

11 非適格合併で資産が簿価承継となる理由は？

Q 100%グループ内の非適格合併の場合、なぜ簿価承継になるのですか。また、なぜ存続会社の繰越欠損金の使用制限が生じるのですか。

A 100%グループ内における非適格組織再編成が行われた場合には、譲渡損益調整資産について、譲渡損益が繰り延べられます。譲渡後は、譲渡法人が繰延譲渡損益勘定を管理することになります。

しかし、合併の場合には、譲渡法人である被合併法人は合併により解散します。そのため、繰延譲渡損益勘定は合併会社に承継され、存続の理由を失い、合併法人が取得した資産の帳簿価額と相殺されます。その結果として簿価承継になってしまうのです。

含み益資産を簿価で引き継ぐと、合併後にその資産を譲渡することで、譲渡益を計上し、合併法人の繰越欠損金と相殺できるようになってしまいます。そのため、合併法人には、繰越欠損金の使用制限が課されることになりました。

例えば、100%子会社同士の合併を行った後、合併法人株式を第三者に譲渡予定であれば非適格合併となりますが、わずかな譲渡損益調整資産のために、多額の繰越欠損金の使用制限が発生してしまうことが考えられます。

譲渡損益調整資産を承継する場合には、簿価承継となること、さらに5年超の支配継続やみなし共同事業要件の判断が必要となるのが、平成22年改正後の非適格合併です。(白井 一馬 (税))

適格合併と解散は、同じではない？ 12

Q グループ法人税制では、100%子会社の適格合併と解散は同様の処理になります。解散は、合併と同じだと位置付けてよいのですか。

A 100%子会社の解散では、子会社株式の帳簿価額の消滅損が損金に計上できない代わりに、資産の簿価承継や青色欠損金の引継ぎが認められるほか、貸倒引当金の引継ぎも認められる等の点では、吸収合併と同様の処理となります。

親子間で債権債務があれば、合併の場合は混同によって消滅するため損益は生じません。しかし、解散の場合は、貸倒損失と債務免除益が生じます。

親会社の青色欠損金の使用制限も合併とは異なります。金銭分配なら制限は生じませんが、現物資産を分配した場合でも、資産の含み益を限度とします。残余財産の分配は事業の移転ではないため、残余財産を受け入れた後、当該財産を譲渡しても営業権に係る譲渡益が実現するようなことは想定されないからです。

また、解散の場合は、雇用関係も引き継ぐ合併と異なり、使用人退職金の支給が可能です。

グループ法人税制は、完全支配関係にある子会社の持分を自己株式と同様に資本金等のマイナス項目と位置付けました。したがって、子会社が解散してもマイナスの資本金等の額が、ゼロに戻るだけであって、子会社株式の譲渡損益は生じません。この点から、解散は資本の部の清算であるが、残余財産以外の債権債務に関しては、改正前と変わらない処理という二段重ねの判断が必要です。(白井 一馬 (税))