

Japan Tax Newsletter

デロイト トーマツ 税理士法人

2022 年 12 月 1 日号

グループ内適格合併における資産調整勘定等対応金額の引継ぎ ～連結グループ内合併について令和 5 年 3 月までに届出が必要～

Executive Summary

- 令和 4 年度税制改正により、グループ通算制度の投資簿価修正において、対象子法人株式取得時の資産調整勘定対応金額等を加算できる措置が設けられた
- 当該特例において、通算子法人同士の適格合併が行われた場合には、合併時に被合併法人株式について資産調整勘定対応金額等を加算する処理を行うことにより、その資産調整勘定対応金額等を合併法人に引き継ぐことができる
- 連結納税制度から自動移行したグループについて、連結納税下において連結子法人同士の適格合併が行われていた場合には、通算親法人が令和 4 年 4 月 1 日以後最初に開始する事業年度終了の日までに届出書を提出することにより、被合併法人の資産調整勘定対応金額等を合併法人に引き継ぐことができる

1. はじめに

グループ通算制度（令和 4 年 4 月 1 日以後開始する事業年度につき適用）における投資簿価修正制度について、令和 4 年度税制改正により、対象子法人株式取得時の資産調整勘定対応金額等を加算できる特例（以下「当該特例」）が設けられた。

投資簿価修正とは、グループ通算制度から離脱する子法人への投資簿価を、その子法人の簿価純資産価額に等しくなるように修正する仕組みであるが、過去にプレミアムを付けて買収してきた場合等には、その取得時のプレミアム相当額である資産調整勘定対応金額等を加算することができることとされた。すなわち、その分だけ、当該子法人への投資簿価を増額することができ、譲渡損失を大きくする（又は譲渡利益を減らす）ことができる。

（詳細は「[グループ通算制度における投資簿価修正の改正詳細～令和 4 年度税制改正最新情報～](#) Japan Tax Newsletter：2022 年 6 月 1 日号（2022 年 7 月 20 日更新）」を参照）

当該特例について、通算子法人同士が適格合併した場合には、その合併時において一定の処理を行うことにより、被合併法人の資産調整勘定対応金額等を合併法人に引き継ぐことができることとされている。

さらに、連結納税制度から自動移行したグループにおいて、連結納税下で連結グループ内で子法人同士の適格合併が行われていた場合については、経過措置が設けられ、通算親法人が令和 4 年 4 月 1 日以後最初に開始する事業年度終了の日までに届出書を提出することにより、同様に被合併法人の資産調整勘定対応金額等を合併法人に引き継ぐことができることとされた。3 月決算の場合には、令和 5 年 3 月 31 日までに届出書を提出する必要があり、期日が迫っているため、本ニュースターではその詳細を解説する。

2. 通算グループ内適格合併が行われている場合の資産調整勘定対応金額等の計算についての取扱い

1) 被合併法人の資産調整勘定対応金額等を合併法人に引き継ぐ処理

まず、通算子法人同士の適格合併が行われた場合、被合併法人の資産調整勘定対応金額等を合併法人に引き継ぐための合併時の「一定の処理」について解説する。

被合併法人の資産調整勘定対応金額等を合併法人に引き継ぐためには、被合併法人株式について投資簿価修正を行う際に、当該特例を適用して被合併法人の資産調整勘定等対応金額の加算を行う必要がある（法令 119 の 3⑥二、⑦六）。

適格合併の時の被合併法人株式についての投資簿価修正で資産調整勘定対応金額等の加算を行っていない場合には、その合併法人が通算グループを離脱する場合において被合併法人に関する資産調整勘定対応金額等を加算することはできないため、留意が必要である。

