

合併存続法人の課税関係

制度調査部
鳥毛 拓馬

2006年度税制改正により差額「のれん」の取扱いが明確に

【要約】

2006年4月1日開始事業年度から適用されている「企業結合会計基準」応じて、2006年度税制改正では、非適格合併等における資産等の受入れ処理の見直しが行われた。

具体的には、非適格合併等により、被合併法人等から資産または負債の移転を受けた場合、移転を受けた資産および負債の時価純資産価額と移転の対価の額との差額を、「資産調整勘定」または「負債調整勘定」（企業会計でいう「のれん」または「負ののれん」に相当）として計上することとなった。

これらの資産調整勘定および負債調整勘定は、5年間にわたり月数按分で償却、または一定の事由が生じた場合に償却することとなっている。

今般の改正は、会社法施行日（2006年5月1日）以後に行われる非適格合併等に適用されている。

新会社法では、会社計算規則で合併において承継財産を時価で計上する場合には、のれんを計上できることが明確になった。承継財産を時価で計上するか帳簿価額を引き継ぐかは、「企業結合（会社計算規則12）会計基準」により判断される。

企業結合に係る会計基準が、2006年4月1日以後開示事業年度から導入されたことに伴い、今後パーチェス法により企業結合の会計処理を行った場合にはのれんが計上されることになった。

これに応じて、2006年度税制改正により、税務上の差額のれんの取扱いが明確になった。

具体的には、非適格合併等により移転を受けた資産または負債の時価合計額と支払対価との差額を「資産調整勘定」、「退職給与負債調整勘定」、「短期重要負債調整勘定」および「差額負債調整勘定」とすることとされた。

ここで、適格合併とは、企業グループ内の合併、または、共同事業を営むための合併に該当する合併で被合併法人の株主等に合併法人の株式以外の資産が交付されないものをいう。法人が適格合併により合併法人に資産・負債の移転をしたときは、帳簿価額による引継ぎをしたものとして課税所得の計算を行う。移転をした資産・負債の譲渡損益を計上する必要はなく、課税の繰延べが認められる。

これに対して、非適格合併とは、適格合併以外のものをいう。非適格合併においては、法人が合併



法人に移転した資産・負債は、時価で譲渡したものと取り扱われ、譲渡損益が課税対象になる。

なお、税務上の適格合併に該当するか否かの条件と、企業会計上の持分プーリング法の対象となるか否かの条件は異なるので注意が必要である。

1. 非適格合併等により移転を受ける資産等に係る資産調整勘定の金額

(1) 資産調整勘定

法人が非適格合併等によりその非適格合併等に係る被合併法人、分割法人、現物出資法人または事業の譲受けに係る移転法人(以下「被合併法人等」という。)から資産または負債の移転を受けた場合において、その非適格合併等により交付した非適格合併等対価額¹が、移転を受けた資産および負債の時価純資産価額²を超えるときは、その超える部分の金額のうち一定の金額は資産調整勘定の金額(正ののれんの価額)とされた。

(2) 資産調整勘定の減額処理

資産調整勘定の金額を有する法人は、資産調整勘定の金額の当初計上額を60(=12箇月×5年)で除した金額に当該事業年度の月数を乗じて計算した金額を減額し、その減額すべき金額を損金の額に算入することとされた。

$$\text{当該事業年度の損金算入額} = \text{各資産調整勘定の当初計上額} \div 60 \times \text{事業年度の月数}$$

2. 非適格合併等に伴い引継ぎを受けた従業者に係る退職給与負債調整勘定の金額

(1) 退職給与負債調整勘定

法人が非適格合併等に伴い被合併法人等から引継ぎを受けた従業者につき「退職給与債務引受け」³をした場合には、その従業者に係る退職給付引当金相当額(退職給与債務引受額)は退職給与負債調整勘定の金額とされた。

(2) 退職給与負債調整勘定の減額処理

退職給与負債調整勘定の金額を有する法人は、退職給与引受従業者(退職給与債務引受けの対象とされた従業者をいう。以下同じ。)が退職その他の事由によりその法人の従業者でなくなった場合または退職給与引受従業者に対して退職給与を支給する場合には、退職給与負債調整勘定の金額の

¹ 法人が非適格合併等により交付した金銭の額および金銭以外の資産の価額の合計額(その非適格合併等において被合併法人等から支出を受けた寄附金相当額を含み、被合併法人等に対して支出をした寄附金相当額を除く。)

² 移転を受けた資産の取得価額の合計額から移転を受けた負債の額を差し引いた金額。

³ 「退職給与債務引受け」とは、非適格合併等後の退職その他の事由により、その引継ぎを受けた従業者に支給する退職給与の額につき、非適格合併等前における在職期間その他の勤務実績等を勘案して算定する旨を約し、かつ、これに伴う負担の引受けをすること。

うちこれらの退職給与引受従業者に係る部分の金額とされる一定の金額を減額し、その減額すべきこととなった日の属する事業年度の益金の額に算入することとされた。

3. 非適格合併等により移転を受けた事業に係る短期重要負債調整勘定の金額

(1)短期重要負債調整勘定

法人が非適格合併等により被合併法人等から移転を受けた事業に係る将来の債務⁴で、その履行が非適格合併等の日からおおむね3年以内に見込まれるもの(例えば、事業撤退費用など)について、その法人がその履行に係る負担の引受けをした場合には、短期重要債務見込額は短期重要負債調整勘定の金額とされた。

「短期重要債務見込額」は、債務の額に相当する金額として移転を受けた事業につき生ずるおそれのある損失の額と見込まれる金額が非適格合併等により移転を受けた資産の取得価額の合計額の20%相当額を超える場合におけるその債務の額に限られる。

(2)短期重要負債調整勘定の減額処理

短期重要負債調整勘定の金額を有する法人は、短期重要債務見込額に係る損失が生じ、または非適格合併等の日から3年が経過した場合には、短期重要負債調整勘定の金額のうちその損失相当額⁵を減額し、その減額すべきこととなった日の属する事業年度の益金の額に算入することとされた。

4. 非適格合併等により移転を受ける資産等に係る差額負債調整勘定の金額

(1)差額負債調整勘定

法人が非適格合併等により被合併法人等から資産または負債の移転を受けた場合において、その非適格合併等に係る非適格合併等対価額がその移転を受けた資産および負債の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は差額負債調整勘定(いわゆる負ののれん)の金額とされた。

(2)差額負債調整勘定の減額処理

差額負債調整勘定の金額を有する法人は、差額負債調整勘定の金額の当初計上額を60(=12箇月×5年)で除した金額に当該事業年度の月数を乗じて計算した金額を減額し、その減額すべき金額を、その事業年度の益金の額に算入することとされた。

$$\text{当該事業年度の益金算入額} = \text{各差額負債調整勘定の当初計上額} \div 60 \times \text{事業年度の月数}$$

⁴ その事業の利益に重大な影響を与えるものに限られ、退職給与債務引受けに係るものおよび既にその履行をすべきことが確定しているものを除く。

⁵ 3年が経過した場合にあっては、短期重要負債調整勘定の金額。

5. 明細書の添付

資産調整勘定の金額または退職給与負債調整勘定の金額、短期重要負債調整勘定の金額若しくは差額負債調整勘定の金額を有する法人は、その有することとなった事業年度およびこれらの金額を減額する事業年度の確定申告書に、その有することとなった金額の計算または損金金額若しくは益金金額に算入される金額の計算に関する明細書を添付することが必要とされている。

6. 適用時期

以上の取り扱いは、法人が 2006 年 5 月 1 日以後に行う非適格合併等について適用されている。