実務解説 ビジネス相談室Q&A

「相談室」では、読者の皆様からのご質問を募集しております。経理・税務・法務・経営の分野で、日常の業務上、疑問に思われたことを郵送・FAX・電子メールでご経理情報編集部宛にお寄せ下さい。ご質問への回答はできませんがご相談により紙上匿名にいたしますがご住所・ご職業・ご勤務先名はお書き下さい。

宛先　FAX〇三―三二九一―五二二七
E-Mail Address:keirijouhou@chuokeizai.co.jp

経理

回答者◆鈴木　誠（公認会計士）

企業再編の制度変更に伴う会計上・税務上の留意点

当社は、同業他社より、会社そのものを買収したいという打診を受けており、これを、一〇〇%子会社として取得するか、合併するか迷っています。企業再編の制度変更があったと聞いておりますが、どのような形態があるのか、また、それぞれの会計上、税務上の留意点について教えてください。

企業再編に関する制度変更

企業組織の再編を円滑に行うための法整備の一環として、平成一二年に株式交換・移転制度、平成一三年に会社分割制度の商法改正がありました。これを受けて、税法も改正を行っています。また、企業会計も日本公認会計士協会が、株式交換・移転制度に関する会計制度委員会研究報告第六号、会社分割に関する同七号を公表しました。

現在、企業結合に関する日本の会計慣行は連結会計と合併会計に分かれており、経済実態に即した統一的かつ合理的な会計基準は設定されていません。

しかし、連結会計は平成九年の連結財務諸表原則の改正、前述の研究報告第六号により、国際的水準と同程度のものが整備されました。一方合併会計については商法の時価以下主義の下、多様な会計処理が認められています。

企業結合の類型と結合結果

それでは具体的に、企業結合とはどのような手段があるのか、またその結果、財務諸表表示は何によってなされるのかをみてみましょう。

下の図表で明らかなように、一〇〇%子会社化が株式買取の形で行われるか（連結）、合併で行うか（個別）によって、結合結果の表示が異なるのであれば、企業は有利な方法を採用するでしょう。

現行の商法は、親子会社の合併でも合併による承継資産・負債を時価で評価替することができるため、合併の前後で財務諸表の資産・負債の額は変化することになります。したがって、必ずしも、一〇〇%親子会社化の結合結果の表示が同一にはなりません。

（図表）　企業結合手段別表示財務諸表

会計処理

企業結合の会計処理において、合併の場合には売買処理法と簿価引継法の二つがあります。

売買処理法とは被合併会社の資産・負債の受入価額を時価で移転し、含み益があれば合併時に実現します。これに対し簿価引継法は受入価額を簿価で移転します。

商法は、企業の裁量を認めて、時価での評価替えを強制していないことから、会計実務上、被合併会社の資産・負債は大部分帳簿価額で承継されています。つまり、簿価引継法が主流となっています。

しかし、会社資本の維持・充実の見地からの商法に対し、国際的にも通用する会計基準を目指し、また他の会計処理との整合性の観点から、前述の会計制度委員会研究報告七号が公表されています。このなかでは、「取得」に該当すれば前者、「持分の結合」に該当すれば後者の処理が適用されるとしております。

ここで、「持分の結合」（簿価引継法）と判定されるには、①かつ②の要件が必要です。

① どちらの会社が取得会社か識別不能

② リスクと便益の継続的な共有にかかわる次の五要件の全てを満たすこと

- 株式数が合併前後で著しく変化しない
- 現金が交付されない
- 営業の公正な評価額が著しく変化しない
- 株式に重要な制限をつけない、
- 合併後の株主構成を大きく変動させる計画がない

これ以外は、「取得」（売買処理法）と判定されます。

ご質問のケースは、基本的には研究報告七号に沿って会計上判定することになります。したがって、これらの要件に留意した上で相手会社と交渉する必要があります。

また、ご質問の会社を子会社として取得する場合は、取得した子会社の識別可能な資産・負債を公正価値で評価替えし、評価差額を計上します。したがって、前述の結合結果の表示（連結）は、売買処理法（個別）と基本的には同じとなります。

税務処理

平成一三年の税制改正の主要項目として創設された企業組織再編税制では、法人が有する資産を移転した場合には、時価による譲渡があったとみなして、譲渡損益を認識するのが原則ですが、組織再編成により資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更がないと認められる（適格組織再編成の要件を満たす）場合には、従前の課税関係を継続させることが適当であると考えて、移転資産の譲渡損益の計上を繰延べる（簿価）こととされました。

この適格組織再編成の要件とは次の判定要素からなり、具体的にはフローチャートに従って判定されます。

① 移転資産の対価として、株式以外の金銭等の交付がないか

② 持分割合が五〇%超の企業グループ内の組織再編かどうか

③ 事業に関連性があるか

④ 規模要件または経営参画要件

⑤ 独立事業か

⑥ 従業員を引継ぐか

⑦ 事業が継続して営まれるか

⑧ 株式を継続保有するか

また、適格組織再編成に該当した場合、移転資産の譲渡損益の計上を繰延べる他に、利益積立金額、引当金等、一定の場合に繰越青色欠損金の引継ぎ、一定の場合に含み損の損金算入が認められます。

ご質問のケースが適格組織再編成に該当するかどうかは、税務上大きなインパクトとなりますので、相手会社と交渉する段階で、これらの要件に十分留意される必要があります。

（新日本監査法人勤務）