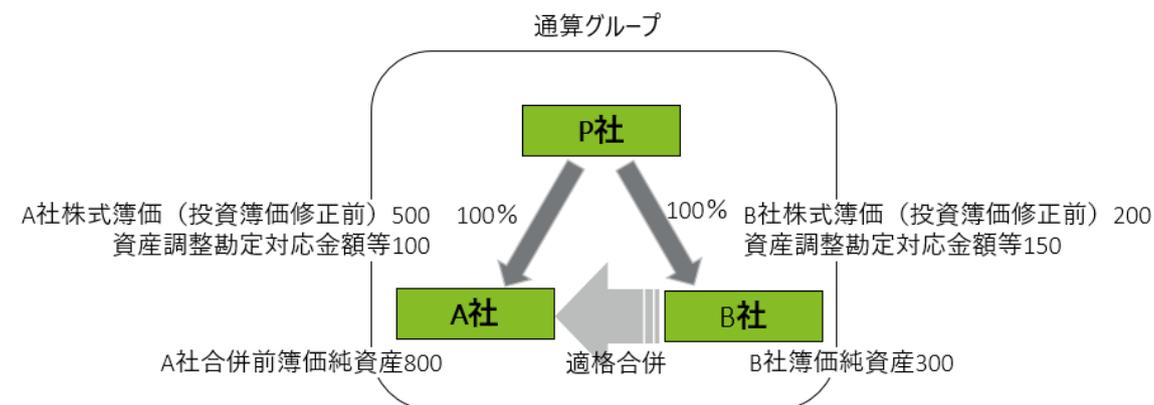
2) 具体例

具体的な処理例をみてみよう。

通算子法人 A 社が通算子法人 B 社を適格吸収合併し、その後、通算親法人 P 社が通算子法人 A 社株式の全てを外部に売却する場合を考える。P 社が A 社、B 社を取得したときの取得価額と、資産調整勘定対応金額等の金額は次の図のとおりとする。

いずれの場合も、明細書添付や書類保存等の一定の要件を満たし、資産調整勘定対応金額等の加算を行うものとする。

① A 社が B 社を吸収適格合併するときの処理



A 社を合併法人、B 社を被合併法人とした吸収適格合併が行われる場合、B 社は合併により解散するので、グループ通算制度の承認が取り消しになる（法 64 の 10⑥五）。そのため、B 社の株主である P 社において、投資簿価修正を行う必要がある。

〈P 社〉

B 社の簿価純資産は 300 であるが、資産調整勘定対応金額等が 150 であるため、要件を満たし、 $300 + 150 = 450$ に等しくなるように投資簿価修正を行う。

B 社株式簿価 200 を 450 に修正するため、250 の増額を行う。

借方		貸方	
B 社株式	250	利益積立金	250

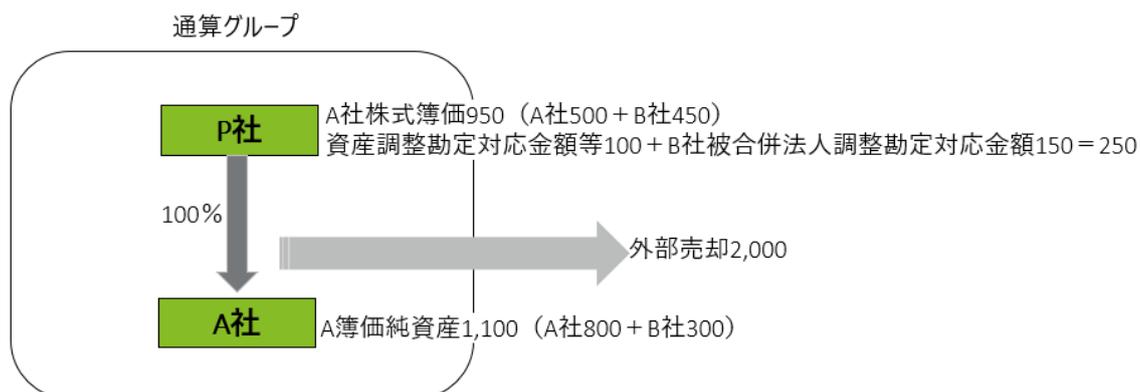
グループ内適格合併により、合併法人に引き継がれる被合併法人調整勘定対応金額は、当該被合併法人の株式につき、投資簿価修正において資産調整勘定対応金額等の加減算を行った場合の加減算額を意味するので（法令 119 の 3⑦六）、これを引き継ぐためには、被合併法人の離脱の処理において、資産調整勘定対応金額等の加算を行っておく必要がある。

