための分配資産割合等の計算に係る所要の措置

通算法人が分割型分割又は株式分配を行う場合において、その分割型分割又は株式分配に基因して通算グループから離脱する通算子法人(調整対象通算法人)の株式を有するときに、みなし配当の額の計算の基礎となる分割資本金額等又は分配資本金額等の計算に用いる割合(分配資産割合等)につき、次の見直しが行われました(法令23①二・三)(※1~3)。

- 1 分割型分割の場合の分配資産割合等の分子の金額について、その分割型分割に係る移転資産のうち調整対象通算法人の株式の分割型分割の直前の帳簿価額をその株式の修正帳簿価額(※4)に置き換えることとされました。
- 2 株式分配の場合の分配資産割合等の分子の金額について、その株式分配に係る調整対象通算法人の株式の株式分配の直前の帳簿価額をその株式の修正帳簿価額に置き換えることとされました。
- 3 分配資産割合等の分母の金額について、分割型分割又は株式分配の直前の時において上記の通算法人の有する調整対象通算法人の株式に係る簿価修正相当額(※6)を加減算することとされました。

※1 令和7年4月1日以後に行われる分割型分割又は株式分配について適用されます(改正法令附則6)。

※2 通算法人の株主等がその通算法人の行った分割型分割又は株式分配により分割承継法人又は完全子法人の株式の交付を受けた場合において、その通算法人が調整対象通算法人の株式を有するときに、その株主等が有する分割法人又は現物分配法人の株式の譲渡損益の計算に係る譲渡原価の計算に用いる割合については、上記の見直し後の割合を用いることとなります(法令119の8①、119の8の2①)。

※3 通算法人が分割型分割又は株式分配を行う場合において、調整対象通算法人の株式を有するときに、資本金等の額から減算する金額についても同様の見直しが行われ、令和7年4月1日以後に行われる分割型分割又は株式分配について適用することとされました(法令8①十五・十七、改正法令附則5①)。

※4 修正帳簿価額とは、修正前帳簿価額(※5)に分割法人又は現物分配法人の前期末時において調整対象通算法人が有する資産・負債の帳簿価額等に基づき投資簿価修正をした場合の簿価純資産不足額を加算し、又は修正前帳簿価額から分割法人又は現物分配法人の前期末時において調整対象通算法人が有する資産・負債の帳簿価額等に基づき投資簿価修正をした場合の簿価純資産超過額を減算した金額(前期末時の資産・負債の帳簿価額等に基づき仮定計算した調整対象通算法人の簿価純資産価額)をいいます(法令23②三)。

※5 修正前帳簿価額とは、調整対象通算法人について分割型分割又は株式分配に基因して通算終了事由が生じた場合におけるその調整対象通算法人の株式を有していた法人のその株式の投資簿価修正前の帳簿価額に相当する金額をいいます(法令23②二)。

※6 簿価修正相当額とは、調整対象通算法人の株式の修正前帳簿価額が修正帳簿価額に満たないときにおけるその満たない部分の金額又は調整対象通算法人の株式の修正前帳簿価額が修正帳簿価額を超える場合のその超える部分の金額をいいます(法令23①二イ)。

※7 今般の改正では、投資簿価修正自体の計算(法令119の3⑤⑥)については見直しが行われていないため、分割法人又は現物分配法人が有する通算グループから離脱する通算子法人の株式の投資簿価修正については、引き続き法人税法施行令第119条の3第5項及び第6項の規定により離脱する通算子法人の離脱直前において有する資産及び負債の帳簿価額等を用いて計算することとなります。