この時に、資産調整勘定対応金額等 150 の加算を行わなかった場合には、これを A 社に引き継ぐことはできない。

その後、A 社と B 社の合併は金銭等不交付合併に該当するので、B 社株式簿価を A 社株式簿価に付け替え処理を行う（法令 119①五）。

借方		貸方	
A 社株式	450	B 社株式	450

② P 社が A 社を譲渡するときの処理



(注) 他にも通算子法人はあるものとする。

その後、P 社が A 社を外部売却することになった場合、A 社への投資簿価修正を行う必要がある。

A 社の簿価純資産は 1,100 となっているが、これに A 社としての資産調整勘定対応金額等 100 に加え、B 社の被合併法人調整勘定対応金額 150 を加算し、1,350 に等しくなるように投資簿価修正を行う。

P 社における A 社株式簿価は 950 となっているので、差額の 400 の増額を行う。

借方		貸方	
A 社株式	400	利益積立金	400

その後、P 社は A 社株式 1,350 を 2,000 で外部売却しますので、譲渡利益は 650 となる。

借方		貸方	
現預金	2,000	A 社株式	1,350
		売却益	650

3) 適用要件

当該特例の適用は、離脱子法人の株式を保有する各通算法人（以下「株式保有法人」）の全てが資産調整勘定対応金額等の計算に関する明細書添付を行い、そのうちのいずれかの法人が資産調整勘定対応金額等の計算の基礎となる事項を記載した書類等を保存している場合に限られているが（法令 119 の 3⑥、法規 27①一）、これに加え、離脱子法人を合併法人とする通算グループ内適格合併に係る被合併法人調整勘定対応金額がある場合には、被合併法人株式についての明細書の写しその他当該被合併法人調整勘定対応金額に関する書類を保存する必要がある（法令 119 の 3⑥、法規 27①二）。

3. 連結納税から自動移行した場合で、連結グループ内適格合併が行われていた場合

次に、連結納税から自動移行したグループにおいて、連結納税下で連結グループ内適格合併が行われていた場合には、2に示したような通算グループ内適格合併が行われた時の処理が遡及して行うことができない。そのため、経過措置が設けられており、その親法人が、令和4年4月1日以後最初に開始する事業年度終了の日までに「投資簿価修正における簿価純資産価額の特例計算に関する経過措置を適用する旨の届出書」(R4改正法規附2①)を納税地の所轄税務署長に提出した場合には、当該連結グループ内適格合併を通算グループ内適格合併とみなし、被合併法人における資産調整勘定対応金額等として計算される金額についても、被合併法人調整勘定対応金額とみなして加算をすることができる(R4改正法令附6③)。

「投資簿価修正における簿価純資産価額の特例計算に関する経過措置を適用する旨の届出書」の様式は次のとおりであり、対象金額は記載事項とされていない。実際に合併法人に通算終了事由が生じた際に、計算の明細等の添付を行うことになる。

———投資簿価修正における簿価純資産価額の特例計算に関する経過措置を適用する旨の届出書———

投資簿価修正における簿価純資産価額の特例計算 に関する経過措置を適用する旨の届出書		※整理番号	
<div style="text-align: center;">  令和 年 月 日 税務署長殿 </div>		※通算グループ整理番号	
		提出法人 (経過連結親法人)	納税地 (フリガナ) 法人名等 法人番号 (フリガナ) 代表者氏名
<small>法人税法施行令等の一部を改正する政令(令和4年政令第137号)附則第6条第3項(有価証券の一単位当たりの帳簿価額及び時価評価金額に関する経過措置)の規定の適用を受けたいので、その旨を記載した書類を提出します。</small>			
経過連結親法人の令和4年4月1日以後最初に開始する事業年度		自令和 年 月 日 至令和 年 月 日	
経過適格合併の日		平成・令和 年 月 日	
経過適格合併に 関係する 法人	経過連結親法人との間に連結完全 支配関係を有することとなった日 (フリガナ) 連結子法人名等	平成・令和 年 月 日	
	本店又は主たる事務所の所在地 (フリガナ) 代表者氏名		
	経過連結親法人との間に連結完全 支配関係を有することとなった日 (フリガナ) 連結子法人名等	平成・令和 年 月 日	
	本店又は主たる事務所の所在地 (フリガナ) 代表者氏名		
【その他参考事項】			
税理士署名			
※税務署 処理欄	部門	決算 期	業種 番号
		番号	入力 備考
		通信 日付印	年月日 確認

(規格A4)

この場合には、通常の保存書類に加え、被合併法人調整勘定対応金額の計算の基礎となる事項に関する書類(23))に準ずる書類を保存することが必要である(R4改正法規附2②一)。

なお、当該届出書を提出していたとしても、実際に合併法人に通算終了事由が生じた際に、資産調整勘定対応金額等の加算措置を選択しなかった場合には、当該加算措置は適用されないことになる（「[グループ通算制度に関するQ&A（令和2年6月）（令和2年8月、令和3年6月改訂、令和4年7月改訂）](#)」問65（注6）：国税庁ウェブサイト（PDF））。

4. おわりに

連結グループ内適格合併が行われていた場合において、被合併法人の資産調整勘定対応金額等を合併法人に引き継ぐためには、通算親法人が3月決算の場合には、令和5年3月31日までに書類の提出が必要になる。

届出書は数値の記載が必要なく、簡易な様式である上、これを提出したとしても将来の合併法人離脱時に当該特例を適用しなければならないというものでもない。

しかし、将来合併法人が離脱したときに、被合併法人における資産調整勘定対応金額等を含めて加算したいとなった場合には、今、当該書類を提出しておく必要がある。

その権利を確保するため、連結納税時代に連結グループ内適格合併が行われている場合には、念のため当該書類を提出しておくことについて、検討が必要である。

（東京事務所 大野 久子）

■ 関連サービス

[グループ通算制度導入診断サービス](#)

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan

問い合わせ

デロイト トーマツ税理士法人

東京事務所

所在地 〒100-8362 東京都千代田区丸の内 3-2-3
丸の内二重橋ビルディング

Tel 03-6213-3800 (代)

大阪事務所

所在地 〒541-0042 大阪府大阪市中央区今橋 4-1-1
淀屋橋三井ビルディング 5 階

Tel 06-4560-8000 (代)

名古屋事務所

所在地 〒450-8503 愛知県名古屋市中村区名駅 1-1-1
JP タワー名古屋 37 階

Tel 052-565-5533 (代)

email tax.cs@tohmatu.co.jp

会社概要 www.deloitte.com/jp/tax

税務サービス www.deloitte.com/jp/tax-services

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイトネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ合同会社ならびにそのグループ法人（有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイト トーマツ税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション合同会社を含む）の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 30 都市以上に 1 万 5 千名を超える専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト (www.deloitte.com/jp) をご覧ください。

Deloitte (デロイト) とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド (“DTTL”)、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人（総称して“デロイトネットワーク”) のひとつまたは複数を含みます。DTTL (または“Deloitte Global”) ならびに各メンバーファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバーファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィックにおける 100 を超える都市（オークランド、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む）にてサービスを提供しています。

Deloitte (デロイト) は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、リスクアドバイザー、税務、法務などに関連する最先端のサービスを、Fortune Global 500® の約 9 割の企業や多数のプライベート（非公開）企業を含むクライアントに提供しています。デロイトは、資本市場に対する社会的な信頼を高め、クライアントの変革と繁栄を促し、より豊かな経済、公正な社会、持続可能な世界の実現に向けて自ら率先して取り組むことを通じて、計測可能で継続性のある成果をもたらすプロフェッショナルの集団です。デロイトは、創設以来 175 年余りの歴史を有し、150 を超える国・地域にわたって活動を展開しています。“Making an impact that matters”をパーパス（存在理由）として標榜するデロイトの約 345,000 名のプロフェッショナルの活動の詳細については、(www.deloitte.com) をご覧ください。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2022. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001